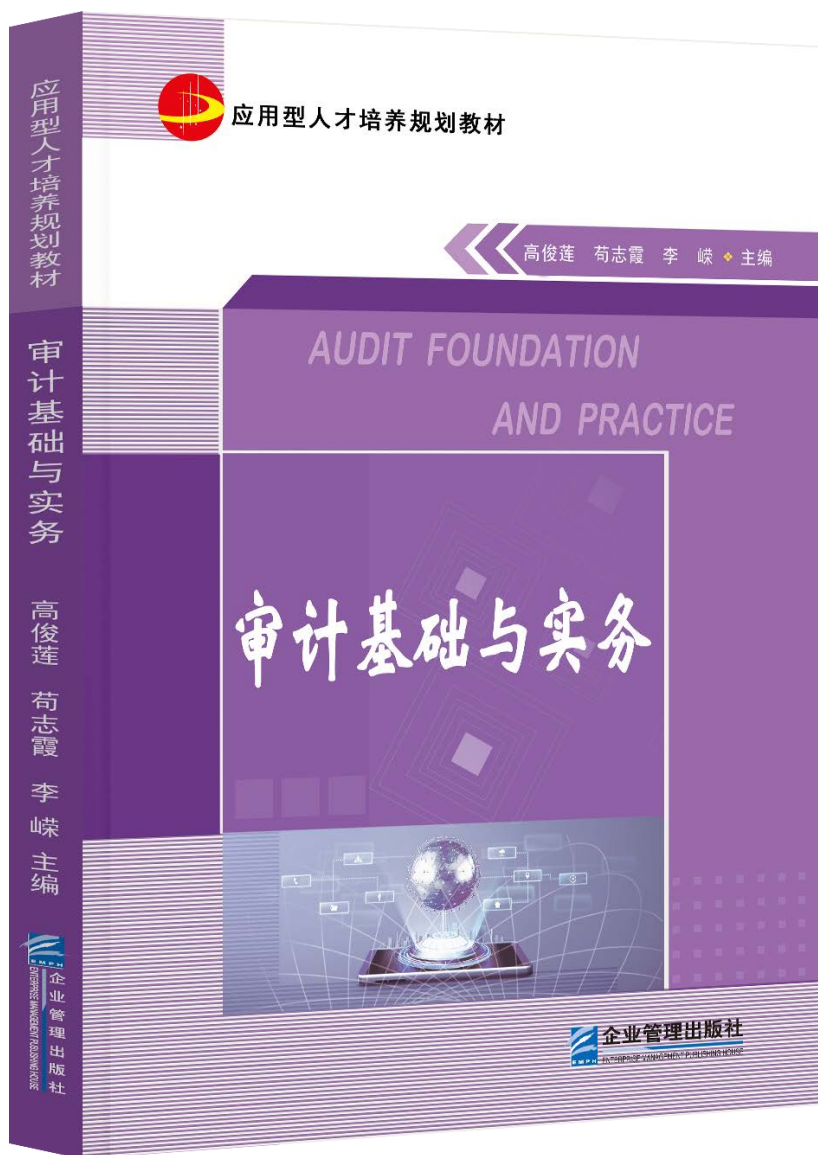




书名：审计基础与实务

ISBN：978-7-5164-1687-7

作者：高俊莲 苟志霞 李嵘

出版社：企业管理出版社

定价：49.80元

前

言

随着社会主义市场经济的发展，尤其是资本证券市场的完善，审计得到前所未有的发展，已成为经济管理工作的的重要组成部分。新时代审计人才的培养要适应经济与社会的发展变化，尤其是要适应建设社会主义市场经济的需要。由于审计学是一门专业性和应用性极强的课程，过往的经验表明，采用传统教材教授和学习审计学的成效并不理想。“审计学难教、难学、难考”成了培养审计人才所面临的最大困难以及审计学界迫切需要解决的重要问题。因此，本书将对此进行积极的尝试与探索。

建立适应社会主义市场经济体制需要以民间审计为主体的审计学，是我国审计理论、实务和教学的客观要求，本书以较长篇幅着重论述民间审计的基本理论与基本方法，同时考虑到我国审计组织形式中还有政府审计和内部审计，因此对政府审计和内部审计也做了专门的介绍。

本书既能适应高校会计学、财务管理学专业的教学之用，也能满足诸如工商管理、财政金融等专业教学之用。此外，本书也可作为会计师事务所的审计人员、企事业单位的经济管理人员业务学习的参考用书。

编写本书的过程中，我们参阅了国内外大量学者所编写的著作、文献资料和教材，得到有关院校同行的大力支持与帮助，他们对本书的编写提出了许多宝贵的建议，谨此一并致谢！

由于时间仓促及编者学识有限，书中难免存在缺陷或错误，恳请读者和同行批评指正。

编 者

第一章

绪论

- ◎ 任务一 了解审计的产生与发展 1
- ◎ 任务二 掌握审计的基本概念 2
- ◎ 任务三 掌握审计的分类和方法 7

第二章

审计组织形式及审计程序

- ◎ 任务一 审计准则与审计标准 26
- ◎ 任务二 审计组织形式及审计人员 28
- ◎ 任务三 审计程序 33
- ◎ 任务四 审计业务约定书 37

第三章

审计证据及审计工作底稿

- ◎ 任务一 审计证据 44
- ◎ 任务二 审计工作底稿 47

第四章

审计计划及审计的重要性

- ◎ 任务一 审计计划概述 56
- ◎ 任务二 审计的重要性 64

第五章

审计风险及应对策略

- ◎ 任务一 审计风险概述 70
- ◎ 任务二 审计风险应对策略 71

第六章

内部控制测试

- ◎ 任务一 内部控制的含义、要素及种类 79

◎ 任务二 内部控制审计与评价	83
◎ 任务三 控制测试	86
◎ 任务四 管理建议书	90

第七章

销售与收款循环审计

◎ 任务一 销售与收款循环的控制测试	95
◎ 任务二 主营业务收入审计	99
◎ 任务三 应收账款与坏账准备审计	103
◎ 任务四 其他相关账户审计	111

第八章

采购与付款循环审计

◎ 任务一 采购与付款循环的控制测试	117
◎ 任务二 应付账款审计	122
◎ 任务三 固定资产和累计折旧审计	124
◎ 任务四 其他相关账户审计	130

第九章

生产与费用循环审计

◎ 任务一 生产循环的控制测试及存货截止测试	137
◎ 任务二 存货成本审计、计价审计及相关账户审计	140
◎ 任务三 存货监盘	146
◎ 任务四 分析程序及应付职工薪酬审计	151

第十章

筹资与投资循环审计

◎ 任务一 筹资与投资循环的控制测试	155
◎ 任务二 借款审计及投资审计	160
◎ 任务三 所有者权益审计	169
◎ 任务四 其他相关账户审计	175

第十一章

货币资金审计

◎ 任务一 货币资金的控制测试	182
◎ 任务二 库存现金审计	185
◎ 任务三 银行存款审计	188
◎ 任务四 其他货币资金审计	192



第十二章

终结审计与审计报告

◎ 任务一 编制审计差异调整表和试算平衡表	195
◎ 任务二 审计报告概述	199
◎ 任务三 简式审计报告的意见类型	202
◎ 任务四 审计报告的编制	208
◎ 任务五 特殊目的审计报告	210

第十三章

验资与资产评估

◎ 任务一 验资	219
◎ 任务二 资产评估	223

参考答案

.....	230
-------	-----

参考文献

.....	233
-------	-----



学习目标

通过本章的学习,学生认识审计的含义,明确审计的特征,了解审计的目标和职能,理解审计的种类及审计的方法,熟练掌握并恰当地选择和使用这些方法:要初步了解和掌握审计抽样方法,熟悉审计检查、调查和分析等常规审计方法,并能够运用这些方法解决审计实务;要在全面认识审计方法体系的基础上,学会正确选择和恰当地使用各种常规审计方法,从而为进一步学习后续内容打下良好的基础。



案例导入

张某会计毕业后进入华安会计师事务所,他应聘的岗位是注册会计师助理。张某学习过系统的会计理论,但没有学过审计课程。现在,华安会计师事务所对所有新入所人员进行审计培训,希望他们在较短的时间内掌握审计基本内容和工作流程。

任务一 了解审计的产生与发展

一、审计产生与发展的社会基础

审计,作为一种经济监督活动,自从有了社会经济管理活动,就必然在一定意义上存在了。所不同的是,在社会发展的各个时期,由于生产力发展水平不同,社会经济管理方式不同,审计的广度、深度和形式自然也各不相同。审计是基于经济监督的需要而产生和发展的。随着社会经济的发展,管理者内部出现多层次的经营管理分权体制,财产所有权与经营权发生分离,形成了受托经济责任关系。为了维系受托经济责任关系,需要进行经济监督,于是审计应运而生。

二、我国审计的产生与发展

我国国家审计起源甚早。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。其后,秦、汉两代都曾采用“上计制度”,以审查监督财物收支有无错弊,并借以评价有关官吏之政绩。隋唐在刑部之下设“比部”,建立了比较独立的能司审计之职的机构。特别是唐代,国家审计有了明显发展。宋代设立审计司,是我国审计机构定名之始,审计这个名词正式出现。到了元、明、清三代未设专门的审计机构,在这三个朝代国家审计陷于中衰时期。辛亥革命后,北洋政府在1914年设立审计院,颁布《审计法》;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，在中国共产党领导下的革命根据地中，1932年成立中央苏维埃政府审计委员会，1934年颁布《审计法》，实行审计监督制度。此后，在山东、陕甘宁、晋绥等革命根据地，也建有审计机构，颁布审计法规，实施审计监督工作。

