

注册会计师考试《审计》答疑精华

【问题】重要性与客观存在的审计风险之间存在反向关系

【答复】比如重要性水平为 100 万时，注册会计师要合理保证将金额在 100 万元以上的错报都要找出来，而重要性水平为 10 元时，注册会计师要合理保证将金额大于 10 元的错报都要找出来才可以，即审计之后的报表中不能有错报金额大于 10 元的项目，此时注册会计师要承担的风险比重要性水平为 100 万时要大得多，因此重要性与客观存在的审计风险之间是反向变动关系。

【问题】为什么审计风险模型针对的是认定层次的风险？

【答复】审计风险=重大错报风险 X 检查风险

审计风险模型中的重大错报风险为认定层次的重大错报风险，这是因为检查程序只能是对认定层次的重大错报的（注意审计风险模型中检查风险中的检查是广义的检查，实际上就是注册会计师执行进一步审计程序不能够发现错报的风险，而进一步审计程序是针对认定层次重大错报的）。对于财务报表层次重大错报风险，注册会计师采取的是总体应对措施，这个不在风险模型中体现。

【问题】审计的三方关系

【答复】三方关系人包括注册会计师、被审计单位管理层（责任方）和财务报表的预期使用者。

（一）注册会计师

注册会计师的责任——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。

注册会计师通过签署审计报告确认其责任。

注意：如果审计业务涉及特殊知识和技能，注册会计师可以利用专家协助工作，确保项目组整体具有胜任能力。

（二）被审计单位管理层（责任方）

1. 管理层和治理层的概念

管理层是指对被审计单位经营活动的执行负有经营管理责任的人员。管理层包括部分或全部治理层人员。

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。治理层的责任包括监督财务报告过程。

（三）预期使用者

1. 预期使用者是指预期使用审计报告和财务报表的组织和个人。

注意：在实务中注册会计师可能无法识别所有的预期使用者，此时，预期使用者应考虑与财务报表有重要和共同利益的主要利益相关者。

2. 审计报告的收件人应尽可能地明确为所有的预期使用者。

三方之间的关系是，注册会计师对由被审计单位管理层（责任方）负责的财务报表（鉴证对象）发表审计意见（提出结论），以增强除管理层（责任方）之外的预期使用者对财务报表的信任程度。

注意：

第一，管理层（责任方）与预期使用者有时可能是同一方，或是预期使用者之一，但不是唯一的预期使用者。

第二，如果某项业务不存在除责任方之外的其他预期使用者，那么该业务不构成一项鉴证业务。

【问题】初步业务活动与审计业务约定书的关系

【答复】实务处理中，初步业务活动最后阶段的工作内容与签订审计业务约定书有一部分交叉，但是在理论上，签订审计业务约定书不属于初步业务活动，而是通过开展初步业务活动，确定“注册会计师具备执行业务所需的独立性和能力、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、与被审计单位之间不存在对业务约定条款的误解”，如果这些都具备了，则注册会计师接下来就应当与被审计单位签订审计业务约定书。

在教材中，在接受业务委托环节包括签订审计业务约定书，但是具体的讲解是放在了审计计划一章，是因为在教材中并没有单独将接受业务委托作为一章来讲解，因此签订业务约定书也就并在了第二章审计计划一章进行介绍了。

【问题】各种风险对比总结

【答复】

类别	固有风险	控制风险	检查风险

概念	固有风险是指在考虑相关的内部控制之前，某类交易、账户余额或披露的某一认定易发生错报（该错报单独或连同其他错报可能是重大的）的可能性	控制风险是指某类交易、账户余额或披露的某一认定发生错报，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	检查风险是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
特性	注册会计师无法控制的，但可以评估	注册会计师无法控制的，但可以评估	注册会计师可以控制
证据数量	评估的固有风险越高，则所需的审计证据就越多，反之就越少	评估的控制风险越高，则所需的审计证据就越多，反之就越少	可接受的检查风险越高，则所需的审计证据就越少，反之就越多

【问题】重要性水平、审计风险、审计证据的关系

【答复】一（可接受的）审计风险与审计证据之间成反向变动关系

一重要性水平与审计证据之间成反向变动关系

重要性水平是注册会计师对财务报表能容忍的最大错报。如果重要性水平定得较低（指金额的大小），表明审计对象重要，注册会计师在审计过程中就必须执行较多的测试，获取较多的证据。可见，重要性水平与审计证据之间成反向变动关系。

一重要性水平与（客观存在的）审计风险之间成反向变动关系

（客观存在的）审计风险越大，重要性水平就越小。如果注册会计师通过初步分析，认为客户财务报表中出现错报的可能性较大，注册会计师难以将报表中重要错报查出的可能性也就越大，即“存在的审计风险”较大，注册会计师应采用较低的重要性水平，以获取充分的审计证据，将审计风险降低至可接受的水平。

提示：值得注意的是，注册会计师不能为了使审计风险达到可接受的低水平，便将重要性水平定得很高，这样审计意见出错的可能性（审计风险）更大。因为审计风险不是决定重要性水平的唯一要素。重要性水平的确定，从本质上看，与错报是否会影响财务报表使用者的判断或决策等因素相关。

