

第十九章 审计报告

考情统计

本章 2014~2016 年累计分值 38.3 分，年均 12.8 分，排在审计各章第 3 位。

本章考试方式历来都是给定具体情况，要考生确定审计意见类型或审计报告类型，需要的不是记忆能力，而是应用能力和综合能力。需要考生在加深理解教材的基础上联系实际，多做历年试题中的简答题和综合题。

2017 年审计教材对本章进行了重大修改。按惯例，凡涉及修改的内容，特别是新增内容，应当成为 2017 年审计考试的重点。

年度	题型	题量	分值	考点
2016	简答	3	9.2	对应数据、非标准报告
	综合	1	1	强调段和其他段
2015	单选	1	1	对应数据
	简答	2	9.6	非标准报告、强调段和其他段
	综合	1	1.25	非标准报告
2014	多选	1	2	错报影响
	简答	3	10	对应数据、强调段和其他段、非标准报告、其他信息
	综合	2	5.25	错报影响、报告日期、非标准报告、其他信息

内容框架



第一节 审计报告概述

一、审计报告的含义

审计报告是注册会计师对财务报表是否在所有重大方面按照财务报告编制基础编制并实现公允反映发表审计意见的书面文件。

注册会计师应当将已审计的财务报表附于审计报告之后，以便于财务报表使用者正确理解和使用审计报告，并防止被审计单位替换、更改已审计的财务报表。

二、审计报告的作用

注册会计师签发的审计报告，主要具有鉴证、保护和证明三方面的作用。

第二节 审计意见的形成和审计报告的类型

一、得出审计结论时考虑的领域

1. 是否已获取充分、适当的审计证据。
2. 未更正错报单独或汇总起来是否构成重大错报。
3. 财务报表是否在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制。
4. 财务报表是否实现公允反映。
5. 财务报表是否恰当提及或说明适用的财务报告编制基础。

二、审计报告的类型

1. 无保留意见

无保留意见，是指当注册会计师认为财务报表在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制并实现公允反映时发表的审计意见。

2. 非无保留意见

非无保留意见，是指对财务报表发表的保留意见、否定意见或无法表示意见。当存在下列情形之一时，应当发表非无保留意见：

(1) 错报：根据获取的审计证据，**得出**财务报表整体存在重大错报的结论；

(2) 受限：无法获取充分、适当的审计证据，**不能得出**财务报表整体不存在重大错报的结论。

第三节 无保留意见审计报告的基本内容

一、无保留意见审计报告的要素

1. 标题；
2. 收件人；
3. 审计意见；
4. 形成审计意见的基础；
5. 管理层对财务报表的责任；
6. 注册会计师对财务报表审计的责任；
7. 按照相关法律法规的要求报告的事项如适用.；
8. 注册会计师的签名和盖章；
9. 会计师事务所的名称、地址和盖章；
10. 报告日期。

在适用的情况下，注册会计师还应按相关规定，在审计报告中对**与持续经营相关的重大不确定性、关键审计事项**、被审计单位年度报告中包含的除财务报表和审计报告之外的**其他信息**进行报告。

[真题/简答/2014] A 注册会计师担任丁公司 2013 年度财务报表审计的项目合伙人，遇到下列导致出具非标准审计报告的事项：

(4) 2014 年 2 月，丁公司由于生产活动产生严重污染，被当地政府部门责令无限期停业整改。截至审计报告日，管理层的整改计划尚待董事会批准。管理层按照持续经营假设编制了 2013 年度财务报表，并在财务报表附注中披露了上述情况。审计项目组认为管理层运用持续经营假设符合丁公司的具体情况。

要求：指出 A 注册会计师应当出具何种类型的非标准审计报告，并简要说明理由。

[答案] **[根据 2017 年教材解答]** 注册会计师应当发表无保留意见，并在审计报告中增加以“与持续经营相关的重大不确定性”为标题的单独部分，指出导致对持续经营能力产生疑虑的事项或情况具有重大不确定性。

二、标题

审计报告应当具有标题，统一规范为“审计报告”。

三、收件人

审计报告应当按照审计业务的约定载明收件人的全称。

审计报告的收件人一般是指审计业务的委托人。

针对整套通用目的财务报表出具的审计报告，审计报告的致送对象通常为被审计单位的股东或治理层。

四、审计意见

审计意见部分由两部分构成。第一部分指出已审计财务报表，第二部分应当说明注册会计师发表的审计意见。

五、形成审计意见的基础

审计报告应当包含标题为“形成审计意见的基础”的部分。该部分提供关于审计意见的重要背景，应当紧接在审计意见部分之后。

六、管理层对财务报表的责任

审计报告应当包含标题为“管理层对财务报表的责任”的部分

七、注册会计师对财务报表审计的责任

审计报告应当包含标题为“注册会计师对财务报表审计的责任”的部分。

八、按照相关法律法规的要求报告的事项(如适用)

在某些情况下，相关法律法规可能要求或允许注册会计师将对这些其他责任的报告作为对财务报表出具的审计报告的一部分。在另外一些情况下，相关法律法规可能要求或允许会计师在单独出具的报告中进行报告。

九、注册会计师的签名和盖章

审计报告应当由项目合伙人和另一名负责该项目的注册会计师签名和盖章。在审计报告中指明项目合伙人有助于进一步增强对审计报告使用者的透明度，有利于增强项目合伙人的个人责任感。因此，对上市实体整套通用目的财务报表出具的审计报告应当注明项目合伙人。

十、报告日期

在确定审计报告日时，注册会计师应当确信已获取下列两方面的审计证据：

- (1) **[签发财务报表]** 构成整套财务报表的所有报表(包括相关附注)已**编制完成**；

(2) [提交书面声明] 被审计单位董事会、管理层或类似机构**已经认可**其对财务报表负责。

审计报告日**不应**早于注册会计师获取充分、适当的审计证据(包括管理层认可对财务报表的责任且已批准财务报表的证据),并在此基础上对财务报表形成审计意见的日期。

注册会计师签署审计报告的日期通常与管理层签署已审计财务报表的日期为**同一天**,或**晚于**管理层签署已审计财务报表的日期。

审计报告的日期非常重要。注册会计师对不同时段的财务报表日后事项有着不同的责任,而审计报告的日期是划分时段的关键时点。审计报告的日期向审计报告使用者表明,注册会计师已考虑其知悉的、截至审计报告日发生的事项和交易**[期后事项]**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。

资料五: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:

(5) 2014 年 2 月 20 日, A 注册会计师出具了集团审计报告,在财务报表报出前, A 注册会计师获悉甲集团公司 2014 年 1 月 10 日发生了一笔大额销售退回,因此,要求管理层修改财务报表,并于 2014 年 2 月 25 日重新出具了审计报告,管理层于 2014 年 2 月 26 日批准并报出修改后的财务报表。

要求:针对工作底稿中记录的内容,分析是否恰当。如认为不恰当,请简要说明理由。

[答案] 不恰当。注册会计师重新出具审计报告的日期不能早于管理层重新批准已审计财务报表的日期。

参考格式 19-1

审计报告

ABC 股份有限公司全体股东:

一、对财务报表出具的审计报告

(一) 审计意见

我们审计了 ABC 股份有限公司(以下简称“ABC 公司”)财务报表,包括 20X1 年 12 月 31 日的资产负债表,20X1 年度的利润表、现金流量表、股东权益变动表以及相关财务报表附注。

我们认为,后附的财务报表在所有重大方面按照企业会计准则的规定编制,公允反映了 ABC 公司 20X1 年 12 月 31 日的财务状况以及 20X1 年度的经营成果和现金流量。

(二) 形成审计意见的基础

我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。审计报告的“注册会计师对财务报表审计的责任”部分进一步阐述了我们在这些准则下的责任。按照中国注册会计师职业道德守则，我们独立于 ABC 公司，并履行了职业道德方面的其他责任。我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表审计意见提供了基础。

(三)关键审计事项

关键审计事项是根据我们的职业判断，认为对本期财务报表审计最为重要的事项。这些事项是在对财务报表整体进行审计并形成意见的背景下进行处理的，我们不对这些事项提供单独的意见。

[按照《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》的规定描述每一关键审计事项。]

(四)管理层和治理层对财务报表的责任

管理层负责按照企业会计准则的规定编制财务报表，使其实现公允反映，并设计、执行和维护必要的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报。

在编制财务报表时，管理层负责评估 ABC 公司的持续经营能力，披露与持续经营相关的事项(如适用)，并运用持续经营假设，除非计划清算 ABC 公司、停止营运或别无其他现实的选择。

治理层负责监督 ABC 公司的财务报告过程。

(五)注册会计师对财务报表审计的责任

我们的目标是对财务报表整体是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证，并出具包含审计意见的审计报告。合理保证是高水平的保证，但并不能保证按照审计准则执行的审计在某一重大错报存在时总能发现。错报可能由于舞弊或错误导致，如果合理预期错报单独或汇总起来可能影响财务报表使用者依据财务报表作出的经济决策，则通常认为错报是重大的。

在按照审计准则执行审计的过程中，我们运用了职业判断，保持了职业怀疑。我们同时：

- (1) [重大错报风险] 识别和评估由于舞弊或错误导致的财务报表重大错报风险；对这些风险有针对性地设计和实施审计程序；获取充分、适当的审计证据，作为发表审计意见的基础。由于舞弊可能涉及串通、伪造、故意遗漏、虚假陈述或凌驾于内部控制之上，未能发现由于舞弊导致的重大错报的风险高于未能发现由于错误导致的重大错报的风险。
- (2) [相关内部控制] 了解与审计相关的内部控制，以设计恰当的审计程序，但目的并非对内部控制的有效性发表意见。
- (3) [会计政策估计] 评价管理层选用会计政策的恰当性和作出会计估计及相关披露的合理性。
- (4) [持续经营假设] 对管理层使用持续经营假设的恰当性得出结论。同时，根据获取的审计证据，就可能导致对 ABC 公司持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况是否存在重大不确定性得出结论。如果我们得出结论认为存在重大不确定性，审计准则要求我们在审计报告中提请报表使用者注意财务报表中的相关披露；如果披露不充分，我们应当发表非无保留意见。我们的结论基于审计报告日可获得的信息。然而，未来的事项或情况可能导致 ABC 公司不能持续经营。
- (5) [列报结构内容] 评价财务报表的总体列报、结构和内容(包括披露)，并评价财务报表是否公允反映相关交易和事项 [公允事项交易]。

我们与治理层就计划的审计范围、时间安排和重大审计发现(包括我们在审计中识别的值得关注的内部控制缺陷)等事项进行沟通。

我们还就遵守关于独立性的相关职业道德要求向治理层提供声明，并就可能被合理认为影响我们独立性的所有关系和其他事项，以及相关的防范措施(如适用)与治理层进行沟通。

从与治理层沟通的事项中，我们确定哪些事项对本期财务报表审计最为重要，因而构成关键审计事项。我们在审计报告中描述这些事项，除非法律法规禁止公开披露这些事项，或在极其罕见的情形下，如果合理预期在审计报告中沟通某事项造成的负面后果超过在公众利益方面产生的益处，我们确定不应在审计报告中沟通该事项。

二、按照相关法律法规的要求报告的事项

XX 会计师事务所

中国注册会计师:XXX(项目合伙人)

(签名并盖章)

(盖章)

中国注册会计师:XXX

(签名并盖章)

中国 XX 市

二〇X 二年 X 月 X 日

第四节 在审计报告中沟通关键审计事项



关键审计事项是指注册会计师根据职业判断认为对**当期财务报表审计**最为重要的事项。

审计准则要求注册会计师在**上市实体整套通用目的财务报表审计报告**中增加关键审计事项部分，用于沟通关键审计事项。

在审计报告中沟通关键审计事项，可以提高已执行审计工作的透明度，从而提高审计报告的决策相关性和有用性。沟通关键审计事项还能够为财务报表使用者提供额外的信息，以帮助其了解被审计单位、已审计财务报表中涉及重大管理层判断的领域，以及注册会计师根据职业判断认为对当期财务报表审计最为重要的事项。沟通关键审计事项，还能够为财务报表预期使用者就与被审计单位、已审计财务报表或已执行审计工作相关的事项进一步与管理层和治理层沟通提供基础。

一、确定关键审计事项的决策框架

注册会计师在确定关键审计事项时，需要遵循以下决策框架：

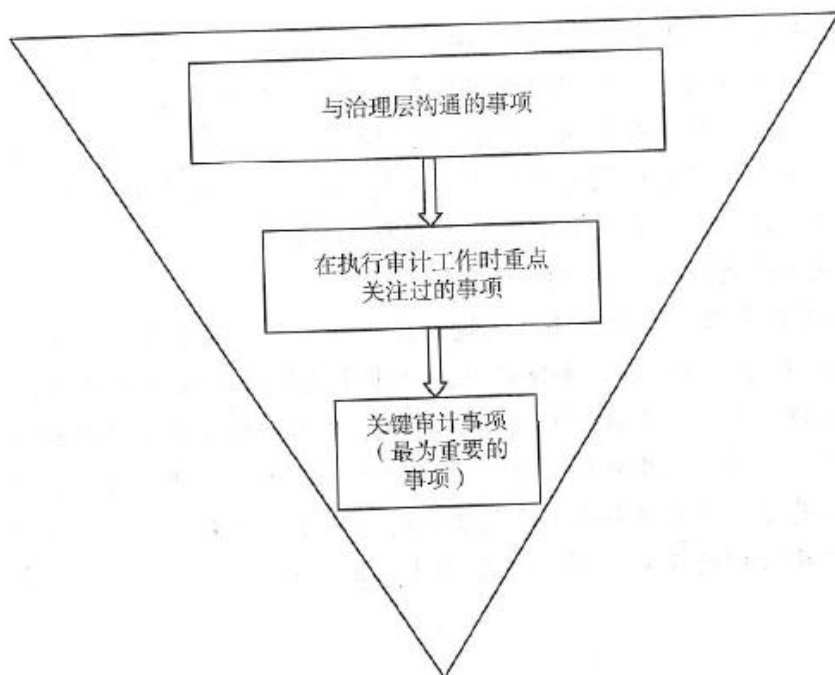


图 19-1 关键审计事项的决策框架

(一) 以“与治理层沟通的事项”为起点选择关键审计事项

注册会计师应从与治理层沟通的事项中选取关键审计事项。

审计准则要求注册会计师与治理层沟通审计过程中的重大发现**[重大发现]**，包括对被审计单位的重要会计政策、会计估计和财务报表披露等会计实务的看法，审计过程中遇到的重大困难，已与治理层讨论或需要书面沟通的重大事项等。

[链接 D14.1]注册会计师应当与之理层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)
 2. 审计工作中可能遇到的重大困难
 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
 4. 影响审计报告形式和内容的情形
- (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，以便于讨论如何在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

(二)从“与治理层沟通的事项”中选出“在执行审计工作时重点关注过的事项”

注册会计师重点关注过的领域通常与财务报表中复杂、重大的管理层判断领域相关，因而通常涉及困难或复杂的注册会计师职业判断。

重点关注过的事项通常影响注册会计师的总体审计策略以及对这些事项分配的审计资源和审计工作力度。这些影响可能包括高级审计人员参与审计业务的程度，或者注册会计师的专家或在会计、审计的特殊领域具有专长的人员(包括会计师事务所聘请或雇佣的人员)对这些领域的参与等。

注册会计师在确定哪些事项属于重点关注过的事项时，需要特别考虑下列方面：

1. 评估的重大错报风险较高的领域或识别出的特别风险。

2. 与财务报表中涉及重大管理层判断的领域相关的重大审计判断，包括被认为具有高度估计不确定性的会计估计。

3. 当期重大交易或事项对审计的影响。

(三)从“在执行审计工作时重点关注过的事项”中选出“最为重要的事项”，从而构成关键审计事项

确定哪些事项以及多少事项对本期财务报表审计最为重要属于职业判断问题。“最为重要的事项”并不意味着只有一项，但对关键审计事项作冗长的列举可能一与这些事项是审计中最为重要的事项这一概念相抵触。

注册会计师可能已就需要重点关注的事项与治理层进行了较多的互动，通常能够表明哪些事项对审计而言最为重要。

在确定某一与治理层沟通过的事项的相对重要程度以及该事项是否构成关键审计事项时，下列考虑也可能是相关的：

1. 该事项对预期使用者理解财务报表整体的重要程度，尤其是对财务报表的重要性。

2. 与该事项相关的会计政策的性质或者与同行业其他实体相比，管理层在选择适当的会计政策时涉及的复杂程度或主观程度。

3. 从定性和定量方面考虑，与该事项相关的由于舞弊或错误导致的已更正错报和累积未更正错报(如有)的性质和重要程度。

4. 为应对该事项所需要付出的审计努力的性质和程度，包括：

(1)为应对该事项而实施审计程序或评价这些审计程序的结果(如有)在多大程度上需要特殊的知识或技能。

(2)就该事项在项目组之外进行咨询的性质。

5. 在实施审计程序、评价实施审计程序的结果、获取相关和可靠的审计证据以作为发表审计意见的基础时，注册会计师遇到的困难的性质和严重程度，尤其是当注册会计师的判断变得更加主观时。

6. 识别出的与该事项相关的控制缺陷的严重程度。

7. 该事项是否涉及数项可区分但又相互关联的审计考虑。例如，长期合同的收入确认、诉讼或其他或有事项等方面，可能需要重点关注，并且可能影响其他会计估计。

二、在审计报告中沟通关键审计事项

(一) 在审计报告中单设关键审计事项部分

注册会计师应当在审计报告中单设一部分，以“关键审计事项”为标题，并使用恰当的子标题逐项描述关键审计事项。

关键审计事项部分的引言应当同时说明下列事项：

1. 关键审计事项是根据职业判断，认为对本期财务报表审计最为重要的事项；
2. 关键审计事项的应对以对财务报表整体进行审计并形成审计意见为背景，注册会计师对财务报表整体形成审计意见，而不对关键审计事项单独发表意见。

(二) 描述单一关键审计事项

1. 描述的目的

注册会计师应当在审计报告中逐项描述每一关键审计事项。描述的目的在于提供一种简明、不偏颇的解释，以使预期使用者能够了解**为何**该事项是对一审计**最为重要**的事项之一，以及这些事项是**如何在审计中加以应对的**。

2. 描述的要素

对关键审计事项描述是否充分属于职业判断。注册会计师可以描述下列要素：

- (1) 审计应对措施或方法中，与该事项最为相关或对评估的重大错报风险最有针对性的方面；
- (2) 对已实施审计程序的简要概述；
- (3) 实施审计程序的结果；
- (4) 对该事项作出的主要看法。

在描述时，注册会计师还应当分别索引至财务报表的相关披露（如有），以使预期使用者能够进一步了解管理层在编制财务报表时如何应对这些事项。

3. 描述的语言

注册会计师以一种简明且可理解的形式提供有用的信息，可能需要注意用于描述关键审计事项的语言，使之：

- (1) **不暗示**注册会计师在对财务报表形成审计意见时尚未恰当解决该事项。
- (2) 将该事项与被审计单位的具体情形紧密相扣，**避免**使用通用或标准化的语言。
- (3) **考虑**该事项在相关财务报表披露（如有）中是如何处理的。
- (4) **不包含或暗示**对财务报表单一要素单独发表的意见。

限制使用高度技术化的审计学术语也能够帮助那些不具备适当审计知识的预期使用者了解注册会计师在审计过程中关注特定事项的原因。

4. 不应成为原始信息的提供者

注册会计师要**避免不恰当地提供**与被审计单位相关的原始信息。

对关键审计事项的描述通常不构成有关被审计单位的原始信息，这是由于关键审计事项是在审计的背景下描述的。然而，注册会计师仍可能认为提供进一步信息是有必要的。如果确定这些信息是必要的，注册会计师可以鼓励管理层或治理层披露进一步的信息，而不是在审计报告中提供原始信息。

三、不在审计报告中沟通关键审计事项的情形

1. 计划的审计范围或审计时对重要性的运用，都不太可能成为关键审计事项。

2. 导致“非无保留意见”、导致“持续不确定性”的事项均优先于关键审计事项。

在关键审计事项部分披露的关键审计事项必须是已经得到满意解决的事项，既不存在在审计范围受到限制，也不存在注册会计师与被审计单位管理层意见分歧的情况。

导致非保留意见的事项、可能导致对被审计一单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况存在重大不确定性等，虽然符合关键审计事项的定义，但这些事项在审计报告中专门的部分披露，不在关键审计事项部分披露。

3. 如果法律法规禁止公开披露某事项，或者在极其罕见的情况下，合理预期在审计报告中沟通某事项造成的负面后果超过产生的公众利益方面的益处，注册会计师确定不应在审计报告中沟通该事项。

四、就关键审计事项与治理层沟通

1. 注册会计师确定的关键审计事项；

2. 根据被审计单位和审计业务的具体情况，注册会计师确定不存在需要在审计报告中沟通的关键审计事项。

参考格式 19-2 列示了审计报告中关键审计事项——商誉的减值测试。

参考格式 19-2：关键审计事项——商誉的减值测试

相关信息披露详见财务报表附注——××[索引至财务报表的相关披露]

(一) 事项描述 [重大错报风险/对该事项作出的主要看法]

截至 201×年 12 月 31 日，集团因收购 YYY 公司而确认了×××万元的商誉。贵公司管理层于每年年末对商誉进行减值测试。本年度，YYY 公司产生了经营损失，该商誉出现减值迹象。

报告期末，集团管理层对 YYY 公司的商誉进行了减值测试，以评价该项商誉是否存在减值。管理层采用现金流预测模型来计算商誉的可收回金额，并将其与商誉的账面价值相比较。该模型所使用的折现率、预计现金流，特别是未来收入增长率等关键指标需要作出重大的管理层判断。通过测试，管理层得出商誉没有减值的结论。

(二) 实施的审计程序 [对已实施审计程序的简要概述]

我们针对管理层减值测试所实施的审计程序包括：

- 1.对管理层的估值方法予以了评估；
- 2.基于我们对相关行业的了解，我们质疑了管理层假设的合理性，如收入增长率、折现率等；
- 3.检查录入数据与支持证据的一致性，例如，已批准的预算以及考虑这些预算的合理性。

(三)实施审计程序的结果[实施审计程序的结果]

我们认为，基于目前所获取的信息，管理层在对商誉减值测试所使用的假设是合理的，相关信息在财务报表附注—××中所作出的披露是适当的。

参考格式 19-3 列示了审计报告中关键审计事项—研发费用资本化。

参考格式 19-3：关键审计事项——研发费用资本化

相关信息披露详见财务报表附注——××

(一)事项描述

公司开发了大量的系统运行软件以及业务相关技术，并正在进一步开发其他技术以提高效率和产能。本年度，公司资本化的研发费用为×××万元。

由于资本化的研发费用金额较大，且评估其是否达到企业会计准则规定的资本化标准涉及重大的管理层判断(特别是以下领域)，因此该领域是关键审计事项[重大错报风险/对该事项作出的主要看法]。

- 1.项目的技术可行性；
- 2.项目产生足够未来经济利益的可能性。

我们尤其注意到公司目前正在投资开发新技术以满足其未来发展的需要，因此我们重点关注了这些在建项目的未来经济利益是否能够支撑资本化金额，这些项目包括：

1.为提高公司开发、运营和拓展能力重建其技术平台的项目，如能够投入使用，其经济利益需要在较长的期限内实现，因此涉及更多判断；

2.由于某些开发技术的创新性而使其未来经济利益涉及重大判断的项目。

鉴于新软件和系统的开发，我们也关注了已经资本化的现有软件及系统的账面余额是否发生减值。

(二)实施的审计程序及结果[对已实施审计程序的简要概述/实施审计程序的结果]

我们获取了本年度资本化的研发费用的明细表，并将其调节至总账中记录的金额，未发现重大异常。

我们测试了资本化金额超过××万元的所有项目和剩余样本中抽取的金额较小的项目，具体如下：

1.我们获取了管理层就这些项目进行资本化的原因作出的解释，包括项目的技术可行性以及项目产生足够未来经济利益的可能性等方面。我们还与负责各选定项目的项目开发经理进行访谈，以印证上述解释并了解具体项目，从而使我们能够独立评估这些项目是否满足企业会计准则规定的资本化条件。我们发现项目经理给出的解释与我们从管理层获得的解释、以及我们对业务发展的理解一致，并认可管理层得出的这些支出满足资本化条件的评价。

2.我们询问了管理层及相关项目经理，新软件和系统的开发是否代替了资产负债表中任何现有资产或使其减值。除财务报表附注 XX 所披露的 YY 万元的减值准备外，我们未发现进一步的减值迹象。我们还根据我们对于新建项目及现有项目的了解，考虑是否存在任何项目中的软件因受开发活动的影响而停止使用或减少使用年限。我们未发现重大异常。

3.为确定支出是否可直接归属于各个项目，我们获取了单个项目耗用工时的清单，抽查了项目记录的某些工时数，并与相关项目经理讨论以了解项目，确认所测试的员工的确参与了项目，并确定这些员工所执行工作的性质。我们通过将耗用工时清单中某位员工的总工时数与其标准费率相乘来确认记录的工时工资与资本化的金额相一致。

4.我们还按照相当于公司技术开发小组平均工资的每小时费率对上述的标准小时费率进行了调节。我们认为所用费率能恰当反映内部开发员工的薪酬水平，未发现重大异常。

第五节 非无保留意见审计报告



一、导致非无保留意见的情形

非无保留意见是指保留意见、否定意见或无法表示意见。

当财务报表整体存在重大错报或审计范围受到重大限制时，注册会计师应当在审计报告中发表非无保留意见。

[真题/简答/2015] ABC 会计师事务所的 A 注册会计师在执行项目质量控制复核时遇到下列与审计报告相关的事项：

(1) 上市公司甲公司与收入确认相关的内部控制存在值得关注的缺陷，并因此导致重大错报，管理层接受了审计调整建议，截至审计报告日，该项缺陷尚未完成整改，管理层在财务报表附注中披露了这一情况，审计项目组认为该事项对本期财务报表无影响，拟出具标准无保留意见审计报告。

要求：判断审计报告类型是否恰当，如不恰当，简要说明理由，并指出应当出具何种类型的审计报告。

[答案] 恰当。

1. 财务报表整体存在重大错报

财务报表的重大错报可能源于：

- (1) 选择的会计政策的恰当性。
- (2) 对所选择的会计政策的运用。
- (3) 财务报表披露的恰当性或充分性。

当出现下列情形时，财务报表披露可能存在重大错报：

- ① 财务报表没有包括适用的财务报告编制基础要求的所有披露；
- ② 财务报表的披露没有按照适用的财务报告编制基础列报；
- ③ 财务报表没有作出必要的披露以实现公允反映。

2. 审计范围受到重大限制

如果注册会计师能够通过实施替代程序获取充分、适当的审计证据，则无法实施特定的程序并不构成对审计范围的限制。

下列情形可能导致审计范围受到限制：

(1) 超出被审计单位控制的情形

如：被审计单位的会计记录已被毁坏：重要组成部分的会计记录已被政府有关机构无限期地查封。

(2) 与注册会计师工作的性质或时间安排相关的情形

如：被审计单位需要使用权益法对联营企业进行核算，注册会计师无法获取有关联营企业财务信息的充分、适当的审计证据以评价是否恰当的运用了权益法；注册会计师接受审计委托的时间安排，使注册会计师无法实施存货监盘；注册会计师确定仅实施实质性程序是不充分的，但被审计单位的控制是无效的。

(3) 管理层施加限制的情形

如：管理层阻止注册会计师实施存货监盘；管理层阻止注册会计师对特定账户余额实施函证。管理层施加的限制可能对审计产生其他影响，如注册会计师对舞弊风险的评估和对业务保持的考虑。

二、确定非无保留意见的类型

(一) 确定非无保留意见类型的原则

1. 导致非无保留意见的事项的性质，是财务报表存在重大错报，还是在无法获取充分、适当的审计证据的情况下，财务报表可能存在重大错报；

2. 注册会计师就导致非无保留意见的事项对财务报表产生或可能产生影响的广泛性作出的判断。

导致非无保留意见的事项	这些事项对财务报表产生或可能产生影响的广泛性	
	重大但不具有广泛性	重大且具有广泛性
财务报表存在重大错报	保留意见	否定意见
无法获取充分、适当的审计证据	保留意见	无法表示意见

