



“十四五”职业教育国家规划教材  
经全国职业教育教材审定委员会审定

# 审计基础与实务

(第5版)

田钊平 胡 丹 主 编  
杜 佳 胡晓锋 副主编

清华大学出版社

北 京

## 内 容 简 介

本书被评为“十四五”职业教育国家规划教材。本书充分体现了项目导向、任务驱动、工学结合教学模式的要求，以注册会计师审计业务活动为主线，参照注册会计师审计的职业资格标准，突出职业能力培养，体现基于职业岗位分析和具体工作过程的课程设计理念。本书充分考虑了用人单位的需求，以增强学生的岗位适应能力，实现毕业与上岗的“零过渡”，力求融“教、学、做”于一体，以形成全新的符合职业教育规律和培养目标的岗位新形态教材。

本书适合作为职业本科院校、应用型本科院校、高职高专院校、成人高等院校审计课程的教材，也可作为从事审计实务工作的专业人士的参考书。

本书提供配套教学课件、微课视频、习题答案、扩展资料等，读者可通过扫描书中的二维码获取。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签，无标签者不得销售。

版权所有，侵权必究。举报：010-62782989，beiqinquan@tup.tsinghua.edu.cn。

### 图书在版编目(CIP)数据

审计基础与实务 / 田钊平，胡丹主编. —5 版. —北京：清华大学出版社，2024.9(2024.10 重印)

ISBN 978-7-302-65674-6

I. ①审… II. ①田… ②胡… III. ①审计学 IV. ①F239.0

中国国家版本馆 CIP 数据核字(2024)第 048691 号

责任编辑：高 岫

装帧设计：孔祥峰

责任校对：孔祥亮

责任印制：沈 露

出版发行：清华大学出版社

网 址：<https://www.tup.com.cn>，<https://www.wqxuetang.com>

地 址：北京清华大学学研大厦 A 座 邮 编：100084

社 总 机：010-83470000 邮 购：010-62786544

投稿与读者服务：010-62776969，[c-service@tup.tsinghua.edu.cn](mailto:c-service@tup.tsinghua.edu.cn)

质 量 反 馈：010-62772015，[zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn](mailto:zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn)

印 装 者：三河市人民印务有限公司

经 销：全国新华书店

开 本：185mm×260mm 印 张：20.5 字 数：606 千字

版 次：2008 年 2 月第 1 版 2024 年 9 月第 5 版 印 次：2024 年 10 月第 2 次印刷

定 价：59.00 元

---

产品编号：103802-02

# 前 言

党的二十大报告要求：“全面贯彻党的教育方针，落实立德树人根本任务，培养德智体美劳全面发展的社会主义建设者和接班人。”《中华人民共和国职业教育法》首次以法律形式提出了“建设教育强国、人力资源强国和技能型社会”的愿景，强调职业教育必须坚持立德树人、德技并修，坚持产教融合、校企合作，坚持面向市场、促进就业，坚持面向实践、强化能力，坚持面向人人、因材施教的育人模式。本书充分体现高等职业教育的特点，全面推进课程思政建设，适应职业本科教育改革需要，兼顾学科知识体系的系统性和严谨性与实务技能应用的操作性和职业性。经全国职业教育教材审定委员会审定，本书先后被评为“十二五”“十四五”职业教育国家规划教材。修订时，本书力求充分体现教育部“大力推行工学结合，突出实践能力培养，改革人才培养模式”的要求，打破以知识传授为主要特征的传统学科课程模式，转变为以工作项目与任务为中心组织课程内容，以就业为导向，以审计岗位为核心，以注册会计师审计相关业务操作为主体，按照高等职业院校学生的认知特点，采用项目与业务相结合的结构展示教学内容，让学生在完成具体项目的过程中掌握相关理论和技能知识，并充分发展职业能力。

本书内容力求体现职业性、综合性和实用性，突出学生职业能力的培养及职业素质的养成，并充分考虑行业企业单位的用人需求，以增强学生的岗位适应能力，实现毕业与上岗的“零过渡”。为实现上述目标，本书按照审计职业认知、如何认识审计目标和审计证据、如何运用审计抽样方法、如何进行审计计划工作、如何进行风险评估工作、如何进行风险应对工作、货币资金审计、销售与收款循环审计、采购与付款循环审计、生产与仓储循环审计、筹资与投资循环审计、工薪与人事循环审计、如何进行审计完成工作等 13 个学习情境 36 个任务编写。每个学习情境都按照学习目标(知识目标、技能目标、素养目标)、任务导入、资讯准备、任务处理、在线拓展、技能训练的体例编写。

本书体现基于职业岗位分析和具体工作过程的课程设计理念，力求融“教、学、做”于一体，以形成全新的符合职业教育规律和培养目标的教材。本书可作为职业本科院校、应用型本科院校、高职高专院校、成人高等院校审计课程的教材，也可作为从事审计实务工作的专业人士的参考书。

本书充分体现工学结合、任务驱动教学模式的要求，主要具有以下特色。

(1) 项目导向。以学习情境组织审计基础与实务的课程体系，选择某个企业的典型工作任务为背景，通过操作规范、仿真业务等内容将“教、学、做”有效融于一体，满足工学结合、任务驱动教学模式的要求，完成一个过程完整、业务综合的财务报表审计工作项目，以有效培养学生的专业技能和综合职业素养，并充分考虑企业的用人需求，有效实现学生从毕业到上岗的“零过渡”。

(2) 任务驱动。在每项任务中通过“任务导入”“资讯准备”“任务处理”等内容将“教、学、做”



融于一体,以审计流程每个阶段的典型工作任务为中心安排训练内容,充分展现审计相关典型任务的工作程序和方法,有效培养学生的职业操作能力。

(3) 高度仿真。教学内容与时俱进,仿真审计项目业务资料源于校外实训基地(会计师事务所)最近两年的真实案例,高仿真再现审计资料,充分展现企业财务审计的流程、内容和方法,增加实训的真实感、职业感,使学生充分理解相关的知识点,熟练掌握相关的技能点,有效培养学生的职业操作技能和职业素养。

