

模块一



审计基本知识

本模块包括：

- ☉ 项目一 掌握审计基本知识
- ☉ 项目二 熟悉审计测试流程

项目一

掌握审计基本知识

学习目标

知识目标

1. 掌握审计的概念、特征及审计过程；
2. 掌握认定—目标—程序—证据的关系；
3. 掌握审计风险的内容以及各种风险之间的关系；
4. 掌握审计证据的含义及获取审计证据的审计程序；
5. 熟悉审计工作底稿的格式、要素和归档；
6. 熟悉审计抽样的概念、原理和步骤；
7. 熟悉注册会计师执业准则及审计基本要求。

技能目标

1. 能根据被审计单位认定设定审计目标，利用各种审计程序获取所需的审计证据；
2. 能通过各种抽样方法获取审计样本；
3. 能根据独立审计原则判断各种情形下是否能接受审计委托。

项目导入

恒润公司为筹措资金，决定向银行贷款。银行希望看其出具审计后的财务报表，以做出是否对其贷款的决定。恒润公司决定聘请贝田会计师事务所进行审计，注册会计师李芳担任项目经理，安排助理小张负责确认存货的价值。小张的父亲是恒润公司的出纳。在盘点前，小张听到几个工人的议论，得知存货中可能存在不少无法出售的变质产品。对此，小张对存货进行实地抽点，并比较库存量与最近销量。抽点结果表明，存货数量合理，收发亦较为有序。由于该产品技术含量较高，小张无法鉴别出存货中是否有变质产品，于是，他不得不询问该公司的存货部高级主管。高级主管的答复是，该产品绝无质量问题。

小张在盘点工作结束后，开始编制工作底稿。在备注中，小张将可能有变质产品的事填入其中，并建议在下阶段的存货审计程序中，应特别注意是否存在变质产品。审计

人员李芳在复核工作底稿时，再一次向小张详细了解存货盘点情况，特别是有关变质产品的情况。还特别对当时议论此事的工人进行询问。但这些工人矢口否认了此事。于是，李芳与存货部高级主管商讨后，得出结论，认为“存货价值公允且均可出售”。底稿复核后，李芳在备注栏填写了“变质产品问题经核实尚无证据，但下次审计时应加以考虑。”由于恒润公司总经理抱怨李芳前几次出具了保留意见的审计报告，使得他们贷款遇到了不少麻烦。审计结束后，审计人员李芳对该年度的财务报表出具了无保留意见的审计报告。两个月后，恒润公司资金周转不灵，主要是存货中存在大量变质产品无法出售，致使到期的银行贷款无法偿还。



问题思考

- (1) 小张通过询问公司高级主管获取的审计证据是否有效？
- (2) 引述工人在过道上关于变质产品的议论是否应列入工作底稿？
- (3) 审计人员李芳是否遵守了审计准则？
- (4) 贝田会计师事务所是否应就恒润公司的债务问题承担法律责任？请说明理由。
- (5) 小张作为审计小组成员是否违反职业道德？

任务一 了解审计概念及要素

一、审计的含义

审计是一项具有独立性的经济监督活动。审计的含义是由独立的专职机构和人员接受委托或授权，对被审计单位特定时期的财务报表及其他资料以及经济活动的真实性、合法性、合规性、公允性和效益性进行审查、监督、评价和鉴证的活动，其目的在于确定或解除被审计单位的受托经济责任。

审计具有如下特征：第一，审计用户是财务报表的预期使用者；第二，审计的目的是增强预期使用者对财务报表的信赖程度；第三，提供的保证程度是合理保证，不提供绝对保证；第四，审计的基础是基于独立性和专业性的；第五，审计的最终产品是审计报告。

二、审计的要素

审计要素包括审计业务的三方关系、财务报表（鉴证对象）、财务报表编制基础（标准）、审计证据和审计报告。

（一）审计业务的三方关系

审计业务三方关系人是指被审计单位管理层（责任方）、审计机构和人员（CPA）、财务报表预期使用者。

（二）财务报表（鉴证对象）

在财务报表审计中，鉴证对象即财务报表，包括资产负债表、利润表、股东权益变动表和现金流量表，以及财务报表附注。

（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。一般是指旨在满足广大财务报表使用者共同的财务信息需求的财务报告编制基础，主要是指会计准则和会计制度。

（四）审计证据

审计证据是指审计人员为了得出审计结论和形成审计意见而使用的必要信息。在获取审计证据时要考虑证据的充分性和适当性。

（五）审计报告

审计人员应当针对财务报表（鉴证对象）在所有重大方面是否符合适当的财务报表编制基础（标准），以书面报告的形式发表能够提供合理保证程度的意见。审计报告意见类型如图 1-1 所示。

