



2022 年

# 注会审计考点精华

审计冲刺串讲



主讲人：陈楠



# 目 录

考点 01: 审计的概念 .....	1
考点 02: 业务保证程度 .....	1
考点 03: 三方关系人 .....	2
考点 04: 职业怀疑 .....	2
考点 05: 职业判断 .....	3
考点 06: 审计风险模型 .....	4
考点 07: 审计的固有限制 .....	6
考点 08: 审计相关群体 .....	6
考点 09: 审计证据概述 .....	7
考点 10: 证据的充分性和适当性 .....	8
考点 11: 审计抽样的概念 .....	10
考点 12: 审计抽样的分类 .....	11
考点 13: 审计抽样的风险 .....	12
考点 14: 工作底稿性质内容 .....	14
考点 15: 工作底稿要素 .....	14
考点 16: 初步业务活动 .....	15
考点 17: 制定审计计划 .....	17
考点 18: 与治理层初步沟通 .....	18
考点 19: 制定审计重要性 .....	18
考点 20: 实际执行的重要性 .....	19
考点 21: 对错报的考虑 .....	21
考点 22: 利用专家工作 .....	22
考点 23: 利用内部审计人员工作 .....	23
考点 24: 计划阶段对集团审计的考虑 .....	24
考点 25: 风险评估概述 .....	26
考点 26: 内部控制及局限性 .....	27
考点 27: 内部控制五要素 .....	28
考点 28: 了解内部控制 .....	29
考点 29: 对舞弊及法律法规的考虑 .....	31
考点 30: 考虑组成部分注册会计师 .....	32
考点 31: 评估重大错报风险 .....	33
考点 32: 总体应对措施 .....	34
考点 33: 进一步审计程序概述 .....	35
考点 34: 控制测试基本要求 .....	36
考点 35: 实质性程序的时间 .....	38
考点 36: 实质性分析程序 .....	39
考点 37: 针对特殊事项的风险应对 .....	40
考点 38: 特别风险及应对 .....	41
考点 39: 审计抽样的样本规模 .....	42
考点 40: 控制测试中运用审计抽样 .....	43
考点 41: 实施函证的决策 .....	46
考点 42: 函证的范围及时间 .....	46

考点 43: 询证函发出及收回的控制 .....	47
考点 44: 对回函的评价 .....	50
考点 45: 制订监盘计划 .....	52
考点 46: 执行存货监盘并考虑特殊情况 .....	53
考点 47: 形成监盘结论 .....	55
考点 48: 审计库存现金 .....	56
考点 49: 审计银行存款账户 .....	56
考点 50: 收入的审计程序 .....	58
考点 51: 远程审计要求 .....	60
考点 52: 细节测试运用审计抽样 .....	63
考点 53: 审计会计估计 .....	64
考点 54: 对关联方的审计 .....	66
考点 55: 对持续经营的风险应对 .....	67
考点 56: 第一时段期后事项 .....	69
考点 57: 期初余额的审计 .....	69
考点 58: 对错报的评价 .....	70
考点 59: 与治理层的沟通 (完成阶段) .....	71
考点 60: 项目组内部复核 .....	73
考点 61: 获取书面声明 .....	74
考点 62: 审计报告基本规范 .....	75
考点 63: 沟通关键审计事项 .....	76
考点 64: 对持续经营的报告 .....	77
考点 65: 非无保留意见 .....	77
考点 66: 审计报告其他规范 .....	78
考点 67: 比较信息的报告要求 .....	80
考点 68: 第二、三时段期后事项 .....	81
考点 69: 对其他信息的责任 .....	83
考点 70: 审计工作底稿归档 .....	84
考点 71: 内控审计概述 .....	85
考点 72: 内控审计的执行 .....	86
考点 73: 内控审计报告 .....	87
考点 74: 质量管理的基本要求 .....	88
考点 75: 业务执行与监控评价 .....	89
考点 76: 项目质量复核管理 .....	90
考点 77: 职业道德基本原则 .....	92
考点 78: 经济利益对独立性的影响 .....	94
考点 79: 贷款、商业及私人关系 .....	96
考点 80: 与审计客户的人员交流 .....	98
考点 81: 与审计客户的长期关系 .....	99
考点 82: 专业服务收费 .....	100
考点 83: 管理层职责及内审服务 .....	101
考点 84: 会计、评估及税务服务 .....	102
考点 85: 法律、招聘、理财服务及其他 .....	104

## 考点 01：审计的概念

### 一、审计的概念

#### 审计概念的理解

相关角度	具体内涵
审计的用户	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 审计的用户是财务报表的<u>预期使用者</u>。</li> <li>➤ 审计可以用来<u>有效满足</u>财务报表预期使用者的需求。</li> </ul>
审计的目的	<ul style="list-style-type: none"> <li>✎ 审计的目的是<u>改善</u>财务报表的<u>质量或内涵</u>，<u>增强</u>预期使用者对财务报表的<u>信赖程度</u>；</li> <li>✎ 审计以合理保证的方式提高财务报表的质量，而<u>不涉及为如何利用信息提供建议</u>。</li> </ul>
保证程度	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 审计只能提供合理保证，<u>不能提供绝对保证</u>。</li> <li>● 审计的<u>合理保证</u>是一种高水平保证。</li> <li>● 当注册会计师获取<u>充分、适当</u>的审计证据将审计风险降至可接受的低水平时，就获取了合理保证。</li> </ul>
审计的基础	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 审计的基础是<u>独立性和专业性</u>。</li> <li>◆ 注册会计师应当独立于<u>被审计单位和预期使用者</u>。</li> </ul>
最终产品	<ul style="list-style-type: none"> <li>◇ 审计最终产品是审计报告。注册会计师针对财务报表是否在<u>所有重大方面</u>按照<u>财务报告编制基础</u>编制并实现<u>公允反映</u>发表审计意见。</li> </ul>

注册会计师通过审计，可以通过不同意见类型的审计报告，以提高或降低财务报表使用者对财务报表的信赖程度，能够在一定程度上对利害关系人的利益起到保护作用。

## 考点 02：业务保证程度

### 一、鉴证业务与服务业务

#### 鉴证业务与服务业务的内容

业务分类	注册会计师鉴证业务	注册会计师服务业务
主要内容	1. 财务报表审计； 2. 财务报表审阅； 3. 预测性财务信息的审核； 4. 历史财务信息审计与审阅以外的鉴证业务。	1. 对财务信息执行商定程序； 2. 代编财务信息； 3. 税务代理； 4. 管理咨询。
保证程度	需要提供 <u>合理保证或有限保证</u>	<u>无需提供任何程度的保证</u> 。

### 二、保证程度

#### 合理保证与有限保证的区别

业务类型 区别	合理保证 (财务报表审计)	有限保证 (财务报表审阅)
目标	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 可接受的低审计风险</li> <li>● 以积极方式对财务报表整体发表审计意见</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 可接受的审阅风险</li> <li>● 以消极方式对财务报表整体发表审阅意见</li> </ul>

	● 提供 <u>高水平</u> 的保证	● 提供 <u>有意义水平</u> 的保证
证据收集程序	证据收集程序包括检查、观察、询问、函证、重新计算、重新执行、分析程序等	● 证据收集程序受到有意识的限制 ● 主要采用 <u>询问和分析程序</u> 获取证据
所需证据数量	<u>较多</u>	较少
(可接受)检查风险	<u>较低</u>	较高
(审后)财务报表的可信性	<u>较高</u>	较低
提出结论的方式	<u>积极</u> 方式	<u>消极</u> 方式

注：审阅业务的保证水平（有意义的保证水平）低于审计业务的保证水平（合理保证）。  
注：两种业务都是通过一个不断修正的、系统化的执业过程，获取充分、适当的证据。

### 考点 03：三方关系人

三方关系人分别是注册会计师、被审计单位管理层（责任方）、财务报表预期使用者。  
是否存在三方关系是判断某项业务是否属于审计业务或其他鉴证业务的重要标准之一。

#### 一、注册会计师

注册会计师对由被审计单位管理层负责的财务报表发表审计意见，以增强除管理层之外的预期使用者对财务报表的信赖程度。

注册会计师的审计意见主要是向除管理层之外的预期使用者提供的。

#### 二、责任方（管理层）

管理层也可以是财务报表的预期使用者之一，但不能是唯一的预期使用者。

注意：在某些情况下，管理层和预期使用者可能来自同一企业，但并不意味着两者就是同一方。

#### 三、预期使用者

预期使用者是指预期使用审计报告和财务报表的组织或人员。

注册会计师可能无法识别使用审计报告的所有组织和人员，此时，预期使用者主要是指那些与财务报表（鉴证对象信息）有重要和共同利益的主要利益相关者。

### 考点 04：职业怀疑

#### 一、职业怀疑的含义

职业怀疑，是指注册会计师执行审计业务的一种态度，包括：

- （1）采取质疑的思维方式
- （2）对可能表明由于舞弊或错误导致错报的情况保持警觉
- （3）对审计证据进行审慎评价
- （4）要求客观的评价管理层和治理层

#### 二、职业怀疑的理念

1. 职业怀疑在本质上要求秉持一种质疑的理念：

- 注册会计师在考虑获取的相关信息和得出结论时采取质疑的思维方式，摒弃“存在即合理”的逻辑思维，寻求事物的真实情况。
- 注册会计师不应不假思索全盘接受被审计单位提供的证据和解释，不应轻易相信

过分理想的结果或太多巧合的情况。

(1) 保持职业怀疑与诚信、客观公正、独立性、专业胜任能力和勤勉尽责等职业道德基本原则均相互关联。

(2) 保持**独立性**可以**增强**注册会计师在审计中保持**职业怀疑**的能力。

2. 职业怀疑要求客观评价管理层和治理层。

- 注册会计师不应依赖以往对管理层和治理层诚信形成的判断。
- 即使注册会计师认为管理层和治理层是正直、诚实的：
  - 不能降低保持职业怀疑的要求；
  - 不允许在获取合理保证的过程中满足于说服力不足的审计证据。

**\*\*职业怀疑是注册会计师综合技能不可或缺的一部分，是保证审计质量的关键要素。**

#### 【重点记忆】职业怀疑的运用

- (1) 保持职业怀疑对于注册会计师发现舞弊、防止审计失败至关重要。
- (2) 职业怀疑与整个审计过程紧密相关，贯穿于整个审计业务的始终。
- (3) 注册会计师在审计业务的所有阶段都需要保持职业怀疑。

### 三、阻碍注册会计师保持职业怀疑的情形

1. 审计环境中的某些情况可能会引发动机和压力，使注册会计师产生偏见，从而阻碍注册会计师恰当保持职业怀疑。

2. 随着审计业务关系的延续，注册会计师可能对管理层产生不恰当的信任，导致其轻易认可被审计单位作出的不恰当会计处理。

3. 其他情况也可能阻碍注册会计师恰当保持职业怀疑。

例如，审计的时间安排和工作量要求可能对项目合伙人和其他项目组成员造成压力，促使他们过快完成审计业务。

4. 认知偏差也可能影响注册会计师保持职业怀疑，因而影响其按照审计准则的规定作出的职业判断的合理性。

**\*\*由于职业怀疑是一种思维状态，审计工作底稿有时难以全面反映注册会计师如何在整个审计过程中保持了职业怀疑。但是，审计工作底稿仍然可以为注册会计师按照审计准则和相关法律法规的要求保持职业怀疑提供证据。**

## 考点 05：职业判断

### 一、职业判断的含义

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。

**\*\*职业判断涉及注册会计师执业的各个环节。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、与审计程序相关的决策，以及与遵守职业道德要求相关的决策。**

### 二、职业判断的应用

1. 注册会计师职业判断需要在相关法律法规、职业标准的框架下作出，并以具体事实和情况为依据。

2. 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。

### 三、衡量职业判断的质量

#### 职业判断质量的衡量因素

衡量因素	因素解读
------	------

准确性或意见一致性	(1) 准确性：职业判断结论与特定标准或客观事实的相符程度。 (2) 意见一致性：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
决策一贯性和稳定性	(1) 同一注册会计师针对同一项目的 <u>不同判断问题</u> ，所作出的判断之间是否符合应有的 <u>内在逻辑</u> ； (2) 同一注册会计师针对 <u>相同的职业判断问题</u> ，在 <u>不同时间</u> 所作出的判断是否结论 <u>相同或相似</u> 。
可辩护性	理由的充分性、思维的逻辑性和程序的合规性是可辩护性的基础。

注册会计师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：

- 对职业判断问题和目标的描述；
- 解决职业判断相关问题的思路；
- 收集到的相关信息；
- 得出的结论以及得出结论的理由；
- 就决策结论与被审计单位进行沟通的方式和时间。

## 考点 06：审计风险模型

### 一、重大错报风险

#### (一) 重大错报风险的含义

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。重大错报风险与被审计单位的风险相关，且独立于财务报表审计而存在。

#### (二) 两个层次的重大错报风险

##### 两个层次重大错报风险

风险层次	报表层次	认定层次
风险特征	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 与财务报表整体存在广泛联系</li> <li>● 通常与企业内部控制环境有关，也可能与外部因素有关，如经济萧条</li> <li>● 难以界定于具体认定</li> <li>● 增大了任何数目的不同认定发生重大错报的可能性</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 与各类交易、账户余额和披露具体认定有关</li> <li>● 对确定实施的进一步审计程序的性质、时间安排和范围产生影响</li> <li>● 可以进一步划分为固有风险和控制风险</li> </ul>

\*\*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。

##### 固有风险与控制风险

类型	定义	特征
固有风险	在 <u>考虑相关的内部控制之前</u> ，某类交易、账户余额或披露的某一认定易于发生错报的可能性	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 复杂的计算/受重大计量不确定性影响的会计估计；</li> <li>● 技术进步可能导致某项产品陈旧，进而导致存货易于发生错报（计价认定）；</li> <li>● 维持经营的流动资金匮乏、被审计单位处于夕阳行业等</li> </ul>
控制	某类交易、账户余额或披露的某	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 与内部控制的<u>设计和运行</u>的有效性有关；</li> </ul>



风险	一认定发生重大错报，但 <u>没有被内部控制及时防止或发现并纠正的可能性</u>	● <u>控制风险始终存在</u>
----	--	-------------------

\*\*固有风险和控制风险不可分割地交织在一起，有时无法单独进行评估，但这并不意味着，注册会计师不可以单独对固有风险和控制风险进行评估。注册会计师既可以对两者进行单独评估，也可以对两者进行合并评估。

## 二、检查风险

检查风险是指如果存在某一错报，该错报单独或连同其他错报可能是重大的，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。

- ① 检查风险取决于审计程序设计的合理性和执行的有效性。
- ② 注册会计师应当合理设计审计程序的性质、时间安排和范围，并有效执行审计程序，以控制检查风险。

### 检查风险不可能降低为零的原因

原因	具体表现
数量因素	注册会计师通常并不 <u>对所有的</u> 交易、账户余额和披露进行 <u>检查</u>
技术因素	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 选择了<u>不恰当的审计程序</u></li> <li>● 审计过程<u>执行不当</u></li> <li>● <u>错误解读</u>了审计结论</li> </ul>

## 三、审计风险

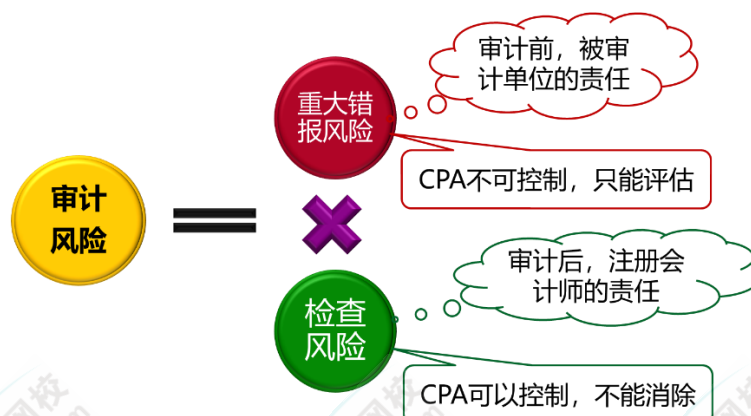
审计风险，是指当财务报表存在重大错报时，注册会计师发表不恰当审计意见的可能性。

1. 在既定的审计风险水平下，可接受的检查风险水平与认定层次重大错报风险的评估结果呈反向关系。

- 评估的重大错报风险越高，可接受的检查风险越低；
- 评估的重大错报风险越低，可接受的检查风险越高

2. 审计风险模型

$$\text{审计风险} = \text{重大错报风险} \times \text{检查风险}$$



## 四、集团审计中的审计风险

在集团审计中，审计风险包括组成部分注册会计师可能没有发现组成部分财务信息存在的错报（该错报导致集团财务报表发生重大错报）的风险，以及集团项目组可能没有发现该错报的风险。

## 考点 07：审计的固有限制

### 一、审计固有局限性的来源

#### 审计的固有局限性的来源

局限性来源	局限性具体体现
财务报告的性质	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 编制财务报表过程中需要作出职业判断；</li> <li>● 某些财务报表项目的金额本身就存在一定的变动幅度，不能通过实施追加的审计程序来消除</li> </ul>
审计程序的性质	<ol style="list-style-type: none"> <li>① 相关人员可能有意或无意地不提供与财务报表编制相关的或所要求的全部信息，即使实施了旨在保证获取所有相关信息的审计程序，注册会计师也不能保证信息的完整性；</li> <li>② 舞弊可能涉及精心策划和蓄意实施以进行隐瞒，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；</li> <li>③ 审计不是对涉嫌违法行为的官方调查，注册会计师没有被授予对调查必要的特定的法律权力（如搜查权）</li> </ol>
财务报告的及时性和成本效益的权衡	<ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 将审计资源投向最可能存在重大错报风险的领域；</li> <li>➢ 运用测试和其他方法检查总体中存在的错报；</li> <li>➢ 计划审计工作，以使审计工作以有效的方式得到执行</li> </ul>

1. 由于审计的固有限制，即使按照审计准则的规定适当地计划和执行审计工作，也不可避免地存在财务报表的某些重大错报可能未被发现的风险。

2. 完成审计工作后发现由于舞弊或错误导致的财务报表重大错报，其本身并不表明注册会计师没有按照审计准则的规定执行审计工作。

### 二、对舞弊审计的固有限制

#### （一）舞弊审计的固有限制

在舞弊导致错报的情况下，固有限制的潜在影响尤其重大。

舞弊导致的重大错报未被发现的风险，大于错误导致的重大错报未被发现的风险。

#### （二）舞弊下固有限制的原因

舞弊可能涉及精心策划和蓄意实施以进行隐瞒（如伪造证明或故意漏记交易），或者故意向注册会计师提供虚假陈述。

涉及串通舞弊，注册会计师可能更加难以发现蓄意隐瞒的企图。串通舞弊可能导致原本虚假的审计证据被注册会计师误认为具有说服力。

## 考点 08：审计相关群体

### 一、项目组

审计项目组，是指执行某项审计业务的所有合伙人和员工，以及为该项业务实施审计程序的所有其他人员，但不包括外部专家，也不包括为审计项目组提供直接协助的被审计单位内部审计人员。

### 二、前后任注册会计师

#### （一）前任注册会计师

1. 前任注册会计师指已对被审计单位上期财务报表进行审计，但被现任注册会计师接替的其他会计师事务所的注册会计师。

2. 接受委托但未完成审计工作，已经或可能与委托人解除业务约定的注册会计师，也视为前

任注册会计师。

3. 委托人在相邻两个会计年度中连续变更多家会计师事务所的情况。还可能在当期财务报表审计过程中也变更会计师事务所。在这种情况下，前任注册会计师是指相对于执行当期财务报表审计业务的会计师事务所而言：

- ✍ 为上期财务报表出具了审计报告的注册会计师
- ✍ 以及之后接受委托对本期财务报表进行审计但未完成审计工作的所有其他会计师事务所的注册会计师

\*\*如果上期财务报表仅经过代编或审阅，执行代编或审阅业务的注册会计师不能被视为前任注册会计师。

### （二）后任注册会计师

1. 如果被审计单位委托注册会计师对已审计财务报表进行重新审计，正在考虑接受委托或已经接受委托的注册会计师也视为后任注册会计师。
2. 前后任注册会计师并不一定意味着后任将取代前任。当被审计单位的财务报表已经审计但需要重新审计时，就不属于后任取代前任的情况。
3. 前任注册会计师和后任注册会计师是就会计师事务所发生变更时的情况而言的。在未发生会计师事务所变更的情况下，同处于某一会计师事务所中的不同的注册会计师不属于前后任注册会计师的范畴。

## 三、专家

### （一）专家（注册会计师专家）

专家，即指注册会计师的专家，是指除会计、审计之外的某一特定领域中具有专门技能、知识和经验的个人或组织。

专家既可能是会计师事务所内部专家（如会计师事务所或其网络事务所的合伙人或员工，包括临时员工），也可能是会计师事务所外部专家。

专家通常可以是工程师、律师、资产评估师、精算师、环境专家、地质专家、IT 专家以及税务专家（个人），也可以是这些个人所从属的组织。

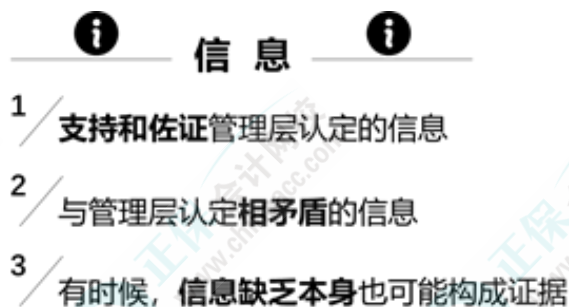
### （二）管理层专家

管理层的专家，是指在会计、审计以外的某一领域具有专长的个人或组织，其工作被管理层利用以协助编制财务报表。

## 考点 09：审计证据概述

### 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。



\*\*审计证据在性质上具有累积性，主要是在审计过程中通过实施审计程序获取的，也可能包括从其他来源获取的信息，如以前审计（前提是注册会计师已确定被审计单位及其环境自前次审计后是否已发生变化，进而可能影响这些信息对本期审计的相关性），会计师事务所接

**受与保持客户时实施质量管理程序以及履行法律法规或相关职业道德要求下的某些额外责任**（如关于被审计单位的违反法律法规行为）。

## 二、其他来源的信息

会计记录中含有的信息本身并不足以提供充分的审计证据作为对财务报表发表审计意见的基础，注册会计师还应从其他来源获取用作审计证据的信息。

## 三、两类信息的关系

财务报表依据的会计记录中包含的信息和从其他来源获取的信息共同构成了审计证据，二者缺一不可。

- 如果没有前者，审计工作将无法进行；
- 如果没有后者，可能无法识别重大错报风险

只有将两者结合在一起，才能将审计风险降至可接受的低水平，为注册会计师发表审计意见提供合理基础。

## 四、实施审计程序

### （一）审计程序的适用

审计程序的适用

审计程序	风险评估	控制测试	实质性程序	备注
检查	√	√*	√	*留下运行轨迹
观察	√	√*	×	*没有留下轨迹
询问*	√	√	√	*证明力最弱
函证	×	×	√	——
重新计算	×	×	√	——
重新执行	×	√	×	——
分析程序	√	×	√*	*并非强制使用

### （二）询问程序

1. 知情人员对询问的答复可能为注册会计师提供尚未获悉的信息或佐证证据，也可能提供与注册会计师已获取的其他信息存在重大差异的信息。
2. 在某些情况下，对询问的答复为注册会计师修改审计程序或实施追加的审计程序提供了基础。
3. 在询问管理层意图时，获取的支持管理层意图的信息可能是有限的。在这种情况下，可以执行下列程序为佐证通过询问获取的证据提供相关信息。
  - （1）了解管理层过去所声称意图的实现情况
  - （2）选择某项特别措施时声称的原因
  - （3）实施某项具体措施的能力

## 考点 10：证据的充分性和适当性

### 一、审计证据的充分性

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。

**\*\*注册会计师仅靠获取更多的审计证据可能无法弥补其质量上的缺陷。**

审计证据数量的影响因素

影响因素	对数量的影响方向	备注
------	----------	----

评估的重大错报风险水平	同向	这两个因素对审计证据数量影响的结果只是“ <b>可能</b> ”，并非绝对的。
审计证据质量	反向	

## 二、审计证据的适当性

审计证据的适当性是对审计证据**质量**的衡量，即审计证据在支持审计意见所依据的结论方面具有的相关性和可靠性。

**\*\*相关性和可靠性是审计证据适当性的核心内容，只有**相关且可靠**的审计证据才是高质量的。**

### （一）相关性

相关性，是指用作审计证据的信息与审计程序的目的和所考虑的相关认定之间的逻辑联系。

1. 用作审计证据的信息的相关性可能受到测试方向的影响；
2. 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；
3. 有关某一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；
4. 不同来源或不同性质的审计证据可能与同一认定相关。

**\*\*认定、审计程序和审计证据之间并非一一对应的关系。与某一认定相关的证据通常可以通过多种程序收集到，同一程序通常也可以收集与多种认定相关的证据。**

### （二）可靠性

审计证据的可靠性是指审计证据的可信程度。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。

#### 审计证据可靠性的判断原则

审计证据	可靠性比较	审计证据
外部独立来源	>	其他来源
内部控制有效时内部生成的审计证据	>	内部控制薄弱时内部生成的审计证据
直接获取	>	间接获取或推论得出
以文件、记录形式（纸质、电子或其他介质）	>	口头形式
原件	>	传真件或复印件（或 <b>拍摄、数字化等电子形式</b> ）

**【解读】**比较审计证据可靠性，是提示注册会计师在审计工作过程中有意识地获取更可靠的审计证据。而不是为了收集审计证据后当证据矛盾时去“更信赖”某项审计证据。



**运用可靠性的判断原则**

**不运用可靠性判断原则**

### （三）对于审计证据可靠性的特殊考虑

1. 审计证据虽是从独立的外部来源获得，但如果该证据是由不知情者或不具备资格者提供，审计证据也可能是不可靠的。
2. 如果注册会计师不具备评价证据的专业能力，那么即使是直接获取的证据，也可能不

可靠。

### 三、充分性与适当性的关系

\*\*只有充分且适当的审计证据才是有证明力的。

审计证据的数量受到质量的影响，质量越高，需要证据数量可能越少；如果审计证据的质量存在缺陷，那么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。

【提示】如果注册会计师获取的证据不可靠（不相关），那么证据数量再多也难以起到证明作用。

### 四、对充分性适当性的特殊考虑

#### （一）记录可靠

1. 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与维护相关的控制的有效性。
2. 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，注册会计师应当作出进一步调查，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。

#### （二）内部信息

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）成本考量

1. 由于不同来源或不同性质的证据可以证明同一项认定，注册会计师可以考虑获取审计证据的成本与所获取信息有用性之间的关系
2. 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。

## 考点 11：审计抽样的概念

### 一、选取特定项目

从某类交易或账户余额中选取特定项目进行检查通常是获取审计证据的有效手段，但并不构成审计抽样。

对按照这种方法所选取的项目实施审计程序的结果，不能推断至整个总体。因此，选取特定项目的检查不能为总体中剩余的部分提供审计证据。

### 二、审计抽样

审计抽样是指注册会计师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，使所有抽样单元都有被选取的机会，为注册会计师针对整个总体得出结论提供合理基础。

审计抽样旨在基于对样本的测试，从而形成对总体的结论。

#### 审计抽样的特征

特征	解读
低于百分百	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
都有机会	所有抽样单元都有被选取的机会
推断总体	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

### 三、样本的代表性

1. 代表性，是指在既定的风险水平下，注册会计师根据样本得出的结论，与对整个总体实施与样本相同的审计程序得出的结论类似。
2. 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，

如果样本的选取是无偏向的，该样本通常就具有了代表性。

#### 样本代表性的影响因素

相关因素	不相关因素
整个样本	样本中单个项目
选取样本	样本规模
错报的发生率	错报的特定性质

#### 四、审计抽样在审计程序的运用

##### (一) 运用审计抽样情形

##### 审计抽样运用的基本要求

审计程序类别	是否运用审计抽样	
风险评估程序	通常不运用※	
控制测试	留下运行轨迹	可以运用
	未留下运行轨迹	不运用，只能用观察等程序
实质性程序	细节测试	可以运用
	实质性分析程序	不能运用

※ 如果了解内部控制的同时计划和实施控制测试，可能会涉及审计抽样，但此时的审计抽样仅适用于控制测试

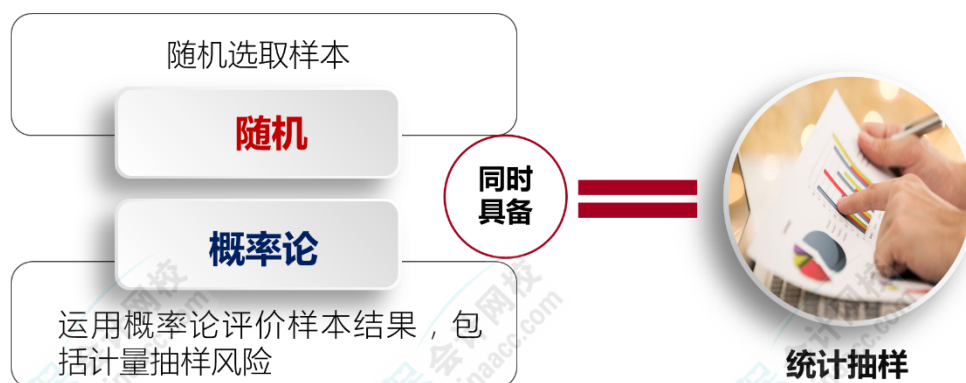
##### (二) 不使用审计抽样的特殊情况

1. 在被审计单位采用信息技术处理各类交易及其他信息时，注册会计师通常只需要测试信息技术一般控制，并从各类交易中选取一笔或几笔交易进行测试，就能获取有关信息技术应用控制运行有效性的审计证据，此时不需使用审计抽样。
2. 如果注册会计师将某类交易或账户余额的重大错报风险评估为可接受的低水平，也可不实施细节测试，此时不需使用审计抽样。

## 考点 12：审计抽样的分类

### 一、统计抽样与非统计抽样

#### (一) 统计抽样与非统计抽样的判断





\*\*不管统计抽样还是非统计抽样，两种方法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。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。

## (二) 抽样方法的选择

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。

### 统计抽样与非统计抽样优缺点

抽样方法	优点	缺点
统计抽样	(1) 客观地计量抽样风险，通过调整样本规模精确地控制风险 (2) 有助于高效地设计样本，计量所获取证据的充分性 (3) 定量评价样本结果	有可能发生额外的成本
非统计抽样	学习成本低，设计适当也能提供与统计抽样方法同样有效的结果	无法精确地测定出抽样风险*

