



“十四五”职业教育国家规划教材

审计学

第二版

主 编 冯 萍

审计学
(第二版)

主
编
冯
萍

北京出版集团
北京出版社

北京出版集团
北京出版社



图书在版编目 (CIP) 数据

审计学 / 冯萍主编. —2 版. —北京: 北京出版社, 2020.6 (2023 重印)
高职十二五规划教材: 2014 版
ISBN 978-7-200-15701-7

I. ①审… II. ①冯… III. ①审计学—高等职业教育—教材 IV. ①F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2020) 第 121429 号

审计学 (第二版)

SHENJIXUE (DI-ER BAN)

主 编: 冯 萍

出 版: 北京出版集团
北京出版社

地 址: 北京北三环中路 6 号

邮 编: 100120

网 址: www.bph.com.cn

总 发 行: 北京出版集团

经 销: 新华书店

印 刷: 定州启航印刷有限公司

版 印 次: 2020 年 6 月第 2 版 2023 年 5 月修订 2023 年 7 月第 4 次印刷

成品尺寸: 185 毫米 × 260 毫米

印 张: 17.5

字 数: 353 千字

书 号: ISBN 978-7-200-15701-7

定 价: 49.00 元

教材意见建议接收方式: 010-58572162 邮箱: jiaocai@bphg.com.cn

如有印装质量问题, 由本社负责调换

质量监督电话: 010-82685218 010-58572162 010-58572393

目录

第一篇 审计理论

项目一 审计总论 / 1

- 任务一 审计的基本原理 / 2
- 任务二 审计目标 / 17
- 任务三 审计基本要求 / 20
- 任务四 财务报表审计的职责划分 / 24
- 任务五 审计证据与审计工作底稿 / 26

项目二 注册会计师执业准则 / 38

- 任务一 中国注册会计师执业准则 / 41
- 任务二 注册会计师职业道德规范 / 43

第二篇 审计实务

项目三 审计业务的承接 / 61

- 任务一 初步业务活动 / 62
- 任务二 签订审计业务约定书 / 65

项目四 审计计划工作 / 72

- 任务一 了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险 / 73
- 任务二 确定重要性水平与审计风险 / 90
- 任务三 编制审计计划 / 99

项目五 销售与收款循环审计 / 109

- 任务一 销售与收款循环的控制测试 / 110
- 任务二 主营业务收入审计 / 120
- 任务三 应收账款和坏账准备审计 / 127
- 任务四 其他相关账户审计 / 137

项目六 采购与付款循环审计 / 144

- 任务一 采购与付款循环的控制测试 / 145
- 任务二 应付账款审计 / 155
- 任务三 固定资产与累计折旧审计 / 159
- 任务四 其他相关账户审计 / 166

项目七 存货与仓储循环审计 / 170

- 任务一 存货与仓储循环控制测试 / 171
- 任务二 存货审计 / 181
- 任务三 应付职工薪酬审计 / 190
- 任务四 营业成本审计 / 193

项目八 筹资与投资循环审计 / 202

- 任务一 筹资与投资循环的控制测试 / 203
- 任务二 长短期借款审计 / 207
- 任务三 长短期借款审计工作底稿的编制 / 208
- 任务四 应付债券审计 / 209
- 任务五 实收资本（股本）审计 / 211
- 任务六 资本公积审计 / 212
- 任务七 可供出售金融资产审计 / 214
- 任务八 交易性金融资产审计 / 215
- 任务九 长期股权投资审计 / 217
- 任务十 其他相关账户审计 / 220

项目九 货币资金审计 / 228

- 任务一 货币资金的控制测试 / 229
- 任务二 库存现金审计 / 236
- 任务三 银行存款审计 / 238
- 任务四 其他货币资金审计 / 243

项目十 审计报告的编制 / 246

- 任务一 审计报告阶段的主要工作 / 247
- 任务二 审计报告的编制和出具 / 255

参考文献 / 271

第一篇 审计理论

项目一 审计总论

学习目标

【知识目标】

1. 掌握审计的基本理论、基本知识，具备扎实的专业基础能力。
2. 掌握注册会计师审计实务所需的审计理论、审计方法和基本程序。
3. 运用审计专业知识、技能和方法，分析、解释审计现象，解决审计问题。

【能力目标】

1. 培养学生能确定审计对象与审计目标的能力。
2. 培养学生具有较强的就业意识和就业能力。
3. 熟悉创业的有关政策，具有良好的创业意识、创业精神。
4. 培养学生具有较强的社会适应能力、社会责任能力。

【素养目标】

1. 培养学生具有科学的世界观、人生观和价值观。
2. 培养学生具有较高的文化素养、健康的心理素质。
3. 培养学生具有健康的体魄、顽强的意志、积极向上的精神和乐观开朗的人生态度。
4. 培养学生具有扎实的理论基础，知识面宽，通识能力强，具备良好的职业素养。

项目引例

在某机场审计案例中，审计人员发现该机场建设管理混乱，工程招投标流于形式，工程造价存在虚高的风险。同时，由于该机场项目属

“三边”工程和建设过程中业主擅自提高工程建设标准等，导致项目投资超概算 3.5 亿元，是概算投资的 184%。

审计思路：机场土石方工程主要为隐蔽工程，占工程总投资的 50%，该工程投资控制是否有效直接影响着整个机场工程投资能否控制在批准的概算内。同时，由于土石方工程利润较高也成为被审计单位舞弊的重要途径。因此，对该项工程的造价审计成为审计组的重点工作之一。此外，审计人员了解到的该工程设计质量不高以及建设、监理单位的结算主要依据图纸工程数量表数据等情况，决定对图纸工程数量表中的数据进行复核，对原设计图纸和变更重新计算工程量。

审计过程：在将机场跑道飞行区的土石方工程设计和变更进行计算后发现，该土石方工程量原利用图纸工程数量表结算的土方工程量为 158 万立方米，实际计算结果为 140 万立方米，多计工程量 18 万立方米，多结工程款 540 万元。

提出问题：

- (1) 审计工作涉及哪些业务？
- (2) 审计时一定要认真复核具体数据，需要取证的是是否可以忽略？
- (3) 审计时，是否允许注册会计师接触与编制财务报表相关的所有信息（如记录、文件和其他事项）？
- (4) 注册会计师在发表审计意见时，是否可以保持独立性而不受到干扰？

带着这些问题，让我们进入本项目的学习领域。

任务一

审计的基本原理



审计理论

一、审计的概述

1. 审计的产生

审计是生产力发展到一定阶段的产物，其产生和发展必然受到社会经济环境的影响。审计的产生得益于财产的所有者和经营者之间的经济责任关系的形成。财产的所有权和经营权的分离是审计产生的直接条件。合伙制企业，特别是股份制企业，所有权和经营权的分离更加明显，从而使注册会计师审计显得更为重要。

课证融通链接

初级审计师考题训练

设立审计司和审计院，标志着我国用“审计”一词命名的审计机构的产生是在()。

- A. 唐代 B. 元代 C. 清代 D. 宋代

【正确答案】D。

【答案解析】根据我国的国家审计的起源问题，宋代设立审计司和审计院，标志着我国用“审计”一词命名的审计机构的产生。

2. 审计的定义

审计是指注册会计师对财务报表是否不存在重大错报提供合理保证，以积极方式提出意见，增强除管理层之外的预期使用者对财务报表信赖的程度。

特别注意几个要点：一是审计可以满足财务报表预期使用者的需求；二是审计的目的是提高财务报表的质量；三是审计提供的是合理保证，是一种高水平的保证；四是审计的基础是独立性和专业性；五是审计的最终产品是审计报告。

3. 审计的对象

审计对象是指审计监督的客体，具体包括以下两层含义：

一是被审计单位的财务收支活动及有关经营管理活动。不论是传统审计还是现代审计，不论是政府审计还是内部审计和社会审计，都要求以被审计单位客观存在的财政、财务收支及其相关的经营管理活动作为审计对象。根据宪法规定，政府审计的审计对象是国务院各部门和地方各级政府的财政收支、国有金融机构和企业、事业单位的财务收支。内部审计的对象是本单位、本部门的财务收支以及其他有关的经营管理活动。社会审计对象是委托人指定的被审计单位的财务收支及其他有关经营管理活动。

二是被审计单位的财政收支、财务收支和有关经营管理活动信息的载体。提供会计信息的载体主要是会计凭证、会计账簿、会计报表等会计资料及计划、预算、经济合同等其他资料；提供经营管理活动信息的载体主要是经营目标、决策方案、技术资料、经济活动分析资料、磁盘光盘等其他有关资料。

综上所述，审计对象是指被审计单位的财政、财务收支及其他有关的经营管理活动，具体对象是指提供经济活动信息的会计资料及其他有关资料等信息载体。

思政之窗

“为有牺牲多壮志，敢教日月换新天”

瑞金，这里的山山水水，留下了中华民族成长的足迹；这里的一草一木，烙上了难以磨灭的红色印记。

这片土地上，拥有了太多荡气回肠的历史故事。那些一腔热血的共产党人，在这里艰苦奋斗、流血牺牲。1931年中华苏维埃临时中央政府在瑞金成立，红色政权的建设开启了新的篇章。在那样一个战火纷飞的年代里，年轻的中华苏维埃共和国对适应革命战争需要的诸多国家机构进行了探索，其中就包含了中央审计委员会。



中央审计委员会旧址

在“节省每一个铜板”的口号下，中央审计委员会对苏维埃中央政府各部门机关，以及企业、团体的预算、会计、财经收支等情况依法进行审计，并将审计查核结果公布在《红色中华》上。站在中央审计委员会旧址的门口，仿佛可以穿越时空看到审计委员会的同志们通宵达旦审查大量材料的身影。

在这样的审计监督之下，各级政府和各级军事严肃了财政纪律，减少了不必要的浪费，防止了腐败的滋生。由于中央审计委员会卓有成效的工作，苏区经济活动良性运转，有效抵御了敌人和封锁，保证了苏区供给。这是一次伟大的尝试。

时隔八十多年，为加强党中央对审计工作的领导，构建集中统一、全面覆盖、权威高效的审计监督体系，更好地发挥审计的监督作用，中央审计委员会正式组建。这是推进国家治理体系和治理能力现代化的一场深刻变革，是推进审计管理体制改革的伟大创举，也是我国审计改革和发展的里程碑。

过去，中央审计委员会的同志们在艰苦的战争岁月里，以兢兢业业、无私奉献的革命精神，为保障革命事业的胜利做出了非凡的贡献。现在，新时代的审计工作赋予审计人更多的职责和使命，要求我们以高度的政治责任感、历史使命感和职业荣誉感，把思想和行动统一到习近平总书记重要讲话精神上来，依法全面履行审计监督职责，努力开创新时代审计工作新局面。

