

Laws and Regulations Express (China)

法规快讯（中国）

——福建注协发布系列审计风险提示第 1-9 号

【2015 年第 52 期（总第 204 期） - 2015 年 12 月 16 日】





福建注协发布系列审计风险提示第 1-9 号

2014 年 6 月以来,福建省注册会计师协会陆续发布了审计风险提示第 1 号至第 9 号,分别对审计工作底稿、存货监盘、函证、司法会计鉴定、对农业类被审计单位的特殊考虑、审计项目复核、财务报表审计中对注册资本认缴登记制的考虑、职业道德和独立性,以及计划审计工作等问题进行了风险提示。



《审计风险提示第 1 号——审计工作底稿》: 没有编制审计工作底稿,不能出具审计报告。**《审计风险提示第 2 号——存货监盘》:** 注册会计师在执行存货监盘时不应协助被审计单位进行存货盘点;如果注册会计师拟不信赖与被审计单位盘点存货相关的内部控制,仍应当观察被审计单位的盘点情况;注册会计师在计划存货监盘工作时,可以在计划存货监盘工作结合以前年度的监盘经验、本年度预审工作时获取的对被审计单位的了解等信息,从最近一期的存货明细清单中选取拟进行抽盘的样本;在执行抽盘时,注册会计师通常需要执行双向的测试。**《审计风险提示第 3 号——函证》:** 注册会计师应当对银行存款(包括零余额账户和在本期内注销的账户)、借款、与金融机构往来的其他重要信息以及应收账款实施函证程序;未获取积极式询证函回函时通过执行替代程序以获取注册会计师需要的审计证据可能是不适当的;注册会计师可能实施的常用函证替代程序包括检查期后收款、货运单据及临近期末的销售等;注册会计师收到回函后需关注其可靠性。**《审计风险提示第 4 号——司法会计鉴定》:** 注册会计师在作出司法会计鉴定结论时不能就超出专门性问题的范围作出主观或法律方面的评价;注册会计师在作出司法会计鉴定结论时不应发表推测、猜测或建议性意见;注册会计师在执行司法会计鉴定时应注意所使用的测试方法,应对能够证明事实的证据予以全部调查取证,不能采用选取特定项目或审计抽样的方法;注册会计师在执行司法会计鉴定时获取的证据必须符合法定形式的要求。**《审计风险提示第 5 号——对农业类被审计单位的特殊考虑》:** 在接受和保持客户关系和审计业务时特别考虑客户的诚信情况;特别重视现金交易的审计;特别重视存货监盘程序的执行。**《审计风险提示第 6 号——审计项目复核》:** 上市实体财务报表审计项目应当实施项目质量控制复核;针对审计项目制定分级复核的政策和程序;针对审计项目复核形成记录。**《审计风险提示第 7 号——财务报表审计中对注册资本认缴登记制的考虑》:** 注册会计师需要了解公司注册资本登记制度的变化,考虑该变化对审



计工作的影响；关注股东按章程约定履行出资义务的情况，并考虑其对被审计单位持续经营能力的影响；关注企业年度报告公示，识别可能存在的重大不一致。《**审计风险提示第 8 号——职业道德和独立性**》：违法违规买卖客户股票；关键项目合伙人未定期轮换；同时为审计客户提供内控审计和内控咨询。《**审计风险提示第 9 号——计划审计工作**》：注册会计师应当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，并记录重大修改及其理由；注册会计师在制定审计计划时需要将常规审计程序进行适当调整；在对小型被审计单位实施审计时也需要制定审计计划。

相关概要如下：

一、《**审计风险提示第 1 号——审计工作底稿**》

风险提示：没有编制审计工作底稿，不能出具审计报告。

依据：《中华人民共和国注册会计师法》等相关法律，中国注册会计师审计准则、质量控制准则、职业道德守则及相关规定

一、审计工作底稿，是注册会计师对制定审计计划、实施审计程序、获取相关审计证据，以及得出审计结论做出的记录，是审计证据的载体。审计工作底稿可以提供证据，作为注册会计师得出实现总体目标结论的基础，并按照审计准则和相关法律法规的规定计划和执行了审计工作。此外，审计工作底稿还有助于项目组计划和执行审计工作；有助于负责督导的项目组成员履行指导、监督和复核审计工作；有助于项目组说明其执行审计工作的情况；保留对未来审计工作持续产生重大影响的事项的记录；便于会计师事务所实施质量控制复核与检查；便于监管机构对会计师事务所实施执业质量检查。

