

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 年注会《审计》临考绝密考点总结-233 网校****第一章 审计概述**

1、审计目标: 审计目标包括财务报表审计目标 (审计总目标) 以及与各类交易、账户余额和披露相关的审计目标 (具体审计目标) 两个层次。

(1) 与所审计期间各类交易、事项及相关披露相关的审计目标: 发生、完整性、准确性、截止、分类、列报。

(2) 与期末账户余额及相关披露相关的审计目标: 存在、权利和义务、完整性、准确性、计价和分摊、分类、列报。

2、审计风险是指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。

(1) 风险模型: 审计风险=重大错报风险×检查风险 (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)

固有风险: 注册会计师无法控制, 但可以评估。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。

控制风险: 注册会计师无法控制, 但可以评估。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。

检查风险: 注册会计师可以控制。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。

(2) 风险关系: ①审计风险 (可接受的水平) 与审计证据之间成反向变动关系; ②重大错报风险与审计证据之间成正向变动关系; ③检查风险与重大错报风险成反向关系; ④检查风险 (可接受的水平) 与审计证据之间成反向变动关系; ⑤重要性与 (面临的) 审计风险之间成反向变动关系; ⑥重要性与审计证据之间成反向变动关系。

(3) 风险模型的运用

①定量: (可接受的) 检查风险= (可接受的) 审计风险÷ (评估的) 重大错报风险

②定性: 在审计风险保持一定 (低) 的情况下: 重大错报风险低, 检查风险高, 证据数量少; 重大错报风险中, 检查风险中, 证据数量中; 重大错报风险高, 检查风险低, 证据数量多。

(4) 审计固有限制源于: 财务报告的性质; 审计程序的性质; 在合理的时间内以合理的成本完成审计的需要。

①由于审计的固有限制, 即使按照审计准则的规定适当地计划和执行审计工作, 也不可避免地存在财务报表的某些重大错报可能未被发现的风险。

②完成审计工作后发现由于舞弊或错误导致的财务报表重大错报, 其本身并不表明注册会计师没有按照审计准则的规定执行审计工作。

③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。

④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。

**3、合理保证与有限保证的区别**

区别	合理保证 (财务报表审计)	有限保证 (财务报表审阅)
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	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	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

## 第二章 审计计划

1、重要性的概念：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；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，不考虑错报对个别财务报表使用者可能产生的影响。

### 2、财务报表整体重要性水平

财务报表整体的重要性 = 适当的基准 × 适当的百分比

(1) 基准：根据具体情况选择适当的基准，基准不是一成不变。注册会计师通常选择相对稳定、可预测且能够反映被审计单位正常规模的基准，如果营业外收入或税前利润不稳定，不可预测，不宜用作基准。

(2) 百分比：①考虑被审计单位是否为上市公司或公众利益实体；②考虑百分比与基准之间的关联性（例如：税前利润对应的百分比通常比营业收入对应的百分比要高）；③财务报表使用者的范围；④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（如债券或银行贷款）；⑤财务报表使用者是否对基准数据特别敏感（如抱有特殊目的财务报表的使用者）；⑥不需考虑与具体项目计量相关的固有不确定性。

(3) 要求：①每次审计都应确定财务报表整体的重要性水平。②每次审计只应确定一个财务报表整体的重要性水平。如果采用不同的基础确定的重要性不同，应选取最低的作为财务报表整体的重要性水平。

## 第三章 审计证据

### 1、影响函证决策的因素：

(1) 评估的认定层次重大错报风险：评估的认定层次重大错报风险水平越高，注册会计师对通过实质性程序获取的审计证据的相关性和可靠性的要求越高。

(2) 函证程序所审计的认定：①在函证应收账款时函证可能为存在、权利和义务认定提供相关可靠的审计证据，但是不能为计价和分摊认定（应收账款涉及的坏账准备计提）提供证据。②在函证应付账款的完整性认定时，向被审计单位主要供应商函证，即使记录显示应付金额为零。

(3) 实施其他审计程序获取的审计证据如何将检查风险降至可接受的水平：针对同一项认定可以从不同来源获取审计证据。注册会计师应当考虑被审计单位的“经营环境、内部控制的有效性、账户或交易的性质、被询证者处理询证函的习惯做法及回函的可能性”等，以确定函证的内容、范围、时间和方式。

### 2、函证的内容

函证银行存款、借款及与金融机构往来的其他重要信息 (必要性程序)	(1) 在对银行存款、借款及与金融机构往来的其他重要信息实施函证时，注册会计师应当了解被审计单位“实际存在的银行存款余额、借款余额”以及“抵押、质押及担保情况”。 (2) 对零余额账户、在本期内注销的账户实施函证，以防止被审计单位隐瞒银行存款或借款，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”，注册会计师应当对银行存款等项目实施函证。 如果不对这些项目实施函证，应当在审计工作底稿中说明理由
应收账款 (必要性程序)	除非存在下列两种情形之一，注册会计师应当对应收账款实施函证： (1) 根据审计重要性原则，有充分证据表明应收账款对财务报表不重要。



