

目录

目录	1
第一章 审计概述	5
【知识点 1】审计的定义	5
【知识点 2】业务类别及保证程度	5
【知识点 3】内部审计与注册会计师审计	6
【知识点 4】审计要素	6
【知识点 5】审计目标	6
【知识点 6】审计基本要求	7
【知识点 7】审计风险	7
【知识点 8】审计的固有限制	7
第二章 审计计划	9
【知识点 9】初步业务活动	9
【知识点 10】审计的前提条件	9
【知识点 11】审计业务约定书	9
【知识点 12】总体审计策略和具体审计计划	10
【知识点 13】重要性	10
第三章 审计证据	12
【知识点 14】审计证据的性质	12
【知识点 15】审计证据的充分性与适当性	12
【知识点 16】审计程序	13
【知识点 17】函证	13
【知识点 18】分析程序	15
第四章 审计抽样	16
【知识点 19】审计抽样的相关概念	16
【知识点 20】审计抽样在控制测试中的应用	17
【知识点 21】审计抽样在细节测试中的应用	18
第五章 信息技术对审计的影响	20
【知识点 22】一般控制、信息处理控制、公司层面信息技术控制	20
第六章 审计工作底稿	21
【知识点 23】审计工作底稿概述	21
【知识点 24】审计工作底稿的格式、要素和范围	21
【知识点 25】审计工作底稿的归档	22
第七章 风险评估	23
【知识点 26】风险识别和评估以及项目组内部的讨论	23
【知识点 27】了解被审计单位及其环境和适用的财务报告编制基础	24
【知识点 28】了解被审计单位内部控制体系各要素	24
【知识点 29】评估重大错报风险	25
【知识点 30】特别风险	26
【知识点 31】仅通过实质性程序无法应对的重大错报风险	26
第八章 风险应对	27

审计·考前几页纸

【知识点 32】财务报表层次重大错报风险与总体应对措施	27
【知识点 33】进一步审计程序的含义和要求	27
【知识点 34】进一步审计程序的性质、时间和范围	28
【知识点 35】控制测试的含义、要求和性质	28
【知识点 36】控制测试的时间	29
【知识点 37】控制测试的范围	30
【知识点 38】实质性程序的性质和要求	30
【知识点 39】针对特别风险的程序组合	30
【知识点 40】实质性程序的时间	31
【知识点 41】实质性程序的范围	31
第九章 销售与收款循环的审计	32
【知识点 42】销售与收款循环的相关内部控制	32
【知识点 43】销售与收款循环的重大错报风险的评估	32
【知识点 44】主营业务收入的实质性程序	32
【知识点 45】应收账款的实质性程序	33
第十章 采购与付款循环的审计	35
【知识点 46】采购与付款循环的相关内部控制	35
【知识点 47】采购与付款循环的实质性程序	35
第十一章 生产与存货循环的审计	36
【知识点 48】生产与存货循环的业务活动和相关内部控制	36
【知识点 49】生产与存货循环存在的重大错报风险	36
【知识点 50】存货监盘	36
第十二章 货币资金的审计	40
【知识点 51】货币资金内部控制概述	40
【知识点 52】货币资金相关的实质性程序	40
第十三章 对舞弊和法律法规的考虑	42
【知识点 53】舞弊的种类	42
【知识点 54】治理层、管理层与注册会计师的责任	42
【知识点 55】风险评估程序和相关活动	42
【知识点 56】识别和评估舞弊导致的重大错报风险	42
【知识点 57】应对舞弊导致的重大错报风险	43
【知识点 58】评价审计证据	43
【知识点 59】无法继续执行审计业务	43
【知识点 60】书面声明	44
【知识点 61】与管理层、治理层及被审计单位之外的适当机构的沟通	44
【知识点 62】违反法律法规的类别、责任	44
【知识点 63】对被审计单位遵守法律法规的考虑	44
第十四章 审计沟通	46
【知识点 64】与治理层沟通的事项	46
【知识点 65】沟通的过程	46
【知识点 66】前后任注册会计师的含义	47
【知识点 67】接受委托前的沟通	48
【知识点 68】接受委托后的沟通	48
【知识点 69】发现前任注册会计师的重大错报	49

审计·考前几页纸

第十五章 利用他人的工作	50
【知识点 70】内部审计和注册会计师的关系	50
【知识点 71】考虑利用内部审计人员工作	50
【知识点 72】确定是否利用、在哪些领域利用以及在多大程度上利用内部审计人员提供直接协助	50
【知识点 73】专家的基本概念	51
【知识点 74】专家的胜任能力、专业素质和客观性	51
【知识点 75】评价专家工作的恰当性	52
第十六章 对集团财务报表审计的特殊考虑	53
【知识点 76】与集团财务报表审计有关的概念	53
【知识点 77】集团财务报表审计中的责任设定	53
【知识点 78】了解组成部分注册会计师	53
【知识点 79】重要性	54
【知识点 80】针对不同组成部分的工作	55
【知识点 81】参与组成部分注册会计师的工作	55
【知识点 82】合并过程及期后事项	56
第十七章 其他特殊项目的审计	57
【知识点 83】会计估计的性质	57
【知识点 84】会计估计——风险评估程序和相关活动	57
【知识点 85】会计估计——识别和评估重大错报风险	57
【知识点 86】会计估计——应对评估的重大错报风险	58
【知识点 87】会计估计——其他相关审计程序	58
【知识点 88】会计估计——实施审计程序之后作出总体评价	58
【知识点 89】关联方的审计——风险评估和识别	58
【知识点 90】关联方审计——针对重大错报风险的应对措施	60
【知识点 91】关联方审计——其他相关审计程序	60
【知识点 92】考虑持续经营假设——责任	61
【知识点 93】评价管理层对持续经营能力作出的评估	61
【知识点 94】超出管理层评估期间的事项或情况	62
【知识点 95】识别出事项或情况时实施追加的审计程序	62
【知识点 96】考虑持续经营假设——对审计报告的影响	62
【知识点 97】期初余额的含义和目标	62
【知识点 98】期初余额的审计程序	63
【知识点 99】期初余额——审计结论和审计报告	64
第十八章 完成审计工作	65
【知识点 100】评价审计过程中发现的错报	65
【知识点 101】复核审计工作	65
【知识点 102】期后事项	66
【知识点 103】书面声明	67
第十九章 审计报告	69
【知识点 104】审计报告要素和日期	69
【知识点 105】审计意见的类型	69
【知识点 106】在审计报告中沟通关键审计事项	69
【知识点 107】在审计报告中增加强调事项段和其他事项段	70
【知识点 108】比较信息	71

审计·考前几页纸

【知识点 109】其他信息	72
第二十章 企业内部控制审计	73
【知识点 110】内部控制审计和财务报表审计	73
【知识点 111】识别重要账户、列报及其相关认定	73
【知识点 112】控制缺陷的分类	73
【知识点 113】评价控制缺陷	74
【知识点 114】内部控制缺陷整改	74
【知识点 115】内部控制审计报告	75
第二十一章 会计师事务所业务质量管理	76
【知识点 116】质量管理必背制度	76
【知识点 117】项目质量复核	76
【知识点 118】项目合伙人、项目组、项目质量复核相关概念辨析	77
第二十二章 职业道德基本原则和概念框架	78
【知识点 119】职业道德基本原则	78
【知识点 120】识别对职业道德基本原则的不利影响	78
【知识点 121】收费	78
【知识点 122】利益诱惑（包括礼品和款待）	79
第二十三章 审计业务对独立性的要求	80
【知识点 123】公众利益实体	80
【知识点 124】关联实体	80
【知识点 125】保持独立性的期间	80
【知识点 126】经济利益的定义	81
【知识点 127】不得拥有的经济利益	81
【知识点 128】作为受托管理人拥有经济利益	82
【知识点 129】与审计客户拥有共同经济利益	82
【知识点 130】无意中获取的经济利益	82
【知识点 131】贷款和担保	83
【知识点 132】商业关系	84
【知识点 133】家庭和私人关系	84
【知识点 134】与审计客户发生雇佣关系	85
【知识点 135】最近曾任审计客户的董事、高级管理人员或特定员工以及兼任审计客户的董、高	85
【知识点 136】冷却期规定	86
【知识点 137】为审计客户提供非鉴证服务	86
【知识点 138】收费	88

第一章 审计概述

【知识点 1】审计的定义

审计的定义	
用户	财务报表预期使用者
目的	改善财务报表的质量，增强除管理层之外的预期使用者对财务报表的信赖程度（不涉及为如何利用信息提供建议）
保证程度	只提供合理保证（高水平保证），不能提供绝对保证 （大多数审计证据是说服性而非结论性的）
基础	独立性和专业性
最终产品	审计报告（不含已审财务报表）

【知识点 2】业务类别及保证程度

业务种类		保证类别
鉴证业务	审计	合理保证 （以积极方式提出结论）
	审阅	有限保证 （以消极方式提出结论）
	其他鉴证业务 如：预测性财务信息的审核	合理/有限
相关服务	代编财务信息	不提供保证
	对财务信息执行商定程序	
	税务咨询	
	管理咨询	

合理保证与有限保证相比：证据收集的程序多、所需的证据数量多、检查风险较低、财务报表的可信程度较高。

审计·考前几页纸

【知识点 3】内部审计与注册会计师审计

联系与区别		内部审计	注册会计师审计
联系		注册会计师在执行业务时可以利用被审计单位的内部审计工作，内部审计工作应当做好与注册会计师审计的沟通和合作等协调工作，以提高审计效率和效果	
区别	独立性	内审机构受所在单位的直接领导，独立性受到一定的限制	注册会计师审计是完全无关的第三方，独立性较强
	方式	根据自身经营管理的需要安排进行	接受委托进行
	程序	根据所执行业务的目的和需要并实施必要的审计程序	严格按照执业准则的规定程序进行
	职责	只对本单位负责	对被审计单位负责、对社会负责
	作用	为本单位改善工作的参考，对外无鉴证作用并对外保密	对外公开并起鉴证作用

【知识点 4】审计要素

对财务报表审计而言，审计业务要素包括：审计业务的三方关系人、财务报表、财务报表编制基础、审计证据和审计报告。

【审言审语】

- （1）在某些情况下，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。**
- （2）管理层也会成为预期使用者之一，但**不是唯一的预期使用者。**
- （3）在财务报表审计中，**审计对象**是历史的财务状况、经营业绩和现金流量，**审计对象的载体**是财务报表。

【知识点 5】审计目标

总体目标	
发表意见	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 ，使得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
出具报告	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

具体审计目标是指注册会计师通过实施审计程序以确定管理层在财务报表中确认的各类交易、账户余额、披露层次**认定**是否恰当。

【知识点 6】审计基本要求

- (1) 遵守审计准则。
- (2) 遵守职业道德守则。

基本原则包括：诚信；独立性；客观公正；专业胜任能力和勤勉尽责；保密；良好职业行为。

- (3) 保持职业怀疑。

职业怀疑，是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。

职业怀疑与职业道德基本原则**相互关联**。

- (4) 合理运用职业判断。

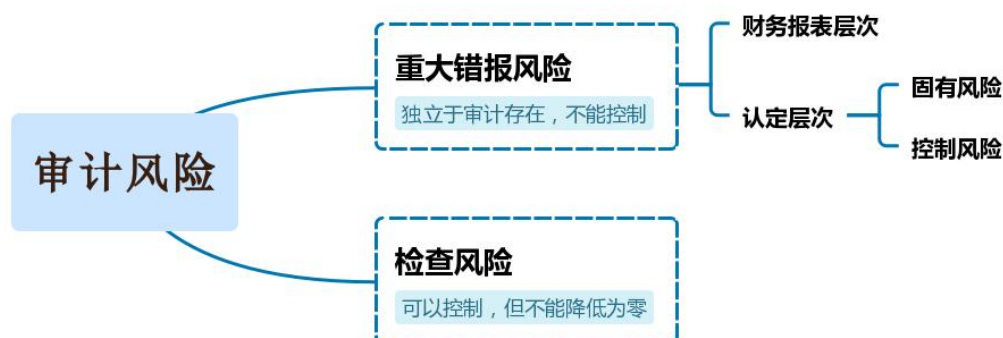
职业判断是注册会计师行业的**精髓**，职业判断能力是注册会计师胜任能力的**核心**。职业判断涉及注册会计师执业的**各个环节**。

衡量职业判断的质量：准确性或意见一致性、决策一贯性和稳定性、可辩护性。

【审言审语】

- (1) 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**。
- (2) 注册会计师**不应依赖**以往对管理层和治理层诚信形成的判断。
- (3) 如果有关决策**不被**该业务的具体事实和情况所**支持**或者**缺乏**充分、适当的审计**证据**，职业判断并**不能作为不恰当决策的理由**。

【知识点 7】审计风险



- (1) 审计风险模型：审计风险 = 重大错报风险 × 检查风险

(2) 固有风险和控制风险不可分割地交织在一起，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**。

【知识点 8】审计的固有限制

- 1. 财务报告的性质
- 2. 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。

(3) 审计不是对涉嫌违法行为的官方调查。

3. 财务报告的及时性和成本效益的权衡

第二章 审计计划

【知识点 9】初步业务活动

初步业务活动的目的	初步业务活动的内容
具备执行业务所需的 独立性和能力	评价遵守相关 职业道德要求 的情况
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的意愿的事项	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
与被审计单位之间 不存在 对业务约定条款的 误解	就审计业务约定条款 达成一致 意见

【知识点 10】审计的前提条件

1. 财务报告编制基础。

确定财务报告编制基础的可接受性时的考虑因素：

- (1) 被审计单位的性质；
- (2) 财务报表的目的；
- (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。

2. 就管理层的责任达成一致意见。

管理层的三项责任：编报之责、内控之责、条件之责。

【知识点 11】审计业务约定书

审计业务约定书的**基本内容，应当包括**：财务报表审计的目标与范围；注册会计师的责任；管理层的责任；指出用于编制财务报表所适用的财务报告编制基础；提及注册会计师拟出具的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。

变更的三种情形	① 环境变化 对审计服务的需求产生影响
	②对原来要求的审计业务的性质 存在误解
	③ 无论 是管理层施加的还是其他情况引起的 审计范围受到限制
通常合理 的是第①和第②项	
如果没有合理的理由，注册会计师不应同意变更业务	
变更为审阅业务或相关服务业务的要求	只有将审计业务 变更为执行 商定程序业务 ，注册会计师 才可在报告中提及 已执行的程序

审计·考前几页纸

【知识点 12】总体审计策略和具体审计计划

总体审计策略：审计范围、报告目标、时间安排及所需沟通的性质、审计方向（包括考虑**重要性**）和审计资源。

具体审计计划：风险评估程序、计划实施的进一步审计程序和其他审计程序。

【审言审语】

如果注册会计师在审计过程中对总体审计策略或具体审计计划**作出重大修改**，应当在审计工作底稿中**记录作出的重大修改及其理由**。

【知识点 13】重要性

1. 财务报表整体的重要性

财务报表整体的重要性	
制定	财务报表整体的重要性=基准×百分比
目的	(1) 决定 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； (4) 在形成审计结论阶段，要使用整体重要性水平和为了特定类别交易、账户余额和披露而确定的较低金额的重要性水平来 评价已识别的错报 对财务报表的影响和对审计报告中审计意见的影响
确定	注册会计师在确定重要性水平时， 不需考虑 与具体项目计量相关的 固有不不确定性

2. 特定类别交易、账户余额或披露的重要性水平（认定层次的重要性水平）

制定：金额低于财务报表整体的重要性，可能存在一个或多个（**不是应当有**）。

3. 实际执行的重要性

实际执行的重要性	
制定：通常为财务报表整体重要性的 50%～75%	
选择较低的百分比	选择较高的百分比
(1) 首次接受委托 的审计项目； (2) 连续审计项目 ，以前年度审计调整较多； (3) 项目总体 风险较高 ； (4) 存在或预期存在 值得关注的内部控制缺陷	(1) 连续审计项目 ，以前年度审计调整较少； (2) 项目总体 风险为低到中等 ； (3) 以前期间的审计经验表明 内部控制运行有效
作用： 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。 通常 选取金额 超过 实际执行的重要性的财务报表项目，但是， 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	

审计·考前几页纸

主要考虑	(1) 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(可能远远超过财务报表整体的重要性), 注册会计师需要考虑汇总后的潜在错报风险; (2) 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; (3) 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
运用	(1) 在实施实质性分析程序时, 注册会计师确定的已记录金额与预期值之间的可接受差异额通常不超过实际执行的重要性; (2) 在运用审计抽样实施细节测试时, 注册会计师可以将可容忍错报的金额设定为等于或低于实际执行的重要性; (3) 通常情况下, 当区间估计的区间已缩小至等于或低于实际执行的重要性时, 该区间估计对于评价管理层的点估计是适当的

4.明显微小错报临界值

(1) 制定: 为财务报表整体重要性的 3~5%, 也可能低一些或高一些, 但通常不超过财务报表整体重要性的 10%。

(2) 要求: 注册会计师需要在制定审计策略和审计计划时, 确定一个明显微小错报的临界值, **低于该临界值的错报视为明显微小的错报, 可以不累积。**

【考虑因素小结】

财务报表整体的重要性		认定层次的重要性水平	实际执行的重要性	明显微小错报临界值
基准	百分比			
财务报表要素	是否为上市公司或公众利益实体	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	对被审计单位的了解	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
所有权结构和融资方式	是否由集团内部关联方提供融资或是否有大额对外融资	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	前期 审计工作中 识别出的错报 的性质和范围	重大错报风险的评估结果
性质、所处的生命周期阶段以及所处行业和经济环境	财务报表使用者的范围			以前年度审计中识别出的错报
是否存在特定会计主体的财务报表使用者特别关注的项目	财务报表使用者是否对基准数据特别敏感	与被审计单位所处行业相关的 关键性披露	根据前期识别出的错报对本期错报作出的预期	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
基准的相对波动性				

第三章 审计证据

【知识点 14】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，包括构成财务报表基础的**会计记录**所含有的信息和**其他的信息**。

【审言审语】

会计记录中含有的信息**本身并不足以**提供充分的审计证据作为对财务报表发表审计意见的基础，注册会计师还应当获取用作审计证据的其他的信息。

【知识点 15】审计证据的充分性与适当性

充分性与适当性		
充分性	审计证据的充分性是对审计证据 数量 的衡量	
适当性		审计证据的适当性，是对审计证据 质量 的衡量，只有 相关且可靠 的审计证据 才是高质量的
	相关性	是指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
	可靠性	指证据的 可信程度 ，受其来源和性质的影响，并取决于获取审计证据的具体环境 通常会考虑下列原则： (1) 外部独立来源>其他来源 (2) 内控有效>内控薄弱 (3) 直接获取>间接获取或推论 (4) 文件、记录>口头 (5) 原件>传真件、复印件
两者关系	(1) 审计证据质量越高，需要的审计证据数量可能越少； (2) 如果审计证据的 质量存在缺陷 ，仅靠获取更多的审计证据 可能无法弥补其质量上的缺陷	

【审言审语】

(1) 审计工作**通常不涉及鉴定文件记录的真伪**，注册会计师也不是鉴定文件记录真伪的专家。(**不代表已经发现伪造还视而不见**)

(2) 如果在审计过程中**识别出**的情况使其认为文件记录**可能是伪造的**，或文件记录中的某些条款已发生变动，注册会计师**应当作出进一步调查**。

(3) 注册会计师为获取可靠的审计证据，实施审计程序时**使用的被审计单位生成的信息需要足够完整和准确**。

审计·考前几页纸

【知识点 16】审计程序

审计程序和运用	
检查	1. 以纸质、电子或其他介质形式存在的记录 and 文件进行审查，或对资产进行实物审查； 2. 通过检查凭证签名获得的审计证据的质量可能不具有说服力
观察	1. 所提供的审计证据仅限于观察发生的时点； 2. 是测试运行不留下书面记录的控制的有效方法
询问	以书面或口头方式进行，但仅实施询问程序不能为某一特定控制的有效性提供充分、适当的证据（仅询问不足）
函证	函证不必仅仅局限于账户余额
重新计算	指注册会计师对记录或文件中的数据计算的准确性进行核对，可通过手工方式或电子方式进行
重新执行	1. 指注册会计师独立执行原本作为被审计单位内部控制组成部分的程序或控制； 2. 定性而非定量，因此一般不必选取大量的项目，也不必特意选取金额重大的项目进行测试
分析	通过分析不同财务数据之间以及财务数据与非财务数据之间的内在关系，对财务信息作出评价
了解内控	检查、观察、询问、穿行测试
风险评估	检查、观察、询问、分析程序
控制测试	检查、观察、询问、重新执行
实质性程序	检查、观察、询问、分析程序、函证、重新计算

【知识点 17】函证

1. 函证的对象

（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。（此处是“且”）

（2）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。（此处是“或”）

2. 函证的时间

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内实施函证	
资产负债表日前	条件	重大错报风险评估为低水平
	实施	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

