

目录 Contents

项目 1	
总论	1
任务 1.1 什么是审计	3
子任务 1.1.1 审计概述	3
子任务 1.1.2 审计的职能	5
任务 1.2 审计要素	6
子任务 1.2.1 审计业务三方当事人	7
子任务 1.2.2 财务报表	8
子任务 1.2.3 财务报表基础	9
子任务 1.2.4 审计证据	9
子任务 1.2.5 审计报告	9
任务 1.3 审计目标和审计对象	10
子任务 1.3.1 审计的总体目标	10
子任务 1.3.2 审计的认定和具体目标	12
任务 1.4 重要性和审计风险	14
子任务 1.4.1 审计重要性	14
子任务 1.4.2 审计风险	19
任务 1.5 审计基本要求	21
子任务 1.5.1 遵守审计准则	21
子任务 1.5.2 遵守职业道德守则	21
子任务 1.5.3 保持职业怀疑	22
子任务 1.5.4 合理运用职业判断	23
任务 1.6 审计过程	24
子任务 1.6.1 接受业务委托	24
子任务 1.6.2 计划审计工作	25
子任务 1.6.3 识别和评估重大错报风险	25
子任务 1.6.4 应对重大错报风险	26
子任务 1.6.5 编制审计报告	26
项目 2	
审计方法	27
任务 2.1 审计方法	29
子任务 2.1.1 审计方法概述	29
子任务 2.1.2 审计检查方法	29
子任务 2.1.3 审计调查方法	33
子任务 2.1.4 审计抽样方法	34

子任务 2.1.5 审计抽样方法的应用	39
任务 2.2 审计证据	40
子任务 2.2.1 审计证据概述	40
子任务 2.2.2 审计证据的充分性和适当性	42
子任务 2.2.3 审计证据的来源和审计程序	44
子任务 2.2.4 函证	46
子任务 2.2.5 分析程序	52
任务 2.3 审计工作底稿	58
子任务 2.3.1 工作底稿概述	58
子任务 2.3.2 存在形式和内容	59
子任务 2.3.3 工作底稿的格式和要素	61
子任务 2.3.4 工作底稿的归档	65

项目 3

审计计划

任务 3.1 审计计划的概念和内容	71
子任务 3.1.1 审计计划的概念	71
子任务 3.1.2 审计计划的内容	71
任务 3.2 初步业务活动	73
子任务 3.2.1 初步活动内容	73
子任务 3.2.2 审计的前提条件	75
子任务 3.2.3 审计约定书	76
任务 3.3 审计计划的两个层次	79
子任务 3.3.1 总体审计策略	79
子任务 3.3.2 审计的具体计划	81

项目 4

审计测试流程

任务 4.1 风险评估	87
--------------------------	-----------

子任务 4.1.1 风险评估概述	87
子任务 4.1.2 了解被投资单位	89
子任务 4.1.3 识别和评估重大错报风险	95
任务 4.2 风险应对	100
子任务 4.2.1 应对报表层次的重大错报风险	101
子任务 4.2.2 应对认定层次的重大错报风险	102
子任务 4.2.3 控制测试	106
子任务 4.2.4 实质性程序	110

项目 5

各类交易和账户余额的审计(上)

任务 5.1 销售与收款的审计循环	115
--------------------------------	------------

子任务 5.1.1 销售与收款循环概述	115
子任务 5.1.2 识别和评估销售与收款循环的重大错报风险	120
子任务 5.1.3 测试销售与收款循环的内部控制	127
子任务 5.1.4 销售与收款循环的实质性程序	128

任务 5.2 购货与付款的审计循环	137
--------------------------------	------------

子任务 5.2.1 购货与付款循环概述	137
子任务 5.2.2 购货与付款循环的重大错报风险	141
子任务 5.2.3 购货与付款循环内部控制测试	143

子任务 5.2.4 购货与付款循环 的实质性程序 ···	145	子任务 7.1.1 财务报表审计 中与舞弊相关 的责任 ·····	191
任务 5.3 生产与费用的审计循环 ···	148	子任务 7.1.2 财务报表审计 中对法律法规 的考虑 ·····	203
子任务 5.3.1 生产与费用循环 概述 ·····	149	任务 7.2 审计沟通 ·····	209
子任务 5.3.2 识别和评估生产 与存货循环的重 大错报风险 ·····	152	子任务 7.2.1 注册会计师与治 理层的沟通 ·····	209
子任务 5.3.3 生产与费用循环 的控制测试 ·····	153	子任务 7.2.2 前任注册会计师 和后任注册会计 师的沟通 ·····	222
子任务 5.3.4 生产与费用循环 的实质性程序 ·····	155	任务 7.3 注册会计师利用他人的 工作 ·····	227
项目 6		子任务 7.3.1 利用内部审计 工作 ·····	227
各类交易和账户余额的 审计(下) ·····	163	子任务 7.3.2 利用专家的 工作 ·····	232
任务 6.1 筹资与投资的审计循环 ···	165	项目 8	
子任务 6.1.1 筹资与投资循环 概述 ·····	165	审计报告 ·····	239
子任务 6.1.2 筹资与投资循环 内部控制测试 ·····	168	任务 8.1 审计报告概述 ·····	241
子任务 6.1.3 筹资与投资循环 的实质性测试 ·····	169	子任务 8.1.1 审计报告的 概念 ·····	241
任务 6.2 货币资金审计 ·····	179	子任务 8.1.2 审计报告的 作用 ·····	241
子任务 6.2.1 货币资金审计 概述 ·····	179	子任务 8.1.3 审计报告的基本 内容 ·····	242
子任务 6.2.2 货币资金内部控 制测试 ·····	182	任务 8.2 在审计报告中沟通关键审 计事项 ·····	249
子任务 6.2.3 货币资金的实质 性测试 ·····	183	子任务 8.2.1 确定关键审计事 项的决策框架 ···	249
项目 7		子任务 8.2.2 在审计报告中沟 通关键审计事项 ···	251
对特殊事项的考虑 ·····	189		
任务 7.1 舞弊和法律法规的考虑 ···	191		

任务 8.3 审计报告的种类 254

- 子任务 8.3.1 非无保留意见的概念 254
- 子任务 8.3.2 确定非无保留意见的类型 255
- 子任务 8.3.3 非无保留意见的审计报告的格式和内容 258

项目 9

信息技术与审计 263

任务 9.1 信息技术与审计概述 265

- 子任务 9.1.1 信息技术的概念和对企业财务报告的影响 265

- 子任务 9.1.2 信息技术对审计的影响及审计风险 266

任务 9.2 信息技术条件下的风险应对 267

- 子任务 9.2.1 信息技术中的一般控制和应用控制测试 267
- 子任务 9.2.2 不同信息技术环境下的问题 268
- 子任务 9.2.3 计算机辅助审计技术 270

参考文献 272

项目 1

总论

应知应会

- 了解审计的概念。
- 掌握审计组织的主要形式。
- 知晓审计的职能。
- 熟悉审计证据的性质。
- 掌握审计对象的内容。
- 熟悉审计风险两个层次。

关键词

- 政府审计机关 (government audit institutions);
- 民间审计组织 (non-governmental auditing organizations);
- 注册会计师 (certified public accountant);
- 审计目标 (audit objectives);
- 审计报告 (audit report);
- 审计风险 (audit risk)。

