系统班宗旨

立足审计教材
形成审计思路
理解基本概念
理顺逻辑关系
记忆重点内容

15 年考试情况

	单	多	简	综
1	AAAABB	AB		

第一章审计概述

第一节审计的概念与保证程度

一、审计的定义

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

上述定义可以从以下几个方面加以理解：

一是**审计的用户是财务报表的预期使用者，即审计可以用来有效满足财务报表预期使用者的需求。**

二是**审计的目的是改善财务报表的质量或内涵，增强预期使用者对财务报表的信赖程度，即以合理保证的方式提高财务报表的质量，而不涉及为如何利用信息提供建议。**

三是**合理保证是一种高水平保证。**

何谓当注册会计师获取充分、适当的审计证据将审计风险降至可接受的低水平时，就获取了合理保证。

为何由于审计存在固有限制，注册会计师据以得出结论和形成审计意见的大多数审计证据是说服性而非结论性的，因此，审计只能提供合理保证，不能提供绝对保证。

四是**审计的基础是独立性和专业性，**通常由具备专业胜任能力和独立性的注册会计师来执行，注册会计师应当独立于被审计单位和预期使用者。

五是**审计的最终产品是审计报告。**

二、合理保证与有限保证[15A 单]

注册会计师执行的业务分为鉴证业务和相关服务两类。

鉴证业务是指注册会计师对鉴证对象信息提出结论，以**增强除责任方之外的预期使用者对鉴证对象信息信任程度**的业务，**包括审计、审阅和其他鉴证业务。**

相关服务包括税务代理、代编财务信息、对财务信息执行商定程序。

鉴证业务的保证程度分为合理保证和有限保证。

审计属于合理保证的鉴证业务，注册会计师**将审计业务风险降至审计业务环境下可接受的低水平，**以此作为以**积极方式**提出审计意见的基础。在财务报表审计中，要求注册会计师将审计风险降至可接受的低水平，对审计后的财务报表提供高水平保证(合理保证)，在审计报告中对财务报表采用积极方式提出结论。

审阅属于有限保证的鉴证业务，注册会计师**将审阅业务风险降至审阅业务环境下可接受的水平，**以此作为以**消极方式**提出审阅结论的基础。

表 1—1 合理保证与有限保证的区别

区别	合理保证 (财务报表审计)	有限保证 (财务报表审阅)
目标	在可接受的低审计风险下，以积极方式对财务报表整体发表审计意见，提供高水平的保证	在可接受的审阅风险下，以消极方式对财务报表整体发表审阅意见，提供有意义水平的保证。该保证水平低于审计业务的保证水平
证据收集程序	通过一个不断修正的、系统化的执业过程，获取充分、适当的证据，证据收集程序包括检查记录或文件、检查有形资产、观察、询问、函证、重新计算、重新执行、分析程序等	通过一个不断修正的、系统化的执业过程，获取充分、适当的证据，证据收集程序受到有意识的限制，主要采用询问和分析程序获取证据
所需证据数量	较多	较少
检查风险	较低	较高
财务报表的可信性	较高	较低
提出结论的方式	以积极方式提出结论。例如："我们认为，ABC公司财务报表在所有重大方面按照企业会计准则和《××会计制度》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20×1年度的经营成果和现金流量"	以消极方式提出结论。例如："根据我们的审阅，我们没有注意到任何事项使我们相信，ABC公司财务报表没有按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制，未能在所有重大方面公允反映被审阅单位的财务状况、经营成果和现金流量"

第二节　审计要素

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

一、审计业务的三方关系

三方关系人分别是**注册会计师、被审计单位管理层(责任方)、财务报表预期使用者**。

由于财务报表是由被审计单位管理层负责的，因此，注册会计师的审计意见主要是向除管理层之外的预期使用者提供的。

在某些情况下，管理层和预期使用者可能来自同一企业，但并不意味着两者就是同一方。例如，某公司员工购买了本公司发行的股票，但员工并非管理层。

由于审计意见有利于提高财务报表的可信性，有可能对管理层有用，因此，在这种情况下，管理层也会成为预期使用者之一，但不是唯一的预期使用者。否则鉴证业务就退化成了服务业务，注册会计师保持中立也就无从谈起。

例如，管理层是审计报告的预期使用者之一，但同时预期使用者还包括企业的股东、债权人、监管机构等。

因此，是否存在三方关系是判断某项业务是否属于审计业务或其他鉴证业务的重要标准之一。如果某项业务不存在除责任方之外的其他预期使用者，那么，该业务不构成一项审计业务或其他鉴证业务。

(一)注册会计师

注册会计师是指取得注册会计师证书并在会计师事务所执业的人员,通常是指项目合伙人或项目组其他成员,有时也指其所在的会计师事务所。

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

如果审计业务涉及的**特殊知识和技能**超出了注册会计师的能力,注册会计师可以利用专家协助执行审计业务。在这种情况下,注册会计师应当确信包括专家在内的项目组整体已具备执行该项审计业务所需的知识和技能,并充分参与该项审计业务和了解专家所承担的工作。

(二)被审计单位管理层(责任方)

责任方是指**对财务报表负责的组织或人员,即被审计单位管理层**。

管理层是指对被审计单位经营活动的执行负有经营管理责任的人员。

治理层是指对被审计单位战略方向以及管理层履行经营管理责任负有监督责任的人员或组织。治理层的责任包括监督财务报告过程。

在某些被审计单位,治理层可能包括管理层,如治理层中负有经营管理责任的人员,或业主兼经理。在某些被审计单位,管理层包括部分或全部的治理层成员,如治理层中负有经营管理责任的人员,或参与日常经营管理的业主(以下简称业主兼经理)。

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

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

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

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

财务报表审计并不减轻管理层或治理层的责任。管理层和治理层理应对编制财务报表承担完全责任,并通过签署财务报表确认这一责任。

如果财务报表存在重大错报,而注册会计师通过审计没有能够发现,也不能因为财务报表已经注册会计师审计这一事实而减轻管理层和治理层对财务报表的责任。

(三)预期使用者

预期使用者是指预期使用审计报告和财务报表的组织或人员。如果审计业务服务于特定的使用者或具有特殊目的,注册会计师可以很容易地识别预期使用者。例如,企业向银行贷款,银行要求企业提供一份反映财务状况的财务报表,那么,银行就是该审计报告的预期使用者。

注册会计师可能无法识别使用审计报告的所有组织和人员,尤其在各种可能的预期使用者对财务报表(鉴证对象信息)存在不同的利益需求时。此时,预期使用者主要是指那些与财务报表(鉴证对象信息)有重要和共同利益的主要利益相关者,例如,在上市公司财务报表审计中,预期使用者主要是指上市公司的股东。注册会计师应当根据法律法规的规定或与委托人签订的协议识别预期使用者。

审计报告的收件人应当尽可能地明确为所有的预期使用者,但在实务中往往很难做到这一点。原因很简单,有时审计报告并不向某些特定组织或人员提供,但这些组织或人员也有可能使用审计报告。例如,注册会计师为上市公司提供财务报表审计服务,其审计报告的收件人为“××股份有限公司全体股东”,但除了股东之外,公司债权人、证券监管机构等显然也是预期使用者。

二、财务报表(鉴征对象信息)[15A 多]

鉴证对象是否适当,是注册会计师能否将一项业务作为审计业务或其他鉴证业务予以承接的前提条件。**适当的鉴证对象应当同时具备下列条件:**

(1)鉴证对象可以识别;

(2)不同的组织或人员对鉴证对象按照既定标准进行评价或计量的结果合理一致;

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

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

财务报表包括相关附注。相关附注通常包括重要会计政策概要和其他解释性信息。

三、财务报表编制基础(标准)[15B 多]

财务报告编制基础有通用目的与特殊目的之分。在财务报表审计中，财务报告编制基础即是标准。

标准是对鉴证对象进行“度量”的“尺子”，责任方和注册会计师可以根据这把“尺子”对鉴证对象进行“度量”。

适当的标准应当具备下列所有特征；

(1)**相关性**：相关的标准有助于得出结论，便于预期使用者作出决策；

(2)**完整性**：完整的标准不应忽略业务环境中可能影响得出结论的相关因素，当涉及列报时，还包括列报的基准；

(3)**可靠性**：可靠的标准能够使能力相近的注册会计师在相似的业务环境中，对鉴证对象作出合理一致的评价或计量；

(4)**中立性**：中立的标准有助于得出无偏向的结论；

(5)**可理解性**：可理解的标准有助于得出清晰、易于理解、不会产生重大歧义的结论。**注册会计师基于自身的预期、判断和个人经验对鉴证对象进行的评价和计量，不构成适当的标准。**

四、审计证据

五、审计报告

第三节 审计目标

一、审计的总体目标

在执行财务报表审计工作时，**注册会计师的总体目标是：**

(1)对财务报表整体是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证，使得注册会计师能够对财务报表是否在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制发表审计意见；

