

第一章 审计概论

第一节：审计的定义和特征

1 审计的定义：审计是由国家授权或接受委托的专职机构或人员，依照国家法规、审计准则和会计理论，运用专门的方法，对被审计单位的财政、财务收支、经营管理活动及其相关资料的真实性、正确性、合规性、合法性、效益性进行审查和监督，评价经济责任，鉴证经济业务，用以维护财经法规、改善经营管理、提高经济效益的一项独立性的经济监管活动

(1) 审计主体：审计专职机构和专职人员

(2) 审计授权者：泛指国家审计机关、政府有关部门领导的授权，单位主管领导和相关领导的授权，是针对国家

审计和内部审计而言的

(3) 审计客体：被审计单位在一定时期内能够用财务报表及有关资料表现的全部或部分经济活动

(4) 审计依据：是审计人员在审计过程中用来评价和判断被审计单位经济活动真实性、合规性、合法性和效益性，

据以提出审计意见、做出审计结论的客观标准。主要包括国家相关的法律、法规；企业会计准则、会计制度，

注册会计师执业准则；企业内部的预算计划、经济合同等

(5) 审计目的：社会审计的目的就是对被审计单位的财务报表及相关资料的合法性和公允性发表审计意见

(6) 审计本质：具有独立性的经济监管、评价、鉴证活动

2 审计的特征：

(1) 独立性：机构独立、业务工作独立、经济独立

(2) 权威性：权威性是审计机构正常发挥作用的保证，审计机构的独立性决定了其权威性

第二节：审计的产生和发展

1 政府审计的产生和发展

(1) 我国审计的产生和发展：西周时期就有了审计萌芽的思想

秦汉时期是我国审计的确立阶段，主要表现在三个方面：

① 初步形成了统一的审计模式

② “上计”制度日趋完善

③ 审计地位提高，职权扩大

中华人民共和国成立以后...

1982年12月4日五届人大通过新宪法，明确规定了设立审计机关，实施审计监督

1983年9月正式成立了中华人民共和国审计署

1988年11月颁布了《中华人民共和国审计条例》

1995年1月1日实施《中华人民共和国审计法》，从法律上确立了政府审计地位，为政府审计发展奠定基础

(2) 国外政府审计的产生和发展，大体可分为三种类型

① 隶属于议会（立法机构），由议会直接授权，如美国、英国、加拿大、西班牙、澳大利亚等国家，这类

的审计机构有很强的独立性和权威性

② 隶属于政府（行政机构），由政府直接领导，如罗马尼亚、菲律宾等国家，这类型的审计机构具有

高效 实惠 上岸

一定的

独立性和权威性

③ 隶属于财政部，由财政部直接领导，如瑞典，这类型的审计机构独立性和权威性较小

2 内部审计的产生和发展

(1) 国外内部审计主要范围在现金交易、支付工资和盘点资产方面

(2) 20 世纪初期，美国最早建立“内部审计师协会”，标志着内部审计作为一项独立的职业开始确立

(3) 国际上常采用的内部审计模式有：

① 内部审计隶属于董事会，由董事会领导，向董事会报告工作，在这种设置方式下的内部审计具有很高的独

立性和权威性

② 内部审计隶属于董事会下面的监事会或类似委员会（如审计委员会）的领导，通过监事会向董事会或股东

大会汇报工作，也具有较高的独立性和权威性

③ 内部审计隶属于总经理，接受总经理的领导，并定期向总经理报告工作，可代表总经理对下属各单位部门

进行经常性的审计监督，在这种设置方式下的内部审计具有一定的独立性和权威性

④ 内部审计隶属于财会部门，由财会部门的主要负责人领导并向其汇报工作，独立性和权威性较弱

3 注册会计师审计的产生和发展

(1) 我国注册会计师审计的产生和发展

1918 年 9 月北洋政府颁布《会计师暂行章程》，同年谢霖领取第一号会计师证书，创办了我国第一家会计师事务所

务所：正则会计师事务所，标志着我国注册会计师制度正式诞生

(2) 国外注册会计师审计的产生和发展

① 详细审计阶段：注册会计师起源于 16 世纪的意大利合伙企业制度

特点：注册会计师审计的法律地位得到了法律确认；

审计的目的主要是查错防弊，保证企业资产的安全完整；

审计报告的使用人主要为企业股东；

审计的方法是对会计账目进行详细审计，即对有关的凭证、账簿、会计报表等资料进行周

密、详尽

地逐笔审查与稽核。

由于详细审计产生于英国，故又称英国式审计

② 资产负债表审计阶段：19 世纪末 20 世纪初，美国社会审计迅猛发展

特点：审计对象从会计账目扩大到资产负债表；

审计的主要目标是通过资产负债表数据的检查，判断企业信用状况；

审计方法从详细审计初步转向抽样审计；

审计报告使用人除企业股东外，扩大到了债权人；

由于资产负债表审计是美国首先实施的，故又称美国式审计

③ 会计报表审计阶段：20 世纪 30 年代证券交易业务较快发展，美国率先进入会计报表审计时代

特点：审计对象转为以资产负债表和利润表为中心的全部财务报表及相关财务资料；

审计的主要目的是对财务报表发表审计意见，以确定财务报表的可信性，查错防弊为次要

目的

审计范围已扩大到测试相关的内部控制，并以控制测试为基础进行抽样审计；

审计报告的使用人扩大到股东、债权人、证券交易机构、税务、金融机构及潜在投资者；

审计准则开始拟定，审计工作向标准化、规范化过度；

注册会计师资格考试制度广泛推行，注册会计师专业素质普遍提高

④ 现代审计阶段：二战后，国际资本流动带动了注册会计师审计跨国界发展，形成一大批国际会计师事务所

特点：审计组织机构不断发展壮大，开始呈现出集中化的趋势；

审计技术不断完善，抽样审计方法得到普遍运用，风险导向审计方法得到推广，计算机辅助审计技

术在审计中已被广泛采用

(3) 注册会计师审计发展历程的启示

① 注册会计师审计产生的直接原因是财产所有权与经营权的分离

② 注册会计师审计随着商品经济的发展而发展

③ 注册会计师审计具有客观、独立、公正的特征

第三节：审计的分类和审计方法

1 审计的分类

(1) 按审计的主体分类：政府审计、内部审计和注册会计师审计

① 政府审计：又称为国家审计，是指国家审计机关依法所进行的审计，是国家审计机关代表政府依法归国

院各部门、独立各级政府、财政、金融机构和企事业组织等的财政和财务收支进行审计监督，在独立行使

监督权的过程中，不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉

② 内部审计：指组织内部专职审计机构或人员实施的审计，是组织内部的一种独立客观的监督和评价活动，

它通过审查和评价经营活动及其内部控制的适当性、合法性和有效性来促进组织目标的实现

内部审计的主体是组织内部专职的审计机构或人员

内部审计的范围是组织的经营活动和内部控制

内部审计的目的是监督和评价本单位及所属单位的财政收支、财务收支及经济活动的真实性、合法性和效

益性，内部控制及风险管理的有效性

③ 注册会计师审计：又称民间审计、社会审计，是指由中国注册会计师协会审核批准成立的会计师事务所进

行的审计

注册会计师审计与政府审计的区别

	注册会计师审计	政府审计
审计方式	受托审计	强制审计
审计目标	对财务报表的合法性和公允性发表审计意见	对各级政府及其部门的财政收支情况及公共资金收支、运用情况进行审计
审计监督的性质	根据审计结论发表独立、客观、公正的审计意见，以合理保证审计报告使用人确定已审计的被审计单位财务报表的可靠程度	根据审计结果发表审计处理意见，如被审计单位拒不采纳，政府审计部门可以依法强制执行
审计实施手段	由中介组织会计师事务所进行的，是有偿审计	行政监督，政府行为，无偿审计
审计独立性	双向独立，既独立于第三关系人(审计委托人)，又独立于第二关系人(被审计单位)	政府审计机构隶属于国务院和各级人民政府领导，因此在独立性上体现为单向独立，即仅独立于审计第二关系人(被审计单位)

审计标准	《注册会计师法》和中国注册会计师协会制定的中国注册会计师执业准则	《中华人民共和国审计法》和审计署制定的国家审计准则
------	----------------------------------	---------------------------

注册会计师审计与内部审计的区别

	注册会计师审计	内部审计
审计方式	受托进行	根据本部门、本单位经营管理的需要自行安排
审计独立性	双向独立	受本部门、本单位直接领导，仅强调与所审的其他职能部门相对独立
审计目标	主要围绕财务报表进行，对财务报表的合法性、公允性发表审计意见	主要是检查各项内部控制的执行情况等，提出各项改进措施
审计职责和作用	需要对投资者、债权人及社会公众负责，对外出具审计报告具有鉴证作用	只对本部门、本单位负责，只能作为本部门、本单位改进管理的参考，对外不起鉴证作用，并对外界保密
审计标准	《注册会计师法》和中国注册会计师协会制定的中国注册会计师执业准则	内部审计准则