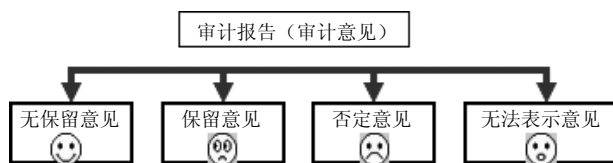


图 1-1 审计报告意见类型

三、审计的分类

（一）按审计主体分类

审计按其主体分类，可以分为社会审计、政府审计和内部审计。

1. 社会审计

社会审计也称民间审计、注册会计师审计、独立审计，是经政府有关部门批准设立的会计师事务所依法接受委托或经授权所实施的审计。会计师事务所，是依法接受委托或授权，承办审计和非审计服务业务并取得业务收入，实行自收自支、独立核算、依法纳税的专业性的社会中介组织。社会审计的授权人或者委托人通常是各类财产的所有人或主管人，包括政府审计机关、国家行政机关、企事业单位和个人等。社会审计组织接受他们的委托或经其授权，代表他们依法对被审计单位的经济活动进行审计。

2. 政府审计

政府审计又称国家审计，是指由国家审计机关依法实施的审计。政府审计部门对政府其他部门和国有企事业单位的财政财务收支及其有关经济活动的真实性、合规性和效益性进行审查。政府审计主要监督检查各级政府及其部门的财政收支及公共资金的收支、运用情况，是在政府首脑领导下代表政府进行的审计。例如，审计署对国家行政机关的审计、

审计厅对本省各市财政预算收支执行的审计、市或县审计局对本级行政区域内的国有企事业单位财务收支的审计都属于政府审计。

3. 内部审计

内部审计是指由本部门和本单位内部专职的审计机构或人员所实施的审计，包括部门内部审计和单位内部审计两大类。这种专职的审计机构或人员，独立于财会部门之外，直接接受本部门、本单位董事会下设的财务收支、经营管理活动及其经济效益进行内部审计监督。内部审计的主要目的是纠错防弊，促使改善经济管理，提高经济效益。

（二）按审计内容和目的分类

按审计内容和目的不同，分为财务报表审计、经营审计和合规性审计。

1. 财务报表审计

财务报表审计是审计机构及审计人员通过执行审计工作，对财务报表是否按照适用的财务报告编制基础发表审计意见。财务报表通常包括资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益（或股东权益）变动表以及财务报表附注。一般来说，经审计机构及审计人员审计的财务报表通常由被审计单位管理层提供给外部利益相关者使用。在许多情况下，财务报表的信息也供管理层进行内部决策。

2. 经营审计

经营审计是审计机构及审计人员为了评价被审计单位经营活动的效率和效果，而对其经营程序和方法进行的审计。具体包括：① 经济主体取得、保护和使用其资源（如人员、财产和空间）时是否具备经济性和效率性；② 低效或不经济的成因；③ 经济主体是否遵守法律法规中关于经济和效率的规定。在经营审计中，审计对象除了会计，还包括组织机构、计算机信息系统、生产方法、市场营销等领域，经营审计更像是管理咨询。

3. 合规性审计

合规性审计是审计机构及审计人员确定被审计单位是否遵循了特定的法律、法规、程序或规则，或者是否遵守将影响经营或报告的合同的要求。例如，确定会计人员是否遵守了财务主管规定的手续，检查工薪率是否符合工薪法规定的最低限额，或者审查与银行签订的合同，以确信被审计单位遵守了法定要求。合规性审计的结果通常报送给被审计单位管理层或外部特定使用者。

四、审计的过程

审计人员在审计过程中，以重大错报风险的识别、评估和应对作为工作主线。相应地，审计过程大致可分为以下几个阶段。

（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。在接受业务前，会计师事务所应当执行一些客户接受与保持的程序，以获取如

下信息：① 客户的诚信，没有信息表明客户缺乏诚信；② 具有执行业务必要的素质、专业胜任能力、时间和资源；③ 能够遵守相关职业道德要求。一旦决定接受业务委托，审计人员应当与客户就审计约定条款达成一致意见。

（二）计划审计工作

对于任何一项审计业务，审计人员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；制订总体审计策略；制订具体审计计划等。需要指出的是，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，贯穿于审计过程的始终。

（三）实施风险评估程序

风险评估程序是指审计人员为了解被审计单位及其环境，以识别和评估财务报表层次和认定层次的重大错报风险而实施的审计程序。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、账户余额和披露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以及仅通过实施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

审计人员实施风险评估程序后还应当实施进一步审计程序，包括实施控制测试和实质性程序。审计人员应当运用职业判断，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重大错报风险设计和实施进一步审计程序，以将审计风险降至可接受的低水平。

