



揭阳职业技术学院

经济管理系
教案

(2025-2026 学年第二学期)

课程：审计实务
(54 学时)

教师姓名：陈志红

所授专业：大数据与会计 24 级

授课标题	第一章 认知审计职业		
授课班级		授课地点	多媒体教室
授课日期	年 月 日 第 周	授课时数	2
教学设计	教学内容	1.审计是什么 2.审计做什么 3.审计怎么做	
	教学方式	实施教学做一体化教学	
教学目标	知识目标	1.认识什么是审计，理解审计的职能、作用； 2.了解审计的分类； 3.理解审计的监督体系，掌握注册会计师审计的业务内容。	
	能力目标	1. 能识别不同类型的审计 2. 能把握注册会计师审计的业务范围	
	思政目标	1. 深刻理解审计工作的本质，树立正确的审计观； 2. 培养遵纪守法、团结协作、精益求精、无私奉献的职业精神和职业道德	
教学重点、 难点	教学重点	审计的分类	
	教学难点	审计的分类	
课后作业	完成章后同步训练		
教学反思			
备注			

案例引导

任务导入 1-1

下列有关注册会计师审计和政府审计的共同点的说法中，正确的是（ ）。

- A. 注册会计师审计和政府审计的取证权限相同
- B. 注册会计师审计和政府审计都可以对发现的问题提出处理、处罚意见
- C. 注册会计师审计和政府审计的依据都是《中华人民共和国审计法》
- D. 注册会计师审计和政府审计都是国家治理体系及治理能力现代化建设的重要方面

一体化教学

任务一审计是什么

一、审计的内涵

审计是一项具有独立性的经济监督活动，它是指由独立的专门机构（或人员）接受委托（或根据授权），对国家行政单位、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。

审计的本质特性是独立性。

二、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。

三、审计分类

（一）按照审计主体的不同分类

按照审计主体的不同分类，审计可以分为国家审计、内部审计和独立审计三种。

（二）按照审计的目的和内容不同分类

按照审计的目的和内容不同，审计可以分为财务报表审计、经营审计和合规审计三种。

任务二审计做什么

一、审计过程

（一）业务承接阶段

（二）审计计划阶段

（三）风险评估阶段

（四）风险应对阶段

（五）审计完成阶段

二、审计目标

（一）审计的总体目标

审计目标是在一定历史环境下，人们通过实践活动所期望达到的境地或最终结果，包括审计的总体目标和具体审计目标两个层次。

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企业会计准则的规定编制，以及是否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等方面发表审计意见。可见，审计的总体目标是对被审计单位财务报表的合法性、公允性表示意见。

（二）被审计单位管理层的认定

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。主要包括关于各类交易、事项及相关披露的认定和与期末账户余额及相关披露的认定。

任务三审计怎么做

一、审计的常用方法

审计的常用方法有一般方法和具体方法之分。

（一）审计的一般方法

1. 顺查法与逆查法

（1）顺查法，又叫正查法，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。

（2）逆查法，又叫倒查法，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。

2. 详查法与抽样法

（1）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。

（3）抽样法，又称抽样审计，是指按照一定的方法从被审计单位一定时期内的会计资料中抽出一部分进行审查，借以推断总体有无错误和舞弊的一种方法。

3. 报表项目法与业务循环法

（1）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。

（2）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。

（二）审计的具体方法

1. 检查

检查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和文件进行审查，或对资产进行实物审查。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。

2. 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、计价和分摊、截止等认定的相关证据。

3. 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。

4. 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。

5. 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。

6. 重新执行

重新执行是指注册会计师重新执行被审计单位的内部控制，即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。由于该程序需耗费大量的时间和人力，仅在询问、观察、检查三种常规审计程序均无法确定内部控制的执行效果

7. 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的过程。

二、大数据审计

（一）大数据的概念及特点

大数据是指那些数据量特别大、数据类别特别复杂的数据集，这种数据集不能用传统的数据库进行转存、管理和处理，是需要通过新处理模式才能具有更强大的决策力、洞察发现力和流程优化能力的海量、高增长率和多样化的信息资产。大数据主要具有以下五个特点。

- (1) 数据量大。
- (2) 多样性。
- (3) 快速。
- (4) 真实性。
- (5) 可视化。

(二) 大数据审计的概念及特点

以内部控制测试为基础的抽样审计被称为制度基础审计，其审计的起点是了解与测试内部控制。以审计风险模型为基础进行的审计称为风险导向审计，其审计的起点是风险评估。

(三) 大数据审计技术

1. 大数据智能分析技术

大数据智能分析技术是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的数据分析技术，如各类面向大数据的机器学习和数据挖掘方法等。它从计算机的视角出发，强调计算机的计算能力和智能挖掘能力。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以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、符合人类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中。大数据可视化分析技术是目前审计领域应用比较成熟和主流的技术之一。

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进行综合比对和关联分析，从而发现更多隐藏的审计线索的一种技术。大数据多数据源综合分析技术也是目前审计领域应用比较成熟和主流的技术之一。

布置作业

授课标题	第二章 获取和保管审计证据		
授课班级		授课地点	多媒体教室
授课日期	年 月 日 第 周	授课时数	2
教学设计	教学内容	任务一 选取审计测试项目 任务二 获取审计证据	
	教学方式	实施教学做一体化教学	
教学目标	知识目标	1. 了解审计测试项目的选取方法 2. 理解审计证据的含义及分类	

	能力目标	1. 掌握获取审计证据的相关审计程序，特别是函证程序和分析程序
	思政目标	1. 培养正视风险、分析风险、防范风险的能力 2. 理解依法取得、保管审计证据的重要性
教学重点、难点	教学重点	获取审计证据
	教学难点	理解审计证据的含义及分类
课后作业	完成章后同步训练	
教学反思		
备注		

案例引导

任务导入 2-1

注册会计师获取审计证据时可能使用三种目的的审计程序：风险评估程序、控制测试和实质性程序。下列审计程序中通常可以使用审计抽样的是（ ）。

- A. 当控制的运行未留下轨迹时的控制测试 B. 实质性分析程序
C. 风险评估程序 D. 当控制的运行留下轨迹时的控制测试

一体化教学

任务一选取审计测试项目

一、审计测试项目的选取方法

- (一) 选取全部项目
(二) 选取特定项目
(三) 审计抽样

二、审计抽样的种类及样本风险

(一) 审计抽样的种类

根据评价抽样结果方式和注册会计师所了解的总体特征，审计抽样有不同的分类。

1. 根据评价抽样结果方式分类

根据评价抽样结果方式的不同，审计抽样可以分为统计抽样与非统计抽样。

2. 按照注册会计师所了解的总体特征分类

按照注册会计师所了解的总体特征，审计抽样可分为属性抽样和变量抽样。

（二）审计样本的风险

审计样本的风险包括抽样风险和非抽样风险两种。

三、审计抽样的程序

（一）样本设计

（二）样本选取

（三）样本结果评价

任务二获取审计证据

一、审计证据的构成

审计证据由会计记录中含有的信息和其他信息构成。

二、审计证据的种类

（一）按外表形式分类

按外表形式分类，审计证据可分为实物证据、书面证据、口头证据、环境证据四种。

1. 实物证据

实物证据是注册会计师通过实际观察、检查有形资产等方法获取的以物品外部形态为表现形式，用来确定实物资产存在的证据。例如，各种存货和固定资产可以通过监盘的方式判定其是否确实存在。资产实物通常是证明实物资产是否存在的有力证据，但实物的存在并不完全能证实被审计单位对其拥有所有权。例如，年终盘点的存货可能是已经销售而等待发运的商品。再者，盘点实物资产虽然可以确定其实际数量，但质量好坏（可能影响到资产的价值）有时难以通过实物观察来加以判断。因此，对于取得实物证据的账面资产，还应就其所有权及价值情况另行审计。

2. 书面证据

书面证据是注册会计师获取的各种以书面记录为形式（包括纸质、电子或其他介质）的证据，包括与审计有关的各种原始凭证、会计记录、合同、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。

3. 口头证据

口头证据是被审计单位人员或其他有关人员对注册会计师的提问做口头答复所形成的证据。例如，在审计过程中，注册会计师会向被审计单位有关人员询问会计记录、文件的存放地

点，采用特别会计政策和方法的理由，收回逾期应收账款的可能性等。这些问题的口头答复，就构成了口头证据。

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，具体包括被审计单位所在行业及宏观经济的运行情况；被审计单位的内部控制情况；被审计单位管理人员和会计人员的素质；被审计单位的各种管理制度和管理水平；被审计单位的经营条件、经营方针等。

（二）按证据来源分类

按证据的来源分类，证据可分为亲历证据、外部证据和内部证据三种。

1. 亲历证据

亲历证据是指注册会计师通过运用自己的各种感官取得反映被审事项真相的证据，主要包括亲自参与监督盘点取得的实物证据；通过现场观察取得的环境证据；通过分析计算得到的证据，如对折旧额的验算和对收益情况的分析、复核等；通过询问得到的口头证据。亲历证据一般具有较强的证明力，是一类非常重要的证据。

2. 外部证据

外部证据是由被审计单位以外的组织机构或人士编制的书面证据。

3. 内部证据

内部证据是由被审计单位内部机构或人员编制和提供的书面证据。内部证据包括被审计单位的会计记录、被审计单位声明书，以及其他各种由被审计单位编制和提供的书面文件。

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，并获得其他单位或个人的承认（如销货发票、付款支票等），则具有较高的可靠性。

三、审计证据的两大特性

（一）审计证据的充分性

（二）审计证据的适当性

1. 审计证据的相关性

2. 审计证据的可靠性

四、获取审计证据的程序

审计程序是指注册会计师在审计过程中的某个时间，对将要获取的某类审计证据如何进行收集的详细指令。在审计过程中，注册会计师可根据需要单独或综合运用检查记录或文件、检查有形资产、观察、询问、函证、重新计算、重新执行、分析程序等审计程序，以获取充分、适当的审计证据。

五、使用审计证据时的注意事项

1. 审计证据的取舍

(1) 金额大小。金额较大、足以对被审计单位的财务状况和经营成果的反映产生重大影响的证据，应当作为重要的审计证据。

(2) 问题性质的严重程度。有的审计证据本身所揭露问题的金额也许并不大，但这类问题的性质较为严重，可能导致其他重要问题的产生或与其他可能存在的重要问题有关，这类审计证据也应作为重要的证据。

2. 清楚事实的现象与本质

3. 排除伪证

布置作业

章后一体化训练或其他作业

授课标题	第二章 获取和保管审计证据		
授课班级		授课地点	多媒体教室
授课日期	年 月 日 第 周	授课时数	2
教学设计	教学内容	任务三 编制与保管审计工作底稿 1 审计工作底稿的范围和编制目的 2 审计工作底稿的编制 3 审计工作底稿的归档	
	教学方式	实施教学做一体化教学	
教学目标	知识目标	1. 了解审计工作底稿的 基本要素，以及审计工作底稿归档的相关规定	
	能力目标	1. 掌握审计工作底 稿的编制方法及应用	
	思政目标	1. 培养精益求精、坚持准则、遵纪守法的职业素养	
教学重点、 难点	教学重点	审计工作底 稿的编制方法及应用	
	教学难点	审计工作底 稿的编制方法及应用	
课后作业	完成章后同步训练		

教学反思	
备注	

案例引导

任务导入 2-3

下列说法中不正确的是（ ）。

- A. 对业务复杂的被审计单位进行审计形成的审计工作底稿通常比对业务简单的被审计单位进行审计形成的审计工作底稿要多
- B. 函证程序的审计工作底稿和存货监盘程序的审计工作底稿在内容、格式和范围上不同
- C. 无论审计证据质量高还是低，都要记录于审计工作底稿中
- D. 审计证据的重要程度会影响审计工作底稿的格式、内容和范围

一体化教学

一、审计工作底稿的范围和编制目的

审计工作底稿可以以纸质、电子或其他介质形式存在。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；询证函回函和声明；核对表；有关重大事项的往来函件（包括电子邮件）。注册会计师还可以将被审计单位文件记录的摘要或复印件（如重大的或特定的合同和协议）作为审计

工作底稿的一部分。审计工作底稿不需要包括已被取代的审计工作底稿的草稿或财务报表的草稿、反映不全面或初步思考的记录、存在印刷错误或其他错误而作废的文本，以及重复的文件记录等。

二、审计工作底稿的编制

（一）确定审计工作底稿的格式、内容和范围时应考虑的因素

（二）审计工作底稿的基本要素

1. 审计工作底稿的标题

审计工作底稿的标题包括被审计单位名称、审计项目名称以及资产负债表日或底稿涵盖的会计期间（如与交易相关）。

2. 审计过程记录

3. 审计结论

注册会计师恰当地记录审计结论非常重要。注册会计师需要根据所实施的审计程序及获取的审计证据得出结论，并以此作为对财务报表发表审计意见的基础。在记录审计结论时需注意在审计工作底稿中记录的审计程序和审计证据是否足以支持所得出的审计结论。

4. 审计标识及其说明

Λ：纵加核对一致	<：横加核对一致	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
F/S：与已审财务报表核对一致	?：存疑待查	? √：对存疑部分已核查无误
※：注释、说明	▲：重点符号	N/A：无此情况，不适用

5. 索引号及编号

通常，审计工作底稿需要注明索引号及顺序编号，相关审计工作底稿之间需要保持清晰的勾稽关系。在实务中，注册会计师可以按照所记录的审计工作的内容层次进行编号。例如，货币资金的索引号为 ZC01、库存现金盘点表的索引号为 ZC01-2。