中华人民共和国成立后，在较长一段时间内未设独立专职的审计机构，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。1982年，第五届全国人民代表大会第五次会议上通过了《中华人民共和国宪法》（以下简称《宪法》），规定实行审计监督制度。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，随后颁布一系列审计法规，卓有成效地开展审计监督工作，我国的审计工作得到迅速发展。

任务二 掌握审计的基本概念

一、审计的定义

在我国，“审计”一词最早见于宋代的《宋史》。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。“审计”的英文单词为“Audit”，通常被注释为“查账”。由此可见，早期的审计主要指审查会计账目，审计与会计账目密切相关。

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。我国审计理论和实务工作者普遍认为：“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性经济监督活动。”

这个定义准确地说明了审计的本质，审计的主体、客体，审计的基本工作方式和主要目标。

二、审计的本质特征

所有的审计活动都有其最基本的共同的特征，这是衡量经济监督活动是否属于审计监督范畴的主要标志。审计监督的本质特征，就是高层次的经济监督。这种本质特征主要表现在以下几个方面。

1. 审计主体的独立性

审计主体的独立性是指审计机构和人员依法独立行使审计监督权，不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉。

审计主体的独立性主要表现在组织上的独立性、人员上的独立性、工作上的独立性和经济上的独立性。

审计主体的独立性主要是由审计人在审计关系中所处的超脱地位所决定的。我们知道，任何一种审计活动都必须有审计人、被审计人和审计委托人三方。三者的关系如图1-1所示。

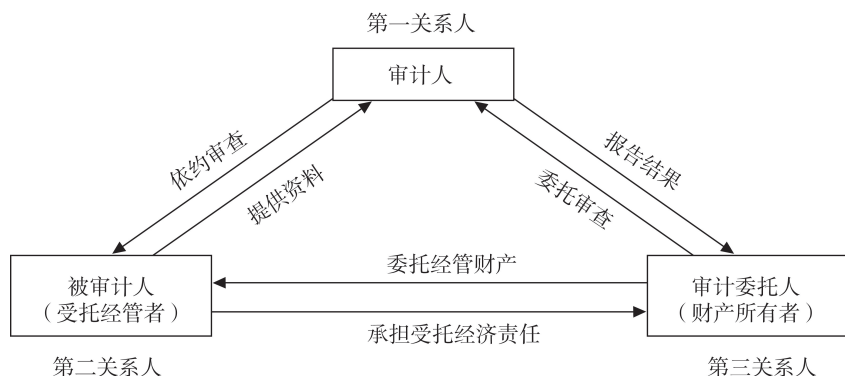


图 1-1 审计关系图

由图 1-1 可见，审计人与审计委托人和被审计人之间不存在经济利害关系，他对审计委托人和被审计人都具有主动性和自由性，处于超脱地位，这就决定了审计主体的独立性。



案例分析

审计部门是否应独立设置

某大学没有独立设置的审计机构，相关业务一直由财务处“兼任”。2017 年上级审计机关要求该大学设置独立的审计机构，校长想不明白，审计和会计不是密切联系的吗？为什么要分开？

分析：独立性原则是设立内部审计组织机构最重要的原则。内审组织机构在组织人员、工作和经费等方面应独立于被审计单位，独立行使审计职权，不受其他职能部门和个人的干预，以体现审计的客观性、公正性和有效性。

2. 审计对象的广泛性

审计对象的广泛性是指审计实体和内容在范围上的广泛性。具体说，凡是负有财政、财务和经营管理责任的政府机关、社会团体和企事业单位，都具有一定的经济责任关系，因而都是审计授权人授权审计的对象，即审计对象。审计对象的广泛性是由审计在经济监督体系中所处的较高层次的地位所决定的。

3. 审计监督的权威性

审计监督的权威性是审计组织的工作过程具有法律保障，且审计结果具有法律效力的特征。审计监督的权威性是审计独立性的明显体现，只有审计组织独立行使监督权，不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉，才能确立审计组织的权威性。

在我国，审计的权威性主要表现在三个方面：一是审计组织是根据宪法规定建立的，宪法赋予了审计组织依照法律独立行使审计监督的权力；二是审计组织按照授权人的委托依法行使职权时，有权要求被审计人提供有关资料，政府审计组织还有权追究违法乱纪的原因和经济责任，有权纠正违反国家规定的收支，制止损失浪费；三是审计组织出具的审计报告具有法律效力，政府审计机关的审计决定，还可以依法定性、处理和处罚。

4. 审计监督的专属性

审计监督的专属性是指审计监督专司经济监督，不兼负其他经济管理工作的特征。审计监督的专属性是审计监督区别于其他专业经济监督的主要特征。

5. 审计手段的科学性

审计手段的科学性是审计工作程序和方法符合审计工作客观规律的特征。

三、了解审计的对象及职能

(一) 审计对象

审计对象是指被审计单位的财政财务收支及有关的经济活动。具体地说,包括以下两方面的内容:

1. 被审计单位的财政财务收支及有关的经济活动

不论是传统审计还是现代审计,政府审计、内部审计还是民间审计,都要求以被审计单位客观存在的财政财务收支及有关的经济活动为审计对象,对其是否合法、公允、合理进行审查和评价,以便对其所负受托经济责任是否认真履行进行确定、证明和监督。

2. 被审计单位的会计资料及其相关资料

审计对象主要包括记载和反映被审计单位财政财务收支、提供会计信息载体的会计凭证、账簿、报表等会计资料,以及相关的计划、预算、经济合同等其他资料。提供被审计单位经济活动信息的载体除上述会计、计划、统计等资料外,还有经营目标,预测、决策方案,经济活动分析资料,技术资料等其他资料,电子文件等会计信息载体。以上这些都是审计的具体对象。

综上所述,审计的对象是指被审计单位的财政财务收支及有关的经济活动,以及作为提供这些经济活动信息载体的会计资料及其相关资料。

(二) 审计的职能

审计的职能是审计客观上所固有的、不受人们主观意志所支配的内在功能。审计职能是审计的本质属性。审计具有经济监督、经济评价和经济鉴证三项职能。

1. 经济监督

经济监督是审计的基本职能,它是指监察和督促被审计单位的经济活动,使其按照正常的经济规律和法规制度运行。审计监督是整个经济监督体系中的一个重要组成部分。通过审计监督,可以对被审计单位的财政财务收支及有关的经济活动的真实性、合法性、效益性进行审查,促使其符合国家的方针、政策、法规、制度、计划和预算的要求,借以维护财经法纪。



案例分析

2018年1月8日,国家审计署发布公告《2018年第1号公告:审计署移送违纪违法问题线索的查处情况》公告节选如下:

黑龙江省两个县有关单位负责人涉嫌违规操作套取财政资金问题。审计发现,2007年至2013年,黑龙江省绥滨县发展和改革局时任局长周文、龙江县河道管理站时任站长鲁义祥,涉嫌授意下属以报销燃油费、餐饮费等名义套取财政资金400多万元,用于单位招待送礼或发放职工福利等。2016年8月,审计署将相关线索移送黑龙江省纪委调查。2016年12月至2017年3月,鹤岗市、龙江县纪检监察部门分别给予周文、鲁义祥等7名责任人在党内严重警告、警告等处分。

四川省兴文县林业局涉嫌套取财政资金问题。审计发现,2012年至2013年,兴文县林业局涉嫌使用虚假发票套取林业专项资金70多万元,其中30万元用于送礼、发放奖金。2015年11月,审计署将此线索移送四川省纪委调查。2017年9月,四川省纪委等部门给予57名相关责任人在党内严重警告、行政记大过等处分。

江苏省泗洪县有关乡镇干部涉嫌弄虚作假套取财政资金问题。审计发现,2013年至2015年,江苏省泗洪县车门乡等乡镇涉嫌通过伪造资料、虚构标的物等方式,套取农业保险保费财政补贴1700多万元。2016年6月,审计署将此线索移送江苏省委、省政府调查。2017年12月,泗洪县纪委对县扶贫办、农险办副主任刘怀阳等15名责任人给予警告、诫勉谈话等处理处分;已追回全部被套取资金。

2. 经济评价

经济评价是指审计人员通过对被审计单位的财政财务收支和有关经济活动进行审核检查,就其经济决策、预算、计划和方案是否先进可行,执行情况如何,经济效益高低优劣,以及内部控制是否健全、严密、有效等内容做出评价,为有关方面提供决策信息。

3. 经济鉴证

经济鉴证又称审计公正,是指通过审核鉴定,确认被审计单位的财务报表和经济资料是否真实、正确,是否可以信赖,并做出书面证明,以供审计委托人或其他有关方面使用。

应该说,不同的审计组织形式在审计职能的体现上有所不同,政府审计和内部审计侧重经济监督和经济评价,民间审计则侧重经济鉴证。

四、认识审计的目标与任务

(一) 审计目标

概括地讲,审计目标是对审计对象的评价。它是审计主体通过审计活动所期望达到的最终结果,是审计主体进行审计前所确定的工作方向。

审计目标包括审计总目标和审计具体目标两部分。

1. 审计总目标

根据中国注册会计师执业准则的规定,注册会计师审计的总目标是通过执行审计工作,对财务报表的下列方面发表审计意见:①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;②财务报表是否在所有重大方面公允地反映了被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。

2. 审计具体目标

审计具体目标是审计总目标的具体化,它应当根据审计总目标和被审计单位的认定来确定。

被审计单位的认定是指被审计单位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。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。