\*非统计抽样也必须考虑抽样风险并将其降至可接受水平，只是无法精确测定。

## 考点 13: 审计抽样的风险

在使用审计抽样时，审计风险既可能受到抽样风险的影响，又可能受到非抽样风险的影响。抽样风险和非抽样风险通过影响重大错报风险的评估和检查风险的确定而影响审计风险。

### 一、抽样风险

抽样风险是指注册会计师根据样本得出的结论，可能不同于对整个总体实施与样本相同的审计程序得出的结论的风险。





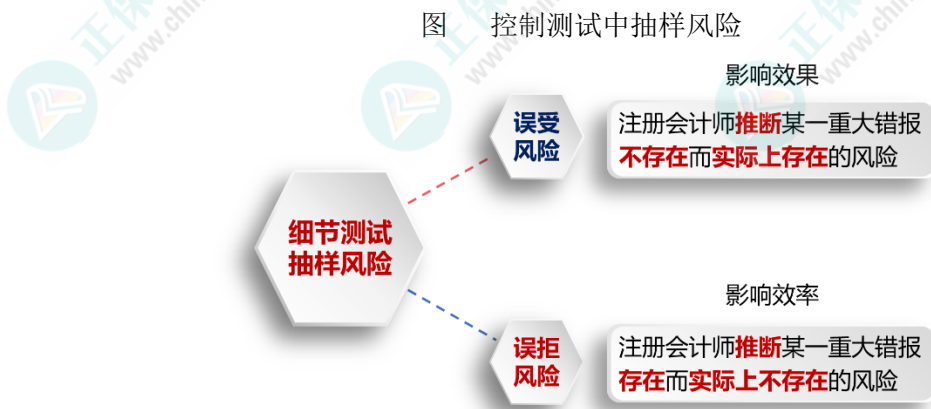


图 细节测试中抽样风险  
抽样风险类型总结

抽样风险			
影响审计效果		影响审计效率	
信赖过度风险	误受风险	信赖不足风险	误拒风险
发表不恰当审计意见		增加审计成本（时间）	

- 对特定样本而言，抽样风险与样本规模反方向变动。样本规模越小，抽样风险越大，样本规模越大，抽样风险越小。
- 只要使用了审计抽样，抽样风险总会存在。
- 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，此时审计风险完全由非抽样风险产生。

## 二、非抽样风险

非抽样风险是指注册会计师由于任何与抽样风险无关的原因而得出错误结论的风险。注册会计师即使对某类交易或账户余额的所有项目实施审计程序，也可能仍未能发现重大错报或控制失效。

### （一）可能导致非抽样风险的原因：

- ✓ 选择了不适于实现特定目标的审计程序；
- ✓ 选择的总体不适合于测试目标；
- ✓ 未能适当地定义误差，导致未能发现样本中存在的偏差或错报；
- ✓ 未能适当评价审计发现的情况

### （二）量化抽样风险和非抽样风险

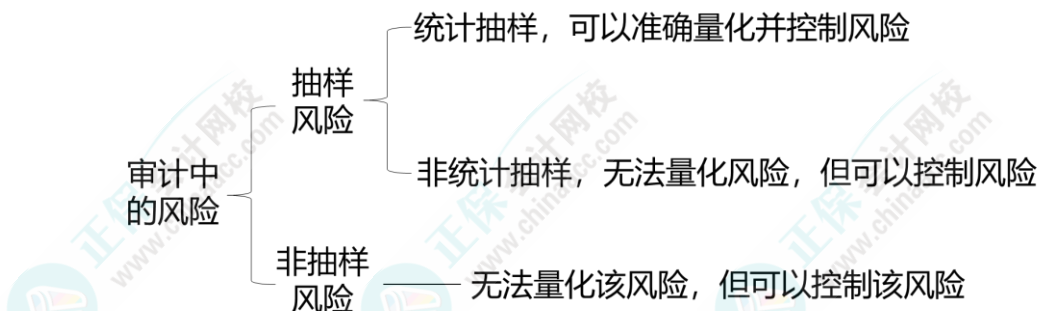


图 抽样风险与非抽样风险的量化

【重点掌握】非抽样风险是由人为因素造成的，虽然难以量化非抽样风险，但通过采取适当

措施，注册会计师可以将非抽样风险降至可接受的水平。

### 抽样风险和非抽样风险应对方法

风险类型	应对方法
抽样风险	通过扩大样本规模降低抽样风险
非抽样风险	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 采取适当的质量管理政策和程序</li> <li>● 对审计工作进行适当的指导、监督和复核</li> <li>● 对注册会计师实务的适当改进</li> <li>● 仔细设计审计程序</li> </ul>

## 考点 14：工作底稿性质内容

### 一、审计工作底稿的性质

1. 审计工作底稿可以以纸质、电子或其他介质形式存在。
2. 注册会计师可以将以电子或其他介质形式存在的审计工作底稿通过打印等方式，转换成纸质形式的审计工作底稿，并与其他纸质形式的审计工作底稿一并归档；同时，单独保存这些以电子或其他介质形式存在的审计工作底稿。

### 二、审计工作底稿通常不包括的内容

1. 已被取代的审计工作底稿的草稿或财务报表的草稿
2. 反映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 15：工作底稿要素

### 一、审计过程记录之识别特征

对某一个具体项目或事项而言，其识别特征通常具有唯一性，这种特性可以使其他人员根据识别特征在总体中识别该项目或事项并重新执行该测试。

#### 识别特征举例

主要审计程序	识别特征
对被审计单位生成的订购单进行细节测试	订购单的日期和唯一编号
选取或复核既定总体内一定金额以上的所有项目	实施审计程序的范围
进行系统化抽样	记录已选取样本的来源、抽样的起点及抽样间隔
询问被审计单位中特定人员	询问的时间、被询问人的姓名及职位
观察程序	观察的对象或观察过程、相关被观察人员及其各自的责任、观察的地点和时间

### 二、审计过程记录之重大事项

#### (一) 重大事项

审计中的重大事项，主要是指以下的情况：

1. 引起**特别风险**的事项；
2. 导致注册会计师**难以实施必要审计程序**的情形；
3. 导致出具**非标准审计报告**的事项；

4. 实施审计程序的结果，该结果表明财务信息**可能存在重大错报**，或需要**修正**以前对重大错报**风险的评估**和针对这些风险拟采取的**应对措施**。

### (二) 重大事项矛盾或不一致的处理

如果识别出的信息与针对某重大事项得出的最终结论不一致，注册会计师应当记录如何处理不一致的情况。

1. 注册会计师针对该信息执行的审计程序
2. 项目组成员对某事项的职业判断不同而向专业技术部门的咨询情况
3. 项目组成员和被咨询人员不同意见的解决情况

\*\*对如何解决这些不一致的记录要求并不意味着注册会计师需要保留不正确的或被取代的审计工作底稿。对于职业判断的差异，若初步的判断意见是基于不完整的资料或数据，则注册会计师也无须保留这些初步的判断意见。

## 考点 16：初步业务活动

### 一、初步业务活动概述

初步业务活动的目的和内容

对象	目的	内容
注册会计师	具备 <b>独立性</b> 和 <b>专业胜任能力</b>	评价 <b>遵守职业道德规范</b> 的情况
管理层	不存在 <b>管理层诚信问题</b> 的情况	针对保持客户关系和具体审计业务实施相应的 <b>质量管理程序</b>
双方	不存在对 <b>业务约定条款</b> 的误解	就审计业务约定条款 <b>达成一致意见</b>

保持客户关系及具体审计业务和评价职业道德的工作需要安排在其他审计工作之前。

### 二、接受委托前的前后任沟通

#### (一) 前后任沟通的总体要求



1. 通常由后任注册会计师主动发起，但需征得被审计单位的同意。
2. 可以采用书面和口头的方式。
3. 后任应当将沟通的情况记录于审计工作底稿。
4. 前后任注册会计师应当对沟通过程中获知的信息保密。即使未接受委托，后任注册会计师仍应履行保密义务。

#### (二) 接受委托前的沟通

在接受委托前，后任注册会计师**应当**与前任注册会计师进行必要沟通，并对沟通结果进行评价，以确定是否接受委托。

##### 1. 沟通的前提

(1) 后任注册会计师进行主动沟通的前提是**征得被审计单位的同意**。后任注册会计师应当提请被审计单位以书面方式允许前任注册会计师对其询问作出充分答复。

(2) 如果被审计单位不同意前任注册会计师作出答复，或限制答复的范围，后任注册会计师应当向被审计单位询问原因，并考虑是否接受委托。

当这种情况出现时，后任注册会计师一般应当拒绝接受委托，除非可以通过其他方式获知必

要的事实，或有充分的证据表明被审计单位财务报表的审计风险水平非常低。

2. 沟通的核心内容（重点记忆）



- 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 前任注册会计师向被审计单位治理层通报的**管理层舞弊、违反法律法规行为以及值得关注的内部控制缺陷**；
- 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**。

三、业务约定书的变更

审计业务约定条款的变更情况

企业要求变更的原因	是否合理	备注
环境变化对审计服务的需求产生影响	是	如果有迹象表明该变更要求与错误的、不完整的或者不能令人满意的信息有关，不应认为该变更是合理的
对原来要求的审计业务的性质存在误解	是	
审计范围存在限制	否	——

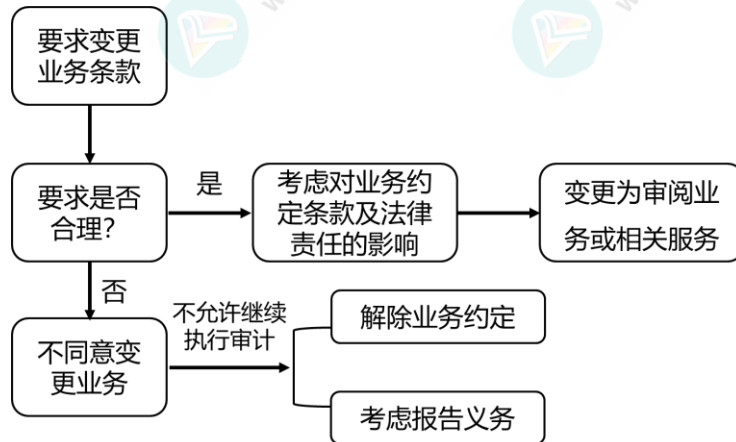


图 变更业务约定条款的决策



图 变更业务后的报告要求

【补充】对财务信息执行商定程序的目标是注册会计师对特定财务数据、单一财务报表或整

套财务报表等财务信息执行与特定主体商定的具有审计性质的程序，并就执行的商定程序及其结果出具报告。

注册会计师执行商定程序业务，仅报告执行的商定程序及其结果，并不提出鉴证结论。商定程序业务不以提供保证为目的，不属于鉴证业务。

## 考点 17： 制定审计计划

### 一、总体审策略

总体审计策略用以确定审计范围、时间安排和方向，并指导制定具体审计计划。

总体审计策略的制定应当包括考虑影响审计业务的重要因素，以确定项目组工作方向，包括**确定适当的重要性水平；（重点掌握）**

- ✍ 财务报表整体重要性
- ✍ 特定类别的交易、账户余额或披露的一个或多个重要性水平 （如适用）
- ✍ 实际执行的重要性
- ✍ 明显微小错报的临界值

### 二、具体审计计划

具体·审计·计划



风险评估程序

计划实施的进一步审计程序

其他审计程序

**\*\*要区分总体审计策略所包含的内容与具体审计计划所包含的内容。具体审计计划所包含的内容较容易识别，在解答有关的选择题时，一般可采用“排除法”。**

### 三、对审计计划的修改

计划审计工作并非审计业务的一个孤立阶段，而是一个持续的、不断修正的过程，贯穿于整个审计业务的始终。

注册会计师应当在审计过程中对总体审计策略和具体审计计划作出必要的更新和修改。通常来讲，这些更新和修改涉及比较重要的事项。

### 四、指导、监督与复核

注册会计师应在评估重大错报风险的基础上，计划对项目组成员工作的指导、监督与复核的性质、时间安排和范围。

当评估的重大错报风险增加时，注册会计师通常会扩大指导与监督的范围，增强指导与监督的及时性，执行更详细的复核工作。

### 五、对意见分歧的考虑

审计项目组内部、审计项目组与项目质量复核人员之间（如适用），或者审计项目组与在会计师事务所质量管理体系内执行相关活动的人员（包括提供咨询的人员）之间如果出现意见分歧，审计项目组应当遵守会计师事务所处理及解决意见分歧的政策和程序。

针对意见分歧，项目合伙人应当承担下列责任：

- （1）对按照会计师事务所的政策和程序处理和解决意见分歧承担责任；
- （2）确定咨询得出的结论已经记录并得到执行；

(3) 在所有意见分歧得到解决之前，不得签署审计报告。

## 考点 18：与治理层初步沟通

### 一、与治理层沟通的事项

与治理层沟通的事项

沟通时间	沟通要求	沟通的事项
计划阶段	规定动作	(1) 与财务报表审计相关的责任 (2) 注册会计师的独立性 (3) 计划的审计范围和时间安排
过程中及完成阶段	自选动作	(1) 审计中发现的重大问题； (2) 值得关注的内部控制缺陷 (3) 补充事项

\*沟通要求中，“规定动作”是指按准则规定每次审计中必须沟通的内容，“自选工作”是指在审计中发现该类事项才需要进行沟通的情况。

### 二、计划的审计范围和时间安排的总体情况

#### 1. 相关沟通的事项

- (1) 注册会计师计划如何应对由于舞弊或错误导致的特别风险
- (2) 注册会计师计划如何应对重大错报风险评估水平较高的领域；
- (3) 注册会计师对与审计相关的内部控制采取的方案；
- (4) 在审计中对重要性概念的运用；
- (5) 实施计划的审计程序或评价审计结果需要的专门技术或知识的性质和程度，包括利用专家的工作；
- (6) 当《中国注册会计师审计准则第 1504 号—在审计报告中沟通关键审计事项》适用时，注册会计师对哪些事项可能需要重点关注因而可能构成关键审计事项所作的初步判断；
- (7) 为应对适用的财务报告编制基础或者被审计单位所处的环境、财务状况或活动发生重大变化对单张报表及披露产生的影响，注册会计师拟采取的方案。

#### 2. 沟通的要求

- (1) 在进行沟通时，注册会计师需要保持职业谨慎，避免损害审计的有效性，尤其是在治理层部分或全部成员参与管理被审计单位的情况下。
- (2) 尽管与治理层的沟通可以帮助注册会计师计划审计的范围和时间安排，但并不改变注册会计师独自承担制定总体审计策略和具体审计计划的责任。

## 考点 19：制定审计重要性

### 一、审计重要性

1. 对重要性的判断是根据具体环境作出的，并受错报的金额或者性质的影响，或者受到两者的共同影响。

**\*\*判断一个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，因此不考虑错报对个别财务报表使用者可能产生的影响。**

2. 在计划审计工作时确定的重要性（即确定的某一金额），并不必然表明单独或汇总起来低于该金额的未更正错报一定被评价为不重大。

即使某些错报低于重要性，与这些错报相关的具体情形可能使注册会计师将其评价为重大。

## 二、财务报表整体的重要性

### 重要性水平 = 选定基准 × 选定百分比

#### (一) 常用的基准选择

就选定的基准而言，相关的财务数据通常包括前期财务成果和财务状况、本期最新的财务成果和财务状况、本期的预算和预测结果。

#### 实务中较为常用的基准

被审计单位的情况	可能选择的基准
1. 企业的盈利水平保持稳定	经常性业务的税前利润
2. 企业近年来经营状况大幅度波动，盈利和亏损交替发生，或者由正常盈利变为微利或微亏，或者本年度税前利润因情况变化而出现意外增加或减少	过去三到五年经常性业务的平均税前利润或亏损（取绝对值），或其他基准，例如营业收入
3. 企业为新设企业，处于开办期，尚未开始经营，目前正在建造厂房及购买机器设备	总资产
4. 企业处于新兴行业，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

#### (二) 百分比

1. 百分比和选定的基准之间存在一定的联系，如经常性业务的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。

**\*\*百分比无论是高一些还是低一些，只要符合具体情况，都是适当的。**

2. 注册会计师为被审计单位选择的基准在各年度中通常会保持稳定，但是并非必须保持一贯不变。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。

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。

#### 三、特定的重要性

特定情况下，存在一个或多个特定类别的交易、账户余额或披露，其发生的错报金额虽然低于财务报表整体的重要性，但合理预期将影响财务报表使用者依据财务报表作出的经济决策。

#### 确定特定的重要性考虑的因素

考虑的因素	示例
法律法规或适用的财务报告编制基础是否影响财务报表使用者对特定项目计量或披露的预期	关联方交易、管理层和治理层的薪酬及对具有较高估计不确定性的公允价值会计估计的敏感性分析
与被审计单位所处行业相关的关键性披露	制药企业的研究与开发成本
财务报表使用者是否特别关注财务报表中单独披露的业务的特定方面	关于分部或重大企业合并的披露新收购的业务

## 考点 20：实际执行的重要性

#### 一、实际执行的重要性

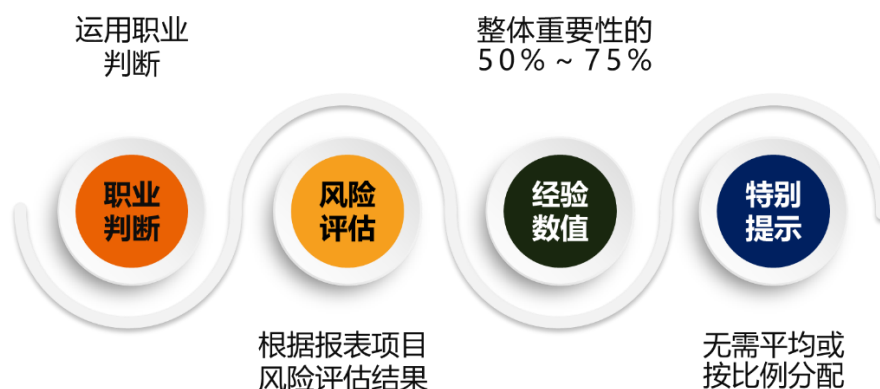
注册会计师确定的低于财务报表整体重要性的一个或多个金额，旨在将未更正和未发现错报的汇总数超过财务报表整体（或特定类别交易、账户余额或披露）重要性的可能性降至适

当的低水平。实际执行的重要性包括：

- (1) 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
- (2) 注册会计师确定的低于**特定**类别的交易、账户余额或披露的**重要性水平**的一个或多个金额（如果适用）

## 二、确定实际执行重要性的考虑

确定实际执行的重要性水平的考虑



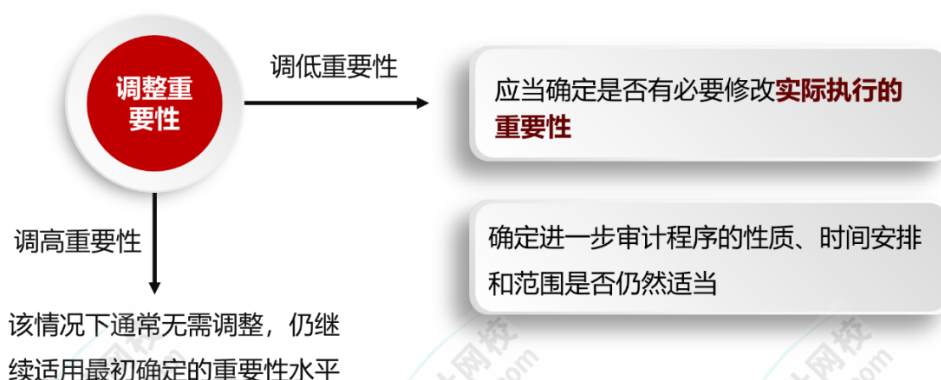
重要性水平金额比例选择的考虑

选择较低百分比的情形	选择较高百分比的情形
<ul style="list-style-type: none"> <li>● 首次接受委托的审计项目</li> <li>● 连续审计项目，以前年度审计调整较多</li> <li>● 项目总体风险较高</li> <li>● 存在或预期存在值得关注的内部控制缺陷</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 连续审计项目，以前年度审计调整较少</li> <li>● 项目总体风险为低到中等</li> <li>● 以前期间的审计经验表明内部控制运行有效</li> </ul>

\*\*注册会计师**无需**通过将财务报表整体的重要性**平均或按比例分配**到各个报表项目的方法来**确定**实际执行的重要性。

## 三、审计过程中修改重要性

如果认为运用低于最初确定的财务报表整体的重要性和特定类别的交易、账户余额或披露的一个或多个重要性水平（如适用）是适当的



## 四、对实际执行重要性的运用

### (一) 基本应用原则

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那些类型的交易、账户余额和披露实施进一步审计程序。

1. 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. 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。

### (二) 审计抽样中可容忍错报

1. 可容忍错报，是指注册会计师设定的货币金额，注册会计师试图对总体中的实际错报不超过该货币金额获取适当水平的保证。

2. 细节测试中，某账户余额、交易类型或披露的可容忍错报是注册会计师能够接受的最大金额的错报。

- 可容忍错报可以看作实际执行的重要性这个概念在抽样程序中的运用。
- 可容忍错报可能等于或低于实际执行的重要性。

### (三) 会计估计中的区间估计

1. 如果认为使用区间估计是恰当的，注册会计师应当基于可获得的审计证据来缩小区间估计，直至该区间估计范围内的所有结果均可被视为合理。

2. 当注册会计师认为运用区间估计（注册会计师的区间估计）来评价管理层点估计的合理性是恰当的时，作出的区间估计需要包括所有“合理”的结果而不是所有可能的结果。

3. 通常情况下，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。

### (四) 实质性分析程序中可接受的差异额

1. 可接受的差异额是注册会计师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。

2. 在实施实质性分析程序时，注册会计师确定的已记录金额与预期值之间的可接受差异额通常不超过实际执行的重要性。

## 考点 21：对错报的考虑

### 一、错报的分类

错报的分类及概念

分类	概念解读
事实错报	事实错报是毋庸置疑的错报。 这类错报产生于被审计单位收集和处理数据的错误，对事实的忽略或误解，或故意舞弊行为。
判断错报	由于注册会计师认为管理层对财务报表的确认、计量和列报（包括会计政策选择或运用）作出不合理或不恰当的判断而导致的差异。包括：（1）对会计估计值的判断差异；（2）对选择和运用会计政策的判断差异。
推断错报	推断错报是注册会计师对总体存在的错报作出的最佳估计数，涉及根据在审计样本中识别出的错报来推断总体的错报。 推断错报=估计的总体错报-已识别的具体错报

**\*\*注册会计师应当累积审计过程中识别出的错报，除非错报明显微小。**

### 二、明显微小错报的临界值

#### (一) 明显微小的错报

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，对这类错报不需要累积，因为注册会计师认为这些错报的汇总数明显不会对财务报表产生重大影响。

- 明显微小不等同于不重大。
- 明显微小错报的金额的数量级与重要性的数量级相比，是完全不同的（明显微小错报的

数量级更小)。

- 这些明显微小的错报，无论单独或者汇总起来，无论从规模、性质或其发生的环境来看都是明显微不足道的。

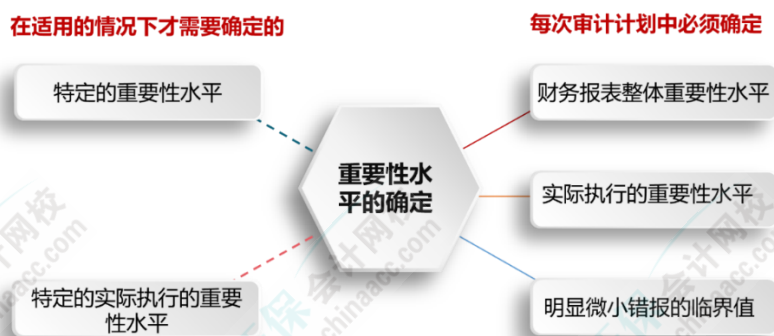
## (二) 明显微小错报临界值的确定

1. 预期错报数量较多、金额较小，可能考虑采用较低的临界值；预期错报数量较少，可能采用较高的临界值
2. 可能将临界值确定为财务报表整体重要性的 3%至 5%，通常不超过财务报表整体重要性的 10%
3. 特殊情况下可能单独为重分类错报确定一个更高的临界值

**\*\*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。**

### 【总结】重要性水平

#### 1. 重要性水平的确定



2. 财务报表整体的重要性水平只能有一个，而特定的重要性、实际执行的重要性以及明显微小错报的临界值，都可能不止一个。

## 考点 22：利用专家工作

### 一、评价专家的胜任能力、专业素质和客观性

注册会计师应当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。在评价外部专家的客观性时，注册会计师应当询问可能对外部专家客观性产生不利影响的利益和关系。

专家的客观性与其偏见、利益冲突及其他可能影响其职业判断或商业判断的因素相关。

### 二、与专家达成一致



专家工作的性质、  
范围和目标



各自的角色  
和责任



对专家遵守  
保密的规定

图 与专家达成一致

【提示】与专家达成一致的事项，还包括“注册会计师和专家之间沟通的性质、时间安排和范围”。

**\*\*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。

#### 工作底稿的使用和保管

专家身份	专家工作底稿是否属于审计工作底稿	备注
项目组成员	是	_____
外部专家	否	协议另做安排的除外

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。法律法规可能对保密作出额外规定。被审计单位也可能要求外部专家同意遵守特定的保密条款。

#### 对事务所的质量管理政策和程序的遵守

类型	与事务所关系	是否需要遵守事务所的质量管理政策和程序
内部专家	事务所以及共享统一的质量管理政策和程序的网络事务所的合伙人或员工（包括临时员工）	需要遵守
外部专家	非项目组成员	无需遵守

### 三、对专家工作的评价结果

- 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：
  - 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；
  - 根据具体情况，实施追加的审计程序
- 如果注册会计师认为专家的工作不足以实现审计目的，且注册会计师通过实施追加的审计程序（如专家和注册会计师执行进一步工作），或者通过雇用、聘请其他专家仍不能解决问题。在这种情况下，意味着没有获取充分、适当的审计证据，注册会计师有必要按照相关的规定发表非无保留意见。

## 考点 23：利用内部审计人员工作

### 一、对利用内部审计人员工作的考虑

并非所有情形下都可以利用内部审计工作的，只有利用内部审计工作影响注册会计师审计程序的性质时间安排或缩小范围时才需要考虑加以利用。

#### 对利用内部审计人员工作的评价

利用内部审计工作的评价*	利用内部审计人员提供直接协助的评价
(1) 内部审计在被审计单位中的 <b>地位</b> ，以及相关政策和程序支持内部审计人员 <b>客观性</b> 的程度； (2) 内部审计人员的 <b>胜任能力</b> ； (3) 内部审计是否采用 <b>系统、规范化的方法</b> （包括质量管理）。	(1) 评价是否存在对内部审计人员 <b>客观性</b> 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 <b>胜任能力</b> 。

### 二、对利用内部审计人员工作的限制

#### 对内部审计工作利用的限制

不得利用内部审计的工作的情形	应当较少地利用内部审计工作的情形
(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； (2) 内部审计人员缺乏足够的胜任能	(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。

力： (3) 内部审计没有采用系统、规范化的方法（包控质量管理）	(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。
-------------------------------------	---

#### 对利用内审人员直接协助的限制

限制规定	具体情形
不得利用内部审计人员提供直接协助	(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。
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) 在审计中涉及做出重大判断； (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做出较多的判断； (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做出的决策。

### 考点 24：计划阶段对集团审计的考虑

#### 一、集团审计中的重要性

##### (一) 集团财务报表的重要性

##### 1. 集团报表整体的重要性

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。

##### 2. 集团报表特定的重要性

##### 3. 集团报表明显微小错报的临界值

注册会计师需要设定临界值，不能将超过该临界值的错报视为对集团财务报表明显微小的错报。

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。

##### (二) 组成部分重要性

1. 组成部分重要性，是指**集团项目组**为组成部分**确定**的重要性。

(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) 在确定组成部分重要性时，**无需**采用将集团财务报表整体重要性**按比例分配**的方式，因此，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. **组成部分注册会计师**需要**使用**组成部分重要性，评价识别出的未更正错报单独或汇总起来是否重大。

##### (三) 组成部分实际执行的重要性

1. 在审计组成部分财务信息时，组成部分注册会计师（或集团项目组）需要确定组成部分层面实际执行的重要性。

2. 如果基于集团审计目的，由组成部分注册会计师对组成部分财务信息执行审计工作，集团项目组应当评价在组成部分层面确定的实际执行的重要性的适当性。



## 二、重要组成部分

### (一) 财务重大性的判断

1. 集团项目组可以将选定的基准乘以某一百分比，以协助识别对集团具有财务重大性的单个组成部分。

根据集团的性质和具体情况，适当的基准可能包括集团资产、负债、现金流量、利润总额或营业收入。确定基准和应用于该基准的百分比属于职业判断。

2. 选取基准以确定单个组成部分是否对集团具有财务重大性时，实务中通常的做法可能有：

- (1) 使用在确定集团财务报表整体重要性时所使用的基准作为衡量的基准；
- (2) 使用其他的基准作为衡量的基准；
- (3) 使用两个或两个以上的基准来综合衡量。
- (4) 集团项目组选定的基准可以考虑使用内部交易抵销后的结果。

但是，在实务中可能存在一种情形，当某一组成部分的内部销售交易比重较大时，采用内部交易抵销后的营业收入作为确定其财务重大性的基准可能不再恰当，此时选择其他指标，如资产总额等，可能更加合适

### (二) 考虑特别风险

当单个组成部分的特定性质或情况，可能存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险时，集团项目组也可能将其识别为重要组成部分。集团项目组可以考虑的因素包括但不限于：

- (1) 集团中从事特殊行业的组成部分；

**【例】**某个工业制造集团中专门从事资金管理和金融服务的财务公司，该组成部分的金融业务可能存在使集团财务报表发生重大错报的特别风险。

(2) 当某一单个组成部分的某类交易、账户余额或披露超过集团财务报表整体重要性，或其性质和金额不符合集团项目组的预期时，集团项目组可能需要考虑该组成部分是否存在使集团财务报表发生重大错报的特别风险；

- (3) 当某一单个组成部分从事与集团其他同类组成部分不同的交易；

**【例】**在集团的多家贸易公司中，某一贸易公司因从事出口贸易而拥有大量外币，该公司为了规避外汇风险而从事外汇掉期交易，虽然对集团并不具有财务重大性，但仍可能存在使集团财务报表发生重大错报的特别风险。

- (4) 当某一单个组成部分的财务信息涉及重大会计估计和判断；

**【例】**组成部分管理层对固定资产剩余使用年限的估计变更使得固定资产折旧额发生重大变动，该会计估计变更可能存在使集团财务报表发生重大错报的特别风险。

- (5) 以前年度审计过程中发现的使集团财务报表发生重大错报的特别风险的组成部分；

(6) 当某一单个组成部分的经营模式、业务流程、计算机信息技术系统、内部控制及关键管理人员发生重大变化时，这些变化可能存在使集团财务报表发生重大错报的特别风险；

- (7) 新收购的组成部分；  
 (8) 由于被监管部门特别关注而被视为重要的组成部分。

## 考点 25：风险评估概述

### 一、风险导向准则的思路

1. 注册会计师必须了解被审计单位及其环境；审计所有阶段都要实施风险评估程序；
2. 注册会计师应当将识别的风险与认定层次可能发生错报的领域相联系，不得未经过风险评估，直接将风险设定为高水平。

### 二、风险评估程序

注册会计师应当实施的风险评估程序：



注册会计师在实施风险评估程序时，应当运用分析程序，以了解被审计单位及其环境。

#### (一) 运用分析程序的基本要求

1. 注册会计师应当结合运用其他程序，以获取对被审计单位及其环境的了解，识别和评估两个层次的重大错报风险；
2. 注册会计师无需在了解被审计单位及其环境的每一方面都实施分析程序，例如，在对内部控制的了解中，注册会计师一般不会运用分析程序。

