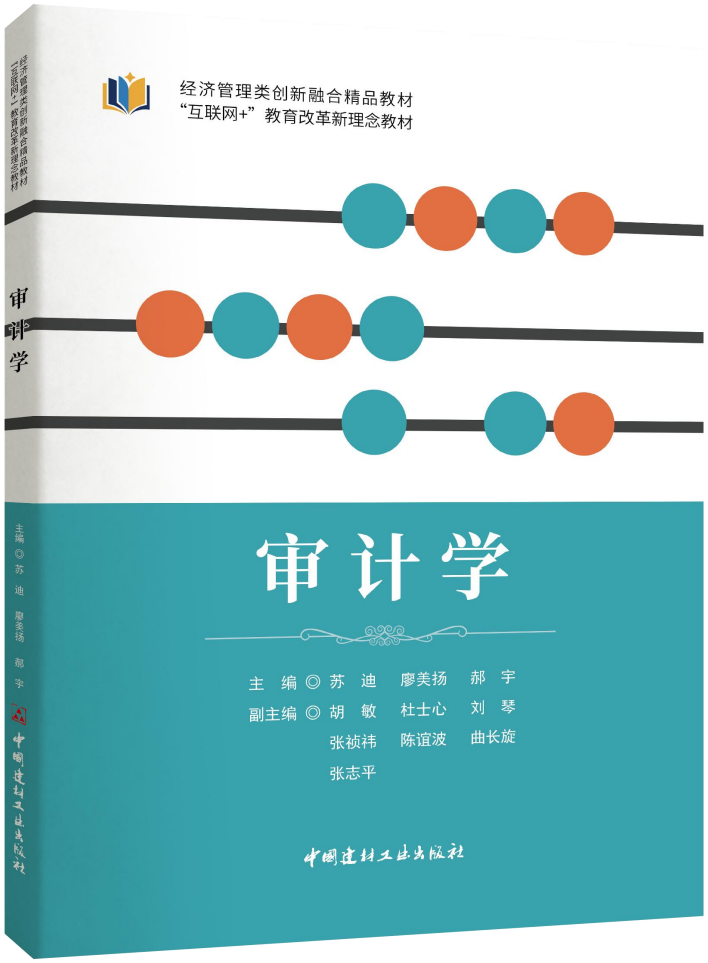
审计学



类目：经济管理类
书名：审计学
主编：苏 迪 廖美扬 郝 宇
出版社： 中国建材工业出版社
开本：大 16 开
书号：978-7-5160-3931-1
使用层次：通用
出版时间：2024/5/1
定价：49.80
印刷方式：双色
是否有资源：是

策划编辑：李亚博
责任编辑：汪永涛
封面设计：旗语书装

经济管理类创新融合精品教材
“互联网+”教育改革新理念教材

经济管理类创新融合精品教材
“互联网+”教育改革新理念教材

审计学

审计学

主编◎苏 迪 廖美扬 郝 宇

中国建材工业出版社

审计学

主 编◎苏 迪 廖美扬 郝 宇
副主编◎胡 敏 杜士心 刘 琴
张祯祎 陈谊波 曲长旋
张志平

中国建材工业出版社

专·精·志·远
为您提供专业服务
编 辑 部：010-63567692
读者服务：010-63567692
网上书店：www.jccbs.com

本社微信公众号　本社天猫旗舰店

ISBN 978-7-5160-3931-1
9 787516 039311 >
定价：49.80元

经济管理类创新融合精品教材
“互联网 +”教育改革新理念教材

审计学

主　编◎苏　迪　廖美扬　郝　宇
副主编◎胡　敏　杜士心　刘　琴
张祯祎　陈谊波　曲长旋
张志平

中国建材工业出版社
北　京

图书在版编目(CIP)数据

审计学/苏迪,廖美扬,郝宇主编 . --北京 :中国建材工业出版社, 2024.5

经济管理类创新融合精品教材 “互联网+”教育改革新理念教材

ISBN 978-7-5160-3931-1

Ⅰ. ①审… Ⅱ. ①苏… ②廖… ③郝… Ⅲ. ①审计学—教材 Ⅳ. ①F239.0

中国国家版本馆 CIP 数据核字(2023)第 223920 号

审计学

SHENJIXUE

苏 迪 廖美扬 郝 宇 主编

出版发行:中国建材工业出版社

地 址:北京市西城区白纸坊东街 2 号院 6 号楼

邮 编:100054

经 销:全国各地新华书店

印 刷:涿州汇美亿浓印刷有限公司

开 本:880mm×1230mm 1/16

印 张:15

字 数:390 千字

版 次:2024 年 5 月第 1 版

印 次:2024 年 5 月第 1 次

定 价:49.80 元

本社网址:www.jccbs.com,微信公众号:zgjcgycbs

请选用正版图书,采购、销售盗版图书属违法行为

版权专有,盗版必究。本社法律顾问:北京天驰君泰律师事务所,张杰律师

举报信箱:zhangjie@tiantailaw.com 举报电话:(010) 63567684



前　言

为了实现突出职业能力培养的课程标准，编写融“教、学、做”为一体、强化学生职业能力培养的优质教材，也为了实现审计教材理论知识与实践技能的相互对应、相互结合，我们根据高等院校培养高素质应用型专业人才的目标，在以往的教学经验与审计实践的基础上，组织编写了这本《审计学》教材。全书力求深入浅出，使学生在完成本课程的学习之后，能够了解风险导向审计的全貌，并能将之运用于实践。本教材具有如下特色：

（1）全方位仿真，紧扣培养目标。本教材在内容上，按照会计师事务所年度财务报告审计的业务流程展开，具有较强的仿真性。以培养高素质应用型专业人才为目标，依照“以素质为基础，以能力为本位，注重创新意识与创新能力培养”的原则，强化审计理论知识的应用性、针对性和技能的可操作性，体现新时期审计职业教育的特点。

（2）学做一体化，注重技能训练。各章知识要点的陈述以够用为度，力求语言精练，增加实务操作内容，加强实践性教学环节。本教材安排了丰富的教学案例，充分体现了“学中做、做中学”的教育教学理念。

（3）形式新颖，结构合理。本着“精简理论，突出实务”的宗旨，按照新的审计准则及相关的审计准则指南编写。在体例设计上以风险导向审计为主线，以审计循环的测试为重点，全面介绍了审计基础理论和实用审计实务的相关内容。

在本书的编写过程中，我们拜读了国内外多位专家和学者的专著和论文，并借鉴了其中部分内容，在此谨向他们表示深深的谢意！

由于编者水平有限，书中难免会有疏漏和不妥之处，敬请读者批评指正。

编　者

2023 年 12 月

目录



第 1 章 1
审计认知
1.1 审计的起源与发展 …… 3
1.2 审计的概念 …… 5
1.3 审计证据 …… 13
1.4 审计工作底稿 …… 17
1.5 审计抽样 …… 21
1.6 审计差异调整 …… 25
复习题 …… 27
第 2 章 29
计划审计工作
2.1 审计工作流程 …… 31
2.2 初步业务活动 …… 32
2.3 总体审计策略和具体审计计划 …… 38
2.4 审计重要性 …… 44
复习题 …… 48
第 3 章 49
审计风险评估与应对
3.1 风险评估概述 …… 51
3.2 了解被审计单位及其环境 …… 52
3.3 了解被审计单位内部控制 …… 56
3.4 重大错报风险的识别与评估 …… 61
3.5 重大错报风险的应对 …… 63

3.6 控制测试 …… 64
3.7 实质性程序 …… 67
复习题 …… 69

第 4 章 71
销售与收款循环审计
4.1 销售与收款循环的内部控制及控制测试 …… 73
4.2 销售与收款循环的实质性程序 …… 79
复习题 …… 96

第 5 章 97
采购与付款循环审计
5.1 采购与付款循环的内部控制及控制测试 …… 99
5.2 采购与付款循环的实质性程序 …… 105
复习题 …… 118

第 6 章 119
生产与存货循环审计
6.1 生产与存货循环的内部控制及控制测试 …… 121
6.2 生产与存货循交易的实质性程序 …… 131
复习题 …… 150

第 7 章 151
筹资与投资循环审计
7.1 筹资与投资循环的内部控制及控制测试 …… 153
7.2 筹资交易的实质性程序 …… 160
7.3 投资交易的实质性程序 …… 167
复习题 …… 174

第 8 章 175
货币资金审计
8.1 货币资金的内部控制及控制测试 …… 177
8.2 货币资金的实质性程序 …… 183
复习题 …… 195

第 9 章 197
完成审计与出具审计报告
9.1 特殊项目审计 …… 201
9.2 审计报告编制前的工作 …… 210
9.3 审计报告 …… 218
9.4 审计报告的编写 …… 225
复习题 …… 230

参考文献 232

第1章
审计认知



- 1.1 审计的起源与发展
- 1.2 审计的概念
- 1.3 审计证据
- 1.4 审计工作底稿
- 1.5 审计抽样
- 1.6 审计差异调整

知识目标

了解审计产生和发展的历程；掌握审计的概念；掌握审计目标；掌握审计的基本方法；理解独立性是审计的灵魂本质；理解审计证据；掌握审计调整；熟悉审计工作底稿。

能力目标

能够理解审计的相关概念，认识到审计的必要性、严肃性；能够收集审计证据、编制审计工作底稿、编制审计调整分录，为以后开展审计工作打下良好基础。

案例引导

创立于1710年的英国南海股份有限公司（以下简称南海公司），从事盈利殖民地贸易。1720年7月，公司老板雅各希·布伦特实施以数倍于面额的价格发行可分期付款的新股，同时又将获取的现金转贷给购买股票的公众，此时南海公司的股价扶摇直上，高达1050英镑/股，一场投机浪潮席卷全英国。

其实，早在1720年6月，英国国会已通过了《泡沫法案》，许多公司被解散，公众的怀疑逐渐扩展到南海公司，外国投资者首先开始抛售南海公司的股票。1720年9月28日公司股票下跌到190英镑/股，12月下跌到124英镑/股。

迫于舆论的压力，1720年9月，英国议会组织了一个由13人参加的特别委员会，对“南海泡沫”事件进行秘密查证。在调查过程中，特别委员会发现该公司的会计记录严重失实，明显存在蓄意篡改数据的舞弊行为，于是特邀了一名叫查尔斯·斯奈尔（Charles Snell）的资深会计师，对南海公司的分公司“索布里奇商社”的会计账目进行检查。查尔斯·斯奈尔通过对南海公司账目的查询、审核，于1721年提交了一份对索布里奇商社的会计账簿进行检查的报告。在该份报告中，指出了公司存在舞弊行为、会计记录严重不实等问题。但没有对公司为何编制这种虚假的会计记录表明自己的看法。议会根据这份查账报告，将南海公司董事之一的雅各希·布伦特以及他的合伙人的不动产全部予以没收。其中一位叫乔治·卡斯韦尔的爵士，被关进了著名的伦敦塔监狱。

【思考讨论】

（1）为什么说查尔斯·斯奈尔是世界上第一位民间注册会计师？他所撰写的查账报告，称得上世界上第一份民间审计报告吗？

（2）试结合该案例说明近代民间审计产生的客观基础。

“审计”一词的英文单词为“audit”，被注释为“查账”，兼有“旁听”的含义。从词义上解释，“审”为审查，“计”为会计账目，审计就是审查会计账目。审计经过不断的完善和发展，早已超越了查账的范畴，涉及对各项工作的经济性、效率性和效果性的查核，至今已经形成一套系统比较完备的学科体系。

1.1 审计的起源与发展

审计不是人类社会一开始就有的，它是社会经济发展到一定阶段的产物。

当社会经济发展到一定程度，经济组织规模扩大了，经济活动过程复杂了，管理层次增多了，财产所有者无法亲自掌管全部资产的运营，只好委托他人代为经营，财产所有权与经营管理权发生分离，形成了受托责任关系。为了监督经营管理者的经济行为和受托责任的履行状况，财产所有者就授权或委托专职机构或人员（独立的第三者）代替自己进行监督检查，于是就产生了审计。

