

233 网校注册会计师网址: <http://www.233.com/cpa/>

注册会计师资料下载: <http://www.233.com/forum/cpa>

注会 QQ 学习群: 830700448

关注微信订阅号: cpa233wx

2019 注会《审计》考前 17 个提分点---233 网校

【知识点 1】审计的定义 (★★★)

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。

【知识点 2】保证程度 (★★★)

(一) 注册会计师的专业服务

注册会计师根据是否提供保证程度将其业务范围划分为两大部分, 即鉴证业务与相关服务, 如下图所示。

鉴证业务: 审计、审阅、其他鉴证业务

相关服务: 商定程序、代编财务信息、税务服务、管理咨询、会计服务

(1) 财务报表审计和企业内部控制审计均属于合理保证的鉴证业务, 审阅属于有限保证的鉴证业务, 其他鉴证业务可能是合理保证鉴证业务, 也可能是有限保证鉴证业务。

(2) 相关服务即注册会计师提供的非鉴证业务, 注册会计师提供非鉴证业务时无需提供保证。

(二) 合理保证和有限保证

以财务报表审计和审阅为例, 合理保证的鉴证业务和有限保证的鉴证业务的区别, 如下表所示。

区别	合理保证 (财务报表审计)	有限保证 (财务报表审阅)
----	------------------	------------------



考证就上233网校APP

报考指导、学习视频、免费题库一手掌握

目标	在可接受的低审计风险下, 以积极方式对财务报表整体发表审计意见, 提供高水平的保证 (即合理保证)	在可接受的审阅风险下, 以消极方式对财务报表整体发表审阅意见, 提供有意义水平的保证。该保证水平低于审计业务的保证水平 (即有限保证)
证据收集程序	通过一个不断修正的、系统化的执业过程, 获取充分、适当的证据, 证据收集程序包括检查记录或文件、检查有形资产、观察、询问、函证、重新计算、重新执行、分析程序等	通过一个不断修正的、系统化的执业过程, 获取充分、适当的证据, 证据收集程序受到有意识的限制, 主要采用询问和分析程序获取证据
所需证据数量	较多	较少
检查风险	较低	较高
财务报表的可信性	较高	较低
提出结论的方式	以积极方式提出结论	以消极方式提出结论

【知识点 3】审计业务的三方关系人: 注册会计师; 被审计单位管理层 (责任方); 预期使用者【易错易混点】在审计业务三方关系人中, 管理层 (责任方) 与财务报表预期使用者可能是同一方, 也可能不是同一方。

★★★【知识点 4】认定

(一) 认定的定义

认定是指管理层在财务报表中作出的明确或隐含的表达, 注册会计师将其 (即明确或隐含的表达) 用于考虑可能发生不同类型的潜在错报。

(二) 认定的类别

(1) 关于所审计期间各类交易、事项及相关披露的认定;

(2) 关于期末账户余额及相关披露的认定。



考证就上233网校APP

报考指导、学习视频、免费题库一手掌握

(三) 关于所审计期间各类交易、事项及相关披露的认定

- (1) 发生: 记录或披露的交易和事项已发生, 且这些交易和事项与被审计单位有关;
- (2) 完整性: 所有应当记录的交易和事项均已记录, 所有应当包括在财务报表中的相关披露均已包括;
- (3) 准确性: 与交易和事项有关的金额及其他数据已恰当记录, 相关披露已得到恰当计量和描述;
- (4) 截止: 交易和事项已记录于正确的会计期间;
- (5) 分类: 交易和事项已记录于恰当的账户;
- (6) 列报: 交易和事项已被恰当地汇总或分解且表述清楚, 相关披露在适用的财务报告编制基础下是相关的、可理解的。

(四) 关于期末账户余额及相关披露的认定

- (1) 存在: 记录的资产、负债和所有者权益是存在的;
- (2) 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当履行的偿还义务;
- (3) 完整性: 所有应当记录的资产、负债和所有者权益均已记录, 所有应当包括在财务报表中的相关披露均已包括;
- (4) 准确性、计价和分摊: 资产、负债和所有者权益以恰当的金额包括在财务报表中, 与之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。
- (5) 分类: 资产、负债和所有者权益已记录于恰当的账户。
- (6) 列报: 资产、负债和所有者权益已被恰当地汇总或分解且表述清楚, 相关披露在适用的财务报告编制基础下是相关的、可理解的。

【知识点 5】具体审计目标 (对管理层认定的再认定)

