

审计要素：财务报表编制基础（标准）

标准的特征：相关性、完整性、可靠性、中立性、可理解性。

知识点：审计目标

（一）与所审计期间各类交易和事项相关的认定和具体审计目标

认定	认定的含义	具体审计目标
发生 occurrence	记录的交易和事项已发生，且与被审计单位有关	已记录的交易是真实的
	如果没有发生销售交易，但在销售日记账中记录了一笔销售，则违反了该目标。	
	发生认定所要解决的问题是管理层是否把那些不曾发生的项目记入财务报表，它主要与财务报表组成要素的高估有关。	
完整性 completeness	所有应当记录的交易和事项均已记录	已发生的交易确实已经记录
	如果发生了销售交易，但没有在销售日记账和总账中记录，则违反了该目标。	
	发生和完整性两者强调的是相反的关注点。发生目标针对潜在的高估，而完整性目标则针对漏记交易（低估）。	
准确性 accuracy	与交易和事项有关的金额及其他数据已恰当记录	已记录的交易是按正确金额反映的
	如果在销售交易中，发出商品的数量与账单上的数量不符，或是开账单时使用了错误的销售价格，或是账单中的乘积或加总有误，或是在销售日记账中记录了错误的金额，则违反了该目标。	
截止 cut-off	交易和事项已记录于正确的会计期间	接近于资产负债表日的交易记录于恰当的期间
	如果本期交易推到下期，或下期交易提到本期，均违反了截止目标。	
分类 classification	交易和事项已记录于恰当的账户	被审计单位记录的交易经过适当分类
	如果将现销记录为赊销，将出售经营性固定资产所得的收入记录为营业收入，则导致交易分类的错误，违反了分类的目标。	

准确性与发生、完整性之间存在区别。

例如，若已记录的销售交易是不应当记录的（如发出的商品是寄销商品），则即使发票金额是准确计算的，仍违反了发生目标。

再如，若已入账的销售交易是对正确发出商品的记录，但金额计算错误，则违反了准确性目标，但没有违反发生目标。

在完整性与准确性之间也存在同样的关系。

（二）与期末账户余额相关的认定和具体审计目标

认定	认定的含义	具体审计目标
存在 existence	记录的资产、负债和所有者权益是存在的	记录的金额确实存在
	如果不存在某顾客的应收账款，在应收账款试算平衡表中却列入了对该顾客的应收账款，则违反了存在性目标。	
权利和义务 rights and obligations	记录的资产由被审计单位拥有或控制，记录的负债是被审计单位应当履行的偿还义务	资产归属于被审计单位，负债属于被审计单位的义务
	将他人寄售商品记入被审计单位的存货中，违反了权利的目标；将不属于被审计单位的债务记入账内，违反了义务目标。	
完整性 completeness	所有应当记录的资产、负债和所有者权益均已记录	已存在的金额均已记录
	如果存在某顾客的应收账款，在应收账款试算平衡表中却没有列入对该顾客的应收账款，则违反了完整性目标。	
计价和分摊 valuation and allocation	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调整已恰当记录	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调整已恰当记录

（三）与列报和披露相关的认定

认定	认定的含义	具体审计目标
发生及权利和义务	披露的交易、事项和其他情况已发生，且与被审计单位有关	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
	复核董事会会议记录中是否记载了固定资产抵押等事项，询问管理层固定资产是否被抵押，即是对列报的权利认定的运用。如果抵押固定资产则需要在财务报表中列报，说明其权利受到限制。	
完整性	所有应当包括在财务报表中的披露均已包括	如果应当披露的事项没有包括在财务报表中，则违反该目标
	检查关联方和关联交易，以验证其在财务报表中是否得到充分披露，即是对列报的完整性认定的运用。	
分类和可理解性	财务信息已被恰当地列报和描述，且披露内容表述清楚	财务信息已被恰当地列报和描述，且披露内容表述清楚
	检查存货的主要类别是否已披露，是否将一年内到期的长期负债列为流动负债，即是对列报的分类和可理解性认定的运用。	
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	财务信息和其他信息已公允披露，且金额恰当
	检查财务报表附注是否分别对原材料、在产品和产成品等存货成本核算方法作了恰当说明，即是对列报的准确性和计价认定的运用。	