(4) 数字资源。围绕教学改革和“互联网+职业教育”发展需求,开发线上资源,线上线下结合,将教材、课堂、教学资源三者融合。教师可扫描右侧二维码获取配套教学课件,便利教学;学习者可扫描书中二维码观看微课视频,查看习题答案,阅读扩展资料,以更好地理解 and 掌握相关知识。



教学资源

(5) 课证融通。适应职业教育 1+X 证书制度试点工作需要,将智能审计、初级审计师和中级审计师职业资格考试的有关内容及要求有机融入教材,有效推进书证融通、课证融通。

本书由田钊平(浙江广厦建设职业技术大学)、胡丹(浙江广厦建设职业技术大学)担任主编,杜佳(江苏工程职业技术学院)、胡晓锋(浙江同济科技职业学院)担任副主编。具体编写分工如下:学习情境一、三由杜佳编写;学习情境二、四、五、六、十三由胡丹编写;学习情境八、九、十、十一由田钊平编写;学习情境七、十二由田钊平、胡晓锋编写。浙江富春江会计师事务所张立春总监参与本书框架的讨论及内容的审阅。全书由田钊平负责统稿、修改并定稿。

鉴于编者水平及教材篇幅有限,书中难免有考虑不周或疏漏之处,恳请同行和广大读者批评指正。

编者  
2024年4月

# 目 录

学习情境一 审计职业认知 .....	1
任务一 审计是什么 .....	1
任务二 审计做什么 .....	4
任务三 审计怎么做 .....	8
学习情境二 如何认识审计目标和审计证据 .....	15
任务一 确定审计目标 .....	15
任务二 获取审计证据 .....	18
任务三 编制与复核审计工作底稿 .....	25
学习情境三 如何运用审计抽样方法 .....	31
任务一 审计抽样的基本程序 .....	31
任务二 审计抽样方法的应用 .....	40
学习情境四 如何进行审计计划工作 .....	54
任务一 初步业务活动 .....	54
任务二 评估并确定重要性水平业务活动 .....	61
任务三 初步识别可能存在较高的重大错报风险的领域 .....	65
任务四 制定总体审计策略和具体审计计划 .....	70
学习情境五 如何进行风险评估工作 .....	80
任务一 了解被审计单位及其环境 .....	80
任务二 了解被审计单位的内部控制 .....	91
任务三 评估重大错报风险 .....	105
学习情境六 如何进行风险应对工作 .....	111
任务一 针对财务报表层次重大错报风险的总体应对措施 .....	111
任务二 针对认定层次重大错报风险的进一步审计程序 .....	114
任务三 控制测试 .....	117
任务四 实质性程序 .....	122



学习情境七 货币资金审计.....	129
任务一 库存现金审计.....	129
任务二 银行存款审计.....	135
任务三 其他货币资金审计.....	141
学习情境八 销售与收款循环审计.....	148
任务一 销售与收款循环控制测试.....	148
任务二 销售与收款循环实质性程序.....	165
学习情境九 采购与付款循环审计.....	182
任务一 采购与付款循环控制测试.....	182
任务二 采购与付款循环实质性程序.....	196
学习情境十 生产与仓储循环审计.....	211
任务一 生产与仓储循环控制测试.....	211
任务二 生产与仓储循环实质性程序.....	224
学习情境十一 筹资与投资循环审计.....	236
任务一 筹资与投资循环控制测试.....	236
任务二 筹资与投资循环实质性程序.....	247
学习情境十二 工薪与人事循环审计.....	259
任务一 工薪与人事循环控制测试.....	259
任务二 工薪与人事循环实质性程序.....	271
学习情境十三 如何进行审计完成工作.....	279
任务一 实施特殊项目的审计.....	279
任务二 获取书面声明.....	285
任务三 汇总审计差异及质量控制复核.....	290
任务四 审计意见的形成及审计报告的编制.....	300
参考文献.....	320

## 学习情境一

# 审计职业认知



### 学习目标

**【知识目标】**了解审计的产生和发展，以及审计的概念和特征；了解我国的审计组织体系；理解审计的性质和分类。

**【技能目标】**掌握审计的一般方法及具体取证方法的类别和具体运用。

**【素养目标】**引导学生深刻理解审计的本质，引导学生树立正确的审计观，养成诚信守法、团结协作、无私奉献的职业精神。

## 任务一 审计是什么



### 任务导入

西方注册会计师审计之所以起源于16世纪初意大利的合伙企业制度，其最本质的原因是( )。

- A. 在这一时期，意大利的合伙企业应运而生
- B. 合伙企业的所有权和经营权开始分离
- C. 在这一时期，人们开始聘请会计专家来担任查账和公证工作
- D. 合伙企业进一步导致了股份有限公司的产生



任务一



### 资讯准备

## 一、注册会计师审计的产生与发展

### 1. 国外注册会计师审计的产生与发展

#### 1) 国外注册会计师审计的产生

审计是商品经济发展到一定程度时，随着企业财产所有权与经营权分离而产生的。通常认为，审计产生于资本主义工业革命时期，而其萌芽则可以追溯到16世纪。

16世纪，威尼斯城的航海贸易日益发达并出现了早期的合伙企业。在合伙企业中，通常只有少数几人充当执行合伙人，负责企业的经营管理，其他合伙人则只出资而不参加经营管理。非执行合伙人需要了解合伙企业的经营情况和经营成果，执行合伙人也希望能证实自己经营管理的能力与效率，因此双方都希望从外部聘请独立的会



注册会计师审计  
产生的原因



计专业人员来担任查账和监督工作。这些会计专业人员所进行的查账与监督,可以看作注册会计师审计的最初萌芽。

1721年,英国爆发了南海公司破产事件,公司股东和债权人遭受了巨大的经济损失。会计师查尔斯·斯内尔受议会聘请对其会计账目进行了检查,并以“会计师”名义出具了一份《查账报告书》,指出南海公司的财务报告存在严重的舞弊行为,这标志着独立会计师——注册会计师的正式诞生。1853年,爱丁堡会计师协会在苏格兰成立,标志着注册会计师审计职业的诞生。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。