（五）完成审计工作和编制审计报告

审计人员在完成财务报表进一步审计程序后，还应当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。本阶段主要工作有：考虑持续经营假设、或有事项和期后事项，获取管理层声明，汇总审计差异提请被审计单位调整或披露，复核工作底稿和财务报表，与管理层和治理层沟通，形成审计意见，编制审计报告等。

五、审计的职能和作用

（一）审计的职能

审计主要具有经济监督、经济评价和经济鉴证的职能。

1. 经济监督

经济监督是指监察和督促被审计单位的全部经济活动或其某一特定方面在规定的标准以内，在正常的轨道上运行，是审计最基本的职能。通过审计监督，可以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、合法性和效益性进行审查，促使其符合国家的方针、政策、法律、法规、制度、计划和预算的要求，借以维护财经法纪。

2. 经济评价

经济评价就是通过审核检查，评定被审计单位的计划、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，经济效益的高低优劣，以及内部控制系统是否健全、有效等，从而有针对性地提出意见和建议，以促使其改善经营管理，提高经济效益。经济评价要建立在真实情况的基础之上，评价的结论要客观、公正，才能被社会各界所接受。

3. 经济鉴证

经济鉴证是指通过对被审计单位的财务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、合法性的审核检查，确定其可信赖的程度，并作出书面报告，以取得审计委托人或其他有关方面的信任。我国各类企业财务报表必须经过审计人员鉴证后才具有法律效力。因此，审计的经济鉴证职能将在经济生活中发挥越来越重要的作用。

一般来说，政府审计和内部审计侧重于经济监督和经济评价，社会审计侧重于经济鉴证。

（二）审计的作用

审计的作用是发挥审计职能而取得的效果。审计应充分发挥制约和促进两大作用。

1. 制约作用

审计的制约作用主要表现在：

（1）揭示错误和舞弊。审计通过审查取证可以揭示错误和舞弊，不仅可以纠正核算错误，提高会计工作质量，还可以揭露舞弊，保护财产的安全，堵塞漏洞，防止损失。

（2）维护财经法纪。在审查取证、揭示各种违规违法行为的基础上，通过对过失人或者犯罪者的查处，提交司法、监察部门进行处理，有助于纠正防止违法行为，维护财经法纪。

2. 促进作用

通过审核检查，对被审计单位的经营管理制度及活动进行评价，指出其合理方面，以便继续推广；对不合理方面提出建议，以便纠正改进，促进其加强经营管理。具体表现为：

（1）改善经营管理。通过审查取证、评价揭示经营管理中的问题和管理制度上的薄弱环节，提出改进建议，促进改善经营管理。

（2）提高经济效益。通过对被审计单位财务收支及其有关经营管理活动效益性的审查，评价受托经济责任，总结经验，指出效益低下的环节，提出改进意见和建议，改进生产和经营管理工作，促进提高经济效益。

任务二 熟悉审计目标与审计风险

一、审计的总体目标

审计的总目标就是针对被审计单位财务报表的公允性和合法性发表意见。表现为：

（1）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

审计人员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。

(2) 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沟通。

(一) 评价财务报表的合法性

在评价财务报表是否按照适用的编制基础编制时, 审计人员应当考虑下列内容:

(1) 选择和运用的会计政策是否符合适用的财务报告编制基础, 并适合于被审计单位的具体情况。

(2) 管理层作出的会计估计是否合理。

(3) 财务报表反映的信息是否具有相关性、可靠性、可比性和可理解性。

(4) 财务报表是否作出充分披露, 使财务报表使用者能够理解重大交易和事项对被审计单位财务状况、经营成果和现金流量的影响。

(二) 评价财务报表的公允性

在评价财务报表是否作出公允反映时, 审计人员应当考虑下列内容:

(1) 经管理层调整后的财务报表是否与审计人员对被审计单位及其环境的了解一致。

(2) 财务报表的列报、结构和内容是否合理。

(3) 财务报表是否真实地反映了交易和事项的经济实质。

(三) 财务报表审计的作用和局限性

审计人员据财务报表得出结论和形成审计意见, 大多数审计证据是说服力而非结论性的, 因此, 审计只能提供合理保证, 不能提供绝对保证。

审计各环节关系如图 1-2 所示。

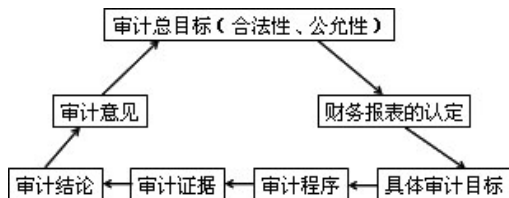


图 1-2 审计各环节关系图

行家提示: 虽然财务报表使用者可以根据财务报表和审计意见对被审计单位未来生存能力或管理层的经营效率、经营效果作出某种判断, 但审计意见本身并不是对被审计单位未来生存能力或管理层经营效率、经营效果提供的保证。

