

# 注册会计师 审计 考点强化班

## 考点 11：风险评估程序

### 一、风险评估程序

询问、分析、观察、检查

穿行测试：了解相关控制并确定控制是否得到执行

### 二、项目组内部讨论

#### 1. 讨论的目标

①为项目组成员提供交流信息和分享见解的机会；②各自负责的领域内，由于舞弊或者错误导致财务报表重大错报的可能性；③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性质、时间安排和范围的影响。

#### 2. 讨论的内容

①被审计单位面临的经营风险；②财务报表容易发生错报的领域以及发生错报的方式；③由于舞弊导致重大错报的可能性。

#### 3. 讨论的人员

①项目组关键成员（并非所有成员）；②专家（如需要）；③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。

### 三、了解被审计单位及其环境(5+1)

①行业状况、法律环境和监管环境及其他外部因素②被审计单位的性质③被审计单位对会计政策的选择和运用④被审计单位的目标、战略以及相关经营风险⑤被审计单位财务业绩的衡量和评价⑥被审计单位的内部控制

### 四、考点提示

注意辨析经营风险：多数经营风险最终都会产生财务后果，但并非所有的经营风险都与财务报表相关并导致重大错报风险。因此，注册会计师的责任不是识别或评估被审计单位所有的经营风险。

## 考点 12：风险评估程序

### 一、内部控制的基本概念

#### 1. 含义和目标

内部控制是被审计单位为了合理保证财务报告的可靠性、经营的效率和效果以及对法律法规的遵守，由治理层、管理层和其他人员设计与执行的策略及程序。

注册会计师应当在所有审计项目中了解内部控制；注册会计师需要了解和评价的只是与审计相关的内部控制，并非被审计单位所有的内部控制。

#### 2. 内部控制五要素（COSO 框架）

①控制环境；②风险评估过程；③与财务报告相关的信息系统和沟通；④控制活动：包括授权、业绩评价、信息处理、实物控制和职责分离；⑤对控制的监督：包括持续的监督和单独的评价。

#### 3. 人工和自动化成分

##### （1）自动化控制

①存在大量或重复发生的交易；②事先可预计或预测的错误能够通过自动化控制参数得以防止或发现并纠正；③用特定方法实施控制的控制活动可得到适当设计和自动化处理。

##### （2）人工控制

①存在大额、异常或偶发的交易；②存在难以界定、预计或预测的错误情况；③为应对情况的变化，需要对现有的自动化控制进行人工干预；④监督自动化控制的有效性。

### 二、了解被审计单位内部控制的要求

#### 1. 目标

①评价控制的设计是否合理；②确定内部控制是否得到执行。

## 2. 程序

①询问被审计单位的人员，但询问程序本身并不足以评价控制的设计和和执行，应当与其他程序相结合。②观察特定控制的运用。③检查文件和报告。④追踪交易在财务报告信息系统中的处理过程，即穿行测试。

## 三、控制环境

### 1. 对注册会计师的要求

注册会计师应当了解控制环境，在审计业务承接阶段，就需要对控制环境作出初步了解和评价。

### 2. 内容

①诚信和道德价值观念的沟通与落实②对胜任能力的重视③治理层的参与程度④管理层的理念和经营风格⑤组织结构及职权与责任的分配；人力资源政策与实务

### 3. 影响

①控制环境对重大错报风险的评估具有广泛影响，如认为控制环境薄弱，可能导致财务报表层次的重大错报风险，很难认定某一流程的控制是有效的。②不能绝对防止舞弊，但有助于降低舞弊风险。③本身并不能防止或发现并纠正认定层次的重大错报。在评估重大错报风险时，应将控制环境连同其他内部控制要素产生的影响一并考虑。

