

# 第一章 审计概述

## 考情分析

本章在2012年至2015年期间共考了17个选择题，累计24分，年均6分。除第6节尚未出过考题外，其他各节考频大致相当。

特别值得一提的是第3节与认定相关的知识。本节只介绍认定的理论，适宜考核选择题，但各年考试侧重认定的应用，通常结合销售、采购、生产等交易考核综合题。这使得认定虽非本章的高频考点，但却是全书的核心考点。

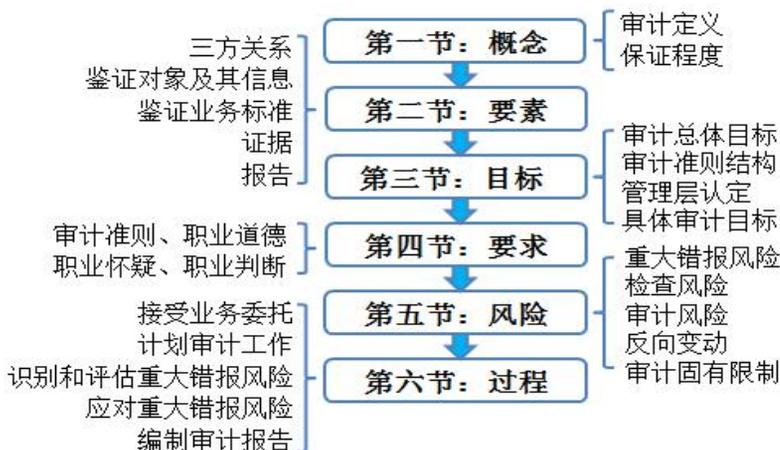
认定的知识结构和命题规律要求大家分两个阶段学习。第一阶段，在本节了解认定的概念；第二阶段，结合第9-12章的具体事项掌握认定的应用。

本章2016年第四节补充了职业判断相关内容，值得考生重视。

### 考情统计

年度	题型	题量	分值	考点
2012	单选	2	2	重大错报风险，风险的反向变动
	多选	4	8	职业怀疑，总体目标，审计准则结构，检查风险
2013	单选	1	1	具体审计目标
2014	单选	3	3	审计含义，三方关系，认定
	多选	1	2	管理层责任
2015	单选	4	4	职业怀疑、保证程度、审计风险模型
	多选	2	4	鉴证业务的要素，标准

### 结构进度图



## 第一节 审计的概念与保证程度

### 一、财务报表审计定义及其理解

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。

[学习提示]5个关注点：

关注点1. 是否“不存在”与是否“存在”有区别吗？

关注点2. 什么叫合理保证？难道还有其他档次的保证？

关注点3. 什么叫积极的方式？难道还有消极方式？

关注点4. 谁是预期使用者？

关注点5. 为什么要将管理层排除在预期使用者之外？

对财务报表审计定义的5方面理解[热点]：

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

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

3. 审计的**保证程度**是合理保证。合理保证是一种高水平保证，低于绝对保证，高于有限保证。

4. 审计的**基础**是独立性[D22Z]和专业性[又红又专]，通常由具备专业胜任能力和独立性的注册会计师来执行。注册会计师应独立于被审计单位和预期使用者[被审计单位与预期使用者通常不独立]。

5. 审计的**最终产品**是审计报告[D19Z]。注册会计师针对财务报表是否在所有重大方面按照财务报告编制基础编制并实现公允反映发表审计意见，并以审计报告的形式予以传达。

注册会计师按照审计准则[D1Z-D19Z]和相关职业道德的要求[D21Z-D22Z]执行审计工作，能够形成这样的意见。

[例题 单选 真题 2014]

下列有关财务报表审计的说法中，错误的是( )。

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

### 二、鉴证业务的保证程度

#### (一)合理保证与有限保证

鉴证业务的保证程度包括合理保证和有限保证[做不到绝对保证，意味着鉴证有风险、决策要谨慎]。其中，审计业务提供合理保证，审阅业务提供有限保证(非鉴证服务无保证)。



**(二) 两种保证程度的区别[6][热点]**

	合理保证(审计)	有限保证(审阅)
目标	在可接受的 <b>低</b> 审计风险下,以 <b>积极</b> 方式对财务报表整体发表审计意见,提供 <b>高</b> 水平的保证	在可接受审阅风险下,以 <b>消极</b> 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,保证水平 <b>低于</b> 审计业务
收集证据程序	通过一个不断修正的、系统化的执业过程,获取充分、适当的证据。证据收集程序包括 <b>检查、观察、询问、函证、重新计算、重新执行、分析程序</b> 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 <b>询问</b> 和 <b>分析程序</b> 获取证据
所需证据	数量较多	数量较少
检查风险	较低	较高
财务报表	可信性较高	可信性较低
提出结论的方式	以积极的方式提出结论。如:“我们 <b>认为</b> ,ABC 公司财务报表在所有重大方面 <b>按照</b> 企业会计准则和《XX 会计制度》 <b>的规定编制,公允反映了</b> 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” <b>[情况良好]</b>	以消极的方式提出结论。如:“根据我们的审阅,我们 <b>没有注意到</b> 任何事项使我们相信,ABC 公司财务报表 <b>没有按照</b> 企业会计准则和《XX 会计制度》 <b>的规定编制,未能在所有重大方面公允反映</b> 被审阅单位的财务状况、经营成果和现金流量” <b>[未见异常]</b>

**[例题 单选 真题 2015]**

下列有关注册会计师执行的业务提供的保证程度的说法中,正确的是( )。

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

## 第二节 审计要素

### 一、三方关系

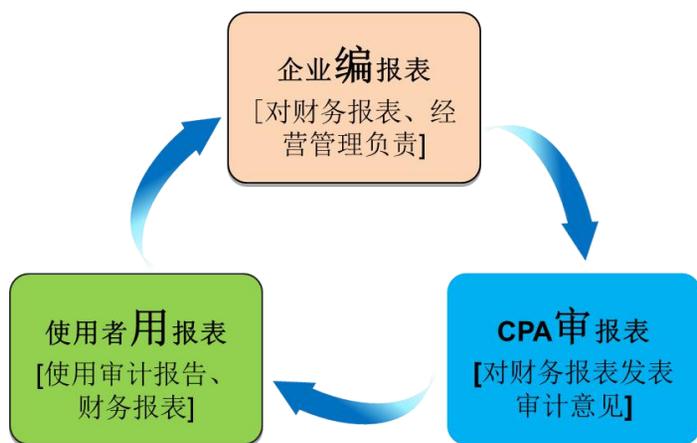
三方关系是对审计性质的基本描述。

三方“关系人”包括注册会计师、责任方(被审计单位管理层)和财务报表的预期使用者。

责任方可能是预期使用者,但不能是唯一预期使用者。如某项业务不存在除责任方之外的其他预期使用者[例如:设计内部控制,执行商定程序,代编财务报表等],则不构成鉴证业务。

三方“关系”是指注册会计师对由被审计单位管理层负责的财务报表发表审计意见,以增强除管理层之外的预期使用者对财务报表的信赖程度。

简而言之:财务报表的“编/审/用”。



#### (一) 注册会计师

注册会计师是指项目合伙人,项目组其他成员或承接审计业务的会计师事务所。

1. 注册会计师的责任:按照审计准则的规定对财务报表发表审计意见。

2. 确认责任的方式:签署审计报告。

3. 履行职责的要求:遵守职业道德要求(包括保持专业胜任能力),遵循审计准则的规定,计划和实施审计工作,获取充分、适当的审计证据,得出合理的审计结论,发表恰当的审计意见。

#### (二) 责任方及其责任

责任方是对财务报表负责的组织或人员,即管理层。

审计工作的基础(前提)是管理层和治理层认可并理解其应当承担的下列责任[记忆]:

1. 按适用的编制基础编制财务报表,使其实现公允反映;

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：

(1) 允许注册会计师接触与编制财务报表相关的所有信息；

(2) 向注册会计师提供审计所需的其他信息[如关联方等]；

(3) 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。

**关于管理层责任，还要注意：**

1. 管理层和治理层认可其责任的过程[三承]：通过签订审计业务约定书[D2Z]承诺责任，通过编制和签发财务报表承担责任，通过提交书面声明[D18Z]承认责任。

2. 管理层提供的书面声明包括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[见 D18Z]。

3. 如管理层不认可其责任或不提供书面声明，注册会计师承接此类审计业务是不恰当的[或可能导致解除业务约定]。

4. 如果财务报表存在重大错报，而注册会计师通过审计没有发现，并不能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，主要是指与财务报表有重要和共同利益的主要利益相关者。

管理层不能是唯一的预期使用者。

在实务中可能难以明确所有的预期使用者，例如，上市公司财务报表审计报告的收件人为“XX 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。

如无法识别使用审计报告的所有组织和人员，应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。

**[例题 单选 真题 2014]**

下列有关审计业务三方关系的说法中，错误的是( )。

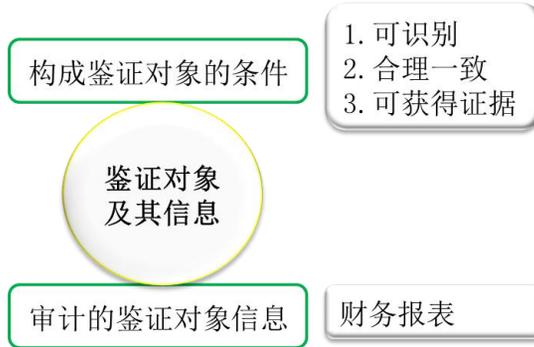
A. 如果注册会计师无法识别出使用审计报告的所有组织或人员，则预期使用者主要是指那些与财务报表有重要和共同利益的主要利益相关者

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

C. 委托人通常是财务报表预期使用者之一，也可能由责任方担任

D. 如果责任方和财务报表预期使用者来自于同一企业，则两者是同一方

## 二、鉴证对象信息[财务报表]



### (一) 构成鉴证对象的条件[记忆]

1. 鉴证对象可识别。如“营业收入”可识别，“工作态度”不好识别；衣服的材质可识别，是否受消费者喜爱不好识别。

2. 不同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[持续经营假设的合理性可能因人而异]；

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[舞弊比错误难以取证。所以，如果舞弊太多，审计可能敬而远之，甚至考虑解除业务约定。正所谓：惹不起，躲得起]。

