



审计逻辑思维

2020 年审计预习课程



主讲人：陈楠

2019 年 12 月

目 录

Contents

第 00 讲 前言暨审计概述	5
引子：企业病了，把脉事务所？	6
一、康美药业“病了”？	6
二、给事务所看病	6
细说从头，审计的缘起	7
一、意大利的文艺复兴	7
二、英格兰的产业革命	7
掉书袋：会计与审计的概念	8
一、会计的含义	8
二、审计的含义	8
掉书袋：（会计）认定与审计目标	9
一、（会计）认定的含义	9
二、审计目标	10
第 01 篇 审计日历簿	10
一、审计中的几个时间	10
二、业务期间	12
三、审计报告日	12
四、书面声明的时间	12
五、内控审计的报告日期	13
六、期后事项的种类	13
七、工作底稿的归档与保存	14
第 02 讲 审计众生相	15
注册会计师，我是谁？	15
一、注册会计师	15
二、注册会计师协会	15
审计也有天团	15
一、合伙人	15
二、项目组	16
三、集团项目组	16
最熟悉的陌生人	17
一、治理层	17
二、管理层	17
三、公司秘书	17
怎么老是你（How old are you!）	18
一、前任注册会计师	18
二、后任注册会计师	19
三、组成部分注册会计师	19
四、服务机构注册会计师	20
归化外援还是潜伏者？	20
一、审计中的专家	20

二、内部审计人员.....	21
第 03 讲 实务流程图	21
STEP 01: 审计计划阶段	21
知识点：初步业务活动	21
一、初步业务活动.....	21
二、考虑职业道德和质量控制.....	22
三、接受委托前与前任沟通.....	22
四、审计业务约定书.....	22
知识点：制订审计计划	23
一、总体审策略.....	23
二、具体审计计划.....	24
知识点：与治理层的初步沟通（规定动作）	25
一、与财务报表审计相关的责任.....	25
二、注册会计师的独立性.....	25
三、计划的审计范围和时间安排的总体情况.....	25
STEP 02 风险评估阶段	26
知识点：了解被审计单位	26
一、了解被审计单位的外部因素.....	27
二、了解被审计单位的性质.....	27
三、目标、战略及经营风险.....	27
四、会计政策的选择和运用.....	28
五、财务业绩的衡量和评价.....	28
六、被审计单位的内部控制.....	28
知识点：评估重大错报风险.....	29
一、重大错报风险.....	29
二、两个层次的重大错报风险.....	29
三、识别和评估重大错报风险.....	29
STEP 03 风险应对阶段	31
知识点：总体应对措施	31
一、报表层次重大错报风险的总体应对措施.....	31
二、增加审计程序不可预见性的思路.....	32
知识点：进一步审计程序	32
一、进一步审计程序的含义.....	32
二、进一步审计程序的总体方案.....	32
三、进一步审计程序的选择.....	33
STEP 04 执行内控测试	33
知识点：控制测试含义	33
一、控制测试的含义.....	33
STEP 05 循环审计实务	34
知识点：实质性程序	34
一、实质性程序的含义.....	34
二、实质性程序的性质.....	35
STEP 06 特殊事项审计	35
STEP 07 完成工作阶段	35

知识点：评价发现的错报	35
一、错报的沟通和更正.....	35
二、评价尚未更正错报的影响.....	36
知识点：与治理层沟通（自选动作）	37
一、审计中发现的重大问题.....	37
二、补充事项.....	37
三、值得关注的内部控制缺陷.....	37
知识点：获取书面声明	37
一、书面声明概述.....	37
二、针对管理层责任的书面声明.....	38
STEP 08 审计报告阶段	38
知识点：确定审计意见	38
一、审计报告概述.....	38
二、得出审计结论时考虑的领域.....	38
三、审计意见的类型.....	39
四、审计报告要素.....	39
知识点：关键审计事项	39
一、以“与治理层沟通的事项”为起点.....	40
二、选出“重点关注过的事项”	40
三、选出“最为重要的事项”	40
第 04 讲 术业有专攻	41
知识点：审计证据	41
一、审计证据概述.....	41
二、作为审计证据的信息.....	42
三、审计证据的充分性.....	42
四、审计证据的适当性.....	43
知识点：审计程序概述	44
一、检查.....	44
二、观察.....	44
三、询问.....	45
四、函证.....	45
五、重新计算.....	45
六、重新执行.....	45
七、分析程序.....	46
知识点：函证程序要点	46
一、询证函发出前的控制措施.....	46
二、邮寄询证函的控制.....	47
三、跟函的控制.....	47
四、以电子形式进行函证.....	48
一、通过电子询证函平台实施函证程序的特殊考虑.....	48
二、通过直接访问被询证者网站获取的审计证据.....	49
知识点：存货监盘实施要点	50
一、存货监盘概述.....	50
二、评价存货盘点控制.....	50

三、观察存货的盘点.....	51
四、检查存货.....	51
五、执行抽盘.....	51
六、特别关注的情况.....	52



 机密

第00讲 前言暨审计概述

✧ 工作四要素 ✧



时间



地点



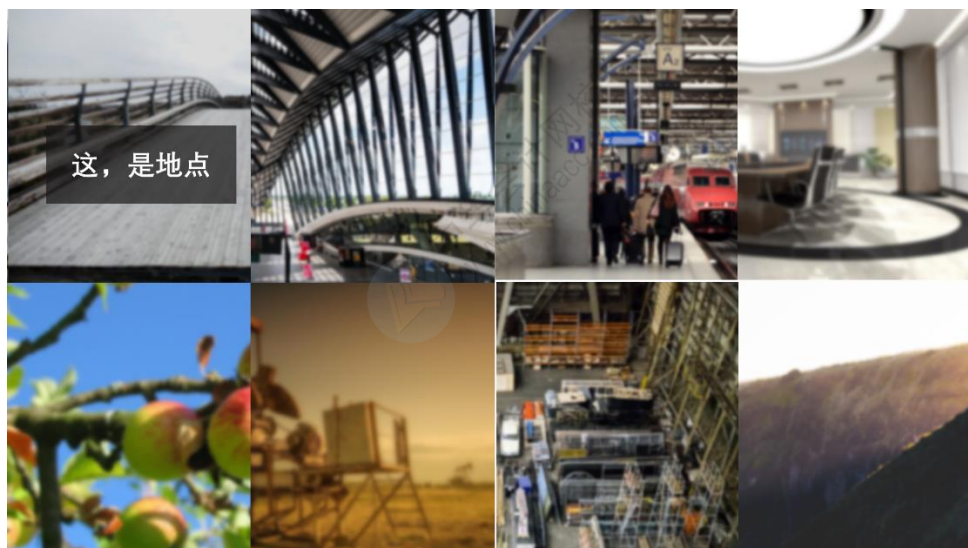
人物



事件



- | | |
|---|-------|
| 1 | 审计日历簿 |
| 2 | 审计众生相 |
| 3 | 实务流程图 |
| 4 | 术业有专攻 |



引子：企业病了，把脉事务所？

一、康美药业“病了”？

2019 年 4 月 30 日，康美药业将 2017 年大部分会计数据推翻，可谓“天雷滚滚，外焦里更焦”。康美药业称通过自查后，对 2017 年财务报表进行重述，结果如下：

康美药业错报影响

资产负债表

单位：元

报表项目	影响	金额
应收账款	少计	641,073,222.34
存货	少计	19,546,349,940.90
在建工程	少计	631,600,108.35
货币资金	多计	29,944,309,821.45

利润表

单位：元

报表项目	影响	金额
营业收入	多计	8,898,352,337.51
营业成本	多计	7,662,129,445.53
销售费用	少计	497,164,407.18
营业费用	少计	228,239,962.83

现金流量表

单位：元

报表项目	影响	金额
销售商品、提供劳务收到的现金	多计	10,299,860,158.51
收到其他与经营活动有关的现金	少计	137,667,804.27
购买商品、接受劳务支付的现金	多计	7,301,340,657.76
支付其他与经营活动有关的现金	少计	3,821,995,147.82
购建固定资产、无形资产和其他长期资产	少计	352,392,491.73
收到其他与筹资活动有关的现金	多计	360,457,000.00

【教师提示】康美药业直接承认了 2017 年多计入货币资金 299 亿，存货少计入 195 亿，坐实财务造假质疑。康美药业实控人兼董事长马兴田解释说：“市场比较关注的货币资金减少 299 亿元的问题，并不是一笔勾销，而是大部分转为存货了，我们的存货还是很有价值的”。

二、给事务所看病

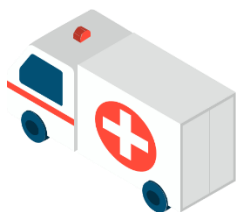
2019 年 5 月，据多家媒体报道，广东正中珠江会计师事务所在康美药业的审计业务中涉嫌违反证券相关法律法规，已被证监会立案调查。

5 月 17 日，证监会官网显示，现已初步查明，康美药业披露的 2016 年至 2018 年财务报告存在重大虚假，涉嫌违反证券法第 63 条等相关规定。

证监会指出，康美药业存在的问题包括：

- 使用虚假银行单据虚增存款；
- 通过伪造业务凭证进行收入造假；
- 部分资金转入关联方账户买卖本公司股票

证监会以涉嫌未勤勉尽责，对康美药业的审计机构正中珠江进行立案调查。



企业病了，把脉事务所？

细说从头，审计的缘起

一、意大利的文艺复兴

（一）11 世纪末至 12 世纪

意大利的威尼斯、热那亚、佛罗伦萨和法兰西的马赛、那劳阿里等城市里的商人积聚了大量资本，并陆续将其投入到工业及银钱业中去，从而进一步促进了手工业、商业和银钱业的发展。

（二）13 世纪至 14 世纪

随着国际贸易的发展，以威尼斯为中心的地中海贸易区形成，威尼斯开始成为东西方贸易的中介。至 14 世纪经营银钱业的商户已达一百多家。

（三）1494 年 卢卡·帕乔利的著作

●1494 年 11 月 10 日发表的名著《算术、几何、比与比例概要》

●第三卷第九部第十一篇题为《计算与记录要论》是世界会计理论研究之起点

（四）1582 年 会计协会成立

标志事件：1582 年，威尼斯会计协会成立。

历史背景：合伙制企业的产生发展，财产的所有权和经营权开始分离了，对经营管理者进行监督成为必要，所有者便聘请会计工作者来承担这项工作。

二、英格兰的产业革命

（一）十八世纪末到十九世纪初

历史背景：发生了产业革命，世界的贸易中心转到了英国，股份有限公司出现，资本的所有权和经营权进一步相分离。

（二）1721 年 南海公司事件

英国议会聘请会计师查尔斯·斯耐尔对“南海公司”进行审计。斯耐尔以“会计师”名义出具了“查账报告”，从而宣告了独立会计师——注册会计师的诞生。

（三）1853 年 注册会计师职业诞生

●第一个注册会计师的专业团体——爱丁堡会计师协会成立。

●该协会的成立，标志着注册会计师职业的诞生。

【教师解读】注册会计师的发展历史证明了会计和审计密不可分的关系，当会计的监督职能开始出现失位，会计信息失真，注册会计师（独立会计师）就应运而生。

掉书袋：会计与审计的概念

一、会计的含义

（一）会计的概念

会计是以货币为主要计量单位，采用专门的方法和程序，对企业和行政、事业单位的**经济活动**进行完整的、连续的、系统的**核算和监督**，以**提供经济信息**和**提高经济效益**为主要目的的经济管理活动。



（二）财务报告目标

我国企业财务报告的目标是向财务报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息，反映企业管理层受托责任履行情况，有助于财务报告使用者作出经济决策。关于财务报告目标，通常认为有两种观点，即受托责任观和决策有用观两种。

1. 在“受托责任观”下，财务报告的目标是反映经营管理层受托责任的履行情况，会计信息更多地强调可靠性，会计计量主要采用历史成本。
2. 在“决策有用观”下，财务报告目标是提供经济决策有用的信息，会计信息更多地强调相关性，会较多地采用历史成本之外的其他计量属性。

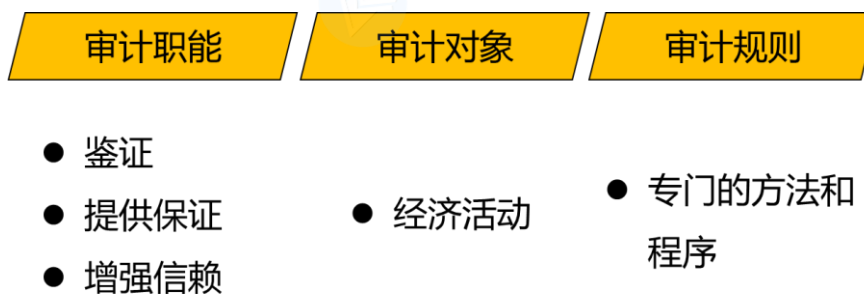
通常而言，财务报表使用人期望注册会计师评价被审计单位管理层的会计确认、计量与披露，判断财务报表是否不存在重大错报（而无论这种错报是否出于故意）。

