

# 2017 年科教园注会基础班——审计

## 第一章 审计概述

### 考情统计

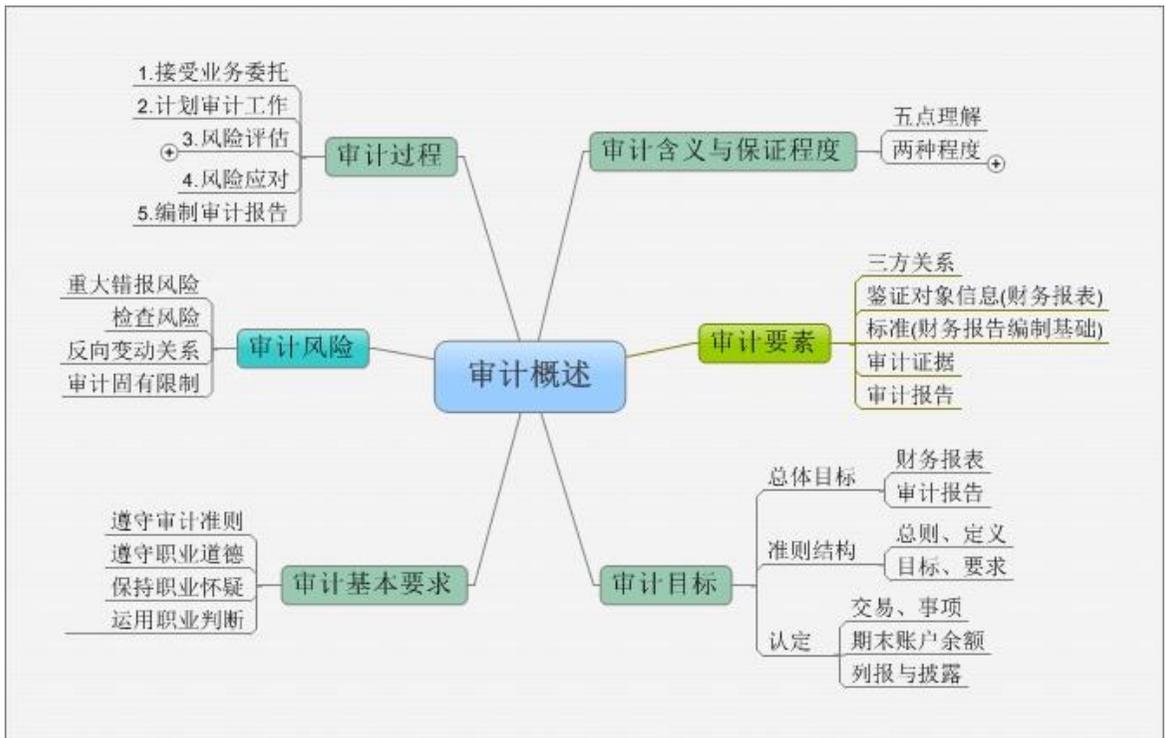
2014-2016 年考了 15 个选择题，累计 20 分，年均 6.7 分，属于中等偏下的分值水平。

近三年第 2 节考频最高，第 6 节尚未出现过考试题，其他各节考频大致相当。

本章总体难度较低，需要了解和记忆，并结合第 9-12 章内容理解第 3 节的认定。

年度	题型	题量	分值	考点
2016	单选	3	3	审计要素[2]，审计基本要求[4]
	多选	2	4	审计要素[2]、审计风险模型[5]
2015	单选	4	4	审计概念[1]，审计基本要求[4]，审计风险模型[5]
	多选	2	4	审计要素[2]
2014	单选	3	3	审计概念[1]，审计要素[2]，审计目标[3]
	多选	1	2	审计要素[2]

### 知识结构



## 第一节 审计的概念和保证程度

### 一、审计的产生

注册会计师制度产生于 19 世纪，其存在和发展应归结于企业所有权和经营权的分离，特别是股份有限公司的出现。

通过在我国 30 多年的发展，注册会计师在以下方面发挥了巨大作用：一是促进了上市公司会计信息质量的提高。二是维护了市场经济秩序。三是推动了国有企业的改革。

### 二、审计定义及其理解

财务报表审计是注册会计师的传统核心业务。财务报表审计是指注册会计师对财务报表是否**不存在重大错报提供合理保证**，以**积极方式**提出意见，增强**除管理层**之外的**预期使用者**对财务报表信赖的程度。

由于财务报表是由被审计单位管理层负责的，因此，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。

1. 审计的用户是财务报表的预期使用者，即审计可以用来有效满足财务报表预期使用者的需求。

2. 审计的目的是改善财务报表的质量或内涵，增强预期使用者对财务报表的信赖程度，即以合理保证的方式提高财务报表的质量，而**不涉及为如何利用信息提供建议**。

3. 合理保证是一种高水平保证。当注册会计师获取充分、适当的审计证据将**审计风险降至可接受的低水平时，就获取了合理保证**。由于审计存在固有限制，注册会计师据以得出结论和形成审计意见的大多数审计证据是**说服力而非结论性**的，因此，审计只能提供合理保证，**不能提供绝对保证**。

4. 审计的基础是独立性和专业性，通常由具备专业胜任能力和独立性的注册会计师来执行，注册会计师应当独立于被审计单位和预期使用者。

5. 审计的最终产品是审计报告。注册会计师针对财务报表是否在所有重大方面按照财务报告编制基础编制并实现公允反映发表审计意见，并以审计报告的形式予以传达。注册会计师按照审计准则和相关职业道德要求执行审计工作，能够形成这样的意见。

[真题/单选/2014] 下列有关财务报表审计的说法中，错误的是( )。

- A. 审计的目的是增强财务报表预期使用者对财务报表的信赖程度
- B. 审计可以有效满足财务报表预期使用者的需求
- C. 审计涉及为财务报表预期使用者如何利用相关信息提供建议
- D. 财务报表审计的基础是注册会计师的独立性和专业性

[答案]C

### 三、合理保证与有限保证



表 1-1 合理保证与有限保证的区别

业务类型	合理保证 (财务报表审计)	有限保证 (财务报表审阅)
目标	在可接受的 <b>低审计风险</b> 下, 以 <b>积极</b> 方式对财务报表整体发表审计意见, 提供 <b>高水平</b> 的保证	在可接受的 <b>审阅风险</b> 下, 以 <b>消极</b> 方式对财务报表整体发表审阅意见, 提供 <b>有意义水平</b> 的保证。该保证水平 <b>低于审计业务的保证水平</b>
证据收集程序	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, 证据收集程序包括 <b>检查记录或文件、检查有形资产、观察、询问、函证、重新计算、重新执行、分析程序等</b>	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, 证据收集程序受到有意识的限制, 主要采用 <b>询问</b> 和 <b>分析</b> 程序获取证据
所需证据数量	较多	较少
检查风险	较低	较高
财务报表的可信性	较高	较低
提出结论的方式	以 <b>积极</b> 方式提出结论。例如: “我们 <b>认为</b> , ABC公司财务报表在所有重大方面 <b>按照</b> 企业会计准则和《XX会计制度》的 <b>规定编制</b> , <b>公允反映</b> 了ABC公司20X1年12月31日的财务状况以及20X1年度的经营成果和现金流量。”	以 <b>消极</b> 方式提出结论。例如: “根据我们的审阅, 我们 <b>没有注意到</b> 任何事项使我们相信, ABC公司财务报表 <b>没有按照</b> 企业会计准则和《XX会计制度》的 <b>规定编制</b> , <b>未能</b> 在所有重大方面 <b>公允反映</b> 被审阅单位的财务状况、经营成果和现金流量。”

[真题/单选/2015] 下列有关注册会计师执行的业务提供的保证程度的说法中, 正确的是 ( )。

- A. 鉴证业务提供**高水平**保证
- B. 代编财务信息**提供**合理保证
- C. 财务报表审阅提供有限保证
- D. 对财务信息执行商定程序**提供**低水平保证

[答案]C

## 四、注册会计师审计和政府审计

注册会计师审计和政府审计共同发挥作用，是国家维护市场经济秩序，强化经济监督的有利手段，但两者也存在以下几方面的区别：审计目标和对象不同，审计的标准不同，经费或收入来源不同，取证权限不同，对发现问题的处理方式不同。

## 五、职业责任和公众期望

注册会计师的职业责任是指注册会计师作为一个职业应尽的义务，在很大程度上反映财务报表使用人的期望。

财务报表使用人期望注册会计师评价被审计单位管理层的会计确认、计量与披露，判断财务报表是否不存在重大错报(而无论这种错报是否出于故意)。

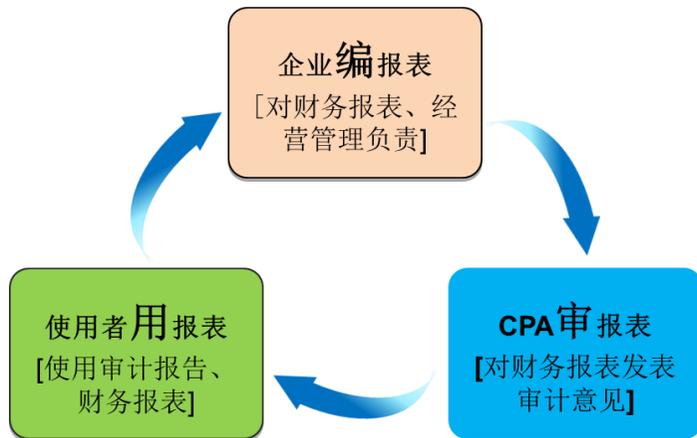
注册会计师职业界普遍接受的责任是，通过审计以发现财务报表中存在的重大非故意错报。对于发现财务报表中存在的重大故意错报的责任并不具有一致的认识或接受程度。

社会公众与注册会计师职业界在对职业责任的认知上存在的差距便形成了“公众期望差”。了解公众期望并尽可能缩小公众期望差是注册会计师职业界继续生存并更好地服务于社会公众的前提和努力方向，也是整个行业积极发展和不断走向成熟的重要标志。

## 第二节 审计要素

审计要素包括审计业务的三方关系、鉴证对象信息(财务报表)、标准(财务报表编制基础)、审计证据和审计报告。

### 一、审计业务的三方关系



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。

### (一) 注册会计师

按照审计准则的规定对财务报表发表审计意见是注册会计师的责任。注册会计师通过签署审计报告确认其责任。

### (二) 被审计单位管理层(责任方)

执行审计工作的前提之一是指管理层和治理层认可并理解其应当承担下列责任，这些责任构成注册会计师按照审计准则的规定执行审计工作的基础：

(1) 按照适用的财务报告编制基础编制财务报表，并使其实现公允反映(如适用)；

(2) 设计、执行和维护必要的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报；

(3) 向注册会计师提供必要的工作条件，包括允许注册会计师接触与编制财务报表相关的所有信息(如记录、文件和其他事项)，向注册会计师提供审计所需的其他信息，允许注册会计师在获取审计证据时不受限制地接触其认为必要的内部人员和其他相关人员。

财务报表审计并不减轻管理层或治理层的责任。

### (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。

管理层也会成为预期使用者之一，但不是唯一的预期使用者。

如果某项业务不存在除责任方之外的其他预期使用者，该业务不构成鉴证业务。

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。

[真题/单选/2014] 下列有关审计业务三方关系的说法中，错误的是( )。

A. 如果注册会计师无法识别出使用审计报告的所有组织或人员，则预期使用者主要是指那些与财务报表有重要和共同利益的主要利益相关者

B. 审计业务的三方关系人分别是注册会计师、被审计单位管理层和财务报表预期使用者

C. 委托人通常是财务报表预期使用者之一，也可能由责任方担任

D. 如果责任方和财务报表预期使用者来自于同一企业，则两者是同一方

[答案]D

[真题/单选/2016] 下列有关审计业务的说法中，正确的是( )。

A. 审计业务的最终产品是审计报告和后附财务报表

B. 如果不存在除责任方之外的其他预期使用者，则该项业务不属于审计业务

C. 审计的目的是改善财务报表质量，因此，审计可以减轻被审计单位管理层对财务报表的责任

D. 执行审计业务获取的审计证据大多数是结论性而非说服性的

[答案]B

## 二、财务报表(鉴证对象信息)

适当的鉴证对象应当同时具备下列条件：

(1) 鉴证对象可以识别；

(2) 不同的组织或人员对鉴证对象按照既定标准进行评价或计量的结果合理一致；

(3) 注册会计师能够收集与鉴证对象有关的信息，获取充分、适当的证据，以支持其提出适当的鉴证结论。

在财务报表审计中，鉴证对象是历史财务状况、经营业绩和现金流量，**鉴证对象信息**即财务报表。

### 三、财务报表编制基础(标准)

标准是对所要发表意见的鉴证对象进行“度量”的一把“尺子”，责任方和注册会计师可以根据这把“尺子”对鉴证对象进行“度量”。

适当的标准应当具备：相关性、完整性、可靠性、中立性、可理解性。

注册会计师基于自身的预期、判断和个人经验对鉴证对象进行的评价和计量，**不构成适当的标准**。

在财务报表审计中，财务报告编制基础即是标准。

**[真题/多选/2016]** 下列各项中，属于适当的财务报告编制基础应当具备的特征的有( )。

- A. 中立性 B. 完整性 C. 一致性 D. 准确性

[答案]AB

### 四、审计证据

### 五、审计报告

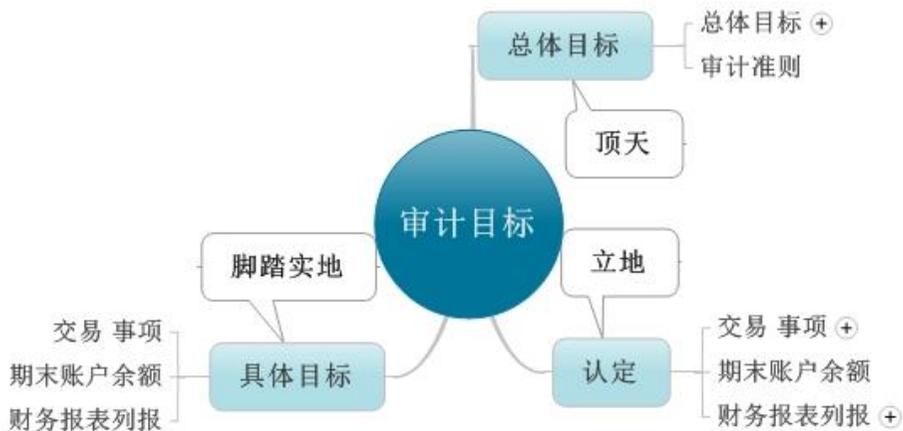
**[真题/多选/2015]** 下列各项中，属于鉴证业务应当具备的特征的有( )。