- (一) 与所审计期间各类交易、事项及相关披露相关的认定与具体审计目标
- (二) 与期末账户余额及相关披露相关的认定与具体审计目标
- (三) 认定、具体审计目标和审计程序之间的关系举例

【知识点 6】审计风险: 审计风险取决于重大错报风险和检查风险。

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



考证就上233网校APP

报考指导、学习视频、免费题库一手掌握

表审计而存在。

两个层次的重大错报风险注册会计师同时考虑各类交易、账户余额和披露认定层次的重大错报风险。

认定层次的重大错报风险进一步细分为固有风险和控制风险。

二、检查风险

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。检查风险取决于审计程序设计的合理性和执行的有效性。

★检查风险不可能降低为零。

三、检查风险与重大错报风险的反向关系

审计风险=重大错报风险×检查风险（可以从等式中看出关系来）

四、审计的固有限制

由于审计存在固有限制，导致注册会计师据以得出结论和形成审计意见的大多数审计证据是说服性而非结论性的，不可能将审计风险降至零，不能对财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取绝对保证。

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。

尽管如此，审计的固有限制并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。

【知识点 7】总体审计策略

（一）总体审计策略的作用：总体审计策略用以确定审计范围、时间安排和方向，并指导具体审计计划的制定。

（二）制定总体审计策略时考虑的主要事项（关键词）

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。

【知识点 8】重要性

（一）重要性概念

（1）如果合理预期错报（包括漏报）单独或汇总起来可能影响财务报表使用者依据财务报表作出的经济决策，则通常认为错报是重大的。



考证就上233网校APP

报考指导、学习视频、免费题库一手掌握

(2) 对重要性的判断是根据具体环境作出的, 并受错报的金额或性质的影响, 或受两者共同作用的影响。

(3) 判断某事项对财务报表使用者是否重大, 是在考虑财务报表使用者整体共同的财务信息需求的基础上作出的。

(二) 财务报表整体的重要性 (★★★)

(一) 确定财务报表整体的重要性的总体要求

注册会计师在制定总体审计策略时, 应当确定财务报表整体的重要性。

(二) 财务报表整体的重要性的含义

如果一项错报单独或连同其他错报可能影响财务报表使用者依据财务报表作出的经济决策, 则该项错报是重大的 (这个影响财务报表使用者经济决策的错报临界值即财务报表整体的重要性)。

【知识点 8】审计程序的种类

1. 检查[风险评估程序/控制测试/实质性程序]: 检查记录文件; 检查有形资产

2. 观察[风险评估/控制测试/实质性程序]

3. 询问[风险评估程序/控制测试/实质性程序]: 以书面或口头方式

询问本身不足以发现认定层次存在的重大错报, 也不足以测试内部控制运行的有效性, 注册会计师还应实施其他审计程序以获取充分、适当的审计证据。

4. 函证[实质性程序]: 可靠性较高

5. 重新计算[验算/实质性程序]

6. 重新执行[控制测试]

7. 分析程序[风险评估程序/实质性程序]

【知识点 9】函证的内容

(一) 函证的对象

1. 银行存款、借款及与金融机构往来其他重要信息

【注意】对零余额账户和在本期注销的账户, 也应当实施函证, 以防止被审计单位隐瞒银行存款或借款。

2. 应收账款 (除非: 不重要、很可能无效, 应当在工作底稿中说明理由)



考证就上233网校APP

报考指导、学习视频、免费题库一手掌握

(二) 函证的特定项目

1.金额较大的; 2.账龄较长的; 3.交易频繁但期末余额较小的; 4.重大关联方交易; 5.重大或异常的交易; 6.可能存在争议以及产生舞弊或错误的交易。

(三) 函证的实施-特殊情况的处理 (此处只列举了一种)

1、发现不符事项怎么办:

询证函回函中指出的不符事项可能显示财务报表存在错报或潜在错报。当识别出错报时, 注册会计师需要评价该错报是否表明存在舞弊。

不符事项可以为注册会计师判断来自类似的被询证者回函的质量及类似账户回函质量提供依据。

不符事项还可能显示被审计单位与财务报告相关的内部控制存在缺陷。

某些不符事项并不表明存在错报。

★【知识点 10】审计抽样的特征与适用范围

(一) 审计抽样的三个基本特征

- 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;
- 2.所有抽样单元都有被选取的机会[涉及样本的代表性];
- 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。