3. 函证的实施

审计·考前几页纸

函证的实施		
发出前的控制	经被审计单位盖章后，应当由注册会计师直接发出	
通过不同方式发出的控制	邮寄	不使用被审计单位本身的邮寄设施，而是独立寄发询证函
	跟函	如果跟函时需有被审计单位员工陪伴，注册会计师需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
	电子	根据具体情况选择通过电子方式发送询证函，在发函前可以基于对特定询证方式所存在风险的评估，考虑相应的控制措施
积极式函证未收到回函时的处理	如果在合理的时间内没有收到询证函回函时，应当考虑必要时再次向被询证者寄发询证函	
	如果未能得到被询证者的回应，应当实施替代审计程序	
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		

4. 评价函证的可靠性

评价函证的可靠性	
邮寄	(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 ；（如果被询证者将回函寄至被审计单位， 由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 ） (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
跟函	(1) 了解被询证者处理函证的 通常流程 和 处理人员 ； (2) 确认处理询证函人员的 身份 和处理询证函的 权限 ，如索要名片、观察员工卡或姓名牌等； (3) 观察处理 询证函的人员是否按照处理函证的正常 流程 认真处理询证函
电子	(1) 注册会计师和回函者采用一定的程序为电子形式的回函 创造安全环境 ； (2) 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
口头	(1) 只对询证函进行口头回复不能作为可靠的审计证据 ； (2) 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； (3) 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等找其他审计证据以支持口头回复中的信息

免责条款：回函中格式化的免责条款**可能并不会影响**所确认信息的可靠性。

5. 对不符事项的处理

注册会计师**应当调查不符事项**，以确定是否表明存在错报。某些不符事项并不表明存在错报。

【知识点 18】分析程序

1. 不同环节

环节	目的	要求
风险评估程序	识别可能表明财务报表存在重大错报风险的异常变化	应当
实质性程序	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至可接受的水平时	可以
总体复核	确定财务报表整体是否与其对被审计单位的了解一致	应当

2. 用作风险评估程序

注册会计师无须在了解被审计单位及其环境的每一方面时都实施分析程序。例如，在对内部控制的了解中，注册会计师一般不会运用分析程序。

3. 用作实质性程序

设计和实施实质性分析程序时考虑因素	具体内容或考虑因素
确定实质性分析程序对特定认定的适用性	实质性分析程序通常更适用于在一段时期内存在预期关系的大量交易
数据的可靠性	(1) 可获得信息的来源 (2) 可获得信息的可比性 (3) 可获得信息的性质和相关性 (4) 与信息编制相关的控制，用以确保信息完整、准确和有效
评价预期值的准确程度	(1) 对实质性分析程序的预期结果作出预测的准确性 (2) 信息可分解的程度 (3) 财务和非财务信息的可获得性
已记录金额与预期值之间可接受的差异额	(1) 重要性 (2) 计划的保证水平 (3) 一项错报单独或连同其他错报导致财务报表发生重大错报的可能性

4. 总体复核

在总体复核阶段执行分析程序，所进行的比较和使用的手段与风险评估程序中使用的分析程序基本相同，但两者的目的不同。

第四章 审计抽样

【知识点 19】审计抽样的相关概念

1. 审计抽样的特征

审计抽样应当**同时具备**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**；（**不要求机会均等**）
- （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**。

2. 代表性

- （1）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**；（**不是相同**）
- （2）如果样本的选取是**无偏向**的，该样本通常就具有了代表性；
- （3）代表性与样本整体而**非样本中的单个项目相关**，与**样本规模无关**，而**与如何选取样本相关**；
- （4）代表性通常只与错报的**发生率**而非错报的特定性质**相关**。

3. 审计抽样的适用性

环节	具体内容	是否适宜
风险评估	所有	否
控制测试	留下运行轨迹的控制	是
	未留下运行轨迹的控制	否
	信息处理控制	否
实质性程序	细节测试	是
	实质性分析程序	否

4. 抽样风险和非抽样风险

（1）抽样风险



- ①只要使用了审计抽样，抽样风险总会存在。**抽样风险与样本规模反方向变动**。
- ②**无论**是控制测试还是细节测试，**都可以通过扩大样本规模降低抽样风险**。
- ③如果对总体中的所有项目都实施检查，就不存在抽样风险。

审计·考前几页纸

(2) 非抽样风险

非抽样风险是由**人为因素造成**的，**难以量化**，可以采取适当措施降低。

可能导致非抽样风险的原因：

- ①注册会计师选择了**不适用于实现特定目标的审计程序**。
- ②注册会计师选择的**总体不适合于测试目标**。
- ③注册会计师**未能适当地定义误差**（包括控制偏差或错报），导致注册会计师未能发现样本中存在的偏差或错报。
- ④注册会计师**未能适当地评价审计发现的情况**。

5. 统计抽样和非统计抽样

	统计抽样	非统计抽样
特征	(1) 随机选取样本项目 (2) 运用概率论评价样本结果，包括计量抽样风险	不同时具备 统计抽样两个基本特征的抽样方法
优点	有助于注册会计师高效地设计样本，计量所获取证据的充分性，以及 定量评价样本结果	如果设计适当，也能提供与统计抽样方法同样有效的结果
缺点	可能发生额外的成本	无法精确地测定抽样风险

6. 属性抽样和变量抽样

	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
适用环节	控制测试	细节测试

【知识点 20】审计抽样在控制测试中的应用

1. 样本设计阶段

定义总体：适当性、完整性、**同质性**。

定义抽样单元：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。

2. 选取样本阶段

确定抽样方法		
方法	统计抽样	非统计抽样
简单随机选样	√	√
系统选样	√	√
随意选样	×	√
整群选样	通常不能在审计抽样中使用	

审计·考前几页纸

确定样本规模	
影响因素	与样本规模的关系
可接受的信赖过度风险	反向变动
可容忍偏差率	反向变动
预计总体偏差率	同向变动
总体规模	影响很小

3. 评价样本结果阶段

统计抽样	非统计抽样
总体偏差率上限 与可容忍偏差率相比： (1) “低于（但不接近）”：可接受 (2) “大于或等于”：不能接受 (3) “低于但接近”：考虑是否接受总体，并考虑是否需要扩大测试范围	总体偏差率 与可容忍偏差率相比： (1) “大于”：不能接受 (2) “大大低于”：可以接受 (3) “低于，且很接近”：不能接受 (4) “不是很大也不是很小”，以至于不能认定总体是否可以接受时：考虑扩大样本规模或实施其他测试

【知识点 21】审计抽样在细节测试中的应用

1. 样本设计阶段

定义总体：适当性、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**。

2. 选取样本阶段

(1) 确定抽样方法

货币单元抽样	
优点	缺点
①通常比传统变量抽样 更易于使用 ； ②确定所需的样本规模时无须直接考虑总体的特征；（如变异性） ③ 无需通过分层减少变异性 ； ④ 自动识别所有单个重大项目 ； ⑤如果注册会计师 预计不存在错报 ，货币单元抽样的样本规模 通常比传统变量抽样方法更小 ； ⑥样本更容易设计，且可在能够获得完整的最终总体之前开始选取样本	① 不适用于 测试总体的 低估 ； ② 对零余额或负余额 的选取需要予以 特别考虑 ； ③当发现错报时，如果风险水平一定，在评价样本时可能高估抽样风险的影响，从而导致更 可能拒绝一个可接受的总体账面金额 ； ④通常需要逐个累计总体金额，以确定总体是否完整并与财务报表一致； ⑤当 预计总体错报的金额增加时 ，货币单元抽样的 样本规模可能大于传统变量抽样所需的规模
传统变量抽样	

审计·考前几页纸

方法	计算公式	特征
均值法	样本审定金额的平均值 = 样本审定金额 ÷ 样本规模 估计的总体金额 = 样本审定金额的平均值 × 总体规模 推断的总体错报 = 总体账面金额 - 估计的总体金额	如果 未对总体进行分层 ，通常不使用均值法
差额法	样本平均错报 = (样本账面金额 - 样本审定金额) ÷ 样本规模 推断的总体错报 = 样本平均错报 × 总体规模 估计的总体金额 = 总体账面金额 - 推断的总体错报	错报金额与项目的 数量 紧密相关，通常会选择差额法
比率法	比率 = 样本审定金额 ÷ 样本账面金额 估计的总体金额 = 总体账面金额 × 比率 推断的总体错报 = 总体账面金额 - 估计的总体金额	错报金额与项目的 金额 紧密相关，通常会选比率法
如果注册会计师决定使用统计抽样，且 预计没有差异或只有少量差异 ，就不应使用 比率法和差额法 ，而考虑使用其他的替代方法，如均值法或货币单元抽样		

(2) 确定样本规模

确定样本规模	
影响因素	与样本规模的关系
可接受的误受风险	反向 变动
可容忍错报	反向 变动
预计总体错报	同向 变动
总体规模	影响很小
总体的变异性	同向 变动

3. 评价样本结果阶段

统计抽样	非统计抽样
推断的总体错报上限与可容忍错报 相比： (1) “大于等于”：不能接受 (2) “小于”：可以接受	推断的总体错报与可容忍错报 相比： (1) “远远低于”：可以接受 (2) “接近或超过”：不能接受 (3) 差距“既不很小又不很大”时：考虑一下

第五章 信息技术对审计的影响

【知识点 22】一般控制、信息处理控制、公司层面信息技术控制

一般控制、信息处理控制、公司层面信息技术控制	
一般控制	对整个信息系统以及外部各种环境要素实施的、对所有的应用或控制模块具有 普遍影响 的控制措施。 包括： 程序开发、程序变更、程序和数据访问以及计算机运行
信息处理控制	一般要经过 输入、处理及输出 等环节。 关注点： 系统自动生成报告、系统配置和科目映射、接口控制、访问和权限
公司层面信息技术控制	包括但不限于：规划的制定；年度计划的制定；内部审计机制的建立；外包管理；预算管理；信息安全和风险管理；应急预案的制定；信息系统架构和信息技术复杂性
三者的关系： 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处理控制的风险基调； 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信息处理控制的有效性是否能够信任； - 信息技术一般控制对信息处理控制的有效性具有普遍性影响。	

信息技术对审计的影响：

- 信息技术在企业中的应用**并不改变**注册会计师制定审计目标、进行风险评估和了解内部控制的**原则性要求**；系统的设计和运行对审计风险的评价、业务流程和控制的**了解**、审计工作的执行以及需要收集的审计证据的性质都有直接的影响。
- 无论被审计单位运用信息技术的程度如何，注册会计师**均需了解与审计相关的信息技术一般控制和信息处理控制**。

第六章 审计工作底稿

【知识点 23】审计工作底稿概述

审计工作底稿概述	
主要目的	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，证明注册会计师已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
其他目的	1. 有助于项目组 计划和执行 审计工作； 2. 有助于负责督导的项目组成员履行 指导、监督与复核 审计工作的责任； 3. 便于项目组 说明 其执行审计工作的情况； 4. 保留对未来审计工作持续产生重大影响的事项的 记录 ； 5. 便于会计师事务所实施项目质量 复核与检查 ； 6. 便于监管机构和注册会计师协会对会计师事务所实施执业质量 检查
通常不包括的内容	已 被取代 的审计工作底稿的草稿或财务报表的 草稿 、反映 不全面 或 初步思考的记录 、存在印刷错误或其他 错误 而作废的文本，以及 重复 的文件记录等

【知识点 24】审计工作底稿的格式、要素和范围

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因素	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. 已获取的审计 证据的重要程度 ； 5. 识别出的 例外事项 的性质和范围； 6. 当从已执行审计工作或获取审计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
重大事项	1. 引起 特别风险 的事项； 2. 实施审计程序的结果 ，该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针对这些风险拟采取的应对措施； 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或者带强调事项段“与持续经营相关的重大不确定性”等段落的 审计报告的事项

审计·考前几页纸

【知识点 25】审计工作底稿的归档

审计工作底稿的归档		
归档工作的性质		一项 事务性 的工作， 不涉及 实施 新的审计程序 或得出 新的结论
		可以 作出事务性的变动，主要包括： 1. 删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
归档的期限		1. 审计工作底稿的归档期限为审计报告日后 60 天内； 2. 如果注册会计师未能完成审计业务，审计工作底稿的归档期限为审计业务中止后的 60 天内； 3. 针对客户的同一财务信息执行不同的委托业务，出具两个或多个不同的报告，应当将其视为不同的业务，在规定的归档期限内分别将审计工作底稿归整为最终审计档案
归档后的变动	总原则	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 保存期届满前删除或废弃任何 性质的审计工作底稿
	变动情形	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
	记录要求	1. 修改或增加审计工作底稿的理由； 2. 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
保存期限		1. 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； 2. 如果注册会计师未能完成审计业务，会计师事务所应当自审计业务中止日起，对审计工作底稿至少保存 10 年

第七章 风险评估

【知识点 26】风险识别和评估以及项目组内部的讨论

1. 风险识别和评估

（1）注册会计师应当实施风险评估程序，以了解被审计单位及其环境、适用的财务报告编制基础和内部控制体系各要素。

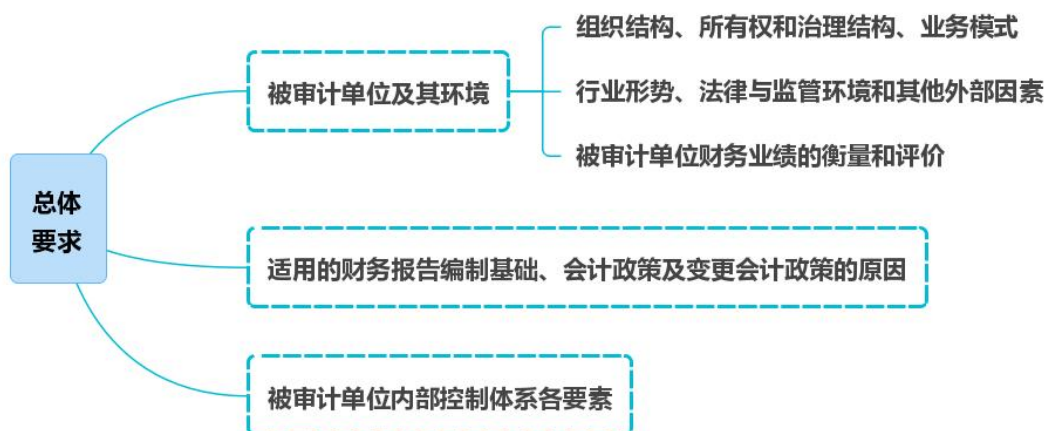
（2）了解被审计单位及其环境、适用的财务报告编制基础和内部控制体系各要素是一个**连续和动态**地收集、更新与分析信息的过程，**贯穿**于整个审计过程的**始终**。

（3）注册会计师对被审计单位及其环境等方面情况了解的程度，要**低于管理层**为经营管理企业而对被审计单位及其环境等方面情况需要了解的程度。

2. 项目组内部的讨论

项目组内部的讨论	
目的	（1）使经验较丰富的项目组成员（包括项目合伙人）有机会分享其根据对被审计单位的了解形成的见解； （2）使项目组成员可以交流与被审计单位面临的经营风险、财务报表容易发生错报的领域以及发生错报的方式相关的信息； （3）帮助项目组成员更好地了解在各自负责的领域中，由于舞弊或错误导致财务报表重大错报的可能性，并了解各自实施审计程序的结果如何影响审计的其他方面，包括对确定进一步审计程序的性质、时间安排和范围的影响； （4）为项目组成员交流和分享在审计过程中获取的新信息提供基础，这些信息可能影响重大错报风险的评估或应对这些风险的审计程序
参与人员	项目组的 关键成员应当参与 讨论，如果项目组需要拥有信息技术或其他特殊技能的专家，这些专家也可根据需要参与讨论
要求	项目合伙人 应当确定向未参与讨论的项目组成员通报哪些事项

【知识点 27】了解被审计单位及其环境和适用的财务报告编制基础



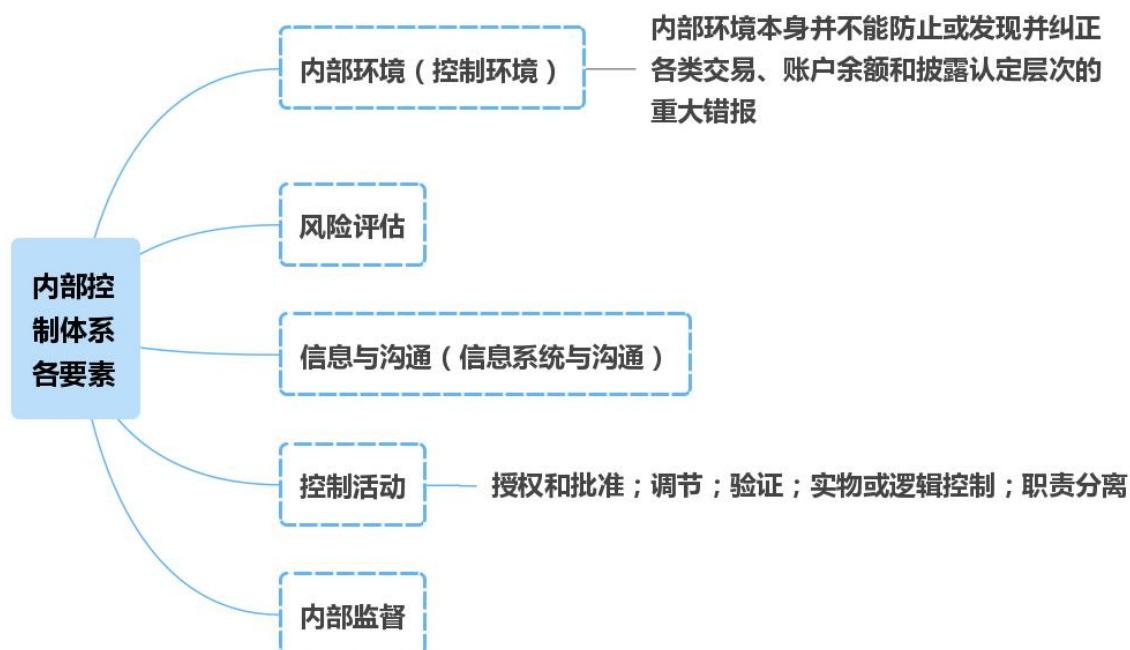
【审言审语】

- (1) 注册会计师**没有责任**识别或评估对财务报表**没有重大影响的经营风险**。
- (2) 多数经营风险最终都会产生财务后果，从而影响财务报表。但**并非所有**的经营风险都会导致重大错报风险。

【知识点 28】了解被审计单位内部控制体系各要素

1. 内部控制体系的含义和要素

含义：由治理层、管理层和其他人员设计、执行和维护的体系，以**合理保证被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**法律法规等目标**。



2.直接控制和间接控制

与审计相关的控制，按照其对防止、发现或纠正认定层次错报发挥作用的方式，分为直接控制和间接控制。

- (1) 信息系统与沟通以及控制活动要素中的控制主要为直接控制；
- (2) 内部环境、风险评估和内部监督中的控制主要是间接控制。

【审言审语】

(1) 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。

(2) 被审计单位通常有一些与目标相关但**与审计无关的控制**，注册会计师**无须**对其加以考虑。

3.对内部控制了解的深度

(1) 对内部控制了解的深度：包括**评价控制的设计**，并确定其**是否得到执行**，但不包括对控制是否得到一贯执行的测试。

(2) **询问本身并不足**以评价控制的设计以及确定其是否得到执行，注册会计师应当将询问与其他风险评估程序结合使用。

(3) 除非存在某些可以使控制得到**一贯运行的自动化控制**，否则注册会计师对控制的了解并不足以测试控制运行的有效性。

3.预防性控制和检查性控制

预防性控制和检查性控制	
预防性控制	通常有 审批、授权、职责分离 等，强调“ 事前 预防”
检查性控制	通常有 复核、对账、盘点 ，强调“ 事后 复核”

【知识点 29】评估重大错报风险

1. 两个层次的重大错报风险

两个层次的重大错报风险	
财务报表层次	可能与财务报表整体 广泛相关 ，进而 影响多项认定
	如 薄弱的控制环境 、在经济不稳定的国家和地区开展业务、资产的流动性出现问题、重要客户流失、融资能力受到限制等，可能导致注册会计师对被审计单位的 持续经营能力产生重大疑虑 。又如， 管理层缺乏诚信 或承受异常的压力可能引发 舞弊 风险
认定层次	可能 与特定的 某类交易、账户余额和披露的 认定相关
	如被审计单位存在复杂的联营或合资、被审计单位存在重大的关联方交易

