

【基础考点 1】审计的保证程度

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 低于高水平 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	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	询问、分析程序
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	积极方式	消极方式

【基础考点 2】注册会计师审计和内部审计的区别

项目	内部审计	注册会计师审计
独立性	内审机构受所在单位直接领导，独立性受到一定限制，其独立性只是相对于本单位其他职能部门而言的	第三方，具有较强的独立性
审计方式	单位根据自身经营管理的需要安排进行	接受委托进行
审计程序	根据所执行业务的目的和需要选择并实施	严格按照执业准则的规定程序进行

审计职责	只对本单位负责	不仅对被审计单位负责，而且对社会负责
审计作用	结论只作为本单位改善工作的参考，对外不起鉴证作用，并对外保密	对外公开并起鉴证作用

【基础考点 3】两种类型的管理层认定

1. 关于所审计期间各类交易、事项及相关披露的认定

认定	各类认定的含义
发生 Occurrence (高估) (虚构)	记录或披露的交易和事项已发生，且这些交易和事项与被审计单位有关
完整性 Completeness (低估) (遗漏)	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 (“已记录”) (可多可少)	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 (“跨期”) (确有其事)	交易和事项已记录于正确的会计期间
分类 Classification (放错会计科目) “账户”层面	交易和事项已记录于恰当的账户
列报 Disclosure	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下是相关的、可

(放错报表项目) “报表” 层面	理解的
------------------	-----

2. 关于期末账户余额及相关披露的认定

认定	各类认定的含义
存在 Existence (≠发生)	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 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
分类 Classification	资产、负债和所有者权益已记录于恰当的账户
列报 Disclosure	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下是相关的、可理解的

【基础考点 4】风险间的同反向关系

1. 可接受检查风险与可接受审计风险的同向变动

对于同一客户，重大错报风险 X 一定，可接受的检查风险 Y 水平与设定的可接受审计风险 K 同向变动。设定的可接受审计风险越高，可接受的检查风险越高；设定的可接受审计风险越低，可接受的检查风险越低。

2. 可接受检查风险与重大错报风险的评估水平反向变动

可接受的检查风险水平与重大错报风险的评估水平为反向变动关系，即当可接受的审计风险水平一定的情况下，评估的重大错报风险水平越高，可接受的检查风险水平越低，注册会计师需要搜集更多的审计证据。

【基础考点 5】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注册会计师将审计业务变更为保证程度低的业务，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：

- 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项和第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；③是不合理的理由。

【基础考点 6】审计重要性运用的环节

1. 在制定总体审计策略时，注册会计师就必须对重大错报的金额和性质作出一个判断，包括制定财务报表整体的重要性水平和适用于特定交易类别、账户余额和披露的一个或多个重要性水平。

2. 审计中可能存在未被发现的错报和不重大错报汇总后就变成重大错报的情况。为允许可能存在的这种情况，注册会计师应当制定一个比计划的重要性水平更低的金额，即实际执行的重要性，以便评估重大错报风险并确定进一步审计程序的性质。

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。

3. 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。（①错报重大但不广泛时，保留意见审计报告；②错报重大且广泛时，否定意见审计报告）

【基础考点 7】实际执行的重要性

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%。

注册会计师可能考虑选择较低或较高的百分比来确定实际执行的重要性的情况：

经验值	情形
选择较低（50%）的百分比来确定实际执行的重要性的情形（从严）	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
选择较高（75%）的百分比来确定实际执行的重要性的情形（从宽）	①连续审计，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

【基础考点 8】明显微小错报

（1）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。

这些明显微小的错报，无论单独或者汇总起来，无论从金额、性质或其发生的环境来看都是明显微不足道的。

（2）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。

（3）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。

(4) 在确定明显微小错报的临界值时，需要注册会计师运用职业判断，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。

(5) 注册会计师对上述因素的考虑，实际上是在确定审计过程中对错报的过滤程度。注册会计师的目标是要确保不累积的错报（即低于临界值的错报）连同累积的未更正错报不会汇总成为重大错报。

①如果注册会计师预期被审计单位存在数量较多、金额较少的错报，可能考虑采用较低的临界值，以避免大量低于临界值的错报积少成多构成重大错报。

②如果注册会计师预期被审计单位错报数量较少，则可能采用较高的临界值。

(6) 注册会计师可能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%—5%，也可能低一些或高一些，但通常不超过财务报表整体重要性的 10%，除非注册会计师认为有必要单独为重分类错报确定一个更高的临界值。

【基础考点 9】审计证据的充分性和适当性

特性	含义	影响因素
充分性	充分性是对审计证据 数量 的衡量，主要与 CPA 确定的样本量有关	<p>(1) 受注册会计师对重大错报风险评估的影响，若评估的重大错报风险越高，需要的审计证据可能越多；</p> <p>(2) 受注册会计师获取审计证据质量的影响，若审计证据质量越高，需要的审计证据可能越</p>

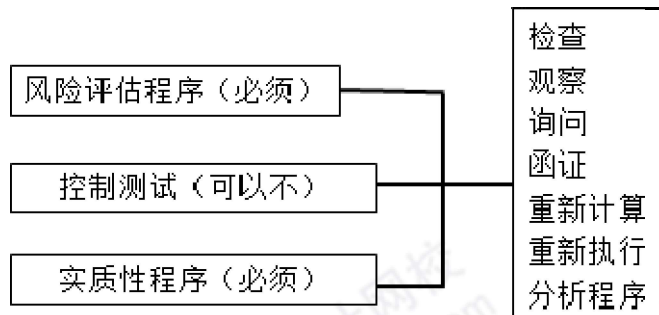
		少。然而，注册会计师仅靠获取更多的审计证据可能无法弥补其质量上的缺陷
适 当 性		适当性是对审计证据 质量 的衡量，即审计证据在支持审计意见所依据的结论方面具有的相关性和可靠性。 相关性和可靠性是审计证据适当性的核心内容，只有相关且可靠的审计证据才是高质量的
	相关性	是指用作审计证据的信息与审计程序的目的和所考虑的相关认定之间的逻辑联系。用作审计证据的信息的相关性可能受测试方向的影响
	可靠性	证据的可靠性是指审计证据的可信程度。证据的可信程度受其来源和性质的影响，并取决于获取审计证据的具体环境

【基础考点 10】函证的对象

1. 银行存款、借款及与金融机构往来的其他重要信息	注册会计师应当对银行存款（包括零余额账户和在本期内注销的账户）、借款及与金融机构往来的其他重要信息实施函证程序，除非有充分证据表明某一银行存款、借款及与金融机构往来的其他重要信息对财务报表不重要且与之相关的重大错报风险很低。如果不对这些项目实施函证程序，注册会计师应当在审计工作底稿中说明理由
2. 应收账款	除非存在下列两种情形之一，注册会计师应当对应收账款实施函证程序： (1) 根据审计重要性原则，有充分证据表明应收账款对财务报表不重要。 (2) 注册会计师认为函证很可能无效。如果注册会计师认为函证很可能无效，注册会计师应当实施替代审计程序，获取相关、可靠的审计证据。如果不对应收账款函证，注册会计师应当在工作底稿中说明理由
3. 函证的其他内容	

【基础考点 11】总体审计程序与具体审计程序的关系

三类总体审计程序是七项具体程序的组合（强制和非强制要注意区分）



大类别	目的	具体程序
风险评估程序	用来识别重大错报风险的领域	询问、检查、观察、分析程序
控制测试	证明控制运行有效性	询问、检查、观察、重新执行
实质性程序	直接证明认定	询问、检查、观察、重新计算、函证、分析程序（除重新执行不用）

【基础考点 12】分析程序

过程	目的	错报与风险	要求
风险评估过程	了解被审计单位及其环境等方面情况并评估财务报表层次和认定层次的重大错报风险	识别重大错报风险（报表层次与认定层次）	强制使用
实质性程序	当使用分析程序比细节测试能更有效地将认定层次的检查风险降至可接受的水平时，分析程序可以用作实质性程序	识别重大错报（认定层次）	任意选择
在临近审计结束时	对财务报表进行总体复核。最终证实财务报表整体是否与注册会计师对被审计单位的了解一致及与所取得的证据一	再评重大错报风险（报表层次）	强制使用

致

【基础考点 13】抽样风险

(1) 控制测试时的抽样风险

- ①信赖过度风险，是指根据样本推断的控制有效性“高于”实际，评估的重大错报风险“低于”实际水平，从而影响审计“效果”。
- ②信赖不足风险，是指根据样本推断的控制有效性“低于”实际，评估的重大错报风险“高于”实际水平，从而影响审计“效率”。

(2) 细节测试时的抽样风险

- ①误受风险，是指注册会计师推断某一重大错报不存在而实际上存在的风险，从而影响审计“效果”。
- ②误拒风险，是指注册会计师推断某一重大错报存在而实际上不存在的风险，从而影响审计“效率”。

测试种类	影响审计效率的风险	影响审计效果的风险
控制测试	信赖不足风险	信赖过度风险
细节测试	误拒风险	误受风险

【基础考点 14】影响样本规模的因素

影响因素	控制测试	细节测试	与样本规模的关系
可接受的抽样风险	可接受的信赖过度风险	可接受的误受风险	反向变动
可容忍误差	可容忍偏差率	可容忍错报	反向变动
预计总体误差	预计总体偏差率	预计总体错报	同向变动
总体变异性	—	总体变异性	同向变动
总体规模	总体规模	总体规模	影响很小