注册会计师审计与内部审计虽然存在很大区别，但注册会计师在对一个单位进行审计时，都要对其内部审计

的情况进行了解并考虑是否利用其工作成果，这是由于：

第一：内部审计是单位内部控制的一个重要组成部分；

第二：内部审计在审计内容、审计依据、审计方法等方面都和外部审计有一致之处

第三：利用内部审计工作成果可以提高工作效率，节约审计费用

(2) 按审计目的和内容分类：财务报表审计、经营审计、合规性审计

① 财务报表审计：目标是注册会计师通过执行审计工作，对财务报表是否按照规定的标准编制发表审计意见

② 经营审计：注册会计师为了评价被审计单位经营活动的效果和效率，而对其经营程序和方法进行的评价；

审计对象不限于会计，还包括组织机构、计算机系统、生产方法、市场营销以及注册会计师能够胜任的领

域。经营审计更像是管理咨询

③ 合规性审计：目的是确定被审计单位是否遵循了特定的程序、规则或条例

(3) 按审计实施的时间分类：事前审计、事中审计和事后审计

事前：审计机构的专职人员在被审计单位的财政、财务收支活动及其他经济活动发生之前所进行的审计

(按是否规定时间可以分为定期审计和不定期审计)

(4) 按审计执行的地点分类：报送审计、就地审计

① 报送审计：又称送达审计，指被审计单位按照审计机关的要求，将需要审查的全部资料送到审计机关所在

地进行审计。是政府审计机关进行审计的重要方式。

优点：省时、省力

缺点：不易发现被审计单位的实际问题，不便于用观察方法或盘点的方法进一步审查取证

② 就地审计：又称现场审计，是审计机构派出审计小组和专职人员到被审计单位现场进行的审计。是国家审

计机关、民间审计组织和内部审计部门进行审计的主要类型

(5) 按照审计所依据的基础和使用的技术分类：账项基础审计、制度基础审计、风险导向审计

① 账项基础审计：又称详细审计，是在被审计单位规模较小、业务较少、账目数量不多以及审计技术和方法

不发达的特定审计环境下产生的

② 制度基础审计：以控制、测试为基础的抽样审计

③ 风险导向审计：以审计风险模型为基础进行的审计

2 审计的方法：审计方法是审计人员检查和分析审计对象、收集审计证据，并依据审计证据形成审计结论和意见，

从而实现审计目标的各种专门手段的总称

我国审计方法体系两大组成部分：审查书面资料的方法、证实客观事物的方法

(1) 审查书面资料的方法

按照审查书面资料的顺序划分：顺查法、逆查法

① 顺查法：按照会计核算的处理顺序依次进行检查核对的一种方法

会计核算处理的一般顺序如下：



顺查法的审查顺序和会计核算顺序完全一致。

审计时首先要审查原始凭证，着重审查和分析经济业务是否真实、正确、合法、合规，核对证证是否相符；

其次是审查和分析记账凭证，查明会计科目处理和数据计算是否正确、合规；

最后审查各类会计账簿的记账和过账是否正确、完整、合规，核对账表、表表是否相符。

优点：方法比较简单，并且由于从原始凭证入手，审查的内容系统全面，不易造成重大疏漏

缺点：工作量大、繁琐，审查时不易抓住重点

适用：规模较小、业务量较少或内部控制制度较差的单位

② 逆查法：指按照与会计核算程序相反的顺序依次进行审计的方法

采用逆查法时，审计人员首先审查和分析会计报表，从中找出增减变化异常或数额较大或容易出现错弊的

项目，从而确定下一步审计的重点项目和线索；

其次按照所确定的重点和可疑账项，运用审阅法和核对法追溯审查会计账簿，进行账表、账账核对，发行

可能存在的问题；

最后通过审查凭证来确定被审计事项的真相。

优点：从被审计对象的总体着眼，在进行全面观察、综合分析的基础上，抓住疑点或重点进行深入审查，

可以相对减少工作量，节约人力和时间，提高审计功效；

缺点：审查不够系统、全面，容易遗漏问题。

适用：规模较大、业务量繁多或内部控制制度较健全的单位

按照审查书面资料的数量和范围划分，可分为详查法和抽查法（现代审计主要采用抽查法，较少适用详查法）

① 详查法：是审计产生发展初期普遍采用的方法，主要通过对原始凭证、记账凭证、账簿、会计报表逐一进

行全面、详细的审查而达到审计目的的一种方法

优点：能够全面查清被审计单位存在的问题，特别是对弄虚作假、营私舞弊等违反财经法纪行为不易疏漏，

审计风险小，审计工作质量较高

缺点：工作量大，费时费力，审计成本较高

适用：经济业务相对比较简单的小型企业和行政事业单位，或是经济问题非常严重的专题审计

② 抽查法：指从被审计单位一定时期内的全部会计资料中，选择其中某一部分或某段时期的会计资料进行审

查的一种方法

优点：审计成本较低，能明确审查重点，审计效率较高

缺点：审计结果过分依赖所审查部分的情况，如果所审查的部分不合理或缺乏代表性，抽查结果往往不能

发现问题，甚至以偏概全，做出错误的审计结论

适用：规模较大、业务较复杂、内部控制健全和会计制度较好的单位

按审查书面资料的技术内容划分，可分为审阅法、核对法、分析法、复算法等

① 审阅法：审计人员认真阅读和审查凭证、账簿、会计报表及计划、预算、经济合同等书面资料，借以查明

财务收支和各项经济活动的合规性、合法性、真实性和正确性，是审计工作中常用的一种方法，也是最基

本的取证方法

② 核对法：指对被审计单位的书面资料按照其内在联系相互对照检查，从中获取审计证据的方法，其主要内

容包括证证核对、账证核对、账账核对、账表核对和账实核对

③ 分析法：指通过对会计资料有关指标的观察、推理、分解和综合以揭示其本质和了解其构成要素的相互关

系的审计方法。按分析技术可以分为比较分析法、比率分析法、因素分析法

④ 复算法：审计人员对被审计单位的书面资料的有关数据进行重新计算，用来验证原计算结果是否正确的一

种方法

(2) 证实客观事物的方法

① 盘点法：根据账簿记录对各项财产物资进行实地清查盘点，以确定账存与实存是否相符的一种方法

直接盘点：审计人员亲临现场组织实施盘点，并要求被审计单位有关人员协同执行。可以采取预先不告知

有关人员盘点的方法以突击的方式进行，以防有关人员弊端进行掩饰

适用：库存现金、有价证券、贵重物品的盘存

监督盘点：又称监盘，指由被审计单位的财产保管人员及其他有关人员进行实物盘点，审计人员亲临现场

监督盘点的方式，如发现疑点，可要求复盘核实

适用：盘存数量较大的实物，如大宗商品、原材料等

实物盘存按其范围可分为全面盘存和局部盘存两种方式

库存现金、有价证券应采用全面盘存法；对数量、品种多的财务可采用局部盘存法。

② 调节法：在审查某个项目时，通过调节有关数据，证实所需证明数据正确性的一种方法

③ 观察法：指审计人员通过对被审计单位的实地观察来取得书面资料以外的审计证据的方法

④ 查询法：审计人员对审计过程中的疑点和问题，通过向有关人员询问和质疑等方式来证实客观事实或书面

资料，取得审计证据的一种审计方法。有面询和函询两种

⑤ 鉴定法：指运用化验分析、物理检验等专门技术对书面资料的真伪、实物的质量等进行分析、鉴别，获取

审计证据的一种检查方法

注意：审计人员在选择审计方法是，应注意以下三点：

第一：审计方法要适应审计的目的

第二：审计方法要适合审计方式

第三：审计方法要结合被审计单位的实际

审计的职能和作用

1 审计的职能

(1) 经济监督职能：指有制约力的单位或机构监察和督促其他经济单位，使其全部或部分经济活动符合一定的标

准和要求，按照预定的方向合理运行。经济监督职能是审计最基本的职能

(2) 经济评价职能：就是通过审核检查，评定被审计单位财政、财务收支及其经济活动是否合理、合法；计划、

预算、决策、方案是否先进、可行；

内部控制制度是否健全、有效；

经济效益是优是劣，并有针对性地提出意见和建议，促使被审计单位改善经营管理，提高经济效益

经济评价职能是政府审计、内部审计和社会审计共同要实现的功能，在现代审计中越来越重要

(3) 经济鉴证职能：指审计人员对被审计单位的各项经济活动及会计报表等相关资料进行审查和验证后，取得确

凿的证据，客观、公正地作出审计结论，并出具可以信赖的审计报告，从而取得审计委托人或授权人的信任

经济鉴证是注册会计师审计的主要职能（会计报表只有经注册会计师审查鉴定后才能获得社会承认）

总结：审计职能的实现是有条件的：

第一：取决于审计单位的工作效率

第二：取决于审计人员的政治素质和业务素质

第三：取决于社会各界人士支持和重视的程度

第四：取决于审计工作条件的保证

2 审计的作用

(1) 制约作用：通过被审计单位的财务收支活动及经营管理活动的审核检查，进行经济监督和鉴证，揭发贪污舞弊

弊、弄虚作假、损失浪费的不良行为，保证国家的各项方针、政策和法规贯彻执行，保证被审计单位报出的

各种信息资料正确、可靠，保护国家财产的安全与完整；制约被审计单位的经济活动向歧途发展，维护社会