[真题 1/简答/2016]A 注册会计师负责审计乙公司 2015 年度财务报表，遇到下列审计报告相关的事项：

(2) 乙集团公司的某联营企业为重要组成部分，A 注册会计师已就其 2015 年度财务报表获取了与集团审计相关的充分适当的审计证据，截至乙集团公司审计报告日，该联营企业财务报表未经其董事会批准，A 注册会计师拟就此对乙集团公司财务报表发表保留意见。

[答案] 不恰当。A 注册会计师已经获取了充分、适当的审计证据，即使联营企业财务报表未经批准，也不应因此对乙公司财务报表发表保留意见的审计报告。

[真题 2/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。

资料一：

甲集团公司拥有一家子公司和一家联营企业，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
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：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：

(4) 2013 年 12 月，丙公司为提高产能向甲集团公司购入一条生产线，甲集团公司取得 300 万元的处置净收益，在按权益法确认对丙公司的投资收益时，未作抵销处理，并拒绝接受审计调整建议，A 注册会计师认为该错报金额重大，拟因此发表保留意见。

要求：分析是否恰当。如认为不恰当，请简要说明理由。

[答案] 不恰当。甲公司持有丙公司 20% 的股份(根据资料一)，故未作抵消导致的错报金额为 300 万元的 20%，即 60 万元，远低于财务报表整体的重要性(200 万元)，应出具无保留意见审计报告。

[真题 3/简答/2015] ABC 会计师事务所的 A 注册会计师在执行项目质量控制复核时遇到下列与审计报告相关的事项：

(3) 丙公司按账龄分析法对某客户的大额应收账款计提了 5% 的坏账准备，2015 年初，该客户因经营不善、无力偿还到期债务而向法院申请破产，审计项目组为该项应收账款的可回收性存在重大不确定性，拟在无保留意见的审计报告中增加强调事项段说明这一情况。

要求：判断审计报告类型是否恰当，如不恰当，简要说明理由，并指出应当出具何种类型的审计报告。

[答案] 不恰当。客户因经营不善、无力偿还到期债务而向法院申请破产，导致该项应收账款的可回收性存在重大不确定性，表明应收账款坏账准备计提存在重大错报，应发表保留意见或否定意见。

[真题 4/简答/2015] ABC 会计师事务所的 A 注册会计师在执行项目质量控制复核时遇到下列与审计报告相关的事项：

(5) 戊公司管理层为达到营业收入业绩指标，通过与关联公司互开销售发票虚增收入和成本，金额重大，管理层拒绝接受审计调整建议，审计项目组认为该错报对利润无影响，拟出具无保留意见的审计报告。

要求：判断审计报告类型是否恰当，如不恰当，简要说明理由，并指出应当出具何种类型的审计报告。

[答案]不恰当。戊公司虚增收入和成本，金额重大，营业收入和营业成本存在重大错报，应发表非无保留意见。

[真题 5/简答/2016]A 注册会计师负责审计己公司 2015 年度财务报表，遇到下列审计报告相关的事项：

(5)A 注册会计师认为己公司的商誉年末存在重大减值，但管理层未计提减值准备，因缺少相关信息，A 注册会计师无法对减值金额作出估计，拟在审计报告中增加强调事项段，提请财务报表使用者关注财务报表附注中与商誉相关的披露。

要求：指出 A 注册会计师拟出具的审计报告类型是否恰当，如不恰当，简要说明理由，并指出应当出具何种类型的审计报告。

[答案]不恰当。未对商誉计提减值准备，注册会计师无法对减值金额作出会计估计，应当出具保留意见审计报告。

[真题 6/简答/2015]ABC 会计师事务所的 A 注册会计师担任多家被审计单位 2014 年度财务报表审计的项目合伙人，遇到下列导致出具非标准审计报告的事项：

(2)2014 年，因采用新发布的企业会计准则，乙公司对以前年度投资形成的部分长期股权投资改按公允价值计量，并确认了大额公允价值变动收益，未对比较数据进行追溯调整。

要求：指出 A 注册会计师应当出具何种类型的非标准审计报告，并简要说明理由。

[答案]保留或否定意见审计报告。乙公司未对比较数据进行追溯调整，财务报表存在重大错报，应当发表保留或否定意见。

[真题 7/简答/2014]A 注册会计师担任甲公司 2013 年度财务报表审计的项目合伙人。

(1)A 注册会计师认为，导致对甲公司持续经营能力产生重大疑虑的事项和情况存在重大不确定性，管理层不同意 A 注册会计师的结论，因此，未在财务报表附注中作出与其持续经营能力有关的披露，A 注册会计师拟在审计报告中增加其他事项段。

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。管理层未披露持续经营能力存在重大不确定性/应当发表非无保留意见/保留意见/否定意见。

[真题 8/简答/2015]ABC 会计师事务所的 A 注册会计师担任多家被审计单位 2014 年度财务报表审计的项目合伙人，遇到下列导致出具非标准审计报告的事项：

(1)甲公司 2014 年初开始使用新的 ERP 系统，因系统缺陷导致 2014 年度成本核算混乱，审计项目组无法对营业成本、存货等项目实施审计程序。

要求：指出 A 注册会计师应当出具何种类型的非标准审计报告，并简要说明理由。

[答案]保留或无法表示意见审计报告。审计项目组无法对营业成本、存货等项目实施审计程序，表明审计范围受限重大或广泛的限制，应当发表保留意见或无法表示意见。

[真题 9/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：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：

(4) A 注册会计师认为甲集团公司 2014 年某新增主要客户很可能是甲集团公司的关联方，在询问管理层和实施追加的进一步审计程序后仍无法确定，A 注册会计师据此发表了保留意见。

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。

[真题 10/简答/2014] A 注册会计师担任丙公司 2013 年度财务报表审计的项目合伙人，遇到下列导致出具非标准审计报告的事项：

(3) 丙公司管理层对固定资产实施减值测试，按照未来现金流量现值与固定资产账面净值的差额确认了重大减值损失。管理层无法提供相关信息以支持现金流量预测中假设的未来 5 年营业收入，审计项目组也无法作出估计。

要求：指出 A 注册会计师应当出具何种类型的非标准审计报告，并简要说明理由。

[答案]保留意见/无法表示意见审计报告。无法获取充分、适当的审计证据/审计范围受到限制。

(二) 对财务报表的影响具有广泛性的情形

1. 不限于对财务报表的特定要素、账户或项目产生影响；

2. 虽然仅对财务报表的特定要素、账户或项目产生影响，但这些要素、账户或项目是或可能是财务报表的主要组成部分；

3. 当与披露相关时，产生的影响对财务报表使用者理解财务报表至关重要。

[真题 1/多选/2014] 下列各项错报中，通常对财务报表具有广泛影响的有()。

- A. 被审计单位没有披露关键管理人员薪酬
- B. 信息系统缺陷导致的应收账款、存货等多个财务报表项目的错报
- C. 被审计单位没有将年内收购的一家重要子公司纳入合并范围
- D. 被审计单位没有按照成本与可变现净值孰低原则对存货进行计量

[答案]BC

[解析]A、D 仅与管理费用、存货等个别项目相关，不一定具有“通常”意义下的广泛影响；信息系统(B)、合并过程(C)均可能涉及财务报表的所有项目，具有广泛影响。

[真题 2/简答/2016] A 注册会计师负责审计丁公司 2015 年度财务报表，遇到下列审计报告相关的事项：

(4) 2015 年 8 月，丁公司取得戊公司 60% 的股权，因 2015 年度合并财务报表时未将戊公司纳入合并范围，并在财务报表附注中披露了这一重大事项，A 注册会计师拟在审计报告中增加强调事项段，提醒财务报表使用者关注该事项。

要求：指出 A 注册会计师拟出具的审计报告类型是否恰当，如不恰当，简要说明理由，并指出应当出具何种类型的审计报告。

[答案]不恰当。未将子公司纳入合并范围，应当出具否定意见的审计报告。

[真题 3/简答/2014] ABC 会计师事务所的 A 注册会计师担任多家被审计单位 2013 年度财务报表审计的项目合伙人，遇到下列导致出具非标准审计报告的事项：

(6) 2013 年 1 月 1 日，己公司通过收购取得子公司庚公司。由于庚公司账目混乱，己公司管理层决定在编制 2013 年度合并财务报表时不将其纳入合并范围。庚公司 2013 年度的营业收入和税前利润约占己公司未审合并财务报表相应项目的 30%。

要求：指出 A 注册会计师应当出具何种类型的非标准审计报告，并简要说明理由。

[答案]否定意见审计报告。重要子公司未合并，导致合并财务报表重大而广泛的错报。

[真题 4/简答/2014]上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，A 注册会计师负责审计甲公司 2013 年度财务报表，审计工作底稿中与确定重要性和评估错报相关的部分内容摘录如下（金额单位：万元）：

项目	2013 年	2012 年	备注
营业收入	16000 (未审数)	15000 (已审数)	2013 年，竞争对手推出新产品抢占市场，甲公司通过降价和增加广告投入促销
税前利润	50 (未审数)	2000 (已审数)	2013 年，降价及销售费用增长导致盈利大幅下降
财务报表整体的重要性	80	100	
实际执行的重要性	60	75	
明显微小错报的临界值	0	5	

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

要求：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。少计的管理费用超过了 2013 年度未审计税前利润，表明该错报改变了盈亏方向，严重歪曲了经营成果，从而对财务报表产生重大且广泛的影响。如不调整，应发表否定意见。不应同意管理层不予调整。

[真题 5/简答/2014]ABC 会计师事务所的 A 注册会计师担任戊公司 2013 年度财务报表审计的项目合伙人，遇到下列导致出具非标准审计报告的事项：

(5)戊公司于 2013 年 9 月起停止经营活动，董事会拟于 2014 年内清算戊公司。2013 年 12 月 31 日，戊公司账面资产余额主要为货币资金、其他应收款以及办公家具等固定资产，账面负债余额主要为其他应付款和应付工资。管理层认为，如采用持续经营编制基础，对上述资产和负债的计量并无重大影响，因此，仍以持续经营假设编制 2013 年度财务报表，并在财务报表附注中披露了清算计划。

要求：指出 A 注册会计师应当出具何种类型的非标准审计报告，并简要说明理由。

[答案]否定意见审计报告。运用持续经营假设不适当。

[真题 6/简答/2016]A 注册会计师负责审计丙公司 2015 年度财务报表，遇到下列审计报告相关的事项：

(3)丙公司为 ABC 会计师事务所 2015 年度承接的新客户，其公章、财务专用章和法定代表人名单由总经理一人保管，A 注册会计师认为无法就财务报表是否存在由于舞弊导致的重大错报获取充分适当的审计证据，拟发表保留意见。

要求：指出 A 注册会计师拟出具的审计报告类型是否恰当，如不恰当，简要说明理由，并指出应当出具何种类型的审计报告。

[答案]不恰当。被审计单位公章、财务专用章和法定代表人名单由总经理一人保管，存在严重的舞弊风险因素和值得关注的控制缺陷，影响广泛。A 注册会计师无法就财务报表是否存在由于舞弊导致的重大错报获取充分适当的审计证据，应当出具无法表示意见审计报告。

(三) 如何处理审计范围受限

在承接审计业务后，如果注意到管理层对审计范围施加了限制，且认为这些限制可能导致对财务报表发表保留意见或无法表示意见，注册会计师应当要求管理层消除这些限制。如果管理层拒绝消除限制，注册会计师应当就此事项与治理层沟通，并确定能否实施替代程序以获取充分、适当的审计证据。

如果无法获取充分、适当的审计证据，注册会计师应当通过下列方式确定其影响：

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

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

注册会计师无法解除审计业务约定的情况可能包括：

(1) 注册会计师接受委托审计公共部门实体的财务报表；

(2) 注册会计师接受委托审计涵盖特定期间的财务报表，或若接受一定期间的委托，在完成财务报表审计前或在受托期间结束前，不允许解除审计业务约定，在这些情况下，注册会计师可能认为需要在审计报告中增加其他事项段。

(四) 否定意见与无法表示意见的整体性

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

当然，对经营成果、现金流量(如相关)发表无法表示意见，而对财务状况发表无保留意见，这种情况可能是被允许的。因为在这种情况下，注册会计师并没有对财务报表整体发表无法表示意见。

三、非无保留意见的审计报告的格式和内容

(一) 审计意见部分

1. 标题

注册会计师应当对审计意见段使用恰当的标题，如“保留意见”、“否定意见”或“无法表示意见”。

2. 保留意见

(1) 当由于财务报表存在重大错报而发表保留意见时，在审计意见段中说明：注册会计师认为，除了形成保留意见的基础部分所述事项产生的影响外，财务报表在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制，并实现公允反映。

(2) 当无法获取充分、适当的审计证据而导致发表保留意见时，注册会计师应当在审计意见段中使用“除……可能产生的影响外”等措辞。

(3) 当注册会计师发表保留意见时，在审计意见段中使用“由于上述解释”或“受……影响”等措辞是不恰当的，因为这些措辞不够清晰或没有足够的说服力。

3. 否定意见

在审计意见段中说明：注册会计师认为，由于形成否定意见的基础部分所述事项的重要性，财务报表没有在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制，未能实现公允反映。

4. 无法表示意见

在审计意见段中说明：由于形成无法表示意见的基础部分所述事项的重要性，注册会计师无法获取充分、适当的审计证据以为发表审计意见提供基础，因此，注册会计师不对这些财务报表发表审计意见。

(二) 形成非无保留意见的基础部分

1. 审计报告格式和内容的一致性

尽管不可能统一非无保留意见的措辞和对导致非无保留意见的事项的说明，但仍有必要保持审计报告格式和内容的一致性。审计报告格式和内容的一致性有助于提高使用者的理解和识别存在的异常情况。

如果对财务报表发表非无保留意见，应当直接在审计意见段之前增加一个部分，并使用恰当的标题，如“形成保留意见的基础”、“形成否定意见的基础”或“形成无法表示意见的基础”，说明导致发表非无保留意见的事项。

2. 量化财务影响

如果财务报表中存在与具体金额(包括定量披露)相关的重大错报，注册会计师应当在导致非无保留意见的事项段中说明并量化该错报的财务影响。如果无法量化财务影响，注册会计师应当在形成非无保留意见的基础部分说明这一情况。

3. 存在与叙述性披露相关的重大错报

如果财务报表中存在与叙述性披露相关的重大错报，注册会计师应当在导致非无保留意见的事项段中解释该错报错在何处。

4. 存在与应披露而未披露信息相关的重大错报

如果财务报表中存在与应披露而未披露信息相关的重大错报，注册会计师应当：

(1) 与治理层讨论未披露信息的情况；

(2) 在形成非无保留意见的基础部分描述未披露信息的性质；

(3) 如果可行并且已针对未披露信息获取了充分、适当的审计证据，在形成非无保留意见的基础部分包含对未披露信息的披露，除非法律法规禁止。

如果存在下列情形之一，则在形成非无保留意见的基础部分披露遗漏的信息是不可行的：

(1) 管理层还没有作出这些披露，或管理层已作出但注册会计师不易获取这些披露；

(2) 根据注册会计师的判断，在审计报告中披露该事项过于庞杂。

5. 无法获取充分、适当的审计证据

如果因无法获取充分、适当的审计证据而导致发表非无保留意见，注册会计师应当在形成非无保留意见的基础部分说明无法获取审计证据的原因。

6. 披露其他事项

即使发表了否定意见或无法表示意见，注册会计师也应当在导致非无保留意见的基础部分说明注意到的、将导致发表非无保留意见的所有其他事项及其影响。这是因为，对注册会计师注意到的其他事项的披露可能与财务报表使用者的信息需求相关。

(三) 非无保留意见对审计报告要素内容的修改

1. 当发表保留意见或否定意见时，注册会计师应当修改形成无保留意见的基础部分的描述，以说明：注册会计师相信，注册会计师已获取的审计证据是充分、适当的，为发表非无保留意见提供了基础。

2. 当由于无法获取充分、适当的审计证据而发表无法表示意见时，注册会计师应当修改审计报告的意见段，说明：注册会计师接受委托审计财务报表；注册会计师不对后附的财务报表发表审计意见；由于形成无法表示意见的基础部分所述事项的重要性，注册会计师无法获取充分、适当的审计证据以作为对财务报表发表审计意见的基础。

当注册会计师对财务报表发表无法表示意见时，注册会计师应当修改无保留意见审计报告中形成审计意见的基础部分，不应提及审计报告中用于描述注册会计师责任的部分，也不应说明注册会计师是否已获取充分、适当的审计证据以作为形成审计意见的基础。

当注册会计师对财务报表发表无法表示意见时，注册会计师应当修改无保留意见审计报告中**注册会计师对财务报表审计的责任**部分，使之仅包含下列内容：

(1) 注册会计师的责任是按照中国注册会计师审计准则的规定，对被审计单位财务报表执行审计工作，以出具审计报告；

(2) 但由于形成无法表示意见的基础部分所述的事项，注册会计师无法获取充分、适当的审计证据以作为发表审计意见的基础；

(3) 声明注册会计师在独立性和职业道德方面的其他责任。

四、非无保留意见的审计报告的参考格式

参考格式 19-4 列示了由于**财务报表存在重大错报而发表保留意见**的审计报告。

审计报告

ABC 股份有限公司全体股东：

一、对财务报表出具的审计报告

(一) 保留意见

我们审计了 ABC 股份有限公司(以下简称“ABC 公司”)财务报表，包括 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表，20×1 年度的利润表、现金流量表、股东权益变动表以及相关财务报表附注。

我们认为，除“形成保留意见的基础”部分所述事项产生的影响外，后附的财务报表在所有重大方面按照企业会计准则的规定编制，公允反映了 ABC 公司 20×1 年 12 月 31 日的财务状况以及 20×1 年度的经营成果和现金流量。

(二)形成保留意见的基础

[简述事实] ABC 公司 20×1 年 12 月 31 日资产负债表中存货的列示金额为×元。[指出错报] 管理层根据成本对存货进行计量，而没有根据成本与可变现净值孰低的原则进行计量，这不符合企业会计准则的规定。[说明影响] ABC 公司的会计记录显示，如果管理层以成本与可变现净值孰低来计量存货，存货列示金额将减少×元。相应地，资产减值损失将增加×元，所得税、净利润和股东权益将分别减少×元、×元和×元。

[固定表述] 我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。审计报告的“注册会计师对财务报表审计的责任”部分进一步阐述了我们在这些准则下的责任。按照中国注册会计师职业道德守则，我们独立于 ABC 公司，并履行了职业道德方面的其他责任。我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表保留意见提供了基础。

(三)关键审计事项(略)

(四)管理层和治理层对财务报表的责任(略)

(五)注册会计师对财务报表审计的责任(略)

二、按照相关法律法规的要求报告的事项(略)

(以下略)

参考格式 19-5 列示了发表无法表示意见的审计报告。

审计报告

ABC 股份有限公司全体股东：

一、对财务报表出具的审计报告

(一)无法表示意见

我们接受委托，审计 ABC 股份有限公司(以下简称“ABC 公司”)财务报表，包括 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表，20×1 年度的利润表、现金流量表、股东权益变动表以及相关财务报表附注。

我们不对后附的 ABC 公司财务报表发表审计意见。由于“形成无法表示意见的基础”部分所述事项的重要性，我们无法获取充分、适当的审计证据以作为财务报表发表审计意见的基础。

(二)形成无法表示意见的基础

我们于 20×2 年 1 月接受 ABC 公司的审计委托，因而未能对 ABC 公司 20×1 年初金额为×元的存货和年末金额为×元的存货实施监盘程序。此外，我们也无法实施替代审计程序获取充分、适当的审计证据。并且，ABC 公司于 20×1 年 9 月采用新的应收账款电算化系统，由于存在系统缺陷导致应收账款出现大量错误。截至报告日，管理层仍在纠正系统缺陷并更正错误，我们也无法实施替代审计程序，以对截至 20×1 年 12 月 31 日的应收账款总额×元获取充分、适当的审计证据。因此，我们无法确定是否有必要对存货、应收账款以及财务报表其他项目作出调整，也无法确定应调整的金额。

(三)管理层和治理层对财务报表的责任(略)

(四)注册会计师对财务报表审计的责任

我们的责任是按照中国注册会计师审计准则的规定，对 ABC 公司的财务报表执行审计工作，以出具审计报告。但由于“形成无法表示意见的基础”部分所述的事项，我们无法获取充分、适当的审计证据以作为发表审计意见的基础。

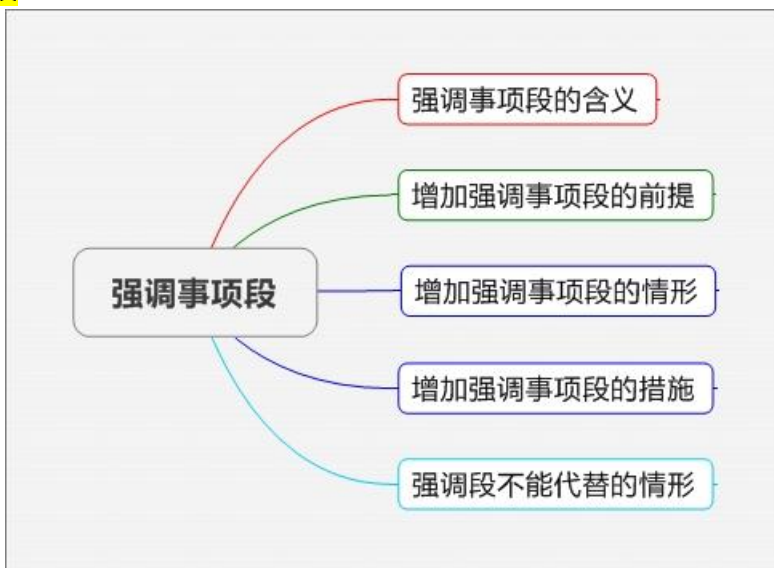
按照中国注册会计师职业道德守则，我们独立于 ABC 公司，并履行了职业道德方面的其他责任。

二、对其他法律和监管要求的报告(略)

(以下略)

第六节 在审计报告增加强调事项段和其他事项段

一、强调事项段



(一) 强调事项段的含义

审计报告的强调事项段是指审计报告中含有的一个段落，该段落提及已在财务报表中恰当列报或披露的事项，根据注册会计师的职业判断，该事项对财务报表使用者理解财务报表至关重要。

(二) 增加强调事项段的前提

同时满足下列条件时，注册会计师应当在审计报告中增加强调事项段：

- (1) 该事项不会导致注册会计师发表非无保留意见；
- (2) 该事项未被确定为在审计报告中沟通的关键审计事项。

强调事项段应当**仅提及**已在财务报表中列报或披露的信息。

导致“非无保留意见”、导致“持续不确定性”、构成“关键审计事项”的事项均优先于强调事项和其他事项。

[真题/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：

(4) 因甲公司 2015 年末多项诉讼的未来结果具有重大不确定性，A 注册会计师拟在审计报告中增加强调事项段，与治理层就该事项和拟使用的报告措辞进行了沟通。

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。不能直接根据存在具有重大不确定性的未决诉讼决定是否增加强调事项段。确定对审计报告的影响时，注册会计师还应当考虑管理层是否在财务报表附注资料中对未决诉讼进行了适当的披露。

(三) 增加强调事项段的情形

1. 审计准则的要求

某些审计准则对特定情况下在审计报告中增加强调事项段提出具体要求：

(1) 法律法规规定的财务报告编制基础不可接受，但其是由法律或法规作出的规定；

(2) 提醒财务报表使用者注意财务报表按照特殊目的编制基础编制；

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

2. 注册会计师的判断

注册会计师可能认为需要增加强调事项段的情形举例如下：

(1) 异常诉讼或监管行动的未来结果存在不确定性。

(2) 提前应用(在允许的情况下)对财务报表有广泛影响的新会计准则。

(3) 存在已经或持续对被审计单位财务状况产生重大影响的特大灾难。

[真题/简答/2015] ABC 会计师事务所的 A 注册会计师在执行项目质量控制复核时遇到下列与审计报告相关的事项：

(2) 2014 年 10 月，上市公司乙公司的董事因涉嫌内幕交易被证券监管机构立案调查，截至审计报告日，尚无调查结论，审计项目组拟在无保留意见的审计报告中增加其他事项段说明这一情况。

要求：判断审计项目组出具的审计报告类型是否恰当，如不恰当，简要说明理由，并指出应当出具何种类型的审计报告。

[答案] 不恰当。董事因涉嫌内幕交易被证券监管机构立案调查，截至审计报告日尚无结论。表明异常监管行动的未来结果存在不确定性，应考虑在强调事项段中说明。

(四) 增加强调事项段时采取的措施

1. 将强调事项段作为单独的一部分置于审计报告中，并使用包含“强调事项”这一术语的适当标题。

2. 明确提及被强调事项以及相关披露的位置，以便能够在财务报表中找到对该事项的详细描述。

3. 指出审计意见没有因该强调事项而改变

(五) 强调事项段不能代替的情形

1. 发表非无保留意见；

2. 管理层在财务报表中作出的披露，或为实现公允列报所需的其他披露；

3. 当可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况存在重大不确定性时作出的报告。

[真题/简答/2014] ABC 会计师事务所的 A 注册会计师担任多家被审计单位 2013 年度财务报表审计的项目合伙人，遇到下列事项：

(6) 庚公司管理层在财务报表附注中披露了某项重大会计估计存在高度估计不确定性，A 注册会计师认为该项披露不充分，拟在审计报告中增加强调事项段。

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。财务报表披露不充分表明财务报表存在与披露相关的重大错报，应当发表保留意见，而不是增加强调事项段。

参考格式 19-6

(以上略)

(一)保留意见

我们审计了 ABC 股份有限公司(以下简称“ABC 公司”)财务报表,包括 20X1 年 12 月 31 日的资产负债表,20×1 年度的利润表、现金流量表、股东权益变动表以及相关财务报表附注。

我们认为,除“形成保留意见的基础”部分所述事项产生的影响外,后附的财务报表在所有重大方面按照企业会计准则的规定编制,公允反映了 ABC 公司 20×1 年 12 月 31 日的财务状况以及 20×1 年度的经营成果和现金流量。

(二)形成保留意见的基础

ABC 公司 20×1 年 12 月 31 日资产负债表中列示的以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产为 X 元,管理层对这些金融资产未按照公允价值进行后续计量,而是按照历史成本进行计量,这不符合企业会计准则的规定。如果按照公允价值进行后续计量,ABC 公司 20×1 年度利润表中公允价值变动损益将减少 X 元,20×1 年 12 月 31 日资产负债表中以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产将减少 X 元。相应地,所得税、净利润和股东权益将分别减少 X 元和 X 元。

我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。审计报告的“注册会计师对财务报表审计的责任”部分进一步阐述了我们在这些准则下的责任。按照中国注册会计师职业道德守则,我们独立于 ABC 公司,并履行了职业道德方面的其他责任。我们相信,我们获取的审计证据是充分、适当的,为发表保留意见提供了基础。

(三)强调事项—火灾的影响

我们提醒财务报表使用者关注,财务报表附注×描述了火灾对 ABC 公司的生产设备造成的影响。

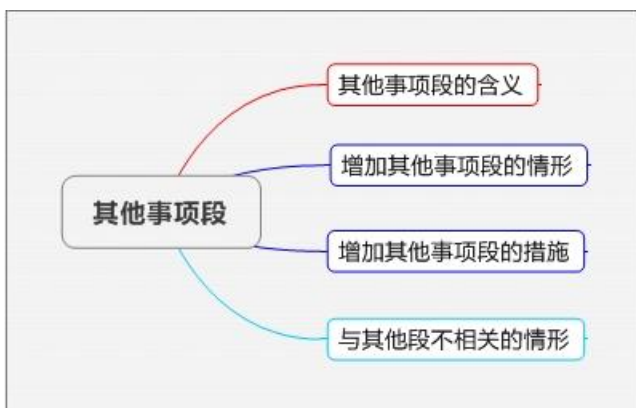
本段内容不影响已发表的审计意见。

(四)管理层和治理层对财务报表的责任(略)