## 四、预防性控制和检查性控制

1. 预防性控制：防止错报发生的控制，即“事先预防”。如：审批、授权、职责分离。

2. 检查性控制：及时发现已发生的错报的控制，即“事后复核”。如：复核、对账、盘点。

## 五、考点提示

1. 注册会计师需要了解和评价的只是与审计相关的内部控制，并非被审计单位所有的内部控制，而与审计相关的内部控制，既可能与财务报告目标有关，也可能与经营和合规目标有关。注意考试中出现绝对错误用语，如“经营目标和合规目标相关的控制均与审计无关”。

2. 注意内控要素的层次，区分内部控制的要素和控制活动的要素。

## 考点 13：评估重大错报风险

### 一、两个层次的重大错报风险

层次	特征	内容
财务报表层次	与财报整体广泛相关，影响多项认定	重大经营风险；薄弱的控制环境；频繁更换关键岗位人员 信息技术一般控制缺陷；管理层凌驾于内部控制之上舞弊风险 持续经营能力的重大疑虑
认定层次	与特定的交易、账户余额和披露相关	通常对应具体的财务报表项目等

### 二、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消效果。

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。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重大缺陷，并考虑其对风险评估的影响。

### 三、仅通过实质性程序无法应对的重大错报风险

1. 当日常交易采用高度自动化处理时，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，注册会计师仅通过实施实质性程序可能难以获取充分、适当审计证据。

2. 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；注册会计师应当考虑依赖的相关控制的有效性，并对其了解、评估和测试。

## 考点 14：总体应对措施和进一步程序总体方案

### 一、总体应对措施(3+2)

1. 向审计项目组强调保持职业怀疑的必要性；2. 分派更有经验或具有特殊技能的审计人员，或利用专家工作；3. 提供更多的督导；4. 在选择进一步审计程序时融入更多的不可预见的因素；

5. 对拟实施审计程序的性质、时间安排或范围作出总体修改，包括：

(1)通过实施实质性程序获取更广泛的审计证据；(2)在期末而非期中实施更多的审计程序；(3)增加拟纳入审计范围的经营地点的数量。

### 二、进一步程序的总体方案

注册会计师无论选用实质性方案还是综合性方案，都应当对所有重大的各类交易、账户余额和披露设计和实施实质性程序。

### 三、增加审计程序不可预见性的方法

#### 1. 思路（“改性质、改时间、改范围”）

- (1) 对某些以前未测试的低于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，使其超出被审计单位的预期；
- (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。

#### 2. 对注册会计师的要求

- (1) 事先与被审计单位高层管理人员沟通，要求实施不可预见性程序，但不能告知其具体内容。
- (2) 注册会计师可以在签订审计业务约定书时明确提出这一要求。

## 考点 15：控制测试的含义

### 一、控制测试的含义

了解内部控制	(1) 评价控制的设计 (2) 确定控制是否得到执行
控制测试	控制运行是否有效

应当实施控制测试的情形：

预期有效	在评估认定层次重大错报风险时，预期控制运行有效 预期有效是指控制设计合理且得到执行
仅实质性程序不足	仅实施实质性程序不足以提供认定层次充分、适当的审计证据 高度自动化处理时，审计证据依赖信息系统的相关控制

### 二、控制测试的程序

#### 1. 程序的类型

类型	注意要点
询问	询问本身并不足以测试控制运行的有效性，需要将询问与其他审计程序结合使用
观察	测试不留下书面记录的控制（如职责分离、自动化控制）的运行情况的有效方法 观察提供的证据仅限于观察发生的时点，注册会计师需要考虑不在场时可能未执行的情况
检查	适用于留有书面证据的控制 检查对象包括复核时留下的记号、签字、标志，以及是否按规定完整实施了该控制
重新执行	如果需要进行大量的重新执行，注册会计师就要考虑通过实施控制测试以缩小实质性程序的范围是否有效率

#### 2. 考虑自动化应用控制

对于一项自动化的应用控制，注册会计师可以利用该项控制得以执行的审计证据和信息技术一般控制运行有效性的审计证据，作为支持该项控制在相关期间运行有效性的重要审计证据。