- A. 使用的标准适当且预期使用者能够获取该标准  
B. 注册会计师能够获取充分、适当的证据以支持其结论  
C. 注册会计师的结论以书面报告形式表述，且表述形式与所提供的保证程度相适应  
D. 鉴证对象适当

[答案]ABCD

**[解析]**鉴证业务要素包括 5 个方面。A、B、C、D 分别属于标准、审计证据、审计报告和鉴证对象。另外一个要素是三方关系。

## 第三节 审计目标



## 一、审计的总体目标

1. 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，使能够对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发表审计意见；
2. 按照审计准则的规定，根据审计结果对财务报表出具审计报告，并与管理层和治理层沟通。

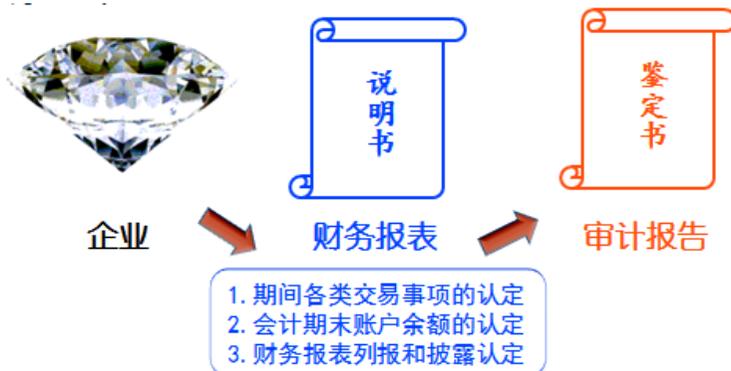
**审计准则**作为一个整体，为执行审计工作以实现总体目标提供了标准。

**职业判断**如果认为没有获取充分、适当的审计证据，可以采取下列一项或多项措施：

- (1) 评价通过遵守其他审计准则是否已经获取或将会获取进一步的相关审计证据；
- (2) 在执行一项或多项审计准则的要求时，扩大审计工作的范围；
- (3) 实施注册会计师根据具体情况认为必要的其他程序。

## 二、认定

认定，是指**管理层**在财务报表中作出的明确或隐含的表达，**注册会计师**将其用于考虑可能发生的不同类型的**潜在错报**。通过考虑可能发生的不同类型的潜在错报，注册会计师运用认定评估风险，并据此设计审计程序以应对评估的风险。



对于管理层对财务报表各组成要素作出的认定，注册会计师的审计工作就是要确定管理层的认定是否恰当。



### (一) 与所审计期间各类交易和事项相关的认定

1. **发生**：记录的交易或事项已发生，且与被审计单位有关。
2. **完整性**：所有应当记录的交易和事项均已记录。
3. **准确性**：与交易和事项有关的**金额**及其他数据已恰当记录。
4. **截止**：交易和事项已记录于正确的**会计期间**。
5. **分类**：交易和事项已记录于恰当的**账户**。

### (二) 与期末账户余额相关的认定

1. **存在**：记录的资产、负债和所有者权益是存在的。
2. **权利和义务**：记录的**资产**由被审计单位**拥有或控制**，记录的**负债**是被审计单位应当履行的**偿还义务**。
3. **完整性**：所有应当记录的资产、负债和所有者权益均已记录。
4. **计价和分摊**：资产、负债和所有者权益以恰当的**金额**包括在财务报表中，与之相关的计价或分摊调整已恰当记录。

### (三) 与列报和披露相关的认定

1. **发生以及权利和义务**：披露的交易、事项和其他情况已发生，且与被审计单位有关。
2. **完整性**：所有应当包括在财务报表中的披露均已包括。
3. **分类和可理解性**：财务信息已被恰当地列报和描述，且披露内容表述清楚。
4. **准确性和计价**：财务信息和其他信息已公允披露，且金额恰当。

[真题/单选/2014] 下列各项认定中，与交易和事项、期末账户余额以及列报和披露均相关的是( )。

- A. 发生 B. 完整性  
C. 截止 D. 权利和义务

[答案]B

### 三、具体审计目标

注册会计师了解认定后,就很容易确定每个项目的具体审计目标,并以此作为评估重大错报风险以及设计和实施进一步审计程序的基础。

#### (一)与所审计期间各类交易和事项相关的审计目标

1. 发生:由发生认定推导的审计目标是确认已记录的交易是真实的
2. 完整性:由完整性认定推导的审计目标是确认已发生的交易确实已经记录。
3. 准确性:由准确性认定推导出的审计目标是确认已记录的交易是按正确金额反映的。
4. 截止:由截止认定推导出的审计目标是确认接近于资产负债表日的交易记录于恰当的期间。
5. 分类:由分类认定推导出的审计目标是确认被审计单位记录的交易经过适当分类。

#### (二)与期末账户余额相关的审计目标

1. 存在:由存在认定推导的审计目标是确认记录的金额确实存在。例如,如果不存在某顾客的应收账款,在应收账款明细表中却列入了对该顾客的应收账款,则违反了存在目标。
2. 权利和义务:由权利和义务认定推导的审计目标是确认资产归属于被审计单位,负债属于被审计单位的义务。
3. 完整性:由完整性认定推导的审计目标是确认已存在的金额均已记录。
4. 计价和分摊:资产、负债和所有者权益以恰当的金额包括在财务报表中,与之相关的计价或分摊调整已恰当记录。

#### (三)与列报和披露相关的审计目标

1. 发生以及权利和义务:将没有发生的交易、事项,或与被审计单位无关的交易和事项包括在财务报表中,则违反该目标。
2. 完整性:如果应当披露的事项没有包括在财务报表中,则违反了该目标。
3. 分类和可理解性:财务信息已被恰当地列报和描述,且披露内容表述清楚。
4. 准确性和计价:财务信息和其他信息已公允披露,且金额恰当。

在审计工作中,注册会计师需要了解被审计单位及其环境,据以识别和评估重大错报风险,并将评估的重大错报风险落实到认定上。

重大错报风险描述	相关财务报表项目及认定
销售收入可能未真实发生	收入/发生; 应收账款/存在
销售收入记录可能不完整	收入/完整性; 应收账款/完整性
期末收入交易可能未计入正确的期间	收入/截止; 应收账款/存在、完整性
发生的收入交易未能得到准确记录	收入/准确性; 应收账款/计价和分摊
应收账款坏账准备的计提不准确	应收账款/计价和分摊

针对财务报表每一项目所表现出的各项认定,注册会计师相应地确定一项或多项审计目标,然后通过执行一系列审计程序获取充分、适当的审计证据以实现审计目标。

## 第四节 审计基本要求

### 一、遵守审计准则

注册会计师在职业过程中应当遵守审计准则的要求。

### 二、遵守职业道德要求

注册会计师应当遵循的基本原则包括:(1)诚信;(2)独立性;(3)客观和公正;(4)专业胜任能力和应有的关注;(5)保密;(6)良好职业行为。

职业道德守则规定,独立性包括实质上的独立性和形式上的独立性。

会计师事务所应当制定政策和程序,以合理保证会计师事务所及其人员遵守相关职业道德要求的责任。

### 三、保持职业怀疑

职业怀疑,是指注册会计师执行审计业务的一种态度,包括采取质疑的思维方式,对可能表明由于舞弊或错误导致错报的情况保持警觉,以及对审计证据进行审慎评价。

#### (一) 职业怀疑应当从下列方面理解:

1. 职业怀疑在本质上要求秉持一种质疑的理念。

职业怀疑与客观和公正、独立性两项职业道德基本原则密切相关。保持独立性可以增强注册会计师在审计中保持客观和公正、职业怀疑的能力。

[真题/单选/2015] 下列有关职业怀疑的说法中,错误的是( )。

- A. 职业怀疑与所有职业道德基本原则均密切相关
- B. 职业怀疑是保证审计质量的关键要素
- C. 职业怀疑要求注册会计师质疑相互矛盾的审计证据的可靠性
- D. 保持职业怀疑可以提高审计程序设计和执行的有效性

[答案]A

[解析]职业怀疑与客观和公正、独立性(并非所有)密切相关。

2. 职业怀疑要求对引起疑虑的情形保持警觉。这些情形包括但不限于:

- (1)相互矛盾的审计证据;
- (2)引起对文件记录、对询问的答复的可靠性产生怀疑的信息;
- (3)表明可能存在舞弊的情况;
- (4)表明需要实施除审计准则规定外的其他审计程序的情形。

3. 职业怀疑要求审慎评价审计证据。

审慎评价审计证据是指质疑相互矛盾的审计证据的可靠性。在怀疑信息的可靠性或存在舞弊迹象时,需要作出进一步调查,并确定需要修改哪些审计程序或实施哪些追加的审计程序。

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

4. 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，也**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。

## (二) 保持职业怀疑的作用包括：

1. 在识别和评估重大错报风险时，保持职业怀疑有助于注册会计师设计恰当的风险评估程序，有针对性地了解被审计单位及其环境；有助于使注册会计师对引起疑虑的情形保持警觉，充分考虑错报发生的可能性和重大程度，有效识别和评估重大错报风险。

2. 在设计和实施进一步审计程序应对重大错报风险时，保持职业怀疑有助于注册会计师针对评估出的重大错报风险，恰当设计进一步审计程序的性质、时间安排和范围，降低选取不适当的审计程序的风险；有助于注册会计师对已获取的审计证据表明可能存在未识别的重大错报风险的情形保持警觉，并作出进一步调查。

3. 在评价审计证据时，保持职业怀疑有助于注册会计师评价是否已获取充分、适当的审计证据以及是否还需执行更多的工作；有助于注册会计师审慎评价审计证据，纠正仅获取最容易获取的审计证据，忽视存在相互矛盾的审计证据的偏向。

此外，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。

## 四、合理运用职业判断

### 1. 概念

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。

### 2. 性质

职业判断是注册会计师行业的精髓，贯穿于注册会计师执业的始终，涉及注册会计师职业的各个环节，对于适当地执行审计工作必不可少。

### 3. 运用

仅靠机械地执行审计程序，注册会计师**无法**理解审计准则、财务报告编制基础和职业道德要求，**难以**在整个审计过程中作出有依据的决策。

职业判断对于作出下列决策尤为必要：

(1) 确定重要性，识别和评估重大错报风险；

(2) 为满足审计准则的要求和收集审计证据的需要，确定所需实施的审计程序的性质、时间安排和范围；

(3) 为实现审计准则规定的目标和注册会计师的总体目标，评价是否已获取充分、适当的审计证据以及是否还需执行更多的工作；

(4) 评价管理层在应用适用的财务报告编制基础时作出的判断；

(5) 根据已获取的审计证据得出结论，如评价管理层在编制财务报表时作出的会计估计的合理性；

(6) 运用**职业道德**概念框架识别、评估和应对对职业道德基本原则不利的影响。

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。如果有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，职业判断并不能作为不恰当决策的理由。

注册会计师职业判断的决策过程通常可划分为下列五个步骤：

- (1) 确定职业判断的问题和目标；
- (2) 收集和评价相关信息；
- (3) 识别可能采取的解决方案；
- (4) 评价可供选择的方案；
- (5) 得出职业判断总结并作出书面记录。

#### 4. 主体

注册会计师是职业判断的主体，职业判断能力是注册会计师胜任能力的核心。通常来说，注册会计师具有下列特征可能有助于提高职业判断质量：

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

#### 5. 标准

衡量职业判断质量可以基于下列三个方面：

(1) **准确性或意见一致性**，即职业判断结论与特定标准或客观事实的相符程度，或者不同职业判断主体针对同一职业判断问题所作判断彼此认同的程度。

(2) **决策一贯性和稳定性**，即同一注册会计师针对同一项目的不同判断问题，所作出的判断之间是否符合应有的内在逻辑，以及同一注册会计师针对相同的职业判断问题，在不同时点所作出的判断是否结论相同或相似。