#### (二) 运用分析程序的特点

在风险评估阶段运用分析程序，通常具有如下特点

- 使用的数据汇总性比较强；
- 主要关注财务报表中账户余额及其相互之间的关系；
- 主要对账户余额变化的分析，并辅之以趋势分析和比率分析；
- 并不足以提供很高的保证水平

**\*\*注册会计师无需在了解每个方面时都实施以上所有的风险评估程序。**

**\*\*但是，在对被审计单位及其环境获取了解的整个过程中，注册会计师通常会实施上述所有的风险评估程序。**

### 三、考虑其他信息来源

1. 注册会计师应当考虑在客户接受或保持过程中获取的信息是否与识别重大错报风险相关。
2. 对于连续审计业务，如果拟利用以往与被审计单位交往的经验和以前审计中实施审计程序获取的信息，注册会计师应当确定被审计单位及其环境自以前审计后是否已发生变化，进而可能影响这些信息对本期审计的相关性。
3. 注册会计师还应当考虑向被审计单位提供其他服务（如执行中期财务报表审阅业务）所获得的经验是否有助于识别重大错报风险。

**\*\*了解被审计单位及其环境是一个连续和动态地收集、更新与分析信息的过程，贯穿于整个审计过程的始终。**

### 四、项目组讨论的基本要求

项目组内部的讨论在所有业务阶段都非常必要，可以保证所有事项得到恰当的考虑。

通常安排具有较多经验的成员（如项目合伙人）参与项目组内部的讨论，其他成员可以分享其见解和以往获取的被审计单位的经验。项目合伙人应当确定向未参与讨论的项目组成员通报哪些事项。

### 项目组讨论的要求

对讨论的要求	具体解读
讨论的内容	(1) 财务报告要求的变化，该变化可能导致作出重大的新披露或对现有披露作出重大修改； (2) 被审计单位所处的环境、财务状况或经营活动的变化，该变化可能导致作出重大的新披露或对现有披露作出重大修改，例如，审计期间发生的重大企业合并； (3) 以前审计中难以获取充分、适当的审计证据的披露； (4) 关于复杂事项的披露，包括管理层对披露信息内容的重大判断
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（可根据需要参加）

**\*\*1. 评价对被审计单位及其环境了解的程度是否恰当，关键是看注册会计师对被审计单位及其环境的了解是否足以识别和评估财务报表的重大错报风险。**

**\*\*2. 要求注册会计师对被审计单位及其环境了解的程度，要低于管理层为经营管理企业而对被审计单位及其环境需要了解的程度。**

## 考点 26：内部控制及局限性

### 一、内部控制

#### （一）内部控制的目标

内部控制的目标是合理保证：

- 财务报告的可靠性
- 经营的效率和效果
- 遵守适用的法律法规的要求

#### （二）内部控制的主体

设计和实施内部控制的责任主体是治理层、管理层和其他人员。组织中的每一个人都对内部控制负有责任。

### 二、内部控制的局限性

#### （一）固有的局限性

内部控制无论如何设计和执行，只能对财务报告的可靠性提供合理的保证。

1. 在决策时人为判断可能出现错误和由于人为失误而导致内部控制失效。
2. 可能由于两个或更多的人员进行串通或管理层凌驾于内部控制之上而被规避。

#### （二）其他因素导致

1. 被审计单位内部行使控制职能的人员素质不适应岗位要求，也会影响内部控制功能的正常发挥。
2. 被审计单位实施内部控制的成本效益问题也会影响其效能，当实施某项控制成本大于控制效果而发生损失时，就没有必要设置控制环节或控制措施。
3. 内部控制一般都是针对经常而重复发生的业务而设置的，如果出现不经常发生或未预计到的业务，原有控制就可能不适用。

**【提示】**上述三种情况都会产生对内部控制的影响，但并非其固有局限性。

## 考点 27：内部控制五要素

### 一、控制环境

#### （一）控制环境的内容

控制环境包括治理职能和管理职能，以及治理层和管理层对内部控制及其重要性的态度、认识和措施。**控制环境包括：**

- 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）评价控制环境

1. 在评价控制环境各个要素时，注册会计师应当考虑控制环境各个要素是否得到执行。虽然令人满意的控制环境并不能绝对防止舞弊，但却有助于降低发生舞弊的风险。控制环境对重大错报风险的评估具有广泛影响。
2. 控制环境本身并不能防止或发现并纠正各类交易、账户余额、列报和披露认定层次的重大错报，注册会计师在评估重大错报风险时，应当将控制环境连同其他内部控制要素产生的影响一并考虑。

### 二、控制活动

控制活动是指有助于确保管理层的指令得以执行的政策和程序。

#### （一）控制活动的要素

1. **授权。**授权的目的在于保证交易在管理层授权范围内进行。

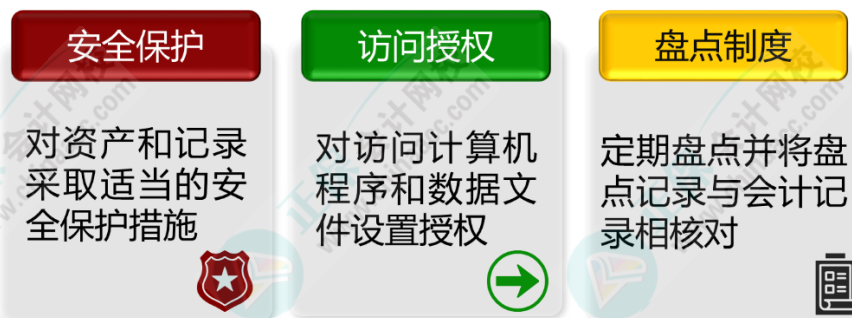
类型	含义	应用范围
一般授权	要求组织内部遵守的普遍适用于某类交易或活动的政策	企业日常交易，如设置的一般信用条件
特别授权	针对特定类别的交易或活动逐一设置的授权	重大资本支出、股票发行
	用于超过一般授权限制的常规交易	同意因某些特别原因，对某个不符合一般信用条件的客户赊销商品

2. 业绩评价（略）

3. 信息处理（略）

4. 实物控制

实物控制的效果影响资产的安全，从而对财务报表的可靠性及审计产生影响。



5. 职责分离



注册会计师应当了解被审计单位如何将交易授权、交易记录以及资产保管等职责分配给不同员工，以防范同一员工在履行多项职责时可能发生的舞弊或错误。

当信息技术运用于信息系统时，职责分离可以通过设置安全控制来实现。

## （二）对控制活动的了解

**\*\*注册会计师对被审计单位整体层面的控制活动进行的了解和评估，主要是针对被审计单位的一般控制活动，特别是信息技术的一般控制。**

## 三、风险评估过程

被审计单位的风险评估过程包括识别与财务报告相关的经营风险，以及针对这些风险所采取的措施。

1. 如果被审计单位的风险评估过程符合其具体情况，了解被审计单位的风险评估过程和结果有助于注册会计师识别财务报表重大错报的风险。

2. 如果发现与财务报表有关的风险因素，注册会计师可通过向管理层询问和检查有关文件确定被审计单位的风险评估过程是否也发现了该风险。

如果识别出管理层未能识别的重大错报风险，注册会计师应当考虑被审计单位的风险评估过程为何没有识别出这些风险，以及评估过程是否适合于具体环境。

## 四、信息系统与沟通（略）

## 五、对控制的监督（略）

# 考点 28：了解内部控制

## 一、与审计相关的控制

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。

被审计单位的目标与为实现目标提供合理保证的控制之间存在直接关系，但这些目标和控制并非都与注册会计师的风险评估相关。

1. 如果在设计和实施进一步审计程序时拟利用被审计单位内部生成的信息，注册会计师应当考虑用以保证该信息完整性和准确性的控制可能与审计相关。

2. 如果与经营和合规目标相关的控制与注册会计师实施审计程序时评价或使用的数据相关，则这些控制也可能与审计相关。

3. 用以防止未经授权购买、使用或处置资产的内部控制，可能包括与财务报告和经营目标相关的控制。注册会计师对这些控制的考虑通常仅限于与财务报告可靠性相关的控制。

## 二、了解内控的深度

对内部控制了解的深度，是指在了解被审计单位及其环境时对内部控制了解的程度。包括评价控制的设计，以及确定是否得到执行，但不包括控制是否得到一贯执行的测试。

### （一）获取控制设计和执行的审计证据

注册会计师通常实施下列风险评估程序，以获取有关控制设计和执行的审计证据：

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）。

**\*\*询问本身并不足以评价控制的设计以及确定其是否得到执行，注册会计师应当将询问与其他风险评估程序结合使用。**

### （二）了解内部控制与测试控制运行有效性的关系

1. 除非存在某些可以使控制得到一贯运行的自动化控制，注册会计师对控制的了解并不足以

测试对控制运行的有效性。

2. 由于信息技术处理流程的内在一贯性，实施审计程序确定某项自动控制是否得到执行，也可能实现对控制运行有效性测试的目标

### 三、识别和了解相关控制

#### (一) 识别和了解相关控制

1. 在某些情况下，注册会计师之前的了解可能表明被审计单位在业务流程层面针对某些重要交易流程所设计的控制是无效的，或者注册会计师并不打算信赖控制，这时注册会计师没有必要进一步了解在业务流程层面的控制

2. 注册会计师并不需要了解与每一控制目标相关的所有控制活动。

如果多项控制活动能够实现同一目标，注册会计师不必了解与该目标相关的每项控制活动。

#### (二) 预防性控制与检查性控制

预防性控制：通常用于正常业务流程的每一项交易中，以防止错报的发生。

检查性控制：目的是发现流程中可能发生的错报。

预防性控制示例表

对控制的描述	控制用来防止的错报
计算机程序自动生成收货报告，同时也更新采购档案	防止出现购货漏记账的情况
在更新采购档案之前必须先有收货报告	防止记录了未收到购货的情况
销货发票上的价格根据价格清单上的信息确定	防止销货计价错误
系统将各凭证上的账户号码与会计科目表对比，然后进行一系列的逻辑测试	防止出现分类错报

检查性控制示例表

对控制的描述	设计控制预期查出的错报
定期编制银行存款余额调节表，跟踪调查挂账的项目	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 查找存入银行但没有记入日记账的现金收入</li> <li>● 未记录的现金支付或虚构入账的不真实的银行现金收入或支付</li> <li>● 未及时入账或未正确汇总分类的银行现金收入或支付</li> </ul>
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。记录所有超过预算 2% 的差异情况和解决措施	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 查找本月发生的重大分类错报</li> <li>● 没有记录及没有发生的大笔收入、支出以及相关资产和负债项目</li> </ul>
系统每天比较运出货物的数量和开票数量。如果发现差异，产生报告，由开票主管复核和追查	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 查找没有开票和记录的出库货物</li> <li>● 与真实发货无关的发票</li> </ul>
每季度复核应收账款贷方余额并找出原因	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 查找未予入账的发票和销售</li> <li>● 现金收入中的分类错误。</li> </ul>

\*\*业务流程中重要交易类别的有效控制通常同时包括预防性控制和检查性控制。

#### (三) 执行穿行测试

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。

1. 如果不拟信赖控制，注册会计师仍需要执行适当的程序，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。

2. 如果在穿行测试和评价中，注册会计师发现已识别的控制实际并未得到执行，则应当重新

针对该项控制目标识别是否存在其他的控制。

#### 四、对内控的初步评价的结论

1. 设计的内部控制单独或连同其他控制能够防止或发现并纠正重大错报，并得到执行；
2. 控制本身设计是合理的，但没有得到执行；
3. 控制本身的设计就是无效的或缺乏必要的控制。

## 考点 29：对舞弊及法律法规的考虑

### 一、对舞弊的考虑

#### （一）注册会计师对舞弊的责任

1. 在按照审计准则的规定执行审计工作时，注册会计师有责任对财务报表整体是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证。

在获取合理保证时，注册会计师有责任在整个审计过程中保持职业怀疑，认识到存在由于舞弊导致的重大错报的可能性，而不应受到以前对管理层、治理层正直和诚信形成的判断的影响，并认识到对发现错误有效的审计程序未必对发现舞弊有效。

2. 由于审计的固有限制，即使按照审计准则的规定恰当计划和执行审计工作，注册会计师也不能对财务报表整体不存在重大错报获取绝对保证。

#### （二）评价舞弊风险因素

注册会计师应当评价通过其他风险评估程序和相关活动获取的信息，是否表明存在舞弊风险因素。

- 存在舞弊风险因素并不必然表明发生了舞弊，但在舞弊发生时通常存在舞弊风险因素。
- 舞弊风险因素可能表明存在由于舞弊导致的重大错报风险。

#### 舞弊风险因素三因素

舞弊风险因素	相关解读
动机或压力	舞弊动机是发生舞弊的 <u>首要条件</u>
机会	① 内控 <u>设计</u> 上的缺陷 ② 内控 <u>运行</u> 上的缺陷
寻找借口的能力	① 态度、性格或价值观念 ② 所处的环境促使其能够将舞弊行为予以“ <u>合理化</u> ”

【提示】对于“与编制虚假财务报告导致的错报相关的舞弊风险因素”，请参见基础班讲义，建议阅读几遍。

### 三、舞弊导致的重大错报风险

1. 舞弊导致的重大错报风险属于需要注册会计师特别考虑的重大错报风险，即特别风险。
2. 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。

【补充】与收入确认相关的由于编制虚假财务报告导致的重大错报通常源于高估收入，如提前确认收入或记录虚假收入。该风险也可能源于低估收入，如不恰当地将本期收入转移到以后期间。此外，某些被审计单位在收入确认方面存在的舞弊风险可能高于其他被审计单位。

【例】如果上市实体依据收入的逐年增长或利润来衡量业绩，管理层可能有压力或动机通过不恰当的收入确认编制虚假财务报告。类似地，如果被审计单位的现金销售占收入的比例很大，收入确认方面的舞弊风险可能较大。

【补充】当被审计单位仅存在一种简单的收入交易（如单一租赁资产的租赁收入）时，注册会计师可能认为收入确认方面不存在由于舞弊导致的重大错报风险。

**\*\*如果认为收入确认存在舞弊风险的假定不适用于业务的具体情况，从而未将收入确认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该结论的理由。**

3. 管理层通常有能力通过凌驾于控制之上的方式操纵会计记录并编制虚假财务报表。

**\*\*所有被审计单位都存在管理层凌驾于控制之上的风险，这种风险属于由于舞弊导致的重大错报风险，因而也是一种特别风险。**

## 二、法律法规类型及审计责任

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，违反法律法规不包括与被审计单位经营活动无关的不当个人行为。

### 法律法规类型及注册会计师责任

法律法规类别	具体特点	注册会计师的责任
第一类法律法规	通常对决定财务报表中的重大金额和披露有直接影响的法律法规	<b>主动责任：</b> 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
第二类法律法规	对决定财务报表中的金额和披露没有直接影响的其他法律法规，但遵守这些法律法规对被审计单位的经营活动、持续经营能力或避免大额罚款至关重要；违反这些法律法规，可能对财务报表产生重大影响。	<b>被动责任：</b> 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

## 考点 30：考虑组成部分注册会计师

### 一、了解组成部分注册会计师

1. 只有当基于集团审计目的，计划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，集团项目组才需要了解组成部分注册会计师。

2. 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、了解组成部分注册会计师的要求

如果计划要求组成部分注册会计师执行组成部分财务信息的相关工作，集团项目组应当了解下列事项：

#### 需要了解的事项

了解的事项	具体规定
职业道德/独立性	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 <u>职业道德</u> 要求，特别是 <u>独立性</u> 要求
专业胜任能力	组成部分注册会计师是否具备 <u>专业胜任能力</u>
监管环境	组成部分注册会计师是否处于 <u>积极的监管环境</u> 中
参与程度	集团项目组 <u>参与</u> 组成部分注册会计师工作的 <u>程度</u> 是否足以获取充分、适当的审计证据

了解的前提是计划要求组成部分注册会计师执行组成部分财务信息的相关工作。

### 三、对组成部分注册会计师的疑虑

1. 导致集团项目组对组成部分注册会计师产生疑虑的情况包括：

- ① 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；
- ② 集团项目组对组成部分注册会计师职业道德、专业胜任能力和所处的监管环境存有重大疑虑。

集团项目组应当就组成部分财务信息获取充分、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. “独立性”的一票否决

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，集团项目组不能通过下列方法以消除组成部分注册会计师不具有独立性的影响。

- \* 参与组成部分注册会计师的工作
- \* 实施追加的风险评估程序
- \* 对组成部分财务信息实施进一步审计程序

**\*\*上述措施，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（如认为其缺乏行业专门知识），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。**

#### 四、参与组成部分注册会计师的工作

1. 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。

2. 集团项目组参与的性质、时间安排和范围受其对组成部分注册会计师所了解情况的影响，但至少应当包括：

- (1) 与组成部分注册会计师或组成部分管理层**讨论**对集团而言**重要的组成部分业务活动**；
- (2) 与组成部分注册会计师**讨论**由于舞弊或错误导致组成部分财务信息发生**重大错报的可能性**；
- (3) **复核**组成部分注册会计师对识别出的导致集团财务报表发生重大错报的**特别风险**形成的**审计工作底稿**。

## 考点 31：评估重大错报风险

### 一、考虑财务报表的可审计性

注册会计师在了解被审计单位内部控制后，可能对被审计单位财务报表的可审计性产生怀疑。

1. 对可审计性产生影响的事项：

- (1) 被审计单位会计记录的状况和可靠性存在重大问题，不能获取充分、适当的审计证据以发表无保留意见；
- (2) 对管理层的诚信存在严重疑虑。

2. 如果通过对内部控制的了解，对财务报表局部或整体的可审计性产生疑问，注册会计师应当考虑出具保留意见或无法表示意见的审计报告。必要时，注册会计师应当考虑解除业务约定。

### 二、评估重大错报风险

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、账户余额和披露的认定相关，还是与财务报表整体广泛相关，进而影响多项认定。

#### 两个层次重大错报风险示例

报表层次重大错报风险	认定层次重大错报风险
------------	------------

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持续经营能力产生重大疑虑 管理层缺乏诚信或承受异常的压力可能引发舞弊风险	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 被审计单位存在重大的关联方交易，该事项表明关联方及关联方交易的披露认定可能存在重大错报风险
---	--

### 三、其他相关规范

#### （一）仅通过实质性程序无法应对的重大错报风险

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，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。

#### （二）对风险评估的修正

注册会计师对认定层次重大错报风险的评估应以获取的审计证据为基础，并可能随着不断获取审计证据而作出相应的变化。

## 考点 32：总体应对措施

### 一、报表层次重大错报风险的总体应对措施

1. 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：

#### 总体应对措施

原则导向	应对措施
态度重视	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 向项目组强调保持职业怀疑的必要性；</li> <li>● 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；</li> <li>● 提供更多的督导</li> </ul>
改变策略	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 在选择拟实施的进一步审计程序时融入更多的不可预见因素；</li> <li>● 对拟实施审计程序的性质、时间安排或范围作出总体修改</li> </ul>

2. 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。

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、时间安排和范围做出总体修改时应当考虑：

#### 对审计程序总体修改时的考虑

考虑因素	具体要求
性质	通过实施实质性程序获取更广泛的审计证据
时间安排	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

### 二、对舞弊风险的总体应对措施

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。

### 三、增强审计程序不可预见性

注册会计师可以通过增加审计程序提高审计程序的不可预见性。

#### 增加审计程序不可预见性的思路

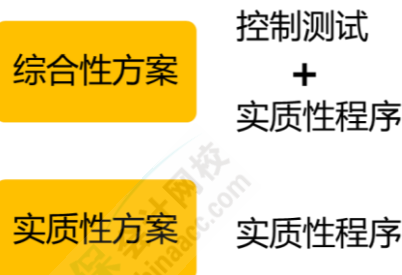
基本思路	具体要求
------	------

新增测试项目	对某些以前未测试的 <u>低于设定的重要性水平</u> 或 <u>风险较小</u> 的账户余额和认定实施实质性程序
调整实施时间	<u>调整</u> 实施审计程序的 <u>时间</u> ，使其超出被审计单位的预期
改变抽样方法	采取 <u>不同的审计抽样方法</u> ，使当年抽取的测试样本与以前有所不同
不同测试地点	选取 <u>不同的地点</u> 实施审计程序，或 <u>预先不告知</u> 被审计单位所选定的测试地点

### 考点 33：进一步审计程序概述

在应对评估的认定层次重大错报风险时，拟实施的进一步审计程序的性质、时间安排和范围都应当确保其具有针对性，但其中进一步审计程序的性质是最重要的。

#### 一、进一步审计程序的总体方案



#### 二、进一步审计程序的选择

1. 通常情况下，注册会计师出于成本效益的考虑可以采用综合性方案设计进一步审计程序，即将测试控制运行的有效性与实质性程序结合使用。

2. 如果仅通过实质性程序无法应对的重大错报风险，注册会计师必须通过实施控制测试，才可能有效应对评估出的某一认定的重大错报风险。

**\*\*【例】**在被审计单位对日常交易或与财务报表相关的其他数据（包括信息的生成、记录、处理、报告）采用高度自动化处理的情况下，审计证据可能仅以电子形式存在。此时审计证据是否充分和适当通常取决于自动化信息系统相关控制的有效性。在这个时候，注册会计师必须针对自动化控制系统实施控制测试。

3. 如果注册会计师的风险评估程序未能识别出与认定相关的任何控制，或注册会计师认为控制测试很可能不符合成本效益原则，注册会计师可能认为仅实施实质性程序就是适当的。

**\*\***无论选择何种方案，注册会计师都应当对所有重大的各类交易、账户余额和披露设计和实施实质性程序。

#### 三、进一步审计程序的时间的选择

1. 注册会计师选择实施审计程序的时间基本的考虑因素是注册会计师评估的重大错报风险。重大错报风险较高时，注册会计师应当考虑：

- (1) 在期末或接近期末实施实质性程序
- (2) 采用不通知的方式，或在管理层不能预见的时间实施审计程序

2. 只能在期末或期末以后实施审计程序的情形：

- (1) 将财务报表与会计记录相核对；
- (2) 检查财务报表编制过程中所作的会计调整等；
- (3) 被审计单位在期末或接近期末发生了重大交易，或重大交易在期末尚未完成，考虑交易的发生或截止等认定的重大错报风险，在期末或期末以后检查此类交易。

## 考点 34：控制测试基本要求

### 一、控制测试的含义

#### (一) 了解内控与控制测试的区别

##### 了解内部与控制测试的区别

区别	了解内部控制	控制测试
测试目的	1. 确定某项控制是否存在； 2. 确定被审计单位是否正在使用。	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. 控制是由谁执行或以何种方式执行。
测试数量	1. 抽取少量交易进行检查； 2. 观察某几个时点。	1. 抽取足够数量的交易进行检查； 2. 对多个不同时点进行观察。

#### (二) 控制测试的执行要求

- 如果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，注册会计师应当实施控制测试。
- 如果认为仅实施实质性程序获取的审计证据无法将认定层次重大错报风险降至可接受的低水平，注册会计师应当实施相关的控制测试。
- 被审计单位在所审计期间内可能由于技术更新或组织管理变更而更换了信息系统，从而导致在不同时期使用了不同的控制。如果被审计单位在所审计期间的不同时期使用了不同的控制，注册会计师应当考虑不同时期控制运行的有效性。

### 二、控制测试的性质

#### (一) 控制测试的程序

控制测试程序	前提条件	主要特点及局限
询问	——	仅仅通过询问不能为控制运行的有效性提供充分的证据，必须和其他测试手段结合使用
观察	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 没有留下书面记录的控制</li> <li>● 实物资产的控制</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 通过观察直接获取的证据比间接的更可靠</li> <li>✓ 所观察到的控制在注册会计师不在场时可能未被执行</li> </ul>
检查	测试对运行情况留有书面证据的控制	可能不适用与对实物资产的控制的测试
重新执行	——	如果需要大量的重新执行，注册会计师就要考虑通过实施控制测试以缩小实质性程序的范围是否有效率

- 询问本身并不足以测试控制运行的有效性。
- 观察提供的证据仅限于观察发生的时点，本身也不足以测试控制运行的有效性。
- 将询问与检查或重新执行结合使用，通常能够比仅实施询问和观察获取更高的保证。

#### (二) 实质性程序对控制测试的影响

实质性程序结果	对控制测试可能产生的影响
未发现错报	这本身并不能说明与该认定有关的控制是有效运行的
发现错报	注册会计师应当在评价相关控制的运行有效性时予以考虑： <ol style="list-style-type: none"> <li>①降低对相关控制的信赖程度；</li> <li>②调整实质性程序的性质；</li> </ol>



## ③扩大实质性程序的范围。

**\*\*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值得关注的缺陷，注册会计师应当就这些缺陷与管理层和治理层进行沟通。**

## 三、控制测试的时间

## (一) 考虑期中审计证据

1. 基本的考虑：针对期中至期末这段剩余期间获取充分、适当的审计证据。
2. 针对剩余期间审计
  - (1) 内控是否变化。获取这些控制在剩余期间变化情况的审计证据。
  - (2) 补充审计证据。确定针对剩余期间还需获取的补充审计证据。
3. 针对期中已获取审计证据的控制，考察这些控制在剩余期间的变化情况。
  - 剩余期间未变化，可能决定信赖期中获取的审计证据；
  - 剩余期间发生变化，了解并测试控制的变化对期中审计证据的影响。
4. 针对期中证据以外的、剩余期间的补充证据

对补充证据数量的影响	考虑的事项
正向影响	①评估的认定层次重大错报风险的重要程度； ②剩余期间的长度； ③在信赖控制的基础上拟减少实质性程序的范围。
反向影响	①在期中对有关控制运行有效性获取的审计证据的程度； ②总体上拟信赖控制的前提下控制环境的好坏。
特殊考虑	①在期中测试的特定控制；例：对自动化运行的控制，剩余期间进行一般控制测试。 ②测试企业对控制的监督。

## (二) 如何考虑以前审计获取的证据

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。

注册会计师应当通过实施询问并结合观察或检查程序，获取这些控制是否已经发生变化的审计证据。

## 1. 控制在本期发生变化

(1) 如果控制在本期发生变化，注册会计师应当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。

(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。

## 2. 控制在本期未发生变化

(1) 如果拟信赖的控制自上次测试后未发生变化，且不属于旨在减轻特别风险的控制，注册会计师应当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。

(2) 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；不应将所有拟信赖控制的测试集中于某一次审计，而在之后的两次审计中不进行任何测试。

【提示】对特别风险的控制测试的考虑参见“特别风险”的总结，这里不再赘述。

## 四、控制测试的范围

## (一) 控制测试范围一般考虑因素

## 确定控制测试范围的考虑因素

角度	考虑因素	对控制测试范围的影响
内控特征角度	在拟信赖的期间，被审计单位执行控制的频率	正向影响
	在所审计期间，注册会计师拟信赖控制运行有效性的	正向影响

	时间长度	
	控制的预期偏差	正向影响*
审计证据角度	对控制信赖的程度	正向影响
	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	反向影响
	通过测试与认定相关的其他控制获取的审计证据的范围	反向影响

### (二) 对控制测试范围的特殊考虑

除非系统（包括系统使用的表格、文档或其他永久性数据）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。

注册会计师通常需要考虑执行下列测试以确定该控制持续有效运行：

- 测试与该应用控制有关的一般控制的运行有效性；
- 确定系统是否发生变动，如果发生变动，是否存在适当的系统变动控制；
- 确定对交易的处理是否使用授权批准的软件版本。

## 考点 35：实质性程序的时间

### 一、如何考虑期中审计证据

1. 如果在期中实施了实质性程序，并拟将期中测试得出的结论合理延伸至期末，注册会计师应当选择：

针对剩余期间实施进一步的实质性程序

or

将实质性程序和控制测试结合使用

【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。

【注意 2】如果认为实施实质性程序本身不充分，注册会计师还应当：

- 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. 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。

### 二、如何考虑以前审计获取的审计证据

只有当以前获取的审计证据及其相关事项未发生重大变动时，以前获取的审计证据才可能用作本期的有效审计证据。

【注意】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。

## 考点 36：实质性分析程序

### 一、实质性分析程序的总体要求

#### （一）运用范围

1. 对在一段时期内存在可预期关系的大量交易，注册会计师可以考虑实施实质性分析程序。
2. 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。
3. 在某些审计领域，如果重大错报风险较低且数据之间具有稳定的预期关系，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。

#### （二）局限性

分析程序有其运用的前提和基础，它并不适用于所有的财务报表认定。例如关于账户余额“权利与义务”的认定。

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

#### （三）设计实质性分析程序时考虑的因素

在设计和实施实质性分析程序时，无论单独使用或与细节测试结合使用，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；
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；
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；
4. 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。

### 二、确定实质性分析程序对特定认定的适用性

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。在某些情况下，不复杂的预测模型也可以用于实施有效的分析程序。

### 三、数据的可靠性

注册会计师对已记录的金额或比率作出预期时，需要采用内部或外部的数据。

1. 数据的可靠性愈高，预期的准确性也将愈高，分析程序将更有效。
2. 注册会计师计划获取的保证水平愈高，对数据可靠性的要求也就愈高。
3. 数据的可靠性受其来源及性质的影响，并有赖于获取该数据的环境。

\*\*当针对评估的风险实施实质性分析程序时，如果使用被审计单位编制的信息，注册会计师可能需要考虑测试与信息编制相关的控制（如有）的有效性。如果注册会计师通过测试获知与信息编制相关的控制运行有效，或信息在本期或前期经过审计，该信息的可靠性将更高。

### 四、预期值的准确程度

预期值的准确性越高，注册会计师通过分析程序获取的保证水平将越高。

### 五、可接受的差异额

可接受的差异额是注册会计师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。受重要性和计划的保证水平的影响。

注册会计师评估的风险越高，需要获取越有说服力的审计证据，可接受的、无需作进一步调查的差异额将会降低。

**【提示】**如果差异额超过了注册会计师确定的可接受差异额，注册会计师应当对该差异额的全部金额进行调查。

## 考点 37：针对特殊事项的风险应对

### 一、应对舞弊风险

#### (一) 应对舞弊导致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。

- ① 对特定资产进行实地观察或检查变得更重要;
- ② 选择使用计算机辅助审计技术以审计更多的有关在重要账户或电子交易文档中包含数据的证据;
- ③ 设计程序以获取额外的佐证信息。

2. 改变实质性程序的时间

注册会计师可能认为在期末或接近期末实施实质性程序能够更好地应对由于舞弊导致的重大错报风险。

3. 改变审计程序的范围

包括扩大样本规模、采用更详细的数据实施分析程序等。

#### (二) 应对管理层凌驾于控制之上的风险



会计分录  
测试



复核会计  
估计



评价异常  
重大交易

1. 测试日常会计核算过程中做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。

- (1) 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;
- (2) 选择在报告期末做出的会计分录和其他调整;
- (3) 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。

2. 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),从而可能表明存在由于舞弊导致的重大错报风险。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;

(2) 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。

3. 评价异常的重大交易的商业理由(或缺乏商业理由)是否表明被审计单位从事交易的目的是为了对财务信息做出虚假报告或掩盖侵占资产的行为。

### 二、集团审计中对于组成部分的审计

\*\*对于组成部分财务信息,集团项目组应当确定由其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类型。