4. 审计的保证程度

审计的保证程度分为合理保证和有限保证两种。合理保证的保证水平要高于有限保证的保证水平。其两者的区别如表 1-1 所示。

表 1-1 合理保证与有限保证的区别

要点	合理保证	有限保证
业务类型	审计	审阅
业务的目标	在可接受的低审计风险下,以积极方式对财务报表整体发表审计意见,提供高水平的保证	在可接受审阅风险下,以消极方式对财务报表整体发表审阅意见,提供有意义水平的保证。保证水平低于审计业务
保证程度	高水平	低于审计业务
检查风险	较低	较高
报表的可信度	较高	较低
所需证据数量	较多	较少
证据收集程序	检查记录或文件、检查有形资产、观察、询问、函证、重新计算、重新执行、分析程序等	主要采用询问和分析程序获取证据
提出结论方式	以积极方式提出结论。例如:“我们认为,ABC公司财务报表在所有重大方面按照企业会计准则的规定编制,公允反映了ABC公司2019年12月31日的财务状况以及2019年度的经营成果和现金流量。”	以消极方式提出结论。例如:“根据我们的审阅,我们没有注意到任何事项使我们相信,ABC公司财务报表没有按照企业会计准则的规定编制,未能在所有重大方面公允反映被审阅单位的财务状况、经营成果和现金流量。”
节选	按照规定编制了报表,公允反映了情况	没有注意到财务报表,没有按照规定编制,未能公允反映情况

5. 政府审计、内部审计和注册会计师审计

(1) 政府审计、内部审计和注册会计师审计的定义

政府审计是由政府审计机关依法进行的审计,在我国一般称为国家审计。我国国家审计机关包括国务院设置的审计署及其派出机构和地方各级人民政府设置的审计厅(局)两个层次。

内部审计是指由本单位内部专门的审计机构和人员对本单位财务收支和经济活动实施的独立审查和评价,审计结果向本单位主要负责人报告。这种审计具有显著的建设性和内向服务性,其目的在于帮助本单位健全内部控制,改善经营管理,提高经济效益。

注册会计师审计也称为独立审计或民间审计,即由注册会计师受托有偿进行的审计活动。我国注册会计师协会(CICPA)在发布的《独立审计基本准则》中指出:“独立审计是指注册会计师依法接受委托,对被审计单位的会计报表及其相关资料进行独立审查并发表审计意见。”独立审计的风险高、责任重,因此审计理论

的产生、发展及审计方法的变革都基本上围绕独立审计展开的。

(2) 审计监督体系

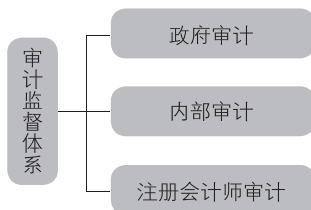


图 1-1 审计监督体系

(3) 政府审计、内部审计与注册会计师审计的区别

政府审计、内部审计与注册会计师审计的区别如表 1-2 所示。

表 1-2 政府审计、内部审计、注册会计师审计的区别

审计类别 区别	政府审计	内部审计	注册会计师审计
1. 审计主体不同	政府审计的主体是政府审计机关，代表政府依法进行审计	内部审计由单位内部的审计机构及人员进行审计	注册会计师审计是由政府有关部门审核批准的注册会计师事务所进行审计
2. 法律依据和审计准则不同	政府审计依据是《中华人民共和国审计法》(以下简称《审计法》)和审计署制定的国家审计准则	内部审计依据是《审计署关于内部审计工作的规定》和内部审计准则	注册会计师审计依据是《中华人民共和国注册会计师法》和财政部批准发布的注册会计师审计准则
3. 审计方式不同	政府审计是授权审计，政府审计的授权单位为同级政府	内部审计是授权审计，是由单位主要领导或者相应管理机构授权	注册会计师审计主要是委托审计
4. 审计目标不同	政府审计是对单位的财政收支或财务收支的真实性、合法性和效益性进行审计	内部审计主要目的是为单位内部管理服务，以加强单位内部控制、减少管理风险为主要审计目标	注册会计师审计主要是对财务报表是否按照适用的会计准则和相关会计制度编制发表审计意见，是否公允反映了财务状况、经营成果和现金流量
5. 审计服务对象不同	政府审计的服务对象为同级政府及其相关管理机构，其审计结果客观上会促进被审计单位管理工作的改进和完善	内部审计的服务对象为本单位主要领导及其相应管理层提供有关业务工作信息并对其负责	注册会计师审计是为委托单位服务的，审计报告对投资者、债权人及社会公众负责。其审计结果客观上会促进被审计单位管理工作的改进和完善

续表

审计类别 区别	政府审计	内部审计	注册会计师审计
6. 审计取证权限不同	政府审计机关就审计事项的有关问题向有关单位和人员进行调查、取证时,有关单位和个人应当支持配合,如实反映情况、提供有关证明材料	内部审计在完成工作任务时,虽然没有政府审计机关的行政强制性,但往往是受单位主要领导授权开展审计,配合和支持力度相对注册会计师审计要好一些	注册会计师审计受市场行为的局限,在获取审计证据时,很大程度上依赖于企业及相关单位配合和协助,对企业及相关单位没有行政强制力,而政府审计具有更大的强制力
7. 对审计中发现问题的处理方式不同	政府审计对违反国家规定的财政收支、财务收支行为可在职权范围内做出审计决定或者向有关主管机关提出处理、处罚意见	内部审计在发现问题的处理上比外部审计灵活,一切以促进单位规范管理、提高单位运行效能为基准	注册会计师对审计过程中发现的问题,只能提请被审单位调整和披露,没有行政强制力,如果被审单位拒绝调整和披露,注册会计师视情况出具保留意见或无法表示意见的审计报告
8. 审计结果效力不同	政府审计,因其结果要向同级政府或人大进行报告,具有较强的权威性,所以倍受被审计单位重视	内部审计,因其监督的对象同属于一个领导决策层,审计的结果只对本部门、本单位负责,只能作为本部门、本单位改进管理的参考,对外不起鉴证作用,并向外界保密,效力相对较弱	由注册会计师事务所参与的社会审计往往是财政关注的重点资金或项目,所以其结果也不能小看
9. 审计的经费和收入来源不同	政府审计是政府行为,政府机关履行职责所需的经费,列入同级财政预算,由同级人民政府予以保证。被审计单位只需配合其完成工作任务,不需要单独为完成某个审计项目而付费,所以说是无偿的	内部审计受本部门、本单位的直接领导,履行职责所需的经费纳入本单位预算,开展审计工作是内部审计机构及其审计人员的工作职责,所以被审计单位只需配合审计部门完成工作任务就行,所以说是无偿的	注册会计师审计是市场行为,其审计费用是收入的主要来源,费用标准由注册会计师和审计客户协商确定,所以说是有偿的。但是注册会计师在发表审计意见时,独立性不能受到干扰
10. 审计实施的手段不同	政府审计根据审计结果发表审计处理意见,如被审计单位拒不采纳,政府审计部门可以依法强制执行	内部审计根据单位相关规定进行审计	注册会计师审计根据其审计结论发表独立、客观、公正的审计意见,以合理保证审计报告使用方确定已审计的被审计单位会计报表的可靠程度

(4) 政府审计、内部审计与注册会计师审计的联系如表 1-3 所示。

表 1-3 政府审计、内部审计与注册会计师审计的联系

联系 审计类别	1. 最本质的联系	2. 工作的方法具有一致性	3. 外部审计的结果对内部审计工作具有指导作用	4. 三种审计结果可以互相参考,提高审计工作效率
政府审计	不论是政府审计、注册会计师审计还是内部审计,都是审计工作,对整个国民经济而言,三者共同构成完整的审计监督体系,相互之间不可替代,没有主导与从属的关系	不论是何种审计,尽管依据的法律和审计标准不同,关注的重点也不尽一致,但作为审计业务操作者,不论是内部审计师、注册会计师还是注册审计师,其审计的方法大体是一致的	不论是政府审计还是注册会计师审计,其接触的社会面广、业务种类多,比内部审计更容易了解业动态、掌握新的规则,所以审计结果有时会起到为内部审计指明方向的较强的指导作用。特别是政府审计,其结果往往会作为一个单位内部控制不可逾越的标杆,也可作为单位内部审计的标准	通常,内部审计作为单位内部控制的重要组成部分,外部审计在对被审计单位的内部控制进行测评时,需要对内部审计的设置及其工作进行了解,还可利用内部审计结果。同样,政府审计与注册会计师审计之间的审计结果也可以互相参考,以提高工作效率
内部审计				
注册会计师审计				

6. 职业责任和期望差距

(1) 财务报表使用者期望注册会计师评价被设计单位管理层的会计确认、计量与披露,以判断财务报表是否不存在重大错报,而无论这种错报是否出于故意。

(2) 注册会计师职业界普遍接受的责任是通过审计以发现财务报表中存在的重大非故意错报。对于发现重大故意错报的责任并不具有一致的认识或接受程度。

课证融通链接

初级审计师考题训练

下列关于审计目标的表述中,正确的有()。

- A. 审计目标的确定只取决于审计界自身的能力和水平
- B. 审计目的取决于审计授权人或委托人
- C. 审计目的是审计目标的具体化
- D. 审计目标的确定是社会需求和审计界能力与水平之间的平衡点
- E. 审计界自身的能力和水平是审计存在和发展的前提

【正确答案】BD。

【答案解析】选项 A, 审计目标的确定取得于两个因素, 一是社会的需求, 二是审计界自身的能力和水平; 选项 C, 审计目标是审计行为的出发点, 是目的的具体化。