(2)按照审计准则的规定，根据审计结果对财务报表出具审计报告，并与管理层和治理层沟通。

在任何情况下，如果不能获取合理保证，并且在审计报告中发表保留意见也不足以实现向预期使用者报告的目的，注册会计师应当按照审计准则的规定出具无法表示意见的审计报告，或者在法律法规允许的情况下终止审计业务或解除业务约定。

注册会计师是否按照审计准则的规定执行了审计工作，取决于注册会计师在具体情况下实施的审计程序，由此获取的审计证据的充分性和适当性，以及根据总体目标和对审计证据的评价结果而出具审计报告的恰当性。

审计准则作为一个整体，为注册会计师执行审计工作以实现总体目标提供了标准。审计准则规范了注册会计师的一般责任以及在具体方面履行这些责任时的进一步考虑。每项审计准则都明确了规范的内容、适用的范围和生效的日期。在执行审计工作时，除遵守审计准则外，注册会计师可能还需要遵守法律法规的规定。

每项审计准则通常包括总则、定义、目标、要求(在审计准则中，对注册会计师提出的要求以“应当”来表述)和附则。总则提供了与理解审计准则相关的背景资料。每项审计准则还配有应用指南。每项审计准则及应用指南中的所有内容都与理解该项准则中表述的目标和恰当应用该准则的要求相关。应用指南对审计准则的要求提供了进一步解释，并为如何执行这些要求提供了指引。应用指南提供了审计准则所涉及事项的背景资料，更为清楚地解释审计准则要求的确切含义或所针对的情形，并举例说明适合具体情况的程序。应用指南本身并不对注册会计师提出要求，但与恰当执行审计准则对注册会计师提出的要求是相关的。

审计准则的总则可能对下列事项的说明：(1)审计准则的目的和范围，包括与其他审计准则的关系；(2)审计准则涉及的审计事项；(3)就审计准则涉及的审计事项，注册会计师和其他人员各自的责任；(4)审计准则的制定背景。

审计准则以“定义”为标题单设一章，用来说明审计准则中某些术语的含义。提供这些定义有助于保持审计准则应用和理解的一致性，而非旨在超越法律法规为其他目的对相关术语给出定义。

每项审计准则均包含一个或多个目标，这些目标将审计准则的要求与注册会计师的总体目标联系起来。每项审计准则规定目标的作用在于，使注册会计师关注每项审计准则预期实现的结果。这些目标足够具体，可以帮助注册会计师：(1)理解所需完成的工作，以及在必要时为完成这些工作使用的恰当手段；(2)确定在审计业务的具体情况下是否需要完成更多的工作以实现目标。注册会计师需要将每项审计准则规定的目标与总体目标联系起来进行理解。

注册会计师需要考虑运用“目标”决定是否需要实施追加的审计程序。**审计准则的要求，旨在使注册会计师能够实现审计准则规定的目标，进而实现注册会计师的总体目标。因此，注册会计师恰当执行审计准则的要求，预期会为其实现目标提供充分的基础。然而，由于各项审计业务的具体情况存在很大差异，并且审计准则不可能预想到所有的情况，注册会计师有责任确定必要的审计程序，以满足准则的要求和实现目标。针对某项业务的具体情况，可能存在一些特定事项，需要注册会计师实施审计准则要求之外的审计程序，以实现审计准则规定的目标。**

在注册会计师的总体目标下，注册会计师需要运用审计准则规定的目标以评价是否已获取充分、适当的审计证据。**如果根据评价的结果认为没有获取充分、适当的审计证据，那么注册会计师可以采取下列一项或多项措施：(1)评价通过遵守其他审计准则是否已经获取或将会获取进一步的相关审计证据；(2)在执行一项或多项审计准则的要求时，扩大审计工作的范围；(3)实施注册会计师根据具体情况认为必要的其他程序。**如果上述措施在具体情况下均不可行或无法实施，注册会计师将无法获取充分、适当的审计证据。在这种情况下，审计准则要求注册会计师确定对审计报告或完成该项业务的能力的影响。

二、认定

(一)认定的含义

认定，是指**管理层**在财务报表中作出的明确或隐含的表达，**注册会计师**将其用于考虑可能发生的不同类型的潜在错报。

认定与审计目标密切相关，注册会计师的基本职责就是确定被审计单位管理层对其财务报表的认定是否恰当。

注册会计师了解了认定[管理层在干什么/知彼]，就很容易确定每个项目的具体审计目标[注册会计师要查什么/知己]。

通过考虑可能发生的不同类型的潜在错报，注册会计师运用认定评估风险，并据此设计审计程序以应对评估的风险。

例如，管理层在资产负债表中列报存货及其金额，意味着作出下列明确的认定：

(1)记录的存货是存在的；

(2)存货以恰当的金额包括在财务报表中，与之相关的计价或分摊调整已恰当记录。

同时，管理层也作出下列隐含的认定：

(1)所有应当记录的存货均已记录；

(2)记录的存货都由被审计单位拥有。

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

(二)与所审计期间各类交易和事项相关的认定

注册会计师对所审计期间的各类交易和事项运用的认定通常分为下列类别：

1．**发生**：记录的交易或事项已发生，且与被审计单位有关。

2．**完整性**：所有应当记录的交易和事项均已记录。

3．**准确性**：与交易和事项有关的金额及其他数据已恰当记录。

4．**截止**：交易和事项已记录于正确的会计期间。

5．**分类**：交易和事项已记录于恰当的账户。

(三)与期末账户余额相关的认定

注册会计师对期末账户余额运用的认定通常分为下列类别：

1．**存在**：记录的资产、负债和所有者权益是存在的。

2．**权利和义务**：记录的资产由被审计单位拥有或控制，记录的负债是被审计单位应当履行的偿还义务。

3．**完整性**：所有应当记录的资产、负债和所有者权益均已记录。

4．**计价和分摊**：资产、负债和所有者权益以恰当的金额包括在财务报表中，与之相关的计价或分摊调整已恰当记录。

(四)与列报和披露相关的认定

各类交易和账户余额的认定正确只是为列报正确打下了必要的基础，财务报表还可能因被审计单位误解有关列报的规定或舞弊等而产生错报。另外，还可能因被审计单位没有遵守一些专门的披露要求而导致财务报表错报。因此，即使注册会计师审计了各类交易和账户余额的认定，实现了各类交易和账户余额的具体审计目标，也不意味着获取了足以对财务报表发表审计意见的充分、适当的审计证据。注册会计师还应当对各类交易、账户余额及相关事项在财务报表中列报的正确性实施审计。

基于此，注册会计师对列报和披露运用的认定通常分为下列类别：

1．**发生以及权利和义务**：披露的交易、事项和其他情况已发生，且与被审计单位有关。

2．**完整性**：所有应当包括在财务报表中的披露均已包括。

3．**分类和可理解性**：财务信息已被恰当地列报和描述，且披露内容表述清楚。

4．**准确性和计价**：财务信息和其他信息已公允披露，且金额恰当。

注册会计师可以按照上述分类运用认定，也可按其他方式表述认定，但应涵盖上述所有方面。例如，注册会计师可以选择将有关交易和事项的认定与有关账户余额的认定综合运用。又如，当发生和完整性认定包含了对交易是否记录于正确会计期间的恰当考虑时，就可能不存在与交易和事项截止相关的单独认定。

三、具体审计目标

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

(一)与所审计期间各类交易和事项相关的审计目标

1．**发生**：由发生认定推导的审计目标是确认已记录的交易是真实的。例如，如果没有发生销售交易，但在销售日记账中记录了一笔销售，则违反了该目标。

发生认定所要解决的问题是管理层是否把那些不曾发生的项目列入财务报表，它主要与财务报表组成要素的高估有关。

2．**完整性**：由完整性认定推导的审计目标是确认已发生的交易确实已经记录。例如，如果发生了销售交易，但没有在销售明细账和总账中记录，则违反了该目标。

发生和完整性两者强调的是相反的关注点。发生目标针对潜在的高估，而完整性目标则针对漏记交易(低估)。

3．**准确性**：由准确性认定推导出的审计目标是确认已记录的交易是按正确金额反映的。例如，如果在销售交易中，发出商品的数量与账单上的数量不符，或是开账单时使用了错误的销售价格，或是账单中的乘积或加总有误，或是在销售明细账中记录了错误的金额，则违反了该目标。

准确性与发生、完整性之间存在区别。例如，若已记录的销售交易是不应当记录的(如发出的商品是寄销商品)，则即使发票金额是准确计算的，仍违反了发生目标。再如，若已入账的销售交

易是对正确发出商品的记录，但金额计算错误，则违反了准确性目标，没有违反发生目标。在完整性与准确性之间也存在同样的关系。

4．截止：由截止认定推导出的审计目标是确认接近于资产负债表日的交易记录于恰当的期间。例如，如果本期交易推到下期，或下期交易提到本期，均违反了截止目标。

5．分类：由分类认定推导出的审计目标是确认被审计单位记录的交易经过适当分类。例如，如果将现销记录为赊销，将出售经营性固定资产所得的收入记录为营业收入，则导致交易分类的错误，违反了分类的目标。

