



普通高等教育“十三五”创新示范教材
高等学校财务会计专业系列教材

审计实务

→ 主 编 孙自强 王 宇
副主编 肖大梅 张 勤



资源导航



本书另配教学资源

高等教育出版社



普通高等教育“十三五”创新示范教材
高等学校财务会计专业系列教材

审计实务

SHENJI SHIWU

→ 主 编 孙自强 王 宇
副主编 肖大梅 张 勤



资源导航



本书另配教学资源

高等教育出版社·北京

图书在版编目(CIP)数据

审计实务 / 孙自强, 王宇主编. —北京: 高等教育出版社, 2017. 8

ISBN 978-7-04-048258-4

I. ①审… II. ①孙… ②王… III. ①审计学—高等学校—教材 IV. ①F239.0

中国版本图书馆CIP数据核字(2017)第181898号

策划编辑 杭 赢 责任编辑 刘悦珍 封面设计 张文豪 责任印制 高忠富

出版发行 高等教育出版社

社 址 北京市西城区德外大街4号

邮政编码 100120

印 刷 上海师范大学印刷厂

开 本 787mm×1092mm 1/16

印 张 18.5

字 数 464千字

购书热线 021-56717287

010-58581118

咨询电话 400-810-0598

网 址 <http://www.hep.edu.cn>

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

<http://www.hep.com.cn/shanghai>

网上订购 <http://www.landrace.com>

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

版 次 2017年8月第1版

印 次 2017年8月第1次印刷

定 价 36.00元

本书如有缺页、倒页、脱页等质量问题, 请到所购图书销售部门联系调换

版权所有 侵权必究

物料号 48258-00

前 言

党的十八届四中全会首次将审计监督提升到国家权力运行制约和监督体系的高度,使审计地位明显提高。其后,国务院颁发了《关于加强审计工作的意见》,中共中央办公厅、国务院办公厅下发了《关于完善审计制度若干重大问题的框架意见》及《关于实行审计全覆盖的实施意见》等相关配套文件,对当前审计工作的作用和要求有了新的提法和明确认识。本书以此为背景,依据应用型本科院校高层次技能人才的培养目标,根据最新《注册会计师审计准则》《企业会计准则》和相关法律制度的要求,吸取审计工作和教学中的实践经验编写而成。

本书着眼于培养学生遵守财经法纪,具有谨慎性、独立性和系统思维的职业素养,具有进行内部审核与社会审计的能力。内容设计本着“适用、实用、精简、完整”的原则,以职业能力为导向,以审计流程为主线,以企业经济业务工作过程所形成的“供、产、销、筹资投资”四个循环以及货币资金为对象,结合审计岗位需求,遵循风险导向审计理念,设计典型的工作任务,以培养学生发现问题、分析问题、解决问题的能力,从而达到“行”和“知”的统一。

通过对本课程的学习,使学生加深对审计基本理论、基本方法的理解及其应用;熟悉审计准则,掌握审计方法并能进行运用;清楚审计工作流程,能够根据相关资料编制审计工作底稿及撰写审计报告。本书具有如下特点:

(1) 思路清晰,结构紧凑;难度适中,语言精练;理论实务结合,应用性强;浅显易懂,学术价值和应用价值相统一。

(2) 加强实训,突出技能。关注理论在实践中的应用,操作性强。

(3) 系统连贯,学以致用。本书第九章以天明会计师事务所接受委托审查河南大河办公家具有限公司2016年度财务报告为例,从初步业务活动着手,编制审计计划,进行风险评估,实施控制测试和实质性程序进行风险应对,以“四个循环”为重点,系统地学习完整的审计流程。使学生对审计的认识由点到面,由抽象到具体,由可望而不可及到可操作,由枯燥到有趣的颠覆性转变。