本项目在本书中的地位

本项目是全书的开篇，主要介绍了审计的基本内容，是学习本学科的基础部分。

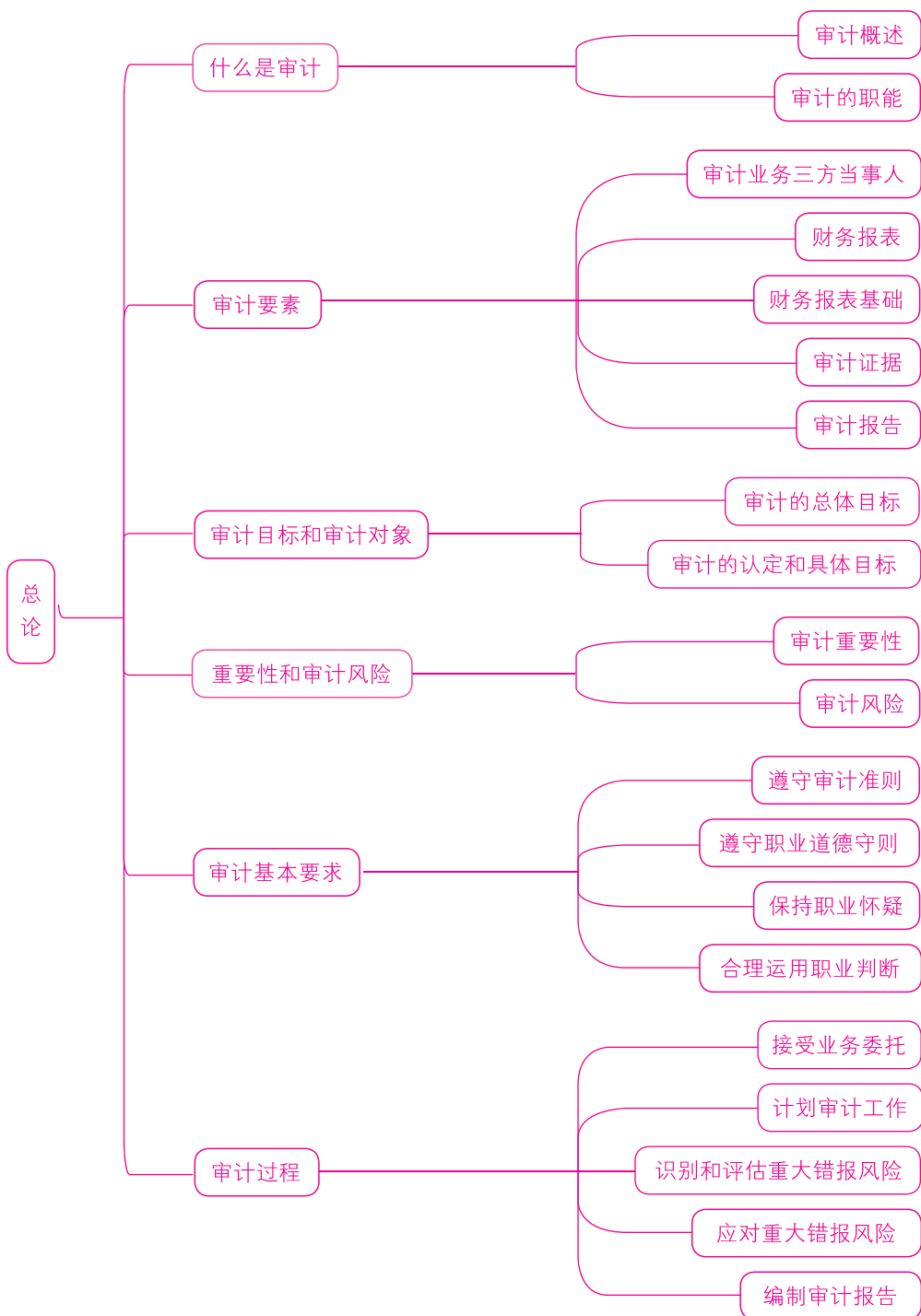
业务综述

审计按审计主体（执行审计者）可以分为政府审计、内部审计和民间审计三种。

本项目主要讲述以下内容：

- 审计的职能、财务报表预期使用者和审计主体；
- 审计重要性水平和职业怀疑；
- 就审计约定条款达成一致意见。

项目导图



任务 1.1 什么是审计



情景列表	情景实例
审计的职能	天逸会计师事务所对北京市鼎盛股份有限公司的会计报表及其他经济资料进行检查和验证, 确定其财务状况和经营成果是否真实、公允、合法、合规, 最后出具审计报告。这主要体现了审计的经济监督职能

子任务 1.1.1 审计概述

1. 审计的概念

审计是独立客观的经济监督、确认和鉴证活动。具体来说, 审计是由国家授权或接受委托的独立的专职机构和独立的专职人员, 依照国家法规、审计准则和相关理论, 运用专门的方法, 对被审计单位的财政财务收支、经营管理活动及其他相关资料的真实性、正确性、合规性、合法性、效益性进行审查和监督, 评价经济责任, 鉴证经济业务, 用以维护财经法纪、改善经营管理、提高经济效益的一项独立的经济监督活动。

资料

审计的概念



2. 我国审计组织的主要形式

我国审计的组织形式主要包括政府审计机关、内部审计机构和民间审计组织。

(1) 政府审计机关是代表政府依法行使审计监督权的行政机关, 它具有宪法赋予的独立性和权威性。

①政府审计机关及人员。我国政府审计机关实行统一领导、分级负责的原则。国务院设审计署, 在总理领导下, 负责组织领导全国的审计工作, 对国务院负责并报告工作。审计署设审计长一人, 由国务院总理提名, 全国人民代表大会决定, 国家主席任命; 设副审计长若干人, 由国务院任命。

县级以上各级人民政府设立审计机关。地方各级审计机关分别在省长、自治区主席、市长、州长、县长、区长和上一级审计机关的双重领导下, 组织领导本行政区的审计工作, 负责领导本级审计机关审计范围的审计事项, 对上一级审计机关和本级人民政府负责并报告工作。地方各级审计机关负责人的任免, 应当事先征求上一级审计机关的意见。

②职责权限。国家审计机关依法独立行使审计监督权, 对国务院各部门和地方人民政府、国家财政金融机构、国有企事业单位以及其他有国有资产单位的财政、财务收支及其经济效益进行审计监督; 对违反财经法规的被审计单位, 可按有关规定进行处理。

③政府审计机关审计监督活动的原则。

资料

政府审计机关



(2) 内部审计机构是指在部门、单位内部从事组织和办理审计业务的专门组织。

①内部审计机构的设置。根据相关规定，国务院各部门和地方人民政府各部门、国有的金融机构和企业事业组织，以及法律、法规、规章规定的其他单位，依法实行内部审计制度。

资料

内部审
计机构



②内部审计机构的职责权限。我国内部审计机构在本单位主要负责人的直接领导下，依照国家法律、法规和政策，以及本部门、本单位的规章制度，对本单位及所属单位的财政、财务收支及其经济效益进行内部审计监督，独立行使内部审计监督权，对本单位领导负责并报告工作。

(3) 民间审计组织是指根据国家法律或条例规定，经政府有关部门审核批准，注册登记的会计师事务所。

①会计师事务所。会计师事务所是指依法独立承担注册会计师业务的中介服务机构，是由有一定会计专业水平、经考核取得证书的会计师组成的、受当事人委托承办有关审计、会计、咨询、税务等方面业务的组织。

会计师事务所不属于国家机关，经济上也不依赖于国家或其他任何单位，实行自收自支，独立核算，并依法纳税。

我国会计师事务所的组织形式主要有合伙制和有限责任公司制，其中合伙制包括普通合伙制和特殊普通合伙制。

普通合伙制会计师事务所，是由两位或两位以上注册会计师组成的合伙组织。合伙人以各自的财产对会计师事务所的债务承担无限连带责任。

对于特殊普通合伙组织形式的会计师事务所，一个合伙人或者数个合伙人在执业活动中因故意或者重大过失造成合伙企业债务的，应当承担无限责任或者无限连带责任，其他合伙人以其在合伙企业中的财产份额为限承担责任。合伙人在执业活动中非因故意或者非重大过失造成的合伙企业债务以及合伙企业其他债务，由全体合伙人承担无限连带责任。

有限责任公司制会计师事务所，是由注册会计师认购会计师事务所股份，并以其所认购股份对会计师事务所承担有限责任。会计师事务所以其全部资产对其债务承担有限责任。

②注册会计师。注册会计师是指取得注册会计师证书并在会计师事务所执业的人员，简称为 CPA，是从事社会审计、中介审计、独立审计的专业人士。

目前在我国，取得执业注册会计师资格主要通过考试和实际工作经验年限考核两方面确定。财政部成立注册会计师考试委员会（简称财政部考委会），组织领导注册会计师全国统一考试工作。各省、自治区、直辖市财政厅（局）成立地方注册会计师考试委员会（简称地方考委会），组织领导本地区注册会计师全国统一考试工作。

注册会计师执业资格考试合格，并在中国境内从事审计业务工作 2 年以上者，可以申请注册为执业会员（即签字注册会计师）；取得注册会计师执业资格考试合格，但尚未在中国境内从事审计业务工作 2 年以上者，可以自行向取得全科合格证书的省级注册会计师协会申请注册为非执业会员。