【基础考点 15】控制测试和细节测试确定样本规模、评价样本结果

1. 确定样本规模

	控制测试	细节测试
统计抽样	查表法： 控制测试统计抽样样本规模表	传统变量抽样：计算机程序 货币单元抽样： 1. 查表法 2. 公式法：样本规模 = (总体账面金额/可容忍错报) × 保证系数
非统计抽样	定性估计 运用职业判断确定	1. 查表法 2. 公式法：样本规模 = (总体账面金额/可容忍错报) × 保证系数 但需要调整

2. 评价样本结果

	控制测试	细节测试
统计抽样	1. 公式法 总体偏差率上限 (MDR) = R/n = 风险系数/样本量 2. 查表法 控制测试统计抽样结果评价表	货币单元抽样： 掌握推断总体错报+考虑抽样风险 传统变量抽样： 1. 均值法 2. 差额法 3. 比率法 仅掌握推断总体错报

非统计抽样	将样本偏差率与可容忍偏差率比较	教材未明确
-------	-----------------	-------

【基础考点 16】信息技术对审计过程的影响

信息技术对审计过程的影响主要体现在以下几个方面：

(1) 对审计线索的影响

传统的审计线索包括凭证、日记账、分类账和报表。

信息技术环境下的审计线索是：数据存储介质、存取方式、处理程序等。

(2) 对审计技术手段的影响

过去，审计都是人工进行的。现在，注册会计师需要掌握相关信息技术，把信息技术当作一种有力的审计工具。

(3) 对内部控制的影响

现代审计技术中，注册会计师会对被审计单位的内部控制进行了解与评价，以此作为制定审计方案和决定抽样范围的依据。

(4) 对审计内容的影响

信息化环境下审计的内容包括对信息化系统的处理和相关控制功能的审查。

(5) 对注册会计师的影响

信息技术在被审计单位的广泛应用要求注册会计师一定要具备相关信息技术方面的知识。

【基础考点 17】信息技术一般控制与信息处理控制

	信息技术一般控制	信息处理控制
概念	信息技术一般控制是指为了保证信息系统的安全，对整个信息系统以及外部各种环境要素实施的、对所有的应用或控制模块具有普遍影响	信息处理控制是设计在计算机应用系统中的、有助于达到信息处理目标的控制

	的控制措施。信息技术一般控制通常会对实现部分或全部财务报表认定作出间接贡献。在有些情况下，信息技术一般控制也可能对实现信息处理目标和财务报表认定作出直接贡献。	
包括内容	包括程序开发、程序变更、程序和数据访问以及计算机运行等四个方面	信息处理控制一般要经过输入、处理及输出等环节
要点	由于程序变更控制、计算机运行控制及程序数据访问控制影响信息处理控制的持续有效运行，注册会计师需要对上述三个领域实施控制测试	和人工控制类似，系统自动化控制关注的要素包括：完整性、准确性、存在和发生。信息处理控制审计关注要点包括：（1）系统自动生成报告；（2）系统配置和科目映射；（3）接口控制；（4）访问和权限

【基础考点 18】信息技术一般控制、信息处理控制与公司层面控制三者之间的关系

- （1）公司层面信息技术控制影响公司信息技术一般控制和信息处理控制的部署和落实；
- （2）注册会计师在执行信息技术一般控制和信息处理控制审计之前，会首先执行配套的公司层面信息技术控制审计，以了解公司的信息技术整体控制环境，并基于此识别出信息技术一般控制和信息处理控制的主要风险点以及审计重点；
- （3）公司层面信息技术控制是公司信息技术整体控制环境，决定了信息技术一般控制和信息处理控制的风险基调；信息技术一般控制是基础，信息技术一般控制的有效与否会直接关系到信息处理控制的有效性是否能够信任。

【基础考点 19】审计工作底稿通常包括和不包括的内容

审计工作底稿包括的内容	<ol style="list-style-type: none"> （1）业务约定书； （2）总体审计策略、具体审计计划及修改痕迹；
-------------	---

	<p>(3) 分析表、核对表和问题备忘录；</p> <p>(4) 往来函件；</p> <p>(5) 声明；</p> <p>(6) 被审计单位文件记录的摘要或复印件；</p> <p>(7) 管理建议书；</p> <p>(8) 内部或外部会议纪要；</p> <p>(9) 与第三方的沟通文件；</p> <p>(10) 错报汇总表。</p> <p>但是，审计工作底稿并不能代替被审计单位的会计记录</p>
<p>审计工作底稿不包括的内容</p>	<p>(1) 草稿的：已被取代的审计工作底稿的草稿或财务报表的草稿；</p> <p>(2) 初级的：反映不全面或初步思考的记录；</p> <p>(3) 错误的：存在印刷错误或其他错误而作废的文本；</p> <p>(4) 重复的：重复的文件记录等。</p>

【基础考点 20】确定审计工作底稿的格式、要素和范围时应考虑的因素

审计工作底稿的格式、要素和范围取决于诸多因素，例如：

1. 被审计单位的规模和复杂程度；
2. 拟实施审计程序的性质；（存货监盘、应收账款函证）
3. 识别出的重大错报风险；

4. 已获取的审计证据的重要程度;
5. 识别出的例外事项的性质和范围;
6. 当从已执行审计工作或获取审计证据的记录中不易确定结论或结论的基础时, 记录该结论或结论基础的必要性;
7. 审计方法和使用的工具。

【基础考点 21】审计工作底稿的变动

	<p>(1) 审计工作底稿的归档是会计师事务所的一项<u>事务性</u>的工作, 在审计报告日前后一定时间内完成:</p> <p>①在出具审计报告前, 注册会计师应完成所有必要的审计程序, 取得充分、适当的审计证据并得出适当的审计结论。</p> <p>②在<u>审计报告日后 60 天内</u>将审计工作底稿归整为最终审计档案是一项事务性的工作, 不涉及实施新的审计程序或得出新的结论。</p>
<p>归档期间</p>	<p>(2) 如果在归档期间对审计工作底稿作出的变动属于事务性工作, 注册会计师可以作出变动, 主要包括:</p> <p>①<u>删除</u>或<u>废弃</u>被取代的审计工作底稿;</p> <p>②对审计工作底稿进行分类、整理和交叉索引;</p> <p>③对审计档案归整工作的完成<u>核对表</u>签字认可;</p> <p>④记录在审计报告日前获取的、与审计项目组相关成员进行讨论并达成一致意见的审计证据</p>
<p>归档后</p>	<p>在完成最终审计档案的归整工作后, 如果发现有必要修改现有审计工作底稿或增加新的审计工作底稿, 无论修改或增加的性质如何, 注册会计师均应当记录下列事项:</p> <p>(1) 修改或增加审计工作底稿的理由;</p> <p>(2) 修改或增加审计工作底稿的时间和人员, 以及复核的时间和人员。</p>

【基础考点 22】了解被审计单位及其环境的三个方面的总体要求

注册会计师应当实施风险评估程序，以了解下列三个方面：

1. 被审计单位及其环境，包括：

- (1) 组织结构、所有权和治理结构、业务模式（包括该业务模式利用信息技术的程度）；
- (2) 行业形势、法律环境、监管环境和其他外部因素；
- (3) 财务业绩的衡量标准，包括内部和外部使用的衡量标准。

2. 适用的财务报告编制基础、会计政策以及变更会计政策的原因。

3. 被审计单位内部控制体系各要素。

注意：上述了解的第 1 项中第 (2) 点是被审计单位的外部环境，第 1 项中第 (1) 点、第 2 项、第 3 项是被审计单位的内部因素，第 1 项中第 (3) 点则既有外部因素也有内部因素。值得注意的是，上述了解的各个方面可能会互相影响。

【基础考点 23】了解固有风险因素如何影响认定易于发生错报的可能性

1. 固有风险因素的概念

固有风险因素是指在不考虑内部控制的情况下，导致交易类别、账户余额和披露的某一认定易于发生错报（无论该错报是舞弊还是错误导致）的因素。

2. 了解固有风险因素的重要作用

了解被审计单位及其环境和适用的财务报告编制基础，有助于注册会计师识别可能导致各类交易、账户余额和披露的认定易于发生错报的固有风险因素。固有风险因素可能通过影响：（1）错报发生的可能性；以及（2）错报发生时其可能的严重程度，来影响认定易于发生错报的可能性。

3. 与适用的财务报告编制基础要求的信息（以下简称所需信息）编制相关的固有风险因素。包括：

- (1) 复杂性。由信息的性质或编制所需信息的方式导致的，包括编制过程本身较为复杂的情况。
- (2) 主观性。管理层可能需要对采取的适当方法和财务报表中的相关信息作出选择或主观判断。

(3) **变化**。随着时间的变化，被审计单位的经营、经济环境、会计、监管、所处行业或经营环境中其他方面的事项或情况也会产生变化，这些变化可能影响管理层的判断。

(4) **不确定性**。管理层获取知识或数据的能力受到限制，且不能控制这些限制（包括受到成本的限制），是产生不确定性的原因。该不确定性对编制所需信息的影响**无法消除**。例如，如果无法精确确定所需的货币金额并且在财务报表完成日之前无法确定估计的结果，则会导致估计不确定性。

(5) **管理层偏向和其他舞弊风险因素**。管理层偏向的可能性，是由于管理层有意或无意地在信息编制过程中未保持中立而导致的。管理层偏向通常与特定情况相关，这些情况可能导致管理层在作出判断时**未保持中立**（潜在管理层偏向的迹象），从而导致信息产生重大错报，如果管理层是**故意**的，则导致**舞弊**。这些迹象包括影响固有风险的使管理层不保持中立的动机或压力（例如，追求实现预期结果，如预期利润目标或资本比率）以及机会。