(3) **可辩护性**，即注册会计师是否能够证明自己的工作，通常，理由的充分性、思维的逻辑性和程序的合规性是可辩护性的基础。

#### 6. 记录

对下列事项进行书面记录，有利于提高职业判断的**可辩护性**：

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

## 第五节 审计风险

审计风险，是指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。审计风险并不是指注册会计师的业务风险，如因诉讼、负面宣传或其他与财务报表审计相关的事项而导致损失的可能性。

审计风险取决于重大错报风险和检查风险。

### 一、重大错报风险

重大错报风险是指财务报表在**审计前**存在重大错报的可能性。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。

#### (一) 两个层次的重大错报风险

财务报表层次重大错报风险与财务报表整体存在广泛联系，难以界定于某类交易、账户余额和披露的具体认定；

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

#### (二) 固有风险和控制风险

认定层次的重大错报风险进一步细分为**固有风险**和**控制风险**。

**固有风险**是指在**考虑相关的内部控制之前**，某类交易、账户余额或披露的某一认定易于发生错报(该错报单独或连同其他错报可能是重大的)的可能性。

**控制风险**是指某类交易、账户余额或披露的某一认定**发生错报**，该错报单独或连同其他错报是重大的，但**没有被内部控制及时防止或发现并纠正的可能性**。控制风险取决于与财务报表编制有关的**内部控制的设计和运行的有效性**。由于控制的固有局限性，控制风险始终存在。

由于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。相反，**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**。

[真题/多选/2016] 下列关于**重大错报风险**的说法中，正确的有( )。

- A. 重大错报风险包括固有风险和**检查风险**
- B. 注册会计师**应当**将重大错报风险与特定的交易、账户余额和披露的**认定**相联系
- C. 在评估一项重大错报风险是否为特别风险时，注册会计师不应考虑控制对风险的抵销作用
- D. 注册会计师对重大错报风险的评估，可能随着审计过程中不断获取审计证据而做出相应的变化

[答案]CD

[解析]A 错：重大错报风险包括固有风险和控制风险，不包括检查风险；财务报表层次的重大错报风险无法与特定的交易、账户余额和披露的认定相联系，选项 B 错误。

### 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**。检查风险取决于审计程序设计的合理性和执行的有效性。

由于注册会计师通常并不对所有的交易、账户余额和披露进行检查，以及其他原因，检查风险不可能降低为零。

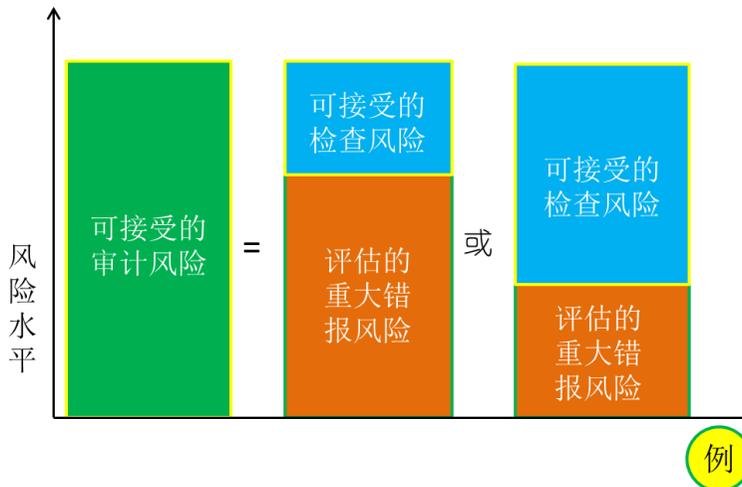
### 三、检查风险与重大错报风险的反向关系

检查风险与重大错报风险的反向关系用数学模型表示如下：

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

这个模型也就是审计风险模型。

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，可接受的检查风险就越高。



例

假设针对某一认定，注册会计师将可接受的审计风险水平设定为 5%，注册会计师实施风险评估程序后将重大错报风险评估为 25%，则可接受的检查风险为 20%。当然，实务中，注册会计师不一定用绝对数量表达这些风险水平，而是选用“高”、“中”、“低”等文字描述。

[真题/单选/2015] 下列有关审计风险的说法中，错误的是（ ）。

- A. 如果注册会计师将某一认定的可接受审计风险设定为 10%，评估的重大错报风险为 35%，则可接受的检查风险为 25%
- B. 实务中，注册会计师不一定用绝对数量表达审计风险水平，可选用文字进行定性表述
- C. 审计风险并不是指注册会计师执行业务的法律后果
- D. 在审计风险模型中，重大错报风险独立于财务报表审计而存在

[答案]A

[解析]根据审计风险模型,可接受检查风险=可接受审计风险/评估的重大错报风险=10%÷35%=28.6%,而不是 25%。选 A。

#### 四、审计的固有限制

由于审计存在固有限制,导致注册会计师据以得出结论和形成审计意见的大多数审计证据是说服性而非结论性的,不可能将审计风险降至零,不能对财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取绝对保证。

审计的固有限制源于:

- (1) 财务报告的性质;
- (2) 审计程序的性质;
- (3) 在合理的时间内以合理的成本完成审计的需要。

##### (一) 财务报告的性质

管理层编制财务报表,需要作出判断,涉及主观决策、评估或一定程度的不确定性,并且可能存在一系列可接受的解释或判断。因此,某些财务报表项目的金额本身就存在一定的变动幅度,这种变动幅度不能通过实施追加的审计程序来消除。

##### (二) 审计程序的性质

(1) 管理层或其他人员可能有意或无意地不提供与财务报表编制相关的或注册会计师要求的全部信息。因此,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;

(2) 舞弊可能涉及精心策划和蓄意实施以进行隐瞒。因此,用以收集审计证据的审计程序可能对于发现舞弊是无效的。例如,舞弊导致的错报涉及串通伪造文件,使得注册会计师误以为有效的证据实际上是无效的。注册会计师没有接受文件真伪鉴定方面的培训,不应被期望成为鉴定文件真伪的专家;

(3) 审计不是对涉嫌违法行为的官方调查。因此,注册会计师没有被授予特定的法律权力(如搜查权),而这种权力对调查是必要的。

##### (三) 财务报告的及时性和成本效益的权衡

要求注册会计师处理所有可能存在的信息是不切实际的,基于信息存在错误或舞弊除非能够提供反证的假设而竭尽可能地追查每一个事项也是不切实际的。

审计中的困难、时间或成本等事项本身,不能作为注册会计师省略不可替代的审计程序或满足于说服力不足的审计证据的正当理由。

财务报表使用者的期望是,注册会计师在合理的时间内以合理的成本对财务报表形成审计意见。

为了在合理的时间内以合理的成本对财务报表形成审计意见,注册会计师有必要:

- (1) 计划审计工作,以使审计工作以有效的方式得到执行;
- (2) 将审计资源投向最可能存在重大错报风险的领域,在其他领域减少审计资源;
- (3) 运用测试和其他方法检查总体中存在的错报。

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。相应地，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。尽管如此，审计的固有限制**并不能**作为注册会计师满足于说服力不足的审计证据的理由。

## 第六节 审计过程

接受业务委托→确定可接受的审计风险→了解被审计单位及其环境→初步确定重要性→识别和评估两个层次的重大错报风险→确定可接受的检查风险→风险应对→总体应对/设计和实施进一步审计程序/利用他人工作→获取充分、适当的审计证据/审计沟通→发现和汇总错报→修正重要性→评价错报影响→沟通重大错报→调整重大错报→评价未更正错报→出具审计报告。

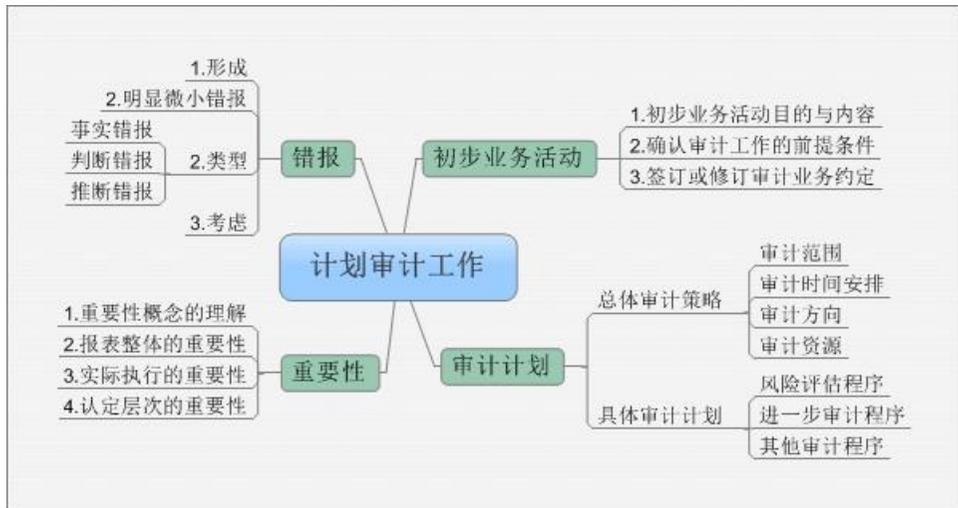
## 第二章 审计计划

### 考情统计

2014~2016 年累计考分 23 分，年均 7.7 分，属于中高分值水平。

前两节通常考选择题(占本章分值 40%)。第三节是全书重点(占本章分值的 60%以上)，可能考简答、综合，需要大量记忆和深刻理解。

年度	题型	题量	分值	考点
2016	单选	3	3	审计业务约定书[1]，报表整体重要性[3]、错报[3]
	多选	2	4	初步业务活动[1]，审计计划[2]
	综合	1	1	实际执行重要性[3]
2015	单选	1	1	审计计划[2]
	简答	1	6	报表整体重要性[3]、实际执行重要性[3]
2014	单选	2	2	初步业务活动[1]，报表整体重要性[3]
	多选	1	2	审计业务约定书[1]
	简答	1	4	报表整体重要性[3]，实际执行重要性[3]，错报[3]



## 第一节 初步业务活动

### 一、初步业务活动的目的和内容

#### (一) 初步业务活动的目的 [低/消极要求]

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

#### (二) 初步业务活动的内容 [高/积极要求]

1. 针对保持客户关系和具体审计业务实施相应的质量控制程序 [针对/超过目的(2)]；
2. 评价遵守相关职业道德要求的情况 [针对/超过目的(1)]；
3. 就审计业务约定条款达成一致意见 [针对/超过目的(3)]。

[真题/单选/2014] 注册会计师应当在审计业务开始时开展初步业务活动。下列各项中，不属于初步业务活动的是（ ）。

- A. 评价遵守相关职业道德要求的情况
- B. 针对保持客户关系和具体审计业务实施相应的质量控制程序
- C. 在执行首次审计业务时，查阅前任注册会计师的审计工作底稿 [几乎不允许]
- D. 就审计业务约定条款与被审计单位达成一致意见

[答案]C

[解析] 查阅前任底稿仅在受托后才可能 [16教材P326]。

### 二、审计的条件/前提

#### 1. 标准适当且能够为预期使用者获取

确定编制基础的可接受性(适当性)时, 需要考虑下列相关因素:

(1) 被审计单位的性质(例如, 是商业企业、公共部门实体还是非营利组织);

(2) 财务报表的目的(例如, 用于满足使用者共同的财务信息需求, 还是特定使用者的财务信息需求);

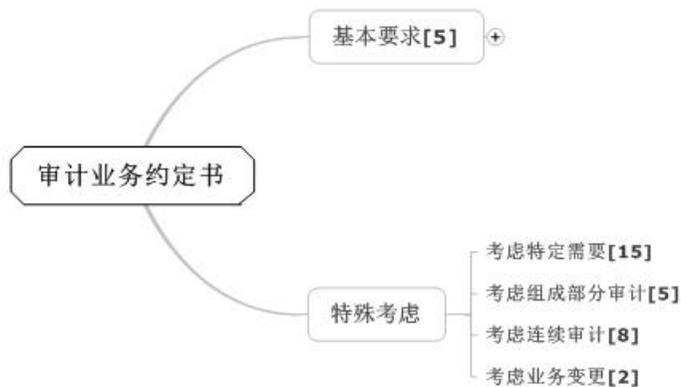
(3) 财务报表的性质(例如, 财务报表是整套财务报表还是单一财务报表);

(4) 法律法规是否规定了适用的财务报告编制基础。

## 2. 就管理层的责任达成一致意见[见 D1. 2J]

如果管理层不认可其责任, 或不同意提供书面声明[这是管理层认可其责任的形式], 承接此类审计业务是不恰当的, 除非法律法规另有规定。

## 三、审计业务约定书



会计师事务所承接任何审计业务, 都应与被审计单位签订审计业务约定书。

### (一) 审计业务约定书的基本内容

1. 财务报表审计的目标与范围;

2. 注册会计师的责任;

3. 管理层的责任;

4. 指出用于编制财务报表所适用的财务报告编制基础;