(二)与期末账户余额相关的审计目标

1．存在：由存在认定推导的审计目标是确认记录的金额确实存在。例如，如果不存在某顾客的应收账款，在应收账款明细表中却列入了对该顾客的应收账款，则违反了存在目标。

2．权利和义务：由权利和义务认定推导的审计目标是确认资产归属于被审计单位，负债属于被审计单位的义务。例如，将他人寄售商品列入被审计单位的存货中，违反了权利目标；将不属于被审计单位的债务记入账内，违反了义务目标。

3．完整性：由完整性认定推导的审计目标是确认已存在的金额均已记录。例如，如果存在某顾客的应收账款，而应收账款明细表中却没有列入，则违反了完整性目标。

4．计价和分摊：资产、负债和所有者权益以恰当的金额包括在财务报表中，与之相关的计价或分摊调整已恰当记录。

(三)与列报和披露相关的审计目标

1．发生以及权利和义务：将没有发生的交易、事项，或与被审计单位无关的交易和事项包括在财务报表中，则违反该目标。例如，复核董事会会议记录中是否记载了固定资产抵押等事项，询问管理层固定资产是否被抵押，即是对列报的权利认定的运用。如果被审计单位拥有被抵押的固定资产，则需要将其在财务报表中列报，并说明与之相关的权利受到限制。

2．完整性：如果应当披露的事项没有包括在财务报表中，则违反了该目标。例如，检查关联方和关联交易，以验证其在财务报表中是否得到充分披露，即是对列报的完整性认定的运用。

3．分类和可理解性：财务信息已被恰当地列报和描述，且披露内容表述清楚。例如，检查存货的主要类别是否已披露，是否将一年内到期的长期负债列为流动负债，即是对列报的分类和可理解性认定的运用。

4．准确性和计价：财务信息和其他信息已公允披露，且金额恰当。例如，检查财务报表附注是否分别对原材料、在产品和产成品等存货成本核算方法做了恰当说明，即是对列报的准确性和计价认定的运用。

通过上面介绍可知，认定是确定具体审计目标的基础。注册会计师通常将认定转化为能够通过审计程序予以实现的审计目标。针对财务报表每一项目所表现出的各项认定，注册会计师相应地确定一项或多项审计目标，然后通过执行一系列审计程序获取充分、适当的审计证据以实现审计目标。认定、审计目标和审计程序之间的关系举例如表 1-2 所示。

表 1-2 认定、审计目标和审计程序之间的关系举例

认定	审计目标	审计程序
存在	资产负债表列示的存货存在	实施存货监盘程序
完整性	销售收入包括了所有已发货的交易	检查发货单和销售发票的编号以及销售明细账
准确性	应收账款反映的销售业务是否基于正确的价格和数量，计算是否准确	比较价格清单与发票上的价格、发货单与销售订购单上的数量是否一致，重新计算发票上的金额
截止	销售业务记录在恰当的期间	比较上一年度最后几天和下一年度最初几天的发货单日期与记账日期
权利和义务	资产负债表中的固定资产确实为	查阅所有权证书、购货合同、结算单和保险

	公司拥有	单
计价和分摊	以净值记录应收款项	检查应收账款账龄分析表、评估计提的坏账准备是否充足

第四节　审计基本要求

一、遵守职业道德要求

根据职业道德守则，注册会计师应当遵循的基本原则包括：

(1)诚信；

(2)独立性；

(3)客观和公正；

(4)专业胜任能力和应有的关注；

(5)保密；

(6)良好职业行为。

《中国注册会计师职业道德守则》说明了注册会计师执行审计和审阅业务时如何在具体情形下应用**概念框架**[识别-评价-防范]。

注册会计师独立于被审计单位，能够保护其形成审计意见的能力，使其在发表审计意见时免受不当影响。独立性能够增强注册会计师诚信行事、保持客观和公正以及职业怀疑的能力。

《质量控制准则》规定了会计师事务所建立和保持有关审计业务的质量控制制度的责任，同时规定了会计师事务所应当制定政策和程序，以合理保证会计师事务所及其人员遵守相关职业道德要求(包括与独立性相关的要求)的责任。

项目合伙人与相关职业道德要求的责任，包括通过观察和必要的询问，对项目组成员违反相关职业道德要求的迹象保持警觉；如果注意到项目组成员违反相关职业道德要求，确定采取的适当措施；就适用于审计业务的独立性要求的遵守情况形成结论。该准则还规定，在实施适用于审计业务的质量控制程序时，项目组可以依赖会计师事务所质量控制制度，除非会计师事务所或者其他机构或人员提供的信息表明其不可信赖。

二、保持职业怀疑[15A单][15A单]

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

在计划和实施审计工作时，注册会计师**应当保持职业怀疑**，认识到可能存在导致财务报表发生重大错报的情形。职业怀疑**应当从下列方面理解：**

1．职业怀疑在本质上要求秉持一种质疑的理念。这种理念促使注册会计师在考虑获取的相关信息和得出结论时采取**质疑的思维方式**。在这种理念下，注册会计师应当具有批判和质疑的精神，摒弃“**存在即合理**”的逻辑思维，寻求事物的真实情况。

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

2．职业怀疑要求对引起疑虑的情形保持警觉。这些情形包括但不限于：相互矛盾的审计证据；引起对文件记录、对询问的答复的可靠性产生怀疑的信息；表明可能存在舞弊的情况；表明需要实施除审计准则规定外的其他审计程序的情形。

3．职业怀疑要求审慎评价审计证据。审计证据包括支持和印证管理层认定的信息，也包括与管理层认定相互矛盾的信息。审慎评价审计证据是指质疑相互矛盾的审计证据的可靠性。在怀疑信息的可靠性或存在舞弊迹象时(例如，在审计过程中识别出的情况使注册会计师认为文件可能是伪造的或文件中的某些信息已被篡改)，注册会计师需要作出进一步调查，并确定需要修改哪些审计程序或实施哪些追加的审计程序。应当指出的是，虽然注册会计师需要在审计成本与信息的可

靠性之间进行权衡，但是，审计中的困难、时间或成本等事项本身，不能作为省略不可替代的审计程序或满足于说服力不足的审计证据的理由。

4．职业怀疑要求客观评价管理层和治理层。由于管理层和治理层为实现预期利润或趋势结果而承受内部或外部压力，即使以前正直、诚信的管理层和治理层也可能发生变化。因此，注册会计师不应依赖以往对管理层和治理层诚信形成的判断。即使注册会计师认为管理层和治理层是正直、诚实的，也不能降低保持职业怀疑的要求，不允许在获取合理保证的过程中满足于说服力不足的审计证据。

职业怀疑是注册会计师综合技能不可或缺的一部分，是保证审计质量的关键要素。保持职业怀疑有助于注册会计师恰当运用职业判断，提高审计程序设计及执行的有效性，降低审计风险。在审计过程中，保持职业怀疑的作用包括：

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

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

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

此外，保持职业怀疑对于注册会计师发现舞弊、防止审计失败至关重要。原因是舞弊可能是精心策划、蓄意实施予以隐瞒的，只有保持充分的职业怀疑，注册会计师才能对舞弊风险因素保持警觉，进而有效地评估舞弊导致的重大错报风险。保持职业怀疑，有助于使注册会计师认识到存在由于舞弊导致的重大错报的可能性，不会受到以前对管理层、治理层正直和诚信形成的判断的影响；使注册会计师对获取的信息和审计证据是否表明可能存在由于舞弊导致的重大错报风险始终保持警惕；使注册会计师在怀疑文件可能是伪造的或文件中的某些条款发生变动时，作出进一步调查。

三、合理运用职业判断

职业判断，是指在审计准则、财务报告编制基础和职业道德要求的框架下，注册会计师综合运用相关知识、技能和经验，作出**适合审计业务具体情况、有根据的行动决策**。

职业判断对于适当地执行审计工作是**必不可少**的。职业判断对于作出下列决策尤为必要：

(1)确定重要性和评估审计风险；

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

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

(4)评价管理层在应用适用的财务报告编制基础时作出的判断；

(5)根据已获取的审计证据得出结论，如评估管理层在编制财务报表时作出的估计的合理性。

社会公众期望的职业判断是由具有胜任能力的注册会计师作出的。注册会计师具有的技能、知识和经验有助于形成必要的胜任能力以作出合理的判断。注册会计师在各种特定情况下作出的职业判断都是基于其知悉的事实和情况。在审计过程中，按照《中国注册会计师审计准则第1121号——对财务报表审计实施的质量控制》的规定，在项目组内部，或者项目组与会计师事务所内部或外部的其他适当人员之间就疑难问题或争议事项进行的咨询，有助于注册会计师作出有依据和合理的判断。

