



## 审计必背知识点

## 知识点 1: 合理保证与有限保证★★★

|          | 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 <u>高水平</u> 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 <u>低于高水平</u> 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   | <u>较多</u>                                        | <u>较少</u>                                         |
| 检查风险     | <u>较低</u>                                        | <u>较高</u>                                         |
| 财务报表的可信性 | <u>较高</u>                                        | <u>较低</u>                                         |
| 提出结论的方式  | <u>积极方式</u>                                      | <u>消极方式</u>                                       |

## 知识点 2: 审计要素★★★

## (1) 三方关系人

审计业务的三方关系人：

注册会计师、被审计单位管理层（责任方）、财务报表预期使用者。

## (2) 财务报表

在财务报表审计中，审计对象的载体是财务报表。

## (3) 财务报告编制基础

在财务报表审计中，财务报告编制基础即是标准。

## (4) 审计证据

审计证据，是指注册会计师为了得出审计结论和形成审计意见而使用的必要信息。

审计证据既包括支持和佐证管理层认定的信息，也包括与这些认定相矛盾的信息。

审计证据的充分性（证据数量）和适当性（证据质量）相互关联。

## (5) 审计报告

注册会计师应当针对财务报表在所有重大方面是否符合适当的财务报表编制基础，以书面报告的形式发表能够提供合理保证程度的意见。



### 知识点 3：认定与具体审计目标★★★

#### （一）关于所审计期间各类交易、事项及相关披露相关的认定和具体审计目标

| 认定                                                 | 审计目标                                                    |
|----------------------------------------------------|---------------------------------------------------------|
| 发生：记录或披露的交易和事项已发生，且这些交易和事项与被审计单位有关                 | 确认已记录的交易是真实的                                            |
| 完整性：所有应当记录的交易和事项均已记录，所有应当包括在财务报表中的相关披露均已包括         | 确认已发生的交易确实已经记录，所有应当包括在财务报表中的相关披露均已包括                    |
| 准确性：与交易和事项有关的金额及其他数据已恰当记录，相关披露已得到恰当计量和描述           | 确认已记录的交易是按正确金额反映的，相关披露已得到恰当计量和描述                        |
| 截止：交易和事项已记录于正确的会计期间                                | 确认接近于资产负债表日的交易记录于恰当的期间                                  |
| 分类：交易和事项已记录于恰当的账户                                  | 确认被审计单位记录的交易经过适当分类                                      |
| 列报：交易和事项已被恰当地汇总或分解且表述清楚，相关披露在适用的财务报告编制基础下是相关的、可理解的 | 确认被审计单位的交易和事项已被恰当地汇总或分解且表述清楚，相关披露在适用的财务报告编制基础下是相关的、可理解的 |

#### （二）关于期末账户余额及相关披露相关的认定和具体审计目标

| 认定                                               | 审计目标                               |
|--------------------------------------------------|------------------------------------|
| 存在：记录的资产、负债和所有者权益是存在的                            | 确认记录的金额确实存在                        |
| 权利和义务：记录的资产由被审计单位拥有或控制，记录的负债是被审计单位应当履行的偿还义务      | 确认资产归属于被审计单位，负债属于被审计单位的义务          |
| 完整性：所有应当记录的资产、负债和所有者权益均已记录，所有应当包括在财务报表中的相关披露均已包括 | 确认已存在的金额均已记录，所有应当包括在财务报表中的相关披露均已包括 |



|                                                                      |                                                            |
|----------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------|
| 准确性、计价和分摊：资产、负债和所有者权益以恰当的金额包括在财务报表中，与之相关的计价或分摊调整已恰当记录，相关披露已得到恰当计量和描述 | 资产、负债和所有者权益以恰当的金额包括在财务报表中，与之相关的计价或分摊调整已恰当记录，相关披露已得到恰当计量和描述 |
| 分类：资产、负债和所有者权益已记录于恰当的账户                                              | 资产、负债和所有者权益已记录于恰当的账户                                       |
| 列报：资产、负债和所有者权益已被恰当地汇总或分解且表述清楚，相关披露在适用的财务报告编制基础下是相关的、可理解的             | 资产、负债和所有者权益已被恰当地汇总或分解且表述清楚，相关披露在适用的财务报告编制基础下是相关的、可理解的      |

容易混淆的认定归纳：

#### 1. 准确性认定与发生认定、完整性认定的区别。

发生认定，说的是一笔交易没有发生，虚构了这笔交易。比如本来没有发生销售交易，虚构了一笔，那么对于这一笔交易来说，发生认定存在问题。完整性认定，是说少记了某笔业务，与发生认定是相对应的。本来确实是发生了这笔交易，但是没有进行记录，导致漏记了这笔业务，是完整性认定。准确性认定，说的是金额的问题。即这个事项本身是真实发生了的，但是由于某些原因，导致金额记错了，此时是准确性认定。它与发生和完整性的区别在于，发生和完整性是这笔业务整个多记或漏记，而准确性认定说的是并没有多记或漏记，只是金额记错了。

#### 2. 发生认定和存在认定的区别

发生与存在意思基本相同，只不过前者说的是交易和事项及披露相关的认定，后者是期末账户余额及披露相关的认定。两者的意思基本相同，只是针对不同项目的名字不同而已。

#### 3. 列报和分类认定的区别

分类认定说的是账簿记录中记错了账户。列报认定默认的账簿记录是没有问题的，只是在最后一步列示在报表上的时候出错。比如一年内到期的非流动负债，在账簿记录中还是该记哪儿就记哪儿，不用作出变动，但是在报表上列示的时候，要单独拿出来列示到流动负债下的一年内到期的非流动负债中，如果没有这样单独列示，就是列报错误，列报认定就存在问题。

### 知识点 4：审计风险★★

1. 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；
2. 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。

### （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 5：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
3. 管理层就其已履行的某些责任提供**书面声明**





## 知识点 6：财务报表整体重要性★★★

确定的时间：总体审计策略。

确定时需要考虑的因素：对被审计单位及其环境的了解；财务报表各项目的性质及其相互关系；财务报表项目的金额及其波动幅度。

### 1. 财务报表整体的重要性

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不确定性。

### 2. 特定类别交易、账户余额或披露的重要性水平

## 知识点 7：实际执行的重要性★★★

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。

实际执行的重要性在审计中的作用主要体现在以下几个方面：

①注册会计师在计划审计工作时可以根据实际执行的重要性确定需要对哪些类型的交易、账户余额和披露实施进一步审计程序，即通常选取金额超过实际执行的重要性的财务报表项目，因为这些财务报表项目有可能导致财务报表出现重大错报。

#### ②运用实际执行的重要性确定进一步审计程序的性质、时间安排和范围。

## 知识点 8：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。

(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——证据的数量受质量的影响；但质量存在缺陷，仅靠提高数量可能难以弥补。

