

每天45分钟

学

2020年 注册会计师全国统一考试

审 计

陈楠 主编 中华会计网校 编

注 会



上海交通大学出版社
SHANGHAI JIAO TONG UNIVERSITY PRESS

内容提要

本书属于注册会计师“梦想成真——百天突破”系列辅导丛书,是注册会计师考试“审计”辅导用书,内容包括审计的基础概念、审计工具、计划审计、风险评估、风险应对、控制测试、审计程序、特殊事项、完成审计、审计报告、内控审计、职业道德。书中把备考时间科学精准划分为每天 45 分钟,重新梳理“审计”学科的知识框架,以专题为单元,实现好学、够学、易学,更好地满足学习需要,提高学习效率。本书适合备考注册会计师“审计”学科的考生阅读。

图书在版编目(CIP)数据

每天 45 分钟学注会. 审计. 2020 / 陈楠主编; 中华
会计网校编. —上海: 上海交通大学出版社, 2020
ISBN 978-7-313-23016-4

I. ①每… II. ①陈… ②中… III. ①审计-资格考
试-自学参考资料 IV. ①F23

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2020)第 038127 号

每天 45 分钟学注会——审计(2020)

MEITIAN 45 FENZHONG XUE ZHUKUAI——SHENJI (2020)

主 编: 陈 楠	编 者: 中华会计网校
出版发行: 上海交通大学出版社	地 址: 上海市番禺路 951 号
邮政编码: 200030	电 话: 021-64071208
印 刷: 定州启航印刷有限公司	经 销: 全国新华书店
开 本: 787mm×1092mm 1/16	印 张: 30
字 数: 693 千字	印 次: 2020 年 4 月第 1 次印刷
版 次: 2020 年 4 月第 1 版	
书 号: ISBN 978-7-313-23016-4	
定 价: 68.00 元	

版权所有 侵权必究

告 读 者: 如发现本书有印装质量问题请与印刷厂质量科联系

联系电话: 0312-2362388

前言



45min

壹

书既出，本无话

从有注册会计师考试开始，审计这门课程就成了很多考生难以逾越的一座大山。也有一种说法，说审计这门课程，文字诘屈聱牙，云山雾罩，不知所云，如此这般吧。

笔者从事审计教学工作多年，发现人们对审计这门课程有一种莫名的抵触和偏见，也许只是听说很难，就认为审计这门课程很难，往往就会把审计课程的学习放到最后，甚至用各种方法来逃避。而学习中，也只能以简单而非常有毅力的背诵方式来学习审计这门课程。且不论成年人机械记忆能力的下降，只说如此不理解的记忆，只是在浪费挥霍你的青春或者不再青春的岁月，令人觉得可惜。更糟糕的是，如果没能顺利通过考试，第二年审计复习又要从零开始。即使侥幸通过了考试，在综合阶段依然对审计毫无所知，还是同样的畏惧抵触逃避。这样下来，即使最终通过了注会考试，依然不知道审计是什么，也就放弃了人生的一种选择。

诚然，经过多年审计工作，以及多年审计研究咨询，我们必须承认，审计实务工作或理论研究都有着很多非常困难的方面。但是，审计教材以及审计考试却是比较简单的。甚至笔者认为，审计考试可能是注册会计师专业阶段考试当中最为简单的一门。

45min

贰

审计的“偏见”源于何处

第一个方面，是审计教材的非实务性。教材的章节，更多地是按照每一个专业问题方向来编写，而不是依照审计工作的逻辑顺序来编写，这就导致人们很难按照教材形成一个审计工作的逻辑思维。也就是说，我们的审计教材，其实是由一个个审计专题（也就是一个个审计准则）组成，也许它适合我阅读，我可以“脑补”来建立联系，但不适合一个没有审计实务经验的人。

第二个方面，则是我们在审计教学上的非实务性。很多从事审计教学的人，其实并没有审计实务工作经验，只能机械地照搬审计书本内容，然后以各种“口诀”“技巧”来让人背诵，结果只能是学的人既不知其然，更不知其所以然。

这几年笔者花了大量的精力，以我自己的审计工作经验和对审计的理解，整理了审计讲义，重新划分篇章结构内容，这也就是现在这本书的编写逻辑。以下把这个内容分享给大家：

专题一是基础概念篇，是对审计中的一些最基本概念的介绍，除了增加了审计中主要人员概念的介绍外，与一般审计书籍的逻辑差异不大。

专题二是审计工具篇，是介绍审计中最为重要的内容——证据，包括证据的本身特征、收集证据的基本手段（审计程序）的概念、抽样方法和审计证据的记录载体——工作底稿。

专题三到九，则是尽可能按照审计工作的流程顺序，从计划工作开始，到完成审计工作，分阶段详细介绍审计工作中每阶段的主要内容，这是与一般审计教材最大的区别。比如，接受委托前与前任注册会计师沟通，是在初步业务活动中加以介绍；对于利用内部审计工作、利用专家工作，是在审计计划中介绍，这样能够让学员比较清晰地了解该阶段的工作内容；再比如，对于集团审计，分别在审计计划、风险评估、应对策略、完成阶段进行介绍。对于审计抽样的运用，更是分别在控制测试专题中介绍如何在控制测试中运用审计抽样，在审计程序专题中介绍了如何在细节测试中运用审计抽样。这样使得学员学习时能够非常准确地知道该做什么，如何去做，为什么去做。

专题十是审计报告篇，除主体内容沿用了审计报告的一般规定外，还介绍了审计报告日之后的相关工作，比如第二时段、第三时段期后事项、审计工作底稿的归档保存等，形成了一个比较实务化的场景。

专题十一是内控审计篇，介绍了内控审计特色部分，对其与财务报表审计中内控测试相同的部分不再赘述。

专题十二是职业道德篇，整合了质量控制、职业道德、独立性的内容，形成了完整的一篇。

45min

叁

审计本身也是一门遗憾的艺术

上面的内容笔者在近几年的教学培训中反复讲解，有些学员听完课程后，觉得审计简单而有趣，这也就完成了笔者的初衷。至于还有的学员，开启了对审计的兴趣，有些是在自己的工作中开始运用审计的理念和思维，有些甚至直接转行去做了审计工作，那么这对笔者来说已是意外之喜，却也不免诚惶诚恐，毕竟审计的艰辛，有时是不足为外人道也。不过最近很喜欢一句话，“审计已不再被仰视了，那么也许是到了走向审计的时候”。事无完美，相信很多人也会对这样的模式、逻辑有不同的观点，但于笔者来说，创新总是好的，至少可以给你们一个新的视角看看审计。



目录

Contents

001

专题一

基础概念篇

- DAY1 审计基本概念 / 002
- DAY2 职业怀疑与判断 / 007
- DAY3 审计风险模型 / 013
- DAY4 认定与审计目标 / 018
- DAY5 审计中相关群体 / 023

027

专题二

审计工具篇

- DAY6 获取审计证据 / 028
- DAY7 充分性与适当性 / 033
- DAY8 审计抽样概述 / 038
- DAY9 审计抽样分类及风险 / 043
- DAY10 审计工作底稿 / 047

051

专题三

计划审计篇

- DAY11 初步业务活动 / 052
- DAY12 制订审计计划 / 058
- DAY13 内部咨询与外部沟通 / 063
- DAY14 审计重要性 / 068
- DAY15 审计中的错报 / 075
- DAY16 利用专家工作 / 079
- DAY17 利用内部审计工作 / 083

095

专题四

- DAY18 集团审计基本概念 / 088
- DAY19 计划审计篇习题演练 / 093

风险评估篇

- DAY20 风险评估概述 / 096
- DAY21 了解被审计单位 / 101
- DAY22 企业内部控制概况 / 107
- DAY23 了解企业内部控制 / 113
- DAY24 考虑舞弊及法律法规 / 119
- DAY25 集团审计的风险评估 / 124
- DAY26 评估重大错报风险 / 128
- DAY27 风险评估主观题演练 / 133

137

专题五

风险应对篇

- DAY28 总体应对策略 / 138
- DAY29 进一步审计程序概览 / 141
- DAY30 控制测试含义和性质 / 146
- DAY31 控制测试时间和范围 / 150
- DAY32 考虑信息技术的影响 / 155
- DAY33 实质性程序概述 / 160
- DAY34 实质性分析程序 / 165
- DAY35 应对舞弊及法律法规 / 169
- DAY36 集团审计应对原则 / 174
- DAY37 风险应对策略主观题演练 / 178