### (二) 审计的鉴证对象和鉴证对象信息[记忆]

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。

## 三、标准[财务报告编制基础]



### (一) 标准的特征

标准是评价、计量列报鉴证对象的基准，好比丈量物体的尺子。适当的标准应同时具备下列特征[爱考]：

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**：标准不应忽略业务环境中可能影响得出结论的相关因素；

3. **可靠性**：标准能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**：标准有助于得出无偏向的结论；

5. **可理解性**：标准有助于得出清晰、易于理解、不会产生重大歧义的结论。

**会哭的孩子**：注册会计师基于自身预期、判断和经验对鉴证对象进行的评价和计量，不构成适当的标准。

**[例题 多选 真题 2015]**

注册会计师在对鉴证对象作出合理一致的评价时，需要有适当的标准，下列有关标准的说法中，正确的有( )。

A. 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，构成适当的标准

B. 对于公开发布的标准，注册会计师通常无需对标准的适当性进行评价，只需评价该标准对具体业务的适用性

C. 标准应具有相关性、完整性、可靠性、中立性和可理解性

D. 采用的标准的类型不同，注册会计师为评价该标准所需执行的工作也不同

## (二) 财务报表审计的标准

财务报表审计业务的标准就是适用的财务报告编制基础。

## (三) 编制基础及其类型

1. **通用目的编制基础**：旨在满足广大财务报表使用者共同的财务信息需求，主要指会计准则和会计制度。

对一些财务报告编制基础[通用目的编制基础]，整套财务报表通常包括资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益(或股东权益)变动表和相关附注。

2. **特殊目的编制基础**：旨在满足财务报表特定使用者对财务信息需求，包括计税核算基础、监管机构的报告要求和合同的约定等。

对另外一些财务报告编制基础，单一财务报表和相关附注也可能构成整套财务报表[特殊目的编制基础]。

**[例题 多选 2015 真题]**

下列各项中，属于鉴证业务应当具备的特征的有( )。

A. 使用的标准适当且预期使用者能够获取该**标准**

B. 注册会计师能够获取充分、适当的**证据**以支持其结论

C. 注册会计师的结论以书面**报告**形式表述，且表述形式与所提供的保证程度相适应

D. 鉴证**对象**适当

## 第三节 审计目标

如果执行一项审计业务就是建一座高楼大厦,那么位于这座大楼最顶层的(总体目标)是注册会计师发表的审计意见,执行审计准则就是这座大厦的基础。

**审计准则**之所以能成为实现**审计总体目标**的基础,是因为它要求注册会计师对被审计单位的所审期间的交易与事项、期末账户余额以及财务报表列报和披露的**认定**全面获取证据。

可见,审计目标的架构涉及到审计总体目标、审计准则、管理层认定这三个方面。

**这三个方面的内容,一个比一个具体。本节只介绍架构。**

### 一、总体目标的内容

#### 1. 发表审计意见

对财务报表整体是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证,使能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. 出具审计报告

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。

**[例题 多选 真题 2012]**

关于注册会计师执行财务报表审计工作的总体目标,下列说法中,正确的有( )。

A. 对财务报表整体是否不存在由于舞弊或错报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

B. 对被审计单位的持续经营能力提供合理保证**[不提供]**

C. 对被审计单位内部控制是否存在值得关注的缺陷提供合理保证**[不提供]**

D. 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

### 二、审计准则的结构

每个审计准则通常都包括**总则、定义、目标、要求和附则**。

#### (一) 总则

提供与理解审计准则相关的背景资料,并可能说明:

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。

#### (二) 定义

审计准则以定义为标题单设一章,有助于保持审计准则应用和理解的一致性。

#### (三) 目标[作用]

目标使注册会计师关注每项审计准则预期实现的结果。

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；[主路/基本要求]
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。[辅路/职业判断]

这表明，注册会计师不仅要遵循审计准则的规定，而且需要考虑是否实施追加的审计程序。这两个方面相辅相成，缺一不可：审计准则像是高速公路的主路，把握前进的总体方向；职业判断像是高速公路的辅路，因地制宜。

[例题 多选 真题 2012]

关于审计准则中的目标的作用，下列说法中，正确的有( )。

- A. 目标将审计准则中的要求与注册会计师的总体目标联系起来
- B. 目标能够使注册会计师关注每项审计准则预期实现的结果
- C. 目标可以帮助注册会计师理解所需完成的工作，以及在必要时为完成工作使用的恰当手段
- D. 目标可以帮助注册会计师确定在审计业务的具体情况下是否应当完成更多的工作以实现目标

#### (四)要求

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。主路针对某项业务的具体情况，可能存在一些特定事项，需要实施准则要求之外的审计程序，以达到规定的目标。辅路

具体来说，如果认为执行一项准则没有获取充分、适当的审计证据，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；本准则不给力/向其他准则借力
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；不换程序，扩大范围
3. 实施根据具体情况认为必要的其他程序。换程序

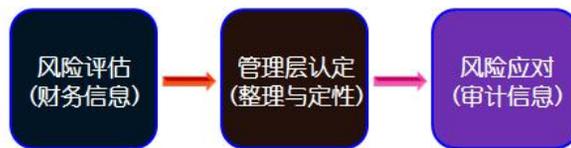
### 三、认定

#### (O)认定的背景知识

认定，是指管理层在财务报表[项目及附注]中作出的明确或隐含的表达。



在财务报表审计中，注册会计师借助管理层认定，并通过风险评估，对错报进行归纳、分类和应对，据以实现审计目标。



具体来说，注册会计师运用专业知识和职业判断，将通过风险评估获得的信息进行整理、定性，归类到财务报表的具体认定，据此确定具体审计目标，设计进一步审计程序以应对评估的重大错报风险。

管理层对财务信息的认定贯穿于从交易、事项的发生、期末账户余额的形成、直至这些信息在财务报表中列报与披露的整个过程。



下面以甲公司赊销交易为例，解释管理层对财务信息所做的三类认定的背景[为什么是这样三类，为什么是这个顺序]。

### 1. 对交易、事项的认定

向客户提交合格商品后，甲公司取得了收取货款的权利，需要确认并记录应收账款、营业收入、应交税费并结转成本。这个过程，实际上就是将交易、事项转化为财务信息的过程。

可见，管理层对交易、事项的认定，着眼于财务信息的形成与产生。

具体来说，甲公司首先要认定销售业务**能否入账[发生]**、**是否已入账[完整性]**，并确保**正确入账**。

关于正确入账，具体应当包括：

(1) 归属的会计期间是否恰当[截止]；

(2) 使用的会计科目是否正确[分类：主营业务收入/其他业务收入/营业外收入；应收票据/应收账款/其他应收款]；

(3) 记录的具体金额[准确性]是否正确。

这表明：

(1) 对交易、事项的认定涉及到发生、完整性、准确性、截止和分类五个方面。

(2) 对交易、事项发生当时所产生的财务信息的认定，既可能涉及利润表项目，也可能涉及资产负债表项目。

### 2. 对期末账户余额的认定

对交易事项进行认定并记入相关账户后，赊销交易便进入了收款阶段。在这个阶段，确认的营业收入、结转的营业成本(存货)不再发生变化(除非发生销货退回)，而应收账款(权利)、应交税费(义务)则随着时间的推移而发生变化。

例如，甲公司虚构了X客户，确认赊销收入并结转成本，则应收账款、应缴税费均违反存在认定，存货违反完整性认定，同时，营业收入、营业成本均违反发生认定；

又如，甲公司9月份与Y客户发生赊销交易产生应收账款80万元，12月25日全额收取货款。如甲公司没有处理，则应收账款违反了存在认定，货币资金违反了完整性认定，其他无影响。

可见，错报的原因不同，对报表的影响也很不相同：前者属于虚构，“彻头彻尾”错了，故影响了“一大片”；后者以事实为基础，属于“晚节不保”，只影响个别账户的期末余额。

再如，甲公司8月份向Z客户赊销100万元，年末收回60万元。甲公司应在年末对该笔应收账款计提坏账准备。

如年末应收账款余额仍为100万元，则应收账款违反了计价和分摊认定；如没有计提坏账准备，则应收账款违反了计价和分摊认定，资产减值损失违反了完整性认定；如计提的坏账准备金额不正确，则应收账款违反了计价和分摊认定，资产减值损失违反了准确性认定。

上例表明，期末账户余额的认定主要涉及资产负债项目，也可能会影响到利润表账户[不能说与利润表账户无关]。

### 3. 财务报表列报和披露的认定

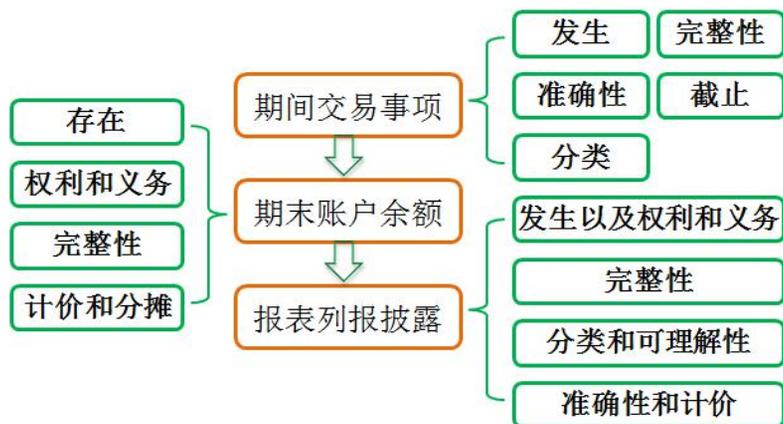
管理层通过在财务报表及其附注资料中列报与披露财务信息，将财务信息展示给报表使用者。如果在这个环节上发生错报，对报表使用者来说，即使管理层关于交易、事项和期末账户余额的认定是正确的，也没有实际意义。

例如，不应简单地将所有应收账款余额加计后直接列示在资产负债表的应收账款项目中。在列报之前，应在借方余额合计数的基础上减去计提的坏账准备。如有贷方余额的应收账款，还应当通过重分类调整将贷方余额过入到预收款项中。