#### (一) 对重要组成部分执行的工作

##### 对重要组成部分应当执行的工作

组成部分的性质	工作类型
---------	------

具有财务重大性	使用组成部分重要性对组成部分财务信息实施审计	财务信息 审计
可能存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险	使用组成部分重要性对组成部分财务信息实施审计	财务信息 审计
	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	特定项目 审计※
	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	特定审计 程序※

**(二) 对不重要组成部分执行的工作****对不重要组成部分应当执行的工作**

组成部分的性质	工作类型	
不重要组成部分	在集团层面实施分析程序	集团分析程序
对于特别选择的不重要组成部分※	使用组成部分重要性对组成部分财务信息实施审计	财务信息审计
	使用组成部分重要性对组成部分财务信息实施审阅	财务信息审阅
	对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	特定项目审计
	实施特定程序	特定审计程序

**【解读】特别选择的不重要组成部分**

- 集团项目组在执行完所有相关工作后,认为执行的工作不能获取形成集团审计意见所需的充分、适当的审计证据;
- 集团只包括不重要的组成部分,如果仅测试集团层面控制,并对组成部分财务信息实施分析程序,集团项目组通常不太可能获取形成集团审计意见所需的充分、适当的审计证据。

**考点 38: 特别风险及应对****一、特别风险的含义**

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。

**\*\***在确定哪些风险是特别风险时,注册会计师不应考虑识别出的控制对相关风险的抵消效果。

**二、对特别风险的应对原则****(一) 针对特别风险的内控了解**

1. 由于与重大非常规交易或判断事项相关的风险很少受到日常控制的约束,注册会计师应当了解被审计单位是否针对该特别风险设计和实施了控制。

对特别风险,注册会计师应当评价相关控制的设计情况,并确定其是否已经得到执行。

2. 如果管理层未能实施控制以恰当应对特别风险,注册会计师应当认为内部控制存在重大缺陷,并考虑其对风险评估的影响。在此情况下,注册会计师应当考虑就此类事项与治理层沟通。

**(二) 针对特别风险内部控制的测试考虑**

1. 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。

2. 如果注册会计师拟信赖针对特别风险的控制,那么所有关于该控制运行有效性的审计证据

必须来自当年的控制测试。相应地，注册会计师应当在每次审计中都测试这类控制。

### （三）对特别风险的实质性程序

1. 如果认为评估的认定层次重大错报风险是特别风险，注册会计师应当专门针对该风险实施实质性程序。
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，或者将细节测试和实质性分析程序结合使用。
3. 为应对特别风险需要获取具有高度相关性和可靠性的审计证据，仅实施实质性分析程序不足以获取有关风险的充分、适当的审计证据。

#### 应对特别风险的总体方案

方案	程序类型	是否可行
综合性方案	控制测试+细节测试	√
	控制测试+细节测试+实质性分析程序	√
	控制测试+实质性分析程序	√ <sup>注</sup>
实质性方案	细节测试	√
	细节测试+实质性分析程序	√
	实质性分析程序	×

注：对于特别风险应对时，如果仅运用控制测试和实质性分析程序，证明力较弱，通常可能无法应对该特别风险，但并非完全不能应用该方案。

## 考点 39：审计抽样的样本规模

### 一、样本规模的含义

样本规模是指从总体中选取样本项目的数量。注册会计师应当确定足够的样本规模，以将抽样风险降至可接受的低水平。

提供充分审计证据所必需的样本规模取决于审计目标和抽样方法的效率。

#### （一）一般影响因素对比

样本规模的一般影响因素对比表

控制测试	细节测试	与样本规模的关系
<u>可接受</u> 的信赖过度风险	<u>可接受</u> 的误受风险	反向变动
可容忍偏差率	可容忍错报	反向变动
预计总体偏差率	预计总体错报	同向变动
——	总体变异性	同向变动
总体规模	总体规模	影响很小

**注意：**无论是信赖不足风险，还是误拒风险，均不是抽样中要考虑的因素，因此并不考虑其与样本规模的关系。

#### 1. 控制测试下的相关表述

（1）注册会计师在风险评估时越依赖控制运行的有效性，确定的可容忍偏差率越低，进行控制测试的范围越大，因而样本规模增加。

（2）在既定的可容忍偏差率下，预计总体偏差率越大，所需的样本规模越大。

#### 2. 细节测试下的相关表述

（1）当审计风险既定时，如果注册会计师将重大错报风险评估为低水平，或者更为依赖针对同一审计目标或财务报表认定的其他实质性程序，就可以在计划的细节测试中接受较高的误受风险，从而降低所需的样本规模。

(2) 当误受风险一定时，如果注册会计师确定的可容忍错报降低，为实现审计目标所需的样本规模就增加。

(3) 在既定的可容忍错报下，预计总体错报的规模或频率降低，所需的样本规模也降低。

### (二) 内部控制的特性对控制测试的样本规模影响

1. 控制运行的相关期间越长（年或季度），需要测试的样本越多。
2. 控制程序越复杂，测试的样本越多。
3. 样本规模还取决于所测试的控制的类型，通常对人工控制实施的测试要多过自动化控制。

### (三) 细节测试中其他影响样本规模的因素

1. 注册会计师评估的重大错报风险越高，所需的样本规模越大。
2. 为了将与特定总体有关的检查风险降至可接受的低水平，注册会计师越依赖针对同一认定使用的其他实质性程序，从抽样中获取的保证程度越低，因此样本规模可以越小。

## 二、自动控制的测试范围

在确定被审计单位自动控制的测试范围时，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。

## 三、细节测试中确定样本量的方法

### (一) 基本原则

实施细节测试时，无论使用统计抽样还是非统计抽样方法，注册会计师都应当综合考虑上述的影响因素，运用职业判断和经验确定样本规模。

- 在情形类似时，注册会计师考虑的因素相同，使用统计抽样和非统计抽样确定的样本规模通常是可比的。
- 必要时，可以进一步调整非统计抽样计划，使非统计抽样也能提供与统计抽样方法同样有效的结果。

### (二) 公式计算法

$$\text{样本规模} = \frac{\text{总体账面金额}}{\text{可容忍错报}} \times \text{保证系数}$$

货币单元抽样确定样本规模时的保证系数表

预计总体错报与可容忍错报之比	误受险								
	5%	10%	15%	20%	25%	30%	35%	37%	50%
0.00	3.00	2.31	1.90	1.61	1.39	1.21	1.05	1.00	0.70
0.05	3.31	2.52	2.06	1.74	1.49	1.29	1.12	1.06	0.73
0.10	3.68	2.77	2.25	1.89	1.61	1.39	1.20	1.13	0.77
0.15	4.11	3.07	2.47	2.06	1.74	1.49	1.28	1.21	0.82
0.20	4.63	3.41	2.73	2.26	1.90	1.62	1.38	1.30	0.87
0.25	5.24	3.83	3.04	2.49	2.09	1.76	1.50	1.41	0.92

## 考点 40：控制测试中运用审计抽样

### 一、定义抽样总体和抽样单元

#### (一) 总体的适当性和完整性

#### 总体的适当性和完整性

总体特性	含义	示例
适当性	总体应适合于特定的审计	要测试用以保证所有发运商品都已开单的控制

	目标, 包括适合于测试的方向	是否有效运行, 注册会计师应当将所有已发运的项目作为总体
完整性	注册会计师应当从总体项目内容和涉及时间等方面确定总体的完整性	如果注册会计师对某一控制活动在财务报告期间是否有效运行得出结论, 总体应包括来自整个报告期间的所有相关项目

## (二) 控制测试的特殊考虑

### 控制测试对总体的特殊考虑

考虑事项	含义	测试要求
控制的变化	某控制(旧控制)被用于实现相同控制目标的另一控制(新控制)所取代	注册会计师需要确定是否测试这两个控制的运行有效性, 或只测试新控制 <sup>注</sup>

注: (1) 注册会计师如果预期新、旧控制都是有效的, 可以将被审计期间的相关交易作为一个总体进行测试;

(2) 在新控制与旧控制差异很大时, 也可以分别进行测试, 因而出现两个独立的总体;

(3) 如果对重大错报风险的评估主要取决于控制在被审计期间的后期或截至某个特定时间的有效运行, 也可能主要测试新控制, 而对旧控制不进行测试或仅进行少量测试。新控制针对的销售交易是一个独立的总体。

## (三) 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。

### 二、对于样本中特殊情况的考虑

#### 特殊样本的考虑

样本情况	示例	应对措施
无效单据	注册会计师可能将随机数与总体中收据的编号对应, 但某一随机数对应的收据可能是无效的(如空白收据)	如果能够合理确信该收据的无效是正常的且不构成对设定控制的偏差, 就要用另外的收据替代。
未使用单据	一组可能使用的收据号码中可能包含未使用的号码或有意遗漏的号码	如果合理确信该未使用收据不构成控制偏差, 可用一个 <b>额外的收据号码替换</b>
不适用单据	如果偏差被定义为没有验收报告支持的交易, 选取的样本中包含的电话费可能没有相应的验收报告	如果合理确信该交易不适用且不构成控制偏差, 可用 <b>另一笔交易替代</b> 该项目
无法测试的项目	被测试的控制只在部分样本单据上留下了运行证据但未找到该单据, 或其他原因导致无法对选取的项目实施检查	如果无法对选取的项目实施计划的审计程序或适当的替代程序, 要考虑在评价样本时将该样本项目视为 <b>控制偏差<sup>注</sup></b>

注: 注册会计师要考虑**造成该限制的原因**, 以及该限制可能对其了解内部控制和评估重大错报风险产生的影响。

#### 对剩余期间的特殊考虑

情况	示例	应对措施
对总体的估计出现错误	注册会计师高估了总体规模和编号范围, 选取的样本中超出实际编号的所有数字都被视为未使用单据	用 <b>额外的随机数</b> 代替这些数字, 以确定对应的适当单据
在结束之前	期中实施部分抽样程序时, 在对样本的第一	重估重大错报风险。考虑是



停止测试	部分进行测试时发现大量偏差，导致即使在剩余样本中没有发现更多的偏差，样本的结果也不支持计划的重大错报风险评估水平	否有必要继续进行测试
------	--	------------

### 三、计算偏差率并考虑抽样风险

#### (一) 计算偏差率

1. 将样本中发现的偏差数量除以样本规模，就可以计算出样本偏差率。

$$\text{样本偏差率} = \frac{\text{样本中的偏差数量}}{\text{样本规模}}$$

2. 样本偏差率就是注册会计师对总体偏差率的最佳估计，因而在控制测试中无须另外推断总体偏差率，但注册会计师还必须考虑抽样风险。

#### (二) 计算偏差率上限

注册会计师使用统计抽样方法时通常使用公式、表格或计算机程序直接计算在确定的信赖过度风险水平下可能发生的偏差率上限，即估计的总体偏差率与抽样风险允许限度之和。

##### 1. 统计公式法

$$\text{总体偏差率上限} = \frac{\text{风险数量(R)}}{\text{样本量(n)}}$$

控制测试中常用风险系数

样本中发现偏差的数量	信赖过度风险	
	5%	10%
0	3.0	2.3
1	4.8	3.9
2	6.3	5.3
3	7.8	6.7

##### 2. 样本结果评价表

注册会计师也可以使用样本结果评价表，评价统计抽样的结果。

### 四、得出对控制的总体结论

#### (一) 对标比较

1. 在统计抽样中，注册会计师通过计算在确定的信赖过度风险条件下可能发生的偏差率上限的估计值，并与可容忍偏差率比较，得出对控制测试的结论。
2. 在非统计抽样中，抽样风险无法直接计量，注册会计师通常将样本偏差率（即估计的总体偏差率）与可容忍偏差率相比较，以判断总体是否可以接受。
3. 如果样本结果及其他相关审计证据支持计划评估的控制有效性，从而支持计划的重大错报风险评估水平，注册会计师可能不需要修改计划的实质性程序。

#### (二) 推断总体不可接受的应对

##### 1. 扩大样本规模

注册会计师可以扩大样本规模，以进一步收集证据。例如，初始样本量为 45 个，如果发现了 1 个偏差，可以扩大样本量，再测试 45 个样本。

如果在追加测试的样本中没有再发现偏差，可以得出结论，样本结果支持计划评估的控制有效性，从而支持计划的重大错报风险评估水平。

**\*\***如果在预期不存在偏差的初始样本中发现两个或更多偏差，追加测试的样本量通常会大大超过初始样本量。此时，注册会计师也可能不采取大量追加测试样本量，而是选择不再信赖内部控制。

## 2. 测试替代控制

注册会计师进一步测试其他控制（如补偿性控制），以支持计划的控制运行有效性和重大错报风险的评估水平。

## 3. 不再信赖内控

控制没有有效运行，样本结果不支持计划的控制运行有效性和重大错报风险的评估水平，因而提高重大错报风险评估水平，并相应修改计划的实质性程序的性质、时间安排和范围。

**注意：如果确定控制偏差是系统偏差或舞弊导致，扩大样本规模通常无效，注册会计师需要采用第三种处理办法。**

## 考点 41：实施函证的决策

### 一、实施函证的目的

当针对的是与特定账户余额及其项目相关的认定时，函证常常是相关的程序。但是，函证不必仅仅局限于账户余额。

#### （一）银行账户函证目的

银行函证程序是证实资产负债表所列银行存款是否存在的重要程序。

通过向来往银行函证，注册会计师不仅可了解企业资产的存在，还可了解企业账面反映所欠银行债务的情况，并有助于发现企业未入账的银行借款和未披露的或有负债。

#### （二）函证应收账款的目的

证实应收账款账户余额的真实性、正确性，防止或发现被审计单位及其有关人员在销售交易中发生的错误或舞弊行为。

通过函证应收账款，可以比较有效地证明被询证者（即债务人）的存在和被审计单位记录的可靠性。

#### （三）函证第三方保管的存货的目的

对于第三方保管的存货，注册会计师也可以执行函证程序。主要是证实第三方保管存货的存在。

### 二、被要求不实施函证的应对

当被审计单位管理层要求对拟函证的某些账户余额或其他信息不实施函证时，注册会计师应当考虑该项要求是否合理，并获取审计证据予以支持。注册会计师应当保持职业怀疑态度，并考虑：

- 管理层是否**诚信**；
- 是否可能存在重大的**舞弊或错误**；
- **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。

#### 被要求不实施函证的应对

	管理层要求是否合理	注册会计师应对
1	要求合理	考虑实施替代程序
2	不合理，并阻挠而无法实施函证	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

注：如果管理层要求不合理，注册会计师直接执行函证的替代程序**可能无法**获取充分适当的审计证据

## 考点 42：函证的范围及时间

### 一、函证的范围与时间

### （一）函证的范围

#### 1. 运用审计抽样

如果运用审计抽样确定函证程序的范围，无论采用统计抽样方法，还是非统计抽样方法，选取的样本应当足以代表总体。

#### 2. 选取特定项目

（1）金额较大的项目；（2）账龄较长的项目；（3）交易频繁但期末余额较小的项目；（4）重大关联方交易；（5）重大或异常的交易；（6）可能存在争议以及产生重大舞弊或错误的交易。

### （二）函证的时间

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。

## 二、典型项目函证范围或对象

### （一）银行账户函证范围

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。

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，注册会计师可以不实施函证。

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。

### （二）应收账款函证范围和对象

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不重要的，或者函证很可能是无效的，否则，注册会计师应当对应收账款进行函证。

## 考点 43：询证函发出及收回的控制

●注册会计师应当对函证的全过程保持控制。

### 一、询证函发出前的控制

为使函证程序能有效地实施，注册会计师应当确保总体的完整性，并选择恰当的方法以确定样本规模和选取样本项目。

#### （一）询证函填制的基本要求

1. 注册会计师通常利用被审计单位提供的明细账户、客户供应商的名称地址等资料据以编制询证函。

【提示】对于利用被审计单位提供的信息资料，注册会计师应当实施必要的审计程序，以保证信息的真实性、准确性和完整性。

2. 注册会计师应当对确定需要确认或填列的信息、选择被询证者、设计询证函以及发出和跟进（包括收回）询证函保持控制。

3. 在实施函证时，注册会计师需要以被审计单位名义向被询证者发函询证，因此询证函经被审计单位盖章（被审计客户的公章）后，应当由注册会计师直接发出。

【提示】实务中，注册会计师利用被审计单位相关人员协助填写部分询证信息，应当在发函前对相关信息实施必要的检查核对程序。

#### （二）发出前的检查事项

##### 1. 检查询证确认事项

（1）询证函中填列的需要被询证者确认的信息是否与被审计单位账簿中的有关记录保持一致；

(2) 对于银行存款的函证，需要银行确认的信息是否与**银行对账单**等保持一致。

## 2. 检查回函地址

是否已在询证函中正确填列被询证者直接向注册会计师回函的方式（如邮寄地址等）

## 3. 检查被询证者适当性

考虑选择的被询证者是否适当，包括被询证者对被函证信息是否知情、是否具有客观性、是否拥有回函的授权等。

## 4. 检查被询证者相关信息

是否已将被询证者的单位名称、地址与有关信息进行核对，以确保询证函中的名称、地址等内容的准确性。可以执行的程序包括但不限于：

(1) 通过公开查询系统或工具查询或者拨打公共查询电话核对被询证者的名称和地址；

(2) 通过被询证者的网站或其他公开网站核对被询证者的名称和地址；

(3) 将被询证者的名称和地址信息与被审计单位持有的相关信息（例如客户或供应商清单、相关销售或采购合同、被审计单位收到或开具的增值税发票等）中的对方单位名称、地址等信息核对。

**【提示】**注册会计师可通过**函证结果汇总表**的方式对询证函的收回情况加以控制。

## 二、邮寄函证的控制

### （一）发出询证函时的控制

在邮寄询证函时，注册会计师在核实由被审计单位提供的被询证者的联系方式后，自行独立寄发询证函，而不应使用被审计单位本身的邮寄设施或交由被审计单位代发。如果采用快递方式发送询证函，注册会计师需要警惕被审计单位通过快递员拦截询证函的风险。

注册会计师可以考虑在所发出的询证函上添加不易复制的特定标识，以便在收到回函时与注册会计师事先留存的复印件或扫描件比对以辨别真伪。

### （二）收到询证函时的控制

通过邮寄方式发出询证函并收到回函后，注册会计师可以验证以下信息：

(1) 收回的经被询证者确认的询证函是否是原件；

(2) 回函是否由被询证者直接寄给注册会计师；

(3) 寄给注册会计师的回邮信封或快递信封中记录的发件方名称、地址是否与询证函中记载的被询证者名称、地址一致；

(4) 回邮信封上的邮戳显示发出城市或地区是否与被询证者的地址一致，是否存在多封回函同时或自同一地址发出的情况；如果回函使用快递方式，可查看收件网点的城市或地区是否与被询证者所在的城市或地区一致，是否存在多封回函同时或自同一收件网点发出的情况；

(5) 被询证者加盖在询证函上的印章以及签名中显示的被询证者名称是否与询证函中记载的被询证者名称一致，加盖的印章以及签名是否清晰可辨认。

在必要的情况下，注册会计师还可以进一步与被审计单位持有的其他文件中的被询证者印章及签名进行核对或亲自前往被询证者进行核实等。

**\*\*如果被询证者将回函寄至被审计单位，被审计单位将其转交注册会计师，该回函不能视为可靠的审计证据。在这种情况下，注册会计师可以要求被询证者直接书面回复。**

**【提示】**对于应收款项余额的函证和销售收入的交易函证，回函的签章应该与所签订的合同、协议、订单的签章相符；如果回函仅有业务章、财务章或者经办人员签章，而未加盖交易对手的公章，不符合函证程序的定义，视同为执行了查询程序，应执行替代性审计程序或者补充延伸检查

## 三、跟函的控制

**跟函**即注册会计师独自或在被审计单位员工的陪同下亲自将询证函送至被询证者，在被询证

者核对并确认回函后，亲自将回函带回的方式。

### 1. 跟函发函的要求

(1) 如果被询证者同意注册会计师独自前往被询证者执行函证程序，注册会计师可以独自前往；

(2) 如果注册会计师跟函时需要有被审计单位员工陪同，注册会计师需要确保在整个过程中保持对询证函的控制，观察函证的实地场所及被询证者实施核对的全过程，对被审计单位和被询证者之间串通舞弊的风险保持警觉。

【提示】如果注册会计师以跟函方式向银行送去并收回询证函，可以考虑采用非预约方式按照相应银行的通用受理流程在相应柜台现场办理。

【提示】如果注册会计师以跟函方式向银行送去并收回询证函，可以考虑采用非预约方式按照相应银行的通用受理流程在相应柜台现场办理。

### 2. 收到回函的要求

对于通过跟函方式收到的回函，注册会计师可以实施以下审计程序：

(1) 了解被询证者处理函证的通常流程和人员；

(2) 确认处理询证函人员的身份和处理询证函的权限，如索要名片、观察员工卡或姓名牌等；

(3) 观察处理询证函的人员是否按照正常流程认真处理询证函，例如，该人员是否在其计算机系统或相关记录中核对相关信息。

## 三、通过电子询证函平台实施函证程序的特殊考虑

如果电子询证函平台安全可靠，注册会计师可以采取该方式发送并收回询证函。

1. 一般而言，注册会计师无需对商业银行等金融机构自身的电子询证函平台内部处理过程的安全性进行专门评价。

2. 如果金融机构自身的电子询证函平台直接与会计师事务所的 IT 端口对接，则回函信息不存在暴露于公共网络而受到拦截篡改的风险；如果回函信息是利用公共网络发送或传输给注册会计师的，则注册会计师可能还需考虑传输过程的安全性风险。

## 五、对直接访问被询证者网站获取的审计证据效力

注册会计师通过登录被询证者（如银行、证券公司、其他非银行金融机构及其他机构等）官方或指定网站（或服务器等），以查询被审计单位相关信息的，应当根据具体情况分析其获取审计证据的效力。

直接查询相关信息的效率

查询信息提供者	获取审计证据效力
被询证者直接提供给注册会计师相关信息（如网址、服务器地址、用户名、登录密码等）	满足相关条件的 <sup>注1</sup> ，与实施函证程序获得的证据效力基本等同
被审计单位将其在被询证者的账户名或用户名、登录密码等信息提供给注册会计师	不符合函证的定义，而属于检查程序 <sup>注2</sup>

注 1：被询证者通过书面形式确认其知晓下列事项：

(1) 注册会计师的信息需求和所需信息的潜在用途；(2) 注册会计师所查询的相关文件含有其所需信息

注 2：通过该方式获取的信息可作为一种审计证据，但在评估其可靠性时可能需要考虑额外的风险（例如所登录的网页并非被询证者真实网页、用户名和登录密码并非被审计单位真实的用户名和登录密码、网页所查询的信息并不及时准确、被询证者不知道注册会计师的查询目的等）

由于直接访问被询证者网站的方式所能查询的信息本身可能不完整，除了评估通过直接访问被询证者网站的方式所获取信息的可靠性外，注册会计师还需要评估通过直接访问被询证者

网站的方式所获取信息的完整性，并考虑实施其他审计程序以获取被询证项目充分、适当的审计证据

## 六、对于特殊回函方式的考虑

### (一) 通过电子邮件或传真形式收到的回函

由于回函者的身份及其授权情况很难确定，对回函的更改也难以发觉，因此可靠性存在风险。注册会计师可与被询证者联系以核实回函的来源及内容。

例如，当被询证者通过电子邮件回函时，注册会计师可以通过电话联系被询证者，确定被询证者是否发送了回函。必要时，注册会计师可以要求被询证者提供回函原件。

### (二) 对询证函的口头回复

只对询证函进行口头回复而非书面回复不符合函证的要求，因此，不能作为可靠的审计证据。在收到对询证函口头回复的情况下，注册会计师可以根据情况要求被询证者提供直接书面回复。如果仍未收到书面回函，注册会计师需要通过实施替代程序，寻找其他审计证据以支持口头回复中的信息。

## 考点 44：对回函的评价

### 一、对回函中的限制条款的考虑

注册会计师能否依赖回函信息以及依赖的程度取决于免责或限制条款的性质和实质。

#### (一) 对回函可靠性不产生影响

##### 1. 格式化免责条款（可能不影响）

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. 与测试认定无关的限制条款

【例】当注册会计师的审计目标是投资是否存在，并使用函证来获取审计证据时，回函中对投资价值的免责条款不会影响回函的可靠性。

#### (二) 对回函可靠性产生影响

1. 一些限制条款可能使注册会计师对回函中所包含信息的完整性、准确性或对其的依赖程度产生怀疑。

“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。”

“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。”

“接收人不能依赖函证中的信息。”

2. 如果限制条款使注册会计师将回函作为可靠审计证据的程度受到了限制，则注册会计师需要执行额外的或替代审计程序。如果注册会计师不能通过替代或额外的审计程序获取充分、适当的审计证据，注册会计师应当确定其对审计工作和审计意见的影响。

### 二、回函不符事项的处理

不符事项，是指被询证者提供的信息与询证函要求确认的信息不一致，或与被审计单位记录的信息不一致。

\*\*注册会计师应当调查不符事项(注册会计师需要警惕某些小额差异可能是方向相反的大额差异正负相抵的结果)，检查差异是被询证者的记录错误还是需要被审计单位调整的错误，并对可能显示舞弊的迹象保持职业怀疑。

#### (一) 函证银行账户的回函差异

当函证信息与银行回函结果不符时，注册会计师应当调查不符事项，以确定是否表明存在错

报。

## （二）应收账款回函不符事项的处理

收回的询证函若有差异，即函证出现了不符事项，注册会计师应当首先提请被审计单位查明原因，并作进一步分析和核实。



### 入账时间不同导致的差异

款项未到账

- 询证函发出时，债务人已经付款，而被审计单位尚未收到货款；

货物未运到

- 询证函发出时，被审计单位的货物已经发出并已作销售记录，但货物仍在途中，债务人尚未收到货物；



### 入账时间不同导致的差异

货物被退回

- 债务人由于某种原因将货物退回，而被审计单位尚未收到；

款项被拒付

- 债务人对收到的货物的数量、质量及价格等方面有异议而全部或部分拒付货款等。

## （三）对不符事项的考虑

1. 如果不符事项构成错报，注册会计师应当评价该错报是否表明存在舞弊，并重新考虑所实施审计程序的性质、时间安排和范围。
2. 注册会计师同时应当考虑针对函证测试未覆盖的剩余部分中可能存在的错报单独或连同其他错报是否可能导致财务报表整体存在重大错报。

## 三、函证替代程序

### （一）考虑实施替代程序

当在合理的时间内没有收到询证函回函时，注册会计师可以联系被询证者予以跟进，必要时再次发出询证函。如果仍未收到回函，注册会计师应当实施替代程序以获取相关、可靠的审计证据。

\*\*在实施替代程序时，注册会计师应对所有未回函的样本项目实施替代程序，而不能选取部分未回函样本项目实施替代程序。

### （二）应收账款函证的替代程序

在考虑实施收入截止测试等审计程序所获取审计证据的基础上，根据被审计单位的相关收入确认政策，执行相关的检查程序。

①检查资产负债表日后收回的货款。

注册会计师不能仅查看应收账款的贷方发生额，而是要查看相关的收款单据，以证实付款方确为该客户且确与资产负债表日的应收账款相关。

②检查相关的销售合同、销售单、发运凭证等文件。注册会计师需要根据被审计单位的收入确认条件和时点，确定能够证明收入发生的凭证。

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。

【提示】对于银行账户的函证，通常不存在替代程序。因此如果银行账户未收到回函，注册会计师应当考虑对审计意见的影响。

实施替代程序时，注册会计师需要对可能显示舞弊的迹象保持警觉：

- (1) 注重第三方证据的获取；
- (2) 在检查相关支持性文件时，对可能的异常情况予以关注和跟进。

【例】对应收账款实施替代程序时，注册会计师可以获取相关交易涉及的外部物流单位开具的物流或货运单据（如适用）、经被审计单位的客户签字确认的签收单（如适用）或其他外部支持性文件等审计证据，而不仅依赖被审计单位内部的出库单或发票等内部支持性文件。

### （三）无法实施替代程序的情况

在某些情况下，注册会计师可能识别出认定层次重大错报风险，且取得积极式询证函回函是获取充分、适当的审计证据的必要程序。

- (1) 可获取的佐证管理层认定的信息只能从被审计单位外部获得；
- (2) 存在特定舞弊风险因素，例如，管理层凌驾于内部控制之上，员工和（或）管理层串通舞弊使注册会计师不能信赖从被审计单位获取的审计证据。

在这种情况下，如果未获取回函，替代程序不能提供注册会计师所需要的审计证据，注册会计师应当确定其对审计工作和审计意见的影响。

## 考点 45：制订监盘计划

### 一、盘点计划复核要点

#### （一）盘点的时间安排

1. 注册会计师应当考虑被审计单位的存货盘点时间与资产负债表日的间隔情况，评价在信赖内部控制的前提下能否将盘点日的结论延伸到资产负债表日。
2. 在此基础上，判断被审计单位的盘点时间是否合理，包括：
  - (1) 盘点时间与资产负债表日的间隔期是否合理；
  - (2) 对具体存货项目的盘点时点的安排是否合理。
3. 对存放在不同场所的相同存货项目应当在同一时点进行盘点，而不应安排在不同日期盘点。

#### （二）存货盘点范围和场所的确定

是否区分并隔离受托代销商品或其他顾客已购商品，以确保此类商品未被纳入被审计单位的存货范围。

是否将委托代销、委托加工和存放于第三方的存货纳入盘点范围，并针对其制定了适当的盘点方案。

### 二、制定监盘计划

#### （一）对存货存放在多个地点的考虑

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，并考虑其完整性。存货地点清单的特殊考虑：

- (1) 期末末库存量为零的仓库
- (2) 租赁的仓库
- (3) 第三方代被审计单位保管存货的仓库等

#### （二）选择监盘地点

1. 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。



2. 如果识别出影响存货数量的由于舞弊导致的重大错报风险,注册会计师在检查被审计单位存货记录的基础上,可能决定在不预先通知的情况下对特定存放地点的存货实施监盘,或在同一天对所有存放地点的存货实施监盘。

同时,在连续审计中,注册会计师可以考虑在不同期间的审计中变更选择实施监盘的地点,或选择所存放存货金额并不重大的特定地点进行监盘。

如果其他注册会计师参与存货监盘,注册会计师可以根据具体情况遵守“对集团财务报表审计的特殊考虑”的相关规定。

### (三) 监盘计划的主要内容

1. 监盘目标包括:

- ①获取被审计单位资产负债表日有关存货数量和状况的审计证据;
- ②获取管理层存货盘点程序可靠性的审计证据;
- ③检查存货的数量是否真实完整,是否归属被审计单位;
- ④存货有无毁损、陈旧、过时、残次和短缺等状况。

2. 监盘范围

存货监盘的范围取决于存货的内容、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. 监盘时间安排

- ①实地察看盘点现场的时间;
- ②观察存货盘点的时间;
- ③对已盘点存货实施检查的时间。

注册会计师执行监盘存货的时间应当与被审计单位实施存货盘点的时间相协调

## 考点 46: 执行存货监盘并考虑特殊情况

### 一、执行存货监盘

#### (一) 对无法停止存货移动的考虑

在实施存货监盘程序时,注册会计师需要观察被审计单位有关存货移动的控制程序是否得到执行。

【例】如果被审计单位在盘点过程中无法停止生产,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的存货移至过渡区域、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。