181

专题六

控制测试篇

- DAY38 销售循环的内部控制及测试 / 182
- DAY39 采购循环的内部控制及测试 / 189
- DAY40 生产与存货循环的内部控制及测试 / 195
- DAY41 货币资金循环的内部控制及测试 / 200
- DAY42 控制测试的样本设计 / 205
- DAY43 控制测试的样本选取 / 209
- DAY44 控制测试的样本评价 / 214
- DAY45 控制测试相关习题演练 / 219

223

专题七

审计程序篇

- DAY46 实施函证的决策 / 224
- DAY47 函证发出前的控制 / 229
- DAY48 不同方式函证的控制 / 234
- DAY49 对回函的评价要求 / 239
- DAY50 监盘计划及执行要求 / 244
- DAY51 完成监盘并形成报告 / 248
- DAY52 营业收入的审计要求 / 253
- DAY53 货币资金基本审计要求 / 257
- DAY54 对货币资金特殊事项的审计 / 263
- DAY55 其他常规事项的审计 / 268
- DAY56 细节测试的样本设计 / 272
- DAY57 细节测试的样本选取 / 277
- DAY58 细节测试的样本评价 / 281
- DAY59 审计程序习题演练 / 285

287

专题八

特殊事项篇

- DAY60 会计估计的风险评估 / 288
- DAY61 会计估计的风险应对 / 292
- DAY62 会计估计的其他审计要求 / 297
- DAY63 对关联方的风险评估 / 301
- DAY64 对关联方的风险应对 / 305
- DAY65 对持续经营的审计 / 309
- DAY66 期初余额的审计 / 314
- DAY67 第一时段期后事项 / 319
- DAY68 特殊事项主观题演练 / 323

327

专题九

完成审计篇

- DAY69 对发现错报的评价 / 328
- DAY70 完成阶段与治理层沟通 / 332
- DAY71 其他相关沟通规范 / 337
- DAY72 项目组内审计工作底稿的复核 / 341
- DAY73 项目质量控制复核 / 345
- DAY74 获取书面声明 / 349
- DAY75 完成审计篇相关习题 / 353

357

专题十

审计报告篇

- DAY76 审计报告基本规范 / 358
- DAY77 审计报告的特殊事项 / 363
- DAY78 非无保留意见审计报告 / 368
- DAY79 其他审计报告要求 / 373
- DAY80 比较信息的报告要求 / 379

399

专题十一

- DAY81 第二、三时段期后事项 / 383
- DAY82 对其他信息的责任 / 387
- DAY83 审计工作底稿的归档 / 392
- DAY84 审计报告相关习题 / 396

内控审计篇

- DAY85 内部控制审计的基本要求 / 400
- DAY86 执行内部控制审计 / 405
- DAY87 内部控制审计报告 / 410

415

专题十二

职业道德篇

- DAY88 质量控制的基本要求 / 416
- DAY89 底稿管理及监控要求 / 419
- DAY90 职业道德基本原则 / 423
- DAY91 职业道德中的相关概念 / 427
- DAY92 经济利益对独立性的影响 / 432
- DAY93 贷款、商业及私人关系 / 437
- DAY94 与审计客户的人员交流 / 441
- DAY95 与审计客户的长期关系 / 446
- DAY96 专业服务收费 / 449
- DAY97 管理层职责及内审服务 / 453
- DAY98 会计、评估及税务服务 / 458
- DAY99 法律、招聘、理财服务及其他 / 463
- DAY100 职业道德相关习题 / 467

专题一

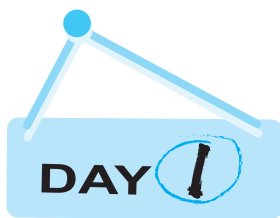
基础概念篇



人生若只如初见。

学

注会



审计基本概念

划重点

一、审计的概念

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。对审计概念的理解见表1-1。

表 1-1 对审计概念的理解

相关角度	具体规定
审计的用户	财务报表的 预期使用者
审计的目的	(1) 改善 财务报表的 质量或内涵 ； (2) 增强 预期使用者对财务报表的 信赖程度
保证程度	(1) 合理保证 ，这是一种高水平保证； (2) 只能提供合理保证， 不能提供绝对保证
审计的基础	独立性和专业性
最终产品	审计意见以审计报告的形式予以传达

指点迷津

- (1) 审计可以用来**有效满足**财务报表预期使用者的需求；
- (2) 审计以合理保证的方式提高财务报表的质量；
- (3) 如果获取**充分、适当**的审计证据，将审计风险降至可接受的低水平，就获取了合理保证；
- (4) 审计**不涉及为如何利用信息提供建议**。

化功大法

(1) 审计消除不了风险，也不能提供绝对保证，但在业务环境下最大限度接近真实是审计的职责。

(2) 审计的基础是独立性和专业性，因此审计全书都在围绕这两点进行解读。而审计本质是对过去已发生业务记录情况的鉴证，只是合理保证提供信息满足会计信息质量要求，而如何使用该信息，是财务管理中“财务分析与评价、预测预算”、公司战略中“战略分析和选择”要解决的。

二、业务分类及鉴证业务的保证程度

注册会计师执行的业务分为鉴证业务和相关服务业务，见表1-2。

表 1-2 鉴证业务与相关服务业务的内容

业务分类	鉴证业务	相关服务业务
主要内容	(1) 财务报表审计； (2) 财务报表审阅； (3) 预测性财务信息的审核； (4) 历史财务信息审计与审阅以外的鉴证业务	(1) 对财务信息执行商定程序； (2) 代编财务信息； (3) 税务咨询； (4) 管理咨询
保证程度	需要提供 合理保证或有限保证	无须提供任何程度的保证

鉴证业务的保证程度分为合理保证和有限保证，见表 1-3。

表 1-3 合理保证与有限保证的区别

区别	财务报表审计	财务报表审阅
保证程度	合理保证	有限保证
目标	(1) 降低至可接受的低审计风险； (2) 以积极方式对财务报表整体发表审计意见； (3) 提供 高水平 的保证	(1) 降低至可接受的审阅风险； (2) 以消极方式对财务报表整体发表审阅意见； (3) 提供 有意义水平 的保证
证据收集程序	证据收集程序包括检查、观察、询问、函证、重新计算、重新执行、分析程序等	(1) 证据收集程序受到有意识的限制； (2) 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
(可接受的)检查风险	较低	较高
(审计后)财务报表的可信性	较高	较低

化功大法 鉴证业务中，注册会计师目的是将该业务风险降至具体业务环境下的可接受的低水平(如审计业务)，或可接受的水平(如审阅业务)。

三、审计要素之三方关系人(见图 1-1)

指点迷津 审计业务五要素包括“三方关系人”“财务报表”“财务报表编制基础”“审计证据”和“审计报告”。

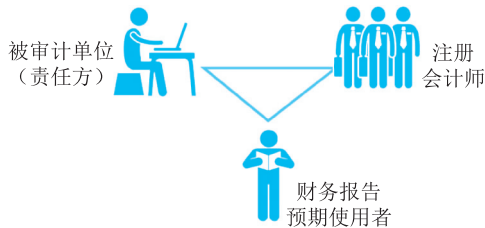


图 1-1 三方关系人

是否存在三方关系人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。

(一) 注册会计师

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**。

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。

(二) 责任方

被审计单位**管理层**属于对财务报表负责的**直接责任方**。

管理层也**可以是**财务报表的预期使用者**之一**，但**不能是唯一**的预期使用者。

注意：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**。

(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**。

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，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**。

化功大法

(1) “之一”不是“唯一”，“主要”不是“全部”，审计用词一定要严谨！

(2) 审计业务“五要素”“三方关系人”“四类典型鉴证业务”“三种典型服务业务”，这些只需记忆即可得分。

例解答·练

例题

例 1. (单选题·2019年)下列有关财务报表审计的说法中错误的是()。

- A. 审计不涉及为如何利用信息提供建议
- B. 审计的目的是增强预期使用者对财务报告的信赖程度
- C. 审计只提供合理保证，不提供绝对保证
- D. 审计的最终产品是审计报告和已审计财务报表

