

一、保证程度

1. 注册会计师执行的业务种类

业务种类	具体分类	保证程度
鉴证业务	① 审计业务	合理保证
	② 审阅业务	有限保证
	③ 其他鉴证业务	合理保证/有限保证
相关服务业务	① 税务咨询	不提供保证
	② 代编财务信息	
	③ 对财务信息执行商定程序等	

2. 合理保证与有限保证

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

二、审计要素

(1) 三方关系人

审计业务的三方关系人：注册会计师、被审计单位管理层（责任方）、财务报表预期使

用者。

(2) 财务报表

在财务报表审计中，审计对象信息（即审计对象的载体）是财务报表。

(3) 财务报告编制基础

被审计单位应当依据和使用适用的财务报告编制基础编制财务报表。在财务报表审计中，注册会计师也应当运用适用的财务报告编制基础这一标准，获取充分、适当的审计证据，评价财务报表编制质量，以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。

(4) 审计证据

审计证据，是指注册会计师为了得出审计结论和形成审计意见而使用的必要信息。

审计证据既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。

审计证据的充分性（证据数量）和适当性（证据质量）相互关联。

(5) 审计报告

注册会计师应当针对财务报表在所有重大方面是否符合适当的财务报表编制基础，以书面报告的形式发表能够提供合理保证程度的意见。

三、审计风险

审计风险是客观存在的，注册会计师只要审计财务报表，就存在发表不恰当审计意见的可能性；审计业务是一种保证程度高的鉴证业务，注册会计师的审计过程就是将审计风险降至可接受的低水平的过程，以使注册会计师能够合理保证所审计财务报表不含有重大错报。

(一) 重大错报风险

1. 两个层次的重大错报风险

财务报表层次重大错报风险与财务报表整体存在广泛联系，可能**影响多项认定**。此类风险通常与控制环境有关，但也可能与其他因素有关，如经济萧条。

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

2. 固有风险和控制风险

认定层次的重大错报风险又可以进一步细分为固有风险和控制风险。它们之间的关系用数字模型表示为：**重大错报风险 = 固有风险 × 控制风险**。

其中,固有风险的高低受**固有风险因素**的影响,固有风险因素包括事项或情况的复杂性、主观性、变化、不确定性,以及管理层偏向或其他舞弊风险因素。某些交易类别、账户余额和披露及其认定,固有风险较高。

【提示】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**。

(二) 检查风险

检查风险取决于审计程序设计的合理性和执行的有效性。**检查风险不可能降低为零**。

(三) 检查风险与重大错报风险的反向关系

重大错报风险和检查风险的相互关系可以从定性和定量两个方面加以考查:

(1) 从定量的角度看,检查风险与重大错报风险的反向关系用数学模型表示如下:

审计风险 = 重大错报风险 (认定层次) × 检查风险

(2) 从定性的角度看,审计风险 (可接受) 既定的情况下,重大错报风险越高,注册会计师可接受的检查风险水平越低,反之亦然。换言之,当重大错报风险较高时,注册会计师必须扩大审计范围,尽量将检查风险降低,以便将整个审计风险降低至可接受的水平。

【提示】审计风险模型中的审计风险是指可接受的审计风险水平,这一风险水平在制定**审计计划**时就应确定。

四、重要性

(一) 重要性的概念

1. 不考虑错报对个别财务报表使用者可能产生的影响;
2. 重要性确定包括财务报表层次的重要性和特定交易类别、账户余额和披露的重要性水平;
3. 在计划、执行审计工作和形成审计结论阶段都要运用重要性水平;
4. 重要性水平与审计证据的数量成反向关系;
5. 注册会计师应当确定一个或多个低于财务报表整体重要性的金额,即实际执行的重要性,以便评估风险和设计进一步审计程序。