【基础考点 24】识别和评估财务报表层次和认定层次的重大错报风险

（一）识别和评估重大错报风险的作用和步骤

1. 识别和评估重大错报风险的作用。

注册会计师识别和评估重大错报风险能为风险应对提供方向性指引，**有助于**注册会计师确定总体应对措施和用于获取充分、适当的审计证据的进一步审计程序的性质、时间安排和范围，这些证据使其最终能够以可接受的低审计风险水平对财务报表发表审计意见。

2. 识别和评估重大错报风险的步骤。

（1）利用实施风险评估程序所了解的信息。

通过实施风险评估程序收集的信息可以作为审计证据，为注册会计师识别和评估重大错报风险提供基础。例如，在评价识别的控制活动要素中的控制的设计并确定这些控制是否得到执行时获取的审计证据，可以作为支持风险评估的审计证据。

（2）识别两个层次的重大错报风险。

注册会计师应当利用了解获得的信息，判断确定某风险是与财务报表整体存在广泛的联系，并可能影响多项认定，进而识别该风险属于财务报表层次重大错报风险，还是与财务报表整体不存在广泛联系，进而识别该风险为认定层次重大错报风险。

注册会计师应当在考虑相关控制之前识别重大错报风险（即固有风险），并以注册会计师对错报的初步考虑为基础，即错报的发生、错报如果发生将是重大的，均具有合理可能性。

（3）评估两个层次的重大错报风险。

审计准则规定，对于识别出的认定层次重大错报风险，注册会计师应当分别评估固有风险和控制风险。对于识别出的财务报表层次重大错报风险，审计准则未明确规定，是应当分别评估固有风险和控制风险，还是合并评估。注册会计师识别和评估财务报表层次重大错报风险采用的具体方法，取决于其偏好的审计技术方法以及实务上的考虑。

（4）评价审计证据的适当性。

对于实施风险评估程序获取的审计证据，能否为识别和评估重大错报风险提供适当依据，注册会计师应当作出评价。如果不能提供适当依据，注册会计师应当实施追加的风险评估程序，直至获取的审计证据能够提供这样的依据。在识别和评估重大错报风险时，注册会计师应当考虑通过实施风险评估程序获取的所有审计证据，无论这些证据是佐证性的还是相矛盾的。也就是说，注册会计师不应当偏向于获取、使用佐证性的审计证据，而排斥、舍弃相矛盾的审计证据。审慎评价审计证据是保持职业怀疑的需要。

（5）修正识别或评估的结果。

随着审计过程的推进，如果注册会计师获取新信息（例如，执行控制测试或实质性程序后获得的新信息），与之前识别或评估重大错报风险时所依据的审计证据不一致，注册会计师应当修正之前对重大错报风险的识别或评估结果，并考虑对风险应对的影响。

（二）识别和评估财务报表层次重大错报风险

1. 识别。如果判断某风险与财务报表整体存在广泛联系，并可能影响多项认定，注册会计师应当将其识别为财务报表层次重大错报风险。

例如，在经济不稳定的国家和地区开展业务、资产的流动性出现问题、重要客户流失、融资能力受限等，可能导致注册会计师对被审计单位的

持续经营能力产生重大疑虑。又如，管理层缺乏诚信，或承受异常的压力，或管理层凌驾于内部控制之上可能引发舞弊风险，这些风险与财务报表整体相关。

2. 评估。对于识别出的财务报表层次重大错报风险，注册会计师应当从下列两方面对其进行评估：

- (1) 评价这些风险对财务报表整体产生的影响；
- (2) 确定这些风险是否影响对认定层次风险的评估结果。

注册会计师**应当评价**，识别的风险是否与财务报表存在广泛联系，能够支持其对财务报表层次重大错报风险的评估。在其他情况下，注册会计师可能识别出多个易于发生错报的认定，并因此影响注册会计师对认定层次重大错报风险的识别和评估。例如，被审计单位面临经营亏损且资产流动性出现问题，并依赖于尚未获得保证的资金。在这种情况下，注册会计师可能确定持续经营假设产生了财务报表层次重大错报风险，可能需要使用财务报告编制基础中的清算基础，这可能对所有认定产生**广泛影响**。

(三) 识别和评估认定层次重大错报风险

1. 识别。如果判断某**固有风险因素**可能导致某项认定发生重大错报，但与财务报表整体不存在广泛联系，注册会计师应当将其识别为**认定层次的重大错报风险**。

例如，被审计单位存在复杂的联营或合资，这一事项表明长期股权投资账户的认定可能存在重大错报风险。又如，被审计单位存在重大的关联方交易，该事项表明关联方及关联方交易的披露认定可能存在重大错报风险。

如果注册会计师识别出交易类别、账户余额和披露的某项认定存在重大错报风险，那么，该项认定是相关认定。存在相关认定的交易类别、账户余额和披露则被称为**相关交易类别、账户余额和披露**。

注册会计师识别确定某项认定是否属于相关认定，应当依据其固有风险，而不考虑相关控制的影响。注册会计师识别出相关认定后，在评估认定层次重大错报风险时，才应当考虑相关控制的影响。审计准则规定，对于识别出的认定层次重大错报风险，注册会计师**应当分别评估**固有风险和控制风险。

2. 评估。评估的要求及工作事项包括：

(1) 总体要求。对于识别出的认定层次重大错报风险，注册会计师应当分别评估固有风险和控制风险。

(2) 评估固有风险。

对于识别出的认定层次重大错报风险，注册会计师应当通过评估错报发生的可能性和严重程度来评估固有风险。在评估时，注册会计师应当考虑：

①固有风险因素如何以及在何种程度上影响相关认定易于发生错报的可能性；

②财务报表层次重大错报风险如何以及在何种程度上影响认定层次重大错报风险中固有风险的评估。

评估识别的重大错报风险的固有风险还有助于注册会计师识别和确定特别风险。

【基础考点 25】特别风险

1. 特别风险的概念

特别风险，是指注册会计师识别出的符合下列特征之一的重大错报风险：

(1)根据固有风险因素对错报发生的可能性和错报的严重程度的影响，注册会计师将固有风险评估为达到或接近固有风险等级的最高级(上限)；

(2) 根据其他审计准则的规定，注册会计师应当将其作为特别风险。

2. 确定特别风险时考虑的事项

哪些风险是特别风险，通常需要注册会计师运用职业判断。注册会计师在评估固有风险等级时，应当考虑固有风险因素的相对影响。固有风险因素的影响越低，评估的风险等级可能也越低。以下事项可能导致注册会计师评估认为重大错报风险具有较高的固有风险等级，进而将其确定为特别风险：

(1) 交易具有多种可接受的会计处理，因此涉及主观性；

(2) 会计估计具有高度不确定性或模型复杂；

- (3) 支持账户余额的数据收集和处理较为复杂;
- (4) 账户余额或定量披露涉及复杂的计算;
- (5) 对会计政策存在不同的理解;
- (6) 被审计单位业务的变化涉及会计处理发生变化, 如合并和收购。

【基础考点 26】综合性方案和实质性方案



无论何种方案、均要实施实质性程序

实质性方案是指注册会计师实施的进一步审计程序以实质性程序为主。

综合性方案是指注册会计师在实施进一步审计程序时, 将控制测试与实质性程序结合使用。

总体应对措施影响拟实施进一步审计程序的总体方案: 当评估的财务报表层次重大错报风险属于**高风险水平** (并相应采取更强调审计程序不可预见性、重视调整审计程序的性质、时间和范围等总体应对措施) 时, 拟实施进一步审计程序的总体方案往往更倾向于**实质性方案**。

【基础考点 27】影响进一步审计程序性质的因素

考虑因素	对进一步审计程序的影响	性质的选择举例
认定层次重大错报风险的评估	评估的认定层次重大错报风险 越高 , 对通	例如, 当 CPA 判断某类交易协议的完整性存在 更高的 重大错

结果	过 <u>实质性程序</u> 获取的审计证据的相关性和可靠性的要求越高，从而可能影响进一步审计程序的类型及其综合运用。	报风险时，除了检查文件以外，CPA 还可能决定向第三方 <u>询问</u> 或 <u>函证</u> 协议条款的完整性
评估的认定层次重大错报风险 <u>产生的原因</u> ，包括考虑各类交易、账户余额和披露的具体特征以及内部控制	综合性方案或实质性方案	<p>(1) 可能判断某特定交易类别即使在<u>不存在相关控制</u>的情况下发生重大错报的风险仍<u>较低</u>，此时 CPA 可能认为<u>仅实施实质性程序</u>就可以获取充分、适当的审计证据。</p> <p>(2) 对于经由被审计单位信息系统日常处理和控制的某类交易，如果 CPA 预期此类交易在<u>内部控制运行有效</u>的情况下发生重大错报的风险<u>较低</u>，且拟在控制运行有效的基础上设计实质性程序，就会决定<u>先</u>实施控制测试。</p>