注册会计师的审计能够有效地降低财务报表使用人进行决策所面临的信息失真风险，提高经济决策的有效性，维护市场经济秩序和保护社会公众利益。

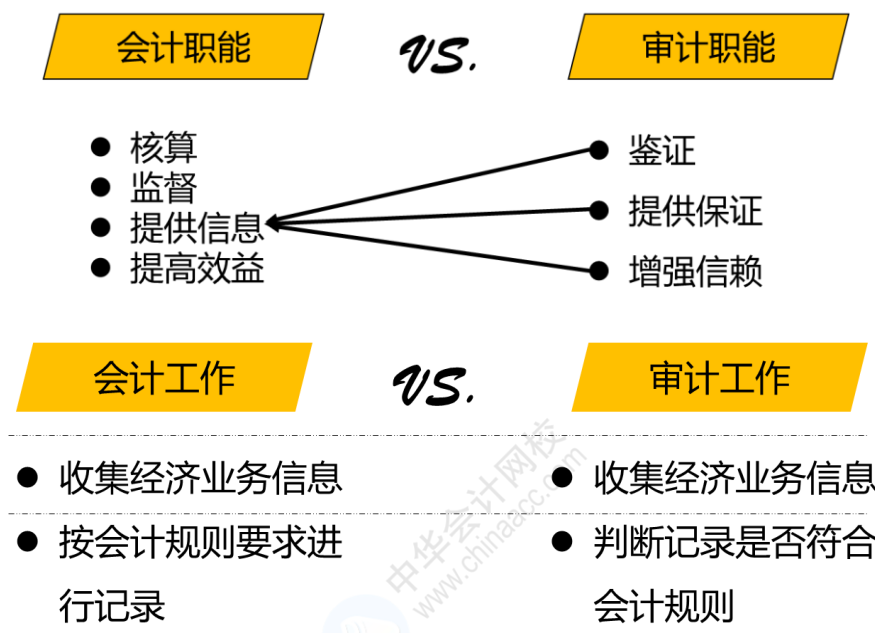
二、审计的含义

（一）审计的概念

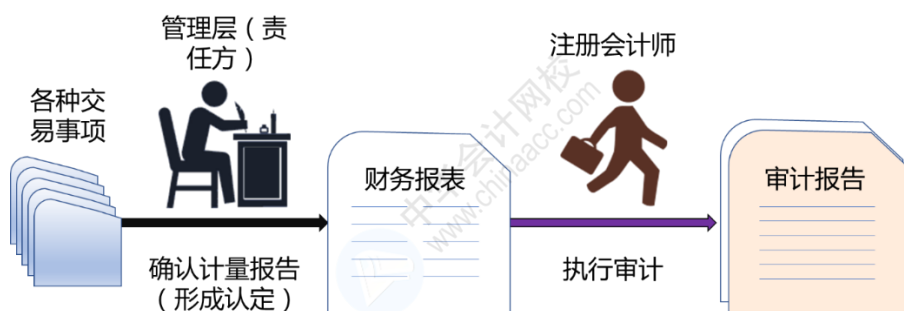
财务报表审计是指注册会计师**对财务报表**是否不存在重大错报**提供合理保证**，以积极方式提出意见，增强除管理层之外的预期使用者**对财务报表信赖**的程度。



（二）审计与会计的对比



审计示意图



掉书袋：（会计）认定与审计目标

一、（会计）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。

当管理层声明财务报表已按照适用的财务报告编制基础编制，在所有重大方面作出公允反映时，就意味着管理层对各类交易和事项、账户余额以及披露的确认、计量、列报作出了认定。

****管理层在财务报表上的认定有些是明确表达的，有些则是隐含表达的。**

存货的列报

明确的认定	隐含的认定
<ul style="list-style-type: none"> 记录的存货是存在的； 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 	<ul style="list-style-type: none"> 所有应当记录的存货均已记录； 记录的存货都由被审计单位拥有

二、审计目标

（一）审计总体目标

审计的总体目标可以归纳为两个部分，一部分体现为专业特性，另一部分体现为服务特性。

1. 专业特性

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

2. 服务特性

- 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
- 与管理层和治理层沟通。

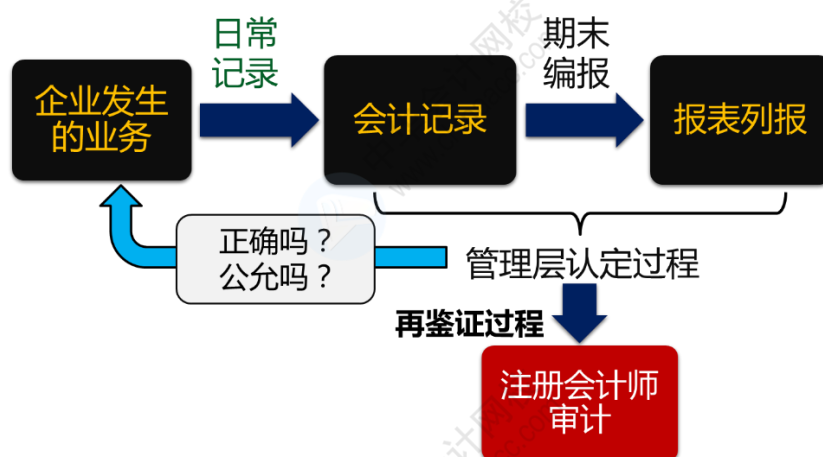
（二）审计具体目标

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。

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。

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。

管理层认定与审计目标

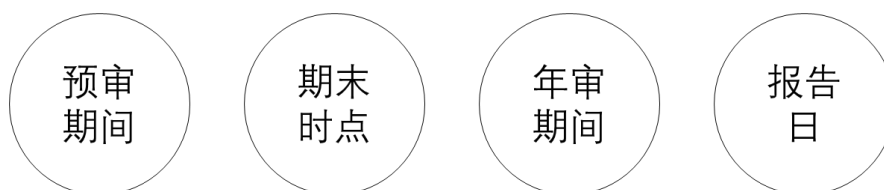


第01篇 审计日历簿



一、审计中的几个时间

以年报审计为例



【教师提示】以上几个时间，属于审计实务中常见叫法，并非统一规范，主要为帮助学员掌握财务审计的工作逻辑。

（一）预审期间

预审，经常也被称为期中审计，是指在资产负债表日之前所实施的某些年度会计报表审计程序。期中审计并不是一个独立的审计类别，它是年度会计报表审计的组成部分，与就中期报告而言的中期审计是两个截然不同的概念。

实施期中审计一般是基于被审计单位（以下简称客户）对出具审计报告的时间要求及会计师事务所对时间和人员的安排。

本阶段主要工作



（二）期末时点

期末，通常指所审计财务报告的资产负债表日，年报审计中为 12 月 31 日。

本时点主要工作



（三）年审期间

年审期间，通常指执行年报审计的特定时期，一般为每年的 1 月 1 日至 4 月 30 日。年审期间，是执行绝大多数审计程序的阶段，需要熟练运用各种专业技术来完成审计工作。

本阶段主要工作



（四）审计报告日

审计报告日，即完成审计报告，并与被审计单位达成一致，出具审计报告的日期。

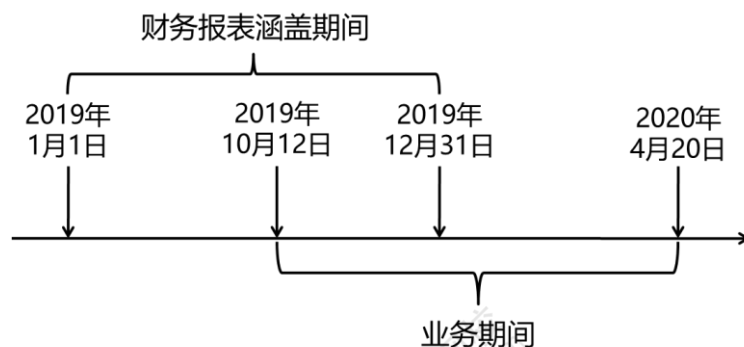
【教师提示】关于审计报告日的准确概念及确定原则，参见“三、审计报告日期”的内容。

本阶段主要工作



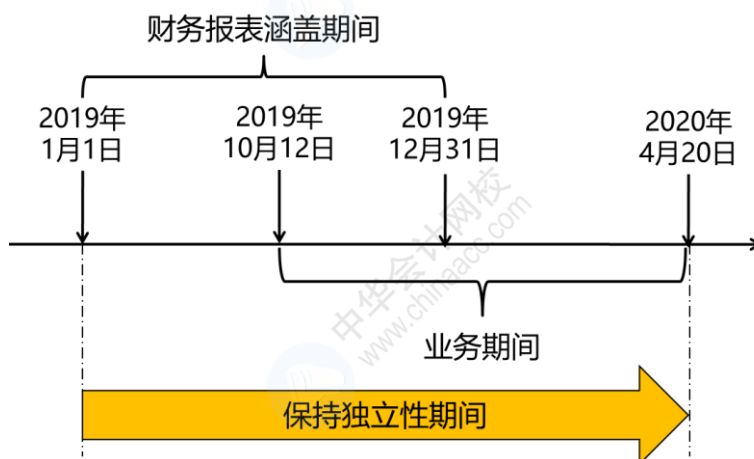
二、业务期间

1. 业务期间自审计项目组开始执行审计业务之日起，至出具审计报告之日止。



如果审计业务具有连续性，业务期间结束日应以其中一方通知解除业务关系或出具最终审计报告两者时间孰晚为准。

2. 注册会计师应当在业务期间和财务报表涵盖的期间独立于审计客户。



三、审计报告日

审计报告的日期不应早于注册会计师获取充分、适当的审计证据（包括管理层认可对财务报表的责任且已批准财务报表的证据），并在此基础上对财务报表形成审计意见的日期。

1. 在确定审计报告日期时，注册会计师应当确信已获取下列两方面的审计证据：

- 构成整套财务报表的所有报表（包括相关附注）已编制完成；
- 被审计单位的董事会、管理层或类似机构已经认可其对财务报表负责。

2. 审计报告日期

- ◆ 在实务中，注册会计师在正式签署审计报告前，通常把审计报告草稿和已审计财务报表草稿一同提交给管理层。
- ◆ 如果管理层批准并签署已审计财务报表，注册会计师即可签署审计报告。
- ◆ 注册会计师签署审计报告的日期通常与管理层签署已审计财务报表的日期为同一天，或晚于管理层签署已审计财务报表的日期。

四、书面声明的时间

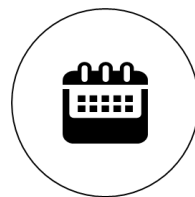
书面声明，是指管理层向注册会计师提供的书面陈述，用以确认某些事项或支持其他审计证

据。书面声明是注册会计师在财务报表审计中需要获取的必要信息，是审计证据的重要来源。其中最为重要的是针对管理层责任的书面声明。

书面声明的时间



书面声明的
日期



书面声明的
涵盖期间

（一）书面声明的日期

书面声明的日期应当尽量接近对财务报表出具审计报告的日期，但不得在审计报告日后。由于书面声明是必要的审计证据，在管理层签署书面声明前，注册会计师不能发表审计意见，也不能签署审计报告。

（二）书面声明涵盖的期间

书面声明应当涵盖审计报告针对的所有财务报表和期间。

在某些情况下，注册会计师在审计过程中获取有关财务报表特定认定的书面声明可能是适当的。此时，可能有必要要求管理层更新书面声明。

注册会计师和管理层可能认可某种形式的书面声明，以更新以前期间所作的书面声明。

更新后的书面声明需要表明，以前期间所作的声明是否发生了变化，以及发生了什么变化（如有）。

五、内控审计的报告日期

内部控制审计，是指会计师事务所接受委托，对特定基准日内部控制设计与运行的有效性进行审计。

1. 审计报告的日期不应早于注册会计师获取充分、适当的审计证据（包括董事会认可对内部控制及评价报告的责任且已批准评价报告的证据），并在此基础上对内部控制的有效性形成审计意见的日期。
2. 在整合审计中，注册会计师在完成内部控制审计和财务报表审计后，应当分别对内部控制和财务报表出具审计报告，并签署相同的日期。

六、期后事项的种类

期后事项是指财务报表日至审计报告日之间发生的事项，以及注册会计师在审计报告日后知悉的事实。

1. 财务报表日

财务报表日是指财务报表涵盖的最近期间的截止日期；

2. 财务报表批准日

财务报表批准日是指构成整套财务报表的所有报表（包括相关附注）已编制完成，并且被审计单位的董事会、管理层或类似机构已经认可其对财务报表负责的日期；

3. 审计报告日

审计报告日，是指注册会计师按照审计准则的规定在对财务报表出具的审计报告上签署的日期。

在实务中审计报告日与财务报表批准日通常是相同的日期，或者晚于财务报表批准日。

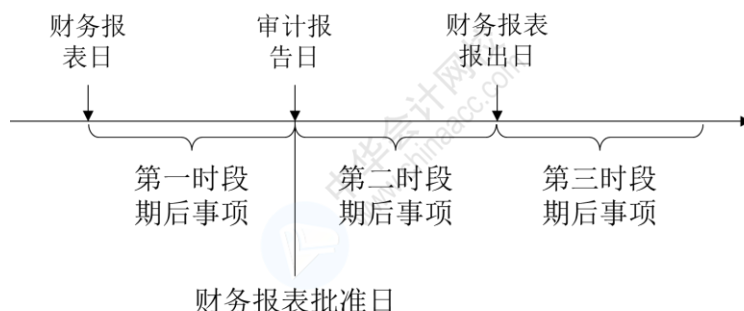
4. 财务报表报出日

财务报表报出日是指审计报告和已审计财务报表提供给第三方的日期。

三个时段的期后事项

	期 间	事项特征	事项名称
1	财务报表日至审计报告日	发生的事项	第一时段期后事项
2	审计报告日至财务报表报出日	知悉的事实	第二时段期后事项
3	财务报表报出日后	知悉的事实	第三时段期后事项

