山东省注册会计师协会

（2025）鲁会协专1号

2024年会计师事务所执业质量检查

发现主要问题的专业技术指导意见

各会计师事务所：

为更好地指导和规范全省注册会计师及相关从业人员的审计鉴证工作，提升会计师事务所整体执业质量，山东省注册会计师协会组织专家针对2024年会计师事务所执业质量检查工作过程中发现的主要问题进行了梳理和研究，编写了关于质量管理制度制定及执行、财务报表审计业务和合理保证鉴证业务报告披露及程序执行等方面的系列问题指导意见，并经省注协专业技术指导委员会审议通过，现予以公布，供大家在执业中参考。

本指导意见仅代表有关专家观点，不具有强制性，如与有关法律法规、执业准则及应用指南、问题解答等有关规定不一致，以其规定为准。实务中，注册会计师仍需保持职业怀疑和谨慎，根据具体业务情况，运用职业判断，合理设计和实施程序，获取充分、适当的证据，以支持得出的结论和出具的报告。

一、质量管理制度制定及执行方面

**1.主要问题**

未依据最新修订的《会计师事务所质量管理准则第5101号——业务质量管理》《会计师事务所质量管理准则第5102号——项目质量复核》和《中国注册会计师审计准则第1121号——对财务报表审计实施的质量管理》三项质量管理准则对会计师事务所质量管理制度进行更新、应用；会计师事务所质量管理和复核程序未执行或形式化，未见实际执行质量管理和复核程序的记录。

**2.指导意见**

会计师事务所应当依据最新修订的质量管理三项准则对其质量管理制度进行更新，针对所执行的财务报表审计业务、财务报表审阅业务、其他鉴证业务和相关服务，设计、实施和运行质量管理体系，为会计师事务所执业人员按照适用的法律法规、职业准则计划和执行业务并出具报告提供合理保证，持续高质量地执行业务；同时质量复核人员应当客观评价项目组作出的重大判断以及在编制审计报告时得出的结论，针对已复核的审计业务，质量复核人员应当记录复核的具体内容及过程，并就有关事项形成审计工作底稿。

**3.参考依据**

(1)《会计师事务所质量管理准则第5101号——业务质量管理》第六十五条“会计师事务所应当就项目质量复核制定政策和程序，并对下列业务实施项目质量复核:……”、第六十七条“会计师事务所应当制定与内部复核相关的政策和程序，对内部复核的层级、各层级的复核范围、执行复核的具体要求以及对复核的记录要求等作出规定”、第六十九条“会计师事务所应当制定与出具业务报告相关的政策和程序，要求业务报告在出具前，应当经项目合伙人、项目质量复核人员（如有）复核确认，确保其内容、格式符合职业准则的规定，并由项目合伙人及其他适当的人员（如适用）签署”。

(2)《会计师事务所质量管理准则第5102号——项目质量复核》第十一条“项目质量复核，是指在报告日或报告日之前，项目质量复核人员对项目组作出的重大判断及据此得出的结论作出的客观评价”、第三十一条“会计师事务所应当制定政策和程序，要求项目质量复核人员负责就项目质量复核形成工作底稿”。

(3)《中国注册会计师审计准则第1121号——对财务报表审计实施的质量管理》第三条“会计师事务所负责设计、实施和运行质量管理体系”、第四十条“项目合伙人应当负责对审计项目组成员进行指导、监督并复核其工作”、第四十四条“在审计报告日或审计报告日之前，项目合伙人应当通过复核审计工作底稿以及与审计项目组讨论，确保已获取充分、适当的审计证据，以支持得出的结论和拟出具的审计报告”。

二、财务报表审计业务报告披露及程序执行方面

**（一）财务报表列报及附注披露**

**1.主要问题**

(1)财务报表未经被审计单位相关负责人签章。

(2)财务报表列报不完整，未列报利润表及现金流量表的上期数。

(3)财务报表附注披露不完整。其中，主要会计政策、会计估计披露不完整，部分报表项目未披露期初数或上期数、未披露现金流量表相关内容，未披露资产抵押、担保及受限情况，未披露未决诉讼、期后事项等。

