



新编高职高专**经济管理类**规划教材
.....
国家示范性高等职业院校特色教材

审计基础与实务

(第2版)

田钊平◎主 编
胡 丹 杜 佳◎副主编

项目导向 任务驱动 工学结合



清华大学出版社



新编高职高专经济管理类规划教材
国家示范性高等职业院校特色教材

审计基础与实务

(第2版)

田钊平 主 编
胡 丹 杜 佳 副主编

清华大学出版社

北 京

内 容 简 介

本书充分体现项目导向、任务驱动、工学结合教学模式的要求,以注册会计师审计业务活动为主线,参照注册会计师审计的职业资格标准,突出职业能力培养,体现基于职业岗位分析和具体工作过程的课程设计理念。本书充分考虑了用人单位的需求,以增强学生的岗位适应能力,实现毕业与上岗的“零过渡”。力求融“教、学、做”于一体,以形成全新的符合职业教育规律和培养目标的岗位教材。

本书适合用作高职高专院校、成人高等院校审计课程的教材,也可作为从事审计实务工作的专业人士的参考书。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13701121933

图书在版编目(CIP)数据

审计基础与实务/田钊平 主编.—2版.—北京:清华大学出版社,2012.1

(新编高职高专经济管理类规划教材)

ISBN 978-7-302-27620-3

I. 审… II. 田… III. 审计学—高等职业教育—教材 IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2011)第 256434 号

责任编辑:崔 伟 马遥遥

封面设计:中子画设计

版式设计:孔祥丰

责任校对:邱晓玉

责任印制:李红英

出版发行:清华大学出版社

地 址:北京清华大学学研大厦 A 座

<http://www.tup.com.cn>

邮 编:100084

社 总 机:010-62770175

邮 购:010-62786544

投稿与读者服务:010-62776969, c-service@tup.tsinghua.edu.cn

质 量 反 馈:010-62772015, zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn

印 装 者:北京密云胶印厂

经 销:全国新华书店

开 本:185×260 印 张:23.25 字 数:580 千字

版 次:2012 年 1 月第 2 版 印 次:2012 年 1 月第 1 次印刷

印 数:1~3000

定 价:35.00 元

产品编号:043193-01

前 言

本书再版时力求充分体现教育部“大力推进工学结合，突出实践能力培养，改革人才培养模式”的要求。修订后的教材打破以知识传授为主要特征的传统学科课程模式，转变为以工作项目与任务为中心组织课程内容，以就业为导向，以审计岗位为核心，以注册会计师审计相关业务操作为主体，按照高职学生的认知特点，采用项目与业务相结合的结构展示教学内容，让学生在完成具体项目的过程中来掌握相关理论和技能知识，并充分发展职业能力。

本书内容力求体现职业性、综合性与实用性，突出学生职业能力的培养及职业素质的养成，并充分考虑用人单位的需求，以增强学生的岗位适应能力，实现毕业与上岗的“零过渡”。为实现上述目标，教材按照审计职业认知、如何理解注册会计师的执业规范体系、如何认识审计目标和审计证据、如何使用审计抽样方法、如何进行审计计划工作、如何进行风险评估工作、如何进行风险应对工作等十五个学习情境四十个任务编写。

本书体现基于职业岗位分析和具体工作过程的课程设计理念，力求融“教、学、做”于一体，以形成全新的符合职业教育规律和培养目标的教材。本书可作为高职高专院校、成人高等院校审计课程的教材，也可作为从事审计实务工作的专业人士的参考书。

本书充分体现工学结合、任务驱动教学模式的要求，主要体现以下特色：

(1) 以学习情境组织审计基础与实务“教、学、做”的课程体系，并充分考虑企业的用人需求，能有效实现学生从毕业到上岗的“零过渡”。

(2) 以工作任务与业务为中心安排训练内容，充分展现审计实务相关业务工作流程和方法，能有效培养学生的职业操作能力。

(3) 在每项任务中通过任务导入、知识仓库、任务处理、任务导入分析等内容将“教、学、做”融于一体，以有效培养学生的职业素养。

本书由田钊平(杭州科技职业技术学院)担任主编，胡丹(杭州科技职业技术学院)和杜佳(南通纺织职业技术学院)担任副主编。具体编写分工如下：学习情境1、2、4由杜佳编写；学习情境3、5、6、7、15由胡丹编写；第8、9、10、11、12、13、14由田钊平编写。全书最后由田钊平负责修改并总纂定稿。

