**第一编•第一章•审计概述**

**考点和典题**

**第四节　审计基本要求**

一、遵守审计准则

二、遵守职业道德

三、保持职业怀疑**（※※）**

四、合理运用职业判断**（※※）**

**一、遵守审计准则**

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

**二、遵守职业道德**

1.内容

注册会计师职业道德基本原则包括**6个方面**，即诚信、独立性、客观和公正、专业胜任能力和应有的关注、保密以及良好职业行为。我们将在**第22章、第23章**作详细讲解。

2.独立性

注册会计师独立于被审计单位，能保护其形成适当审计意见的能力，使其在发表审计意见时免受不当影响，增强注册会计师诚信行事、保持客观和公正以及职业怀疑的能力。

**三、保持职业怀疑**

1.含义

|  |
| --- |
| 是指注册会计师执行审计业务的一种**态度**，包括采取质疑的思维方式，对可能表明由于舞弊或错误导致错报的情况保持警觉，以及对审计证据进行审慎评价，可以从**四个方面**理解： |
| （1）本质：秉持质疑的理念 |
| 职业怀疑与客观和公正、独立性**两项**职业道德密切相关，保持独立性可以**增强**注册会计师保持客观和公正、职业怀疑的能力**[易错点]** |
| （2）对引起疑虑的情形保持警觉 |
| 应当运用职业怀疑的**情形**包括但不限于：**【多选题考点】**  a）相互**矛盾**的审计证据  b）引起对文件记录、对询问答复的可靠性产生**怀疑**的信息  c）表明可能存在**舞弊**的情况  d）表明需要实施除审计准则规定外的其他审计程序的情形 |

|  |
| --- |
| （3）审慎评价审计证据 |
| a）质疑相互矛盾的审计证据的**可靠性**  b）注册会计师**可以**在审计成本与信息的可靠性之间进行权衡  c）对注册会计师的要求：审计中的**困难、时间或成本**等事项**[如路途遥远而放弃监盘等]**本身，**不能**作为省略不可替代的审计程序或满足于说服力不足的审计证据的理由 |
| （4）客观评价管理层和治理层 |
| **不应依赖**以往对管理层和治理层**诚信**形成的判断。即使认为管理层和治理层是正直、诚实的，也不能降低保持职业怀疑的要求 |

2.作用

|  |
| --- |
| 总述：  保持职业怀疑是保证审计质量的**关键要素**，有助于注册会计师**恰当运用**职业判断，提高审计程序设计及执行**有效性**，降低**审计风险** |
| （1）在**识别和评估重大错报风险**时，有助于设计恰当的风险评估程序，有针对性地了解被审计单位及其环境；有助于对引起疑虑的情形保持警觉，充分考虑错报发生的可能性和重大程度，有效识别和评估重大错报风险 |
| （2）在**设计和实施进一步审计程序**时，有助于针对评估的重大错报风险恰当设计进一步程序的性质、时间安排和范围，降低选取不适当程序的风险；有助于对已获取的证据表明可能存在未识别的重大错报风险的情形保持警觉，并作出进一步调查**[本质：有助于降低检查风险]** |
| （3）在**评价审计证据**时，有助于评价是否已获取充分、适当的审计证据以及是否还需执行更多的工作；有助于纠正仅获取最容易获取的审计证据、忽视存在相互矛盾的证据的偏向 |
| （4）保持职业怀疑对**发现舞弊**、防止审计失败至关重要 |

3.促进或削弱职业怀疑的事项和因素

（1）注册会计师在获取、评价和解释信息时过分盲目相信客户或倾向于迎合客户的偏好；

（2）审计的时间安排和工作量要求可能对项目合伙人和其他项目组成员造成压力；

（3）会计师事务所的业绩评价、薪酬和晋升机制会**促进或削弱**审计实务中对职业怀疑的保持程度，这取决于这些机制如何设计和执行；

（4）会计师事务所人员是否能够保持职业怀疑，很大程度上取决于其**胜任能力**。

**真题和模拟题精讲**

**多项选择题【2012年真题】**



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，正确的有（　　）。

A.降低检查风险

B.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

[答案]ACD

[点评]保持职业怀疑不以降低成本为目的；保持职业怀疑有助于注册会计师恰当运用职业判断，提高审计程序设计及执行的有效性，降低检查风险。

**单项选择题【2015年真题】**

下列有关职业怀疑的说法中，错误的是（　　）。

A.职业怀疑与所有职业道德基本原则均密切相关

B.职业怀疑是保证审计质量的关键要素

C.职业怀疑要求注册会计师质疑相互矛盾的审计证据的可靠性

D.保持职业怀疑可以提高审计程序设计和执行的有效性

[答案]A

[点评]选项A中，职业怀疑与客观和公正、独立性**两项**职业道德基本原则密切相关，并非与所有职业道德基本原则相关；选项BCD均为保持职业怀疑的作用和意义，同学们要注意根据随堂讲解进行理解。