注册会计师协会应当将准予注册的人员名单报国务院财政部门备案。准予注册的申请人，由注册会计师协会发给国务院财政部门统一制定的注册会计师证书。

③注册会计师协会。中国注册会计师协会简称中注协（CICPA），是中国大陆的注册会计师行业组织，成立于1988年11月15日。

中国注册会计师协会最高权力机构为全国会员代表大会，全国会员代表大会选举产生理事会。理事会选举产生正副会长和常务理事会，理事会设若干专门委员会和专业委员会。中国注册会计师协会下设秘书处，为其常设执行机构。

中国注册会计师协会的会员包括注册会计师（执业会员）和非执业会员。执业会员又分为注册会计师个人会员和会计师事务所团体会员。

中国注册会计师协会的宗旨是服务、监督、管理、协调，即以诚信建设为主线，服务本会会员，监督会员执业质量、职业道德，依法实施注册会计师行业管理，协调行业内、外部关系，维护社会公众利益和会员合法权益，促进行业科学发展。

④业务范围。注册会计师的业务包括鉴证业务和非鉴证业务。

第一，鉴证业务。鉴证业务主要包括审计业务、审阅业务和其他鉴证业务。

审计业务主要包括：审查企业财务报表，出具审计报告；验证企业资本，出具验资报告；办理企业合并、分立、清算事宜中的审计业务，出具有关的报告；办理法律、行政法规规定的其他审计业务，出具相应的审计报告。

审阅业务主要是对中期财务信息进行审阅，对鉴证结论提供一种有限保证。其目标是注册会计师在实施审阅程序的基础上，说明是否注意到某些事项，使其相信财务报表没有按照适用的会计准则的规定编制，未能在所有重大方面公允反映被审阅单位的财务状况、经营成果和现金流量。

其他鉴证业务，是指对非历史的财务信息（如招股说明书、贷款的未来现金流量预测等）、非财务信息（药品疗效、奖票统计等）进行鉴证。

第二，非鉴证业务。非鉴证业务，是指注册会计师的相关服务，主要包括对财务信息执行商定程序、代编财务信息、税务服务、管理咨询以及会计服务等。

财务报表审计是注册会计师的传统核心业务。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。

提示

注册会计师为了满足委托人的需要，应对审计环境的变化创新经历了账项基础审计、制度基础审计到风险导向审计等几个阶段。

子任务 1.1.2 审计的职能

审计职能是指审计本身所固有的内在功能。对于审计职能的论述，有很多不同的见解，通常认为审计主要具有经济监督、经济确认和经济鉴证三大职能。

1. 经济监督

经济监督是指监察和督促被审计单位的全部经济活动或其某一特定方面在规定的标准

以内，在正常的轨道上进行。经济监督是审计的基本职能，体现于审计工作的各个方面。通过审计，国家政府可以揭露违法违纪，严肃财经纪律，稽查损失浪费，维护国家、人民和国有资产的利益，可以查明错误弊端，判断管理缺陷和追究经济责任，保证政府机关、国有企事业单位经济活动的合法性。

2. 经济确认

经济确认就是通过审核检查，确定被审计单位的计划、预算、决策、方案是否先进可行，经济活动是否按照既定的决策和目标进行，经济效益的高低优劣，以及内部控制系统是否适当有效等，从而有针对性地提出意见和建议，以促使其改善经营管理，提高经济效益。

审核检查是经济确认的前提，只有查明了被审计单位的客观事实，才能按照一定的标准，进行对比分析，形成各种经济确认意见。同时，经济确认也是肯定成绩、发现问题的过程。因此，经济确认职能的扩展，就是审计咨询。审计咨询是审计人员从经济确认出发，提出改进经济工作、提高效率的建议和措施。

3. 经济鉴证

经济鉴证是指审计机构和审计人员对被审计单位会计报表及其他经济资料进行检查和验证，确定其财务状况和经营成果是否真实、公允、合法、合规，并出具书面证明，以便为审计的授权人或委托人提供确切的信息，并取得于社会公众的一种职能。

经济鉴证职能是随着现代审计的发展而出现的一项职能，很多国家法律规定，公司财务报表须经过审计人员鉴证之后，才能获得社会上的承认。我国公司财务报表须经中国注册会计师鉴证后，才具有法律效力。因此，审计的经济鉴证职能在经济生活中发挥着非常重要的作用。

任务 1.2 审计要素



情景列表	情景实例
财务报表预期使用者	北京市鼎盛股份有限公司想要对华岚公司进行投资，要求华岚公司提供一份经审计的反映财务状况的财务报表。北京市鼎盛股份有限公司就是该审计报告的预期使用者

注册会计师通过收集充分、适当的证据来评价财务报表是否在所有重大方面符合会计准则，并出具审计报告，从而提高财务报表的可信性。因此，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。

子任务 1.2.1 审计业务三方当事人

三方关系人分别是注册会计师、被审计单位管理层（责任方）、财务报表预期使用者。

1. 注册会计师

注册会计师是指取得注册会计师证书并在会计师事务所执业的人员，通常是指项目合伙人或项目组其他成员，有时也指其所在的会计师事务所。

按照审计准则的规定对财务报表发表审计意见是注册会计师的责任。为履行这一职责，注册会计师应当遵守相关职业道德要求，按照审计准则的规定计划和实施审计工作，获取充分、适当的审计证据，并根据获取的审计证据得出合理的审计结论，发表恰当的审计意见。注册会计师通过签署审计报告确认其责任。

如果审计业务涉及的特殊知识和技能超出了注册会计师的能力，注册会计师可以利用专家协助执行审计业务。在这种情况下，注册会计师应当确信包括专家在内的项目组整体已具备执行该项审计业务所需的知识和技能，并充分参与该项审计业务和了解专家所承担的工作。

2. 被审计单位管理层

管理层是指对被审计单位经营活动的执行负有经营管理责任的人员，对财务报表编制负责。在某些被审计单位，管理层包括部分或全部的治理层成员，如治理层中负有经营管理责任的人员，或参与日常经营管理的业主（以下简称业主兼经理）。治理层是指对被审计单位战略方向以及管理层履行经营管理责任负有监督责任的人员或组织。治理层的责任包括监督财务报告过程。在某些被审计单位，治理层可能包括管理层，如治理层中负有经营管理责任的人员，或业主兼经理。

与管理层和治理层责任相关的执行审计工作的前提（以下简称执行审计工作的前提），是指管理层和治理层（如适用）认可并理解其应当承担下列责任，这些责任构成注册会计师按照审计准则的规定执行审计工作的基础：①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（如适用）；②设计、执行和维护必要的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报；③向注册会计师提供必要的工作条件，包括允许注册会计师接触与编制财务报表相关的所有信息（如记录、文件和其他事项），向注册会计师提供审计所需的其他信息，允许注册会计师在获取审计证据时不受限制地接触其认为必要的内部人员和其他相关人员。

注意

财务报表审计并不减轻管理层或治理层的责任。

财务报表编制和财务报表审计是财务信息生成链条上的不同环节，两者各司其职。法律法规要求管理层和治理层对编制财务报表承担责任，有利于从源头上保证财务信息质量。同时，在某些方面，注册会计师与管理层和治理层之间可能存在信息不对称。管理层和治理层作为内部人员，对企业的情况更为了解，更能作出适合企业特点的会计处理决策

和判断，因此，管理层和治理层理应对编制财务报表承担完全责任。

提示

如果财务报表存在重大错报，而注册会计师通过审计没有能够发现，也不能因为财务报表已经被注册会计师审计这一事实而减轻管理层和治理层对财务报表的责任。

3. 预期使用者

预期使用者是指预期使用审计报告和财务报表的组织或人员。如果审计业务服务于特定的使用者或具有特殊目的，注册会计师可以很容易地识别预期使用者。例如，某企业计划进行投资，要求被投资单位提供一份经审计的反映财务状况的财务报表，那么，投资企业就是该审计报告的预期使用者。

子任务 1.2.2 财务报表

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。财务报表，是指依据某一财务报告编制基础对被审计单位历史财务信息作出的结构性表述，旨在反映某一时点的经济资源或义务或者某一时期经济资源或义务的变化。财务报表通常是指整套财务报表，有时也指单一财务报表。披露包括适用的财务报告编制基础所要求的、明确允许的或通过其他形式允许作出的解释性或描述性信息。披露是财务报表不可分割的组成部分，主要在财务报表附注中反映，也可能在财务报表表内反映，或通过财务报表中的交叉索引予以提及。