知识点：审计风险

（一）重大错报风险

1. 两个层次的重大错报风险

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。此类风险通常与控制环境有关。

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. 固有风险和控制风险

认定层次的重大错报风险又可以进一步细分为**固有风险**和**控制风险**。

（二）检查风险

检查风险取决于审计程序设计的合理性和执行的有效性。检查风险不可能降低为零。

1. **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发生错报（该错报单独或连同其他错报可能是重大的）的可能性。

2. **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。

3. **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。

类别	固有风险	控制风险	检查风险
特性	注册会计师 无法控制 的，但可以评估	注册会计师 无法控制 的，但可以评估	注册会计师 可以控制
证据数量	评估的固有风险越高，则所需的审计证据就越多，反之就越少	评估的控制风险越高，则所需的审计证据就越多，反之就越少	可接受的检查风险越高，则所需的审计证据就越多，反之就越少

一、审计计划的内容

审计计划包括总体审计策略和具体审计计划。

（一）总体审计策略

1. 概念：总体审计策略用以确定**审计范围**、**时间安排**和**方向**，并指导制定具体审计计划的制定。

（二）具体审计计划

1. 概念：具体审计计划比总体审计策略更加详细，其内容包括为获取充分、适当的审计证据以将审计风险降至可接受的低水平，项目组成员拟实施的审计程序的性质、时间安排和范围。

重要性水平的确定

确定的时间：在计划审计工作（制定总体审计策略）时

确定时需要考虑的因素：对被审计单位及其环境的了解；审计的目标，包括特定报告要求；财务报表各项目的性质及其相互关系；财务报表项目的金额及其波动幅度。

1. 财务报表整体的重要性

注册会计师通常先选择一个恰当的基准，再选用适当的百分比乘以该基准，从而得出财务报表整体的重要性。

注意：

第一，在选择基准时应考虑的因素：财务报表要素；财务报表使用者特别关注的项目；被审计单位的性质、所处的生命周期阶段、所处行业和经济环境；被审计单位所有权结构和融资方式；基准的相对波动性。

第二，注册会计师在确定重要性水平时，不需考虑与具体项目计量相关的固有不确定性。

2. 特定类别交易、账户余额或披露的重要性水平

三、实际执行的重要性

实际执行的重要性，是指注册会计师确定的低于财务报表整体的重要性的一个或多个金额，旨在将未更正和未发现错报的汇总数超过财务报表整体的重要性的可能性降至适当的低水平。

注意：

接近财务报表整体重要性 50%的情况	(1) 非连续审计； (2) 以前年度审计调整较多； (3) 项目总体风险较高； (4) 存在或预期存在值得关注的内部控制缺陷。
接近财务报表整体重要性 75%的情况	(1) 连续审计，以前年度审计调整较少； (2) 项目总体风险为低到中等； (3) 以前期间的审计经验表明内部控制运行有效。

注册会计师应当**累积**审计过程中**识别出的错报**，除非错报明显微小。

错报的汇总数=已识别的具体错报（事实错报+判断错报）+推断错报

错报区分为：

1. 事实错报。事实错报是毋庸置疑的错报。
2. 判断错报。由于注册会计师认为管理层对会计估计作出不合理的判断或不恰当地选择和运用会计政策而导致的差异。
3. 推断错报。注册会计师对总体存在的错报作出的最佳估计数，涉及根据在审计样本中识别出的错报来推断总体的错报。