1.1.1 我国审计的起源与发展

扫一扫

我国审计的起源与发展

1. 我国国家审计的起源与发展

世界各国审计的最初形态是国家审计，也称政府审计或官厅审计。我国国家审计起源甚早，其产生和发展经历了一个漫长的历史过程，大致可以划分为六个阶段。

（1）西周初期——初步形成阶段。据《周礼》记载，西周时期就出现了带有审计性质的财政经济监察工作。当时，在中央政权设置官职中，位于下大夫的“宰夫”一职，负责审查“财用之出入”，并拥有“考其出入，而定刑赏”的职权。宰夫之职的出现，标志着我国国家审计的产生。

（2）秦汉时期——最终确立阶段。秦汉两代在中央设御史大夫一职，掌握政治、军事的监察和经济的监督之权，其主要职责是掌管法令规章，监督全国的财政审计事项。秦汉时期逐渐完善了始于战国的“上计制度”。所谓“上计”，就是皇帝亲自听取和审核各级地方官吏的财政会计报告以决定赏罚的一种制度。汉朝制定了《上计律》，使上计制度有法可依，标志着我国审计立法的开始。秦汉时期的审计工作仍是监察业务的一部分，尚未自成体系。

（3）隋唐至宋时期——日臻健全阶段。隋唐时期在刑部之下设“比部”，掌管国家财计监督，行使审计职权，在组织体制上明确了比部的司法监督性质。宋初曾专设“审计司”，隶属于财政系统，实行财审合一。南宋时改设“审计院”。从此，“审计”一词就成为财政监督的专门用语，对后世国家审计机构的名称有直接影响。至此，我国国家审计达到鼎盛时期。

（4）元明清时期——停滞不前阶段。元明清各朝，君主专制日益强化，与之相对应，专门的审计机构被撤销了，户部自己行使“审计”权力，审计监督流于形式。这一时期，国家审计逐步衰落。

（5）中华民国时期——不断演进阶段。辛亥革命后，北洋政府在1914年设立审计院，颁布审计法，这是我国历史上第一部审计法典；1928年，南京国民政府设立审计院，后改为审计部隶属监察院。第二次国内革命战争时期，在中国共产党领导的革命根据地，1932年成立中华苏维埃共和国中央审计委员会，1934年颁布审计法，实行审计监督制度。以后在山东、陕甘宁、晋绥等革命根据地，也建有审计机构，制定审计法规，实施审计监督工作。革命根据地的审计制度，在战争年代对节约财政支出、保障战争供给、维护革命纪律、树立廉洁作风起到了较好的作用。

（6）中华人民共和国时期——振兴阶段。中华人民共和国成立后，在较长一段时间内未设独立专职审计机构，对财政经济的监督由财政、银行、税务等部门通过其业务分别在一定范围内进行。在1982年第五届全国人大第五次会议上通过的《中华人民共和国宪法》（以下简称宪法）中，规定了实行审计监督制度。据此，1983年9月15日，国务院正式设立审计署，地方各级政府的审计机关相继建立。1985年8月发布了《国务院关于审计工作的暂行规定》；1995年1月1日《中华人民共和国审计法》的实施，在法律上确立了国家审计的地位；1997年10月发布《中华人民共和国审计法实施条例》；2000年1月，审计

署发布《中华人民共和国国家审计基本准则》；2006 年 2 月 28 日第十届全国人大常委会第二十次会议通过了修正的《中华人民共和国审计法》并予以发布实施；2021 年 10 月 23 日第十三届全国人大常委会第三十一次会议通过了第二次修正的《中华人民共和国审计法》，为国家审计的进一步发展奠定了良好基础。

2. 我国注册会计师审计的起源与发展

我国注册会计师审计的历史比西方国家要短得多。1918 年 9 月，北洋政府农商部颁布了我国第一部注册会计师法规——《会计师暂行章程》，并于同年批准著名会计学家谢霖为中国的第一位注册会计师，谢霖先生创办的中国第一家会计师事务所——正则会计师事务所——也获准成立。此后，又逐步批准了一批注册会计师，建立了一批会计师事务所，包括潘序伦先生创办的潘序伦会计师事务所（后改称立信会计师事务所）等。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，之后，上海、天津、广州等地也相继成立了多家会计师事务所。

在中华人民共和国建立初期，注册会计师审计在经济恢复工作中发挥了积极作用。当时不法资本家囤积居奇、投机倒把、偷税漏税造成了极为险恶的财政状况，负责财经工作的陈云同志大胆聘用注册会计师，依法对工商企业查账，对平抑物价、保证国家税收、争取国家财政经济状况的好转做出了突出贡献。但后来，由于我国推行苏联高度集中的计划经济模式，注册会计师便悄然退出了经济舞台。

1980 年 12 月 14 日，财政部发布了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法实施细则》，规定外资企业财务报表要由注册会计师进行审计，这为恢复我国注册会计师制度提供了法律依据。1980 年 12 月 23 日，财政部发布《关于成立会计顾问处的暂行规定》，标志着我国注册会计师审计职业开始复苏。1981 年 1 月 1 日，上海会计师事务所宣告成立，成为中华人民共和国第一家由财政部批准独立承办注册会计师业务的会计师事务所。1993 年 10 月 31 日，第八届全国人大常委会第四次会议审议通过了《中华人民共和国注册会计师法》（以下简称注册会计师法），关于 2014 年 8 月 31 日第十二届全国人大常委会第十次会议进行了修正。在国家法律、法规的规范下，我国注册会计师行业得到了快速发展，为改革开放国有企业转换经营机制和社会主义市场经济体制的建立及有序运行发挥了积极的作用。

1.1.2 西方审计的起源与发展

1. 西方国家审计的起源与发展

据考证，早在奴隶制度下的古罗马、古埃及和古希腊时代，就已有国家审计机构。审计人员以“听证”（audit）方式，对掌握国家财物和税赋的官吏进行审查和考核，形成具有审计性质的经济监督工作。

在资本主义时期，随着经济的发展和资产阶级国家政权组织形式的完善，国家审计有了进一步的发展。现代资本主义国家大多实行立法、行政、司法三权分立，议会为国家的最高立法机关，并对政府行使包括财政监督在内的监督权。为了监督政府的财政收支，切实执行财政预算法案，以维护国家的利益，西方国家大多在议会下设有专门的审计机构，由议会或国会授权，对政府及国有企事业单位的财政收支进行独立的审计监督。

2. 西方注册会计师审计的起源与发展

注册会计师审计产生于意大利合伙企业制度，形成于英国股份制企业制度，发展和完善于美国的资本市场。它是伴随着商品经济的发展而产生和发展起来的。

16 世纪末，地中海沿岸的商业城市已经比较繁荣，而威尼斯是地中海沿岸国家航海贸易最为发达的地区，是东西方贸易的枢纽，商业经营规模不断扩大。由于单个业主难以向企业投入巨额资金，为适应筹集大量资金的需要，合伙制企业应运而生。合伙经营方式不仅提出了会计主体的概念、促进了复式簿记在意大利的产生和发展，也产生了对注册会计师审计的最初需求。在 16 世纪意大利的商业城市中出现

了一批具有良好会计知识、专门从事查账和公证工作的专业人员，他们所进行的查账与公证，可以说是注册会计师审计的起源。

18世纪下半叶，英国的资本主义经济得到了迅速的发展，生产的社会化程度大大提高，企业的所有权和经营权进一步分离。企业主希望有外部的会计师来检查他们所雇佣的管理人员是否存在贪污、盗窃和其他舞弊行为，于是英国出现了第一批以查账为职业的独立会计师。由于是否聘请独立会计师进行查账由企业主自行决定，此时的独立审计尚为任意审计。

注册会计师审计的“催产剂”是1721年英国的“南海公司事件”。当时的南海公司以虚假的会计信息诱骗投资人上当，其股票价格一时扶摇直上。但好景不长，南海公司最终未能摆脱破产倒闭的厄运，使股东和债权人损失惨重。英国议会聘请会计师查尔斯·斯奈尔对南海公司进行审计。查尔斯·斯奈尔以会计师名义出具了查账报告，从而宣告了独立会计师——注册会计师——诞生。

为了监督公司管理层的经营管理活动，防止其徇私舞弊，保护投资者、债权人利益，避免南海公司案的重演，英国政府于1844年颁布了公司法，规定股份公司必须设监察人，负责审查公司账目。1845年，又对公司法进行修订，规定股份公司的账目必须经董事以外的人员审计。于是，独立会计师业务得到迅速发展，独立会计师人数越来越多。1853年，爱丁堡创立了第一个注册会计师的专业团体——爱丁堡会计师协会。该协会的成立标志着注册会计师职业的诞生。1862年，英国公司法确定注册会计师为法定的破产清算人，奠定了注册会计师审计的法律地位。

从20世纪初开始，全球经济发展重心逐渐由欧洲转向美国，因此美国的注册会计师审计得到了迅速发展，对注册会计师职业在全球的迅速发展起到了重要作用。注册会计师审计逐步渗透到社会经济领域的不同层面。

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，跨国公司得到空前发展。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，形成了五大国际会计师事务所，即安达信会计师事务所（Arthur Andersen）、普华永道会计师事务所（Price Waterhouse Coopers）、安永会计师事务所（Ernst&Young）、毕马威会计师事务所（KPMG）、德勤会计师事务所（Deloitte Touche Tohmatsu）。然而，2002年安达信会计师事务所因陷入安然公司的财务造假丑闻，被迫退出审计业务领域。与此同时，审计技术也在不断发展：抽样审计方法得到普遍运用，风险导向审计方法得到推广，计算机辅助审计技术得到广泛应用。

1.2 审计的概念

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。各国对审计的定义进行了深入的研究，各有各的看法和结论。

1972年美国会计学会（AAA）在《基础审计概念的说明》中对审计的定义是：“为了确定关于经济行为及经济现象的结论和所制定的标准之间的一致程度，而对与这种结论有关的证据进行客观收集、评定，并将结果传达给利害关系人的系统化过程。”

我国审计理论和实务工作者普遍认可的审计定义是：“审计是由专职机构和人员，依法对被审计单位财政、财务收支及有关经济活动进行审查，客观地获得和评估关于经济活动的真实性、合法性、效益性的证据，对照相应的标准，确认经济事实与相关标准的符合程度，并将结果传达给利益关系人的系统过程。”

对于审计的概念，还可以从审计主体、审计对象、审计标准、审计目标、审计独立性、审计方法、

审计责任等几个方面来理解。



1.2.1 审计主体

所谓审计主体是指在审计活动中主动实施审计行为，行使审计监督权的审计机构及其审计人员。在实际工作中，审计主体是专职机构和专业人员。专职机构是以审计为专门工作的单位，包括国家审计机关、内部审计机构、社会审计组织。专业人员是上述专职机构的审计人员。

审计按不同主体划分为国家审计、内部审计和注册会计师审计，并相应地形成了三类审计组织机构，共同构成审计监督体系。

1. 国家审计

国家审计是由国家审计机关代表国家依法进行的审计。国家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。

我国的国家审计机关分为中央和地方两级。国务院设审计署，是中华人民共和国的最高审计机关，在国务院总理的领导下，依法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的财政收支、国家财政金融机构和企事业组织的财政收支进行审计监督。审计署对国务院总理负责，向其报告工作。县级以上各级人民政府设立审计机关，分别在省长、市长、县长、区长和上级审计机关的双重领导下，组织领导本行政区的审计工作，负责本级审计机关审计范围内的审计事项，对上级审计机关和本级人民政府负责并报告工作，审计业务以上级审计机关领导为主。审计署和地方审计机关根据工作需要，可以在主要地区、部门设立派出机构，进行审计监督。审计机关履行职责所必需的经费，应当列入财政预算，由本级人民政府予以保证。

国家审计机关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、中级资格，通过全国统一考试，并达到合格标准后获得；高级资格，通过高级审计师评审委员会按照规定进行的评审获得。

2. 内部审计

内部审计是由各部门、各单位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，世界各国内部审计部门设置因领导关系不同而大体分为三种类型：①受本单位总会计师或主管财务的副总经理领导；②受本单位总经理领导；③受本单位董事会领导。从审计的独立性、权威性来讲，领导层次越高，越有保障。