(四) 评价充分性和适当性时的特殊考虑

#### 1. 对文件记录可靠性的考虑

审计工作通常不涉及鉴定文件记录的真伪，注册会计师也不是鉴定文件记录真伪的专家，但应当考虑用作审计证据的信息的可靠性，并考虑与这些信息生成和维护相关控制的有效性。

如果在审计过程中识别出的情况使其认为文件记录可能是伪造的，或文件记录中的某些条款已发生变动，注册会计师应当做出进一步调查，包括直接向第三方询证，或考虑利用专家的工作以评价文件记录的真伪。

#### 2. 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。

#### 3. 证据相互矛盾时的考虑



如果针对某项认定从不同来源获取的审计证据或获取的不同性质的审计证据能够相互印证,与该项认定相关的审计证据则具有更强的说服力。如果从不同来源获取的审计证据或获取的不同性质的审计证据不一致,表明某项审计证据可能不可靠,注册会计师应当追加必要的审计程序。

#### 4. 获取审计证据时对成本的考虑

**注册会计师可以考虑获取审计证据的成本与所获取信息的有效性之间的关系,但不应以获取审计证据的困难和成本为由减少不可替代的审计程序。**

在保证获取充分、适当的审计证据的前提下,控制审计成本也是会计师事务所增强竞争能力和获利能力所必需的。但为了保证得出的审计结论、形成的审计意见是恰当的,注册会计师不应将获取审计证据的成本高低和难易程度作为减少不可替代的审计程序的理由。

### 知识点 9: 函证的对象★★★

|                           |                                                                                                                                                                                               |
|---------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. 银行存款、借款及与金融机构往来的其他重要信息 | 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)、借款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、借款及与金融机构往来的其他重要信息对财务报表 <b>不重要且与之相关的重大错报风险很低</b> 。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                                   |
| 2. 应收账款                   | 除非存在下列两种情形 <b>之一</b> ,注册会计师应当对应收账款实施函证程序:<br>(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 <b>不重要</b> 。<br>(2) 注册会计师认为函证 <b>很可能无效</b> 。如果注册会计师认为被询证者很可能不回函或即使回函也不可信,可不对应收账款实施函证。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 |
| 3. 函证的其他内容                |                                                                                                                                                                                               |

### 知识点 10: 分析程序★★

#### 一、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 | 识别重大错报风险(报表层次与认定 | <b>强制使用</b> |



|        |                                                     |                |             |
|--------|-----------------------------------------------------|----------------|-------------|
|        | 错报风险                                                | 层次)            |             |
| 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）   | <u>任意选择</u> |
| 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） | <u>强制使用</u> |

## 二、用作风险评估程序

注册会计师无须在了解被审计单位及其环境的每一方面时都实施分析程序。

与实质性分析程序相比，在风险评估过程中使用的分析程序所进行比较的性质、预期值的精确程度，以及所进行的分析和调查的范围都并不足以提供很高的保证水平。

## 三、用作实质性程序

### 1. 实施的前提

第一，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，注册会计师可以考虑单独或结合细节测试，运用实质性分析程序。

第二，如果重大错报风险较低且数据之间存在稳定的预期关系，注册会计师可以单独使用实质性分析程序获取充分、适当的审计证据。

### 2. 所提供证据的证明力

相对于细节测试而言，实质性分析程序能够达到的精确度可能受到种种限制，所提供的证据在很大程度上是间接证据，证明力相对较弱。

## 四、用于总体复核

因为在总体复核阶段实施的分析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，而往往集中在财务报表层次。

## 知识点 11：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 12：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 13：审计抽样在控制测试中的应用★★★

#### 1. 确定抽样方法

- (1) 简单随机选择（在统计抽样和非统计抽样中均适用）；
- (2) 系统选择（可以在非统计抽样中使用，在总体随机分布时也可以适用于统计抽样）；
- (3) 随意选择（仅适用于非统计抽样）；
- (4) 整群选择（通常不能在审计抽样中使用）。

#### 2. 评价样本结果阶段

总体偏差率上限 = 风险系数 / 样本量

| 种类   | 比较                       | 评价    | 结果     | 结论                                                   |
|------|--------------------------|-------|--------|------------------------------------------------------|
| 统计抽样 | <u>总体偏差率上限</u> VS 可容忍偏差率 | 低于    | 可以接受   | 测试结果支持计划的（内部控制）有效性和重大错报风险水平                          |
|      |                          | 低于但接近 | 考虑是否接受 | 并考虑是否需要扩大测试范围，进一步证实控制有效性                             |
|      |                          | 大于或等于 | 不能接受   | 修正重大错报风险评估水平，并增加实质性程序的数量；或对其他控制进行测试，以支持计划的重大错报风险评估水平 |



|       |                           |            |        |                                                      |
|-------|---------------------------|------------|--------|------------------------------------------------------|
| 非统计抽样 | <u>总体偏差率</u><br>VS 可容忍偏差率 | 大于或低于但接近   | 不能接受   | 修正重大错报风险评估水平，并增加实质性程序的数量；或对其他控制进行测试，以支持计划的重大错报风险评估水平 |
|       |                           | 低于但差异额不大不小 | 考虑是否接受 | 并考虑是否需要扩大测试范围，进一步证实控制有效性                             |
|       |                           | 大大低于       | 可以接受   | 测试结果支持计划的有效性和重大错报风险水平                                |

### 知识点 14：信息技术对审计过程的影响★★★

#### 1. 信息技术对审计的影响

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。

#### 2. 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和业务对系统的依赖程度、信息和复杂计算的数量、信息技术环境规模和复杂度”等五个方面，对信息技术审计范围进行适当考虑。

- (1) 信息技术审计的范围与企业在业务流程、信息系统相关方面的复杂度成“正比”。
- (2) 在信息技术环境下，审计工作与对系统的依赖程度是直接关联的，注册会计师需要全面考虑其关联关系，从而可以准确定义相关的信息系统审计范围。

### 知识点 15：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 16: 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 17: 识别两个层次的重大错报风险★★★

在对重大错报风险进行识别和评估后,注册会计师应当确定,识别的重大错报风险是与特定的某类交易、账户余额、披露的**认定**相关,还是与**财务报表整体**广泛相关,进而影响多项认定。

(1) **财务报表层次重大错报风险**: 某些重大错报风险可能与财务报表**整体广泛相关**,进而影响**多项认定**。

例如,在经济不稳定的国家和地区开展业务、资产的流动性出现问题、重要客户流失、融资能力受到限制等,可能导致注册会计师对被审计单位的持续经营能力产生重大疑虑。又如,管理层缺乏诚



