

全国农业广播电视学校教材

审计原理与实务

中央农业广播电视学校 组编

中国农业出版社

主 编 刘大贤
编 写 者 刘大贤 张中霞
指 导 教 师 唐美健

编写说明

由中央农业广播电视学校组织编写的全国农业广播电视学校经济与管理类专业文字教材,包括《市场经济基础》、《经济法与经济纠纷处理》、《法律基础与农村法规》、《金融与税收》、《计算技术》、《财会基础》、《基础会计》、《领导学概论》、《乡镇企业管理》、《营销原理与技巧》、《定价策略与技巧》、《企业形象与公共关系》、《乡村基层组织建设与社会管理》、《乡村经济管理》、《工商企业会计》、《农村合作经济会计》、《财务管理与分析》、《审计原理与实务》、《统计基础》、《实用会计电算化》、《会计模拟实践教程》等,全套共21册。

本套文字教材根据中央农业广播电视学校经济与管理类中等专业指导性教学计划编写,通过教学达到中等专业教育要求掌握的基本理论、基本知识和基本技能,解决经济管理工作中的实际问题,为农村经济建设培养应用型中等专业经济管理人才。

《审计原理与实务》是财会专业的一门专业课。该教材系统介绍了审计学的基础知识和基本理论,以及审计工作的具体内容和实际操作方法。

本套教材由中央农业广播电视学校唐美健任指导教师,负责组织编写并按照远距离广播电视教学要求对教材进行审定。

热诚希望广大读者对教材中不妥之处提出宝贵意见,以期进一步修订和完善。

中央农业广播电视学校

2000年9月

目 录

第一章 审计基本理论	1
第一节 审计的职能、准则和目标	1
第二节 审计计划	5
第三节 审计证据	10
第四节 审计工作底稿	15
本章小结	18
复习思考题	19
第二章 审计方法	20
第一节 书面资料的审计方法	20
第二节 财产物资的审计方法	24
第三节 其他情况的审计方法	25
第四节 内部控制评审法	26
第五节 审计抽样法	32
本章小结	35
复习思考题	35
第三章 财务审计工作的开始	36
第一节 非财务性记录的审查	36
第二节 财会记录的审查	40
本章小结	44
复习思考题	44
第四章 会计报表审计	45
第一节 资产负债表审计	45
第二节 损益表审计	47
第三节 现金流量表审计	50
本章小结	52
复习思考题	53
第五章 资产审计（上）	54
第一节 货币资金审计	54
第二节 应收及预付款项审计	68
第三节 对外投资审计	81
本章小结	86
复习思考题	87

第六章 资产审计 (下)	88
第一节 存货审计	88
第二节 固定资产审计	100
第三节 无形资产和递延资产审计	112
本章小结	116
复习思考题	116
第七章 负债审计	118
第一节 流动负债审计	118
第二节 长期负债审计	131
本章小结	136
复习思考题	136
第八章 所有者权益审计	137
第一节 实收资本与资本公积审计	137
第二节 盈余公积与未分配利润审计	144
本章小结	146
复习思考题	147
第九章 收入、成本与利润的审计	148
第一节 收入审计	148
第二节 成本费用审计	157
第三节 利润及利润分配审计	167
本章小结	170
复习思考题	170
第十章 电子数据处理系统审计	172
第一节 电子数据处理系统审计的目标	172
第二节 电子数据处理系统审计的内容及程序	174
第三节 电子数据处理系统审计的方法	176
本章小结	180
复习思考题	181
第十一章 财务审计工作的结束	182
第一节 财务审计工作结束概述	182
第二节 客户与律师声明书	183
第三节 审计差异的确认与调整	184
第四节 或有事项、期后事项审计	185
第五节 审计报告的签发	188
本章小结	195
复习思考题	195
教学辅导大纲	196

第一章 审计基本理论

第一节 审计的职能、准则和目标

一、审计概念

审计是在所有权和经营权分离后所形成的受托经济责任关系下，基于经济监督的客观需要而产生的。受托经济责任关系的确立是审计产生的前提条件。当受托经济责任关系确立后，客观上就存在着委托者对受托者实行经济监督的需要，由于彼此间存在着直接的经济利益关系，财产所有者自身对财产管理者的监督、检查便带有一定的主观性和片面性。因此，对财产管理者的监督检查，客观上要求与财产所有者和财产管理者都无利害关系的第三者来进行，这便是审计工作。