主义经济秩序、确保市场经济正常运转

审计制约作用具体体现在两个方面：

第一：揭示差错和弊端

第二：维护财经法纪

(2) 促进作用：通过对被审计单位的审核检查，做出客观、公正的评价，指出合理的方面，继续实施和推广，对

于不合理的方面，提出意见和切实可行的建议，促进和提高经济效益和社会效益

审计促进作用具体体现在三个方面：

第一：改善经营管理

第二：提高经济效益

第三：加强宏观调控

(3) 证明作用：通过审计，证明被审计单位报出的各种信息资料的合法性、公允性，从而提高会计信息资料的真实性

实性和可靠性



第二章 审计目标与计划审计工作

计划审计工作是审计工作的起点，也是审计工作中最重要的环节，计划审计工作的结果直接影响审计工作的实施效率及结果

第一节：财务报表审计的目标与实现

审计目标：指在一定的历史环境下，人们通过审计实践活动所期望达到的理想境地或最终结果

1 我国财务报表审计的总目标

《中国注册会计师审计准则》规定财务报表审计目标是注册会计师通过执行审计工作，对财务报表的合法性、公

允性发表审计意见

“合法性”是指被审计单位的财务报表是否按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制

“公允性”是指财务报表是否在所有重大方面公允反映了被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量

※ 评价财务报表合法性时，注册会计师应考虑：

• 被审计单位选择和运用会计政策是否符合适用的会计准则和相关的会计制度，并适合于被审计单位的具体情况

• 管理层作出的会计估计是否合理

• 财务报表反映的信息是否具有相关性、可靠性和合理性

• 财务报表是否作出充分披露，使财务报表的使用者能够理解重大交易和事项对被审计单位财务状况、经营成果

和现金流的影响

※ 评价财务报表的公允性时，注册会计师应考虑：

• 经管理层调整后的财务报表是否与注册会计师对被审计单位及其环境的了解一致

• 财务报表的列报、结构和内容是否合理

• 财务报表是否真实地反映了交易和事项的经济实质

（财务报表审计属于鉴证业务）

2 审计具体目标

（1）被审计单位管理当局对财务报表的认定

① 与各类交易和事项相关的认定

• 发生

• 完整性

• 准确性

• 截止

• 分类

② 与期末账户余额相关认定

• 存在

• 权利和义务：指某特定时期，各项资产确属被审计单位的权利，各项负债确属被审计单位的义务

• 完整性

• 计价和摊销：资产、负债和所有者权益以恰当的金额包括在财务报表中，与之相关的计价或分摊

已记录

③ 与列报相关认定

- 发生及权利和义务
- 完整性
- 分类和可理解性
- 准确性和计价

(2) 具体审计目标：包括一般审计目标和项目审计目标

① 与各类交易和事项相关的审计目标

- 发生：由发生认定推导的审计目标是确认已记录的交易是真实的（针对潜在高估）
- 完整性：由完整性认定推导的审计目标是确认已发生的交易确实已经记录（针对漏记交易/潜在低估）

- 准确性：由准确性认定推导出的审计目标是确认已记录的交易是按正确金额反映的
- 截止：由截止认定推导出的审计目标是确认接近于资产负债表日的交易记录于恰当的期间
- 分类：由分类认定推导出的审计目标是确认被审计单位记录的交易经过适当分类

② 与期末账户余额相关的审计目标

- 存在：由存在认定推导的审计目标是确认记录的金额确实存在
- 权利和义务：由此推导的审计目标是确认资产归属于被审计单位，负债属于被审计单位的义务
- 完整性：由此推导的审计目标是确认已存在的金额均已记录
- 计价和分摊：资产、负债和所有者权益以恰当的金额包括在财务报表中，与之相关的计价分摊已恰当记录

③ 与列报相关的审计目标

• 发生及权利和义务：将没有发生的交易、事项、或与被审计单位无关的交易和事项包括在财务报表中，则

违反该目标

- 完整性：应当披露的事项没有包括在财务报表中，则违反该目标
- 分类和可理解性：财务信息已被恰当地列报和描述，且披露内容表达清楚
- 准确性和计价：财务信息和其他信息已公允披露，且金额恰当

3 审计程序与审计目标的实现

(1) 接受业务委托

注册会计师应了解审计业务环境：

- 业务约定事项
- 审计对象特征
- 使用的标准
- 预期使用者的需求、责任方及其环境相关特征
- 以及可能对审计业务产生重大影响的事项、交易、条件和惯例等其他事项

拟承接业务具备下列所有特征时，注册会计师才能将其作为审计业务予以承接：

- 审计对象适当
- 使用的标准适当且预期使用者能够获取该标准
- 注册会计师能够充分、适当的证据以支持其结论
- 注册会计师的结论以书面报告形式表述，且表述形式与所提供的保证程度相适应
- 该业务具有合理的目的

接受业务委托阶段的主要工作包括：

- 了解和评价审计对象的可审性
- 决策是否考虑接受委托
- 商定业务约定条款
- 签订审计业务约定书

(2) **计划审计工作**：计划审计工作是整个审计工作的起点，主要包括

- 在审计业务开始时开展初步业务活动
- 制定总体审计策略
- 制定具体审计计划等

(3) **实施风险评估程序**

(4) **实施控制测试和实质性程序**

控制测试：在了解内部控制基础上，为了确定内部控制政策和程序的设计与执行是否有效而实施的审计程序

目的是测试内部控制在防止、发现并纠正认定层次重大错报方面的运行有效性，从而支持或修正重大错报风

险的评估结果，据以确定实质性程序的性质、时间和范围等

有两种情况应当实施控制测试：

• 在评估认定层次重大错报风险时，预期控制的运行是有效的，注册会计师应当实施控制测试以支持评估结果

• 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，注册会计师应当实施控制测试，以获取内部

控制运行有效性的审计证据

实质性程序：指注册会计师针对评估的重大错报风险实施的直接用以发现认定层次重大错报的审计程序

风险评估程序和实质性程序是财务报表审计中应实施的必要程序，而控制测试不是

(5) **完成审计工作和编制审计报告**：本阶段主要工作如下

- 审计期初余额、比较数据、期后事项和或有事项
- 考虑持续经营问题和获取管理层声明
- 汇总审计差异，并提请被审计单位调整或披露
- 复核审计工作底稿和财务报表
- 与管理层和治理层沟通
- 评价所有审计证据，形成审计意见
- 编制审计报告等

第二节：审计业务约定书

审计业务约定书：指会计师事务所与被审计单位签订的，用以记录和确认审计业务的委托与受托关系、审计目标和范围、双方的责任以及报告的格式等事项的书面协议。

签订审计业务约定书的目的是为了明确约定各方的权利和责任义务，最大限度地消除签约各方在以后工作中产生的误解，促使各方遵守约定事项并加强合作，保护签约各方的正当利益

审计业务约定书具有经济合同的性质，一经约定各方签字认可，即成为法律上生效契约，对各方均具有法定约束力

第三节：审计重要性

1 对审计重要性得到理解

(1) 重要性的定义

审计准则规定：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作出的经济决策，则该错报是重大的

重要性：指被审计单位会计报表中错报或漏报的严重程度，这一程度在特定环境下可能影响会计报表使用者的判断或决策。理解这一定义，需注意以下几点：

① 重要性概念中的错报包含漏报

② 重要性概念必须从会计报表使用者角度来考察，因为会计报表是为了满足会计报表使用者的信息需求而编制

③ 重要性包括对数量和性质两方面的考虑

④ 重要性的判断离不开特定的环境

⑤ 对重要性的评估需要运用职业判断

(2) 审计重要性运用的情形

• 一是在审计计划阶段，确定审计程序的性质、时间和范围时，此时重要性被看做是审计所允许的可能或潜在

未发现错报或漏报的限度，即注册会计师在运用审计程序以检查会计报表的错报或漏报时所允许的误差范围

• 二是评价审计结果时，此时重要性被看做是某一错报或漏报或汇总的错报或漏报是否影响到会计报表使用者

的判断和决策的标志

2 计划阶段确定重要性水平

(1) 从数量方面考虑重要性

① 财务报表层次的重要性水平

重要性水平的判断基础有资产总额、净资产、营业收入、费用总额、毛利、净利润等汇总财务指标计算重要性主要采用固定比率，如：

- 对以盈利为目的的企业，可采用来自经常性业务的税前利润或税收利润的 5%，或总收入的 0.5%
- 对非盈利组织，可以采用费用总额会总收入的 0.5%
- 对共同基金公司，可以采用净资产的 0.5%