6. 编制者和复核者及执行日期

通常，需要在每一张审计工作底稿上注明编制者、复核者及各自的执行日期。编制者及执行日期，即审计工作执行人员及完成该项审计工作的日期。复核者及执行日期，即审计工作复核人员及复核的日期。若需要复核项目质量，还应注明项目质量复核人员及日期。

7. 其他应说明事项

三、审计工作底稿的归档

（一）审计工作底稿归档的期限

就注册会计师而言，审计工作底稿的所有权归属于承接该项业务的会计师事务所。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后的 60 天内。

（二）审计工作底稿归档的性质

在出具审计报告前，注册会计师应完成所有必要的审计程序，取得充分、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的工作，不涉及实施新的审计程序或得出新的结论。如果在归档期间对审计工作底稿做出的变动属于事务性的，注册会计师可以做出变动。允许变动的情形主要包括：删除或废弃被取代的审计工作底稿；对审计工作底稿进行分类、整理和交叉索引；对审计档案归整工作的完成

核对表签字认可；记录在审计报告日前获取的、与审计项目组相关成员进行讨论并达成一致意见的审计证据。

（三）审计工作底稿归档后的变动

一般情况下，在审计报告归档后，不需要对审计工作底稿进行修改或增加。在某些例外情况下，如果在审计报告日后实施了新的或追加的审计程序，或者得出新的结论，注册会计师应当记录：遇到的例外情况；实施的新的或追加的审计程序，获取的审计证据，得出的结论，以及对审计报告的影响；对审计工作底稿做出相应变动的时间和人员，以及复核的时间和人员。

（四）审计工作底稿的保存期限

在完成最终审计档案的归整工作后，注册会计师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。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十年。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十年。

布置作业

章后一体化训练或其他作业

授课标题	第三章 开展初步业务活动		
授课班级		授课地点	多媒体教室
授课日期	年 月 日 第 周	授课时数	2
教学设计	教学内容	任务一 初步业务活动的内容及其审计工作底稿编制 1 初步业务活动的内容 2 编制初步业务活动审计工作底稿 任务二 拟定审计业务约定书 1 审计业务约定书 2 审计业务约定书拟定实例	
	教学方式	实施教学做一体化教学	
教学目标	知识目标	了解初步业务活动的目的；理解初步业务活动的工作内容；了解审计业务约定书的作用，以及应包含的主要内容	
	能力目标	掌握初步业务活动相关审计方法的应用，掌握初步业务活动相关审计工作底稿的编制方法，掌握审计业务约定书的编制方法。	

	思政目标	充分认识风险的危害性和合同的重要性，培养正确的风险意识和合同意识；养成未雨绸缪早当先、居安思危谋长远的个人品质，培养良好的契约精神。
教学重点、 难点	教学重点	
	教学难点	
课后作业	完成章后同步训练	
教学反思		
备注		

案例引导

任务导入 3-1

下列各项中，属于注册会计师应当开展的初步业务活动的有（ ）。

- A. 针对接受或保持客户关系实施相应的质量管理程序
- B. 确定审计范围和项目组成员
- C. 就审计业务约定条款与被审计单位达成一致意见
- D. 评价遵守相关职业道德要求的情况

一体化教学

任务一初步业务活动的内容及其审计工作底稿编制

一、初步业务活动的内容

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. 评价遵守职业道德规范的情况

评价遵守职业道德规范的情况也是一项非常重要的初步业务活动。评价包括对会计师事务所和注册会计师遵守职业道德规范情况的评价，应评价其独立性、专业胜任能力以及必要的时间和资源。业务质量管理准则要求会计师事务所制定政策和程序，审计项目组实施相应措施，以保持独立性。若注册会计师不独立，能力欠缺或时间、资源不足，会计师事务所应拒绝承接审计委托业务。

3. 签订或修改审计业务约定书

二、编制初步业务活动审计工作底稿

1. 初步业务活动程序表
2. 业务承接（保持）面谈记录
3. 被审计单位及其环境调查表
4. 审计业务的独立性和专业胜任能力调查表
5. 业务承接评价表

任务二拟定审计业务约定书

一、审计业务约定书

（一）审计业务约定书的作用

签署审计业务约定书的目的是明确约定各方的权利和责任义务，促使各方遵守约定事项并加强合作，保护签约各方的正当利益。审计业务约定书主要有以下作用。

第一，增进会计师事务所与被审计单位之间的相互了解，尤其是使被审计单位了解注册会计师的审计责任及需提供的协助和合作。

第二，可作为被审计单位评价审计业务完成情况及会计师事务所检查被审计单位约定义务履行情况的依据。

第三，出现法律诉讼时，是确定签约各方应负责任的重要证据。

（二）审计业务约定书的内容

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方面：财务报表审计的目标和范围；管理层对财务报表的责任；编制财务报告采用的会计准则和编制基础；审计范围，包括指明在执行财务报表审计业务时遵守的审计准则；执行审计工作的安排，包括出具审计报告的时间要求；审计报告格式和对审计结果的其他沟通形式；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；管理层为注册会计师提供必要的工作条件和协助；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；管理层对其做出的与审计有关的声明予以书面确认；注册会计师对执业过程中获知的信息保密；审计收费，包括收费的计算基础和收费安排；违约责任；解决争议的方法；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的公章。

（三）审计业务变更的规定

在完成审计业务前，如果被审计单位要求注册会计师将审计业务变更为保证程度较低的鉴证业务或相关服务，注册会计师应当考虑变更业务的适当性。一般出现下列原因时可能导致被审计单位要求变更业务。第一，情况变化对审计服务的需求产生影响；第二，对原来要求的审计业务的性质存在误解；第三，无论是管理层施加的还是其他情况引起的审计范围受到限制。

二、审计业务约定书拟定实例

布置作业

章后一体化训练或其他作业

授课标题	第四章 进行审计计划工作
------	--------------

授课班级			授课地点	多媒体教室
授课日期	年 月 日 第 周		授课时数	2
教学设计	教学内容	任务一评估并确定重要性水平业务 任务二初步识别可能存在较高的重大错报风险的领域 任务三制定总体审计策略和具体审计计划		
	教学方式	实施教学做一体化教学		
教学目标	知识目标	理解重要性和审计风险的含义，以及重要性和审计风险的关系； 理解错报的含义及分类； 熟悉总体审计策略和具体审计计划的编制内容。		
	能力目标	掌握重要性水平的确定方法及应用 理解累积未更正错报对审计结果评价的影响 掌握总体审计策略和具体审计计划的格式及编制内容。		
	思政目标	充分认识计划的重要性，培养正确的计划意识，提高职业认知水平，明确人生目标，树立正确且积极的人生观、职业观。		
教学重点、 难点	教学重点			
	教学难点			
课后作业	完成章后同步训练			
教学反思				
备注				

案例引导

任务导入 4-1

XYZ 会计师事务所承接了乙公司 2023 年度的财务报表审计业务，派出了 A 注册会计师进入乙公司进行审计。A 注册会计师按资产总额 5 000 万元的 2‰ 计算了资产负债表的重要性水平，按净利润 600 万元的 2% 计算了利润表的重要性水平，从谨慎性原则出发，他最终应取（ ）万元作为财务报表层次的重要性水平。

A. 11

B. 0

C. 10

D. 12

一体化教学

一、正确理解重要性的含义

财务报告编制基础通常从编制和列报财务报表的角度阐释重要性概念。重要性取决于在具体环境下对错报（含漏报）金额和性质的判断。通常而言，重要性的含义可以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，则通常认为该项错报是重大的。

（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）确定重要性离不开特定的环境。不同的被审计单位面临不同的环境，不同的报表使用者有着不同的信息需求，所以注册会计师确定的重要性也不相同。

二、如何确定重要性水平

1. 从数量方面考虑重要性

重要性的数量，是针对错报的金额大小而言的。重要性水平是一个经验值，注册会计师只能通过职业判断确定重要性水平。在审计过程中，注册会计师应当考虑财务报表层次和各类交易、账户余额、列报认定层次的重要性水平。

2. 从性质方面考虑重要性

注册会计师在运用重要性原则时，除了考虑错报的金额，还要考虑错报的性质。有时金额不重要的错报从性质上看有可能是重要的。

三、实际执行的重要性确定

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、账户余额或列报的重要性水平的一个或多个金额，其目的是将这些交易、账户余额或列报中未更正与未发现错报的汇总数超过这些交易、账户余额或列报的重要性水平的可能性降至适当的低水平。

四、计划阶段重要性水平编制实例

任务二初步识别可能存在较高的重大错报风险的领域

一、审计风险的含义及模型

审计风险是指财务报表存在重大错报而注册会计师发表不恰当审计意见的可能性。注册会计师应当获取认定层次充分、适当的审计证据，以便在完成审计工作时，能够以可接受的低审计风险对财务报表整体发表审计意见。

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。注册会计师在设计审计程序以确定财务报表整体是否存在重大错报时，应从财务报表层次与各类交易、账户余额和列报的认定层次两个方面来考虑重大错报风险。认定层次的重大错报风险还可继续细分为固有风险和控制风险。

2. 检查风险

检查风险是指如果存在某一错报，该错报单独或连同其他错报可能是重大的，但注册会计师通过实施将审计风险降至可接受低水平的审计程序后未发现这种错报的可能性。

二、重要性与审计风险的关系

1. 重要性与审计风险之间呈反向变动关系

重要性水平越高，审计风险就越低；重要性水平越低，审计风险就越高。重要性是决定审计风险水平高低的关键因素，注册会计师对重要性水平的判断直接影响审计风险水平的确定。这里，重要性水平指的是金额的大小，而且是从财务报表使用者的角度来判断的。

例如，一般来说 5 万元的重要性水平比 3 万元的重要性水平高，如果重要性水平是 5 万元，则意味着低于 5 万元的错报与漏报不会影响财务报表使用者的判断与决策，注册会计师仅仅需要通过执行有关审计程序查出高于 5 万元的错报或漏报。如果重要性水平是 3 万元，则意味着金额在 3 万元到 5 万元之间的错报或漏报仍然会影响财务报表使用者的决策与判断，注册会计师不仅需要执行有关审计程序查出金额在 5 万元以上的错报或漏报，而且还要执行有关审计程序查出金额在 3 万元到 5 万元之间的错报或漏报。显然，重要性水平为 3 万元时，审计不出重

大错报的可能性（即审计风险），要比重要性水平为 5 万元时的审计风险高。审计风险越高，越要求注册会计师收集更多、更有效的审计证据，将审计风险降至可接受的低水平。因此，重要性和审计证据之间也是反向变动关系。

2. 考虑重要性与审计风险的关系对审计程序的影响

对重要性及其与审计风险的关系的考虑应当贯穿注册会计师审计工作的全过程。在不同的审计阶段，重要性与审计风险的关系都会对审计程序产生影响。

三、评价结果时对错报与重要性的考虑

1. 错报的含义

错报，是指某一财务报表项目的金额、分类、列报或披露，与按照适用的财务报告编制基础应当列示的金额、分类、列报或披露之间存在的差异；或根据注册会计师的判断，为使财务报表在所有重大方面实现公允反映，需要对金额、分类、列报或披露做出的必要调整。

2. 错报的分类

3. 错报的沟通和更正

注册会计师及时与适当层级的管理层沟通错报事项是重要的，因为这能使管理层评价这些事项是否为错报，并采取必要行动，如有异议则告知注册会计师。适当层级的管理层通常是指有责任和权限对错报进行评价并采取必要行动的人员。

4. 评价审计结果时对错报和重要性的考虑

任务三制定总体审计策略和具体审计计划

一、总体审计策略的内容

1. 审计范围

2. 报告目标、时间安排及所需沟通

3. 审计方向

4. 审计资源

二、具体审计计划的内容

总体审计策略一经制定，注册会计师就可以针对总体审计策略中的各个事项，制定具体审计计划，并考虑通过有效利用审计资源实现审计目标。

三、总体审计策略和具体审计计划编制实例

布置作业

章后一体化训练或其他作业

授课标题	第五章实施风险评估工作		
授课班级		授课地点	多媒体教室
授课日期	年 月 日 第 周	授课时数	2
教学设计	教学内容	任务一了解被审计单位及其环境 1 了解被审计单位及其环境的程序 2 了解被审计单位及其环境的主要内容 3 了解被审计单位及其环境审计工作底稿编制实例	
	教学方式	实施教学做一体化教学	
教学目标	知识目标	了解被审计单位及其环境的主要内容、审计程序，了解内部控制的含义、要素及审计程序，理解评估重大错报风险的审计程序。	
	能力目标	掌握了解被审计单位及其环境的程序及应用，掌握了解内部控制的程序及应用，掌握识别和评估重大错报风险的方法及应用。	
	思政目标	提升对宏观环境以及政策的理解力，正确运用法律法规及政策，弘扬法治精神，时刻保持谨慎，识别和应对审计风险。	
教学重点、 难点	教学重点	了解被审计单位及其环境的主要内容	
	教学难点	了解被审计单位及其环境的主要内容	
课后作业	完成章后同步训练		
教学反思			
备注			

案例引导

任务导入 5-1

下列有关风险评估的说法中，错误的是（ ）。

- A. 风险评估程序是指注册会计师为了解被审计单位及其环境而实施的程序
- B. 风险识别是指找出财务报表层次和认定层次的重大错报风险
- C. 风险评估是指对重大错报发生的可能性和后果严重程度进行评估
- D. 风险评估本身能为形成审计意见提供充分、适当的审计证据

