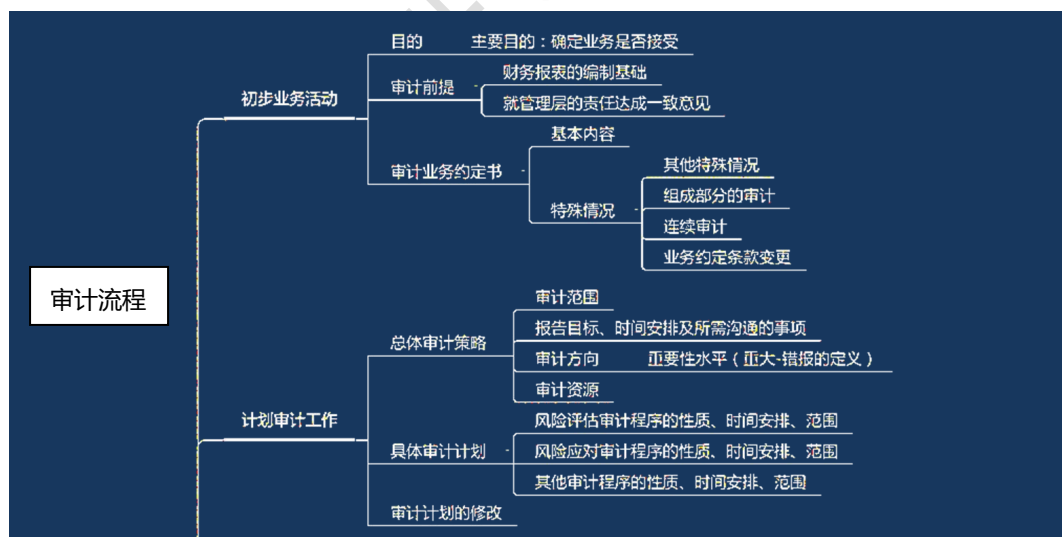
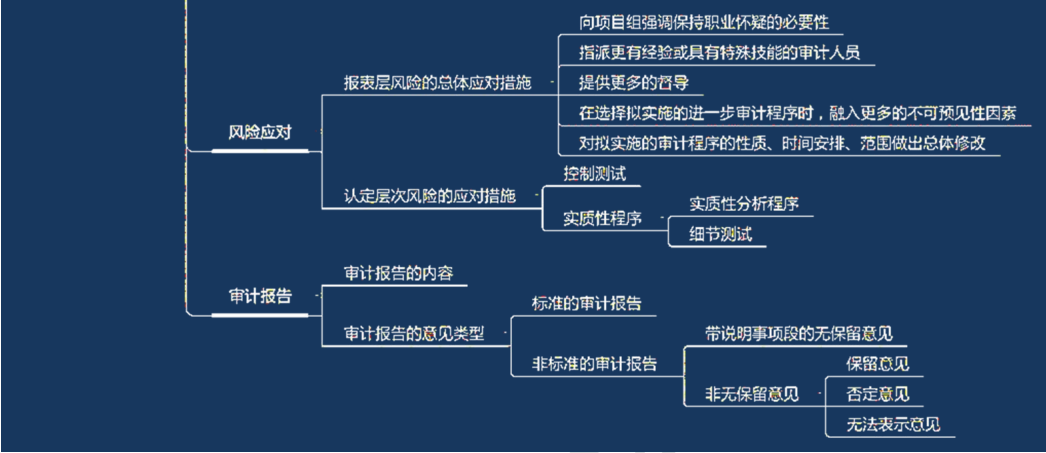
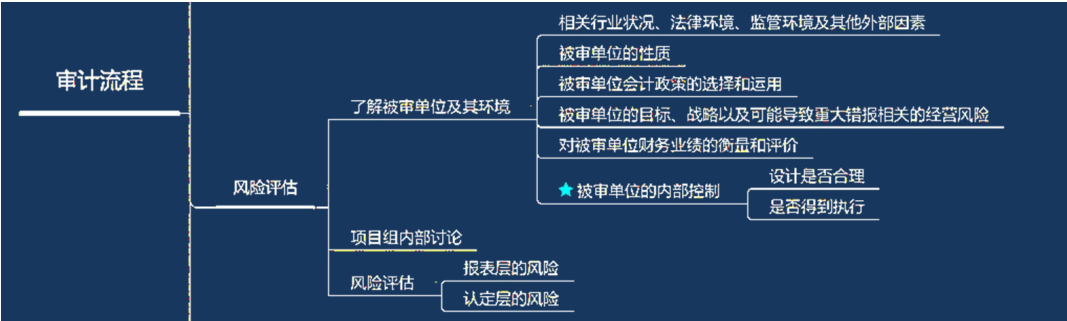


注册会计师
审计
冲刺班
授课教师：张海涛

审计思路串讲

审计流程





整个审计过程为：注册会计师根据职业经验，通过执行审计程度，寻找适当且充分的审计证据，证明被审计单位财务报表是否存在重大错报，最终形成审计结论，同时需要将整个审计过程及找到的证据做好记录，形成工作底稿。寻找审计证据的方法：询问、观察、检查、分析、重新计算、重新执行、函证。便于提高工作效率，整个过程中运用到了审计抽样理论。

第一章 审计概述

第一节 审计的概念与保证程度

一、 审计的定义及其理解 (★)

定义	财务报表审计是指注册会计师对财务报表是否不存在重大错报提供合理保证，以积极方式提出意见，增强除管理层之外的预期使用者对财务报表信赖的程度
理解要点	<ol style="list-style-type: none">1. 审计的用户是财务报表的预期使用者2. 审计的目的是改善财务报表的质量或内涵，增强预期使用者对财务报表的信赖程度，即以合理保证的方式提高财务报表的可信度，而不涉及为如何利用信息提供建议3. 合理保证是一种高水平保证，但保证程度低于绝对保证4. 审计的基础是独立性和专业性。通常由具备专业胜任能力和独立性的注册会计师来执行。注册会计师应独立于被审计单位和预期使用者5. 审计的最终产品是审计报告

二、审计的合理保证与有限保证（★）

注意：只有鉴证业务才有保证水平，而其他服务业务没有保证水平这个说法！

	合理保证（审计）	有限保证（审阅）
目标	在可接受的低审计风险下，以积极方式对财务报表整体发表审计意见，提供高水平的保证	在可接受的审阅风险下，以消极方式对财务报表整体发表审阅意见，提供有意义水平的保证。该保证水平低于审计业务的保证水平
证据收集程序	通过一个不断修正的、系统化的执业过程，获取充分、适当的证据，证据收集程序包括检查、观察、询问、函证、重新计算、重新执行、分析程序等	通过一个不断修正的、系统化的执业过程，获取充分、适当的证据，证据收集程序受到有意识的限制，主要采用询问和分析程序获取证据

所需证据	数量较多	数量较少
检查风险	较低	较高
财务报表	可信度较高	可信度较低
提出结论的方式	以积极的方式提出结论。如：“我们认为，ABC 公司财务报表在所有重大方面按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制，公允反映了 ABC 公司 20×1 年 12 月 31 日的财务状况以及 20×1 年度的经营成果和现金流量”	以消极的方式提出结论。如：“根据我们的审阅，我们没有注意到任何事项使我们相信，ABC 公司财务报表没有按照企业会计准则和《××会计制度》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”

三、注册会计师审计和政府审计

注册会计师审计：注册会计师接受客户委托，对客户财务报表进行独立检查并发表意见。

政府审计：政府审计机关（审计署、地方审计厅局）依法对政府部门的财政收支进行的检查，还包括对国有的金融机构和企事业组织的财政收支进行的检查和监督。

区别	注册会计师审计	政府审计
----	---------	------

目标和对象不同	注册会计师对财务报表是否按照适用的财务报告编制基础进行	对政府的财政收支或国有金融机构和企事业单位财政收支进行审计，确定是否真实、合法、和具有效益。
标准不同	依据《中华人民共和国注册会计师法》和中国注册会计师审计准则进行的	依据《中华人民共和国审计法》和国家审计准则等进行的审计
经费或收入来源不同	收入来源于审计客户,由注册会计师和审计客户协商确定	履行职责所必需的经费,应当列入财政预算,由本级人民政府予以保证

取证权限不同	在获取证据时很大程度上有赖于被审计单位及相关单位的配合和协助,对被审计单位及相关单位没有行政强制力	审计机关有权就审计事项的有关问题向有关单位和个人进行调查,并取得有关证明材料,有关单位和个人应当支持、协助审计机关工作，如实向审计机关反映情况，提供有关证明材料
发现问题处理方法的的不同	对审计过程中发现需要调整和披露的事项只能提请被审计单位调整和披露，没有行政强制力，如果被审计单位拒绝调整或披露，注册会计师视情况出具保留意见或否定意见的审计报告。如果审计范围受到被审计单位或客观环境的限制，注册会计师视情况出具保留意见或无法表示意见的审计报告	审计机关对违反国家规定的财政收支、财务收支行为，需要依法给予处理、处罚的，在法定职权范围内做出审计决定或者向有关主管机关提出处理、处罚意见

四、职业责任和公众期望

注册会计师的职业责任是指注册会计师作为一个职业应尽的义务，在很大的程度上反映财务报表使用人的期望。

注册会计师努力方向：了解公众期望并尽可能缩小公众期望差

第二节 审计要素

审计五要素	审计业务的三方关系
	财务报表（鉴证对象信息）
	财务报表编制基础（标准）

	审计证据
	审计报告

审计业务三方关系人

注册会计师 (第一方)	<p>1. 注册会计师的责任：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</p> <p>2. 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</p> <p>3. 确认责任的方式：注册会计师通过签署审计报告确认其责任</p>
被审计单位管理层（责任方） (第二方)	<p>审计工作的基础（前提）是管理层和治理层（如适用）认可并理解其应当承担的下列责任：</p> <p>1. 按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</p> <p>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</p>

被审计单位管理层（责任方） (第二方)	<p>3. 向注册会计师提供必要的工作条件，包括：</p> <p>(1) 允许注册会计师接触与编制财务报表相关的所有信息</p> <p>(2) 向注册会计师提供审计所需的其他信息（如关联方等）</p> <p>(3) 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</p> <p>【注意】</p> <p>财务报表审计不能减轻被审计单位管理层和治理层的责任</p>
预期使用者 (第三方)	<p>1. 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，主要是指与财务报表（鉴证对象信息）有重要和共同利益的主要利益相关者</p> <p>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，否则不构成鉴证业务</p>

(二) 财务报表（鉴证对象信息）(★)

鉴证对象应当同时具备的条件（易考点，重点）	<p>1. 鉴证对象可以识别</p> <p>2. 不同的组织或人员对鉴证对象按照既定标准进行评价或计量的结果合理一致</p> <p>3. 注册会计师能够收集与鉴证对象有关的信息，获取充分、适当的证据，以支持其提出</p>
-----------------------	--