【基础考点 28】如何考虑以前审计获取的审计证据

(1) 基本思路：考虑拟信赖的以前审计中测试的控制在本期是否发生变化

(2) 当控制在本期发生变化时注册会计师的做法

如果控制在本期发生变化，注册会计师应当考虑以前审计获取的有关控制运行有效性的审计证据是否与本期审计相关。

如果拟信赖的控制自上次测试后已发生实质性变化，以致影响以前审计所获取证据的相关性，注册会计师应当在本期审计中测试这些控制的运行有效性。

(3) 当控制在本期未发生变化时注册会计师的做法

如果拟信赖的控制自上次测试后未发生变化，且不属于旨在减轻特别风险的控制，注册会计师应当运用职业判断确定是否在本期审计中测试其

运行有效性【可能不加测试地利用】，以及本次测试与上次测试的时间间隔，但三年至少对控制测试一次。

(4) 不得依赖以前审计所获取证据的情形

鉴于特别风险的特殊性，对于旨在减轻特别风险的控制，不论该控制在本期是否发生变化，注册会计师都不应依赖以前审计获取的证据，应当在每次审计中都测试这类控制。

【基础考点 29】实质性程序的概念和要求

1. 实质性程序的概念

实质性程序是指用于发现认定层次重大错报的审计程序，包括细节测试和实质性分析程序。

基本原则：无论评估的重大错报风险结果如何，注册会计师都应当针对所有重大交易类别、账户余额和披露实施实质性程序。

2. 针对特别风险实施的实质性程序

如果认为评估的认定层次重大错报风险是特别风险，注册会计师应当专门针对该风险实施实质性程序；（专门程序）

如果针对特别风险仅实施实质性程序，注册会计师应当使用细节测试，或将细节测试和实质性分析程序结合使用，以获取充分、适当的审计证据。为应对特别风险需要获取具有高度相关性和可靠性的审计证据，仅实施实质性分析程序不足以获取有关特别风险的充分、适当的审计证据。

【基础考点 30】适当的职责分离

销售交易的职责分离主要关注五大环节：接客、审批、发货、记账、收款：

环节	职责
接客	谈判人员与订立合同人员
审批	销售人员与赊销批准人员（信用管理人员）
发货	仓储部门与发运部门

记账	营业收入会计与应收票据/应收款项融资/应收账款/合同资产总账会计与明细账会计
收款	出纳与会计 销售人员与收款人员

【基础考点 31】恰当的授权审批（发生、准确性、计价和分摊认定）

对于授权审批问题，注册会计师应当关注以下四个关键点上的审批程序：

审批程序	控制的目的
在销售发生之前，赊销已经恰当审批；（赊销审批）	防止企业因向 <u>虚构</u> 的或 <u>无力支付货款</u> 的客户发货而蒙受损失
非经恰当审批，不得发出货物；（发货审批）	
销售价格、销售条件、运费、折扣等必须经过审批；（价格审批）	保证销售交易按照 <u>企业定价政策</u> 规定的价格开票收款
审批人应当根据销售与收款授权批准制度的规定，在授权范围内进行审批。（授权范围）	防止因 <u>审批人决策失误</u> 而造成严重损失

【基础考点 32】收入舞弊假设

1. 在识别和评估与收入确认相关的重大错报风险时，应基于收入确认存在舞弊风险的假定，评价哪些类型的收入、收入交易或认定导致舞弊风险。
2. 假定收入确认存在舞弊风险，并不意味着注册会计师应当将与收入确认相关的所有认定都假定为存在舞弊风险。

【基础考点 33】管理层要求不实施函证时的处理

(1) 如果认为管理层的要求合理，注册会计师应当实施替代审计程序，以获取与这些账户余额或其他信息相关的充分、适当的审计证据。

(2) 如果认为管理层的要求不合理，且被其阻挠而无法实施函证，注册会计师应当视为审计范围受到限制，并考虑对审计报告可能产生的影响。分析管理层要求不实施函证的原因时，注册会计师应当保持职业怀疑态度，并考虑：

- ①管理层是否诚信；
- ②是否可能存在重大的舞弊或错误；
- ③替代审计程序能否提供与这些账户余额或其他信息相关的充分、适当的审计证据。

【基础考点 34】采购与付款循环的内部控制

1. 适当的职责分离

采购与付款交易不相容岗位至少包括：请购与审批；询价与确定供应商；采购合同的订立与审批；采购与验收；采购、验收与相关会计记录；付款审批与付款执行。

2. 恰当的授权审批

例如，请购单需要请购部门负责人审批；订购单需要采购部门授权人审批；付款需要由经授权的人员审批，审批人员在审批前需检查相关支持文件（请购单、订购单、验收单、付款凭单），并对其发现的例外事项进行跟进处理。

3. 凭证的预先编号及对例外报告的跟进处理

例如，通过对入库单的预先编号以及对例外情况的汇总处理，被审计单位可以应对存货和负债记录方面的完整性风险。

【基础考点 35】应当设计和实施控制测试的情形

当存在下列情形之一时，注册会计师应当设计和实施控制测试：

1. 在评估认定层次重大错报风险时，预期控制的运行是有效的；
2. 仅实施实质性程序并不能够提供认定层次充分、适当的审计证据。

【基础考点 36】 检查应付账款是否计入了正确的会计期间，是否存在未入账的应付账款

- (1) 对本期发生的应付账款**增减变动**，检查至相关支持性文件，确认会计处理是否正确。
- (2) 检查资产负债表**日后应付账款明细账贷方发生额**的相应凭证，关注其验收单、**供应商发票**的**日期**，确认其入账时间是否合理。
- (3) 获取并检查被审计单位与其供应商之间的**对账单**以及被审计单位编制的差异调节表，确定应付账款金额的准确性。
- (4) 针对资产负债表**日后付款项目**，检查银行对账单及有关付款凭证（如银行汇款通知、供应商收据等），询问被审计单位内部或外部的知情人员，查找有无未及时入账的应付账款。
- (5) 结合存货监盘程序，检查被审计单位在资产负债表**日前的存货入库资料**（验收报告或入库单），检查相关负债是否计入了正确的会计期间。

【基础考点 37】 存货监盘程序

在存货盘点现场实施监盘时，注册会计师应当实施下列审计程序：

- (1) **评价**管理层用以记录和控制存货盘点结果的指令和程序。
- (2) **观察**管理层制定的盘点程序的执行情况。
- (3) **检查**存货。
- (4) 执行**抽盘**。

这些程序是用作控制测试还是实质性程序，取决于注册会计师的风险评估结果、审计方案和实施的特定程序。

尽管实施存货监盘，获取有关**期末**存货数量和状况的充分、适当的审计证据是注册会计师的责任，但这**并不能取代**被审计单位管理层定期盘点存货，合理确定存货的数量和状况的责任。

【基础考点 38】 存货监盘的目标、范围及时间安排

1. 存货监盘的主要**目标**：获取被审计单位资产负债表日有关存货的**存在**和**状况**以及有关管理层存货盘点程序可靠性的审计证据，检查存货的数

量是否真实完整，是否归属被审计单位，存货有无毁损、陈旧、过时、残次和短缺等状况。

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

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

【基础考点 39】存货监盘特殊情况的处理

(1) 在存货盘点现场实施存货监盘不可行。

①如果在存货盘点现场实施存货监盘不可行，注册会计师应当实施替代审计程序（如检查盘点日后出售盘点日之前取得或购买的特定存货的文件记录），以获取有关存货的存在和状况的充分、适当的审计证据。

②如果不能实施替代审计程序，或者实施替代审计程序可能无法获取有关存货的存在和状况的充分、适当的审计证据，注册会计师需要发表非无保留意见。

(2) 因不可预见的情况导致无法在存货盘点现场实施监盘。

如果由于不可预见的情况导致无法在存货盘点现场实施监盘（不可抗力，气候），注册会计师应当另择日期实施监盘，并对间隔期内发生的交易实施审计程序。

【基础考点 40】由第三方保管或控制的存货的处理

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

①向持有被审计单位存货的第三方函证存货的存在和状况；

②实施检查或其他适合具体情况的审计程序。根据具体情况（如获取的信息使注册会计师对第三方的诚信和客观性产生疑虑），注册会计师可能认为实施其他审计程序是适当的。其他审计程序可以作为函证的替代程序，也可以作为追加的审计程序。



其他审计程序的示例包括：

- ①实施或安排其他注册会计师实施对第三方的存货监盘（如可行）；
- ②获取其他注册会计师或服务机构注册会计师针对用以保证存货得到恰当盘点和保管的内部控制的适当性而出具的报告；
- ③检查与第三方持有的存货相关的文件记录，如仓储单；
- ④当存货被作为抵押品时，要求其他机构或人员进行确认。

【基础考点 41】货币资金的内部控制

一般而言，一个好的货币资金内部控制应该达到以下几点：

- (1) 货币资金收支与记账的岗位分离。
- (2) 货币资金收支要有合理、合法的凭据。
- (3) 全部收支及时准确入账，并且支出要有核准手续。
- (4) 控制现金坐支，当日收入现金应及时送存银行。
- (5) 按月盘点现金，编制银行存款余额调节表，以做到账实相符。
- (6) 对货币资金收支业务的内部审计。

【基础考点 42】库存现金的实质性程序

1. 核对库存现金日记账与总账

- (1) 核对库存现金日记账与总账的金额是否相符，如果不相符，应查明原因，必要时应建议作出适当调整。
- (2) 检查非记账本位币库存现金的折算汇率及折算金额是否正确。

2. 监盘库存现金

被审计单位库存现金存放部门有两处或两处以上的，注册会计师可以考虑同时实施监盘。

3. 抽查大额库存现金收支。查看大额现金收支，并检查原始凭证是否齐全、原始凭证内容是否完整、有无授权批准、记账凭证与原始凭证是否相符、账务处理是否正确、是否记录于恰当的会计期间等内容。