一体化教学

一、了解被审计单位及其环境的程序

了解被审计单位及其环境是风险评估的基础和前提，是注册会计师执行财务报表审计的必要程序。了解被审计单位及其环境为注册会计师在下列关键环节做出职业判断提供了依据：确定重要性水平，并随着审计工作的进程评估对重要性水平的判断是否仍然适当；考虑会计政策的选择和运用是否恰当，以及财务报表的列报是否适当；识别需要特别考虑的领域，

包括关联方交易、管理层运用持续经营假设的合理性，或交易是否具有合理的商业目的等；确定在实施分析程序时所使用的预期值；设计和实施进一步审计程序，以将审计风险降至可接受的低水平；评价所获取审计证据的充分性和适当性。

二、了解被审计单位及其环境的主要内容

1. 了解行业状况、法律环境与监管环境及其他外部因素

（1）了解行业状况。了解行业状况有助于注册会计师识别与被审计单位所处行业有关的重大错报风险。有关行业状况的内容包括：所处行业的市场供求与竞争；生产经营的季节性和周期性；产品生产技术的变化；能源供应与成本；行业的关键指标和统计数据等。

（2）了解法律环境与监管环境。

（3）了解其他外部因素。注册会计师还需要了解其他外部因素，主要包括：宏观经济景气度；利率和资金供求状况；通货膨胀水平及币值变动；国际经济环境和汇率变动。

2. 了解被审计单位的性质

（1）了解经营活动。

了解所有权和治理结构。

（3）了解投资活动。

（4）了解组织结构。

（5）了解筹资活动。

3. 了解被审计单位对会计政策的选择和运用

(1) 重大和异常交易的会计处理方法。比如，本期发生的企业合并的会计处理方法、某些被审计单位可能存在与其所处行业相关的重大交易（如银行向客户发放贷款、证券公司对外投资等）。注册会计师应当充分考虑对重大和不经常发生的交易的会计处理方法是否适当。在这些领域，注册会计师应关注被审计单位选用了哪些会计政策、为什么选用这些会计政策以及选用这些会计政策产生的影响。

(2) 会计政策的变更。如果被审计单位变更了重要的会计政策，注册会计师应当考虑变更的原因及其适当性。也就是要考虑：会计政策变更是否为法律、行政法规或适用的企业会计准则要求的变更；会计政策变更是否能够提供更可靠、更相关的会计信息；会计政策的变更是否得到充分的披露。

了解被审计单位的目标、战略及相关经营风险

经营风险是指可能对被审计单位实现目标和战略的能力产生不利影响的重大情况、事项、作为（或不作为）而导致的风险，或制定不恰当的目标和战略导致的风险。不同的企业可能面临不同的经营风险，这取决于企业经营的性质、所处行业、外部监管环境、企业的规模和复杂程度。企业管理层有责任识别和应对这些风险。

了解被审计单位财务业绩的衡量和评价方式

在了解被审计单位财务业绩的衡量和评价情况时，注册会计师应当关注下列信息：关键业绩指标；业绩趋势；预测和差异分析；管理层和员工业绩考核与激励性报酬政策；分部信息与不同层次部门的业绩报告；与竞争对手的业绩比较；外部机构提出的报告。

三、了解被审计单位及其环境审计工作底稿编制实例

1. 了解行业状况、法律环境与监管环境及其他外部因素（表 5-1）
2. 了解被审计单位的性质（表 5-2）
3. 了解被审计单位对会计政策的选择和运用（表 5-3）
4. 了解被审计单位的目标、战略及相关经营风险（表 5-4）
5. 了解被审计单位财务业绩的衡量和评价（表 5-5）

布置作业

章后一体化训练或其他作业

授课标题	第五章实施风险评估工作		
授课班级		授课地点	多媒体教室
授课日期	年 月 日 第 周	授课时数	2
教学设计	教学内容	任务二了解被审计单位的内部控制 1 了解被审计单位内部控制的程序 2 了解被审计单位内部控制的主要内容 3 了解被审计单位的内部控制审计工作底稿编制实例 4 采购与付款循环——了解被审计单位内部控制审计工作底稿编制实例 5 销售与收款循环——了解被审计单位内部控制审计工作底稿编制实例 6 生产与存货循环——了解被审计单位内部控制审计工作底稿编制实例	
	教学方式	实施教学做一体化教学	
教学目标	知识目标	了解被审计单位及其环境的主要内容、审计程序，了解内部控制的含义、要素及审计程序，理解评估重大错报风险的审计程序。	
	能力目标	掌握了解被审计单位及其环境的程序及应用，掌握了解内部控制的程序及应用，掌握识别和评估重大错报风险的方法及应用。	
	思政目标	提升对宏观环境以及政策的理解力，正确运用法律法规及政策，弘扬法治精神，时刻保持谨慎，识别和应对审计风险。	
教学重点、 难点	教学重点	了解被审计单位内部控制的主要内容	
	教学难点	了解被审计单位内部控制的主要内容	
课后作业	完成章后同步训练		
教学反思			
备注			

案例引导

任务导入 5-2

下列说法中，不正确的是（ ）。

- A. 注册会计师需要了解和评价的内部控制只是与财务报表审计相关的内部控制，这是因为注册会计师审计的目标是对财务报表是否不存在重大错报发表审计意见，尽管要求注册会计师在财务报表审计中考虑与财务报表编制相关的内部控制，但是目的并非对被审计单位内部控制的有效性发表意见
- B. 因为内部控制的执行在不同的时点均有可能变化，所以注册会计师对控制的了解一定不能够代替对控制运行有效性的测试
- C. 注册会计师在确定是否考虑控制得到执行时，应当首先考虑控制的运行。如控制运行不当，不需要再考虑控制是否得到合理的设计
- D. 内部控制要素包括控制环境、风险评估过程、信息系统与沟通、控制活动和对控制的监督

一体化教学

一、了解被审计单位内部控制的程序

- 1. 询问被审计单位的人员
- 2. 观察特定控制的运用
- 3. 检查文件和报告
- 4. 穿行测试
- 5. 分析程序

二、了解被审计单位内部控制的主要内容

1. 内部控制的主要内容

（1）控制环境。控制环境包括治理职能和管理职能，以及治理层和管理层对内部控制及其重要性的态度、认识和措施。控制环境对重大错报风险的评估具有广泛影响，注册会计师应当考虑控制环境的总体优势是否为内部控制的其他要素提供了适当的基础，并且未被控制环境中存在的缺陷所削弱。控制环境本身并不能防止或发现并纠正各类交易、账户余额、列报认定层次的重大错报，注册会计师在评估重大错报风险时应当将控制环境连同其他内部控制要素产生的影响一并考虑。

（2）风险评估过程。风险评估过程的作用是识别、评估和管理影响被审计单位实现经营目标能力的各种风险。被审计单位的风险评估过程包括识别与财务报告相关的经营风险，以及针对这些风险所采取的措施。注册会计师应当了解被审计单位的风险评估过程和结果。在评价被审计单位风险评估过程的设计和执行时，注册会计师应当确定管理层如何识别与财务报告相

关的经营风险，如何估计该风险的重要性，如何评估风险发生的可能性，以及如何采取措施管理这些风险。如果被审计单位的风险评估过程符合其具体情况，了解被审计单位的风险评估过程和结果有助于注册会计师识别财务报表的重大错报风险。

（3）信息系统与沟通。与财务报告相关的信息系统，包括用以生成、记录、处理和报告交易、事项和情况，对相关资产、负债和所有者权益履行经营管理责任的程序、记录。与财务报告相关的信息系统应当和业务流程相适应。在了解与财务报告相关的信息系统时，注册会计师应当特别关注由于管理层凌驾于账户记录控制之上，或规避控制行为而产生的重大错报风险，并考虑被审计单位如何纠正不正确的交易处理。与财务报告相关的沟通包括使员工了解各自在与财务报告有关的内部控制方面的角色和职责，员工之间的工作联系，以及向适当级别的管理层报告例外事项的方式。注册会计师应当了解被审计单位内部如何对财务报告的岗位职责，以及与财务报告相关的重大事项进行沟通。注册会计师还应当了解管理层与治理层之间的沟通，以及被审计单位与外部的沟通。

（4）控制活动。控制活动是指有助于确管理层的指令得以执行的政策和程序，包括与授权、业绩评价、信息处理、实物控制和职责分离等相关的活动。注册会计师应当了解与授权有关的控制活动，包括一般授权和特别授权。其中，一般授权是指管理层制定的要求组织内部遵守的普遍适用于某类交易或活动的政策；特别授权是指管理层针对特定类别的交易或活动逐一设置的授权，如重大资本支出和股票发行等。特别授权也可能用于超过一般授权限制的常规交易，例如，因某些特别原因，同意对某个不符合一般信用条件的客户赊销商品。

2. 内部控制的固有缺陷

内部控制存在下列固有局限性，无论如何设计和执行，只能对财务报告的可靠性提供合理的保证：在决策时人为判断可能出现错误和人为失误导致内部控制失效；可能由于两个或更多的人员进行串通或管理层凌驾于内部控制之上而被规避。小型被审计单位拥有的员工通常较少，限制了其职责分离的程度，被审计单位管理层凌驾于内部控制之上的可能性较大，注册会计师应当考虑一些关键领域是否存在有效的内部控制。

注册会计师需要在整体层面和业务流程层面了解内部控制。内部控制的某些要素（如控制环境）更多地对被审计单位整体层面产生影响，而其他要素（如信息系统与沟通、控制活动）则可能更多地与特定业务流程相关。在实务中，注册会计师应当从被审计单位整体层面和业务流程层面分别了解和评价被审计单位的内部控制。整体层面的控制（包括对管理层凌驾于内部控制之上的控制）和信息技术一般控制通常在所有业务活动中普遍存在。业务流程层面控制主要是对工薪、销售和采购等交易的控制。整体层面的控制对内部控制在所有业务流程中得到严

格的设计和执行具有重要影响。整体层面的控制较差，可能使最好的业务流程层面控制失效。例如，被审计单位可能有一个有效的采购系统，但如果会计人员不胜任，仍然会发生大量错误，且其中一些错误可能导致财务报表存在重大错报。此外，管理层凌驾于内部控制之上（经常在企业整体层面出现）这种不好的公司行为也较为常见。

三、了解被审计单位的内部控制审计工作底稿编制实例

四、采购与付款循环——了解被审计单位内部控制审计工作底稿编制实例

五、销售与收款循环——了解被审计单位内部控制审计工作底稿编制实例

六、生产与存货循环——了解被审计单位内部控制审计工作底稿编制实例

布置作业

章后一体化训练或其他作业

授课标题	第五章实施风险评估工作		
授课班级		授课地点	多媒体教室
授课日期	年 月 日 第 周	授课时数	2
教学设计	教学内容	任务三识别和评估重大错报风险 1 识别和评估重大错报风险的审计程序 2 识别财务报表层次和认定层次的重大错报风险 3 需要特别考虑的重大错报风险 4 初步评价内部控制和风险评估 5 识别和评估重大错报风险审计工作底稿编制实例	
	教学方式	实施教学做一体化教学	
教学目标	知识目标	了解被审计单位及其环境的主要内容、审计程序，了解内部控制的含义、要素及审计程序，理解评估重大错报风险的审计程序。	
	能力目标	掌握了解被审计单位及其环境的程序及应用，掌握了解内部控制的程序及应用，掌握识别和评估重大错报风险的方法及应用。	
	思政目标	提升对宏观环境以及政策的理解力，正确运用法律法规及政策，弘扬法治精神，时刻保持谨慎，识别和应对审计风险。	
教学重点、	教学重点	识别财务报表层次和认定层次的重大错报风险	

难点	教学难点	需要特别考虑的重大错报风险
课后作业	完成章后同步训练	
教学反思		
备注		

案例引导

任务导入 5-3

下列有关重大错报风险的说法中，错误的是（ ）。

- A. 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
- B. 重大错报风险可进一步细分为固有风险和检查风险
- C. 注册会计师应当从财务报表层次和各类交易、账户余额和披露认定层次考虑重大错报风险
- D. 注册会计师可以定性或定量评估重大错报风险

一体化教学

一、识别和评估重大错报风险的审计程序

1. 识别风险，并考虑各类交易、账户余额和披露

在了解被审计单位及其环境（包括与风险相关的控制）的整个过程中，结合对财务报表中各类交易、账户余额和披露（包括定量披露和定性披露）的考虑，识别风险。

2. 考虑识别的风险导致财务报表发生重大错报的可能性

评估识别出的风险，并评价其是否更广泛地与财务报表整体相关，进而潜在地影响多项认定，是否会导致财务报表发生重大错报。

3. 将识别的风险与认定层次可能发生错报的领域相联系

结合对拟测试的相关控制的考虑，将识别出的风险与认定层次可能发生错报的领域相联系。

4. 考虑识别的风险是否重大

考虑发生错报的可能性（包括发生多项错报的可能性），以及潜在错报是否足以导致重大错报。

二、识别财务报表层次和认定层次的重大错报风险

1. 识别财务报表层次的重大错报风险

某些重大错报风险可能与财务报表整体广泛相关，进而影响多项认定。例如，在经济不稳定的国家和地区开展业务、资产的流动性出现问题、重要客户流失、融资能力受到限制等，可能导致注册会计师对被审计单位的持续经营能力产生重大疑虑。又如，管理层缺乏诚信或承受异常的压力可能引发舞弊风险，这些风险与财务报表整体相关。