解 审计的最终产品只有审计报告，财务报表是被审计单位编制的。

答 D

例 2. (单选题·2018年)下列有关财务报表审计的说法中，错误的是()。

- A. 财务报表审计的基础是独立性和专业性
- B. 财务报表审计的目的是改善财务报表的质量或内涵
- C. 财务报表审计可以有效满足财务报表预期使用者的需求
- D. 财务报表审计提供的合理保证意味着注册会计师可以通过获取充分、适当的审计证据消除审计风险

解 审计风险是不可能消除(消除意味着完全不存在)，只是从一定程度上降低，因此选项D是错误的。

答 D

例 3. (多选题·2019年)下列业务中，不属于鉴证业务的有()。

- A. 财务报表审阅
- B. 财务报表审计
- C. 对财务信息执行商定程序
- D. 代编财务信息

解 鉴证业务包括审计、审阅和其他鉴证业务。相关服务业务包括税务咨询、管理咨询、代编

财务信息、对财务信息执行商定程序等。(提示:关于鉴证业务的辨析,2018年和2017年的考题与2019年如出一辙,因此不再赘述。)

答 CD

例 4. (多选题·2018年)下列有关鉴证业务保证程度的说法中,正确的有()。

- A. 合理保证是高水平的保证,有限保证是中等水平的保证
- B. 审计提供合理保证,审阅和其他鉴证业务提供有限保证
- C. 合理保证所需证据的数量较多,有限保证所需证据的数量较少
- D. 合理保证以积极方式提出结论,有限保证以消极方式提出结论

解 有限保证提供的是有意义水平的保证,有意义不等于就是中等水平,选项A错误;其他鉴证业务的保证程度分为合理保证和有限保证,选项B错误。

答 CD

例 5. (单选题·2017年)下列关于财务报表审计和财务报表审阅的区别的说法中,错误的是()。

- A. 财务报表审计所需的审计证据的数量多于财务报表审阅
- B. 财务报表审计采用的证据收集程序少于财务报表审阅
- C. 财务报表审计提供的保证水平高于财务报表审阅
- D. 财务报表审计提出结论的方式与财务报表审阅不同

解 财务报表审计采用的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、重新执行以及分析程序等。财务报表审阅采用的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,因此财务报表审计收集证据程序多于财务报表审阅。

答 B

例 6. (多选题·2019年)下列各项中,属于审计业务要素的有()。

- A. 审计证据
- B. 财务报表编制基础
- C. 审计业务的三方关系人
- D. 审计报告

解 审计业务要素包括审计业务的三方关系人、财务报表、财务报表编制基础、审计证据和审计报告。(提示:关于审计要素的辨析,2017年考题与2019年考题高度相似,不再赘述。)

答 ABCD

例 7. (单选题·2018年)下列各项中,通常不属于财务报表预期使用者的是()。

- A. 被审计单位的管理层
- B. 被审计单位的股东
- C. 对被审计单位财务报表执行审计的注册会计师
- D. 为被审计单位提供贷款的银行

解 预期使用者是指预期使用审计报告和财务报表的组织和个人,包括企业的内部使用者(如管理层、股东)以及外部使用者(如为被审计单位提供贷款的银行、政府监管部门和潜在投资者等)。

答 C

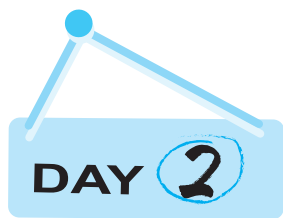
习题

1. 【单选题】下列有关审计业务的说法中,正确的是()。

- A. 注册会计师也可以是财务报表审计的预期使用者之一
- B. 审计的目的是改善财务报表质量，增强预期使用者对财务报表的信赖程度，以减轻被审计单位管理层对财务报表的责任
- C. 如果不存在除责任方之外的其他预期使用者，则该项业务不属于审计业务
- D. 审计业务的最终产品是审计报告和后附财务报表
2. 【多选题】下列相关财务报表审计的说法中错误的有()。
- A. 审计只能提供合理保证，因此无法用来有效满足财务报表预期使用者的需求
- B. 注册会计师应当独立性于财务报表预测使用者，因此审计不涉及增强财务报表预期使用者对财务报表的信赖程度
- C. 财务报表审计基础包括注册会计师的专业性，因此审计也涉及为财务报表预期使用者利用相关信息提供专业建议
- D. 财务报表审计的基础是注册会计师的客观性和专业性
3. 【单选题】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. 鉴证业务提供的是高水平保证或者中等水平的保证
- B. 注册会计师代编财务信息应当符合财务信息质量要求，因此具有保证程度
- C. 财务报表审阅由于使用的程序有意识加以限制，因此只能提供有限保证
- D. 对财务信息执行商定程序是具有审计性质的程序，因此其保证程度应当与审计相当
4. 【单选题】下列有关财务报表审计业务三方关系的说法中，错误的是()。
- A. 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
- B. 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
- 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
5. 【多选题】在确定审计业务的三方关系时，下列有关的说法中，A注册会计师认为错误的是()。
- A. 责任方可能是预期使用者，但不是唯一的预期使用者
- B. 责任方可能是审计业务委托人，也可能不是委托人
- C. 注册会计师的审计意见只能是向除管理层之外的预期使用者提供的
- D. 审计业务的要素是由注册会计师、被审计单位管理层、财务报表预期使用者、财务报表、财务报表编制基础构成
6. 【单选题】会计师事务所的下列各项业务中，属于鉴证业务的是()。
- A. 税务咨询
- B. 财务会计系统内部审计服务
- C. 内部控制审计业务
- D. 管理咨询

参考答案及解析





职业怀疑与判断

划重点

指点迷津 审计基本要求包括“遵守审计准则”“遵守职业道德守则”“保持职业怀疑”“合理运用职业判断”，对于遵守审计准则和遵守职业道德守则的内容，在后面篇章中进行详细讲解，这里重点讲解“职业怀疑”和“职业判断”。

一、职业怀疑的内涵

(一) 职业怀疑的含义

职业怀疑，是指注册会计师执行审计业务的一种**态度**，包括：

- (1) 采取**质疑的思维方式**；
- (2) 对可能表明由于舞弊或错误导致错报的情况**保持警觉**；
- (3) 对审计证据进行**审慎评价**。

(二) 职业怀疑的理念(见表 2-1)

表 2-1 职业怀疑的理念及解读

基本理念	具体解读
秉持一种质疑的理念	(1) 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； (2) 摒弃“存在即合理”的逻辑思维，寻求事物的真实情况； (3) 不应不假思索全盘接受 被审计单位提供的证据和解释； (4) 不应轻易相信过分理想的结果或太多巧合的情况
对引起疑虑的情形保持警觉	引起疑虑的情况包括但不限于： (1) 相互矛盾的审计证据； (2) 引起对文件记录、询问答复可靠性产生怀疑的信息； (3) 明显不合商业情理的交易或安排； (4) 其他表明可能存在舞弊的情况； (5) 表明需要实施除审计准则规定外的其他审计程序的情形
审慎评价审计证据	注册会计师应当质疑相互矛盾的审计证据，当对信息的可靠性产生怀疑或存在舞弊迹象时，做进一步调查
客观评价管理层和治理层	(1) 不应依赖以往对管理层和治理层诚信形成的判断。 (2) 即使认为管理层和治理层是正直、诚实的：①不能降低保持职业怀疑的要求； ②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

(三) 职业怀疑的运用

注册会计师在整个审计过程中保持职业怀疑，对识别、评估和应对因舞弊导致的财务报表重大错报风险、保证审计质量至关重要。职业怀疑运用的范围及作用见表 2-2。

表 2-2 职业怀疑运用的范围及作用

运用范围	运用职业怀疑的作用
风险评估程序	(1) 设计恰当的风险评估程序； (2) 有针对性地了解被审计单位及环境； (3) 对引起疑虑的情形保持警觉； (4) 有效识别和评估重大错报风险
进一步审计程序	(1) 恰当设计进一步审计程序； (2) 降低选取不适当的审计程序的风险； (3) 对可能存在未识别的重大错报风险的情形保持警觉
评价审计证据	(1) 评价是否已获取充分、适当的审计证据； (2) 审慎评价审计证据