我国的内部审计机构是根据审计法规和其他财经法规的规定设置的，主要包括部门内部审计机构和单位内部审计机构。

部门内部审计机构是指国务院和县以上各级政府按行业划分的业务主管部门设置的专门审计机构。部门内部审计机构在本部门主要负责人的直接领导下，负责本行业所属单位的财务收支及其经济效益的审计，审计业务受同级政府审计机关的指导，向本部门和同级政府审计机关负责，并报告工作。

单位内部审计机构是指国有的金融机构和企业事业组织以及其他非国有单位内部设置的专门审计机构。单位内部审计机构在本单位主要负责人的直接领导下，负责本单位的财务收支及其经济效益的审计。审计业务受上一级主管部门审计机构的指导，向本单位和上一级主管部门审计机构负责，并报告工作。

注册内部审计师是在各级政府职能部门和有关企事业单位的内部审计机构从事内部审计工作的人员。一般根据内部审计机构的隶属关系而决定注册内部审计师的任免事务。内部审计的独立性相对较弱。这使得内部审计机构对注册会计师的素质要求较高，尤其是在职业道德方面。注册内部审计师的构成包括熟悉会计、财务、税务、经济管理、工程技术、法律、计算机等知识和业务技能的专业人员。我国虽然加入了国际内部审计师协会，同时有部分审计人员参加了国际内部审计师考试并获得了国际内部审计师

资格认定，但国内注册内部审计师的资格认定尚未形成统一的标准。

3. 注册会计师审计

注册会计师审计是由经政府有关部门审核批准的注册会计师组成的会计师事务所进行的审计。在西方国家，注册会计师的组织形式主要有独资、合伙两种，近年来已有有限责任公司和有限责任合伙等组织形式出现。

在我国，会计师事务所是注册会计师的工作机构，注册会计师必须加入会计师事务所才能接受委托，办理业务。目前我国规定，会计师事务所可以由注册会计师合伙设立。合伙设立的会计师事务所的债务，由合伙人按照出资比例或者协议约定，以各自的财产进行责任承担。合伙人对会计师事务所的债务承担连带责任。同时还规定，会计师事务所符合下列条件，可以是负有限责任的公司法人：不少于 30 万元的注册资本；有一定数量的专职从业人员，其中至少有 5 名注册会计师；国务院财政部门规定的业务范围和其他条件。负有限责任的会计师事务所以其全部资产对其债务承担责任。会计师事务所不附属于任何机构，自收自支、独立核算、自负盈亏、依法纳税，因此在业务上具有较强的独立性、客观性和公正性，并且为社会所认可。

在注册会计师审计的实际业务中，只有取得注册会计师资格并加入会计师事务所的人员才能独立执行审计业务，签署审计报告。会计师事务所中未取得注册会计师资格的人员，只能在注册会计师的监督指导下开展工作，不能独立执行业务。注册会计师法规定：“具有高等专科以上学校毕业的学历，或者具有会计或相关专业中级以上技术职称的中国公民，可以申请参加注册会计师全国统一考试。”注册会计师考试全部科目成绩合格的，均可取得注册会计师资格。取得注册会计师资格后，申请加入注册会计师协会成为非执业会员，但不能执业。要有执业资格，还必须按规定加入一家会计师事务所，具有两年审计工作经验，并符合其他审批条件，才能成为执业注册会计师会员。

本书以下各章节均以注册会计师审计为主线展开。

1.2.2　审计对象

审计对象是指审计客体，就是被审计单位的经济活动，具体来说，这一概念包含以下三层含义。

（1）从审计对象的空间范围来看，国家审计的对象主要是各级政府机关、国有企业和事业组织；内部审计的对象为本组织；注册会计师审计的对象主要是委托人指定的单位。

（2）从审计对象涉及的具体内容来看，审计对象主要指被审计单位的财政收支、公共资金收支、财务收支及相关的经济活动。

（3）从审计对象的载体来看，审计对象是指被审计单位的会计资料及其相关资料。

1.2.3　审计标准

审计标准是指用于评价或计量审计对象的基准。标准是审计业务中不可或缺的一项要素。运用职业判断对审计对象做出评价或计量，离不开适当的标准。如果没有适当的标准提供指引，任何个人的解释甚至误解都可能对结论产生影响，这样一来，结论必然缺乏可信性。也就是说，标准是对所要发表意见的审计对象进行“度量”的一把“尺子”，责任方和注册会计师可以根据这把“尺子”对审计对象进行“度量”。

需要指出的是，对同一审计对象进行评价或计量并不一定要选择同一个标准。例如，要评价消费者满意度这一鉴证对象，某些责任方或注册会计师可能会以消费者投诉的次数作为衡量标准；而另一些责任方或注册会计师可能会选择消费者在初次购买后的三个月内重复购买的数量作为衡量的标准。

标准可以是正式的规定，如编制财务报表所使用的会计准则和相关会计制度；也可以是某些非正式

的规定，如单位内部制定的行为准则或确定的绩效水平。标准的类型不同，注册会计师在评价标准是否适合于具体的鉴证业务时，所关注的重点也不同。

注册会计师在运用职业判断对审计对象做出合理一致的评价或计量时，需要有适当的标准。标准是否适当、是否适用于具体的审计业务，同样离不开注册会计师的职业判断。如果使用的标准不适当或不适用于具体业务，那么发表的鉴证结论便毫无意义。

适当的标准应当具备下列所有特征。

（1）相关性：相关的标准有助于得出结论，便于预期使用者做出决策。

（2）完整性：完整的标准不应忽略业务环境中可能影响得出结论的相关因素，当涉及列报时，还包括列报的基准。

（3）可靠性：可靠的标准能够使能力相近的注册会计师在相似的业务环境中，对鉴证对象做出合理一致的评价或计量。

（4）中立性：中立的标准有助于得出无偏向的结论。

（5）可理解性：可理解的标准有助于得出清晰、易于理解、不会产生重大歧义的结论。

注册会计师基于自身的预期、判断和个人经验对审计对象进行的评价和计量，不构成适当的标准。

1.2.4 审计目标

1. 审计总目标

审计目标是在一定历史环境下，人们通过审计实践活动所期望达到的境地或最终结果，它包括审计总目标和具体目标两个层次。审计总目标是审计机构实施审计要实现的最终目的，审计具体目标是审计总目标的具体化，是针对审计事项具体内容所确定的审计目的。

执行财务报表审计工作时，注册会计师的总体目标：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框架编制发表审计意见；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沟通。

评价财务报表的合法性（注册会计师评价财务报表是否按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制）时，注册会计师应当考虑下列内容。

（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）管理层做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）财务报表是否做出充分披露，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。

评价财务报表的公允性（注册会计师评价财务报表是否做出公允反映）时，注册会计师应当考虑下列内容。

（1）经管理层调整后的财务报表是否与注册会计师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）财务报表是否真实反映了交易和事项的经济实质。

2. 管理层认定

为了证实财务报表整体及各项目是否存在重大错报，实现审计总目标要求，就要将审计总目标细化，针对审计事项具体内容确定审计目的，形成审计具体目标。一般来说，注册会计师审计的具体目标应根据审计总目标和被审计单位管理当局对财务报表的认定来确定。

管理层认定是指管理层对财务报表组成要素的确认、计量、列报做出的明确或隐含的表达。管理层认定与审计目标密切相关，注册会计师的基本职责就是确定被审计单位管理层对其财务报表的认定是否恰当。

（1）与各类交易和事项相关的认定。注册会计师对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。记录的交易和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。

（2）与期末账户余额相关的认定。注册会计师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。

（3）与列报相关的认定。注册会计师对列报运用的认定通常分为下列类别。

① 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。

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。

3. 审计具体目标

注册会计师了解了认定，就很容易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）与各类交易和事项相关的审计目标包括以下类别。

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记入财务报表，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，但没有在销售日记账和总账中记录，则违反了该目标。

发生和完整性两者强调的是相反的关注点。发生目标针对潜在的高估，而完整性目标则针对漏记交易（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，或是账单中的乘积或加总有误，或是在销售日记账中记录了错误的金额，则违反了该目标。

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，则均违反了截止目标。

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了适当分类。例如，如果

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，则会导致交易分类的错误，违反了分类的目标。

（2）与账户期末余额相关的审计目标包括以下类别。

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，如果不存在某客户的应收账款，在应收账款试算平衡表中却列入了对该客户的应收账款，则违反了存在目标。

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，将他人寄售商品记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，如果存在某客户的应收账款，在应收账款试算平衡表中却没有列入对该客户的应收账款，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）与列报相关的审计目标。各类交易和账户余额的认定正确只是为列报正确打下了必要的基础，财务报表还可能因被审计单位误解有关列报的规定或舞弊等而产生错报。另外，还可能因被审计单位没有遵守一些专门的披露要求而导致财务报表错报。因此，注册会计师还应当对各类交易、账户余额及相关事项在财务报表中列报的正确性实施审计。

① 发生及权利和义务。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，即是对列报的权利认定的运用。如果抵押固定资产，则需要在财务报表中列报，说明其权利受到限制。

② 完整性。如果应当披露的事项没有包括在财务报表中，则违反该目标。例如，检查关联方和关联交易，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，检查存货的主要类别是否已披露，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。

1.2.5 审计独立性

审计独立性是指审计机构和审计人员在审计过程中自始至终不受外来或内在因素的影响和干扰。审计的独立性是审计人员客观、公正地进行审查和做出审计结论的保证，是审计的灵魂本质。

审计人员要保持其独立性，必须做到以下几点。

（1）不参与被审计单位的经济活动。审计工作是以被审计单位的经济活动为对象，通过审核检查，对被审计单位经济活动以及反映经济活动有关资料的真实性、合法性和效益性做出客观、公正的判断。审计工作的这一目的，要求审计人员不能参与被审计单位的经济活动，如果审计人员参与了被审计单位的经济活动，又要对其所参与的经济活动做出判断，很可能使判断的客观性、公正性受到削弱。

（2）与被审计单位在经济上没有利害关系。审计人员如果与被审计单位在经济上有利害关系，那么必然会使审计人员的独立性受到削弱。因此，内部审计比外部审计的独立性要差，因为内部审计人员是被审计单位的成员之一，他们与被审计单位在经济上有密切的关系。而外部审计与被审计单位在经济上

没有利害关系，因而有很强的独立性。

（3）与被审计单位的主要负责人在伦理上没有亲密关系。可以设想，如果审计人员与被审计单位主要负责人在伦理上有亲密关系，审计人员在进行审计和做出审计结论时，就有可能出于私利或碍于情面使审计的客观性、公正性受到损害。因此，在审计工作中要求，审计人员与被审计单位的主要负责人在伦理上如有亲密关系，应该回避，以使审计人员保持较高的独立性，能客观、公正地进行审查和做出审计结论。

1.2.6　审计方法

审计方法是注册会计师为完成审计任务，检查和分析审计对象，收集审计证据，并依据审计证据形成审计意见和结论的各种专门手段的总称。

审计方法是从长期实践中总结和积累起来的。随着审计对象的日趋复杂，社会对审计信息质量要求的不断提高和科学技术的不断发展，审计实践和理论在不断发展，审计方法也日趋多样化、现代化。审计方法的发展大致经历了账目基础审计、制度基础审计、风险基础审计三个阶段。现代审计方法广泛运用了审计调查、审计分析、内部控制制度审计和抽样审计技术方法，形成了一个完整的方法体系。

现代审计方法体系分为两大类：审计战略方法和审计技术方法。审计战略方法包括审计风险估价、审计重要性确定、审计样本设计、审计误差的认定等。审计技术方法是指审计实施过程中为收集审计证据所用的专门方法，主要有审查书面资料的方法、审查实物资产的方法、审计调查分析的方法和审计抽样方法等。

审计方法的选用是否得当，直接影响审计工作的效率和审计结论的正确性。因此，选用合适的审计方法要注意以下问题。

（1）审计方法的选用要适应审计目的。审计方法是达到审计目的的手段，不同类型的审计有不同的审计目的，因而要选用合适的审计方法。例如，在财务收支审计中，为了查清可疑的账项可以采用详查法，为了描述内部控制的健全性可以采用流程图法，为了获得外部证据可以采用函证法，审查财产物资是否账实相符，应采用实物盘点法等。