【问题】 如何理解“充分性和适当性之间的关系”？

【答复】 注册会计师需要获取的审计证据的数量也受审计证据质量的影响。

审计证据质量越高，需要的审计证据数量可能越少。审计证据的适当性会影响审计证据的充分性。但仅仅获取更多的审计证据可能难以弥补其质量上的缺陷。

即：审计证据的适当性会影响充分性，但充分性一般不会影响适当性。

【问题】 分析程序用于实质性程序和风险评估的区别

【答复】 从本质上来看，风险评估程序中的分析程序和实质性程序中的分析程序的本质是一样的，都是利用财务数据之间以及财务数据和非财务数据之间的某种内在关系进行分析，并得出相应的分析结论，只是在不同的阶段运用实现的审计目标不同，比如注册会计师在对被审计单位销售收入进行分析的时候发现同行业同等规模的企业毛利率为 10%，而被审计单位的毛利率为 20%，那么这属于异常现象，这是风险评估程序中的具体运用，而如果在实质性程序中运用的话，就会更多的利用详细的财务数据进行分析，比如对应收账款周转率进行分析，那么可以为应收账款存在重大错报提供证据，因此说与实质性分析程序相比，在风险评估过程中使用分析程序所进行比较的性质、预期值的精确程度不足以提供很高的保证水平。

【问题】 检查风险与抽样风险、非抽样风险的对应关系是怎样的？

【答复】

不能说抽样风险与非抽样风险就是检查风险，因为抽样风险与非抽样风险、检查风险的划分标准是不一样的。抽样风险是指注册会计师根据样本得出的结论，和对总体全部项目实施与样本同样的审计程序得出的结论存在差异的可能性，也就是抽取的样本不能代表总体的风险。全查和抽样都会存在检查风险。而非抽样风险是指由于某些与样本规模无关的因素而导致注册会计师得出错误结论的可能性。跟样本规模无关的都可以认为是非抽样风险。检查风险包括抽样风险和非抽样风险。

【问题】 书中在控制测试中推断样本偏差率时有总体偏差率上限、样本偏差率两个概念，哪个才是对控制测试中总体偏差率的最佳估计？

【答复】

控制测试中，样本偏差率=总体偏差率。比如说，在控制测试中，控制项目总体规模是 1000，

抽取的样本量是 100，通过对样本进行测试，发现 10 项运行错误，得出样本偏差率是 $10/100=10\%$ 。从而可以推断出总体运行错误的个数为 $10\%*1000=100$ ，则总体偏差率 $=100/1000=10\%$ ，即与样本偏差率是相等的。在统计抽样中，由于可以量化抽样风险，所以在考虑了抽样风险允许限度之后得到的就是总体偏差率上限。而非统计抽样由于不能量化抽样风险，所以不存在总体偏差率上限这个概念，只有总体偏差率，它和样本偏差率是相等的。无论统计抽样还是非统计抽样方法，样本偏差率都是注册会计师对总体偏差率的最佳估计，但注册会计师必须考虑抽样风险。在统计抽样中可以量化抽样风险，所以在考虑了抽样风险允许限度之后得到的就是总体偏差率上限。而非统计抽样由于不能量化抽样风险，所以不存在总体偏差率上限这个概念，就直接用样本偏差率。

【问题】怎么区分信息系统的一般控制和应用控制？

【答复】一般控制是宏观上的说法，保护程序安全、数据安全等，都是比较常见和抽象的控制；应用控制是具体的控制。

一般控制是指与多个应用系统有关的政策和程序，有助于保证信息系统持续恰当的运行，支持应用控制作用的有效发挥，通常包括数据中心和网络运行控制，系统软件的购置、修改以及维护控制，接触或访问权限控制等内容。应用控制是指主要在业务流程层面运行的人工或自动化程序，与用于生成、记录、处理、报告交易或其他财务数据的程序有关，通常包括检查数据计算的准确性，审核账户和试算平衡表，设置对输入数据和数字序号的自动检查等相关内容。

【问题】信息技术一般控制、应用控制与公司层面控制三者之间的关系

【答复】公司层面信息技术控制是公司信息技术整体控制环境，决定了信息技术一般控制和信息技术应用控制的风险基调，会影响该公司的信息技术一般控制和信息技术应用控制的部署和落实。

信息技术一般控制是基础，信息技术一般控制的有效与否会直接关系到信息技术应用控制的有效性是否能够信任。

如果注册会计师发现了应用系统所依赖的信息技术一般控制存在缺陷，注册会计师可能就不能信赖应用系统按设计发挥作用。

注册会计师在执行信息技术一般控制和信息技术应用控制审计之前，会首先执行配套的公司层面信息技术控制审计，以了解公司的信息技术整体控制环境，并基于此识别出信息技术一

般控制和信息技术应用控制的主要风险点以及审计重点。

【问题】识别特征的确定

【答复】识别特征最主要的作用是能够帮助注册会计师在对测试对象进行检查时可以直接通过识别特征来找到该测试对象，比如被审计单位一共向 A 供应商采购了 10 笔原材料，现在注册会计师针对其中的一笔进行测试，那么如果是以供应商作为识别特征的话，那么很难根据这一特征来找到测试的那一笔订购单了。