**2.指导意见**

(1)财务报表应当由被审计单位负责人和主管会计工作的负责人、会计机构负责人（会计主管人员）签名并盖章。

(2)根据企业会计准则的规定，财务报表应当列报各项目上一个可比会计期间的比较数据，以及与理解当期财务报表相关的说明，但其他会计准则另有规定的除外；

(3)财务报表附注应当结合被审计单位的具体情况披露其重要会计政策及会计估计，应当对报表重要项目采用文字和数字描述相结合的方式进行披露。

**3.参考依据**

(1)《中国注册会计师审计准则第1501号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》第十四条“注册会计师应当依据适用的财务报告编制基础特别评价下列内容：（一）财务报表是否恰当披露了所选择和运用的重要会计政策。作出这一评价时，注册会计师应当考虑会计政策与被审计单位的相关性，以及会计政策是否以可理解的方式予以表述；（二）所选择和运用的会计政策是否符合适用的财务报告编制基础，并适合被审计单位的具体情况；（三）管理层作出的会计估计和相关披露是否合理；（四）财务报表列报的信息是否具有相关性、可靠性、可比性和可理解性。作出这一评价时，注册会计师应当考虑：1.应当包括的信息是否均已包括，这些信息的分类、汇总或分解以及描述是否适当；2．财务报表的总体列报（包括披露）是否由于包括不相关的信息或有碍正确理解所披露事项的信息而受到不利影响。（五）财务报表是否作出充分披露，使预期使用者能够理解重大交易和事项对财务报表所传递信息的影响……”、第四十二条“在确定审计报告日时，注册会计师应当确信已获取下列两方面的审计证据：（一）构成整套财务报表的所有报表（含披露）已编制完成；（二）被审计单位的董事会、管理层或类似机构已经认可其对财务报表负责”。

(2)《中华人民共和国会计法》（2024年修正）第十九条“单位提供的担保、未决诉讼等或有事项，应当按照国家统一的会计制度的规定，在财务会计报告中予以说明”、第二十条“……有关法律、行政法规规定财务会计报告须经注册会计师审计的，注册会计师及其所在的会计师事务所出具的审计报告应当随同财务会计报告一并提供”、第二十一条“财务会计报告应当由单位负责人和主管会计工作的负责人、会计机构负责人（会计主管人员）签名并盖章；设置总会计师的单位，还须由总会计师签名并盖章”。

(3)《企业会计准则第30号——财务报表列报》第十二条第一款“当期财务报表的列报，至少应当提供所有列报项目上一个可比会计期间的比较数据，以及与理解当期财务报表相关的说明，但其他会计准则另有规定的除外”、第三十七条“附注是对在资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表等报表中列示项目的文字描述或明细资料，以及对未能在这些报表中列示项目的说明等”、第三十九条“附注一般应当按照下列顺序至少披露：……（四）重要会计政策和会计估计。重要会计政策的说明，包括财务报表项目的计量基础和在运用会计政策过程中所做的重要判断等。重要会计估计的说明，包括可能导致下一个会计期间内资产、负债账面价值重大调整的会计估计的确定依据等。企业应当披露采用的重要会计政策和会计估计，并结合企业的具体实际披露其重要会计政策的确定依据和财务报表项目的计量基础，及其会计估计所采用的关键假设和不确定因素。（五）会计政策和会计估计变更以及差错更正的说明。企业应当按照《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定，披露会计政策和会计估计变更以及差错更正的情况。（六）报表重要项目的说明。企业应当按照资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表及其项目列示的顺序，对报表重要项目的说明采用文字和数字描述相结合的方式进行披露。报表重要项目的明细金额合计，应当与报表项目金额相衔接。企业应当在附注中披露费用按照性质分类的利润表补充资料，可将费用分为耗用的原材料、职工薪酬费用、折旧费用、摊销费用等。（七）或有和承诺事项、资产负债表日后非调整事项、关联方关系及其交易等需要说明的事项……”。