指点迷津

(1) 职业怀疑与职业道德基本原则是相互关联的。在财务报表审计中，遵循一项或多项职业道德基本原则，与保持职业怀疑的要求是一致的。

(2) 保持**独立性**可以**增强**注册会计师在审计中保持**职业怀疑**的能力。

化功大法

(1) 职业怀疑是一种理念，一切都要靠证据说话，不轻易相信，不轻易否决，有理有据是职业怀疑的真实面目。

(2) 保持职业怀疑与诚信、客观公正、独立性、专业胜任能力和勤勉尽责等职业道德基本原则均密切相关。

扩展阅读：与职业怀疑相关的问题解答



大开眼界

二、职业判断的内涵**(一) 职业判断的含义**

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。

(1) 注册会计师职业判断需要在相关法律法规、职业标准的框架下作出，并以**具体事实和情况为依据**。

(2) 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。

(二) 职业判断的应用

1. 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) 确定所需实施的审计程序的性质、时间安排和范围；
- (3) 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。

2. 职业判断涉及注册会计师执业的各个环节

(1) 职业判断贯穿于注册会计师执业的始终, 从决定是否接受业务委托, 到出具业务报告, 注册会计师都需要作出职业判断;

(2) 职业判断涉及注册会计师执业中的各类决策, 包括与具体会计处理相关的决策、与审计程序相关的决策, 以及与遵守职业道德要求相关的决策。

(三) 衡量职业判断的质量

职业判断质量的衡量因素见表 2-3。

表 2-3 职业判断质量的衡量因素

衡量因素	因素解读
准确性或意见一致性	(1) 准确性: 职业判断结论与特定标准或客观事实的相符程度; (2) 意见一致性: 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
决策一贯性和稳定性	(1) 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 ; (2) 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
可辩护性	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

可辩护性是指注册会计师是否能够证明自己的工作。注册会计师对下列事项进行**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。

化功大法

(1) 职业判断是针对不确定的事项进行的, 包括会计中和审计中专业的特殊事项, 也包括职业道德方面的特殊事项。

(2) 职业怀疑是审计业务的要求, 但服务业务并没有这种要求。而职业判断却是应用在鉴证业务和服务业务中。

(3) 职业怀疑与职业判断均贯穿审计业务过程的始终。

扩展阅读: 注册会计师的职业判断



例解答·练

例题

例 1. (多选题·2018年) 下列各项中, 属于审计基本要求的有()。

- A. 遵守审计准则
- B. 遵守职业道德守则
- C. 保持职业怀疑
- D. 合理运用职业判断

解 审计的基本要求包括遵守审计准则、遵守职业道德守则，保持职业怀疑，合理运用职业判断。

答 ABCD

例 2. (单选题·2018年)下列有关职业怀疑的说法中，错误的是()。

- A. 注册会计师应当在整个审计过程中保持职业怀疑
- B. 保持职业怀疑是注册会计师的必备技能
- C. 保持职业怀疑是保持审计质量的关键要素
- D. 保持职业怀疑可以使注册会计师发现所有用于舞弊导致的错报

解 保持职业怀疑，有利于注册会计师发现错报，但是并非能发现所有的错报，注册会计师审计也并非要发现所有错报，因此选项D错误。

答 D

例 3. (单选题·2017年)下列有关职业怀疑的说法中，错误的是()。

- A. 职业怀疑要求注册会计师摒弃“存在即合理”的逻辑思维
- B. 职业怀疑要求注册会计师审慎评价审计证据
- C. 职业怀疑要求注册会计师假定管理层和治理层不诚信，并以此为前提计划审计工作
- D. 职业怀疑要求注册会计师对引起疑虑的情形保持警觉

解 职业怀疑要求客观评价管理层和治理层，并不是说应当假定管理层和治理层是不诚信的。注意，即使项目组在对重大错报风险讨论过程中，不应假定管理层和治理层是正直和诚信的，但也并没有要求“直接”假定其是不诚信的，因此选项C是错误的。

答 C

例 4. (单选题·2017年)下列关于职业判断的相关说法中，错误的是()。

- A. 职业判断能力是注册会计师胜任能力的核心
- B. 保持适当的职业怀疑有助于提高职业判断质量
- C. 注册会计师工作的可辩护性是衡量职业判断质量的重要方面
- D. 注册会计师应当记录在审计过程中作出的所有职业判断

解 注册会计师需要对职业判断作出“适当”的书面记录，但是并非其在审计过程中作出的所有职业判断均进行书面记录。

答 D

例 5. (多选题·2017年)下列各项中，通常需要注册会计师运用职业判断的有()。

- A. 确定财务报表整体的重要性
- B. 确定审计工作底稿归档的最晚日期
- C. 确定是否利用被审计单位的内部审计工作
- D. 评价审计抽样的结果

解 审计工作底稿的归档期限为审计报告日后60天内，这是准则明确规定的日期，无须运用职业判断，因此选项B不正确。

答 ACD

例 6. (多选题·2018年)注册会计师要对职业判断做出适当的书面记录，下列各项记录内容中，有利于提高职业判断的可辩护性的有()。

- A. 注册会计师解决职业判断相关问题的思路

- B. 注册会计师得出的结论及理由
- C. 注册会计师就决策结论与被审计单位进行沟通的方式和时间
- D. 注册会计师收集到的相关信息

解 注册会计师需要对职业判断作出适当的书面记录，对相关事项进行书面记录，有利于提高职业判断的可辩护性，选项均为正确答案。除选项内容外，还应该包括“对职业判断问题和目标的描述”。

答 ABCD

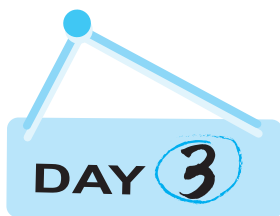
习题

1. 【单选题】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，不正确的是()。
 - A. 降低选取不适当的审计程序的风险
 - B. 审慎评价审计证据降低审计成本
 - C. 避免过度依赖管理层提供的书面声明
 - D. 恰当识别、评估和应对重大错报风险
2. 【单选题】下列各项中，不属于在项目组层面体现保持职业怀疑的方式的是()。
 - A. 就财务报表存在重大错报的可能性进行讨论
 - B. 项目合伙人和项目组其他关键成员及时进行指导、监督与复核
 - C. 加强对新员工的培训
 - D. 就疑难问题进行咨询
3. 【单选题】下列关于在重要审计领域保持职业怀疑的说法中，不正确的是()。
 - A. 注册会计师应当对可能显示以前未识别的关联方关系的信息保持警觉
 - B. 注册会计师应基于收入确认存在舞弊风险假定，将收入的所有认定判定为存在舞弊风险
 - C. 注册会计师需要对函证过程中出现的异常情况保持警觉
 - D. 注册会计师应对存货实际盘点结果与期末存货记录不一致的情况保持警觉
4. 【多选题】下列有关职业怀疑的说法中，正确的有()。
 - A. 会计师事务所的业绩评价机制会削弱注册会计师对职业怀疑的保持程度
 - B. 由于职业怀疑是一种思维状态，因此审计工作底稿无法为保持职业怀疑提供证据
 - C. 审计的时间安排和工作量要求有可能会阻碍注册会计师保持职业怀疑
 - D. 保持独立性可以增强注册会计师在审计中保持职业怀疑能力
5. 【多选题】下列有关职业怀疑的说法中，正确的有()。
 - A. 职业怀疑只与保持独立性和客观公正两项职业道德基本原则密切相关
 - 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
6. 【单选题】下列各项中，通常不需要注册会计师运用职业判断的是()。
 - A. 确定财务报表整体的重要性
 - B. 确定注册会计师应当保持独立性的业务期间
 - C. 确定是否利用被审计单位的内部审计工作
 - D. 评价审计抽样的结果
7. 【多选题】下列有关职业判断的说法中，正确的有()。

- A. 如果有关决策不被该业务的具体事实和情况所支持，职业判断并不能作为注册会计师作出不恰当决策的理由
- B. 注册会计师恰当记录与被审计单位的就相关决策结论进行沟通的方式和时间，有利于提高职业判断的可辩护性
- C. 保持职业怀疑有助于注册会计师提高职业判断质量
- D. 职业判断涉及与具体会计处理和审计程序相关的决策，但不涉及与遵守职业道德要求相关的决策
8. 【单选题】在评价自身作出的职业判断是否适当时，下列各项中，注册会计师通常无须考虑的是()。
- A. 作出的判断是否反映了对审计准则和会计准则的适当运用
- B. 作出的判断是否有具体事实和情况所支持
- C. 作出的判断是否与截至审计报告日知悉的事实一致
- D. 作出的判断是否可以用来降低重大错报风险
9. 【多选题】下列关于职业判断的说法中，错误的有()。
- A. 职业判断结论与特定标准或客观事实的相符程度，体现了职业判断的稳定性
- B. 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，体现了职业判断的决策一贯性和稳定性
- C. 对于对职业判断问题和目标的描述，有利于提升职业判断的可辩护性
- D. 通常来说，同一注册会计师针对相同的职业判断问题，在不同时点所作出的判断是否结论相同或相似，体现了职业判断的可辩护性