不同时满足这三个特征的情形不属于抽样。

(二) 审计抽样的适用范围

简而言之, 审计抽样仅适用于留有控制运行轨迹的控制测试与细节测试。

★【知识点 11】抽样风险

(一) 抽样风险: 只要使用了审计抽样, 抽样风险总会存在。

如果对总体中的所有项目都实施检查, 就不存在抽样风险, 此时审计风险完全由非抽样风险产生。

1. 控制测试中的抽样风险

控制测试中的抽样风险包括信赖过度风险和信赖不足风险。



考证就上233网校APP

报考指导、学习视频、免费题库一手掌握

2. 细节测试中的抽样风险

细节测试中的抽样风险包括误受风险和误拒风险。

3. 抽样风险的控制: 注册会计师都可以通过扩大样本规模降低抽样风险。

★★【知识点 12】风险评估-评估重大错报风险

一、财务报表层次和认定层次的重大错报风险

1. 评估重大错报风险的考虑因素

(1) 风险的性质;

(2) 错报的规模;

(3) 发生的可能性。

2. 识别两个层次的重大错报风险【单选题考点】

层次	特点	情形
财务报表层次	与财报整体广泛相关, 影响多项认定	(1) 重大经营风险 (2) 薄弱的控制环境 (3) 频繁更换关键岗位人员 (4) 信息技术一般控制缺陷 (5) 管理层凌驾于内部控制之上 (6) 舞弊风险 (7) 持续经营能力的重大疑虑
认定层次	与特定的交易、账户余额和披露相关	通常对应具体的财务报表项目等

二、需要特别考虑的重大错报风险

1. 考虑因素【单选题必考点】

	内容
--	----



考证就上233网校APP

报考指导、学习视频、免费题库一手掌握

考虑因素	(1) 风险是否属于舞弊风险 (2) 风险是否与近期经济环境、会计处理方法和其他方面的重大变化有关 (3) 交易的复杂程度 (4) 风险是否涉及重大的关联方交易 (5) 财务信息计量的主观程度, 特别是计量结果是否具有高度不确定性 (6) 风险是否涉及异常或超出正常经营过程的重大交易
不考虑因素	在判断哪些风险是特别风险时, 注册会计师不应考虑识别出的控制对相关风险的抵消效果

2.来源

来源	特征
(1) 非常规交易	a) 管理层更多地介入会计处理 b) 数据收集和處理进行更多的人工干预 c) 复杂的计算或会计处理方法 d) 非常规交易的性质可能导致难以实施有效控制
(2) 判断事项	a) 对涉及会计估计、收入确认等方面的会计原则存在不同的理解 b) 所要求的判断可能是主观和复杂的, 或需要对未来事项作出假设

★★【知识点 13】风险应对-针对财务报表层次重大错报风险的总体应对措施

一、总体应对措施【多选题考点】

1.向审计项目组强调保持职业怀疑的必要性		
2.分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.提供更多的督导		
4.在选择进一步审计程序时融入更多的不可预见的因素		
5.对拟实施审计程序的	性质	通过实施实质性程序获取更广泛的审计证据



考证就上233网校APP

报考指导、学习视频、免费题库一手掌握

性质、时间安排或范围	时间安排	在期末而非期中实施更多的审计程序
作出总体修改	范围	增加拟纳入审计范围的经营地点的数量

二、增加审计程序不可预见性的方法

1.思路【多选题考点】

(1) 对某些未测试过的低于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, 使当期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

【知识点 14】销售与收款循环的审计

一、收入确认存在的舞弊风险

1.舞弊风险假定【多选题/简答题高频考点】

(1)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。

(2)如果注册会计师认为收入确认存在舞弊风险的假定不适用于业务的具体情况, 从而未将收入确认作为由于舞弊导致的重大错报风险领域, 注册会计师应当在审计工作底稿中记录得出该结论的理由。

(3)假定收入确认存在舞弊风险, 并不意味着注册会计师应当将与收入确认相关的所有认定都假定为存在舞弊风险。

情形	分析	相关认定
管理层难以实现预期的利润目标	高估收入 记录虚假的收入 提前确认收入	发生认定 截止认定
管理层通过隐瞒收入而降低税负	低估收入	完整性认定
管理层预期难以达到下一年度的销售目标 而已经超额实现了本年度的销售目标	推迟确认收入	截止认定



考证就上233网校APP

报考指导、学习视频、免费题库一手掌握

2.常见的舞弊迹象

- (1)已经销售给货运代理人的商品,在期后有大量退回。
- (2)在接近期末时发生了大量或大额的交易。
- (3)交易之后长期不进行结算。
- (4)交易标的对交易对手而言不具有合理用途。
- (5)在被审计单位业务或其他相关事项未发生重大变化的情况下,询证函回函相符比例明显异于以前年度等。