**（二）审计计划编制**

**1.主要问题**

未编制总体审计策略和具体审计计划，或编制流于形式，或内容不完整。

**2.指导意见**

注册会计师应当制定总体审计策略和具体审计计划，使审计工作以有效的方式得到执行。

**3.参考依据**

《中国注册会计师审计准则第1201号——计划审计工作》第七条“注册会计师应当制定总体审计策略，以确定审计工作的范围、时间安排和方向，并指导具体审计计划的制定”、第八条“在制定总体审计策略时，注册会计师应当考虑按照《中国注册会计师审计准则第1121号——对财务报表审计实施的质量管理》的要求获取的信息，并采取下列措施：（一）确定审计业务的特征，以界定审计范围；（二）明确审计业务的报告目标，以计划审计的时间安排和所需沟通的性质；（三）根据职业判断，考虑用以指导项目组工作方向的重要因素；（四）考虑初步业务活动的结果，并考虑项目合伙人对被审计单位执行其他业务时获得的经验是否与审计业务相关（如适用）；（五）确定执行业务所需资源的性质、时间安排和范围”、第九条“注册会计师应当制定具体审计计划。具体审计计划应当包括下列内容：（一）计划对项目组成员实施指导、监督并复核其工作的性质、时间安排和范围；（二）按照《中国注册会计师审计准则第1211号——重大错报风险的识别和评估》的规定，计划实施的风险评估程序的性质、时间安排和范围；（三）按照《中国注册会计师审计准则第1231号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施》的规定，在认定层次计划实施的进一步审计程序的性质、时间安排和范围；（四）根据审计准则的规定，计划应当实施的其他审计程序”、第十条“在审计过程中，注册会计师应当在必要时对总体审计策略和具体审计计划作出更新和修改”、第十一条“注册会计师应当就下列事项形成审计工作底稿：（一）总体审计策略；（二）具体审计计划；（三）在审计过程中对总体审计策略或具体审计计划作出的任何重大修改及其理由，包括对项目组成员实施指导、监督和复核的计划作出的重大修改及其理由”。

**（三）风险评估程序执行**

**1.主要问题**

(1)风险评估程序未执行或形式化。

(2)业务规模小、收费低或多年连续审计项目，未执行风险评估程序。

(3)集团合并报表审计中，仅在集团层面执行风险评估程序，在对各组成部分的个别报表单独出具审计报告时，未在组成部分的个别报表层面执行风险评估程序。

**2.指导意见**

无论被审计单位业务规模大小、审计收费高低，注册会计师均应识别、评估财务报表层次和认定层次重大错报风险，从而为设计和实施应对措施提供依据；连续提供审计服务时，应当评价以前服务被审计单位的经验和获取的信息作为审计证据是否仍然相关和可靠；在集团审计中，对重要组成部分财务信息执行审计并出具审计报告，亦应对组成部分实施风险评估程序，为设计和实施应对措施提供依据，同时识别导致集团财务报表发生重大错报的特别风险。

**3.参考依据**

(1)《中国注册会计师审计准则第1211号——重大错报风险的识别和评估》第十八条“注册会计师应当设计和实施风险评估程序，以获取审计证据，为下列方面提供依据：（一）识别、评估财务报表层次和认定层次重大错报风险，无论该错报是舞弊导致的，还是错误导致的；（二）按照《中国注册会计师审计准则第1231号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施》的规定，设计进一步审计程序。注册会计师在设计和实施风险评估程序时，不应当偏向于获取佐证性的审计证据，也不应当排斥相矛盾的审计证据”、第十九条“风险评估程序应当包括下列程序：（一）询问管理层和被审计单位内部其他合适人员，包括内部审计人员；（二）分析程序；（三）观察和检查”、第二十一条“注册会计师如果利用以前服务被审计单位的经验，或者利用以前审计时实施审计程序获取的信息，应当评价将这些经验和信息作为审计证据是否仍然相关和可靠”。

(2)《中国注册会计师审计准则第1401号——对集团财务报表审计的特殊考虑》第七条“……在集团审计中，审计风险包括组成部分注册会计师可能没有发现组成部分财务信息存在的错报（该错报导致集团财务报表发生重大错报）的风险，以及集团项目组可能没有发现该错报的风险。本准则规定了在组成部分注册会计师对组成部分财务信息实施风险评估程序和进一步审计程序时，集团项目组在确定参与组成部分注册会计师工作的性质、时间安排和范围时需要考虑的事项……”、第四十三条“如果组成部分注册会计师对重要组成部分财务信息执行审计，集团项目组应当参与组成部分注册会计师实施的风险评估程序，以识别导致集团财务报表发生重大错报的特别风险……”。

**（四）重要性水平确定**

**1.主要问题**

(1)仅确定财务报表整体重要性水平的基准和比例，未确定具体金额；未确定实际执行的重要性水平及明显微小错报的临界值。

(2)部分注册会计师选择了较大的基准和比例，确定了较大数值的重要性水平，比如以资产总额、营业收入、利润总额三者数值最大的项目作为基准，选择较大比例（如资产总额的5%、营业收入的2%、利润总额的10%），确定的重要性水平金额较高。实务中,重要性水平的金额如何确定，以及确定为多少才算是恰当的。