管理层和治理层（如适用）在编制财务报表时需要：①根据相关法律法规的规定确定适用的财务报告编制基础；②根据适用的财务报告编制基础编制财务报表；③在财务报表中对适用的财务报告编制基础作出恰当的说明。编制财务报表要求管理层根据适用的财务报告编制基础运用判断作出合理的会计估计，选择和运用恰当的会计政策。

财务报表可以按照某一财务报告编制基础编制，旨在满足下列需求之一：①广大财务报表使用者共同的财务信息需求（即通用目的财务报表的目标）；②财务报表特定使用者的财务信息需求（即特殊目的财务报表的目标）。

整套财务报表通常包括资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益（或股东权益）变动表和相关附注。单一财务报表通常是指：①资产负债表；②利润表或经营状况表；③留存收益表；④现金流量表；⑤不包括所有者权益的资产和负债表；⑥所有者权益变动表；⑦收入和费用表；⑧产品线经营状况表。

提示

单一财务报表和相关附注也可能构成整套财务报表。

子任务 1.2.3 财务报表基础

注册会计师在运用职业判断对审计对象作出合理一致的评价或计量时，需要有适当的标准。在财务报表审计中，财务报告编制基础即是标准。适用的财务报告编制基础，是指法律法规要求采用的财务报告编制基础；或者管理层和治理层（如适用）在编制财务报表时，就被审计单位性质和财务报表目标而言，采用的可接受的财务报告编制基础。

财务报告编制基础分为通用目的编制基础和特殊目的编制基础。通用目的编制基础，旨在满足广大财务报表使用者共同的财务信息需求的财务报告编制基础，主要是指企业会计准则和相关会计制度。特殊目的编制基础，旨在满足财务报表特定使用者对财务信息需求的财务报告编制基础，包括计税核算基础、监管机构的报告要求和合同的约定等。

子任务 1.2.4 审计证据

注册会计师对财务报表提供合理保证是建立在获取充分、适当证据的基础上的。审计证据，是指注册会计师为了得出审计结论和形成审计意见而使用的必要信息。

审计证据在性质上具有累积性，主要是在审计过程中通过实施审计程序获取的。然而，审计证据还可能包括从其他来源获取的信息，如以前审计中获取的信息（前提是注册会计师已确定自上次审计后是否已发生变化，这些变化可能影响这些信息对本期审计的相关性）或会计师事务所接受与保持客户或业务时实施质量控制程序获取的信息。除从被审计单位内部其他来源和外部来源获取的信息外，会计记录也是重要的审计证据来源。同样，被审计单位雇用或聘请的专家编制的信息也可以作为审计证据。审计证据既包括支持和佐证管理层认定的信息，也包括与这些认定相矛盾的信息。在某些情况下，信息的缺乏（如管理层拒绝提供注册会计师要求的声明）本身也构成审计证据，可以被注册会计师利用。在形成审计意见的过程中，注册会计师的大部分工作是获取和评价审计证据。

审计证据的充分性和适当性相互关联。充分性是对审计证据数量的衡量。注册会计师需要获取的审计证据的数量受其对重大错报风险评估的影响（评估的重大错报风险越高，需要的审计证据可能越多），并受审计证据质量的影响（审计证据质量越高，需要的审计证据可能越少）。然而，注册会计师仅靠获取更多的审计证据可能无法弥补其质量上的缺陷。审计证据的适当性是对审计证据质量的衡量，即审计证据在支持审计意见所依据的结论方面具有的相关性和可靠性。审计证据的可靠性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。

由于不同来源或不同性质的证据可以证明同一项认定，注册会计师可以考虑获取证据的成本与所获取信息有用性之间的关系，但不应仅以获取证据的困难和成本为由减少不可替代的程序。在评价证据的充分性和适当性以支持鉴证报告时，注册会计师应当运用职业判断，并保持职业怀疑态度。

子任务 1.2.5 审计报告

注册会计师应当针对财务报表在所有重大方面是否符合适当的财务报表编制基础，以

书面报告的形式发表能够提供合理保证程度的意见。

如果对财务报表发表无保留意见，除非法律法规另有规定，注册会计师应当在审计意见中使用“财务报表在所有重大方面按照 [适用的财务报告编制基础（如企业会计准则等）] 编制，公允反映了……”的措辞。

如果存在下列情形之一时，注册会计师应当对财务报表清楚地发表恰当的非无保留意见：①根据获取的审计证据，得出财务报表整体存在重大错报的结论；②无法获取充分、适当的审计证据，不能得出财务报表整体不存在重大错报的结论。

除审计准则规定的注册会计师对财务报表出具审计报告的责任外，相关法律法规可能对注册会计师设定了其他报告责任。如果注册会计师在对财务报表出具的审计报告中履行了其他报告责任，应当在审计报告中将其单独作为一部分，并以“按照相关法律法规的要求报告的事项”为标题。

任务 1.3 审计目标和审计对象



情景列表	情 景 实 例
审计目标	完整性认定既与各类交易、事项及相关披露的认定相关，同时也与期末账户余额及相关披露的认定相关

子任务 1.3.1 审计的总体目标

审计目标是指监督、确认和鉴证审计对象所要达到的目的和要求，它是指导审计工作的指南。审计目标的确定，除受审计对象的制约以外，还主要取决于审计的各类审计职能和审计委托者对审计工作的要求。

审计目标分为总体审计目标和具体审计目标。

1. 总体审计目标的概念

总体审计目标是审计人员所要达到的目的和要求。具体来说，是注册会计师通过执行审计工作：①对财务报表整体是否不存在由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；②按照审计准则规定，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。

2. 总体审计目标的内容

注册会计师最终责任是按照审计准则的要求对财务报表发表审计意见，这是注册会计师的审计责任，也是注册会计师要达到的审计目标。

对于注册会计师审计来说，总体审计目标概括起来，就是指审查和评价审计对象的真实性和公允性、合法性和合规性、合理性和效益性、适当性和有效性。

(1) 真实性和公允性。审计的总体目标之一，是审查和评价被审计单位财务报表和其他有关资料的真实性和公允性。审查被审计单位的财务报表和其他有关资料，是否如实、恰当地反映了被审计单位的财务收支状况及其结果以及与其有关的其他经济活动的事实；审查被审计单位的财务报表和其他有关资料的记录和计算是否准确无误，所有经济业务是否全部入账或记录。

提示

对于政府审计和内部审计，更侧重于真实性的审查，对于民间审计，更侧重于公允性的审查。

(2) 合法性和合规性。审计的总体目标之一，是审查和评价被审计单位的财务收支及有关的经营管理活动的合法性和合规性。审查被审计单位的财务收支及其有关经营管理活动，是否符合国家的法律法规，是否符合会计准则的规定。

(3) 合理性和效益性。审计的总体目标之一，是审查和评价被审计单位的财务收支及有关的经营管理活动的合理性和效益性。审查被审计单位的财务收支及其有关经营管理活动，是否符合事物发展的常理，是否符合企业经营管理的规律和发展趋势，是否经济利用人财物等资源，是否讲究效率；审查被审计单位的经营目标、决策、计划方案是否可行、是否讲求效果，经济活动是否具有经济效益。

提示

总体审计目标中的合理性和效益性，在内部审计中更为偏重。

(4) 适当性和有效性。审计的总体目标之一，是审查和评价内部控制设计的适当性。审查和评价为实现控制目标所必需的内部控制要素是否都存在并且设计恰当；审查和评价内部控制运行的有效性，即审查和评价设定的内部控制系统是否按照规定程序得到了正确执行。

提示

总体审计目标中的适当性和有效性，通常针对被审计单位的内部控制方面的审计。

子任务 1.3.2 审计的认定和具体目标

1. 审计的认定

(1) 认定的概念。

通常情况下，审计人员应以财务报表审计的目标为指导，以管理层的认定为基础，根据被审计单位的具体情况确定各类交易、账户余额和列报的审计程序。

管理层认定，是指被审计单位管理层对财务报表各组成要素的确认、计量、列报作出的明确或隐含的表达。当管理层声明财务报表已按照适用的财务报告编制基础进行编制，在所有重大方面作出公允反映时，就意味着管理层对财务报表各组成要素的确认、计量、列报以及相关的披露作出了认定。