评价职业判断是否适当可以基于下列两个方面：

(1)作出的判断是否反映了对审计和会计原则的适当运用；

(2)根据截至审计报告日注册会计师知悉的事实和情况，作出的判断是否适当，是否与这些事实和情况相一致。

注册会计师需要在整个审计过程中运用职业判断，并作出适当记录。对此，审计准则要求注册会计师编制的审计工作底稿，应当使未曾接触该项审计工作的有经验的专业人士了解在对重大事项得出结论时作出的重大职业判断。如果有关决策不被该业务的具体事实和情况所支持或者缺乏充分、适当的审计证据，职业判断并不能成为作出决策的正当理由。

第五节 审计风险

审计风险，是指是指当财务报表存在重大错报时，注册会计师发表不恰当审计意见的可能性。审计风险是一个与审计过程相关的技术术语，并不是指注册会计师执行业务的法律后果，如因诉讼、负面宣传或其他与财务报表审计相关的事项而导致损失的可能性。

审计风险取决于重大错报风险和检查风险。

一、重大错报风险

重大错报风险是指财务报表在**审计前**存在重大错报的可能性。重大错报风险与被审计单位的风险相关，且独立于财务报表审计而存在。

注册会计师应当从财务报表层次和各类交易、账户余额和披露认定层次方面考虑重大错报风险。

(一)两个层次的重大错报风险

财务**报表层次**重大错报风险与财务报表整体存在**广泛联系**，可能影响**多项认定**。此类风险通常与**控制环境**有关，但也可能与其他因素有关，如经济萧条。此类风险**难以**界定于某类交易、账户余额和披露的具体认定；相反，此类风险增大了任何数目的不同认定发生重大错报的可能性，注册会计师考虑由**舞弊引起**的风险特别相关。

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

(二)固有风险和控制风险

认定层次的重大错报风险又可以进一步细分为固有风险和控制风险。

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

某些类别的交易、账户余额和披露及其认定，固有风险较高。例如，复杂的计算比简单计算更可能出错；受重大计量不确定性影响的会计估计发生错报的可能性较大。产生经营风险的外部因素也可能影响固有风险，比如，技术进步可能导致某项产品陈旧，进而导致存货易于发生高估错报(计价认定)。被审计单位及其环境中的某些因素还可能与多个甚至所有类别的交易、账户余额和披露有关，进而影响多个认定的固有风险。这些因素包括维持经营的流动资金匮乏、被审计单位处于夕阳行业等。

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

注册会计师既可以对两者进行单独评估，也可以对两者进行合并评估。

二、检查风险

检查风险是指如果存在某一错报，该错报单独或连同其他错报可能是重大的，**注册会计师**为将审计风险降至可接受的低水平而实施程序后没有发现这种错报的风险。

检查风险取决于审计程序设计的合理性和执行的有效性。

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

三、检查风险与重大错报风险的反向关系[15A 单]

在既定的审计风险水平下，可接受的检查风险水平与认定层次重大错报风险的评估结果呈**反向关系**。评估的重大错报风险越高，可接受的检查风险越低；评估的重大错报风险越低，可接受的检查风险就越高。这两种风险的关系可以用图 1-1 表示。

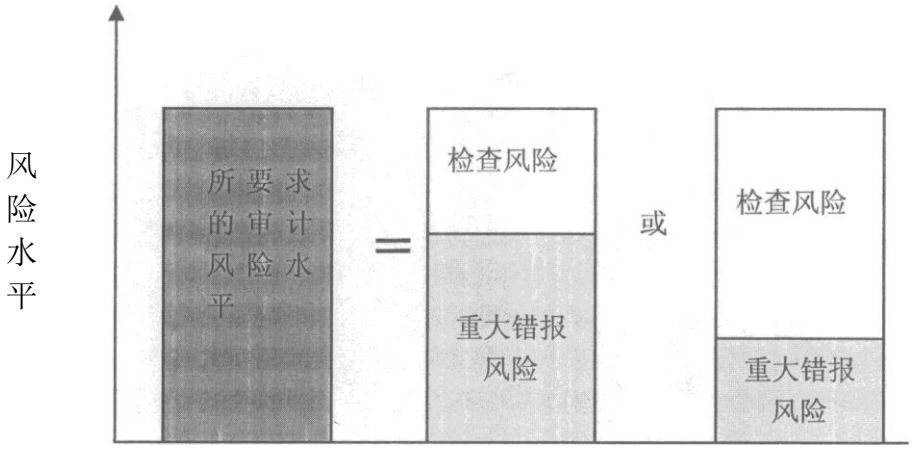

图 1-1 检查风险与重大错报风险的反向关系

检查风险与重大错报风险的反向关系用数学模型表示如下：

审计风险=重大错报风险×检查风险

这个模型也就是审计风险模型。假设针对某一认定，注册会计师将可接受的审计风险水平设定为 5%，注册会计师实施风险评估程序后将重大错报风险评估为 25%，则根据这一模型，可接受的检查风险为 20%。当然，实务中，注册会计师不一定用绝对数量表达这些风险水平，而是选用“高”、“中”、“低”等文字进行定性描述。

注册会计师应当合理设计审计程序的性质、时间安排和范围，并有效执行审计程序，以控制检查风险。上例中，注册会计师根据确定的可接受检查风险(20%)，设计审计程序的性质、时间安排和范围。审计计划在很大程度上围绕确定审计程序的性质、时间安排和范围而展开。

四、审计的固有限制

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

审计的固有限制源于：

(1)财务报告的性质；

(2)审计程序的性质；

(3)在合理的时间内以合理的成本完成审计的需要。

(一)财务报告的性质[有弹性]

管理层编制财务报表，需要根据被审计单位的事实和情况运用适用的财务报告编制基础的规定，在这一过程中需要作出**判断**。此外，许多财务报表项目涉及**主观**决策、评估或一定程度的**不确定性**，并且可能存在一系列可接受的**解释或判断**。因此，某些财务报表项目的金额本身就**存在一定的变动幅度**，这种变动幅度不能通过实施追加的审计程序来消除。例如，某些会计估计通常如此。即便如此，审计准则要求注册会计师特别考虑在适用的财务报告编制基础下会计估计是否合理，相关披露是否充分，会计实务的质量是否良好(包括管理层判断是否可能存在偏向)。

(二)审计程序的性质[有局限]

注册会计师获取审计证据的能力受到实务和法律上的限制。例如：(1)管理层或其他人员可能有意或无意地不提供与财务报表编制相关的或注册会计师要求的全部信息。因此，即使实施了旨在保证获取所有相关信息的审计程序，注册会计师也不能保证信息的完整性；(2)舞弊可能涉及精心策划和蓄意实施以进行隐瞒。因此，用以收集审计证据的审计程序可能对于发现舞弊是无效的。例

如，舞弊导致的错报涉及串通伪造文件，使得注册会计师误以为有效的证据实际上是无效的。注册会计师没有接受文件真伪鉴定方面的培训，不应被期望成为鉴定文件真伪的专家；(3)审计不是对涉嫌违法行为的官方调查。因此，注册会计师没有被授予特定的法律权力(如搜查权)，而这种权力对调查是必要的。

(三)财务报告的及时性和成本效益的权衡

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

制定适当的审计计划有助于保证执行审计工作需要的充分的时间和资源。尽管如此，信息的相关性及其价值会随着时间的推移而降低，所以需在信息的可靠性和成本之间进行权衡。这在某些财务报告编制基础中得到认可。要求注册会计师处理所有可能存在的信息是**不切实际**的，基于信息存在错误或舞弊除非能够提供反证的假设而竭尽可能地追查每一个事项也是**不切实际**的。正是因为认识到这一点，财务报表使用者的期望是，注册会计师在合理的时间内以合理的成本对财务报表形成审计意见。

为了在合理的时间内以合理的成本对财务报表形成审计意见，注册会计师有必要：

(1)计划审计工作，以使审计工作以有效的方式得到执行；

(2)将审计资源投向最可能存在重大错报风险的领域，并相应地在其他领域减少审计资源；

(3)运用测试和其他方法检查总体中存在的错报。

由于审计的固有限制，即使按照审计准则的规定适当地计划和执行审计工作，也不可避免地存在财务报表的某些重大错报可能未被发现的风险。相应地，完成审计工作后发现由于舞弊或错误导致的财务报表重大错报，其本身并不表明注册会计师没有按照审计准则的规定执行审计工作。尽管如此，审计的固有限制并不能作为注册会计师满足于说服力不足的审计证据的理由。注册会计师是否按照审计准则的规定执行了审计工作，取决于注册会计师在具体情况下实施的审计程序，由此获取的审计证据的充分性和适当性，以及根据总体目标和对审计证据的评价结果而出具审计报告的恰当性。

第六节 审计过程

风险导向审计模式要求注册会计师在审计过程中，以重大错报风险的识别、评估和应对作为工作主线。相应地，审计过程大致可分为以下几个阶段。

一、接受业务委托

会计师事务所应当按照执业准则的规定，谨慎决策是否接受或保持某客户关系和具体审计业务。在接受新客户的业务前，或决定是否保持现有业务或考虑接受现有客户的新业务时，会计师事务所应当执行有关客户接受与保持的程序，以获取如下信息：