二、最高人民法院《关于审理涉及会计师事务所审计业务活动中民事侵权赔偿案件的若干规定》第四条规定：“会计师事务所因在审计业务活动中对外出具不实报告给利害关系人造成损失的，应当承担侵权赔偿责任，但其能够证明自己没有过错的除外。会计师事务所在证明自己没有过错时，可以向人民法院提交与该案件相关的执业准则、规则以及审计工作底稿等。”

如果会计师事务所在审计业务活动中因出具不实报告，并给利害关系人造成损失的，人民法院根据其过失大小确定其赔偿责任。在确定时，注册会计师是否在审计过程中保持了必要的职业谨慎是重要的标准，而能够证明会计师事务所是否尽到必要的职业谨慎的证据就是审计工作底稿。因此，如果没有编制审计工作底稿，会计师事务所将承担巨大的法律诉讼风险。

三、审计工作底稿不仅要符合审计准则的规定，要素齐全，即要符合“内容完整、格式规范、标识一致、记录清晰、结论明确”；而且还要实质上的有用，特别是审



计工作底稿所反映的经济事项和行为应该是真实的，取得的审计证据要具有证明力，要符合证据的法定形式，要能作为认定事实的依据；否则，就起不到保护自己的作用，还可能成为注册会计师出具不实报告的佐证。

二、《审计风险提示第 2 号——存货监盘》

风险提示 1：注册会计师在执行存货监盘时不应协助被审计单位进行存货盘点。

《企业财务会计报告条例》第二十条和《企业内部控制应用指引第 8 号——资产管理》第十二条明确规定，定期盘点存货，合理确定存货的数量和状况是被审计单位管理层的责任。

如果注册会计师协助被审计单位进行存货盘点，将极有可能影响其独立性，从而违反《中国注册会计师职业道德守则》的相关要求。

风险提示 2：如果注册会计师拟不信赖与被审计单位盘点存货相关的内部控制，仍应当观察被审计单位的盘点情况。

即使注册会计师拟不信赖被审计单位盘点存货相关的内部控制，仍然应当在存货盘点现场实施监盘时观察被审计单位的盘点情况。

风险提示 3：注册会计师在计划存货监盘工作时预先选取测试样本的考虑与注意事项。

为保证实施监盘程序的效果并提高工作效率，注册会计师可以在计划存货监盘工作时获取被审计单位最近一期的存货明细清单（如 11 月 30 日的存货明细清单），并结合以前年度的监盘经验、本年度预审工作时获取的对被审计单位的了解等信息，从最近一期的存货明细清单中选取拟进行抽盘的样本。需要注意的是，注册会计师选取的样本不应被被审计单位事先预见。

风险提示 4：在执行抽盘时，注册会计师通常需要执行双向的测试。

《中国注册会计师审计准则第 1311 号——以存货、诉讼和索赔、分部信息等特定项目获取审计证据的具体考虑》应用指南第 7 段明确了注册会计师在执行抽盘时，通常需要执行双向的测试，即：

- （一）从存货盘点记录中选取项目追查至存货实物；
- （二）从存货实物中选取项目，检查至存货盘点记录。

在进行了上述两个方向的测试后，注册会计师可以就存货盘点记录的完整性和准确



性获取审计证据，即存货盘点记录是否准确、完整地反映了盘点日的存货情况。

在后续对期末存货记录（如存货明细账）实施审计程序时，注册会计师通过将期末存货记录与存货盘点记录进行双向核对，可以就存货的“存在”和“完整性”认定获取审计证据。

三、《审计风险提示第 3 号——函证》

风险提示 1: 注册会计师应当对银行存款（包括零余额账户和在本期内注销的账户）、借款、与金融机构往来的其他重要信息以及应收账款实施函证程序。

《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》第十二条规定：“注册会计师应当对银行存款（包括零余额账户和在本期内注销的账户）、借款及与金融机构往来的其他重要信息实施函证程序，除非有充分证据表明某一银行存款、借款及与金融机构往来的其他重要信息对财务报表不重要且与之相关的重大错报风险很低。如果不对这些项目实施函证程序，注册会计师应当在审计工作底稿中说明理由。”

