

**知识点 1：审计概念五方面****1. 审计用户**

财务报表的预期使用者（包括管理层和管理层之外的预期使用者）

2. 审计目的

改善财务报表的质量，增强除管理层之外的预期使用者对财务报表的信赖程度。

注册会计师审计不涉及为如何利用信息提供建议。

3. 合理保证

审计只能提供合理保证。因审计证据是说服性而非结论性等原因，审计无法提供绝对保证。

4. 审计基础

独立性和专业性（审计的基本特征）。

5. 审计产品

注册会计师以书面的形式（审计报告）针对财务报表是否公允反映发表审计意见。

知识点 2：注册会计师执行的业务种类

业务种类	具体分类	保证程度
鉴证业务	①审计业务	合理保证
	②审阅业务	有限保证
	③其他鉴证业务	合理保证/有限保证
相关服务业务	①税务咨询	不提供保证
	②代编财务信息	
	③对财务信息执行商定程序等	

知识点 3：合理保证与有限保证的区别

	合理保证（财务报表审计）	有限保证（财务报表审阅）
目标	在可接受的低审计风险下，以积极方式对财务报表整体发表审计意见，提供高水平的保证	在可接受的审阅风险下，以消极方式对财务报表整体发表审阅意见，提供低于高水平的保证
证据收集程序	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	询问、分析程序
所需证据数量	较多	较少
检查风险	较低	较高



财务报表的可信性	较高	较低
提出结论的方式	积极方式	消极方式

知识点 4：审计业务的三方关系人

注册会计师通过对被审计单位管理层负责编制的财务报表发表审计意见，从而增强了除管理层之外的其他预期使用者对财务报表的信赖程度。

审计业务三方关系人：被审计单位管理层（责任方）、注册会计师、财务报表预期使用者。

某项业务是否属于审计业务的重要判断标准之一就是“是否存在三方关系”。

1. 注册会计师

注册会计师的责任是对财务报表发表审计意见。

注册会计师通过签署审计报告，来确认其责任。

2. 被审计单位管理层（责任方）

财务报表审计并不减轻管理层或治理层的责任。

3. 预期使用者

（1）预期使用者可能是指与财务报表有重要和共同利益的主要利益相关者。

在审计报告中，收件人应当尽可能地指明所有的预期使用者。

（2）预期使用者也可能是特定的使用者。

除股东之外，审计报告的预期使用者还可能包括银行、公司的债权人、供应商、顾客、证券监管机构等。

（3）预期使用者可分为管理层和除管理层之外的预期使用者。

由于注册会计师的审计意见主要向除管理层之外的预期使用者提供，但客观上也可能对管理层有用，因此管理层也会成为预期使用者，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。

知识点 5：合理运用职业判断

职业判断，是指在审计准则、财务报告编制基础和职业道德要求的框架下，注册会计师综合运用相关知识、技能和经验，作出适合审计业务具体情况、有根据的行动决策。

如果有关决策不被该业务的具体事实和情况所支持或者缺乏充分、适当的审计证据，职业判断并不能成为作出决策的正当理由。

1. 对职业判断进行适当的书面记录可提高判断决策的可辩护性。对职业判断的书面记录包括：

- ①描述职业判断的问题和目标；
- 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, 包括得出结论的理由;
- ⑤与被审计单位就决策结论进行沟通的方式和时间。

2. 衡量职业判断质量的标准

(1) 准确性或意见一致性:

准确性是指职业判断的结论与特定标准或客观事实的相符程度;

意见一致性是指不同职业判断主体针对同一职业判断问题所作判断彼此认同的程度。

(2) 决策一贯性和稳定性:

决策一贯性用于衡量同一注册会计师针对同一项目的不同判断问题作出的判断之间的关系;

稳定性用于衡量注册会计师针对相同的职业判断问题在不同时点所作出的判断之间的关系。

(3) 可辩护性:

可辩护性是指注册会计师能够证明自己的工作, 通常, 理由的充分性、思维的逻辑性和程序的合规性三个方面是衡量可辩护性的基础。

知识点 6: 审计风险

审计业务是一种保证程度高的鉴证业务, 注册会计师的审计过程就是将审计风险降至可接受的低水平的过程, 以使注册会计师能够合理保证所审计财务报表不含有重大错报。审计风险是客观存在的, 注册会计师只要审计财务报表, 就存在发表不恰当审计意见的可能性。