2.控制对评估认定层次重大错报风险的影响

在**评估重大错报发生的可能性时**，除了考虑可能的风险外，还要**考虑控制**对风险的抵销和遏制作用。

3.考虑财务报表的**可审计性**

如果通过对内部控制的了解发现下列情况，并对财务报表局部或整体的可审计性产生疑问，注册会计师应当考虑出具保留意见或无法表示意见的审计报告：

- (1) 被审计单位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：

(2) 对**管理层的诚信**存在严重疑虑。

【知识点 30】特别风险

1. 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销效果。
2. 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**。
3. 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**值得关注的内部控制缺陷**，并考虑其对风险评估的影响。在此情况下，注册会计师应当就此类事项与治理层沟通。

【知识点 31】仅通过实质性程序无法应对的重大错报风险

1. 如果认为**仅通过实质性程序**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设计的控制，并确定其执行情况。
2. 在被审计单位对日常交易采用**高度自动化处理的情况**下，审计证据可能仅以电子形式存在，其充分性和适当性通常取决于自动化信息系统相关控制的有效性，注册会计师**应当考虑仅通过实施实质性程序不能获取充分、适当审计证据的可能性**。

第八章 风险应对

【知识点 32】财务报表层次重大错报风险与总体应对措施

总体应对措施	
向项目组强调 保持职业怀疑 的必要性	
指派更有经验 或具有特殊技能的审计 人员 ，或利用专家的工作	
提供 更多的督导	
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	增加审计程序不可预见性的方法： 1. 对某些未测试过的低于设定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，使被审计单位不可预期； 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
对拟实施审计程序 的性质、时间安排或范围 作出总体修改	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
总体应对措施对拟实施进一步审计程序的总体审计方案的影响	1. 拟实施进一步审计程序的总体审计方案包括实质性方案和综合性方案； 2. 当评估的财务报表层次重大错报风险属于高风险水平时，拟实施进一步审计程序的总体方案往往更倾向于实质性方案

【知识点 33】进一步审计程序的含义和要求

进一步审计程序的含义和要求	
含义	是指注册会计师针对评估的各类交易、账户余额和披露认定层次重大错报风险实施的审计程序，包括 控制测试 和 实质性程序
设计进一步审计程序时的考虑因素	1. 风险的重要性； 2. 重大错报发生的可能性； 3. 涉及的各类交易、账户余额和披露的特征； 4. 被审计单位采用的特定控制的性质； 5. 注册会计师是否拟获取审计证据，以确定内部控制在防止或发现并纠正重大错报方面的有效性
无论 选择何种方案，注册会计师都 应当对 所有重大 类别的交易、账户余额和披露 设计和实施实质性程序	

审计·考前几页纸

【知识点 34】进一步审计程序的性质、时间和范围

进一步审计程序的性质、时间和范围		
性质	目的	通过实施控制测试以确定 内部控制运行的有效性 ； 通过实施实质性程序以发现 认定层次的重大错报
	类型	检查、观察、询问、函证、重新计算、重新执行和分析程序
时间	含义	指注册会计师何时实施进一步审计程序，或审计证据适用的期间或时点
	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. 审计证据适用的期间或时点； 5. 编制财务报表的时间
范围	含义	指实施进一步审计程序所涉及的数量多少
	考虑因素	1. 确定的重要性水平（ 反向 ）； 2. 评估的重大错报风险（ 同向 ）； 3. 计划获取的保证程度（ 同向 ）

【知识点 35】控制测试的含义、要求和性质

控制测试的含义、要求和性质		
	了解内部控制	控制测试
了解内部控制与控制测试的区别	1. 评价控制的 设计 ； 2. 确定控制 是否得到执行	1. 控制在所审计期间的相关时点是如何运行的； 2. 控制 是否得到一贯执行 ； 3. 控制由谁或以何种方式执行
应当实施控制测试	当存在下列情形之一时，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 ； 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	
双重目的的实现	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。尽管两者目的不同，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对控制测试结果的影响	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 ；但如果通过 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； 2. 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	

审计·考前几页纸

【知识点 36】控制测试的时间

如何考虑期中审计证据		
基本考虑	针对期中至期末这段剩余期间获取充分、适当的审计证据	
如果已获取有关控制在期中运行有效性的审计证据，并拟利用该证据，注册会计师应当实施下列审计程序： 1. 获取这些控制在剩余期间发生 重大变化 的审计证据； 2. 确定针对 剩余期间还需获取的补充审计证据		
针对第 2 项考虑因素	评估的认定层次重大错报风险的重要程度	影响越大 ，需要获取的剩余期间的补充证据 越多
	在期中测试的特定控制，以及自期中测试后发生的重大变动	对自动化运行的控制，更可能测试信息系统一般控制的运行有效性，
	在期中对有关控制运行有效性获取的审计证据的程度	审计证据比较 充分 ， 可以考虑适当减少 需要获取的剩余期间的补充证据
	剩余期间的长度	剩余期间 越长 ，需要获取的剩余期间的补充证据 越多
	在信赖控制的基础上拟缩小实质性程序的范围	对相关控制的 信赖程度越高 ，通常在信赖控制的基础上拟减少实质性程序的范围就越大，在这种情况下，需要获取的剩余期间的补充证据 越多
	控制环境	控制环境 越薄弱 ，需要获取的剩余期间的补充证据 越多

如何考虑以前审计获取的审计证据	
基本考虑	考虑拟信赖的以前审计中测试的控制在本期 是否发生变化
控制在本期发生变化	应当考虑以前审计获取的有关控制运行有效性的审计证据 是否与本期审计相关
控制在本期未发生变化	如果拟信赖的控制自上次测试后 未发生变化 ， 且不属于旨在减轻特别风险的控制 ，注册会计师 应当 运用职业判断 确定是否在本期审计中测试 其运行有效性，以及本次测试与上次测试的时间间隔，但 每三年至少 对控制测试 一次
	如果拟信赖以前审计获取的某些控制运行有效性的审计证据，注册会计师 应当在每次审计时 从中 选取足够数量 的控制， 测试 其运行有效性； 不应将所有拟信赖控制的测试集中于某一次审计 ，而在之后的两次审计中不进行任何测试

审计·考前几张纸

【知识点 37】控制测试的范围

确定控制测试范围的考虑因素	
在拟信赖期间，被审计单位执行控制的频率	执行的频率 越高 ，范围 越大
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	拟信赖期间 越长 ，范围 越大
控制的预期偏差	预期偏差率 越高 ，范围 越大 如果预期偏差率 过高 ，可能 无效
通过测试与认定相关的其他控制获取的审计证据的范围	当针对其他控制获取审计证据的充分性和适当性 较高 时，范围 可适当缩小
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	如拟获取的有关证据的相关性和可靠性 较高 ，测试该控制的范围 可适当缩小

【知识点 38】实质性程序的性质和要求

实质性程序的性质和要求		
性质	细节测试	需要根据不同的认定层次的重大错报风险设计有针对性的细节测试 存在或发生（ 高估 ）→ 从账簿到原始凭证 （逆查） 完整性（ 低估 ）→ 从原始凭证到账簿 （顺查）
	实质性分析程序	通常更适用于 一段时间内 存在 可预期关系 的 大量交易
要求	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 类别的交易、账户余额和披露 实施实质性程序	

【知识点 39】针对特别风险的程序组合

针对特别风险的程序		
基本原则	如果认为评估的认定层次重大错报风险是 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	
程序组合	可行的	1. 控制测试+细节测试+实质性分析程序； 2. 控制测试+细节测试； 3. 控制测试+实质性分析程序； 4. 细节测试+实质性分析程序； 5. 细节测试
	不可行	只做控制测试 或 只做实质性分析程序 ，都不行

【知识点 40】实质性程序的时间

实质性程序的时间	
考虑是否在期中实施实质性程序的因素	1. 控制环境和其他相关的控制； 2. 实施审计程序所需信息在期中之后的可获得性； 3. 实质性程序的目的； 4. 评估的重大错报风险。注册会计师评估的某项认定的重大错报风险越高，针对该认定所需获取的审计证据的相关性和可靠性要求也就越高，注册会计师越应当考虑将实质性程序集中于期末（或接近期末）实施； 5. 特定类别交易或账户余额以及相关认定的性质； 6. 针对剩余期间，能否通过实施实质性程序或将实质性程序与控制测试相结合，降低期末存在错报而未被发现的风险
如何考虑期中审计证据	两种选择： 1. 针对剩余期间实施进一步的实质性程序； 2. 将实质性程序和控制测试结合使用。 如果已识别出由于舞弊导致的重大错报风险，为将期中得出的结论延伸至期末而实施的审计程序通常是无效的，注册会计师应当考虑在期末或者接近期末实施实质性程序
如何考虑以前审计获取的审计证据	1. 在以前审计中实施实质性程序获取的审计证据，通常对本期只有很弱的证据效力或没有证据效力，不足以应对本期的重大错报风险； 2. 只有当以前获取的审计证据及其相关事项未发生重大变动时，以前获取的审计证据才可能用做本期的有效审计证据； 3. 如果拟利用以前审计中实施实质性程序获取的审计证据，注册会计师应当在本期实施审计程序，以确定这些审计证据是否具有持续相关性

【知识点 41】实质性程序的范围

在确定实质性程序的范围时，注册会计师应当考虑评估的认定层次**重大错报风险**和**实施控制测试的结果**。注册会计师评估的认定层次的重大错报**风险越高**，需要实施实质性程序的范围**越广**。如果**对控制测试的结果不满意**，注册会计师可能需要考虑**扩大实质性程序的范围**。

第九章 销售与收款循环的审计

【知识点 42】销售与收款循环的相关内部控制

销售与收款循环的相关内部控制	
职责分离	1. 企业应当分别设立办理 销售、发货、收款 三项业务的部门； 2. 企业在销售合同订立前，应当指定专门人员就销售价格、信用政策、发货及收款方式等具体事项与客户进行谈判； 3. 谈判人员至少应有 两人以上 ，并与订立合同的人员相分离； 4. 编制销售发票通知单的人员与开具销售发票的人员应相互分离； 5. 销售人员应当避免接触销货现款； 6. 企业应收票据的取得和贴现必须经由保管票据以外的主管人员书面批准
授权审批	1. 赊销、发出货物、销售价格、销售条件、运费、折扣等必须经过审批； 2. 审批人应在授权范围内进行审批， 不得超越审批权限
凭证和记录	收到客户订购单后，编制一份预先编号的一式多联的销售单，分别用于批准赊销、审批发货、记录发货数量以及向客户开具发票等
预先编号	1. 预先编号可 防止销售以后遗漏 向客户开票或登记入账，也可 防止重复开票和记账 ； 2. 定期检查全部凭证的编号，并调查缺号或重号的原因，是控制的关键
按月寄对账单	由 不负责 现金出纳和销售及应收票据/应收款项记账的人员定期向客户寄发对账单
内部核查程序	由内部审计人员或其他独立人员核查销售交易的处理和记录

【知识点 43】销售与收款循环的重大错报风险的评估

收入舞弊风险评估	
基本假定	1. 注册会计师在识别和评估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，未将收入确认作为由于舞弊导致的重大错报风险领域，注册会计师应在审计工作底稿中记录得出该结论的理由。 注意：假定收入存在舞弊风险， 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 ，而是结合具体了解，考虑舞弊如何发生
风险评估	1. 实施风险评估程序，对注册会计师识别与收入确认相关的舞弊风险至关重要； 2. 注册会计师应当评价通过实施风险评估程序和执行其他相关活动获取的信息是否表明存在舞弊风险因素

【知识点 44】主营业务收入的实质性程序

主营业务收入的实质性程序	
一般实质性程	1. 获取营业收入明细表，并复核加计等；

审计·考前几张纸

序	2. 实施实质性分析程序； 3. 检查收入确认方法是否符合会计准则规定； 4. 核对收入交易的原始凭证与会计记录； 5. 从出库单中选取样本，追查至收入明细账，以确定是否存在遗漏事项（完整性认定）； 6. 函证本期销售额； 7. 实施销售截止测试； 8. 对于销售退回，检查相关手续是否符合规定； 9. 检查可变对价的会计处理	
销售截止测试	防止 提前 确认收入	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出库单，确定是否有属于下期的收入计入到了当期
	防止 延迟 确认收入	以出库单为起点 ：从资产负债表日前后若干天的客户已签收的出库单追查至账簿记录，确定是否有属于当期的收入计入到了下期
	其他程序	1. 选取资产负债表日前后若干天的出库单，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的凭证，与出库单核对，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 退货记录 ，检查是否有提前确认收入的情况； 4. 结合应收账款/合同资产的 函证 情况，检查有无未取得对方认可的销售
营业收入延伸检查	使用情形	如果识别出被审计单位 收入真实性 存在重大异常情况，且通过常规审计程序 无法 获取充分、适当的审计证据，注册会计师需要考虑实施“延伸检查”程序
	检查手段	1. 在获取被审计单位配合的前提下，对相关供应商、客户进行实地走访，针对相关采购、销售交易的 真实性 获取进一步的审计证据； 2. 利用企业信息查询工具，查询主要供应商和客户的股东至其最终控制人，以识别相关供应商和客户与被审计单位是否存在关联方关系； 3. 在采用经销模式的情况下，检查经销商的最终销售实现情况； 4. 当注意到关联方配合被审计单位虚构收入的迹象时，获取并检查相关关联方的银行账户资金流水，关注是否存在与被审计单位相关供应商或客户的异常资金往来
	检查受限	如果注册会计师认为“延伸检查”程序是必要的，但受条件限制无法实施，或实施“延伸检查”程序后仍不足以获取充分、适当的审计证据，注册会计师 应当考虑审计范围是否受限 ，并考虑对审计报告意见类型的影响或解除业务约定

【知识点 45】应收账款的实质性程序

应收账款的实质性程序	
实质性程序	1. 取得应收账款明细表；

审计·考前几页纸

	2. 分析应收账款相关财务指标； 3. 检查应收账款账龄分析； 4. 函证程序 ； 5. 检查坏账的冲销和转回等	
应收账款函证程序	要求	1. 除非有充分证据表明应收账款对财务报表 不重要或者 函证 很可能无效 ，否则，注册会计师应当对应收账款进行函证； 2. 如果注册会计师不函证，应在底稿中说明理由。如认为函证很可能无效，应实施替代程序
	方式	可以采用积极式函证或消极式函证，或者二者结合使用
	时间	如果 重大错报风险评估为低水平 ，注册会计师可以选择在资产负债表日前适当日期为截止日实施函证，并对剩余期间实施其他实质性程序
	不符事项	对回函中的不符事项，注册会计师需要调查核实原因，确定其是否构成错报
	未回函处理	如果未收到回函，应实施替代审计程序： 1. 检查资产负债表日后收回的货款； 2. 检查相关销售合同、销售单、出库单及与客户的往来邮件

第十章 采购与付款循环的审计

【知识点 46】采购与付款循环的相关内部控制

采购与付款循环的相关内部控制	
适当的职责分离	采购与付款交易 不相容岗位 包括： 1.请购与审批； 2.询价与确定供应商； 3.采购合同的订立与审批； 4.采购与验收； 5.采购、验收与会计记录； 6.付款审批与付款执行
恰当的授权审批	付款需要由 经授权 的人员审批
凭证的预先编号及对例外报告的跟进处理	通过对连续编号的定期检查，可以发现遗漏或重复记录的入库单

【知识点 47】采购与付款循环的实质性程序

采购与付款循环的实质性程序		
应付账款的实质性程序	获取或编制应付账款明细账	复核加计是否正确、检查外币折算是否正确等
	函证应付账款	获取适当的供应商相关清单，向债权人发送询证函
	检查应付账款是否计入正确的会计期间	1.检查 资产负债表日后应付账款的贷方发生额 的相应凭证，并关注验收单和发票日期，确认其入账时间是否合理； 2.针对 资产负债表日后付款项目 ，检查银行对账单及付款凭证，查找有无未及时入账的应付账款； 3.获取并检查被审计单位与供应商之间的 对账单
	寻找未入账负债的测试	获取期后收取、记录或支付的发票明细，从中选取项目， 追查至明细账 ，并关注费用所计入的会计期间
	检查应付账款的长期挂账	对长期挂账的应付账款确认其原因，检查确实无需支付的应付账款的会计处理是否正确
一般费用的实质性程序	1.获取一般费用的明细表，复核其加计数是否正确、并与总账和明细账核对； 2.对费用执行实质性分析程序； 3. 对本期发生的费用选取样本，检查其支持性文件 ； 4.抽取资产负债表日前后的凭证，实施截止测试； 5. 从资产负债表日后的银行对账单或付款凭证选取项目进行测试 ，并关注验收单和发票日期，追查至费用明细账，确认其入账时间是否合理	

第十一章 生产与存货循环的审计

【知识点 48】生产与存货循环的业务活动和相关内部控制

业务环节	具体要求
计划和安排生产	根据经审批的月度生产计划书，由生产计划经理签发预先按顺序编号的 生产通知单
发出原材料	仓库部门根据 领料申请单 发出原材料，编制 连续编号的出库单
生产产品	1.生产成本记账员根据原材料领料单财务联，编制原材料领用日报表，并与计算机系统自动生成的生产记录日报表核对；由会计主管审核无误后，生成记账凭证并过账；
核算产品成本	2.生产部门记录生产各环节所耗用工时数，并将工时信息输入生产记录日报表
产成品入库及储存	1.产成品入库时，质量检验员应检验并 签发预先按顺序编号的产成品验收单 ； 2.由生产小组将产品送交仓库，仓库管理员应检查产成品验收单，并清点产成品数量，填写预先按顺序编号的产成品入库单，并经质检经理、生产经理、仓储经理签字确认； 3.存货存放在安全的环境中，只有经过授权的工作人员可以接触并处理存货
发出产成品	1.产成品的发出须由 独立的发运部门 进行； 2.装运产成品时必须持有经有关部门核准的发运通知单，并据此 编制出库单
存货盘点	1.每一组盘点人员中应包括仓储部门以外的其他部门人员，即不能由负责保管存货的人员单独负责盘点存货；安排不同的工作人员分别负责初盘和复盘； 2. 盘点表和盘点标签事先连续编号 ，发放给盘点人员时登记领用人员；盘点结束后收回并 清点所有已使用和未使用的盘点表和盘点标签 ； 3.将 不属于 本单位的代其他方保管的存货单独堆放并作标识； 4.将盘点期间需要领用的原材料或出库的产成品 分开堆放并作标识
计提存货跌价准备	定期编制存货账龄分析表，管理人员复核分析表，确定是否有必要计提存货跌价准备

【知识点 49】生产与存货循环存在的重大错报风险

重大错报风险	涉及认定
存货实物可能 不存在	存在
属于被审计单位的存货可能 未在账面反映	完整性
存货的所有权可能 不属于被审计单位	权利和义务
存货的单位成本可能存在 计算错误	准确性、计价和分摊
存货的账面价值可能无法实现，即存货跌价准备的 计提可能不充分	准确性、计价和分摊

【知识点 50】存货监盘

存货监盘	
要	如果存货对财务报表是重要的 ，注册会计师 应当 实施下列审计程序：

审计·考前几页纸

求	1. 在存货盘点 现场 实施监盘（除非不可行）； 2. 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	
作用	1. 存货监盘的相关程序可以用在 控制测试 或者 实质性程序 ； 2. 尽管实施存货监盘是注册会计师的责任，但这并不能取代被审计单位管理层定期盘点存货、合理确定存货数量和状况的责任。管理层至少每年进行一次存货实物盘点	
目的	主要在于获取存货数量和状况的审计证据，因此，存货监盘主要针对存货的 存在 认定，对于 完整性、准确性、计价和分摊 认定只能提供部分审计证据。此外还 可能获取有关存货所有权 的部分审计证据，但这并不足以确认所有权，还需执行其他实质性程序	
责任	CPA 责任	获取有关存货数量和状况的充分、适当的审计证据
	管理层责任	定期盘点存货、合理确定存货的数量和状况
盘点计划	制定监盘计划应考虑的事项	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 ； 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它日期进行，注册会计师除实施存货监盘相关审计程序外，还应实施其他审计程序，以获取相关审计证据）； 5. 被审计单位 盘存制度 （如果被审计单位采用实地盘存制确定存货数量，则注册会计师要参与盘点；如果被审计单位采用永续盘存制度，注册会计师应在年度中一次或多次参加盘点）； 6. 获取存货的 存放地点 （如果被审计单位的存货存放在多个地点，注册会计师可要求其提供一份完整的存货存放地点清单，并考虑其完整性；获取完整清单后，注册会计师根据不同地点存放存货的重要性及风险评估结果，选择适当的地点进行监盘，并记录选择这些地点的原因。 ★ 如果认为存货数量存在舞弊风险，注册会计师可以： （1）在不预先通知的情况下，对特定存放地点的存货实施监盘； （2）在同一天对所有存放地点的存货实施监盘； （3）如果是连续审计，还可以考虑在不同期间的审计中变更选择的监盘地点； 7. 是否需要 专家协助 （特殊存货）
存货监盘程序	评价指令和程序→观察盘点程序→检查存货→执行抽盘	
	评价管理层用以记录和控制盘点结果的 指令和程序	期末存货控制：一般应停止生产，关闭存放地点，停止存货的移动，因实际原因无法停止时： 1. 评价其无法停止的原因及合理性； 2. 划出 独立过渡区 ，将预计在盘点期间领用或入库的存货暂时存放在该区域，以避免重复盘点； 3. 监盘时，CPA 观察有关移动的控制是否得到执行
	观察管理层制定的 盘点程序的执行情况	1. 观察盘点程序的执行，有助于注册会计师获取有关管理层指令和程序是否得到适当设计和执行的审计证据； 2. 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
	检查存货	检查存货有助于确定存货的存在，以及 识别过时、毁损或陈旧 的存货