对需要选取既定总体内一定金额以上的所有项目进行测试，那么自然可以将该金额以上的所有项目作为主要识别特征。比如总体内有金额分别为 100、120、150、135、145、160 的几个样本，要选取 130 以上的所有项目进行测试，此时就应当以金额作为识别的特征，寻找金额在 130 以上的所有项目，也就是 150、135、145、160。

【问题】对工作底稿中索引号的理解

【答复】审计工作底稿的索引号定义如下：

索引号是注册会计师为整理利用审计工作底稿，将具有同一性质或反映同一具体审计对象的工作底稿分别归类，形成相互联系、相互控制的特定编号。

同一索引号下不同审计工作底稿的顺序编号是页次。

索引号和页次两者结合构成每一审计工作底稿唯一的标识符号，因此，索引号应准确表达对应审计工作底稿的类型和性质，相互之间既有紧密的关联作用和勾稽关系，又有明显的排他性和唯一性，不允许重复。

【问题】如何理解“审计工作底稿的变动”？

【答复】（1）归档之前的变动

如果在归档期间对审计工作底稿作出的变动属于事务性的，注册会计师可以作出变动，包括：①删除或废弃被取代的工作底稿；②对审计工作底稿进行分类、整理和交叉索引；③完成核对表签字认可；④记录在审计报告日前获取的、与审计项目组相关成员进行讨论并取得一致意见的审计证据等。

这些“事务性”的变动一般“不涉及”实施新的审计程序或得出新的结论。

（2）归档之后的变动

在完成最终审计档案的归整工作后，注册会计师不应在规定的保存期限届满前删除或废弃审

计工作底稿。

变动条件：①注册会计师已实施了必要的审计程序，取得了充分、适当的审计证据并得出了恰当的审计结论，但审计工作底稿的记录不够充分；②审计报告日后，发现例外情况要求注册会计师实施新的或追加审计程序，或导致注册会计师得出新的结论。

与归档前的修改不同的是，归档后的变动均应当：①记录修改或增加审计工作底稿的时间和人员以及复核的时间和人员；②修改或增加审计工作底稿的理由。

【问题】预防性控制和检查性控制的区别

【答复】预防性控制是指事前或事中的控制，目的是预先防止错报的发生。而检查性控制是事后的控制，监督预防性控制能否有效地发挥作用。比如月末与顾客对账，目的是为了检查已经完成的工作是否有缺陷，相关记录是否在错误。举个例子，对于销售，企业在每个环节都设置了相应的控制，这些控制可以避免差错及舞弊的发生，比如开票部门，企业规定只有看到发运凭证及销售单才能开具发票。这些控制属于预防性控制，能够适用于业务流程中的所有交易，企业会分析每个环节可能出错的情况而设置相应的预防性控制。

而检查性控制就不同了，企业不可能在每个环节都派一个闲人全天候盯着做事的人，只要其事情一做完就拿来检查一下。检查性控制只是针对一般业务流程以外的已经处理或部分处理的某类交易。比如企业每天下班后，对于今天发运的货物量与开票的货物量进行比对一下，看看是否相符。预防性控制就是不想让你有犯错的机会；检查性控制就是如果你犯错了就得尽全力把你纠出来。举例：对于我们的健康，锻炼就是预防性的，医院就是检查性的。

【问题】如何区别与财务报告相关的信息系统与沟通和控制活动中的信息处理？

【答复】与财务报表相关的信息系统，包括用以生成、记录、处理和报告交易、事项和情况，对相关资产、负债和所有者权益履行经营管理责任的程序和记录，主要涉及的是一些程序和记录。信息系统与沟通主要与控制活动中与业务流程层面、信息技术应用控制相关。而控制活动控制的范围更加广泛，存在于企业业务的各个环节。

【问题】了解被审计单位及其环境、风险评估程序、评估重大错报风险、了解内部控制如何区分？

【答复】CPA 实施的风险程序包括两个环节，第一了解被审计单位及其环境，第二识别和评估重大错报风险，因此了解被审计单位及其环境，识别并评估重大错报风险的整个过程就简

称为“风险评估程序”。在 CPA 实施风险评估程序的过程中，需要由外到内，由表及里的对被审计单位及其环境的六个方面进行了解，其中内部控制是需要了解的要素之一。

【问题】 如何理解“通过控制测试，降低评估的重大错报风险”？

【答复】 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，它是客观存在的，注册会计师不能改变它，但可以识别、评估它。通过扩大控制测试范围或实施追加的控制测试，证实内部控制的有效性高，则可以降低评估的重大错报风险，并支持降低后的重大错报风险水平。您可以这样理解：原来评估重大错报风险为高水平，现在做了控制测试后，发现内部控制有效性较高，重大错报风险并不高，则说明原来对重大错报风险所作的评估不恰当的，做了控制测试，获取了内部控制有效性的证据，来降低评估的重大错报风险，并支持降低后的重大错报风险水平。

