

# 审计

EconNerd

2024 年 4 月 17 日

## 目录

|          |                         |           |
|----------|-------------------------|-----------|
| <b>1</b> | <b>审计概述</b>             | <b>5</b>  |
| 1.1      | 审计的概念与保证程度 . . . . .    | 5         |
| 1.2      | 审计要素 . . . . .          | 6         |
| 1.3      | 审计目标 . . . . .          | 7         |
| 1.4      | 审计基本要求 . . . . .        | 9         |
| 1.5      | 审计风险 . . . . .          | 11        |
| <b>2</b> | <b>审计计划</b>             | <b>14</b> |
| 2.1      | 初步业务活动 . . . . .        | 14        |
| 2.2      | 总体审计策略和具体审计计划 . . . . . | 16        |
| 2.3      | 重要性 . . . . .           | 17        |
| 2.3.1    | 错报 . . . . .            | 17        |
| 2.3.2    | 重要性的概念 . . . . .        | 18        |
| 2.3.3    | 重要性的确定 . . . . .        | 19        |
| 2.3.4    | 审计过程中修改重要性 . . . . .    | 22        |
| <b>3</b> | <b>审计证据</b>             | <b>23</b> |
| 3.1      | 审计证据的性质 . . . . .       | 23        |
| 3.2      | 审计程序 . . . . .          | 24        |
| 3.3      | 函证 . . . . .            | 24        |
| 3.3.1    | 函证决策 . . . . .          | 24        |
| 3.3.2    | 函证设计 . . . . .          | 25        |
| 3.3.3    | 函证发出 . . . . .          | 25        |

|          |                            |           |
|----------|----------------------------|-----------|
| 3.3.4    | 函证收回与否                     | 25        |
| 3.3.5    | 舞弊风险                       | 26        |
| 3.4      | 分析程序                       | 26        |
| 3.4.1    | 用作风险评估                     | 26        |
| 3.4.2    | 用作实质性程序                    | 27        |
| 3.4.3    | 用作总体复核                     | 27        |
| <b>4</b> | <b>审计抽样方法</b>              | <b>28</b> |
| 4.1      | 审计抽样的相关概念                  | 28        |
| 4.1.1    | 审计抽样的含义                    | 28        |
| 4.1.2    | 审计抽样的类型                    | 28        |
| 4.1.3    | 具体的选样方法                    | 28        |
| 4.1.4    | 抽样风险和非抽样风险                 | 30        |
| 4.2      | 审计抽样在控制测试中的应用              | 30        |
| 4.2.1    | 设计样本阶段                     | 30        |
| 4.2.2    | 选取样本阶段                     | 31        |
| 4.2.3    | 评价样本结果阶段                   | 32        |
| 4.3      | 审计抽样在细节测试中的应用              | 33        |
| 4.3.1    | 设计样本阶段                     | 33        |
| 4.3.2    | 选取样本阶段                     | 33        |
| 4.3.3    | 评价样本结果阶段                   | 35        |
| <b>5</b> | <b>信息技术对审计的影响</b>          | <b>37</b> |
| 5.1      | 信息技术对企业财务报告和内部控制的影响        | 37        |
| 5.2      | 信息技术一般控制、信息处理控制和公司层面信息技术控制 | 37        |
| 5.3      | 信息技术对审计过程的影响               | 37        |
| 5.4      | 计算机辅助审计技术和电子表格的应用          | 37        |
| 5.5      | 数据分析                       | 38        |
| 5.6      | 不同信息技术环境下的信息管理             | 38        |
| <b>6</b> | <b>审计工作底稿</b>              | <b>39</b> |
| 6.1      | 审计工作底稿概述                   | 39        |
| 6.2      | 审计工作底稿的格式、要素和范围            | 40        |
| 6.3      | 审计工作底稿的归档                  | 41        |

|                              |           |
|------------------------------|-----------|
| <b>7 风险评估</b>                | <b>43</b> |
| 7.1 风险识别和评估概述                | 43        |
| 7.2 风险评估程序、信息来源以及项目组内部的讨论    | 44        |
| 7.3 了解被审计单位及其环境的和适用的财务报告编制基础 | 44        |
| 7.4 了解被审计单位内部控制体系各要素         | 44        |
| 7.5 识别和评估重大错报风险              | 47        |
| <b>8 风险对应</b>                | <b>50</b> |
| 8.1 针对财务报表层次重大错报风险的总体应对措施    | 50        |
| 8.2 总体审计方案                   | 51        |
| 8.3 针对认定层次重大错报风险的进一步审计程序     | 51        |
| 8.4 控制测试                     | 52        |
| 8.5 实质性程序                    | 53        |
| <b>9 销售与收款循环的审计</b>          | <b>55</b> |
| 9.1 销售与收款循环的特点               | 55        |
| 9.2 销售与收款循环的主要业务活动和相关内部控制    | 55        |
| 9.3 销售与收款循环的重大错报风险           | 55        |
| 9.4 销售与收款循环的控制测试             | 56        |
| 9.5 销售与收款循环的实质性程序            | 57        |
| <b>10 采购与付款循环的审计</b>         | <b>58</b> |
| 10.1 采购与付款循环的特点              | 58        |
| 10.2 采购与付款循环的主要业务活动和相关内部控制   | 58        |
| 10.3 采购与付款循环的重大错报风险          | 58        |
| 10.4 采购与付款循环的重大错报风险          | 58        |
| 10.5 采购与付款循环的实质性程序           | 58        |
| <b>11 生产与存货循环的审计</b>         | <b>60</b> |
| <b>12 货币资金的审计</b>            | <b>61</b> |
| <b>13 对舞弊和法律法规的考虑</b>        | <b>62</b> |
| 13.1 财务报表审计中与舞弊相关的责任         | 62        |
| 13.2 财务报表审计中对法律法规的考虑         | 64        |

|                  |    |
|------------------|----|
| 目 录              | 4  |
| 14 审计沟通          | 66 |
| 15 注册会计师利用他人的工作  | 67 |
| 16 对集团审计的特殊考虑    | 68 |
| 17 其他特殊项目的审计     | 69 |
| 18 完成审计工作        | 70 |
| 19 审计报告          | 71 |
| 20 企业内部控制审计      | 72 |
| 21 会计师事务所业务质量管理  | 73 |
| 22 职业道德基本原则和概念框架 | 74 |
| 23 审计业务对独立性的要求   | 75 |

# 1 审计概述

## 1.1 审计的概念与保证程度

**审计的分类** 审计的概念有很大，不同种类的审计有着不同的定义。审计分类可以分为**政府审计与注册会计师审计**。或者内审与外审。分类上不同的审计有着不同的特征。

**CPA 的业务以及审计和审阅的区分** 注册会计师的业务主要可以分为**鉴证业务和相关服务**。

### 1. 鉴证业务

- (a) 审计（例如，财务报表审计、企业内部控制审计等），提供合理保证。通常以积极方式提出结论
- (b) 审阅，提供有限保证，主要以询问和分析程序为主。通常以消极方式提出结论
- (c) 其他鉴证业务（例如，预测性财务信息审核），提供合理保证或有限保证（不可一概而论）

### 2. 相关服务，以下业务不提供任何程度的保证。

- (a) 代编财务信息
- (b) 对财务信息执行商定程序
- (c) 税务咨询
- (d) 管理咨询

**财务报表审计的含义** 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。我们的审计主要指的就是财务报表审计。

- 1. 审计用户：财务报表的预期使用者
- 2. 审计目的：改善财务报表质量，增强除管理层之外的预期使用者对财务报表的信赖程度
- 3. 保证程度：合理保证，且大多数证据是说服性而不是结论性的
- 4. 审计的基础：注册会计师的独立性 + 专业性
- 5. 最终产品：审计报告

## 职业责任、期望差距和信息差距

1. 职业职责。指注册会计师作为一个职业对社会公众应尽的责任，在很大程度上反映相关方（特别是财务报表使用者）的期望。
2. 期望差距。社会公众与注册会计师职业界在对职业责任的认知上存在的差距导致期望差距，注册会计师应充分关注舞弊风险，了解并尽可能缩小期望差距。
3. 信息差距。短式标准审计报告存在着信息含量低、相关性差等缺陷，而现行审计报告，特别是引进关键审计事项部分，提高了审计报告的相关性和决策有用性，缩小了信息差距。

## 1.2 审计要素

审计要素主要包括五个部分：**审计业务的三方关系人、财务报表、财务报告编制基础、审计证据、审计报告**

注册会计师需要判断**财务报表**是否符合**财务报表编制基础**。

注册会计师通过获取充分、适当的**审计证据**，形成财务报表是否不存在重大错报风险的**审计结论**，发表**审计意见**，出具**审计报告**。

### 审计业务的三方关系人 三方人包括

1. **注册会计师**。遵守相关职业道德要求，按照审计准则的规定对财务报表发表审计意见是注册会计师的责任。
2. **被审计单位的管理层**。**执行审计工作的前提**（注意和审计的前提条件进行区分）是管理层和治理层认可并理解其应当承担的下列三项责任：
  - (a) 编制之责：按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；
  - (b) 内控之责：设计、执行和维护必要的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报；
  - (c) 条件之责：向注册会计师提供必要的工作条件，包括：a. 允许注册会计师接触与编制财务报表相关的所有信息；b. 向注册会计师提供审计所需的其他信息；c. 允许注册会计师在获取审计证据时不受限制地接触其认为必要的内部人员和其他相关人员。

管理层或治理层对编制财务报表承担**完全责任**，财务报表审计并不减轻管理层或治理层的责任。

如果财务报表存在重大错报，而注册会计师通过审计没有发现，并不能因此减轻管理层和治理层对财务报表的责任。

3. **预期使用者。**范围上包含主要利益相关者，通常包括股东、公司债权人、证券监管机构等

预期使用者与注册会计师的关系（1）注册会计师可能无法识别使用审计报告的所有组织和人员；（2）审计报告的收件人应当尽可能明确为所有的预期使用者

预期使用者与管理层的关系（1）注册会计师的审计意见主要是向除管理层之外的预期使用者提供的；（2）管理层可能是预期使用者，但不能是唯一预期使用者；（3）管理层和预期使用者可能来自同一企业，但并不意味着两者就是同一方

**财务报表** （1）在财务报表审计中，审计对象是历史的财务状况、经营成果（财务业绩）和现金流量。（2）审计对象信息（即审计对象的载体）是财务报表（包括相关附注）。

**财务报告编制基础** （1）在财务报表审计中，财务报告编制基础即是标准。财务报告编制基础分为通用目的编制基础和特殊目的编制基础。（2）注册会计师基于自身的预期、判断和个人经验对鉴证对象进行的评价和计量，不构成适当的标准。（3）对于公开发布的标准，注册会计师通常无须对标准的适当性进行评价，只需评价该标准对具体业务的适用性。

**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，主要是在审计过程中通过**实施审计程序获取**，包括：

1. 内部来源的信息，如会计记录等；
2. 外部来源的信息，如专家编制的信息等；
3. 以前审计中获取的信息；
4. 接受与保持客户或业务时实施质量管理程序获取的信息。