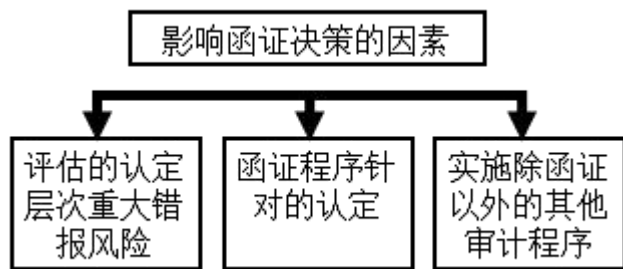
知识点：审计证据的充分性（数量）和适当性（质量）

知识点：审计程序

控制测试旨在**评价内部控制**在防止或发现并纠正认定层次重大错报方面的**运行有效性**。

实质性程序旨在**发现认定层次重大错报**，包括细节测试和实质性分析程序。

审计程序的种类：（一）检查（二）观察（三）询问（四）函证（五）重新计算（六）重新执行（七）分析程序



函证的对象

1.银行存款、借款及与金融机构往来的其他重要信息	注册会计师应当对银行存款（包括零余额账户和在本期内注销的账户）、借款及与金融机构往来的其他重要信息实施函证程序，除非有充分证据表明某一银行存款、借款及与金融机构往来的其他重要信息对财务报表不重要且与之相关的重大错报风险很低。如果不对这些项目实施函证程序，注册会计师应当在审计工作底稿中说明理由
2.应收账款	除非存在下列两种情形之一，注册会计师应当对应收账款实施函证程序： （1）根据审计重要性原则，有充分证据表明应收账款对财务报表不重要。 （2）注册会计师认为函证很可能无效。如果注册会计师认为被询证者很可能不回函或即使回函也不可信，可不对应收账款实施函证。注册会计师可能基于以前年度的审计经验或者类似工作经验，认为某被询证者的回函率很低或判断回函不可靠，并得出函证很可能无效的结论。如果不对应收账款函证，注册会计师应当在工作底稿中说明理由

管理层要求不实施函证时的处理

当被审计单位管理层要求对拟函证的某些账户余额或其他信息不实施函证时，注册会计师应当考虑该项要求是否合理，并获取审计证据予以支持	如果认为管理层的要求合理	注册会计师应当实施替代审计程序，以获取与这些账户余额或其他信息相关的充分、适当的审计证据
	如果认为管理层的要求不合理，且被其阻挠而无法实施函证	注册会计师应当视为审计范围受到限制，并考虑对审计报告可能产生的影响

当同时存在下列情况时，注册会计师可考虑采用消极的函证方式：

- （1）重大错报风险评估为低水平；
- （2）涉及大量余额较小的账户；
- （3）预期不存在大量的错误；
- （4）没有理由相信被询证者不认真对待函证。

函证实施过程的控制

当实施函证时，注册会计师应当对选择被询证者、设计询证函以及发出和收回询证函保持控制。

发函前	（1）询证函中填列的需要被询证者确认的信息是否与被审计单位账簿中有关记录保持一致； （2）考虑选择的被询证者是否适当； （3）是否已在询证函中正确填列被询证者直接向注册会计师回函的地址； （4）是否已将被询证者的名称、地址与被审计单位有关记录进行核对	
函证中	邮寄方式	不使用被审计单位本身的邮寄设施,独立寄发询证函
	跟函方式	如果被询证者同意注册会计师独自前往被询证者执行函证程序,注册会计师可以独自前往；如果注册会计师跟函时需有被审计单位员工陪伴,注册会计师需要在整个过程中保持对询证函的控制
收到回函后	邮寄方式	（1）被询证者确认的询证函是否是原件； （2）回函是否由被询证者直接寄给注册会计师； （3）寄给注册会计师的回邮信封或快递信封中记录的发件方名称、地址是否与询证函中记载的被询证者名称、地址一致；

		(4) 回邮信封上寄出方的邮戳显示发出城市或地区是否与被询证者的地址一致； (5) 被询证者加盖在询证函上的印章以及签名中显示的被询证者名称是否与询证函中记载的被询证者名称一致。在认为必要的情况下，注册会计师还可以进一步与被审计单位持有的其他文件进行核对或亲自前往被询证者进行核实等
	跟函方式	(1) 了解被询证者处理函证的通常流程和处理人员； (2) 确认处理询证函人员的身份和处理询证函的权限； (3) 观察处理询证函的人员是否按照处理函证的正常流程认真处理询证函
	电子形式	采用一定的程序为电子形式的回函创造安全环境。当注册会计师存有疑虑时，可以与被询证者联系以核实回函的来源及内容。必要时，注册会计师可以要求被询证者提供回函原件。
	口头回复	在收到对询证函口头回复的情况下，注册会计师可以要求被询证者提供直接书面回复。如果仍未收到书面回函，需要通过实施替代程序