## 2) 国外注册会计师审计的发展

从20世纪初开始,全球经济发展中心逐步由欧洲转向美国,因此,美国的注册会计师审计得到了迅速发展。1887年,美国公共会计师协会(the American Association of Public Accountants)成立,1916年该协会改组为美国注册会计师协会(AICPA),后来成为世界上最大的注册会计师专业协会。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,跨国公司得到了空前的发展。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,最终形成了“八大”国际会计师事务所,20世纪80年代末合并为“六大”国际会计师事务所,之后又合并成为“五大”国际会计师事务所。2001年,美国出现了安然公司会计造假丑闻。作为出具审计报告的安达信会计师事务所,因涉嫌舞弊和销毁证据而受到美国司法部门的调查,之后宣布关闭,世界各地的安达信成员事务所也纷纷与其他国际会计师事务所合并,从此退出了从事89年之久的上市公司审计业务。时至今日,尚有“四大”国际会计师事务所,即德勤(Deloitte & Touche)、普华永道(Price Waterhouse Coopers)、安永(Ernst & Young)和毕马威(KPMG)。

## 2. 我国注册会计师审计的产生与发展

### 1) 我国注册会计师审计的产生

我国的注册会计师审计始于辛亥革命以后。当时,一批爱国学者积极倡导创建中国的注册会计师审计事业。1918年,北洋政府颁布了我国第一部注册会计师审计法规——《会计师暂行章程》。同年,谢霖成为我国第一位注册会计师,并创办了第一家注册会计师审计机构——正则会计师事务所。1925年,上海首先成立了会计师公会,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。1933年全国会计师协会成立。经过近30年的缓慢发展,到1947年,我国的注册会计师审计事业已经初具规模。然而,由于政治、经济的落后,当时的注册会计师审计业务发展缓慢,远未能发挥注册会计师审计应有的作用。中华人民共和国成立初期,注册会计师审计在我国国民经济恢复过程中曾发挥了积极作用。但是,在社会主义改造完成以后,由于照搬苏联高度集中的计划经济模式,我国注册会计师审计陷入了长时期的停滞状态。

### 2) 我国注册会计师审计的发展

改革开放以后,以1980年财政部发布《关于成立会计顾问处的暂行规定》为标志,我国注册会计师审计制度开始重建,主要业务是对外商投资企业进行审计并提供会计咨询服务。1981年1月,上海会计师事务所宣告成立,成为我国恢复注册会计师制度后的第一家会计师事务所。1986年7月,国务院颁布《中华人民共和国注册会计师条例》,确立了注册会计师行业的法律地位,业务领域仍以外商投资企业为主。1988年11月,我国注册会计师协会成立,注册会计师行业开始步入政府监督和指导、行业协会自我管理的轨道。1994年1月1日起,《中华人民共和国注册会计师法》(以下简称《注册会计师法》)正式实施,注册会计师行业快速向规范化方向迈进。2006年2月,财政部发布了与国际接轨的新审计准则体系,2010年11月又对38项审计准则进行了修订。这一切都标志着我国注册会计师审计已进入法治化、规范化和国际化轨道。2016年12月,财政部发布了《中国注册会计师审计准



会计师事务所的发展

则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》等 12 项准则。为贯彻落实国务院“持续提升审计质量”和“完善审计准则体系”的要求，规范和指导注册会计师开展实务工作，保持我国审计准则与国际准则的持续动态趋同，中国注册会计师协会修订了《中国注册会计师审计准则第 1211 号——重大错报风险的识别和评估》《中国注册会计师审计准则第 1321 号——会计估计和相关披露的审计》两项审计准则，并对《中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》等 23 项准则进行了一致性修订，于 2022 年 12 月 22 日公布，2023 年 7 月 1 日起开始施行。

## 二、审计的内涵及其对象

### 1. 审计的内涵

审计是指由独立的专门机构(或人员)接受委托(或根据授权)，对国家行政、事业单位和企业单位及其他经济组织的财务报表和其他会计资料的公允性、真实性及其所反映的经济活动合规性、合法性进行审查并发表意见。审计是一项具有独立性的经济监督活动，其最本质特性便是独立性。审计者以独立的身份对被审计者依法进行审计，这保证了审计结论的公正性，也为审计的权威性奠定了基础。

### 2. 审计的对象

审计对象是指审计监督的客体，即审计监督的内容和范围的概括。具体来说，审计对象包含以下三层含义。其一，从被审计单位的范围来看，国家审计的对象主要是国务院各部门、地方各级人民政府、国有金融机构及国有企事业单位；内部审计的对象为本单位及其所属单位；注册会计师审计的对象主要是委托人指定的单位。其二，从审计涉及的内容来看，审计对象主要指被审计单位的财政、财务收支及其相关的经济活动。其三，从审计内容的载体来看，审计对象是指被审计单位的会计资料及其相关资料。

## 三、审计的分类

### 1. 按照审计的目的和内容不同进行分类

(1) 财务报表审计。财务报表审计是对被审计单位的会计报表、会计报表附注及相关资料进行的审计。这种审计的目的在于查明被审计单位的财务报表是否按照一般公认会计原则(在我国是指适用的企业会计准则和相关的会计制度)，公允地反映其财务状况、经营成果和现金流量情况。财务报表审计一般由注册会计师完成，政府审计、内部审计有时也会对财务报表进行审计。



审计的分类

(2) 经营审计。经营审计是为了评价某个组织的经济活动在业务、经营、管理方面的业绩，找出改进的机会并提出改善的建议，而对一个组织的全部或部分业务程序与方法进行的检查。经营审计对独立性的要求不像财务报表审计那么严格。此外，内部审计人员、政府审计人员或注册会计师都可以执行经营审计。