审计证据的特点上。（1）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；（2）某些情况下，信息的缺乏（如管理层拒绝提供要求的书面声明）本身也构成审计证据。

**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告编制基础，以书面报告的形式发表能够提供合理保证程度的意见。

### 1.3 审计目标

审计目标分为两个层次，**总体审计目标**和**具体审计目标**

**财务报表审计的总体目标** 总体审计目标主要关注于两个方面

1. **发表审计意见。**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，使注册会计师能够对财务报表是否在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制发表审计意见
2. **出具审计报告。**按照审计准则的规定，根据审计结果对财务报表出具审计报告，并与管理层和治理层沟通

**认定和具体审计目标** 认定与具体审计目标密切相关，注册会计师的基本职责就是确定被审计单位管理层对财务报表的认定是否恰当（即是否存在重大错报）。注册会计师了解认定，才能相对地确定每个项目的具体审计目标。

认定是指管理层针对财务报表要素的确认、计量和列报（包括披露）作出的一系列明确或暗示的意思表达。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。

我们主要关注资产负债表和利润表的认定

1. 所审计期间各类交易事项及相关披露的认定（利润表）
  - (a) 发生。已发生，且与被审计单位有关。真实发生、并非虚构（是否多记）
  - (b) 完整性。已记录，相关披露均已包括。没有遗漏、没有隐瞒（是否少记）
  - (c) 准确性。有关的金额已恰当记录，相关披露已得到恰当计量和描述。计算参数和运算过程准确无误（金额是否正确）
  - (d) 截止。已记录于正确的会计期间。没有提前、没有推迟。（是否延迟入账、提前入账）
  - (e) 分类。已记录于恰当的账户。没有表内串户
  - (f) 列报。已被恰当地汇总或分解且表述清楚，相关披露是相关的、可理解的。
2. 期末账户余额及相关披露的认定（资产负债表）
  - (a) 存在。记录的资产、负债和所有者权益是存在的。真实存在，并非虚构（是否多记）
  - (b) 权利和义务。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履行的偿还义务。对已记录的资产和负债享有权利、承担义务（所有权是否属于被审计单位）
  - (c) 完整性。已记录，相关披露均已包括。没有遗漏、没有隐瞒（是否少记）



- (d) 准确性、计价和分摊。以恰当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，相关披露已得到恰当计量和描述。期末余额以及折摊、减值准确无误（金额是否正确）
- (e) 分类。已记录于恰当的账户。没有表内串户
- (f) 列报。已被恰当地汇总或分解且表述清楚，相关披露是相关的、可理解的。

权利和义务以及存在之间需要区分一下。且值得注意的是，完整性的违反特征是未记录，截止的违反特征是提前或推迟记录，其他的违反特征都是已记录为前提。

## 1.4 审计基本要求

审计的基本要求包含四个：

1. 遵守审计准则
2. 遵守职业道德守则
3. 保持职业怀疑
4. 运用职业判断

**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。

**遵守职业道德守则** 注册会计师职业道德守则基本原则包括六个方面，即诚信、独立性、客观公正、专业胜任能力和勤勉尽责、保密以及良好职业行为。

**保持职业怀疑** 职业怀疑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。主要要求如下

1. 秉持质疑的理念。职业怀疑与职业道德基本原则的关系是：职业怀疑与职业道德基本原则相互关联。保持独立性可以增强注册会计师在审计中保持客观公正、职业怀疑的能力。
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：相互矛盾的审计证据；引起对文件记录、对询问答复的可靠性产生怀疑的信息；表明可能存在舞弊的情况；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。 质疑相互矛盾的审计证据的可靠性； 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，但审计中的困难、时间或成本等事项本身，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，不允许在获取合理保证的过程中满足于说服力不足的审计证据。

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，降低检查风险，对发现舞弊、防止审计失败至关重要。

保持职业怀疑运用在**风险评估程序、进一步审计程序、评价审计证据**这三大环节。在三大环节中应当**特别考虑舞弊风险**。

影响职业怀疑的事项和因素。（1）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。（2）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。

**运用职业判断** 职业判断是什么，运用在哪里，质量的评价标准是什么以及如何提高质量。

职业判断是指在审计准则、财务报表编制基础和职业道德要求的框架下，注册会计师综合运用相关知识、技能和经验，作出适合审计业务的具体情况、有根据的行动决策。

职业判断运用环节包括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）与遵守职业道德守则要求相关的决策

具体情形包括

1. 确定重要性，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. 评价管理层在运用适用的财务报告编制基础时作出的判断；
5. 根据已获取的审计证据得出结论，如评估管理层在编制财务报表时作出的会计估计的合理性；
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产生的不利影响

衡量职业判断质量的标准主要包括五条。

### 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。是否能够证明自己的工作。可辩护性的基础通常包括：理由的充分性；思维的逻辑性；程序的合规性

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）保持职业怀疑。

## 1.5 审计风险

审计风险是指当财务报表发生重大错报时，注册会计师发表不恰当审计意见的**可能性**。审计风险取决于**重大错报风险以及检查风险**。

**重大错报风险** 指财务报表在**审计前**存在重大错报的可能性。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，属于**客观存在的风险**。（被审计单位可控、需要评估，但不能控制或降低）

重大错报风险包含**财务报表层次和认定层次两个层次**，注册会计师应当从两个层次考虑重大错报风险。

**财务报表层次的重大错报风险**指与财务报表整体存在广泛联系的重大错报风险。通常与控制环境和其他因素（如经济萧条）有关；增加了认定层次发生重大错报的可能性；需要考虑舞弊引起的特别风险；难以界定于某类具体认定，通常影响多项不同的认定

**认定层次的重大错报风险**指与某类交易、事项，期末账户余额或财务报表披露相关的重大错报风险。认定层次的重大错报风险可以进一步细分为**固有风险和控制风险**。认定层次的重大错报风险 = 固有风险 × 控制风险

**固有风险**是指在不考虑控制的情况下，某一认定易于发生错报的可能性

固有风险因素可以是定性的，也可以是定量的，包括：事项或情况的复杂性、主观性、变化、不确定性；管理层偏向；其他舞弊风险因素；产生经营风险的外部因素

**控制风险**是指某一认定发生错报，该错报单独或连同其他错报是重大的，但没有被内部控制及时防止或发现并纠正的可能性

对固有风险和控制风险的评估要求

1. 财务报表层次：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，**是否分别评估取决于其偏好的审计技术方法以及实务上的考虑。**
2. 认定层次：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。**

**检查风险** 检查风险指如果存在某一错报，该错报单独或连同其他错报可能是重大的，注册会计师为将审计风险**降至**可接受的低水平而实施程序后**没有发现**这种错报的风险。

1. 检查风险取决于审计程序设计的合理性和执行的有效性；
2. 由于注册会计师通常并不对所有交易、账户余额和披露进行检查，以及其他原因，**不可能将检查风险降低为零。**

**审计风险模型——重大错报风险与检查风险的关系** 审计风险指当财务报表存在重大错报时，注册会计师发表不恰当审计意见的可能性。审计风险取决于重大错报风险和检查风险，可以用公式表达为：

$$\text{审计风险} = \text{重大错报风险} \times \text{检查风险} \quad (1.1)$$

“一定两反”原则（1）前提：审计风险是既定的。（2）两者关系：可接受的检查风险水平与评估的认定层次重大错报风险呈反向关系；评估的重大错报风险越高，可接受的检查风险越低。

实务中，注册会计师不一定用绝对数量表达这些风险水平，可选用“高”“中”“低”等文字进行定性描述。

对于重大错报风险，由于独立于注册会计师的审计而存在，因此注册会计师不能降低、消除，**只能识别和评估。**

对于检查风险和审计风险，注册会计师**通过审计程序控制检查风险**，使**审计风险处在可接受的低水平。**

**审计固有限制** 许多财务报表项目涉及主观决策、评估或不确定性，例如其金额本身存在一定的变动幅度，这种变动幅度不能通过实施审计程序予以消除。

审计的固有限制带来的影响有

1. 注册会计师得出审计结论和形成审计意见依据的大多数审计证据是说服性而非结论性的
2. 注册会计师不能对财务报表是否不存在舞弊或错误导致的重大错报获取绝对保证
3. 注册会计师不可能将审计风险降至零
4. 审计的固有限制不能作为注册会计师满足于说服力不足的审计证据的理由

审计的固有限制源于

1. 财务报告的性质
2. 审计程序的性质
3. 在合理的时间内以合理的成本完成审计的需要

审计程序的性质（1）管理层或其他人员可能有意或无意地不提供与财务报表编制相关的或注册会计师要求的全部信息；（2）舞弊可能涉及精心策划和蓄意实施以进行隐瞒，注册会计师不应被期望成为鉴定文件真伪的专家；（3）审计不是对涉嫌违法行为的官方调查。

注册会计师在合理时间内以合理成本对财务报表形成审计意见。

## 2 审计计划

### 2.1 初步业务活动

审计基本流程通常起始于初步业务活动，终止于出具审计报告。这一过程形成了如下所示的审计地图

1. 初步业务活动
2. 审计计划
3. 风险评估
4. 风险应对
5. 完成审计工作
6. 出具审计报告

其中**审计计划、风险评估和风险应对**是动态循环过程，在审计过程中不断调整、贯穿始终。其中初步业务活动和审计计划都属于在**计划审计工作**。而审计计划又可以细分为总体审计策略和具体审计计划。

**初步业务活动的目的和内容** 初步业务活动就是签约前的一系列活动，具体内容包括以下

1. **考量对方**。针对保持客户关系和具体审计业务实施相应的质量管理程序，确定不存在因管理层诚信问题而可能影响注册会计师保持该项业务意愿的事项
2. **打量自身**。评价遵守相关职业道德规范要求的情况，确保具备执行业务所需要的独立性和专业胜任能力
3. **达成一致**。就审计业务约定条款达成一致意见，确保与被审计单位之间不存在对业务约定条款的误解

**审计前提条件** 包含两条，需要**同时满足**

1. 审计单位管理层在编制财务报表时**采用可接受的财务报告编制基础**
2. 管理层对注册会计师执行**审计工作的前提的认可**（详见第一章）（编报表、建内控、提供工作条件）

具体展开第一条，确定财务报告编制基础的**可接受性**时的考虑因素包括：

1. 被审计单位的性质；（很多里面都需要考虑这个）
2. 财务报表的目的（包括通用目的编制基础和特殊目的编制基础）；
3. 财务报表的性质；
4. 法律法规是否规定了适用的财务报告编制基础。

注意区分**审计前提**和**执行审计工作的前提**

**审计业务约定书的基本内容和特殊考虑** 会计师事务所承接任何审计业务，都应与被审计单位签订审计业务约定书。审计业务约定书应当包括以下主要内容：

1. 财务报表审计的目标与范围；
2. 注册会计师的责任；
3. 管理层的责任；
4. 适用的财务报告编制基础；
5. 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。

对于**组成部分的审计**，如果母公司的注册会计师同时也是组成部分注册会计师，需要决定是否向组成部分单独致送审计业务约定书。

对于**连续审计**，注册会计师应当根据具体情况评估是否需要审计业务约定条款作出修改，以及是否需要提醒被审计单位注意现有的条款；注册会计师可以决定不在每期都致送新的审计业务约定书或其他书面协议。