② 各类交易、账户余额、列报认定层次的重要性水平

可容忍错报：指各类交易、账户余额、列报认定层次的重要性水平。可容忍错报的确定以注册会计师对财务

报表层次重要性水平初步评估为基础，是在不导致财务报表存在重大错报的情况下，注册会计师对各类交易、

账户余额、列报确定的可接受最大错报

在确定各类交易、账户余额、列报认定层次的重要性水平时，注册会计师应当考虑的因素有两点：

第一，各类交易、账户余额、列报的性质及错报的可能性

第二，各类交易、账户余额、列报的重要性水平与财务报表层次重要性水平的关系

(2) 从性质方面考虑重要性

3 重要性与审计风险

(1) 重要性与审计风险的关系

• **重要性与审计风险之间呈反向关系：重要性水平越高，审计风险越低；反之重要性水平越低，审计风险越高**

• 注册会计师不能通过不合理人为调高重要性水平，降低审计风险（重要性水平是依据客观标准确定的）

• 注册会计师需要综合考虑各种因素，合理确定重要性水平

(2) 考虑重要性与审计风险的关系对审计程序的影响

① 在审计计划阶段：注册会计师在确定审计程序的性质、时间和范围时，需要考虑计划的重要性水平

② 在审计执行阶段：注册会计师应及时评价计划阶段确定的重要性水平是否仍然合理，并根据具体环境的变化

或在审计执行过程中获取的信息，修正计划的重要性水平，进而修改进一步审计程序的性质、时间和范围

为将审计风险降至可接受的低水平，注册会计师应当选用的方法：

第一，如有可能，通过扩大控制测试范围或实施追加的控制测试。降低评估的重大错报风险，并支持降低后

的重大错报风险水平

第二，通过修改计划实施的实质性程序的性质、时间和范围，降低检查风险

③ 在评价审计程序结果阶段：注册会计师需要注意重要性和审计风险与计划审计工作时评估的重要性和审计风

险是否存在差异

4 评价错报的影响

(1) 尚未更正错报的汇总数

① 已经识别的具体错报

• 对事实的错报

• 涉及主观决策的错报：产生于两种情况

一是管理层和注册会计师对会计估计值的判断差异

二是管理层和注册会计师对选择和运用会计政策的判断差异

② 推断误差：也称可能误差，指注册会计师对不能明确、具体地识别的其他错误的最佳估计数

• 通过测试样本估计出的总体的错报减去在测试中已经识别的具体错报

• 通过实质性分析程序推断出的估计错报

(2) 评价尚未更正错报的汇总数的影响

尚未更正错报与财务报表层次重要性水平相比，可能出现以下两种情况：

① 尚未更正错报的汇总数低于重要性水平（注册会计师可发表无保留意见的审计报告）

② 尚未更正错报的汇总数超过或接近重要性水平（注册会计师应考虑扩大审计程序的范围或要求管理层调整财

务报表降低审计风险）

第四节：计划审计工作

1 计划审计工作的总体要求

计划审计工作：指注册会计师为了完成年度财务报表的审计业务，达到预期的审计目标，在具体执行审计程序之

前对审计工作所作的合理规划和安排，即制定审计计划

计划审计工作包括针对审计业务制定总体审计策略和具体审计计划，以将审计风险降至可接受的低水平

2 初步业务活动

注册会计师开展初步业务活动的要求：

- 确保注册会计师已具备执行业务所需要的独立性和专业胜任能力
- 确定不存在因管理层诚信问题而影响注册会计师保持该项业务意愿的情况
- 确保与被审计单位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

注册会计师应考虑的主要事项有：

- 被审计单位的主要股东、关键管理人员和治理层是否诚信
- 项目组是否具备执行审计业务的专业胜任能力以及必要的时间和资源
- 会计师事务所和项目组能否遵守职业道德规范

(2) 评价遵守职业道德规范的情况，包括评价独立性

(3) 及时签订或修改审计业务约定书

3 总体审计策略：是对审计的预期范围和实施方式所做的规划，是注册会计师从接受审计委托到出具审计报告整个

过程基本工作内容的综合计划。它是规划整个审计工作的蓝图

总体审计策略用以确定审计范围、时间和方向，并指导制定具体审计计划

- (1) 审计范围
- (2) 报告目标
- (3) 审计方向
- (4) 总体审计策略中包括的内容
 - ① 向具体审计领域调配的资源
 - ② 向具体审计领域分配资源的数量
 - ③ 何时调配这些资源
 - ④ 如何管理、指导、监督这些资源的利用

4 具体审计计划：是依据总体审计策略制定的，对实施总体审计策略所需要的审计程序的性质、时间和范围等所作

的详细规划和说明

具体审计计划应当包括风险评估程序、计划实施的进一步审计程序和其他审计程序

计划实施的进一步程序可分为进一步审计程序的总体方案和拟实施的具体审计程序

5 其他相关要求

- (1) 审计过程中对计划的更改
- (2) 指导、监督与复核
- (3) 对计划审计工作的记录
 - ① 记录的内容
 - 对总体审计策略的记录
 - 对具体审计计划的记录
 - 对计划重大修改的记录
 - ② 记录的形式和范围
- (4) 与管理层和治理层的沟通
- (5) 首次接受审计委托的补充考虑

第三章 审计证据与审计工作底稿

第一节：审计证据

1 审计证据的含义及来源

(1) 审计证据的含义：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，包括财务报表依据的

会计记录中含有的信息和其他信息

财务报表依据的会计记录一般包括对初始分录的记录和支持性记录

但会计记录中含有的信息并不足以提供充分的审计证据作为对财务报表发表审计意见的基础，可以用做审计

证据的其他信息包括：

- ① 注册会计师从被审计单位内部或外部获取的会计记录以外的信息
- ② 注册会计师通过询问、观察和检查等审计程序获取的信息
- ③ 注册会计师自身编制或获取的可以通过合理推断得出结论的信息

注意：财务报表依据的会计记录中包含的信息和其他信息共同构成了审计证据，两者缺一不可；如果没有前

者，审计工作将无法进行；如果没有后者，可能无法识别重大错报风险。

(2) 审计证据的来源

① 内部证据：由被审计单位内部机构或职员编制和提供的书面证据。按处理过程可分为：

- 只在审计客户内部流转的证据，如账簿资料、管理制度等
- 由被审计单位产生，但在被审计单位外部流传，并获得其他单位和个人承认的内部证据，如销售发票等

(一般而言，内部证据不如外部证据可靠；若内部控制较健全，则其内部证据的可靠程度较高)

② 外部证据：由被审计单位以外的组织机构或人士编制的书面证据。按处理过程可分为：

- 由被审计单位以外的机构或人士编制，并由其直接递交给注册会计师的外部证据。如应收账款回函
- 由被审计单位以外的机构或人士编制，但由被审计单位持有并提交注册会计师的书面证据。如银行账单等
- 由注册会计师为证明某个事项而自己动手编制的各种计算表、分析表或自行观察获取的证据(可靠性较强)

2 认定与审计证据

① 认定：指被审计单位管理层对财务报表组成要素的确认、计量、列报作出明确或隐含的表达

② 获取审计证据时对认定的运用

- 与各类交易事项相关的认定：发生、完整性、准确性、截止、分类
- 与期末账户余额相关的认定：存在、权利和义务、完整性、计价和分摊
- 与列报和披露相关的认定：发生以及权利和义务、完整性、分类和可理解性、准确性和计价

3 审计证据的数量与质量特征：充分性和适当性是审计证据的两个基本特征

(1) 审计证据的充分性：指审计证据的数量足以支持注册会计师的审计意见。因此它是注册会计师为形成审计意

见所需证据的最低数量要求

审计证据的充分性主要与注册会计师确定的样本量有关，审计证据并非越多越好，应主要考虑以下因素：

- ① 审计风险：由重大错报风险和检查风险两部分组成(错报风险越大，则需收集的证据数量就越多)

② 具体审计项目的重要程度：越重要越需要获取充分的审计证据，不太重要则可适当减少审计证据数量

③ 注册会计师及其业务助理人员的经验：

④ 审计过程中是否发现错误或舞弊：

⑤ 审计证据质量：质量高则所需获取的审计证据数量就可能减少，反之审计证据数量就应该增加

⑥ 总体规模与特征：总体规模越大，所需证据数量就越多，反之则可以减少审计证据的数量

(2) 审计证据的适当性：是对审计证据质量的衡量，即审计证据在支持各类交易、账户余额、列报的相关认定，

或发现其中存在错报方面具有相关性和可靠性（相关性和可靠性是审计证据适当性的核心内容）

① 审计证据的相关性：注册会计师只能利用与审计目标相关联的审计证据来证实被审计单位所认定的事项

在确定审计证据的相关性时，注册会计师应当考虑：

- 特定的审计程序可能只为某些认定提供相关的审计证据，而与其他认定无关
- 针对同一项认定可以从不同来源获取审计证据或获取不同性质的审计证据
- 只与特定认定相关的审计证据并不能替代与其他认定相关的审计证据

② 审计证据的可靠性：指审计证据的可信程度

审计证据的可靠性受其来源和性质影响，并取决于获取审计证据的具体环境。考虑审计证据可靠性原则如下：

- 从外部独立来源获取的审计证据比其他来源获取的审计证据更可靠
- 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
- 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
- 以文件记录形式存在的审计证据比口头形式的审计证据更可靠
- 从原件获取的审计证据比从传真或复印件获取的审计证据更可靠

③ 审计证据的充分性与适当性之间的关系

• 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，只有既充分又适当的审计证据才是有证明力的

- 审计证据的适当性影响审计证据的充分性。即审计证据质量越高，需要的审计证据数量可能越少
- 如果审计证据的质量存在缺陷，那么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