参考答案及解析





审计风险模型

划重点

审计风险模型：审计风险 = 重大错报风险 × 检查风险

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

(一) 重大错报风险的含义

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。

(二) 两个层次的重大错报风险

(1) 重大错报风险可以分为报表层次重大错报风险和认定层次重大错报风险，见表 3-1。

表 3-1 两个层次的重大错报风险

风险层次	报表层次	认定层次
风险特征	(1) 与财务报表整体存在广泛联系； (2) 通常与企业内部控制环境有关，也可能与外部因素有关，如经济萧条； (3) 难以界定于具体认定； (4) 增大了任何数目的不同认定发生重大错报的可能性	(1) 与各类交易、账户余额和披露具体认定有关； (2) 对确定实施的进一步审计程序的性质、时间安排和范围产生影响； (3) 可以进一步划分为固有风险和控制风险

(2) 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，见表 3-2。

表 3-2 固有风险与控制风险

类型	定义	特征
固有风险	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的可能性	(1) 复杂的计算/受重大计量不确定性影响的会计估计； (2) 技术进步可能导致某项产品陈旧，进而导致存货易于发生错报(计价认定)； (3) 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	某类交易、账户余额或披露的某一认定发生重大错报，但 没有被内部控制及时防止或发现并纠正 的可能性	(1) 与内部控制的 设计和运行 的有效性有关； (2) 控制风险始终存在

(3) 固有风险和控制风险不可分割地交织在一起，有时无法单独进行评估，但这并不意味着注册会计师不可以单独对固有风险和控制风险进行评估。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。

(1) 检查风险取决于审计程序**设计的合理性和执行的有效性**。

(2) 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**。

检查风险不可能降低为零，原因见表 3-3。

表 3-3 检查风险不可能降低为零的原因

原因	具体表现
数量因素	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
技术因素	(1) 选择了 不恰当的审计程序 ； (2) 审计过程 执行不当 ； (3) 错误解读 了审计结论

三、审计风险

审计风险，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**。

(1) **审计风险取决于重大错报风险和检查风险**。

(2) 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**。

化功大法 注意前提条件，即“既定的审计风险水平下”，重大错报风险才与检查风险为反向关系(见图 3-1)。

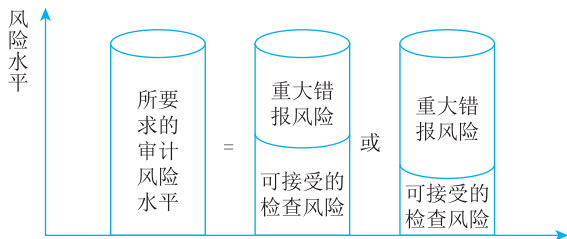


图 3-1 重大错报风险和检查风险的反向关系

四、审计的固有限制

审计存在固有限制，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**。

审计的固有局限性的来源见表 3-4。

表 3-4 审计的固有局限性的来源

局限性来源	局限性具体体现
财务报告的性质	(1) 编制财务报表过程中需要作出职业判断； (2) 某些财务报表项目的金额本身就存在一定的变动幅度，不能通过实施追加的审计程序来消除

续表

局限性来源	局限性具体体现
审计程序的性质	(1) 相关人员可能有意或无意地不提供与财务报表编制相关的或所要求的全部信息, 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, 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对调查必要的特定的法律权力(如搜查权)
财务报告的及时性和成本效益的权衡	(1) 将审计资源投向最可能存在重大错报风险的领域; (2) 运用测试和其他方法检查总体中存在的错报

(1) 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。

(2) 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。

例解答·练

例题

例 1. (单选题·2019年) 下列有关重大错报风险的说法中, 错误的是()。

- A. 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考虑重大错报风险
- B. 重大错报风险指财务报表在审计前存在重大错报的可能性
- C. 重大错报风险可进一步区分为固有风险和检查风险
- D. 注册会计师可以定性或定量评估重大错报风险

解 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, 选项 C 错误。

答 C

例 2. (单选题·2018年) 下列有关固有风险和控制风险的说法中, 正确的是()。

- A. 财务报表层次和认定层次的重大错报风险可以细分为固有风险和控制风险
- B. 固有风险和控制风险与被审计单位的风险相关, 独立财务报表审计而存在
- C. 注册会计师无法单独对固有风险和控制风险进行评估
- D. 固有风险始终存在, 而运行有效的内部控制可以消除控制风险

解 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, 选项 A 错误; 注册会计师既可以对固有风险和控制风险进行单独评估, 也可以进行合并评估, 选项 C 错误; 由于控制的固有局限性, 某种程度的控制风险始终存在, 选项 D 错误。

答 B

例 3. (单选题·2017年) 下列关于检查风险的说法中, 错误的是()。

- A. 检查风险是指注册会计师未能通过审计程序发现错报, 因而发表不恰当审计意见的风险
- B. 检查风险通常不可能降低为零

- C. 保持职业怀疑有助于降低检查风险
- D. 检查风险的高低取决于审计程序设计的合理性和执行的有效性

解 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，并不用提及发表不恰当审计意见。

答 A

例 4. (单选题·2019年)下列各项中，不属于审计固有限制的来源的是()。

- A. 注册会计师获取审计证据的能力受到法律上的限制
- B. 注册会计师可能满足于说服力不足的审计证据
- C. 管理层可能不提供编制财务报表相关的全部信息
- D. 管理层在编制财务报表的过程中可能运用到判断

解 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。选项 AC，属于审计程序的性质导致的固有限制；选项 D 属于财务报告的性质导致的固有限制。

答 B

例 5. (多选题·2018年)下列各项中，导致审计固有限制的有()。

- A. 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
- B. 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
- C. 注册会计师只能在合理的时间内以合理的成本完成审计工作
- D. 注册会计师的胜任能力可能不足够

解 注册会计师的胜任能力不足够不属于审计固有限制，而且可能通过利用专家工作来加以解决，因此选项 D 不正确。

答 ABC

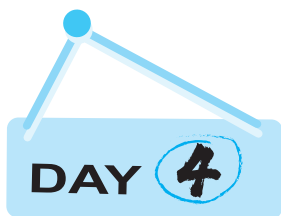
习题

1. 【单选题】下列关于审计风险的说法中正确的是()。
 - A. 可接受的审计风险就是面临的审计风险
 - B. 审计风险包括由负面宣传而导致损失的可能性
 - C. 审计风险独立于财务报表审计而存在
 - D. 审计风险不可能降至为零
2. 【多选题】下列关于重大错报风险的说法中，正确的有()。
 - A. 重大错报风险包括财务报表层次和各类交易、账户余额和披露认定层次的重大错报风险
 - B. 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
 - C. 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
 - 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
3. 【单选题】下列有关重大错报风险和检查风险的说法中，正确的是()。
 - A. 注册会计师可以通过实施适当的审计程序降低重大错报风险
 - B. 只要注册会计师按照审计准则执业，严格要求自己，检查风险就可以降低为零

- C. 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正向关系
- D. 由于注册会计师通常并不对所有的交易、账户余额和列报进行检查，以及其他原因，检查风险不可能降低为零
4. 【单选题】下列关于审计固有限制的说法中正确的是()。
- A. 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结论性的
- B. 如果存在可能导致被审计单位不再持续经营的未来事项或情况，审计的固有限制对注册会计师发现重大错报能力的潜在影响会加大
- C. 在舞弊导致错报的情况下，固有限制的潜在影响较小
- D. 由于审计存在固有限制，就可以不进行不可替代的审计程序
5. 【多选题】在向被审计单位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将审计范围进行限制
- C. 审计工作可能因新招聘的审计人员素质和能力的不足而受到限制
- D. 审计工作可能因财务报表项目中公允价值计量涉及主观决策而受到限制

参考答案及解析





认定与审计目标

划重点

一、(管理层)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。以存货的列报为例,见表4-1。

表 4-1 存货的列报

明确的认定	隐含的认定
(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,相关的计价或分摊调整已恰当记录	(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

(二)认定的分类(见表4-2、表4-3)