	(2) 注册会计师认为函证很可能无效。 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
函证的其他内容 (选择性程序)	注册会计师可以根据具体情况和实际需要下列内容(包括但不限于)实施函证: 如投资; 应收票据; 往来款项; 保证、抵押或质押; 由他人代管的存货; 或有事项; 重大或异常的交易等

函证通常适用于账户余额及其组成部分, 还可向第三方函证交易或事项的协议或细节。

3、函证的时间: 注册会计师通常以“资产负债表日为截止日”, 在“资产负债表日后适当时间”内实施函证。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止发生的变动实施实质性程序。

#### 4、管理层要求不实施函证时的处理

(1) 如果认为管理层的要求“合理”, 注册会计师应当实施替代审计程序, 以获取与这些账户余额或其他信息相关的充分、适当的审计证据。

(2) 如果认为管理层的要求“不合理”, 且被其阻挠而无法实施函证, 注册会计师应当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) 分析管理层要求不实施函证的原因时, 注册会计师应当保持职业怀疑态度, 并考虑: ①管理层是否诚信; ②是否可能存在重大的舞弊或错误; ③替代审计程序能否提供与这些账户余额或其他信息相关的充分、适当的审计证据。

#### 5、设计询证函需要考虑的因素

当同时存在下列情况时, 注册会计师可考虑采用消极的函证方式: (1) 重大错报风险评估为低水平; (2) 涉及大量余额较小的账户; (3) 预期不存在大量的错误; (4) 没有理由相信被询证者不认真对待函证。

#### 6、函证的实施与评价

##### (1) 函证实施过程的控制

(2) 通过邮寄方式发出询证函: 注册会计师可以在核实由被审计单位提供的被询证者的联系方式后, 不使用被审计单位本身的邮寄设施, 而是独立寄发询证函。

(3) 通过跟函的方式发出询证函: 如果注册会计师跟函时需有被审计单位员工陪伴, 注册会计师需要在整个过程中保持对询证函的控制, 同时, 对被审计单位和被询证者之间串通舞弊的风险保持警觉。

#### 7、回函的控制

(1) 通过邮寄方式收到的回函: ①被询证者确认的询证函是否是原件, 是否与注册会计师发出的询证函是同一份; ②回函是否由被询证者直接寄给注册会计师; ③寄给注册会计师的回邮信封或快递信封中记录的发件方名称、地址是否与询证函中记载的被询证者名称、地址一致; ④回邮信封上寄出方的邮戳显示发出城市或地区是否与被询证者的地址一致; ⑤被询证者加盖在询证函上的印章以及签名中显示的被询证者名称是否与询证函中记载的被询证者名称一致。在认为必要的情况下, 注册会计师还可以进一步与被审计单位持有的其他文件进行核对或亲自前往被询证者进行核实等。⑥被询证者将回函寄至被审计单位, 被审计单位将其转交注册会计师, 该回函不能视为可靠的审计证据。

(2) 以电子形式回函时的处理: 注册会计师和回函者应采用一定的程序为电子形式的回函创造安全环境, 可以降低该风险。当注册会计师存有疑虑时, 可以与被询证者联系以核实回函的来源及内容。例如, 当被询证者通过电子邮件回函时, 注册会计师可以通过电话联系被询证者, 确定被询证者是否发送了回函。必要时, 注册会计师可以要求被询证者提供回函原件。

(3) 对询证函的口头回复: 只对询证函进行口头回复不是对注册会计师的直接书面回复, 不符合函证的要求, 不能作为可靠的审计证据。在收到对询证函口头回复的情况下, 注册会计师可以要求被询证者提供直接书面回复。如果仍未收到书面回函, 注册会计师需要通过实施替代程序, 寻找其他审计证据以支持口头回复中的信息。



#### (4) 积极式函证未收到回函时的处理

如果采用积极的函证方式实施函证而未能收到回函,注册会计师应当考虑:①与被询证者联系,要求对方作出回应或再次寄发询证函。②如果仍未能得到被询证者的回应,注册会计师应当实施替代审计程序。

采用消极的函证方式,如果收到回函,能够为财务报表认定提供说服力强的审计证据。采用积极的函证方式,只有收到回函,才能为财务报表认定提供审计证据。

#### 8、对不符事项和舞弊迹象的处理

(1) 调查不符事项,以确定是否表明存在错报:注册会计师应当考虑不符事项是否构成错报及其对财务报表可能产生的影响,并将结果形成审计工作记录。除此之外,注册会计师还应当考虑不符事项发生的原因和频率。不符事项的原因可能是由于双方登记入账的时间不同,或是由于一方或双方记账错误,也可能是被审计单位的舞弊行为。