再如，管理层应在财务报表附注资料中恰当披露应收账款的贴现。如未披露，则违反了列报与披露的完整性认定；如披露不清晰，则违反了列报与披露的分类与可理解性认定。

总体而言，列报与披露可以归纳为发生及权利和义务、完整性、分类和可理解性、准确性和计价四种认定。

综上所述，第一类认定着眼于交易、事项发生时产生的财务信息，第二类认定着眼于财务信息的后续变化，第三类认定则着眼于所有信息在财务报表中反映。见下页图：



### (一) 与各类交易和事项相关的认定

此类认定关注财务信息的产生，主要涉及利润表项目的发生额，也可能涉及资产负债表项目余额的产生。

**1. 发生：**本认定只关心错报的性质，不关心错报金额。

(1) 错报的性质：不该入账入了账/该销账的没销账。

(2) 典型的手段：虚构/未发货就确认收入。

(3) 代表性错报：确认了不该确认的营业收入，结转了不该结转的营业成本，计入了不该计入的费用。

例. 甲公司与客户约定，在提交的商品经客户验收合格并取得客户签字的收货通知单后取得收取货款的权利。

注册会计师选取一笔营业收入后发现客户以商品型号不符合约定为由没有在收货通知单上签字。这表明甲公司营业收入项目违反了发生认定。

**2. 完整性：**本认定只关心错报性质，不涉及错报金额。

(1) 错报的性质：该入账的没入账/不该销账的销了账。

(2) 典型的手段：隐瞒[应付账款/销售费用/预计负债]。

(3) 代表性错报：隐瞒已发生的销售交易/费用已发生但不作记录/未付款但借记应付账款。

不要教条地认为只要是“该处理的没处理”就违反了完整性认定。例如，发生销货退回后未做账务处理，则营业收入违背了发生认定，而不是完整性认定。

**3. 准确性:**符合发生、完整性的前提下,专门针对金额的量化认定。关心错报的金额,而不是性质。

(1)错报的性质:入账金额不正确/不恰当/不准确。

(2)典型的手段:多记或少记金额。

(3)代表性错报:单价不正确、数量不一致。

(4)易错易混:准确性与完整性之间没有精确界限,要判断。如入账金额与正确金额相差太远,可能违反完整性。

例.甲公司应确认营业收入 853 万元,实际入账 835 万元,则营业收入违反了准确性认定。如实际入账金额为 8.35 万元,则很可能被认为违反完整性认定。

**4. 截止:**符合发生、完整性的前提下专门针对入账期间的认定。

(1)错报的性质:入账的期间不正确。

(2)典型的手段:提前或推迟入账。

(3)代表性错报:将下期的收入计入本期/将本期的收入推迟到下期[同时具备两个期间的信息]。

(4)易错易混:违反发生/提前、违反完整性/推迟。

例.检查甲公司 2015 年末确认一笔营业收入时,发现发货时间为 2016 年 1 月 5 日,则营业收入违反了截止认定。

如该笔销售交易未曾发货,则营业收入违反了发生认定。

[例题 单选 真题 2010]

对于下列销售收入认定,通过比较资产负债表日前后几天的发货单日期与记账日期,A 注册会计师认为最可能证实的是( )。

A.发生 B.完整性 C.截止 D.分类

**5. 分类:**符合发生、完整性认定的前提下针对会计科目是否恰当的认定。

(1)错报的性质:入账的会计科目/账户不正确。

(2)代表性错报:将应计入甲科目/账户的交易、事项计入乙科目/账户[同时具备两个科目的信息]。

(3)易错易混:未将应计入甲科目的交易计入甲科目(完整性)、将不应计入乙科目的交易计入乙科目(发生)。

例.甲公司将营业外收入计入营业收入,将其他业务收入计入主营业务收入,都违反分类认定。前者影响财务报表,后者不影响财务报表。注册会计师更关心前一种错报。

[例题 单选 针对第一类 认定]

A 注册会计师审计 X 公司 2015 年度财务报表。下列情况中,( )表明 X 公司违反了交易、事项的**发生**认定。

A.至 2015 年 12 月 31 日,X 公司承接的甲公司建筑工程项目的完工百分比为 80%,但 X 公司将合同约定的**全部**工程价款确认为当期营业收入[违反**准确性**认定]

B.X 公司向乙公司发出商品后,在合同约定的无条件退货期满之前[尚不能确认收入]确认了营业收入[违反**发生**认定]

C. X 公司 2015 年底向丙公司提交商品并收到货款，但**没有确认营业收入**[违反完整性认定]

D. X 公司 2016 年初向丁公司提交赊销的商品，但于 2015 年底确认为营业收入[违反截止认定]

## (二) 与期末账户余额相关的认定

此类认定与资产负债表项目直接相关，也可能涉及到利润表项目。其中，存在、完整性、计价和分摊认定分别与交易、事项的发生、完整性、准确性认定相同或相近，权利和义务认定是资产负债表项目独有的。

### 1. 存在

记录的资产、负债和所有者权益是存在的[定性]。

错报主要表现：不该入账的入了账/该销账的没销账。

例如[不该入账的入了账]，甲公司虚构营业收入，借记应收账款、贷记主营业务收入及应交税费。导致[营业收入违反发生认定]应收账款、应交税费违反**存在认定**[两表/彻头彻尾]。

再如[该销账的没销账]，甲公司为提高流动比率，收到应收账款后不做账务处理，导致应收账款违反了**存在认定**、货币资金项目违反了**完整性认定**[一表/一生清廉，未保晚节]。

[提示]评估重大错报风险时，导致注册会计师怀疑应收账款违反存在认定的原因可能多种多样的，远不像上例那样直截了当，有时甚至是模棱两可的。

例如，在卖方市场下，如供求关系没有发生明显变化，甲公司 1 年以内账龄的应收账款金额或比例大幅上升，或者 1-2 年账龄的应收账款比例明显提高，都可能导致注册会计师怀疑应收账款违反了存在认定：前者可能表明不该入账的入了账，后者可能表明该销账的没销账。

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[定性认定]。

权利和义务的错报通常导致存在、完整性的错报，与存在、完整性认定**如影随形**，并且常常在错报事项的幕后充当**配角**。这也许是历年试题中很少涉及权利和义务认定的原因。

例如，甲公司将经营性租赁的设备记入固定资产，其根源是甲公司将本公司不拥有所有权的固定资产认定为拥有所有权，违反了**权利**和义务认定，但表现在财务报表上的，却是固定资产违反了存在认定；

又如，甲公司收到原材料后因质量问题拒绝付款，也未进行账务处理。供应商提起诉讼，但期末未判决。如供应商胜诉，则说明甲公司违反了权利和**义务**认定，但表现在财务报表上的，是存货、应付账款违反完整性认定。

### [例题 综合 真题 2009]

A 注册会计师负责审计甲公司 20×8 年度财务报表。

资料一：审计工作底稿内容摘录如下：

甲公司生产过程中产生的噪音和排放的气体对环境造成一定影响。尽管周围居民要求给予补偿，但甲公司考虑到现行法律并没有相关规定，以前并未对此作出回应。为改善与

周围居民的关系，甲公司董事会于 20×8 年 12 月 26 日决定对居民给予总额为 100 万元的一次性补偿，并制定了具体的补偿方案。20×9 年 1 月 15 日，甲公司向居民公布了上述补偿决定和具体补偿方案。

资料二：A 注册会计师在审计工作底稿中记录了所获取的甲公司财务数据，部分内容摘录如下(金额单位：万元)：

年份	20×8 年未审数	20×7 年已审数
预计负债		
居民环境污染补偿	100	0

要求：针对资料一(1)至(4)项，结合资料二，假定不考虑其他条件，逐项指出资料一所述事项是否可能表明存在重大错报风险。如果认为存在，简要说明理由，并分别说明该风险主要与哪些财务报表项目(仅限于营业收入、营业成本、存货、长期股权投资、无形资产和预计负债)的哪些认定相关。

### 3. 完整性

所有应记录的资产、负债和所有者权益均已记录[定性]。

错报的主要表现：该入账的没入账/不该销账的销了账。

例如[该入账的没入账]，甲公司采购原材料入库后不做账务处理，导致应付账款、存货同时违反完整性认定。

又如[不该销账的销了账]，甲公司 12 月 31 日开出转账支票后做了借记应付账款、贷记银行存款的账簿记录，但开户银行并未在当日办理转账手续，导致货币资金和应付账款同时违反完整性认定。

在考题中，如发现存货余额和营业成本发生额均远超上期而应付账款余额远低于上期，可能怀疑应付账款完整性或存货存在/营业成本发生认定存在重大错报风险。

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，相关的计价或分摊调整已恰当记录[定量]。

管理层对期末账户余额的认定，包括定性、定量两个方面。其中，存在、完整性、权利和义务认定都属于定性认定，计价和分摊认定属于定量认定。

通常情况下，只有确认定性认定正确时，才有必要测试定量认定。这也是审计准则和审计教材为什么将计价和分摊认定安排在四种认定的最后的原因。

该认定关注期末账户余额[计价]以及期末应提取的各种准备[坏账准备、跌价准备、减值准备]、折旧与分摊等[分摊]。

例如，甲公司存货成本没有包含制造费用(违反完整性)，年末账面成本高于可变现净值但没有计提跌价准备，都导致存货项目违反计价和分摊认定。

[例题 单选 针对第二类认定 真题 2010]

对于下列存货认定，通过向生产和销售人员询问是否存在过时或周转缓慢的存货，注册会计师认为最可能证实的是( )。

A. 计价和分摊

- B. 权利和义务
- C. 存在
- D. 完整性

### (三)与列报和披露相关的认定

财务报表使用者实际取得或利用的财务信息，既不是交易、事项，也不是期末账户余额，而是对外公布的财务报表及其附注资料，也就是说，财务报表及其附注资料才是直面报表使用者的财务信息。这表明：

1. 对管理层和报表使用者的决策来说，与列报和披露相关的认定比前两类认定更为重要。

2. 注册会计师在测试了管理层对交易、事项的认定和期末账户余额的认定后，还应当测试管理层在财务报表中是否对财务信息进行恰当列报和披露。

#### 2点提示

1. 列报和披露包括以下方面内容[16教材P133]：

- (1) 财务报表及其附注的格式、结构安排、内容[列报]；
- (2) 财务报表项目使用的术语[列报、披露]；
- (3) 披露信息的明细程度[披露]；
- (4) 项目在报表中分类[列报]及列报信息的来源[披露]等。

列报主要针对财务报表项目的使用、分类及其金额，披露是专门针对财务报表附注资料的要求，涉及的内容更为广泛。

2. 历年真题中很少涉及财务报表列报和披露相关的认定。即使偶尔涉及，通常也仅与披露相关。

#### 4种认定

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

2. 完整性：所有应当包括在财务报表中的披露均已包括。这可能是交易、事项的完整性认定和期末账户余额的完整性认定在财务报表上的“后遗症”，也可能是披露自身产生的问题。