知识点：分析程序

过程	目的	错报与风险	要求
风险评估过程	了解被审计单位及其环境并评估财务报表层次和认定层次的重大错报风险	识别重大错报风险（报表层次与认定层次）	强制使用
实质性程序	当使用分析程序比细节测试能更有效地将认定层次的检查风险降至可接受的水平时，分析程序可以用作实质性程序	识别重大错报（认定层次）	任意选择
完成审计工作	对财务报表进行总体复核。最终证实财务报表整体是否与注册会计师对被审计单位的了解一致及与所取得的证据一致	再评重大错报风险（报表层次）	强制使用

审计抽样的适用性

审计抽样并非在所有审计程序中都可使用。注册会计师拟实施的审计程序将对运用审计抽样产生影响。

1. 风险评估程序

风险评估程序通常不涉及审计抽样。

2. 控制测试

(1) **当控制的运行留下轨迹时**，注册会计师可以考虑使用审计抽样实施控制测试。

(2) **对于未留下运行轨迹的控制**，注册会计师通常实施询问、观察等审计程序，以获取有关控制运行有效性的审计证据，此时不宜使用审计抽样。

(3) 对于信息技术的应用控制，注册会计师通常只需要测试一般控制，并选取一笔或几笔交易进行测试，就能获取其运行有效性的审计证据，此时不需使用审计抽样。

3. 实质性程序

(1) 在实施细节测试时，注册会计师可以使用审计抽样获取审计证据，以验证有关财务报表金额的一项或多项认定（如应收账款的存在性），或对某些金额作出独立估计（如陈旧存货的价值）。

(2) **在实施实质性分析程序时，不宜使用审计抽样。**

(3) 如果注册会计师将某类交易或账户余额的重大错报风险评估为可接受的低水平，也可不实施细节测试，此时不需使用审计抽样。

总结：抽样风险对审计工作的影响

测试种类	影响审计 效率 的风险	影响审计 效果 的风险
控制测试	信赖不足风险	信赖过度风险
细节测试	误拒风险	误受风险
	保守性风险	危险性风险

二、抽样风险和非抽样风险

三、统计抽样和非统计抽样

四、属性抽样和变量抽样

1. 属性抽样

属性抽样是一种用来对总体中某一事件发生率得出结论的统计抽样方法。

属性抽样在审计中最常见的用途是测试某一设定控制的偏差率，以支持注册会计师评估的控制风险水平。

在属性抽样中，设定控制的每一次发生或偏离都被赋予同样的权重，而不管交易的金额大小。

2. 变量抽样

变量抽样是一种用来对总体金额得出结论的统计抽样方法。

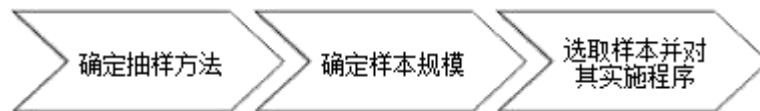
变量抽样在审计中的主要用途是进行细节测试，以确定记录金额是否合理。

注意：

第一，通常，属性抽样得出的结论与总体发生率有关，而变量抽样得出的结论与总体的金额有关。

第二，变量抽样中的货币单元抽样，是运用属性抽样的原理得出以金额表示的结论。

知识点：审计抽样在控制测试中的应用



（一）确定抽样方法

>>统计抽样：注册会计师有必要使用适当的随机选择方法，如简单随机选择或系统随机选择。

>>非统计抽样：注册会计师通常使用近似于随机选择的方法，如随意选择。

>>选取样本的基本方法包括简单随机选择、系统选择、随意选择和整群选择。

1. 简单随机选择

相同数量的抽样单元组成的每种组合被选取的概率相等。

注册会计师可以使用计算机或随机数表获得所需的随机数。

简单随机选择在统计抽样和非统计抽样中均适用。

随机抽样≠随意选择

2. 系统选择

系统选择也称等距选择，注册会计师需要确定选择间隔，即用总体中抽样单元的总数量除以样本规模，得到样本间隔，然后在第一个间隔中确定一个随机起点，从这个随机起点开始，按照选择间隔，从总体中顺序选取样本。