图 1 期后事项分段示意



审计报告的日期向财务报表使用者表明，注册会计师已考虑其知悉的、截至审计报告日发生的事项和交易的影响。

七、工作底稿的归档与保存

（一）工作底稿归档的时限

审计底稿归档情况表

业务情况	归档起始时点	归档时限
完成审计业务	审计报告日	60 天
未完成审计业务	审计业务中止日	60 天
同一信息不同业务报告	不同的报告日	60 天

（二）工作底稿的保存期限

1. 事务所应当自审计报告日起，或自集团审计报告日起（若迟于审计报告日），对审计工作底稿至少保存 10 年。

审计工作底稿保存时限



2. 如果注册会计师未能完成审计业务，会计师事务所应当自审计业务中止日起，对审计工作底稿至少保存 10 年。



第02讲 审计众生相

注册会计师，我是谁？

一、注册会计师

注册会计师，是指通过注册会计师执业资格考试并取得注册会计师证书在会计师事务所执业的人员，英文全称 Certified Public Accountant，简称为 CPA。

在本书中，注册会计师往往有不同的指代：

1. 注册会计师个人（项目合伙人）
2. 注册会计师所在的事务所
3. 执行项目审计的项目组成员（含助理人员）

二、注册会计师协会

中注协是中国的注册会计师职业组织，在其他一些国家通常称为会计师公会，如加拿大的 CGA，美国的 AICPA，澳大利亚的澳洲会计师公会，英国特许公认会计师公会 ACCA，中国注册会计师协会会员包括注册会计师和非执业会员。中国实行强制会员制，即会计师事务所和注册会计师必须加入注册会计师协会，前者为团体会员，而后者则为个人会员。

非执业会员是指加入中国注册会计师协会但未取得中国注册会计师证书的人员，通常在工业、商业、服务业、公共部门、教育部门、非营利组织、监管机构或职业团体从事专业工作。

【教师提示】在国际上提及会计师一般指的就是注册会计师，即从事独立审计（社会审计、中介审计）的专业人士，而不是中国的中级职称概念的会计师。

审计也有天团

一、合伙人

1. 会计师事务所可以由注册会计师合伙设立。合伙设立的会计师事务所的债务，由合伙人按照出资比例或者协议的约定，以各自的财产承担责任。合伙人对会计师事务所的债务承担连

带责任。

2. 关键审计合伙人是指项目合伙人、实施项目质量控制复核的负责人，以及审计项目组中负责财务报表审计所涉及的重大事项作出关键决策或判断的其他审计合伙人。

（1）项目合伙人，是指会计师事务所中负责某项业务及其执行，并代表会计师事务所在业务报告上签字的合伙人。

项目合伙人应当对会计师事务所分派的每项审计业务的总体质量负责；

项目合伙人应当对项目组按照会计师事务所复核政策和程序实施的复核负责。

（2）项目质量控制复核，是指会计师事务所挑选不参与该业务的人员，在出具报告前，对项目组作出的重大判断和在准备报告时形成的结论作出客观评价的过程。

（3）其他审计合伙人还可能包括负责审计重要子公司或分支机构的项目合伙人。

3. 高级合伙人或管理合伙人包括为会计师事务所及其主要业务制定总体规划、发展计划及业务战略的合伙人，通常是会计师事务所的管理委员会成员。

二、项目组

项目组，是指执行某项审计业务的所有合伙人和员工，以及会计师事务所或网络事务所聘请的为该项业务实施审计程序的所有人员，但不包括会计师事务所或网络事务所聘请的外部专家。

一般来说，当会计师事务所承接一个审计项目后，会由分管审计部的副所长（或合伙人）组织一个审计小组并指定项目经理，在一个审计组内，所承担的角色一般有三类：

1. 项目经理：项目经理专门负责和客户沟通，了解公司的具体业务情况，行业发展情况，在充分进行风险评估的基础上事先编制审计计划、评价审计风险、制订审计方案，现场结束后进行一级复核工作，审计业务结束后要根据查出的问题确定审计报告类型，并将签字对审计结果负责。

2. 审计员：按照审计计划的安排，在现场审计时负责主要科目的审计，包括控制测试和实质性程序，并将审计中发现的重要问题提出处理意见。

3. 审计助理：主要协助审计员完成凭证抽查、实物资产的抽盘等实质性程序的工作。

三、集团项目组

集团项目组，是指参与集团审计的，包括集团项目合伙人在内的所有合伙人和员工。

集团项目合伙人，是指会计师事务所中负责某项集团审计业务及其执行，并代表会计师事务所在对集团财务报表出具的审计报告上签字的合伙人。

——集团项目组职责——

- 集团项目组负责制定集团总体审计策略
- 与组成部分注册会计师沟通
- 针对合并过程执行相关工作
- 评价根据审计证据得出的结论，作为形成集团财务报表审计意见的基础。

最熟悉的陌生人

一、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。

（一）董事会、监事会及专业委员会

董事会的主要职责是制定战略、进行重大决策、聘任经理并对经营管理活动进行监督；

监事会的主要职责是对公司财务以及公司董事、经理的行为进行监督。

董事会和监事会属于治理层，但是在董事会中，往往不同程度地存在着董事兼任高级管理人员的情形，即治理层参与管理的情形。

上市公司董事会一般设有若干专门委员会，其中审计委员会的职责中通常包括与注册会计师的沟通。

（二）股东大会（股东会）

股东大会（股东会）属于重要的治理机构，但一般不把它列为注册会计师应予沟通的治理层。

但是，在有必要与治理层整体进行沟通的情况下，尤其是在公司章程中规定对注册会计师的聘任、解聘由股东大会（股东会）决定时，注册会计师可能也需要与股东大会（股东会）进行沟通。

二、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。

【解读】《公司法》中所称的“经理”，指的是企业层次上的经营管理负责人，即通常所说的总经理。除了经理以外，管理层还包括副经理，以及相当于副经理职位的财务总监、总会计师等其他高级管理人员。

在公司治理所涉及的机构中，经理的主要职责是经营管理，因而属于管理层而非治理层。

编制财务报告一般是企业管理层的责任，其具体工作由管理层领导下的财务会计部门承担。

但是，对于财务报告的编制和披露过程，治理层负有监督职责。这种监督职责主要有：

- 审核或监督企业的重大会计政策；
- 审核或监督企业财务报告和披露程序；
- 审核或监督与财务报告相关的企业内部控制；
- 组织和领导企业内部审计；
- 审核和批准企业的财务报告和相关信息披露；
- 聘任和解聘负责企业外部审计的注册会计师并与其进行沟通等。

三、公司秘书

“公司秘书（Company Secretary）”是一家公司（私人公司和公众组织）的高级职位，公司秘书它并不是某个股东或者董事的私人秘书，而是为整个公司的法律合规服务，属于公司管理层（即所谓的“Officer”，成员或高级成员）。

——公司秘书的日常职责——

- 维持公司的法定注册
- 更新公司注册在机构存档的记录

- 维持注册办公室
- 维持和保存公司记录，包括会计记录、日常文档记录
- 举行董事会议和组织召开成员/ 股东周年大会
- 代表公司与政府机构沟通

“公司秘书”属于公司的主要行政管理人员，他可以代表公司签署行政管理方面的合约。

【教师提示】尽管公司秘书有“秘书”二字，但它并不是普通意义上的“办事员”，更不是为领导端茶递水、打杂和安排行程的私人秘书。

怎么老是你（How old are you!）

一、前任注册会计师

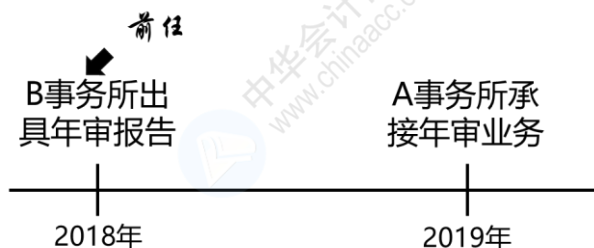
前任注册会计师指已对被审计单位上期财务报表进行审计，但被现任注册会计师接替的其他会计师事务所的注册会计师。

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。

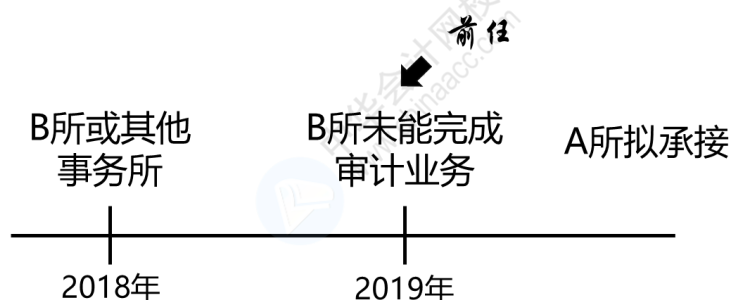
（一）前任注册会计师的一般情形

（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。



（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。



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。

【教师提示】关注“购买审计意见”（Opinion Shopping）的情况。

（二）前任注册会计师的特殊情况

实务中，还可能出现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的情况。最极端的情况是，不仅在相邻两个会计年度中连续变更多家会计师事务所，而且在当期财务报表审计过程中也变更会计师事务所。

在这种情况下，前任注册会计师是指相对于执行当期财务报表审计业务的会计师事务所而

言：

- 为最近一期财务报表出具了审计报告的某会计师事务所
- 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。

（一）后任注册会计师的一般情形



考虑接受委托



已接受委托

- ✓ 在签订业务约定书之前，正在考虑接受委托的注册会计师。
- ✓ 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。

（二）后任注册会计师的特殊情况

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。

【教师解读】由于某些特殊原因或需要，委托人有可能委托注册会计师对已审计财务报表进行重新审计。

在这种情况下，之前对已审计财务报表发表审计意见的注册会计师应视为前任注册会计师，而正在考虑接受委托或已经接受委托的注册会计师应视为后任注册会计师。

前后任注册会计师并不一定意味着后任将取代前任。当被审计单位的财务报表已经审计但需要重新审计时，就不属于后任取代前任的情况。

【例】当被审计单位的股东对某会计师事务所的审计报告不满意或不放心时，就可能会再聘请另一家会计师事务所进行重新审计。

【重点记忆】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。

三、组成部分注册会计师

组成部分注册会计师，是指基于集团审计目的，按照集团项目组的要求，对组成部分财务信息执行相关工作的注册会计师。

基于集团审计目的，集团项目组成员可能按照集团项目组的工作要求，对组成部分财务信息执行相关工作。在这种情况下，该成员也是组成部分注册会计师。

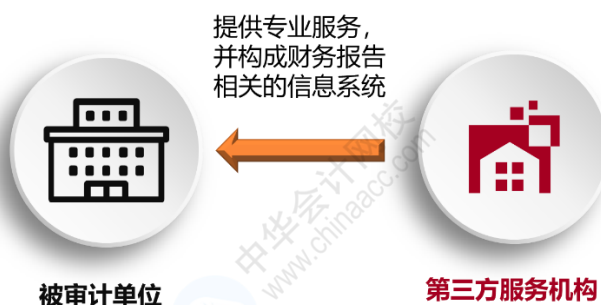
【例】以合并报表为例，负责合并报表的审计的成员，可能同时对母公司报表、部分的子公司报表进行审计。因此该成员同时也是组成部分注册会计师。

四、服务机构注册会计师

许多被审计单位将其部分业务外包给服务机构，服务机构提供的很多服务构成被审计单位业务经营不可或缺的一部分，但并非所有这些服务都与审计相关。

如果服务机构提供的服务和对服务的控制，构成被审计单位与财务报告相关的信息系统（包括相关业务流程）的一部分，则服务机构提供的服务与被审计单位财务报表审计相关

1. 服务机构，是指向被审计单位提供服务，并且其服务构成与被审计单位财务报告相关的信息系统组成部分的第三方机构（或第三方机构的分部）。



2. 服务机构注册会计师，是指接受服务机构委托，对服务机构的控制出具鉴证报告的注册会计师。



归化外援还是潜伏者？

一、审计中的专家

（一）专家（注册会计师专家）

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。

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。

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（个人），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。

（二）管理层专家

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。

【教师提示】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，因此在制定审计计划时要特别考虑。

二、内部审计人员

（一）内部审计与内部审计人员

1. 内部审计，是指由被审计单位负责执行鉴证和咨询活动，以评价和改进被审计单位的治理、风险管理和内部控制流程有效性的职能。

2. 内部审计人员，是指执行内部审计活动的人员。内部审计人员可能属于内部审计部门或履行内部审计职责的类似部门。

（二）利用内部审计的目标

当被审计单位存在内部审计职能部门，并且注册会计师预期将利用其工作以调整注册会计师直接实施的审计程序的性质、时间安排，或缩小其范围时，或者注册会计师预期将利用内部审计人员提供协助时，注册会计师的目标是：

