

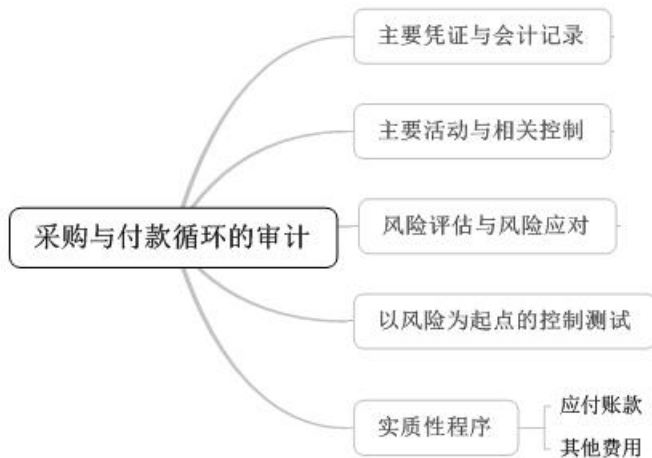
第十章 采购与付款循环的审计

考情统计

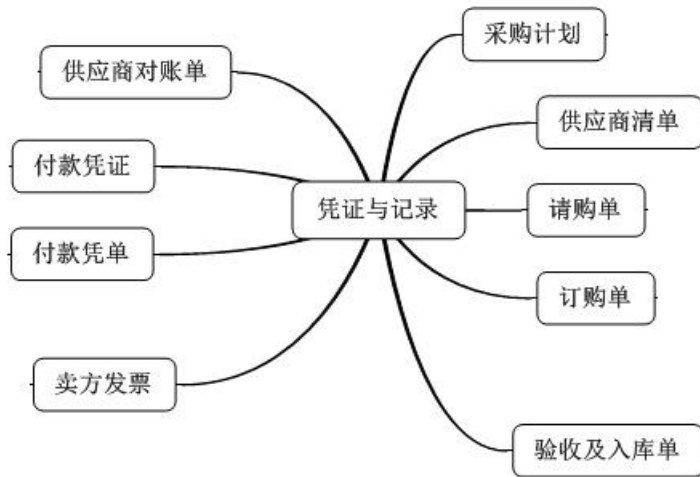
本章 2014~2016 年累计考了 21.9 分，年均近 7.3 分，属于中高分值的水平。

本章所有试题均为主观题。

年度	题型	题量	分值	考点
2016	简答	1	4.6	采购交易的审计程序
	综合	2	6.3	采购交易的风险评估、采购交易的审计程序
2015	综合	1	3	采购交易的风险评估
2014	综合	2	8	内部控制、固定资产的细节测试



第一节 本循环的主要凭证与记录



一、采购计划

企业以销售和生产计划为基础，考虑供需关系及市场计划变化等因素，制定采购计划。

经审批的采购计划有助于降低存货存在、应付账款存在或其他费用发生认定的重大错报风险。

二、供应商清单

企业通过文件审核及实地考察等方式对合作的供应商进行认证，将通过认证防止虚构供应商、虚构应付账款的供应商信息进行手工或系统维护，并及时进行更新。

该清单可以为存货存在、应付账款存在(其他费用发生)认定提供适当的证据。

三、请购单

由生产、仓库等相关部门的有关人员填写，送交采购部门。

请购单有助于降低采购交易发生认定的重大错报风险。

四、订购单

由采购部门填写，经适当的管理层审核后发送供应商。

订购单有助于降低采购交易发生、完整性及准确性认定的重大错报风险。

五、验收及入库单

验收单是收到商品编制的凭据，列示通过质检的、收到的商品的种类和数量等内容。

入库单是由仓库管理员填写的验收合格品入库的凭证。

验收单可以为采购交易的发生认定提供适当的审计证据。

六、卖方发票

供应商开具，交给买方以载明货物或劳务、应付款金额和付款条件等事项的凭证。

验收单可以为采购交易的发生、准确性及应付账款的存在自、计价和分摊认定提供适当的审计证据。

七、付款凭单

应付凭单部门编制的，载明已收到的商品、资产或接受的劳务、应付款金额和付款日期的凭证。付款凭单是采购方企业内部记录和支付负债的授权证明文件。

付款凭单单可以为应付账款的存在认定、权利和义务认定、计价和分摊认定提供适当的审计证据。

八、付款凭证

用来记录库存现金和银行存款支出交易的记账凭证。

由付款凭证追查至应付账款明细账的借方可以发现应付账款的存在认定的错报，由应付账款明细账的借方追查至付款凭证可以发现应付账款违法完整性认定的错报。

九、供应商对账单

由供应商编制、用于核对与采购企业往来款项的凭据，通常标明期初余额、本期购买、本期支付给供应商的款项和期末余额等信息。

从供应商对账单追查至应付账款明细账，可以发现应付账款完整性认定与计价和分摊认定的错报。反之，从应付账款明细账追查至供应商对账单可以发现应付账款存在认定与计价和分摊认定的错报。

第二节 主要业务活动和相关内部控制

交易类别	财务报表科目	主要业务活动	主要单据及会计记录
采购	存货、其他流动资产、销售费用、管理费用、应付账款、其他应付款、预付账款	<ol style="list-style-type: none"> 1. 编制采购计划 2. 维护供应商清单 3. 请购商品和劳务 4. 编制订购单 5. 验收商品 6. 储存已验收的商品 7. 编制付款凭单 8. 确认与记录负债 	<ol style="list-style-type: none"> 1. 采购计划 2. 供应商清单 3. 请购单 4. 订购单 5. 验收单 6. 卖方发票 7. 付款凭单
付款	应付账款、其他应付款、应付票据、货币资金	<ol style="list-style-type: none"> 1. 办理付款 2. 记录现金、银存支出 3. 与供应商定期对账 	<ol style="list-style-type: none"> 1. 转账凭证/付款凭单 2. 应付账款明细账 3. 库存现金日记账和银存日记账 4. 供应商对账单

一、主要业务活动

(一) 制定采购计划 [17 新增]

基于企业的生产经营计划，生产、仓库等部门定期编制**采购计划**，经部门负责人等适当的管理人员审批后提交采购部门，具体安排商品及服务采购。

(二) 供应商认证及信息维护 [17 新增]

企业通常对于合作的供应商实事先进行资质等审核、将通过**审核**的供应商信息录入系统，并及时对其信息变更进行**更新**。采购部门**只能**向通过审核的供应商进行采购。

[真题/综合/2014]A 注册会计师负责审甲集团公司 2013 年度财务报表。

甲集团公司将经批准的合格供应商信息录入信息系统形成供应商主文档，生产部员工在信息系统中填制连续编号的请购单时只能选择该主文档中的供应商。供应商的变动需由**采购部经理批准**，并由其在系统中**更新**供应商主文档。A 注册会计师认为该内部控制设计合理，拟予以信赖。

要求：指出 A 注册会计师的处理是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

[答案]不恰当。对供应商信息修改的批准和录入是两项不相容职责/均由采购部经理执行，未设置适当的职责分离，该控制设计不合理，不应当信赖。

(三) 请购商品和劳务

生产部门和其他部门对所需要购买的商品或劳务编制请购单。由于企业内不少部门都可以填列请购单，可以分别部门设置请购单的连续编号，每张请购单必须经过对这类支出预算负责的主管人员签字批准。

[真题/简答/2016] ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计甲公司 2015 年度财务报表，审计工作底稿中与负债审计相关的部分内容摘录如下：

(1) 甲公司各部门使用的请购单未连续编号，请购单由部门经理批准。超过一定金额还需总经理批准，A 注册会计师认为该项控制设计有效，实施了控制测试，结果满意；

要求：指出 A 注册会计师做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

[答案]恰当。

(四) 编制订购单

采购部门在收到请购单后，只能对经过恰当批准的请购单发出订购单。订购单填写品名、数量、价格、厂商名称和地址等，预先编号并经过被授权的采购人员签名。

订购单正联应送供应商，副联分别送验收部门、应付凭单部门和编制请购单的部门。

(五) 验收商品

验收部门先比较所收商品与订购单上的要求是否相符，再盘点商品并检查有无损坏。

验收后编制一式多联、预先按顺序编号的验收单。验收人员将商品送交仓库或其他请购部门时，应取得经过签字的收据，或要求其在验收单的副联上签收，以确立他们对所采购的资产应负的保管责任。还应将其中的一联验收单送交应付凭单部门。

(六) 储存已验收的商品

将已验收商品的保管与采购的其他职责相分离，可减少未经授权的采购和盗用商品的风险。存放商品的仓储区应相对独立，限制无关人员接近。

(七) 编制付款凭单

1. 确定供应商发票的内容与相关的验收单、订购单的一致性。

2. 确定供应商发票计算的正确性[采购交易准确性认定]。

3. 编制有预先顺序编号的付款凭单，并附上支持性凭证(如订购单、验收单和供应商发票等)[采购交易发生、准确性认定/应付账款存在、权利和义务、计价和分摊认定]。

4. 独立检查付款凭单计算的正确性[应付账款计价和分摊认定]。

5. 在付款凭单上填入应借记的资产或费用账户名称[采购交易的分类认定]。

6. 由被授权人员在凭单上签字，以示批准照此凭单要求付款[应付账款存在认定]。

(八) 确认与记录负债

收到供应商发票时，应付账款部门应将发票上所记载的品名、规格、价格、数量、条件及运费与订购单上的有关资料核对，如有可能，还应与验收单上的资料进行比较。

对于每月末尚未收到供应商发票的情况，则需根据验收单和订购单暂估相关的负债[有助于降低应付账款完整性认定的风险]。

(九) 办理付款

1. 独立检查已签发支票的总额与所处理的付款凭单的总额的一致性[防止重复付款/货币资金存在认定]。
2. 应由被授权的财务部门的人员负责签署支票[防止擅自付款/货币资金存在认定]。
3. 被授权签署支票的人员应确定每张支票都附有一张已经适当批准的未付款凭单，并确定支票收款人姓名和金额与凭单内容一致[防止重复付款/货币资金存在认定]。
4. 支票一经签署就应在其凭单和支持性凭证上用加盖印戳或打洞等方式将其**注销**，以免重复付款[防止重复付款/货币资金存在认定]。
5. 支票签署人**不应**签发无记名甚至空白的支票[防止擅自付款/货币资金存在认定]。
6. 支票应预先顺序编号，保证**支出支票存根的完整性和作废支票处理的恰当性**[防止重复付款/货币资金存在认定]。
7. 应确保只有被授权的人员才能接近未经使用的空白支票[防止擅自付款/货币资金存在认定]。

(十) 记录现金、银行存款支出

1. 会计主管独立检查记入银行存款日记账和应付账款明细账的金额的一致性，以及与支票汇总记录的一致性[货币资金存在认定、计价和分摊认定]。
2. 通过定期比较银行存款日记账记录的日期与支票副本的日期，独立检查入账的及时性。
3. 独立编制银行存款余额调节表。

二、相关内部控制

(一) 职责分离

请购与审批；询价与确定供应商；采购合同的订立与审批；采购与验收；采购、验收与相关会计记录；付款审批与付款执行。

(二) 授权审批

付款需经过授权人员审批，审批人员在审批前需检查相关支持文件，并对其发现的例外事项进行跟进处理。

(三) 凭证编号及例外处理[跳号、重号]

第三节 采购与付款循环的重大错报风险

一、相关交易和余额存在的重大错报风险

1. 低估负债或相关准备

- (1) 遗漏交易，例如不记录已收取货物但尚未收到发票的采购相关的负债或不记录尚未付款的已经购买的服务支出等；
- (2) 采用不正确的费用支出截止期，例如将本期的支出延迟到下期确认；
- (3) 将应当及时确认损益的费用性支出资本化，然后通过资产的逐步摊销予以消化等。

2. 管理层错报负债费用支出的偏好和动因

- (1) 平滑利润。通过多计准备或少计负债和准备，把损益控制在被审计单位管理层希望的程度。
- (2) 利用特别目的实体把负债从资产负债表中剥离，或利用关联方的费用定价优势制造虚假的收益增长趋势。
- (3) 被审计单位管理层把私人费用计入企业费用，把企业资金当作私人资金运作。

3. 费用支出的复杂性

例如，被审计单位以复杂的交易安排购买一定期间的多种服务，管理层对于涉及的服务受益与付款安排所涉及的复杂性缺乏足够的了解。这可能导致费用支出分配或计提的错误。

4. 不正确地记录外币交易。

5. 舞弊和盗窃的固有风险。

由于所采购商品和固定资产的数量及支付的款项庞大，交易复杂，容易造成商品发运错误，员工和客户发生舞弊和盗窃的风险较高。如果负责付款的会计人员有权接触应付账款主文档，并能够通过应付账款主文档中擅自添加新的账户来虚构采购交易，风险也会增加。

6. 存在未记录的权利和义务。

[真题 1/综合/2016] 甲公司是会计师事务所的常年审计客户，主要从事肉制品的加工和销售。A 注册会计师负责审计甲公司 2015 年度财务报表，确定财务报表整体的重要性为 100 万元。审计报告日为 2016 年 4 月 30 日。

资料一：

(3) 2015 年，甲公司多名关键员工离职。管理层正在**考虑**一项员工激励计划，向服务至 2018 年末的员工发放特别奖金。因计划**未确定**不构成义务，不能确认，管理层**未**在 2015 年度财务报表中**确认**符合预期，不导致风险。

要求：

(1) 指出所列事项是否可能表明存在重大错报风险。如果认为可能表明存在重大错报风险，简要说明理由，并说明该风险主要与哪些财务报表项目的哪些认定相关(不考虑税务影响)。

[答案]

事项	是否可能表明存在重大错报风险(是/否)	理由	财务报表项目名称及认定
(3)	否		

[真题 2/综合/2016] 甲公司是会计师事务所的常年审计客户，主要从事肉制品的加工和销售。A 注册会计师负责审计甲公司 2015 年度财务报表，确定财务报表整体的重要性为 100 万元。审计报告日为 2016 年 4 月 30 日。

资料一：

(2) 甲公司每年向母公司支付商标使用费 300 万元**超过了重要性**，2015 年母公司**豁免了该项费用**预期资本公积增加 300 万元。

资料二：

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了甲公司的财务数据，部分内容摘录如下：

金额单位：万元

项目	2015 年未审数	2014 年已审数
管理费用——商标使用费	300	300
营业外收入 ——母公司豁免商标使用费 不符合预期	300	0

要求：

(1) 针对资料一第(2)项，结合资料二，不考虑其他条件，指出资料一所列事项是否可能表明存在重大错报风险。如果认为可能表明存在重大错报风险，简要说明理由，并说明该风险主

要与哪些财务报表项目(仅限于应收账款、存货、投资性房地产、无形资产、应付职工薪酬、资本公积、营业收入、营业成本、销售费用、管理费用、公允价值变动收益、投资收益、营业外收入)的哪些认定相关(不考虑税务影响)。

[答案]

是否可能表明存在重大错报风险(是/否)	理由	财务报表项目名称及认定
是	母公司豁免商标使用费应该计入资本公积 [形成预期] ,而不是营业外收入 [进行比较]	营业外收入/发生资本公积/完整性

[真题 3/综合/2016]甲公司是会计师事务所的常年审计客户,主要从事肉制品的加工和销售。A 注册会计师负责审计甲公司 2015 年度财务报表,确定财务报表整体的重要性为 100 万元。审计报告日为 2016 年 4 月 30 日。

资料一:

(4) 为对产品进行升级,2015 年末,甲公司以其持有的账面价值为 500 万元的长期股权投资从非关联方换入账面价值为 400 万元的专利权,并收到补价 100 万元,换入资产和换出资产的**公允价值均不能可靠计量****[预期:换入资产的入账价值应当按照换出资产的账面价值减去收到的补价,收到的补价计入银行存款,不能计入无形资产,不能确认投资收益]**。

资料二:

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了甲公司的财务数据,部分内容摘录如下:

金额单位:万元

项目	2015 年末审数	2014 年已审数
投资收益 ——非货币性资产交换收益	100	0
无形资产 ——非货币性资产交换换入专利权	500	0

要求:

(1) 针对资料一第(2)至(4)项,结合资料二,假定不考虑其他条件,逐项指出资料一列事项是否可能表明存在重大错报风险。如果认为可能表明存在重大错报风险,简要说明理由,并说明该风险主要与哪些财务报表项目(仅限于应收账款、存货、投资性房地产、无形资产、应付职工薪酬、资本公积、营业收入、营业成本、销售费用、管理费用、公允价值变动收益、投资收益、营业外收入)的哪些认定相关(不考虑税务影响)。

[答案]

是否可能表明存在重大错报风险(是/否)	理由	财务报表项目名称及认定
是	换入资产和换出资产的公允价值不能可靠计量,应以换出资产的账面价值为基础确认换入资产成本 [形成预期] /补价计入银行,不能确认为收益 [进行比较] ,存在多计投资收益、多级无形资产的风险 [落实风险] 。	无形资产/ 准确性 投资收益/发生

[真题 4/综合/2016]A 注册会计师负责审计甲公司 2015 年度财务报表。

资料一：

(5)为增收节支，甲公司董事会决定将管理人员迁至厂区办公，并自 2015 年 12 月 1 日起将二号办公楼出租给乙公司，租期 10 年。管理层在起租日将该办公楼**转为投资性房地产**，**采用公允价值模式进行计量** [账面价值大于公允价值的，应该计入其他综合收益]。

资料二：

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了甲公司的财务数据，部分内容摘录如下：

金额单位：万元

项目	2015 年末审数	2014 年已审数
公允价值变动收益 ——投资性房地产(二号办公楼)	4000	0
投资性房地产——成本(二号办公楼)	10000	0

要求：

(1)针对资料一第(5)项，结合资料二，假定不考虑其他条件，指出资料一所列事项是否可能表明存在重大错报风险。如果认为可能表明存在重大错报风险，简要说明理由，并说明该风险主要与哪些财务报表项目(仅限于应收账款、存货、投资性房地产、无形资产、应付职工薪酬、资本公积、营业收入、营业成本、销售费用、管理费用、**公允价值变动收益**、投资收益、营业外收入)的哪些认定相关(不考虑税务影响)。

[答案]

是否可能表明存在重大错报风险(是/否)	理由	财务报表项目名称及认定
是	该项投资性房地产的公允价值在一个月内上涨 40%，可能存在多计公允价值变动收益的风险。	公允价值变动收益/准确性 投资性房地产/计价和分摊

[真题 5/综合/2015] 甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，主要从事化工产品的生产和销售，A 注册会计师负责审计甲公司 2014 年度财务报表，确定财务报表整体的重要性为 800 万元。

资料一：

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了所了解的甲公司情况及其环境，部分内容摘录如下：

(3)因环保问题，甲公司将于 2015 年 6 月关闭其下属丙分厂，管理层就辞退计划与员工协商一致，预计支付补偿金 1400 万元 **超过重要性**，该计划于 2014 年 12 月经董事会**批准** **构成当期义务**，将于 **2015 年内实施完毕** **构成应付职工薪酬/预期：应付职工薪酬增加 1400 万元**。

资料二：

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了甲公司的财务数据，部分内容摘录如下：

金额单位：万元

项目	2014 年(未审数)	2013 年(已审数)
应付职工薪酬	240	220

要求：

(1) 针对资料一中事项, 结合资料二, 假定不考虑其他条件, 逐项指出资料一中所列事项是否可能表明存在重大错报风险, 如果认为可能表明存在错报风险, 简要说明理由, 并说明该风险主要与哪些财务报表项目的哪些认定相关(不考虑税务影响)。

[答案]

事项序号	是否可能表明存在重大错报风险(是/否)	理由	财务报表项目名称及认定
(3)	是	甲公司针对辞退员工决定支付补偿金 1400 万元, 预计 2014 年末应付职工薪酬比上年末大幅增加。资料二表明 2014 年末应付职工薪酬与上年末变动基本持平, 存在少计应付职工薪酬的风险	应付职工薪酬/完整性

[真题 6/综合/2015] 甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户, 主要从事化工产品的生产和销售, A 注册会计师负责审计甲公司 2014 年度财务报表, 确定财务报表整体的重要性为 800 万元。

资料一:

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了所了解的甲公司情况及其环境, 部分内容摘录如下:

(4) 2013 年 12 月, 甲公司聘请 XYZ 评估公司对其拥有的一项采矿权进行评估, 并据此计提资产减值准备 2000 万元 [一经计提, 不得冲回]。2014 年 12 月, 甲公司聘请 DEF 测量公司对该矿储量进行测量, 结果表明上年评估的储量偏低, 管理层因此冲回资产减值准备 1200 万元 [不符合预期]。

要求:

(1) 针对资料一中事项, 结合资料二, 假定不考虑其他条件, 逐项指出资料一中所列事项是否可能表明存在重大错报风险, 如果认为可能表明存在错报风险, 简要说明理由, 并说明该风险主要与哪些财务报表项目的哪些认定相关(不考虑税务影响)。

[答案]

是否可能表明存在重大错报风险(是/否)	理由	财务报表项目名称及认定
是	采矿权属于无形资产, 无形资产减值准备一经计提, [预期] 在以后的存续期间不得转回。甲公司转回 [不符合预期] 了上期期末计提无形资产减值准备, 导致无形资产违反计价和分摊认定, 资产减值损失违反了完整性认定	无形资产 / 计价和分摊 资产减值损失 / 完整性

二、根据重大错报风险的评估结果设计进一步审计程序

表 10-3-1.

重大错报风险描述	确认的负债及费用并未实际发生
相关财务报表项目及认定	应付账款、其他应付款/存在；销售、管理费用/发生
风险程度	一般
是否信赖控制	是
进一步审计程序的总体方案	综合性方案
拟从控制测试中获得的保证程度	高
拟从实质性程序中获取的保证程度	低

表 10-3-2.

重大错报风险描述	不计提采购相关的负债或尚未付款的服务支出
相关财务报表项目及认定	应付账款、其他应付款/完整；销售、管理费用/完整
风险程度	特别
是否信赖控制	是
进一步审计程序的总体方案	综合性方案
拟从控制测试中获得的保证程度	高
拟从实质性程序中获取的保证程度	中

表 10-3-3.

重大错报风险描述	采用不正确的费用支出截止期，例如将本期的支出延迟到下期确认
相关财务报表项目及认定	应付账款、其他应付款/存在/完整； 销售、管理费用/截止
风险程度	一般
是否信赖控制	否
进一步审计程序的总体方案	实质性方案
拟从控制测试中获得的保证程度	无
拟从实质性程序中获取的保证程度	高

表 10-3-4.

重大错报风险描述	发生的采购未能以正确的金额记录
相关财务报表项目及认定	应付账款、其他应付款/准确性； 销售费用、管理费用/计价和分摊
风险程度	一般
是否信赖控制	是
进一步审计程序的总体方案	综合性方案
拟从控制测试中获得的保证程度	高
拟从实质性程序中获取的保证程度	低

第四节 测试采购与付款循环的内部控制

一、以风险为起点的控制测试

10-4-1

可能发生错报环节	财务报表项目及认定	自动控制示例	人工控制示例	控制测试程序
采购计划未经适当审批	存货/存在 其他费用/发生 应付账款/存在	[自动控制不适宜审批]	生产、仓储等部门根据生产计划制定需求计划，采购部门汇总需求，按采购类型制定采购计划，经 复核 人复核后执行。	询问 复核人复核采购计划的过程， 检查 采购计划是否经复核人恰当复核。

10-4-2

可能发生错报环节	报表项目及认定	自动控制示例	人工控制示例	控制测试程序
新增供应商或供应商信息变更未经恰当认证	存货/存在 其他费用/发生 应付账款/存在	采购订单上的供应商代码必须在系统 供应商清单 中存在匹配的代码，才能生效并发送供应商。	复核人复核并批准每一对供应商数据的变更请求。包括供应商地址或银行账户的变更以及新增供应商等。复核时，评估拟进行的供应商数据变更否得到合适文件的支持，诸如由供应商提供的新地址或银行账户明细或经批准新供应商的授权表格。当复核完成且复核人提出的问题/要求的修改已经得到满意的解决后，复核人在系统中确认复核完成。	询问 复核人复核供应商数据变更请求的过程，抽样 检查 变更需求是否有相关文件支持及有复核人的复核确认。 检查 系统中采购订单的生成逻辑，确认是否存在供应商代码匹配的要求。

10-4-3

可能发生错报环节	财务报表项目及认定	自动控制示例	人工控制示例	控制测试程序
订单 未被录入 系统或在系统中 重复录入	存货/存在、完整性；其他费用/发生、完整性；应付账款、其他应付款/存在、完整性	系统每月末生成列明跳码或重码的采购订单的例外报告	复核人定期复核列明重码或跳码的采购订单编号的 例外报告 ，以确定是否有遗漏、重复的记录。该复核确定所有采购订单是否都输入系统，且仅输入了一次。	检在系统 例外报告 的生成逻辑。询问复核人对例外报告的检查过程，确认发现的问题是否及时得到了跟进处理。

二、关键控制的选择和测试

实际工作中，并不需要对所有控制点进行测试，而是针对识别的可能发生错报环节，选择足以应对评估的重大错报风险的关键控制进行控制测试。

[真题/综合/2014] 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，确定财务报表整体的重要性为 240 万元。

资料四：A 注册会计师在审计工作底稿中记录了实施的控制测试，部分内容摘录如下：

序号	控制	控制测试
(1)	财务总监负责审批金额超过 50 万元的付款申请单，并在系统中进行电子签署。	A 注册会计师从系统中导出已经财务总监审批的付款申请单，抽取样本进行检查。
(3)	财务人员将原材料订购单、供应商发票和入库单核对一致后，编制记账凭证(附上上述单据)并签字确认。	A 注册会计师抽取了若干记账凭证及附件，检查是否经财务人员签字。

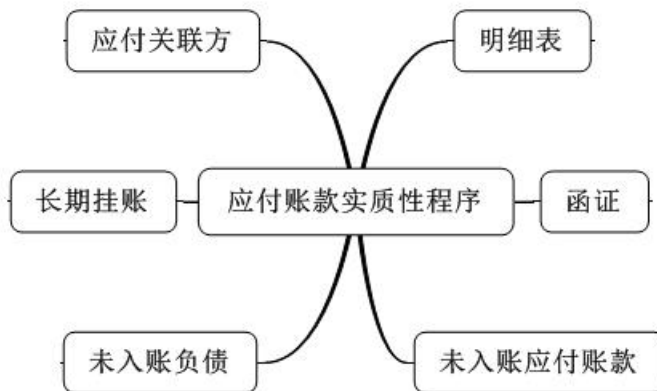
要求：指出所列控制测试是否恰当。如不恰当，提出改进建议。

[答案]

序号	控制测试是否恰当(是/否)	改进建议
(1)	否	控制测试的总体应为所有金额超过 50 万元的付款申请单。
(3)	否	应当对记账凭证后附的原材料订购单、供应商发票和入库单进行检查。

第五节 采购与付款循环的实质性程序

一、应付账款的实质性程序



(一) 获取或编制应付账款明细表

1. 复核加计是否正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符；
2. 检查非记账本位币应付账款的折算汇率及折算是否正确；
3. 分析出现借方余额的项目，查明原因，必要时，建议作重分类调整；
4. 结合预付账款、其他应付款等往来项目的明细余额，调查有无针对同一交易在应付账款和预付款项同时记账的情况异常余额或与购货无关的其他款项(如关联方或雇员账户)。

(二) 函证应付账款

获取适当的供应商相关清单，例如本期采购量清单、所有现存供应商名单或应付账款明细账。询问该清单**是否完整**并考虑该清单**是否应包括预期负债等附加项目**。选取样本进行测试并执行如下程序：

1. 向债权人发送询证函。对询证函保持控制，包括确定需要确认或填列的信息、选择适当的被询证者、设计询证函，包括正确填列被询证者的姓名和地址，以及被询证者直接向注册会计师回函的地址等信息，必要时再次向被询证者寄发询证函等。

2. 将询证函余额与已记录金额相比较，如存在差异，检查支持性文件，评价已记录金额是否适当。

3. 对于未作回复的函证实施**替代程序**：如检查至付款文件(如，现金支出、电汇凭证和支票复印件)、相关的采购文件(如，采购订单、验收单、发票和合同)或其他适当文件。

4. 如果认为回函不可靠，评价对评估的重大错报风险以及其他审计程序的性质、时间安排和范围的影响。

[真题/简答/2016] ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计甲公司 2015 年度财务报表，确定财务报表整体的重要性为 100 万元，审计工作底稿中与负债审计相关的部分内容摘录如下：

因甲公司其他应付款年末余额较 2014 年末大幅减少，A 注册会计师对其他应付款实施了函证，对未回函的项目，逐笔检查了本年借方和贷方发生额及相关原始凭证，结果满意。

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。甲公司其他应付款年末余额较 2014 年末大幅减少，可能存在低估其他应付款的重大错报风险。函证程序难以有效应对其他应付款的低估错报。

[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：

甲公司应付账款年末余额为 550 万元，审计项目组认为应付账款存在低估风险，选取了年末余额合计为 480 万元的两家主要供应商实施函证，未发现差异。

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。仅选取大金额主要供应商实施函证不能应对低估风险 / 还应选取小额或零余额账户。

(三) 检查应付账款是否计入了正确的会计期间，是否存在未入账的应付账款。

1. 对本期发生的应付账款增减变动，检查支持性文件，确认会计处理是否正确。

2. 检查资产负债表日后应付账款明细账贷方发生额的相应凭证，关注其购货发票的日期，确认其入账时间是否合理。

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

4. 对资产负债表日后付款项目，检查银行对账单及有关付款凭证(如银行汇款通知、供应商收据等)，询问内部或外部知情人员，查找有无未及时入账的应付账款。

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

[真题/简答/2016] ABC 会计师事务所的 A 组成会计师负责审计甲公司 2015 年度财务报表，审计工作底稿中与负债审计相关的部分内容摘录如下：

为查找未入账的应付账款，A 注册会计师检查了资产负债表日后应付账款明细账贷方发生额的相关凭证，并结合存货监盘程序，检查了甲公司资产负债表日前后的存货入库资料，结果满意：