2. 识别认定层次的重大错报风险

某些重大错报风险可能与特定的某类交易、账户余额、列报的认定相关。例如，被审计单位存在复杂的联营或合资，这一事项表明长期股权投资账户的认定可能存在重大错报风险。又

如，被审计单位存在重大的关联方交易，该事项表明关联方及关联方交易的披露认定可能存在重大错报风险。

三、需要特别考虑的重大错报风险

作为风险评估的一部分，注册会计师应当运用职业判断，确定识别的风险中哪些是需要特别考虑的重大错报风险（简称特别风险）。

1. 确定特别风险时应考虑的事项

确定特别风险时应考虑的事项包括：风险是否属于舞弊风险；风险是否与近期经济环境、会计处理方法或其他方面的重大变化相关，因而需要特别关注；交易的复杂程度；风险是否涉及重大的关联方交易；财务信息计量的主观程度，特别是结果是否具有高度不确定性；风险是否涉及异常或超出正常经营过程的重大交易。

2. 非常规交易和判断事项导致的特别风险

特别风险通常与重大的非常规交易和判断事项有关，日常的、不复杂的、经正规处理的交易不太可能产生特别风险。非常规交易是指由于金额或性质异常而不经常发生的交易。例如，企业购并、债务重组、重大或有事项等。与重大非常规交易相关的特别风险可能导致更高的重大错报风险，这是因为非常规交易通常会使管理层更多地介入会计处理，数据收集和处理涉及更多的人工成分，计算或会计处理方法复杂，且被审计单位难以对非常规交易产生的特别风险实施有效控制。

判断事项可能包括做出的会计估计（具有计量的重大不确定性）。例如，资产减值准备金额的估计、需要运用复杂估值技术确定的公允价值计量等。与重大判断事项相关的特别风险可能导致更高的重大错报风险，这是因为对涉及会计估计、收入确认等方面的会计原则存在不同的理解，或所要求的判断可能是主观和复杂的，或需要对未来事项做出假设。

3. 考虑与特别风险相关的控制

如认为存在特别风险，注册会计师应当了解被审计单位与该风险相关的控制（包括控制活动）。

四、初步评价内部控制和风险评估

1. 初步评价内部控制

在识别和了解控制后，注册会计师要对内部控制进行评价。根据执行的程序和获取的审计证据，注册会计师需要评价控制的设计并确定其是否得到执行。注册会计师对控制的评价结论可能是：所设计的内部控制单独或连同其他控制能够有效防止或发现并纠正重大错报，并得到执行；控制本身的设计是合理的，能够

防止或发现并纠正重大错报，但没有得到执行；控制本身的设计就是无效的或缺乏必要的控制。由于对控制的了解和评价是在穿行测试完成后，但在测试控制运行有效性之前进行的，因此，上述评价结论只是初步结论，仍可能随控制测试后实质性程序的结果而发生变化。

2. 对风险评估的修正

在每次审计中，无论被审计单位规模大小，注册会计师首先必须实施风险评估程序，了解被审计单位及其环境，包括内部控制，以评估重大错报风险。这是审计的起点，是必须实施的程序。不得未经过风险评估，直接将风险设定为高水平。注册会计师应当运用职业判断确定需要了解被审计单位及其环境的程度，这个程度应以是否能识别和评估财务报表重大错报风险为标准。如果了解被审计单位及其环境获得的信息足以识别和评估财务报表重大错报风险，那么了解的程度就是恰当的。

3. 仅通过实质性程序无法应对的重大错报风险

对于某些风险，注册会计师可能认为仅从实质性程序中获取充分、适当的审计证据是不可能或不可行的。这些风险可能与对日常和重大类别的交易或账户余额做出的不准确或不完整的记录相关，对这些交易或账户余额通常可以采用高度自动化处理，不存在或存在很少人工干预。在这种情况下，被审计单位针对这类风险建立的控制与审计相关，注册会计师应当了解这些控制。

五、识别和评估重大错报风险审计工作底稿编制实例

1. 风险评估结果汇总表——识别和评估重大错报风险（见表 5-33）

2. 风险评估——项目组讨论纪要实例

布置作业

章后一体化训练或其他作业

授课标题	第六章采购与付款循环审计		
授课班级		授课地点	多媒体教室
授课日期	年 月 日 第 周	授课时数	2

教学设计	教学内容	任务一采购与付款循环控制测试 1 业务循环与财务报表项目的对应关系 2 采购与付款循环的内部控制 3 采购与付款循环控制测试审计工作底稿编制实例
	教学方式	实施教学做一体化教学
教学目标	知识目标	了解采购与付款循环涉及的业务活动及其内部控制的主要内容，理解采购与付款循环内部控制的风险及相关控制程序，理解采购与付款循环实质性程序的工作内容。
	能力目标	掌握采购与付款循环内部控制测试的步骤、方法及相关审计工作底稿的编制，掌握采购与付款循环实质性程序的步骤、方法及相关审计工作底稿的编制方法。
	思政目标	熟悉采购与付款循环相关的审计准则、会计准则等，增强法律意识，做到知法守法，培养独立、客观、公正的职业道德，养成认真仔细、一丝不苟、精益求精的职业精神。
教学重点、 难点	教学重点	采购与付款循环的内部控制
	教学难点	采购与付款循环的内部控制
课后作业	完成章后同步训练	
教学反思		
备注		

案例引导

任务导入 6-1

以下程序中，属于测试采购交易与付款交易内部控制“存在性”目标的常用控制测试程序的是（ ）。

- A. 检查企业验收单是否有缺号
- B. 检查付款凭单是否附有卖方发票
- C. 检查卖方发票连续编号的完整性
- D. 审核采购价格和折扣的标志

一体化教学

一、业务循环与财务报表项目的对应关系

（一）财务报表审计的组织方式

财务报表审计的组织方式大致有账户法和循环法。账户法是指注册会计师对财务报表的每个账户余额单独进行审计的一种方法。循环法是注册会计师将财务报表分成几个循环进行审计的一种方法，即把紧密联系的交易种类和账户余额归入同一循环中，按业务循环组织实施审计。一般而言，账户法与多数被审计单位账户设置体系及财务报表格式相吻合，具有操作方便的优点，但它将紧密联系的相关账户（如存货和营业成本）人为地予以分割，容易造成整个审计工作的脱节和重复，使得审计效率低下；而循环法更符合被审计单位的业务流程和内部控制设计的实际情况，不仅可加深注册会计师对被审计单位经济业务的理解，而且由于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注册会计师，增强了注册会计师分工的合理性，有助于提升审计工作的效率与效果。

（二）各业务循环涉及的主要财务报表项目

采购与付款循环涉及的资产负债表项目有预付款项、固定资产、在建工程、工程物资、固定资产清理、无形资产、开发支出、商誉、长期待摊费用、应付票据、应付账款、长期应付款；涉及的利润表项目有管理费用。

二、采购与付款循环的内部控制

（一）采购与付款循环涉及的主要业务活动

1. 请购商品和劳务
2. 编制订购单
3. 验收商品
4. 储存已验收的商品存货
5. 编制付款凭单

6. 确认与记录负债

7. 付款

8. 记录现金、银行存款支出

（二）采购与付款循环的重大错报风险

针对评估的财务报表层次重大错报风险，注册会计师应计划进一步审计程序的总体方案，包括确定针对相关认定计划采用综合性方案还是实质性方案，以及考虑审计程序的性质、时间安排和范围。当存在下列情形之一时，注册会计师应当设计和实施控制测试：在评估认定层次重大错报风险时，预期控制的运行是有效的（即在确定实质性程序的性质、时间安排和范围时，注册会计师拟信赖控制运行的有效性）；仅实施实质性程序并不能够提供认定层次充分、适当的审计证据。综合控制测试及实质性程序，注册会计师需要评价获取的审计证据是否足以应对识别出的认定层次重大错报风险。

（三）采购与付款循环内部控制的内容

1. 采购交易的内部控制

（1）适当的职责分离。适当的职责分离有助于防止各种有意或无意的错误。采购与付款业务不相容岗位至少包括：请购与审批；询价与确定供应商；采购合同的订立与审批；采购与验收；采购、验收与相关会计记录；付款审批与付款执行。这些都是对单位提出的有关采购与付款业务相关职责适当分离的基本要求，以确保办理采购与付款业务的不相容岗位相互分离、制约和监督。

（2）内部核查程序。企业应当建立对采购与付款交易内部控制的监督检查制度。采购与付款内部控制监督检查的主要内容通常包括以下几点。

第一，采购与付款业务相关岗位及人员的设置情况。重点检查是否存在采购与付款业务不相容职务混岗的现象。

第二，采购与付款业务授权批准制度的执行情况。重点检查大宗采购与付款业务的授权批准手续是否健全，是否存在越权审批的行为。

第三，应付账款和预付账款管理。重点审查应付账款和预付账款支付的正确性、时效性和合法性。

第四，有关单据、凭证和文件的使用与保管情况。重点检查凭证的登记、领用、传递、保管、注销手续是否健全，使用和保管制度是否存在漏洞。

2. 付款交易的内部控制

对于每个企业而言，由于性质、所处行业、规模以及内部控制健全程度等不同，其与付款交易相关的内部控制内容可能有所不同，以下与付款交易相关的内部控制规定是应当共同遵循的。

3. 固定资产的内部控制

（1）固定资产的预算制度。预算制度是固定资产内部控制中最重要的部分。通常，大中型企业应编制旨在预测与控制固定资产增减和合理运用资金的年度预算；小规模企业即使没有正规的预算制度，对固定资产的购建也要事先加以计划。

（2）授权批准制度。完善的授权批准制度包括：企业的资本性支出预算只有经过董事会等高层管理机构批准方可生效；所有固定资产的取得和处置均需经企业管理层的书面认可。

（3）账簿记录制度。除固定资产总账外，被审计单位还需设置固定资产明细账和固定资产登记卡，按固定资产类别、使用部门和每项固定资产进行明细分类核算。固定资产增减变化均有原始凭证。

（4）职责分工制度。对固定资产的取得、记录、保管、使用、维修、处置等，均应明确划分责任。

（5）资本性支出和收益性支出的区分制度。企业应制定区分资本性支出和收益性支出的书面标准。通常需明确资本性支出的范围和最低金额，凡不属于资本性支出的范围、金额低于下限的任何支出，均应列作费用并抵减当期收益。

（6）固定资产的处置制度。固定资产的处置包括投资转出、报废、出售等，均要有一定的申请报批程序。

（7）固定资产的定期盘点制度。对固定资产的定期盘点，是验证账面各项固定资产是否真实存在、了解固定资产放置地点和使用状况以及发现是否存在未入账固定资产的必要手段。

（8）固定资产的维护保养制度。固定资产应有严密的维护保养制度，以防止其因各种自然和人为的因素而遭受损失，并应建立日常维护和定期检修制度，以延长其使用寿命。

三、采购与付款循环控制测试审计工作底稿编制实例

布置作业

章后一体化训练或其他作业

授课标题	第六章 采购与付款循环审计		
授课班级		授课地点	多媒体教室
授课日期	年 月 日 第 周	授课时数	2
教学设计	教学内容	任务二 采购与付款循环实质性程序 1 应付账款审计 2 固定资产审计 3 在建工程审计 4 管理费用审计 5 无形资产审计 6 长期应付款审计	
	教学方式	实施教学做一体化教学	
教学目标	知识目标	了解采购与付款循环涉及的业务活动及其内部控制的主要内容,理解采购与付款循环内部控制的风险及相关控制程序,理解采购与付款循环实质性程序的工作内容。	
	能力目标	掌握采购与付款循环内部控制测试的步骤、方法及相关审计工作底稿的编制,掌握 采购与付款循环实质性程序的步骤、方法及相关审计工作底稿的编制方法。	
	思政目标	熟悉采购与付款循环相关的审计准则、会计准则等,增强法律意识,做到知法守法,培养独立、客观、公正的职业道德,养成认真仔细、一丝不苟、精益求精的职业精神。	
教学重点、 难点	教学重点	固定资产审计	
	教学难点	固定资产审计	
课后作业	完成章后同步训练		
教学反思			
备注			

案例引导

任务导入 6-2

下列各项审计程序中，能够提供应付账款未入账的审计证据的有（ ）。

- A. 结合存货监盘程序，检查被审计单位在资产负债表日前后的存货入库资料，检查是否有大额货到单未到的情况，确认相关负债是否计入了正确的会计期间
- B. 针对资产负债表日后付款项目，检查银行对账单及有关付款凭证，询问被审计单位内部或外部的知情人员，查找有无未及时入账的应付账款
- C. 获取并检查被审计单位与其供应商之间的对账单，并将对账单和被审计单位财务记录之间的差异进行调节，查找有无未入账的应付账款，确定应付账款金额的准确性
- D. 检查资产负债表日后应付账款明细账贷方发生额的相应凭证，关注其验收单、供应商发票的日期，确认其入账时间是否合理

一体化教学

一、应付账款审计

（一）应付账款的审计目标

- （1）确定资产负债表中记录的应付账款是否存在。
- （2）确定记录的应付账款是否为被审计单位应履行的偿还义务。
- （3）确定所有应当记录的应付账款是否均已记录。
- （4）确定应付账款是否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是否已恰当记录。
- （5）确定应付账款是否已按照企业会计准则的规定在报表中做出恰当分类和列报。

