

## 2019 年注册会计师考试

## 考前必过的坑

徐永涛

高频考点 熟读讲义 精准越坑 高效提分

★★★必考      ★★常考      ★偶尔

搜索并关注“徐永涛”新浪微博

信涛哥，不挂科！

## 第一章 审计概述

## 【考点一】审计定义★★

审计是指注册会计师可以通过获取充分、适当的审计证据降低（不可能消除）审计风险，对财务报表是否不存在重大错报提供合理保证（不是绝对保证），以积极方式提出意见，增强除管理层之外的预期使用者对财务报表信赖的程度（管理层也可能是预期使用者，他对财务报表信赖的程度不需要通过注册会计师审计来提高）。审计并不能减轻被审计单位管理层对财务报表的责任。

财务报表审计的基础是独立性和专业性（无客观性等）；审计的目的是改善财务报表的质量或内涵，增强预期使用者对财务报表的信赖程度，即以合理保证的方式提高财务报表的质量，而不涉及为财务报表预期使用者利用相关的信息提供建议。

## 【考点二】鉴证业务与保证程度★★★

注册会计师的业务包括鉴证业务和非鉴证业务（相关服务）。鉴证业务包括审计和审阅、内部控制审计和其他鉴证业务（如预测性财务信息审核是属于对未来财务信息的鉴证）。非鉴证业务包括税务代理、代编财务信息、对财务信息执行商定程序（切记不是鉴证业务）等。其中审计（财务报表审计和内部控制审计）提供合理保证；审阅提供的是有限保证；其他鉴证业务提供有的是合理保证也有的是有限保证；非鉴证业务不提供保证。

合理保证是在可接受的“低”风险下，获取“较多”的审计证据，以“积极”方式提供高水平的保证；有限保证是在“可接受”的风险下，获取“较少”的审计证据，以“消极”方式提供有意义水平（不是低或中等水平）的保证。

## 【考点三】审计要素

## （一）三方关系人★★

审计业务三方关系人，包括管理层（责任方）、注册会计师和预期使用者。委托人通常是财务报表预期使用，管理层（责任方）也可能成为预期使用者，但不是唯一的预期使用者，管理层和预期使用者可能来自同一企业（但两者不是同一方）。审计业务具有三方关系人是审计业务的要素之一，如果没有责任方之外的其他预期使用者，那么该业务不构成审计业务。

## （二）鉴证对象（财务报表）

在财务报表审计中，审计对象是历史的财务状况、经营业绩和现金流量，审计对象的载体是财务报表。

## （三）鉴证标准（财务报表编制基础）

标准是指用于评价或计量鉴证对象的基准，在财务报表审计中，财务报告编制基础即是标准。

## （四）审计证据

执行审计业务获取的审计证据大多数是说服性的，而非结论性的。

## （四）审计报告

审计的最终产品是审计报告，不包括后附的财务报表（财务报表是由被审计单位编制的）。

#### 【考点四】认定与审计目标

理解被审计单位管理层的认定与注册会计师的审计目标的内涵【理解】

所审计期间各类交易、事项 及相关披露的认定	期末账户余额 及相关披露的认定
(1) 发生 (2) 完整性 (3) 准确性 (4) 截止 (5) 分类 (6) 列报	(1) 存在 (2) 权利和义务 (3) 完整性 (4) 准确性、计价和分摊 (5) 分类 (6) 列报

#### 【考点五】审计基本要求

审计基本要求包括：遵守审计准则、遵守职业道德守则、保持职业怀疑、合理运用职业判断。

##### （一）遵守审计准则

注册会计师从接受业务委托到出具审计报告的整个执业过程中应当遵守审计准则的要求。

##### （二）遵守职业道德守则

职业道德基本原则：（1）诚信；（2）独立性；（3）客观和公正；（4）专业胜任能力和应有的关注；（5）保密；（6）良好职业行为。

##### （三）保持职业怀疑★★★

职业怀疑在本质上要求秉持一种质疑的理念，摒弃“存在即合理”的逻辑思维。

保持职业怀疑是注册会计师的必备技能和保证审计质量的关键要素，注册会计师应当在整个审计过程中保持职业怀疑，有助于注册会计师提高职业判断质量，提高审计程序设计及执行的有效性，有利于注册会计师发现错报。

职业怀疑与客观和公正、独立性两项职业道德基本原则密切相关（不是只与这两项职业道德基本原则密切相关，例如注册会计师是否能够保持职业怀疑在很大程度上取决于其胜任能力，但职业怀疑也不是与所有职业道德基本原则均密切相关）。保持独立性可以增强注册会计师在审计中保持客观和公正、职业怀疑的能力。即使注册会计师认为管理层和治理层是诚实、正直的，也不能降低保持职业怀疑的要求。职业怀疑也并不是要求注册会计师假设管理层是不诚信的，而是指注册会计师应当以质疑的思维方式评价所获取证据的有效性，并对相互矛盾的证据，以及对引起疑虑的情形保持警觉。当然，注册会计师可能会迫于压力，避免与管理层产生分歧或对管理层造成不良后果，或审计的时间安排和工作量要求有可能会阻碍注册会计师保持职业怀疑。

##### （四）合理运用职业判断★★★

职业判断是注册会计师行业的精髓，涉及执业的各个环节，贯穿于整个执业的始终。

职业判断涉及注册会计师执业中的各类决策，包括与具体会计处理相关的决策（会计准则）、与审计程序相关的决策（审计准则），以及与遵守职业道德要求相关的决策（职业道德守则）。

职业判断能力是注册会计师胜任能力的核心。注册会计师具有下列特征有助于提高职业判断质量：

1. 丰富的知识、经验和良好的专业技能；
2. 独立、客观和公正；
3. 保持适当的职业怀疑。

衡量职业判断质量的标准通常包括：

1. 准确性和意见一致性；
2. 决策一贯性和稳定性；
3. 可辩护性和书面记录。

注册会计师需要对职业判断作出适当的书面记录，对下列事项进行书面记录，有利于提高职业判断的可辩护性：（1）对职业判断问题和目标的描述；（2）解决职业判断相关问题的思路；（3）收集到的相关信息；（4）得出的结论以及得出结论的理由；（5）就决策结论与被审计单位进行沟通的方式和时间。

### 【考点六】审计风险★★

**审计风险**是指会计报表存在重大错误或漏报，而注册会计师**审计后**发表不恰当**审计意见**的可能性。可接受的审计风险与审计意见的可信赖程度（合理保证程度）形成互补的关系。

审计风险=重大错报风险×检查风险

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。

两个层次的重大错报风险：财务报表层次重大错报风险和认定层次的重大错报风险

认定层次的重大错报风险可以进一步细分为固有风险和控制风险（财务报表层次的重大错报风险不再细分）。固有风险是在考虑相关的内部控制之前，某类交易、账户余额或披露的某一认定易于发生错报（该错报单独或连同其他错报可能是重大的）的可能性；控制风险是指某类交易、账户余额或披露的某一认定发生错报，该错报单独或连同其他错报是重大的，但没有被内部控制及时防止或发现并纠正的可能性。

认定层次的重大错报风险（固有风险和控制风险）是在审计开始前独立财务报表审计而存在（固有风险、控制风险始终存在），是注册会计师无法控制的，但可以对其进行评估。注册会计师既可以对固有风险和控制风险进行单独评估，也可以进行合并评估，评估的风险越高，则所需的审计证据就越多。

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，注册会计师为将审计风险降至可接受的低水平而实施程序后没有发现这种错报的风险。检查风险与实质性程序相关，检查风险的高低取决于审计程序设计的合理性和执行的有效性，是注册会计师可以控制的，如果注册会计师确定的可接受的检查风险越低（检查风险通常不可能降低为零），则对实质性程序的要求就越高，所需的审计证据就越多。

理解以下关系【熟记】

- 1 审计风险（可接受的水平）与审计证据之间成反向变动关系；
- 2 重大错报风险与审计证据之间成正向变动关系；
- 3 检查风险与重大错报风险成反向关系；
- 4 检查风险（可接受的水平）与审计证据之间成反向变动关系；
- 5 重要性与（面临的）审计风险之间成反向变动关系；
- 6 重要性与审计证据之间成反向变动关系。

## 第二章 审计计划

### 【考点一】初步业务活动的目的和内容★

时间：在本期审计业务开始时，注册会计师需要开展初步业务活动。

初步业务活动的目的：

- (1) 具备执行业务所需的独立性和能力；
- (2) 不存在因管理层诚信问题而可能影响注册会计师保持该项业务的意愿的事项；
- (3) 与被审计单位之间不存在对业务约定条款的误解。

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) 评价遵守相关职业道德要求的情况；
- (3) 就审计业务约定条款达成一致意见

承接业务前与前任注册会计师的沟通，与治理层的沟通（注册会计师与财务报表审计相关的责任，以及计划的审计范围和时间安排的总体情况）均属于初步业务活动的范畴。

## 【考点二】审计的前提条件

### （一）审计的前提条件

1. 标准适当且能够为预期使用者所获取（财务报告编制基础是否是可接受的）；
2. 就管理层的责任达成一致意见（管理层认可并理解其与财务报表相关的责任）。

### （二）编制基础的可接受性

在确定编制财务报表所采用的财务报告编制基础的可接受性时，注册会计师需要考虑下列相关因素：

1. 被审计单位的性质；
2. 财务报表的目的；
3. 财务报表的性质；
4. 法律法规是否规定了适用的财务报告编制基础。

### （三）管理层的责任★★

1. 按照适用的财务报告编制基础编制财务报表，并使其实现公允反映（如适用）；
2. 设计、执行和维护必要的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报；
3. 向注册会计师提供必要的工作条件，包括允许注册会计师接触与编制财务报表相关的所有信息（如记录、文件和其他事项），向注册会计师提供审计所需要的其他信息，允许注册会计师在获取审计证据时不受限制地接触其认为必要的内部人员和其他相关人员。

### （四）管理层的责任的确认形式

注册会计师应当要求管理层就其已履行的某些责任提供书面声明。

1. 审计业务开始前，在审计业务约定书中声明（不提供—拒绝接受委托）；
2. 审计结束时，在管理层声明书中声明（不提供—无法表示意见）。

## 【考点三】在签订审计业务约定书时的特殊考虑★

在完成审计业务前，如果被审计单位或委托人要求将审计业务变更为“保证程序较低”的业务，如果没有合理的理由，注册会计师不应同意变更业务。

合理的变更理由只有两种：一是情况变化对审计服务的需求产生影响；一是对原来要求的审计业务的性质存在误解。

## 【考点四】总体审计策略和具体审计计划★★

注册会计师在制定总体审计策略应当考虑以下主要事项：（1）审计范围；（2）报告目标、时间安排及所需沟通的性质；（3）审计方向；（4）审计资源。

制定总体审计策略的过程**通常**（不是一定）在具体审计计划之前完成，例如，确定重要性，确定是否需要实施项目质量控制复核等都属于总体审计策略的范畴，虽说总体审计策略对制定具体审计计划有指导作用，但具体审计计划也会影响到总体审计策略的制定。具体审计计划比总体审计策略更加详细，具体审计计划一般与具体项目或程序（风险评估程序以及进一步审计程序性质、时间安排和范围等）相关。

审计计划不是一经制定就必须严格执行的，审计计划会随着对被审计单位进一步的了解和审计程序的深入，会进行调整，所以说，计划制定与修改贯穿于整个审计业务的始终，注册会计师应当在审计工作底稿中记录作出的重大修改及其理由。

### 【考点五】重要性的概念★★

#### （一）定义（三个特征）

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作出的经济决策，则通常认为错报是重大的；

2. 对重要性的判断是根据具体环境作出的，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作出的，不考虑错报对个别财务报表使用者可能产生的影响。

重要性就是注册会计师对财务报表总体能够容忍的最大错报（注册会计师角度）。

#### （二）财务报表整体重要性水平

特点：每次审计必须制定，且只有一个。

在计划审计工作（制定总体审计策略）时，注册会计师应当确定一个可接受的重要性水平，以发现在金额（数量）上重大的错报。

财务报表整体的重要性 = 适当的基准 × 适当的百分比。

##### （1）基准

根据具体情况选择适当的基准，基准不是一成不变。

注册会计师通常选择相对稳定、可预测且能够反映被审计单位正常规模的基准，如营业外收入不可预测或税前利润不稳定，不宜用作基准，但在企业进入经营成熟期后，注册会计师可能采用经常性业务的税前利润作为标准。

如果被审计单位的经营规模较上年度没有重大变化，通常使用替代性基准确定的重要性不宜超过上年度的重要性。

选择基准的举例：

被审计单位的情况	可能选择的基准
企业的盈利水平保持稳定	经常性业务的税前利润
企业近年来经营状况大幅度波动，盈利和亏损交替发生	过去 3—5 年经常性业务的税前利润/亏损的平均值，或其他基准
新设企业，处于开办期	总资产
新兴行业，目前侧重于抢占市场份额、扩大企业知名度和影响力	营业收入

##### （2）百分比

①应当运用职业判断经验；

②考虑百分比与基准的关系；

例如：**税前利润对应的百分比通常比营业收入对应的百分比要高**

③**不需考虑与具体项目计量相关的固有不确定性。**

### （三）特定认定的重要性水平

特点：无须每次审计制定，如有，可以是多个。

1. 不是每次审计都应确定特定认定的重要性水平。
2. 每一财务报表可确定一个或多个特定认定的重要性水平；
3. 特定认定的重要性水平一定低于财务报表整体的重要性水平，但多个特定认定的重要性水平之和可能高于财务报表整体的重要性水平；
4. 某些错报虽低于整体的重要性水平但高于特定认定的重要性水平，也会影响报表使用者的经济决策，因此该错报也会影响审计意见。

### 【考点六】实际执行的重要性★★★

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

特点：每次审计必须制定，且可以是多个。

#### （一）定量确定

在确定实际执行的重要性水平时，注册会计师无须将整体重要性水平平均分配或按比例分配至各个报表项目的方法来确定实际执行的重要性，而是根据报表项目的风险评估结果：

接近财务报表整体重要性 50%的情况	(1) 首次接受委托的审计项目； (2) 以前年度审计调整较多； (3) 项目总体风险较高； (4) 存在或预期存在值得关注的内部控制缺陷。
接近财务报表整体重要性 75%的情况	(1) 连续审计，以前年度审计调整较少； (2) 项目总体风险为低到中等； (3) 以前期间的审计经验表明内部控制运行有效。

#### （二）运用

注册会计师在计划审计工作时，注册会计师通常会将金额超过实际执行的重要性的账户纳入审计范围，但这不代表注册会计师可以对所有金额低于实际执行的重要性的财务报表项目不实施进一步审计程序。

- (1) 在实施分析程序时，运用实际执行的重要性确定可接受的差异临界值；
- (2) 在实施审计抽样时，运用实际执行的重要性确定可容忍错报等。

### 【考点七】重要性的修正【理解】★

注册会计师可能有必要依据实际的财务结果对重要性作出修改（修改的原因）。

如果在评价未更正错报的影响之前对重要性水平的进行了修改，注册会计师则应重新考虑实际执行的重要性和进一步审计程序的性质、时间安排和范围的适当性，以获取充分、适当的审计证据，作为发表审计意见的基础。

### 【考点八】错报★★

错报不仅仅只是指某一财务报表项目的金额的错报，还包括分类、列报等错报。

#### （一）错报的分类与累积

##### 1. 累积识别出的错报

错报的汇总数=事实错报+判断错报+抽样推断错报

##### 2. 明显微小的错报临界值

金额低于明显微小错报临界值的错报是明显微小错报，是明显不会对财务报表整体产生

重大影响的错报。注册会计师无需累积明显微小的错报。如果无法确定某错报是否明显微小，则不能认定为明显微小。

3. 在确定明显微小错报的临界值时，注册会计师可能考虑以下因素：（1）以前年度审计中识别出的错报（包括已更正和未更正错报）的数量和金额；（2）重大错报风险的评估结果；（3）被审计单位治理层和管理层对注册会计师与其沟通错报的期望；（4）被审计单位的财务指标是否勉强达到监管机构的要求或投资者的期望。

如果治理层提出希望知悉审计过程中发现的所有错报，注册会计师确定的明显微小错报的临界值为 0。

#### （二）对审计过程中识别出的错报的考虑

错报可能不会孤立发生，一项错报的发生还可能表明存在其他错报，如果审计过程中累计错报的汇总数接近确定的重要性，未被发现的错报连同审计过程中累计错报的汇总数可能超过重要性水平。

错报金额即使低于重要性的情况下，还需考虑该错报连同其他错报是否可能影响财务报表使用者做出的经济决策，以及评价错报的性质，才能确定该错报是否重要。

#### 总结：对错报（含内控缺陷）的审计程序

1. 发现错报，先可以与管理层沟通（除非涉及管理层诚信和胜任能力等），所有的沟通，都应当写及时或尽快沟通。

2. 沟通处理：要求管理层查明原因→查找类似的错报→并对已发现的错报进行调整。

（1）要求管理层了解注册会计师识别出的错报的产生原因，检查是否存在其他类似的错报；

（2）要求管理层确定实际发生错报的金额，并对财务报表作出适当的调整。

3. 对审计影响：

（1）重新评价内部控制→重新评估重大错报风险→修改审计程序的性质、时间和范围；

（2）是否是舞弊，对管理层的诚信和管理层声明的可靠性产生疑虑，考虑以前获取证据的充分性和可靠性。

### 第三章 审计证据

#### 【考点一】审计证据的含义★

审计证据是指注册会计师为了得出审计结论、形成审计意见而使用的所有信息。审计证据包括支持和印证管理层认定的信息，也包括与管理层认定相互矛盾的信息。在某些情况下，**信息的缺乏**（如管理层拒绝提供注册会计师要求的声明）本身就**构成了审计证据**，也可以被注册会计师利用。

#### 【考点二】审计证据充分性和适当性★★★

注册会计师应当保持职业怀疑态度，运用职业判断，评价审计证据的充分性和适当性。

##### （一）审计证据的充分性（数量特性）

审计证据的充分性是对审计证据数量的衡量，主要与注册会计师确定的样本量有关。

注册会计师需要获取的审计证据的数量受其对重大错报风险评估的影响（评估的重大错报风险越高，需要的审计证据可能越多），并受审计证据质量的影响（审计证据质量越高，需要的审计证据可能越少）。然而，注册会计师仅靠获取更多的审计证据可能无法弥补其质量上的缺陷。

##### （二）审计证据的适当性（质量特性）

###### 1. 审计证据的相关性

- (1) 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
- (2) 针对同一项认定可以从不同来源获取审计证据或获取不同性质的审计证据
- (3) 只与特定认定相关的审计证据并不能替代与其他认定相关的审计证据

## 2. 审计证据的可靠性

审计证据的可靠性就是我们通常所说的证明力，可靠性受其“来源”和“性质”的影响。

- (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。
- (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。

靠。

- (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。

(4) 以文件、记录形式（无论是纸质、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。

### (三) 充分性和适当性之间的关系

审计证据的适当性影响审计证据的充分性，审计证据的适当性不受审计证据的充分性的影响。

1. 审计证据的数量受“审计证据质量”影响，审计证据质量越高，需要的审计证据数量可能越少。即，适当性“会”影响充分性。

2. 审计证据的质量存在缺陷，仅靠提高数量可能难以弥补。即，充分性“不会”影响适当性。

## 【考点三】获取审计证据时的特殊考虑★

### (一) 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，但应当“考虑用作审计证据的信息的可靠性，并考虑与这些信息生成与维护相关控制的有效性”。

### (二) 使用被审计单位生成信息时的考虑

如果在实施审计程序时使用被审计单位生成的信息，注册会计师应当“就这些信息的准确性和完整性获取审计证据”。

### (三) 证据相互矛盾时的考虑

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，注册会计师应当“追加必要的审计程序”。

### (四) 获取审计证据时对成本的考虑

注册会计师需要在审计成本与信息的可靠性之间进行权衡，但是，审计中的困难、时间或成本等事项本身，不能作为省略不可替代的审计程序或满足于说服力不足的审计证据的理由。

## 【考点四】分析程序的用途（目的）★★

过程	用途	要求
风险评估过程	了解被审计单位及其环境并评估财务 <b>报表层次</b> 和 <b>认定层次</b> 的重大错报风险	强制使用
进一步审计程序	当使用分析程序比细节测试能更有效地将 <b>认定层次</b> 的检查风险降至可接受的水平时，分析程序可以用作实质性程序	选择使用
完成审计工作	对财务报表进行总体复核。最终证实财务报表整体是否与注册会计师对被审计单位的了解一致及与所取得的证据一致（ <b>财务报表</b> ）	强制使用

	层次)	
--	-----	--

(一) 用作风险评估程序，以了解被审计单位及其环境

分析程序使用的数据汇总性比较强。在此阶段必须运用分析程序，通常需要确定预期值，并与账簿记录进行比较，对账户余额变化的分析、并辅之以趋势分析和比率分析，识别可能表明财务报表存在重大错报风险的异常变化，包括识别出特别风险的认定。

(二) 用作实质性程序，识别认定层次重大错报

此阶段的分析程序使用是有条件的，当使用分析程序比细节测试能更有效地将认定层次的检查风险降至可接受的水平时，才将分析程序当做作实质性程序。实质性分析程序通常更适用于在一段时期内存在预期关系的大量交易，注册会计师无需在所有审计业务中运用实质性分析程序。

在设计和实施实质性分析程序时，注册会计师都应当考虑：

(1) 考虑针对所涉及认定评估的重大错报风险和实施的细节测试（如有），确定特定实质性分析程序对这些认定的适用性；（适用性）

(2) 考虑可获得信息的来源、可比性、性质和相关性以及与信息编制相关的控制，评价在对已记录的金额或比率作出预期时使用数据的可靠性；（数据可靠性）

(3) 对已记录的金额或比率作出预期，并评价预期值是否足够精确以识别重大错报（包括单项重大的错报和单项虽不重大但连同其他错报可能导致财务报表产生重大错报的错报）；（作出预期）

(4) 已记录金额与预期值之间可接受的差额。注册会计师在确定已记录金额与预期值之间可接受的，且无需作进一步调查的差异额时，受重要性和计划的保证水平的影响（重要性水平越低、重大错报风险越高，可接受的无需作进一步调查的差异额将会降低）。（结论）

(三) 用于总体复核

总体复核阶段分析程序的特点

1. 与风险评估阶段的分析程序比较：两者使用的比较和分析的手段基本相同，但目的不同。

实施分析程序的时间和重点也不同，以及所取得的证据的数量和质量也不同。

2. 与实质性分析程序比较：在总体复核阶段实施的程序并非为了对特定账户余额和披露提供实质性的保证水平，因此并不如实质性分析程序那样详细和具体。

## 第四章 审计抽样

### 【考点一】抽样的基本概念★★

选取测试项目的方法：选取全部项目、选取特殊项目、审计抽样。

对选取的样本项目实施的审计程序通常与使用的抽样方法无关。

(一) 审计抽样的含义

审计抽样时，注册会计师的目的并不是评价样本，而是对整个总体得出结论。审计抽样应当同时具备三个基本特征：

(1) 对具有审计相关性的总体中低于百分之百的项目实施审计程序（区别于选取全部项目）；

(2) 所有抽样单元都有被选取的机会（区别于选取特定项目）；

(3) 可以根据样本项目的测试结果推断出有关抽样总体的结论。

只有当从抽样总体中选取的样本具有代表性时，注册会计师才能根据样本项目的测试结果推断出有关总体的结论。样本的代表性是指如何将样本**无偏向**的选取出来，**与样本规模无关，而与如何选取样本相关**。如果样本的选取是无偏向的，该样本通常就具有了代表性。所

以整群选样通常**不能在审计抽样中使用**，随意选样（属于非随机基础选样方法）**仅**适用于非统计抽样，在统计抽样中不能使用。

样本的代表性通常只与错报的发生率而**非错报的特定性质相关**（解释：不随机选取样本，会导致有些错报没有机会被发现而影响错报比率，但错报还是那个性质的错报）。**异常情况导致的样本错报不具有代表性。**