（2）审计方法的选用要依据被审计单位的实际情况。被审计单位的经营管理状况不同，应采用不同的审计方法。例如，对于管理混乱、经济问题严重的被审计单位应采用详查法，而对于内部控制健全有效的被审计单位可以采用抽样法。

（3）审计方法的选用要有灵活性。不同审计项目可以采用不同的审计方法，还可以采用相同的审计方法，还可以几种方法结合使用。例如，对会计报表进行审阅时，往往结合使用核算法、复核法，采用逆查法的同时，对重要项目可以采用顺查法进行详细的审查。另外，还要兼顾成本-效益原则及审计项目的重要性，灵活选择有效的、易取得确凿证据的方法。选用审计方法时要因事、因时、因地而异。各种审计方法不是孤立的，应该相互结合，灵活运用。选择的审计方法是否合适，直接影响审计质量的好坏、审计效率的高低。

1.2.7　审计责任

1. 管理层和治理层的责任

财务报表是由被审计单位管理层在治理层的监督下编制的。管理层和治理层认可与财务报表相关的责任，是注册会计师开展审计工作的前提，是注册会计师按照审计准则的规定执行审计工作的基础。因此，管理层和治理层应认可并理解其应当承担下列责任。

（1）按照适用的财务报告编制基础编制财务报表，并使其实现公允反映。

（2）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。

（3）为注册会计师提供必要的工作条件，包括允许注册会计师接触与财务报表相关的所有信息（如记录、文件和其他事项），为注册会计师提供审计所需的其他信息，允许注册会计师在获取审计证据时不受限制地接触其认为必要的内部人员和其他相关人员。

2. 注册会计师的责任

按照中国注册会计师审计准则（以下简称审计准则）的规定，对财务报表发表审计意见是注册会计师的责任。注册会计师作为独立的第三方，对财务报表发表审计意见，有利于提高财务报表的可信赖程度。为履行这一职责，注册会计师应当遵守职业道德规范，按照审计准则的规定计划和实施审计工作，获取充分、适当的审计证据，并根据获取的审计证据得出合理的审计结论，发表恰当的审计意见。注册会计师通过签署审计报告确认其责任。

为恰当履行对财务报表发表审计意见的责任，充分发挥财务报表审计的作用，注册会计师需要在整个审计过程中遵守以下行为准则。

（1）遵守职业道德规范。注册会计师应当遵守相关的职业道德规范，恪守独立、客观、公正的原则，保持专业胜任能力和应有的关注，并对执业过程中获知的信息保密。

注册会计师行业是诚信行业，整个社会对行业从业人员的职业精神、职业技能、职业纪律和职业作风的期望很高。制定并遵循一套行业职业道德规范，是注册会计师维护行业形象、取信于社会公众的基础。

目前，注册会计师职业道德规范主要为《中国注册会计师职业道德规范指导意见》。《中国注册会计师职业道德规范指导意见》要求注册会计师在执行鉴证业务时，恪守独立、客观、公正的原则，保持专业胜任能力和应有的关注，并对执业过程中获知的信息保密。

其中，应有的关注是指专业人士对其所提供服务承担的勤勉尽责的义务。具体到审计服务而言，注册会计师应当以勤勉尽责的态度执行审计业务。应有的关注要求注册会计师保持职业怀疑态度，运用其专业知识、技能和经验，获取和客观评价审计证据。

（2）遵守质量控制准则。会计师事务所和注册会计师应当遵守会计师事务所质量控制准则。会计师事务所应当根据质量控制准则并结合具体情况，制定合适的质量控制制度，包括质量控制政策和程序，以合理实现质量控制的两大目标：①保证会计师事务所及其人员遵守法律法规、中国注册会计师职业道德规范，以及中国注册会计师审计准则、中国注册会计师审阅准则、中国注册会计师其他鉴证业务准则和中国注册会计师相关服务准则的规定；②会计师事务所和项目负责人根据具体情况出具恰当的报告。

注册会计师应当遵守财政部发布的会计师事务所质量控制准则以及本所的质量控制制度。在执行某项审计业务时，注册会计师还应当同时遵守会计师事务所制定的审计质量控制程序。

（3）遵守审计准则。注册会计师应当按照审计准则的规定开展审计工作。审计准则作为注册会计师提供的审计服务质量的技术标准，对注册会计师在某一审计领域的责任、所需要达到的目标和核心要求、为达到这一目标所要实施的必要审计程序做出了明确规范。注册会计师应当按照审计准则的规定开展审计工作，以保证审计工作质量、维护社会公众利益，增进社会公众对注册会计师行业的信心。

（4）合理运用职业判断。审计中的职业判断是指注册会计师在审计准则的框架下，运用专业知识和经验在备选方案中做出决策。被审计单位的具体情况千差万别，审计准则不可能针对所有可能遇到的情况做出对应的审计程序。因此，在审计过程中，注册会计师职业判断的运用至关重要。注册会计师在确定审计程序的性质、时间和范围，评价审计证据，得出审计结论和形成审计意见时，都离不开职业判断。离开了职业判断，审计就成为简单机械地执行审计程序的过程。注册会计师在确定拟实施的审计程序时，除需要考虑审计准则中规定的审计程序外，还需要根据职业判断确定为实现审计目标而需要执行的其他

审计程序。

（5）保持职业怀疑态度。职业怀疑态度并不要求注册会计师假设管理层是不诚信的，但是也不能假设管理层的诚信毫无疑问。职业怀疑态度要求注册会计师凭证据“说话”。职业怀疑态度意味着，在进行询问和实施其他审计程序时，注册会计师不能因轻信管理层和治理层的诚信而满足于说服力不够的审计证据。相应地，为得出审计结论，注册会计师不应使用管理层声明替代应当获取的充分、适当的审计证据。

职业怀疑态度要求注册会计师不应将审计中发现的舞弊视为孤立发生的事项。注册会计师还应当考虑：发现的错报是否表明在某一特定领域存在舞弊导致的重大错报风险；如果从不同来源获取的审计证据或获取的不同性质的审计证据不一致，可能表明其中某项或某几项审计证据不可靠，因此注册会计师应当追加必要的审计程序；如果管理层的某项声明与其他审计证据相矛盾，注册会计师应当调查这种情况。必要时，注册会计师应重新考虑管理层做出的其他声明的可靠性；如果在审计过程中识别出异常情况，注册会计师应当做出进一步调查。例如，如果注册会计师在审计过程中识别出的情况使其认为文件记录可能是伪造的或文件记录中的某些条款已发生变动，则应当做出进一步调查，包括直接向第三方询证，或考虑利用专家的工作以评价文件记录的真伪。

1.3 审计证据

审计强调用证据“说话”。收集和评价审计证据是注册会计师得出审计结论、支撑审计意见的基础。注册会计师应当获取充分、适当的审计证据，以得出合理的审计结论，作为形成审计意见的基础。

1.3.1 审计证据的含义

审计证据是指注册会计师为了得出审计结论和形成审计意见而使用的信息。审计证据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。

财务报表依据的会计记录一般包括对初始分录的记录和支持性记录，如支票、电子资金转账记录、发票、合同、总账、明细账、记账凭证和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。上述会计记录是编制财务报表的基础，构成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。

可用作审计证据的其他信息包括：注册会计师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、询证函的回函、分析师的报告、与竞争者的比较数据等；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等；自身编制或获取的可以通过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。

财务报表依据的会计记录中包含的信息和其他信息共同构成了审计证据，两者缺一不可。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接受的低水平，为注册会计师发表审计意见提供合理基础。

1.3.2 审计证据的特性



审计证据的特性

审计证据的特性是注册会计师在获取审计证据的过程中，对各种各样的经济事实和资

料做出正确选择和鉴定的依据。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和适当性。充分性和适当性是审计证据的基本特性。

1. 审计证据的充分性

审计证据的充分性又称足够性，是对审计证据数量的衡量，是指审计证据的数量足以支持注册会计师的审计意见。因此，它是注册会计师为形成审计意见所需审计证据的最低数量要求。

客观公正的审计意见必须建立在有足够数量的审计证据的基础之上，但是这并不是说，审计证据的数据越多越好。数量过少的证据不能证明被审计事项，收集太多的审计证据花费成本太高，每一审计项目对审计证据的需要量以及取得这些证据的途径和方法，应当根据该项目的具体情况来定。

2. 审计证据的适当性

审计证据的适当性是对审计证据质量的衡量，即审计证据在支持各类交易、账户余额、列报（包括披露，下同）的相关认定或发现其中存在错报方面具有相关性和可靠性。相关性和可靠性是审计证据适当性的核心内容，只有相关且可靠的审计证据才是高质量的。

（1）审计证据的相关性。审计证据要有证明力，必须与注册会计师的审计目标相关。例如，注册会计师在审计过程中怀疑被审计单位发出存货却没有给客户开票，需要确认销售是否完整。注册会计师应当从发货单中选取样本，追查与每张发货单相应的销售发票副本，以确定是否每张发货单均已开具发票。如果注册会计师从销售发票副本中选取样本，并追查至与每张发票相应的发货单，由此获得的证据与完整性目标就不相关。

（2）审计证据的可靠性。审计证据的可靠性是指审计证据的可信程度。审计证据的可靠性受其来源和性质的影响，并取决于获取审计证据的具体环境。例如，注册会计师亲自检查存货所获得的证据，就比被审计单位管理层提供给注册会计师的存货数据更可靠；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；以文件、记录形式（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。

1.3.3 审计证据的种类

一般而言，注册会计师获取的审计证据可以按其外形特征分为实物证据、书面证据、口头证据和环境证据四大类。

1. 实物证据

实物证据是指通过实际观察或盘点所取得的、用以确定某些实物资产是否确实存在的证据。实物证据通常是证明存在非常有说服力的证据，但实物资产的存在并不能完全证实被审计单位对其拥有所有权。再者，通过对某些实物资产的清点，虽然可以确定其实物数量，但质量好坏（将影响资产的价值）有时难以判断。因此，对于取得实物证据的账面资产，还应就其所有权归属及其价值情况另行审计。

2. 书面证据

书面证据是注册会计师获取的各种以书面文件为形式的一类证据。它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。在审计过程中，注册会计师往往要大量地获取和利用书面证据，因此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。

书面证据按其来源可分为外部证据和内部证据两大类。

（1）外部证据。外部证据是由被审计单位以外的组织机构或人员编制的书面证据，它一般具有较强的证明力。

外部证据包括由被审计单位以外的机构或人员编制，并由其直接递交注册会计师的外部证据，以及由被审计单位以外的机构或人员编制，但为被审计单位持有并提交注册会计师的书面证据两种。前者不仅由完全独立于被审计单位的外界机构或人员提供，而且未经被审计单位有关职员之手，从而排除了伪造、更改凭证或业务记录的可能性，因而其证明力最强；后者已经被审计单位职员之手，在评价其可靠性时，注册会计师应考虑被涂改或伪造的难易程度及其已被涂改的可能性。当获取的书面证据有被涂改或伪造的痕迹时，注册会计师应予以高度警觉。尽管如此，在一般情况下，外部证据仍是较被审计单位的内部证据更具有证明力的一种书面证据。

此外，在外部证据中，往往还包括注册会计师为证明某个事项而自己动手编制的各种计算表、分析表等。

（2）内部证据。内部证据是由被审计单位内部机构或职员编制和提供的书面证据。它包括被审计单位的会计记录、被审计单位管理当局声明书，以及其他各种由被审计单位编制和提供的有关书面文件。

一般而言，内部证据不如外部证据可靠。但如果内部证据在外部流转，并获得了其他单位或个人的承认（如销货发票、付款支票等），则具有较强的可靠性。即使只在被审计单位内部流转的书面证据，其可靠程度也因被审计单位内部控制的好坏而异。若内部证据（如收料单与发料单）经过了被审计单位不同部门的审核、签章，且所有凭据预先都有连续编号并按序号依次处理，则这些内部证据也具有较强的可靠性；相反，若被审计单位的内部控制不健全，注册会计师就不能过分地信赖其内部自制的书面证据。