(五)注册会计师对财务报表审计的责任(略)

(以下略)

二、其他事项段



(一) 其他事项段的含义

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

(二) 需要增加其他事项段的情形

同时满足下列条件时,注册会计师应当在审计报告中增加其他事项段:

(1) 未被法律法规禁止;

(2) 该事项未被确定为在审计报告中沟通的关键审计事项。

1. 与使用者理解审计工作相关

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

2. 与使用者理解注册会计师的责任或审计报告相关

法律法规或得到广泛认可的惯例可能要求或允许注册会计师详细说明某些事项,以进一步解释注册会计师在财务报表审计中的责任或审计报告。

3. 对两套以上财务报表出具审计报告

如果注册会计师已确定两个财务报告编制基础在各自情形下是可接受的，可以在审计报告中增加其他事项段，说明该被审计单位根据另一个通用目的编制基础编制了另一套财务报表以及注册会计师对这些财务报表出具了审计报告。

[真题/简答/2015] ABC 会计师事务所的 A 注册会计师在执行项目质量控制复核时遇到下列与审计报告相关的事项：

(4) 丁公司是外资投资企业，委托 ABC 会计师事务所对其分别按企业会计准则和国际财务报告准则编制的两套财务报表进行审计，审计项目组拟分别在审计报告中增加强调事项段，说明对另一套财务报表出具审计报告的情形。

要求：判断审计项目组出具的审计报告类型是否恰当，如不恰当，简要说明理由，并指出应当出具何种类型的审计报告。

[答案] (4) 不恰当。注册会计师可以在审计报告中增加其他事项段，说明丁公司根据其他编制基础编制了另一套财务报表以及注册会计师对该财务报表出具了审计报告；

4. 限制审计报告分发和使用

由于审计报告旨在提供给特定使用者，注册会计师可能认为在这种情况下需要增加其他事项段，说明审计报告只是提供给财务报表预期使用者，不应被分发给其他机构或人员或者被其他机构或人员使用。

(三) 增加其他事项段时采取的措施

如果在审计报告中包含其他事项段，注册会计师应当将该段落作为单独的一部分，并使用“其他事项”或其他适当标题。

(四) 与其他事项段不相关的情形

其他事项段的内容明确反映了未被要求在财务报表中列报或披露的其他事项，**不包括法律法规或其他职业准则禁止注册会计师提供的信息，也不包括要求管理层提供的信息。**

增加其他事项段也**不涉及**以下两种情形：

1. 除对财务报表出具审计报告外，注册会计师还有其他报告责任；

2. 可能被要求实施额外的规定的程序并予以报告，或对特定事项发表意见。

三、与治理层的沟通

如果拟在审计报告中增加强调事项段或其他事项段，注册会计师应当就该事项和拟使用的措辞与治理层沟通。

与治理层的沟通能使治理层了解注册会计师拟在审计报告中所强调的特定事项的性质，并在必要时为治理层提供向注册会计师作出进一步澄清的机会。

当审计报告中针对某一特定事项增加其他事项段在连续审计业务中重复出现时，注册会计师可能认为没有必要在每次审计业务中重复沟通。

第七节 比较信息



一、比较信息的背景与类型

(一) 比较信息的背景

1. 财务报表使用者需要了解涉及一个或多个以前会计期间的比较信息。
2. 企业会计准则明确规定：当期财务报表的列报，至少应当提供所有列报项目上——可比会计期间的比较数据。
3. 注册会计师在对财务报表发表审计意见时，应当考虑比较信息对审计意见的影响。

(二) 比较信息的类型

比较信息包括对应数据与比较财务报表两类。

1. 对应数据。作为本期财务报表组成部分的上期金额和相关披露，这些金额和披露只能和与本期相关的金额和披露（称为“本期数据”）联系起来阅读。

对应数据列报的详细程度主要取决于其与本期数据的相关程度 **越相关越详细**。

2. 比较财务报表。为与本期财务报表相比较而包含的上期金额和相关披露。

比较财务报表包含信息的详细程度与本期财务报表包含信息的详细程度相似。如果上期金额和相关披露已经审计，则将在审计意见中提及。

二、审计报告：对应数据

(一) 总体要求

由于审计意见是针对包括对应数据的本期财务报表整体的，审计意见**通常不提及**对应数据。只有在特定情形下**才提及**对应数据。

如导致上期发表非无保留意见的事项已经解决，并已进行恰当会计处理或适当披露，则针对本期财务报表发表的审计意见**无需提及**之前发表的非无保留意见。

(二) 上期导致非无保留意见的事项仍未解决

如果 [本注册会计师] 以前针对上期财务报表发表了非无保留意见，且导致非无保留意见的事项仍未解决 [即该事项继续影响对应数据或本期数据]，注册会计师应当对本期财务报表发表非无保留意见，并分下列两种情况予以处理：

1. 未解决事项对本期数据的影响或可能的影响是重大的，应当在导致非无保留意见事项段中同时提及本期数据和对应数据；

2. 未解决事项对本期数据的影响或可能的影响不重大，应当说明由于未解决事项对本期数据和对应数据之间可比性的影响或可能的影响。

[真题 1/简答/2016] 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 2015 年度财务报表，确定财务报表整体的重要性为 200 万元，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：

(5) 因 2014 年末少计无形资产减值准备 300 万元，A 注册会计师对甲公司 2014 年度财务报表发表了保留意见，甲公司于 2015 年处置了相关无形资产并在 2015 年度财务报表中确认了处置损益，A 注册会计师认为导致对上期财务报表发表保留意见的事项已经解决，不影响 2015 年度审计报告。

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。该事项对本期财务报表影响重大。A 注册会计师应当考虑该事项对 2015 年审计意见的影响。

[解析] 2014 年少计提无形资产减值准备 300 万元，表明 2015 年度财务报表的对应数据存在重大错报，影响对应数据与本期数据的可比性，应考虑对审计报告的影响。

[真题 2/简答/2014] ABC 会计师事务所的 A 注册会计师担任多家被审计单位 2013 年度财务报表审计的项目合伙人，遇到下列导致出具非标准审计报告的事项：

(1) 甲公司为 ABC 会计师事务所 2013 年度承接的新客户。前任注册会计师由于未就 2011 年 12 月 31 日存货余额获取充分、适当的审计证据，对甲公司 2012 年度财务报表发表了保留意见。审计项目组认为，导致保留意见的事项对本期数据本身没有影响。

要求：指出 A 注册会计师应当出具何种类型的非标准审计报告，并简要说明理由。

[答案] 保留意见审计报告。2012 年度审计报告中导致保留意见的事项对本期数据和对应数据的可比性仍有影响。

参考格式 19-7：有关对应数据的审计报告——导致对上期财务报表发表保留意见的事项仍未解决，导致本期数据与对应数据同时存在错报

(以上略)

(一) 保留意见

我们审计了 ABC 股份有限公司(以下简称“ABC 公司”)财务报表，包括 20X1 年 12 月 31 日的资产负债表，20X1 年度的利润表、现金流量表、股东权益变动表以及相关财务报表附注。

我们认为，除“形成保留意见的基础”部分所述事项产生的影响外，后附的财务报表

在所有重大方面按照企业会计准则的规定编制，公允反映了 ABC 公司 20X1 年 12 月 31 日的财务状况以及 20X1 年度的经营成果和现金流量。

(二)形成保留意见的基础

如财务报表附注 X 所述，ABC 公司未按照企业会计准则的规定对房屋建筑物和机器设备计提折旧。这项决定是管理层在上一会计年度开始时作出的，导致我们对该年度财务报表发表了保留意见。如果按照房屋建筑物 5%和机器设备 20%的年折旧率计提折旧，20X1 年度和 20X0 年度的当年亏损将分别增加 X 元和 X 元，20X1 年末和 20X0 年末的房屋建筑物和机器设备的净值将因累计折旧而减少 X 元和 X 元，并且 20X1 年末和 20X0 年末的累计亏损将分别增加 X 元和 X 元。

我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。审计报告的“注册会计师对财务报表审计的责任”部分进一步阐述了我们在这些准则下的责任。按照中国注册会计师职业道德守则，我们独立于 ABC 公司，并履行了职业道德方面的其他责任。我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表保留意见提供了基础。

(以下略)

参考格式 19-8：有关对应数据的审计报告——导致对上期财务报表发表保留意见的事项仍未解决。对本期数据的影响或可能的影响并不重大，但由于尚未解决的事项对本期数据和对应数据的可比性存在影响或可能存在影响。

(以上略)

(一)保留意见

我们审计了 ABC 股份有限公司(以下简称“ABC 公司”)财务报表，包括 20X1 年 12 月 31 日的资产负债表，20X1 年度的利润表、现金流量表、股东权益变动表以及相关财务报表附注。

我们认为，除对“形成保留意见的基础”部分所述事项的对应数据可能产生的影响外，后附的财务报表在所有重大方面按照企业会计准则的规定编制，公允反映了 ABC 公司 20X1 年 12 月 31 日的财务状况以及 20X1 年度的经营成果和现金流量

(二)形成保留意见的基础

由于我们在 20X0 年末接受 ABC 公司的委托，我们无法对 20X0 年年初的存货实施监盘，也不能实施替代程序确定存货的数量。鉴于年初存货影响经营成果的确定，我们不能确定是否应对 20X0 年度的经营成果和年初留存收益作出必要的调整。因此，我们对 20X0 年度的财务报表发表了保留意见。由于该事项对本期数据和对应数据的可比性存在影响或可能存在影响，我们对本期财务报表发表了保留意见

我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作：审计报告的“注册会计师对财务报表审计的责任”部分进一步阐述了我们在这些准则下的责任。按照中国注册会计师职业道德守则，我们独立于 ABC 公司，并履行了职业道德方面的其他责任。我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表保留意见提供了基础。

(以下略)

(三)上期财务报表存在重大错报

1. 错报扩散到本期。如果注册会计师已经获取上期财务报表存在重大错报的审计证据，而以前[自己]对该财务报表发表了无保留意见[这并不必然表明上期审计未遵循审计准则]，且对应数据未经适当重述或恰当披露[表明错报扩散至本期报表]，注册会计师应当就对应数据对本期财务报表发表保留意见或否定意见。

2. 错报未扩散到本期。如果存在错报的上期财务报表尚未更正，并且没有重新出具审计报告，但对应数据已在本期财务报表中得到适当重述或恰当披露[表明错报未扩散至本期报表]，可以在审计报告中增加强调事项段，以描述这一情况，并提及详细描述该事项的相关披露在财务报表中的位置。

[真题 1/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:

(6) A 注册会计师发现甲公司 2014 年度财务报表存在某项重大错报。管理层对 2015 年度财务报表的对应数据进行了适当重述,并在财务报表附注中作出了充分披露。A 注册会计师在 2015 年度审计报告中增加其他事项段说明了这一情况,并提及了前任注册会计师对对应数据出具的审计报告。

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。针对该事项,注册会计师可以增加强调事项段以描述这一情况,并提及详细描述该事项的相关披露在财务报表中的位置。

[真题 2/简答/2015] ABC 会计师事务所的 A 注册会计师担任多家被审计单位 2014 年度财务报表审计的项目合伙人,遇到下列导致出具非标准审计报告的事项:

(5) 戊公司 2013 年度财务报表未经审计,管理层将一项应当在 2014 年度确认的大额长期资产减值损失作为前期差错,重述了比较数据。

要求:指出 A 注册会计师应当出具何种类型的非标准审计报告,并简要说明理由。

[答案] 无保留意见审计报告或带强调事项段的无保留意见审计报告。戊公司进行重述后,本期财务报表的对应数据与上期财务报表存在重大不一致。注册会计师可以在审计报告中增加强调事项段提醒财务报表使用者加以注意。

(四) 上期财务报表已由前任注册会计师审计

注册会计师在审计报告中可以[比较报表是“应当”]提及前任注册会计师对对应数据出具的审计报告。

当决定提及及时,应当在审计报告的其他事项段中说明:

1. 上期财务报表已由前任注册会计师审计;

2. 前任注册会计师发表的意见的类型(如系非无保留意见,还应当说明理由);

3. 前任注册会计师出具的审计报告的日期。

[真题/单选/2015] 下列有关在审计报告中提及相关人员的说法中,错误的是()。

A. 注册会计师不应在**无保留意见**的审计报告中提及专家的相关工作,除非法律法规另有规定

B. 注册会计师不应在无保留意见的审计报告中提及**服务机构注册会计师**的相关工作,除非法律法规另有规定

C. 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

D. 如果上期财务报表已由前任注册会计师审计,注册会计师不应在无保留意见审计报告中提及**前任注册会计师**的相关工作,除非法律法规另有规定

[答案] D

[解析] 按规定,如上期财务报表已由前任注册会计师审计,现注册会计师可以在审计报告的其他事项段中提及前任注册会计师对对应数据出具的审计报告。

参考格式 19-9 有关对应数据的审计报告——上期财务报表已由前任注册会计师审计。

(以上略)

(三)其他事项

20X0 年 12 月 31 日的资产负债表, 20X0 年度的利润表、现金流量表和股东权益变动表以及财务报表附注由其他会计师事务所审计, 并于 20X1 年 3 月 31 日发表了无保留意见。

(以下略)

(五)上期财务报表未经审计

注册会计师**应当**在审计报告的**其他事项段**中说明对应数据未经审计。

注册会计师应当按规定对本期期初余额实施恰当的审计程序、获取充分、适当的证据、以确定期初余额不存在重大错报。

[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:

(4) 甲公司 2014 年度财务报表报出后, 某客户因改变经营范围, 与甲公司协商后将大批产品退回, 因这些退回均与 2014 年度销售相关, A 注册会计师要求管理层调整 2015 年度的对应数据。

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。存货退回发生于 2014 年度财务报公布之后, 不属于 2014 年度财务报表的资产负债表日后调整事项, 应直接冲减退回当月的销售收入, 不必追溯调整 2014 年度财务报表。

三、审计报告: 比较财务报表

(一)总体要求

审计意见应当提及列报财务报表所属的各期, 以及发表的审计意见涵盖的各期[审计到哪里, 提及到哪里。未经审计不得发表意见]。

注册会计师可以对一期或多期财务报表发表保留意见、否定意见或无法表示意见, 或者在审计报告中增加强调事项段, 而以其他期间的财务报表发表不同的审计意见。

参考格式 19-10: 有关比较财务报表的审计报告——5. 对上期财务报表发表了保留意见, 导致非无保留意见的事项仍未解决, 未解决的事项对本期数据产生的影响或可能产生的影响, 对于本期财务报表是重大的, 需要发表非无保留意见。

(以上略)

(一)保留意见

我们审计了 ABC 股份有限公司(以下简称“ABC 公司”)财务报表, 包括 20X1 年 12 月 31 日和 20X0 年 12 月 31 日的资产负债表, 20X1 年度和 20X0 年度的利润表、现金流量表、股东权益变动表以及相关财务报表附注。

我们认为，除“形成保留意见的基础”部分所述事项产生的影响外，后附的财务报表在所有重大方面按照企业会计准则的规定编制，公允反映了 ABC 公司 20X1 年 12 月 31 日和 20X0 年 12 月 31 日的财务状况以及 20X1 年度和 20X0 年度的经营成果和现金流量。

(二)形成保留意见的基础

如财务报表附注 X 所述，ABC 公司未按照企业会计准则的规定对房屋建筑物和机器设备计提折旧。如果按照房屋建筑物 5%和机器设备 20%的年折旧率计提折旧，20X1 年度和 20X0 年度的当年亏损将分别增加 X 元和 X 元，20X1 年末和 20X0 年末的房屋建筑物和机器设备的净值将因累计折旧而分别减少 X 元和 X 元，并且 20X1 年末和 20X0 年末的累计亏损分别增加 X 元和 X 元。

我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。审计报告的“注册会计师对财务报表审计的责任”部分进一步阐述了我们在这些准则下的责任。按照中国注册会计师职业道德守则，我们独立于 ABC 公司，并履行了职业道德方面的其他责任。我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表保留意见提供了基础。

(以下略)

(二)对上期财务报表发表的意见与[自己]以前发表的意见不同

当因本期审计而对上期财务报表发表审计意见时，如果发表的意见与以前不同，**应当在其他事项段**中披露导致不同意见的实质性原因。

(三)上期财务报表已由前任注册会计师审计

除非前任注册会计师出具的审计报告与财务报表一同对外提供，注册会计师除对本期财务报表发表意见外，还**应当**对对应数据是“可以”在**其他事项段**中说明：

1. 上期财务报表已由前任注册会计师审计；
2. 前任注册会计师发表的意见的类型(如果是非无保留意见，还应当说明理由)；
3. 前任注册会计师出具的审计报告的日期。

(四)认为存在影响上期财务报表的重大错报

如果认为存在影响上期财务报表的重大错报，而前任注册会计师以前出具了无保留意见的审计报告，注册会计师应当就此与适当层级的管理层沟通，并要求其告知前任注册会计师。注册会计师还应当与治理层进行沟通，除非治理层全部成员参与管理被审计单位。

1. 如果上期财务报表已更正，且前任注册会计师同意对更正后的上期财务报表出具新的审计报告，[本]注册会计师应当**仅对本期财务报表出具审计报告**。

2. 如果上期财务报表已更正，但前任无法或不愿重新出具审计报告，[本]注册会计师**可以在审计报告中增加其他事项段**，指出前任对更正前的上期财务报表出具了报告。

3. 如果[本]注册会计师针对作出更正的调整事项接受委托实施审计并获取充分、适当的审计证据，可以在审计报告中增加以下段落：

“作为 20×2 年度财务报表审计的一部分，我们同时审计了附注×中所描述的用于对 20×1 年度财务报表作出更正的调整事项。我们认为这些调整是恰当的，并得到了适当运用。除了与调整相关的事项外，我们没有接受委托对公司 20×1 年度财务报表实施审计、审阅或其他程序，因此，我们不对 20×1 年度财务报表整体发表意见或提供任何形式的保证。”

(五) 上期财务报表未经审计

注册会计师**应当在其他事项段**中说明比较财务报表未经审计。

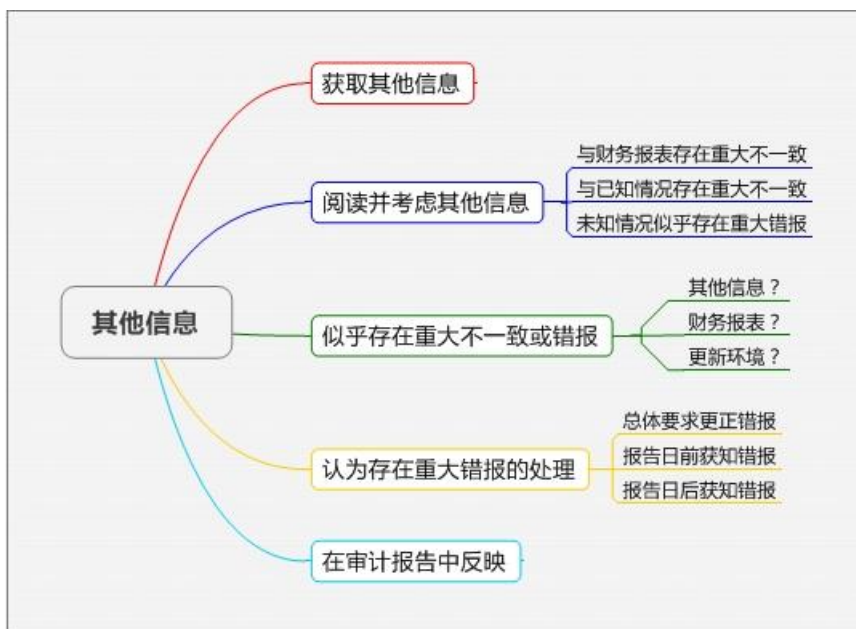
这种说明不减轻注册会计师确定期初余额不含有对本期财务报表产生重大影响的错报的责任。这一点与对应数据的相关审计报告要求基本相同。

四、对书面声明的影响

1. 在对应数据的情形下，由于审计意见针对包括对应数据的本期财务报表，需要管理层仅就本期财务报表提供书面声明。然而，对上期财务报表中影响比较信息的重大错报进行更正而作出的任何重述，注册会计师需要要求管理层提供特别书面声明。

2. 在比较财务报表的情形下，由于管理层需要再次确认其以前作出的与上期相关的书面声明仍然适当，需要管理层提供与审计意见所提及的所有期间相关的书面声明。

第八节 注册会计师对其他信息的责任[17 新变化]



其他信息的含义：在被审计单位**年度报告**中，除包含财务报表和审计报告外，还通常包括实体的发展，未来前景、风险和不确定事项，治理层声明，以及包含治理事项的报告等信息，这些财务信息和非财务信息称为其他信息。

为什么要关注其他信息：如果其他信息与财务报表或者与注册会计师在审计中了解到的情况存在重大不一致，可能表明财务报表或其他信息存在重大错报，两者均会损害财务报表和审计报告的可信性，也可能不恰当地影响审计报告使用者的经济决策。

一、获取其他信息

注册会计师应当通过与管理层讨论，确定哪些文件组成年度报告，以及被审计单位计划公布这些文件的方式和时间安排。

注册会计师应当就及时获取组成年度报告的文件的最终版本与管理层作出适当安排。如果可能，在审计报告日之前获取。如在审计报告日后才能取得，要求管理层提供书面声明，声明上述文件的最终版本将在可获取时并且在被审计单位公布前提供给注册会计师，以使注册会计师可以完成准则要求的程序。

二、阅读并考虑其他信息

注册会计师应当阅读其他信息。

1. **与财务报表相关**其他信息中，有部分内容与财务报表中的金额或其他项目相一致、或对其进行概括、或为其提供更详细的信息。对这些金额和其他项目，在阅读时，**应当考虑这些其他信息和财务报表之间是否存在重大不一致**。

2. **与已知情况/被审计单位及其环境相关**其他信息中，还有一部分内容，注册会计师在审计财务报表过程中，**已经**针对其了解到一些情况。这些金额或项目的例子可能包括：

- (1) 对产量的披露，或者按地理区域汇总产量的表格；
- (2) 对“公司本年度新推出产品 X 和产品 Y”的声明；

(3)对被审计单位主要经营地点的概括,例如“被审计单位的主要经营中心在 X 国,同时在 Y 国和 Z 国也有经营场所。”

针对这部分其他信息,在阅读时,应当考虑其与注册会计师在审计中了解到的情况是否存在重大不一致。

3. [未曾了解/与财务报表和已知情况均无关]其他信息中,还有部分与财务报表或审计中了解到的情况不相关。例如温室气体排放情况[人事变动]。在阅读其他信息时,应当对这部分其他信息中似乎[因为审计过程没有了解到]存在重大错报的迹象保持警觉。

三、当似乎存在重大不一致或其他信息似乎存在重大错报时的应对

如果注册会计师识别出似乎存在重大不一致,或者知悉其他信息似乎存在重大错报,注册会计师应当与管理层讨论该事项,必要时,实施其他程序以确定:

1. 其他信息是否存在重大错报;
2. 财务报表是否存在重大错报;
3. 注册会计师对被审计单位及其环境的了解是否需要更新。

四、当注册会计师认为其他信息存在重大错报时的应对

(一)总体要求

应当要求管理层更正其他信息。

1. 如果管理层同意作出更正,应确定更正已经完成;
2. 如果管理层拒绝作出更正,应就该事项与治理层进行沟通,并要求作出更正。

如果认为财务报表存在重大错报,或者对被审计单位及其环境的了解需要更新,应当作出恰当应对,包括修改对风险的评估、评估错报、考虑关于期后事项的责任。

(二)审计报告日前获取其他信息

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

1. 考虑对审计报告的影响,并就注册会计师计划如何在审计报告中处理重大错报与治理层进行沟通。注册会计师可在审计报告中指明其他信息存在重大错报。在少数情况下,当拒绝更正其他信息的重大错报导致对管理层和治理层的诚信产生怀疑,进而质疑审计证据总体上的可靠性时,对财务报表发表无法表示意见可能是恰当的。

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

[真题/简答/2014]A 注册会计师担任丁公司 2013 年度财务报表审计的项目合伙人,遇到下列事项:

(4)A 注册会计师在阅读[审计报告日前/后?没交代]丁公司年度报告草稿时,注意到其他信息存在对事实的重大错报[与财务报表及审计中了解的情况均无关],且其他信息需要修改,但管理层拒绝作出修改,因此,A 注册会计师拟在审计报告中增加其他事项段[按审计报告日前理解]说明这一事项。

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。[按 17 年教材解答]考虑对审计报告的影响,并就如何在审计报告中处理与治理层进行沟通;或者在相关法律法规允许的情况下,解除业务约定。

[解析]审计报告日前、审计报告日、审计报告日后的处理不同。如在审计报告日仍未解决,需要在审计报告中增加“其他信息”部分,指出其他信息的重大错报,[见第六部分]。

(二) 审计报告日后获取其他信息

如认为审计报告日后获取的其他信息存在重大错报,应当采取以下措施;

1. 如其他信息得以更正,应根据具体情形实施必要的程序,包括确定更正已经完成,也可能包括复核管理层为与收到其他信息的人士沟通并告知其修改而采取的步骤。

2. 如果与治理层沟通后其他信息未得到更正,应考虑其法律权利和义务并采取恰当的措施,以提醒审计报告使用者恰当关注未更正的重大错报。例如:

(1) 向管理层提供一份新的或修改后的审计报告,其中指出其他信息的重大错报。同时要求管理层将该新的或修改后的审计报告提供给审计报告使用者。

(2) 提醒审计报告使用者关注其他信息的重大错报,例如,在股东大会上通报该事项。

(3) 与监管机构或相关职业团体沟通未更正的重大错报。

(4) 考虑对持续承接业务的影响。

[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: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:

(6) 审计报告日后,A 注册会计师发现甲集团公司已公告的年度报告中部分信息与已审计财务报表存在重大不一致,要求管理层修改年度报告,管理层拒绝作出修改,A 注册会计师认为该事项不影响已审计财务报表,无需采取进一步措施。

要求:分析是否恰当。如认为不恰当,请简要说明理由。

[答案]不恰当。[按 17 年教材解答]应考虑其法律权利和义务并采取恰当的措施,以提醒审计报告使用者恰当关注未更正的重大错报。

五、当报表存在重大错报或对被审计单位及其环境的了解需要更新时的应对

注册会计师应当作出恰当应对,包括修改注册会计师对风险的评估、评估错报、考虑注册会计师关于期后事项的责任。

六、报告

如果在审计报告日存在下列两种情况之一,审计报告应当包括一个单独部分,以“其他信息”为标题:

1 对于上市实体财务报表审计,注册会计师已获取或预期将获取其他信息;

2. 对其他被审计单位的财务报表审计,注册会计师已获取部分或全部其他信息。

审计报告包含的其他信息部分应当包括:

1. 管理层对其他信息负责的说明。

2. 指明:

(1) 注册会计师于审计报告日前已获取的其他信息;

(2) 对于上市实体财务报表审计,预期将于审计报告日后获取的其他信息。

(3)说明注册会计师的审计意见未涵盖其他信息，因此对其他信息不发表审计意见或任何形式的鉴证结论。

(4)描述注册会计师根据审计准则的要求，对其他信息进行阅读、考虑和报告的责任。

(5)如果审计报告日前已经获取其他信息，则选择下列两种做法之一进行说明：

其一，说明注册会计师无任何需要报告的事项；

其二，如认为其他信息存在未更正的重大错报，说明这些未更正重大错报。

参考格式 19-11：审计报告日前获取的其他信息不存在重大错报时的审计报告。

(以上略)

(一)审计意见(略)

(二)形成审计意见的基础(略)

(三)关键审计事项(略)