(3) 合规审计。合规审计是为了查明和确定被审计单位的财务活动或经营活动是否符合有关法律、法规、规章制度、合同、协议和有关控制标准而进行的审计。由注册会计师或税务稽核人员就企业所得税结算申报书是否遵从税法规定申报而进行的审计，就是合规审计的典型例子。合规审计通常报送被审计单位管理层或外部特定使用者。

### 2. 按照审计主体的不同进行分类

(1) 国家审计。国家审计又称政府审计，是指由政府审计机关代表政府依法对各级政府及其部门、国有企业的财政或财务收支及公共资金的收支与运用情况所实施的审计。其突出特点表现为审计的法定权威性和强制性。



(2) 内部审计。内部审计是指由组织内部独立的审计机构对本单位及其所属单位的经营活动的真实性、合法性和效益性及内部控制的健全性与有效性进行审查和评价的一种监督活动。

(3) 独立审计。独立审计又称注册会计师审计、民间审计或社会审计,是指由注册会计师及其所在的会计师事务所接受委托依法对委托人指定的被审计单位进行的审计。委托审计是注册会计师审计的显著特点,其审计意见具有法律效力和鉴证作用。



## 任务处理

【任务 1-1】中华人民共和国成立后的第一家会计师事务所是( )。

- A. 正则会计师事务所
- B. 立信会计师事务所
- C. 高威会计师事务所
- D. 上海会计师事务所

任务解析: 应选 D。我国第一家会计师事务所是 1918 年谢霖先生创办的正则会计师事务所, 1981 年成立的上海会计师事务所是我国恢复注册会计师制度后的第一家会计师事务所。

【任务 1-2】关于注册会计师审计的表述正确的是( )。

- A. 有偿审计
- B. 可根据审计结果做出审计决定
- C. 强制性审计
- D. 在独立性上体现为双向独立

任务解析: 应选 AD。选项 B 和选项 C 是政府审计的特点。

## 任务二

## 审计做什么



### 任务导入

就审计的独立性而言,下面对各种组织形式的审计的说法中,正确的是( )。

- A. 内部审计的独立性低于注册会计师审计和政府审计
- B. 政府审计的独立性介于注册会计师审计与内部审计之间
- C. 政府审计是单向独立的,即它仅与被审计单位独立,而不与审计委托者独立
- D. 注册会计师审计是双向独立的,它独立于被审计单位和审计委托者



任务二



### 资讯准备

#### 一、政府审计

##### 1. 政府审计机关

审计机关是代表政府依法行使审计监督权的行政机关,具有法律赋予的权威性。目前世界各国政府建立的审计机构,因领导关系不同而分为三种类型:①由议会直接领导并对议会负责;②在政府内建立审计机构并对政府负责,政府则对议会负责;③由财政部门领导,在财政部门内部设审计机构兼管财政,实行财政、审计合一制度。从审计的独立性、权威性来讲,由议会领导最为适宜。目前我国的审计机关由政府领导,分中央与地方两个层次。

(1) 国家最高审计机关。在我国,国家最高审计机关是中华人民共和国审计署(以下简称审计署),隶属于国务院。审计署在国务院总理领导下,主管全国的审计工作,审计长是审计署的行政首长。审计署负责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、国家金融机构和企事业单位的



审计监督体系

财政(或财务)收支进行审计监督。

(2) 地方审计机关。县级以上各级人民政府设立地方审计机关，实行双重领导体制。在业务上受上一级审计机关的领导，在其他方面受本级人民政府的领导。它负责本级审计机关范围内的审计事项，对上级审计机关和本级人民政府负责并报告工作。

## 2. 政府审计人员

审计署设审计长一人，副审计长若干人。审计长由国务院总理提名、全国人民代表大会决定、国家主席任免；副审计长由国务院任免；县级以上各级政府的审计厅长、局长由本级人民代表大会决定任免；副局长由本级政府任免；地方各级厅长、局长的任免事前应征求上一级审计机关的意见。

国家审计机关审计人员实行专业技术资格制度，审计专业技术资格分为初级(助理审计师)资格、中级(审计师)资格、高级(高级审计师、正高级审计师)资格。审计人员的助理审计师职称、审计师职称，通过参加全国统一考试，并达到合格标准后取得；高级审计师职称、正高级审计师职称，参加全国统一考试合格并通过高级审计师职称评审取得。

## 3. 政府审计的审计职责

根据《中华人民共和国审计法》(以下简称《审计法》)及其实施条例的规定，审计机关的职责如下。

(1) 审计机关对本级各部门(含直属单位)和下级政府预算的执行情况和决算及其他财政收支情况，进行审计监督。审计署在国务院总理领导下，对中央预算执行情况、决算草案及其他财政收支情况进行审计监督，向国务院总理提出审计结果报告。审计署对中央银行的财务收支，进行审计监督。地方各级审计机关对本级预算执行情况、决算草案及其他财政收支情况进行审计监督，向本级人民政府和上一级审计机关提出审计结果报告。

(2) 审计机关对国家的事业组织和使用财政资金的其他事业组织的财务收支，进行审计监督。审计机关对国有企业、国有金融机构和国有资本占控股地位或者主导地位的企业、金融机构的资产、负债、损益及其他财务收支情况，进行审计监督。

(3) 审计机关对政府投资和以政府投资为主的建设项目的预算执行情况和决算，对其他关系国家利益和公共利益的重大公共工程项目的资金管理使用和建设运营情况，进行审计监督。

(4) 审计机关对国有资源、国有资产，进行审计监督。审计机关对政府部门管理的和其他单位受政府委托管理的社会保险基金、全国社会保障基金、社会捐赠资金及其他公共资金的财务收支，进行审计监督。