二、以风险为起点的控制测试

注册会计师通常以识别的重大错报风险为起点,选取拟测试的控制并实施控制测试。

风险	相关认定	自动化控制	人工控制	内部控制测试程序
可能向没有获得赊销授权或超出信用额度的客户赊销	收入发生 应收账款存在	同时满足以下两项才能生成销售单: (1)订购单上的客户代码与应收账款主文档记录的代码一致 (2)目前未偿付余额加上本次销售额在信用限额范围内	以下情形需要经过适当授权批准,才可生成销售单: (1)不在主文档中的客户 (2)超过信用额度的客户订购单	(1)询问员工销售单的生成过程 (2)检查是否所有生成的销售单均有对应的客户订购单为依据 (3)检查系统生成销售单的逻辑 (4)对于系统外授权审批的销售单,检查是否经过适当批准
已销售商品可能未实际发运给客户	收入发生 应收账款存在	—	要求客户在发运凭证上签字,以作为收到商品且商品与订购单一致的证据	检查发运凭证上客户的签名,作为收货的证据



考证就上233网校APP

报考指导、学习视频、免费题库一手掌握

商品发运可能未开具销售发票或已开出发票没有发运凭证的支持	应收账款存在完整性权利和义务收入发生完整性	(1)发货后系统根据发运凭证等信息自动生成连续编号的销售发票 (2)系统自动复核连续编号的发票和发运凭证的对应关系,并定期生成例外报告	复核例外报告并调查原因	(1)检查系统生成发票的逻辑 (2)检查例外报告及跟进情况
销售价格不正确或发票金额出现计算错误	收入准确性 应收账款准确性、计价和分摊	(1)通过逻辑登录限制控制定价主文档的更改。只有得到授权的员工才能进行更改 (2)每张发票的单价、计算、商品代码、商品摘要和客户账户代码均由计算机程序控制。只有得到授权的员工才能进行更改	(1)核对经授权的有效价格更改清单与计算机获得的价格更改清单是否一致 (2)独立复核发票上计算金额的准确性	(1)检查文件以确定价格更改是否经授权 (2)检查发票中价格复核人员的签名 (3)重新执行发票的核对过程
坏账准备的计提可能不充分	应收账款准确性、计价和分摊	系统自动生成应收账款账龄分析表	管理层复核财务人员依据预期信用损失模型计算和编制坏账准备计提表,复核无误后需	(1)检查财务系统计算账龄分析表的规则是否正确 (2)询问管理层如何复核坏账准备计提表的计算 (3)检查是否有复核人员的



				在坏账准备计提表	签字
				上签字	

三、销售与收款循环的审计-主营业务收入的实质性程序

1.实施实质性分析程序【简答题/综合题考点】

(1)建立有关数据的期望值:

a)将本期数据与上期数据进行比较和分析;

b)计算本期重要产品的毛利率,与上期数据或行业数据比较分析;

c)比较本期各月、各类主营业务收入的波动情况等。

(2)确定可接受的差异额;

(3)将实际金额与期望值相比较,计算差异;

(4)如果差异超过可接受差异额,注册会计师需要对差异额的全额进行调查证实,而非仅针对超出可接受差异额的部分。

2.检查主营业务收入确认方法是否符合企业会计准则的规定

(1)判断被审计单位的合同履约业务是在某一时段内履行还是某一时点履行的。

(2)附有销售退回条件的商品销售,评估对退货部分的估计是否合理,确定其是否按估计不会退货部分确认收入。

(3)售后回购,了解回购安排属于远期安排、企业拥有回购选择权还是客户拥有回售选择权,确定企业是否根据不同的安排进行了恰当的会计处理。

(4)以旧换新销售,确定销售的商品是否按照商品销售的方法确认收入,回收的商品是否作为购进商品处理。

(5)出口销售,根据交易的定价和成交方式(离岸价格、到岸价格或成本加运费价格等),并结合合同(包括购销合同和运输合同)中有关货物运输途中风险承担的条款,确定收入确认的时点和金额。

(6)折扣与折让,检查折扣与折让的会计处理是否正确。

3.逆查【简答题/综合题必考点】

以主营业务收入明细账中的会计分录为起点,检查相关原始凭证如订购单、销售单、发运凭证、发票等,以评价已入账的营业收入是否真实发生。



考证就上233网校APP

报考指导、学习视频、免费题库一手掌握

4.顺查【简答题/综合题必考点】

- (1)从发运凭证(客户签收联)中选取样本,追查至主营业务收入明细账,以确定是否存在遗漏事项;
- (2)注册会计师必须能够确信全部发运凭证均已归档,可以通过检查发运凭证的顺序编号来查明。