(4) 拓展视野,坚持原则。通过“审计之窗”的形式,引导学生了解事实,关注审计动态,认识审计工作,坚定审计信念,增强审计正义感和社会责任感。

本书可作为应用型本科院校、高等职业院校财经类专业教材,也可作为审计理论和实务工作者参考用书。

本书由郑州财经学院孙自强、王宇任主编,郑州财经学院肖大梅、张勤任副主编,郑州财经学院李雅楠、刘涛、王丽杰、吴振参与编写。具体编写分工如下:王丽杰编写第一章、第六章;刘涛编写第二章、第五章;李雅楠编写第三章、第四章;吴振编写第七章;王宇编写第八章;肖大梅编写第九章项目四的任务一和任务二、项目五、项目六;张勤编写第九章项目一、项目二、项

目三、项目四的任务三。本书由孙自强、王宇负责组织规划和总纂定稿。

本书建议教学时数为 64 课时,具体课时安排见下表:

序 号	内 容	学 时
1	第一章 审计总论	4
2	第二章 采购与付款循环审计	6
3	第三章 生产与存货循环审计	8
4	第四章 销售与收款循环审计	8
5	第五章 筹资与投资循环审计	6
6	第六章 货币资金审计	6
7	第七章 终结审计与审计报告	6
8	第八章 审计信息化	8
9	第九章 审计综合实训	12

在本书编写过程中,我们参考了不少专著和教材,得到了有关专家学者、院校领导等的大力支持,在此一并表示感谢!

由于编者经验不足,虽然我们做了很多努力,书中不妥之处在所难免,恳请各位老师和同学在使用本书的过程中不吝赐教,并将意见或建议反馈给我们,以便我们进一步完善。

编 者

2017 年 8 月

资源导航

- 004 二维码 1-1 会计报表审计的具体内容
- 012 二维码 1-2 国务院《关于加强审计工作的意见》
- 016 二维码 2-1 中注协解读《政府采购竞争性磋商采购方式管理暂行办法》
- 018 二维码 2-2 企业会计准则第 1 号——存货
- 018 二维码 2-3 企业会计准则第 4 号——固定资产
- 057 二维码 3-1 存货审计案例
- 057 二维码 3-2 生产与存货循环审计案例
- 064 二维码 4-1 收入交易和余额固有风险的情形
- 080 二维码 4-2 超市审计案例
- 080 二维码 4-3 销货与收款循环审计案例
- 084 二维码 5-1 公开发行公司债券应当具备的条件
- 084 二维码 5-2 股票发行市场
- 110 二维码 6-1 库存现金的实质性程序
- 116 二维码 6-2 银行存款审计中常见的几个缺位及对策
- 123 二维码 7-1 审计准则——书面声明
- 130 二维码 7-2 审计准则——对财务报表形成审计意见和出具审计报告
- 144 二维码 7-3 中注协发布审计情况快报
- 144 二维码 7-4 审计报告——无法表示意见
- 177 二维码 8-1 界首市审计局计算机审计案例

目 录

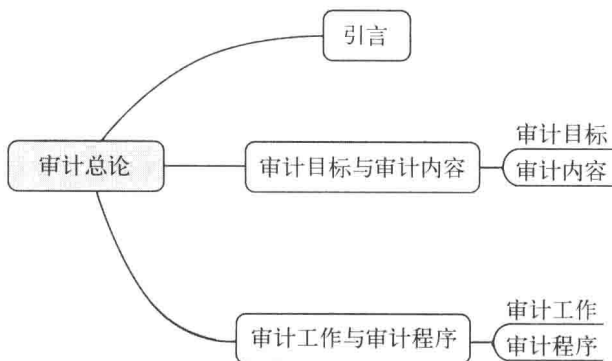
001	第一章 审计总论
001	案例导入 审计的“十三五”规划
002	第一节 审计目标与审计内容
004	第二节 审计工作与审计程序
010	本章小结
010	案例分析
010	实践练习
013	第二章 采购与付款循环审计
013	案例导入 达尔曼财务舞弊案
014	第一节 采购与付款循环概述
015	第二节 采购与付款循环的内部控制与控制测试
019	第三节 采购与付款循环主要账户的实质性审计程序
027	本章小结
027	案例分析
028	实践练习
033	第三章 生产与存货循环审计
033	案例导入 美国法尔莫公司会计报表舞弊案
034	第一节 生产与存货循环概述
036	第二节 生产与存货循环的内部控制与控制测试
041	第三节 生产与存货循环主要账户的实质性审计程序
052	本章小结
052	案例分析
053	实践练习
058	第四章 销售与收款循环审计
058	案例导入 蓝田公司虚假收入案
058	第一节 销售与收款循环概述
062	第二节 销售与收款循环的内部控制与控制测试
066	第三节 销售与收款循环主要项目的实质性审计程序

