



审计工作底稿 编制技巧与案例研究 (计划与报告阶段)

李晓慧 教授

hui811@sohu.com

一、引言



(一) 底稿中常见问题

1. 缺乏风险评估底稿
2. 控制测试底稿与实质性测试底稿缺乏联系
3. 缺乏专业判断逻辑推理过程
4. 底稿繁简失当
5. 底稿内容相互矛盾或底稿之间缺乏内在逻辑
6. 报表中显示的问题没有查证清楚
7. 缺乏综合性工作底稿
8. 底稿中多是数字摘录，缺乏有水平的文字描述

(二) 新准则框架下应对

- ◆ 1. 增加会议纪要、往来信函等进行沟通、咨询等支持专业判断的底稿
- ◆ 2. 理顺底稿之间的勾稽关系
- ◆ 3. 形成一环扣一环的底稿支持
- ◆ 4. 记录能够表明审计轨迹和判断推理过程的内容
- ◆ 5. 以风险为导向决定底稿的繁简程度

(三) 审计工作底稿的主体结构

⊕ 风险评估工作底稿

了解被审计单位情况（不包括内控）

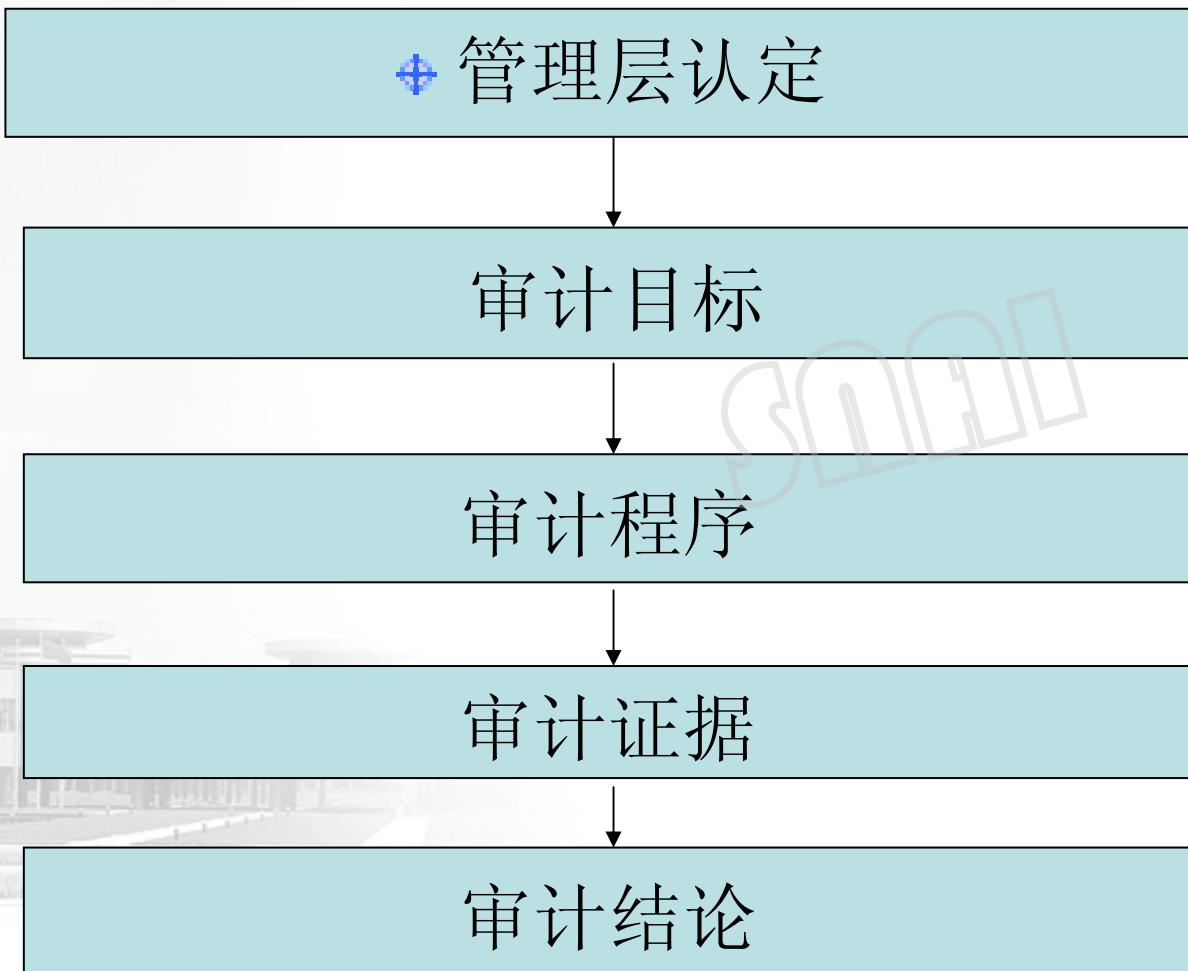
了解内部控制（两个层面，业务循环）

⊕ 风险应对工作底稿

控制测试

实质性程序

(四) 审计工作的切入点



认定

序号	与各类交易和事项相关的认定	与余额相关的认定	与列报相关的认定
1	发生	存在	发生及权利和义务
2	完整性	完整性	完整性
3	准确性	计价与分摊	准确性和计价
4	截止	权力与义务	
5	分类		分类和可理解性

实质性测试底稿的逻辑判断

- 确立了审计目标与认定的对应关系表
- 确立了审计目标与可选择审计程序的对应关系表
- 根据交易、账户余额、列报的性质选择细节测试或实质性分析程序
- 期中还是期末实施实质性程序的决策
- 根据认定层次的重大错报风险和实施控制测试的结果确定实质性程序的范围
- 在设计细节测试时是否即考虑了样本量又考虑了选样方法的有效性
- 在设计实质性分析程序时是否确定已记录金额与预期值之间可接受的差额

二、业务承接和保持



(一) 首次接受审计委托

首次接受审计委托，实施下列程序：

1. 与被审计单位面谈，讨论下列事项：

- (1) 审计的目标；
 - (2) 审计报告的用途；
 - (3) 管理层对财务报表的责任；
 - (4) 审计范围；
 - (5) 执行审计工作的安排，包括出具审计报告的时间要求；
 - (6) 审计报告格式和对审计结果的其他沟通形式；
 - (7) 管理层提供必要的工作条件和协助；
 - (8) 注册会计师不受限制地接触任何与审计有关的记录、文件和所需要的其他信息；
 - (9) 利用被审计单位专家或内部审计人员的程度（必要时）；
 - (10) 审计收费。
2. 初步了解被审计单位及其环境，并予以记录。
3. 征得被审计单位书面同意后，与前任注册会计师沟通，并对沟通结果进行评价？

业务承接评价表

被审计单位: _____ 项目: _____ 编制: _____ 日期:
索引号: AA 财务报表截止日/期间: _____ 复核: _____ 日期:

1. 客户法定名称（中/英文）：

2. 客户地址：

电话：_____

传真：_____

电子邮箱：_____

网址：_____

联系人：_____

3. 客户性质（国有/外商投资/民营/其他）：

4. 客户所属行业、业务性质与主要业务：

业务承接评价表（续）：

5. 最初接触途径（详细说明）

- (1) 本所职工引荐 _____
- (2) 外部人员引荐 _____
- (3) 其他（详细说明）_____

6. 客户要求我们提供审计服务的目的以及出具审计报告的日期。

7. 治理层及管理层关键人员（姓名与职位）：

姓 名	职 位

业务承接评价表（续）：

8. 主要财务人员（姓名与职位）：

姓 名	职 位

9. 直接控股母公司、间接控股母公司、最终控股母公司的名称、地址、相互关系、主营业务及持股比例：

10. 子公司的名称、地址、相互关系、主营业务及持股比例：

11. 合营企业的名称、地址、相互关系、主营业务及持股比例：

12. 联营企业的名称、地址、相互关系、主营业务及持股比例：

13. 分公司名称、地址、相互关系、主营业务：

14. 客户主管税务机关：

15. 客户法律顾问或委托律师（机构、经办人、联系方式）：

16. 客户常年会计顾问（机构、经办人、联系方式）：

业务承接评价表（续）：

17. 前任注册会计师（机构、经办人、联系方式），变更会计师事务所的原因，以及最近三年变更会计师事务所的频率。

18. 根据对客户及其环境的了解，记录下列事项：

客户的诚信

信息来源：

例如：

与为客户提供专业会计服务的现任或前任人员进行沟通，并与其讨论；

向会计师事务所其他人员、监管机构、金融机构、法律顾问和客户的同行等第三方询问；

从相关数据库中搜索客户的背景信息。

考虑因素：

客户主要股东、关键管理人员、关联方及治理层的身份和商业信誉

客户的经营性质

客户主要股东、关键管理人员及治理层对内部控制环境和会计准则等的态度

客户是否过分考虑将会计师事务所的收费维持在尽可能低的水平

工作范围受到不适当限制的迹象

客户可能涉嫌洗钱或其他刑事犯罪行为的迹象

变更会计师事务所的原因

关键管理人员是否更换频繁

.....

经营风险

信息来源：

例如：从相关数据库中搜索客户的背景信息。

考虑因素：

行业内类似企业的经营业绩

法律环境

监管环境

受国家宏观调控政策的影响程度

是否涉及重大法律诉讼或调查

是否计划或有可能进行合并或处置资产

客户是否依赖主要客户（来自该客户的收入占全部收入的大部分）或主要供应商（来自该供应商的采购占全部采购的大部分）

管理层是否倾向于异常或不必要的风险

关键管理人员的薪酬是否基于客户的经营状况确定

管理层是否在达到财务目标或降低所得税方面承受不恰当的压力

.....

业务承接评价表（续）：

财务状况

信息来源：

例如：近三年财务报表

考虑因素：

现金流量或营运资金是否能够满足经营、债务偿付以及分发股利的需要
是否存在对发行新债务和权益的重大需求

贷款是否延期未清偿，或存在违反贷款协议条款的情况

最近几年销售、毛利率或收入是否存在恶化的趋势

是否涉及重大关联方交易

是否存在复杂的会计处理问题

客户融资后，其财务比率是否恰好达到发行新债务或权益的最低要求

是否使用衍生金融工具

是否经常在年末或临近年末发生重大异常交易

是否对持续经营能力产生怀疑

.....

客户的风险级别（高/中/低）：

业务承接评价表（续）：

19. 根据本所目前的情况，考虑下列事项：

项目组的时间和资源

考虑因素：

根据本所目前的人力资源情况，是否拥有足够的具有必要素质和专业胜任能力的人员组建项目组

是否能够在提交报告的最后期限内完成业务

项目组的专业胜任能力

考虑因素：

初步确定的项目组关键人员是否熟悉相关行业或业务对象

初步确定的项目组关键人员是否具有执行类似业务的经验，或是否具备有效获取必要技能和知识的能力

在需要时，是否能够得到专家的帮助

如果需要项目质量控制复核，是否具备符合标准和资格要求的项目质量控制复核人员

业务承接评价表（续）：

独立性

经济利益

考虑因素：

本所或项目组成员是否存在经济利益对独立性的损害：

与客户存在专业服务收费以外的直接经济利益或重大的间接经济利益
过分依赖向客户收取的全部费用

与客户存在密切的经营关系

过分担心可能失去业务

可能与客户发生雇佣关系

存在与该项审计业务有关的或有收费

自我评价

考虑因素：

本所或项目组成员是否存在自我评价对独立性的损害：

项目组成员曾是客户的董事、经理、其他关键管理人员或能够对本业务产生直接重大影响的员工

为客户提供直接影响财务报表的其他服务

为客户编制用于生成财务报表的原始资料或其他记录

业务承接评价表（续）：

关联关系

考虑因素：

本所或项目组成员是否存在关联关系对独立性的损害：

与项目组成员关系密切的家庭成员是客户的董事、经理、其他关键管理人员或能够对本业务产生直接重大影响的员工

客户的董事、经理、其他关键管理人员或能够对本业务产生直接重大影响的员工是本所的前高级管理人员

本所的高级管理人员或签字注册会计师与客户长期交往

接受客户或其董事、经理、其他关键管理人员或能够对本业务产生直接重大影响的员工的贵重礼品或超出社会礼仪的款待

外界压力

考虑因素：

本所或项目组成员是否存在外界压力对独立性的损害：

在重大会计、审计等问题上与客户存在意见分歧而受到解聘威胁

受到有关单位或个人不恰当的干预

受到客户降低收费的压力而不恰当地缩小工作范围

业务承接评价表（续）：

预计收取的费用及可回收比率

预计审计收费：

预计成本（计算过程）：

可回收比率：

20. 其他方面的意见：

项目负责合伙人：

-----基于上述方面，我们_____
(接受或不接受)此项业务。

签名_____

日期_____

风险管理负责人（必要时）：

-----基于上述方面，我们_____
(接受或不接受)此项业务。

签名_____

日期_____

最终结论：

签名： 日期：

(二) 审计业务的保持

- ⊕ 如果是连续审计，实施下列程序：
 - ① 1. 了解审计的目标，审计报告的用途，审计范围和时间安排等；
 - ② 2. 查阅以前年度审计工作底稿，重点关注非标准审计报告涉及的说明事项，管理建议书的具体内容，重大事项概要等；
 - ③ 3. 初步了解被审计单位及其环境发生的重大变化，并予以记录；
 - ④ 4. 考虑是否需要修改业务约定条款，以及是否需要提醒被审计单位注意现有的业务约定条款。

业务保持评价表

被审计单位：

项目：

编制：

日期：

索引号： AB

财务报表截止日/期间：

复核：

日期：

一、客户情况评估

根据以前年度审计情况和对被审计单位及其环境所发生变化的了解，考虑下列情况：

审计范围和执行审计工作的时间安排

考虑因素：

审计范围是否发生变化

客户对已审计财务报表的预期使用方式和财务报表公布的最后期限是否发生变动

.....

业务保持评价表（续）：

客户的诚信

信息来源：

考虑因素：

客户的所有者或者关键管理人员是否发生重大变动

是否有迹象表明管理层不够诚信

客户是否存在舞弊或违法行为，或已受到舞弊方面的指控

客户是否曾就审计范围向项目组成员施加限制

.....

经营风险

信息来源：

考虑因素：

客户是否处于本所准备退出服务的行业

客户的业务性质是否发生重大变化

客户是否难以持续经营

客户的法律诉讼形势是否发生重大变化

.....

业务保持评价表（续）：

财务状况

信息来源：

考虑因素：

客户经营状况是否发生重大变动以致对其财务状况产生不利影响

客户是否存在未披露的重大关联方交易

客户的内部控制是否存在重大缺陷

是否对客户会计记录的可靠性产生疑问

客户是否采用过于激进的会计和纳税政策

是否就重大会计问题与客户存在未解决的分歧……

客户的风险级别（高/中/低）：

二、本所情况评估

根据本所目前的情况，考虑下列事项：

项目组的时间和资源

考虑因素：

根据本所目前的人力资源情况，是否拥有足够的具有必要素质和专业胜任能力的人员组建项目组

是否能够在提交报告的最后期限内完成业务

业务保持评价表（续）：

项目组的专业胜任能力

考虑因素：

初步确定的项目组关键人员是否熟悉相关行业或业务对象

初步确定的项目组关键人员是否具有执行类似业务的经验，或是否具备有效获取必要技能和知识的能力

在需要时，是否能够得到专家的帮助

如果需要项目质量控制复核，是否具备符合标准和资格要求的项目质量控制复核人员

独立性

（注：重点考虑本所的独立性是否发生变化？例如，是否注意到在与其他客户、事务所员工及其家庭成员的关系中发现影响经济上独立的情况或利益冲突；是否为被审计单位提供非鉴证服务；被审计单位是否存在拖欠审计费用的情况。）