二、审计要素

审计业务“五要素”包括审计业务的三方关系、财务报表(鉴证对象信息)、

财务报表编制基础（标准）、审计证据和审计报告五个方面。

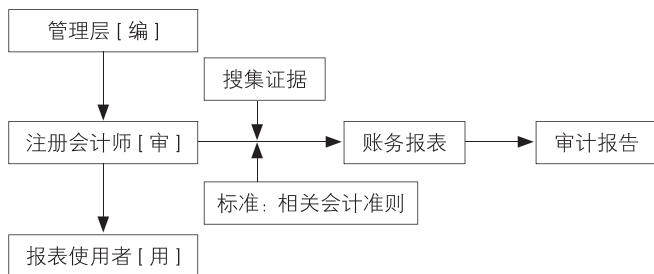


图 1-2 审计业务流程图

1. 要素一：三方关系

三方关系人分别是注册会计师（CPA）、被审计单位管理层（责任方）、财务报表预期使用者。

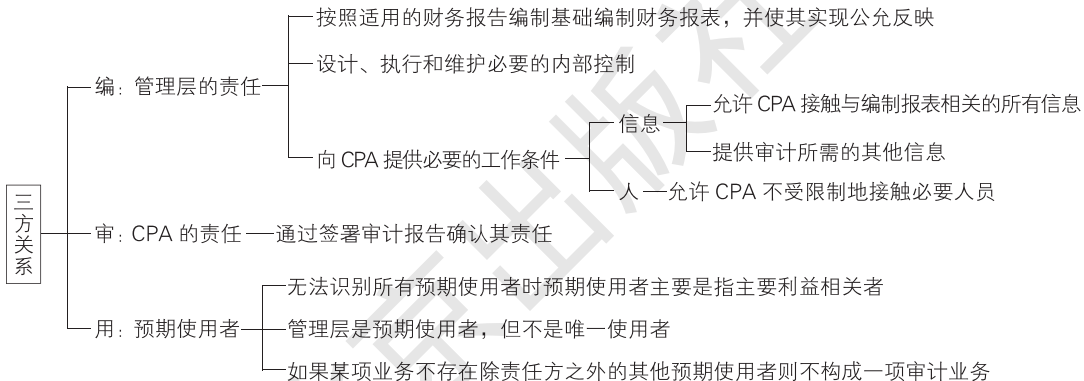


图 1-3 三方关系

2. 要素二：财务报表（鉴证对象信息）

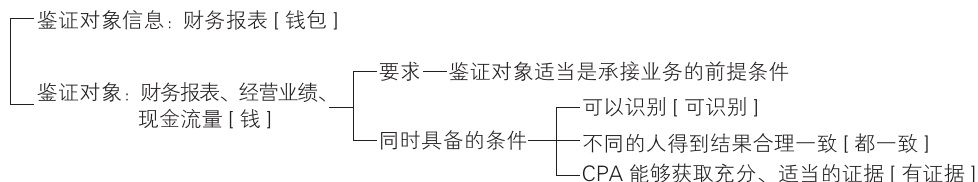


图 1-4 财务报表

3. 要素三：财务报表编制基础（标准）

在财务报表审计中，财务报告编制基础即是标准。所谓标准是对所要发表意见的鉴证对象进行“度量”的一把“尺子”，责任方和注册会计师可以根据这把“尺子”对鉴证对象进行“度量”。如：针对中国境内上市公司财务报表审计业务，财务报告编制基础通常是通用目的编制基础，主要是指会计准则和会计制度。

4. 要素四：审计证据

审计证据的分类、构成、特点、目标具体如表 1-4 所示。

表 1-4 审计证据的分类、构成、特点、目标

分类	注册会计师所获取的审计证据可按其外形特征（存在的形态）分为：实物证据、书面证据、口头证据和环境证据
构成	构成财务报表基础的会计记录，是指对初始会计分录形成的记录和支持性记录。例如，支票、电子资金转账记录、发票和合同；总分类账、明细分类账、会计分录以及对财务报表予以调整但未在账簿中反映的其他分录；支持成本分配、计算、调节和披露的手工计算表和电子数据表
特点	<p>审计证据的充分性是对审计证据数量的衡量。注册会计师需要获取的审计证据的数量受其对重大错报风险评估的影响，并受审计证据质量的影响。</p> <p>审计证据的适当性是对审计证据质量的衡量，即审计证据在支持审计意见所依据的结论方面具有的相关性和可靠性。</p> <p>管理层的专家是指在会计、审计以外的某一领域具有专长的个人或组织，其工作被管理层利用以协助编制财务报表</p>
目标	注册会计师的目标是通过恰当的方式设计和实施审计程序，获取充分、适当的审计证据，以得出合理的结论，作为形成审计意见的基础

5. 要素五：审计报告

审计报告是指注册会计师根据审计准则的规定，在执行审计工作的基础上，对财务报表发表审计意见的书面文件。

三、审计的职能与作用

（一）审计的职能

审计的职能是审计客观上所具有的功能，是审计能够完成任务、发挥作用的内在能力。审计的职能是审计本质的客观反映，是随着审计的发展而不断发展和变化的。一般来说，传统的审计仅限于查错防弊，只具有经济监督职能。随着社会经济生活的迅猛发展，审计对象扩大了，要求审计能够及时提供准确可靠的信息，审计的职能也就由原来的经济监督扩展到经济评价和经济鉴证。经济监督、经济评价和经济鉴证是审计的三大主要职能。

1. 经济监督职能

经济监督是指具有制约力的机构或单位监察和督促其他经济单位的经济活动在规定的范围内合法、合理运行。

审计的产生和发展历史无不表现为经济监督的职能，经济监督是审计最基本的职能，也是其他职能的基础。无论是传统审计还是现代审计，其基本职能都是经济监督。从政府审计的情况来看，其审计活动就是国家各级政府对所属单位经济活动的综合监督。也是通过审计，监督和督促被审计单位遵守国家的法律、法

规，履行经济责任。从内部审计的情况来看，内部审计的主要职责同样是依照国家法律、法规和本部门、本单位的经营目标和管理规定，并对本部门、本单位的经济活动进行监督和督促，以保证对被审计单位的有效管理，完成既定的管理目标。从社会审计的情况来看，社会审计本身就是通过对被审计单位的经济活动进行审查、鉴证来实现审计委托者的对被审计单位的经济监督，并且通过注册会计师对被审计单位的审查验证，从而实现对被审计单位的经济监督，促使其纠正错弊。

2. 经济评价职能

经济评价职能是从传统审计的基础上扩展而来的现代审计职能。经济评价是指通过对被审计单位经济活动的过程和结果进行审查，并依据一定的标准对所查明的事实进行分析和判断，肯定成绩，指出问题，以改善经营管理，提高经济效益。

经济评价职能包括评定和建议两个方面。例如，审计人员通过审核检查，评定被审计单位的经营决策、计划、方案是否科学先进、是否能贯彻执行；评定被审计单位内部控制制定是否健全和有效；评定被审计单位各项会计资料及其他经济资料是否真实、可靠；评定被审计单位各项资源的使用是否合理和有效等。并根据评定的结果，提出改善经营管理的建议。评价的过程也是肯定成绩、发现问题的过程，一定要站在公正客观的立场上，秉公办事。既要照顾微观利益，又要考虑宏观利益；既要考虑当前利益，又要考虑长远利益。当两种利益发生矛盾时，微观利益要服从宏观利益，当前利益要服从长远利益。这样的经济评价才有价值，才是典型的经济评价职能的体现。

3. 经济鉴证职能

经济鉴证职能是指通过审查鉴定，确认被审计单位的财务会计报告和有关经济资料是否真实、公允、合法、可靠，并做出书面证明，以供有经济利益关系的各方使用，并取得于社会公众的一种职能。

经济鉴证职能包括鉴定和证明两个方面。世界不少国家的法律规定，企业的会计报表只有通过注册会计师鉴证，才能获得公众的承认。例如，我国外商投资企业和股份有限公司的会计报表必须经注册会计师审计并出具审计报告后，才可对外报出。由于审计鉴证是以报告形式的审计结果进行披露，因此，审计鉴证一般要有标准的报告形式和规范的法律程序的报告方式。同时审计鉴证也是现代审计的一项重要职能。

（二）审计的作用

审计作用是指审计在行使审计职能、完成审计任务、实现审计目标过程中所产生的作用。根据我国现行审计制度的要求，我国审计的作用主要有制约作用、促进作用和证明作用。

1. 审计的制约作用

审计的制约作用，又称防护作用，是通过审核检查对使审计单位的财政收支以及其他经济活动进行监督和鉴证，可以查错防弊、堵塞漏洞、杜绝浪费；维护财经纪律、打击贪污受贿、偷税漏税、制止经济犯罪等活动，保证国民经济的有序运行和健康发展。

2. 审计的促进作用

审计的促进作用，又称建设作用，是通过审核检查使审计单位提高会计信息质量，加强会计核算，严格遵守各项准则、法律和制度；可以促进被审计单位加强管理，改善现有的技术条件和人员素质，进一步挖掘潜力，提高经济效益；可以促进被审计单位加强内部控制制度建设，提高内部控制制度的执行质量，促进国民经济持续健康发展。

3. 审计的证明作用

审计的证明作用主要是发挥经济鉴证职能所产生的客观效果。审计人员通过对被审计单位会计资料的审核检查，以审计报告的形式确认或解除财产经营者的责任，证明经营者的功过。在涉及经济案件的事实认定中，审计报告能起到证明被审计单位某些经济行为是否存在违规、违纪和违法的作用；随着投资主体多元化，特别是股份制改造的加快，通过审计向广大社会公众证明被审计单位的财务状况和经营成果，从而保护各利害关系人的利益。

课证融通链接

初级审计师考题训练

下列各项中，属于国家审计人员法律责任的是（ ）。

- A. 行政责任和民事责任
- B. 行政责任和刑事责任
- C. 刑事责任和民事责任
- D. 行政责任、民事责任和刑事责任

【正确答案】B。

【答案解析】考点为审计法律责任。《审计法》所规定的审计法律责任是以行政责任为主的法律责任，也包括相应的刑事责任，但不包括民事责任。

四、审计过程

所谓审计过程，也称审计目标的实现过程，是指审计项目从开始到结束的过程中，审计人员在具体的审计过程中所采取的一系列工作步骤。审计过程通常可分为接受业务委托、计划审计工作、实施风险评估程序、实施控制测试和实质性程序、完成审计工作和编制审计报告等五个阶段。

（一）接受业务委托

会计师事务所应当按照执业准则的规定，谨慎决策是否接受或保持某客户关系和具体审计业务。在接受委托前，注册会计师应当初步了解审计业务环境，包括业务约定事项、审计对象特征、使用的标准、预期使用者的需求、责任方及其环境的相关特征，以及可能对审计业务产生重大影响的事项、交易、条件和惯例等其他事项。只有符合专业胜任能力、独立性和应有的关注等职业道德要求，并且拟承接的业务具备审计鉴证业务基本准则所规定的条件时，注册会计师才能接受或保持某客户关系和具体审计业务。如果审计业务的工作范围受到重大限制，或者委托人试图将注册会计师的名字和审计对象不适当地联系在一起，则该项业务可能不具有合理的目的。

接受业务委托阶段的主要工作包括以下内容：了解和评价审计对象的可审性；决策是否考虑接受委托；商定业务约定条款；签订审计业务约定书等。

（二）计划审计工作

计划审计工作是整个审计过程的起点，也是注册会计师做好审计工作的必要前提。计划审计工作十分重要。计划不周不仅会导致盲目实施审计程序，无法获得充分、适当的审计证据，以将审计风险降至可接受的低水平，影响审计目标的实现，而且还会浪费有限的审计资源，增加不必要的审计成本，影响审计工作的效率。因此，对于任何一项审计业务，注册会计师在执行具体审计程序之前，都必须根据具体情况制订科学、合理的计划，使审计业务以有效的方式得到执行。