样本具有代表性并不意味着根据样本测试结果推断的错报一定与总体中的错报完全相同（结论相似）。

## （二）审计抽样的适用的范围

1. 风险评估程序通常不涉及审计抽样。

2. 对于未留下运行轨迹的内部控制测试时，注册会计师通常实施询问、观察等审计程序，不涉及审计抽样。对于信息技术的应用控制，注册会计师通常只需要测试一般控制，并选取一笔或几笔交易进行测试，此时不需使用审计抽样。

3. 实施实质性分析程序时，使用的是汇总的数据，不使用审计抽样。

## （三）抽样风险与非抽样风险

在抽样过程中存在抽样风险和非抽样风险，最终都形成了审计风险。如果注册会计师对总体中的所有项目都实施检查，就不存在抽样风险，但存在非抽样风险。

### 1. 抽样风险

抽样风险是由抽样引起的，与样本规模和抽样方法相关。只要有抽样就存在抽样风险，控制样本规模是控制抽样风险的有效途径，即样本量越大，抽样风险越低。

（1）在控制测试时使用抽样存在的抽样风险包括“信赖过度风险”（影响审计效果）和“信赖不足风险”（影响审计效率）；

（2）在细节测试时使用抽样存在的抽样风险包括“误受风险”（影响审计效果）和“误拒风险”（影响审计效率）。

### 2. 非抽样风险

非抽样风险是指由于某些与样本规模无关的因素（如注册会计师未能适当定义误差）而导致注册会计师得出错误结论的可能性。

非抽样风险是由“人为错误”造成的，“不能量化”。但可通过采取适当的质量控制政策和程序（如通过仔细设计其审计程序），降低或防范非抽样风险。通过扩大样本规模不能降低非抽样风险，降低的是抽样风险。

## （四）统计抽样与非统计抽样

统计抽样可能发生额外的成本，注册会计师在统计抽样与非统计抽样方法之间进行选择时主要考虑成本效益的原则。

1. 统计抽样能够高效地设计样本以**客观地计量**抽样风险，并通过调整样本规模**精确地控制**抽样风险（高效地设计样本），这是与非统计抽样最重要的区别。

2. 非统计抽样虽不能精确地测定出抽样风险（**错报的发生率可量化，风险不能量化**），但注册会计师可以对抽样风险进行定性的评价和控制，以将抽样风险并将其降至可接受水平。

非统计抽样如果设计适当，也能提供与设计适当的统计抽样方法同样有效的结果。

### 3. 统计抽样与非统计抽样的区别

（1）在确定样本规模时：

统计抽样：必须对影响样本规模的因素进行量化

非统计抽样：运用职业判断确定样本规模，**也可量化**

（2）在评价抽样结果时（本质区别）：

统计抽样：能够精确地量化并控制抽样风险

非统计抽样：只能确定存在抽样风险，但**不能量化**

#### （五）审计抽样与职业判断

不管统计抽样还是非统计抽样，都要求注册会计师在设计、实施和评价样本时运用职业判断。

虽然传统上将非统计抽样称作判断抽样，但这并不代表统计抽样不需要职业判断。

### 【考点二】控制测试中的抽样★★

在控制测试中采用的抽样是属性抽样，测试某一设定控制的偏差率，以支持注册会计师评估的控制有效性。

#### （一）定义总体

在界定总体时，注册会计师应当确保总体的**适当性**（总体应适合于特定的审计目标）和**完整性**（考虑总体项目内容和涉及时间等），同时还必须考虑总体的**同质性**（项目应该具有同样的特征）。

#### （二）定义抽样单元

对抽样单元的定义过于宽泛可能导致缺乏效率。抽样单元应与审计测试目标相适应。

注册会计师应根据所测试的控制定义抽样单元。抽样单元通常是能够提供控制运行证据的一份文件资料、一个记录或其中一行。

#### （三）确定样本规模

1. 影响样本规模的因素（口诀：**可以反一反，总是同一向**，变异放一旁，规模不咋样！）

影响因素	控制测试	与样本规模的关系
可接受的抽样风险	<b>可接受的</b> 信赖过度风险	反向变动
可容忍误差	<b>可容忍</b> 偏差率	反向变动
预计总体误差	预计 <b>总体</b> 偏差率	同向变动
总体规模	总体 <b>规模</b>	影响很小

#### （四）选取样本并对样本实施审计程序

（1）**无效单据、未使用单据、不适用单据**用另外的收据替代（替代的随机数与新的收据样本对应）。

（2）如果高估了总体规模和编号范围，注册会计师要用额外的随机数代替这些数字。

（4）如果注册会计师无法对选取的项目实施计划的审计程序（如**单据缺失**）或适当的替代程序，应视为控制偏差。

### 【考点三】细节测试中的抽样★★

在细节测试中采用的抽样是变量抽样，主要用来估计总体总金额或错报金额。但货币单元抽样运用的是属性抽样的原理得出以金额表示的结论。

#### （一）定义总体

在界定总体时，注册会计师应当确保总体的**适当性**和**完整性**（无同质性）。

对**单个重大项目**逐一实施检查，所有单个重大项目都不构成抽样总体，增加单独测试的重大项目，也可以减少样本规模。通过对总体进行分层（减少总体变异性）也可以减少样本规模。

#### （二）定义抽样单元

在细节测试中定义抽样单元时，注册会计师除考虑审计目标和所实施**审计程序**的性质外，还应考虑实施计划的**审计程序或替代程序的难易程度**。

抽样单元可能是一个账户余额、一笔交易或交易中的一个记录(如销售发票中的单个项目),甚至是每个货币单元。

(三) 影响样本规模的因素(口诀:可以反一反,总是同一向,变异也同向,规模不咋样!)

影响因素	细节测试	与样本规模的关系
可接受的抽样风险	可接受的误受风险	反向变动
可容忍误差	可容忍错报	反向变动
预计总体误差	预计总体错报	同向变动
总体变异性	总体变异性	同向变动
总体规模	总体规模	影响很小

(四) 选取样本并对其进行审计程序

#### 1. 货币单元抽样

货币单元抽样是以项目的总金额作为总体,以货币单元作为抽样单元。

总体中的每个货币单元被选中的机会相同,所以总体中某一项目被选中的概率等于该项目的金额与总体金额的比率。项目金额越大,被选中的概率就越大,因而货币单元抽样无需分层。

货币单元抽样的优点:

- (1) 以属性抽样原理为基础,常比传统变量抽样更易于使用;
- (2) 在确定所需的样本规模时无需考虑总体的特征(如变异性);
- (3) 项目被选取的概率与其货币金额大小成比例,因而无需通过分层减少变异性;
- (4) 自动识别所有单个重大项目,金额等于或大于选择间距的项目一定会被选中;
- (5) 预计不存在错报,货币单元抽样的样本规模通常比传统变量抽样方法更小;
- (6) 样本更容易设计,可在能够获得完整的最终总体之前开始选取样本。

货币单元抽样的缺点:

- (1) 账面金额小但严重被低估的项目被选取的概率更低(不适用于测试低估);
- (2) 对零余额或负余额的选取需要在设计时特别考虑;
- (3) 可能存在高估抽样风险的影响;
- (4) 总体错报的金额增加时,货币单元抽样的样本规模可能大于传统变量抽样所需的规模。

(五) 传统变量抽样方法推断错报

#### 1. 均值估计抽样

均值估计原理:样本中每笔业务的平均审定价值

- (1) 计算样本平均价值(每一笔业务的平均金额)

样本平均价值 = 样本账面金额 ÷ 样本规模

- (2) 估计总体金额

估计的总体金额 = 样本平均金额 × 总体规模

- (3) 估计总体错报

#### 2. 比率估计抽样

比率估计原理:样本中每“1元”的账面价值实际会错多少(或审定价值是多少)

- (1) 计算样本比率(每一元账面金额的错误金额是多少)

样本比率 = (样本账面金额 - 样本审定金额) ÷ 样本账面金额

- (2) 估计总体错报

估计的总体错报金额 = 总体账面金额 × 比率

(3) 估计总体错报

### 3. 差额估计抽样

差额估计原理：样本中每笔业务实际会错多少

(1) 计算样本平均错报（每一笔业务的错报）

样本平均错报 = (样本账面金额 - 样本审定金额) ÷ 样本规模

(2) 估计总体错报

估计的总体错报金额 = 样本平均错报 × 总体规模

适用范围：

(1) 如果未对总体进行分层，注册会计师通常不使用均值法，因为此时所需的样本规模可能太大，以至于对一般的审计而言不符合成本效益原则。

(2) 比率法和差额法都要求样本项目存在错报。如果样本项目的审定金额和账面金额之间没有差异，这两种方法使用的公式所隐含的机理就会导致错误的结论。

(3) 如果注册会计师决定使用统计抽样，且预计只发现少量差异，就不应使用比率法和差额法，而考虑使用其他的替代方法，如均值法或货币单元抽样。

## 第五章 信息技术对审计的影响

### 【考点一】信息技术内部控制审计★

(一) 信息技术一般性控制审计

信息技术一般控制包括程序开发、程序变更、程序和数据访问以及系统运行等四个方面。

信息系统一般性控制是指为了保证信息系统的安全，对整个信息系统以及外部各种环境要素实施的、对所有的应用或控制模块具有普遍影响的控制措施，通常会对部分或全部财务报表认定作出间接贡献。在有些情况下，信息技术一般控制也可能对实现信息处理目标和财务报表认定作出直接贡献。

(二) 信息技术应用控制审计

应用控制是设计在计算机应用系统中的、有助于达到信息处理目标的控制。信息技术应用控制一般要经过输入、处理及输出等环节。

信息技术应用控制对部分或全部财务报表认定做出直接贡献

(三) 公司层面信息技术控制审计

对公司层面信息技术控制往往会执行单独的审计，以评估企业信息技术的整体控制环境，来决定信息技术一般控制和应用控制的审计重点、风险等级、审计测试方法等。

(四) 信息技术一般控制、应用控制与公司层面控制三者之间的关系

公司层面信息技术控制是公司信息技术整体控制环境，决定了信息技术一般控制和信息技术应用控制的风险基调，会影响该公司的信息技术一般控制和信息技术应用控制的部署和落实。

信息技术一般控制是基础，信息技术一般控制的有效与否会直接关系到信息技术应用控制的有效性是否能够信任。对于一项自动化的应用控制，如果支持其运行的信息技术一般控制有效，注册会计师测试一次应用程序控制便可能足以获得对控制有效运行的较高的保证水平。注册会计师可以利用该项控制得以执行的审计证据和信息技术一般控制（特别是对系统变动的控制）运行有效性的审计证据，作为支持该项控制在相关期间运行有效性的重要审计证据。

如果注册会计师发现了应用系统所依赖的信息技术一般控制存在缺陷，注册会计师可能

就不能信赖应用系统按设计发挥作用。

注册会计师在执行信息技术一般控制和信息技术应用控制审计之前，会首先执行配套的公司层面信息技术控制审计，以了解公司的信息技术整体控制环境，并基于此识别出信息技术一般控制和信息技术应用控制的主要风险点以及审计重点。

## 【考点二】信息技术对审计过程的影响

### （一）信息技术审计范围的确定

注册会计师在确定审计策略时，需要结合“被审计单位业务流程复杂度、信息系统复杂度、系统生成的交易数量、信息和复杂计算的数量、信息技术环境规模和复杂度”等方面，对信息技术审计范围进行适当考虑。

### （二）审计工作对信息系统的依赖

无论被审计单位运用信息技术的程度如何，注册会计师均需了解与审计相关的信息技术一般控制和应用控制。

如果注册会计师计划依赖自动应用控制，或依赖系统生成信息的控制，就需要对相关的信息技术一般控制进行验证。当人工控制依赖系统生成的信息时，信息技术的一般控制同样重要。

### （三）信息技术对审计过程的影响

#### 1. 一般控制对控制风险的影响

注册会计师通常优先评估公司层面信息技术控制和信息技术一般控制的有效性。

#### 2. IT 控制对控制风险和实质性程序的影响

在评估 IT 控制对控制风险和实质性程序的影响时，注册会计师需要将控制与具体的审计目标相联系。

（1）对于一般控制，注册会计师通常不将控制与具体的审计目标相联系。

（2）如果针对某一具体审计目标，注册会计师能够识别出有效的应用控制，在通过测试确定其运行有效后，注册会计师能够减少实质性程序。

#### 3. 在不太复杂 IT 环境下的审计——绕过计算机进行审计

当面临不太复杂的 IT 环境时，注册会计师虽然仍需要了解信息技术一般控制和应用控制，但不测试其运行有效性，即不依赖其降低评估的控制风险水平，更多的审计工作将依赖非信息技术类审计方法。

#### 4. 在较为复杂 IT 环境下的审计——穿过计算机进行审计

当面临较为复杂的 IT 环境时，“绕过计算机进行审计”就不可行，而需要“穿过计算机进行审计”。这时，注册会计师更需要更多运用各项审计技术和审计工具开展具体的审计工作。

## 第六章 审计工作底稿

### 【考点一】审计工作底稿的编制要求★

#### （一）编制目的（选择题）

（1）提供充分、适当的记录，作为出具审计报告的基础；

（2）提供证据，证明注册会计师已按照审计准则和相关法律法规的规定计划和执行了审计工作。

除上述目的外，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；

- (2) 有助于负责督导的项目组成员履行指导、监督与复核审计工作的责任;
- (3) 便于项目组说明其执行审计工作的情况;
- (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质量控制复核与检查;
- (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。编制审计工作底稿的目的不包括方便后任注册会计师查阅。

#### (二) 记录要求

注册会计师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”清楚地了解整个审计过程(程序、证据、结论)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;

### 【考点二】审计工作底稿的内容★

审计工作底稿通常“不包括”的内容【记忆】

- 1. 已被取代的审计工作底稿的草稿或财务报表的草稿;
- 2. 对不全面或初步思考的记录;
- 3. 存在印刷错误或其他错误而作废的文本;
- 4. 重复的文件记录。

### 【考点三】审计工作底稿的归档★★★

#### (一) 归档期限

已完成审计业务: 审计报告日后 60 天内

未完成审计业务: 审计业务中止后的 60 天内

【注】如果针对客户的同一财务信息执行不同的委托业务,出具两个或多个不同的报告,会计师事务所应当将其视为不同的业务,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。

#### (二) 归档要求

审计工作底稿归档工作属于一项事务性的工作,不涉及实施新的审计程序或得出新的结论。

在归档期间,注册会计师可以对审计工作底稿作出的变动属于事务性工作包括:

- 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。

#### (三) 保存期限:

注册会计师不得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(归档之后的只能修改或增加,不得删除或废弃)。

已完成审计业务: 自审计报告日起至少保存 10 年

未完成审计业务: 自业务中止日起至少保存 10 年

连续审计: 当期归整的档案中可能包括以前年度获取的资料(有可能是 10 年以前)。注册会计师应视为当期取得并至少保存 10 年。

### 【考点四】审计工作底稿的变动★★

#### (一) 归档之前的变动

如果在归档期间对审计工作底稿作出的变动属于事务性的，注册会计师可以作出变动，可能有删除或废弃工作底稿的情况。包括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取得一致意见的审计证据。

## （二）归档之后的变动

### 1. 变动条件（情形）

（1）在出具审计报告前，注册会计师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，发现例外情况要求注册会计师实施新的或追加审计程序，或导致注册会计师得出新的结论。

### 2. 记录要求

在完成最终审计档案的归整工作后，如果对工作底稿进行了变动，注册会计师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。

## 第七章 风险评估

### 【考点一】风险评估程序【记忆】★★

风险评估的总体要求：注册会计师必须“了解”被审计单位及其环境，包括内部控制，以充分“识别”和“评估”财务报表重大错报的风险，并针对评估的重大错报风险设计和实施控制测试和实质性程序。风险评估程序贯穿于整个审计业务的始终。

### （一）风险评估程序

注册会计师主要通过询问、观察、检查和分析程序等以了解被审计单位及其环境，而实施的程序。风险评估程序也包括项目组内部的讨论等程序。

### （二）项目组内部的讨论

#### 1. 讨论的目标

项目组内部的讨论为项目组成员提供了交流信息和分享见解的机会。

#### 2. 讨论的内容（讨论的内容和范围受项目组成员的职位、经验和所需要的信息的影响）

（1）被审计单位面临的经营风险；

（2）财务报表容易发生错报的领域以及发生错报的方式；

（3）由于舞弊导致重大错报的可能性。

#### 3. 参与讨论的人员

（1）项目组的关键成员；

（2）信息技术或其他特殊技能的专家，可根据需要参与讨论；

（3）重要区域项目组的关键成员（在跨地区审计中）。

### （三）了解被审计单位及其环境的内容

注册会计师应当从下列方面了解被审计单位及其环境：

1. 相关行业状况、法律环境与监管环境以及其他外部因素（外部因素）；

2. 对被审计单位财务业绩的衡量和评价（外部因素、内部因素）；
3. 被审计单位的性质；
4. 被审计单位对会计政策的选择和运用；
5. 被审计单位的目标、战略以及导致重大错报风险的相关经营风险；
6. 被审计单位的内部控制。

### 【考点二】了解内部控制程序★★

#### （一）了解的范围

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，并非被审计单位所有的内部控制。

#### （二）对内部控制了解的深度

注册会计师对内部控制了解，包括评价控制的“设计”，并确定其是否“得到执行”，但不包括对控制是否“得到一贯执行的测试”（控制测试）。

了解内控——控制设计合理？得到执行？

控制测试——控制一贯运行有效？

#### （三）了解内部控制的程序——获取控制设计和执行的审计证据【记忆】

了解内部控制的程序通常包括：

1. 询问被审计单位人员；
2. 观察特定控制的运用；
3. 检查文件和报告；
4. 追踪交易在财务报告信息系统中的处理过程（穿行测试）。

### 【考点三】了解内部控制★★

#### （一）了解控制环境

在审计业务承接阶段，注册会计师就需要对控制环境作出初步了解和评价。

控制环境与报表层次重大错报风险相关，财务报表层次的重大错报风险很可能源于薄弱的控制环境。控制环境本身并不能防止或发现并纠正各类交易、账户余额和披露认定层次的重大错报。

在评价控制环境的设计时，注册会计师应当考虑构成控制环境的下列因素：（选择题）

1. 对诚信和道德价值观念的沟通与落实；
2. 对胜任能力的重视；
3. 治理层的参与程度；
4. 管理层的理念和经营风格；
5. 组织结构及职权与责任的分配；
6. 人力资源政策与实务。

## （二）了解被审计单位的风险评估过程

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：

1. 管理层如何识别与财务报告相关的经营风险；
2. 管理层如何估计该风险的重要性；
3. 管理层如何评估风险发生的可能性；
4. 管理层如何采取措施管理这些风险。

## （三）了解控制活动

控制活动一般与各类交易、账户余额、列报和披露认定层次的重大错报风险相关。在评估重大错报风险时，注册会计师应当将所了解的控制与特定认定相联系。

1. 控制活动主要包括：授权、业绩评价、信息处理、实物控制、职责分离等（无对控制的监督）。

### 2. 了解控制活动

注册会计师可以通过检查被审计单位的手册和其他书面指引获得有关信息，还可以通过询问和观察来获得全面的了解。向适当人员询问通常是比较有效的方法。向负责处理具体业务人员的上级进行询问通常更加有效；业务越复杂，注册会计师就越有必要询问信息系统人员。

注册会计师通常只是针对每一年的“变化”修改记录流程的工作底稿，除非被审计单位的交易流程发生重大改变。

## 【考点四】控制的类型★★

### （一）预防性控制

预防性控制是一种事前的控制，通常用于正常业务流程的每一项交易，以防止错报的发生。如生成收货报告的计算机程序，同时也更新采购档案；在更新采购档案之前必须先有收货报告；销货发票上的价格根据价格清单上的信息确定等控制，都在在错误发生之前的控制，属于预防性控制。

### （二）检查性控制

检查性控制是一种事后的控制，如定期编制银行存款余额调节表，跟踪调查挂账的项目；将预算与实际费用间的差异列入计算机编制的报告中并由部门经理复核；计算机每天比较运出货物的数量和开票数量，发现差异，产生报告，由开票主管复核和追查；每季度复核应收账款贷方余额并找出原因等控制，目的当错报发生之后，可以通过控制去发现并更正错报（尽管有预防性控制还是会发生的错报）。

## 【考点五】穿行测试★

### （一）执行穿行测试的目的

为了解各类重要交易在业务流程中发生、处理和记录的过程，注册会计师通常会执行穿

行测试，以证实对交易流程和相关控制的了解。

执行穿行测试获得的证据：

1. 确认对业务流程的了解；2. 确认对重要交易的了解是完整的，即在交易流程中所有与财务报表认定相关的可能发生错报的环节都已识别；3. 确认所获取的有关流程中的预防性控制和检查性控制信息的准确性；4. 评估控制设计的合理性；5. 确认控制是否得到执行；6. 确认之前所作的书面记录的准确性。

## （二）必要性

如果不打算信赖控制，注册会计师仍需要执行适当的程序（如穿行测试）以确认以前对业务流程及可能发生错报环节的了解的准确性和完整性。注册会计师通常会每年执行穿行测试。

## 【考点六】初步评价和风险评估（选择题）

### （一）对控制的初步评价

在识别和了解控制后，根据执行上述程序及获取的审计证据，注册会计师需要评价控制“设计的合理性”并确定其“是否得到执行”。

### （二）评价决策

初步评价结论	影响决策
设计合理并得到执行	进行控制测试，减少实质性程序
设计合理但并未执行	不进行控制测试，直接实施实质性程序
设计不合理	

## 【考点七】特别风险★★

特别风险是指注册会计师识别和评估的、根据判断认为需要特别考虑的重大错报风险。。在判断哪些风险是特别风险时，**不应考虑识别出的控制对相关风险的抵消效果**。

### （一）确定特别风险时应考虑的事项（选择题）

1. 风险是否属于舞弊风险；
2. 风险是否与近期经济环境、会计处理方法和其他方面的重大变化有关；
3. 交易的复杂程度；
4. 风险是否涉及重大的关联方交易；
5. 财务信息计量的主观程度，特别是计量结果是否具有高度不确定性；
6. 风险是否涉及异常或超出正常经营过程的重大交易。

### （二）考虑与特别风险相关的控制

1. 注册会计师**应当**了解是否针对该特别风险设计和实施了相关控制，并确定其是否已经得到执行，如果拟依赖针对特别风险的控制，应当实施控制测试，不应依赖以前审计获取的关于内部控制运行有效性的审计证据。

2. 注册会计师应当专门针对该特别风险实施实质性程序。如果针对特别风险仅实施实质性程序，注册会计师应当使用实施“细节测试”，或将实质性分析程序与细节测试相结合（这并不表明，针对特别风险的控制，细节测试是必须的，也可以实施控制测试和实质性分析程序相结合）。

## 第八章 风险应对

### 【考点一】针对财务报表层次重大错报风险的总体应对措施★

注册会计师应当针对评估的财务报表层次重大错报风险确定下列总体应对措施：【记忆】

1. 向项目组强调保持职业怀疑的必要性。
2. 指派更有经验或具有特殊技能的审计人员，或利用专家的工作。
3. 提供更多的督导。
4. 在选择拟实施的进一步审计程序时融入更多的不可预见的因素。
5. 对拟实施审计程序的性质、时间安排和范围作出总体修改。

### 【考点二】当控制环境存在缺陷时的考虑【记忆】★★

如果控制环境存在缺陷，注册会计师在对拟实施审计程序的性质、时间安排和范围作出总体修改时应当考虑：

1. 性质：通过实施实质性程序获取更广泛的审计证据；
2. 时间：在期末而非期中实施更多的审计程序；
3. 范围：增加拟纳入审计范围经营地点的数量。

### 【考点三】增加审计程序不可预见性的方法（选择题）★★

1. 范围：对某些以前未测试过的低于设定的重要性水平或风险较小的账户或认定实施实质性程序；
2. 时间：调整实施审计程序的时间，使其超出被审计单位的预期；
3. 选样：采取不同的审计抽样方法，使当年抽取的测试样本与以前有所不同；
4. 地点：选取不同的地点实施审计程序，或预先不告知被审计单位所选定的测试地点。