#### 10:45

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。其中，分类错报的根源可能源自财务报表的列报，也可能源自交易事项的分类错报。

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。侧重披露涉及的量化信息。

例. 甲公司2015年3月以存货为抵押，从乙银行取得了一笔1年期借款。2015年12月，甲公司应乙银行要求提前偿还了该笔借款，但2015年度财务报表的附注资料中仍然包含了与该笔借款相关的存货抵押情况。

上述情况中，甲公司在财务报表附注资料中披露的存货抵押情况已不复存在，注册会计师有理由怀疑该项披露违反了发生以及权利和义务认定。

反之，如甲公司并未提前偿还借款，但财务报表附注资料中没有披露存货抵押情况，则列报和披露违反了**完整性**认定。

例. 甲公司应付账款明细账包含贷方余额 300 万元和借方余额 100 万元，但在财务报表的应付账款项目列报的余额为 200 万元，列报与披露违反了**分类**和**可理解性**认定[应当**重分类**]。

例. 甲公司持续经营假设合理但存在重大不确定性。管理层在附注中描述了[**说明披露不违反完整性**]导致不确定性的非主要事项[**披露不全面、不清晰**]，违反了**分类**与**可理解性**认定。

例. 甲公司实际发生的关联方交易为 534 万元并已恰当入账。编制财务报表时，在附注资料中披露的关联方交易金额为 543 万元，导致关联方及其交易在财务报表中的披露违反了**准确性**和**计价**认定。

[例题 单选 真题 2014]

下列各项认定中，与交易和事项、期末账户余额以及列报和披露均相关的是( )。

- A. 发生
- B. 完整性
- C. 截止
- D. 权利和义务

[例题 综合题局部 真题 2011]

[说明：仅根据第一章，考生还很难具备解答综合题的能力。提供这个综合题的目的是让大家提前感受一下综合题]

甲公司是ABC会计师事务所的常年审计客户，主要从事医疗器械设备的生产和销售。A类产品为大中型医疗器械设备，主要销往医院；B类产品为小型医疗器械设备，主要通过经销商销往药店。X注册会计师负责审计甲公司2010年度财务报表。

要求[切记：看完了题帽看要求，看完了要求看资料]：

针对资料一，结合资料二，假定不考虑其他条件，逐项指出资料一所列事项是否可能表明存在重大错报风险。如果认为存在重大错报风险，简要说明理由，并说明该风险主要与哪些项目(仅限于营业收入、营业成本、销售费用、应收账款、坏账准备、存货和其他应付款)的哪些认定相关。

资料一：X注册会计师在审计工作底稿中记录了所了解的甲公司情况及其环境，部分内容摘录如下：

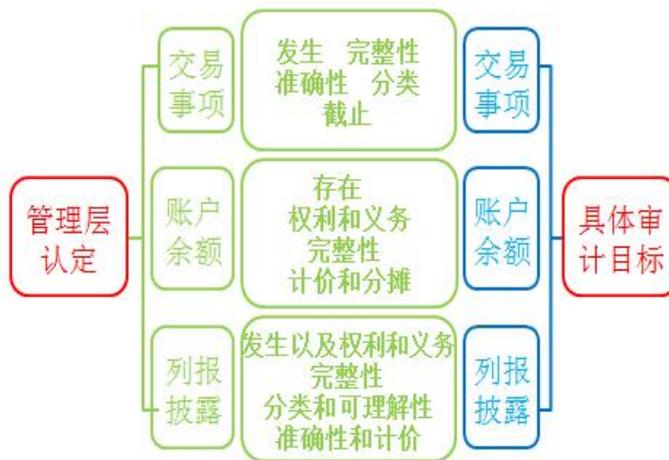
(1)2010年初，甲公司在5个城市增设了销售服务处，使销售服务处的数量增加到11个，销售服务人员数量比上年末增加50%。

(3)由于市场上B类产品竞争激烈，甲公司在2010年初将B类产品的价格平均下调10%。

资料二：X注册会计师在审计工作底稿中记录了所获取的甲公司的财务数据(金额单位：万元)，部分内容摘录如下：

项目	2010年未审数		2009年已审数	
	A类产品	B类产品	A类产品	B类产品
营业收入	6800	6000	4500	5720
营业成本	3500	4300	2700	3700
销售费用				
——员工薪酬	1300		800	
——办公室租金	390		350	
其他应付款				
——租金	120		90	

#### 四、具体审计目标



注册会计师根据评估的重大错报风险所涉及的财务报表项目与认定确定具体审计目标，进而确定所需的审计程序。

**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	资产负债表的存货存在	实施存货 <b>监盘</b> 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 <b>编号</b> 以及销售明细账 <b>[正向]</b>
准确性	应收账款反映的销售业务是否基于正确的 <b>价格和数量</b> ， <b>计算</b> 是否准确	比较价格清单与发票上的 <b>价格</b> 、发货单与销售订购单上的 <b>数量</b> 是否一致，重新 <b>计算</b> 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 <b>日期</b> 与记账 <b>日期</b>
权利和义务	资产负债表中的固定资产确实为公司 <b>拥有</b>	查阅所有权 <b>证书[所有权]</b> 、购货 <b>合同[权利义务]</b> 、 <b>结算单[谁付款?]</b> 和 <b>保险单[谁买的保险?]</b>
计价和分摊	以 <b>净值</b> 记录应收款项	检查应收账款 <b>账龄分析表</b> 、评估计提的 <b>坏账准备</b> 是否充足

**[例题 单选 真题 2013]**

下列有关具体审计目标的说法中,正确的是( )。

- A. 如果财务报表附注中没有**[怎样理解]**分别对原材料、在产品 and 产成品等存货成本核算方法做出恰当的说明**[理解为未披露]**,违反了**分类和可理解性**目标**[错。违反了完整性认定]**
- B. 如果财务报表中将低值易耗品列报为固定资产,违反了**准确性和计价**目标**[错。违反了分类和可理解性认定]**
- C. 如果财务报表中没有将一年内到期的长期借款列报为一年内到期的非流动负债,违反了**准确性和计价**目标**[错。违反了分类和可理解性认定]**
- D. 如果已入账的销售交易是对确已发出商品、符合收入确认条件的交易的记录,但金额计算错误,违反了**准确性**目标,但没有违反**发生**目标

**第四节 审计基本要求**



## 一、遵守审计准则

审计准则是衡量注册会计师执行财务报表审计业务的权威性标准，涵盖从接受业务委托到出具审计报告的整个过程，注册会计师在职业过程中应当遵守审计准则的要求。

## 二、遵守职业道德

职业道德基本原则包括诚信、独立性、客观和公正、专业胜任能力和应有的关注、保密以及良好职业行为。其中，诚信为本，独立为魂。

## 三、保持职业怀疑

职业怀疑，是指注册会计师执行审计业务时，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[如履薄冰、步步惊心]。

职业怀疑应当从下列 4 个方面理解[记忆]：

### (一) 秉持质疑的理念

要求注册会计师具有批判和质疑的精神，摒弃存在即合理的逻辑，寻求事物的真实情况。独立性可以增强注册会计师保持客观公正与职业怀疑的能力。

### (二) 对[下列]引起疑虑的情形保持警觉[易考/记忆]

1. 相互矛盾的审计证据[矛盾的证据至少有一个不可靠]；
2. 引起对文件记录、对询问答复的可靠性产生怀疑的信息；
3. 表明可能存在舞弊的情况；
4. 表明需要实施除审计准则规定外的其他审计程序的情形。

### (三) 审慎评价审计证据

质疑矛盾审计证据的可靠性，进一步调查并确定需要修改或追加的审计程序。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。

### (四) 客观评价管理层和治理层

不依赖以往对管理层和治理层诚信形成的判断。即使认为管理层和治理层正直、诚实，也不降低保持职业怀疑的要求。

此外，保持职业怀疑在风险评估、风险应对、评价证据、发现舞弊与防止审计失败 4 方面都具有积极作用[熟悉]：

1. 识别和评估重大错报风险时，有助于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. 设计和实施进一步审计程序时，有助于针对评估的重大错报风险恰当设计进一步程序的性质、时间安排和范围，降低选取不适当程序的风险；有助于对已获取的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. 评价审计证据时，有助于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；有助于纠正仅获取最容易获取的审计证据、忽视相互矛盾的证据的偏向。

4. 对发现舞弊、防止审计失败至关重要。舞弊是精心策划的。保持充分职业怀疑，才能有效评估舞弊风险。

[例题 单选 真题 2015]

下列有关职业怀疑的说法中，错误的是( )。

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

[例题 多选 真题 2012]

关于注册会计师在计划和执行审计工作时保持职业怀疑的作用，下列说法中，正确的有( )。

- A. 降低检查风险 [因为有属于设计恰当的进一步程序]
- B. 降低审计成本 [错。越谨慎, 所需证据越多, 成本越高]
- C. 避免过度依赖管理层提供的书面声明 [因为有助于客观评价管理层和治理层]
- D. 恰当识别、评估和应对重大错报风险 [因为有助于评估和应对重大错报风险]

#### 四、合理运用职业判断[记/钙质运主标记]



[概念]在审计准则、财务报告编制基础和职业道德要求的框架下，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。

[性质]注册会计师在整个审计过程中都要运用职业判断。职业判断对审计工作必不可少。

[运用]对作出下列决策尤为必要：

1. 确定重要性，识别和评估审计风险；
2. 确定所需实施的审计程序的性质、时间安排和范围；
3. 评价证据是否充分、适当，是否需要执行更多的工作；
4. 评价管理层在运用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。

6. 运用职业道德概念框架，评估和应对对职业道德基本原则不利的影响[16增]。

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

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

[标准]衡量职业判断质量可以基于下列三个方面：

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

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

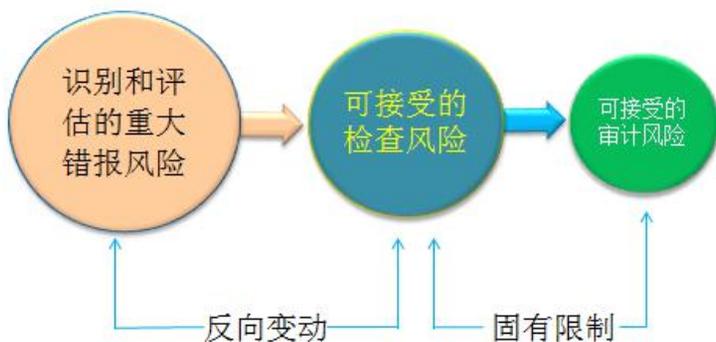
3. 可辩护性，即是否能够证明自己的工作。通常，理由的充分性、思维的逻辑性和程序的合规性是可辩护性的基础。