鉴于编者水平、教材篇幅，以及时间所限，书中难免有考虑不周或疏漏之处，恳请同行和广大读者批评指正。

2011年11月

目 录

学习情境一	审计职业认知	1
任务一	审计是什么	1
任务二	审计怎么做	5
任务三	审计做什么	9
学习情境二	如何理解注册会计师的执业规范体系	16
任务一	注册会计师业务准则	16
任务二	注册会计师质量控制准则	22
任务三	注册会计师职业道德准则	25
学习情境三	如何认识审计目标和审计证据	31
任务一	审计目标	31
任务二	审计证据	35
任务三	审计工作底稿	43
学习情境四	如何运用审计抽样方法	51
任务一	审计抽样的基本程序	51
任务二	审计抽样方法的应用	62
学习情境五	如何开展审计计划阶段的工作	77
任务一	初步业务活动	77
任务二	评估并确定重要性水平业务活动	84
任务三	初步识别可能存在较高的重大错报风险的领域	88
任务四	制定总体审计策略和具体审计计划	94
学习情境六	如何进行风险评估工作	102
任务一	了解被审计单位及其环境	102
任务二	了解被审计单位的内部控制	115
任务三	评估重大错报风险	131

学习情境七	如何进行风险应对工作	138
任务一	针对财务报表层次重大错报风险的总体应对措施	138
任务二	针对认定层次重大错报风险的进一步审计程序	142
任务三	控制测试	146
任务四	实质性程序	152
学习情境八	销售与收款循环审计	160
任务一	销售与收款循环控制测试	160
任务二	销售与收款循环实质性程序	180
学习情境九	采购与付款循环审计	196
任务一	采购与付款循环控制测试	196
任务二	采购与付款循环实质性程序	212
学习情境十	生产与存货循环审计	226
任务一	生产与存货循环控制测试	226
任务二	生产与存货循环实质性程序	240
学习情境十一	筹资与投资循环审计	253
任务一	筹资与投资循环控制测试	253
任务二	筹资与投资循环实质性程序	266
学习情境十二	人力资源与工薪循环审计	277
任务一	人力资源与工薪循环控制测试	277
任务二	人力资源与工薪循环实质性程序	290
学习情境十三	如何开展审计完成阶段的工作	298
任务一	实施特殊项目的审计	298
任务二	获取管理层声明及律师声明书	306
任务三	汇总审计差异及质量控制复核	311
学习情境十四	如何编制审计报告	322
任务一	审计意见的形成及审计报告的要素	322
任务二	审计报告类型的确定及其编制	330
学习情境十五	如何进行货币资金审计	346
任务一	库存现金审计	346
任务二	银行存款审计	352
任务三	其他货币资金审计	358
参考文献	364

审计职业认知



学习目标

【知识目标】了解审计的产生和发展以及审计的概念和特征；了解我国的审计组织体系；理解审计的性质和分类。

【技能目标】掌握审计的一般方法及具体取证方法的类别和具体运用。

任务一 审计是什么



任务导入

西方注册会计师审计之所以起源于 16 世纪初意大利的合伙企业制度，其最本质的原因是()。

- A. 在这一时期，意大利的合伙企业应运而生
- B. 合伙企业的所有权和经营权开始分离
- C. 在这一时期，人们开始聘请会计专家来担任查账和公证工作
- D. 合伙企业进一步导致了股份有限企业的产生



知识仓库

一、注册会计师审计的产生与发展

1. 国外注册会计师审计的产生与发展

(1) 国外注册会计师审计的产生

审计是商品经济发展到一定程度时，随着企业财产所有权与经营权分离而产生的。通常认为，审计产生于资本主义工业革命时期，而其萌芽则可以追溯到 16 世纪。

16 世纪，威尼斯城的航海贸易日益发达并出现了早期的合伙企业。在合伙企业中，通

常只有少数几人充当执行合伙人,负责企业的经营管理,其他合伙人则只出资而不参加经营管理。非执行合伙人需要了解合伙企业的经营情况和经营成果,执行合伙人也希望能证实自己经营管理的能力与效率,因此双方都希望能从外部聘请独立的会计专业人员来担任查账和监督工作。这些会计专业人员所进行的查账与监督,可以看作是注册会计师审计的最初萌芽。