**审计业务变更的影响** 审计业务变更为保证程度较低的业务合理性需要判断。

如果因为**环境变化**对审计服务的需求产生影响或对原来要求的审计业务的性质存在**误解**则**通常合理**。

如果因为**管理层施加的或其他情况**引起的审计范围受到限制，则**不一定合理**

**审计转为审阅或其他相关服务**都不应在报告中提及原审计业务和已执行程序。**如果转为商定程序**则可以提及

没有合理的理由，注册会计师不应同意变更业务。如果注册会计师不同意变更审计业务约定条款，而管理层又不允许继续执行原审计业务，注册会计师应当执行以下措施：（1）在适用

的法律法规允许的情况下，解除审计业务约定；(2) 确定是否有约定义务或其他义务向治理层、所有者或监管机构等报告该事项。

2.2 总体审计策略和具体审计计划

审计计划包含两个层次：**总体审计策略与具体审计计划**。总体审计策略和具体审计计划之间并非孤立，总体审计策略**指导**具体审计计划，两者之间也会**相互影响**。

**总体审计策略** 总体审计策略包括四个方面：

- 1. 确定**审计范围**。
- 2. 计划**报告目标、时间安排及所需沟通的性质**。
- 3. 确定**审计方向**。
- 4. 规划和调配**审计资源**。

其中，**确定审计方向**主要考虑以下几个因素

- 1. **重要性方向**（重要性是在总体审计策略时确定的）
- 2. **重大错报风险**较高的审计领域
- 3. 项目组人员的选择和工作分工，包括想重大错报风险较高的审计领域分派具备适当经验的人员
- 4. 项目预算，包括考虑为重大错报风险可能较高的审计领域分配适当的工作时间等

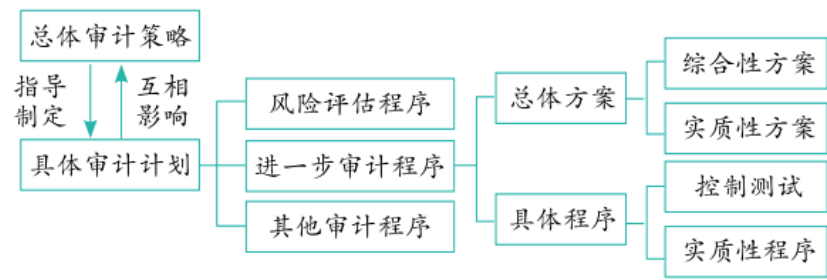


图 2.1:



**具体审计计划** 具体审计计划包括风险评估、计划实施的进一步审计程序和其他审计程序。其中其他审计程序的内容是考虑特殊事项的审计程序。

确定审计程序的**性质、时间安排和范围**是具体审计计划的核心。详细的内容会在后续章节中展开

**审计过程中对计划的更改** 计划审计工作贯穿于整个审计业务的始终，注册会计师应在必要时对总体审计策略和具体审计计划作出更新和修改。导致审计计划更改的事项有

1. 对重要性水平的修改
2. 对某类交易、账户余额和披露的重大错报风险评估的更新和修改
3. 对进一步审计程序（包括总体方案和拟实施的具体审计程序的更新和修改）

**指导、监督与复核** 注册会计师应当制定计划，确定对项目组成员的指导、监督以及对其工作进行复核的性质、时间安排和范围，主要取决于下列因素：

1. 被审计单位的规模和复杂程度；
2. 审计领域；
3. 评估的重大错报风险；
4. 执行审计工作的项目组成员的专业素质和胜任能力

## 2.3 重要性

### 2.3.1 错报

错报指某一财务报表项目的金额、分类或列报，与按适用的财务报告编制基础应列示的金额、分类、列报之间**存在的差异**；以及根据注册会计师的判断，为使财务报表在所有重大方面实现公允反映，需要对金额、分类、列报作出必要的调整。

错报**来源于舞弊或错误**。主要分为以下几类

1. 事实错报。收集或处理数据错误，对事实的误解或忽略，或故意舞弊行为。本质是违反客观事实
2. 判断错报。管理层和注册会计师对会计估计值的判断差异；管理层和注册会计师对选择和运用会计政策的判断差异

### 3. 推断错报。通常指根据样本推断的总体错报

错报的识别和更正

1. 错报可能不会孤立发生，一项错报的发生还可能表明存在其他错报。
2. **抽样风险和非抽样风险可能导致某些错报未被发现**（相关概念在“审计抽样方法”章节详解）。审计过程中累积错报的汇总数接近确定的重要性，表明存在比可接受的低风险水平更大的风险，即可能未被发现的错报连同审计过程中累积错报的汇总数，可能超过重要性。
3. 通常，注册会计师应当及时将审计过程中累积的所有错报与适当层级的管理层进行沟通，还应当要求管理层更正这些错报。

#### 2.3.2 重要性的概念

重要性的本质是用来**衡量错报是否重大**。在**制定总体审计策略**时需要确定重要性。

重要性的判断维度主要是从**定量以及定性**两个方面进行判断。在定量层面，如果**错报金额超过财务报表整体的重要性**，则错报通常是重大的。

在定性层面，如果某些错报金额低于财报整体的重要性，并不说明错报不重大。某些错报金额高于财报整体的重要性，但是相对资产负债表占比较小，且对关键信息的披露不产生重大影响，则可能认定这样的错报不重大。

重要性的概念包括以下系列：

1. 财务报表整体的重要性；
2. 实际执行的重要性；
3. 特定类别的交易、账户余额或披露的重要性；（某种情况下确定）
4. 明显微小错报的临界值

在**计划和执行审计工作**，**评价识别出的错报对审计的影响**，以及**未更正错报对财务报表和审计意见的影响**以上三个程序时，注册会计师需要运用重要性概念。

其中计划与执行审计工作可以具体分为**风险评估程序与进一步审计程序**。进一步审计程序又包括了控制测试与实质性程序（分为细节测试和实质性分析程序）

**重要性的作用**一方面在于为注册会计师在计划审计工作时对何种情形构成重大错报作出的判断，也同时为下列方面提供了基础：

1. 确定风险评估程序的性质、时间安排和范围；

2. 识别和评估重大错报风险；
3. 确定进一步审计程序的性质、时间安排和范围

### 2.3.3 重要性的确定

考虑因素（1 个自身 2 个财务报表）

1. 对被审计单位及其环境等方面情况的了解
2. 财务报表个项目的性质及其相互关系
3. 财务报表项目的金额及其波动幅度

不考虑与具体项目相关的固有不确定性

**财务报表整体重要性** 如果合理预期错报单独或连同其他错报可能影响财务报表使用者的决策，则该项错报是重大的。注册会计师通过执行审计工作对财务报表发表审计意见，因此应当考虑财务报表整体的重要性。

具体方法：财务报表整体的重要性 = 基准 × 百分比

**选择基准的考虑因素。**包括：

1. 财务报表要素；（直接用作基准）
2. 是否存在财务报表使用者特别关注的项目；（比如不同类型的公司用不同的项目）
3. 被审计单位的性质、所处的生命周期阶段以及所处行业和经济环境；
4. 被审计单位的所有权结构和融资方式；
5. 基准的相对波动性。

**选择基准的示例如下**

1. 企业的盈利水平保持稳定。**经常性业务的税前利润**
2. 企业近年来经营状况大幅度波动，盈利和亏损交替发生，或由正常盈利变为微利或微亏，或本年度税前利润因情况变化而出现意外增加或减少

过去 3~5 年经常性业务的平均税前利润或亏损（取绝对值），或其他基准，例如营业收入

3. 国际企业集团设立的研发中心，主要为集团下属企业提供研发服务，并以成本加成方式向相关企业收取费用。**成本与营业费用总额**
4. 企业为新设企业，处于开办期，尚未开始经营，目前正在建造厂房及购买机器设备。**总资产**
5. 企业处于新兴行业，目前侧重于抢占市场份额、扩大知名度和影响力。**营业收入**
6. 开放式基金，致力于优化投资组合、提高基金净值、为基金持有人创造投资价值。**净资产百分比的确定方法**（实务中通常为 1%~5%）。考虑因素包括：
  1. 是否为上市公司或公众利益实体；
  2. 财务报表使用者的范围；
  3. 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；
  4. 财务报表使用者是否对基准数据特别敏感等。

**特定类别的交易、账户余额或披露的重要性水平** 特定类别的交易、账户余额或披露发生错报时，即使错报金额低于财务报表整体的重要性，但如果能够合理预期该错报可能影响报表使用者依据财务报表作出的经济决策，应确定该认定的重要性水平。（在某种情况下才应当确定）

确定该重要性的方法主要如下

1. 法律法规或适用的财务报告编制基础是否影响财务报表使用者对特定项目计量或披露的预期关联方交易、管理层和治理层的薪酬等
2. 与被审计单位所处行业相关的关键性披露制药企业的研究与开发成本等
3. 财务报表使用者是否特别关注财务报表中单独披露的业务特定方面重大企业合并的披露等

**实务操作上主要有两种情况**

1. 特定类别交易、账户余额或披露的重要性水平**应低于财务报表整体的重要性**；
2. **与财务报表整体的重要性相同**，认定层次的重要性也需要相应确定实际执行的重要性。

**实际执行的重要性** 实际执行的重要性，是指注册会计师确定的低于财务报表整体重要性的一个或多个金额，旨在将未更正和未发现错报的汇总数超过财务报表整体重要性的可能性降至适当的低水平；如果适用，还指注册会计师确定的低于特定类别的交易、账户余额或披露的重要性水平的一个或多个金额。

在确定该重要性时主要考虑如下几个因素

1. 对被审计单位的了解；
2. 前期审计工作中识别出的错报的性质和范围；
3. 根据前期识别出的错报对本期错报作出的预期。

实务操作上通常财务报表层次实际执行的重要性通常为财务报表整体重要性的 50%~75%。根据不同情形进行变化。

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
2. 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，这是由于
  - (a) 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；
  - (b) 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；
  - (c) 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。

**明显微小错报的临界值** 如果注册会计师将低于某一金额的错报界定为明显微小的错报，这些错报无论从规模、性质或其发生的环境，无论单独或者汇总起来，**都是明显微不足道的**。

注册会计师应当在审计工作底稿中记录设定的明显微小错报临界值，低于该金额的错报视为明显微小的错报，可以不累积。

“明显微小”不等同于“不重大”。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。

在确定上，明显微小错报的临界值通常为财务报表整体重要性的 3% 至 5%，通常不超过 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。考虑因素如下

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。

#### 2.3.4 审计过程中修改重要性

由于下列原因，注册会计师可能需要修改财务报表整体的重要性和特定类别的交易、账户余额或披露的重要性水平：

1. 审计过程中情况发生重大变化（如决定处置被审计单位的一个重要组成部分）
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所了解的情况发生变化