5. 提及注册会计师拟出具的审计报告的预期形式和内容, 以及对在特定情况下出具的审计报告可能不同于预期形式和内容的说明。

### (二) 审计业务约定书的特殊考虑[熟悉]

#### 1. 考虑特定需要

如果情况需要, 应考虑在审计业务约定书中列明下列内容:

(1) 详细说明审计工作的范围, 包括提及适用的法律法规、审计准则, 以及注册会计师协会发布的职业道德守则和其他公告;

(2) 对审计业务结果的其他沟通形式;

(3) 说明由于审计和内部控制的固有限制, 即使审计工作按照审计准则的规定得到恰当的计划 and 执行, 仍不可避免地存在某些重大错报未被发现的风险;

(4) 计划和执行审计工作的安排, 包括审计项目组的构成;

(5) 管理层确认将提供书面声明;

(6) 管理层同意向注册会计师及时提供财务报表草稿和其他所有附带信息, 以使注册会计师能够按照预定的时间表完成审计工作;

(7) 管理层同意告知注册会计师在审计报告日至财务报表报出日之间注意到的可能影响财务报表的事实;

(8) 费用的计算基础和收费安排;

(9) 管理层确认收到审计业务约定书并同意其中的条款;

(10) 在某些方面对利用其他注册会计师和专家工作的安排;

(11) 对审计涉及的内部审计人员和被审计单位其他员工工作的安排;

(12) 在首次审计的情况下, 与前任注册会计师(如存在)沟通的安排;

(13) 说明对注册会计师责任可能存在的限制;

(14) 注册会计师与被审计单位之间需要达成进一步协议的事项;

(15) 向其他机构或人员提供审计工作底稿的义务。

## 2. 组成部分的审计

如果母公司的注册会计师同时也是组成部分注册会计师, 需要考虑下列因素, 决定是否向组成部分单独致送审计业务约定书:

(1) 组成部分注册会计师的委托人;

(2) 是否对组成部分单独出具审计报告;

(3) 与审计委托相关的法律法规的规定;

(4) 母公司占组成部分的所有权份额;

(5) 组成部分管理层相对于母公司的独立程度。

[真题/单选/2016] 下列有关审计业务约定书的说法中, 错误的是( )。

A. 审计业务约定书应当包括注册会计师的责任和管理层的责任

B. 如果集团公司的注册会计师同时也是组成部分注册会计师，则无需向组成部分单独致送审计业务约定书

- C. 对于连续审计，注册会计师可能不需要每期都向被审计单位致送新的审计业务约定书
- D. 注册会计师应当在签订审计业务约定书之前确定审计的前提条件是否存在

[答案]B

### 3. 连续审计

下列因素可能导致修改审计业务约定条款或提醒被审计单位注意现有的业务约定条款：

- (1) 有迹象表明被审计单位误解审计目标和范围；
- (2) 需要修改约定条款或增加特别条款；
- (3) 被审计单位高级管理人员近期发生变动；
- (4) 被审计单位所有权发生重大变动；
- (5) 被审计单位业务的性质或规模发生重大变化；
- (6) 法律法规的规定发生变化；
- (7) 编制财务报表采用的财务报告编制基础发生变更；
- (8) 其他报告要求发生变化。

### 4. 审计业务约定条款的变更[业务类型的变更]

#### (1) 将审计业务变更为保证程度较低的业务

通常，下列原因可能导致被审计单位要求变更业务：

- 1) 环境变化对审计服务的需求产生影响；
- 2) 对原来要求的审计业务的性质存在误解；
- 3) 无论是管理层施加的还是其他情况引起的审计范围受到限制。

上述第 1) 和第 2) 项通常被认为是变更业务的合理理由，但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，注册会计师不应认为该变更是合理的。

#### (2) 将审计业务变更为审阅业务或相关服务业务

如变更具有合理理由，对变更后业务出具的报告不应提及原审计业务和已执行的程序，以免误解；只有将审计变更为执行商定程序业务，才可提及已执行的程序。

[真题/多选/2014] 在注册会计师完成审计业务前，被审计单位提出将审计业务变更为保证程度较低的业务。下列各项变更理由中，注册会计师通常认为合理的有（ ）。

- A. 环境变化对审计服务的需求产生影响
- B. 对原来要求的审计业务的性质存在误解

C. 管理层对审计**范围施加限制**

D. 由于超出被审计单位控制的情形导致审计**范围受到限制**

[答案]AB

## 第二节 总体审计策略和具体审计计划

计划审计工作是一项持续的过程，注册会计师通常在前一期审计工作结束后即开始开展本期的审计计划工作，并直到本期审计工作结束为止。

审计计划分为总体审计策略和具体审计计划两个层次。虽然制定总体审计策略的过程通常在具体审计计划之前，但是两项计划具有内在紧密联系，对其中一项的决定可能会影响甚至改变对另外一项的决定。

### 一、总体审计策略[熟悉/区分]

#### (一) 审计范围[环境事项]

确定审计范围时，需要考虑下列具体事项：

1. 编制拟审计的财务信息所依据的财务报告编制基础，包括是否需要将财务信息调整至按照其他财务报告编制基础编制；

2. 特定行业的报告要求，如某些行业监管机构要求提交的报告；

3. 预期审计工作涵盖的范围，包括应涵盖的组成部分的数量及所在地点；

4. 母公司和集团组成部分之间存在的控制关系的性质，以确定如何编制合并财务报表；

5. 由组成部分注册会计师审计组成部分的范围；

6. 拟审计的经营分部的性质，包括是否需要具备专门知识；

7. 外币折算，包括外币交易的会计处理、外币财务报表的折算和相关信息的披露；

8. 除为合并目的执行的审计工作之外，对个别财务报表进行法定审计的需求；

9. 内部审计工作的可获得性及注册会计师拟信赖内部审计工作的程度；

10. 被审计单位使用服务机构的情况，及注册会计师如何取得有关服务机构内部控制设计和运行有效性的证据；

11. 对利用在以前审计工作中获取的审计证据(如获取的与风险评估程序和控制测试相关的审计证据)的预期；

12. 信息技术对审计程序的影响，包括数据的可获得性和对使用计算机辅助审计技术的预期；

13. 协调审计工作与中期财务信息审阅的预期涵盖范围和时间安排，以及中期审阅所获取的信息对审计工作的影响；

14. 与被审计单位人员的时间协调和相关数据的可获得性。

### (二) 报告目标、时间安排及所需沟通的性质 [协商时间]

为计划报告目标、时间安排和所需沟通，需要考虑下列事项：

1. 被审计单位对外报告的时间表，包括中间阶段和最终阶段；
2. 与管理层和治理层举行会谈，讨论审计工作的性质、时间安排和范围；
3. 与管理层和治理层讨论注册会计师拟出具的报告的类型和时间安排以及沟通的其他事项（口头或书面沟通），包括审计报告、管理建议书和向治理层通报的其他事项；
4. 与管理层讨论预期就整个审计业务中审计工作的进展进行的沟通；
5. 与组成部分注册会计师沟通拟出具的报告的类型和时间安排，以及与组成部分审计相关的其他事项；
6. 项目组成员之间沟通的预期性质和时间安排，包括项目组会议的性质和时间安排，以及复核已执行工作的时间安排；
7. 预期是否需要和第三方进行其他沟通，包括与审计相关的法定或约定的报告责任。

### (三) 审计方向 [风险导向]

确定审计方向时，注册会计师需要考虑下列事项：

1. 重要性方面。具体包括：
  - (1) 为计划目的确定重要性；
  - (2) 为组成部分确定重要性且与组成部分的注册会计师沟通；
  - (3) 在审计过程中重新考虑重要性；
  - (4) 识别重要的组成部分和账户余额。
2. 重大错报风险较高的审计领域。
3. 评估的财务报表层次的重大错报风险对指导、监督及复核的影响。
4. 项目组人员的选择（在必要时包括项目质量控制复核人员）和工作分工，包括向重大错报风险较高的审计领域分派具备适当经验的人员。
5. 项目预算，包括考虑为重大错报风险可能较高的审计领域分配适当的工作时间。
6. 如何向项目组成员强调在收集和评价审计证据过程中保持职业怀疑的必要性。
7. 以往审计中对内部控制运行有效性进行评价的结果，包括所识别的控制缺陷的性质及应对措施。
8. 管理层重视设计和实施健全的内部控制的相关证据，包括这些内部控制得以适当记录的证据。

9. 业务交易量规模，以基于审计效率的考虑确定是否依赖内部控制。

10. 对内部控制重要性的重视程度。

11. 影响被审计单位经营的重大发展变化，包括信息技术和业务流程的变化，关键管理人员变化，以及收购、兼并和分立。

12. 重大的行业发展情况，如行业法规变化和新的报告规定。

13. 会计准则及会计制度的变化。

14. 其他重大变化，如影响被审计单位的法律环境的变化。

#### (四) 审计资源 [人员时间]

1. 向具体审计领域调配的资源，包括向高风险领域分派有适当经验的项目组成员，就复杂的问题利用专家工作等；

2. 向具体审计领域分配资源的多少，包括分派到重要地点进行存货监盘的项目组成员的人数，在集团审计中复核组成部分注册会计师工作的范围，向高风险领域分配的审计时间预算等；

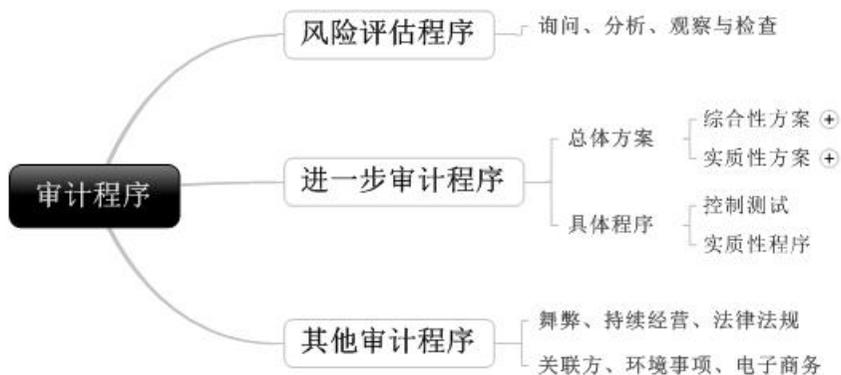
3. 何时调配这些资源，包括是在期中审计阶段还是在关键的截止日期调配资源等；

4. 如何管理、指导，监督这些资源，包括预期何时召开项目预备会和总结会，预期项目合伙人和经理如何进行复核，是否需要实施项目质量控制复核等。

## 二、具体审计计划

具体审计计划比总体审计策略更加详细。

具体审计计划应当包括风险评估程序、计划实施的进一步审计程序和其他审计程序。确定审计程序的性质、时间安排和范围的决策是具体审计计划的核心。



[真题/多选/2016] 下列各项中，属于具体审计计划的活动的有（ ）。

A. 确定重要性 [总体策略/审计方向之 1]

- B. 确定是否需要实施项目质量控制复核 [总体策略/审计资源之 4]
- C. 确定风险评估程序的性质，时间安排和范围
- D. 确定进一步审计程序的性质，时间安排和范围

[答案]CD

[解析]A、B 分别是制定总体审计策略的审计方向和审计资源时需要考虑的内容。

### 三、审计过程中对计划的更改

计划审计工作并是一个持续的、不断修正的过程，贯穿于整个审计业务的始终。

一旦计划被更新和修改，就应当对审计工作进行相应的修正，也应当在审计工作底稿中记录作出的重大修改及其理由。

[真题/单选/2015] 下列有关审计计划的说法中，正确的是( )。

- A. 总体审计策略不受具体审计计划的影响
- B. 具体审计计划的核心是确定审计的范围和审计方案
- C. 制定审计计划的工作应当在实施进一步审计程序前完成
- D. 制定总体审计策略的过程通常在具体审计计划之前

[答案]D

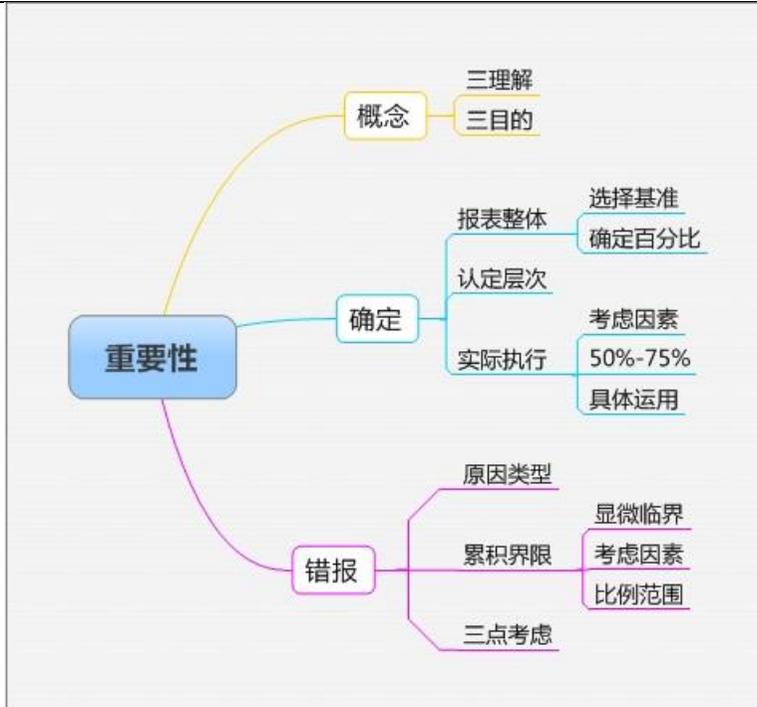
### 四、指导、监督与复核 [第 21 章 D5]