二、被审计单位认定与具体审计目标

(一) 被审计单位认定的含义

认定是指管理层在财务报表中作出的明确或隐含的表达, 管理层在财务报表上的认定

有些是明确表达的，有些则是隐含表达的。例如，管理层在资产负债表中列报固定资产及其金额，意味着作出下列明确的认定：① 记录的固定资产是存在的；② 固定资产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。同时，管理层也作出下列隐含的认定：① 所有应当记录的固定资产均已记录；② 记录的固定资产都由被审计单位拥有。管理层对财务报表各组成要素均作出了认定，审计人员的审计工作就是要确定管理层的认定是否恰当。被审计单位管理层的认定类型如表 1-1 所示。

表 1-1 被审计单位管理层的认定类型

各类交易和事项相关的认定	期末账户余额相关的认定	列报和披露相关的认定
(1) 发生	(1) 存在	(1) 发生以及权利和义务
(2) 完整性	(2) 权利和义务	(2) 完整性
(3) 准确性	(3) 完整性	(3) 分类和可理解性
(4) 截止	(4) 计价和分摊	(4) 准确性和计价
(5) 分类		

（二）与所审计期间各类交易和事项相关的认定

审计人员对所审计期间的各类交易和事项运用的认定通常分为下列类别。

- (1) 发生：记录的交易或事项已发生，且与被审计单位有关。
- (2) 完整性：所有应当记录的交易和事项均已记录。
- (3) 准确性：与交易和事项有关的金额及其他数据已恰当记录。
- (4) 截止：交易和事项已记录于正确的会计期间。
- (5) 分类：交易和事项已记录于恰当的账户。

（三）与期末账户余额相关的认定

审计人员对期末账户余额运用的认定通常分为下列类别。

- (1) 存在：记录的资产、负债和所有者权益是存在的。
- (2) 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。
- (3) 完整性：所有应当记录的资产、负债和所有者权益均已记录。
- (4) 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。

（四）与列报和披露相关的认定

审计人员对列报和披露运用的认定通常分为下列类别。

- (1) 发生以及权利和义务：披露的交易事项已发生，且与被审计单位有关。
- (2) 完整性：所有应当包括在财务报表中的披露均已包括。
- (3) 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。
- (4) 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。

（五）具体审计目标

审计人员根据被审计单位的认定来确定每个项目的具体审计目标，并以此作为评估重

大错报风险以及设计和实施进一步审计程序的基础。

1. 与所审计期间各类交易和事项相关的审计目标

(1) 发生：由发生认定推导的审计目标是确认已记录的交易是真实的。例如，如果没有发生销售交易，但在销售日记账中记录了一笔销售，则违反了该目标。

发生认定所要解决的问题是管理层是否把那些不曾发生的项目列入财务报表，它主要与财务报表组成要素的高估有关。

(2) 完整性：由完整性认定推导的审计目标是确认已发生的交易确实已经记录。例如，如果发生了销售交易，但没有在销售明细账和总账中记录，则违反了该目标。

完整性和发生强调的是相反的关注点。发生目标针对潜在的高估，完整性目标则针对低估。

(3) 准确性：由准确性认定推导出的审计目标是确认已记录的交易是按正确金额反映的。例如，如果在销售交易中，发出商品的数量与账单上的数量不符，或是开账单时使用了错误的销售价格，或是在销售明细账中记录了错误的金额，则违反了该目标。

准确性与发生、完整性之间存在区别。例如，若已记录的销售交易是不应当记录的（如发出的商品是寄销商品）则即使发票金额是准确计算的，仍违反了发生目标。再如，若已入账的销售交易是对正确发出商品的记录，但金额计算错误，则违反了准确性目标。在完整性与准确性之间也存在同样的关系。

(4) 截止：由截止认定推导出的审计目标是确认接近于资产负债表日的交易记录于恰当的期间。例如，如果本期交易推到下期，或下期交易提到本期，均违反了截止目标。

(5) 分类：由分类认定推导出的审计目标是确认被审计单位记录的交易经过适当分类。例如，将现销记录为赊销，将出售经营性固定资产所得的收入记录为营业收入，则导致交易分类的错误，违反了分类的目标。

【例题 1·单选题】审计人员审查 A 公司销售收入时发现，12 月份账上某笔销售收入为 1 000 000 元，通过检查该笔销货凭证，证实该笔实际销售额为 100 000 元。那么，审计人员首先认为管理层对营业收入账户的（ ）认定存在问题。