缺陷

评价审计证据的充分性和适当性，应对以下事项予以特殊考虑：

- 文件记录可靠性的考虑
- 使用被审计单位生成信息的考虑
- 证据相互矛盾时的考虑
- 获取审计证据时对成本的考虑

4 获取审计证据的审计程序

(1) 审计程序的类型：按目的划分

① 风险评估程序：作为评估财务报表层次和认定层次重大错报风险的基础

② 控制测试：目的是测试内部控制在防止、发现并纠正认定层次重大错报方面的运行有效性，从而支持或修正

重大错报风险的评估结果，据以确定实质性程序的性质、时间、范围

当存在下列情形之一时，控制测试是必要的：

• 在评估认定层次重大错报风险时，预期控制的运行是有效的，注册会计师应当实施控制测试以支持评估结果

• 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，注册会计师应当实施控制测试，以获取内部

控制运行有效性的审计证据

③ 实质性程序：包括对各类交易、账户余额、列报的细节测试以及实质性分析程序

(2) 审计程序的类型：按获取手段划分

① 检查记录或文件：指注册会计师对被审计单位内部或外部生成的，以纸质、电子或其他介质形式存在的记录

或文件进行审查。目的是对财务报表所包含的或应包含的信息进行验证

检查记录或文件可提供可靠程度不同的审计证据，审计证据的可靠性取决于记录或文件的来源和性质

② 检查有形资产

③ 观察：指注册会计师查看相关人员正在从事活动或执行的程序

④ 询问：书面或口头方式向被审计单位内部或外部知情人员获取财务信息和非财务信息

⑤ 函证：指注册会计师为了获取影响财务报表或相关披露认定的项目的信息，通过直接来自第三方对有关信息

和现存状况的声明，获取和评价审计证据的过程

常用于对银行存款、应收账款、应收票据、其他应收款、代保管加工销售的存货、或有事项等项目的审计

⑥ 重新计算：

⑦ 重新执行：指注册会计师以人工方式或使用计算机辅助审计技术，重新独立执行作为被审计单位内部控制组

成部分的程序或控制

⑧ 分析程序：指注册会计师通过研究不同财务数据之间以及财务数据与非财务数据之间的内在关系，对财务信

息作出评价

第二节：审计工作底稿

1 审计工作底稿的含义和目的

审计工作底稿：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

注册会计师编制审计工作底稿的目的主要有：

(1) 提供充分、适当的记录，作为审计报告的基础

(2) 提供证据，证明其按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作

2 编制审计工作底稿使用的文字（中文）和控制程序

对审计工作底稿实施适当的控制程序，应满足下列要求：

- 安全保管审计工作底稿并对审计工作底稿保密
- 保证审计工作底稿的完整性（注册会计师不得对其进行不当删除、废弃或改动）
- 便于对审计工作底稿的使用和检索
- 按照规定的期限保存审计工作底稿

3 审计工作底稿的存在形式与基本内容

(1) 审计工作底稿的形式：纸质、电子或其他介质形式存在

会计师事务所应当对审计工作底稿设计和实施适当的控制，以实现下列目的：

- 使审计工作底稿清晰地显示其生成、修改以及复核的时间和人员
- 在审计业务的所有阶段，尤其是在项目组成员共享信息或通过互联网将信息传递给其他人员时，保护信息的

完整性和合法性

- 防止未经授权改动审计工作底稿
- 允许项目组和其他经授权人员为适当履行职责而接触审计工作底稿

(2) 审计工作底稿的内容：包括总体审计策略、具体审计计划、分析表、问题备忘录、重大事项概要、询证函回

函、管理层声明书、核对表、有关重大事项的往来信件以及对被审计单位文件记录的摘要或复印件等

4 审计工作底稿的格式、内容和范围

(1) 编制审计工作底稿的总体要求

- ① 按照审计准则的规定实施的审计程序的性质、时间和范围
- ② 实施审计程序的结果和获取的审计证据
- ③ 就重大事项得出的结论

(2) 确定审计工作底稿的格式、内容和范围时应考虑的因素

- ① 实施审计程序的性质
- ② 已识别的重大错报风险
- ③ 在执行审计工作和评价审计结果时需要作出判断的范围
- ④ 已获取审计证据的重要程度
- ⑤ 已识别的例外事项的性质和范围

⑥ 当从已执行审计工作或获取审计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 使用的审计方法和工具

(3) 审计底稿的要素：被审计单位的名称、审计项目名称、审计项目时点或期间、审计过程记录

在记录审计过程时，注册会计师应当特别注意以下几个重点方面：

- ① 特定项目或事项的识别特征
- ② 重大事项：通常包括：

- 引起特别风险的事项
- 实施审计程序的结果，该结果表明财务信息可能存在重大错误，或需要修正以前对重大错报风险的评

估和针

对这些风险拟采取的应对措施

- 导致注册会计师难以实施必要审计程序的情形
- 导致出具非标准审计报告的事项

③ 针对重大事项如何处理矛盾或不一致的情况

(4) 审计结论：注册会计师需要根据所实施的审计程序及获取审计证据得出结论，并以此作为对财务报表形成审

计意见的基础

5 审计工作底稿的归档

(1) 审计工作底稿归档的期限：注册会计师应按照会计师事务所质量控制政策和程序的规定，及时将审计工作底

稿规整为最终审计档案。审计工作底稿的归档期限为审计报告日后 60 天内。如果注册会计师未能完成审计业

务，审计工作底稿的归档期限为审计业务中止后的 60 天内

(2) 审计工作底稿归档的性质：一项事务性工作，不涉及实施新的审计程序或得出新的结论

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：

第一，删除或废弃被取代的审计工作底稿

第二，对审计工作底稿进行分类、整理和交叉索引

第三，对审计档案规整工作的完成核对表签字认可

第四，记录在审计报告日前获取的、与审计项目组相关成员进行讨论并取得一致意见的审计证据

（审计工作底稿通常不包括已被取代的审计工作底稿的草稿或财务报表的草稿、对不全面或初步思考的记录、

存在印刷错误或其他错误而作废的文本，以及重复的文字记录等，可以在审计工作归档时予以清理）

(3) 审计工作底稿的保存期限

审计档案可以分为永久性档案和当期档案

永久性档案：指那些记录内容相对稳定，具有长期使用价值，并对以后审计工作具有重要影响和直接作用的

审计档案

当期档案：指那些记录内容经常变化，主要供当期和下期审计使用的审计档案。如审计策略、具体审计计划

审计工作底稿的保存期限：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审计业务中止日起，对审计工作底稿至少保存 10 年

(4) 审计工作底稿归档后的变动

无论修改或增加性质如何，注册会计师均应记录下列事项：

- 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
- 修改或增加审计工作底稿的理由
- 修改或增加审计工作底稿对审计结论产生的影响

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的情形有：

第一，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

第二，在审计报告日后，如果发现例外情况要求注册会计师实施新的追加审计程序，或导致注册会计师得出

新的结论（例外情况主要指审计报告日后发现与已审计财务信息相关，且在审计报告日已经存在的事实，该

事实如果被注册会计师在审计报告日前获知，可能影响审计报告）

第四章 重大错报风险的评估与应对

第一节：了解被审计单位及其环境

1 了解被审计单位及其环境的目及风险评估程序

(1) 了解被审计单位及其环境的目：为注册会计师在下列关键环节作出职业判断提供重要基础：

- ① 确定重要性水平，并随着审计工作的进程评估对重要性水平的判断是否仍然适当
- ② 考虑会计政策的选择和运用是否恰当，以及财务报表的列报是否恰当
- ③ 识别需要特别考虑的领域，包括关联方交易、管理层运用持续经营假设的合理性，或交易是否具有合理的商

业目的等

- ④ 确定在实施分析程序时所使用的预期值
- ⑤ 设计和实施进一步审计程序，以将审计风险降至可接受的低水平
- ⑥ 评价所获取审计证据的充分性和适当性

(2) 风险评估程序：注册会计师为了解被审计单位及其环境而实施的程序称为“风险评估程序”，目的是为了识别

和评估财务报表重大错报风险

注册会计师应当实施下列风险评估程序，以了解被审计单位及其环境：

- ① 询问被审计单位管理层和内部其他相关人员
- ② 实施分析程序（分析程序既可用于风险评估程序和实质性程序，也可用于对财务报表的总体复核）
- ③ 观察和检查：注册会计师应当实施下列观察的检查程序：
 - 观察被审计单位的生产经营活动
 - 检查文件、记录和内部控制手册
 - 阅读由管理层和治理层编制的报告
 - 实地察看被审计单位的生产经营场所和设备
 - 追踪交易在财务报告信息系统中的处理过程（穿行测试）

2 了解被审计单位及其环境：是一个连续和动态地收集、更新与分析信息的过程，贯穿于整个审计过程的始终

注册会计师应当从下列方面了解被审计单位及其环境：

- 行业状况、法律环境与监管环境以及其他外部因素
- 被审计单位性质
- 被审计单位对会计政策的选择和应用
- 被审计单位的目标、战略以及相关经营风险
- 被审计单位业绩的衡量和评价
- 被审计单位的内部控制

评价对被审计单位及其环境了解的程度是否恰当，关键看注册会计师对审计单位及其环境的了解是否足以识别和

评估财务报表重大错报风险

3 了解被审计单位的内部控制

(1) 内部控制的含义和要素

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程序

可以从以下几个方面来理解内部控制：

- 内部控制的目标是合理保证：
第一，财务报告的可靠性（这目标与管理层履行财务报告编制责任密切相关）
第二，经营的效率和效果（即经济有效地使用企业资源，以最优方式实现企业的目标）
第三，在所有经营活动中遵守法律法规的要求（即在法律法规的框架下从事经营活动）
- 设计和实施内部控制的责任主体是治理层、管理层和其他人员，组织中的每一个人都对内部控制负有