管理层在财务报表上的认定包括对与各类交易和事项相关的认定,与期末账户余额相关的认定,以及与列报相关的认定。

(1) 与各类交易和事项相关的认定。注册会计师对所审计期间的各类交易和事项运用的认定通常分为以下类别:

①发生。发生是指记录的交易和事项已发生且与被审计单位有关,由发生认定推导的审计目标是已记录的交易是真实的。

②完整性。完整性是指所有应当记录的交易和事项均已记录,由完整性认定推导的审计目标是已发生的交易确实已经记录。

③准确性。准确性是指与交易和事项有关的金额及其他数据已恰当记录,由准确性认

定推导出的审计目标是已记录的交易是按正确金额反映的。

④截止。截止是指交易和事项已记录于正确的会计期间，由截止认定推导出的审计目标是接近于资产负债表日的交易记录于恰当的期间。

⑤分类。分类是指交易和事项已记录于恰当的账户，由分类认定推导出的审计目标是被审计单位记录的交易经过适当分类。

(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以下类别：

①存在。存在是指记录的资产、负债和所有者权益是存在的。由存在认定推导的审计目标是记录的金额确实存在。

②权利和义务。权利和义务是指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。由权利和义务认定推导的审计目标是资产归属于被审计单位，负债属于被审计单位的义务。

③完整性。完整性是指所有应当记录的资产、负债和所有者权益均已记录。由完整性认定推导的审计目标是已存在的金额均已记录。

④计价和分摊。计价和分摊是指资产、负债和所有者权益以恰当的金额包括在财务报表中，相关的计价或分摊调整已恰当记录。

(3) 与列报相关的认定。各类交易和账户余额认定的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。注册会计师对列报运用的认定通常分为以下类别：

①发生及权利和义务。发生及权利和义务是指披露的交易、事项和其他情况已发生，且与被审计单位有关。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。

②完整性。完整性是指所有应当包括在财务报表中的披露均已包括，如果应当披露的事项没有包括在财务报表中，则违反了该目标。

③分类和可理解性。分类和可理解性是指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。准确性和计价是指财务信息和其他信息已公允披露，且金额恰当。

(二) 审计的任务

审计的任务是指国家赋予审计组织及其人员的工作任务，也是审计工作应达到的数量上、质量上的标准和要求。

我国现阶段审计的基本任务是：以党和国家的方针、政策、法令、规章、制度为依据，通过对被审计单位财政财务收支及有关经济活动的审计监督、鉴证、评价和咨询，保证会计资料等提供的经济信息真实可靠，维护财经法纪，加强经济管理，提高经济效益，保证我国经济体制改革和经济建设顺利进行。

我国社会主义审计的具体任务主要有如下几个方面：

(1) 审查财务会计等经济资料及其反映的财政财务收支及有关经济活动是否真实、正确，保证财务会计等经济信息的可靠性和有效性。

(2) 监督党和国家方针政策及经济法规的贯彻执行，维护财经纪律，保护国家财产的安全与完整。

- (3) 审查被审计单位内部控制的健全性和有效性,促进经济管理水平的提高。
- (4) 审查经济效益实现情况,促进经济效益不断提高。

任务三 掌握审计的分类和方法

一、审计的分类

市场经济多元化和多层次的复杂结构,使审计的内涵和外延越来越丰富,形成不同种类的审计。按照一定的标准对审计进行分类,有利于正确了解与掌握不同的审计形态。

(一) 审计按其主体分类

审计主体是指具有并行使审计权的组织机构和专职人员。审计主体在审计活动中处于主导地位,是审计行为的执行者。

1. 按审计主体性质划分,审计分为政府审计、内部审计和民间审计

政府审计是指政府审计部门对政府部门和国有企事业单位的财政财务收支及有关经济活动的真实性、合规性和效益性所进行的审查。政府审计是在政府首脑领导下代表国家进行的审计。

内部审计是指由部门、单位内部专职审计机构专职审计人员所进行的审计。内部审计的内容是本部门、本单位财政财务收支的审计、财经法纪的审计以及经济效益的审计。

民间审计是指经有关部门批准注册的民间会计师事务所、审计事务所进行的审计。这种审计是审计人接受审计委托人的委托,对被审计单位的审计事项所进行的审查。民间审计组织也可接受政府审计组织的委托,对企事业单位进行审计,其主要特点是受托审计。

政府审计与民间审计都是由被审计单位以外的审计组织所进行的审计,统称外部审计。

2. 按审计主体目的分类,审计分为财政财务收支审计、财经法纪审计和经济效益审计

财政财务收支审计,也称常规审计或传统审计。它是审计组织通过对凭证、账簿、报表以及有关经济资料的审查,查明被审计单位的财政财务收支活动是否真实、合规的一种审计。

财经法纪审计,也称法纪审计。它是对被审计单位或被审计人员是否贯彻执行和严格遵守财经政策、法令、制度的一种审计。

经济效益审计是指对被审计单位经济活动的效益性进行的审计。

(二) 审计按其对象分类

1. 按审计对象的性质分类,审计可以分为公共审计和企事业审计

公共审计是指政府审计组织对政府各机关的财政收支及其效果所进行的审计。公共审计属于宏观经济审计,其目的是监督国家财政预算资金合理有效地使用,揭露财政上的不法行为,提出改善财政管理的建议和意见。

企事业审计是指由审计组织对企事业单位的财务收支及其经济效益所进行的审计。企事业审计属于微观经济审计,其目的是审查企事业单位经济活动的真实性、合法性和效益性。

2. 按审计对象的接受程度分类,审计可以分为强制审计和任意审计

强制审计是指根据国家法令规定,不考虑被审计单位的意愿而强制执行的审计。我国政府审计组织和部门内部审计组织对企事业单位的财务收支实行的审计监督,就属于这一审计类别。

任意审计是指根据被审计单位的意愿进行的审计。在任意审计中,被审计单位不仅可以自主地决定是否接受审计,还可以按照自己的意愿去选择审计范围和审计方法。企业委托民间审计组织对内部控制所进行的审计以及单位内部审计组织的经济效益审计就属于这类审计。

3. 按审计对象的记录载体分类,审计可以分为簿籍审计和电算化审计

簿籍审计是指运用常规审计方法,对会计簿籍所进行的审计。这类审计属于传统审计,其目的在于审查会计资料的真实性和合法性。

电算化审计是指对被审计单位电子数据处理系统的会计资料和业务记录所进行的审计。电算化审计是一种现代审计,它通过对电算化软件程序以及信息的输入和输出的审查,查明资料的正确性和可靠性,借以查出和纠正电算过程中出现的错误,揭露和打击不法分子利用电脑作案的违法行为。

(三) 审计按其条件分类

1. 按审计实施时间分类,审计可以分为事前审计、事中审计和事后审计

事前审计是指审计组织在被审计单位经济业务发生前所进行的审计。该类审计的主要内容包括被审计单位经济计划、预算、决策、方案的编制是否切实可行,各项工程项目的预算是否经济有效,以及经济合同的签订是否合理合法等。事前审计一般由内部审计组织进行。

事中审计是指审计组织在被审计单位某项经济业务发生期间所进行的审计。审计的主要内容是审查计划、预算、决策、方案、合同等执行情况,审查经济责任的履行情况,审查基建工程的施工进度、施工质量、施工效益等。

事后审计是指审计组织在被审计单位经济业务结束后所进行的审计。这类审计的内容较多,既包括财政财务收支审计,又包括财经法纪和经济效益审计。

2. 按审计执行地点分类,审计可以分为就地审计和报送审计

就地审计是指审计组织委派审计人员到被审计单位所在地所进行的审计。这种审计可以深入实际,调查研究,易于全面了解和掌握被审计单位的实际情况,是较为广泛运用的一种审计形式。

报送审计是指被审计单位按照审计组织的要求,将审计资料送至审计组织所进行的审计。报送审计一般适用于业务量不多的行政事业单位的经费收支审计。

3. 按审计组织方式分类,审计可分为委托审计、联合审计、常驻审计、巡回审计、预告审计和突击审计

委托审计是指由审计委托人委托民间审计组织,按委托方的要求对被审计单位所进行的审计。

联合审计是指两个以上的审计组织或审计组织与有关经济监督机构联合进行的审计。

常驻审计,也叫驻在审计。它是指政府审计组织派出审计小组或人员驻在被审计单位,对其进行经常性审计。

巡回审计是指审计组织按规定的时间和先后次序轮流到几个被审计单位进行的审计。

预告审计是指审计组织在进行审计之前,把将要进行审计的目的及主要内容等,预先通知被审计单位及有关人员的情况下所进行的审计。

突击审计是指审计组织在进行审计之前,不预先把审计的目的、日期及主要内容等通知被审计单位及有关人员,而采用突然袭击的方式所进行的审计。

4. 按审计范围分类, 审计可以分为全部审计、部分审计和专项审计

全部审计是指审计组织对被审计单位在审计期内的全部经营活动及其经济资料所进行的审计。

部分审计是指审计组织对被审计单位在审计期内的部分经营活动及其经济资料所进行的审计, 如库存现金审计、销售业务审计等。

专项审计是指对被审计单位特定项目进行的审计, 如对被审计单位应付职工薪酬的审计等。

综上所述, 依据不同的标准对审计所进行的各种分类, 既有其各自的特点, 又相辅相成, 密切相关。审计人员在执行审计任务时, 应根据不同的审计目标和要求, 结合被审计单位的实际情况, 恰当地选用审计类型, 更好地完成审计任务。同时, 也可以几种审计类型结合使用, 使其相互补充, 扬长避短。

二、审计的方法

(一) 审计基本方法

审计方法是指审计人员为了达到特定的审计目的, 对审计对象进行检查、分析, 收集证据, 形成审计结论和意见的技术手段。审计方法随着审计理论和实践的发展也日趋多样化和现代化。