3. 口头证据

口头证据是被审计单位职员或其他有关人员对注册会计师的提问进行口头答复所形成的一类证据。一般而言，口头证据本身并不足以证明事情的真相，但注册会计师往往可以通过口头证据发掘出一些重要的线索，从而有利于对某些需审核的情况做进一步的调查，以搜集到更为可靠的证据。在审计过程中，注册会计师应把各种重要的口头证据尽快做成记录，并注明是何人、何时、在何种情况下所做的口头陈述，必要时还应获得被询问者的签名确认。

4. 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。例如被审计单位的内部控制情况、管理人员的素质，以及各种管理条件和管理水平。

环境证据一般不属于基本证据，但它可以帮助注册会计师了解被审计单位及其经济活动所处的环境，是注册会计师进行专业判断所必须掌握的资料。也就是说，环境证据的作用可以支持其他证据。

1.3.4　获取审计证据的程序

获取审计证据的程序，是指对审计事项进行审查和评价而获取审计证据的手段。使用适当的程序可以以较少的审计成本获取高质量的审计证据，提高审计工作效率。否则，不仅不能获取需要的审计证据，浪费了人力、物力，还可能导致错误的审计结论。

注册会计师可以采用检查记录或文件、检查有形资产、观察、询问、函证、重新计算、重新执行、分析程序等程序获取审计证据。

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。

检查记录或文件可提供可靠程度不同的审计证据，审计证据的可靠性取决于记录或文件的来源和性质。外部记录或文件通常被认为比内部记录或文件可靠，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，如土地使用权证、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资产实物进行审查。检查有形资产程序主要适用于存货和现金，也适用于有价证券、应收票据和固定资产等。

检查有形资产可为其存在性提供可靠的审计证据，但不一定能够为权利和义务或计价认定提供可靠的审计证据。检查存货项目前，可先对客户实施的存货盘点进行观察。

3. 观察

观察是指注册会计师查看相关人员正在从事的活动或执行的程序。例如，对客户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，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务信息和非财务信息，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，注册会计师应当根据询问结果考虑修改审计程序或实施追加的审计程序。询问本身不足以发现认定层次存在的重大错报，也不足以测试内部控制运行的有效性，注册会计师还应当实施其他审计程序以获取充分、适当的审计证据。

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。例如，对应收账款余额或银行存款的函证。

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使用的一种重要程序。

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，对记录或文件中数据计算的准确性进行核对。重新计算通常包括计算销售发票和存货的总金额，加总日记账和明细账，检查折旧费用和预付费用的计算，检查应纳税额的计算等。

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，重新独立执行作为被审计单位内部控制组成部分的程序或控制。例如，注册会计师利用被审计单位的银行存款日记账和银行对账单，重新编制银行存款余额调节表，并与被审计单位编制的银行存款余额调节表进行比较。

8. 分析程序

分析程序是指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

做出评价，包括调查识别出的与其他相关信息不一致或与预期数据严重偏离的波动和关系。在实施分析性复核时，可使用比较分析、比率分析、趋势分析和结构分析等方法。

（1）比较分析法称简易比较法，是通过被审计单位某一财务数据或经济指标与既定标准的比较，获取审计证据的一种技术方法。它包括将被审计单位本期实际数与其计划数、预算数或注册会计师估计的结果之间的比较，以及被审计单位本期实际数与同行业平均水平或先进水平的比较等。

（2）比率分析法是通过对被审计单位某一报表项目的数据与另一项目相比所得的比值（财务比率）进行分析，获取审计证据的一种技术方法。

（3）趋势分析法是通过被审计单位连续若干期某一报表项目的变动金额及百分比的计算，分析该项目的增减变动方向和幅度，以获取有关审计证据的一种技术方法。

（4）结构分析法也称结构百分比分析法，是通过将被审计单位某一财务项目换算为占总体的比重，并通过前期与本期、实际与预算的比较来获取审计证据的一种技术方法。

1.4 审计工作底稿

1.4.1 审计工作底稿概述

扫一扫

审计工作底稿概述

1. 审计工作底稿的定义

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。审计工作底稿是审计证据的载体，是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。它形成于审计过程，也反映整个审计过程。

2. 审计工作底稿的内容

审计工作底稿通常包括总体审计策略、具体审计计划、分析表、问题备忘录、重大事项概要、询证函回函、管理层声明书、核对表、有关重大事项的往来信件（包括电子邮件），以及对被审计单位文件记录的摘要或复印件等。此外，审计工作底稿通常还包括业务约定书、管理建议书、项目组内部或项目组与被审计单位举行的会议记录、与其他人员（如其他注册会计师、律师、专家等）的沟通文件及错报汇总表等。

审计工作底稿按其性质和作用一般分为综合类工作底稿、业务类工作底稿和备查类工作底稿。

（1）综合类工作底稿是指注册会计师在审计计划和审计报告阶段，为规划、控制和总结整个审计工作，并发表审计意见所形成的审计工作底稿。该类工作底稿主要包括审计业务约定书、审计计划、审计报告未定稿、审计总结及审计差异调整分录汇总表等综合性审计工作记录。

（2）业务类工作底稿是指注册会计师在审计实施阶段执行具体审计程序所编制和取得的工作底稿。该类工作底稿主要包括注册会计师在执行预备调查、符合性测试和实质性测试等审计程序时所形成的工作底稿。

（3）备查类工作底稿是指注册会计师在审计过程中形成的，对审计工作仅具备查作用的审计工作底稿。该类工作底稿主要包括与审计约定事项有关的重要法律文件、重要会议记录与纪要、重要经济合同与协议、企业营业执照、公司章程原始资料的副本或复印件等。

1.4.2 审计工作底稿要素

审计工作底稿的形成方式主要有两种：一种是直接编制，另一种是获取。编制的审计工作底稿，尤其是业务类工作底稿，通常包括下列全部或部分要素：被审计单位名称、审计项目名称、审计项目时点或期间、审计过程记录、审计结论、审计标识及其说明、索引号及编号、编制人员及日期、复核人员及日期、其他应说明事项。

1. 被审计单位名称

被审计单位名称是会计报表的编报单位。若会计报表编报单位为某一集团的下属公司，则应同时写明下属公司的名称。

2. 审计项目名称

审计项目名称是某一会计报表项目名称或某一审计程序及实施对象的名称，如果具体审计项目是某一分类会计科目，则应同时写明该分类会计科目。

3. 审计项目时点或期间

审计项目时点或期间是某一资产负债类项目的报告时点或某一损益类项目的报告期间。

4. 审计过程记录

审计过程记录是注册会计师的审计轨迹与专业判断的记录。注册会计师应将其实施审计而达到审计目标的过程记录在审计工作底稿中。

在记录审计过程时，应特别注意以下几个方面：特定项目或事项的识别特征，重大事项，针对重大事项如何处理矛盾或不一致的情况等。

5. 审计结论

审计结论是注册会计师实施必要的审计程序后，对某一审计事项所做的专业判断。就控制测试而言，是指注册会计师对被审计单位内部控制制度执行情况的满意程度，以及是否可以信赖；就实质性测试而言，是指注册会计师对某一审计事项的余额或发生额的确认情况。

6. 审计标识及其说明

审计标识是注册会计师为便于表达审计含义而采用的符号。为了便于他人理解，注册会计师应在审计工作底稿中说明各种审计标识所代表的含义，或采用审计标识及其说明表的形式统一说明。审计标识应前后一致。在实务中，注册会计师也可以依据实际情况运用更多的审计标识。

以下是注册会计师在审计工作底稿中列明标识并说明其含义的例子，供参考。

∧：纵加核对。

＜：横加核对。

B：与上年结转数核对一致。

T：与原始凭证核对一致。

G：与总分类账核对一致。

S：与明细账核对一致。

T/B：与试算平衡表核对一致。

C：已发询证函。

C\：已收回询证函。

7. 索引号及编号

注册会计师为整理利用审计工作底稿，将具有同一性质或反映同一具体审计事项的审计工作底稿分别归类，形成相互联系、相互控制的特定编号，即为索引号。编号是在同一索引号下不同审计工作底稿的顺序编号。

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，列示单个固定资产原值及累计折旧的明细表编号，包括房屋建筑物（编号为C1-1-1）、机器设备（编号为C1-1-2）、运输工具（编号为C1-1-3）及其他设备（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. 编制人员和复核人员及日期

通常需要在每张审计工作底稿上注明执行审计工作的人员和复核人员、完成该项审计工作的日期及完成复核的日期。

在实务中，如果若干页的审计工作底稿记录同一性质的具体审计程序或事项，并且编制在同一个索引号中，可以仅在审计工作底稿的第一页记录审计工作的执行人员和复核人员并注明日期。例如，应收账款函证核对表的索引号为L3-1-1/21，相对应的询证函回函共有20份，应收账款询证函回函索引号依次为L3-1-2/21、L3-1-2/21、…、L3-1-21/21，对于这种情况，就可以仅在应收账款函证核对表上记录审计工作的执行人员和复核人员并注明日期。

9. 其他应说明事项

注册会计师根据其专业判断，认为应在审计工作底稿中予以记录的其他相关事项。

1.4.3　审计工作底稿的编制与复核

1. 审计工作底稿的基本要求

审计工作底稿的形成方式有编制与获取两种，对审计工作底稿的基本要求亦应从这两方面来认识。

（1）编制审计工作底稿的要求。注册会计师在编制审计工作底稿时，应做到内容完整、格式规范、标识一致、记录清晰、结论明确，以便使未曾接触该项审计工作的有经验的专业人士清楚地了解到：①按照审计准则的规定实施的审计程序的性质、时间和范围；②实施审计程序的结果和获取的审计证据；③就重大事项得出的结论。从而使上述人员能够理解和接受审计工作底稿的内容。

（2）获取审计工作底稿的要求。注册会计师可直接从被审计单位或其他有关单位取得审计工作底稿，也可以要求被审计单位有关人员代为编制有关会计账项的明细分类或汇总底稿，甚至可以要求被审计单位就有关事项提供陈述书或声明。对于上述审计资料，注册会计师必须做到：①注明资料来源；②实施必要的审计核对程序；③形成相应的审计记录并签名。

2. 审计工作底稿的复核

（1）项目组成员实施的复核。复核人员需要确定工作底稿是否能够充分支持审计发现、审计结论以及审计建议，具体需要确定如下内容：①审计工作是否已按照法律法规、相关职业道德要求和审计准则的规定执行；②重大事项是否已提请进一步考虑；③相关事项是否已进行适当咨询，由此形成的结论是否得到记录和执行；④是否需要修改已执行审计工作的性质、时间安排和范围；⑤已执行的审计工作是否支持形成的结论，并已得到适当记录；⑥获取的审计证据是否充分、适当，足以支持审计结论；⑦审计程序的目标是否已经实现。

为了监督审计业务的进程，并考虑助理人员是否具备足够的专业技能和胜任能力执行分派的审计工

作，了解审计指令及按照总体审计策略和具体审计计划执行工作，有必要对执行业务的助理人员进行适当的督导和复核。

复核人员应当知悉并解决重大的会计和审计问题，考虑其重要程度并适当修改总体审计策略和具体审计计划。此外，项目组成员与客户的专业判断分歧应当得到解决，必要时应当考虑寻求恰当的咨询。

复核工作应当由至少具备同等专业胜任能力的人员完成，复核时应考虑是否已按照具体审计计划执行审计工作，审计工作和结论是否予以充分记录，所有重大事项是否已得到解决或在审计结论中予以反映，审计程序的目标是否已实现，审计结论是否与审计工作的结果一致并支持审计意见。

复核范围因审计规模、审计复杂程度以及工作安排的不同而存在显著差异。有时由高级复核人员的助理人员复核低层次助理人员执行的工作，有时由项目经理完成，并最终由项目合伙人复核。如上所述，对工作底稿实施的复核必须留下证据，一般由复核人员在相关审计工作底稿上签名并署明日期。

（2）项目质量控制复核。《中国注册会计师审计准则第 1121 号——对财务报表审计实施的质量控制》指出，项目质量控制复核是指在审计报告日或审计报告日之前，项目质量控制复核人员对项目组作出的重大判断和编制审计报告时得出的结论进行客观评价的过程。