[记录]注册会计师需要对职业判断作出适当的书面记录。对下列事项进行书面记录，有利于提高职业判断的可辩护性：

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

如有关决策不被具体事实和情况支持或决策缺乏充分、适当的审计证据，职业判断不能成为作出决策的正当理由。

## 第五节 审计风险



### 一、重大错报风险

在注册会计师实施审计之前，财务报表中含有重大错报的可能性称为重大错报风险[审计前风险]。

1. 重大错报风险属于“未知的客观存在”，重大错报风险越高，财务报表的可信性就越低。

2. 重大错报风险独立于财务报表审计。注册会计师可以通过了解被审计单位及其环境评估重大错报风险的高低，但不能通过实施审计程序降低重大错报风险的水平。

3. 重大错报风险包含报表层风险和**认定层风险**[16教材 P16]两个层次。

### (一) 报表层风险

与财务报表整体广泛联系，如控制环境薄弱，宏观经济萧条，持续经营假设存在不确定性，管理层舞弊等。

### (二) 认定层风险

与某类交易、事项，期末账户余额或财务报表披露相关，例如高估收入、低估负债等。

**认定层次重大错报风险=固有风险×控制风险。**

1. **固有风险(控制前风险)**取决于业务的性质等因素。例如，含有会计估计的项目发生错报的可能性比其他项目更大。

2. **控制风险(控制后风险)**取决于内部控制的设计的合理性和运行的有效性。

**[例题 单选 真题 2012]**

下列关于重大错报风险的说法中，错误的是( )。

- A. 重大错报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
- B. 重大错报风险包括财务报表层次和各类交易、账户余额以及列报和披露认定层次的重大错报风险
- C. 财务报表层次的重大错报风险可能影响多项认定，此类风险通常与控制环境有关，但也可能与其他因素有关
- D. 认定层次的重大错报风险可以进一步细分为固有风险和控制风险

## 二、检查风险

检查风险是指财务报表存在重大错报，注册会计师实施**审计程序**后没有发现错报的风险**[审计中风险]**。

- 1. 检查风险越低，审计的保证程度越高。为提供适当高的保证程度(合理保证)，注册会计师应当将检查风险降低到适当低的水平(可接受水平)。
- 2. 检查风险取决于审计程序的有效性、审计证据的充分性和适当性以及审计质量。
- 3. 由于注册会计师通常不对所有交易、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。

**[例题 多选 真题 2012]**

下列各种做法中，能够降低检查风险的有( )。

- A. 恰当设计审计程序的性质、时间安排和范围
- B. 限制审计报告用途
- C. 审慎评价审计证据
- D. 加强对已执行审计工作的监督和复核

## 三、审计风险

审计风险是指财务报表存在重大错报时注册会计师**[按审计准则的规定实施审计并合理运用职业判断后]**发表不恰当审计意见的可能性**[审计后风险]**。

审计业务是合理保证程度的鉴证业务，可接受的审计风险应当足够低，以便合理保证所审计财务报表不含有重大错报。

审计风险+保证程度=100%

审计风险=重大错报风险×检查风险

为满足要求的保证程度，通常针对审计风险设定一个上限[相当于为保证程度设定了一个下限]，称为可接受审计风险。

根据可接受审计风险的概念，审计风险模型可以写成：

可接受审计风险=评估的重大错报风险×可接受检查风险

将这个公式变形，有：

可接受检查风险=可接受审计风险/评估的重大错报风险

上式右边的两项中，评估的重大错报风险是注册会计师面临的现实，可接受的审计风险是注册会计师要达到的理想。

从这个意义上讲，可接受检查风险是从现实到理想的桥梁。这座桥梁的建筑师，当然注册会计师，而这座桥梁的建材，则主要是审计程序。

[例题 单选 真题 2015]

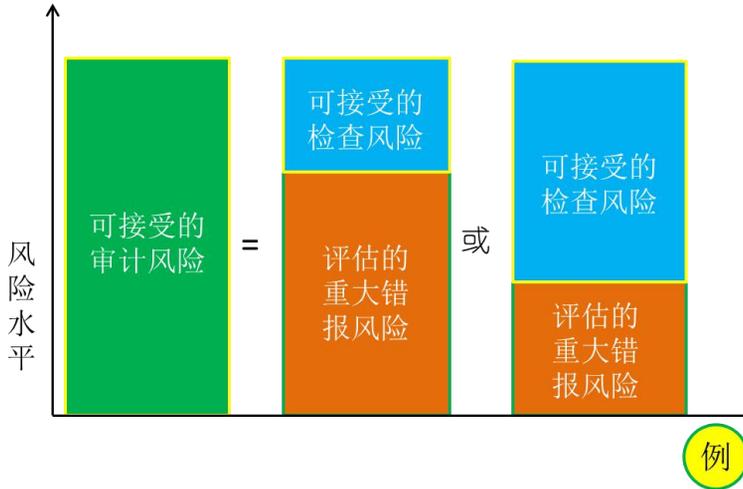
下列有关审计风险的说法中，错误的是( )。

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

#### 四、反向关系

依据可接受检查风险=可接受审计风险/重大错报风险，在既定的可接受审计风险水平下，可接受的检查风险水平与认定层次重大错报风险的评估结果呈反向关系：评估的重大错报风险越高，可接受的检查风险越低；评估的重大错报风险越低，可接受的检查风险越高。

重大错报风险与检查风险的反向变动关系可以用下图表示：



[例题 单选 真题 2012]

关于可接受的检查风险水平与评估的认定层次重大错报风险之间的关系，下列说法中，正确的是( )。

- A. 在既定的审计风险水平下，两者存在反向变动关系
- B. 在既定的审计风险水平下，两者存在正向变动关系
- C. 在既定的审计风险水平下，两者之和等于 100%
- D. 在既定的审计风险水平下，两者没有关系

五、固有限制

(一)固有限制的根源



1. 财务报告的性质

编制财务报表需要作出判断，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。

2. 审计程序的性质

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。

(2)舞弊可能涉及精心策划和蓄意实施以进行隐瞒，用以收集审计证据的审计程序可能对于发现舞弊是无效的。

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

### 3. 财务报告的及时性和成本效益的权衡

为在合理时间内以合理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。

## (二) 固有限制的影响

### (二) 固有限制的影响

无法提供绝对保证

不能减轻审计责任

1. 无法提供绝对保证。由于审计存在固有限制,注册会计师据以得出结论和形成审计意见的大多数审计证据是说服力[具有一定的主观性]而非结论性的[达不到水落石出的程度],这意味着注册会计师不可能将检查风险降至零,从而不可能将审计风险降至零。换言之,注册会计师不能对财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取绝对保证。

审计的固有限制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。

### 2. 不能减轻审计责任

由于审计存在固有限制,注册会计师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,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。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:

(1) 在具体情况下实施的审计程序;

(2) 获取的审计证据的充分性和适当性

(3) 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。

### [例题 多选 真题 2011]

在向甲公司管理层解释审计的固有限制时,下列有关审计固有限制的说法中,注册会计师认为正确的有( )。

- A. 审计工作可能因高级管理人员的舞弊行为而受到限制
- B. 审计工作可能因审计收费过低而受到限制
- C. 审计工作可能因项目组成员素质和能力不足而受到限制
- D. 审计工作可能因财务报表项目涉及主观决策而受到限制

## 第六节 审计风险

风险导向审计以重大错报风险的识别、评估和应对作为工作主线。审计过程大致可分为以下五个主要阶段。

### 审计过程路线图

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

### 一、接受业务委托

接受客户、保持现有业务或接受现有客户的新业务时，事务所应执行有关客户与业务的接受与保持的程序，以识别和评估会计师事务所面临的风险。

除考虑客户诚信外，还需要考虑自身能力，如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。

决定接受业务委托后，应与客户就审计约定条款达成一致意见。对于连续审计，应根据具体情况确定是否需要修改业务约定条款，以及是否需要提醒客户注意现有的业务约定书。

### 二、计划审计工作

执行审计程序前，注册会计师必须制定计划，使审计业务以有效的方式执行。计划审计工作主要包括：

1. 初步业务活动；
2. 制定总体审计策略(风险评估)；
3. 制定具体审计计划(风险应对)。

计划审计工作是一项需要不断修订的工作，贯穿于整个审计过程的始终。其中，风险评估既是总体审计策略的重点，也是具体计划的依据；风险应对既是具体计划的目的，也是获取审计证据的手段。

### 三、识别和评估重大错报风险

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

风险评估贯穿于整个审计过程，至少包括三个阶段：

1. 根据了解的被审计单位及其环境初步评估重大错报风险；
2. 根据控制测试的结论再次评价重大错报风险；
3. 根据实质性程序的结果对重大错报风险进行最终评价。

风险评估过程需要大量的职业判断，贯穿于整个审计过程的始终。

#### 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。

## 第二章 审计计划

### 考情分析

本章2012-2015年累计考了17个题，分值合计25分，年均6.25分。其中选择题占60%，简答题占40%；就内容而言，重要性约占70%，其他内容约占30%。这意味着学习时记忆、理解一个都不能少。

2016年教材本章无变化。

本章前两节较少出题，第三节则是全书的重点节，特别是与重要性相关的知识，可能会以简答题、综合题的题型出现。学习这部分知识时，不仅需要大量记忆，而且需要与第十六章、第十八章、第十九章联系起来理解。

### 考情统计

年度	题型	题量	分值	考点
2012	单选	5	5	初步活动，认定层、实行重要性，错报
	简答	1	1	具体审计计划，其他审计程序
2013	单选	3	3	确定重要性，修订重要性，评价错报
	多选	1	2	审计的前提条件
2014	单选	1	1	确定重要性
	多选	1	2	审计业务约定书
	单选	1	1	初步业务活动
	简答	2	3	基准，实行重要性，显微临界值，错报
2015	单选	1	1	审计计划
	简答	1	6	重要性

结构进度图



第一节 初步业务活动

一、初步业务活动的目的和内容

(一) 目的

1. [自身红专] 确保注册会计师具备执行业务所需要的**独立性**和**专业胜任能力**;
2. [对方诚信] 确定不存在因**管理层诚信**问题而可能影响注册会计师保持该项业务意愿的情况[不诚信则不承接];
3. [消除误解] 确保会计师事务所与被审计单位之间不存在对**业务约定**条款的误解。

(二) 内容

1. [质量控制] 针对保持客户关系和具体业务实施质量控制;
2. [职业道德] 评价遵守职业道德规范的情况;
3. [明白签约] 就审计业务约定条款达成一致意见。

[提示]

1. 与目的2对应, 但比目的2广泛: 质控远不止了解诚信;
2. 与目的1对应, 但比目的1广泛: 职业道德远不止红专;
3. 与目的3对应, 但比目的3更高: 达成一致高于消除误解;

[思考]

职业道德为什么在目的中居首, 在内容中居次?