表 4-2 关于所审计期间各类交易、事项及相关披露的认定

认定	认定的含义
发生 Occurrence	记录 的交易或事项已发生,且与被审计单位有关
完整性 Completeness	所有 应当记录 的交易和事项均已记录,所有应当包括在财务报表中的相关披露均已包括
准确性 Accuracy	与交易和事项有关的金额及其他数据已 恰当记录 ,相关披露已得到恰当计量和描述
截止 Cut-off	交易和事项已 记录 于正确的会计期间
分类 Classification	资产、负债和所有者权益已 记录 于恰当的账户
列报 Presentation	资产、负债和所有者权益已被恰当地汇总或分解且表述清楚,相关披露在适用的财务报告编制基础上是相关的、可理解的

表 4-3 关于期末账户余额及相关披露的认定

认定	认定的含义
存在 existence	记录的资产、负债和所有者权益是 存在 的
权利和义务 rights and obligations	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
完整性 completeness	所有应当记录的资产、负债和所有者权益均已记录,所有应当包括在财务报表中的相关披露均已包括
准确性、计价和分摊 accuracy, valuation and allocation	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,相关披露已得到恰当计量和描述

认定	认定的含义
分类 Classification	资产、负债和所有者权益已 记录 于恰当的账户
列报 Presentation	资产、负债和所有者权益已被恰当地汇总或分解且表述清楚，相关披露在适用的财务报告编制基础上是相关的、可理解的

管理层认定与审计目标的关系见图 4-1。

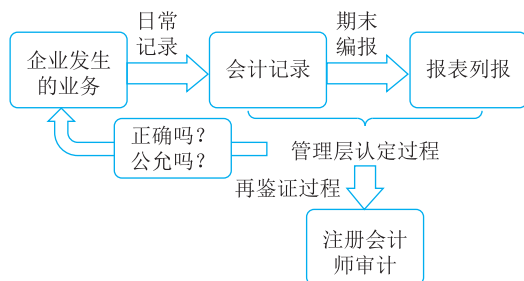


图 4-1 管理层认定与审计目标

化功大法

(1) 发生认定：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) 完整认定：完整认定要解决的问题是管理层是否把那些**已经发生(或存在)**并且应当列入财务报表的项目**没有列报**，主要与财务报表组成要素的**低估**有关。

(3) 准确性与发生、完整性区别：发生和完整性属于定性问题，而准确性属于定量问题。

二、审计目标

(一) 审计总体目标

审计的总体目标是指注册会计师为完成整体审计工作而达到的预期目的。审计总体目标特性及要求见表 4-4。

表 4-4 审计总体目标特性及要求

特性分类	总体目标要求
专业特性	(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 ； (2) 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
服务特定	(1) 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； (2) 与管理层和治理层沟通

(二) 审计具体目标

具体审计目标是指注册会计师通过实施审计程序以确定管理层在财务报表中确认的各类交易、账户余额、披露层次认定是否恰当。(见表 4-5、表 4-6)

表 4-5 与所审计期间各类交易、事项及相关披露相关的审计目标

认定	具体审计目标	举例
发生 occurrence	确认已记录的交易是真实的	如果没有真实费用支出，但在账簿中记录了一笔管理费用，则违反了该目标
完整性 completeness	确认已发生的交易确实已经记录，所有应包括在财务报表中的相关披露均已包括	如果已经发生了采购业务，但没有在账簿中记录，则违反了该目标
准确性 accuracy	确认已记录的交易是按正确金额反映的，相关披露已得到恰当计量和描述	在采购交易中，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
截止 cut-off	确认接近于资产负债表日的交易记录于恰当的期间	如果临近期末的本期费用确认推到下期，或下期收入确认提到本期，均违反了截止目标
分类 classification	确认被审计单位记录的交易经过适当分类	如果将现销记录为赊销，将与非日常活动相关的政府补助记录为其他收益，则导致交易分类的错误，违反了分类的目标
列报 Presentation	确认交易和事项已被恰当地汇总或分解且表述清楚，相关披露在适用的财务报告编制基础上是相关的、可理解的。	未披露对收入确认的时点和金额具有重大影响的判断以及判断的变更，如履约进度的确认方法，控制权转移的时点等，则违反了该目标

表 4-6 与期末账户余额及相关披露相关的审计目标

认定	具体审计目标	举例
存在 existence	确认记录的金额确实存在	如果不存在某项存货，在存货的明细中却列入了对该存货，则违反了存在目标
权利和义务 rights and obligations	确认资产归属于被审计单位，负债属于被审计单位的义务	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
完整性 completeness	确认已存在的金额均已记录，所有应包括在财务报表中的相关披露均已包括	应收票据贴现不符合金融资产终止确认条件，但未将贴现款项确认短期借款，则违反了完整性目标
准确性、计价和分摊 accuracy valuation and allocation	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，相关披露已得到恰当计量和描述	年末未能对应收账款恰当地按照预期信用损失金额确认信用减值损失，则违反了该目标
分类 Classification	资产、负债和所有者权益已记录于恰当的账户	对于永续债直接确认为负债，未能恰当按金融负债与权益工具划分原则，违反分类的目标
列报 Presentation	资产、负债和所有者权益已被恰当地汇总或分解且表述清楚，相关披露在适用的财务报告编制基础上是相关的、可理解的	未披露与合同成本有关的资产信息，如资产的摊销，资产的类别等，则违反了该目标

(三) 认定与审计目标、审计程序之间的关系

(1) 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。

(2) 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。

(3) 认定是确定具体审计目标的**基础**,注册会计师将认定**用于考虑**可能发生的不同类型的**潜在错报**,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。

认定与审计目标、审计程序之间的关系举例见表 4-7。

表 4-7 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	资产负债表列示的应收账款存在	实施应收账款函证程序
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、计价和分摊	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
	以净值记录应收款项	检查应收账款账龄分析表及风险分析、复核预期信用损失计算是否合理、充分
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	资产负债表中的投资性房地产确实为公司所有	查阅房产证书(原件)、购买合同、保险单

指点迷津 审计检查线路

(1) 存在或发生认定主要与财务报表项目的“**高估**”错报有关(可能涉及资产、收入、利润等)。

对于该认定的检查,主要采用“**逆查法**”。

检查顺序:报表→账簿→凭证→实物

(2) 完整性认定主要与财务报表项目的“**低估**”错报有关(可能涉及负债、费用、成本等)。

对于该认定的检查,主要采用“**顺查法**”。

检查顺序:实物→凭证→账簿→报表

例解答·练

例题

本知识点近三年无相关考题。

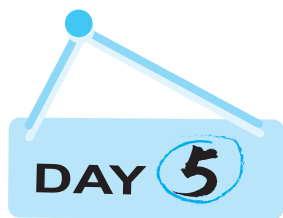
习题

1. 【单选题】财务报表审计的目标为注册会计师的审计工作起到指导作用,下列关于审计目标的导向作用的说法中不正确的是()。
- A. 审计目标界定了注册会计师的责任范围

- B. 审计目标影响注册会计师计划和实施审计程序的性质、时间安排和范围
 - C. 审计目标决定注册会计师如何发表审计意见
 - D. 审计目标不仅决定注册会计师如何发表审计意见，同时需要对被审计单位内部控制是否存在重大缺陷，是否存在违反法律法规行为提供保证
2. 【多选题】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
 - 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
 - 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

参考答案及解析





审计中相关群体

划重点

一、治理层与管理层

(一) 管理层

管理层是指对被审计单位经营活动的执行负有管理责任的人员。在某些被审计单位，管理层包括部分或全部的治理层成员。

(二) 治理层

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。

指点迷津

(1) 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。

(2) 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。

二、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，有时也指其所在的会计师事务所。

三、前后任注册会计师

(一) 前任注册会计师

前任注册会计师指已对被审计单位上期财务报表进行审计，但被现任注册会计师接替的其他会计师事务所的注册会计师。

接受委托但未完成审计工作，已经或可能与委托人解除业务约定的注册会计师，也视为前任注册会计师。

1. 前任注册会计师的一般情况

(1) 已对最近一期财务报表发表了审计意见的某会计师事务所的注册会计师。

【例】对于执行2019年度财务报表审计业务的A会计师事务所的注册会计师而言，前任注册会计师是指执行2018年度财务报表审计业务的B会计师事务所的注册会计师。(见图5-1)