#### 3. 实质性程序结果对控制测试结果的影响

- (1) 如实施实质性程序未发现某项认定存在错报，不能说明相关的控制运行有效；
- (2) 如实质性程序发现某项认定存在重大错报，可能表明内部控制存在重大缺陷。此时，应降低对相关控制的信赖程度、调整实质性程序的性质、扩大实质性程序的范围等。

## 考点 16：考虑期中实施的控制测试

### 1. 总体要求

即使已获取有关控制在期中运行有效性的审计证据，仍然需要考虑如何能够将这些审计证据合理延伸至期末，针对期中至期末这段剩余期间获取充分、适当的审计证据，包括获取这些控制在剩余期间发生重大变化的审计证据；确定针对剩余期间还需获取的补充审计证据。

### 2. 剩余期间的补充证据

考虑因素	影响方向
1. 评估的认定层次重大错报风险	同向
2. 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	
3. 期中获取的控制运行有效性证据的充分程度	反向
4. 剩余期间的长度	同向
5. 在信赖控制的基础上拟缩小实质性程序的范围（信赖程度）	同向
6. 控制环境强弱	反向

#### 考点 17：考虑以前期间控制测试的审计证据

##### 1. 基本思路

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，如果拟信赖以前审计获取的有关控制运行有效性的审计证据，注册会计师应当实施询问并结合观察和检查程序，获取这些控制是否已经发生变化的审计证据。

##### 2. 具体要求

###### (1) 与特别风险相关的控制

对于旨在减轻特别风险的控制，如果注册会计师拟信赖减轻特别风险的控制，无论本期是否发生变化，都不应依赖以前审计获取的证据，应在本期测试这些控制的运行有效性。

###### (2) 不属于与特别风险相关的控制

①如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，应运用职业判断确定是否在本期审计中测试，以及本次测试与上次测试的间隔期间，但每三年至少对控制测试一次。

②应在每次审计时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。

#### 考点 18：实质性程序

##### 一、实质性程序的含义和要求

###### 1. 一般要求

由于内部控制存在固有的局限性，所以，无论对重大错报风险的评估结果如何，注册会计师都应当针对所有重大的各类交易、账户余额、列报实施实质性程序。

###### 2. 针对特别风险的要求

①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。②如果针对特别风险仅实施实质性程序，注册会计师应当使用细节测试，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。但不能仅实施实质性分析程序。

##### 二、考虑在期中实施实质性程序

1. 针对剩余期间实施进一步实质性程序；2. 将实质性程序和控制测试结合使用。针对特别风险：将期中结论延伸至期末而实施的审计程序通常是无效的，应考虑在期末或者接近期末实施实质性程序

##### 三、考虑以前审计获取的审计证据

①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只有以前获取的审计证据及相关事项未发生重大变动时，以前的证据才可用作本期的有效证据；③如拟利用以前获取的审计证据，应当在本期实施审计程序，以确定证据是否具有持续相关性。

##### 四、考点提示

1. 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。注意此处，此处是“所有重大”，而非“所有”。

2. 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。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（例如，以前审计通过实质性程序测试过的某项诉讼在本期没有任何实质性进展），以前获取的审计证据才可能用做本期的有效审计证据。

#### 考点 19：信息技术一般控制、应用控制和公司层面控制

##### 1. 一般控制的定义

为保证信息系统安全，对整个信息系统及外部各种环境要素实施的、对所有应用或控制模块有普遍影响的控制；通

常会影响部分或全部财务报表认定。

## 2. 一般控制的内容

一般控制包括程序开发、程序变更、程序和数据访问和计算机运行四个方面。

## 3. 对注册会计师的要求

如果计划依赖自动应用控制、系统生成的信息等，则需要对信息技术的一般控制进行测试。

## 4. 信息技术应用控制

应用控制一般要经过输入、处理及输出等环节，需要关注的要素包括完整性、准确性、存在和发生等。

## 5. 公司层面信息技术控制

常见的公司层面信息技术控制包括但不限于：

(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；(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。