责任

- 实现内部控制目标的手段是设计和执行控制政策和程序

内部控制的要素：

控制环境：包括治理职能和管理职能，以及治理层和管理层对内部控制及其重要性的态度、认识和措施

- 风险评估过程
- 信息系统与沟通
- 控制活动：指有助于确保管理层的指令得以执行的政策和程序
- 对控制的监督

(2) 对内部控制了解的深度

① 评价控制的设计

② 获取控制设计和执行的审计证据：注册会计师可实施下列风险评估程序获取审计证据：

- 询问被审计单位的人员
- 观察特定控制的运用
- 检查文件和报告
- 追踪交易在财务报告信息系统中的处理过程（穿行测试）

③ 了解内部控制与测试控制运行有效性的关系

(3) 内部控制的局限性：

- 第一，在决策时认为判断可能出现错误和由于认为失误而导致内部控制失效
- 第二，可能由于两个或更多的人员进行串通或管理层凌驾于内部控制之上而被规避

第二节：评估重大错报风险

1 识别和评估财务报表层次以及认定层次重大错报风险

(1) 识别和评估重大错报风险的审计程序

- ① 在了解被审计单位及其环境的整个过程中识别风险，并考虑各类交易、账户余额、列报
- ② 将识别的风险与认定层次可能发生错报的领域相联系
- ③ 考虑识别的风险是否重大
- ④ 考虑识别的风险导致财务报表发生重大错报的可能性

(2) 可能表明被审计单位存在重大错报风险的事项和情况

(3) 识别两个层次的重大错报风险

- ① 某些重大错报风险可能与特定的各类交易、账户余额、列报的认定相关
- ② 某些重大错报风险可能与财务报表整体广泛相关，进而影响多项认定

(4) 控制环境对评估财务报表层次重大错报风险的影响：财务报表层次重大错报风险很可能源于薄弱的内部控制

(5) 控制对评估认定层次重大错报风险的影响

控制可能与某一认定直接相关，或间接相关，关系越间接，控制在防止或发现并纠正认定中错报的作用越小

(6) 考虑财务报表的可审计性

① 被审计单位会计记录的状况和可靠性存在重大问题，不能获取充分、适当性审计证据以发表无保留意见

② 对管理层的诚信存在严重疑虑。必要时，注册会计师应当考虑解除业务约定

2 特别风险

(1) 特别风险的含义：在确定风险的性质时，注册会计师应当考虑的事项有：

第一，风险是否属于舞弊风险

第二，风险是否与近期经济环境、会计处理方法和其他方面的重大变化有关

第三，交易的复杂程度

第四，风险是否涉及重大的关联方交易

第五，财务信息计量的主观程度，特别是对不确定事项的计量存在较大区间

第六，风险是否涉及异常或超出正常经营过程的重大交易

(2) 非常规交易和判断事项导致的特别风险

① 非常规交易：指由于金额或性质异常而不经常发生的交易

- 管理层更多地介入会计处理
- 数据收集和涉及更多的人工成分
- 复杂的计算或会计处理方法
- 非常规交易的性质可能使被审计单位难以对此产生的特别风险实施有效控制

② 判断事项：通常包括作出的会计估计

由于下列原因，与重大判断事项相关的特别风险可能导致更高的重大错报风险：

- 对涉及会计估计、收入确认等方面的会计原则存在不同的理解
- 所要求的判断可能是主观和复杂的，或需要对未来事项作出假设

(3) 考虑与特别风险相关的控制：有助于注册会计师制定有效的审计方案予以应对

3 仅通过实质性程序无法应对的重大错报风险：注册会计师应评价被审计单位针对风险设计的控制并确定执行情况

4 沟通

(1) 就内部控制重大缺陷与治理层和管理层沟通

内部控制的重大缺陷：指内部控制设计或执行存在严重不足，使被审计单位管理层或员工无法在正常行驶职

能的过程中，及时发现和纠正错误或舞弊引起的财务报表重大错报。

下列情况通常表明内部控制存在重大缺陷：

- 注册会计师在审计工作中发现了重大错报，而被审计单位的内部控制没有发现这些重大错报
- 控制环境薄弱
- 存在高层管理人员舞弊现象

(2) 就重大错报风险的控制与治理层沟通

第三节：针对重大错报风险的应对措施

1 针对财务报表层次重大错报风险的总体应对措施

财务报表层次的重大错报风险：与财务报表整体广泛相关，影响多项认定的重大错报风险

注册会计师应当针对评估财务报表层次重大风险而确定总体应对措施主要有以下几方面：

- ① 向项目组强调在收集和评价审计证据过程中保持职业怀疑态度的必要性
- ② 分派更有经验或具有特殊技能的审计人员，或利用专家的工作
- ③ 提供更多的督导
- ④ 在选择进一步审计时，应当注意使某些程序不被管理层预见或事先了解。可采取的主要方式有：
第一，对某些未测试过的低于设定的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

第二，调整实施审计程序的时间，使被审计单位不可预期

第三，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

第四，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

⑤ 对拟实施审计程序的性质、时间和范围作出总体修改

拟实施进一步审计程序的总体方案包括实质性方案和综合性方案

实质性方案：指注册会计师实施的进一步审计程序以实质性程序为主

综合性方案：指注册会计师在实施进一步审计程序时，将控制测试与实质性程序结合使用

2 针对认定层次重大错报风险的进一步审计程序

(1) 进一步审计程序的总体要求：注册会计师应考虑下列因素：

- 风险的重要性
- 重大错报发生的可能性
- 涉及的各类交易、账户余额和列报的特征
- 被审计单位采用的特定控制的性质
- 注册会计师是否拟获取审计证据，以确定内部控制在防止或发现并纠正重大错报方面的有效性

(2) 进一步审计程序的性质：指进一步审计程序的目的和类型

目的：通过实施控制测试以确定内部控制运行的有效性，通过实施实质性程序以发现认定层次的重大错报

类型：包括检查、观察、询问、函证、重新计算、重新执行和分析程序

(3) 进一步审计程序的时间

关于进一步审计程序的时间选择问题

第一个层面是注册会计师选择在何时实施进一步审计程序的问题：选择问题主要集中在如何权衡期中与期末

实施审计程序的关系

第二个层面是选择获取什么期间或时点的审计证据的问题：选择问题分别集中在如何权衡期中证据与期末证

据的关系、如何权衡以前获取的审计证据和本期获取的审计证据的关系

• 当重大错报风险较高时，注册会计师应当考虑在期末或接近期末实施实质性程序；或采用不通知的方式，或

在管理层不能预见的时间实施审计程序

• 在期中实施进一步审计程序存在很大局限：

第一，注册会计师往往难以仅凭在期中实施的进一步审计程序获取有关期中以前的充分、适当的审计证据

第二，即使注册会计师在期中实施的进一步审计程序能够获取有关期中以前的充分、适当的审计证据，但从

期中到期末这段剩余期间还可能会发生重大的交易或事项，从而对所审计期间的财务报表认定产生重大影响

第三，被审计单位管理层也完全有可能在注册会计师于期中实施了进一步审计程序之后对期中以前的相关会

计记录作出调整甚至篡改，注册会计师在期中实施了进一步审计程序所获取的审计证据已经发生了变化

(4) 进一步审计程序的范围：在确定审计程序范围时，注册会计师应当考虑的因素有：

第一，确定的重要性水平（重要性水平越低，注册会计师实施进一步审计程序的范围越广）

第二，评估的重大错报风险（错报风险越高，对审计证据的相关性、可靠性要求越高，审计程序的范围越广）

第三，计划获取的保证程度（计划获取保证程度越高，对测试结果的可靠性要求越高，审计程序的范围越广）

但如存在下列情形时，注册会计师依据样本得出的结论可能与对总体实施同样的审计程序得出的结论不同，

出现不可接受的风险：

- ① 从总体中选择的样本量过小
- ② 选择的抽样方法对实现特定目标不适当
- ③ 未对发现的例外事项进行恰当的追查

3 控制测试

(1) 控制测试的含义和要求

控制测试：指测试控制运行的有效性

了解内部控制：一是评价内部控制的设计，二是确定控制是否得到执行

• 在测试控制运行有效性时，注册会计师应当从下列几方面获取关于控制是否得到有效运行的审计证据：

- ① 控制在所审计期间的不同时点是如何运行的
- ② 控制是否得到一贯执行
- ③ 控制由谁执行
- ④ 控制以何种方式运行

• 当存在下列情形之一时，注册会计师应当实施控制测试：

- ① 在评估认定层次重大错报风险时，预期控制的运行是有效的
- ② 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

(2) 控制测试的性质：指控制测试所使用的审计程序的类型及其组合

控制测试与了解内部控制的目的不同，但两者采用审计程序的类型通常相同，包括询问、观察、检查和穿行

测试，此外控制测试还包括重新执行

• 询问本身不足以测试控制运行的有效性，注册会计师应将询问与其他审计程序结合使用，以获取有关控制运行有效性的审计证据

- 观察提供的证据仅限于观察发生的时点，本身也不足以测试控制运行的有效性
- 将询问与检测或重新执行结合使用，通常能够比仅实施询问和观察获取更高的保证
- 控制测试的目的是评价控制是否有效运行，细节测试的目的是发现认定层次的重大错报，尽管两者目的不同，