系统选择也称等距选择。

3. 随意选择

随意选择是指注册会计师不带任何偏见地选取样本，即注册会计师不考虑样本项目的性质、大小、外观、位置或其他特征而选取总体项目。

注册会计师要避免任何有意识的偏向或可预见性（如回避难以找到的项目，或总是选择或回避每页的第一个或最后一个项目），从而保证总体中的所有项目都有被选中的机会，使选择的样本具有代表性。

随意选择的缺点在于很难完全无偏见地选取样本项目。

在使用统计抽样时，运用随意选择是不恰当的，因为注册会计师无法量化选取样本的概率。

随意选择仅适用于非统计抽样。

4. 整群选择

注册会计师从总体中选取一群（或多群）连续的项目。

整群选择通常不能在审计抽样中使用。

（二）确定样本规模

1. 影响样本规模的因素

(1) 可接受的信赖过度风险

在实施控制测试时，注册会计师主要关注抽样风险中的信赖过度风险。

(2) 可容忍偏差率

可容忍偏差率是指注册会计师在不改变其计划评估的控制有效性，从而不改变其计划评估的重大错报风险水平的前提下，愿意接受的对于设定控制的最大偏差率。

(3) 预计总体偏差率

注册会计师通常根据对相关控制的了解，或对总体中抽取少量项目的检查来评估预期偏差率。注册会计师可以根据上年测试结果、内部控制的设计和控制在环境等因素对预计总体偏差率进行评估。

注册会计师通常将预期样本偏差率设定在可容忍偏差率范围之内。

预计总体偏差率=预期样本偏差率

影响因素	与样本规模的关系
可接受的信赖过度风险	反向变动
可容忍偏差率	反向变动
预计总体偏差率	同向变动
总体规模	影响很小

(三) 选取样本并对样本实施审计程序

(一) 计算总体偏差率

$$\text{样本偏差率} = \frac{\text{发现的样本偏差数}}{\text{样本规模}}$$

样本偏差率就是注册会计师对总体偏差率的最佳估计。

在控制测试中无须另外推断总体偏差率，但注册会计师还必须考虑抽样风险。

如果样本未出现控制偏差，注册会计师通常认为控制能有效运行，拟信赖内部控制。

(二) 考虑抽样风险

1. 使用统计抽样方法

(1) 公式法

$$\text{总体偏差上限 (MDR)} = \frac{R}{n} = \frac{\text{风险系数}}{\text{样本量}}$$

评价抽样结果（重点掌握）

(1) 估计的总体偏差率上限低于可容忍偏差率，总体可以接受；

(2) 估计的总体偏差率上限低于但接近可容忍偏差率，考虑是否接受总体，并考虑是否需要扩大测试范围；

(3) 估计的总体偏差率上限大于或等于可容忍偏差率，总体不能接受，应当修正重大错报风险评估水平，并增加实质性程序的数量；或对影响重大错报风险评估水平的其他控制进行测试，以支持计划的重大错报风险评估水平。

知识点：审计抽样在细节测试中的运用

1. 货币单元抽样

货币单元抽样的优点：

(1) 货币单元抽样以属性抽样原理为基础，注册会计师可以很方便地计算样本规模和评价样本结果，因而通常比传统变量抽样更易于使用；

(2) 货币单元抽样在确定所需的样本规模时无需直接考虑总体的特征（如变异性），因为总体中的每一个货币单元都有相同的规模，而传统变量抽样的样本规模是在总体项目共有特征的变异性或标准差的基础上计算的；