现代审计方法体系, 一般是由审查书面资料的方法和证实客观事物的方法两大类组成。

1. 审查书面资料的方法

(1) 按审查书面资料的技术分类。审计方法可分为审阅法、核对法、验算法、分析法。

①审阅法。审阅法是指审计人员对被审计单位的会计资料和其他资料进行详细的阅读和审查的一种审查方法。审阅法侧重审查书面资料的真实性、合法性。审阅法在财政财务审计中运用最为广泛, 主要是审阅会计凭证、会计账簿和财务报表。

1) 原始凭证的审阅

●原始凭证上反映的经济业务是否符合规定。

●原始凭证上记载的抬头、日期、数量、单价、金额等方面的字迹是否清晰、数字是否相符, 有无涂改情况。

●审阅填发原始凭证的单位名称、地址和公章, 审查凭证的各项手续是否完备。

【例1—1】审计人员审查黄河通用机械厂2017年财务报表时, 该年10月19日第15号记账凭证及所附原始凭证引起审计人员的注意。原始凭证有: 发货票1张, 入库验收单1张和转账支票存根1张。其中发货票、入库验收单格式见表1-1、表1-2。

表 1-1 某县××供销社××门市部发货票

购货单位: 黄河通用机械厂

2017年10月23日

No. 006031

品名	单位	数量	单价	金额	备注
无水乙二胺	千克	654.00	27.14	17 749.56	
二丁酯	千克	1 700.00	4.34	7 378.00	
丙酮	千克	1 888.20	8.65	16 332.93	
合计				41 460.49	
大写(人民币)	肆万壹仟肆百陆拾元零肆角玖分				

表 1-2 黄河通用机械厂入库验收单

购货单位：黄河通用机械厂

2017 年 10 月 19 日

品名	单位	数量	单价	金额	备注
无水乙二胺	千克	654.00	27.14	17 749.56	
二丁酯	千克	1 700.00	4.34	7 378.00	
丙酮	千克	1 888.20	8.65	16 332.93	

验收人：刘××

采购员：贯××

转账支票上的付款金额及收货单位与上述发货票相符。

根据上述会计凭证及审计人员所掌握的被查单位的基本情况，审计人员归纳出以下几个疑点：

(1) 该厂生产的产品主要是消耗钢材和耐火材料，对于上述三种化工原料的年需要量最多不超过 100 千克，而上述会计凭证所反映的购进数量表现为异常数量。

(2) 这三种化工原料是机电化工公司独家经营的易耗品，××供销社××门市部不可能经营这三种化工原料。

(3) 入库验收单上的日期与发货票上的日期不相符。根据在本地购货与以发货票进行货款结算的情况，入库验收单上的验收日期一般应迟于发货票上的日期。

根据上述疑点，审计人员进行了追踪查证。通过查阅原材料明细账，到仓库查对保管账，盘查实物，并到××供销社××门市部查证等手段，终于查清了真相：该厂购进小型面包车一辆，价款及运杂费(运杂费由某汽车销售公司代垫)共计 41 460.49 元，为了在账上不直接反映该汽车的购进情况，决定将购车款挤入生产成本。于是该厂财务科利用与××供销社××门市部的购销关系，向其索要一张发货票，由材料会计填写了虚假内容，并交仓库“入库”，另一会计人员对转账支票的转账联与货存根联填写不同的内容，即支款联(转账联)填写真实的收款单位——某汽车销售公司及其开户银行和账号，存根联则填写××供销社××门市部。

查明真相后，审计人员提出审计意见：建议该厂将购面包车款项从原材料调入固定资产，并补提当年折旧。

2) 记账凭证审阅

●合规性审阅。审阅记账凭证是否附有合法的原始凭证。

●完整性审阅。记账凭证的审批传递手续是否符合规定程序，有无制单、复核、记账和主管人员的签章。

●正确性审阅。记账凭证上载明的所附原始凭证张数是否与原始凭证的张数一致，记账凭证的记录是否符合会计制度的规定，会计分录编制及金额是否正确，是否正确计入总账、明细分类账，业务摘要是否与原始凭证记载经济活动内容相一致。

【例 1—2】审计人员审查某厂 2017 年收入时，有一张记账凭证记录如表 1-3 所示。

经审阅，从分录和摘要来看都没有问题，但审计人员发现该转账凭证未附任何原始凭证，也没有办理任何手续和签章，是一张空头转账凭证。审计人员又追查了应收账款的账簿记录，发现该厂在 2018 年 1 月又填制了一张相反的转账凭证，冲销上年的应收账款和销售收入。审计人员最后查明，该厂属于奖金暂未列入费用的企业，需从利润当中提取奖金。该厂当年因未完成利润计划，不能提取奖金，所以做了一笔虚增收入的分录，又在次年冲销。

表 1-3 转账凭证

附原始凭证 2 张

2017 年 12 月 18 日

转字第 110 号

摘要	借方科目		贷方科目		金额								记账符号
	总账科目	明细账科目	总账科目	明细账科目	十	万	千	百	十	元	角	分	
销售 A 产品	应收账款	前进工厂	主营业 务收入	A 产品	6	0	0	0	0	0	0	0	
合计金额					6	0	0	0	0	0	0	0	

会计主管：

记账：

复核：

出纳：

制证：

3) 账簿的审阅

主要是审阅明细分类账和日记账。审阅内容如下：

●审阅账簿启用手续、使用记录和交接记录是否齐全完整；期初和期末余额的结转、承前页、转下页、月结和年结是否符合规定。

●账簿各项记录是否规范和完备，如业务摘要、对应科目是否齐全，有无涂改痕迹，是否按规定的方法更正记账错误。

●账簿记录的内容是否真实、正确。特别是注意审阅应收应付账款，材料成本差异、长期待摊费用、管理费用、制造费用等容易掩盖错弊和经常反映会计转账事项的账簿。

【例 1—3】审计人员审查某厂“销售费用”，其明细账见表 1-4。

表 1-4 销售费用明细账

单位：元

2017 年	凭 证 号	摘要	包装 费	运输 费	装卸 费	保险 费	广告 费	展览 费	其他	合计	转出	金额
月	日											
6	1	付 A 产品包装费	2 500							2 500		
	3	付报刊广告费					3 000			3 000		
	5	付展览费						9 500		9 500		
	8	付销售产品运费		650						650		
	10	招待客户用餐							1 050	1 050		
	12	付装卸费			400					400		
	16	付赔偿金							6 000	6 000		
	18	付销货合同违约金							4 000	4 000		
	22	付运输保险费				1 480				1 480		
	25	付门市部职工工资							2 650	2 650		
	30	付门市部差旅费							1 200	1 200		
	30	计入损益转出									32 430	
		合计	2 500	650	400	1 480	3 000	9 500	14 900	32 430		0

经审阅，发现招待客户用餐支出及支付的赔偿金、销货合同违约金记入了“销售费用”账户。

审计人员提出审计意见：建议该厂调整下列事项，招待费计入管理费用；赔偿金、销货合同违约金记入营业外支出。调整分录为：

借：管理费用	1 050
营业外支出	10 000
贷：销售费用	11 050

4) 财务报表的审阅

●审阅财务报表的编制是否符合《企业会计准则》及国家有关财务会计制度规定。
●审阅财务报表项目是否完整，各项目的对应关系和勾稽关系是否正确，相关数据是否一致。

●审阅财务报表附注是否对对应予以揭示的重大问题做了充分的披露。

5) 其他相关资料的审阅

审阅计划、预算和定额时，可结合上期拟订的计划、预算和定额与实际的执行结果和完成情况，审阅计划、预算和定额的制订偏高还是偏低，是否适度，有无冒进或保守的情况，还要根据本期的计划、预算和定额的执行情况，查看各项指标是否完成。

审阅合同时，主要审阅合同的签订是否合法，是否有效，审阅合同内容是否符合合同法的规定，合同条款是否齐全，合同签订手续是否完备，实际执行结果是否与合同一致。

审阅规章制度时，主要审阅单位内部制订的规章制度是否符合企业的实际情况，审阅内部控制制度是否健全等。

②核对法。核对法是指对被审计单位的凭证、账簿和报表等书面资料之间的有关数据，按照其内在联系进行相互对照检查，以获取审计证据的方法。核对法侧重审查各种相关资料的一致性，其主要内容有：

●原始凭证上记载的数量、单价、金额及其合计数是否与相关原始凭证及记账凭证一致。

●日记账或明细分类账的记录是否与相应的原始凭证或记账凭证的记录一致。

●总分类账的账户记录是否与所属明细分类账的账户记录合计数相符。

●总分类账各账户的借方发生额和余额合计与贷方发生额和余额合计是否相等。

●总分类账各账户的发生额和余额合计是否与财务报表上相应项目的金额相等。

●财务报表上各有关项目的数字计算是否正确，各报表之间的有关数字是否一致，如果涉及前期的数字，则要核对是否与前期财务报表上的有关数字相符。

●实物盘存记录与本期有关账目的记录是否相符。

审计人员在核对过程中应认真细致、有条不紊地进行，这样才能不致遗漏和重复。为了使这项工作井然有序，需要使用一些符号。符号是多种多样的，既可以使用书本上提供的，也可以自己创造。一般使用的符号有以下几种：