项目合伙人有责任采取以下措施：①确定会计师事务所已委派项目质量控制复核人员；②与项目质量控制复核人员讨论审计过程中遇到的重大事项，包括在项目质量控制复核过程中识别的重大事项；③只有完成了项目质量控制复核，才能出具审计报告。

项目质量控制复核应当包括客观评价下列事项：①项目组做出的重大判断；②在编制审计报告时得出的结论。

会计师事务所采用制衡制度，以确保委派独立的、有经验的审计人员作为其所熟悉行业的项目质量控制复核人员。复核范围取决于审计项目的复杂程度以及未能根据具体情况出具审计报告的风险。

1.4.4 审计工作底稿的归档

审计工作底稿形成后，注册会计师应按照一定的标准予以归档，形成审计档案。

1. 归档期限

注册会计师应当按照会计师事务所质量控制政策和程序的规定，及时将审计工作底稿归整为最终审计档案。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日后 60 天内。

2. 审计档案的分类

根据具体实务中审计档案的使用时间，可以将审计档案分为永久性档案和当期档案。

（1）永久性档案。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。例如，被审计单位的组织结构、批准证书、营业执照、章程、重要资产的所有权或使用权的证明文件复印件等。若永久性档案中的某些内容已发生变化，注册会计师应当及时予以更新。为保持资料的完整性以便满足日后查阅历史资料的需要，永久性档案中被替换下的资料一般也需保留。例如，被审计单位因增加注册资本而变更了营业执照等法律文件，被替换的旧营业执照等文件。可以汇总在一起，与其他有效的资料分开，作为单独部分归整在永久性档案中。

（2）当期档案。当期档案是指那些记录内容经常变化，主要供当期和下期审计使用的审计档案。例如，总体审计策略和具体审计计划。

3. 审计档案的保存期限

会计师事务所应当制定审计档案保管制度，对审计档案妥善管理，以保证审计档案的安全、完整。

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 10 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 10 年。

在完成最终审计档案的归整工作后，注册会计师不得在规定的保存期限届满前删除或废弃审计工作底稿。

1.5 审计抽样

1.5.1 审计抽样的由来

20 世纪以来，企业规模的迅速扩大使注册会计师对被审计单位审计期间的全部交易进行逐笔审查不再现实，因此产生了在选择性测试的基础上进行审计的需要。另外，企业内部控制的建立和完善，以及概率论和数理统计的发展使抽样在审计中的应用成为可能。由此，审计逐步由详细审计发展到抽样审计。

按照产生和发展过程，审计抽样可分为非统计抽样和统计抽样。统计抽样是指运用概率论原理，遵循随机的原则，从被审查总体中抽取样本进行审查，再根据样本审查结果推断总体特征的一种审计方法。它具备两个特征，即随机选取样本且运用概率论评价样本结果。不同时具备这两个特征的抽样为非统计抽样。

统计抽样包括属性抽样和变量抽样。所谓属性抽样是一种对总体中某一事件发生率得出结论的统计方法。它最常见的用途是测试某一设定控制的偏差率，以支持注册会计师评估的控制测试有效性。所谓变量抽样是一种对总体金额得出结论的统计抽样方法。变量抽样在审计中的主要用途是进行实质性细节测试，以确定记录金额是否合理。一般而言，属性抽样得出的结论与总体发生率有关，而变量抽样得出的结论与总体的金额有关。非统计抽样可以分为任意抽样和判断抽样。

1.5.2 审计抽样的基本步骤

注册会计师在控制测试和实质性细节测试中使用审计抽样方法，要分为三个阶段进行。

1. 设计样本

（1）确定测试目标。审计抽样必须紧紧围绕审计测试的目标展开，测试目标不同，所采用的审计抽样方法也不同。一般而言，控制测试是为了获取关于某项控制的设计或运行是否有效的证据，而实质性细节测试的目的是确定某类交易或账户余额的金额是否正确，以提供与存在的错报有关的证据。

（2）定义总体与抽样单元。总体代表了注册会计师希望对其做出结论的数据集合。为此，在实施抽样之前，注册会计师必须仔细定义总体，确定抽样总体的范围。总体可以包括构成某类交易或账户余额的所有项目，也可以只包括某类交易或账户余额中的部分项目。例如，如果应收账款中没有个别重大项目，注册会计师直接对应收账款账面余额进行抽样，则总体包括构成应收账款期末余额的所有项目。如果注册会计师已使用选取特定项目的方法将应收账款中的个别重大项目挑选出来进行单独测试，只对剩余的应收账款余额进行抽样，则总体只包括构成应收账款期末余额的部分项目。

抽样单元是总体中的个体项目，注册会计师在定义总体时通常都会指明适当的抽样单元。在控制测试中，抽样单元通常是能够提供控制运行证据的资料；而在实质性细节测试中，抽样单元可能是一个账

户余额、一笔交易或交易中的一项记录，甚至为某个货币单位。

（3）定义误差构成条件。如果注册会计师事先没有准确定义构成误差的条件，则执行审计程序时就没有识别误差的标准。

在控制测试中，误差是指控制偏差。注册会计师应仔细定义所要测试的控制及可能出现偏差的情况。例如，设定的控制要求每笔支付都应附有发票、收据、验收报告和订货单等证明文件，且均盖上“已付”戳记。注册会计师认为盖上“已付”戳记的发票和验收报告足以显示控制的适当运行。在这种情况下，误差可能被定义为缺乏盖有“已付”戳记的发票和验收报告等证明文件的款项支付。

在实质性细节测试中，误差是指错报，注册会计师应根据审计目标，确定什么构成错报。例如，在对应收账款存在性的实质性细节测试中（如函证），客户在函证日之前支付、被审计单位在函证日之后不久收到的款项不构成错报，当然也不能定义为误差。此外，注册会计师还应将被审计单位自己发现并已在适当期间予以更正的错报排除在外。

（4）确定样本规模。样本规模是指从总体中选取样本项目的数量。在审计抽样中，如果样本规模过小，就不能反映总体的特征，注册会计师就无法获取充分的审计证据，其审计结论的可靠性就会大打折扣，甚至可能得出错误的审计结论；相反，如果样本规模过大，则会增加审计工作量，造成不必要的时间和人力的浪费，降低审计效率，失去审计抽样的意义。注册会计师确定样本规模受到多种因素的影响，且在控制测试和实质性细节测试中的影响因素有所不同。

① 可接受的抽样风险。在实施控制测试时，抽样风险中的信赖过度风险会影响审计效果。注册会计师可接受的信赖过度风险与样本规模反向变动。注册会计师愿意接受的信赖过度风险越低，样本规模越大，反之，则越小。在非统计抽样中，注册会计师不需要量化该风险，而是将其评估为高、中、低水平；但在统计抽样中，注册会计师需赋予风险具体的数值，通常是指 5%～10%的信赖过度风险。

② 可容忍误差。可容忍误差是指注册会计师能够容忍的最大误差。在其他因素既定的条件下，可容忍误差越大，所需的样本规模越小。

在控制测试中，可容忍误差指的是可容忍偏差率。可容忍偏差率是指注册会计师在不改变其计划评估的控制有效性，从而不改变其计划评估的重大错报风险水平的前提下，愿意接受的对于设定控制的最大偏差率。可容忍偏差率与样本规模反向变动。在实务中，注册会计师通常认为，当可容忍偏差率为 3%～7%时，控制有效性的估计水平较高；可容忍偏差率最高为 20%，可容忍偏差率超过 20%时，由于估计控制运行无效，注册会计师不需要进行控制测试。

在实质性细节测试中可容忍误差是指可容忍错报，其与注册会计师计划的重要性水平有关。某账户的可容忍错报实际上是该账户的重要性水平。重要性水平越高，所需样本规模越小。

③ 预计总体误差。预计总体误差即注册会计师预期在审计过程中发现的误差。在控制测试中，预计总体误差是指预计总体偏差率。预计总体偏差率和样本规模是同向变动关系。当预计总体偏差率接近可容忍偏差率时，需要从样本中得到更精确的信息。因此，在既定的可容忍偏差率下，当预计总体偏率增加时，注册会计师选取样本的规模增大，与实质性细节测试中的预计总体错报金额类似。

2. 选取样本和实施审计程序

（1）选取样本。选取样本是指从总体中选取样本项目，分为概率选样和非概率选样。概率选样中，每个总体项目被选取的概率都是已知的，且具体选样是随机的。非概率选样中，注册会计师运用职业判断，而不是概率的方法来选取样本项目。运用统计抽样必须是概率样本，同时要运用适当的统计评价方法结合样本结论计算抽样风险。运用非统计抽样时，注册会计师可以使用概率选样方法，也可以使用非概率选样方法。

需要注意的是，不管是使用统计抽样还是非统计抽样方法，所有的审计抽样均要求注册会计师选取

的样本对总体来讲具有代表性。否则，就无法根据样本结果推断总体。

非概率选样方法有整群选样、随意选样、判断选样等，在这里不做详细介绍。概率选样主要有随机选样、系统选样和概率规模比率（PPS）选样。

① 随机选样，是指对审计总体的所有项目，按随机规则选取样本的一种选样方法。运用随机选样需以总体的每个项目都有不同的编号为前提。采用随机选样，审计对象总体中的每个项目均有被抽出的可能，且每个项目被抽出的概率相同。随机选样通常运用随机数表（表 1-1）或计算机生成的随机数来进行。

表 1-1　随机数表（部分列示）

序号	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	32044	69037	29655	92114	81034	40582	01584	77184	85762	46505
2	23821	96070	82592	81642	08971	07411	09037	81530	56195	98425
3	82383	94987	66441	28677	95961	78346	37916	09416	42438	48432
4	68310	21792	71635	86089	38157	95620	96718	79554	50209	17705
5	94856	76940	22165	01414	01413	37231	05509	37489	56459	52983
6	95000	61958	83430	98250	70030	05436	74814	45978	09277	13827
7	20764	64638	11359	32556	89822	02713	81293	52970	25080	33555
8	71401	17964	50940	95753	34905	93566	36318	79530	51105	26952
9	38464	75707	16750	61371	01523	69205	32122	03436	14489	02086
10	59442	59247	74955	82835	98378	83513	47870	20795	01352	89906

首先对总体项目进行编号，建立总体中的项目与表中数字的一一对应关系。一般情况下，编号可利用总体项目中原有的某些编号，如凭证号、支票号、发票号等。也可以临时编号，临时编号的位数应视总体容量的有效数字而定。

其次确定连续选取随机数的方法，即从随机数表中选择一个随机起点和一个选号路线，随机起点和选号路线可以任意选择，但一经选定就不得改变。从随机数表中任选一行或任意一栏开始，按照一定的方向（上下左右均可）依次查找，符合总体项目编号要求的数字，即为选中的号码，与此号码相对应的总体项目即为选取的样本项目，一直到选足所需的样本量为止。

随机选样不仅使总体中每个抽样单元被选取的概率相等，而且使相同数量的抽样单元组成的每种组合被选取的概率相等，还能够计量实际样本被选取的概率，这种方法尤其适用于统计抽样。

② 系统选样，也叫等距选样，是指按照相同的间隔从审计对象总体中等距离地选取样本的一种选样方法。

采用系统选样，首先要计算选样间距，确定选样起点，再根据间距顺序地选取样本。选样间距的计算公式如下。

选样间距＝总体规模÷样本规模

例如，如果销售发票的总体范围是 652～3151，设定的样本量是 125，那么选样间距为 20［（3152－652）÷125］。注册会计师需从 0～19 中选取一个随机数作为抽样起点。假定随机数码 9 为抽样起点，那么第 661（652＋9）号作为第一个样本项目，其余 124 个项目是第 681（661＋20），第 701（681＋20）……以此类推，直至第 3141 号。

系统选样方法简便易行，不需要对总体中的项目预先编号，注册会计师只要简单数出每一个间距即可。但要求总体必须是随机排列的，否则会影响样本的代表性。这种方法适用于总体特征随机分布、总体容量较大的项目。