4. 检查库存现金是否在财务报表中作出恰当列报。

【基础考点 43】函证银行存款余额

银行函证程序是证实资产负债表所列银行存款是否存在的重要程序。

通过向往来银行函证，注册会计师不仅可了解企业资产的存在，还可了解企业账面反映所欠银行债务的情况，并有助于发现企业未入账的银行借款和未披露的或有负债。

注册会计师应当对银行存款（包括零余额账户和在本期内注销的账户）、借款及与金融机构往来的其他重要信息实施函证程序，除非有充分证据表明某一银行存款、借款及与金融机构往来的其他重要信息对财务报表不重要且与之相关的重大错报风险很低。

如果不对这些项目实施函证程序，注册会计师应当在审计工作底稿中说明理由。

【基础考点 44】银行存款的实质性程序

1. 获取银行存款余额明细表

①复核加计是否正确，并与总账数和日记账合计数核对是否相符；

②检查非记账本位币银行存款的折算汇率及折算金额是否正确。

2. 实施实质性分析程序

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

3. 核实银行账户完整性

4. 检查银行存款账户发生额

注册会计师还可以考虑对银行存款账户的发生额实施以下程序：

①结合银行账户性质，分析不同账户发生银行存款日记账漏记银行交易的可能性，获取相关账户相关期间的全部银行对账单。

②利用数据分析等技术，对比银行对账单上的收付款流水与被审计单位银行存款日记账的收付款信息是否一致，对银行对账单及被审计单位银行存款日记账记录进行双向核对。

5. 取得并检查银行对账单和银行存款余额调节表

【基础考点 45】治理层、管理层的责任和注册会计师的责任

1. 治理层和管理层的责任

被审计单位治理层和管理层对防止或发现舞弊负有主要责任。管理层在治理层的监督下，高度重视对舞弊的防范（减少舞弊）和遏制（警示作用）是非常重要的。

2. 注册会计师的责任

（1）按照审计准则的规定执行审计工作，获取财务报表在整体上是否不存在舞弊或错误导致的重大错报的合理保证。

（2）由于审计的固有限制，即使按照审计准则的规定恰当计划和执行了审计工作，注册会计师也不能对财务报表整体不存在重大错报获取绝对保证。

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

【基础考点 46】与管理层、治理层及被审计单位之外的适当机构的沟通

（1）与管理层的沟通

①当已获取的证据表明存在或可能存在舞弊时，除非法律法规禁止，注册会计师应当及时提请适当层级的管理层关注这一事项。即使该事项（如被审计单位组织结构中处于较低职位的员工挪用小额公款）可能被认为不重要，注册会计师也应当这样做。

②适当层级的管理层至少要比涉嫌舞弊的人员高出一个级别。

(2) 与治理层的沟通

如果怀疑舞弊涉及**管理层**，注册会计师应当与治理层沟通这一怀疑，并与其讨论为完成审计工作所必需的审计程序的性质、时间安排和范围。除非法律法规禁止，注册会计师应当与治理层沟通这些事项。

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

- ①对管理层评估的性质、范围和频率的疑虑，这些评估是针对旨在防止和发现舞弊的控制及财务报表可能存在的重大错报风险而实施的；
- ②管理层未能恰当应对识别出的值得关注的内部控制缺陷或舞弊；
- ③注册会计师对被审计单位控制环境的评价，包括对管理层胜任能力和诚信的疑虑；
- ④可能表明存在编制虚假财务报告的管理层行为，例如，对会计政策的选择和运用可能表明管理层操纵利润，以影响财务报表使用者对被审计单位业绩和盈利能力的看法，从而欺骗财务报表使用者；
- ⑤对超出正常经营过程交易的授权的适当性和完整性的疑虑。

(3) 与被审计单位之外的适当机构的沟通

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

【基础考点 47】管理层和注册会计师对法律法规的责任

1. 管理层的责任

管理层有责任在治理层的监督下确保被审计单位的经营符合法律法规的规定。

2. 注册会计师的责任

- (1) 注册会计师有责任**对财务报表整体不存在舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证**。
- (2) 注册会计师**没有责任**防止被审计单位的违反法律法规行为，也不能期望其发现所有的违反法律法规行为。

(3) 针对前述被审计单位需要遵守的两类不同的法律法规，注册会计师应当承担不同的责任：

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

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

(4) 在审计过程中，为了对财务报表形成审计意见而实施的其他审计程序，可能使注册会计师识别出或怀疑被审计单位存在违反法律法规行为，注册会计师对此应保持警觉。

【基础考点 48】怀疑被审计单位存在违反法律法规行为时的审计程序

1. 如果怀疑被审计单位存在违反法律法规行为，注册会计师应当就此与适当层级的管理层和治理层（如适用）进行讨论，因其可能能够提供额外的审计证据，除非法律法规禁止。

2. 如果管理层或治理层不能提供充分的信息，可以考虑向被审计单位内部或外部的法律顾问咨询；

3. 如上述咨询不适当或不满意，注册会计师可能考虑在保密基础上向所在会计师事务所的其他人员、网络事务所、职业团体或注册会计师的法律顾问咨询。

【基础考点 49】沟通的形式

(1) 对于审计中发现的重大问题，如果根据职业判断认为采用口头形式沟通不适当，注册会计师应当以书面形式与治理层沟通，但书面沟通不必包括审计过程中的所有事项；

(2) 对于审计准则要求的注册会计师的独立性以及值得关注的内部控制缺陷，注册会计师应以书面形式沟通；

(3) 其他事项，注册会计师可采用口头或书面形式沟通；

(4) 在审计报告中沟通关键审计事项时，注册会计师可能认为有必要就确定为关键审计事项的事项进行书面沟通。

【基础考点 50】沟通的时间安排

- (1) 对于计划事项的沟通，通常在审计业务的早期阶段进行；
- (2) 对于审计中遇到的重大困难，如果治理层能够协助注册会计师克服这些困难，或者这些困难可能导致发表非无保留意见，可能需要尽快沟通；
- (3) 值得关注的内部控制缺陷，可能在进行书面沟通前，尽快向治理层口头沟通；
- (4) 注册会计师就独立性作出的判断，无论何时进行沟通都可能是适当的；
- (5) 当同时审计通用目的和特殊目的的财务报表时，注册会计师协调沟通的时间安排可能是适当的。

影响沟通时间安排的因素：

- ①沟通事项的重要程度；
- ②被审计单位的规模、经营结构、控制环境和法律结构；
- ③在规定的时限内沟通特定事项的法定义务；
- ④治理层的期望，包括与注册会计师定期会谈或沟通的安排；
- ⑤注册会计师识别出特定事项的时间。

【基础考点 51】前后任注册会计师的含义

注册会计师	含义	情形
前任注册会计师	是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	①已对上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； 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

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

【基础考点 52】接受委托前与前任注册会计师沟通的要求

必要性	必要程序。在接受委托前，后任注册会计师“必须”主动与前任注册会计师进行沟通
目的	了解被审计单位更换会计师事务所的原因以及是否存在不应接受委托的情况，以确定是否接受委托
沟通前提	征得被审计单位的同意
沟通形式	主要采用询问的方式，可以采用口头或书面
沟通内容	<p>①是否发现被审计单位管理层存在诚信方面的问题；</p> <p>②前任注册会计师与管理层在重大会计、审计等问题上存在的意见分歧；</p> <p>③前任注册会计师向被审计单位治理层通报的管理层舞弊、违反法律法规行为以及值得关注的内部控制缺陷；</p> <p>④前任注册会计师认为导致被审计单位变更会计师事务所的原因</p>
答复要求	如果受到被审计单位的限制或存在法律诉讼的顾虑，决定不向后任注册会计师作出充分答复，前任注册会计师应当向后任注册会计师表明其答复是有限的，并说明原因

【基础考点 53】内部审计和注册会计师审计的联系

- (1) 注册会计师通常需要了解和测试被审计单位的内部控制，而内部审计是被审计单位内部控制的一个重要组成部分；
- (2) 内部审计与注册会计师审计实现各自目标的某些方式是相似的；

(3) 通过了解与评估内部审计工作，注册会计师利用可信赖的内部审计工作，可以提高审计工作效率。

注册会计师在审计中利用内部审计人员的工作包括：

- ①在获取审计证据的过程中利用内部审计的工作；
- ②在注册会计师的指导、监督和复核下利用内部审计人员提供直接协助。

(4) 利用内部审计工作不能减轻注册会计师的责任，主要体现在：

- ①注册会计师必须对与财务报表审计有关的所有重大事项独立作出职业判断，而不应完全依赖内部审计工作。

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

- ②注册会计师也应当对发表的审计意见独立承担责任，其责任不因利用内部审计工作或利用内部审计人员对该项审计业务提供直接协助而减轻。

【基础考点 54】确定是否利用内审

注册会计师应当通过评价下列事项，确定是否能够利用内部审计的工作以实现审计目的：

- (1) 内部审计在被审计单位中的地位，以及相关政策和程序支持内部审计人员客观性的程度；
- (2) 内部审计人员的胜任能力；
- (3) 内部审计是否采用系统、规范化的方法（包括质量管理）。

如果存在下列情形之一，注册会计师不得利用内部审计工作：

- (1) 内部审计在被审计单位的地位以及相关政策和程序不足以支持内部审计人员的客观性；
- (2) 内部审计人员缺乏足够的胜任能力；
- (3) 内部审计没有采用系统、规范化的方法（包括质量管理）。