(1)考虑客户的诚信，没有信息表明客户缺乏诚信；

(2)具有执行业务必要的素质、专业胜任能力、时间和资源；

(3)能够遵守相关职业道德要求。

会计师事务所除考虑客户的风险外，还需要考虑自身执行业务的能力，如当工作需要时能否获得合适的具有相应资格的员工；能否获得专业化协助；是否存在任何利益冲突；能否对客户保持独立性等。

二、计划审计工作

对于任何一项审计业务，注册会计师在执行具体审计程序之前，都必须根据具体情况制定科学、合理的计划，使审计业务以有效的方式得到执行。

一般来说，计划审计工作主要包括：在本期审计业务开始时开展的初步业务活动；制定总体审计策略；制定具体审计计划等。

需要指出的是，计划审计工作不是审计业务的一个孤立阶段，而是一个持续的、不断修正的过程，贯穿于整个审计过程的始终。

三、评估重大错报风险

注册会计师必须实施风险评估程序，以此作为评估财务报表层次和认定层次重大错报风险的基础。

风险评估程序是必要程序，了解被审计单位及其环境为注册会计师在许多关键环节做出职业判断提供了重要基础。了解被审计单位及其环境实际上是一个连续和动态地收集、更新与分析信息的过程，贯穿于整个审计过程的始终。

一般来说，实施风险评估程序的主要工作包括：了解被审计单位及其环境；识别和评估财务报表层次以及各类交易、账户余额和披露认定层次的重大错报风险，包括确定需要特别考虑的重大错报风险(即特别风险)以及仅通过实施实质性程序无法应对的重大错报风险等。

四、应对重大错报风险

注册会计师在评估财务报表重大错报风险后，应当运用职业判断，针对评估的财务报表层次重大错报风险确定总体应对措施，并针对评估的认定层次重大错报风险设计和实施进一步审计程序，以将审计风险降至可接受的低水平。

五、编制审计报告

注册会计师在完成进一步审计程序后，还应当按照有关审计准则的规定做好审计完成阶段的工作，并根据所获取的审计证据，合理运用职业判断，形成适当的审计意见。

审计过程
接受业务委托→确定可接受的审计风险→了解被审计单位及其环境→初步确定重要性→风险评估→评估认定层次的重大错报风险→确定可接受的检查风险→风险应对→设计和实施进一步审计程序→获取充分、适当的审计证据→发现与汇总错报→修正重要性→评价错报影响→沟通重大错报→调整重大错报→评价未更正错报的影响→出具审计报告

15 年考试情况

	单	多	简	综
2	AB		A 重要性	

第二章　审计计划

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

在计划审计工作时，注册会计师需要进行初步业务活动、制定总体审计策略和具体审计计划，需要做出很多关键决策，包括确定可接受的审计风险水平和重要性、配置项目人员等。

第一节　初步业务活动

一、初步业务活动的目的和内容

(一)初步业务活动的目的

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

(二)初步业务活动的内容

1.针对保持客户关系和具体审计业务实施相应的质量控制程序;

2.评价遵守相关职业道德要求的情况;

3.就审计业务约定条款达成一致意见。

注册会计师应当按照规定开展初步业务活动。

虽然保持客户关系及具体审计业务和评价职业道德的工作贯穿审计业务的全过程,但是这两项活动需要安排在其他审计工作之前。在连续审计的业务中,这些初步业务活动通常是在上期审计工作结束后不久或将要结束时就已开始了。

在作出接受或保持客户关系及具体审计业务的决策后,注册会计师应当与被审计单位就审计业务约定条款达成一致意见,签订或修改审计业务约定书,以避免双方对审计业务的理解产生分歧。

二、审计的前提条件

1.确定财务报告编制基础

(1)确定财务报告编制基础的可接受性。在确定编制财务报表所采用的财务报告编制基础的可接受性时,注册会计师需要考虑下列相关因素:

第一,**被审计单位的性质**(例如被审计单位是商业企业、公共部门实体还是非营利组织);

第二,**财务报表的目的**(例如满足广大财务报表使用者共同的财务信息需求,还是用于满足财务报表特定使用者的财务信息需求);

第三,**财务报表的性质**(例如,财务报表是整套财务报表还是单一财务报表);

第四,**法律法规是否规定**了适用的财务报告编制基础。

(2)通用目的编制基础:国际会计准则理事会发布的国际财务报告准则、国际公共部门会计准则理事会发布的网际公共部门会计准则和某一国家或地区经授权或获得认可的准则制定机构,在遵循一套既定和透明的程序的基础上发布的会计准则。

(3)法律法规规定的财务报告编制基础。法律法规可能为某类实体规定了在编制通用目的财务报表时采用的财务报表编制基础。

2.就管理层的责任达成一致意见。

管理层认可并理解其责任,这一前提对执行独立审计工作是至关重要的:

(1)按照适用的财务报告编制基础编制财务报表,并使其实现公允反映(如适用)

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

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

3.确认的形式

注册会计师需要获取针对管理层责任的书面声明、其他审计准则要求的书面声明,以及在必要时需要获取用于支持其他审计证据的书面声明。

如果管理层不认可其责任,或不同意提供书面声明,注册会计师承接此类审计业务是不恰当的,除非法律法规另有规定。

三、审计业务约定书

审计业务约定书是指会计师事务所与被审计单位签订的,用以记录和确认审计业务的委托与受托关系、审计目标和范围、双方的责任以及报告的格式等事项的书面协议。**会计师事务所承接任何审计业务,都应与被审计单位签计审计业务约定书。**

(一)审计业务约定书的基本内容

审计业务约定书的具体内容和格式可能因被审计单位的不同而不同,但应当包括以下主要内容:

1.财务报表审计的目标与范围;

2.注册会计师的责任；

3.管理层的责任；

4.指出用于编制财务报表所适用的财务报告编制基础；

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

(二)审计业务约定书的特殊考虑

1.考虑特定需要。如果情况需要，注册会计师还应当考虑在审计业务约定书中列明下列内容：

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

(2)对审计业务结果的其他沟通形式；

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

(4)计划和执行审计工作的安排，包括审计项目组的构成；

(5)管理层确认将提供书面声明；

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

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

(8)收费的计算基础和收费安排；

(9)管理层确认收到审计业务约定书并同意其中的条款；

(10)在某些方面对利用其他注册会计师和专家工作的安排；

(11)对审计涉及的内部审计人员和被审计单位其他员工工作的安排；

(12)在首次审计的情况下，与前任注册会计师(如存在)沟通的安排；

(13)说明对注册会计师责任可能存在的限制；

(14)注册会计师与被审计单位之间需要达成进一步协议的事项；

(15)向其他机构或人员提供审计工作底稿的义务。

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

(1)组成部分注册会计师的委托人；

(2)是否对组成部分单独出具审计报告；

(3)与审计委托相关的法律法规的规定；

(4)母公司占组成部分的所有权份额；

(5)组成部分管理层相对于母公司的独立程度。

3.连续审计。对于连续审计，注册会计师应当根据具体情况评估是否需要对审计业务约定条款作出修改，以及是否需要提醒被审计单位注意现有的条款。

注册会计师可以决定不在每期都致送新的审计业务约定书或其他书面协议。然而，下列因素可能导致注册会计师修改审计业务约定条款或提醒被审计单位注意现现有业务约定条款：

(1)有迹象表明被审计单位误解审计目标和范围；

(2)需要修改约定条款或增加特别条款；

(3)被审计单位高级管理人员近期发生变动；

(4)被审计单位所苻权发生束大变动；

(5)被审计单位业务的性质或规模发生重大变化；

(6)法律法规的规定发生变化；

(7)编制财务报表采用的财务报告编制基础发生变更；

(8)其他报告要求发生变化。

4. 审计业务约定条款的变更。

(1)变更审计业务约定条款的要求。在完成审计业务前，如果被审计单位或委托人要求将审计业务变更为保证程度较低的业务，注册会计师应当确定是否存在合理理由予以变更。

下列原因可能导致被审计单位要求变更业务，如：**①环境变化对审计服务的需求产生影响；②对原来要求的审计业务的性质存在误解；③无论是管理层施加的还是其他情况引起的审计范围受到限制。上述第①和第②项通常被认为是变更业务的合理理由，但如果有迹象表明该变更要求与错误的、不完整的或者不能令人满意的信息有关，注册会计师不应认为该变更是合理的。**

如果没有合理的理由，注册会计师不应同意变更业务。如果注册会计师不同意变更审计业务约定条款，而管理层又不允许继续执行原审计业务，注册会计师应当：①在适用的法律法规允许的情况下，解除审计业务约定；②确定是否有约定义务或其他义务向治理层、所有者或监管机构等报告该事项。