**单项选择题【2015年真题】**

下列有关职业怀疑的说法中，正确的是（　　）。

A.职业怀疑与所有职业道德基本原则均密切相关

B.保持职业怀疑可以提高审计程序设计和执行的有效性

C.职业怀疑是一种思维状态，审计工作底稿不能为注册会计师是否保持职业怀疑提供证据

D.职业怀疑要求注册会计师质疑获取的审计证据并鉴别其真伪

[答案]B

[点评]选项A参见上题解释；选项C中，职业怀疑是一种思维和态度，审计工作底稿有时难以全面反映注册会计师如何在整个审计过程中保持了职业怀疑，但是，审计工作底稿仍然可以为注册会计师按照审计准则和相关法律法规的要求保持职业怀疑提供证据；选项D中，审计工作**通常不涉及**鉴定文件记录的真伪，如果在审计过程中识别出的情况使其认为文件记录可能是伪造的，注册会计师应当作出**进一步调查**，这是易考点。

**单项选择题【2016年真题】**

下列有关职业怀疑的说法中，错误的是（　　）。

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.注册会计师是否能够保持职业怀疑在很大程度上取决于其胜任能力

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的能力

[答案]A

[点评]选项A中，会计师事务所的业绩评价、薪酬和晋升机制会**促进或削弱**审计实务中对职业怀疑的保持程度，这取决于这些机制如何设计和执行。例如，如果会计师事务所的晋升机制过于强调拓展市场、承揽业务、降低审计成本或建立和保持审计客户关系，而对开展高质量的审计重视不够，则会计师事务所的人员可能认为这些目标对于其实现晋升、拿到高薪或保住职位比保持职业怀疑更重要。

**单项选择题【2017年真题】**

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对引起疑虑的情形保持警觉

C.职业怀疑要求注册会计师审慎评价审计证据

D.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

[答案]D



[点评]选项D错误，职业怀疑要求客观评价管理层和治理层，注册会计师不应依赖以往对管理层和治理层诚信形成的判断，也不能直接假定管理层和治理层缺乏诚信，故选项D错误。

**单项选择题【2018年真题】**

下列有关职业怀疑的说法中，错误的是（　　）。

A.保持职业怀疑是注册会计师的必备技能

B.注册会计师应当在整个审计过程中保持职业怀疑

C.保持职业怀疑是保证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由于舞弊导致的错误

[答案]D

[点评]保持职业怀疑，有助于使注册会计师认识到存在由于舞弊导致的重大错报的可能性，但不能使注册会计师发现所有由于舞弊导致的错误，选项D错误。

**四、合理运用职业判断**

1.含义

（1）在审计准则、财务报告编制基础和职业道德要求的框架下，综合运用相关知识、技能和经验，作出适合审计业务具体情况、有根据的行动决策。

（2）职业判断是注册会计师行业的精髓，职业判断能力是注册会计师胜任能力的**核心**。

（3）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**不能作为**注册会计师不恰当决策的理由。

2.运用环节和情形

|  |  |
| --- | --- |
| 环节 | 内容 |
| 各类决策 | 从决定是否**接受业务委托**，到**出具业务报告**的**各类决策**：  （1）与具体**会计处理**相关的决策  （2）与**审计程序**相关的决策  （3）以及与遵守**职业道德**要求相关的决策**[易错点]** |
|  | |
| 情形 | （1）确定**重要性**，以识别和评估重大错报风险  （2）确定所需实施的**审计程序**的性质、时间安排和范围  （3）评价**证据**是否充分、适当，是否需要执行更多的工作  （4）评价管理层在应用财务报告编制**基础**时作出的判断  （5）根据已获取的审计证据得出**结论**，如评估管理层在编制财务报表时作出的估计的合理性  （6）运用职业道德概念框架识别、评估和应对对**职业道德**基本原则不利的影响 |