（二）应付账款审计的主要实质性程序

（三）应付账款审计案例

（四）应付账款审计工作底稿编制实例

二、固定资产审计

（一）固定资产的审计目标

- （1）确定资产负债表中记录的固定资产是否存在。
- （2）确定记录的固定资产是否由被审计单位拥有或控制。
- （3）确定所有应当记录的固定资产是否均已记录。
- （4）确定固定资产是否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。
- （5）确定固定资产是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中做出恰当分类和列报。

(二) 固定资产(账面余额)审计的主要实质性程序

(三) 固定资产(累计折旧)审计的主要实质性程序

(四) 固定资产(减值准备)审计的主要实质性程序

(1) 获取或编制固定资产减值准备明细表, 复核加计是否正确, 并与总账数和明细账合计数核对是否相符。

(2) 检查计提固定资产减值准备和核销的批准程序, 取得书面报告等证明文件。

(3) 检查被审计单位计提固定资产减值准备的依据是否充分及会计处理是否正确。

(4) 检查资产组的认定是否恰当, 计提固定资产减值准备的依据是否充分, 会计处理是否正确。

(5) 实施实质性分析程序, 计算本期末固定资产减值准备占期末固定资产原值的比率, 并与期初该比率相比较, 分析固定资产的质量状况。

(6) 检查被审计单位处置固定资产时原计提的减值准备是否同时结转, 会计处理是否正确。

(7) 检查是否存在转回固定资产减值准备的情况。按照企业会计准则规定, 固定资产减值损失一经确认, 在以后会计期间不得转回。

(8) 确定固定资产减值准备的列报是否恰当。

(五) 固定资产审计案例

(六) 固定资产审计工作底稿编制实例

三、在建工程审计

(一) 在建工程的审计目标

(二) 在建工程审计的主要实质性程序

(三) 在建工程审计案例

(四) 在建工程审计工作底稿编制实例

四、管理费用审计

(一) 管理费用的审计目标

(1) 确定利润表中记录的管理费用是否已发生, 且与被审计单位有关。

(2) 确定所有应当记录的管理费用是否均已记录。

(3) 确定与管理费用有关的金额及其他数据是否已恰当记录。

(4) 确定管理费用是否已记录于正确的会计期间。

(5) 确定管理费用是否已记录于恰当的账户，是否已按照企业会计准则的规定在财务报告中做

出恰当列报。

(二) 管理费用审计的主要实质性程序

(三) 管理费用审计案例

(四) 管理费用审计工作底稿编制实例

五、无形资产审计

(一) 无形资产的审计目标

(1) 确定资产负债表中记录的无形资产是否存在。

(2) 确定记录的无形资产是否由被审计单位拥有或控制。

(3) 确定所有应当记录的无形资产是否均已记录。

(4) 确定无形资产是否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是否已恰当记录。

(5) 确定无形资产是否已按照企业会计准则的规定在报表中做出恰当分类和列报。

(二) 无形资产审计程序

(三) 无形资产审计案例

(四) 无形资产审计工作底稿编制实例

六、长期应付款审计

(一) 长期应付款的审计目标

(1) 确定资产负债表中记录的长期应付款是否存在。

(2) 确定记录的长期应付款是否由被审计单位拥有或控制。

(3) 确定所有应当记录的长期应付款是否均已记录。

(4) 确定长期应付款是否以恰当的金额包括在财务报表中，与之相关的计价调整是否已恰当记录。

(5) 确定长期应付款是否已按照企业会计准则的规定在报表中做出恰当分类和列报。

(二) 长期应付款审计的主要实质性程序

(三) 未确认融资费用审计的主要实质性程序

(四) 长期应付款审计案例

布置作业

授课标题	第七章 销售与收款循环审计		
授课班级		授课地点	多媒体教室
授课日期	年 月 日 第 周	授课时数	2
教学设计	教学内容	任务一 销售与收款循环控制测试 1 销售与收款循环的内部控制 2 销售与收款循环控制测试审计工作底稿编制实例	
	教学方式	实施教学做一体化教学	
教学目标	知识目标	了解销售与收款循环涉及的业务活动及其内部控制的主要内容， 理解销售与收款 循环内部控制的风险及相关控制程序，理解销售与收款循环实质性程序的工作内容。	
	能力目标	掌握销售与收款循环内部控制测试的步骤、方法及相关审计工作底稿的编制方法， 掌握销售与收款循环实质性程序的步骤、方法及相关审计工作底稿的编制方法。	
	思政目标	熟悉销售与收款循环相关的审计准则、会计准则等，增强法律意识，做到知法守法， 培养独立、客观、公正的职业道德，培养认真仔细、一丝不苟、精益求精的职业精神。	
教学重点、 难点	教学重点	销售与收款循环的内部控制	
	教学难点	销售与收款循环的内部控制	
课后作业	完成章后同步训练		
教学反思			
备注			

案例引导

任务导入 7-1

下列表述中，错误的是（ ）。

- A. 控制测试所使用的审计程序的类型主要包括询问、观察、检查和重新执行，其提供的保证程度依次递增
- B. 控制测试的范围取决于注册会计师需要通过控制测试获取的保证程度
- C. 如所测试的人工控制使用了系统生成的信息或报告，注册会计师测试人工控制即可，无须就系统生成的信息或报告的可靠性获取审计证据
- D. 如在期中实施了控制测试，注册会计师在剩余期间应当获取补充证据，以确定控制是否在整个被审计期间持续运行有效

一体化教学

一、销售与收款循环的内部控制

（一）销售与收款循环涉及的主要业务活动

销售与收款循环涉及的主要业务活动包括以下 10 个方面。

1. 接受客户订购单
2. 批准赊销信用
3. 按销售单供货
4. 按销售单装运货物
5. 向客户开具账单
6. 记录销售
7. 办理和记录现金、银行存款收入
8. 办理和记录销售退回、销售折扣与折让
9. 注销坏账
10. 提取坏账准备

（二）销售与收款循环的重大错报风险

（1）收入确认存在的舞弊风险。收入是利润的来源，直接关系到企业的财务状况和经营成果。有些企业往往为了达到粉饰财务报表的目的而采用虚增（发生认定）或隐瞒收入（完整性认定）等方式实施舞弊。在财务报表舞弊案件中，涉及收入确认的舞弊占有很大比例，收入确认已成为注册会计师审计的高风险领域。审计准则要求注册会计师基于收入确认存在舞弊风险的假定，评价哪些类型的收入、收入交易或认定导致舞弊风险。

（2）收入的复杂性可能导致的错误。被审计单位可能针对一些特定的产品或者服务提供一些特殊的交易安排（例如可变对价安排、特殊的退货约定、特殊的服务期限安排等），但管理层可能对这些不同安排下所涉及的交易风险的判断缺乏经验，容易在收入确认上发生错误。

（3）发生的收入交易未能得到准确记录。

（4）期末收入交易和收款交易可能未计入正确的期间，包括销售退回交易的截止错误。

（5）收款未及时入账或记入不正确的账户，因而导致应收账款（或应收票据/银行存款）的错报。

（6）应收账款坏账准备的计提不准确。

某些重大错报风险可能与财务报表整体广泛相关，进而影响多项认定，如舞弊风险；某些重大错报风险可能与特定的某类交易、账户余额和披露的认定相关，如会计期末的收入交易和收款交易的截止错误（截止），或应收账款坏账准备的计提错误（计价和分摊）。在评估重大错报风险时，注册会计师应当落实到该风险所涉及的相关认定，从而更有针对性地设计进一步审计程序。

（三）销售与收款循环内部控制的内容

（1）适当的职责分离。

（2）正确的授权审批。

（3）充分的凭证和记录。

凭证的预先编号。

按月寄出对账单。

内部核查程序。

2. 收款交易的内部控制

（1）企业应当按照《现金管理暂行条例》《支付结算办法》等规定，及时办理销售收款业务。

（2）企业应将销售收入及时入账，不得账外设账，不得擅自坐支现金。销售人员应当避免接触销售现款。

（3）企业应当建立应收账款账龄分析制度和逾期应收账款催收制度。销售部门应当负责应收账款的催收，财会部门应当督促销售部门加紧催收。对催收无效的逾期应收账款可通过法律程序予以解决。

(4) 企业应当按客户设置应收账款台账，及时登记每一位客户应收账款余额增减变动情况和信用额度使用情况。对长期往来客户应当建立起完善的客户资料，并对客户资料实行动态管理，及时更新。

(5) 企业对于可能成为坏账的应收账款应当报告有关决策机构，由其进行审查，确定是否确认为坏账。企业发生的各项坏账，应查明原因、明确责任，并在履行规定的审批程序后做出会计处理。

(6) 企业注销的坏账应当进行备查登记，做到账销案存。已注销的坏账又收回时应当及时入账，防止形成账外资金。

(7) 企业应收票据的取得和贴现必须经由保管票据以外的主管人员的书面批准。应有专人保管应收票据，对于即将到期的应收票据，应及时向付款人提示付款；已贴现票据应在备查簿中登记，以便日后追踪管理；并应制定逾期票据的冲销管理程序和逾期票据追踪监控制度。

(8) 企业应当定期与往来客户通过函证等方式核对应收账款、应收票据、预收款项等往来款项。如有不符，应查明原因，及时处理。

二、销售与收款循环控制测试审计工作底稿编制实例

布置作业

章后一体化训练或其他作业

授课标题	第七章 销售与收款循环审计		
授课班级		授课地点	多媒体教室
授课日期	年 月 日 第 周	授课时数	2
教学设计	教学内容	任务二 销售与收款循环实质性程序 1 营业收入审计 2 应收账款审计 3 税金及附加审计	
	教学方式	实施教学做一体化教学	
教学目标	知识目标	了解销售与收款循环涉及的业务活动及其内部控制的主要内容，理解销售与收款循环内部控制的风险及相关控制程序，理解销售与收款循环实质性程序的工作内容。	

	能力目标	掌握销售与收款循环内部控制测试的步骤、方法及 相关审计工作底稿的编制方法， 掌握销售与收款循环实 质性程序的步骤、方法及相关审计工作底稿的编制方 法。
	思政目标	熟悉销售与收款循环相关的审计准则、会计准则等， 增强法律意识，做到知法守法， 培养独立、客观、公 正的职业道德，培养认真仔细、一丝不苟、精益求精 的职业精神。
教学重点、 难点	教学重点	营业收入审计
	教学难点	营业收入审计
课后作业	完成章后同步训练	
教学反思		
备注		

案例引导

任务导入 7-2

注册会计师收到应收账款询证函回函，回函差异为 50 万元，注册会计师确定的财务报表整体重要性为 100 万元，实际执行的重要性为 60 万元，明显微小错报的临界值为 3 万元，下列相关表述中，正确的是（ ）。

- A. 注册会计师通过询问被审计单位相关人员，认可回函差异属于笔误引起
- B. 注册会计师认为该回函差异不重大，无须提请管理层进行调整
- C. 回函差异大于明显微小错报临界值，需要提请管理层进行调整
- D. 注册会计师需要调查核实原因，确定回函差异是否构成错报

一体化教学

一、营业收入审计

（一）营业收入的审计目标

- （1）确定利润表中记录的主营业务收入是否已发生，且与被审计单位有关。
- （2）确定所有应当记录的主营业务收入是否均已记录。
- （3）确定与主营业务收入有关的金额及其他数据是否已恰当记录。
- （4）确定主营业务收入是否已记录于正确的会计期间。
- （5）确定主营业务收入是否已记录于恰当的账户，是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中做出恰当的列报。

（二）营业收入审计的主要实质性程序

（1）获取或编制营业收入明细表，复核加计是否正确，并与总账数和明细账合计数核对是否相符，同时结合其他业务收入科目数额与报表数核对是否相符。

（2）查明营业收入的确认原则、方法，注意是否符合企业会计准则和会计制度规定的收入确认条件，前后期是否一致。特别关注偶然性、周期性的收入是否符合既定的收入确认原则和方法。

（3）选择运用分析程序：①将本期的营业收入与上一期的营业收入进行比较，分析产品销售的结构和价格变动是否正常，并分析异常变动的原因；②比较本期各月各种营业收入波动情况，分析其变动趋势是否正常，是否符合被审计单位季节性、周期性的经营规律，并查明异常现象和重大波动的原因，注意是否有企业内部各部门或企业间相互原价开票转账，虚增销售收入的情况；③计算本期重要产品的毛利率，分析比较本期与上一期同类产品毛利率变化的情况，注意收入与成本是否配比，并查明重大波动和异常情况的原因；④计算对重要客户的销售

额及产品毛利率，分析比较本期与上一期有无异常变化；⑤将上述分析结果与同行业企业本期资料进行对比分析，检查是否存在异常。

（4）抽取本期一定数量的销售发票，检查开票、记账、发货日期是否相符，品名、数量、单价、金额等是否与发运凭证、销售合同或协议、记账凭证等一致。

（5）抽取本期一定数量的记账凭证，检查入账日期、品名、数量、单价、金额是否与销售发票、发运凭证、销售合同或协议等一致。

（6）实施销售截止测试。

（7）检查销售折扣、销售退回与折让业务是否真实，内容是否完整，手续是否符合规定，会计处理是否正确。

（8）检查有无特殊的销售行为，如委托代销、分期收款销售、商品需要安装和检验的销售、附有退回条件的销售、售后租回、售后回购、以旧换新、出口销售等，选择恰当的审计程序进行审核。