信或承受异常的压力可能引发舞弊风险，这些风险与财务报表整体相关。

**【拓展】**其他可能表明存在财务报表层次重大错报风险的例子。

- ①重大经营风险；
- ②薄弱的控制环境；
- ③频繁更换关键岗位人员；
- ④信息技术一般控制缺陷；
- ⑤管理层凌驾于内部控制之上；
- ⑥舞弊风险；
- ⑦持续经营能力的重大疑虑。

(2) **认定层次重大错报风险**：某些重大错报风险可能与**特定的某类交易、账户余额、披露的认定相关**。

例如，被审计单位存在复杂的联营或合资，这一事项表明长期股权投资账户的认定可能存在重大错报风险。又如，被审计单位存在重大的关联方交易，该事项表明关联方及关联方交易的披露认定可能存在重大错报风险。

### 知识点 18：特别风险★★★

在确定哪些风险是特别风险时，注册会计师应当在考虑识别出的控制对相关风险的抵消效果前，根据风险的性质、潜在错报的重要程度（包括该风险是否可能导致多项错报）和发生的可能性，判断风险是否属于特别风险。

在确定风险的性质时，注册会计师应当考虑下列事项：

- (1) 风险是否属于**舞弊风险**；
- (2) 风险是否与近期经济环境、会计处理方法或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**。

### 知识点 19：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 20: 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<br><u>发生变化</u> | 考虑以前审计获取的有关控制运行有效性的审计证据 <u>是</u><br><u>否</u> 与本期审计 <u>相关</u> | 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。<br>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 <u>影响</u> 以前审计所获取证据的 <u>相关性</u> , 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<br><u>未发生变化</u> | <u>不属于</u> 旨在减轻 <u>特<br/>别风险</u> 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 <u>时间间隔</u> ，但 <u>每三年</u> 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 21：实质性程序★★

1. 由于注册会计师对重大错报风险的评估是一种判断，可能无法充分识别所有的重大错报风险，并且由于内部控制存在固有局限性，无论评估的重大错报风险结果如何，注册会计师都应当针对所有重大类别的交易、账户余额和披露实施实质性程序。

2. 如果针对特别风险实施的程序仅为实质性程序，这些程序应当包括细节测试，或将细节测试和实质性分析程序结合使用，以获取充分、适当的审计证据。

3. 如果已识别出由于舞弊导致的重大错报风险，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。

4. 如果拟利用以前审计中实施实质性程序获取的审计证据，注册会计师应当在本期实施审计程序，以确定这些审计证据是否具有持续相关性。

### 知识点 22：收入的舞弊风险★★

#### 1. 识别和评估与收入确认相关的重大错报风险

注册会计师在识别和评估与收入确认相关的重大错报风险时，应当基于收入确认存在舞弊风险的假定，评价哪些类型的收入、收入交易或认定导致舞弊风险。

假定收入确认存在舞弊风险，并不意味着注册会计师应当将与收入确认相关的所有认定都假定为存在舞弊风险。



## 2. 常用的收入确认舞弊手段

- (1) 为了达到粉饰财务报表的目的而虚增收入或提前确认收入；
- (2) 为了达到报告期内降低税负或转移利润等目的而少计收入或推迟确认收入。

## 3. 表明被审计单位在收入确认方面可能存在舞弊风险的迹象

存在舞弊风险迹象并不必然表明发生了舞弊，但了解舞弊风险迹象，有助于注册会计师对审计过程中发现的异常情况产生警觉，从而更有针对性地采取应对措施。

## 知识点 23：应收账款函证★★★

| 要点           | 要求                                                                                                                                                                                            |
|--------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 函证的范围<br>和对象 | 除非有充分证据表明应收账款对被审计单位财务报表而言是 <u>不重要</u> 的，或者函证 <u>很可能是无效的</u> ，否则，注册会计师应当对应收账款进行函证。<br><br>一般情况下，函证对象为：大额或账龄较长的项目；与债务人发生纠纷的项目；重大关联方项目；主要客户(包括关系密切的客户)项目；交易频繁但期末余额较小甚至余额为零的项目；可能产生重大错报或舞弊的非正常的项目 |
| 函证的方式        | 当 <u>同时</u> 存在下列情况时，注册会计师可考虑采用消极式函证：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                                                                                                 |
| 函证时间的<br>选择  | 注册会计师通常以 <u>资产负债表日</u> 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 <u>低水平</u> ，注册会计师可选择资产负债表 <u>日前</u> 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                                                  |
| 函证的控制        | 注册会计师应当直接控制询证函的发送和回收                                                                                                                                                                          |
| 回函的处理        | 以传真、电子邮件等方式回函的，注册会计师应当直接接收，并要求被询证者及时寄回询证函原件                                                                                                                                                   |
| 所有权问题        | 询证函回函的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，会计师事务所不得将询证函回函提供给被审计单位作为法律诉讼证据                                                                                  |



|                      |                                                                                   |
|----------------------|-----------------------------------------------------------------------------------|
| 对不符事项<br>的处理         | 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                              |
| 对未回函项目<br>实施替代<br>程序 | ①检查资产负债表日后收回的货款；<br>②检查相关的销售合同、销售单、出库单等文件；<br>③检查被审计单位与客户之间的往来邮件，如有关发货、对账、催款等事宜邮件 |

### 知识点 24：应付账款的截止、完整性审查★★★

#### 1. 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) 对本期发生的应付账款增减变动，检查至相关支持性文件，确认会计处理是否正确。

(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，关注其验收单、供应商发票的日期，确认其入账时间是否合理。

(3) 获取并检查被审计单位与其供应商之间的对账单以及被审计单位编制的差异调节表，确定应付账款金额的准确性。

(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（如银行汇款通知、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。

(5) 结合存货监盘程序，检查被审计单位在资产负债表日前后的存货入库资料（验收报告或入库单），检查相关负债是否计入了正确的会计期间。

#### 2. 寻找未入账负债的测试

获取期后收取、记录或支付的发票明细，包括获取支票登记簿/电汇报告/银行对账单（根据被审计单位情况不同）以及入账的发票和未入账的发票。从中选取尽量接近审计报告日的项目进行测试并实施以下程序：

(1) 检查支持性文件，如相关的发票、采购合同/申请、收货文件以及接受服务明细，以确定收到商品/接受服务的日期及应在期末之前入账的日期。

(2) 追踪已选取项目至应付账款明细账、货到票未到的暂估入账和/或预提费用明细表，并关注费用所计入的会计期间。调查并跟进所有已识别的差异。（顺查）

(3) 评价费用是否被记录于正确的会计期间，并相应确定是否存在期末未入账负债。

### 知识点 25：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。

5. 存货监盘**结束时**的工作

- （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。掌握调节法：

①盘点日在结账日之前：（结账日）应结存数=盘点数+增加数-减少数

②盘点日在结账日之后：（结账日）应结存数=盘点数-增加数+减少数

（4）如果采用永续盘存制核算存货，应当关注永续盘存制下的期末存货记录与存货盘点结果之间是否一致。

**知识点 26：存货监盘特殊情况的处理★★**

- （1）在存货盘点现场实施**存货监盘不可行**。

①如果在存货盘点现场实施存货监盘不可行，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如果不能实施替代审计程序, 或者实施替代审计程序可能无法获取有关存货的存在和状况的充分、适当的审计证据, 注册会计师发表非无保留意见的报告。