(5) 审计机关对国际组织和外国政府援助、贷款项目的财务收支，进行审计监督。

(6) 根据经批准的审计项目计划安排，审计机关可以对被审计单位贯彻落实国家重大经济社会政策措施情况，进行审计监督。

(7) 被审计单位应当加强对内部审计工作的领导，按照国家有关规定建立健全内部审计制度。审计机关应当对被审计单位的内部审计工作进行业务指导和监督。

(8) 社会审计机构审计的单位依法属于被审计单位的，审计机关按照国务院的规定，有权对该社会审计机构出具的相关审计报告进行核查。

(9) 除《审计法》规定的审计事项外，审计机关对其他法律、行政法规规定应当由审计机关进行审计的事项，依照《审计法》和有关法律、行政法规的规定进行审计监督。

## 二、内部审计

### 1. 内部审计组织

内部审计是由各单位、各部门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。目前各国内部审计部门的设置因领导关系不同而大体分为三种类型：由本单位总会计师或主管财务的副总裁领导；由本单位总裁或总经理领导；由本单位董事会领导。从审计的独立性、权威性来讲，领导层次越高越有保障。目前我国的内部审计部门一般由本单位、本部门的主要负责人领导，业务上接受当地政府审计机构或上一级主管部门审计机构的指导。相对外部审计而言，内部审计的独立性较弱。

## 2. 内部审计人员

内部审计人员应当在具有良好的政治素质和品德素质的基础上具备必要的专业知识和技能。国际内部审计师协会于1972年开始实行注册内部审计师制度。取得国际注册内部审计师资格，须通过以下科目的考试：内部审计程序、内部审计技术、管理控制和信息技术、审计环境等科目。

## 3. 内部审计机构的职责

内部审计机构按照本单位主要负责人或者权力机构的要求，履行下列职责：

- (1) 对本单位及所属单位(含占控股地位或者主导地位的单位，下同)的财政收支、财务收支及其有关的经济活动进行审计；
- (2) 对本单位及所属单位预算内、预算外资金的管理和使用情况进行审计；
- (3) 对本单位内设机构及所属单位领导人员的任期经济责任进行审计；
- (4) 对本单位及所属单位固定资产投资项目进行审计；
- (5) 对本单位及所属单位内部控制制度的健全性和有效性及风险管理进行评审；
- (6) 对本单位及所属单位经济管理和效益情况进行审计；
- (7) 法律、法规规定和本单位主要负责人或者权力机构要求办理的其他审计事项。

# 三、注册会计师审计

## 1. 会计师事务所

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。在我国，会计师事务所的形式主要有普通合伙制会计师事务所和有限责任公司制会计师事务所两种形式。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，办理审计。因此在业务上具有较强的独立性、客观性和公正性，并且为社会公众所认可。

(1) 普通合伙制会计师事务所。普通合伙制会计师事务所是指两个或两个以上的合伙人组成的合伙组织，合伙人以各自的财产对事务所的债务承担无限连带责任。它的优点是风险的牵制和共同利益的驱动促使会计师事务所提高执业质量，扩大业务规模，提高控制风险的能力。其缺点是建立一个跨地区、跨国界的大型会计师事务所要经历一个漫长的过程；同时，任何一个合伙人执业中的失误或舞弊行为，都可能给整个会计师事务所带来灭顶之灾，使之一日之间土崩瓦解。

(2) 有限责任公司制会计师事务所。有限责任公司制会计师事务所由注册会计师认购会计师事务所股份，并以其所认购的股份对会计师事务所承担有限责任，会计师事务所以其全部资产对其债务承担有限责任。它的优点是可以通过公司制形式迅速聚集一批注册会计师，组成大型会计师事务所，承办大型业务；其缺点是降低了风险责任对执业行为的高度制约，弱化了注册会计师的个人责任。

## 2. 注册会计师

(1) 注册会计师考试。我国于1991年开始组织注册会计师全国统一考试，通过注册会计师全国统一考试可以取得注册会计师资格。符合下列条件之一的中国公民，均可报名参加考试：具有高等专科学校以上学校毕业学历，或者具有会计或者相关专业(指审计、统计、经济)中级以上技术职称。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。专业阶段考试设会计、审计、财务成本管理、公司战略与风险管理、经济法、税法6个科目；综合阶段考试设职业能力综合测试1个科目。参加注册会计师全国统一考试，考试科目成绩合格的，可以申请办理注册会计师考试全科合格证书，并可以申请加入注册会计师协会，成为注册会计师协会的非执业会员；从事审计业务工作2年以上，可以向省、自治区、直辖市注册会计师协会申请注册。

(2) 注册会计师业务范围。注册会计师可依法承办审计业务和会计咨询、会计服务业务。此外，还可以根据委托人的委托，从事审阅业务、其他鉴证业务和相关服务业务。

① 审计业务。注册会计师可以从事以下法定审计业务：审查企业财务报表，出具审计报告；验证企业资本，出具验资报告；办理企业合并、分立、清算事宜中的审计业务，出具有关报告；办理法律、行政法规规定的其他审计业务，出具相应的审计报告。注册会计师按照审计准则的规定执行审计工作，能够对财务报表整体不存在重大错报获取合理保证。

② 审阅业务。审阅财务报表是指注册会计师接受委托，在实施审阅程序的基础上，说明是否注意到某些事项，使其相信财务报表没有按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制，未能在所有重大方面公允反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量的鉴证业务。

③ 其他鉴证业务。注册会计师还承办其他鉴证业务，如预测性财务信息审核、网誉认证、系统鉴证和内部控制审核等，这些鉴证业务可以增强使用者的信任程度。

④ 相关服务业务。相关服务包括对财务信息执行商定程序、代编财务信息、税务服务、管理咨询及会计服务等。

### 3. 注册会计师审计的作用

(1) 有利于维护社会主义市场经济秩序，保护社会公共利益。建立社会主义市场经济体制是我国经济体制改革的目标，要实现这一目标，就必须转变政府职能，转换企业经营机制，培育和完善市场体系，规范市场行为。注册会计师及其会计师事务所通过审查企业编制的财务报表的合法性和公允性，检查企业执行国家财经法律、法规和规章制度的情况，对维护市场经济秩序和保护社会公共利益发挥着重要作用。

