

## 获取审计证据

### 📢 知识目标

1. 了解审计证据的概念及作用；
2. 理解审计证据的不同分类及特点；
3. 掌握各类审计证据的区别和适用对象；
4. 掌握各类获取审计证据的审计程序。

### ⚙️ 能力目标

1. 能区分不同审计证据的特征；
2. 能针对不同的情况挑选恰当的审计证据；
3. 能执行恰当的审计程序获取审计证据。

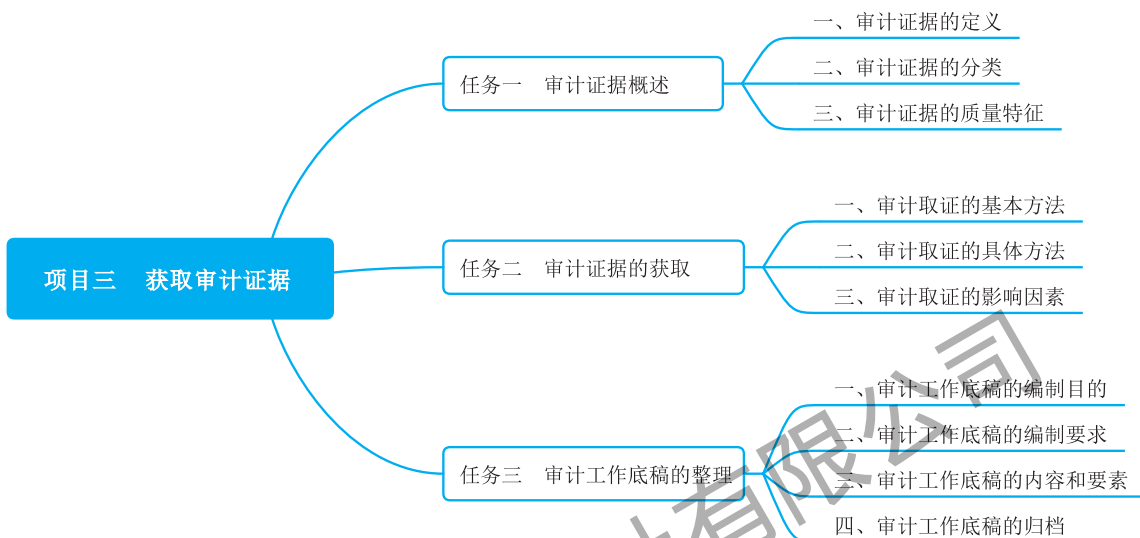
### 💡 素养目标

1. 培养学生对审计证据获取精益求精的工作态度；
2. 树立学生合理怀疑、小心验证的职业探索精神；
3. 帮助学生遵守职业道德，养成对信息保密的职业习惯。

### 📖 考点梳理

1. 掌握审计证据的作用；
2. 掌握审计证据的分类；
3. 掌握审计证据的质量特征；
4. 了解影响审计取证决策的因素；
5. 掌握审计取证的基本方法和具体方法；
6. 掌握审计工作底稿的作用、基本要素及编制要求；
7. 了解审计工作底稿的分类和审核。

## 知识框架



## 案例导入

瑞幸咖啡作为中国较大的咖啡连锁品牌，在 2020 年 4 月因财务造假事件震惊市场。瑞幸咖啡承认其通过虚构交易、虚增销量和净售价等手段，伪造了高达 22 亿元的业绩。这一事件不仅导致瑞幸咖啡股价暴跌，还引发了广泛的法律诉讼和市场监管处罚。而在这场风波中，浑水机构（Muddy Waters Research）扮演了关键角色，其发布的做空报告揭露了瑞幸咖啡的财务造假行为。

请通过 AI 工具梳理“瑞幸财务造假”相关时间线，了解案例内容，同时思考并回答以下问题。

- (1) 浑水机构获取了哪些信息作为自己的证据？
- (2) 浑水机构是如何获取关键证据的？

(3) 假设你是瑞幸案的审计人员，你会通过关注或检查什么项目获取证据，以证实瑞幸咖啡确实存在财务造假行为？

### 扩展任务

浑水机构在“瑞幸财务造假”一案中，承担的角色和作用与审计相似，但又与审计不同。通过了解浑水机构的所作所为，比较并区分两者之间的差别。

## 任务一 审计证据概述

### 一、审计证据的定义

审计证据是指审计人员为了得到审计结论、形成审计意见而使用的所有信息。审计证据是审计人员在执行审计业务的过程中获取的所有证据,包括审计人员调查、了解被审计单位及其相关情况和对确定的审计事项进行审查所获取的信息。

审计证据的具体来源如下。

#### (一) 会计记录中含有的信息

依据会计记录编制财务报表是被审计单位管理层的责任,审计人员应该测试会计记录以获取审计证据。

会计记录主要包括以下内容。

- (1) 原始凭证、记账凭证、总分类账和明细分类账。
- (2) 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,也是审计人员执行财务报表审计所需的重要审计证据。除此之外,会计记录还可能包括以下内容。

- (1) 销售发货单、发票、顾客对账单及汇款通知单。
- (2) 附有验货单的订购单、购货发票和对账单。
- (3) 考勤相关的工时记录、薪资单和人事档案。
- (4) 支票存根、电子支付记录、银行存款单、银行对账单。
- (5) 合同记录、协议记录。
- (6) 记账凭证。
- (7) 分类账账户调节表等。