## 3 审计证据

### 3.1 审计证据的性质

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。

审计证据的所有信息是与审计过程相对应的概念。包括在初步业务活动、审计测试流程、完成审计工作与出具审计报告这几个过程中获得的审计证据。

审计证据主要可以分为以下几类

#### 1. 会计记录中含有的信息

- (a) 帐、证、表及其他调整
- (b) 手工计算表和电子数据表等

#### 2. 其他的信息

- (a) 从内部或外部获取的会计记录以外的信息
- (b) 通过询问、观察和检查等程序获取的信息
- (c) 自身编制或获取的可以通过合理推断得出结论的信息

上述两者缺一不可，没有前者，审计工作无法进行；没有后者，可能无法识别重大错报风险。

审计证据主要考虑两个性质，**充分性与适当性**。一个代表量一个代表质。质可以影响量，反之不行。适当性中，只有**相关且可靠**的审计证据才是高质量的。

- 1. **相关性**指的是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。
- 2. 审计证据的**可靠性**收到其来源和性质的影响，并取决于获取审计证据的具体环境。

评价审计证据时还有以下几个特殊考虑

- 1. 对文件记录可靠性的考虑
- 2. 使用被审计单位生成信息时的考虑
- 3. 证据相互矛盾时的考虑
- 4. 获取审计证据时对成本的考虑

## 3.2 审计程序

基本的审计程序包括了**检查、观察、询问、函证、重新计算、重新执行和分析**。这些基本的审计程序组合起来也可以形成其他的审计程序。

在审计测试流程过程中，不同的阶段（程序）会使用不同的审计程序。

1. 风险评估程序：检查、观察、询问、分析程序
2. 控制测试（进一步审计程序）：检查、观察、询问、重新执行
3. 实质性程序中的细节测试（进一步审计程序）：细节测试使用检查、观察、询问、函证、重新计算
4. 实质性程序中的实质性分析程序（进一步审计程序）：实质性分析程序使用分析程序

其中检查分为正查和逆查

## 3.3 函证

函证相关的内容主要考虑如下的因素

1. 函证决策
2. 函证设计
3. 函证发出
4. 函证收回与否，以及函证过程中设计的舞弊风险迹象的应对措施

### 3.3.1 函证决策

函证决策的考虑因素可以分为应当考虑和可以考虑两类，**应当考虑**的因素如下

1. 评估的认定层次重大错报风险
2. 函证程序针对的认定
3. 实施除函证以外其他的审计程序

可以考虑的因素如下

1. 被询证者对函证事项的了解



2. 预期被询证者恢复询证函的能力或意愿
3. 预期被询证者的客观性

函证的对象主要两个，一个是银行存款、借款及与金融机构往来的其他重要信息，另一个是应收账款。

函证时间上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实施函证。如果重大错报风险评估为低水平，可选择资产负债表日前适当日期为截止日实施函证，并对资产负债表日前发生的变动实施实质性程序。

管理层要求不实施函证，如果要求合理，则实施替代程序。如果要求不合理且被管理层阻挠无法实施函证，则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。

### 3.3.2 函证设计

需要根据特定审计目标设计询证函。针对存在和完整性认定，有着不同的函证方式。

设计询证函时，以下的因素会影响函证的可靠性

1. 函证的方式。分为积极式函证与消极式函证
2. 以往审计或类似业务的经验
3. 拟函证信息的性质
4. 选择被询证者的适当性
5. 被询证者易于回函的信息类型

### 3.3.3 函证发出

注册会计师应当对函证的全过程保持控制。

发出方式有以下几种：邮寄、跟函、电子形式。

第三方电子询证函平台可能导致回函不可靠的风险有以下几种：独立性风险、安全性风险。

### 3.3.4 函证收回与否

函证可能受到回函也可能未受到回函。

如果受到回函，则需要判断回函的可靠性。主要考虑因素有如下几点

1. 对询证函的设计、发出及收回的控制情况

2. 被询证者的胜任能力、独立性、授权回函情况、对函证项目的了解及其客观性
3. 被审计单位施加的限制或回函中的限制

回函中可能会出现影响回函可靠性的限制性条款，通常应对措施如下

1. 可能需要执行额外的或替代审计程序，若不可行，确定其对审计工作和审计意见的影响
2. 在特殊情况下，注册会计师可能要求被询证者澄清或寻求法律意见

如果函证中存在不符事项，注册会计师应当调查不符事项，确定是否表明存在错报或者舞弊。

如果在合理的时间内未收到积极式询证函的回函，注册会计师应当考虑必要时再次发出询证函，如果仍未收到回函，应当实施替代程序。

### 3.3.5 舞弊风险

可能出现舞弊风险的现象，针对舞弊风险迹象注册会计师可以采取的应对措施

## 3.4 分析程序

分析程序主要针对的是财务信息，考虑的关系包括财务信息之间以及财务信息和非财务信息之间的关系。形成的预期值包括

1. 以前期间的可比信息
2. 审计客户的预期结果
3. 注册会计师的预期数据，如折旧的估计值
4. 可比的行业信息

分析程序应当用在风险评估程序与总体复核，可以用于实质性程序。

### 3.4.1 用作风险评估

了解被审计单位及其环境等方面情况，并评估财务报表重大错报风险。主要目的在于识别可能表明财务报表存在重大错报风险的异常变化。

### 3.4.2 用作实质性程序

实质性程序包括细节测试与实质性分析程序。

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低至可接受的水平时，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。这样可以减少细节测试的工作量。某些时候也可以单独使用实质性分析程序。

但是实质性分析程序并不适用于所有的财务报表认定。与细节测试相比，实质性分析程序能够达到的精确度可能受到种种限制，所提供的证据在很大程度上是间接证据，证明力相对较弱。

在用作实质性程序时，需要考虑如下的因素

1. 对特定认定的适用性
2. 数据的可靠性
3. 评价预期值的准确程度
4. 对可接受的差异额的考虑

### 3.4.3 用作总体复核

在临近审计结束时对财务报表进行总体复核（集中在财务报表层次），考虑是否需要追加审计程序

和风险评估程序中使用的分析程序手段基本相同，但是目的不同。两者主要的区别在于实施分析程序的时间和重点不同，以及所去的数据的数量和质量不同。

## 4 审计抽样方法

### 4.1 审计抽样的相关概念

#### 4.1.1 审计抽样的含义

审计抽样是选取项目的一种方式，选取项目总共有三种方法

1. 全查：对某总体包含的全部项目进行测试
2. 特定项目检查：对选出的特定项目进行测试，但不推断总体
3. 抽样检查：审计抽样，以样本结果推断总体结论。

具体来说，审计抽样就是注册会计师对具有审计相关性的总体中低于百分之百的项目实施审计程序，使所有抽样单元均有被选取的机会，为注册会计师针对整个总体得出结论提供合理的基础

审计抽样有着如下的基本特征

1. 对具有审计相关性的总体中低于百分之百的项目实施审计程序，即全查不属于审计抽样
2. 所有抽样单元都有被选取的机会（但不意味着所有抽样单元都应有均等的机会）
3. 可以根据样本项目的测试结果推断出有关抽样总体的结论。（样本代表性）

代表性，是指在既定的风险水平下，注册会计师根据样本得出的结论，与对整个总体实施与样本相同的审计程序得出的结论类似；只有当从抽样总体中选取的样本具有代表性时，注册会计师才能根据样本项目的测试结果推断出有关总体的结论。代表性和样本整体、错报的发生率、如何选取样本有关。

审计抽样主要用于两个环节，一个是有运行轨迹的控制测试（除信息技术控制），另一个是实质性程序中的细节测试。

#### 4.1.2 审计抽样的类型

对审计抽样进行分类，我们可以从两个纬度进行。

#### 4.1.3 具体的选样方法

选样方法通常有以下几种

表 4.1: 统计抽样与非统计抽样

| 类型 | 统计抽样   | 非统计抽样                                      |
|----|--|--|
| 定义 | 同时具备两个特征: (1) 随机选取样本项目; (2) 运用概率论评价样本结果、计量抽样风险 | 不同时具备两个特征                                  |
| 特点 | (1) 客观计量抽样风险; (2) 成本较高                         | (1) 无法计量抽样风险; (2) 如果设计适当, 也能提供与统计抽样同样有效的结果 |
| 决策 | 注册会计师在统计抽样与非统计抽样方法之间进行选择时主要考虑成本效益, 并运用职业判断     |  |

表 4.2: 属性抽样与变量抽样

| 类型 | 属性抽样                      | 变量抽样             |
|----|---------------------------|------------------|
| 定义 | 对总体中某一事件发生率得出结论的统计抽样方法    | 对总体金额得出结论的统计抽样方法 |
| 运用 | 控制测试                      | 细节测试             |
| 目的 | 测试某一设定控制的偏差率, 而不考虑交易的金额大小 | 确定记录金额是否         |

1. 简单随意选择。相同数量的抽样单元组成的每种组合被选取的概率都相等; 可以使用计算机或随机数表
2. 系统选择
  - (a) 确定选择间隔:  $\text{选择间隔} = \text{总体数量} / \text{样本规模}$
  - (b) 确定随机起点, 按照选择间隔, 顺序选取样本
  - (c) 总体中的每一个抽样单元被选取的机会都相等
  - (d) 总体必须是随机排列的
3. 随意选择。注册会计师要避免任何有意识的偏向或可预见性, 保证总体中的所有项目都有被选中的机会; 无法量化选取样本的概率
4. 整群选择。从总体中选取一群 (或多群) 连续的项目; 通常不能在审计抽样中使用

统计抽样可以使用简单随意选样和系统选样；非统计抽样可以使用简单随意选样、系统选样和随意选样。

#### 4.1.4 抽样风险和非抽样风险

**抽样风险** 抽样风险是指根据样本得出的结论，可能不同于如果对整个总体实施与样本相同的审计程序得出的结论的风险。

抽样风险由抽样引起，与样本规模和抽样方法相关。样本规模越大，抽样风险越小。如果对所有项目都实施检查，则不存在抽样风险。

控制测试中有两种风险：信赖过度风险与信赖不足风险。细节测试中也有两种风险：误拒风险和误受风险。

误受风险和信赖过度风险都会影响效果。误拒风险和信赖不足风险则都会影响效率。

**非抽样风险** 非抽样风险指由于任何与抽样风险无关的原因而得出错误结论的风险。（人为因素）

实施控制测试和实质性程序时均可能产生非抽样风险。非抽样风险是由人为因素造成的，难以量化

可以降低或防范，即可以通过仔细设计审计程序，采取适当的质量管理政策和程序，对审计工作进行适当的指导、监督和复核，适当改进实务工作，**将非抽样风险降至合理保证的可接受的水平。**

## 4.2 审计抽样在控制测试中的应用

在控制测试和细节测试中，审计抽样都有着以下的三个大环节

1. 设计样本阶段
2. 选取样本阶段
3. 评价样本结果阶段

每个大环节中细分的小环节则各有着不同

### 4.2.1 设计样本阶段

**确定测试目标** 注册会计师实施控制测试的目标是提供关于控制运行有效性的审计证据，以支持计划的重大错报风险评估水平。

**定义总体和抽样单元** 定义总体需要考虑以下三个因素

1. 适当性。总体适合于特定的审计目标
2. 完整性。应当从总体项目内容和涉及时间等方面确定总体的完整性
3. 同质性。总体中的所有项目应该具有同样的特征; 评价不同的控制情况, 定义不同的独立主体; 在本期发生重大变化的内部控制, 应针对变化前后分别定义总体