《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》第十三条规定：“注册会计师应当对应收账款实施函证程序，除非有充分证据表明应收账款对财务报表不重要，或函证很可能无效。如果认为函证很可能无效，注册会计师应当实施替代审计程序，获取相关、可靠的审计证据。如果不对应收账款函证，注册会计师应当在工作底稿中说明理由。”

风险提示 2: 未获取积极式询证函回函时通过执行替代程序以获取注册会计师需要的审计证据可能是不适当的。

《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》第二十条规定：“如果注册会计师认为取得积极式函证回函是获取充分、适当的审计证据的必要程序，则替代程序不能提供注册会计师所需要的审计证据。在这种情况下，如果未获取回函，注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1502 号——在审计报告中发表非无保留意见》的规定，确定其对审计工作和审计意见的影响。”

在某些情况下，注册会计师可能识别出认定层次重大错报风险，且取得积极式询证函回函是获取充分、适当的审计证据的必要程序。这些情况可能包括：

- （1）可获取的佐证管理层认定的信息只能从被审计单位外部获得；
- （2）存在特定舞弊风险因素，例如，管理层凌驾于内部控制之上，员工和（或）管理层串通使注册会计师不能信赖从被审计单位获取的审计证据。



当存在上述情况时，如果注册会计师未能收到积极式函证的回函，应当确定这一情况对审计工作和审计意见的影响，并考虑是否需要解除业务约定或发表非无保留意见。

风险提示 3：注册会计师应当实施函证替代程序的情形，以及应收账款常用的函证替代程序。

《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》第十三条、第十五条和第十九条对注册会计师应当实施函证替代程序的情形作出要求，即：

1. 注册会计师认为应收账款函证很可能无效；
2. 管理层不允许寄发询证函；
3. 未回函。

对于应收账款，注册会计师可能实施的常用函证替代程序，如，通过检查期后收款、货运单据及临近期末的销售，以就应收账款获取充分、适当的审计证据。

实务中，注册会计师在实施替代程序时需考虑被审计单位的具体情况。例如：

1. 如果能够确定被审计单位期末应收账款的余额是由哪几笔交易构成的，则实施的替代程序可能为：

（1）检查期后收款记录；

（2）检查构成期末应收账款余额的销售合同、销售订单、发票、出库单、货运单据、客户验收单据、以及与客户对账的记录等支持性文件。

2. 如果不能确定被审计单位期末应收账款的余额是由哪几笔交易构成的，实施的替代程序可能为：

（1）检查期后收款记录；

（2）检查期初余额是否与上期期末余额一致；

（3）测试本期发生额，包括借方发生额和贷方发生额，并检查相关支持性文件。

风险提示 4：注册会计师收到回函后需关注其可靠性

所有回函都存在被拦截、更改或其他舞弊风险，无论该回函是采用纸质、电子还是其他介质等形式，这种风险都会存在。因此，注册会计师应当考虑可能导致对回函的可靠性产生疑虑的因素，进一步获取审计证据以消除这些疑虑。



四、《审计风险提示第 4 号——司法会计鉴定》

风险提示 1: 注册会计师在作出司法会计鉴定结论时不能就超出专门性问题的范围作出主观或法律方面的评价。

司法鉴定是指公安机关、人民检察院和人民法院为了查证案情, 指派或聘请具有专门知识的鉴定人, 就案件中某些专门性问题运用专业知识进行鉴别和判断并得出鉴定结论的一种司法活动, 是专家以专门知识为基础, 依法发表对事实的看法, 而当事人的主观状态及法律问题由司法工作人员来解决, 鉴定人只能依据提供的材料并运用专门知识进行分析、研究, 就接受委托的专门性问题作出鉴定结论。例如, 注册会计师只能根据委托人提供的资料, 对一笔款项的来源与去处的事实得出结论, 只能证明该笔款项收付的事实, 但不能评价该笔款项的收付是否存在犯罪问题。又如, 在形成鉴定结论时, 注册会计师不能使用诸如“XX 案当事人挪用公款 XXX 元”、“XX 案当事人故意造成直接经济损失 XXX 元”等超出专门性问题的表述。