科学的审计定义是对审计实践的科学总结，是对审计这一客观事物特有属性的揭示。1989年4月，中国审计学会在贵州省安顺市召开了审计基础理论研讨会，将我国社会主义审计定义为：“审计是由专职机构和人员，依法对被审计单位的财政、财务收支及其有关经济活动的真实性、合法性、效益性等进行审查，评价经济责任，用以维护财经法纪，改善经营管理，提高经济效益，促进宏观调控的独立经济监督活动。”

二、审计职能

审计职能是审计本身所固有的内在功能，它不受人们主观意志所支配。一般地讲，审计具有监督、评价、鉴证三方面的职能。

(一) 经济监督职能 审计作为一项独立的经济监督活动，其基本职能应是经济监督。所谓经济监督，是指审计主体根据有关法律、法规、制度等，对审计客体的会计资料及其所反映的经济活动是否真实、合法与有效进行检查、督促，并采取必要的措施对其违法违纪行为和低效问题进行处理，以保证审计客体的经济活动和会计核算按规定的轨道运行。

(二) 经济评价职能 经济评价是审计的一项重要职能。所谓经济评价，是指审计主体通过审核检查，评定审计客体的计划、预算、决策方案是否先进、可行，经济活动是否按照既定的决策和目标进行，经济效益是否得以提高，内部控制是否健全有效，从而有针对性地提出意见和建议，以促使其改善管理，提高经济效益。审核检查被审计单位的经济资料及其经济活动是进行经济评价的前提。

(三) 经济鉴证职能 经济鉴证是指通过对被审计单位会计报表及有关经济资料所反映的财务收支和有关经济活动的公允性、正确性和合理性的审核检查，确定其可信赖程度，并作出书面证明，以取得审计委托人或其他有关方面的信任。

三、审计准则

(一) 审计准则的概念 审计准则一词,最早出现于1941年美国证券交易委员会制定的S-X规则中。它是对审计主体的要求,也就是对审计机构和审计人员自身素质及其工作质量的要求。

审计准则是审计工作应遵循的规范,是评价审计工作质量的尺度。一般地说,审计准则包括了两方面的内容:一是人员准则,即审计人员应该具备的资格和条件;二是行为准则,即进行审计工作和编写审计报告必须遵循的程序和规范。这两方面的内容构成了审计准则的基本内容。

综上所述,审计准则是指由专业机构制定的,用以规定审计人员应有的素质和专业资格,规范和指导其执业行为,衡量和评价其工作质量的权威性标准。按规范对象不同,可将审计准则分为独立审计准则、政府审计准则和内部审计准则。它们分别为注册会计师、政府审计人员、内部审计人员执行审计业务建立标准和提供指南,并分别由注册会计师职业团体、国家审计管理机关、内部审计师职业团体制定和公布。

(二) 中国独立审计准则体系

1. 中国独立审计准则的框架与结构。中国独立审计准则由以下三个层次组成:

第一层次:独立审计基本准则。这是独立审计准则的总纲,是对注册会计师专业胜任能力的基本要求和执业行为的基本规范,是制定独立审计具体准则、实务公告和执业规范指南的基本依据。

第二层次:独立审计具体准则与独立审计实务公告。独立审计具体准则是依据独立审计基本准则制定的,是注册会计师执行各项审计业务,出具审计报告的具体规范。独立审计实务公告也是依据独立审计基本准则制定的,是注册会计师执行各项特殊行业、特殊目的、特殊性质的审计业务的具体规范。

第三层次:执业规范指南。这是依据第一、第二层次准则制定的,是对独立审计基本准则、具体准则和实务公告的解释和补充说明,为注册会计师执行各项审计业务提供可操作性的指导性意见。

2. 独立审计基本准则。《独立审计基本准则》是依据《中华人民共和国注册会计师法》制定的,适用于注册会计师对任何单位会计报表及其相关资料进行的以表达审计意见为目的的独立审计,主要包括:

(1) 一般准则。一般准则包括下列内容:①独立审计的目的是注册会计师对被审计单位会计报表的合法性、公允性及会计处理方法的一贯性表达审计意见;②注册会计师应当具备专门学识和经验,经过适当专业培训,具备足够的分析判断能力;③注册会计师应当遵守职业道德规范,并保持应有的职业谨慎态度;④注册会计师应按照独立审计准则的要求出具审计报告,明确界定审计责任与会计责任。