(2) 有利于促使政府转变职能。政府部门由依靠行政手段直接管理企业，转变为依托市场，主要依靠经济、法律手段，通过加强宏观调控进行间接管理。在新的经济体制下，政府可利用注册会计师及其会计师事务所出具的审计报告，了解企业的财务状况和经营成果，了解国家财经法律、法规和政策的执行情况，以便进行宏观调控。此外，政府部门还可以依靠行业协会，加强行业监管，促使注册会计师增强职业风险意识，讲求职业道德，提高服务质量。

(3) 有利于促进现代企业制度的完善。企业是市场经济的细胞，企业的行为及活力直接影响市场经济的运行，加强注册会计师审计有利于规范企业行为。由于企业编制的财务报表是反映企业经营状况的晴雨表，所以企业所有者、债权人、潜在投资者、政府和社会公众都很重视企业会计信息的质量。为了维护股东和债权人的合法权益，规范企业管理人员的行为，法律规定必须聘请注册会计师对企业管理者编制的年度财务报表进行审计。



### 任务处理

**【任务 1-3】**注册会计师接受委托人的委托从事下列业务，其中属于其他鉴证业务的是( )。

- |                |                 |
|----------------|-----------------|
| A. 对财务信息执行商定程序 | B. 对预测性财务信息进行审核 |
| C. 为委托人代编财务信息  | D. 对中期财务报表进行审阅  |



**任务解析:** 应选 B。注册会计师的业务包括鉴证业务和非鉴证业务两大类。鉴证业务包括审计、审阅和其他鉴证业务。非鉴证业务包括对财务信息执行商定程序、代编财务信息、管理咨询、税务服务等相关服务业务。对预测性财务信息进行审核、内部控制审核均属于其他鉴证业务。所以,选项 A 和选项 C 属于非鉴证业务;选项 D 属于审阅业务。

**【任务 1-4】**注册会计师与政府审计部门如果对同一审计事项进行审计,最终形成的审计结论可能存在差异。导致差异的下列各项原因中最主要的是( )。

- A. 审计的方式不同
- B. 审计的性质不同
- C. 审计的依据不同
- D. 审计的独立性不同

**任务解析:** 应选 C。注册会计师审计是依据《注册会计师法》和《中国注册会计师审计准则》进行的,而政府审计是依据《审计法》和《中华人民共和国国家审计基本准则》进行的。正因为二者依据的审计准则不同,因此对同一审计事项进行审计最终形成的审计结论可能存在差异。

## 任务三 审计怎么做



### 任务导入

某产品 2023 年的毛利率与 2022 年相比有所上升,Z 公司提供了以下解释,其中与毛利率变动不相关的是( )。

- A. 该产品的销售价格与 2022 年相比有所提高
- B. 该产品的产量与 2022 年相比有所增加
- C. 该产品的销售收入占当年主营业务收入的比例与 2022 年相比有所上升
- D. 该产品使用的主要原材料的价格与 2022 年相比有所下降



任务三



### 资讯准备

## 一、注册会计师审计方法的演进

### 1. 账项基础审计

在审计发展的早期(19 世纪以前),由于企业组织结构简单、业务性质单一,审计主要是为了满足财产所有者对会计核算进行独立检查的要求,促使受托责任人在授权经营过程中做出诚实、可靠的行为。这时的审计工作旨在发现和防止错误与舞弊行为,审计的重心是围绕会计交易的账簿、凭证进行的,审计方法是详细审计。这种以审查账表上的会计事项为主线的审计方法就是账项基础审计方法,即审计的起点是检查账证表。

账项基础审计适用于评价简单的受托经济责任,进入 20 世纪以后,这种方法的局限性越来越明显:其一,这种审计方法耗费大量的人力和时间,审计成本高,不利于提高审计工作的效率和效益;其二,审计方法简单,即使查出了错误或舞弊的情形,也查不出会计内部控制系统中的缺陷,无法追根溯源,避免重犯。

### 2. 制度基础审计

步入 20 世纪后,一方面,审计的目标已经不再是查错防弊,而是验证财务报表是否真实、公允地反映了企业的财务状况和经营成果,财务报表的外部使用者也将注意力越来越多地转向企业的经营管

理方面，这就要求审计对企业的内部控制系统有全面的了解。另一方面，由于企业规模日益扩大，经济活动和交易事项的内容不断丰富、复杂，审计工作量迅速增大，而需要的审计技术日益复杂，使得详细审计难以实施。为了进一步提高审计效率，审计的视角转向企业的管理制度，特别是会计信息赖以生成的内部控制，从而将内部控制与抽样审计结合起来。自 20 世纪 50 年代起，以内部控制测试为基础的抽样审计在西方国家得到广泛应用。这种方法被称为制度基础审计方法。审计的起点是了解与测试内部控制。

### 3. 风险导向审计

自 20 世纪 80 年代以来，科学技术和政治经济发生急剧变化，对企业经营管理产生重大影响，导致企业竞争更加激烈，经营风险日益增加，倒闭事件不断发生。这对注册会计师审计工作提出了更高的要求，注册会计师必须从更高层次，综合考虑企业的环境和面临的经营风险，把握企业面临的各方面情况，分析企业经济业务中可能出现的错误和舞弊行为，并以此为出发点，制定审计策略，依据审计风险模型，制订与企业状况相适应的审计计划，以确保审计工作的效率和效果。这种以审计风险模型为基础进行的审计称为风险导向审计模式，审计的起点是风险评估。

## 二、审计的一般方法

### 1. 顺查法与逆查法

按照审计工作的顺序和会计业务处理程序的关系，审计方法有顺查法和逆查法之分。

(1) 顺查法。顺查法，又称正查法，是指按照会计核算过程的先后顺序，依次审查凭证、账簿和财务报表的一种审计方法。首先，审查原始凭证，着重审查和分析经济业务是否真实、正确、合法、合规；其次，审查和分析记账凭证，查明会计科目处理和数据计算是否正确、合规；再次，审查各类账簿的记录是否正确，账证是否相符；最后，审查和分析财务报表的各个项目是否正确、完整和合规，核对账表、表表是否相符。此法由于审查工作细致、全面，所以不易发生疏忽、遗漏等弊病。因此，对于内部控制制度不够健全、账目比较混乱、存在问题较多的被审计单位，采用顺查法较为适宜。其缺点是工作量大、费时费力，不利于提高审计工作效率和降低审计成本。