风险提示 2: 注册会计师在作出司法会计鉴定结论时不应发表推测、猜测或建议性意见。

注册会计师依法作出的鉴定结论, 是诉讼证据的表现形式之一, 在相关的诉讼过程中, 还需要经过法庭调查阶段的核实和质证, 因此, 证据必须是客观存在的真实情况, 而不是推测、猜测的主观之物, 不能凭估计说话, 也不能发表建议性的意见。在鉴定过程中, 如果注册会计师遇到确因书面资料缺损而无法作出鉴定结论的情况, 可以不接受委托或只对其可以鉴定的部分作出鉴定结论。

风险提示 3: 注册会计师在执行司法会计鉴定时应注意所使用的测试方法。

在执行财务报表审计时, 注册会计师选取测试项目的方法可以是选取全部项目、选取特定项目或审计抽样。但是, 在执行司法会计鉴定时, 由于注册会计师的鉴定结论是诉讼活动的组成部分, 与其他诉讼证据一样, 具有唯一性和排他性的特征, 必须做到充分、确凿。因此, 在执行司法会计鉴定时, 委托人应当提供真实、完整、充分的鉴定材料, 注册会计师应对能够证明事实的证据予以全部调查取证, 不能采用选取特定项目或审计抽样的方法。

风险提示 4: 注册会计师在执行司法会计鉴定时获取的证据必须符合法定形式的要求。

注册会计师作出的司法会计鉴定结论一旦被采信, 将成为诉讼证据, 其执行司法会计鉴定的过程中获取的证据必须符合法定形式。例如, 对于注册会计师收集的书面证据, 可以是原件, 也可以是经核对无误的副本或者复制件, 但应当说明来源和取证情况; 对于收集的物证应当是原物, 提供原物确有困难的, 可以提供复制品或



者照片，但应当说明取证情况；对于收集计算机数据或者录音、录像等视听资料证据，应当要求委托人提供有关资料的原始载体，提供原始载体确有困难的，可以提供复制件，但应当说明其来源和制作经过。司法鉴定还要遵循《司法鉴定程序通则》，司法鉴定人进行鉴定，应当对鉴定过程进行实时记录并签名；记录可以采取笔记、录音、录像、拍照等方式；记录的内容应当真实、客观、准确、完整、清晰，记录的文本或者音像载体应当妥善保存。

五、《审计风险提示第 5 号——对农业类被审计单位的特殊考虑》

风险提示 1：在接受和保持客户关系和审计业务时特别考虑客户的诚信情况

《质量控制准则第 5101 号——会计师事务所对执行财务报表审计和审阅、其他鉴证和相关服务业务实施的质量控制》，要求会计师事务所应当制定有关客户关系和具体业务的接受和保持的质量控制程序。在接受或保持客户关系和具体业务时，已考虑客户的诚信，没有信息表明客户缺乏诚信。

农业类被审计单位较多为家族式管理的民营企业，实质控制人或管理层往往法律意识淡薄，通常存在公司治理结构形同虚设，管理层凌驾于控制之上、会计基础薄弱、财务核算不规范、财务报表缺乏可审性等问题。因此，会计师事务所在接受或保持客户关系和审计业务时，需要特别关注被审计单位的诚信情况。会计师事务所考虑的事项可能包括：客户的主要股东、关键管理人员及治理层的身份和商业信誉以及这些人员对内部控制环境的重视程度，客户的经营性质，工作范围是否可能受到不恰当的限制，变更会计师事务所的理由等。

风险提示 2：特别重视现金交易的审计

较多农业类被审计单位常在原材料采购以及销售环节存在大量现金交易。原始凭证不规范甚至缺乏原始凭证，现金交易的真实性存在较高的重大错报风险。另一方面，被审计单位对交易过程的监督通常亦缺乏有效的手段，可能存在现金被挪用的舞弊风险。

因此，注册会计师应当特别重视农业类被审计单位现金交易真实性的审计，将现金收支交易的审计和被审计单位与货币资金相关的内部控制设计和运行的有效性测试结合起来。

注册会计师在对被审计单位与货币资金相关内部控制的执行有效性进行测试时，应当对现金的收支、费用的开支和备用金的管理等应按制度规定的审批权限、支取流程和程序作重点抽查；对某些重要的业务内容进行核查，加强同一业务不同环节，