(一) 重大错报风险

1. 两个层次的重大错报风险

财务报表层次重大错报风险与财务报表整体存在广泛联系, 可能影响多项认定。此类风险通常与控制环境有关。

注册会计师同时考虑各类交易、账户余额和披露认定层次的重大错报风险, 考虑的结果直接有助于注册会计师确定认定层次上实施的进一步审计程序的性质、时间安排和范围。

2. 固有风险和控制风险

认定层次的重大错报风险又可以进一步细分为固有风险和控制风险。

(二) 检查风险

检查风险取决于审计程序设计的合理性和执行的有效性。检查风险不可能降低为零。

(三) 检查风险与重大错报风险的反向关系

重大错报风险和检查风险的相互关系可以从定性和定量两个方面加以考查:

- (1) 从定量的角度看, 检查风险与重大错报风险的反向关系用数学模型表示如下:



审计风险 = 重大错报风险（认定层次）× 检查风险

（2）从定性的角度看，审计风险（可接受）既定的情况下，重大错报风险越高，注册会计师可接受的检查风险水平越低，反之亦然。换言之，当重大错报风险较高时，注册会计师必须扩大审计范围，尽量将检查风险降低，以便将整个审计风险降低至可接受的水平。

【提示】审计风险模型中的审计风险是指可接受的审计风险水平，这一风险水平在制定审计计划时就应确定。

知识点 7：审计的固有限制

由于审计存在固有限制，注册会计师据以得出结论和形成审计意见的大多数审计证据是说服性而非结论性的。

即使注册会计师严格按照审计准则的要求计划和执行审计工作，也不可能将审计风险降为零，注册会计师不能对财务报表是否不存在由于舞弊或错误导致重大错报获取绝对保证。

（一）影响审计的固有限制的因素

审计的固有限制源于：

- （1）财务报告的性质；
- （2）审计程序的性质；
- （3）财务报告的及时性和成本效益的权衡。

1. 财务报告的性质

管理层编制财务报表需要作出判断，许多财务报表项目涉及主观决策、评估或一定程度的不确定性，并且可能存在一系列可接受的解释或判断。

2. 审计程序的性质

注册会计师获取审计证据的能力受到实务和法律上的限制。例如：

- （1）管理层或其他人员可能有意或无意地不提供与财务报表编制相关的或注册会计师要求的全部信息（不能保证信息的完整性）；
- （2）舞弊可能涉及精心策划和蓄意实施以进行隐瞒。因此，用以收集审计证据的审计程序可能对于发现舞弊是无效的（舞弊）；
- （3）审计不是对涉嫌违法行为的官方调查（取证权限）