(3) 货币单元抽样中，项目被选取的概率与其货币金额大小成比例，因而无需通过分层减少变异性，而传统变量抽样通常需要对总体进行分层以减小样本规模；

(4) 在货币单元抽样中使用系统选择法选取样本时，如果项目金额等于或大于选择间距，货币单元抽样将自动识别所有单个重大项目，即该项目一定会被选中；

(5) 如果注册会计师预计不存在错报，货币单元抽样的样本规模通常比传统变量抽样方法更小；

(6) 货币单元抽样的样本更容易设计，且可在能够获得完整的最终总体之前开始选取样本。

货币单元抽样的缺点：

(1) 货币单元抽样不适用于测试低估。

在货币单元抽样中，因为账面金额小但严重被低估的项目被选取的概率更低。

(2) 对零余额或负余额的选取需要在设计时特别考虑。

因为零余额的项目在货币单元抽样中不会被选取，注册会计师需要单独对其进行测试；注册会计师可能需将负余额项目分离出去，作为一个单独的总体对其进行测试；

(3) 当发现错报时，如果风险水平一定，货币单元抽样在评价样本时可能高估抽样风险的影响，从而导致注册会计师更可能拒绝一个可接受的总体账面金额；

(4) 在货币单元抽样中，注册会计师通常需要逐个累计总体金额，以确定总体是否完整并与财务报表一致，不过如果相关会计数据以电子形式储存，就不会额外增加大量的审计成本；

