

模块一

审计基础工作

【模块概述】

审计是一种社会经济现象。本模块的主要内容包括了解审计工作、承接审计业务、计划审计工作、搜集审计证据、掌握审计程序和编制审计工作底稿等内容。

【知识目标】

1. 理解审计的含义和特征；明确审计的职能和作用；熟悉审计的分类；掌握审计风险模型。
2. 掌握初步业务活动和审计业务约定书相关内容。
3. 掌握总体审计策略和具体审计计划。
4. 掌握审计证据的含义、特征和分类。
5. 掌握获取审计证据的整体程序和具体程序。
6. 掌握审计工作底稿的相关内容。

【能力目标】

1. 能够编制总体审计策略和具体审计计划。
2. 能运用审计证据和审计程序的相关知识，根据不同的审计目标，获取所需的审计证据。
3. 能运用审计工作底稿相关知识，设计和编制审计工作底稿。

单元一 了解审计工作

审计是一种社会经济现象。随着社会生产力的提高和社会经济的发展，社会财富日益增多，剩余的生产产品逐渐集中到少数人手中，当财产所有者不能直接经营和管理其所拥有的财产时，就需要委托他人代为经营和管理，于是财产所有者与经营管理者出现了分离，形成了委托和受托经济责任关系。财产所有者为了保护其财产的安全、完整并有所增值，就需要定期或不定期地了解受托管理者是否忠于职守、尽职尽责地从事经营，有无徇私舞弊和提供虚假财务报告等行为。为了达到这一目的，财产所有者只有要求与责任双方不存在任何经济利益关系的独立第三方对财产管理者的经济责任进行审查和评价，才能维护自

己的正当权益。因此，对财产管理者的监督检查，客观上要求由与财产所有者和财产管理者无利害关系的第三者来进行。

一、审计的含义和特征

1. 审计的含义

在我国，“审计”一词最早见于宋代。从词义上看，“审”为审查，“计”指会计账目，审计就是审查会计账目。现代审计早已超出了查账的范畴，美国会计学会的《基础审计概念の説明》中对审计的定义是：“审计是为了查明经济活动和经济现象的表现与所定标准之间的一致性而客观地收集和评价有关证据，并将结果传递给使用者的过程。”我国审计理论和实务界通常认为：“审计是由专职机构和人员，对被审计单位的财政、财务收支及其他经济活动的真实性、合法性和效益性进行审查和评价的独立经济监督活动。”

2. 审计的特征

审计与经济管理活动、非经济监督活动及其他专业性经济监督活动相比较，主要具有以下几方面的基本特征。

（1）独立性特征

独立性是审计的本质特征，也是保证审计工作顺利进行的必要条件。

国内外审计实践经验表明，审计在组织上、人员上、工作上、经费上均具有独立性。为确保审计机构独立地行使审计监督权，审计机构必须是独立的专职机构，应单独设置，与被审计单位没有组织上的隶属关系。为确保审计人员能够实事求是地检查、客观公正地评价与报告，审计人员与被审计单位应当不存在任何经济利益关系，不参与被审计单位的经营管理活动；如果审计人员与被审计单位或者审计事项有利害关系，应当回避。审计机构和审计人员应保持精神上的独立性，不受其他行政机关、社会团体或个人的干涉。审计机构应有自己专门的经费来源或一定的经济收入，以保证有足够的经费独立自主地进行审计工作，不受被审计单位的牵制。

（2）权威性特征

审计的权威性，是保证有效行使审计权的必要条件。审计的权威性总是与独立性相关，它离不开审计组织的独立地位与审计人员的独立执业。各国国家法律对实行审计制度、建立审计机关以及审计机构的地位和权力都作了明确规定，这使审计组织具有法律的权威性。

我国社会审计组织，也是经过有关部门批准、登记注册的法人组织，依照法律规定独立承办审计查账验证和咨询服务业务，其审计报告对外具有法律效力，这也充分体现它们同样具有法定地位和权威性。我国内部审计机构也是根据法律规定设置的，在单位内部具有较高的地位和相对的独立性，因此也具有一定的权威性。

（3）公正性特征

与权威性密切相关的是审计的公正性。从某种意义上说，没有公正性，也就不存在权威性。审计的公正性是审计工作的基本要求。审计人员理应站在第三者的立场上，进行实

事求是的检查，做出不带任何偏见的、符合客观实际的判断，并做出公正的评价和进行公正的处理，以正确地确定或解除被审计人的经济责任。审计人员只有同时保持独立性、公正性，才能取信于审计授权者或委托者及社会公众，才能真正树立审计权威的形象。

二、审计的职能和作用

1. 审计的职能

审计的职能是指审计本身所固有的职能，它是由审计的本质特征所决定的，它取决于社会经济的客观需要，并随着社会经济的发展而逐步发展和完善。在学术界关于审计的职能有各种论述，比较一致的意见是：审计具有经济监督、经济鉴证和经济评价的职能。