	适当的鉴证结论
审计业务的鉴证对象和鉴证对象信息	在财务报表审计中，鉴证对象是历史的财务状况、经营业绩和现金流量，鉴证对象信息即财务报表

（三）财务报表编制基础（标准）（★）

适当的标准具备的特征	相关性	相关的标准有助于得出结论，便于预期使用者作出决策
	完整性	完整的标准不应忽略业务环境中可能影响得出结论的相关因素，当涉及列报时，还包括列报的基准
	可靠性	可靠的标准能够使能力相近的注册会计师在相似的业务环境中，对鉴证对象作出合理一致的评价或计量
	中立性	中立的标准有助于得出无偏向的结论
	可理解性	可理解的标准有助于得出清晰、易于理解、不会产生重大歧义的结论

（四）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

（五）审计报告（★）

第三节 审计目标

一、审计的总体目标（★）

总体目标	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（合理保证，发表意见）
	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（出具报告，进行沟通）

二、认定以及具体审计目标（★）

认定是指管理层在财务报表中作出的明确或隐含的表达。财务报表审计是对管理层认定的再认定。

一种认定针对一类潜在错报。

总结：

所审计期间各类交易和事项	期末账户余额相关的认定	列报和披露相关的认定
--------------	-------------	------------

相关的认定		
(1) 发生	(1) 存在	(1) 发生以及权利和义务
(2) 完整性	(2) 权利和义务	(2) 完整性
(3) 准确性	(3) 完整性	(3) 分类和可理解性
(4) 截止	(4) 计价和分摊	(4) 准确性和计价
(5) 分类		

第四节 审计基本要求

一、遵守职业道德守则和审计准则的要求

二、保持职业怀疑(★)(贯穿于审计全过程)

秉持质疑的理念、对引起疑虑的情形保持警觉、审慎评价审计证据、客观评价管理层和治理层

三、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

第五节 审计风险

审计风险是指财务报表存在重大错报时注册会计师发表不恰当审计意见的可能性。

审计风险=重大错报风险×检查风险

一、重大错报风险(★)

含义	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有关,且独立于财务报表审计而存在		
两个层	报表层次	1. 财务报表层次重大错报风险通常与控制环境有关,但也可能与其他因素有关,如经济萧条 2. 财务报表层次重大错报风险难以被界定于某类交易、账户余额、披露的具体认定,相反,此类风险增大了任何数目的不同认定发生重大错报的可能性	
	认定层次	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。

两个层	认定层次	控制风险	<p>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的可能性。</p> <p>1. 控制风险取决于与财务报表编制有关的内部控制的设计和运行的有效性</p> <p>2. 由于控制的固有局限性，某种程度的控制风险始终存在</p> <p>3. 由于固有风险和控制风险不可分割地交织在一起，有时无法单独进行评估，通常不再单独提到固有风险和控制风险，将这两者合并称为“重大错报风险”</p> <p>4. 注册会计师既可以对两者进行单独评估，也可以结合起来评估</p>
-----	------	------	---

二、检查风险（只能降低，不能降为 0）（★）

含义	检查风险是指某一认定存在错报，该错报单独或连同其他错报可能是重大的，注册会计师为将审计风险降至可接受的低水平而实施程序后没有发现这种错报的风险
----	---

在既定的审计风险水平下，可接受的检查风险水平与认定层次重大错报风险的评估结果呈反向关系。如下图所示：

检查风险与重大错报风险的反向关系用数学模型表示如下：（审计风险模型）

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

$$\text{检查风险(可接受)} = \frac{\text{审计风险(既定)}}{\text{重大错报风险}}$$

根据审计风险模型，注册会计师应当合理设计审计程序的性质、时间安排和范围，并有效执行审计程序，以控制检查风险。

四、审计的固有限制（★）

注册会计师不可能将审计风险降至零，因此不能对财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取绝对保证。

影响因素
财务报告的性质（例如，预计负债的入账价值）
审计程序的性质

<p>财务报告的及时性 和成本效益的权衡</p>

第六节 审计过程



第二章 审计计划

第一节 初步业务活动

一、初步业务活动的目的和内容 (★★)

初步业务活动目的	初步业务活动内容
1. 具备执行业务所需要的独立性和能力 2. 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 3. 与被审计单位之间不存在对业务约定条款的误解	1. 针对保持客户关系和具体审计业务实施相应的质量控制程序 2. 评价遵守职业道德要求的情况 3. 就审计业务约定条款达成一致意见

二、审计的前提条件 (★)

财务报告编制基础

就管理层的责任达成一致意见

执行审计工作的前提条件:

管理层已认可并理解其对财务报表承担的责任:

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，以使编制的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：
 - (1) 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；
 - (2) 向注册会计师提供审计所需要的其他信息；
 - (3) 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

三、 审计业务约定书 (★)

基本内容	1. 财务报表审计的目标与范围（约定事由）
------	-----------------------

(不可或缺)	2. 注册会计师的责任 (乙方责任) 3. 管理层的责任 (甲方责任) 4. 适用的财务报告编制基础 (鉴证标准) 5. 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
考虑组成部分的审计	如果母公司的注册会计师同时也是组成部分注册会计师, 需要考虑下列因素, 决定是否向组成部分单独致送审计业务约定书: (5 个方面) 1. 组成部分注册会计师的委托人 (委托人不同, 一般单独签约) 2. 是否对组成部分单独出具审计报告 3. 与审计委托相关的法律法规的规定 4. 母公司占组成部分的所有权份额 (份额不高, 一般说明组成部分的独立性高, 应单独签约)

考虑组成部分的审计	5. 组成部分管理层相对于母公司的独立程度 (独立程度越高, 越应单独签约)
考虑连续审计	注册会计师可以决定不在每期都致送新的审计业务约定书或其他书面协议。然而下列情况因素可能导致注册会计师修改审计业务约定条款或提醒被审计单位注意现有的业务约定条款 (8 个方面) 1. 有迹象表明被审计单位误解审计目标和范围 2. 需要修改约定条款或增加特别条款 3. 被审计单位高级管理人员近期发生变动 4. 被审计单位所有权发生重大变动 5. 被审计单位业务的性质或规模发生重大变化 (影响风险和收费) 6. 法律法规的规定发生变化 7. 编制财务报表采用的财务报告编制基础发生变更 8. 其他报告要求发生变化

审计业务约定条款的变更 (审计业务变更为保证程度较低的业务)	在完成审计业务前, 如果被审计单位要求注册会计师将审计业务变更为保证程度较低的业务, 注册会计师应当确定是否存在合理理由予以变更 下列原因可能导致被审计单位要求变更业务: 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 (非合理理由)
-----------------------------------	--

	<p>【提示】</p> <p>1. 上述第 1、2 两种情形通常被认为是变更业务的合理理由，注册会计师应当同意变更。第 3 种情形为非合理理由，注册会计师不应当同意变更业务。</p>
--	--

<p>审计业务约定条款的变更（审计业务变更为保证程度较低的业务）</p>	<p>如果注册会计师不同意变更业务，而管理层又不允许继续执行原审计业务，注册会计师应当：</p> <p>（1）在适用的法律法规允许的情况下，解除审计业务约定（解除约定）；</p> <p>（2）确定是否有约定义务或其他义务向治理层、所有者或监管机构等报告该事项（向有关机构报告）</p> <p>2. 若变更为审阅业务或相关服务，为避免引起报告使用者的误解，对相关服务出具的报告不应提及原审计业务和在原审计业务中已执行的程序；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（商定程序业务：例如事务所协助法院取证工作）</p>
--------------------------------------	---

第二节 总体审计策略和具体审计计划

一、总体审计策略（★）

	作用	内容
总体审计策略	用以确认审计范围、时间安排和方向，并指导具体审计计划的制定	<p>1. 审计范围</p> <p>2. 报告目标、时间安排及所需沟通的性质</p> <p>3. 审计方向（哪里是重点，哪里是非重点）</p> <p>4. 审计资源（审计的人员和时间安排，哪里是重点，专家分配在哪里）</p>

二、具体审计计划（与认定有关，全部针对认定层次）（★★）

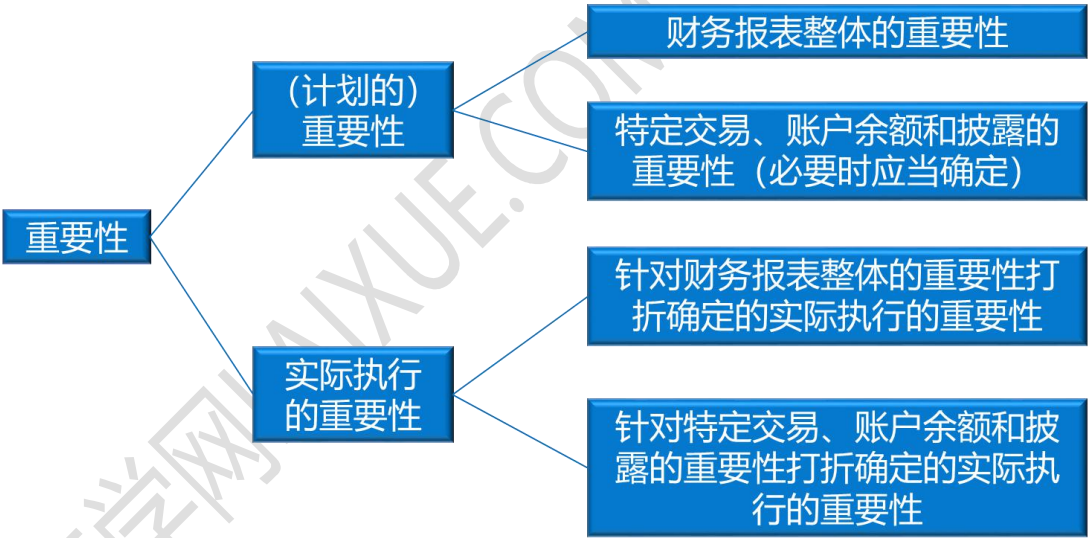
目的	<p>1. 获取充分、适当的审计证据以将审计风险降至可接受的低水平</p> <p>2. 确定审计程序的性质、时间安排和范围</p>	
内容	风险评估程序	<p>风险评估程序是注册会计师在每个审计项目中都必须实施的必要程序，具体包括以下三类：</p> <p>1. 询问</p>

		2. 分析 3. 观察和检查
	风险应对程序	审计程序的性质、时间安排和范围

内容	计划其他审计程序	<p>具体审计计划应当包括根据审计准则的规定,注册会计师针对审计业务需要实施的其他审计程序。其他审计程序可以包括根据其他审计准则的要求而应当执行的既定程序。如:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 针对舞弊的考虑而实施的审计程序 2. 为证实持续经营假设合理性而实施的审计程序 3. 针对法律法规的考虑而实施的审计程序 4. 针对关联方及其交易实施的审计程序 5. 针对环境事项、电子商务等实施的审计程序
----	----------	---