注 意

审计人员将管理层认定用于考虑可能发生的不同类型的潜在错报。

(2) 关于审计期间种类交易、事项及相关披露的认定。

注册会计师对各类交易和事项运用的认定通常包括：

- ①发生：记录的交易或事项已发生，且与被审计单位有关；
- ②完整性：所有应当记录的交易和事项均已记录；
- 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；
- 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。

(3) 关于期末账户余额及其相关披露的认定。

注册会计师对期末账户余额运用的认定通常包括：

- 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。
- ④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。

2. 审计的具体目标

审计具体目标是审计总目标的进一步具体化，需要根据审计总目标和被审单位管理当局对其会计报表的认定来确定。这里将分别介绍被审单位管理当局对财务报表的认定、审计目标、审计程序、审计证据和审计工作底稿，以及它们之间的关系。管理当局对财务报表的认定是指被审单位管理当局对其财务报表所做的断言或声明。当管理当局呈递财务报表时，报表资料或明确地或含蓄地阐述了该企业的财务状况和经营状况。例如，资产负债表中“应收账款”项目余额为 500 000 元，表明管理当局认定，由于销售产品或服务而产生的应收账款在资产负债表日确实存在，且价值为 500 000 元。对于不同的账户，管理当

局的认定是不尽相同的。一般说来，管理当局对财务报表的认定具体可分为五类：

（1）存在或发生。存在与发生认定是指资产负债表所列示的资产、负债、权益在资产负债表日确实存在，损益表所列示的各项收入与费用在会计期间确实发生。该认定与财务报表有关项目的高估、虚计，即真实性有关。

（2）完整性。完整性认定是指所有应该在会计报表中列示的交易和项目都确实列入了。例如，管理当局认定，资产负债表中的“应收账款”项目余额 50 万元，包括了资产负债表日企业所有的此类应收账款。与“存在和发生”认定相反，完整性认定与财务报表有关项目的低估、少计、隐瞒等有关。

（3）权利和义务。权利和义务认定是指会计报表中记录的各项资产确属公司所有或控制，而会计报表中记录的各项负债确属公司应履行的义务。从以上定义可以看出，权利与义务认定只与资产负债表项目有关，这是与上述两项认定不同之处。

（4）估价或分摊。估价或分摊认定是指各项资产、负债、所有者权益、收入和费用等要素均按适当的金额列入会计报表中。所谓“适当的金额”是指这一金额的确定不仅遵循了一般公认的会计准则，而且在数学上的处理也正确无误。遵守一般的公认会计准则是指被审单位适当地运用了成本、配比及一贯性等会计原则。数学上的正确性则不仅包括各种账簿的登记和数字加总正确，还包括有关项目（如应计利息、固定资产折旧等）计算的正确性和会计估计（如坏账准备、存货跌价准备计提）的合理性。因此，估价或分摊认定包括会计计量的正确性、会计估计的合理性和数学上的精确性三层含义。

（5）表达与披露。表达与披露认定是指会计报表中各项目分类正确，会计原则选用适当，信息披露充分。例如，如果企业的某些资产已被抵押，则必须在会计报表附注中加以披露，否则就违反了该认定的要求。审计人员必须深入了解管理当局对财务报表的认定，因为这些认定是确定具体审计目标和制定审计程序的出发点和落脚点。审计人员的基本职责就是确定被审单位管理当局对其会计报表的认定是否有理由。因此，具体审计目标应该是针对特定账户余额或交易类别，为确认管理当局对财务报表的每一个认定收集和评价证据。

审计的具体目标为获得审计证据来证明被审单位管理当局对其会计报表的认定，审计人员必须针对每一项认定制定具体的审计目标。一旦为实现审计具体目标取得了足够的证据，则审计人员就有理由确认被审单位管理当局的认定是合理的。表 1-1 列出了每一项认定对应的具体目标，即实存性、完整性、准确性、分类、截止、详细匹配、可变现价值、权利和义务、表达和披露等 9 项，同时以存货为例说明了其含义。值得注意的是，管理当局的认定与具体审计目标之间并非一一对应的关系，而是多一些，这样便于为审计人员收集审计证据提供更直接、详细的指南。管理当局认定与适用于存货的具体审计目标，如表 1-1 所示。

表 1-1 管理当局认定与适用于存货的具体审计目标

管理当局认定	具体审计目标	
1. 存在或发生	1. 真实性	资产负债表日，已记录的全部存货均存在
2. 完整性	2. 完整性	现有存货均盘点并计入存货总额
3. 权利与义务	3. 所有权	①公司对所有存货均拥有所有权 ②存货为作抵押
4. 估价或分摊	4. 估价	①账面存货量与实物数量相等，用于估价的存货的价格无重大错误 ②单价与数量的乘积正确，详细数据的加总正确 ③当存货的可实现性减少时，已冲减存货价值
	5. 截止	①年末采购截止是恰当的 ②年末销售截止是恰当的
	6. 机械准确性	存货项目的总计数与总账一致
5. 表达与披露	7. 披露	①存货主要种类和估价已揭示 ②存货的抵押或转让已揭示
	8. 分类	存货已恰当地分为原材料、在产品和产成品等

任务 1.4 重要性和审计风险



情景列表	情景实例
审计重要性水平	审计人员初步确定财务报表整体的重要性水平为 220 万元。审计人员按分配的方法，确定各资产账户（假设只有货币资金、应收账款、存货和固定资产）的重要性水平，通过分析，认为货币资金的重要性水平为 10 万元，应收账款的重要性水平为 35 万元，存货的重要性水平为 70 万元，固定资产的重要性水平为 105 万元

子任务 1.4.1 审计重要性

1. 审计重要性的概念

审计项目负责人对被审计单位的基本业务情况进行了解和执行分析程序之后，应对审计工作作出规划。在编制审计计划时，审计人员还应对重要性进行适当评估。

审计的重要性是指被审计单位财务报表中错报或漏报的严重程度，这一程度在特定环

境下可能影响财务报表使用者的判断或决策。

理解审计重要性的概念，必须注意以下几点：

(1) 重要性的判断离不开特定的环境。对重要性的判断是根据具体环境作出的。在不同的环境下，被审计单位的规模、性质、报表使用者对信息的需求不尽相同，因此，注册会计师确定的重要性也不相同。

提示

某一金额的错报对一个规模较小的被审计单位的财务报表来说可能是重要的，而对另一规模较大的被审计单位的财务报表来说可能是不重要的。

(2) 重要性概念必须从财务报表使用者的角度来考虑。财务报表是为满足报表使用者的信息需求而编制的，因此，审计人员必须站在报表使用者的角度，而不是站在审计人员或被审计单位管理层的角度来考虑重要性。

(3) 重要性概念是针对财务报表而言的。判断一项错报重要与否，应视其对财务报表使用者依据财务报表作出经济决策的影响程度而言，如果财务报表中的某些错报足以改变或影响财务报表使用者的相关决策，则该项错报就是重要的，否则就不重要。

在审计实务中，重要性的适用范围主要包括以下两方面：

① 审计人员在执行财务报表审计时，包括对公司以及实行公司化管理的事业单位的年度和非年度财务报表进行的审计，应当运用重要性原则。

② 审计人员在执行其他鉴证业务时，如盈利预测审核等，涉及重要性原则的运用时，除非其他法规和准则有特定要求，应当参照重要性原则办理。

提示

如果合理预期错报或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要的。

2. 审计重要性水平

(1) 两个层次的重要性水平。一般来说，重要性水平是指用金额额度表示的会计信息错报与错弊的严重程度，该错报错弊未被揭露足以影响会计信息使用者的判断或者决策。重要性水平，可以理解为审计重要性的量化标准。在审计过程中，审计人员应当考虑两个层次的重要性水平，即财务报表整体的重要性和特定类别的各交易、账户或披露的重要性水平。

① 财务报表整体的重要性水平。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。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，以便能够评价财务报表整体是否公允反映。

提 示

财务报表整体重要性水平是被审计单位“总的可容忍错报”，超过这一水平，审计人员不能发表无保留意见。

②各交易、账户或披露的重要性水平。各交易、账户或披露的重要性水平，它是财务报表每一项目的重要性水平，它的确定以审计人员对财务报表整体重要性水平的初步评估为基础。交易、账户余额或披露的重要性水平也称为“可容忍错报”，即使某一项错报超过重要性水平，只要各项目错报累计低于财务报表总体上重要性水平，仍可以发表无保留意见。