经济利益

考虑因素：

本所或项目组成员是否存在经济利益对独立性的损害：

与客户存在专业服务收费以外的直接经济利益或重大的间接经济利益

过分依赖向客户收取的全部费用

与客户存在密切的经营关系

过分担心可能失去业务

可能与客户发生雇佣关系

存在与该项审计业务有关的或有收费

业务保持评价表（续）：

<h3>自我评价</h3>
<p>考虑因素：</p> <p>本所或项目组成员是否存在自我评价对独立性的损害：</p> <p>项目组成员曾是客户的董事、经理、其他关键管理人员或能够对本业务产生直接重大影响的员工</p> <p>为客户提供直接影响财务报表的其他服务</p> <p>为客户编制用于生成财务报表的原始资料或其他记录</p>
<h3>关联关系</h3>
<p>考虑因素：</p> <p>本所或项目组成员是否存在关联关系对独立性的损害：</p> <p>与项目组成员关系密切的家庭成员是客户的董事、经理、其他关键管理人员或能够对本业务产生直接重大影响的员工</p> <p>客户的董事、经理、其他关键管理人员或能够对本业务产生直接重大影响的员工是本所的前高级管理人员</p> <p>本所的高级管理人员或签字注册会计师与客户长期交往</p> <p>接受客户或其董事、经理、其他关键管理人员或能够对本业务产生直接重大影响的员工的贵重礼品或超出社会礼仪的款待</p>

业务保持评价表（续）：

外界压力

考虑因素：

本所或项目组成员是否存在外界压力对独立性的损害：

在重大会计、审计等问题上与客户存在意见分歧而受到解聘威胁

受到有关单位或个人不恰当的干预

受到客户降低收费的压力而不恰当地缩小工作范围

预计收取的费用及可回收比率

预计审计收费：

预计成本（计算过程）：

可回收比率：

根据以前年度审计情况，考虑客户是否存在拖欠审计费用的情况，本年度是否能够足额收回审计费用。

三、其他方面的意见：

业务保持评价表（续）：

项目负责合伙人：

-----基于上述方面，我们_____
(接受或不接受)此项业务。

签名_____

日期_____

风险管理负责人（必要时）：

-----基于上述方面，我们_____
(接受或不接受)此项业务。

签名_____

日期_____

最终结论：

签名：

日期：

[案例1]

- ✿ ABC公司主营百货文化用品、五金交电、油墨及印刷器材、家具、食品、针纺织品、日用杂品、烟酒等等，自2002年上市以来，业务迅速扩张，股价也不断攀升。从2006-2007年各年的会计报表及其前任审计师的审计报告显示，公司2006年和2007年分别实现主营业务收入34.82亿元和70.46亿元，同比增长152.69%和102.35%，同时，总资产也分别增长了178.25%和60.43%，但利润率从2006年开始出现明显的下降，由2006年的2%下降到2007年0.69%，远远低于商贸类上市公司的平均水平3.77%。2007年公司利润总额中40%为投资收益，
- ✿ 这些投资收益系华兴公司利用银行承兑汇票（承兑期长达3-6个月）进行账款结算，从回笼贷款到支付贷款之间3个月的时间差，把这笔巨额资金委托华南证券进行短期套利所得。
- ✿ 自2002年以来，ABC已经更换了两次会计师事务所。

[案例1]

⊕ [讨论与分析]

- ② 1. 本案例如何决定是否承接业务？
- ② 2. 如果承接该审计业务， 注册会计师应当如何形成相关的工作底稿？
- ② 3. 如果承接该审计业务， 签约时注册会计师要关注什么？

(三) 签署业务约定书

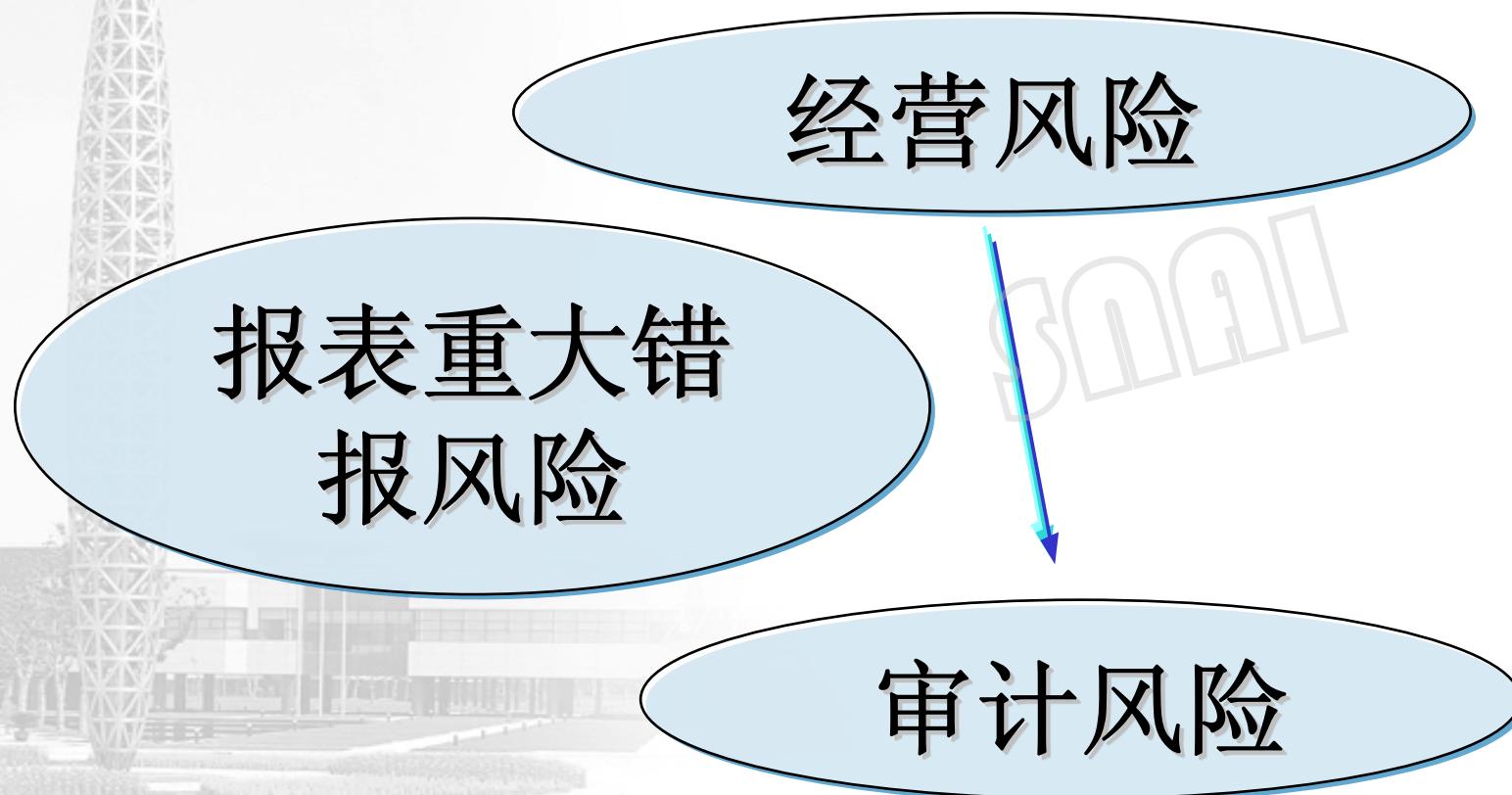
1. 业务约定书是否包括主要内容，其约定是否符合相关法律法规、审计准则、职业道德规范等的规定？
2. 业务约定书是否经双方签章认可？
3. 业务约定书的签署日期是否不早于审计报告日期？
4. 连续审计时，被检查事务所是否考虑需要更新业务条款的情形？是否考虑向管理层提醒注意现有条款？
5. 在业务变更时，被检查事务所是否考虑了变更理由的合理性？是否考虑变更对法律责任或业务条款的影响？
6. 在业务变更理由不合理且无法继续执行原审计业务时，被检查事务所是否解除业务约定？是否考虑向董事会或股东会说明？