**2.指导意见**

(1)注册会计师应当在计划和执行审计工作时恰当地运用重要性概念，正确确定财务报表整体的重要性水平及实际执行的重要性水平、明显微小错报的临界值。

(2)审计准则和应用指南对重要性水平的金额确定为多少合适，没有约束性规定，只是强调了“合理性”的要求。问题解答给出了参考基准和百分比，但并非规定。注册会计师应综合考虑被审计单位的性质、内部控制与审计风险的评估结果、经营规模和业务范围、管理层及外部考核指标、错报漏报的性质、会计报表使用人重点关注的内容等因素，合理运用自身职业判断对重要性水平进行设定，并根据业务实施进程做出修订，以满足降低审计风险，支持发表合理审计意见的目的。

**3.参考依据**

(1)《中国注册会计师审计准则第1221号——计划和执行审计工作时的重要性》第七条“……在计划审计工作时确定的重要性（即确定的某一金额）……”、第八条“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。如果适用，实际执行的重要性还指注册会计师确定的低于特定类别的交易、账户余额或披露的重要性水平的一个或多个金额”、第九条“注册会计师的目标是，在计划和执行审计工作时恰当地运用重要性概念”、第十条“在制定总体审计策略时，注册会计师应当确定财务报表整体的重要性”、第十一条“注册会计师应当确定实际执行的重要性，以评估重大错报风险并确定进一步审计程序的性质、时间安排和范围”、第十四条“注册会计师应当在审计工作底稿中记录下列金额以及在确定这些金额时考虑的因素：……”。

(2)《中国注册会计师审计准则第1251号——评价审计过程中识别出的错报》第六条“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”、第十二条“注册会计师应当确定未更正错报单独或汇总起来是否重大。在确定时，注册会计师应当考虑：（一）相对特定类别的交易、账户余额或披露以及财务报表整体而言，错报的金额和性质以及错报发生的特定环境；（二）与以前期间相关的未更正错报对有关类别的交易、账户余额或披露以及财务报表整体的影响”、第十六条“注册会计师应当就下列事项形成审计工作底稿：（一）设定的某一金额，低于该金额的错报视为明显微小……”。

(3)《中国注册会计师审计准则问题解答第8号——重要性及评价错报》“本问题解答中包含的基准和百分比均为举例，并非规定。注册会计师需要根据被审计单位和审计业务的具体情况，运用职业判断作出适当的选择和调整”、“注册会计师应当在审计工作底稿中充分记录在选定基准和百分比时所考虑的因素，作为支持其作出的职业判断的依据”。

(4)参考案例：2024年8月12日，XX智能的审计机构及2名注册会计师收到广东证监局出具的警示函，涉及问题“其一，重要性水平确定存在缺陷。事务所采用XX智能2022年年报业绩预告利润总额作为计算基准，选用7.5%作为确定集团层面财务报表整体重要性的百分比，未充分考虑被审计单位近年来经营状况大幅度波动的实际情况，未在底稿中充分解释重要性水平基准选择合理性及百分比选择恰当性”。

**（五）其他项目审计程序执行**

**1.主要问题**

对舞弊风险评估与应对、对法律法规的考虑（如适用）、诉讼和索赔、会计估计、关联方关系及其交易、持续经营、期后事项等相关审计程序未执行或形式化。

**2.指导意见**

注册会计师应当对舞弊风险评估与应对、被审计单位及其所处行业或领域所适用的法律法规的考虑、诉讼和索赔、会计估计、关联方关系及其交易、持续经营、期后事项等实施相关审计程序，以恰当应对审计过程中识别出的舞弊或舞弊嫌疑、违反法律法规行为、诉讼和索赔事项，评价会计估计和相关披露的合理性、关联方关系及其交易是否已恰当识别和披露，识别影响被审计单位持续经营能力的重大疑虑事项或情况，恰当应对在审计报告日后注册会计师知悉的、且如果在审计报告日知悉可能导致注册会计师修改审计报告的事实。