3.提高职业判断质量的方式

（1）丰富的知识、经验和良好的专业技能

（2）独立、客观和公正

（3）保持适当的职业怀疑

4.衡量标准**【多选题考点】**

|  |  |
| --- | --- |
| （1）准确性或意见一致性 | |
| **准确性** | 职业判断结论与特定标准或客观事实的相符程度 |
| **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 |
| （2）决策一贯性和稳定性 | |
| **决策一贯性** | 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 |
| **稳定性** | 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 |
| （3）可辩护性 | |
| **可辩护性** | 是否能够证明自己的工作，通常，理由的充分性、思维的逻辑性和程序的合规性是可辩护性的基础 |
| **提高**可辩护性的方式 | **作出适当的书面记录**：  a）对职业判断问题和目标的描述  b）解决职业判断相关问题的思路  c）收集到的相关信息  d）得出的结论以及得出结论的理由  e）就决策结论与被审计单位进行沟通的方式和时间 |

**真题和模拟题精讲**

**单项选择题【2016年真题】**

下列有关职业判断的说法中，错误的是（　　）。

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

[答案]D

[点评]选项D中，客户接受与保持相关的决策、遵守职业道德要求的相关决策，以及与审计程序相关的决策均涉及职业判断。

**单项选择题【2017年真题】**

下列有关职业判断的说法中，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.注册会计师应当书面记录其在审计过程中作出的所有职业判断

C.注册会计师保持独立有助于提高职业判断质量

D.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

[答案]B

[点评]注册会计师需要对职业判断作出适当的书面记录，但是并非对其在审计过程中作出的所有职业判断均进行书面记录。

**多项选择题【模拟题】**

下列各项中，注册会计师朱一龙认为需要运用职业判断的有（　　）。

A.确定财务报表整体重要性水平

B.评价管理层作出的会计估计的合理性

C.应对对职业道德基本原则不利的影响

D.决定是否接受业务委托

[答案]ABCD

[点评]本题考查需要运用职业判断的典型情形，同学们要注意理解，其次，要注意其他几个要点：选项B中，如果把“会计估计”具体化到某一项目，如固定资产折旧年限、交易性金融资产公允价值等，同学们也应当能够识别，这是考试中容易让同学们觉得“**冷门**”之处；此外，选项C和选项D是易错点。

**多项选择题【模拟题】**

下列有关注册会计师合理运用职业判断的说法中，正确的有（　　）。

A.职业判断能力属于专业胜任能力的范畴，注册会计师执业所遇到的各种事项，包括会计、审计和职业道德事项，都需要作出职业判断

B.职业判断存在风险，通常受时间压力、知识和经验不足以及所获取信息有限等因素的影响，注册会计师需要采取防范措施，以降低发生判断偏差的可能性

C.在审计工作中，同一注册会计师在不同时点，基于相同或相似的情况得出的职业判断结论相同或相似，则该职业判断具有较高的决策一贯性

D.职业怀疑固有地存在于注册会计师的职业判断中，保持适当的职业怀疑有助于注册会计师提高其个人职业判断的质量

[答案]ABD

[点评]选项C中，在审计工作中，同一注册会计师在不同时点，基于相同或相似的情况得出的职业判断结论相同或相似，则该职业判断具有较高的稳定性。考虑到历年真题中偶尔会出现来自审计准则和应用指南的内容，本题部分观点选自《中国注册会计师职业判断指南》，考生无须将精力投放在教材和讲义之外，但应该借助本题尝试利用逻辑分析解题。

**多项选择题【2018年真题】**

注册会计师需要对职业判断作出适当的书面记录。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.注册会计师得出的结论及理由

B.注册会计师解决职业判断相关问题的思路

C.注册会计师收集到的相关信息

D.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

[答案]ABCD

[点评]注册会计师需要对职业判断作出适当的书面记录，对下列事项进行书面记录，有利于提高职业判断的可辩护性:（1）对职业判断间题和目标的描述；（2）解决职业判断相关问题的思路（选项B）；（3）收集到的相关信息（选项C）；（4）得出的结论以及得出结论的理由（选项A）；（5）就决策结论与被审计单位进行沟通的方式和时间（选项D）。

**多项选择题【2018年真题】**

下列各项中，属于审计基本要求的有（　　）。



A.遵守审计准则

B.合理运用职业判断

C.遵守职业道德守则

D.保持职业怀疑

[答案]ABCD

**脉络和复习**