三、计划审计工作



SNAI

经营风险与审计风险关系



审计风险模型与测试类型



审计风险模型

可接受的审计风险AR

重大错报风险RMM

= 检查风险DR

风险评估
程序

控制
测试

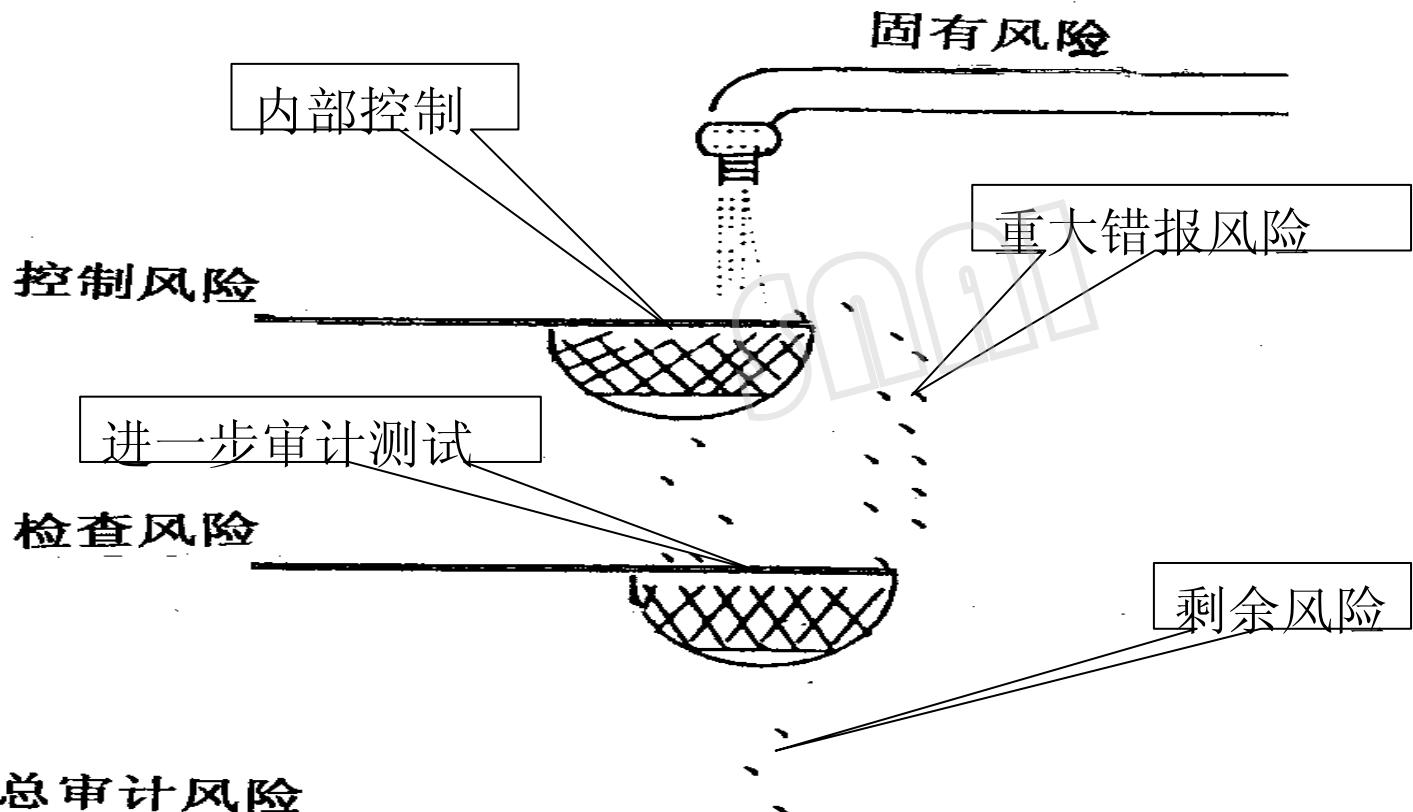
实质性
分析程序

细节测
试程序

有效性
测试

审计测试类型

审计师控制审计风险的考虑



重要性

对象	审计准则	记录的主要内容
重要性	审计准则第1221号——重要性	<p>在计划审计工作时，注册会计师应当确定一个可接受的重要性水平，以发现在金额上重大的错报。</p> <p>注册会计师应当在了解被审计单位及其环境的基础上确定重要性，并随着审计过程的推进，评价对重要性的判断是否合理。</p> <p>在评价审计程序的结果时，注册会计师应当考虑重要性和审计风险的关系，评价错报的影响。</p>

确定计划的重要性水平

影响判断的因素

判断基础(关于客户的函数)

百分比(关于审计风险的函数)