【问题】 为什么控制测试通常在期中测试，而实质性程序更多是在期末或期末之后实施？

【答复】 控制测试之所以常在期中实施，有两个主要的原因：

(1) 内部控制具有一贯性[什么时候测试都可以]，提前到期中测试，可以提高次年年初执行外勤审计的效率，使事务所在有限的时间内完成更多的业务。

(2) 某些证据仅能在期中获取。

实质性程序之所以常在接近期末或期末以后实施，是因为：

(1) 期末账户余额只能到期末才能确定；

(2) 很多交易、事项在期中尚未发生完毕[工程尚未完工]，无法形成结论；

(3) 注册会计师在期中形成的有关交易、事项的结论可能在期末失效[例如，退货导致冲销已确认的收入]；

(4) 管理层可能在年末篡改期中交易、事项的信息。

【问题】 如何实施销售的截止测试（截止）？

【答复】 对销售实施截止测试，其目的主要在于确定被审计单位主营业务收入的会计记录归属期是否正确。

(1) 通过测试资产负债表日前后若干天一定金额以上的发货单据，与应收账款和收入明细账进行核对；同时，从应收账款和收入明细账选取在资产负债表日前后若干天且金额大于 N 的凭证，与发运凭证核对，以确定销售是否存在跨期现象；

(2) 复核资产负债表日前后销售和发货水平，确定业务活动水平是否异常，并考虑是否有必要追加实施截止测试程序；

(3) 取得资产负债表日后所有的销售退回记录，检查是否存在提前确认收入的情况；

(4) 结合对资产负债表日应收账款的函证程序，检查有无未取得对方认可的大额销售；

(5) 调整重大跨期销售。

注册会计师可以考虑选择两条审计路线实施主营业务收入的截止测试：

一是以账簿记录为起点。从资产负债表日前后若干天的账簿记录追查至记账凭证和客户签收的发运凭证，目的是证实已入账收入是否在同一期间已发货并由客户签收，有无多记收入。

二是以发运凭证为起点。从资产负债表日前后若干天的已经客户签收的发运凭证查至账簿记录，确定主营业务收入是否已记入恰当的会计期间。这种方法主要也是为了防止少计收入。

【问题】应收账款存在认定的替代程序

【答复】首先我们要明确一下“替代程序”的含义，所谓替代程序是一个广义上的概念，也就是说注册会计师在执行一种审计程序之后发现该程序无效，或者不能执行该程序，那么注册会计师为了实现审计目标而执行的其他审计程序称为替代程序。所以针对具体的交易或实现的目标，其替代程序是不一样的，不能说实务中常用的替代程序有哪些，而是必须结合被审计单位的具体情况和注册会计师需要实现的审计目标来采取相应的程序的。例如，应收账款函证程序，函证程序是注册会计师应当实施的审计程序，但如果不能函证或者函证无效，则注册会计师执行的其他审计程序都称为替代程序，即代替函证程序来实现审计目标，教材中只是给出了常用的替代程序，而非全部。因此注册会计师执行的替代程序应当能够实现审计目标，否则注册会计师就会选择其他的替代程序了。

如果说函证查不出来的应收账款，其实是有办法的，因为应收账款往往和销售收入联系在一起，并且编制记账凭证时需要相应的原始凭证，如果被审计单位虚增应收账款（不虚增销售收入），注册会计师可以检查相应的原始凭证，可以从应收账款明细账入手，追查至记账凭证，并从记账凭证追查至库存商品的永续记录，然后再结合着主营业务收入明细账的核查，这种虚增的情形是完全可以发现的。

【问题】采购业务的完整性目标对应的常用关键内部控制中提及“卖方发票均经事先编号并已登记入账”，卖方发票又不受买方控制，如何理解对卖方发票事先编号的内部控制规定呢？

【答复】“卖方发票均经事先编号并已登记入账”是指购买方收到供应商提供的采购发票后，由负责编制付款凭单的部门或人员对收到的卖方发票按照一定的方法另行编号，并据以编制付款凭单，属于购买方的内部处理程序，与卖方无关。所以说，这个内部控制规定是可以实现完整性目标的。

【问题】期后付款怎么证明应付账款截止认定呢？

【答复】这个审计程序，其实说的就是检查期后的对账单，看对账单上是否显示在期后付款了。如果期后有了真实的付款，那就可以说明在截止日期之前这笔交易是真实发生的，也就是应当记录于截止日期之前，也是截止测试时实施的程序。例如，如果当期确认了一笔付款10万，但在期后的银行对账单，却是在期后半年才支付出去，那么，就可以认为这笔付款是属于跨期的。

【问题】为什么授权审批了就能保证应付账款是真实的

【答复】这个地方涉及到了实务性内容，比如您是一位注册会计师，您到被审计单位进行现场审计，这其中肯定会要求被审计单位提供相应的记账凭证，您检查记账凭证的时候会关注哪些项目？毫无疑问就是会特别关注那些大金额以及异常的记账凭证所记录的内容，比如您检查的是12月份一个月的记账凭证，您发现其中有一笔销售收入金额是120万元，占到整个月收入的一半，您会怎么办？毫无疑问就是赶紧看一下附有的原始凭证是否齐备、是否正确、是否存在虚假的原始凭证等，然后还会询问和检查该笔收入的审批内容，其目的就是为了确定所记录的这笔收入是否真实发生。如果这笔业务进行了正常的程序，也经过了层层审批，那么是可以为其真实性提供很强的审计证据的。