##### (2) 关注的舞弊风险迹象

### 第七章 风险评估

#### 1、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) 评估重大错报风险的程序:

①在了解被审计单位及其环境的整个过程中,结合对各类交易、账户余额和披露的考虑,识别风险。

②将识别的风险与认定层次可能发生错报的领域相联系。

③评估识别出的风险,评价其是否更广泛地与财务报表整体相关,进而潜在地影响多项认定。

④考虑发生错报的可能性,以及潜在错报的重大程度是否足以导致重大错报。

##### (3) 识别两个层次的重大错报风险

①财务报表层次(与财报整体广泛相关,影响多项认定):重大经营风险;薄弱的控制环境;频繁更换关键岗位人员;信息技术一般控制缺陷;管理层凌驾于内部控制之上;舞弊风险;持续经营能力的重大疑虑。

②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。

##### (4) 考虑财务报表的可审计性

①通常对应具体的财务报表项目等:会计记录的状况和可靠性存在重大问题,不能获取充分、适当的审计证据以发表无保留意见;对管理层的诚信存在严重疑虑。

②应对措施:考虑发表保留或无法表示意见;必要时,应当考虑解除业务约定。

2、需要特别考虑的重大错报风险:指注册会计师识别和评估的、根据判断认为需要特别考虑的重大错报风险。

##### (1) 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。

##### (2) 来源:

①非常规交易:管理层更多地介入会计处理;数据收集和处理进行更多的人工干预;复杂的计算或会计处理方法;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: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;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。

##### (3) 考虑与特别风险相关的控制:

①对特别风险,注册会计师应当评价相关控制的设计情况,并确定其是否已经得到执行。

②如果管理层未能实施控制以恰当应对特别风险,注册会计师应当认为内部控制存在重大缺陷,并考虑其对风险评估的影响。

### 第八章 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

### 1、总体应对措施:

- (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、时间安排或范围作出总体修改

### 2、增加审计程序不可预见性的方法

#### (1) 思路

(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

#### (2) 对注册会计师的要求:

①事先与被审计单位高层管理人员沟通, 要求实施不可预见性程序, 但不告知其具体内容。

②注册会计师可以在签订审计业务约定书时明确提出这一要求。

## 第九章 销售与收款循环的审计——实质性程序

### ★营业收入的实质性程序

#### 1、实质性分析程序:

(1) 针对已识别需要运用分析程序的有关项目, 并基于对被审计单位及其环境的了解, 通过进行以下比较, 同时考虑有关数据间关系的影响, 以建立有关数据的期望值: ①将本期的主营业务收入与上期的主营业务收入、销售预算或预测数等进行比较, 分析主营业务收入及其构成的变动是否异常, 并分析异常变动的原因; ②计算本期重要产品的毛利率, 与上期预算或预测数据比较, 检查是否存在异常, 各期之间是否存在重大波动, 查明原因; ③比较本期各月各类主营业务收入的波动情况, 分析其变动趋势是否正常, 是否符合被审计单位季节性、周期性的经营规律, 查明异常现象和重大波动的原因; ④将本期重要产品的毛利率与同行业企业进行对比分析, 检查是否存在异常。

(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) 如果其差额超过可接受的差异额, 调查并获取充分的解释和恰当的佐证审计证据 (如通过检查相关的凭证等);

(5) 评估实质性分析程序的结果。

#### 2、实施销售的截止测试 (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) 选取资产负债表日前后若干天的发运凭证。将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的凭证, 与发货凭证核对, 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截止程序;

(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。

### ★应收账款的实质性程序

#### 1、检查涉及应收账款的相关财务指标。

(1) 复核应收账款借方累计发生额与主营业务收入是否合理, 并将当期应收账款借方发生额占销售收入净额的百分比与管理层考核指标和被审计相关赊销政策比较, 如存在异常应查明原因;

(2) 计算应收账款周转率、应收账款周转天数等指标, 并与被审计单位相关赊销政策、被审计单位以前年度指标、同行业同期相关指标对比分析, 分析是否存在重大异常并查明原因。



### 3、对应收账款实施函证程序（函证应收账款的目的在于证实应收账款账户余额是否真实准确。）

(1) 函证决策（无特殊情况必须函证）：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，否则，注册会计师应当对应收账款进行函证。

如果注册会计师不对应收账款进行函证，应当在工作底稿中说明理由。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，获取充分、适当的审计证据。

#### (2) 函证的范围和对象

1) 函证范围是由诸多因素决定的，主要有：①应收账款在全部资产中的重要性。②被审计单位内部控制的有效性。③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。

2) 注册会计师选择函证项目时，除了考虑金额较大的项目，也需要考虑风险较高的项目，例如：①大额或账龄较长的项目；②与债务人发生纠纷的项目；③重大关联方项目；④主要客户（包括关系密切的客户）项目；⑤交易频繁但期末余额较小甚至余额为零的项目；⑥可能产生重大错报或舞弊的非正常的项目；⑦新增客户项目。

(3) 函证的方式：分为积极的函证方式和消极的函证方式。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：资产负债表日后适当时间内实施函证（基本）。

