

第四节 审计基本要求

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，注册会计师在执业过程中应当遵守审计准则的要求。

二、遵守职业道德守则

职业道德基本原则包括：

- 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。

三、保持职业怀疑

（一）定义：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，对可能表明由于错误或舞弊导致错报的情况保持警觉，以及对审计证据进行审慎评价。

（二）保持职业怀疑理解要点：

1. 职业怀疑在本质上要求秉持一种质疑的理念	职业怀疑与客观和公正、独立性两项职业道德密切相关，保持独立性可以增强注册会计师保持客观和公正、职业怀疑的能力。
2. 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，质疑相互矛盾的审计证据的可靠性	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. 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。

（三）保持职业怀疑的作用：

- 1. 在识别和评估重大错报风险时，有助于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等方面；有助于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。
- 2. 在设计和实施进一步审计程序时，有助于针对评估的重大错报风险恰当设计进一步程序的性质、时间安排和范围，降低选取不适当程序的风险；有助于对已获取的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。

3. 在评价审计证据时，有助于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；有助于纠正仅获取最容易获取的审计证据、忽视存在相互矛盾的证据的偏向。

【例-单选题】下列有关职业怀疑的说法中，错误的是（ ）。

- A. 职业怀疑要求注册会计师摒弃 “存在即合理 ” 的逻辑思维
- B. 职业怀疑要求注册会计师对引起疑虑的情形保持警觉
- C. 职业怀疑要求注册会计师审慎评价审计证据
- D. 职业怀疑要求注册会计师假定管理层和治理层不诚信、并以此为前提计划审计工作

答案：D

解析：注册会计师应当客观评价管理层和治理层，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，也不能直接假定管理层和治理层缺乏诚信，故选项 D 错误。

四、合理运用职业判断

（一）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。

（二）职业判断的决策过程五个步骤：

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。

（三）运用职业判断的情形

1. 确定重要性，以识别和评估重大错报风险
2. 确定所需实施的审计程序的性质、时间安排和范围
3. 评价证据是否充分、适当，是否需要执行更多的工作
4. 评价管理层在应用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，如评估管理层在编制财务报表时作出的估计的合理性
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

【提示 1】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。

【提示 2】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（会计准则）、与审

计程序相关的决策（审计准则），以及与遵守职业道德要求相关的决策（职业道德守则）。

（四）衡量职业判断质量

1. 准确性或意见一致性；
2. 决策一贯性和稳定性；
3. 可辩护性。

（五）提高职业判断质量的途径

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。

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。

【强调】 审计准则要求注册会计师编制审计工作底稿，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做出的重大职业判断。

（六）对职业判断作出适当书面记录

对以下事项作出适当书面记录，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**。

【例-单选题】 下列有关职业怀疑的说法中，错误的是（ ）。

- A. 利用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. 职业怀疑要求注册会计师质疑相互矛盾的审计证据的可靠性
- C. 职业怀疑有助于注册会计师更恰当的运用职业判断
- D. 保持职业怀疑可以增强注册会计师在审计时中保持独立性的能力

答案： D

解析： 选项 D：保持独立性可以增强注册会计师在审计中保持客观公正、职业怀疑的能力。选项逻辑颠倒。

【例-单选题】 下列有关职业判断的说法中，错误的是（ ）。

- A. 职业判断能力是注册会计师胜任能力的核心
- B. 注册会计师应当书面记录其在审计过程中作出的所有职业判断
- C. 注册会计师保持独立有助于提高职业判断质量

D. 注册会计师工作的可辩护性是衡量职业判断质量的重要方面

答案：B

解析：注册会计师需要对职业判断作出适当的书面记录，但是并非对其在审计过程中作出的所有职业判断均进行书面记录。

【例-单选题】下列有关职业判断的说法中，错误的是（ ）。

- A. 如果有关决策不被该业务的具体事实和情况所支持，职业判断并不能作为注册会计师作出不恰当决策的理由
- B. 注册会计师恰当记录与被审计单位就相关决策结论进行沟通的方式和时间，有利于提高职业判断的可辩护性
- C. 保持职业怀疑有助于注册会计师提高职业判断质量
- D. 职业判断涉及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

答案：D

解析：职业判断涉及与具体会计处理和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，D 错误。