3. 财务报告的及时性和成本效益的权衡（审计资源）

为了在合理的时间内以合理的成本对财务报表形成审计意见，注册会计师有必要：

- （1）计划审计工作，以使审计工作以有效的方式得到执行；
- （2）将审计资源投向最可能存在重大错报风险的领域，并相应地在其他领域减少审计资源；



(3) 运用测试和其他方法检查总体中存在的错报。

知识点 8：明显微小错报的临界值

(1) 定义

注册会计师需要在制定审计策略和审计计划时，确定一个明显微小错报的临界值，低于该临界值的错报视为明显微小的错报，可以不累积。

“明显微小”≠“不重大”，明显微小错报的金额与确定的重要性的数量级相比是完全不同的，或者性质完全不同。

(2) 定量

实务中的通常做法是将明显微小错报的临界值定为财务报表整体重要性的 3%—5%，但不超过 10%。

如果注册会计师预期被审计单位存在数量较多金额较小的错报，可能考虑采用较低的临界值，以免大量低于临界值的错报积少成多构成重大错报。

(3) 考虑因素

确定明显微小错报的临界值时应考虑的因素：

- 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。

(4) 运用

注册会计师可能将低于某一金额的错报界定为明显微小的错报，对这类错报不需要积累。

如果不确定一个或多个错报是否明显微小，就不能认为这些错报是明显微小的。

知识点 9：初步业务活动和审计的前提条件

一、初步业务活动

1. 初步业务活动目的

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

2. 初步业务活动内容

- (1) 针对保持客户关系和具体审计业务实施相应的质量管理程序；
- (2) 评价遵守相关职业道德要求的情况；
- (3) 就审计业务约定条款达成一致意见。



二、审计的前提条件

1. 确定管理层在编制财务报表时采用的财务报告编制基础是否是可接受的

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。

2. 就管理层认可并理解其责任与管理层达成一致意见

管理层的责任包括：

- （1）管理层应当按照适用的财务报告编制基础（企业会计准则的规定）编制财务报表，并使其实现公允反映（如适用）；
- （2）管理层设计、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。

3. 管理层就其已履行的某些责任提供书面声明。

知识点 10：确定财务报表整体重要性的考虑因素

注册会计师通常先选择一个恰当的基准，再选用适当的百分比乘以该基准，从而得出财务报表整体的重要性。

（1）在选择基准时应考虑的因素

财务报表要素；财务报表使用者特别关注的项目；被审计单位的性质、所处的生命周期阶段、所处行业和经济环境；被审计单位所有权结构和融资方式；基准的相对波动性。

（2）在确定百分比时考虑的因素

除了考虑被审计单位是否为上市公司或公众利益实体外，还需考虑的因素包括但不限于：财务报表使用者的范围；被审计单位是否由集团内部关联方提供融资或是否有大额对外融资（如债券或银行贷款）；财务报表使用者是否对基准数据特别敏感。

（3）注册会计师在确定重要性水平时，不需考虑与具体项目计量相关的固有不确定性。

知识点 11：确定实际执行的重要性的考虑因素

通常而言，实际执行的重要性通常为财务报表整体重要性的 50%—75%。

注册会计师可能考虑选择较低的百分比来确定实际执行的重要性的情况：（1）首次接受委托的审计项目；（2）连续审计项目，以前年度审计调整较多；（3）项目总体风险较高；（4）存在或预期存



在值得关注的内部控制缺陷。

注册会计师可能考虑选择较高的百分比来确定实际执行的重要性的情况：（1）连续审计项目，以前年度审计调整较少；（2）项目总体风险为低到中等；（3）以前期间的审计经验表明内部控制运行有效。

知识点 12：审计证据的充分性和适当性

（一）审计证据的充分性——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；审计证据质量越高，注册会计师需要的审计证据可能越少。

（二）审计证据的适当性——证据质量的衡量，包括相关性和可靠性。

1. 审计证据是否相关必须结合具体审计目标来考虑。在确定审计证据的相关性时，注册会计师应当考虑：

（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. 审计证据的可靠性受其来源和性质的影响，并取决于获取审计证据的具体环境。注册会计师在判断审计证据的可靠性时，通常会考虑下列原则：

（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。

（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）充分性和适当性的关系

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。

知识点 13：审计程序的分类

注册会计师通过实施审计程序，获取充分、适当的审计证据，以满足对财务报表发表意见。审计程序按照审计目的可以分为以下三大类：



风险评估程序旨在通过了解被审计单位及其环境等方面情况，识别并评估重大错报风险。控制测试旨在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。实质性程序旨在发现认定层次重大错报，包括细节测试和实质性分析程序。

审计程序的归类

按审计目的分类	执行的必要性	适用的具体审计程序
风险评估程序	必须	询问、观察、检查、分析程序
控制测试	非必须	询问、观察、检查、重新执行
实质性程序	必须	询问、观察、检查、函证、重新计算、分析程序

总结：询问、观察、检查适用于三大程序；除了重新执行，其他六个基本程序都适用于实质性程序；重新执行只能用于控制测试。询问、观察、检查、穿行测试用于了解内部控制。

知识点 14：分析程序的目的

过程	目的	错报与风险	要求
风险评估过程	了解被审计单位及其环境并评估财务报表层次和认定层次的重大错报风险	识别重大错报风险（报表层次与认定层次）	强制使用
实质性程序	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，分析程序可以用作实质性程序	识别重大错报（认定层次）	任意选择
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	再评重大错报风险（报表层次）	强制使用