【问题】存货监盘是否必须由注册会计师本人（或项目经理）执行？

【答复】根据《中国注册会计师审计准则第1311号—存货监盘》的规定，存货监盘是指注册会计师现场监督被审计单位存货的盘点，并进行适当的检查。从这一定义上可以看出，准则要求注册会计师对盘点进行现场监督，但实务中存货监盘程序通常由业务助理人员完成，而不一定要求注册会计师本人亲自执行。但要说明的是，由于注册会计师要对助理人员的工作直接负责，因此，监盘的审计风险由注册会计师承担。

【问题】由存货盘点记录追查至存货实物究竟是顺查还是逆查？

【答复】这里的表述并不能理解为顺查和逆查的问题，顺查和逆查针对的是会计处理的流程，而这里无论是从存货盘点记录中选取项目追查至存货实物，还是从存货实物选取项目追查至盘点记录，获取的都是有关“盘点记录”的准确性和完整性，即核实的是盘点记录中是否有多记或少记的问题，当然这里如果准确性表述为“真实性”也是可以的。这里的“准确性”和“完整性”不是认定的含义，要注意区分。

【问题】对定期存款进行审计时，一般都有哪些审计程序？

【答复】

定期存款的审计程序

审计程序	说 明	
询问	向管理层询问定期存款存在的商业理由并评估其合理性	
监盘	在监盘库存现金的同时，监盘定期存款凭据	
函证	函证定期存款相关信息	
检查	对 象	内 容
	已质押的定期存款	检查定期存单、并与相应的质押合同核对，同时关注定期存单对应的质押借款有无入账
	未质押的定期存款	检查开户证实书原件
	对资产负债表日后已提取的定期存款	核对相应的兑付凭证、银行对账单和定期存款复印件
	定期存款明细表	检查是否与账面记录金额一致，存款人是否为被审计单位，定期存款是否被质押或限制使用

【问题】盘点库存现金的时间应视被审计单位的具体情况而定与对库存现金的监盘最好实施突击性的检查是否冲突？

【答复】这两句话是不矛盾的，这是从两个方面考虑的，监盘库存现金的时间视情况而定，比如选择上午上班前或下午下班时，是为了避免有还没来得及入账的现金，导致盘点的时候账面和实际不一致，而一般上午上班前，前一天的库存现金应当已经全部入账，下午下班后也应当保证当天的现金已经全部登记入账。增加突击检查是增加不可预见性的手段，不告知被审计单位，没有任何征兆的选择在某一天上午上班前或下午下班时进行库存现金的盘点，这属于突击性检查。

【问题】如何区分动机压力？

【回复】动机或压力一般就是指管理层或相关人员面临的一些指标性的要求或者是管理层的薪酬与企业的经营绩效挂钩时的一种状态。

机会是就是可以让这种压力和动机变成现实的机会。比如说内控失效的话，管理层舞弊、造假肯定就比较容易了，也就给其带来了造假的机会。

借口就是管理层造假之后，所采取的防止别人发现的措施。比如说故意限制注册会计师的审查范围，找各种借口推脱责任等等。

可以说动机或压力、机会、借口三个因素是存在发生的先后顺序的，首先会有压力和动机，然后才会寻求机会，最后才会找出掩盖的借口。如果遇到这种题目，可以将选项拿出来比较，看其是属于前、中、后哪个方面以此来判断选项是属于三个因素中的哪个。

【问题】哪些风险可以直接认定为特别风险？

【回复】舞弊、管理层凌驾于控制之上的风险、超出正常交易的重大关联方交易都属于特别风险。其他的涉及到的比如会计估计的不确定性、收入确认等都是需要去判断是否属于特别风险的，但是不能直接评定为特别风险。