注册会计师定义的抽样单元应与审计测试目标相适应。抽样单元通常是能够提供控制运行证据的一份文件资料、一个记录或其中一行, 每个抽样单元构成了总体中的一个项目。

**定义偏差构成条件** 在控制测试中, 偏差是指偏离对设定控制的预期执行。在评估控制运行的有效性时, 注册会计师应当考虑其认为必要的控制环节。

**定义测试期间** 注册会计师通常在期中实施控制测试, 由于期中测试获取的证据只与控制截至期中测试时点的运行有关, 注册会计师需要确定如何获取关于剩余期间的证据。

#### 4.2.2 选取样本阶段

**确定抽样方法** 注册会计师运用职业判断选择统计抽样或非统计抽样。

**确定样本规模** 影响样本规模的主要因素有

1. 可接受的信赖过度风险
2. 可容忍偏差率。最高 20%
3. 预计总体偏差率
4. 总体规模。影响很小

在具体确定样本量时, 如果是非统计抽样则运用职业判断确定样本规模; 如果是统计抽样, 则根据统计公式确定样本规模。

**选取样本并实施审计程序** 如果能够合理确信该无效单据是正常的且不构成设定控制的偏差, 则可以用另外的单据替代; 如果使用随机选择, 要用一个替代的随机数与新的单据样本对应

注册会计师应当针对选取的每个项目, 实施适合于具体审计目标的审计程序; 如果注册会计师无法对选取的项目实施计划的审计程序或适当的替代程序 (例如, 单据丢失或损毁), 考虑在评价样本时将该样本项目视为控制偏差

### 4.2.3 评价样本结果阶段

**计算偏差率** 将样本中发现的偏差数量除以样本规模，就可以计算出样本偏差率。样本偏差率就是注册会计师对总体偏差率的最佳估计，因而在控制测试中无须另外推断总体偏差率。但注册会计师还必须考虑抽样风险。

**考虑抽样风险** 统计抽样和非统计抽样有着不同的抽样风险考虑方法。

表 4.3: 统计抽样

| 情形        |        | 关键点                        |
|-----------|--------|----------------------------|
| 计算偏差率上限   | 统计公式法  | 总体偏差率上限 = 风险系数 (R)/样本量 (n) |
|           | 查表法    | 注册会计师也可以使用样本结果评价表读取总体偏差率上限 |
| 判断总体是否可接受 | 可以接受   | 低于                         |
|           | 不能接受   | 大于或等于                      |
|           | 考虑是否接受 | 低于但接近                      |

在非统计抽样中，抽样风险无法直接计量，注册会计师通常将估计的总体偏差率（即样本偏差率）与可容忍偏差率相比较，以判断总体是否可以接受。

表 4.4: 非统计抽样

| 情形        |       | 关键点             |
|-----------|-------|-----------------|
| 判断总体是否可接受 | 可以接受  | 大大低于            |
|           | 不能接受  | 1 大于或等于 2 低于但接近 |
|           | 进一步测试 | 差异不大不小          |

**考虑偏差的性质和原因** 注册会计师有两种处理办法：

1. 扩大样本规模，以进一步收集证据；但是，如果确定控制偏差是系统偏差或舞弊导致，扩大样本规模通常无效



2. 认为控制没有有效运行，样本结果不支持计划的控制运行有效性和重大错报风险的评估水平，因而提高重大错报风险评估水平，增加对相关账户的实质性程序

**得出总体结论** 如果样本结果不支持计划的控制运行有效性和重大错报风险的评估水平，注册会计师通常有两种选择：

1. 进一步测试其他控制（如补偿性控制），以支持计划的控制运行有效性和重大错报风险的评估水平；
2. 提高重大错报风险评估水平，并相应修改计划的实质性程序的性质、时间安排和范围。

## 4.3 审计抽样在细节测试中的应用

### 4.3.1 设计样本阶段

**确定测试目标** 在细节测试中，审计抽样通常用来测试有关财务报表金额的一项或多项认定的合理性。

**定义总体** 考虑两个因素

1. 适当性
2. 完整性

**定义抽样单元** 抽样单元可能是一个账户余额、一笔交易或交易中的一个记录，甚至是每个货币单元；注册会计师定义抽样单元时应考虑实施计划的审计程序或替代程序的难易程度

**界定错报** 注册会计师应根据审计目标界定错报

### 4.3.2 选取样本阶段

**确定抽样方法** 这里主要考虑统计抽样中的传统变量抽样和货币单元抽样

传统变量抽样主要有

1. 均值法
2. 差额法
3. 比率法

货币单元抽样运用属性抽样原理，对货币金额而不是对发生率得出结论的统计抽样方法，是概率比例规模抽样方法的分支，也称为金额单元抽样、累计货币金额抽样以及综合属性变量抽样。抽样单元是货币单元。

|          |                              |                              |
|----------|------------------------------|------------------------------|
| 纬度       | 传统变量抽样                       | 货币单元抽样                       |
| 理 论 基 础  | 变量抽样                         | 属性抽样                         |
| 复杂度      | 复杂                           | 比传统变量抽样更易于使用                 |
| 适用性      | 可以用于测试低估                     | 不适用于测试低估                     |
| 抽 样 风 险  | 高估抽样风险的影响较小                  | 可能高估抽样风险的影响，导致拒绝一个可接受的总体账面金额 |
| 设 计 样 本  | 难                            | 易                            |
| 选 取 样 本  | 无须特别考虑零余额或负余额                | 需要特别考虑零余额或负余额                |
| 考 虑 变 异性 | 需要考虑                         | 无须考虑                         |
| 分 层 要 求  | 需要考虑                         | 无须分层                         |
| 样 本 规 模  | 预计错报不存在时，样本规模更大；预计错报多，样本规模更小 | 预计错报不存在时，样本规模更小；预计错报多，样本规模更大 |

**确定样本规模** 影响样本规模的主要因素有

1. 可接受的误受风险
2. 可容忍偏差率。最高 20%
3. 预计总体错报
4. 总体规模。影响很小
5. 总体的变异性

具体的样本量确定上，统计抽样用计算机确定样本规模，非统计抽样用经验公式：样本规模 = 总体账面金额/可容忍错报 × 保证系数

**选取样本并实施审计程序** 注册会计师应对选取的每一个样本实施适合于具体审计目标的审计程序。无法对选取的项目实施检查时，注册会计师应当考虑这些未检查项目对样本评价结果的影响

4.3.3 评价样本结果阶段

**推断总体的错报** 如果注册会计师在设计样本时将进行抽样的项目分为几层，则要在每层分别推断错报，然后将各层推断的金额加总，计算估计的总体错报。注册会计师还要将在进行百分之百检查的个别重大项目中发现的所有错报与推断的错报金额汇总。

使用货币单元抽样时，需要注意基本原理，即每一个被选取的货币单元都代表了整个选样间隔中所有的货币单元。根据逻辑单元的类型，可以使用不同的推断方法，如下表所示。

- 1. 大单元，逻辑单元账面金额 ≥ 选样间隔。推断的错报 = 逻辑单元的实际错报
- 2. 小单元，逻辑单元账面金额 < 选样间隔。先计算错报的百分比，错报百分比 = (样本账面金额-样本审定金额) / 样本账面金额。推断的错报 = 错报百分比 × 选样间隔

**考虑抽样风险** 非统计抽样中注册会计师运用职业判断和经验考虑抽样风险

| 情形         |        | 关键点      |
|------------|--------|----------|
| 判断总体是否可以接受 | 可以接受   | 远远低于     |
|            | 不能接受   | 大于或接近或等于 |
|            | 考虑是否接受 | 差距不大不小   |

统计抽样中以总体错报上限为基础判断。基本精确度 + 事实错报 + 每一推断错报 × 相应的保证系数的增量

| 情形         |      | 关键点   |
|------------|------|-------|
| 判断总体是否可以接受 | 可以接受 | 小于    |
|            | 不能接受 | 大于或等于 |

**考虑错报的性质和原因** 除了评价错报的金额和频率以及抽样风险之外，注册会计师还应当考虑：错报的性质和原因；错报与审计工作其他阶段之间可能存在的关系。

**得出总体结论** (1) 如果样本结果不支持总体账面金额，且注册会计师认为账面金额可能存在错报，注册会计师通常会建议被审计单位对错报进行调查，并在必要时调整账面记录。

(2) 依据被审计单位已更正的错报对推断的总体错报额进行调整后，注册会计师应当将该类交易或账户余额中剩余的推断错报与其他交易或账户余额中的错报总额累计起来，以评价财务报表整体是否存在重大错报。

(3) 无论样本结果是否表明错报总额超过了可容忍错报，注册会计师都应当要求被审计单位的管理层记录已发现的事实错报（除非低于明显微小错报临界值）。

## 5 信息技术对审计的影响

### 5.1 信息技术对企业财务报告和内部控制的影响

### 5.2 信息技术一般控制、信息处理控制和公司层面信息技术控制

### 5.3 信息技术对审计过程的影响

信息技术对审计产生的影响主要包括以下几个事项

1. 审计线索
2. 审计技术手段
3. 内部控制
4. 审计内容
5. 注册会计师

### 5.4 计算机辅助审计技术和电子表格的应用

**计算机辅助审计技术** 1. 类型 (1) 面向系统的计算机辅助审计技术, 包括平行模拟法、测试数据法、嵌入审计模块法、程序编码审查、程序代码比较和跟踪、快照等方法; (2) 面向数据的计算机辅助审计技术, 包括数据查询、账表分析、审计抽样、统计分析、数值分析等方法。2. 应用计算机辅助审计技术的应用领域包括实质性程序 (特别是分析程序)、控制测试以及辅助对舞弊的检查等。

#### 电子表格

1. 注册会计师应当了解评估范围内重要的流程和账户, 并识别用来支持这些流程或账户的相关电子表格或工具。
2. 电子表格 (如 Excel 等软件) 面临的固有风险和错误包括输入错误、逻辑错误、接口错误和其他错误等。
3. 注册会计师应当了解相关的电子表格控制, 包括:

- (a) 对电子表格执行的、类似于信息系统一般控制的控制;
- (b) 内嵌在电子表格中的控制 (类似于一个自动化信息处理控制);
- (c) 针对电子表格数据输入和输出的人工控制。

## 5.5 数据分析

## 5.6 不同信息技术环境下的信息管理

## 6 审计工作底稿

### 6.1 审计工作底稿概述

**基本概念** 审计工作底稿是注册会计师对审计计划、审计程序、审计证据和审计结论的记录，**是审计证据的载体**；审计工作底稿也可用于项目质量复核、监督会计师事务所以及第三方检查等。可能以纸质、电子或其他介质形式存在。审计工作底稿**形成于审计过程，反映整个审计过程**。