#### (二) 考虑存货截止

1. 注册会计师一般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。

2. 注册会计师需要关注,所有在盘点日以前入库的存货项目是否均已包括在盘点范围内,所有已确认为销售但尚未装运出库的商品是否均未包括在盘点范围内。

在途存货和被审计单位直接向顾客发运的存货是否均已得到了适当的会计处理。

3. 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

#### (三) 考虑存货的所有权

1. 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。

2. 在存货监盘过程中,注册会计师应当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。

3. 即使在被审计单位声明不存在受托代存存货的情形下,注册会计师在存货监盘时也应关注是否存在某些存货不属于被审计单位的迹象,以避免盘点范围不当。

## 二、监盘中的特殊要求

### (一) 特殊类型存货的监盘

对于特殊类型的存货,注册会计师在执行常规监盘程序的基础上,应根据存货的特点,执行特定的程序,以确定存货的数量或其他方面的特征。

#### 特殊类型存货的监盘

存货类型	可供实施的审计程序
木材、钢筋盘条、管子	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 检查标记或标识;</li> <li>● 利用专家或被审计单位内部有经验人员的工作。</li> </ul>
堆积型存货(比如糖、煤、钢废料)	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 运用工程估测、几何计算、高空勘测,并依赖详细的存货记录;</li> <li>✓ 如果堆场中的存货堆不高,可进行实地监盘,或通过旋转存货堆加以估计。</li> </ul>
使用磅秤测量的存货	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 在监盘前和监盘过程中均应检验磅秤的精准度,并留意磅秤的位置移动与重新调校程序;</li> <li>➤ 将检查和重新称量程序相结合;</li> <li>➤ 检查称量尺度的换算问题。</li> </ul>
散装物品(如贮窖存货、使用桶、箱、等容器储存的液、气体、谷类粮食、流体存货等)	<ul style="list-style-type: none"> <li>✗ 使用容器进行监盘或通过预先编号的清单列表加以确定;</li> <li>✗ 使用浸蘸、测量棒、工程报告以及依赖永续存货记录;</li> <li>✗ 选择样品进行化验与分析,或利用专家的工作。</li> </ul>
贵金属、石器、艺术品与收藏品	选择样品进行化验与分析,或利用专家的工作。
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,并依赖永续存货记录。
水产品	<ul style="list-style-type: none"> <li>◇ 了解池塘的周边面积、鱼虾等养殖密度;</li> <li>◇ 检查购买鱼虾苗、饲料交易记录;</li> <li>◇ 了解每天鱼虾捕捞、销售情况;</li> <li>◇ 利用专家的工作。</li> </ul>

### (二) 监盘中特殊情况

对于存货监盘中遇到的特殊情况,应当根据相关情况分别执行相关的应对程序。

#### 1. 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;

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,注册会计师需要发表非无保留意见。

#### 2. 不可预见的情况

因不可预见的情况导致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

注册会计师应当实施下列一项或两项审计程序:

●向持有被审计单位存货的第三方函证存货的数量和状况；

●实施检查或其他适合具体情况的审计程序。

(1) 对函证程序的考虑

考虑到第三方仅在特定时点执行存货盘点工作，在实务中，注册会计师可以事先考虑实施函证的可行性。

【提示】如果执行函证程序，注册会计师应当按照函证程序的要求实施全过程的控制。如果预期不能通过函证获取相关审计证据，可以事先计划和安排存货监盘等工作。

(2) 其他审计程序

● 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。

## 考点 47：形成监盘结论

### 一、对专家工作的考虑

#### 1. 对管理层专家的利用

被审计单位所聘请外部专业机构执行的存货盘点本身并不足以注册会计师提供充分、适当的审计证据。

2. 注册会计师可以考虑其是否构成管理层的专家，并在适用的情况下根据对其客观性、专业素质和胜任能力进行的评估调整亲自测试的范围。

#### 3. 对管理层专家工作结果的审计

(1) 检查外部专业机构的盘点程序表；

(2) 对其盘点程序和相关控制进行观察、抽盘存货、抽样对其结果执行重新计算；

(3) 对盘点日至财务报表日之间发生的交易执行测试等程序

### 二、执行抽盘程序

1. 注册会计师应尽可能避免让被审计单位事先了解将抽取检查的存货项目。抽盘的方向（双向抽盘）

(1) 证实盘点记录的准确性：从存货盘点记录选取项目追查至存货实物；

(2) 证实盘点记录的完整性：从存货实物选取项目追查至存货盘点记录。

\*\*对以包装箱等封存的存货，考虑要求打开箱子或挪开成堆的箱子。

#### 2. 发现差异的处理

注册会计师在实施检查程序时发现差异，很可能表明被审计单位的存货盘点在准确性或完整性方面存在错误。

(1) 注册会计师应当查明原因，并及时提请被审计单位更正；

(2) 注册会计师应当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；

(3) 注册会计师还可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。

### 三、确定存货余额

1. 如果盘点日与资产负债表日一致，且被审计单位使用永续盘存记录来确定期末数，应当考虑对永续记录实施适当的审计程序，并作必要的监盘；

2. 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出正确的记录；

3. 编制存货抽盘核对表，将盘点日的存货调整为资产负债表日的存货，并分析差异。针对存货变动的实质性程序如下：

(1) 比较盘点日和财务报表日之间的存货信息以识别异常项目，并对其执行适当的审计程序（例如实地查看等）；

(2) 对存货周转率或存货销售周转天数等实施实质性分析程序；

(3) 测试存货销售和采购在盘点日和财务报表日的截止是否正确；

(4) 对盘点日至财务报表日之间的存货采购和存货销售分别实施双向检查。

✎ 存货采购的双向检查：从入库单到永续盘存记录；从永续盘存记录到入库单。

✎ 存货销售的双向检查：从货运单据到永续盘存记录；从永续盘存记录到货运单据。

## 考点 48：审计库存现金

### 一、监盘库存现金要求

#### 库存现金监盘

项目	执行要求
程序目的	可作为控制测试或实质性程序
参加人员	注册会计师、被审计单位出纳、财务负责人
检查方式	突击性检查
监盘时间	最好是上午上班前或下午下班时
监盘范围	企业各部门经管的所有 <u>现金</u> ，包括已收到但未存入银行的现金、零用金、找换金等

### 二、库存现金监盘程序

1. 查看被审计单位制定的盘点计划，以确定监盘时间。

2. 查阅库存现金日记账并同时与现金收付凭证相核对。

● 一方面检查库存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库存现金日记账日期是否相符或接近。

3. 检查被审计单位现金实存数，并将该监盘金额与库存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作出调整；

● 如无法查明原因，应要求被审计单位按管理权限批准后作出调整。

4. 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，必要时应提请被审计单位作出调整。

5. 在非资产负债表日进行监盘时，应将监盘金额调整至资产负债表日的金额，并对变动情况实施程序。

$$\text{资产负债表日余额} = \text{期后盘点日余额} - \text{间隔期增加额} + \text{间隔期减少额}$$

## 考点 49：审计银行存款账户

### 一、审计银行存款账户

#### (一) 获取银行账户的清单

1. 注册会计师在企业人员陪同下到人民银行或基本存款账户开户行查询并打印《已开立银行

结算账户清单》，观察银行办事人员的查询、打印过程，并检查被审计单位账面记录的银行人民币结算账户是否完整。

2. 结合其他相关细节测试，关注交易相关单据中被审计单位的收（付）款银行账户是否均包含在注册会计师已获取的开立银行账户清单内。

### （二）对外币银行账户完整性的特殊考虑

1. 可以查阅被审计单位的公章使用登记，检查其中是否有使用公章申请开户的情况，如有，检查该账户是否已列入被审计单位提供的银行账户清单中；

2. 向负责保管网银密钥（UKey）的人员获取被审计单位开通网银的账户清单，实地观察该人员登录被审计单位网银系统，打印相关银行开立的所有银行账户清单，并与被审计单位管理层提供的信息进行比较，以检查其完整性。

3. 如可行，注册会计师可以考虑与被审计单位人员一同前往被审计单位所在地人民银行外汇管理局，现场查询被审计单位的外币银行账户情况。

### （三）获取银行对账单

1. 关注银行对账单的真实性

检查银行对账单的编号是否重复或不连续，同一对账单或不同月份的对账单字体是否一致，结息日及结息金额是否合理，存款余额是否连贯，对公账户是否包含“积分”等异常信息，同一银行账户对账单所列的户名、账号、开户行名称、银行业务章等在审计期内不同阶段是否一致。

2. 如果对被审计单位提供的银行对账单的真实性存有疑虑，可以采取的审计程序有：

（1）注册会计师可以在被审计单位协助下亲自到银行获取银行对账单。在获取银行对账单时，注册会计师要全程关注银行对账单的打印过程；

（2）核对网银中显示和下载的信息与提供给注册会计师的信息在内容、格式及金额上的一致性。

对于长期未使用且不销户的银行账户，注册会计师可以在被审计单位协助下亲自到银行获取银行对账单，检查是否存在发生额。

### （四）对调节事项进行测试

1. 了解银行存款余额调节表中调节事项的性质，对银行存款余额调节表存在的大额或长期未达账项，注册会计师需要追查原因并检查相应的支持文件，判断是否为错报事项，确定是否需要提请被审计单位调整。

2. 对于企付银未付款项，检查被审计单位付款的原始凭证，并检查该项付款是否已在期后银行对账单上得以反映；

在检查期后银行对账单时，就对账单上所记载的内容，如支票编号、金额等，与被审计单位支票存根进行核对。

3. 对于企收银未收款项，检查被审计单位收款入账的原始凭证，检查其是否已在期后银行对账单上得以反映。

4. 对于银收企未收、银付企未付款项，检查收、付款项的内容及金额，确定是否为截止错报。

## 二、银行账户的特殊审计

### （一）对资金池业务的特殊考虑

1. 获取资金池协议、股东大会或有权机构同意加入资金池协议的决议等批准文件，关注相关协议签订的授权审批情况。

2. 在理解银行对账单上关于资金池资金使用的各种银行术语释义的基础上，函证实际余额，即截至函证基准日被审计单位参与资金池业务的银行账户中实际存在的余额，不包括诸如已上存集团归集账户而不实际存放在被审计单位账户的金额。

（1）在必要且可行的情况下，可以进一步函证截至函证基准日的信息（见下表）：

## 对资金池业务的进一步信息函证

在资金池业务中地位	函证的信息
子账户	已被归集的上存资金余额或向上级借款余额
主账户	从各级子账户归集的资金余额或向下级账户提供的借款余额

(2) 必要时, 关注函证基准日前后资金池账户之间的资金划拨, 以识别是否存在被审计单位为应付注册会计师的函证程序而突击划转资金的情况。

3. 关注被审计单位是否将资金池资金按照企业会计准则的要求在财务报表中予以恰当列报, 是否在财务报表附注中对资金池业务及其相关余额、由此产生的关联方交易(如有)进行充分披露。

**【提示】**在资产负债表中, 如被审计单位通过资金池业务向其他关联公司提供融资, 已上存资金余额可能并不符合货币资金的定义, 不应在货币资金列报, 而应列报为其他应收款等相关项目; 在现金流量表中, 已上存资金余额可能并不符合现金及现金等价物的定义。

## (二) 定期存款审计程序

1. 如果定期存款占银行存款的比例偏高, 或同时负债比例偏高, 注册会计师需要向管理层询问定期存款存在的商业理由并评估其合理性。
2. 结合财务费用和投资收益审计, 分析利息收入的合理性, 判断定期存款是否真实存在, 或是否存在体外资金循环的情形。

## 利息匡算比较分析

计算比较	风险分析
账面利息收入远大于计算的应得利息	很可能表明被审计单位存在账外定期存款。
账面利息收入远小于计算的应得利息	很可能表明被审计单位存在转移利息收入或挪用、虚构定期存款的情况。

3. 监盘定期存款凭据, 或实地观察被审计单位登录网银系统查询定期存款信息, 并将查询信息截屏保存。如果被审计单位在资产负债表日有大额定期存款, 基于对风险的判断, 考虑选择在资产负债表日实施监盘

4. 对存款期限跨越资产负债表日的未质押定期存款, 检查开户证实书原件而非复印件, 以防止被审计单位提供的复印件是未质押或未提现前原件的复印件。

特别关注被审计单位在定期存单到期之前, 是否存在先办理质押贷款或提前套现, 再用质押贷款所得货币资金或套取的货币资金虚增收入、挪作他用或从事其他违规业务的情形。

5. 对已质押的定期存款, 检查定期存单复印件, 并与相应的质押合同核对, 核对存款人、金额、期限等相关信息。

(1) 对于用于质押借款的定期存单, 关注定期存单对应的质押借款有无入账;

(2) 对于超过借款期限但仍处于质押状态的定期存款, 还需要关注相关借款的偿还情况, 了解相关质权是否已被行使;

(3) 对于为他人担保的定期存单, 关注担保是否逾期及相关质权是否已被行使。

## 考点 50: 收入的审计程序

## 一、营业收入的一般审计程序

下面列举审计程序“假定被审计单位在某一时刻履行履约义务, 在商品发运至客户并签收时确认收入(客户在该时点取得对商品的控制权)”。

## 1. 核对收入交易的原始凭证与会计分录

(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) 检查订购单和销售单，用以确认存在真实的客户购买要求，销售交易已经过适当的授权批准；

(3) 销售发票存根上所列的单价，通常还要与经过批准的商品价目表进行比较核对，对其金额小计和合计数也要进行复算；

(4) 发票中列出的商品的规格、数量和客户代码等，则应与发运凭证进行比较核对，尤其是由客户签收商品的一联，确定已按合同约定履行了履约义务，可以确认收入；

(5) 检查原始凭证中的交易日期（客户取得商品控制权的日期），以确认收入计入了正确的会计期间。

2. 从出库单（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）。

### 3. 设计截止测试的审计路线

选择两条审计路线实施主营业务收入的截止测试。

营业收入的截止测试路线对比表

起点	审计线路	目的	优点	缺点
账簿记录	从资产负债表日前后若干天的账簿记录查至记账凭证和客户签收的发运凭证	证实已入账的收入是否在同一期间已发货并由客户签收，有无多记收入	比较直观，容易追查至相关凭证记录，提高审计效率	缺乏全面性和连贯性，只能查多记，无法查漏记
发运凭证	从资产负债表日前后若干天的已经客户签收的发运凭证查至账簿记录	确定主营业务收入是否已记入恰当的会计期间	——	——

### 4. 实施销售截止测试的程序

(1) 执行双向核对，以确定销售是否存在跨期现象；

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；

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，与发货单据核对。

(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（如与正常水平相比），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；

(5) 调整重大跨期销售。

如果识别出被审计单位收入真实性存在重大异常情况，且通过常规审计程序无法获取充分、适当的审计证据，注册会计师需要考虑实施“延伸检查”程序，即对检查范围进行合理延伸，以应对识别出的舞弊风险。

## 二、实施延伸检查程序

### 1. 实施实地走访程序

取被审计单位配合的前提下，对相关供应商、客户进行实地走访，针对相关采购、销售交易的真实性获取进一步的审计证据。

注册会计师应当充分考虑被审计单位与被访谈对象串通舞弊的可能性，根据实际情况仔细设计访谈计划和访谈提纲，并对在访谈过程中注意到的可疑迹象保持警觉。

注册会计师在访谈前应注意对访谈提纲保密，必要时，选择两名或不同层级的被访谈人员访谈相同或类似问题，进行相互印证。

## 2. 利用企业信息查询工具

查询主要供应商和客户的股东至其最终控制人，以识别相关供应商和客户与被审计单位是否存在关联方关系。

3. 在采用经销模式的情况下，检查经销商的最终销售实现情况。

## 4. 关注资金往来流水

当注意到存在关联方（例如被审计单位控股股东、实际控制人、关键管理人员）配合被审计单位虚构收入的迹象时，获取并检查相关关联方的银行账户资金流水，关注是否存在与被审计单位相关供应商或客户的异常资金往来。

**【相关链接】**1. 如果注册会计师识别出被审计单位的收入真实性存在重大异常，同时存在被审计单位大额资金通过资金池业务被归集的情形，需要考虑是否存在控股股东或实际控制人通过资金池业务套取资金，配合被审计单位虚构销售交易的可能性，并在必要时实施“延伸检查”程序。

2. 收付款对方为个人、关联公司的，可以详查，核对银行存款日记账记录、银行对账单记录及原始收付单据，保持职业怀疑，关注是否存在虚构交易、关联方非经营性资金占用的情形。在注意到存在关联方（例如被审计单位控股股东、实际控制人、关键管理人员）配合被审计单位虚构收入的迹象的情况下，获取并检查相关关联方的银行账户资金流水，关注是否存在与被审计单位相关供应商或客户的异常资金往来。

**\*\***如果注册会计师认为“延伸检查”程序是必要的，但受条件限制无法实施，或实施“延伸检查”程序后仍不足以获取充分、适当的审计证据，注册会计师应当考虑审计范围是否受限，并考虑对审计报告意见类型的影响或解除业务约定。

## 考点 51：远程审计要求

### 一、远程审计下审计证据的获取

1. 对于某些重要的电子文件，例如涉及资金池安排的相关合同、与重大非常规交易相关的合同、重要的采购或投融资合同等，审计项目组可能认为有必要检查其原始文件。

例如，在检查被审计单位定期存款是否存在被质押的情况时，仅查看相关定期存款证实书扫描件（即使该扫描件是可靠的）可能无法获取相关的审计证据（因为当提供扫描件时，原件可能已质押），审计项目组可能有必要通过银行函证或检查该证实书原件等方法获取进一步的审计证据。

2. 一般来说，审计项目组亲自通过实时视频方式取得的证据，通常比观看被审计单位提供的视频方式取得的证据更可靠；

能够由外部数据（如增值税发票查验平台、资信证明、第三方物流平台信息等）佐证的电子文件，通常比没有外部数据佐证的电子文件更可靠。

例如，如果审计项目组对被审计单位提供的增值税发票电子文件的真实性存有疑虑，可以直接登录“全国增值税发票查验平台”查验其真伪。

3. 在某些情况下，如果审计项目组评价后确定电子文件是可靠的，则可能只需要检查该电子文件，不一定必须检查其原始文件。

如，对于被审计单位在其日常会计核算中已使用的电子文件（并非应审计项目组的要求、出于审计目的而转换成的电子文件），如果审计项目组已经测试了与原始文件转换为电子文件以及电子文件传输和保管相关的内部控制，并确定这些内部控制设计和运行有效，则可能认为检查这些电子文件就能够获取充分、适当的审计证据。



4. 通过远程审计工作方式获取被审计单位财务数据等电子文件时，注册会计师应特别注意采取适当措施确保被审计单位数据信息安全并严格按照职业道德要求履行保密义务。

例如，应尽可能避免使用不加密的公共无线网络环境；收发邮件时应对所传输的相关重要或敏感文件进行加密处理；避免用微信、QQ 等社交媒体传送重要或敏感信息等。

5. 对以电子形式获取的审计证据（如传真或电子邮件），由于回函者的身份及其授权情况很难确定，对获取的审计证据的更改也难以发觉，因此可能存在可靠性风险。对此注册会计师应考虑采取适当措施降低可靠性风险。

例如注册会计师使用会计师事务所工作邮箱（而非个人电子邮箱）接收审计所需资料，并要求被审计单位和回函者也应使用企业工作邮箱（而非个人电子邮箱）发送注册会计师所需要的审计资料。

6. 在追加现场审计工作时，注册会计师应对远程审计获取的电子审计证据执行与原件核对的追加程序。

出具审计报告前，如果无法实施全部必要的现场审计工作，注册会计师应考虑该审计范围受限情形对审计报告意见类型的影响。

## 二、远程审计下实施函证的特殊考虑

### （一）关于银行函证

审计项目组应当按照审计准则的要求实施银行函证程序，不能仅因为受特殊情况和不可抗力影响就不加核实而想当然地认为函证程序不可实施。

针对银行函证，实务中可能遇到的情形以及审计项目组可能采取的应对措施举例如下：

#### 1. 存在可靠的电子询证函平台

审计项目组可以考虑利用该电子询证函平台实施银行函证程序。在这种情况下，审计项目组需要参照“通过电子询证函平台实施函证程序的特殊考虑”中的相关规定。

2. 审计项目组已将经过被审计单位授权盖章的纸质询证函寄给银行，但银行由于受特殊情况和不可抗力影响原因无法及时接收或回复询证函。

在这种情况下，审计项目组可以考虑向被询证银行的上级行或总行反映相关情况，提请上级行或总行代为办理回函，或由总行指定其他分行代为办理回函。

3. 如果具备以电子邮件方式实施银行函证的条件，审计项目组可以考虑在遵守审计准则其他要求的前提下，采用这种方式实施函证。

在这种方式下，审计项目组将电子版的询证函和被审计单位的授权文件扫描件发送至银行指定的工作邮箱，由被询证者对电子询证函进行确认并回复。审计项目组收到电子形式或传真形式的回函，需要验证回函的可靠性。

4. 受特殊情况和不可抗力影响，审计项目组无法发出询证函，或无法及时获取银行询证函回函。这种情况可能是由多种原因造成的：

例如，审计项目组无法要求被审计单位在纸质询证函上授权盖章；虽然被审计单位已经在纸质询证函上授权盖章，审计项目组经尝试后无法将该询证函寄至被询证银行；或者被询证银行已经收到银行询证函，但审计项目组无法及时收到回函，并且提请上级行或总行代为办理回函的措施无效等。

如果所涉及项目不存在特别风险（含舞弊风险），在具备相应实施条件且能够获取充分、适当的审计证据的前提下，审计项目组可以考虑通过直接访问被询证者网站的方式查询相关信息，或者通过远程全程视频方式观察被审计单位相关人员登录电子银行并检查所获取的资料。

（1）如果审计项目组通过直接访问被询证者网站的方式查询相关信息，需要参照“通过直接访问被询证者网站获取的审计证据效力如何”中的相关规定。

（2）如果审计项目组拟通过远程全程视频方式观察被审计单位相关人员登录电子银行（企

业网银)并检查所获取的资料,由于电子银行的数据接口在银行,被审计单位难以篡改相关数据,

如果审计项目组成员能够对全过程进行控制,并确定登录的网站是真实的,通常能够提供部分较为准确、可靠的审计证据。

如果执行上述操作查询出来的余额不是财务报表日的余额,审计项目组还需要考虑从当前余额倒推至财务报表日。

5. 如果不满足上述 1-4 项中的条件,并且审计项目组无法实施其他审计程序获取充分、适当的审计证据。

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不重要且与之相关的重大错报风险很低,否则审计项目组可能需要因不能完成必要的审计程序而提请被审计单位延期披露其年度报告。

## (二) 关于应收账款函证

针对应收账款函证,实务中可能遇到的情形以及审计项目组可能采取的应对措施举例如下:

1. 被询证者已经收到并处理纸质询证函,但由于受特殊情况和不可抗力影响不能及时寄回回函原件。

在这种情形下,审计项目组可以考虑:通过电话等方式与负责办理回函的人员取得联系,口头确认回函信息,要求该人员通过单位电子邮箱(或传真)等方式将签字盖章后的回函扫描件(或传真件,下同)直接发送给审计项目组成员,

随后在具备相应条件时(如邮政恢复)立即将回函原件直接寄给审计项目组成员(或会计师事务所的函证中心)。

**【解读】**审计项目组可以在收到扫描件后先实施相关审计程序,待收到回函原件后,再将原件与扫描件进行核对。如果审计项目组在审计报告日前只能收到电子形式或传真形式的回函,需要验证回函的可靠性。

2. 由于受特殊情况和不可抗力影响,被询证者无法接收纸质询证函。

在这种情况下,如果具备以电子邮件方式实施函证的条件,审计项目组可以考虑在遵守审计准则其他要求的前提下,采用这种方式实施函证。

在这种方式下,审计项目组将电子版的询证函和被审计单位的授权文件扫描件发送至被询证者指定的工作邮箱,由被询证者对电子询证函进行确认并回复。审计项目组收到电子形式或传真形式的回函,同样需要验证回函的可靠性。

3. 由于受特殊情况和不可抗力影响,审计项目组无法以上述任何方式实施函证,或者无法收到任何形式的回函。

在能够获取充分、适当的审计证据的前提下,审计项目组可以考虑实施相应的替代程序。

对于除银行函证和应收账款函证以外其他类型的函证,审计项目组可以根据具体情况参照上述两种类型的函证处理。

需要特别注意的是,无论是针对银行函证、应收账款函证,还是其他类型的函证,审计项目组需要优先考虑采用正常方式发送询证函,其次考虑实施相应的现场观察程序(如在被审计单位现场观察相关人员登录电子银行并检查相关资料)。

在上述两种方式皆不可行的情况下,审计项目组才考虑通过远程方式实施相关程序(如通过远程全程视频方式观察被审计单位相关人员登录电子银行并检查相关资料)。

如果审计项目组认为取得积极式函证回函是获取充分、适当的审计证据的必要程序,则替代程序不能提供注册会计师所需要的审计证据。

在这种情况下,如果未获取回函,注册会计师应当确定其对审计工作和审计意见的影响。

在远程审计中,注册会计师可能拟通过远程实时视频方式实施存货监盘、检查实物资产、访谈相关单位或人员等审计程序。

### 三、通过远程实时视频方式的运用

#### (一) 实施存货监盘

1. 如果被审计单位的存货标识清楚、日常内部控制设计和运行有效、以前年度没有审计调整、能够严格按照审计项目组的要求进行开箱等抽样检查，并辅之以精确的定位信息，通过远程实时视频的方式实施存货监盘可能在一定程度上可以为存货的存在提供部分审计证据。
2. 在检查存货时，审计项目组通常难以通过远程实时视频的方式验证存货的真实状况。
3. 除非与存货相关的重大错报风险很低，并且相关内部控制设计和运行有效，被审计单位也能够严格按照审计项目组的要求执行各项操作，否则基于目前的视频技术手段，审计项目组很可能无法通过远程实时视频的方式实施有效的存货监盘。

#### (二) 实施其他资产检查及访谈

1. 如果审计项目组考虑利用远程实时视频的方式检查其他实物资产（如固定资产），也需要充分考虑远程实时视频方式的固有局限性，
2. 如果审计项目组考虑利用远程实时视频的方式访谈相关单位或人员，审计项目组通常可以考虑选择部分访谈对象进行视频访谈，但前提是审计项目组能够核实该视频访谈对象的身份。

## 考点 52：细节测试运用审计抽样

### 一、定义总体和抽样单元

#### (一) 总体的特殊考虑

1. 在细节测试中，注册会计师还应当运用职业判断，判断某账户余额或交易类型中是否存在及存在哪些应该单独测试而不能放在抽样总体中的项目。  
某一项目可能由于金额较大或存在较高的重大错报风险而被视为单个重大项目，注册会计师应当对单个重大项目实施 100% 的检查，**所有单个重大项目都不构成抽样总体。**
2. 值得注意的是，在审计抽样时，**销售收入和销售成本通常被视为两个独立的总体。**  
为了减少样本量而仅将毛利率作为一个总体是不恰当的，因为收入错报并非总能被成本错报抵消，反之亦然。

#### (二) 定义抽样单元

1. 在细节测试中，注册会计师应根据审计目标和所实施审计程序的性质定义抽样单元。抽样单元可能是一个账户余额、一笔交易或交易中的一项记录（如销售发票中的单个项目），甚至为每个货币单位。
2. 注册会计师定义抽样单元时也应考虑实施计划的审计程序或替代程序的难易程度。

### 二、货币单元抽样的主要缺点

1. 货币单元抽样不适用于测试总体的低估，因为账面金额小但被严重低估的项目被选中的概率低；
2. 对零余额或负余额的选取需要在设计时予以特别考虑。  
注册会计师可能需要将负余额分离出去，作为一个单独的总体，如果检查零余额的项目对审计目标非常重要，注册会计师需要单独对其进行测试，因为零余额的项目在货币单元抽样中不会被选取。

### 三、传统变量抽样的方法

#### 变量抽样计算方法的适用

	未对总体分层	预计无错报或只有少量错报
--	--------	--------------

均值法	×*	√
差额法	√	×
比率法	√	×

\*\*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。

#### 传统变量抽样推断错报公式

方法	计算公式
均值法	样本审定平均余额 = 样本审定金额 ÷ 样本规模 估计的总体金额 = 样本审定金额的平均值 × 总体规模 推断总体错报 = 总体账面金额 - 估计的总体金额
差额法	样本平均错报 = (样本账面金额 - 样本审定金额) ÷ 样本规模 推断的总体错报 = 样本平均错报 × 总体规模 估计的总体金额 = 总体账面金额 - 推断的总体错报
比率法	比率 = 样本审定金额 ÷ 样本账面金额 估计的总体金额 = 总体账面金额 × 比率 推断的总体错报 = 总体账面金额 - 估计的总体金额

## 考点 53: 审计会计估计

### 一、会计估计的风险评估

1. 由于会计估计的主观性、复杂性和不确定性,管理层做出的会计估计发生重大错报的可能性较大,注册会计师应当确定会计估计的重大错报风险是否属于特别风险。

\*\*在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。

2. 高度不确定性的估计的示例

- 高度依赖判断的会计估计;
- 未采用经认可的计量技术计算的会计估计;
- 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;
- 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。

3. 如果认为会计估计导致特别风险,注册会计师需要了解与会计估计相关的控制,包括控制活动。

\*\*会计估计的结果与财务报表中原来已确认或披露的金额存在差异,并不必然表明财务报表存在错报,这对于公允价值会计估计而言尤其如此。

### 二、会计估计的风险应对

\*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:

- 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;
- 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;
- 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;
- 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。

### （一）考虑期后事项的影响

如果截至审计报告日可能发生的事项预期发生并提供用以证实或否定会计估计的审计证据，确定这些事项是否提供有关会计估计的审计证据可能是恰当的应对措施。在这种情况下，可能没有必要对会计估计实施追加的审计程序。

【重点说明】对于某些会计估计，截至审计报告日发生的事项不可能提供审计证据。

### （二）作出点估计和区间估计

#### 1. 点估计或区间估计

注册会计师在作出自己的点估计或区间估计时，可能使用有别于管理层的假设或方法。

如果使用有别于管理层的假设或方法，注册会计师应当充分了解管理层的假设或方法，以确定注册会计师在作出点估计或区间估计时已考虑了相关变量，并评价与管理层的点估计存在的任何重大差异。

#### 2. 区间估计

如果认为使用区间估计是恰当的，注册会计师应当基于可获得的审计证据来缩小区间估计，直至该区间估计范围内的所有结果均可被视为合理。

当注册会计师认为运用区间估计（注册会计师的区间估计）来评价管理层点估计的合理性是恰当的时，作出的区间估计需要包括所有“合理”的结果而不是所有可能的结果。

通常情况下，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。

对于某些特定行业，可能难以将区间缩小至低于某一金额。这并不必然否定管理层对会计估计的确认，但可能意味着与会计估计相关的估计不确定性可能导致特别风险。

#### 3. 缩小区间范围

下列方法可以将区间估计的区间缩小至某一区域，使得在该区域内的所有结果视为是合理的：

- 从区间估计中剔除注册会计师认为不可能发生的极端结果；
- 根据可获得的审计证据，继续缩小区间估计直至注册会计师认为该区间估计内的所有结果均视为是合理的。

\*\*在极其特殊的情况下，注册会计师可能缩小区间估计直至审计证据指向点估计。

### （三）应对估计不确定性

对导致特别风险的会计估计，注册会计师还应当实施以下审计程序：

#### 1. 评价管理层对替代性假设的考虑

（1）评价管理层如何考虑替代性的假设或结果，以及拒绝采纳的原因；

（2）在管理层没有考虑替代性的假设或结果的情况下，评价管理层在作出会计估计时如何处理估计不确定性。

\*\*评价方法之一是敏感性分析。敏感性分析结果可能表明会计估计对特定假设的变化不敏感，也可能表明会计估计对一个或多个假设敏感，因而这些假设成为注册会计师重点关注的对象。

