

注册会计师审计教材精讲班

第一章 审计概述

第四节 审计基本要求

4.1 遵守审计准则和职业道德守则

(一) 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整个过程，注册会计师在职业过程中应当遵守审计准则的要求。

(二) 遵守职业道德守则

1. 诚信；
2. 独立性；
3. 客观公正；
4. 专业胜任能力和勤勉尽责；
5. 保密；
6. 良好职业行为。

详见《审计》教材的第二十二章和二十三章。

4.2 保持职业怀疑

职业怀疑，是指注册会计师执行审计业务时，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。

【理解要点】

1. 要求秉持一种质疑的理念；
2. 要求对引起疑虑的情形保持警觉；
3. 要求审慎评价审计证据；
- 4.1 要求客观评价管理层和治理层；
- 4.2 保持职业怀疑

【理解要点】

1. 要求秉持一种质疑的理念。

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。

2. 要求对引起疑虑的情形保持警觉。

- (1) 相互矛盾的审计证据；
- (2) 引起对文件记录、对询问的答复的可靠性产生怀疑的信息；
- (3) 表明可能存在舞弊的情况；
- (4) 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. 要求审慎评价审计证据。

- (1) 质疑相互矛盾的审计证据；
- (2) 在怀疑信息的可靠性或发现舞弊迹象时，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；
- (3) 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. 要求**客观评价**管理层和治理层。

不应依赖以往对管理层和治理层诚信形成的判断，即使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。

【单选题 2015】下列有关职业怀疑的说法中，正确的是（ ）。

- A. 职业怀疑与所有职业道德基本原则均密切相关
- B. 保持职业怀疑可以提高审计程序设计和执行的有效性
- C. 职业怀疑是一种思维状态，审计工作底稿不能为注册会计师是否保持职业怀疑提供证据
- D. 职业怀疑要求注册会计师质疑获取的审计证据并鉴别其真伪

【答案】B

【职业怀疑的作用】

1. 用于识别和评估重大错报风险
2. 用于进一步审计程序
3. 用于评价审计证据
4. 用于针对舞弊

1. 用于识别和评估重大错报风险

在识别和评估重大错报风险时，保持职业怀疑有助于注册会计师设计恰当的**风险评估程序**，有针对性地了解被审计单位及其环境；有助于使注册会计师**对引起疑虑的情形**保持警觉，充分考虑错报发生的**可能性**和重大程度，有效识别和评估重大错报风险。

“可能性” 参考第七章“风险评估”表 7-5

2. 用于进一步审计程序

在设计和实施进一步审计程序以**应对重大错报风险**时，保持职业怀疑有助于注册会计师针对评估出的重大错报风险，**恰当设计**进一步审计程序的**性质、时间安排和范围**，降低选取不适当的审计程序的风险；有助于注册会计师对已获取的审计证据表明可能存在未识别的重大错报风险的情形保持警觉，并作出进一步调查。

详见《审计》教材第八章“风险应对”第二节

3. 用于评价审计证据

在评价审计证据时，保持职业怀疑有助于注册会计师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**；有助于注册会计师**审慎评价**审计证据，**纠正**仅获取最容易获取的审计证据，忽视存在相互矛盾的审计证据的偏向。

4. 用于针对舞弊

保持职业怀疑，有助于使注册会计师认识到存在由于舞弊导致的重大错报的**可能性**，不会受到以前对管理层、治理层正直和诚信形成的判断的影响；使注册会计师对获取的信息和审计证据是否表明可能存在由于舞弊导致的重大错报风险始终**保持警惕**；使注册会计师在怀疑文件可能是伪造的或文件中的某些条款可能已被篡改时，作出**进一步调查**。

【多选题 2012】关于注册会计师在计划和执行审计工作时保持职业怀疑的作用，下列说法中，正确的有（ ）。

- A. 降低检查风险
- B. 降低审计成本
- C. 避免过度依赖管理层提供的书面声明
- D. 恰当识别、评估和应对重大错报风险

【答案】ACD

【单选题 2021】下列有关注册会计师保持职业怀疑的说法中，错误的是（ ）。

- A. 职业怀疑要求注册会计师在评价管理层和治理层时，不应依赖以往对管理层和治理层诚信形成的判断
- B. 保持职业怀疑有助于注册会计师恰当运用职业判断
- C. 职业怀疑要求注册会计师质疑相互矛盾的证据的可靠性
- D. 保持职业怀疑可以增强注册会计师在审计中保持独立性的能力