#### (二) 其他信息

当会计记录中含有的信息本身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时,审计人员还应当获取用作审计证据的其他信息。

可用作审计证据的其他信息包括以下几项。

(1) 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,如被审计单位的会议记录、内部控制手册、询证函的回函等。

(2) 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的用于验证存货存在的审计证据。

(3) 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

#### 知识点

审计证据是得出审计意见或做出审计结论的基础,也是评价事项的事实依据。

#### 知识点

当会计记录中含有的信息并不充分时,为了使结论更加可靠,更有依据,需要获取其他信息作为对证据的补充,提高证据的可信度。

表、分析表等。

会计记录中含有的信息和其他信息共同构成了审计证据，两者缺一不可。前者是审计工作的基础，后者是审计过程中评价重大错报风险的依据，只有两者结合，才能为审计人员发表审计意见提供合理的基础。

【例 3-1·多选题】审计证据可以来源于多个方面，以下用作审计证据的信息中，属于会计记录中所含信息的是（ ）。

- A. 员工出差报销所提供的相关住宿凭证、车票凭证
- B. 被审计单位的会议记录、内部控制手册等
- C. 财务人员针对业务情况编制的记账凭证
- D. 审计人员自身编制或获取的可以通过合理推断得出结论的信息

【答案】A、C。A 和 C 属于会计记录中含有的信息，即能在会计凭证之后找到的相关原始凭证或记账凭证；B 和 D 属于其他信息提供的审计证据。



### 跟踪测试

【测试·单选题】下列哪一项不属于审计证据中会计记录所含有的信息？（ ）

- A. 附有验货单的订购单和购货发票
- B. 审计人员编制的审计计划和分析表
- C. 支持成本计算和披露的手工计算表
- D. 考勤相关的工时记录和薪资单

## 二、审计证据的分类

审计证据可以根据不同的标准进行分类，不同的审计证据所发挥的作用也不相同。

### （一）按形式不同分类

#### 1. 实物证据

实物证据是指以实物存在并且以其外部特征和内在本质证明审计事项的证据，通常包括固定资产、存货、有价证券和现金等。实物证据通过实际观察或实地盘点取得，用来确定实物资产的存在情况。

虽然实物证据能够直观地反映实物资产的客观存在和数量情况，但是对资产的所有权归属、质量和分类并不能提供充分的证明，因此审计人员通常还需要取得其他审计证据来证明资产的所有权及价值情况。

#### 2. 书面证据

##### 知识点

书面证据取证范围大、形式方便，最容易被涂改或伪造，因此需要格外关注书面证据的可靠性。

##### 知识点

各类资产的盘点表是最典型的实物证据。

书面证据是指以书面形式存在，并以其记载的内容证明审计事项的证据。书面证据是审计证据的主要组成部分，数量多、来源广。审计人员在审计过程中需要获取和利用足够数量的书面证据。书面证据是审计取证的主要来源，也可以称为“基本证据”。



鉴定和勘验证据是书面证据的特殊形式，是指因特殊需要，审计机关指派或聘请专门人员对某些审计事项进行鉴定而产生的证据。

### 3. 口头证据

口头证据是指被审计单位的职员或其他与审计事项有关的人员对审计人员的提问做出口头答复，提供的言辞材料。口头证据的证明力较差，因为它往往夹杂着个人的观点和意见，因此一般而言，口头证据本身并不足以证明事情的真相。但是审计人员往往可以在口头证据中发掘出一些重要线索，这有利于对某些需要审核的情况做进一步调查，以收集更加可靠的证据。

在取得口头证据之后，应将其转换成书面记录，并取得提供证据者的签字确认。一般情况下，口头证据需要得到其他相应证据的支持。

### 4. 视听或电子证据

视听或电子证据是指以录音带、录像带、磁盘及其他电子计算机储存形式存在的，用以证明审计事项的证据。随着科学技术和审计技术的发展，视听或电子证据将成为普遍运用的审计证据。

### 5. 环境证据

环境证据也称“状况证据”，是指对审计事项产生影响的各种环境状况，包括地理位置、内部控制状况、管理状况、管理人员素质、国内外政治经济形势等。环境证据是审计人员必须掌握的资料，因为它不仅可以帮助审计人员了解被审计单位和审计事项所处的环境，还可以为审计人员分析判断审计事项提供有效的信息。

#### ④ 知识点

环境证据所证明的被审计单位、相关行业或宏观环境等的整体情况，对了解被审计单位的经营、管理情况具有重要作用。

## （二）按来源不同分类

### 1. 亲历证据

亲历证据是指审计人员在被审计单位执行审计工作时目睹、亲自参加或亲自动手取得的证据，如审计人员监督财产物资盘点取得的证据。

### 2. 内部证据

内部证据是指审计人员在被审计单位内部取得的审计证据，如采购合同、销售订单、委托加工合同、租赁合同及主管部门审批的文件等。

### 3. 外部证据

外部证据是指审计人员从被审计单位以外的其他单位取得的审计证据，包括其他单位陈述和外来资料。

其他单位陈述是指其他单位（被审计单位以外的单位）应审计人员的要求对被审计单位的债权、债务、在被审计单位寄存的财物或接受被审计单位所寄存的财物的说明，以及其他单位关于被审计单位经济业务往来情况的说明等。外来资料是指审计人员从其他单位取得的证明审计事项的凭证、账目、报表、合同、文件的摘录等。