（1）确定是否能够利用内部审计职能部门的工作或利用内部审计人员提供协助，如果能够利用，在哪些领域利用以及在多大程度上利用；

（2）如果利用内部审计职能部门的工作，确定该工作是否足以实现审计目的；

（3）如果利用内部审计人员提供协助，适当地指导、监督和复核其工作。

第03讲 实务流程图

STEP 01: 审计计划阶段

知识点：初步业务活动

一、初步业务活动

（一）工作目的

确保注册会计师的独立性和专业胜任能力，不存在因管理层诚信问题而影响保持该项业务的意愿。

（二）时间安排

保持客户关系及具体审计业务和评价职业道德的工作需要安排在其他审计工作之前。

初步业务活动的目的和内容

对象	目的	内容
注册会计师	具备 独立性 和专业胜任能力	评价 遵守职业道德 规范的情况
管理层	不存在因 管理层诚信问题 的情况	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
双方	不存在对 业务约定条款 的误解	就审计业务约定条款 达成一致 意见

二、考虑职业道德和质量控制

（一）职业道德规范

在接受客户关系前，注册会计师应当确定接受客户关系是否对职业道德基本原则产生不利影响。客户存在的问题可能对注册会计师遵循诚信原则或良好职业行为原则产生不利影响。

防范措施如下：

- 对客户及其主要股东、关键管理人员、治理层和负责经营活动的人员进行了解；
- 要求客户对完善公司治理结构或内部控制作出承诺。

如果不能将客户存在的问题产生的不利影响降低至可接受的水平，注册会计师应当拒绝接受客户关系。

（二）考虑质量控制

会计师事务所合理保证只有在下列情况下，才能接受或保持客户关系和具体业务：

- 能够胜任该项业务，并具有执行该项业务必要的素质、时间和资源；
- 能够遵守相关职业道德要求；
- 已考虑客户的诚信，没有信息表明客户缺乏诚信。

三、接受委托前与前任沟通

在接受委托前，后任注册会计师应当与前任注册会计师进行必要沟通，并对沟通结果进行评价，以确定是否接受委托。

沟通的核心内容（重点记忆）



1. 是否发现被审计单位管理层存在诚信方面的问题。
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。
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。
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。

四、审计业务约定书

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

- 财务报表审计的目标与范围；
- 注册会计师的责任；
- 管理层的责任；
- 指出用于编制财务报表所适用的财务报告编制基础；
- 提及注册会计师拟出具的审计报告的预期形式和内容，以及对在特定情况下出具的审计报告可能不同于预期形式和内容的说明。

知识点：制订审计计划

一、总体审策略

总体审计策略用以确定审计范围、时间安排和方向，并指导制定具体审计计划。总体审计策略通常包括如下内容：

- 审计范围
- 报告目标、时间安排及所需沟通的性质
- 审计方向*
- 审计资源*

（一）审计范围

（项目合伙人/负责人）在确定审计范围时，需要考虑下列具体事项：

1. 由组成部分注册会计师审计组成部分的范围；
2. 内部审计工作的可获得性及注册会计师拟信赖内部审计工作的程度；
3. 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；
4. 对利用在以前审计工作中获取的审计证据（如获取的与风险评估程序和控制测试相关的审计证据）的预期。

（二）报告目标、时间安排及所需沟通的性质

为计划报告目标、时间安排和所需沟通，需要考虑下列事项：

1. 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；
2. 与管理层和治理层讨论注册会计师拟出具的报告的类型和时间安排以及沟通的其他事项（口头或书面沟通），包括审计报告、管理建议书和向治理层通报的其他事项；
3. 与管理层讨论预期就整个审计业务中审计工作的进展进行的沟通；
4. 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。

（三）审计方向

总体审计策略的制定应当包括考虑影响审计业务的重要因素，以确定项目组工作方向，包括：

1. 确定适当的重要性水平：
 - 财务报表整体重要性
 - 特定类别的交易、账户余额或披露的一个或多个重要性水平（如适用）
 - 实际执行的重要性
 - 明显微小错报的临界值
2. 初步识别可能存在较高的重大错报风险的领域；
3. 初步识别重要的组成部分和账户余额；
4. 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。
5. 项目组人员的选择（在必要时包括项目质量控制复核人员）和工作分工，包括向重大错报风险较高的审计领域分派具备适当经验的人员。
6. 评价是否需要针对内部控制的有效性获取审计证据；
7. 识别被审计单位、所处行业、财务报告要求及其他相关方面最近发生的重大变化等。

（四）审计资源

审计资源的规划和调配，包括确定执行审计业务所必须的审计资源的性质、时间安排和范围。

- 向具体审计领域调配的资源
- 向具体审计领域分配资源的数量

- 何时调配这些资源
- 如何管理、指导、监督这些资源的利用

【教师提示】以上所列举的内容仅为应当考虑的事项中的部分内容，并非所有情况。其他内容大家可参考准则或教材进行了解。

二、具体审计计划

目的：获取充分、适当的审计证据

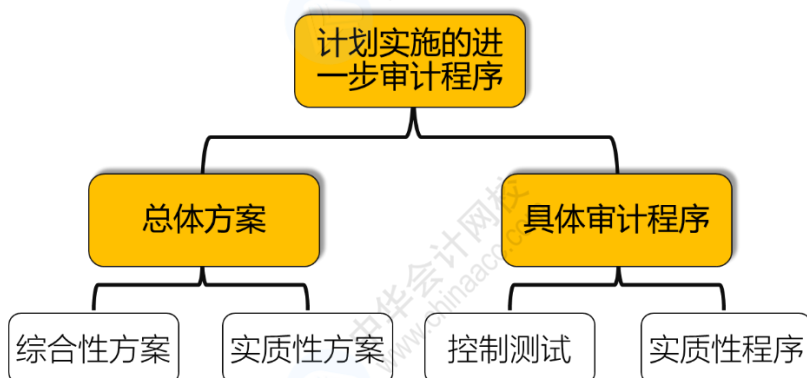
核心：做出审计程序的性质、时间安排和范围的决策

具体审计计划



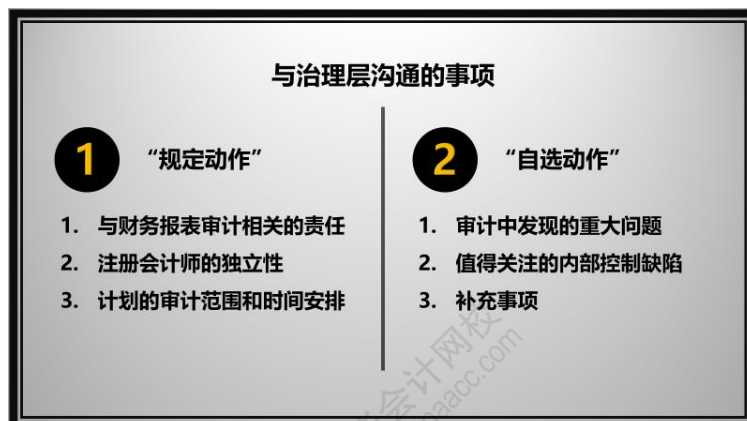
【解读】进一步审计程序主要包括在控制测试和实质性程序中检查、观察、函证、监盘等具体审计程序。

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



【教师提示】要区分总体审计策略所包含的内容与具体审计计划所包含的内容。具体审计计划所包含的内容较容易识别，在解答有关的选择题时，可采用排除法。

知识点：与治理层的初步沟通（规定动作）



一、与财务报表审计相关的责任

1. 注册会计师与财务报表审计相关的责任

- 注册会计师负责在对治理层监督下管理层编制的财务报表形成和发表意见；
 - 财务报表审计并不减轻管理层或治理层的责任。
2. 就下列相关事项向治理层提供审计业务约定书或其他适当形式的书面协议的副本，与其进行沟通。
- 注册会计师按照审计准则执行审计工作的责任，主要集中在对财务报表发表意见上。
 - 审计准则要求沟通的事项包括财务报表审计中发现的、与治理层对财务报告过程的监督有关的重大事项；
 - 审计准则并不要求注册会计师设计程序来识别与治理层沟通的补充事项；
 - 注册会计师依据法律法规的规定、与被审计单位的协议或适用于该业务的其他规定，承担所需要沟通特定事项的责任（如适用）。

二、注册会计师的独立性

拟沟通的关系和其他事项以及防范措施因业务具体情况的不同而不同，当时通常包括：

- 对独立性的不利影响，包括因自身利益、自我评价、过度推介、密切关系和外在压力产生的不利影响；
- 法律法规和职业规范规定的防范措施、被审计单位采取的防范措施，以及会计师事务所内部自身的防范措施。

三、计划的审计范围和时间安排的总体情况

在进行沟通时，注册会计师需要保持职业谨慎，避免损害审计的有效性，尤其是在治理层部分或全部成员参与管理被审计单位的情况下。

——相关沟通的事项——

注册会计师拟如何应对由于舞弊或错误导致的特别风险以及重大错报风险评估水平较高的领域；

- 注册会计师对与审计相关的内部控制采取的方案；

- 在审计中对重要性概念的运用
 - 实施计划的审计程序或评价审计结果需要的专门技术或知识的性质和程度,包括利用专家的工作
 - 当《中国注册会计师审计准则第 1504 号— 在审计报告中沟通关键审计事项》适用时,注册会计师对哪些事项可能需要重点关注因而可能构成关键审计事项所作的初步判断
- 【解读】尽管与治理层的沟通可以帮助注册会计师计划审计的范围和时间安排,但并不改变注册会计师独自承担制定总体审计策略和具体审计计划的责任。

STEP 02 风险评估阶段

知识点：了解被审计单位

1. 风险识别和评估,是指注册会计师通过实施风险评估程序,识别和评估财务报表层次和认定层次的重大错报风险。

- 风险识别是指找出财务报表层次和认定层次的重大错报风险。
- 风险评估是指对重大错报发生的可能性和后果严重程度进行评估

2. 风险准则的思路如下:

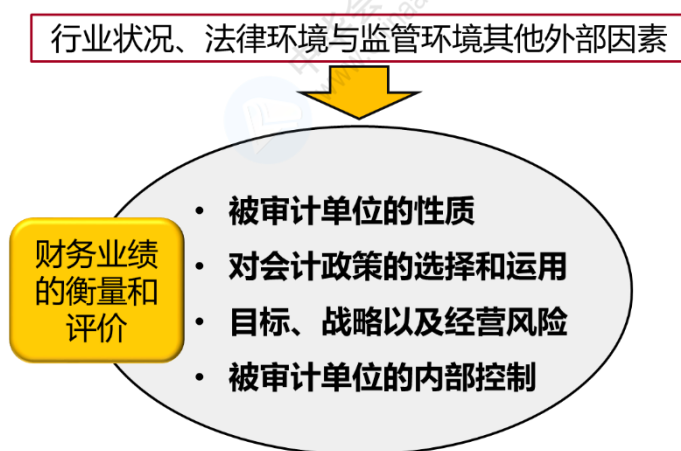
- (1) 必须了解被审计单位及其环境;
- (2) 审计所有阶段都要实施风险评估程序;
- (3) 将识别和评估的风险与实施的审计程序挂钩;
- (4) 针对重大的各类交易、账户余额和披露实施实质性程序;
- (5) 将识别、评估和应对风险的关键程序形成审计工作记录。

【重点掌握】注册会计师应当将识别的风险与认定层次可能发生错报的领域相联系,不得未经过风险评估,直接将风险设定为高水平。

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重大的各类交易、账户余额和披露实施实质性程序,不得将实质性程序只集中在例外事项上。

了解被审计单位及其环境是一个连续和动态地收集、更新与分析信息的过程,贯穿于整个审计过程的始终。

了解被审计单位及其环境的六个方面



【教师解读】上述六个方面是相互联系的,我们不应孤立地看待每个方面,而要考虑各个因素之间的相互关系。

在学习这一部分的内容时,学员不需要“记忆”每一部分具体需要了解哪些内容,而是需要

通过阅读这些内容，理解对于被审计单位及其环境的了解是多方面的、非常复杂的，需要注册会计师具有综合的知识和能力。

这一部分虽然以教材原文直接出题的可能性不大，但它经常构成综合题的背景资料，需要考生能够从这些资料和信息中识别出重大错报风险。

考生平时可配合阅读一些财经报刊及网站上的资料，尤其是与上市公司有关的案例，提高分析能力，增强实践经验。

一、了解被审计单位的外部因素



注册会计师应当考虑将了解的重点放在对被审计单位的经营活动可能产生重要影响的关键外部因素以及与前期相比发生的重大变化上。

二、了解被审计单位的性质



三、目标、战略及经营风险

（一）经营风险

1. 经营风险源于对被审计单位实现目标和战略产生不利影响的重大情况、事项、环境和行动，或源于不恰当的目标和战略，管理层有责任识别和应对这些风险。
2. 不能随环境的变化而作出相应的调整固然可能产生经营风险。但是，在调整的过程中也可能导致经营风险。

【例】为应对消费者需求的变化，企业开发了新产品。但是，开发的新产品可能会产生开发失败的风险；即使开发成功，市场需求可能不如预期，从而产生产品营销风险；产品的缺陷还可能导致企业遭受声誉风险和承担产品赔偿责任的的风险。