(1) 经济监督

经济监督职能是指由专职机构和人员，依法对被审计单位的经济活动进行审查，查处错误和舞弊行为，促进被审计单位经济活动合理、合法和有效的行为。审计的本质特征就在于它是一种具有独立性的经济监督活动。通过审计监督，一方面可以查清财政、财务收支等经济活动的真实情况，查处违法乱纪事项，促进国家财经法规和经济政策贯彻实施，以提高经济效益；另一方面可以促进正确处理有关方面的经济利益关系，促进经济责任的履行。政府审计最能体现经济监督职能。

(2) 经济鉴证

经济鉴证又称审计公正，是指对有关经济信息的真实性和可靠性做出鉴定和证明。该职能是审计基本职能的延伸和发展。经济鉴证职能是随着现代审计的发展而出现的一项职能，它因不断受到人们的重视而日益强化。在我国，民间审计组织鉴证业务的范围越来越广，执业越来越规范，也最能体现经济鉴证职能。

(3) 经济评价

经济评价职能是指对被审计单位经济活动的效率、效果及经济责任的履行情况等做出评判。经济评价职能是审计基本职能的延伸和发展。通过对有关数据资料审查核实，依照规定的标准，对被审计单位的经济活动进行评价，评判被审计单位经济效益的高低和经济责任的履行情况等。最能发挥经济评价职能的是内部审计。

2. 审计的作用

审计的作用与特定的社会、经济环境有着密切的联系。审计的作用是指审计职能在审计工作中产生的客观效果。审计的作用主要有防护作用、建设作用和鉴证作用。

(1) 防护作用

防护作用是指审计工作在执行批判性的监督中，通过监督、鉴证和评价，来制约经济活动中的各种消极因素，有助于受托经济责任者正确履行经济责任和保证社会经济的健康发展。

(2) 建设作用

建设作用是指审计在执行指导性的监督活动中，通过监督、鉴证和评价，对被审计单位存在的问题提出改进的建议与意见，从而使其经营管理状况与水平得到改善与提高。

（3）鉴证作用

鉴证作用是在完成经济鉴证职能所赋予的任务之后发挥出来的。审计通过审核检查，对被审计单位经济活动的真相有所了解，然后以审计报告的形式将审查结果反映出来。审计报告能起到证明被审计单位某些经济状况、经济行为、经济事实真相的作用。

三、审计的分类

审计的分类中最为基本的，是按其内容进行分类和按其主体进行分类。

1. 按照审计内容进行分类，可分为财政财务审计、经济效益审计和财经法纪审计

（1）财政财务审计

财政财务审计是指审计机构对国家机关、企事业单位的财政、财务收支活动和反映其经济活动的会计资料进行的审计。其目的主要是判断被审计单位的经济活动（包括财政和财务收支活动）的真实性、合法性和会计处理方法的一贯性。

（2）经济效益审计

经济效益审计是指审计机构对被审计单位或项目的经济活动（包括财政、财务收支及经营管理活动）的效益性进行审查。其目的主要是评价被审计单位或项目的经济效益的优劣，促进被审计单位改善和加强经营管理、挖掘内部潜力、加强决策的科学性，从而不断提高企业的经济效益。

（3）财经法纪审计

财经法纪审计是指国家审计机关和内部审计部门对严重违反财经法纪的行为所进行的专案审计。其目的在于保护国家和人民的财产，维护财经纪律，贯彻党和国家的路线、方针、政策。

2. 按审计主体进行分类，可分为国家审计、社会审计和内部审计

（1）国家审计

国家审计也称政府审计，是指由国家审计机关所实施的审计。国家审计的特点就在于它是一种法定审计，对于审计机关做出的审计决定，被审计单位和有关人员必须执行。

（2）社会审计

社会审计也称独立审计、民间审计或注册会计师审计，是指由有关主管部门审核批准成立的会计师事务所和审计事务所的注册会计师执行的独立审计。在我国，社会审计组织一般为会计师事务所。

（3）内部审计

内部审计是指由部门内部独立于财会部门以外的专职审计机构所进行的审计。

在审计监督体系中，国家审计、社会审计和内部审计三者既相互联系，又各自独立，它们各司其职，在不同领域实施审计。它们各有特点，相互不可替代，因此不存在主导和从属的关系。

四、审计风险

1. 审计风险的含义

审计风险是指在鉴证对象信息存在重大错报的情况下，审计人员提出不恰当结论的可能性。现代审计的一个显著特征就是采用抽样审计的方法，即根据总体中的一部分样本的特性来推断总体的特性，而样本的特性与总体的特性或多或少有一点误差，这种误差可以控制，但一般难以消除。因此，不论是统计抽样还是判断抽样，若根据样本审查结果来推断总体，总会产生一定程度的误差，即审计人员要承担一定程度的做出错误审计结论的风险。即使是详细审计，由于经济业务的复杂、管理人员道德品质等因素，仍存在审计结果与客观实际不一致的情况。因此，风险总是存在于审计活动过程中，只是这些风险有时并未产生灾难性的后果，或对审计人员并未构成实质性的损失而已。所以，通过对审计风险的研究，人们只能认识和控制审计风险，只能在有限的空间和时间内改变风险存在和发生的条件，降低其发生的频率和减少损失的程度，而不可能完全消除风险。正确认识审计风险的可控性有重要意义：一方面，不必害怕审计风险，虽然审计风险的发生可能对审计职业产生重大影响，但可以通过识别风险领域，采取相应的措施加以避免，没有必要因为风险的存在而不敢承接客户，只要风险降低到可接受的水平，仍可对客户进行审计；另一方面，审计风险的可控性说明可以通过努力来降低审计风险的水平，这就促使审计人员要加强审计理论研究，提高审计质量。