【注意】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。

(5) 函证的控制：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。

## 第十章 采购与付款循环的审计——实质性程序

### 1、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（完整性）

(1) 对本期发生的应付账款增减变动，检查至相关支持性文件，确认会计处理是否正确；

(2) 检查资产负债表日后应付账款明细账贷方发生额的相应凭证，关注其购货发票的日期，确认其入账时间是否合理；

(3) 获取并检查被审计单位与其供应商之间的对账单以及被审计单位编制的差异调整表，确定应付账款金额的准确性；

(4) 针对资产负债表日后付款项目，检查银行对账单及有关付款凭证，询问被审计单位内部或外部的知情人员，查找有无未及时入账的应付账款（拖延入账？）；

(5) 结合存货监盘程序，检查被审计单位在资产负债日前后的存货入库资料（验收报告或入库单），检查相关负债是否计入了正确的会计期间。

## 第十一章 生产与存货循环的审计

1、存货监盘的目的：监盘存货的目的在于获取有关存货存在（数量）和状况的审计证据。

针对的认定：(1) 存货监盘针对的主要是存货的存在认定；(2) 对存货的完整性认定及计价认定，也能提供部分审计证据；(3) 还可能在监盘过程中获取有关存货所有权的证据。（存货监盘本身并不足以供注册会计师确定存货的所有权，可能需要执行其他程序以应对所有权认定的相关风险）

2、存货监盘的程序：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。③检查存货。④执行抽盘。

### 3、存货监盘的责任

(1) 注册会计师的责任：获取有关期末存货数量和状况的充分、适当的审计证据是注册会计师的责任；

(2) 管理层的责任：定期盘点存货，合理确定存货的数量和状况的责任。管理层通常制定程序，要求对存货每年至少进行一次实物盘点，以作为编制财务报表的基础。

### 4、存货监盘计划

(1) 编制存货监盘计划的依据：存货的特点；盘存制度；存货内部控制的有效性；被审计单位管理层制定的存货盘点程序。



## (2) 制定存货监盘计划应考虑的相关事项

【注意】在编制存货监盘计划时，注册会计师需要考虑以下事项：

(1) 与存货相关的重大错报风险。

(2) 与存货相关的内部控制的性质。

(3) 对存货盘点是否制定了适当的程序，并下达了正确的指令。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。

(4) 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。

(5) 被审计单位是否一贯采用永续盘存制：如果被审计单位通过实地盘存制确定存货数量，则注册会计师要参加此种盘点。如果被审计单位采用永续盘存制，注册会计师在年度中一次或多次参加盘点。

(6) 存货的存放地点（包括不同存放地点的存货的重要性和重大错报风险），以确定适当的监盘地点。

(7) 是否需要专家协助。

## 5、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

①存货监盘的目标：包括获取被审计单位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。

②存货监盘的范围：监盘范围的大小取决于存货的内容、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。

③存货监盘的时间：监盘的时间，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：注册会计师需要重点关注的事项包括盘点期间的存货移动、存货的状况、存货的截止确认、存货的各个存放地点及金额等。

(3) 参加存货监盘人员的分工。

(4) 检查存货的范围。

## 6、存货的监盘程序

(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。

注册会计师应对盘点时及其前后的存货移动的控制程序进行观察；对期末存货进行截止测试，注册会计师通常可观察存货的验收入库地点和装运出库地点以执行截止测试。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截止日期前的最后编号。

(3) 检查存货：在存货监盘过程中检查存货时，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。

(4) 执行抽盘：注册会计师应尽可能避免让被审计单位事先了解将抽盘的存货项目。在对存货盘点结果进行测试时，注册会计师可以：①从存货盘点记录中选取项目追查至存货实物，以测试盘点记录的准确性；②从存货实物中选取项目追查至盘点记录，以获取盘点记录的完整性。

## 7、抽盘差异的处理

(1) 查明原因，并及时提请被审计单位更正；

(2) 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或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。】

## 8、存货监盘结束时的工作



- (1) 再次观察盘点现场, 以确定所有应纳入盘点范围的存货是否均已盘点。
- (2) 取得并检查已填用、作废及未使用盘点表单的号码记录, 确定其是否连续编号, 查明已发放的表单是否均已收回, 并与存货盘点的汇总记录进行核对。
- (3) 如果存货盘点日不是资产负债表日, 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作正确的记录(倒推)。
- (4) 如果采用永续盘存制核算存货, 应当关注永续盘存制下的期末存货记录与存货盘点结果之间是否一致。

## 第十二章 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(对银行账户的完整性存有疑虑)

(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:

(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。

(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是否有该项收付金额记录。

### 4、取得并检查银行对账单和银行存款余额调节表

## 第十三章 对舞弊和法律法规的考虑

### 1、针对管理层凌驾控制之上的风险实施的程序

(1) 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, 用以:

1) 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。注册会计师应当:

①向参与财务报告过程的人员询问与处理会计分录和其他调整相关的不恰当或异常的活动; ②选择在报告期末作出的会计分录和其他调整; ③考虑是否有必要测试整个会计期间的会计分录和其他调整。

2) 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) 对于超出被审计单位正常经营过程的重大交易, 或显得异常的重大交易, 评价其商业理由。