#### 2. 评价管理层使用的重大假设是否合理

如果在作出会计估计时运用的某些假设的合理变化可能对会计估计的计量产生重大影响，则这些假设被视为重大假设。

#### 3. 评价管理层实施特定措施的意图和能力

当管理层实施特定措施的意图和能力与其使用的重大假设的合理性或对适用的财务报告编制基础的恰当应用相关时，评价这些意图和能力。

### （四）考虑会计估计的对错报判断

#### 会计估计的错报评价表

审计证据支持的结果	会计估计的错报
点估计值	注册会计师的点估计与管理层的点估计之间的差异
区间估计	注册会计师区间估计之外的管理层的点估计； 错报 <u>不小于</u> 管理层的点估计与注册会计师区间估计之间的 <u>最小差异</u> 。

## 考点 54：对关联方的审计

### 一、对关联方的风险评估

许多关联方交易是在正常经营过程中发生的，与类似的非关联方交易相比，这些关联方交易可能并不具有更高的财务报表重大错报风险。但是，在某些情况下，关联方关系及其交易的性质可能导致关联方交易比非关联方交易具有更高的财务报表重大错报风险。

#### （一）注册会计师的责任

1. 无论适用的财务报告编制基础是否对关联方作出规定，注册会计师都应：

（1）充分了解关联方关系及其交易，以便能够确认由此产生的、与识别和评估由于舞弊导致的重大错报风险相关的舞弊风险因素（如有）；

（2）根据获取的审计证据，就财务报表受到关联方关系及其交易的影响而言，确定财务报表是否实现公允反映。

2. 如果适用的财务报告编制基础对关联方作出规定，注册会计师应当获取充分、适当的审计证据，确定关联方关系及其交易是否已按照适用的财务报告编制基础得到恰当识别、会计处理和披露。

#### （二）确定特别风险

注册会计师应当将识别出的、超出被审计单位正常经营过程的重大关联方交易导致的风险确定为特别风险。

#### （三）考虑支配性影响

1. 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。支配性影响的表现：

- ① 关联方否决管理层或治理层做出的重大经营决策；
- ② 重大交易需经关联方的最终批准；
- ③ 日常经营（采购、销售或技术支持）高度依赖关联方或关联方提供的资金支持；
- ④ 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即获得通过；
- ⑤ 对涉及关联方（或与关联方关系密切的家庭成员）的交易，管理层和治理层极少进行独立复核和批准；
- ⑥ 管理层或治理层成员由关联方选定，独立董事实质上不独立，或者与关联方存在密切关系；
- ⑦ 存在实际控制人、控股股东或者单一大股东，并利用其影响力凌驾于被审计单位内部控制之上，或使被审计单位管理层在做出决策时只关注单方面的利益，且相关决策在治理层（如董事会）缺乏充分的讨论。

\*\*如果关联方在被审计单位的设立和日后管理中均发挥主导作用，也可能表明存在支配性影响。

3. 如果存在能够对被审计单位或其管理层、治理层施加支配性影响的关联方，并同时出现其他风险因素，可能表明被审计单位存在由于舞弊导致的特别风险。

其他风险因素例如：

- ① 异常频繁地变更高级管理人员或专业顾问（例如，法律或财务顾问等），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 通过中间机构开展的重大交易，且难以判断通过中间机构开展该交易的必要性以及交易是否具有合理的商业理由，这可能表明关联方或被审计单位出于舞弊目的，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做出，可能表明存在虚假财务报告。

## 二、对关联方的风险应对

### （一）应对超出正常经营过程的重大关联方交易

1. 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（如有）；
- （2）获取交易已经恰当授权和批准的审计证据。

2. 如果检查相关合同或协议，注册会计师应当评价：

- （1）交易的商业理由（或缺乏商业理由）是否表明被审计单位从事交易的目的可能是为了对财务信息做出虚假报告或为了隐瞒侵占资产的行为；
- （2）交易条款是否与管理层的解释一致；
- （3）关联方交易是否已按照适用的财务报告编制基础得到恰当会计处理和披露。

如果存在未经授权和批准的这类交易，且注册会计师与管理层或治理层进行讨论后仍未获取合理解释，则可能表明存在由于舞弊或错误导致的重大错报风险。在这种情况下，注册会计师可能需要对其他类似性质的交易保持警觉。

3. 授权和批准本身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。

### （二）应对管理层披露关联方交易是公平交易时可能存在的重大错报风险

1. 如果管理层认定关联方交易是按照等同于公平交易中通行的条款执行的，则管理层在编制财务报表时需要证实这项认定。管理层用于支持这项认定的措施包括：

- （1）将关联方交易条款与相同或类似的非关联方交易的条款进行比较；
- （2）聘请外部专家确定交易的市场价格，并确认交易的条款和条件；
- （3）将关联方交易条款与公开市场进行的类似交易的条款进行比较。

2. 注册会计师应当检查关联方交易披露的充分性，同时就关联方交易为公平交易的披露进行评价。

- （1）考虑管理层用于支持其认定的程序是否恰当；
- （2）验证支持管理层认定的内部或外部数据来源，对这些数据进行测试，以判断其准确性、完整性和相关性；
- （3）评价管理层认定所依据的重大假设的合理性。

3. 如果无法获取充分、适当的审计证据，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 55：对持续经营的风险应对

### 一、对持续经营的责任划分

#### （一）管理层的责任

由于持续经营假设是编制财务报表的基本原则，即使其他财务报告编制基础没有对此作出明确规定，管理层也需要在编制财务报表时评估持续经营能力。

#### （二）注册会计师的责任

1. 注册会计师的责任是就管理层在编制和列报财务报表时运用持续经营假设的适当性获取充分、适当的审计证据，并就持续经营能力是否存在重大不确定性得出结论。

即使编制财务报表时采用的财务报告编制基础没有明确要求管理层对持续经营能力作出专门评估，注册会计师的这种责任仍然存在。

2. 如果存在可能导致被审计单位不再持续经营的未来事项或情况，审计的固有限制对注册会计师发现重大错报能力的潜在影响会加大。注册会计师不能对这些未来事项或情况作出预测。

**\*\*注册会计师未在审计报告中提及持续经营的不确定性，不能被视为对被审计单位持续经营能力的保证。**

## 二、评价管理层做出的评估

注册会计师的评价期间应当与管理层按照适用的财务报告编制基础或法律法规（如果法律法规要求的期间更长）的规定作出评估的涵盖期间相同。

- 管理层对持续经营能力的合理评估期间应是自资产负债表日起的下一个会计期间。
- 如果评估期间少于资产负债表日起的十二个月，注册会计师应当提请管理层将评估期间延伸至十二个月。

**【注意】**纠正管理层缺乏分析的错误不是注册会计师的责任。

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。

2. 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。

## 三、超过管理层评估期间的事项

1. 在考虑更远期间发生的事项或情况时，只有持续经营事项的迹象达到重大时，注册会计师才需要考虑采取进一步措施。

2. 除询问管理层外，注册会计师没有责任实施其他任何审计程序，以识别超出管理层评估期间并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。

## 四、产生疑虑时实施追加的审计程序

### （一）提请评估

如果管理层尚未对被审计单位持续经营能力作出评估，提请其进行评估。

如果管理层没有对持续经营能力做出初步评估，注册会计师应当与管理层讨论运用持续经营假设的理由，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，并提请管理层对持续经营能力做出评估。

### （二）评价应对计划

评价管理层与持续经营能力评估相关的未来应对计划，这些计划的结果是否可能改善目前的状况，以及管理层的计划对于具体情况是否可行。

- ✍ 评价管理层未来应对计划可能包括向管理层询问该计划。
- ✍ 管理层的应对计划可能包括管理层变卖资产、对外借款、重组债务、削减或延缓开支或者获得新的资本。

**\*\*如果管理层的假设包括第三方通过放弃贷款优先求偿权、承诺保持或提供补充资金或担保等方式向被审计单位提供持续的支持，且这种支持对于被审计单位的持续经营能力很重要。注册会计师可能需要考虑要求该第三方提供书面确认（包括条款和条件），并获得有关该第三方有能力提供这种支持的证据。**

### （三）获得书面声明

1. 要求管理层和治理层（如适用）提供有关未来应对计划及其可行性的书面声明。
2. 此外，尽管被审计单位当前可能是盈利的，但一些特殊的事项或情况可能导致被审计单位发生重大损失。为避免诸如诉讼事项可能发生的巨额赔偿支出，管理层将会考虑主动寻求破



产保护。

在这种情况下，获取管理层和治理层（如适用）声明是非常有必要的。注册会计师可以要求管理层和治理层（如适用）做出如下声明：“在财务报表日起的十二个月内，管理层和治理层（如适用）没有申请破产保护的计划。”

## 考点 56：第一时段期后事项

### 一、主动识别义务

注册会计师应当设计和实施审计程序，获取充分、适当的审计证据，以确定所有在财务报表日至审计报告日之间发生的、需要在财务报表中调整或披露的事项均已得到识别。

\*注册会计师并不需要对之前已实施审计程序并已得出满意结论的事项执行追加的审计程序。

### 二、专门审计程序

\*\*通常情况下，针对期后事项的专门审计程序，其实施时间越接近审计报告日越好。

### 三、获取书面声明

注册会计师应当按照准则的规定，要求管理层和治理层（如适用）提供书面声明，确认所有在财务报表日后发生的、按照适用的财务报告编制基础的规定应予调整或披露的事项均已得到调整或披露。

### 四、对集团审计的考虑

如果集团项目组或组成部分注册会计师对组成部分财务信息实施审计，集团项目组或组成部分注册会计师应当实施审计程序，以识别组成部分自组成部分财务信息日至对集团财务报表出具审计报告日之间发生的、可能需要在集团财务报表中调整或披露的事项。

如果组成部分注册会计师执行组成部分财务信息审计以外的工作，集团项目组应当要求组成部分注册会计师告知其注意到的、可能需要在集团财务报表中调整或披露的期后事项。

## 考点 57：期初余额的审计

注册会计师对财务报表进行审计，是对被审计单位所审期间财务报表发表审计意见，一般无须专门对期初余额发表审计意见，但因为期初余额是本期财务报表的基础，所以要对期初余额实施适当的审计程序。

### 一、查阅前任工作底稿

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。

1. 查阅的重点通常限于对本期审计产生重大影响的事项，如前任注册会计师对上期财务报表发表的审计意见的类型和主要内容，针对上期财务报表的审计计划和审计总结等。

2. 如果认为前任注册会计师不具有独立性，或者不具有应有的专业胜任能力，则无法通过查阅其审计工作底稿获取有关期初余额的充分、适当的审计证据。

### 二、实施专门审计程序

1. 对流动资产和流动负债的审计程序。

对流动资产和流动负债，注册会计师通常可以通过本期实施的审计程序获取部分审计证据。

对于存货，实施追加的审计程序。

就存货而言，注册会计师有必要实施追加的审计程序。下列一项或多项审计程序可能提供有关期初存货余额的充分、适当的审计证据：

- ① 监盘当前的存货数量并调节至期初存货数量；

- ②对期初存货项目的计价实施审计程序；
  - ③对毛利和存货截止实施审计程序。
2. 对非流动资产和非流动负债的审计程序
- 对非流动资产和非流动负债，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，注册会计师可向第三方函证期初余额，或实施追加的审计程序。

## 考点 58：对错报的评价

### 一、接受委托后的前后任沟通

1. 接受委托后，如果需要查阅前任注册会计师的工作底稿，后任注册会计师应当征得被审计单位同意，并与前任注册会计师进行沟通。
2. 如果前任注册会计师决定向后任注册会计师提供工作底稿，一般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，以便降低在与后任注册会计师进行沟通时发生误解的可能性。
3. 查阅前任注册会计师工作底稿获取的信息可能影响后任注册会计师实施审计程序的性质、时间安排和范围，但后任注册会计师应当对自身实施的审计程序和得出的审计结论负责。后任注册会计师不应在审计报告中表明，其审计意见全部或部分地依赖前任注册会计师的审计报告或工作。
4. 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提请被审计单位告知前任注册会计师。必要时，后任注册会计师可要求被审计单位安排三方会谈。
5. 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。

### 二、评价审计过程中发现的错报

#### （一）错报的沟通和更正

1. 及时与适当层级的管理层沟通错报事项是重要的。（适当层级的管理层通常是指有责任 and 权限对错报进行评价并采取必要行动的人员。）  
除非错报金额微小且性质不重要，否则注册会计师均应当提请管理层调整。
2. 管理层更正所有错报（包括注册会计师通报的错报），能够保持会计账簿和记录的准确性，降低由于与本期相关的、非重大的且尚未更正的错报的累积影响而导致未来期间财务报表出现重大错报的风险。

#### （二）评价尚未更正错报的影响

未更正错报，是指注册会计师在审计过程中累积的且被审计单位未予更正的错报。

**错报的汇总数=已识别的具体错报+推断错报=事实错报+判断错报+抽样推断错报**

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。  
**【例】**如果收入存在重大高估，即使这项错报对收益的影响完全可被相同金额的费用高估所抵销，注册会计师仍认为财务报表整体存在重大错报。
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。  
然而，在得出抵销非重大错报是适当的这一结论之前，需要考虑可能存在其他未被发现的错报的风险。
3. 确定一项分类错报是否重大，需要进行定性评估。对分类错报的定性评估通常考虑
  - ①分类错报对负债或其他合同条款的影响；
  - ②分类错报对单个财务报表项目或小计数的影响；
  - ③分类错报对关键比率的影响。

\*\*即使分类错报超过了在评价其他错报时运用的重要性水平，注册会计师可能仍然认为该分类错报对财务报表整体不产生重大影响。

4. 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。

### 三、获取书面声明

1. 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，说明其是否认为未更正错报单独或者汇总起来对财务报表整体的影响不重大。这些错报项目的概要应当包含在书面声明中或附在其后。

2. 在某些情况下，管理层和治理层（如适用）可能并不认为注册会计师提出的某些未更正的错报是错报。基于这一原因，他们可能在书面声明中增加以下表述：“因为[描述理由]，我们不同意……事项和……事项构成错报。”

然而，即使获取了这一声明，注册会计师仍需要对未更正错报的影响形成结论。

### 四、集团审计中对错报的考虑

#### 1. 汇总未更正错报

集团项目组应当要求组成部分注册会计师与其沟通组成部分财务信息中未更正错报清单（清单不必包括低于集团项目组通报的临界值且明显微小的错报）。

#### 2. 特定事项的通报

如果集团项目组在某一组成部分的错报中识别出某些有规律的系统性错报，由于这些错报也可能发生于其他组成部分，集团项目组可以要求各个组成部分注册会计师关注并报告这类错报，即使这类错报不超过该组成部分的临界值。

【例】某组成部分财务信息中存在一项截止性错误，该错误产生于集团统一的信息技术自动化系统在期末的错误处理程序，由于该错误处理程序对其他组成部分产生的错报可能未超过其临界值而未被其他组成部分注册会计师所关注。集团项目组可以要求各个组成部分注册会计师报告此错报，并在编制集团错报汇总表时汇总考虑该错报对集团财务报表的影响。

## 考点 59：与治理层的沟通（完成阶段）

### 一、值得关注的内部控制缺陷

#### （一）值得关注的内部控制缺陷

值得关注的内部控制缺陷，是指注册会计师根据职业判断，认为足够重要从而值得治理层关注的内部控制的一个缺陷或多个缺陷的组合。

#### （二）向治理层和管理层通报内部控制缺陷

1. 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。

2. 注册会计师还应当及时向相应级别的管理层通报下列内部控制缺陷：

（1）已向或拟向治理层通报的值得关注的内部控制缺陷，除非在具体情况下不适合直接向管理层通报；

【提示】对于（1）的情形，应当采用书面形式

（2）在审计过程中识别出的、其他方尚未向管理层通报而注册会计师根据职业判断认为足够重要从而值得管理层关注的内部控制其他缺陷。

【提示】对于（2）的情形，即“通报值得管理层关注的内部控制其他缺陷”不需要采取书面形式，可以采取口头形式。

3. 在向治理层和管理层提供信息时，应特别说明：

- 注册会计师执行审计工作的目的是对财务报表发表审计意见；
- 审计工作包括考虑与财务报表编制相关的内部控制，其目的是设计适合具体情况的审计程序，并非对内部控制的有效性发表意见；
- 报告的事项仅限于注册会计师在审计过程中识别出的、认为足够重要从而值得向治理层报告的缺陷。

### （三）对未纠正内部控制缺陷的考虑

1. 无论管理层和治理层在确定是否纠正这些缺陷时如何考虑相关的成本或其他因素，注册会计师仍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。
2. 如果仍未采取纠正措施，注册会计师在以前审计中向治理层和管理层通报过值得关注的内部控制缺陷这一事实，并不能降低注册会计师再次通报的必要性。

如果以前通报过的值得关注的内部控制缺陷依然存在，当期通报可以重复以前通报中的描述，或简单提及以前的通报。

注册会计师可以询问管理层或治理层（如适用）为何该缺陷尚未得到纠正，如果缺乏合理的解释，未能采取措施本身就代表一个值得关注的内部控制缺陷。

3. 如果注册会计师已在上期向管理层通报了值得关注的内部控制缺陷以外的其他内部控制缺陷，并且管理层出于成本或其他方面的原因而选择不纠正这些缺陷，注册会计师没有必要在本期重复通报。

## 二、补充事项

注册会计师可能注意到一些补充事项，虽然这些事项不一定与监督财务报告流程有关，但对治理层监督被审计单位的战略方向或与被审计单位受托责任相关的义务很可能是重要的。

如果需要沟通补充事项，注册会计师使治理层注意下列事项可能是适当的：

- 1) 识别和沟通这类事项对审计目的（旨在对财务报表形成意见）而言，只是附带的；
- 2) 除对财务报表形成审计意见所需实施的审计程序外，没有专门针对这些事项实施其他程序；
- 3) 没有实施程序来确定是否还存在其他的同类事项。

## 三、沟通的形式

除准则必须书面沟通的事项外，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。

### ……必须书面沟通的事项……

※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，注册会计师应当以书面形式与治理层沟通。

※对于审计准则要求的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。

※注册会计师应当以书面形式向治理层通报值得关注的内部控制缺陷。

## 四、沟通过程的充分性

### （一）有助于评价沟通过程充分性的审计证据

- ✎ 注册会计师不需要设计专门程序以支持其对与治理层之间的双向沟通的评价。
- ✎ 这种评价可以建立在为其他目的而实施的审计程序所获取的审计证据的基础上。

### （二）沟通不充分的应对措施

1. 不充分的双向沟通可能意味着令人不满意的控制环境，影响注册会计师对重大错报风险的评估。同时存在一种风险，即注册会计师可能不能获取充分、适当的审计证据以形成对财务报表的审计意见。
2. 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，注册会计师应采取下列主要措施：
  - ① 根据范围受到限制发表非无保留意见；
  - ② 与第三方（如监管机构）、被审计单位外部的在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。

## 五、对沟通过程的记录(审计工作底稿)

### 沟通的记录要求

沟通形式	记录要求
口头形式	注册会计师应当将其包括在审计工作底稿中,并记录沟通的时间和对象
书面形式	注册会计师应当保存一份沟通文件的副本,作为审计工作底稿的一部分

## 考点 60: 项目组内部复核

### 运用分析程序要求

实施阶段	运用的强制要求
风险评估阶段	强制要求
实质性程序阶段	建议使用,但非强制要求
完成审计工作阶段	强制要求

### 一、运用分析程序实施总体复核

#### (一) 总体要求

在审计结束或临近结束时,注册会计师运用分析程序的目的是确定财务报表整体是否与其对被审计单位的了解一致,注册会计师应当围绕这一目的运用分析程序。

#### (二) 总体复核阶段分析程序的特点

在总体复核阶段实施的分析程序主要在于强调并解释财务报表项目自上个会计期间以来发生的重大变化,以证实财务报表中列报的所有信息与注册会计师对被审计单位及其环境的了解一致,与注册会计师取得的审计证据一致。

### 分析性程序不同阶段的比较

分析程序运用阶段	相同	不同
风险评估阶段	所进行的比较和使用的手段	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 目的不同</li> <li>● 时间和重点不同</li> <li>● 所取得的数据的数量和质量不同</li> </ul>
总体复核阶段		
分析程序运用阶段	相同	不同
总体复核阶段	——	不如实质性分析程序那样详细和具体 往往集中在财务报表层次
实质性分析程序		

### 二、项目组内部复核

#### (一) 复核人员

1. 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。
2. 对一些较为复杂、审计风险较高的领域,需要指派经验丰富的项目组成员执行复核,必要时可以由项目合伙人执行复核

#### (二) 复核范围

所有的审计工作底稿至少要经过一级复核。

#### (三) 复核时间

审计项目复核贯穿审计全过程,随着审计工作的开展,复核人员在审计计划阶段、执行阶段和完成阶段及时复核相应的工作底稿。

### 审计复核

审计阶段	复核内容
审计计划阶段	复核记录审计策略和审计计划的工作底稿
审计执行阶段	复核记录控制测试和实质性程序的工作底稿
审计完成阶段	复核记录重大事项、审计调整及未更正错报的工作底稿

#### (四) 项目合伙人复核

1. 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。

项目合伙人记录复核的范围和时间。

2. 在审计报告日或审计报告日之前，项目合伙人应当通过复核审计工作底稿以及与审计项目组讨论，确保已获取充分、适当的审计证据，以支持得出的结论和拟出具的审计报告。
3. 在签署审计报告前，为确保拟出具的审计报告适合审计项目的具体情况，项目合伙人应当复核财务报表、审计报告以及相关的审计工作底稿，包括对关键审计事项的描述（如适用）。
4. 项目合伙人应当在与管理层、治理层或相关监管机构签署正式书面沟通文件之前对其进行复核。

## 考点 61：获取书面声明

### 一、针对管理层责任的书面声明

#### (一) 报表编制责任

针对财务报表的编制，注册会计师应当要求管理层提供书面声明，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（如适用）的责任。

#### (二) 交易信息的完整性

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以及被审计单位内部人员和其他相关人员；

2. 所有交易均已记录并反映在财务报表中。

\*\*如果未从管理层获取其确认已履行的责任，注册会计师在审计过程中获取的有关管理层已履行这些责任的其他审计证据是不充分的。

仅凭其他审计证据不能判断管理层是否在认可并理解其责任的基础上，编制和列报财务报表并向注册会计师提供了相关信息。

### 二、书面声明的时间

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。

1. 由于书面声明是必要的审计证据，在管理层签署书面声明前，注册会计师不能发表审计意见，也不能签署审计报告。

2. 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。

这一事实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。

### 三、未获得书面声明

1. 如果管理层不提供要求的一项或多项书面声明，注册会计师应当采取适当的应对措施：
  - ✘ 与管理层讨论该事项；
  - ✘ 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；
  - ✘ 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。
2. 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。
  - 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；
  - 管理层不提供与其编制财务报表责任及提供交易信息完整性的书面声明。

## 考点 62：审计报告基本规范

### 一、得出审计结论时考虑的领域

注册会计师应当就财务报表是否在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制并实现公允反映形成审计意见。

#### 1. 是否已获取充分、适当的审计证据

#### 2. 未更正错报单独或汇总起来是否构成重大错报

\*\*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。

#### 3. 评价财务报表是否在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制。

#### 4. 评价财务报表是否实现公允反映

#### 5. 评价财务报表是否恰当提及或说明适用的财务报告编制基础

\*\*如果财务报表没有实现公允反映，注册会计师应当就该事项与管理层讨论，并根据适用的财务报告编制基础的规定和该事项得到解决的情况，决定是否有必要在审计报告中发表非无保留意见。

### 二、审计报告基本规范

#### （一）注册会计师的签名和盖章

审计报告应当由项目合伙人和另一名负责该项目的注册会计师签名和盖章。

对上市实体整套通用目的的财务报表出具的审计报告应当注明项目合伙人。

#### （二）报告日期

审计报告的日期不应早于注册会计师获取充分、适当的审计证据，并在此基础上对财务报表形成审计意见的日期。

#### 1. 在确定审计报告日期时，注册会计师应当确信已获取下列两方面的审计证据：

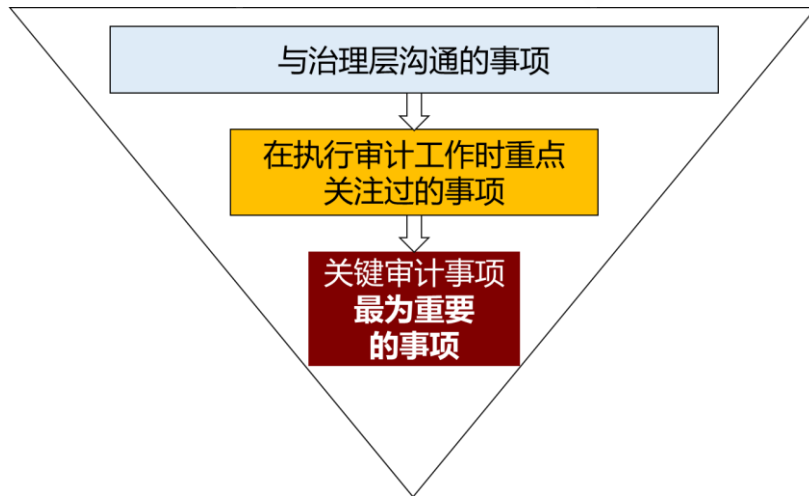
- ✘ 构成整套财务报表的所有报表（包括相关附注）已编制完成；
- ✘ 被审计单位的董事会、管理层或类似机构已经认可其对财务报表负责。

#### 2. 审计报告日期

- ⊛ 在实务中，注册会计师在正式签署审计报告前，通常把审计报告草稿和已审计财务报表草稿一同提交给管理层。
- ⊛ 如果管理层批准并签署已审计财务报表，注册会计师即可签署审计报告。
- ⊛ 注册会计师签署审计报告的日期通常与管理层签署已审计财务报表的日期为同一天，或晚于管理层签署已审计财务报表的日期。

## 考点 63：沟通关键审计事项

### 一、关键审计事项决策框架



\*\*“最为重要的事项”并不意味着只有一项。

### 二、审计报告中沟通关键审计事项

#### (一) 单设关键审计事项部分

1. 为达到突出关键审计事项的目的，注册会计师应当在审计报告中单设一部分，以“关键审计事项”为标题，并在该部分使用恰当的子标题逐项描述关键审计事项。

关键审计事项部分的引言：

\*\*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。

2. 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。

3. 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。

#### (二) 描述单一关键审计事项

1. 在描述关键审计事项时，注册会计师需要避免不恰当地提供与被审计单位相关的原始信息。对关键审计事项的描述通常不构成有关被审计单位的原始信息。

原始信息是指与被审计单位相关、尚未由被审计单位公布的信息。这些信息是被审计单位管理层和治理层的责任。

【例】未包含在财务报表中、未包含在审计报告日可获取的其他信息或者管理层或治理层的其他口头或书面沟通中，如财务信息的初步公告或投资者简报，均可构成原始信息。

如果确定这些信息是必要的，注册会计师可以鼓励管理层或治理层披露进一步的信息，而不是在审计报告中提供原始信息。

### 三、与关键审计事项的其他规范

#### (一) 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：

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）。

#### (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。

## 考点 64：对持续经营的报告

### 一、被审计单位运用持续经营假设适当但存在重大不确定性

#### （一）与持续经营相关的重大不确定性

如果运用持续经营假设是适当的，但存在重大不确定性，且财务报表对重大不确定性已作出充分披露，注册会计师应当发表无保留意见，并在审计报告中增加以“与持续经营相关的重大不确定性”为标题的单独部分：

- （1）提醒财务报表使用者关注财务报表附注中对所述事项的披露；
- （2）说明这些事项或情况表明存在可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的重大不确定性，并说明该事项并不影响发表的审计意见。

#### （二）无法表示意见

在极少数情况下，当存在多项对财务报表整体具有重要影响的重大不确定性时，注册会计师可能认为发表无法表示意见而非增加以“持续经营相关的重大不确定性”为标题的单独部分强是适当的。

尽管注册会计师对每个单独的不确定事项获取了充分、适当的审计证据，但由于不确定事项之间可能存在相互影响，以及可能对财务报表产生累积影响，注册会计师不可能对财务报表形成审计意见。

#### （三）保留或否定

1. 如果财务报表未作出充分披露，注册会计师应当发表保留意见或否定意见。
2. 注册会计师应当在审计报告中说明，存在可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的重大不确定性。

### 二、运用持续经营假设不适当

#### （一）否定意见

如果财务报表按照持续经营基础编制，而注册会计师运用职业判断认为管理层在编制财务报表时运用持续经营假设是不适当的，则无论财务报表对管理层运用持续经营假设的不适当性是否作出披露，注册会计师均应发表否定意见。

#### （二）无保留或加强调事项断

如果在具体情况下运用持续经营假设是不适当的，但管理层被要求或自愿选择编制财务报表，则可以采用替代基础（如清算基础）编制财务报表。注册会计师可以对财务报表进行审计，前提是注册会计师确定替代基础在具体情况下是可接受的编制基础。

如果财务报表对此作出了充分披露，注册会计师可以发表无保留意见，但也可能认为在审计报告中增加强调事项段是适当或必要的，以提醒财务报表使用者注意替代基础及其使用理由。

## 考点 65：非无保留意见

### 一、非无保留意见的决策

#### 审计意见决策表

导致发表非无保留意见的事项	这些事项对财务报表产生或可能产生影响的广泛性
---------------	------------------------

的性质	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

## 二、非无保留意见的特殊考虑

### (一) 对关键审计事项的考虑

1. 如果注册会计师对财务报表发表保留意见或否定意见,沟通其他关键审计事项仍有助于增强预期使用者对审计工作的了解,因而确定关键审计事项的要求仍然适用。然而,发表否定意见时,注册会计师应当注意:

(1) 根据导致否定意见的事项的重要程度,注册会计师可能确定不存在其他关键审计事项,此时,注册会计师仍应当在关键审计事项部分提及形成否定意见的基础部分。

(2) 如果除导致否定意见的事项外,还存在一项或多项其他事项被确定为关键审计事项,则鉴于已发表否定意见,对这些其他关键审计事项的描述不要暗示财务报表整体在这些事项方面比实际情况更为可靠。

2. 当注册会计师对财务报表发表无法表示意见时,禁止在审计报告中包含**关键审计事项部分或其他信息**部分,除非法律法规另行要求注册会计师沟通关键审计事项或报告其他信息。

### (二) 对范围受到限制的考虑

1. 在承接审计业务后,如果注意到管理层对审计范围施加了限制,且认为这些限制可能导致对财务报表发表保留意见或无法表示意见,注册会计师应当要求管理层消除这些限制。

如果管理层拒绝消除限制,除非治理层全部成员参与管理被审计单位,注册会计师应当就此事项与治理层沟通,并确定能否实施替代程序以获取充分、适当的审计证据。

2. 如果无法获取充分、适当的审计证据,注册会计师应当通过下列方式确定其影响:

(1) 如果未发现的错报(如存在)可能对财务报表产生的影响重大,但不具有广泛性,应当发表保留意见;

(2) 如果未发现的错报(如存在)可能对财务报表产生的影响重大且具有广泛性,以至于发表保留意见不足以反映情况的严重性,应当在可行时解除业务约定(除非法律法规禁止)。

**\*\*注册会计师应当在解除业务约定前,与治理层沟通在审计过程中发现的、将会导致发表非无保留意见的所有错报事项。**

3. 如果在出具审计报告之前解除业务约定被禁止或不可行,应当发表无法表示意见。注册会计师可能认为需要在审计报告中增加其他事项段。

### (三) 对否定或无法表示意见的特殊考虑

1. 如果认为有必要对财务报表整体发表否定意见或无法表示意见,注册会计师不应在同一审计报告中对按照相同财务报告编制基础编制的单一财务报表或者财务报表特定要素、账户或项目发表无保留意见。

2. 对经营成果、现金流量(如相关)发表无法表示意见,而对财务状况发表无保留意见,这种情况可能是被允许的。

3. 即使发表了否定意见或无法表示意见,注册会计师也应当在形成非无保留意见的基础部分说明注意到的、将导致发表非无保留意见的**所有其他事项及其影响**。

## 考点 66: 审计报告其他规范

### 一、强调事项段

#### (一) 增加强调事项段的情形

1. 在同时满足下列条件时,注册会计师应当在审计报告中增加强调事项段:

- 按照准则规定，该事项不会导致注册会计师发表非无保留意见。
  - 该事项未被确定为在审计报告中沟通的关键审计事项。
- \*\*某一事项可能不符合关键审计事项，但根据注册会计师的判断，其对财务报表使用者理解财务报表至关重要（例如期后事项）。

## 2. 准则规定增加强调事项段：

- ★ 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；
- ★ 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；
- ★ 注册会计师在审计报告日后知悉了某些事实（即期后事项），并且出具了新的审计报告或修改了审计报告。

### （二）增加强调事项段时采取的措施

#### 1. 强调事项段应当仅提及已在财务报表中列报或披露的信息。

#### 2. 强调段不能代替下列情形：

- 根据审计业务的具体情况，按照准则规定发表非无保留意见；
- 适用的财务报告编制基础要求管理层在财务报表中作出的披露，或为实现公允列报所需的其他披露；
- 按照准则规定，当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时作出的报告。

## 二、其他事项段

### （一）其他事项段的含义

其他事项段是指审计报告中含有的一个段落，该段落提及未在财务报表中列报或披露的事项，根据注册会计师的职业判断，该事项与财务报表使用者理解审计工作、注册会计师责任或审计报告相关。

### （二）增加其他事项段的情形

#### 1. 与使用者理解审计工作相关的情形

在极其特殊的情况下，即使由于管理层对审计范围施加的限制导致无法获取充分、适当的审计证据可能产生的影响具有广泛性，注册会计师也不能解除业务约定。在这种情况下，注册会计师可能认为有必要在审计报告中增加其他事项段，解释为何不能解除业务约定。

#### 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

- ※ 其他事项段的内容明确反映了未被要求在财务报表中列报或披露的其他事项。
- ※ 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。
- ※ 其他事项段也不包括要求管理层提供的信息。

## 三、审计报告中对他人工作的提及

### （一）无保留意见审计报告

#### 1. 对他人工作提及的一般规定

（1）注册会计师不应在无保留意见的审计报告中提及服务机构注册会计师的相关工作和专家的工作，除非法律法规另有规定。

（2）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。

#### 2. 对他人工作提及的特殊规定

（1）在某些情况下，出于提高公共部门透明度等目的，法律法规可能要求审计报告提及服务机构注册会计师的相关工作或专家工作。审计报告应当指出这种提及并不减轻注册会计师对审计意见承担的责任。

【提示】在这些情况下，注册会计师在提及服务机构注册会计师的相关工作或专家工作之前可能需要征得其同意。

(2) 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。

【提示】此时提及组成部分注册会计师，无需征得组成部分注册会计师的同意。

### (二) 非无保留意见审计报告

1. 如果提及服务机构注册会计师的工作或专家工作，与理解注册会计师出具的非无保留意见相关，审计报告应当指出，这种提及并不减轻注册会计师对审计意见承担的责任。

在这种情况下，注册会计师需要事先征得服务机构注册会计师或专家的同意。

2. 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，通常也无需提及组成部分注册会计师。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不能获取充分、适当审计证据的原因情况是必要的，可以提及组成部分注册会计师。

## 考点 67：比较信息的报告要求

### 一、审计报告中对比较信息的考虑

#### 比较信息的总体报告要求

比较信息	审计意见
对应数据	<p>审计意见通常不提及对应数据，审计意见是针对包括对应数据的本期财务报表整体的。</p> <p>在特定情形下，注册会计师才应当在审计报告中提及对应数据</p>
比较财务报表	<p>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。</p> <p>由于对比较财务报表出具的审计报告涵盖所列报的每期财务报表，注册会计师可以对一期或多期财务报表发表保留意见、否定意见或无法表示意见，或者在审计报告中增加强调事项段，而对其他期间的财务报表发表不同的审计意见。</p>

#### 上期财务报表已由前任审计时的报告要求

比较信息	审计意见
对应数据	<p>如果上期财务报表已由前任注册会计师审计，注册会计师在审计报告中可以提及前任注册会计师对对应数据/比较财务报表出具的审计报告。如果提及前任注册会计师，应当在审计报告的其他事项段中说明：</p>
比较财务报表	<p>(1) 上期财务报表已由前任注册会计师审计；</p> <p>(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）；</p> <p>(3) 前任注册会计师出具的审计报告的日期</p>

**\*\*对于比较财务报表，如果前任注册会计师对上期财务报表出具的审计报告与财务报表一同对外提供，则注册会计师无需在审计报告中增加其他事项段。**

#### 上期财务报表存在重大错报时的报告要求

比较信息	审计意见
对应数据	<p>(1) 如果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。</p>

	(2) 如果存在错报的上期财务报表尚未更正, 并且没有重新出具审计报告, 但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 <b>增加强调事项段</b> , 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。
比较财务报表	(1) 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 <b>仅对本期财务报表出具审计报告</b> 。 (2) 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 <b>增加其他事项段</b> , 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。

#### 上期财务报表未经审计时的报告要求

比较信息	审计意见
对应数据	注册会计师应当在审计报告的其他事项段中说明对应数据未经审计。
比较财务报表	注册会计师应当在其他事项段中说明比较财务报表未经审计。

**\*\*这种说明并不减轻注册会计师获取充分、适当的审计证据, 以确定期初余额不含有对本期财务报表产生重大影响的错报的责任。**

## 二、其他情况的考虑

### (一) 对应数据中上期导致非无保留意见的事项的考虑

1. 如果以前针对上期财务报表发表了保留意见、无法表示意见或否定意见, 导致非无保留意见的事项仍未解决, 注册会计师应当对本期财务报表发表**非无保留意见**。

#### 未解决事项的报告要求

上期的意见类型	未解决事项对本期的影响	本期的报告要求
否定意见或无法表示意见	影响(或可能的影响)仍然重大且具有广泛性	应当发表否定意见或无法表示意见
	影响(或可能的影响)仍然重大, 但不具有广泛性	应当发表保留意见
保留意见	依然存在影响	非无保留意见
非无保留意见	对本期数据的影响(或可能的影响)是重大的	非无保留意见, 且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
	本期数据的影响(或可能的影响)不重大	非无保留意见, 且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

2. 如果以前针对上期财务报表发表了非无保留意见, 且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。

### (二) 比较财务报表中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。

## 考点 68: 第二、三时段期后事项

### 一、第二时段期后事项

### （一）被动识别第二时段期后事项

1. 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。
2. 管理层有责任将发现的可能影响财务报表的事实告知注册会计师。

### （二）知悉第二时段期后事项时的考虑

1. 在审计报告日后至财务报表报出日前，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：

- 与管理层和治理层（如适用）讨论该事项；
- 确定财务报表是否需要修改；
- 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。

### 2. 管理层修改财务报表时的处理

如果管理层修改财务报表，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。

#### 情形 1：全面修改财务报表

即被审计单位对于所有日后事项均延伸到新的财务报告批准日

#### （1）延伸第一时段审计

除非特殊情况，注册会计师应当将用以识别期后事项的审计程序延伸至新的审计报告日。

#### （2）出具新的审计报告

注册会计师应当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。

#### 情形 2：有限修改审计报告

在有关法律法规或适用的财务报告编制基础未禁止的情况下，管理层对财务报表的修改仅限于反映导致修改的期后事项的影响，被审计单位的董事会、管理层或类似机构也仅对有关修改进行批准。

#### （1）有限延伸审计

注册会计师可以仅针对有关修改将用以识别期后事项的审计程序延伸至新的审计报告日。

#### （2）特殊审计报告日期

修改审计报告，针对财务报表修改部分增加补充报告日期，从而表明注册会计师对期后事项实施的审计程序仅限于财务报表相关附注所述的修改。

在这种处理方式下，注册会计师修改审计报告，针对财务报表修改部分增加补充报告日期，而对管理层作出修改前的财务报表出具的原审计报告日期保持不变。

#### 有关补充报告日期的示例：

“除附注×所述事项的日期为（仅针对附注×所述修改的审计程序完成日期）之外，（原审计报告日）”

出具新的或经修改的审计报告，在强调事项段或其他事项段中说明注册会计师对期后事项实施的审计程序仅限于财务报表相关附注所述的修改。

### 3. 管理层不修改财务报表时的处理

（1）如果认为管理层应当修改财务报表而没有修改，并且审计报告尚未提交给被审计单位，注册会计师应当按照准则的规定发表非无保留意见，然后再提交审计报告。

（2）如果认为管理层应当修改财务报表而没有修改，并且审计报告已经提交给被审计单位，注册会计师应当通知管理层和治理层（除非治理层全部成员参与管理被审计单位）在财务报表作出必要修改前不要向第三方报出。

（3）如果财务报表在未经必要修改的情况下仍被报出，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。

## 二、第三时段期后事项

### （一）没有义务识别第三时段的期后事项

财务报表报出日后发现的事实属于第三时期间后事项，注册会计师没有义务针对财务报表做出查询。

## （二）知悉第三时期间后事项时的考虑

### 1. 基本审计要求

（1）在财务报表报出后，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，注册会计师应当执行必要的审计程序：

- 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。

（2）需要注册会计师在知悉后采取行动的第三时期间后事项是有严格限制的，只有同时满足下列两个条件，注册会计师才需要采取行动：

- ① 这类期后事项应当是在审计报告日已经存在的事实；
- ② 该事实如果被注册会计师在审计报告日前获知，可能影响审计报告。

### 2. 管理层修改了财务报表的应对措施

#### （1）针对修改进行审计

根据具体情况对有关修改实施必要的审计程序；例如，查阅法院判决文件、复核会计处理或披露事项，确定管理层对财务报表的修改是否恰当。

#### （2）复核信息传递

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）延伸期后事项审计

延伸实施审计程序，将用以识别期后事项的审计程序延伸至新的审计报告日。

#### （4）出具审计报告

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。在特殊情况下，修改审计报告或提供新的审计报告。

需要提醒的是，注册会计师应当在新的或经修改的审计报告中增加强调事项段或其他事项段，提醒财务报表使用者关注财务报表附注中有关修改原财务报表的详细原因和注册会计师提供的原审计报告。

### 3. 管理层未采取任何行动时的处理

（1）如果管理层没有采取必要措施确保所有收到原财务报表的人士了解这一情况，也没有在注册会计师认为需要修改的情况下修改财务报表，注册会计师应当通知管理层和治理层（除非治理层全部成员参与管理被审计单位），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 69：对其他信息的信息

### 一、获取其他信息

注册会计师应当就及时获取组成年度报告的文件的最终版本与管理层作出适当安排。如果可能，在审计报告日之前获取。

\*\*如果组成年度报告的部分或全部文件在审计报告日后才能取得，要求管理层提供书面声明，声明上述文件的最终版本将在可获取时并且在被审计单位公布前提供给注册会计师，以使注册会计师可以完成准则要求的程序。

### 二、当注册会计师认为其他信息存在重大错报时的应对

如果注册会计师认为其他信息存在重大错报，应当要求管理层更正其他信息：

1. 如果管理层同意作出更正，注册会计师应当确定更正已经完成；
2. 如果管理层拒绝作出更正，注册会计师应当就該事项与治理层进行沟通，并要求作出更正。

#### （一）审计报告日前获取的其他信息

如果注册会计师认为审计报告日前获取的其他信息存在重大错报，且在与治理层沟通后其他信息仍未得到更正，注册会计师应当采取恰当措施。

1. 考虑对审计报告的影响，并就注册会计师计划如何在审计报告中处理重大错报与治理层进行沟通。注册会计师可在审计报告中指明其他信息存在重大错报。

在少数情况下，当拒绝更正其他信息的重大错报导致对管理层和治理层的诚信产生怀疑，进而质疑审计证据总体上的可靠性时，对财务报表发表无法表示意见可能是恰当的。

2. 在相关法律法规允许的情况下，解除业务约定。

当拒绝更正其他信息的重大错报导致对管理层和治理层的诚信产生怀疑，进而质疑审计过程中从其获取声明的可靠性时，解除业务约定可能是适当的。

#### （二）审计报告日后获取的其他信息

注册会计师认为审计报告日后获取的其他信息存在重大错报，应当采取以下措施：

1. 如果其他信息得以更正，注册会计师应当根据具体情形实施必要的程序，包括确定更正已经完成，也可能包括复核管理层为与收到其他信息（如果之前已经公告）的人士沟通并告知其修改而采取的步骤。
2. 如果与治理层沟通后其他信息未得到更正，注册会计师应当考虑其法律权利和义务，并采取恰当的措施，以提醒审计报告使用者恰当关注未更正的重大错报。

在法律法规允许的情况下，注册会计师可能采取的、设法提醒审计报告使用者适当关注未更正错报的措施包括：

## 考点 70：审计工作底稿归档

### 一、底稿归档工作的性质

1. 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。

2. 归档期间可做的事务性变动

- 删除或废弃：删除或废弃被取代的审计工作底稿；
- 交叉索引：对审计工作底稿进行分类、整理和交叉索引；
- 签署核对表：对审计档案归整工作的完成核对表签字认可；
- 完善记录：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、工作底稿归档后的变动

在完成最终审计档案的归整工作后，注册会计师不应在规定的保存期限届满前删除或废弃任何性质的审计工作底稿。

#### 修改或增加审计工作底稿的情形

类型	变动底稿的原因	记录内容
完善记录	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	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 修改或增加审计工作底稿的具体理由；</li> <li>✓ 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。</li> </ul>



新增证据	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。*	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 遇到的例外情况；</li> <li>● 实施新的或追加的审计程序，获取的审计证据，得出的结论，以及对审计报告的影响；</li> <li>● 对审计工作底稿作出相应变动的时间和人员，以及复核的时间和人员。</li> </ul>
------	--	---

\*例外情况的例子包括注册会计师在审计报告日后获知、但在审计报告日已经存在的事实，并且如果注册会计师在审计报告日已获知该事实，可能导致财务报表需要作出修改或在审计报告中发表非无保留意见。

### 三、工作底稿归档的时限

审计底稿归档情况表

业务情况	归档起始时点	归档时限
完成审计业务	审计报告日	60 天
未完成审计业务	审计业务中止日	60 天
同一信息不同业务报告	不同的报告日	60 天

### 四、工作底稿的保存期限

1. 事务所应当自审计报告日起，或自集团审计报告日起（若迟于审计报告日），对审计工作底稿至少保存 10 年。
2. 如果注册会计师未能完成审计业务，会计师事务所应当自审计业务中止日起，对审计工作底稿至少保存 10 年。

## 考点 71：内控审计概述

### 一、内部控制审计的定义

1. 内部控制审计，是指会计师事务所接受委托，对特定基准日内部控制设计与运行的有效性进行审计。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。
2. 内部控制审计意见的覆盖范围：
  - 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。

### 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。

### 三、计划内控审计工作

1. 注册会计师应当更多地关注内部控制审计的高风险领域，而没有必要测试那些即使有缺陷、也不可能导致财务报表重大错报的控制。
2. 内部控制审计范围应当包括被审计单位在基准日或在此之前收购的实体，以及在基准日作为终止经营进行会计处理的业务。

**\*\*对于按照权益法核算的投资，审计的范围应当包括针对权益法下相关会计处理而实施的控制，但通常不包括对权益法下被投资方的控制。**

【提示】在内控审计的总体审计策略中，应当考虑并确定“财务报表整体的重要性和实际执行的重要性。”

## 考点 72：内控审计的执行

### 一、选择拟测试的控制

注册会计师应当采用自上而下的方法选择拟测试的控制。

1. 从财务报表层次初步了解内部控制整体风险；
2. 识别、了解和测试企业层面控制；
3. 识别重要账户、列报及其相关认定；
4. 了解潜在错报的来源并识别相应的控制；
5. 选择拟测试的控制。

#### （一）识别、了解和测试企业层面控制

\*\*注册会计师对企业层面控制的评价，可能增加或减少本应对其他控制所进行的测试。

#### （二）识别重要账户、列报及其相关认定

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。

（1）超过财务报表整体重要性的账户，无论是在内部控制审计还是财务报表审计中，通常情况下被认定为重要账户。

一个账户或列报的金额超过财务报表整体重要性，并不必然表明其属于重要账户或列报，因为注册会计师还需要考虑定性的因素。

（2）从性质上说，注册会计师可能因为某账户或列报受固有风险或舞弊风险的影响而将其确定为重要账户或列报，即使该账户或列报从金额上看并不重大。

2. 注册会计师不仅应当在重要账户或列报层面考虑风险，而且应当深入账户或列报的成份（例如，固定资产账户由机器设备、房屋建筑物等部分组成）。

如果某账户或列报的各成份存在的风险差异较大，被审计单位可能需要采用不同的控制以应对这些风险，注册会计师应当分别予以考虑，并针对各自的风险设计审计程序。

3. 在识别重要账户、列报及其相关认定时，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。

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。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。

#### （三）了解潜在错报并识别相应控制

注册会计师应当使用与被审计单位人员使用的相同的文件和信息技术对业务流程实施穿行测试，并向参与该流程或控制重要方面的相关人员进行询问。

#### （四）选择拟测试控制的基本要求

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，即能够为一个或多个重要账户或列报的一个或多个相关认定提供最有效果或最有效率的证据的控制。

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。

3. 企业管理层在执行内部控制自我评价时选择测试的控制，可能多于注册会计师认为为了评价内部控制的有效性有必要测试的控制。

管理层的这种决定，不影响注册会计师的控制测试决策，注册会计师只需要测试那些对形成

内部控制审计意见有重大影响的控制。

## 二、控制测试的时间安排

### (一) 两种审计对控制测试时间的要求

1. 对于内部控制审计业务,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。
2. 在整合审计中,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

### (二) 控制测试时间的确定

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:

- 尽量在接近基准日实施测试;
- 实施的测试需要涵盖足够长的期间。

对控制有效性的测试涵盖的期间越长,提供的控制有效性的审计证据越多。

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。

### (三) 期中测试对信息技术的影响

1. 如果信息技术一般控制有效且关键的自动化控制未发生任何变化,注册会计师就不需要对该**自动化控制**实施前推测试。

如果注册会计师在期中对重要的信息技术**一般控制**实施了测试,则通常还需要对其实施前推程序。

2. 如果重要的信息技术一般控制无效,且无法获得其他替代证据以证实关键的自动化控制自其上次被测试后未发生变化,注册会计师在执行内部控制审计时,通常就需要获取有关该自动化控制在接近基准日的期间内是否有效运行的证据。

## 考点 73: 内控审计报告

### 一、评价控制缺陷的严重程度

1. 注册会计师应当评价其识别的各项控制缺陷的严重程度,以确定这些缺陷单独或组合起来,是否构成内部控制的重大缺陷。

但是,在计划和实施审计工作时,不要求注册会计师寻找单独或组合起来不构成重大缺陷的控制缺陷。

#### 控制缺陷的严重程度

- (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
- (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为某特定的百分比或区间。**

2. 在确定一项控制缺陷或多项控制缺陷的组合是否构成重大缺陷时,注册会计师应当评价补偿性控制的影响。

在评价补偿性控制是否能够弥补控制缺陷时,注册会计师应当考虑补偿性控制是否有足够的精确度以防止或发现并纠正可能发生的重大错报。

### 二、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。

### 三、非无保留意见的内部控制审计报告

#### (一) 否定意见

如果认为财务报告内部控制存在一项或多项重大缺陷的，**除非审计范围受到限制**，应当对财务报告内部控制发表否定意见。

1. 如果重大缺陷尚未包含在企业内部控制评价报告中，注册会计师应当在内部控制审计报告中说明重大缺陷已经识别、但没有包含在企业内部控制评价报告中。

2. 如果拟对内部控制的有效性发表否定意见，在财务报表审计中，注册会计师需要实施实质性程序确定与该控制相关的账户是否存在重大错报。

如果不存在重大错报，注册会计师可以对财务报表发表无保留意见。在这种情况下，注册会计师应当确定该意见对财务报表审计意见的影响，并在内部控制审计报告中予以说明。

#### (二) 无法表示意见

**如果审计范围受到限制**，注册会计师应当解除业务约定或出具无法表示意见的内部控制审计报告。

1. 在出具无法表示意见的内部控制审计报告时，注册会计师应当在内部控制审计报告中指明审计范围受到限制，无法对内部控制的有效性发表意见，并单设段落说明无法表示意见的实质性理由。

如果在**已执行的有限程序**中发现内部控制**存在重大缺陷**，注册会计师应当在内部控制审计报告中对重大缺陷做出详细说明。

2. 在这种情况下，内部控制审计报告的日期应为注册会计师已就该报告中陈述的内容获取充分、适当的审计证据的日期。

### 四、非财务报告内部控制重大缺陷

对于审计过程中注意到的非财务报告内部控制缺陷，如果确定该项非财务报告内部控制缺陷为重大缺陷的，注册会计师应当以**书面形式与企业董事会和经理层沟通**，提醒企业加以改进。

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**，对重大缺陷的性质及其对实现相关控制目标的影响程度进行披露，提示内部控制审计报告使用者注意相关风险。但**无需对其发表审计意见**。

## 考点 74：质量管理的基本要求

### 一、质量管理体系的目标、总体要求

1. 会计师事务所应当建立并严格执行一体化管理机制，实现人事、财务、业务、技术标准和信息管理五方面的统一管理。

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. 质量管理体系应当不断完善和优化，而不是一成不变。

### 二、事务所的治理和领导层

#### (一) 相关质量目标

1. 会计师事务所在全所范围内形成一种质量至上的文化，树立质量意识。

(1) 会计师事务所所有人员都对其执行业务的质量承担责任，或对质量管理体系中执行活动的质量承担责任，并且这些人员的行为应当得当；

(2) 会计师事务所的战略决策和行动，包括会计师事务所在财务和运营方面对优先事项的安排，都不能以牺牲质量为代价。

2. 会计师事务所领导层对质量负责。

### （二）事务所质量管理领导层

1. 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，下同）对会计师事务所的质量管理体系承担最终责任。

2. 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：

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、监控和整改等特定方面的运行承担责任。

### （三）合伙人管理

会计师事务所应当加强对合伙人的管理，体现以质量为导向的文化。

1. 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，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晋升建立和实施质量一票否决制度。

2. 会计师事务所对合伙人的考核和收益分配，不得以承接和执行业务的收入或利润作为首要指标，不得直接或变相以分所、部门、合伙人所在团队作为利润中心进行收益分配。

### 三、职业道德要求

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。

### 四、客户关系和具体业务的接受与保持

1. 会计师事务所应当制定政策和程序，针对客户关系和具体业务的接受与保持（如适用），在全所范围内统一决策。

2. 对于会计师事务所认定存在高风险的业务，应当经质量管理主管合伙人（或类似职位的人员）或其授权的人员审批。

3. 对于从其他会计师事务所转入人员带来的客户，会计师事务所应当严格执行与客户关系和具体业务的接受与保持相关的程序，审慎承接新客户。

## 考点 75：业务执行与监控评价

### 一、对咨询的考虑

针对审计项目中需要咨询的事项，项目合伙人应当承担下列责任：

（1）对审计项目组就下列事项进行咨询承担责任：

①困难或有争议的事项，以及会计师事务所政策和程序要求咨询的事项；

②项目合伙人根据职业判断认为需要咨询的其他事项。

（2）确定审计项目组成员已在审计过程中就相关事项进行了适当咨询，咨询可能在审计项目组内部进行，或者在审计项目组与会计师事务所内部或外部的其他适当人员之间进行。

（3）确定已与被咨询者就咨询的性质、范围以及形成的结论达成一致意见。

（4）确定咨询形成的结论已得到执行。

### 二、对意见分歧的考虑

审计项目组内部、审计项目组与项目质量复核人员之间（如适用），或者审计项目组与在会计师事务所质量管理体系内执行相关活动的人员（包括提供咨询的人员）之间如果出现意见分歧，审计项目组应当遵守会计师事务所处理及解决意见分歧的政策和程序。

### 三、业务执行

1. 会计师事务所应当制定政策和程序，在全所范围内统一委派具有足够专业胜任能力、时间，

并且无不良执业诚信记录的项目合伙人执行业务。

3. 会计师事务所应当制定与解决意见分歧相关的政策和程序，包括下列方面：

(1) 明确要求项目合伙人和项目质量复核人员（如有）复核并评价项目组是否已就疑难问题或涉及意见分歧的事项进行适当咨询，以及咨询得出的结论是否得到执行。

(2) 明确要求在业务工作底稿中适当记录意见分歧的解决过程和结论。如果项目质量复核人员（如有）、项目组成员以外的其他人员参与形成业务报告中的专业意见，也应当在业务工作底稿中作出适当记录。

(3) 确保所执行的项目在意见分歧解决后才能出具业务报告。

4. 会计师事务所应当制定与出具业务报告相关的政策和程序，要求业务报告在出具前，应当经项目合伙人、项目质量复核人员（如有）复核确认，确保其内容、格式符合职业准则的规定，并由项目合伙人及其他适当的人员（如适用）签署。

#### 四、资源

1. 会计师事务所招聘、培养和留住在下列方面具备胜任能力的人员：

(1) 具备与会计师事务所执行的业务相关的知识和经验，能够持续高质量地执行业务；

(2) 执行与质量管理体系运行相关的活动或承担与质量管理体系相关的责任。

2. 会计师事务所为每项业务分派具有适当胜任能力的项目合伙人和其他项目组成员，并保证其有充足的时间持续高质量地执行业务。

3. 会计师事务所分派具有适当胜任能力的人员执行质量管理体系内的各项活动，并保证其有充足的时间执行这些活动。

#### 五、监控和整改程序

1. 会计师事务所应当建立在全所范围内统一的监控和整改程序，并开展实质性监控。

2. 事务所应当周期性地选取已完成的项目进行检查。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。

3. 执行监控活动的人员具备客观性，这些政策和程序应当禁止项目组成员或项目质量复核人员参与对该项目的任何检查。

## 考点 76：项目质量复核管理

### 一、项目质量复核基本概念

#### (一) 基本概念

1. 项目质量复核，是指在报告日或报告日之前，项目质量复核人员对项目组作出的重大判断及据此得出的结论作出的客观评价。

2. 项目质量复核人员，是指会计师事务所中实施项目质量复核的合伙人或其他类似职位的人员，或者由会计师事务所委派实施项目质量复核的外部人员。

#### (二) 项目质量复核的范围

1. 会计师事务所应当就项目质量复核制定政策和程序，并对下列业务实施项目质量复核：

(1) 上市实体财务报表审计业务；

(2) 法律法规要求实施项目质量复核的审计业务或其他业务；

(3) 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。

【提示】上市实体，是指其股份、股票或债券在法律法规认可的证券交易所报价或挂牌，或在法律法规认可的证券交易所或其他类似机构的监管下进行交易的实体。

2. 项目质量复核人员实施的项目质量复核的程序的性质、时间安排和范围，因项目或客户的

性质和具体情况而异。例如，如果某一项目需要项目组作出的重大职业判断较少，则项目质量复核人员需要执行的程序可能较为简单。

### （三）项目质量复核的责任

1. 项目质量复核是对项目组作出的重大判断和据此得出的结论作出的客观评价。
2. 项目质量复核人员不是项目组成员。执行项目质量复核，并不改变项目合伙人对项目实施质量管理以高质量执行业务的责任，以及对项目组成员进行指导和监督并复核其工作的责任。项目质量复核人员并不需要获取证据以支持项目的意见或结论。

## 二、项目质量复核人员的委派

### （一）项目质量复核人员的基本要求

1. 会计师事务所应当在全所范围内（包括分所或分部）统一委派项目质量复核人员。
2. 项目质量复核人员不得作为项目组成员，项目质量复核人员的胜任能力应当至少与项目合伙人相当。
3. 会计师事务所内部的项目质量复核人员应当是合伙人或类似职位的人员，且在面对来自项目合伙人或会计师事务所内部其他人员的压力时能够坚持原则。项目质量复核人员也可能是会计师事务所委派的外部人员。

（1）项目质量复核人员对实施项目质量复核承担总体责任；

（2）为项目质量复核提供协助的人员，项目质量复核人员负责确定对该等人员进行指导和监督，以及对该等人员的工作进行复核的性质、时间安排和范围。

### （二）对委派项目质量复核人员的特殊考虑

1. 会计师事务所制定的政策和程序，应当涵盖前任项目合伙人被委任为项目质量复核人员而对其客观性产生不利影响的情形。这些政策和程序应当规定一段冷却期，并要求在冷却期结束之前，前任项目合伙人不得担任该项目的项目质量复核人员。

#### 前任项目合伙人的冷却期

业务	冷却期
公众利益实体审计和审阅业务	参照职业道德守则要求
公众利益实体审计和审阅业务以外的其他情形	至少为两年

2. 除非出现特殊情况，应当尽量避免在同一年度内需要实施项目质量复核的两个项目之间交叉实施项目质量复核，即由某一项目的项目合伙人对另一项目实施项目质量复核，同时由后者的项目合伙人对前者实施项目质量复核。

3. 当项目质量复核人员意识到其不再符合任职资格要求时，应当通知会计师事务所适当人员，并采取下列措施：

（1）如果项目质量复核尚未开始，不再承担项目质量复核责任；

（2）如果项目质量复核已经开始实施，立即停止实施项目质量复核。

## 三、实施项目质量复核

### （一）项目质量复核的程序

在实施项目质量复核时，项目质量复核人员应当实施下列程序：

1. 阅读并了解下列信息：

（1）与项目组就项目和客户的性质和具体情况进行沟通获取的信息；

（2）与会计师事务所就监控和整改程序进行沟通获取的信息，特别是针对可能与项目组的重大判断相关或影响该重大判断的领域识别出的缺陷进行的沟通。

2. 与项目合伙人及其他项目组成员（如适用）讨论重大事项，以及在项目计划、实施和报告时作出的重大判断。

3. 基于从上述第 1. 项和第 2. 项程序获取的信息，选取部分与项目组作出的重大判断相关的业务工作底稿进行复核，并评价下列方面：

- (1) 作出这些重大判断的依据，包括项目组对职业怀疑的运用（如适用）；
  - (2) 业务工作底稿能否支持得出的结论；
  - (3) 得出的结论是否恰当。
4. 对于财务报表审计业务，评价项目合伙人确定独立性要求已得到遵守的依据。
5. 评价是否已就疑难问题或争议事项、涉及意见分歧的事项进行适当咨询，并评价咨询得出的结论。
6. 对于财务报表审计，评价项目合伙人确定下列方面的依据：
- (1) 项目合伙人对整个审计过程的参与程度是充分、适当的；
  - (2) 项目合伙人能够确定作出的重大判断和得出的结论适合项目的性质和具体情况。
7. 对下列方面实施复核：
- (1) 对于财务报表审计，复核被审计财务报表和审计报告，以及审计报告中对关键审计事项的描述（如适用）；
  - (2) 对于财务报表审阅，复核被审阅财务报表或财务信息，以及拟出具的审阅报告；
  - (3) 对于财务报表审计和审阅以外的其他鉴证业务或相关服务业务，复核业务报告和鉴证对象信息（如适用）。