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

[答案] 不恰当。还应当检查债务形成的相关原始凭证、获取被审计单位与其供应商之间的对账单，并将对账单和被审计单位财务就之间的差异进行调节、针对资产负债表日后付款项目，检查银行对账单及有关付款凭证。

(四) 寻找未入账负债的测试

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

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

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

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

[真题/简答/2016] ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计甲公司 2015 年度财务报表，确定财务报表整体的重要性为 100 万元，审计工作底稿中与负债审计相关的部分内容摘录如下：

(3) A 注册会计师在审计应付职工薪酬时发现，甲公司于 2015 年初计提并发放 2014 年度奖金 110 万元，于 2016 年初计提并发放 2015 年度奖金 112 万元，因该事项对 2015 年度利润影响较小，A 注册会计师认可了甲公司管理层的处理。

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。该事项影响 2015 年期末应付职工薪酬余额 112 万元，超过了重要性，属于重大错报，不能与其他错报抵消，应要求管理层进行调整。

(五) 检查应付账款长期挂账的原因并记录，对确实无需支付的应付款的会计处理[资本公积]是否正确。

[真题/简答/2016] ABC 会计师事务所的 A 组成会计师负责审计甲公司 2015 年度财务报表，审计工作底稿中与负债审计相关的部分内容摘录如下

甲公司有一笔账龄三年以上金额重大的其他应付款，因 2015 年未发生变动，A 注册会计师未实施进一步审计程序：

要求：指出 A 注册会计师做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

[答案] 不恰当。注册会计师应当关注账龄超过 3 年的大额其他应付款在资产负债表日后是否偿付，检查偿付记录、单据及披露情况。

(六) 检查应付关联方的款项

1. 了解交易的商业理由。

2. 检查证实交易的支持性文件(例如发票、合同、协议及入库和运输单据等相关文件)。

3. 检查被审计单位与关联方的对账记录或向关联方函证。

二、除折旧/摊销、人工费用以外的一般费用的实质性程序

1. 获取一般费用明细表，复核其加计数是否正确并与总账和明细账合计数核对是否正确。

2. 实质性分析程序：

3. 从资产负债表日后的银行对账单或付款凭证中选取项目进行测试，检查支持性文件，关注发票日期和支付日期，追踪已选取项目至相关费用明细表，检查费用所计入的会计期间，评价费用是否被记录于正确的会计期间。

4. 对本期发生的费用选取样本，检查其支持性文件，确定原始凭证是否齐全，记账凭证与原始凭证是否相符以及账务处理是否正确。

5. 抽取资产负债表日前后的凭证实施截止测试，评价费用是否被记录于正确的会计期间。

6. 检查一般费用是否已按照企业会计准则及其他相关规定在财务报表中作出恰当的列报和披露。

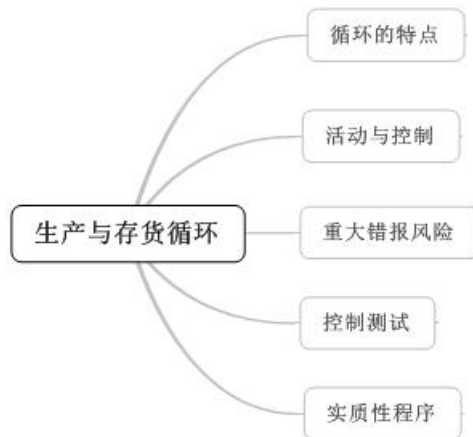
第十一章 生产与存货循环的审计

考情统计

本章 2014~2016 年累计分值为 19.75 分，年均 6.6 分，分值属于中等水平。

本章考核内容稳定，绝大部分内容都是存货监盘，且答案大部分都是教材原文，除了对第三节进行系统记忆之外，貌似没有更有效的方法；本章综合题考核的内容侧重考核存货监盘、存货计价的实际应用，需要高度的职业判断。

年度	题型	题量	分值	考点
2016	单选	1	1	存货监盘[5]
	简答	1	6	存货监盘[5]
2015	单选	1	1	存货监盘[5]
	综合	2	3.75	存货监盘、存货计价测试[5]
2014	多选	1	2	存货监盘[5]
	简答	1	6	存货监盘[5]



第一节 生产与存货循环的特点 ——涉及的主要凭证与会计记录

一、生产指令

生产指令又称生产任务通知单或生产通知单，是下达制造产品等生产任务的书面文件，用以通知供应部门组织材料发放，生产车间组织产品制造，会计部门组织成本计算。

二、领发料凭证

领发料凭证是企业为控制材料发出所采用的各种凭证，如材料发出汇总表、领料单、限额领料单、领料登记簿、退料单等。

三、产量和工时记录

产量和工时记录是登记工人或生产班组在出勤时间内完成产品数量、质量和生产这些产品所耗费工时数量的原始记录。

四、工薪汇总表及工薪费用分配表

工薪费用分配表反映了各生产车间各产品应承担的生产工人工薪及福利费。

五、材料费用分配表

用来汇总反映各生产车间各产品所耗费的材料费用的原始记录。

六、制造费用分配汇总表

用来汇总反映各生产车间各产品所应承担的制造费用的原始记录。

七、成本计算单

成本计算单是用来归集某一成本计算对象所应承担的生产费用，计算该成本计算对象的总成本和单位成本的记录。

八、产成品入库单和出库单

产成品入库单是产品生产完成并经检验合格后从生产部门转入仓库的凭证。

产成品出库单是根据经批准的销售单发出产成品的凭证。

九、存货盘点指令、盘点表及盘点标签

实施存货盘点前，管理人员通常编制存货盘点指令，对存货盘点的时间、人员、流程及后续处理等方面做出安排。在盘点过程中，通常会使用盘点表记录盘点结果，使用盘点标签对已盘点存货及数量作出标识。

十、存货货龄分析表

通过编制存货货龄分析表，识别流动较慢或滞销的存货，并根据市场情况和经营预测，确定是否需要计提存货跌价准备。

第二节 主要业务活动和相关内部控制



一、了解业务活动和内部控制的程序

1. **询问**参与生产和存货循环各业务活动的被审计单位人员，一般包括生产部门、仓储部门、人事部门和财务部门的员工和管理人员；
2. 获取并**阅读**企业的相关业务流程图或内部控制手册等资料；
3. **观察**生产和存货循环中特定控制的运用，例如观察生产部门如何将完工产品移送入库并办理手续；
4. **检查**文件资料，例如检查原材料领料单、成本计算表、产成品出入库单等；
5. 实施**穿行测试**，即追踪一笔交易在财务报告信息系统中的处理过程，例如：选取某种产成品，追踪该产品制定生产计划、领料生产、成本核算、完工入库的整个过程。

二、总体控制目标与基本控制措施

与存货相关的内部控制涉及**采购**、**验收**、**仓储**、**领用**、**加工**、**装运**出库和**盘点**等方面。

1. **采购**。控制目标是所有交易都已获得适当的授权与批准。使用订购单是一项基本内部控制措施。**订购单应预先连续编号并定期清点**，事先确定价格并获得批准。
2. **验收**。控制目标是所有收到的商品都已得到记录。应当设置独立的部门负责验收商品。使用验收单是一项基本控制措施。**验收单应预先连续编号并定期清点**。
3. **仓储**。控制目标是确保与存货实物的接触必须得到指示和批准。应当采取实物控制措施，使用适当的存储设施，以使存货免受意外损毁、盗窃或破坏。
4. **领用**。控制目标是所有存货的领用均应得到批准和记录。使用领用单是一项基本控制措施，**领用单应当定期清点**。

5. **加工**。控制目标是对所有的生产过程做出适当的记录。使用**生产报告**是一项基本的内部控制措施。在生产报告中，应当对产品质量缺陷和零部件使用及报废情况及时作出说明。

6. **装运**。控制目标是所有装运都得到记录。使用**发运凭证**是一项基本控制措施。**发运凭证应当预先编号，定期进行清点**，并作为日后开具收款账单的依据。

7. **盘点**。制定合理的存货盘点计划，确定合理的存货盘点程序，配备相应的监督人员，对存货进行独立的内部验证，将盘点结果与永续存货记录进行独立的调节，**对盘点表和盘点标签进行充分控制[连续编号并清点]**。

三、与业务活动相关的内部控制

1. 计划和安排生产

生产计划部门决定授权生产时，签发预先**顺序编号的生产通知单**。通常还需要编制一份材料需求报告，列示所需要的材料和零件及其库存。

2. 发出原材料

生产部门填写**领料单**，通常需一式三联。列示材料数量和种类以及领料部门的名称。

仓库管理人员发料并签署后，一联连同材料交给领料部门**(生产部门存根联)**，一联留在**仓库**登记材料明细账**(仓库联)**，一联交**会计部门**进行材料收发核算和成本核算**(财务联)**。

3. 生产产品

完成**生产**任务后，将完成的产品交生产部门统计人员**查点**，然后转交检验员**验收**并办理**入库**手续；或是将所完成的产品**移交**下一个部门，作进一步加工。

4. 核算产品成本

生产通知单、领料单、计工单、产量统计记录表、生产统计报告、入库单等文件资料都要汇集到**会计部门**进行检查和核对，了解和控制生产过程中存货的实物流转

5. 储存产成品

产成品入库，须由**仓储部门**先行点验和检查，然后签收，并将实际入库数量通知**会计部门**。还应根据产成品的品质特征分类存放，并填制标签。

6. 发出产成品

产成品的发出须由独立的**发运部门**进行。装运产成品时必须持有经有关部门核准的发运通知单，并据此编制出库单。**出库单一般为一式四联，一联交仓储部门；一联由发运部门留存；一联送交顾客；一联作为开具发票的依据。**

提示：仓库编制发运凭证[见 D9Z]、发运部门编制出库单，构成一项相互牵制。

7. 存货盘点[17 新增]

管理人员编制盘点指令，安排适当人员对存货(包括原材料、在产品和产成品等所有存货类别)进行定期盘点，将盘点结果与存货账面数量进行核对，调查差异并进行适当调整。

对于盘点存货这项业务活动，有些被审计单位的内部控制要求：

1. 生产部门和仓储部门在盘点日前对所有存货进行清理和规整，便于盘点顺利进行。

2. 每一组盘点人员中应包括仓储部门以外的其他部门人员，不能由负责保管存货的人员单独负责盘点存货；安排不同的工作人员分别负责初盘和复盘。

3. 盘点表和盘点标签事先连续编号，发放给盘点人员时登记领用人员；盘点结束后回收并清点所有已使用和未使用的盘点表和盘点标签。

4. 为防止存货被遗漏或重复盘点，所有盘点过的存货贴盘点标签，注明存货品名、数量和盘点人员，完成盘点前检查现场确认所有存货均已贴上盘点标签。

5. 将不属于本单位的代其他方保管的存货单独堆放并作标识；将盘点期间需要领用的原材料或出库的产成品分开堆放并作标识。

6. 汇总盘点结果，与存货账面数量进行比较，调查分析差异原因，并对认定的盘盈和盘亏提出账务调整，经仓储经理、生产经理、财务经理和总经理复核批准后入账：

(八) 计提存货跌价准备 [17 新增]

财务部门根据存货货龄分析表信息及相关提供的有关存货状况的信息，结合存货盘点过程中对存货状况的检查结果，对出现损毁、滞销、跌价等降低存货价值的情况进行分析计算，计提存货跌价准备。

对于这项业务活动，有些被审计单位的内部控制要求：

1. 定期编制存货货龄分析表，管理人员复核该分析表，确定是否有必要对滞销存货计提存货跌价准备，并计算存货可变现净值，据此计提存货跌价准备。

2. 生产部门和仓储部门每月上报残冷背次存货明细，采购部门和销售部门每月上报原材料和产成品最新价格信息，财务部门据此分析存货跌价风险并计提跌价准备，由财务经理和总经理复核批准并入账。

第三节 生产与存货循环的重大错报风险



一、生产与存货循环存在的重大错报风险

对存货年末余额的测试，通常是审计中最复杂也最费时的部分。对存货存在和存货价值的评估常常十分困难。相应地，要求实施存货项目审计的注册会计师应具备较高的专业素质和相关业务知识，分配较多的审计工时，运用多种有针对性的审计程序。

(一) 存货审计复杂的主要原因

1. 存货通常是资产负债表中的一个主要项目，而且通常是构成营运资本的最大项目。
2. 存货存放于不同的地点，这使得对它的实物控制和盘点都很困难。企业必须将存货放置于便于产品生产和销售的地方，但是这种分散也带来了审计的困难。
3. 存货项目的多样性也给审计带来了困难。例如，化学制品、宝石、电子元件以及其他的高科技产品。

4. 存货本身的陈旧以及存货成本的分配也使得存货的估价存在困难。
5. 不同企业采用的存货计价方法存在多样性。

(二) 导致存货重大错报风险的因素

1. 交易的数量和复杂性。
2. 成本核算的复杂性。
3. 产品的多元化。
4. 某些存货项目的可变现净值难以确定
5. 将存货存放在很多地点。
6. 寄存的存货。

例如，以下类别的存货就可能增加审计的复杂性与风险：

- (1) 具有漫长制造过程的存货。制造过程漫长的企业(如飞机制造和酒类产品酿造企业)的审计重点包括递延成本、预期发生成本以及未来市场波动可能对当期损益的影响等事项。
- (2) 具有固定价格合约的存货。预期发生成本的不确定性是其重大审计问题。
- (3) 与时装相关的服装行业。由于服装产品的消费者对服装风格或颜色的偏好容易发生变化，因此，存货是否过时是重要的审计事项。
- (4) 鲜活、易腐商品存货。因为物质特性和保质期短暂，此类存货变质的风险很高。
- (5) 具有高科技含量的存货。由于技术进步，此类存货容易过时。
- (6) 单位价值高昂、容易被盗窃的存货。例如，珠宝存货的错报风险通常高于铁制纽扣之类存货的错报风险。

(三) 存货重大错报风险影响的认定

1. 存货实物可能不存在(存在)；
2. 属于被审计单位的存货可能未在账面反映(完整性)；
3. 存货的额所有权可能不属于被审计单位(权利和义务)；
4. 存货的单位成本可能存在计算错误(计价和分摊/准确性)；
5. 存货的账面价值可能无法实现，即跌价损失准备的计提可能不充分(计价和分摊)。

二、根据重大错报风险评估结果设计进一步审计程序

重大错报风险描述	相关财务报表项目及认定	风险程度	是否信赖控制	进一步审计程序的总体方案	拟通过控制测试中获取的保证程度	拟从实质性程序中获取的保证程度
存货可能不存在	存货：存在	特别	是	综合性	中	高
存货单位成本可能存在计算错误	存货：计价和分摊 营业成本：准确性	一般	是	综合性	中	低
已销售产品成本可能没有准确结转至营业成本	存货：计价和分摊 营业成本：准确性	一般	是	综合性	中	低

存货的账面价值可能无法实现	存货：计价和分摊	特别	否	实质性	无	高
---------------	----------	----	---	-----	---	---

第四节 生产与存货循环的控制测试

1. 发出原材料

可能发生错报的环节	财务报表项目及认定	自动控制	人工控制	控制测试程序
原材料的发出可能未经授权	生产成本：发生		所有领料单由生产主管签字批准，仓库管理员凭批准的领料单发出原材料。	选取领料单，检查是否有生产主管签字授权。

2. 记录人工成本

可能发生错报环节	报表项目及认定	自动控制	人工控制	控制测试程序
生产工人的人工成本可能未得到准确反映	生产成本：准确性	所有员工有专属员工代码和部门代码，员工的 考勤 记录记入相应员工代码	人事部每月编制工薪费用分配表，按员工所属部门将工薪费用分配至生产成本、制造费用、管理费用和销售费用，经财务经理核后入账。	检查系统中员工的部门 代码设置 是否与其实际职责相符。询问并检查财务 经理复核 工资费用分配表的过程和记录。

3. 发出产成品

可能发生错报环节	报表项目及认定	自动控制	人工控制	控制测试程序
销售发出的产成品的成本可能没有 准确 转入营业成本	存货/计价和分摊；营业成本/准确性	系统根据确认的营业收入所对应的售出产品 自动结转 营业成本。	财务经理和总经理每月对 毛利率 进行比较分析，对异常波动进行 调查和处理 。	检查系统设置的 自动结转 功能是否正常运行，成本结转方式是否符合公司成本核算政策。询问和检查财务经理和总经理进行 毛利率 分析的过程和记录，并对异常波动的 调查和处理结果 进行核实。

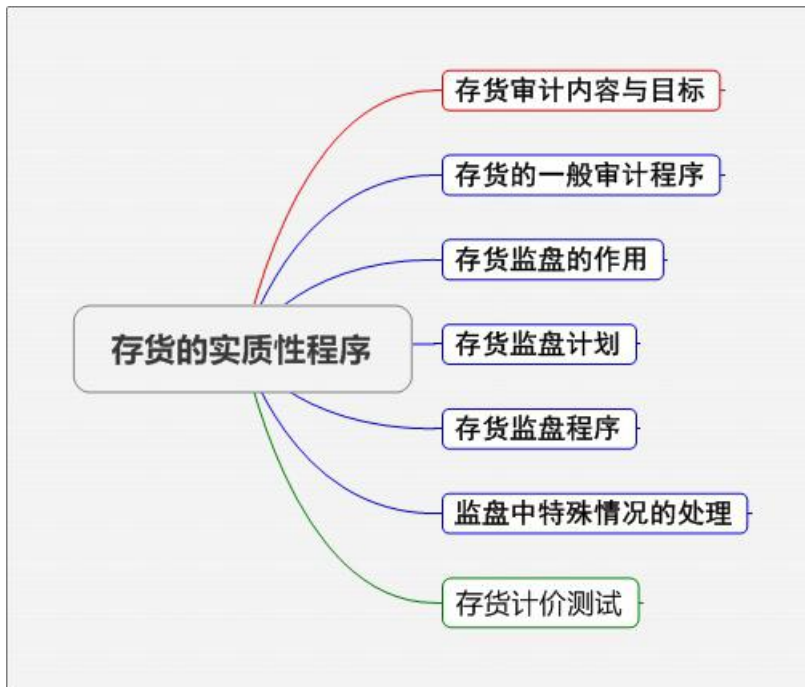
4. 盘点存货

可能发生错报环节	报表项目及认定	自动控制	人工控制	控制测试程序
存货可能被盗或因材料领用/产品销售未入账而出现账实不符	存货:存在/完整性[不足]		仓库保管员每月末盘点存货并与仓库台账核对并调节一致;成本会计监督其盘点与核对并抽取部分存货复盘。每年末盘点所有存货并根据盘点结果分析盘盈盘亏并进行账面调整。	监盘 [观察 存货的 盘点]

5. 计提存货跌价准备

可能发生错报环节	报表项目及认定	自动控制	人工控制	控制测试程序
可能存在残冷背次的存货,影响存货的价值	存货/计价和分摊:资产减值损失/完整性	系统根据存货入库日期自动统计货龄,每月末生成存货货龄分析表	财务部根据系统生成的存货货龄分析表,结合生产和仓储部门上报的存货损毁情况及存货盘点中对存货状况的检查结果,计提存货减值准备,报总经理审核后入账	询问财务经理识别减值风险并确定减值准备的过程,检查总经理的复核批准记录。

第五节 生产与存货循环的实质性程序



一、存货审计内容与目标

(一) 存货审计内容

存货审计涉及数量和单价两个方面。

1. 针对存货数量的实质性程序主要是存货监盘[库存]，包括对第三方保管[代管]的存货实施函证等程序，对在途存货检查相关凭证和期后入库记录等。

2. 针对存货单价的实质性程序包括对购买和生产成本[价值构成]的审计程序和对存货可变现净值[价值实现]的审计程序。

(二) 存货审计目标

1. 账面存货余额对应的实物是否真实存在(存在目标)；
2. 属于被审计单位的存货是否均已入账(完整性目标)；
3. 存货是否属于被审计单位(权利和义务目标)；
4. 存货单位成本的计量是否准确(计价和分摊目标)；
5. 存货的账面价值是否可以实现(计价和分摊目标)。

二、存货的一般审计程序

(一) 获取年末存货余额明细表

1. 复核**单项**存货金额的计算(单位成本与数量)和明细表的加总计算是否准确。
2. 将本年末存货余额与上年末存货余额进行比较，**总体**分析变动原因。

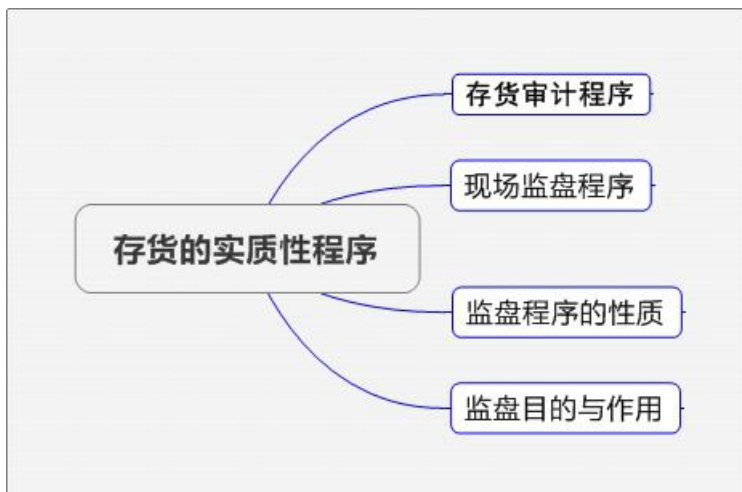
(二) 实施实质性分析程序

存货的实质性分析程序中较常见的是对**存货周转天数**的实质性分析程序：

存货周转天数=365/存货周转次数=365/销售成本 X 年初年末存货平均余额

1. 确定存货周转天数的预期值。
2. 确定可接受的重大差异额。
3. 计算实际存货周转天数和预期周转天数之间的差异。
4. 评估差异是否表明存在重大错报风险。

三、存货监盘的作用



(一) 存货审计程序

如果存货对财务报表是重要的，注册会计师应当实施下列审计程序，对存货的**存在和状况**获取充分、适当的审计证据：

1. 在存货盘点现场实施监盘(除非不可行)；

2. 对期末存货记录实施审计程序，以确定其是否准确反映实际的存货盘点结果。

(二) 现场监盘程序

在存货盘点现场实施监盘时，注册会计师应当实施下列审计程序：

1. 评价管理层用以记录和控制存货盘点结果的指令和程序；

2. 观察管理层制定的盘点程序的执行情况；

3. 检查存货；

4. 执行抽盘。

[真题/简答/2016] ABC 会计师事务所的 A 组成注册会计师负责审计甲公司等多家被审计单位 2015 年度财务报表，与存货审计相关事项如下

在对甲公司存货实施监盘时，A 注册会计师在存货盘点现场评价了管理层用以记录和控制存货盘点结果的程序 (1)，认为其设计有效，A 注册会计师在检查存货 (3) 并执行抽盘 (4) 后结束了现场工作。

要求：指出 A 注册会计师做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

[答案] 不恰当。在实施存货监盘程序时，注册会计师需要观察管理层制定的盘点程序的执行情况 (2)。

[真题/简答/2014] ABC 会计师事务所负责审计甲公司 2013 年度财务报表。与存货监盘相关情况摘录如下：

审计项目组拟不信赖与存货相关的内部控制运行的有效性 [可以]，故在监盘时不再观察管理层制定的盘点程序的执行情况 [这是现场监盘的强制性要求之 2/4]。

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。无论是否信赖内部控制，注册会计师在监盘中均应当观察管理层制定的盘点程序的执行情况。

(三) 监盘程序的性质

存货监盘的相关程序可以用做控制测试或者实质性程序。注册会计师可以根据风险评估结果、审计方案和实施的特定程序作出判断。

如果只有少数项目构成了存货的主要部分，注册会计师可能选择将存货监盘用做实质性程序。

[真题/简答/2016] ABC 会计师事务所的 A 组成注册会计师负责审计乙公司等多家被审计单位 2015 年度财务报表，与存货审计相关事项如下

因乙公司存货品种和数量均较少，A 注册会计师仅将监盘程序用作实质性程序。

要求：指出 A 注册会计师做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

[答案] 恰当。

尽管实施存货监盘是注册会计师的责任，但这并不能取代被审计单位管理层的责任。管理层通常制定程序，对存货每年至少一次实物盘点，以作为编制财务报表的基础，并用以确定被审计单位永续盘存制的可靠性。

[真题/简答/2014] ABC 会计师事务所负责审计甲公司 2013 年度财务报表。与存货监盘相关情况摘录如下：

由于甲公司人手不足，审计项目组受管理层委托，于2013年12月31日代为盘点[违反独立性
及现场监盘之2/4]甲公司异地专卖店的存货，并将盘点记录作为甲公司的盘点记录和审计项目
组的监盘工作底稿。

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。审计项目组代管理层执行盘点工作，将会影响其独立性/盘点存货是甲公司
管理层的责任。

(四) 监盘目的与作用

注册会计师监盘存货的目的在于获取有关存货数量和状况的审计证据。因此，

1. 存货监盘针对的主要是存货的存在认定，
2. 对存货的完整性认定及计价和分摊认定，也能提供部分审计证据。
3. 注册会计师还可能在存货监盘中获取有关存货所有权的部分审计证据。但存货监盘本身
并不足以供注册会计师确定存货的所有权，注册会计师可能需要执行其他实质性审计程序以应
对所有权认定的相关风险。

[真题/简答/2016] ABC 会计师事务所的 A 组成注册会计师负责审计丙公司等多家被审计单位
2015 年度财务报表，与存货审计相关事项如下

丙公司 2015 年末已入库未收到发票而暂估的存货金额占存货总额的 30%，A 注册会计师对
存货实施了监盘，测试了采购和销售交易的截止，均未发现差错，据此认为暂估的存货记录准
确。

要求：指出 A 注册会计师做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

[答案]不恰当。监盘、截止测试不直接涉及采购单价，不足以证实未收到发票的存货计价
认定。注册会计师应实施检查采购合同、订购单、供应商对账单，或从供应商取得证据等计价
测试程序，佐证存货采购金额，以确定存货金额记录的准确性。

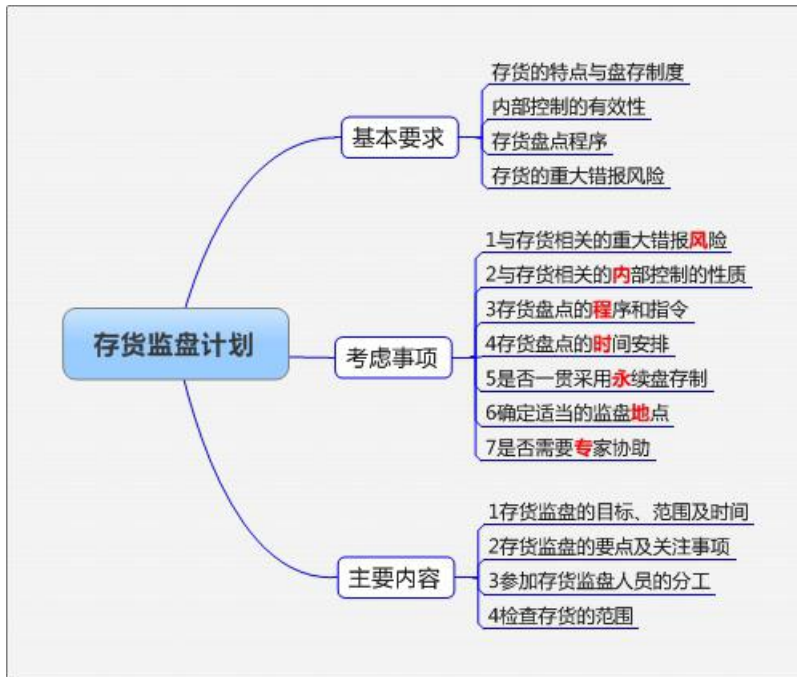
[真题/简答/2016] ABC 会计师事务所的 A 组成注册会计师负责审计丁公司等多家被审计单位
2015 年度财务报表，与存货审计相关事项如下

丁公司管理层未将以前年度已全额计提跌价准备[属于计价和分摊认定]的存货纳入本年末
盘点范围[属于完整性认定]，A 注册会计师检查了以前年度审计工作底稿，认可了管理层的做
法[即使跌价准备正确也不能证实完整性认定]。

要求：指出 A 注册会计师做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

[答案]不恰当。检查跌价准备不足以证实存货的完整性认定，管理层应当将已全额计提跌
价准备的存货纳入盘点范围。

四、存货监盘计划



(一) 制定存货监盘计划应考虑的相关事项【风控程时永地专】

注册会计师应当充分了解被审计单位**存货的特点**、**盘存制度**和存货**内部控制的有效性**等情况，并考虑获取、审阅和评价被审计单位预定的盘点程序。根据计划过程所搜集到的信息，有助于注册会计师合理确定参与监盘的地点以及存货监盘的程序。

1. 与存货相关的重大错报风险

存货通常具有较高水平的重大错报风险。影响重大错报风险的因素具体包括：存货的数量和种类、成本归集的难易程度、陈旧过时的速度或易损坏程度、遭受失窃的难易程度。外部因素也会对重大错报风险产生影响。例如，技术进步可能导致某些产品过时，从而导致存货价值更容易发生高估。

2. 与存货相关的内部控制的性质

在制定存货监盘计划时，注册会计师应当了解被审计单位与存货相关的内部控制，并根据内部控制的完善程度确定进一步审计程序的性质、时间安排和范围。

3. 管理层对存货盘点是否制定了适当的程序，并下达了正确的指令

注册会计师一般需要复核或与管理层讨论其存货盘点程序。在复核或讨论时，注册会计师应当考虑下列主要因素，以评价其能否合理地确定存货的数量和状况：

- (1) 盘点的时间安排；
- (2) 存货盘点范围和场所的确定；
- (3) 盘点人员的分工及胜任能力；
- (4) 盘点前的会议及任务布置；
- (5) 存货的整理和排列，对毁损、陈旧、过时、残次及所有权不属于被审计单位的存货的区分；
- (6) 存货的计量工具和计量方法；