### 【考点四】总体应对措施对拟实施进一步审计程序的总体方案的影响★

1. 拟实施进一步审计程序的总体审计方案包括实质性方案（以实质性程序为主）、综合性方案（控制测试+实质性程序）

2. 当评估的财务报表层次重大错报风险属于“高风险水平”（并相应采取更强调审计程序不可预见性、重视调整审计程序的性质、时间安排和范围等总体应对措施）时，拟实施进一步审计程序的总体方案往往更倾向于“实质性方案”。

**【考点五】控制测试的含义和要求（理解）★★****（一）定义**

控制测试，是指用于评价内部控制在防止或发现并纠正认定层次重大错报方面的运行有效性的审计程序。

**（二）测试的要求【记忆】**

当存在下列情形之一时，注册会计师“应当”实施控制测试：

1. 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；
2. 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。

如果认为仅通过实质性程序获取的审计证据无法应对认定层次的重大错报风险（将认定层次的重大错报风险降至可接受的低水平），注册会计师应当评价被审计单位针对这些风险设计的控制，并确定其执行情况。例如：在被审计单位对日常交易采用“高度自动化处理”的情况下，注册会计师应当考虑仅通过实施实质性程序不能获取充分、适当审计证据的可能性。

**（三）控制测试的程序**

计划从控制测试中获取的保证水平越高，对有关控制运行有效性的审计证据的可靠性要求越高。

控制测试程序的类型：询问、观察、检查、重新执行。【记忆】

通常**只有**当询问、观察和检查结合在一起无法获取充分的审计证据时，注册会计师**才**考虑**重新执行**来证实控制运行的有效性。

**（四）控制测试的内容【记忆】**

1. 控制在所审计期间的相关时点是如何运行的；
2. 控制是否得到一贯执行；
3. 控制由谁或以何种方式执行。

**（五）实施实质性程序的结果对控制测试结果的影响**

一般来说，控制测试的结果会影响到运用于相关的认定的实质性程序，实施实质性程序后的结果也会对控制测试结果的评价产生影响：

1. 如果通过实施实质性程序发现某项认定存在错报，注册会计师应当评价该错报对相关控制的运行有效性的影响：

- （1）降低对相关控制的信赖程度；
- （2）调整实质性程序的性质；
- （3）扩大实质性程序的范围。

2. 如果实施实质性程序发现被审计单位没有识别出的重大错报，通常表明内部控制存在重大缺陷，注册会计师应当就这些缺陷与“管理层和治理层”进行沟通。

**【考点六】控制测试时如何考虑期中的审计证据【理解】★★**

(一) 注册会计师一般在“期中”进行控制测试。如果已获取有关控制在期中运行有效性的审计证据，并拟利用该证据，注册会计师应当实施下列审计程序：

1. 获取这些控制在剩余期间发生重大变化的审计证据；
2. 确定针对剩余期间还需获取的补充审计证据。(变化? → 补充证据)

(二) 剩余期间控制变化对审计判断的影响

1. 如果控制在剩余期间“没有发生变化”，注册会计师可能决定信赖期中获取的审计证据；
2. 如果控制在剩余期间“发生了变化”(如信息系统、业务流程、人事管理等发生变动)，注册会计师需要了解并测试控制的变化对期中审计证据的影响。

(三) 对剩余期间还需获取的补充审计证据因素(选择题，理解)

针对期中证据以外的、剩余期间的补充证据，注册会计师应当考虑下列因素：

1. 评估的认定层次重大错报风险的重要程度；
2. 在期中测试的特定控制；
3. 在期中对有关控制运行有效性获取的审计证据的程度；
4. 剩余期间的长度；
5. 在信赖控制的基础上拟缩小进一步实质性程序的范围；
6. 控制环境；
7. 被审计单位对控制的监督。

### 【考点七】控制测试时如何考虑以前审计获取的审计证据★★★

(一) 确定是否利用以前获取的有关控制运行有效性的证据

基本思路：考虑拟信赖的以前审计中测试的控制在本期是否发生变化

该控制是否针对特别风险——→该控制在最近两年是否被测试过——→考虑是否在本年度测试该控制(是否变化)

情况	条件	程序
控制在本期“发生变化”	考虑以前审计获取的有关控制运行有效性的审计证据是否与本期审计相关	如果拟信赖的控制自上次测试后已发生实质性变化，以致影响以前审计所获取证据的相关性，注册会计师应当在本期审计中测试这些控制的运行有效性
控制在本期“未发生变化”	且不属于旨在减轻特别风险的控制	运用职业判断确定是否在本期审计中测试其运行有效性，以及本次测试与上次测试的时间间隔，但每“三年”至少对控制测试一次。

(二) 每年测试一部分控制的要求

如果拟信赖以前审计获取的某些控制运行有效性的审计证据，注册会计师应当在每次审计时从中选取足够数量的控制，测试其运行有效性。

（三）不得依赖以前审计所获取证据的情形

对于“旨在减轻特别风险的控制”，不论该控制在本期是否发生变化，注册会计师都不应依赖以前审计获取的证据，应当在每次审计中都测试这类控制。

#### 【考点八】确定控制测试范围的考虑因素★

1. 在拟信赖的期间，被审计单位“执行控制的频率”。（正向）
2. 在所审计期间，注册会计师“拟信赖控制运行有效性的时间长度”。（正向）
3. 控制的预期偏差。控制的预期偏差率越高，需要实施控制测试的范围越大（正向）。如果控制的预期偏差率过高，注册会计师可能不实施控制测试。
4. 通过测试“与认定相关的其他控制”获取的审计证据的范围。（反向）
5. 拟获取的有关认定层次控制运行有效性的“审计证据的相关性和可靠性”。（正向）

#### 【考点九】设计实质性程序时考虑的因素（理解）

（一）实质性程序的性质的含义

1. 细节测试，是对各类交易、账户余额和披露的具体细节进行测试，目的在于直接识别财务报表认定是否存在错报。适用于获取与某些认定相关的审计证据，如存在、准确性、计价等。

2. 实质性分析程序，主要是通过研究数据间关系评价信息，只是将该技术方法用作实质性程序，以识别各类交易、账户余额和披露及相关认定是否存在错报。适用于在一段时间内存在可预期关系的大量交易。

（二）细节测试的方向

1. 针对“存在或发生”认定的细节测试，选择财务报表项目追踪至原始业务凭证；
2. 针对“完整性”认定的细节测试，选择获取原始业务凭证，表明该业务包含在财务报表金额中。

#### 【考点十】实施实质性程序时如何考虑期中审计证据★

注册会计师“可能”在期中实施实质性程序。

控制环境和其他相关的控制：控制环境和其他相关的控制越薄弱，注册会计师越不宜在期中实施实质性程序。

（一）如果在期中实施了实质性程序，注册会计师有两种选择：

1. 针对剩余期间实施进一步的实质性程序。
2. 将实质性程序和控制测试结合使用。

（二）如何考虑期中审计证据应注意：

1. 如果拟将期中测试得出的结论延伸至期末，注册会计师应当考虑针对剩余期间仅实施实质性程序是否足够。如果认为实施实质性程序本身不充分，还应测试剩余期间相关控制运行的有效性或针对期末实施实质性程序。

2. 对于舞弊导致的重大错报风险（特别风险），为将期中得出的结论延伸至期末而实施的审计程序通常是无效的，注册会计师应当考虑在期末或者接近期末实施实质性程序。

## 第九章 销售与收款循环的审计

### 【考点一】针对销售交易发生及完整性认定测试★★

（1）以主营业务收入明细账中的会计分录为起点，检查相关原始凭证如订购单、销售单、发运凭证、发票等，以评价已入账的营业收入是否真实发生。

（2）从发运凭证（客户签收联）中选取样本，追查至主营业务收入明细账，以确定是否存在遗漏事项（完整性认定）。采用此程序时，注册会计师需要确认全部发运凭证均已归档，这一点一般可以通过检查发运凭证的顺序编号来查明。

测试“发生”目标：起点是明细账，从明细账追查至原始凭证。

测试“完整性”目标：起点应是发货凭证等原始凭证，由原始凭证追查至明细账。

### 【考点二】实施销售的截止测试★

#### （一）销售截止测试程序

（1）选取资产负债表日前后若干天一定金额以上的发运凭证，与应收账款和收入明细账进行核对；同时，从应收账款和收入明细账选取在资产负债表日前后若干天一定金额以上的凭证，与发运凭证核对，以确定销售是否存在跨期现象；

（2）复核资产负债表日前后销售和发货水平，确定业务活动水平是否异常，并考虑是否有必要追加截止测试程序；

（3）取得资产负债表日后所有的销售退回记录，检查是否存在提前确认收入的情况；

（4）结合对资产负债表日应收账款的函证程序，检查有无未取得对方认可的大额销售。

#### （二）销售收入截止测试的两条审计路径

路径一：以账簿记录为起点（真实性测试）——从资产负债表日前后若干天的账簿记录追查至记账凭证和客户签收的发运凭证，防止高估营业收入。

路径二：以发运凭证为起点（完整性测试）——从资产负债表日前后若干天的已经客户签的发运凭证查至账簿记录，防止低估营业收入。

### 【考点三】函证程序

#### （一）函证所涉及的认定★★

1. 函证应收账款可能为应收账款的存在、权利和义务认定提供相关可靠的审计证据，但是不能为计价与分摊认定（**应收账款涉及的坏账准备计提**）提供证据。

2. 在函证应付账款的完整性认定时，向被审计单位主要供应商函证，即使记录显示应付金额为零。

#### （二）函证必要性★★

除非存在下列两种情形之一，注册会计师应当对应收账款实施函证：

1. 根据审计重要性原则，有充分证据表明应收账款对财务报表不重要。
2. 注册会计师认为函证很可能无效。

如果不对应收账款函证，注册会计师应当在工作底稿中说明理由。

### （三）函证的方式

只有在同时存在下列四情况时，才考虑采用消极的函证方式：

- （1）重大错报风险评估为低水平；
- （2）涉及大量余额较小的账户；
- （3）预期不存在大量的错误；
- （4）没有理由相信被询证者不认真对待函证。

### （四）函证时间的选择★★

注册会计师通常以资产负债表日为截止日，在资产负债表日后适当时间内实施函证。

如果重大错报风险评估为低水平，注册会计师可选择资产负债表日前适当日期为截止日实施函证，并对所函证项目自该截止日起至资产负债表日止发生的变动实施实质性程序。

### （五）函证的控制★★★

注册会计师应当直接对选择被询证者、设计询证函以及发出和收回询证函保持控制。

#### 1. 对选择被询证者的控制

注册会计师应该根据职业判断来选择被询证者，如果被函证者相关的地址、邮箱等信息由被审计单位提供，注册会计师应核实信息的准确性和完整性。

#### 2. 管理层要求不实施函证时的处理【记忆】

如果认为管理层的要求“不合理”，且被其阻挠而无法实施函证，注册会计师应当视为审计范围受到限制，并考虑对审计报告可能产生的影响。同时注册会计师应当保持职业怀疑态度，并考虑：

- （1）管理层是否诚信；
- （2）是否可能存在重大的舞弊或错误；
- （3）替代审计程序能否提供与这些账户余额或其他信息相关的充分、适当的审计证据。

#### 3. 发出询证函的控制

- （1）不使用被审计单位本身的邮寄设施，而是独立寄发询证函（例如，直接在邮局投递）。
- （2）如果注册会计师跟函时需有被审计单位员工陪伴，注册会计师需要在整个过程中保持对询证函的控制，同时，对被审计单位和被询证者之间串通舞弊的风险保持警觉。

#### 4. 回函的控制

- （1）通过邮寄方式收到的回函

①回函应是原件，且与注册会计师发出的询证函是同一份；

②回函应由被询证者直接寄给注册会计师。如果寄至被审计单位转交给注册会计师，影响回函的可靠性（如果寄至被审计单位，注册会计师作为收件人直接签收，不影响回函的可靠性）；

### （2）以电子形式回函

注册会计师和回函者应为电子函证程序创造安全环境。如果收到电子电子形式的回函（电子邮件、传真等），注册会计师应采用确认发件人身份的技术核实。例如，注册会计师可以通过电话联系被询证者，核实回函的来源及内容。必要时，注册会计师可以要求被询证者提供回函原件。

### （3）对询证函的口头回复

只对询证函进行口头回复（如电话、微信等）不是对注册会计师的直接书面回复，不符合函证的要求，不能作为可靠的审计证据。

### （4）积极式函证未收到回函时的处理

如果采用积极的函证方式实施函证而未能收到回函，注册会计师应当考虑：

- ①与被询证者联系，要求对方作出回应或再次寄发询证函。
- ②如果仍未能得到被询证者的回应，注册会计师应当实施替代审计程序。

替代审计程序应当能够提供与实施函证所提供的同样效果的审计证据。例如检查与销售有关的文件，包括销售合同、销售订单、销售发票副本及发运凭证等，以验证这些应收账款的真实性。

**【注】**替代审计程序是检查与销售有关的文件，该类文件至少应包含某特定的销售收入确认的标志性凭证。

### （六）评价函证的可靠性★★

在评价函证的可靠性时，注册会计师应当考虑：

1. 对询证函的设计、发出及收回的控制情况；
2. 被询证者的胜任能力、独立性、授权回函情况、对函证项目的了解及其客观性；
3. 被审计单位施加的限制或回函中的限制。

#### （1）对回函可靠性不产生影响的限制条款

①“提供的本信息仅出于礼貌，我方没有义务必须提供，我方不因此承担任何明示或暗示的责任、义务和担保”。

②“本回复仅用于审计目的，被询证方、其员工或代理人无任何责任，也不能免除注册会计师做其他询问或执行其他工作的责任”。

#### （2）对回函可靠性产生影响的限制条款

- ①“本信息是从电子数据库中取得，可能不包括被询证方所拥有的全部信息”；
- ②“本信息既不保证准确也不保证是最新的，其他方可能会持有不同意见”；
- ③“接收人不能依赖函证中的信息”。

**【总结】**责任—不会影响回函的可靠性  
信息—会影响回函的可靠性

### （七）回函的所有权

询证函的回函属于审计工作底稿，其所有权归属所在会计师事务所。除法院、检察院及

其他有关部门依法查阅审计工作底稿、注册会计师协会对执业情况进行检查以及前后任注册会计师沟通等情形外，会计师事务所没有义务将询证函回函提供给被审计单位作为法律诉讼证据。即使同意提供，也应保留回函原件，将复印件提供给被审计单位。

#### （八）对不符事项的处理★★

1. 调查不符事项，以确定是否表明存在错报。

某些不符事项并不表明存在错报。不符事项的原因可能是由于双方登记入账的时间不同，或是由于一方或双方记账错误，也可能是被审计单位的舞弊行为。

2. 关注的舞弊风险迹象

注册会计师需要始终保持职业怀疑，对舞弊迹象保持警觉。

【注意】在简答题，对于不符事项，首先应该查明原因，再进行处理。如果被审计单位解释的原因，一般是不可信的，应采用针对性审计程序去核实。这样的考题一般在教材中没有现成的答案，所以不要把思维局限于教材，应把自己当做 CPA，我在这种情况下会怎么处理。

3. 对函证结果的总结和评价

注册会计师对函证结果可进行如下评价：

（1）注册会计师应重新考虑：对内部控制的原有评价是否适当；控制测试的结果是否适当；分析程序的结果是否适当；相关的风险评价是否适当等。

（2）如果函证结果表明没有审计差异，则注册会计师可以合理地推论，全部应收账款总体是正确的。

（3）如果函证结果表明存在审计差异，注册会计师则应当估算应收账款总额中可能出现的累计差错是多少，估算未被选中进行函证的应收账款的累计差错是多少。为取得对应收账款累计差错更加准确的估计，也可以进一步扩大函证范围。

## 第十章 采购与付款循环的审计

### 【考点一】应付账款的函证★

1. 向债权人发送询证函。获取供应商清单考虑其完整性，并对询证函保持控制。
2. 将询证函余额与已记录金额相比较，如存在差异，检查支持性文件。
3. 对于未作回复的函证实施替代程序：如检查至付款文件、相关的采购文件或其他适当文件。
4. 如果认为回函不可靠，评价对评估的重大错报风险以及其他审计程序的性质、时间安排和范围的影响。

### 【考点二】检查应付账款是否计入了正确的会计期间，是否存在未入账的应付账款★★

1. 检查债务形成的相关原始凭证，如供应商发票、验收报告或入库单等，查找有无未及时入账的应付账款，确定应付账款期末余额的完整性；（凭证——完整性）

2. 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，关注其购货发票的日期，确认其入账时间是否合理；（日后账簿——截止）

3. 获取被审计单位与其供应商之间的对账单（应从非财务部门，如：采购部门获取），并将对账单和被审计单位财务记录之间的差异进行调节（如在途款项、在途商品、付款折扣、未记录的负债等），查找有无未入账的应付账款，确定应付账款金额的准确性。（对账单——完整性、准确性）

4. 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（如银行划款通知、供应商收据等），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；（日后付款——完整性、截止）

5. 结合存货监盘程序，检查被审计单位在资产负债日前后的存货入库资料（验收报告或入库单），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；（监盘——截止、完整性）

## 第十一章 生产与存货循环的审计

### 【考点一】存货监盘计划★★

#### （一）存货监盘的目的

监盘存货的目的在于获取有关存货数量（存在）和状况的审计证据。

针对的认定：

（1）存货监盘针对的主要是存货的存在认定；

（2）对存货的完整性认定及计价认定，也能提供部分审计证据；

（3）还可能在监盘过程中获取有关存货所有权的证据。（存货监盘本身并不足以供注册会计师确定存货的所有权，可能需要执行其他程序以应对所有权认定的相关风险）

#### （二）编制存货监盘计划的依据

注册会计师应当根据以下情况的基础上，编制存货监盘计划，对存货监盘做出合理安排。

1. 存货的特点；

2. 盘存制度；

3. 存货内部控制的有效性；

4. 被审计单位管理层制定的存货盘点程序。

#### （三）存货监盘计划的主要内容【记忆】

1. 存货监盘的目标、范围及时间安排。

（1）存货监盘的目标：包括获取被审计单位资产负债表日有关存货数量和状况、以及有关管理层存货盘点程序可靠性的审计证据，检查存货的数量是否真实完整，是否归属被审计单位，存货有无毁损、陈旧、过时、残次和短缺等状况。

（2）存货监盘的范围：监盘范围的大小取决于存货的内容、性质以及与存货相关的内部

控制的完善程度和重大错报风险的评估结果。

(3) 存货监盘的时间：监盘的时间，包括实地察看盘点现场的时间、观察存货盘点的时间和已盘点存货实施检查的时间等，应当与被审计单位实施存货盘点的时间相协调。

## 2. 存货监盘的要点及关注事项。

注册会计师需要重点关注的事项包括盘点期间的存货移动、存货的状况、存货的截止确认、存货的各个存放地点及金额等。

## 3. 参加存货监盘人员的分工。

## 4. 检查存货的范围。

注册会计师应当根据对被审计单位存货盘点和对被审计单位内部控制的评价结果确定检查存货的范围。

# 【考点二】存货的监盘程序★★

## (一) 存货监盘程序【记忆】

在存货盘点现场实施监盘时，注册会计师应当实施下列审计程序：

1. 评价管理层用以记录和控制存货盘点结果的指令和程序。
2. 观察管理层制定的盘点程序的执行情况。

注册会计师应对盘点时及其前后的存货移动的控制程序进行观察；对期末存货进行截止测试，注册会计师通常可观察存货的验收入库地点和装运出库地点以执行截止测试。在存货入库和装运过程中采用连续编号的凭证时，注册会计师应当关注截止日期前的最后编号。

## 3. 检查存货。

在存货监盘过程中检查存货时，注册会计师应当把所有过时、毁损或陈旧存货的详细情况记录下来。

## 4. 执行抽盘。

注册会计师应尽可能避免让被审计单位事先了解将抽盘的存货项目。

在对存货盘点结果进行测试时，注册会计师可以：

- (1) 从存货盘点记录中选取项目追查至存货实物，以测试盘点记录的准确性；
- (2) 从存货实物中选取项目追查至盘点记录，以获取盘点记录的完整性。

## (二) 存货监盘时的观察程序

次数	时 间	目的
第一次	在盘点存货“前”	观察盘点现场，确定应纳入盘点范围的存货是否已适当整理和排列，并附有盘点标识，防止遗漏或重复盘点
第二次	在存货监盘过程“中”	观察管理层制定的盘点程序（如对盘点时及其前后的存货移动的控制程序）的执行情况
第三次	在存货盘点“结束前”	观察盘点现场，以确定所有应纳入盘点范围的存货是否均已盘点

**【考点三】抽盘差异的处理★**

注册会计师在实施抽盘程序时发现差异时，注册会计师应当： **【记忆】**

- (一) 查明原因，并及时提请被审计单位更正；
- (二) 考虑错误的潜在范围和重大程度，在可能的情况下，扩大检查范围以减少错误的发生或要求被审计单位重新盘点。

重新盘点的范围可限于某一特殊领域的存货或特定盘点小组。

**【考点四】需要特别关注的情况【记忆】★★★★****(一) 所有权**

只要是被审计单位拥有所有权的存货，均应纳入监盘范围。

监盘要求	盘点范围
正品齐摆放	存货在盘点前应整理和排列
次品放一旁	对毁损、陈旧、过时、残次盘点并记录
外存不要忘	存放在外单位的存货应纳入盘点范围
代管莫点上	对所有权不属于被审计单位的存货要区分

对所有权不属于被审计单位的存货，注册会计师应当：

1. 取得其规格、数量等有关资料；
2. 确定是否已分别存放、标明；
3. 确定均未纳入盘点的范围。

**(二) 存货的状况**

注册会计师应当特别关注存货的状况，观察被审计单位是否已经恰当区分所有毁损、陈旧、过时及残次的存货。为测试被审计单位存货跌价准备计提的准确性提供证据。

**(三) 存货移动情况**

一般而言，被审计单位在盘点过程中停止生产并关闭存货存放地点以确保停止存货的移动，有利于保证盘点的准确性。

1. 在特定情况下，被审计单位可能由于实际原因无法停止生产或收发货物的，注册会计师可以根据被审计单位的具体情况考虑其无法停止存货移动的原因及其合理性。

2. 注册会计师可以通过询问管理层以及阅读被审计单位的盘点计划等方式，了解被审计单位对存货移动所采取的控制程序和对存货收发截止影响的考虑。

3. 由于实际原因无法停止生产或收发货物。可以考虑在仓库内划分出独立的过渡区域，将预计将在盘点期间领用或入库的存货存放在过渡区域，对盘点期间办理入库手续的存货暂时存放在过渡区域，以此确保相关存货只被盘点一次。

注册会计师应当特别关注存货的移动情况，防止遗漏或重复盘点。

如果在盘点过程中被审计单位的生产经营仍将持续进行，注册会计师应通过实施必要的检查程序，确保在适当的期间内对存货作出了准确记录。

#### （四）存货的内部控制

如果对与存货相关的内部控制不满意，监盘应安排在期末或接近期末进行。

#### （五）存货的位置

对多处存放的同一存货，应安排在同时盘点，以免发生遗漏或重复盘点。

1. 如果被审计单位的存货存放在多个地点，注册会计师可以要求被审计单位提供一份完整的存货存放地点清单（包括期末库存量为零的仓库、租赁的仓库，以及第三方代被审计单位保管存货的仓库等），并考虑其完整性。

2. 在获取完整的存货存放地点清单的基础上，注册会计师可以根据不同地点所存放存货的重要性以及对各个地点与存货相关的重大错报风险的评估结果，选择适当的地点进行监盘，并记录选择这些地点的原因。