#### （二）项目质量复核的完成

1. 项目质量复核人员应当确定是否遵守了与实施项目质量复核相关的要求，以及项目质量复核是否已完成。如果是，项目质量复核人员应当签字确认并通知项目合伙人项目质量复核已完成。
2. 如果项目质量复核人员怀疑项目组作出的重大判断或据此得出的结论并不恰当，应当告知项目合伙人。如果这一怀疑不能得到使项目质量复核人员满意的解决，项目质量复核人员应当通知会计师事务所内部的适当人员项目质量复核无法完成。

#### 四、项目质量复核的底稿

1. 会计师事务所应当制定政策和程序，要求项目质量复核人员负责就项目质量复核形成工作底稿。
  2. 项目质量复核人员应当确定对项目质量复核形成的工作底稿足以使未曾接触该项目的、有经验的执业人员了解项目质量复核人员以及对项目质量复核提供协助的人员（如适用）所执行程序的性质、时间安排和范围，以及在实施复核的过程中得出的结论。
- 项目质量复核人员还应当确定项目质量复核工作底稿中包括下列方面：
- (1) 项目质量复核人员及协助人员的姓名；
  - (2) 已复核的业务工作底稿的识别特征；
  - (3) 项目质量复核人员确定的对于是否遵守了项目质量复核的要求以及是否完成了项目质量复核的依据；
  - (4) 项目质量复核人员通知事务所内部的适当人员项目质量复核无法完成（如有）；
  - (5) 完成项目质量复核的日期。
3. 项目质量复核人员的工作底稿应当符合上述规定，并将该工作底稿包括在业务工作底稿中。

## 考点 77：职业道德基本原则

### 一、保密原则

**职业道德基本原则：**诚信、客观公正、独立性、专业胜任能力和勤勉尽责、保密、良好职业行为。

#### （一）遵守保密原则



注册会计师应当遵循保密原则，对职业活动中获知的涉密信息保密。根据该原则，注册会计师应当遵守下列要求：

- ①警觉无意中泄密的可能性，包括在社会交往中无意中泄密的可能性，特别要警觉无意中向关系密切的商业伙伴或近亲属泄密的可能性；
- ②对所在会计师事务所内部的涉密信息保密；
- ③对职业活动中获知的涉及国家安全的信息保密；
- ④对拟承接的客户向其披露的涉密信息保密；
- ⑤在未经客户授权的情况下，不得向会计师事务所以外的第三方披露其所获知的涉密信息，除非法律法规或职业准则规定注册会计师在这种情况下有权利或义务进行披露；
- ⑥不得利用因职业关系而获知的涉密信息为自己或第三方谋取利益；
- ⑦不得在职业关系结束后利用或披露因该职业关系获知的涉密信息；
- ⑧采取适当措施，确保下级员工以及为注册会计师提供建议和帮助的人员履行保密义务。

在终止与客户的关系后，注册会计师应当对以前职业活动中获知的涉密信息保密。如果变更工作单位或获得新客户，注册会计师可以利用以前的经验，但不得利用或披露以前职业活动中获知的涉密信息。

## （二）保密原则的豁免

在下列情况下，注册会计师可能会被要求披露涉密信息，或者披露涉密信息是适当的，不被视为违反保密原则：

（1）法律法规要求披露，例如为法律诉讼准备文件或提供其他证据，或者向适当机构报告发现的违反法律法规行为；

（2）法律法规允许披露，并取得了客户的授权；

（3）注册会计师有职业义务或权利进行披露，且法律法规未予禁止，主要包括下列情形：

- ✎ 接受注册会计师协会或监管机构的执业质量检查；
- ✎ 答复注册会计师协会或监管机构的询问或调查；
- ✎ 在法律诉讼、仲裁中维护自身的合法权益；
- ✎ 遵守职业准则的要求，包括职业道德要求；
- ✎ 法律法规和职业准则规定的其他情形。

【提示】通常情况下，近亲属分为主要近亲属和其他近亲属。其中：

- 主要近亲属是指配偶、父母或子女；
- 其他近亲属是指兄弟姐妹、祖父母、外祖父母、孙子女、外孙子女。

## 二、保持独立性的期间

1. 业务期间自审计项目团队开始执行审计业务之日起，至出具审计报告之日止。如果审计业务具有连续性，业务期间结束日应以其中一方通知解除业务关系或出具最终审计报告两者时间孰晚为准。

2. 注册会计师应当在业务期间和财务报表涵盖的期间独立于审计客户。

## 三、合并与收购

1. 如果由于合并或收购，某一实体成为审计客户的关联实体，会计师事务所应当识别和评价其与该关联实体以往和目前存在的利益或关系。

会计师事务所应当在合并或收购生效日前采取必要措施终止目前存在的职业道德守则禁止利益或关系。

2. 在某些情况下，会计师事务所可能无法在合并或收购生效日前合理终止目前存在的本守则禁止的利益或关系。

如果在合并或收购生效日前不能终止目前存在的职业道德守则禁止的利益或关系，会计师事务所应当采取下列措施：

- (1) 评价因该利益或关系产生的不利影响的严重程度；
- (2) 与治理层沟通在合并或收购生效日前不能终止利益或关系的原因，以及对由此产生不利影响严重程度的评价结果。
3. 如果治理层要求会计师事务所继续执行审计业务，会计师事务所必须同时满足下列条件：
- (1) 在合并或收购生效日起的六个月内，尽快终止该利益或关系；
- (2) 存在利益或关系的人员不得作为审计项目团队成员，也不得负责项目质量复核；
- (3) 拟采取适当的过渡性措施，并就此与治理层讨论。过渡性措施包括：
- 必要时由审计项目团队以外的注册会计师复核审计或非鉴证工作；
  - 由其他会计师事务所再次执行项目质量控复核；
  - 由其他会计师事务所评价非鉴证服务的结果，或重新执行非鉴证服务，使得其他会计师事务所能够对该非鉴证服务承担责任。
4. 在合并或收购生效日之前，会计师事务所可能已经完成审计业务的大部分工作，并将在短期内能够完成剩余的工作。在这种情况下，如果治理层要求会计师事务所完成审计业务，而会计师事务所仍然存在上述提及的利益或关系，只有在同时满足下列条件时，会计师事务所才能同意这一要求：
- (1) 已经评价了由该利益或关系产生不利影响的严重程度，并与治理层沟通了评价结果；
- (2) 符合在上述 3. 治理层要求继续执行审计业务时事务所应当满足的条件；
- (3) 在出具审计报告后立即终止审计业务。

## 考点 78：经济利益对独立性的影响

### 一、经济利益的基本概念

经济利益是指因持有某一实体的股权、债券、基金、与其股价或债券价格挂钩的衍生金融产品和服务以及其他证券以及其他债务性的工具而拥有的利益，包括为取得这种利益享有的权利和承担的义务。

#### (一) 直接经济利益

1. 个人或实体直接拥有并控制的经济利益（包括授权他人管理的经济利益）；
  2. 个人或实体通过集合投资工具、信托、实体或合伙组织、或第三方而实质拥有的经济利益，并且有能力控制这些投资工具，或影响其投资决策。
- 常见的一些直接经济利益包括证券或其他参与权，诸如包括股票、债券、认沽权、认购权、期权、权证和卖空权等。

#### (二) 间接经济利益

间接经济利益：是指个人或实体通过集合投资工具、信托、实体或合伙组织、或第三方而实质拥有的经济利益，但没有能力控制这些投资工具，也没有能力影响其投资决策。受益人可能通过集合投资工具、信托等投资工具拥有经济利益。确定经济利益是直接还是间接的，取决于受益人能否控制投资工具或具有影响投资决策的能力。

受益人对投资工具的的影响力	经济利益的分类
能够控制投资工具或具有影响投资决策的能力	直接经济利益
不能控制投资工具且不具有影响投资决策的能力	间接经济利益

### 二、经济利益对独立性的影响

#### (一) 在审计客户中拥有经济利益

在审计客户中拥有经济利益，可能因自身利益产生不利影响。

#### 在审计客户中拥有经济利益基本情况

受限制主体 (人员/实体)	拥有经济利益		作为受托管理人	
	一般情况	特殊情况 <sup>注1</sup>	一般情况	满足条件 <sup>注2</sup>
1.会计师事务所	×	—	×	√
2.项目团队成员				
(1) 自身	×	—	×	√
(2) 主要近亲属	×	—	×	√
3.与执行审计业务的项目合伙人同处一个分部的其他合伙人				
(1) 自身	×	—	×	√
(2) 主要近亲属	×	√	×	√
4.为审计客户提供非审计服务的其他合伙人和管理人员				
(1) 自身	×	—	×	√
(2) 主要近亲属	×	√	×	√

符号说明：“√”，可以在以下实体拥有直接经济利益或重大间接经济利益。“×”，不可以在以下实体拥有直接经济利益或重大间接经济利益。

注1：同时满足下列条件，则该主要近亲属可以在审计客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益：

(1) 该主要近亲属作为审计客户的员工有权（例如通过退休金或股票期权计划）取得该经济利益，并且会计师事务所在必要时能够应对因该经济利益产生的不利影响；

(2) 当该主要近亲属拥有或取得处置该经济利益的权利，或者在股票期权中，有权行使期权时，能够尽快处置或放弃该经济利益。

【提示】项目合伙人执行某项审计业务时所处的分部并不一定是其所隶属的分部。当项目合伙人与审计项目团队其他成员隶属于不同的分部时，会计师事务所应当运用职业判断确定项目合伙人执行审计业务时所处的分部。

注2：需要同时满足下列条件包括：

(1) 受托管理人、审计项目团队成员、二者的主要近亲属、会计师事务所均不是受托财产的受益人；

(2) 通过信托而在审计客户中拥有的经济利益对于该项信托而言并不重大；

(3) 该项信托不能对审计客户施加重大影响；

(4) 受托管理人、审计项目团队成员、二者的主要近亲属、会计师事务所对涉及审计客户经济利益的投资决策没有重大影响。

## (二) 其他经济利益对独立性的影响

### 其他经济利益对独立性的影响

受限制主体	拥有审计客户控制性权益的实体 <sup>注1</sup>	与审计客户在同一个实体拥有共同经济利益		与特定人员在同一实体拥有共同经济利益 <sup>注3</sup>
		一般情况	满足条件 <sup>注2</sup>	
1.会计师事务所	×	×	√	评价不利影响
2.项目团队成员				
(1) 自身				评价不利影响
(2) 主要近亲属	×	×	√	评价不利影响

符号说明：“√”，可以在以下实体拥有直接经济利益或重大间接经济利益。“×”，不可以在以下实体拥有直接经济利益或重大间接经济利益。

注1：该实体在审计客户中拥有控制性的权益，并且审计客户对该实体重要时

注 2：应当满足下列条件之一：

(1) 经济利益对会计师事务所、审计项目团队成员及其主要近亲属，以及审计客户均不重要；

(2) 审计客户无法对该实体施加重大影响。

拥有此类经济利益的人员，在成为审计项目团队成员之前，该人员或其主要近亲属应当处置全部经济利益，或处置足够数量的经济利益，使剩余经济利益不再重大。

注 3：特定人员是指审计客户的董事、高级管理人员或具有控制权的所有者。

## 考点 79：贷款、商业及私人关系

### 一、贷款担保对独立性的影响

#### 适用于事务所的独立性要求

主要业务	审计客户的性质及交易程序	对独立性影响
向审计客户取得贷款或贷款担保	审计客户是非金融机构	没有防范措施
	审计客户是银行或类似金融机构，但按照非正常程序、条款、条件取得	
	审计客户是银行或类似金融机构，且按照正常程序、条款条件取得，且对事务所或审计客户影响不重大	不影响
	审计客户是银行或类似金融机构，按照正常程序、条款条件取得，且对事务所或审计客户影响重大	考虑不利影响 <sup>注</sup>
<b>注：</b> 该种情况下，必要时采取防范措施，可能包括由网络中未参与执行审计业务并且未从该贷款中获益的会计师事务所复核已执行的工作。		
向审计客户提供贷款或贷款担保	—— ——	没有防范措施
在审计客户开立存款或经纪账户	审计客户是银行或类似金融机构，且账户按正常商业条件开立	不影响
	审计客户是银行或类似金融机构，但账户并非按正常商业条件开立	没有防范措施

#### 适用于个人的独立性要求

主要业务	审计客户的性质及交易程序	对独立性的影响
向审计客户取得贷款或贷款担保	审计客户是非金融机构	没有防范措施
	审计客户是金融机构，但按照非正常程序、条款、条件取得贷款或担保	
	审计客户是金融机构，且按照正常程序、商业条款条件取得贷款或担保	不影响
向审计客户提供贷款或为其担保	—— ——	没有防范措施
在审计客户开立存款或经纪账户	审计客户是金融机构，但按照非正常程序、条款、条件开立存款或经纪账户	

	审计客户是金融机构，且按照正常程序、商业条款条件开立存款或经纪账户	不影响
--	-----------------------------------	-----

## 二、商业关系

会计师事务所、审计项目团队成员或其主要近亲属与审计客户或其高级管理人员之间存在密切的商业关系，可能因自身利益或外在压力对独立性产生不利影响。

商业关系	受限制对象		
	会计师事务所	审计项目团队成员	审计项目团队成员的配偶、父母或子女
与客户的产品或服务结合在一起，并以双方名义捆绑销售*	禁止	一般是禁止的（注 1）	应咨询
与客户相互销售或推广对方的产品或服务	禁止	一般是禁止的（注 1）	应咨询

注 1：除非将该成员调离审计项目团队。

从审计客户处购买商品或服务	<p>如能同时满足以下条件的，是允许的</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 交易按照正常的商业程序进行；</li> <li>● 交易金额少于设定的上限。</li> </ul> <p>如不能同时满足以上条件，应评价不利影响的严重程度，必要时采取防范措施<sup>注 1</sup></p>
---------------	--

\*【例】某会计师事务所通过与一家投资银行共同组成服务团队的形式，向潜在客户提供审计、公司财务顾问等一揽子专业服务，上述合作一般会被视为商业关系。当该投资银行为该会计师事务所的审计客户时，会计师事务所不得介入此类商业关系。

注 1：可能能够消除此类不利影响的防范措施包括：

- (1) 取消交易或降低交易规模；
- (2) 将相关审计项目团队成员调离审计项目团队。

## 三、对家庭及私人关系的考虑

主要关系	与项目团队成员的关系			
	主要近亲属	其他近亲属	其他密切关系	项目团队以外的合伙人或员工
审计客户的董事、高级管理人员或特定员工*	没有防范措施，该人员不得成为审计项目团队成员	评价不利影响，并采取防范措施（1）或（2）		评价不利影响，并采取防范措施（3）或（4）
在业务期间（财务报表涵盖期间）曾任上述职务			---	---
在审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	评价不利影响，并采取防范措施（1）或（2）		---	---

防范措施：

- (1) 将该成员调离审计项目团队，可能消除不利影响；
- (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/其他近亲属/与之存在密切关系的员工的职责范围；
- (3) 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；

(4) 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。

\*特定员工，是指在审计客户中担任能够对会计师事务所将发表意见的财务报表或会计记录的编制施加重大影响的职位的员工。

## 考点 80：与审计客户的人员交流

### 一、对加入公众利益实体审计客户的考虑

#### (一) 对于独立性的不利影响

如果某一关键审计合伙人、会计师事务所前任高级合伙人（或管理合伙人或同等职位的人员），加入属于公众利益实体的审计客户，担任董事（含独立董事）、高级管理人员或特定员工，将因密切关系或外在压力产生不利影响。

1. 关键审计合伙人是指项目合伙人、项目质量复核人员，以及审计项目组中负责对财务报表审计所涉及的重大事项作出关键决策或判断的其他审计合伙人。其他审计合伙人还可能包括负责审计重要子公司或分支机构的合伙人。

如果项目合伙人以外的其他注册会计师在业务报告上签字，中国注册会计师职业道德守则对项目合伙人作出的规定也适用于该签字注册会计师。

#### (二) 独立性将不被视为受到损害的特殊情况

1. 加入审计客户的合伙人不再担任该公众利益实体的关键审计合伙人后，该公众利益实体发布了已审计财务报表涵盖期间不少于 12 个月，并且该合伙人未参与该财务报表的审计。

\*\*从不再担任关键审计合伙人至最早可以加入客户的这一期间，称为“冷却期”。

2. 会计师事务所前任高级合伙人（或管理合伙人）加入属于公众利益实体的审计客户，担任重要职位（董、高、特），除非该高级合伙人不再担任该职位已超过 12 个月，否则独立性将被视为受到损害。

【补充】高级合伙人或管理合伙人包括为会计师事务所及其主要业务制定总体规划、发展计划及业务战略的合伙人，通常是会计师事务所的管理委员会成员。

3. 由于企业合并的原因，会计师事务所前任关键审计合伙人或前任高级合伙人担任属于公众利益实体的审计客户的董事、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) 当该人员接受该职务时，并未预料到会发生企业合并；

(2) 该人员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，并且应付该人员的金额对会计师事务所不重要；

(3) 该人员未继续参与，或在外界看来未参与会计师事务所的经营活动或职业活动；

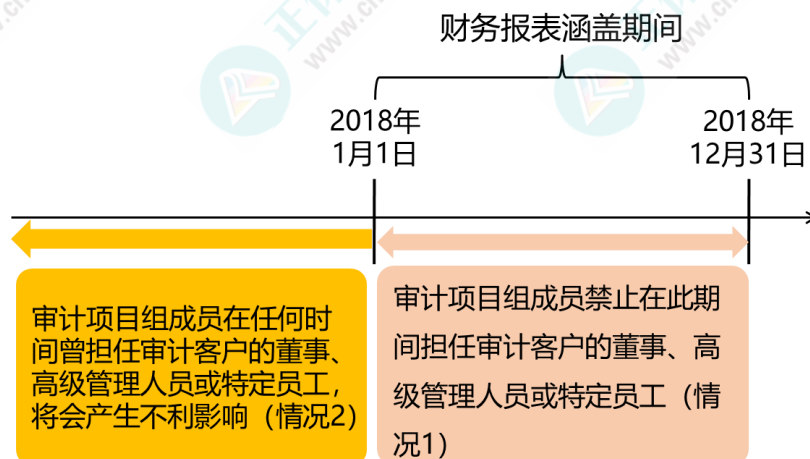
(4) 已就该人员在审计客户中的职位与治理层讨论。

### 二、其他影响独立性的情形

#### (一) 最近曾任审计客户的“董、高、特”

如果审计项目团队成员最近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。

【例】如果审计项目团队成员在审计客户工作期间曾经编制会计记录，现又对据此形成的财务报表要素进行评价，则可能产生这些不利影响。



针对情况 1：没有防范措施能够将其降低至可接受的水平。会计师事务所不得将此类人员分派到审计项目团队。

针对情况 2：会计师事务所应当评价不利影响的严重程度，并在必要时采取防范措施将其降低至可接受的水平。防范措施可能包括由适当复核人员复核该审计项目团队成员已执行的工作等

### （二）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不得兼任审计客户的董事或高级管理人员。

如果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，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。

## 考点 81：与审计客户的长期关系

### 一、对关键审计合伙人的轮换

1.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；
- （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。

2.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。

### 二、公众利益实体的轮换要求

#### 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 <sup>注2</sup>
	一般情况	特殊情况	
项目合伙人	5 年	6 年 <sup>注1</sup>	5 年
项目质量复核人员			3 年
其他关键审计合伙人			2 年

注 1：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其降低至可接受的水平,则在法律法规允许的情况下,该人员担任关键审计合伙人的期限可以延长一年。

#### 相继担任多项关键审计合伙人的冷却期规定

关键审计合伙人	累计年限	冷却期 <sup>注2</sup>
项目合伙人	3 年或以上	5 年
项目质量复核人员	3 年或以上	3 年
项目合伙人+项目质量复核人员	3 年或以上,但项目合伙人累计未达 3 年	3 年
担任多项关键审计合伙人职责,并且不符合上述各项情况	——	2 年

【提示】在确定某人员担任关键审计合伙人的年限时,服务年限应当包括该人员在之前任职的会计师事务所工作时针对同一审计业务担任关键审计合伙人的年限(如适用)。

#### 客户成为公众利益实体后的轮换要求

在审计客户成为公众利益实体前服务的年限(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≤3	5-X	5 年	3 年	2 年
X≥4	2 年			
客户是首次公开发行证券	2 年			

### 三、对冷却期的限制要求

在冷却期内,关键审计合伙人不得有下列行为:

- (1) 成为审计项目组成员或为审计项目提供项目质量管理;
- (2) 就有关技术或行业特定问题、交易或事项向审计项目组或审计客户提供咨询(如果与审计项目组沟通仅限于该人员任职期间的最后一个年度所执行的工作或得出的结论,并且该工作和结论与审计业务仍然相关,则不违反本项规定);
- (3) 负责领导或协调会计师事务所向审计客户提供的专业服务,或者监控会计师事务所与审计客户的关系;
- (4) 执行上述各项未提及的、涉及审计客户且导致该人员出现下列情况的职责或活动(包括提供非鉴证服务):
  - ① 与审计客户高级管理层或治理层进行重大或频繁的互动;
  - ② 对审计业务的结果施加直接影响。

## 考点 82: 专业服务收费

### 一、收费结构对独立性的影响

#### 针对公众利益实体审计客户

主要情形	决策
连续两年从某一客户收费比重超过 15%	选择发表审计意见前复核或发表审计意见后复核。
连续两年从某一客户收费比重明显超过 15%	发表审计意见前复核
两年后从该客户收费比重超过 15%	选择发表审计意见前复核或发表审计意见后复核。



两年后从该客户收费比重明显超过15%	发表审计意见前复核
--------------------	-----------

## 二、或有收费及逾期收费

### (一) 或有收费

1.\*\*如果一项收费是由法院或政府有关部门规定的（如以破产程序收入的一部分作为会计师事务所的收费），则该项收费不视为或有收费。

2.或有收费的影响

#### 或有收费对独立性的影响

主要情形		禁止规定
会计师事务所提供审计服务		禁止 <sup>注1</sup>
向审计客户提供非鉴证服务	一般情况	考虑不利影响 <sup>注1</sup>
	特定情况 <sup>注3</sup>	禁止

注1：此时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，会计师事务所不得采用这种收费安排。

注2：此时会计师事务所采取的防范措施主要包括：

- 由审计项目团队以外的适当复核人员复核该会计师事务所已执行的工作；
- 预先就收费的基础与客户达成书面协议。

注3：如果出现下列情况之一，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至可接受的低水平：

- (1) 非鉴证服务的或有收费由对财务报表发表审计意见的会计师事务所取得，并且对其影响重大或预期影响重大；
- (2) 网络事务所参与大部分审计工作，非鉴证服务的或有收费由该网络事务所取得，并且对其影响重大或预期影响重大；
- (3) 非鉴证服务的结果以及由此收取的费用金额，取决于与财务报表重大金额审计相关的未来或当期的判断。

### (二) 逾期收费

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。会计师事务所通常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。

## 考点 83：管理层职责及内审服务

### 一、管理层职责

会计师事务所不得承担审计客户的管理层职责。

如果会计师事务所仅向审计客户提供意见和建议以协助其管理层履行职责，通常不视为承担管理层职责。

### 二、内部审计活动

1. 会计师事务所人员在向审计客户提供内部审计服务时不得承担管理层职责。

如果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。

2. 在审计客户属于公众利益实体的情况下，会计师事务所不得提供与下列方面有关的内部审计服务：

- (1) 财务报告内部控制的组成部分；

- (2) 财务会计系统；  
 (3) 单独或累积起来对会计师事务所将发表意见的财务报表具有重大影响的金额或披露。

### 三、信息技术系统服务

#### 信息技术系统服务

审计客户	信息服务	对独立性的影响
公众利益实体	(1) 信息技术系统构成财务报告内部控制的重要组成部分； (2) 信息技术系统生成的信息对会计记录或会计师事务所将发表意见的财务报表影响重大。	禁止 <sup>注2</sup>

会计师事务所不得向属于公众利益实体的审计客户提供与设计或实施信息技术系统相关的服务。

### 四、行政事务性服务

行政事务性服务包括协助客户执行正常经营过程中的日常性或机械性任务。此类服务通常不需要很多职业判断，且属于文书性质的工作。向审计客户提供该类行政事务性服务通常不会对独立性产生不利影响。

## 考点 84：会计、评估及税务服务

### 一、会计和记账服务

#### (一) 允许提供的会计和记账服务

1. 在审计过程中，会计师事务所可能就下列事项与审计客户管理层进行沟通：

- (1) 对会计准则或会计政策，以及财务报表披露要求的运用；
- (2) 财务报告内部控制的有效性，以及资产、负债计量方法的适当性；
- (3) 审计调整建议。

这些活动通常被视为审计过程的正常组成部分，只要审计客户负责就会计记录及财务报表的编制作出决策，通常不对独立性产生不利影响。

2. 审计客户可能要求会计师事务所在下列方面提供技术支持或建议等会计咨询服务：

- (1) 解决账户调节问题；
- (2) 分析和收集监管机构要求提供的信息；
- (3) 为会计准则转换(如为了遵守集团会计政策从企业会计准则转换为国际财务报告准则)提供咨询服务；

(4) 协助了解相关会计准则、原则和解释，分享领先的行业最佳实践。

如果会计师事务所不承担审计客户的管理层职责，通常不会对独立性产生不利影响。

#### (二) 对会计和记账服务的特殊考虑

1. 向审计客户提供会计和记账服务，包括编制会计师事务所将发表意见的财务报表(包括财务报表附注)或构成财务报表基础的财务信息

#### 会计和记账服务

审计客户类型	对独立性影响	
公众利益实体	不得提供该类服务	
非公众利益实体	一般情况	不得提供该类服务
	同时满足下列条件： (1) 该服务是日常性或机械性的； (2) 会计师事务所能够采取防范措施应对因提	采取防范措施 <sup>注1</sup>

	供此类服务产生的超出可接受水平的不利影响
--	----------------------

注 1：防范措施可能包括：

- (1) 由审计项目团队以外的专业人员提供此类服务；
  - (2) 由未参与提供此类服务的适当复核人员复核已执行的审计工作或所提供的此类服务。
2. 在同时满足下列条件的情况下，会计师事务所可以向属于公众利益实体的审计客户的分支机构或关联实体提供会计和记账服务：
- (1) 该服务是日常性或机械性的；
  - (2) 提供服务的人员不是审计项目团队成员；
  - (3) 接受该服务的分支机构或关联实体从整体上对会计师事务所将发表意见的财务报表不重要性，或者该服务所涉及的事项从整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

### 评估服务对独立性的影响

审计客户特征	评估结果	对独立性的影响
非公众利益实体	不涉及高度的主观性 <sup>注</sup>	通常无影响
	涉及高度主观性，并且对财务报表具有重大影响	不得提供该评估服务
公众利益实体	单独或累积起来对财务报表具有重大影响	

## 三、税务服务

### (一) 编制纳税申报表服务

1. 编制纳税申报表的服务通常以历史信息为基础，主要按照现行的税收法律法规或惯例对该历史信息进行分析和列报，并且纳税申报表须经税务机关审查或批准，如果管理层对纳税申报表承担责任，会计师事务所提供此类服务通常不会对独立性产生不利影响。
2. 编制纳税申报表的服务包括：

- (1) 编制信息，以协助客户履行纳税申报义务，例如计算应向税务机关缴纳的税额（通常采用标准化的表格）；
- (2) 对已发生交易的纳税申报处理方法提供建议；
- (3) 代表审计客户向税务机关提供所要求的附加信息和分析（例如，对所采用的方法提供解释和技术支持）。

### (二) 税务筹划或其他税务咨询

如果税务建议的有效性取决于某项特定会计处理或财务报表列报，并且同时存在下列情况，会计师事务所不得为审计客户提供税务筹划及其他税务咨询服务：

- (1) 审计项目团队对于相关会计处理或财务报表列报的适当性存有疑问；
- (2) 税务建议的结果或执行后果将对会计师事务所将发表意见的财务报表产生重大影响。

### (三) 帮助解决税务纠纷

1. 在同时满足下列条件时，会计师事务所人员不得向审计客户提供涉及协助解决税务纠纷的税务服务。

- (1) 该服务涉及在公开审理或仲裁的税务纠纷中担任审计客户的辩护人；
- (2) 所涉金额对会计师事务所将发表意见的财务报表具有重大影响。

2. 会计师事务所仍可就公开审理或仲裁的事项持续提供有关法庭裁决事项的咨询。

【例】协助客户对特定信息要求作出回应、就所执行的工作提供背景材料或证词，或者协助客户分析相关的税务问题。

## 考点 85：法律、招聘、理财服务及其他

### 一、法律服务

#### 法律服务对独立性的影响

法律服务类型		对独立性的影响
担任审计客户首席法律顾问		没有防范措施，不得担任该职位
担任辩护人	纠纷或诉讼所涉金额对将发表意见的财务报表无重大影响	没有防范措施，不得提供该项服务
	纠纷或诉讼所涉金额对将发表意见的财务报表无重大影响	评价不利影响，考虑防范措施 <sup>注1</sup>

注 1：防范措施可能包括：

#### 防范措施

应对的不利影响	具体防范措施
自我评价或过度推介	由审计项目团队以外的专业人员提供该服务
自我评价	由未参与提供法律服务的适当复核人员复核所执行的审计工作或提供的服务

### 二、招聘服务

1. 当向审计客户提供下列招聘服务时，只要会计师事务所人员不承担管理层职责，通常不会对独立性产生不利影响：

- (1) 对多名候选人的专业资格进行审核，并就其是否适合该职位提供咨询意见；
- (2) 对候选人进行面试，并对候选人在财务会计、行政管理或内部控制等职位上的胜任能力提供咨询意见。

2. 在向审计客户提供招聘服务时，会计师事务所不得代表客户与应聘者进行谈判。

3. 如果审计客户拟招聘董事、高级管理人员或特定员工，会计师事务所不得向审计客户提供下列招聘服务：

- (1) 寻找或筛选候选人；
- (2) 对候选人实施背景调查。

### 三、礼品和款待

会计师事务所或审计项目团队成员接受审计客户的礼品或款待，可能因自身利益、密切关系或外在压力对独立性产生不利影响。

#### 礼品和款待对独立性的影响

主要情形	禁止规定
会计师事务所或审计项目团队成员接受审计客户的礼品	禁止
会计师事务所或审计项目团队成员接受审计客户的款待	视情况而定