(四)其他信息

管理层对其他信息负责。其他信息包括[X 报告中涵盖的信息，但不包括财务报表和我们的审计报告}。

我们对财务报表发表的审计意见并不涵盖其他信息，我们也不对其他信息发表任何形式的鉴证结论。

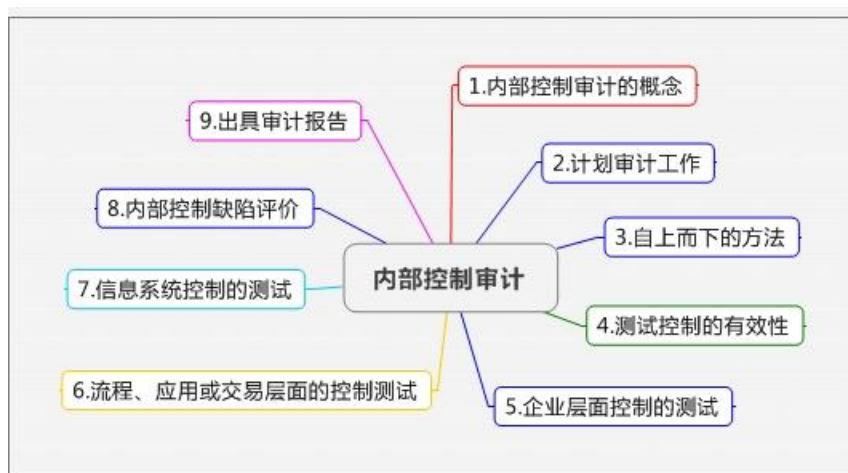
结合我们对财务报表的审计，我们的责任是阅读其他信息，在此过程中，考虑其他信息是否与财务报表或我们在审计过程中了解到的情况存在重大不一致或者似乎存在重大错报基于我们已经执行的工作，如果我们确定其他信息存在重大错报，我们应当报告该事实。这方面，我们无任何事项需要报告。

(五)管理层和治理层对财务报表的责任(略)

(六)注册会计师对财务报表审计的责任(略)

(以下略)

第二十章 企业内部控制审计



第一节 内部控制审计的概念



一、内部控制审计的背景

2002 年 7 月，美国国会通过萨班斯法案，要求管理层对其内部控制进行自我评估，并由出具财务报表审计报告的会计师事务所对管理层的自我评估进行独立鉴证并出具报告。

2008 年 7 月，我国财政部会同证监会等部门发布《企业内部控制基本规范》，2010 年 4 月发布《企业内部控制应用指引》、《企业内部控制评价指引》和《企业内部控制审计指引》，要求上市公司等企业内部控制有效性进行自我评价，披露年度自我评价报告，同时聘请具有证券期货业务资格的事务所对其财务报告内部控制的有效性进行审计，出具审计报告。

二、内部控制审计的范围

内部控制审计是指会计师事务所接受委托对特定基准日内部控制设计与运行的有效性进行审计。财务报告内部控制审计是服务的核心要求，内部控制审计严格限定在财务报告内部控制审计[所以，不对非财务报告内部控制发表审计意见]。

财务报告内部控制审计意见覆盖的范围是：

1. 对财务报告内部控制有效性发表审计意见；

2. 对内部控制审计过程中注意到的非财务报告内部控制的重大缺陷，在内部控制审计报告中增加“非财务报告内部控制重大缺陷描述段”予以披露。

三、内部控制审计基准日

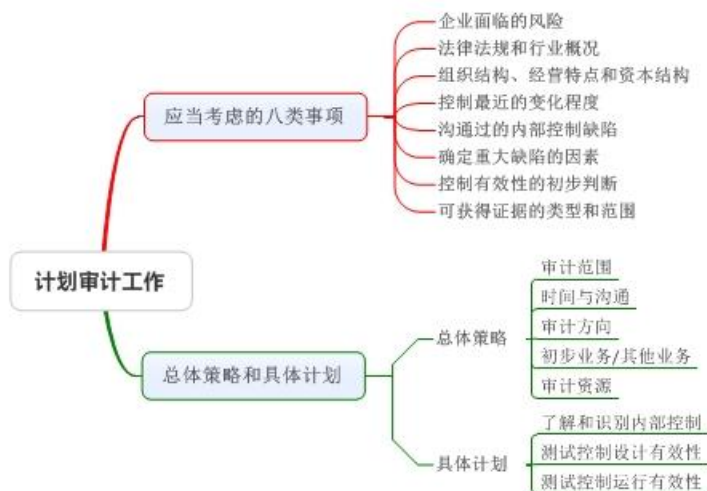
内部控制审计基准日，是指注册会计师评价内部控制在某一时期是否有效所涉及的基准日，也是被审计单位评价基准日，即最近一个会计期间截止日。

注册会计师不可能对企业内部控制在某个期间段(如一年)内每天的运行情况进行描述，然后发表审计意见，这样做不切实际，并且无法向信息使用者提供准确清晰的信息(考虑到中间对内部控制缺陷的纠正)，甚至会误导使用者。

注册会计师对特定基准日内部控制的有效性发表意见，并不意味着注册会计师只测试基准日这一天的内部控制，而是需要考察足够长一段时间内部控制设计和运行的情况，获取内基准日之前一段足够长的期间内有效运行的审计证据。

对控制有效性的测试涵盖的期间越长，提供的控制有效性的审计证据越多。在整合审计中，控制测试所涵盖的期间应当尽量与财务报表审计中拟信赖内部控制的期间保持一致。

第二节 计划审计工作



一、计划审计工作时应当考虑的八类事项

(一) 与企业相关的风险

了解企业面临的风险[经营风险]可以帮助识别重大错报风险，识别重要账户或列报和相关认定以及识别重大业务流程，对内部控制审计的重大风险形成初步评价。

例如，被审计单位应收账款余额较高且逾期应收账款有明显上升时，坏账风险很可能高于往年。注册会计师在整合审计计划阶段既需要关注应收账款的坏账准备这一重要账户，又需要关注被审计单位计提应收账款坏账准备的这一重大业务流程的内部控制【一石两鸟】。

(二) 相关法律法规和行业概况

在整合审计中，注册会计师应当重点关注可能直接影响财务报表金额与披露的法律法规，同时关注违法违规情况【与非财务报告内部控制相关】对企业财务报表产生的重大影响，并初步判断是否可能造成非财务报告内部控制的重大缺陷，还应当了解行业因素以确定其对被审计单位经营环境的影响，进而确定对内部控制的影响。

(三) 企业组织结构、经营特点和资本结构等相关重要事项

注册会计师应当了解被审计单位的股权结构、实际控制人及关联方，以便评价企业是否存在重大的、可能引起重大错报的非常规业务和关联交易，是否构成【财务报表】重大错报风险，以及相关的内部控制是否可能存在重大缺陷。

(四) 企业内部控制最近发生变化的程度

内部控制的变化将会直接影响到内部控制审计程序的性质、时间安排和范围。

例如，针对企业新增业务【属于重大变化，会引起内部控制重大变化】的重大业务流程，应安排有经验的审计人员在实施审计工作中的前期识别相关控制，以尽早地与企业沟通相关控制是否可能存在重大的设计缺陷。

(五) 与企业沟通的内部控制缺陷

如果以前年度发现的内部控制缺陷未得到有效整改，则注册会计师需要评价这些缺陷对当期的内部控制审计意见的影响。

(六) 重要性、风险等与确定内部控制重大缺陷相关的因素

注册会计师应当对与确定内部控制重大缺陷相关的重要性【即财务报表整体重要性】、风险及其他因素进行初步判断，评价对财务报表和内部控制的影响程度。

注册会计师应当更多地关注内部控制审计的高风险领域，而没有必要测试那些即使有缺陷、也不可能导致财务报表重大错报的控制。

(七) 对内部控制有效性的初步判断

注册会计师综合上述考虑以及借鉴以前年度的审计经验，形成对企业内部控制有效性的初步判断。

对于内部控制可能存在重大缺陷的领域，注册会计师应给予充分的关注，具体表现在：对相关的内部控制亲自进行测试而非利用他人工作；在接近内部控制评价基准日的时间测试内部控制；选择更多的子公司或业务部门进行测试；增加相关内部控制的控制测试量等。

(八) 可获取的、与内部控制有效性相关的证据的类型和范围

例如，第三方证据还是内部证据，书面证据还是口头证据，所获得证据可以覆盖所有测试领域还是仅能覆盖部分领域。

内部控制特定领域存在重大缺陷的风险越高，所需获取的审计证据客观性、可靠性越强。

【练习/简答】ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责对甲公司与财务报告相关的内部控制实施审计。在实施审计过程中，A 注册会计师需要考虑和处理的部分事项摘录如下：

(1)A 注册会计师认为,只要内部控制存在缺陷,即使该缺陷不会导致财务报表发生重大错报,也应当对其进行测试。

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。注册会计师应当更多地关注内部控制审计的高风险领域,而没有必要测试那些即使有缺陷、也不可能导致财务报表重大错报的控制。

二、总体审计策略和具体审计计划

(一)总体审计策略

总体审计策略用以总结计划阶段的成果,确定审计的范围、时间和方向,并指导具体审计计划的制定。注册会计师应当在总体审计策略中体现下列内容:

1. 确定审计业务的特征,以界定审计范围

(1)被审计单位采用的内部控制标准。

(2)预期审计工作涵盖的范围,包括涵盖的组成部分的数量及所在地。

内部控制审计范围应当包括被审计单位在基准日或此前收购的实体,以及在基准日作为终止经营进行会计处理的业务。对于按照权益法核算的投资,审计的范围应当包括针对权益法下相关会计处理而实施的控制,但通常不包括对权益法下被投资方的控制。

(3)拟审计的经营分部的性质,包括是否需要具备专门知识。

(4)注册会计师对被审计单位内部控制评价工作的了解以及拟利用被审计单位内部相关人员工作的程度。

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

(6)对利用在以前审计工作中或财务报表审计工作中获取的审计证据的预期。

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

2. 明确审计业务的报告目标,以计划审计的时间安排和所需沟通的性质

(1)被审计单位对外公布内部控制审计报告的时间安排。

(2)注册会计师与管理层和治理层讨论内部控制审计工作的性质、时间安排和范围。

(3)注册会计师与管理层和治理层讨论注册会计师拟出具的报告的类型和时间安排以及沟通的其他事项,包括审计报告、管理建议书和向治理层通报的其他事项。

(4)注册会计师与管理层讨论预期就整个审计业务中对审计工作的进展进行的沟通。

(5)项目组成员之间沟通的预期性质和时间安排。

(6)预期是否需要和第三方进行其他沟通。

3. 根据职业判断,考虑用以指导项目组工作方向的重要因素

(1)财务报表整体的重要性和实际执行的重要性。

(2)初步识别的可能存在较高重大错报风险的领域。

(3)评估的财务报表层次的重大错报风险对指导、监督和复核的影响。

(4)被审计单位经营活动或内部控制最近发生变化的程度。

(5)与被审计单位沟通过的内部控制缺陷。

(6)有关管理层对设计、执行和维护健全的内部控制重视程度的证据,包括有关这些控制得以适当记录的证据。

(7) 注册会计师对内部控制有效性的初步判断和对内部控制重大缺陷的初步识别。

(8) 可获取的、与内部控制有效性相关的证据的类型和范围。

(9) 与评价财务报表发生重大错报的可能性和内部控制有效性相关的公开信息。

[练习/单选] 确定内部控制审计总体审计策略时，下列各项中，注册会计师需要考虑的用以指导项目组工作方向的重要因素是()。

A. 拟审计的经营分部的性质，包括是否需要具备专门知识

B. 注册会计师与管理层讨论预期就整个审计业务中对审计工作的进展进行的沟通

C. 财务报表整体的重要性和实际执行的重要性

D. 以前审计中对内部控制运行有效性的评价结果

[答案]C

[解析]A 属于“界定审计范围”时考虑的因素，B 属于“时间安排和所需沟通的性质”的考虑因素，D 属于针对“初步业务活动结果和以前审计经验”的考虑因素。

4. 考虑初步业务活动的结果，并考虑对被审计单位执行其他业务时获得的经验是否与内部控制审计业务相关

(1) 注册会计师在执行其他业务时对被审计单位财务报告内部控制的了解。

(2) 影响被审计单位所处行业的事项，如行业财务报告惯例、经济状况和技术革新等。

(3) 与被审计单位相关的法律法规和监管环境。

(4) 与被审计单位经营相关的事项，包括组织结构、经营特征和资本结构。

(5) 被审计单位经营活动的复杂程度以及与被审计单位相关的风险。

(6) 以前审计中对内部控制运行有效性评价的结果，包括识别出的缺陷的性质和应对措施。

(7) 影响被审计单位的重大业务发展变化，包括信息技术和业务流程的变化，关键管理人员变化，以及收购、兼并和处置。

5. 确定执行业务所需资源的性质、时间安排和范围。例如，项目组成员的选择以及对项目组成员审计工作的分派，项目时间预算等。

制定总体审计策略的过程有助于注册会计师结合风险评估程序的结果确定下列事项：

(1) 向具体审计领域分配资源的类别和数量，包括向高风险领域分派经验丰富的项目组成员，向高风险领域分配的审计时间预算等；

(2) 何时分配这些资源，包括是在期中审计阶段还是在关键日期调配资源等；

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

(二) 具体审计计划

具体审计计划比总体审计策略更加详细，内容包括项目组成员拟实施的**审计程序的性质、时间安排和范围**。计划这些审计程序，会随着具体审计计划的制定逐步深入，并贯穿于审计的整个过程。注册会计师应当在具体审计计划中体现下列内容：

(1) 了解和识别内部控制的程序性质、时间安排和范围；

(2) 测试控制设计有效性的程序性质、时间安排和范围；

(3) 测试控制运行有效性的程序性质、时间安排和范围。

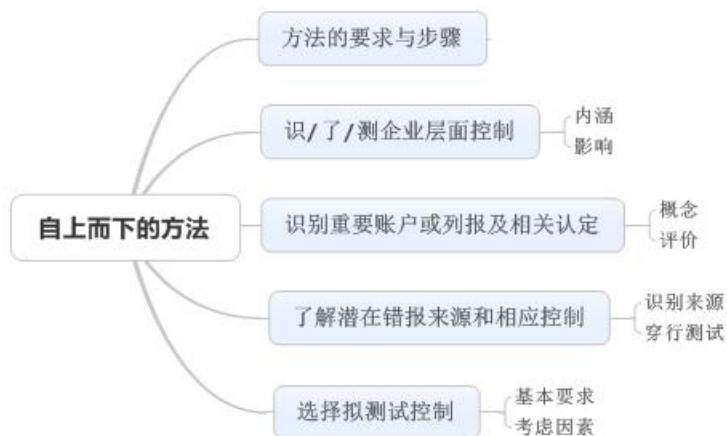
[练习/简答] ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责对甲公司与财务报告相关的内部控制实施审计。在实施审计过程中，A 注册会计师需要考虑和处理的部分事项摘录如下：

(1) A 注册会计师拟在内部控制具体审计计划中列明测试控制设计有效性和测试控制运行有效性的程序的性质、时间安排和范围。

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，注册会计师还应当在具体审计计划中列明用以了解和识别内部控制的程序的性质、时间安排和范围。

第三节 自上而下的方法



一、自上而下方法的要求与步骤

注册会计师应当采用自上而下的方法**[由宏观到微观]**选择拟测试的控制。

自上而下的方法始于财务报表层次，以注册会计师对财务报告内部控制整体风险的了解开始，然后，将关注重点放在企业层面的控制上，并将工作逐渐下移至重要账户、列报及其相关认定。随后，确认其对被审计单位业务流程中风险的了解，并选择能足以应对评估的每个相关认定的重大错报风险的控制进行测试。

自上而下的方法分为下列步骤：

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

[练习/简答] ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责对甲公司与财务报告相关的内部控制实施审计。在实施审计过程中，A 注册会计师需要考虑和处理的部分事项摘录如下：

(1) 运用自上而下的方法选择拟测试的控制时，A 注册会计师在识别、了解和测试企业层面控制的基础上进一步了解潜在错报的来源并识别相应的控制。

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。运用自上而下的方法选择拟测试的控制时，在识别、了解和测试企业层面控制的基础上应当进一步识别重要账户列报及其相关认定。

二、识别、了解和测试企业层面控制

(一) 企业层面控制的内涵

财务报告内部控制包括企业层面内部控制和业务流程、应用系统或交易层面的内部控制。[类似于信息技术一般/应用控制]。

企业层面控制通常为应对企业财务报表整体层面的风险而设计，通常不局限于某个具体认定。具体包括下列内容[第五节的八个部分“环凌过程传递流/监集成果经风管”]：

1. 与控制环境相关的控制；
2. 针对管理层和治理层凌驾于控制之上的风险而设计的控制；
3. 被审计单位的风险评估过程；
4. 对内部信息传递和期末财务报告流程的控制；
5. 对控制有效性的内部监督和内部控制评价。

此外，下列三个方面也属于企业层面控制：

6. 集中化的处理和控制的；
7. 监控经营成果的控制；
8. 针对重大经营控制及风险管理实务的政策。

业务流程、应用系统或交易层面[简称业务层面]的控制主要针对交易的生成、记录、处理和报告等环节，内部控制要素中的“控制活动”要素中除业绩评价[注：应当是授权]控制外的绝大部分可归于业务流程、应用系统或交易层面的控制，即业绩评价、信息处理、实物控制、职责分离。

(二) 企业层面控制对其他控制及其测试的影响

对企业层面控制的评价结果将影响注册会计师测试其他控制的性质、时间安排及范围，注册会计师可以考虑在执行业务的早期阶段对企业层面控制进行测试。企业层面控制对其他控制及其测试的影响表现在以下三个方面。

1. 可能影响。某些企业层面控制可能影响拟测试的其他控制及其对其他控制所执行程序的性质、时间安排和范围。

例如，与控制环境相关的控制。

2. 可能减少。某些企业层面控制虽然不足以及时防止或发现相关认定的重大错报，但能够监督其他控制的有效性。当这些控制运行有效时，可以减少原拟对其他控制有效性进行的测试。

例如，财务总监定期审阅经营收入的详细月度分析报告。如果这个控制有效，可能可以使注册会计师修改其原本拟对其他控制所进行的测试程序。

3. 可能代替。某些企业层面控制本身能精确到足以及时防止或发现一个或多个相关认定中存在的重大错报。注册会计师可能可以不必测试与该风险相关的其他控制。

例如，被审计单位设立了银行余额调节表的监督审阅流程，并且对下属所有分级机构作出定期检查。如果这个程序足够精确，注册会计师可能不必对下属每个单位的银行余额调节表相关控制进行测试。

三、识别重要账户或列报及其相关认定

(一) 概念

在确定重要性水平后，应当识别重要账户或列报及其相关认定。

1. 重要账户或列报。如果某账户或列报可能存在一个错报，该错报单独或连同其他错报将导致财务报表发生重大错报，则该账户或列报为重要账户或列报。

2. 相关认定。如果某财务报表认定可能存在一个或多个错报，这个或这些错报将导致财务报表发生重大错报，则该认定为相关认定。

[练习/简答]A 注册会计师负责对甲公司与财务报告相关的内部控制实施审计。在实施审计过程中，A 注册会计师需要考虑和处理的部分事项摘录如下：

(1) 识别某账户或列报是否属于重要账户或列报时，A 注册会计师没有考虑该账户或列报的错报单独或连同其他账户或列报的错报是否可能导致财务报表中大错报。

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。

(二) 评价

识别重要账户或列报及其相关认定时，**应当从定性和定量两个方面作出评价**，包括考虑舞弊的影响。

1. 定量评价

超过财务报表整体重要性的账户或列报，无论是在内部控制审计还是财务报表审计中，**通常**情况下被认定为重要账户或列报。金额超过财务报表整体重要性越多，被认定为重要账户或列报的可能性就越大。但账户或列报的金额超过财务报表整体重要性，**并不必然**表明其属于重要账户或列报。

2. 定性评价

即使账户或列报从金额上看并不重大，但注册会计师可能因为固有风险或舞弊风险**[不考虑控制风险]**的影响而将其确定为重要账户或列报。例如，某负债类账户很可能被显著低估，则该负债类账户应被确定为重要账户。

在识别重要账户、列报及其相关认定时，注册会计师**不应考虑控制的影响**，因为内部控制审计的目标本身就是评价控制的有效性。

3. 成份评价

注册会计师不仅应当在重要账户或列报层面考虑风险，**而且应当**深入账户或列报的成份(例如，固定资产账户由机器设备、房屋建筑物等部分组成)，如果某账户或列报的各成份存在的风险差异较大，被审计单位可能需要采用不同的控制以应对这些风险，注册会计师应当分别予以考虑，并针对各自的风险设计审计程序。

4. 综合评价

在确定某账户、列报是否重要和某认定是否相关时，注册会计师**应当**将所有可获得的信息加以综合考虑。例如，考虑重大错报的可能来源、以前年度审计中了解到的情况。

例如，A 公司的年度管理费用总额为 1 亿元，管理费用的核算比较简单，固有风险很低，以前年度审计中从未发现管理费用存在错报，也从未发现过相关控制缺陷。注册会计师确定的财务报表整体重要性金额为 2000 万元。根据以上信息，注册会计师确定管理费用账户属于重要账户；因为只有完整性和发生认定可能导致财务报表发生重大错报的风险，因此，注册会计师将这两项认定确定为相关认定。

四、了解潜在错报的来源并识别相应的控制

(一) 了解潜在错报的来源

1. 了解与相关认定有关的交易的**处理流程**，包括交易的生成、批准、处理及记录；
2. 验证识别出的业务流程中**可能发生重大错报的环节**；
3. 识别用于应对这些错报或潜在错报的**控制**；
4. 识别用于未经授权的、导致重大错报的**资产取得、使用或处置的控制**。

注册会计师应当**亲自执行**能够实现上述目标的程序，或对提供直接帮助的人员的工作进行督导。

穿行测试通常是实现上述目标和评价控制设计的有效性以及确定控制是否得到有效执行的有效方法。

(二) 实施穿行测试

1. 穿行测试的要求

穿行测试是一种评估**设计有效性**的有效方法。

穿行测试是指追踪某笔交易从发生到最终被反映在财务报表中的整个处理过程。穿行测试涵盖交易生成、授权、记录、处理和报告整个过程，以及识别出的重要流程中的控制，包括针对舞弊风险的控制。

实施穿行测试时往往综合运用询问、观察、检查相关文件记录和**重新执行**。

2. 穿行测试的范围

下列特定情况下，注册会计师**一般**会实施穿行测试：

- (1) 存在较高固有风险的复杂领域；
- (2) 以前年度审计中识别出的缺陷(需要考虑缺陷的严重程度)；
- (3) 由于引入新的人员、新的系统、收购和采取新的会计政策而导致流程发生重大变化。

如注册会计师首次接受委托执行内部控制审计，通常预期会对重要流程实施穿行测试。

一般而言，对每个重要流程，选取**一笔**交易或事项实施穿行测试即可。如果被审计单位采用集中化的系统为多个组成部分执行重要流程，则**可能不必**在每个重要的经营场所或业务单位选取一笔交易或事项实施穿行测试。

五、选择拟测试的控制

(一) 选择的基本要求

1. 必须测试重要领域的控制

注册会计师应当选择测试那些对形成内部控制审计意见有重大影响的控制，也**只需**要测试这部分控制。对于每个**重要账户和列报相关的所有相关认定**，**至少应当有一个**对应的关键控制。

2. 不必测试非重要领域的控制

注册会计师**没有责任**对单项控制的有效性发表意见，**没有必要**测试相关认定的所有控制。

选取拟测试的控制时，**通常不会**选取整个流程中的所有控制。如果识别并选取了能够充分应对重大错报风险的控制，则**不需要**再测试针对同样认定的其他控制，更**无须测试**那些即使有缺陷也合理预期不会导致财务报表重大错报的控制。

3. 可以借助企业层面控制

如企业层面控制是有效的且得到精确执行，能够及时防止或发现并纠正影响一个或多个认定的重大错报，**可能不必**就所有流程、交易或应用层面的控制的运行有效性获取审计证据。

(二) 选择的考虑因素

选取关键控制需要职业判断。在选择关键控制时，注册会计师要考虑：

1. 哪些控制是不可缺少的？
2. 哪些控制直接针对相关认定？
3. 哪些控制可以应对错误或舞弊导致的重大错报风险？
4. 控制的运行是否足够精确。

如果存在多个控制均应对相关认定的重大错报风险，注册会计师通常会选择那个(些)能够以最有效的方式予以测试的控制。

[练习/简答] A 注册会计师负责对甲公司与财务报告相关的内部控制实施审计。在实施审计过程中，A 注册会计师需要考虑和处理的部分事项摘录如下：

(1) 选取关键控制时，A 注册考虑的问题为：哪些控制是不可缺少的，哪些控制直接针对相关认定，以及哪些控制可以应对错误或舞弊导致的重大错报风险。

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。选取关键控制时，注册会计师还应当考虑控制的运行是否足够精确。

第四节 测试控制的有效性



一、内部控制的有效性

1. 内部控制有效性的概念

(1) 设计的有效性

如果某项控制按规定和要求执行，就能够有效地防止或发现并纠正可能导致重大错报的错误或舞弊，该项控制的设计就是有效的。

(2) 运行的有效性

如果某项控制正在按照设计运行、执行人员拥有有效执行控制所需的授权和专业胜任能力，能够实现控制目标，该项控制的运行是有效的。

2. 证实控制有效性的证据

- (1) 控制在所审计期间的相关时点是如何运行的；
- (2) 控制是否得到一贯执行；
- (3) 控制由谁或以何种方式执行。

二、与控制相关的风险

与控制相关的风险包括一项控制可能无效的风险，以及如果该控制无效，可能导致重大缺陷的风险。与控制相关的风险越高，注册会计师需要获取的审计证据就越多。

1. 一般情况下影响与控制相关的风险的因素

- (1) 该项控制拟防止或发现并纠正的错报的性质和重要程度；
- (2) 相关账户、列报及其认定的固有风险；
- (3) 交易的数量和性质是否发生变化，进而可能对该项控制设计或运行的有效性产生不利影响；
- (4) 相关账户或列报是否曾经出现错报；
- (5) 企业层面控制(特别是监督其他控制的控制)的有效性；
- (6) 该项控制的性质及其执行频率；
- (7) 该项控制对其他控制(如控制环境或信息技术一般控制)有效性的依赖程度；
- (8) 执行该项控制或监督该项控制执行的人员的专业胜任能力，以及其中的关键人员是否发生变化；
- (9) 该项控制是人工控制还是自动化控制；
- (10) 该项控制的复杂程度，以及在运行过程中依赖判断的程度。

2. 连续审计中影响与控制相关的风险的特定因素

- (1) 以前审计所执行的审计程序的性质、时间安排和范围；
- (2) 以前审计控制测试的结果；
- (3) 自上次审计以来控制或流程是否发生变化。

三、控制测试程序的类型

测试控制有效性的审计程序类型包括询问、观察、检查和重新执行。

1. 询问

注册会计师通过与被审计单位有关人员进行讨论以取得与内部控制相关的信息。在讨论中要保持职业怀疑态度。虽然询问是一种有用的手段，但仅实施询问程序不能为某一特定控制的有效性提供充分适当的证据，它必须与其他测试手段结合使用才能发挥作用。

2. 观察

观察是测试不留下书面记录的控制(例如职责分离)的有效方法,也可用于测试对实物的控制(例如查看仓库门是否锁好,或空自支票是否妥善保管)。

通常情况下,通过观察直接获取的证据比间接获取的证据更可靠。但观察所提供的审计证据仅限于观察发生的时点,而且被观察人员的行为可能因被观察而受到影响,这也会使观察提供的审计证据受到限制。

3. 检查

检查通常用于确认控制**是否**得以执行。例如检查审核人员留下的记号，可以作为控制得到执行的证据。

存在书面证据**不一定**表明控制一定有效。例如，签名不一定能证明审核人员认真审核了凭证，可能只粗略浏览凭证，甚至未审核而直接签名。因此通过检查凭证签名获得的审计证据的质量**可能不具有说服力**。

检查记录 and 文件**可以提供可靠程度不同的审计证据**。证据的可靠性取决于记录或文件的性质和来源，进而取决于生成该记录或文件的内部控制的有效性。

4. 重新执行

重新执行的目的是评价控制的有效性而**不是测试**特定交易或余额的存在或准确性，即定性而非定量，因此**一般不必选取大量的**项目，也**不必特意选取金额重大的**项目进行测试。