三、 审计过程中对计划的更改及指导、监督与复核 (★★)

一、重要性水平的含义 (★★)



<p>审计开始 (制定总体审计策略) 时, 必须对重大错报的规模和性质做出判断, 确定财务报表层次和认定层次 (特定交易类别、账户余额和披露) 的重要性水平</p>	
重要性概念	<p>1. 如果合理预期错报 (包括漏报) 单独或汇总起来可能影响财务报表使用者依据财务报表作出的经济决策, 则通常认为错报是重大的</p> <p>【提示】</p> <ol style="list-style-type: none"> (1) 错报包含漏报 (2) 财务报表错报包括财务报表金额的错报和财务报表披露的错报

	(3) 重要性也可以理解为可容忍的错报程度，可以形象理解为考试及格线
	2. 对重要性的判断是根据具体环境作出的，并受错报的金额或者性质的影响，或受两者共同作用的影响（对 CPA 而言其实就是一种职业判断）
	3. 判断某事项对财务报表使用者是否重大，是在考虑财务报表使用者整体共同的财务信息需求的基础上作出的
	【提示】
	(1) 不考虑错报对个别财务报表使用者可能产生的影响

二、重要性水平的确定 (★★★)

(一) 财务报表整体的重要性

财务报表整体的重要性的含义	如果一项错报单独或连同其他错报可能影响财务报表使用者依据财务报表做出的经济决策，则该项错报是重大的	
确定财务报表整体的重要性的方法	1. 基本方法	注册会计师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
	2. 选择基准	注册会计师在选择基准时需要考虑以下因素： (1) 财务报表要素（如资产、负债、所有者权益、收入和费用） (2) 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（如为了评价财务业绩，使用者可能更关注利润、收入或净资产）

确定财务报表整体的重要性的方法	2. 选择基准	(3) 被审计单位的性质、所处的生命周期阶段以及所处行业和经济环境 (4) 被审计单位的所有权结构和融资方式（例如，如果被审计单位仅通过债务而非权益进行融资，财务报表使用者可能更关注资产及资产的索偿权，而非被审计单位的收益） (5) 基准的相对波动性	
	3. 审计实务中较为常用的基准举例	(1) 企业的盈利水平保持稳定	经常性业务的税前利润
		(2) 企业近年来经营状况大幅度波动，盈利和亏损交替发生，或者由正常盈利变为微利或微亏，或者本年度税前利润因情况变化而出	过去 3-5 年经常性业务的平均税前利润或亏损（取绝对值），或其他基准，例如营业

		现意外增加或减少（常考）	收入
--	--	--------------	----

确定财务报表整体的重要性的方法	3. 审计实务中较为常用的基准举例	(3) 企业为新设企业，处于开办期，尚未开始经营，目前正在建造厂房及购买机器设备	总资产
		(4) 企业处于新兴行业，目前侧重于抢占市场份额、扩大企业知名度和影响力	营业收入
		(5) 开放式基金，致力于优化投资组合、提高基金净值、为基金持有人创造投资价值	净资产
		(6) 国际企业集团设立的研发中心，主要为集团下属各企业提供研发服务，并以成本加成的方式向相关企业收取费用	成本与营业费用总额
		(7) 公益性质的基金会	捐赠收入或捐赠支出总额

确定财务报表整体的重要性的方法	4. 审计实务中确定百分比时应考虑的因素	<p>在确定百分比时，除了考虑被审计单位是否为上市公司或公众利益实体外，其他因素也会影响注册会计师对百分比的选择，这些因素包括但不限于：</p> <p>(1) 财务报表使用者的范围</p> <p>(2) 被审计单位是否由集团内部关联方提供融资或是否有大额对外融资（如债券或银行贷款）</p> <p>(3) 财务报表使用者是否对基准数据特别敏感（如抱有特殊目的财务报表的使用者）</p>
-----------------	----------------------	--

（二）特定类别交易、账户余额或披露的重要性水平

需要确定特定类别交易、账户余额或披露	下列因素可能表明存在一个或多个特定类别的交易、账户余额或披露，其发生的错报金额虽然低于财务报表整体的重要性，但合理预
--------------------	--

的重要性水平的情形	<p>期将影响财务报表使用者依据财务报表作出的经济决策，比如：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 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（如关联方交易、管理层和治理层的薪酬）计量或披露的预期； 2. 与被审计单位所处行业相关的关键性披露（如制药企业的研究与开发成本）； 3. 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的特定方面（如新收购的业务）
-----------	--

理解要点	<ol style="list-style-type: none"> 1. 如果存在以上因素，注册会计师应结合财务报表整体的重要性，评估一个或多个特定类别交易、账户余额或披露的重要性水平 2. 从金额大小来看，一个或多个特定类别交易、账户余额或披露的重要性水平应当低于财务报表整体的重要性
------	--

（三）实际执行的重要性

定义	<p>实际执行的重要性，是指注册会计师确定的低于财务报表整体重要性的一个或多个金额，旨在将未更正和未发现错报的汇总数超过财务报表整体重要性的可能性降至适当的低水平。如果适用，实际执行的重要性还指注册会计师确定的低于特定类别交易、账户余额或披露的重要性水平的一个或多个金额</p>
确定实际执行的重要性应考虑的因素	<ol style="list-style-type: none"> 1. 对被审计单位的了解（这些了解在实施风险评估程序的过程中会得到更新） 2. 前期审计工作中识别出的错报的性质和范围 3. 根据前期识别出的错报对本期错报作出的预期

实际执行的重要性水平的经验值（通常而言，实际执行的重要性通常为财务报表整体重要性的 50% ~ 75%）	<p>注册会计师可能考虑选择较低的百分比来确定实际执行的重要性的情况（50%）</p>	<ol style="list-style-type: none"> 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，例如处于高风险行业、管理层能力欠缺、面临较大市场竞争压力或业绩压力等 4. 存在或预期存在值得关注
--	---	--

		的内部控制缺陷
	注册会计师可能考虑选择较高的百分比来确定实际执行的重要性的情况（75%）	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，例如处于非高风险行业、管理层有足够能力、面临较低的业绩压力等 3. 以前期间的审计经验表明内部控制运行有效

（四）审计过程中修改重要性

注册会计师可能需要修改财务报表整体的重要性和特定类别的交易、账户余额或披露的重要性水平（如适用）

三、错报（★★）

（一）错报的概念及来源

1. 某一财务报表项目的金额、分类、列报或披露，与按照适用的财务报告编制基础应当列示的金额、分类、列报或披露之间存在的差异
2. 根据注册会计师的判断，为使财务报表在所有重大方面实现公允反映，需要对金额、分类、列报或披露作出的必要调整

（二）累计识别出的错报

确定明显微小错报的临界值的要求	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。这些明显微小的错报，无论单独或者汇总起来，无论从规模、性质或其发生的环境来看都是明显微不足道的	明显微小错报不等同于不重大错报 1. 明显微小错报的临界值可能是财务报表整体重要性的3%至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. 不重大错报有两种情形 （1）如果针对某一交易、账户余额或披露认定层次，不重大错报是指低于对应的实际执行的重要性的错报 （2）如果针对判断审计意见
-----------------	--	--

		类型时,不重大错报是指低于财务报表整体的重要性的错报
--	--	----------------------------

错报的分类	事实错报	事实错报是毋庸置疑的错报。具体情形如下： 1. 被审计单位收集和处理数据的错误 2. 对事实的忽略或误解 3. 故意舞弊行为
	判断错报	由于注册会计师认为管理层对会计估计作出不合理的判断或不恰当地选择和运用会计政策而导致的差异。具体情形如下： 1. 管理层和注册会计师对会计估计值的判断差异； 2. 管理层和注册会计师对选择和运用会计政策的判断差异，由于注册会计师认为管理层选用会计政策造成错报，管理层却认为选用会计政策适当，导致出现判断差异
	推断错报	通过测试样本估计出的总体的错报减去在测试中发现的已经识别的具体错报

第三章 审计证据

第一节 审计证据的性质

一、 审计证据的含义 (★★)

含义	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（会计信息）和其他信息
会计信息	会计信息是指会计记录中含有的信息，包括证、账、表等 其中，电子形式的会计记录可能只能在特定时间获取，如果不存在备份文件，特定期限之后有可能无法再获取这些记录
其他信息	1. 注册会计师从被审计单位内部或外部获取的除会计记录以外的其他信息，如被审计单位会议记录、内部控制手册、询证函的回函、分析师的报告、与竞争者的比较数据等 2. 通过询问、观察和检查等审计程序获取的信息，如通过检查存货获取存货存在性的证据等 3. 自身编制或获取的可以通过合理推断得出结论的信息，如注册会计师编制的各种计算表、分析表等

二、 审计证据的充分性与适当性 (★★)

充分性	<p>1. 含义：充分性是对审计证据数量的衡量，主要与注册会计师确定的样本量有关</p> <p>2. 影响审计证据充分性的因素</p> <p>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。</p>	
适当性（质量问题）	含义	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
	相关性	含义：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

适当性（质量问题）	可靠性（可信程度）	<p>1. 从外部独立来源获取的审计证据比从其他来源获取的审计证据更可靠</p> <p>2. 内部控制有效时内部生成的审计证据比内部控制薄弱时内部生成的审计证据更可靠</p> <p>3. 直接获取的审计证据比间接获取或推论得出的审计证据更可靠</p> <p>4. 以文件、记录形式（无论是纸质、电子或其他介质）存在的审计证据比口头形式的审计证据更可靠</p> <p>5. 从原件获取的审计证据比从传真件或复印件获取的审计证据更可靠</p>
-----------	-----------	---

充分性与适当性之间的关系	<p>1. 审计证据的数量受审计证据质量的影响，审计证据质量越高，所需审计证据数量可能越少（质量影响数量）</p> <p>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</p> <p>3. 如果注册会计师获取的证据不可靠，那么证据数量再多也难以起到证明作用（不可靠的证据再多也没有用）</p> <p>【提示】充分性和适当性是审计证据的两个重要特征，两者缺一不可，只有充分且适当的审计证据才是有证明力的</p>
--------------	--

三、 评价充分性和适当性时的特别考虑 (★★)

对文件记录可靠性的考虑	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
-------------	----------------------------

	<p>是鉴定文件记录真伪的专家，但应当考虑用作审计证据的信息的可靠性，并考虑与这些信息生成与维护相关的控制的有效性</p> <p>如果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经发生变动，注册会计师应当做出进一步调查</p>
使用被审计单位生成信息的考虑	使用的被审计单位生成的信息需要足够完整和准确。例如函证应收账款时被审计单位提供的客户明细表要足够完整和准确