(二) 财务报表整体重要性

确定的时间:**总体审计策略**。

确定时需要考虑的因素:对被审计单位及其环境等方面情况的了解;财务报表各项目的

性质及其相互关系；财务报表项目的金额及其波动幅度。

1. 财务报表整体的重要性

注册会计师通常先选择一个恰当的基准，再选用适当的百分比乘以该基准，从而得出财务报表整体的重要性。

(1) 在选择**基准**时应考虑的因素

财务报表要素；财务报表使用者特别关注的项目；被审计单位的性质、所处的生命周期阶段、所处行业和经济环境；被审计单位所有权结构和融资方式；基准的相对波动性。

(2) 在确定**百分比**时考虑的因素

除了考虑被审计单位是否为**上市公司或公共利益实体**外，还需考虑的因素包括但不限于：财务报表使用者的范围；被审计单位是否由集团内部关联方提供融资或是否有大额对外融资（如债券或银行贷款）；财务报表使用者是否对基准数据特别敏感。

(3) 注册会计师在确定重要性水平时，**不需考虑与具体项目计量相关的固有不确定性**。

2. 特定交易类别、账户余额或披露的重要性水平

(三) 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的百分比来确定实际执行的重要性的情况：（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；（4）存在或预期存在值得关注的内部控制缺陷。

注册会计师可能考虑选择较高的百分比来确定实际执行的重要性的情况：（1）连续审计项目，以前年度审计调整较少；（2）项目总体风险为低到中等；（3）以前期间的审计经验表明内部控制运行有效。

(四) 审计过程中修改重要性

注册会计师可能需要修改财务报表整体的重要性和特定交易类别、账户余额或披露的重要性水平（如适用）的原因：（1）审计过程中情况发生重大变化；（2）获取新信息；（3）通过实施进一步审计程序，注册会计师对被审计单位及其经营的了解发生变化。

(五) 在审计中运用实际执行的重要性

实际执行的重要性在审计中的作用主要体现在以下几个方面：

1. 注册会计师在计划审计工作时可以根据实际执行的重要性确定需要对哪些类型的交

易、账户余额和披露实施进一步审计程序，即通常选取金额超过实际执行的重要性的财务报表项目，因为这些财务报表项目有可能导致财务报表出现重大错报。但是这**并不代表**注册会计师可以对所有金额低于实际执行的重要性的财务报表项目**不实施**进一步审计程序。

例如：

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

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

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

2.运用实际执行的重要性确定**进一步审计程序的性质、时间安排和范围**。

(六) 明显微小的错报临界值

低于明显微小的错报临界值的错报**不需要累积**。

在确定明显微小错报时可能考虑的因素：

- (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。

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%到 5%。如果治理层提出希望知悉审计过程中发现的所有错报，注册会计师可以将明显微小错报的临界值确定为 0。

五、函证

(一) 函证决策

注册会计师做出是否实施函证决策时**应当**考虑的因素：

- 1.评估的认定层次重大错报风险。
- 2.函证程序所针对的认定。
- 3.实施除函证以外的其他审计程序。

考虑的其他因素：

除此之外，**还可以**针对被询证者的适当性考虑下列因素：

1. 预期被询证者对函证事项的了解。
2. 预期被询证者的客观性。
3. 预期被询证者回复询证函的能力或意愿。

（二）函证的内容

1. 函证的对象

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
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被询证者很可能不回函或即使回函也不可信，可不对应收账款实施函证。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
函证的其他内容	

2. 函证的时间

注册会计师通常以**资产负债表日**为截止日，在资产负债表**日后**适当时间内实施函证。如果重大错报风险评估为**低水平**，注册会计师可选择资产负债表**日前适当日期**为截止日实施函证，并对所函证项目自该截止日起至资产负债表日止发生的变动实施实质性程序。

3. 管理层要求不实施函证时的处理

情形	要求是否合理	处理措施
当被审计单位管理层要求对拟函证的某些账户余额或其他信息不实施函证时，注册会计师应当考虑该项	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

要求是否合理, 并获取审计证据予以支持	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
---------------------	-----------------------------	------------------------------------

(三) 积极式函证与消极式函证

注册会计师可采用积极式函证或消极式函证, 也可将两种方式结合使用。

1. 积极式函证

如果采用积极式函证, 注册会计师应当要求被询证者在所有情况下必须回函, 确认询证函所列示信息是否正确, 或填列询证函要求的信息。

2. 消极式函证

如果采用消极式函证, 注册会计师只要求被询证者仅在不同意询证函列示信息的情况下才予以回函。

对消极式询证函而言, 未收到回函并不能明确表明预期的被询证者已经收到询证函或已经核实了询证函中包含的信息的准确性。因此, 未收到消极式询证函的回函提供的审计证据, 远不如积极式询证函的回函提供的审计证据有说服力。