？——所核对的资料可能有问题，待查。

√——已经核对。

\\——有待详查。

×——所核对的资料有错误。

！——所核对的数据有待调整。

4/3——已核对至4月3日。

【例1—4】审计人员审查某厂2017年6月份的原始凭证。经核对，发现一张购买水泥发

票与相应验收单金额不同,发票上注明购买水泥160吨,单价300元/吨,而验收单上注明入库水泥却是100吨。审计人员通过进一步调查,并向供应水泥单位进行了函询,证实实际购买水泥100吨,是采账人员私自篡改,将“100吨”涂改为“160吨”,并据以报销,贪污现金18 000元。审计人员通过核对法核对相关凭证的有关数据,揭露了上述舞弊行为。

③验算法。验算法是指审计人员对被审计单位书面资料的有关数据进行重新计算,以验证原计算结果是否正确的方法。验算法可以取得书面证据。

验算的内容主要包括:

- 对凭证、账簿、报表中有关项目的积数、小计、合计数和累计数等的验算。
- 对某些业务的计算结果进行验算,如固定资产折旧额、职工福利费的计提、有关税费的计算等的验算。
- 对有关成本、费用归集和分配的结果进行验算,以验证成本、费用的分配标准和方法是否正确。
- 对其他书面资料有关数据的验算,如财务分析资料中的流动比率、速动比率、销售利润率等指标的计算。

【例1—5】某企业的材料采用计划成本核算。审计人员在审查“生产成本”“原材料”和“材料成本差异”明细账时,发现甲材料8月初材料成本差异为借差5 400元,库存材料计划成本为150 000元。8月份购入甲材料计划成本为1 200 000元,其实际成本为1 178 400元。8月份基本生产车间耗用甲材料的计划成本为240 000元,结转耗用材料的实际成本为244 800元。

审计人员抽查有关耗用材料汇总表和材料成本差异计算表,; 验算其材料实际成本如下:

材料成本差异率 $= [5\,400 + (1\,178\,400 - 1\,200\,000)] \div (150\,000 + 1\,200\,000) = -1.2\%$

发出材料实际成本 $= 240\,000 + 240\,000 \times (-1.2\%) = 237\,120(\text{元})$

多转材料成本 $= 244\,800 - 237\,120 = 7\,680(\text{元})$

验算结果表明,该企业8月份多转材料成本7 680元。审计人员向有关会计人员查询后证实,由于材料会计计算错误,将本期购入材料的节约差异额21 600元 $(1\,178\,400 - 1\,200\,000)$,计算为超支差异额,使本期材料成本差异率计算错误,导致应结转节约差异额2 880元,错计为超支差异额4 800元。

④分析法。分析法是指审计人员对被审计单位重要的比率或趋势进行的分析,包括调查异常变动以及这些重要比率或趋势与预期数额和相关信息的差异。一般而言,在整个审计过程中,审计人员都将运用分析法。分析法常用的具体方法如下:

1) 比较分析法

比较分析法是通过对被审计单位某一具体项目与既定标准进行比较,寻找差异,发现问题,以获取审计证据的一种技术方法。相关标准有该项目的计划数、预算数、上期实际数或同行业标准等。比较分析法可比较绝对数,也可比较相对数。

绝对数比较分析法是将有关资料的数量、金额与相关标准直接进行比较,看其差额的程度是否在正常范围内,是否合乎情理。

相对数比较分析法是对有关同类指标的相对数进行比较,分析增减变化程度是否正常合理,从中找出问题或反常情况的一种比较分析法。它分为下列两种:

结构比较分析法,是指首先计算出有关指标的结构比例,然后对不同时期的结构比例

进行比较,分析其变化趋势及原因,从中揭示反常差异和问题的一种比较分析法。

动态比较分析法,是指首先将同类指标的数值在不同时期进行比较,求出百分比(比率),然后分析其变化趋势,从中评价生产经营状况和业绩,发现问题,为逆查账目提供线索的一种比较分析法。

【例 1—6】绝对数比较分析法的应用(见表 1-5)。

表 1-5 大唐股份有限公司资产负债表(局部)

2017 年 12 月 31 日

单位:千元

项目	本年未审计数	上年已审计数	增减金额	增减百分比	审计策略
流动资产:					
货币资金	713 731.65	64 456.93	649 274.72	1 007.30%	增幅大,重点审查
应收票据	2 153.10	3 222.27	-1 069.17	-33.18%	减幅大,一般审查
应收账款	70 665.07	76 092.31	-5 427.24	-7.13%	减幅小,一般关注
其他应收款	305 681.43	162 013.61	143 667.82	88.68%	增幅大,重点审查
预付账款	1 910.59	46 997.04	-45 086.45	-95.93%	减幅大,重点审查
存货	17 587.32	51 645.73	-33 458.41	-65.55%	减幅大,一般审查
流动资产合计	1 111 729.16	403 827.89	707 901.27	175.30%	增幅大,重点审查

【例 1—7】结构比较分析法的应用(见表 1-6)。

表 1-6 大唐股份有限公司资产负债表(局部)

2017 年 12 月 31 日

单位:千元

项目	本年未审计数	占资产总额的百分比	审计策略
流动资产:			
货币资金	713 731.65	43.13%	所占比重重大,重点审查
应收票据	2 153.10	0.13%	所占比重小,一般审查
应收账款	70 665.07	4.27%	所占比重重大;重点审查
其他应收款	305 681.43	18.47%	所占比重重大,重点审查
预付账款	1 910.59	0.12%	所占比重小,一般关注
存货	17 587.32	1.06%	所占比重小,重点审查
流动资产合计	1 111 729.16	67.22%	所占比重重大,重点审查

【例 1—8】动态比较分析法的应用(见表 1-7)。

2) 比率分析法

比率分析法是指通过对两个性质不同,但又相关的指标所构成的比率进行分析,从中发现疑点,进一步查明原因的一种技术方法。

表 1-7 大唐股份有限公司资产负债表 (局部)

2017 年 12 月 31 日

单位: 千元

成本项目	2014 年度		2015 年度		2016 年度		审计策略
	金额	比上年增长	金额	比上年增长	金额	比上年增长	
直接材料	135	-3.57%	130	-3.70%	126	-3.08%	降幅趋势合理, 一般关注
直接人工	43	10.26%	56	30.23%	68	21.43%	连续增幅大, 重点审计
制造费用	27	-10.00%	28	3.70%	26	-7.14%	减幅较大, 重点审计
合计	205	1.91%	214	4.39%	220	2.80%	

【例 1—9】×× 公司 2017 年度 1—12 月份未审主营业务收入、主营业务成本见表 1-8。

对表 1-8 中的资料分析后, 请指出主营业务收入和主营业务成本的重点审计领域, 并简要说明理由。

审计人员选用毛利率这一指标来进行分析。发现其中两个月份异常:

- 1 月份。该月毛利率(为 3%) 远远低于全年毛利率和其他月份毛利率。
- 12 月份。该月主营业务收入占全年主营业务收入比例较高(达到 18.12%), 毛利率相对较高(达到 19.90%)。

表 1-8 主营业务收入及主营业务成本

月份	主营业务收入	主营业务成本
1	7 800	7 566
2	7 600	6 764
3	7 400	6 512
4	7 700	6 768
5	7 800	6 981
6	7 850	6 947
7	7 950	7 115
8	7 700	6 830
9	7 600	6 832
10	7 900	7 111
11	8 100	7 280
12	18 900	15 139
合计	104 300	91 845

据此, 审计人员得出: 主营业务收入和主营业务成本的重点审计领域在 1 月份和 12 月份。

(2) 按审查书面资料的顺序分类。审计方法可分为顺查法和逆查法。

①顺查法。顺查法是指按照会计核算的处理顺序, 依次对证、账、表各个环节进行审查的方法。具体操作是: 首先, 审查原始凭证是否真实正确、合理合法, 并核对记账凭证; 其次, 再以记账凭证核对账簿, 审查账证是否一致, 总分类账余额同所属明细分类账余额的合计是否一致; 最后, 以账簿核对财务报表, 审查调整结账事项同所编制的报表是否

一致。

②逆查法。逆查法是指按照会计核算相反的处理顺序，依次对表、账、证各个环节进行审查的方法。具体做法是：根据审计人员所掌握的线索，先从审阅、分析财务报表入手，然后根据分析中发现的问题，有重点地和有关总账、明细账核对，进而审查记账凭证，直至审查原始凭证。

(3) 按审查书面资料的数量分类。审计方法可分为详查法和抽查法。

①详查法。详查法是对被审计单位审计期内被审计事项的所有凭证、账簿、报表进行详细审查的一种审计方法。

②抽查法。抽查法是指对被审计单位被审查期内特定审计事项的全部会计资料中选取部分资料进行审查，根据审查结果推断全部资料有无错弊的一种审计方法。

2. 证实客观事物的方法

(1) 盘存法。盘存法是指对被审计单位各项财产物资进行实地盘点，以确定其数量、品种、规格及其金额等实际情况，借以证实有关实物账户余额是否真实、正确，从中收集实物证据的一种方法。盘存法按照方式不同分为直接盘存和监督盘存两种形式。

直接盘存是指审计人员亲自到现场盘点实物，并要求被审计单位有关人员协同执行，以证实书面资料同有关的财产物资是否相符的方法。

监督盘存是指审计人员现场监督被审计单位各种实物资产及库存现金、有价证券等的盘点，并进行适当的抽查。

盘存法只能对实物资产是否确实存在提供有力的审计证据，但无法验证实物资产的所有权和计价情况。因此，审计人员在盘点之外，还应采取其他方法验证实物资产的所有权和计价情况。

(2) 查询及函证法。查询是审计人员对有关人员进行书面或口头询问以获取审计证据的方法。采用这种方法时，审计人员需要注意以下事项：

- ①明确查询内容，事先拟出询问提纲。
- ②确定查询对象，要向知情人询问。
- ③在查询过程中，应采用恰当的查询方式，查询内容应做好记录。
- ④如果作为重要证据使用，应当请被查询人签字。
- ⑤查询法获得的证据只能作为辅助证据，为进一步审计指明方向。