## （三）按相互关系分类

### 1. 基本证据

基本证据是指对审计事项的某一审计目标有重要的、直接证明作用的审计证据。基本

证据与所要证实的目的有极为密切的关系。取得基本证据对审计证据来说是最为重要的。不过，基本证据虽然重要，但是未必可靠，所以单靠基本证据有可能是不够的。

## 2. 辅助证据

辅助证据是指对审计事项的某一审计目标具有间接证明作用，能够支持基本证据证明力的证据。经常作为辅助证据的是环境证据。

【例 3-2·单选题】以下哪项属于审计证据中的环境证据？（ ）

- A. 审计人员监督财产物资盘点时取得的盘点表
- B. 被审计单位的销售发票和应收账款明细账
- C. 被审计单位的地理位置和内部控制状况
- D. 审计人员从银行获取的询证函回函

【答案】C。环境证据是指对审计事项产生影响的各种环境状况，包括地理位置、内部控制状况、管理状况、管理人员素质、国内外政治经济形势等。



## 跟踪测试

【测试·多选题】关于审计证据的分类，以下说法正确的是（ ）。

- A. 实物证据通常包括固定资产、存货等，用于证明实物资产的存在情况
- B. 书面证据是审计证据的主要组成部分，数量多、来源广
- C. 口头证据虽然证明力较弱，但有助于审计人员发掘重要线索
- D. 外部证据一定比内部证据可靠

## 三、审计证据的质量特征

审计人员应当保持职业怀疑，运用职业判断，评价审计证据的充分性和适当性，据此保证审计证据的质量。

### (一) 充分性

#### 知识点

只有获取充分且适当的审计证据，才能为发表适当的审计意见提供充分的保障。

审计证据的充分性是对审计证据数量的衡量，主要与审计人员确定的样本数量相关。审计人员在评估存在重要问题的可能性和审计证据质量的基础上，决定应当获取的审计证据的数量。

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，需要的审计证据可能越少。不过审计人员仅靠获得更多的审计证据可能无法弥补审计证据质量上的缺陷。

### (二) 适当性

适当性是对审计证据质量的衡量，即审计证据在支持审计结论方面具有的相关性和可靠性。

相关性是指审计证据与审计事项及其具体审计目标之间具有实质性联系；可靠性是指审计证据的真实和可信程度。

### 1. 相关性

审计证据的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联系。

在评价审计证据的相关性时，可能需要了解获取审计证据的方式。

(1) 与受测试方向相关。用作审计证据的信息，其相关性可能受测试方向的影响。例如，某审计程序的目的是测试应付账款是否多记，则测试已记录的应付账款获取的证据可能是相关的；某审计程序的目的是测试应付账款是否少记、漏记，则测试已记录的应付账款获取的证据很可能不是相关的，相关的审计证据可能是通过测试期后支出/未支付发票、供应商结算单及发票未到的收货报告单等获得的。

#### 知识点

不同来源的审计证据如果能证明同一事实，能提高相关审计证据的可靠性。

(2) 与特定的审计程序相关。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。例如，检查期后应收账款收回的记录和文件可以提供有关存在和计价的审计证据，但未必提供与截止测试相关的审计证据。类似地，有关某一特定认定（如存货的“存在”认定）的审计证据，不能替代与其他认定（如该存货的“准确性、计价和分摊”认定）相关的审计证据。但是，不同来源或不同性质的审计证据可能与同一认定相关。

### 2. 可靠性

审计证据的可靠性是指证据的可信程度。一般需要考虑审计证据的来源和性质，以及获取审计证据的具体环境。

(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。从外部独立来源获取的审计证据未经被审计单位有关职员之手，从而减少了伪造、更改凭证或业务记录的可能性，因而其证明力最强。

(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。如果被审计单位内部控制有效，会计记录的可信赖程度将提高。如果被审计单位内部控制薄弱，甚至不存在任何内部控制，其内部凭证记录的可靠性就大幅下降。

(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。间接获取的证据有被涂改和伪造的可能性，降低了可信赖程度；推论得出的审计证据主观性较强，人为因素较多，可信赖程度也会受到影响。

(4) 以文件、记录形式（包括纸质、电子或其他介质）存在的审计证据比口头形式的审计证据更可靠。

(5) 从原件获取的审计证据比从传真件或复印件获取的审计证据更可靠。审计人员可审查原件是否有被涂改或伪造的迹象，排除伪证，提高证据的可信赖程度。

#### 知识点

执行逆查，即从财务账检查至业务单据，可得知是否发生高估，从而获取“发生”认定相关审计证据；执行顺查，即从业务单据检查至财务账，可得知是否少记、漏记，从而获取“完整性”认定相关的审计证据。

#### 知识点

只有获取充分且适当的审计证据，才能为发表适当的审计意见提供充分的保障。

**想一想**

如果被审计单位提供的银行对账单是复印件而非原件，你认为应如何验证其可靠性？

**(三) 充分性和适当性的关系****知识点**

- (1) 审计证据的质量影响数量。
- (2) 审计证据的数量不能弥补质量上的缺陷。

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也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。即，审计证据的适当性会影响审计证据的充分性。例如，被审计单位内部控制有效时生成的审计证据更可靠，审计人员只需获取适量的审计证据，就可以为发表审计意见提供合理的基础。

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。例如，审计人员应当获取与销售收入完整性相关的证据，实际获取的却是有关销售收入真实性的证据，审计证据与完整性目标不相关，获取的证据再多，也证明不了销售收入的完整性。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。