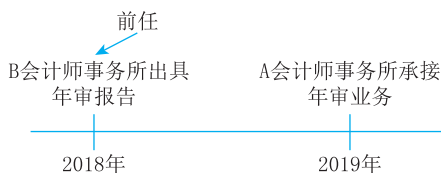


图 5-1 前任注册会计师的判定(1)

(2) 接受委托但未完成审计工作的某会计师事务所的注册会计师。(见图 5-2)

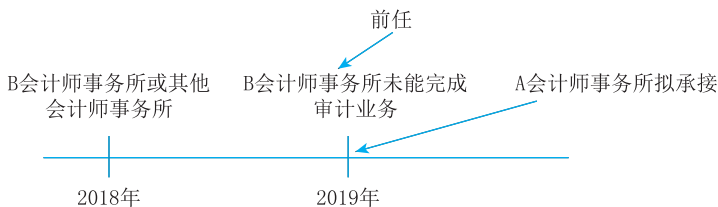


图 5-2 前任注册会计师的判定(2)

值得注意的是，前任注册会计师的定义中包括“可能与委托人解除约定”的情形，即虽然委托人尚未正式与会计师事务所解除业务约定，但业务约定有可能终止。

2. 前任注册会计师的特殊情况

委托人可能会在相邻两个会计年度中连续变更更多家会计师事务所的情况，甚至在当期财务报表审计过程中也变更会计师事务所。此时前任注册会计师是指：

- (1) 为最近一期财务报表出具了审计报告的某会计师事务所；
- (2) 在后任注册会计师之前接受委托对当期财务报表进行审计但未完成审计工作的所有会计师事务所。

(二) 后任注册会计师

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

1. 后任注册会计师的一般情形

- (1) 在签订业务约定书之前，正在考虑接受委托的注册会计师；
- (2) 已接受委托并签订业务约定书，接替前任注册会计师执行财务报表审计业务的注册会计师。

2. 后任注册会计师的特殊情形

如果被审计单位委托注册会计师对已审计财务报表进行重新审计，正在考虑接受委托或已经接受委托的注册会计师也视为后任注册会计师。

化功夫 这个内容可以联系“独立性”中二次审计意见中的规范。相关内容在专题三“计划审计篇”中进行讲解。

指点迷津 前任注册会计师和后任注册会计师是就会计师事务所发生变更时的情况而言的。在未发生会计师事务所变更的情况下，同处于某一会计师事务所中的不同的注册会计师不属于前后任注册会计师的范畴。

四、审计中的专家

(一) 专家(注册会计师的专家)

(1) 专家，即指注册会计师的专家，是指除会计、审计之外的某一特定领域中具有专门技能、知识和经验的个人或组织。

① 专家通常可以是指个人，如税务专家、资产评估师、IT 专家、精算师、律师、工程师、环境专家、地质专家等。

② 专家也可以是个人所从属的组织，如律师事务所、资产评估公司以及各种咨询公司等。

(2) 专家既可能是会计师事务所内部专家(如会计师事务所或其网络事务所的合伙人或员工，包括临时员工)，也可能是会计师事务所外部专家。

(二)管理层的专家

管理层的专家，是指在**会计、审计以外**的某一领域具有专长的个人或组织，其工作被管理层利用以协助编制财务报表。

化功大法 当被审计单位利用了管理层专家工作时，就可能会产生重大错报风险，因此在制订审计计划时要特别考虑。

例解答·练

例题

例 1. (简答题·2019年节选)ABC会计师事务所首次接受委托审计甲公司2018年度财务报表，委派A注册会计师担任项目合伙人。与首次承接审计业务相关的部分事项如下：

(1)DEF会计师事务所审计了甲公司2017年度财务报表。XYZ会计师事务所接受委托审计甲公司2018年度财务报表，但未完成审计工作。A注册会计师将DEF会计师事务所确定为前任注册会计师，与其进行了沟通。

要求：对上述第(1)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。

解 接受委托但未完成审计工作，已经或可能与委托人解除业务约定的注册会计师，视为前任注册会计师。

答 (1)不恰当。应当将DEF会计师事务所以及XYZ会计师事务所均确定为前任注册会计师。

例 2. (简答题·2019年节选)ABC会计师事务所首次接受委托审计甲公司等多家被审计单位2018年财务报表，委托A注册会计师担任项目合伙人，与首次承接审计业务相关的部分事项如下：

(1)因A注册会计师原为DEF会计师事务所的合伙人，负责审计了甲公司2017年财务报表，A注册会计师认为前后任注册会计师为一人，无须在接受委托前进行沟通。

要求：对上述第(1)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。

解 前任注册会计师和后任注册会计师是就会计师事务所发生变更时的情况而言的。

答 (1)不恰当。会计师事务所的变更构成前后任注册会计师的情况，在接受委托前，与前任注册会计师沟通是一项必要的程序。

习题

1. 【单选题】下列关于治理层的说法中，不正确的是()。

- A. 治理层是审计要素中的责任方
- B. 治理层是对被审计单位战略方向负有监督责任的人员或组织
- C. 在某些被审计单位，治理层可能包括管理层
- D. 治理层对管理层履行经营管理责任负有监督责任

2. 【单选题】下列有关后任注册会计师的说法中错误的是()。

- A. 当会计师事务所发生变更时，正在考虑接受委托的会计师事务所是后任注册会计师
- B. 当会计师事务所发生变更时，已经接受委托的会计师事务所是后任注册会计师
- C. 被审计单位的财务报表已经审计但需要重新审计时，接受委托执行重新审计的会计师事

务所为后任注册会计师

- D. 会计师事务所以投标方式承接审计业务时，所有参加竞标的会计师事务所均为后任注册会计师
3. 【多选题】下列有关前后任注册会计师的说法中，不正确的有()。
- A. 前任注册会计师也应当包括对前期财务报表执行审阅的其他事务所的注册会计师
- B. 在未发生会计师事务所变更的情况下，同处于某一会计师事务所但分属不同分所的先后负责同一审计项目的注册会计师，也属于前后任注册会计师的范畴
- C. 在发生会计师事务所变更的情况下，先后就职于不同会计师事务所的同一注册会计师，属于前后任注册会计师的范畴
- D. 如果委托人在相邻两个会计年度中连续变更多家会计师事务所，前任注册会计师不包括在后任注册会计师之前接受业务委托对当期财务报表进行审计但未完成审计工作的会计师事务所
4. 【多选题】如果审计业务涉及的特殊知识和技能超过了注册会计师的能力，关于注册会计师的做法中恰当的有()。
- A. 在接受委托之前发现此情况，注册会计师因为自己能力不足而拒绝委托
- B. 注册会计师利用专家协助执行审计业务
- C. 在接受委托之后发现此情况，注册会计师要求解除业务约定
- D. 注册会计师就特殊知识和技能询问事务所内有相关经验的注册会计师
5. 【单选题】下列参与审计业务的人员中，不属于注册会计师的专家的是()。
- A. 事务所临时雇用的对企业提供服务履约进度进行评估的工程师
- B. 就复杂的审计问题提供建议的审计学教授
- C. 事务所中对企业复杂或异常的法律问题提供咨询意见的法律专家
- D. 提供企业大数据分析技术支持的会计师技术部门人员
6. 【多选题】下列参与审计业务的人员中，属于注册会计师的专家的有()。
- A. 对保险合同进行精算的会计师事务所精算部门人员
- B. 受聘于企业对投资性房地产公允价值进行评估的资产评估师
- C. 就企业合并准则中业务的判断提供分析咨询的会计师事务所技术部门人员
- D. 对与企业重组相关的复杂税务问题进行分析的会计师事务所税务部门人员
7. 【单选题】下列有关专家的说法中，正确的是()。
- A. 审计中利用专家工作，应当包括注册会计师的专家和管理层专家
- B. 专家可能是会计师事务所内部专家(不包括临时员工)，也可能是会计师事务所外部专家
- C. 注册会计师专家指事务所内部专家，而管理层的专家则是指事务所外部专家
- D. 管理层的专家，是指在会计或审计以外的某一领域具有专长的个人或组织，其工作被管理层利用以协助编制财务报表