2. 审计风险的组成要素

审计风险取决于重大错报风险和检查风险。

(1) 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。重大错报风险与被审计单位的风险相关，且独立于财务报表审计而存在。

①两个层次的重大错报风险。

重大错报风险分为财务报表层次重大错报风险和认定层次重大错报风险。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。审计人员同时考虑各类交易、账户余额和披露认定层次的重大错报风险，考虑结果直接有助于审计人员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。

②固有风险和控制风险。

认定层次的重大错报风险又可以进一步细分为固有风险和控制风险。

固有风险是指假设不存在相关的内部控制之前，某类交易、账户余额或披露的某一认定易于发生错报（该错报单独或连同其他错报可能是重大的）的可能性。固有风险与被审计单位所处的环境、行业的性质、账户与交易的性质有关。它是独立于会计报表审计之外存在的，是审计人员无法改变其实际水平的一种风险。

控制风险是指某类交易、账户余额或披露的某一认定发生错报，该错报单独或连同其

他错报是重大的，但没有被内部控制及时防止或发现并纠正的可能性。控制风险取决于财务报表编制有关的内部控制的设计和运行的有效性。由于控制的固有局限性，某种程序的控制风险始终存在。同固有风险一样，审计人员只能评估其水平而不能影响或降低它的大小。它是被审计单位内部控制制度或程度的有效性的函数。有效的内部控制将降低控制风险，而无效的内部控制将增加控制风险。

（2）检查风险

检查风险是指如果存在某一个错报，该错报单独或连同其他错报可能是重大的，注册会计师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。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，以及其他原因，检查风险不可能降低为零。

检查风险是审计风险要素中唯一可以通过审计人员进行控制和管理的风险要素。其实际水平与审计人员的工作有关，直接影响最终的审计风险。

3. 审计风险模型

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。审计风险模型公式及其变化形式如下：

$$\text{审计风险} = \text{重大错报风险} \times \text{检查风险}$$

$$\text{检查风险} = \text{审计风险} \div \text{重大错报风险}$$

从审计风险模型中可以看出，当重大错报风险较高时，审计人员必须扩大审计范围，尽量将检查风险降低，以便使整个审计风险降低至可接受的水平。审计人员应当合理设计审计程序的性质、时间安排和范围，并有效执行审计程序，以控制检查风险。

4. 审计风险与审计证据的关系

审计风险（可接受的水平）与审计证据之间呈反向变动关系。

评估的重大错报风险与审计证据之间呈正向变动关系。

检查风险与重大错报风险呈反向变动关系。

检查风险（可接受的水平）与审计证据之间呈反向变动关系。

审计风险各要素及其与审计证据的关系如表 1-1 所示。

表 1-1 审计风险各要素及其与审计证据的关系

情 况	审计风险（可接受的水平）	重大错报风险	检查风险	审计证据数量
1	一定（低）	低	高	少
2	一定（低）	中	中	中
3	一定（低）	高	低	多

在实践中，审计人员就是通过收集充分的证据来降低检查风险的，如表 1-1 中第 3 种情况，如果重大错报风险较高，检查风险必须维持在较低的水平，注册会计师在审计过程中就必须执行较多的测试，获取较多的证据。可接受的检查风险和重要性水平共同决定了审计人员需要实施的实质性程序的性质、时间和范围，以及所需收集的审计证据的数量。

【课堂练习】

关于审计风险和审计证据有下列说法：（1）评估的重大错报风险越高，则可接受的检查风险越高，需要的审计证据可能越少；（2）评估的重大错报风险越高，则可接受的检查风险越低，需要的审计证据可能越多；（3）评估的重大错报风险越低，则可接受的检查风险越低，需要的审计证据可能越少；（4）评估的重大错报风险越低，则可接受的检查风险越高，需要的审计证据可能越多。

要求：以上表述哪些是正确的，哪些是错误的？

【分析】

（1）错误的。正确的应是在审计风险一定时，评估的重大错报风险越高，则可接受的检查风险越低，需要的审计证据越多。（2）正确的。（3）错误的。正确的应是在审计风险一定时，评估的重大错报风险越低，则可接受的检查风险越高，需要的审计证据越少。（4）错误的。正确的应是在审计风险一定时，评估的重大错报风险越低，则可接受的检查风险越高，需要的审计证据可能越少。

单元二 承接审计业务

一、初步业务活动

1. 初步业务活动的目的

审计人员需要开展初步业务活动，以实现以下三个主要目的：①具备执行业务所需的独立性和能力；②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的意愿的事项；③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

审计人员在本期审计业务开始时应当开展下列初步业务活动：①针对保持客户关系和具体审计业务实施相应的质量控制程序；②评价遵守相关职业道德要求的情况；③就审计业务约定条款达成一致意见。