- (7)在产品完工程度的确定方法;
- (8)存放在外单位的存货的盘点安排;
- (9)存货收发截止的控制;
- (10)盘点期间存货移动的控制;
- (11)盘点表单的设计、使用与控制;
- (12)盘点结果的汇总以及盘盈或盘亏的分析、调查与处理。

4. 存货盘点的时间安排

如果存货盘点在财务报表日以外的其他日期进行,注册会计师除实施存货监盘相关审计程序外,还应当实施其他审计程序,确定存货盘点日与财务报表日之间的存货变动是否已得到恰当的记录。

5. 被审计单位是否一贯采用永续盘存制

如果被审计单位通过实地盘存制确定数量,则注册会计师要参加此种盘点。如果被审计单位采用永续盘存制,注册会计师应在年度中一次或多次参加盘点。

6. 存货的存放地点,以确定适当的监盘地点

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

根据具体情况下的风险评估结果,注册会计师可以考虑执行以下一项或多项审计程序;

(1)询问被审计单位除管理层和财务部门以外的其他人员,如营销人员、仓库人员等,以了解有关存货存放地点的情况;

(2)比较被审计单位不同时期的存货存放地点清单,关注仓库变动情况,以确定是否存在因仓库变动而未将存货纳入盘点范围的情况发生;

(3)检查被审计单位存货的出、入库单,关注是否存在被审计单位尚未告知注册会计师的仓库(如期末库存量为零的仓库);

(4)检查费用支出明细账和租赁合同,关注被审计单位是否租赁仓库并支付租金,如果有,该仓库是否已包括在被审计单位提供的仓库清单中;

(5)检查被审计单位“固定资产——房屋建筑物”明细清单,了解被审计单位可用于存放存货的房屋建筑物。

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。

例如,注册会计师在以往审计中可能注意到某些地点存在存货相关的错报,因此,在本期审计时对其予以特别关注。

如果识别出由于舞弊导致的影响存货数量的重大错报风险,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。

在连续审计中,可以考虑在不同期间的审计中变更所选择实施监盘的地点。

[例题 综合 真题2015]甲集团公司的存货存放在多个地点,A注册会计师基于管理层提供的存货存放地点清单[要测试完整性],并根据不同地点所存放存货的重要性及评估的重大错报风险确定了监盘地点。

要求:指出 A 注册会计师的做法是否恰当,简要说明理由。

[答案]不恰当。理由:注册会计师应当考虑存货存放地点清单的完整性。

[真题/综合/2013]审计甲公司2012年度财务报表。存货监盘部分事项如下:

审计项目组按 2012 年末各存放地点存货余额进行排序,选取存货余额最大的 20 个地点(合计占年末存货余额的 60%)实施监盘。审计项目组根据选取地点的监盘结果,认为甲公司年末存货盘点结果满意。

要求:指出 A 注册会计师的处理是否适当。简要说明理由。

[答案]存在不当之处。确定存货存放地点时还应考虑风险评估结果。

7. 是否需要专家协助

在确定资产数量或资产实物状况(如矿石堆),或在收集特殊类别存货(如艺术品、稀有玉石、房地产、电子器件、工程设计等)的审计证据时,注册会计师可以考虑利用专家的工作。

当在产品存货金额较大时,也可以根据存货生产过程的复杂程度利用专家的工作。

(二) 存货监盘计划的主要内容

1. 存货监盘的目标、范围及时间安排

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

(2) 存货监盘范围的大小取决于存货的内容、性质以及与存货相关的内部控制的完善程度和重大错报风险的评估结果。

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

[真题/简答/2013]审计项目组实施存货监盘的部分事项如下:

审计工作底稿中记录:存货监盘目标为获取有关甲公司资产负债表日存货数量的审计证据。

要求:指出注册会计师的处理是否适当。如认为不当,简要说明理由。

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

2. 存货监盘的要点及关注的事项

存货监盘的要点主要包括注册会计师实施存货监盘程序的方法、步骤,各个环节应注意的问题以及所要解决的问题。

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

3. 参加存货监盘人员的分工

注册会计师应当根据被审计单位参加存货盘点人员分工、分组情况、存货监盘工作量的大小和人员素质情况，确定参加存货监盘的人员组成以及各组成人员的职责和具体的分工情况，并加强督导。

4. 检查存货的范围

注册会计师应当根据对被审计单位存货盘点和对被审计单位内部控制的评价结果确定检查存货的范围。在实施观察程序后，如果认为被审计单位内部控制设计良好且得到有效实施，存货盘点组织良好，可以相应缩小实施检查程序的范围。

五、存货监盘程序



在存货盘点现场实施监盘时，注册会计师应当实施下列审计程序。

(一) 评价管理层用以记录和控制存货盘点结果的指令和程序

注册会计师需要考虑这些指令和程序是否包括下列方面：

1. 适当控制活动的运用，例如，收集已使用的存货盘点记录，清点未使用的存货盘点表单，实施盘点和复盘程序；
2. 准确认定在产品的完工程度，流动缓慢(呆滞)、过时或毁损的存货项目，以及第三方拥有的存货(如寄存货物)；
3. 在适用的情况下用于估计存货数量的方法，如可能需要估计煤堆的重量；
4. 对存货在不同存放地点之间的移动以及截止日前后期间出入库的控制。

(二) 观察管理层制定的盘点程序的执行情况

(三) 关注盘点过程中存货移动的控制

被审计单位可能由于实际原因无法停止生产或收发货物。注册会计师可以根据具体情况考虑其无法停止存货移动的原因及其合理性，可以通过询问管理层以及阅读被审计单位的盘点计划等方式，了解被审计单位对存货移动所采取的控制程序和对存货收发截止影响的考虑。

例如，可以考虑在仓库内划分出独立的过渡区域，将预计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放在过渡区域，以此确保相关存货只被盘点一次。

(四) 对存货进行截止测试时应当关注的情况

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。

1. 对期末存货进行截止测试时，通常应当关注：

(1) 所有在截止日期以前入库的存货项目是否均已包括在盘点范围内，并已反映在截止日以前的会计记录中。

(2) 任何在截止日期以后入库的存货项目是否均未包括在盘点范围内，也未反映在截止日以前的会计记录中。

(3) 所有截止日以前装运出库的存货商品是否均未包括在盘点范围内，且未包括在截止日的存货账面余额中；

(4) 所有已记录为购货但尚未入库的存货是否均已包括在盘点范围内，并已反映在会计记录中。

(5) 在途存货和被审计单位直接向顾客发运存货是否均已得到了适当的会计处理。

2. 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

(1) 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。

(2) 如果被审计单位没有使用连续编号的凭证，注册会计师应当列出截止日期以前的最后几笔装运和入库记录。

(3) 如果被审计单位使用运货车厢或拖车进行存储、运输或验收入库，注册会计师应当详细列出存货场地上满载和空载的车厢或拖车，并记录各自的存货状况。

[真题/简答/2014] ABC会计师事务所负责审计甲公司2013年度财务报表。与存货监盘相关的情况摘录如下：

审计项目组获取了盘点日前后存货收发及移动的凭证，以确定甲公司是否将盘点日前入库的存货、盘点日后出库的存货以及已确认为销售但尚未出库的存货包括在盘点范围内。

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。已确认为销售但尚未出库的存货不应包括在盘点范围内。

(五) 检查存货与执行抽盘

1. 检查存货

在监盘中检查存货不一定确定存货的所有权，但有助于确定存货的存在，以及识别过时、毁损或陈旧的存货。应把所有过时、毁损或陈旧存货的详细情况记录下来，这既便于进一步追查这些存货的处置情况，也能为测试被审计单位存货跌价资金准备计提的准确性提供证据。

2. 执行抽盘

(1) 抽查方向：注册会计师可以从存货盘点记录中选取项目追查至存货实物，以及从存货实物中选取项目追查至盘点记录，以获取有关盘点记录准确性和完整性的审计证据。

[真题/简答/2012] A注册会计师负责审计甲公司2011年度财务报表，确定存货为重要账户，并初步评估存货的完整性存在重大错报风险。

存货监盘计划要求，在对存货盘点结果进行测试时，采取从存货盘点记录中选取项目追查至存货实物的方法。

要求：指出存货监盘计划是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

[答案]不恰当。只能取得存货记录准确性的审计证据，还应从存货实物中选取项目追查至盘点记录，以证实存货记录完整性。

(2) 抽查范围：注册会计师应尽可能避免让被审计单位事先了解将抽盘的存货项目。

[真题/简答/2013]乙制造厂存货品种繁多，存货拥挤，为保证监盘工作进行，A注册会计师提前两天将拟抽盘项目清单发给乙制造厂财务部人员，要求其做好准备工作。

要求：指出A注册会计师的处理是否适当。如认为不当，简要说明理由。

[答案]提前两天将拟抽盘项目清单发给乙制造厂财务部人员不当。注册会计师应尽可能避免让被审计单位事先了解将抽盘的存货项目。

[真题/简答/2016]ABC会计师事务所的A组成会计师负责审计己公司等多家被审计单位2015年度财务报表，与存货审计相关事项如下

(5)己公司管理层规定，由生产部门人员对全部存货进行盘点，再由财务部门人员抽取50%进行复盘，A注册会计师对复盘项目执行抽盘，未发现差异，据此认可了管理层的盘点结果[对财务部门人员未复盘的存货，也应当实施抽盘]。

要求：指出A注册会计师做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

[答案]不恰当。注册会计师应在盘点现场进行监盘，抽盘的范围不应仅限于已复盘的存货，还应当包括未复盘的存货。

(3) 处理差异：由于检查的内容通常仅仅是已盘点存货中的一部分，所以在检查中发现的错误很可能意味着被审计单位的存货盘点还存在着其他错误。一方面，注册会计师应当查明原因，并及时提请被审计单位更正；另一方面，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。

[真题/简答/2012]在抽盘过程中，A注册会计师发现1个样本项目存在盘点错误，要求甲公司在盘点记录中更正了该项错误。A注册会计师认为该错误在数量和金额方面均不重要，因此，得出抽盘结果满意的结论，不再实施其他审计程序。

要求：指出A注册会计师采取的应对措施是否恰当。如不恰当，简要说明理由，并指出正确的应对措施。

[答案]不恰当。抽盘过程中发现的错误很可能意味着甲公司的盘点中还存在其他错误。应当查明原因，并考虑潜在错误的范围和重大程度。

(六) 需要特别关注的情况

1. 存货盘点范围

在被审计单位盘点存货前，注册会计师应当观察盘点现场，确定应纳入盘点范围的存货是否已经适当整理和排列，并附有盘点标识，防止遗漏或重复盘点。对未纳入盘点范围的存货，注册会计师应当查明未纳入的原因。

2. 所有权不属于被审计单位的存货

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，观察这些存货的实际存放情况，确定是否已单独存放、标明，且未被纳入盘点范围。

即使被审计单位声明不存在受托代存存货，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。

[真题/简答/2016] 下列有关存货监盘的说法中，错误的是()。

- A. 对所有权不属于被审计单位的存货，注册会计师在监盘过程中**无需执行工作**
- B. 注册会计师需要监盘时获取盘点日前最后的出，入库单据编号，用于执行截止测试
- C. 如果存货在盘点过程中未停止流动，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
- D. 在监盘过程中，注册会计师需要将所有过时，毁损或陈旧存货的详细情况记录下来，为测试存货跌价准备提供证据

[答案]A

[解析]对于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。

3. 对特殊类型存货的监盘

在审计实务中，应当根据被审计单位所处行业的特点、存货的类别和特点以及内部控制等具体情况，并在通用的存货监盘程序基础上，设计关于特殊类型存货监盘的具体审计程序。

存货类型	盘点方法与潜在问题	可供实施的审计程序
木材、钢筋盘条、管子	通常无标签，但在盘点时会做上标记或用粉笔标识。 难以确定存货的数量或等级	检查标记或标识。 利用专家或被审计内部有经验人员的工作
堆积型存货(如糖、煤、钢废料)	通常既无标签也不做标记。 在估计存货数量时存在困难	运用工程估测、几何计算、高空勘测，并依赖详细的存货记录。 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
使用磅秤测量的存货	在估计存货数量时存在困难	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。 将检查和重新衡量程序相结合。 检查称量尺度的换算问题
散装物品(如贮窖存货、使用桶、箱、罐、槽等容器储存的液、气体、谷类粮食、流体存货等)	在盘点时通常难以识别和确定。 在估计存货数量时存在困难。	使用容器进行监盘或通过预先编号的清单列表加以确定。 使用浸蘸、测量棒、工程

	在确定存货质量时存在困难	报告以及依赖永续存货记录 选择样品进行化验与分析, 或利用专家的工作
贵金属、石器、艺术品与收藏品	在存货辨认与质量确定方面存在困难	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	在存货辨认与数量确定方面存在困难。 可能无法对此类存货的移动实施控制	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

1. 木材、钢筋盘条、管子

盘点方法与潜在问题	可供实施的审计程序
通常无标签, 但在盘点时会做上标记或用粉笔标识; 难以确定存货的数量或等级	检查标记或标识。 利用专家或被审计内部有经验人员的工作

2. 堆积型存货(如糖、煤、钢废料)

盘点方法与潜在问题	可供实施的审计程序
通常既无标签也不做标记; 在估计存货数量时存在困难	运用工程估测、几何计算、高空勘测, 并依赖详细的存货记录。 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

3. 使用磅秤测量的存货

盘点方法与潜在问题	可供实施的审计程序
在估计存货数量时存在困难	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; 将检查和重新衡量程序相结合; 检查称量尺度的换算问题

4. 散装物品(如贮存存货、使用桶、箱、罐、槽等容器储存的液、气体、谷类粮食、流体存货等)

盘点方法与潜在问题	可供实施的审计程序
在盘点时通常难以识别和确定; 在估计存货数量时存在困难; 在确定存货质量时存在困难	使用容器进行监盘或通过预先编号的清单列表加以确定; 使用浸蘸、测量棒、工程报告以及依赖永续存货记录; 选择样品进行化验与分析, 或利用专家的工作

5. 贵金属、石器、艺术品与收藏品

盘点方法与潜在问题	可供实施的审计程序
在存货辨认与质量确定方面存在困难	选择样品进行化验与分析, 或利用专家的工作

6. 生产纸浆用木材, 牲畜

盘点方法与潜在问题	可供实施的审计程序
在存货辨认与数量确定方面存在困难; 可能无法对此类存货的移动实施控制	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

(七) 存货监盘结束时的的工作

在被审计单位存货盘点结束前，注册会计师应当：

1. 再次观察盘点现场，以确定所有应纳入盘点范围的存货是否均已盘点。

2. 取得并检查已填用、作废及未使用盘点表单的号码记录，确定其是否连续编号，查明已发放的表单是否均已收回，并与存货盘点的汇总记录进行核对。

[真题/简答/2014] 审计项目组在审计工作底稿中记录了与存货监盘相关的情况，部分内容摘录如下：

在甲公司存货盘点结束前，审计项目组取得并检查了已填用、作废及未使用盘点表单的号码记录，确定其是否连续编号以及已发放的表单是否均已收回，并与存货盘点汇总表中记录的盘点表单使用情况核对一致。

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。

3. 如果存货盘点日不是资产负债表日，注册会计师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得到恰当的记录。

在实务中，注册会计师可以结合盘点日至财务报表日之间间隔期的长短、相关内部控制的有效性等因素进行风险评估，设计和执行适当的审计程序。

在实质性程序方面，注册会计师可以实施的程序示例包括：

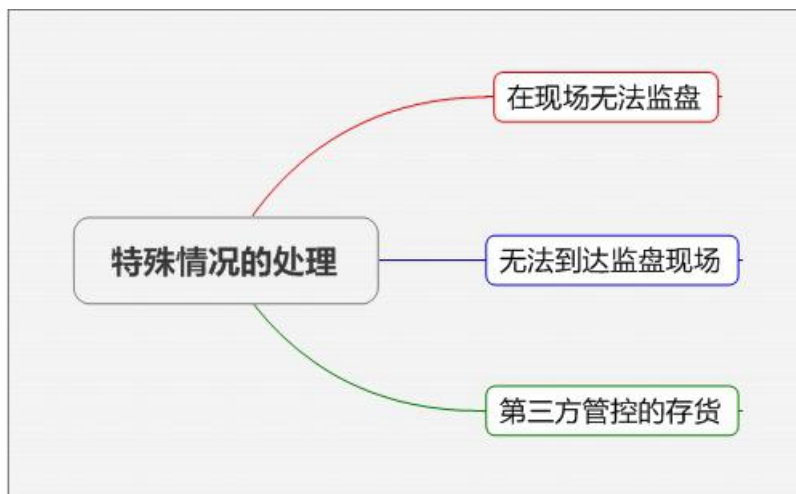
(1) 比较盘点日和财务报表日之间的存货信息以识别异常项目，并对其执行适当的审计程序(例如实地查看等)；

(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) 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(例如，对存货采购从入库单查至其相应的永续盘存记录及从永续盘存记录查至其相应的入库单等支持性文件，对存货销售从货运单据查至其相应的永续盘存记录及从永续盘存记录查至其相应的货运单据等支持性文件)；

(4) 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。

六、存货监盘特殊情况处理



(一) 在存货盘点现场实施存货监盘不可行

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)。

(二)因不可预见的情况导致无法在存货盘点现场实施监盘

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。

[例题 单选 真题2015年] 下列有关存货监盘的说法中，正确的是()。

- A. 注册会计师主要采用观察程序实施存货监盘 **[过奖]**
- B. 注册会计师在实施存货监盘过程中不应协助被审计单位的盘点工作
- C. 注册会计师实施存货监盘通常可确定存货所有权 **[不够]**
- D. 由于不可预见的情况而导致无法在预定日期实施存货监盘，注册会计师可以实施替代审

计程序 **[改日]**

[答案]B

[例题 多选 真题2014年] 下列有关存货监盘的说法中，正确的有()。

- A. 注册会计师在制定监盘计划时，需要考虑是否在监盘中利用专家的工作 **[需要]**
- B. 如存货盘点在财务报表日以外的其他日期进行，除实施监盘相关审计程序外，还应当实施其他程序，以确定盘点日与财务报表日之间的存货变动已得到恰当记录 **[规定]**
- C. 如果存货存放在不同地点，注册会计师的监盘应当覆盖所有存放地点 **[选择]**
- D. 如果由于不可预见的情况，无法在存货盘点现场实施监盘，注册会计师应当实施替代审

计程序 **[改日]**

[答案]AB

[例题 简答 真题2013] 审计项目组实施存货监盘的部分事项如下：

因天气原因，审计项目组成员未能按计划在 2012 年 12 月 31 日到达某直营店实施监盘，经与管理层协商，改在 2013 年 1 月 5 日实施监盘，并对 2012 年 12 月 31 日至 2013 年 1 月 5 日期间的存货变动情况实施审计程序。

要求：指出注册会计师的处理是否恰当。如认为不恰当，简要说明理由。

[答案]恰当。

(三)由第三方保管或控制的存货

如果由第三方保管或控制的存货对财务报表是重要的，注册会计师应当实施下列一项或两项审计程序，以获取有关该存货存在和状况的充分、适当的审计证据：

1. 向持有被审计单位存货的第三方函证存货的数量和状况。
2. 实施检查或其他适合具体情况的审计程序。

其他审计程序可以作为函证的替代程序，也可以作为追加的审计程序，示例包括：

(1) 实施或安排其他注册会计师实施对第三方的存货监盘(如可行)；

(2) 获取其他注册会计师或服务机构注册会计师针对用以保证存货得到恰当盘点和保管的**内部控制的适当性而出具的报告；**

(3) 检查与第三方持有的存货相关的文件记录，如仓储单；

(4) 当存货被作为抵押品时，要求其他机构或人员进行确认。

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。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。**

此外，注册会计师可以考虑由第三方保管存货的商业理由的合理性，以进行存货相关风险(包括舞弊风险)的评估，并计划和实施适当的审计程序，例如检查被审计单位和第三方所签署的存货保管协议的相关条款、复核被审计单位调查及评价第三方工作的程序等。

[例题 综合 真题2015年] A注册会计师审甲公司2014年度报表，重要性为800万元。

2014年末，甲公司有600万元的产成品由第三方代为保管，因实施存货监盘或函证均不可行，A注册会计师拟了解相关内部控制，检查存货保管协议、生产记录、出入库单据以及相关运输单据。

要求：指出是否恰当，如不恰当，简要说明理由。

[答案]不恰当。注册会计师还应当获取其他来源的审计证据，如检查来自代管存货的第三方的文件记录或者利用其他注册会计师进行监盘。**[不能函证时，其他程序4条1个都不能少]**

审计项目组可以实施的审计程序有**(答对三项即可)**：

(1)向保管存货的第三方函证存货的数量和状况；

(2)实施或安排其他注册会计师监盘第三方保管的存货；

(3)获取其他注册会计师或服务机构针对第三方“用以保证存货得到恰当盘点和保管”的内部控制适当性出具的报告；

(4)检查与第三方持有的存货相关的文件记录，如仓储单；

(5)当存货被作为抵押品时，要求其他机构或人员确认。

七、存货计价测试

存货监盘程序主要是对存货的数量进行测试。为验证财务报表上存货余额的真实性，还**应当**对存货的计价进行审计。

在对存货的计价实施细节测试之前通常先要了解被审计单位本年度的存货计价方法与以前年度是否保持一致。如发生变化，变化的理由是否合理，是否经过适当的审批。

存货计价测试包括单位成本与跌价准备两个方面。

(一) 存货单位成本测试。

针对产成品和在产品的单位成本，注册会计师需要对成本核算过程实施测试，包括直接材料成本测试、直接人工成本测试、制造费用测试和生产成本在当期完工产品与在产品之间分配的测试四项内容

(二) 存货跌价损失准备的测试

1. 识别需要计提跌价损失准备的存货项目

(1)注册会计师可以通过**询问管理层**和相关部门(生产、仓储、财务、销售等)员工，了解被审计单位如何收集有关滞销、过时、陈旧、毁损、残次存货的信息并为之计提必要的跌价损失准备。

(2)被审计单位编制存货**货龄分析表**，则可以通过审阅分析表识别滞销或陈旧的存货。

(3)注册会计师还要结合存货监盘过程中**检查存货状况而获取的信息**，以判断被审计单位的存货跌价损失准备计算表是否有遗漏。

2. 检查可变现净值的计量是否合理

注册会计师应充分关注其对存货可变现净值的确定及存货跌价准备的计提。

可变现净值是指企业在日常活动中，存货的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额。

[例题 综合 真题2015] 审甲公司2014年度财务报表。实质性程序情况摘录如下：

实质性程序的测试目标	实施情况及结果
测试期末存货跌价准备的准确性和完整性	A 注册会计师获取了财务部编制的存货跌价准备明细表，复核了该表中计算公式和数据的准确性以及相关假设的合理性，并进行了重新计算，结果满意。

要求：指出 A 注册会计师的做法是否恰当，简要说明理由。

[答案]

是否恰当(是/否)	理由
否	检查存货跌价准备明细表不足以证实存货跌价准备的完整性。注册会计师应比较存货账面成本与可变现净值，并将所发现的存货减值迹象追查至存货跌价准备明细表。

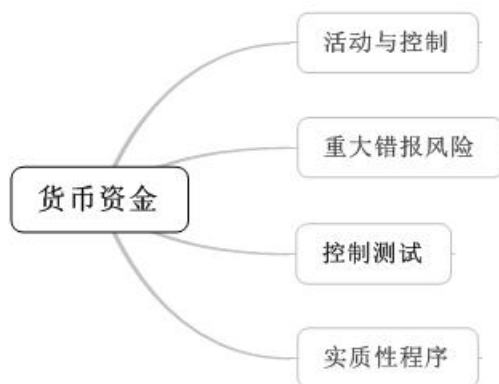
第十二章 货币资金的审计

考情统计

本章 2014~2016 年累计分值为 9.5 分，年均分值 3.2 分。属于低分值得水平。

本章第二节属于需要防止爆冷的考点；第三节需要理解并系统记忆相关规定。

年度	题型	题量	分值	考点
2016	单选	1	1	定期存款实质性程序
2015	简答	1	6	库存现金与银行存款
2014	多选	1	2	银行存款余额调节表
	简答	1	0.5	银行存款函证



第一节 主要业务活动与相关内部控制

一、了解货币资金内部控制的程序

1. 询问参与货币资金业务活动的人员，如销售、采购和财务部门的员工和管理人员。
2. 观察货币资金业务流程中特定控制的执行，例如出纳人员如何进行现金盘点。
3. 检查相关文件和报告，例如银行余额调节表的编制及调节事项的复核与处理等。
4. 实施穿行测试，穿行测试通常综合了询问、观察、检查、重新执行等多种程序。

二、与货币资金相关的主要业务活动

(一) 现金管理

1. 出纳员每日对库存现金自行盘点，编制现金日报表，并与实际库存额核对，如有差异及时查明原因。

2. 会计主管不定期检查现金日报表。

3. 每月末，会计主管指定出纳员以外的人员对现金进行盘点，编制库存现金盘点表，将盘点金额与现金日记账余额进行核对。

会计主管复核库存现金盘点表，如果盘点金额与现金日记账余额存在差异，需查明原因并报经财务经理批准后进行财务处理。

(二) 银行存款管理

1. 银行账户管理

银行账户的开立、变更或注销须经财务经理审核，报总经理审批。

2. 编制银行存款余额调节表

每月末，会计主管指定出纳员以外的人员核对银行存款日记账和银行对账单，编制银行存款余额调节表，使银行存款账面余额与银行对账单调节相符。如调节不符，查明原因。

会计主管复核银行存款余额调节表，对需要进行调整的调节项目及时进行处理。

3. 票据管理：财务部门设置银行票据登记簿，防止票据遗失或盗用。出纳员登记银行票据的购买、领用、背书转让及注销等事项。空白票据存放在保险柜中。

每月末，会计主管指定出纳员以外的人员对空白票据、未办理收款和承兑的票据进行盘点，编制银行票据盘点表，并与银行票据登记簿进行核对。

会计主管复核库存银行票据盘点表，如果存在差异，需查明原因。

4. 印章管理

企业的财务专用章由财务经理保管，办理相关业务中使用的个人名章由出纳员保管。

三、货币资金内部控制概述

(一) 岗位分工及授权批准

1. 出纳不得兼任稽核、会计档案保管和收入、支出、费用、债权债务账目的登记工作。
2. 审批人不得超越审批权限，否则经办人员有权拒绝办理，并及时向审批人的上级授权部门报告。
3. 按照申请、审批、复核、支付的程序办理货币资金支付业务。
4. 重要货币资金支付业务，应当实行集体决策和审批。

(二) 现金和银行存款的管理

1. 超过库存限额的现金应及时存入银行。

2. 不属于现金开支范围的业务应当通过银行办理转账结算。
3. 不得坐支现金。因特殊情况需坐支现金的，应事先报经开户银行审查批准并核定。
4. 不得随意开立多个银行账户，禁止自行开立银行账户。
5. 不准签发没有资金保证的票据或远期支票；不准签发、取得和转让没有真实交易和债权债务的票据。
6. 指定专人定期核对银行账户(每月至少核对一次)，编制银行存款余额调节表。出纳人员一般不得同时从事银行对账单的获取、银行存款余额调节表的编制工作。
7. 实行网上交易、电子支付等方式办理资金支付业务的企业，操作人员应当根据操作授权和密码进行规范操作，不应因支付方式的变化而随意简化、变更所必需的授权审批程序，应当配备专人加强对交易和支付行为的审核。
8. 定期和不定期地进行现金盘点，确保现金账面余额与实际库存相符。

(三) 票据及有关印章的管理

1. 专设登记簿进行记录，防止空白票据的遗失和被盗用。作废的票据应当保存。对超过保管期限可以销毁的票据，在履行审核手续后销毁，但应建立销毁清册并由授权人员监销。
2. 企业应当加强银行预留印鉴的管理。财务专用章应由专人保管，个人名章必须由本人或其授权人员保管。严禁一人保管支付款项所需的全部印章。

第二节 货币资金的重大错报风险

一、识别可能发生错报环节的内部控制

1. 库存现金内部控制的重点检查内容

- (1) 库存现金的收支是否按规定的程序和权限办理。
- (2) 是否存在与被审计单位经营无关的款项收支情况。
- (3) 出纳与会计的职责是否严格分离。
- (4) 库存现金是否妥善保管，是否定期盘点、核对，等等。

2. 银行存款内部控制的重点检查内容

对于支票报销和现金报销，应建立报销制度。报销人员报销时应当有正常的报批手续、适当的付款凭据，有关采购支出还应具有验收手续。会计部门应对报销单据加以审核，出纳员见到加盖核准戳记的支出凭据后方可付款。

二、与货币资金相关的重大错报风险

(一) 认定层次的重大错报风险的可能情形

1. 虚假的余额或交易导致银行存款余额的存在性或交易的发生存在重大错报风险。
2. 因未采用正确的折算汇率导致外币交易计价错误(计价和分摊、准确性)。
3. 期末银行存款收支存在大额的截止性错误(截止)。如银付企未付、企收银未收等。
4. 未按规定对货币资金作出恰当披露。例如，未披露限制使用的大额银行存款。

(二) 货币资金审计中需要保持警觉的主要情形 [逐条了解]

存在以下事项或情形时，可能表明存在舞弊风险：

1. 被审计单位的现金交易比例较高，并与其所在的行业常用的结算模式不同；
2. 库存现金规模明显超过业务周转所需资金；
3. 银行账户开立数量与企业实际的业务规模不匹配；
4. 在没有经营业务的地区开立银行账户；

5. 企业资金存放于管理层或员工个人账户；
6. 货币资金收支金额与现金流量表不匹配；
7. 不能提供银行对账单或银行存款余额调节表；
8. 存在长期或大量银行未达账项；
9. 银行存款明细账存在非正常转账的“一借一贷”；
10. 违反货币资金存放和使用规定(如上市公司未经批准开立账户转移募集资金、未经许可将募集资金转作其他用途等)；
11. 存在大额外币收付记录，而被审计单位并不涉足外贸业务；
12. 被审计单位以各种理由不配合注册会计师实施银行函证。

(三) 需要保持警觉的其他事项或情形 [逐条熟悉]