项目组成员的指导、监督以及对其工作进行复核的性质、时间安排和范围 [具体审计计划] 主要取决于下列因素：

1. 被审计单位的规模和复杂程度；
2. 审计领域；
3. 评估的重大错报风险；
4. 执行审计工作的项目组成员的专业素质和胜任能力。

## 第三节 重要性

通过一系列重要性概念对错报进行分级



### 一、重要性的含义[宽严界限/尺度/轻重/职业判断]

在审计开始时，就必须对重大错报的规模和性质作出一个判断，包括制定财务报表层次的重要性和特定交易类别、账户余额和披露的重要性水平：当错报金额高于整体重要性水平时，就很可能被合理预期将对使用者根据财务报表作出的经济决策产生影响。

#### 1. 重要性概念可从下列方面进行理解：

- (1) 如果合理预期错报(包括漏报)单独或汇总起来可能影响财务报表使用者依据财务报表作出的经济决策，则通常认为错报是重大的；
- (2) 对重要性的判断是根据具体环境作出的，并受错报的金额或性质的影响，或受两者共同作用的影响；
- (3) 判断某事项对财务报表使用者是否重大，是在考虑财务报表使用者整体共同的财务信息需求的基础上作出的。由于不同财务报表使用者对财务信息的需求可能差异很大，因此不考虑错报对个别财务报表使用者可能产生的影响。

#### 2. 使用财务报表整体重要性水平的目的有：

- (1) 决定风险评估程序的性质、时间安排和范围；
- (2) 识别和评估重大错报风险；
- (3) 确定进一步审计程序的性质、时间安排和范围。

此外，在形成审计结论阶段，要使用整体重要性水平和认定层重要性水平评价已识别的错报对财务报表的影响和对审计报告中审计意见的影响。

## 二、重要性水平的确定

确定计划的重要性[整体+认定层]水平时，需要考虑对被审计单位及其环境的了解、审计的目标、财务报表各项目的性质及其相互关系、财务报表项目的金额及其波动幅度。

### (一) 财务报表整体的重要性[直面报表使用者/计划的重要性/生死水位]



#### 何时确定：

注册会计师在制定总体审计策略时，应当确定财务报表整体的重要性。

#### 考虑什么：

在选择基准时，需要考虑的因素包括：

1. 财务报表要素(如资产、负债、所有者权益、收入和费用)；
2. 是否存在特定会计主体的财务报表使用者特别关注的项目(如为了评价财务业绩，使用者可能更关注利润、收入或净资产)；
3. 被审计单位的性质、所处的生命周期阶段以及所处行业和经济环境；
4. 被审计单位的所有权结构和融资方式(例如，如果被审计单位仅通过债务而非权益进行融资，财务报表使用者可能更关注资产及资产的索偿权，而非被审计单位的收益)；
5. 基准的相对波动性。

[真题/单选/2014]注册会计师在确定重要性时通常选定一个基准。下列因素中，注册会计师在选择基准时不需要考虑的是( )。

- A. 被审计单位的性质 [考虑因素3/5]
- B. 以前年度审计调整的金额 [整体重要性不考虑以前年度]
- C. 基准的相对波动性 [考虑因素5/5]
- D. 是否存在财务报表使用者特别关注的项目 [考虑因素2/5]

[答案]B

#### 怎样确定：

确定重要性水平时，**不需考虑**与具体项目计量相关的固有不不确定性。例如，财务报表含有高度不确定性的金额估计，注册会计师并不会因此而确定一个比不含有该估计的财务报表更高或更低的财务报表整体重要性。

确定重要性需要运用职业判断。通常先选定一个基准，再乘以某一百分比作为财务报表整体的重要性。

就基准而言，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。

表2-1 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3-5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

在通常情况下，对于以营利为目的的企业，利润可能是大多数财务报表使用者最为关注的财务指标，因此，注册会计师可能考虑选取经常性业务的税前利润作为基准。

但是在某些情况下，例如企业处于微利或微亏状态时，采用经常性业务的税前利润为基准确定重要性可能影响审计的效率和效果。注册会计师可以考虑采用以下方法确定基准：

(1) **修：**如果微利或微亏状态是由宏观经济环境的波动或企业自身经营的周期性所导致，可以考虑采用过去3-5年经常性业务的平均税前利润作为基准；

(2) **改：**采用财务报表使用者关注的其他财务指标作为基准，如营业收入、总资产等。

注册会计师要注意的是，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。

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致。

**[真题/单选/2016]**下列有关在确定财务报表整体的重要性时选择基准的说法中，正确的是( )。

- A. 注册会计师应当充分考虑被审计单位的性质和重大错报风险，选取适当的基准
- B. 对于以营利为目的的被审计单位，注册会计师应当选取税前利润作为基准
- C. 基准一经选定，需在各年度中保持一致
- D. 基准可以是本期财务数据的预算和预测结果

[答案]D

[真题/简答/2015] ABC会计师事务所首次接受委托，审计甲公司2014年度财务报表，甲公司处于新兴行业，面临较大竞争压力，目前侧重于抢占市场份额，审计工作底稿中与重要性和错报评价相关的部分内容摘录如下：

(1) 考虑到甲公司所处市场环境，财务报表使用者最为关注收入指标，审计项目组将营业收入作为确定财务报表整体重要性的基准。

要求：指出审计项目组的做法是否恰当，如不恰当，简要说明理由。

[答案]恰当。

为选定的基准确定百分比需要运用职业判断。

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。

在确定百分比时，除了考虑被审计单位是否为上市公司或公众利益实体外，其他因素也会影响注册会计师对百分比的选择，这些因素包括但不限于：

(1) 财务报表使用者的范围；

(2) 被审计单位是否由集团内部关联方提供融资或是否有大额对外融资(如债券或银行贷款)；

(3) 财务报表使用者是否对基准数据特别敏感(如抱着特殊目的财务报表的使用者)。

对以营利为目的的制造行业实体，注册会计师可能认为经常性业务的税前利润的5%是适当的；而对非营利组织，注册会计师可能认为总收入或费用总额的1%是适当的。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。

(二) 认定层次的重要性水平[直面报表使用者/计划的重要性/生死水位]

根据被审计单位的特定情况，下列因素可能表明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：

1. 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(如关联方交易、管理层和治理层的薪酬)计量或披露的预期；
2. 与被审计单位所处行业相关的关键性披露(如制药企业的研究与开发成本)；
3. 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(如新收购的业务)。

考虑是否存在上述交易、账户余额或披露时，了解治理层和管理层的看法和预期通常是有用的。

### (三) 实际执行的重要性[警戒水位]

仅为发现单项重大的错报而计划审计工作将忽视这样一个事实：单项非重大错报的汇总数可能导致财务报表出现重大错报[未更正]，更不用说还没有考虑可能存在的未发现错报。

#### 1. 财务报表层次实际执行的重要性

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

#### 2. 认定层次实际执行的重要性

如适用，实际执行的重要性还指注册会计师确定的低于特定类别的交易、账户余额或披露的重要性水平的一个或多个金额，旨在将这些交易、账户余额或披露中未更正与未发现错报的汇总数超过这些交易、账户余额或披露的重要性水平的可能性降至适当的低水平。

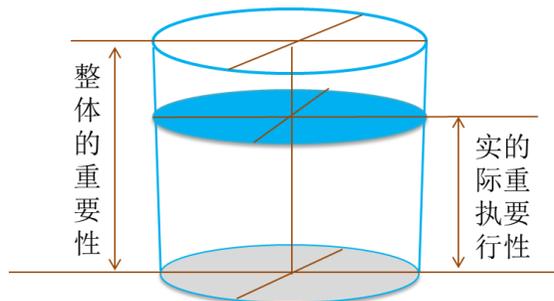
#### 3. 考虑因素

注册会计师无需通过将财务报表整体的重要性平均分配或按比例分配至各个报表项目的方法来确定实际执行的重要性，而是根据风险评估结果确定。

确定实际执行的重要性并非简单机械的计算，需要注册会计师运用职业判断，并考虑下列因素的影响：

- (1) 对被审计单位的了解(这些了解在实施风险评估程序的过程中得到更新)；
- (2) 前期审计工作中识别出的错报的性质和范围；
- (3) 根据前期识别出的错报对本期错报作出的预期。

通常而言，实际执行的重要性通常为财务报表整体重要性的50%-75%。



#### 4. 较低的情形

如果存在下列情况，注册会计师可能考虑选择较低的百分比来确定实际执行的重要性：

- (1) 首次接受委托的审计项目；
- (2) 连续审计项目，以前年度审计调整较多；

(3)项目总体风险较高,例如处于高风险行业、管理层能力欠缺、面临较大市场竞争压力或业绩压力等;

(4)存在或预期存在值得关注的内部控制缺陷。

### 5. 较高的情形

如果存在下列情况,注册会计师可能考虑选择较高的百分比来确定实际执行的重要性:

(1)连续审计项目,以前年度审计调整较少;

(2)项目总体风险为低到中等,例如处于非高风险行业、管理层有足够能力、面临较低的业绩压力等;

(3)以前期间的审计经验表明内部控制运行有效。

例如,根据以前期间的审计经验和本期审计计划阶段的风险评估结果,注册会计师认为可以以财务报表整体重要性的 75%作为大多数报表项目的实际执行的重要性;与营业收入项目相关的内部控制存在控制缺陷,而且以前年度审计中存在审计调整,因此考虑以财务报表整体重要性的 50%作为营业收入项目的实际执行的重要性,从而有针对性的对高风险领域执行更多的审计工作。

**[真题/简答/2015]**ABC会计师事务所首次接受委托,审计甲公司2014年度财务报表,甲公司处于新兴行业,面临较大竞争压力,目前侧重于抢占市场份额,审计工作底稿中与重要性和错报评价相关的部分内容摘录如下:

(2)经与前任注册会计师沟通,审计项目组了解到甲公司以前年度内部控制运行良好[、审计调整较少,因此,将实际执行的重要性确定为财务报表整体重要性的75%。

(4)审计项目组认为无需对金额低于实际执行的重要性的财务报表项目实施进一步审计程序。

(5)在运用审计抽样实施细节测试时,考虑到评估的重大错报风险水平为低,审计项目组将可容忍错报的金额设定为实际执行的重要性的120%。

要求:针对上述第(2),(4),(5)项,逐项指出审计项目组的做法是否恰当,如不恰当,简要说明理由。

[答案]

情况(2)不恰当。ABC会计师事务所首次接受委托,甲公司处于新兴行业,且面临较大的竞争压力,应考虑选择接近50%的百分比确定实际执行的重要性。

情况(4)不恰当。对于存在低估风险或舞弊风险的财务报表项目,不能仅仅因为其金额低于实际执行的重要性而不实施进一步审计程序。

情况(5)不恰当。在运用审计抽样实施细节测试时,可容忍错报通常不超过实际执行的重要性,以防止抽样总体的错报连同其他错报的汇总数构成重大错报。

#### (四) 审计过程中修改重要性

在整个业务过程中,随着审计工作的进展,注册会计师应当根据所获得的新信息更新重要性。例如,注册会计师在审计过程中发现,实际财务成果与最初确定财务报表整体的重要性时使用的预期本期财务成果相比存在着很大差异,则需要修改重要性。

由于存在下列原因,注册会计师可能需要修改财务报表整体的重要性和特定类别的交易、账户余额或披露的重要性水平(如适用):

- (1) 审计过程中情况发生重大变化;
- (2) 获取新信息;
- (3) 通过实施进一步审计程序,对被审计单位及其经营所了解的情况发生变化。

#### (五) 在审计中运用实际执行的重要性

实际执行的重要性在审计中的作用主要体现在以下几个方面:

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

- (1) 单个金额低于实际执行的重要性的财务报表项目汇总起来可能金额重大(可能远远超过财务报表整体的重要性),注册会计师需要考虑汇总后的潜在错报风险;
- (2) 对于存在低估风险的财务报表项目,不能仅仅因为其金额低于实际执行的重要性而不实施进一步审计程序;
- (3) 对于识别出存在舞弊风险的财务报表项目,不能因为其金额低于实际执行的重要性而不实施进一步审计程序。

2. 运用实际执行的重要性确定进一步审计程序的性质、时间安排和范围。例如,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;在运用审计抽样实施细节测试时,注册会计师可以将可容忍错报的金额设定为等于或低于实际执行的重要性。

#### [真题/综合/2016]

资料三: A 注册会计师在审计工作底稿中记录了**审计计划**,部分内容摘录如下:

(1) 拟实施的进一步审计程序的范围是:金额高于实际执行的重要性的财务报表项目;金额低于实际执行的重要性但存在舞弊风险的财务报表项目。

**要求：**指出审计计划的内容是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

[答案]