1721年,英国爆发了南海公司破产事件,公司股东和债权人遭受了巨大经济损失。会计师查尔斯·斯内尔受议会聘请对其会计账目进行了检查并以“会计师”名义出具了一份“查账报告书”,指出南海公司的财务报告存在严重的舞弊行为,这标志着独立会计师——注册会计师的正式诞生。1853年,爱丁堡会计师协会在苏格兰成立,标志着注册会计师审计职业的诞生。

(2) 国外注册会计师审计的发展

从20世纪初开始,全球经济发展重心逐步由欧洲转向美国,因此,美国的注册会计师审计得到了迅速发展,它对注册会计师职业在全球的迅速发展发挥了重要作用。1887年,美国公共会计师协会(The American Association of Public Accountants)成立,1916年该协会改组为美国注册会计师协会(AICPA),后来成为世界上最大的注册会计师专业协会。第二次世界大战以后,经济发达国家通过各种渠道推动本国的企业向海外拓展,跨国公司得到了空前的发展。国际资本的流动带动了注册会计师审计的跨国界发展,形成了一批国际会计师事务所。随着会计师事务所规模的扩大,形成了“八大”国际会计师事务所,20世纪80年代末合并为“六大”,之后又合并成为“五大”。2001年,美国出现了安然公司会计造假丑闻。作为出具审计报告的安达信会计师事务所,涉嫌舞弊和销毁证据受到美国司法部门的调查,之后宣布关闭,世界各地的安达信成员事务所也纷纷与其他国际会计师事务所合并,从此退出了从事89年之久的上市公司审计业务。时至今日,尚有“四大”国际会计师事务所,即普华永道(Price Waterhouse Coopers)、安永(Ernst & Young)、毕马威(KPMG)和德勤(Deloitte & Touche)。

2. 我国注册会计师审计的产生与发展

(1) 我国注册会计师审计的产生

中国的注册会计师审计始于辛亥革命以后。当时,一批爱国学者积极倡导创建中国的注册会计师审计事业。1918年,北洋政府颁布了我国第一部注册会计师审计法规《会计师暂行章程》。同年,谢霖成为中国第一位注册会计师,并创办了第一家注册会计师审计机构——正则会计师事务所。1930年国民政府颁布了《会计师条例》,确立了会计师的法律地位。1925年,上海首先成立了会计师公会,1933年全国会计师协会成立。经过近30年的缓慢发展,到1947年,中国的注册会计师审计事业已经初具规模。然而,由于政治、经济的落后,当时的注册会计师审计业务发展缓慢,远未能发挥注册会计师审计应有的作用。新中国成立初期,注册会计师审计在我国国民经济恢复过程中曾发挥了积极作用。但是,在社会主义改造完成以后,由于照搬前苏联高度集中的计划经济模式,我国的注册会计师审计陷入了长时期的停滞状态。

(2) 我国注册会计师审计的发展

改革开放以后,以1980年财政部发布《关于成立会计顾问处的暂行规定》为标志,我国注册会计师审计制度开始重建,主要业务是对外商投资企业进行审计并提供会计咨询服务。1986年7月,国务院颁布《中华人民共和国注册会计师条例》,确立了注册会计师行业的法律地位,业务领域仍以外商投资企业为主。1988年11月,中国注册会计师协会成立,注册会计师行业开始步入政府监督和指导、行业协会自我管理的轨道。1994年1月,《中华人民共和国注册会计师法》(以下简称《注册会计师法》)正式实施,注册会计师行业快速向规范化方向迈进。2006年2月,财政部发布了与国际接轨的新审计准则体系,2010年11月又对38项审计准则进行了修订。这一切都标志着中国注册会计师审计已进入法制化、规范化和国际化轨道。

二、审计的内涵及其对象

1. 审计的内涵

审计是一项具有独立性的经济监督活动,它是指由独立的专门机构(或人员)接受委托(或根据授权),对国家行政、事业单位和企业单位及其他经济组织的财务报表和其他会计资料的公允性、真实性及其所反映的经济活动合规性、合法性进行审查并发表意见。审计的最本质特性是独立性。审计者以独立的身份对被审计者依法进行审计,这保证了审计结论的公正性,也为审计的权威性奠定了基础。其发表意见的作用是增强使用者的信心。

2. 审计的对象

审计对象是指审计监督的客体,即审计监督的内容和范围的概括。具体来说,审计对象包含以下三层含义:第一,从被审计单位的范围来看,国家审计的对象主要是国务院各部门、地方各级人民政府、国有金融机构以及国有企事业单位;内部审计的对象为本单位及其所属单位;注册会计师审计的对象主要是委托人指定的单位。第二,从审计涉及的内容来看,审计对象主要指被审计单位的财政、财务收支及其相关的经济活动。第三,从审计内容的载体来看,审计对象是指被审计单位的会计资料及其相关资料。