【问题】注册会计师与治理层沟通时，哪些应当进行书面沟通？

【回复】注册会计师就下列事项与治理层沟通时，应当采取书面形式：

（1）审计工作中发现的重大问题，其中已向治理层提出并得到妥善解决的事项不必包含在书面沟通文件中；

（2）注册会计师的独立性；

（3）舞弊中涉及到敏感信息的内容、管理层和治理层的责任等。

除此之外，对于其他事项的沟通，既可以采用书面形式，也可以采用口头形式。

【问题】如何向治理层和管理层通报内部控制缺陷考虑的事项？

【回复】（1）注册会计师应当以书面形式及时向治理层通报审计过程中识别出的值得关注的内部控制缺陷。

（2）注册会计师还应当及时向相应级别的管理层通报下列内部控制缺陷：

①已向或拟向治理层通报的值得关注的内部控制缺陷，除非在具体情况下不适合直接向管理层通报；

例：某些识别出的值得关注的内部控制缺陷，可能引发对管理层的诚信或胜任能力的质疑。因此，直接向管理层通报这些缺陷可能是不适当的。

②在审计过程中识别出的、其他方尚未向管理层通报而注册会计师根据职业判断认为足够重

要从而值得管理层关注的内部控制其他缺陷。

提示：对于①的情形，应当采用书面形式；对于②的情形，即“通报值得管理层关注的内部控制其他缺陷”，不需要采取书面形式，可以采取口头形式。

【问题】注册会计师利用专家的工作，是否包括利用管理层专家的工作？

【回复】注册会计师可能利用管理层专家的工作，只是这种利用并不被《中国注册会计师审计准则第 1421 号——利用专家的工作所规范》（以下简称 1421 号准则），而是受《中国注册会计师准则第 1301 号——审计证据》的规范。

1421 号准则涉及利用的专家，指的是注册会计师的专家，是指在会计或审计以外的某一领域具有专长的个人或组织，并且其工作被注册会计师利用，以协助注册会计师获取充分、适当的审计证据。专家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。

【问题】利用专家的工作，又怎么能评价专家是否具有实现审计目的所必需的胜任能力，注册会计师有这个能力评价吗？

【回复】可以的，比如说注册会计师需要的是珠宝鉴定方面的专家，那么注册会计师就要从报表审计的角度某一位专家是否具备这样的专业能力，可能注册会计师并不是特别精通珠宝这个行业，但是也是可以做出一些适当的评价和判断的。

【问题】集团审计中如何考虑期后事项？

【回复】集团财务报表审计中对期后事项的考虑，因对组成部分执行的工作不同而不同。《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑》第 51 条规定：“如果集团项目组或组成部分注册会计师对组成部分财务信息实施审计，集团项目组或组成部分注册会计师应当实施审计程序，以识别组成部分自组成部分财务信息日至对集团财务报表出具审计报告日之间发生的、可能需要在集团财务报表中调整或披露的事项。”第 52 条规定：“如果组成部分注册会计师执行组成部分财务信息审计之外的工作，集团项目组应当要求组成部分注册会计师告知其注意到的、可能需要在集团财务报表中调整或披露的期后事项。”因此，对组成部分进行审计与对组成部分进行审阅或其他工作对期后事项的考虑差别很大，这是由审阅或其他工作保证程度不如审计高导致的。很多考生对此模糊不清，应区别清楚。

【问题】集团项目组是否可以由组成部分注册会计师？集团项目组与组成部分注册会计师是否必须属于同一个会计师事务所？

【回复】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。集团项目组与组成部分注册会计师不是必须同属于一家会计师事务所。

举例说明：比如甲公司属于母公司，下属有三个子公司，现在对集团财务报表执行审计，则应当由相应的事务所组成集团项目组，而下属子公司则属于组成部分，应当由组成部分注册会计师执行相应的审计业务。假如组成部分管理层不单独聘请组成部分的注册会计师时，集团项目组也可以担任组成部分的注册会计师。两者可以出自同一家会计师事务所，也可以出自不同的会计师事务所。

【问题】会计估计体现的管理层偏向如何理解？

【回复】与会计估计相关的估计不确定性程度，可能影响会计估计对管理层偏向的敏感性。管理层偏向可以理解为管理层的喜好或意图。会计估计对管理层偏向的敏感性实际上就是说会计估计在多大程度上受到管理层意图的影响。一般来说，会计估计的做出应该从外部数据、客观事实等方面有根据的判断，但是如果会计估计具有很大的不确定性，就会更容易受到管理层意图的影响。

在实际中需要看管理层是不是倾向于虚增利润，从而可能在会计估计上虚增收入、虚减成本的倾向。

【问题】举例说明：（1）当审计证据支持点估计时，注册会计师的点估计与管理层的点估计之间的差异构成错报？（2）在一定的情况下，错报不小于管理层的点估计与注册会计师区间估计之间的最小差异？

【回复】（1）比如某项经济诉讼，注册会计师通过函证相关的律师得出的结论是最佳赔偿金额为 10 万元，注册会计师做出的点估计也是 10 万元，而管理层做出的点估计是 1 万元，则说明审计证据支持了注册会计师的点估计，而没有支持管理层做出的点估计，在这种情况下，说明管理层做出的点估计是不恰当的，所以应当作为错报。

（2）比如有一项诉讼，需要确认做预计负债，被审计单位估计 40 万元，但是注册会计师认为获取的审计证据支持区间估计，比如律师认为可能是 45~60 万元，那么被审计单位做出的点估计就不在 45~60 万元的范围之内，得不到证据的支持，可以认为属于一项错报。而这种

错报在金额上怎么确定呢？由于注册会计师认为获取的审计证据支持区间估计，不能对其进行准确的计量，只能认为这项错报是不会比 5 万元小的，即错报的金额大于等于 5 万元。