(2) 以下迹象可能表明被审计单位从事超出其正常经营过程的重大交易或虽然未超出其正常经营过程, 但显得异常的重大交易, 从事这些交易的目的可能是为了对财务信息作出虚假报告或掩盖侵占资产的行为:

①交易的形式显得过于复杂(例如交易涉及集团内部多个实体, 或涉及多个非关联的第三方);

②管理层未与治理层就此类交易的性质和会计处理进行过讨论, 且缺乏充分的记录;

③管理层更强调采用某种特定的会计处理的需要, 而不是交易的经济实质;

④对于涉及不纳入合并范围的关联方(包括特殊目的实体)的交易, 治理层未进行适当的审核与批准;

⑤交易涉及以往未识别出的关联方, 或涉及在没有被审计单位帮助的情况下不具备物质基础或财务能力完成交易的第三方。

### 2、对违反法律法规的实施的程序

(1) 主动程序



①对决定财务报表中的重大金额和披露有直接影响的法律法规: 针对通常对决定财务报表中的重大金额和披露有直接影响的法律法规的规定, 注册会计师应当获取被审计单位遵守这些规定的充分、适当的审计证据。

②识别违反其他法律法规的行为的程序: 向管理层和治理层(如适用) 询问被审计单位是否遵守了这些法律法规; 检查被审计单位与许可证颁发机构或监管机构的往来函件。

(2) 被动程序: 在实施其他审计程序时, 可能使注册会计师注意到识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为。这些审计程序可能包括: ①阅读会议纪要; ②向被审计单位管理层、内部或外部法律顾问询问诉讼、索赔及评估情况; ③对某类交易、账户余额和披露实施细节测试。

### 3、无法继续执行审计业务

(1) 对继续执行审计业务的能力产生怀疑

1) 如果由于舞弊或舞弊嫌疑导致出现错报, 致使注册会计师遇到对其继续执行审计业务的能力产生怀疑的异常情形, 注册会计师应当:

①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;

②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。

2) 注册会计师可能遇到的对其继续执行审计业务的能力产生怀疑的异常情形如下:

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。

(2) 解除业务约定

1) 由于可能出现的情形各不相同, 因而难以确切地说明在何时解除业务约定是适当的。影响注册会计师得出结论的因素包括管理层或治理层成员参与舞弊可能产生的影响(可能会影响到管理层声明的可靠性), 以及与被审计单位之间保持客户关系对注册会计师的影响。

2) 如果决定解除业务约定, 注册会计师应当采取下列措施:

①与适当层级的管理层和治理层讨论解除业务约定的决定和理由;

②考虑是否存在职业责任或法律责任, 需要向审计业务委托人或监管机构报告解除业务约定的决定和理由。

## 第十四章 审计沟通

### 1、与治理层沟通事项

(1) 法定沟通事项: ①注册会计师与财务报表审计相关的责任(审计前); ②计划的审计范围和时间安排的总体情况(审计前); ③审计中发现的重大问题(审计中); ④值得关注的内部控制缺陷(审计中); ⑤注册会计师的独立性。

2、前后任注册会计师的沟通——必要沟通的核心内容(接受委托前):

①是否发现被审计单位管理层存在诚信方面的问题。

②前任注册会计师与管理层在重大会计、审计等问题上存在的意见分歧。

③前任注册会计师曾与被审计单位治理层沟通过的关于管理层舞弊、违反法律法规行为以及值得关注的内部控制缺陷等问题。

④前任注册会计师认为导致被审计单位变更会计师事务所的原因。

★前任注册会计师的答复:

①前任给予了充分答复

②前任给予答复不够充分或受到客户的限制: 如果未得到答复, 且没有理由认为变更会计师事务所的原因异常, 后任注册会计师需要设法以其他方式与前任注册会计师再次进行沟通。如果仍得不到答复, 后任注册会计师可以致函前任注册会计师, 说明如果在适当的时间内得不到答复, 将假设不存在专业方面的原因使其拒绝接受委托, 并表明



拟接受此项业务委托。

### 3、前后任注册会计师的沟通 (接受委托后的沟通) :

- (1) 最有效的方式是查阅前任的工作底稿
- (2) 查阅前任注册会计师工作底稿的前提: 需征得被审计单位同意, 并与前任注册会计师进行沟通确定查阅内容
- (3) 不应在审计报告中提及前任, 其审计意见也不得全部或部分依赖前任注册会计师的审计报告或工作。
- (4) 如果上期财务报表由前任注册会计师审计, 后任注册会计师可考虑通过查阅前任注册会计师的工作底稿获取有关期初余额的审计证据, 并考虑前任注册会计师的独立性和专业胜任能力。

## 第十六章 对集团财务报表审计的特殊考虑

### 1、集团报表审计的重要性

(1) 集团财务报表审计的重要性: 在制定集团总体审计策略时, 集团项目组确定集团财务报表整体的重要性。根据集团的特定情况, 确定适用于特定类别交易、账户余额或披露的一个或多个重要性水平。

#### (2) 组成部分重要性

1) 组成部分的重要性应当由集团项目组确定: ①组成部分重要性低于集团财务报表整体的重要性, 但无须采用将集团财务报表整体重要性按比例分配的方式。②对不同组成部分确定的重要性的汇总数, 有可能高于集团财务报表整体重要性。