三、审计的分类

1. 按照审计的目的和内容不同进行分类

(1) 财务报表审计

财务报表审计是对被审计单位的会计报表、会计报表附注及相关资料进行的审计。这种审计的目的在于查明被审计单位的财务报表是否按照一般公认会计原则(在我国是指适用的企业会计准则和相关的会计制度),公允地反映其财务状况、经营成果和现金流量情况。

(2) 经营审计

经营审计是为了评价某个组织的经济活动在业务、经营、管理方面的业绩,找出改进的机会并提出改善的建议,而对一个组织的全部或部分业务程序与方法进行的检查。经营审计对独立性的要求不像财务报表审计那么严格。此外,内部审计人员、政府审计人员或注册会

计师都可以执行经营审计。

(3) 合规审计

合规审计是为了查明和确定被审计单位的财务活动或经营活动是否符合有关法律、法规、规章制度、合同、协议和有关控制标准而进行的审计。由注册会计师或税务稽核人员就企业所得税结算申报书是否遵从税法规定申报而进行的审计,就是合规审计的典型例子。

2. 按照审计主体的不同进行分类

(1) 国家审计

国家审计又称政府审计,是指由政府审计机关代表政府依法对各级政府及其部门、国有企业的财政或财务收支及公共资金的收支与运用情况所实施的审计。其突出特点表现为审计的法定权威性和强制性。

(2) 内部审计

内部审计是指由组织内部独立的审计机构对本单位及其所属单位的经营活动的真实性、合法性和效益性及内部控制的健全性与有效性进行审查和评价的一种监督活动。

(3) 独立审计

独立审计又称注册会计师审计、民间审计或社会审计,是指由注册会计师及其所在的会计师事务所接受委托依法对委托人指定的被审计单位进行的审计。委托审计是注册会计师审计的显著特点,其审计意见具有法律效力和鉴证作用。



任务处理

【任务 1-1】新中国成立后的第一家会计师事务所是()。

- A. 正则会计师事务所
- B. 立信会计师事务所
- C. 高威会计师事务所
- D. 上海会计师事务所

任务解析: 应选 D。我国第一家会计师事务所是 1918 年谢霖先生创办的正则会计师事务所, 1981 年成立的上海会计师事务所是我国恢复注册会计师制度后的第一家会计师事务所。

【任务 1-2】关于注册会计师审计的表述正确的是()。

- A. 是有偿审计
- B. 可根据审计结果作出审计决定
- C. 是强制性审计
- D. 在独立性上体现为双向独立

任务解析: 应选 AD。选项 BC 是政府审计的特点。



任务导入分析

说法 B 是正确的。西方注册会计师审计之所以起源于 16 世纪初意大利的合伙企业制度, 其最本质的原因是合伙企业的所有权与经营权开始分离。也正因为企业所有权和经营权的分离, 查账和公证工作便有了社会需求。

任务二 审计怎么做

任务导入

某产品 2010 年的毛利率与 2009 年相比有所上升, Z 公司提供了以下解释, 其中与毛利率变动不相关的是()。

- A. 该产品的销售价格与 2009 年相比有所上升
- B. 该产品的产量与 2009 年相比有所增加
- C. 该产品的销售收入占当年主营业务收入的比例与 2009 年相比有所上升
- D. 该产品使用的主要原材料的价格与 2009 年相比有所下降

知识仓库

一、注册会计师审计方法的演进

1. 账项基础审计

在审计发展的早期(19 世纪以前), 由于企业组织结构简单, 业务性质单一, 审计主要是为了满足财产所有者对会计核算进行独立检查的要求, 促使受托责任人在授权经营过程中作出诚实、可靠的行为。这时的审计工作旨在发现和防止错误与舞弊行为, 审计的重心是围绕会计交易的账簿、凭证进行的, 审计方法是详细审计。这种以审查账表上的会计事项为主线的审计方法就是账项基础审计方法, 即审计的起点是检查账证表。

账项基础审计适用于评价简单的受托经济责任, 进入 20 世纪以后, 这种方法的局限性越来越明显: 第一, 这种审计方法耗费大量的人力和时间, 审计成本高, 不利于提高审计工作的效率和效益; 第二, 审计方法简单, 即使查出了错误或舞弊的情形, 也查不出会计内部控制系统中的缺陷, 无法追根溯源, 避免重犯。