③ 概率规模比率选样。在审计中，经常会出现选择样本时侧重于选取记录金额较大的总体项目的情况。此时，可以使用分层选样，也可以使用概率规模比率选样。概率规模比率选样使用属性抽样来评价。

概率规模比率选样是一种运用属性抽样原理对货币金额而不是对发生率得出结论的统计抽样方法，也叫金额加权抽样、货币单位抽样或累计货币金额抽样。使用该方法时，总体中的每个货币单位被选中的机会相同，所以总体中某一项目被选中的概率等于该项目金额与总体金额的比率。项目金额越大，被选中的概率越大。

（2）对样本实施审计程序。注册会计师应当针对选取的每个样本项目，实施适合于具体审计目标的审计程序。对选取的样本项目实施审计程序旨在发现并记录样本中存在的误差。

如果选取的项目不适合实施审计程序，注册会计师通常使用替代项目。例如，注册会计师在测试付款是否得到授权时选取的付款单据中可能包括一个空白的付款单。如果注册会计师确信该空白付款单是合理的且不构成误差，可以适当选择一个替代项目进行检查。

如果因凭证缺失等原因导致注册会计师无法对所选取的项目实施已设计的审计程序，且不能针对该项目实施适当的替代审计程序，注册会计师通常考虑将该项目视作误差。

注册会计师通常对每一样本项目实施适合于特定审计目标的审计程序。有时注册会计师可能无法对选取的抽样单元实施计划的审计程序（如由于原始单据丢失等原因）。注册会计师对未检查项目的处理取决于未检查项目对评价样本结果的影响。如果注册会计师对样本结果的评价不会因未检查项目可能存在错报而改变，就不需要对这些项目进行检查。如果未检查项目可能存在的错报会导致该类交易或账户余额存在重大错报，注册会计师就要考虑实施替代程序，为形成结论提供充分的证据。例如，对应收账款的积极式函证没有收到回函时，注册会计师必须审查期后收款的情况，以证实应收账款的余额。注册会计师也要考虑无法对这些项目实施检查的原因是否会影响计划的重大错报风险评估水平或对舞弊风险的评估。如果注册会计师无法或者没有执行替代审计程序，则应将该项目视为一项误差。

3. 评价样本结果

（1）分析样本误差。注册会计师应当考虑样本的结果、已识别的所有误差的性质和原因，以及其对具体审计目标和审计其他方面可能产生的影响。

无论是统计抽样还是非统计抽样，对样本结果的定性评估和定量评估一样重要。即使样本的统计评价结果在可接受的范围内，注册会计师也应对样本中的所有误差（包括控制测试中的控制偏差和实质性细节测试中的金额错报）进行定性分析。

（2）推断总体误差。在实施控制测试时，由于样本的误差率就是整个总体的推断误差率，注册会计师无须推断总体误差率。

在控制测试中，注册会计师将样本中发现的偏差数量除以样本规模，就可计算出样本偏差率。无论是使用统计抽样还是非统计抽样方法，样本偏差率都是注册会计师对总体偏差率的最佳估计，但注册会计师必须考虑抽样风险。

当进行实质性细节测试时，注册会计师应当根据样本中发现的误差金额推断总体误差金额，并考虑推断误差对特定审计目标及审计其他方面的影响。

（3）得出总体结论。审计抽样的最终目的不在于抽取和审查样本，而是希望通过审查样本，根据样本特征推断总体特征，从而形成针对总体的审计结论。注册会计师将推断的总体误差与预先确定的可容

忍误差相比较，并考虑抽样风险。

在控制测试中，若采用统计抽样，则注册会计师通常使用表格或计算机程序计算抽样风险。经量化的抽样风险被称为抽样风险允许限度，它代表抽样风险对样本评价结果的影响，用百分数表示。其与总体偏差率之和即为估计的总体偏差率上限。如果估计的总体偏差率上限低于可容忍偏差率，则总体可以接受。这时注册会计师对总体做出结论，样本结果支持计划评估的控制有效性，从而支持计划的重大错报风险评估水平。

如果估计的总体偏差率上限大于或等于可容忍偏差率，则总体不能接受。这时注册会计师对总体做出结论，样本结果不支持计划评估的控制有效性，从而不支持计划的重大错报风险评估水平。注册会计师应当修正重大错报风险评估水平，并增加实质性程序的数量。注册会计师也可以对影响重大错报风险评估水平的其他控制进行测试，以支持计划的重大错报风险评估水平。

如果估计的总体偏差率上限低于但接近可容忍偏差率，注册会计师应当结合其他审计程序的结果，考虑是否接受总体，并考虑是否需要扩大测试范围，以进一步证实计划评估的控制有效性和重大错报风险水平。

在实质性细节测试中，注册会计师首先必须根据样本中发现的实际错报要求被审计单位调整账面记录金额。将被审计单位已更正的错报从推断的总体错报金额中减掉后，注册会计师应将调整后的推断总体错报与该类交易或账户余额的可容忍错报相比较，但必须考虑抽样风险。将计算的总体错报上限与可容忍错报比较。计算的总体错报上限等于推断的总体错报（调整后）与抽样风险允许限度之和。

如果计算的总体错报上限低于可容忍错报，则总体可以接受。这时注册会计师对总体做出结论，所测试的交易或账户余额不存在重大错报。

如果计算的总体错报上限大于或等于可容忍错报，则总体不能接受。这时注册会计师对总体做出结论，所测试的交易或账户余额存在重大错报。在评价财务报表整体是否存在重大错报时，注册会计师应将该类交易或账户余额的错报与其他审计证据一起考虑。通常注册会计师会建议被审计单位对错报进行调查，且在必要时调整账面记录。

1.6　审计差异调整

1.6.1　审计差异调整与调整分录

1. 审计差异调整

审计差异调整是对注册会计师在审计过程中发现的重要或重大审计差异进行的调整。审计差异调整事项在审计工作底稿中通常都以会计分录的形式反映，且汇总为审计差异调整表一并反映。审计差异调整表是注册会计师编制试算平衡表和代编经审计的会计报表的重要基础。

审计差异是指注册会计师在审计中发现的被审计财务报表中存在的错报。被审计财务报表中存在错报是不符合会计信息质量要求的，并有碍于会计基本目标的实现。产生错报的责任在于被审计单位的管理层和治理层。注册会计师的责任是按照中国注册会计师审计准则的规定执行审计工作，以对被审计财务报表是否不存在重大错报获取合理保证，但“在任何情况下，注册会计师都应当要求管理层就已识别

的错报调整财务报表”（《中国注册会计师审计准则第 1221 号——重要性》）。可以说，识别错报和调整错报贯穿报表审计的始终，分析产生错报的原因、途径及调整错报的原则有利于注册会计师做好报表审计工作。

对于注册会计师通过审计工作识别的错报，在完成审计工作阶段，审计项目经理应根据审计重要性原则予以初步确定并汇总，并建议被审计单位进行调整，使经审计的会计报表所载信息能够真实反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。这一对审计差异内容的“初步确定并汇总”直至形成“经审计的会计报表”的过程，主要是通过编制审计差异调整表和试算平衡表完成的。

2. 审计调整分录

审计调整分录由注册会计师编制，注册会计师把被审计单位提交的财务报表当作未结账对待，根据审计中发现的问题，建议被审计单位调整会计报表，调整的科目一般使用报表的项目名称，而不是账户名称。例如，对原材料的调整要通过“存货”这个项目，坏账准备的调整通过“应收账款”；对于以前年度发生的损益调整事项，注册会计师直接将其对会计报表的影响记入“年初未分配利润”（也可用“利润分配—未分配利润”或“未分配利润”科目）。

3. 会计调整分录

会计调整分录由被审计单位编制，由于会计调整主要是针对上年的会计问题调整，而上年账簿已结账，不可能再增加相关记录，只能在下年度账簿中调整，但调整时不能直接利用注册会计师的建议调整分录（注册会计师建议调整的分录是调整上年度的会计报表的），这样做可能影响下年度账簿的恰当反映。由于涉及资产负债表的科目具有“到某日止的资产、负债和所有者权益的累计”的特性，如果以前年度少计（多计）资产、负债和所有者权益，就可直接在下年度账中记录增加（减少）业务，不影响下年度账簿的恰当反映，因为经过调整后该项目已在账目中恰当反映了，但涉及利润表的科目具有记录某个期间的收入、费用等的特性，如果直接记录到下年度账簿中，就会影响下年度账簿的恰当反映，因此专门使用“以前年度损益调整”科目来调整。凡涉及调整上年度利润表的项目（收入、费用等科目）就用“以前年度损益调整”科目代替。

1.6.2 审计调整分录的编制

1. 审计调整分录编制的一般步骤

在审计测试中，一般要求做审计调整分录的编制，所调整的对象直接针对存在错报的会计报表项目，也就是错报所造成的最后结果，其调整分录如同对会计错账的调整，审计调整分录不受会计规范的约束（不针对经济业务的处理过程），一般通过分析的方法确定分录的借贷双方，发现多计什么，就相应地减少什么，相反少计就增加，如果分析的分录借贷不平衡，那肯定有该错弊对财务状况或经营成果的影响没有分析出来。这时候，最机械的调整办法是：

第一步，将被审计单位对该业务的错误会计处理的分录列出。

第二步，根据准则规定列出正确处理该业务的会计分录。

第三步，比较第一、第二这两个分录，对相同科目相同方向的就不考虑了，剩下的就可看到哪些科目多计了或少计了，就可分析出调整分录了。

2. 审计调整分录的编制举例

（1）“少补”。“少补”是针对被审计单位的漏报项目进行补充调整的方法。

［例 1-1］　A 注册会计师在审计过程中发现被审计单位有一笔购原材料欠款 200 万元未入账。

解析　调表的科目使用报表的项目名称作为审计调整分录的科目，在实务中，因为一个会计报表项目通常有多笔错报，为了清晰辨别，一般都需要在工作底稿中列出明细科目。所以，审计调整分录如下。

借：存货—原材料　　2 000 000

　贷：应付账款　　2 000 000

（2）“多抵”。“多抵”与“少补”的情况相反，是针对多报或虚构的项目通过借贷相抵进行调整的方法。

［例 1-2］　注册会计师实施函证程序发现，被审计单位记录的向某单位收取的应收销货款 100 万元并不存在。

解析　这是一笔虚构的销售业务，可以先把被审计单位的会计处理列出来，然后反向借贷冲抵。

①被审计单位所列分录如下。

借：应收账款　　1 000 000

　贷：主营业务收入　　1 000 000

②审计调整分录如下。

借：营业收入——主营业务收入　　1 000 000

　贷：应收账款　　1 000 000

（3）“多抵少补”。这种情况被审计单位存在的错报不是简单的虚增或隐瞒，需要注册会计师通过正误的对比，冲抵掉多计的项目和金额，“补”上少计的项目和金额。

［例 1-3］　注册会计师审计时发现，被审计单位将一笔广告费 50 万元计入了管理费用。

解析

①列出被审计单位的分录。

借：管理费用　　500 000

　贷：银行存款　　500 000

②列出正确的分录。

借：销售费用　　500 000

　贷：银行存款　　500 000

通过以上调整看出，被审计单位多计管理费用 500 000 元，少计销售费用 500 000 元，通过“多抵少补”得到审计调整分录。

借：销售费用　　500 000

　贷：管理费用　　500 000

复 习 题

1. 如何理解审计的定义？

2. 注册会计师 L 是 H 公司 2022 年度会计报表审计的外勤审计负责人，在复核助理人员形成的工作底稿时，发现助理人员把向客户索要的客户应收账款账龄分析表直接当作审计工作底稿，李浩应当指导助理人员如何形成这张审计工作底稿？这张审计工作底稿应该具有哪些基本结构？

3. L 注册会计师在对 F 公司 2022 年度会计报表进行审计时收集到以下 6 组审计证据。

（1）收料单与购货发票。

（2）销货发票副本与产品出库单。

（3）领料单与材料成本计算表。

（4）工资计算单与工资发放单。

（5）存货盘点表与存货监盘记录。

（6）银行询证函回函与银行对账单。

要求：请分别说明每组审计证据中哪项审计证据较为可靠，并简要说明理由。

4.×银行拟申请公开发行股票，委托 ABC 会计师事务所审计其 2020 年度、2021 年度和 2022 年度财务报表，双方于 2022 年底签订审计业务约定书。