2) 如果组成部分实际执行的重要性由组成部分注册会计师确定, 集团项目组应当评价其适当性。

3) 如果仅计划在集团层面对某组成部分实施分析程序, 无需为该组成部分确定重要性。

4) 如果对组成部分财务信息执行审阅, 也应当确定组成部分重要性, 其重要性水平的确定应与审计一致。

5) 组成部分注册会计师需要将在组成部分财务信息中识别出的超过临界值的错报通报给集团项目组。

### 2、对重要组成部分需执行的工作

(1) 对于具有财务重大性的单个重大组成部分, 集团项目组或代表集团项目组的组成部分的注册会计师应当运用该组成部分的重要性, 对其实施审计;

(2) 对由于其特定性质或情况, 可能存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险的重要组成部分, 集团项目组或代表集团项目组的组成部分注册会计师应当执行下列一项或多项工作:

①使用组成部分重要性对组成部分财务信息实施审计;

②针对与可能导致集团财务报表发生重大错报的特别风险相关的一个或多个账户余额、一类或多类交易或披露事项实施审计;

③针对可能导致集团财务报表发生重大错报的特别风险实施特定的审计程序。

### 3、对不重要的组成部分所需执行的工作

(1) 对不重要的组成部分所需执行的工作: 对于不重要的组成部分, 集团项目组应当在集团层面实施分析程序。此时就无需了解这些组成部分注册会计师。

(2) 已执行的工作仍不能提供充分、适当审计证据时的处理: 集团项目组应当选择某些不重要的组成部分, 并对已选择的组成部分财务信息亲自执行或由代表集团项目组的组成部分注册会计师执行下列一项或多项工作:

①使用组成部分重要性对组成部分财务信息实施“审计”; ②对一个或多个账户余额、一类或多类交易或披露实施“审计”; ③实施特定“审计”程序; ④使用组成部分重要性对组成部分财务信息实施“审阅”。

## 第十七章 其他特殊项目的审计

### 1、识别和评估重大错报风险

- (1) 估计不确定性受下列因素的影响: ①会计估计对判断的依赖程度。②会计估计对假设变化的敏感性。③是否存在可以降低估计不确定性的经认可的计量技术(当然, 作为输入数据的假设, 其主观程度仍可导致估计不确定性)。④预测期的长度和从过去事项得出的数据对预测未来事项的相关性。⑤是否能够从外部来源获得可靠数据。⑥会计估计依据可观察到的或不可观察到的输入数据的程度。



## 2、应对评估的重大错报风险

(1) 在应对评估的重大错报风险时, 注册会计师应当考虑会计估计的性质, 并实施下列一项或多项程序:

- ①确定截至审计报告日发生的事项是否提供有关会计估计的审计证据;
- ②测试管理层如何作出会计估计以及会计估计所依据的数据;
- ③测试与管理层如何作出会计估计相关的控制的运行有效性, 并实施恰当的实质性程序;
- ④作出注册会计师的点估计或区间估计, 以评价管理层的点估计。

(2) 注册会计师应当针对下列两种情况分别予以处理:

- ①如果使用有别于管理层的假设或方法, 注册会计师应当充分了解管理层的假设或方法, 以确定注册会计师在作出点估计或区间估计时已考虑了相关变量, 并评价与管理层的点估计存在的任何重大差异。
- ②如果认为使用区间估计是恰当的, 注册会计师应当基于可获得的审计证据来缩小区间估计, 直至该区间估计范围内的所有结果均可被视为合理。
- ③下列方法可以将区间估计的区间缩小至某一区域, 使得在该区域内的所有结果视为是合理的: 从区间估计中剔除注册会计师认为不可能发生的极端结果; 根据可获得的审计证据, 继续缩小区间估计直至注册会计师认为该区间估计内的所有结果均视为是合理的。(在极其特殊的情况下, 注册会计师可能缩小区间估计直至审计证据指向点估计。)

## 3、评价会计估计的合理性并确定错报:

(1) 点估计: 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) 区间估计: 当注册会计师认为使用其区间估计能够获取充分、适当的审计证据时, 则在注册会计师区间估计之外的管理层的点估计得不到审计证据的支持。在这种情况下, 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。

## 4、关联方审计的应对措施

(1) 识别出可能存在管理层以前未识别出或未披露的关联方关系或交易的安排或信息时。注册会计师应当确定相关情况是否能够证实关联方关系或关联方交易的存在。

(2) 识别出管理层以前未识别出或未披露的关联方关系或重大关联方交易

- ①立即将相关信息向项目组其他成员通报, 确定是否需要重新评估重大错报风险。
- ②在适用的财务报告编制基础对关联方作出规定的情况下, 要求管理层识别与新识别出的关联方之间发生的所有交易, 以便注册会计师作出进一步评价, 并询问与关联方关系及其交易相关的控制为何未能识别或披露该关联方关系或交易。
- ③对新识别出的关联方或重大关联方交易实施恰当的实质性程序。
- ④重新考虑可能存在管理层以前未识别出或未向注册会计师披露的其他关联方或重大关联方交易的风险, 如有必要, 实施追加的审计程序。
- ⑤如果管理层不披露关联方关系或交易看似是有意的, 因而显示可能存在由于舞弊导致的重大错报风险, 评价这一情况对审计的影响。注册会计师因此还可能考虑是否有必要重新评价管理层对询问的答复以及管理层声明的可靠性。