是否恰当(是/否)	理由
否	对于存在低估风险的财务报表项目，即使不存在舞弊风险，也应当对金额低于实际执行的重要性的项目实施实质性程序。

### 三、错报

#### (一)原因与类型

错报，是指某一财务报表项目的金额、分类、列报或披露，与按照适用的**财务报告编制基础**应当列示的金额、分类、列报或披露之间存在的差异；或根据**注册会计师的判断**，为使财务报表在所有重大方面实现公允反映，需要对金额、分类、列报或披露作出的必要调整。错报可能是由于错误或舞弊导致的。

##### 1. 原因

错报可能由下列事项导致：

- (1) 收集或处理用以编制财务报表的数据时出现错误；
- (2) 遗漏某项金额或披露；
- (3) 由于疏忽或明显误解有关事实导致作出不正确的会计估计；
- (4) 注册会计师认为管理层对会计估计作出不合理的判断或对会计政策作出不恰当的选择和运用。

##### 2. 类型

(1) **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。

例如，注册会计师在审计测试中发现最近购入存货的实际价值为 15 000 元，但账面记录的金额却为 10 000 元。因此，存货和应付账款分别被低估了 5 000 元，这里被低估的 5 000 元就是已识别的对事实的具体错报。

(2) **判断错报**。由于注册会计师认为管理层对会计估计作出不合理的判断或不恰当地选择和运用会计政策而导致的差异。

这类错报产生于两种情况：一是管理层和注册会计师对会计估计值的判断差异，例如，由于包含在财务报表中的管理层作出的估计值超出了注册会计师确定的一个合理范围，导致出现判断差异；二是管理层和注册会计师对选择和运用会计政策的判断差异，由于注册会计师认为管理层选用会计政策造成错报，管理层却认为选用会计政策适当，导致出现判断差异。

(3) 推断错报。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。

推断错报是指通过测试样本估计出的总体的错报减去在测试中已经识别的具体错报。例如，应收账款年末余额为 2 000 万元，注册会计师抽查 10% 样本发现金额有 100 万元的高估，高估部分为账面金额的 20%，据此注册会计师推断总体的错报金额为 400 万元（即  $2\ 000 \times 20\%$ ），那么上述 100 万元就是已识别的具体错报，其余 300 万元即推断误差。

## (二) 累积的界限[要解决累积的界限]

### 1. 明显微小错报临界值

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。

确定该临界值需要注册会计师运用职业判断。

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。

“明显微小”不等同于“不重大”[不重大与重大可能接近，这里远小于不重大]。

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）。

### 2. 确定明显微小错报的临界值的考虑因素

- (1) 以前年度审计中识别出的错报（包括已更正和未更正错报）的数量和金额；
- (2) 重大错报风险的评估结果；
- (3) 被审计单位治理层和管理层对注册会计师与其沟通错报的期望；
- (4) 被审计单位的财务指标是否勉强达到监管机构的要求或投资者的期望。

对上述因素的考虑，实际上是在确定审计过程中对错报的过滤程度。注册会计师的目标是要确保不累积的错报（即低于临界值的错报）连同累积的未更正错报不会汇总成为重大错报。

[真题/单选/2016] 下列各项因素中，注册会计师在确定明显微小错报临界值时，通常无需考虑的是（ ）。

- A. 重大错报风险的评估结果 [2]
- B. 以前年度审计中识别出的错报 [1]
- C. 被审计单位的财务报表是否分发给广大范围的使用者
- D. 被审计单位治理层和管理层对注册会计师与其沟通错报的期望 [3]

[答案]C

### 3. 明显微小错报的比例范围

如果注册会计师预期被审计单位存在数量较多、金额较小的错报，可能考虑采用较低的临界值，以免大量低于临界值的错报积少成多构成重大错报，如果注册会计师预期被审计单位错报数量较少，则可能采用较高的临界值**[预期需要经验]**。

注册会计师可能将明显微小错报的临界值确定为财务报表整体重要性的 3%至 5%，也可能低一些或高一些，但通常不超过财务报表整体重要性的 10%，除非注册会计师认为有必要单独为重分类错报确定一个更高的临界值。

**[真题/简答/2015]** ABC会计师事务所首次接受委托，审计甲公司2014年度财务报表……。审计工作底稿中与重要性和错报评价相关的部分内容摘录如下：

(3) 审计项目组将明显微小错报的临界值确定为财务报表整体重要性的3%，该临界值也适用于重分类错报。

(6) 甲公司某项应付账款被误计入其他应付款，其金额高于财务报表整体的重要性，因此项错报不影响甲公司的经营业绩和关键财务指标，审计项目组同意管理层不予调整。

要求：逐项指出审计项目组的做法是否恰当，如不恰当，简要说明理由。

[答案]

情况(3)恰当。

情况(6)恰当。

### **(三)对错报的考虑**

1. 错报可能不会孤立发生，一项错报的发生还可能表明存在其他错报。例如，注册会计师识别出由于内部控制失效而导致的错报，或被审计单位广泛运用不恰当的假设或评估方法而导致的错报，均可能表明还存在其他错报。

2. 抽样风险和非抽样风险可能导致某些错报未被发现。

3. 审计过程中累积错报的汇总数接近重要性，表明存在比可接受的低风险水平更大的风险**[即，表明审计风险不可接受。此刻要当心]**，即可能未被发现的错报连同审计过程中累积错报的汇总数，可能超过重要性。

**[真题/简答/2014]** 上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，A 注册会计师负责审计甲公司 2013 年度财务报表，审计工作底稿中与确定重要性和评估错报相关的部分内容摘录如下(金额单位：万元)：

项目	2013 年	2012 年	备注
营业收入	16000 (未审数)	15000 (已审数)	2013 年，竞争对手推出新产品抢占市场，甲公司通过降价和增加广告投放促销

税前利润	50 (未审数)	2000 (已审数)	2013 年, 降价及销售费用增长导致盈利大幅下降
整体重要性	80	100	
实行重要性	60	75	
显微临界值	0	5	

(1) 2012 年度财务报表整体的重要性以税前利润的 5% 计算。2013 年, 由于甲公司处于盈亏临界点, A 注册会计师以过去三年税前利润的平均值作为基准确定财务报表整体的重要性。

(2) 由于 2012 年度审计中提出的多项审计调整建议金额均不重大, A 注册会计师确定 2013 年度实际执行的重要性为财务报表整体重要性的 75%, 与 2012 年度保持一致。

(3) 2013 年, 治理层提出希望知悉审计过程中发现的所有错报, 因此, A 注册会计师确定 2013 年度明显微小错报的临界值为 0。

(4) 甲公司 2013 年末非流动负债余额中包括一年内到期的长期借款 2500 万元, 占非流动负债总额的 50%, A 注册会计师认为, 该错报对利润表没有影响, 不属于重大错报, 同意管理层不予调整。

(5) A 注册会计师仅发现一笔影响利润表的错报, 即管理费用少计 60 万元, A 注册会计师认为, 该错报金额小于财务报表整体的重要性, 不属于重大错报, 同意管理层不予调整。

要求: 针对上述第 (1) 至 (5) 项, 假定不考虑其他条件, 逐项指出 A 注册会计师的做法是否恰当。如不恰当, 简要说明理由。

[答案]

(1) 恰当。

(2) 不恰当。2012 年度有多项审计调整, 甲公司在 2013 年面临较大市场压力, 显示项目总体风险较高, 将实际执行的重要性确定为财务报表整体重要性的 75% 不恰当。

(3) 恰当。

(4) 不恰当。该分类错报对其所影响的账户重大/很可能影响关键财务指标(如营运资金), 应作为重大错报。

(5) 不恰当。该错报虽然小于财务报表整体的重要性, 但会使甲公司税前利润由盈利转为亏损, 属于重大错报。

## 第三章 审计证据

2014~2016 年累计考了 33 分，年均 11 分，排在审计教材各章的第 5 位，其中与函证相关的分值占本章的半壁江山。

第一、四两节难度适中，通常考选择题。第三节系统、全面地介绍函证程序，是核心考点，几乎每年必考简答题或综合题，不仅须要大量系统的记忆，而需要与第九章的应收账款函证、第十章的应付账款函证、第十一章的第三方保管存货函证，第十二章的银行存款函证结合起来理解与应用。

年度	题型	题量	分值	考点
2016	单选	2	2	审计证据[1]、分析程序[4]
	多选	3	6	函证[3]、分析程序[4]
	综合	2	2	函证[3]
2015	单选	4	4	审计证据[1]、函证[3]
	简答	2	11	函证[3]、分析程序[4]
2014	单选	3	3	审计证据[1]，函证[3]，分析程序[4]
	多选	1	2	分析程序[4]
	简答	1	3	函证[3]



### 第一节 审计证据的性质

#### 一、审计证据的含义

审计证据是指为得出审计结论、形成审计意见使用的所有信息，包括会计信息和其他信息。

会计信息和其他信息应当结合，缺一不可：没有前者，审计工作无法进行；没有后者，可能无法识别重大错报风险。

## 二、审计证据的充分性

充分性是对审计证据数量的衡量，其数量界限与的样本规模有关。

可接受审计风险[保证程度]一定，评估的重大错报风险越高，所需审计证据的数量越多。

[真题/单选/2015] 下列有关审计证据充分性的说法中，错误的是( )。

- A. 初步评估的控制风险越低，需要通过控制测试获取的审计证据可能越少
- B. 计划从实质性程序中获取的保证程度越高，需要的审计证据可能越多
- C. 评估的重大错报风险越高，需要的审计证据可能越多
- D. 审计证据质量越高，需要的审计证据可能越少

[答案]A

## 三、审计证据的适当性

适当性包括相关性和可靠性，事关审计证据的质量。

### (一) 相关性[专业逻辑/说服力]

相关性是指审计证据的信息、审计程序的目的与相关认定之间存在逻辑联系。

#### 1. 相关性可能受测试方向的影响

测试方向包括逆向追查与正向追查两个方向。

(1) 逆向追查适宜于发现存在或发生认定的错报，不适宜查完整性认定的错报；

例如，关心应收账款存在认定，宜从账簿记录中选取应收账款追查至发运凭证。

(2) 正向追查适宜于发现完整性认定的错报，不适宜发现存在或发生认定的错报。

例如，关心应付账款的完整性，宜是从供应商对账单追查至应付账款明细账。

#### 2. 相关性可能受审计程序的影响

控制测试用于测试和评价内部控制运行的有效性，不能发现交易、余额、列报的重大错报；实质性程序专门用于发现交易、余额、列报的重大错报。

某些情况下，针对某一认定获取的审计证据可能难以替代针对其他认定的审计证据。例如，函证回函能够证实应收账款的存在认定，但通常不能证实应收账款的完整性认定。

另一些情况下，不同审计程序获取的证据可能与同一认定相关。如，向银行函证获取的银行函证回函与检查银行对账单获取的证据都能证实银行存款的计价和分摊认定。

### (二) 可靠性[真伪问题]

1. 外部独立来源的证据比其他来源获取的证据可靠；

2. 内控有效时内部生成的证据比薄弱时的证据可靠；

3. 直接获取的证据比间接或推论得出的证据可靠;

4. 以文件、记录形式存在的证据比口头证据可靠;

5. 从原件获取的证据比从传真或复印件获取的可靠。

[真题/单选/2016] 下列有关审计证据可靠性的说法中, 正确的是( )。

- A. 可靠的审计证据是高质量的审计证据
- B. 审计证据的充分性影响审计证据的可靠性
- C. 内部控制薄弱时内部生成的审计证据是不可靠的
- D. 从独立的外部来源获得的审计证据可能是不可靠的

[答案]D

#### 四、对证据特性的考虑

审计证据质量越高, 需要的审计证据数量可能越少, 但仅靠获取更多的审计证据可能无法弥补其质量上的缺陷。

##### 1. 对文件记录可靠性的考虑

审计通常不涉及鉴定文件记录的真伪, 但如识别出的情况使注册会计师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, 应做出进一步调查。

##### 2. 使用被审计单位生成信息时的考虑

应就信息的准确性和完整性获取审计证据。

##### 3. 证据相互矛盾时的考虑

如不同来源或不同性质的证据能相互印证, 则具有更强的说服力。如不同来源或不同性质的证据不一致, 表明某项证据可能不可靠, 应当追加必要的审计程序。

##### 4. 对获取证据的成本的考虑

可以考虑取证成本与信息有用性之间的关系, 但不应以取证的困难和成本为由减少不可替代的审计程序。

##### 5. 信息缺乏也可能成为审计证据

例如, 管理层拒绝提供要求的声明, 本身就构成审计范围受到广泛性限制的证据。

[真题/单选/2015] 下列有关审计证据的说法中, 正确的是( )。

- A. 外部证据与内部证据矛盾时, 注册会计师应当采用外部证据
- B. 审计证据不包括会计师事务所接受与保持客户或业务时实施质量控制程序获取的信息
- C. 注册会计师无需鉴定作为审计证据的文件记录的真伪