[练习/简答] A 注册会计师负责对甲公司财务报告相关的内部控制实施审计。在实施审计过程中，A 注册会计师需要考虑和处理的部分事项摘录如下：

(1) A 注册会计师在控制测试中使用重新执行程序时，拟选取金额重大项目实施控制测试。

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。重新执行不必特意选取金额重大的项目进行测试。

四、控制测试的时间安排

(一) 对基准日与涵盖期间的考虑

对控制有效性测试的实施时间越接近基准日，提供的控制有效性的审计证据越有力。对控制有效性的测试涵盖的期间越长，提供的控制有效性的审计证据越多。注册会计师应当获取内部控制在基准日之前一段足够长的期间内有效运行的审计证据。

在整合审计中，控制测试所涵盖的期间应尽量与财务报表审计中拟信赖内部控制的期间保持一致。注册会计师应当在下列两个因素之间作出平衡，以确定测试的时间：

1. 尽量在接近基准日实施测试；
2. 实施的测试需要涵盖足够长的期间。

(二) 对整合审计的考虑

在整合审计中，可以进行期中测试，然后对剩余期间实施前推测试，或将样本分成两部分，一部分在期中测试，剩余部分在临近年末的期间测试。

在将期中测试结果前推至基准日时，应当考虑下列因素以确定需获取的补充审计证据：

1. 基准日之前测试的特定控制，包括与控制相关的风险、控制的性质和测试的结果；
2. 期中获取的有关审计证据的充分性和适当性；
3. 剩余期间的长短；
4. 期中测试之后，内部控制发生重大变化的可能性；
5. 基于对控制的依赖程度拟减少进一步实质性程序的程度（仅适用于整合审计）；
6. 控制环境。

(三) 对控制变化的考虑

1. 如果被审计单位对控制作出改变，注册会计师**应当考虑**这些变化并适当予以记录。
2. 如认为新的控制能够满足控制的相关目标且已运行足够长时间，足以使注册会计师通过实施控制测试评估其设计和运行的有效性，则**不再需要测试被取代控制**。

3. 如果被取代控制的运行有效性对财务报表审计的控制风险评估具有重要影响, 应当**适当地测试被取代控制**。

[练习/简答] A 注册会计师负责对甲公司与财务报告相关的内部控制实施审计。在实施审计过程中, A 注册会计师需要考虑和处理的部分事项摘录如下:

(1) 甲公司对某项内部控制做出改变后, A 注册会计师认为新的控制能够满足控制的相关目标, 拟不再测试被取代的控制。

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] 确定是否可以不再测试被取代的控制时, 注册会计师还应当考虑新的控制是否已运行足够长的时间。

(四) 对自动化[应用]控制的考虑

如果信息技术一般控制有效且关键的**自动化[应用]控制**未发生任何变化, 就**不需要**对该**自动化[应用]控制**实施前推测试。如果期中对**一般控制**实施了测试, 则通常还需要实施前推程序。

如认为重要的一般控制无效, 需要评估其对总体信息技术环境以及**自动化[应用]控制**的持续有效性的影响。如果重要的一般控制无效, 且无法获得其他替代证据以证实关键的自动化控制自其上次被测试后未发生变化, 注册会计师在执行内部控制审计时, 通常就需要获取有关该**自动化[应用]控制**在接近基准日的期间内是否有效运行的证据。

(五) 案例

X 公司的销售采用客户上门提货的方式, 因此通常产品出库即实现销售。注册会计师对 X 公司(基准日为 12 月 31 日)截至 9 月 30 日比应收账款流程中的关键控制实施了测试, 并对 10 月 31 日的应收账款余额实施了细节测试。在实施年末审计程序时, 注册会计师考虑是否需要到期中测试结果实施前推程序, 注册会计师考虑到自实施期中测试之后到基准日(即剩余期间)之间的间隔长度, 以及在制定财务报表审计计划时拟对这些控制取得较高程度的保证, 注册会计师决定实施一定的前推测试。注册会计师制定的前推测试计划如下:

控制一: 应收账款会计每天将分类账中的收款记录与在线银行收款记录进行核对, 并调查任何超过某一金额的差异。应收账款会计负责该控制在全年度内的执行, 并且注册会计师期中控制测试时未发现控制偏差。该控制并不复杂, 执行时不需要作出重大判断。因此, 注册会计师认为向应收账款会计询问该控制是否得到一贯执行以及在 9 月 30 日至 12 月 31 日期间是否出现任何异常现象, 就可以为该控制是否持续有效运行提供充分的证据。

控制二: 每月末财务总监取得该月最后三天的产品出库报告, 将其与当月入账的应收账款明细进行核对, 以确保应收账款余额的完整性和存在。尽管该控制并不复杂, 但每月最后一周的产品出库量占全月出库量的比例很重大。此外, 通过将当月入账的应收账款与出库记录进行比较, 财务总监可以监控是否存在故意错报应收账款的行为。考虑到该控制具有多重目的及其运行无效所导致后果较严重, 注册会计师决定向财务总监和应收账款会计进行询问, 并对财务总监执行该复核控制实施数次观察。

控制三: 每月末财务总监、首席财务官和客户信用经理复核应收账款账龄分析表并共同决定是否需要对长期未收款的应收账款余额计提坏账准备。在此过程中他们利用了多方面的信息, 包括客户以往付款记录以及与客户之间的沟通文件、账龄一年以上和两年以上的应收账款小计金额占应收账款总金额的比例, 以及本年度至今为止的坏账核销金额与坏账准备的比较。该控制具有较高的主观

性(虽然并不复杂)且对资产负债表和利润表均具有潜在的重大影响。由于该控制涉及管理层估计,因此还存在潜在的舞弊风险。考虑到这些因素,注册会计师决定检查关于该控制在基准日之前几次运行情况的证据,包括上述人员共同讨论的记录和与客户沟通的记录。

内部控制是否持续有效运行,会影响注册会计师如何将期中实质性程序的结果延伸至期末。如果注册会计师在实施期中控制测试和上述控制前推程序中没有发现任何控制缺陷,注册会计师在制定计划以对 10 月 31 日已实施函证程序的应收账款实施前推程序时,可以对控制给予高度的信赖(即获得高度保证)。在这种情况下,注册会计师可能会决定将 10 月 31 日的应收账款余额前推至 12 月 31 日,并对该期间的收款金额进行非常有限的测试(实质性分析程序或选取大额/高风险项目进行细节测试)。反之,如果控制存在缺陷,则注册会计师可能决定对剩余期间的交易金额实施大量细节测试,甚至对 12 月 31 日的应收账款余额再次实施函证程序。

五、控制测试的范围

测试范围应当足以为基准日内部控制是否不存在重大缺陷提供合理保证。

(一) 测试人工控制的最小样本规模

控制运行频率	控制运行的总次数	测试的最小样本规模区间
每年 1 次	1	1
每季 1 次	4	2
每月 1 次	12	2-5
每周 1 次	52	5-15
每天 1 次	250	20-40
每天多次	大于 250 次	25-60

链接: 表 4-7 人工控制最低样本规模

控制执行频率	控制发生次数	最低样本数量
1 次/年度	1 次	1
1 次/季度	4 次	2
1 次/月度	12 次	2
1 次/周	52 次	5
1 次/日	250 次	20
每日数次	大于 250 次	25

在运用表 20-1 时,注册会计师应当注意下列事项:

- (1) 测试的最小样本规模是指所需测试的控制运行次数;
- (2) 注册会计师应根据与控制相关的风险,基于最小样本规模区间确定具体样本规模;
- (3) 表 20-1 假设控制的运行偏差率预期为零。如不为零,应当扩大样本规模;
- (4) 如果注册会计师不能确定控制运行的频率,但是知道控制运行的总次数,可根据“控制运行的总次数”一列确定测试的最小样本规模。

在下列情况下,注册会计师可以使用表 20-1 中测试的最小样本规模区间的**最低值**(如对于每天运行多次的控制,选择 25 个样本规模):

- (1) 与账户及其认定相关的固有风险和舞弊风险为低水平;

(2) 是日常控制，执行时需要的判断很少；

(3) 从穿行测试得出的结论和以前年度审计的结果表明未发现控制缺陷；

(4) 管理层针对该项控制的测试结果表明未发现控制缺陷；

(5) 存在有效的补偿性控制，且管理层针对补偿性控制的测试结果为运行有效；

(6) 根据对控制的性质以及内部审计人员客观性和胜任能力的考虑，注册会计师拟更多地利用他人的工作。

在作出使用表 20-1 时，上述条件无需全部具备。

案例：某公司存在一项每月运行 1 次的控制，如某一员工对 50 个银行账户每月编制银行余额调节表。

第一步，计算控制每年运行的总次数， $12 \times 50 = 600$ 。

第二步，根据总次数选择表 20-1 中对应的部分，应为大于 250 次，每天多次，样本规模应为 25~60。

如果由多个人员执行同一控制，应当分别确定总体，针对每个人员确定样本规模。如果由 2 个人执行 600 次控制，样本规模应为 25，即应针对每个人测试 25 次，一共 50 个样本。

确定控制运行的总次数时，还要注意控制是否是**同质**，能否作为一个总体。在本例中，如由统一的财务主管复核每个人编制的银行余额调节表，通过了解和评价财务主管的复核控制，可以保证经复核的控制是同质的，则可以将 2 个人执行的控制作为 1 个总体。

(二) 测试自动化应用控制的最小样本规模

信息技术处理具有内在一贯性，除非系统发生变动，一项自动化**应用控制**应当一贯运行。可能只需要对自动化应用控制的**每一相关属性进行一次系统查询**以检查其系统设置，即可得出所测试自动化应用控制是否运行有效的结论。

对于自动化应用控制，一旦确定在执行，通常无须扩大控制测试的范围，但需要考虑执行下列测试以确定该控制持续有效运行：

1. 测试与该应用控制有关的一般控制的运行有效性；

2. 确定系统是否发生变动，如果发生变动，是否存在适当的系统变动控制；

3. 确定对交易的处理是否使用授权批准的软件版本。

例如，注册会计师可以检查信息系统安全控制记录，以确定是否存在未经授权的接触系统硬件和软件，以及系统是否发生变动。

如果无法采用系统查询的方法，可以考虑采用其他的测试方法，例如在系统中提交测试数据并与实际数据结果或根据业务规则预期将得到的数据相对比。

[练习/简答] A 注册会计师负责对甲公司与财务报告相关的内部控制实施审计。在实施审计过程中，A 注册会计师需要考虑和处理的部分事项摘录如下：

(1) 对于某项自动化应用控制，A 注册会计师确认系统没有发生变动且相应的一般控制的运行有效后，进一步确认了该项应用控制正在执行，认为无须扩大控制测试的范围。

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。在做出无须扩大控制测试的范围之前，还须确定对交易的处理是否使用授权批准的软件版本。

(三) 发现偏差时的处理

1. 确定控制偏差对下列各项的影响

(1) 与所测试控制相关的风险的评估；

(2) 需要获取的审计证据；

(3) 控制运行有效性的结论。

评价控制偏差的影响需要注册会计师运用职业判断，并受到控制的性质和所发现偏差数量的影响。如果发现的控制偏差是系统性偏差或人为有意造成的偏差，应当考虑舞弊的可能迹象以及对审计方案的影响。

2. 评价偏差是否为控制缺陷的考虑因素

(1) 该偏差是如何被发现的，例如，如果某控制偏差是被另外一项控制所发现的，则可能意味着被审计单位存在有效的检查性控制。

(2) 该偏差是与某一特定的地点、流程或应用系统相关，还是对被审计单位有广泛影响。

(3) 该控制出现偏差的严重程度。例如，某项控制在执行上晚于被审计单位政策要求的时间，但仍在编制财务报表之前得以执行，还是该项控制根本没有得以执行。

(4) 与控制运行频率相比，偏差发生的频率大小。

3. 考虑扩大样本规模判断偏差的代表性

由于有效的内部控制不能为实现控制目标提供绝对保证，单项控制并非一定要毫无偏差地运行，才被认为有效。如果发现控制偏差，应考虑偏差的原因及性质，并考虑采用扩大样本规模等适当的应对措施以判断该偏差是否对总体不具有代表性。

例如，对每日发生多次的控制，如果初始样本规模为 25 个，当测试发现一项控制偏差，且该偏差不是系统性偏差时，注册会计师可以扩大样本规模进行测试，所增加的样本规模至少为 15 个。如果测试后再次发现偏差，则注册会计师可以得出该控制无效的结论。如果扩大样本规模没有再次发现偏差，则注册会计师可以得出控制有效的结论。

第五节 企业层面控制的测试

环境过程传递流/监集经成经风管



注册会计师应当采用自上而下的方法选择拟测试的控制。

一、与控制环境相关的控制

(一) 以了解控制环境要素为基础

在进行内部控制审计时，可以先了解控制环境的各个要素[第七章第四节]，在此过程中注册会计师考虑其是否得到执行：

1. 对诚信和道德价值观念的沟通与落实；
2. 对胜任能力的重视；
3. 治理层的参与程度；
4. 管理层的理念和经营风格；
5. 组织结构及职权与责任的分配；
6. 人力资源政策与实务。

(二) 了解和测试需要考虑的主要方面

1. 管理层的理念和经营风格是否促进了有效的财务报告内部控制；
2. 管理层在治理层的监督下，是否营造并保持了诚信和合乎道德的文化；
3. 治理层是否了解并监督财务报告过程和内部控制。

(三) 根据了解情况选择企业层面控制

注册会计师可以选择那些对财务报告内部控制有效性的结论产生重要影响的企业层面控制进行测试。

参考格式 20-1 列示了控制环境的了解和测试工作底稿。

诚信和道德价值观念的沟通与落实。

1. 了解内部控制

编号	CE1-4
内部控制	《操守准则》
如何执行和记录内部控制	1.企业制定了员工需遵循的《操守准则》，要求员工正直诚信，遵守职业道德和公司政策要求，并制定了针对违规行为的相关惩戒政策。《操守准则》及网页信息由人力资源部负责更新。 2.员工入职培训中包括职业操守相关内容，员工需要参加培训后签署《操守准则》并提交人力资源部保存。
是否违反舞弊控制	否
内部控制性质	人工控制
内部控制频率	控制 1：每年 1 次 控制 2：每天多次(截至 9 月执行期中测试时约新聘员工 300 人，视为每天多次的人工控制)
执行人员的知识，经验和技能	人力资源部负责人具有 10 年以上人力资源管理经验。
与控制相关的风险	较低

2. 评价内部控制的设计有效性

编号	CE1-4
内部控制	《操守准则》
审计程序	1.就《操守准则》及员工培训情况向人力资源部负责人进行询问； 2.获取并复核企业《操守准则》，检查企业公布《操守准则》的内部网页； 3.获取并符合企业当年度的员工入职培训的培训资料和培训记录； 4.从当年度入职员工名单中抽取一位当年度新入职员工，检查其是否参加了有关职业操守培训并签署了《操守准则》

工作底稿索引号	XX
设计与执行有效性	有效
是否实施控制测试	是

3. 实施内部控制运行有效性测试

编号	CE1-4
内部控制	《操守准则》
与控制相关的风险	较低
内部控制的性质	人工控制
项目组是否在评价设计与执行的过程中已实施并记录了内部控制运行有效性测试	否
审计程序的性质、时间安排和范围	1. 抽取当年度入职的 25 名员工, 检查其是否已参加包括职业操守在内的入职培训并签署《操守准则》 2. 在针对流程层面执行控制设计有效性测试时, 询问员工对《操守准则》的了解。
样本量	25
样本量相关说明(如适用)	截至 9 月执行中期测试时约新聘员工 300 人, 视为每天多次的人工控制。
是否执行前推程序	是
前推程序的性质, 时间安排和范围	若未发生变化, 则不再抽取样本进行测试。
样本量	若未发生变化, 则不再抽取样本进行测试。
工作底稿索引号	XX
运行的有效性(有效/无效)	有效

二、针对管理层和治理层凌驾于控制之上的风险而设计的控制

一般而言, 针对凌驾风险采用的控制可以包括但不限于:

1. 针对重大的异常交易(尤其是那些导致会计分录延迟或异常的交易)的控制。
2. 针对关联方交易的控制。
3. 与管理层的重大估计相关的控制。
4. 能够减弱管理层伪造或不恰当操纵财务结果的动机及压力的控制。
5. 内部举报投诉制度的建立和执行。

三、被审计单位的风险评估过程

在了解和测试与风险评估过程相关的内部控制时, 可以考虑被审计单位是否:

- (1) 有计划地收集内外部相关信息, 及时进行风险评估。
- (2) 密切关注内外部主要风险因素, 并将各类风险进行分类整理, 形成企业的风险清单。
- (3) 对识别的风险进行分析和排序, 确定关注重点和优先控制的风险。
- (4) 综合运用控制措施, 将风险控制在可承受范围之内。

四、对内部信息传递和期末财务报告流程的控制

1. 期末财务报告流程[与 D7.4J 不同, 以此处为准]:

- (1) 将交易总额登入总分类账的程序;
- (2) 与会计政策的选择和运用相关的程序;
- (3) 总分类账中会计分录的编制、批准等处理程序;
- (4) 对财务报表进行调整的程序;

(5) 编制财务报表的程序。

2. 评价财务报告流程的内容

- (1) 被审计单位财务报表的编制流程，包括输入、处理及输出；
- (2) 期末财务报告流程中运用信息技术的程度；
- (3) 管理层中参与期末财务报告流程的人员；
- (4) 纳入财务报表编制范围的组成部分；
- (5) 调整分录及合并分录的类型；
- (6) 管理层和治理层对期末财务报告流程进行监督的性质及范围。

3. 评价财务报告流程的时间

由于期末财务报告流程通常发生在管理层评价日之后，注册会计师一般只能在该日之后测试相关控制。同时，结合财务报表审计的要求，注册会计师还应当了解管理层为确保识别期后事项而建立的程序。

五、对控制有效性的内部监督和内部控制评价

对控制的监督可能包括：对运营报告的复核和核对、与外部人士的沟通、其他未参与控制执行人员的监控活动，以及信息系统所记录的数据与实物资产的核对等。

了解和测试内部监督时，注册会计师可以特别考虑如下因素：

1. 管理层是否定期地将会计系统中记录的数额与实物资产进行核对。
2. 管理层是否为保证内部审计活动的有效性而建立了相应的控制。
3. 管理层是否建立了相关的控制以保证自我评价或定期的系统评价的有效性。
4. 管理层是否建立了相关的控制以保证监督性控制能够在一个集中的地点有效进行，如共享服务中心等。

六、集中化的处理和控制在共享的服务环境

集中化的处理可以视作企业内部的“外包”安排，以取得规模效益并通过将某些或全部的财务报告过程与负责经营的管理层的分离以改进控制环境。集中化的财务管理可能有助于降低财务报表错报的风险。

由于共享服务中心内部控制的影响较大，可以考虑在较早的阶段执行测试。

七、监督经营成果的控制

对经营情况的监控是企业层面的主要内部控制之一。

下属单位或业务部门的管理人员可能定期复核其上报的财务报表的准确性，并在上报的资料上签字确认，同时下属单位或业务部门对财务报表发生的错报承担责任。

在了解监督经营成果相关的控制时，注册会计师可以从性质上分析这些控制是否有足够的精确程度以取代或减少对业务流程、应用系统或交易层面的控制的测试。

八、针对重大经营控制及风险管理实务的政策

注册会计师在这方面可以考虑的主要因素包括(但不限于)：

- (1) 企业是否建立了重大风险预警机制，明确界定哪些风险是重大风险，哪些事项一旦出现必须启动应急处理机制。
- (2) 企业是否建立了突发事件应急处理机制，确保突发事件得到及时妥善处理。

练习/简答 A 注册会计师负责对甲公司与财务报告相关的内部控制实施审计。在实施审计过程中，A 注册会计师需要考虑和处理的部分事项摘录如下：

(1) A 注册会计师采用自上而下的方法选择拟测试的企业层面控制，并优先测试甲公司针对管理层和治理层凌驾于控制之上的风险而设计的控制。

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。按照自上而下的方法，应当首先测试甲公司与控制环境相关的控制。

第六节 业务流程、应用系统或交易层面的控制的测试



在初步计划审计工作时，注册会计师需要识别**重要账户列报**及其**相关认定**，并对每一相关认定**自上而下**获取有关控制有效性的证据，包括与认定直接相关的**企业层面控制**（例如业绩评价控制）和**业务层面控制**有效性的审计证据。

一、了解企业经营活动和业务流程

1. 根据经营活动划分业务循环

对制造业企业，通常可以划分为销售与收款循环、采购与付款循环、存货与生产循环、工资与人员循环、筹资与投资循环等。

2. 针对每个业务循环了解活动

与注册会计师审计工作相关的流程通常包括生成、记录、处理和报告交易等活动。

在了解业务流程前，注册会计师需要考虑以下事项：

- (1) 该业务流程中的交易所影响的**重要账户及其相关认定**；
- (2) 已识别的有关这些重要账户及其相关认定的**经营风险和财务报表重大错报风险**；
- (3) 交易生成、记录、处理和报告的过程以及相关的**信息技术处理系统**。

3. 向适当人员询问活动的流程

(1) 向负责处理具体业务人员的**上级**进行询问通常更加有效，因为这些人员很可能对分管的整个业务流程十分熟悉。

(2)对一些简单的业务，**财会人员**可以向注册会计师提供足够的信息。

(3)要了解复杂业务是如何发生、处理、记录和报告的信息，通常需要和**信息技术处理人员**讨论。

二、识别可能发生错报的环节

1. 根据重要认定确定控制目标

尽管不同的被审计单位对业务流程设计和实施不同的控制，但都是为实现某些控制目标。这些控制目标与财务报表重要交易类别、重要账户余额的认定相联系。注册会计师在此时通常**不考虑列报认定**，此类认定通常在财务报告流程中予以考虑。

2. 根据控制目标确认控制程序

评价是否实现这些目标的重要标志是，是否存在控制来防止错报的发生，或发现并纠正错报，然后重新提交到业务流程处理程序中进行处理。

表 20-2. 控制目标表

控制目标	解释
1. 完整性：所有的有效交易都已记录	必须有程序确保没有漏记实际发生的交易
2. 存在和发生：每项已记录的交易均真实	必须有程序确保会计记录没有虚构的或重复入账的项目
3. 准确性：准确计量交易	必须有程序确保交易以准确的金额入账
4. 截止：恰当确定交易生成的会计期间	必须有程序确保交易在适当会计期间内入账(例如月季年等)
5. 分类	必须有程序确保将交易记录记入正确的总分类账，必要时，记入相应的明细账内
6. 正确汇总和过账	必须有程序确保所有作为账簿记录中的借贷方余额都正确地归集(加总)，确保加总后的金额正确过入总账和明细账分类账

3. 根据控制目标实现情况确定易错环节

注册会计师通过设计一系列关于控制目标是否实现的问题，从而确认某项业务流程中需要加以控制的环节。这些问题针对的是业务流程中数据生成、转移或被转换的环节。

表 20-3. 销售交易中的控制目标示例

控制目标是否实现	相关认定
怎样确保没有记录虚构或重复的销售？	发生
怎样确保所有的销售和收款都已记录？	完整性
怎样保证货物运送给正确的收货人？	发生
怎样保证发货单据只有在世纪发货时才开具？	发生
怎样保证发票正确反映了发货的数量？	准确性

三、识别和了解相关控制

针对业务流程中容易发生错报的环节，注册会计师应当确定被审计单位是否建立了有效的控制，是否遗漏了必要的控制，是否识别了可以最有效测试的控制。

(一) 控制的类型

1. 预防性控制

预防性控制通常用于正常业务流程的每一项交易，以防止错报的发生。

表 20-4. 预防性控制示例

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

对于处理大量业务的复杂业务流程，通常使用对**程序修改的控制**和**访问控制**，来确保自动控制的持续有效。这些控制通常不能直接防止错报，但对于确保自动控制在整个拟信赖期间内的有效性有着十分重要的作用。

2. 检查性控制

建立检查性控制的目的是发现流程中可能发生的错报。

检查性控制通常并不适用于所有交易，而适用于一般业务流程以外的已经处理或部分处理的某类交易，可能一年只运行几次，如每月将应收账款明细账与总账比较；也可能每周运行，甚至一天运行几次。与预防性控制相比，不同被审计单位之间检查性控制差别很大。

表 20-5. 检查性控制示例

对控制的描述	控制预期查出的错报
定期编制银行存款余额调节表，跟踪调查挂账的项目	在对其他项目进行审核的同时，查找存入银行但没有记入日记账的现金收入，未记录的银行现金支付或虚构入账的不真实的银行现金收入或支付，未及时入账或未正确汇总分类的银行现金收入或支付
系统每天比较运出货物的数量和开票数量。如果发现差异，产生报告，由开票主管复核和追查	查找没有开票和记录的出库货物，以及与真实发货无关的发票
每季度复核应收账款贷方余额并找出原因	查找未予入账的发票和销售与现金收入中的分类错误

如果确信存在以下情况，就可以将检查性控制作为一个主要手段来合理保证某特定认定发生重大错报的可能性较小：

- (1) 控制所检查的数据是完整、可靠的；
- (2) 控制对于发现重大错报足够敏感；
- (3) 发现的所有重大错报都将被纠正。

【练习/简答】A 注册会计师负责对甲公司与财务报告相关的内部控制实施审计。在实施审计过程中，A 注册会计师需要考虑和处理的部分事项摘录如下：

(1) 测试业务层面控制时，A 注册会计师确信检查性控制所检查的数据是完整、可靠的，因此将检查性控制作为主要手段来合理保证某特定认定发生重大错报的可能性较小。

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。注册会计师还应当确信检查性控制对于发现重大错报足够敏感，且发现的所有重大错报都将被纠正。

(二) 识别和了解方法

识别和了解控制采用的主要方法是，**询问**被审计单位各级别的负责人员。

业务流程越复杂，注册会计师越有必要询问**信息系统**人员，以辨别有关的控制。

通常，应首先**询问那些级别较高**的人员，再**询问级别较低**的人员，以确定他们认为应该运行哪些控制，以及哪些控制是重要的。这种“从高到低”的询问方法使注册会计师能迅速地辨别被审计单位重要的控制，特别是检查性控制。

从级别较低人员处获取的信息，应向级别较高的人员核实其完整性，以确定他们是否与级别较高的人员所理解的预定控制相符。

注册会计师并不需要了解与每一控制目标相关的所有控制。如果多项控制能够实现同一目标，注册会计师不必了解与该目标相关的一项控制。

[练习/简答]A 注册会计师负责对甲公司与财务报告相关的内部控制实施审计。在实施审计过程中，A 注册会计师需要考虑和处理的部分事项摘录如下：

(1)A 注册会计师将询问被审计单位各级别负责人员作为识别和了解控制采用的主要方法，并且先向级别较低的人员了解情况，再与级别较高的人员进行讨论。

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]应首先询问那些级别较高的人员，再询问级别较低的人员。

四、记录相关控制

在被审计单位已设置的控制中，如果有可以对应“哪个环节需设置控制”问题的，注册会计师应将其记录于工作底稿，同时记录由谁执行该控制。注册会计师可以通过备忘录、笔记或复印被审计单位相关资料而逐步使信息趋于完整。

参考格式 20-2 列示了销售与收款流程内部控制测试工作底稿(节选)。

一、识别重要账户、列报及其相关认定

在确定重要账户、列报及其相关认定时，注册会计师确定销售收入和应收账款是重要账户。其相关的认定如下：

认定	发生/存在	准确性	完整性	截止	计价和分摊	分类	权利和义务
销售收入	是	是	是	是	不适用	是	不适用
应收账款	是	不适用	是	不适用	是	不适用	是

二、了解、评估并测试与销售收入相关的业务层面控制

(一)了解业务流程及控制

销售与收款业务流程通常包括以下子流程:订单处理、发货、开票、收款、调整(包括由于销售退回、坏账准备等导致的调整)、常备数据维护、系统维护(注册会计师可以将各个业务流程中有关职责分离和系统维护的流程和控制)。

控制编号	订单-1
控制名称	销售订单必须经过批准
控制目标	销售条款和价格由适当层级的管理人员进行审批。
控制描述	所有的销售订单均交给销售经理审核；销售经理检查客户的剩余授信额度，约定价格等信息，与订单进行核对，以决定是否批准销售订单。仓储部根据经批准的订单开具提货单，准备发货。
控制频率	不定期
人工/自动	人工
预防性/检查性	预防性
账户	销售收入/应收账款
认定	发生/存在
是否关键控制	是