审计的一般方法

(2) 逆查法。逆查法，又称倒查法，是指按照与会计核算过程相反的顺序依次进行审计的方法。采用逆查法时，首先，应审查和分析财务报表及其各个项目，从中找出增减变化异常或数额较大、容易出现错弊的项目，从而确定下一步审计的重点项目；其次，按照所确定的重点和可疑账项，追溯审查会计账簿，进行账表、账账核对，发现可能存在的问题；最后，通过审查凭证来确定被审计事项的真相。此法可以节省审计的时间和人力，有利于提高审计工作的效率和降低审计成本。缺点是采用此法要求审计工作人员必须具有一定的分析判断能力和实际工作经验，以胜任审计工作。

### 2. 详查法与抽样法

按照审查经济业务资料的规模大小和收集审计证据范围的大小不同，审计方法又有详查法和抽样法之分。

(1) 详查法。详查法，又称详细审计，是指对被审计单位一定时期内的全部会计资料进行详细的审核检查，以判断被审计单位经济活动的合法性、真实性和效益性的一种审计方法。此法的优点是容易查出问题，审计风险较小，审计结果比较正确；缺点是工作量较大，审计成本较高。除了一些有严重问题的、非彻底检查不可的专案审计，以及经济活动很少的小型企事业单位外，一般不经常采用详查法。

(2) 抽样法。抽样法，又称抽样审计，是指从被审计单位一定时期内的会计资料按照一定的方法抽出其中的一部分进行审查，借以推断总体有无错误和舞弊行为的一种方法。此法的优点是可以减



少审计的工作量,降低审计成本;缺点是有较大的局限性,如果样本选择不当,就会使注册会计师做出错误的结论,审计风险较大。采用这种方法时,注册会计师通常要对被审计单位的内部控制制度进行评价,以加强审计结论的可靠性。

### 3. 报表项目法和业务循环法

按照对财务报表的项目进行划分的标准不同,通常有报表项目法和业务循环法之分。

(1) 报表项目法。按财务报表的项目来组织财务报表审计的方法称为报表项目法。此法的优点是多数被审计单位的账户设置体系及财务报表格式相吻合,操作方便;缺点是由于内部控制测试通常按照业务循环采用审计抽样的方法进行,该方法使实质性程序与内部控制测试严重脱节。

(2) 业务循环法。所谓业务循环,是指处理某一类经济业务的工作程序和先后顺序。按业务循环来组织财务报表审计的方法称为业务循环法,一般可将被审计单位全部的交易和账户按照相关的程度划分为若干个业务循环。例如,制造业企业可以划分为销售与收款循环、采购与付款循环、筹资与投资循环、存货与仓储循环、工薪与服务循环。此法的优点是将交易与账户的实质性程序与按业务循环进行的内部控制测试直接联系,加深了审计小组成员对被审计单位经济业务的理解,而且便于审计的合理分工,将特定业务循环所涉及的财务报表项目分配给一个或数个审计小组成员,能够提高审计的效率与效果。所以,业务循环法逐渐取代了报表项目法。

## 三、审计取证的具体方法

### 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购单、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。外部记录或文件通常被认为比内部记录或文件更可靠,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,如保险单、契约和合同等文件。



检查记录或文件

### 2. 检查有形资产

检查有形资产是指注册会计师对被审计单位的资产实物进行检查。检查有形资产是验证资产真实存在的最可靠的手段。它不仅是认定资产数量和规格的一种客观手段,在某些情况下,还是评价资产状况和质量的一种有效方法,如确定存货数量的同时确定存货是否存在残次冷背的情况。但是,要验证存在的资产确实为被审计单位所拥有,仅靠检查实物证据是不够的,并且在许多情况下,注册会计师也没有能力准确判断资产的质量状况。



检查有形资产

调节法属于检查有形资产的方法之一。它通过增减数字的调整,使表面上不一致的相关数字趋于一致,以验证某一项目相关数字的正确性。调节法通常用于验证存货和银行存款余额的正确性。当实物盘点日数量与账面结存日数量不一致时,就需要对相差日期中的账目数字进行调节,以验证账面结存数的正确性。调节法的计算公式如下。

$$\text{被查日存量} = \text{盘点日存量} + \text{被查日至盘点日发出量} - \text{被查日至盘点日收入量}$$

### 3. 观察

观察是指注册会计师通过观察相关人员正在从事的活动或执行的程序，以获得发生、存在、完整性、计价、截止等认定的相关证据。例如，对被审计单位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，注册会计师可以根据询问结果考虑修改审计程序或追加审计程序。尽管通过询问可以从客户那里获得大量的证据，但不能作为结论性证据。

### 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的信息，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。正因为函证直接来自独立于被审计单位的第三方，所以受到高度重视，经常被使用。函证的方式有积极式和消极式两种。①积极式函证也称肯定式函证，是指要求被询证者在所有情况下都必须回函，确认询证函所列示信息是否正确，或填列询证函要求的信息。②消极式函证也称否定式函证，是指要求被询证者仅在不同意询证函所列示信息的情况下才予以回函。



函证

### 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，对记录或文件数据计算的正确性进行核对。重新计算可用于对以下资料的审查。

- (1) 原始凭证的计算，包括数量单价的积数、小计、合计的加总等。
- (2) 记账凭证的计算，包括明细科目的金额合计等。
- (3) 账簿的计算，包括每页各栏金额小计、合计、月计、累计和过次页金额等。
- (4) 会计报表的计算，包括有关项目的小计、合计、总计及有关指标的计算。
- (5) 其他有关资料的计算，包括预算、合同、计划等数据的计算等。