2. 制度基础审计

步入 20 世纪后, 一方面, 审计的目标已经不再是差错防弊, 而是验证财务报表是否真实、公允地反映了企业的财务状况和经营成果, 财务报表的外部使用者也将注意力越来越多地转向企业的经营管理方面, 这就要求审计对企业的内部控制系统要有全面的了解。另一方面, 由于企业规模日益扩大, 经济活动和交易事项的内容不断丰富、复杂, 审计工作量迅速增大, 而需要的审计技术日益复杂, 使得详细审计难以实施。为了进一步提高审计效率, 审计的视角转向企业的管理制度, 特别是会计信息赖以生成的内部控制, 从而将内部控制与抽样审计结合起来。从 20 世纪 50 年代起, 以内部控制测试为基础的抽样审计在西方国家得到广泛应用。这种方法被称为制度基础审计方法。审计的起点是了解与测试内部控制。

3. 风险导向审计

自 20 世纪 80 年代以来, 科学技术和政治经济发生急剧变化, 对企业经营管理产生重大

影响,导致企业竞争更加激烈,经营风险日益增加,倒闭事件不断发生。于是对注册会计师审计工作提出了更高的要求,注册会计师必须从更高层次,综合考虑企业的环境和面临的经营风险,把握企业面临的各方面情况,分析企业经济业务中可能出现的错误和舞弊行为,并以此为出发点,制定审计策略,依据审计风险模型,制定与企业状况相适应的审计计划,以确保审计工作的效率和效果。这种以审计风险模型为基础进行的审计称为风险导向审计模式,审计的起点是风险评估。

二、审计的一般方法

1. 顺查法与逆查法

按照审计工作的顺序和会计业务处理程序的关系,审计方法有顺查法和逆查法之分。

(1) 顺查法

顺查法,又叫正查法,是指按照会计核算过程的先后顺序,依次审查凭证、账簿和财务报表的一种审计方法。审查时首先审查原始凭证,着重审查和分析经济业务是否真实、正确、合法、合规;其次是审查和分析记账凭证,查明会计科目处理和数据计算是否正确、合规;再次,审查各类账簿的记录是否正确,账证是否相符;最后,审查和分析财务报表的各个项目是否正确、完整和合规,核对账表、表表是否相符。此法由于审查工作细致、全面,不易发生疏忽、遗漏等弊病。所以,对于内部控制制度不够健全,账目比较混乱,存在问题较多的被审计单位,采用顺查法较为适宜。其缺点是工作量大,费时费力,不利于提高审计工作效率和降低审计成本。

(2) 逆查法

逆查法,又叫倒查法,是指按照与会计核算过程相反的顺序依次进行审计的方法。采用逆查法时,注册会计师首先审查和分析财务报表及其各个项目,从中找出增减变化异常或数额较大、容易出现错弊的项目,从而确定下一步审计的重点项目;其次,按照所确定的重点和可疑账项,追溯审查会计账簿,进行账表、账账核对,发现可能存在的问题;最后,通过审查凭证来确定被审事项的真相。此法可以节省审计的时间和人力,有利于提高审计工作的效率和降低审计成本。缺点是采用此法要求审计工作人员必须具有一定的分析判断能力和实际工作经验,才能胜任审计工作。

2. 详查法与抽样法

按照审查经济业务资料的规模大小和收集审计证据范围的大小不同,审计方法又有详查法和抽样法之分。

(1) 详查法

详查法,又称详细审计,是指对被审计单位一定时期内的全部会计资料进行详细的审核检查,以判断被审计单位经济活动的合法性、真实性和效益性的一种审计方法。此法的优点是容易查出问题,审计风险较小,审计结果比较正确;缺点是工作量较大,审计成本较高。除了一些有严重问题的、非彻底检查不可的专案审计,以及经济活动很少的小型企事业单位外,一般不经常采用详查法。

(2) 抽样法

抽样法，又称抽样审计，是指从被审计单位一定时期内的会计资料按照一定的方法抽出其中的一部分进行审查，借以推断总体有无错误和舞弊行为的一种方法。此法的优点是可以减少审计的工作量，降低审计成本；缺点是有较大的局限性，如果样本选择不当，就会使注册会计师作出错误的结论，审计风险较大。采用这种方法时，注册会计师通常要对被审计单位的内部控制制度进行评价，使审计结论有较大的可靠性。