审计·考前几页纸

	执行抽盘	具体做法	1. 获取盘点记录 准确性 的审计证据：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； 2. 获取盘点记录 完整性 的审计证据：注册会计师可以从存货实物中选取项目追查至盘点记录
		注意事项	1. 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； 2. 获取管理层完成的盘点记录复印件有助于注册会计师日后实施审计程序
		发现差异	抽盘中发现差异，很可能表明被审计单位的存货盘点存在错误，注册会计师应当： 1. 查明原因 ，提请被审计单位更正； 2. 在可能情况下， 扩大检查范围 以减少错误的发生； 3. 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
	需要特别关注的情况	1. 管理层 不允许同一时间对所有存货实施监盘 ，可能存在操纵转移虚增/减存货的风险； 2. 监盘过程中注意到、但并未反映在被审计单位存货盘点表上的存货，如果管理层解释为第三方持有或保管，则实施进一步程序	
	存货监盘结束时的的工作	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. 若盘点日不是资产负债表日，实施程序，确定盘点日与资产负债表日之间的存货变动是否 已恰当记录	
特殊情况 的处理	现场监盘不可行	1. 如果在存货盘点现场实施存货监盘不可行，注册会计师应 实施替代审计程序 ；如果不能实施替代程序或者替代程序无法提供充分、适当审计证据，则需要考虑对审计意见的影响； 2. 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不可替代审计程序或满足于说服力不足的审计证据的正当理由	
	因不可预见的情况导致无法现场监盘	如果由于不可预见的情况（如恶劣天气）无法在存货盘点现场实施监盘，注册会计师应当 另择日期 实施监盘，并对 间隔期内 发生的交易实施审计程序	
	由第三方保管或控制的存货	1. 向持有被审计单位存货的第三方 函证 存货的数量和状况； 2. 检查 与第三方持有存货相关的文件记录，如仓储单等； 3. 对第三方保管的存货 实施监盘 ； 4. 安排其他注册会计师 对第三方保管的存货实施监盘	
存货 计 价 测	存货单位成本测试	针对原材料的单位成本，CPA 通常基于企业的原材料计价方法，结合原材料的历史购买成本，测试其账面成本是否准确；针对产成品和在产品的单位成本，CPA 需要对成本核算过程实施测试	
	存货跌价损失准备的测试	1. 识别需要 计提跌价准备 的存货项目； 2. 检查 可变现净值 的计量是否合理	

审计·考前几页纸

试		
---	--	--

第十二章 货币资金的审计

【知识点 51】货币资金内部控制概述

货币资金内部控制	
岗位分工及授权审批	1.出纳人员不得兼任稽核、会计档案保管和收入、支出、费用、债权债务账目登记工作； 2.企业不得由一人办理货币资金业务的全过程； 3.严禁未经授权的机构或人员办理货币资金业务或直接接触货币资金； 4.对于重要货币资金支付业务，应当实行集体决策和审批； 5.严禁未经授权的机构或人员办理资金业务或直接接触货币资金
现金和银行存款管理	1.企业应加强现金库存限额的管理，超过库存限额的现金应及时存入银行； 2.不属于现金开支范围的业务应通过银行办理转账结算； 3.企业现金收入应当及时存入银行，不得从企业的现金收入中直接支付（坐支）。因特殊情况需要坐支的，应事先经开户银行审查批准； 4.企业取得的货币资金收入必须及时入账，不得私设小金库，不得账外设账； 5.不准签发没有资金保证的票据或远期支票；不准签发、取得和转让没有真实交易和债权债务的票据； 6.企业应当指定专人定期核对银行账户（每月至少核对一次），编制银行存款余额调节表。出纳人员一般不得同时从事银行对账单的获取、银行存款余额调节表的编制工作，确需出纳负责的，应指定其他人员定期进行审核、监督； 7.企业应定期和不定期进行现金盘点，确保现金账面余额与实际库存相符；发现不符，应及时查明原因并作出处理
票据及有关印章管理	1.企业因填写、开具失误或其他原因导致作废的法定票据，应按规定予以保存，不得随意处置或销毁。超过保存期限的，在履行审批手续后进行销毁，应建立销毁清册并由授权人员监销； 2.财务专用章应由专人保管，个人名章必须由其本人或授权人员保管。严禁一人保管支付款项所需的全部印章

【知识点 52】货币资金相关的实质性程序

库存现金的实质性程序	
监盘范围	一般包括被审计单位各部门经管的所有现金
监盘时间	1.最好实施突击性检查，时间最好选择在上午上班前或下午下班时； 2.如果被审计单位库存现金存放在两处或两处以上的，应同时进行盘点
监盘人员	库存现金出纳员和会计主管人员必须参加监盘
责任	由出纳人员进行盘点，注册会计师监盘并编制现金监盘表
监盘程序	1.查看被审计单位制定的盘点计划，以确定监盘时间； 2.查阅库存现金日记账并同时与现金收付凭证相核对； 3.检查被审计单位现金实存数，并将监盘金额与库存现金日记账余额进行核对； 4.在非资产负债表日进行监盘时，应将监盘金额调整至资产负债表日的金额，并对变动情况实

审计·考前几页纸

	施程序
--	------------

银行存款的实质性程序	
银行账户的完整性	如果对 银行账户完整性 有疑虑，注册会计师可以在企业人员陪同下到中国人民银行或基本存款账户开户行查询并打印《已开立银行结算账单清单》
取得并检查银行对账单	1.取得被审计单位 加盖银行印章 的银行对账单（必要时亲自到银行获取对账单，全程关注对账单的打印过程）； 2.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； 3.将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
取得并检查银行存款余额调节表	1.检查调节后银行存款日记账余额与银行对账单余额是否一致； 2. 检查调节事项： （1）对于企业已收付、银行尚未入账的事项，检查相关原始收付款凭证，并取得期后银行对账单； （2）对于银行已收付，企业尚未入账的事项，检查收、付款的内容及金额，确定是否为截止错报。 3. 关注长期未达账项 ，查看是否存在挪用资金等事项
函证	1.注册会计师需要 以被审计单位名义 向银行发询证函； 2.各银行应对询证函列示的全部项目作出回应，将 回函直接寄往会计师事务所 ； 3.注册会计师应对银行存款（包括零余额账户和本期内注销的账户）、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其 不重要并且与之相关的重大错报风险很低

其他货币资金的实质性程序	
保证金存款	检查开立银行承兑汇票的 协议 或银行授信 审批文件
存出投资款	跟踪 资金流向 ，并获取董事会决议等批准资料、开户资料、授权操作资料等
留存于第三方支付平台资金	1.获取相关开户信息资料； 2.向 第三方支付平台支付账户函证 交易发生额和余额（如可行）； 3.获取第三方支付平台发生额及余额明细，并与账面记录进行核对

第十三章 对舞弊和法律法规的考虑

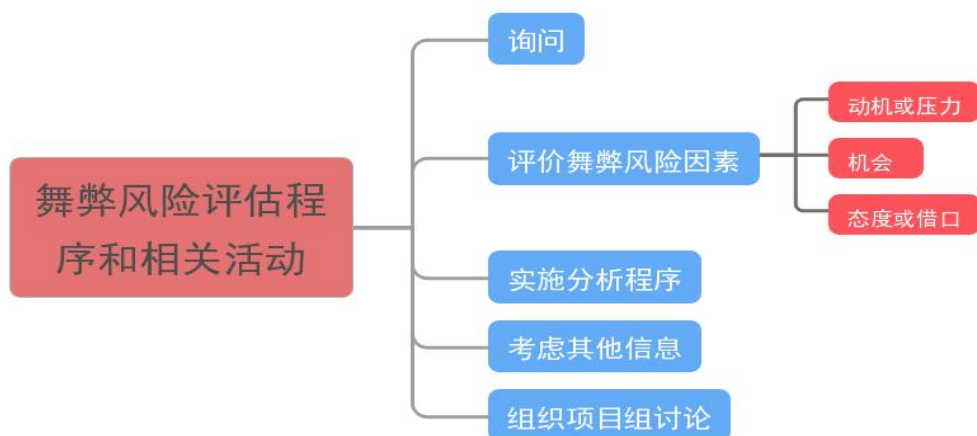
【知识点 53】舞弊的种类

编制虚假财务报告	侵占资产
1.对编制财务报表所依据的会计记录或支持性文件进行操纵、弄虚作假、篡改等； 2.在财务报表中错误表达或故意漏记事项、交易或其他重要信息； 3.故意地错误使用相关的会计原则	1.贪污收到的款项； 2.盗窃实物资产或无形资产； 3.使被审计单位对未收到的商品或未接受的劳务付款； 4.将被审计单位资产挪为私用

【知识点 54】治理层、管理层与注册会计师的责任

治理层、管理层的责任	被审计单位治理层和管理层对防止或发现舞弊负有 主要责任 。管理层在治理层的监督下，高度重视对舞弊的防范和遏制是非常重要的
注册会计师的责任	1.注册会计师有责任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；在获取合理保证时，注册会计师 有责任在整个审计过程中保持职业怀疑，考虑管理层凌驾于控制之上的可能性，并认识到对发现错误有效的审计程序未必对舞弊有效 ； 2.由于审计的固有限制，注册会计师不能对财务报表整体不存在重大错报获取绝对保证

【知识点 55】风险评估程序和相关活动



【知识点 56】识别和评估舞弊导致的重大错报风险

识别和评估舞弊导致的重大错报风险	
性质	注册会计师实施舞弊风险评估程序的目的在于识别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
要求	1.在识别和评估由于舞弊导致的重大错报风险时，应当 基于收入确认存在舞弊风险的假定 ，评

审计·考前几页纸

	价哪些类型收入、收入交易或认定导致舞弊风险； 2.如果不认为收入确认存在舞弊风险，注册会计师应在审计工作底稿中记录得出该结论的理由
--	--

【知识点 57】应对舞弊导致的重大错报风险

应对舞弊导致的重大错报风险	
总体应对措施	1.在分派和督导项目组成员时，考虑承担重要业务职责的项目组成员所具备的知识、技能和能力，并考虑舞弊导致的重大错报风险评估结果； 2.评价被审计单位对会计政策的选择和运用； 3.在选择审计程序的性质、时间安排和范围时， 增加审计程序的不可预见性
针对舞弊导致的认定层次重大错报风险实施的审计程序	1. 改变 拟实施审计程序的 性质 ，以获取更为可靠、相关的审计证据； 2.调整审计程序的 时间安排 ； 3.调整审计程序的 范围 ，以应对评估的由于舞弊导致的重大错报风险
针对管理层凌驾于控制之上的风险实施的审计程序	管理层凌驾于控制之上的风险属于 特别风险 ，在 所有 被审计单位中都会存在，注册会计师应当： 1. 测试 日常会计核算过程中作出的 会计分录 以及编制报表中的其他调整是否适当； 2. 复核会计估计 是否存在偏向，并评价这种偏向是否表明存在舞弊风险； 3.对于超出被审计单位正常经营过程的 重大交易 ，或异常的重大交易， 评价 其商业理由是否表明是为了作出虚假财务报告或侵占资产

【知识点 58】评价审计证据

评价审计证据	
原则	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
要求	1.注册会计师应当评价该项错报对审计工作其他方面的影响，特别是对 管理层声明可靠性 的影响； 2.如果识别出某项错报，并有理由认为该项错报是或可能是由于舞弊导致的，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

【知识点 59】无法继续执行审计业务

无法继续执行审计业务	
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 。

审计·考前几页纸

	2. 异常情形 (1) 被审计单位 没有针对舞弊采取 适当的、注册会计师认为必要的 措施 ，即使该舞弊对报表并不重大； (2) 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的或治理层的 胜任能力或诚信产生重大疑虑
解除业务约定	1. 与适当层级的管理层和治理层讨论； 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

【知识点 60】书面声明

书面声明	
要求	不论被审计单位规模大小，管理层和治理层应认可其设计、执行和维护内部控制以防止和发现舞弊的责任。 注册会计师应就相关事项向管理层和治理层获取书面声明
书面声明内容	1. 管理层和治理层认可其设计、执行和维护内部控制以防止和发现舞弊的责任； 2. 管理层和治理层已向注册会计师披露了对舞弊导致的财务报表重大错报风险的评估结果； 3. 管理层和治理层已向注册会计师披露了已知的涉及管理层、其他员工的 舞弊或舞弊嫌疑 ； 4. 管理层和治理层已向注册会计师披露了获知的、影响财务报表的 舞弊指控或舞弊嫌疑

【知识点 61】与管理层、治理层及被审计单位之外的适当机构的沟通

沟通对象	沟通事项
管理层	发现存在舞弊或可能存在舞弊时，应 尽快 提请适当层级的管理层关注，即使该事项不重要
治理层	如果舞弊涉及管理层、在内控中承担重要职责的员工或其他员工，注册会计师应 尽早 就此类事项与治理层沟通
适当机构	如果识别出舞弊或舞弊嫌疑，注册会计师应确定是否有责任向被审计单位以外的机构报告

【知识点 62】违反法律法规的类别、责任

被审计单位需要遵守的法律法规		注册会计师的责任
第一类法律法规：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		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
第二类法律法规：对决定财务报表中的金额和披露 没有直接影响 的其他法律法规		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
提示	1. 注册会计师 没有责任 防止被审计单位违反法律法规行为，也不能期望其发现 所有 违法行为； 2. 注册会计师 有责任 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	

【知识点 63】对被审计单位遵守法律法规的考虑

情形	具体内容
----	------

审计·考前几页纸

识别违反其他法律法规的行为的程序	1. 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； 2. 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
实施其他审计程序使注册会计师注意到违反法律法规行为	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
书面声明	对于管理层识别出的或怀疑存在的、可能对财务报表产生重大影响的违反法律法规行为，书面声明可以提供必要的审计证据

第十四章 审计沟通

【知识点 64】与治理层沟通的事项

与治理层沟通的事项（共 6 点）		
注册会计师与财务报表审计相关责任	财务报表审计 并不减轻 管理层或治理层的责任	
计划的审计范围和时间安排	1. 注册会计师拟如何应对 舞弊或错误等导致的特别风险以及重大错报风险评估水平较高的 领域； 2. 注册会计师对与审计相关的内部控制采取的方案； 3. 在审计中对 重要性概念 的运用； 4. 实施审计程序或评价审计结果需要的专门技术或知识的性质和程度，包括利用专家的工作； 5. 对关键事项所作的初步判断 ； 6. 针对适用的财务报告编制基础或者被审计单位所处的环境、财务状况或活动发生的 重大变化对单一报表及披露产生的影响 ，注册会计师拟采取的应对措施	
审计中发现的重大问题	审计工作中遇到的 重大困难	注册会计师对被审计单位会计实务（会计政策、会计估计等）重大方面质量的想法
		1. 管理层在提供审计所需信息时出现严重拖延，或管理层不愿提供、不予配合； 2. 不合理要求缩短完成审计工作的时间； 3. 为获取充分、适当的审计证据需要付出的努力远远超过预期； 4. 无法获取预期的信息； 5. 管理层对注册会计师施加的限制； 6. 管理层不愿意对被审计单位持续经营能力进行评估，或不愿延长评估时间
		已与管理层讨论或需要书面沟通的审计中出现的 重大事项 ，以及注册会计师要求提供的书面声明，除非治理层全部成员参与管理被审计单位
		影响审计报告形式和内容的情形
值得关注的内部控制缺陷	注册会计师应当以 书面形式 及时向治理层沟通审计过程中识别出的值得关注的内部控制缺陷	
注册会计师的独立性	应当采用 书面形式 沟通	
补充事项	与治理结构等有关重大问题、缺乏适当授权的高管作出的重大决策或行动等	

【知识点 65】沟通的过程

沟通的过程与审计工作底稿		
确立沟通过程	与管理层沟通	在与治理层沟通某些事项前，注册会计师可能就这些事项与管理层

审计·考前几张纸

		讨论，除非这种做法并不适当
	与第三方沟通	如果治理层希望向第三方提供书面沟通文件的副本，应告知第三方这些书面沟通不是为他们编制
沟通形式	书面形式	1.注册会计师的 独立性 ； 2. 值得关注的内部控制缺陷 ； 3. 审计业务约定书
	口头形式	除要求书面沟通外，都可以口头沟通
沟通的时间安排	1.对于计划事项的沟通，通常在审计业务的早期阶段进行； 2.对与审计中遇到的重大困难，如果治理层能够协助解决，应尽快沟通	
沟通过程的充分性	如果与治理层之间的双向沟通不充分，并且得不到解决，注册会计师可以采取下列措施： 1.根据范围受到的限制发表 非无保留意见 ； 2.就采取不同措施的后果 征询法律意见 ； 3.与第三方（监管机构）、治理结构中更高权力的组织（股东大会）或人员或政府部门沟通； 4.在法律允许的情况下 解除业务约定	

【知识点 66】前后任注册会计师的含义

前后任注册会计师的含义		
前任注册会计师	1. 已对被审计单位上期财务报表进行审计，但被现任注册会计师接替的其他会计师事务所的注册会计师； 2. 接受委托但 未完成审计工作 ， 已经或可能 与委托人解除业务约定的注册会计师。 【提示】 如果上期财务报表仅经过代编或审阅，执行代编或审阅业务的注册会计师不能被视为前任注册会计师	
后任注册会计师	正在考虑接受委托或已经接受委托 ，接替前任注册会计师对被审计单位本期财务报表进行审计的注册会计师	
说明	1. 由于某些特殊原因或需要，委托人有可能委托注册会计师对已审计财务报表进行重新审计。在这种情况下，之前对已审计财务报表发表审计意见的注册会计师应被视为前任注册会计师，而正在考虑接受委托或已经接受委托的注册会计师应被视为后任注册会计师； 2. 前任注册会计师和后任注册会计师是就会计师事务所发生变更时的情况而言的。在未发生会计师事务所变更的情况下，同处于某一会计师事务所中的不同注册会计师不属于前后任注册会计师的范畴	
沟通总体要求	发起方	后任 注册会计师负有 主动沟通 的义务
	前提	需要征得被审计单位的同意
	方式	可以采用 书面或口头 的方式进行
	记录	后任注册会计师应当将沟通的情况记录于审计工作底稿
	要求	前后任注册会计师应当对沟通过程中获知的信息 保密 ；即使未接受委托，后任注册会计师仍应履行保密义务

审计·考前几页纸

【知识点 67】接受委托前的沟通

接受委托前的沟通	
沟通的目的	了解被审计单位更换会计师事务所的原因以及是否存在不应接受委托的情况，以 确定是否接受委托
要求	接受委托前的沟通是 必要的 审计程序
沟通的内容	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、审计问题上存在的 意见分歧 ； 3. 前任注册会计师向被审计单位治理层通报的 管理层舞弊、违反法律法规行为及值得关注的内部控制缺陷 ； 4. 前任注册会计师认为导致被审计单位更换会计师事务所的原因
沟通的结果	1. 如果前任的 答复不是充分的 ，应向后任说明其答复是 有限的 ，并说明理由； 2. 如果 未得到答复 ，且没有理由认为变更注册会计师事务所的原因异常，后任需要设法以其他方式与前任 再次进行沟通 。如果仍得不到答复，后任可以致函前任，说明如果在适当时间得不到答复，将假设不存在相关原因使其拒绝接受委托，并表明 拟接受委托

【知识点 68】接受委托后的沟通

项目	具体内容
必要性	接受委托后的沟通与接受委托前有所不同，它 不是必要程序
内容	包括查阅前任注册会计师的工作底稿及询问有关事项等
查阅前任注册会计师工作底稿的前提	1. 接受委托后，如果需要查阅前任注册会计师的工作底稿，后任注册会计师 应当征得被审计单位同意 ，并与前任注册会计师进行沟通； 2. 接受委托后，前任注册会计师可以考虑允许后任注册会计师查阅其审计工作底稿
查阅相关工作底稿及其内容	1. 审计工作底稿的 所有权属于会计师事务所 ，前任注册会计师所在的会计师事务所 可自主决定 是否允许后任注册会计师获取工作底稿部分内容，或摘录部分工作底稿； 2. 如果前任注册会计师决定向后任注册会计师提供工作底稿，一般可考虑进一步从被审计单位处 获取一份确认函 ，以便降低在与后任注册会计师进行沟通时发生误解的可能性
就使用达成一致意见	在允许查阅工作底稿之前，前任注册会计师应当向后任注册会计师 获取确认函 ，就工作底稿的使用目的、范围和责任等与其达成一致意见
利用工作底稿的责任	1. 查阅前任注册会计师工作底稿获取的信息可能影响后任注册会计师实施审计程序的性质、时间安排和范围，但 后任注册会计师应当对自身实施的审计程序和得出的审计结论负责 ； 2. 后任注册会计师不应在审计报告中表明，其审计意见 全部或部分地依赖 前任注册会计师的审计报告或工作