不同报表期间的对比检查；在选取内部控制测试样本时要增加审计程序的不可预见性，谨慎选取样本，认真对待抽样发现的异常。

注册会计师在执行与货币资金相关的实质性程序时，不应仅局限于银行函证、现金盘点和检查银行存款余额调节表等常规审计程序，还应当结合被审计单位的销售、采购交易等情况，适当运用分析程序以识别风险，设计并执行有针对性的进一步审计程序。

注册会计师在执行与现金交易相关的实质性程序时，对于以收取现金方式实现销售的，应当核对付款方和付款金额与合同、订单、出库单是否一致，以确定款项确实由客户支付。必要时，向现金交易客户函证会计期间的收入金额，以评估现金收入的发生和完整性认定是否恰当。对于现金采购交易，比照处理。

风险提示 3：特别重视存货监盘程序的执行

注册会计师实施监盘程序的目标，是就存货的存在和状况获取充分、适当的审计证据。由于农业类被审计单位的行业特点，注册会计师在实施存货监盘程序时存在较大难度。分析其原因，一是农业类被审计单位的存货表现形态多为生长型动物或植物，受其生存区域限制，如动物性存货无法停止流动或位于深海养殖区，注册会计师难以确定存货实物数量。二是农业类被审计单位存货的价值受生长周期、自然灾害、市场供求关系等因素的影响非常明显，注册会计师在监盘时难以确定其状况。

因此，对于农业类被审计单位，注册会计师需要更加重视存货监盘工作。具体而言，可以从以下几个方面考虑：

（1）制定有效的监盘计划，考虑与存货相关的重大错报风险、内部控制的性质、被审计单位是否制定了适当的盘点程序和方法，以及有否必要利用专家的协助等。如果拟利用注册会计师的专家的工作，需要遵守《中国注册会计师审计准则第 1421 号——利用专家的工作》的各项要求。

（2）委派熟悉农业行业的项目组成员，通过培训使其获取执行类似性质和复杂程度的审计业务的知识，并加强督导，强调在整个审计过程中保持职业怀疑。

需要特别强调的是，审计中的困难、时间或成本等事项本身，不能作为注册会计师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正当理由。

六、《审计风险提示第 6 号——审计项目复核》

风险提示 1：上市实体财务报表审计项目应当实施项目质量控制复核。



根据《中国注册会计师审计准则第 1121 号》第七条：“上市实体，是指其股份、股票或债券在法律法规认可的证券交易所报价或挂牌，或在法律法规认可的证券交易所或其他类似机构的监管下进行交易的实体。”会计师事务所通常应对以下上市实体的财务报表审计进行项目质量控制复核：

- (1) 在主板、中小板及创业板上市的公司；
- (2) 在全国中小企业股份转让系统挂牌的公司；
- (3) 区域股权交易市场挂牌的公司；
- (4) 其债券在证券交易所、银行间交易市场和证券经营机构柜台交易市场发行交易的公司。

此外，会计师事务所在确定其他需要实施项目质量控制复核的业务时通常需考虑以下业务：

- (1) 以被审计单位资产总额、收入总额、净利润等重要财务指标作为评价标准确定的规模较大的业务，如国有大型企业；
- (2) 银行、保险等金融业的审计业务；
- (3) 高风险行业的审计业务，如存在大量现金交易的行业、受宏观环境影响波动较大的行业；
- (4) 其他涉及公众利益程度较高，或识别出异常情况和高风险的业务。

风险提示 2：针对审计项目制定分级复核的政策和程序。

会计师事务所应按照执业准则的要求建立和完善与审计项目复核相关的质量控制制度，考虑业务规模、审计风险等因素，对审计项目进行分类管理，明确不同类别项目的复核层级、各层级复核的内容及对复核人员的要求。对每项审计业务都应当实施项目组内部复核，对上市实体的财务报表审计业务及会计师事务所认为必要的特定业务实施项目质量控制复核。独立的项目质量控制复核不能替代或减轻项目组内复核的责任。