075	本章小结
076	案例分析
076	实践练习
081	第五章 筹资与投资循环审计
081	案例导入 猴王集团破产案
082	第一节 筹资与投资循环概述
084	第二节 筹资与投资循环的内部控制与控制测试
088	第三节 筹资与投资循环主要项目的实质性审计程序
099	本章小结
099	案例分析
100	实践练习
104	第六章 货币资金审计
104	案例导入 被涂改的支票
105	第一节 货币资金审计概述
105	第二节 货币资金的内部控制与控制测试
109	第三节 货币资金的实质性审计程序
113	本章小结
113	案例分析
113	实践练习
117	第七章 终结审计与审计报告
117	案例导入 终结审计工作中的问题处理
118	第一节 终结审计
129	第二节 审计报告
140	本章小结
140	案例分析
141	实践练习
145	第八章 审计信息化
145	案例导入 计算机舞弊
146	第一节 审计信息化概论
151	第二节 审计数据采集
153	第三节 信息化环境下的内部控制风险评估
167	第四节 审计信息化的发展及现状
175	本章小结
176	实践练习

178	第九章 审计综合实训
178	项目一 初步业务活动与审计工作计划
193	项目二 风险评估
193	项目三 控制测试
194	项目四 审计实质性程序(以供、产、销循环为例)
277	项目五 完成审计工作
282	项目六 出具审计报告
283	参考文献

第一章 审计总论

【思维导图】



【案例导入】 审计的“十三五”规划

经济越发展,审计越重要!2016年5月,审计署印发了《“十三五”国家审计工作发展规划》。这是第一个全国性的国家审计工作五年规划,对“十三五”时期全国审计工作的目标、任务和措施作出了安排部署。规划提出,到2020年基本形成与国家治理体系和治理能力现代化相适应的审计监督机制,使中国审计制度更加完善,更加充分发挥审计在保障国家重大决策贯彻落实、维护国家经济安全、推动深化改革、促进依法治国、推进廉政建设中的作用。之后审计署结合实际,及时修订了该规划,对审计工作的部署原则和指导理念,给予明确要求和清晰表述,并就发挥审计促进国家重大决策落实的保障作用,强化审计的监督作用,完善审计工作机制,全面加强审计机关领导班子和干部队伍建设,形成了一系列重要方针和具体要求。

思考:《“十三五”国家审计工作发展规划》的印发,对我们新时期开展审计工作有什么意义?

解析:审计署下发的这一文件,首先体现了党和国家领导在全面改革新时期推进国家治理现代化进程中,对于审计这一重要领域的高度重视。文件重点鲜明地指导部署了以审计促进国家治理现代化的工作任务。文件的发布,适应了中国经济社会实现平稳健康发展的客观需要,将成为更好发挥审计功能作用促进国家治理现代化的有力依据与工作指南。由此而打造的审计工作新局面,将是贡献于“中国梦”现代化宏伟事业的十分宝贵的“正能量”。

引 言

审计是随着社会经济的发展而发展的。尤其是在社会主义市场经济不断深入发展的今天,各个审计主体为保护国家、投资者、债权人和其他市场参与者的经济利益发挥了作用。通过审计,及时了解和掌握审计信息,便于国家调控重要经济领域,满足国家宏观经济管理和调控的需要,能够确保会计信息及其他经济信息真实、可靠,为各方正确决策提供可靠的依据。审计可以保证委托者资产的安全完整,保证单位经济、经营活动的合规、合法性。有助于正确评价单位经营业绩,确保各项经营责任的履行和经济目标的实现,有助于及时发现单位中存在的各种隐患,促使其健全完善内部控制制度,加强管理,提高经济和社会效益。