(2)变更为审阅业务或相关服务业务的要求。在同意将审计业务变更为审阅业务或相关服务业务前，接受委托按照审计准则执行审计工作的注册会计师，除考虑上述(1)中提及的事项外，还需要评估变更业务对法律责任或业务约定的影响。

如果注册会计师认为将审计业务变更为审阅业务或相关服务业务具有合理理由，截至变更日已执行的审计工作可能与变更后的业务相关，相应地，注册会计师需要执行的工作和出具的报告会适用于变更后的业务。

为避免引起报告使用者的误解，对相关服务业务出具的报告不应提及原审计业务和在原审计业务中已执行的程序。只存将审计业务变更为执行商定程序业务，注册会计师才可在报告中提及已执行的程序。

第二节　总体审计策略和具体审计计划

审计计划分为总体审计策略和具体审计计划两个层次。

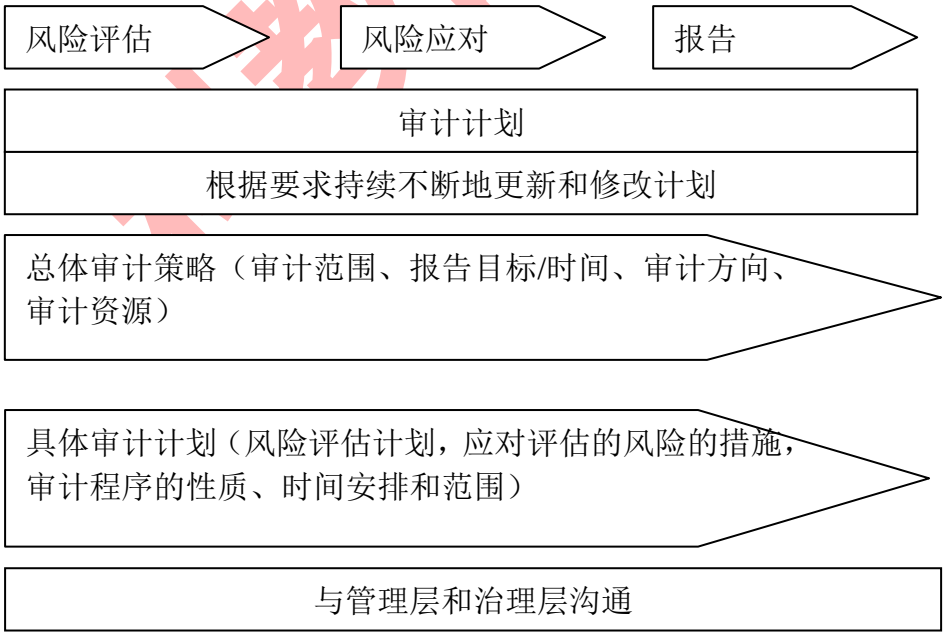

图 2-1　审计计划的两个层次

一、总体审计策略

注册会计师应当为审计工作制定总体审计策略。总体审计策略用以确定审计范围、时间安排和方向，并指导具体审计计划的制定。在制定总体审计策略时，应当考虑以下主要事项：

(一)审计范围[工作范围]

在确定审计范围时，需要考虑下列具体事项：

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

2.特定行业的报告要求，如某些行业监管机构要求提交的报告；

3.预期审计工作涵盖的范围，包括应涵盖的组成部分的数量及所在地点；

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

5.由组成部分注册会计师审计组成部分的范围；

6.拟审计的经营分部的性质，包括是否需要具备专门知识；

7.外币折算，包括外币交易的会计处理、外币财务报表的折算和相关信息的披露；

8.除为合并目的执行的审计工作之外，对个别财务报表进行法定审计的需求；

9.内部审计工作的可获得性及注册会计师拟信赖内部审计工作的程度；

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

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

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

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

14.与被审计单位人员的时间协调和相关数据的可获得性。

(二)报告目标、时间安排及所需沟通的性质

为计划报告目标、时间安排和所需沟通，需要考虑下列事项：

1.被审计单位对外报告的时间表，包括中间阶段和最终阶段；

2.与管理层和治理层举行会谈，讨论审计工作的性质、时间安排和范围；

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

4.与管理层讨论预期就整个审计业务中对审计工作的进展进行的沟通；

5.与组成部分注册会计师沟通拟出具的报告的类型和时间安排，以及与组成部分审计相关的其他事项；

6.项目组成员之间沟通的预期的性质和时间安排，包括项目组会议的性质和时间安排，以及复核已执行工作的时间安排；

7.预期是否需要和第三方进行其他沟通，包括与审计相关的法定或约定的报告责任。

(三)审计方向[重点领域]

总体审计策略的制定应当包括考虑影响审计业务的重要因素，以确定项目组工作方向，包括确定适当的重要性水平，初步识别可能存在较高的重大错报风险的领域，初步识别重要的组成部分和账户余额，评价是否需要针对内部控制的有效性获取审计证据，识别被审计单位、所处行业、财务报告要求及其他相关方面最近发生的重大变化等。

在确定审计方向时，注册会计师需要考虑下列事项：

1.重要性方面。具体包括：

(1)为计划目的确定重要性；

(2)为组成部分确定重要性且与组成部分的注册会计师沟通；

(3)在审计过程中重新考虑重要性；

(4)识别重要的组成部分和账户余额。

2.重大错报风险较高的审计领域。

3.评估的财务报表层次的重大错报风险对指导、监督及复核的影响。

4. 项目组人员的选择(在必要时包括项目质量控制复核人员)和工作分工,包括向重大错报风险较高的审计领域分派具备适当经验的人员。

5. 项目预算,包括考虑为重大错报风险可能较高的审计领域分配适当的工作时间。如何向项目组成员强调在收集和评价审计证据过程中保持职业怀疑必要性的方式。

7. 以往审计中对内部控制运行有效性评价的结果,包括所识别的控制缺陷的性质及应对措施。

8. 管理层重视设计和实施健全的内部控制的相关证据,包括这些内部控制得以适当记录的证据。

9. 业务交易量规模,以基于审计效率的考虑确定是否依赖内部控制。

10. 对内部控制重要性的重视程度。

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

12. 重大的行业发展情况,如行业法规变化和新的报告规定。

13. 会计准则及会计制度的变化。

14. 其他重大变化,如影响被审计单位的法律环境的变化。

(四)审计资源[时间人员]

注册会计师应当在总体审计策略中清楚地说明审计资源的规划和调配,包括确定执行审计业务所必需的审计资源的性质、时间安排和范围。

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

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

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

4. 如何管理、指导,监督这些资源,包括预期何时召开项目组预备会和总结会,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。

总体审计策略格式参见附录 2-1。

二、具体审计计划

为获取充分、适当的审计证据,而确定审计程序的性质、时间和范围的决策是具体审计计划的核心。**具体审计计划应当包括风险评估程序、计划实施的进一步审计程序和其他审计程序。**

(一)风险评估程序

具体审计计划应当包括为了足够识别和评估财务报表重大错报风险,注册会计师计划实施的风险评估程序的性质、时间安排和范围。

(二)计划实施的进一步审计程序

进一步审计程序包括控制测试和实质性程序。

进一步审计程序可以分为进一步审计程序的总体方案和拟实施的具体审计程序两个层次。进一步审计程序的总体方案主要是指注册会计师针对各类交易、账户余额和披露决定采用的总体方案(包括实质性方案或综合性方案)。具体审计程序则是对进一步审计程序的总体方案的延伸和细化,它通常包括控制测试和实质性程序的性质、时间安排和范围。

在实务中,注册会计师可以统筹安排进一步审计程序的先后顺序,如果对某类交易、账户余额或披露已经做出计划,则可以安排先行开展工作,与此同时再制定其他交易、账户余额和披露的进一步审计程序。

(三)计划其他审计程序

计划的其他审计程序可以包括上述进一步程序的计划中没有涵盖的、根据其他审计准则的要求注册会计师应当执行的既定程序。

在审计计划阶段,注册会计师还需要兼顾其他准则中规定的、针对特定项目在审计计划阶段应执行的程序及记录要求。例如,《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞

弊相关的责任》、《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》、《中国注册会计师审计准则第 1142 号——财务报表审计中对法律法规的考虑》及《中国注册会计师审计准则第 1323 号——关联方》等准则中对注册会计师针对这些特定项目在审计计划阶段应当执行的程序及其记录做出了规定。

三、审计过程中对计划的更改

在审计过程中，注册会计师应当在必要时对总体审计策略和具体审计计划做出更新和修改。这些更新和修改涉及比较重要的事项。例如，对重要性水平的修改，对某类交易、账户余额和披露的重大错报风险的评估和进一步审计程序(包括总体方案和拟实施的具体审计程序)的更新和修改等。一旦计划被更新和修改，审计工作也就应当进行相应的修正。