知识点 15：审计抽样的特征及适用性

1. 特征

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；（低于百分之百）
- ②所有抽样单元都有被选取的机会；（都有机会）
- 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。（推断总体）

2. 审计抽样的适用性

（1）风险评估程序。风险评估程序通常不涉及审计抽样。

（2）控制测试：

- ①当控制的运行留下轨迹时，注册会计师可以考虑使用审计抽样实施控制测试；



②对于未留下运行轨迹的控制，注册会计师通常实施询问、观察等审计程序，以获取有关控制运行有效性的审计证据，此时不宜使用审计抽样。

(3) 实质性程序：

①在实施细节测试时，注册会计师可以使用审计抽样获取审计证据，以验证有关财务报表金额的一项或多项认定（如应收账款的存在性），或对某些金额作出独立估计（如陈旧存货的价值）；

②在实施实质性分析程序时，注册会计师不宜使用审计抽样。

知识点 16：影响样本规模的因素

影响样本规模的因素

影响因素	控制测试	细节测试	与样本规模的关系
可接受的抽样风险	可接受的信赖过度风险	可接受的误受风险	反向变动
可容忍误差	可容忍偏差率	可容忍错报	反向变动
预计总体误差	预计总体偏差率	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	总体规模	影响很小

知识点 17：抽样风险与非抽样风险

只要有抽样就存在抽样风险，抽样风险与样本量成反向关系。无论是控制测试还是细节测试，注册会计师都可以通过扩大样本规模降低抽样风险。如果对总体中的所有项目都实施检查，就不存在抽样风险。

测试种类	影响审计效率的风险	影响审计效果的风险
控制测试	信赖不足风险	信赖过度风险
细节测试	误拒风险	误受风险

非抽样风险是指由于某些与样本规模无关的因素而导致注册会计师得出错误结论的可能性。非抽样风险“不能量化”，但可通过采取适当的质量管理政策和程序，对审计工作进行适当的指导、监督和复核，以及对注册会计师实务的适当改进，可以将非抽样风险降至可以接受的水平。注册会计师也可以通过仔细设计其审计程序尽量降低非抽样风险。

知识点 18：统计抽样与非统计抽样

	统计抽样	非统计抽样
特征	随机选取样本并运用概率论评价样本结果	主要依赖职业判断选取样本和评价样本结果
优点	高效设计样本（评价证据的充分性）；精确量化抽	成本低；若设计适当，也能提供与统计



	样风险（评价样本结果）	抽样同样有效的结果
缺点	需要专门技术	无法量化抽样风险
联系	1. 选择统计抽样或非统计抽样，主要考虑成本效益； 2. 非统计抽样的样本规模也可采用统计抽样方法进行量化； 3. 在设计、实施和评价样本时均需要运用职业判断； 4. 均能通过扩大样本量来降低抽样风险。	

知识点 19：信息技术中的一般控制和信息处理控制测试

1. 信息技术一般控制

信息系统一般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。

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。

2. 信息技术信息处理控制

信息技术信息处理控制一般要经过输入、处理及输出等环节。和人工控制类似，系统自动控制关注的要素包括：完整性、准确性、存在和发生等。

3. 公司层面信息技术控制

公司层面信息技术控制包括但不限于：信息技术规划的制定；信息技术年度计划的制定；信息技术内部审计机制的建立；信息技术外包管理；信息技术预算管理；信息安全和风险管理；信息技术应急预案的制定；信息系统架构和信息技术复杂性等。

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信息处理控制的审计重点、风险等级、审计测试方法等。

4. 信息技术一般控制、信息处理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信息处理控制的风险基调，会影响该公司的信息技术一般控制和信息技术信息处理控制的部署和落实。

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信息处理控制的有效性是否能够信任。

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信息处理控制审计之前，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



技术信息处理控制的主要风险点以及审计重点。

知识点 20：信息技术对审计过程的影响

信息技术对审计过程的影响主要体现在以下几个方面：

- (1) 对审计线索的影响；
- (2) 对审计技术手段的影响；
- (3) 对内部控制的影响；
- (4) 对审计内容的影响；
- (5) 对注册会计师的影响。