=

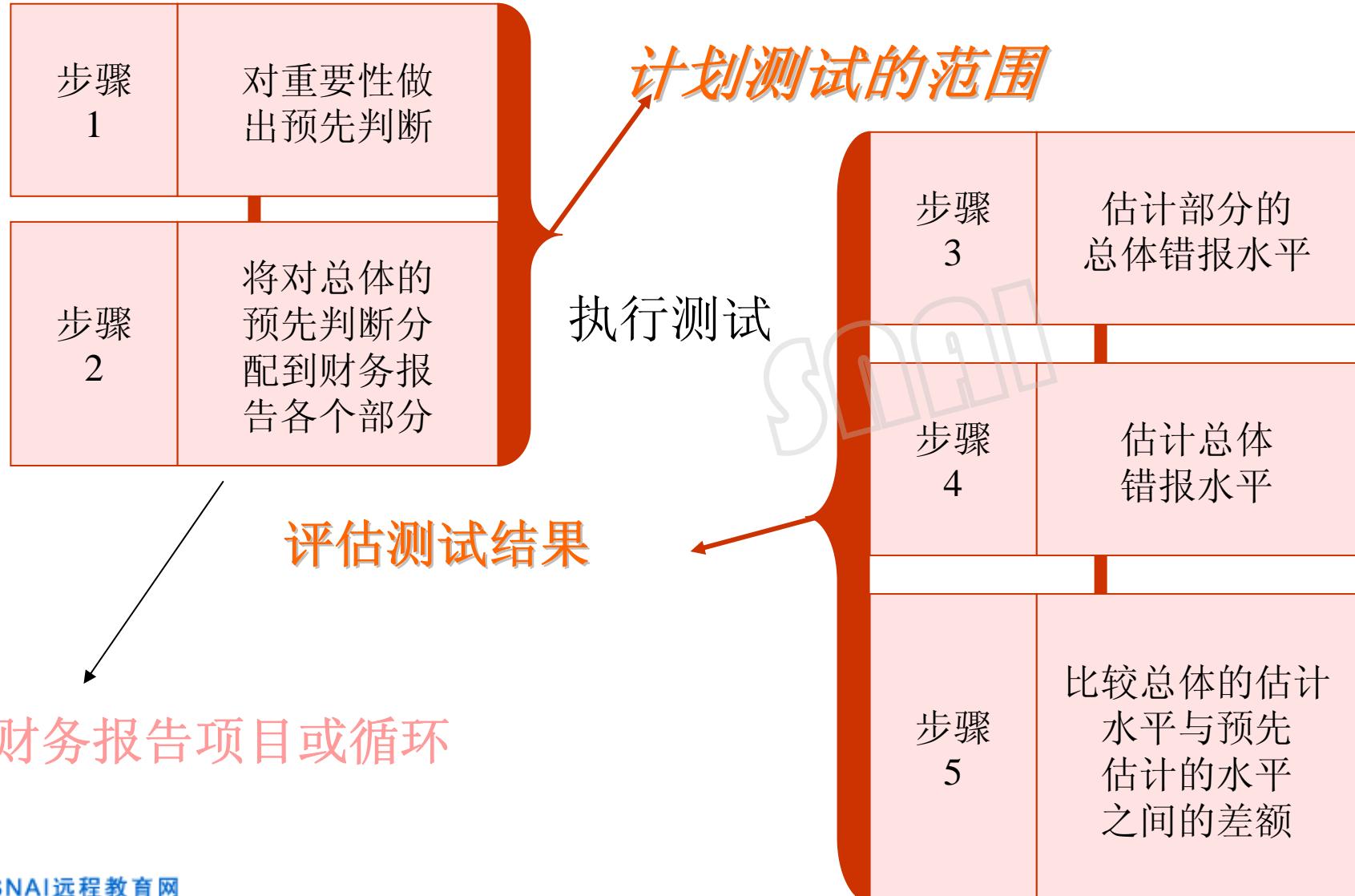
计划的重要性水平

在实务中，每家事务所都有一套自己的指南规定判断基础与百分比（拇指规则）

税前净利润的5%-10%
流动资产的5%-10%
流动负债的 5%-10%
资产总额的0.5%-2%
收入总额的0.5%-2%
权益总额的1%-5%

例如

运用重要性原则的步骤



[案例2]

华兴公司的2007年度资产负债表和损益表（简表）如下所示：

华兴公司资产负债表

2007年12月31日

单位：万元

现金	8,000	应付账款	33,000
应收账款	21,000	长期负债	141,000
存货	86,000	实收资本	82,000
固定资产	<u>147,000</u>	留存收益	<u>6,000</u>
资产总额	<u>262,000</u>	权益总额	<u>262,000</u>

[案例2]

★ 审计师在具体审计时，部分审计发现及其处理有：

- ① 1. 没有实质经济内容支持的华兴公司与其出资者晋美公司之间的预付货款10万元，其他应收款15万元，审计员认为其均低于重要性水平，没有继续查证，也没有适当披露。
- ② 2. 审计师抽取样本对存货计价进行测试时，发现存货A少计了200万元，存货B多计了150万元，据此推断存货总体的错报为500万元，于是，审计师在底稿中建议华兴公司对此进行调整。
- ③ 3. 审计师发现华兴公司2007年度有一笔资产价值恢复，冲回了原来计提的资产减值准备，追查发现企业在盈利年度多计提资产准备50万元，已备出现亏损时恢复资产调整盈亏，审计师建议公司调整，公司拒绝调整，最后由于该笔金额不大（低于重要性水平），审计师发表了无保留意见的审计报告。

[案例2]

⊕ [讨论与分析]

- ② 1. 如果判断重要性水平的参考数值为净利润5%，资产总额0.5%，净资产为1%，营业收入为0.5%，则应该将华兴公司2007年财务报表层次重要性水平设定为多少？请说明原因。
- ② 2. 如果华兴公司处于一个高度管制的行业例如银行业或保险业中，你的答案将怎样变化？为什么？
- ② 3. 如果审计师执行审计程序后，抽出样本，测试资产出现误差500万元，但推断总体误差为1500万元，则审计师应当如何处理？

[案例2]

◆ [讨论与分析]

④ 如果审计师把报表层次的重要性分配到各个会计科目，其中预付货款20万元、其他应收账款30万元，存货100万元，请讨论：

- (1) 针对本案例，审计师对于华兴公司与其出资者晋美公司之间的往来事项，是否能够按照计划确定重要性水平来判断是否忽略不计？
- (2) 讨论审计师建议被审计单位调整时，是要求对查出的样本误差调整，或是对推断总体误差予以调整？审计师如何运用推断总体误差？
- (3) 讨论当审计师已经明显感到公司利用计提准备调节盈亏，是否能够出具无保留意见的审计报告？

总体审计策略

1. 编制总体审计策略，用以确定审计范围、时间和方向，并指导制定具体审计计划？
2. 编制总体审计策略时考虑了初步业务活动获取的信息（客户诚信、执业能力和职业道德遵循度）以及为被审计单位提供其他服务时所获取的经验？
3. 总体审计策略是否包括以下具体内容？
 - (1) 审计工作范围，包括报告要求、适用的会计准则或制度、适用的审计准则、与财务报告相关的行业特别规定、需审计的集团组成部分数量及其所在的地点等；
 - (2) 审计业务时间安排，报告目标、时间安排及所需的沟通；
 - (3) 影响审计业务的重要因素，重要性水平的确定方法以及确定的重要性，包括初步识别可能存在重大错报风险的领域，重要的组成部分和账户余额，需要针对内部控制的有效性获取证据，重大变化事项；
 - (4) 人员安排，包括项目组主要成员的责任、与项目质量控制复核人员的沟通；
 - (5) 对专家或有关人士工作的利用。
4. 根据风险评估程序的结果对总体审计策略进行调整？

总体审计策略

被审计单位: 项目: <u>总体审计策略</u> 编制: 日期:	索引号: <u>BE</u> 财务报表截止日/期间: 复核: 日期:
---	---

一、审计范围

报告要求	
适用的会计准则和相关会计制度	
适用的审计准则	
与财务报告相关的行业特别规定	例如：监管机构发布的有关信息披露法规、特定行业主管部门发布的与财务报告相关的法规等
需审计的集团内组成部分的数量及所在地点	
需要阅读的含有已审计财务报表的文件中的其他信息	例如：上市公司年报
制定审计策略需考虑的其他事项	例如：单独出具报告的子公司范围等

总体审计策略

二、审计业务时间安排

- (一) 对外报告时间安排:
- (二) 执行审计时间安排

执行审计时间安排	时 间
1. 期中审计	
(1) 制定总体审计策略	
(2) 制定具体审计计划	
.....	
2. 期末审计	
(1) 存货监盘	
.....	

总体审计策略

二、审计业务时间安排

(三) 沟通的时间安排

所 需 沟 通	时 间
与管理层及治理层的会议	
项目组会议（包括预备会和总结会）	
与专家或有关人士的沟通	
与其他注册会计师沟通	
与前任注册会计师沟通	
.....	

三、影响审计业务的重要因素

(一) 重要性

确定的重要性水平	索引号

总体审计策略

三、影响审计业务的重要因素

(二) 可能存在较高重大错报风险的领域

可能存在较高重大错报风险的领域	索引号

(三) 重要的组成部分和账户余额

填写说明：

- 1.记录所审计的集团内重要的组成部分；
- 2.记录重要的账户余额，包括本身具有重要性的账户余额（如存货），以及评估出存在重大错报风险的账户余额。

重要的组成部分和账户余额	索引号
1. 重要的组成部分	
.....	
2. 重要的账户余额	
.....	

总体审计策略

四、人员安排

(一) 项目组主要成员的责任

职位	姓名	主要职责

注：在分配职责时可以根据被审计单位的不同情况按会计科目划分，或按交易类别划分。

(二) 与项目质量控制复核人员的沟通（如适用）

复核的范围：_____

沟通内容	负责沟通的项目组成员	计划沟通时间
风险评估、对审计计划的讨论		
对财务报表的复核		
.....		

总体审计策略

五、对专家或有关人士工作的利用（如适用）

注：如果项目组计划利用专家或有关人士的工作，需要记录其工作的范围和涉及的主要会计科目等。另外，项目组还应按照相关审计准则的要求对专家或有关人士的能力、客观性及其工作等进行考虑及评估。

（一）对内部审计工作的利用

主要报表项目	拟利用的内部审计工作	索引号
存货	内部审计部门对各仓库的存货每半年至少盘点一次。在中期审计时，项目组已经对内部审计部门盘点步骤进行观察，其结果满意，因此项目组将审阅其年底的盘点结果，并缩小存货监盘的范围。	
.....		