（二）经营风险与重大错报风险

了解被审计单位的经营风险有助于识别财务报表重大错报风险。经营风险可能对各类交易、账户余额和披露的认定层次或财务报表层次产生直接影响。

1. 经营风险高的领域，会计上进行准确计量的难度往往较大，出现判断误差的可能性也较大。

2. 经营风险高的企业，管理层经常面临业绩指标达不到而无法获取奖金的压力，他们更有动机从事财务报表舞弊行为。

3. 并非所有的经营风险都与财务报表相关。

4. 注册会计师没有责任识别或评估对财务报表没有影响的经营风险。

【例】企业当前的目标是在某一特定期间内进入某一新的海外市场，企业选择的战略是在当地成立合资公司。从该战略本身来看，是可以实现这一目标的。

但是，成立合资公司可能会带来很多的经营风险，例如，企业如何与当地合资方在经营活动、企业文化等各方面协调，是否在合资公司中获得控制权或共同控制权，当地市场情况是否会发生变化，当地对合资公司的税收和外汇管理方面的政策是否稳定

这些经营风险反映到财务报表中，可能会因涉及对合资公司是属于子公司、合营企业或联营企业的判断问题，投资核算问题，包括是否存在减值问题、对当地税收规定的理解是否充分的问题，以及外币折算等问题，而导致财务报表出现重大错报风险。

（三）被审计单位的风险评估过程

管理层通常制定识别和应对经营风险的策略，注册会计师应当了解被审计单位的风险评估过程。此类风险评估过程是被审计单位内部控制的组成部分。

四、会计政策的选择和运用

1. 重大和异常交易的会计处理方法。

注册会计师应当考虑对重大的和不经常发生的交易的会计处理方法是否适当。

2. 在缺乏权威性标准或共识、有争议的或新兴领域采用重要会计政策产生的影响。

在缺乏权威性标准或共识的领域，注册会计师应当关注被审计单位选用了哪些会计政策、为什么选用这些会计政策以及选用这些会计政策产生的影响。

3. 会计政策变更

如果被审计单位变更了重要的会计政策，注册会计师应当考虑变更的原因及其适当性。

4. 新颁布的财务报告准则、法律法规，以及被审计单位何时采用、如何采用这些规定。

当新的企业会计准则颁布施行时，注册会计师应考虑被审计的单位是否应采用新颁布的会计准则；如果采用，是否已按照新会计准则的要求做好衔接调整工作，并收集执行新会计准则需要的信息资料。

五、财务业绩的衡量和评价

在了解被审计单位财务业绩衡量和评价情况时，注册会计师应当关注下列信息：

- 业绩指标比率、趋势统计数据
- 同期财务业绩比较分析
- 预算、差异分析、业绩报告
- 业绩考核与激励性报酬
- 与竞争对手的业绩比较

此外，外部机构也会衡量和评价被审计单位的财务业绩，如分析师的报告和信用评级机构的报告。

六、被审计单位的内部控制

（一）内部控制含义

内部控制是被审计单位为了合理保证财务报告的可靠性、经营的效率和效果以及对法律法规

的遵守，由治理层、管理层和其他人员设计与执行的政策及程序。

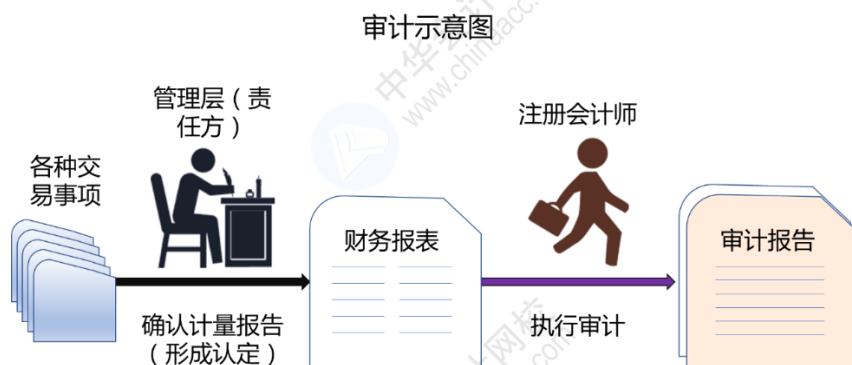
（二）与审计相关的控制

注册会计师需要了解和评价的内部控制只是与财务报表审计相关的内部控制，并非被审计单位所有的内部控制。

【准则规范】注册会计师财务报表审计的目标是对财务报表是否不存在重大错报发表审计意见，并非对被审计单位内部控制的有效性发表意见。

被审计单位的目标与为实现目标提供合理保证的控制之间存在直接关系，但这些目标和控制并非都与注册会计师的风险评估相关。

知识点：评估重大错报风险



一、重大错报风险

重大错报风险是指财务报表在审计前存在重大错报的可能性。

重大错报风险与被审计单位的风险相关，且独立于财务报表审计而存在。

二、两个层次的重大错报风险

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。

两个层次重大错报风险

风险层次	报表层次	认定层次
风险特征	<ul style="list-style-type: none"> 与财务报表整体存在广泛联系 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 难以界定于具体认定 增大了任何数目的不同认定发生重大错报的可能性 	<ul style="list-style-type: none"> 与各类交易、账户余额和披露具体认定有关 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 可以进一步划分为固有风险和控制风险

三、识别和评估重大错报风险

评估重大错报风险包括以下几个方面：

评估风险的考虑过程；评估风险的审计程序；内部控制对风险的影响；识别两个层次的风险

（一）评估风险的考虑过程

1. 评估风险考虑的思路问题：

- 已识别的风险是什么？
- 错报（金额影响）可能发生的规模有多大？
- 事件（风险）发生的可能性有多大？

风险评估时考虑的部分风险因素

1. 已识别的风险是什么？

财务报表层次	（1）源于薄弱的被审计单位整体层面内部控制或信息技术一般控制； （2）与财务报表整体广泛相关的特别风险； （3）与管理层凌驾和舞弊相关的风险因素； （4）管理层愿意接受的风险（例如小企业因缺乏职责分工导致的风险）。
认定层次	（1）与完整性、准确性、存在或计价相关的特定风险： 收入、费用和其他交易； 账户余额； 财务报表披露。 （2）可能产生多重错报的风险。
相关内部控制程序	（1）特别风险； （2）用于预防、发现或减轻已识别风险的恰当设计并执行的内部控制程序； （3）仅通过执行控制测试应对的风险。

2. 错报（金额影响）可能发生的规模有多大？

财务报表层次	什么事项可能导致财务报表重大错报？考虑管理层凌驾、舞弊、未预期事件和以往经验。
认定层次	考虑： （1）交易、账户余额或披露的固有性质； （2）日常和例外事件； （3）以往经验。

3. 事件（风险）发生的可能性有多大？

财务报表层次	考虑：（1）“来自高层的声音”； （2）管理层风险管理的方法； （3）采用的政策和程序； （4）以往经验。
认定层次	考虑：（1）相关的内部控制活动； （2）以往经验。
相关内部控制程序	识别对于降低事件发生可能性非常关键的管理层风险应对要素。

（二）评估重大错报风险的程序

1. 在了解被审计单位及其环境的整个过程中，结合对财务报表中各类交易、账户余额和披露的考虑，识别风险；
2. 结合对拟测试的相关控制的考虑，将识别出的风险与认定层次可能发生错报的领域相联系；
3. 评估识别出的风险，并评价其是否更广泛地与财务报表整体相关，进而潜在地影响多项认定；
4. 考虑发生错报的可能性（包括发生多项错报的可能性），以及潜在错报的重大程度是否足

以导致重大错报。

注意：注册会计师应当根据风险评估结果，确定实施进一步审计程序的性质、时间安排和范围。

（三）内部控制对两个层次重大错报风险的影响

1. 内控对报表层次重大错报风险的影响

（1）财务报表层次的重大错报风险很可能源于薄弱的控制环境。

（2）薄弱的控制环境带来的风险可能对财务报表产生广泛影响，难以限于某类交易、账户余额和披露，注册会计师应当采取总体应对措施。

2. 内控对认定层次重大错报风险的影响

在评估重大错报风险时，注册会计师应当将所了解的控制与特定认定相联系。

（1）在评估重大错报发生的可能性时，除了考虑可能的风险外，还要考虑控制对风险的抵消和遏制作用，有效的控制会减少错报发生的可能性。

（2）控制可能与某一认定直接相关，也可能与某一认定间接相关。关系越间接，控制在防止或发现并纠正认定中错报的作用越小。

（3）注册会计师可能识别出有助于防止或发现并纠正特定认定发生重大错报的控制。在确定这些控制是否能够实现上述目标时，注册会计师应当将控制活动和其他要素综合考虑。

（4）注册会计师应当考虑对识别的各类交易、账户余额和列报认定层次的重大错报风险予以汇总和评估，以确定进一步审计程序的性质、时间安排和范围。

（四）识别两个层次的风险

在对重大错报风险进行识别和评估后，注册会计师应当确定，识别的重大错报风险是与特定的某类交易、账户余额和披露的认定相关，还是与财务报表整体广泛相关，进而影响多项认定。

两个层次重大错报风险示例

报表层次重大错报风险	认定层次重大错报风险
<ul style="list-style-type: none"> 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、融资能力受到限制等，可能导致注册会计师对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑 管理层缺乏诚信或承受异常的压力可能引发舞弊风险 	<ul style="list-style-type: none"> 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 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

STEP 03 风险应对阶段

知识点：总体应对措施

一、报表层次重大错报风险的总体应对措施

注册会计师应当针对评估的财务报表层次重大错报风险确定下列总体应对措施：

——态度重视——

- 向项目组强调保持职业怀疑的必要性；
- 指派更有经验或具有特殊技能的审计人员，或利用专家的工作；
- 提供更多的督导；

——改变策略——

- 在选择拟实施的进一步审计程序时融入更多的不可预见因素；
- 对拟实施审计程序的性质、时间安排或范围作出总体修改。

二、增加审计程序不可预见性的思路

1. 新增测试项目

对某些以前未测试的低于设定的重要性水平或风险较小的账户余额和认定实施实质性程序

2. 调整实施时间

调整实施审计程序的时间，使其超出被审计单位的预期

3. 改变抽样方法

采取不同的审计抽样方法，使当年抽取的测试样本与以前有所不同

4. 不同测试地点

选取不同的地点实施审计程序，或预先不告知被审计单位所选定的测试地点

知识点：进一步审计程序

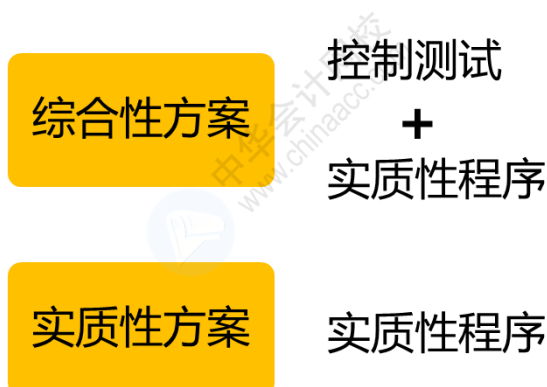
一、进一步审计程序的含义

进一步审计程序相对风险评估程序而言，是指注册会计师针对评估的各类交易、账户余额和披露认定层次重大错报风险实施的审计程序，包括控制测试和实质性程序。

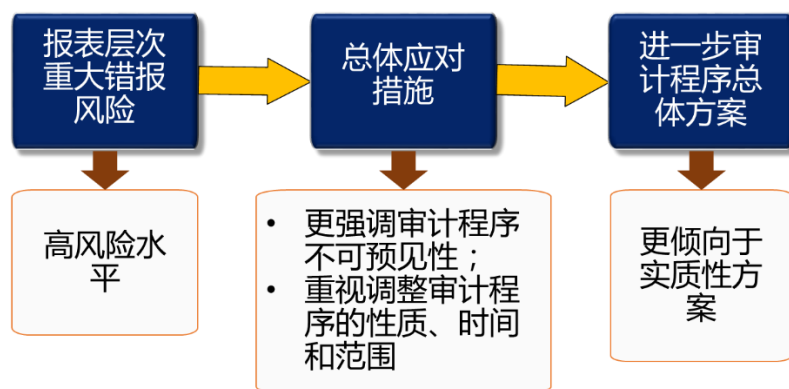
【重点掌握】注册会计师应当针对所评估的认定层次重大错报风险来设计和实施进一步审计程序，包括审计程序的性质、时间安排和范围。

尽管在应对评估的认定层次重大错报风险时，拟实施的进一步审计程序的性质、时间安排和范围都应当确保其具有针对性，但其中进一步审计程序的性质是最重要的。

二、进一步审计程序的总体方案



注册会计师应当考虑总体应对措施对拟实施进一步审计程序的总体方案的影响。



三、进一步审计程序的选择

1. 通常情况下，注册会计师出于成本效益的考虑可以采用综合性方案设计进一步审计程序，即将测试控制运行的有效性与实质性程序结合使用。

2. 如果仅通过实质性程序无法应对的重大错报风险，注册会计师必须通过实施控制测试，才可能有效应对评估出的某一认定的重大错报风险。

【例】在被审计单位对日常交易或与财务报表相关的其他数据（包括信息的生成、记录、处理、报告）采用高度自动化处理的情况下，审计证据可能仅以电子形式存在。

此时审计证据是否充分和适当通常取决于自动化信息系统相关控制的有效性。在这个时候，注册会计师必须针对自动化控制系统实施控制测试。

3. 如果注册会计师的风险评估程序未能识别出与认定相关的任何控制，或注册会计师认为控制测试很可能不符合成本效益原则，注册会计师可能认为仅实施实质性程序就是适当的。