风险提示 3：针对审计项目复核形成记录。

根据《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》：注册会计师应当记录审计工作的复核人员及复核的日期和范围；根据《中国注册会计师审计准则第 1121 号——对财务报表审计实施的质量控制》：针对已复核的审计业务，项目质量控制复核人员应当就下列事项形成审计工作底稿：(1) 会计师事务所项目质量控制复核政策要求的程序已得到实施；(2) 项目质量控制复核在审计报告日或审计报告日之前已完成；(3) 项目质量控制复核人员没有注意到任何尚未解决的事项，使其



认为项目组作出的重大判断和得出的结论不适当。

各级复核人对复核工作开展情况、复核发现的问题、建议处理方案应有必要的复核记录；被复核人对问题解决情况、涉及意见分歧事项的处理、应有回复并形成记录。

七、《审计风险提示第 7 号——财务报表审计中对注册资本认缴登记制的考虑》

风险提示 1：注册会计师需要了解公司注册资本登记制度的变化，考虑该变化对审计工作的影响。

2013 年 12 月《公司法》修改后，公司注册资本登记制度发生了较大的改变，由注册资本实缴登记制改为注册资本认缴登记制，并取消了原《公司法》对股东出资的一些强制性要求，如首次出资比例，货币出资比例等。股东实际缴纳出资的义务主要由股东在相关合同及公司章程中进行约定，公司实收资本不再是公司的登记事项，公司登记时不需要提交验资报告。

需要注意的是，仍有一部分公司并不适用上述变化，如采用募集方式设立的股份有限公司等 27 类企业（详见附录 1）。注册会计师需要了解公司注册资本登记制度的变化及其适用范围（涉及的主要法规详见附录 2），在执行财务报表审计时，考虑这些变化对审计计划和进一步审计程序的影响。如对于执行注册资本认缴登记制的被审计单位，强化对实收资本存在认定的细节测试；再如，在股东未按约定出资的情况下，按照《中国注册会计师审计准则第 1311 号——对存货、诉讼和索赔、分部信息等特定项目获取审计证据的具体考虑》的相关规定，注意识别涉及被审计单位的可能导致重大错报风险的诉讼和索赔事项并考虑适当的应对措施等。

风险提示 2：关注股东按章程约定履行出资义务的情况，并考虑其对被审计单位持续经营能力的影响。

对于执行注册资本认缴登记制的被审计单位，注册会计师需要了解公司章程关于出资的约定，执行与缴纳出资相关的实质性程序，对股东的出资方式、出资额和出资时间的真实性以及相关会计处理的准确性获取充分、适当的审计证据。

对于被审计单位公司章程未约定出资期限的，注册会计师应当与管理层和治理层沟通，了解未约定出资期限对被审计单位生产经营的影响，股东未出资是否可能导致被审计单位因缺乏必要的营运资金而陷入僵局，从而导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑。



同样地，如果存在股东延长出资期限或其他未按约定出资的情况，注册会计师应当就上述情况与管理层、治理层和相关股东进行沟通，了解原因，评价其合理性以及对被审计单位生产经营和持续经营能力的影响。

如果识别出可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况，注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》的要求实施追加的审计程序，以确定是否存在重大不确定性，并考虑对审计报告的影响。根据 1324 号准则第十五条，这些程序应当包括：

- （一）如果管理层尚未对被审计单位持续经营能力作出评估，提请其进行评估；
- （二）评价管理层与持续经营评估相关的未来应对计划，这些计划的结果是否可能改善目前的状况，以及管理层的计划对于具体情况是否可行；
- （三）如果被审计单位已编制现金流量预测，且对预测的分析是评价管理层未来应对计划时所考虑的事项或情况的未来结果的重要因素，评价用于编制预测的基础数据的可靠性，并确定预测所基于的假设是否具有充分的支持；
- （四）考虑自管理层作出评估后是否存在其他可获得的事实或信息；
- （五）要求管理层和治理层（如适用）提供有关未来应对计划及其可行性的书面声明。

风险提示 3：关注企业年度报告公示，识别可能存在的重大不一致。

注册资本登记制度改革的另一项主要内容，是将企业年度检验制度改为企业年度报告公示制度。企业年度报告公示是培养和强化企业自律意识的一种制度，年度报告公示信息的真实性是衡量企业信用的试金石，公司信用在未来的市场中将发挥主导作用。