函证是指审计人员为印证被审计单位会计记录所载事项而向第三者发函询证的一种方法。函证有以下两种方式：

●肯定式函证

肯定式函证要求收函单位对询问的事项无论与事实是否相符必须给予回函答复。肯定式函证适用于内部控制差、会计核算质量差、金额大、疑点多等情况。

●否定式函证

否定式函证要求收函单位对询问的事项有异议时，才在限定的时间内给予复函。否定式函证一般适用于内部控制好、会计核算质量高、金额小、疑点少等情况，否定式函证不如肯定式函证可靠性高。

(3) 观察法。观察法是指审计人员实地观察被审计单位的经营场所、实物资产、有关业务活动、内部控制的执行情况等，以获取审计证据的方法。

(4) 调节法。调节法是指在审查某个项目时，由于被审计单位结账日数据和审计日数

据不一致,通过对有关数据进行增减调节,用来证实结账日数据账实是否一致的审计方法,这是一种取得实物证据的方法。调节法常用于以下两方面:

①对未达账项的调节。通过编制银行存款余额调节表,对被审计单位与开户银行双方发生的未达账项进行增减调节,以验证银行存款账户的余额是否正确。

②对财产物资的调节。当财产物资的盘存日同书面资料结账日不同时,结合实物盘存,将盘存日期与结账日期之间新发生的出入库数量,用来对盘存日有关财产物资的盘存数进行增减调节,以验证或推算结账日有关财产物资的应结存数。其计算公式为:

结账日数量=盘存日盘点数量+结账日至盘存日发出数量-结账日至盘存日收入数量

【例1—10】某企业2016年12月31日账面结存甲种材料2 100千克,经审阅和核对无差错。审计人员于2017年2月10日对甲种材料进行了监盘,2017年1月1日到2月10日期间收入2 050千克,发出1 800千克。1月1日期初余额及收发数额均经审阅、核对和验算无误。2月10日监督盘存数为2 350千克,则调节过程如下:

甲种材料结账日结存数=2 350+1 800-2 050=2 100(千克)

经过调节计算,证实了甲种材料结账日实有数与结账日账面结存款是一致的。

(5) 鉴定法。鉴定法是指对书面资料、实物和经济活动等的分析、鉴别,超过审计人员的能力和知识水平时,聘请有关专业部门或人员运用专门技术进行确定和识别以获取审计证据的方法。采用鉴定法时,鉴定人员必须提供鉴定结论。

(二) 审计抽样方法

1. 审计抽样的概念

审计抽样是指审计人员在实施审计程序时,从审计对象总体中选取一定数量的样本进行测试,并根据测试结果推断总体特征的一种方法。

审计人员拟实施的审计程序将对运用审计抽样产生重要影响。有些审计程序可以使用审计抽样,有些审计程序则不宜使用审计抽样。详细说明如下:

(1) 风险评估程序。审计人员应当实施下列风险评估程序以了解被审计单位及其环境:

①询问被审计单位管理层和内部其他相关人员;

②分析程序;

③观察和检查。

(2) 控制程序。如果显示控制有效运行的特征留下了书面证据,即控制的运行留下了轨迹,审计人员通常可以在控制测试中运用审计抽样方法。

(3) 实质性程序。实质性程序包括对各类交易、账户余额、列报的细节测试,以及实施实质性分析程序。在实施细节测试时,审计人员可以使用审计抽样方法。在实施实质性分析程序时,审计人员不宜使用审计抽样方法。

2. 审计抽样的种类

(1) 按照审计抽样决策的依据分类。审计抽样可分为统计抽样和非统计抽样。

①统计抽样。统计抽样是指审计人员运用数理统计方法确定样本及样本量,进而随机选择样本,并根据样本的审查结果来推断总体特征的一种审计抽样方法。

统计抽样能够科学地确定抽样规模,并且审计对象总体中各项目被抽取的机会均等,可以防止人为的偏见,保证审计结论在规定的可靠程度之上和一定的精确度之内作出。统计抽样还能使审计人员量化控制抽样风险。

②非统计抽样。非统计抽样是指审计人员运用专业经验和主观判断来确定样本规模和

选取样本的一种审计抽样方法。

非统计抽样的优势在于两个方面：一是简单易行；二是能充分利用审计人员的实践经验和判断能力。缺点是审计人员全凭主观标准和个人经验来确定样本规模，往往导致要么样本量过大，浪费了人力和时间，要么样本量过小，易得出错误的审计结论。

值得注意的是，非统计抽样和统计抽样的选用，主要涉及的是审计程序实施的范围，并不影响运用于样本的审计程序的选择，也不影响获取单个样本项目证据的适当性，以及审计人员对发现的样本错误所作的适当反应。

(2) 按照审计抽样目的分类。审计抽样可分为属性抽样和变量抽样。

①属性抽样。属性抽样是指在精确度界限和可靠程度一定的条件下，为了确定总体特征的发生频率而采用的一种方法。根据控制测试的目的和特点所采用的审计抽样通常称为属性抽样。

②变量抽样。变量抽样是指用来估计总体金额而采用的一种方法。根据实质性程序中细节测试的目的和特点所采用的审计抽样称为变量抽样。

在审计实务中，经常存在同时进行控制测试和实质性程序中的细节测试的情况，在此情况下采用的审计抽样称为双重目的的抽样。

3. 审计抽样的一般程序

(1) 样本设计。样本设计是指审计人员围绕样本的性质、样本量、抽样组织方式、抽样工作质量要求所进行的计划工作。审计人员设计样本时，应当考虑以下基本因素：

①审计目标。审计人员在设计样本时，应当考虑审计将要达到的具体目标，并考虑将要取得的审计证据的性质、可能存在误差的条件，以及该项审计证据的其他特征，以正确界定误差和审计对象总体，并确定采用何种审计程序。

②审计对象总体和抽样单元。审计对象总体是审计人员为形成审计结论，拟采用抽样方法审计的经济业务及有关会计或其他资料的全部项目。

抽样单元是构成审计对象总体的个别项目。审计人员依据不同的要求和方法，从审计对象总体中选择若干抽样单元，这些单元称为样本，样本的数量称为样本规模。

③抽样风险与非抽样风险。抽样风险是指审计人员依据抽样结果得出的结论与审计对象总体特征不相符的可能性。

审计人员进行控制测试时，应关注以下抽样风险：

- 信赖不足风险，是指抽样结果使审计人员没有充分信赖实际上应予信赖的内部控制的可能性。

- 信赖过度风险，是指抽样结果使审计人员对内部控制的信赖超过了其实际上应予信赖的可能性。

审计人员进行细节测试时，应关注以下抽样风险：

- 误拒风险，是指抽样结果表明账户余额存在重大错报，而实际上不存在重大错报的可能性。

- 误受风险，是指抽样结果表明账户余额不存在重大错报，而实际上存在重大错报的可能性。

非抽样风险是指审计人员采用不恰当的审计程序或方法，或因误解审计证据等而未能发现重大误差的可能性。其原因主要有：a) 人为错误，如未能找出文件中的错误等；b) 运用了不符合审计目标的审计程序；c) 错误解释样本结果。

④可信赖程度。可信赖程度是指抽样结果能够代表审计对象总体特征的程度或可能性的大小，通常用百分比表示。

⑤可容忍误差。可容忍误差是指审计人员认为抽样结果可以达到审计目的所愿意接受的审计对象总体的最大误差。

⑥预期总体误差。审计人员应根据前期审计所发现的误差、被审计单位经营业务和经营环境的变化、内部控制的评价以及分析性复核的结果等，来确定审计对象总体的预期误差。

⑦分层。分层是指将某一审计对象总体划分为若干具有相似特征的次级总体的过程。审计人员可以利用分层，着重审计可能存在较大错误的项目，并减少样本量。

对总体进行分层时，必须注意以下几点：a) 总体中的每一个抽样单位都必须属于某一个层次，并且只属于这一层次。b) 必须有事先确定的、有形的、具体的差别或标准来明确区分不同的层次。c) 必须能够事先确定每一层次中抽样单位的准确数字。

【例 1—11】对应收账款进行函证时，将涉及的往来明细账户按余额的大小分为若干层次，再对每个层次采用不同的审计方法(见表 1-9)。

表 1-9 往来明细账户余额表

层次	分层标准	抽样方法	函证方式
1	余额在 10 000 元以上	100% 函证	肯定式
2	余额在 5 000 元~10 000 元之间	随机选择	肯定式
3	余额在 5 000 元以下	系统选择	否定式

(2) 样本的选取。

①随机选择。随机选择是指对审计对象总体或次级总体的所有项目，按随机规则选取样本。随机选择通常用随机数表或计算机产生的随机数来进行，所谓随机数表，就是随机产生的由 0~9 这 10 个数字组成的多个几位数字，并将这些数字随机纵横排列而成的一种表。表 1-10 列示了部分随机数表。

表 1-10 随机数表 (部分列示)

	1	2	3	4	5	6
1	69 358	26 533	94 923	56 241	38 942	57 255
2	85 385	39 380	15 570	39 289	74 903	81 072
3	43 510	69 105	07 145	94 724	45 873	73 829
4	63 378	21 991	05 588	26 649	10 368	47 458
5	22 571	98 025	14 588	72 537	33 875	88 622
6	83 199	52 608	51 696	98 143	17 524	99 434
7	17 178	85 263	63 285	21 300	82 412	33 452
8	65 199	34 810	24 622	50 472	06 464	82 499
9	17 282	69 064	84 088	49 739	04 197	87 668
10	57 885	72 453	18 185	38 640	19 336	63 992