5.实施销售截止测试【多选题/简答题考点】

- (1)选取资产负债表日前后若干天的发运凭证,与主营业务收入明细账进行核对;同时,从主营业务收入明细账选取在资产负债表日前后若干天的凭证,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销售。

四、销售与收款循环的审计-应收账款的实质性程序

1.取得应收账款明细表

2.分析与应收账款相关的财务指标

3.检查应收账款账龄分析是否正确

- (1)逻辑性测试:测试应收账款账龄分析表计算的准确性。
- (2)从账龄分析表中抽取一定数量的项目,追查至相关销售原始凭证,测试账龄划分的准确性。
- (3)了解和评估应收账款的可收回性,结合应收账款账龄分析表检查坏账准备的计提数。

4.对应收账款实施函证程序【简答题必考点】

(1)函证决策

要点	程序
必要性	注册会计师应当对应收账款进行函证
豁免情形	除非有充分证据表明应收账款对被审计单位财务报表而言是不重要的,或者函证很可能是无效的。如果注册会计师不对应收账款进行函证,应当在审计工作底稿中说明理由



替代程序	如果认为函证很可能是无效的, 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
------	--

(2) 函证的范围和对象

考虑因素	分析
应收账款在全部资产中的重 要程度	若应收账款在全部资产中所占的比重较大, 则函证的范围应相 应大一些
被审计单位内部控制的有效 性	若相关内部控制有效, 则可以相应减少函证范围; 反之, 则扩 大函证范围
以前期间的函证结果	若以前期间函证中发现过重大差异, 或欠款纠纷较多, 则函证 范围应相应扩大一些

(3) 函证的方式

注册会计师可采用积极的或消极的函证方式实施函证, 也可将两种方式结合使用。由于应收账款通常存在高估风险, 且与之相关的收入确认存在舞弊风险假定, 因此, 实务中通常对应收账款采用积极的函证方式。

(4) 函证时间的选择

截止日	要点
资产负债表日	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函证
资产负债表日前	如果重大错报风险评估为低水平, 注册会计师可选择资产负债表 日前适当日期为截止日实施函证, 并对所函证项目自该截止日起 至资产负债表日发生的变动实施其他实质性程序

(5) 函证的控制

a) 注册会计师通常利用被审计单位提供的应收账款明细账户名称及客户地址等资料据以编制询证函, 但注册会计师应当对函证全过程保持控制。并对确定需要确认或填列的信息、选择适当的被询证者、设计询证函以及发出和跟进(包括收回)询证函保持控制。



考证就上233网校APP

报考指导、学习视频、免费题库一手掌握

b)注册会计师可通过函证结果汇总表的方式对询证函的收回情况加以汇总。

(6)对不符事项的处理

对回函中出现的不符事项,注册会计师需要调查核实原因,确定其是否构成错报。注册会计师不能仅通过询问被审计单位相关人员对不符事项的性质和原因得出结论,而是要在询问原因的基础上,检查相关的原始凭证和文件资料予以证实。必要时与被询证方联系,获取相关信息和解释。

要点	情形
客户已付,企业未收	客户已经付款,被审计单位尚未收到货款
货物在途,客户未收	被审计单位的货物已经发出并已作销售记录,但货物仍在途中,客户尚未收到货物
货物退回,企业未收	客户由于某种原因将货物退回,而被审计单位尚未收到
客户异议,拒付货款	客户对收到的货物的数量、质量及价格等方面有异议而全部或部分拒付货款等

(7)对未回函项目实施替代程序

替代测试	程序要点
检查 期后收款	检查资产负债表日后收回的货款,注册会计师不能仅查看应收账款的贷方发生额,而是要查看相关的收款单据,以证实付款方确为该客户且确与资产负债表日的应收账款相关
检查 原始凭证	检查相关的销售合同、销售单、发运凭证等文件。注册会计师需要根据被审计单位的收入确认条件和时点,确定能够证明收入发生的凭证
检查 往来邮件	检查被审计单位与客户之间的往来邮件,如有关发货、对账、催款等事宜邮件

(8)询证函回函的所有权

注册会计师应当将询证函回函作为审计证据,纳入审计工作底稿管理,询证函回函的所有权归属所在会计师事务所。



考证就上233网校APP

报考指导、学习视频、免费题库一手掌握

【知识点 15】采购和付款循环-寻找未入账负债的测试【多选题/简答题考点】

获取期后收取、记录或支付的发票明细,包括获取银行对账单、入账的发票和未入账的发票等,从中选取项目(尽量接近审计报告日)进行测试并实施以下程序:

- (1)检查支持性文件,如相关的发票、采购合同、验收单以及接受劳务明细,以确定收到商品或接受劳务的日期,以及应在期末之前入账的日期。
- (2)追踪已选取项目至应付账款明细账、货到票未到的暂估入账、预提费用明细表等,关注费用所计入的会计期间。
- (3)评价费用是否被记录于正确的会计期间,并相应确定是否存在期末未入账负债。

5.应付关联方的款项

- (1)了解交易的商业理由;
- (2)检查证实交易的支持性文件(发票、合同、协议及入库和运输单据等相关文件);
- (3)检查被审计单位与关联方的对账记录或向关联方函证。

【知识点 16】生产与存货循环的审计--存货监盘【简答题必考点】**(一) 存货监盘的作用****1.目的**

	要点	
目的	获取有关存货数量和状况的审计证据	
相关认定	主要	存货监盘主要针对存在认定
	次要	对下述认定也能提供部分审计证据: a) 完整性认定 b) 准确性、计价和分摊认定 c) 权利和义务认定
运用环节	存货监盘的相关程序可以用做控制测试或者实质性程序	

2.对注册会计师的要求**考证就上233网校APP**

报考指导、学习视频、免费题库一手掌握

	要点
必要程序	如果存货对财务报表是重要的, 应当实施下列审计程序: a) 在存货盘点现场实施监盘 b) 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
对存货所有权的考虑	存货监盘本身不足以供注册会计师确定存货所有权, 注册会计师可能需要执行其他实质性审计程序

3.注册会计师和管理层的责任

	要点
责任	(1) 实施存货监盘是注册会计师的责任, 但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 (2) 管理层通常制定程序, 对存货每年至少进行一次实物盘点

(二) 存货监盘计划

1.制定存货监盘计划的基本要求

注册会计师应当根据被审计单位存货的特点、盘存制度和存货内部控制的有效性等情况, 在评价被审计单位管理层制定的存货盘点程序的基础上, 编制存货监盘计划, 对存货监盘作出合理安排。

2.制定存货监盘计划的考虑因素 (7 点)

因素	要点
与存货相关的重大错报风险	存货通常具有较高水平的重大错报风险, 外部因素也会对重大错报风险产生影响
与存货相关的内部控制的性质	(1) 注册会计师应当了解被审计单位与存货相关的内部控制 (2) 被审计单位与存货实地盘点相关的内部控制通常包括: 制定合理的存货盘点计划, 确定合理的存货盘点程序, 配备相应的监督人员, 对存货



进行独立的内部验证, 将盘点结果与永续存货记录进行独立的调节, 对盘点表和盘点标签进行充分控制

因素	要点	
对存货盘点是否制定了适当的程序, 并下达了正确的指令	(1) 注册会计师一般需要复核或与管理层讨论其存货盘点程序 (2) 如果认为被审计单位的存货盘点程序存在缺陷, 注册会计师应当提请被审计单位调整	
存货盘点的 时间安排	如果存货盘点在财务报表日以外的其他日期进行, 注册会计师除实施存货监盘相关审计程序外, 还应当实施其他审计程序, 以获取审计证据, 确定存货盘点日与财务报表日之间的存货变动是否已得到恰当的记录	
因素	要点	
被审计单位是否一贯采用永续盘存制	永续盘存制	注册会计师应在年度中一次或多次参加盘点
	实地盘存制	注册会计师要参加此种盘点
存货的存放地点, 以确定适当的监盘地点	提供清单	如果被审计单位的存货存放在多个地点, 注册会计师可以要求被审计单位提供一份完整的存货存放地点清单, 包括期末库存量为零的仓库、租赁的仓库, 以及第三方代被审计单位保管存货的仓库等, 并考虑其完整性
	选择地点	在获取完整的存货存放地点清单的基础上, 注册会计师可以根据不同地点所存放存货的重要性以及对各个地点与存货相关的重大错报风险的评估结果, 选择适当的地点进行监盘, 并记录选择这



		些地点的原因
	舞弊风险	注册会计师可能决定在不预先通知的情况下对特定存放地点的存货实施监盘, 或在同一天对所有存放地点的存货实施监盘
因素	要点	
是否需要专家协助	注册会计师可以考虑利用专家的工作: a) 确定资产数量或资产实物状况 b) 收集特殊类别存货的审计证据 c) 评估在产品完工程度的问题	