一般来说，计划审计工作主要包括：在本期审计业务开始时开展的初步业务活动；制定总体审计策略；制订具体审计计划等。计划审计工作不是审计业务的一个孤立阶段，而是一个持续的、不断修正的过程，贯穿于整个审计业务的始终。

（三）实施风险评估程序

所谓风险评估程序，是指注册会计师实施的了解被审计单位及其环境并识别和评估财务报表重大错报风险的程序。根据《审计准则》规定，注册会计师必须实施风险评估程序，以此作为评估财务报表层次和认定层次重大错报风险的基础。因此，风险评估程序是必要程序，了解被审计单位及其环境为注册会计师在许多关键环节做出职业判断提供了重要基础。了解被审计单位及其环境是一个连续和动态地收集、更新与分析信息的过程，贯穿于整个审计过程的始终。注册会计师应当运用职业判断确定需要了解被审计单位及其环境的程度。

一般来说，实施风险评估程序的主要工作包括：了解被审计单位及其环境；识别和评估财务报表层次以及各类交易、账户余额、列报认定层次的重大错报风险，包括确定需要特别考虑的重大错报风险（即特别风险）以及仅通过实质性程序无法应对的重大错报风险等。

（四）实施控制测试和实质性程序

注册会计师实施风险评估程序本身并不足以发表审计意见提供充分、适当的审计证据，注册会计师还应当实施进一步审计程序，主要包括实施控制测试（必要时或决定测试时）和实质性程序。其中，控制测试是对被审计单位内部控制是否有效运行的测试；实质性程序主要包括对各类交易、账户余额、列报的细节测试以及实质性分析程序。因此，注册会计师评估财务报表重大错报风险后，应当运用职业判断，针对评估的财务报表层次重大错报风险，确定总体应对措施，并针对评估的认定层次以及重大错报风险设计，实施进一步审计程序，以将审计风险降至可接受的程度。

1. 控制测试的含义

控制测试指的是测试控制运行的有效性，这一概念需要与“了解内部控制”进行区分。“了解内部控制”包含两层含义：一是评价控制的设计；二是确定控制是否得到执行。测试控制运行的有效性与确定控制是否得到执行所需获取的审计证据是不同的。

在实施风险评估程序以获取控制是否得到执行的审计证据时，注册会计师应当确定某项控制是否存在，被审计单位是否正在使用。

作为进一步审计程序的类型之一，控制测试并非在任何情况下都需要实施。当存在下列情形之一时，注册会计师应当实施控制测试：（1）在评估认定层次重大错报风险时，预期控制的运行是有效的；（2）仅实施实质性程序不足以提供认定层次充分、适当的审计证据。

控制测试的程序包括以下几种。

（1）询问。注册会计师可以向被审计单位员工适当询问，获取与内部控制运行情况相关的信息。例如，询问信息系统管理人员有无未经授权接触计算机硬件和软件，向负责复核银行存款余额调节表的人员询问如何进行复核，复核的要点是什么，发现不符事项如何处理等。然而，仅仅通过询问不能为控制运行的有效性提供充分的证据，注册会计师通常需要印证被询问者的答复，如向其他人员询问和检查执行控制时所使用的报告、手册或其他文件等。因此，虽然询问是一种有用的手段，但它必须和其他测试手段结合使用才能发挥作用。在询问过程中，注册会计师应当保持职业怀疑态度。

（2）观察。观察是测试不留下书面记录的控制（如职责分离）的运行情况的有效方法。例如，观察存货盘点控制的执行情况。观察也可运用于实物控制，如查看仓库门是否锁好，空白支票是否妥善保管。通常情况下，注册会计师通过观察直接获取的证据比间接获取的证据更可靠。但是，注册会计师还要考虑其所观察到的控制在注册会计师不在场时可能未被执行的情况。

（3）检查。对运行情况留有书面证据的控制，检查非常适用。书面说明、复核时留下的记号，或其他记录在偏差报告中的标志都可以被当作控制运行情况的

证据。例如，检查销售发票是否有复核人员签字，检查销售发票是否附有客户订购单和出库单等。

(4) 重新执行。通常只有当询问、观察和检查程序结合在一起仍无法获得充分的证据时，注册会计师才考虑通过重新执行来证实控制是否有效运行。例如，为了合理保证计价认定的准确性，被审计单位的一项控制是由复核人员核对销售发票上的价格与统一价格单上的价格是否一致。但是，要检查复核人员有没有认真执行核对，仅仅检查复核人员是否在相关文件上签字是不够的，注册会计师还需要自己选取一部分销售发票进行核对，这就是重新执行程序。但是，如果需要进行大量的重新执行，注册会计师就要考虑通过实施控制测试以缩小实质性程序的范围是否有效率。

(5) 穿行测试。除了上述四类控制测试常用的审计程序以外，实施穿行测试也是一种重要的审计程序。值得注意的是，穿行测试不是单独的一种程序，而是将多种程序按特定审计需要结合运用的方法。穿行测试是通过追踪交易在财务报告信息系统中的处理过程，来证实注册会计师对控制的了解、评价控制设计的有效性以及确定控制是否得到执行。可见，穿行测试更多地在了解内部控制时运用。但在执行穿行测试时，注册会计师可能获取部分控制运行有效性的审计证据。

询问本身并不足以测试控制运行的有效性，注册会计师应将询问与其他审计程序结合使用，以获取有关控制运行有效性的审计证据。观察提供的证据仅限于观察发生的时点，本身也不足以测试控制运行的有效性；将询问与检查或重新执行结合使用，通常能够比仅实施询问和观察获取更高的保证。例如，被审计单位针对处理收到的邮政汇款单设计和执行了相关的内部控制，注册会计师通过询问和观察程序往往不足以测试此类控制的运行有效性，还需要检查能够证明此类控制在所审计期间的其他时段有效运行的文件和凭证，以获取充分、适当的审计证据。

2. 实质性程序

实质性程序是指注册会计师针对评估的重大错报风险实施的直接用以发现认定层次重大错报的审计程序。因此，注册会计师应当针对评估的重大错报风险设计和实施实质性程序，以发现认定层次的重大错报。实质性程序包括对各类交易、账户余额、列报的细节测试以及实质性分析程序。

细节测试是对各类交易、账户余额、列报的具体细节进行测试，目的在于直接识别财务报表认定是否存在错报。

实质性分析程序从技术特征上仍然是分析程序，主要是通过研究数据间关系评价信息，只是将该技术方法用作实质性程序，即用以识别各类交易、账户余额、列报及相关认定是否存在错报。

由于细节测试和实质性分析程序的目的、技术手段存在一定差异，因此各自有不同的适用领域。注册会计师应当根据各类交易、账户余额、列报的性质选择实质性程序的类型。细节测试适用于对各类交易、账户余额、列报认定的测试，

尤其是对存在或发生、计价认定的测试；对在一段时期内存在可预期关系的大量交易，注册会计师可以考虑实施实质性分析程序。

注册会计师实施的实质性程序应当包括下列与财务报表编制完成阶段相关的审计程序：（1）将财务报表与它所依据的会计记录相核对；（2）检查财务报表编制过程中做出的重大会计分录和其他会计调整。注册会计师对会计分录和其他会计调整检查的性质和范围，取决于被审计单位财务报告过程的性质和复杂程度以及由此产生的重大错报风险。

由于注册会计师对重大错报风险的评估是一种判断，可能无法充分识别所有的重大错报风险，并且由于内部控制存在固有局限性，因而无论评估的重大错报风险结果如何，注册会计师都应当针对所有重大的各类交易、账户余额、列报实施实质性程序。

（五）完成审计工作和编制审计报告

注册会计师在完成财务报表所有循环的进一步审计程序后，还应当按照有关审计准则的规定做好审计完成阶段的工作，并根据所获取的各种证据，合理运用专业判断，形成适当的审计意见。本阶段的主要工作有：审计期初余额、比较数据、期后事项和或有事项；考虑持续经营问题和获取管理层声明；汇总审计差异，并提请被审计单位调整或披露；复核审计工作底稿和财务报表；与管理层和治理层沟通；评价审计证据，形成审计意见；按编制要求与规定格式编制审计报告等。

思政之窗

2019年7月1日至5日，审计署办公厅、署各宣传单位、受邀的署外媒体一同沿着审计发展的脉络，实地探访南通、瑞金等地，深入了解审计历史，开启追寻初心之旅。

“问渠哪得清如许，为有源头活水来”

曲水回环，绕城而流。

中国审计博物馆就静静地立在这样的一条河——江苏省南通市的河岸边。



中国审计博物馆展厅

有关于审计历史上下三千年的风雨烟云不动声色地嵌入在大量珍贵的历史文物和文献史料之中，在临风开卷的时候，让身处其间的人们都可以置身在历史的瞬间。

“人类社会不断发展进步的过程里，无论大到国家机构还是小至普通企业，一个组织要发挥应有的作用，它必定包含了几个方面：谁是领导，谁是执行者，而为决策落实到位保驾护航，监督在其中起到了至关重要的作用。”作为博物馆副馆长的胡胜校向我们娓娓道来。

从大禹斩防风氏带有审计色彩的神话故事开始，到隋唐时期的“勾检制度”，再到明清时期的“科道审计”，中国社会历经几千年发展变迁，其中或强或弱始终贯穿着审计监督的印记。从中我们不难发现，封建社会发展历史上比较昌盛的时期，往往监督体系比较健全，反之监督体系运转不畅，紧随而来的必然是转向衰落。

红色根据地时期审计制度的建立，为以后各个革命时期党领导下的审计工作奠定了良好基础。新中国成立后，特别是1983年成立审计机关以来，审计工作在维护国家安全、推进国家法制建设、加强反腐倡廉、防范化解风险、维护社会经济安全与稳定等方面发挥了重要作用。如今，审计已经成为党和国家监督体系的重要组成部分，审计事业也已从幼小树苗逐步成长为参天大树，深深扎根于人民群众心中。

审计历史博大精深、源远流长。以史鉴今，从审计发展的源头更详细地了解，厘清历史沿革的脉络，才能更好地做到审问之，慎思之，明辨之，笃行之；把握并尊重历史发展的客观规律，才能更好地继承发扬老一辈审计工作者的优良传统和良好作风，推动新时代审计事业实现新发展。

任务二

审计目标

审计目标是审计行为的出发点，是审计工作的方向，是审查和评价审计对象所要达到的具体目的和要求。审计人员应根据审计目标审查判断被审计事项，发表审计意见，确定审计结果。只有明确审计目标，审计工作的方向才会准确。

一、审计的总体目标

在执行财务报表审计工作时，审计的总体目标有两点：一是对财务报表整体是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证，使得注册会计师能够对财务报表是否在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制发表审计意见。