(2) 因不可预见的情况导致**无法在存货盘点现场实施监盘**。

如果由于不可预见的情况, 无法在存货盘点现场实施监盘, 注册会计师应当另择日期实施监盘, 并对间隔期内发生的交易实施审计程序。

(3) 由**第三方保管或控制**的存货。

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。

其他审计程序的包括:

◎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);

◎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;

◎检查与第三方持有的存货相关的文件记录, 如仓储单;

◎当存货被作为抵押品时, 要求其他机构或人员进行确认

### 知识点 27: 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**上午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 28: 应对舞弊导致的重大错报风险★★

| 风险            | 应对措施                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|---------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 报表层次的重大错报风险   | <p>①在<u>分派和督导</u>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;</p> <p>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;</p> <p>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<u>不可预见性</u></p>                                                         |
| 认定层次的重大错报风险   | <p>①<u>改变拟实施审计程序的性质</u>, 以获取更为可靠、相关的审计证据, 或获取其他佐证性信息;</p> <p>②<u>调整实施审计程序的时间安排</u>;</p> <p>③<u>调整实施审计程序的范围</u></p>                                                                                                                                                      |
| 管理层凌驾于控制之上的风险 | <p>①测试日常会计核算过程中作出的<u>会计分录</u>以及编制财务报表过程中作出的<u>其他调整</u>是否适当。注册会计师应当: 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; 选择在报告期末作出的会计分录和其他调整; 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。</p> <p>②<u>复核会计估计是否存在偏向</u>, 注册会计师应当: 评价管理层在作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; 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</p> |



断和假设。

③对于超出被审计单位正常经营过程的重大交易，或基于对被审计单位及其环境的了解以及在审计过程中获取的其他信息而显得异常的重大交易，评价其商业理由（或缺乏商业理由）

### 知识点 29：注册会计师对违反法律法规的责任★★

1. 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. 注册会计师没有责任防止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。

针对被审计单位需要遵守的两类不同的法律法规，注册会计师应当承担不同的责任：

（1）针对被审计单位需要遵守的第一类法律法规，注册会计师的责任是，就被审计单位遵守这些法律法规的规定获取充分、适当的审计证据；

（2）针对被审计单位需要遵守的第二类法律法规，注册会计师的责任仅限于实施特定的审计程序，以有助于识别可能对财务报表产生重大影响的违反这些法律法规的行为。

### 知识点 30：与治理层沟通的形式★★★

1. 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当，注册会计师应当以书面形式与治理层沟通。

2. 对于值得关注的内部控制缺陷和注册会计师的独立性，注册会计师也应当以书面形式与治理层沟通。

对于其他事项，注册会计师可以采用口头或书面的方式沟通。书面沟通可能包括向治理层提供审计业务约定书。

### 知识点 31：前后任注册会计师沟通的要求★★

前后任注册会计师的沟通的总体要求：“后任注册会计师”应当“征得被审计单位的同意”，“主动”与前任注册会计师沟通，沟通可以采用口头和书面等方式进行。

|      |                                                     |
|------|-----------------------------------------------------|
| 必要性  | 必要程序。在接受委托前，后任注册会计师“ <u>必须</u> ”与前任注册会计师进行沟通        |
| 目的   | 了解被审计单位 <u>更换会计师事务所的原因</u> 以及是否存在不应接受委托的情况，确定是否接受委托 |
| 沟通前提 | <u>征得</u> 被审计单位的 <u>同意</u>                          |
| 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 <u>诚信方面</u> 的问题；                    |





|      |                                                                                                                                                                               |
|------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|      | <p>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<u>意见分歧</u>；</p> <p>③前任注册会计师曾向被审计单位治理层（如监事会、审计委员会或其他类似机构）通报的管理层<u>舞弊、违反法律法规行为以及内部控制的重大缺陷</u>等问题；</p> <p>④前任注册会计师认为导致被审计单位<u>变更会计师事务所的原因</u></p> |
| 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                                                                                                     |

### 知识点 32：确定是否利用、在哪些领域利用以及在多大程度上利用内审工作/直接协助★★

#### 1. 不得或较少利用内部审计工作的情形

| 不得利用内部审计工作                                                                                                      | 较少利用内部审计工作                                                                                                                                                                                       |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>（1）内部审计在被审计单位的地位以及相关政策和程序不足以支持内部审计人员的客观性；</p> <p>（2）内部审计人员缺乏足够的胜任能力；</p> <p>（3）内部审计没有采用系统、规范化的方法（包括质量管理）</p> | <p>（1）当在下列方面涉及较多判断时：</p> <p>①计划和实施相关的审计程序；</p> <p>②评价收集的审计证据。</p> <p>（2）当评估的认定层次重大错报风险较高，需要对识别出的特别风险予以特殊考虑时；</p> <p>（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；</p> <p>（4）当内部审计人员的胜任能力较低时</p> |

#### 2. 不得利用内部审计人员提供直接协助的情形

- （1）存在对内部审计人员客观性的重大不利影响；
- （2）内部审计人员对拟执行的工作缺乏足够的胜任能力。

### 知识点 33：了解组成部分注册会计师★★★

#### 1. 了解组成部分注册会计师

集团项目组应当了解下列事项：

- （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。

## 2. 利用对组成部分注册会计师的了解

(1) 如果组成部分注册会计师不符合与集团审计相关的独立性要求, 或集团项目组对下列事项存有重大疑虑:

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;

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, 集团项目组应当就组成部分财务信息亲自获取充分、适当的审计证据, 而不应要求组成部分注册会计师对组成部分财务信息执行相关工作。

(2) 如果组成部分注册会计师不符合与集团审计相关的独立性要求, 集团项目组通过下列方式不能消除组成部分注册会计师不具有独立性的影响, 但是可以消除对组成部分注册会计师专业胜任能力的并非重大的疑虑, 或消除组成部分注册会计师未处于积极有效的监管环境中的影响。

①参与组成部分注册会计师的工作;

②实施追加的风险评估程序;