(3) 对于识别出的超出正常经营过程的重大关联方交易, 注册会计师应当:

- ①检查相关合同或协议并加以评价;
- ②获取超常重大交易已经恰当授权和批准的审计证据。但授权和批准不足以就是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报风险得出结论。

## 第十八章 完成审计工作

1、复核审计工作底稿和财务报表: (1) 所有的审计工作底稿至少要经过一级复核; (2) 项目合伙人应当对会计师事务所分派的每项审计业务的总体质量负责; (3) 项目合伙人复核的内容包括: ①对关键领域所作的判断, 尤其是执行业务过程中识别出的疑难问题或争议事项; ②特别风险; ③项目合伙人认为重要的其他领域; (4) 项目



合伙人无须复核所有审计工作底稿; (5) 只有完成了项目质量控制复核, 才能签署审计报告; (6) 注册会计师要考虑在审计过程与项目质量复核人员积极协调配合, 使其能够及时实施质量控制复核, 而非在出具审计报告前才实施复核。

## 2、第一时段期后事项——截至审计报告日发生的事项

时间: 接近审计报告日实施审计程序

程序: 注册会计师负有“主动识别”的责任, 应“设计专门的审计程序”来识别这些期后事项:

- (1) 了解管理层为确保识别期后事项而建立的程序;
- (2) 询问管理层和治理层(如适用), 确定是否已发生可能影响财务报表的期后事项;
- (3) 查阅被审计单位的所有者、管理层和治理层在财务报表日后举行会议的纪要;
- (4) 查阅被审计单位最近的中期财务报表(如有)。

除这些审计程序外, 注册会计师可能认为实施下列一项或多项审计程序是必要和适当的:

- ① 查阅被审计单位在财务报表日后最近期间的预算、现金流量预测和其他相关的管理报告;
- ② 就诉讼和索赔事项询问被审计单位的法律顾问, 或扩大之前口头或书面查询的范围;
- ③ 考虑是否有必要获取涵盖特定期后事项的书面声明以支持其他审计证据, 从而获取充分、适当的审计证据。

## 3、第二时段审计报告日—财务报表报出日

注册会计师责任: 被动识别责任并建议修改报表

采取的措施: ①若同意修改, 对修改后的报表出具审计报告, 并更改报告日期; ②若拒绝修改, 但报告尚未提交, 则出具保留或否定意见的审计报告; ③若拒绝修改, 且报告已提交: 阻止报出; 仍然报出, 采取措施防止报表使用人信赖报告。

## 第十九章 审计报告

### 1、审计意见决策表

导致非无保留意见的事项	重大但不具有广泛性	重大且具有广泛性
财务报表存在重大错报	保留意见	否定意见
无法获取充分、适当的审计证据	保留意见	无法表示意见

## 第二十章 企业内部控制审计

### 1、控制缺陷的分类

- (1) 内部控制存在的缺陷包括设计缺陷和运行缺陷。
- (2) 按其严重程度分为:
  - ① 重大缺陷: 是指内部控制中存在的、可能导致不能及时防止或发现并纠正财务报表出现重大错报的一项控制缺陷或多项控制缺陷的组合。
  - ② 重要缺陷: 是指内部控制中存在的、其严重程度不如重大缺陷但足以引起负责监督被审计单位财务报告的人员(如审计委员会或类似机构)关注的一项控制缺陷或多项控制缺陷的组合。
  - ③ 一般缺陷: 是内部控制中存在的、除重大缺陷和重要缺陷之外的控制缺陷。

### 2、评价控制缺陷的严重程度

- (1) 控制缺陷的严重程度取决于: ①控制不能防止或发现并纠正账户或列报发生错报的可能性的的大小; ②因一项或多项控制缺陷导致的潜在错报的金额大小。
- (2) 控制缺陷的严重程度与错报是否发生无关, 而取决于控制不能防止或发现并纠正错报的可能性的的大小。
- (3) 评价控制缺陷是否可能导致错报时, 注册会计师无需将错报发生的概率量化为某特定的百分比或区间。
- (4) 在存在多项控制缺陷时, 即使这些缺陷从单项看不重要, 但组合起来也可能构成重大缺陷。因此, 注册会计师应当确定, 对于同一重要账户、列报及其相关认定或内部控制要素产生影响的各项控制缺陷, 组合起来是否构成重大缺陷。



(5) 在评价潜在错报的金额大小时, 账户余额或交易总额的最大多报金额通常是已记录的金额, 但其最大少报金额可能超过已记录的金额。通常, 小金额错报比大金额错报发生的概率更高。