[例题 单选 真题2014]

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

- A. 评价遵守相关**职业道德**要求的情况
- B. 针对保持客户关系和具体审计业务实施相应的**质量控制**程序

C. 在执行首次审计业务时, 查阅前任注册会计师的审计工作底稿[初步业务活动在接受委托前进行, 几乎不允许查阅]

D. 就审计业务约定条款与被审计单位达成一致意见

## 二、审计工作的前提

管理层认可其责任[责任方/三方关系/第一章]

[例题 多选 真题2013]

为确定[签约前]审计的前提条件[管理层认可其责任: 财务报表+内部控制+审计条件]是否存在, 下列各项中, 注册会计师应当执行的工作有( )。

A. 确定被审计单位是否存在违反法律法规的行为[在计划阶段做/本章第2节]

B. 确定被审计单位的内部控制是否有效[须经控制测试]

C. 确定管理层在编制财务报表时采用的财务报告编制基础是否是可接受的

D. 确定管理层是否认可并理解其与财务报表相关的责任

## 三、审计业务约定书

### (一) 基本内容

1. 财务报表审计的目标与范围[约定事由];

2. 注册会计师的责任[乙方责任];

3. 管理层的责任[甲方责任];

4. 适用的财务报告编制基础[鉴证标准];

5. 审计报告的预期形式和内容[预期成果], 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) 特殊考虑[了解]

#### 1. 考虑特定需要

(1) 详细说明审计工作范围, 包括提及适用的法律法规、审计准则以及职业道德守则和其他公告;

(2) 列明对审计业务结果的其他沟通形式[书面、口头];

(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, 包括审计项目组构成;

(5) 管理层确认将提供书面声明[承诺审计完成时提供];

(6) 管理层同意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[在期后事项中, 这是第二时段期]注意到的可能影响财务报表的事实;

思考: 为什么不提第一、三期后? 原因: 第一期后主动审[不告知也要查清]、第三期后无义务[告知了也不一定查]。

(8) 费用的计算基础[职别/小时]和收费安排[期/比例];

(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[第15章/利用内部审计的工作];

(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[履行]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[包括双方之间沟通的底稿]的义务。

### 2. 考虑组成部分审计[第16章]

如母公司注册会计师[集团项目组]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[是否与集团委托人同];

(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[低者,须单独致送];

(5)组成部分管理层相对于母公司的独立程度。

### 3. 考虑连续审计

是否需要修改约定条款[不适用]或注意现有条款[未执行]。

(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[有具体事实推动];

(3)被审计单位高级管理人员近期发生变动;

(4)被审计单位所有权发生重大变动[新股东不认老约定];

(5)被审计单位业务的性质或规模发生重大变化[收费];

(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。

### 4. 考虑变更条款

通常,下列原因可能导致被审计单位要求变更业务:

(1)环境变化对审计服务的需求产生影响[正常/同意];

(2)对原来要求的审计业务的性质存在误解[正常/同意];

(3)管理层施加或其他情况引起的审计范围受限[不正常]。

特例: 审计变更为审阅或服务业务的特殊要求

(1)为避免引起报告使用者的误解,不应在对相关服务业务出具的报告中提及已执行的全部审计程序。

(2)只有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。

### [例题 多选 真题2014]

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

- A. 环境变化对审计服务的需求产生影响
- B. 对原来要求的审计业务的性质存在误解
- C. 管理层对审计范围施加限制
- D. 由于超出被审计单位控制的情形导致审计范围受到限制

## 第二节 总体审计策略和具体审计计划



### 一、总体审计策略

#### (一) 确定审计范围[工作/环境]需要考虑的事项[14]

1. 财务信息所依据的财务报告编制基础[这是不用审的];
2. 特定行业的报告要求, 如行业监管机构要求提交的报告;
3. 预期审计工作涵盖的[实体]范围, 包括应涵盖的组成部分的数量及所在地点;
4. 母公司和组成部分之间存在的控制关系的性质[控股/决策/重大影响], 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. 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;
8. 外币折算, 包括外币交易的会计处理、折算和披露;
9. 内部审计工作的可获得性及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的预期;
12. 信息技术对审计程序的影响;
13. 中期审阅的预期涵盖范围、时间安排及获取的信息;
14. 与被审计单位人员的时间协调和相关数据可获得性。

[小结]编制基础, 报告要求, 分支机构(5), 外币折算, 利用(3), 信息技术, 期中审阅, 时间协调。

#### (二) 报告目标、时间安排及所需沟通的性质[7]

1. 被审计单位对外报告的时间表[涉及到提交审计报告的时间], 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[审计沟通];

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，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) 确定审计方向[重点领域]需要考虑的事项[14]

1. **重要性**方面[度/优先考虑]。具体包括：
  - (1) 确定计划的重要性[整体/认定层的重要性]；
  - (2) 确定组成部分重要性且与组成部分注册会计师沟通；
  - (3) 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[以重要性为基础]；
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[质量控制/哪里风险高，哪里多指导]；
4. 项目组人员的选择和工作分工，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[风险越高越需人]；
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**[风险越高越需时间]；
6. 如何向项目组成员强调在收集和评价审计证据过程中保持**职业怀疑**的必要性[风险越高越需谨慎]；
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[如未改进，列为本次重点]。
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[如有，可适当少审]。
9. 基于交易规模、审计效率确定是否依赖**内部控制**；
10. 对**内部控制**重要性的重视程度[控制环境强弱]；
11. 影响被审计单位经营的重大发展**变化**，包括信息技术、业务流程、关键管理人员变化以及收购、兼并和分立；
12. 重大行业发展情况，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。

[小结]重要性，重大错报风险(2)，人员/时间/怀疑，内部控制(4)，变化(4)。

### (四) 审计资源/人与时间[4]

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监盘存货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。

**[提示]**

**总体审计策略中各部分内容的特征[有助于区分]：**

1. 审计范围需要了解被审计单位及其环境；
2. 目标、时间与沟通以时间为核心，需要沟通和协调；
3. 审计方向与评估重大错报风险联系紧密；
4. 审计资源是指调配参与审计的人员和可用于审计的时间。

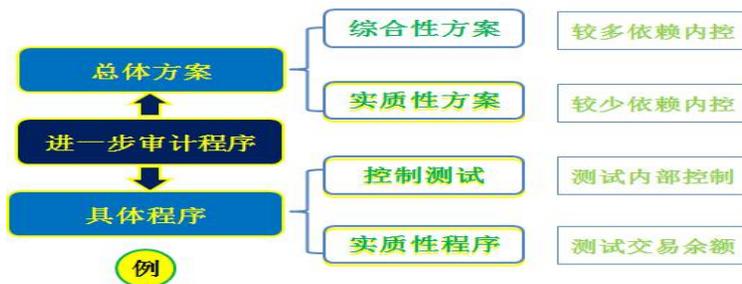
**二、具体审计计划**

确定拟实施的审计程序的性质、时间安排和范围属于具体审计计划的核心内容。审计程序包括风险评估程序、进一步审计程序和其他审计程序。

**(一) 风险评估程序**

风险评估程序是注册会计师在每个审计项目中都必须实施的必要程序，具体包括询问、分析、观察和检查。

**(二) 进一步审计程序**



**[综合题 真题2011 进一步审计程序的总体方案]**

资料一：2010年12月，一名已离职员工向甲公司董事会举报，称销售总监有虚报销售费用的行为。甲公司已对此事展开调查，目前尚无结论。

资料三：根据以往年度审计结果，甲公司针对主要业务流程(包括销售与收款、采购与付款以及生产与存货)的内部控制是有效的，因此在2010年度审计中将继续采用综合性审计方案。

要求：指出资料中的审计计划是否适当，并简要说明理由。

**(三) 其他审计程序[5]**

具体审计计划应当包括根据审计准则的规定,注册会计师针对审计业务需要实施的其他审计程序。其他审计程序可以包括根据其他审计准则的要求而应当执行的既定程序。如:

1. 针对舞弊的考虑而实施的审计程序;
2. 为证实持续经营假设合理性而实施的审计程序;
3. 针对法律法规的考虑而实施的审计程序;
4. 针对关联方及其交易实施的审计程序;
5. 针对环境事项、电子商务等实施的审计程序。

**[例题 简答 真题2012]**

A注册会计师担任上市公司甲公司2011年度财务报表审计项目合伙人。相关事项如下:

(3)A注册会计师拟在审计完成阶段实施针对特定项目(包括持续经营、法律法规、关联方等)的必要程序。

要求:针对上述第(3)项,指出ABC会计师事务所及甲公司审计项目组成员存在哪些可能违反审计准则和质量控制准则的情况,并简要说明理由。

### 三、审计过程中对计划的更改

注册会计师应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。

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地修正。

**[单选 真题2015 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

### 四、指导、监督与复核[质量控制]

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。指导、监督与复核的性质、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。

## 第三节 重要性

重要性代表了审计工作的宽严程度。

重要性不仅是注册会计师在审计计划阶段评估重大错报风险、确定重点审计领域的标准，而且是完成阶段评价未更正错报的影响、确定审计意见类型的依据。

更为重要的是，它是审计考试必不可少的重点内容。

重要性要站在报表使用者的立场、选择最能代表被审计单位实力的基准，选择与保证程度相匹配的百分比来确定，通过风险评估来试用，通过风险应对来运用，通过实际执行的重要性来预警，通过审计结论来修正，最终运用于错报的评价和审计意见的确定，以保护财务报表预期使用者的利益。