D. 注册会计师可以考虑获取审计证据的成本与所获取信息的有用性之间的关系

[答案]D

## 第二节 审计程序

### 一、审计程序的要素

利用审计程序获取审计证据涉及以下四个方面的决策：

1. 选用何种审计程序；
2. 对选定的审计程序，应当选取多大样本规模；
3. 应当从总体中选取哪些项目；
4. 何时执行这些程序。

### 二、审计程序的种类

#### 1. 检查[风险评估程序/控制测试/实质性程序]

(1) 检查记录文件：获得的证据的可靠程度取决于记录或文件的性质和来源、相关内部控制的有效性。

(2) 检查有形资产：主要适用于存货、现金、有价证券、应收票据和固定资产等。可为存在提供可靠的证据，但不一定能为权利和义务或计价等认定提供可靠的证据。

#### 2. 观察[风险评估程序/控制测试/实质性程序]

察看相关人员正在从事的活动或实施的程序。

观察提供的审计证据仅限于观察发生的时点，并且在相关人员已知被观察时可能与日常的做法不同，从而会影响注册会计师对真实情况的了解[削弱了可靠性]。因此，有必要获取其他类型的佐证证据。

#### 3. 询问[风险评估程序/控制测试/实质性程序]

询问是以书面或口头方式，向被审计单位内部或外部的知情人员获取财务信息和非财务信息，并对答复进行评价的过程。

询问本身不足以发现认定层次存在的重大错报，也不足以测试内部控制运行的有效性，注册会计师还应实施其他审计程序以获取充分、适当的审计证据。

#### 4. 函证[实质性程序]

函证是指注册会计师通过获取直接来自第三方的信息和现存状况的声明，获取和评价审计证据的过程。

通过函证获取的证据可靠性较高，函证是受到高度重视并经常被使用的一种重要程序。

#### 5. 重新计算[验算/实质性程序]

重新计算是指注册会计师以人工方式或使用计算机辅助审计技术，对记录或文件中的数据计算的准确性进行核对。

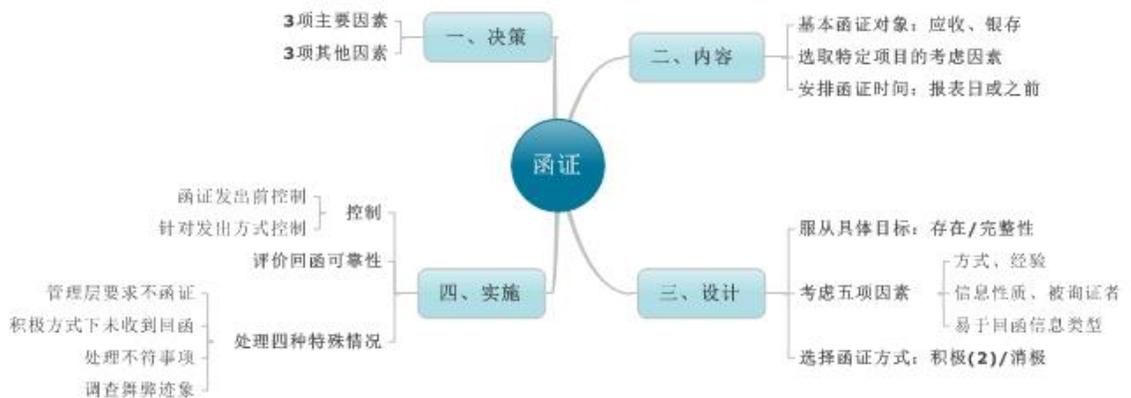
### 6. 重新执行[控制测试]

重新执行是指注册会计师以人工方式或使用计算机辅助审计技术，重新独立执行作为被审计单位内部控制组成部分的程序或控制。

### 7. 分析[风险评估程序/实质性程序]

分析程序是指注册会计师通过研究不同财务数据之间以及财务数据与非财务数据之间的内在关系，对财务信息做出评价，还包括在必要时对识别出的、与其他相关信息不一致或与预期数据严重偏离的波动或关系进行调查。

## 第三节 函证



### 一、函证决策

#### 1. 评估的认定层次重大错报风险

#### 2. 函证程序所针对的认定

#### 3. 其他程序能否将检查风险降至可接受水平

除上述三因素，还可以针对被询证者的适当性考虑下列因素，确定是否实施函证：

1. 预期被询证者对函证事项的了解。
2. 预期被询证者的客观性。
3. 预期被询证者回复询证函的能力或意愿。

### 二、函证的内容

#### (一) 函证的对象

### 1. 银行存款、借款及与金融机构往来其他重要信息

(1) 注册会计师应当对所有银金存借信息实施函证程序, 除非有充分证据表明这些信息对财务报表不重要且与之相关的重大错报风险很低。如因这些原因不对这些项目实施函证, 应在工作底稿中说明理由。

(2) 函证时, 应了解被审计单位实际存在的银行存款余额、借款余额及抵押、质押、担保情况;

(3) 对零余额账户和在本期注销的账户, 也应当实施函证, 以防止被审计单位隐瞒银行存款或借款。

### 2. 应收账款

除非存在下列两种情形之一, 应对应收账款实施函证:

- (1) 有充分证据表明应收账款对财务报表不重要;
- (2) 注册会计师认为函证很可能无效。

如因这些原因不对应收账款函证, 应在工作底稿中说明[不函证的]理由。

[真题/单选/2014] 下列有关函证的说法中, 正确的是( )。

A. 如果注册会计师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

B. 如果被审计单位与银行存款存在认定有关的内部控制设计良好并有效运行, 注册会计师可适当减少函证的样本量

C. 注册会计师应当对应收账款实施函证程序, 除非应收账款对财务报表不重要且评估的重大错报风险低

D. 如果注册会计师将重大错报风险评估为低水平, 且预期不符事项的发生率很低, 可以将消极式函证作为唯一的实质性程序

[答案]A

### (二) 函证的特定项目

1. 金额较大的;
2. 账龄较长的;
3. 交易频繁但期末余额较小的;
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舞弊或错误的交易。

### (三) 安排函证时间

1. 通常：针对资产负债表项目，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。

2. 特例：如重大错报风险评估为低水平，可选择资产负债表日前适当日期为截止日，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。

### 三、询证函的设计

#### (一) 服从具体目标

1. 在针对账户余额的存在认定获取审计证据时，应当在询证函中列明相关信息，要求对方核对确认。

2. 在针对账户余额的完整性认定获取审计证据时，需要改变询证函的内容设计或者采用其他审计程序。

#### (二) 考虑五项因素

##### 1. 函证方式

不同方式获取的审计证据的可靠性不同。银行存款只能采用积极的方式。

##### 2. 以往经验

回函率、回函信息的准确程度。回函率过低意味着函证无效，可能不适宜函证。

##### 3. 拟函证信息的性质

对非常规合同或交易，不仅函证金额，还应考虑函证交易或合同的条款，以确定是否存在重大口头协议，客户是否有自由退货的权利，付款方式是否有特殊安排等。

##### 4. 被询证者的适当性

适当的被询证者应当是对所询证信息知情的第三方，具备一定的回函能力、独立性、客观性并有权回函。

##### 5. 被询证者易于回函的信息类型

(1) 根据函证的具体内容选择易于回函的部门

某些被询证者的信息系统可能便于对形成账户余额的每笔交易函证，而不是对账户余额本身进行函证。

(2) 取得被审计单位对被询证者回函的授权

如被审计单位管理层授权被询证者向注册会计师提供有关信息，被询证者可能更愿意回函。反之，如没有获得授权，被询证者甚至不能够回函。

### (三) 选择函证方式

函证方式包括积极的方式和消极的方式两种。

积极的函证方式包括“要求确认信息”和“要求填列信息”两种。无论哪种积极的方式，都明确要求被询证者回函。

**1. 要求确认信息的积极方式：**在询证函中列明拟函证的账户余额或其他信息，要求被询证者确认所函证款项是否正确。

优点：回函率高；

缺点：可靠性低。被询证者可能对所列表信息根本不加以验证就予以回函确认。

**2. 要求填列信息的积极方式：**不在询证函中列明账户余额或其他信息，而是要求被询证者填写或提供有关信息。

优点：可靠性高；

缺点：回函率低：由于这种询证函要求被询证者做出更多的努力，可能会导致回函率降低。

### 3. 积极的方式未收到回函的原因

积极的函证方式下未收到回函的原因可能是：

被询证者不存在；

被询证者存在，但没有收到询证函；

被询证者存在且收到询证函，但没有理会回函要求。

无论上述哪种原因，都不符合函证要求，注册会计师都应当采取进一步措施

### 4. 消极式函证的要求与优、缺点

在消极的方式下，注册会计师在询证函中列明求证的信息，只要求被询证者在不同意询证函列示的信息时回函。

优点：提高审计效率；如收到回函，能够为财务报表存在错报提供说服力强的审计证据。

缺点：如未收到回函，只能从逻辑上推定被询证者同意所列信息。

注册会计师常常谨慎对待消极的函证方式。

### 5. 消极式方式未收到回函的可能原因

(1) 被询证者不存在；

(2) 被询证者存在，但没有收到询证函；

(3) 被询证者存在且收到询证函，但没有理会回函要求；

(4) 被询证者存在且收到询证函，因认可询证函所列信息。

### 6. 消极式函证须同时满足的条件

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

在实务中，可将两种方式结合使用。例如，可以对大额应收账款采用积极的函证方式，而对小额应收账款样本项目采用消极的函证方式。

#### 四、函证的实施

##### (一) 控制

控制涉及函证的全过程。

##### 1. 发出前的控制

发函前，要恰当设计、充分核对，经被审计单位盖章，由注册会计师直接发出，并注意：

- (1) 需要被询证者确认的信息是否与被审计单位账簿记录一致。
- (2) 考虑被询证者是否适当，包括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；
- (3) 是否已在询证函中正确填列供被询证者直接向注册会计师回函的地址；
- (4) 是否已将被询证者的名称、地址与被审计单位记录核对，以确保询证函中的名称、地址等内容的准确性。

为核对部分或全部被询证者名称、地址，注册会计师可以执行的程序包括：

- (1) 拨打公共查询电话核实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合同等文件核对；
- (4) 对于供应商或客户，可以将被询证者的名称、地址与增值税专用发票中的对方单位名称、地址进行核对。

**[真题/综合/2016]** 资料三：审计工作底稿中记录了审计计划，部分内容摘录如下：

(4) 2015 年有多名消费者起诉甲公司，管理层聘请外部律师担任诉讼代理人。A 注册会计师拟亲自向律师寄发由管理层编制的询证函，并要求与律师进行直接沟通。

要求：指出审计计划的内容是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

[答案]

是否恰当(是/否)	理由
-----------	----

否	注册会计师应当对函证的整个过程进行控制。律师询证函应当由注册会计师亲自编制。
---	--

**[真题/简答/2015]** ABC 会计师事务所负责审计甲公司 2014 年度财务报表，审计工作底稿中与函证程序相关的部分内容摘录如下：

(1) 审计项目组在寄发询证函前，将部分被询证方的名称、地址与甲公司持有的合同及发票中的对应信息进行了核对。

要求：指出审计项目组的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

[答案]恰当。

## 2. 发出方式控制

### (1) 邮寄

为避免询证函被拦截、篡改等舞弊风险，在邮寄询证函时，注册会计师可以在核实由被审计单位提供的被询证者的联系方式后，不使用被审计单位本身的邮寄设施，而是独立寄发询证函(例如，直接在邮局投递)。

### (2) 跟函

跟函是指注册会计师独自或在被审计单位员工的陪伴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。

如认为跟函方式能够获取可靠信息，可以采取该方式发送并收回询证函。

如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。

如跟函时需被审计单位员工陪伴，注册会计师需要在整个过程中保持对询证函的控制，同时，对被审计单位和被询证者之间串通舞弊的风险保持警觉。

在我国目前的实务操作中，邮寄和跟函方式更为常见。选择通过电子方式发送询证函，在发函前可以基于对特定询证方式所存在风险的评估，考虑相应的控制措施。

**[真题/简答/2015]** ABC 会计师事务所负责审计甲公司 2014 年度财务报表，审计项目组确定财务报表整体的重要性为 100 万元，明显微小错报的临界值为 5 万元，审计工作底稿中与函证程序相关的部分内容摘录如下：

(3) 审计项目组成员跟随甲公司出纳到乙银行实施函证，出纳到柜台办理相关事宜，审计项目组成员**在等候区等候**。

要求：指出审计项目组的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

[答案]

不恰当。审计项目组成员应当观察函证的处理过程/审计项目组成员需要在整个过程中保持对询证函的控制。

## (二) 评价可靠性

### 1. 评价可靠性应当考虑的因素

(1) 对询证函的设计、发出及收回的控制情况；

(2) 被询证者的胜任能力、独立性、授权回函情况、对函证项目的了解及其客观性。注册会计师应努力确保询证函被送交给适当的人员。

(3) 被审计单位施加的限制或回函中的限制。

[真题/多选/2016] 下列有关询证函回函可靠性的说法中，错误的有( )。

- A. 被询证者对于函证信息的口头回复是可靠的审计证据
- B. 询证函回函中的免责条款削弱了回函的可靠性
- C. 由被审计单位转交给注册会计师的回函不是可靠的审计证据
- D. 以电子形式收到的回函不是可靠的审计证据