证据相互矛盾时的考虑	<p>1. 如果针对某项认定从不同来源获取的审计证据或获取的不同性质的审计证据能够相互印证，与该项认定相关的审计证据则具有更强的说服力</p> <p>2. 如果从不同来源获取的审计证据或获取的不同性质的审计证据不一致，表明某项审计证据可能不可靠，注册会计师应当追加必要的审计程序</p>
获取审计证据时对成本的考虑(可以考虑成本)	注册会计师可以考虑获取审计证据的成本与所获取信息的有用性之间的关系，但不应以获取审计证据的困难和成本为由减少不可替代的审计程序（例如，存货监盘不能以下雪道路困难等原因而不做此程序，可以另择日期进行）

第二节 审计程序

一、 审计程序的种类 (★)

检查、观察、询问、函证、重新计算、重新执行、分析

第三节 函证

一、 函证决策 (★★★)

评估的认定层次的重大错报风险	<p>1. 评估的认定层次重大错报风险水平越高，注册会计师对通过实质性程序获取的审计证据的相关性和可靠性的要求越高</p> <p>2. 评估的认定层次重大错报风险水平越低，注册会计师需要从实质性程序中获取的审计证据的相关性和可靠性的要求越低</p> <p>3. 如果认为某项风险属于特别风险，注册会计师需要考虑是否通过函证特定事项以降低检查风险</p>
函证程序针对的认定	<p>总体原则：与认定相关，证明力越强</p> <p>函证可以为某些认定提供审计证据，但是对不同的认定，函证</p>

	的证明力是不同的。在函证就收账款时函证可能为存在、权利和义务认定提供相关可靠的审计证据，但是不能为计价与分摊（应收账款涉及的坏账准备计提）提供证据
--	---

函证程序针对的认定	对特定认定，函证的相关性受注册会计师选择函证信息的影响。例如，在审计应付账款完整性认定时，注册会计师需要获取没有重大未记录负债的证据。相应地，向被审计单位主要供应商函证，即使记录显示应付余额为零，相对于选择大金额的应付账款进行函证，这在检查未记录负债方面通常更有效
实施除函证以外的其他审计程序 (替代程序)	如果可以选择其他程序将检查风险降低到可接受水平，则注册会计师不一定实施函证程序

二、 函证的内容 (★★★)

函证的对象	<ul style="list-style-type: none"> ● 银行存款、借款及与金融机构往来的其他重要信息 ● 注册会计师应当（必须）对所有银行存款（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，除非有充分证据表明某一银行存款、借款及与金融机构往来的其他重要信息对财务报表不重要且与之相关的重大错报风险很低，如果不对这些项目实施函证程序，注册会计师应当在审计工作底稿中说明理由 ● 应收账款——总原则：无特殊情况必须函证 <p>注册会计师应当对应收账款实施函证，除非存在下列两种情形之一：</p> <p>（1）有充分证据表明应收账款对财务报表不重要</p> <p>（2）注册会计师认为函证很可能无效（函证无效≠不重要）注册会计师应当实施替代审计程序，获取充分、适当的审计证据</p> <p>如果不对应收账款函证，注册会计师应当在工作底稿中说明理由</p>
-------	--

函证的时间	<p>1. 通常情况：资产负债表日后进行函证</p> <p>注册会计师通常以资产负债表日为截止日，在资产负债表日后适当时间内实施函证</p> <p>2. 特殊情况：可以资产负债表日前进行函证</p> <p>如果重大错报风险评估为低水平，注册会计师可选择资产负债表</p>
-------	---

	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
管理层要求不实施函证时的处理 (要求是否合理? 能否实施替代程序)	<p>1. 当被审计单位管理层要求对拟函证的某些账户余额或其他信息不实施函证时, 注册会计师应当考虑该项要求是否合理, 并获取审计证据予以支持 (不能假设“诚信”)</p> <p>(1) 如果认为管理层的要求合理, 注册会计师应当实施替代审计程序, 以获取与这些账户余额或其他信息相关的充分、适当的审计证据</p>

管理层要求不实施函证时的处理 (要求是否合理? 能否实施替代程序)	<p>(2) 如果认为管理层的要求不合理, 且被其阻挠而无法实施函证, 注册会计师应当视为审计范围受到限制, 并考虑对审计报告可能产生的影响</p> <p>2. 分析管理层要求不实施函证的原因时, 注册会计师应当保持职业怀疑态度, 并考虑:</p> <p>(1) 管理层是否诚信</p> <p>(2) 是否可能存在重大的舞弊或错误</p> <p>(3) 替代审计程序能否提供与这些账户余额或其他信息相关的充分、适当的审计证据</p>
-----------------------------------	--

三、询证函的设计 (★★★)

(一) 设计询证函的总体要求——服从于“审计目标”

针对账户余额的“存在”认定	注册会计师应当在询证函中列明相关信息, 要求对方核对确认
针对账户余额的“完整性”认定	<p>注册会计师则需要改变询证函的内容设计或者采用其他审计程序</p> <p>(缺点: 给被函证单位带来困难, 导致未回函的可能性增加)</p>

(二) 设计询证函需要考虑的因素 (共 5 条)

考虑因素	相关内容
1. 函证的方式	积极式函证和消极式函证。不同的函证方式提供审计证据的可靠性不同
2. 以往审计或类似业务的经验	包括回函率、以前年度审计中发现的错报以及回函所提供信息的准确程度等

	当注册会计师根据以往经验认为，即使证函设计恰当，回函率仍很低，应考虑从其他途径获取审计证据
3. 拟函证信息的性质	信息的性质是指信息的内容和特点。主要考虑函证什么？金额？条款？如银行存款的函证，可以函证抵押、担保
4. 选择被询证者的适当性	注意两点： (1) 注册会计师应当向对所询证信息知情的第三方发送询证函（如应收票据，通常向出票人或承兑人发询证函） (2) 函证所提供的审计证据的可靠性还受到被询证者的能力、独立性、客观性、回函者是否有权回函等因素的影响
5. 被询证者易于回函的信息类型	询证函所函证信息是否便于被询证者回答，影响到回函率和所获取审计证据的性质。被审计单位授权的情况下更容易回函

(三) 积极与消极的函证方式

	方式		特点	未收到回函的原因
积极式函证	列明拟函证信息	所有情况必须回函，要求被询证者确认询证函列示信息是否正确	询证函的回复能够提供可靠的审计证据，但询证者可能对所列示信息根本不加以验证就予以回函确认	1.被询证者不存在 2. 被询证者存在，但没有收到询证函 3.被询证者存在且收到询证函，但没有理会回函要求
	不列明拟函证信息	所有情况必须回函，要求被询证者填写询证函要求的信息	可能会导致回函率降低，进而导致注册会计师执行更多的替代程序	
消极式函证	被询证者仅在不同意列示信息的情况下才予以回函（一旦回函肯定有错）	未收到消极式询证函的回函提供的审计证据，远不如积极式询证函的回函	1. 被询证者不存在 2. 被询证者存在，但没有收到询证函 3. 被询证者存在且收到询证	

		提供的证据有说服力	函，但没有理会回函要求 4. 被询证者存在且收到询证函，因认可询证函所列信息
消极式函证适用情况	当同时存在下列情况时，注册会计师可考虑采用消极的函证方式：（4 个条件必须同时满足） 1. 重大错报风险评估为低水平 2. 涉及大量余额较小的账户 3. 预期不存在大量的错误 4. 没有理由相信被询证者不认真对待函证 去掉括号内容		
结合使用	对大额应收账款采用积极的函证方式，对小额应收账款采用消极的函证方式		

四、函证的实施与评价 (★★★)

(一) 对函证过程的控制

1. 总体要求	注册会计师应当对函证的全过程保持控制
2. 函证发出前的控制措施（盖章、核对）	询证函经被审计单位盖章后，应当由注册会计师直接发出 为使函证程序能有效地实施，在询证函发出前，注册会计师需要恰当地设计询证函，并对询证函上的各项资料进行充分核对，注意事项可能包括：
3. 通过不同方式发出询证函时的控制措施	（1）通过邮寄方式发出询证函时采取的控制措施 为避免询证函被拦截、篡改等舞弊风险，在邮寄询证函时，注册会计师可以在核实由被审计单位提供的被询证者的联系方式后，不使用被审计单位本身的邮寄设施，而是独立寄发询证函（例如，直接在邮局投递）
3. 通过不同方式发出询证函时的控制措施	（2）通过跟函的方式发出询证函时采取的控制措施 如果注册会计师认为跟函的方式（即注册会计师独自或在被审计单位员工的陪伴下亲自将询证函送至被询证者，在被询证者核对并确认回函后，亲自将回函带回的方式）能够获取可靠信息，可以采取该方式发送并收回询证函 如果被询证者同意注册会计师独自前往被询证者执行函证程

	<p>序，注册会计师可以独自前往</p> <p>如果注册会计师跟函时需有被审计单位员工陪伴，注册会计师需要在整个过程中保持对询证函的控制，同时，对被审计单位和被询证者之间串通舞弊的风险保持警觉</p>
--	--

3. 通过不同方式发出询证函时的控制措施	<p>(3) 电子形式函证（包括传真、电子邮件、直接访问网站等）不是常见形式</p> <p>在我国目前的实务操作中，由于被审计单位之间的商业惯例还比较认可印章原件，所以邮寄和跟函方式更为常见。如果注册会计师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</p>
----------------------	--

(二) 积极式函证未收到回函时的处理（首先：分析原因）

第一步：再联系再寄询证函	1. 如果在合理的时间内没有收到询证函回函时，注册会计师应当考虑必要时再次向被询证者寄发询证函。
第二步：还不回应，实施替代程序	2. 如果未能得到被询证者的回应，注册会计师应当实施替代审计程序。

(三) 评价审计证据的充分性和适当性时应考虑的因素

总体要求	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
取得积极式函证回函是必要程序的情形	<p>在某些情况下，注册会计师可能识别出认定层次重大错报风险，且取得积极式询证函回函是获取充分、适当的审计证据的必要程序。这些情况可能包括：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 可获取的佐证管理层认定的信息只能从被审计单位外部获得 2. 存在特定舞弊风险因素，例如，管理层凌驾于内部控制之上，员工和管理层串通使注册会计师不能信赖从被审计单位获取的审计证据

(四) 评价函证的可靠性

无论是采用纸质还是电子介质，被询证者的回函中都可能包括免责或其他限制条款。

对回函可靠性不产生影响的条款 (不涉及内容)	对回函可靠性产生影响的限制条款 (涉及内容)
<p>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，实务中常见的例子如下：</p> <p>(1) “提供的本信息仅出于礼貌，我方没有义务必须提供，我方不因此承担任何明示或暗示的责任、义务和担保”</p> <p>(2) “本回复仅用于审计目的，被询证方、其员工或代理人无任何责任，也不能免除注册会计师做其他询问或执行其他工作的责任”</p>	<p>一些限制条款可能使注册会计师对回函中所包含信息的完整性、准确性或注册会计师能够信赖其所含信息的程度产生怀疑，实务中常见的例子如下：</p> <p>(1) “本信息是从电子数据库中取得，可能不包括被询证方所拥有的全部信息”</p> <p>(2) “本信息既不保证准确也不保证是最新的，其他方可能会持有不同意见”</p> <p>(3) “接收人不能依赖函证中的信息”</p>