二、审计业务约定书

审计业务约定书是会计师事务所与被审计单位签订的，用以记录和确定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。会计师事务所同意接受委托后，双方签订审计业务约定书。

审计业务约定书具有经济合同的性质，一经约定双方签字认可，即成为会计师事务所与委托人之间在法律上生效的契约，具有法定约束力。审计业务约定书具有以下几个方面

的作用：第一，增进会计师事务所和客户之间的了解和合作；第二，是客户鉴定审计业务完成情况及会计师事务所检查被审计单位义务履行情况的依据；第三，是确定会计师事务所和客户双方应负责任的重要证据。

依据《中国注册会计师审计准则——审计业务约定书》的规定，审计业务约定书的具体内容可能因被审计单位的不同而存在差异，但应当包括下列主要内容。

（1）财务报表审计的目标。财务报表审计的目标是注册会计师通过执行审计工作，对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进行编制，是否在所有重大方面公允地反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量发表审计意见。

（2）管理层对财务报表的责任。在被审计单位治理层的监督下，按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制财务报表是被审计单位管理层的责任。

（3）管理层编制财务报表采用的会计准则和相关会计制度。

（4）审计范围，包括指明在执行财务报表审计业务时遵守的中国注册会计师审计准则（以下简称审计准则）。审计范围是指为实现财务报表审计目标，注册会计师根据审计准则和职业判断实施的恰当的审计程序的总和。

（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）由于测试的性质和审计的其他固有限制，以及内部控制的固有局限性，不可避免地存在着某些重大错报可能仍然未被发现的风险。

（8）管理层为注册会计师提供必要的工作条件和协助。

（9）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。

（10）管理层对其做出的与审计有关的声明予以书面确认。

（11）注册会计师对执业过程中获知的信息保密。

（12）审计收费，包括收费的计算基础和收费安排。在签订审计业务约定书前，注册会计师应当与委托人商定审计收费。在确定收费时，注册会计师应当考虑以下因素：审计服务所需的知识和技能；所需专业人员的数量、水平和经验；每一位专业人员提供服务所需的时间；提供审计服务所需承担的责任；各地有关审计收费标准的规定。

（13）违约责任。

（14）解决争议的方法。

（15）签约双方法定代表人或其授权代表的签字盖章，以及签约双方加盖公章。

上述条款都是审计业务约定书的必备条款。之所以将这些条款作为审计业务约定书的必备条款，主要是审计工作专业性强，而委托人可能混淆被审计单位管理层与注册会计师的责任，或不了解审计的固有限制而对审计有不恰当的预期。在这种情况下，在审计业务约定书中明确上述条款，有助于避免委托人对审计业务的目标和作用等产生误解。

审计业务约定书的参考格式如下。

审计业务约定书

甲方：ABC 股份有限公司

乙方：正德会计师事务所

兹由甲方委托乙方对 2011 年度财务报表进行审计，经双方协商，达成以下约定。

一、业务范围与审计目标

1. 乙方接受甲方委托，对甲方按照企业会计准则和《企业会计制度》编制的 2016 年 12 月 31 日的资产负债表、2016 年的利润表以及财务报表附注（以下统称财务报表）进行审计。

2. 乙方通过执行审计工作，对财务报表的下列方面发表意见：（1）财务报表是否按照企业会计准则和《企业会计制度》的规定编制；（2）财务报表是否在所有重大方面公允反映甲方的财务状况、经营成果和现金流量。

二、甲方的责任与义务

（一）甲方的责任

1. 根据《中华人民共和国会计法》及《企业财务会计报告条例》，甲方及甲方负责人有责任保证会计资料的真实性和完整性。因此，甲方管理层有责任妥善保存和提供会计记录（包括但不限于会计凭证、会计账簿及其他会计资料），这些记录必须真实、完整地反映甲方的财务状况、经营成果和现金流量。

2. 按照企业会计准则和《企业会计制度》的规定，编制财务报表是甲方管理层的责任，这种责任包括：（1）设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错误；（2）选择和运用恰当的会计政策；（3）做出合理的会计估计。

（二）甲方的义务

1. 及时为乙方的审计工作提供其所要求的全部会计资料和其他有关的资料（在年 月 日之前提供审计所需的全部资料），并保证所提供资料的真实性和完整性。

2. 确保乙方不受限制地接触任何与审计有关的记录、文件和所需的其他信息。

3. 甲方管理层对其做出的与审计有关的声明予以书面确认。

4. 为乙方派出的有关工作人员提供必要的工作条件和协助，主要事项将由乙方于外勤工作开始前提供清单。

5. 按本约定书的约定及时足额支付审计费用及乙方人员在审计期间的交通、食宿和其他相关费用。

三、乙方的责任和义务

（一）乙方的责任

1. 乙方的责任是在实施审计工作的基础上对甲方财务报表发表审计意见。乙方按照中国注册会计师审计准则（以下简称审计准则）的规定进行审计。审计准则要求注

册会计师遵守职业道德规范，计划和实施审计工作，以及对财务报表是否不存在重大错报获取合理保证。

2. 审计工作涉及实施审计程序，以获取有关财务报表金额和披露的审计证据。选择的审计程序取决于乙方的判断，包括对由于舞弊或错误导致的财务报表重大错误风险的评估。在进行风险评估时，乙方考虑与财务报表编制相关的内部控制，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。审计工作还包括评价管理层选用会计政策的恰当性和做出会计估计的合理性，以及评价财务报表的总体列报。