（9）验明主营业务收入是否在利润表上恰当列报。

（三）营业收入审计案例

（四）营业收入审计工作底稿编制实例

二、应收账款审计

（一）应收账款的审计目标

（1）确定资产负债表中记录的应收账款是否存在。

（2）确定记录的应收账款是否由被审计单位拥有或控制。

（3）确定所有应当记录的应收账款是否均已记录。

（4）确定应收账款是否以恰当的金额包括在财务报表中，与之相关的计价调整是否已恰当记录。

（5）确定应收账款是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中做出恰当列报。

（二）应收账款审计的主要实质性程序

（1）取得或编制应收账款明细表，复核加计是否正确，并与总账数和明细账合计数核对是否相符，结合坏账准备科目与应收账款相关的坏账准备数、预收账款借方明细余额，与报表数核对是否相符。

（2）检查应收账款账龄分析是否正确。注册会计师可以通过编制或索取应收账款账龄分析表来分析应收账款的账龄，以便了解应收账款的可收回性。编制应收账款账龄分析表时，可以考虑选择重要的客户及其余额列示，而将不重要的或余额较小的汇总列示。

（3）对应收账款实施实质性分析程序。复核应收账款借方累计发生额与主营业务收入是否匹配，如存在不匹配的情况，应查明原因；在明细表上标注重要客户，并编制对重要客户的应收账款增减变动表，与上期比较分析是否发生变动，必要时收集客户资料分析其变动的合理性；计算应收账款周转率（期）等指标，并与被审计单位上年指标、同行业同期相关指标对比分析，检查是否存在重大异常。

（4）向债务人函证应收账款。函证应收账款的目的在于证实应收账款账户余额的真实性、正确性，防止或发现被审计单位及其有关人员在销售交易中发生的错误或舞弊行为。函证应收账款可以比较有效地证明被询证者（即债务人）的存在和被审计单位记录的可靠性。注册会计师应当考虑被审计单位的经营环境、内部控制的有效性、应收账款账户的性质、被询证者处理询证函的习惯做法及回函的可能性等，以确定应收账款函证的范围、对象、方式和时间。

（5）检查坏账的确认和处理。注册会计师应检查发生坏账损失的原因是否合理；坏账的处理是否经授权批准，有关会计处理是否正确。

（6）分析应收账款明细账余额。应收账款明细账的余额一般在借方。在分析应收账款明细账余额时，注册会计师如果发现应收账款出现贷方明细余额的情形，应查明原因，必要时建议做重分类调整。

（7）确定应收账款在财务会计报告上的列报是否恰当。

（三）坏账准备审计的主要实质性程序

（四）应收账款审计工作底稿编制案例

三、税金及附加审计

（一）税金及附加的审计目标

（1）确定利润表中记录的税金及附加是否已发生，且与被审计单位有关。

（2）确定所有应当记录的税金及附加是否均已记录。

（3）确定与税金及附加有关的金额及其他数据是否已恰当记录。

（4）确定税金及附加是否已记录于正确的会计期间。

（5）确定税金及附加是否已记录于恰当的账户，是否已按照企业会计准则的规定在报表中做出

恰当的列报。

（二）税金及附加审计的主要实质性程序

（三）税金及附加审计案例

（四）税金及附加审计工作底稿编制实例

布置作业

章后一体化训练或其他作业

授课标题	第七章 销售与收款循环审计		
授课班级		授课地点	多媒体教室
授课日期	年 月 日 第 周	授课时数	2
教学设计	教学内容	任务二 销售与收款循环实质性程序 4 应交税费审计 5 信用减值损失审计 6 销售费用审计	
	教学方式	实施教学做一体化教学	
教学目标	知识目标	了解销售与收款循环涉及的业务活动及其内部控制的主要内容，理解销售与收款循环内部控制的风险及相关控制程序，理解销售与收款循环实质性程序的工作内容。	
	能力目标	掌握销售与收款循环内部控制测试的步骤、方法及相关审计工作底稿的编制方法，掌握销售与收款循环实质性程序的步骤、方法及相关审计工作底稿的编制方法。	
	思政目标	熟悉销售与收款循环相关的审计准则、会计准则等，增强法律意识，做到知法守法，培养独立、客观、公正的职业道德，培养认真仔细、一丝不苟、精益求精的职业精神。	
教学重点、 难点	教学重点	销售费用审计	
	教学难点	销售费用审计	
课后作业	完成章后同步训练		
教学反思			
备注			

案例引导

注册会计师在审查某公司销售费用明细账时，发现如下记录：公司分管销售的副总经理的差旅费2 100 000 元；招待客户的费用190 000 元；专设销售机构人员的工资及奖金3 100 000 元；支付产品的宣传费560 000 元。

要求：指出存在的问题，并提出处理意见。

【案例解析】按照企业会计准则的规定，分管销售的副总经理的差旅费应记入“管理费用”账户，招待客户的费用记入“管理费用”账户。编制的调整分录如下。

借：管理费用	2 290 000
贷：销售费用	2 290 000

一体化教学

四、应交税费审计

（一）应交税费的审计目标

- （1）确定资产负债表中记录的应交税费是否存在。
- （2）确定记录的应交税费是否为被审计单位应履行的偿还义务。
- （3）确定所有应当记录的应交税费是否均已记录。
- （4）确定应交税费是否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是否已恰当记录。
- （5）确定应交税费是否已按照企业会计准则的规定在报表中做出恰当分类和列报。

（二）应交税费审计的主要实质性程序

某企业为增值税一般纳税人，注册会计师于2023年2月5日对其2022年的应交税费进行审计，发现：2022年10月5日购进设备一台，增值税专用发票注明价款800000元，增值税税额104000元，开出转账支票支付，并为此支付了运输费用50000元（含增值税，普通发票）。

借：固定资产 800000
应交税费——应交增值税（进项税额） 104000
贷：银行存款 904000
借：管理费用 50000
贷：银行存款 50000

要求：根据上述资料，指出存在的问题，并提出账项调整建议。

【案例解析】根据规定，固定资产的入账价值应该包括购买价款和相关税费（包括关税、契税、耕地占用税、车辆购置税等），以及使固定资产达到预定可使用状态前所发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装成本和专业人员服务费等。建议调整分录如下。

借：固定资产 50000

贷：管理费用 50000

（四）应交税费审计工作底稿编制实例

五、信用减值损失审计

（一）信用减值损失的审计目标

- （1）确定利润表中记录的信用减值损失是否已发生，且与被审计单位有关。
- （2）确定所有应当记录的信用减值损失是否均已记录。
- （3）确定与信用减值损失有关的金额及其他数据是否已恰当记录。
- （4）确定信用减值损失是否已记录于正确的会计期间。
- （5）确定信用减值损失是否已记录于恰当的账户，是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中做出恰当的列报。

（二）信用减值损失的审计程序

（三）信用减值损失审计案例

D 公司应收账款采用余额百分比法计提坏账准备，根据公司往年坏账损失发生情况确定的计提比例为 2%。年末应收借款借方余额为 750 万元。因应收账款提取的坏账准备期初余额为 20 万元，本期发生坏账损失 20 万元，本期收回前期已核销的坏账 15 万元。期末应收账款中应收甲公司货款 60 万元，有确凿证据表明只能收回 30%。D 公司年末因应收账款计提了 10 万元的坏账准备，计提后相关坏账准备科目的期末余额为 15 万元。

要求：分析该公司因应收账款计提的坏账准备是否恰当，并提出相应建议。

【案例解析】D 公司计提的坏账准备是不恰当的。根据规定，应收甲公司货款 60 万元，有确凿证据表明只能收回 30%，应采用个别认定法计提坏账准备。应建议 D 公司进行调整，补提坏账准备： $(750-60) \times 2\% + 60 \times 70\% - 15 = 40.8$ （万元）。建议调整分录如下。

借：信用减值损失 408000

贷：坏账准备 408000

（四）信用减值损失审计工作底稿编制实例

六、销售费用审计

（一）销售费用的审计目标

- （1）确定利润表中记录的销售费用是否已发生，且与被审计单位有关。
- （2）确定所有应当记录的销售费用是否均已记录。
- （3）确定与销售费用有关的金额及其他数据是否已恰当记录。
- （4）确定销售费用是否已记录于正确的会计期间。

(5) 确定销售费用是否已记录于恰当的账户，是否已按照企业会计准则的规定在报表中做出恰当的列报。

(二) 销售费用审计的主要实质性程序

(三) 销售费用审计案例

注册会计师在审查某公司销售费用明细账时，发现如下记录：公司分管销售的副总经理的差旅费 2100000 元；招待客户的费用 190000 元；专设销售机构人员的工资及奖金 3100000 元；支付产品的宣传费 560000 元。

要求：指出存在的问题，并提出处理意见。

【案例解析】按照企业会计准则的规定，分管销售的副总经理的差旅费应记入“管理费用”账户，招待客户的费用记入“管理费用”账户。编制的调整分录如下。

借：管理费用 2290000

贷：销售费用 2290000

(四) 销售费用审计工作底稿编制实例

布置作业

章后一体化训练或其他作业

授课标题	第八章 生产与仓储循环审计		
授课班级		授课地点	多媒体教室
授课日期	年 月 日 第 周	授课时数	2
教学设计	教学内容	任务一 生产与仓储循环控制测试 1 生产与仓储循环的内部控制 2 生产与仓储循环控制测试审计工作底稿编制实例	
	教学方式	实施教学做一体化教学	
教学目标	知识目标	了解生产与仓储循环涉及的业务活动及其内部控制的主要内容，理解生产与存货循环内部控制的风险及相关控制程序，理解生产与存货循环实质性程序的工作内容。	

	能力目标	掌握生产与仓储循环内部控制测试的步骤、方法及相关审计工作底稿的编制方法， 掌握生产与存货循环实质性程序的步骤、方法及相关审计工作底稿的编制方法。
	思政目标	熟悉生产与仓储循环相关的审计准则、会计准则等，增强法律意识，做到知法守法， 培养独立、客观、公正的职业道德，培养认真仔细、一丝不苟、精益求精的职业精神。
教学重点、 难点	教学重点	生产与仓储循环的内部控制
	教学难点	生产与仓储循环的内部控制
课后作业	完成章后同步训练	
教学反思		
备注		

案例引导

任务导入 8-1

如注册会计师认为存货数量存在舞弊导致的重大错报风险，下列做法中，通常不能应对该风险的是（ ）。

- A. 要求被审计单位在报告期末或邻近期末的时点实施存货盘点
- B. 在不预先通知的情况下对特定存放地点的存货实施监盘
- C. 利用专家的工作对特殊类型的存货实施更严格的检查
- D. 扩大与存货相关的内部控制测试的样本规模

一体化教学

一、生产与仓储循环的内部控制

（一）生产与仓储循环涉及的主要业务活动

1. 计划和安排生产

生产计划部门的职责是根据客户订单或者对销售预测和产品需求的分析来决定生产授权，如决定授权生产，即签发预先编号的生产通知单。

2. 发出原材料

仓库的责任是根据从生产部门收到的领料单发出原材料。

3. 生产产品

生产部门在收到生产通知单及领取原材料后，便将生产任务分解到每一个生产工人，并将所领取的原材料交给生产工人，据以执行生产任务。生产工人在完成生产任务后，将完成的产品交生产部门查点，然后转交检验员验收并办理入库手续；或是将所完成的产品移交下一个部门，做进一步加工。

4. 核算产品成本

为了正确核算并有效控制产品成本，必须建立健全成本会计制度，将生产控制和成本核算有机结合在一起。一方面，生产过程中的各种记录、生产通知单、领料单、计工单、入库单等文件资料都要汇集到会计部门，由会计部门对其进行检查和核对，了解和控制生产过程中存货的实物流转；另一方面，会计部门要设置相应的会计账户，会同有关部门对生产过程中的成本进行核算和控制。完善的成本会计制度应该提供原材料转为在产品，在产品转为产成品，以及按成本中心、分批生产任务通知单或生产周期所消耗的材料、人工和间接费用的分配与归集的详细资料。

5. 储存产成品

产成品入库，须由仓库先行点验和检查，然后签收。签收后，仓库将实际入库数量通知会计部门。据此，仓库确立了本身应承担的责任，并对验收部门的工作进行验证。除此之外，仓库还应根据产成品的品质特征分类存放产成品，并填制标签。

6. 发出产成品

产成品的发出须由独立的发运部门进行。装运产成品时必须持有经有关部门核准的发运通知单，并据此编制出库单。

（二）生产与仓储循环的重大错报风险

（1）存货实物可能不存在（存在认定）。

（2）属于被审计单位的存货可能未在账面反映（完整性认定）。

（3）存货的所有权可能不属于被审计单位（权利和义务认定）。

（4）存货的单位成本可能存在计算错误（计价和分摊认定/准确性认定）。

（5）存货的账面价值可能无法实现，即跌价准备的计提可能不充分（计价和分摊认定）。

（三）生产与仓储循环内部控制的内容

生产与仓储循环的内部控制主要包括存货的内部控制和成本会计制度的内部控制两项内容。

1. 存货的内部控制

良好的存货内部控制包括：无论采用什么盘存制度，每年至少实地盘点一次存货；保持高效的采购、验收和运输程序；保管好存货，以防被盗、损坏和腐烂；存货保管人员与记录人员职务相分离，仅允许那些不能接近会计记录的人员接近存货；对贵重商品保持永续存货记录；按较经济的数量购买存货；保持足够的存货以防因存货短缺影响销售收入；不要保留过多的存货，以防将资金拴在不必要的项目上而增加费用。