(五) 对不符事项的处理

1. 总体要求	注册会计师应当调查不符合事项，以确定是否表明存在错报
2. 不符事项可能显示财务报表存在错报或潜在错报	<p>(1) 当识别出错报时，注册会计师需要根据《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》的规定评价该错报是否表明存在舞弊</p> <p>(2) 不符事项可以为注册会计师判断来自类似的被询证者回函质量及类似账户回函质量提供依据</p> <p>(3) 不符事项还可能显示被审计单位与财务报告相关的内部控制存在缺陷</p>
3. 某些不符事项并不表明存在错报	例如，注册会计师可能认为询证函回函的差异是由于函证程序的时间安排、计量或书写错误造成的

分析程序的目的 (★)

使用环境	实施分析程序的目的	要求
1. 用作风险评估程序时（分析程序是风险评估的主角）	了解被审计单位及其环境，评估重大错报风险	强制使用
2. 当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	用作实质性程序	选择使用
3. 审计结束或邻近结束时	对财务报表进行总体复核	强制使用

第四章 审计抽样

第一节 审计抽样的相关概念

一、审计抽样

审计抽样	即抽样,是指注册会计师对具有审计相关性的总体中低于 100%的项目实施审计程序,使所有抽样单元都有被选取的机会,为注册会计师针对整个总体得出结论提供合理基础	
审计抽样应具备的三个特征	1. 对某类交易或账户余额中低于 100%的项目实施审计程序 2. 所有抽样单元都有被选取的机会 (但不一定机会均等) 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	
审计抽样的适用情况	风险评估程序	通常不涉及使用审计抽样和其他选取测试项目的方法

审计抽样的适用情况	控制测试	1. 当控制的运行留下轨迹时,注册会计师可以考虑使用审计抽样实施控制测试 2. 对于未留下运行轨迹的控制实施测试时,注册会计师通常实施询问、观察等审计程序,以获取有关控制运行有效性的审计证据,此时不宜使用审计抽样
	实质性程序	1. 在实施细节测试时,注册会计师可以使用审计抽样的方法获取审计证据 2. 在实施实质性分析程序时,注册会计师不宜使用审计抽样

二、抽样风险和非抽样风险 (★)

含义	抽样风险是指注册会计师根据样本得出的结论,可能不同于如果对整个总体实施与样本相同的审计程序得出的结论的风险。抽样风险是由抽样引起的,与样本规模和抽样方法相关
控制测试中的抽样风险	1. 信赖过度风险导致注册会计师信赖那些不可信赖的内部控制,导致评估的重大错报风险偏低,注册会计师可能不适当地减少从实质性程序中获取的证据,形成错误的审计结论 (影响审计的效果) 2. 信赖不足风险导致注册会计师未能信赖那些可以信赖的内部控制,导致评估的重大错报风险偏高,进而导致实施了不必要的实质性程序 (影响审计的效率) 信赖过度风险的后果远比信赖不足风险的后果严重,会导致注册会计师发表不恰当审计意见,注册会计师主要控制信赖过度风险

细节测试中抽样方法的 抽样风险	<p>1. 误受风险导致注册会计师认为实际上存在重大错报的抽样总体中不存在重大错报, 形成错误的审计结论 (影响审计的效果)</p> <p>2. 误拒风险导致注册会计师认为实际上不存在重大错报的抽样总体存在重大错报, 进而导致实施不必要的实质性程序 (影响审计的效率)</p> <p>误受风险的后果远比误拒风险的后果严重, 更容易导致注册会计师发表不恰当的审计意见, 注册会计师主要控制误受风险</p>
--------------------	---

【教师提醒】

1. 只要使用了审计抽样, 抽样风险总会存在。
2. 对特定样本而言, 抽样风险与样本规模反方向变动: 样本规模越小, 抽样风险越大; 样本规模越大, 抽样风险越小。无论是控制测试还是细节测试, 注册会计师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, 此时审计风险完全由非抽样风险产生。

(二) 非抽样风险 (人为错误)

含义	非抽样风险是指注册会计师由于任何与抽样风险无关的原因而得出错误结论的风险
导致非抽样风险的原因	<p>1. 注册会计师选择的总体不适合于测试目标。比如, 测试方向错误。测试销售收入完整性时将主营业务收入日记账界定为总体</p> <p>2. 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</p> <p>3. 注册会计师选择了不适于实现特定目标的审计程序</p> <p>4. 注册会计师未能适当地评价审计发现的情况</p>

三、统计抽样与非统计抽样 (★)

项目	统计抽样	非统计抽样
概念	<p>同时具备下列特征的抽样方法:</p> <ol style="list-style-type: none"> 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特征的抽样方法为非统计抽样
优点	<ol style="list-style-type: none"> 1. 客观地计量和控制抽样风险 2. 高效地设计样本 3. 计量所获取证据的充分性 	<ol style="list-style-type: none"> 1. 操作简单, 使用成本低 2. 适合定性评价样本

	4. 能定量评价样本结果	
缺点	可能发生额外的成本	无法精确地测定抽样风险
相同点	都要求注册会计师在设计、实施和评价样本时运用职业判断	

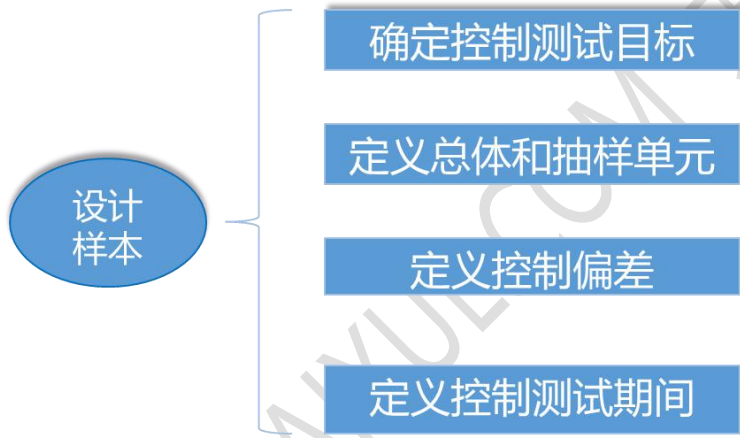
四、属性抽样和变量抽样 (★)

抽样方法	测试环节	测试特征和用途
属性抽样	控制测试	对总体中某一事件发生率得出结论的统计抽样方法，其主要用途是测试某一设定控制的偏差率
变量抽样	细节测试	对总体金额得出结论的统计抽样方法，其主要用途是进行细节测试，以确定记录金额是否合理

第二节 审计抽样在控制测试中的应用

设计样本—选取样本—评价样本

一、样本设计阶段 (★★)



定义控制测试期间 (与期中实施控制测试有关)

注册会计师通常选择在期中实施控制测试。由于期中测试获取的证据只与控制截止期中测试时点的运行有关，注册会计师需要确定如何获取关于剩余期间的证据。这就需要恰当定义测试期间

定义控制测试期间时，注册会计师通常有两种选择：

1. 将测试扩展至在剩余期间发生的交易，以获取额外的证据
2. 不将测试扩展至在剩余期间发生的交易

一、将测试扩展至在剩余期间发生的交易，以获取额外的证据

- 1、初始测试
- 2、估计总体特征

- (1) 高估剩余期间抽样单元的数量。这导致部分被选取的项目编号对应的交易没有发生。处理：用其他交易代替
- (2) 低估剩余期间抽样单元的数量。导致一些交易没有被选取的机会。处理：这些项目作为一个独立的样本进行测试，或对其进行百分之百的检查，或询问剩余期间的情况

有时，虽然审计期间尚未结束，已发现的偏差数量就已经超过允许的偏差数。如注册会计师决定中止控制测试，可能需要修正计划的重大错报风险评估水平和实质性程序

二、不将测试扩展至在剩余期间发生的交易

注册会计师将总体定义为从年初到期中测试日为止的交易，并在确定是否需要针对剩余期间获取额外证据以及获取哪些证据时考虑下列因素：

二、选取样本阶段 (★★)

选择方法		具体内容
总原则：应当使总体中的所有抽样单元都有被选取的机会 选取样本的基本方法包括简单随机选样、系统选样、随意选样和整群选样。		
简单随机选样	使用这种方法，相同数量的抽样单元组成的每种组合被选取的概率都相等。注册会计师可以使用计算机或随机数表获得所需的随机数，选取匹配的随机样本。简单随机选样在统计抽样和非统计抽样中均适用。	
系统选样 (等距选样)	使用这种方法，注册会计师需要确定选样间隔，即用总体中抽样单元的总数量除以样本规模，得到样本间隔，然后在第一个间隔中确定一个随机起点，从这个随机起点开始，按照选样间隔，从总体中顺序选取样本。	
系统选样 (等距选样)	选样间距的计算公式如下： 选样间距 = 总体规模 ÷ 样本规模（注意取整） 提示： （1）使用系统选样方法要求总体必须是随机排列的 （2）为克服系统选样法的缺点，可采用两种办法：一是增加随机起点的个数；二是在确定选样方法之前对总体特征的分布进行观察。 （3）系统选样可以在非统计抽样中使用，在总体随机分布时也可适用于统计抽样。	
随意选样	随意选样是指注册会计师不带任何偏见地选取样本，从而保证总体中的所	

(任意选择)	有项目都有被选中的机会，使选择的样本具有代表性。随意选择仅适用于非统计抽样。在使用统计抽样时，运用随意选择是不恰当的，因为注册会计师无法量化选取样本的概率。
整群选择	使用这种方法，注册会计师从总体中选取一群（或多群）连续的项目。应用整群抽样时，要求各群有较好的代表性，即群内各单位的差异要大，群间差异要小，整群选择通常不能在审计抽样中使用

（二）确认样本规模

1. 影响样本规模的因素

影响因素	变动关系
可接受的信赖过度风险	与样本规模反向变动
可容忍偏差率	与样本规模反向变动
预计总体偏差率	与样本规模呈同向变动
总体规模	总体规模对样本规模的影响几乎为零。注册会计师通常将抽样单元超过 2 000 个的总体视为大规模总体。对大规模总体而言，总体的实际容量对样本规模几乎没有影响。

其他因素	控制运行的相关期间越长（年或季度），需要测试的样本越多； 控制程序越复杂，测试的样本越多； 通常对人工控制实施的测试要多过自动化控制；因为人工控制更容易发生错误和偶然的失败，而针对计算机系统的信息技术一般控制只要有效发挥作用，曾经测试过的自动化控制一般都能保持可靠运行。
------	---