## 第二十一章 会计师事务所业务质量控制

1、质量控制制度的要素: ①对业务质量承担的领导责任; ②相关职业道德要求; ③客户关系和具体业务的接受与保持; ④人力资源; ⑤业务执行; ⑥监控。

2、会计师事务所应当将质量控制政策和程序形成书面文件, 并传达到全体人员。同一会计师事务所的所有分所应当制定统一的质量控制制度, 由各个分所另行制定质量控制制度不符合规定。

3、会计师事务所应当每年至少一次向所有需要按照相关职业道德要求保持独立性的人员获取其遵守独立性政策和程序的书面确认函。

4、会计师事务所承接业务的条件包括: 已考虑客户的诚信且没有信息表明客户缺乏诚信; 具有执行业务必要的素质、专业胜任能力、时间和资源; 能够遵守相关职业道德要求。ABC 会计师事务所的规定中没有包含上述条件。

5、了解被审计单位及其环境[主要是在承接业务后了解的]不能代替对管理层与治理层的诚信的了解[主要应在承接业务之前了解], 注册会计师应当了解管理层、治理层的诚信。

6、会计师事务所的领导层应当树立质量至上的意识, 建立以质量为导向的业绩评价、工薪及晋升的政策和程序。

7、项目组成员之间相互复核不符合规定。根据质量控制准则的规定, 应当由项目组成员内经验较多的人员复核经验较少的人员的工作。

8、审计项目组应当完整详细地记录咨询情况, 包括向技术部门咨询的情况, 并取得被咨询者认可。审计项目组与技术部门之间存在意见分歧, 应当予以解决。重大事项的意见分歧不解决, 意味着审计工作没有完成, 不能出具审计报告/项目质量控制复核人不得代替项目组做出决策。

### 9、项目质量控制复核的总体要求

项目质量控制复核, 是指会计师事务所挑选不参与该业务的人员, 在出具报告前, 对项目组做出的重大判断和在准备报告时形成的结论做出客观评价的过程。

对应当实施项目质量控制复核的特定业务, 如没有完成项目质量控制复核, 不得出具报告。如果项目合伙人不接受项目质量控制复核人员的建议, 并且重大事项未得到满意解决, 项目合伙人不应当出具报告。只有在按照会计师事务所处理意见分歧的程序解决重大事项后, 项目合伙人才能出具报告。

10、根据质量控制准则的规定, 项目质量控制复核人员应当由事务所统一指派未参与该项目的人员担任, 而不应由审计项目组负责人执行。项目质量控制复核人在复核期间不以其他方式参与审计业务, 否则影响其客观性。项目质量控制复核应在报告日或之前完成。

11、所有上市公司审计项目均应执行质量控制复核。除上市公司审计业务外, 会计师事务所应当确定对那些涉及公众利益的范围较大, 或已识别出存在重大异常情况或较高风险的特定业务, 实施项目质量控制复核。

### 12、项目质量控制复核的性质

- (1) 与项目合伙人进行讨论[重大事项];
- (2) 复核财务报表或其他业务对象信息及[审计]报告, 尤其考虑[审计]报告是否适当;
- (3) 选取与项目组做出重大判断及形成结论有关的工作底稿进行复核。

### 13、项目质量控制复核人员的客观性

- (1) 如果可行, 不由项目合伙人挑选;
- (2) 在复核期间不以其他方式参与该业务;
- (3) 不代替项目组进行决策;
- (4) 不存在可能损害复核人员客观性的其他情形。

### 14、项目质量控制复核的记录内容

- (1) 有关项目质量控制复核的政策所要求的程序已得到执行;



(2) 项目质量控制复核在出具报告前业已完成;

(3) 复核人员没有发现任何尚未解决的事项, 使其认为项目组做出的重大判断及形成的结论不适当。

15、在每个周期内, 对每个项目合伙人的业务应至少选取一项检查其工作底稿。检查周期不得超过三年。确定检查的范围时, 可以考虑外部独立检查的范围或结论, 但这些检查并不能替代自身的内部监控。

233网校  
www.233.com233网校  
www.233.com233网校  
www.233.com233网校  
www.233.com

## 注册会计师临考密训班

临门一脚逆袭提分 快速突破重难点

- ◆ 涵盖四大班级
- ◆ 2套密训试题
- ◆ 35h 干货课程



二维码免费听课 ▶



温馨提示: 具体配套服务以线上为准

### 【你将获得】

- 16-35h 化难为易: 教材考点深度理解, 强化巩固
- 6科公式/分录, 随时随地识记
- 2套模拟卷: 预测考点, 传授答题技巧
- 真题密训: 以真题讲解高出题率考点
- 重点提炼: 主观题难题、高频考点专项突破
- 服务: 授课老师 24 小时答疑+视频下载+讲义下载

赠送 1: 章节习题、模拟试题随时练

赠送 2: 机考实战班专项讲解

赠送 3: 模拟机考, 带你适应考试节奏



14  
考证就上233网校APP

报考指导、学习视频、免费题库一手掌握