当**同时**存在下列情况时, 注册会计师可考虑采用消极式函证:

- (1) 重大错报风险评估为低水平;
- (2) 涉及大量余额较小的账户;
- (3) 预期不存在大量的错误;
- (4) 没有理由相信被询证者不认真对待函证。

六、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
完成审计	对财务报表进行总体复核。最终证实财务	再评重大错报风险(报表	强制使

工作	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致	层次)	用
----	---------------------------------------	-----	---

七、识别和评估重大错报风险

(1) 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：

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

(2) 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。

②评估。评估的要求及工作事项包括：

a.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。

b.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重要程度**来评估固有风险。

对于识别的认定层次重大错报风险，固有风险因素会影响注册会计师评估错报发生的可能性和严重程度。某类交易、账户余额和披露**越易于发生错报**，评估的**固有风险可能越高**。注册会计师考虑固有风险因素在何种程度上影响认定易于发生错报的可能性有助于其适当评估认定层次重大错报风险的固有风险，并设计更精确的应对措施。

c.评估控制风险。

注册会计师在拟测试控制运行有效性的情况下，**应当评估控制风险**。如果拟不测试控制运行的有效性，则应当将**固有风险的评估结果作为重大错报风险的评估结果**。

d.确定特别风险。

注册会计师应当确定评估的重大错报风险是否为特别风险。

八、特别风险

1.确定特别风险时可以考虑的事项

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。注册会计师在判断哪些风险是特别风险时，**不应考虑**识别出的**控制对相关风险的抵销效果**。（常考点）

2.考虑与特别风险相关的控制

（1）对特别风险，注册会计师应当评价相关控制的设计情况，并确定其是否已经得到执行。

（2）如果管理层**未能实施控制**以恰当应对特别风险，注册会计师**应当**认为内部控制**存在值得关注的内部控制缺陷**，并考虑其对风险评估的影响。注册会计师应当就此类事项与治理层沟通。

（3）如果计划测试旨在减轻**特别风险**的控制运行的有效性，注册会计师**不应依赖以前**审计获取的关于内部控制运行有效性的审计证据。

九、控制测试中如何考虑以前审计获取的审计证据

1.控制测试中如何考虑以前审计获取的审计证据

情况	条件	程序
控制在本期 发生 变化	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	①如果相关，可以利用；比如，系统的变化仅仅使被审计单位从中获取新的报告，这种变化通常不影响以前审计所获取证据的相关性，我们还是可以利用这些证据。 ②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。
控制在本期 未 发生变化	不属于 旨在减轻 特别 风险 的控制	运用职业判断确定是否在本期审计中测试其运行有效性，以及本次测试与上次测试的 时间间隔 ，但 每三年 至少对控制测试一次。

如果拟信赖以前审计获取的某些控制运行有效性的审计证据，注册会计师应当在**每次审计时**从中选取**足够数量的控制，测试其运行有效性**。

2.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。

十、存货监盘

1.存货监盘的作用

如果存货对财务报表是**重要的**，注册会计师**必须实施监盘程序**。

存货监盘涉及的控制测试或实质性程序：

- (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**。

2.存货监盘程序

- (1) 监盘程序

评价盘点的控制→观察盘点的执行→检查存货→执行抽盘

(2) 执行抽盘

在对存货盘点结果进行测试时，注册会计师可以：

- ①从存货盘点记录中选取项目追查至存货实物，以测试盘点记录的“**准确性**”。
- ②从存货实物中选取项目追查至存货盘点记录，以测试存货盘点记录的“**完整性**”。

(3) 存货盘点范围

对所有权不属于被审计单位的存货，注册会计师应当取得其规格、数量等有关资料，确定是否已单独存放、标明，且未被纳入盘点范围。对未纳入盘点范围的存货，注册会计师应当查明未纳入的原因。

①在盘点存货“前”

观察盘点现场，确定应纳入盘点范围的存货是否已适当整理和排列，并附有盘点标识，防止遗漏或重复盘点

②在存货监盘过程“中”