③对组成部分财务信息实施进一步审计程序。

### 知识点 34: 组成部分重要性★★★

(1) 为将未更正和未发现错报的汇总数超过集团财务报表整体的重要性的可能性降至适当的低水平, 需要将组成部分重要性设定为低于集团财务报表整体的重要性。

(2) 针对不同的组成部分确定的重要性可能有所不同。但无需采用将集团财务报表整体重要性按比例分配的方式。

(3) 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。

(4) 在制定组成部分总体审计策略时, 需要使用组成部分的重要性。

### 知识点 35: 针对评估的风险采取的应对措施★★★

(一) 对重要组成部分需执行的工作

#### 1. 规模

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。

#### 2. 风险

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；

（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；

（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。

（二）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。集团项目组可以按照《中国注册会计师审阅准则第 2101 号——财务报表审阅》的相关内容，根据具体情况对组成部分财务信息实施审阅。集团项目组还可以实施追加的程序，作为对审阅程序的补充。

（三）已执行的工作仍不能提供充分、适当审计证据时的处理

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部分工作。

（四）参与组成部分注册会计师的工作

如果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。

### 知识点 36：审计会计估计★★★

（一）风险评估程序和相关活动

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；

（4）复核上期会计估计。

（二）识别和评估重大错报风险

识别和评估重大错报风险时，注册会计师应当评价与会计估计相关的估计不确定性的程度，并根据职业判断确定识别出的具有高度估计不确定性的会计估计是否会导致特别风险。

（三）应对评估的重大错报风险

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；



- (2) **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**；
- (3) **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；
- (4) 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。

(四) 实施进一步实质性程序以应对特别风险

在审计导致特别风险的会计估计时，注册会计师在实施进一步实质性程序时需要重点评价：

(1) 管理层是如何评估估计不确定性对会计估计的影响，以及这种不确定性对财务报表中会计估计的确认的恰当性可能产生的影响；

(2) 相关**披露的充分性**。

(五) 评价会计估计的合理性并确定错报

注册会计师应当根据获取的审计证据，评价财务报表中的会计估计在适用的财务报告编制基础上是合理的还是存在错报。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。当审计证据**支持点估计**时，注册会计师的点估计与管理层的点估计之间的差异**构成错报**。

### 知识点 37：首次接受委托时对期初余额的审计★★

(一) 审计后无法获取有关期初余额的充分、适当的审计证据

如果不能针对期初余额获取充分、适当的审计证据，注册会计师需要在审计报告中发表下列类型之一的非无保留意见：

1. 发表适合具体情况的**保留意见或无法表示意见**；

2. 除非法律法规禁止，对**经营成果和现金流量**发表保留意见或无法表示意见，而对**财务状况**发表无保留意见。

(二) 期初余额存在重大错报对审计报告的影响

如果期初余额存在对本期财务报表产生重大影响的错报，注册会计师应当告知管理层；如果上期财务报表由前任注册会计师审计，注册会计师还应当考虑提请管理层告知前任注册会计师。如果错报的影响未能得到正确的会计处理和恰当的列报，注册会计师应当出具保留意见或否定意见的审计报告。

(三) 会计政策变更对审计报告的影响

如果认为按照适用的财务报告编制基础与期初余额相关的会计政策**未能在本期得到一贯运用**，或者会计政策的变更未能得到恰当的会计处理或适当的列报与披露，注册会计师应当对财务报表发表**保留意见或否定意见**。

(四) 前任注册会计师对上期财务报表出具了非无保留审计报告





如果导致出具非标准审计报告的事项对本期财务报表仍然相关和重大，注册会计师应当对本期财务报表出具非无保留审计报告。

在某些情况下，导致前任注册会计师发表非无保留意见的事项可能与对本期财务报表发表的意见既不相关也不重大，例如，上期存在范围限制，但在本期导致范围限制的事项已得到解决，那么注册会计师在本期审计时就无需因此而发表非无保留意见。

如果该重大事项在本期仍然存在并且对本期财务报表的影响仍然重大，而被审计单位继续坚持不在本期财务报表附注中予以披露，那么注册会计师在本期审计时仍需因此而发表非无保留意见。

### 知识点 38：评价未更正错报的影响★★★

#### 1. 重新评估重要性

在评价未更正错报的影响之前，注册会计师可能有必要依据实际的财务结果对重要性作出修改。

#### 2. 确定未更正错报单独或汇总起来是否重大

注册会计师应当确定未更正错报单独或汇总起来是否重大。在确定时，注册会计师应当考虑：

(1) 相对特定类别的交易、账户余额或披露以及财务报表整体而言，错报的金额和性质以及错报发生的特定环境。

注意：

第一，注册会计师需要考虑每一单项错报，以评价其对相关类别的交易、账户余额或披露的影响，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；

第二，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；

第三，确定一项分类错报是否重大，需要进行定性评估；

第四，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；

第五，注册会计师还需要考虑定性披露中的单项错报，以评价其对相关披露的影响以及对财务报表整体的综合影响。

(2) 与以前期间相关的未更正错报对相关类别的交易、账户余额或披露以及财务报表整体的影响。

注意：注册会计师应当逐项指明重大的未更正错报。注册会计师应当要求被审计单位更正未更正错报。如果存在大量单项不重大的未更正错报，注册会计师可能就未更正错报的笔数和总金额的影响进行沟通，而不是逐笔沟通单项未更正错报的细节。

### 知识点 39：复核审计工作★★

#### 1. 项目组内部复核



复核人员：由经验较为**丰富**的项目组成员对经验较为**缺乏**的项目组成员的工作进行指导、监督和复核。

复核时间：审计项目复核贯穿**审计全过程**。

项目合伙人复核：

项目合伙人应当对管理和实现审计项目的**高质量承担总体责任**。

项目合伙人应当在审计过程中的适当时点复核审计工作底稿，包括与下列方面相关的工作底稿：

- (1) **重大事项**；
- (2) **重大判断**，包括与在审计中遇到的困难或有争议事项相关的判断，以及得出的结论；
- (3) 根据项目合伙人的职业判断，与项目合伙人的职责有关的**其他事项**。

### 3. 项目质量复核

会计师事务所应当就项目质量复核制定政策和程序，并对**上市实体**财务报表审计业务、**法律法规要求**实施项目质量复核的审计业务或其他业务，以及会计师事务所认为，为应对一项或多项质量风险，**有必要实施**项目质量复核的审计业务或其他业务实施项目质量复核。

### 知识点 40：财务报表日后调整事项与非调整事项★★

- (1) 财务报表日后调整事项：财务报表日存在情况提供补充证据的事项——提请**调整**
- (2) 财务报表日后非调整事项：财务报表日后发生的情况的事项——提请**披露**

| 财务报表日后调整事项                                                                                        | 财务报表日后非调整事项                                                                                                                                                |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ①财务报表日后诉讼案件结案<br>②资产发生了减值或需要调整原确认的减值<br>③财务报表日后进一步确定了财务报表日前购入资产的成本或售出资产的收入<br>④财务报表日后发现了财务报表舞弊或差错 | ①发生重大诉讼、仲裁、承诺<br>②资产价格、税收政策、外汇汇率发生重大变化<br>③因自然灾害导致资产发生重大损失<br>④发行股票和债券以及其他巨额举债<br>⑤资本公积转增资本<br>⑥发生巨额亏损<br>⑦发生企业合并或处置子公司<br>⑧企业利润分配方案中拟分配的以及经审议批准宣告发放的股利或利润 |