进入 21 世纪以来,在全球经济一体化的背景下,审计领域不断拓宽,审计队伍日益壮大,审计理论和实践的进步日新月异。然而伴随着信息化的高速发展和我国经济改革的不断深入,特别是移动互联网、社交媒体、电子商务的兴起,大数据时代的逐步到来,使得传统的审计方式已经不能适应审计工作的需要,审计改革日趋重要,亟待我们重新研究、探索。

近几年我国审计制度改革步伐逐渐加快。国务院在《关于加强审计工作的意见》中明确提出:结合我国实际,探索在审计实践中运用大数据技术的途径,加大数据综合利用力度,提高运用信息化技术查核问题、评价判断、宏观分析的能力,提高了国家审计在制约和监督权力中的重要地位,使审计成为提升国家治理能力的重要手段。这是在大数据时代背景下,国家首次在文件中将大数据审计列入工作重点。继颁布实施该意见后,国务院办公厅又印发了《关于完善审计制度若干重大问题的框架意见》及相关配套文件《关于实行审计全覆盖的实施意见》,指出要加大改革创新力度,完善审计制度,对公共资金、国有资产、国有资源和领导干部履行经济责任情况实行审计全覆盖,该意见及相关配套文件的出台,体现了党中央、国务院对审计工作的高度重视和信任,对全面履行审计监督职责、发展审计事业具有重要意义。

大数据时代正以惊人的速度向我们走来,随之而来的新一轮信息化革命正促使社会思维变革、商业变革和管理变革,审计作为一个综合的经济监督部门,也必将面临其带来的机遇与挑战。审计全覆盖概念的提出,让我们看到了审计工作的悄然变化:从单纯查错、纠偏、正纪,转到以真实性为基础,兼顾效率、追责、治乱,继之以“反腐、改革、发展”为主线,建构审计“免疫系统”,综合性地履行职能。我们要把握机遇,顺势而上,努力地适应时代快速发展的步伐,迎接大数据时代的来临。直面挑战,不断地创新,不断地改革,从战略上重视大数据的开发利用,将它作为转变经济增长方式和提高政府管理能力的有效抓手。把握大数据的特点,以服务国家治理为己任,用战略思维谋划审计工作格局,变革会计、审计的思维与技术和方法,推动现代审计的发展。

第一节 审计目标与审计内容

一、审计目标

审计目标是指审计人员通过实施审计实践活动达到的要求或结果。审计目标有总目标和具体目标之分。总目标是审计授权人或委托人对某项审计活动的总体要求,如委托注册会计

师鉴证会计报表反映的经济信息是否真实、合法；审计人员只有在通过一定的审计程序和审计方法，对构成会计报表信息经济活动的审查鉴证之后，方能得出是否真实、合法的结论。而在对这些经济业务的审查中又必须为之制定一系列的鉴定标准，这一系列的标准就是具体目标。审计人员往往要根据下述具体审计目标进行审查鉴证，鉴证其真实性、存在性、所有权、合理性、完整性、正确性、合法性、截止与分类。

审计目标的选用与审计任务的要求有着极为密切的关系。由于国家审计、内部审计和社会审计各自承担的任务不同，他们的审计侧重点也不一样。一般来说，国家审计机关在进行审计时，主要侧重于查错防弊、维护财经法纪、维护国有资产安全完整、改善经营管理、提高经济效益和加强宏观调控方面，因此，合法性往往是其首要目标；社会审计主要向投资人、债权人及企业其他利害关系人提供会计信息的鉴证，因此，会计信息的真实性往往是其首要目标；内部审计是为强化企业管理服务的，评价合理性往往是其首要目标。