**(四) 评价审计证据的特殊考虑****1. 对文件记录可靠性的考虑**

审计工作通常不涉及鉴定文件记录的真伪，审计人员也不是鉴定文件记录真伪的专家，但应当考虑用作审计证据的信息的可靠性，并考虑与信息生成和维护相关的控制的有效性。

**知识点**

审计人员不需要主动辨别证据的真伪，但需要考虑证据获取手段和渠道的合理性与可靠性；当发现明显的伪造迹象时，需要进一步调查。

如果在审计过程中识别出某些文件记录是伪造的，或者文件记录中的某些条款已发生变动，审计人员应当做出进一步调查，包括直接向第三方询证，或者利用专家的工作评价文件记录的真伪。

**2. 使用被审计单位内部生成信息时的考虑**

审计人员为获取可靠的审计证据，有时候会用到被审计单位内部生成的信息。在使用被审计单位内部生成的信息时，需确认信息是否足够完整和准确。如果针对被审计单位内部生成信息的完整性和准确性获取审计证据是所实施审计程序本身不可分割的组成部分，则可以与针对这些信息实施的审计程序同时进行。在某些情况下，审计人员可能打算将被审计单位内部生成的信息用于其他审计目的。在这种情况下，获取的审计证据的适当性受到该信息对审计目的而言是否足够精确和详细的影响。

**3. 证据相互矛盾时的考虑**

如果针对某项认定，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能够相互印证，则与该项认定相关的审计证据具有更强的说服力。

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，表明某项审计证据可能不可靠，审计人员应当追加必要的审计程序。

#### 4. 获取审计证据时对成本的考虑

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理由减少不可替代的审计程序。在保证获取充分、适当的审计证据的前提下，控制审计成本是会计师事务所增强竞争能力和获利能力所必需的。

为了保证得出的审计结论、形成的审计意见是恰当的，审计人员不应将获取审计证据的成本高低和难易程度作为减少不可替代的审计程序的理由。

【例 3-3·单选题】审计证据的充分性主要与哪个因素相关？（ ）

- A. 审计证据的可靠性
- B. 审计人员的专业判断
- C. 审计人员确定的样本数量
- D. 审计证据的来源

【答案】C。影响审计证据质量的特征有充分性和适当性，其中，充分性主要与获取的样本数量相关；适当性主要与证据的可靠程度和与审计目标的相关情况相关。



#### 跟踪测试

【测试·多选题】以下哪些因素会影响审计证据的可靠性？（ ）

- A. 审计证据的来源
- B. 内部控制的有效性
- C. 审计证据是否为原件
- D. 审计证据的获取成本

## 任务二 审计证据的获取



审计程序是指审计人员在审计过程中根据具体情况，对目标内容单独或综合运用一系列手段，获取充分且适当的审计证据的过程。

### 一、审计取证的基本方法

#### (一) 顺查法

顺查法是指审计的取证顺序与反映经济业务的会计资料的形成过程一致的方法。在这种方法下，审计人员应按照以下顺序进行审查。

(1) 检查原始凭证，调查清楚经济业务发生的原因和事实经过，以及原始凭证编制的真实性和合法性。

(2) 用原始凭证核对记账凭证，检查其是否一致，并审查记账凭证编制的真实性、合法性和正确性。

(3) 用记账凭证或记账凭证汇总表核对日记账、明细账和总账，检查其是否一致，并经过账账、账实的检查核对，验证编制财务报表的各项依据是否真实、可靠。

(4) 将经核实的账目与财务报表进行核对，并分析确定财务报表编制的真实性和合法性。

顺查法的优点：审计过程全面细致，一般来说不容易遗漏错弊事项，所以审计质量较高；符合经济业务发展顺序，方法简单，易于掌握。

顺查法的缺点：事无巨细，不突出重点，机械繁杂，工作量大，不利于提高审计工作效率。

顺查法的适用对象：业务规模较小、会计资料较少、存在的问题较多的单位。

## (二) 逆查法

逆查法是指审计取证的顺序与反映经济业务的会计资料的形成过程相反的方法。其检查顺序一般如下所示。

### ④ 知识点

顺查法可以实现对“完整性”认定的检查；逆查法可以实现对“存在”“发生”认定的检查。

形成原因和过程。

逆查法的优点：根据被审计事项的总体情况把握重点，在发现问题线索的基础上明确检查方向，目的性、针对性比较强；因为存在目标问题和检查重点，所以可以节省人力和时间，提高审计工作效率。