【答案】D

4.3 合理运用职业判断

1. 职业判断的定义

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，是注册会计师胜任能力的核心。

2. 职业判断的运用领域（6项）

- （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、评估和应对对职业道德基本原则不利的影响。

【理解】

- 1. 各类决策都要运用职业判断。
- 2. 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。

3. 职业判断的决策过程

职业判断决策过程的五个步骤：

- （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

4. 衡量职业判断质量

- （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。

【单选题 2016】下列有关职业判断的说法中，错误的是（ ）。

- A. 注册会计师恰当记录与被审计单位的相关决策结论进行沟通的方式与事件，有利于提高职业判断的可辩护性
- B. 如果有关决策不被该业务的具体实施的情况所支持，职业判断并不能作为注册会计师做出不恰当决策的理由

- C. 职业判断设计与具体会计处理和审计程序相关的决策，但不涉及与遵守职业道德要求相关的决策
- D. 保持职业怀疑有助于注册会计师提高职业判断质量

【答案】C

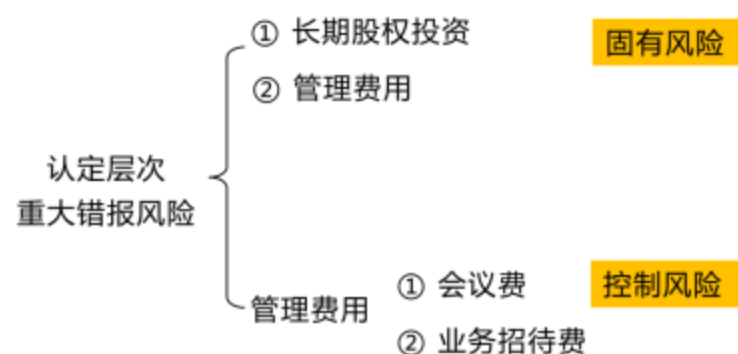
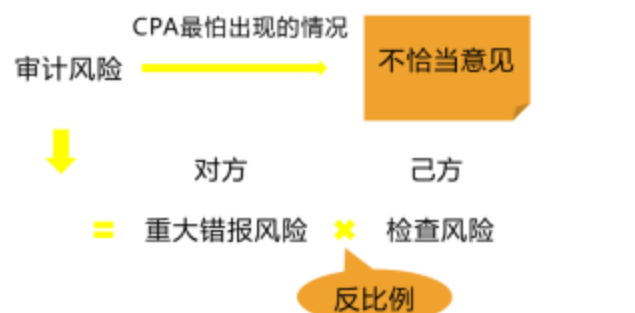
【单选题 2016】下列有关职业怀疑的说法中，错误的是（ ）。

- A. 注册会计师是否能保持职业怀疑在很大程度上取决于其胜任能力
- B. 会计师事务所的业绩评价机制会削弱注册会计师对职业怀疑的保持程度
- C. 保持独立性是可以增强注册会计师在审计中保持职业怀疑的能力
- D. 审计的时间安排和工作量要求有可能阻碍注册会计师的职业判断

【答案】B

第五节 审计风险

5.1 审计风险模型概览





（一）审计风险

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。

（二）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。

【理解】重大错报风险**客观存在于**被审计单位，注册会计师只能评估，不能控制，即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。

【理解】重大错报风险应从两个层次方面去评估，才能在风险应对阶段采取不同的应对措施。

财务报表层次重大错报风险

1. **财务报表层次**重大错报风险与财务报表整体存在**广泛**联系，可能影响多项认定
2. **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
3. 财务报表层次重大错报风险难以界定于某类交易、账户余额和披露的具体认定；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，与注册会计师考虑由舞弊引起的风险尤其相关