审计·考前几页纸

【知识点 69】发现前任注册会计师的重大错报

发现前任注册会计师的重大错报	
三方会谈	如果发现前任注册会计师审计的财务报表可能存在重大错报，后任注册会计师应当 提请 被审计单位 告知前任 注册会计师。必要时，后任注册会计师应当要求被审计单位安排三方会谈
无法参加三方会谈	1. 这种情况对当前审计业务的潜在影响，并根据具体情况 出具恰当的审计报告 ； 2. 是否 退出 当前审计业务； 3. 后任注册会计师可考虑向其 法律顾问咨询 ，以便决定如何采取进一步措施

第十五章 利用他人的工作

【知识点 70】内部审计和注册会计师的关系

内部审计和注册会计师的关系	
联系	尽管内部审计与注册会计师审计之间存在诸多差异，但两者用以实现各自目标的某些方式却通常是相似的
性质	1. 注册会计师必须对与财务报表审计有关的 所有重大事项独立作出职业判断 ，而不应完全依赖内部审计工作； 2. 通常，审计过程中 涉及的职业判断 ，如重大错报风险的评估、重要性水平的确定、样本规模的确定、对会计政策和会计估计的评估等， 均应当由注册会计师负责执行 ； 3. 注册会计师对发表的审计意见独立承担责任，这种责任并不因利用内部审计工作或利用内部审计人员对该项审计业务提供直接协助而减轻

【知识点 71】考虑利用内部审计人员工作

考虑利用内部审计人员工作	
不得利用	存在下列情形之一时，注册会计师不得利用内部审计的工作： 1. 内部审计在被审计单位的地位以及相关政策和程序不足以支持内部审计人员 客观性 ； 2. 内部审计人员缺乏足够的 胜任能力 ； 3. 内部审计没有采用 系统、规范化的方法
较少利用	存在下列情况之一时，注册会计师应较少利用内审工作，而更多直接执行审计工作： 1. 下列方面涉及较多判断：计划和实施审计程序、评价审计证据； 2. 评估的认定层次重大错报风险较高，需要对特别风险予以特别考虑； 3. 内部审计人员的客观性较弱； 4. 内部审计人员的胜任能力较低
利用内审工作	如果注册会计师拟利用内部审计工作，应针对其整体实施充分的审计程序，包括评价下列事项： 1. 内部审计工作是否经过恰当计划、实施、监督、复核和记录； 2. 内部审计是否获取了充分、适当的证据，以使其能够得出合理的结论； 3. 内部审计得出的结论在具体环境下是否适当，编制的报告与执行工作的结果是否一致

【知识点 72】确定是否利用、在哪些领域利用以及在多大程度上利用内部审计人员提供直接协助

确定是否能够利用应当评价内容	不得利用的情形
1. 是否存在对内部审计人员客观性的不利影响及其严重程度； 2. 提供直接协助的内部审计人员的胜任能力	当存在下列情形之一时，注册会计师不得利用内部审计人员提供直接协助： 1. 存在对内部审计人员 客观性 的重大不利影响； 2. 内部审计人员对拟执行的工作缺乏足够的 胜任

审计·考前几页纸

	能力
不得利用内部审计人员提供直接协助以实施的程序	注册会计师不得利用内部审计人员提供直接协助以实施具有下列特征的程序： 1. 在审计中涉及作出重大判断； 2. 涉及较高的重大错报风险，在实施相关审计程序或评价收集的审计证据时需要作出较多的判断； 3. 涉及内部审计人员已经参与并且已经或将要由内部审计向管理层或治理层报告的工作； 4. 涉及注册会计师按照规定就内部审计，以及利用内部审计工作或利用内部审计人员提供直接协助作出的决策

【知识点 73】专家的基本概念

项目	具体内容
定义	1. 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； 2. 管理层的专家，是指在会计、审计以外的某一领域具有专长的个人或组织，其工作被管理层利用以协助编制财务报表
范围	1. 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； 2. 专家通常可以是工程师、律师、资产评估师、精算师、环境专家、地质专家、IT 专家以及税务专家，也可以是这些个人所从属的组织，如律师事务所、资产评估公司以及各种咨询公司等
目标	确定是否利用专家的工作，如果利用专家的工作，专家的工作是否足以实现审计目的
责任	注册会计师对发表的审计意见独立承担责任，这种责任并不 因利用专家的工作而减轻
是否提及专家工作	不应在无保留意见的审计报告中提及专家的工作，除非法律法规另有规定； 如果在审计报告中提及专家的工作，并且这种提及与理解审计报告中的非无保留意见相关，注册会计师应在审计报告中指明，这种提及并不减轻注册会计师对审计意见承担的责任

【知识点 74】专家的胜任能力、专业素质和客观性

专家的胜任能力、专业素质和客观性	
要求	1. 注册会计师应当评价专家是否具有实现审计目的所必需的胜任能力、专业素质和客观性； 2. 注册会计师应充分了解专家的专长领域，以能够确定专家工作的性质、范围和目标；评价专家的工作是否足以实现审计目的； 3. 无论是外部专家还是内部专家，注册会计师都有必要就各自的角色与责任、时间安排、专家工作的性质、范围和目标等与专家达成一致意见。包括： ★审计工作底稿的使用和保管：当专家是项目组成员时，专家的工作底稿是审计工作底稿的一部分；除非协议另有安排，外部专家的工作底稿属于外部专家，不是审计底稿的一部分； ★保密：注册会计师的相关职业道德要求的保密条款同样适用于专家
责任	注册会计师与专家就各自角色和责任达成的一致意见可能包括的内容： 1. 由注册会计师还是专家对原始数据实施细节测试； 2. 同意注册会计师与被审计单位或其他人员讨论专家的工作结果或结论。必要时，包括同意注册会计师将专家的工作结果或结论的细节作为注册会计师在审计报告中发表非无保留意见的基础；

审计·考前几页纸

3. 将注册会计师对专家工作形成的结论告知专家

【知识点 75】评价专家工作的恰当性

评价专家工作的恰当性	
评价专家工作的恰当性	注册会计师应当评价专家的工作是否足以实现审计目的，包括： 1. 评价专家工作结果或结论的相关性和合理性，与其他审计证据的一致性； 2. 评价专家工作涉及使用重要的假设和方法的相关性和合理性； 3. 评价专家工作涉及使用重要的原始数据的相关性、完整性和准确性
考虑因素	注册会计师考虑利用专家工作，在确定相关审计程序的性质、时间和范围时，应考虑下列事项： 1. 与专家工作相关事项的性质； 2. 与专家工作相关的事项中存在的重大错报风险； 3. 专家的工作在审计中的重要程度； 4. 注册会计师对专家以前工作的了解，以及与之接触的经验； 5. 专家是否需要遵守事务所的质量管理政策和程序。 ★内部专家：需要遵守会计师事务所的质量管理政策和程序； ★外部专家：不是项目组成员，不需要遵守会计师事务所的质量管理政策和程序
注意	注册会计师对发表的审计意见独立承担责任，这种责任并不 因利用专家的工作而减轻

第十六章 对集团财务报表审计的特殊考虑

【知识点 76】与集团财务报表审计有关的概念

与集团财务报表审计有关的概念		
组成部分		指某一实体或某项业务活动，其财务信息由集团或组成部分管理层编制并 应包括在集团财务报表中 。例如： 1. 母公司、子公司、合营企业以及按权益法或成本法核算的被投资实体，或者集团本部、分支机构可被视为组成部分； 2. 职能部门、生产过程、单项产品或劳务（或一组产品或劳务）或地区可被视为组成部分
重要组成部分	财务重大性	1. 根据集团的性质和具体情况，适当的基准可能 包括集团资产、负债、现金流量、利润总额或营业收入 ； 2. 集团项目组可能认为超过选定基准 15% 的组成部分是重要组成部分。然而，较高或较低的百分比也可能是适合具体情况的
	特别风险	某些组成部分由于其特定性质或情况，可能存在特别风险，例如： 1. 从事外汇交易； 2. 执行特殊退货安排； 3. 从事远期外汇合同交易； 4. 使用衍生工具进行交易； 5. 存在大量过时存货等

【知识点 77】集团财务报表审计中的责任设定

1. 尽管组成部分注册会计师基于集团审计目的对组成部分财务信息执行相关工作，并对所有发现的问题、得出的结论或形成的意见负责，**集团项目合伙人及其所在的会计师事务所仍对集团审计意见负全部责任**
2. 注册会计师对集团财务报表出具的审计报告**不应提及组成部分注册会计师**，除非法律法规另有规定
3. 如果法律法规要求在审计报告中提及组成部分注册会计师，审计报告应当指明，这种**提及并不减轻集团项目合伙人及其所在的会计师事务所对集团审计意见承担的责任**

【知识点 78】了解组成部分注册会计师

了解的前提和了解的内容		
了解的前提	需要了解	只有当基于集团审计目的， 计划要求由组成部分注册会计师执行 组成部分财务信息的 相关工作时 ，集团项目组 才需要了解 组成部分注册会计师
	无须了解	如果集团项目组计划 仅在集团层面对某些组成部分实施分析程序 ，就 无须了解 这些组成部分注册会计师
了解的内容		1. 组成部分注册会计师是否了解并将遵守与集团审计相关的职业道德要求，特别是独立性要求； 2. 组成部分注册会计师是否具备专业胜任能力； 3. 集团项目组参与组成部分注册会计师工作的程度是否足以获取充分、适

审计·考前几页纸

	当的审计证据； 4. 组成部分注册会计师是否处于积极的监管环境中
利用对组成部分注册会计师的了解	
情形	处理方式
1. 不符合 独立性 的要求； 2. 对组成部分注册会计师是否了解并将遵守与集团审计相关的 职业道德 要求存有 重大疑虑 ； 3. 对组成部分注册会计师是否具备 专业胜任能力 存有 重大疑虑 ； 4. 对集团项目组 参与 组成部分注册会计师工作的程度 是否足以 获取充分、适当的审计证据存有 重大疑虑	集团项目组应当 就组成部分财务信息 亲自获取 充分、适当的审计证据，而不应要求组成部分注册会计师对组成部分财务信息执行相关工作
1. 对组成部分注册会计师 专业胜任能力 的并非 重大的疑虑 ； 2. 组成部分注册会计师 未处于积极有效的监管环境中	集团项目组 可以通过参与 组成部分注册会计师的工作、实施追加的风险评估程序或对组成部分财务信息实施进一步审计程序

【知识点 79】重要性

重要性		
集团财务报表整体的重要性	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	
组成部分重要性	制定者	如果组成部分注册会计师对组成部分财务信息实施 审计或审阅 ， 集团项目组 应当基于集团审计目的，为这些组成部分确定组成部分重要性
	制定金额	1. 集团项目组应当将组成部分重要性设定为 低于 集团财务报表整体的重要性
		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
	制定要求	1. 针对不同的组成部分确定的重要性可能有所不同
		2. 在确定组成部分重要性时， 无须 采用将集团财务报表整体重要性 按比例分配 的方式
		3. 组成部分注册会计师需要使用 组成部分重要性 ，评价识别出的未更正错报单独或汇总起来是否重大
组成部分实际执行的重要性	在审计组成部分财务信息时， 组成部分注册会计师（或集团项目组） 需要确定组成部分层面实际执行的重要性	
	如果基于集团审计目的，由组成部分注册会计师对组成部分财务信息执行审计工作， 集团项目组应当评价 在组成部分层面确定的实际执行的重要性的适当性	
明显微小错报的临界值	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	

【知识点 80】针对不同组成部分的工作

- 对于组成部分财务信息，**集团项目组**应当确定由其亲自执行或由组成部分注册会计师代为执行的相关工作的类型
- 集团项目组确定对组成部分财务信息拟执行工作的类型以及参与组成部分注册会计师工作的程度，受下列因素影响：
 - 组成部分的**重要程度**；
 - 识别出的导致集团财务报表发生重大错报的**特别风险**；
 - 对集团层面控制的**设计**的评价，以及其是否**得到执行**的判断；
 - 集团项目组**对组成部分注册会计师的了解**。
- 在确定对合并过程或组成部分财务信息拟执行的工作的性质、时间安排和范围时，如果预期集团层面控制运行有效，或者仅实施实质性程序不能提供认定层次的充分、适当的审计证据，**集团项目组**应当测试或要求**组成部分注册会计师测试这些控制运行的有效性**

针对不同组成部分的工作		
重要组成部分	财务重大性	集团项目组 或代表集团项目组的 组成部分注册会计师 应当运用该组成部分的重要性， 对组成部分财务信息实施审计
	特别风险	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： - 使用组成部分重要性对组成部分财务信息实施审计； - 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； - 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
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
已执行的工作仍不能提供充分、适当审计证据		- 使用组成部分重要性对组成部分财务信息实施审计； - 对一个或多个账户余额、一类或多类交易或披露实施审计； - 使用组成部分重要性对组成部分财务信息实施审阅； - 实施特定程序

【知识点 81】参与组成部分注册会计师的工作

参与组成部分注册会计师的工作

审计·考前几页纸

重要组成部分	风险评估	如果组成部分注册会计师对重要组成部分财务信息执行审计，集团项目组应当参与组成部分注册会计师实施的风险评估程序，以识别导致集团财务报表发生重大错报的特别风险。 集团项目组参与的性质、时间安排和范围受其对组成部分注册会计师所了解情况的影响，但至少应当包括： 1. 与组成部分注册会计师或组成部分管理层讨论对集团而言重要的组成部分业务活动； 2. 与组成部分注册会计师讨论由于舞弊或错误导致组成部分财务信息发生重大错报的可能性； 3. 复核组成部分注册会计师对识别出的导致集团财务报表发生重大错报的特别风险形成的审计工作底稿
	特别风险	如果在由组成部分注册会计师执行相关工作的组成部分内，识别出导致集团财务报表发生重大错报的特别风险，集团项目组应当评价针对识别出的特别风险拟实施的进一步审计程序的恰当性。根据对组成部分注册会计师的了解，集团项目组应当确定是否有必要参与进一步审计程序。 可能影响集团项目组参与组成部分注册会计师工作的因素包括： 1. 组成部分的重要程度； 2. 识别出的导致集团财务报表发生重大错报的特别风险； 3. 集团项目组对组成部分注册会计师的了解
不重要的组成部分		1. 如果组成部分是不重要的组成部分，集团项目组参与组成部分注册会计师工作的性质、时间安排和范围，将根据集团项目组对组成部分注册会计师的了解的不同而不同； 2. 即使某一组成部分未被视为重要组成部分，集团项目组仍可能决定参与组成部分注册会计师的风险评估

【知识点 82】合并过程及期后事项

1. 集团项目组**应当了解**集团层面的控制和合并过程，包括集团管理层向组成部分下达的指令。如果对合并过程执行工作的性质、时间安排和范围基于预期集团层面控制有效运行，或者仅实施实质性程序不能提供认定层次充分、适当的审计证据，集团项目组应当**亲自测试**或要求组成部分注册会计师**代为测试**集团层面控制运行的有效性。

2. 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。

第十七章 其他特殊项目的审计

【知识点 83】会计估计的性质

会计估计的性质	
定义	会计估计，是指根据适用的财务报告编制基础的规定，计量涉及估计不确定性的某项金额
责任	1. 被审计单位 管理层应当对其作出的包括在财务报表中的会计估计负责 ； 2. 按照中国注册会计师审计准则的规定， 获取充分、适当的审计证据，评价被审计单位作出的会计估计是否合理、披露是否充分 ，则是 注册会计师的责任
要求	注册会计师应当按照审计准则的规定，确定会计估计的重大错报风险 是否属于特别风险
要点	会计估计的结果与财务报表中原来已确认或披露的金额存在差异， 并不必然表明 财务报表存在错报

【知识点 84】会计估计——风险评估程序和相关活动

风险评估程序和相关活动	
应当了解下列内容	了解被审计单位及其环境、适用的财务报告编制基础和内部控制体系各要素
	复核 以前期间会计估计的结果或管理层对以前期间会计估计作出的后续重新估计
	确定是否需要专门技能或知识
要点	注册会计师复核以前期间会计估计的结果目的不是质疑以前期间依据当时可获得的信息作出的适当判断 会计估计的结果与财务报表中原来已确认或披露的金额存在差异， 并不必然表明 财务报表存在错报

【知识点 85】会计估计——识别和评估重大错报风险

注册会计师应当考虑下列事项，以识别重大错报风险和评估固有风险：

1. 确定**估计不确定性的程度**；
2. **复杂性、主观性和其他固有风险因素**下对下列方面的影响程度：
 - (1) 管理层作出会计估计时，对方法、假设和数据的选择和运用；
 - (2) 管理层对财务报表中的点估计的选择，以及作出的相关披露。

审计·考前几页纸

【知识点 86】会计估计——应对评估的重大错报风险

注册会计师应当针对评估的认定层次重大错报风险，在考虑形成风险评估结果的依据的基础上，设计和实施进一步审计程序。注册会计师应当实施下列一项或多项程序：

1. 从**截至审计报告日**发生的事项获取审计证据；
2. 测试管理层**如何作出**会计估计；
3. **作出**注册会计师的**点估计或区间估计**。

【知识点 87】会计估计——其他相关审计程序

- 1、关注**与会计估计相关的披露**
- 2、识别可能存在**管理层偏向的迹象**
- 3、实施审计程序之后作出总体评价
- 4、获取书面声明
- 5、与治理层、管理层以及其他相关机构和人员进行沟通

【知识点 88】会计估计——实施审计程序之后作出总体评价

实施审计程序之后作出总体评价	
情况	评价
审计证据支持区间估计， 区间可能较大	可能表明注册会计师有必要 重新考虑 是否已就区间估计范围内的金额的合理性获取充分、适当的审计证据
审计证据支持点估计可能不同于管理层的点估计	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
审计证据支持的区间估计可能不包括管理层的点估计	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

【知识点 89】关联方的审计——风险评估和识别

风险评估		
风险评估程序和相关工作	项目组内部的讨论	
	询问管理层	1. 关联方的 名称和特征 ，包括关联方自上期以来发生的 变化 ； 2. 被审计单位和关联方之间关系的 性质 ； 3. 被审计单位在本期是否 与关联方发生交易 ，如发生，交易的类型、定价政策和目的
	与关联方关系及其交易相关的控制	

审计·考前几页纸

识别和评估 重大错报风险	1. 超出被审计单位正常经营过程的重大关联方交易导致的重大错报风险； 2. 存在具有支配性影响的关联方导致的重大错报风险； 3. 管理层未能识别出或未向注册会计师披露的关联方关系或重大关联方交易导致的重大错报风险； 4. 管理层披露关联方交易是公平交易时可能存在的重大错报风险； 5. 管理层未能按照适用的财务报告编制基础对特定关联方关系及其交易进行恰当会计处理和披露导致的重大错报风险
特别风险	注册会计师应当将识别出的、超出被审计单位正常经营过程的重大关联方交易导致的风险确定为特别风险

审计·考前几页纸

【知识点 90】关联方审计——针对重大错报风险的应对措施

针对重大错报风险的应对措施		
1. 应对超出被审计单位正常经营过程的重大关联方交易导致的重大错报风险	(1) 检查相关合同或协议(如有)	如果检查相关合同或协议,注册会计师应当评价: ① 交易的商业理由 (或缺乏商业理由)是否表明被审计单位从事交易的目的可能是为了对财务信息作出虚假报告或为了隐瞒侵占资产的行为; ② 交易条款是否与管理层的解释一致 ; ③关联方交易 是否 已按照适用的财务报告编制基础得到 恰当会计处理和披露
	(2) 获取交易已经恰当授权和批准的审计证据	授权和批准 本身不足以 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,原因在于如果被审计单位与关联方 串通舞弊 或关联方对被审计单位具有 支配性影响 ,被审计单位与授权和批准相关的控制 可能是无效的
2. 应对存在具有支配性影响的关联方导致的重大错报风险	(1) 询问管理层和治理层并与之讨论; (2) 询问关联方; (3) 检查与关联方之间的重要合同; (4) 通过互联网或某些外部商业信息数据库,进行适当的背景调查; (5) 如果被审计单位保留了员工的举报报告,查阅该报告	
3. 应对管理层未能识别出或未向注册会计师披露的关联方关系或重大关联方交易导致的重大错报风险	为确定是否存在管理层和治理层未向注册会计师披露的关联方关系或关联方交易,按准则要求注册会计师检查在实施审计程序时获取的 银行和律师询证函回函、股东会 and 治理层会议纪要 ,以及其认为必要的 其他记录 and 文件	
4. 应对管理层披露关联方交易是公平交易时可能存在的重大错报风险	1. 考虑管理层用于支持其认定的程序是否恰当; 2. 验证支持管理层认定的内部或外部数据来源,对这些数据进行测试,以判断其准确性、完整性和相关性; 3. 评价管理层认定所依据的重大假设的合理性	
5. 应对管理层未能按照适用的财务报告编制基础对特定关联方关系及其交易进行恰当会计处理和披露导致的重大错报风险	对财务报表形成审计意见时,注册会计师应当评价: 1. 识别出的关联方关系及其交易是否已按照适用的财务报告编制基础得到恰当会计处理和披露; 2. 关联方关系及其交易是否导致财务报表未实现公允反映	