【基础考点 55】确定在哪些领域利用以及在多大程度上利用内审

注册会计师应当作出审计业务中的所有重大判断，并防止不当利用内部审计工作。当存在下列情况之一时，注册会计师应当计划较少地利用内部审计工作，而更多地直接执行审计工作：

(1) 在下列方面涉及较多判断时：

①计划和实施相关的审计程序；

②评价收集的审计证据。

(2) 评估的认定层次重大错报风险较高，需要对识别出的特别风险予以特殊考虑；

(3) 内部审计在被审计单位中的地位以及相关政策和程序对内部审计人员客观性的支持程度较弱；

(4) 内部审计人员的胜任能力较低。

【基础考点 56】专家的基本概念

1. 专家的概念

注册会计师的专家，是指在会计或审计以外的某一领域具有专长的个人或组织，并且其工作被注册会计师利用，以协助注册会计师获取充分、适当的审计证据。专家通常可以是工程师、律师、资产评估师、精算师、环境专家、地质专家、IT 专家以及税务专家，也可以是这些个人所从属的组织，如律师事务所、资产评估公司以及各种咨询公司等。

2. 专家的范围

(1) 内部专家

受雇于事务所。事务所、网络所的合伙人、员工、临时员工、项目组成员等。需要遵循事务所的质量管理政策和程序。

(2) 外部专家

非受雇于事务所。不受事务所质量管理政策和程序的约束。

3. 利用专家工作的目标

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

4. 利用专家后责任的承担

- (1) 注册会计师对发表的审计意见承担独立责任；
- (2) 这种责任不因利用专家的工作而减轻。

【基础考点 57】重要组成部分

重要组成部分，是指集团项目组识别出的具有下列特征之一的组成部分：（数量或性质重大）

- (1) 单个组成部分对集团具有财务重大性；
- (2) 由于单个组成部分的特定性质或情况，可能存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险。

【相关说明】在集团财务报表审计中，注册会计师应当对集团的组成部分按照财务重大性和特定性质或情况进行职业判断，将组成部分划分为重要组成部分和非重要组成部分。注册会计师对于重要组成部分应当实施审计，对于非重要组成部分应当在集团层面实施分析程序。

(1) 从财务重大性判断重要组成部分

从财务重大性判断重要组成部分的思路：

- ①集团项目组可以将选定的基准乘以某一百分比，以协助识别对集团具有财务重大性的单个组成部分。
- ②根据集团的性质和具体情况，适当的基准可能包括集团资产、负债、现金流量、利润总额或营业收入。
- ③集团项目组可能认为超过选定基准 15%的组成部分是重要组成部分。

(2) 从特别风险判断重要组成部分

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

例如，从事外汇交易、使用衍生工具进行交易、执行特殊退货安排、存在大量过时存货等的组成部分，虽然其对集团并不具有财务重大性，但

仍使集团面临导致重大错报的特别风险。

【基础考点 58】了解组成部分注册会计师

1. 总体要求

只有当基于集团审计目的，计划要求由组成部分注册会计师执行组成部分财务信息的相关工作时，集团项目组**才需要了解**组成部分注册会计师。

2. 了解内容

如果计划要求组成部分注册会计师执行组成部分财务信息的相关工作，集团项目组应当了解下列事项：

- (1) 组成部分注册会计师是否了解并将遵守与集团审计相关的职业道德要求，特别是**独立性**要求；
- (2) 组成部分注册会计师是否具备**专业胜任能力**；
- (3) 集团项目组**参与**组成部分注册会计师工作的**程度**是否足以获取充分、适当的审计证据；
- (4) 组成部分注册会计师是否处于**积极的监管环境**中。

【基础考点 59】参与组成部分注册会计师的工作

(1) 参与重要组成部分工作的要求

①集团项目组**应当参与组成部分**风险评估的情形

如果组成部分注册会计师对重要组成部分财务信息执行审计，集团项目组**应当参与**组成部分注册会计师实施的**风险评估程序**，以识别可能导致集团财务报表发生重大错报的特别风险。

②集团项目组对进一步审计程序的考虑

如果在由组成部分注册会计师执行相关工作的组成部分内，识别出可能导致集团财务报表发生重大错报的特别风险，集团项目组**应当**评价针对识别出的特别风险拟实施的进一步审计程序的恰当性。

(2) 参与**非重要组成部分工作**的要求

如果组成部分是不重要的组成部分，集团项目组参与组成部分注册会计师工作的性质、时间安排和范围，将根据集团项目组对组成部分注册会计师的了解的不同而不同。而该组成部分不是重要组成部分这一事实，成为次要考虑的因素。

(3) 集团项目组参与组成部分注册会计师工作的方式可能取决于其对组成部分注册会计师的了解。

【基础考点 60】会计估计的审计

1. 风险评估程序和相关活动

在实施风险评估程序和相关活动时，注册会计师应当了解下列内容，作为识别和评估会计估计重大错报风险的基础：

- ①了解被审计单位及其环境、适用的财务报告编制基础和内部控制体系各要素；
- ②复核以前期间会计估计的结果或管理层对以前期间会计估计作出的后续重新估计；
- ③确定是否需要专门的技能或知识。

2. 识别和评估重大错报风险

识别和评估与会计估计和相关披露有关的认定层次重大错报风险（包括分别评估固有风险和控制风险）时，注册会计师应当考虑下列事项，以识别重大错报风险和评估固有风险：

- (1) 估计不确定性的程度。
- (2) 复杂性、主观性和其他固有风险因素对下列方面的影响程度：
 - ①管理层作出会计估计时，对方法、假设和数据的选择和运用；
 - ②管理层对财务报表中的点估计的选择，以及作出的相关披露。

3. 应对评估的重大错报风险

注册会计师应当针对评估的认定层次重大错报风险，在考虑形成风险评估结果的依据的基础上，设计和实施进一步审计程序。注册会计师应当实施下列一项或多项审计程序：

(1) 从截至审计报告日发生的事项获取审计证据;

(2) 测试管理层如何作出会计估计;

(3) 作出注册会计师的点估计或区间估计。

4. 实施审计程序之后作出总体评价

根据实施的审计程序和获取的审计证据, 在确定管理层的点估计和相关披露是合理的还是存在错报时, 注册会计师可以考虑具体情况作出职业判断:

(1) 当审计证据支持区间估计时, 区间可能较大, 且在某些情况下可能数倍于财务报表整体的重要性。尽管较大的区间在具体情况下可能是适当的, 但这可能表明注册会计师有必要重新考虑是否已就区间估计范围内的金额的合理性获取充分、适当的审计证据;

(2) 审计证据支持的点估计可能不同于管理层的点估计。在这种情况下, 注册会计师的点估计与管理层的点估计之间的差异构成错报;

(3) 审计证据支持的区间估计可能不包括管理层的点估计。在这种情况下, 错报为管理层的点估计与注册会计师的区间估计之间的最小差异。

【基础考点 61】关联方的审计

1. 询问管理层关联方关系及其交易的事项

(1) 关联方的名称和特征, 包括关联方自上期以来发生的变化;

(2) 被审计单位和关联方之间关系的性质;

(3) 被审计单位在本期是否与关联方发生交易, 如发生, 交易的类型、定价政策和目的。

2. 注册会计师应当将识别出的、超出被审计单位正常经营过程的重大关联方交易导致的风险确定为特别风险。

3. 应对超出被审计单位正常经营过程的重大关联方交易导致的重大错报风险

(1) 检查相关合同或协议。

如果检查相关合同或协议, 注册会计师应当评价: ①交易的商业理由(或缺乏商业理由)是否表明被审计单位从事交易的目的可能是为了对财

务信息作出虚假报告或为了隐瞒侵占资产的行为；②交易条款是否与管理层的解释一致；③关联方交易是否已按照适用的财务报告编制基础得到恰当会计处理和披露。

(2) 获取交易已经恰当授权和批准的审计证据

【基础考点 62】对期初余额的具体审计程序

(1) 如果上期财务报表已经审计，查阅前任注册会计师的工作底稿，以获取有关期初余额的审计证据。包括：

①查阅前任注册会计师的工作底稿，包括查阅所有重要审计领域，考虑是否已实施审计程序以收集充分、适当的审计证据，以及复核调整分录和未更正错报汇总表；

②考虑前任注册会计师的独立性和专业胜任能力；如果不具有独立性或者专业胜任能力，则无法通过查阅其审计工作底稿获取有关期初余额的充分、适当的审计证据；

③与前任注册会计师沟通时的考虑。

(2) 评价本期实施的审计程序是否提供了有关期初余额的审计证据。

(3) 实施其他专门的审计程序，以获取有关期初余额的审计证据。

【基础考点 63】第一时段期后事项的审计

1. 主动识别第一时段期后事项

(1) 注册会计师负有主动识别的义务。

(2) 注册会计师应当设计和实施审计程序，获取充分、适当的审计证据，以确定所有在财务报表日至审计报告日之间发生的、需要在财务报表中调整或披露的事项均已得到识别。

(3) 注册会计师无需对之前已实施审计程序并已得出满意结论的事项执行追加的审计程序。

(4) 针对期后事项的专门审计程序，其实施时间越接近审计报告日越好。

2. 识别第一时段期后事项的审计程序

在确定审计程序的性质和范围时，注册会计师应当考虑风险评估的结果。这些程序应当包括：

- (1) 了解管理层为确保识别期后事项而建立的程序；
- (2) 询问管理层和治理层，确定是否已发生可能影响财务报表的期后事项；
- (3) 查阅被审计单位的所有者、管理层和治理层在财务报表日后举行会议的纪要，在不能获取会议纪要的情况下，询问此类会议讨论的事项；
- (4) 查阅被审计单位最近的中期财务报表（如有）。