但注册会计师可以考虑对同一交易同时实施控制测试和细节测试，以实现双重目的

• 如果通过实施实质性程序未发现某项认定存在错报，这本身并不能说明与该认定有关的控制是有效运行的，

但如果通过实施实质性程序发现某项认定存在错报，注册会计师应在评价相关控制的运行有效性时予以考虑

(3) 控制测试的时间：两层含义

一是何时实施控制测试

二是测试所针对的控制适用的时点或期间

基本原则：如果测试特定时点的控制，注册会计师仅得到该时点控制运营有效性的审计证据；如果测试某一

期间的控制，注册会计师可获取控制在该期间有效运行的审计证据。因此注册会计师应当根据控制测试的目的

确定控制测试的时间，并确定拟信赖的相关控制的时点或期间

• 如果需要获取控制在某一期间有效运行的审计证据，仅获取与时点相关的审计证据是不充分的，注册会计师

应当辅以其他控制测试，包括测试被审计单位对控制的监督（关于控制在多个不同时点都运行有效的审计证

据的简单累加并不能构成控制在某期间的运行有效性的充分、适当的审计证据）

• 如果注册会计师在其中实施进一步审计程序，仍需要考虑如何将控制在其中运行有效的审计证据延伸至期末。

如果注册会计师已获取控制在期中运行有效性的审计证据，并拟利用该证据，则应实施下列审计程序：

① 获取这些控制在剩余期间变化情况的审计证据

② 确定针对剩余期间还需获取的补充审计证据：在执行该规定时，注册会计师应考虑的主要因素包括：

- 评估的认定层次重大错报风险的重大程度
- 在期中测试的特定控制
- 在期中对有关控制运行有效性获取的审计证据的程度
- 剩余期间的长度
- 在信赖控制的基础上拟减少进一步实质性程序的范围
- 控制环境等

（注意：如果拟信赖以前审计获取的某些控制运行有效性的审计证据，注册会计师应当在每次审计时从中选

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；另外鉴于特别风险的特殊性，不论该控制在本期是否发生变化，注册会计师都不应

信赖以前审计所获取的证据）

（4）控制测试的范围：主要是指某项控制活动的测试次数（注册会计师应当设计控制测试，以获取控制在整个拟

信赖的期间有效运行的充分、适当的审计证据）

注册会计师在确定某项控制的测试范围时通常考虑的一系列因素有：

- ① 在整个拟信赖的期间，被审计单位执行控制的频率（控制执行频率越高，控制测试的范围越大）
- ② 在所审计期间，注册会计师拟信赖控制运行有效性的时间长度（拟信赖期间越长，控制测试的范围越大）

③ 为证实控制能够防止或发现并纠正认定层次重大错报，所需获取审计证据的相关性和可靠性（对审计证据

的相关性和可靠性要求越高，控制测试范围越大）

④ 通过测试与认定相关的其他控制获取的审计证据的范围（审计证据的充分性和适当性较高时，测试控制的

范围可适当缩小）

⑤ 在风险评估时拟信赖控制运行有效性的程度（拟信赖程度越高，需要实施控制测试的范围越大）

⑥ 控制的预期偏差（控制的预期偏差率越高，需要实施控制测试的范围就越大）

对于一项自动化应用控制，一旦确定被审计单位正在执行该控制，注册会计师通常无需扩大控制测试的范围，

但为了确定该控制持续有效运行，需要考虑执行的测试有：

第一，测试与该应用控制有关的一般控制的运行有效性

第二，确定系统是否发生变动，如果发生变动，是否存在适当的系统变动控制

第三，确定对交易的处理是否使用授权批准的软件版本

4 实质性程序

(1) 实质性程序的含义和要求

实质性程序：指注册会计师针对评估的重大错报风险实施的直接用以发现认定层次重大错报的审计程序

实质性程序包括对各类交易、账户余额、列报的细节测试以及实质性分析程序

注册会计师实施的实质性程序应当包括下列与财务报表编制完成阶段相关的审计程序：

① 将财务报表与其所依据的会计记录相核对

② 检查财务报表编制过程中作出的重大会计分录和其他会计调整

注意：注册会计师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

如果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) 实质性程序的性质：指实质性程序的类型及组合，包括细节测试和实质性分析程序

(3) 实质性程序的时间

实质性程序的时间选择与控制测试的时间选择有共同点，也有很大差异：

共同点：两类程序都面临着对期中审计证据和对以前审计获取的审计证据的考虑

差异：第一，在控制测试中，期中实施控制测试并获取期中关于控制运行有效性审计证据的做法更具有

一种“常态”；而由于实质性程序的目的在于更直接地发现重大错报，在期中实施实质性程序时更需要考虑

其成本效益的权衡

第二，在本期控制测试中拟信赖以前审计获取有关控制运行有效性的审计证据，已经受到很大限制；

而对于以前审计中通过实质性程序获取的审计证据，审计准则采取了更加慎重的态度和更严格的限制

(4) 实质性程序的范围

在确定实质性程序的范围时，注册会计师应当考虑评估认定层次重大错报风险和实施控制测试的结果（如果

对控制测试结果不满意，注册会计师应当考虑扩大实质性程序的范围）

在设计细节测试时，注册会计师除了从样本量的角度考虑测试范围外，还要考虑选择方法的有效性等因素

实质性分析程序的范围有两层含义：

第一层含义是对什么层次上的数据进行分析，注册会计师可以选择在高度汇总的财务数据层次进行分析，也

可以根据重大错报风险的性质和水平调整分析层次

第二层含义是需要对什么幅度或性质的偏差展开进一步调查

5 审计证据的评价与记录

(1) 评价列报的适当性

(2) 完成审计工作前对进一步审计程序所获取审计证据的评价：主要体现在根据发现的错报或控制执行偏差考虑

修正重大错报风险的评估结果

(3) 形成审计意见时对审计证据的综合评价

在评价审计证据的充分性和适当性，注册会计师应当考虑下列因素：

- 认定发生潜在错报的重要程度，以及潜在错报单独或连同潜在错报对财务报表产生重大影响的可能性
- 管理层应对和控制风险的有效性

- 在以前审计中获取的关于类似潜在错报的经验
- 实施审计程序的结果，包括审计程序是否识别出舞弊或错误的具体情形
- 可获得信息的来源和可靠性
- 审计证据的说服力
- 对被审计单位及其环境的了解

(4) 审计工作记录



第五章 审计报告

第一节：审计报告概述

一 审计报告的含义和作用

(一) 审计报告的含义

审计报告：指注册会计师根据中国注册会计师审计准则的规定，在实施审计工作的基础上对被审计单位财务

报表发表审计意见的书面文件。是评价被审计单位财务报表合法性和公允性的重要工具

审计报告具有以下特征：

- (1) 注册会计师应当按照审计准则的规定执行审计工作
- (2) 注册会计师在实施审计工作的基础上才能出具审计报告
- (3) 注册会计师通过对财务报表发表意见履行业务约定书的责任
- (4) 注册会计师应当以书面形式出具审计报告

(二) 审计报告的作用

- (1) 鉴证作用
- (2) 保护作用
- (3) 证明作用

二 审计意见的形成

(一) 评价根据审计证据得出的审计结论

(1) 注册会计师应当根据实施的审计程序和获取的审计证据，评价对认定层次重大错报风险的评估是否适当

- (2) 财务报表审计是一个累积和不断修正信息的过程
- (3) 在实施控制测试时，对控制运行出现偏差的处理

(4) 注册会计师不应将审计中发现的舞弊或错误视为孤立发生的事项，而应当考虑其对重大错报风险的影响

(5) 在形成审计意见时，注册会计师应从总体上评价是否已获取充分、适当的审计证据，已将审计风险降至可

接受的低水平

(二) 评价财务报表的合法性

- 1 评价所选择和运用的会计政策：合法性、合理性
- 2 评价管理层作出的会计估计是否合理
- 3 评价财务报表所反映信息的质量：可靠性、相关性、可理解性、可比性等质量要求
- 4 评价财务报表的披露

(三) 评价财务报表的公允性

- 1 评价财务报表的整体合理性
- 2 财务报表的列报与内容的合理性
- 3 评价财务报表的真实性

三 审计报告的类型

(一) 按照审计报告的性质可分为标准审计报告和非标准审计报告

• **标准审计报告：**指包括标准措辞的引言段、管理层对财务报表的责任段、注册会计师的责任段、审计意见段

的无保留意见的审计报告，不附加说明段、强调事项段或任何修饰性用语

• 非标准审计报告：指标准审计报告以外的其他审计报告，包括带强调事项段的无保留意见的审计报告和非无

保留意见的审计报告（非无保留审计意见报告包括保留意见的审计报告、否定意见的审计报告和无法表示意

见的审计报告）

（二）按照审计报告使用的目的可分为公布目的的审计报告和非公布目的的审计报告

• 公布目的的审计报告：一般用于对企业股东、投资者、债权人等非特定利益相关者公布的附送财务报表的审

计报告

• 非公布目的的审计报告：一般用于经营管理、合并或业务转让、融通资金等特定目的而实施审计的审计报告

（三）按照审计报告的详略程度可分为简式审计报告和详式审计报告

• 简式审计报告：短式审计报告，指注册会计师对应公布的财务报表进行审计后所编制的简明扼要的审计报告

• 详式审计报告：长式审计报告，指注册会计师对所有重要经济业务和情况都要做详细说明和分析的审计报告

第二节：审计报告的基本要素

四种基本类型的审计报告：无保留意见的审计报告、保留意见的审计报告、否定意见的审计报告、无法保留意见的审计报告

一 标题：统一规范为“审计报告”