(2) 外勤准则。外勤准则包括下列内容:①注册会计师接受委托应签定业务约定书;②注册会计师执行审计业务应当编制审计计划;③注册会计师应当调查和评价被审计单位的内部控制制度,据以确定实质性测试的性质、时间和范围;④注册会计师应当采用适当的方法收集充分的审计证据;⑤注册会计师应将整个审计实施过程记录于审计工作底稿;

⑥注册会计师应根据具体业务委派审计人员，并对其工作进行监督。

(3) 报告准则。报告准则包括下列内容：①注册会计师应当在实施必要的审计手续后，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；②审计报告应当说明审计范围、会计责任与审计责任、审计依据和已实施的主要审计程序等事项；③审计报告应当说明被审计单位会计报表的编制是否符合《企业会计准则》及国家其他有关财务会计法规的规定，在所有重大方面是否公允地反映了其财务状况、经营成果和资金变动情况，以及所采用的会计处理方法是否遵循了一贯性原则；④注册会计师可以出具无保留意见、保留意见、否定意见和拒绝表示意见四种意见类型的审计报告。在表达保留意见、否定意见或拒绝表示意见时，应明确说明理由，并在可能情况下，指出其对会计报表反映的影响程度。

四、审计目标

(一) 审计目标的概念 审计目标是在一定历史环境下，审计主体通过审计实践活动所期望达到的境地或最终结果，是整个审计监督系统运行的定向机制。

从历史的角度看，审计目标的确立经历了一个较长的演变过程。审计自诞生以来，从其内容发展来说，主要经历了详细审计、资产负债表审计和会计报表审计三个阶段。在这三个阶段中，审计的目标也在不断地变化。

在详细审计阶段，审计目标是通过对被审计单位一定时期内的会计记录的逐笔审查，判定有无技术错误和舞弊行为。在资产负债表审计阶段，审计目标是通过对被审计单位一定时期内资产负债表所有项目余额的可靠性、真实性审查，判断其财务状况和偿债能力。在会计报表审计阶段，审计目标是判定被审计单位一定时期内的会计报表是否公允地反映其财务状况和经营业绩，以及所采用的会计政策和会计处理方法是否符合本国的会计准则，并在出具审计报告的同时，提出改进经营管理的建议。

(二) 审计总体目标 根据我国独立审计准则，审计的总体目标是对被审计单位会计报表的合法性、公允性及会计处理方法的一贯性表示意见。合法性是指被审计单位会计报表的编制是否符合《企业会计准则》及国家其他财务会计法规的规定；公允性是指被审计单位会计报表在所有重大方面是否公允地反映了被审计单位的财务状况、经营成果和资金变动情况；一贯性是指被审计单位的会计处理方法前后期是否符合一致性原则。

将独立审计总体目标规定为“对会计报表表示意见”，是因为注册会计师审计的主要业务是会计报表审计。而会计报表的使用者则希望注册会计师为会计报表的合法性、公允性和一贯性作出鉴证，以帮助他们制定有关的经济决策。

(三) 审计具体目标 审计具体目标是审计总体目标的进一步具体化，它包括一般审计目标和项目审计目标。一般审计目标是进行项目审计时，注册会计师所确定的应达到的目标。项目审计目标则是按照每个项目分别确定的目标。具体审计目标的确定，有助于注册会计师按照独立审计准则的要求收集充分、适当的审计证据。一般地说，审计具体目标必须根据被审计单位管理当局对会计报表的认定和审计总体目标来确定。

1. 被审计单位管理当局对会计报表的认定。所谓认定，是指被审计单位管理当局对其会计报表所作的断言或声明。注册会计师必须了解管理当局的认定。因为管理当局在财

务报表上的认定反映了管理当局在处理各项经济活动及经济事项时，遵循公认会计原则的范围、程度及其结果。因此，注册会计师了解了管理当局的财务报表认定，就很容易确定每个项目的具体审计目标。一旦按这些目标收集到充分适当的证据，弄清财务报表遵守一般公认会计原则的实际情况，再将其同设定标准比较，得出恰当的审计结论就不难了。

被审计单位管理当局对会计报表的认定主要有如下五类：

(1) 存在或发生。这类认定是指：资产负债表所列的各项资产、负债、权益在资产负债表日是否存在，损益表所列的各项收入和费用在会计期间内是否确实发生。“存在或发生”认定主要与财务报表组成要素的高估有关。