二是按照审计准则的规定，根据审计结果对财务报表出具审计报告，并与管理层和治理层进行沟通。

实现审计目标一靠严格遵循审计准则，二靠合理运用职业判断。

学习思想感悟

新时代审计人应努力提高审计专业能力

在新时代中国特色社会主义审计体系下，我们要响应习总书记的号召，注重国家审计存在的问题，并采取行动加以改善，做到应审尽审、凡审必严、严肃问责，努力构建集中统一、全面覆盖、权威高效的审计监督体系，更好发挥审计在党和国家监督体系中的重要作用。党的二十大报告指出：“我们创立了新时代中国特色社会主义思想，明确坚持和发展中国特色社会主义的基本方略，提出一系列治国理政新理念新思想新战略，实现了马克思主义中国化时代化新的飞跃。”我们新时代审计人应“以审计精神立身，以创新规范立业，以自身建设立信”，不断学习、继承、发扬审计精神，努力提高专业能力，履行审计责任与使命，续写新时代审计华章！

二、认定和具体审计目标

（一）认定的定义

认定是指管理层在财务报表中做出的明确或隐含的表达，注册会计师将其用于考虑可能发生的不同类型的潜在错报。注册会计师了解认定后，很容易确定每个项目的具体审计目标。通过考虑可能发生的不同类型的潜在错报，注册会计师运用认定评估风险，并据此设计审计程序以应对评估的风险。

（二）认定的用途

注册会计师需要在管理层的各类认定中，判断哪些有重大错报风险，从而确定具体审计目标，实施审计程序，寻找报表中的重大错报。

（三）认定详解

对于管理层对财务报表各组成要素做出的认定，注册会计师的审计工作就是要确定管理层的认定是否恰当。具体如表 1-5~表 1-7 所示。

表 1-5 与所审计期间各类交易和事项相关的认定和具体审计目标（与利润表相关）

认定	各类认定的含义	违反该认定的举例	各类认定对应的具体审计目标	证明该认定的方法
发生	记录的交易和事项已发生，且与被审计单位有关	无中生有，编造虚假收入，粉饰财务报表	已记录的交易是真实的	控制测试、实质性程序
完整性	所有应当记录的交易和事项均已记录	隐瞒、遗漏营业收入，达到偷税漏税的目的	已发生的交易确实已经记录	控制测试、实质性程序

续表

认定	各类认定的含义	违反该认定的举例	各类认定对应的具体审计目标	证明该认定的方法
准确性	与交易和事项有关的金额及其他数据已恰当记录	账面记录金额错误。 将100万元记录为1000万元 将1000万元记录为100万元	已记录的交易是按正确金额反映的	控制测试、实质性程序
截止	交易和事项已记录于正确的会计期间	2017年的收入推迟记录到2018年；2018年的收入提前记录到2017年	接近于资产负债表日的交易记录于恰当的期间	控制测试、实质性程序

表 1-6 与期末账户余额相关的认定和具体审计目标（与资产负债表相关）

认定	各类认定的含义	违反该认定的举例	各类认定对应的具体审计目标	证明该认定的方法
存在	记录的资产、负债和所有者权益是存在的	虚构货币资金，虚构存货，无中生有，粉饰财务报表	记录的金额确实存在	控制测试、实质性程序
权利和义务	记录的资产由被审计单位拥有或控制，记录的负债是被审计单位应当履行的偿还义务	将所有权不属于企业的存货列示到存货项目中（同时违反存在、权利和义务认定） 隐瞒长期借款（同时违反完整性、权利和义务认定）	资产归属于被审计单位，负债属于被审计单位的义务	控制测试、实质性程序
完整性	所有应当记录的资产、负债和所有者权益均已记录	隐瞒、遗漏负债	已存在的金额均已记录	控制测试、实质性程序
计价和分摊	资产、负债和所有者权益以恰当的金额包括在财务报表中，与之相关的计价或分摊调整已恰当记录	多记资产（同时违反存在、权利和义务、计价和分摊认定） 少记负债（同时违反完整性、权利和义务、计价和分摊认定） 少提或未提坏账准备 少提或未提折旧、摊销、减值	资产、负债和所有者权益以恰当的金额包括在财务报表中，与之相关的计价或分摊调整已恰当记录	控制测试、实质性程序

表 1-7 与列报和披露相关的认定和具体审计目标

认定	各类认定的含义	违反该认定的举例	各类认定对应的具体审计目标	解释
发生及权利和义务	披露的交易、事项和其他情况已发生，且与被审计单位有关	披露了不满足条件的或有资产（很可能带来经济利益的或有资产才满足披露条件） 已经抵押的固定资产，仍然按照自有资产披露（未披露抵押事项）	在财务报表中披露的交易、事项是真实的，且与被审计单位有关	是否多列、是否虚列
完整性	所有应当包括在财务报表中的披露均已包括	隐瞒或遗漏应当披露的关联方关系或关联方交易	应当披露的事项均包括在财务报表中	是否漏记、是否少记
分类和可理解性	财务信息已被恰当地列报和描述，且披露内容表述清楚	未将一年内到期的长期借款列示到一年内到期的非流动负债项目下	财务信息已被恰当地列报和描述，且披露内容表述清楚	财务信息披露的是否恰当、清晰、易理解

续表

认定	各类认定的含义	违反该认定的举例	各类认定对应的具体审计目标	解释
准确性和计价	财务信息和其他信息已公允披露，且金额恰当	或有负债的金额应为 100 万元，但实际披露的金额为 20 万元 附注中未对原材料、在产品 and 产成品等存货成本核算方法做出恰当说明（例如，披露存货的核算方法为后进先出法，该方法已废除，因此导致存货计价错误）	财务信息和其他信息已公允披露，且金额恰当	准确性认定，主要与利润表项目相关；计价认定，主要与资产负债表相关

（四）项目审计目标

项目审计目标是一般审计目标的具体化，是适用于财务报表具体项目审计所要达到的目标。通常特定财务报表项目的具体审计目标是依据管理层的认定和审计的一般目标，针对被审计单位具体情况而确定的。不同会计报表项目，其项目审计目标不同。现以存货项目审计目标及一般审计目标的关系，如表 1-8 所示。

表 1-8 公司管理层的认定与具体审计目标

管理层认定	一般审计目标	存货项目审计目标
	1. 总体合理性	全部存货及销售成本合理，无重要错报
1. 存在和发生	2. 真实性	资产负债表日，已记录的全部存货均存在
2. 权利或义务	3. 完整性	现有存货均盘点并记入存货总额
3. 完整性	4. 所有权	企业的所有存货均拥有所有权，存货未做抵押
4. 估价或分摊	5. 估价正确性	账面存货量与实有数量相符，用以估计存货的价格无重大差错，单价与数量的乘积正确，数量的加总正确；当存货的可变现净值减少时，已经冲减存货净值
	6. 截止恰当性	年末采购截止是恰当的，年末销售截止是恰当的
	7. 合计准确性	存货项目报表数与原材料、库存商品、生产成本、低值易耗品等合计数一致
5. 表达与披露	8. 披露	存货主要种类和估价基础已揭示，存货的抵押和转让已揭示
	9. 分类	存货已恰当地分为原材料、低值易耗品和库存商品等几种

任务三

审计基本要求

一、遵守审计准则

审计准则是衡量注册会计师执行财务报表审计业务的权威性标准，涵盖从接

受业务委托到出具审计报告的整个过程，注册会计师在职业过程中应当遵守审计准则的要求。

二、遵守职业道德要求

注册会计师应当遵循的基本原则包括：(1) 诚信；(2) 独立性；(3) 客观和公正；(4) 专业胜任能力和应有的关注；(5) 保密；(6) 良好的职业行为。

职业道德守则规定，独立性包括实质上的独立性和形式上的独立性。

会计师事务所应当制定政策和程序，以合理保证会计师事务所及其人员遵守相关职业道德要求的责任。

学习思想感悟

强化审计职业道德，弘扬中华传统美德

从古到今，人们历来都把“廉、俭”作为修身立业的根本，当今社会更具有其现实意义。广大审计人员在其岗位上，必须加强自我修养和锻炼，树立正确的世界观、人生观、价值观、荣辱观。不论在任何时候、任何环境，都应当恪守严格依法、正直坦诚、客观公正、勤勉尽责、保守秘密的基本审计职业道德。党的二十大报告指出：“提高全社会文明程度，实施公民道德建设工程，弘扬中华传统美德，加强家庭家教家风建设，推动明大德、守公德、严私德，提高人民道德水准和文明素养，在全社会弘扬劳动精神、奋斗精神、奉献精神、创造精神、勤俭节约精神。”特别是审计人员，要认真完善自己的人格，保持自己的尊严，维护自己的信仰，切实过好名利关、权力关、金钱关和人情关。

三、保持职业怀疑(表 1-9)

表 1-9 职业怀疑的概述与作用

1. 职业怀疑的概念	职业怀疑是指注册会计师执行审计业务的一种态度，包括采取质疑的思维方式，对可能表明由于舞弊或错误导致错报的情况保持警觉，以及对审计证据进行审慎评价
2. 职业怀疑的理解	<p>职业怀疑应当从下列六个方面理解：</p> <p>(1) 职业怀疑在本质上要求秉持一种质疑的理念，摒弃“存在即合理”的逻辑思维。</p> <p>(2) 职业怀疑与客观和公正、独立性两项职业道德基本原则密切相关。</p> <p>(3) 保持独立性可以增强注册会计师在审计中保持客观和公正、职业怀疑的能力。</p> <p>(4) 职业怀疑要求对引起疑虑的情形保持警觉。这些情形包括但不限于以下内容：</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 相互矛盾的审计证据。 ● 引起对文件记录、对询问的答复的可靠性产生怀疑的信息。 ● 表明可能存在舞弊的情况。 ● 表明需要实施除审计准则规定外的其他审计程序的情形。 <p>(5) 职业怀疑要求审慎评价审计证据。(既不能武断也不能主观)</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 审慎评价审计证据是指质疑相互矛盾的审计证据的可靠性。