逆查法的缺点：运用逆查法一般不要求对审计事项进行全面、详细的审查，故可能遗漏重要错弊事项；因为与经济业务发生方向相反，所以技术难度较大。

逆查法的适用对象：业务规模较大、内部控制系统比较健全、管理基础较好的单位。

## (三) 详查法

详查法也称详细审计法，是指对被审计的某类经济业务和会计资料的全部内容无遗漏地进行全面详细审查的方法。

详查法的优点：可以有效地查出会计资料中存在的各种差错，不容易遗漏；一般能够收集到用于说明审计事项的完整证据，使审计质量得到可靠的保证。

详查法的缺点：工作量大，费时费力，审计成本相对较高。

详查法的适用对象：经济业务比较简单的被审计单位，内部控制比较薄弱的被审计单位，以及可能存在重大违反财经法纪行为的被审计单位。

## (四) 抽查法

### ④ 知识点

详查法和抽查法是不同的审计方法；全部审计和局部审计是不同的审计类型。

抽查法也称抽样审计，是指对被审计单位的部分经济业务和会计资料进行检查，并根据结果推断总体状况的方法。

抽查法的优点：能使审计人员从单调、复杂的工作中摆脱出来，极大地提高审计工作效率，节省审计资源，可以达到事半功倍的效果。

抽查法的缺点：由于抽查法以部分资料的检查结果推断总体状况，这种推断有可能对审计质量产生影响；对发生频率不高的舞弊行为，该方法的运用具有一定的局限性。

抽查法的适用对象：规模较大、经济业务多、内部控制健全有效、会计基础工作较好、组织机构健全的单位。

【例 3-4·单选题】审计人员在审计过程中，从原始凭证开始，逐步审查到财务报表的方法称为（ ）。

- A. 逆查法                      B. 顺查法  
C. 详查法                      D. 抽查法

【答案】B。审计的取证顺序与经济业务资料形成方向相同的检查方法叫顺查法。

#### 知识点

局部审计既可以采用详查法，也可以采用抽查法；全部审计既可以采用详查法，也可以采用抽查法。



#### 跟踪测试

【测试·多选题】逆查法可以实现以下哪个目标？（ ）

- A. 检查收入是否存在少记、漏记的情况  
B. 检查收入的真实性  
C. 检查存货的完整性  
D. 检查固定资产是否确实存在

## 二、审计取证的具体方法

审计取证的具体方法有检查、观察、询问、函证、重新计算、重新执行和分析程序。

### （一）检查

检查是指对以纸质、电子或其他介质形式存在的文件、资料进行审查，或者对有形资产进行审查。检查包括检查记录或文件和检查有形资产两种类型。

#### 1. 检查记录或文件

检查记录或文件可以提供不同可靠程度的审计证据，其可靠性取决于记录或文件的性质和来源。而在检查内部记录或文件时，可靠性则取决于生成该记录或文件的内部控制的有效性。

检查范围包括原始凭证、记账凭证、账簿报表、其他书面资料（包括合同、规章制度、预算、计划、方案等）；检查内容包括摘要与实际业务是否相符、账户是否正确清晰、金额是否正确、签章是否齐全等，以查清内部控制手续是否齐全。

某些文件是表明一项资产存在的直接审计证据，如构成金融工具的股票或债券，但检查此类文件并不一定能提供有关所有权或计价的审计证据。

#### 2. 检查有形资产

检查有形资产是指审计人员对资产实物进行审查。检查有形资产可为其“存在”认定提供可靠的审计证据，但不一定能够为“权利和义务”“准确性、计价和分摊”等认定提供可靠的审计证据。对个别存货项目进行的检查可与存货监盘一同实施。

### （二）观察

观察是指审计人员查看相关人员正在从事的活动或实施的程序。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，从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。询问必须做成书面记录，并由答询人员签字盖章。

询问常常在审阅、核对、复查等发现疑点和问题后加以应用。询问本身不足以发现认定层次存在的重大错报和测试内部控制运行的有效性。因此，审计人员还应当实施其他审计程序来获取充分、适当的审计证据。

### (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。函证并不局限于账户余额，审计人员可能在询证函中询问协议是否做过修改，如果做过修改，要求被询证者提供相关的详细信息。此外，函证程序可以用于获取不存在某些情况的审计证据，如不存在可能影响被审计单位收入确认的“背后协议”。

函证可以分为积极式函证和消极式函证两种。

#### 1. 积极式函证

积极式函证也称肯定式函证，要求接收函证的第三方，无论其是否同意询证函中的信息，都必须对询证函做出回应。函证结果可以是相符的，也可以是不符的。

积极式函证结果是第三方直接提供的，因此相对可靠，适用于风险较高的项目。

#### ④ 知识点

风险较高的项目具有以下几个特点。

- (1) 涉及金额较大。
- (2) 以前年度审计调整较多。
- (3) 第一次接受审计等。

风险较低的项目有以下几个特点。

(1) 连续审计且以前年度审计调整较少。

- (2) 涉及金额较小等。

#### 2. 消极式函证

消极式函证也称否定式函证，要求第三方仅在不同意询证函中的信息时才做出回应。也就是说，收回的函证结果一定是信息不符的；当没有收到函证时，默认函证信息是相符的。

消极式函证的结果带有一定的主观推测，因此准确性较低，不适用于风险较高的项目，适用于风险较低的项目。

#### ④ 知识点

分析程序主要根据数据的异常波动和变化来评估风险；异常波动和变化只为风险评估提供方向，并不一定意味着存在错报。



#### 想一想

函证回函必须直接寄至会计师事务所。若被审计单位代收函证回函，需警惕篡改风险。

### (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大的波动或关系进行调查。



#### 想一想

某企业连续三年营业收入增长率超过行业平均水平，但毛利率逐年下降。作为审计人员，你会如何通过分析程序识别潜在风险？

【例 3-5·单选题】审计人员在审计过程中，为了验证某项内部控制的有效性，决定亲自执行该控制程序，这种方法称为（ ）。

- A. 重新计算
- B. 重新执行
- C. 分析性复核
- D. 函证

【答案】B。审计人员独立、重新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的行为，即对控制程序进行重新测试的方法，叫作重新执行。



#### 跟踪测试

【测试·多选题】以下哪些做法可以帮助审计人员在审计过程中获取更可靠、更充分的审计证据？（ ）

- A. 对被审计单位的关键业务流程进行详细、多次观察
- B. 向被审计单位的员工进行口头询问，以收集多方面的信息
- C. 抽查被审计单位一定时期内的部分交易记录，进行复核和比对
- D. 直接从被审计单位的供应商处获取关于交易条款和金额的书面确认