(2) 完整性。“完整性”认定是指在财务报表中应该列示的所有交易和项目是否都列入了，它主要与财务报表组成要素的低估有关。

(3) 权利和义务。这类认定是指在某一特定日期，各项资产是否确属公司的权利，各项负债是否确属公司的义务。值得注意的是，前两项认定均与资产负债表和损益表的组成要素有关，而“权利和义务”认定则只与资产负债表的组成要素有关。

(4) 估价或分摊。“估价或分摊”认定是指各项资产、负债、所有者权益、收入和费用等要素是否按适当的金额列入财务报表中。有关金额在财务报表中的列示是否适当，不仅取决于这一金额的确定是否遵守了一般公认会计原则，还取决于计量上或会计处理上有无错误。

(5) 表达与披露。这类认定是指财务报表上的特定组成要素是否被适当地加以分类、说明和披露。

2. 具体审计目标。管理当局在财务报表上的认定是我们确定每个账户余额具体审计目标的出发点。通常情况下，只有了解了一般审计目标，方能据以确定项目审计目标。在审计实务中，一般审计目标包括以下几个方面：

(1) 总体合理性。它是指审计人员必须先根据他所掌握的有关被审计单位的全部信息，评价某账户余额的合理性。总体合理性测试的目的，在于帮助审计人员评价账户余额中是否有重要错报。

(2) 存在性。它是指所列余额真实存在。这一目标是由管理当局关于“存在或发生”的认定推论得出的。

(3) 完整性。它是指所发生的所有经济业务的金额均已包括在内。这一目标是由管理当局关于“完整性”的认定推论得出的。

(4) 所有权归属。它是指对于会计报表中的所列金额确属被审计单位所有。这一目标是由管理当局关于“权利和义务”的认定推论得出的。

(5) 估价正确性。它是指会计报表中的所列金额均经正确估价和计量。

(6) 审计截止恰当性。它是指接近资产负债表日的交易已记入适当的期间。截止测试的目的是确定交易是否记入恰当的期间。

(7) 计算准确性。它是指有关账表资料、数字、计算（含费用的分摊）、加总及勾稽关系的正确性。

上述(5)、(6)、(7)三项目标是由管理当局关于“估价或分摊”的认定推论得出的。

(8) 披露充分性。它是指财务报表中恰当地反映了账户余额和相应的披露要求。

(9) 分类恰当性。它是指所列金额分类恰当，这一目标在于确定每个项目和每个账户记录是否在财务报表中恰当列示。被审计单位的会计科目表是审计人员确定被审计单位的账户分类是否正确的基本依据。

上述 (8)、(9) 两项目标是由管理当局关于“表达与披露”的认定推论得出的。

下面，我们以存货为例，进一步说明由管理当局财务报表认定推论得出具体审计目标的过程，见表 1-1。

表 1-1 审计认定与审计目标的关系

管理当局认定	具体审计目标	
	一般审计目标	运用于存货的项目审计目标
1. 存在或发生	1. 总体合理性	全部存货及销货成本合理，无重要错报
	2. 存在性	资产负债表日，已记录的全部存货经抽样盘点均存在
2. 完整性	3. 完整性	所有属于公司的存货均已计入存货总额
3. 权利和义务	4. 所有权	公司对所有存货均拥有完整的所有权，不存在抵押或限制使用的存货
		5. 估价
4. 估价或分摊	6. 截止	记录年末存货采购截止日期是恰当的 记录年末存货销售截止日期是恰当的
	7. 计算正确性	单价与存货数量的乘积正确，详细数据的加总正确 存货项目的总计数与总账一致
	8. 分类	存货已恰当地分为原材料、在产品、产成品、包装物等
5. 表达与披露	9. 披露	存货主要种类和计价方法已揭示 存货的抵押或转让等情况已作揭示 有关存货的关联交易事项已作揭示

表 1-1 显示，由每一类认定推论出来的审计目标项数可能不相同。但审计人员必须牢记，具体的审计目标总是针对被审计单位的具体情况而确定的。通常，审计人员在确定目标时，应充分考虑以下基本因素：①被审计单位的经营状况；②被审计单位经济活动的性质；③被审计单位所属行业的特殊会计实务。