提 示

重要性水平中指的错报，是指经注册会计师发现财务报表存在的问题后与被审计单位进行沟通，建议被审计单位调整后，仍然存在的错报，即最终的错报。

(2) 重要性水平的确定。

①影响重要性水平的因素。审计人员对重要性水平作出初步判断时，可综合考虑以下三方面的主要因素：

第一，以往的审计经验。如果对被审计单位以往审计时确定的重要性水平适当，则可作为本次审计时确定重要性水平的依据。

第二，被审计单位的经营规模及性质。不同规模、不同性质的企业，重要性水平的确定也不相同。

第三，内部控制的评估结果。被审计单位的内部控制情况不同，重要性水平的确定也不同，通常来说，内部控制健全的被审计单位，重要性水平可定得高一些。

②财务报表整体重要性水平的确定。在制定总体审计策略时，审计人员应当确定财务报表整体的重要性。在确定财务报表整体重要性水平时，审计人员通常先选定一个基准，再乘以某一百分比作为财务报表整体的重要性。选择适合具体情况的适当基准和百分比，是注册会计师运用职业判断的结果。

第一，判断基础。判断基础是指审计人员在确定财务报表重要性水平时选定的基准，该基准取决于被审计单位的具体情况，包括各类报告收益（如税前利润、营业收入、毛利和费用总额），以及所有者权益或净资产。对于以营利为目的的实体，通常以经常性业务的税前利润作为基准。如果经常性业务的税前利润不稳定，选用其他标准可能更加合适，如毛利或营业收入。

第二，计算方法。财务报表整体重要性水平通常采用固定比率法进行计算。固定比率法，是在审计人员选定判断基础后，乘以一个固定百分比，计算出财务报表整体的重要性水平的方法。不同的判断基础，适用的百分比也不尽相同。实务中的常用比率如表1-2所示。

表 1-2 常用比率

判断基础	适用百分比
净利润	5% (净利润较大时) —10% (净利润较小时)
资产总额	0.5% (资产总额较大时) —1% (资产总额较小时)
净资产	1%
营业收入	0.5% (营业收入较大时) —1% (营业收入较小时)

审计人员应当首先对每张财务报表确定一个重要性水平,如果同一期间各财务报表的重要性水平不同,审计人员应当取其最低者作为财务报表整体重要性水平。

③各交易、账户或披露的重要性水平确定。对于各交易、账户或披露的重要性水平的确定,审计人员可以采用分配的方法或不分配的方法。

第一,分配的方法是将财务报表整体的重要性水平按一定方法分配至各账户或各类交易。

【情景 1-1】审计人员初步确定财务报表整体的重要性水平为 220 万元。审计人员按分配的方法,确定各资产账户(假设只有货币资金、应收账款、存货和固定资产)的重要性水平,通过分析,认为货币资金的重要性水平为 10 万元,应收账款的重要性水平为 35 万元,存货的重要性水平为 70 万元,固定资产的重要性水平为 105 万元。

提 示

按分配的方法,各交易、账户或披露的重要性水平合计数与财务报表整体的重要性水平是一致的,在【情景 1-1】中,即有 $220=10+35+70+105$ 。

第二,不分配的方法是单独确定各账户或各类交易的重要性水平。

【情景 1-2】审计人员初步确定财务报表整体的重要性水平为 220 万元。如果审计人员按不分配的方法,确定各资产账户(假设只有货币资金、应收账款、存货和固定资产)的重要性水平,通过分析,认为货币资金的重要性水平为财务报表整体重要性水平的 10%,应收账款的重要性水平为财务报表整体重要性水平的 20%,存货的重要性水平为财务报表整体重要性水平的 40%,固定资产的重要性水平为财务报表整体重要性水平的 50%,则货币资产、应收账款、存货和固定资产的重要性水平,分别为 22 万元、44 万元、88 万元和 110 万元。

提 示

按不分配的方法,各交易、账户或披露的重要性水平的重要性水平合计数与财务报表整体的重要性水平没有关系,在此例中,可知 $220 \neq 22+44+88+110$ 。

第三,各交易、账户或披露的性质及错报的可能性。

第四,各交易、账户或披露的重要性水平与财务报表层次重要性水平的关系。

提 示

在实际工作中，预测哪些账户或交易可能发生错报或漏报比较困难，因此，重要性水平的确定是一个非常困难的专业判断过程。在审计过程中如修改审计计划，注册会计师应当重新考虑部分或全部账户及交易的重要性水平。

3. 审计重要性的运用

(1) 重要性运用的一般原则。对重要性的评估是审计人员的一种专业判断。注册会计师对运用重要性原则的一般要求，可以从以下几个方面来理解：

①需要运用重要性原则的情形。在审计过程中，需要运用重要性原则主要有以下两种情形：

第一，在确定审计程序的性质、时间和范围时，此时重要性被看成所允许的可能或潜在的未发现错报的限度，即注册会计师在运用审计程序以检查财务报表的错报时所允许的误差范围；

第二，在评价审计结果时，此时重要性被看成某一错报或漏报的汇总数是否会影响到财务报表使用者判断和决策的标准。

②需要合理运用重要性原则。注册会计师在审计过程中，需要合理运用重要性原则，主要体现在两个方面：

第一，审计人员在审计过程中应当运用重要性原则，这是基于这样的考虑：为了提高审计效率；为了保证审计质量。

第二，审计人员应当合理运用重要性原则，因为重要性原则运用不当，往往会导致审计成本过大，而浪费人力和时间；或者审计风险过大，而得出错误的审计结论。

③对重要性的评估需要运用专业判断。注册会计师在对某一被审计单位进行审计时，必须根据客户面临的环境，并考虑其他因素，运用专业判断，合理确定重要性水平。

(2) 金额和性质的考虑。重要性的判断受错报的金额或性质的影响，或受两者共同作用的影响。也就是说，重要性具有数量和质量两个方面的特征。

错报金额的大小是判断重要性的一个重要因素，同样类型的错报或漏报，数额大的显然要比数额小的更严重。另外，在考虑金额大小的时候，还要注意多项小额错报的累计影响，单独一项错报看来并不重要，但如果多次出现，积少成多，就变得重要了。

注册会计师在运用重要性原则时，还应当考虑错报或漏报的性质。在某些情况下，某些金额的错报从金额上考虑并不重要，但从性质方面考虑，则可能是重要的。

提 示

性质上重要的错报常见的情形有：涉及舞弊与违法行为的错报和漏报；可能引起履行合同义务的错报或漏报；影响收益趋势的错报或漏报；不期望出现的错报或漏报。

子任务 1.4.2 审计风险

1. 审计风险的概念

审计风险是指当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。审计风险可以表述为

$$\text{审计风险} = \text{重大错报风险} \times \text{检查风险}$$

风险评估建立在为实现其目的获取必要信息所实施的审计程序和整个审计过程中所获取的审计证据的基础上。风险评估是一项职业判断，而不是一项能够精确计量的事项。

提示

在审计准则中，审计风险不包括财务报表不存在重大错报，而注册会计师发表的审计意见认为财务报表存在重大错报的风险。这种风险通常可以忽略不计。

审计风险是一个与审计过程相关的技术术语，并不是指注册会计师的业务风险，如因诉讼、负面宣传或其他与财务报表审计相关的事项而导致损失的可能性。

2. 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，且独立于财务报表审计而存在。在设计审计程序以确定财务报表整体是否存在重大错报时，注册会计师应当从财务报表层次和各类交易、账户余额和披露认定层次方面考虑重大错报风险。

(1) 两个层次的重大错报风险。重大错报风险可能存在于下列两个层次：

①财务报表层次。财务报表层次的重大错报风险，是指与财务报表整体存在广泛联系并潜在影响多项认定的重大错报风险。

②各类交易、账户余额和披露的认定层次。评估认定层次的重大错报风险的目的，是确定所需实施的进一步审计程序的性质、时间安排和范围以获取充分、适当的审计证据。这种证据使注册会计师能够在审计风险处于可接受的低水平时对财务报表发表意见。

提示

注册会计师使用多种方法评估重大错报风险。例如，注册会计师可以利用风险模型(即用数学术语表达审计风险各要素之间一般关系的模型)，得出可接受的检查风险。这种模型可能有助于计划审计程序。