审计人员运用此法时,首先应确定随机数表中的数字与审计对象总体中项目的一一对应关系。如果总体中的项目,已连续编号,则这种一一对应关系就很容易建立,但有时需要重新编号才能建立这种一一对应关系。审计人员使用随机数表时,应选择一个起点和一个选号路线,起点和选号路线可任意选择,但一经选定,就不得改变,必须从起点开始,按照选号路线依次选取。

现举例说明如何使用随机数表。假定审计人员对某公司连续编号为 500~5 000 的现金支票进行随机选样,拟选取一组样本量为 20 的样本。首先,审计人员确定只用随机数表所列数字的前四位数字来与现金支票号码一一对应。从左到右,从上到下,选出的 20 个号码为:2653、3894、3938、1557、3928、4351、714、4587、2199、558、2664、1036、4745、2257、1458、3387、1752、1717、2130、3345。选出这 20 个号码后,找出与其对应的 20 张支票作为选定样本进行审查。

②系统选样。系统选样也称等距选样,是指首先计算选样间隔,确定随机起点,然后按照间隔,顺序选取样本的方法。选样间隔计算公式为:

选样间隔 = 总体规模 ÷ 样本规模

例如,审计人员拟采用系统抽样从 2 000 张销货发票中选取 200 张作为样本,则选样间隔为 10。假定审计人员把第 101 号发票作为随机起点,每隔 10 张凭证选取一个样本,则所选取的样本号码依此为:101、111、121、131、141、151……

系统选样方法使用方便,并可用于无限总体。但使用系统选样方法要求总体必须是随机排列的,如果测试的特征在总体内分布具有某种规律性,则选取的样本的代表性就可能较差。例如,应收账款明细表每页的记录均以账龄的长短按先后次序排列,则选中的 200 个样本可能多数是账龄相同的记录。

③随意选样。随意选样是指审计人员不带任何偏见地选取样本,即不考虑样本项目的性质、金额大小、位置、外观或其他特征而选取总体项目。

(3) 抽样结果评价。审计人员必须运用恰当的审计技术对所选取的样本进行审查,并按照下列步骤评价抽样结果。

①分析样本误差。审计人员在分析样本误差时,一般应从以下方面入手:

根据预先确定的构成误差的条件,确定某一有问题的项目是否为一项误差。

审计人员按照既定的审计程序,无法对样本取得审计证据时,应当实施替代审计程序以获取相应的审计证据。如果没有或无法实施替代审计程序,应将有关样本视为误差。

如果某些样本误差项目具有共同的特征,如相同的经济业务类型、场所、时间,则应将这些具有共同特征的项目作为一个整体,实施相应的审计程序,并根据审计结果,进行单独评价。

在分析抽样中所发现的误差时,还应考虑误差的质的方面,包括误差的性质、原因及其他相关审计工作的影响,以进一步考虑某个误差是否构成一项舞弊。

②推断总体误差。在分析样本误差后,审计人员应根据抽样中发现的误差,采用适当的方法,推断审计对象总体误差。根据样本误差推断总体误差的方法,应与在样本设计时所选用的审计抽样方法一致。当总体划分为几个层次时,应先对各层次作个别的推断,然后再将推断的各层误差相加得出总体误差。

③重估抽样风险。在进行控制测试时,审计人员应在审计抽样后,将推断的总体最大可能误差率与可容忍误差率作比较。审计人员如果认为抽样结果无法达到其对所测试的内

部控制的预期信赖程度，则应考虑增加样本量或修改实质性程序，包括修改实质性程序的性质、时间和范围。

④形成审计结论。审计人员应根据抽样结果的评价，确定审计证据是否足以证实某一审计对象的总体特征，从而形成审计结论。

4. 控制测试中的审计抽样

控制测试中的审计抽样，通常被称作属性抽样。属性抽样用于检查内部控制制度情况，它是通过对样本检查的结果，推断总体中某些特征或属性发生的频率或次数，借以评价客户的内部控制是否值得信赖并为实质性程序提供依据。

属性抽样主要有固定样本量抽样、停一走抽样、发现抽样三种方法。

(1) 固定样本量抽样。固定样本量抽样是一种最为广泛使用的属性抽样，常用于估计审计对象总体中某种差错发生的频率。相对停一走抽样、发现抽样两种形式而言，审计人员在考察样本数量的大小上是一定的。其思路是对所确定的样本量全部抽出进行审查，获得样本差错率，再通过对样本差错率的分析 and 评价，确定可否接受，如可以接受则据之推断出总体差错率，作出控制测试结论。这种方法的最一般的结论形式为：在一定可靠程度下，总体误差率不超过多少。

现举实例说明固定样本量抽样方法在控制测试中的具体运用。

【例 1—12】某公司某年度购货发票共 5 000 张，为了审查购货发票是否遵守或符合内部控制的要求，即只有在将验收报告与进货发票核对相符后，才核准支付采购货款。审计人员按以下步骤进行抽查：

① 确定审计目标。由于购货发票内部控制的要求是只有将验收报告与进货发票核对相符后，才核准支付货款，则审计人员只会对该程序操作的准确性以及进货发票与验收报告相核对的控制程序是否正常运行感兴趣。

② 确定审计对象总体与抽样单元。假定公司对每笔采购业务均采用连续编号的凭单，在每张凭单的后面应附有验收报告与发票。因此，抽样单元是个别的凭单。如果测试是年终进行的，则审计对象总体为本年度 12 个月内的所有购货凭单。

③ 进行样本设计。

第一步，界定“误差”。在控制测试时，误差是指审计人员认为使控制程序失去效能的所有控制无效事件。在本例中，审计人员可根据具体审计目标，将误差界定为：a) 未附验收单据的任何发票；b) 所附单据与发票记载的数量不符；c) 发票虽附有单据，但该单据却属于其他发票。

第二步，确定审计风险与可容忍误差。审计人员通过初步了解程序，准备信赖内部控制。考虑该项内部控制的重要性，审计人员依据专业判断，将信赖过度风险定为 5%，可容忍误差定为 4%。

第三步，确定可信赖度。可信赖度为： $1 - \text{信赖过度风险} = 95\%$ 。

第四步，确定预期总体误差。假设从前 3 年的审计中，审计人员得知上述所描述的内部控制误差率为 0.5%、0.9% 及 0.95%，误差不呈逐年减少的趋势，因此基于稳健原则，可将预期总体误差率定为 1%。

第五步，确定是否进行分层。本例不拟分层。

④ 确定样本量。根据控制测试样本量表(见表 1-11)，查出可容忍误差率为 4%，预期总体误差率为 1% 时，应选取的样本量为 156 张凭单，样本中的预期误差数为 1。若在样本中发

现两个或两个以上的误差，则说明抽样结果不能支持审计人员对内部控制的预期可信赖度。

表 1-11 控制测试样本量表
 (95%可信赖度)

预期总体	可容忍误差率 (%)							
误差	2	3	4	5	6	7	8	9
0.25	236 (0)	157 (0)	117 (0)	93 (1)	78 (1)	66 (1)	58 (1)	51 (1)
0.50		157 (1)	117 (1)	93 (1)	78 (1)	66 (1)	58 (1)	51 (1)
1.0			156 (1)	93 (1)	78 (1)	66 (1)	58 (1)	51 (1)
1.5			192 (3)	124 (2)	103 (2)	88 (2)	77 (2)	51 (1)
2.0				181 (4)	127 (3)	88 (2)	77 (2)	51 (1)
2.5					150 (4)	109 (3)	95 (3)	68 (2)

⑤ 选取样本并进行审计。审计人员按随机选样方法选取 156 张凭单，并按所定义的“误差”审查每张凭单及附件。

⑥ 评价抽样结果。审计人员对选取的样本进行审查后，应将查出的误差加以汇总，并评价抽样结果。审计人员在评价抽样结果时，不仅考虑误差的次数，而且也需要考虑误差的性质。

如果审计人员通过抽样查出的误差数为 1，且没有发现有欺诈舞弊或逃避内部控制的情况，由于发现的误差数不超过预期误差数，所以，审计人员可以得出结论，总体误差率不超过 4% 的可信赖度为 95%。

如果审计人员通过抽样查出的误差数为 3，且没有发现有欺诈舞弊或逃避内部控制的情况，由于发现的误差数超过预期误差数 1，这种情况需要审查的样本量将增至 192 个，预期总体误差率为 1.5%。因此，审计人员不能以 95% 的可信赖度保证总体的误差率不超过 4%。这时，审计人员应减少对该内部控制的可信赖度，增加样本量，扩大实质性测试范围，或不再进行抽样审计代之以详细审计等。

如果审计人员通过抽样发现有欺诈舞弊或逃避内部控制的情况，不论其误差率是高还是低，均采用其他审计程序。

⑦ 书面说明抽样程序。审计人员应在其审计工作底稿上，以书面形式说明前述六个步骤，作为审计抽样的整体结论的基础。

(2) 停一走抽样。停一走抽样采用边抽样、边审查、边判断的方法，一旦能得出审计结论即可中止抽样，所以并非一定要把样本量全部抽出才能得出审计结论。其思路是先根据零差错率确定一个初始样本量进行抽样审查，如果未发现差错或例外，则可停止抽样，得出在一定可靠程度下总体误差率不超过某一可容许差错率的结论。如果发现差错，则扩大样本规模继续进行抽样审查，直到原预计差错率得到肯定或否定为止。