(5) 当预计总体错报的金额增加时，货币单元抽样所需的样本规模也会增加，这种情况下，货币单元抽样的样本规模可能大于传统变量抽样所需的规模。

2. 传统变量抽样

传统变量抽样运用正态分布理论，根据样本结果推断总体的特征。

传统变量抽样的优点：

(1) 如果账面金额与审定金额之间存在较多差异，传统变量抽样可能只需较小的样本规模就能满足审计目标；

(2) 注册会计师关注总体的低估时，使用传统变量抽样比货币单元抽样更合适；

(3) 需要在每一层追加选取额外的样本项目时，传统变量抽样更易于扩大样本规模；

(4) 对零余额或负余额项目的选取，传统变量抽样不需要在设计时予以特别考虑。

传统变量抽样的缺点：

(1) 传统变量抽样比货币单元抽样更复杂，注册会计师通常需要借助计算机程序；

(2) 在传统变量抽样中确定样本规模时，注册会计师需要估计总体特征的标准差；

(3) 如果存在非常大的项目，或者在总体的账面金额与审定金额之间存在非常大的差异，而且样本规模比较小，正态分布理论可能不适用，注册会计师更可能得出错误的结论；

(4) 如果几乎不存在错报，传统变量抽样中的差异法和比率法将无法使用。

细节测试中影响样本规模的因素

影响因素	与样本规模的关系
可接受的误受风险	反向变动
可容忍错报	反向变动
预计总体错报	同向变动
总体变异性	同向变动
总体规模	影响很小

(二) 确定样本量

(1) 利用样本规模确定表

(2) 利用模型

$$\text{样本规模} = \frac{\text{总体账面金额}}{\text{可容忍错报}} \times \text{保证系数}$$

(三) 选取样本并对其进行实施审计程序

对总体分层进行评估的步骤：

第一步：剔除——单个重大项目；

第二步：按金额分层——根据职业判断；

第三步：分配样本量——根据各层账面金额在总体账面金额中的占比大致分配样本。

三、评价样本结果阶段

推断总体的错报 → 考虑抽样风险 → 分析错报的性质与原因 → 得出总体结论

1. 推断总体的错报

注册会计师可以使用比率法、差额法及货币单元抽样法等，将样本中发现的错报金额用来估计总体的错报金额。

(1) 比率法

$$\text{总体错报金额} = \frac{\text{样本错报金额}}{\text{样本账面金额}} \times \text{总体账面金额}$$

适用范围：在错报金额与抽样单元金额相关时最为适用。

(2) 差异法

$$\text{总体错报金额} = \frac{\text{样本错报金额}}{\text{样本规模}} \times \text{总体规模}$$

适用范围：错报金额与抽样单元相关时最为适用。

(3) 货币单元抽样

适用范围：少量的大金额的高估错报。

①如果逻辑单元的账面金额大于或等于选择间隔，推断的错报就是该逻辑单元的实际错报金额；

②如果逻辑单元的账面金额小于选择间隔，首先计算存在错报的所有逻辑单元的错报百分比，再用这个错报百分比乘以选择间隔，得出推断错报的金额。

汇总错报

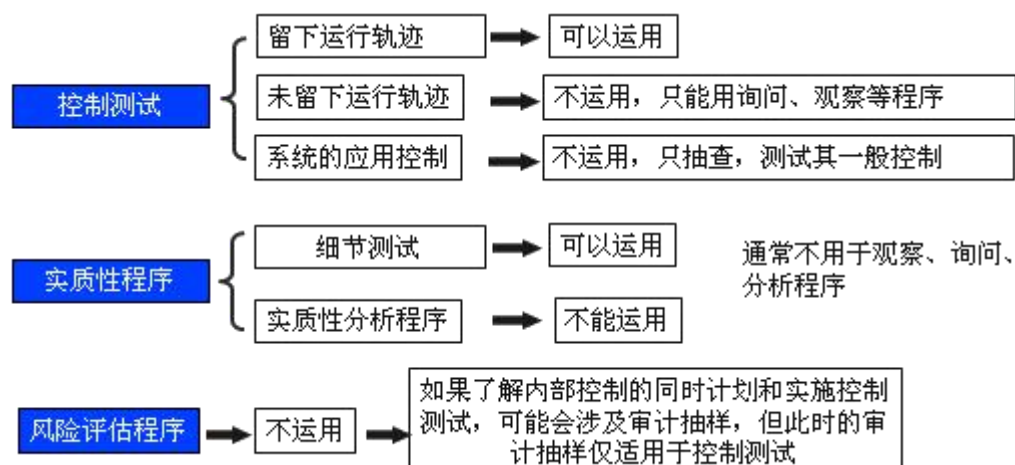
(1) 分层汇总：如果注册会计师在设计样本时将进行抽样的项目分为几层，则要在每层分别推断错报，然后将各组推断的金额加总，计算估计总体错报。

(2) 个别汇总：注册会计师还要将在进行百分之百检查的个别重大项目中发现的所有错报与推断的错报金额汇总。

2. 考虑抽样风险

(1) 汇总未更正错报：推断的总体错报额+百分之百检查的项目发现的错报—被审计单位调整已经发现的错报。

(2) 将“汇总未更正错报”与该类交易或账户余额的“可容忍错报”相比较，并适当考虑抽样风险，以评价样本结果。



一、信息技术的应用控制

信息技术应用控制是指主要在业务流程层次运行的人工或自动化程序，与用于生成、记录、处理、报告交易或其他财务

数据的程序相关，通常包括检查数据计算准确性，审核账户和试算平衡表，设置对输入数据和数字序号的自动检查，以及对例外报告进行人工干预。

二、信息技术的一般控制

信息系统一般控制是指为了保证信息系统的安全，对整个信息系统以及外部各种环境要素实施的、对所有的应用或控制模块具有普遍影响的控制措施，信息技术一般控制通常会对实现部分或全部财务报表认定做出间接贡献。

三、信息技术一般控制、应用控制与公司层面控制三者之间的关系

公司层面信息技术控制是公司信息技术整体控制环境，决定了信息技术一般控制和信息技术应用控制的风险基调，会影响该公司的信息技术一般控制和信息技术应用控制的部署和落实。

信息技术一般控制是基础，信息技术一般控制的有效与否会直接关系到信息技术应用控制的有效性是否能够信任。

如果注册会计师发现了应用系统所依赖的信息技术一般控制存在缺陷，注册会计师可能就不能信赖应用系统按设计发挥作用。

注册会计师在执行信息技术一般控制和信息技术应用控制审计之前，会首先执行配套的公司层面信息技术控制审计，以了解公司的信息技术整体控制环境，并基于此识别出信息技术一般控制和信息技术应用控制的主要风险点以及审计重点。