第二节 审计计划

一、审计计划的概念

审计计划，是指注册会计师为了完成各项审计业务，达到预期的审计目标，在具体执行审计程序之前编制的工作计划。

审计计划有广义和狭义之分。广义的审计计划包括总体审计计划和具体审计计划，狭义的审计计划仅包括总体审计计划。所谓总体审计计划，是指对审计的预期范围和实施方式所作的规划，是注册会计师从接受审计委托到出具审计报告整个过程基本工作内容的综

合计划。具体审计计划则是指依据总体审计计划制定的，对实施总体审计计划所需的审计程序的性质、时间和范围所做的详细规划与说明。

审计计划要按照既定的审计目标，制定适用的审计方案，选择必要的审计程序和审计步骤，并对审计程序的应用范围、审计重点、人员预算、时间安排、指导和复核要求等作出周密的安排。

二、编制审计计划前的工作

编制审计计划前，通常要做好如下方面的工作：

(一) 了解被审计单位的情况 注册会计师应当了解被审计单位的以下情况，据以确定可能影响会计报表的重要事项。

1. 年度会计报表。被审计单位的年度会计报表包括资产负债表、损益表、现金流量表、会计报表附注及相关附表。

2. 合同、协议、章程及营业执照。

3. 重要会议记录。

4. 相关的内部控制制度。

5. 财务会计机构及工作组织。

6. 厂房设备及办公场所。

7. 宏观经济形势及其对被审计单位所在行业的影响。

8. 其他与编制审计计划相关的重要情况。

(二) 查阅审计档案 注册会计师应当查阅上一年度审计档案，关注以下事项，并考虑其对本期审计工作的影响。

1. 上一年度的审计意见类型。如果上一年注册会计师所出具的是无保留意见的审计报告，而预计被审计单位本年度的情况无重大变化，那么，本期审计工作可望顺利进行。

2. 上一年度的审计计划及审计总结。主要包括以下几方面：①对上一年度审计计划的针对性适用性水平的评估；②本次审计计划是否应对上一年度审计计划的重点审计领域等进行重新调整；③上次审计中有关人员的参与，时间预算工作分工安排与否，本次审计应作哪些调整等；④其他事项。

3. 上一年度的重要审计调整事项。

4. 上一年度的所有负债。

5. 上一年度的管理建议要点。

6. 上一年度的其他有关重要事项。

对于初次接受审计的被审计单位，注册会计师可通过借阅前任注册会计师的工作底稿来获得了解。

(三) 应注意的问题

1. 委托目的、审计范围和审计责任。

2. 被审计单位的业务规模及其业务复杂程度。

3. 被审计单位以前年度的审计情况。

4. 被审计单位在审计年度内部经营环境、内部管理的变化及其对审计的影响。
5. 被审计单位的持续经营能力。
6. 宏观经济形势及其行业政策的变化对被审计单位可能产生的影响。
7. 新近颁发的法律、行政法规、规章对审计工作产生的影响。

8. 是否存在关联者及其交易。美国注册会计师协会于1983年公布的《审计准则说明书第45号——关联者》规定可用以发现其他关联者的特定审计程序有：①评价公司确认关联者交易和对其进行适当会计处理的程序。②查阅证监会和其他政府管理机构有关披露关联者的档案资料。③查阅以前年度工作底稿，以弄清已知关联者的名称。④审查审计期间的重大投资交易，并根据交易的性质及程度，决定是否构成了新的关联者。

9. 被审计单位的会计政策及其变更。
10. 对专家、内部审计及其他审计人员工作的利用。
11. 审计小组成员的业务能力、审计经历和对被审计单位的情况的了解程度。

三、审计计划的内容及编制

(一) 审计计划的内容 如前所述，审计计划分为总体审计计划和具体审计计划两部分。

1. 总体审计计划的内容。总体审计计划通常包括如下基本内容：

(1) 被审计单位的基本情况。主要指被审计单位的业务性质、经营背景、组织结构、主要管理人员简介及经营政策、人事和会计、财务管理等情况。

(2) 审计目的、审计范围及审计策略。

(3) 重要会计问题及重点审计领域。这主要是根据被审计单位业务的复杂程度和账户的重要性，对固有风险与控制风险的评价和注册会计师以往的审计经验所决定的。

(4) 审计工作进度及时间、费用预算。这主要是指对审计工作中何时开始实施审计，有时间限制的审计程序何时执行，检查各个账户所需要的时间，会计报表截止日前后所要完成的工作，现场工作结束日及报告签发日等方面所作的规划和说明。