二、审计内容

审计内容是会计核算和反映的内容，在企业中具体表现为资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六大要素及其载体会计报表。

（一）企业资产审计的内容

资产是指企业拥有或控制的，能以货币计量，能给企业带来未来经济利益的资源。企业资产是企业生产经营的基础和前提，它又是企业资金运用的具体体现。资产按其流动性分为流动资产、长期股权投资、固定资产、无形资产及长期待摊费用。流动资产又可分为货币资金、应收账款、以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产、存货等。资产审计主要围绕以上内容来展开。企业资产审计的目标为：① 审查企业有关资金的内部控制制度是否健全、有效；② 审查证实资产是否确实存在；③ 审查企业资产的所有权是否归企业所拥有；④ 审查各项资产的计价是否合理；⑤ 审查各项资产是否已在会计报表上充分披露。

（二）企业负债审计的内容

负债，是指企业过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务。负债按其流动性可分为流动负债和非流动负债。流动负债是指1年内或超过1年的一个营业周期内应偿还的债务。包括：短期借款、应付票据、应付账款、应付职工薪酬、应交税费、应付利润等。非流动负债是指偿还期在1年以上或超过1年的债务。主要包括：长期借款、应付债券、长期应付款。非流动负债项目虽少，但其发生额却很大，是企业融资的重要手段。负债审计主要围绕以上内容来展开。企业负债审计的目标为：① 审查企业有关负债的内部控制制度是否健全、有效；② 审查企业所列各项负债是否确实存在；③ 审查各项负债记录是否完整，有无漏列；④ 审查企业负债的会计计量是否准确；⑤ 审查与负债有关费用的会计处理是否正确，即收益性支出与资本性支出的划分是否合理；⑥ 审查各项负债在会计报表上是否充分披露。

（三）企业所有者权益审计的内容

所有者权益，是企业所有者对企业净资产的拥有权，主要包括所有者对企业的资本投入，以及在生产经营过程中形成的资本增值部分，包括资本公积、盈余公积以及未分配利润。所有者权益审计的目标为：① 审查企业有关所有者权益的内部控制制度是否健全、有效；② 确定各项所有者权益的增减变动是否符合国家法律、法规及企业章程的规定；③ 审查各项所有者权益的记录是否完整，有无遗漏；④ 审查各项所有者权益的余额是否正确；⑤ 审查各项所有

者权益项目是否已在会计报表中充分披露。

（四）企业收入审计的内容

收入是指企业在对外销售产品或提供劳务等经营活动中实现的营业收入。包括主营业务收入和其他业务收入。企业收入审计的目标为：① 审查企业有关收入的内部控制制度是否健全、有效；② 审查各项收入的记录是否真实完整；③ 审查各项收入的会计处理是否正确；④ 确定各项收入是否与相应的费用配比；⑤ 审查确定各项收入是否已在会计报表上充分披露。

（五）企业费用审计的内容

费用是企业在生产经营过程中发生的各种耗费，包括直接费用、间接费用和期间费用。企业费用审计的目标为：① 审查与各项费用支出有关的内部控制制度是否健全、有效；② 审查确认各项费用的发生是否真实，记录是否完整；③ 审查各项费用的会计处理是否正确；④ 审查各项费用是否与收入相配比；⑤ 确认各项费用是否已在会计报表中适当揭示。

（六）企业利润审计的内容

利润是企业在一定期间的经营成果，包括营业利润、投资净收益和营业外收支净额。利润审计包括两方面的内容：一是利润形成的审计；二是利润分配的审计。企业利润审计的目标为：① 审查企业形成利润的各项内容是否真实；② 审查企业利润计算是否正确；③ 审查企业各项应交国家的税金及利润分配是否按规定及时足额缴纳；④ 审查企业利润分配及其余额是否已在会计报表上充分揭示。