### 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，对被审计单位内部控制组成部分的程序或控制重新独立执行。

### 8. 分析程序

分析程序是指注册会计师通过研究不同财务数据之间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。分析程序还包括调查与其他信息不一致或与预测数据严重偏离的波动和关系。分析程序可贯穿于财务报表审计的全过程，常用的分析程序的方法有比较分析法、比率分析法和趋势分析法。



分析程序

(1) 比较分析法是指将某一会计报表项目与其既定标准比较，以获取有关审计证据的一种方法。它包括本期实际数与计划数、预算数或注册会计师的计算结果之间的比较，以及本期实际数与同业标准之间的比较等。

(2) 比率分析法是指通过对会计报表中某一项目及与其相关的另一项目相比所得的值进行分析，以获取审计证据的一种方法，如流动比率、速动比率、资产负债率等。

(3) 趋势分析法是指通过对连续若干期同一会计报表项目的变动金额及其百分比的计算，分析该项目的增减变动方向和幅度，以获取审计证据的一种方法，如发展速度等。



注册会计师运用分析性复核方法时,应当考虑数据之间是否存在某种相关关系。如果不存在预期相关关系,注册会计师不可运用分析性复核;如果数据具有相关关系,则可使用。

## 四、大数据审计的方法

大数据审计是随着大数据时代的到来及大数据技术的发展而产生的一种全新的审计模式。大数据审计是审计信息化的新阶段。从审计的角度看,大数据是审计对象的海量数据集合,包括传统的财务账套数据、台账明细账形式的业务数据及外部相关联的结构和非结构化数据。在信息化环境下,审计工作发生了巨大的变化,传统的手工审计技术方法遇到了挑战,利用信息技术开展审计工作成为必然。

### 1. 大数据智能分析技术

大数据智能分析技术以各种高性能处理算法、智能搜索与挖掘算法等为主要研究内容,这是目前大数据分析领域的研究主流。它从计算机的视角出发,强调计算机的计算能力和人工智能,如各类面向大数据的机器学习和数据挖掘方法等。目前,大数据智能分析技术在审计领域的应用仍不太成熟。

### 2. 大数据可视化分析技术

大数据可视化分析技术是从人作为分析主体和需求主体的视角出发,强调基于人机交互的、符合人的认知规律的分析方法,目的是将人所具备的、机器并不擅长的认知能力融入数据分析过程。

### 3. 大数据多数据源综合分析技术

大数据多数据源综合分析技术是对采集来的各行、各业、各类大数据,采用数据查询等常用方法或其他大数据技术方法进行相关数据的综合比对和关联分析,从而发现更多隐藏的审计线索的技术。大数据多数据源综合分析技术也是目前审计领域应用大数据比较成熟和主流的技术。



## 任务处理

**【任务 1-5】** 下列情形中,注册会计师可能不对应收账款实施函证的是( )。

- A. 应收账款金额很小,但交易频繁
- B. 根据审计重要性原则,有充分证据表明应收账款对财务报表不重要
- C. 函证费用过高
- D. 注册会计师认为函证很可能无效

**任务解析:** 应选 BD。选项 A,虽然应收账款的金额很小,但是作为重要的顾客,还是应该进行函证的;选项 C,函证的费用不能作为是否进行函证的标准。

**【任务 1-6】** 在以下财务报表项目中,一般情况下,不需要函证的项目是( )。

- A. 应收账款
- B. 银行存款
- C. 应付账款
- D. 应收票据

**任务解析:** 应选 C。“资产防高估,负债防低估”,函证无益于查找未入账的负债,所以一般情况下,应付账款不需要函证。



## 在线拓展

扫描右侧二维码阅读《大数据审计模式在财务报表审计中的应用研究》。



大数据审计模式  
在财务报表审计  
中的应用研究


**技能训练**

1. 宏达股份有限公司 2022 年 12 月 31 日产成品—羊毛衫明细账结存数量(单位: 件)如下。

品种	一等品	二等品	三等品
男式	640	160	50
女式	880	220	100
童式	450	120	30

按照注册会计师袁强的要求, 该厂于 2023 年 1 月 15 日上午进行了盘点(单位: 件), 结果如下。

品种	一等品	二等品	三等品
男式	608	216	46
女式	857	255	58
童式	414	56	20

查阅产成品仓库卡片, 2023 年 1 月 1 日至 14 日的收发记录(单位: 件)如下。

品种	收入			发出		
	一等品	二等品	三等品	一等品	二等品	三等品
男式	1240	160	50	1172	204	54
女式	1430	170	100	1393	195	142
童式	640	160	50	666	224	60

要求: 根据 2023 年 1 月 15 日实际盘点结果, 用调节法核实 2022 年 12 月 31 日结存数(列示计算过程), 并与原明细账结存数量核对, 检查原记录的真实性和正确性。

2. 2022 年年初, ABC 会计师事务所指派注册会计师 X 对 Y 股份有限公司(以下简称 Y 公司)2021 年度财务报表进行审计, 出具了标准无保留意见审计报告。2023 年年初, 注册会计师 X 对 Y 公司 2022 年度财务报表进行审计时初步了解到, Y 公司 2022 年度的经营形势、管理及组织架构与 2021 年比较未发生重大变化, 且未发生重大重组行为。Y 公司 2022 年度利润表和 2021 年度利润表(金额单位: 万元)如下。

项目	2022 年度(未审数)	2021 年度(审定数)
一、营业收入	58 000	41 000
减: 营业成本	40 000	33 000
税金及附加	1000	900
销售费用	4000	3200
管理费用	5000	2000
财务费用	1000	900
资产减值损失		
加: 投资收益	15 000	2000
公允价值变动收益		
二、营业利润	22 000	3000



(续表)

项目	2022 年度(未审数)	2021 年度(审定数)
加: 营业外收入	1000	1500
减: 营业外支出	2000	2000
三、利润总额	21 000	2500
减: 所得税费用(税率 25%)	3000	700
四、净利润	18 000	1800

要求: 为确定重点审计领域, 注册会计师 X 拟实施分析程序, 请分析资料, 指出利润表中的异常波动项目, 并写出分析过程。