(5) 审计小组组成及人员分工。这主要是指在审计小组人员的选派上要充分考虑其数量、经历、经验及合理分工搭配。

(6) 审计重要性的确定及审计风险的评估。

(7) 对专家、内部审计人员及其他注册会计师工作的利用。

(8) 其他有关内容。

2. 具体审计计划的内容。具体审计计划通常包括各具体项目的以下内容：①审计目标；②审计步骤；③执行人及执行时间；④审计工作底稿的索引号；⑤其他有关内容。

审计计划的繁简程度取决于被审计单位的经营规模和预定审计工作的复杂程度。

(二) 审计计划的编制 审计计划应由审计项目负责人编制。审计计划应形成书面文件，并在工作底稿中加以记录。审计计划的文件形式多种多样，表格式、问卷式和文字叙述式这三种主要形式为许多会计师事务所普遍采用。无论采用哪一种形式，均不能固定地

生搬硬套，因为各个被审计单位的情况和审计目标千差万别，所以，审计计划文件的格式和内容也都需要酌情调整。

注册会计师一般按下列程序编制审计计划。

1. 在编制审计计划之初，审计项目负责人应将有关该项目审计的性质、目的、范围及其他事项一一进行书面整理，作为编写审计计划的依据。

2. 根据审计业务委托书，决定审计期间。如果是老客户，审计期间应由上次审计期末开始，不得在连续的两次审计之间留出空隙。

3. 根据审计业务委托书，决定审计人选。如果是老客户，最好安排参加过上次审计的人员，他们熟悉客户情况，便于审计。如果是新客户，最好安排有经验的审计人员，便于将新客户争取为固定客户。

4. 根据对委托人的了解，决定审计方式。如果被审计单位各方面管理都不错，可采取抽样审计；反之，管理比较混乱，则宜采用详细审计。

5. 编制审计计划。审计人员在编制审计计划时，应对审计业务委托书、被审计单位的概况、过去的审计计划和审计报告、审计成本等诸因素，都要进行认真的考虑。只有这样，编制出来的计划才能在实际工作中顺利地实现。此外，在编制审计计划时，还应留出机动时间，以便调整审计工作，以及准备进行计划外的审计。

下面，我们介绍两张表，以便对审计计划的编制有一个更加清晰的认识。

1. 时间预算表。在编制总体审计计划时，时间预算是一个十分重要的内容。时间预算就是就执行审计程序的每一步骤所需的人员和工作时间而做的计划，以表格的形式反映出来，就是时间预算表。它既是合理确定审计收费的依据，又是衡量审计工作进度、判断审计工作效率的依据。而且，它并非一成不变，注册会计师应根据情况及时规划、修改时间和收费预算。典型的时间预算表格式如表 1-2。

表 1-2 时间预算表

单位：小时

耗用时间 审计项目	去年实际 耗用时间	本年 预算	本年实际				本年实际 可预算差异	差异说明
			总时数	其中：				
				张×	李×	赵××		
现 金	10	8	7	7			-1	
应收账款	40	35	36	8	20	8	+1	
存 货	50	45	43	13	20	10	-2	
固定资产	15	13	14		4	10	+1	
应付账款	20	15	17	6		11	+2	
合 计	135	116	117	34	44	39	+1	

如果时间预算与实际耗用时间存在较大的差异，注册会计师应在“差异说明”栏内说明产生差异的原因。

2. 审计程序表。在实际工作中，具体审计计划的编制一般通过审计程序表的方式体现。典型的审计程序表如表 1-3 所示。

表 1-3 审计程序表

被审计单位名称 _____	签名日期 _____	索引号 _____
审计项目名称 _____	编制人 _____	_____
会计期间 _____	复核人 _____	页次 _____
	执 行 情 况	
	工作底稿索引	日 期
一、审计目标		
1.		
2.		
:		
:		
二、审计程序		
1.		
2.		
:		
:		

我国《独立审计具体准则第 3 号——审计计划》规定，独立编制审计计划仍是注册会计师的责任。

四、审计计划的审核

编制完毕的审计计划在交付实施前，还应经过适当的复核。我国《独立审计具体准则第 3 号——审计计划》第 17 条指出：“审计计划应当经会计师事务所有关业务负责人审核和批准。”换言之，只有经过会计师事务所有关业务负责人审核和批准的审计计划才能付诸实施。