## 三、审计取证的影响因素

审计人员应当围绕审计目标决定如何收集和筛选审计证据。一般而言，影响审计取证决策的因素有如下几个。

### （一）风险因素

风险因素是指审计人员根据取得的证据得出审计结论或提出审计意见时所承担的风险。在综合审计证据时，要充分考虑此类证据体系的完整性。

### （二）成本效益因素

审计人员在收集和筛选审计证据时，需要事先考虑获取证据与投入资源的成本效益，以确定是否值得投入，并进一步验证某一审计目标是否需要收集比较重要的、足以说明问题的审计证据。不应以获取审计证据的困难和成本高为由减少不可替代的审计程序。

### （三）重要性因素

重要性因素是指判断某一审计证据对审计结论、审计意见和审计决定是否有重要意义。一

一般来说，对于能够证明同类问题的审计证据，金额大的审计证据要比金额小的审计证据更重要。对于能够证明不同性质问题的审计证据，证明违反财经法纪的审计证据的重要性高于证明会计核算差错的审计证据。

## 任务三 审计工作底稿的整理



审计工作底稿是指审计人员对制订的审计计划、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，是审计人员在审计过程中形成的审计工作记录和获取的资料。审计工作底稿形成于审计过程中，同时反映整个审计过程。

### 知识点

审计工作底稿是用来证明审计人员工作过程的重要佐证材料，是审计人员维护自己权益、接受检查的重要证据。

### 一、审计工作底稿的编制目的

审计工作底稿在计划和执行审计工作中发挥关键作用。它提供了关于审计工作实际执行情况的记录，是形成审计报告的基础；也可用于审计项目质量复核、监督会计师事务所对审计准则的遵循情况及第三方检查等。

因此，审计人员应当及时编制审计工作底稿，以实现下列主要目的。

- (1) 提供充分、适当的记录，作为出具审计报告或发表审计意见的基础。
  - (2) 提供证据，证明审计人员已按照审计准则与相关法律法规的规定计划和执行了审计工作。
- 除上述主要目的外，编制审计工作底稿还可以实现下列目的。

- (1) 有助于项目组计划和执行审计工作，是联结整个审计工作的纽带。
- (2) 有助于负责督导的项目组成员按照相关准则的规定，履行指导、监督与复核审计工作的责任，控制审计工作质量。
- (3) 便于项目组说明其执行审计工作的情况，明确责任。
- (4) 保留对未来审计工作持续产生重大影响的事项的记录。
- (5) 便于会计师事务所实施项目质量复核与检查。
- (6) 便于监管机构和注册会计师协会根据相关法律法规或其他相关要求，对会计师事务所实施执业质量检查。

**【例 3-6·多选题】** 审计工作底稿在审计过程中起着至关重要的作用，以下哪一项不是审计工作底稿编制的主要目的？（ ）

- A. 提供充分、适当的记录，作为出具审计报告或发表审计意见的基础
- B. 证明审计人员已按照审计准则与相关法律法规规定计划和执行了审计工作
- C. 有助于项目组计划和执行审计工作，是联结整个审计工作的纽带
- D. 便于会计师事务所实施项目质量复核与检查

**【答案】** C、D。A 和 B 为及时编制审计工作底稿的主要目的。



## 跟踪测试

【测试·单选题】关于审计工作底稿的编制目的，以下哪一项描述是不准确的？（ ）

- A. 审计工作底稿可用于实施项目质量复核
- B. 审计工作底稿是形成审计报告的唯一依据
- C. 审计工作底稿有助于保留对未来审计工作持续产生重大影响的事项的记录
- D. 审计工作底稿是证明审计人员执行相关工作的重要依据

## 二、审计工作底稿的编制要求

### （一）基本要求

- (1) 编制的审计工作底稿应当内容完整、真实，突出重点。
- (2) 编制的审计工作底稿应当观点明确、条理清楚、用词恰当、字迹清晰、格式规范。
- (3) 相关的审计工作底稿之间应当具有清晰的逻辑关系，相互引用时应注明索引号。
- (4) 编制审计工作底稿所附的重要审计证据应当由提供证据的有关人员、单位签名或盖章。

### （二）具体要求

审计人员编制的审计工作底稿应当使未曾接触该项审计工作的有经验的专业人士清楚地了解以下内容。

- (1) 按照审计准则和相关法律法规的规定实施的审计程序的性质、时间安排和范围。
- (2) 实施审计程序的结果和获取的审计证据。
- (3) 审计中遇到的重大事项和得出的结论，以及在得出结论时做出的重大职业判断。

## 三、审计工作底稿的内容和要素

### （一）影响审计工作底稿内容的因素

审计工作底稿的内容（包括格式、要素和范围）取决于诸多因素。

- (1) 被审计单位的规模和复杂程度。
- (2) 拟实施审计程序的性质。
- (3) 识别出的重大错报风险。
- (4) 已获取的审计证据的重要程度。
- (5) 识别出的例外事项的性质和形状。
- (6) 当从已执行审计工作或获取审计证据的记录中不易确定结论或结论的基础时，记录该结论或结论基础的必要性。
- (7) 审计方法和适用的工具。

#### 知识点

审计底稿的最终目的是让专业的人员清楚地知道：

- (1) 你做了什么；
- (2) 你是怎么做的；
- (3) 你得到了什么结论。

审计工作底稿的格式可以调整。审计人员需要关注的是，根据不同的情况确定审计工作底稿的格式、内容和范围均是为了达到审计准则中所述的编制审计工作底稿的目的，特别是达到提供证据的目的。