（七）企业会计报表审计的内容

会计报表审计是审计的起点和归宿。对企业会计报表进行审计，即对以资产负债表、利润表及现金流量表为核心的一系列会计报表内容的真实、合法性进行审计。会计报表集中反映了企业财务信息，是国家有关部门正确评价企业，作出投资和宏观调控决策的主要依据。同时，它也能各级管理部门了解企业财务状况和经营业绩，完善本单位内部控制制度，改善经营管理，提高经济效益，更好地服务于社会提供可靠的依据。



二维码 1-1
会计报表审计
的具体内容

第二节 审计工作与审计程序

一、审计工作

在对任何一个项目审计的过程中，先做什么，后做什么，必须按照一定的顺序进行。审计人员从接受审计项目开始，到审计工作结束的全部过程，一般可划分为三个阶段：审计准备、审计实施和审计终结，各阶段又包括许多具体内容。不同审计主体在具体的审计阶段中采取的方法和步骤都有所不同。

（一）国家审计工作

国家审计机关和审计人员在实施项目审计时，主要分为审计的准备阶段、实施阶段、报告阶段和审计机关审定审计报告阶段。

1. 审计的准备阶段

审计的准备阶段，是指审计机关从审计项目计划开始，到发出审计通知书为止的时间。准备阶段是整个审计过程的起点和基础，准备阶段的工作做得是否充分细致，对整个审计工作会产生很大的影响。

2. 审计的实施阶段

审计的实施阶段,是指审计组进驻被审计单位,就地审查会计凭证、会计账簿、会计报表,查阅与审计事项有关的文件、资料,检查现金、实物、有价证券,并向有关单位和人员调查,以取得证明材料的过程。它是将审计工作方案付诸实施,化为实际行动的阶段,是审计全过程最主要的阶段。

3. 审计的报告阶段

审计的报告阶段,也叫审计的终结阶段,是审计工作的总结阶段,这一阶段的工作主要是编制审计报告,作出审计决定。按照《审计法》规定,审计组对审计事项实施审计后,应当向审计机关提出审计报告。审计组编写的审计报告在征求被审计单位的意见后,由审计组组长签字,连同被审计单位的书面意见等一同报送审计机关。

4. 审计机关审定审计报告阶段

按照《审计法》及其实施条例的规定,审计机关审定审计报告阶段的工作主要有四个方面:① 审定审计报告,对审计事项作出评价;② 出具审计意见书;③ 对违反国家规定的财政收支、财务收支行为,需要依法给予处理、处罚的,在法定职权范围内作出审计决定或者向有关主管机关提出处理、处罚意见;④ 提出审计结果报告和审计工作报告。

(二) 内部审计工作

内部审计工作流程不同于国家审计。从形式上看,内部审计的几个基本阶段同国家审计大体相同,但其工作的繁简程度,主要取决于单位内部管理层的需要。

1. 准备阶段

单位内部审计机构进行的审计,在准备阶段的工作内容与国家审计大体相同,但审计项目的确定,审计计划制定的依据,更多的是本部门、本单位实际经济情况。内部审计人员一般熟悉本部门、本单位的内部情况,因此,不需做很多的准备工作,便能迅速地转入实施阶段。同时,因内部审计人员是本部门、本单位内部的成员,所以,审计工作方案比较机动灵活,并且可以随时补充修改。

2. 实施阶段

内部审计实施具体的审计工作,一般应事先通知被审计单位或部门,但无须作初步调查,也无须对内部控制制度进行测试评价。审计人员依靠自己对本部门、本单位的了解,足以使他们在实施阶段直接开始审核检查工作。对审计中发现的问题,可随时向有关单位和人员提出改进建议。

3. 终结阶段

内部审计的审计报告需由经办内部审计的审计人员提出后,征求被审计单位或部门意见,并报送本部门、本单位领导审批。经批准的审计意见书和审计决定,送达被审计单位或部门。被审计单位或部门必须执行审计决定。对主项目要进行后续审计,检查采纳审计意见后执行审计决定的情况,被审计单位或部门对审计意见书和审计决定如有异议,可以向内部审计机构所在单位或部门负责人提出,该负责人应当及时处理。国家审计机关派驻部门的审计机构代行所驻部门内部审计机构的职能,其作出的审计报告还应报送派出的审计机关。