认定层次重大错报风险

1. 注册会计师同时考虑各类交易、账户余额和披露**认定层次**的重大错报风险，考虑的结果直接有助于注册会计师确定认定层次上实施的进一步审计程序的性质、时间安排和范围
2. 注册会计师在各类交易、账户余额和披露认定层次获取审计证据，以便能够在审计工作完成时，以可接受的低审计风险水平对财务报表整体发表审计意见

【多选题 2016】下列关于重大错报风险的说法中，正确的有（ ）。

- A. 重大错报风险包括固有风险和检查风险
- B. 注册会计师应当将重大错报风险与特定的交易、账户余额和披露的认定相联系
- C. 在评估一项重大错报风险是否为特别风险时，注册会计师不应考虑控制对风险的抵消作用
- D. 注册会计师对重大错报风险的评估，可能随着审计过程中不断获取审计证据而做出相应的变化

【答案】 CD

（三）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误（该错报单独或连同其他错报可能是重大的）的可能性。

【理解】固有风险是认定层次的风险，客观存在于被审计单位，注册会计师只能评估，无法控制。

某些类别的交易、账户余额和披露及其认定，固有风险较高。例如：

1. 复杂的计算比简单计算更可能出错；
2. 受重大计量不确定性影响的会计估计发生错报的可能性较大；

3. 产生经营风险的外部因素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，进而导致存货易于发生高估错报（计价认定）；
4. 维持经营的流动资金匮乏、被审计单位处于夕阳行业等。

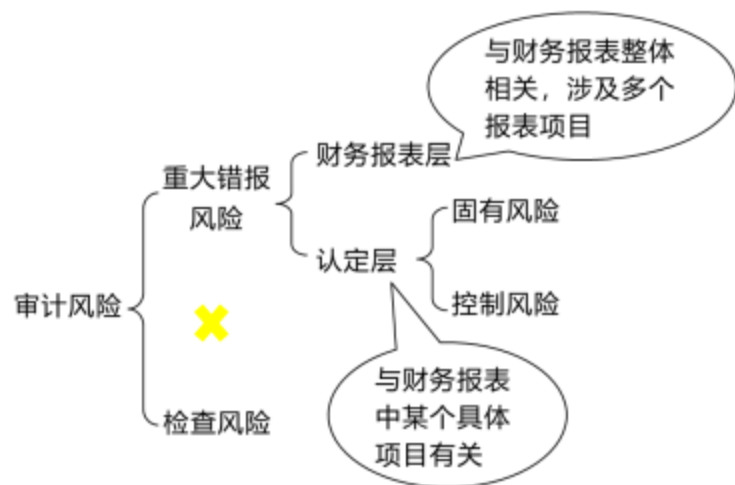
（四）控制风险

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。

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；
2. 由于控制的固有局限性，某种程度的控制风险始终存在。

理解：控制风险是认定层次的风险，客观存在于被审计单位，注册会计师只能评估，无法控制。

固有局限性参考《审计》教材第七章第四节



（五）检查风险

检查风险是指如果存在某一错报，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。

【理解】检查风险是认定层次的风险，注册会计师（通过执行恰当的审计程序）能够控制。

检查风险的来源：

1. 检查风险取决于审计程序设计的合理性和执行的有效性。
2. 由于注册会计师通常并不对所有的交易、账户余额和披露进行检查，检查风险不可能降低为零。
3. 注册会计师可能选择了不恰当的审计程序、审计过程执行不当，或者错误解读了审计结论，因此，检查风险不可能降低为零。

注册会计师可以通过适当计划、在项目组成员之间进行恰当的职责分配、保持职业怀疑，对审计项目组成员执行的工作进行指导、监督和复核，尽可能降低检查风险。

【单选题 2012】下列关于重大错报风险的说法中，错误的是（ ）。

- A. 重大错报风险是指如果存在某一错报，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
- B. 重大错报风险包括财务报表层次和各类交易、账户余额以及列报和披露认定层次的重大错报风险
- C. 财务报表层次的重大错报风险可能影响多项认定，此类风险通常与控制环境有关，但也可能与其他因素有关
- D. 认定层次的重大错报风险可以进一步细分为固有风险和控制风险