除上述审计程序外，注册会计师可能认为实施下列一项或多项审计程序是必要和适当的：

- (1) 查阅被审计单位在财务报表日后最近期间内的预算、现金流量预测和其他相关的管理报告；
- (2) 就诉讼和索赔事项询问被审计单位的法律顾问，或扩大之前口头或书面查询的范围；
- (3) 考虑是否有必要获取涵盖特定期后事项的书面声明以支持其他审计证据，从而获取充分、适当的审计证据。

【基础考点 64】针对管理层责任的书面声明

1. 针对财务报表的编制：

注册会计师应当要求管理层提供书面声明，确认其根据审计业务约定条款，履行了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）的责任。

2. 针对提供信息和交易的完整性：

(1) 按照审计业务约定条款，已向注册会计师提供所有相关信息，并允许注册会计师不受限制地接触所有相关信息以及被审计单位内部人员和其他相关人员；

(2) 所有交易均已记录并反映在财务报表中。

3. 如果未从管理层获取其确认已履行的责任的书面声明，注册会计师在审计过程中获取的有关管理层已履行这些责任的其他审计证据是不充分

的。

【基础考点 65】需要增加强调事项段的情形

1. 审计准则要求

- (1) 法律法规规定的财务报告编制基础不可接受，但其是基于法律或法规作出的规定；
- (2) 提醒财务报表使用者注意财务报表按照**特殊目的**编制基础编制；
- (3) 注册会计师在审计报告日后知悉了某些事实（即期后事项），并且出具了新的或经修改的审计报告

2. 注册会计师可能认为需要增加强调事项段的情形举例如下：

- (1) 异常诉讼或监管行动的未来结果存在不确定性；
- (2) 在财务报表日至审计报告日之间发生的重大期后事项；
- (3) 在允许的情况下，提前应用对财务报表有重大影响的新会计准则；
- (4) 存在已经或持续对被审计单位财务状况产生重大影响的**特大灾难**；
- (5) 运用**持续经营假设不适当**，但管理层被要求或自愿选择替代基础（如清算基础）编制财务报表，并对此作出了充分披露，注册会计师可以发表无保留意见，但可以**增加强调事项段**；
- (6) 上期财务报表存在重大错报时，若对应数据已在本期财务报表中得到适当**重述或恰当披露**，注册会计师可以在审计报告中增加强调事项段，以描述这一情况，并提及详细描述该事项的相关披露在财务报表中的位置。

【基础考点 66】可能需要增加其他事项段的情形

1. 与使用者理解审计工作相关的情形

- (1) 法律法规可能要求注册会计师在审计报告中沟通与**计划及范围**相关的事项，或者注册会计师可能认为有必要在其他事项段中沟通这些事项。
- (2) 在**极少数**情况下，即使由于管理层对审计范围施加的限制导致无法获取充分、适当的审计证据可能产生的影响具有广泛性，注册会计师也

不能解除业务约定。在这种情况下，注册会计师可能认为有必要在审计报告中增加其他事项段，解释为何不能解除业务约定。

2. 与使用者理解注册会计师的责任或审计报告相关的情形

法律法规或得到广泛认可的惯例可能要求或允许注册会计师详细说明某些事项，以进一步解释注册会计师在财务报表审计中的责任或审计报告。当其他事项部分包含多个事项，并且根据注册会计师的职业判断，这些事项与财务报表使用者理解审计工作、注册会计师的责任或审计报告相关时，注册会计师可以使用一个或多个子标题来描述其他事项段的内容。

3. 对两套以上财务报表出具审计报告的情形

被审计单位可能按照通用目的编制基础编制一套财务报表，且按照另一个通用目的编制基础编制另一套财务报表，并委托注册会计师同时对两套财务报表出具审计报告。如果注册会计师已确定两个财务报告编制基础在各自情形下是可接受的，可以在审计报告中增加其他事项段，说明该被审计单位根据另一个通用目的编制基础（如国际财务报告准则）编制了另一套财务报表以及注册会计师对这些财务报表出具了审计报告。

4. 限制审计报告分发和使用的情形

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

【基础考点 67】比较信息的类型

对应数据	是指作为本期财务报表组成部分的上期金额和相关披露，这些金额和披露只能与本期相关的金额和披露（称为“本期数据”）联系起来阅读，对应数据列报的详细程度主要取决于其与本期数据的相关程度
比较财务报表	是指为了与本期财务报表相比较而包含的上期金额和相关披露。如果上期金额和相关披露已经审计，则将在审计意见中提及 比较财务报表包含信息的详细程度与本期财务报表包含信息的详细程度相似

【基础考点 68】内部控制审计基准日

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

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

注册会计师对特定基准日内部控制的有效性发表意见，并不意味着注册会计师只测试基准日这一天的内部控制，而是需要考察足够长一段时间内部控制设计和运行的情况。对控制有效性的测试涵盖的期间越长，提供的控制有效性的审计证据越多。

【基础考点 69】识别重要账户、列报及其相关认定

在识别重要账户、列报及其相关认定时，注册会计师需要从定性和定量两个方面作出评价，包括考虑舞弊的影响。

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

2. 注册会计师可能因为某账户或列报受固有风险或舞弊风险的影响而将其确定为重要账户或列报，因为即使该账户或列报从金额上看并不重大，但这些固有风险或舞弊风险很有可能导致重大错报（该错报单独或连同其他错报将导致财务报表发生重大错报）。

3. 在识别重要账户、列报及其相关认定时，注册会计师应当依据其固有风险，而不应考虑相关控制的影响，因为内部控制审计的目标本身就是评价控制的有效性。

4. 在内部控制审计和财务报表审计中识别的重要账户、列报及其相关认定应当相同。

【基础考点 70】内部控制审计报告的意见类型

1. 注册会计师在完成内部控制审计工作后，应当出具内部控制审计报告。注册会计师需要在审计报告中清楚地表达对内部控制有效性的意见，并对出具的审计报告负责。

如果内部控制审计和财务报表审计整合进行，注册会计师应对内部控制审计报告和财务报表审计报告签署**相同的日期**。

2. 内部控制审计报告的意见类型包括无保留意见、否定意见、无法表示意见。没有保留意见的内部控制审计意见类型。

【基础考点 71】增加强调事项段的情形、非财务报告内部控制缺陷

1. 如果存在下列情况，注册会计师应当考虑在内部控制审计报告中增加强调事项段：①如果确定企业内部控制评价报告对要素的列报不完整或不恰当，注册会计师应当在内部控制审计报告中增加强调事项段，说明这一情况并解释得出该结论的理由。②注册会计师可能知悉在基准日并不存在、但在期后期间发生的事项，如果这类期后事项对内部控制有重大影响，注册会计师应当在内部控制审计报告中增加强调事项段，描述该事项及其影响，或提醒内部控制审计报告使用者关注企业内部控制评价报告中披露的该事项及其影响。

2. 如果在审计过程中注意到存在非财务报告内部控制缺陷，注册会计师应当区分具体情况予以处理：

①如果认为非财务报告内部控制缺陷为一般缺陷，注册会计师应当与企业进行沟通，提醒企业加以改进，但无需在内部控制审计报告中说明；

②如果认为非财务报告内部控制缺陷为重要缺陷，注册会计师应当以书面形式与企业董事会和管理层沟通，提醒企业加以改进，但无需在内部控制审计报告中说明；

③如果认为非财务报告内部控制缺陷为重大缺陷，注册会计师应当以书面形式与企业董事会和管理层沟通，提醒企业加以改进；同时应当在内部控制审计报告中增加非财务报告内部控制重大缺陷描述段，对重大缺陷的性质及其对实现相关控制目标的影响程度进行披露，提示内部控制审计报告使用者注意相关风险，但无需对其发表审计意见。

【基础考点 72】会计师事务所质量管理领导层承担的责任

会计师事务所应当在其质量管理领导层中设定以下**三种角色**，以保障该体系能够得以恰当地设计、实施和运行：

1. 会计师事务所主要负责人（如首席合伙人、主任会计师或者同等职位的人员）应当对质量管理体系承担最终责任；

2. 会计师事务所应当指定专门的合伙人（或类似职位的人员）对质量管理体系的运行承担责任；

3. 会计师事务所应当指定专门的合伙人（或类似职位的人员）对质量管理体系特定方面的运行承担责任。

【基础考点 73】项目质量复核

项目质量复核人员，是指会计师事务所中实施项目质量复核的合伙人或其他类似职位的人员，或者由会计师事务所委派实施项目质量复核的外部人员。

项目质量复核，是指在报告日或报告日之前，项目质量复核人员对项目组作出的重大判断及据此得出的结论作出的客观评价。

会计师事务所**应当**对下列业务实施项目质量复核：

1. 上市实体财务报表审计业务；
2. 法律法规要求实施项目质量复核的审计业务或其他业务；
3. 会计师事务所认为，为应对一项或多项质量风险，有必要实施项目质量复核的审计业务或其他业务。

【基础考点 74】项目质量复核 VS 项目组内部复核

	项目质量复核	项目组内部复核
复核的主体不同	是由独立于项目组的项目质量复核人员执行	是由项目组内部人员执行的复核，通常包括多个复核层级
适用的业务范围不同	仅适用于上市实体财务报表审计业务、法律法规要求实施项目质量复核的审计业务或其他业务，以及会计师事务所政策和程序要求实施项目质量复核的审计业务或其他业务	项目组内部复核适用于所有业务
复核的内容不同	主要聚焦于复核两个方面的内容： (1) 项目组作出的重大判断； (2) 根据重大判断得出的结论；	项目组内部复核的内容比较宽泛，涉及项目的各个方面