【问题】判断错报、推断错报有什么区别？

【回复】已识别的具体错报是指事实错报，推断的错报是根据已识别的错报推断出来的，比如注册会计师对某报表项目进行审计，抽取了 10% 的样本发现了 5 万元的误差，这 5 万元就是“已经识别的具体错报”，注册会计师从而计算出该项目推断错报为 45 万元，错报总额为 $45+5=50$ 万元。如果被审计单位调整了注册会计师发现的错报，那么调整后错报总额为 $50-5=45$ 万元。这 45 万元连同其他项目的未更正错报合计就是“尚未更正错报的汇总数”。在确定审计意见的时候，要用尚未更正错报汇总数与重要性水平进行比较，并且考虑错报对净利润的影响。判断错报是由于注册会计师认为管理层对会计估计作出不合理的判断或不恰当地选择和运用会计政策而导致的差异。

【问题】注册会计师第三时段和第二时段期后事项的做法有什么异同？

【回复】一、管理层同意修改财务报表

1. 管理层修改的是财务报表（除报表附注以外的内容）在这种情形下，第二时段和第三时段的处理基本相同，即延伸审计程序，出具新的审计报告。只不过是，第三时段期后事项还要多做一项复核管理层是否采取适当措施确保收到原财务报表的人士都了解到这一修改的工作。

2. 管理层修改的仅限于反映导致期后事项的影响（即报表附注）在这种情形下，两个时段也有一个相同的处理——在新出具的或经修改的审计报告中，增加其他事项段或强调事项段，提醒财务报表使用者，注册会计师对期后事项实施的审计程序仅限于被审计单位修改的报表附注。另外，针对第二时段的期后事项，注册会计师还可以针对附注的修改增加补充报告日期。

二、管理层不同意修改财务报表

在这种情形下，我们按照一个时间过程来理解注册会计师的处理就比较轻松了：

首先，审计报告还没有交给管理层时。这时候，注册会计师还是非常具有主动权的，只需考虑发表非无保留意见的审计报告即可。

然后，审计报告已经交给管理层但是还没有批准对外报出时。这时，注册会计师的主要处理就是防止报表对外报出——通知管理层不要向第三方报出。如果管理层执意报出，那么注册

会计师需要设法防止报表使用者信赖报表（包括利用证券传媒等）

最后，就是财务报表对外报出后。这种情形下，注册会计师需要复核管理层有没有采取行动，使得所有收到原报表的人士了解这一情况，如果管理层没有采取行动，注册会计师需要告知治理层或管理层应当这么做。但是管理层或治理层仍旧不采取行动时，注册会计师应设法防止报表使用者信赖审计报告，这时就比较严厉了，可能需要寻求法律意见。

【问题】 考试中，如何判断审计意见类型？

【回复】 在实务中，意见不是机械地按错报和重要性水平进行比较，有时错报高于重要性水平很多，也可能是无保留意见，主要看错报是否会影响报表使用者的决策及影响程度，进行主观判断，但考试时一般采用如下规则：

题目会给定重要性水平，有时也会给出利润的数据，然后在各事项审计中也会发现错报，但一般没有要求推断错报。

错报低于重要性水平，无保留意见；高于重要性水平保留意见；根据以往审计考试的总结，为了使答案没有争议，一般一项错报如果影响到利润由盈利变亏损或由亏损变盈利，则否定意见。

【问题】 “对应数据”和“比较财务报表”有什么区别呢？

【回复】 对应数据和比较财务报表都属于比较信息，对应数据构成了财务报表的组成部分，比如某年度财务报表中的期初余额，比较财务报表详细程度与本期报表所包含的信息详细程度是一致的，比如在报出 2012 年度财务报表的同时，也报出 2010、2011 年度财务报表，这两个年度的财务报表在详细程度上与 2012 年一致。

另外就是在审计意见的报告责任上，比如期初数据，如果没有特殊错报事项，则在审计意见中并不单独对期初数据发表意见，如果是比较财务报表，本年度要报出 2010、2011、2012 三年报表，则需要分别对三年报表分别发表意见。

【问题】 内部控制存在重大缺陷时应如何处理？

【回复】

情形	审计意见	情形	注册会计师的处理
内部控制	除非审计	重大缺陷尚未包含在企业	应当在内部控制审计报告中说明重大

存在一项或多项重大缺陷	范围受到限制，对	内部控制评价报告中	缺陷已经识别、但没有包含在企业内部控制评价报告中
	内部控制发表否定意见	内部控制评价报告中包含了重大缺陷，但注册会计师认为这些重大缺陷未在所有重大方面得到公允反映	应当在内部控制审计报告中说明这一结论，并公允表达有关重大缺陷的必要信息。此外，注册会计师还应当就这些情况以书面形式与治理层沟通

【问题】 项目组内部复核和项目质量控制复核的区别有哪些？

【回复】 1. 项目组内部复核分两个层次：项目经理的现场复核和项目合伙人的复核。项目合伙人的复核是项目组内最高级别的复核。项目组内复核也包括由项目组内经验较多人员复核经验较少的人员执行的工作。

项目质量控制复核，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。

2. 项目质量控制复核与项目组内部复核的区别

(1) 复核的主体不同

项目组复核是项目组内部进行的复核，包括项目负责人实施的复核，项目质量控制复核则是会计师事务所挑选不参与该业务的人员，独立地对特定业务实施的复核。后者的独立性和客观性通常高于前者；