(一) 总体审计计划的审核 在审核总体审计计划时，要特别注意审核以下事项：

- 第一，审计目的、审计范围及重点审计领域的确定是否恰当；
- 第二，时间预算是否合理；
- 第三，审计小组成员的选派和分工是否恰当；
- 第四，对被审计单位的内部控制制度的信赖程度是否恰当；
- 第五，对审计重要性的确定和审计风险的评估是否恰当；
- 第六，对专家、内部审计人员及其他注册会计师工作的利用是否恰当。

(二) 具体审计计划的审核 在审核具体审计计划时，要特别注意审核以下主要事项：

- 第一，审计程序能否达到审计目标；
- 第二，审计程序是否适合各审计项目的具体情况；
- 第三，重点审计领域中各审计项目的审计程序是否恰当；
- 第四，重点审计程序的制定是否恰当。

对在审核中发现的问题，应及时进行相应的修改、补充、完善，并在工作底稿中加以记载和说明。审计工作结束后，审计项目负责人还应就审计计划的执行情况，特别是对审

计重点领域所做的审计程序计划的执行情况进行复核，找出并分析差异原因，以便将来制定出更行之有效的审计计划。

关键能力：审计计划的编制。

第三节 审计证据

一、审计证据的概念

审计证据是审计人员在执行审计业务的过程中，为形成审计意见所获取的证明资料，一般包括以下内容：

1. 被审计单位的会计凭证、账簿、报表等资料。
2. 被审计单位的现金、材料、固定资产等实物资产及其盘点资料。
3. 由外单位寄来的各种对账单据，诸如银行存款对账单、应收账款对账单、应付账款对账单等单据。
4. 对外调查的各种资料和证明材料。
5. 社会各界人士检举揭发的材料。
6. 被审计单位登记的各种辅助记录。
7. 被审计单位领导的有关正式谈话记录。
8. 被审计单位的有关会议记录。
9. 被审计单位的开业文件。
10. 被审计单位内部控制制度的测试记录。
11. 其他记录和资料。

二、审计证据的种类

审计证据按照其外在特征可以分为四大类：实物证据、书面证据、口头证据和环境证据。

(一) 实物证据 实物证据是指能够作为审计证据并以实物形态存在的有形资产。企业以实物形态存在的有形资产，如厂房、建筑物、机器设备、存货、现金和各种有价证券等，它们在审计过程中，都可以作为审计证据予以收集。实地盘点获取的实物证据，只能证明实物资产的状态、质量、特征、数量等，不能证明实物资产的所有权。因此，在许多情况下，实物证据还要与其他证据相配合，才有更强的证明力。

(二) 书面证据 书面证据是指能够作为审计证据并以文字或表格等书面文件为存在形式的资料，包括与审计有关的各种原始凭证、会计记录、记账凭证、会计账簿和各种明细表、各种会议记录和文件、各种合同、通知书、报告书及函件等。书面证据是审计证据的主要组成部分，也可称之为基本证据。书面证据按其来源又可分为外部证据和内部证据两类。书面证据通常易于涂改、伪造，因此审计人员在收集书面证据时，应进行认真的分析、鉴定。

(三) 口头证据 口头证据是指有关人员对于审计人员的提问作出口头答复或陈述所形成的证据。口头证据会带个人的观点、感情、倾向性等，因此其可靠性较差，证明力较

小，审计人员使用这些证据必须十分谨慎。审计人员可通过口头证据发现进一步审查的线索，进而对某一问题作深入的调查。

在审计过程中，审计人员应对各种重要的口头证据尽快作成书面记录，必要时还应获得被询问者的签名确认。

(四) 环境证据 环境证据也称状况证据，是指对被审计单位产生影响的各种环境事实，通常包括以下几种：

1. 有关的内部控制情况。如果被审计单位有着良好的内部控制制度，就可以增加其会计资料的可信赖程度。此外，被审计单位内部控制制度的完善程度还决定着审计人员所需的从其他各种渠道收集的审计证据的数量。