【知识点 91】关联方审计——其他相关审计程序

其他相关审计程序

审计·考前几页纸

评价会计处理和披露	1. 识别出的关联方关系及其交易是否按照适用的财务报告编制基础得到恰当会计处理和披露； 2. 关联方关系及其交易是否导致财务报表未实现公允反映
获取书面声明	1. 已经向注册会计师披露了全部已知的关联方名称和特征、关联方关系及其交易； 2. 已经按照适用的财务报告编制基础的规定，对关联方关系及其交易进行了恰当的会计处理和披露
与治理层沟通	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工作中发现的与关联方相关的重大事项 与关联方相关的重大事项的例子包括： 1. 管理层有意或无意未向注册会计师披露关联方关系或重大关联方交易； 2. 识别出的未经适当授权和批准的、可能产生舞弊嫌疑的重大关联方交易； 3. 注册会计师与管理层在按照适用的财务报告编制基础的规定披露重大关联方交易方面存在分歧； 4. 违反适用的法律法规有关禁止或限制特定类型关联方交易的规定； 5. 在识别被审计单位最终控制方时遇到的困难

【知识点 92】考虑持续经营假设——责任

管理层的责任和注册会计师的责任	
管理层的责任	无论财务报告编制基础有没有作出明确规定，管理层都需要在编制财务报表时评估持续经营能力
注册会计师的责任	1. 在执行财务报表审计业务时，注册会计师的责任是就管理层在编制和列报财务报表时运用持续经营假设的适当性获取充分、适当的审计证据，并就持续经营能力是否存在重大不确定性得出结论； 2. 即使编制财务报表时采用的财务报告编制基础没有明确要求管理层对持续经营能力作出专门评估，注册会计师的这种责任仍然存在； 3. 注册会计师未在审计报告中提及持续经营的不确定性，不能被视为对被审计单位持续经营能力的保证

【知识点 93】评价管理层对持续经营能力作出的评估

评价管理层对持续经营能力作出的评估	
管理层评估涵盖的期间	1. 管理层对持续经营能力的合理评估期间应是自财务报表日起的下一个会计期间； 2. 如果管理层评估持续经营能力涵盖的期间短于自财务报表日起的 12 个月，注册会计师应当提请管理层将其至少延长至自财务报表日起的 12 个月

审计·考前几页纸

管理层的评估、支持性分析和注册会计师的评价	1. 纠正管理层缺乏分析的错误不是注册会计师的责任 ； 2. 在某些情况下，管理层 缺乏详细分析以支持其评估 ， 可能不妨碍 注册会计师确定管理层运用持续经营假设 是否适合 具体情况； 3. 注册会计师应当考虑管理层作出的评估是否已考虑所有相关信息，其中 包括注册会计师实施审计程序获取的信息
-----------------------	---

【知识点 94】超出管理层评估期间的事项或情况

1. 注册会计师**应当询问管理层是否知悉**超出评估期间的、可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况；
2. 在考虑更远期间发生的事项或情况时，**只有持续经营事项的迹象达到重大时**，注册会计师**才需要考虑采取进一步措施**；
3. **除询问管理层外**，注册会计师**没有责任实施其他任何审计程序**，以**识别**超出管理层评估期间并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

【知识点 95】识别出事项或情况时实施追加的审计程序

1. 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**；
2. 评价管理层与持续经营能力评估相关的**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；
3. 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**；
4. 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**；
5. 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**

【知识点 96】考虑持续经营假设——对审计报告的影响

基础	是否适当	情形	对审计意见的影响
持续经营假设	适当，但存在重大不确定性	充分披露	无保留意见，并增加以“ 与持续经营相关的重大不确定性 ”为标题的单独部分
		未充分披露	保留意见或否定意见
		在极其特殊的情况下，可能存在 多个不确定 事项	无法表示意见
	不适当	继续用持续经营基础编制，无论是否披露	否定意见
		但采用可接受的 替代基础 ，充分披露	无保留意见，但也可能认为增加 强调事项段 是适当或必要的

【知识点 97】期初余额的含义和目标

期初余额的含义和目标

审计·考前几页纸

含义	1. 期初余额是期初已存在的账户余额； 期初已存在的账户余额是由 上期结转至本期的金额 ，或是 上期期末余额调整后的金额 。 2. 期初余额反映了以前期间的交易和事项以及上期采用的会计政策的结果； 3. 期初余额与注册会计师 首次审计业务 相联系
责任	注册会计师对财务报表进行审计，是对被审计单位所审期间财务报表发表审计意见， 一般无须专门对期初余额发表审计意见 ，但因为期初余额是本期财务报表的基础，所以要对期初余额实施适当的审计程序
目标	1. 期初余额是否含有 对本期财务报表产生重大影响 的错报； 2. 期初余额反映的 恰当的会计政策 是否在本期财务报表中得到 一贯运用 ，或会计政策的变更是否已按照 适用的财务报告编制基础 作出 恰当的会计处理 和 充分的列报与披露

【知识点 98】期初余额的审计程序

注册会计师对期初余额实施的审计程序**应当**包括：

1. 确定上期期末余额是否已正确结转至本期，或在适当的情况下已作出重新表述；
2. 确定期初余额是否反映对恰当会计政策的运用；
3. 实施一项或多项审计程序

一项或多项审计程序包括		具体内容
(1) 如果上期财务报表已经审计， 查阅前任注册会计师的审计工作底稿 ，以获取有关期初余额的审计证据		包括进行以下工作： ①查阅前任注册会计师的工作底稿； ②考虑前任注册会计师的独立性和专业胜任能力； 如果认为前任注册会计师 不具有独立性 ，或者 不具有应有的专业胜任能力 ， 则无法通过查阅 其审计工作底稿 获取 有关期初余额的充分、适当的审计证据； ③与前任注册会计师沟通时的考虑
(2) 评价本期实施的审计程序 是否提供了有关期初余额的审计证据		
(3) 实施其他专门的审计程序 ，以获取有关期初余额的审计证据	对 流动 资产和流动负债的审计程序	①对流动资产和流动负债，注册会计师 可以 通过本期实施的审计程序 获取部分审计证据 ； ②然而， 就存货而言 ，如果因为委托时间滞后，注册会计师可能未能对上期期末存货实施监盘，本期对存货的期末余额实施的审计程序， 几乎无法提供有关期初持有存货的审计证据 。因此，注册会计师有必要实施追加的审计程序； ③下列一项或多项审计程序可以为存货期初余额提供充分、适当的审计证据： 监盘当前的存货数量并调节至期初存货数量； 对期初存货项目的计价实施审计程序； 对毛利和存货截止实施审计程序

审计·考前几页纸

	对非流动资产和非流动负债的审计程序	①注册会计师可以通过检查形成期初余额的会计记录和其他信息获取审计证据； ②在某些情况下，注册会计师还可以通过向第三方函证获取有关期初余额的部分审计证据； ③而在另外一些情况下，注册会计师还可能需要实施追加的审计程序
--	-------------------	--

【知识点 99】期初余额——审计结论和审计报告

审计结论和审计报告	
审计后不能获取有关期初余额的充分、适当的审计证据	应当在审计报告中发表下列类型之一的非无保留意见： 1. 发表适合具体情况的保留意见或无法表示意见； 2. 除非法律法规禁止，对经营成果和现金流量（如相关）发表保留意见或无法表示意见，而对财务状况发表无保留意见
期初余额存在对本期财务报表产生重大影响的错报	1. 如果期初余额存在对本期财务报表产生重大影响的错报，注册会计师应当告知管理层；如果上期财务报表由前任注册会计师审计，注册会计师还应当提请管理层告知前任注册会计师； 2. 如果错报的影响未能得到正确的会计处理和恰当的列报与披露，注册会计师应当对财务报表发表保留意见或否定意见
会计政策变更对审计报告的影响	如果认为按照适用的财务报告编制基础与期初余额相关的会计政策未能在本期得到一贯运用，或者会计政策的变更未能得到恰当的会计处理或适当的列报与披露，注册会计师应当对财务报表发表保留意见或否定意见
前任注册会计师对上期财务报表发表了非无保留意见	1. 如果前任注册会计师对上期财务报表发表了非无保留意见，导致前任注册会计师发表非无保留意见的事项在本期仍然存在并且对本期财务报表的影响仍然重大，而被审计单位继续坚持不在本期财务报表附注中予以披露，那么注册会计师在本期审计时仍需因此而发表非无保留意见； 2. 在某些情况下，导致前任注册会计师发表非无保留意见的事项可能与对本期财务报表发表的意见既不相关也不重大，那么注册会计师在本期审计时就无须因此而发表非无保留意见

第十八章 完成审计工作

【知识点 100】评价审计过程中发现的错报

评价审计过程中发现的错报		
错报的沟通和更正	除非法律法规禁止，注册会计师 应当及时 将审计过程中 累积的所有错报 （即超过明显微小错报临界值的所有错报） 与适当层级的管理层进行沟通 。注册会计师还应当要求管理层 更正 这些错报	
评价未更正错报的影响	1. 在评价未更正错报的影响之前，注册会计师 可能有必要 依据实际的财务结果 对重要性作出修改 2. 如果注册会计师对重要性或重要性水平（如适用）进行的重新评价导致需要确定较低的金額，则 应重新考虑实际执行的重要性和进一步审计程序 的性质、时间安排和范围的适当性，以获取充分、适当的审计证据，作为发表审计意见的基础	
	考虑单项错报	如果注册会计师认为 某一项错报是重大的 ，这该项错报 不太可能被其他错报抵销 ；对于同一账户余额或同一类别的交易 内部的错报 ，这种 抵销可能是适当的
	考虑分类错报	确定一项分类错报是否重大，需要进行 定性评估 。即使分类错报超过了重要性水平，注册会计师可能仍然认为该分类错报对财务报表整体不产生重大影响
	考虑错报性质	某些情况下， 即使错报低于财务报表整体的重要性 ，但因与这些错报相关的某些情况，在将其单独或连同在审计过程中累积的其他错报一并考虑时，注册会计师也可能将这些错报评价为 重大错报
	沟通错报	1. 除非法律法规禁止，注册会计师 应当与治理层沟通未更正错报 ，以及这些错报单独或汇总起来可能对审计意见的影响。在沟通时，注册会计师应当逐项指明重大的未更正错报 2. 注册会计师 应当与治理层沟通与以前期间相关的未更正错报 对相关类别的交易、账户余额或披露以及财务报表整体的影响
书面声明	注册会计师 应当 要求管理层和治理层提供书面声明， 说明 其是否认为 未更正错报单独或汇总起来对财务报表整体的影响不重大	

【知识点 101】复核审计工作

1. 项目合伙人复核

项目合伙人**应当**在审计过程中的**适当时点**复核审计工作底稿，包括与下列方面相关的工作底稿：

- （1）**重大事项**；
- （2）**重大判断**，包括与在审计中遇到的困难或有争议事项相关的判断，以及得出的结论；
- （3）根据项目合伙人的职业判断，**与项目合伙人的职责有关的其他事项**。

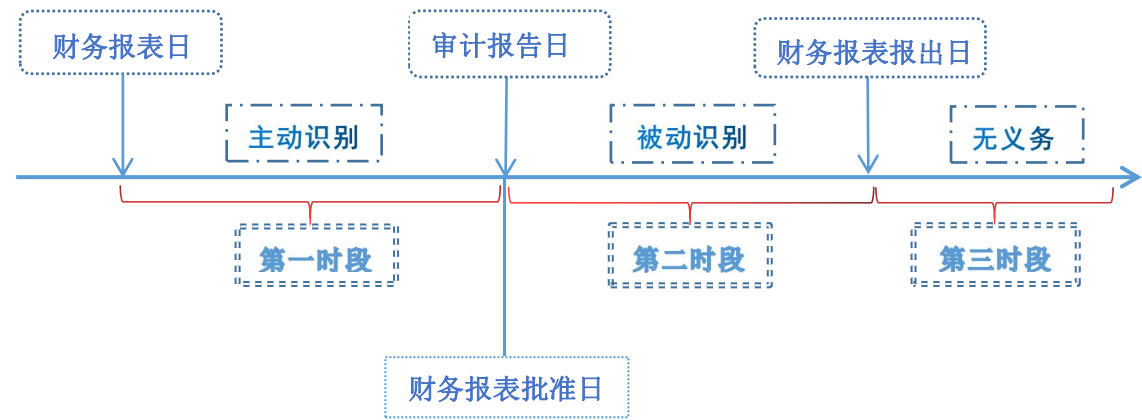
2. 项目组内部复核与项目质量复核主要区别

审计·考前几张纸

项目组内部复核与项目质量复核主要区别		
	项目组内部复核	项目质量复核
定义	在 项目组内部 实施的复核	在 报告日或报告日之前 ，项目质量复核人员对项目组作出的重大判断及据此得出的结论作出的客观评价
复核的主体	由项目组内部人员执行的复核，通常包括 多个 复核层级	由 独立于项目组 的项目质量复核人员执行
适用的业务范围	适用于 所有 业务	(1) 上市实体 财务报表审计业务； (2) 法律法规要求 实施项目质量复核的审计业务或其他业务； (3) 会计师事务所政策和程序要求 实施项目质量复核的审计业务或其他业务。
复核的内容	内容比较宽泛，涉及项目的 各个方面	主要聚焦于复核两个方面的内容： (1) 项目组作出的 重大判断 ； (2) 根据重大判断得出的结论 。

【知识点 102】期后事项

1.期后事项分段示意



2.期后事项的种类

财务报表日后调整事项	财务报表日后非调整事项
对 财务报表日已经存在 的情况提供证据的事项。 影响财务报表金额 ，需提请被审计单位管理层 调整 财务报表及与之相关的披露信息	对财务报表 日后发生 的情况提供证据的事项。 不影响财务报表金额 ，但可能影响对财务报表的正确理解，需提请被审计单位管理层在财务报表附注中作 恰当披露

审计·考前几页纸

1、三个时段

三个时段			
第一时段	(1) 注册会计师应当设计和实施审计程序，获取充分、适当的审计证据，以确定所有在财务报表日至审计报告日之间发生的、需要在财务报表中调整或披露的事项均已得到识别； (2) 对于这一时段的期后事项，注册会计师负有主动识别的义务，应当设计专门的审计程序来识别这些期后事项，并根据这些事项的性质判断其对财务报表的影响，进而确定是进行调整还是披露； (3) 通常针对期后事项的专门审计程序，实施时间越接近审计报告日越好。		
第二时段	在审计报告日后，注册会计师 没有义务 针对财务报表实施任何审计程序		
	管理层修改财务报表	一般情形	(1) 对有关修改实施必要的审计程序； (2) 将用以识别期后事项的审计程序延伸至新的审计报告日； (3) 针对修改后的财务报表出具新的审计报告。
		特定情形 (二者选其一即可)	(1) 修改审计报告，针对财务报表修改部分增加补充报告日期； (2) 出具新的或经修改的审计报告，在强调事项段或其他事项段中说明注册会计师对期后事项实施的审计程序仅限于财务报表相关附注所述的修改。
	管理层不修改财务报表	审计报告未提交	发表 非无保留意见
		审计报告已提交	通知 管理层和治理层在修改前不要向第三方报出； 设法防止 财务报表使用者 信赖 该审计报告（比如利用证券传媒等刊登必要的声明）
第三时段	财务报表报出日后知悉的事实属于第三时段期后事项，注册会计师 没有义务 针对财务报表实施任何审计程序		
	管理层修改财务报表 (都要做)	(1) 根据具体情况对有关修改实施必要的程序； (2) 复核管理层采取的措施是否能够确保所有收到原财务报表和审计报告的人士了解这一情况； (3) 延伸实施审计程序，并针对修改后的财务报表出具新的审计报告。 在特殊情况下，修改审计报告或提供新的审计报告（增加强调事项段或其他事项段，提醒财务报表使用者关注财务报表附注中有关修改原财务报表的详细原因和注册会计师提供的原审计报告）	
	管理层未采取任何行动	通知 管理层和治理层（除非治理层全员参与管理），注册会计师将 设法防止 财务报表使用者 信赖 该审计报告	

【知识点 103】书面声明

书面声明

审计·考前几页纸

含义	1. 书面声明是注册会计师在财务报表审计中需要获取的必要信息，是审计证据的重要来源 2. 如果管理层修改书面声明的内容或不提供注册会计师要求的书面声明，可能使注册会计师警觉存在重大问题的可能性 3. 尽管书面声明提供了必要的审计证据，但其本身并不为所涉及的任何事项提供充分、适当的审计证据 4. 管理层已提供可靠书面声明的事实，并不影响注册会计师就管理层责任履行情况或具体认定获取的其他审计证据的性质和范围
书面声明的日期	1. 书面声明的日期应当尽量接近对财务报表出具审计报告的日期，但不得在审计报告日后 2. 由于书面声明是必要的审计证据，在管理层签署书面声明前，注册会计师不能发表审计意见，也不能签署审计报告
书面声明的涵盖期间	应当涵盖 审计报告针对的所有财务报表和期间
管理层不提供要求的书面声明	如果存在下列情况之一，注册会计师应当对财务报表发表无法表示意见： 1. 注册会计师对管理层的诚信产生重大疑虑，以至于认为其作出的书面声明不可靠 2. 管理层不提供下列书面声明 （1）针对财务报表的编制，管理层确认其根据业务约定条款，履行了按照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的责任； （2）针对提供的信息和交易的完整性，管理层就下列事项提供书面声明。 ①按照审计业务约定条款，已向注册会计师提供所有相关信息，并允许注册会计师不受限制地接触所有相关信息以及被单位内部人员和其他相关人员； ②所有交易均已记录并反映在财务报表中

第十九章 审计报告

【知识点 104】审计报告要素和日期

审计报告的要素和日期	
审计报告的要素	标题、收件人、审计意见、形成审计意见的基础、管理层对财务报表的责任、注册会计师对财务报表审计的责任、按照相关法律法规的要求报告的事项（如适用）、注册会计师的签名和盖章、会计师事务所的名称、地址和盖章、报告日期
审计报告的日期	1. 审计报告日 不应早于 注册会计师获取充分、适当的审计证据，并在此基础上对财务报表形成审计意见的日期 2. 注册会计师签署审计报告的日期 可能 与管理层签署已审计财务报表的日期 为同一天，也可能晚于 管理层签署已审计财务报表的日期

【知识点 105】审计意见的类型

类型：无保留意见、非无保留意见（保留意见、否定意见或无法表示意见）

注册会计师发表非无保留意见的情形		
事项的性质	对财务报表产生或可能产生影响的广泛性	
	重大但不广泛	重大且广泛
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

【知识点 106】在审计报告中沟通关键审计事项

在审计报告中沟通关键审计事项	
定义	注册会计师根据职业判断认为对当期财务报表审计 最为重要的事项
决策框架	1. 以“ 与治理层沟通过的事项 ”为起点 2. 从中选出“ 在执行审计工作时重点关注过的事项 ” 3. 再从中确定对本期财务报表审计“ 最为重要的事项 ”
要求	1. 审计准则要求注册会计师在 上市实体整套通用目的 的财务报表审计报告中增加关键审计事项部分，用于沟通关键审计事项 2. 除非法律法规另有规定，当对财务报表发表 无法表示意见 时，注册会计师 不得 在审计报告中 包含关键审计事项 部分

审计·考前几页纸

关键审计事项	1. 关键审计事项的应对以对财务报表整体进行审计并形成审计意见为背景，注册会计师对财务报表整体形成审计意见，而不对关键审计事项单独发表意见 2. 注册会计师需要避免不恰当地提供与被审计单位相关的原始信息，这些信息是被审计单位管理层和治理层的责任 3. 在关键审计事项部分披露的关键审计事项是已经得到满意解决的事项，既不存在审计范围受到限制，也不存在注册会计师与被审计单位管理层意见分歧的情况
不在审计报告中沟通关键审计事项的情形	除非存在下列情况之一，注册会计师应当在审计报告中逐项描述关键审计事项： 1. 法律法规禁止公开披露某事项 2. 在极少数的情况下，如果合理预期在审计报告中沟通某事项造成的负面后果超过产生的公众利益方面的益处，注册会计师确定不应在审计报告中沟通该事项
沟通关键审计事项不可代替下列事项	1. 管理层按照适用的财务报告编制基础在财务报表中作出的披露，或为使财务报表实现公允反映而作出的披露（如适用）； 2. 注册会计师按照《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，按照审计业务的具体情况发表非无保留意见； 3. 当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存在重大不确定性时，注册会计师按照《中国注册会计师审计准则第 1324 号—持续经营》的规定进行报告