[答案] ABD

### 2. 针对邮寄回函方式验证可靠性

(1) 被询证者确认的询证函是否是原件，是否与注册会计师发出的询证函是同一份；

(2) 回函是否由被询证者直接寄给注册会计师；

(3) 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) 回邮信封上寄出方的邮戳显示发出城市或地区是否与被询证者的地址一致；

(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。在认为必要的情况下，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。

### 3. 评价限制性条款对可靠性的影响

免责或其他限制条款可能影响函证可靠性，但不一定使回函失去可靠性，需要具体分析。

(1) 下列格式化的条款可能不影响可靠性：

“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”。

“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) 其他限制条款如果与所测试的认定无关，也不会导致回函失去可靠性。例如，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，回函中针对投资价值的免责条款不会影响回函的可靠性。

(3) 限制条款可能使注册会计师对回函信息的完整性、准确性或可信赖程度产生怀疑。如限制条款使回函限制了审计证据的可靠性，可能需要执行额外的或替代程序。

常见的此类限制条款的包括：

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。

#### 4. 需要关注的舞弊风险迹象 [11]

(1) 管理层不允许寄发询证函；

(2) 管理层试图拦截、篡改询证函或回函，如坚持以特定的方式发送询证函；

(3) 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；

(4) 注册会计师跟进访问被询证者，发现回函信息与被询证者记录不一致，例如，对银行的跟进访问表明提供给注册会计师的银行函证结果与银行的账面记录不一致；

(5) 从私人电子信箱发送的回函；

(6) 收到同一日期发回的、相同笔迹的多份回函；

(7) 位于不同地址的多家被询证者的回函邮戳显示的发函地址相同；

(8) 收到不同被询证者用快递寄回的回函，但快递的交寄人或发件人是同一个人或是被审计单位的员工；

(9) 回函邮戳显示的发函地址与被审计单位记录的被询证者的地址不一致；

(10) 不正常的回函率，例如：银行函证未回函；与以前年度相比，回函率异常偏高或回函率重大变动；向被审计单位债权人发送的询证函回函率很低；

(11) 被询证者缺乏独立性，例如：被审计单位及其管理层能够对被询证者施加重大影响(如被审计单位是被询证者唯一或重要的客户或供应商)以使其提供虚假或误导信息；被询证者既是被审计单位资产的保管人又是资产的管理者。

[真题/简答/2015] 审计工作底稿中与函证程序相关的部分内容摘录如下：

(5) 客户丁公司回函邮寄显示发函地址与甲公司提供的地址不一致, 甲公司财务人员解释是由于丁公司有多处办公地址所致, 审计项目组认为该解释合理, 在审计工作底稿中记录了这一情况。

(6) 客户戊公司为海外公司, 审计项目组收到戊公司境内关联公司代为寄发的询证函回函, 未发现差异, 结果满意。

要求: 指出审计项目组的做法是否恰当。如不恰当, 简要说明理由。

[答案]

(5) 不恰当。审计项目组应当对该情况进行核实 / 口头解释证据不充分, 还应实施其他审计程序 / 直接与丁公司联系核实 / 前往丁公司办公地点进行验证。

(6) 不恰当。未直接取得回函影响回函的可靠性 / 应取得戊公司直接寄发的询证函。

### (三) 四种特殊情况的处理

#### 1. 管理层要求不实施函证怎么办

如认为管理层的要求合理, 注册会计师应实施替代审计程序。如认为要求不合理, 且因其阻挠而无法实施函证, 应视为审计范围受限, 考虑对审计报告的影响。

分析管理层要求不实施函证的原因时, 注册会计师应保持职业怀疑态度, 并考虑:

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

#### 2. 积极的方式下未收到回函怎么办

积极的函证方式没有收到回函, 不能形成任何审计结论。应考虑与被询证者联系, 要求作出回应或再次寄发询证函。如未能得到被询证者的回应, 应当实施替代审计程序。替代审计程序应能提供与函证同样效果的审计证据。

如识别出认定层次重大错报风险, 且认为积极式函证是必要程序, 则下列情况下, 替代程序不能提供所需要的审计证据:

- (1) 可获取的佐证管理层认定的信息只能从外部获得;
- (2) 存在特定舞弊风险因素。

#### 3. 发现不符事项怎么办

注册会计师应当调查不符事项, 以确定是否表明存在错报。

询证函回函中指出的不符事项可能显示财务报表存在错报或潜在错报。当识别出错报时, 注册会计师需要评价该错报是否表明存在舞弊。

不符事项可以为注册会计师判断来自类似的被询证者回函的质量及类似账户回函质量提供依据。

不符事项还可能显示被审计单位与财务报告相关的内部控制存在缺陷。

某些不符事项并不表明存在错报。例如，注册会计师可能认为询证函回函的差异是由于函证程序的时间安排、计量或书写错误造成的。

**[真题/简答/2015]** ABC 会计师事务所负责审计甲公司 2014 年度财务报表，审计项目组确定财务报表整体的重要性为 100 万元，明显微小错报的临界值为 5 万元，审计工作底稿中与函证程序相关的部分内容摘录如下：

(4) 客户丙公司年末应收账款余额 100 万元，回函金额 90 万元，因差异金额高于明显微小错报的界值，审计项目组**据此**提出了审计调整建议。

要求：针对上述事项(4)，指出审计项目组的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

[答案]

不恰当。审计项目组应当调查不符事项，以确定是否表明存在错报。

#### 4. 发现舞弊迹象怎么办[6]

(1) 验证被询证者是否存在、是否与被审计单位不独立，业务性质和规模是否与交易记录匹配；

(2) 将与从其他来源得到的被询证者的地址(如合同、网络)相比较，验证寄出方地址的有效性；

(3) 将被审计单位档案中有关被询证者的签名样本、公司公章与回函核对；

(4) 要求与被询证者相关人员直接沟通讨论询证事项，考虑是否有必要前往被询证者工作地点以验证其是否存在；

(5) 分别在中期和期末寄发询证函，并使用被审计单位账面记录和其他相关信息核对相关账户的期间变动；

(6) 考虑从金融机构获得信用记录，证实是否存在未记录的贷款、担保、开立银行承兑汇票、信用证、保函等事项。

### 第四节 分析程序



## 一、用作风险评估程序

### 1. 总体要求

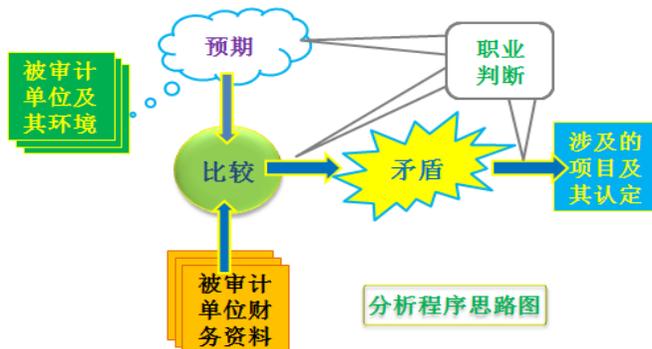
在风险评估中运用分析程序是**强制**要求。但注册会计师**无须**在了解被审计单位及其环境的每一方面都实施分析程序。例如，在了解内控时，**一般不用**分析程序。

### 2. 程序特点

分析程序使用的数据汇总性比较强，分析的对象主要是账户**余额**及其相互之间的关系。具体方法通常是**余额**分析，辅之以趋势分析和比率分析。

### 3. 具体运用[综合题思路]

用于风险评估时，应重点关注关键的账户余额、趋势和财务比率等方面，**形成合理预期**，并与被审计单位记录的金额、计算的比率或趋势**比较**。如比较结果与注册会计师对被审计单位及其环境的了解不一致，且管理层无法作出合理解释或无法取得支持性证据，应考虑财务报表是否存在重大错报**风险**。



[真题/单选/2016] 下列有关分析程序的说法中，正确的是( )。

- A. 分析程序是指注册会计师通过分析不同财务数据之间的内在关系对财务信息作出评价
- B. 注册会计师无需在了解被审计单位及其环境的各个方面实施分析程序
- C. 细节测试比实质性分析程序更能有效地将认定层次的检查风险降至可接受的水平
- D. 用于总体复核的分析程序的主要目的在于识别那些可能表明财务报表存在重大错报风险的异常变化

[答案]B

## 二、用作实质性程序

### (一) 总体要求

实质性分析程序的目的是应对重大错报风险、发现认定层次的重大错报。它不是强制程序，因为：

(1) 细节测试同样可能实现目的；

(2) 分析程序需要前提和基础，不一定适用于所有认定；

(3) 实质性分析程序的精确度可能受到种种限制，所提供的证据在很大程度上是间接证据，证明力相对较弱。

从审计过程整体来看，注册会计师不能仅依赖实质性分析程序，而忽略对细节测试的运用。

### (二) 分析基础

在设计和实施实质性分析程序时，注册会计师应当：

(1) 考虑相关认定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，评价作出预期时使用的数据的可靠性；

(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差异额。

### (三) 适用性/前提

1. 实质性分析程序通常适用于在一段时期内存在预期关系的大量交易。实质性分析程序的适用性受到认定的性质和评估重大错报风险的影响。

具体而言，实质性分析程序适用于存在、发生、完整性等定性认定，不大适用于准确性、计价和分摊、分类、截止等量化或精细认定，也不宜用于应对较高的重大错报风险。

2. 分析程序的运用建立在这种预期的基础上：数据之间的关系存在且在没有反证的情况下继续存在。

#### (四) 数据的可靠性

计划通过实质性分析程序获取的保证水平越高，对数据可靠性的要求也就越高。

数据的可靠性直接影响根据数据形成的预期值的准确性。

确定数据的可靠性时，下列因素是相关的：

1. 可获得信息的来源；
2. 可获得信息的可比性；
3. 用以确保信息完整、准确、有效的相关控制；
4. 可获得信息的性质和相关性。

例如，预算是否作为预期的结果[可靠性低]，而不是作为将要达到的目标[可靠性高]；

[真题/简答/2015] 甲公司是ABC会计师事务所的常年审计客户，A注册会计师负责审计甲公司2014年度财务报表，审计工作底稿中与分析程序相关的部分内容摘录如下：

(3) 甲公司的产量与生产工人工资之间存在稳定的预期关系，A注册会计师**认为产量信息来自于非财务部门，具有可靠性**，在实施实质性分析程序时据以测算直接人工成本。

要求：针对上述事项，指出A注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

[答案]

不恰当。测试与产量信息编制相关的内部控制 / 测试产量信息 / 应测试内部信息的可靠性。

#### (五) 预期值的准确程度

预期值的准确性越高，获取的保证水平越高。

评价预期值的准确程度时，应当考虑下列主要因素：

1. 对实质性分析程序的预期结果做出预测的准确性；
2. 信息可分解的程度；
3. 财务和非财务信息的可获得性。

#### (六) 可接受的差异额

受重要性、保证水平和重大错报风险的影响。

评估的风险越高，可接受的差异额越低。

可接受的差异额不宜超过实际执行的重要性。

分析程序包括必要时对识别出的不一致或与预期数据严重偏离的波动或关系进行调查。

[真题/简答/2015] 甲公司是ABC会计师事务所的常年审计客户，A注册会计师负责审计甲公司2014年度财务报表，审计工作底稿中与分析程序相关的部分内容摘录如下：

(4) A注册会计师对运输费用实施实质性分析程序，确定已记录金额与预期值之间可接受的差异额为150万元，实际差异为350万元，A注册会计师就超出可接受差异额的200万元询问了管理层，并对其答复获取了充分、适当的审计证据。

要求：针对上述事项，指出A注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

[答案]

不恰当。应当针对 350 万元的差异进行调查。

### (七) 针对剩余期间实施实质性分析程序

如在期中实施实质性程序，并计划针对剩余期间实施实质性分析程序，应考虑下列因素，并评估这些因素如何影响针对剩余期间获取充分、适当的审计证据的能力：

1. 实质性分析程序对特定认定的适用性
2. 数据的可靠性
3. 评价预期值的准确程度
4. 可接受的差异额

如仅实施实质性分析不足以收集充分、适当的证据，应测试剩余期间控制的有效性或针对期末实施细节测试。

## 三、用于总体复核

### 1. 总体要求

**是强制要求，**目的是确定财务报表整体是否与注册会计师对被审计单位的了解一致。

### 2. 程序特点

比较的内容、手段与风险评估阶段基本相同；分析的时间、重点、层次不同，数据的数量、质量、详细程度不同。

### 3. 再评风险

总体复核时，如果识别出以前未识别的重大错报风险，应重新考虑评估的风险是否恰当，计划的审计程序是否充分，是否有必要追加审计程序[为合理保证，当慎之又慎]。

[真题/简答/2015] 甲公司是ABC会计师事务所的常年审计客户，A注册会计师负责审计甲公司2014年度财务报表，审计工作底稿中与分析程序相关的部分内容摘录如下：

(5) A注册会计师在审计过程中未提出审计调整建议，已审财务报表与未审财务报表一致，因此认为**无需**在临近审计结束时运用分析程序对财务报表进行总体复核。

要求：针对上述事项，指出A注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

[答案]

不恰当。在临近审计结束时，应当运用分析程序对财务报表进行总体复核 / 总体复核分析程序是必要程序。