

## 注册会计师审计教材精讲班

### 第一章 审计概述

#### 第二节 审计要素

##### 2.1 概述

###### 审计五要素

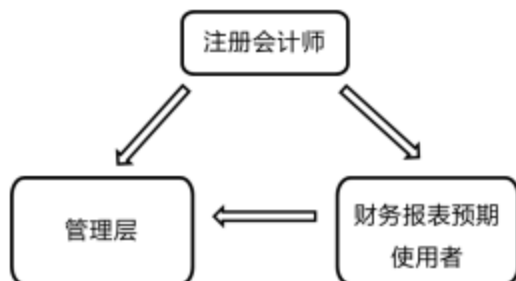


对财务报表审计而言，审计业务要素包括审计业务的三方关系人、财务报表、财务报表编制基础、审计证据和审计报告。

##### 2.2 审计业务的三方关系人

###### (一) 概念

三方关系人分别是注册会计师、被审计单位管理层和财务报表预期使用者。



注册会计师对由被审计单位管理层负责编制的财务报表发表审计意见，以增强除**管理层之外**的财务报表预期使用者对财务报表的信赖程度。

在审计业务某些情况下，管理层与财务报表预期使用者可能来自同一企业，但**两者不一定是同一方**。

例如，某公司同时设有董事会和监事会，监事会需要对董事会和管理层负责编制的财务报表进行监督。管理层和预期使用者虽然来自同一企业，但不是同一方。

###### 【理解】

管理层在某些情况下也会成为预期使用者之一，但不是唯一的预期使用者（言外之意，预期使用者和管理层可以来自同一方）是否存在三方关系是判断某项业务是否属于审计业务的重要标注之一

如果某项业务不存在除管理层之外的其他预期使用者，则该业务**不构成**一项审计业务（言外之意，如果预期使用者仅有管理层，那该业务不构成审计业务）

###### (二) 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。

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。

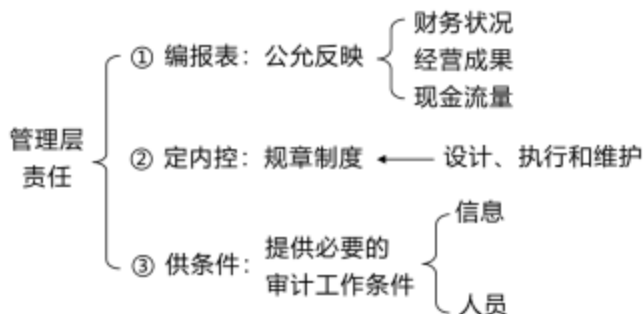
注册会计师责任的确立：注册会计师通过签署审计报告确认其责任。

注册会计师利用专家协助执行审计业务：

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。

### （三）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。



编表之责	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）
内控之责	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
条件之责	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。

### （四）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。

审计报告的收件人应当尽可能地明确为所有的预期使用者：

① 注册会计师为上市股份有限公司提供财务报表审计服务，其审计报告的收件人为“xx股份有限公司全体股东”。

② 除股东之外，公司债权人、证券监管机构等也是预期使用者。

**特定的预期使用者：**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。

举例：企业向银行贷款，银行要求企业提供一份能反映财务状况且经过注册会计师审计的财务报表，那么，银行就是该审计报告的预期使用者。

与财务报表有**重要和共同利益**的主要利益相关者构成预期使用者：

注册会计师可能无法识别使用审计报告的所有组织和人员，尤其在各种可能的预期使用者对财务报表存在不同的利益需求时。此时，预期使用者主要是指那些与财务报表有重要和共同利益的主要利益相关者。

举例：在上市公司财务报表审计中，预期使用者主要是指上市公司股东。

**【单选题 2014】**下列有关财务报表审计业务三方关系的说法中，错误的是（ ）。

- A. 如果注册会计师无法识别出使用审计报告的所有组织或人员，则预期使用者主要是指那些与财务报表有重要和共同利益的主要利益相关者
- B. 审计业务的三方关系人分别是注册会计师、被单位管理层和财务报表预期使用者
- C. 委托人通常是财务报表预期使用者之一，也可能由管理层担任
- D. 如果管理层和财务报表预期使用者来自于同一企业，则两者是同一方

**【答案】** D

【单选题 2018】下列各项中，通常不属于审计报告的预期使用者的是（ ）。

- A. 被审计单位的股东
- B. 被审计单位的管理层
- C. 对被审计单位财务报表执行审计的注册会计师
- D. 向被审计单位提供贷款的银行

【答案】C

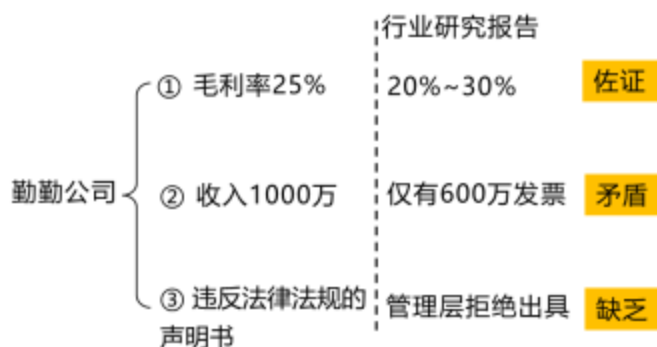
### 2.3 财务报表编制基础

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。

通用目的编制基础	特殊目的编制基础
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。如：会计准则和相关会计制度	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。如：计税核算基础、监管机构的报告要求和合同的约定等

### 2.4 审计证据

证据是注册会计师提出审计（鉴证）结论的基础。



### 2.4 审计证据

证据的特征：

关键词	内容
累积性	主要是在审计过程中通过实施审计程序获取的
从其他来源获取	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管理程序获取的信息。
会计记录/专家编制	会计记录也是重要的审计证据来源。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。
支持和佐证/矛盾	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。
信息的缺乏	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。

【单选题 2014（改）】下列有关审计证据的说法中，错误的是（ ）。

- A. 审计证据包括从公开渠道获取的与管理层认定相矛盾的信息
- B. 审计证据包括会计师事务所接受与保持客户或业务时实施质量管理程序获取的信息
- C. 审计证据包括被审计单位聘请的专家编制的信息
- D. 信息的缺乏本身不构成审计证据

【答案】D

【单选题 2012（改）】下列有关审计证据的说法中，错误的是（ ）。

- A. 审计证据主要是在审计过程中通过实施审计程序获取的
- B. 审计证据不包括会计师事务所接受与保持客户时实施质量管理程序获取的信息
- C. 审计证据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
- D. 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

【答案】B

## 2.5 其他要素

### （一）财务报表

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。相关附注通常包括重要会计政策概要和其他解释性信息。

### （二）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。

链接：第十九章详细展开