(三) 社会审计工作

社会审计与国家审计有很多相似之处,但也有其自身的特点。其主要工作是了解初步业务活动;签订审计业务约定书;编制审计计划;内部控制制度测评;运用审计程序获取审计证据;完成审计外勤工作;编制审计工作底稿;出具审计报告等。

1. 了解初步业务活动、签订审计业务约定书

在接受委托签订审计业务约定书之前,会计师事务所应当委派注册会计师了解被审计单位的基本情况,如业务性质、经营规模、组织结构、经营情况及经营风险、以前年度接受审计的情况等。在初步了解、评价审计风险并充分考虑自身承受能力的基础上,与委托人就约定事项进行商谈。如洽谈审计的目的与范围,审计中采用的程序与方法,完成的工作量与工作时限,要求客户提供的工作条件和配合的方式、程度,双方的权利与义务,收费标准和付费方式等。商谈双方就约定事项达成一致意见后,即可接受委托,正式签订审计业务约定书。

【知识链接 1-1】

业务约定书,由会计师事务所与委托人共同签订,据以确认审计业务的委托与受托关系,明确委托的目的、审计范围及双方责任与义务等事项的书面协议。审计业务约定书一旦签订便具有法律效力。

2. 编制审计计划

审计计划是指注册会计师为了完成报表审计任务,达到预期的审计目的,在具体执行审计程序之前编制的工作计划。审计计划包括总体审计策略和具体审计计划。总体审计策略是对审计的预期范围和实施方式所做的规划,是注册会计师从接受委托到出具审计报告整个过程基本工作内容的综合计划。具体审计计划是依据总体审计策略制定的,对实施总体审计策略所需审计程序的性质、时间和范围所做的详细规划与说明。

3. 内部控制制度测评

注册会计师在对被审计单位进行审计时,应当研究和评价被审计单位的相关内部控制制度,据以确定实质性测试的性质、时间和范围。在对审计过程中发现的内部控制制度的重大缺陷,应当向被审计单位报告,如有需要,可出具管理建议书。注册会计师主要对会计控制制度进行测试,即对控制环境、会计制度和控制程序等方面进行测试,然后据以确定内部控制可依赖的程度。为了取得满意的测试效果,注册会计师应正确地抽取样本并进行测试,对抽样结果进行评价。

4. 运用审计程序获取审计证据

注册会计师在审计时,可以运用检查、观察、询问及函证、计算、分析等审计程序获取充分、适当的审计证据。注册会计师应当对所获取的审计证据进行分析和评价,并在审计工作底稿中予以记录,以形成相应的审计结论。

5. 完成审计外勤工作

在审计报告编制之前,注册会计师应当向被审计单位介绍审计情况,如有必要,应以书面形式向其提出调整会计报表等建议。最后,注册会计师应当根据审计外勤工作获取的审计证据撰写审计总结,概括地说明审计计划的执行情况以及审计目标是否实现。

6. 编制审计工作底稿

审计工作底稿,是指注册会计师在审计过程中形成的审计工作记录和获取的资料。审计工作底稿应如实反映审计计划的制订及实施情况,包括与形成和发表审计意见有关的所有重要事项,以及注册会计师的专业判断。审计工作底稿中由被审计单位、其他第三者提供或代为编制的资料,注册会计师除应注明资料来源外,还应实施必要的审计程序,形成相应的审计记录。

【知识链接 1-2】

审计工作底稿的要素：审计工作底稿的标题；审计过程记录；审计结论；审计标识及其说明；索引号及编号；编制者姓名及编制日期；复核者姓名及复核日期；其他应说明事项。

审计工作底稿的所有权属于审计单位。

7. 出具审计报告

注册会计师应当在实施必要的审计程序后，以经过核实的审计证据为依据，形成审计意见，出具审计报告。审计报告应当说明审计范围、会计责任、审计责任、审计依据和已实施的主要审计程序、审计意见等事项。对审计过程中发现的、尚有疑虑的重要事项，应进一步获取审计证据，以证实或消除疑虑。如在实施必要的审计程序后，仍不能获取所需要的审计证据，或无法实施必要的审计程序，注册会计师应出具保留意见或拒绝表示意见的审计报告。