【重点掌握】无论选择何种方案，注册会计师都应当对**所有重大的**各类交易、账户余额和披露设计和实施实质性程序。

STEP 04 执行内控测试

知识点：控制测试含义

一、控制测试的含义

控制测试是指用于评价内部控制在防止或发现并纠正认定层次重大错报方面的运行有效性的审计程序。

审计程序与重大错报风险的关系

审计程序	与风险的关系
了解被审计单位及其环境（包括了解内部控制）	评估是否存在重大错报风险
控制测试	直接目的： 评价内部控制的有效性 最终目的： 对不存在重大错报风险做进一步验证

二、了解内控与控制测试

区别

了解内部控制 1. 确定某项控制是否存在； 2. 确定被审计单位是否正在使用。	控制测试 1. 控制在所审计期间的相关时点是如何运行的； 2. 控制是否得到一贯执行； 3. 控制是由谁执行或以何种方式执行。
联系	
了解内部控制 1. 抽取少量交易进行检查； 2. 观察某几个时点。	控制测试 1. 抽取足够数量的交易进行检查； 2. 对多个不同时点进行观察。

【例】某单位针对销售收入的业绩评价控制如下：

1. 财务经理每月审核实际销售收入（按产品细分）和销售费用（按费用项目细分），并与预算数和上年同期数比较，对于差异金额超过 5% 的项目进行分析并编制分析报告；

2. 销售经理审阅该报告并采取适当跟进措施。

注册会计师抽查了最近 3 个月的分析报告，并看到上述管理人员在报告上签字确认，证明该控制已经得到执行。

注册会计师在与销售经理的讨论中，发现他对分析报告中明显异常的数据并不了解其原因，也无法做出合理解释，从而显示该控制并未得到有效的运行。

STEP 05 循环审计实务

知识点：实质性程序

一、实质性程序的含义

实质性程序是指用于发现认定层次重大错报的审计程序，包括对各类交易、账户余额和披露的细节测试以及实质性分析程序。

审计程序与重大错报风险的关系

审计程序	与风险的关系
了解被审计单位及其环境（含了解内控）	• 评估是否存在重大错报风险
实质性程序	• 发现认定层次重大错报

审计程序	与风险的关系
控制测试	直接目的： <ul style="list-style-type: none"> • 评价内部控制的有效性 最终目的： <ul style="list-style-type: none"> • 对不存在重大错报风险做进一步验证

二、实质性程序的性质

实质性程序的性质，是指实质性程序的类型及其组合。

1. 细节测试是对各类交易、账户余额和披露的具体细节进行测试。目的在于直接识别财务报表认定是否存在错报。

细节测试适用于对各类交易、账户余额和披露认定的测试，尤其是对存在或发生、计价认定的测试。

2. 实质性分析程序主要是通过研究数据间关系评价信息，用以识别各类交易、账户余额和披露及相关认定是否存在重大错报。

对在一段时期内存在可预期关系的大量交易，注册会计师可以考虑实施实质性分析程序。

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，注册会计师可以考虑单独或结合细节测试，运用实质性分析程序。

在某些审计领域，如果重大错报风险较低且数据之间具有稳定的预期关系，注册会计师可以单独使用实质性分析程序获取充分、适当的审计证据。

STEP 06 特殊事项审计

暂略

STEP 07 完成工作阶段

知识点：评价发现的错报

一、错报的沟通和更正

及时与适当层级的管理层沟通错报事项是重要的。（适当层级的管理层通常是指有责任 and 权限对错报进行评价并采取必要行动的人员。）

1. 法律法规可能限制注册会计师向管理层或被审计单位内部的其他人员通报某些错报。

在某些情况下，注册会计师的保密义务与通报义务之间存在的潜在冲突可能很复杂。此时，注册会计师可以考虑征询法律意见。

除非错报金额微小且性质不重要，否则注册会计师均应当提请管理层调整。

2. 管理层**更正所有错报**（包括注册会计师通报的错报），能够保持会计账簿和记录的准确性，降低由于与本期相关的、非重大的且尚未更正的错报的累积影响而导致未来期间财务报表出现重大错报的风险。

注册会计师对管理层不更正错报的理由的理解，可能影响其对被审计单位会计实务质量的考虑。

二、评价尚未更正错报的影响

未更正错报，是指注册会计师在审计过程中**累积的且被审计单位未予更正**的错报。

错报的汇总数=已识别的具体错报+推断错报=事实错报+判断错报+抽样推断错报

注册会计师需要考虑每一单项错报，以评价其对相关类别的交易、账户余额或披露的影响，包括评价该项错报是否超过特定类别的交易、账户余额或披露的重要性水平（如适用）。

1. 如果注册会计师认为某一单项错报是重大的，则该项错报**不太可能被其他错报抵销**。

【例】如果收入存在重大高估，即使这项错报对收益的影响完全可被相同金额的费用高估所抵销，注册会计师仍认为财务报表整体存在重大错报。

2. 对于同一账户余额或同一类别的交易内部的错报，这种抵销可能是适当的。

然而，在得出抵销非重大错报是适当的这一结论之前，需要考虑可能存在其他未被发现的错报的风险。

3. 确定一项分类错报是否重大，需要进行定性评估。

●对分类错报的定性评估

①分类错报对负债或其他合同条款的影响；

②分类错报对单个财务报表项目或小计数的影响；

③分类错报对关键比率的影响。

即使分类错报超过了在评价其他错报时运用的重要性水平，注册会计师可能仍然认为该分类错报对财务报表整体不产生重大影响。

【例】注册会计师识别出某项应付账款误计入其他应付款的错报，金额超过财务报表整体的重要性。由于该错报不影响经营业绩和关键财务指标，注册会计师认为该项错报不重大。

【例】被审计单位没有及时将资产负债表日已达到可使用状态的在建工程转入固定资产，金额超过财务报表整体的重要性，相关折旧金额较小。

4. 注册会计师在考虑相关定性因素之后，认为该**错报对固定资产账户余额及财务报表整体均不产生重大影响**，认为该项错报不是重大错报。

即使某些错报**低于财务报表整体的重要性**，但因与这些错报相关的某些情况，在将其单独或连同在审计过程中累积的其他错报一并考虑时，注册会计师也可能将这些错报评价为重大错报。

【例】某项错报的金额虽然低于财务报表整体的重要性，但对被审计单位的盈亏状况有决定性的影响，注册会计师应认为该项错报是重大错报。

知识点：与治理层沟通（自选动作）

一、审计中发现的重大问题



二、补充事项

注册会计师可能注意到一些补充事项，虽然这些事项不一定与监督财务报告流程有关，但对治理层监督被审计单位的战略方向或与被审计单位受托责任相关的义务很可能是重要的。这些事项可能包括与治理结构或过程有关的重大问题、缺乏适当授权的高级管理层作出的重大决策或行动。

三、值得关注的内部控制缺陷

值得关注的内部控制缺陷，是指注册会计师根据职业判断，认为足够重要从而值得治理层关注的内部控制的一个缺陷或多个缺陷的组合。

——值得关注的内部控制缺陷——

1. 控制环境无效

- ①与管理层经济利益相关的重大交易没有得到治理层适当审查；
- ②识别出被审计单位内部控制未能防止的管理层舞弊（无论是否重大）；
- ③管理层未能对以前已经沟通的值得关注的内部控制缺陷采取适当的纠正措施；

2. 风险评估失效

- ①被审计单位内部缺乏通常应当建立的风险评估过程；
- ②被审计单位风险评估过程无效的证据，例如，管理层未能识别出注册会计师预期被审计单位的风险评估过程应当识别出的重大错报风险；

3. 控制的设计或执行问题

- ①没有有效应对识别出的特别风险的证据（如缺乏针对这种风险的控制）；
- ②注册会计师实施程序发现的、被审计单位的内部控制未能防止或发现并纠正的错报；
- ③重述以前公布的财务报表，以更正由于错误或舞弊导致的重大错报；

4. 对控制的监督失效

管理层无力监督财务报表编制的证据。

知识点：获取书面声明

一、书面声明概述

- 1. 书面声明，是指管理层向注册会计师提供的书面陈述，用以确认某些事项或支持其他审计

证据。书面声明不包括财务报表及其认定，以及支持性账簿和相关记录。

2. 书面声明是注册会计师在财务报表审计中需要获取的必要信息，是审计证据的重要来源。尽管书面声明提供必要的审计证据，但其本身并不为所涉及的任何事项提供充分、适当的审计证据。

管理层已提供可靠书面声明的事实，并不影响注册会计师就管理层责任履行情况或具体认定获取的其他审计证据的性质和范围。

二、针对管理层责任的书面声明

（一）报表编制责任

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。

（二）交易信息的完整性

- 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；
- 所有交易均已记录并反映在财务报表中。

【重点】如果未从管理层获取其确认已履行的责任，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。

STEP 08 审计报告阶段

知识点：确定审计意见

一、审计报告概述

审计报告是指注册会计师根据审计准则的规定，在执行审计工作的基础上，对财务报表发表审计意见的书面文件。审计报告是注册会计师在完成审计工作后向委托人提交的最终产品。

1. 审计报告的特征

- 注册会计师应当按照审计准则的规定执行审计工作；
 - 注册会计师在实施审计工作的基础上才能出具审计报告；
 - 注册会计师通过对财务报表发表意见履行业务约定书约定的责任；
 - 注册会计师应当以书面形式出具审计报告。
 - 注册会计师应当根据由审计证据得出的结论，清楚表达对财务报表的意见。
 - 注册会计师一旦在审计报告上签名并盖章，就表明对其出具的审计报告负责。
2. 注册会计师应当将已审计的财务报表附于审计报告之后，以便于财务报表使用者正确理解和使用审计报告，并防止被审计单位替换、更改已审计的财务报表。

二、得出审计结论时考虑的领域

注册会计师应当就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并实现公允反映形成审计意见。

为了形成审计意见，针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，注册会

计师应当得出结论，确定是否已就此获取合理保证。

1. 是否已获取充分、适当的审计证据
2. 未更正错报单独或汇总起来是否构成重大错报
3. 评价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。
4. 评价财务报表是否实现公允反映
5. 评价财务报表是否恰当提及或说明适用的财务报告编制基础

三、审计意见的类型

1. 无保留意见，是指当注册会计师认为财务报表在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制并实现公允反映时发表的审计意见。

如果认为财务报表在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制并实现公允反映，注册会计师应当发表无保留意见。

2. 非无保留意见，是指对财务报表发表的保留意见、否定意见或无法表示意见。

当存在下列情形之一时，注册会计师应当按照规定，在审计报告中发表非无保留意见：

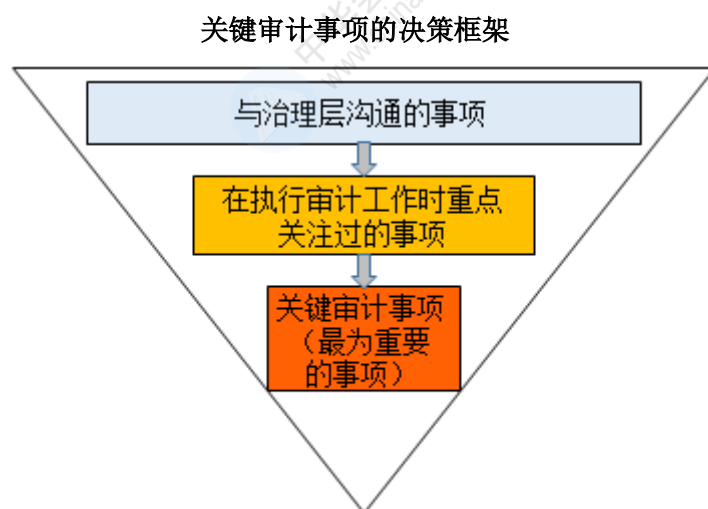
- 根据获取的审计证据，得出财务报表整体存在重大错报的结论；
- 无法获取充分、适当的审计证据，不能得出财务报表整体不存在重大错报的结论。

如果财务报表没有实现公允反映，注册会计师应当就该事项与管理层讨论，并根据适用的财务报告编制基础的规定和该事项得到解决的情况，决定是否有必要在审计报告中发表非无保留意见。

四、审计报告要素

1. 标题； 2. 收件人； 3. 审计意见； 4. 形成审计意见的基础； 5. 管理层对财务报表的责任； 6. 注册会计师对财务报表的责任； 7. 按照相关法律法规的要求报告的事项（如适用）； 8. 注册会计师的签名和盖章； 9. 会计师事务所的名称、地址及盖章； 10 报告日期。

知识点：关键审计事项



一、以“与治理层沟通的事项”为起点

注册会计师与被审计单位治理层沟通审计过程中的重大发现。应当从与治理层沟通事项中选择关键审计事项。

- 对被审计单位的重要会计政策、会计估计和财务报表披露等会计实务的看法；
- 审计过程中遇到的重大困难；
- 已与治理层讨论或需要书面沟通的重大事项等

二、选出“重点关注过的事项”