信息技术在企业中的应用并不改变注册会计师制定的审计目标，以及进行风险评估（包括了解内部控制）的原则性要求。

知识点 21：审计工作底稿的归档

1. 所有权：审计档案的所有权属于承接该项业务的会计师事务所。

2. 归档期限：

- (1) 审计工作底稿的归档期限为“审计报告日”后 60 天内。
- (2) 如果未能完成审计业务，审计工作底稿的归档期限为“审计业务中止日”后的 60 天内。

3. 保存期限：

- (1) 会计师事务所应当自“审计报告日”起，对审计工作底稿至少保存“10 年”。
- (2) 如果未能完成审计业务，会计师事务所应当自“审计业务中止日”起，对审计工作底稿至少保存“10 年”。

在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。在归档期间对审计工作底稿做出的“事务性”的变动，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、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。

知识点 22：财务报表层次和认定层次重大错报风险的区分

(1) 财务报表层次重大错报风险：

如果判断某风险因素对财务报表整体存在广泛联系，并可能影响多项认定，注册会计师应当将其识别为财务报表层次重大错报风险。

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、融资能力受限



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，或管理层凌驾于控制之上可能引发舞弊风险，这些风险与财务报表整体相关。

(2) 认定层次重大错报风险：

如果判断某固有风险因素可能导致某项认定发生重大错报，但与财务报表整体不存在广泛联系，注册会计师应当将其识别为认定层次的重大错报风险。

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。

知识点 23：预防性控制和检查性控制

(1) 预防性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。【事先预防】审批、授权、职责分离通常属于预防性控制。

(2) 检查性控制目的是发现流程中可能发生的错报，因为尽管有预防性控制还是会发生的错报。【事后复核】复核、对账、盘点通常属于检查性控制。

示例：

	对控制的描述	控制的作用
预防性控制	在更新采购档案之前必须先有收货报告	防止记录了未收到的购货
	销货发票价格根据价格清单信息确定	防止销货计价错误
检查性控制	定期编制银行存款余额调节表，跟踪调查挂账的项目	发现错报和未达账项
	由独立人员复核销售发票	发现发票中的错误

知识点 24：针对财务报表层次重大错报风险的总体应对措施

- (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、时间安排或范围作出总体修改。

如果控制环境存在缺陷，注册会计师在对拟实施审计程序做出总体修改时应当考虑：

性质：通过实施实质性程序获取更广泛的审计证据。

时间：在期末而非期中实施更多的审计程序。

范围：增加拟纳入审计范围的经营地点的数量。

**知识点 25：针对认定层次重大错报风险的进一步审计程序****1. 设计进一步审计程序时的考虑因素：**

- (1) 风险的重要性；
- (2) 重大错报发生的可能性；
- (3) 涉及的各类交易、账户余额和披露的特征；
- (4) 被审计单位采用的特定控制的性质；
- (5) 注册会计师是否拟获取审计证据，以确定内部控制在防止或发现并纠正重大错报方面的有效性。

2. 确定进一步审计程序的性质时，需要考虑的因素：

进一步审计程序的性质是指进一步审计程序的目的和类型，在确定时需要考虑：

- (1) 认定层次重大错报风险的评估结果
- (2) 评估的认定层次重大错报风险产生的原因，包括考虑各类交易、账户余额和披露的具体特征以及内部控制。
- (3) 如果拟利用被审计单位信息系统生成的信息，注册会计师应当就信息的准确性和完整性获取审计证据。

3. 确定进一步审计程序的时间需要考虑的因素：

- (1) 控制环境；
- (2) 何时能得到相关信息；
- (3) 错报风险的性质；
- (4) 审计证据适用的期间或时点；
- (5) 编制财务报表的时间，尤其是编制某些披露的时间。

4. 确定进一步审计程序的范围需要考虑的因素：

- (1) 确定的重要性水平；
- (2) 评估的重大错报风险；
- (3) 计划获取的保证程度。

知识点 26：控制测试中如何考虑以前审计获取的审计证据**1. 控制测试中如何考虑以前审计获取的审计证据**

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	①如果相关，可以利用；比如，系统的变化仅仅使被审计单位从中获取新的报告，这种变化通常不影响以前审计所获取证据的相关性，我们还是可以利用这些证据。 ②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	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。