#### （六）包装箱封存

要求打开箱子或挪开成堆的箱子。

#### （七）存货的截止

注册会计师应当获取盘点日前后存货收发及移动的凭证，检查库存记录与会计记录期末截止是否正确。

注册会计师通常可观察存货的“验收入库地点和装运出库地点”以执行截止测试。在存货入库和装运过程中采用“连续编号的凭证”时，注册会计师应当关注“截止日期前的最后编号”。如果被审计单位“没有使用连续编号的凭证”，注册会计师应当列出截止日期以前的“最后几笔装运和入库记录”。

注册会计师在对期末存货进行截止测试时，通常应当关注：

在存货监盘过程中，注册会计师应当获取存货验收入库、装运出库以及内部转移截止等信息，以便将来追查至被审计单位的会计记录。

截止日前入库——盘，截止日前出库——不盘，已售出未发运——不盘，已购入未入库——盘

### 【考点五】对特殊类型存货的监盘★★

（一）通用程序：利用专家工作；依赖存货永续盘存记录。

（二）特别程序

对特殊类型对存货的除采用以上通用程序之外，还应当针对不同类型的存货实施以下特别程序：

1. 堆积型存货（糖、煤、钢废料）

（1）运用工程估测、几何计算、高空勘测；

- (2) 实地监盘或通过旋转存货堆加以估计;
- (3) 依赖详细的存货记录
- 2. 使用容器储存的液、气体
  - (1) 使用容器进行监盘 (通过标称的容积或重量确定数量, 但应注意是否装满容器)
  - (2) 择样品进行化验与分析、或使用浸蘸、测量棒、工程报告 (确定品质)
- 3. 贵金属、石器与收藏品。选择样品进行化验与分析
- 4. 生产纸浆用木材、牲畜。通过高空摄影以确定其存在性, 对不同时点的数量进行比较。

#### 【考点六】存货监盘结束时的工作【记忆】★★

- 1. 再次观察盘点现场, 以确定所有应纳入盘点范围的存货是否均已盘点。
- 2. 取得并检查已填用、作废及未使用盘点表单的号码记录, 确定其是否连续编号, 查明已发放的表单是否均已收回, 并与存货盘点的汇总记录进行核对。
- 3. 如果存货盘点日不是资产负债表日, 应当实施适当的审计程序, 确定盘点日与资产负债表日之间存货的变动是否已作正确的记录 (倒推)。

#### 【考点七】监盘过程中的特殊情况★★★

##### (一) 监盘不可行——替代程序【记忆】

- 1. 如果在存货盘点现场实施存货监盘不可行 (由存货性质和存放地点等因素造成的, 例如, 存货存放在对注册会计师的安全有威胁的地点), 注册会计师应当实施替代审计程序 (如检查盘点日后出售盘点日之前取得或购买的特定存货的文件记录), 以获取有关存货的存在和状况的充分、适当的审计证据。
- 2. 对注册会计师带来不便的一般因素不足以支持注册会计师作出实施存货监盘不可行的决定。审计中的困难、时间或成本等事项本身, 不能作为注册会计师省略不可替代的审计程序或满足于说服力不足的审计证据的正当理由。

##### (二) 不可预见的情况——另择日期

由于不可预见的情况 (不可抗力无法导致亲临现场、气候因素) 而导致无法在预定日期实施存货监盘, 另择日期实施监盘、并对间隔期内发生的交易实施审计 (倒推)。

##### (三) 由第三方保管或控制的存货【记忆】

- 1. 向持有被审计单位存货的第三方函证存货的数量和状况;
- 2. 实施检查或其他适合具体情况的审计程序 (作为函证的替代程序或追加的审计程序):
  - (1) 实施或安排其他注册会计师实施对第三方的存货监盘 (如可行);
  - (2) 获取其他注册会计师或服务机构注册会计师针对用以保证存货得到恰当盘点和保管的内部控制的适当性而出具的报告;
  - (3) 检查与第三方持有的存货相关的文件记录, 如仓储单;
  - (4) 当存货被作为抵押品时, 要求其他机构或人员进行确认。

## 第十二章 货币资金的审计

### 【考点一】库存现金监盘程序★

审计目标：验证库存现金的存在。

监盘范围：各部门保管的所有现金（零用金、找换金等）。

监盘时间：一般选择在上上午上班前或下午下班时进行，两处（含）以上的现金应同时盘点。

监盘方式：突击检查。

参加人员：出纳员、被审计单位会计主管人员、注册会计师。

清点要求：由出纳清点现金，注册会计师现场监督。

### 【考点二】银行存款的实质性程序

#### （一）检查银行对账单和银行存款余额调节表★★

检查步骤	内容	
取得银行对账单	取得被审计单位加盖银行印章的银行对账单，并与银行询证函回函核对	
核对调节表余额	将银行存款余额调节表中的银行对账单余额和银行存款日记余额分别与“银行对账单”和“银行存款日记账”核对	
检查调节表计算	检查调节表中加计数是否正确，调节后银行存款日记余额与银行对账单余额是否一致	
检查调节事项	未达账项	审查内容
	企业已收付、银行尚未入账的事项	检查相关收付款凭证，并取得期后银行对账单，确认未达账项是否存在，银行是否已于期后入账
	银行已收付、企业尚未入账的事项	检查期后企业入账的收付款凭证，确认未达账项是否存在，必要时，提请被审计单位进行调整
关注异常事项	长期未达账项	检查是否存在挪用资金等事项
	支付异常的领款事项	检查是否载明收款人、签字不全等支付事项，确认是否存在舞弊

【注意】取得银行存款余额调节表后，注册会计师应检查调节表中未达账项的真实性，以及资产负债表日后的进账情况，如果存在应于资产负债表日之前进账的应作相应的调整。

【提示】银行存款余额调节表要会填写，格式参见教材。计算注册会计师确定的银行存款账户的余额。

#### （二）函证银行存款余额★★★

函证银行存款余额是证实资产负债表所列银行存款是否存在的重要程序（存在性）。通过向往来银行的函证，注册会计师不仅可了解企业资产的存在，同时，函证还可用于发现企业未登记的银行借款和未披露的或有负债（完整性）。

关注点	内 容
函证的对象和必要性	注册会计师应当对银行存款（包括零余额账户和在本期内注销的账户）及与金融机构往来的其他重要信息实施函证程序，除非有充分证据表明某一银行存款及与金融机构往来的其他重要信息对财务报表不重要且与之相关的重大错报风险很低。 如果不对这些项目实施函证程序，注册会计师应当在审计工作底稿中说明理由
函证目标	证实资产负债表所列银行存款是否存在；发现企业未登记的银行借款和未披露的或有负债
函证对象	向被审计单位在本年存过款（含外埠存款、银行汇票存款、银行本票存款、信用卡存款、信用证保证金存款）的所有银行发函，其中包括零余额账户和在本期内注销的账户
函证方式	积极式函证
函证时间	资产负债表日后

### 第十三章 对舞弊和法律法规的考虑

#### 【考点一】舞弊风险评估程序★★

##### （二）考虑舞弊的三个风险因素（选择题）

只有当舞弊的动机或压力、机会、态度或借口三因素都同时存在时，舞弊才可能发生，舞弊风险因素的存在表明存在舞弊导致的重大错报风险。其中，舞弊者具有舞弊的动机是舞弊发生的**首要条件**。

以下属于“态度或借口”的因素：

管理层态度不端或缺乏诚信；非财务管理人员过度参与或过于关注会计政策的选择等；管理层过于关注股票价格或利润趋势；管理层承诺实现激进的或不切实际的预期；管理层未能及时纠正发现的值得关注的内部控制缺陷等，如果选项中提及管理层与现任或前任注册会计师的也属于“态度或借口”的因素。

#### 【考点二】识别和评估舞弊导致的重大错报风险★★

收入舞弊假定：

1. 在识别和评估由于舞弊导致的重大错报风险时，注册会计师应当基于收入确认（**并不是收入的发生认定**）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. 如果未将收入确认（**收入确认存在舞弊风险的假定可能不适用于所有审计项目**）作为由于舞弊导致的重大错报风险领域，注册会计师应当在审计工作底稿中记录得出结论的理由。

#### 【考点三】针对管理层凌驾于控制之上的风险实施的程序【记忆】★★

舞弊风险属于特别风险，管理层凌驾于控制之上的风险属于特别风险，**在所有被审计单位中都会存在**。无论对管理层凌驾于控制之上的风险的评估结果如何，注册会计师**都应当**设计和实施以下审计程序：

##### （一）会计调整的舞弊

测试日常会计核算过程中作出的会计分录以及编制财务报表过程中作出的其他调整是否适当。具体来说，就是**选择分录**和**询问与分录相关的业务活动**两步：

1. 选择在报告期末作出的会计分录和其他调整进行测试，或考虑是否有必要测试整个会计期间的会计分录和其他调整（**不仅只考虑期末的分录和调整**）；
2. 向参与财务报告过程的人员询问与处理会计分录和其他调整相关的不恰当或异常的活动。

### （二）会计估计的舞弊

**复核会计估计是否存在偏向**，并评价产生这种偏向的环境是否表明存在由于舞弊导致的重大错报风险。

1. 评价管理层在做出会计估计时所作的判断和决策是否反映出管理层的某种偏向（即使判断和决策单独看起来是合理的），可能表明存在由于舞弊导致的重大错报风险；
2. 如果存在偏向，注册会计师应当从整体上重新评价会计估计；
3. 追溯复核与以前年度财务报表反映的重大会计估计相关的管理层判断和假设。

**追溯复核的目的是判断是否存在管理层偏向的迹象，而不是质疑以前年度依据当时可获得的信息而作出的职业判断。**

### （三）异常交易的舞弊

对于超出被审计单位正常经营过程的重大交易，**评价其商业理由**（或缺乏商业理由）。

## 【考点四】发现舞弊时对审计的影响★

### （一）发现错报是否表明存在舞弊

1. 如果**发现错报**，应当考虑是否是**舞弊**。如果是舞弊或可能是舞弊，即使金额不大，也要考虑舞弊者的**职位**。
2. 如果错报涉及较高级别的管理层，即使错报金额对财务报表的影响并不重大，也可能表明存在更具广泛影响的问题（**与治理层沟通**）。

### （二）认为存在舞弊或可能存在舞弊时的措施

1. 过去：重新考虑此前获取的审计证据的可靠性，包括管理层声明可靠性（完整性和可信性），以及作为审计证据的文件和会计记录的真实性，并考虑管理层与员工或第三方串通舞弊的可能性；
2. 未来：重新评估舞弊导致的重大错报风险，并考虑重新评估的结果对审计程序的性质、时间安排和范围的影响。

如果存在舞弊的迹象（有舞弊迹象并不表明一定存在舞弊），由于舞弊涉及实施舞弊的动机或压力、机会或借口，因此一个**舞弊事项不太可能孤立发生**。

### （三）舞弊重大导致注册会计师解除业务关系约定

1. 导致注册会计师对继续执行审计业务的能力产生怀疑的异常情形：
  - （1）管理层没有针对舞弊采取必要的措施；
  - （2）舞弊导致的重大错报风险重大且广泛；
  - （3）对管理层或治理层的胜任能力或诚信产生重大疑虑
2. 采取的措施
  - （1）确定适用于具体情况的职业责任和法律责任，包括是否需要向审计业务委托人或监管机构报告；
  - （2）考虑是否需要解除业务关系约定

## 【考点五】与管理层、治理层和监管机构的沟通★

（一）与管理层的沟通。

如果发现舞弊或可能存在舞弊时，注册会计师应当尽快将此类事项与比涉嫌舞弊人员至少高出一个级别的管理层沟通。

（二）与治理层的沟通。

如果确定或怀疑舞弊涉及管理层、在内部控制中承担重要职责的员工以及其舞弊行为可能导致财务报表重大错报的其他人员，注册会计师应当尽早将此类事项与治理层沟通：

（三）与监管机构的沟通。

如果识别出舞弊或怀疑存在舞弊，应当确定是否有责任向监管机构报告。

### 【考点六】管理层与注册会计师对违反法律法规的责任★

违反法律法规，是指被审计单位、治理层、管理层或者为被审计单位工作或受其指导的其他人有意或无意地违背除适用的财务报告编制基础以外的现行法律法规的行为。

（一）管理层遵守法律法规的责任

在治理层的监督下确保被审计单位的经营活动符合法律法规的规定。

（二）注册会计师的责任

1. 有责任：注册会计师有责任对财务报表整体不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证。

2. 无责任：注册会计师没有责任防止（管理层的责任）被审计单位违反法律法规行为，也不能期望其发现所有的违反法律法规行为。

### 【考点七】识别违反法律法规的程序★★

（一）主动识别程序

违反法律法规的类型	注册会计师的程序
直接影响财务报表的法律法规（如税法）	应当获取被审计单位遵守这些规定的充分、适当的审计证据
非直接影响财务报表的其他法律法规（如劳动法）	仅实施“向管理层和治理层（如适用）询问”和“检查被审计单位与许可证颁发机构或监管机构的往来函件（文件）”等特定的审计程序，识别可能对财务报表产生重大影响的违反其他法律法规的行为

（二）被动识别程序

在实施其他审计程序时，可能使注册会计师注意到识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为。这些审计程序可能包括：

1. 阅读会议纪要；
2. 向被审计单位管理层、内部或外部法律顾问询问诉讼、索赔及评估情况；
3. 对某类交易、账户余额和披露实施细节测试。

### 【考点八】识别出或怀疑存在违反法律法规行为时实施的审计程序★

情况	审计程序
注意到与识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为相关的信息时	①了解违反法律法规行为的性质及其发生的环境；（事项性质） ②获取进一步的信息，以评价对财务报表可能产生的影响。（报表影响）
怀疑被审计单位存在违反法律法规行为	①如果治理层能够提供额外审计证据，注册会计师可以与治理层讨论其发现。

为时	<p>②如果管理层或治理层（如适用）不能向注册会计师提供充分的信息，证明被审计单位遵守了法律法规，注册会计师可以考虑向被审计单位内部或外部的法律顾问咨询。</p> <p>③如果认为向被审计单位法律顾问咨询是不适当的或不满意其提供的意见，注册会计师可以考虑向所在会计师事务所的法律顾问咨询。</p> <p>与治理层讨论→向被审计单位或外部法律顾问咨询→向其所在会计师事务所的法律顾问咨询</p>
----	--

#### 【考点四】与管理层、治理层和监管机构沟通违反法规的行为★

##### （一）与管理层的沟通

注册会计师如认为可能存在违反法规行为时，**一般**应先与“管理层”讨论。

##### （二）与治理层的沟通

1. 注册会计师应当将“注意到”的违反法规行为与治理层沟通，但不必沟通“明显不重要”的事项；

2. 如果根据判断认为需要沟通的违反法律法规行为是“故意”或“重大”的，注册会计师应当就此“尽快”向治理层通报。

3. 如果怀疑违反法律法规行为涉及“管理层”或“治理层”，注册会计师应当向被审计单位审计委员会或监事会等更高层级的机构通报。

##### （三）与监管机构的沟通

如果注册会计师发现和确定的“严重”违反法律法规的行为，注册会计师应当考虑是否有责任向被审计单位以外的监管机构和执法机构等相关机构或人员报告。必要时，征询法律意见。

### 第十四章 审计沟通

#### 【考点一】与治理层沟通对象的确定★

注册会计师通过了解，运用职业判断，可以确定适当的沟通对象。

##### 1. 确定沟通对象的一般要求

###### （1）注册会计师独立性问题

沟通对象：有权决定聘任、解聘注册会计师的组织或人员。

###### （2）管理层的胜任能力和诚信问题

不宜与兼任高级管理职务的治理层成员沟通。

（3）在同时设有审计委员会和监事会的公司，一般并不需要同时与这两个组织进行沟通，此时就需要向委托人印证了解到的相关信息。

（4）注册会计师没有必要（实际上也不可能）就全部沟通事项与治理层整体（与董事会或股东会或股东大会）进行沟通。

##### 2. 需要商定沟通对象的特殊情形

（1）被审计单位会指定其治理结构中相对固定的人员或组织（如审计委员会）负责与注册会计师进行沟通。

上市公司审计委员会的职责中通常包括与注册会计师的沟通。

（2）如果由于被审计单位的治理结构没有被清楚地界定，导致注册会计师无法清楚地识别适当的沟通对象，被审计单位也没有指定适当的沟通对象，注册会计师就应当尽早与审计委托人商定沟通对象，并就商定的结果形成备忘录或其他形式的书面记录。

##### 3. 需要与治理层整体沟通的特殊情形

（1）治理层全部成员参与管理被审计单位，如果就审计准则要求沟通的事项已与负有管

理责任的人员沟通，且这些人员同时负有治理责任，注册会计师无需就这些事项再次与负有治理责任的相同人员沟通。然而，注册会计师应当确信与负有管理责任人员的沟通能够向所有负有治理责任的人员充分传递应予沟通的内容。

(2) 公司章程规定对注册会计师的聘任、解聘由股东大会（股东会）决定时，注册会计师可能也需要与股东大会（股东会）进行沟通。

### 【考点二】与治理层沟通的事项的确定【记忆】★

法定沟通事项	1. 注册会计师与财务报表审计相关的责任 2. 计划的审计范围和时间安排的总体情况	审计前
	3. 审计中发现的重大问题 4. 值得关注的内部控制缺陷 5. 注册会计师的独立性	审计中
补充事项	与治理层监督财务报表之外的责任相关	

(一) 注册会计师与财务报表审计相关的责任（包含在审计业务约定书中）

注册会计师应当与治理层沟通注册会计师与财务报表审计相关的责任，包括：

1. 注册会计师负责与管理层在治理层监督下编制的财务报表形成和发表意见；
2. 财务报表审计并不减轻管理层或治理层的责任。

(二) 计划的审计范围和时间安排

注册会计师应当就计划的审计范围和时间安排的总体情况直接与治理层作简要沟通。如重要性水平、采取的审计方案、识别的重大错报风险及特别风险等只能作概念上的沟通。沟通具体审计程序的性质和时间安排，可能因这些程序易于被预见而降低其有效性。

(三) 审计中发现的重大问题

- (1) 注册会计师对被审计单位会计实务重大方面的质量的看法；
- (2) 审计工作中遇到的重大困难（审计范围受到的限制）；
- (3) 已与管理层讨论的审计中出现的重大事项，以及注册会计师要求提供的书面声明；
- (4) 影响审计报告形式和内容的情形；
- (5) 审计中出现的、根据职业判断认为对监督财务报告过程重大的其他事项。

(四) 值得关注的内部控制缺陷（书面沟通）

注册会计师应当以书面形式及时向治理层通报审计过程中识别出的值得关注的内部控制缺陷。

(五) 注册会计师的独立性（书面沟通）★★

**沟通的内容包括：**对独立性产生不利影响的要求情形以及采取的防范措施。

对于上市实体的审计中，即使不存在的不利影响，也应当向治理层提供保持了独立性的书面声明。

### 【考点三】与治理层沟通的过程（双向沟通）

(一) 注册会计师在与治理层沟通特定事项前，可能（不是应当）先与管理层进行讨论，除非这些事项（管理层的胜任能力和诚信问题）不适合与管理层讨论。

(二) 治理层全部成员参与管理被审计单位，如果就审计准则要求沟通的事项已与负有管理责任的人员沟通，且这些人员同时负有治理责任，注册会计师无需就这些事项再次与负有治理责任的相同人员沟通（不是不再与治理层沟通）。然而，注册会计师应当确信与负有管理责任人员的沟通能够向所有负有治理责任的人员充分传递应予沟通的内容。如果可能存在这种情况，注册会计师需要对如何运用沟通的要求进行调整。

(三) 注册会计师可以在与治理层沟通前与内部审计人员讨论相关事项。

沟通过程的次序：管理层→（内部审计）→监事会（审计委员会）→董事会→股东大会（股东会）

#### （五）沟通的形式

有效的沟通可能包括结构化的陈述、书面报告以及不太正式的沟通（包括讨论）。对于审计中发现的重大问题，如果根据职业判断认为采用口头形式沟通不适当，应当以书面形式沟通。

#### （六）沟通不充分采取的措施（选择题）★★

如果注册会计师与治理层之间的双向沟通不充分、并且这种情况得不到解决，注册会计师可以采取下列措施：

- （1）根据范围受到的限制发表非无保留意见；
- （2）与第三方（如监管机构）、被审计单位外部的治理结构中拥有更高权力的组织或人员（如企业的业主、股东大会中的股东）或对公共部门负责的政府部门进行沟通；
- （3）在法律法规允许的情况下解除业务约定；
- （4）就采取不同措施的后果征询法律意见。

### 【考点四】向第三方提供沟通文件★

#### （一）治理层向第三方提供沟通文件

治理层可能希望向第三方（如银行或特定监管机构）提供注册会计师与治理层沟通的文件副本。注册会计师应在书面沟通文件告知（声明）以下内容：

1. 书面沟通文件仅为治理层的使用而编制，不应被第三方依赖；
2. 注册会计师对第三方不承担责任；
3. 书面沟通文件向第三方披露或分发的任何限制。

#### （二）注册会计师向第三方提供沟通文件

除非法律法规要求向第三方提供注册会计师与治理层的书面沟通文件的副本，否则注册会计师在向第三方提供前可能需要事先征得治理层同意。

### 【考点五】前后任注册会计师沟通的总体要求★

#### （一）前后任注册会计师的含义

前任注册会计师的特征：已进行了审计（含未完成审计工作）、一定是审计业务（不含审阅等其他业务）、其他事务所的注册会计师（同所的不属于）

后任注册会计师的特征：正在考虑接受委托或已经接受委托的注册会计师

#### （二）沟通原则

1. 沟通发起：后任注册会计师；
2. 沟通前提：征得被审计单位的同意；
3. 沟通方式：可以采用口头和书面等方式；
4. 沟通记录：后任注册会计师应当将沟通情况记录于工作底稿；
5. 保密：前后任注册会计师应当对沟通中获得的信息保密。

### 【考点六】前后任注册会计师的沟通（接受委托前）【记忆】★★

必要性	在接受委托前，后任“必须”与前任进行沟通
目的	了解换所的原因以及是否存在不应接受委托的情况
沟通形式	主要采用询问的方式
沟通内容	①是否发现被审计单位管理层存在诚信方面的问题；

	②前任注册会计师与管理层在重大会计、审计等问题上存在的意见分歧； ③前任注册会计师曾与被审计单位治理层（如监事会、审计委员会或其他类似机构）沟通过的关于管理层舞弊、违反法规行为以及内部控制的重大缺陷等问题； ④前任注册会计师认为导致被审计单位变更会计师事务所的原因
答复要求	如果受到被审计单位的限制或存在法律诉讼的顾虑，决定不向后任注册会计师做出充分答复，前任注册会计师应当向后任注册会计师表明其答复是有限的，并说明原因
未得到答复或答复有限的处理	①如果得到的答复是有限的，考虑这一情况对自己接受业务委托的影响； ②如果未得到答复（其他沟通方式无效） 后任可以致函前任，说明如果在适当的时间内得不到答复，将假设不存在专业方面的原因使其拒绝接受委托，并表明拟接受此项业务委托

### 【考点七】前后任注册会计师的沟通（接受委托后）★★

必要性	后任注册会计师根据审计工作需要自行决定
目的	利用前任注册会计师的工作
沟通形式	主要包括查阅前任注册会计师的工作底稿及询问有关事项等
沟通内容	查阅的内容包括有关审计计划、控制测试、审计结论的等工作底稿
沟通要求	前任可考虑进一步从被审计单位（前审计客户）处获取一份确认函，应当 <b>自主决定哪些</b> （不需要被审计单位确定）可供后任查阅、复印或摘录的工作底稿内容。 前任应当向后任注册会计师获取确认函，就工作底稿的使用目的、范围和责任等与其达成一致意见。 后任应当对自身实施的审计程序和得出的审计结论负责。后任不应在审计报告中表明依赖了前任的审计报告或工作