3. 报表项目法和业务循环法

按照对财务报表的项目进行划分的标准不同，通常有报表项目法和业务循环法之分。

(1) 报表项目法

按财务报表的项目来组织财务报表审计的方法称为报表项目法。此法的优点是多数被审计单位的账户设置体系及财务报表格式相吻合，操作方便；缺点是由于内部控制测试通常按照业务循环采用审计抽样的方法进行，该方法使实质性程序与内部控制测试严重脱节。

(2) 业务循环法

所谓业务循环，是指处理某一类经济业务的工作程序和先后顺序。按业务循环来组织财务报表审计的方法称为业务循环法。一般可将被审计单位全部的交易和账户按照相关的程度划分为若干个业务循环。例如，制造业企业可以划分为销售与收款循环、采购与付款循环、筹资与投资循环、存货与仓储循环、工薪与服务循环。此法的优点是将交易与账户的实质性程序与按业务循环进行的内部控制测试直接联系，加深了审计小组成员对被审计单位经济业务的理解，而且便于审计的合理分工，将特定业务循环所涉及的财务报表项目分配给一个或数个审计小组成员，能够提高审计的效率与效果。所以业务循环法逐渐取代了报表项目法。

三、审计取证的具体方法

1. 检查记录或文件

检查记录或文件是指注册会计师对被审计单位内部或外部生成的，以纸质、电子或其他介质形式存在的记录或文件进行审查。检查记录或文件的目的是对财务报表所包含或应包含的信息进行验证。例如，被审计单位通常对每一笔销售交易都保留一份客户订购单、一张发货单和一份销售发票副本。这些凭证对于注册会计师验证被审计单位记录的销售交易的正确性是有用的证据。外部记录或文件通常被认为比内部记录或文件更可靠，因为外部凭证经被审计单位的客户出具，又经被审计单位认可，表明交易双方对凭证上记录的信息和条款达成一致意见。另外，某些外部凭证编制过程非常谨慎，通常由律师或其他有资格的专家进行复核，因而具有较高的可靠性，如保险单、契约和合同等文件。

2. 检查有形资产

检查有形资产是指注册会计师对被审计单位的资产实物进行检查。检查有形资产是验证资产真实存在的最可靠的手段。它不仅是认定资产数量和规格的一种客观手段，在某些情况下，还是评价资产状况和质量的一种有效方法，比如确定存货数量的同时确定存货是否存在残次冷背的情况。但是，要验证存在的资产确实为被审计单位所拥有，仅靠检查实物证据是不够的，并且在许多情况下，注册会计师也没有能力准确判断资产的质量状况。

调节法属于检查有形资产的方法之一。调节法通过增减数字的调整,使表面上不一致的相关数字趋于一致,以验证某一项目相关数字的正确性。调节法通常用于验证存货和银行存款余额的正确性。当实物盘点日数量与账面结存日数量不一致时,就需要对相差日期中的账目数字进行调节,以验证账面结存数的正确性。调节公式如下:

$$\text{被查日存量} = \text{盘点日存量} + \text{被查日至盘点日发出量} - \text{被查日至盘点日收入量}$$

3. 观察

观察是指注册会计师通过观察相关人员正在从事的活动或执行的程序,以获得发生、存在、完整性、计价、截止等认定的相关证据。例如,对被审计单位执行的存货盘点或控制活动进行观察。观察提供的审计证据仅限于观察发生的时点,并且在相关人员已知被观察时,因此相关人员从事活动或执行程序可能与日常的做法不同,从而会影响注册会计师对真实情况的了解。因此,注册会计师有必要获取其他类型的佐证证据。

4. 询问

询问是指注册会计师以书面或口头方式,向被审计单位内部或外部的知情人员获取财物信息和非财物信息,并对答复进行评价的过程。知情人员对询问的答复可能为注册会计师提供尚未获悉的信息或佐证证据,也可能提供与已获悉信息存在重大差异的信息,注册会计师可以根据询问结果考虑修改审计程序或追加审计程序。尽管通过询问可以从客户那里获得大量的证据,但不能作为结论性证据。