- A. 发生 B. 完整性 C. 准确性 D. 权利和义务

正确答案：C

答案解析：记录的金额不正确，影响的是准确性认定。

2. 与期末账户余额相关的审计目标

(1) 存在：由存在认定推导的审计目标是确认记录的金额确实存在。例如，如果将不存在的应收账款记录在应收账款明细账中则违反了存在性目标。

(2) 权利和义务：由权利和义务认定推导的审计目标是确认资产归属于被审计单位，负债属于被审计单位的义务。例如，将他人寄信商品列入被审计单位的存货中，违反了权利目标；将不属于被审计单位的债务记入账内，违反了义务目标。

(3) 完整性：由完整性认定推导的审计目标是确认已存在的金额均已记录。例如，如果存在某位顾客的应收账款，在应收账款明细表中却没有列入对该顾客的应收账款，则违反了完整性目标。

(4) 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。

3. 与列报和披露相关的审计目标

(1) 发生以及权利和义务：将没有发生的交易、事项，或与被审计单位无关的交易和事项包括在财务报表中，则违反该目标。例如，复核董事会会议记录中是否记载了固定资产抵押等事项，询问管理层固定资产是否被抵押，如果被审计单位拥有被抵押的固定资产，则需要在报表中列报，并说明与之相关的权利受到限制。

(2) 完整性：如果应当披露的事项没有包括在财务报表中，则违反了该目标。例如，检查关联方交易，以验证其在财务报表中是否得到充分披露，即是对列报的完整性认定的运用。

(3) 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。例如，检查是否将一年内到期的长期负债列为流动负债，即是对列报的分类和可理解性认定的运用。

(4) 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。例如，检查财务报表附注是否分别对原材料、在产品和产成品等存货成本核算方法做了恰当说明，即是对列报的准确性和计价认定的运用。

三、财务报表认定与审计目标、审计程序的关系

通过上面介绍可知，认定是确定具体审计目标的基础，审计人员通常将认定转化为能够通过审计程序予以实现的审计目标。针对财务报表每一项目所表现出的各项认定，审计人员相应地确定一项或多项审计目标，然后通过执行一系列审计程序获取充分、适当的审计证据以实现审计目标。存货认定、审计目标和审计程序之间的关系举例如表 1-2 所示。

表 1-2 存货认定、审计目标和审计程序之间的关系举例

存货认定	审计目标	审计程序
存在性	资产负债表列示的存货存在	实施存货监盘程序
完整性	销售收入包括了所有已发货的交易	检查发货单和销售发票的编号以及销售明细账
准确性	应收账款反映的销售业务是否基于正确的价格和数量，计算是否正确	比较价格清单与发票上的价格，发货单与销售订购单上的数量是否一致，重新计算发票上的金额
截止	销售业务记录在恰当的期间	比较上一年度最后几天和下一年度最初几天的发货单日期与记账日期
权利和义务	资产负债表中的存货确实为公司拥有	查阅所有权证书、购货合同、结算单和保险单
计价和分摊	以净值记录存货	检查存货明细表、评估计提的存货跌价准备是否充足

四、审计风险的内容

审计风险是指财务报表存在重大错报时审计人员发表不恰当审计意见的可能性。审计业务是一种保证程度高的鉴证业务，可接受的审计风险应当足够低。审计风险取决于重大错报风险和检查风险，如图 1-3 所示。

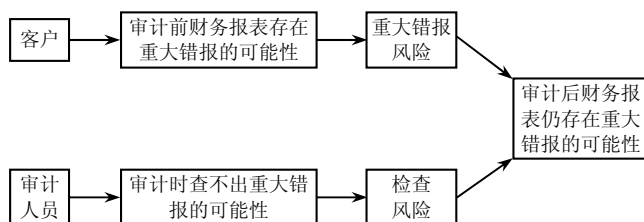


图 1-3 审计风险

（一）重大错报风险

重大错报风险是指财务报表在审计前存在重大错报的可能性。在设计审计程序以确定财务报表整体是否存在重大错报时，审计人员应当从财务报表层次和各类交易、账户余额和披露认定层次方面考虑重大错报风险。

1. 财务报表层次重大错报风险

财务报表层次重大错报风险与财务报表整体存在广泛联系，可能影响多项认定。此类风险通常与控制环境有关，但也可能与其他因素有关，如经济萧条。此类风险难以界定于某类交易、账户余额和披露的具体认定。

2. 各类交易、账户余额和披露认定层次的重大错报风险

审计人员考虑各类交易、账户余额和披露认定层次的重大错报风险有助于确定认定层次上实施的进一步审计程序的性质、时间安排和范围。审计人员在各类交易、账户余额和披露认定层次获取审计证据，以便能够在审计工作完成时，以可接受的低审计风险水平对财务报表整体发表审计意见。

（二）检查风险

检查风险是指如果存在某一错报，该错报单独或连同其他错报可能是重大的，审计人员为将审计风险降至可接受的低水平而实施程序后没有发现这种错报的风险。检查风险取决于审计程序设计的合理性和执行的有效性。