2. 确定样本量

实施控制测试时，注册会计师可能使用统计抽样方法，也可能使用非统计抽样方法。

统计抽样方法使用样本量表确定样本规模举例：

教材表 4-4（节选） 控制测试统计抽样样本规模——信赖过度风险 10%

预计总体 偏差率 (%)	可容忍偏差率 (%)					
	2	3	4	5	6	7
1.00	*	176 (2)	96 (1)	77 (1)	64 (1)	55 (1)
1.25	*	221 (3)	132 (2)	77 (1)	64 (1)	55 (1)
1.50	*	*	132 (2)	105 (2)	64 (1)	55 (1)

例如：注册会计师确定的可接受信赖过度风险为 10%，可容忍偏差率为 7%，预计总体偏差率为 1.50%。在信赖过度风险为 10%时所使用的表 4-4 中，7%可容忍偏差率与 1.50%预计总体偏差率的交叉处为 55，即所需的样本规模为 55，可接受的偏差数为 1

（三）选取样本并对其实施审计程序

注册会计师应当针对选取的样本项目，实施适当的审计程序，以发现并记录样本中存在的控制偏差。在对选取的样本项目实施审计程序时可能出现以下几种情况：

在对选取的样本项目实施审计程序时可能出现 的几种情况	无效单据	“作废” 是典型的无效单据。如果能够合理确信该无效单据是正常的且不构成设定的偏差，就要用另外的单据替代。如果使用了随机选择，要用一个替代随机数与新的样本对应
在对选取的样本项目实施审计程序时可能出现 的几种情况	未使用或不适用的单据	如：如定义的偏差为没有验收报告支持的付款交易，选取的样本中包含的电话费虽无验收报告，但不构成控制偏差。这意味着选取的项目不适用于定义的偏差 如果合理确信“未使用或不适用”不构成控制偏差，要用另一笔交易替代该项目，以满足控制测试的样本规模
	对总体的估计出现错误	当总体定义为整个期间的交易但在期中实施控制测试时，可能高估总体规模和编号范围。此时，选取的样本中超出实际编号的都被视为未使用单据；此外，通常所说的空白单据也属于未使用单据
在对选取的样本项目实施审计程序时可能出现 的几种情况	结束之前停止测试	有时注册会计师可能在对样本的第一部分进行测试时发现大量偏差。其结果是，注册会计师可能认为，即使在剩余样本中没有发现更多的偏差，样本的结果也不支持计划的重大错报风险评估水平。

		在这种情况下,注册会计师要重估重大错报风险并考虑是否有必要继续进行测试。
	无法对选取的项目实施检查	某些被测试的控制只在部分样本单据上留下了运行证据。如果找不到该单据(丢失),或由于无法对选取的项目实施检查(如严重污损),也无法使用替代程序测试控制的运行是否适当((如系内部单据,可找其他部门留存的副联),就将该样本项目视为控制偏差

三、评价样本结果阶段(★★)

(一) 计算偏差率

1. 样本偏差率 = 偏差数量 / 样本规模

2. 推断总体偏差率

样本偏差率就是总体偏差率的最佳估计,因而在控制测试中无须另外推断总体偏差率,但注册会计师必须考虑抽样风险。

提示:

如果在样本中发现偏差,注册会计师需要根据偏差率和偏差发生的原因,考虑控制偏差对审计工作的影响。

(二) 考虑抽样风险

注册会计师在统计抽样中通常使用公式、表格或计算机程序直接计算在确定的信赖过度风险水平下可能发生的偏差率上限,即估计的总体偏差率与抽样风险允许限度之和

1. 使用统计公式评价样本结果

公式: 总体偏差率上限 (MDR) = 风险系数 (R) / 样本量 (n)

2. 使用样本结果评价表

估计总体偏差率上限举例:

1. 公式法

总体偏差率上限 (MDR) = R/n = 风险系数 / 样本规模

教材表 4-5 控制测试中常用的风险系数表 (局部)

样本中发现偏差的数量	信赖过度风险	
	5%	10%

0	3.0	2.3
1	4.8	3.9
2	6.3	5.3

假设 A 注册会计师确定的可接受的信赖过度风险为 10%，样本规模为 55。测试样本后，发现 1 例偏差。当信赖过度风险为 10%、样本中发现的偏差数为 1 时，查表 4-5 得出控制测试的风险系数为 3.9。

总体偏差率上限=风险系数 / 样本规模=3.9 / 45=8.67%。

2. 使用样本结果评价表

教材表 4-6 信赖过度风险为 10%的总体偏差率上限（局部）

样本 规模	实际发现的偏差数										
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
50	4.6	7.6	10.3	12.9	15.4	17.8	*	*	*	*	*
55	4.1	6.9	9.4	11.8	14.1	16.3	18.4	*	*	*	*
60	3.8	6.4	8.7	10.8	12.9	15.0	16.9	18.9	*	*	*

假设 A 注册会计师确定的可接受的信赖过度风险为 10%，样本规模为 55。测试样本后，发现 1 例偏差。当样本规模为 55，偏差数为 1 时，查表 4-6 可得估计的总体偏差率上限为 6.9%

控制测试中 对样本结果 进行评价	统计抽样	评价的标准是“总体偏差率上限与可容忍偏差率的关系” 1. 总体偏差率上限低于可容忍偏差率时，总体可以接受 2. 总体偏差率上限大于或等于可容忍偏差率时，总体不能接受 3. 总体偏差率上限低于但接近可容忍偏差率时，结合其他审计程序的结果考虑是否接受总体，并考虑是否需要扩大测试范围（需要职业判断）
	非统计抽样	评价的标准是“样本偏差率与可容忍偏差率的关系”，注册会计师根据经验和职业判断采用更加谨慎的态度评价抽样结果，具体来说二者的关系可能是： 1. 样本偏差率大于可容忍偏差率，总体不能接受 2. 样本偏差率低于但接近可容忍偏差率，总体不能接受 3. 样本偏差率大大低于可容忍偏差率，总体可以接受 4. 样本偏差率与可容忍偏差率的差额不大不小时，则应考虑是否扩大样本规模，进一步收集证据

第三节 审计抽样在细节测试中的运用

一、传统变量抽样

(一) 含义及优缺点

传统变量抽样的优点主要包括：

- (1) 如果账面金额与审定金额之间存在较多差异，传统变量抽样可能只需较小的样本规模就能满足审计目标；
- (2) 注册会计师关注总体的低估时，使用传统变量抽样比货币单元抽样更合适；
- (3) 需要在每一层追加选取额外的样本项目时，传统变量抽样更易于扩大样本规模；
- (4) 对零余额或负余额项目的选取，传统变量抽样不需要在设计时予以特别考虑。

传统变量抽样的缺点主要包括：

- (1) 传统变量抽样比货币单元抽样更复杂，注册会计师通常需要借助计算机程序；
- (2) 在传统变量抽样中确定样本规模时，注册会计师需要估计总体特征的标准差，而这种估计往往难以作出，注册会计师可能利用以前对总体的了解或根据初始样本的标准差进行估计；
- (3) 如果存在非常大的项目，或者在总体的账面金额与审定金额之间存在非常大的差异，而且样本规模比较小，正态分布理论可能不适用，注册会计师更可能得出错误的结论；
- (4) 如果几乎不存在错报，传统变量抽样中的差异法和比率法将无法使用。

(二) 传统变量抽样的方法

在细节测试中运用传统变量抽样时，常见的方法有以下三种：

- 1.均值法
- 2.差额法
- 3.比率法

抽样方法	内容	
1. 均值估计抽样	定义	是指通过抽样审查确定样本的平均值，再根据样本平均值推断总体的平均值和总值的一种变量抽样方法
	公式	(1) 选定的样本对应的审定金额之和÷样本个数=审定金额的平均值 (2) 审定金额的平均值×总体的规模（个数）=估计的总体金额 (3) 估计的总体金额 - 账面金额 = 总体错报
2. 差额估计抽样	定义	是以样本实际金额与账面金额的平均差额来估计总体实际金

		额与账面金额的平均差额, 然后再以这个平均差额乘以总体规模, 从而求出总体的实际金额与账面金额的差额 (即总体错报) 的一种方法
	公式	(1) 平均错报 = 样本实际金额与账面金额的差额 ÷ 样本规模 (2) 推断的总体错报 = 平均错报 × 总体规模
3. 比率估计抽样	定义	是指以样本的实际金额与账面金额之间的比率关系来估计总体实际金额与账面金额之间的比率关系, 然后再以这个比率去乘总体的账面金额, 从而求出估计的总体实际金额的一种抽样方法
	公式	(1) 比率 = 样本审定金额 ÷ 样本账面金额 (2) 估计的总体实际金额 = 总体账面金额 × 比率 (3) 推断的总体错报 = 估计的总体实际金额 - 总体账面金额

三、货币单元抽样

(一) 含义及优缺点

1. 含义

货币单元抽样是一种运用属性抽样原理对货币金额而不是对发生率得出结论的统计抽样方法。

货币单元抽样以货币单元作为抽样单元, 总体中的每个货币单元被选中的机会相同, 所以总体中某一项目被选中的概率等于该项目的金额与总体金额的比率, 项目金额越大, 被选中的概率就越大, 这样有助于注册会计师将审计重点放在较大的账户余额或交易。

2. 优缺点

货币单元抽样的优点主要包括:

- (1) 货币单元抽样以属性抽样原理为基础, 注册会计师可以很方便地计算样本规模和评价样本结果, 因而通常比传统变量抽样更易于使用;
- (2) 货币单元抽样在确定所需的样本规模时无需直接考虑总体的特征 (如变异性);
- (3) 货币单元抽样中, 项目被选取的概率与其货币金额大小成比例, 因而无需通过分层减少变异性, 而传统变量抽样通常需要对总体进行分层以减小样本规模;
- (4) 在货币单元抽样中使用系统选样法选取样本时, 如果项目金额等于或大于选样间距, 货币单元抽样将自动识别所有单个重大项目, 即该项目一定会被选中;
- (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) 货币单元抽样的样本更容易设计, 且可在能够获得完整的最终总体之前开始选取样本。

货币单元抽样的缺点主要包括：

- (1) 货币单元抽样不适用于测试总体的低估，因为账面金额小但被严重低估的项目被选中的概率低，如果在货币单元抽样中发现低估，注册会计师在评价样本时需要特别考虑；
- (2) 对零余额或负余额的选取需要在设计时予以特别考虑，因为零余额的项目在货币单元抽样中不会被选取；
- (3) 当发现错报时，如果风险水平一定，货币单元抽样在评价样本时可能高估抽样风险的影响，从而导致注册会计师更可能拒绝一个可接受的总体账面金额；
- (4) 在货币单元抽样中，注册会计师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，不过如果相关会计数据以电子形式储存，就不会额外增加大量的审计成本；
- (5) 当预计总体错报的金额增加时，货币单元抽样所需的样本规模也会增加，这种情况下，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。