### 【考点八】后任发现前任审计的财务报表可能存在重大错报时的处理★

如果发现前任注册会计师审计的财务报表可能存在重大错报，后任注册会计师应当：

1. 提请被审计单位告知前任注册会计师

后任注册会计师应当提请被审计单位告知前任注册会计师。

2. 安排三方会谈

必要时，后任注册会计师可要求被审计单位安排三方会谈。

3. 无法参加三方会谈的处理

如果被审计单位拒绝告知前任注册会计师，或前任注册会计师拒绝参加三方会谈，或后任注册会计师对解决问题的方案不满意，后任注册会计师应当考虑对审计意见的影响或解除业务约定。

## 第十五章 注册会计师利用他人的工作

利用他人的工作，包括利用内部审计、专家、前任注册会计师、组成部分注册会计师等的工作。

利用的目的：提高审计工作效率，在一定程度上保证质量。

利用的原则：利用他人工作不能减轻注册会计师的责任，在审计意见报告中一般不能提及他人的工作，即使提及，也要达成一致意见，同时也不减轻注册会计师的责任。

利用的步骤：

1. 考虑是否需要利用

利用其工作能否达到审计目的（对注册会计师审计程序产生的预期影响）

## 2. 考虑是否能利用

- (1) 客观性（含职业道德、独立性）；
- (2) 专业胜任能力（应有的职业关注或专长领域）；
- (3) 达成一致意见（进行有效的沟通）。

## 3. 评价他人的工作

实施程序以评价他人的工作是否足以实现审计目的，如果评价结果为不恰当时，应采取措

施。

**【考点一】内部审计和注册会计师的关系★****（一）内部审计与注册会计师审计的联系**

- 1. 两者用以实现各自**目标**的某些方式通常是相似的；
- 2. 内部审计**对象**与注册会计师审计对象密切相关，甚至存在部分重叠；
- 3. 通过了解内部审计工作的情况，注册会计师可以掌握内部审计发现的、可能对被审计单位财务报表和注册会计师审计产生重大影响的事项；
- 4. 如果内部审计的工作结果表明被审计单位的财务报表在某些领域存在重大错报风险，注册会计师就应当对这些领域给予特别关注。

**（二）在审计中可利用内部审计的工作**

利用可信赖的内部审计工作相关部分的成果，可以提高审计工作效率。

注册会计师在审计中利用内部审计人员的工作包括：

- 1. 在获取审计证据的过程中利用内部审计部门、岗位或人员的工作；
- 2. 在注册会计师的指导、监督和复核下利用内部审计人员提供直接协助。

**（三）利用内部审计工作不能减轻注册会计师的责任**

- 1. 注册会计师对发表审计意见以及确定审计程序的性质、时间和范围独自承担责任。注册会计师对发表的审计意见独立承担责任，这种责任并不因利用内部审计人员的工作而减轻。
- 2. **审计过程中涉及的职业判断，如重大错报风险的评估、重要性水平的确定、样本规模的确定、对会计政策和会计估计的评估等，均应当由注册会计师负责执行。**

**【考点二】利用内部审计的工作★★****（一）确定是否能够利用**

在确定利用内部审计的工作是否可能足以实现审计目的时，注册会计师从以下 3 方面了解与评估内部审计工作**【记忆】**：

- 1. 内部审计在被审计单位中的地位，以及相关政策和程序支持内部审计人员客观性的程度；
- 2. 内部审计人员的胜任能力；
- 3. 内部审计是否采用系统、规范化的方法（包括质量控制）。

**（二）确定在哪些领域以及多大程度上利用**

通过评价，如果内部审计人员的工作可能足以实现审计目的，注册会计师在确定利用内部审计人员的工作，对审计程序的性质、时间安排和范围产生的预期影响时，应当考虑：

- 1. 内部审计已执行和拟执行工作与注册会计师总体审计策略和具体审计计划的相关性；
- 2. 内部审计已执行和拟执行工作的性质和范围。

注册会计师应当作出审计业务中的所有重大判断，并防止不当利用内部审计工作。

**（三）较少利用内部审计工作**

当存在下列情况之一时，注册会计师应当计划较少地利用内部审计工作，而更多地直接

执行审计工作：

1. 当在下列方面涉及较多判断时：

- (1) 计划和实施相关的审计程序；
- (2) 评价收集的审计证据。

2. 当评估的认定层次的重大错报风险较高，需要对识别出的特别风险予以特殊考虑时。

3. 当内部审计在被审计单位中的地位以及相关政策和程序对内部审计人员客观性的支持程度较弱时。

4. 当内部审计人员的胜任能力较低时。

(四) 利用内部审计人员的工作

如果计划利用内部审计工作，注册会计师应：

1. 与内部审计人员讨论利用其工作的计划；

2. 阅读与拟利用的内部审计工作相关的内部审计报告，以了解其实施的审计程序的性质和范围以及相关发现；

3. 对计划利用的内部审计工作整体实施充分的审计程序：

- (1) 内部审计工作是否经过恰当的计划、实施、监督、复核和记录（程序）；
- (2) 内部审计是否获取了充分、适当的证据，以使其能够得出合理的结论（证据）；
- (3) 内部审计得出的结论在具体环境下是否适当，编制的报告与执行工作的结果是否一致（结论）。

### 【考点三】利用内部审计人员提供直接协助★

(一) 确定是否能够利用★

当注册会计师计划利用内部审计人员在审计中提供直接协助时，应当评价：

- 1. 是否存在对内部审计人员客观性的不利影响及其严重程度；
- 2. 提供直接协助的内部审计人员的胜任能力。

注册会计师在评价是否存在对内部审计人员客观性的不利影响及其严重程度时，应当包括询问内部审计人员可能对其客观性产生不利影响的利益和关系。

(二) 不得利用内部审计人员提供直接协助

注册会计师不得利用内部审计人员提供直接协助以实施具有下列特征的程序：

- 1. 在审计中涉及作出重大判断；
- 2. 涉及较高的重大错报风险，在实施相关审计程序或评价收集的审计证据时需要作出较多的判断；
- 3. 涉及内部审计人员已经参与并且已经或将要由内部审计向管理层或治理层报告的工作；
- 4. 涉及注册会计师按照规定就内部审计职能，以及利用内部审计工作或利用内部审计人员提供直接协助作出的决策。

(三) 利用内部审计人员提供直接协助

1. 在利用内部审计人员为审计提供直接协助之前的准备

(1) 从拥有相关权限的被审计单位代表人员处获取书面协议，允许内部审计人员遵循注册会计师的指令，并且被审计单位不干涉内部审计人员为注册会计师执行的工作；

(2) 从内部审计人员处获取书面协议，表明其将按照注册会计师的指令对特定事项保密，并将对其客观性受到的任何不利影响告知注册会计师。

2. 对内部审计人员执行的工作进行指导、监督和复核

- (1) 注册会计师对内部审计人员的指导、监督和复核的性质、时间安排和范围，应当恰

当应对对涉及判断的数量或金额、评估的重大错报风险、拟提供直接协助的内部审计人员客观性和胜任能力的评价结果；

(2) 复核程序应当包括由注册会计师检查内部审计人员执行的部分工作所获取的审计证据。

#### 【考点四】利用专家概述★

##### (一) 专家的定义

专家，是指在会计或审计以外的某一领域具有专长的个人或组织。专家既可能是会计师事务所内部专家，也可能是会计师事务所外部专家。

注册会计师在执行下列工作时（审计全过程）可能需要利用专家的工作，注册会计师对发表的审计意见独立承担责任，这种责任并不因利用专家的工作而减轻。

##### (二) 利用专家工作的流程

###### 1. 考虑是否需要利用

编制报表需要利用会计以外某一领域的专长时应特别考虑。

###### 2. 考虑利用

评价专家的客观性、专业胜任能力并达成一致意见。

###### 3. 利用专家工作

###### 4. 评价其工作并考虑利用

(1) 实施的特定程序评价专家工作的恰当性；

(2) 评价结果为不恰当时采取的措施。

#### 【考点五】考虑是否需要利用专家工作★

如果管理层在编制财务报表时利用了管理层的专家的工作，注册会计师需要确定是否利用专家的工作，如果需要利用，确定何时利用以及在多大程度上利用，以满足上述要求。

在确定是否利用专家的工作时应考虑的因素：

1. 管理层在编制财务报表时是否利用了专家的工作；

2. 所涉事项的性质和重要性，包括复杂程度；

3. 事项存在的重大错报风险；

4. 应对识别出的风险的预期程序的性质，包括对专家的工作的了解和具有的经验，以及是否可以获得替代性的审计证据。

#### 【考点六】确定能否利用专家的工作（利用专家工作前）

在管理层编制财务报表过程中利用了管理层的专家的工作时，注册会计师在确定是否利用专家的工作时应考虑的因素（简答题）

在考虑利用专家的工作时，注册会计师应当：

1. 评价专家是否具有实现审计目的所必需的胜任能力、专业素质和客观性；

2. 充分了解专家的专长领域；

3. 与专家就相关重要事项达成一致意见；

4. 评价专家的工作是否足以实现审计目的。

#### 【考点七】与专家达成一致意见★★

无论是对外部专家还是内部专家，注册会计师都有必要就这些事项与其达成一致意见，并根据需要形成书面协议（内部专家一般不需要签协议）。

（一）专家工作的性质、范围和目标

**外部专家不受事务所质量控制政策和程序的约束。**当就专家工作的性质、范围和目标达成一致意见时，注册会计师通常需要与专家讨论需要遵守的相关技术标准、其他职业准则或行业要求。

（二）注册会计师和专家各自的角色和责任

1. 由注册会计师还是专家对原始数据实施细节测试；  
2. 同意注册会计师与被审计单位或其他人员讨论专家的工作结果或结论，必要时，包括同意注册会计师将专家的工作结果或结论的细节作为注册会计师在审计报告中发表非无保留意见的基础；

3. 将注册会计师对专家工作形成的结论告知专家；

4. 工作底稿的使用和保管达成的一致意见：

（1）当专家是项目组的成员时，专家的工作底稿是审计工作底稿的一部分；

（2）**外部专家的工作底稿属于外部专家，不是审计工作底稿的一部分。**

（三）注册会计师和专家之间沟通的性质、时间安排和范围

有效的双向沟通有利于将专家工作的性质、时间安排和范围与审计的其他工作整合在一起，也有利于在审计过程中对专家工作的目标进行适当的调整。

（四）对专家遵守保密规定的要求

**适用于注册会计师的相关职业道德要求中的保密条款同样也适用于专家。与注册会计师的相关职业道德要求与应当与专家达成一致意见。**

**【考点八】评价专家工作的恰当性（利用专家工作后）★★**

评价专家的工作目的：确定专家已执行的工作是否足以实现审计目的。

（一）评价的内容

1. 数据：如果专家的工作涉及使用重要的原始数据，这些原始数据的相关性、完整性和准确性。

2. 假设：如果专家的工作涉及使用重要的假设和方法，这些假设和方法在具体情况下的相关性和合理性；

3. 结论：专家的工作结果或结论的相关性和合理性，以及与其他审计证据的一致性。

（二）评价的程序

评价专家工作所实施的特定程序包括

1. 询问专家。

2. 复核专家的工作底稿和报告。

3. 实施用于证实的程序，例如：观察专家的工作；检查已公布的数据，如来源于信誉高、权威的渠道的统计报告；向第三方询证相关事项；执行详细的分析程序；重新计算。

4. 与具有相关专长的其他专家讨论。

5. 与管理层讨论专家的报告。

（三）评价的结果

如果确定专家的工作不足以实现审计目的，注册会计师应当采取下列措施之一：

1. 就专家拟执行的进一步工作的性质和范围，与专家达成一致意见；

2. 根据具体情况，实施追加的审计程序；

3. 雇用、聘请其他专家。

如果注册会计师认为专家的工作不足以实现审计目的，且实施了追加的审计程序，或者通过雇用、聘请其他专家后仍不能解决问题，则意味着没有获取充分、适当的审计证据，注

册会计师有必要发表非无保留意见。

## 第十六章 对集团财务报表审计的特殊考虑

### 【考点一】集团财务报表审计中的责任设定★

集团项目合伙人及其所在的会计师事务所对整个集团财务报表审计工作及审计意见负全部责任，这一责任不因利用组成部分注册会计师的工作而减轻。

(一) 注册会计师对集团财务报表出具的审计报告不应提及组成部分注册会计师，除非法律法规另有规定。

(二) 如果法律法规要求在审计报告中提及组成部分注册会计师，审计报告应当指明，这种提及并不减轻集团项目合伙人及其所在的会计师事务所对集团审计意见承担的责任。

(三) 如果因未能就组成部分财务信息获取充分、适当的审计证据，导致集团项目组在对集团财务报表出具的审计报告中发表非无保留意见，集团项目组需要在形成保留/否定/无法表示意见的基础部分中说明不能获取充分、适当审计证据的原因，除非法律法规要求在审计报告中提及组成部分注册会计师，并且这样做对充分说明情况是必要的，否则不应提及组成部分注册会计师。

### 【考点二】了解组成部分注册会计师★★

(一) 了解组成部分注册会计师的要求

1. 需要了解：只有当基于集团审计目的，集团项目组要求由组成部分注册会计师执行组成部分财务信息的相关工作时，才需要了解组成部分注册会计师。

2. 不需要了解：如果集团项目组计划仅在集团层面对某些组成部分实施分析程序，就无需了解这些组成部分注册会计师。

(二) 了解的内容

如果计划要求组成部分注册会计师的相关工作，集团项目组应当了解：

1. 组成部分注册会计师是否了解并将遵守与集团审计相关的职业道德要求，特别是独立性要求；

2. 组成部分注册会计师是否具备专业胜任能力；

3. 集团项目组参与组成部分注册会计师工作的程度是否足以获取充分、适当的审计证据；

4. 组成部分注册会计师是否处于积极的监管环境中。

通过参与组成部分注册会计师的工作不能消除的影响	集团项目组参与组成部分注册会计师的工作可消除的影响
1. 不符合集团审计的独立性要求； 2. 对职业道德存在重大疑虑； 3. 对专业胜任能力存在重大疑虑； 4. 对监管环境存在重大疑虑	1. 对注册会计师专业胜任能力的并非重大的疑虑（如认为其缺乏行业专门知识）； 2. 注册会计师未处于积极有效的监管环境中

### 【考点三】重要性★★

(一) 集团财务报表审计的重要性

在制定集团总体审计策略时，**集团项目组确定**集团财务报表整体的重要性和适用于特定类别交易、账户余额或披露的一个或多个重要性水平（如适用）。

(二) 组成部分重要性

1. 组成部分财务报表整体的重要性、特定类别交易、账户余额或披露的一个或多个重要性水平、明显微小错报的临界值都**应当由集团项目组**确定。

(1) 组成部分重要性低于集团财务报表整体的重要性，但无须采用将集团财务报表整体重要性按比例分配的方式。

(2) 对不同组成部分确定的重要性的汇总数，有可能高于集团财务报表整体重要性。

2. 如果组成部分**实际执行的重要性**可由组成部分注册会计师确定，**集团项目组应当评价**其适当性。

3. 如果仅计划在集团层面对某组成部分实施分析程序，无需为该组成部分确定重要性。

4. 如果对组成部分财务信息执行审阅，也应当确定组成部分重要性，其重要性水平的确定应与审计一致。

5. 组成部分注册会计师需要将在组成部分财务信息中识别出的超过临界值的错报通报给集团项目组。

#### 【考点四】集团项目组应亲自执行或由组成部分注册会计师代为执行的相关工作的考虑因素★

集团项目组确定对组成部分财务信息拟执行工作的类型以及参与组成部分注册会计师工作的程度，受下列因素影响：

1. 组成部分的重要程度；
2. 识别出的导致集团财务报表发生重大错报的特别风险；
3. 对集团层面控制的设计的评价，以及其是否得到执行的判断；
4. 集团项目组对组成部分注册会计师的了解。

#### 【考点五】对重要组成部分需执行的工作★★

(一) 对因规模而重要的组成部分

对于具有财务重大性的单个组成部分，集团项目组或代表集团项目组的组成部分注册会计师应当运用该组成部分的重要性，对组成部分财务信息实施“**审计**”。

(二) 对因风险而重要的组成部分【记忆】

对由于其特定性质或情况，可能存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险的重要组成部分，集团项目组或代表集团项目组的组成部分注册会计师应当执行下列一项或多项工作：

1. 使用组成部分重要性对组成部分财务信息实施“**审计**”；（报表）
2. 针对与可能导致集团财务报表发生重大错报的特别风险相关的一个或多个账户余额、一类或多类交易或披露事项实施“**审计**”；（项目）
3. 针对可能导致集团财务报表发生重大错报的特别风险实施特定的“**审计**”程序。（认定）

#### 【考点六】对不重要的组成部分所需执行的工作★★

(一) 对不重要的组成部分所需执行的工作

对于不重要的组成部分，集团项目组**应当在集团层面实施分析程序**（对不重要的组成部分也可实施审计或审阅）。此时就无需了解这些组成部分注册会计师。

(二) 已执行的工作仍不能提供充分、适当审计证据时的处理（选择题）

集团项目组应当选择某些不重要的组成部分，并对已选择的组成部分财务信息亲自执行或由代表集团项目组的组成部分注册会计师执行下列一项或多项工作：

1. 使用组成部分重要性对组成部分财务信息实施“**审计**”；
2. 对一个或多个账户余额、一类或多类交易或披露实施“**审计**”；
3. 实施特定“**审计**”程序；
4. 使用组成部分重要性对组成部分财务信息实施“**审阅**”。

**【考点七】参与组成部分注册会计师的工作★★****（一）重要组成部分**

如果由组成部分注册会计师对重要组成部分财务信息执行审计，集团项目组**应当参与组成部分注册会计师实施的风险评估程序**，以识别导致集团财务报表发生重大错报的特别风险（最低要求）。

**（二）不重要组成部分**

如果组成部分是不重要的组成部分，集团项目组参与组成部分注册会计师工作的性质、时间安排和范围，将根据对组成部分注册会计师的了解的不同而不同。而该组成部分不是重要组成部分这一事实，成为次要考虑的因素（不是不考虑）。

**【考点八】与组成部分注册会计师的沟通★**

双向沟通：集团项目组清晰、及时地通报工作要求，是集团项目组和组成部分注册会计师之间形成有效的双向沟通关系的基础。

**（一）集团项目组向组成部分注册会计师的通报**

集团项目组应当及时向组成部分注册会计师通报工作要求。通报的内容应当明确组成部分注册会计师应执行的工作和集团项目组对其工作的利用，以及组成部分注册会计师与集团项目组沟通的形式和内容。

**（二）组成部分注册会计师向集团项目组沟通的事项**

集团项目组应当要求组成部分注册会计师沟通与得出集团审计结论相关的事项。在配合集团项目组时，如果法律法规未予禁止，组成部分注册会计师可以允许集团项目组接触相关审计工作底稿。

**（三）评价与组成部分注册会计师的沟通**

集团项目组应当评价与组成部分注册会计师的沟通：

1. 与组成部分注册会计师、组成部分管理层或集团管理层（如适用）讨论在评价过程中发现的重大事项；

2. 确定是否有必要复核组成部分注册会计师审计工作底稿的相关部分。

如果认为组成部分注册会计师的工作不充分，集团项目组应当确定需要实施哪些追加的程序，以及这些程序是由组成部分注册会计师还是由集团项目组实施。

**【考点九】与集团管理层和集团治理层的沟通★****（一）与集团管理层的沟通****1. 内部控制缺陷**

在确定需要将哪些识别出的内部控制缺陷向集团治理层和集团管理层通报时，集团项目组应当考虑：

（1）集团项目组识别出的集团层面及组成部分层面内部控制缺陷；

（2）组成部分注册会计师提请集团项目组关注的内部控制缺陷。

**2. 舞弊**

如果集团项目组识别出舞弊或组成部分注册会计师提请集团项目组关注舞弊，或者有关信息表明可能存在舞弊，集团项目组应当及时向适当层级的集团管理层通报，以便管理层告知主要负责防止和发现舞弊事项的人员。

**3. 组成部分注册会计师对组成部分财务报表发表审计意见（法定审计）**

（1）集团项目组应当要求集团管理层告知组成部分管理层其尚未知悉的、集团项目组注

意到的可能对组成部分财务报表产生重要影响的事项。

(2) 如果集团管理层拒绝向组成部分管理层通报该事项，集团项目组应当与集团治理层进行讨论。

(3) 如果该事项仍未得到解决，集团项目组在遵守法律法规和职业准则有关保密要求的前提下，应当考虑是否建议组成部分注册会计师在该事项得到解决之前，不对组成部分财务报表出具审计报告。

#### (二) 与集团治理层的沟通

集团项目组向集团治理层通报的事项，可能包括组成部分注册会计师提请集团项目组关注，并且集团项目组根据职业判断认为与集团治理层责任相关的重大事项。

## 第十七章 其他特殊项目的审计

### 【考点一】与会计估计的相关审计风险评估程序【记忆】

在实施风险评估程序和相关活动，以了解被审计单位及其环境时，注册会计师应当了解下列内容，作为识别和评估会计估计重大错报风险的基础：

1. 了解适用的财务报告编制基础的要求；
2. 了解管理层如何识别是否需要作出会计估计；
3. 了解管理层如何作出会计估计。

### 【考点二】识别和评估重大错报风险★

#### (一) 影响会计估计不确定性的因素

注册会计师应当评价与会计估计相关的估计不确定性的因素对重大错报风险的影响。

#### (二) 具有高度估计不确定性的会计估计

具有高度估计不确定性的会计估计会导致特别风险。

高度估计不确定性的会计估计包括：

1. 高度依赖判断的会计估计，如对未决诉讼的结果或未来现金流量的金额和时间安排的判断，而未决诉讼的结果或未来现金流量的金额和时间安排取决于多年后才能确定结果的不确定事项；
2. 未采用经认可的计量技术计算的会计估计；
3. 注册会计师对上期财务报表中类似会计估计进行复核的结果表明最初会计估计与实际结果之间存在很大差异，在这种情况下管理层作出的会计估计；
4. 采用高度专业化的、由被审计单位自主开发的模型，或在缺乏可观察到的输入数据的情况下作出的公允价值会计估计。

### 【考点三】与会计估计相关的重大错报风险应对措施【记忆】★★

在应对评估的重大错报风险时，注册会计师应当考虑会计估计的性质，并实施下列一项或多项程序：

1. 确定截至审计报告日发生的事项是否提供有关会计估计的审计证据；（用事实说话）
2. 测试与管理层如何作出会计估计相关的控制的运行有效性，并实施恰当的实质性程序，测试管理层如何作出会计估计以及会计估计所依据的数据；（你是如何估计的）
3. 作出注册会计师的点估计或区间估计，以评价管理层的点估计。（我来估计）

### 【考点四】评价会计估计的合理性并确定错报★

#### (一) 确定错报

根据获取的审计证据，注册会计师可能认为这些证据指向与管理层的点估计不同的会计估计。

1. 当审计证据支持点估计时，注册会计师的点估计（300 万元）与管理层的点估计（400 万元）之间的差异构成错报（100 万元）。

2. 当注册会计师认为使用其区间估计能够获取充分、适当的审计证据时，则在注册会计师区间估计（280-320 万元）之外的管理层的点估计（400 万元）得不到审计证据的支持。在这种情况下，错报 **不小于**（不是等于）管理层的点估计与注册会计师区间估计之间的最小差异（80 万元）。

注册会计师的估计所采用的假设和方法可能与管理层的点估计不同。注册会计师也应当充分了解管理层的假设或方法。

如果认为使用区间估计是恰当的，注册会计师应当缩小区间估计，直至该区间估计范围内的所有结果均可被视为“**合理**”（包括所有“合理”的结果而不是所有可能的结果）。