3. 存货监盘计划的主要内容

(1) 存货监盘的目标、范围及时间安排	
目标	获取资产负债表日有关存货数量和状况以及有关管理层存货盘点程序可靠性的审计证据, 检查存货的数量是否真实完整, 是否归属被审计单位, 存货有无毁损、陈旧、过时、残次和短缺等状况
范围	取决于存货的内容、性质以及与存货相关的内部控制的完善程度和重大错报风险的评估结果
时间安排	包括实地察看盘点现场的时间、观察存货盘点的时间和已盘点存货实施检查的时间等, 应当与被审计单位实施存货盘点的时间相协调
(2) 存货监盘的要点及关注事项	
重点关注	a) 盘点期间的存货移动 b) 存货的状况 c) 存货的截止确认 d) 存货的各个存放地点及金额等

**考证就上233网校APP**

报考指导、学习视频、免费题库一手掌握

(3) 参加存货监盘人员的分工

注册会计师应当根据被审计单位参加存货盘点人员分工、分组情况、存货监盘工作量的大小和人员素质情况,确定参加存货监盘的人员组成以及各组成人员的职责和具体的分工情况,并加强督导

(4) 实施抽盘的范围

在实施观察程序后,如果认为被审计单位内部控制设计良好且得到有效实施存货盘点组织良好,可以相应缩小实施抽盘程序的范围

存货监盘程序

监盘开始前:

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。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。

监盘进行时:

1.评价管理层用以记录和控制存货盘点结果的指令和程序

2.观察管理层制定的盘点程序的执行情况

(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) 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盘点日前的最后编号。

(3) 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。

3.检查存货

(1) 在存货监盘过程中检查存货,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,



考证就上233网校APP

报考指导、学习视频、免费题库一手掌握

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。

(2) 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。即使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。

(3) 注册会计师应当设计关于特殊类型存货监盘的具体审计程序。

存货类型	可供实施的审计程序
木材、钢筋盘条、管子	a) 检查标记或标识 b) 利用专家或被审计单位内部有经验人员的工作
堆积型存货, 如糖、煤、钢废料	运用工程估测、几何计算、高空勘测, 并依赖详细的存货记录
使用磅秤测量的存货	a) 在监盘前和监盘过程中均应检验磅秤的精准度, 并留意磅秤的位置移动与重新调校程序 b) 将检查和重新称量程序相结合, 检查称量尺度的换算问题
存货类型	可供实施的审计程序
散装物品, 如贮窖存货、使用桶、箱、罐、槽等容器储存的液体、气体、谷类粮食、流体存货等	a) 使用容器进行监盘或通过预先编号的清单列表加以确定 b) 使用浸蘸、测量棒、工程报告以及依赖永续存货记录 c) 选择样品进行化验与分析, 或利用专家的工作
贵金属、石器、艺术品与收藏品	选择样品进行化验与分析, 或利用专家的工作
生产纸浆用木材、牲畜	通过高空摄影以确定其存在, 对不同时点的数量进行比较, 并依赖永续存货记录

4. 执行抽盘



考证就上233网校APP

报考指导、学习视频、免费题库一手掌握

要点	要求
双向抽盘	在对存货盘点结果进行测试时,注册会计师可以从存货盘点记录中选取项目追查至存货实物,以及从存货实物中选取项目追查至盘点记录,以获取有关盘点记录准确性和完整性的审计证据
不可预见	应尽可能避免让被审计单位事先了解将抽盘的存货项目
抽盘差异	a) 注册会计师应当查明原因,并及时提请被审计单位更正 b) 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 c) 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

(四) 特殊情况的处理

1. 存货盘点日不是资产负债表日

注册会计师应当实施适当的审计程序,确定盘点日与资产负债表日之间存货的变动是否已得到恰当的记录。注册会计师可以实施的程序包括:

- (1) 比较盘点日和财务报表日之间的存货信息以识别异常项目,并对其执行适当的审计程序;
- (2) 对存货周转率或存货销售周转天数等实施实质性分析程序;
- (3) 对盘点日至财务报表日之间的存货采购和存货销售分别实施双向检查;
- (4) 测试存货销售和采购在盘点日和财务报表日的截止是否正确。

2. 在存货盘点现场实施存货监盘不可行

要点	要求
分析原因	合理 由存货性质和存放地点等因素造成,例如,存货存放在对注册会计师的安全有威胁的地点
	不合理 审计中的困难、时间或成本等事项,不能作为注册会计师不实施存货监