根据取得的所有权不属于被审计单位的存货的有关资料，观察这些存货的实际存放情况，确保其未被纳入盘点范围。

观察管理层制订的盘点程序(如对盘点时及其前后的存货移动的控制程序)的执行情况；观察存货的验收入库地点和装运出库地点以执行**截止测试**等。

③在存货盘点“结束前”

观察盘点现场，以确定所有应纳入盘点范围的存货是否均已盘点。

3. 存货监盘**结束时**的工作

(1) **再次观察盘点现场**，以确定所有应纳入盘点范围的存货是否均已盘点。

(2) 取得并检查已填用、作废及未使用盘点表单的号码记录，确定其是否连续编号，查明已发放的表单**是否均已收回**，并与存货盘点的汇总记录进行核对。

(3) 如果**存货盘点日不是资产负债表日**，应当实施适当的审计程序，确定盘点日与资产负债表日之间存货的变动是否已作正确的记录。

(4) 如果采用永续盘存制核算存货，应当关注永续盘存制下的期末存货记录与存货盘点结果之间是否一致。

4. 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，注册会计师发表非无保留意见的报告。

(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，无法在存货盘点现场实施监盘，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。

(3) 由**第三方保管或控制**的存货。

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。

其他审计程序的包括：

◎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）；

◎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；

◎检查与第三方持有的存货相关的文件记录，如仓储单；

◎当存货被作为抵押品时，要求其他机构或人员进行确认。

十一、应对舞弊风险

风险	应对措施
报表层次的重大错报风险	①在 分派和督导 项目组成员时，考虑承担重要业务职责的项目组成员所具备的知识、技能和能力，并考虑舞弊导致的重大错报风险的评估结果； ②评价被审计单位对会计政策（特别是涉及主观计量和复杂交易的会计政策）的选择和运用，是否可能表明管理层通过操纵利润对财务信息作出虚假报告； ③在选择审计程序的性质、时间安排和范围时，增加审计程序的 不可预见性
认定层次的重大错报风险	① 改变 拟实施审计程序的 性质 ，以获取更为可靠、相关的审计证据，或获取其他佐证性信息； ② 调整 实施审计程序的 时间安排 ； ③ 调整 实施审计程序的 范围

管理层凌驾于控制之上的风险	①测试日常会计核算过程中作出的 会计分录 以及编制财务报表过程中作出的 其他调整 是否适当； ② 复核会计估计是否存在偏向 ，注册会计师应当：评价管理层在作出会计估计时所作的判断和决策是否反映出管理层的某种偏向；追溯复核与以前年度财务报表反映的重大会计估计相关的管理层判断和假设； ③对于超出被审计单位正常经营过程的重大交易，或基于对被审计单位及其环境的了解以及在审计过程中获取的其他信息而显得异常的重大交易，评价其 商业理由 （或缺乏商业理由）
---------------	---

十二、针对评估的风险采取的应对措施

（一）对重要组成部分需执行的工作

1. 规模

对于具有**财务重大性**的单个组成部分，集团项目组或代表集团项目组的组成部分注册会计师应当运用该组成部分的重要性，对组成部分财务信息实施**审计**。

2. 风险

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**的重要组成部分，集团项目组或代表集团项目组的组成部分注册会计师应当执行下列一项或多项工作：

- （1）使用组成部分重要性对组成部分财务信息实施**审计**；
- （2）针对与可能导致集团财务报表发生重大错报的特别风险相关的一个或多个账户余额、一类或多类交易或披露事项实施**审计**；
- （3）针对可能导致集团财务报表发生重大错报的特别风险实施**特定的审计程序**。

（二）对不重要的组成部分所需执行的工作

对于**不重要的组成部分**，集团项目组应当在集团层面实施**分析程序**。集团项目组可以按照《中国注册会计师审阅准则第 2101 号——财务报表审阅》的相关内容，根据具体情况对组成部分财务信息实施审阅。集团项目组还可以实施追加的程序，作为对审阅程序的补充。

（三）已执行的工作仍不能提供充分、适当审计证据时的处理

集团项目组应当选择某些**不重要的组成部分**，并对已选择的组成部分财务信息亲自执行或由代表集团项目组的组成部分注册会计师执行部分工作。

（四）参与组成部分注册会计师的工作

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，以识别导致集团财务报表发生重大错报的特别风险。

十三、确定非无保留意见的类型

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