(二) 货币单元抽样运用

1.确定样本量

注册会计师可以运用样本量规模表确定样本量，如表 4 - 8。

细节测试货币单元抽样样本规模

误受 险	预计 总体 错报 与可 容忍 错报 之比	可容忍错报与总体账面金额之比										
		50%	30%	10%	8%	6%	5%	4%	3%	2%	1%	0.50 %
5%	—	6	10	30	38	50	60	75	100	150	300	600
5%	0.1	8	13	37	46	62	74	92	123	184	368	736
5%	0.2	10	16	47	58	78	93	116	155	232	463	925
5%	0.3	12	20	60	75	100	120	150	200	300	600	119 9
5%	0.4	17	27	81	102	135	162	203	270	405	809	161 8
5%	0.5	24	39	116	145	193	231	289	385	577	115 4	230 8

10%	—	5	8	24	29	39	47	58	77	116	231	461
10%	0.2	7	12	35	43	57	69	86	114	171	341	682
10%	0.3	9	15	44	55	73	87	109	145	217	433	866
10%	0.4	12	20	58	72	96	115	143	191	286	572	1144
10%	0.5	16	27	80	100	134	160	200	267	400	799	1597

2. 选取样本

货币单元抽样以货币单元作为抽样单元，因为总体中的每一个货币单元都有相同的规模，项目被选取的概率与其货币金额大小成比例，因而无需分层。

如果用系统选样法选取样本，注册会计师需要先确定选样间隔，即用总体账面金额除以样本规模，得到样本间隔，然后在第一个间隔中确定一个随机起点，从这个随机起点开始，按照选样间隔，从总体中顺序选取样本，注册会计师再对包含被选取货币单元的账户余额或交易（即逻辑单元）实施检查。

例如，在应收账款明细账户中，账户 A1、A2、A3、A4、A5.....的账面金额分别为 200 元、150 元、350 元、100 元、700 元.....

则整理如下表：

账户编号	账面金额	累计金额（货币区间）
A1	200	0 - 200
A2	150	201 - 350
A3	350	351 - 700
A4	100	701 - 800
A5	700	801 - 1500
...		

如果注册会计师确定的选样间隔为 300 元，然后从 1 元~300 元（含 300 元）之间选择一个随机起点，如第 150 元，随后挑选出来的样本依次为第 450 元、第 750 元、第 1050 元、第 1350 元.....注册会计师将要实施检查的逻辑单元为账户 A1（包含第 150 元）、A3（包含第 450 元）、A4（包含第 750 元）、A5（包含第 1050 元）.....

注意：

- 第一，如果逻辑单元的账面金额大于或等于选样间隔，该项目一定会被挑选出来。
- 第二，如果逻辑单元的账面金额是选样间隔的数倍，该项目将不止一次被选中（如 A5）。这种情况下，最终选取的逻辑单元数量小于确定的样本规模。为简化样本评价工作，注册会计师可能对账面金额大于或等于选样间隔的项目实施 100% 的检查，而不将其纳入抽样总体。

3.推断总体错报

- (1) 如果逻辑单元的账面金额大于或等于选样间隔，推断的错报就是该逻辑单元的实际错报金额；
 - (2) 如果逻辑单元的账面金额小于选样间隔，注册会计师首先计算存在错报的所有逻辑单元的错报百分比，这个百分比就是整个选样间隔的错报百分比，再用这个错报百分比乘以选样间隔，得出推断错报的金额。将所有这些推断错报汇总后，再加上在金额大于或等于选样间隔的逻辑单元中发现的实际错报，注册会计师就能计算出总体的错报金额。
- 例如，注册会计师确定的选样间隔是 3000 元，如果在样本中发现了 3 个高估错报，项目的账面金额分别为 100 元、200 元和 5000 元，审定金额分别为 0 元、150 元和 4000 元，则注册会计师推断的错报金额为 4750 元（ $100\% \times 3000 + 25\% \times 3000 + 1000$ ）。

4.考虑抽样风险

在货币单元抽样中，注册会计师通常使用表 4 - 10 中的保证系数，考虑抽样风险的影响，计算总体错报的上限。

表 4 - 10 货币单元抽样评价样本结果时的保证系数（部分）

高估错报的数量	误受险								
	5%	10%	15%	20%	25%	30%	35%	37%	50%
0	3.00	2.31	1.90	1.61	1.39	1.21	1.05	1.00	0.70
1	4.75	3.89	3.38	3.00	2.70	2.44	2.22	2.24	1.68
2	6.30	5.33	4.73	4.28	3.93	3.62	3.35	3.25	2.68
3	7.76	6.69	6.02	5.52	5.11	4.77	4.46	4.35	3.68

具体情况如下：

样本结果	总体错报上限	举例
在样本中没有发现错报	总体错报的上限 = 保证系数 × 选样间隔	误受险为 5%，选样间隔为 3000 元，注册会计师没有在

	(称为“基本精确度”)	样本中发现错报,总体错报的上限为 9000 元 (3×3000)
账面金额大于或等于选样间隔的逻辑单元中发现了错报	总体错报上限 = 事实错报 + 基本精确度 (无需考虑错报比例)	误受险为 5%, 选样间隔为 3000 元, 注册会计师在样本中发现 1 个错报, 该项目的账面金额为 5000 元, 审定金额为 4000 元, 总体错报的上限为 10000 元 ($1000 + 3 \times 3000$)

在样本 (账面金额小于选样间隔的逻辑单元) 中发现了错报百分比为 100% 的错报	总体错报的上限 = 保证系数 \times 选样间隔	误受险为 5%, 选样间隔为 3000 元, 注册会计师在样本中发现 1 个错报, 该项目的账面金额为 20 元, 审定金额为 0 元, 则总体错报的上限为 14250 元 (4.75×3000)
---	------------------------------	---

在样本 (账面金额小于选样间隔的逻辑单元) 中发现了错报百分比低于 100% 的错报	先计算推断错报, 再将推断错报按金额降序排列后, 分别乘以对应的保证系数增量, 加上基本精确度之后, 最终计算出总体错报的上限。 总体错报的上限 = 推断错报 \times 保证系数的增量 + 基本精确度	误受险为 5%, 选样间隔为 3000 元, 注册会计师在样本中发现 2 个错报, 账户 A 的账面金额为 2000 元, 审定金额为 1500 元, 推断错报为 750 元 ($500 \div 2000 \times 3000$); 账户 B 的账面金额为 1000 元, 审定金额为 200 元, 推断错报为 2400 元 ($800 \div 1000 \times 3000$)。将推断错报按金额降序排列后, 由表 4 - 10 可知, 在 5% 的误受风险水平下, 账户 A 对应的保证系数增量为 1.55, 账户 B 对应的保证系数增量为 1.75。因此, 总体错报的上限为 14363 元 ($750 \times 1.55 + 2400 \times 1.75 + 3 \times 3000$)
--	---	---

注意：

第一，如果样本中既有账面金额大于或等于选择间隔的逻辑单元，又有账面金额小于选择间隔的逻辑单元，而且在账面金额小于选择间隔的逻辑单元中，既发现了错报百分比为 100% 的错报，又发现了错报百分比低于 100% 的错报。注册会计师可以将所有样本项目分成两组分别计算后再汇总。

第二，注册会计师将总体错报的上限与可容忍错报进行比较。如果总体错报的上限小于可容忍错报，注册会计师可以初步得出结论，样本结果支持总体的账面金额。

第三，注册会计师还应将推断错报（排除被审计单位管理层已更正的事实错报）与其他事实错报和推断错报汇总，以评价财务报表整体是否可能存在重大错报。

第五章 信息技术对审计的影响

第一节 信息技术对内部控制的影响（★）

在信息技术环境下，传统的人工控制越来越多地被自动控制所替代，但并不意味着人工控制被完全取代。信息系统对控制的影响，取决于被审计单位对信息系统的依赖程度。

自动控制能为企业带来 5 点好处 (简单了解)	<div>1. 自动控制能够有效处理大流量交易及数据，因为自动信息系统可以提供与业务规则一致的系统处理方法</div> <div>2. 自动控制比较不容易被绕过</div> <div>3. 自动信息系统、数据库及操作系统的相关安全控制可以实现有效的职责分离</div> <div>4. 自动信息系统可以提高信息的及时性、准确性，并使信息变得更易获取</div> <div>5. 自动信息系统可以提高管理层对企业业务活动及相关政策的监督水平</div>
-------------------------	---

第一节 信息技术对内部控制的影响（★）

评估信息技术的风险（★）

随着信息技术的发展，内部控制虽然在形式及内涵方面发生了变化，但内部控制的目标并没有发生改变。

内部控制的目标	<div>1. 提高管理层决策制定的效果和业务流程的效率</div> <div>2. 提高会计信息的可靠性</div> <div>3. 促进企业遵守法律和规章</div>
---------	---

信息技术在改进被审计单位内部控制的同时，也产生了特定的风险，表现在 4 个方面	1. 信息系统或相关系统程序可能会对数据进行错误处理，也可能会去处理那些本身就错误的数据（数据本身的错误） 2. 自动信息系统、数据库及操作系统的相关安全控制如果无效，会增加对数据信息非授权访问的风险 3. 数据丢失风险或数据无法访问风险，如系统瘫痪 4. 不适当的人工干预，或人为绕过自动控制
---	--

第二节 信息技术中的一般控制和应用控制测试 (★★)

信息技术一般控制审计	信息系统一般控制：是指为了保证信息系统的安全，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
信息技术应用控制审计	1. 信息技术应用控制一般要经过输入、处理及输出等环节 2. 和人工控制类似，系统自动控制关注的要素包括：完整性（系统处理数据的完整性）、准确性（系统运算逻辑的准确性）、存在和发生（信息系统相关的逻辑校验控制）等
公司层面信息技术控制审计	常见的公司层面信息技术控制包括但不限于： <ol style="list-style-type: none"> 1. 信息技术规划的制定 2. 信息技术年度计划的制定 3. 信息技术内部审计机制的建立 4. 信息技术外包管理 5. 信息技术预算管理
公司层面信息技术控制审计	<ol style="list-style-type: none"> 6. 信息安全和风险管理 7. 信息技术应急预案的制定 8. 信息系统架构和信息技术复杂性 <p>【提示】目前审计机构针对公司层面信息技术控制往往会执行单独的审计，以评估企业信息技术的整体控制环境，来决定信息技术一般控制和应用控制的审计重点、风险等级、审计测试方法等</p>
信息技术一般控制、应用控制与公司层面控制三者之	1. 公司层面信息技术控制情况代表了该公司的信息技术控制的整体环境，包括该公司对于信息技术的重视程度和依赖程度、信息技术复杂性、对于外部信息技术资源的使用和管理情况、信息技术风险偏好等，