控制编号	发货-4
控制名称	发出货物的规格和数量与销售订单一致。
控制目标	仓储经理复核装运的货物
控制描述	仓储经理每天随意抽查 1-2 笔出库产品，将堆放在装运去准备发送的货物，与销售订单和提货单进行核对。该程序无书面记录。
控制频率	每天 1 次
人工/自动	人工
预防性/检查性	预防性
账户	销售收入应收账款
认定	发生 存在
是否关键控制	否

控制编号	收款-9
控制名称	与客户对账以及及时发现错误
控制目标	确认的销售收入和应收账款余额准确
控制描述	应收账款会计每月末向 20 家主要客户寄送当月销售金额和月末应收账款余额对账单。对发现的差异进行调查，向财务经理和销售经理汇报，适当做出

	调整。
控制频率	每月 1 次
人工/自动	人工
预防性/检查性	检查性
账户	销售收入应收账款
认定	准确性完整性存在/发生权利和义务
是否关键控制	否

(二)实施穿行测试

子流程	实施的穿行测试程序举例	查看的文件/记录举例
订单处理	1.询问销售人员，销售经理； 2.观察销售人员如何处理收到的客户采购单； 3.检查经销售经理批准的销售订单； 4.重新执行将订单上的客户信息与系统内的客户信息进行核对。	客户采购单 销售订单 系统内客户信息

子流程	实施的穿行测试程序举例	查看的文件/记录举例
开票	1.询问开票人员，应收账款会计，财务经理 2.观察开票人员如何开具发票	销售发票 销售收入明细账

	3.检查销售收入明细账和应收账款明细账中的记录的会计 分录 4.重新执行销售订单，提货单和销售发票的三单核对控制。	应收账款明细账
--	---	---------

子流程	实施的穿行测试程序举例	查看的文件/记录举例
收款	1.询问出纳、应收账款会计、财务经理； 2.观察出纳如何处理收到的支票等票据； 3.检查银行回执的付款方、付款金额是否与记入应收账款/ 银行明细账的记录一致。 4.重新执行银行对账单收款记录与银行明细账收款记录的 核对程序。	银行回执 银行对账单 银行存款明细账 应收账款明细账。

(三)关键控制的判断

控制编号	发货-4
控制描述	仓储经理每天随意抽查 1-2 笔出库产品，将堆放在装运区准备发送的货物，与销 售订单和提货单进行核对。该程序无书面记录。
控制频率	每天 1 次
人工/自动	人工
预防性/检查性	预防性

认定	准确性
是否关键控制	否
判断是否为关键控制的理由	该项控制具有随意性，不够精确，而且未留下书面记录，注册会计师只能观察和询问，而无法实施检查程序已测试该控制的有效性。

控制编号	调整-8
控制描述	仓储部每月编制当月产成品收发明细表。财务经理将该表中各种产品当月出库数量与应收账款会计编制的按产品列示的当月销售收入明细表进行核对，调查差异原因并决定是否需要调账。
控制频率	每月 1 次
人工/自动	人工
预防性/检查性	检查性
认定	完整性、截止
是否关键控制	是
判断是否为关键控制的理由	该项控制与销售收入的完整性认定和截止认定直接相关，能够有效发现并纠正与这些认定相关的重大错报，将不同部门提供的信息进行互相核对，控制的执行较为精确。

(四)选取拟测试的控制并测试

测试编号及关键控制描述	开票-6。应收账款会计将销售订单、客户/物流公司签收的提货单和销售发票三种单据进行核对，确认相关信息一致，再记入相应的销售收入明细账和应收账款明细账。
控制频率	每日多次
人工/自动	人工
与控制相关的风险	高
发生认定	是
准确性认定	是
完整性认定	
截止认定	
测试性质	检查/重新执行
测试时间安排	20X2 年 1 月
测试范围	60

测试编号及关键控制描述	调整-8 财务经理将仓储部门编制的每月产成品收发存明细表中的产品出库记录与当月确认销售收入所对应的产品信息进行核对并调查差异
控制频率	每月 1 次
人工/自动	人工
与控制相关的风险	中

发生认定	
准确性认定	
完整性认定	是
截止认定	是
测试性质	询问/检查
测试时间安排	20X2 年 1 月
测试范围	3

第七节 信息系统控制的测试



一、与信息技术相关的控制

信息系统对控制的影响，取决于被审计单位对信息系统的依赖程度。

(一) 自动化控制的好处

1. 自动控制能够有效处理大流量交易及数据，因为自动信息系统可以提供与业务规则一致的系统处理方法；
2. 自动控制比较不容易被绕过；
3. 自动信息系统、数据库及操作系统的相关安全控制可以实现有效的职责分离；
4. 自动信息系统可以提高信息的及时性、准确性，并使信息变得更易获取；
5. 自动信息系统可以提高管理层对企业业务活动及相关政策的监督水平。

(二) 自动化控制的风险

1. 信息系统或相关系统程序可能会对数据进行错误处理，也可能会去处理那些本身存在错误的
- 数据；

2. 自动信息系统、数据库及操作系统的相关安全控制如果无效，会增加对数据信息非授权访问的风险，这种风险可能导致系统内数据遭到破坏和系统对非授权交易或不存在的交易作出记录，系统、系统程序、数据遭到不适当的改变，系统对交易进行不适当的记录，以及信息技术人员获得超过其职责范围的过大系统权限等；

3. 数据丢失风险或数据无法访问风险，如系统瘫痪；

4. 不适当的人工干预，或人为绕过自动控制。

(三) 自动化控制不能代替人工控制

采用信息系统处理业务，并不意味着手工控制被完全取代，与财务报告相关的控制活动一般由一系列手工控制和自动控制所组成。由于被审计单位信息技术的特点及复杂程度不同，被审计单位的手工及自动控制的组合方式往往会有所区别。

二、信息技术内部控制测试

对于自动控制，需要从一般控制与应用控制两方面进行考虑。

(一) 信息技术一般控制测试

信息技术一般控制包括程序开发、程序变更、程序和数据访问以及计算机运行四个方面。由于程序变更控制、计算机操作控制及程序数据访问控制影响到系统驱动组件的持续有效运行，注册会计师需要在这三个领域实施控制测试。

(二) 信息技术应用控制测试

应用控制造成的影响程度比信息技术一般控制要显著得多，并且需要进一步的手工调查。

所有的自动应用控制都会有一个手工控制与之相对应。每个自动系统控制都要与其对应的手工控制一起进行测试，才能得到控制是否可信赖的结论。

自动系统控制关注信息处理目标的四个要素：完整性、准确性、经过授权和访问限制。

(三) 应用控制与一般控制的关系

如果信息技术一般控制的缺陷，注册会计师可能就不能信赖应用控制。

第八节 内部控制缺陷评价



一、控制缺陷的分类

(一) 缺陷类型

内部控制缺陷包括设计缺陷和运行缺陷。

1. 设计缺陷是指缺少为实现控制目标所必需的控制，或现有的控制设计不适当、即使正常运行也难以实现预期的控制目标[没有或没用]。

2. 运行缺陷是指现存设计适当的控制没有按设计意图运行，或执行人员没有获得必要授权或缺乏胜任能力，无法有效地实施内部控制[乱用或白用]。

(二) 缺陷程度

内部控制存在的缺陷，按其严重程度分为重大缺陷、重要缺陷和一般缺陷。

1. 重大缺陷是内部控制中存在的、可能导致不能及时防止或发现并纠正财务报表出现重大错报的一项控制缺陷或多项控制缺陷的组合。

2. 重要缺陷是内部控制中存在的、其严重程度不如重大缺陷但足以引起负责监督被审计单位财务报告的人员(如审计委员会或类似机构)关注的一项控制缺陷或多项控制缺陷的组合。

3. 一般缺陷是内部控制中存在的、除重大缺陷和重要缺陷之外的控制缺陷。

二、评价控制缺陷的严重程度

(一) 评价严重程度的总体要求

1. 控制缺陷的严重程度取决于：

(1) 控制不能防止或发现并纠正账户或列报发生错报的可能性大小；

(2) 因一项或多项控制缺陷导致的潜在错报的金额大小。

评价控制缺陷是否可能导致错报时，注册会计师无需将错报发生的概率量化为某特定的百分比或区间。

2. 控制缺陷的严重程度取决于控制不能防止或发现并纠正错报的可能性的大小，与错报是否发生无关。

3. 注册会计师应当评价控制缺陷的严重程度，以确定这些缺陷单独或组合起来是否构成内部控制的重大缺陷。但在计划和实施审计工作时，不要求寻找单独或组合起来不构成重大缺陷的控制缺陷。

[练习/简答] A 注册会计师负责对甲公司与财务报告相关的内部控制实施审计。在实施审计过程中，A 注册会计师需要考虑和处理的部分事项摘录如下：

(1) A 注册会计师将错报是否发生作为评价控制缺陷的严重程度的主要依据。

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] (1) 不恰当。控制缺陷的严重程度取决于控制不能防止或发现并纠正错报的可能性的
大小，与错报是否发生无关。

(二) 评价发生错报的可能性

在评价一项控制缺陷或多项控制缺陷的组合是否可能导致账户或列报发生错报时，注册会计师应当考虑的风险因素包括：

1. 所涉及的账户、列报及其相关认定的性质[类别]；

2. 相关资产或负债易于发生损失或舞弊的可能性；

3. 确定相关金额时所需判断的主观程度、复杂程度和范围；

4. 该项控制与其他控制的相互作用或关系[正能量]；

5. 控制缺陷的相互作用[负能量]；

6. 控制缺陷在**未来可能产生的影响** [潜在的负能量]。

(三) 评价潜在错报的金额大小

1. 在评价因**一项或多项控制缺陷**导致的潜在错报的金额大小时，注册会计师应当考虑的因素包括：

(1) 受控制缺陷影响的**财务报表金额或交易总额**。

(2) 在**本期或预计**的未来期间受控制缺陷影响的账户余额或各类交易**涉及的交易量**。

2. 在评价潜在错报的金额大小时，账户余额或交易总额的最大多报金额通常是已记录的金额，但其最大少报金额可能超过已记录的金额。

3. 通常，小金额错报比大金额错报发生的概率更高。

(四) 评价控制缺陷的组合影响

注册会计师应当确定，对于同一重要账户列报及其相关认定或内部控制要素产生影响的各项控制缺陷组合起来是否构成重大缺陷。

1. 如果多项控制缺陷影响财务报表的同一账户或列报，错报发生的概率会增加。

2. 存在多项控制缺陷时，即使单向不重要，但组合起来也可能构成重大缺陷。

3. 确定一项或多项控制缺陷的组合是否构成重大缺陷时，应当评价补偿性控制的影响。在评价补偿性控制是否能够弥补控制缺陷时，应当考虑补偿性控制是否有足够的精确度以防止或发现并纠正可能发生的重大错报。

[练习/简答] A 注册会计师负责对甲公司与财务报告相关的内部控制实施审计。在实施审计过程中，A 注册会计师需要考虑和处理的部分事项摘录如下：

(1) A 注册会计师认为，只要甲公司在基准日前对存在缺陷的控制进行了整改，无论整改后的控制运行时间长短，都应得出其是否有效的审计结论。

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。整改后的控制需要运行足够长的时间，才能使注册会计师得出其是否有效的审计结论。

(五) 控制缺陷的评价口诀



四次踩线：直关认定、难发难防、额大影重、不能补偿

两度不满：报表监督、知胜客管

一锤定案：重大审计调整或报表更正不能排除控制缺陷



(六) 控制缺陷评价案例

案例 1：一般缺陷

A 注册会计师执行甲公司的内部控制审计，财务报表整体重要性确定为 2000 万元，实际执行的重要性水平为 1000 万元。在对付款授权进行控制测试时，其中一项程序是检查付款发票是否有适当的审批且有相关的文件对其进行支持这一关键控制，这项控制活动与 1600 万元的发票交易相关，选择 25 笔付款并测试他们是否经过了适当的审批，理想状态下应没有异常。但测试结果表明有 1 笔付款(与维修维护相关)未经过授权。

步骤一：发现的缺陷是否与一个或多个财务报表认定直接相关？

由于该缺陷涉及支出，直接影响**财务报表认定**。

步骤二：该项缺陷是否可能不能防止或发现财务报表错报？

是，付款没有得到审批，有**可能导致错报**。

步骤三：该项缺陷可能导致财务报表潜在错报金额的大小？

涉及支出问题的总金额是 1600 万元，大于 1000 万元的**实际执行的重要性水平**。

步骤四：是否**存在补偿性控制**，并有效运行，足以防止或发现财务报表重大错报？

经了解和测试，维修与维护服务环节存在下列补偿性控制：

维修与维护服务环节的采购订单审批和发票审批流程中存在权限分离机制，因此采购定单审批和付款发票审批需要多人合作进行（已测试且该控制有效）

对采购定单审批与政策保持一致（已测试且该控制有效）**至此，缺陷已不重大**

每月进行成本中心和盈亏状况审阅，即将实际开销与成本及上季度数据进行对比。对于误差，差异容忍度为 100 万元，对于差异大于 1000 万元的情况会进行调查（已测试且控制有效）。

步骤五：该缺陷的重要程度是否足以引起负责监督企业财务报告的相关人员的关注？

否**至此，缺陷已不重要**。

因此，该缺陷为一般缺陷。

案例 2：重大缺陷

A 注册会计师执行甲公司内部控制审计，财务报表整体重要性确定为 2000 万元，实际执行的重要性水平为 1000 万元。在对**月度**银行对账进行控制测试时，其中一项程序是检查公司每月是否对其付款账户与银行进行对账，这项控制活动与 6000 万元现金收据以及付款相关，选择两笔对账并且确定是否每笔对账都已完成以及是否对所有重大或异常事件进行了调查并及时解决，理想状态下应没有例外。但测试结果表明这两笔银行对账都没有完全完成，存在重大的未对账差异（共计 200 万元）且差异存在已超过 1 年。

步骤一：发现的缺陷是否与一个或多个财务报表认定直接相关？

是，涉及银行存款和付款的问题，直接**影响财务报表认定**。

步骤二：该项缺陷是否可能不能防止或发现财务报表错报？

是，对账没有完成，有**可能导致错误**不能及时发现。

步骤三：该项缺陷可能导致财务报表潜在错报的金额大小？

这项控制与交易相关且所涉及金额大于 6000 万元，**超过了判定指标**。

步骤四：是否存在补偿性控制，并有效运行，足以防止或发现财务报表重大错报？

会计经理会对每次银行对账进行审核并签字确认，由于经理没有能够发现这些重大的对账错误，因此**补偿性控制**也被判断为失效。

因此，该缺陷为重大缺陷。

三、内部控制缺陷整改与汇总

（一）缺陷整改

1. 如果被审计单位在**基准日前**对存在缺陷的控制进行整改，整改后的控制需要**运行足够长**的时间，**才能**使注册会计师得出其是否有效的审计结论。

2.如果被审计单位在基准日前对存在重大缺陷的内部控制进行了整改,但新控制尚没有运行足够长的时间,注册会计师应当将其视为内部控制在基准日存在重大缺陷。

3.注册会计师应当根据控制的性质和与控制相关的风险,合理运用职业判断,确定整改后控制运行的最短期间(或整改后控制的最少运行次数)以及最少测试数量。整改后控制运行的最短期间(或最少运行次数)和最少测试数量参见表 20-7。

表 20-7. 整改后控制运行的最短期间(或最少运行次数)和最少测试数量

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

(二) 缺陷汇总

参考格式 20-3 列示了内部控制缺陷汇总表(节选)。

缺陷编号	1
相关业务流程、应用系统	财务报告——月末结账
业务单位	总部、所有子公司
内部控制缺陷描述及影响	财务经理比对薪酬会计编制的《预提工资计算表》和人力资源部编制的《员工人数变动表》,确保公司预提了所有员工的工资且金额计算准确。注册会计师在审计中发现,财务经理由于工作忙碌,且公司人员变动较少,所以没有执行该控制
缺陷类型(执行/设计)	执行
所影响的账户、交易	销售成本、预提工资
财务报表认定	发生、完整性、准确性
补偿性控制	财务经理仅仅比较当月预提工资与前 3 个月预提工资的变动,确认不存在重大差异。
发生错报的可能性及错报的严重程度分析	由于公司 人员变动较少,且人工成本仅占公司总生产成本的 1%,因此该控制缺陷对公司财务报表错报影响较小。
缺陷认定;结论	一般缺陷
对相关的财务报表审计工作的影响	注册会计师对《预提工资计算表》和人力资源部编制的《员工人数变动表》,确认差异金额是否重大。

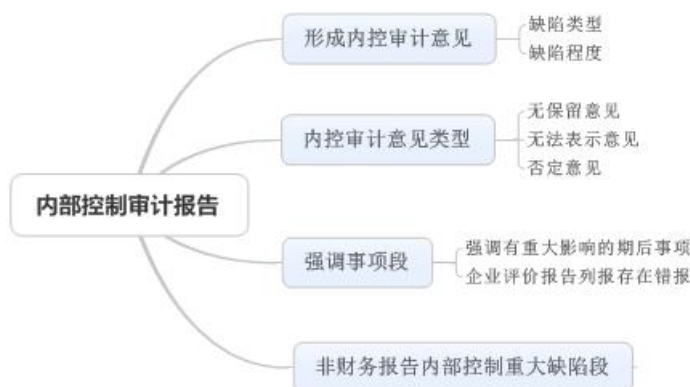
练习/简答 A 注册会计师负责对甲公司与财务报告相关的内部控制实施审计。在实施审计过程中, A 注册会计师需要考虑和处理的部分事项摘录如下:

(1) 甲公司自 2016 年 12 月起,将财务经理每月与复核一次应付职工薪酬整改为每月末由财务经理、人事经理核对一次当月应付职工薪酬。A 注册会计师检查了 12 月末核对情况,认为整改后的内部控制执行有效。

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。整改后的内部控制至少需要运行 2 个月，注册会计师才能形成内部控制是否有效运行的结论。

第九节 出具审计报告



一、内部控制审计意见类型

(一) 无保留意见的内部控制审计报告

1. 发表无保留意见应同时具备的条件

(1) **审计范围未受限**：注册会计师已经按照《企业内部控制审计指引》的要求计划和实施审计工作，在审计过程中未受到限制。

(2) **重大缺陷不存在**：在基准日，被审计单位按照适用的内部控制标准的要求，在所有重大方面保持了有效的内部控制；

2. 无保留意见审计报告的十个要素

(1) 标题：内部控制审计报告。

(2) 收件人。载明全称。一般是指审计业务的委托人。

(3) 引言段。说明企业的名称和内部控制已经过审计。

(4) 企业对内部控制的责任段。按照企业内部控制基本规范、应用指引、评价指引的规定，建立健全和有效实施内部控制，并评价其有效性。

(5) 注册会计师的责任段。在实施审计工作的基础上，对财务报告内部控制的有效性发表审计意见，并对注意到的非财务报告内部控制的重大缺陷进行披露。

(6) 内部控制固有局限性的说明段。内部控制具有固有局限性，存在不能防止和发现错报的可能性。此外，由于情况的变化可能导致内部控制变得不恰当，或对控制政策和程序遵循的程度降低，根据内部控制审计结果推测未来内部控制的有效性具有一定风险。

(7) 财务报告内部控制审计意见段。企业是否按照《企业内部控制基本规范》和相关规定在所有重大方面保持了有效的财务报告内部控制。

(8) 注册会计师的签名和盖章。

(9) 会计师事务所的名称、地址及盖章

(10)报告日期。审计报告的日期不应早于注册会计师获取充分、适当的审计证据(包括董事会认可对内部控制及评价报告的责任且已批准评价报告的证据),并在此基础上对内部控制的有效性形成审计意见的日期。

如果内部控制审计和财务报表审计整合进行,注册会计师对内部控制审计报告和财务报表审计报告需要签署相同的日期。

[练习/简答] A 注册会计师负责对甲公司与财务报告相关的内部控制实施审计。在实施审计过程, A 注册会计师需要考虑和处理的部分事项摘录如下:

(1)在基准日,甲公司按照适用的内部控制标准的要求,在所有重大方面保持了有效的内部控制, A 注册会计师拟出具无保留意见内部控制审计报告。

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。在发表无保留意见之前, A 注册会计师还应当评价在审计过程中未受到限制。

参考格式 20-4:无保留意见内部控制审计报告

内部控制审计报告

XX 股份有限公司全体股东:

按照《企业内部控制审计指引》及中国注册会计师执业准则的相关要求,我们审计了 XX 股份有限公司(以下简称 XX 公司)XX 年 X 月 X 日的财务报告内部控制的有效性。

一、企业对内部控制的责任

按照《企业内部控制基本规范》、《企业内部控制应用指引》、《企业内部控制评价指引》的规定,建立健全和有效实施内部控制,并评价其有效性是 XX 公司董事会的责任。

二、注册会计师的责任

我们的责任是在实施审计工作的基础上,对财务报告内部控制的有效性发表审计意见,并对注意到的非财务报告内部控制的重大缺陷进行披露。

三、内部控制的固有局限性

内部控制具有固有局限性，存在不能防止和发现错报的可能性。此外，由于情况的变化可能导致内部控制变得不恰当，或对控制政策和程序遵循的程度降低，根据内部控制审计结果推测未来内部控制的~~有效性~~具有一定风险。

四、财务报告内部控制审计意见

我们认为，XX 公司于 XX 年 X 月 X 日按照《企业内部控制基本规范》和相关规定在所有重大方面保持了有效的财务报告内部控制。

XX 会计师事务所

中国注册会计师:XXX(签名并盖章)

(盖章)

中国注册会计师:XXX(签名并盖章)

中国 XX 市

二〇XX 年 X 月 X 日

(二) 无法表示意见的内部控制审计报告

1. 审计范围受到限制的处理

在出具无法表示意见的内部控制审计报告时，**不应**在内部控制审计报告中指明所执行的程序，也**不应**描述内部控制审计的特征，以避免对无法表示意见的误解。

只要认为审计范围受到限制将导致无法获取发表审计意见所需的充分、适当的审计证据，注册会计师**不必**执行任何其他工作即可对内部控制出具无法表示意见的内部控制审计报告**[在财务报表审计中，对于审计范围受到重大限制的情况，应当要求管理层消除限制，并考虑与治理层进行沟通]**。在这种情况下，内部控制审计**报告的日期**应为注册会计师已就该报告中陈述的内容获取充分、适当的审计证据的日期。

发表无法表示意见时，如果在已执行的有限程序中发现内部控制存在重大缺陷，**应当**在报告中对重大缺陷做出详细说明，还应当包括下列内容：

(1) 重大缺陷的定义；

(2) 对识别出重大缺陷的描述，该描述应当包括重大缺陷的性质，以及重大缺陷在存在期间对企业编制的财务报表产生的实际和潜在影响等信息。

在因审计范围受到限制而无法表示意见时，注册会计师应当就未能完成整个内部控制审计工作的情况，以书面形式与管理层和治理层进行沟通。

[练习/简答]A 注册会计师负责对甲公司与财务报告相关的内部控制实施审计。在实施审计过程中，A 注册会计师需要考虑和处理的部分事项摘录如下：

(1) 虽然内部控制审计受到限制，但由于受到的限制不重大，A 注册会计师拟出具无保留意见审计报告。

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

参考格式 20-7: 无法表示意见内部控制审计报告

内部控制审计报告

XX 股份有限公司全体股东：

我们接受委托，对 XX 股份有限公司(以下简称 XX 公司)XX 年 X 月 X 日的财务报告内部控制进行审计。

[删除注册会计师的责任段，“一、企业对内部控制的责任”和“二、内部控制的固有局限性”参见标准内部控制审计报告相关段落表述。]

三、导致无法表示意见的事项

[描述审计范围受到限制的具体情况。]

四、财务报告内部控制审计意见

由于审计范围受到上述限制，我们未能实施必要的审计程序以获取发表意见所需的充分、适当证据，因此，我们无法对 XX 公司财务报告内部控制的有效性发表意见。

五、识别的财务报告内部控制重大缺陷

[如在审计范围受到限制前，执行有限程序未能识别出重大缺陷，则应删除本段]

重大缺陷是内部控制中存在的、可能导致不能及时防止或发现并纠正财务报表出现重大错报的一项控制缺陷或多项控制缺陷的组合。

尽管我们无法对 XX 公司财务报告内部控制的有效性发表意见，但在我们实施的有限程序的过程中，发现了以下重大缺陷：

[指出注册会计师已识别出的重大缺陷，并说明重大缺陷的性质及其对财务报告内部控制的影响程度。]

有效的内部控制能够为财务报告及相关信息的真实完整提供合理保证，而上述重大缺陷使 XX 公司内部控制失去这一功能。

XX 会计师事务所

中国注册会计师:XXX(签名并盖章)

(盖章)

中国注册会计师:XXX(签名并盖章)

中国 XX 市

二〇XX 年 X 月 X 日

(三) 否定意见的内部控制审计报告

1. 内部控制存在重大缺陷的处理

如果认为内部控制存在一项或多项重大缺陷，除非审计范围受到限制，应当对内部控制发表否定意见。否定意见的内部控制审计报告还应当包括重大缺陷的定义、重大缺陷的性质及其对内部控制的影响程度。

无法表示意见优先于否定意见。如果在发现内部控制重大缺陷后审计范围受到限制，应当发表无法表示意见而不是否定意见。

如果企业内部控制评价报告中包含了重大缺陷，但注册会计师认为这些重大缺陷未在所有重大方面得到公允反映，注册会计师应当在内部控制审计报告中说明这一结论，并公允表达有关重大缺陷的必要信息。此外，注册会计师还应当就这些情况以书面形式与治理层沟通。

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

2. 考虑内部控制重大缺陷对财务报表审计的影响

如果拟对内部控制的有效性发表否定意见[说明内部控制存在重大缺陷]，那么在财务报表审计中不应依赖存在重大缺陷的控制，而是通过实施实质性程序确定与该控制相关的账户是否存在重大错报[这是财务报表审计的常识]。

(1)如果实施实质性程序的结果表明该账户存在重大错报，注册会计师可以对财务报表发表非无保留意见。

(2)如果实施实质性程序的结果表明该账户不存在重大错报，注册会计师可以对财务报表发表无保留意见。

在上述两种结果中，第一种结果更容易被接受：因为产生财务信息的内部控制存在重大缺陷，财务报表很可能存在重大错报，所以“理所当然”地对财务报表发表非无保留意见。

相比来说,对上述第二种结果,如果将内部控制审计报告的否定意见与财务报表审计报告的无保留意见进行比对,审计报告使用者很可能怀疑财务报表审计报告的无保留意见的正当性,认为注册会计师很可能违背了“近朱者赤、近墨者黑”的基本常识。

可见,注册会计师应当分情况说明该意见[针对内部控制发表的否定意见]对财务报表审计意见的影响,以免引起审计报告使用者的误解:

在第(1)种情况下,对针对财务报表发表的审计意见受到影响,注册会计师应当在内部控制审计报告的导致否定意见的事项段中增加以下类似说明:“在 XX 公司 XX 年财务报表审计中,我们已经考虑了上述重大缺陷对审计程序的性质、时间安排和范围的影响。”

在第(2)中情况下。对财务报表发表的审计意见未受影响,注册会计师应当在内部控制审计报告的导致否定意见的事项段中增加以下类似说明:“在 XX 公司 XX 年财务报表审计中,我们已经考虑了上述重大缺陷对审计程序的性质、时间安排和范围的影响。本报告并未对我们在 XX 年 X 月 X 日对 X 公司 XX 年财务报表出具的审计报告产生影响。”这一说明对于保证审计报告使用者理解注册会计师为何对财务报表发表无保留意见非常重要。

[练习/简答]A 注册会计师负责对甲公司与财务报告相关的内部控制实施审计。在实施审计过程中,A 注册会计师需要考虑和处理的部分事项摘录如下:

(1)A 注册会计师在对内部控制发表否定意见的同时对财务报表发表了无保留意见,拟在内部控制审计报告中增加强调事项段,指出已在财务报表审计中考虑了内部控制重大缺陷对财务报表审计程序的性质、时间安排和范围的影响。