根据《中国注册会计师审计准则第 1521 号——注册会计师对含有已审计财务报表的文件中的其他信息的责任》，企业年度报告属于其他信息，注册会计师应当根据 1521 号准则的要求，阅读年度报告的内容，以识别其是否与已审计财务报表存在重大不一致。如果识别出重大不一致，注册会计师应当与管理层和治理层进行沟通，采取适当的应对措施并考虑对审计报告的影响。此外，对于注意到的对事实的重大错报，注册会计师也应当根据 1521 号准则的要求，与管理层和治理层进行沟通，并采取适当的进一步措施。



八、《审计风险提示第 8 号——职业道德和独立性》

风险提示 1：违法违规买卖客户股票

根据中国注册会计师协会《职业道德守则第 4 号—审计和审阅业务对独立性的要求》第三章“经济利益”的规定，会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属不得在审计客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益。对于从事证券期货业务的会计师事务所，还需要遵守《证券法》第 45 条“为股票发行出具审计报告、资产评估报告或者法律意见书等文件的证券服务机构和人员，在该股票承销期内和期满后六个月内，不得买卖该种股票。除前款规定外，为上市公司出具审计报告、资产评估报告或者法律意见书等文件的证券服务机构和人员，自接受上市公司委托之日起至上述文件公开后五日内，不得买卖该种股票。”的规定。因此，为了防范持有审计客户经济利益或违法违规买卖审计客户股票，会计师事务所应当考虑：

1. 制定相应的政策，明确禁止审计项目组成员持有审计客户经济利益包括买卖审计客户的股票；
2. 制定相应的程序，及时更新并明确告知注册会计师及从业人员禁止买卖的审计客户股票清单；
3. 制定相应的程序，对注册会计师及从业人员遵循上述政策的情况进行检查并对违反规定行为制定相应的处罚措施。

风险提示 2：关键项目合伙人未定期轮换

根据中国注册会计师协会《职业道德守则第 4 号—审计和审阅业务对独立性的要求》中第十一章“与审计客户长期存在业务关系”的规定，会计师事务所长期委派同一名合伙人或高级员工执行某一客户的审计业务，将因密切关系和自身利益产生不利影响，会计师事务所应当评价因密切关系和自身利益产生的不利影响的严重程度，并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。对于从事证券期货业务的会计师事务所，该守则明确要求“如果审计客户属于公众利益实体，执行其审计业务的关键审计合伙人任职时间不得超过五年”，此外，从事证券期货业务的会计师事务所还需要遵守《关于证券期货审计业务签字注册会计师定期轮换的规定》（证监会计字[2003]13 号）的规定。因此，在执行关键项目合伙人定期轮换方面，会计师事务所应当考虑：

1. 制定相应的政策，明确哪些审计客户纳入轮换范围；
2. 制定相应的政策，明确哪些人员属于关键项目合伙人及其轮换期限；
3. 制定相应的程序，监控纳入轮换范围的审计客户和关键项目合伙人，及时采取防



范措施避免违反规定未及时更换已经到期的关键项目合伙人。

风险提示 3：同时为审计客户提供内控审计和内控咨询

根据中国注册会计师协会《职业道德守则第 4 号—审计和审阅业务对独立性的要求》第十二章“为审计客户提供非鉴证服务”的规定，会计师事务所向审计客户提供非鉴证服务，可能对独立性产生不利影响，包括因自我评价、自身利益和过度推介等产生的不利影响，因此，在接受委托向审计客户提供非鉴证服务之前，会计师事务所应当确定提供该服务是否将对独立性产生不利影响。从事证券期货业务的会计师事务所，还需要遵守证监会《关于做好上市公司 2012 年年报的通知》（证监会公告【2012】42 号）“会计师事务所应当严格遵守《中国注册会计师职业道德守则》的要求，审慎承接内部控制审计业务，不得与具有网络关系的中介机构同时为同一企业提供内部控制咨询和审计服务。”的规定。因此，为了防范同时承接内控审计和内控咨询，会计师事务所应当考虑：