（二）对其他注册会计师工作的利用

其他注册会计师名称	利用其工作范围及程度	索引号

总体审计策略

五、对专家或有关人士工作的利用（如适用）

（三）对专家工作的利用

主要报表项目	专家名称	主要职责及工作范围	利用专家工作的原因	索引号

（四）对被审计单位使用服务机构的考虑

主要报表项目	服务机构名称	服务机构提供的相关服务及其 注册会计师出具的审计报告 意见及日期	索引号

具体审计计划

1. 根据总体审计策略编制具体审计计划？
2. 具体审计计划是否包括：
 - (1) 为足够识别和评估财务报表重大错报风险，计划实施的风险评估程序的性质、时间和范围？
 - (2) 针对评估的认定层次的重大错报风险，计划实施的进一步审计程序的性质、时间和范围？
 - (3) 在识别和评估重大错报风险过程中需要实施的其他审计程序？
3. 项目组就财务报表存在重大错报的可能性进行讨论？
4. 项目组是对财务报表层次的重大错报风险制定了总体应对措施，并记录在具体审计计划中？
5. 项目组制定总体应对措施时，考虑内控缺陷对进一步审计程序的影响？

具体审计计划

6. 项目组是否针对认定层次的重大错报风险制定了进一步审计程序，并记录在具体审计计划中？
7. 项目组是否在具体审计计划中明确总体方案，即采用实质性方案或综合性方案？
8. 项目组是否将进一步审计程序与认定层次的重大错报风险相联系，并记录在具体审计计划中？
9. 项目组是否对项目组成员工作的指导、监督与复核的性质、时间和范围制定计划？
10. 是否在审计过程中，参考获取的审计证据或情况的变化，对总体审计策略和具体审计计划作出了必要的更新和修改？项目组是否记录了总体审计策略和具体审计计划包括在审计工作过程中作出的任何重大更改？

(二) 具体审计计划

11. 总体审计策略和具体审计计划是否经过审核和批准，并传达给项目组各位成员？
12. 项目组是否与管理层和治理层沟通计划审计工作的基本情况？
13. 在首次接受委托时，项目组是否实施了以下程序：
 - (1) 与承接有关的质量控制程序
 - (2) 属于被审计单位变更事务所情形，与前任注册会计师的沟通

四、风险评估



(一) 了解被审计单位及其环境

对象	审计准则	记录的主要内容
了解被审计单位及其环境	审计准则第1211号—了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险	<p>注册会计师应当从下列方面了解被审计单位及其环境（包括记录信息来源和实施的风险评估程序）：</p> <p class="list-item-l1">(一) 行业状况、法律环境与监管环境以及其他外部因素；</p> <p class="list-item-l1">(二) 被审计单位的性质；</p> <p class="list-item-l1">(三) 被审计单位对会计政策的选择和运用；</p> <p class="list-item-l1">(四) 被审计单位的目标、战略以及相关经营风险；</p> <p class="list-item-l1">(五) 被审计单位财务业绩的衡量和评价；</p> <p class="list-item-l1">(六) 被审计单位的内部控制（五要素）。</p>

了解被审计单位及其环境（不包括内部控制）

被审计单位： <u>项目：了解被审计单位及其环境（不包括内部控制）</u> 编制： 日期：	索引号： <u>BA</u> 财务报表截止日/期间： 复核： 日期：
--	---

一、审计目标

从以下方面了解被审计单位及其环境，并评估相应重大错报风险：

1. 行业状况、法律环境与监管环境以及其他外部因素；
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。

了解被审计单位及其环境（不包括内部控制）

二、行业状况、法律环境与监管环境以及其他外部因素

（一）实施的风险评估程序

风险评估程序 ^[1]	执行人	执行时间	索引号
向被审计单位销售总监询问其主要产品、行业发展状况等信息			
查阅××券商编写的关于被审计单位及其所处行业的研究报告			
将被审计单位的关键业绩指标（销售毛利率、市场占有率等）与同行业中规模相近的企业进行比较			
.....			

了解被审计单位及其环境（不包括内部控制）

二、行业状况、法律环境与监管环境以及其他外部因素

（二）了解的内容和评估出的风险

1. 行业状况

（1）所在行业的市场供求与竞争

例如：

被审计单位的主要产品是什么？所处什么行业？

行业的总体发展趋势是什么？

行业处于哪一总体发展阶段（例如：起步、快速成长、成熟或衰退阶段）？

市场需求、市场容量和价格竞争如何？

行业上下游关系如何？

谁是被审计单位最重要的竞争者，他们所占的市场份额是多少？

被审计单位及其竞争者主要的竞争优势是什么？

了解被审计单位及其环境（不包括内部控制）

二、行业状况、法律环境与监管环境以及其他外部因素

（二）了解的内容和评估出的风险

1. 行业状况

（2）生产经营的季节性和周期性

例如：

行业是否受经济周期波动影响，以及采取了什么行动使波动的影响最小化？

行业生产经营和销售是否受季节影响？

（3）产品生产技术的变化

例如：

本行业的核心技术是什么？

受技术发展影响的程度如何？

行业是否开发了新的技术？

被审计单位在技术方面是否具有领先地位？

了解被审计单位及其环境（不包括内部控制）

二、行业状况、法律环境与监管环境以及其他外部因素

（二）了解的内容和评估出的风险

1. 行业状况

（4）能源供应与成本

例如：

能源消耗在成本中所占比重，能源价格的变化对成本的影响？

（5）行业的关键指标和统计数据

例如：

行业产品平均价格、产量是多少？

被审计单位业务的增长率和财务业绩与行业的平均水平及主要竞争者相比如何，存在重大差异的原因是什么？

竞争者是否采取了某些行动，如购并活动、降低销售价格、开发新技术等，从而对被审计单位的经营活动产生影响？

了解被审计单位及其环境（不包括内部控制）

二、行业状况、法律环境与监管环境以及其他外部因素

(二) 了解的内容和评估出的风险

2. 法律环境及监管环境

(1) 适用的会计准则、会计制度和行业特定惯例

例如：

被审计单位是属于上市公司、外商投资企业还是其他企业，相应地适用的会计准则或会计制度是什么，例如是企业会计准则还是《企业会计制度》或者《小企业会计制度》？

是否仍采用行业核算办法？

(2) 对经营活动产生重大影响的法律法规及监管活动

例如：

国家对该行业是否有特殊监管要求？

(3) 对开展业务产生重大影响的政府政策，包括货币、财政、税收和贸易等政策

例如：

现行货币政策、财政政策、关税和贸易限制或税务法规对被审计单位经营活动产生怎样影响？

了解被审计单位及其环境（不包括内部控制）

二、行业状况、法律环境与监管环境以及其他外部因素

（二）了解的内容和评估出的风险

2. 法律环境及监管环境

（4）与被审计单位所处行业和所从事经营活动相关的环保要求

例如：

是否存在新出台的法律法规（如新出台的有关产品责任、劳动安全或环境保护的法律法规等），对被审计单位有何影响？

3. 其他外部因素

- (1) 宏观经济的景气度
- (2) 利率和资金供求状况
- (3) 通货膨胀水平及币值变动
- (4) 国际经济环境和汇率变动

例如：

当前的宏观经济状况如何（萧条、景气），以及未来的发展趋势？

利率和资金供求状况如何影响被审计单位的经营活动？

目前国内或本地区的经济状况（如增长率、通货膨胀、失业率、利率等）如何影响被审计单位的经营活动？

被审计单位的经营活动是否受到汇率波动或全球市场力量的影响？

了解被审计单位及其环境（不包括内部控制）

三、被审计单位的性质

（一）实施的风险评估程序

风险评估程序	执行人	执行时间	索引号
向董事长等高管人员询问被审计单位所有权结构、治理结构、组织结构、近期主要投资、筹资情况			
向销售人员询问相关市场信息，如主要客户和合同、付款条件、主要竞争者、定价政策、营销策略等			
查阅组织结构图、治理结构图、公司章程，主要销售、采购、投资、债务合同等			
实地察看被审计单位主要生产经营场所			
.....			