5. 函证

函证是指注册会计师为了获取影响财务报表或相关披露认定的项目的信息,通过直接来自第三方的对有关信息和现存状况的声明,获取和评价审计证据的过程。正因为函证直接来自独立于被审计单位的第三方,所以受到高度重视,经常会被使用。函证的方式有积极式和消极式两种。积极式函证也称为肯定式函证,是指要求被询证者在所有情况下都必须回函,确认询证函所列示信息是否正确,或填列询证函要求的信息。消极式函证也称否定式函证,是指要求被询证者仅在不同意询证函所列示信息的情况下才予以回函。

6. 重新计算

重新计算是指注册会计师以人工方式或使用计算机辅助审计技术,对记录或文件数据计算的正确性进行核对。重新计算可用于对以下资料的审查:原始凭证的计算,包括数量单价的积数、小计、合计的加总等;记账凭证的计算,包括明细科目的金额合计等;账簿的计算,包括每页各栏金额小计、合计、月计、累计和转页金额等;会计报表的计算,包括有关项目的小计、合计、总计及有关指标的计算;其他有关资料的计算,包括预算、合同、计划等数据的计算等。

7. 重新执行

重新执行是指注册会计师以人工方式或使用计算机辅助审计技术,对被审计单位内部控制组成部分的程序或控制重新独立执行。

8. 分析程序

分析程序是指注册会计师通过研究不同财务数据之间以及财务数据与非财务数据之间的内在关系,对财务信息作出评价。分析程序还包括调查与其他信息不一致或与预测数据严

重偏离的波动和关系。分析程序可贯穿于财务报表审计的全过程，常用的分析程序的方法有：比较分析法、比率分析法和趋势分析法。

比较分析法是指某一会计报表项目与其既定标准的比较，以获取有关审计证据的一种方法。它包括本期实际数与计划数、预算数或注册会计师的计算结果之间的基表；本期实际数同同业标准之间的比较等。比率分析法是指通过对会计报表中某一项目以及与其相关的某一项目相比所得的值进行分析，以获取审计证据的一种方法。如流动比率、速动比率、资产负债率等。趋势分析法是指通过对连续若干期同一会计报表项目的变动金额及其百分比的计算，分析该项目的增减变动方向和幅度，以获取审计证据的一种发展，如发展速度等。注册会计师运用分析性复核方法时，应当考虑数据之间是否存在某种相关关系。如果不存在预期相关关系，注册会计师不应当运用分析性复核；如果数据具有相关关系，则可运用分析性复核。



任务处理

【任务 1-3】下列()情形，注册会计师可能不对应收账款实施函证。

- A. 应收账款金额很小，但交易频繁
- B. 根据审计重要性原则，有充分证据表明应收账款对财务报表不重要
- C. 函证费用过高
- D. 注册会计师认为函证很可能无效

任务解析：应选 BD。选项 A，虽然应收账款的金额很小，但是作为重要的顾客，还是应该进行函证的；选项 C，函证的费用不能作为是否进行函证的标准。

【任务 1-4】在以下财务报表项目中，一般情况下，不需要函证的项目是()。

- A. 应收账款
- B. 银行存款
- C. 应付账款
- D. 应收票据

任务解析：应选 C。“资产防高估，负债防低估”，函证无益于查找未入账的负债，所以一般情况下，应付账款不需要函证。



任务导入分析

应选 C。该产品的销售收入占当年主营业务收入的比例增加，不一定是该产品销售收入的增加带来的，而且，即使是该产品收入增加，其产品的售价和成本不变，毛利率也不会发生变动。而该产品的售价和原材料价格的变化必然导致毛利率的变化。该产品产量增加，会导致单位生产成本的下降，因此，毛利率会增加。

任务三 审计做什么



任务导入

下列表述中，正确的是()。

- A. 政府审计是审计机关审定审计报告，对审计事项作出评价，出具审计意见书



- B. 报表的合法性是报表使用者最为关心的
- C. 注册会计师应保证财务报表的可靠程度
- D. 政府审计是独立性最强的一种审计



知识仓库

一、政府审计

1. 政府审计机关

审计机关是代表政府依法行使审计监督权的行政机关,具有法律赋予的权威性。目前世界各国政府建立的审计机构,因领导关系不同而分为三种类型:①由议会直接领导并对议会负责;②在政府内建立审计机构并对政府负责,政府则对议会负责;③由财政部门领导,在财政部门内部设审计机构监管财政监督,实行财政、审计合一制度。从审计的独立性、权威性来讲,由议会领导最为适宜。我国目前的审计机关由政府领导,分中央与地方两个层次。