3. 乙方需要合理计划和实施审计工作，使乙方能够获取充分、适当的审计证据，为甲方财务报表是否不存在重大错报获取合理保证。

4. 乙方有责任在审计报告中指明所发现的甲方在某重大方面没有遵循企业会计准则和《企业会计制度》编制财务报表且未按乙方的建议进行调整的事项。

5. 由于测试的性质和审计的其他固有限制，以及内部控制的固有局限性，不可避免地存在着某些重大错误在审计后可能仍然未被乙方发现的风险。

6. 在审计过程中，乙方若发现甲方内部控制存在乙方认为的重要缺陷，应向甲方提交管理建议书。但乙方在管理建议书中提出的各种事项，并不代表已全面说明所有可能存在的缺陷或已提出所有可行的改善建议。甲方在实施乙方提出的改善建议前应全面评估其影响。未经乙方书面许可，甲方不得向任何第三方提供乙方出具的管理建议书。

7. 乙方的审计不能减轻甲方及甲方管理层的责任。

（二）乙方的义务

1. 按照约定时间完成审计工作，出具审计报告。乙方应于 年 月 日前出具审计报告。

2. 除下列情况外，乙方应当对执行业务过程中知悉的甲方信息予以保密：（1）取得甲方的授权；（2）根据法律法规的规定，为法律诉讼准备文件或提供证据，以及向监管机构报告发现的违反法规行为；（3）接受行业协会和监管机构依法进行的质量检查；（4）监管机构对乙方进行行政处罚（包括监管机构处罚前的调查、听证）以及乙方对此提起行政复议。

四、审计收费

1. 本次审计服务的收费是以乙方各级别工作人员在本次工作中所耗费的时间为基础计算的。乙方预计本次审计服务的费用总额为人民币 元（大写： 整）。

2. 甲方应于本约定书签署之日起 日内支付 %的审计费用，其余款项于审计报告草稿完成日结清。

3. 如果由于无法预见的原因，致使乙方从事本约定书所涉及的审计服务实际时间较本约定书签订时预计的时间有明显的增加或减少时，甲乙双方应通过协商，相应调整本约定书第四条第1项下所述的审计费用。

4. 如果由于无法预见的原因，致使乙方人员抵达甲方工作现场后，本约定书所涉及的审计服务不再进行，甲方不得要求退还预付的审计费用；如上述情况发生于乙方

人员完成现场审计工作，并离开甲方的工作现场之后，甲方应另行向乙方支付人民币元的补偿费，该补偿费应于甲方收到乙方的收款通知之日起 日内支付。

5. 与本次审计有关的其他费用（包括交通费、食宿费等）由甲方承担。

五、审计报告和审计报告的使用

1. 乙方按照《中国注册会计师审计准则——审计报告》和《中国注册会计师审计准则——非标准审计报告》规定的格式和类型出具审计报告。

2. 乙方向甲方致送审计报告一式 份。

3. 甲方在提交或对外公布审计报告时，不得修改乙方出具的审计报告及其后附的已审计财务报表。当甲方认为有必要修改会计数据、报表附注和所做的说明时，应当事先通知乙方，乙方将考虑有关的修改对审计报告的影响，必要时将重新出具审计报告。

六、本约定书的有效期间

本约定书自签署之日起生效，并在双方履行完毕本约定书约定的所有义务后终止。

七、约定事项的变更

如果出现不可预见的情况，影响审计工作如期完成，或需要提前出具审计报告，甲、乙双方均可要求变更约定事项，但应及时通知对方，并由双方协商解决。

八、终止条款

1. 如果根据乙方的职业道德及其他有关专业职责、适用的法律法规或其他任何法定的要求，乙方认为已不适宜继续为甲方提供本约定书约定的审计服务时，乙方可以采用向甲方提出合理通知的方式终止履行本约定书。

2. 在终止业务约定的情况下，乙方有权就其于本约定书终止之日前对约定的审计服务项目所做的工作收取合理的审计费用。

九、违约责任

甲、乙双方按照《中华人民共和国合同法》的规定承担违约责任。

十、适用法律和争议解决

本约定书的所有方面均应适用中华人民共和国法律进行解释并受其约束。本约定书履行地为乙方出具审计报告所在地，因本约定书所引起的或与本约定书有关的任何纠纷或争议，双方选择以下第 种解决方式：