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。注册会计师应当在内部控制审计报告的导致否定意见的事项段中增加所述说明。

参考格式 20-6:否定意见内部控制审计报告

内部控制审计报告

XX 股份有限公司全体股东:

按照《企业内部控制审计指引》及中国注册会计师执业准则的相关要求,我们审计了 XX 股份有限公司(以下简称 XX 公司)XX 年 X 月 X 日的财务报告内部控制的有效性。

["一、企业对内部控制的责任"至"三、内部控制的固有局限性"参见标准内部审计报告相关段落表述。]

四、导致否定意见的事项

重大缺陷是内部控制中存在的、可能导致不能及时防止或发现并纠正财务报表出现重大错报的一项控制缺陷或多项控制缺陷的组合。

[指出注册会计师已识别出的重大缺陷，并说明重大缺陷的性质及其对财务报告内部控制的影响程度。]

有效的内部控制能够为财务报告及相关信息的真实完整提供合理保证，而上述重大缺陷使 XX 公司内部控制失去这一功能。

XX 公司管理层已识别出上述重大缺陷，并将其包含在企业内部控制评价报告中。上述缺陷在所有重大方面得到公允反映。

在 XX 公司 XX 年财务报表审计中，我们已经考虑了上述重大缺陷对审计程序的性质、时间安排和范围的影响。本报告并未对我们在 XX 年 X 月 X 对 X 日公司 XX 年财务报表出具的审计报告产生影响。

五、财务报告内部控制审计意见

我们认为，由于存在上述重大缺陷及其对实现控制目标的影响，XX 公司于 XX 年 X 月 X 日未能按照《企业内部控制基本规范》和相关规定在所有重大方面保持有效的财务报告内部控制。

XX 会计师事务所

中国注册会计师:XXX(签名并盖章)

(盖章)

中国注册会计师:XXX(签名并盖章)

中国 XX 市

二〇XX 年 X 月 X 日

二、强调事项段

如果认为内部控制虽然**不存在重大缺陷**，但仍有一项或多项**重大事项**需要提请内部控制审计报告使用者注意，注册会计师应当在内部控制审计报告中增加强调事项段予以说明。

注册会计师应当在强调事项段中指明，该段内容仅用于提醒内部控制审计报告使用者关注，并不影响对内部控制发表的审计意见。

如果存在下列情况，注册会计师应当考虑在内部控制审计报告中增加强调事项段：

1. 注册会计师知悉在基准日并不存在、但在期后期间发生的事项，且这类期后事项对内部控制有重大影响。

2. 企业内部控制评价报告对要素的列报不完整或不恰当。

在对内部控制的有效性形成意见后，注册会计师应当评价企业内部控制评价报告对相关法律法规规定的**要素**的列报是否完整和恰当。

按规定，公开发行证券的公司在年度报告中应披露的财务报告内部控制评价报告应包括以下内容：

1. 公司董事会关于建立健全和有效实施财务报告内部控制是公司董事会的责任，并就公司财务报告内部控制评价报告真实性作出的声明。

2. 财务报告内部控制评价的依据。

3. 根据自我评价情况，认定于评价基准日存在的财务报告内部控制重大缺陷情况。

4. 对发现的重大缺陷已采取或拟采取的整改措施的说明。

5. 公司董事会对评价基准日财务报告内部控制有效性的自我评价结论。

6. 在财务报告内部控制自我评价过程中关注到的非财务报告内部控制重大缺陷情况。

如果法律法规的相关豁免规定允许被审计单位不将某些实体纳入内部控制的评价范围，注册会计师可以不再将这些实体纳入内部控制审计的范围。

这种情况不构成审计范围受到限制，但应在内部控制审计报告中**增加强调事项段**或者**在注册会计师的责任段中，就这些实体未被纳入评价范围和内部控制审计范围这一情况，作出与被审计单位类似的恰当陈述。**

为此，注册会计师应当评价相关豁免权是否符合法律法规的规定，以及被审计单位针对该项豁免权作出的陈述是否恰当。如果认为被审计单位有关该项豁免权的陈述不恰当，应当提请其作出适当修改。如未作出恰当修改，应当在内部控制审计报告的**强调事项段**中说明被审计单位的陈述需要修改的理由。

强调是必须的：如果被审计单位关于豁免的陈述不恰当，强调陈述需要修改的理由；如果陈述恰当，强调被审计单位所作的恰当陈述。

[练习/简答] A 注册会计师负责对甲公司与财务报告相关的内部控制实施审计。在实施审计过程中，A 注册会计师需要考虑和处理的部分事项摘录如下：

(1) 甲公司没有在内部控制评价报告中披露财务报告内部控制评价的依据，A 注册会计师据此拟出具否定意见内部控制审计报告。

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。所述情况表明企业内部控制评价报告对要素的列报不完整，注册会计师应当在内部控制审计报告中增加强调事项段提醒内部控制审计报告使用者加以注意。

参考格式 20-5: 带强调事项段的无保留意见内部控制审计报告

内部控制审计报告

XX 股份有限公司全体股东:

按照《企业内部控制审计指引》及中国注册会计师执业准则的相关要求,我们审计了 XX 股份有限公司(以下简称 XX 公司)XX 年 X 月 X 日的财务报告内部控制的有效性。

[“一、企业对内部控制的责任”至“四、财务报告内部控制审计意见”参见标准内部控制审计报告相关段落表述。]

五、强调事项

我们提醒内部控制审计报告使用者关注,[描述强调事项的性质及其对内部控制的重大影响]。本段内容不影响已对财务报告内部控制发表的审计意见。

XX 会计师事务所

中国注册会计师:XXX(签名并盖章)

(盖章)

中国注册会计师:XXX(签名并盖章)

中国 XX 市

二〇XX 年 X 月 X 日

四、非财务报告内部控制重大缺陷

对于审计过程中注意到的非财务报告内部控制缺陷,如果发现某项或某些控制**对企业发展战略、法规遵循、经营的效率效果等控制目标的实现有重大不利影响**,确定该项非财务报告内部控制缺陷为重大缺陷的,注册会计师应当以书面形式与企业董事会和经理层沟通,提醒企业加以改进;同时在内部控制审计报告中增加**非财务报告内部控制重大缺陷描述段**,对重大缺陷的性质及其对实现相关控制目标的影响程度进行披露,提示内部控制审计报告使用者注意相关风险,但**无需**对其发表审计意见。

[练习/简答] A 注册会计师负责对甲公司与财务报告相关的内部控制实施审计。在实施审计过程中, A 注册会计师需要考虑和处理的部分事项摘录如下:

(1) 对于审计过程中注意到的非财务报告内部控制重大缺陷, A 注册会计师以书面形式与甲公司董事会和经理层进行了沟通,并在内部控制审计报告中增加强调事项段提示内部控制审计报告使用者注意相关风险。

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。注册会计师应当在内部控制审计报告中增加非财务报告内部控制重大缺陷描述段进行披露，提示内部控制审计报告使用者注意相关风险。

参考格式 20-8:非财务报告重大缺陷的内部控制审计报告

内部控制审计报告

XX 股份有限公司全体股东:

按照《企业内部控制审计指引》及中国注册会计师执业准则的相关要求，我们审计了 XX 股份有限公司(以下简称 XX 公司)XX 年 X 月 X 日的财务报告内部控制的有效性。

["一、企业对内部控制的责任"至"四、财务报告内部控制审计意见"参见标准内部控制审计报告相关段落表述。]

五、非财务报告内部控制重大缺陷

在内部控制审计过程中，我们注意到 XX 公司的非财务报告内部控制存在重大缺陷[描述该缺陷的性质及其对实现相关控制目标的影响程度]。由于存在上述重大缺陷，我们提醒本报告使用者注意相关风险。需要指出的是，我们并不对 XX 公司的非财务报告内部控制发表意见或提供保证。本段内容不影响对财务报告内部控制有效性发表的审计意见。

XX 会计师事务所

中国注册会计师:XXX(签名并盖章)

(盖章)

中国注册会计师:XXX(签名并盖章)

中国 XX 市

二〇XX 年 X 月 X 日

第二十一章 事务所的业务质量控制

考情统计

本章 2014~2016 年累计分值为 22 分，年均分，属于中低分值的水平。

质量控制问题具有浓厚的管理学色彩，侧重规章制度，较少专业知识，易学易懂易得分。

值得一提的是，本章第五节(业务执行)可谓一枝独秀，分值高高在上，占到本章分值的 63%。尤其是与项目质量控制复核相关的内容，几乎占据了职业道德简答题分值的半壁江山。本章第六节的考分与考频仅次于第五节。

2012 年-2016 年职业道德简答题在各节的分值分布如下：

知识点	2012 年	2013 年	2014 年	2015 年	2016 年	频率(%)
领导责任	★		★		★	6%
职业道德		★			★	3%
客户与业务	★★			★		9%
人力资源			★	★		6%
业务执行	★★★★ ★★	★★★★ ★★★★	★★	★★★★ ★★★★	★★★★ ★★★★	63%
监控	★	★	★	★	★	13%

第一节 目标和责任

一、质量控制制度的目标

1. 会计师事务所及其人员遵守职业准则和适用的法律法规的规定；
2. 会计师事务所和项目合伙人出具适合具体情况的报告。

事务所应将质量控制政策和程序形成书面文件，并传达到全体人员。

二、对业务质量承担的领导责任

事务所主任会计师对质量控制制度承担最终责任。主任会计师必须委派适当的人员并授予其必要的权限，以帮助主任会计师正确履行其职责。

事务所的业绩评价、工薪及晋升(包括激励制度)的政策和程序，应当表明最重视的是质量，建立以质量为导向的业绩评价、工薪及晋升的政策和程序。

[真题/简答 A/2016] ABC 会计师事务所的质量控制制度部分内容摘录如下：

(1) 合伙人考核的主要指标依次为业务收入指标的完成情况，参与事务所管理的程度，职业道德遵守情况及业务质量评价结果。

要求：指出事务所的质量控制制度的内容是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

[答案] 不恰当。会计师事务所应当建立以质量为导向的业绩评价政策/应将业务质量放在第一位。

[真题/简答/2014] 2013 年 1 月，DEF 会计师事务所与 XYZ 会计师事务所合并成立 ABC 会计师事务所，相关事项如下：

(5) 原 DEF、XYZ 两家会计师事务所的质量控制制度存在差异。ABC 会计师事务所拟逐步进行整合，确保两年后建立统一的质量控制制度。

要求：指出 ABC 会计师事务所的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

[答案] 两年内 ABC 会计师事务所没有使用统一的质量控制制度不符合质量控制准则的规定。/ 会计师事务所应当制定统一的质量控制制度

第二节 相关职业道德要求

会计师事务所应当制定处理违反相关职业道德要求行为的政策和程序，指出违反相关职业道德要求的后果，并据此对违反相关职业道德要求的个人及时进行处理。

1. 职业道德档案

会计师事务所**可以为每位员工**建立职业道德档案，记录个人**违反**相关职业道德要求的行为及其处理结果。

2. 独立性书面承诺

会计师事务所人员将注意到的、违反独立性要求的情况**立即**告知会计师事务所；

会计师事务所应当**每年至少一次**向所有需要按照相关职业道德要求保持独立性的人员获取其遵守独立性政策和程序的书面确认函。**书面确认函既可以是纸质的，也可以是电子形式的。**

当有其他会计师事务所参与执行部分业务时，会计师事务所**也可以**考虑向其获取有关独立性的书面确认函**没有规定，自行决定/视其他所是否已获取**。

3. 轮换高级人员

会计师事务所应当制定下列政策和程序，以防范同一高级人员由于长期执行某一客户的鉴证业务可能对独立性产生不利影响；

(1)明确标准，以确定长期委派同一名合伙人或高级员工执行某项鉴证业务时，是否需要采取防范措施，将因密切关系产生的不利影响降至可接受的水平；

(2)对所有上市实体财务报表审计业务，按照相关职业道德要求和法律法规的规定，在规定的期限届满时轮换合伙人、项目质量控制复核人员，以及受轮换要求约束的其他人员。

[链接]上市实体，是指其股份、股票或证券在法律法规认可的证券交易所报价或挂牌，或在法律法规认可的证券交易所或其他类似机构的监管下进行交易的实体。根据这一定义，上市实体不仅包括上市公司，还包括公开发行债券的企业，范围比上市公司要大。

会计师事务所在建立适当的标准时，应当考虑下列事项：

(1)鉴证业务的性质，包括涉及公众利益的范围；

(2)高级管理人员提供该项鉴证业务的服务年限。

[真题/简答 A/2016]ABC 会计师事务所的质量控制制度部分内容摘录如下：

(2)事务所所有员工必须每年签署其遵守相关职业道德要求书面确认函。对参与业务的事务所外部专家或其他会计师事务所的注册会计师，由项目组自行决定是否向其获取有关独立性的书面确认函。

要求：指出事务所的质量控制制定的内容是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

[答案]恰当。

第三节 客户关系和具体业务的接受与保持

一、总体要求

会计事务所应当制定有关客户关系和具体业务接受与保持的政策和程序，以合理保证**只有在下列情况下，才能接受或保持客户关系和具体业务；**

1. 能够胜任该项业务，并具有执行该项业务必要的素质、时间和资源；
2. 能够遵守相关职业道德要求；

3. 已考虑客户的诚信，没有信息表明客户缺乏诚信。

在客户承接过程中，需要较高的职业判断能力，以及高度的职业敏感性和丰富的执业经验，所以，会计师事务所应当安排职位较高的人士执行此类工作。

[真题/简答 B/2015] ABC 会计师事务所的质量控制制度部分内容摘录如下：

(2) 会计师事务所接受或保持客户关系和具体业务的前提条件是：会计师事务所能够胜任该项业务，具有执行该项业务必要的素质、时间和资源；已考虑客户诚信，没有信息表明客户缺乏诚信。

要求：指出 ABC 会计师事务所的质量控制制度是否恰当，如不恰当，简要说明理由。

[答案] 不恰当。会计师事务所接受或保持客户关系和具体业务的前提条件还包括能够遵守相关职业道德要求；

二、考虑客户的诚信情况

注册会计师应当了解客户的诚信，拒绝不诚信的客户，以降低业务风险。

1. 针对客户的诚信，会计师事务所应当考虑的主要事项

- (1) 客户主要股东、关键管理人员及治理层的身份和商业信誉；
- (2) 客户的经营性质；包括其业务；
- (3) 主要股东、关键管理人员及治理层对**内部控制环境**和**会计准则**等的态度；
- (4) 客户是否过分考虑将会计师事务所的收费维持在尽可能低的水平；
- (5) 工作范围受到不适当限制的迹象；
- (6) 客户可能涉嫌洗钱或其他刑事犯罪行为的迹象；
- (7) 变更会计师事务所的理由；
- (8) **关联方**的名称、特征和商业信誉。

2. 获取相关信息的途径

会计师事务所可以通过下列途径，获取与客户诚信相关的信息：

- (1) 与为客户提供专业会计服务的现任或前任人员进行沟通，并与其他第三方讨论。
- (2) 询问会计师事务所其他人员或金融机构、法律顾问和客户的同行等第三方。
- (3) 从相关数据库中搜索客户的背景信息。

如认为必要，可以考虑利用调查机构对客户的经营情况、管理人员及其他有问题的人员进行背景检查，并评价获取的与客户诚信相关的信息。

三、考虑是否具备执行业务的必要素质、专业胜任能力、时间和资源

会计师事务所**不得**承接不能胜任和无法完成的业务。在资源不足的情况下，不接受新的客户更为关键。

四、考虑能否遵守相关职业道德要求

如果识别出潜在的利益冲突，应当考虑接受该业务是否适当。

五、考虑其他事项的影响

1. 考虑本期或以前业务执行过程中发现的重大事项的影响。
2. 考虑接受业务后获知重要信息的影响。
3. 解除业务约定或客户关系时的考虑。

[真题/简答 B/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)在完成有关客户关系和审计业务接受的评估程序后,A注册会计师在审计工作底稿中记录了评估结论。

要求:指出事务所及其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。

第四节 人力资源

一、总体要求

会计师事务所应当制定政策和程序,合理保证拥有足够的具有**胜任能力**和**必要素质**并承诺遵守相关**职业道德**要求的人员。

二、人力资源管理的核心

人力资源管理的核心是**人员数量**是否足够,以及**人员素质**是否达到标准。

三、招聘

1.会计师事务所应选择正直的、通过发展能够具备执行业务所需的**必要素质**和**胜任能力**,并且有胜任工作的需要的适当特征的人员。

2.会计师事务所应当指定**人事管理部门负责招聘**活动,招聘过程严格按照规定进行。如果工作人员和被招聘人员存在亲属关系,工作人员应当内行回避。

3.在招聘有经验的从业人员尤其是高级业务人员时,会计师事务所可执行额外的程序。例如,进行**背景检查**、询问是否存在未决的法律问题等。

[真题/简答 A/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,相关事项如下:

(6)A 注册会计师负责招聘了五位实习生参与甲银行审计项目,并通知 ABC 会计师事务所人事部办理了实习生登记手续。

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]不恰当。项目组合实习生的招聘应当由事务所人事部门负责。

四、人员素质、胜任能力和职业发展

培训是提高人员素质、专业胜任能力和帮助员工职业发展的重要途径。

如果不具备内部技术和培训资源或基于其他原因,可以利用具有适当资格的外部人员。

五、业绩评价、工薪和晋升

会计师事务所应当在业绩评价过程中使员工充分了解**提高业务质量**和**遵守相关职业道德要求**是**晋升的主要途径**。

[真题/简答/2014]2013 年 1 月,DEF 会计师事务所与 XYZ 会计师事务所合并成立 ABC 会计师事务所,相关事项如下:

(2)ABC 会计师事务所提出了扩大鉴证业务市场份额的目标,要求合伙人及经理级别以上的员工在确保业务质量的前提下,每年完成一定金额的新鉴证业务收入指标,并纳入业绩评价范围。

要求:指出 ABC 会计师事务所的做法是否恰当。如不恰当,简要说明理由。

[答案]恰当。

六、项目组的委派

1.项目合伙人的委派要求

会计师事务所应当根据具体情况委派适当人员担任项目合伙人，并清楚界定和告知项目合伙人的职责，以使其能够发挥对某项业务质量的控制作用。会计师事务所应当制定政策和程序，**监控项目合伙人连续服务同一客户的期限及胜任情况**。

2. 项目组其他成员的委派要求

会计师事务所应当委派具有必要素质、胜任能力和时间的员工。

第五节 业务执行

业务执行是业务质量控制的关键环节。

一、指导、监督与复核

(一) 指导[怎么干]

1. 使项目组了解工作目标。
2. 提供适当的团队工作和培训。

(二) 监督[干的过程、好坏、快慢]

1. 跟进审计业务的进程
2. 考虑项目组各成员的胜任能力和素质，包括是否有足够的时间执行审计工作，是否理解工作指令，是否按照计划的方案执行工作。

3. 解决在执行业务过程中出现的重大问题，考虑其重要程度并适当修改原计划的方案。各成员在执行业务过程中可能会遇到各种难以解决的重大问题。

4. 识别需要咨询的事项，或需要由经验较丰富的项目组成员考虑的事项。

(三) 复核[事后确认]

1. 是否已按照职业准则和适用的法律法规的规定执行工作；
2. 重大事项是否已提请进一步考虑；
3. 相关事项是否已进行适当咨询，由此形成的结论是否已得到记录和执行；
4. 是否需要修改已执行工作的性质、时间安排和范围；
5. 已执行的工作是否支持形成的结论，并得以适当记录；
6. 已获取的证据是否充分、适当以支持报告；
7. 业务程序的目标是否已实现。

复核人员应当拥有适当的经验、专业胜任能力和责任感。

确定复核人员的原则是，由项目组内经验较多的人员复核经验较少的人员执行的工作。

二、咨询

(一) 总体要求

会计师事务所应当建立政策和程序，以合理保证：

1. **就疑难问题或争议事项进行适当咨询；**
2. **能够获取充分的资源进行适当咨询；**
3. **记录咨询的性质和范围以及咨询形成的结论，并经过咨询者和被咨询者的认可；**
4. **咨询形成的结论得到执行。**

咨询包括与事务所内部或外部具有专门知识的人员，在适当专业层次上讨论。

(二) 具体要求

如果项目组认为疑难问题或争议事项不重大，或在项目组内部通过咨询和研讨等方式能够得到解决，**可以不向**其他专业人士咨询。

被咨询者**既可以是**事务所内部的其他专业人士，**也可以是**事务所外部的其他专业人士。被咨询者应当具备适当的知识、资历和经验。

项目组在向会计师事务所内部或外部的其他专业人士咨询时，应当提供**所有**相关事实，以使其能够对咨询的事项提出有见地的意见。

注册会计师应当**完整详细**地记录咨询情况，包括记录寻求咨询的事项，以及咨询的结果，包括做出的决策、决策依据以及决策的执行情况。咨询所形成的记录，应当**经被咨询者认可**。

[真题/简答 B/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：

(5) A 注册会计师就拟发表的审计意见类型咨询了事务所技术部，因技术部无不同意见，A 注册会计师**未**在审计工作底稿中记录这一情况。

要求：指出事务所及其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。注册会计师应当完整详细地记录咨询情况，包括记录寻求咨询的事项，以及咨询的结果，包括做出的决策、决策依据以及决策的执行情况。

[真题/简答 A/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，相关事项如下：

(5) A 注册会计师就一项重大会计问题咨询了 ABC 会计师事务所技术部的 C 注册会计师，之后，甲银行管理层进一步提供了与该问题相关的资料，A 注册会计师认为这些资料不改变原咨询结论，未再与 C 注册会计师讨论。

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] 不恰当。A 注册会计师在咨询过程中应当充分提供相关事实。

三、意见分歧

(一) 处理意见分歧的总体要求

1. 会计师事务所应当制定政策和程序，以处理和解决项目组内部、项目组与被咨询者之间以及项目合伙人与项目质量控制复核人员之间的意见分歧。

2. 形成的结论应当得以**记录和执行**。

(二) 对出具报告的影响

只有意见分歧问题得到解决，项目合伙人**才能**出具报告。

四、项目质量控制复核

(一) 项目质量控制复核的概念与性质

项目质量控制复核，是指会计师事务所挑选不参与该业务的人员，在出具报告前，对项目组做出的重大判断和在准备报告时形成的结论做出客观评价的过程。

1. **不完成复核不得出报告**。对应当实施项目质量控制复核的特定业务，如没有完成项目质量控制复核，就**不得**出具报告。

2. **不接受建议不得出报告**。如果项目合伙人不接受项目质量控制复核人员的建议，并且重大事项未得到满意解决，项目合伙人**不应当**出具报告。

3. 不解决分歧不得出报告。只有在按照会计师事务所处理意见分歧的程序解决重大事项后，项目合伙人才能出具报告。

项目质量控制复核并不减轻项目合伙人的责任。

(二) 项目质量控制复核对象

1. 对所有上市实体财务报表审计实施项目质量控制复核；

2. 明确标准，据此评价所有其他的历史财务信息审计和审阅、其他鉴证和相关服务业务，以确定是否应当实施项目质量控制复核；

3. 对所有符合标准的业务实施项目质量控制复核。

制定除上市实体财务报表审计以外的其他业务是否需要实施项目质量控制复核的标准时，事务所应当考虑下列事项：

1. 业务的性质，包括涉及公众利益的程度；

2. 在某项业务或某类业务中识别出的异常情况或风险；

3. 法律法规是否要求实施项目质量控制复核。

[真题/简答 B/2015] ABC 会计师事务所的质量控制制度部分内容摘录如下：

(3) 上市实体财务报表审计应当实施项目质量控制复核，非上市实体财务报表审计是否实施项目质量控制复核应当依据会计师事务所制定的标准确定，非审计业务是否实施项目质量控制复核由项目合伙人确定。

要求：指出 ABC 会计师事务所的质量控制制度是否恰当，如不恰当，简要说明理由。

[答案] 不恰当。对非审计业务是否实施项目质量控制复核，应按会计师事务所的标准确定；

[真题/简答/2014] 2013 年 1 月，DEF 会计师事务所与 XYZ 会计师事务所合并成立 ABC 会计师事务所，相关事项如下：

(3) ABC 会计师事务所规定，所有上市公司财务报表审计项目应当实施项目质量控制复核，其他项目根据相关标准判断是否需要实施项目质量控制复核。

要求：指出 ABC 会计师事务所的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

[答案] 不恰当。会计师事务所应对上市实体财务报表审计实施项目质量控制复核/上市实体比上市公司的范围大

(三) 项目质量控制复核的十项具体要求

1. 项目质量控制复核的性质

(1) 与项目合伙人进行讨论；

(2) 复核财务报表或其他业务对象信息及报告，尤其考虑报告是否适当；

(2) 选取与项目组做出重大判断及形成结论有关的工作底稿进行复核。

2. 对上市公司财务报表审计项目质量控制复核的范围

(1) 项目组就具体业务对会计师事务所独立性做出的评价；

(2) 在审计过程中识别的特别风险以及采取的应对措施；

(3) 关于重要性的重大判断；

(4) 制定集团审计策略时作出的重大判断；

(5) 对持续经营的评估是否适当；

(6) 监管机构发现的重大事项是否已得到恰当解决；

- (7) 是否已就意见分歧、其他疑难问题成争议事项进行适当**咨询**，以及咨询得出的结论；
- (8) 在审计中识别的已更正和**未更正的错报**的重要程度及处理情况；
- (9) 拟与管理层、治理层以及其他方面**沟通**的事项；
- (10) 审计工作底稿是否反映了针对**重大判断**执行的工作，是否支持得出的结论；
- (11) 拟出具的**审计报告**的适当性。

3. 项目质量控制复核的时间

事务所应要求在出具报告前完成项目质量控制复核。项目质量控制复核人员应当在业务过程中的适当阶段及时实施复核，以使重大事项在报告日前得到满意解决。

4. 项目质量控制复核人员的资格标准。

被委派的项目质量控制复核人员应符合下列要求：

- (1) 履行职责需要的技术资格，包括必要的经验和权限；
- (2) 在不损害其客观性的前提下，提供业务咨询的程度。

5. 项目质量控制复核人员的客观性

- (1) 如果可行，**不由**项目合伙人挑选；
- (2) 在复核期间**不**以其他方式参与该业务；
- (3) **不**代替项目组进行决策；
- (4) **不存在**可能损害复核人员客观性的其他情形。

可以咨询一般问题。项目合伙人咨询项目质量控制复核人员后作出的判断，可以为项目质量控制复核人员所接受，从而可以避免在审计工作的后期出现意见分歧，这并不妨碍项目质量控制复核人员履行职责。

不得咨询重大问题。当咨询所涉及问题的性质和范围十分重大时**[咨询与复核需分离]**，除非项目组和项目质量控制复核人员都能谨慎从事，以使项目质量控制复核人员不能保持客观性，会计师事务所需要委派内部其他人员或具有适当资格的外部人员，担任项目质量控制复核人员或为该项审计业务提供咨询。

[真题/简答 B/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，B 注册会计师担任项目质量控制复核人，相关事项如下：

(2) B 注册会计师具有丰富的上市公司审计经验，事务所质量控制部门在委派其担任项目质量控制复核人之前，**征求**了 A 注册会计师的意见。

要求：指出事务所及其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。为保持项目质量控制复核人员的客观性，如果可行，不由项目合伙人挑选项目质量控制复核人员：

[真题/简答 A/2016] ABC 会计师事务所的质量控制制度部分内容摘录如下：

(3) 在执行业务过程中遇到难以解决的重大问题时，由项目合伙人和项目质量控制复核人**共同决定**是否需要调整工作程序以及如何调整，由项目合伙人执行后的业务计划。

要求：指出事务所的质量控制制定的内容是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

[答案] 不恰当。应由项目合伙人决定是否需要调整工作程序/以及如何调整/项目质量控制复核人不应参与决策，否则影响其客观性。

[真题/简答 B/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，B 注册会计师担任项目质量控制复核人，相关事项如下：