间的关系	<p>这些要素会影响该公司的信息技术一般控制和信息技术应用控制的部署和落实</p> <p>2. 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技术应用控制的风险基调</p> <p>3. 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到信息技术应用控制的有效性是否能够信任</p>
------	---

第三节 信息技术对审计过程的影响 (★★)

<p>信息技术 审计范围 的确定</p>	<p>注册会计师应按信息系统各自特点制定审计计划中包含的信息技术审计内容; 如果注册会计师计划依赖自动控制或自动信息系统生成的信息, 那么他们就需要适当扩大信息技术审计的范围。</p> <p>1. 评估业务流程的复杂度 (比如销售流程、薪酬流程、采购流程等)</p> <p>2. 评估信息系统的复杂度</p> <p>(1) 评价商业软件的复杂度应考虑系统的复杂程度、市场份额、系统实施和运行所需的参数设置范围以及客制化程度</p> <p>(2) 评价自行研发系统的复杂度的评估, 应考虑系统的复杂程度、距离上一次系统架构重大变化的时间、系统变更对财务系统的影响以及系统变更之后的运行情况和运行期间</p> <p>3. 信息技术环境的规模和复杂度</p>
------------------------------	--

<p>一般控制 对控制风 险的影响</p>	<p>1. 信息技术一般控制对应用控制的有效性具有普遍性影响</p> <p>2. 无效的一般控制增加了应用控制不能防止或发现并纠正认定层次重大错报的可能性, 即使这些应用控制本身得到了有效设计</p> <p>3. 如果一般控制有效, 注册会计师可以更多地信赖应用控制, 测试这些控制的运行有效性, 并将控制风险评估为低于“最高”水平</p> <p>4. 考虑到公司层面信息技术控制是公司的整体控制环境, 决定了信息技术的风险基准, 因此, 注册会计师通常优先评估公司层面信息技术控制和信息技术一般控制的有效性 (先公司层面、</p>
-------------------------------	--

	再一般控制、最后应用控制)
IT 控制对控制风险和实质性程序的影响	如果针对某一具体审计目标,注册会计师能够识别出有效的应用控制,在通过测试确定其运行有效性后,注册会计师能够减少实质性程序

在不太复杂 IT 环境下的审计	<p>当面临不太复杂的 IT 环境时,例如在信息技术并不对传统的审计线索产生重大影响的情况下,注册会计师可采取传统方式进行审计,即“绕过计算机进行审计”</p> <p>在此情形下,注册会计师虽然仍需要了解信息技术一般控制和应用控制,但不测试其运行有效性,即不依赖其降低评估的控制风险水平,更多的审计工作将依赖非信息技术类审计方法</p>
在较为复杂的 IT 环境下的审计	当面临较为复杂的 IT 环境时,需要“穿过计算机进行审计”。这时,注册会计师更可能需要更多运用下述的各项审计技术和审计工具开展具体的审计工作

第四节 计算机辅助审计技术和电子表格的运用 (★)

计算机辅助审计技术的类型与应用	<p>1. 类型</p> <p>(1) 面向系统的计算机辅助审计技术 (用来验证程序/系统) 包括平行模拟、测试数据、嵌入审计模块法、程序编码审查、程序代码比较和跟踪、快照等方法</p> <p>(2) 面向数据的计算机辅助审计技术 (用于分析电子数据) 包括数据查询、账表分析、审计抽样、统计分析、数值分析等方法</p> <p>2. 应用</p> <p>(1) 计算机辅助审计技术使得对每一笔交易进行测试成为可能,用于在交易样本量很大的情况下替代手工测试</p> <p>(2) 由于计算机辅助审计技术有助于详审海量数据,它也可用于辅助对舞弊的检查工作 (如审阅非正常的日记账)</p>
-----------------	--

电子表格的风险与控制	<p>1. 电子表格的特性</p> <p>电子表格的特性 (即开放的访问、人工输入数据和容易出错) 以及编制并使用电子表格的环境的特性,增加了电子表格所生成的数据存在错误的风险,从而影响审计工作的进行</p> <p>2. 电子表格控制的考虑</p> <p>因为电子表格能够非常容易被修改,应当在以下方面实施控制: (1) 输</p>
------------	--

	入错误；(2) 逻辑错误；(3) 接口错误；(4) 其他错误
--	--------------------------------

第五节 不同信息技术环境下的问题（★）

不同环境	相关问题
网络环境（使用局域网或互联网）	用于处理交易的应用软件和数据文件可能分布于不同位置但互相连接的计算机设备上，由此产生了与内部控制相关的问题，包括对分布于不同位置的服务器的安全、数据和信息的分布及同步、管理监督以及兼容性问题
数据库管理系统	数据库管理系统也带来了与内部控制相关的问题，包括多重使用者能够访问和修改共享数据的风险。因此，需要实施严格的数据库管理和接触控制，以及数据安全备份制度
电子商务系统	<p>1. 采用电子商务的方式进行交易的情况下，交易信息在网上传输，容易被拦截、篡改或不当获取，需要采取相应的安全控制</p> <p>2. 被审计单位的会计信息系统可能与交易对方的系统相连接，产生了相互依赖的风险，即交易一方的风险部分取决于交易对手如何识别和管理其自身系统中的风险</p>

外包安排	<p>1. 注册会计师应当实施与服务机构活动相关的下列程序：</p> <p>（1）了解服务机构中与内部控制相关的控制以及针对服务机构活动所实施的控制</p> <p>（2）获取相关控制运行有效性的证据</p> <p>2. 注册会计师可通过以下程序获取相关控制运行有效性的证据，包括：</p> <p>（1）了解服务机构注册会计师对服务机构内部控制有效性出具的报告或与控制测试相关的商定程序报告</p> <p>（2）测试被审计单位对服务机构活动的控制</p> <p>（3）对服务机构实施控制测试</p>
------	--

外包安排	<p>3. 如果可以获取服务机构注册会计师对服务机构内部控制有效性出具的报告，注册会计师应当评价该报告是否提供了充分、适当的审计证据，以支持注册会计师的意见</p> <p>在评价时，注册会计师应当考虑下列因素：</p> <p>（1）对控制的测试涵盖的期间以及与管理层评估时间点的关系</p> <p>（2）对控制的测试涵盖的范围、测试的控制及其与企业控制的关联度</p> <p>（3）对控制的测试结果，以及服务机构注册会计师对控制运行有效性发表的意见</p>
------	--

第六节 数据分析

一、数据分析的概念

数据分析是指用适当的统计分析方法对收集来的大量数据进行分析，提取有用信息和形成结论而对数据加以详细研究和概括总结的过程。

在实用中，数据分析可帮助人们作出判断，以便采取适当行动。

从审计角度上说，数据分析应当使注册会计师能够更容易的再次看到被审计单位的整体情况。

二、数据分析的作用

数据分析工具可用于风险分析、交易和控制测试、分析程序，用于为判断提供支撑并提供见解。

一些常规分析工具可以提供审计证据，为会计估计的计算方法是否适当的判断提供支持。

数据分析工具可以提高审计质量，其核心在于：

第一，分析和相应判断的质量；

第二，从分析产生的交谈和询问中提取的审计证据。

三、数据分析面临的挑战

1.数据的安全性和完整性检查

2.注册会计师需要为每一个大客户的每一系统、按照每一个排列去映射所有编码

3.获取的数据，转换为可用数据

4.超大数据的存储

5.数据的保留

第六章 审计工作底稿

第一节 审计工作底稿概述

一、审计工作底稿的含义

审计工作底稿，是指注册会计师对制定的审计计划、实施的审计程序、获取的相关审计证据，以及得出的审计结论作出的记录。

审计工作底稿是审计证据的载体，是注册会计师在审计过程中形成的审计工作记录和获取的资料。

二、审计工作底稿的编制目的

注册会计师应当及时编制审计工作底稿，以实现下列目的：

1.主要目的

- (1)[对内]提供充分、适当的记录,作为审计报告的基础;
- (2)[对外]提供证据,证明已按准则规定执行了审计工作。

除上述目的外,编制审计工作底稿还可以实现下列目的:

- 1.有助于项目组计划和实施审计工作;
- 2.有助于负责督导的项目组成员按照审计准则的要求,履行其指导、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.便于会计师事务所根据质量控制准则的规定,实施质量控制复核与检查;
- 6.便于监管机构和注册会计师协会根据相关法律法规或其他相关要求,对会计师事务所实施执业质量检查。

三、审计工作底稿的性质

(一) 审计工作底稿的存在形式

存在形式:纸质 电子介质 其他介质

在实务中,为便于复核,可以将以电子或其他介质形式存在的审计工作底稿通过打印等方式,转换成纸质形式的审计工作底稿,并与其他纸质形式的审计工作底稿一并归档,同时,单独保存这些以电子或其他介质形式存在的审计工作底稿。

(二) 审计工作底稿的内容

审计工作底稿不包括的内容

- (1) 已被取代的审计工作底稿的草稿或财务报表的草稿;
- (2) 反映不全面或初步思考的记录;
- (3) 存在印刷错误或其他错误而作废的文本;
- (4) 重复的文件记录等。

由于这些草稿、错误的文本或重复的文件记录不直接构成审计结论和审计意见的支持性证据,因此,注册会计师通常无须保留这些记录

第二节 审计工作底稿的格式、要素和范围

审计工作底稿的要素

审计工作底稿包括下列全部或部分要素:

- 1.审计工作底稿的标题;
- 2.审计过程记录;
- 3.审计结论; 4.审计标识及其说明;

- 5.索引号及编号;
- 6.编制者姓名及编制日期;
- 7.复核者姓名及复核日期。
- 8.其他应说明事项

第三节 审计工作底稿的归档

一、审计工作底稿归档工作的性质

是一项事务性的工作,不涉及实施新的审计程序或得出新的审计结论。如果在归档期间对审计工作底稿作出的变动属于事务性的,注册会计师可以作出变动,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。

二、审计工作底稿归档的期限

- 1.如完成了审计工作,归档期限为审计报告日后 60 天内。
- 2.如未能完成审计业务,归档期限为中止后 60 天内。
- 3.如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,会计师事务所应当将其视为不同的业务,根据会计师事务所内部制定的政策和程序,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。

三、审计工作底稿归档后的变动

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限届满前删除或废弃任何性质的工作底稿。

(一) 需要变动审计工作底稿的情形

- 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审计结论。

(二) 变动审计工作底稿的记录要求

在完成最终审计档案归整工作后,如果注册会计师发现有必要修改现有审计工作底稿或增加新的审计工作底稿,无论修改或增加的性质如何,注册会计师均应当记录:

- (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。

四、审计工作底稿的保存期限

- 1.如完成审计业务，自审计报告日起对工作底稿至少保存 10 年；
- 2.如未能完成审计业务，自业务中止日起至少保存 10 年；
- 3.在完成最终审计档案的归整工作后，不应在规定保存期限届满前删除或废弃任何性质的工作底稿。

来学网LAI XUE.COM 未来因学而变