行家提示：由于审计人员通常并不对所有的交易、账户余额和披露进行检查，以及审计人员可能选择了不恰当的审计程序、审计过程执行不当，或者错误解读了审计结论等其他原因，检查风险不可能降低为零。

五、检查风险与重大错报风险的反向关系

在既定的审计风险水平下，可接受的检查风险水平与认定层次重大错报风险的评估结果呈反向关系。评估的重大错报风险越高，可接受的检查风险越低；评估的重大错报风险越低，可接受的检查风险越高。这两种风险的关系可以用图 1-4 表示。检查风险与重大错报风险的反向关系用数学模型表示如下：

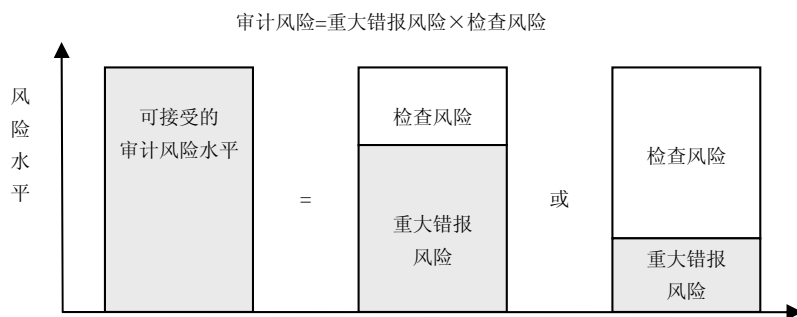


图 1-4 检查风险与重大错报风险的反向关系

假设针对某一认定，审计人员将可接受的审计风险水平设定为 5%，审计人员实施风险评估程序后将重大错报风险评估为 25%，则可接受的检查风险为 20%。在实务中，审计人员一般不用绝对数量表达风险水平，而是选用“高”、“中”、“低”等文字描述。

任务三 获取审计证据

一、审计证据的含义

审计证据是指审计人员为了得出审计结论、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其他信息。

（一）会计记录中含有的信息

会计记录主要包括原始凭证、记账凭证、总账和明细账、未在记账凭证中反映的对财务报表的其他调整，以及支持成本分配、计算、调节和披露的手工计算表和电子数据表等。此外还可能包括：

- （1）销售发运单和发票、顾客对账单以及顾客的汇款通知单。
- （2）附有验货单的订购单、购货发票和对账单。
- （3）考勤卡和其他工时记录、工薪单、个别支付记录和人事档案。
- （4）支票存根、电子转移支付记录（EFTs）、银行存款单和银行对账单。
- （5）合同记录，例如，租赁合同和分期付款销售协议。
- （6）记账凭证。
- （7）分类账账户调节表。

（二）其他信息


会计记录中含有的信息本身并不足以提供充分的审计证据作为对财务报表发表审计意见的基础，审计人员还应当获取用作审计证据的其他信息。其他信息包括审计人员从被审计单位内部或外部获取的会计记录以外的信息，如被审计单位会议记录、内部控制手册；通过询问、观察和检查等审计程序获取的信息，如通过检查存货获取存货存在性的证据；以及自身编制或获取的可以通过合理推断得出结论的信息，如审计人员编制的各种计算表、分析表。

二、审计证据的充分性与适当性

审计人员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和适当性。审计证据的充分性是对证据数量的衡量，适当性是对证据质量的衡量。

（一）审计证据的充分性

审计证据的充分性主要与审计人员确定的样本量有关，是指审计证据的数量能足以将与每个重要认定相关的审计风险限制在可接受的低水平。审计证据的充分性受到重大错报风险和审计证据质量的影响。评估的重大错报风险越高，需要的审计证据可能越多；审计证据质量越高，则需要的审计证据可能越少。

 **行家提示：** 审计证据的数量不是越多越好，足够就行。审计人员可以考虑获取审计证据的成本与所获取信息的有效性之间的关系，但不应以获取审计证据的困难和成本为由减少不可替代的审计程序。

【例题 2·多选题】 在确定审计证据的数量时，下列表述中错误的有（ ）。

- A. 评估的错报风险越大，需要获取的审计证据越多
- B. 审计证据质量越高，需要的审计证据可能越少
- C. 获取更多的审计证据可以弥补审计证据质量上的缺陷
- D. 为降低审计风险，通过调高重要性水平，可以降低所需获取的审计证据的数量

正确答案：CD

答案解析：审计证据质量上的缺陷不能通过审计证据数量来弥补；审计人员不能通过不合理地人为调高重要性水平，降低所需获取的审计证据的数量。

（二）审计证据的适当性

审计证据的适当性包括相关性和可靠性两方面。

1. 审计证据的相关性

相关性是指用作审计证据的信息与审计程序的目的和所考虑的相关认定之间的逻辑关系。在确定审计证据的相关性时，审计人员应当考虑：

- (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) 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。
- (3) 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。