- (1) 向有管辖权的人民法院提起诉讼；
- (2) 提交仲裁委员会仲裁。

十一、双方对其他有关事项的约定

本约定书一式两份，甲、乙方各执一份，具有同等法律效力。

甲方：ABC股份有限公司
授权代表：

乙方：正德会计师事务所
授权代表：

二零 年 月 日

二零 年 月 日

单元三 计划审计工作

一、总体审计策略

总体审计策略用以确定审计范围、时间安排和方向，并指导具体审计计划的制订。在制定总体审计策略时，应当考虑以下主要事项。

1. 审计范围

在确定审计范围时，需要考虑下列具体事项：

（1）编制拟审计的财务信息所依据的财务报告编制基础，包括是否需要将财务信息调整至按照其他财务报告编制基础编制；

（2）特定行业的报告要求，如某些行业监管机构要求提交的报告；

（3）预期审计工作涵盖的范围，包括应涵盖的组成部分的数量及所在地点；

（4）母公司和集团组成部分之间存在的控制关系的性质，以确定如何编制合并财务报表；

（5）由组成部分审计人员审计组成部分的范围；

（6）拟审计的经营分部的性质，包括是否需要具备专门的知识；

（7）外币折算，包括外币交易的会计处理、外币财务报表的折算和相关信息的披露；

（8）除为合并目的执行的审计工作之外，对个别财务报表进行法定审计的要求；

（9）内部审计工作的可获得性及注册会计师拟信赖内部审计工作的程度；

（10）被审计单位使用服务机构的情况，以及审计人员如何取得有关服务机构内部控制设计和运行有效性的证据；

（11）对利用在以前审计工作中获取的审计证据的预期；

（12）信息技术对审计程序的影响，包括数据的可获得性和对使用计算机辅助审计技术的预期；

（13）协调审计工作与中期财务信息审阅的预期涵盖范围和时间安排，以及中期审阅所获取的信息对审计工作的影响；

（14）与被审计单位人员的时间协调和相关数据的可获得性。

2. 报告目标、时间安排及所需沟通的性质

为计划报告目标、时间安排和所需沟通，需要考虑下列事项：

- (1) 被审计单位对外报告的时间表，包括中间阶段和最终阶段；
- (2) 与管理层和治理层举行会谈，讨论审计工作的性质、时间安排和范围；
- (3) 与管理层和治理层讨论审计人员拟出具的报告的类型和时间安排以及沟通的其他事项（口头或书面沟通），包括审计报告、管理建议书和向治理层通报的其他事项；
- (4) 与管理层讨论预期就整个审计业务中审计工作的进展进行的沟通；
- (5) 与组成部分审计人员沟通拟出具的报告的类型和时间安排，以及与组成部分审计相关的其他事项；
- (6) 项目组成员之间沟通的预期性质和时间安排，包括项目组会议的性质和时间安排，以及复核已执行工作的时间安排；
- (7) 预期是否需要和第三方进行其他沟通，包括与审计相关的法定或约定的报告责任。

3. 审计方向

在确定审计方向时，需要考虑下列事项：

- (1) 重要性方面，具体包括：为计划目的确定重要性；为组成部分确定重要性且与组成部分审计人员沟通；在审计过程中重新考虑重要性；识别重要的组成部分和账户余额。
- (2) 重大错报风险较高的审计领域。
- (3) 评估的财务报表层次的重大错报风险对指导、监督及复核的影响。
- (4) 项目组人员的选择和工作分工，包括向重大错报风险较高的审计领域分派具备适当经验的人员。
- (5) 项目预算，包括考虑为重大错报风险可能较高的审计领域分配适当的工作时间。
- (6) 如何向项目组成员强调在收集和评价审计证据过程中保持职业怀疑的必要性。
- (7) 以往审计中对内部控制运行有效性进行评价的结果，包括所识别的控制缺陷的性质及应对措施。
- (8) 管理层重视设计和实施健全的内部控制的相关证据，包括这些内部控制得以适当记录的证据。
- (9) 业务交易量规模，以基于审计效率的考虑确定是否依赖内部控制。
- (10) 对内部控制重要性的重视程度。
- (11) 影响被审计单位经营的重大发展变化，包括信息技术和业务流程的变化、关键管理人员变化，以及收购、兼并和分立。
- (12) 重大的行业发展情况，如行业法规变化和新的报告规定。
- (13) 会计准则及会计制度的变化。
- (14) 其他重大变化，如影响被审计单位的法律环境的变化。

4. 审计资源

审计人员应当在总体审计策略中清楚地说明审计资源的规划和调配，包括确定执行审计业务所必需的审计资源的性质、时间安排和范围。

- (1) 向具体审计领域调配的资源，包括向高风险领域分派有适当经验的项目组成员，就复杂的问题利用专家工作等；

(2) 向具体审计领域分配资源的多少，包括分派到重要地点进行存货监盘的项目组成员的人数，在集团审计中复核组成部分审计人员工作的范围，向高风险领域分配的审计时间预算等；

(3) 何时调配这些资源，包括是在期中审计阶段还是在关键的截止日期调配资源等；

(4) 如何管理、指导、监督这些资源，包括预期何时召开项目组预备会和总结会，预期项目合伙人和经理如何进行复核，是否需要实施项目质量控制复核等。

二、具体审计计划

审计人员应当为审计工作制定具体审计计划。具体审计计划比总体审计策略更加详细，其内容包括为获取充分、适当的审计证据以将审计风险降至可接受的低水平，项目组成员拟实施的审计程序的性质、时间安排和范围。可以说，为获取充分、适当的审计证据，而确定审计程序的性质、时间安排和范围的决策是具体审计计划的核心。具体审计计划应当包括风险评估程序、计划实施的进一步审计程序和其他审计程序。