考证就上233网校APP

报考指导、学习视频、免费题库一手掌握

		盘的理由
替代 程序	可行	如现场监盘存货不可行, 应实施替代审计程序, 以获取有关存货的存在和状况的充分、适当的审计证据, 如检查盘点日后出售盘点日之前取得或购买的特定存货的文件记录
	不可行	考虑按规定发表非无保留意见

3. 因不可预见的情况导致无法实施现场监盘

要点	要求	
情形	无法亲临	由于不可抗力导致注册会计师无法到达存货存放地实施存货监盘
	气候因素	由于恶劣的天气导致注册会计师无法实施存货监盘程序, 或由于恶劣的天气无法观察存货, 如木材被积雪覆盖
措施	如因不可预见情况无法在存货盘点现场实施监盘, 注册会计师应当: a) 另择日期监盘 b) 并对间隔期内的交易实施审计程序	

4. 由第三方保管或控制的存货

如果由第三方保管或控制的存货对财务报表是重要的, 应实施下列一项或两项审计程序, 以获取该存货存在和状况的充分、适当的审计证据:

- (1) 有被审计单位存货的第三方函证存货的数量和状况。
- (2) 实施检查或其他适合具体情况的审计程序。

其他审计程序包括:

- a) 实施或安排其他注册会计师实施对第三方的存货监盘;
- b) 获取其他注册会计师或服务机构注册会计师针对用以保证存货得到恰当盘点和保管的内部控制的适当性而出具的报告;
- c) 检查与第三方持有的存货相关的文件记录, 如仓储单;
- d) 当存货被作为抵押品时, 要求其他机构或人员进行确认;



考证就上233网校APP

报考指导、学习视频、免费题库一手掌握

e) 考虑由第三方保管存货的商业理由的合理性, 检查被审计单位和第三方所签署的存货保管协议的相关条款、复核被审计单位调查及评价第三方工作的程序等。

★存货计价测试

存货监盘程序主要是对存货的数量进行测试。为验证财务报表上存货余额的真实性, 还应当对存货的计价进行审计。

存货跌价损失准备的测试【简答题/综合题考点】

- (1) 识别需要计提跌价损失准备的存货项目;
- (2) 检查可变现净值的计量是否合理; 企业确定存货的可变现净值, 应当以取得的确凿证据为基础, 并且考虑持有存货的目的以及资产负债表日后事项的影响等因素。

【知识点 17】货币资金的审计-银行存款的实质性程序

1.对银行账户的完整性执行审计程序【简答题考点】

如果对被审计单位银行账户的完整性存有疑虑, 注册会计师可以考虑额外实施以下实质性程序:

- (1) 注册会计师亲自到中国人民银行或基本存款账户开户行查询并打印《已开立银行结算账户清单》, 以确认被审计单位账面记录的银行人民币结算账户是否完整。
- (2) 结合其他相关细节测试, 关注原始单据中被审计单位的收(付)款银行账户是否包含在注册会计师已获取的已开立银行账户清单内。

2.实施实质性分析程序

计算银行存款累计余额应收利息收入, 分析比较被审计单位银行存款应收利息收入与实际利息收入的差异是否恰当。

3.检查银行存款账户发生额【简答题考点】

- (1) 获取相关账户相关期间的全部银行对账单。
- (2) 如果对被审计单位银行对账单的真实性存有疑虑, 注册会计师可以在被审计单位的协助下亲自到银行获取银行对账单。在获取银行对账单时, 注册会计师要全程关注银行对账单的打印过程。
- (3) 从银行对账单中选取样本与被审计单位银行日记账记录进行核对; 从被审计单位银行存款日记账上选取样本, 核对至银行对账单。



考证就上233网校APP

报考指导、学习视频、免费题库一手掌握

(4) 浏览银行对账单, 选取大额异常交易, 如银行对账单上有一收一付相同金额, 或分次转出相同金额等, 检查被审计单位银行存款日记账上有无该项收付金额记录。

4.取得并检查银行对账单和银行存款余额调节表

取得并检查银行对账单和银行存款余额调节表是证实资产负债表中所列银行存款是否存在的重要程序。

(1) 取得并检查银行对账单:

a) 将获取的银行对账单余额与银行日记账余额进行核对, 如存在差异, 获取银行存款余额调节表;

b) 将被审计单位资产负债表日的银行对账单与银行询证函回函核对, 确认是否一致。



考证就上233网校APP

报考指导、学习视频、免费题库一手掌握