二、审计程序

审计程序是实现审计工作规范化，使审计监督有条不紊地顺利进行的重要保证。审计程序既是完成审计任务的重要手段，同时也是降低成本，提高审计工作效率的重要手段。本书主要以社会审计（注册会计师审计）知识体系为主，来讲解在实施审计工作中如何获取审计证据的程序和审计业务循环。

（一）获取审计证据的总体程序

注册会计师应当通过实施下列审计程序，获取充分、适当的审计证据，得出合理的审计结论，作为形成审计意见的基础：① 风险评估程序；② 控制测试（必要时或决定测试时）；③ 实质性程序。

【知识链接 1-3】

风险评估程序的目的：通过了解被审计单位及其环境，识别和评估报表层次和认定层次的重大错报风险。

控制测试的目的：测试内部控制运行的有效性。

实质性程序的目的：估计总体错报金额。

（二）获取审计证据的具体程序

在审计过程中，注册会计师可以根据需要单独或综合运用以下七种具体审计程序，以获取充分、适当的审计证据。

1. 检查

检查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和文件进行审查（即检查记录和文件），或对资产进行实物审查（即检查有形资产，包括存货、库存现金、固定资产、有价证券、应收票据等）。

2. 观察

观察是注册会计师察看相关人员正在从事的活动或执行的程序。例如，对被审计单位执行的存货盘点或控制活动进行观察。

3. 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务信息和非财务信息,并对答复进行评价的过程。

4. 函证

函证是指注册会计师直接从第三方(被询证者)获取书面答复以作为审计证据的过程。书面答复可以采用纸质、电子或其他介质等形式。通过函证获取的证据可靠性较高,因此,函证是受到高度重视并经常被使用的一种重要程序。

【知识链接 1-4】

积极式函证,是要求被询证者直接向注册会计师回复,表明是否同意询证函所列示信息,或填列所要求信息的一种询证方式。积极式函证也可以称为肯定式函证。一般来说,在以下场合应当采用积极函证的方式:① 应证业务事项较为重要;② 应证业务事项极为有限;③ 应证业务事项延续的时间极长;④ 对应证业务事项还存有较多疑点。

消极式函证,是要求被询证者只有在不同意询证函列示信息时才直接向注册会计师回复的一种询证方式。消极式函证也可以称为否定式函证。当同时存在下列情况时,审计人员可以考虑采用消极式函证:① 重大错报风险评估为低水平;② 涉及大量余额较小的账户;③ 预取不存在大量的错误;④ 没有理由相信被询证者不认真对待函证。

审计人员可采用积极的或消极的函证方式实施函证,也可将两种方式结合使用。积极的函证方式通常比消极的函证方式提供的审计证据可靠。

积极式和消极式询证函格式分别如下所示。

积极式询证函格式

企业询证函

编号:

××(公司):

本公司聘请的××会计师事务所正在对本公司××年度财务报表进行审计,按照中国注册会计师审计准则的要求,应当询证本公司与贵公司的往来账项等事项。下列数据出自本公司账簿记录,如与贵公司账簿记录相符,请在本函下端“数据证明无误”处签章证明;如有不符,请在“数据不符”及需要说明事项处详细指正。回函请直接寄至××会计师事务所××业务部注册会计师。

回函地址:

邮编:

电话:

传真:

联系人:

1. 贵公司与本公司的往来账项列示如下:

单位:元

截止日期	贵公司欠	欠贵公司	备注

2. 其他事项。

本函仅为复核账目之用,并非催款结算。若款项在上述日期之后已经付清,仍请及时函复为盼。

(公司盖章)

经办人

年 月 日