【基础考点 75】相关质量目标

为确保会计师事务所执业人员按照相关职业道德要求（包括独立性要求）履行职责，会计师事务所应当设定下列质量目标：

1. 会计师事务所及其人员充分了解相关职业道德要求，并严格按照这些职业道德要求履行职责；
2. 受相关职业道德要求约束的其他组织或人员（例如网络事务所及其人员），充分了解与其相关的职业道德要求，并严格按照这些职业道德要求履行职责。

为此，会计师事务所应当制定下列政策和程序：

1. 识别、评价和应对对遵守相关职业道德要求的不利影响；
2. 识别、沟通、评价和报告任何违反相关职业道德要求的情况，并针对这些情况的原因和后果及时作出适当应对；
3. 至少每年一次向所有需要按照相关职业道德要求保持独立性的人员获取其已遵守独立性要求的书面确认。

【基础考点 76】保密

保密原则要求会员应当对职业活动中获知的涉密信息保密。

（一）根据该原则，会员应当遵守下列要求：

1. 警觉无意中泄密的可能性，包括在社会交往中无意中泄密的可能性，特别要警觉无意中向关系密切的商业伙伴或近亲属泄密的可能性；
2. 对所在会计师事务所、工作单位内部的涉密信息保密；
3. 对职业活动中获知的涉及国家安全的信息保密；
4. 对拟承接的客户、拟受雇的工作单位向其披露的涉密信息保密；
5. 在未经客户、工作单位授权的情况下，不得向会计师事务所、工作单位以外的第三方披露其所获知的涉密信息，除非法律法规或职业准则规定会员在这种情况下有权利或义务进行披露；
6. 不得利用因职业关系而获知的涉密信息为自己或第三方谋取利益；
7. 不得在职业关系结束后利用或披露因该职业关系获知的涉密信息；
8. 采取适当措施，确保下级员工以及为会员提供建议和帮助的人员履行保密义务。

(二) 会员在下列情况下可以披露涉密信息:

1. 法律法规允许披露, 并且取得客户或工作单位的授权;
2. 根据法律法规的要求, 为法律诉讼、仲裁准备文件或提供证据, 以及向有关监管机构报告发现的违法行为;
3. 法律法规允许的情况下, 在法律诉讼、仲裁中维护自己的合法权益;
4. 接受注册会计师协会或监管机构的执业质量检查, 答复其询问和调查;
5. 法律法规、执业准则和职业道德规范规定的其他情形。

【基础考点 77】对独立性产生不利影响的情形

(一) 在审计客户中拥有经济利益

除例外情况, 下列各方不得在客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益:

1. 会计师事务所、审计项目团队成员及其主要近亲属

【提示】 审计项目团队成员包括执行某项审计业务的所有合伙人和员工, 以及为该项业务实施审计程序的所有其他人员 (即审计项目组), 还包括会计师事务所及网络事务所中能够直接影响审计业务结果的其他人员。

例如, 能对审计项目合伙人提出薪酬建议, 以及进行直接指导、管理或监督的人员, 为执行审计业务提供技术或行业具体问题、交易或事项的咨询的人员 (如针对与审计相关的准备计提或价值评估工作进行复核的财务交易咨询部的专业人员), 或对审计业务实施项目管理的人员, 包括项目质量复核人员。

2. 与执行审计业务的项目合伙人同处一个分部的其他合伙人及其主要近亲属

执行审计业务的项目合伙人所处的分部并不一定是其所隶属的分部。当项目合伙人与审计项目团队的其他成员隶属于不同的分部时, 会计师事务所应当运用职业判断确定项目合伙人执行审计业务时所处的分部。

3. 为审计客户提供非审计服务的其他合伙人、管理人员及其主要近亲属

上述规定存在例外情况，如同时满足下列条件，则该主要近亲属可以拥有重要经济利益：

(1) 该主要近亲属作为审计客户的员工有权（例如通过退休金或股票期权计划）取得该经济利益，并且会计师事务所必要时能够应对因该经济利益产生的不利影响；

(2) 当该主要近亲属拥有或取得处置该经济利益的权利，或者在股票期权中，有权行使期权时，能够尽快处置或放弃该经济利益。

(二) 在控制审计客户的实体中拥有经济利益

当一个实体在审计客户中拥有控制性的权益，并且审计客户对该实体重要时，会计师事务所、审计项目团队成员及其主要近亲属不得在该实体中拥有直接经济利益或重大间接经济利益。

(三) 作为受托管理人拥有经济利益

除非同时满足下列条件，否则不得在审计客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益：

1. 受托管理人、审计项目团队成员、两者的主要近亲属，会计师事务所均不是受托财产的受益人；
2. 通过信托而在审计客户中拥有的经济利益对于该项信托而言并不重大；
3. 该项信托不能对审计客户施加重大影响；
4. 受托管理人、审计项目团队成员、两者的主要近亲属，会计师事务所对涉及审计客户经济利益的投资决策没有重大影响。

(四) 与审计客户拥有共同经济利益

如果会计师事务所、审计项目团队成员或其主要近亲属在某一实体拥有经济利益，并且审计客户也在该实体拥有经济利益，除非满足下列条件之一，否则会计师事务所、审计项目团队成员及其主要近亲属不得在该实体中拥有经济利益：

1. 经济利益对会计师事务所、审计项目团队成员及其主要近亲属，以及审计客户均不重要；
2. 审计客户无法对该实体施加重大影响。

拥有此类经济利益的人员，在成为审计项目团队成员之前，该人员或其主要近亲属应当处置全部经济利益，或处置足够数量的经济利益，使剩

余经济利益不再重大。

（五）无意中获取的经济利益（如继承、馈赠、合并等）

如果会计师事务所、审计项目团队成员或其主要近亲属、员工或其主要近亲属通过继承、馈赠或因企业合并或类似情况，从审计客户获得直接经济利益或重大间接经济利益，而根据职业道德守则的规定不允许拥有此类经济利益，应当采取下列措施：

1. 如果会计师事务所、审计项目团队成员或其主要近亲属获得经济利益，应当立即处置全部经济利益，或处置全部直接经济利益并处置足够数量的间接经济利益，以使剩余经济利益不再重大；
2. 如果审计项目团队以外的人员或其主要近亲属获得经济利益，应当在合理期限内尽快处置全部经济利益，或处置全部直接经济利益并处置足够数量的间接经济利益，以使剩余经济利益不再重大。在完成处置该经济利益前，会计师事务所应当在必要时采取防范措施以消除不利影响。

【基础考点 78】贷款和担保

（一）将因自身利益产生非常严重的不利影响，导致没有防范措施能够将其降低至可接受的水平的情况

1. 从银行或类似金融机构等审计客户不按照正常的程序、条款和条件取得贷款或获得贷款担保；
2. 会计师事务所、审计项目团队成员或其主要近亲属从不属于银行或类似金融机构的审计客户取得贷款或由其提供贷款担保；
3. 会计师事务所、审计项目团队成员或其主要近亲属向审计客户提供贷款或为其提供担保。

（二）可能因自身利益产生的不利影响的情况

即使会计师事务所从银行或类似金融机构等审计客户按照正常的程序、条款和条件取得贷款，如果该贷款对审计客户或取得贷款的会计师事务所是重要的，也可能因自身利益对独立性产生不利影响。会计师事务所应当评价不利影响的严重程度，并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。防范措施可能包括由网络中未参与执行审计业务并且未从该贷款中获益的会计师事务所复核已执行的工作。

（三）不会对独立性产生不利影响

审计项目团队成员或其主要近亲属从银行或类似金融机构等审计客户取得贷款，或由审计客户提供贷款担保，如果按照正常的程序、条款和条

件取得贷款或担保，不会对独立性产生不利影响。包括按揭贷款、银行透支、汽车贷款和信用卡等。

（四）在审计客户开立存款或经纪账户

会计师事务所、审计项目团队成员或其主要近亲属不得在银行或类似金融机构等审计客户开立存款或经纪账户，除非该存款或经纪账户是按照正常的商业条件开立的。

【基础考点 79】任职期和冷却期的一般规定

1. 适用于一般情况下已为公众利益实体的审计客户

关键审计合伙人	任职期	冷却期
项目合伙人和其他签字注册会计师	5 年	5 年
项目质量复核人员	5 年	3 年
其他关键审计合伙人	5 年	2 年

2. 适用于客户成为公众利益实体后的轮换时间

在审计客户成为公众利益实体前的 服务年限（X 年）	成为公众利益实体后继续提供服务的 年限	冷却期		
		项目合伙人	项目质量复核人员	其他关键审计合伙人
$X \leq 3$ 年	$(5-X)$ 年	5 年	3 年	2 年
$X \geq 4$ 年	2 年	5 年	3 年	2 年
如客户是首次公开发行证券	2 年	5 年	3 年	2 年

【基础考点 80】最近曾担任审计客户的董事、高级管理人员或特定员工

审计项目团队成员曾担任审计客户的董事、高级管理人员或特定员工	在审计报告涵盖的期间	会计师事务所不得将此类人员分派到审计项目团队
	在审计报告涵盖的期间之前	应当评价不利影响的严重程度，并在必要时采取防范措施