(3) 发现抽样。发现抽样是在既定的可信赖程度下，在假定误差以既定的误差率存在于总体之中的情况下，至少查出一个误差的抽样方法。发现抽样主要用于调查重大非法事件。它能够以极高的可信赖程度（如 99.5% 以上）确保查出误差率仅在 0.5%~1% 之间的误差。使用发现抽样时，当发现重大的误差，如欺诈的凭据时，无论发生次数多少，审计人员都可能放弃一切抽样程序，而对总体进行全面彻底的检查。若发现抽样未发现任何例

外, 审计人员可得出下列结论: 在既定的误差率范围内没有发现重大误差。

使用发现抽样时, 审计人员需确定可信赖度及可容忍误差率。然后, 在预期总体误差为 0 的假设下, 参阅适当的属性抽样表, 即可得出所需的样本量。

5. 细节测试中的审计抽样

在细节测试中的审计抽样, 通常被称作变量抽样。它是通过对样本检查的结果, 推断总体货币金额的统计抽样方法。在进行实质性程序中的细节测试时, 通常采用单位均值估计抽样、比率估计抽样、差额估计抽样三种方法。

(1) 单位均值估计抽样法。单位均值估计抽样是通过检查确定样本的平均值, 再根据样本平均值推断总体的平均值和总值的方法。这种方法适用范围十分广泛, 无论被审计单位提供的数据是否完整、可靠, 甚至在被审计单位缺乏基本的经济业务或事项账面记录的情况下, 均可使用此法。下面举例说明单位均值估计抽样法在细节测试中的运用。

【例 1—13】假定某公司 2017 年 12 月 31 日期末应收账款有 2 000 个客户, 账面总金额为 8 100 000 元, 审计人员欲通过抽样函证来审查应收账款的账面价值。

① 确定审计目的。审计目的为确定期末应收账款的账面价值 8 100 000 是存在的。

② 定义审计对象总体。根据被审计单位的实际情况, 总体为 2 000 个应收账款账户。

③ 确定选样方法。审计人员选择单位均值估计抽样法。

④ 确定样本量。

a) 考虑到货币金额的重要性, 确定计划抽样误差为 $\pm 60\,000$ 元; 考虑到内部控制及抽样风险的可接受水平, 审计人员确定可信赖度为 95%, 则可信赖度系数为 1.96。

b) 根据被审计单位应收账款明细账, 审计人员估计总体标准离差为 150 元。总体标准离差是用来衡量个别项目值在总体平均值周围的可变异或离散程度。

c) 确定样本量, 计算公式如下:

$$n' = (U_r \cdot S \cdot N / P_a)^2$$

$$n = n' / (1 + n' / N)$$

式中: U_r 为可信赖度系数; S 为估计总体标准离差; P_a 为计划的抽样误差; n' 为放回抽样的样本量; n 为不放回抽样的样本量; N 为总体项目个数。

依据本题数据:

$$n' = (1.96 \times 150 \times 2\,000)^2 \approx 96$$

$$n = 96 / (1 + 96 / 2\,000) \approx 92$$

⑤ 确定样本选取方法。审计人员采用随机选样法, 从应收账款明细账中选取 92 个客户作为样本。

⑥ 选取样本并进行审计。审计人员对选出的 92 个客户发出函证, 函证结果表明, 样本平均值为 4 032.36 元, 样本标准离差为 136 元, 实际抽样误差为 54 292 元, 实际抽样误差小于计划抽样误差, 则审计人员估计的总体金额为 8 064 720 元 ($4\,032.36 \times 2\,000$)。于是, 审计人员可以作出这样的结论: 有 95% 的把握保证 2 000 个应收账款账户的真实总体金额落在 $8\,064\,720 \pm 54\,292$ 元之间, 即在 8 010 428—8 119 012 元。

⑦ 评价抽样结果。根据以上抽样结果, 考虑被审计单位应收账款的账面金额为 8 100 000 元。属于上述区间之内, 可见, 应收账款的账面金额并无重大误差, 可以发表无保留意见。为了慎重考虑, 建议被审计单位对所发现的审计差异进行调整。

(2) 比率估计抽样法。比率估计抽样法是指以样本的实际价值与账面价值之间的比率来估计总体实际价值与账面价值的比率关系, 然后再以此比率乘以总体的账面价值, 从而

求出总体实际价值的估计值的一种抽样方法。比率估计抽样法确定样本量的方法同单位均值估计抽样法相同，而在进行抽样结果评价时的计算公式如下：

比率 = 样本实际价值之和 ÷ 样本账面价值之和 × 100%

总体估计价值 = 总体账面价值 × 比率

总体正确值区间 = 总体估计价值 ± 精确限度

【例 1—14】假定 × 公司有 400 个应付账款明细账，其账面价值为 5 000 000 元，审计人员随机抽出 200 个项目作为样本进行审查，这些样本账面价值为 250 000 元，经审查确定的实际价值为 257 500 元，设定所要求的可信赖度为 95%，精确限度为：50 000 元，试采用比率估计抽样法推断总体的正确值，并判断总体账面价值是否存在重大差错。

比率 = $257\,500 \div 250\,000 \times 100\% = 103\%$

总体估计价值 = $5\,000\,000 \times 103\% = 5\,150\,000$ (元)

总体正确值区间 = $(5\,150\,000 - 50\,000, 5\,150\,000 + 50\,000) = (5\,100\,000, 5\,200\,000)$

因为，总体账面价值为 5 000 000 元，而 $5\,000\,000 < 5\,100\,000$ ，所以，审计人员有 95% 的把握认为，总体账面价值存在重大差错，总体账面价值至少少列 100 000 元。

比率估计抽样法主要用于对审查项目正确值与账面值随项目变化并大致成比例变化的总体审查。

(3) 差额估计抽样法。差额估计抽样法是指以样本实际价值与账面价值的平均差额差异来估计总体实际价值与账面价值的平均差异，然后再以这个平均差异乘以总体项目个数，从而求出总体的实际价值与账面价值差异的一种抽样方法。其计算公式如下：

样本平均差异 = 样本实际差异之差 ÷ 样本量

估计总体差异 = 样本平均差异 × 总体项目个数

总体估计价值 = 总体账面价值 ± 估计总体差异

总体正确值区间 = 总体估计价值 ± 精确限度

【例 1—15】假定 Y 公司有 500 个某材料明细账，其账面价值总额为 486 500 元，审计人员随机抽取 80 个该明细账作为样本进行审查，发现这些样本的总账面价值为 6 200 元，经审查确定的正确值为 5 650 元，设定所要求的可信赖度为 96%，精确限度为 ± 4 860 元，试采用差额估计抽样法推断总体的正确值，并判断总体账面价值是否存在重大差错。

样本平均差异 = $(5\,650 - 6\,200) \div 80 = -6.875$

估计总体差异 = $-6.875 \times 500 = -3\,437.5$ (元)

总体估计价值 = $486\,500 - 3\,437.5 = 483\,062.5$ (元)

总体正确值区间 = $(483\,062.5 - 4\,860, 483\,062.5 + 4\,860) = (478\,202.5, 487\,922.5)$

因为， $478\,202.5 < 486\,500 < 487\,922.5$ ，所以，审计人员可以有 95% 的把握认为，总体账面价值不存在重大差错。

差额估计抽样法主要用于对审查项目正确值与账面值随项目变化但不成比例变化的总体审查。



本章小结

审计是独立检查会计账目，监督财政，财务收支真实、合法、效益的行为。从本质上看，审计是一种高层次的经济监督，具有主体独立性，对象广泛性，监督权威性及专职性，

手段科学性等特征。

审计职能是审计的本质属性，审计具有经济监督，经济评价和经济鉴证三项职能。审计的作用是指审计职能在审计工作中产生的客观效果，我国社会主义审计概括起来主要有防护作用和促进作用。

审计目标是对审计对象的评价，包括审计总目标和审计具体目标两部分。审计对象是指被审计单位的财政、财务收支及与其有关的经济活动。

审计方法是审计人员为达到审计目的、完成审计任务所采用的各种具体手段的总称。它是审计人员与被审计对象发生联系的媒介，是人们在长期审计实践中不断总结和积累起来的，并随着审计实践的不断发展和逐步完善和提高。正确运用审计方法对提高审计工作质量和效益，顺利完成审计任务具有重要意义。本章主要介绍审计基本方法和审计抽样方法。审计基本方法包括审查书面资料的方法和证实客观事物的方法两大类。审计抽样方法的运用是审计工作理论与实践的重大突破，本章主要介绍审计抽样方法在控制测试和细节测试中的运用。



复习思考题

一、单项选择题

- (1) 我国政府审计的起源基于（ ）。
A. 西周 B. 秦汉 C. 隋唐 D. 宋代
- (2) 审计对象可以概括为被审计单位的（ ）。
A. 经济管理活动 B. 财务收支及其经营管理活动
C. 财务收支 D. 财务收支及其经济管理活动
- (3) 国家审计的性质一般属于（ ）。
A. 事前的委托性监督 B. 事后的委托性监督
C. 事前的强制性监督 D. 事后的强制性监督
- (4) 审计由三方面关系人构成，依次是（ ）。
A. 审计委托人、受托人和被审计单位
B. 审计主体、委托人和被审计单位
C. 审计主体、被审计单位和审计委托人
D. 被审计单位、审计主体和审计委托人

二、多项选择题

- (1) 我国社会主义审计的作用，概括起来主要有（ ）作用。
A. 防护 B. 监督 C. 促进 D. 管理
- (2) 审计关系人是由（ ）组成。
A. 审计人 B. 被审计人 C. 审计载体 D. 审计委托人

三、简答题

如何理解审计的职能？