注册会计师应当从“与治理层沟通的事项”中选出“在执行审计工作时重点关注过的事项”。注册会计师重点关注过的领域通常与财务报表中复杂、重大的管理层判断领域相关，因而通常涉及困难或复杂的注册会计师职业判断。

重点关注过的事项通常影响注册会计师的总体审计策略以及对这些事项分配的审计资源和审计工作力度。

● 重点关注过的事项的影响：

1. 高级审计人员参与审计业务的程度。
2. 注册会计师的专家或在会计、审计的特殊领域具有专长的人员（包括会计师事务所聘请或雇用的人员）对这些领域的参与。

● 需要特别考虑的事项：

1. 评估的重大错报风险较高的领域或识别出的特别风险。
2. 与财务报表中涉及重大管理层判断（包括被认为具有高度估计不确定性的会计估计）的领域相关的重大审计判断。
3. 当期重大交易或事项对审计的影响。

三、选出“最为重要的事项”

注册会计师应当从“在执行审计工作时重点关注过的事项”中选出“最为重要的事项”，从而构成关键审计事项。

注册会计师可能已就需要重点关注的事项与治理层进行了较多的互动。就这些事项与治理层进行沟通的性质和范围，通常能够表明哪些事项对审计而言最为重要。

【例】对于较为困难和复杂的事项，注册会计师与治理层的互动可能更加深入、频繁或充分，这些事项（如重大会计政策的运用）构成重大注册会计师或管理层判断的对象。

● 对相对重要程度的考虑：

- （1）该事项对预期使用者理解财务报表整体的重要程度，尤其是对财务报表的重要性。
- （2）与该事项相关的会计政策的性质或者与同行业其他实体相比，管理层在选择适当的会计政策时涉及的复杂程度或主观程度。
- （3）从定性和定量方面考虑，与该事项相关的由于舞弊或错误导致的已更正错报和累积未更正错报（如有）的性质和重要程度。
- （4）为应对该事项所需要付出的审计努力的性质和程度（包括特殊知识技能、组外咨询）。
- （5）在实施审计程序、评价实施审计程序的结果、获取相关和可靠的审计证据以作为发表审计意见的基础时，注册会计师遇到的困难的性质和严重程度。
- （6）识别出的与该事项相关的控制缺陷的严重程度。
- （7）该事项是否涉及数项可区分但又相互关联的审计考虑。（长期合同收入、诉讼、或有事项）

【教师解读】“最为重要的事项”并不意味着只有一项。需要在审计报告中包含的关键审计事项的数量可能受被审计单位规模和复杂程度、业务和经营环境的性质，以及审计业务具体事实和情况的影响。

第04讲 术业有专攻

知识点：审计证据

一、审计证据概述

注册会计师应当获取充分、适当的审计证据，以得出合理的审计结论，作为形成审计意见的基础。因此，注册会计师需要确定：

- ✓ 什么构成审计证据
- ✓ 如何获取审计证据
- ✓ 如何确定已收集的证据是否充分适当
- ✓ 收集的审计证据如何支持审计意见

（一）审计证据的含义

审计证据是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。

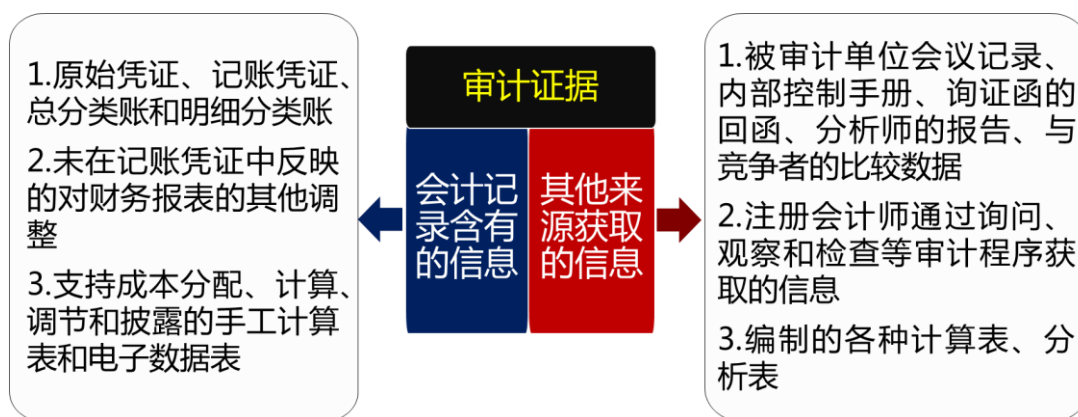
- ✓ 除从被审计单位内部和外部其他来源获取的信息外，会计记录也是重要的审计证据来源。
- ✓ 可用作审计证据的信息也可能在编制过程中利用了管理层的专家工作。

信 息

- 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
- 3 / 信息缺乏本身也可能构成证据

（二）审计证据的分类





注册会计师必须在每项审计工作中获取充分、适当的审计证据，以满足发表审计意见的要求。

二、作为审计证据的信息

（一）会计记录中含有的信息

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，以获取这些记录的真实性和准确性和完整性。

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相关强度（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作为对财务报表发表审计意见的基础，注册会计师还应从其他来源获取用作审计证据的信息。

1. 财务报表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。

- 如果没有前者，审计工作将无法进行；
- 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。

2. 注册会计师将不同来源和不同性质的审计证据综合起来考虑，这样能够反映出结果的一致性，从而佐证会计记录中记录的信息。

如果审计证据不一致，而且这种不一致可能是重大的，注册会计师应当扩大审计程序的范围，直到不一致得到解决，并针对账户余额或各类交易获得必要保证。

三、审计证据的充分性

审计证据的充分性是对审计证据数量的衡量，主要与注册会计师确定的样本量有关。

【例】某个审计项目实施某一选定的审计程序，从 200 个样本中获得的证据要比从 100 个样本中获得的证据更充分。

【教师提示】考虑到成本效益原则及其他因素，审计证据的数量并非“多多益善”。

【重点】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。

审计证据数量的影响因素

影响因素	对数量的影响方向	备注
------	----------	----

评估的重大错报风险水平	同向	这两个因素对审计证据数量影响的结论是“可能”，并非绝对的。
审计证据质量	反向	

四、审计证据的适当性

审计证据的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。

（一）相关性

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。

（1）用作审计证据的信息的相关性可能受到测试方向的影响；

【例】如果某审计程序的目的是测试应付账款的高估，则测试已记录的应付账款可能是相关的审计程序。如果某审计程序的目的是测试应付账款的漏计错报，相关的审计程序可能是测试期后支出、未支付发票、供应商结算单以及发票未到的收货报告单等。

（2）特定的审计程序可能只为某些认定提供相关的审计证据，而与其他认定无关；

【例】检查期后应收账款收回的记录和文件，可以提供有关存在和计价的审计证据，但未必提供与期末截止相关的审计证据。

（3）有关某一特定认定相关的审计证据并不能替代与其他认定相关的审计证据；

【例】有关存货实物存在的审计证据并不能够替代与存货计价相关的审计证据。

（4）不同来源或不同性质的审计证据可能与同一认定相关。

【例】应收账款函证程序和函证的替代程序获取的不同的审计证据。

【解读】认定、审计程序和审计证据之间并非一一对应的关系。

【例】存货监盘程序，如果设计得当，可以获得与存货存在、计价、完整等多种认定相关的证据。

【解读】与某一认定相关的证据通常可以通过多种程序收集到，同一程序通常也可以收集与多种认定相关的证据。

（二）可靠性

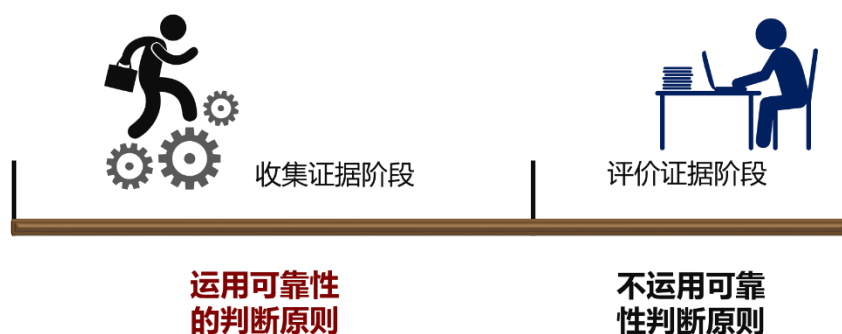
审计证据的可靠性是指审计证据的可信程度。

审计证据的可靠性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。

审计证据可靠性的判断原则

审计证据	可靠性比较	审计证据
外部独立来源	>	其他来源
内部控制有效时内部生成的审计证据	>	内部控制薄弱时内部生成的审计证据
直接获取	>	间接获取或推论得出
以文件、记录形式（纸质、电子或其他介质）	>	口头形式
原件	>	传真件或复印件（或拍摄、数字化等电子形式）

【教师解读】比较审计证据可靠性，是提示注册会计师在审计工作过程中有意识地获取更可靠的审计证据。而不是为了收集审计证据后当证据矛盾时去“更信赖”某项审计证据。



【解读】对于审计证据可靠性的特殊考虑

- 审计证据虽是从独立的外部来源获得，但如果该证据是由不知情者或不具备资格者提供，审计证据也可能是不可靠的。
- 如果注册会计师不具备评价证据的专业能力，那么即使是直接获取的证据，也可能不可靠。

知识点：审计程序概述

审计程序是指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的详细指令。

在设计审计程序时，注册会计师通常使用规范的措辞或术语，以使审计人员能够准确理解和执行。

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。

（一）检查文件或记录

1. 检查文件或记录的目的是对财务报表所包含或应包含的信息进行验证。

检查记录或文件可提供可靠程度不同的审计证据，审计证据的可靠性取决于记录或文件的来源和性质。

2. 在检查内部记录或文件时，其可靠性则取决于生成该记录或文件的内部控制的有效性。

检查已执行的合同可以提供与被审计单位运用会计政策（如收入确认）相关的审计证据。某些文件是表明一项资产存在的直接审计证据，如构成金融工具的股票或债券，但检查此类文件并不一定能提供有关所有权或计价的审计证据。

（二）检查有形资产

检查有形资产可为其存在性提供可靠的审计证据，但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察看相关人员正在从事的活动或实施的程序。例如，对客户执行的存货盘点或控制活动进行观察。

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。

【教师提示】对于观察获得的证据，注册会计师有必要获取其他类型的佐证证据加以相互核对。

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。例如，关于被审计单位管理层凌驾于控制之上的可能性的信息。
3. 在询问管理层意图时，获取的支持管理层意图的信息可能是有限的。在这种情况下，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。

- ✓ 了解管理层过去所声称意图的实现情况
- ✓ 选择某项特别措施时声称的原因
- ✓ 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。但是，函证不必仅仅局限于账户余额。

【例】注册会计师可能要求对被审计单位与第三方之间的协议和交易条款进行函证。

注册会计师可能在询证函中询问协议是否作过修改，如果作过修改，要求被询证者提供相关的详细信息。

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。

- ✓ 计算销售发票和存货的总金额
- ✓ 加总日记账和明细账
- ✓ 检查折旧费用和预付费用的计算
- ✓ 检查应纳税额的计算

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。

【教师提示】重新执行只能用于控制测试。

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。

审计程序的适用

审计程序	风险评估	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

知识点：函证程序要点

注册会计师应当对函证的全过程保持控制。

函证控制的关键点



一、询证函发出前的控制措施

询证函经被审计单位盖章后，应当由注册会计师直接发出。

在询证函发出前，注册会计师对询证函上的各项资料进行充分核对，注意事项可能包括：

（一）检查询证事项信息

询证函中填列的需要被询证者确认的信息是否与被审计单位账簿中的有关记录保持一致。

对于银行存款的函证，需要银行确认的信息是否与银行对账单等保持一致。

（二）检查回函地址

是否已在询证函中正确填列被询证者直接向注册会计师回函的地址。

在询证函中明确要求被询证者将回函寄至会计师事务所，不得寄至被审计单位（即便项目组仍然在被审计单位执行现场审计工作）。

（三）检查被询证者适当性

考虑选择的被询证者是否适当，包括被询证者对被函证信息是否知情、是否具有客观性、是否拥有回函的授权等。可以执行的程序包括但不限于：

- 获取具体收件人的名片或联系方式；
- 致电具体收件人，询问并了解其工作职责；

（四）检查被询证者相关信息

是否已将被询证者的名称、地址与被审计单位有关记录进行核对，以确保询证函中的名称、地址等内容的准确性。

核对方法



- 通过拨打公共查询电话
- 被询证者网站或公开网站

外部
信息



- 被审计单位持有的合同文件
- 收到或开出增值税专用发票

内部
文件

二、邮寄询证函的控制

（一）发出询证函时采取的控制措施

在邮寄询证函时，注册会计师可以在核实由被审计单位提供的被询证者的联系方式后，不使用被审计单位本身的邮寄设施，而是独立寄发询证函（例如，直接在邮局投递）。

目标：避免询证函被拦截、篡改等舞弊风险。

******如果注册会计师使用邮局以外的快递公司寄送询证函，快递人员必须可靠且独立于被审计单位管理层。

（二）收到回函的措施

通过邮寄方式发出询证函并收到回函后，注册会计师可以验证以下信息：

1. 回函是否由被询证者直接寄给注册会计师；
2. 回邮信封上寄出方的邮戳显示发出城市或地区是否与被询证者的地址一致；
3. 被询证者确认的询证函是否是原件，是否与注册会计师发出的询证函是同一份；
4. 被询证者加盖在询证函上的印章以及签名中显示的被询证者名称是否与询证函中记载的被询证者名称一致。
5. 寄给注册会计师的回邮信封或快递信封中记录的发件方名称、地址是否与询证函中记载的被询证者名称、地址一致。