例如，如果在制定审计计划时，注册会计师基于对材料采购交易的相关控制的设计和执行获取的审计证据，认为相关控制设计合理并得以执行，因此未将其评价为高风险领域并且计划执行控制测试。但是在执行控制测试时获得的审计证据与审计计划阶段获得的审计证据相矛盾，注册会计师认为该类交易的控制没有得到有效执行，此时，注册会计师可能需要修正对该类交易的风险评估，并基于修正的评估风险修改计划的审计方案，如采用实质性方案。

如果注册会计师在审计过程中对总体审计策略或具体审计计划作出重大修改，应当在审计工作底稿中记录作出的**重大修改及其理由。**

四、指导、监督与复核

注册会计师应当制定计划，确定对项目组成员的指导、监督以及对其工作进行复核的性质、时间安排和范围。项目组成员的指导、监督以及对其工作进行复核的性质、时间安排和范围主要取决于下列因素：

1. 被审计单位的规模和复杂程度；

2. 审计领域；

3. 评估的重大错报风险；

4. 执行审计工作的项目组成员的专业素质和胜任能力。

当评估的重大错报风险增加时，注册会计师通常会扩大指导与监督的范围，增强指导与监督的及时性，执行更详细的复核工作。在计划复核的性质、时间安排和范围时，注册会计师还应考虑单个项目组成员的专业素质和胜任能力。

13[15 单-审计计划].下列有关审计计划的说法中，正确的是(　)。

A. 总体审计策略不受具体审计计划的影响

B. 具体审计计划的核心是确定审计的范围和审计方案

C. 制定审计计划的工作应当在实施进一步审计程序之前完成

D. 制定总体审计策略的过程通常在具体审计计划之前

13.[答案]D

[解析]A 错：具体审计计划的实施情况反过来可能会导致修改总体审计策略；B：确定审计程序的性质、时间安排和范围的决策是具体审计计划的核心；C 错：在实务中，如果对某类交易、账户余额或披露已经做出计划，则可以安排先行开展工作，与此同时再制定其他交易、账户余额和披露的进一步审计程序。D 正确：注册会计师应当根据总体审计策略制定具体审计计划。

第三节　重要性

一、重要性的含义

财务报告编制基础通常从编制和披露财务报表的角度阐释重要性概念。财务报表编制基础可能以不同的术语解释重要性，但通常而言，**重要性概念可从下列方面进行理解：**

(1)如果合理预期错报(包括漏报)单独或汇总起来可能影响财务报表使用者依据财务报表作出的经济决策，则通常认为错报是重大的；

(2)对重要性的判断是根据具体环境作出的，并受错报的金额或性质的影响，或受两者共同作用的影响；

(3)判断某事项对财务报表使用者是否重大，是在考虑财务报表使用者整体共同的财务信息需求的基础上作出的。由于不同财务报表使用者对财务信息的需求可能差异很大，因此不考虑错报对个别财务报表使用者可能产生的影响。

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

注册会计师使用整体重要性水平(将财务报表作为整体)的目的有：

(1)决定风险评估程序的性质、时间安排和范围；

(2)识别和评估重大错报风险：

(3)确定进一步审计程序的性质、时间安排和范围。

在整个业务过程中，随着审计工作的进展，注册会计师应当根据所获得的新信息更新重要性。在形成审计结论阶段，要使用整体重要性水平和为了特定交易类别、账户余额和披露而制定的较低金额的重要性水平来评价已识别的错报对财务报表的影响和对审计报告中审计意见的影响。

二、重要性水平的确定

在计划审计工作时，注册会计师应当确定一个合理的重要性**水平**，以发现在**金额上**重大的错报。**注册会计师在确定计划的重要性水平时，需要考虑对被审计单位及其环境的了解、审计的目标、财务报表各项目的性质及其相互关系、财务报表项目的金额及其波动幅度。**

(一)财务报表整体的重要性

由于财务报表审计的目标是注册会计师通过执行审计工作对财务报表发表审计意见，因此，注册会计师**应当考虑**财务报表整体的重要性。注册会计师在**制定总体审计策略时**，应当确定财务报表整体的重要性。

确定多大错报会影响到财务报表使用者所做决策，是注册会计师运用职业判断的结果。很多注册会计师根据所在会计师事务所的惯例及自己的经验，考虑重要性。

确定重要性需要运用职业判断。通常先选定一个基准，再乘以某一百分比作为财务报表整体的重要性。在选择基准时，需要考虑的因素包括：

1. 财务报表要素(如资产、负债、所有者权益、收入和费用)；

2. 是否存在特定会计主体的财务报表使用者特别关注的项目(如为了评价财务业绩，使用者可能更关注利润、收入或净资产)；

3. 被审计单位的性质、所处的生命周期阶段以及所处行业和经济环境；

4. 被审计单位的所有权结构和融资方式(例如，如果被审计单位仅通过债务而非权益进行融资，财务报表使用者可能更关注资产及资产的索偿权，而非被审计单位的收益)；

5. 基准的相对波动性。

适当的基准取决于被审计单位的具体情况，包括各类报告收益(如税前利润、营业收入、毛利和费用总额)，以及所有者权益或净资产。对于以营利为目的的实体，通常以经常性业务的税前利润作为基准。如果经常性业务的税前利润**不稳定**，选用其他基准可能更加合适，如毛利或营业收入。

就选定的基准而言，相关的财务数据通常包括前期财务成果和财务状况、本期最新的财务成果和财务状况、本期的预算和预测结果。当然，本期最新的财务成果和财务状况、本期的预算和预测结果需要根据被审计单位情况的重大变化(如重大的企业并购)和被审计单位所处行业和经济环境情况的相关变化等作出调整。例如，当按照经常性业务的税前利润的一定百分比确定被审计单位财务报表整体的重要性时，如果被审计单位本年度税前利润因情况变化出现**意外增加或减少**，注册会计师可能认为按照近几年经常性业务的平均税前利润确定财务报表整体的重要性更加合适。

以下表2-1举例说明一些实务中较为常用的基准：

表2-1

常用的基准

被审计单位的情况	可能选择的基准
1.企业的盈利水平保持稳定	经常性业务的税前利润
2.企业近年来经营状况大幅度波动，盈利和亏损交替发生，或者由正常盈利变为微利或微亏，或者本年度税前利润因情况变化而出现意外增加或减少	过去3-5年经常性业务的平均税前利润或亏损(取绝对值)，或其他基准，例如营业收入
3.企业为新设企业，处于开办期，尚未开始经营，目前正在建造厂房及购买机器设备	总资产
4.企业处于新兴行业，目前侧重于抢占市场份额、扩大企业知名度和影响力	营业收入
5.开放式基金，致力于优化投资组合、提高基金净值、为基金持有人创造投资价值	净资产
6.国际企业集团设立的研发中心，主要为集团下属各企业提供研发服务，并以成本加成的方式向相关企业收取费用	成本与营业费用总额
7.公益性质的基金会	捐赠收入或捐赠支出总额

在通常情况下，对于以营利为目的的企业，利润可能是大多数财务报表使用者最为关注的财务指标，因此，注册会计师可能考虑选取经常性业务的税前利润作为基准。但是在某些情况下，例如企业处于微利或微亏状态时，采用经常性业务的税前利润为基准确定重要性可能影响审计的效率和效果。注册会计师可以考虑采用以下方法确定基准：

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

(2)采用财务报表使用者关注的其他财务指标作为基准，如营业收入、总资产等。

注册会计师要注意的是，如果被审计单位的经营规模较上年度没有重大变化，通常使用替代性基准确定的重要性不宜超过上年度的重要性。

注册会计师为被审计单位选择的基准在各年度中通常会保持稳定，但是并非必须保持一贯不变。注册会计师可以根据经济形势、行业状况和被审计单位具体情况的变化对采用的基准作出调整。

例如，**被审计单位处在新设立阶段时注册会计师可能采用总资产作为基准，被审计单位处在成长期时注册会计师可能采用营业收入作为基准，被审计单位进入经营成熟期后注册会计师可能采用经常性业务的税前利润作为基准。**

为选定的基准确定百分比需要运用职业判断。百分比和选定的基准之间存在一定的联系，如经常性业务的税前利润对应的百分比通常比营业收入对应的百分比要高。例如，对以营利为目的的制造行业实体，注册会计师可能认为经常性业务的税前利润的5%是适当的；而对非营利组织，注册会计师可能认为总收入或费用总额的1%是适当的。百分比无论是高一些还是低一些，只要符合具体情况，都是适当的。

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

(1)财务报表使用者的范围；

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

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

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

(二)特定类别交易、账户余额或披露的重要性水平

根据被审计单位的特定情况，下列因素可能表明存在一个或多个特定类别的交易、账户余额或披露，其发生的错报金额虽然低于财务报表整体的重要性，但合理预期将影响财务报表使用者依据财务报表作出的经济决策：