(2) 固有风险和控制风险。认定层次重大错报风险由固有风险和控制风险两部分组成。固有风险和控制风险是被审计单位的风险，独立于财务报表审计而存在。

①固有风险。固有风险是指在考虑相关的内部控制之前，某类交易、账户余额或披露的某一认定易于发生错报(该错报单独或连同其他错报可能是重大的)的可能性。

某些认定及相关类别的交易、账户余额和披露，固有风险较高。例如，复杂的计算或

者金额来源于具有高度不确定性的会计估计的账户，固有风险较高。外部环境引起的经营风险也可能影响固有风险，例如，技术进步可能导致某项产品陈旧，进而导致存货易于高估。被审计单位及其环境的某些因素，可能与多个或所有类别的交易、账户余额或披露相关，也可能影响与某一具体认定相关的固有风险。例如，这些因素可能包括缺乏持续经营的营运资本或由于大规模的经营失败而表现出的产业衰退。

②控制风险。控制风险是指某类交易、账户余额或披露的某一认定发生错报，该错报单独或连同其他错报是重大的，但没有被内部控制及时防止或发现并纠正的可能性。

控制风险取决于内部控制设计、执行和维护的有效性。管理层采用内部控制，旨在应对识别出影响被审计单位实现与财务报表编制相关的目标的风险。然而，由于内部控制的固有限制，无论内部控制设计和运行如何有效，也只能降低而不能消除财务报表的重大错报风险。内部控制的固有限制包括诸如人为差错的可能性，因串通舞弊或管理层不适当地凌驾于控制之上而使内部控制被规避的可能性。因此，控制风险始终存在。审计准则规定了在确定拟实施的实质性程序的性质、时间安排和范围时，注册会计师需要测试或可以选择测试内部控制运行有效性的情形。

审计准则通常不单独提及固有风险和控制风险，而仅提及重大错报风险（即两者综合评估的结果）。然而，注册会计师可以根据其偏好的审计技术或方法以及实务的考虑，单独或综合评估固有风险和控制风险。重大错报风险的评估结果可以用定量术语（如百分比）或非定量的术语表达。在任何情况下，作出适当的风险评估，要比评估所采用的具体方法更重要。

3. 检查风险

在既定的审计风险水平下，可接受的检查风险水平与评估的认定层次重大错报风险呈反向关系。例如，注册会计师认为重大错报风险越高，可接受的检查风险越低，相应地，注册会计师需要获取更具有说服力的审计证据。

检查风险与注册会计师为将审计风险降至可接受的低水平而确定的审计程序的性质、时间安排和范围相关。因此，它取决于审计程序及其执行的有效性。下列措施有助于提高审计程序及其执行的有效性，降低注册会计师选取不适当的审计程序、错误执行适当的审计程序或错误解释审计结果的可能性：

- （1）制订恰当的计划；
- （2）为项目组分派合适的人员；
- （3）保持职业怀疑；
- （4）监督和复核已执行的审计工作。

任务 1.5 审计基本要求



情景列表	情景实例
职业怀疑	南京酰化公司土地被政府征收后，未划入红线范围的 3.9 万平方米土地该如何进行处理，是作为南京酰化公司的账外资产，还是属于南京酰化厂的资产，其价值又如何确定

子任务 1.5.1 遵守审计准则

审计准则是衡量注册会计师执行财务报表审计业务的权威性标准，涵盖从接受业务委托到出具审计报告的全过程，注册会计师在执业过程中应当遵守审计准则的要求。《中华人民共和国注册会计师法》第二十一条规定，注册会计师执行审计业务，必须按照执业准则、规则确定的工作程序出具报告。第三十五条规定，中国注册会计师协会依法拟订注册会计师执业准则、规则，报国务院财政部门批准后施行。

子任务 1.5.2 遵守职业道德守则

注册会计师受到与财务报表审计相关的职业道德要求（包括与独立性相关的要求）的约束。相关的职业道德要求通常是指中国注册会计师职业道德守则（以下简称职业道德守则）中与财务报表审计相关的规定。

《中国注册会计师职业道德守则第 1 号——职业道德基本原则》和《中国注册会计师职业道德守则第 2 号——职业道德概念框架》规定了与注册会计师执行财务报表审计相关的职业道德基本原则，并提供了应用这些原则的概念框架。根据职业道德守则，注册会计师应当遵循的基本原则包括：①诚信；②独立性；③客观和公正；④专业胜任能力和应有的关注；⑤保密；⑥良好职业行为。

《中国注册会计师职业道德守则第 3 号——提供专业服务的具体要求》和《中国注册会计师职业道德守则第 4 号——审计和审阅业务对独立性的要求》说明了注册会计师执行审计和审阅业务时如何在具体情形下应用概念框架。

就审计业务而言，注册会计师应当独立于被审计单位才是符合公众利益的，因此，职业道德守则对独立性作出要求。职业道德守则规定，独立性包括实质上的独立性和形式上的独立性。注册会计师独立于被审计单位，能够保护其形成适当审计意见的能力，使其在发表审计意见时免受不当影响。独立性能够增强注册会计师诚信行事、保持客观和公正以及职业怀疑的能力。

《质量控制准则第 5101 号——会计师事务所对执行财务报表审计和审阅、其他鉴证和相关服务业务实施的质量控制》规定了会计师事务所建立和保持有关审计业务的质量控

制度的责任，同时规定了会计师事务所应当制定政策和程序，以合理保证会计师事务所及其人员遵守相关职业道德要求（包括与独立性相关的要求）的责任。

《中国注册会计师审计准则第 1121 号——对财务报表审计实施的质量控制》规定了项目合伙人与相关职业道德要求有关的责任。这些责任包括通过观察和必要的询问，对项目组成员违反相关职业道德要求的迹象保持警觉；如果注意到项目组成员违反相关职业道德要求，确定采取的适当措施；就适用于审计业务的独立性要求的遵守情况形成结论。该准则还规定，在实施适用于审计业务的质量控制程序时，项目组可以依赖会计师事务所质量控制制度，除非会计师事务所或者其他机构或人员提供的信息表明其不可信赖。

子任务 1.5.3 保持职业怀疑

在计划和实施审计工作时，注册会计师应当保持职业怀疑，认识到可能存在导致财务报表发生重大错报的情形。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。职业怀疑应当从下列方面理解：

1. 职业怀疑在本质上要求秉持一种质疑的理念

这种理念促使注册会计师在考虑获取的相关信息和得出结论时采取质疑的思维方式。在这种理念下，注册会计师应当具有批判和质疑的精神，摒弃“存在即合理”的逻辑思维，寻求事物的真实情况。同时，职业怀疑与客观和公正、独立性两项职业道德基本原则密切相关。保持独立性可以增强注册会计师在审计中保持客观和公正、职业怀疑的能力。

2. 职业怀疑要求对引起疑虑的情形保持警觉

这些情形包括但不限于：相互矛盾的审计证据；引起对文件记录、对询问的答复的可靠性产生怀疑的信息；表明可能存在舞弊的情况；表明需要实施除审计准则规定外的其他审计程序的情形。

3. 职业怀疑要求审慎评价审计证据

审计证据包括支持和印证管理层认定的信息，也包括与管理层认定相互矛盾的信息。审慎评价审计证据是指质疑相互矛盾的审计证据的可靠性。在怀疑信息的可靠性或存在舞弊迹象时（例如，在审计过程中识别出的情况使注册会计师认为文件可能是伪造的或文件中的某些信息已被篡改），注册会计师需要作出进一步调查，并确定需要修改哪些审计程序或实施哪些追加的审计程序。应当指出的是，虽然注册会计师需要在审计成本与信息的可靠性之间进行权衡，但是，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。

4. 职业怀疑要求客观评价管理层和治理层

由于管理层和治理层为实现预期利润或趋势结果而承受内部或外部压力，即使以前正直、诚信的管理层和治理层也可能发生变化。因此，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。即使注册会计师认为管理层和治理层是正直、诚实的，也不能降低保持职业怀疑的要求，不允许在获取合理保证的过程中满足于说服力不足的审计证据。

提示

职业怀疑是注册会计师综合技能不可或缺的一部分，是保证审计质量的关键要素。保持职业怀疑有助于注册会计师恰当运用职业判断，提高审计程序设计及执行的有效性，降低审计风险。