假定 ABC 会计师事务所及其审计小组成员与×银行存在以下情况。

（1）ABC 会计师事务所与×银行签订的审计业务约定书约定：审计费用为 1 500 000 元，×银行在 ABC 会计师事务所提交审计报告时支付 50%的审计费用，剩余 50%视股票能否发行上市决定是否支付。

（2）2021 年 7 月，ABC 会计师事务所按照正常借款程序和条件，向×银行以抵押贷款的方式借款 10 000 000 元，用于购置办公用房。

（3）ABC 会计师事务所的合伙人 A 注册会计师目前担任×银行的独立董事。

（4）审计小组负责人 B 注册会计师 2018 年曾担任×银行的审计部经理。

（5）审计小组成员 C 注册会计师自 2020 年以来一直协助×银行编制财务报表。

（6）审计小组成员 D 注册会计师的妻子自 2019 年度起一直担任×银行的统计员。

要求：请分别就上述 6 种情况，判断 ABC 会计师事务所或相关注册会计师的独立性是否受到损害，并简要说明理由。

第2章
计划审计工作



- 2.1 审计工作流程
- 2.2 初步业务活动
- 2.3 总体审计策略和具体审计计划
- 2.4 审计重要性

知识目标

了解审计工作流程；了解初步业务活动的内容；明确审计业务约定书的内容及签订；掌握审计计划编制的内容；领会总体审计策略和具体审计计划的内容及编制；理解审计的重要性。

能力目标

能够独立签订审计业务约定书；具备编制审计计划的基本能力；能够确定审计重要性水平。

案例引导

2022 年 1 月 5 日，诚信会计师事务所 CPA 张凡（化名）（系事务所合伙人之一，业务专长是工业企业审计）接到好友李杰（化名）电话，称有朋友开办的华东高科技公司（以下简称东华公司，系私营企业，主营计算机软件开发，兼营计算机硬件、配件等）2021 年度会计报表拟委托会计师事务所审计，正在寻找适合的会计师事务所。李杰希望张凡能够承接这项审计工作，张凡非常高兴地答应了，通过电话与该公司形成业务约定。张凡考虑到此项业务的复杂性和特殊性，除按正常标准收取审计费用外，另在业务约定中提出增加 2 万元赶工费。张凡于 2022 年 2 月 6 日亲自带领审计小组进驻华东公司实施报表审计。2 月 12 日张凡带领的审计小组结束了审计工作，于 2 月 15 日按华东公司要求提交了审计报告。由于华东公司有一处对会计报表有重大影响的会计核算和采用的会计准则与会计制度不相符，张凡要求华东公司做调整，但遭到公司拒绝，张凡于是出具了保留意见的审计报告。华东公司以审计报告意见为保留意见为由，拒绝支付审计费用和赶工费用。张凡力争，华东公司认为双方没有业务合同，且张凡还收取审计附加费，违反了有关行业规定，坚持拒绝付款。

【思考讨论】

（1）为什么张凡带领审计小组结束审计工作后，客户会拒绝付款呢？

（2）张凡究竟错在什么地方？

凡事预则立，不预则废，审计工作也不例外。计划审计工作对于注册会计师顺利完成审计计划工作和控制审计风险具有非常重要的意义。在计划审计工作时，注册会计师需要进行初步业务活动、制定总体审计策略和具体审计计划。在此过程中，需要做出很多关键决策，包括确定可接受的审计风险水平和重要性、配置项目人员等。

2.1 审计工作流程

风险导向审计模式要求注册会计师在审计过程中，以重大错报风险的识别、评估和应对为工作主线。相应地，审计工作流程大致可分为五个阶段：接受业务委托，计划审计工作，实施风险评估程序，实施进一步审计程序（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。

2.1.1 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。

注册会计师需要在本期审计业务开始时根据《会计师事务所质量控制准则第 5101 号——业务质量控制》和《中国注册会计师审计准则第 1121 号——对财务报表审计实施的质量控制》的要求，针对保持客户关系和承接具体审计业务实施相应的质量控制程序，特别是评价客户诚信度，并根据中国注册会计师职业道德规范的要求，评价是否具备独立性和专业胜任能力。

只有在确认符合专业胜任能力、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业务特征时，注册会计师才能将其作为审计业务予以承接。如果审计业务的工作范围受到重大限制，或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：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。

2.1.2 计划审计工作

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，无法将审计风险降至可接受的低水平，影响审计目标的实现，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，使审计业务以得到有效的执行。

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，贯穿整个审计业务的始终。

2.1.3 实施风险评估程序

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。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。风险评估程序是必要程序，了解被审计单位及其环境，能为注册会计师在许多关键环节做出职业判断提供重要基础。

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（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。

2.1.4 实施进一步审计程序

注册会计师实施风险评估程序本身并不足以为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。进一步审计程序相对风险评估程序而言，是指注册会计师针对评估的各类交易、账户余额、列报（包括披露，下同）认定层次重大错报风险实施的审计程序，包括控制测试（必要时或决定测试时）和实质性程序。控制测试是指用于评价内部控制在防止或发现并纠正认定层次重大错报方面的运行有效性的审计程序。实质性程序是指用于发现认定层次重大错报的审计程序，包括对各类交易、账户余额和披露的细节测试及实质性分析程序。

需要说明的是，尽管在应对评估的认定层次重大错报风险时，拟实施的进一步审计程序的性质、时间和范围都应当确保其具有针对性，但其中进一步审计程序的性质是最重要的。例如，注册会计师评估的重大错报风险越高，实施进一步审计程序的范围通常越大；但是只有首先确保进一步审计程序的性质与特定风险相关，扩大审计程序的范围才是有效的。

2.1.5 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；编制审计报告等。

2.2 初步业务活动

2.2.1 初步业务活动的目的和内容

1. 初步业务活动的目的

注册会计师在计划审计工作前，需要开展初步业务活动，实现三个主要目标：第一，具备执行业务所需要的独立性和能力；第二，不存在因管理层诚信问题而可能影响注册会计师保持该项业务意愿的事项；第三，与被审计单位之间不存在对业务约定条款的误解。

2. 初步业务活动的内容

注册会计师在本期审计业务开始时应当开展下列初步业务活动：一是针对保持客户关系和承接具体审计业务实施相应的质量控制程序；二是评价遵守相关职业道德要求的情况；三是就审计业务约定条款达成一致意见。

针对保持客户关系和承接具体审计业务实施质量控制程序，并且根据实施相应程序的结果做出适当的决策是注册会计师控制审计风险的重要环节。

评价遵守相关职业道德要求的情况也是一项非常重要的初步业务活动。质量控制准则含有包括独立性在内的有关职业道德要求，注册会计师应当按照其规定执行。虽然保持客户关系及承接具体审计业务和评价职业道德的工作贯穿审计业务的全过程，但是这两项活动需要安排在其他审计工作之前，以确保注册会计师已

具备执行业务所需要的独立性和专业胜任能力，且不存在因管理层诚信问题而影响注册会计师保持该业务意愿等情况。在连续审计的业务中，这些初步业务活动通常是在上期审计工作结束后不久或将要结束时就已开始了。

在做出接受或保持客户关系及具体审计业务的决策后，注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1111 号——就审计业务约定条款达成一致意见》的规定，在审计业务开始前，与被审计单位就审计业务约定条款达成一致意见，签订或修改审计业务约定书，以避免双方对审计业务的理解产生分歧。

在实务中通常通过编制初步业务活动程序表（表 2-1）完成以上工作。

表 2-1　初步业务活动程序表

被审计单位：_____	索引号：_____
项目：_____	财务报表截止日/期间：_____
编制：_____	复核：_____
日期：_____	日期：_____

初步业务活动目标：

确定是否接受业务委托；如接受业务委托，则确保在计划审计工作时满足下列要求。

（1）注册会计师已具备执行业务所需要的独立性和专业胜任能力。

（2）不存在因管理层诚信问题而影响注册会计师承接或保持该项业务意愿的情况。

（3）与被审计单位不存在对业务约定条款的误解

初步业务活动程序	索引号	执行人
1. 如果首次接受审计委托，实施下列程序 （1）与被审计单位相关人员面谈，讨论下列事项。 ①审计的目标。 ②审计报告的用途。 ③管理层对财务报表的责任。 ④审计范围。 ⑤执行审计工作的安排，包括出具审计报告的时间要求。 ⑥审计报告格式和对审计结果的其他沟通形式。 ⑦管理层提供必要的工作条件和协助。 ⑧注册会计师不受限制地接触任何与审计有关的记录、文件和所需要的其他信息。 ⑨利用被审计单位专家或内部审计人员工作的程度（必要时）。 ⑩审计收费。 （2）初步了解被审计单位及其环境，并予以记录。 （3）征得被审计单位书面同意后，与前任注册会计师沟通		
2. 如果是连续审计，实施下列程序 （1）了解审计的目标、审计报告的用途、审计范围和时间安排等。 （2）查阅以前年度审计工作底稿，重点关注非标准审计报告涉及的说明事项、管理建议书的具体内容、重大事项概要等。 （3）初步了解被审计单位及其环境发生的重大变化，并予以记录。 （4）考虑是否需要修改业务约定条款，以及是否需要提醒被审计单位注意现有的业务约定条款		
3. 评价是否具备执行该项审计业务所需要的独立性和专业胜任能力		
4. 完成业务承接评价表或业务保持评价表		
5. 签订审计业务约定书（适用于首次接受业务委托，以及连续审计中修改长期审计业务约定书条款的情况）		

2.2.2 签订审计业务约定书

审计业务约定书是指会计师事务所与被审计单位签订的，用以记录和确认审计业务的委托与受托关系、审计目标和范围、双方的责任及报告的格式等事项的书面协议。会计师事务所承接任何审计业务，都应与被审计单位签订审计业务约定书。

1. 审计业务约定书的基本内容

审计业务约定书的具体内容和格式可能因被审计单位的不同而不同，但应当包括以下主要内容。

（1）财务报表审计目标与范围。

（2）注册会计师的责任。

（3）管理层的责任。

（4）指出编制财务报表所适用的财务报告编制基础。

（5）提及注册会计师拟出具的审计报告的预期形式和内容，以及对特定情况下出具的审计报告可能不同于预期形式和内容的说明。

2. 审计业务约定书的特殊考虑

（1）考虑特定需要。如果情况需要，注册会计师还应当考虑在审计业务约定书中列明下列内容。

①详细说明审计工作的范围，包括提及适用的法律法规、审计准则，以及中国注册会计师协会发布的职业道德守则和其他公告。

②对审计业务结果的其他沟通形式。

③说明由于审计和内部控制的固有限制，即使审计工作按照审计准则的规定得到恰当的计划和执行，仍不可避免地存在某些重大错报未被发现的风险。

④计划和执行审计工作的安排，包括审计项目的构成。

⑤管理层确认将提供书面声明。

⑥管理层同意向注册会计师及时提供财务报表草稿和其他所有附带信息，以使注册会计师能够按照预定的时间表完成审计工作。

⑦管理层同意告知注册会计师在审计报告日至财务报表报出日之间注意到的可能影响财务报表的事实。

⑧收费的计算基础和收费安排。

⑨管理层确认收到审计业务约定书并同意其中的条款。

⑩在某些方面对利用其他注册会计师和专家工作的安排。

⑪对审计涉及的内部审计人员和被审计单位其他员工工作的安排。

⑫在首次审计的情况下，与前任注册会计师（如存在）沟通的安排。

⑬说明对注册会计师责任可能存在的限制。

⑭注册会计师与被审计单位之间需要达成进一步协议的事项。

⑮向其他机构或人员提供审计工作底稿的义务。

（2）组成部分的审计。如果母公司的注册会计师同时也是组成部分注册会计师，则需要考虑下列因素，决定是否向组成部分单独致送审计业务约定书。

①组成部分注册会计师的委托人。

②是否对组成部分单独出具审计报告。

③与审计委托相关的法律法规的规定。

④母公司占组成部分的所有权份额。

⑤组成部分管理层相对于母公司的独立程度。