### 知识点 41：各时段期后事项注册会计师的责任和处理★★

| 期后事项时段 | 起止日期 | 责任定位 | 责任的具体体现（CPA 针对 X 公司发生在 2022 年 3 月 5 日前的 |
|--------|------|------|-----------------------------------------|
|--------|------|------|-----------------------------------------|



|                                                    |                                           |                                                                           | 事项)                                                                                               |
|----------------------------------------------------|-------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 第一时段：<br>财务报表日至<br>审计报告日之<br>间 <u>发生</u> 的事项       | 2021 年 12<br>月 31 日<br>~2022 年<br>3 月 5 日 | <u>主动识别</u><br><br>(负有主动识别<br>的义务)                                        | 应当设计 <u>专门的审计程序</u> 来识<br>别这些期后事项，并根据这些<br>事项的性质判断其对财务报表<br>的影响，进而确定是进行 <u>调整</u><br><u>或披露</u> 。 |
| 第二时段：<br>审计报告日后<br>至财务报表报<br>出日前 <u>发现</u> 的<br>事实 | 2022 年 3<br>月 5 日<br>~2022 年<br>3 月 15 日  | 被动识别<br>(审计报告日后<br>注会没有义务针<br>对财务报表实施<br>任何审计程序。考<br>虑知悉事实对财<br>务报表的影响)   | (1) 与管理层和治理层讨论该<br>事项；<br>(2) 确定财务报表是否需要修<br>改；<br>(3) 如果需要修改，询问管理<br>层将如何在财务报表中处理该<br>事项。        |
| 第三时段：财<br>务报表报出日<br>后 <u>知悉</u> 的事实                | 2022 年 3<br>月 15 日后                       | 没有义务识别<br>(审计报告日后<br>注会没有义务针<br>对财务报表实施<br>任何审计程序。考<br>虑知悉事实对财<br>务报表的影响) | (1) 与管理层和治理层讨论该<br>事项；<br>(2) 确定财务报表是否需要修<br>改；<br>(3) 如果需要修改，询问管理<br>层将如何在财务报表中处理该<br>事项。        |

#### 知识点 42：书面声明的日期和涵盖的期间★★

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。书面声明应当涵盖审计报告针对的所有财务报表和期间。

在实务中可能会出现这样的情况，即在审计报告中提及的所有期间内，现任管理层均尚未就任。他们可能由此声称无法就上述期间提供部分或全部书面声明。然而，这一事实并不能减轻现任管理层对财务报表整体的责任。相应地，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。

#### 知识点 43：在审计报告中沟通关键审计事项★★★

##### (一) 确定关键审计事项

1. 以“与治理层沟通过的事项”为起点选择关键审计事项；



2. 从“与治理层沟通过的事项”中确定“在执行审计工作时重点关注过的事项”;

3. 从“在执行审计工作时重点关注过的事项”中确定哪些事项对本期财务报表审计“最为重要”，从而构成关键审计事项。

## (二) 不在审计报告中沟通关键审计事项的情形

1. 法律法规禁止公开披露某事项;

2. 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。

【提示】如果被审计单位存在上述情形,注册会计师确定不在审计报告中沟通某一关键审计事项,并且不存在其他关键审计事项,注册会计师可以在审计报告单设的关键审计事项部分表述为“我们确定不存在需要在审计报告中沟通的关键审计事项。”

## (三) 其他情形下关键审计事项部分的形式和内容

1. 如果根据被审计单位和审计业务的具体事项和情况,注册会计师确定不存在需要沟通的关键审计事项,可以在审计报告单设的关键审计事项部分表述为“我们确定不存在需要在审计报告中沟通的关键审计事项”。

2. 仅有的需要沟通的关键审计事项是导致发表保留意见或否定意见的事项,或是导致对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,注册会计师可以在审计报告单设的关键审计事项部分表述为“除形成保留(否定)意见的基础部分或与持续经营相关的重大不确定性部分所描述的事项外,我们确定不存在其他需要在审计报告中沟通的关键审计事项”。

3. 如果确定对财务报表发表无法表示意见,注册会计师不得在审计报告中沟通关键审计事项,除非法律法规要求沟通。

## (四) 就关键审计事项与治理层沟通

注册会计师就下列方面与治理层沟通:

(1) 注册会计师确定的关键审计事项;

(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)。

## 知识点 44: 确定非无保留意见的类型★★★

### 确定非无保留意见的类型

|                  |                        |          |
|------------------|------------------------|----------|
| 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 |

### 1. 影响的重大性

注册会计师需要从定量和定性两方面考虑错报对财务报表的影响或未发现的错报对财务报表可能产生的影响是否重大。

**定量**——财务报表整体的重要性或特定类别交易、账户余额或披露的重要性水平。

**定性**——注册会计师需要运用职业判断评估错报的性质是否严重，是否会影响财务报表使用者的经济决策。

### 2. 影响的广泛性

根据注册会计师的判断，对财务报表的影响具有广泛性的情形包括：

- (1) **不限于**对财务报表的特定要素、账户或项目产生影响；
- (2) 虽然仅对财务报表的特定要素、账户或项目产生影响，但这些要素、账户或项目是或可能是财务报表的**主要组成部分**；
- (3) 当与**披露**相关时，产生的影响对财务报表使用者理解财务报表至关重要。

## 知识点 45：内部控制审计与财务报表审计的异同点★★★

### 1. 两者共同点

- (1) 两者都采用**风险导向**审计方法；
- (2) 两者运用的**重要性水平相同**。由于内部控制的目标是合理保证财务报告及相关信息的真实、完整，因此对于同一财务报表，在两种审计中运用的重要性水平应当相同；
- (3) 两者识别的**重要账户、列报及其相关认定相同**；
- (4) 两者了解和测试内部控制设计和运行有效性的**基本方法相同**，都可能实施询问、观察、检查以及重新执行等程序。

### 2. 两者区别

- (1) 两者**对内部控制进行了解和测试的目的不同**。在财务报表审计中，了解内控是为了识别、评估重大错报风险，控制测试是为了应对重大错报风险，据此确定实质性程序的性质、时间安排和范围，并获取相关的审计证据，以支持对财务报表发表的审计意见；在内部控制审计，了解和测试内控是为了对内部控制的有效性发表审计意见；
- (2) 两者**测试内部控制运行有效性的范围要求不同**。在财务报表审计中，针对评估的认定层次重大错报风险，注册会计师可能选择采用实质性方案或综合性方案，如果采用实质性方案，注册会计