### 审计过程路线图

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**

## 一、重要性的含义[记忆]

审计开始[制定**总体审计策略**]时，必须对重大错报的规模和性质做出判断，确定**财务报表层次**和**认定层次**的重要性水平。

### (一)重要性的含义的三方面理解[三理解]

1. 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**的经济决策，则错报是重大的；
2. 对重要性的判断是根据**具体环境**作出的，并受错报**金额、性质**或受两者共同作用的影响；
3. 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。

### (二)在整个审计过程中都要运用重要性[三阶段]

1. 在**计划阶段**，特别是在识别和评估重大错报风险时，将重要性作为潜在错报是否重大的界限；
2. 在**执行阶段**，通过实施进一步审计程序发现财务信息的重大错报；
3. 在**完成阶段**，将重要性作为评价未更正错报影响程度的参照，以确定审计意见的类型。

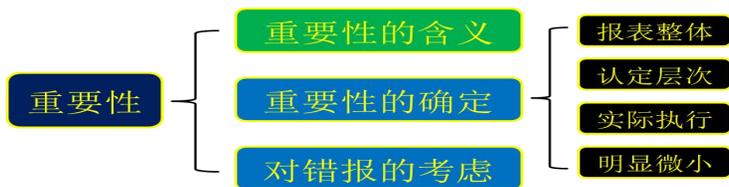
运用重要性水平的目的

### (三)运用重要性水平的目的是：[三目的]

在计划阶段，特别是在识别和评估重大错报风险时，运用重要性水平的目的是：

- (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。

## 二、重要性的确定[记忆]



根据重要性的含义，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的经济决策，则错报是重大的。

衡量标准有金额与性质两个方面。金额的界限叫做重要性水平，性质的标准见 D18. 1Z。这个含义明确了错报重大不重大取决于是否影响财务报表使用者的经济决策。但还有下列四个基本问题尚待明确。

### 问题 1. 怎样单独评价一项错报是否可能重大？

(1) **通用界限：财务报表整体的重要性。**对财务报表任何项目来说，一项错报的金额达到这个界限，通常就是重要的；

(2) **特殊界限：认定层次的重要性。**对财务报表特定交易事项、期末账户余额或列报与披露[如存在]来说，一项错报的金额达到这个界限，通常就是重要的。这些特定交易事项、期末账户余额或列报与披露虽非整体性财务指标，但属于报表使用者决策的重要因素[是否存在，取决于被审计单位及其环境]。

上述两个层次的重要性都需要直接根据财务报表使用者的决策是否受到影响来确定，都“直接面对财务报表使用者”。

### 问题 2. 怎样判断单独不重大的错报汇总后是否重大？

**界限：实际执行的重要性。**这是一个低于财务报表整体重要性的界限。一项错报的金额一旦达到这个界限，就可能与其他错报汇总后达到财务报表整体/认定层次的重要性。

实际执行的重要性取决于重大错报风险高低和错报发生的频率等。重大错报风险越高，错报发生的频率就越高。错报发生的频率较高时，金额相对小的错报也可能汇总成重大错报；频率较低时，即使错报金额相对较大，也难以汇总成重大错报。

实际执行的重要性为注册会计师预期错报汇总后是否重大提供了“技术手段”，但并不直面财务报表使用者。

### 问题 3. 多大的错报需要汇总？

**界限：明显微小错报临界值。**

问题 3 等价于多大的错报累计后可能达到实际执行的重要性。

确定这个界限的原则是，如果累计后可能达到实际执行的重要性，那就需要累计，否则就不需要累计。这个界限就是明显微小错报临界值。

这不仅取决于错报的数量、金额，错报风险的高低，还取决于被审计单位与注册会计师沟通错报的期望等因素。

明显微小错报临界值是保证实际执行重要性发挥作用的“技术手段”，两者都不直面财务报表预期使用者。

### 问题 4. 各种错报界限之间关系

错报金额达到明显微小错报临界值时就需要累计，累计错报金额达到实际执行重要性时就需要考虑这些错报连同其他错报是否达到财务报表整体/认定层次的重要性，汇总错报重要时就会影响财务报表预期使用者依据财务报表做出的经济决策[**显微=明显不重要/实际=可能会重要/重要性=重要**]。

[比喻]如果将错报比作洪水，整体重要性就是危险水位[通常听不到]。水位达到这个高度时，就会决堤；防洪部门通常需要在**一个比危险水位更低的水平(实际执行的重要性)上警戒[通常能听到]**；为落实警戒水位制度，需要实时监测上游一定流量(明显微小错报临界值)以上的支流[通常听不到]。

基本问题

- 1. 何时确定
- 2. 考虑什么
- 3. 怎样确定
- 4. 后续修改

(一) 确定财务报表整体的重要性

1. 何时确定

在计划审计工作[制定**总体审计策略/审计方向**]时，注册会计师应当[初步的]确定一个可接受的重要性水平，以发现在金额上重大的错报[性质上是否重大？见 D18. 1Z]。

[例题 单 真题2012 何时确定整体重要性]

下列有关重要性的说法中，错误的是( )。

- A. 注册会计师应从定量和定性两方面考虑重要性
- B. 注册会计师应当在制定**具体审计计划**时确定财务报表整体的重要性
- C. 注册会计师应当在每个审计项目中确定财务报表整体的重要性、实际执行的重要性和明显微小错报的临界值
- D. 注册会计师在确定实际执行的重要性时需要考虑重大错报风险

2. 考虑什么

- (1) 对被审计单位及其环境的了解；
- (2) 审计的目标[对报表是否不存在重大错报发表意见]；
- (3) 财务报表各项目的性质及其相互关系[核心敏感项目]；
- (4) 财务报表项目的金额及其波动幅度[与基准相关]。

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。

关于第二个会哭的孩子的两个问题：

1. 什么叫做与具体项目计量相关的固有不确定性？

例如，某种建筑物，预计使用年限为 50-70 年之间，因为同类建筑物，有的 50 年报废，有的 70 年报废。这是客观现实(固有的不确定性)，并非计量偏差。

2. 确定重要性水平时，为什么不需考虑这个不确定性？

因为即使考虑了这种固有不确定性，也不会对确定的重要性水平产生值得关注的影响。

例如，按资产总额的 0.5%确定重要性，固定资产占资产总额的 40%，建筑物占固定资产的 60%，折旧占固定资产的 5%，固有不确定性占折旧的 10%，对重要性的影响仅仅为：  
 $0.5\% \times 40\% \times 60\% \times 5\% \times 10\% = 0.0006\%$ 。

也就是说，考虑或不考虑固有不确定性，对重要性的影响不超过百万分之一的数量级。

**[例题 综合 真题 2011 考虑什么]**

X 注册会计师负责审计甲公司 2010 年度财务报表。X 注册会计师在审计工作底稿中记录了审计计划，部分内容摘录如下：

2009 年度财务报表整体的重要性为利润总额的 5%，即 60 万元。考虑到本项目属于连续审计业务，以往年度审计调整少，风险较低，因此将 2010 年度财务报表整体的重要性确定为利润总额的 10%，即 200 万元。

要求：指出注册会计师的做法是否适当，并简要说明理由。

**[答案]**存在不当之处。确定财务报表整体的重要性，不考虑审计风险，也不考虑以往审计发现的错报。

**[解析]**确定财务报表整体重要性时，考虑：(1)对被审计单位及其环境的了解；(2)审计的目标；(3)财务报表各项目的性质及其相互关系；(4)财务报表项目的金额及其波动幅度。

### 3. 怎样确定

确定财务报表整体的重要性水平时，注册会计师应当：

- (1) 合理运用**职业判断**；
- (2) 选择适当的**基准**；
- (3) 乘以适当的**百分比**。

见D1.4四：职业判断对确定重要性必不可少、尤为重要/职业判断包括事务所的惯例及自己的经验

选择适当的**基准**需要综合考虑以下 5 项因素[记忆]：

- (1) 财务**报表要素**[资产、负债、权益、收入、费用、利润]；
- (2) 是否存在财务报表使用者**特别关注**的项目；
- (3) 被审计单位的**性质**、所处的生命周期**阶段**[**设立、扩张、盈利**]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**。
- (5) **基准的相对波动性**。

**常用基准举例**

被审计单位的情况	可能选择的基准
1. 企业的 <b>盈利</b> 水平保持 <b>稳定</b>	经常性业务的税前利润
2. 企业近年来 <b>经营状况</b> 大幅度 <b>波动</b> ：盈利和亏损交替发生，或由正常盈利变为微利或微亏，或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[注]
3. 国际企业集团设立的 <b>研发</b> 中心，主要为集团下属企业提供研发服务，并以成本加成方式向相关企业收取费用	成本与营业费用总额
4. [成立/设立]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
5. [成长/扩张]企业处于新兴行业，目前侧重于抢占市场份额、扩大知名度和影响力	营业收入
6. [成熟/盈利]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

[注]当近年经营状况大幅度波动时，采用经常性业务的税前利润为基准可能影响审计效率[过低]和效果[过高]。此时：

(1) 如果微利或微亏状态是由**宏观经济环境的波动**或**经营的周期性**所导致[循环往复/周而复始/有起有伏]，可考虑采用过去3~5年经常性业务的平均税前利润作为基准；

(2) [利润逐年下滑/而非循环往复]采用财务报表使用者关注的其他财务指标作为[替代性]基准，如营业收入、总资产等。但须注意，如果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。

**[例题 简答 真题2015]**

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

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

要求：

针对上述第(1)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。

**[例题 单选 真题2014 适当的基准]**

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

- A. 被审计单位的性质
- B. 以前年度审计调整的金额

- C. 基准的相对波动性
- D. 是否存在财务报表使用者特别关注的项目

**[例题 单选 真题2013 适当的基准]**

注册会计师在确定财务报表整体的重要性时通常选定一个基准。下列各项因素中,在选择基准时不需要考虑的是( )。

- A. 被审计单位的所有权结构和融资方式
- B. 基准的相对波动性
- C. 被审计单位所处的生命周期阶段
- D. 基准的重大错报风险

**3. 怎样确定**

确定财务报表整体的重要性水平时,注册会计师**应当**:

确定适当的**百分比**需要运用**职业判断**。例如:

- (1) 资产总额的0.5%~1%可能是适当的**[行业惯例]**。
- (2) 对以营利为目的的制造行业实体,经常性业务的税前利润的5%是适当的**[行业惯例]**;
- (3) 对非营利组织,总收入或费用总额的1%是适当的**[行业惯例]**。
- (4) 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**[基准规模。规模越大,百分比越小]**。
- (5) 上市公司或公众利益实体适用的百分比比其他公司要低**[公司性质]**;