## 6. 一般控制、应用控制和公司层面控制的关系

(1) 公司层面信息技术控制是信息技术的整体控制环境，决定了信息技术一般控制和应用控制的风险基调；

(2) 一般控制是应用控制的基础，一般控制的有效性直接关系到应用控制的有效性。

## 考点 20：外包安排

### 一、审计程序

#### 1. 总体程序

当外包安排构成被审计单位与财务报告相关的信息系统或业务流程的一部分：

(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 (2) 获取相关控制运行有效性的证据

#### 2. 控制测试

(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 (2) 测试被审计单位对服务机构活动的控制 (3) 对服务机构实施控制测试

### 二、获取外部报告

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，注册会计师应考虑三点因素进行评价：

1. 控制测试涵盖的期间以及与管理层评估时间点的关系；2. 测试涵盖的范围、测试的控制及其与企业控制的关联度；3. 控制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。

## 考点 21：审计工作底稿的编制

### 一、审计工作底稿的内容

审计工作底稿不包括：

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

### 二、审计工作底稿的编制目的

#### 1. 基本目的

(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，证明已按照审计准则和法律法规的规定计划和执行了审计工作。

#### 2. 其他目的

(1) 有助于计划和执行审计工作；(2) 有助于履行指导、监督与复核的责任；(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实施执业质量检查。

### 三、确定审计工作底稿格式、要素和范围的考虑因素

(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) 当从已执行工作或获取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。

### 四、审计工作底稿的识别特征

识别特征通常具有唯一性，常见的几类识别特征如下：



特征	内容
单据的唯一编号	如订购单、发运单、签收单和会计凭证等，需要注意区别不同的会计期间，以保证查询编号可以直接识别相关项目或事项
实施审计程序的范围并指明该主体	银行存款日记账的大额交易测试中，对一定金额以上的所有会计分录进行测试
样本来源、抽样起点和间隔	说明选样的方法，重新执行此方法可以追踪到特定的样本
询问程序	询问的时间、被询问人的姓名及职位
观察程序	观察的对象或观察过程、相关被观察人员及其各自的责任、观察的地点和时间

#### 五、审计工作底稿的重大事项

1. 引起特别风险的事项；2. 实施审计程序的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. 导致出具非标准审计报告的事项。

#### 六、审计工作底稿的记录和签署

1. 审计工作的每一部分都应包含与已实施审计程序的结果及其是否实现既定审计目标相关的结论，还应包括审计程序识别出的例外情况和重大事项如何得到解决的结论。

2. 通常，需要在每一张审计工作底稿上注明执行审计工作的人员、复核人员、完成该项审计工作的日期以及完成复核日期；如果若干页的审计工作底稿记录同一性质的具体审计程序或事项，并且编制在同一个索引号中，可以仅在审计工作底稿的第一页上记录审计工作的执行人员和复核人员并注明日期。

#### 考点 22：审计工作底稿的归档和保存

##### 一、审计工作底稿的归档工作

###### 1. 工作性质

归档是指将审计工作底稿归整为最终档案，属于一项事务性工作，不涉及实施新的审计程序或得出新的审计结论。

###### 2. 归档期间对审计工作底稿进行变动

(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。

###### 3. 归档期限

审计报告日后 60 天内；或审计业务中止后的 60 天内。

###### 4. 归档要求

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，应当将其分别归整为最终审计档案。

##### 二、审计工作底稿归档后的变动

###### 1. 总体要求

在完成最终审计档案的归整工作后，不应在规定的保存期限届满前删除、或废弃任何性质的审计工作底稿。

###### 2. 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。

###### 3. 变动审计工作底稿时的记录要求

注册会计师应当记录下列事项：

(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；(3) 复核的时间和人员。

##### 三、审计工作底稿的保存

1. 电子或其他介质形式存在的底稿，应与其他纸质形式的审计工作底稿一并归档，并能通过打印等方式，转换成纸质形式的审计工作底稿；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。

2. 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；如果注册会计师未能完成审计业务，会计师事务所应当自业务中止日起，对审计工作底稿至少保存 10 年。