2. 审计证据的可靠性

审计证据的可靠性就是指证据的证明力，可靠性受其来源和性质的影响：

- (1) 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。
- (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内部生成的审计证据更可靠。
- (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（无论是纸质、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传真件或复印件获取的审计证据更可靠。

【例题 3·单选题】 审计人员为了验证甲公司“应收账款——A 公司 300 万元”存在的认定，在获取的下列以文件记录形式的证据中，证明力最强的是（ ）。

- A. 销售发票
B. 甲公司提供的月末与 A 公司对账的回单
C. 产品出库单
D. 对 A 公司应收账款函证的回函

正确答案：D

答案解析：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。选项 C 虽属于外部证据但经过被审计单位内部，证明力没有审计人员直接从外部获取的证据强。

（三）充分性和适当性之间的关系

充分性和适当性是审计证据的两个重要特征，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。审计人员需要获取的审计证据的数量会受审计证据质量的影响。审计证据质量越高，需要的审计证据数量可能越少。也就是说，审计证据的适当性会影响审计证据的充分性。

✎ 行家提示： 尽管审计证据的充分性和适当性相关，但如果审计证据的质量存在缺陷，那么审计人员仅靠获取更多的审计证据可能无法弥补其质量上的缺陷。同样，如果审计人员获取的证据不可靠，那么证据数量再多也难以起到证明作用。

【例题 4·单选题】 下列有关审计证据的表述中，不正确的是（ ）。

- A. 如果被审计单位财务报表的重大错报风险越高，对审计证据的要求也越高
B. 审计人员在获取审计证据时，必须考虑获取审计证据的成本
C. 如果从不同来源获取的不同审计证据相互矛盾，则审计人员应当追加必要的审计程序
D. 如果审计人员获取的审计证据质量越高，需要的审计证据数量可能越少

正确答案：B

答案解析：在获取审计证据时，只有在满足充分、适当的前提下，审计人员才会考虑获取审计证据的成本。因此，考虑获取审计证据的成本并非是必须的。

三、审计证据的分类

审计证据按照不同的标准，可以进行多种分类。

（一）按审计证据的表现形态分类

按审计证据的表现形态分类，可以分为实物证据、书面证据、口头证据和环境证据。

1. 实物证据

实物证据是指以实物的外部特征和内含性能来证明事物真相的各种财产物资。实物证据主要用以查明实物存在的实在性、数量和计价的正确性，如现金、存货、固定资产、在建工程等。实物证据的存在本身就具有很大的可靠性，所以实物证据具有较强的证明力。

2. 书面证据

书面证据是以文字记载的内容来证明被审计事项的各种书面资料。如有关被审计事项的会计凭证、账簿和财务报表以及各种会议记录和合同等。审计过程中使用最多的就是书面证据。书面证据包括由被审计单位以外的单位或个人提供的证据的外部证据，如银行询证函、银行对账单等，以及来源于被审计单位的内部证据，如工资发放表、被审计单位声明书等。

3. 口头证据

口头证据是指以视听资料、证人证词，有关人员的陈述、意见、说明和答复等形式存在的审计证据。它是以知情人陈述的事实来证明审计事项的真相。一般情况下，口头证据本身并不足以证明事物的真相，但审计人员往往通过口头证据发掘出一些重要线索从而有利于对某些稽核的情况作进一步的调查，以获取更为可靠的证据。

4. 环境证据

环境证据是指对审计事项产生影响的各种环境事实。如当审计人员获知被审计单位有着良好的内部控制系统，并且日常经营管理又一贯严格遵守各项规定时，就可以认为被审计单位的内部控制系统为报表项目的真实性提供了强有力的环境证据。环境证据不属于主要的审计证据，但它有助于审计人员了解被审计单位所处的环境，是进行判断所必须掌握的资料。

（二）按审计证据的相关程度分类

按审计证据的相关程度分类，可以分为直接证据和间接证据。

1. 直接证据

直接证据是指对审计事项具有直接证明力，能单独、直接地证明审计事项真相的资料和事实。如在审计人员亲自监督现金盘点情况下的现金盘点记录，就是证明现金实存数的直接证据。审计人员有了直接证据，无须再收集其他证据，就能得出审计事项的结论。

2. 间接证据

间接证据又称旁证，是指对审计事项只起间接证明作用，需要与其他证据结合起来，经过分析、判断、核实才能证明审计事项真相的资料和事实。如应证事项是财务报表的公允性，就凭证而言，虽然凭证是财务报表的基础资料，但两者并没有直接的关系，所以凭证是对财务报表公允性证明的间接证据。