2. 成本会计制度的内部控制

成本会计制度的内部控制主要包括：对生产指令、领料单、工薪等关键点的授权批准应履行恰当手续，经过特别审批或一般审批；成本的核算应以经过审核的生产通知单、领发料凭证、产量和工时记录、工薪费用分配表、材料费用分配表、制造费用分配表为依据；生产通知单、领发料凭证、产量和工时记录、工薪费用分配表、材料费用分配表、制造费用分配表均事先编号；采用适当的成本核算方法和费用分配方法并且前后各期一致，采用适当的成本核算流程和账务处理流程，建立内部稽查制度。

二、生产与仓储循环控制测试审计工作底稿编制实例

布置作业

章后一体化训练或其他作业

授课标题	第八章 生产与仓储循环审计		
授课班级		授课地点	多媒体教室
授课日期	年 月 日 第 周	授课时数	2
教学设计	教学内容	任务一 生产与仓储循环控制测试 1 生产与仓储循环的内部控制 2 生产与仓储循环控制测试审计工作底稿编制实例	
	教学方式	实施教学做一体化教学	
教学目标	知识目标	了解生产与仓储循环涉及的业务活动及其内部控制的主要内容，理解生产与存货 循环内部控制的风险及相关控制程序，理解生产与存货循环实质性程序的工作内容。	
	能力目标	掌握生产与仓储循环内部控制测试的步骤、方法及相关审计工作底稿的编制方法，掌握生产与存货循环实质性程序的步骤、方法及相关审计工作底稿的编制方法。	
	思政目标	熟悉生产与仓储循环相关的审计准则、会计准则等，增强法律意识，做到知法守法，培养独立、客观、公正的职业道德，培养认真仔细、一丝不苟、精益求精的职业精神。	
教学重点、 难点	教学重点	生产与仓储循环的内部控制	
	教学难点	生产与仓储循环的内部控制	
课后作业	完成章后同步训练		
教学反思			

备注	
----	--

案例引导

任务导入 8-1

如注册会计师认为存货数量存在舞弊导致的重大错报风险，下列做法中，通常不能应对该风险的是（ ）。

- A. 要求被审计单位在报告期末或邻近期末的时点实施存货盘点
- B. 在不预先通知的情况下对特定存放地点的存货实施监盘
- C. 利用专家的工作对特殊类型的存货实施更严格的检查
- D. 扩大与存货相关的内部控制测试的样本规模

一体化教学

一、生产与仓储循环的内部控制

（一）生产与仓储循环涉及的主要业务活动

1. 计划和安排生产

生产计划部门的职责是根据客户订单或者对销售预测和产品需求的分析来决定生产授权，如决定授权生产，即签发预先编号的生产通知单。

2. 发出原材料

仓库的责任是根据从生产部门收到的领料单发出原材料。

3. 生产产品

生产部门在收到生产通知单及领取原材料后，便将生产任务分解到每一个生产工人，并将所领取的原材料交给生产工人，据以执行生产任务。生产工人在完成生产任务后，将完成的产品交生产部门查点，然后转交检验员验收并办理入库手续；或是将所完成的产品移交下一个部门，做进一步加工。

4. 核算产品成本

为了正确核算并有效控制产品成本，必须建立健全成本会计制度，将生产控制和成本核算有机结合在一起。一方面，生产过程中的各种记录、生产通知单、领料单、计工单、入库单等文件资料都要汇集到会计部门，由会计部门对其进行检查和核对，了解和控制生产过程中存货的实物流转；另一方面，会计部门要设置相应的会计账户，会同有关部门对生产过程中的成本进行核算和控制。完善的成本会计制度应该提供原材料转为在产品，在产品转为产成品，以及按成本中心、分批生产任务通知单或生产周期所消耗的材料、人工和间接费用的分配与归集的详细资料。

5. 储存产成品

产成品入库，须由仓库先行点验和检查，然后签收。签收后，仓库将实际入库数量通知会计部门。据此，仓库确立了本身应承担的责任，并对验收部门的工作进行验证。除此之外，仓库还应根据产成品的品质特征分类存放产成品，并填制标签。

6. 发出产成品

产成品的发出须由独立的发运部门进行。装运产成品时必须持有经有关部门核准的发运通知单，并据此编制出库单。

（二）生产与仓储循环的重大错报风险

（1）存货实物可能不存在（存在认定）。

（2）属于被审计单位的存货可能未在账面反映（完整性认定）。

（3）存货的所有权可能不属于被审计单位（权利和义务认定）。

（4）存货的单位成本可能存在计算错误（计价和分摊认定/准确性认定）。

（5）存货的账面价值可能无法实现，即跌价准备的计提可能不充分（计价和分摊认定）。

（三）生产与仓储循环内部控制的内容

生产与仓储循环的内部控制主要包括存货的内部控制和成本会计制度的内部控制两项内容。

1. 存货的内部控制

良好的存货内部控制包括：无论采用什么盘存制度，每年至少实地盘点一次存货；保持高效的采购、验收和运输程序；保管好存货，以防被盗、损坏和腐烂；存货保管人员与记录人员职务相分离，仅允许那些不能接近会计记录的人员接近存货；对贵重商品保持永续存货记录；按较经济的数量购买存货；保持足够的存货以防因存货短缺影响销售收入；不要保留过多的存货，以防将资金拴在不必要的项目上而增加费用。

2. 成本会计制度的内部控制

成本会计制度的内部控制主要包括：对生产指令、领料单、工薪等关键点的授权批准应履行恰当手续，经过特别审批或一般审批；成本的核算应以经过审核的生产通知单、领发料凭证、产量和工时记录、工薪费用分配表、材料费用分配表、制造费用分配表为依据；生产通知单、领发料凭证、产量和工时记录、工薪费用分配表、材料费用分配表、制造费用分配表均事先编号；采用适当的成本核算方法和费用分配方法并且前后各期一致，采用适当的成本核算流程和账务处理流程，建立内部稽查制度。

二、生产与仓储循环控制测试审计工作底稿编制实例

布置作业

章后一体化训练或其他作业

教案

授课标题	第八章 生产与仓储循环审计		
授课班级		授课地点	多媒体教室
授课日期	年 月 日 第 周	授课时数	2
教学设计	教学内容	任务二 生产与仓储循环实质性程序 2 营业成本审计	
	教学方式	实施教学做一体化教学	
教学目标	知识目标	了解生产与仓储循环涉及的业务活动及其内部控制的主要内容，理解生产与存货 循环内部控制的风险及相关控制程序，理解生产与存货循环实质性程序的工作内容。	
	能力目标	掌握生产与仓储循环内部控制测试的步骤、方法及相关审计工作底稿的编制方法，掌握生产与存货循环实质性程序的步骤、方法及相关审计工作底稿的编制方法。	
	思政目标	熟悉生产与仓储循环相关的审计准则、会计准则等，增强法律意识，做到知法守法，培养独立、客观、公正的职业道德，培养认真仔细、一丝不苟、精益求精的职业精神。	
教学重点、 难点	教学重点	生产与存货循环实质性程序	
	教学难点	生产与存货循环实质性程序	
课后作业	完成章后同步训练		
教学反思			

备注	
----	--

案例引导

任务导入 8-2

甲公司 2022 年度的存货周转率为 2.8 次，与 2021 年度相比有所下降。甲公司提供的以下理由中，不能解释存货周转率变动趋势的有（ ）。

- A. 由于主要原材料价格比 2021 年度下降了 12%，甲公司从 2022 年 1 月开始将主要原材料的日常储备量提高了 20%
- B. 甲公司主要产品深受广大客户欢迎，2022 年度市场需求渐增，在成本稳定不变的前提下，平均销售价格比 2021 年度相比有所上升，并且甲公司预期销售价格将继续上升
- C. 甲公司在 2022 年四季度接到了一笔巨额订单，订货数量相当于甲公司月产能的 120%，交货日期为 2023 年 1 月 1 日
- D. 从 2022 年 6 月开始，甲公司将部分产品针对主要销售客户的营销方式由原来的收取手续费模式转为视同买断模式

一体化教学

二、营业成本审计

（一）营业成本的审计目标

- （1）确定利润表中记录的营业成本是否已发生，是否与被审计单位有关。
- （2）确定所有应当记录的营业成本是否均已记录。
- （3）确定与营业成本有关的金额及其他数据是否已恰当记录。
- （4）确定营业成本是否已记录于正确的会计期间。
- （5）确定营业成本是否已记录于恰当的账户，是否已按照企业会计准则的规定在报表中做出恰当的列报。

（二）营业成本审计的主要实质性程序

- （1）获取或编制主营业务成本汇总明细表，复核加计是否正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。
- （2）复核营业成本汇总明细表的正确性，与库存商品等科目勾稽核对，并编制生产成本与营业成本倒轧表。
- （3）对营业成本执行实质性分析程序，检查本期内各月间和前期同一产品的单位成本是否存在异常波动，是否存在调节成本的现象。
- （4）抽取若干月份的主营业务成本结转明细清单，结合生产成本的审计，检查销售成本结转数额的正确性，比较计入主营业务成本的商品品种、规格、数量与计入主营业务收入的口径是否一致，是否符合配比原则。

(5) 确定主营业务成本的披露是否恰当。

(三) 营业成本审计案例

某企业采用先进先出法计算、结转发出产品成本。注册会计师审阅库存商品明细账时发现：年初结存 10000 件，单价 100 元；当年第一批完工入库 25000 件，单价 110 元；第二批入库 10000 件，单价 105 元；第三批入库 15000 件，单价 115 元；当年共销售 50000 件，结转成本 5437500 元；截至审计日结存 10000 件，结存成本 108750 元。

要求：验证企业计算是否正确，并提出处理意见。

【案例解析】(1) 注册会计师根据先进先出法对发出产品的计价进行复核，计算如下：
发出产品成本 = $100 \times 10000 + 110 \times 25000 + 105 \times 10000 + 115 \times 5000 = 5375000$ (元)

多转发出产品成本 = $5437500 - 5375000 = 62500$ (元)

(2) 处理意见：企业计算的结果是虚增了主营业务成本，虚减利润，偷漏所得税，同时使库存商品计价偏低。对此，注册会计师应建议企业予以调整。

(四) 营业成本审计工作底稿编制实例

布置作业

章后一体化训练或其他作业

授课标题	第十一章 货币资金审计		
授课班级		授课地点	多媒体教室
授课日期	年 月 日 第 周	授课时数	2
教学设计	教学内容	任务一 库存现金审计 任务二 银行存款审计 任务三 其他货币资金审计	
	教学方式	实施教学做一体化教学	
教学目标	知识目标	了解企业货币资金内部控制规范的主要内容，了解库存现金、银行存款及其他货币资金审计的目标，理解库存现金、银行存款及其他货币资金审计的程序及工作内容。	

	能力目标	掌握库存现金审计、银行存款审计、其他货币资金审计的步骤、方法及相关审计工作底稿的编制方法。
	思政目标	熟悉货币资金循环相关的审计准则、会计准则等，增强法律意识，做到知法守法，培养独立、客观、公正的职业道德，培养认真仔细、一丝不苟、精益求精的职业精神。
教学重点、 难点	教学重点	银行存款审计
	教学难点	货币资金审计
课后作业	完成章后同步训练	
教学反思		
备注		

案例引导

任务导入 11-1

针对货币资金付款的控制活动，下列说法不正确的是（ ）。

- A. 出纳员根据业务部门负责人审批无误并签字确认的支付申请，按规定办理货币资金支付手续
- B. 出纳员根据财务部门负责人复核无误并签字确认的支付申请，按规定办理货币资金支付手续
- C. 重要货币资金支付业务应当实行集体决策和审批，并建立责任追究制度
- D. 对不符合规定的货币资金支付申请，审批人应当拒绝批准

一体化教学

任务一库存现金审计

一、库存现金审计目标

- (1) 确定资产负债表中记录的库存现金是否存在。
- (2) 确定记录的库存现金是否由被审计单位拥有或控制。
- (3) 确定所有应当记录的库存现金是否均已记录。
- (4) 确定库存现金是否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是否已恰当记录。
- (5) 库存现金是否已按照企业会计准则的规定在报表中做出恰当分类和列报。

二、库存现金审计的主要实质性程序

- 1. 核对库存现金日记账与总账
- 2. 盘点库存现金
- 3. 抽查大额库存现金收支
- 4. 实施库存现金收支截止测试
- 5. 检查库存现金在财务报表中的列报

三、库存现金审计案例

四、库存现金审计工作底稿编制实例

任务二银行存款审计

一、银行存款审计目标

- (1) 确定资产负债表中记录的银行存款是否存在。
- (2) 确定记录的银行存款是否由被审计单位拥有或控制。
- (3) 确定所有应当记录的银行存款是否均已记录。