当区间估计的区间已缩小至等于或低于实际执行的重要性时，该区间估计对于评价管理层的点估计是适当的。

## （二）识别可能存在管理层偏向的迹象

注册会计师应当复核管理层在作出会计估计时的判断和决策，以识别是否可能存在管理层偏向的迹象。

与会计估计相关的、可能存在管理层偏向迹象的例子包括：（选择题）

1. 管理层主观地认为环境已经发生变化，并相应地改变会计估计或估计方法；
2. 针对公允价值会计估计，被审计单位的自有假设与可观察到的市场假设不一致，但仍使用被审计单位的自有假设；
3. 管理层选择或作出重大假设以产生有利于管理层目标的点估计；
4. 选择带有乐观或悲观倾向的点估计。

## 【考点五】与关联方相关的风险评估程序★

### 1. 主动实施程序

- （1）询问管理层；
- （2）了解与关联方关系及其交易相关的控制；
- （3）项目组内部的讨论。

### 2. 被动发现——在检查记录或文件时对关联方信息保持警觉

某些安排或其他信息可能显示管理层以前未识别或未向注册会计师披露的关联方关系或关联方交易，在审计过程中检查记录或文件时，注册会计师应当对这些安排或其他信息保持警觉。

#### （1）检查记录或文件

为确定是否存在管理层以前未识别或未向注册会计师披露的关联方关系或关联方交易，注册会计师应当对某些可能提供有关关联方关系及其交易信息的记录或文件进行检查。

#### （2）询问管理层

如果识别出被审计单位超出正常经营过程的重大交易，注册会计师应当向管理层询问这些交易的性质以及是否涉及关联方。

## 【考点六】识别和评估与关联方相关的重大错报风险★

如果在实施与关联方有关的风险评估程序和相关工作中识别出舞弊风险因素，包括与能够对被审计单位或管理层施加支配性影响的关联方有关的情形，注册会计师应当在识别和评

估由于舞弊导致的重大错报风险时考虑这些信息。

(一) 识别关联方施加的支配性影响

关联方施加的支配性影响可能表现在下列方面：

1. 关联方否决管理层或治理层作出的重大经营决策；
2. 重大交易需经关联方的最终批准；
3. 对关联方提出的业务建议，管理层和治理层未曾或很少进行讨论；
4. 对涉及关联方（或与关联方关系密切的家庭成员）的交易，极少进行独立复核和批准。

(二) 识别舞弊导致的特别风险

存在具有支配性影响的关联方，可能表明存在由于舞弊导致的特别风险：

1. 异常频繁变更高级管理人员或专业顾问，可能表明被审计单位为关联方谋取利益而从事不道德或虚假的交易；
2. 利用中间机构从事难以判断是否具有正当商业理由的重大交易，可能表明关联方出于欺诈目的，通过控制这些中间机构从交易中获利；
3. 有证据显示关联方过度干涉或关注会计政策的选择或重大会计估计的作出，可能表明存在虚假财务报告。

【考点七】与关联方相关的重大错报风险的应对措施★★

(一) 识别出可能表明存在管理层以前未识别出的信息

注册会计师应当证实关联方关系或关联方交易的是否存在。

(二) 识别出存在管理层以前未识别出的关联关系或交易

1. 立即将相关信息向项目组其他成员通报。
2. 在适用的财务报告编制基础对关联方作出规定的情况下，要求管理层识别与新识别出的关联方之间发生的所有交易，以便注册会计师作出进一步评价。
3. 对新识别出的关联方或重大关联方交易实施恰当的实质性程序。
4. 询问与关联方关系及其交易相关的控制为何未能识别或披露该关联方关系或交易，重新考虑可能存在管理层以前未识别出或未向注册会计师披露的其他关联方或重大关联方交易的风险，如有必要，实施追加的审计程序。
5. 如果管理层不披露关联方关系或交易看似是有意的（即舞弊），评价这一情况对审计的影响。注册会计师因此还可能考虑是否有必要重新评价管理层对询问的答复以及管理层声明的可靠性。

(三) 识别超出正常经营过程的交易【记忆】

对于识别出的超出正常经营过程的重大关联方交易，注册会计师应当：

1. 检查相关合同或协议并加以评价
  2. 获取超常重大交易已经恰当授权和批准的审计证据
- 但授权和批准不足以就是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报风险得出结论。

(四) 管理层在财务报表中作出“公平交易”认定

1. 如果管理层在财务报表中作出认定，声明关联方交易是按照等同于公平交易中通行的条款执行的。

(1) 注册会计师应当就该项认定获取充分、适当的审计证据。

(2) 如果注册会计师不能合理确信管理层关于关联方交易是公平交易的披露，注册会计师可以要求管理层撤销此披露。如果管理层不同意撤销，注册会计师应当考虑其对审计报告的影响。

### 【考点八】对持续经营能力作出的风险评估程序★

在计划审计工作和实施风险评估程序时，注册会计师应当考虑是否存在可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况（财务、经营和其他方面）及相关的经营风险，确定管理层是否已对被审计单位持续经营能力作出初步评估，并考虑已识别的事项或情况对重大错报风险评估的影响。

#### （一）管理层已对持续经营能力作出初步评估

1. 如果管理层已对持续经营能力作出初步评估，注册会计师应当与管理层进行讨论，并确定管理层是否已识别出单独或汇总起来可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况；

2. 如果管理层已识别出这些事项或情况，注册会计师应当与其讨论应对计划。

#### （二）管理层未对持续经营能力作出初步评估【记忆】

如果管理层未对持续经营能力做出初步评估，注册会计师应当：

1. 与管理层讨论其拟运用持续经营假设的理由；
2. 询问是否存在导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况；
3. 提请管理层对持续经营能力做出评估。

#### （三）对管理层评估的评价

##### 1. 管理层评估涵盖期间的评价

可预见的将来是指财务报表日后的 12 个月

##### 2. 对管理层的评估（支持性分析）和注册会计师的评价

（1）在某些情况下，管理层缺乏详细分析以支持其评估，可能不妨碍注册会计师确定管理层运用持续经营假设是否适合具体情况（**纠正管理层缺乏详细分析的错不是注册会计师的责任**）。

（2）如果其他审计程序足以使注册会计师认为管理层在编制财务报表时运用的持续经营假设适合具体情况，注册会计师可能无需实施详细的评价程序，就可以对管理层评估的适当性得出结论。

（3）在其他情况下，注册会计师评价管理层对被审计单位持续经营能力所作的评估，可能包括评价管理层作出评估时遵循的程序、评估依据的假设、管理层的未来应对计划以及管理层的计划在当前情况下是否可行。

##### 3. 超出管理层评估期间的事项或情况

注册会计师应当“询问”管理层是否知悉超出评估期间的、可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况以及相关经营风险。

除实施“询问”程序外，注册会计师“没有责任”实施其他审计程序。

### 【考点九】与持续经营能力有关的审计结论与报告★★

	情况	审计意见
持续经营假设适当	已披露	与持续经营相关的重大不确定性+无保留意见
	未披露	保留意见或否定意见
	多项重大不确定性	无法表示意见
持续经营假设不适当	按持续经营假编制报表	否定意见
	选用其他编制基础编制报表	带强调事项段的无保留意见
拒绝对持续经营能力作出评估或延长评估期间		保留意见或无法表示意见

**【考点十】期初余额的审计目标**

对首次接受委托业务，注册会计师审计期初余额，应当获取充分、适当的审计证据，以确定：

(1) 期初余额是否含有对本期财务报表产生重大影响的错报；

(2) 期初余额反映的恰当的会计政策是否在本期财务报表中得到一贯运用，或会计政策的变更是否已按照适用的财务报告编制基础作出恰当的会计处理和充分的列报与披露。

针对期初余额主要对以下方面进行审计：

1. 上期结转至本期的金额；
2. 上期所采用的会计政策；
3. 上期期末已存在的或有事项及承诺。

**【注】**注册会计师一般“无须专门”对期初余额发表审计意见。

**【考点十一】期初余额的审计程序★**

(一) 确定上期期末余额是否已正确结转至本期，或在适当的情况下已作出重新表述

(二) 确定期初余额是否反映对恰当会计政策的运用

1. 注册会计师首先应了解、分析被审计单位所选用的会计政策是否恰当；
2. 会计政策是否在每一会计期间和前后各期得到一贯执行，有无变更；
3. 会计政策发生变更，应审核其变更理由是否充分，是否按规定予以变更，并关注被审计单位是否已经按照适用的财务报告编制基础的要求，对会计政策变更做出适当的会计处理和充分披露。

(三) 实施一项或多项审计程序

1. 如果上期财务报表已经审计，查阅前任注册会计师的审计工作底稿，以获取有关期初余额的审计证据。

2. 评价本期实施的审计程序是否提供了有关期初余额的审计证据。

3. 实施其他专门的审计程序，以获取有关期初余额的审计证据。

(2) 对非流动资产和非流动负债的审计程序。

注册会计师通常检查形成期初余额的会计记录和其他信息。

在某些情况下，注册会计师还可以通过向第三方函证获取有关期初余额（如长期借款和长期股权投资的期初余额）的部分审计证据。

而在另外一些情况下，注册会计师还可能实施追加的审计程序。

**第十八章 完成审计工作****【考点一】评价审计中的重大发现★★**

(一) 错报的沟通和更正

1. 注册会计师应当要求管理层更正审计过程中**累积的所有错报**（超过了明显微小临界值的错报均需要累积）；

2. 如果管理层拒绝更正沟通的部分或全部错报，注册会计师应当要求管理层和治理层（如适用）**提供书面声明**（该声明不影响形成审计结论和意见），说明其是否认为未更正错报单独或汇总起来对财务报表整体的影响不重大

3. 注册会计师应当了解管理层不更正错报的理由，并在评价财务报表整体是否不存在重大错报时考虑该理由。

(二) 评价未更正错报的影响

### 1. 重评重要性

在评价未更正错报的影响之前，注册会计师可能有必要**根据实际的财务结果**对重要性作出修改（不是一定会修改），如果需要确定较低的重要性金额，则应重新考虑实际执行的重要性和进一步审计程序的适当性（不是一定要修改）。

### 2. 评价未更正错报

#### （1）单项错报

①如果注册会计师认为某一单项错报是重大的，则该项错报不太可能被其他错报抵销。

②对于同一账户余额或同一类别的交易内部的错报，这种抵销可能是适当的。

#### （2）分类错报

确定一项分类错报是否重大，需要进行**定性**评估。

#### （3）评价错报

即使某些错报低于财务报表整体的重要性，但因与这些错报相关的某些情况，在将其单独或连同在审计过程中累积的其他错报一并考虑时，注册会计师也可能将这些错报评价为重大错报

## 【考点二】复核审计工作底稿和财务报表★★

### （一）项目组内部复核（项目组内部复核）

项目组内部复核两个层次：

审计项目经理的现场复核和项目合伙人的复核

#### 1. 复核人员

应由项目组内部经验较多的人员复核经验较少的人员的工作。

#### 2. 复核范围

所有的审计工作底稿至少要经过一级复核。

#### 3. 复核时间

审计项目复核贯穿审计全过程。

#### 4. 项目合伙人的复核

项目合伙人应当对会计师事务所分派的每项审计业务的总体质量负责。

项目合伙人复核的内容包括【记忆】：

- （1）对关键领域所作的判断，尤其是执行业务过程中识别出的疑难问题或争议事项；
- （2）特别风险；
- （3）项目合伙人认为重要的其他领域。

### （二）独立的项目质量控制复核（项目组外部复核）

#### 1. 质量控制复核人员

委派：由会计师事务所选派专门的机构或人员完成。**不得由项目合伙人**（或项目组）指定，也不得是参与了该项业务的人员。独立的项目质量控制复核不能减轻项目组内部复核的责任。

项目质量控制复核人员的资格要求：

- （1）履行职责需要的技术资格，包括必要的经验和权限；
- （2）在**不损害其客观性**的前提下，能够提供业务咨询的程度。

#### 2. 质量控制复核范围【记忆】

项目质量控制复核人员应当客观地评价项目组作出的“重大判断”以及在编制审计报告时“得出的结论”。

- （1）与项目合伙人讨论重大事项（重大判断）；
- （2）复核选取的与项目组作出的重大判断和得出的结论相关的审计工作底稿；

(3) 复核财务报表和拟出具的审计报告;

(4) 评价在编制审计报告时得出的结论, 并考虑拟出具审计报告的恰当性。

同时, 对于上市实体财务报表审计, 项目质量控制复核人员在实施项目质量控制复核时还应当考虑:

(1) 项目组就具体审计业务对会计师事务所独立性作出的评价;

(2) 项目组是否已就涉及意见分歧的事项, 或者其他疑难问题或争议事项进行适当咨询, 以及咨询得出的结论;

(3) 选取的用于复核的审计工作底稿, 是否反映项目组针对重大判断执行的工作, 以及是否支持得出的结论。

3. 质量控制复核时间。

只有完成了项目质量控制复核, 才能签署审计报告。

项目质量控制复核人员应在业务过程中的适当阶段及时实施项目质量控制复核, 而非在出具审计报告前才实施复核。

【注】在审计报告日前完成, 但不能集中在报告日前完成。

### 【考点三】第一时段期后事项——截至审计报告日发生的事项【记忆】

时间: 接近审计报告日实施审计程序

程序: 注册会计师负有“主动识别”的责任, 应“设计专门的审计程序”来识别这些期后事项。

### 【考点四】第二时段期后事项——审计报告日至财务报表报出日前知悉的事实★★

(一) 基本原则: 在审计报告日后, 注册会计师没有义务针对财务报表实施任何审计程序。

(二) 处理要求:

如果知悉了可能导致修改审计报告的事实, 注册会计师应当【记忆】:

1. 与管理层和治理层(如适用)讨论该事项;
2. 确定财务报表是否需要修改;
3. 如果需要修改, 询问管理层将如何在财务报表中处理该事项。

(三) 如果注册会计师认为期后事项的影响足够重大, 确定需要修改财务报表的:

情形	注册会计师的处理
管理层“修改”财务报表	(1) 注册会计师应当根据具体情况对有关修改实施必要的审计程序; (2) 注册会计师应当将用以识别期后事项的上述审计程序延伸至新的审计报告日, 并针对修改后的财务报表出具新的审计报告。新的审计报告日不应早于修改后的财务报表被批准的日期。
管理层“不修改”财务报表且审计报告“未提交”	出具“保留意见或否定意见”的审计报告
管理层“不修改”财务报表且审计报告“已提交”	(1) 注册会计师应当通知管理层和治理层(除非治理层全部参与管理)不要将财务报表和审计报告向第三方报出; (2) 如果财务报表仍被报出, 注册会计师应当采取适当措施, 以设法防止财务报表使用者信赖该审计报告。

### 【考点五】第三时段期后事项——财务报表报出后知悉的事实★★

（一）基本原则：在财务报表报出后，注册会计师没有义务针对财务报表实施任何审计程序。

（二）处理要求：如果知悉了某事实，且若在审计报告日知悉可能导致修改审计报告，注册会计师应当【记忆】：

1. 与管理层和治理层（如适用）讨论该事项；
2. 确定财务报表是否需要修改；
3. 如果需要修改，询问管理层将如何在财务报表中处理该事项。

（三）需要修改财务报表的处理：

情形	注册会计师的处理
管理层“修改”财务报表	（1）实施必要的审计程序。 （2）复核管理层采取的措施能否确保所有收到原财务报表和审计报告的人士了解这一情况。 （3）延伸实施审计程序，并针对修改后的财务报表出具新的审计报告（同知悉第二时段期后事项修改审计报告的处理）。 （4）在特殊情况下，修改审计报告或提供新的审计报告
管理层未采取任何行动	（1）注册会计师应当通知管理层和治理层（除非治理层全部参与管理），注册会计师将设法防止财务报表使用者信赖该审计报告。 （2）如果注册会计师已经通知管理层或治理层，而管理层或治理层没有采取必要措施，注册会计师应当采取适当措施，以设法防止财务报表使用者信赖该审计报告

#### 【考点六】管理层的书面声明的性质★

1. 管理层书面声明是必要的审计证据，但不是可靠的审计证据。

管理层的书面声明并不影响注册会计师就管理层责任履行情况或具体认定获取的其他审计证据的性质和范围，也不能减轻注册会计师的责任。

2. 书面声明不包括财务报表及其认定，以及支持性账簿和相关记录。

3. 如果管理层修改书面声明的内容或不提供注册会计师要求的书面声明，可能使注册会计师警觉存在重大问题的可能性。

#### 【考点七】管理层书面声明的内容★★

（一）基本声明（与审计的前提条件联系）

注册会计师应当要求管理层提供书面声明【记忆】：

1. 针对管理层编制财务报表的责任

管理层确认其根据审计业务约定条款，履行了按照适用的财务报告编制基础编制财务报表并使其实现公允反映的责任。

2. 针对提供的信息和交易的完整性

（1）按照审计业务约定条款，已向注册会计师提供所有相关信息，并允许注册会计师不受限制地接触所有相关信息和被审计单位的相关人员；

（2）所有交易均已记录并反映在财务报表中。

（二）其他书面声明

如果注册会计师认为有必要获取一项或多项其他书面声明，以支持与财务报表或者一项或多项具体认定相关的其他审计证据，注册会计师应当要求管理层提供这些书面声明。

**【考点八】书面声明的日期和涵盖的期间★★★**

## 1. 书面声明的日期

应当尽量接近对财务报表出具审计报告的日期，但不得在审计报告日后。

## 2. 书面声明的涵盖期

书面声明应当涵盖审计报告针对的所有财务报表和期间。

即使在审计报告中提及的所有期间内现任管理层尚未就任。这并不能减轻现任管理层对财务报表整体的责任。注册会计师仍然需要向现任管理层获取涵盖整个相关期间的书面声明。

**【考点九】管理层不提供要求的书面声明的措施【记忆】★★****（一）管理层不提供要求的书面声明的措施**

如果管理层不提供要求的一项或多项书面声明，注册会计师应当：

## 1. 与管理层讨论该事项；

2. 重新评价管理层的诚信，并评价该事项对书面或口头声明和审计证据总体的可靠性可能产生的影响；

## 3. 采取适当措施，包括确定该事项对审计意见可能产生的影响。

**（二）发表无法表示意见**

如果存在下列情形之一，注册会计师应当对财务报表发表无法表示意见：

## 1. 注册会计师对管理层的诚信产生重大疑虑，以至于认为其作出的书面声明不可靠；

2. 管理层不提供“针对财务报表的编制责任”和“针对提供的信息和交易的完整性”的书面声明。

**第十九章 审计报告**

审计报告各段落的顺序：

意见段（含审计对象）

发表意见的基础（形成意见的重要背景，如非无保留意见要做出解释）

持续经营（如存在重大不确定性，予以说明）

关键事项段（上市主体必须，如没有则说明理由）

强调事项段（当强调事项段与适用的财务报告编制基础相关时，在发表意见的基础之后）

其他事项段（如有）

其他信息（如有：如年度报告的其他内容）

管理层和治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

其他报告责任段（如有：其他法律或监管要求）

**【考点一】审计报告中沟通关键审计事项★★★**

关键审计事项，是指注册会计师根据职业判断认为对当期财务报表**审计最为重要的事项**。

**（一）确定关键审计事项的决策框架（思路）**

## 1. 以“与治理层沟通的事项”为起点选择关键审计事项

确定事项的选择范围

## 2. 从“与治理层沟通的事项”中选出“在执行审计工作时重点关注过的事项”

按（重大错报风险、重大管理层判断、重大事项或交易）三个标准筛选

3. 从“在执行审计工作时重点关注过的事项”中选出“最为重要的事项”，从而构成关键审计事项。

在筛选出的事项中按重要程度排序，挑选最重要的事项

## （二）在审计报告中披露关键审计事项

在下列情形下，注册会计师应当在审计报告中沟通关键审计事项：

- （1）对**上市实体**财务报表进行审计（必须）；
- （2）注册会计师决定（可选）；
- （3）委托方要求在审计报告中沟通关键审计事项的其他情形（可选）。

注册会计师在对财务报表发表**无法表示意见**时，不得在审计报告中沟通关键审计事项，

在关键审计事项部分披露的关键审计事项**必须是已经得到满意解决的事项**，即不存在审计范围受到限制，也不存在注册会计师与被审计单位管理层意见分歧的情况（如，管理层拒绝更正汇总的错报，注册会计师认为错报不重要，发表无保留意见，属于已解决的事项，但认为对审计最为重要而作为关键审计事项）。

导致非无保留意见的事项、可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况存在重大不确定性等，虽然符合关键审计事项的定义，但这些事项在审计报告中专门的部分披露，不在关键审计事项部分披露。

1. 标题：在审计报告中单设一部分，以“关键审计事项”为标题。

2. 引言：关键审计事项部分的引言应当同时说明下列事项【记忆】：

（1）关键审计事项是注册会计师根据职业判断，认为对本期财务报表审计最为重要的事项；

（2）关键审计事项的应对以对财务报表整体进行审计并形成审计意见为背景，注册会计师对财务报表整体形成审计意见，而不对关键审计事项单独发表意见。

3. 描述单一关键审计事项

注册会计师应当在审计报告中**逐项描述**每一关键审计事项：

（1）管理层的判断：该事项被认定为审计中最为重要的事项之一，因而被确定为关键审计事项的原因；

（2）注册会计师的判断（审计程序与结论）：该事项在审计中是如何应对的。

（三）不在审计报告中沟通关键审计事项的情形

1. 除非法律法规禁止公开披露某事项（涉案调查）；

2. 或者在极其罕见的情况下，如果合理预期在审计报告中沟通某事项造成的负面后果超过产生的公众利益方面的益处（社会影响）。

（四）就关键审计事项与治理层沟通

1. 注册会计师确定的关键审计事项（**存在**）；

2. 根据被审计单位和审计业务的具体情况，注册会计师确定**不存在**需要在审计报告中沟通的关键审计事项（如适用）。

## 【考点三】非无保留意见的审计报告★★

### （一）非无保留意见

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：

1. 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。
2. 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。

### （二）对确定审计报告类型

导致发表非无保留意见的事项的性质	这些事项对财务报表产生或可能产生影响的广泛性	
	重大但不具有广泛性	重大且具有广泛性
财务报表存在重大错报	保留意见	否定意见

无法获取充分、适当的审计证据

保留意见

无法表示意见

**【考点五】审计报告的强调事项段★★****(一) 强调事项的特征**

1. 该事项在财务报表中 **已恰当列报或披露**;
2. 该事项对财务报表使用者 **理解财务报表** 至关重要;
3. 该事项不影响已发表的审计意见。

**(二) 增加强调事项段的条件【了解】**

1. 如果认为有必要提醒财务报表使用者关注的事项已在财务报表中列报或披露;
2. 根据职业判断认为对财务报表使用者理解财务报表至关重要的事项;
3. 该事项不会导致注册会计师发表非无保留意见;
4. 该事项未被确定为在审计报告中沟通的关键审计事项。

**(三) 增加强调事项段的情形【记忆】**

某些审计准则对特定要求增加强调事项段的情形:

1. 法律法规规定的财务报告编制基础不可接受, 但其是由法律或法规作出的规定;
2. 提醒财务报表使用者注意财务报表按照特殊目的编制基础编制;
3. 注册会计师在审计报告日后知悉了某些事实 (期后事项), 且出具了新的审计报告或修改了审计报告。

注册会计师根据职业判断可能认为需要增加强调事项段的情形:

1. 异常诉讼或监管行动的未来结果存在不确定性;
2. 提前应用 (在允许的情况下) 对财务报表有广泛影响的新会计准则;
3. 存在已经或持续对被审计单位财务状况产生重大影响的特大灾难。

**(四) 在审计报告中增加强调事项段的表述**

强调事项段按其 与关键审计事项相比的重要程度, 决定置于 “关键审计事项” 部分之前或之后。当强调事项段 **与适用的财务报告编制基础相关** 时, 包括当注册会计师确定法律法规规定的财务报告编制基础不可接受时, 注册会计师可能认为有必要将强调事项段紧接在 “形成审计意见的基础” 部分之后, 以为审计意见提供合适的背景。