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。

2. 不得依赖以前审计所获取证据的情形

鉴于特别风险的特殊性，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。

知识点 27：实施销售截止测试

(1) 选取资产负债表日前后若干天的出库单，将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的凭证，与出库单核对，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/合同资产的函证程序，检查有无未取得对方认可的大额销售。

截止测试的两条路径

审计路线	测试程序
以账簿记录为起点	从资产负债表日前后若干天的账簿记录查至记账凭证，检查发票存根与出库单，目的是证实已入账收入是否在同一期间已开具发票并发货，有无多记收入
以出库单为起点	从资产负债表日前后若干天的出库单查至发票开具情况与账簿记录，确定营业收入是否已记入恰当的会计期间



知识点 28：存货监盘程序

(1) 监盘程序。

评价盘点的控制→观察盘点的执行→检查存货→执行抽盘

(2) 执行抽盘。

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存货盘点记录，以测试存货盘点记录的“完整性”。

(3) 存货盘点范围。

对所有权不属于被审计单位的存货，注册会计师应当取得其规格、数量等有关资料，确定是否已单独存放、标明，且未被纳入盘点范围。对未纳入盘点范围的存货，注册会计师应当查明未纳入的原因。

①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

②在存货监盘过程“中”

根据取得的所有权不属于被审计单位的存货的有关资料，观察这些存货的实际存放情况，确保其未被纳入盘点范围。

观察管理层制订的盘点程序（如对盘点时及其前后的存货移动的控制程序）的执行情况；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等。

③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。

知识点 29：监盘库存现金

监盘库存现金是证实资产负债表中所列现金是否存在的一项重要程序。

(1) 盘点的范围：企业盘点库存现金，通常包括对已收到但未存入银行的现金、零用金、找换金等的盘点。盘点的范围一般包括企业各部门经管的现金。

(2) 盘点的主体：盘点库存现金的时间和人员应视被审计单位的具体情况而定，但必须有出纳员和被审计单位会计主管人员参加，并由注册会计师进行监盘。

(3) 盘点的方式：对库存现金的监盘实施突击性的检查。

(4) 盘点的时间：对库存现金的监盘时间最好选择在上半上班前或下午下班时进行。

(5) 监盘过程。在进行现金盘点前，应由出纳员将现金集中起来存入保险柜。必要时可加以封存，



然后由出纳员把已办妥现金收付手续的收付款凭证登入现金日记账。如被审计单位库存现金存放部门有两处或两处以上的，应同时进行盘点。

审阅现金日记账并同时与现金收付凭证相核对。一方面检查现金日记账的记录与凭证的内容和金额是否相符；另一方面了解凭证日期与现金日记账日期是否相符或接近。

由出纳员根据现金日记账加计累计数额，结出现金结余额。

(6) 盘点保险柜的现金实存数，同时由注册会计师编制“库存现金监盘表”，分币种、面值列示盘点金额。

将盘点金额与现金日记账余额进行核对，如有差异，应要求被审计单位查明原因，必要时应提请被审计单位做出调整，如无法查明原因，应要求被审计单位按管理权限批准后做出调整。

若有冲抵库存现金的借条、未提现支票、未作报销的原始凭证，应在“库存现金监盘表”中注明或做出必要的调整。

(7) 在非资产负债表日（通常在资产负债表日后）进行盘点和监盘时，应调整至资产负债表日的金额。

知识点 30：舞弊风险的应对

风险	应对措施
报表层次的重大错报风险	①在分派和督导项目组成员时，考虑承担重要业务职责的项目组成员所具备的知识、技能和能力，并考虑由于舞弊导致的重大错报风险的评估结果； ②评价被审计单位对会计政策（特别是涉及主观计量和复杂交易的会计政策）的选择和运用，是否可能表明管理层通过操纵利润对财务信息作出虚假报告； ③在选择审计程序的性质、时间安排和范围时，增加审计程序的不可预见性
认定层次的重大错报风险	①改变拟实施审计程序的性质，以获取更为可靠、相关的审计证据，或获取其他佐证性信息； ②调整实施审计程序的时间安排； ③调整实施审计程序的范围