存在以下事项或情形时，可能表明存在舞弊风险：

1. 存在没有具体业务支持或与交易不匹配的大额资金往来；
2. 长期挂账的大额预付款项；
3. 存在大额自有资金的同时，向银行高额举债；
4. 付款方账户名称与销售客户名称不一致、收款方账户名称与供应商名称不一致
5. 开具的银行承兑汇票没有银行承兑协议支持；
6. 银行承兑票据保证金余额与应付票据余额比例不合理。

[真题/简答/2015 年] 审计项目组发现 X 银行询证函回函上的印章与以前年度的不同，甲公司管理层解释 X 银行于 2014 年中变更了印章样式，并提供了 X 银行的收款回单，审计项目组通过比对印章样式，认可了甲公司管理层的解释。

要求：指出项目组做法是否恰当，如不恰当提出改进建议。

[答案] 不恰当。改进建议：如果认为管理层提供的文件记录可能是伪造的，注册会计师应当从其它来源获取证据加以证实，包括直接向 X 银行询证。

第三节 测试货币资金的内部控制

一、库存现金的控制测试

(一) 现金付款的控制测试

1. 询问相关部门经理和财务经理，确定其是否与内部控制政策要求保持一致；
2. 观察财务经理复核付款申请的过程，是否核对了付款申请的用途、金额及后附相关凭据，以及在核对无误后是否进行了签字确认。
3. 重新核对经审批及复核的付款申请及其相关凭据，并检查是否经签字确认。

(二) 现金盘点的控制测试

1. 检查现金以确定其是否存在，并检查现金盘点结果。
2. 观察现金盘点计划的遵循情况，以及记录和控制现金盘点结果的情况。
3. 获取有关盘点程序可靠性的审计证据。

如被审计单位库存现金存放部门有两处或两处以上的，应同时进行盘点。

三、银行存款的控制测试

(一) 银行账户的开立、变更和注销

1. 询问会计主管被审计单位本年开户、变更、撤销的整体情况；

- 取得本年度账户开立、变更、撤销申请项目清单，检查清单的完整性；
- 选取样本检查账户的开立、变更、撤销是否经财务经理和总经理审批。

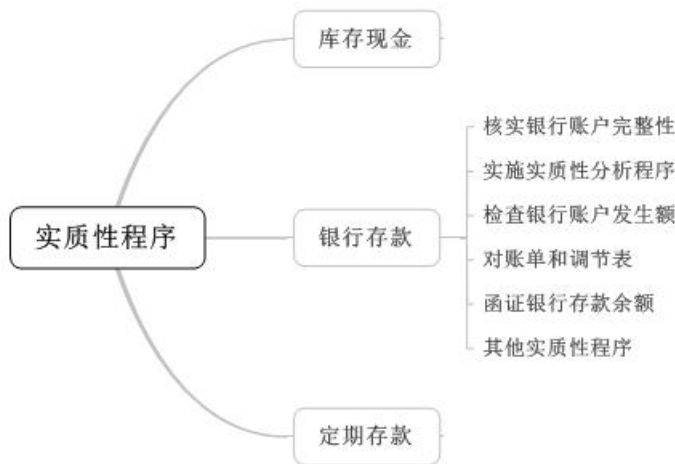
(二) 银行付款的审批和复核

- 观察财务经理复核付款申请的过程，是否核对了付款申请的用途、金额及后附相关凭据，以及在核对无误后是否进行了签字确认。
- 重新核对经审批及复核的付款申请及其相关凭据，并检查是否经签字确认。

(三) 编制银行存款余额调节表

- 询问应收账款会计和会计主管，确定执行的内部控制是否与要求保持一致，特别是针对未达账项的编制及审批流程；
- 选取样本检查银行存款余额调节表，查看调节表中记录的企业银行存款日记账余额是否与银行存款日记账余额保持一致、调节表中记录的银行对账单余额是否与被审计单位提供的银行对账单中的余额保持一致。
- 针对调节项目，检查是否经会计主管的签字复核。
- 针对大额未达账项进行期后收付款的检查。

第四节 货币资金的实质性程序



一、监盘库存现金

现金监盘程序是用作控制测试还是实质性程序，取决于注册会计师对风险评估结果、审计方案和实施的特定程序的判断。如果注册会计师可能基于风险评估的结果判断无须对现金盘点实施控制测试，仅实施实质性程序。

盘点库存现金的时间和人员应视被审计单位的具体情况而定，但现金出纳员和被审计单位会计主管人员**必须**参加，并由注册会计师进行**监盘**。

1. 查看被审计单位制定的监盘计划，以确定监盘时间

监盘最好实施**突击性**的检查，时间最好选择在**上午上班前或下午下班时**，监盘范围一般包括被审计单位各部门经管的所有现金。

[真题/简/2015] 2015 年 2 月 2 日, 审计项目组要求甲公司管理层于次日对库存现金进行盘点, 2 月 3 日, 审计项目组在现场实施了监盘, 并将结果与现金日记账进行了核对, 未发现差异。

要求: 指出项目组做法是否恰当, 如不恰当提出改进建议。

[答案] 不恰当。改进建议: 对库存现金的监盘最好实施突击性检查, 时间最好选择在上午上班前或下午下班时。

2. 查阅库存现金日记账并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. 检查现金实存数并与库存现金日记账余额核对

如有差异, 要求被审计单位查明原因, 必要时应提请调整; 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。

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。

4. 在非资产负债表日监盘时, 应调整至资产负债表日, 并对变动情况实施程序。

二、银行存款的实质性程序

(一) 核实银行账户完整性

如果对银行账户的完整性存有疑虑, 可以考虑额外实施以下实质性程序:

1. 注册会计师亲自到中国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》, 以确认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, 关注原始单据中被审计单位的收(付)款银行账户是否包含在注册会计师已获取的开立银行账户清单内。

[真题/简/2015] 因对甲公司管理层提供的银行账户清单的完整性存有疑虑, 审计项目组前往当地中国人民银行查询并打印了甲公司已开立银行结算账户清单, 结果满意。

要求: 指出项目组做法是否恰当, 如不恰当提出改进建议。

[答案] 恰当。

(二) 实施实质性分析程序

计算银行存款累计余额应收利息收入, 分析比较被审计单位银行存款应收利息收入与实际利息收入的差异是否恰当, 评估利息收入的合理性, 检查是否存在高息资金拆借, 确认银行存款余额是否存在, 利息收入是否已经完整记录。

(三) 检查银行存款账户发生额

注册会计师还可以考虑对银行存款账户的发生额实施以下程序:

1. 分析不同账户发生银行日记账漏记银行交易的可能性, 获取相关账户相关期间的全部银行对账单。

2. 如果对被审计单位银行对账单的真实性存有疑虑, 注册会计师可以在被审计单位的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。

3. 从银行对账单中选取交易的样本与被审计单位银行日记账记录进行核对[针对完整性]; 从被审计单位银行存款日记账上选取样本, 核对至银行对账单[针对存在]。

4. 浏览银行对账单, 选取大额异常交易, 如银行对账单上有一收一付相同金额, 或分次转出相同金额等, 检查被审计单位银行存款日记账上是否有该项收付金额记录。

(四) 取得并检查银行对账单和银行存款余额调节表

银行存款余额调节表通常应由被审计单位根据不同的银行账户及货币种类分别编制。

1. 取得并检查银行对账单

(1) 取得被审计单位加盖银行印章的银行对账单, 对对账单的真实性保持警觉, 必要时, 亲自到银行获取对账单, 并对获取过程保持控制;

(2) 将获取的银行对账单余额与银行日记账余额进行核对, 如存在差异, 获取银行存款余额调节表;

(3) 将被审计单位资产负债表日的银行对账单与银行询证函回函核对, 确认是否一致。

[真题/简/2015] 因对甲公司提供的银行对账单的真实性存有疑虑, 审计项目组要求甲公司管理层重新取得了所有银行账户的对账单, 并现场观察了对账单的打印过程, 未发现异常。

[答案] 不恰当。改进建议: 注册会计师可以在被审计单位的协助下亲自到银行获取银行对账单。

[解析] 管理层取回对账单的电子文档后当着注册会计师的面打印。注册会计师没有对整个取单过程保持控制。

2. 取得并检查银行存款余额调节表

(1) 检查调节表中加计数是否正确, 调节后银存日记账与银行对账单余额是否一致。

(2) 检查调节事项:

对于企业已收付、银行尚未入账的事项, 检查相关收付款凭证, 并取得期后银行对账单, 确认未达账项是否存在, 银行是否已于期后入账;

对于银行已收付、企业尚未入账的事项, 检查期后企业入账的收付款凭证, 确认未达账项是否存在。

(3) 特别关注银付企未付、企付银未付中支付异常的领款事项, 包括没有载明收款人、签字不全等支付事项, 确认是否存在舞弊。

(4) 关注长期未达账项, 查看是否存在挪用资金等事项。

[真题/简答/2015] 针对年末银行存款余额调节表中企业已开支票银行尚未扣款的调节项, 审计项目组通过检查相关的支票存根和记账凭证予以确认。

要求: 指出项目组做法是否恰当, 如不恰当提出改进建议。

[答案] 不恰当。改进建议: 针对所述调节项, 审计项目组还应取得期后银行对账单, 确认未达账项是否存在, 银行是否已于期后入账。

[解析] 企付银未付, 要追查银行最终是否扣款、何时扣款。

[真题/多选/2014] 被审计单位 2013 年 12 月 31 日的银行存款余额调节表包括一笔“企业已付、银行未付”调节项, 其内容为以支票支付赊购材料款。下列审计程序中, 能为该调节项提供审计证据的有 ()。

A. 检查付款申请单是否经适当批准

- B. 就 2013 年 12 月 31 日相关供应商的应付账款余额实施函证
- C. 检查支票开具日期
- D. 检查 2014 年 1 月的银行对账单

[答案]BCD

[解析]“企业已付、银行未付”表现为企业与银行记录不一致(与 A 无关),原因可能是正常的时间差(C、D 都属于针对这个可能性的程序),也可能属于舞弊或错误(B 能揭示假借应付账款的贪污舞弊行为)。

(五) 函证银行存款余额

通过向银行函证,不仅可了解资产的存在,还可了解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。

实施银行函证时,需要以被审计单位名义向银行发函询证。银行在收到询证函之日起 10 个工作日内,将回函直接寄往会计师事务所。

表 12-3 列示了通知中给出的银行询证函格式(通用格式)。

表 12-3 银行询证函

××(银行):

编号:

本公司聘请的××会计师事务所正在对本公司××年度财务报表进行审计,按照中国注册会计师审计准则的要求,应当询证本公司与贵行相关的信息。下列信息出自本公司记录,如与贵行记录相符,请在本函下端“信息证明无误”处签章证明;如有不符,请在“信息不符”处列明不符项目及具体内容;如存在与本公司有关的未列入本函的其他重要信息,也请在“信息不符”处列出其详细资料。回函请直接寄至××会计师事务所。

回函地址:邮编:电话:传真:联系人:截至××年×月×日止,本公司与贵行相关的信息列示如下:

1. 银行存款。

账户名称	银行账号	币种	利率	余额	起止日期	是否被质押、用于担保或存在其他使用限制	备注

除上述列示的银行存款外,本公司并无在贵行的其他借款。

注:“截止日期”一栏仅适用于定期存款,如为活期或保证金存款,可只填写“活期”或“保证金”字样。

2. 银行借款。

3. 截至函证日之前 12 个月内注销的账户。

4. 委托存款。

5. 委托贷款。

6. 担保。

(1) 本公司为其他单位提供的、以贵行为担保受益人的担保。

(2) 贵行向本公司提供的担保。

7. 本公司名称为出票人且由贵行承兑而尚未支付的银行承兑汇票。

8. 本公司向贵行已贴现而尚未到期的商业汇票。

9. 本公司为持票人且由贵行托收的商业汇票。
10. 本公司为申请人，由贵行开具的、未履行完毕的不可撤销信用证。
11. 本公司与贵行之间未履行完毕的外汇买卖合同。
12. 本公司存放于贵行的有价证券或其他产权文件。
13. 其他重大事项。

(公司盖章)
年 月 日

以下仅供被询证银行使用

结论：1.信息证明无误。	(银行盖章) 经办人：年 月 日
2.信息不符，请列示不符项目及具体内容(对于在本函前述第 1 项至第 13 项中漏列的其他重要信息，请列出详细资料)。	(银行盖章) 经办人：年 月 日

[真题/简答/2014] ABC 会计师事务所负责审计甲公司 2013 年度财务报表，审计工作底稿中与函证相关的部分内容摘录如下：

(1) 甲公司在乙银行开立了一个用以缴纳税款的专门账户，除此以外，与乙银行没有其他业务关系，审计项目组认为，该账户的重大错报风险很低且余额不重大，未对该账户实施函证程序。

要求：针对上述事项，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]恰当。

[真题/简答/2013] A 注册会计师确定甲公司 2012 年度财务报表整体的重要性为 200 万元，明显微小错报的临界值为 10 万元。A 注册会计师实施了银行函证程序，相关审计工作底稿的部分内容摘录如下：

金额单位：万元

询证函编号	是否回函(是/否)	账面余额	回函金额	差异	审计说明
Y1	是	3500	3500	0	(1)
Y2	是	235	232	3	(2)
……(略)	……(略)	……(略)	……(略)	……(略)	……(略)

审计说明：

- (1) 对甲公司 2012 年 12 月 31 日有往来余额的银行账户实施函证程序。
- (2) 差异金额 3 万元，小于明显微小错报的临界值，无需实施进一步审计程序。

要求：

针对上述审计说明第(1)，(2)项，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]

序号	A 注册会计师的做法是否恰当(是/否)	理由
(1)	否	对甲公司年末往来余额为零和在本期内注销的银行账户也要实施函证
(2)	否	银行账户的差异很可能表明存在舞弊，不能仅因为金额低于明显微小错报界限而不追查

(六)其他实质性程序

1. 检查银行存款账户存款人是否为被审计单位，若存款人非被审计单位，应获取该账户户主和被审计单位的书面声明，确认资产负债表日是否需要提请被审计单位进行调整。

2. 关注是否存在质押、冻结等对变现有限制或存在境外的款项。如果存在，是否已提请被审计单位作必要的**调整和披露**。

3. 抽查大额银行存款收支的原始凭证，**检查原始凭证**是否齐全、记账凭证与原始凭证是否相符、账务处理是否正确、是否记录于恰当的会计期间等内容。

4. 检查银行存款收支的截止是否正确。选取凭证实施截止测试，如有跨期收支事项，应考虑是否提请被审计单位进行调整。

三、定期存款

1. 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. 对未质押的定期存款，检查开户证实书原件，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。

3. 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，关注定期存单对应的质押借款有无入账，对于超过借款期限但仍处于质押状态的定期存款，还应关注相关借款的偿还情况，了解相关质权是否已被行使；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。

[真题/单/2016] 下列审计程序中，通常不能为定期存款的存在认定提供可靠的审计证据的是()。

- A. 函证定期存款的相关信息
- B. 对于未质押的定期存款，检查开户证实书原件
- C. 对于已质押的定期存款，检查定期存单**复印件**
- D. 对于在资产负债表日后已到期的定期存款，核对兑付凭证

[答案]C

[解析]A: 函证获得证据通常具有较高的可靠性。B 中“原件”、D 中“凭证”均属于独立来源的外部证据，可靠性高于复印件(C)。复印件本身通常不可靠。对于已质押的定期存款，除了检查定期存款复印件，还应当与相应的质押合同核对。

第十三章 对舞弊和法律法规的考虑

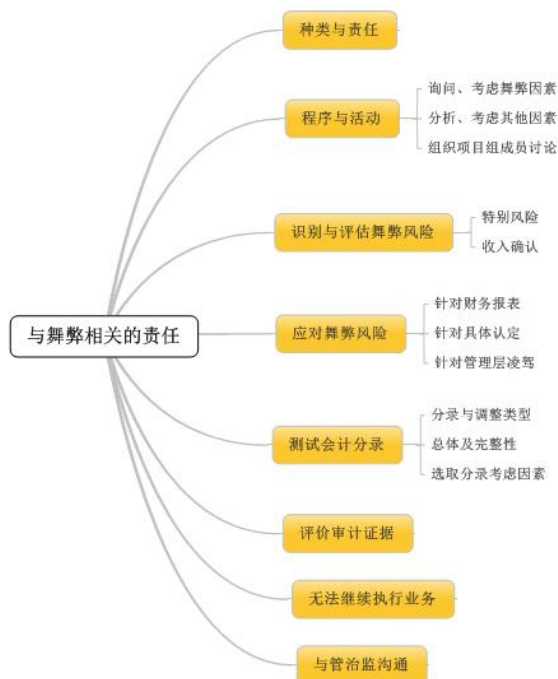
考情统计

本章 2014~2016 年累计分值为 34.75 分，年均约 11.6 分，排在审计各章第 4 位。在总分值中，选择题占 66%，简答题 20%，综合题 14%；第一节占 86%，第二节占 14%。

本章内容大部分为审计准则原文，难度不高，应试时需要大量记忆。

年度	题型	题量	分值	考点
2016	单选	2	2	识别和评估舞弊风险、对法律法规的考虑
	多选	3	6	会计分录测试、识别和评估舞弊风险、对法律法规的考虑
	简答	1	1	识别和评估舞弊风险
	综合	1	2	识别和评估舞弊风险、会计分录测试
2015	单选	4	4	审计责任、风险评估程序、评估舞弊风险、应对舞弊风险
	多选	3	6	识别和评估舞弊风险、对法律法规的考虑、风险评估程序
	简答	1	6	会计分录测试
	综合	1	2.5	会计分录测试、应对舞弊风险
2014	单选	1	1	识别和评估舞弊风险
	多选	2	4	识别和评估舞弊风险、应对舞弊风险
	综合	1	0.25	应对舞弊风险

第一节 财务报表审计中与舞弊相关的责任



一、舞弊的种类与责任

1. 在财务报表审计中，注册会计师关注编制**虚假财务报告**和**侵占资产**两类舞弊。

2. 注册会计师对发现舞弊的责任可以从正反两个方面界定：

(1) 有责任对财务报表整体是否不存在由舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证。

(2) 由于审计的固有限制，注册会计师不能对财务报表整体不存在重大错报获取绝对保证。

即使按审计准则恰当计划和执行了审计工作，也不可避免地存在财务报表中的某些重大错报未被发现的风险。

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。

如在完成审计工作后发现舞弊导致的财务报表重大错报，特别是串通舞弊或伪造文件记录导致的重大错报，并不必然表明注册会计师没有遵守审计准则。

[真题/单选/2015] 在判断注册会计师是否按照审计准则的规定执行工作以应对舞弊风险时，下列各项中，不需要考虑的是()。

- A. 注册会计师在审计过程中是否保持了职业怀疑
- B. 注册会计师是否识别出舞弊导致的财务报表重大错报
- C. 注册会计师是否根据审计证据评价结果出具了恰当的审计报告
- D. 注册会计师是否根据具体情况实施了审计程序，并获取了充分、适当的审计证据

[答案]B

[解析]按规定，如果在完成审计工作后发现舞弊导致的财务报表重大错报，并不必然表明注册会计师没有遵守审计准则。

二、风险评估程序和相关活动

(一) 询问

1. 询问对象

应当询问治理层、管理层、内审人员，并应当考虑向下列人员询问：

- (1) 不直接参与财务报告过程的业务人员；
- (2) 拥有不同级别权限的人员；
- (3) 参与生成、处理或记录复杂或异常交易的人员及对其进行监督的人员；
- (4) 内部法律顾问；
- (5) 负责道德事务的主管人员或承担类似职责的人员；
- (6) 负责处理舞弊指控的人员。

2. 询问内容

(1) 管理层对财务报表可能存在由于舞弊导致的重大错报风险的评估，包括评估的性质、范围和频率等；

(2) 管理层对舞弊风险的识别和应对过程，包括管理层识别出的或注意到的特定舞弊风险，或可能存在舞弊风险的各类交易、账户余额或披露；

(3) 管理层就其对舞弊风险的识别和应对过程向治理层的通报；

(4) 管理层就其经营理念和道德观念向员工的通报。

注册会计师应当询问内部审计人员，以确定其是否知悉任何舞弊事实、舞弊嫌疑或舞弊指控，并获取这些人员对舞弊风险的看法。

(二) 评价舞弊风险因素

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。

风险因素可以分为以下三类：

1. 实施舞弊的动机或压力。
2. 实施舞弊的机会。
3. 为舞弊行为寻找借口听能力。

表 13-1

虚假报告——动机或压力 1

舞弊风险因素细类	舞弊风险因素具体示例
财务稳定性或盈利能力受到经济环境、行业状况或被审计单位经营情况的威胁	竞争激烈或市场饱和，且伴随着利润率的下降
	难以应对技术变革、产品过时、利率调整等因素的急剧变化
	客户需求大幅下降，所在行业或总体经济环境中经营失败的情况增多
	经营亏损使被审计单位可能破产、丧失抵押品赎回权或遭恶意收购
	在财务报表显示盈利或利润增长的情况下，经营活动产生的现金流量经常出现负数，或经营活动不能产生现金流入
	高速增长或具有异常的盈利能力，特别是在与同行业其他企业相比时
	新发布会计准则、法律法规或监管要求

虚假报告——动机或压力 2

舞弊风险因素细类	舞弊风险因素具体示例
管理层为满足第三方要求或预期而承受过度的压力	投资分析师、机构投资者、重要债权人或其他外部人士对盈利能力或增长趋势存在预期(特别是过分激进的或不切实际的预期)，包括管理层在过于乐观的新闻报道和年报信息中作出的预期
	需要进行额外的举债或权益融资以保持竞争力，包括为重大研发项目或资本性支出融资
	满足交易所的上市要求、偿债要求或其他债务合同要求的能力较弱
	报告较差财务成果将对正在进行的重大交易(如企业合并或签订合同)产生可察觉的或实际的不利影响

虚假报告——动机或压力 3

舞弊风险因素细类	舞弊风险因素具体示例
管理层或治理层的个人财务状况受到被审计单位财务业绩的影响	在被审计单位中拥有重大的经济利益 其报酬中有相当一部分(如奖金、股票期权、基于盈利能力的支付计划)取决于被审计单位能否实现激进的目标(如在股价、经营成果，

响	财务状况或现金流量方面)
	个人为被审计单位的债务提供了担保。

虚假报告——动机或压力 4

舞弊风险因素细类	舞弊风险因素具体示例
管理层或经营者受到更高级管理层或治理层对财务或经营指标过高的压力	治理层为管理层设定了过高的销售业绩或盈利能力等激励指标。

虚假报告——机会 1

舞弊风险因素细类	舞弊风险因素具体示例
被审计单位所在行业或其业务的性质为编制虚假财务报告提供了机会	从事超出正常经营过程的重大关联方交易，或者与未经审计或由其他会计师事务所审计的关联企业进行重大交易
	被审计单位具有强大的财务实力或能力，使其在特定行业中处于主导地位，能够对与供应商客户签订的条款或条件作出强制规定，从而可能导致不适当东不公允的交易
	资产、负债、收入或费用建立在重大估计的基础上，这些估计涉及主观判断或不确定性，难以印证
	从事重大，异常或高度复杂的交易(特别是临近期末发生的复杂交易，对该交易是否按照“实质重于形式”原则处理存在疑问)
	在经济环境及文化背景不同的国家或地区从事重大经营或重大跨境经营
	利用商业中介，而此项安排似乎不具有明确的商业理由
	在属于“避税天堂”的国家或地区开立重要银行账户或者设立子公司或分公司进行经营，而此类安排似乎不具有明确的商业理由

虚假报告——机会 2

舞弊风险因素细类	舞弊风险因素具体示例
组织结构复杂或不稳定	难以确定对被审计单位持有控制性权益的组织或个人
	组织结构过于复杂，存在异常的法律实体或管理层级
	高级管理人员，法律顾问或治理层频繁更换

虚假报告——机会 3

舞弊风险因素细类	舞弊风险因素具体示例
对管理层监督失效	管理层由一人或少数人控制(在非业主管理实体中)，且缺乏补偿性控制
	治理层对财务报告过程和内部控制实施的监督无效

虚假报告——机会 4

舞弊风险因素细类	舞弊风险因素具体示例
内部控制要素存在缺陷	对控制的监督不充分，包括自动化控制以及针对中期财务报告(如要求对外报告)的控制
	由于会计人员、内部审计人员或信息技术人员不能胜任而频繁更换
	会计系统和信息系统无效，包括内部控制存在值得关注的缺陷的情况

虚假报告——借口 1

舞弊风险因素细类	舞弊风险因素具体示例
管理层态度不端或缺乏诚信	管理层未能有效地传递、执行、支持或贯彻被审计单位的价值观或道德标准，或传递了不适当的价值观或道德标准
	非财务管理人员过度参与或过于关注会计政策的选择或重大会计估计的确定
	被审计单位、高级管理人员或治理层存在违反证券法或其他法律法规的历史记录，或由于舞弊或违反法律法规而被指控
	管理层过于关注保持或提高被审计单位的股票价格或利润趋势
	管理层向分析师、债权人或其他第三方承诺实现激进的或不切实际的预期
	管理层未能及时纠正发现的值得关注的内部控制缺陷
	为了避税的目的，管理层表现出有意通过使用不适当的方法使报告利润最小化
	高级管理人员缺乏士气
	业主兼经理未对个人事务与公司业务进行区分
	股东人数有限的被审计单位股东之间存在争议
管理层总是试图基于重要性原则解释处于临界水平的或不适当的会计处理	

虚假报告——借口 2

舞弊风险因素细类	舞弊风险因素具体示例
管理层与现任或前任注册会计师之间的关系紧张	在会计、审计或报告事项上经常与现任或前任注册会计师产生争议
	对注册会计师提出不合理的要求，如对完成审计工作或出具审计报告提出不合理的时间限制
	对注册会计师接触某些人员、信息或治理层进行有效沟通施加不适当的限制
	管理层对注册会计师表现出盛气凌人的态度，特别是试图影响注册会计师的工作范围，或者影响对执行审计业务的人员或被咨询人员的选择和保持

[真题/单选/2015] 下列舞弊风险因素中，与实施舞弊的动机或压力相关的是()。

- A. 非财务管理人员过度参与会计政策的选择或重大会计估计的确定 [借口]
- B. 职责分离或独立审核不充分 [机会]
- C. 管理层在被审计单位中拥有重大经济利益
- D. 组织结构过于复杂，存在异常的法律实体或管理层级 [机会]

[答案]C

表 13-2.与侵占资产导致的错报相关的舞弊风险因素

侵占资产——动机或压力 1

舞弊风险因素细类	舞弊风险因素具体示例
个人生活方式或财务状况问题	接触现金或其他易被侵占(通过盗窃)资产的管理层或员工负有个人债务，可能会产生侵占这些资产的压力
接触现金或其他易被盗窃资产	已知或预期会发生裁员

的员工与被审计单位之间存在 的紧张关系	近期或预期员工报酬或福利计划会发生变动
	晋升、报酬或其他奖励与预期不符

侵占资产——机会 1

舞弊风险因素细类	舞弊风险因素具体示例
资产的某些特性或 特定情形可能增加 其被侵占的可能性	持有或处理大额现金
	体积小、价值高或需求较大的存货
	易于转手的资产，如无记名债券、钻石或计算机芯片
	体积小、易于销售或不易识别所有权归属的固定资产

侵占资产——机会 2

舞弊风险因素细类	舞弊风险因素具体示例
与资产相 关的不恰 当的内部 控制可能 增加资产 被侵占的 可能性	职责分离或独立审核不充分
	对高级管理人员的支出(如差旅费及其他报销费用)的监督不足
	管理层对负责保管资产的员工的监管不足(如对保管处于偏远地区的资产的员工监管不足)
	对接触资产的员工选聘不严格
	对资产的记录不充分
	对交易(如采购)的授权及批准制度不健全
	对现金、投资、存货或固定资产等的实物保管措施不充分
	未对资产作出完整、及时的核对调节
	未对交易作出及时、适当的记录(如销货退回未作冲销处理)
	对处于关键控制岗位的员工未实行强制休假制度
	管理层对信息技术缺乏了解，从而使信息技术人员有机会侵占资产
对自动生成的记录的访问控制(包括对计算机系统日志的控制和复核)不充分	

侵占资产——态度或借口

舞弊风险因素细类	舞弊风险因素具体示例
管理层或员工不重视 相关控制	忽视监控或降低与侵占资产相关的风险的必要性
	忽视与侵占资产相关的内部控制，如凌驾于现有的控制之上或未对已知的内部控制缺陷采取适当的补救措施
	被审计单位人员在行为或生活方式方面发生的变化可能表明资产已被侵占
	容忍小额盗窃资产的行为
对被审计单位存在不满甚至敌对情绪	被审计单位人员的行为表明其对被审计单位感到不满，或对被审计单位对待员工的态度感到不满

[真题/多选/2015] 下列舞弊风险因素中，与编制虚假财务报告相关的有()。

- A. 在非所有者管理的主体中，管理层由一人或少数人控制，且缺乏补偿性控制 **[机会]**

- B. 对高级管理人员的支出监督不足 [侵占资产]
- C. 会计系统和信息系统无效 [机会]
- D. 利用商业中介进行交易, 但缺乏明显的商业理由 [机会]

[答案]ACD

[解析]A 表明管理层凌驾于内部控制之上, 为编制虚假财务报告提供了机会; B 表明管理层有贪污货币资金的机会, 与侵占资产有关; C、D 都为管理层粉饰经营成果提供了机会, 均与编制虚假财务报告有关。

(三) 实施分析程序

实施分析程序有助于识别异常交易或事项以及对报表和审计产生影响的金额比率趋势。

[真题/单选/2015] 下列程序中, 通常不用于评估舞弊风险的是()。

- A. 考虑在客户接受或保持过程中获取的信息
- B. 实施**实质性**分析程序
- C. 组织项目组内部讨论
- D. 询问治理层、管理层和内部审计人员

[答案]B

[解析]风险评估程序包括分析程序, 但不包括实质性分析程序, 后者属于进一步审计程序, 不属于风险评估程序。

(四) 考虑其他信息

应考虑获取的其他信息是否表明存在舞弊导致的重大错报风险。其他信息可能来源于项目组内部的讨论、客户承接或续约过程以及向被审计单位提供其他服务所获得的经验。

(五) 项目组讨论的目的和内容

项目组讨论可以达到以下**目的**:

- (1) 具有较多经验的项目组成员有机会与其他成员分享关于财务报表易于发生由于舞弊导致的重大错报的方式和领域的见解;
- (2) 针对财务报表易于发生由于舞弊导致的重大错报的方式和领域考虑适当的应对措施, 并确定分派哪些项目组成员实施特定的审计程序;
- (3) 确定如何在项目组成员中共享实施审计程序的结果, 以及如何处理可能引起注册会计师注意的舞弊指控。

项目组内部讨论的**内容**可能包括:

- (1) 项目组成员认为财务报表易于发生由于舞弊导致的重大错报的方式和领域、管理层可能编制和隐瞒虚假财务报告的方式以及侵占资产的方式等。
- (2) 可能表明管理层操纵利润的迹象, 以及管理层可能采取的导致虚假财务报告的利润操纵手段;
- (3) 已知悉的对被审计单位产生影响的外部 and 内部因素, 这些因素可能产生动机或压力使管理层或其他人员实施舞弊, 可能提供实施舞弊的机会、可能表明存在为舞弊行为寻找借口的文化或环境;
- (4) 对接触现金或其他易被侵占资产的员工, 管理层对其实施监督的情况;
- (5) 注意到的管理层或员工在行为或生活方式方法上出现的异常或无法解释的变化;

- (6)强调在整个审计过程中对由于舞弊导致重大错报的可能性保持适当关注的重要性;
- (7)遇到的哪些情形可能表明存在舞弊;
- (8)如何在拟实施审计程序的性质、时间安排和范围中增加不可预见性;
- (9)为应对由于舞弊导致财务报表发生重大错报的可能性而选择实施的审计程序,以及特定类型的审计程序是否比其他审计程序更为有效;
- (10)注册会计师注意到舞弊指控;
- (11)管理层凌驾于控制之上的风险。

三、识别和评估舞弊导致的重大错报风险

舞弊导致的重大错报风险属于特别风险。

审计准则规定,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。如果认为收入确认存在舞弊风险的假定不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结论的理由。

[真题/简答/2016] ABC 会计师事务所的 A 组成会计师负责审计甲公司 2015 年度财务报表,与审计工作底稿相关的部分事项如下:

(1)因以前年度审计中未发现收入舞弊情况, A 组成会计师认为甲公司 2015 年度收入确认不存在舞弊风险,在审计工作底稿中记录了上述理由和结论。

[答案]不恰当。注册会计师应当基于收入确认存在舞弊风险假定,评价哪些类型的收入、收入交易或认定导致舞弊风险。

四、应对舞弊导致的重大错报风险

注册会计师通常从三个方面应对:

- (1)总体应对措施;
- (2)针对舞弊导致的认定层次的重大错报风险实施的审计程序;
- (3)针对管理层凌驾于控制之上的风险实施的程序。

(一)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[报表层之 2/3];

2. 评价被审计单位对会计政策(特别是涉及主观计量或复杂交易的会计政策)的选择和运用,是否可能表明管理层通过操纵利润对财务信息做出虚假报告[报表层没有]。

3. 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[报表层之 4]。

[链接]财务报表层次重大错报风险与总体应对措施

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

(二)针对舞弊导致的认定层次重大错报风险实施的审计程序[报表层之 5]

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，包括更加重视实地观察或检查，在实施函证程序时改变常规函证内容，询问被审计单位的非财务人员等；

2.改变实质性程序的时间，包括在期末或接近期末实施实质性程序，或针对本期较早时间发生的交易事项或贯穿于本会计期间的交易事项实施测试；

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。

表 13-3 具体应对措施——由于编制虚假财务报告导致的错报

具体应对措施——虚假财务报告 1——收入确认

针对收入项目，使用分解的数据实施实质性分析程序
向被审计单位的客户函证相关的特定合同条款以及是否存在背后协议
向被审计单位的销售和营销人员或内部法律顾问询问临近期末的销售或发货情况，以及他们所了解的与这些交易相关的异常条款或条件
期末在被审计单位的一处或多处发货现场实地观察发货情况或准备发出的货物情况(或待处理的退货)，并实施其他适当的销售及存货截止测试
对于通过电子方式自动生成、处理、记录的销售交易实施控制测试

具体应对措施——虚假财务报告 2——存货数量

检查被审计单位的存货记录
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实施存货监盘
要求被审计单位在报告期末或临近期末的时点实施存货盘点
在观察存货盘点的过程中实施额外的程序
按照存货的等级或类别、存放地点或其他分类标准，将本期存货数量与前期进行比较，或将盘点数量与永续盘存记录进行比较
利用计算机辅助审计技术进一步测试存货实物盘点目录的编制

具体应对措施——虚假财务报告 3——管理层估计

聘用专家作出独立估计，并与管理层的估计进行比较
将询问范围延伸至管理层和会计部门以外的人员，以印证管理层完成与作出会计估计相关的计划的能力和意图

[真题/单选/2015] 如果注册会计师认为存货数量存在舞弊导致的重大错报风险，下列做法中，通常不能应对该风险的是()。

- A. 要求被审计单位在报告期末或邻近期末的时点实施存货盘点
- B. 在不预先通知被审计单位的情况下对特定存放地点的存货实施监盘
- C. 利用专家的工作对特殊类型的存货实施更严格的检查
- D. 扩大与存货相关的内部控制测试的样本规模

[答案]D

[解析] 本题可以从两个角度解答。其一，如认为存在舞弊导致的重大错报风险，说明与存货相关的内部控制并没有得到有效执行，此时应当多做实质性程序，而不是多做控制测试；其

二，应对舞弊风险的程序应当比通常情况下的程序要求更严。选项 A 在时间上更严，选项 B 在地点上更严，选项 C 在实施人员方面要求更严，都符合应对舞弊风险的要求。

表 13-4 具体应对措施——由于侵占资产导致的错报

具体应对措施——侵占资产 1——货币资金、有价证券

在期末或临近期末对现金或有价证券进行监盘
直接向被单位的客户询证所审计期间的交易活动
分析已注销账户的恢复使用情况

具体应对措施——侵占资产 2——存货

按照存货存放地点或产品类型分析存货短缺情况
将关键存货指标与行业正常水平进行比较
对于发生减计的永续盘存记录，复核其支持性文件

具体应对措施——侵占资产 3——采购活动

利用计算机技术将供货商名单与被审计单位员工名单进行对比，以识别地址或电话号码相同的数据

具体应对措施——侵占资产 4——劳务(包括应付工资、相关费用)

利用计算机技术检查工资单记录中是否存在重复的地址、员工身份证明、纳税识别号或银行账号
检查人事档案中是否存在只有很少记录或缺乏记录的档案，如缺少绩效考评的档案

具体应对措施——侵占资产 5——销售活动

分析销售折扣和销售退回等
向第三方函证合同的具体条款
获取合同是否按照规定的条款得以执行的审计证据

具体应对措施——侵占资产 6——费用开支

复核大额和异常的费用开支是否适当
复核高级管理人员提交的费用报告的金额及适当性

具体应对措施——侵占资产 7——向员工提供资金担保

复核被审计单位向高级管理人员和关联提供的贷款的授权及其账面价值

[真题/多选/2014] 下列各项做法中，可以应对舞弊导致的重大错报风险的有()。

- A. 在同一天对所有存放在不同地点的存货实施监盘
- B. 选取以前年度未寄发询证函的客户的应收账款余额实施函证
- C. 扩大营业收入细节测试的样本规模
- D. 通过实地走访，核实供应商和客户真实存在

[答案] ABCD

[解析] 应对舞弊，既可以实施适当的常规程序，也需要尽量融入更多不可预见性因素。A 属于恰当常规程序，B、C、D 为不可预见性程序，均正确。

(三) 针对管理层凌驾于控制之上的风险实施的程序

管理层凌驾于控制之上的风险在所有被审计单位中都会存在。对财务信息做出虚假报告通常与管理层凌驾于控制之上有关。

管理层通过凌驾于控制之上实施舞弊的手段主要包括：

- (1) 编制虚假的会计分录，特别是在临近会计期末时；
- (2) 滥用或随意变更会计政策；
- (3) 不恰当地调整会计估计所依据的假设及改变原先作出的判断；
- (4) 故意漏记、提前确认或推迟确认报告期内发生的交易或事项；
- (5) 隐瞒可能影响财务报表金额的事实；
- (6) 构造复杂或虚假的交易以歪曲财务状况或经营成果；
- (7) 篡改与重大或异常交易相关的会计记录和交易条款。

[真题/多选/2015] 下列各项中，属于管理层通过凌驾于控制之上实施舞弊的手段的有()。

- A. 不恰当地调整会计估计所依据的假设 [3/7]
- B. 随意变更会计政策 [2/7]
- C. 篡改与重大交易相关的会计记录和交易条款 [7/7]
- D. 构造复杂的交易以歪曲财务状况或经营成果 [6/7]

[答案] ABCD

[解析] 四个选项中，“不恰当地调整”、“随意变更”、“篡改”、“构造”以及“歪曲”等都表明了管理层对错报的主观故意性，从而属于舞弊的手段。

[真题/单选/2014] 下列有关舞弊导致的重大错报风险的说法中，错误的是()。

- A. 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
- B. 编制虚假财务报告导致的重大错报风险，大于侵占资产导致的重大错报风险
- C. 所有被审计单位都存在管理层凌驾于控制之上的风险
- D. 收入确认存在舞弊风险的假定可能不适用于所有审计项目 [可能，须说明理由]

[答案] B

[解析] A: 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；C: 由于管理层在被审计单位的地位，管理层凌驾于控制之上的风险在所有被审计单位中都会存在；D: 如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，注册会计师应在审计工作底稿中记录得出该结论的理由。

管理层凌驾于控制之上的风险属于特别风险。无论对管理层凌驾于控制之上的风险评估结果如何，注册会计师都应当设计和实施审计程序，用以：

1. 测试日常会计核算过程中作出的会计分录以及编制财务报表过程中做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) 选择在报告期末作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) 评价管理层在作出会计估计时所作出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。

3. 对于超出被审计单位正常经营过程的重大交易, 或基于对被审计单位及其环境的了解以及在审计过程中获取的其他信息而显得异常的重大交易, 评价其商业理由(或缺乏商业理由)是否表明被审计单位从事交易的目的是为了对财务信息作出虚假报告或掩盖侵占资产的行为。

以下迹象可能表明被审计单位从事超出其正常经营过程的重大交易或虽然未超出其正常经营过程, 但显得异常的重大交易:

- (1) 交易的形式显得过于复杂(例如涉及集团内部多个实体或涉及多个非关联的第三方);
- (2) 管理层未与治理层就此类交易的性质和会计处理进行过讨论, 且缺乏充分的记录;
- (3) 管理层更强调采用某种特定的会计处理的需要, 而不是交易的经济实质;
- (4) 对于涉及不纳入合并范围的关联方的交易, 治理层未进行适当的审核与批准;
- (5) 交易涉及以往未识别出的关联方, 或涉及在没有被审计单位帮助的情况下不具备物质基础或财务能力完成交易的第三方。

[真题/多选/2016] 下列有关管理层凌驾于控制之上的说法中, 错误的有()。

- A. 管理层凌驾于控制之上的风险属于特别风险
- B. 某些总体风险较低的被审计单位可能不存在管理层凌驾于控制之上的风险
- C. 自动化控制可以消除管理层凌驾于控制之上的风险
- D. 管理层凌驾于控制之上的行为发生方式不可预见

[答案]BCD

[解析]虽然管理层凌驾于控制之上的风险水平因被审计单位而异, 但所有被审计单位都存在这种风险, 选项 B 错误; 自动化控制不可以消除管理层凌驾于控制之上的风险, 选项 C 错误; 管理层凌驾于控制之上的行为发生方式是能够预见的, 选项 D 错误。

[真题/多选/2014] 下列各项中, 注册会计师应当评估为存在特别风险的有()。

- A. 收入确认 [先假定在评估, 并非应当]
- B. 管理层可能凌驾于控制之上
- C. 超出正常经营过程的重大关联方交易
- D. 具有高度估计不确定性的重大会计估计

[答案]BC

[解析]收入确认存在舞弊风险属于假定, 但假定并非评估结论, 尚需得到证据的支持[A 不正确]; 准则规定, 管理层凌驾于控制之上的风险属于特别风险[B 正确]; 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[C 正确]; 注册会计师应当判断具有高度估计不确定性的会计估计是否会导致特别风险[D 不正确]。

[真题/综合/2014] 上市公司甲集团公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户, 主要从事化工产品的生产和销售, A 注册会计师负责审计甲集团公司 2013 年度财务报表, 确定集团财务报表整体的重要性为 200 万元。

资料四:

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了审计程序的执行情况，部分内容摘录如下：

(3)A 注册会计师在测试甲集团公司临近 2013 年末的会计分录和其他调整时，选取了 35 笔符合预定特征的样本项目，检查这些会计分录和其他调整是否获得管理层批准，入账金额是否准确，未发现错报。

要求：针对资料四中的审计程序(3)，假定不考虑其他条件，指出 A 注册会计师的处理是否恰当。如认为不恰当，请简要说明理由。

[答案]不恰当。理由：测试报告期末的会计分录和其他调整的目的是应对管理层凌驾于控制之上的风险。仅检查管理层的批准和入账金额是否准确不足以实现测试目标。

五、会计分录测试

在所有财务报表审计业务中，注册会计师都需要专门针对管理层凌驾于控制之上的风险设计和实施会计分录测试。

[真题/多选/2016]下列有关会计分录测试的说法中，正确的有()。

- A. 在所有财务报表审计业务中，注册会计师均应当实施会计分录测试
- B. 注册会计师应当对待测试会计分录总体实施完整性测试
- C. 即使被审计单位对会计分录和其他调整实施的**控制有效**，注册会计师也**不可以缩小**会计分录的测试范围
- D. 会计分录测试的对象包括被审计单位编制合并财务报表时作出的抵销分录

[答案]ABD

[解析]C 错：会计分录测试属于实质性程序。控制的有效性通常影响实质性程序的范围。

(一)会计分录和其他调整的类型

会计分录测试的对象是与被审计财务报表相关的所有会计分录和其他调整，包括编制合并报表时作出的调整分录和抵消分录。

会计分录和其他调整分为下列三种：

1.标准会计分录。

受信息系统一般控制和其他系统性控制的影响。

2.非标准会计分录。

非标准会计分录可能具有较高的重大错报风险，容易被管理层用来操纵利润，并且可能涉及任何报表项目。

3.其他调整。

可能不受被审计单位内部控制的影响。

(二)确定待测试会计分录和其他调整的总体并测试总体的完整性

注册会计师在测试会计分录和其他调整时，首先需要确定待测试会计分录和其他调整的总体**，然后针对该总体实施**完整性**测试。**

[真题/综合/2016]上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，主要从事电子商务业务。A 注册会计师负责审计甲公司 2015 年度财务报表，确定财务报表整体的重要性为 600 万元，实际执行重要性为 360 万元，明显微小错报临界值为 30 万元。

资料四

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了实施实质性程序的情况，部分内容摘录如下：

(1)A 注册会计师将甲公司 2015 年度所有的非标准会计分录和其他调整作为会计分录测试的总体，在测试总体的完整性后，选取具有异常特征的项目实施了细节测试，结果满意。

要求：指出 A 注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，提出改进建议。

[答案]

是否恰当(是/否)	改进建议
否	总体不完整/不应仅以异常项目作为细节测试的对象

[真题/综合/2015]甲集团公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，主要从事化妆品的生产、批发和零售。A 注册会计师负责审计甲集团公司 2014 年度财务报表，确定集团财务报表整体的重要性为 600 万元。

资料三：

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了风险应对的情况，部分内容摘录如下：

(1)A 注册会计师在实施会计分录测试时，将甲集团公司全年的标准会计分录和非标准会计分录作为待测试总体，在测试其完整性后，对选取的样本实施了细节测试、未发现异常。

要求：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]

是否恰当(是/否)	理由
否	A 注册会计师确定的会计分录测试总体不完整。除了测试标准会计分录、非标准会计分录外，还应当测试其他调整分录

审计准则要求注册会计师选择在报告期末作出的会计分录和其他调整进行测试，并考虑是否有必要测试整个会计期间的会计记录和其他调整。

考虑下列情况，可能有助于确定待测试会计分录和其他调整的总体：

1.某些会计分录和其他调整可能并不过入被审计单位的总账，因此，注册会计师需要全面了解各总账账户，以及各明细账户与被审计单位财务报表项目之间的对应关系。

2.注册会计师可以结合对被审计单位财务报告流程以及被审计单位针对会计分录和其他调整实施的**控制**的了解，来确定待测试会计分录和其他调整的总体。

3.以手工方式生成的会计分录或其他调整通常于月末、季末或年末作出、主要用于记录会计调整或会计估计，或者用于编制合并财务报表。

4.对于以手工方式生成的会计分录或其他调整，特别是在期末用于记录会计调整或会计估计，或者用于编制合并财务报表的调整分录，注册会计师可以了解这些分录的编制者、所需要的审批，以及这些分录以何种方式得以记录(例如，这些分了是以电子形式记录的、没有实物证据，还是以纸质形式记录的)。

以下是一套完整性测试的例子：

- 1.从会计信息系统中导出所有待测试会计分录和其他调整；
- 2.加计导出的所有会计分录和其他调整的本期发生额，与科目余额表(包括期初余额、本期借方累计发生额、本期贷方累计发生额、期末余额)中的各科目本期发生额核对相符；
- 3.将系统生成的重要账户余额与明细账和总账及科目余额表中核对，测试计算准确性；
- 4.检查所有结账后作出的与本期财务报表有关的会计分录和其他调整、测试其完整性；
- 5.将总账与财务报表核对，以检查是否存在其他调整。

[真题/综合/2016] A 注册会计师负责审计甲公司 2015 年度财务报表。

资料四

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了实施实质性程序的情况，部分内容摘录如下：

(1) A 注册会计师将甲公司 2015 年度所有的非标准会计分录和其他调整作为会计分录测试的总体，在测试总体的完整性后，**选取具有异常特征的项目** [被认为只选取了这些] 实施了细节测试，结果满意。

要求：指出 A 注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，提出改进建议。

[答案]

是否恰当(是/否)	改进建议
否	不应仅以异常项目作为细节测试的对象

(三) 选取并测试会计分录和其他调整时考虑的因素

注册会计师在选取待测试会计分录和其他调整，并针对已选取的项目确定适当的测试方法时，可以考虑下列因素：

1. 对由于舞弊导致的重大错报风险的评估。
2. 对会计分录和其他调整已实施的控制。
3. 被审计单位的财务报告过程以及所能获取的证据的性质。
4. 虚假会计分录或其他调整的特征。这类特征可能包括：
 - (1) 分录涉及不相关，异常或很少使用的账户；
 - (2) 分录由平时不负责作出会计分录的人员作出；
 - (3) 分录在期末或结账过程中作出，且没有或只有很少的解释或描述；
 - (4) 分录在编制财务报表之前或编制过程中作出且没有科目代码；
 - (5) 分录金额为约整数或尾数一致。

5. 账户的性质和复杂程度。 不恰当的会计分录或其他调整可能体现在以下账户中；

- (1) 包含复杂或性质异常的交易账户；
- (2) 包含重大估计及期末调整的账户；
- (3) 过去易于发生错报的账户；
- (4) 未及时调节的账户，或含有尚未调节差异的账户；
- (5) 包含集团内部不同公司间交易的账户
- (6) 其他虽不具备上述特征但与已识别的由于舞弊导致的重大错报风险相关的账户。

6. 在日常经营活动之外处理的会计分录或其他调整。

[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，审计工作底稿中与会计分录测试相关的部分内容摘录如下：

(1) A 注册会计师通过询问管理层以充分了解甲公司是否存在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) A 注册会计师在了解甲公司财务报告流程以及针对会计分录和其他调整已实施控制后，直接实施了细节测试。

(3) 考虑到对财务报表项目实施的实质性程序已涵盖了日常会计分录, A 注册会计师认为无须测试整个会计期间的会计分录和其他调整, 仅测试了甲公司于 2014 年末作出的会计分录和其他调整。

(4) A 注册会计师根据甲公司管理层提供的 2014 年末会计分录和其他调整清单, 选取了测试样本。

(5) A 注册会计师选取了符合设定的异常特征且金额高于明显微小错报临界值的会计分录和其他调整作为测试样本。

要求:

针对上述第(1)至(5)项, 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]

情况(1)不恰当。理由: 仅询问管理层难以充分了解甲公司是否存在与处理会计分录和其他调整相关的不恰当或异常的活动。A 注册会计师应询问参与财务报告过程的人员。

情况(2)不恰当。理由: 在了解甲公司财务报告流程以及相关控制后, 应考虑是否有必要测试相关控制运行的有效性。

情况(3)不恰当。理由: 由于舞弊导致的财务报表重大错报可能发生于整个会计期间, 并且舞弊者可能运用各种方式隐瞒舞弊行为, 因此, 审计准则要求注册会计师考虑是否有必要测试整个会计期间的会计记录和其他调整。

情况(4)不恰当。理由: 针对会计分录和其他调整清单选取样本测试前, 应测试总体的完整性。

(5)不恰当。理由: 选择测试样本时, 还应当考虑不具备设定特征、但是可能由于舞弊导致的重大错报风险的会计分录和其他调整分录。

六、评价审计证据

涉及期末收入和利润的异常关系尤其值得关注。这些趋势和关系可能包括: 在报告期的最后几周内记录了不寻常的大额收入或异常交易, 或收入与经营活动产生的现金流量趋势不一致。

如果识别出某项错报, 应当评价该项错报是否表明存在舞弊。

如果有理由认为错报是或可能是舞弊导致的, 且涉及管理层, 特别是涉及较高级别的管理层, 无论该项错报是否重大, 应当重新评价对由于舞弊导致的重大错报风险的评估结果, 以及该结果对旨在应对评估的风险的审计程序的性质、时间安排和范围的影响。

舞弊事项不太可能是孤立发生的事项, 注册会计师应当评价对审计工作其他方面的影响, 特别是对管理层声明可靠性的影响。

[真题/综合/2015] 甲集团公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户, 主要从事化妆品的生产、批发和零售。A 注册会计师负责审计甲集团公司 2014 年度财务报表, 确定集团财务报表整体的重要性为 600 万元。

资料五:

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了处理错报的相关情况, 部分内容摘录如下:

(2)A 注册会计师发现甲集团公司销售副总经理挪用客户回款 60 万元，就该事项与总经理和治理层进行了沟通，因管理层已同意调整该错报并对相关内部控制缺陷进行整改，A 注册会计师未再执行其他审计工作。

要求：指出 A 注册会计师的做法是否恰当，如不恰当，简要说明理由并提出改进建议。

[答案]

是否恰当 (是/否)	理由及改进建议
否	如果识别出某项错报，并有理由认为该项错报是或可能是由于舞弊导致的，且涉及管理层，特别是涉及较高级别的管理层，无论该项错报是否重大，注册会计师都应当重新评价对由于舞弊导致的重大错报风险的评估结果，以及该结果对旨在应对评估的风险的审计程序的性质、时间安排和范围的影响；还需重新考虑此前获取审计证据的可靠性

七、无法继续执行审计业务

如果由于舞弊或舞弊嫌疑导致出现错报，致使注册会计师遇到对其继续执行审计业务的能力产生怀疑的异常情况，注册会计师应当：

1.确定适用于具体情况的职业责任和法律责任，包括是否需要向审计业务委托人或监管机构报告；

2.在相关法律法规允许的情况下，考虑是否需要解除业务约定。

注册会计师可能遇到的对其继续执行审计业务的能力产生怀疑的异常情形如下：

1.被审计单位没有针对舞弊采取适当的、注册会计师根据具体情况认为必要的措施，即使该舞弊对财务报表并不重大；

2.注册会计师对由于舞弊导致的重大错报风险的考虑以及实施审计测试的结果，表明存在重大且广泛的舞弊风险；

3.注册会计师对管理层或治理层的胜任能力或诚信产生重大疑虑。

八、与管理层、治理层和监管机构的沟通

(一)与管理层沟通

当证据表明存在或可能存在舞弊时，**尽快提请适当层级的管理层关注这一事项是很重要的。通常情况下，适当层级的管理层至少要比涉嫌舞弊人员高出一个级别。即使该事项可能被认为不重要(如被审计单位组织结构中处于较低职位的员工挪用小额公款)，注册会计师也应当这样做。**

[真题/综合/2016]A 注册会计师负责审计甲公司 2015 年度财务报表。

资料四：

甲公司部分原材料系向农户采购。财务人员办理结算时应当查验农户身份证，并将身份证复印件及农户签字的收据作为付款凭证附件。2000 元以上的付款应当通过银行转账。A 注册会计师在审计工作底稿中记录了与采购与付款交易相关的审计工作，部分内容摘录如下：

(1)2015 年 10 月，A 注册会计师在观察原材料验收流程时发现某农户向验收员支付回扣，以提高核定的品质等级。A 注册会计师认为该事项不重大，在审计完成阶段向管理层通报了该事项**[应当立即向管理层通报，哪怕是口头通报]**。

要求：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]

是否恰当(是/否)	理由
否	应尽快向管理层通报

(二)与治理层沟通

如果确定或怀疑舞弊涉及**管理层、在内部控制中承担重要职责的员工以及其舞弊行为可能导致财务报表重大错报的其他人员[三类]**，应当**尽早**就此类事项与治理层沟通。

如果怀疑舞弊涉及管理层，注册会计师应当将此怀疑向治理层通报，并与其讨论为完成审计工作所必需的审计程序的性质、时间安排和范围[异乎寻常]。

如果根据判断认为还存在与治理层职责相关的、涉及舞弊的其他事项，注册会计师应当就此与治理层沟通。这些事项可能包括：

- (1)对**管理层评估的性质、范围和频率的疑虑**；
- (2)管理层**未能恰当应对识别出的值得关注的内部控制缺陷或舞弊**；
- (3)注册会计师对被审计单位控制环境的评价，包括**对管理层胜任能力和诚信和疑虑**；
- (4)可能表明**存在编制虚假财务报告的管理层行为**；
- (5)对**超出正常经营过程的交易的授权的适当性和完整性的疑虑**。

(三)与监管机构沟通

如果识别出舞弊或怀疑存在舞弊，注册会计师**应当确定是否有责任**向被审计单位以外的机构报告。

尽管注册会计师对客户信息负有的保密义务可能妨碍这种报告，但如果法律法规要求注册会计师履行报告责任，注册会计师应当遵守法律法规的规定。

第二节 财务报表审计中对法律法规的考虑



违反法律法规，是指被审计单位有意或无意违背除适用的财务报告编制基础外的现行法律法规的行为。

某项行为是否违反法律法规最终只能由法院作出判决，通常超出注册会计师的专业胜任能力，应当征询法律意见。

概括起来，被审计单位需要遵守以下两类不同的法律法规：

1. **【第一类】**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(如税收和企业年金方面的法律法规)。

2. **【第二类】**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(如遵守经营许可条件、监管机构对偿债能力的规定或环境保护要求)对被审计单位的经营、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。

一、注册会计师对法律法规的责任

注册会计师**没有**责任防止被审计单位违反法律法规行为,也**不能**期望其发现所有的违反法律法规行为。

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

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

二、法律法规的分类与程序

(一)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的程序**【第一类】**

应当获取被审计单位遵守这些规定的充分、适当的审计证据。

(二)识别违反其他法律法规的行为的程序**【第二类】**

1. 向管理层和治理层(如适用)询问被审计单位是否遵守了这些法律法规;

2. 检查被审计单位与许可证颁发机构或监管机构的往来函件。

(三)实施其他审计程序

1. 阅读会议纪要;

2. 向被审计单位管理层、内部或外部法律顾问询问诉讼、索赔及评估情况;

3. 对某类交易、账户余额和披露实施细节测试。

[真题/单选/2015]下列审计程序中,通常不能识别被审计单位违反法律法规行为的是()。

- A. 向管理层、内部或外部法律顾问询问诉讼、索赔及评估情况
- B. 获取来自管理层关于被审计单位不存在违反法律法规行为的书面声明
- C. 对营业外支出中的罚款及滞纳金支出实施细节测试
- D. 阅读董事会和管理层的会议纪要

[答案]B

[解析]书面声明不提供充分、适当的审计证据,不影响注册会计师拟获取的其他审计证据的性质和范围。

三、识别出或怀疑存在违反法律法规行为时实施的**审计程序**

(一)注意到与识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为**相关的信息**时的**审计程序**

下列事项或相关信息可能表明被审计单位存在违反法律法规行为:

- (1)受到监管机构、政府部门的调查,或者支付罚金或受到处罚;
- (2)向未指明的服务付款,或向顾问、关联方、员工或政府雇员提供贷款;
- (3)与被审计单位或所处行业正常支付水平或实际收到的服务相比,支付过多的销售佣金或代理费用;
- (4)采购价格显著高于或低于市场价格;

- (5)异常的现金支付,以银行本票向持票人付款的方式采购;
- (6)与在“避税天堂”注册的公司存在异常交易;
- (7)向货物或服务原产地以外的国家或地区付款;
- (8)在没有适当的交易控制记录的情况下付款;
- (9)现有的信息系统不能(因系统设计存在问题或因突发性故障)提供适当的审计轨迹或充分的证据;
- (10)交易未经授权或记录不当;
- (11)负面的媒体评论。

如果注意到与识别出上述信息,注册会计师应当:

1. 了解违法法律法规行为的性质及其发生的环境。

2. 获取进一步的信息,以评价对财务报表可能产生的影响。例如:

- (1)违反法律法规行为对财务报表产生的潜在财务后果,如受到罚款、处分、赔偿、封存财产、强制停业和诉讼等;
- (2)潜在财务后果是否需要列报;
- (3)潜在财务后果是否严重,以致对财务报表的公允反映产生怀疑或导致财务报表产生误导。