【答案】A

(一) 检查风险与重大错报风险的反向关系

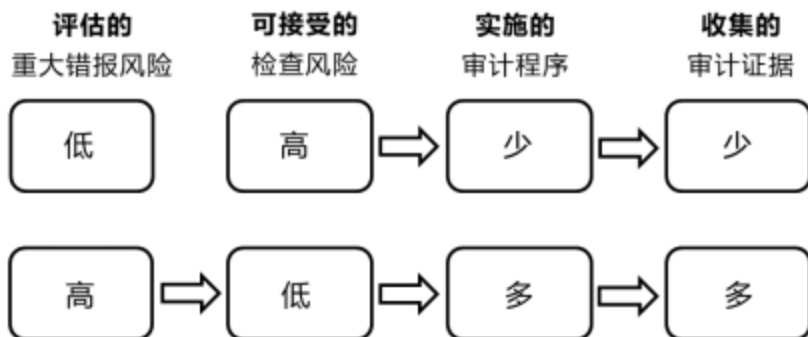
审计风险 (S) = 重大错报风险 (Z) × 检查风险 (J)

检查风险与认定层次重大错报风险的评估结果呈反向关系，检查风险是由认定层次重大错报风险决定的。

(二) 检查风险的控制

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。

【理解】 通过实施恰当的审计程序以控制检查风险



【单选题 2015】 下列有关审计风险的说法中，错误的是 ()。

- A. 如果注册会计师将某一认定的可接受审计风险设定为 10%，评估的重大错报风险为 35%，则可接受的检查风险为 25%
- B. 实务中，注册会计师不一定用绝对数量表达审计风险水平，可选用文字进行定性表述
- C. 审计风险并不是指注册会计师执行业务的法律后果
- D. 在审计风险模型中，重大错报风险独立于财务报表审计而存在

【答案】 A

5.3 审计的固有限制

(一) 审计的固有限制来源

财务报告的性质 (会计估计)

审计程序的性质 (审计抽样，依赖于评估的结果)

在合理的时间内以合理的成本完成审计的需要 (监管要求)

(二) 重要观点

由于审计存在固有限制，所以：

1. 注册会计师不可能将审计风险降至零；
2. 注册会计师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；
3. 注册会计师据以得出结论和形成审计意见的大多数审计证据是说服性而非结论性的。完成审计工作后发现 由于舞弊或错误导致的财务报表重大错报，其本身并不表明 注册会计师没有 按照审计准则的规定执行审计工作。尽管如此，审计的固有限制并不能作为注册会计师满足于说服力不足的审计证据的理由 (不是“偷懒”的借口，注册会计师应当获取充分适当的审计证据)。

审计中的困难、时间或成本等事项本身，不能 作为注册会计师省略不可替代的审计程序或满足于说服力不足的 审计证据的正当理由。制定适当的审计计划有助于保证执行

【单选题 2021】 关于财务报表层次重大错报风险，下列各项错误的是 ()。

- A. 财务报表层次重大错报风险增大了认定层次发生重大错报的可能性

- B. 财务报表层次重大错报风险影响多项认定
- C. 财务报表层次重大错报风险通常与控制环境有关
- D. 财务报表层次重大错报风险的评估结果直接有助于确定认定层次上实施的进一步审计程序的性质、时间安排和范围

【答案】D

【多选题 2015】在向被审计单位解释审计固有限制时，下列有关审计固有限制的说法中，注册会计师认为正确的有（ ）。

- A. 审计工作可能因高级管理人员的舞弊行为而受到限制
- B. 审计工作可能因审计收费过低而受到限制
- C. 审计工作可能因项目组成员素质和能力的不足而受到限制
- D. 审计工作可能因财务报表项目涉及主观决策而受到限制

【答案】AD

第六节 审计过程

接受业务委托（第二章）

计划审计工作（第二章）

识别和评估重大错报风险（第七章、第九至十二章）

应对重大错报风险（第八章、第九至十二章）

编制审计报告（第十八章、第十九章）

（本节历年无考点）

本章词汇

合理保证	重大错报	审计风险
除管理层之外的预期使用者	舞弊或错误	固有风险
鉴证业务	认定	控制风险
可接受的低水平	职业怀疑	检查风险
重大错报风险	职业判断	财务报表层次
各类交易、账户余额和披露认定层次		