(1) 国家最高审计机关

在我国,国家最高审计机关是中华人民共和国审计署(简称审计署),隶属于国务院。审计署在国务院总理的领导下,主管全国的审计工作,审计长是审计署的行政首长。审计署负责组织领导全国的审计工作,对国务院各部门和地方各级政府、国家金融机构和企事业单位的财政(或财务)收支进行审计监督。

(2) 地方审计机关

县级以上各级人民政府设立地方审计机关,实行双重领导体制。在业务上受上一级审计机关的领导,在其他方面受本级人民政府的领导。它负责本级审计机关范围内的审计事项,对上级审计机关和本级人民政府负责并报告工作。

2. 审计人员

根据《宪法》和有关规定,审计署设审计长一人,副审计长若干人。审计长由国务院总理提名,全国人民代表大会决定,国家主席任免;副审计长由国务院任免;县级以上各级政府的审计厅长、局长由本级人民代表大会决定任免;副局长由本级政府任免;地方各级厅长、局长的任免事前应征求上一级审计机关的意见。

国家审计机关审计人员实行专业技术资格制度,审计专业技术资格分为初级(审计员、助理审计师)资格、中级(审计师)资格、高级(高级审计师)资格。审计人员的初级、中级审计专业技术资格,通过参加全国统一考试,并达到合格标准后获得;高级审计专业技术资格,通过高级审计师评审委员会按照规定评审获得。

3. 政府审计的审计职责

根据《中华人民共和国审计法》(以下简称《审计法》)及其实施条例的规定,审计机关的基本职责如下。

- (1) 直接进行下列审计:本级预算执行情况和其他财政收支;本级各部门(含直属单位)

和下级政府预算的执行情况和决算，以及其他财政收支；国家事业组织和使用财政资金的其事业组织的财务收支；中央银行的财务收支；国有及国有资本占控股地位或主导地位的金融机构的资产、负债、损益；国有及国有资本占控股地位或主导地位的企业的资产、负债、损益；政府投资和以政府投资为主的建设项目的预算执行情况和决算；政府部门管理的和其他单位受政府委托管理的社会保障基金、社会捐赠资金以及其他有关基金、资金的财务收支；国际组织和外国政府援助、贷款项目的财务收支；根据国家有关规定，对国家机关和依法属于审计机关审计监督对象的其他单位主要负责人进行任期经济责任审计。

(2) 审计署对中央预算执行情况和其他财政收支情况进行审计监督，向国务院总理提交审计结果报告。地方各级审计机关对本级预算执行情况和其他财政收支情况进行审计监督，向本级人民政府和上一级审计机关提出审计结果报告。

(3) 各级审计机关每年受本级政府的委托，向本级人民代表大会常务委员会提交本级预算执行和其他财政收支的审计工作报告。

(4) 对与国家财政收支有关的特定事项进行专项审计调查，向本级人民政府和上一级审计机关报告审计调查结果。

(5) 指导和监督内部审计，核查社会审计机构出具的相关审计报告。

二、内部审计

1. 内部审计组织

内部审计是由各单位、各部门内部设置的专门机构或人员实施的审计。内部审计主要监督检查本部门、本单位的财务收支和经营管理活动。目前各国内部审计部门的设置因领导关系不同而大体分为三种类型：由本单位总会计师或主管财务的副总裁领导；由本单位总裁或总经理领导；由本单位董事会领导。从审计的独立性、权威性来讲，领导层次越高越有保障。我国目前的内部审计部门一般由本单位、本部门的主要负责人领导，业务上接受当地政府审计机构或上一级主管部门审计机构的指导。相对外部审计而言，内部审计的独立性较弱。

2. 内部审计人员

内部审计人员应当在具有良好的政治素质和品德素质的基础上具备必要的专业知识和技能。国际内部审计师协会于 1972 年开始实行注册内部审计师制度。取得国际注册内部审计师资格，需通过以下科目的考试：内部审计程序、内部审计技术、管理控制和信息技术、审计环境等科目。

3. 内部审计机构的职责

内部审计机构按照本单位主要负责人或者权力机构的要求，履行下列职责：

(1) 对本单位及所属单位(含占控股地位或者主导地位的单位，下同)的财政收支、财务收支及其有关的经济活动进行审计。

(2) 对本单位及所属单位预算内、预算外资金的管理和使用情况进行审计。

(3) 对本单位内设机构及所属单位领导人员的任期经济责任进行审计。

(4) 对本单位及所属单位固定资产投资项目进行审计。