[真题/多选/2015] 如果识别出被审计单位违反法律法规的行为,下列各项程序中,注册会计师应当实施的有()。

- A. 评价识别出的违反法律法规行为对注册会计师风险评估的影响
- B. 评价被审计单位书面声明的可靠性
- C. 就识别出的所有违反法律法规行为与治理层进行沟通
- D. 了解违反法律法规行为的性质及其发生的环境

[答案] ABD

[解析] 按规定,注册会计师应当评价违反法律法规行为对风险评估(A)和书面声明可靠性(B)的影响;C中“所有”一词属于常识性错误:运用重要性的概念,对于识别出的明显不重要的违反法律法规行为,可以不与治理层进行沟通。D属于常识性逻辑。

(二) 怀疑被审计单位存在违反法律法规行为时的审计程序

- 1. 如果治理层能够提供额外的审计证据,注册会计师可以与治理层讨论其发现。
- 2. 如果管理层或治理层(如适用)不能向注册会计师提供充分的信息,注册会计师可以考虑向被审计单位内部或外部的法律顧問咨询有关法律法规在具体情况下的运用,包括舞弊的可能性以及对财务报表的影响。
- 3. 如果认为向被审计单位法律顧問咨询是适当的或不满意其提供的意见,注册会计师可以考虑向所在会计师事务所的法律顧問咨询。

(三) 评价违反法律法规行为的影响

注册会计师识别出的违反法律法规行为的影响,取决于该行为的实施和隐瞒与具体控制活动之间的关系,以及牵涉的管理人员或员工的级别,尤其是最高权力机构参与违反法律法规行为所产生的影响。

如果管理层或治理层没有采取注册会计师认为适合具体情况的补救措施，即使违反法律法规行为对财务报表**不重要**，如果法律法规允许，注册会计师也可能考虑是否有必要解除业务约定。

[真题/单选/2016] 如果法律法规允许，下列情形中，可能导致注册会计师解除业务约定的有()。

- A. 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
- B. 管理层对审计范围施加限制，注册会计师认为这些限制可能导致对财务报表发表无法表示意见
- C. 注册会计师发现由于舞弊导致的重大错报，对其继续执行审计业务的能力产生怀疑
- D. 管理层和治理层没有对违反法律法规行为采取适当的补救措施

[答案] ABCD

四、对识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为的报告

(一) 与治理层沟通

1. 与治理层沟通的总体要求。

应当与治理层沟通注意到的违反法律法规的事项，但**不必**沟通明显不重要的事项。

沟通通常采用书面形式，将沟通文件**副本**作为工作底稿。如果采用口头沟通方式，应形成沟通记录并作为审计工作底稿保存。

2. 违反法规行为情节严重时的沟通要求。

如违反法律法规行为是故意和重大的，应当**尽快**向治理层通报。

如怀疑违反法律法规行为涉及管理层或治理层，应向审计委员会或监事会等**更高层级**的机构通报。

如果**不存在更高层级**的机构，或者注册会计师认为被审计单位可能不会对通报作出反应，或者注册会计师不能确定向谁报告，注册会计师应当考虑是否需要**征询法律意见**。

(二) 出具审计报告

1. 考虑违反法规行为的影响

如果认为违反法律法规行为对财务报表具有重大影响，应要求在财务报表中恰当反映。

如果未能在财务报表中得到恰当反映，应当出具保留意见或否定意见的审计报告。

2. 考虑审计范围**受到限制**的影响。

如因**管理层或治理层阻挠**而无法获取充分、适当的审计证据，应保留或无法表示意见。

如受到其他方面的限制，应评价这一情况对审计意见的影响。

(三) 向监管机构和执法机构报告违反法律法规行为

如果识别出或怀疑存在**严重**违反法律法规**行为**，应当**考虑是否有责任**向监管机构和执法机构等相关机构或人员报告。所谓“严重”是指有重大法律后果或涉及社会公众利益。

如无法确定是否有相关法律法规要求向监管机构报告发现的被审计单位的违反法规行为，或者无法确定某项违反法规行为是否应该向监管机构报告，注册会计师通常需要征询相关的法律意见，然后再确定如何处理。

第十四章 审计沟通

考情统计

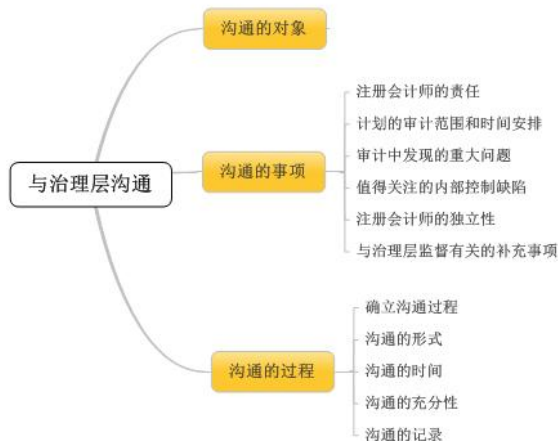
本章 2014~2016 年累计分值为 25 分，年均 8.3 分，属于中高分值的章节。其中，与之治理层沟通的分值约占 60%，前后任沟通的分值约占 40%；选择题分值约占三分之二，简答题和综合题分值约占三分之一。

历年试题中，与治理层沟通的事项占第一节分值 46%，属于第一节的核心考点；第二节考分中，接受委托前、后与前任沟通的分值大体相当。

本章内容大都属于审计准则的条款，理论性较强，应用性较弱，难度不高。

年度	题型	题量	分值	考点
2016	单选	1	1	与治理层沟通的形式
	多选	1	2	前后任沟通(签约前、后)
	简答	1	2	前后任沟通(签约前、后)
2015	单选	1	1	前后任沟通(签约前、后)
	多选	2	4	与治理层沟通的事项与充分性
	简答	1	1	前后任沟通(签约前)
	综合	2	2.5	与治理层沟通的形式与过程
2014	单选	6	6	与治理层沟通的形式与记录、前后任的确认、前后任沟通(签约前、后)
	多选	1	2	与治理层沟通的事项
	简答	1	1	与治理层沟通的事项
	综合	1	2.5	与治理层沟通的事项

第一节 注册会计师与治理层的沟通



一、沟通的对象

(一) 总体要求

1. 确定适当的人员：有关注册会计师独立性问题，沟通对象最好是被审计单位治理结构中有权决定聘任、解聘注册会计师的组织或人员。**有关管理层的胜任能力和诚信问题，不宜与兼任高级管理职务的治理层成员沟通。**

2. 利用相关的信息：了解被审计单位的法律结构、组织形式，查阅被审计单位的章程、组织结构图，询问被审计单位的相关人员。

3. 尽早与委托人商定：如果被审计单位没有被清楚地界定治理结构，导致无法清楚地识别适当的沟通对象，被审计单位也没有指定适当的沟通对象，应尽早与**审计委托人**商定沟通对象。

(二) 与治理层的下设组织或个人沟通

1. 被审计单位设有审计委员会的情形

与审计委员会沟通是注册会计师与治理层沟通的一个关键要素。

2. 需要与治理层整体沟通的特殊情形

如已与负有管理责任的人员沟通，这些人员同时负有治理责任，且能够向所有负有治理责任的人员充分传递应予沟通的内容，无须就这些事项再次与负有治理责任的相同人员沟通。

二、沟通的事项



(一) 与财务报表审计相关的责任

1. 财务报表审计中发现的、与治理层对财务报告过程的监督有关的重大事项。
2. 审计准则并不**要求**注册会计师设计程序来识别来与治理层沟通的补充事项。
3. 注册会计师依据其他规定，承担需要沟通特定事项的责任。

向治理层提供审计业务约定书或其他适当形式的书面协议的副本，可能是就上述事项进行沟通的适当方式。

(二) 计划的审计范围和时间安排

注册会计师应与治理层沟通计划的审计范围和时间安排的**总体情况，包括识别的特别风险**。

沟通需要保持职业谨慎，避免损害审计的有效性。沟通**具体审计程序的性质和时间安排**，可以因这些程序易于被预见而降低其有效性。

沟通的事项可能包括：

(1) 注册会计师拟如何应对由于舞弊或错误导致的**特别风险**以及重大错报风险评估水平较高的领域**[报表层/总体应对/打招呼]**；；

(2) 注册会计师对与审计相关的内部控制采取的**方案[综合性/实质性]**；

(3) 在审计中对**重要性概念**的运用；

(4) 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[17 新增]**；

(5) 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**所做的初步判断**[17 新增]**。

[真题/多选/2014] 下列各项中，注册会计师**应当**与治理层沟通的有()。

- A. 注册会计师发现的可能导致财务报表重大错报的员工**舞弊**行为
- B. 注册会计师识别出的**特别风险****[14 不选 17 选]**
- C. 注册会计师对会计政策、会计估计和财务报表披露**重大方面的质量**的看法
- D. 管理层已更正的重大审计调整**[可能，但非应当]**

[答案]ABC

[例题 4] [2014 综合局部-沟通的事项] A 注册会计师负责审计甲集团公司 2013 年度财务报表。

资料二

A 注册会计师制定了甲集团公司总体审计策略，部分内容摘录如下，

(1) A 注册会计师拟在审计计划阶段与治理层沟通，主要内容为：注册会计师与财务报表审计相关的责任，注册会计师的独立性、计划的审计范围以及**具体审计程序的性质和时间安排**。

要求：指出 A 注册会计师的处理是否恰当，如不恰当，简要说明理由。

[答案]

是否恰当(是/否)	理由
否	与治理层沟通具体审计程序的性质和时间安排，可能因这些程序易于被预见而降低其有效性

(三) 应当沟通的审计中发现的重大问题

1. 对会计实务重大方面的质量的看法(包括会计政策、会计估计和报表披露)。

(1) 存在重大计量不确定性的情况下作出会计估计时，对运用关键假设作出的判断。

(2) 法律法规或财务报告编制基础可能要求披露“重要会计政策概要”、提及“重要的会计估计”或“重要的会计政策和实务”，以向财务报表使用者指明管理层在编制财务报表时作出的最困难、最主观或最复杂的判断，并提供相关的进一步信息。

(3) 注册会计师对于财务报表主观方面的看法可能与治理层履行对财务报告过程的监督职责尤其相关。例如，注册会计师对与导致特别风险的会计估计相关的估计不确定性是否得到充分披露进行了评价，治理层可能对这一评价感兴趣。

就被审计单位会计实务重大方面的质量进行开放性的、建设性的沟通，可能包括评价重大会计实务的可接受性。

2. 审计工作中可能遇到的重大困难。

(1) 管理层在提供审计所需信息时出现严重拖延；

(2) 不合理地要求缩短完成审计工作的时间；

(3) 为获取充分、适当的审计证据需要付出的努力远远超过预期；

(4) 无法获取预期的信息；

(5) 管理层对注册会计师施加的限制；

(6) 管理层不愿意按照要求对被审计单位持续经营能力进行评估，或不愿意延长评估期间。

3. 已与管理层讨论或需要书面沟通的审计中出现的重大事项、要求提供的书面声明

(1) 影响被审计单位的业务环境，以及可能影响重大错报风险的经营计划和战略；

(2) 对管理层就会计或审计问题向其他专业人士进行咨询的关注；

(3) 管理层在首次委托或连续委托注册会计师时，就会计实务、审计准则应用、审计或其他服务费用与注册会计师进行的讨论或书面沟通。

4. 影响审计报告形式和内容的情形 [17 新增]

(1) 注册会计师预期在审计报告中发表非无保留意见；

(2) 报告与持续经营相关的重大不确定性；

(3) 沟通关键审计事项；

(4) 注册会计师认为必要或应当增加强调事项段或其他事项段。

在这些情形下，注册会计师可能认为有必要向治理层提供审计报告的草稿，以便于讨论如何再审计报告中处理这些事项。

5. 审计中出现的、根据职业判断认为对监督财务报告过程重大的其他事项。

可能包括已更正的其他信息存在的对事实的重大错报或重大不一致。

(四) 值得关注的内部控制缺陷

1. 控制缺陷

(1) 某项控制的设计、执行或运行不能及时防止或发现并纠正财务报表错报；

(2) 缺少用以及时防止或发现并纠正财务报表错报的必要控制。

2. 值得关注的控制缺陷

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。

3. 向治理层和管理层通报内部控制缺陷

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。

还应当**及时**向相应层级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；

(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。

4. 值得关注的内部控制缺陷的书面沟通文件应当包括以下内容：

- (1)对缺陷的描述以及对其潜在影响的解释；
- (2)使治理层和管理层能够了解沟通背景的充分信息。

5. 在向治理层和管理层提供信息时，应当特别说明下列事项：

(1) 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；

(2) 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(如果结合财务报表审计对内部控制的有效性发表意见，应当删除“并非对内部控制的有效性发表意见”的错辞)；

(3) 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。

[真题/综合/2015] 甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，主要从事化工产品的生产和销售，A 注册会计师负责审计甲公司 2014 年度财务报表，确定财务报表整体的重要性为 800 万元。

资料五：

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了重大事项的处理情况，部分内容摘录如下：

(1) 在 2013 年度审计过程中，A 注册会计师向甲公司治理层口头通报了识别出的值得管理层关注的内部控制缺陷，2014 年度，管理层未采取整改措施，因管理层未发生变化，A 注册会计师**认为没有必要再向管理层通报**。

要求：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]

是否恰当 (是/否)	理由
否	只要以前年度通报的值得关注的控制缺陷依然存在，注册会计师就应当以书面形式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，并且已向或拟向治理层通报的值得关注的内部控制缺陷，还应当及时向相应层级的管理层通报。

(五) 注册会计师的独立性

如果被审计单位是上市实体，应当与治理层沟通下列内容：

- 1.就项目组成员、会计师事务所其他相关人员，以及会计师事务所和网络事务所按照相关职业道德要求保持了独立性作出声明。
- 2.根据职业判断，注册会计师认为会计师事务所、网络事务所与被审计单位之间存在的可能影响独立性的所有关系和其他事项。
- 3.为消除对独立性的不利影响或将其可接受的水平，已经采取的相关防范措施。

(六) 补充事项

这些事项可能包括与治理结构或过程有关的重大问题、缺乏适当授权的高级管理层作出的重大决策或行动。

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。

在确定是否与治理层沟通补充事项时，注册会计师可能就其注意到的某类事项与适当层级的管理层进行讨论，除非在具体情形下不适合这么做。

如果需要沟通补充事项，注册会计师使治理层注意下列可能是适当的：

- (1) 识别和沟通这类事项对审计目的(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、沟通的过程

(一) 确立沟通过程

1. 为建立有效的双向沟通的考虑因素

- (1) 沟通的目的。
- (2) 沟通拟采取的形式。
- (3) 由审计项目组和治理层中的哪些人员就特定事项进行沟通。
- (4) 注册会计师对沟通的期望。
- (5) 对注册会计师沟通的事项采取措施和进行反馈的过程。
- (6) 对治理层沟通的事项采取措施和进行反馈的过程。

沟通过程随着具体情况的不同而不同

2. 与管理层的沟通

在与治理层沟通某些事项前，注册会计师可能就这些事项与管理层讨论，除非这种做法并不适当。例如，就管理层的胜任能力或诚信与其讨论可能是**不适当的**。

3. 与第三方的沟通

在某些情况下，向第三方披露书面沟通文件可能是违法或不适当的。除非法律法规要求向第三方提供注册会计师与治理层的书面沟通文件的副本，否则注册会计师在向第三方提供前可能需要**事先征得治理层同意**。

在向第三方提供为治理层编制的书面沟通文件时，在书面文件中声明以下内容，告知第三方这些书面沟通文件不是为他们编制，可能是非常重要的：

- (1) 书面沟通文件仅为治理层的使用编制，在适当的情况下也可供集团管理层和集团注册会计师使用，但**不应被第三方依赖**；
- (2) 注册会计师**对第三方不承担责任**；
- (3) 书面沟通文件向第三方**披露或分发的任何限制**。

(二) 沟通的形式

沟通形式包括口头沟通或书面沟通，沟通的详略程度，以正式或非正式的方式沟通。有效的沟通可能包括结构化的陈述、书面报告以及不太正式的沟通(包括讨论)。

对于沟通形式的选择不必拘泥于固定的模式，也没有必要对所有的沟通事项都采取正式、详细和书面的形式，这样做有时反而会影响沟通的实际效果。

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。对于**独立性，也应当以书面形式与治理层沟通；**

对于审计中发现的重大问题，如果根据职业判断认为采用口头形式沟通不适当，应当以**书面形式与治理层沟通；**

书面沟通可能包括向治理层提供审计业务约定书，但不必包括审计过程中的所有事项；

对于其他事项，可以采取口头形式或书面的方式沟通。

[真题/单选/2016] 下列各项中，注册会计师应当以书面形式与治理层沟通的是()。

- A. 计划的审计范围和时间安排
- B. 审计过程中遇到的重大困难
- C. 审计中发现的所有内部控制缺陷

D. 上市公司审计中注册会计师的独立性

[答案]D

[解析]对于审计中发现的“值得关注(而非所有)的控制缺陷”以及“注册会计师的独立性”，审计准则要求应当以书面形式与治理层沟通。

[真题/综合/2015] 甲集团公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，主要从事化妆品的生产、批发和零售。A 注册会计师负责审计甲集团公司 2014 年度财务报表，确定集团财务报表整体的重要性为 600 万元。

资料四：

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了重大事项的处理情况，部分内容的摘录如下：

(3)在审计过程中，A 注册会计师与甲集团公司管理层讨论了值得管理层关注的内部控制缺陷，并在审计报告日后、审计工作底稿归档日前以书面形式向甲集团管理层和治理层通报了值得关注的内部控制缺陷。

要求：

(3)针对资料四事项，假定不考虑其他条件，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]恰当。

[真题/综合/2014] 上市公司甲集团公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，主要从事化工产品的生产和销售。A 注册会计师负责审计甲集团公司 2013 年度财务报表，确定集团财务报表整体的重要性为 200 万元。

资料五：

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了评估错报及处理重大事项的情况，部分内容摘录如下：

(2)A 注册会计师在审计过程中与甲集团公司管理层讨论了值得关注的内部控制缺陷和内部控制的其他缺陷，因此，不再以书面形式向管理层正式通报。

要求：

(2)针对资料五中审计工作底稿记录的内容，结合资料一，假定不考虑其他条件，指出 A 注册会计师的处理是否恰当。如不恰当，请简要说明理由。

[答案]

(2) 不恰当。理由: A 注册会计师向管理层通报值得关注的内部控制缺陷应当采用书面形式。

[真题/单选/2014] ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计上市公司甲公司 2013 年度财务报表。下列各项中, A 注册会计师可以以口头形式与甲公司治理层沟通的是()。

- A. 涉及甲公司管理层的舞弊嫌疑
- B. 值得关注的内部控制缺陷
- C. ABC 会计师事务所和甲公司审计项目组成员按照相关职业道德要求与甲公司保持了独立性
- D. ABC 会计师事务所在 2013 年度为甲公司提供审计和非审计服务收费总额

[答案]A

[解析]A 中舞弊只是嫌疑,并非事实,可以口头沟通。对于注册会计师的独立性,应以书面形式与治理层沟通(不能选 C),可能影响事务所与上市实体之间独立性的事项包括事务所在财务报表涵盖期间为被审计单位提供审计、非审计服务的收费总额(不能选 D)。注册会计师还应以书面形式向治理层通报值得关注的内部控制缺陷(不能选 B)。

除**特定事项的重要程度**外,沟通的形式**可能还受**下列因素的影响:

- (1)特定事项是否已经得到满意的解决。
- (2)管理层是否已事先就该事项进行沟通。
- (3)被审计单位的规模、经营结构、控制环境和法律结构。
- (4)在特殊目的财务报表审计中,注册会计师是否还审计被审计单位通用目的财务报表。
- (5)法律法规的要求。
- (6)治理层的期望,包括与注册会计师定期会谈或沟通的安排。
- (7)注册会计师与治理层持续接触和对话的次数。
- (8)治理机构的成员是否发生重大变化。

对于应当以书面形式沟通的事项,注册会计师一般采用致治理层的沟通**函件[定位为口头证据]**的方式进行书面沟通。

(三)沟通的时间安排

(1)对于计划事项的沟通,通常在审计业务的早期阶段进行,如系首次接受委托,沟通可以随同就审计业务条款达成一致意见一并进行。

(2)对于审计中遇到的重大困难,如果治理层能够协助注册会计师克服这些困难,或者这些困难可能导致发表非无保留意见,可能需要尽快沟通。

(3)当同时审计通用目的和特殊的财务报表时,协调沟通的时间安排可能是适当的。

除了**沟通事项的重要程度**以外,可能与沟通的时间安排相关的其他因素包括:

- (1)被审计单位的规模、经营结构、控制环境和法律结构**[见沟通的形式 3/8]**;
- (2)在规定的时限内沟通选定事项的法定义务;
- (3)治理层的期望,包括与注册会计师定期会谈或沟通的安排**[见沟通的形式 6/8]**;
- (4)注册会计师识别出特定事项的时间。

(四)沟通过程的充分性

注册会计师**应当评价**其与治理层之间的双向沟通对实现审计目的是否充分,但**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。如果认为双向沟通**不充分**,注册会计师

应当[3项]评价其对重大错报风险评估以及获取充分、适当的审计证据的能力的影响，并采取适当的措施。

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

1. 根据范围受到的限制发表非无保留意见；
2. 就采取不同措施的后果征询法律意见；
3. 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)或公共部门负责的政府部门进行沟通；
4. 在法律法规允许的情况下解除业务约定。

[真题/多选/2015] 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，下列措施中，注册会计师可以采取的有()。

- A. 与监管机构、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进行沟通 [3/4]
- B. 在法律法规允许的情况下解除业务约定 [4/4]
- C. 就采取不同措施的后果征询法律意见 [2/4]
- D. 根据范围受到的限制发表非无保留意见 [1/4]

[答案] ABCD

(五) 沟通的记录

1. 如果审计准则要求沟通的事项是以口头形式沟通的，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；

2. 如果审计准则要求沟通的事项是以书面形式沟通的，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。

3. 如果被审计单位编制的会议纪要要沟通的适当记录，注册会计师可以将其副本作为对口头沟通的记录，并作为审计工作底稿的一部分。

如果发现这些记录不能恰当地反映沟通的内容，且有差别的事项比较大，注册会计师一般会另行编制能恰当反应沟通内容的纪要，将其副本连同被审计单位编制的纪要一起致送治理层，提示两者的差别，以免引起不必要的误解。

4. 如果根据业务环境不容易识别出适当的沟通人员，还应当记录识别治理结构中的适当沟通人员的过程。记录的内容一般包括从审计单位获取的治理结构和组织结构图、项目组内部就确定沟通对象的讨论、与委托人就沟通对象进行沟通的过程和商定的结果等。

5. 如果治理层全部参与管理，注册会计师还应当记录对沟通的充分性进行考虑的过程，即考虑与负有管理责任人员的沟通能否向所有负有责任的人员充分传递应予沟通内容的过程。

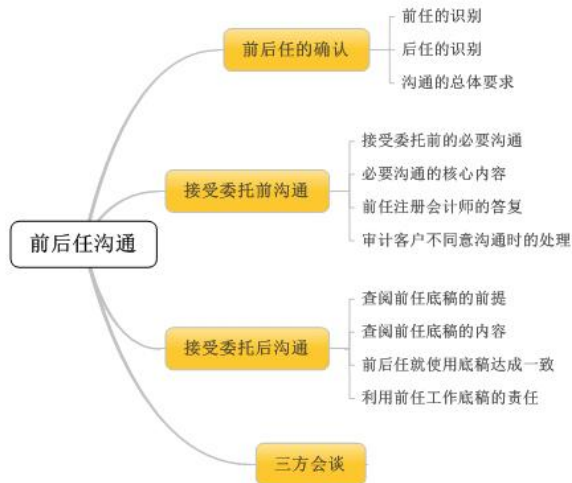
[真题/单选/2014] 下列有关注册会计师记录与治理层沟通的重大事项的说法中，错误的是()。

- A. 注册会计师应当保存沟通文件的副本，作为审计工作底稿的一部分
- B. 对以口头形式沟通的事项，注册会计师应当形成审计工作底稿
- C. 如果根据业务环境不容易识别出适当的沟通人员，注册会计师应当记录识别治理结构中适当沟通人员的过程
- D. 如果被审计单位编制了会议纪要，注册会计师应当将其副本作为对口头沟通的记录

[答案]D

[解析]如果被审计单位编制的会议纪要作为沟通的适当记录，注册会计师可以将其副本作为对口头沟通的记录。但如果这些记录不能恰当地反映沟通的内容，且有差别的事项比较重大，注册会计师一般会另行编制能恰当记录沟通内容的纪要。

第二节 后任与前任的沟通



一、前后任的识别

(一) 前任的识别

1. 上期前任：最后一家出具审计报告的**其他**事务所；
2. 本期前任：签约的所有**其他**事务所。

(二) 后任的识别

后任注册会计师，是指正在考虑接受委托或已经接受委托，接替前任注册会计师对被审计单位本期财务报表进行审计的注册会计师。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。

当事务所发生变更时(正在进行变更或已经变更)，后任注册会计师通常包括两种情况：

(1) 在签订业务约定书之前，正在考虑接受委托的注册会计师。

(2) 已接受委托并签订业务约定书，接替前任执行财务报表审计业务的注册会计师。

[真题/单选/2014] 下列有关后任注册会计师的说法中，错误的是()。

- A. 当会计师事务所发生变更时，已经接受委托的会计师事务所是后任注册会计师
- B. 当会计师事务所发生变更时，正在考虑接受委托的会计师事务所是后任注册会计师
- C. 被审计单位的财务报表已经审计但需要重新审计时，接受委托执行重新审计的会计师事务所为后任注册会计师
- D. 会计师事务所以投标方式承接审计业务时，所有参与投标的会计师事务所均为后任注册会计师

[答案]D

[解析]当会计师事务所以投标方式承接审计业务时，只有中标的会计师事务所才是后任注册会计师。

(三) 沟通的总体要求

1. 沟通通常由后任注册会计师主动发起，但需征得被审计单位的**书面同意**。

2. 沟通可以采用书面或口头的方式。

3. **后任注册会计师应当将沟通的情况记录于审计工作底稿。**

4. **即使未接受委托，后任注册会计师仍应履行保密义务。**

[真题/单选/2014] 下列有关前后任注册会计师沟通的总体要求的说法中，错误的是()。

- A. 后任注册会计师负有主动沟通的义务
- B. 前后任注册会计师的沟通需要征得被审计单位同意
- C. 前后任注册会计师应当对沟通过程中获知的信息保密
- D. 前后任注册会计师的沟通可以采用书面或口头形式，其中接受委托前的沟通应当采用书面形式

[答案]D

[解析]前后任注册会计师沟通可以采用书面或口头的方式，包括接受委托前的沟通和接受委托后的沟通(D 错误)。

二、接受委托前的沟通

(一) 接受委托前的沟通是必要程序

(二) 必要沟通的核心内容

1. 是否发现被审计单位管理层存在诚信方面的问题。

2. 前任注册会计师与管理层在重大会计、审计等问题上存在的意见分歧。

3. 前任注册会计师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。

上述事项都属于可能对后任注册会计师执行财务报表审计业务产生重大影响的信息，对后任注册会计师来说，是决定是否接受委托的至关重要的因素。

[真题/简答/2015] ABC 会计师事务所通过招投标程序，首次接受委托审计甲银行 2014 年度财务报表，委派 A 注册会计师担任审计项目合伙人，B 注册会计师担任项目质量控制复核合伙人，相关事项如下：

(1) 中标后，经甲银行同意，A 注册会计师立即与前任注册会计师进行了沟通，内容包括：

1) 前任注册会计师认为甲银行更换会计师事务所的原因；2) 其是否发现甲银行管理层存在诚信问题；3) 其与甲银行管理层在重大会计和审计等问题上是否存在意见分歧；4) 其向甲银行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。

要求：指出审计项目组的处理是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

[答案]恰当。

(三) 前任注册会计师的答复

接受委托前，前任几乎不可能允许后任查阅其工作底稿。在被审计单位允许前任注册会计师对后任注册会计师的询问作出充分答复的情况下，前任注册会计师应当根据所了解的事实，对后任注册会计师的合理询问及时作出充分答复。

当有多家会计师事务所正在考虑是否接受被审计单位的委托时，前任注册会计师应在被审计单位明确选定其中的一家会计师事务所作为后任注册会计师之后，才对该后任注册会计师的询问作出答复。

如果受到被审计单位的限制或存在法律诉讼的顾虑，决定不向后任注册会计师作出充分答复，前任注册会计师应当向后任注册会计师表明其答复是有限的，并说明原因。此时，后任注册会计师需要判断是否存在由被审计单位或潜在法律诉讼引起的答复限制，并考虑对接受委托的影响；如果未得到答复，且没有理由认为变更会计师事务所的原因异常，后任注册会计师需要设法以其他方式与前任注册会计师再次进行沟通。如果仍得不到答复，后任注册会计师可以致函前任注册会计师，说明如果在适当的时间内得不到答复，将假设不存在专业方面的原因使其拒绝接受委托，并表明拟接受委托。

(四) 被审计单位不同意沟通时的处理

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。

[真题/简答/2016] ABC 会计师事务所首次接受委托，审计上市公司甲公司 2015 年度财务报表，委派 A 注册会计师担任项目合伙人。相关事项如下：

(1) A 注册会计师与前任注册会计师在征得甲公司管理层口头同意后，通过电话进行了接受委托前的沟通，未发现影响其接受委托的事项，并将沟通情况记入审计工作底稿。

要求：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。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，非口头同意。

[真题/单选/2015] 下列有关前后任注册会计师沟通的说法中，错误的是()。

- A. 如果被审计单位不同意前任注册会计师对后任注册会计师的询问作出答复，后任注册会计师**应当**拒绝接受委托
- B. 当会计师事务所通过投标方式承接审计业务时，前任注册会计师无须对所有参与投标的会计师事务所的询问进行答复
- C. 接受委托后，如果需要查阅前任注册会计师的审计工作底稿，后任注册会计师应当征得被审计单位的同意
- D. 接受委托前的沟通是必要的审计程序，接受委托后的沟通不是必要的审计程序