## （二）审计工作底稿的要素

通常，审计工作底稿包括下列全部或部分要素。

（1）审计工作底稿的标题：包括审计项目、被审计单位名称及资产负债表日或覆盖的会计期间等。

（2）审计过程记录：包括测试内容、项目，需要运用职业判断的事项及其判断过程，如何处理重大事项中出现的不一致情况等。

（3）审计结论：审计工作底稿的每部分都应包含以下结论：已实施审计程序的结果及其是否实现了既定审计目标；审计程序识别出的例外情况和重大事项是如何解决的。

（4）审计标识及其说明：审计固定的标识（见表 3-1），用来对已实施审计程序的性质和范围做出解释。

表 3-1 审计标识及其说明

审计标识	说明	审计标识	说明	审计标识	说明
∧:	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
C:	已发询证函	C\:	已收询证函	T/B:	与试算平衡表核对一致

（5）索引号及编号：使相关审计工作底稿之间保持清晰的勾稽关系。

（6）编制者姓名及编制日期：主要是为了明确责任和时间，便于后续工作。

（7）复核者姓名及复核日期。

（8）其他应说明事项。

## 四、审计工作底稿的归档

审计相关准则对审计工作底稿的归档做出了具体规定，涉及归档的性质和期限、审计工作底稿保存期限等内容。

### （一）审计工作底稿归档的性质

在出具审计报告前，审计人员应完成所有必要的审计程序，取得充分且适当的审计证据并得出适当的审计结论。由此，在审计报告日后将审计工作底稿归整为最终审计档案是一项事务性工作，不涉及实施新的审计程序或得出新的结论。

归档期间对审计工作底稿做出的事务性工作主要包括以下几项。

（1）删除或废弃被取代的审计工作底稿。

（2）对审计工作底稿进行分类、整理和交叉索引。

（3）对审计档案归整工作的完成核对表进行签字认可。

（4）记录在审计报告日前获取的、与项目组相关成员进行讨论并达成一致意见的审计证据。

#### 知识要点

事务性工作，指的是不会造成审计意见的改变，不会提供新的信息的工作，是简单的整理性工作。

### （二）审计工作底稿归档的期限

审计工作底稿的归档期限为审计报告日后 60 天内。如果审计人员未能完成审计业务，审计工作底稿的归档期限为审计业务中止后 60 天内。

如果针对客户的同一财务信息执行不同的委托业务，出具两份或多份不同的报告，会计师事务所应当将其视为不同的业务，并根据内部制定的政策和程序，在规定的归档期限内分别将审计工作底稿归整为最终审计档案。

### （三）审计工作底稿归档后的变化

审计人员发现有必要修改审计工作底稿或增加新的审计工作底稿的情形主要有以下两种。

（1）审计人员已实施了必要的审计程序，取得了充分、适当的审计证据并得出了恰当的审计结论，但审计工作底稿的记录不够充分。

（2）审计报告日后，如果发现例外情况，要求审计人员实施新的或追加审计程序，或者导致审计人员得出新的结论。具体是指审计报告日后发现与已审计财务信息相关且在审计报告日前已经存在的事实，该事实如果被审计人员在审计报告日前获知，可影响审计报告。

在完成最终审计档案的归整工作后，如果发现有必要修改现有审计工作底稿或增加新的审计工作底稿，无论修改或增加的性质如何，审计人员均应当记录下列事项。

- （1）修改或增加审计工作底稿的理由。
- （2）修改或增加审计工作底稿的时间和人员，以及复核的时间和人员。

### （四）审计工作底稿的审核

审计组在起草审计报告前，审计组组长应当对审计工作底稿的下列事项进行审核。

- （1）具体审计目标是否实现。
- （2）审计措施是否得到有效执行。
- （3）事实是否清楚。
- （4）审计证据是否适当、充分。
- （5）得出的审计结论及其相关标准是否适当。
- （6）其他有关重要事项。

审计组组长审核审计工作底稿时，应当根据不同的情况分别提出下列意见。

- （1）予以认可。
- （2）责成采取进一步审计措施，获取适当、充分的审计证据。
- （3）纠正或责成纠正不恰当的审计结论。

### （五）审计工作底稿的保存期限

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。

如果审计人员未能完成审计业务，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，审计人员不应在规定的保存期限届满前删除或废弃任何性质的审计工作底稿。

**【例 3-7·单选题】**关于审计工作底稿归档的性质，以下哪项描述是错误的？（ ）

- A. 审计报告日后，归档工作主要为事务性工作，不包括实施新的审计程序
- B. 归档期间可以记录在审计报告日后获取的、与项目组讨论并达成一致意见的审计证据
- C. 归档工作包括对审计工作底稿进行重大修改，以反映审计报告日后发现的新证据
- D. 归档工作包括删除或废弃被取代的审计工作底稿

**【答案】**C。在出具审计报告前，审计人员应完成所有必要的审计程序，取得充分且适当的审计证据并得出适当的审计结论。由此，在审计报告日后将审计工作底稿归整为审计档案是一项事务性工作，不涉及实施新的审计程序或得出新的结论，所以C选项是错误的。



### 跟踪测试

**【测试·单选题】**审计工作底稿的归档期限为（ ）。

- A. 审计报告日后 10 年                      B. 审计报告日后 5 年  
C. 审计报告日后 30 天                     D. 审计报告日后 60 天