<p>2. 职业怀疑的理解</p>	<p>●在怀疑信息的可靠性或存在舞弊迹象时，注册会计师需要做出进一步调查，并确定需要修改哪些审计程序或实施哪些追加的审计程序。</p> <p>●虽然注册会计师需要在审计成本与信息的可靠性之间进行权衡，但审计中的困难、时间或成本等事项本身，不能作为省略不可替代的审计程序或满足于说服力不足的审计证据的理由。</p> <p>(6) 职业怀疑要求客观评价管理层和治理层。</p> <p>注册会计师不应依赖以往对管理层和治理层诚信形成的判断。即使注册会计师认为管理层和治理层是正直、诚实的，也不能降低保持职业怀疑的要求，不允许在获取合理保证的过程中满足于说服力不足的审计证据。(摒弃审计证据要充分要适当)</p>
<p>3. 职业怀疑的作用</p>	<p>保持职业怀疑的作用有以下四点内容：</p> <p>(1) 有效识别和评估重大错报风险。</p> <p>在识别和评估重大错报风险时，保持职业怀疑有助于注册会计师设计恰当的风险评估程序，有针对性地了解被审计单位及其环境；有助于使注册会计师对引起疑虑的情形保持警觉，充分考虑错报发生的可能性和重大程度，有效识别和评估重大错报风险。</p> <p>(2) 恰当设计进一步审计程序，降低检查风险。</p> <p>在设计和实施进一步审计程序应对重大错报风险时，保持职业怀疑有助于注册会计师针对评估出的重大错报风险，恰当设计进一步审计程序的性质、时间安排和范围，降低选取不适当的审计程序的风险；有助于注册会计师对已获取的审计证据表明可能存在未识别的重大错报风险的情形保持警觉，并做出进一步调查。</p> <p>(3) 恰当评价审计证据。</p> <p>在评价审计证据时，保持职业怀疑有助于注册会计师评价是否已获取充分、适当的审计证据以及是否还需执行更多的工作；有助于注册会计师审慎评价审计证据，纠正仅获取最容易获取的审计证据，忽视存在相互矛盾的审计证据的偏向。</p> <p>(4) 发现舞弊、防止审计失败。</p> <p>保持职业怀疑对于注册会计师发现舞弊、防止审计失败至关重要</p>

四、合理运用职业判断(表 1-10)

表 1-10 合理运用职业判断概述与运用

<p>1. 职业判断概念</p>	<p>职业判断是指在审计准则、财务报告编制基础和职业道德要求的框架下，注册会计师综合运用相关知识、技能和经验，做出适合审计业务具体情况、有根据的行动决策</p>
<p>2. 职业判断性质</p>	<p>(1) 职业判断是注册会计师行业的精髓。</p> <p>(2) 职业判断贯穿于注册会计师执业的始终(各个环节)。</p> <p>(3) 职业判断涉及注册会计师执业的各个决策；对于适当地执行审计工作必不可少。</p> <p>(4) 职业判断需要在相关法规、职业标准和框架下做出，并以具体事实和情况为依据。如果有决策不被该业务的具体事实和情况所支持或缺乏充分、适当的审计证据，职业判断不能作为不恰当决策的理由。</p> <p>(5) 注册会计师是职业判断的主体，职业判断能力是注册会计师胜任能力的核心</p>

续表

3. 职业判断运用	<p>仅靠机械地执行审计程序,注册会计师无法理解审计准则、财务报告编制基础和相关专业道德要求,难以在整个审计过程中做出有依据的决策。</p> <p>职业判断对于做出下列决策尤为必要(具有很大作用):</p> <p>(1) 确定重要性,识别和评估重大错报风险。</p> <p>(2) 为满足审计准则的要求和收集审计证据的需要,确定所需实施的审计程序的性质、时间安排和范围。</p> <p>(3) 评价是否已获取充分、适当的审计证据以及是否需要执行更多工作。</p> <p>(4) 评价管理层在应用适用的财务报告编制基础时做出的判断。</p> <p>(5) 根据已获取的审计证据得出结论,如评价管理层在编制财务报表时做出的会计估计的合理性。</p> <p>(6) 运用职业道德概念框架识别、评估和应对对职业道德基本原则不利的影</p>
4. 职业判断主体	<p>注册会计师是职业判断的主体,职业判断能力是注册会计师胜任能力的核心。通常来说,注册会计师具有下列特征可能有助于提高职业判断质量:</p> <p>(1) 丰富的知识、经验和良好的专业技能。</p> <p>(2) 独立、客观和公正。</p> <p>(3) 保持适当的职业怀疑</p>
5. 职业判断标准	<p>注册会计师职业判断需要在相关法规、职业标准的框架下做出,并以具体事实和情况为依据。如果有关决策不被该业务的具体事实和情况所支持或者缺乏充分、适当的审计证据,职业判断并不能作为不恰当决策的理由。衡量职业判断质量可以基于下列三个方面:</p> <p>(1) 准确性或意见一致性,即职业判断结论与特定标准或客观事实的相符程度,或者不同职业判断主体针对同一职业判断问题所做判断彼此认同的程度。</p> <p>(2) 决策一贯性和稳定性,即同一注册会计师针对同一项目的不同判断问题,所做出的判断之间是否符合应有的内在逻辑,以及同一注册会计师针对相同的职业判断问题,在不同时点所做出的判断是否结论相同或相似。</p> <p>(3) 可辩护性,即注册会计师是否能够证明自己的工作,通常,理由的充分性、思维的逻辑性和程序的合规性是可辩护性的基础</p>
6. 职业判断记录	<p>注册会计师职业判断决策过程记录,通常可划分为以下五个步骤,记录的内容如下:</p> <p>(1) 对职业判断问题和目标的描述。</p> <p>(2) 解决职业判断相关问题的思路。</p> <p>(3) 收集和评价相关信息,评价可供选择的方案。</p> <p>(4) 得出职业判断总结并做出书面记录的理由。</p> <p>(5) 就决策结论与被审计单位进行沟通的方式和时间。</p> <p>记录的要求如下:</p> <p>应当使未曾接触该项审计工作的有经验的专业人士了解在对重大事项得出结论时做出的重大职业判断</p>

课证融通链接

初级审计师考题训练

根据《中华人民共和国审计法》和《中华人民共和国审计法实施条例》的规定,各级地方审计机关对本级预算执行情况进行审计后,应当将审计结果报告提

交给（ ）。

- A. 本级人民政府 B. 本级人大 C. 本级人大常委会
D. 上一级审计机关 E. 全国人大常委会

【正确答案】AD。

【答案解析】考核国家审计机构的规定。根据《中华人民共和国审计法》和《中华人民共和国审计法实施条例》的规定，各级地方审计机关对本级预算执行情况进行审计后，向本级人民政府和上一级审计机关提出审计结果报告。

任务四 财务报表审计的职责划分

一、管理层和治理层对账务报表的责任

公司管理层（以下简称管理层）负责按照企业会计准则的规定编制财务报表，使其实现公允反映，并设计、执行和维护必要的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报。

在编制财务报表时，管理层负责评估公司的持续经营能力，披露与持续经营相关的事项（如适用），并运用持续经营假设，除非管理层计划清算公司、终止运营或别无其他现实的选择。治理层负责监督公司的财务报告过程。

二、注册会计师对财务报表审计的责任

注册会计师的目标是对财务报表整体是否存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证，并出具包含审计意见的审计报告。合理保证是高水平的保证，但并不能保证按照审计准则执行的审计在某一重大错报存在时总能发现。错报可能由于舞弊或错误导致，如果合理预期错报单独或汇总起来可能影响财务报表使用者依据财务报表做出的经济决策，则通常认为错报是重大的。

在按照新审计准则执行审计工作的过程中，我们运用职业判断，并保持职业怀疑。同时，注册会计师也执行以下五项工作：

（1）识别和评估由于舞弊或错误导致的财务报表重大错报风险，设计和实施审计程序以应对这些风险，并获取充分、适当的审计证据，作为发表审计意见的基础。由于舞弊可能涉及串通、伪造、故意遗漏、虚假陈述或凌驾于内部控制之上，未能发现由于舞弊导致的重大错报的风险高于未能发现由于错误导致的重大错报的风险。



注册会计师（拓展）

(2) 了解与审计相关的内部控制，以设计恰当的审计程序，但目的并非对内部控制的有效性发表意见。

(3) 评价管理层选用会计政策的恰当性和做出会计估计及相关披露的合理性。

(4) 对管理层使用持续经营假设的恰当性得出结论。

根据获取的审计证据，就可能导致对公司持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况是否存在重大不确定性得出结论。如果我们得出结论认为存在重大不确定性，审计准则要求注册会计师在审计报告中提请报表使用者注意财务报表中的相关披露；如果披露不充分，我们应当发表非无保留意见。注册会计师的结论基于截至审计报告日可获得的信息。然而，未来的事项或情况可能导致公司不能持续经营。

(5) 评价财务报表的总体列报、结构和内容（包括披露），并评价财务报表是否公允反映相关交易和事项。注册会计师与治理层就计划的审计范围、时间安排和重大审计发现等事项进行沟通，包括沟通注册会计师在审计中识别出的值得关注的内部控制缺陷。



会计责任和审计责任是两种相同的责任吗？

三、注册会计师的考试

国家实行注册会计师全国统一考试制度。考试办法由国务院财政部门制定，由中国注册会计师协会组织实施。考试划分为专业阶段考试和综合阶段考试。考生在通过专业阶段考试的全部科目后，才能参加综合阶段考试。

两个阶段的考试，每年各举行1次。成绩有效期为单科合格成绩5年有效。对在连续5年内取得专业阶段6个科目合格成绩的考生，发放专业科目合格证。综合考试科目应在取得专业科目合格证后完成。对取得综合科目考试合格的考生，发放全科合格证。

思政之窗

坚持课程思政，促进教书育人

“审计案例”课程必须要课程思政，如某高校曾经开设“舞弊审计”课程，若干年后，发现学过这门课程的好多学生都走上了犯罪的道路。于是，该校果断停了这门课——这也许是当年没有开展“课堂思政”的恶果。今天老师们必须把好课程思政关！

老师在讲“审计案例”课程中，运用了案例教学，其中一个审计案例涉及被审计单位提前确认收入的问题，从而引发了会计舞弊的讨论与思考。众所周知，近几年来，国内外频繁发生重大的财务报告舞弊，并使得与之相关的事务所轰然倒下，财务报告舞弊的性质之严重、影响之深远往往令人触目惊心，不仅导致了投资者付出惨重的代价，更为严重的是造成了证券市场经济秩序的混乱，甚至会影响国民经济的整体发展。