主要内容包括了

1. 总体审计策略、具体审计计划
2. 分析表、问题备忘录、重大事项概要
3. 询证函回函的声明、核对表、有关重大事项的往来函件（包括电子邮件）
4. 被审计单位文件记录的摘要或复印件
5. 业务约定书、管理建议书、项目组内部或项目组与被审计单位举行的会议记录、与其他人士的沟通文件及错报汇总

具体需要了解**不包括的内容**

1. 已被取代的审计工作底稿的草稿或财务报表的草稿（草拟的）
2. 反映不全面或初步思考的记录（初级的）
3. 存在印刷错误或其他错误而作废的文本（错误的）
4. 重复的文件记录等（重复的）

但是对审计计划、重要性的更新和修改的相关记录需要保存，不能删去

**目的** 基本目的是

1. 提供充分、适当的记录，作为出具审计报告的基础
2. 提供证据，证明已按照审计准则和法律法规的规定计划和执行了审计工作（即提高职业判断的可辩护性）

**编制要求** 基本要求是应当使未曾接触该项审计工作的有经验的专业人士清楚地了解

1. 程序: 按照规定实施的审计程序的性质、时间安排和范围
2. 证据: 实施审计程序的结果和获取的审计证据
3. 结论: 遇到的重大事项和得出的结论, 以及作出的重大职业判断

**控制** 无论审计工作底稿以哪种形式存在, 会计师事务所都应当针对审计工作底稿设计和实施适当的控制, 以实现下列目的

1. 清晰地显示其生成、修改及复核的时间和人员
2. 在审计业务的所有阶段, 尤其是在项目组成员共享信息或通过互联网传递信息时, **保护信息的完整性和安全性;**
3. 防止未经授权**改动审计工作底稿**
4. 允许项目组和其他经授权的人员为适当履行职责而**接触审计工作底稿**

## 6.2 审计工作底稿的格式、要素和范围

确定审计工作底稿的格式、要素和范围时考虑的要素包括

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;
3. 识别出的重大错报风险;
4. 已获取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. 当从已执行工作或获取证据的记录中不易确定结论或结论的基础时, 记录结论或结论基础的必要性
7. 审计方法和使用的工具。

审计工作底稿的要素包括以下八个

1. 审计工作底稿的标题



2. 审计过程记录（重点）
3. 审计结论
4. 审计标识及其说明
5. 索引号及编号
6. 编制人员姓名及编制日期
7. 复核人员姓名及复核日期
8. 其他应说明的事项

审计过程记录中有两个要点，一个是**识别特征**，另一个是**重大事项**。

**识别特征**是指被测试项目或事项表现出的征象或标志。识别特征通常具有唯一性，可以使其他人员根据识别特征识别该项目或事项，并重新执行该测试。

重大事项包括以下内容

1. 引起**特别风险**的事项
2. 实施审计程序的结果表明财务信息**可能存在重大错报**，或需要修正以前对重大错报风险的评估和拟采取的应对措施
3. 导致注册会计师**难以实施必要审计程序**的情形
4. 导致出具**非无保留意见**、带强调事项段或者“与持续经营相关的重大不确定性”等段落的审计报告事项

如果识别出的信息与针对某重大事项得出的最终结论不一致，注册会计师应当记录如何处理不一致的情况

### 6.3 审计工作底稿的归档

归档，指将审计工作底稿归整为最终档案，属于一项事务性工作，不涉及实施新的审计程序或得出新的审计结论。归档期间对审计工作底稿可以进行的变动如下

1. 除或废弃被取代的审计工作底稿
2. 对审计工作底稿进行分类、整理和交叉索引
3. 对审计档案归整工作的完成核对表签字认可

4. 记录在审计报告日前获取的、与项目组相关成员进行讨论并达成一致意见的审计证据

归档期限上，如果完成审计业务，审计报告日后 60 天内。如果未完成审计业务，审计业务中止后 60 天内

审计底稿归档后可能出现了新的信息或者之前的记录不充分，这时需要变动审计工作底稿。注册会计师应当记录下列事项

1. 修改或增加审计工作底稿的理由、时间和人员
2. 复核的时间和人员

在审计底稿的保存上，会计师事务所应当自审计报告日起，对审计工作底稿至少保存 10 年。如果注册会计师未能完成审计业务，会计师事务所应当自业务中止日起，对审计工作底稿至少保存 10 年。

## 7 风险评估

第七和第八章共同构成了风险导向审计测试流程，其核心是重大错报风险的识别、评估及应对。

注册会计师通过实施风险评估程序，了解被审计单位及其环境等方面情况，识别和评估财务报表层次和认定层次的重大错报风险，为设计和实施总体应对措施和进一步审计程序，应对评估的重大错报风险提供依据。

### 7.1 风险识别和评估概述

风险评估主要为注册会计师在下列关键环节做出职业判断提供了重要基础

1. 确定重要性水平，并随着审计工作的进程评估对重要性水平的判断是否仍然适当
2. 考虑会计政策的选择和运用是否恰当，以及财务报表的列报是否适当
3. 识别与财务报表中金额或披露相关的需要特别考虑的领域，包括关联方交易、管理层运用持续经营假设的合理性，或交易是否具有合理的商业目的
4. 确定在实施分析程序时所适用的预期只
5. 设计和实施进一步审计程序，以将审计风险降至可接受的低水平
6. 评价所获取审计证据的充分性与适当性

风险评估与识别有着以下的要求

1. 贯穿审计过程
2. 运用职业判断
3. 预期的变化
4. 评价了解程序
5. 了解程度低于管理层

## 7.2 风险评估程序、信息来源以及项目组内部的讨论

风险评估程序是指注册会计师为识别和评估财务报表层次以及认定层次的重大错报风险而设计和实施的审计程序。

注册会计师在设计与实施风险评估程序时，不应当偏向于获取佐证性的审计证据，也不应当排斥相矛盾的审计证据。

风险评估主要了解三方面的内容

1. 了解被审计单位及其环境等方面。其中这一块的内容可以展开为三层。
2. 了解适用的财务报告编制基础
3. 了解内部控制体系要素

所实施的程序包括询问、观察、检查、分析与穿行测试。其中前三项可以用于两个方面，分析主要用于了解被审计单位及其环境等方面，穿行测试主要用于了解内部控制体系要素。

## 7.3 了解被审计单位及其环境的和适用的财务报告编制基础

了解被审计单位及其环境时，主要了解以下三个方面

1. 组织结构、所有权和治理结构、业务模式
2. 行业形式、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

注册会计师应当了解适用的财务报告编制基础、会计政策及变更会计政策的原因，并评价被审计单位的会计政策是否适当、是否与适用的财务报告编制基础一致。

## 7.4 了解被审计单位内部控制体系各要素

内部控制体系是指由治理层、管理层和其他人员设计、执行和维护的体系，以合理保证白审计单位能够实现财务报告的可靠性，提高经营效率和效果，以及遵守适用的法律法规等目的。

具体来说，在 COSO 体系下包含以下五个要素

1. 内部环境（控制环境）
2. 风险评估
3. 内部监督

#### 4. 信息与沟通（信息系统与沟通）

#### 5. 控制活动

值得注意的是其中的风险评估是企业内部自己执行的风险评估，并不是注册会计师执行的风险评估程序。

其中内部环境、风险评估、内部监督是被审计单位内部控制体系的基础，其运行中的任何缺陷都可能对财务报表的编制产生广泛的影响。因此，注册会计师我对这些要素的了解和评估及，更有可能影响其对财务报表层次重大错报风险的识别和评估，也可能影响对认定层次重大错报风险的识别和评估。

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。

**了解内控的目的** 了解内部控制的目的是评价控制设计的有效性以及控制是否得到执行。控制测试的目的是测试控制运行的有效性即控制是否得到了一贯执行。

评价控制设计的有效性主要通过以下两个步骤来实现

1. 控制是否能够有效防止或发现并纠正重大错报
2. 被审计单位是否正在使用该控制

**直接控制与间接控制** 内部控制从发挥作用的方式上来说可以分为直接控制与间接控制。直接控制足以精准防止、发现或纠正认定层次错报的内部控制，间接控制则不足以。

内部环境、风险评估、内部监督主要是间接控制，也可能是直接控制。信息系统与沟通、控制活动主要是直接控制。

**内部控制的局限性** 内部控制无论如何有效，都只能为被审计单位实现财务报告目标提供合理保证。内部控制实现目标的可能性受其固有限制的影响。主要包括

1. 在决策时认为判断可能出现错误和因人为失误而导致内部控制失效
2. 控制可能由于两个或更多的人员串通或管理层不当地凌驾于内部控制之上而被规避
3. 被审计单位内部行使控制只能的人员素质不适应岗位要求，会影响内部控制功能的正常发挥
4. 被审计单位实施内部控制的成本效益问题会影响其效能
5. 内部控制一般就是针对经常而重复发生的业务设置的，如果出现不经常发生或未预计到的业务，原有控制就可能不适用

**内部环境** 内部环境包括治理职能和管理职能，以及治理层和管理层对内部控制体系及其重要性的态度、认识和行动

内部环境设定了被审计单位的内部控制基调，影响员工的内部控制意识，并为被审计单位内部控制体系中其他要素的运行奠定了总体基础。良好的内部环境是实施有效内部控制的基础

**风险评估** 被审计单位风险评估包括识别与财务报告相关的经营风险，以及针对这些风险所采取的措施，注册会计师应当了解被审计单位的风险评估工作。 注册会计师应当询问管理层识别出的经营风险，并考虑这些风险是否可能导致重大错报。

1. 如果发现与财务报表有关的风险因素，注册会计师可通过想管理层询问和检查有关文件确定被审计单位是风险评估工作是否也发现了该风险
2. 如果识别出管理层未能识别的重大错报风险，注册会计师应当考虑被审计单位的风险评估工作为何没有识别出这些风险，以及评估过程是否适合于具体环境，或者确定与风险评估相关的内部控制是否存在值得关注的内部控制缺陷

**信息系统与沟通** 信息系统是指与财务报表编制相关的信息系统由一系列的活动和政策、会计记录和支持性记录组成。主要了解需求如下

1. 在了解被审计单位的信息系统时，应了解被审计单位如何生成交易和获取信息，这其中可能包括与被审计单位为应对合规目标和经营目标而设置的系统（被审计单位的政策）相关的信息，因为这类信息可能与财务报表编制相关
2. 某些被审计单位的信息系统可能时高度继承的，控制的设计啃根同时实现财务报告、合规和经营这三个控制目标

**控制活动** 控制活动是指有助于确保管理层的指令得以执行的政策和程序。可能相关的事项包括

1. 授权和批准
2. 调节
3. 验证
4. 实物或逻辑控制
5. 职责分离

**内部监督** 对内部控制体系的监督是指被审计单位评价内部控制在规定时间内运行有效性的过程，还涉及即使评估控制的有效性并采取必要的补救措施。

**在整体层面和业务流程层面了解内部控制** 内部控制的某些要素（如内部环境）更多地对被审计单位整体层面产生影响，而其他要素（如信息系统与沟通）则可能更多地与特定业务流程相关。

注册会计师应当从被审计单位整体层面和业务流程层面分别了解和评价被审计单位的内部控制。在初步计划审计工作时，注册会计师需要确定在被审计单位财务报表中存在重大错报风险的相关交易类别、账户月和披露及相关认定。为实现此目的，通常采取如下步骤