师可以不测试内部控制的运行有效性；在内部控制审计中，注册会计师应当针对所有重要账户和列报的每一个相关认定获取控制设计和运行有效性的审计证据，以便对内部控制整体的有效性发表审计意见；

（3）两者内部控制测试的期间要求不同。在财务报表审计中，如果注册会计师选择综合性方案，需要获取内部控制在整个拟信赖期间运行有效的审计证据；在内部控制审计中，注册会计师对于基准日的内部控制运行有效性发表意见，则仅需要对内部控制在基准日前足够长的时间（可能短于整个审计期间）内的运行有效性获取审计证据；

（4）两者对控制缺陷的评价要求不同。在财务报表审计中，注册会计师需要确定识别出的内部控制缺陷单独或连同其他缺陷是否构成值得关注的内部控制缺陷；在内部控制审计中，注册会计师应当评价识别出的内部控制缺陷是否构成一般缺陷、重要缺陷或重大缺陷；

（5）两者对控制缺陷的沟通要求不同。在财务报表审计中，注册会计师应当以书面形式及时向治理层通报值得关注的内部控制缺陷，对于值得管理层关注的内部控制缺陷，可以与管理层以书面或口头形式沟通。在内部控制审计中，对于重大缺陷和重要缺陷，以书面形式与治理层和管理层沟通，并与管理层以书面形式沟通在审计过程中识别的所有内部控制其他缺陷，并在沟通完成后告知治理层。

（6）审计报告的形式和内容以及所包括的意见类型不同。财务报表审计意见包括无保留意见、保留意见、否定意见和无法表示意见四种类型；企业内部控制审计意见包括无保留意见、否定意见和无法表示意见三种类型。

#### 知识点 46：自上而下的方法★★★

##### 1. 识别、了解和测试企业层面的控制

企业层面的控制通常为应对企业财务报表整体层面的风险而设计，或作为其他控制运行的“基础设施”，通常在比业务流程更高的层面上乃至整个企业范围内运行，其作用比较广泛，通常不局限于某个具体认定。

##### 2. 识别重要账户、列报及其相关认定（结合财务报表审计理解）

在确定重要性水平之后，注册会计师在识别重要账户、列报及其相关认定的考虑：

（1）注册会计师需要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）在识别重要账户、列报及其相关认定时，注册会计师还应当考虑重大错报的可能来源。

（4）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。

### 3. 了解潜在错报的来源并识别相应的控制

注册会计师在实施穿行测试时，通常需要综合运用询问、观察、检查相关文件记录。

### 4. 选择拟测试的控制（掌握关键语句，应对客观题）

（1）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。

（2）注册会计师没有必要测试与某项相关认定有关的所有控制，而是选择关键控制。

（3）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。

（4）注册会计师无须测试那些即使有缺陷也合理预期不会导致财务报表重大错报的控制。

（5）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。

## 知识点 47：内部控制缺陷整改★★

整改后控制运行的最短期间（或最少运行次数）和最少测试数量（记忆）

| 控制运行频率 | 整改后控制运行的最短期间/最少运行次数         | 最少测试数量 |
|--------|-----------------------------|--------|
| 每季 1 次 | 2 个季度                       | 2      |
| 每月 1 次 | 2 个月                        | 2      |
| 每周 1 次 | 5 周                         | 5      |
| 每天 1 次 | 20 天                        | 20     |
| 每天多次   | 25 次（分布于涵盖多天的期间，通常不少于 15 天） | 25     |

## 知识点 48：会计师事务所质量管理体系★★★

### 1. 质量管理体系的总体要求

（1）在全所范围内统一设计、实施和运行。

会计师事务所应当在全所范围内（包括分所或分部）统一设计、实施和运行质量管理体系；如果会计师事务所通过合并、新设等方式成立分所（或分部），应当将该分所（或分部）纳入质量管理体系中统一实施质量管理。

（2）风险导向的思路。



(3) 根据本会计师事务所及业务的性质和具体情况，以及本会计师事务所质量管理的实际需要“**量身定制**”，而不应当机械执行会计师事务所质量管理准则，也不应当盲目地“**照搬照抄**”其他事务所的政策和程序。

(4) 不断优化和完善。质量管理体系应当是动态的，而**不是一成不变**的。

## 2. 质量管理体系的组成要素

会计师事务所质量管理体系的框架包括八个要素：

- (1) 会计师事务所的风险评估程序；
- (2) 治理和领导层；
- (3) 相关职业道德要求；
- (4) 客户关系和具体业务的接受与保持；
- (5) 业务执行；
- (6) 资源；
- (7) 信息与沟通；
- (8) 监控和整改程序。

## 3. 治理和领导层

(1) 会计师事务所治理和领导层在全所范围内营造一种“**质量至上**”的文化氛围。

(2) 会计师事务所**主要负责人**（如首席合伙人、主任会计师或者同等职位的人员）应当对**质量管理体系承担最终责任**；

(3) 会计师事务所应当**指定专门的合伙人**（或类似职位的人员）对质量管理体系的**运行**承担责任；

(4) 会计师事务所应当**指定专门的合伙人**（或类似职位的人员）对质量管理体系**特定方面的运行**承担责任。例如，会计师事务所可以指定专门的合伙人对相关职业道德要求、监控和整改等要素的运行承担责任。

(5) 会计师事务所应当加强对其员工（包括外部转入人员）晋升合伙人的管理，在晋升时，应当综合考虑拟晋升人员的执业理念、职业价值观、职业道德、专业胜任能力和执业诚信记录，建立**以质量为导向的晋升机制**，不得以承接和执行业务的**收入或利润**作为晋升合伙人的首要指标。会计师事务所**应当**针对合伙人的晋升建立和实施质量**一票否决制度**，例如，会计师事务所可以制定政策和程序，要求在一定期间内执业有重大质量问题的人员，不得被提名晋升为合伙人。

(6) 会计师事务所应当在**全所范围内统一进行合伙人考核和收益分配**。

## 4. 相关职业道德要求





(1) 至少每年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已遵守独立性要求的书面确认。

(2) 针对公众利益实体审计业务, 会计师事务所应当对关键审计合伙人的轮换情况进行实时监控, 通过建立关键审计合伙人服务年限清单等方式, 管理关键审计合伙人相关信息, 每年对轮换情况实施复核, 并在全所范围内统一进行轮换。

#### 5. 监控

会计师事务所的监控活动应当包括从会计师事务所已经完成的项目中周期性地选择部分项目进行检查。在每个周期内, 对每个项目合伙人, 至少选择一项已完成的项目进行检查。对承接上市实体审计业务的每个项目合伙人, 检查周期最长不得超过三年。