对信息系统的依赖程度	对系统环境的了解与评估	验证人工控制	了解、验证系统一般性控制	验证自动化应用控制
不依赖	是	否	否	否
仅依赖人工控制，此类人工控制不依赖系统所生成的信息或报告	是	是	否	否
仅依赖人工控制，此类人工控制依赖系统所生成的信息或报告，审计需要通过实质性程序来验证控制有效性	是	是	是	否
同时依赖人工及自动控制	是	是	是	是

知识点：审计工作底稿的变动与复核

一、审计工作底稿的变动

变动状况：

修改现有审计工作底稿

增加新的审计工作底稿

变动原则：

注册会计师不得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。

（一）审计工作底稿在归档前的变动

在审计报告日后将审计工作底稿归整为最终审计档案是一项事务性的工作，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做出的变动属于事务性的，注册会计师可以做出变动，主要包括：

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取得一致意见的审计证据。

（二）审计工作底稿在归档后的变动

1. 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，发现例外情况要求注册会计师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。

2. 归档之后变动审计工作底稿时的记录要求

在完成最终审计档案的归整工作后，如果对工作底稿进行了变动，注册会计师均应当记录下列事项：

（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，以及复核的时间和人员。

一、风险识别和评估的概念

风险识别是指找出财务报表层次和认定层次的重大错报风险；

风险评估是指对重大错报发生的可能性和后果严重程度进行评估。

知识点：审计风险准则的特点

风险评估的总体要求：注册会计师必须“了解”被审计单位及其环境，包括内部控制，以充分“识别”和“评估”财务报表重大错报的风险，并针对评估的重大错报风险设计和实施控制测试和实质性程序。

步骤	目的	必要性
了解被审计单位及其环境	评估报表层和认定层重大错报风险	必要
控制测试	为了测试内控在防止、发现和纠正认定层重大错报方面的有效性，并据此重新评估认定层重大错报风险	非必要
实质性程序	发现认定层重大错报，降低检查风险	必要

重点理解下面的内容：

(1) 要求注册会计师加强对被审计单位及其环境的了解是“必须”的程序。

(2) 要求注册会计师在审计的“所有阶段”（不仅在计划阶段）都要实施风险评估程序。不得未经过风险评估，直接将风险设定为高水平。

(3) 要求注册会计师将识别和评估的风险与实施的审计程序“挂钩”。

(4) 实质性程序是“必须”的程序。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重大的各类交易、账户余额和披露实施实质性程序。

(5) 要求注册会计师将识别、评估和应对风险的关键程序“形成审计工作记录”，以保证执业质量，明确执业责任。

内部控制的要素

●控制环境

控制环境是企业实施内部控制的基础，一般包括治理结构、机构设置及权责分配、内部审计、人力资源政策、企业文化等。

控制环境设定了一个组织的基调，影响着员工的控制意识，营造着有利于内部控制有效运行的氛围，它是内部控制其他构成要素的基础。

●风险评估

风险评估是企业及时识别、系统分析经营活动中与实现内部控制目标相关的风险，合理确定风险应对策略。

风险分析通常包括估计风险的重要性，评估其发生的概率。

●控制活动

控制活动是企业根据风险评估结果，采用相应的控制措施，将风险控制在可承受度之内。

控制措施一般包括：不相容职务分离控制、授权审批控制、会计系统控制、财产保护控制、预算控制、运营分析控制和绩效考评控制等。

●信息与沟通

信息与沟通是企业及时、准确地收集、传递与内部控制相关的信息，确保信息在企业内部、企业与外部之间进行有效沟通。

●控制监督

对控制的监督是企业对内部控制建立与实施情况进行监督检查，评价内部控制的有效性，发现内部控制缺陷，应当及时加以改进。

六、控制环境

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。

以上内容仅为本文档的试下载部分，为可阅读页数的一半内容。如要下载或阅读全文，请访问：<https://d.book118.com/467015014043006045>