1. 根据《职业道德守则第 4 号—审计和审阅业务对独立性的要求》关于网络与网络事务所的规定，明确自身是否符合网络事务所的定义并确定相关网络实体的范围和清单；
2. 制定相应的政策，明确禁止网络事务所同时承接内部控制审计和内部控制咨询的业务；
3. 制定相应的程序，要求网络事务所中的会计师事务所或非会计师事务所实体在承接内部控制业务时，对拟承接的内部控制审计或内部控制咨询进行相关的职业道德遵循情况调查，即调查拟承接客户是否委托本网络的事务所同时执行内部控制审计和内部控制咨询的业务。

需要强调的是，职业道德和独立性是注册会计师的灵魂，是行业发展壮大的内在推动力。会计师事务所无论规模大小，都应当严格遵守《中国注册会计师职业道德守则》及其问题解答等相关规定，结合自身的执业特点和职业行为，明确哪些行为应当禁止，哪些行为应当采取必要的防范措施，并制定相应的政策和程序，以有效规范职业行为，维护职业形象。

九、《审计风险提示第 9 号——计划审计工作》

风险提示一：注册会计师应当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，并记录重大修改及其理由。

《中国注册会计师审计准则第 1201 号—计划审计工作》应用指南指出：“由于未预



期事项的存在、条件的变化或通过实施审计程序获取的审计证据等原因，注册会计师可能需要基于修正后的风险评估结果，对总体审计策略和具体审计计划，以及相应的原计划的进一步审计程序的性质、时间安排和范围作出修改。”

风险提示二：注册会计师在制定审计计划时需要对常规审计程序进行适当调整。

在审计实务中，注册会计师在计划进一步审计程序时，通常会利用会计师事务所发布的常规审计程序模板，或是参考中国注册会计师协会编制的《财务报表审计工作底稿编制指南》、《小型企业财务报表审计工作底稿编制指南》中所列举的审计程序。

需要说明的是，由于被审计单位的情况千差万别，注册会计师根据职业判断所评估的风险也不尽相同，无论是会计师事务所还是中国注册会计师协会，都不可能制定出一套适用于不同行业所有被审计单位的审计程序。因此，注册会计师需要根据业务的具体情况和评估的风险对常规审计程序进行适当调整，而不能机械套用。这一调整的过程也叫审计程序的裁剪。

注册会计师对审计程序进行裁剪通常需要遵循以下原则：

（一）风险与效率平衡原则。注册会计师应充分领会风险

导向审计理念，既要通过实施恰当的审计程序保证审计质量、控制审计风险；又要避免机械套用，增加项目成本，影响审计效率，导致审计过度。

（二）实质重于形式原则。注册会计师在裁剪审计程序时应当将有限的审计资源集中到风险高的领域，变平均用力为集中用力。裁剪程序应当根据评估的项目重大错报风险作出，对特定的重大错报风险（如特别风险）若依据常规审计程序不足以应对的，还应当设计更有针对性的审计程序予以应对。

风险提示三：在对小型被审计单位实施审计时也需要制定审计计划。

在审计实务中，有些注册会计师在对小型被审计单位执行审计工作时，没有制定审计计划，而是直接实施审计程序，这种做法不符合审计准则的要求。

需要说明的是，在对小型被审计单位实施审计时，全部审计工作可能由一个很小的审计项目组执行，项目组成员之间更容易沟通和协调。因此，注册会计师设计审计计划时没有必要太过复杂和费时，审计计划的详略程度可以根据被审计单位的规模、审计业务的复杂程度及项目组大小而作出调整。



更多详细内容，请参见附件原文。

如对本法规提示有任何意见或建议，请随时与专业技术部沟通，谢谢！

附件 1：福建注协审计风险提示第 1 号—审计工作底稿 20140613

附件 2：福建注协审计风险提示第 2 号—存货监盘 20140613

附件 3：福建注协审计风险提示第 3 号—函证 20140730

附件 4：福建注协审计风险提示第 4 号—司法会计鉴定 20141031

附件 5：福建注协审计风险提示第 5 号—对农业类被审计单位的特殊考虑 20150108

附件 6：福建注协审计风险提示第 6 号—审计项目复核 20150421

附件 7：福建注协审计风险提示第 7 号—财务报表审计中对注册资本认缴登记制的考虑
20150624

附件 8：福建注协审计风险提示第 8 号—职业道德和独立性 20151117

附件 9：福建注协审计风险提示第 9 号—计划审计工作 20151214