在认为必要的情况下，注册会计师还可以进一步与被审计单位持有的其他文件进行核对或亲自前往被询证者进行核实等。

【提示】注册会计师可以关注加盖在询证函上的印章的形状，大小，颜色等是否与被审计单位持有的其他与被询证者相关的文件中的印章一致。

【重点解读】如果被询证者将回函寄至被审计单位，被审计单位将其转交注册会计师，该回函不能视为可靠的审计证据。在这种情况下，注册会计师需要重新寄送询证函或者实施替代的审计程序。

三、跟函的控制

跟函，是指注册会计师独自或在被审计单位员工的陪伴下亲自将询证函送至被询证者，在被询证者核对并确认回函后，亲自将回函带回的方式。

1. 如果被询证者同意注册会计师独自前往被询证者执行函证程序，注册会计师可以独自前往。
 2. 如果注册会计师跟函时需有被审计单位员工陪伴，注册会计师需要在整个过程中保持对询证函的控制。同时，对被审计单位和被询证者之间串通舞弊的风险保持警觉。
 3. 对于通过跟函方式获取的回函，注册会计师可以实施以下审计程序：
 - 1) 了解被询证者处理函证的通常流程和处理人员；
 - 2) 确认处理询证函人员的身份和处理询证函的权限，如索要名片、观察员工卡或姓名牌等；
 - 3) 观察处理询证函的人员是否按照处理函证的正常流程认真处理询证函。
- 【说明】实务操作中，由于被审计单位之间的商业惯例还比较认可印章原件，所以邮寄和跟函方式更为常见。

四、以电子形式进行函证

对以电子形式收到的回函，由于回函者的身份及其授权情况很难确定，对回函的更改也难以发觉，因此可靠性存在风险。

1. 如果注册会计师选择通过电子方式发送询证函，在发函前可以基于对特定询证方式所存在风险的评估，考虑相应的控制措施。
2. 注册会计师和回函者采用一定的程序为电子形式的回函创造安全环境，可以降低风险。确认发件人身份的技术包括：加密技术、电子数码签名技术、网页真实性认证程序
3. 如果注册会计师确信这种程序安全并得到适当控制，则会提高相关回函的可靠性。
4. 当注册会计师存有疑虑时，可以与被询证者联系以核实回函的来源及内容。

【例】注册会计师可以致电被询证者的总机号码，确认该电子邮件中的地址、传真号码和发件人是否真实存在，并电话联系回函者，确定被询证者是否发送了回函并验证回函内容。必要时，注册会计师可以要求被询证者提供回函原件。

【特别说明】只对询证函进行口头回复不是对注册会计师的直接书面回复，不符合函证的要求，不能作为可靠的审计证据。

【教师提示】询证函的口头回复，可以视为是询问获取的证据，因此仍可以作为审计证据，但不能作为可靠的审计证据，需要其他证据的进一步验证。

【重点提示】在收到对询证函口头回复的情况下，注册会计师可以要求被询证者提供直接书面回复。

如果仍未收到书面回函，注册会计师需要通过实施替代程序，寻找其他审计证据以支持口头回复中的信息。

【教师说明】下面内容是根据注册会计师执业准则问题解答（征求意见稿）补充

一、通过电子询证函平台实施函证程序的特殊考虑

（一）是否可以通过电子询证函平台实施函证程序？

注册会计师可以通过电子询证函平台实施函证程序。

通过电子询证函平台实施函证程序时，电子签名取代了传统纸质询证函方式中的实体签字和盖章。根据《中华人民共和国电子签名法》（以下简称《电子签名法》）的规定，含有可靠电子签名的询证函属于《电子签名法》规定的一种数据电文。因此，可靠的电子签名与手写签名或者盖章具有同等的法律效力，各函证相关方使用符合《电子签名法》规定的电子签名和电子签名具有法律效力。如果电子询证函平台安全可靠，注册会计师可以采取该方式发送并收回询证函。

（二）使用电子询证函平台存在哪些可能导致电子询证函回函不可靠的风险？

通过电子询证函平台实施电子函证存在以下可能导致电子询证函回函不可靠的风险：

（1）电子询证函平台独立性风险。是指电子询证函平台在形式上或实质上不具备审计所需要的独立性的风险。

（2）电子询证函平台信息安全性风险。主要包括：

①函证相关方的身份真实性风险；

②电子询证函平台的操作风险，如操作电子函证核心业务（如回函）的人员未经适当的授权；

③电子询证函平台信息传输安全性风险，如发函和回函信息可能被拦截、修改、删除和泄露等风险；

④电子询证函平台记录函证控制过程的完整性风险。

（三）注册会计师如何评估电子询证函平台的安全可靠性？

电子询证函平台运营商通常会聘请信息安全等级保护测评机构颁发信息安全等级证书，并聘请具有胜任能力的专业人员（如信息系统方面的专业人员）对电子询证函平台的内部控制有效性出具鉴证报告。注册会计师需要实施的评估程序包括但不限于：

（1）评价电子询证函平台聘请的信息安全等级保护测评机构和专业人员的胜任能力、专业素质和客观性，并记录相关评估过程、取得的证据和得出的结论。

（2）取得电子询证函平台聘请的信息安全等级保护测评机构颁发的信息安全等级证书和专业人员出具的鉴证报告等由电子询证函平台定期公开发布的信息，了解电子询证函平台及其所有者和运营商的组织架构、是否存在被监管机构处罚、是否存在涉诉信息等与电子询证函平台的独立性、技术胜任能力等方面相关的信息，评价通过电子询证函平台收发电子询证函是否可靠。同时，记录其依据信息安全等级保护测评机构的测评报告和专业人员出具的鉴证报告来合理评估电子询证函平台相关可靠性的过程、获取的证据及得出的结论。

（3）了解电子询证函平台聘请的信息安全等级保护测评机构和专业人员测试的范围、实施的程序以及程序涵盖期间和自实施程序以来的时间间隔，评价信息安全等级保护测评机构和专业人员的工作是否支持通过电子询证函平台实施函证程序的可靠性。

评价电子询证函平台可靠性的程序通常在会计师事务所层面实施，而无需由单个审计项目组来实施。

（四）通过电子询证函平台收到的电子询证函回函通常与纸质询证函回函在形式上有哪些不同？

（1）通过电子询证函平台收到的电子询证函回函通常会保存与函证相关的以下信息：①回函结论；②发函信息；③回函信息；④函证过程信息。

（2）由于通过电子询证函平台实施函证的过程中广泛运用了电子签名，电子询证函回函不必像纸质询证函一样再额外要求加盖函证各方的实体章、相关经办人手写签名或者加盖骑缝章等。

二、通过直接访问被询证者网站获取的审计证据

实务中，被询证者（包括银行、证券公司、其他非银行金融机构以及其他机构等）通过公开渠道（如官方网站、特定服务器等）公布电子询证方式，为其相关方（如注册会计师、供应商、客户）提供相关询证信息。

1. 如果注册会计师通过被询证者直接提供的信息（如网址、服务器地址、用户名、登录密码等）登录被询证者官方或指定网站（或服务器等）直接查询询证信息，符合实施电子函证的要求。

2. 如果被审计单位将其在被询证者（如银行、证券公司、其他非银行金融机构及其他机构等）的账户名或用户名、登录密码等信息提供给注册会计师，由注册会计师直接登录查询，不符合函证的要求，而属于检查程序，通过上述检查程序获取的信息可以作为一种审计证据，但

该审计证据在可靠性和说服力方面通常低于通过函证程序所获取的审计证据。

需要注意的是，由于直接访问被询证者网站的方式所能查询的信息本身可能不完整，除了评估通过直接访问被询证者网站的方式所获取的信息的可靠性外，注册会计师还需要评估通过直接访问被询证者网站的方式所获取的信息的完整性，并考虑实施其他审计程序以获取被询证项目充分、适当的审计证据。例如，对于银行询证函，在有些情况下上述信息只包括被审计单位的银行存款信息，而没有包括贷款、抵押、担保等相关信息。

知识点：存货监盘实施要点

一、存货监盘概述

1. 如果存货对财务报表是重要的，注册会计师应当实施下列审计程序，对存货的存在和状况获取充分、适当的审计证据：

- 在存货盘点现场实施监盘（除非不可行）；
- 对期末存货记录实施审计程序，以确定其是否准确反映实际的存货盘点结果。

2. 监盘时实施的审计程序

- ✓ 评价管理层用以记录和控制存货盘点结果的指令和程序
- ✓ 观察管理层制定的盘点的程序的执行情况
- ✓ 检查存货
- ✓ 执行抽盘

3. 存货监盘的相关程序可以用作控制测试或者实质性程序，注册会计师可以根据风险评估结果、审计方案和实施的特定程序作出判断。

例如，只有少数项目构成存货的主要部分，注册会计师可能选择将存货监盘用作实质性程序。

4. 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。

存货监盘针对的主要是存货的存在认定，对完整性认定及计价认定，也能提供部分审计证据。注册会计师还可能在存货监盘中获取有关存货所有权的部分审计证据。

★存货监盘本身并不足以供注册会计师确定存货的所有权，注册会计师可能需要执行其他实质性审计程序以应对所有权认定的相关风险。

二、评价存货盘点控制

评价管理层用以记录和控制存货盘点结果的指令和程序，注册会计师需要考虑这些指令和程序是否包括下列方面：

- 1) 适当控制活动的运用；
- 2) 准确认定在产品的完工程度，流动缓慢（呆滞）、过时或毁损的存货项目，以及第三方拥有的存货（如寄存货物）；
- 3) 在适用的情况下用于估计存货数量的方法，如可能需要估计煤堆的重量；
- 4) 对存货在不同存放地点之间的移动以及截止日前后期间出入库的控制。

三、观察存货的盘点

（一）存货移动情况

尽管盘点存货时最好能保持存货不发生移动，但在某些情况下存货的移动是难以避免的。注册会计师应通过实施必要的检查程序，确定被审计单位是否已经对此设置了相应的控制程序，确保在适当的期间内对存货做出了准确记录。

【例】如果被审计单位在盘点过程中无法停止生产，可以考虑在仓库内划分出独立的过渡区域，将预计将在盘点期间领用的存货移至过渡区域、对盘点期间办理入库手续的存货暂时存放在过渡区域，以此确保相关存货只被盘点一次。

同时，注册会计师可以向管理层索取盘点期间存货移动相关的书面记录以及出、入库资料作为执行截止测试的资料，以为监盘结束的后续工作提供基础。

（二）存货截止

1. 注册会计师一般应当获取盘点日前后存货收发及移动的凭证，检查库存记录与会计记录期末截止是否正确。

2. 注册会计师通常可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。

- ✓ 在存货入库和装运过程中采用连续编号的凭证时，注册会计师应当关注截止日期前的最后编号；
- ✓ 如果没有使用连续编号的凭证，注册会计师应当列出截止日期以前的最后几笔装运和入库记录。
- ✓ 如果被审计单位使用运货车厢或拖车进行存储、运输或验收入库，注册会计师应当详细列出存货场地上满载和空载的车厢或拖车，并记录各自的存货状况。

四、检查存货

在存货监盘过程中检查存货，虽然不一定能确定存货的所有权，但有助于确定存货的存在，以及识别过时、毁损或陈旧的存货。

注册会计师应当把所有过时、毁损或陈旧存货的详细情况记录下来，这既便于进一步追查这些存货的处置情况，也能为测试被审计单位存货跌价准备计提的准确性提供证据。

五、执行抽盘

（一）执行抽盘的要求

注册会计师应尽可能避免让被审计单位事先了解将抽取检查的存货项目。





【提示】获取管理层完成的存货盘点记录的复印件，有助于注册会计师日后实施审计程序，以确定被审计单位的期末存货记录是否准确地反映了存货的实际盘点结果。

（二）对发现的差异的处理

注册会计师在实施检查程序时发现差异，很可能表明被审计单位的存货盘点在**准确性或完整性**方面存在错误。

1. 注册会计师应当查明原因，并及时提请被审计单位更正；
2. 注册会计师应当考虑错误的潜在范围和重大程度，在可能的情况下，扩大检查范围以减少错误的发生；
3. 注册会计师还可要求被审计单位重新盘点。重新盘点的范围可限于某一特殊领域的存货或特定盘点小组。

六、特别关注的情况

（一） 存货盘点范围

1. 在被审计单位盘点存货前，注册会计师应当观察盘点现场，确定应纳入盘点范围的存货是否已经适当整理和排列，并附有盘点标识，防止遗漏或重复盘点。
2. 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。

（二） 存货的所有权

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。

（1）在存货监盘过程中，注册会计师应当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。

（2）即使是在被审计单位声明不存在受托代存存货的情形下，注册会计师在存货监盘时也应关注是否存在某些存货不属于被审计单位的迹象，以避免盘点范围不当。