1. 风险评估程序

为了充分识别和评估财务报表重大错报风险，审计人员计划实施的风险评估程序的性质、时间安排和范围。

2. 计划实施的进一步审计程序

针对评估的认定层次的重大错报风险，审计人员计划实施的进一步审计程序的性质、时间安排和范围。进一步审计程序包括控制测试和实质性程序。

3. 其他审计程序

其他审计程序可以包括上述进一步审计程序的计划中没有涵盖的、根据其他审计准则的要求审计人员应当执行的既定程序。

三、审计过程中对计划的更改

计划审计工作并非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。由于未预期事项、条件的变化或在实施审计程序中获取的审计证据等原因，在审计过程中，审计人员应当在必要时对总体审计策略和具体审计计划做出更新和修改。

四、重要性

1. 重要性的含义

重要性是指鉴证对象信息中存在错报的严重程度，重要性取决于在具体环境下对错报金额和性质的判断。如果一项错报单独或连同其他错报可能影响财务报表使用者依据财务报表做出的经济决策，则该项错报是重大的。

重要性的概念可从下列方面进行理解：

(1) 如果合理预期错报（包括漏报）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。

(2) 对重要性的判断是根据具体环境做出的，并受错报的金额或性质的影响，或受两者共同作用的影响。

(3) 判断某事项对财务报表使用者是否重大，是在考虑财务报表使用者整体共同的财务信息需求的基础上做出的；由于不同财务报表使用者对财务信息的需求可能差异很大，因此不考虑错报对个别财务报表使用者可能产生的影响。

(4) 重要性包括对数量和性质两个方面的考虑。所谓数量方面指错报的金额大小，性质方面则指错报的性质。

在审计开始时，就必须对重大错报的规模和性质做出一个判断，包括确定财务报表整体的重要性和特定交易类别、账户余额和披露的重要性水平。当错报金额高于整体重要性水平时，就很可能被合理预期将对使用者根据财务报表做出的经济决策产生影响。

2. 重要性水平的确定

(1) 财务报表整体的重要性

由于财务报表审计的目标是审计人员通过执行审计工作对财务报表发表审计意见，因此审计人员应当考虑报表整体的重要性。只有这样，才能得出财务报表是否公允反映的结论。审计人员在制定总体审计策略时，应当确定财务报表整体的重要性。

确定重要性需要职业判断。通常先选定一个基准，再乘以某一个百分比作为财务报表整体的重要性。在选择基准时，需要考虑的因素包括：

- ① 财务报表要素（如资产、负债、所有者权益、收入和费用）；
- ② 是否存在特定会计主体的财务报表使用者特别关注的项目；
- ③ 被审计单位的性质、所处的生命周期阶段及所处行业和经济环境；
- ④ 被审计单位的所有权结构和融资方式；
- ⑤ 基准的相对波动性。

表 1-2 举例说明了一些实务中较为常用的基准。

表 1-2 常用的基准

被审计单位的情况	可能选择的基准
企业的盈利水平保持稳定	经常性业务的税前利润
企业近年来经营状况大幅度波动，盈利和亏损交替发生	过去 3~5 年经常性业务的平均税前利润或亏损（取绝对值），或其他基准，如营业收入

续表

被审计单位的情况	可能选择的基准
新设企业，处于开办期，尚未开始经营	总资产
新兴行业，目前侧重于抢占市场份额、扩大企业知名度和影响力	营业收入
开放式基金，致力于优化投资组合、提高基金净值、为基金持有人创造投资价值	净资产
国际企业集团设立的研发中心，主要为集团下属各企业提供研发服务，并以成本加成的方式向相关企业收取费用	成本与营业费用总额
公益性质的基金会	捐赠收入或捐赠支出总额

为选定的基准确定百分比需要运用职业判断。百分比与选定的基准之间存在一定的联系，如经常性业务的税前利润对应的百分比通常比营业收入对应的百分比要高。例如，对以营利为目的的制造业企业，审计人员可能认为经常性业务税前利润的5%是适当的；对非营利组织，审计人员可能认为收入总额或费用总额的1%是适当的。百分比无论是高一些还是低一些，只要符合具体情况，都是适当的。

在确定百分比时，除了考虑被审计单位是否为上市公司或公众利益实体，其他因素也会影响审计人员对百分比的选择，这些因素包括但不限于：

- ①财务报表使用者的范围；
- ②被审计单位是否由集团内部关联方提供融资或是否有大额对外融资（如债券或银行贷款）；
- ③财务报表使用者是否对基准数据特别敏感（如抱有特殊目的财务报表的使用者）。

表 1-3 列示了在审计实务中可供选择的重要性的固定比率（经验数值）。

表 1-3 可供选择的重要性的固定比率（经验数值）

被审计单位	经验百分比
以营利为目的的实体	通常不超过税前利润的 5%
非营利组织	通常不超过费用总额或营业收入的 1%或不超过资产总额的 0.5%
基金	通常不超过净资产的 0.5%
以资产总额为基准的实体	通常不超过资产总额的 1%