[答案] A

[解析] 按规定，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。

三、接受委托后的沟通

接受委托后的沟通**不是必要程序**，而是后任根据审计工作需要自行决定的。

这一阶段的沟通主要**包括查阅前任注册会计师的工作底稿及询问有关事项**等。

沟通可以采用电话询问、举行会谈、致送审计问卷等方式，但**最有效、最常用的方式是查阅前任注册会计师的工作底稿。**

(一) 查阅前任底稿的前提

接受委托后，如果需要查阅前任工作底稿，后任应当**征得被审计单位[书面]同意**。

在接受委托后，后任应当考虑通过查阅前任注册会计师的工作底稿获取有关期初余额的充分、适当的审计证据，并考虑前任的独立性和专业胜任能力。

前任可以考虑允许后任注册会计师查阅其审计工作底稿。

(二) 查阅相关工作底稿及其内容

前任注册会计师应当自主决定可供后任注册会计师查阅、复印或摘录的工作底稿内容，这些内容通常可能包括有关审计计划、控制测试、审计结论的工作底稿，以及其他具有延续性的对本期审计产生重大影响的会计、审计事项的工作底稿。

(三) 前任注册会计师和后任注册会计师就使用工作底稿达成一致意见

如果前任决定向后任提供工作底稿，一般可考虑**从前审计客户获取确认函**，以便降低在与后任进行沟通时发生误解的可能性。同时，还应当**向后任获取确认函**，就工作底稿的使用目的、范围和责任等达成一致意见。

如果后任在工作底稿的使用方面作出了更高层次的限制性保证，前任可能会愿意向其提供更多的接触工作底稿的机会。相应地，为了获取对工作底稿的更多的接触机会，后任可以考虑同意前任在自己查阅工作底稿过程中可能作出的限制。例如[三不]：

(1) 不将查阅工作底稿获得的信息用于其他任何目的；

(2) 查阅后，不对任何人作出关于前任审计是否遵循了审计准则的口头或书面评论；

(3) 当涉及前任审计质量时，后人不提供任何专家证词、诉讼服务或评论业务。

[真题/单选/2014] 下列有关前后任注册会计师沟通的说法中，错误的是()。

- A. 在查阅前任注册会计师的审计工作底稿前，后任注册会计师应当征得被审计单位同意
- B. 在确定向后任注册会计师提供哪些审计工作底稿时，前任注册会计师应当征得被审计单位同意
- C. 在允许后任注册会计师查阅审计工作底稿前，前任注册会计师应当向其取得确认函
- D. 为获取更多接触前任注册会计师审计工作底稿的机会，后任注册会计师可以在工作底稿使用方面作出较高层次的限制性保证

[答案]B

[解析]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，一般可考虑从被审计单位获取一份确认函，而前任注册会计师应当自主决定可供后任注册会计师查阅、复印或摘录的工作底稿内容。

(四) 利用工作底稿的责任

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，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。

[真题/多选/2016] 下列有关前后任注册会计师沟通的说法中，错误的有()。

- A. 后任注册会计师在接受委托前与前任注册会计师沟通，应当征得被审计单位同意
- B. 在接受委托前，后任注册会计师**应当采用书面形式**与前任注册会计师进行沟通

C. 如果需要查阅前任注册会计师的审计工作底稿，后任注册会计师**不必**征得被审计单位同意

D. 在接受委托前和**接受委托后**，后任注册会计师均应与前任注册会计师沟通

[答案]BCD

[解析]B 错：前后任沟通的形式可以是书面或口头，并无硬性规定；C 错：任何情况下，前后任四

三、发现前任审计的报表可能存在重大错报时的处理

(一) 安排三方会谈

后任应当提请被审计单位告知前任，必要时可要求安排三方会谈。前后任应当就任何在已审计财务报表报出后发现的、对已审计财务报表可能存在重大影响的信息进行沟通，以便双方按照有关审计准则作出妥善处理。

(二) 无法参加三方会谈的考虑

1. 这种情况对当前审计业务的潜在影响，并根据具体情况出具恰当的审计报告；
2. 是否退出当前审计业务。

此外，后任注册会计师可考虑向法律顾问咨询，以便决定如何采取进一步措施。

第十五章 利用他人工作

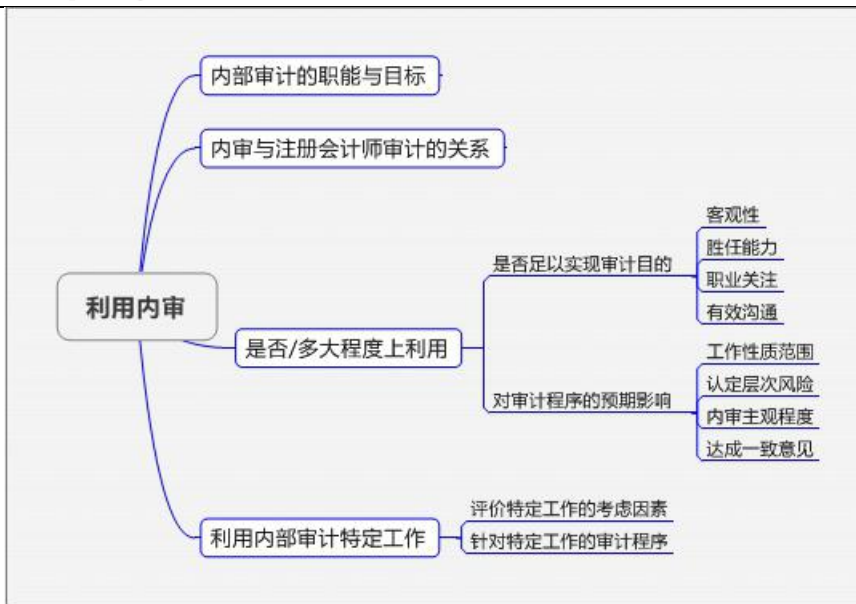
考情统计

本章 2014~2016 年累积分值为 13.95 分，年均 4.7 分，属于低分值章节。

从 2013 年起，简答题及综合题开始考核本章内容，但分值不高、难度不大。相对来说，本章内容的专业性低，也没有突出的核心考点，但需要记忆的内容较多。

年度	题型	题量	分值	考点
2016	单选	1	1	对专家含义的理解[2]
	简答	1	1.2	评价专家的工作[2]
2015	单选	2	2	评价内部审计客观性[1]、专家的工作领域[2]
	综合	2	1.5	与专家达成一致意见[2]，专家应遵循保密原则[2]
2014	单选	1	1	评价内部审计客观性[1]
	多选	3	6	职业判断不能利用内部审计[1]，利用专家的工作[2]
	综合	1	1.25	评价、测试内部审计工作[1]

第一节 利用内部审计工作



一、内部审计的职能与目标

内部审计可能包括下列一项或多项活动：

- 1.对内部控制的监督；
- 2.对财务信息和经营信息的检查；
- 3.对经营活动的评价；
- 4.对遵守法律法规情况的评价；
- 5.风险管理；
- 6.治理。

二、内部审计和注册会计师的关系

注册会计师在审计过程中通常需要了解和测试被审计单位的内部控制，而内部审计是被审计单位内部控制的一个重要组成部分。因此，注册会计师应当考虑内部审计活动及其在内部控制中的作用，以评估财务报表重大错报风险及其对注册会计师审计程序的影响。

(一) 内部审计与注册会计师审计的联系

内部审计与注册会计师审计用以实现各自目标的某些方式通常是相似的。内部审计对象与注册会计师审计对象也密切相关，甚至存在部分重叠。因此，注册会计师应当考虑内部审计工作的某些方面是否有助于确定审计程序的性质、时间安排和范围，包括了解内部控制所采用的程序、评估财务报表重大错报风险所采用的程序和实质性程序。

注册会计师通过利用可信赖的内部审计工作相关部分的成果，可以提高审计工作效率。如果内部审计的工作结果表明被审计单位的财务报表在某些领域存在重大错报风险，注册会计师应当对这些领域给予特别关注。

(二) 利用内部审计工作不能减轻注册会计师的责任

内部审计是被审计单位的一部分，其自主程度和客观性毕竟是有限的，无法达到注册会计师审计所要求的水平。注册会计师必须对与财务报表审计有关的所有重大事项独立做出职业判断，而不应完全依赖内部审计工作。

审计过程中涉及的**职业判断**，如重大错报风险的评估、重要性水平的确定、样本规模的确定、对会计政策和会计估计的评估等，均应当由注册会计师负责执行。

注册会计师对发表的审计意见独立承担责任，并不因利用内部审计人员的工作而减轻。

[真题/多选/2014] 下列各项审计工作中，注册会计师不能利用内部审计工作的有()。

- A. 评估重大错报风险
- B. 确定重要性水平
- C. 确定控制测试的样本规模
- D. 评估会计政策和会计估计

[答案] ABCD

[解析] 审计过程中涉及的职业判断，如重大错报风险的评估(A)、重要性水平的确定(B)、样本规模的确定(C)、对会计政策和会计估计的评估等(D)，均应当由注册会计师负责执行。

三、确定是否利用以及在多大程度上利用内部审计人员的工作

注册会计师应当确定：

1. 内部审计人员的工作是否可能**足以实现**审计目的；

2. 如果可能足以实现审计目的，内部审计人员的工作对注册会计师审计程序的性质、时间安排和范围产生的**预期影响**。

(一) 确定内审工作是否可能足以实现审计目的应评价的内容 [客观胜任关注沟通]

1. 内部审计的客观性 [地治突人束行]

(1) 内部审计的地位以及这种地位对内部审计人员保持客观性能力的因素；

(2) 内部审计是否向治理层或具备适当权限的高级管理人员报告工作，以及内部审计人员是否直接接触治理层；

(3) 内部审计人员是否不承担任何相互冲突的责任；

(4) 治理层是否监督与内部审计相关的人事决策；

(5) 管理层或治理层是否对内部审计施加任何约束或限制；

(6) 管理层是否根据内部审计的建议采取行动，在多大程度上采取行动，以及如何采取行动。

[真题/单选/2015] 下列各项中，注册会计师评价内部审计的客观性时通常不需要考虑的是()。

- A. 被审计单位是否存在有关内部审计人员培训的政策
- B. 治理层是否监督与内部审计相关的人事决策 [4/6]
- C. 管理层是否根据内部审计的建议采取行动 [6/6]
- D. 内部审计人员是否不承担任何相互冲突的责任 [3/6]

[答案] A

[解析] A：“培训”涉及内部审计人员的胜任能力，与客观性并无直接联系；B、D直接影响内部审计人员的地位是否超脱、是否相对独立，C表明内部审计的结论是否能落到实处，都属于内部审计客观性的基础。

2. 内部审计人员的专业胜任能力

内部审计人员和内部审计机构**整体**的专业胜任能力是被审计单位内部审计正常发挥作用的根本。内部审计机构作为一个**整体**必须具备足以胜任检查被审计单位所有活动领域的的能力，否则，其工作结果必然是**不能**信赖的。

3. 内部审计人员在执行工作时是否可能保持应有的职业关注

(1) 内部审计的活动是否经过适当的计划、监督、复核和记录；

(2) 是否存在适当的审计手册或其他类似文件、工作方案和内部审计工作底稿。

4. 内审人员和注册会计师是否可能有效的沟通 [自由谈成/定期会谈/相互告知]

如果内部审计人员可以**自由**地与注册会计师**坦诚**沟通，并满足下列条件，则他们之间的沟通可能是最有效的：

(1) 双方在审计期间内每隔一段适当的时间举行会谈；

(2) 内部审计人员可以通过相关内部审计报告向注册会计师提供建议，并允许其接触相关内部审计报告；内部审计人员告知注册会计师其注意到的，可能影响注册会计师工作的所有重大事项；

(3) 注册会计师告知内部审计人员可能影响内部审计的所有重大事项。

(二) 在确定内部审计人员的工作对注册会计师审计程序的性质、时间安排和范围产生的预期影响时，注册会计师应当考虑的内容

1. 内部审计人员已执行或拟执行的**特定工作**的性质和范围；

2. 针对特定类别的交易、账户余额和披露，评估的**认定层次重大错报风险**；

3. 在评价支持相关认定的审计证据时，内部审计人员的**主观程度**。

如果内部审计人员的工作是注册会计师在确定实施审计程序的性质、时间安排和范围时考虑的因素，注册会计师事前就下列事项与内部审计人员达成一致意见是有益的：

(1) 内部审计工作的时间安排。

(2) 内部审计涵盖的范围。

(3) **财务报表整体、认定层以及实际执行的重要性**。

(4) 选取测试项目拟采用的方法。

(5) 对所执行工作的记录。

(6) 复核和报告程序。

四、利用内部审计人员的特定工作 [评审]

并非内部审计的所有工作都与注册会计师审计相关，都可以被注册会计师利用。如拟利用内部审计人员的特定工作，注册会计师应当**评价**内部审计人员的特定工作并实施**审计**程序，以确定该工作是否足以实现审计目的。

[真题/综合/2014] A 注册会计师负责审计甲集团公司 2013 年度财务报表。

资料二： A 注册会计师制定了甲集团公司总体审计策略，部分内容摘录如下。

(3) 甲集团公司内部审计部门于 2013 年测试了集团层面控制的运行有效性。A 注册会计师拟信赖集团层面控制，通过与内部审计人员讨论和阅读内部审计报告，评价了内部审计人员的测试工作，拟利用其测试结果，并认为该工作足以实现审计目的。

要求：指出 A 注册会计师的处理是否恰当，如不恰当，简要说明理由。

[答案]不恰当。A 注册会计师还应当实施审计程序以确定内部审计工作是否足以实现审计目的。

(一) 评价内部审计特定工作应考虑的因素 [配镜杜甫记/证据结论例]

1. 内部审计工作是否由经过充分技术培训且精通业务的人员执行；
2. 内部审计人员的工作是否得到适当的监督、复核和记录；
3. 内部审计人员是否已获取充分、适当的审计证据，使其能够得出合理的结论；
4. 内部审计人员得出的结论是否恰当，编制的报告是否与已执行工作的结果一致；
5. 内部审计人员披露的例外或异常事项是否得到恰当解决。

(二) 针对内部审计人员的特定工作实施审计程序

注册会计师应当在内部审计特定工作进行评价的基础上实施进一步审计程序。对内部审计人员特定工作实施的进一步审计程序主要包括：

1. 检查内部工作人员已经检查过的项目；
2. 检查其他类似项目；
3. 观察内部审计人员正在实施的程序。

实施进一步审计程序的性质、时间安排和范围取决于注册会计师对下列 3 因素的判断。

1. 对相关领域的重大错报风险的评估。

存在重大错报风险的领域通常包括 [仔细体会，全是内部事务]：对被审计单位财务报表有(或可能有)重大影响的会计政策、会计处理方法的选择或变化；对财务报表可能有潜在重大影响的事项，如未决诉讼；对财务报表有(或可能有)重大影响的审计调整；对持续经营能力有重大影响的不确定事项；与管理层在财务报表或审计报告方面的争议；内部控制的重大薄弱环节；对管理层操守的疑问及涉及管理层的舞弊行为。

对这些领域的内部审计工作，注册会计师在实施审计程序时应当予以特别的关注。

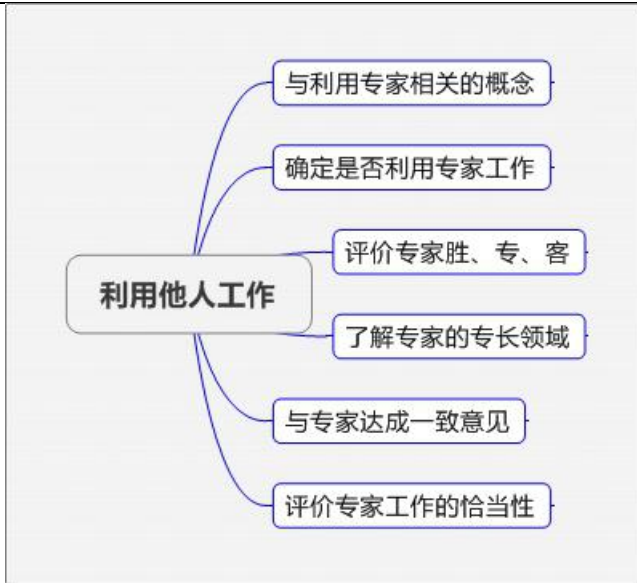
2. 对内部审计的评估

包括评估内部审计的组织地位及其对客观性的影响、内部审计的职责范围，内部审计人员的专业胜任能力和应有的职业关注等。

3. 对内部审计人员特定工作的评价

内部审计特定工作是指注册会计师拟利用的，且对其执行人员、获取的证据、审计结论以及发现例外或异常事项的解决方案进行过充分评价的那部分内部审计工作。

第二节 利用专家的工作



一、与利用专家相关的概念

1. 专家的界定

(1)注册会计师的专家，是指在**会计或审计以外**的某一领域具有专长的个人或组织，并且其工作被注册会计师利用，以协助注册会计师获取充分、适当的审计证据。

(2)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。

2. 专家工作的领域

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，也可以是这些个人所从属的组织，如律师事务所、资产评估公司以及各种咨询公司等。

专家的专长，是指在某一特定领域中拥有的专门技能、知识和经验。例如：

(1)对下列方面进行估价：复杂的金融工具、土地及建筑物、厂房和机器设备、珠宝、艺术品、古董、无形资产、企业合并中收购的资产和承担的负债，以及可能发生减值的资产；

(2)对与保险合同或员工福利计划相关的负债进行精算；

(3)对石油和天然气储量进行估算；

(4)对环境负债和场地清理费用进行估价；

(5)对合同、法律和法规进行解释；

(6)对复杂或异常的纳税问题进行分析。

3. 是否可能需要利用专家工作的依据

(1)了解被审计单位及其环境；

(2)识别和评估重大错报风险；

(3)针对评估的财务报表层次风险，确定并实施总体应对措施；

(4)针对评估的认定层次风险，设计和实施进一步审计程序，包括控制测试和实质性程序；

(5)在对财务报表形成审计意见时，评价已获取的审计证据的充分性和适当性。

3. 专家的来源

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。

4. 利用专家工作的目标

- (1)确定是否利用专家的工作;
- (2)如果利用专家的工作,专家的工作是否足以实现审计目的。

5. 利用专家工作的责任

如果注册会计师按照审计准则的规定利用了专家的工作,并得出结论认为专家的工作足以实现审计的,注册会计师可以接受专家在其专业领域的工作结果或结论,并作为适当的审计证据。但注册会计师对发表的审计意见独立承担责任,这种责任并不因利用专家的工作而减轻。

[真题/单选/2015]下列参与审计业务的人员中,不属于注册会计师的专家的是()。

- A. 受雇于会计师事务所对投资性房地产进行评估的资产评估师
- B. 就复杂会计问题提供建议的会计师事务所技术部门人员
- C. 对与企业重组相关的复杂税务问题进行分析的会计师事务所税务部门人员
- D. 对保险合同进行精算的会计师事务所精算部门人员

[答案]B

二、确定是否利用专家的工作

(一)确定是否利用专家工作可能要考虑的因素

1. 管理层在编制财务报表时是否利用了**管理层的专家**的工作。
2. 事项的性质和重要性,包括复杂程度。
3. 事项存在的重大错报风险。
4. 应对识别出的风险的预期程序的性质,包括注册会计师对与这些事项相关的专家工作的了解和具有的经验,以及是否可以获得替代性的审计证据。

特别地,作出是否利用**管理层专家**的工作的决策可能受到下列因素的影响:

- (1)管理层的专家的工作的性质、范围和目标;
- (2)管理层的专家是否受雇于被审计单位,或者为被审计单位所聘请;
- (3)管理层能够对其专家的工作实施控制或施加影响的程度;
- (4)管理层的专家的胜任能力和专业素质;
- (5)管理层的专家是否受到技术标准、其他职业准则或行业要求的约束;
- (6)被审计单位对管理层的专家的工作实施的各种控制。

(二)在考虑利用专家工作应当评价的内容

1. 专家是否具有实现审计目的所必须的胜任能力、专业素质和客观性;
2. 充分了解专家的专长领域;
3. 与专家就相关重要事项达成一致意见;
4. 评价专家的工作是否足以实现审计目的。

(三)与一般情况相比需要实施不同的或更广泛的审计程序的**特殊情形**

1. 专家的工作与涉及主观和复杂判断的重大事项相关;
2. 注册会计师以前没有利用某个专家,也不了解其胜任能力、专业素质和客观性;
3. 专家实施的程序构成审计工作必要的组成部分,而不是就某一事项提供建议;

4. 专家是事务所外部专家，因此不受事务所质量控制政策和程序的约束。

三、评价专家的胜任能力、专业素质和客观性

专家的**胜任能力、专业素质和客观性**，对评价专家的工作是否适合审计目的具有重大影响。

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**。

[真题/简答/2015] A 注册会计师负责审计甲公司 2015 年度财务报表审计工作底稿中与会计估计审计相关的部分事项摘录如下：

(3) 2015 年甲公司聘请 XYZ 咨询公司提供精算服务，并根据精算结果进行了会计处理，A 注册会计师评价了 XYZ 咨询公司的**胜任能力和专业素质** [缺客观性]，了解和评价了其工作，认为可以将其工作结果作为审计证据。

要求：指出 A 注册会计师做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

[答案] 不恰当。还应当对 XYZ 公司的客观性进行评价。

四、了解专家的专长领域

(一) 总体要求

注册会计师应当充分了解专家的**专长领域**，以：

1. 为了实现审计目的，确定专家工作的**性质、范围和目标**；

2. 评价专家的**工作是否足以实现审计目的**。

注册会计师可以凭借审计工作经验或通过与专家及其他有关人士进行讨论的方式，了解专家的**专长领域**。

(二) 对专家的**专长领域的了解事项**

1. 与审计相关的、管理层的专家**专长领域的进一步细分信息**；

2. 职业准则或其他准则以及法律法规是否适用；

3. 专家使用哪些假设和方法(包括专家使用的模型，如适用)，及其在专家的**专长领域**是否得到普遍认可，对实现财务报告目的是否适当；

4. 专家使用的**内外部数据或信息的性质**。

五、与专家达成一致意见

(一) 专家工作的**性质、范围和目标**

无论是对外部专家还是内部专家，注册会计师**都有必要就**下列事项与其**达成一致意见，并根据需要形成书面协议**：

1. 专家工作的**性质、范围和目标**；

2. 注册会计师和专家各自的**角色与责任**；

3. 注册会计师和专家沟通的**性质、时间安排和范围**。

4. 对专家遵守**保密规定的要求**

当就专家工作的**性质、范围和目标**达成一致意见时，注册会计师通常**需要与专家讨论需要遵守的相关技术标准、其他职业准则或行业要求**。

(二) 注册会计师和专家各自的**角色和责任**

无论是对外部专家还是内部专家，注册会计师**都有必要**与其**达成一致意见，并根据需要形成书面协议**。

注册会计师与专家就各自角色和责任达成的一致意见可能包括下列内容：

1. 由注册会计师还是专家对原始数据实施细节测试；

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

3. 将注册会计师对专家工作形成的结论告知专家。

注册会计师和专家就各自角色和责任达成的一致意见，可能还包括就各自的工作底稿的使用和保管达成的一致意见。当专家是项目组的成员时，专家的工作底稿是审计工作底稿的一部分。除非协议另作安排，外部专家的工作底稿属于外部专家，不是审计工作底稿的一部分。

[真题/综合/2015] A 注册会计师负责审计甲公司 2014 年度财务报表。

资料五：审计工作底稿中记录了重大事项的处理情况，部分内容摘录如下。

(2) A 注册会计师在存货监盘过程中利用了专家的工作，专家工作的结果与甲公司管理层的盘点结果差异较大，A 注册会计师实施了追加的审计程序并与管理层沟通后仍无法解决，因该项差异对财务报表的影响重大但不广泛，A 注册会计师拟出具保留意见审计报告，并提及专家的工作，同时指明这种提及不减轻注册会计师对审计意见承担的责任。

要求：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]恰当。

(三) 注册会计师和专家之间沟通的性质、时间安排和范围

有效的双向沟通有利于将专家工作的性质、时间安排和范围与审计的其他工作整合在一起，也有利于在审计过程中对专家工作的目标进行适当的调整。例如，如果专家的工作与注册会计师针对某项特别风险形成的结论相关，专家不仅要在工作结束时提交一份正式的书面报告，而且要随着工作的推进随时作出口头报告。

(四) 对专家遵守保密规定的要求

适用于注册会计师的相关职业道德要求中的保密条款同样也适用于专家。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。

(五) 对专家遵守质量控制政策和程序的要求

在考虑专家是否需要遵守质量控制政策和程序时，应当区分内部专家和外部专家。

1. 内部专家可能是会计师事务所的合伙人或员工(包括临时员工)，也可能是网络事务所的合伙人或员工(包括临时员工)，因此需要遵守质量控制政策和程序。

2. 外部专家不是项目组成员，不受质量控制政策和程序的约束。

[真题/单选/2016] 下列有关注册会计师的专家的说法中，正确的是()。

A. 无论是内部专家还是外部专家，都不包括会计、审计领域的专家

B. 无论是内部专家还是外部专家，都是项目组成员，受会计师事务所质量控制政策和程序的约束

C. 无论是内部专家还是外部专家，注册会计师都应当询问对专家客观性产生不利影响的利益和关系

D. 无论是内部专家还是外部专家，注册会计师都应当就专家工作的性质、范围和目标等事项与专家达成一致意见并形成书面协议

[答案]A

[真题/综合/2015]A 注册会计师负责审计甲集团公司 2014 年度财务报表审计工作底稿中记录了重大事项的处理情况，部分内容的摘录如下：

(1)因审计中利用的外部专家并非注册会计师，A 注册会计师**未要求**其遵守注册会计师职业道德守则的相关规定。

要求：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]

是否恰当(是/否)	理由
否	A 注册会计师应当要求专家遵守注册会计师职业道德守则中与保密和独立性等相关的规定

关于利用外部专家工作，需要特别注意工作底稿所有权、质量控制政策与程序和保密这三个特殊方面：

1. 除非特别约定，外部专家工作底稿的所有权属于专家自己，**不是**审计工作底稿的组成部分；

2. 外部专家不是项目组成员，**无须**遵循会计师事务所的质量控制政策与程序；

3. 外部专家**应当**遵循注册会计师职业道德守则中的保密原则。

六、评价专家工作的恰当性

(一)总体要求

注册会计师应当评价专家的工作是否足以实现审计目的，包括：

1. 专家的工作结果或结论的相关性和合理性，以及与其他审计证据的一致性；

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

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

(二)评价专家工作是否足以实现审计目的所实施的特定程序

评价专家工作是否足以实现审计目的所实施的特定程序可能包括：

1. 询问专家。

2. 复核专家的工作底稿和报告。

3. 实施用于证实的程序，例如：

(1) 观察专家的工作；

(2) 检查已公布的数据，如来源于信誉高、权威的渠道的统计报告；

(3) 向第三方询证相关事项；

(4) 执行详细的分析程序；

(5) 重新计算。

4. 必要时(如当专家的工作结果或结论与其他审计证据不一致时)与具有相关专长的其他专家讨论。

5. 与管理层讨论专家的报告。

(三)评价专家的工作结果或结论的相关性和合理性

当评价专家的工作结果或结论(无论采取报告还是其他形式)的相关性和合理性时,注册会计师可能需要考虑:

- 1.专家提交其工作结果或结论的方式是否符合专家所在的职业或行业标准;
- 2.专家的工作结果或结论是否得到清楚地表述,包括提及与注册会计师达成一致的目标,执行工作的范围和运用的标准;
- 3.专家的工作结果或结论是否基于适当的期间,并考虑期后事项(如相关);
- 4.专家的工作结果或结论在使用方面是否有任何保留、限制或约束,如果有,是否对注册会计师的工作产生影响;
- 5.专家的工作结果或结论是否适当考虑了专家遇到的错误或偏差情况。

(四)评价专家工作涉及使用重要的假设和方法的相关性和合理性

注册会计师应当了解专家选择的假设和方法,并根据专家工作的具体情况,评价专家工作涉及使用重要的假设和方法的相关性和合理性。还要考虑专家选择的假设和方法与以前期间采用的假设和方法是否一致。

- 1.如果专家的工作是评价管理层作出会计估计时使用的基础假设和方法(包括模型,如适用),注册会计师实施的程序可能主要是评价专家是否已经充分复核了这些假设和方法。
- 2.如果专家的工作是形成注册会计师的点估计,或是形成注册会计师用来与管理层的点估计进行比较的范围,注册会计师实施的程序可能主要是评价专家使用的假设和方法(包括专家使用的模型,如适用),

3.当专家的工作涉及使用重要的假设和方法时,注册会计师评价这些假设和方法需要考虑:

- (1)假设和方法在专家的专长领域是否得到普遍认可;**
- (2)假设和方法是否与适用的财务报告编制基础的要求相一致;**
- (3)假设和方法是否依赖某些专用模型的应用;**
- (4)假设和方法是否与管理层的假设、方法相一致,如果不一致,差异的原因及影响。**

(五)评价专家工作涉及使用重要的原始数据的相关性、完整性和准确性

注册会计师应当实施相应的审计程序,评价专家工作涉及使用重要的原始数据的相关性、完整性和准确性。注册会计师可以实施下列程序测试这些数据:

- 1.核实数据的来源,包括了解和测试(适用时)针对数据的内部控制以及向专家传送数据的方式(如相关);
- 2.复核数据的完整性和内在一致性。

在许多情况下,注册会计师可能测试原始数据。然而,在另外一些情况下,如果专家使用的是其领域中高度专业化的原始数据,该专家可能测试这些原始数据。如果专家已测试,注册会计师可以通过询问专家、监督或复核专家的测试来评价数据的相关性、完整性和准确性。

(六)评价结果为不恰当时应当采取的措施

- 1.就专家拟执行的进一步工作的性质和范围,与专家达成一致意见;**
- 2.根据具体情况,实施追加的审计程序。**

如果通过实施追加的审计程序,或者通过雇用、聘请其他专家仍不能解决问题,有必要发表非无保留意见。

第十六章 对集团财务报表审计的特殊考虑

考情统计

本章 2014~2016 年累计考了 25.8 分，年均 8.6 分，属于中高分值的章节。其中，简答题与综合题的分值占 77%；与了解组成部分注册会计师、重要性、对不同组成部分执行的工作这三项内容相关的分值占 81%。