**【考点六】审计报告的其他事项段★★****(一) 其他事项的特征**

1. 该事项未在财务报表中列报或披露;
2. 该事项与财务报表使用者理解 **审计工作**、注册会计师的 **审计责任** 或 **审计报告** 相关;
3. 该事项不影响已发表的审计意见。

**(二) 增加其他事项段的条件【了解】**

1. 如果认为有必要沟通的事项, 未在财务报表中列报或披露;
2. 根据职业判断认为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的事项;
3. 未被法律法规禁止;
4. 该事项未被确定为在审计报告中沟通的关键审计事项。

**(三) 增加其他事项段的情形【记忆】**

其他事项段需要说明的事项与财务报表使用者理解审计工作、注册会计师责任或审计报告相关。具体包括:

1. 与使用者理解审计工作相关的情形;

2. 与使用者理解注册会计师的责任或审计报告相关的情形；
3. 对两套以上财务报表出具审计报告的情形；
4. 限制审计报告分发和使用的情形。

(四) 其他事项段不涉及的情形

1. 除根据审计准则的规定有责任对财务报表出具审计报告外，注册会计师还有其他报告责任；
2. 注册会计师可能被要求实施额外的规定的程序并予以报告，或对特定事项发表意见；
3. 其他事项段不包括法律法规或其他职业准则禁止注册会计师提供的信息；
4. 其他事项段也不包括要求管理层提供的信息。

【考点七】对应数据对审计报告的影响★★

情形描述		审计报告的处理
总体要求		当财务报表中列报对应数据时，由于审计意见是针对包括对应数据的本期财务报表整体的，审计意见通常不提及对应数据
上期导致非无保留意见的事项	本期已解决	上期导致非无保留意见的事项已经解决，并已按照适用的财务报告编制基础进行恰当的会计处理，或在财务报表中作出适当的披露，则针对本期财务报表发表的审计意见无需提及之前发表的非无保留意见。
	本期仍未解决	对本期数据的影响重大 如果未解决事项对本期数据的影响或可能的影响是重大的，注册会计师应当在导致非无保留意见事项段中同时提及本期数据和对应数据
		对本期数据的影响不重大 如果未解决事项对本期数据的影响或可能的影响不重大，注册会计师应当说明，由于未解决事项对本期数据和对应数据之间可比性的影响或可能的影响，因此发表了非无保留意见
上期财务报表存在重大错报	对应数据未重述或披露	上期财务报表存在重大错报，但之前对该财务报表发表了无保留意见，且对应数据未经适当重述或恰当披露，注册会计师应当就包括在财务报表中的对应数据，在审计报告中对本期财务报表发表保留意见或否定意见
	对应数据已重述或披露	若对应数据已在本期财务报表中得到适当重述或恰当披露。注册会计师可以在审计报告中增加强调事项段，以描述这一情况，并提及详细描述该事项的相关披露在财务报表中的位置

【考点八】比较财务报表对审计报告的影响★★

情形描述	审计报告的处理
总体要求	当列报比较财务报表时，审计意见应当提及列报财务报表所属的各期，以及发表的审计意见涵盖的各期
对上期财务报表发表的意见与以前发表的意见不同	当因本期审计而对上期财务报表发表审计意见时，如果对上期财务报表发表的意见与以前发表的意见不同，注册会计师应当在其他事项段中披露导致不同意见的实质性原因
认为存在影响上期财务报表的重大错报，且前任出具了无保留意见	如果上期财务报表已经更正，且前任注册会计师同意对更正后的上期财务报表出具新的审计报告，注册会计师应当仅对本期财务报表出具审计报告
	前任注册会计师可能无法或不愿对上期财务报表重新出具审计报告。注册会计师可以在审计报告中增加其他事项段，指出前任注册会计师对更正前的上期财务报表出具了报告

## 【考点九】上期财务报表是否已经审计对审计报告的影响★★

情形描述	对应数据	比较财务报表
上期财务报表已由前任注册会计师审计	可以在审计报告中提及前任注册会计师对对应数据出具的审计报告	应当增加其他事项段提及前任注册会计师及报告。除非上期财务报表与审计报告一同对外提供
上期财务报表未经审计	应当在审计报告的其他事项段中说明对应数据未经审计	应当在其他事项段中说明比较财务报表未经审计

在审计报告的其他事项段中提及前任注册会计师出具的审计报告的具体表述（内容）：

- （1）上期财务报表已由前任注册会计师审计；
- （2）前任注册会计师发表的意见的类型（如果是非无保留意见，还应当说明发表非无保留意见的理由）；
- （3）前任注册会计师出具的审计报告的日期。

## 【考点十】其他信息存在重大错报的应对措施【记忆】★

（一）与财务报表或注册会计师在审计中了解到的情况不相关的其他信息存在重大错报的迹象

注册会计师应当对与财务报表或注册会计师在审计中了解到的情况不相关的其他信息中似乎存在重大错报的迹象保持警觉。

（二）当似乎存在重大不一致或其他信息似乎存在重大错报时的应对

1. 注册会计师应当与管理层讨论该事项；
2. 必要时，实施其他程序以确定：
  - （1）其他信息是否存在重大错报；
  - （2）财务报表是否存在重大错报；
  - （3）注册会计师对被审计单位及其环境的了解是否需要更新。
- （三）确定其他信息存在重大错报时的应对

项目	内容	措施	
确定其他信息存在重大错报时的应对	管理层同意作出更正	注册会计师应当确定更正已经完成	
	管理层拒绝作出更正，应当就该事项与治理层进行沟通，并要求作出更正	审计报告日前	①考虑对审计报告的影响，并与治理层沟通，注册会计师计划在审计报告中如何处理重大错报； ②在相关法律法规允许的情况下，解除业务约定
		审计报告日后	考虑注册会计师在法律上的权利和义务后采取恰当的措施，提醒审计报告使用者恰当关注未更正的重大错报

（四）当财务报表存在重大错报或对被审计单位及其环境的了解需要更新时的应对

如果注册会计师认为财务报表存在重大错报，或者注册会计师对被审计单位及其环境的了解需要更新，注册会计师应当作出恰当应对：

1. 修改注册会计师对风险的评估；
2. 评估错报；
3. 考虑注册会计师关于期后事项的责任。

**【考点十一】对其他信息的报告★**

如果在审计报告日存在下列两种情况之一，审计报告应当包括一个单独部分，以“其他信息”为标题：

1. 对于上市实体财务报表审计，注册会计师已获取或预期将获取其他信息；
2. 对于上市实体以外其他被审计单位的财务报表审计，注册会计师已获取部分或全部其他信息。

审计报告包含的其他信息部分应当包括：

1. 管理层对其他信息负责的说明。
2. 指明：
  - (1) 注册会计师于审计报告日前已获取的其他信息（如有）；
  - (2) 对于上市实体财务报表审计，预期将于审计报告日后获取的其他信息（如有）。
  - (3) 说明注册会计师的审计意见未涵盖其他信息，因此，注册会计师对其他信息不发表（或不会发表）审计意见或任何形式的鉴证结论。
  - (4) 描述注册会计师根据审计准则的要求，对其他信息进行阅读、考虑和报告的责任。
  - (5) 如果审计报告日前已经获取其他信息，则选择下列两种做法之一进行说明：
    - ① 说明注册会计师无任何需要报告的事项；
    - ② 如果注册会计师认为其他信息存在未更正的重大错报，说明其他信息中的未更正重大错报。

**第二十章 企业内部控制审计****【考点一】内部控制审计的范围【理解】★**

（一）内部控制审计的定义

企业的内部控制分为财务报告内部控制和非财务报告内部控制

内部控制审计是对**特定基准日**的**财务报告内部控制**设计与运行的有效性发表意见。

注册会计师执行的内部控制审计**严格限定在财务报告内部控制审计**。

（二）内部控制审计报告的范围

1. 针对财务报告内部控制，注册会计师对其有效性发表审计意见；
2. 针对非财务报告内部控制，注册会计师针对内部控制审计过程中注意到的非财务报告内部控制的重大缺陷，在内部控制审计报告中增加“非财务报告内部控制重大缺陷描述”段予以披露。

**【考点二】内部控制审计基准日★**

内部控制审计基准日，是指注册会计师评价内部控制在某一时日是否有效所涉及的基准日，**也是被审计单位评价基准日**，即最近一个会计期间截止日。

注册会计师对特定基准日内部控制的有效性发表意见，并不意味着注册会计师只测试基准日这一天的内部控制，而是需要考察**足够长一段时间**内部控制设计和运行的情况。

在整合审计中，控制测试所涵盖的期间应当尽量与财务报表审计中拟信赖内部控制的期间保持一致。

**【考点三】识别、了解和测试企业层面的控制【理解】★**

由于企业层面控制对其他控制及其测试产生的影响，注册会计师在了解和测试内部控制时采用**自上而下的方法**，首先以注册会计师对财务报告内部控制整体风险（财务报表层次）

的了解开始，然后，将关注重点放在企业层面的控制上，并将工作逐渐下移至重要账户、列报及其相关认定。随后，确认其对被审计单位业务流程中风险的了解，并选择能足以应对评估的每个相关认定的重大错报风险的控制进行测试。

注册会计师应当识别、了解和测试对内部控制有效性结论有重要影响的企业层面控制。根据测试结果评价被审计单位的企业层面控制是否有效，并且计划需要测试的其他控制及对其他控制所执行程序的性质、时间安排和范围。

1. 某些企业层面控制可能影响注册会计师拟测试的其他控制及其对其他控制所执行程序的性质、时间安排和范围。

2. 某些企业层面控制能够监督其他控制的有效性。其运行有效时，可以减少原本拟对其他控制的有效性进行的测试。

3. 某些企业层面控制本身能够精确到足以及时防止或发现一个或多个相关认定中存在的重大错报。

如果一项企业层面控制足以应对已评估的重大错报风险，注册会计师可能可以不必测试与该风险相关的其他控制。

#### 【考点四】识别和确定重要账户、列报及其相关认定（选择题）★★

1. 注册会计师应当从定性和定量两个方面作出评价，包括考虑舞弊的影响。

2. 注册会计师不应考虑控制的影响，因为内部控制审计的目标本身就是评价控制的有效性。

3. 在确定某账户、列报是否重要和某认定是否相关时，注册会计师应当将所有可获得的信息加以综合考虑。

4. 以前年度审计中了解到的情况影响注册会计师对固有风险的评价，因而应当在确定重要账户、列报及其相关认定时加以考虑。

5. 在内部控制审计中，注册会计师在识别重要账户、列报及其相关认定时应当评价的风险因素，与财务报表审计中考虑的因素相同。因此，在这两种审计中识别的重要账户、列报及其相关认定应当相同。

#### 【考点五】选择拟测试的控制【理解】★★

##### （一）选择拟测试控制的基本要求

注册会计师应当针对每一相关认定获取控制有效性的审计证据，以便对内部控制整体的有效性发表意见，但没有责任对单项控制的有效性发表意见。注册会计师没有必要了解和测试与某项相关认定有关的所有控制。

在确定是否测试某项控制时，注册会计师应当考虑该项控制单独或连同其他控制，是否足以应对评估的某项相关认定的错报风险，而不论该项控制的分类和名称如何。

##### （二）选择拟测试的控制的考虑因素

注册会计师在选取拟测试的控制时，通常不会选取整个流程中的所有控制，而是选择关键控制。

每个重要账户、认定和或重大错报风险至少应当有一个对应的关键控制。

控制测试是为了评价控制的有效性，不是测试特定交易或余额的存在或准确性，即定性而非定量。因此一般不必选取大量的项目，也不必特意选取金额重大的项目进行测试。

注册会计师在考虑是否有必要测试业务流程、应用系统或交易层面的控制之前，首先要考虑测试那些与重要账户的认定相关的企业层面控制的有效性。

如果企业层面控制是有效的且得到精确执行，能够及时防止或发现并纠正影响一个或多个

个认定的重大错报，注册会计师可能不必就所有流程、交易或应用层面的控制的运行有效性获取审计证据。

### 【考点六】测试控制的有效性【理解】★★

#### （一）测试控制有效性的程序的性质

测试控制有效性的审计程序类型包括询问、观察、检查和重新执行。

#### （二）控制测试的时间安排

对控制有效性测试的实施时间越接近基准日，提供的控制有效性的审计证据越有力。

注册会计师应当在下列两个因素之间作出平衡，以确定测试的时间：

- （1）尽量在接近基准日实施测试；
- （2）实施的测试需要涵盖足够长的期间。

内部控制审计：注册会计师应当获取内部控制在**基准日之前一段足够长的期间**内有效运行的审计证据。

整合审计：注册会计师控制测试所涵盖的期间应尽量与财务报表审计中拟信赖内部控制的期间保持一致。

#### （三）控制测试的范围

对于一项自动化应用控制，除非系统发生变动，注册会计师通常不需要增加自动化控制的测试范围，但需考虑控制是否持续有效运行，需要考虑执行下列测试以确定该控制持续有效运行：

如果发现控制偏差是系统性偏差或者是人为有意造成的偏差，注册会计师应当考虑舞弊可能迹象以及对审计方案的影响。

如果发现控制偏差，注册会计师应当考虑偏差的原因及性质，并考虑采用扩大样本规模等适当的应对措施以判断该偏差是否对总体不具有代表性。

### 【考点七】内部控制缺陷评价【理解】★★

#### （一）控制缺陷的分类（按缺陷的严重程度）

1. 重大缺陷是内部控制中存在的、可能导致**不能及时防止或发现并纠正财务报表出现重大错报**的一项控制缺陷或多项控制缺陷的组合。
2. 重要缺陷是内部控制中存在的、其严重程度不如重大缺陷但足以引起负责监督被审计单位财务报告的人员（如审计委员会或类似机构）关注的一项控制缺陷或多项控制缺陷的组合。
3. 一般缺陷是内部控制中存在的、除重大缺陷和重要缺陷之外的控制缺陷。

#### （二）评价控制缺陷的严重程度

控制缺陷的严重程度取决于：

- （1）控制不能防止或发现并纠正账户或列报发生错报的**可能性的大小**；
- （2）因一项或多项控制缺陷导致的潜在**错报的金额大小**。

控制缺陷的严重程度与**错报是否发生无关**，而取决于控制不能防止或发现并纠正错报的可能性的大小。

评价控制缺陷是否可能导致错报时，注册会计师**无需将错报发生的概率量化**（控制有效性评价是定性而非定量）为某特定的百分比或区间。

如果多项控制缺陷影响财务报表的同一账户或列报，错报发生的概率会增加。

在存在多项控制缺陷时，即使这些缺陷从单项看不**重要**，但组合起来也可能构成重大缺陷。

### （三）内部控制缺陷整改

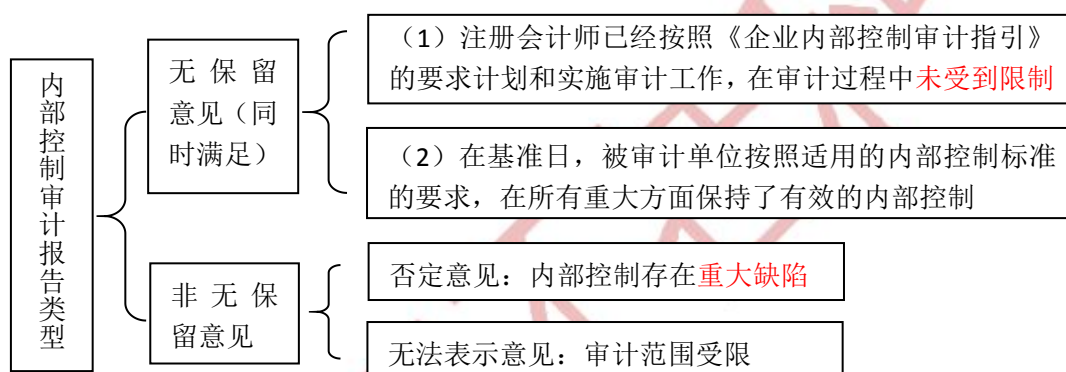
如果被审计单位在基准日前对存在缺陷的控制进行了整改，**整改后的控制需要运行足够长的时间**，才能使注册会计师得出其是否有效的审计结论。

如果被审计单位在基准日前对存在重大缺陷的内部控制进行了整改，但新控制尚没有运行足够长的时间，注册会计师应当将其视为内部控制在基准日存在重大缺陷。

### 【考点八】出具审计报告★★

只有在审计范围没有受到限制时，注册会计师才能对内部控制的有效性形成意见。

在整合审计中，注册会计师在完成内部控制审计和财务报表审计后，应当分别对内部控制和财务报表出具审计报告，并签署相同的日期。



### （三）强调事项、非财务报告内部控制重大缺陷

#### 1. 强调事项

增加强调事项段的情形【记忆】：

(1) 如果确定企业内部控制**评价报告对要素的列报不完整或不恰当**，注册会计师应当说明这一情况并解释得出该结论的理由。

(2) 如果注册会计师知悉在基准日并不存在、但在期后期间发生的事项，且这类**期后事项**对内部控制有重大影响，注册会计师应当在内部控制审计报告中增加强调事项段，描述该事项及其影响，或提醒内部控制审计报告使用者关注企业内部控制评价报告中披露的该事项及其影响。

#### 2. 非财务报告内部控制重大缺陷（非一般缺陷）

注册会计师认为非财务报告内部控制缺陷为重大缺陷的，应当以书面形式与企业董事会和经理层沟通，同时应当在内部控制审计报告中增加非财务报告内部控制重大缺陷描述段，但无需对其发表审计意见。

## 第二十一章 会计师事务所业务质量控制

### 【考点一】对业务质量承担的领导责任★★

#### （一）对主任会计师的总体要求

事务所质量控制制度最终责任人——主任会计师。

(二) 具体要求

1. 会计师事务所培育以质量为导向的内部文化；
2. 领导层应当树立质量至上的意识；
3. 受主任会计师委派承担质量控制制度运作责任的人员，应当具有足够、适当的经验和能力以及必要的权限以履行其责任。

【考点二】职业道德规范★★

(一) 总体要求：会计师事务所及其人员（包括雇佣的专家等）执行任何类型的业务，都应当遵守相关职业道德要求。执行鉴证业务，还应当遵守独立性要求。

(二) 具体要求

1. 会计师事务所应当“每年至少一次”向所有“需要按照相关职业道德要求保持独立性的人员”获取其遵守独立性政策和程序的书面“确认函”。
2. 对所有“上市实体”财务报表审计，应定期（至多 5 年）轮换一次项目合伙人、项目质量控制复核人员，以及受轮换要求约束的其他人员。

【考点三】客户关系和具体业务的接受和保持【记忆】★★

会计师事务所应当制定有关客户关系和具体业务接受与保持的政策和程序，以合理保证只有在下列情况下，才能接受或保持客户关系和具体业务：

1. 已考虑客户的诚信，没有信息表明客户缺乏诚信；
2. 能够胜任该业务，并具有执行该项业务必要的素质、时间和资源；
3. 能够遵守相关职业道德要求。

【考点四】人力资源

项目组的委派的总原则：保证整体胜任能力

项目合伙人的委派要求：每项业务委派至少一名项目合伙人；

对于高风险的审计项目，可以规定委派第二项目合伙人或质量控制复核负责人加强风险控制。

【考点五】业务执行★★★★

(一) 指导、监督与复核

项目合伙人应当对项目质量承担责任，负责组织对业务执行实施指导、监督与复核。

确定复核人员的原则：由项目组成员经验较多的人员复核经验较少的人员执行的工作。

(二) 意见分歧

只有意见分歧问题得到解决，项目合伙人才能出具报告。

(三) 项目质量控制复核

复核对象：所有上市实体财务报表的审计；

复核人员：会计师事务所挑选（不由项目合伙人挑选）“不参与”该业务的人员；

复核时间：在“出具报告前”完成复核，但非在“出具报告前”才实施（应当在业务过程中适当阶段进行）；

复核内容：对项目组做出的重大判断和在准备报告时形成的结论做出客观评价的过程。

复核责任：不代替项目组决策，项目质量控制复核并不减轻项目合伙人的责任。

结果处理：如果项目合伙人不接受项目质量控制复核人员的建议，并且重大事项未得到满意解决，项目合伙人不应出具报告。

工作底稿的记录：

- (1) 项目质量控制复核在审计报告日之前已完成；
- (2) 会计师事务所项目质量控制复核政策要求的程序均已实施；
- (3) 没有发现任何尚未解决的事项，使其认为审计项目组做出的重大判断和得出的结论不适当。

### 【考点六】监控★★★

1. 总体要求：会计师事务所应当制定监控政策和程序，以合理保证质量控制制度中的政策和程序是相关、适当的，并正在有效运行。

【注意】检查时“可以”不事先告知相关项目组。

2. 监控人员：会计师事务所可以委派主任会计师、副主任会计师或具有足够、适当经验和权限的其他人员履行监控责任。

3. 实施检查：会计师事务所应当“周期性”地选取已完成的业务进行检查，周期最长不得超过“3 年”。在每个周期内，应对每个项目合伙人的业务至少选取一项进行检查。

4. 定期告知监控结果：会计师事务所应当每年至少一次将质量控制制度的监控结果，传达给项目合伙人及会计师事务所内部的其他适当人员。

## 第二十二章 职业道德基本原则和概念框架

### 【考点一】利益冲突★

不利影响	防范措施
注册会计师与客户存在直接竞争关系，或与客户的主要竞争者存在合资或类似关系，可能对客观和公正原则产生不利影响	如果会计师事务所的商业利益或业务活动可能与客户存在利益冲突，注册会计师应告知客户，并在征得其同意的情况下执行业务；
注册会计师为两个以上客户提供服务，而这些客户之间存在利益冲突或者对某一事项或交易存在争议，可能对客观和公正原则或保密原则产生不利影响	<p>如果为存在利益冲突（或一特定行业或领域）的两个以上客户服务，注册会计师应告知所有已知相关方，并在征得他们同意的情况下执行业务；并采取如下措施：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>(1) 分派不同的项目组为相关客户提供服务；</li> <li>(2) 实施必要的保密程序，防止未经授权接触信息。例如，对不同的项目组实施严格的隔离程序，做好数据文档的安全保密工作；</li> <li>(3) 向项目组成员提供有关安全和保密问题的指引；</li> <li>(4) 要求会计师事务所的合伙人和员工签订保密协议；</li> <li>(5) 由未参与执行相关业务的高级员工定期复核防范措施的执行情况</li> </ol>

### 【考点二】应客户的要求提供第二次意见★

不利影响	防范措施
在某客户运用会计准则对特定交易和事项进行处理，且已由前任注册会计师发表意见的情况下，如果注册会计师应客户的要求提供第二次意见，可能产生不利影响。	<ol style="list-style-type: none"> <li>(1) 征得客户同意与前任注册会计师沟通</li> <li>(2) 在与客户沟通中说明注册会计师发表专业意见的局限性</li> <li>(3) 向前任注册会计师提供第二次意见的副本</li> </ol> <p>【注】如果客户不允许与前任注册会计师沟通，</p>

如果第二次意见不是以前任注册会计师所获得的相同事实为基础,或依据的证据不充分,可能对专业胜任能力和应有的关注原则产生不利影响	注册会计师应当在考虑所有情况后决定是否适宜提供第二次意见
--	------------------------------

**【考点三】收费★★**

不利影响	防范措施
收费报价明显低于前任注册会计师或其他会计师事务所的相应报价	(1) 会计师事务所应当确保在提供专业服务时,遵守执业准则和职业道德规范的要求,使工作质量不受损害 (2) 使客户了解专业服务的范围和收费基础
或有收费	(1) 预先就收费的基础与客户达成书面协议 (2) 向预期的报告使用者披露注册会计师所执行的工作及收费的基础 (3) 实施质量控制政策和程序 (4) 由独立第三方复核注册会计师已执行的工作
收取或支付介绍费或佣金	没有防范措施,所以注册会计师不得收取或支付介绍费或佣金