2. 被审计单位管理人员的素质。被审计单位管理人员的素质越好，其所提供的证据发生差错的可能性就越小。

3. 各种管理条件和管理水平。良好的管理条件和较高的管理水平，也是影响其所提供证据的可靠程度的一个重要因素。

值得注意的是，环境证据一般不属于基本证据，但它可以帮助审计人员了解被审计单位及其经济活动所处的环境，是审计人员进行专业判断所必须掌握的资料。

三、审计证据的特征

审计人员在执行审计业务时，为了形成审计意见，并出具审计报告，就必须收集充分、适当的审计证据，而充分性、适当性正是审计证据的特征所在。

(一) 审计证据的充分性 审计证据的充分性是指审计证据的数量能足以证明审计人员的审计意见，是审计人员为形成审计意见所需审计证据的最低数量要求，即“足够的最低”数量要求。

审计人员判断审计证据是否充分，应当考虑如下主要因素：

1. 审计风险。审计风险是指审计人员对会计报表的某些重要反映失实而未予发现的风险。一般来说，期望的审计风险越高，支持审计人员形成审计结论或意见的审计证据的需要量就越小，即审计风险与所需审计证据量之间是反向关系。审计风险又受以下具体因素的影响：

(1) 项目的性质。如果所审计的项目具有投机冒险的性质，审计就要冒很大的风险，审计人员就要相应地增加审计证据的数量。

(2) 内部控制制度的强弱。内部控制制度越健全，审计的相对风险就越小，所需的审计证据的数量就越少。

(3) 业务经营性质。被审计单位的经济业务越复杂，审计的相对风险就越大，所需的审计证据的数量就越大。

(4) 管理当局的可信赖程度。当被审计单位管理当局的可信赖程度较差甚至根本不可信赖时，审计人员就需要收集详实、有力的审计证据。

(5) 财务状况。当被审计单位的财务状况不佳时，可能采取不正当的手段加以掩饰。在这种情况下，审计人员就需要适当增加审计证据的数量。

(6) 时常更换会计师事务所。若被审计单位经常或无正当理由更换会计师事务所时，

接任的会计师事务所及其审计人员就要冒很大的审计风险，故必须适当增加审计证据的数量。

2. 具体审计项目的重要程度。越是重要的审计项目，审计人员就越需获取充分的审计证据以支持其审计结论或意见。

3. 审计人员及其业务助理人员的审计经验。丰富的审计经验，可以使审计人员及其业务助理人员从较少的审计证据中判断出被审计事项是否存在错误或舞弊行为，就可以相对减少所需的审计证据的数量。

4. 审计过程中是否发现错误或舞弊。一旦审计过程中发现被审计事项存在错误或舞弊，审计人员就应增加审计证据的数量。

5. 审计证据的类型与获取途径。如果大多数审计证据都是从独立于被审计单位的第三者获取的，而且这些证据本身不易伪造，审计人员所要获取的审计证据的数量就可相应地减少。

此外，审计人员判断证据的充分性还应考虑经济因素和总体规模与特征。

(二) 审计证据的适当性 审计证据的适当性是审计证据的性质方面的要求，即审计证据的相关性和可靠性。

1. 审计证据的相关性。它是指审计证据应当与审计目标相关联。审计人员只能利用与审计目标相关联的审计证据来证实被审计单位所报道的事项。

(1) 审计人员通过符合性测试获取审计证据时，应当考虑的相关事项包括以下几点：

①内部控制制度是否存在。审计人员在实施审计过程中，首先应检查被审计单位是否存在会计控制及相关的内部控制制度，以判断是否有必要进行符合性测试，以及所要进行的符合性测试的内容。

②内部控制制度是否有效。一方面，审计人员应测试被审计单位已经制定的内部控制制度是否已切实得到贯彻；另一方面，还要分析和评价内部控制制度本身能否有效地防止各种错弊。

③内部控制制度在所属审计期间是否一贯得到遵守。审计人员还应注意被审计单位在所属审计期间是否自始至终地执行了有关内部控制制度的规定。

只有当被审计单位的内部控制制度存在且健全有效，而且得到一贯遵循，其会计资料才具有较高的可信赖程度。

(2) 审计人员通过实质性测试获取审计证据时，应考虑的相关事项主要包括以下几点：

①资产或负债在某一特定时日是否存在。这是就资产或负债的存在情况所进行的审计，是审计人员在实质性测试时应当实施的一项主要程序。

②资产或负债在某一特定时日是否归属于被审计单位。这是对被审计单位所享有的权利和所承担的义务而进行的审计。

③经济业务的发生是否与被审计单位有关。这是对经济业务的发生情况所进行的审计。

④是否有未入账的资产、负债或其他交易事项。这是就资产的完整情况所进行的审计。