#### 知识点 49: 家庭和私人关系★★

| 家庭和私人关系类型                                                                                                | 评价不利影响因素                                    | 防范措施                                                            |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------|
| 1. 审计项目团队成员的主要近亲属是审计客户的 <u>董事、高级管理人员或特定员工</u> (所处职位可以对客户会计记录或财务报表的编制施加重大影响的员工), 或者在业务期间或财务报表涵盖的期间曾担任上述职务 | 因密切关系产生不利影响                                 | 将该成员调离审计项目团队 (唯一出路)                                             |
| 2. 审计项目团队成员的主要近亲属在审计客户中所处职位能够对客户的 <u>财务状况、经营成果和现金流量施加重大影响</u>                                            | (1) 主要近亲属在客户中的职位;<br>(2) 该成员在审计项目团队中的角色     | (1) 将该成员调离审计项目团队;<br>(2) 合理安排审计项目团队成员的职责, 使该成员的工作不涉及其主要近亲属的职责范围 |
| 3. 审计项目团队成员的 <u>其他近亲属</u> 是审计客户的 <u>董事、高级管理人员或特定员工</u>                                                   | (1) 审计项目团队成员与其他近亲属的关系;<br>(2) 其他近亲属在客户中的职位; | (1) 将该成员调离审计项目团队;<br>(2) 合理安排审计项目团队成员的职责, 使该成员的工作               |



|                                                                                               |                                                                                                                            |                                                                          |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------|
|                                                                                               | (3)该成员在审计项目团队中的角色                                                                                                          | 不涉及其他近亲属的职责范围                                                            |
| 4. 审计项目团队成员与审计客户的员工存在 <u>密切关系</u> ，并且该员工是审计客户的董事、高级管理人员或特定员工，即使该员工不是审计项目团队成员的近亲属，也将对独立性产生不利影响 | (1)该员工与审计项目团队成员的关系；<br>(2)该员工在客户中的职位；<br>(3)该成员在审计项目团队中的角色                                                                 | (1) 将该成员调离审计项目团队；<br>(2) 合理安排该成员的职责，使其工作不涉及与之存在密切关系的员工的职责范围              |
| 5. 事务所中审计项目团队以外的合伙人或员工，与审计客户的董事、高级管理人员或特定员工之间存在家庭或私人关系                                        | (1)该合伙人或员工与审计客户的董事、高级管理人员或特定员工之间的关系；<br>(2)该合伙人或员工与审计项目团队之间的相互影响；<br>(3)该合伙人或员工在会计师事务所中的角色；<br>(4) 董事、高级管理人员或特定员工在审计客户中的职位 | (1) 合理安排该合伙人或员工的职责，以减少对审计项目团队可能产生的影响；<br>(2) 由审计项目团队以外的注册会计师复核已执行的相关审计工作 |

### 知识点 50：与审计客户长期存在业务关系★★★

#### (一) 审计公众利益实体的一般规定

如果审计客户属于公众利益实体，会计师事务所任何人员担任下列一项或多项职务的累计时间不得超过五年：

1. 项目合伙人（包括在审计报告上签字的项目经理）；
2. 项目质量复核人员；
3. 其他属于关键审计合伙人的职务。

任期结束后，该人员应当遵守有关冷却期的规定。



此外，在任期内，如果某人员继担任项目合伙人之后立即或短时间内担任项目质量复核人员，可能因自我评价对客观公正原则产生不利影响，该人员不得在二年内担任该审计业务的项目质量复核人员。

适用于一般情况下已为公众利益实体的审计客户

| 关键审计合伙人   | 任职期 | 冷却期 | 任职期特殊情况 |
|-----------|-----|-----|---------|
| 项目合伙人     | 5 年 | 5 年 | 6 年     |
| 项目质量复核人员  | 5 年 | 3 年 | 6 年     |
| 其他关键审计合伙人 | 5 年 | 2 年 | 6 年     |

在极其特殊的情况下，会计师事务所可能因无法预见和控制的情形而不能按时轮换关键审计合伙人。如果关键审计合伙人的连任对审计质量特别重要，在获得审计客户治理层同意的前提下，并且通过采取防范措施能够消除对独立性的不利影响或将或将其降低至可接受的水平，则在法律法规允许的情况下，该关键审计合伙人在审计项目团队的时限可以延长一年。

## （二）审着审着成为公众利益实体

如果审计客户成为公众利益实体，在确定关键审计合伙人的轮换时间时，会计师事务所应当考虑，在该客户成为公众利益实体之前，该合伙人已为该客户提供服务的时间。

（1）在审计客户成为公众利益实体之前，如果关键审计合伙人已为该客户服务的时间不超过 3 年，则该合伙人还可以为该客户继续提供服务的年限为 5 年减去已经服务的年限。

（2）如果关键审计合伙人为该客户服务了 4 年或更长的时间，在该客户成为公众利益实体之后，该合伙人还可以继续服务 2 年。

适用于客户成为公众利益实体后的轮换时间

| 在审计客户成为公众利益实体前的服务年限（X 年） | 成为公众利益实体后继续提供服务的年限 | 冷却期   |          |           |
|--------------------------|--------------------|-------|----------|-----------|
|                          |                    | 项目合伙人 | 项目质量复核人员 | 其他关键审计合伙人 |
| $X \leq 3$ 年             | $(5-X)$ 年          | 5 年   | 3 年      | 2 年       |
| $X \geq 4$ 年             | 2 年                | 5 年   | 3 年      | 2 年       |

## （三）审着审着上市了

如果审计客户是首次公开发行证券的公司，关键审计合伙人在该公司上市后连续提供审计服务的期限，不得超过 2 个完整会计年度。

适用于客户成为公众利益实体后的轮换时间



| 在审计客户成为公众利益实体前的服务年限（X 年） | 成为公众利益实体后继续提供服务的年限 | 冷却期   |          |           |
|--------------------------|--------------------|-------|----------|-----------|
|                          |                    | 项目合伙人 | 项目质量复核人员 | 其他关键审计合伙人 |
| 如客户是首次公开发行证券             | 2 年                | 5 年   | 3 年      | 2 年       |

#### （四）任职期特殊规定

如果某人员相继担任多项关键审计合伙人职责，冷却期应当按照以下规定：

1. 担任项目合伙人累计达到 3 年或以上，冷却期为连续 5 年；
2. 担任质量复核人员累计达到 3 年或以上，冷却期为连续 3 年；
3. 担任项目合伙人和质量复核人员累计达到 3 年或以上，但累计担任项目合伙人未达到 3 年，冷却期为连续 3 年；
4. 担任多项关键审计合伙人职责，并且不符合上述各项情况，冷却期为连续 2 年。