**4. 后续修改**

下列原因可能需要在审计过程中修改整体的重要性水平:

- (1) 审计过程中情况发生重大变化**(处置重要的组成部分)**;
- (2) 获取新信息**[完成阶段汇总错报,修正基准]**;
- (3) 通过实施进一步审计程序,对被审计单位及其经营的了解发生变化**[客户大量流失,经营风险上升]**。

如修改后的重要性水平低于修改前的水平,注册会计师需要考虑此前已进行的工作是否恰当,包括评估的重大错报风险和确定的重点审计领域是否需要修改,已实施的审计程序是否需要补充以及已获取的审计证据是否充分、适当。

**[例题 多选 真题2013 修改重要性]**

如果注册会计师在审计过程中调低了最初确定的财务报表整体的重要性,下列各项中,正确的有( )。

- A. 注册会计师应当确定是否有必要修改实际执行的重要性
- B. 注册会计师应当确定进一步审计程序的性质、时间安排和范围是否仍然适当
- C. 注册会计师应当**调高**可接受的检查风险
- D. 注册会计师在评估未更正错报对财务报表的影响时应当使用调整后的财务报表整体的重要性

**(二) 认定层次的重要性水平**

特定类别的交易、账户余额或披露[简称认定]发生错报时,虽然错报金额低于财务报表整体的重要性,但如能[有条件]合理预期该错报可能影响报表使用者作出的经济决策[这些使用者可能根据这些认定做出决策],应确定该认定的重要性水平。

认定层次的重要性应低于财务报表整体的重要性水平。

与报表层重要性类似,认定层次的重要性也可能包括计划的和实际执行的。

确定认定层次重要性水平需要考虑以下三项因素:

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)。

#### [例题 单选 真题 2012 认定层重要性]

关于特定类别交易、账户余额或披露的重要性水平,下列说法中,错误的是( )。

- A. 只有在适用的情况下,才需确定特定类别交易、账户余额或披露的重要性水平
- B. 确定特定类别交易、账户余额或披露的重要性水平时,可将与被审计单位所处行业相关的关键性披露作为一项考虑因素
- C. 特定类别交易、账户余额或披露的重要性水平应低于财务报表整体的重要性
- D. 不需确定特定类别交易、账户余额或披露的实际执行的重要性

### (三) 实际执行的重要性水平

[过门]根据重要性的概念,如果合理预期错报汇总起来可能影响财务报表使用者的经济决策,则错报是重大的。

积少成多,积溪成河。频繁发生的错报,即使单独来看金额低于整体重要性,汇总后也可能成为重大错报。注册会计师必须加以考虑。

这便产生了两个问题[防洪]:错报金额累计达到多大时可能是重要的[确定预警水位];多大金额的错报需要累积[确定监测多大流量的支流];

注册会计师通过实际执行的重要性解决第一个问题,通过明显微小错报临界值解决第二个问题。

#### 1. 层次

(1) 财务报表层次实际执行的重要性,是为将未更正和未发现错报[尤其是单独来看低于财务报表整体重要性水平的错报]的汇总数超过财务报表整体重要性的可能性降至适当的低水平而设定的错报预警水平[强制性,至少一个/通常一个]。

(2) 认定层次实际执行重要性旨在将某类认定中未更正与未发现错报的汇总数超过认定层次重要性水平的可能性降至适当的低水平[非强制。取决于注册会计师是否确定了认定层次的重要性水平]。

#### 2. 确定

确定实际执行的重要性，并非简单的机械计算[注意 1, 2]，需要职业判断，并考虑[记忆]：

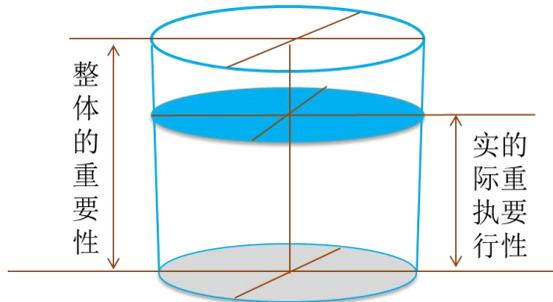
- (1) 对被审计单位的了解；
- (2) 前期审计工作中识别出的错报的性质和范围；
- (3) 根据前期识别出的错报对本期错报作出的预期[注意 3]。

[注意 1] 为什么并非简单机械计算?因为离不开职业判断；

[注意 2] 无需将整体重要性平均分配或按比例分配给各个项目，作为实际执行重要性。

[提示 2] 确定整体重要性，不考虑(2)和(3)。

通常而言，财务报表层次实际执行的重要性为财务报表整体重要性的 50%–75%。



计划的重要性与实际执行的重要性之间的关系图

接近 50%的情况[憎]：

- (1) 首次接受委托的审计项目[不太了解历史，谨慎点]；
- (2) 连续审计项目，以前年度审计调整较多[加严]；
- (3) 项目总体风险较高(如高风险行业/经常面临较大市场压力/首次承接审计项目或者需要出具特殊目的报告等)；
- (4) 存在或预期存在值得关注的内部控制缺陷。

接近 75%的情况[爱]：

- (1) 连续审计项目，以前年度审计调整较少[宽待]；
- (2) 项目总体风险为低到中等(行业风险低/市场压力小)；
- (3) 以前期间的审计经验表明内部控制运行有效[宽待]。

### 3. 应用

(1) 应对高估风险时，将账面金额达到实际执行重要性的项目纳入审计范围。低估及舞弊风险不受此影响；

(2) 实施分析程序时，如预期值与实际值之间的差异达到实际执行的重要性时，即可接受差异额不宜超过实际执行重要性；

(3) 变量抽样的可容忍误差不宜超过实际执行的重要性；

(4) 评价高度估计不确定性的会计估计时，运用的区间估计的区间长度不宜超过实际执行的重要性；

(5)最重要的应用：评价汇总错报时，要考虑汇总数达到实际执行重要性的错报连同其他错报是否重要。

### 3. 应用

#### [例题 简答 真题2015]

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

(2)经与前任注册会计师沟通，审计项目组了解到甲公司以前年度内部控制运行良好[好]、审计调整较少[好]，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%。  
要求：

(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%。

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

#### [例题 单选 真题2012]

下列关于实际执行的重要性的说法中，错误的是( )。

- A. 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
- B. 注册会计师应当确定实际执行的重要性，以评估重大错报风险并确定进一步审计程序的性质、时间安排和范围
- C. 确定实际执行的重要性，旨在将未更正和未发现错报的汇总数超过财务报表整体重要性的可能性降至适当的低水平
- D. 以前年度审计调整越多，评估的项目总体风险越高，实际执行的重要性越接近财务报表整体的重要性

## (四)明显微小错报临界值

### 1. 概念

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。具体来说，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[没把握就别定了/定为零/全汇总]。

### 2. 性质

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。

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[确定明显微小错报临界值需要运用职业判断。凡职业判断都需要做适当的书面记录]。

### 3. 误区

明显微小错报**明显**不重大，但这**不**等同于不重大。

衡量错报是否重大的界限是整体/认定的重要性，衡量错报是否可能重大的界限是实际执行的重要性。也就是说，明显微小错报不仅不属于重大错报，而且连这个可能性都没有。

打个比方：考虑明显微小错报是不是不重大，就好比考虑蚂蚁是不是没有长颈鹿高。这个问题毫无意义。蚂蚁的确没有长颈鹿高，但把两者相比，太抬举蚂蚁了。

### 4. 数量级

明显微小错报金额的数量级与重要性的数量级相比，是完全不同的(明显微小错报的数量级更小)。一个数量级是10倍

明显微小错报的临界值可能确定为整体重要性的3%至5%，也可能低一些或高一些，但通常不超过整体重要性的10%，除非认为有必要单独为**重分类错报**确定一个更高的临界值。

[链接]16教材P393：即使分类错报超过了重要性水平，注册会计师可能仍然认为对财务报表不产生重大影响。例如在**应收票据项目内列报应收账款**，通常不产生重大影响。

### 5. 考虑因素

确定明显微小错报临界值需要**职业判断**，可能需要考虑：

- (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；**与实际执行重要性相同**
- (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**[期望强烈，可降低为0：**汇总并沟通所有错报**]；
- (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[**性质是否敏感**]。

#### [例题 简答 真题2015]

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

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

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

要求：针对上述事项，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。

## 三、对错报的考虑

### (一) 错报的含义

错报是指某一财务报表项目的金额、分类、列报或披露与按适用的**财务报告编制基础**应列示的信息之间存在的差异；或者根据**注册会计师的判断**，需要对其作出的必要调整。

### (二) 错报的根源

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。

### (三) 错报的类型

1. **事实错报**: 毋庸置疑的错报。

例如, 审计中发现购入存货的实际价值(卖方发票的金额和实际付款的金额)为 15000 元, 账面记录的金额为 10000 元。

2. **判断错报**: 管理层对会计估计作出不合理的判断和不恰当地选择和运用会计政策而导致的差异。

3. **推断错报**: 通过测试样本估计出的总体的错报减去在测试中已经识别的具体错报。

错报**不包括**分析推断的不可接受差异额。

### (四) 对错报的考虑

1. 错报可能不会孤立发生, 一项错报的发生还可能表明存在其他错报。例如, 由于**内部控制失效而导致的错报**。

2. 累积错报的汇总数接近重要性, 表明存在比可接受的低风险更大的风险[**风险可能不能接受**], 即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。

3. 注册会计师可能要求管理层了解错报的原因, 确定错报的金额, 并对财务报表作出适当调整。例如, **依据样本错报推断总体错报时, 注册会计师可能提出这些要求**。

#### [例题 单选 真题 2012 错报]

下列关于错报的说法中, 错误的是( )。

- A. 明显微小的错报不需要累积
- B. 错报可能是由于错误或舞弊导致的
- C. 错报**仅**指某一财务报表项目金额与按照企业会计准则应当列示的金额之间的差异
- D. 判断错报是指由于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

#### [例题 简答 真题 2014]

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

项目	2013 年	2012 年	备注
营业收入	16000 (未审数)	15000 (已审数)	2013 年, 竞争对手推出新产品抢占市场, 甲公司通过降价和增加广告投放促销
税前利润	50 (未审数)	2000 (已审数)	2013 年, 降价及销售费用增长导致盈利大幅下降
整体重要性	80	100	
实行重要性	60	75	
显微临界值	0	5	

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

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

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

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

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

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