子任务 1.5.4 合理运用职业判断

职业判断，是指在审计准则、财务报告编制基础和职业道德要求的框架下，注册会计师综合运用相关知识、技能和经验，作出适合审计业务具体情况、有根据的行动决策。

职业判断是注册会计师行业的精髓。从本质上讲，无论是财务报表的编制，还是注册会计师审计，都是由一系列判断行为构成的。职业判断对于适当地执行审计工作是必不可少的，如果没有运用职业判断将相关知识和经验灵活运用于具体事实和情况，仅靠机械地执行审计程序，注册会计师无法理解审计准则、财务报告编制基础和相关职业道德要求，难以在整个审计过程中作出有依据的决策。

职业判断涉及注册会计师执业的各个环节。一方面，职业判断贯穿于注册会计师执业的始终，从决定是否接受业务委托，到出具业务报告，注册会计师都需要作出职业判断；另一方面，职业判断涉及注册会计师执业中的各类决策，包括与具体会计处理相关的决策、与审计程序相关的决策，以及与遵守职业道德要求相关的决策。

职业判断对于作出下列决策尤为重要：①确定重要性，识别和评估重大错报风险；②为满足审计准则的要求和收集审计证据的需要，确定所需实施的审计程序的性质、时间安排和范围；③为实现审计准则规定的目标和注册会计师的总体目标，评价是否已获取充分、适当的审计证据以及是否还需执行更多的工作；④评价管理层在运用适用的财务报告编制基础时作出的判断；⑤根据已获取的审计证据得出结论，如评价管理层在编制财务报表时作出的会计估计的合理性；⑥运用职业道德概念框架识别、评估和应对影响职业道德基本原则的不利因素。

注册会计师职业判断需要在相关法律法规、职业标准的框架下作出，并以具体事实和情况为依据。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。注册会计师职业判断的决策过程通常可划分为下列五个步骤：①确定职业判断的问题和目标；②收集和评价相关信息；③识别可能采取的解决方案；④评价可供选择的方案；⑤得出职业判断结论并作出书面记录。

注册会计师是职业判断的主体，职业判断能力是注册会计师胜任能力的核心。通常来说，注册会计师具有下列特征可能有助于提高职业判断质量：①丰富的知识、经验和良好

的专业技能；②独立、客观和公正；③保持适当的职业怀疑。

衡量职业判断质量可以基于下列三个方面：①准确性或意见一致性，即职业判断结论与特定标准或客观事实的相符程度，或者不同职业判断主体针对同一职业判断问题所作判断彼此认同的程度；②决策一贯性和稳定性，即同一注册会计师针对同一项目的不同判断问题，所作出的判断之间是否符合应有的内在逻辑，以及同一注册会计师针对相同的职业判断问题，在不同时点所作出的判断是否结论相同或相似；③可辩护性，即注册会计师是否能够证明自己的工作，通常，理由的充分性、思维的逻辑性和程序的合规性是可辩护性的基础。

注册会计师需要对职业判断作出适当的书面记录，对下列事项进行书面记录，有利于提高职业判断的可辩护性：①对职业判断问题和目标的描述；②解决职业判断相关问题的思路；③收集到的相关信息；④得出的结论以及得出结论的理由；⑤就决策结论与被审计单位进行沟通的方式和时间。为此，审计准则要求注册会计师编制的审计工作底稿，应当使未曾接触该项审计工作的有经验的专业人士了解在对重大事项得出结论时作出的重大职业判断。

任务 1.6 审计过程



情景列表	情景实例
就审计约定条款达成一致意见	立信会计师事务所与北京海淀科技有限公司就审计约定条款达成一致意见，接受委托

风险导向审计模式要求注册会计师在审计过程中，以重大错报风险的识别、评估和应对作为工作主线。相应地，审计过程大致可分为以下几个阶段。

子任务 1.6.1 接受业务委托

会计师事务所应当按照执业准则的规定，谨慎决策是否接受或保持某客户关系和具体审计业务。在接受新客户的业务前，或决定是否保持现有业务或考虑接受现有客户的新业务时，会计师事务所应当执行有关客户接受与保持的程序，以获取如下信息：①考虑客户

的诚信，没有信息表明客户缺乏诚信；②具有执行业务必要的素质、专业胜任能力、时间和资源；③能够遵守相关职业道德要求。

会计师事务所执行客户接受与保持的程序的目的，旨在识别和评估会计师事务所面临的风险。例如，如果注册会计师发现潜在客户正面临财务困难，或者发现现有客户曾作出虚假陈述，那么可以认为接受或保持该客户的风险非常高，甚至是不可接受的。会计师事务所除考虑客户的风险外，还需要考虑自身执行业务的能力，如当工作需要时能否获得合适的具有相应资格的员工；能否获得专业化协助；是否存在任何利益冲突；能否对客户保持独立性等。

注册会计师需要作出的最重要的决策之一就是接受和保持客户。一项低质量的决策会导致不能准确确定计酬的时间或未被支付的费用，增加项目合伙人和员工的额外压力，使会计师事务所声誉遭受损失，或者涉及潜在的诉讼。

提示

一旦决定接受业务委托，注册会计师应当与客户就审计约定条款达成一致意见。对于连续审计，注册会计师应当根据具体情况确定是否需要修改业务约定条款，以及是否需要提醒客户注意现有的业务约定书。

子任务 1.6.2 计划审计工作

计划审计工作十分重要。如果没有恰当的审计计划，不仅无法获取充分、适当的审计证据，影响审计目标的实现，而且还会浪费有限的审计资源，影响审计工作的效率。

因此，对于任何一项审计业务，注册会计师在执行具体审计程序之前，都必须根据具体情况制订科学、合理的计划，使审计业务以有效的方式得到执行。一般来说，计划审计工作主要包括：在本期审计业务开始时开展的初步业务活动；制定总体审计策略；制订具体审计计划等。需要指出的是，计划审计工作不是审计业务的一个孤立阶段，而是一个持续的、不断修正的过程，贯穿于整个审计过程的始终。

子任务 1.6.3 识别和评估重大错报风险

审计准则规定，注册会计师必须实施风险评估程序，以此作为评估财务报表层次和认定层次重大错报风险的基础。风险评估程序是指注册会计师为了解被审计单位及其环境，以识别和评估财务报表层次和认定层次的重大错报风险（无论该错报是由于舞弊或错误导致）而实施的审计程序。风险评估程序是必要程序，了解被审计单位及其环境为注册会计师在许多关键环节作出职业判断提供了重要基础。了解被审计单位及其环境实际上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。

一般来说，实施风险评估程序的主要工作包括：了解被审计单位及其环境；识别和评估财务报表层次以及各类交易、账户余额和披露认定层次的重大错报风险，包括确定需要

特别考虑的重大错报风险（即特别风险）以及仅通过实施实质性程序无法应对的重大错报风险等。

子任务 1.6.4 应对重大错报风险

注册会计师实施风险评估程序本身并不足以发表审计意见提供充分、适当的审计证据，还应当实施进一步审计程序，包括实施控制测试（必要时或决定测试时）和实质性程序。因此，注册会计师在评估财务报表重大错报风险时，应当运用职业判断，针对评估的财务报表层次重大错报风险确定总体应对措施，并针对评估的认定层次重大错报风险设计和实施进一步审计程序，以将审计风险降至可接受的低水平。

子任务 1.6.5 编制审计报告

注册会计师在完成进一步审计程序后，应当按照有关审计准则的规定做好审计完成阶段的工作，并根据所获取的审计证据，合理运用职业判断，形成适当的审计意见。

项目小结

审计是独立客观的经济监督、确认和鉴证活动。我国审计的组织形式主要包括政府审计机关、内部审计机构和民间审计组织。对于审计职能的论述，通常认为审计主要具有经济监督、经济确认和经济鉴证三大职能。审计对象是指审计监督的客体，即审计监督的内容和范围的概况。

项目训练

【资料】

甲公司系乙会计师事务所的常年审计客户。2021年11月，乙会计师事务所与甲公司续签了审计业务约定书，审计甲公司2021年度财务报表。甲公司由于财务人员短缺，2021年，向乙会计师事务所借用一名注册会计师，由该注册会计师将经会计主管审核的记账凭证录入计算机信息系统。乙会计师事务所未委派该注册会计师参加甲公司2021年度财务报表审计项目组。

【要求】

判断乙会计师事务所上述做法是否违反独立性。