(4) 确定银行存款是否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是否已恰当记录。

(5) 确定银行存款是否已按照企业会计准则的规定在报表中做出恰当分类和列报。

二、银行存款审计的主要实质性程序

三、银行存款审计案例

注册会计师检查了某企业 2023 年 2 月的银行存款日记账，并与银行对账单核对。2 月 28 日银行对账单余额为 223546 元，银行存款日记账为 220000 元，核对后发现有以下情况：2 月 8 日，银行对账单上收到外地汇款 8500 元（查系外地某企业），但日记账上无此记录；2 月 22 日，对账单上有存款利息 460 元，日记账上为 454 元（查系记账凭证写错）；2 月 25 日，对账单付出 8500 元（查系转账支票），但日记账无此记录；2 月 26 日，日记账上付出 40 元，对账单上无此记录（查系记账员误记）；2 月 28 日，日记账上有存入转账支票 4000 元，但对账单上无此记录；2 月 28 日，日记账上有付出转账支票 2000 元，但对账单上无此记录；对账单上有 2 月 28 日收到的托收款 5500 元，但日记账无此记录。

要求：根据上述资料编制银行存款余额调节表，并指出该企业银行存款管理上存在的问题。

四、银行存款审计工作底稿编制实例

任务三其他货币资金审计

一、其他货币资金审计目标

(1) 确定资产负债表中记录的其他货币资金是否存在。

(2) 确定记录的其他货币资金是否由被审计单位拥有或控制。

(3) 确定所有应当记录的其他货币资金是否均已记录。

(4) 确定其他货币资金是否以恰当金额包括在财务报表中，与之相关的计价调整是否已恰当记录。

(5) 确定其他货币资金是否已按照企业会计准则的规定在报表中做出恰当列报。

二、其他货币资金审计的主要实质性程序

三、其他货币资金审计案例

注册会计师在对某公司 2022 年度的财务报表进行审计时发现：12 月 20 日因销售货物接受华联公司背书转让的银行汇票，汇票上记载的出票金额是 80 万元，实际结算金额是 76.05 万元。该公司的账务处理如下。

借：其他货币资金——银行汇票 800000

贷：主营业务收入 650000

应交税费——应交增值税 110500

应付账款——华联公司 39500

要求：指出该公司账务处理中存在的问题，并提出处理意见。

【案例解析】根据《中华人民共和国票据法》的规定，银行汇票的背书转让以不超过出票金额的实际结算金额为准，实际结算金额低于票面金额的，其多余金额由出票银行退交申请人。

建议调整分录如下。

借：应付账款——华联公司 39500

贷：其他货币资金——银行汇票 39500

四、其他货币资金审计工作底稿编制实例

布置作业

章后一体化训练或其他作业

授课标题	第十二章 完成审计工作		
授课班级		授课地点	多媒体教室
授课日期	年 月 日 第 周	授课时数	2
教学设计	教学内容	任务一 业务完成阶段审计工作底稿编制 1 业务完成阶段审计工作的主要程序 2 业务完成阶段审计工作底稿编制实例	
	教学方式	实施教学做一体化教学	
教学目标	知识目标	了解业务完成阶段的主要审计程序，理解管理层声明书的作用，理解审计工作底稿分级复核制度的内容及重点，了解审计意见的形成过程及审计报告的主要内容。	
	能力目标	掌握管理层声明的格式和编制方法，掌握项目质量复核的重点及技巧，掌握无保留意见及非无保留意见的判断标准，掌握审计报告的格式和编制方法。	
	思政目标	充分认识完成审计工作的重要性，培养有始有终的责任意识和注重细节的大局意识。	

教学重点、 难点	教学重点	业务完成阶段审计工作的主要程序
	教学难点	业务完成阶段审计工作的主要程序
课后作业	完成章后同步训练	
教学反思		
备注		

案例引导

任务导入 12-1

下列关于复核审计工作的说法中，正确的是（ ）。

- A. 项目组内通常由经验较为丰富的成员对经验较为缺乏的成员的工作进行指导、监督和复核，特殊情况下也有可能相互复核
- B. 项目合伙人需要复核项目组做出的重大判断
- C. 项目合伙人应当复核所有审计工作底稿，项目质量复核人无须复核所有审计工作底稿
- D. 所有业务都要进行项目组内部复核和项目质量复核

一体化教学

任务一业务完成阶段审计工作底稿编制

一、业务完成阶段审计工作的主要程序

（一）评价审计中的重大发现

在完成审计工作阶段，项目合伙人和审计项目组考虑的重大发现和事项主要包括：期中复核中的重大发现及其对审计方法的影响；涉及会计政策的选择、运用和一贯性的重大事项，包括相关披露；就识别出的特别风险，对总体审计策略和具体审计计划所做的重大修改；在与管理层和其他人员讨论重大发现和事项时得到的信息；与注册会计师的最终审计结论相矛盾或不一致的信息。

（二）评价审计过程中发现的错报

在完成按业务循环进行的控制测试、财务报表项目的实质性程序和特殊项目的审计后，对于审计项目组成员在审计中发现的被审计单位的会计处理方法与企业会计准则的不一致，即审计差异内容，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，建议被审计单位进行调整，使经审计的财务报表所载信息能够公允地反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。

1. 审计差异的分类

2. 审计差异的处理措施

3. 评价未更正错报的影响。

（1）重新评估重要性。

（2）确定未更正错报单独或汇总起来是否重大时，注册会计师应当考虑以下几点。

（3）与治理层沟通未更正错报。

（三）书面声明

1. 书面声明的作用
2. 针对管理层责任的书面声明
3. 其他书面声明

（四）项目质量控制复核

1. 对财务报表总体合理性的复核

在审计结束或临近结束时，注册会计师应针对财务报表总体合理性实施分析程序，其目的是确定审计调整后的财务报表整体是否与其对被审计单位的了解一致。这时运用分析程序是强制要求，注册会计师在这个阶段必须运用分析程序。在运用分析程序进行总体复核时，如果识别出以前未识别出的重大错报风险，注册会计师应当重新考虑对全部或部分各类交易、账户余额、列报评估的风险是否恰当，并在此基础上重新评价之前计划的审计程序是否充分，是否有必要追加审计程序。

2. 对审计工作底稿的复核

会计师事务所需要按照《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》《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管理》的相关规定，结合事务所自身组织架构特点和质量控制体系建设需要，制定相关的质量控制政策和程序，对审计项目复核（包括项目组内部复核和项目质量复核）的级次以及人员、时间、范围和工作底稿记录等做出规定。

二、业务完成阶段审计工作底稿编制实例

布置作业

章后一体化训练或其他作业

授课标题	第十二章 完成审计工作		
授课班级		授课地点	多媒体教室
授课日期	年 月 日 第 周	授课时数	2
教学设计	教学内容	任务二 审计意见的形成及审计报告的编制 1 审计报告的类型及要素 2 无保留意见审计报告的编制 3 非无保留意见审计报告的编制	

	教学方式	实施教学做一体化教学
教学目标	知识目标	了解业务完成阶段的主要审计程序，理解管理层声明书的作用，理解审计工作底稿分级复核制度的内容及重点，了解审计意见的形成过程及审计报告的主要内容。
	能力目标	掌握管理层声明的格式和编制方法，掌握项目质量复核的重点及技巧，掌握无保留意见及非无保留意见的判断标准，掌握审计报告的格式和编制方法。
	思政目标	充分认识完成审计工作的重要性，培养有始有终的责任意识和注重细节的大局意识。
教学重点、 难点	教学重点	审计报告的类型及要素
	教学难点	审计报告的类型及要素
课后作业	完成章后同步训练	
教学反思		
备注		

案例引导

任务导入 12-2

A 注册会计师由于无法对甲公司的某一重要子公司执行审计工作而对被审计单位上一年度合并财务报表发表了无法表示意见。甲公司本年度 12 月 1 日出售了其持有的该子公司全部股权，该子公司被处置前的经营业绩和现金流量，对甲公司的合并财务报表本期数仍有重大且广泛的影响，A 注册会计师对该项处置损益也无法获取充分、适当的审计证据，此时注册会计师应发表（ ）。

- A. 无保留意见 B. 保留意见 C. 无法表示意见 D. 否定意见

一体化教学

一、审计报告的类型及要素

（一）审计报告的类型

审计报告，是指注册会计师根据审计准则的规定，在执行审计工作的基础上，对财务报表发表审计意见的书面文件。审计报告是审计工作的最终结果，具有法定的鉴证、保护和证明作用。注册会计师的目标是在评价根据审计证据得出的结

论的基础上，对财务报表形成审计意见，并通过书面报告的形式清楚地表达审计意见。审计意见一般可分为无保留意见和非无保留意见两种类型。如果认为财务报表在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础的规定编制并实现公允反映，注册会计师应当发表无保留意见。当存在下列情形之一时，注册会计师应当在审计报告中发表非无保留意见：根据获取的审计证据，得出财务报表整体存在重大错报的结论；无法获取充分、适当的审计证据，不能得出财务报表整体不存在重大错报的结论。非无保留意见，是指对财务报表发表保留意见、否定意见或无法表示意见。根据审计意见的不同，审计报告可以分为标准审计报告和非标准审计报告两种。

1. 标准审计报告

当注册会计师出具的无保留意见的审计报告不附加说明段、强调事项段或任何修饰性用语时，该报告称为标准审计报告。包括其他报告责任段，但不含有强调事项段或其他事项段的无保留意见的审计报告也被视为标准审计报告。

2. 非标准审计报告

非标准审计报告是指标准审计报告以外的其他审计报告，包括带强调事项段或其他事项段的无保留意见的审计报告和非无保留意见的审计报告。审计报告的强调事项段是指注册会计师在审计意见段后增加的对重大事项予以强调的段落。其他事项段提及的是未在财务报表中列报或披露的事项，根据注册会计师的职业判断，该事项与财务报表使用者理解审计工作、注册会

计师的责任或审计报告相关。非无保留意见的审计报告包括保留意见的审计报告、否定意见的审计报告和无法表示意见的审计报告。

（二）审计报告的要素

（二）审计报告的要素

审计报告的要素一般由准则制定部门在审计准则中做出统一规定，其目的在于提高审计报告的规范性。我国审计准则规定，审计报告应当包括下列要素：标题；收件人；审计意见；形成审计意见的基础；管理层对财务报表的责任；

注册会计师对财务报表审计的责任；按照相关法律法规的要求报告的事项（如适用）；注册会计师的签名和盖章；会计师事务所的名称、地址和盖章；报告日期。

二、无保留意见审计报告的编制

无保留意见是指注册会计师对被审计单位的财务报表，依照审计准则的要求进行检查后给予的一种肯定的评价。

（一）出具标准审计报告的条件

经过审计后，如果认为财务报表符合下列所有条件，注册会计师应当出具无

保留意见的审计报告：第一，财务报表已经按照企业会计准则的规定编制，在所有重大方面公允反映了被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。第二，注册会计师已经按照我国审计准则的规定计划和实施审计工作，在审计过程中未受到限制。

注册会计师出具无保留意见的审计报告时，一般以“我们认为”的术语作为意见段的开头，以表明本段内容为注册会计师提出的意见，并表示承担对该审计意见的责任；不能使用“我们保证”等字样，因为注册会计师发表的是自己的判断或意见，不能对财务报表的合法性和公允性做出绝对保证，

同时也可明确注册会计师仅承担审计责任，而并不减除被审计单位对财务报表所承担的会计责任。在对财务报表的反映内容是否公允提出审计意见时，应使用“在所有重大方面公允反映了”的术语，因为人们已普遍认识到财务报表不可能做到完全正确和绝对公允，所以审计报告中不应使用“完全正确”“绝对公允”等词汇，但也不能使用“大致反映”“基本反映”等模糊不清的术语。

（二）标准审计报告的格式及编制

标准审计报告应包含我国审计准则所要求的审计报告要素。

三、非无保留意见审计报告的编制

1. 非无保留意见审计报告的条件

非无保留意见的审计报告包括保留意见、否定意见和无法表示意见的审计报告。

(1) 出具保留意见审计报告的条件。

保留意见是指注册会计师对财务报表的反映有所保留的审计意见。经过审计后，如果认为财务报表整体是公允的，但还存在下列情形之一，注册会计师应当出具保留意见的审计报告。第一，在获取充分、适当的审计证据后，注册会计师认为错报单独或汇总起来对财务报表影响重大，但不具有广泛性。如果认为错报对财务报表的影响极为严重且具有广泛性，则应发表否定意见。第二，注册会计师无法获取充分、适当的审计证据以作为形成审计意见的基础，但认为未发现的错报（如存在）对财务报表可能产生的影响重大，但不具有广泛性。

注册会计师因审计范围受到限制，而发表保留意见或无法表示意见，取决于无法获取的审计证据对形成审计意见的重要性。注册会计师在判断重要性时，应考虑有关事项潜在影响的性质和范围以及在财务报表中的重要程度。只有当未发现的错报（如存在）对财务报表可能产生的影响重大但不具有广泛性时，才能发表保留意见。审计范围受到限制是指下列情形。第一，超过被审计单位控制的情形。比如，被审计单位的会计记录已被毁坏；重要组成部分的会计记录已被政府有关机构无限制地查封。第二，与注册会计师工作的性质或时间安排相关的情形。比如，被审计单位需要使用权益法对联营企业进行核算，注册会计师无法获取有关联营企业财务信息的充分、适当的审计证据以评价是否恰当运用了权益法；注册会计师因受审计安排时间的限制，无法实施存货监盘；注册会计师确定仅实施实质性程序，但被审计单位的控制是无效的。第三，管理层施加限制的情形。比如，管理层阻止注册会计师实施存货监盘；管理层阻止注册会计师对特定账户余额实施函证。

(2) 出具否定意见审计报告的条件。

2. 非无保留意见审计报告的格式及内容

布置作业

章后一体化训练或其他作业