【知识点 107】在审计报告中增加强调事项段和其他事项段

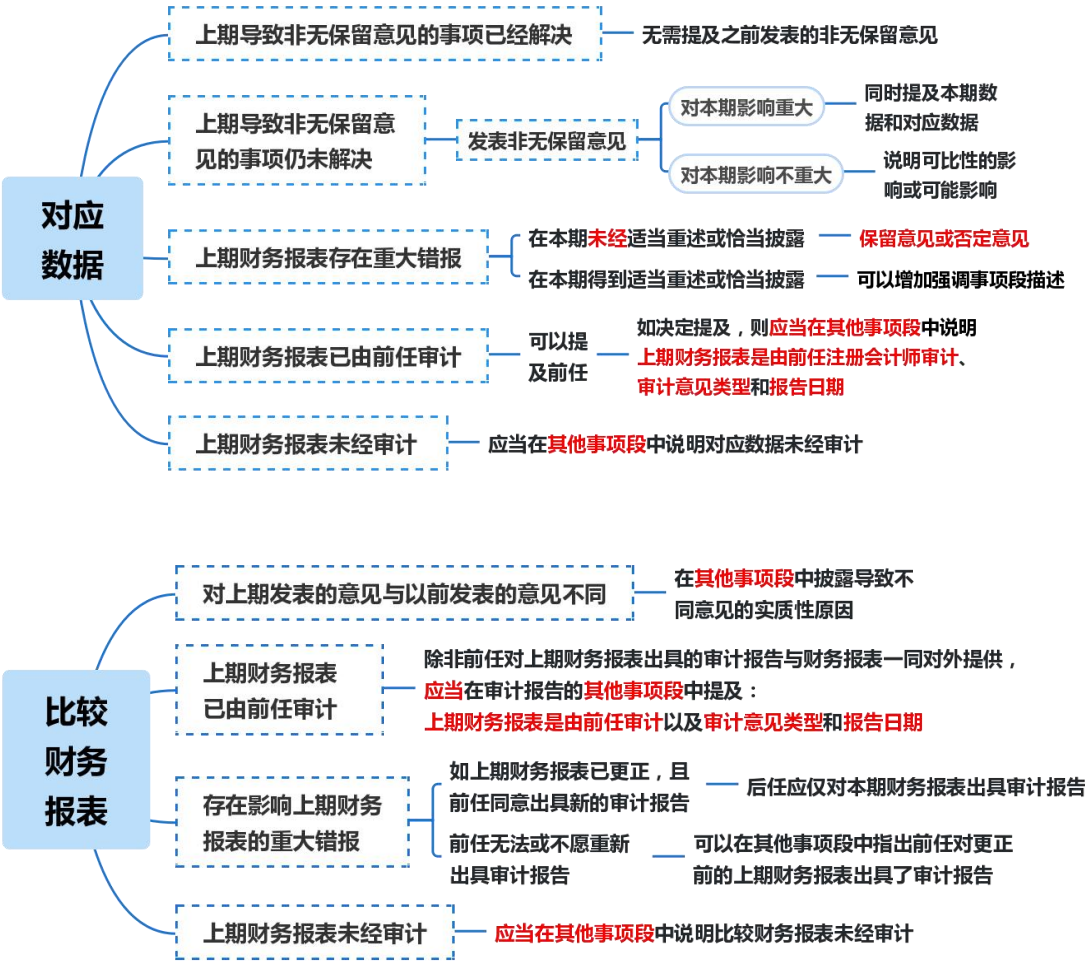
	强调事项段	其他事项段
定义	该段落提及 已在财务报表中恰当列报或披露的事项 ，根据注册会计师的职业判断，该事项对财务报表使用者 理解财务报表至关重要	该段落提及 未在财务报表中列报或披露的事项 ，根据注册会计师的职业判断，该事项与财务报表使用者 理解审计工作、注册会计师的责任或审计报告相关
要求	该事项 不会导致非无保留意见 ；该事项 未被确定为关键审计事项	未被法律法规禁止 ；该事项 未被确定为关键审计事项
应当增加该事项段的情形	1. 法律法规规定的财务报告编制基础不可接受，但其是基于法律或法规作出的规定 2. 提醒财务报表使用者注意财务报表按照特殊目的编制基础编制 3. 注册会计师在审计报告日后知悉了某些事实（即期后事项），并且出具了新的或经修改的审计报告	1. 如果上期财务报表未经审计，注册会计师应当在审计报告的其他事项段中予以说明（对应数据、比较财务报表） 2. 如果上期财务报表已由前任注册会计师审计，注册会计师在审计报告中可以提及前任注册会计师对对应数据出具的审计报告。当注册会计师决定提及时，应当在审计报告的其他事项段中说明 3. 如果上期财务报表已由前任注册会计师审计，除非前任注册会计师对上期财务报表出具的审计报告与财务报表一同对外提供，注册会计师除对本期财务报表发表意见外，还应当在其他事项段

审计·考前几页纸

		中说明
可能需要增加该事项段的情形	1. 异常诉讼或监管行动的未来结存在不确定性 2. 在财务报表日至审计报告日之间发生的重大期后事项 3. 在允许的情况下，提前应用对对财务报表有广泛影响的会计准则 4. 存在已经或持续对被审计单位财务状况产生重大影响的特大灾难	1. 与使用者理解审计工作相关的情形 2. 与使用者理解注册会计师的责任或审计报告相关的情形 3. 对两套以上财务报表出具审计报告的情形 4. 限制审计报告分发和使用的情形

【知识点 108】比较信息

比较信息	
类型	主要表现
对应数据	审计意见仅提及本期
比较财务报表	审计意见提及列报的财务报表所属的各期



审计·考前几页纸

【知识点 109】其他信息

其他信息			
责任	要求注册会计师 阅读和考虑其他信息 ，但审计准则对注册会计师设定的责任， 不构成对其他信息的鉴证 ，审计准则也不要求注册会计师对其他信息提供一定程度的保证		
当注册会计师认为其他信息存在重大错报时的应对	管理层同意更正	注册会计师应当确定更正已经完成	
	管理层拒绝更正，应当就该事项与治理层进行沟通，并要求作出更正	审计报告日前	1. 考虑对审计报告的影响 ，并就计划如何在审计报告中处理重大错报与治理层进行沟通，在少数情况下，管理层和治理层拒绝更正其他信息的重大错报，导致 对其诚信的怀疑 ，那么发表 无法表示意见 可能是恰当的 2. 在相关法律法规允许的情况下， 解除业务约定
		审计报告日后	1. 其他信息得以更正，注册会计师应当根据具体情形实施必要的程序，包括确定更正已经完成 2. 沟通后其他信息未得到更正，注册会计师 应当考虑其法律权利和义务，并采取恰当的措施 ，以提醒审计报告使用者恰当关注未更正的重大错报
要求	无法表示意见 的审计报告 不包括其他信息部分		

第二十章 企业内部控制审计

【知识点 110】内部控制审计和财务报表审计

区别	内部控制审计	财务报表审计
测试目的	对内部控制的有效性发表审计意见	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并实现公允反映发表审计意见
测试范围	对所有重要账户和列报的每一个相关认定获取控制设计和运行有效性的审计证据	存在下列情况之一，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； 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
测试期间	不需要测试整个会计期间，但要测试足够长的期间	一旦确定测试，就需要测试内部控制在整个拟信赖的期间的运行有效性
评价控制缺陷	应当评价识别出的内部控制缺陷是否构成一般缺陷、重要缺陷或重大缺陷	需要确定识别出的内部控制缺陷单独或连同其他缺陷是否构成值得关注的内部控制缺陷
审计意见类型	无保留意见、否定意见和无法表示意见	无保留意见、保留意见、否定意见和无法表示意见

【知识点 111】识别重要账户、列报及其相关认定

评价	注意事项
定量评价	超过 财务报表整体重要性 的账户，无论是在内部控制审计还是财务报表审计中， 通常情况下 被认定为 重要账户 一个账户或列报的金额超过财务报表整体重要性，并不必然表明其属于重要账户或列报
定性评价	注册会计师可能因为某账户或列报受固有风险或舞弊风险的影响而将其确定为重要账户或列报 在识别重要账户、列报及其相关认同时，注册会计师 不应考虑控制的影响 ，因为内部控制审计的目标本身就是评价控制的有效性
提示：注册会计师可以通过考虑在特定的重要账户或列报中错报可能发生的领域和原因，确定重大错报的可能来源	

【知识点 112】控制缺陷的分类

控制缺陷分类 (按严重程度)	含义
重大缺陷	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
重要缺陷	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

审计·考前几张纸

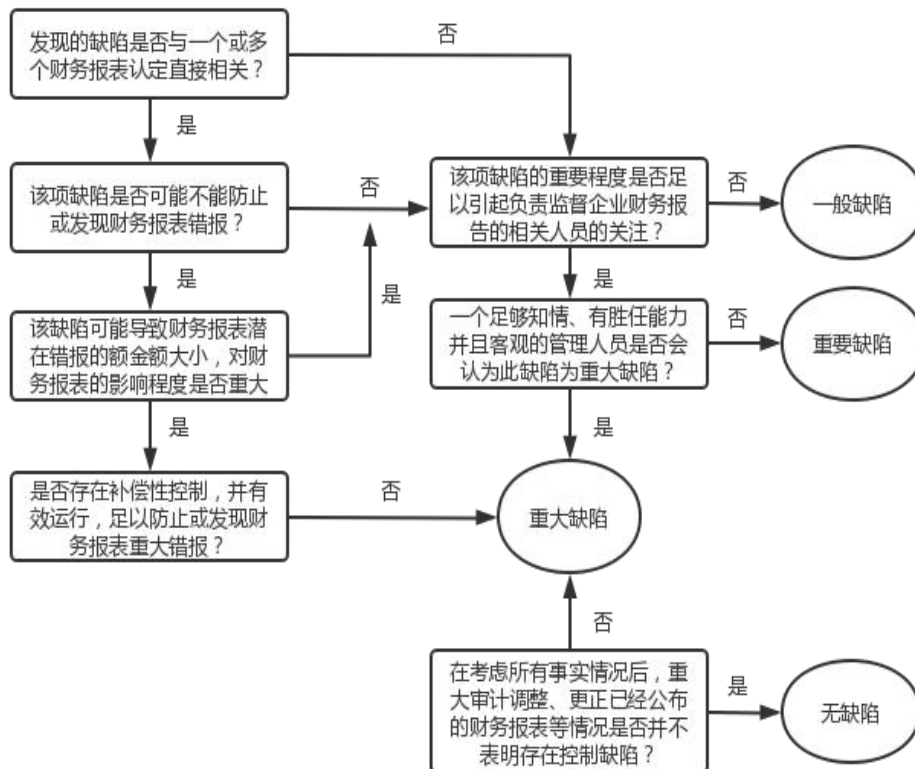
	报告的人员关注的一项控制缺陷或多项控制缺陷的组合
一般缺陷	内部控制中存在的、除重大缺陷和重要缺陷之外的控制缺陷

【知识点 113】评价控制缺陷

1. 评价控制缺陷的严重程度

评价角度	评价内容
错报发生的可能性	(1) 与错报是否发生无关； (2) 错报发生的概率无须量化； (3) 多项控制缺陷影响同一账户或列报，错报发生的概率会增加。
潜在错报发生的金额	(1) 受控制缺陷影响的财务报表金额或交易总额； (2) 在本期或预计的未来期间受控制缺陷影响的账户余额或各类交易涉及的交易量。

2. 评价流程



【知识点 114】内部控制缺陷整改

如果被审计单位在基准日前对存在缺陷的控制进行了整改，整改后的控制需要**运行足够长的时间**，才能使注册会计师得出是否有效的审计结论。

审计·考前几张纸

如果新控制尚**没有运行足够长的时间**，注册会计师**应当将其视为内部控制在基准日存在重大缺陷**。

【知识点 115】内部控制审计报告

意见及事项段	适用情形
无保留意见	1. 在基准日，被审计单位按照适用的内部控制标准的要求，在所有重大方面保持了有效的内部控制 2. 注册会计师已经按照《企业内部控制审计指引》的要求计划和实施审计工作，在审计过程中未受到限制
否定意见	内部控制存在一项或多项 重大缺陷，且不存在审计范围受限
无法表示意见	审计 范围受到限制
强调事项	1. 企业内部控制评价报告对要素的列报不完整或不恰当 2. 注册会计师知悉在基准日并不存在、但在期后期间发生的事项，且这类期后事项对内部控制有重大影响
非财务报告内部控制重大缺陷	如果在审计过程中注意到存在非财务报告内部控制缺陷，注册会计师应当分情况处理： 1. 如果是一般缺陷，应当与企业沟通，提醒企业加以改进，但无须在内部控制审计报告中说明； 2. 如果是重要缺陷，应当以书面形式与企业董事会和管理层沟通，提醒企业加以改进，但无须在内部控制审计报告中说明； 3. 如果是重大缺陷，应当以书面形式与企业董事会和管理层沟通，提醒企业加以改进；同时在内部控制审计报告中 增加非财务报告内部控制重大缺陷描述段，但无须对其发表审计意见
对期后事项的考虑	1. 期后期间：基准日至审计报告日 2. 如果知悉 对基准日内部控制有效性有重大 负面影响的期后事项，注册会计师应当对内部控制发表 否定意见 ；如果 不能确定 期后事项对内部控制有效性的影响程度，应当出具 无法表示意见 ； 3. 如果管理层在评价报告中披露了基准日之后采取的整改措施，注册会计师应当在内部控制审计报告中指明不对这些信息发表意见

第二十一章 会计师事务所业务质量管理

【知识点 116】质量管理必背制度

1. 会计师事务所应当在全所范围内统一设计、实施和运行质量管理体系
2. 会计师事务所在全所范围内形成一种“质量至上”的文化，树立质量意识
3. 会计师事务所主要负责人（如首席合伙人、主任会计师或者同等职位的人员）应当对质量管理体系承担最终责任
4. 应当建立以质量为导向的晋升机制，不得以承接和执行业务的收入或利润作为晋升合伙人的首要指标；应当针对合伙人的晋升建立和实施质量一票否决制度
5. 会计师事务所应当在全所范围内统一进行合伙人考核和收益分配。不得以承接和执行业务的收入或利润作为首要指标，不应直接或变相以分所、部门、合伙人所在团队作为利润中心进行收益分配
6. 至少每年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已遵守独立性要求的书面确认
7. 应当对关键审计合伙人的轮换情况进行实时监控，通过建立关键审计合伙人服务年限清单等方式，管理关键审计合伙人相关信息，每年对轮换情况实施复核，并在全所范围内统一进行轮换
8. 对承接上市实体审计业务的每个项目合伙人，检查周期最长不得超过三年
9. 会计师事务所主要负责人应当代表会计师事务所对质量管理体系进行评价，这种评价应当以某一时点为基准，并且应当至少每年一次
10. 所执行的项目在意见分歧解决后、项目质量复核完成后才能出具业务报告
11. 会计师事务所领导层应当建立健全一体化管理制度体系并确保有效实施，在合伙协议中明确一体化管理要求。会计师事务所主要负责人应当对一体化管理负主要责任。
12. 会计师事务所应当实施矩阵式管理，即结合所服务客户的行业特点和业务性质，以及本会计师事务所（或分部）的地域分布，对业务团队进行专业化设置，以团队专业能力的匹配度为依据分派业务。

【知识点 117】项目质量复核

1. 项目质量复核人员的资质要求
项目质量复核人员应当独立于执行业务的项目组，因此项目合伙人和项目组其他成员不得成为本项目的
项目质量复核人员。
2. 质量复核人员的客观性：
 - （1）项目之间交叉实施项目质量复核，可能对客观性造成影响；
 - （2）某一项目的前任项目合伙人被委任为该项目的质量复核人员。这之间应当规定一段冷却期，冷却期至少应当 2 年。
3. 项目质量复核的实施
如果项目质量复核人员怀疑项目组作出的重大判断或据此得出的结论不恰当，应当告知项目合伙人。

审计·考前几页纸

【知识点 118】项目合伙人、项目组、项目质量复核相关概念辨析

相关概念	具体内容
项目合伙人	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出具的报告上签字的合伙人
项目组	执行某项业务的所有合伙人和员工，以及为该项业务实施程序的所有其他人员， 但不包括外部专家和为项目组提供直接协助的内部审计人员
项目质量复核	项目质量复核： 在报告日或报告日之前 ，项目质量复核人员对项目组作出的重大判断及据此得出的结论作出的客观评价
	项目质量复核人员：会计师事务所中实施项目质量复核的合伙人或其他类似职位的人员，或由会计师事务所委派实施项目质量复核的外部人员

第二十二章 职业道德基本原则和概念框架

【知识点 119】职业道德基本原则

6 项原则：诚信、客观公正、独立性、专业胜任能力和勤勉尽责、保密、良好的职业行为。

【审言审语】：在**未经客户、工作单位授权**的情况下，**不得向会计师事务所、工作单位以外的第三方披露其所获知的涉密信息**，除非法律法规或职业准则规定会员在这种情况下有权利或义务进行披露。

【知识点 120】识别对职业道德基本原则的不利影响

不利影响因素	举例情形
自身利益	1. 注册会计师在客户中 拥有直接经济利益 2. 会计师事务所的收入过分依赖某一客户 3. 会计师事务所以较低的报价获得新业务，而该报价过低可能导致注册会计师难以按照适用的职业准则要求执行业务 4. 注册会计师与客户之间存在密切的商业关系 5. 注册会计师能够接触到涉密信息，而该涉密信息可能被用于谋取个人私利 6. 注册会计师在评价所在会计师事务所以往提供的专业服务时，发现了重大错误
自我评价	1. 注册会计师在 对客户 提供财务系统的设计或实施服务后，又对系统的运行有效性出具 鉴证报告 2. 注册会计师为客户编制用于生成有关记录的原始数据，而这些记录是鉴证业务的对象
过度推介	1. 注册会计师 推介客户的产品、股份或其他利益 2. 当客户与第三方发生诉讼或纠纷时，注册会计师 为该客户辩护 3. 注册会计师站在客户的立场上影响某项法律法规的制定
密切关系	1. 审计项目团队成员的近亲属担任审计客户的董事或高级管理人员 2. 鉴证客户的董事、高级管理人员，或所处职位能够对鉴证对象施加重大影响的员工，最近曾担任注册会计师所在会计师事务所的项目合伙人 3. 审计项目团队成员与审计客户之间存在长期业务关系
外在压力	1. 注册会计师因对专业事项持有不同意见而受到客户解除业务关系或被会计师事务所解雇的威胁 2. 由于客户对所沟通的事项更具有专长，注册会计师面临服从该客户判断的压力 3. 注册会计师被告知，除非其同意审计客户某项不恰当的会计处理，否则计划中的晋升将受到影响 4. 注册会计师 接受了客户赠予的重要礼品 ，并被威胁将公开其收受礼品的事情

【提示】主要近亲属是指配偶、父母或子女；其他近亲属是指兄弟姐妹、祖父母、外祖父母、孙子女、外孙子女。

【知识点 121】收费

情形	要求
收费水平	如果收费报价明显低于前任注册会计师或其他会计师事务所的相应报价，会计师事务所应当确保在提供专业服务时，遵守职业准则和相关职业道德规范的要求，使工作质量不受损害，并使客户了解专业服务的范围和收费基础

审计·考前几页纸

或有收费	除法律法规允许外， 注册会计师不得以或有收费方式提供鉴证服务 ，收费与否或收费多少不得以鉴证工作结果或实现特定目的为条件
介绍费或佣金	注册会计师收取与客户相关的介绍费或佣金，将因自身利益对客观公正、专业胜任能力和勤勉尽责原则产生非常严重的不利影响，导致没有防范措施能够消除不利影响或将其降低至可接受的水平。 注册会计师不得收取与客户相关的介绍费或佣金

【知识点 122】利益诱惑（包括礼品和款待）

1. 如果注册会计师知悉被提供的利益诱惑**存在或被认为存在不当影响行为的意图**，即使注册会计师拒绝接受利益诱惑，**仍可能对职业道德基本原则产生不利影响**
2. 如果注册会计师认为某项利益诱惑**不存在不当影响接受方或其他人员行为的意图**，应当运用职业道德概念框架识别、评价和应对可能因该利益诱惑产生的不利影响