(6) B 注册会计师在完成项目质量控制复核工作后，与 A 注册会计师共同**签署**了审计报告。

要求：指出事务所及其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。项目质量控制复核不应以任何其他方式参与业务。

[真题/简答 A/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：

(2) B 注册会计师在信息技术审计方面经验丰富，A 注册会计师安排其负责与甲银行信息系统审计相关的工作。

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] 不恰当。A 注册会计师不应要求项目质量控制复核人参与审计业务，否则影响其客观性。

[真题/简答 A/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：

(4) A 注册会计师就特别风险的评估、集团审计策略以及重要性的确定向 B 注册会计师进行了咨询。

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] 不恰当。A 注册会计师不得向项目质量控制复核人进行性质和范围十分重大的咨询，否则影响其客观性。

6. 项目质量控制复核人员的权威性

项目质量控制复核人员履行责任，**不应**受到项目合伙人职级的影响。对于项目合伙人在事务所中担任高级领导职务的，要注意**避免**项目质量控制复核人员的客观性受到损害。

项目质量控制复核人员需要具备质疑项目合伙人所需的适当**资历**(经验、能力)，以便能够切实履行复核职责。

7. 项目质量控制复核人员所能承担的总体复核工作量

当一名复核人员在一定时间内承担过多的项目质量控制复核任务时，可能对实现项目质量控制复核产生不利影响，会计师事务所相关政策和程序需要对此予以考虑。

8. 对属于公众利益实体的被审计单位的特别要求 [D23Z]

如果被审计单位属于公众利益实体，关键审计合伙任职时间**不得超过五年**，在任期结束后的**两年内**，**不得**为该被审计单位的审计业务实施质量控制复核

9. 项目质量控制复核的记录

- (1) 有关项目质量控制复核的政策所要求的程序已得到执行；
- (2) 项目质量控制复核在出具报告前业已完成；
- (3) 复核人员没有发现任何尚未解决的事项，使其认为项目组做出的重大判断及形成的结论**不适当**。

10. 事务所可以考虑采取措施，持续改进项目质量控制复核

- (1) 开发广泛应用的项目质量控制复核培训课程；

- (2) 根据会计师事务所的相关政策和程序，**对项目质量控制复核人员的工作进行考核**；
- (3) 定期召开项目质量控制复核人员会议，讨论如何加强复核工作；
- (4) 汇编形成项目质量控制复核问题案例。

五、业务工作底稿

(一) 业务工作底稿的归档要求

1. 遵守**及时性**原则。
2. 确定适当的归档期限。**归档期限**为业务报告日后 60 日内。
3. 针对客户的同一财务信息执行不同的委托业务，出具两个或多个不同的报告，将其视为不同的业务，在规定的归档期限内**分别归档**。

[真题/简答 A/2016] ABC 会计师事务所的质量控制制度部分内容摘录如下：

(5) 所有项目组应当在每年 4 月 30 日之前将**上一年度**的业务约定书交给事务所行政管理部门集中保存。

要求：指出事务所的质量控制制定的内容是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

[答案] 不恰当。审计业务约定书应纳入审计工作底稿。

(二) 业务工作底稿的管理要求

1. 安全保管业务工作底稿并对业务工作底稿**保密**；
2. 保证业务工作底稿的**完整性**；
3. **便于**使用和检索业务工作底稿；
4. 按照规定的**期限保存**业务工作底稿。

(三) 业务工作底稿的保密

除特定情况外，事务所应当对业务工作底稿包含的信息予以保密。特定情况有：

1. 取得客户的授权。
2. 根据法律法规的规定，会计师事务所为法律诉讼准备文件或提供证据，以及向监管机构报告发现的违反法规行为。
3. 接受注册会计师协会和监管机构依法进行的质量检查。

[真题/简答 B/2015] ABC 会计师事务所的质量控制制度部分内容摘录如下：

(5) 会计师事务所应当对业务工作底稿包含的信息保密，未经客户许可，不得将业务工作底稿提供给他人。

要求：指出 ABC 会计师事务所的质量控制制度是否恰当，如不恰当，简要说明理由。

[答案] 不恰当。理由：在接受注册会计师协会或监管机构的执业质量检查等情况下，无需取得客户同意即可提供业务工作底稿；

(四) 业务工作底稿的完整性、使用与检索

1. 使业务工作底稿清晰地显示其**生成、修改及复核的时间和人员**；
2. 在业务的所有阶段，尤其是在项目组成员共享信息或通过互联网将信息传递给其他人员时，保护信息的**完整性**；
3. 防止**未经授权改动**业务工作底稿；
4. **仅允许项目组**和其他**经授权的人员**为适当履行职责而接触业务工作底稿。

(五) 不同形式之间的转换

如果原纸质记录经电子扫描后存入业务档案，应当实施适当的控制程序，以保证：

1. 生成与原纸质记录的形式和内容完全相同的扫描复制件，包括人工签名、交叉索引和有关注释。
2. 将扫描复制件，包括必要时对扫描复制件的索引和签字，归整到业务档案中。
3. 能够检索和打印扫描复制件。

会计师事务所应当保留已扫描的原纸质记录。

(六) 业务工作底稿的保存期限

自业务报告日起，对业务工作底稿至少保存 10 年。如果法律法规有更高的要求，还应保存更长的时间。

[真题/简答 A/2016] ABC 会计师事务所的质量控制制度部分内容摘录如下：

(6) 事务所应当自业务报告日起，对鉴证业务工作底稿至少保存 12 年。

要求：指出事务所的质量控制制定的内容是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

[答案] 恰当。

[真题/简答/2014] 2013 年 1 月，DEF 会计师事务所与 XYZ 会计师事务所合并成立 ABC 会计师事务所，相关事项如下：

(4) ABC 会计师事务所规定，对鉴证业务的工作底稿从业务报告日起至少保存十年；如果组成部分业务报告日与集团业务报告日不同，从各自的业务报告日起至少保存十年。

要求：指出 ABC 会计师事务所的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

[答案] 不恰当。如果组成部分业务报告日早于集团业务报告日，应当自集团业务报告日起对组成部分业务工作底稿至少保存十年

(六) 业务工作底稿的所有权

业务工作底稿的所有权属于会计师事务所。会计师事务所可自主决定是否允许客户获取业务工作底稿部分内容，或摘录部分工作底稿，但披露这些信息不得损害会计师事务所执行业务的有效性。对鉴证业务，披露这些信息不得损害会计师事务所及其人员的独立性。

第六节 监控

一、监控的人员、内容与过程

1. 人员：委派主任会计师、副主任会计师或具有足够、适当经验和权限的其他人员履行监控责任。参与业务执行或项目质量控制复核的人员不应承担该项业务的检查工作。

2 内容：质量控制制度设计的适当性、运行的有效性。

2. 过程：持续监控(除定期的底稿检查外)；定期检查已完成的工作底稿。

二、检查的周期、方式与范围

1. 检查周期

事务所应当周期性地选取已完成的业务进行检查，在每个周期内，应对每个项目合伙人的业务至少选取一项进行检查。周期最长不得超过 3 年。

2 检查的方式

选取单项业务进行检查时，可以不事先告知相关项目组。

3. 检查的范围

在确定检查的范围时，事务所可以考虑外部独立检查的范围或结论，但这些检查并不能替代自身的内部监控。

[真题/简答 A/2016] ABC 会计师事务所的质量控制制度部分内容摘录如下：

(4) 事务所质量控制部门每三年进行一次业务检查，每次检查选取每位合伙人已完成的一个项目。

要求：指出事务所的质量控制制定的内容是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

[答案] 恰当。

三、监控结果的处理与记录

1. 确定所发现缺陷的影响与性质；

2. 适时将缺陷及补救措施告知相关人员；

3. 提出补救措施

(1) 采取与某项业务或某个成员相关的适当补救措施；

(2) 将监控发现的缺陷告知负责培训和职业发展的人员；

(3) 改进质量控制政策和程序；

(4) 对违反会计师事务所政策和程序的人员，尤其是对反复违规的人员**实施惩戒**。

4. 监控表明出具的报告不适当时采取进一步行动

5. 定期告知监控结果。

事务所应当**每年至少一次**将质量控制制度的监控结果，传达给项目合伙人及会计师事务所内部的其他适当人员。

向相关项目合伙人以外的人员传达已发现的缺陷，通常**不指明**涉及的具体业务**给合伙人留面子**，除非指明具体业务对这些人员适当履行职责是必要的。

[真题/简答 B/2015] ABC 会计师事务所的质量控制制度部分内容摘录如下：

(6) 会计师事务所对其质量控制制度和程序的遵守情况实施监控，每三年至少一次将监控结果向项目合伙人及事务所内部的其他适当人员通报，如果发现重大缺陷，立即通报。

要求：指出 ABC 会计师事务所的质量控制制度是否恰当，如不恰当，简要说明理由。

[答案] 不恰当。会计师事务所应当每年至少一次将监控结果向项目合伙人及事务所内部的其他适当人员通报。

6. 事务所应当适当记录监控事项

1. 制定的监控程序，包括选取已完成的业务进行检查的程序；

2. 对监控程序实施情况的评价；

3. 识别出的缺陷，对其影响的评价，是否采取行动及采取何种行动的依据。

七、投诉和指控的处理

事务所应当明确投诉和指控渠道，以使事务所人员能够没有顾虑地提出关注的问题。

1. 外部与内部

来自事务所外部的投诉与指控，投诉和指控其有较真实性的真实性。

来自会计师事务所内部的投诉和指控，情况就复杂得多。

2. 实名与匿名

如果实名投诉和指控人要求对其身份保密，未经本人许可，不得披露其姓名。

如果收到匿名的投诉和指控，应当以适当的方式向全体人员表明，匿名的投诉和指控更难调查和反馈，鼓励用实名投诉和指控。

事务所应当表明所有的投诉和指控都将得到记录、调查并会将结果反馈给投诉和指控人。反馈调查结果通常采取书面形式。

3. 调查与行动

应当委派本所不参与该项业务的具有足够、适当经验和权限的人员负责对调查的监督。必要时，聘请法律专家参与调查工作。

如果调查结果表明存在缺陷，或者存在违反质量控制制度的情况，应当采取适当行动。

[真题/简答/2014] 2013 年 1 月，DEF 会计师事务所与 XYZ 会计师事务所合并成立 ABC 会计师事务所，相关事项如下：

(6) ABC 会计师事务所设立了不当行为举报热线，并制定了有关调查和处理举报事项的政策和程序。对所有举报事项的调查和处理过程均需执行监督，该项工作由具有适当经验和权限的业务部门的 A 合伙人兼任。

要求：指出 ABC 会计师事务所的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

[答案] 不恰当。投诉或指控所涉项目可能是 A 合伙人负责的项目，由其执行监督不具有客观性

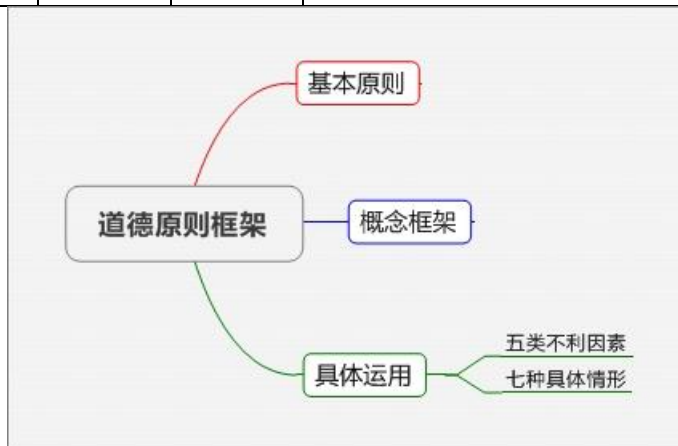
第二十二章 职业道德基本原则和概念框架

考情统计

本章 2014~2016 年累计分值 4 分，年均仅 1.3 分，属于低分值的水平。

本章内容广而不深，难度不高，考试也似蜻蜓点水。考试内容集中在第一节与第三节。

年度	题型	题量	分值	考点
2016	简答	1	2	保密
2015	简答	1	1	保密
2014	简答	2	2	保密、专业服务营销



第一节 职业道德基本原则

职业道德基本原则包括诚信、独立、客观和公正、专业胜任能力和应有的关注、保密、良好职业行为。

一、诚信

不得与下列有问题的信息发生牵连：

1. 含有严重虚假或误导性的陈述；
2. 含有缺乏充分根据的陈述或信息；
3. 存在遗漏或含糊其辞的信息。

如注意到已与有问题的信息发生牵连，应依据执业准则出具恰当的非标准业务报告。

二、独立性

注册会计师执行审计和审阅业务以及其他鉴证业务时，应当从实质上和形式上保持独立性，不得因任何利害关系影响其客观性。

三、客观和公正

会员应当公正处事、实事求是，不得由于偏见、利益冲突或他人的不当影响而损害自己的职业判断。

四、专业胜任能力和应有的关注

(一) 专业胜任能力

通过教育、培训和执业实践获取和保持专业胜任能力。

如果在缺乏足够的知识、技能和经验的情况下提供专业服务，就构成了一种欺诈。

注册会计师在应用专业知识和技能时，应当合理运用职业判断。

(二) 应有的关注

要求勤勉尽责，认真、全面、及时地完成工作任务。

在适当情况下，应当使客户、工作单位和专业服务以及业务报告的其他使用者了解专业服务的固有局限性。

五、保密

保密原则要求应当对在职业活动中获知的涉密信息予以保密，不得有下列行为：

1. 未经客户授权或法律法规允许，向事务所以外的第三方披露其所获知的涉密信息；
2. 利用所获知的涉密信息为自己或第三方谋取利益。

应当警惕无意泄密的可能性，特别是无意中向近亲属或关系密切的人员泄密的可能性。

近亲属，是指配偶、父母、子女[主要近亲属]、兄弟姐妹、祖父母、外祖父母、孙子女、外孙子女[其他近亲属]。

应当对拟接受的客户或拟受雇的工作单位向其披露的涉密信息保密。

终止与客户或工作单位的关系后，仍应对职业关系和商业关系中获知的信息保密。

如果变更工作单位或获得新客户，可以利用以前的经验，但不应利用或披露以前职业活动中获知的涉密信息。

在下列情况下可以披露涉密信息：

1. 法律法规允许披露，并且取得客户或工作单位的授权；

2.根据法律法规的要求,为法律诉讼、仲裁准备文件或提供证据,以及向有关监管机构报告发现的违法行为;

3.法律法规允许的情况下,在法律诉讼、仲裁中维护自己的合法权益;

4.接受注册会计师协会或监管机构的执业质量检查,答复其询问和调查;

5.法律法规、执业准则和职业道德规范规定的其他情形。

[真题 1/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:

(3)A 注册会计师将与某重大会计问题相关的审计工作底稿发给其大学导师,并就具体问题进行讨论。

(4)甲公司的客户乙公司也是 ABC 会计师事务所的审计客户,为提高工作效率,A 注册会计师安排项目组成员与乙公司审计项目组成员互相查阅审计工作底稿,确认了甲公司和乙公司的往来余额。

要求:指出 ABC 会事务所及注册会计师的做法是否恰当。如不恰当,简要说明理由。

[答案]

(3)不恰当。A 注册会计师的导师不是项目组专家,未经客户许可,A 注册会计师不得泄露客户的信息给项目组以外的其他人员。

(4)不恰当。乙公司项目组成员并非甲公司项目组成员,未经客户的许可,会计师事务所及其人员不得泄露客户的信息给项目组以外的其他人员。

[真题 2/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:

(3)审计项目组部分成员首次参与银行审计项目,A 注册会计师向这些成员提供了其他银行审计项目的工作底稿作参考。

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]不恰当。A 注册会计师未经授权将其他银行工作底稿发给甲公司审计项目组成员,违反了保密规定。

[真题 3/简答/2014]上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户,拥有乙公司和丙公司两家子公司。A 注册会计师担任甲公司 2013 年度财务报表审计项目合伙人,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)甲公司财务总监向 A 注册会计师私下透露,某电商公司正与甲公司秘密协商参股乙公司。A 注册会计师就此事询问了其在该电商公司工作的朋友,并与朋友们讨论了该投资的可能性。

(2)ABC 会计师事务所的网络事务所受聘对丙公司财务信息进行尽职调查,经 A 注册会计师批准,借阅了过去 3 年审计工作底稿中与丙公司相关的部分。

要求:逐项指出事务所或其注册会计师的做法是否恰当。如不恰当,简要说明理由。

[答案]

(1)不恰当。A 注册会计师将客户和潜在投资方未公开的事项与朋友讨论不符合保密规定/注册会计师未经客户授权,不得向事务所以外的第三方披露所获知的涉密信息。

(2) 不恰当。在未获得客户授权的情况下,同意尽职调查团队借阅与丙公司相关的审计工作底稿不符合保密规定/除非客户已授权披露信息,会计师事务所人员有义务始终对业务工作底稿包含的信息予以保密。

六、良好职业行为

向公众传递信息以及推介自己和工作时,应当客观、真实、得体、不得损害职业形象,避免发生任何损害职业声誉的行为,不得有下列行为:

1. 夸大宣传提供的服务、拥有的资质或获得的经验;
2. 贬低或无根据地比较其他注册会计师的工作。

第二节 职业道德概念框架

职业道德守则不可能对各式各样的情形予以逐一界定并给出相应的应对措施。职业道德概念框架是指解决职业道德问题的思路和方法,用以指导注册会计师:

1. **识别**对职业道德基本原则的不利影响;
2. **评价**不利影响的严重程度;
3. 必要时采取**防范**措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

运用职业道德概念框架时, **应当运用职业判断**。如无法采取适当防范措施,应拒绝或终止专业服务,必要时与客户解除合约关系,或向其工作单位辞职。

第三节 对职业道德概念框架的具体运用

一、基本原则的不利影响因素

(一) 自身利益

1. 鉴证业务项目组成员在鉴证客户中拥有直接经济利益;
2. 会计师事务所的收入过分依赖某一客户;
3. 鉴证业务项目组成员与鉴证客户存在重要且密切的商业关系;
4. 会计师事务所担心可能失去某一重要客户;
5. 鉴证业务项目组成员正在与鉴证客户协商受雇于该客户;
6. 会计师事务所与客户就鉴证业务达成或有收费的协议;
7. 注册会计师在评价所在会计师事务所以往提供的专业服务时,发现了重大错误。

(二) 自我评价

1. 会计师事务所在对客户提供财务系统的设计或操作服务后,又对系统的运行有效性出具鉴证报告;
2. 会计师事务所为客户编制原始数据,这些数据构成鉴证业务的对象;
3. 鉴证业务项目组成员担任或最近曾经担任客户的董事或高级管理人员;
4. 鉴证业务项目组成员目前或最近曾受雇于客户,并且所处职位能够对鉴证对象施加重大影响;
5. 会计师事务所为鉴证客户提供直接影响鉴证对象信息的其他服务。

(三) 过度推介

1. 会计师事务所推介审计客户的股份;

2.在审计客户与第三方发生诉讼或纠纷时，注册会计师担任该客户的辩护人。

(四) 密切关系

- 1.项目组成员的近亲担任客户的董事或高级管理人员；
- 2.项目组成员的近亲属是客户的员工，其所处职位能够对业务对象施加重大影响；
- 3.客户的董事、高级管理人员或所处职位能够对业务对象施加重大影响的员工，最近曾担任会计师事务所的项目合伙人；
- 4.注册会计师接受客户的礼品或款待；
- 5.会计师事务所的合伙人或高级员工与鉴证客户存在长期业务关系。

(五) 外在压力：

- 1.会计师事务所受到客户解除业务关系的威胁；
- 2.审计客户表示，如果会计师事务所不同意对某项交易的会计处理，则不再委托其承办拟议中的非鉴证业务；
- 3.客户威胁将起诉会计师事务所；
- 4.会计师事务所受到降低收费的影响而不恰当地缩小工作范围；
- 5.由于客户员工对所讨论的事项更具有专长，注册会计师面临服从其判断的压力；
- 6.事务所合伙人告知注册会计师，除非同意审计客户不恰当会计处理，否则将影响晋升。

二、概念框架的具体运用

(一) 发展客户与承接业务

1. 发展客户

注册会计师应当考虑客户的主要股东、关键管理里人员和治理层是否诚信，以及客户是否涉足非法活动(如洗钱)或存在可疑的财务报告问题等。

2. 承接业务

仅提供能够胜任的专业服务。

3. 客户变更委托

(1) 当应邀投标时，在投标书中说明，在承接业务前需要与前任注册会计师沟通，以了解是否存在不应接受委托的理由；

(2) 要求前任注册会计师提供已知悉的相关事实或情况，即前任注册会计师认为，后任注册会计师在作出承接业务的决定前，需要了解的事实或情况；

(3) 从其他渠道获取必要的信息。

4. 提供进一步服务

应客户要求在前任工作的基础上提供进一步服务，应告知前任，提请其提供相关信息，以便恰当地完成该工作。与前任沟通前，最好征得客户的书面同意。

[真题/简答/2012]ABC 会计师事务所通过招投标程序接受委托，负责审计上市公司甲公司 2011 年度财务报表，并委派 A 注册会计师为审计项目组负责人，在招投标阶段和审计过程中，ABC 会计师事务所遇到下列与职业道德有关的事项：

(1) 应邀投标时，ABC 会计师事务所在其投标书中说明，如果中标，需与前任注册会计师沟通后，才能与甲公司签订审计业务约定书。

要求：指出 ABC 会计师事务所是否违反职业道德守则，并简要说明理由。

[答案]不违反。ABC 会计师事务所接受委托前，应当与前任注册会计师进行沟通。

(二) 利益冲突的处理

1. 如事务所与客户存在利益冲突，应告知客户，并在征得其同意的情况下执行业务；

2. 如为存在利益冲突的两个以上客户服务，应当告知所有已知相关方，并在征得他们同意的情况下执行业务；

3. 如果为某一特定行业或领域中的两个以上客户提供服务，应当告知客户，并在征得他们同意的情况下执行业务。

如果客户不同意为存在利益冲突的其他客户提供服务，应终止为其中一方或多方服务。

除采取上述防范措施外，注册会计师还应当采取下列一种或多种防范措施：

1. 分派不同的项目组为相关客户提供服务；

2. 实施必要的保密程序，防止未经授权接触信息。例如，对不同的项目组实施严格的隔离程序，做好数据文档的安全保密工作；

3. 向项目组成员提供有关安全和保密问题的指引；

4. 要求会计师事务所的合伙人和员工签订保密协议；

5. 由未参与执行相关业务的高级员工定期复核防范措施的执行情况。

[真题/简答/2012] ABC 会计师事务所通过招投标程序接受委托，负责审计上市公司甲公司 2011 年度财务报表，并委派 A 注册会计师为审计项目组负责人，在招投标阶段和审计过程中，ABC 会计师事务所遇到下列与职业道德有关的事项：

(3) 签订审计业务约定书后，ABC 会计师事务所发现甲公司与本事务所另一常年审计客户乙公司存在直接竞争关系。ABC 会计师事务所未将这一情况告知甲公司和乙公司。

要求：指出 ABC 会计师事务所是否违反职业道德守则，并简要说明理由。

[答案]违反。ABC 会计师事务所为两家存在直接竞争关系的客户提供审计服务，可能存在利益冲突，应当告知甲公司和乙公司，并在签约前取得他们的同意。

(三) 应客户的要求提供第二次意见

应评价不利影响严重程度，必要时采取防范措施消除或将不利影响降低至可接受水平：

1. 征得客户同意与前任注册会计师沟通；

2. 在与客户沟通中说明注册会计师发表专业意见的局限性；

3. 向前任注册会计师提供第二次意见的副本。

如果客户不允许与前任沟通，应在考虑所有情况后决定是否适宜提供第二次意见。

(四) 收费

1. 收费依据

在专业服务得到良好的计划、监督及管理的前提下，收费通常以每一专业人员适当的小时收费标准或日收费标准为基础计算。

收费是否对职业道德基本原则产生不利影响，取决于收费报价水平和所提供的服务。

防范措施主要包括让客户了解业务约定条款，特别是确定收费的基础以及在收费报价内所能提供的服务、安排恰当的时间和具有胜任能力的员工执行任务。

如果收费报价明显低于前任注册会计师或其他会计师事务所的相应报价，应当确保在提供专业服务时，使工作质量不受损害并使客户了解专业服务的范围和收费基础。

2. 或有收费

或有收费不利影响存在与否及其严重程度取决于业务的性质，可能的收费金额区间，确定收费的基础，是否由独立第三方复核交易和提供服务的结果。

除法律法规允许外，注册会计师不得以或有收费方式提供鉴证服务，收费与否或收费多少不得以鉴证工作结果或实现特定目的为条件。

[真题/简答/2012] A 注册会计师担任甲公司审计项目合伙人。在审计过程中，遇到下列与职业道德相关的事项：

(2) 审计业务约定书约定，甲公司如上市成功，将另行奖励 ABC 会计师事务所，奖励金额按发行股票融资额的 0.1% 计算。

要求：指出事务所及项目组成员是否违反职业道德守则，并简要说明理由。

[答案] 违反。提供审计服务不得采用或有收费，否则(因自身利益)严重影响独立性。

[真题/简答/2012] ABC 会计师事务所通过招投标程序接受委托，负责审计上市公司甲公司 2011 年度财务报表，并委派 A 注册会计师为审计项目组负责人，在招投标阶段和审计过程中，ABC 会计师事务所遇到下列与职业道德有关的事项：

(2) 签订审计业务约定书时，ABC 会计师事务所根据有关部门的要求，与甲公司商定按六折收取审计费用，据此，审计项目组计划相应缩小审计范围，并就此事与甲公司治理层达成一致意见。

要求：指出 ABC 会计师事务所是否违反职业道德守则，并简要说明理由。

[答案]

(2) 违反。ABC 会计师事务所因减少审计收费而不恰当地缩小审计范围，影响审计质量。

3. 介绍费或佣金

注册会计师不得收取与客户相关的介绍费或佣金，否则可能对客观和公正原则以及专业胜任能力和应有的关注原则产生**非常严重**的不利影响，导致**没有防范措施**能够消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

(五) 专业服务营销

注册会计师在营销专业服务时，**不得**有下列行为：

1. 夸大宣传提供的服务、拥有的资质或获得的经验；
2. 贬低或无根据地比较其他注册会计师的工作；
3. 暗示有能力影响有关主管部门、监管机构或类似机构；
4. 作出其他欺骗性的或可能导致误解的声明。

注册会计师不得采用强迫、欺诈、利诱或骚扰等方式招揽业务。注册会计师不得对其能力进行广告宣传以招揽业务，但可以利用媒体刊登设立、合并、分立、解散、迁址、名称变更和招聘员工等信息。

[真题/简答/2014] 2013 年 1 月，DEF 会计师事务所与 XYZ 会计师事务所合并成立 ABC 会计师事务所，相关事项如下：

(1) ABC 会计师事务所以“强强联手，服务最优”为主题在多家媒体刊登广告，宣传两家会计师事务所的合并事宜。

要求：指出 ABC 会计师事务所的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

[答案]不恰当。“强强联手，服务最优”夸大宣传了事务所提供的服务/无根据地比较其他注册会计师的工作/违反职业道德守则中有关专业服务营销的要求。

(六) 礼品和款待

如果客户向注册会计师(或其近亲属)赠送礼品或给予款待，将对职业道德基本原则产生不利影响。注册会计师**不得**向客户索取、收受委托合同约定以外的酬金或其他财物，或者利用执行业务之便，牟取其他不正当的利益。

如果款待超出业务活动中的正常往来，注册会计师应当拒绝接受。

[真题/简答/2012]A 注册会计师担任甲公司审计项目合伙人。在审计过程中，遇到下列与职业道德相关的事项：

(4) 甲公司是 F1 赛事中国站的赞助商，送给 A 注册会计师 5 张中国站的贵宾票。A 注册会计师将票分给了审计项目组成员。

要求：指出事务所及项目组成员是否违反职业道德守则，并简要说明理由。

[答案]违反。不得接受审计客户礼品否则(因自身利益和密切关系)严重影响独立性。

(七) 保管客户资产

除非法律法规允许或要求，注册会计师**不得**提供保管客户资金或其他资产的服务。注册会计师保管客户资金或其他资产，应当履行相应的法定义务。