在审计工作中，单凭直接证据就能直接影响审计人员的意见和结论的情况并不多见。一般情况下，在直接证据以外，往往需要一系列的间接证据才能对审计事项作出完整的结论。

（三）按获取审计证据的来源分类

按获取审计证据的来源分类，可以分为自然证据和加工证据。

1. 自然证据

自然证据是指审计人员在其审计过程中随时可以获得的不需要加工的资料和事实。自

然证据既可以从被审计单位内部获得，如被审计单位的会计凭证、账簿、报表和记录等，也可以从被审计单位以外的单位或个人处获得，如询证函回函和购货发票等。

2. 加工证据

加工证据是指审计人员在审计过程中亲自对书面证据、实物证据等进行分析、整理、归类和制作所形成的较系统和明晰的资料，如审计差异调整表、内部控制调查表等。加工证据的可靠性和证明力比较强。但是，加工证据也不可避免地存在着人为的不确定性，证据的质量主要取决于审计人员的业务水平和判断能力。

（四）按审计证据的重要性分类

按审计证据的重要性进行分类，可以分为基本证据、辅助证据和矛盾证据。

1. 基本证据

基本证据是指对审计人员形成审计意见、作出审计结论具有直接影响的审计证据。如证明被审计单位财务状况好坏时，被审计单位的财务报表、会计账簿等就是基本证据。审计人员若离开了基本证据，就无法提出审计意见和作出审计结论。

2. 辅助证据

辅助证据是基本证据的一种必要补充，是补充说明基本证据的证据。如要证明账簿记录的真实性和完整性，各种记账凭证是基本证据。而附在记账凭证后面的各种原始凭证，是编制记账凭证的依据，它们补充说明记账凭证来证明账簿记录的真实性和完整性，因而它们是辅助证据。

3. 矛盾证据

矛盾证据是指证明的方向与基本证据相反，或证明的内容与基本证据不一致的证据。如果遇到矛盾证据，审计人员必须进一步收集审计证据，并加以深入分析和鉴定，以肯定或否定证据间的矛盾。

四、获取审计证据的审计程序

审计程序是审计人员在审计过程中的某个时间，对将要获取的某类审计证据如何进行收集的详细指令。审计人员可单独或综合运用以下审计程序，以获取充分、适当的审计证据。

（一）检查

检查是指审计人员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，或对资产进行实物审查。而在检查内部记录或文件时，其可靠性取决于生成该记录或文件的内部控制的有效性；检查有形资产可为其存在提供可靠的审计证据，但不一定能够为权利和义务或计价等认定提供可靠的审计证据。

（二）观察

观察是指审计人员察看相关人员正在从事的活动或实施的程序。例如，审计人员对被审计单位人员执行的存货盘点或控制活动进行观察。观察可以提供执行有关过程或程序的审计证据，但观察所提供的审计证据仅限于观察发生的时点，而且被观察人员的行为可能

因被观察而受到影响，这也会使观察提供的审计证据受到限制。

（三）询问

询问是指审计人员以书面或口头方式，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。作为其他审计程序的补充，询问广泛应用于整个审计过程中。针对某些事项，审计人员可能认为有必要向管理层获取书面声明，以证实对口头询问的答复。

（四）函证

函证是指审计人员直接从第三方（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。函证有积极式函证和消极式函证两种方式。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。

（五）重新计算

重新计算是指审计人员对记录或文件中的数据计算的准确性进行核对。重新计算可通过手工方式或电子方式进行。

（六）重新执行

重新执行是指审计人员独立执行原本作为被审计单位内部控制组成部分的程序或控制。

（七）分析程序

分析程序是指审计人员通过分析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。分析程序还包括在必要时对识别出的、与其他相关信息不一致或与预期值差异重大的波动或关系进行调查。比如，A公司2015年销售1500万元定制产品，2014年完成生产和销售1000万元定制产品。审计人员了解到近年生产工艺未发生变化，生产过程中电力消耗比重较大，2014年用电量1000万度，2015年用电量800万度，你是否会有疑惑呢？

【例题5·单选题】以下审计程序中，不属于分析程序的是（ ）。

- A. 根据增值税申报表估算全年主营业务收入
- B. 分析样本误差后，根据抽样发现的误差推断审计对象总体误差
- C. 将购入的存货数量与耗用或销售的存货数量进行比较
- D. 将关联方交易与非关联方交易的价格、毛利率进行对比，判断关联方交易的总体合理性

正确答案：B

答案解析：选项B属于抽样结果评价的内容，而非分析程序。

【例题6·单选题】甲公司2015年度的存货周转率与2014年度相比有所下降。甲公司提供的以下理由中，不能解释存货周转率变动趋势的是（ ）。

- A. 由于主要原材料价格比2014年度下降了10%，甲公司从2015年1月开始将主要原材料的日常储备量增加了20%