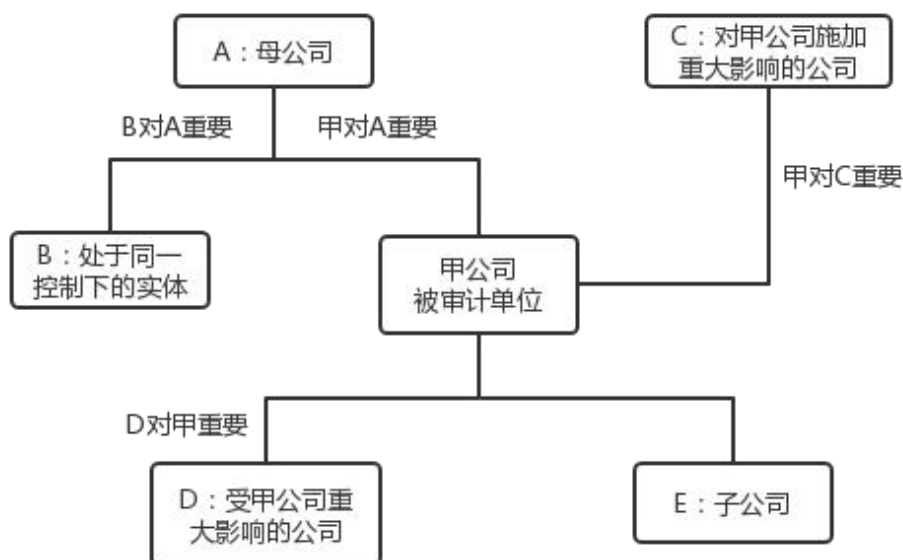
第二十三章 审计业务对独立性的要求

【知识点 123】公众利益实体

公众利益实体包括：
1. 上市公司
2. 法律法规界定的公众利益实体
3. 法律法规规定按照上市公司审计独立性的要求接受审计的实体
4. 其他拥有数量众多且分布广泛的利益相关者的实体，应考虑将其作为公众利益实体

【知识点 124】关联实体

关联实体是指与客户存在上述任一关系的实体（图中 ABCDE）：
（**重要的联营企业**是关联实体，**子公司**不论重不重要都是关联实体）

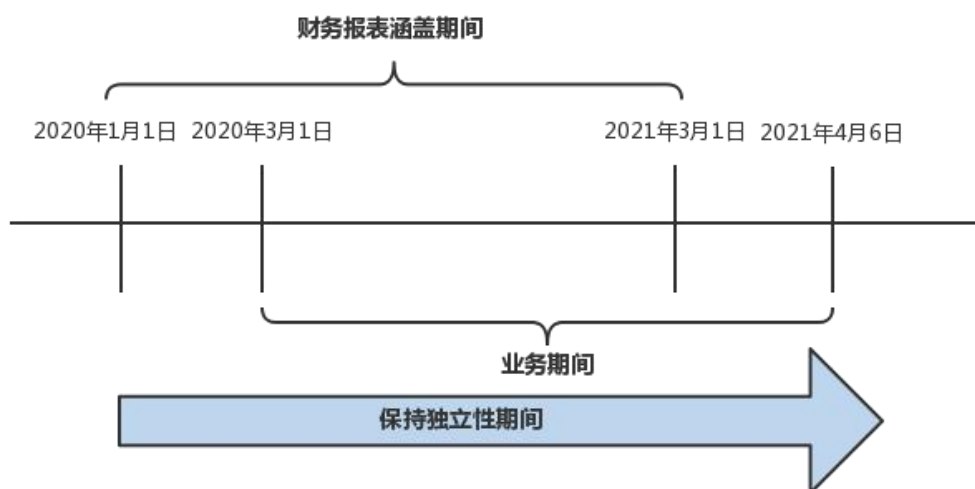


【**审言审语**】：如果审计客户是**上市公司**，审计客户包括该客户的**所有关联实体**；如果审计客户**不是上市公司**，审计客户仅包括该客户**直接或间接控制的关联实体**。

【知识点 125】保持独立性的期间

注册会计师应当在**业务期间和财务报表涵盖的期间**独立于审计客户。

业务期间：审计项目组开始执行审计业务之日——出具审计报告之日。如果审计业务具有连续性，业务期间结束日应以其中一方通知解除业务关系或出具最终审计报告两者时间孰晚为准。



【知识点 126】经济利益的定义

	要点
直接经济利益	1. 个人或实体直接拥有并控制的经济利益（包括授权他人管理的经济利益） 2. 通过集合投资工具、信托、实体或合伙组织、或第三方而实质拥有的经济利益，并且 有能力控制这些投资工具，或影响其投资决策 3. 一些常见的直接经济利益包括证券或其他参与权，诸如包括 股票 、债券、认沽权、认购权、 期权 、权证和卖空权等
间接经济利益	个人或实体通过集合投资工具、信托、实体或合伙组织、或第三方而实质拥有的经济利益，但 没有能力控制这些投资工具，或影响其投资决策
举例	投资经理投资了共同基金，而这些共同基金投资了一揽子基础金融产品，那么在这种情况下，该共同基金属于直接经济利益，而这些基础金融产品将被视为间接经济利益

【知识点 127】不得拥有的经济利益

情形	拥有直接或重大间接经济利益
没有防范措施将不利影响降至可接受的水平	会计师事务所、审计项目团队成员及其主要近亲属
	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及其主要近亲属
	为审计客户提供非审计服务的其他合伙人、管理人员及其主要近亲属
在控制审计客户的实体中拥有经济利益	当一个实体在审计客户中拥有 控制性的权益 ，并且 审计客户对该实体重要 时，会计师事务所、审计项目团队成员或其 主要近亲属 在该实体中拥有

【提示】上述规定存在例外情况：如果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的**主要近亲属**，或者为审计客户提供非审计服务的其他合伙人或**管理人员**的**主要近亲属**同时满足下列条件，则该主要近亲属可以在审计客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益：

审计·考前几页纸

1. 该主要近亲属作为审计客户的员工有权（例如通过退休金或股票期权计划）取得该经济利益，并且会计师事务所在必要时能够应对因该经济利益产生的不利影响
2. 当该主要近亲属拥有或取得处置该经济利益的权利，或者在股票期权中，有权行使期权时，能够尽快处置或放弃该经济利益

【知识点 128】作为受托管理人拥有经济利益

情形	要点	
禁止	情形	作为受托管理人在审计客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益，将因自身利益产生不利影响
	包括	1. 会计师事务所、审计项目团队成员及其主要近亲属 2. 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及其主要近亲属 3. 为审计客户提供非审计服务的其他合伙人、管理人员及其主要近亲属
允许	同时满足	1. 受托管理人、审计项目团队成员、两者的主要近亲属，会计师事务所均不是受托财产的受益人 2. 通过信托而在审计客户中拥有的经济利益对于该项信托而言并不重大 3. 该项信托不能对审计客户施加重大影响 4. 受托管理人、审计项目团队成员、两者的主要近亲属，会计师事务所对涉及审计客户经济利益的投资决策没有重大影响

【知识点 129】与审计客户拥有共同经济利益

情形	要点
共同经济利益	如果会计师事务所、审计项目团队成员或其主要近亲属在某一实体拥有经济利益，并且审计客户也在该实体拥有经济利益，除非满足下列条件之一，否则会计师事务所、审计项目团队成员及其主要近亲属不得在该实体中拥有经济利益： 1. 经济利益对会计师事务所、审计项目团队成员及其主要近亲属，以及审计客户均不重要； 2. 审计客户无法对该实体施加重大影响
措施	拥有此类经济利益的人员，在成为审计项目团队成员之前，该人员或其主要近亲属应当处置全部经济利益，或处置足够数量的经济利益，使剩余经济利益不再重大

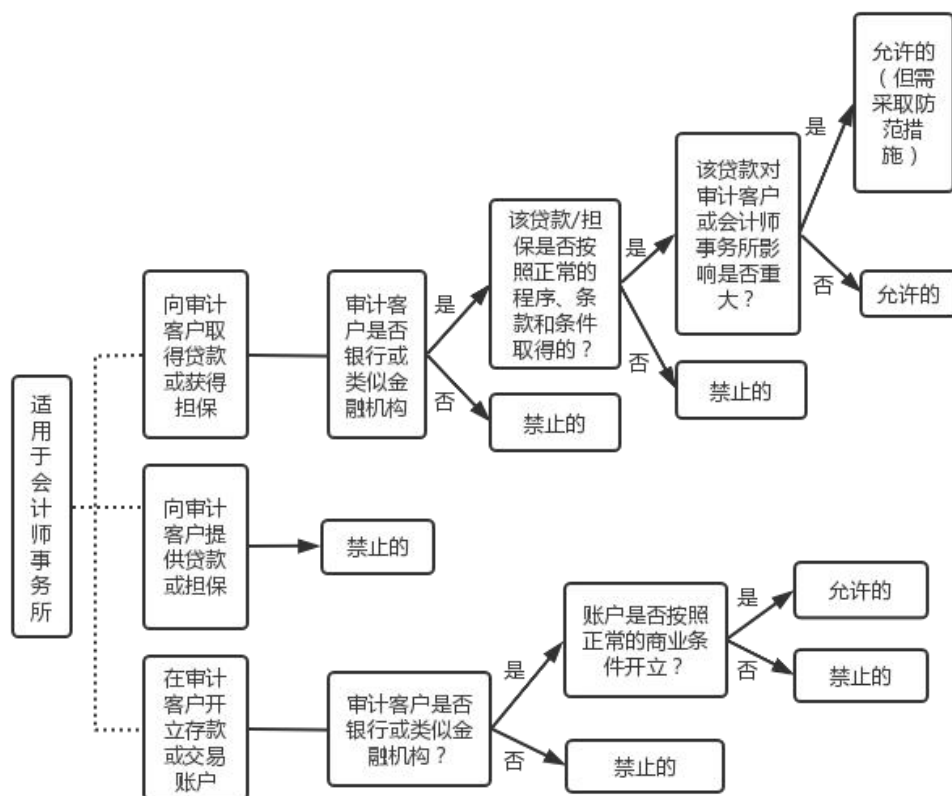
【知识点 130】无意中获取的经济利益

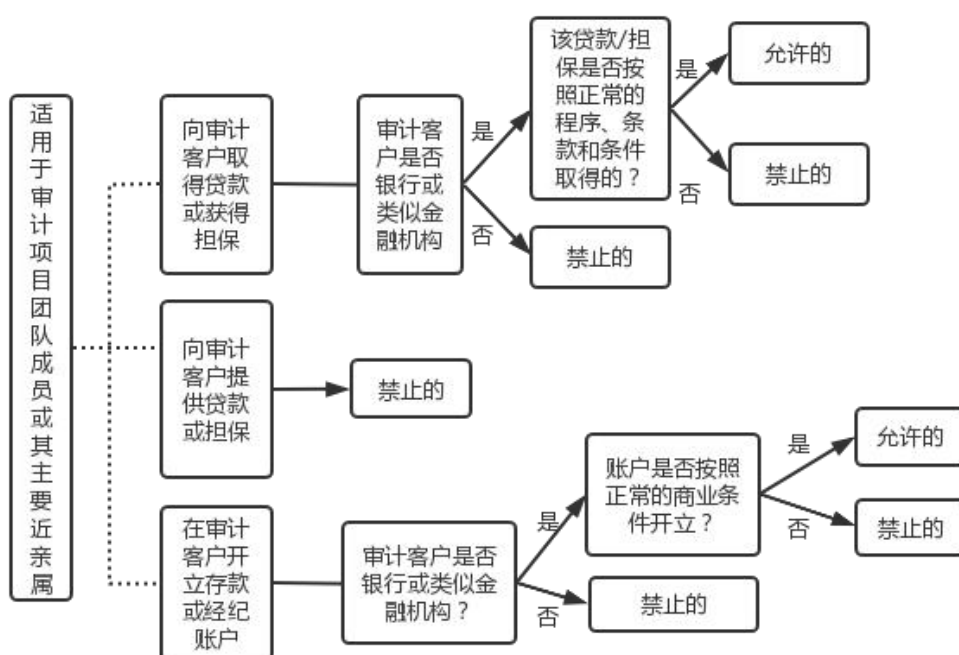
情形	要点
禁止	情况
	会计师事务所、审计项目团队成员或其主要近亲属、员工或其主要近亲属通过继承、馈赠或因企业合并或类似情况，从审计客户获得直接经济利益或重大间接经济利益 1. 如果会计师事务所、审计项目团队成员或其主要近亲属获得经济利益，应当立即处置全部经济利益，或处置全部直接经济利益并处置足够数量的间接经济利益，以使剩余经济利益不再重大

审计·考前几张纸

2. 如果**审计项目团队以外的人员或其主要近亲属**获得经济利益，应当在合理期限内**尽快处置**全部经济利益，或处置全部直接经济利益并处置足够数量的间接经济利益，以使剩余经济利益不再重大。在完成处置该经济利益前，会计师事务所应当在必要时采取防范措施以消除不利影响

【知识点 131】贷款和担保





【知识点 132】商业关系

商业关系的种类	主体	对独立性的影响
共同开办、捆绑销售和相互推广	会计师事务所	事务所不得介入这类商业关系
	项目团队成员	成员应当调离
	成员的主要近亲属	评价不利影响，必要时采取防范措施
与审计客户或其利益相关者一同在某股东人数有限的实体中拥有利益	会计师事务所、项目团队成员及其主要近亲属	如果此商业关系对双方均不重要，且经济利益对投资者不重大，不能控制该实体，则通常不影响独立性
从审计客户购买商品或服务	会计师事务所、项目团队成员及其主要近亲属	交易性质特殊或金额较大 ，应评价不利影响，必要时采取防范措施

【知识点 133】家庭和私人关系

主体	情形	对独立性的影响
审计项目团队成员的主要近亲属	是审计客户的 董、高、特 ，在 业务期间或财务报表涵盖期间曾担任 上述职务	对独立性产生非常严重的不利影响
审计项目团队成员的主要近亲属	对客户的财务状况、经营成果和现金流量施加重大影响	评价不利影响；必要时，防范措施： 1. 将该成员调离审计项目团队 2. 合理安排审计项目团队成员的职责，使该成员的工作不涉及其亲属/密切关系人员的职责范围
审计项目团队成员的其他近亲属	是审计客户的董、高、特	
审计项目团队成员	与审计客户的董、高、特存在密切关系	

审计·考前几页纸

审计项目团队以外的合伙人或员工	与审计客户的董、高、特存在家庭或私人关系	评价不利影响；必要时，防范措施： 1. 合理安排该合伙人或员工的职责，以减少对审计项目团队可能产生的影响 2. 由审计项目团队以外的注册会计师复核已执行的相关审计工作
-----------------	----------------------	---

【提示】**特定员工**是指对被审计财务报表或会计记录的编制施加重大影响的职位的员工。

【知识点 134】与审计客户发生雇佣关系

相关规定	情形	对独立性的不利影响
一般规定	审计项目团队前任成员或前任合伙人担任审计客户的重要职位且与事务所保持重要联系	如果审计项目团队前任成员或前任合伙人加入审计客户，担任董、高、特，会计师事务所应当 确保其与会计师事务所之间不再保持重要交往 ，否则会对独立性产生不利影响
	前任合伙人加入的某一实体成为审计客户	评价不利影响；必要时，防范措施： 1. 修改审计计划 2. 向审计项目团队分派与该人员相比经验更加丰富的人员 3. 由适当复核人员复核前任审计项目团队成员已执行的工作
	审计项目团队某成员拟加入审计客户	审计项目团队成员应向会计师事务所报告；评价不利影响；必要时，防范措施： 1. 将该成员调离审计项目团队 2. 由审计项目团队以外的适当复核人员复核该成员在审计项目团队中作出的重大判断
属于公众利益实体的审计客户	关键审计合伙人加入审计客户担任重要职位	除非该合伙人不再担任关键审计合伙人后，该公众利益实体发布的已审计财务报表涵盖期间不少于 12 个月，并且该合伙人未参与该财务报表的审计 ，否则独立性将视为受到损害
	前任高级合伙人加入审计客户担任重要职位	除非该高级合伙人不再担任该职位已超过 12 个月 ，否则独立性将视为受到损害
	因合并原因导致前任成员加入审计客户担任重要职位	同时满足几个条件时，则不被视为独立性受到损害

【提示】**关键审计合伙人**是指项目合伙人、项目质量复核人员，以及审计项目组中负责对财务报表审计所涉及的重大事项作出关键决策或判断的其他审计合伙人。其他审计合伙人还包括负责审计**重要子公司或分支机构的合伙人**。

【知识点 135】最近曾任审计客户的董事、高级管理人员或特定员工以及兼任审计客户的董、高

1.

情形	要点
----	----

审计·考前几页纸

在审计报告涵盖的期间	如果在审计报告涵盖的期间，审计项目团队成员曾担任审计客户的董、高、特，将产生非常严重的不利影响
在审计报告涵盖的期间之前	如果在审计报告涵盖的期间之前，审计项目团队成员曾担任审计客户的董、高、特，会计师事务所应当评价不利影响，并在必要时采取防范措施

2. 如果会计师事务所的合伙人或员工兼任审计客户的董事或高级管理人员，将因自我评价和自身利益产生非常严重的不利影响。

【知识点 136】冷却期规定

	关键审计合伙人	任职期	冷却期	特殊情况
一般	项目合伙人	5 年	5 年	6 年
	项目质量复核人	5 年	3 年	6 年
	其他关键审计合伙人	5 年	2 年	6 年
担任多项关键审计合伙人	项目合伙人	3 年	5 年	—
	项目质量复核人	3 年	3 年	—
	项目合伙人和项目复核人	3 年	3 年	—
	其他关键审计合伙人（不符合上述条件的）	3 年	2 年	—

在审计客户成为公众利益实体前的服务年限（X 年）	成为公众利益实体后继续提供服务的年限	冷却期		
		项目合伙人	项目质量复核人员	其他关键审计合伙人
$X \leq 3$ 年	$(5-X)$ 年	5 年	3 年	2 年
$X \geq 4$ 年	2 年	5 年	3 年	2 年
如客户是首次公开发行证券	2 年	5 年	3 年	2 年

【知识点 137】为审计客户提供非鉴证服务

情形	要求	举例
承担管理层职责	会计师事务所承担审计客户的管理层职责，将因自身利益、自我评价、密切关系、过度推介对独立性产生非常严重的不利影响，导致没有防范措施能够将其降低至可接受的水平。 如果会计师事务所仅向审计客户提供意见和建议以协助其管理层履行职责，通常不视为承担管理层职责	管理层职责： 1. 制定政策和战略方针 2. 招聘或解雇员工 3. 指导员工与工作有关的行动并对其行动负责 4. 对交易进行授权 5. 控制或管理银行账户或投资 6. 确定采纳会计师事务所或其他第三方提出的建议 7. 代表管理层向治理层报告 8. 负责按照适用的财务报告编制基础编制财务

审计·考前几页纸

		报表 9. 负责设计、执行、监督和维护内部控制
会计和记账服务	提供以下会计和记账服务活动，不对独立性产生不利影响	1. 沟通审计相关的事项 2. 提供会计咨询服务（如为了遵守集团会计政策从企业会计准则转换为国际财务报告准则提供咨询服务） 3. 日常性或机械性的会计和记账服务 （如根据客户批准的试算平衡表中的信息编制财务报表，根据客户批准的记录编制相关财务报表附注）
评估服务	会计师事务所不得向审计客户提供下列评估服务	评估结果涉及高度的主观性，且评估服务对被审计财务报表具有重大影响
内部审计服务	在审计客户属于公众利益实体的情况下，会计师事务所不得提供与下列方面有关的内部审计服务	1. 财务报告 内部控制 的组成部分 2. 财务会计系统 3. 单独或累积起来对被审计财务报表 具有重大影响 的金额或披露
信息技术系统服务	如果存在下列情形之一时，会计师事务所不得向属于公众利益实体的审计客户提供或设计与实施信息技术系统相关的服务	1. 信息技术系统构成财务报告 内部控制的重要组成部分 2. 信息技术系统生成的信息对会计记录或被审计财务报表 影响重大
法律服务	提供下列法律服务，将产生非常严重的不利影响，导致没有防范措施能够将其降低至可接受的水平	1. 在审计客户解决纠纷或进行法律诉讼时，如果 会计师事务所人员担任辩护人，并且纠纷或法律诉讼所涉金额对被审计财务报表有重大影响 2. 会计师事务所人员不得担任审计客户的首席法律顾问
招聘服务	在向审计客户提供招聘服务时，会计师事务所不得代表客户与应聘者进行谈判	如果属于审计客户拟招聘 董事、高级管理人员 ，或所处职位能够对客户会计记录或被审计财务报表的编制施加重大影响的高级管理人员，会计师事务所不得提供： 寻找或筛选候选人；对候选人实施背景调查
财务服务	会计师事务所不得提供涉及推荐、交易或承销审计客户股票的公司财务服务。如果财务建议的有效性取决于某一特定会计处理或财务报表列报，并且同时存在下列情形，会计师事务所不得提供此类财务建议	1. 根据相关财务报告编制基础，审计项目团队对相关会计处理或列报的适当性存有疑问 2. 公司财务建议的结果将对被审计财务报表产生重大影响

【知识点 138】收费