了解被审计单位及其环境（不包括内部控制）

三、被审计单位的性质

（二）了解的内容和评估出的风险

1. 所有权结构

- (1) 所有权性质（属于国有企业、外商投资企业、民营企业还是其他类型）：
- (2) 所有者和其他人员或单位的名称，以及与被审计单位之间的关系

所有者	主要描述（法人/自然人，企业类型，自然人的主要社会职务，企业所属地区、规模等）	与被审计单位之间的关系

（3）控股母公司

例如：

控股母公司的所有权性质，管理风格及其对被审计单位经营活动及财务报表可能产生的影响

控股母公司与被审计单位在资产、业务、人员、机构、财务等方面是否分开，是否存在占用资金等情况

控股母公司是否施加压力，要求被审计单位达到其设定的财务业绩目标

了解被审计单位及其环境（不包括内部控制）

三、被审计单位的性质

（二）了解的内容和评估出的风险

2. 治理结构

- (1) 获取或编制被审计单位治理结构图
- (2) 对图示内容作出详细解释说明

例如：

董事会的构成和运作情况

董事会内部是否有独立董事，独立董事的人员构成

治理结构中是否设有审计委员会或监事会及其运作情况等

3. 组织结构

- (1) 获取或编制被审计单位组织结构图
- (2) 对图示内容作出详细解释说明

例如：

组织结构是否复杂，是否可能导致重大错报风险，包括财务报表合并、商誉减值、长期股权投资核算以及特殊目的实体核算等问题？

了解被审计单位及其环境（不包括内部控制）

三、被审计单位的性质

(二) 了解的内容和评估出的风险

4. 经营活动

(1) 主营业务的性质:

(2) 主要产品及描述

(3) 与生产产品或提供劳务相关的市场信息

例如：

主要客户和合同、付款条件、利润率、市场份额、竞争者、出口、定价政策、产品声誉、质量保证、营销策略和目标等

(4) 业务的开展情况

例如：

业务分部的设立情况

产品和服务的交付情况

衰退或扩展的经营活动情况

了解被审计单位及其环境（不包括内部控制）

三、被审计单位的性质

(二) 了解的内容和评估出的风险

4. 经营活动

(5) 联盟、合营与外包情况

(6) 从事电子商务的情况

例如：

是否通过互联网销售产品，提供服务或从事营销活动

(7) 地区与行业分布

例如：

是否涉及跨地区经营和多种经营，各个地区和各行业分布的相对规模以及相互之间是否存在依赖关系

了解被审计单位及其环境（不包括内部控制）

三、被审计单位的性质

(二) 了解的内容和评估出的风险

4. 经营活动

(8) 生产设施、仓库的地理位置及办公地点

(9) 关键客户

例如：

销售对象是少量的大客户还是众多的小客户

是否有被审计单位高度依赖的特定客户（如超过销售总额10%的顾客）

是否有造成高回收性风险的若干客户或客户类别（如正处在一个衰退市场中的客户）

是否与某些客户订立了不寻常的销售条款或条件

(10) 重要供应商

例如：

主要供应商名单

是否签订长期供应合同

原材料供应的可靠性和稳定性

付款条件

原材料是否受重大价格变动的影响

了解被审计单位及其环境（不包括内部控制）

三、被审计单位的性质

(二) 了解的内容和评估出的风险

4. 经营活动

(11) 劳动用工情况

例如：

分地区用工情况

劳动力供应情况

工资水平、退休金和其他福利、股权激励或其他奖金安排

适用的劳动用工事项相关法规

(12) 研究与开发活动及其支出

例如：

从事的研究与开发活动

研发支出占收入比重

与同行业相比情况

(13) 关联方交易

例如：

哪些客户或供应商是关联方

对关联方和非关联方是否采用不同的销售和采购条款

关联方交易以及定价政策

了解被审计单位及其环境（不包括内部控制）

三、被审计单位的性质

(二) 了解的内容和评估出的风险

5. 投资活动

(1) 近期拟实施或已实施的并购活动与资产处置情况

例如：

被审计单位的并购活动或某些业务的终止，如何与目前的经营业务相协调，并考虑其是否会引发进一步的经营风险

(2) 证券投资、委托贷款的发生与处置

(3) 资本性投资活动

例如：

固定资产和无形资产投资

近期发生的或计划发生的投资变动

重大的资本承诺

了解被审计单位及其环境（不包括内部控制）

三、被审计单位的性质

(二) 了解的内容和评估出的风险

5. 投资活动

(4) 不纳入合并范围的投资

例如：

联营、合营或其他投资，包括近期计划的投资项目

6. 筹资活动

(1) 债务结构和相关条款，包括担保情况及表外融资

例如：

获得的信贷额度是否可以满足营运需要

得到的融资条件及利率是否与竞争对手相似，如不相似，原因何在

是否存在违反借款合同中限制性条款的情况

是否承受重大的汇率与利率风险

(2) 固定资产的租赁

例如：

通过融资租赁方式进行的筹资活动

了解被审计单位及其环境（不包括内部控制）

三、被审计单位的性质

(二) 了解的内容和评估出的风险

6. 筹资活动

(3) 关联方融资

例如：

关联方融资的特殊条款

关联方融资占融资总额的比重

(4) 实际受益股东

例如：

被审计单位实际受益股东的名称，国籍，商业声誉和经验，以及可能对被审计单位产生的影响

(5) 衍生金融工具的运用

例如：

衍生金融工具是用于交易目的还是套期目的

衍生金融工具的种类

使用衍生金融工具的范围

交易对手

了解被审计单位及其环境（不包括内部控制）

四、被审计单位对会计政策的选择和运用

（一）实施的风险评估程序

风险评估程序	执行人	执行时间	索引号
向财务总监询问被审计单位采用的主要会计政策、会计政策变更的情况、财务人员配备和构成情况等			
查阅被审计单位会计工作手册、操作指引等财务资料和内部报告			
.....			

了解被审计单位及其环境（不包括内部控制）

四、被审计单位对会计政策的选择和运用

（二）了解的内容和评估出的风险

1. 被审计单位选择和运用的会计政策

重要的会计政策	被审计单位选择和运用的会计政策	对会计政策选择和运用的评价
发出存货成本的计量		
长期股权投资的后续计量		
固定资产的初始计量		
无形资产的确定		
非货币性资产交换的计量		
收入的确认		
借款费用的处理		
合并政策		
.....		

了解被审计单位及其环境（不包括内部控制）

四、被审计单位对会计政策的选择和运用

（二）了解的内容和评估出的风险

2. 会计政策变更的情况

原会计政策	变更后会计政策	变更日期	变更原因	对变更的处理 (调整、列报等)	对变更的评价

3. 披露

例如：

被审计单位是否按照适用的会计准则和会计制度对会计政策的选择和运用进行了恰当的披露

了解被审计单位及其环境（不包括内部控制）

五、被审计单位的目标、战略以及相关经营风险

（一）实施的风险评估程序

风险评估程序	执行人	执行时间	索引号
向董事长等高级管理人员询问被审计单位实施的或准备实施的目标和战略			
查阅被审计单位经营规划和其他文件			
.....			

（二）了解的内容和评估出的风险

1. 目标、战略

了解被审计单位及其环境（不包括内部控制）

五、被审计单位的目标、战略以及相关经营风险

（二）了解的内容和评估出的风险

2. 相关经营风险

3. 被审计单位的风险评估过程

4. 管理层和员工业绩考核与激励性报酬政策

了解被审计单位及其环境（不包括内部控制）

五、被审计单位的目标、战略以及相关经营风险

（二）了解的内容和评估出的风险

5. 分部信息与不同层次部门的业绩报告

6. 与竞争对手的业绩比较

7. 外部机构提出的报告

了解被审计单位及其环境（不包括内部控制）

六、被审计单位财务业绩的衡量和评价

（一）实施的风险评估程序

风险评估程序	执行人	执行时间	索引号
查阅被审计单位管理层和员工业绩考核与激励性报酬政策、分布信息与不同层次部门的业绩报告等			
实施分析程序，将内部财务业绩指标与被审计单位设定的目标值进行比较，与竞争对手的业绩进行比较，分析业绩趋势等			
.....			