在当前多元化倾向的社会思潮中，人们的思想空前活跃。在这种新形势下，不断出现新情况、新问题和新矛盾。审计人不可能生活在真空中，难免受各种思潮影响，致使少数审计人员价值取向产生偏移，所以我们必须以一种全新的视角，加强新形势下审计思想政治工作的创新，对我们用新理念研究新情况、用新思路解决新问题、用新举措开创新局面，最大可能发挥思想政治工作在解疑释惑、理顺情绪、凝聚人心、鼓舞斗志中的作用显得尤为重要和迫切。然而，我们要引导学生在今后的工作中严格遵守做人的原则与底线，在讲授专业知识时深入开展课程思政，在讲授审计案例时，该案例涉及收入跨期，会计人员在会计期末处理账务时，将本属于2020年度的收入提前确认到了2019年度，从而导致2019年度会计利润虚增。老师在讲授过程中不但要指出这一问题涉及会计分录调整和相应审定金额，而且要扩展到在审计实务过程中这一现象会引起的相关审计风险。老师必须引导学生认真讨论与思考，不能忽略一个小小错误或舞弊行为，或许背后会隐藏着巨大的阴谋，或许考虑被审计单位的绩效管理目标，管理层是否施加压力，会计人员及相关负责人的工资绩效是否与会计利润挂钩，被审计单位是否面临退市风险或是要满足上市条件而虚增利润等原因。老师要进行扩散性思维的引导，“课程思政”要在这里展开，要让学生们树立正确的人生观、价值观和世界观，在以后的工作中要做对国家、对单位、对个人负责的事。

我们要坚持以课程育人的理念，推行“课程思政”改革，在教书育人、管理育人、服务育人方面坚持立德树人的目标。我们要坚持实施“课程思政”，以学生为中心，培养优秀的审计人才，坚持技能成就梦想，会计不做假账，弘扬社会主义核心价值观；促进教书与育人相统一。

任务五 审计证据与审计工作底稿

一、审计证据

（一）审计证据含义

审计证据是指注册会计师为了得出审计结论，形成审计意见而使用的所有信息，包括构成财务报表基础的会计记录所含有的信息和从其他来源获取的信息。

1. 会计记录中含有的信息

会计记录是编制财务报表的基础，是注册会计师执行财务报表审计业务所需获取的审计证据的重要部分，如原始凭证、记账凭证、总分类账和明细分类账未在记

账凭证中反映的财务报表的其他调整、支持成本分配计算的调节和披露的手工计算表和电子数据表。

2. 其他信息

其他信息是注册会计师从被审计单位内部或外部获取的会计信息以外的信息，如内部控制手册、会议纪要；通过实施审计程序（询问、观察、函证）获取的信息，如询证函的回函；自身编制或者获取的可以合理推断得出结论的信息，如注册会计师编制的各种计算表、分析表等。

3. 会计记录中含有的信息和其他信息的关系

二者共同构成审计证据，缺一不可。如果没有前者，审计工作将无法进行；如果没有后者，可能无法识别重大错报风险。只有将两者结合在一起，才能将审计风险降至可以接受的水平，为注册会计师发表审计意见提供合理基础。

（二）审计证据的充分性与恰当性

注册会计师应当保持职业怀疑态度，运用职业判断，评价审计证据的充分性与恰当性（图 1-5）。

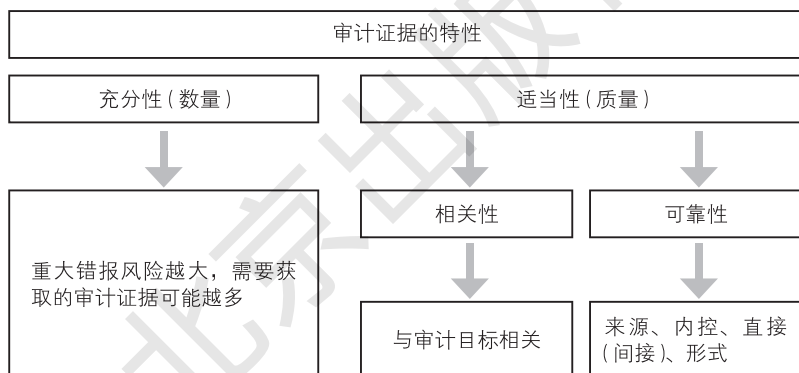


图 1-5 审计证据的特性

1. 审计证据的充分性

审计证据的充分性是对审计证据数量的衡量，主要与注册会计师确定的样本量有关。

注册会计师需要获取审计证据的数量受其对重大错报风险估计的影响。评估的错报风险越大，需要获取的审计证据越多。

2. 审计证据的恰当性

审计证据的恰当性是对审计证据质量的衡量，即审计证据在支持审计意见所依据的结论方面具有的相关性和可靠性。

3. 审计证据的充分性与恰当性之间的关系

审计证据的充分性与恰当性之间的关系具体如表 1-11 所示。

表 1-11 审计证据充分性与恰当性之间的关系

类别 原则 与关系	充分性	恰当性	
		相关性	可靠性
注册会计师在判断审计证据时应考虑的因素（原则）	注册会计师在判断审计证据充分性时，应考虑的因素： (1) 注册会计师确定的样本量。 (2) 注册会计师对重大错报风险的评估。评估的重大错报风险越高，需要的审计证据可能越多。 (3) 注册会计师获取的审计证据的质量。审计质量越高，需要的审计证据可能越少	注册会计师在判断审计证据的相关性时，应考虑的因素： (1) 特定的审计程序可能只为某些认定提供相关的审计证据，而与其他认定无关。 (2) 针对同一项认定可以从不同来源获取审计证据或获取不同性质的审计证据。 (3) 只与特定认定相关的审计证据并不能替代与其他认定相关的审计证据	注册会计师在判断审计证据可靠性时，应考虑以下原则： (1) 从外部独立来源获取审计证据比其他来源获取的审计证据更可靠。 (2) 内部控制有效时内部生成的审计证据比内部控制薄弱时生成审计证据更可靠。 (3) 直接获取的审计证据比间接获取或推论得出的审计证据更可靠。 (4) 以文件、记录形式（包括纸质、电子或其他介质）存在的审计证据比口头形式的审计证据更可靠。 (5) 从原件获取的审计证据比从复印、传真或通过拍摄、数字化或其他方式转化成电子形式的文件获取的审计证据更可靠
它们的关系	1. 充分性和适当性是审计证据的两个重要的特征，两者缺一不可，只有充分且适当的审计证据才是有证明力的。 2. 审计质量越高，需要的审计证据数量就越少。 3. 审计质量存在的缺陷无法通过审计数量弥补		

（三）获取审计证据的评价

1. 充分、适当的审计证据

注册会计师应当根据具体情况设计和实施恰当的审计程序，以获取充分、适当的审计证据。

2. 用作审计证据的信息

(1) 在设计和实施审计程序时，注册会计师应当考虑用作审计证据的信息的相关性和可靠性。

(2) 如果用作审计证据的信息在编制时利用了管理层的专家的工作，注册会计师应当考虑管理层的专家的工作对实现注册会计师目的的重要性，并在必要的范围内实施下列程序：一是评价管理层的专家的胜任能力、专业素质和客观性；二是了解管理层的专家的工作；三是评价将管理层的专家的工作用作相关认定的审计证据的适当性。

(3) 在使用被审计单位生成的信息时，注册会计师应当评价该信息对实现审计目的是否足够可靠，包括根据具体情况在必要时实施下列程序：一是获取有关信息准确性和完整性的审计证据；二是评价信息对实现审计目的是否足够准确和详细。

3. 选取测试项目以获取审计证据

在设计控制测试和细节测试时，注册会计师应当确定选取测试项目的方法，以有效实现审计程序的目的。

4. 审计证据之间存在不一致或对审计证据可靠性存有疑虑

如果存在下列情形之一，注册会计师应当确定需要修改或追加哪些审计程序予以解决，并考虑存在的情形对审计其他方面的影响：一是从某一来源获取的审计证据与从另一来源获取的不一致；二是注册会计师对用作审计证据的信息的可靠性存有疑虑。



外部证据的类型

（四）审计证据的收集、鉴定和综合

审计证据是审计人员发表审计意见和出具审计报告的依据，因此对审计证据的收集、鉴定和综合是整个审计工作的核心。

1. 审计证据的收集

在收集整理阶段中，应将审计人员通过各种途径，采用各种方法所收集起来的使之成为初步符合审计要求的审计证据。

2. 审计证据的鉴定

审计人员对审计证据的鉴定主要包括对审计证据的真实性、相关性和重要性的鉴定。审计证据的取舍标准有：（1）金额的大小；（2）问题性质的严重程度。

3. 审计证据的综合

这一阶段的任务，就是将同类性质或相似性质问题的各种审计证据归集在一起，进行综合分析，以便从中找出一个比较正确的审计结论。总的来说，审计过程就是通过对审计证据的收集、鉴定和综合，最后形成审计意见和结论的过程，也就是对审计对象的不断认识、不断深化的过程。

课证融通链接

初级审计师考题训练

下列关于审计档案的表述中，正确的是（ ）。

- A. 审计工作的底稿可以分为永久性档案和当期档案加以分档保管
- B. 会计师事务所不需要对审计档案进行保密
- C. 有关人员查阅审计档案的，只需要档案保管人同意即可
- D. 审计档案的归档应该在出具审计报告之后

【正确答案】AD。

【答案解析】选项 B，会计师事务所应当制定审计档案保管和保密制度，对审计档案妥善管理，并对审计档案中涉及的商业秘密及有关内容予以保密。选项 C，对于有关人员确因工作需要要求查阅审计档案的，会计师事务所必须履行严格的借阅手续。

二、审计工作底稿

为了规范审计工作底稿的格式、内容和范围以及审计工作底稿的归档，明确注册会计师在财务报表审计中编制审计工作底稿的责任，制定了《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》。

（一）审计工作底稿的含义

审计工作底稿是指注册会计师对制订的审计计划、实施的审计程序、获取的相关审计证据，以及得出的审计结论做出的记录。

（二）审计工作底稿的目的

1. 审计工作底稿基本目的

- (1) 提供证据，作为注册会计师得出实现总体目标结论的基础。
- (2) 提供证据，证明注册会计师按照审计准则和相关法律法规的规定计划和执行审计工作。

2. 审计工作底稿其他目的

- (1) 有助于项目组计划和执行审计工作（工作底稿会对工作过程进行记录）。
- (2) 有助于负责督导的项目组成员按照相关的规定，履行指导、监督与复核审计工作的责任（督导成员需要签字审核）。
- (3) 便于项目组说明其执行审计工作的情况。
- (4) 有助于保留对未来审计工作持续产生重大影响的事项的记录。
- (5) 有助于注册会计师事务所按照相关规定，实施质量控制复核与检查。
- (6) 便于监管机构和注册会计师协会根据相关法律法规或其他相关要求，对会计师事务所实施执业质量检查。