参考答案及解析



专题二

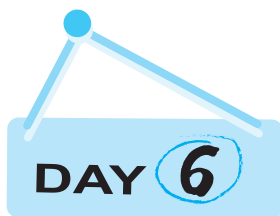
审计工具篇



工欲善其事，必先利其器。

学

注会



获取审计证据

划重点

一、审计证据的含义

(1) 审计证据是一种特定信息，指注册会计师为了得出审计结论、形成审计意见而使用的所有信息，包括：①支持和佐证管理层认定的信息；②与管理层认定相矛盾的信息。

信息缺乏本身也可能构成证据。

(2) 审计证据在性质上具有累积性，可以从多种来源获取。（见表 6-1）

表 6-1 审计证据的来源

分类	获取信息的情形
主要来源	在审计过程中通过实施审计程序获取的信息
其他来源	(1) 以前审计过程中获取的证据*； (2) 会计师事务所接受与保持客户或业务时实施质量控制程序获取的信息； (3) 履行法律法规或相关职业道德要求下的某些额外责任获取的信息

注意，用作审计证据的信息也可能在编制过程中利用了管理层专家的工作（无论哪种来源）

* 注册会计师应确定被审计单位及其环境自前次审计后是否已发生变化，进而可能影响这些信息对本期审计的相关性。

二、作为审计证据的两类信息

(一) 会计记录中含有的信息（见表 6-2）

表 6-2 将会计记录中含有信息作为证据的考虑

考虑的因素	具体的含义
使用责任	(1) 依据会计记录编制财务报表是被审计单位管理层的责任； (2) 注册会计师应当测试会计记录以获取审计证据
内部控制	会计记录通常是电子数据，因而要求注册会计师对内部控制予以充分关注，以验证这些记录的真实性、准确性和完整性
获取时间	电子形式的会计记录可能只能在特定时间获取，如果不存在备份文件，特定期间之后有可能无法再获取这些记录
原始凭证	将原始凭证作为审计证据时，其来源和被审计单位内部控制的有效性（对内部生成的证据而言）都会影响注册会计师对原始凭证的信赖程度

(二) 其他来源的信息

会计记录中含有的信息本身并不足以提供充分的审计证据，注册会计师还应从其他来源获取用作审计证据的信息。

(三) 两类信息的关系

作为财务报表编制依据的会计记录中包含的信息和从其他来源获取的信息共同构成了审计证据，二者缺一不可。

- (1) 如果没有前者，审计工作将无法进行；
- (2) 如果没有后者，可能无法识别重大错报风险。

只有将两者结合在一起，才能将审计风险降至可接受的低水平，为注册会计师发表审计意见提供合理基础。

三、审计程序概述(注册会计师的七种武器)

审计程序是一种详细指令，用来指导注册会计师在审计过程中的某个时间，对将要获得的某类审计证据如何进行收集。

(一) 检查

检查记录或文件是指注册会计师对被审计单位内部或外部生成的，以纸质、电子或其他介质形式存在的记录或文件进行审查，或对资产实物进行审查。检查程序的特点见表 6-3。

表 6-3 检查程序的特点

项目	检查对象	
	文件记录	有形资产
检查目的	对财务报表所包含或应包含的信息进行验证	对有形资产的存在性进行验证
证据可靠性	取决于记录或文件的来源和性质，如生产记录或文件的内部控制的有效性	对于证明存在性可靠性很强
局限性	不一定能提供有关所有权或计价的审计证据	不一定能够为权利和义务或计价认定提供可靠的审计证据

(二) 观察

观察是指注册会计师查看相关人员正在从事的活动或实施的程序。

观察可以提供执行有关过程或程序的审计证据，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。

(三) 询问

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

(1) 知情人员对询问的答复可能为注册会计师提供尚未获悉的信息或佐证证据，也可能提供与注册会计师已获取的其他信息存在重大差异的信息。

(2) 在某些情况下，对询问的答复为注册会计师修改审计程序或实施追加的审计程序提供了基础。

(3) 在询问管理层意图时，可以执行下列程序为佐证通过询问获取的证据提供相关信息：
①了解管理层过去所声称意图的实现情况；②选择某项特别措施时声称的原因；③实施某项具体措施的能力。

(4) 针对某些事项，注册会计师可能认为有必要向管理层和治理层(如适用)获取书面声

明，以证实对口头询问的答复。

(四) 函证

函证，是指注册会计师直接从第三方(被询证者)获取书面答复以作为审计证据的过程。书面答复可以采用纸质、电子或其他介质等形式。

(1) 当针对的是与特定账户余额及其项目相关的认定时，函证常常是相关的程序，但函证不必仅仅局限于账户余额。

(2) 函证程序还可以用于获取不存在某些情况的审计证据，如不存在可能影响被审计单位收入确认的“背后协议”。

(五) 重新计算

重新计算是指注册会计师对记录或文件中的数据计算的准确性进行核对。重新计算可通过手工方式或电子方式进行。

(六) 重新执行

重新执行是指注册会计师独立执行作为被审计单位内部控制组成部分的程序或控制。

(七) 分析程序

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

各程序在风险评估程序、控制测试及实质性程序中的应用，见表6-4。

表 6-4 审计程序的应用

审计程序	风险评估程序	控制测试	实质性程序	备注
检查	√	√*	√	* 留下运行轨迹
观察	√	√*	√	* 没有留下运行轨迹
询问*	√	√	√	* 证明力最弱
函证	×	×	√	——
重新计算	×	×	√	——
重新执行	×	√	×	——
分析程序	√	×	√*	* 并非强制使用

例解答·练

例题

例 1. (单选题·2019年) 下列审计程序中，不适用于细节测试的是()。

- A. 函证
- B. 检查
- C. 询问
- D. 重新执行

解 重新执行只适用于控制测试。

答 D

例 2. (多选题·2018年) 下列各项中，可能构成审计证据的有()。

- A. 注册会计师在本期审计中获取的信息
- B. 注册会计师在以前审计中获取的信息
- C. 会计师事务所接受业务时实施质量控制程序获取的信息
- D. 被审计单位聘请的专家编制的信息

解 审计证据是一种信息，可以从多个来源获取，以上选项的信息都可能构成审计证据。应特别注意选项 BCD 的内容。

答 ABCD

例 3. (单选题·2018年)下列有关询问程序的说法中，错误的是()。

- A. 询问可以以口头或书面方式进行
- B. 询问适用于风险评估、控制测试和实质性程序
- C. 注册会计师应当就管理层对询问作出的口头答复获取书面声明
- D. 询问是指注册会计师向被审计单位内部或外部的知情人员获取财务信息和非财务信息，并对答复进行评价的过程

解 选项 C，针对某些事项，注册会计师可能认为“有必要”向管理层和治理层(如适用)获取书面声明，以证实对口头询问的答复，但并非“应当”的强制性要求。

答 C

习题

1. 【单选题】下列关于审计证据的来源的说法中，正确的是()。
 - A. 会计记录以外的其他的信息，只能从被审计单位外部获得
 - B. 在确定报表公允表达时，注册会计师最终评价的是会计记录中含有的信息
 - C. 对于电子数据的会计记录，注册会计师应当充分关注其内部控制，以获取这些记录的真实性、准确性和完整性
 - D. 在某些情况下，仅凭会计记录中含有的信息，也能为注册会计师发表审计意见提供合理基础
2. 【多选题】下列有关审计证据的说法中正确的有()。
 - A. 会计师事务所接受与保持客户时实施质量控制程序获取的信息，不能用于形成审计意见，因此不构成审计证据
 - B. 审计证据包括从公开渠道获取的与管理层认定相矛盾的信息
 - C. 审计证据包括被审计单位聘请专家编制的信息
 - D. 审计证据是一种信息，因此信息的缺乏本身不构成审计证据
3. 【多选题】下列关于审计证据的说法中，错误的有()。
 - A. 审计证据主要是在审计过程中通过实施审计程序获取的
 - B. 以前审计过程中获取的证据均可作为本期的审计证据
 - C. 审计证据包括支持和佐证管理层认定的信息，也包括与这些认定相矛盾的信息
 - D. 会计记录中包含的信息和从其他来源获取的信息共同构成审计证据，其中最为重要的是会计记录含有的信息
4. 【单选题】下列有关检查程序的说法中，错误的是()。
 - A. 检查是指注册会计师对被审计单位的记录和文件进行审查，或者对资产进行实物审查

- B. 某些文件是表明一项资产存在的直接审计证据，检查此类文件可以提供有关所有权或计价的审计证据
- C. 检查有形资产可以为其存在提供可靠的审计证据
- D. 检查被审计单位内部记录或文件时，其可靠性取决于生成该记录或文件的内部控制的有效性

参考答案及解析