（二）了解的内容和评估出的风险

1. 关键业绩指标

项目组讨论纪要——风险评估

被审计单位: 项目: <u>项目组讨论纪要——风险</u> 评估 编制: 日期:	索引号: <u>BC</u> 财务报表截止日/期间: 复核: 日期:
--	---

会议日期:

会议地点:

参加人员:

讨论内容记录:

例如:

- 1.被审计单位的总体情况和报告要求
- 2.对于连续审计业务，总结上年审计工作情况以识别重要问题
- 3.被审计单位及其环境的重大变化
- 4.财务报表容易发生错报的领域及发生错报的方式
- 5.重要审计事项和风险领域
- 6.发生舞弊导致的重大错报风险的可能性
- 7.重要性水平的设定
- 8.总体审计策略

.....

(二) 评估重大错报风险

对象	审计准则	记录的主要内容
评估重大错报风险，特别是与舞弊相关的大错报风险	审计准则第1211号—了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险 审计准则第1141号—财务报表审计中对舞弊的考虑	项目组对由于舞弊或错误导致财务报表发生重大错报的可能性进行的讨论，以及得出的重要结论。 在财务报表层次和认定层次识别、评估出的重大错报风险。 识别出的特别风险和仅通过实质性程序无法应对的重大错报风险，以及对相关控制的评估。 如果认为被审计单位在收入确认方面不存在舞弊导致的重大错报，注册会计师是否将得出该结论的理由形成审计工作记录。

[案例3]

- 华兴玩具公司是国内最大的生产厂家之一。多年来，这家公司竞争力强，但随着行业竞争加剧，玩具公司的盈利能力下降。2006年，公司遭遇重大损失时，华兴玩具公司仅有的现金流不足以应对。华兴玩具公司的销售数据表明，公司面临资金周转的危机，并可能拖欠债务。
- 华兴玩具公司的管理当局认为，如果2007年财务报表上能够显示公司有能力偿还债务，公司将继续经营。华兴玩具公司管理层在2007年的财务报告中展示了公司利润在前年度的基础上有所增长，能够证明公司的盈利能力。华兴玩具公司通过以下措施来达到这一目的：1. 制定了一组新的销售目标，12月份的销售量超过了1800万元。2. 编制了对外发货单、提货单和销售发票，均为虚假。3. 在华兴玩具公司2007年度的财务报告中，显示了客户对公司的付款情况，以及公司对客户的收款情况，以此来证明公司的资金流动情况。

[案例3]

⊕ [讨论与分析]

- ② 1. 审计师应当从哪些预警信号中怀疑华兴玩具公司报表存在重大错报？什么程序能够帮助审计师发现这些预警信号？
- ② 2. 结合本案例，分析审计师会根据什么特征，识别公司存在的特殊风险？
- ② 3. 针对审计师识别出的特殊风险，审计师应当如何决策下一步的审计程序？
- ② 4. 结合本案例，说明审计师在年报审计中应当从哪些方面了解被审计单位及其环境，才能不被报表的假象所蒙蔽？
- ② 5. 结合本案例，延伸思考能够引发公司财务报表舞弊的压力有哪些？
- ② 6. 结合本案例，延伸思考如果审计师已经识别出财务报表层面存在重大错报，在整体审计策略上应采取什么措施？

五、风险应对



总体应对措施和具体程序

对象	审计准则	记录的主要内容
总体应对措施和具体程序	审计准则第1231号—针对评估的重大错报风险实施的程序 审计准则第1141号—财务报表审计中对舞弊的考虑	注册会计师应当就下列事项形成审计工作记录： 对评估的财务报表层次重大错报风险采取的总体应对措施； 实施进一步审计程序的性质、时间和范围； 实施的进一步审计程序与评估的认定层次重大错报风险的联系； 实施进一步审计程序的结果。 如果拟利用在以前审计中获取的有关控制运行有效性的审计证据，注册会计师应当记录信赖这些控制的理由和结论。

测试的特定项目或事项的识别特征

对象	审计准则	记录的主要内容
记录测试的特定项目或事项的识别特征	审计准则第1131号—审计工作底稿	在记录实施审计程序的性质、时间和范围时，注册会计师记录测试的特定项目或事项的识别特征。

特别风险

潜在错报的重要程度

特别风险

较高固有风险

较低固有风险

发生的可能性

确定风险的性质时考虑的因素

- ◆ 1. 风险是否属于舞弊风险（通常是特别风险）；
- ◆ 2. 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；
- ◆ 3. 交易的复杂程度；
- ◆ 4. 风险是否涉及重大的关联方交易；
- ◆ 5. 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；
- ◆ 6. 风险是否涉及异常或超出正常经营过程的重大交易。

特别风险存在领域

- ◆ 特别风险通常与非常规交易和判断事项相关
 - ◎ 1. 非常规交易，指金额或性质异常而不经常发生的交易
 - 由于非常规交易具有下列特征，与重大非常规交易相关的特别风险可能导致更高的重大错报风险：
 - (1) 管理层更多地介入会计处理；
 - (2) 数据收集和处理涉及更多的人工成分；
 - (3) 复杂的计算或会计处理方法；
 - (4) 非常规交易的性质可能使被审计单位难以对由此产生的特别风险实施有效控制。

特别风险存在领域

- ✿ 特别风险通常与非常规交易和判断事项相关
 - ☛ 2. 判断事项：通常包括会计估计事项，指在缺乏精确计量的情况下，在确定账户余额中需要引入管理层的判断和假设的活动
 - 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：
 - (1) 对涉及会计估计、收入确认等方面会计原则存在不同的理解
 - (2) 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

一、识别的重大错报风险汇总表

识别的重大错报风险	索引号	属于财务报表层次还是认定层次	是否属于特别风险	是否属于仅通过实质性程序无法应对的重大错报风险	受影响的交易类别、账户余额和列报认定

二、财务报表层次风险应对方案表

财务报表层次重大错报风险	索引号	总体应对措施

三、特别风险应对措施及结果汇总表

项目	经营目标	经营风险	特别风险	管理层应对或控制措施	财务报表项目及认定	审计措施	向被审计单位报告的事项
举 例	被审计单位通过发展中小城市的新客户和放宽授信额度争取销售收入比上一年度增长25%	不严格执行对新客户的信用记录调查和筛选、放宽授信额度会增加坏账风险	应收账款坏账准备的计提可能不足	<p>(1) 财务部每月编制账龄分析报告；</p> <p>(2) 对超过一年未收回的账款由销售人员与客户签订还款协议，其条款须经区域销售经理和销售经理批准；</p> <p>(3) 销售部每月编制逾期应收账款还款协议签订及执行情况报告，经销售总监审阅并决定是否降低授信额度或暂停供货；</p> <p>(4) 财务经理根据该报告并结合账龄分析报告，对有可能难以收回的应收账款计提坏账准备。</p>	应收账款（相关认定：计价和分摊）	<p>(1) 与销售经理讨论所执行的坏账风险评估程序；</p> <p>(2) 与财务经理讨论坏账准备的计提；</p> <p>(3) 审阅账龄分析报告和还款协议签订及执行报告；</p> <p>(4) 抽查还款协议和货款收回情况。</p>	无或详见与管理层或治理层沟通函

四、对重要账户和交易采取的进一步审计程序方案（计划矩阵）

业务循环涉及的重要账户或列报	识别的重大错报风险							相关控制预期是否有效	拟实施的总体方案				
	重大错报风险水平	是否为特别风险	相关认定（注）						总体方案	控制测试	控制测试索引号	实质性程序	
			存在/发生	完整性	权利和义务	计价和分摊/准确性	截止						
采购与付款循环													
销售与收款循环													
.....													