审计人员在确定重要性水平时，不需考虑与具体项目计量相关的固有不不确定性。

（2）特定交易类别、账户余额和披露的重要性水平

在审计人员对财务报表层次重要性水平的初步评估基础上，需要确定各类交易、账户余额、列报认定层次的重要性水平，以确定审计实施过程中应搜集证据的数量。各类交易、账户余额、列报认定层次的重要性水平称为“可容忍错报”。可容忍错报是在不导致财务报表存在重大错报的情况下，注册会计师对各类交易、账户余额、列报确定可接受的最大错报。

①分配的方法。

在实务中，采用分配法确定账户或交易层次的重要性水平主要适用于资产负债表账户。审计人员可以把财务报表重要性依据资产负债表账户进行分配，分配时要考虑每个账户的

会计属性及其风险。无论如何分配，当审计完成时，审计人员都必须确信所有账户的错报汇总金额小于或等于财务报表的重要性。

【案例 1-1】

ABC 公司的总资产构成如表 1-4 所示，审计人员初步判断财务报表层次的重要性水平是资产总额的 1%，为 140 万元。审计人员按这一重要性水平分配给各资产账户，结果如表 1-4 所示。

表 1-4 重要性水平的分配

单位：万元

项 目	金 额	甲 方 案	乙 方 案
货币资金	700	7	2.8
应收账款	2100	21	25.2
存货	4200	42	70
固定资产	7000	70	42
总计	14000	140	140

【案例分析】

在表 1-4 中，甲方案是按 1% 进行同比例分配的。一般来说，这并不可行，审计人员必须对其进行修正，审计人员根据每个会计科目的属性及其现实风险，调高或调低某一个资产的重要性水平。由于货币资金涉及面广，其重要性水平要调低；应收账款和存货错报的可能性较大，故分配较高的重要性水平，以节省审计成本；固定资产占资产比重大，任何细小的错报都可能导致报表的重大错报，其重要性水平应当调低，如乙方案。但如果实际审计存货后，仅发现错报 40 万元，且审计人员认为所实施的审计程序已经足够，则可将剩下的 30 万元再分配给应收账款。

②不分配的方法。

这里介绍某些大型事务所使用的两种不分配的方法。

一种方法是假设财务报表层次的重要性水平为 150 万元，则可根据各类交易、账户余额、列报的性质及错报的可能性等因素，将各类交易、账户余额、列报认定层次的重要性水平确定为财务报表层次重要性水平的 20%~50%。审计时，只要发现某认定的错报超过这一水平，就建议被审计单位调整。最后，编制未调整事项汇总表，若未调整的错报超过 150 万元，再要求被审计单位进一步调整。

另一种方法是确定各类交易、账户余额、列报认定层次的重要性水平为财务报表层次重要性水平的 1/6~1/3。假设财务报表层次的重要性水平为 100 万元，应收账款的重要性水平为这一金额的 1/4、存货为 1/5、应付账款为 1/5，则其重要性水平的金额分别为 25 万元、20 万元和 20 万元。

3. 实际执行的重要性

实际执行的重要性，是指注册会计师确定的低于财务报表整体的重要性的一个或多个金额，旨在将未更正和未发现错报的汇总数超过财务报表整体的重要性的可能性降至适当的低水平。如果适用，实际执行的重要性还指注册会计师确定的低于特定类别的交易、账

户余额或披露的重要性水平的一个或多个金额。

通常而言，实际执行的重要性通常为财务报表整体重要性的50%~75%。

如果存在下列情况，注册会计师可能考虑选择较低的百分比来确定实际执行的重要性：

- (1) 首次接受委托的审计项目；
- (2) 连续审计项目，以前年度审计调整较多；
- (3) 项目总体风险较高，例如，处于高风险行业、管理层能力欠缺、面临较大市场竞争压力或业绩压力等；
- (4) 存在或预期存在值得关注的内部控制缺陷。

如果存在下列情况，注册会计师可能考虑选择较高的百分比来确定实际执行的重要性：

- (1) 连续审计项目，以前年度审计调整较少；
- (2) 项目总体风险为低到中等，例如，处于非高风险行业、管理层有足够能力、面临较低的业绩压力等；
- (3) 以前的审计经验表明内部控制运行有效。

4. 审计过程中修改的重要性

由于下列原因，审计人员可能需要修改财务报表整体的重要性和特定类别的交易、账户余额或披露的重要性水平：

- (1) 审计过程中情况发生重大变化；
- (2) 获取新信息；
- (3) 通过实施进一步审计程序，审计人员对被审计单位及其经营所了解的情况发生变化。

5. 重要性与审计风险的关系

重要性与审计风险之间呈反向关系：重要性水平越高，审计风险越低；重要性水平越低，审计风险越高。

6. 重要性与审计证据的关系

重要性与审计证据之间呈反向关系：重要性水平越低，注册会计师面临的审计风险就越高，为了降低审计风险至可接受的低水平，就应实施更详细的审计测试，收集更多的审计证据。反之亦然。

单元四 搜集审计证据

一、审计证据的含义与特征

1. 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。

依据会计记录编制财务报表是被审计单位管理层的责任，审计人员应当测试会计记录