(2) 复核的对象不同

对每项业务都应当实施项目组内部复核，而会计师事务所只对特定业务实施项目质量控制复核；

(3) 复核的要求不同

对每项业务实施项目组内部复核的内容比较宽泛，会计师事务所对特定业务实施项目质量控制复核的重点，是客观评价项目组作出的重大判断和在准备报告时形成的结论。

3. 项目质量控制复核要求

(1) 对所有上市公司财务报表审计实施项目质量控制复核；

(2) 规定适当的标准，据此评价上市公司财务报表审计以外的历史财务信息审计和审阅、其他鉴证业务及相关服务业务，以确定是否应当实施项目质量控制复核；

(3) 对符合适当标准的所有业务实施项目质量控制复核。

【问题】什么是项目合伙人？

【回复】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报告上签字的合伙人；可以说项目合伙人是项目组的“头”，其要在审计报告中签字的，同时对业务的执行负责和组内的最高级别的复核。项目合伙人也是事务所的股东之一；在有限责任制的会计师事务所，项目合伙人是指主任会计师或副主任会计师。

【问题】职业道德守则定义可接受的水平时，引入一个理性且掌握充分信息的第三方的概念。注册会计师应当如何运用这一概念？

【回复】这一概念可以这样理解，即注册会计师有没有遵循职业道德，有没有保持独立性，不是自己来评判的，而应该由第三方来评判。什么样的第三方呢？就是具有理性且掌握充分信息的第三方，这个第三方不是真实存在的，而是一个视角，一种立场，这样的第三方是充分理性的，并掌握注册会计师所处环境的充分信息。运用这一概念需要职业判断。理性且掌握充分信息的第三方的概念旨在建立一个公正的基准，有助于注册会计师按照该基准判断什么样的行为是可接受的。比如，注册会计师应考虑一个理性且掌握充分信息的第三方是否认为所采取的防范措施足以应对不利影响。值得注意的是，在决定一项行为是否恰当时，该概念基于当前可获得的信息。

【问题】事务所层面防范措施与具体业务层面防范措施如何区分？

【回复】事务所层面上的措施是整体措施，不会特别具体，是一个总的把握。

业务层面是针对各个细节来实施的。

比如，中央下达精神文明建设和物质文明建设，两手都要抓两手都要硬！这个就是总体的要求，但是具体如何做，那要安排到各个省市、地区来按照这个精神来执行。

站在审计的角度进行分析，业务层面的防范措施就是在审计项目组在执行业务的时候，根据所采取的业务情况而采取的防范措施；而事务所层面的防范措施更多的是指，事务所从全局的角度去制定有关的政策和程序去防范一些对职业道德基本原则构成威胁的情况。

业务层面较为具体，针对某具体的业务而言；而会计师事务所层面是从整体上把握，比如制定相关的政策和程序，建立某种机制，这些都是针对所有的业务而言的，并不具体区分某业务，您从这一角度上理解就可以了，在解答相应题目的时候，也可以把握这个原则。

【问题】“同处一个分部”怎么理解？是指在事务所里，还是在审计客户那里，同处一个分部？

【解答】同一分部指的同处于一个会计事务所。

例如，A 会计师事务所所在某市有一分部甲会计师事务所，甲会计师事务所由张三、李四两个合伙人组成，这种情况下，如果张三承接 Y 公司的审计业务，那么李四就是“与执行审计业务的项目合伙人同处一个分部的其他合伙人”，两人共处甲会计师事务所。

而对于前者来说，比如张三是合伙人，未参加项目组，但其为审计客户提供了内部审计服务，则就属于这种情形。

【问题】在经济利益这部分内容中，如何在做题中区分有无防范措施？在特定情况下采取职业道德守则未列举的其他防范措施是否有效？

【回复】教材当中明确了“不被允许拥有的经济利益”情况，即“没有防范措施”的情况，其他情况需要注册会计师的职业判断来考虑是否有防范措施。

在特定情况下可以采取的防范措施并不局限于教材或职业道德守则列举的防范措施。当教材中列举的防范措施前面注明“防范措施包括”或“防范措施主要包括”时，表明这些防范措施仅包含职业道德守则认可的、在一般情况下适用的或在特定情况下可能有效的防范措施，而并未涵盖可以实施的所有防范措施。在特定情况下，注册会计师可以实施其他防范措施，但需对拟实施的其他防范措施是否能将不利影响降低至可接受水平进行职业判断，确定某一防范措施的有效性。

说明：答疑精华是根据学员在答疑板的提问进行的整理，选报课程即可享受 24 小时答疑服务，查看所有答疑精华。

为了帮助广大考生做好备考准备，打好基础，快速进入高效备考状态，中华会计网校推出 2017 年注册会计师特色班、精品班、实验班、定制班、移动班个性化辅导班次，各辅导班次专为考生精心设计，满足不同类型考生需求，助考生高效备考。

详情点击：<http://www.chinaacc.com/zhucekuaijishi/project/>

扫码关注微信 获取更多精彩内容