二 收件人：一般是审计业务的委托人

三 引言段：包括下列内容

（1）指出构成整套财务报表的每张财务报表的名称

（2）提及财务报表附注

（3）指明财务报表的日期和涵盖的期间

四 管理层对财务报表的责任段：包括下列内容

（1）设计、实施和维护与财务报表编制相关的内容控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报

（2）选择和运用恰当的会计政策

（3）作出合理的会计估计

五 注册会计师的责任段：应当说明下列内容

（1）注册会计师的责任是在实施审计工作的基础上对财务报表发表审计意见

（2）审计工作涉及实施审计程序，以获取有关财务报表金额和披露的审计证据

（3）注册会计师相信已获取的审计证据是充分、适当的，为其发表审计意见提供了基础

六 审计意见段：应当说明财务报表是否按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制，是否在所有重大方面公

允反映了被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量

七 注册会计师的签名和盖章：审计报告应当由 2 名具有相关业务资格的注册会计签名并盖章

• 合伙会计师事务所出具的报告应由 1 名负最终责任的合伙人和 1 名该项目的注册会计师签名盖章

• 有限责任会计师事务所出具的报告应由事务所主任会计师或 1 名该项目的注册会计师签名盖章

八 会计师事务所的名称、地址及盖章

九 报告日期：应考虑如下

第一，应当实施的审计程序已经完成

第二，应当提请被审计单位调整的事项已经提出，被审计单位已经作出调整或拒绝作出调整

第三，管理层已经正式签署财务报表（审计报告日期不应早于管理层签署已审计财务报表的日期）

第三节：标准审计报告

一 出具标准审计报告的条件

标准审计报告：指包括标准措辞的引言段、管理层对财务报表的责任段、注册会计师的责任段、审计意见段

的无保留意见的审计报告，不附加说明段、强调事项段或任何修饰性用语

无保留意见：是指注册会计师对被审计单位的财务报表，依照《中国注册会计师审计准则》的要求审计后确认：

- 被审计单位采用的会计处理方法遵循了会计准则及有关规定
- 财务报表反映的内容符合被审计单位的实际情况
- 财务报表内容完整，表达清楚，无重要遗漏
- 报表项目的分类和编制方法符合规定要求，因而对被审计单位的财务报表无保留地表示满意

如果认为财务报表符合下列所有条件，注册会计师应当出具无保留意见的审计报告：

(1) 财务报表已经按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制，在所有重大方面公允地反映了被审计单位的

财务状况、经营成果和现金流量

(2) 注册会计师已经按照中国注册会计师审计准则的规定计划和实施审计工作，在审计过程中未受到限制

二 标准审计报告的格式

- 注册会计师当以“我们认为”作为意见段的开头，并使用“在所有重大方面”、“公允反映”等术语
- 意义：注册会计师通过实施审计工作，认为被审计单位财务报表的编制符合合法性和公允性的要求，合理保证

财务报表不存在重大错误

第四节：非标准审计报告

非标准审计报告：指标准审计报告以外的其他审计报告，包括带强调事项段的无保留意见的审计报告和非无保留意见的审计报告（非无保留审计意见报告包括保留意见的审计报告、否定意见的审计报告和无法表示意见的审计报告）

一 带强调事项段的无保留意见的审计报告

(一) 审计报告的强调事项段：强调事项应当同时符合两个条件：

第一，可能对财务报表产生重大影响，但被审计单位进行了恰当的会计处理，且在财务报表中作充分披露

第二，不影响注册会计师发表审计意见

1 对持续经营能力产生重大疑虑

(1) 被审计单位在财务方面存在的可能导致对持续经营假设产生重大疑虑的事项或情况，主要包括：

- 第一，无法偿还到期债务
- 第二，无法偿还即将到期且难以展期的借款
- 第三，无法继续履行重大借款合同中的有关条款
- 第四，存在大额的逾期未缴税金
- 第五，累计经营性亏损数额巨大
- 第六，过度依赖短期借款筹资
- 第七，无法获得供应商的正常商业信用

第八，难以获得开发必要新产品或进行必要投资所需资金

第九，资不抵债

第十，营运资金出现负数

(2) 被审计单位在经营方面存在的可能导致对持续经营假设产生重大疑虑的事项或情况主要包括：

第一，关键管理人员离职且无人替代

第二，主导产品不符合国家产业政策

第三，失去主要市场、特许权或主要供应商

第四，人力资源或重要原材料短缺

(3) 被审计单位在其他方面存在的可能导致对持续经营假设产生重大疑虑的事项或情况主要包括：

第一，严重违反有关法律法规或政策

第二，异常原因导致停工、停产

第三，有关法律法规或政策的变化可能造成重大不利影响

第四，经营期限即将到期且无意继续经营投资者未履行协议、合同、章程规定的义务，并有可能造成重大

成重大

不利影响

第五，因自然灾害、战争等不可抗力因素遭受严重损失

2 重大不确定事项：指结果依赖于未来行动或事项，不受被审计单位的直接控制，但可能影响财务报表的事项。

(如未决诉讼等)

3 其他审计准则《中国注册会计师审计准则》中规定应当增加强调事项段的情形：

(1) 1324 号持续经营：如果被审计单位管理层认为编制财务报表时运用持续经营假设不再适当，则应选用其他

基础编制财务报表

(2) 1332 号期后事项：在财务报表报出后，如果知悉在审计报告日已经存在的、可能导致修改审计报告的期后

事项，注册会计师应当考虑是否需要修改财务报表，并与被审计单位管理层讨论

(3) 1511 号比较数据：

第一，当以前针对上期财务报表出具的审计报告为非无保留意见的审计报告时，如果导致非无保留意见的

事项虽已解决，但对本期仍很重要，注册会计师可在审计报告中增加强调事项段提及这一情况

第二，注册会计师在对本期财务报表进行审计时，可能注意到上期财务报表的重大错误，而以前未就重

大错误报出非无保留意见的审计报告

(4) 1521 号其他信息：如果注册会计师在阅读其他信息时，发行其他信息与已审计财务报表中的信息存在重大

不一致，应当确定已审计财务报表或其他信息是否需要修改

二 非无保留意见审计报告

(一) 出具非无保留意见审计报告的总体条件：

1 注册会计师与管理层的分歧：

• 注册会计师与管理层在会计政策选用方面的分歧主要体现在四个方面：

一是管理层选用的会计政策不符合适用的会计准则和相关会计制度的规定

二是管理层选用的会计政策不符合具体情况的需要

三是管理层选用了不适当的会计政策，导致财务报表在所有重大方面未能公允反映被审计单位的财务状况、

经营成果和现金流量

四是管理层选用的会计政策没有按照适用的会计准则和相关会计制度的要求得到一贯运用

• 注册会计师与管理层在会计估计方面的分歧主要体现在六个方面：

一是管理层没有对所有应当进行会计估计的项目作出会计估计

二是管理层没有识别出可能影响作出会计估计的相关因素

三是管理层没有充分收集作出会计估计所依赖的相关数据

四是没有正确会计估计的假设

五是管理层没有依据数据、假设和其他因素对事项的金额作出正确估计

六是管理层没有按照适用的会计准则和相关会计制度的规定作出充分披露

• 注册会计师与管理层在财务报表披露方面的分歧主要体现在：管理层没有按照适用的会计准则和相关会计制

度的要求披露所有的信息，或没有充分、清晰地披露所有信息，使财务报表使用者不能了解重大交易和事项

对被审计单位财务状况、经营成果和现金流量的影响

2 审计范围受到限制：

(1) 客观环境造成的限制

(2) 管理层造成的限制

(二) 保留意见的审计报告

1 签发保留意见审计报告的条件：

(1) 会计政策的选用、会计估计的作出或财务报表的披露不符合适用的会计准则和相关会计制度的规定，虽影

响重大，但不至于出具否定意见的审计报告

(2) 因审计范围受到限制，不能获取充分、适当的审计证据，虽影响重大，但不至于出具无法表示意见的审计

报告

• 术语：在审计意见段使用“除...的影响外”（如果是审计范围受到限制，则应提及这一情况）

• 注意：只有当注册会计师认为财务报表整体是公允的，但还存在对财务报表产生重大影响的情形，

才出具

2 保留意见审计报告的格式

(1) 因会计政策选用不恰当而发表保留意见的审计报告

(2) 因审计范围受到限制而发表保留意见的审计报告

(三) 否定意见的审计报告

1 签发否定意见审计报告的条件

• 否定意见是指与无保留意见相反，提出否定财务报表公允地反映被审计单位财务状况、经营成果和现金流量

的审计意见

• 如果认为财务报表没有按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制，未能在所有重大方面公允反映被审

计单位的财务状况、经营成果和现金流量，注册会计师应当出具否定意见的审计报告

• 在“注册会计师责任段”之后，“审计意见段”之前增加说明段，清楚说明所有原因及影响程度

• 术语：在审计意见段使用“由于上述问题造成的重大影响”、“由于受到前段所述事项的重大影响”、

“财务报

表没有按照...的规定编制，未能在所有重大方面公允反映”等

(四) 无法表示意见的审计报告

1 签发无法表示意见审计报告的条件

• 无法表示意见是指注册会计师说明其对被审计单位财务报表不能发表意见，即对财务报表不发表包括肯定、

否定和保留意的审计意见

• 一般来说，如果审计范围受到限制可能产生的影响非常广泛，不能获取充分、适当的审计证据，以至于无法

对财务报表发表审计意见。典型的情况有：

第一，未能对存货进行监盘

第二，未能对应收账款进行函证

第三，未能取得被投资企业的财务报表

第四，内部控制极度混乱，会计记录缺乏系统性和完整性

• 术语：在审计意见段使用“由于审计范围受到限制可能产生的影响非常重大和广泛”、“我们无法对上述财务

报表发表意见”等