1. 法律法规或适用的财务报告编制基础是否影响财务报表使用者对特定项目(如关联方交易、管理层和治理层的薪酬)计量或披露的预期；

2. 与被审计单位所处行业相关的关键性披露(如制药企业的研究与开发成本)；

3. 财务报表使用者是否特别关注财务报表中单独披露的业务的特定方面(如新收购的业务)。

在根据被审计单位的特定情况考虑是否存在上述交易、账户余额或披露时，了解治理层和管理层的看法和预期通常是有用的。

(三)实际执行的重要性

实际执行的重要性，是指注册会计师确定的低于财务报表整体重要性的一个或多个金额，旨在将未更正和未发现错报的汇总数超过财务报表整体的重要性的可能性降至适当的低水平。如果适用，实际执行的重要性还指注册会计师确定的低于特定类别的交易、账户余额或披露的重要性水平的一个或多个金额。

仅为发现单项重大的错报而计划审计工作将忽视这样一个事实，即单项非重大错报的汇总数可能导致财务报表出现重大错报，更不用说还没有考虑可能存在的未发现错报。确定财务报表整体的实际执行的重要性(根据定义可能是一个或多个金额)，旨在将财务报表中未更正和未发现错报的汇总数超过财务报表整体的重要性的可能性降至适当的低水平。

与确定特定类别的交易、账户余额或披露的重要性水平相关的实际执行的重要性，旨在将这些交易、账户余额或披露中未更正与未发现错报的汇总数超过这些交易、账户余额或披露的重要性水平的可能性降至适当的低水平。

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

(1)对被审计单位的了解(这些了解在实施风险评估程序的过程中得到更新)；

(2)前期审计工作中识别出的错报的性质和范围；

(3)根据前期识别出的错报对本期错报作出的预期。

通常而言，实际执行的重要性通常为财务报表整体重要性的50%-75%。

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

1. 首次接受委托的审计项目；

2. 连续审计项目，以前年度审计调整较多；

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

4. 存在或预期存在值得关注的内部控制缺陷。

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

1. 连续审计项目，以前年度审计调整较少；

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

3. 以前期间的审计经验表明内部控制运行有效。

审计准则要求注册会计师确定低于财务报表整体重要性的一个或多个金额作为实际执行的重要性，注册会计师无需通过将财务报表整体的重要性平均分配或按比例分配至各个报表项目的方法来确定实际执行的重要性，而是根据对报表项目的风险评估结果，确定如何确定一个或多个实际执行的重要性。例如，根据以前期间的审计经验和本期审计计划阶段的风险评估结果，注册会计师认为可以以财务报表整体重要性的75%作为大多数报表项目的实际执行的重要性；与营业收入项目相关的内部控制存在控制缺陷，而且以前年度审计中存在审计调整，因此

考虑以财务报表整体重要性的50%作为营业收入项目的实际执行的重要性，从而有针对性的对高风险领域执行更多的审计工作。

计划的重要性与实际执行的重要性之间的关系如图 2-3 所示。

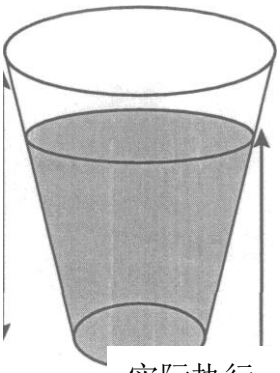

图 2-2　实际执行的重要性

(四)审计过程中修改重要性

由于存在下列原因，注册会计师可能需要修改财务报表整体的重要性和特定类别的交易、账户余额或披露的重要性水平(如适用)：(1)审计过程中情况发生重大变化(如决定处置被审计单位的一个重要组成部分)；(2)获取新信息；(3)通过实施进一步审计程序，注册会计师对被审计单位及其经营所了解的情况发生变化。例如，注册会计师在审计过程中发现，实际财务成果与最初确定财务报表整体的重要性时使用的预期本期财务成果相比存在着很大差异，则需要修改重要性。

(五)在审计中运用实际执行的重要性

实际执行的重要性在审计中的作用主要体现在以下几个方面：

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

(1)单个金额低于实际执行的重要性的财务报表项目汇总起来可能金额重大(可能远远超过财务报表整体的重要性)，注册会计师需要考虑汇总后的潜在错报风险；

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

(3)对于识别出存在舞弊风险的财务报表项目，不能因为其金额低于实际执行的重要性而不实施进一步审计程序。

2.运用实际执行的重要性确定进一步审计程序的性质、时间安排和范围。例如，在实施实质性分析程序时，注册会计师确定的已记录金额与预期值之间的可接受差异额通常不超过实际执行的重要性；在运用审计抽样实施细节测试时，注册会计师可以将可容忍错报的金额设定为等于或低于实际执行的重要性。

三、错报

(一)错报的定义

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

错报可能由下列事项导致：

1.收集或处理用以编制财务报表的数据时出现错误；

2. 遗漏某项金额或披露；

3. 由于疏忽或明显误解有关事实导致作出不正确的会计估计；

4. 注册会计师认为管理层对会计估计作出不合理的判断或对会计政策作出不恰当的选择和运用。

(二) 累积识别出的错报

注册会计师可能将低于某一金额的错报界定为明显微小的错报，对这类错报不需要累积，因为注册会计师认为这些错报的汇总数明显不会对财务报表产生重大影响。“明显微小”不等同于“不重大”。明显微小错报的金额的数量级，与按照《中国注册会计师审计准则第 1221 号——计划和执行审计工作时的重要性》确定的重要性的数量级相比，是完全不同的(明显微小错报的数量级更小)。这些明显微小的错报，无论单独或者汇总起来，无论从规模、性质或其发生的环境来看都是明显微不足道的。如果不确定一个或多个错报是否明显微小，就不能认为这些错报是明显微小的。

注册会计师需要在制定审计策略和审计计划时，确定一个明显微小错报的临界值，低于该临界值的错报视为明显微小的错报，可以不累积。《中国注册会计师审计准则第 1251 号——评价审计过程中识别的错报》第十六条规定，注册会计师应当在审计工作底稿中记录设定的某一金额，低于该金额的错报视为明显微小。

确定该临界值需要注册会计师运用职业判断。在确定明显微小错报的临界值时，注册会计师可能考虑以下因素：

(1) 以前年度审计中识别出的错报(包括已更正和未更正错报)的数量和金额；

(2) 重大错报风险的评估结果；

(3) 被审计单位治理层和管理层对注册会计师与其沟通错报的期望；

(4) 被审计单位的财务指标是否勉强达到监管机构的要求或投资者的期望。

为了帮助注册会计师评价审计过程中累积的错报的影响以及与管理层和治理层沟通错报事项，将错报区分为事实错报、判断错报和推断错报可能是有用的。

1. 事实错报。事实错报是毋庸置疑的错报。这类错报产生于被审计单位收集和处理数据的错误，对事实的忽略或误解，或故意舞弊行为。例如，注册会计师在审计测试中发现最近购入存货的实际价值为 15 000 元，但账面记录的金额却为 10 000 元。因此，存货和应付账款分别被低估了 5 000 元，这里被低估的 5 000 元就是已识别的对事实的具体错报。

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

3. 推断错报。注册会计师对总体存在的错报作出的最佳估计数，涉及根据在审计样本中识别出的错报来推断总体的错报。推断错报是指通过测试样本估计出的总体的错报减去在测试中发现的已经识别的具体错报。例如，应收账款年末余额为 2 000 万元，注册会计师抽查 10%样本发现金额有 100 万元的高估，高估部分为账面金额的 20%，据此注册会计师推断总体的错报金额为 400 万元(即 2 000×20%)，那么上述 100 万元就是已识别的具体错报，其余 300 万元即推断误差。

(三) 对审计过程识别出的错报的考虑

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

抽样风险和非抽样风险可能导致某些错报未被发现。审计过程中累积错报的汇总数接近按照《中国注册会计师审计准则第 1221 号——计划和执行审计工作时的重要性》的规定确定的重要性，

则表明存在比可接受的低风险更大的风险，即可能未被发现的错报连同审计过程中累积错报的汇总数，可能超过重要性。

注册会计师可能要求管理层检查某类交易、账户余额或披露，以使管理层了解注册会计师识别出的错报的产生原因，并要求管理层采取措施以确定这些交易、账户余额或披露实际发生错报的金额，以及对财务报表作出适当的调整。例如，在从审计样本中识别出的错报推断总体错报时，注册会计师可能提出这些要求。

2[15 简-重要性].ABC 会计师事务所首次接受委托，审计甲公司 2014 年度财务报表，甲公司处于新兴行业，面临较大竞争压力，目前侧重于抢占市场份额，审计工作底稿中与重要性和错报评价相关的部分内容摘录如下：

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

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

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

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

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

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

要求：

针对上述第(1)至(6)项，逐项指出审计项目组的做法是否恰当，如不恰当，简要说明理由。

2.[答案]

情况(1)恰当。

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

情况(3)恰当。

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

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

情况(6)不恰当。低估应付账款通常伴随着低估成本和高估利润，影响当期经营业绩，属于重要的错报。该错报通常不太可能被其他错报抵销。