（三）审计工作底稿的内容

注册会计师在编制审计工作底稿时，主要包括以下基本要素：

1. 被审计单位名称

被审计单位名称就是财务报表编制单位的全称，单位名称应当是审计期间被审计单位公开使用的名称，如该名称必须与单位公章上的名称一致。

2. 审计项目名称

每一张审计工作底稿都应该具体写明审计项目名称。如不管是审查销售收入的入账还是对固定资产实施审计。

3. 实施审计期间或截止日期

审计工作底稿应该记录审计工作的时间，如资产负债表应填截止的时点，而利润表应填上发生的期间。

4. 审计过程记录

注册会计师的审计工作的轨迹与专业判断应记录在审计工作底稿中。审计过程

的记录包括：记录测试的特定项目或事项的识别特征、评价重大事项的影响；需要记录与管理层和其他人员的重大事项的讨论，包括讨论的内容、时间和参加人员。

5. 审计意见及建议

注册会计师应准确地、适当地记录审计结论，此项目是注册会计师经过必要的审计程序后做出的专业判断，它直接支持最终的审计意见。

6. 审计标志及其说明

注册会计师可在审计工作底稿中使用各种审计标志，其审计含义必须保持前后一致。以下是注册会计师审计工作底稿中常用的审计标志符号及其含义，如表 1-12 所示。

表 1-12 常用审计标志符号与含义

程序号	符号	含义	程序号	符号	含义
1	√	已核对	7	<	横加核对
2	?	疑问待查	8	B	与上年结转数核对一致
3	? √	疑问已待查	9	T	与原始凭证核对一致
4	S	需编表格	10	G	与总分类账核对一致
5	\$	表格已编妥	11	C:	已发询证函
6	∧	纵加核对	12	C\:	已收回询证函

7. 索引号及编号

索引号是注册会计师为整理、利用审计工作底稿，将具有同一性质或同一具体审计对象的审计工作底稿进行归类，从而使相关审计工作底稿之间保持清晰的钩稽关系。在实务中注册会计师可以按照所记录的审计工作的内容层次进行编号。例如，固定资产汇总表的编号为 C1。按类别列示的固定资产明细表的编号为 C1-1，房屋建筑物的编号为 C1-1-1，机器设备的编号为 C1-1-2，运输工具的编号为 C1-1-3，其他设备的编号为 C1-1-4。相互引用时需要在审计工作底稿中交叉注明索引号。

8. 编制者姓名及编制日期

为了明确审计责任和便于查阅有关事项，审计工作底稿上应该写明编制者的姓名以及编制工作底稿的日期，如果为了在现场时减少工作量采用了简写签名，应该在工作底稿中加以说明。

9. 复核者姓名及复核日期

编制审计工作底稿一般是由多层次复核后才出具审计报告书的。为了明确责任，复核者也应该在审计工作底稿上签名并且写明复核日期，如果是多级复核应该分别签名。如果审计工作底稿是直接取自第三者，那么应该由注册会计师或审计人员审核后注明来自何方，存放入档。

10. 其他应说明事项

注册会计师根据自己的专业判断，认为比较重要的问题，也可以在审计工作底稿中特别注明，以便提醒使用者注意相关事项。

（四）审计工作底稿的基本格式（表 1-13）

表 1-13 审计工作底稿的格式

索引号：

第 页（共 页）

被审计单位名称	财务报表编制单位的全称单位		
审计事项（项目）名称	按审计实施方案确定的事项名称填写		
实施审计期间或截止日期	审计工作底稿应该记录审计的时间		
审计人员		编制日期	
审计过程记录：			
审计认定的事项摘要及依据：			
审计认定的事项摘要及审计结论：			
审计意见及建议：			
其他应说明事项：			
复核意见：			
复核人员		复核时间	

审计工作底稿的格式按审计工作的需要可设计为四种格式：专用审计工作底稿、通用审计工作底稿、科目审定表和明细账户审定表。

（五）审计工作底稿的分类

根据审计工作底稿的性质和作用，一般可将其分为综合类、业务类和备查类三类，具体如表 1-14 所示。

表 1-14 审计工作底稿分类

底稿类别	主要范围	特点
综合类	审计业务约定书、审计计划、审计总结、未审会计报表、试算平衡表、审计差异调整汇总表、审计报告、管理建议书	审计计划阶段和审计报告阶段形成的，为规划、控制和总结整个审计工作并发表审计意见
业务类	符合性测试中形成的调查表和流程图、实质性测试中形成的项目明细表、资产盘点表或调节表、询证函、分析性测试表、计价测试记录、截止测试记录等	审计实施阶段为执行具体审计程序所形成的

续表

底稿类别	主要范围	特点
备查类	法律性文件、营业执照、合同、协议、章程、组织机构及管理人员结构图、董事会会议纪要、重要经济合同、相关内部控制制度、验资报告的原始复印件或摘录	审计过程中形成的、对审计工作仅具有备查作用

【特别提示】◆ …

注册会计师在将上述资料归为备查类工作底稿的同时，还应根据需要，将其中与具体审计项目有关的内容复印、摘录、综合后归入业务类审计工作底稿的具体审计项目中。通常，备查类审计工作底稿是由被审计单位或第三者根据实际情况提供或代为编制，因此，注册会计师应认真审核，并标明所取得的有关文件、资料的具体来源。

（六）审计工作底稿的编制要求

1. 及时编制审计工作底稿

注册会计师应当及时编制审计工作底稿。在编制上应满足以下两个方面的要求：（1）在内容上应做到资料翔实、重点突出、繁简得当、结论明确；（2）在形式上应做到要素齐全、格式规范、标识一致、记录清晰。

2. 记录实施的审计程序和获取的审计证据

其一，注册会计师编制的审计工作底稿，应当使未曾接触该项审计工作的有经验的专业人士清楚了解以下三种情况：（1）按照审计准则和相关法律法规的规定实施的审计程序的性质、时间安排和范围记录；（2）及时记录实施审计程序的结果和获取的审计证据；（3）审计中遇到的重大事项和得出的结论，以及在得出结论时做出的重大职业判断。

其二，在记录已实施审计程序的性质、时间安排和范围时，注册会计师应当记录以下三种情况：（1）记录测试的具体项目或事项的识别特征；（2）记录审计工作的执行人员及完成审计工作的日期；（3）记录审计工作的复核人员及复核的日期和范围。

其三，注册会计师应当记录与管理层、治理层和其他人员对重大事项的讨论，包括所讨论的重大事项的性质以及讨论的时间、地点和参加人员。

其四，如果识别出的信息与针对某重大事项得出的最终结论不一致，注册会计师应当记录如何处理不一致的情况。

其五，在极其特殊的情况下，如果认为有必要偏离某项审计准则的相关要求，注册会计师应当记录实施的替代审计程序如何实现相关要求的目的以及偏离的原因。

其六，在某些例外情况下，如果在审计报告日后实施了新的或追加的审计程序，或者得出新的结论，注册会计师应当记录以下三种情况：（1）遇到的例外情

况；(2) 实施新的或追加的审计程序，获取的审计证据，得出的结论，以及对审计报告的影响；(3) 对审计工作底稿做出相应变动的时间和人员，以及复核的时间和人员。

编制审计工作底稿的文字应当使用中文。少数民族自治地区可以同时使用少数民族文字。中国境内的中外合作会计师事务所、国际会计公司可以同时使用某种外国文字。会计师事务所执行涉外业务时可以同时使用某种外国文字。

（七）审计工作底稿的归档

根据《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》应用指南要求，注册会计师应当在审计报告日后及时将审计工作底稿归整为审计档案，并完成归整最终审计档案过程中的事务性工作。审计工作底稿的归档期限为审计报告日后 60 天内。如果注册会计师未能完成审计业务，审计工作底稿的归档期限为审计业务中止后的 60 天内。

在完成最终审计档案的归整工作后，注册会计师不应在规定的保存期限届满前删除或废弃任何性质的审计工作底稿。会计师事务所应当自审计报告日起，对审计工作底稿至少保存十年。如果注册会计师未能完成审计业务，会计师事务所应当自审计业务中止日起，对审计工作底稿至少保存十年。

此外，在完成最终审计档案归整工作后，如果注册会计师发现有必要修改现有审计工作底稿或增加新的审计工作底稿，无论修改或增加的性质如何，注册会计师均应当记录：(1) 修改或增加审计工作底稿的理由；(2) 修改或增加审计工作底稿的时间和人员，以及复核的时间和人员。



审计的传真件与原件
可互换吗？

课证融通链接

初级审计师考题训练

下列各项中，属于审计处理措施的有（ ）。

- A. 冻结被审计单位的银行存款
- B. 检查被审计单位的会计账簿
- C. 责令被审计单位退还违法所得
- D. 责令被审计单位限期缴纳应当上缴的款项
- E. 对被审计单位给予罚款

【答案】CD

【解析】选项 A 是审计单位行使强制措施权，选项 B 是在行使检查权，选项 E 是在行使审计处罚权。

练习与实训

一、单项选择题

- 下列认定中，与财务报表列报无关的是()。
 - 发生认定
 - 权利和义务认定
 - 完整性认定
 - 截止认定
- 审计工作底稿的归档期限是()。
 - 审计报告日后 30 天
 - 审计报告日后 60 天
 - 审计业务约定书后 60 天
 - 审计业务中止后 90 天
- 注册会计师执行会计报表审计业务获取的下列审计证据中，可靠性最强的是()。
 - 购物发票
 - 销货发票
 - 采购订货单副本
 - 应收账款函证回函
- 以下关于审计证据可靠性的表述不正确的是()。
 - 从外部独立来源获取的审计证据比从其他来源获取的审计证据更可靠
 - 内部控制有效时内部生成的审计证据比内部控制薄弱时内部生成的审计证据更可靠
 - 注册会计师推理得出的审计证据比直接获取的审计证据可靠
 - 直接获取的审计证据比间接获取或推论得出的更可靠
- 审计工作底稿归整形成审计档案，以下关于审计档案不恰当表述的是()。
 - 对每项具体审计业务，注册会计师应当将审计工作底稿归整为审计档案
 - 永久性档案是指那些记录内容相对稳定，具有长期使用价值，并对以后审计工作具有重要影响和直接作用的审计档案
 - 当期档案是指那些记录内容经常变化，主要供当期审计使用的审计档案
 - 永久性档案需要永久保存，当期档案至少保存 10 年

二、多项选择题

- 政府审计与注册会计师审计的下列表述中，不正确的是()。
 - 二者都有权就有关审计事项向有关单位和个人进行调查并取得有关证明材料
 - 二者都是外部审计，都是双向独立的
 - 二者的对象、方式基本一致
 - 二者在审计中对同一事项做出的结论相同
- 审计证据的充分性是对审计证据数量的衡量，主要与以下哪些因素有关？()
 - 样本量有关
 - 重大错报风险

房的价款后，在未交付住房的情况下，又将该住房卖给另一工厂干部汪雄。事情败露后，王松所在单位要求曹彬退还购房款。但曹彬却以种种借口推托，并且利用职务之便，伪造单据，制造假会计凭证，试图蒙混过关。结果被揭穿，并被追究法律责任。

要求：

根据给定的资料，说明利用职务之便，伪造单据，制造假会计凭证应承担哪些相应的法律责任。并说明理由。

北京出版社