### 典型案例

2021 年，国际四大会计师事务所之一普华永道（PwC）因未妥善保存审计工作底稿，被美国公众公司会计监督委员会（PCAOB）和中国财政部联合调查并处罚。该事件涉及普华永道对某上市公司年度财务报表的审计项目。

处罚事项具体为：未按时归档审计工作底稿，审计报告出具后，普华永道未在监管要求的 60 天归档期限内完成审计工作底稿的整理与归档，延迟超过 90 天；部分底稿因系统故障未及时备份，导致关键审计程序记录丢失；底稿内容不完整，未妥善保管电子底稿等。

## 项目总结

审计人员应当获取充分且适当的审计证据，以得出合理的审计结论，作为形成审计意见的基础。

因此，审计人员在执行审计工作的过程中需要明确以下几点。

(1) 审计证据是审计人员为得出审计结论所使用的信息，包括会计记录和其他信息。审计证据具有充分性和适当性两大质量特征，并且可以按形式、来源和互相关系分类。评价审计证据时需要考虑文件记录的可靠性、内部信息使用、证据矛盾及成本效益，确保审计程序完整，不以成本为由减少必要的步骤。

(2) 审计取证包括顺查法、逆查法、详查法、抽查法等基本方法，以及检查、观察、询问、函证、重新计算、重新执行、分析程序等具体方法。审计取证时要考虑风险、成本效益、重要性，围绕审计目标决定如何收集和筛选证据。

(3) 审计工作底稿是审计证据的记录，需完整、真实、清晰，并反映审计过程。审计工作底稿编制要求严格，内容因情况而异；归档有期限要求，归档后底稿可修改，但需记录；审计工作底稿需保存至少 10 年，确保审计质量和责任追溯。

## 课后作业

### 一、单项选择题

- 关于审计证据，下列说法不正确的是（ ）。
  - 证据数量越多越好
  - 证据要取证及时
  - 证据要具有相关性
  - 审计数量的多少与证据的证明力度有关
- 下列各项审计证据中，属于实物证据的是（ ）。
  - 被审计单位的凭证
  - 审计事项知情人的陈述
  - 被审计单位的有价证券
  - 经济业务发生时现场的录像带
- 在确定审计证据的可靠性时，下列说法中错误的是（ ）。
  - 审计人员亲自检查存货所获得的审计证据比被审计单位管理层提供的存货数据更可靠
  - 对会议中所讨论事项的事后口头表述比会议的同步书面记录更可靠
  - 如果与销售业务相关的内部控制有效，审计人员就能从销售发票和发货单中取得比内部控制不健全时更加可靠的审计证据
  - 如果从外部独立来源获取的审计证据是由不知情者或不具备资格者提供的，则该审计证据可能是不可靠的
- 下列各项证据中，属于内部证据的是（ ）。
  - 审计人员亲自编制的分析表
  - 审计人员从被审计单位存货寄存方获得的接受被审计单位寄存的货物的说明
  - 银行询证函回函
  - 被审计单位提供的其他单位填制的发票、收据、对账单等
- 以下可以为“存在”认定提供审计证据的是（ ）。
  - 检查会计记录并追查至采购发票、合同等单据
  - 检查发票金额、数量和折扣
  - 检查订购单、合同附件并追查至财务账
  - 检查企业记账时间是否及时
- 下列审计证据中哪一项最可靠？（ ）
  - 销货发票
  - 支票存根
  - 领料单
  - 应收账款回函
- 审计项目组未完成审计业务时，审计工作底稿的归档期限为（ ）。
  - 离场之日起 60 天内
  - 业务中止后 60 天内
  - 审计报告日后 60 天内
  - 项目中止，不需要归档

### 二、多项选择题

- 审计证据的适当性是指审计证据的（ ）。
  - 数量足够
  - 合法性
  - 可靠性
  - 相关性
- 以下属于外部证据的是（ ）。

- A. 审计人员编制的固定资产折旧计算表
  - B. 应收账款函证回函
  - C. 与被审计单位客户的访谈记录
  - D. 销货发票
3. 审计项目组编制工作底稿的目的是（ ）。
- A. 规范审计项目组成员的工作
  - B. 提供充分、适当的记录，作为审计报告的基础
  - C. 为自己是否按照审计准则的规定执行了审计工作提供证据
  - D. 便于对审计工作进行复核，有助于提高审计工作的质量
4. 影响审计取证决策的因素有（ ）。
- A. 审计人员水平
  - B. 风险
  - C. 成本效益
  - D. 重要性
5. 下列各项中，影响审计证据可靠性的是（ ）。
- A. 用作审计证据的信息与相关认定之间的关系
  - B. 审计证据的来源
  - C. 被审计单位内部控制是否有效
  - D. 审计证据的存在形式
6. 审计证据按其来源不同可分为（ ）。
- A. 口头证据
  - B. 外部证据
  - C. 内部证据
  - D. 亲历证据

### 三、判断题

- 1. 只要审计证据的数量足够多，就能起到证明作用。（ ）
- 2. 当外部证据和内部证据不一致时，审计项目组成员应该选择相信外部证据，因为外部证据的可靠性高。（ ）
- 3. 审计人员需要对审计证据中取得的相关文件的真伪进行鉴定。（ ）
- 4. 顺查法就是详查法。（ ）
- 5. 当审计项目组成员收到的回函金额与发函金额不一致时，以回函金额为准。（ ）