**【考点四】专业服务营销★★**

不利影响	防范措施
注册会计师通过广告或其他营销方式招揽业务,可能对职业道德基本原则产生不利影响。 在向公众传递信息时,注册会计师应当维护职业声誉,做到客观、真实、得体。	注册会计师在营销专业服务时,不得有下列行为: (1) 夸大宣传提供的服务、拥有的资质或获得的经验 (2) 贬低或无根据地比较其他注册会计师的工作 (3) 暗示有能力影响有关主管部门、监管机构或类似机构 (4) 作出其他欺骗性的或可能导致误解的声明

**【考点五】礼品和款待★★**

不利影响	防范措施
客户向注册会计师(或其近亲属)赠送礼品或给予款待,将对职业道德基本原则产生不利影响	(1) 注册会计师评价接受款待产生不利影响的严重程度,并在必要时采取防范措施以消除不利影响或将其降至可接受水平 (2) 如果款待超出业务活动中的正常往来,则应当拒绝接受

**【考点六】保管客户资产★**

不利影响	防范措施
除非法律法规允许或要求,注册会计师不得提供保管客户资金或其他资产的服务。 保管客户资金或其他资产可能会对职业道德基本原则产生不利影响	注册会计师如果保管客户资金或其他资产,应符合下列要求: (1) 将客户资金或其他资产与其个人或会计师事务所的资产分开; (2) 仅按照预定用途使用客户资金或其他资产; (3) 随时准备向相关人员报告资产状况及产生的收

	入、红利或利得； (4) 遵守所有与保管资产和履行报告义务相关的法律法规
--	---

## 第二十三章 审计业务对独立性的要求

## 【考点一】经济利益★★

(一) 因经济利益对独立性产生不利影响，导致“没有防范措施”的情形

【注】教材经济利益关系表可简化为上表并记忆：注册会计师（含主要近亲属、审计所在分部或咨询分部合伙人）与“审计客户”有“利益”关系不被允许，注册会计师（含主要近亲属但不含审计所在分部或咨询分部合伙人）与“审计客户及其投资方、利益方”有“利益”关系不被允许。

受限制的人员	不利影响
会计师事务所、审计项目组成员（含其主要近亲属）	在“审计客户”中拥有直接经济利益或重大间接经济利益
	在对审计客户施加控制的实体中拥有直接经济利益或重大间接经济利益
	与审计客户同时在某一实体拥有经济利益，经济利益“重大”，并且审计客户能够对该实体施加重大影响
项目合伙人所在分部的其他合伙人（含其主要近亲属）	在“审计客户”中拥有直接经济利益或重大间接经济利益
为审计客户提供非审计服务的其他合伙人（含其主要近亲属）	在“审计客户”中拥有直接经济利益或重大间接经济利益

(二) 因经济利益对独立性产生不利影响的其他情况及防范措施

不利影响的情况	防范措施
审计项目组某一成员的其他近亲属，在审计客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益，将产生自身利益不利影响	(1) 其他近亲属尽快处置全部经济利益，或处置全部直接经济利益并处置足够数量的间接经济利益，以使剩余经济利益不再重大； (2) 由审计项目组以外的注册会计师“复核”该成员已执行的工作； (3) 将该成员“调离”审计项目组
通过会计师事务所的退休金计划在审计客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益，将产生自身利益不利影响	在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受水平。
执行审计业务的项目合伙人所在分部的其他合伙人，或者向审计客户提供非审计服务的合伙人或管理人员的主要近亲属，在审计客户中拥有的经济利益是该主要近亲属“作为审计客户的雇员所享受的权利”	在必要时可以采取防范措施消除不利影响或将其降至可接受水平。 如果该主要近亲属拥有或取得了处置该经济利益的权利，或者在股票期权中，有权行使期权，则应当尽快处置或放弃该经济利益
会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属，与“审计客户的利益相关者”（审计客户的董事、高级管理人员或具有控制权的所有者）同时在某一实体拥有经济利	(1) 将拥有经济利益的审计项目组成员“调离”审计项目组； (2) 由项目组之外的其他注册会计师“复核”该审计项目组成员执行的工作

益,可能产生自身利益、密切关系、外在压力不利影响	
--------------------------	--

## (三) 贷款和担保

对独立性产生不利影响的情况	防范措施
“会计师事务所”, 从银行或类似金融机构等审计客户取得贷款	按照正常的贷款程序、条款和条件, 不会对独立性产生不利影响。 如果该贷款重大, 可通过由网络中未参与执行审计业务并且未接受该贷款的会计师事务所“复核”已执行的工作
“审计项目组成员或其主要近亲属”从银行或类似金融机构等审计客户取得贷款或担保	按照正常的程序、条款和条件, 不会对独立性产生不利影响
从“不属于”银行或类似金融机构的审计客户取得贷款或担保	将因自身利益产生非常严重的不利影响, 导致“没有防范措施”能够将其降低至可接受的水平
“向审计客户”提供贷款或为其提供担保	将因自身利益产生非常严重的不利影响, 导致“没有防范措施”能够将其降低至可接受的水平
在银行或类似金融机构等审计客户“开立存款或交易账户”	如果账户按照正常的商业条件开立, 则不会对独立性产生不利影响

【注】从银行或类似金融机构按照正常的贷款程序和条件取得贷款或担保可以, 但从非银行或类似金融机构不可以, 给客户提供贷款或担保也不行。

## (四) 商业关系

对独立性产生不利影响的情况	防范措施
与审计客户或其高级管理人员之间, 存在商务关系或共同的经济利益	会计师事务所不得介入此类商业关系; 如果存在此类商业关系, 应当予以终止 如果此类商业关系涉及审计项目组成员, 应当将该成员“调离”审计项目组
在某“股东人数有限的实体”中拥有经济利益, 而审计客户或其董事、高级管理人员也在该实体拥有经济利益	同时满足下列条件的, 该商业关系不会对独立性产生不利影响: (1) 这种商业关系对于会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属以及审计客户均不重要 (2) 该经济利益对一个或几个投资者并不重大 (3) 该经济利益不能使一个或几个投资者控制该实体
从审计客户购买商品或服务	如果按照正常的商业程序公平交易, 则不会对独立性产生不利影响。如果交易性质特殊或金额较大, 可能因自身利益产生不利影响。 (1) “取消”交易或降低交易规模 (2) 将该成员“调离”审计项目组

## 【考点二】家庭和私人关系★★

对独立性产生不利影响的情况	防范措施
审计项目组成员的“主要近亲属”, 是审计客户的“董事、高级管理人员或特定员工”, 或者在业务期间或财务报表涵盖的期间曾担任上述职务	只有把该成员调离审计项目组, 才能将对独立性的不利影响降低至可接受的水平。
审计项目组成员的“主要近亲属”, 在审	(1) 将该成员“调离”审计项目组

计客户中“所处职位能够对客户的财务状况、经营成果和现金流量施加重大影响”	(2) “合理安排”该成员的职责, 使该成员的工作不涉及其主要近亲属(存在密切关系的员工)的职责范围
审计项目组成员的“其他近亲属”, 是审计客户的“董事、高级管理人员或特定员工”	
审计项目组成员与审计客户的重要职位的人员(董事、高级管理人员或特定员工)存在“密切关系”	

### 【考点三】与审计客户发生人员交流★★★

(一) 前任成员加入审计客户(原在事务所工作, 现任职于客户)

对独立性产生不利影响的情况	防范措施
审计项目组前任成员或会计师事务所前任合伙人加入审计客户, 担任董事、高级管理人员或特定员工, 且与会计师事务所仍“保持重要交往”	将产生非常严重的不利影响, 导致“没有防范措施”能够将其降低至可接受的水平
审计项目组前任成员或会计师事务所前任合伙人加入审计客户, 担任董事、高级管理人员或特定员工, 但与会计师事务所已“没有重要交往”	(1) 修改审计计划; (2) 向审计项目组委派经验更丰富的人员; (3) 由项目组之外的其他注册会计师“复核”前任审计项目组成员已执行的工作

(二) 前任成员加入“属于公众利益实体”的审计客户

对独立性产生不利影响的情况	防范措施
“关键审计合伙人”加入属于公众利益实体的审计客户, 担任董事、高级管理人员或特定员工	除非该合伙人不再担任关键审计合伙人后, 该公众利益实体发布了已审计财务报表, 其涵盖期间不少于 12 个月, 且该合伙人不是该财务报表的审计项目组成员, 否则独立性将视为受到损害(下一个年报审计报告日后入职不影响)
“前任高级合伙人”加入属于公众利益实体的审计客户, 担任董事、高级管理人员或特定员工	除非该高级合伙人离职已超过 12 个月, 否则独立性将被视为受到损害
因“企业合并”原因导致前任“关键审计合伙人”加入属于公众利益实体的审计客户, 担任董事、高级管理人员或特定员工	在同时满足下列条件时, 不被视为独立性受到损害: (1) 当前任关键审计合伙人接受该职务时, 并未预料到会发生企业合并; (2) 前任关键审计合伙人在会计师事务所中应得的报酬或福利都已全额支付(除非报酬或福利是按照预先确定的固定金额支付的, 并且未付金额对会计师事务所不重要); (3) 前任关键审计合伙人未继续参与, 或在外界看来未参与会计师事务所的经营活动或专业活动; (4) 已就前任关键审计合伙人在审计客户中的职位与治理层讨论

(三) 最近曾任审计客户的董事、高级管理人员或员工(原在客户工作, 现任职于事务所)

对独立性产生不利影响的情况	防范措施
---------------	------

在被审计财务报表涵盖的期间“内”，审计项目组成员曾担任审计客户的董事、高级管理人员或特定员工	将产生非常严重的不利影响，导致“没有防范措施”能够将其降低至可接受水平。会计师事务所不得将此人员分派到审计项目组
在被审计财务报表涵盖的期间“之前”，审计项目组成员曾担任审计客户的董事、高级管理人员或特定员工	可能因自身利益、自我评价或密切关系产生不利影响。不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素： (1) 该人员在客户中曾担任的职务； (2) 该人员离开客户的时间长短； (3) 该人员在审计项目组中的角色

## (四) 兼任审计客户的董事或高级管理人员（现在事务所工作，同时又任职于客户）

对独立性产生不利影响的情况	防范措施
会计师事务所的合伙人或员工，兼任审计客户的“董事或高级管理人员”——（不可以做）	将因自我评价和自身利益产生非常严重的不利影响，导致“没有防范措施”能够将其降低至可接受的水平。会计师事务所的合伙人或员工不得兼任审计客户的董事或高级管理人员
会计师事务所的合伙人或员工，兼任审计客户的“公司秘书”——（不可以做）	将因自我评价和过度推介产生非常严重的不利影响，导致“没有防范措施”能够将其降低至可接受的水平。会计师事务所的合伙人或员工不得兼任审计客户的公司秘书
会计师事务所的合伙人或员工，提供日常性和行政事务性的服务以支持公司秘书职能，或提供与公司秘书行政事项有关的建议——（可以做）	只要所有相关决策均由客户管理层作出，通常不会损害独立性

## (五) 审计项目组成员拟加入审计客户（现在事务所工作，将任职于客户）

对独立性产生不利影响的情况	防范措施
如果审计项目组某一成员参与审计业务，当知道自己在未来某一时间将要或有可能加入审计客户时，将因自身利益产生不利影响	(1) 将该成员调离审计项目组； (2) 由审计项目组“以外”的注册会计师复核该成员在审计项目组中作出的重大判断

## 【考点四】与审计客户长期存在业务关系★★★★

## (一) 关键审计合伙人任职时间：（止 5 停 2 延 1）

如果审计客户属于公众利益实体，执行其审计业务的关键审计合伙人任职时间不得超过“五年”。在任期结束后的“两年”内，该关键审计合伙人不得再次成为该客户的审计项目组成员或关键审计合伙人。

在此期间内，该关键审计合伙人也不得有下列行为：

1. 参与该客户的审计业务；
2. 为该客户的审计业务实施质量控制复核；
3. 就有关技术或行业特定问题、交易或事项向项目组或该客户提供咨询；
4. 以其他方式直接影响业务结果。

## (二) 关键审计合伙人在审计客户成为公众利益实体后的任职时间：（满 3 缓 2）

成为公众利益实体前已服务时间	成为公众利益实体后还可服务时间	首次公开发行证券的公司上市后还可服务时间
1	4	2

2	3	2
3	2	2
4 以上	2	2

### 【考点五】为审计客户提供非鉴证服务★★

#### （一）财务报表编制

	事项或对象	承担审计客户的活动或防范措施
对独立性“不产生”不利影响	沟通审计相关的事项	①对会计准则或财务报表披露要求的运用 ②与财务报表相关的内部控制的有效性，以及资产、负债计量方法的适当性 ③会计调整分录的建议
	提供特定技术支持	①解决账户调节问题 ②分析和积累监管机构要求提供的信息 ③将按照某种会计准则编制的财务报表，转换为按照另一种会计准则编制的财务报表
“可采取措施”消除对独立性产生的不利影响	非公众利益实体	由“非审计项目组成员（或非审计项目组的高管复核）”向非公众利益实体的审计客户提供“日常性和机械性的工作”。 日常性和机械性的工作通常是指： ①根据来源于客户的数据提供工资服务；②在客户确定或批准账户分类的基础上记录交易；③将已记录的交易过入总分类账；④将客户批准的分录过入试算平衡表；⑤根据试算平衡表中的信息编制财务报表（了解）。
	公众利益实体	由“非审计项目组成员”向公众利益实体的审计客户“不重要”的“分支机构”提供“日常性和机械性的工作”。 “不重要”是指（了解）： ①接受服务的分支机构或关联实体从总体上对被审计财务报表不具有重要性 ②服务所涉及的事项从总体上对该分支机构或关联实体的财务报表不具有重要性

#### （二）评估服务

对独立性“不产生”不利影响	如果审计客户要求会计师事务所提供评估服务，以帮助其履行纳税申报义务或满足税务筹划目的，并且评估的结果不对财务报表产生直接影响（即财务报表仅受有关税务会计分录的影响），则通常不对独立性产生不利影响
对独立性“产生”不利影响	在审计客户“不属于”公众利益实体的情况下，如果评估服务对被审计财务报表具有重大影响，并且评估结果涉及高度的主观性，则“没有防范措施”能够将因自我评价产生的不利影响降低至可接受的水平

#### （三）税务服务

税务服务的种类	对独立性的影响
1. 编制纳税申报表	如果“管理层对纳税申报表承担责任”，通常不对独立性产生不利影响
2. 计算当期所得税或递延所得税负债（或资产）	在审计客户属于“公众利益实体”的情况下，除非出现紧急情况，并征得相关监管机构的同意，会计师事务所不得计算当期所得税或递延所得税负债（或资产），以用于编制对被审计财务报表具

	有重大影响的会计分录
3. 税务筹划和其他税务咨询服务	在提供税务筹划建议和其他税务咨询服务时，如果此类服务具有法律依据，或得到税务机关的明确认可，通常不对独立性产生不利影响
4. 帮助解决税务纠纷	会计师事务所不得一般在在税务仲裁或纠纷中担任审计客户的辩护人，但可以为审计客户提供有关法庭裁决事项的咨询

## (四) 内部审计

对独立性“不产生”不利影响	<p>为避免承担管理层职责，只有在同时满足下列条件时，会计师事务所才能为审计客户提供内部审计服务：</p> <p>(1) 审计客户承担设计、执行和维护内部控制的责任，并指定合适的、具有胜任能力的员工（最好是高级管理人员），始终负责内部审计活动</p> <p>(2) 客户治理层或管理层复核、评估并批准内部审计服务的工作范围、风险和频率</p> <p>(3) 客户管理层评价内部审计服务的适当性，以及执行内部审计发现的事项</p> <p>(4) 客户管理层评价并确定应当实施内部审计服务提出的建议，并对实施过程进行管理</p> <p>(5) 客户管理层向治理层报告注册会计师在内部审计服务中发现的重大问题和提出的建议</p>
对独立性“产生”不利影响	会计师事务所人员在为审计客户提供内部审计服务时“承担管理层职责”，将产生非常严重的不利影响，导致“没有防范措施”能够将其降低至可接受的水平
不得向“公众利益实体”的审计客户提供内部审计服务（记忆）	<p>(1) 与财务报告相关的内部控制</p> <p>(2) 财务会计系统</p> <p>(3) 对被审计财务报表具有重大影响的金额或披露</p>

## (五) 公司理财服务

对独立性产生不利影响的情形	防范措施
提供公司理财服务的结果直接影响财务报表的金额，将因自我评价产生不利影响	<p>(1) 由审计项目组以外的专业人士提供该服务</p> <p>(2) 由未参与提供理财服务的专业人士向审计项目组提供有关该服务的咨询建议，并复核会计处理</p>
<p>如果财务建议的有效性取决于某一特定会计处理，并且同时存在下列情形：</p> <p>(1) 根据适用的会计准则，审计项目组对有关的会计处理的适当性存有疑问</p> <p>(2) 财务建议的结果将对被审计财务报表产生重大影响</p>	将因自我评价产生非常严重的不利影响，没有防范措施能够将不利影响降低至可接受的水平。会计师事务所不得提供此类财务服务

## 【考点六】收费★★

对独立性产生不利影响的情形	防范措施
---------------	------

收费结构	从某一审计客户收取的全部费用占某一合伙人从所有客户收取的费用的总额比重很大，或占会计师事务所某一分部收取的费用总额的比重很大，将因自身利益、外在压力产生不利影响	(1) 降低对来源于该客户的收费的依赖程度； (2) 由审计项目组以外的注册会计师复核所执行的工作或在必要时提出建议； (3) 定期实施独立的质量控制复核
	“连续 2 年”从属于“公众利益实体”的某一审计客户及其关联实体收取全部费用比重超过 15%	会计师事务所应当向审计客户治理层披露这一事实，并讨论选择下列何种防范措施，以将不利影响降低至可接受的水平： (1) 在对第二年度财务报表发表审计意见之前，由其他会计师事务所对该业务再次实施项目质量控制复核（发表审计意见前复核）； (2) 在对第二年度财务报表发表审计意见之后、对第三年度财务报表发表审计意见之前，由其他会计师事务所对第二年度的审计工作再次实施项目质量控制复核（发表审计意见后复核）
逾期收费	如果审计客户长期未支付应付的审计费用，尤其是相当部分的审计费用在出具下一年度审计报告前仍未支付，可能因自身利益产生不利影响	(1) 要求审计客户在“审计报告出具前”付清上一年度的审计费用； (2) 确定逾期收费是否可能被视同向客户贷款，并且根据逾期收费的重要程度确定是否继续执行审计业务
或有收费	会计师事务所在提供“审计服务”时，以直接或间接形式取得或有收费	将因自身利益产生非常严重的不利影响，导致“没有防范措施”能够将其降低至可接受的水平
	会计师事务所在向审计客户提供“非鉴证服务”，以直接或间接形式取得或有收费，也可能因自身利益产生不利影响	(1) 由审计项目组以外的注册会计师复核相关审计工作，或在必要时提供建议； (2) 由审计项目组以外的专业人员提供非鉴证服务

### 审计试题特点与答题技巧

#### 题型结构

《审计》试卷总分为 100 分，60 分合格。从近几年机考的题型及题量来看，题型分为“单项选择题”、“多项选择题”、“简答题”和“综合题”，题量及分值如下：

题型	题量	分值
单项选择题	25	25
多项选择题	10	20
简答题	6	36

综合题	1	19
-----	---	----

其中，6 分的简答题可以选用英文解答，如果用英文解答，须全部使用英文，答题正确的，增加 5 分。

### 客观题试题特点

1. 题量大、分值低，但题干和选项文字表述越来越精练，单选题以选“错”为主；
2. 总体难度不高，选项主要源于教材的表述。

大多数题目都可以直接在教材中找到相关原文描述，仅个别题目结合实务或是对基础知识的延伸，或来自于准则、问题解答等原文。

3. 注重细节，基本概念和原理是考查的重点

掌握基本的概念，理解审计理论，特别是容易被忽视或者混淆的内容，在考试中出现概率较大。

4. 客观题的重要考点

排序	重要考点	排序	重要考点
1	审计基本要求	7	审计证据的性质
2	审计抽样的基本原理	8	审计要素
3	应对舞弊导致的重大错报风险	9	了解被审计单位内部控制
4	审计抽样的相关概念	10	前后任注册会计师的沟通
5	重要性	11	关联方的审计
6	分析程序	12	会计估计的审计

### 简答题试题特点

1. 历年考试简答题方向较集中，主要涉及方向为：

事务所质量控制、职业道德、审计意见、重要项目审计程序（存货监盘、函证）、特殊项目（集团审计、会计估计、关联交易）等。

2. 题目以判断性为主

首先判断再说明理由：请指出 A 注册会计师做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

职业道德判断且说明理由：逐项指出是否存在违反中国注册会计师职业道德守则有关独立性规定的情况，并简要说明理由。

3. 部分出现记忆的内容

主要涉及注册会计师的具体程序的判断（包括完整性）。

#### 4. 简答题答题规律

在审计简答题中答题中应注意以下几个凡是：

（1）凡是管理层提供的资料信息（文件记录），注册会计师应验证其完整性、准确性（真实性）；

（2）凡是注册会计师获知信息，均应与管理层进行讨论，并应实施程序去证实；

（3）凡是管理层的解释，一切不可信。应保持职业怀疑，采取程序应对；

（4）凡是列举了 2 个或 2 个以上的程序，那还有另外的程序未完成；

（5）凡是验证日不在资产负债表日（12 月 31 日），应当对验证日至截止日之间的变动实施审计程序；

（6）凡是说不需要了解被审计单位及其环境（内部控制），均为不当；

（7）凡是审计中发现的错报，要先告知管理层（缺乏诚信和胜任能力除外），查明原因再处理；

（8）凡是已汇总的错报，都应要求管理层去调整。

凡是听了涛哥的课了的，考试都会通过！

#### 风险评估考题答题要领

（一）风险评估与风险应对综合题命题思路

考试素材：

资料一：了解到的事项（文字）

资料二：相应的会计记录（数据）

资料三：审计计划（含了解内控）

资料四：实施的进一步审计程序

资料五：对发现的错报的处理

除资料一和资料二有关联外，其他资料（包括每一资料中的具体）之间是没有关联的。

以风险导向审计路线给出要求回答：

要求 1：识别估重大错报风险，并说明理由

要求 2：指出审计计划的不当，并说明理由

要求 3：指出审计程序的不当，并说明理由

要求 4: 指出对错报的处理是否适当并说明理由

(二) 风险评估与风险应对综合题应试技巧

此类题文字量较大, 希望看一段文字资料后, 即在资料二中寻找对应的项目和数据, 进行分析。看一句或一段文字, 就分析一项重大错报风险, 不要把题看完了作答, 这样考试时间不够, 并且容易漏掉。把所有的文字资料看完之后, 再检查一下, 是否存在还没有用到的数据, 一般都是你还没有发现其存在的风险, 再在文字资料中去找是否还有没注意到的地方。

(三) 风险评估与风险应对综合题答题要领

(1) 凡是出现收入、成本数据的一定要计算毛利率, 与前期进行比较, 与文字资料所列事项比较。毛利率变化一般会涉及营业收入(应收账款)的认定错报, 别忘了还有营业成本(存货)的错报。只要提到销售价格、原材料成本等, 一定要看毛利率的变化。

(2) 有些数据本期没有变化或无发生额, 或余额、发生额为零的, 一般都存在重大错报风险。

(3) 有关认定, 你只要分析有影响的就大胆的写, 从近年考试来看, 一般写最一个主要的认定, 但不要怕多写, 确实有关就写, 也不要过于牵强。即你认为有理的才写, 不要联想太多。

(4) 理由尽量全面, 计算的数据最好用上。一般理由不正确, 会影响前面风险判断和认定确认的得分。

后续信息请关注“徐永涛”的新浪微博

祝您梦想成真!