1. 确定被审计单位的重要业务流程和相关的交易类别
2. 了解相关交易类别的流程，并记录获得的了解
3. 确定可能发生错报的缓解
4. 识别和了解相关控制
5. 执行穿行测试，证实对交易流程和相关控制的了解
6. 进行初步评价和风险评估

通过整体层面的了解可以确定是否有必要进一步了解在业务流程层面的控制。通常将业务流程中的控制划分为预防性控制和检查性控制

1. 预防性控制：防止错报的发生
2. 检查性控制：发现流程中可能发生的错报

## 7.5 识别和评估重大错报风险

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。识别与评估重大错报风险的整体步骤如下

1. 利用实施风险评估程序所了解的信息
2. 识别两个层次的重大错报风险

3. 评估两个层次的重大错报风险
4. 评价审计证据的适当性
5. 修正识别或评估的结果

**识别和评估财务报表层次重大错报风险** 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

主要从两方面进行评估。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

**识别和评估认定层次重大错报风险** 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。

注册会计师识别确定某项认定是否属于相关认定，应当根据其固有风险，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。

评估过程中还可能存在特别风险。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
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（如无比导致的重大错报风险、管理层凌驾与内部控制之上的风险以及超出正常经营过程的重大关联方交易导致的风险）

认定层次与财务报表层次两者之间也会相互影响

1. 在评估识别的认定层次重大错报风险时，注册会计师可能认为某些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，在这种情况下，注册会计师可能更新对财务报表层次重大错报风险的识别
2. 如果重大错报风险优于广泛影响多项认定而被识别为财务报表层次重大错报风险，并可以识别出受影响的特定认定，注册会计师应当在评估认定层次重大错报风险的固有风险时考虑这些风险

**评估固有风险** 注册会计师应当使用错报发生的可能性和严重程度综合起来的影响程度，确定固有风险等级。综合起来的影响程度越高，评估的固有风险等级越高，反之亦然。

但是评估的固有风险等级较高并不意味着评估的错报发生的可能性和严重程度都较高。



**需要特别考虑的重大错报风险** 主要有以下几项

1. 特别风险
2. 非常规交易和判断事项导致的特别风险
3. 考虑与特别风险相关的控制

**仅实施实质性程序无法应对的重大错报风险** 作为风险评估的一部分，如果认为仅实施实质性程序获取的审计证据无法应对认定层次的重大错报风险，注册会计师应当评价被审计单位针对这些风险审计的控制，并确定其执行情况

**修正风险识别或评估结果** 识别或评估重大错报风险与了解被审计单位及其环境等方面情况一样，也是一个连续和动态地手机、更新与分析信息的过程，贯穿于整个审计过程的始终。

## 8 风险对应

首先在评估重大错报风险时就有两个层次的风险：财务报表层次以及认定层次。针对不同的层次，我们使用不同的措施应对。

针对财务报表层次重大错报风险，我们使用总体应对措施。针对认定层次重大错报风险，我们使用进一步审计程序，最终构成总体审计方案（包括实质性方案和综合性方案）。

### 8.1 针对财务报表层次重大错报风险的总体应对措施

总体应对措施的内容主要包括

1. 向项目组强调保持职业怀疑的必要性
2. 指派更有经验或具有特殊技能的审计人员，或利用专家工作
3. 对指导和监督项目组成员并复核其工作的性质、时间安排和范围做出调整。对于财务报表层次重大错报风险较高的审计项目，审计项目组的高级别成员，如项目合伙人、项目经理等经验较丰富的人员，要对其他成员提供更详细、更经常、更及时的指导和监督并加强项目质量复核
4. 在选择拟实施的进一步审计程序时融入更多的不可预见的因素
5. 对总体审计策略或对拟实施的审计程序作出调整

增加不可预见性的思路主要如下

1. 对某些以前未测试的低于涉及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. 调整实施审计程序的时间，使其超出被审计单位的预期
3. 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. 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

如果控制环境存在缺陷，注册会计师在对拟实施审计程序的性质、时间安排和范围作出总体修改时应当考虑

1. 在期末而非期中实施更多的审计程序
2. 通过实施实质性程序获取更广泛的审计证据
3. 增加拟纳入审计范围的经营地点的数量

## 8.2 总体审计方案

总体审计方案应对的是评估的认定层次重大错报风险，包括实质性方案和综合性方案。实质性方案以实质性程序为主，综合性方案为实质性程序 + 控制测试。无论选择何种方案，注册会计师都应当对所有重大交易类别、账户余额和披露设计和实施实质性程序。

总体应对措施会对总体审计方案产生影响

1. 财务报表层次重大错报风险可能对财务报表的多项认定产生广泛影响，并相应增加注册会计师对认定层次重大错报风险的评估难度
2. 注册会计师评估的财务报表层次重大错报风险以及采取的总体应对措施，对拟实施进一步审计程序的总体审计方案具有重大影响

## 8.3 针对认定层次重大错报风险的进一步审计程序

进一步审计程序分为控制测试和实质性程序，而实质性程序又可以细分为细节测试和实质性分析程序。有的时候仅实施细节测试

预期控制运行有效或仅实施实质性程序无法获取充分、适当的审计证据时，注册会计师应当实施控制测试

**性质** 性质主要是指目的和类型。进一步审计程序的目的是

1. 通过实施控制测试以确定内部控制运行的有效性
2. 通过实施实质性程序以发现认定层次的重大错报

进一步审计程序的类型包括检查、观察、询问、函证、重新计算、重新执行和分析程序

**时间** 时间上的基本考虑因素是评估的**重大错报风险**。当重大错报风险较高时，注册会计师应当考虑在期末或接近期末实施实质性程序，或采用不通知的方式，或在管理层不能预见的时间实施审计程序。此外还有其他考虑因素

1. 控制环境
2. 何时能得到相关信息
3. 错报风险的性质
4. 审计证据使用的期间或时点
5. 编制财务报表的时间

**范围** 范围主要指实施进一步审计程序所设计的数量多少，包括抽取的样本量、对某项控制活动的观察次数等。考虑因素包括

1. 确定的重要性水平
2. 评估的重大错报风险
3. 计划获取的保证程度

## 8.4 控制测试

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。需要注意区分了解内部控制与控制测试之间的区别。

当存在下列情况时，注册会计师应当实施控制测试

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（预期有效）
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（仅实质性程序不足）

**性质** 性质是指控制测试所使用的审计程序的类型及其组合，包括：询问、观察、检查和重新执行

实施控制测试的目的是评价控制是否有效运行；细节测试的目的是发现认定层次的重大错报。尽管控制测试和细节测试的目的不同，但注册会计师可以考虑针对同一交易同时实施控制测试和细节测试，以实现双重目的。

实施实质性程序的结果也会对控制测试结果发生影响

1. 如果通过实施实质性程序未发现某项认定存在错报，这本身并不能说明与该认定有关的控制是有效运行的
2. 如果通过实施实质性程序发现某项认定存在错报，注册会计师应当在评价相关控制的运行有效性时予以考虑
3. 如果实施实质性程序发现被审计单位没有识别出的重大错报，通常表明内部控制存在值得关注的缺陷，注册会计师应当就这些缺陷与管理层和治理层进行沟通

**时间** 时间上我们主要考虑三个问题，如何考虑期中审计证据、如何考虑以前审计获取的证据、不应以来以前审计获取的证据。

特别风险不应信赖以前的证据，如果是其他情况，则每三年必须测一次  
本年是否测需要考虑以下三个情况

1. 考虑是否有变化
2. 显示需要测试的因素，如复杂的人工控制
3. 为满足每年测试一部分控制的要求而测试

**范围** 范围主要指某项控制活动的测试次数，除了考虑对控制的信赖程度外，还要考虑如下因素

1. 在拟信赖期间，被审计单位执行控制的频率
2. 在所审计期间，注册会计师拟信赖控制运行有效性的时间长度
3. 控制的预计偏差
4. 通过测试与认定相关的其他控制获取的审计证据的范围
5. 拟获取的有关认定层次控制运行有效性的审计证据的相关性和可靠性

## 8.5 实质性程序

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。

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

如果认为评估的认定层次重大错报风险时特别风险，注册会计师应当专门针对该风险实施实质性程序。如果针对特别风险实施的程序仅为实质性程序，这些程序应当包括细节测试，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。需要高度相关性和可靠性的证据，则仅实施实质性分析程序不足。

**性质** 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，目的在于直接识别各类交易、账户余额和披露的认定是否存在错报

实质性分析程序从技术特征上讲仍然是分析程序，主要是通过研究数据间关系评价信息，只是将该技术方法用作实质性程序，即用以识别各类交易、账户余额和披露的认定是否存在错报

**时间** 时间上主要考虑三个问题，考虑是否在期中实施、如何考虑期中审计证据、如何考虑以前审计获取的审计证据

**范围** 范围主要受两个因素的影响

1. 评估的认定层次的重大错报风险。风险越高，范围越大
2. 实施控制测试的结果。如果对测试结果不满意，注册会计师可能需要考虑扩大实质性程序的范围

范围主要指样本量以及选样方法。

## 9 销售与收款循环的审计

### 9.1 销售与收款循环的特点

本节主要涉及主要单据与会计记录

### 9.2 销售与收款循环的主要业务活动和相关内部控制

| 环节                | 主要单据/记录            | 报表项目/认定                                  |
|-------------------|--------------------|--|
| 接受客户订购单           | 客户订购单、销售单          | 营业收入/发生                                  |
| 批准赊销信用            | 销售单                | 应收账款等/准确性、计价和分摊                          |
| 根据销售单编制出库单并发货     | 销售单、出库单            | 营业收入/发生，完整性                              |
| 按出库单装运货物          | 出库单                | 营业收入/发生                                  |
| 向客户开具发票           | 销售单、出库单、商品价目表、销售发票 | 营业收入/发生，完整性，准确性                          |
| 记录销售（赊销、现销等）      | 销售单、出库单、销售发票       | 营业收入/发生，完整性，准确性<br>应收账款等/存在，完整性，准确、计价和分摊 |
| 办理和记录现金、银行存款收入    | 转轧辊拼争、汇款通知书、现金     | 货币资金/完整性                                 |
| 确认和记录可变对价单估计和结算情况 | 可变对价相关会计记录         | 营业收入/准确性                                 |
| 集体坏账准备/合同资产减值准备   | 预期信用损失计算表          | 应收账款等/准确性、计价和分摊                          |
| 核销坏账              | 坏账核销审批表            | 应收账款等/存在，完整性                             |

### 9.3 销售与收款循环的重大错报风险

以一般制造业的赊销销售为例，相关重大错报风险通常包括

1. 已记录的收入交易未真实发生。**营业收入的发生认定**
2. 未完整记录所有已发生的收入交易。**营业收入的完整性认定**
3. 收入交易的复杂性可能导致的错误，例如，可变对价安排、特殊的退货约定等。**营业收入的准确性认定**
4. 期末发生的交易可能未计入正确的期间，包括销售退回交易的截止错误。**营业收入的截止认定**
5. 收款未及时入账或记入不正确的账户。**应收账款的完整性/分类认定**
6. 应收账款坏账准备的集体不准确。**应收账款的准确性、计价和分摊认定**