本章内容涉及职业判断较少，但核心考点突出，包括重要组成部分的识别、了解组成部分注册会计师、重要性以及针对不同组成部分实施的程序这四个方面的学习。学习本章内容时，应注意在理解的基础上记忆。

值得注意的是，近年来审计考试的综合题常常带有集团审计的背景，这就需要考生熟悉本章知识，特别是要熟悉并记忆第六节和第七节的全部内容。

年度	题型	题量	分值	考点
2016	多选	1	2	集团审计的概念[1]
	简答	1	4.8	组成部分审计范围受限[3]，了解组成部分注册会计师[5]、对不同组成部分执行的工作[7]
2015	单选	2	2	对不同组成部分执行的工作[7]、了解组成部分注册会计师[5]
	多选	1	2	集团审计的重要性[6]
	综合	1	6	集团审计的重要性[6]，对不同组成部分执行的工作[7]
2014	简答	2	6	集团审计责任[2]，集团审计重要性[6]，对不同组成部分执行的工作[7]，与集团治理层沟通[11]
	综合	1	3	了解组成部分注册会计师[5]



第一节 与集团财务报表审计有关的概念

一、集团及其组成部分

(一) 集团

集团，是指由所有组成部分构成的整体，并且所有组成部分的财务信息包括在集团财务报表中。集团至少拥有一个以上的组成部分。

(二) 组成部分

组成部分，是指某一实体或某项业务活动，其财务信息由集团或组成部分管理层编制并应包括在集团财务报表中。

母公司、子公司、合营企业以及按权益法或成本法核算的被投资实体，或者集团本部、分支机构可被视为组成部分。职能部门、生产过程、单项产品或劳务(或一组产品或劳务)或地区可被视为组成部分。

[真题/多选/2016] 下列各项中，可能属于集团财务报表审计中的组成部分的有()。

- A. 集团内的母公司
- B. 集团职能部门
- C. 集团内子公司对外投资的联营企业
- D. 集团的分支机构

[答案] ABCD

[解析] 母公司、子公司、合营企业以及按权益法或成本法核算的被投资实体，或集团本部、分支机构可被视为组成部分；对于一些集团可能按照职能部门、生产过程、单项产品或劳务或地区来编制财务信息并将其包括在集团财务报表中，相应的折现也应该被视为组成部分，所以选项 ABCD 均正确。

(三) 重要组成部分

重要组成部分，是指集团项目组识别出的具有下列特征之一的组成部分：

(1) 因财务而重要：单个组成部分对集团具有财务重大性；

(2) 因风险而重要：由于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。

1. 因财务而重要

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。确定基准和应用于该基准的百分比属于职业判断。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。

例如，集团项目组可能认为超过选定基准 15%的组成部分是重要组成部分。然而，较高或较低的百分比也可能是适合具体情况的。

2. 因风险而重要

某些组成部分由于其特定性质或情况，可能存在导致集团财务报表发生重大错报的**特别风险**，集团项目组可能将其识别为重要组成部分。

例如，某组成部分进行外汇交易，虽然其对集团并不具有财务重大性，但仍使集团面临导致重大错报的特别风险。

二、集团财务报表及其审计意见

集团财务报表，是指包括一个以上组成部分财务信息的财务报表。集团财务报表也指没有母公司但处在同一控制下的各组成部分编制的财务信息所汇总生成的财务报表。

集团审计，是指对集团财务报表进行的审计。

集团审计意见，是指对集团财务报表发表的审计意见。

三、集团项目合伙人和集团项目组与组成部分注册会计师

1.集团项目合伙人，是指会计师事务所中负责某项集团审计业务及其执行，并代表会计师事务所在对集团财务报表出具的审计报告上签字的合伙人。

2.集团项目组，是指参与集团审计的，包括集团项目合伙人在内的所有合伙人和员工。集团项目组负责制定集团总体审计策略，与组成部分注册会计师沟通，针对合并过程执行相关工作，并评价根据审计证据得出的结论，作为形成集团财务报表审计意见的基础。

3.组成部分注册会计师，是指基于集团审计目的，按照集团项目组的要求，对组成部分财务信息执行相关工作的注册会计师。基于集团审计目的，集团项目组成员可能按照集团项目组的工作要求，对组成部分财务信息执行相关工作。在这种情况下，该成员也是组成部分注册会计师。

四、其他概念

1.集团管理层，是指负责编制集团财务报表的管理层。

2.组成部分管理层，是指负责编制组成部分财务信息的管理层。

3.集团层面控制，是指集团管理层设计、执行和维护的与集团财务报告相关的控制。

4.合并过程，是指(1)通过合并、比例合并、权益法或成本法，在集团财务报表中对组成部分财务信息进行确认、计量、列报与披露；(2)对没有母公司但处在同一控制下的各组成部分编制的财务信息进行汇总。

第二节 集团财务报表审计中的责任设定和注册会计师的目标

一、集团财务报表审计中的责任设定

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。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。

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

二、注册会计师的目标

在集团财务报表审计中，担任集团审计的注册会计师的目标是：就组成部分注册会计师对组成部分财务信息执行工作的范围、时间安排和发现的问题，与组成部分注册会计师进行清晰的沟通；针对组成部分财务信息和合并过程，获取充分、适当的审计证据，以对集团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。

第三节 集团审计业务的承接与保持

如果集团项目合伙人认为由于集团管理层施加的限制，使集团项目组不能获取充分、适当的审计证据，由此产生的影响可能导致对集团财务报表发表无法表示意见，集团项目合伙人应当视具体情况采取下列措施：

(1)如果是新业务，拒绝接受业务委托，如果是连续审计业务，在法律法规允许的情况下，解除业务约定；

(2)如果法律法规禁止注册会计师拒绝接受业务委托，或者注册会计师不能解除业务约定，在可能的范围内对集团财务报表实施审计，并对集团财务报表发表无法表示意见。

即使接触信息受到限制，集团项目组仍有可能获取充分、适当的审计证据，然而这种可能性随着组成部分对集团重要程度的增加而降低。

1. 如果该组成部分是重要组成部分，集团项目组就无法遵守审计准则中与集团审计相关的要求。

如果集团管理层限制集团项目组或组成部分注册会计师接触重要组成部分的信息，则集团项目组将无法获取充分、适当的审计证据。

2. 如果这类限制与不重要的组成部分有关，集团项目组仍有可能获取充分、适当的审计证据，但是受到限制的原因可能影响集团审计意见。例如，可能影响集团管理层对集团项目组的询问所作回复的可靠性，以及集团管理层对集团项目组所作的声明的可靠性。

如果该组成部分不是重要组成部分，且集团项目组拥有其整套财务报表和审计报告，并能够接触集团管理层拥有的与该组成部分相关的信息，则集团项目组可能认为这些信息已构成与该组成部分相关的充分、适当的审计证据。

[真题/简答/2016] ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计甲集团公司 2015 年度财务报表，与集团审计相关的部分事项如下：

(4) 联营公司戊公司为**重要组成部分**，因无法接触戊公司的管理层和注册会计师，A 注册会计师取得了戊公司 2015 年度财务报表和审计报告，甲集团公司管理层拥有的戊公司财务信息及作出的与戊公司财务信息有关的书面声明，认为这些信息已构成与戊公司相关的充分适当的审计证据。

要求：指出 A 注册会计师做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

[答案] 不恰当。戊公司为重要组成部分。集团项目组或代表集团项目组的组成部分注册会计师应当对戊公司财务信息实施适当的审计程序/仅获得相关财务资料不构成成分适当的审计证据/集团项目组应当将所述情况视为审计范围受到重大或广泛的限制。

[真题/综合/2014] A 注册会计师负责审计甲集团公司 2013 年度财务报表。

资料一：与集团审计相关的部分信息摘录如下：

组成部分	组成部分类型	执行工作的类型	组成部分注册会计师
持有 20% 股权的联营企业丙公司	不重要	集团层面分析程序	不适用

资料五：A 注册会计师在审计工作底稿中记录了评估错报及处理重大事项的情况，部分内容摘录如下：

(1) 丙公司的控股股东拒绝 A 注册会计师接触丙公司的治理层、管理层和注册会计师。A 注册会计师获取了甲集团公司管理层拥有的丙公司财务报表、审计报告及与丙公司相关的信息，在集团层面实施了分析程序，未发现异常，决定不再对丙公司财务信息执行进一步工作。

要求：针对资料五的第(1)项，结合资料一，假定不考虑其他条件，指出 A 注册会计师的处理是否恰当。如不恰当，提出改进建议。

[答案]恰当。

第四节 了解集团及其环境、集团组成部分及其环境

一、集团管理层下达的指令

集团管理层下达的指令通常包括：(1)运用的会计政策；(2)适用于集团财务报表的法定和其他披露要求，包括分部的确定和报告、关联方关系及其交易、集团内部交易、未实现内部交易损益以及集团内部往来余额；(3)报告的时间要求。

二、舞弊

注册会计师需要识别和评估由于舞弊导致财务报表发生重大错报的风险，针对评估的风险设计和实施适当的应对措施。

三、集团项目组成员和组成部分注册会计师对集团财务报表重大错报风险(包括舞弊风险)的讨论

在集团审计中，参与讨论的成员还可能包括组成部分注册会计师。集团项目合伙人对参与讨论的项目组成员、讨论的方式、时间和内容的确定，受多项因素(如以前与集团交往的经验)的影响。

[真题/综合/2014]A 注册会计师负责审计甲集团公司 2013 年度财务报表。

资料一：与集团审计相关的部分信息摘录如下：

组成部分	组成部分类型	执行工作的类型	组成部分注册会计师
子公司乙公司	重要	审计	XYZ 会计师事务所的 X 注册会计师

资料二：A 注册会计师制定了甲集团公司总体审计策略，部分内容摘录如下：

(2)X 注册会计师未能参与集团项目组对集团财务报表重大错报风险的讨论。A 注册会计师拟另行安排时间与 X 注册会计师进行沟通，并向其通报集团项目组讨论的情况。

要求：指出 A 注册会计师的处理是否恰当，如不恰当，简要说明理由。

[答案]恰当。

四、了解集团及其环境、集团组成部分及其环境的程序

集团项目组应当对集团及其环境、集团组成部分及其环境获取充分的了解，以足以：

1. 确认或修正最初识别的重要组成部分；
2. 评估由于舞弊或错误导致财务报表发生重大错报的风险。

第五节 了解组成部分注册会计师

集团项目组应当了解下列事项：

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

(2) 组成部分注册会计师是否具备专业胜任能力；

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

(4) 组成部分注册会计师是否处于积极的监管环境中。

如果组成部分注册会计师不符合与集团审计相关的独立性要求，或集团项目组对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**亲自获取充分、适当的审计证据，而不应要求组成部分注册会计师对组成部分财务信息执行相关工作。**

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**[无论是否重大，独立无小事]**，集团项目组**不能通过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或对组成部分财务信息实施进一步审计程序，以消除组成部分注册会计师不具有独立性的影响。**

但是，集团项目组可以通过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或对组成部分财务信息实施进一步审计程序，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。

[真题/简答/2016] ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计甲集团公司 2015 年度财务报表，与集团审计相关的部分事项如下：

(1) 乙公司为不重要的组成部分，A 注册会计师对组成部分注册会计师的专业胜任能力存在重大疑虑，因此，对其审计工作底稿实施了详细复核，不再实施其他审计程序。

(3) 丁公司为海外子公司。A 注册会计师要求担任丁公司组成部分注册会计师的境外会计师事务所确认其是否了解并遵守中国注册会计师职业道德守则的规定。

要求：指出 A 注册会计师做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

[答案]

(1) 不恰当。集团项目对组成部分注册会计师专业胜任能力存在重大疑虑，集团项目组应当就组成部分财务信息亲自获取充分适当的审计证据，而不应要求组成部分注册会计师对组成部分财务信息执行相关工作；

(3) 恰当。

[真题/单选/2015] 在了解组成部分注册会计师后，下列情形中，集团项目组可以通过参与组成部分工作消除其疑虑或影响的是()。

- A. 集团项目组对组成部分注册会计师的专业胜任能力存有重大疑虑
- B. 集团项目组对组成部分注册会计师的职业道德存有重大疑虑
- C. 组成部分注册会计师不处于积极有效的监管环境中
- D. 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

[答案]C

[解析] 专业胜任能力与职业道德都属于“内在”，集团项目组的参与无法弥补组成部分注册会计师内在的重大不足；监管环境属于“外在”，集团项目组的参与本身就具有监督的性质，可以弥补监管环境的不足；独立性属于“灵魂”，必须一尘不染，集团项目组不能利用独立性不符合要求的组成部分注册会计师的工作。

第六节 重要性

一、集团财务报表整体的重要性

集团项目组确定。

二、适用于特定类别交易、账户余额或披露的一个或多个重要性水平

集团项目组确定。

三、组成部分重要性

(一) 组成部分财务报表整体的重要性

集团项目组确定。设定为低于集团财务报表整体的重要性。

(二) 组成部分实际执行的重要性

组成部分注册会计师或集团项目组确定。

如由组成部分注册会计师确定，集团项目组应当评价适当性。

四、明显微小错报的临界值

集团项目组**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。

[真题/单选/2015] 下列各项中，集团项目组应当确定的有()。

- A. 集团财务报表明显微小错报的临界值
- B. 组成部分重要性
- C. 组成部分实际执行的重要性
- D. 集团财务报表实际执行的重要性

[答案] ABD

[解析] 组成部分实际执行的重要性可以由集团项目组确定，也可以由组成部分注册会计师确定再由集团项目组进行评价。

[真题/综合/2015] A 注册会计师负责审计甲集团公司 2014 年度财务报表，确定集团财务报表整体的重要性为 600 万元。

资料一：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。

(4) DFE 会计师事务所作为组成部分注册会计师负责审计联营企业丁公司的财务信息，其**审计项目组**按丁公司利润总额的 3% 确定组成部分重要性为 300 万元，实际执行的重要性为 150 万元。

资料二：A 注册会计师在审计工作底稿中记录了甲集团公司的财务数据，部分内容摘录如下：
金额单位：万元

集团/组成部分	2014 年(未审数)		
	资产总额	营业收入	利润总额
甲集团公司(合并)	80000	60000 其中：批发收入 38000 零售收入 20000 其他 2000	12000
丁公司	20000	50000	10000

要求：针对资料一第(4)项，结合资料二，假定不考虑其他条件，指出资料一所列审计计划是否恰当，如不恰当，简要说明理由。

[答案]

是否恰当(是/否)	理由
否	丁公司属于对集团具有财务重大性的重要组成部分。集团项目组应当确定丁公司财务报表整体的重要性；丁公司实际执行的重要性可以由集团项目组确定，或者由 DFE 会计师事务所确定但由集团项目组进行评价

[真题/简答/2014] ABC 会计师事务所负责审计甲集团公司 2013 年度财务报表。集团项目组在审计工作底稿中记录了集团审计总结，部分内容摘录如下：

(2) 丙公司为重要组成部分。集团项目组利用了组成部分注册会计师对丙公司执行法定审计的结果。集团项目组确定该组成部分重要性为 300 万元，组成部分注册会计师执行法定审计使用的财务报表整体重要性为 320 万元，实际执行的重要性为 240 万元。

(4) 戊公司为不重要的组成部分。其他会计师事务所的注册会计师对戊公司财务报表执行了法定审计。集团项目组对戊公司财务报表执行了集团层面分析程序，未对执行法定审计的注册会计师进行了解。

(5) 己公司为不重要的组成部分。集团项目组要求组成部分注册会计师使用**集团财务报表整体的重要性**对己公司财务信息实施了审阅，结果满意。

要求：

针对上述第(2)、(4)、(5)项内容，逐项指出集团项目组的做法是否恰当，并简要说明理由。

[答案]

(2) 不恰当。组成部分注册会计师在执行法定审计时应使用 300 万元作为重要性/组成部分注册会计师执行法定审计使用的重要性大于集团项目组确定的该组成部分重要性，集团项目组不能利用法定审计的工作结果。

(4) 恰当。其他会计师事务所的注册会计师不构成组成部分注册会计师，集团项目组无需对其进行了解。/仅实施集团层面分析程序，无需了解其他注册会计师。

(5) 不恰当。应使用组成部分重要性实施审阅。

第七节 针对评估的风险采取的应对措施

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。

如由组成部分注册会计师代为执行相关工作，集团项目组还应当确定参与组成部分注册会计师工作的性质、时间安排和范围。

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

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

在确定对合并过程或组成部分财务信息拟执行的工作的性质、时间安排和范围时，**如果预期集团层面控制运行有效，或者仅实施实质性程序不能提供认定层次的充分、适当的审计证据，集团项目组应当测试或要求组成部分注册会计师测试这些控制运行的有效性。**

一、对重要组成部分需执行的工作

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

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

(1) 使用组成部分重要性对组成部分财务信息实施审计；

(2) 针对与可能导致集团财务报表发生重大错报的特别风险相关的一个或多个账户余额、一类或多类交易或披露事项实施审计；

(3) 针对可能导致集团财务报表发生重大错报的特别风险实施特定的审计程序。

例如，某组成部分进行**外汇交易**，可能导致集团财务报表发生重大错报的**特别风险**，集团项目组可以设计审计程序，应对导致集团财务报表发生重大错报的特别风险。

[真题/简答/2016] ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计甲集团公司 2015 年度财务报表，与集团审计相关的部分事项如下：

(2) 丙公司为甲集团公司 2015 年新收购的子公司，存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险**因风险而重要的组成部分**。A 注册会计师要求组成部分注册会计师使用组成部分重要性对丙公司财务信息实施**审阅**。

要求：指出 A 注册会计师做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

[答案] 不恰当。存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险，A 注册会计师可以实施的工作类型包括对财务报表实施审计程序，针对特定项目实施审计，或针对特别风险实施特定风险评估程序，但不能实施审阅程序。

二、对不重要的组成部分所需执行的工作

对于不重要的组成部分，集团项目组应当在集团层面实施分析程序，以佐证集团项目组得出的结论，即汇总的不重要的组成部分的财务信息不存在特别风险。

三、已执行的工作仍不能提供充分、适当审计证据时的处理

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

1. 使用组成部分重要性对组成部分财务信息实施审计；

2. 对一个或多个账户余额、一类或多类交易或披露实施审计；

3. 使用组成部分重要性对组成部分财务信息实施**审阅**；

4. 实施特定程序。

集团项目组确定选择多少组成部分、选择哪些组成部分以及对所选择的每个组成部分财务信息执行工作的类型，可能受下列因素的影响：

(1) 预期就重要组成部分财务信息获取审计证据的程度；

(2) 组成部分是新设立的还是收购的；

(3) 组成部分是否发生重大变化；

(4) 内部审计是否对组成部分执行了工作，以及内部审计工作对集团审计的影响；

(5) 组成部分是否应用相同的系统和程序；

(6) 集团层面控制运行的有效性；

- (7)通过在集团层面实施分析程序识别出的异常波动;
 (8)与同类其他组成部分相比,某组成部分是否对集团具有财务重大性,或可能导致风险;
 (9)是否因法律法规要求或其他原因需要对组成部分执行审计。

集团项目组应当在一段时间之后更换选择的组成部分。对组成部分的选择通常实行定期轮换。

[真题/综合/2015]甲集团公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户,主要从事化妆品的生产、批发和零售。A 注册会计师负责审计甲集团公司 2014 年度财务报表,确定集团财务报表整体的重要性为 600 万元。

资料一:

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)子公司乙公司从事新产品研发,2014 年度新增无形资产 1000 万元,为自行研发的产品专利,A 注册会计师拟仅针对乙公司的研发支出实施审计程序。

(2)子公司丙公司负责生产,产品全部在集团内销售,A 注册会计师认为丙公司的成本核算存在可能导致集团财务报表发生重大错报的特别风险,拟仅针对与成本结算相关的财务报表项目实施审计。

(3)甲集团公司的零售收入来自 40 家子公司,每家子公司的主要财务报表项目金额占集团的比例均低于 3%,A 注册会计师认为这些子公司均不重要,拟实施集团层面分析程序。

(5)子公司戊公司负责甲集团公司主要原材料的进口业务,通过外汇掉期交易管理外汇风险,A 注册会计师拟使用 50 万元的组成部分重要性对戊公司财务信息实施审阅。

资料二:A 注册会计师在审计工作底稿中记录了甲集团公司的财务数据,部分内容摘录如下:

金额单位:万元

集团/组成部分	2014 年(未审数)		
	资产总额	营业收入	利润总额
甲集团公司(合并)	80000	60000 其中:批发收入 38000 零售收入 20000 其他 2000	12000
乙公司	1900	200	(300)
丙公司	60000	40000	8000
丁公司	20000	50000	10000
戊公司	2000	200	50

要求:针对资料一中事项,结合资料二,假定不考虑其他条件,逐项指出资料一所列审计计划是否恰当,如不恰当,简要说明理由。

[答案]

事项序号	是否恰当 (是/否)	理由
(1)	是	

(2)	否	丙公司是具有财务重大性的重要组成部分，应当对丙公司的财务信息实施审计。
(3)	否	零售收入占集团营业收入的三分之一/金额重大，对这 40 家子公司仅在集团层面实施分析程序不足够
(5)	否	戊公司的业务涉及外汇掉期交易，属于可能存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险的重要组成部分，应当实施审计/审计程序。

四、参与组成部分注册会计师的工作

如果组成部分注册会计师对重要组成部分财务信息执行审计，集团项目组**应当参与组成部分注册会计师实施的风险评估程序，以识别导致集团财务报表发生重大错报的特别风险。集团项目组参与的性质、时间安排和范围受其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。

[真题/综合/2014]A 注册会计师负责审计甲集团公司 2013 年度财务报表。

资料一：与集团审计相关的部分信息摘录如下：

组成部分	组成部分类型	执行工作的类型	组成部分注册会计师
子公司乙公司	重要	审计	XYZ 会计师事务所的 X 注册会计师

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

(1)A 注册会计师参与 X 注册会计师实施的风险评估程序的性质和范围包括：1) 与 X 注册会计师讨论对集团而言重要的乙公司业务活动 [1/3]；2) 复核 X 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 [3/3]。

要求：针对资料三的第(1)项，结合资料一，假定不考虑其他条件，指出 A 注册会计师的处理是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

[答案]

是否恰当(是/否)	理由
否	A 注册会计师没有与 X 注册会计师讨论由于舞弊或错误导致乙公司财务信息发生重大错报的可能性，工作不充分。

识别出导致集团财务报表发生重大错报的特别风险，集团项目组应当评价针对识别出的特别风险拟实施的进一步审计程序的恰当性。根据组成注册会计师的了解，集团项目组应当确定是否有必要参与进一步审计程序。可能影响集团项目组参与组成部分注册会计师工作的因素包括：

(1) 组成部分的重要程度；

(2) 识别出的导致集团财务报表发生重大错报的特别风险；

(3) 集团项目组对组成部分注册会计师的了解。

[真题/简答/2014] ABC 会计师事务所负责审计甲集团公司 2013 年度财务报表。集团项目组在审计工作底稿中记录了集团审计总结，部分内容摘录如下：

(3) 丁公司为重要组成部分，存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险。集团项目组评价了组成部分注册会计师拟对该风险实施的进一步审计程序的恰当性，但根据对组成部分注册会计师的了解，未参与进一步审计程序。

要求：指出注册会计师的做法是否恰当，并简要说明理由。

[答案] 恰当。集团项目组是否参与进一步审计程序取决于对组成部分注册会计师的了解。

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

集团项目组参与组成部分注册会计师工作的方式，可能取决于集团项目组对组成部分注册会计师的了解。这些方式可能还包括：

(1) 与组成部分管理层或组成部分注册会计师会谈，获取对组成部分及其环境的了解。

(2) 复核组成部分注册会计师的总体审计策略和具体审计计划。

(3) 实施风险评估程序，识别和评估组成部分层面的重大错报风险。集团项目组可以单独或与组成部分注册会计师共同实施这类程序。

(4) 设计和实施进一步审计程序。集团项目组可以单独或与组成部分注册会计师共同设计和实施这类程序。

(5) 参加组成部分注册会计师与组成部分管理层的总结会议和其他重要会议。

(6) 复核组成部分注册会计师的审计工作底稿的其他相关部分。

[真题/综合/2015] 下列各项工作中，可以由组成部分注册会计师代表集团项目组执行的是 ()。

A. 测试集团层面控制运行的有效性 [效果在组成部分体现]

B. 对不重要的组成部分实施**集团层面分析程序** [需要集团财务信息]

C. 确定对**组成部分财务信息执行工作的类型** [集团审计策略]

D. 了解**集团层面**的控制和合并过程 [需要集团财务报表信息]

[答案] A

第八节 合并过程

集团项目组应当评价合并调整和重分类事项的适当性、完整性和准确性，并评价是否存在舞弊风险因素或可能存在管理层偏向的迹象。合并过程可能需要对集团财务报表中列报的金额作出调整，这类调整不经过常规交易处理系统，可能不会受到针对其他财务信息的控制的约束。

如果集团财务报表包括的组成部分财务报表的报告期末不同于集团财务报表，集团项目组应当评价是否已按照适用的财务报告编制基础对这些财务报表作出恰当调整。

第九节 与组成部分注册会计师的沟通

一、集团项目组向组成部分注册会计师的通报

通报的内容应当明确组成部分注册会计师应执行的工作和集团项目组对其工作的利用，以及组成部分注册会计师与集团项目组沟通的形式和内容。通报的内容还应当包括：

(1) 在组成部分注册会计师知悉集团项目组将利用其工作的前提下,要求组成部分注册会计师确认其将配合集团项目组的工作。

(2) 与集团审计相关的职业道德要求,特别是独立性要求。

(3) 在对组成部分财务信息实施审计或审阅的情况下,组成部分的重要性和针对特定类别的交易、账户余额或披露采用的一个或多个重要性水平(如适用)以及临界值,超过临界值的错报不能视为对集团财务报表明显微小的错报。

(4) 识别出的与组成部分注册会计师工作相关的、由于舞弊或错误导致集团财务报表发生重大错报的特别风险。集团项目组应当要求组成部分注册会计师及时沟通所有识别出的、在组成部分内的其他由于舞弊或错误可能导致集团财务报表发生重大错报的特别风险,以及组成部分注册会计师针对这些特别风险采取的应对措施。

(5) 集团管理层编制的关联方清单和集团项目组知悉的任何其他关联方。集团项目组应当要求组成部分注册会计师及时沟通集团管理层或集团项目组以前未识别出的关联方。集团项目组应当确定是否需要将新识别的关联方告知其他组成部分注册会计师。

二、组成部分注册会计师向集团项目组沟通的事项

沟通的内容应当包括:

(1) 组成部分注册会计师是否已遵守与集团审计相关的职业道德要求,包括对独立性和专业胜任能力的要求;

(2) 组成部分注册会计师是否已遵守集团项目组的要求;

(3) 指出作为组成部分注册会计师出具报告对象的组成部分财务信息;

(4) 因违反法律法规而可能导致集团财务报表发生重大错报的信息;

(5) 组成部分财务信息中未更正错报的清单(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)

(6) 表明可能存在管理层偏向的迹象;

(7) 描述识别出的组成部分层面值得关注的内部控制缺陷;

(8) 组成部分注册会计师向组成部分治理层已通报或拟通报的其他重大事项,包括涉及组成部分管理层、在组成部分层面内部控制中承担重要职责的员工以及其他人员(在舞弊行为导致组成部分财务信息出现重大错报的情况下)的舞弊或舞弊嫌疑;

(9) 可能与集团审计相关或者组成部分注册会计师期望集团项目组加以关注的其他事项,包括在组成部分注册会计师要求组成部分管理层提供的书面声明中指出的例外事项;

(10) 组成部分注册会计师的总体发现、得出的结论和形成的意见。

三、评价与组成部分注册会计师的沟通

集团项目组应当评价与组成部分注册会计师的沟通。集团项目组应当:

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

(2) 确定是否有必要复核组成部分注册会计师审计工作底稿的相关部分。

第十节 评价审计证据的充分性和适当性

如认为未能获取充分、适当的审计证据作为形成集团审计意见的基础，集团项目组可以要求组成部分注册会计师对组成部分财务信息实施追加的程序。如果不可行，集团项目组可以直接对组成部分财务信息实施程序。

第十一节 与集团管理层和治理层的沟通

一、与集团管理层的沟通

在确定通报的内容时，集团项目组应当考虑：

- (1) 集团项目组识别出的集团层面内部控制缺陷；
- (2) 集团项目组识别出的组成部分层面内部控制缺陷；
- (3) 组成部分注册会计师提请集团项目组关注的内部控制缺陷。

二、与集团治理层的沟通

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

(1) 对组成部分财务信息拟执行工作的类型的概述；

(2) 在组成部分注册会计师对重要组成部分财务信息拟执行的工作中，集团项目组计划参与其工作的性质的概述；

(3) 对组成部分注册会计师的工作作出的评价，引起集团项目组对其工作质量产生疑虑的情形；

(4) 集团审计受到的限制，如集团项目组接触某些信息受到的限制；

(5) 涉及集团管理层、组成部分管理层、在集团层面控制中承担重要职责的员工以及其他人员(在舞弊行为导致集团财务报表出现重大错报的情况下)的舞弊或舞弊嫌疑。

[真题/简答/2014] ABC 会计师事务所负责审计甲集团公司 2013 年度财务报表。集团项目组在审计工作底稿中记录了集团审计总结，部分内容摘录如下：

(1) 联营公司乙公司为重要组成部分。组成部分注册会计师拒绝向集团项目组提供审计工作底稿或备忘录，乙公司管理层拒绝集团项目组对乙公司财务信息执行审计工作 **[4/5]**，向其提供了乙公司审计报告和财务报表。集团项目组就该事项与集团治理层进行了沟通。

要求：指出集团项目组的做法是否恰当，并简要说明理由。

[答案]恰当。该事项属于审计过程中遇到的重大困难，应当与治理层进行沟通。