**收入确认存在的舞弊风险** 和销售相关最重要的一个风险是**收入确认存在的舞弊风险**。

注册会计师在识别和评估与收入确认相关的重大错报风险时，应当基于**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。主要可能的舞弊情形如下

1. 为满足对赌协议而高估收入
2. 为减轻税负而低估收入
3. 为实现下一年度销售目标而推迟收入

如果注册会计师认定收入存在的舞弊风险假定不适用于业务的具体情况，应当在审计底稿中记录得出该结论的理由。

风险评估中应当使用分析程序，以下是可能的一场情形

1. 毛利率变动较大或与所在行业的平均毛利率差异较大
2. 应收帐款/合同资产余额较大或其增长幅度高于销售收入的增长幅度
3. 收入增长幅度明显高于管理层的预期

## 9.4 销售与收款循环的控制测试

应当根据以下可能被识别出的重大错报风险实施控制测试

1. 可能向没有获得赊销授权或超出信用额度的客户赊销
2. 已销售商品可能未实际发运给客户
3. 坏账准备的集体可能不充分



## 9.5 销售与收款循环的实质性程序

主要针对主营业务收入以及应收账款实施实质性程序。

主营业务收入的实质性程序主要包括

1. 逆查
2. 顺查
3. 实施销售截止测试
4. 实施延伸检查程序

应收账款的实质性程序主要包括

1. 取得应收账款明细表
2. 对应收帐款实施函证程序

## 10 采购与付款循环的审计

### 10.1 采购与付款循环的特点

### 10.2 采购与付款循环的主要业务活动和相关内部控制

### 10.3 采购与付款循环的重大错报风险

重大错报风险主要包括

1. 不完整记录负债的风险
2. 多计或少计费用指出的风险
3. 费用指出记录不准确的风险
4. 不正确地记录外币交易
5. 存在为记录的权利和义务

### 10.4 采购与付款循环的重大错报风险

应当根据以下可能被识别出的重大错报风险实施控制测试

1. 新增供应商或供应商信息变更未经恰当的验证
2. 接收了缺乏有效订购单支持的商品
3. 临近会计期末的采购未被记录在正确的会计期间
4. 确认的负债存在价格、数量或劳务尚未提供的情形

### 10.5 采购与付款循环的实质性程序

针对应付账款的实质性程序主要包括

1. 获取或编制应付账款明细表
2. 对应付账款实施函证程序
3. 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

针对一般费用（除折旧、摊销和人工费用之外）的实质性程序主要包括

1. 实质性分析程序
2. 逆查
3. 低估测试
4. 截止测试

## 11 生产与存货循环的审计

ECONVARD

## 12 货币资金的审计

ECONVero

## 13 对舞弊和法律法规的考虑

本章主要考虑舞弊和法律法规。从审计的全流程角度来考虑这两方面

### 13.1 财务报表审计中与舞弊相关的责任

**舞弊的相关概念** 舞弊是指管理层、治理层、员工或第三方使用欺骗手段获取不当或非法利益的故意行为。在财务报表审计中，注册会计师关注的是导致财务报表发生重大错报的舞弊。主要包含两类

1. 编制虚假财务报告：操纵、弄虚作假（包括伪造）或篡改会计记录或支持性文件；错误表达或故意漏记；故意地错误使用会计原则等
2. 侵占资产：贪污、盗窃、向虚构的供应商或员工付款、挪用资产等

**风险评估程序和相关活动** 程序主要有观察、检查、询问、分析。此外还有一个重要的程序评价舞弊风险因素

存在舞弊风险因素并不必然表明发生了舞弊，但在舞弊发生时通常存在舞弊风险因素，包括动机或压力、机会、态度或借口。舞弊风险对于两种风险都有，有着如下的三种因素

1. 动机或压力（首要条件）。某一项目描述的是人物在特定情形下“想要”或“不得不”从事某种行为，例如业绩压力大、谋利动机强等，通常属于“动机或压力”的范畴。
2. 态度或借口（重要条件）。某一项目描述的是人物的性格观念、行事风格、价值取向，例如态度不端正、相处不友善、公私不分、态度激进等，通常属于“态度或借口”的范畴
3. 机会。某一项目描述的是被审计单位所处的环境和土壤，例如复杂的行业环境、混乱的组织结构、薄弱的内部控制等，通常属于“机会”的范畴

**识别和评估舞弊导致的重大错报风险** 舞弊导致的重大错报风险属于特别风险。(2)

由于管理层在被审计单位的地位，管理层凌驾于控制之上的风险在所有被审计单位都会存在。管理层凌驾于控制之上的风险属于**特别风险**。管理层凌驾于控制之上实施舞弊的手段主要包括以下故意行为：

1. 作出虚假会计分录，特别是在临近会计期末时，从而操纵经营成果或实现其他目的
2. 不恰当地调整对账户余额作出估计时使用的假设和判断
3. 在财务报表中漏记、提前或推迟确认报告期内发生的事项和交易

4. 遗漏、掩盖或歪曲适用的财务报告编制基础要求的披露或为实现公允反映所需的披露
5. 隐瞒可能影响财务报表金额的事实
6. 构造复杂交易，以歪曲财务状况或经营成果
7. 篡改与重大和异常交易相关的记录和条款

在收入确认方面存在的舞弊风险，注册会计师应当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。如未将收入确认作为由于舞弊导致的重大错报风险领域，应在工作底稿中记录得出该结论的理由。例如，当被审计单位仅存在一种简单的收入交易（如单一租赁资产的租赁收入）时，注册会计师可能认为在收入确认方面不存在由于舞弊导致的重大错报风险。

**应对评估的由于舞弊导致的重大错报风险** 针对不同的重大错报风险，采取不同的应对措施

对报表层的风险，采用总体应对措施

对于认定层的风险，主要有以下措施（三个改变，注意不是所有的审计程序）

1. 改变拟实施审计程序的性质
2. 调整实质性程序的时间
3. 改变审计程序的范围

针对舞弊易发高发领域的重点应对措施专业阶段不是重点

针对管理层凌驾于控制之上的风险。无论对管理层凌驾于控制之上的风险的评估结果如何，注册会计师都应当设计和实施审计程序。主要有以下程序

1. 测试会计分录和其他调整（问参与、测期末、测整期）
  - (a) 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
  - (b) 识别、选择和测试会计分录和其他调整时的考虑因素
2. 复核会计估计。（查本期、查前期）复核会计估计是否存在偏向，并评价产生这种偏向的环境是否表明存在由于舞弊导致的重大错报风险。
3. 评价重大交易的商业理由。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）是否表明被审计单位从事交易的目的是为了对财务信息作出虚假报告或掩盖侵占资产的行为。

**评价审计证据** 在就财务报表与所了解的被审计单位情况是否一致形成总体结论时，注册会计师应当评价在临近审计结束时实施的分析程序（即分析程序运用于总体复核），是否表明存在此前尚未识别的由于舞弊导致的重大错报风险。

1. 如果识别出某项错报，注册会计师应当评价该项错报是否表明存在舞弊
2. 即使识别出的错报的累积影响并不重大，但仍可能表明存在由于舞弊导致的重大错报风险
3. 如果识别出某项错报是由于舞弊导致的，且涉及管理层（特别是涉及较高级别的管理层），无论该项错报是否重大，注册会计师都应当重新评价对由于舞弊导致的重大错报风险的评估结果，以及该结果对旨在应对评估的风险的审计程序的性质、时间安排和范围的影响。

**无法继续执行审计业务** 以下情况无法继续执行审计业务

1. 被审计单位没有针对舞弊采取适当的、注册会计师根据具体情况认为必要的措施，即使该舞弊对财务报表并不重大
2. 注册会计师对由于舞弊导致的重大错报风险的考虑以及实施审计测试的结果，表明存在重大且广泛的舞弊风险
3. 注册会计师对管理层或治理层的胜任能力或诚信产生重大疑虑

注册会计师应当确定适用于具体情况的职业责任和法律责任，包括是否需要向审计业务委托人或监管机构报告；在相关法律法规允许的情况下，考虑是否需要解除业务约定。

**与管理层、治理层和被审计单位之外的适当机构沟通** 管理层沟通主要是风险评估和风险应对向治理层和员工的通报

## 13.2 财务报表审计中对法律法规的考虑

**法律法规的类别与相关责任** 违反法律法规，是指被审计单位、治理层、管理层或为被审计单位工作或受其指导的其他人，有意或无意违背除适用的财务报告编制基础以外的现行法律法规的行为。法律法规有以下两类

1. 直接影响财务报表中的重大金额和披露
2. 非直接影响财务报表中的重大金额和披露



针对两类不同的法律法规，注册会计师应当承担不同的责任。

1. 第一类: 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. 第二类: 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

管理层有责任在治理层的监督下确保被审计单位的经营活动符合法律法规的规定。

**对被审计单位遵守法律法规的考虑** 首先要了解，其次要实施审计程序

1. 第一类，获取被审计单位遵守这些规定的充分、适当的审计证据
2. 第二类 (1) 向管理层和治理层询问是否遵守了这些法律法规; (2) 检查与许可证颁发机构或监管机构的往来函件

**识别出或怀疑存在违反法律法规行为时实施的审计程序** 分三步，注意到违反法律法规的行为的相关信息，怀疑存在违反法律法规行为，评价识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为的影响

**对识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为的沟通和报告** 与管理层沟通，除非治理层全部成员参与管理被审计单位，注册会计师应当与治理层沟通审计过程中注意到的有关违反法律法规的事项 (除非法律法规禁止)，但不必沟通明显不重要的事项; (2) 如果根据判断认为需要沟通的违反法律法规行为是故意和重大的，注册会计师应当就此尽快与治理层沟通

如果怀疑违反法律法规行为涉及管理层或治理层，注册会计师应当向被审计单位审计委员会或监事会等更高层级的机构通报。如果不存在更高层级的机构，或者注册会计师认为被审计单位可能不会对通报作出反应，或者注册会计师不能确定向谁报告，注册会计师应当考虑是否需要征询法律意见。

出具审计报告方面

1. 考虑财务报表是否恰当反映。如果认为识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为对财务报表具有重大影响，注册会计师应当要求被审计单位在财务报表中予以恰当反映; 如未能在财务报表中得到恰当反映，注册会计师应当出具保留意见或否定意见的审计报告
2. 考虑审计范围受到限制 (来自审计单位和其他条件) 的影响。根据审计范围受到限制的程度，发表保留意见或无法表示意见

## 14 审计沟通

## 15 注册会计师利用他人的工作

ECONVero

## 16 对集团审计的特殊考虑

ECONVero

## 17 其他特殊项目的审计

ECOMNVerd

## 18 完成审计工作

## 19 审计报告

## 20 企业内部控制审计



## 21 会计师事务所业务质量管理

ECONVARD

## 22 职业道德基本原则和概念框架

ECONVARD

## 23 审计业务对独立性的要求

ECONVARD