**3.参考依据**

(1)《中国注册会计师审计准则第1141号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》第二十六条“按照《中国注册会计师审计准则第1211号——重大错报风险的识别和评估》的规定，注册会计师应当在财务报表层次和各类交易、账户余额、披露的认定层次识别和评估舞弊导致的重大错报风险”和第二十九条“按照《中国注册会计师审计准则第1231号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施》的规定，注册会计师应当针对评估的舞弊导致的财务报表层次重大错报风险确定总体应对措施”。

(2)《中国注册会计师审计准则第1142号——财务报表审计中对法律法规的考虑》第十三条“按照《中国注册会计师审计准则第1211号——重大错报风险的识别和评估》的规定，在了解被审计单位及其环境时，注册会计师应当从总体上了解下列事项：（一）适用于被审计单位及其所处行业或领域的法律法规框架；（二）被审计单位如何遵守这些法律法规框架”、第十五条“注册会计师应当实施下列审计程序，以有助于识别可能对财务报表产生重大影响的违反其他法律法规的行为：（一）向管理层和治理层（如适用）询问被审计单位是否遵守了这些法律法规；（二）检查被审计单位与许可证颁发机构或监管机构的往来函件”。

(3)《中国注册会计师审计准则第1311号——对存货、诉讼和索赔、分部信息等特定项目获取审计证据的具体考虑》第九条“注册会计师应当设计和实施审计程序，以识别涉及被审计单位的可能导致重大错报风险的诉讼和索赔事项。这些审计程序包括：（一）询问管理层和被审计单位内部其他人员，包括询问被审计单位内部法律顾问；（二）查阅治理层的会议纪要和被审计单位与外部法律顾问之间的往来信函；（三）复核法律费用账户记录”。

(4)《中国注册会计师审计准则第1321号——会计估计和相关披露的审计》第九条“在按照《中国注册会计师审计准则第1211号——重大错报风险的识别和评估》的规定，了解被审计单位及其环境、适用的财务报告编制基础、被审计单位的内部控制体系时，注册会计师应当了解与被审计单位会计估计相关的下列方面：……”和第十六条“对于与会计估计相关的特别风险，如果拟信赖针对该风险实施的控制，注册会计师应当在本期测试这些控制运行的有效性。如果针对特别风险实施的程序仅为实质性程序，这些程序应当包括细节测试”。

(5)《中国注册会计师审计准则第1323号——关联方》第十二条“……作为风险评估程序和相关工作的一部分，注册会计师应当实施本准则第十三条至第十八条规定的审计程序和相关工作，以获取与识别关联方关系及其交易相关的重大错报风险的信息”。

(6)《中国注册会计师审计准则第1324号——持续经营》第十一条“注册会计师应当评价管理层对被审计单位持续经营能力作出的评估”。

(7)《中国注册会计师审计准则第1332号——期后事项》第三条“期后事项，是指财务报表日至审计报告日之间发生的事项，以及注册会计师在审计报告日后知悉的事实”、第九条“注册会计师应当设计和实施审计程序，获取充分、适当的审计证据，以确定所有在财务报表日至审计报告日之间发生的、需要在财务报表中调整或披露的事项均已得到识别。但是，注册会计师并不需要对之前已实施审计程序并已得出满意结论的事项执行追加的审计程序”、第十三条“在审计报告日后，注册会计师没有义务针对财务报表实施任何审计程序。在审计报告日后至财务报表报出日前，如果知悉了某事实，且若在审计报告日知悉可能导致修改审计报告，注册会计师应当：（一）与管理层和治理层（如适用）讨论该事项；（二）确定财务报表是否需要修改；（三）如果需要修改，询问管理层将如何在财务报表中处理该事项”、第十四条“如果管理层修改财务报表，注册会计师应当：（一）根据具体情况对有关修改实施必要的审计程序；……”。

(8)《企业会计准则第30号——财务报表列报》第三十九条“附注一般应当按照下列顺序至少披露：(一)企业的基本情况。……(二)财务报表的编制基础。(三)遵循企业会计准则的声明。……(四)重要会计政策和会计估计。……(五)会计政策和会计估计变更以及差错更正的说明。……(六)报表重要项目的说明。……(七)或有和承诺事项、资产负债表日后非调整事项、关联方关系及其交易等需要说明的事项。(八)有助于财务报表使用者评价企业管理资本的目标、政策及程序的信息”。

**（六）往来款项审计程序执行**

**1.主要问题**

(1)未对应收账款实施函证程序、未说明不函证的理由，未执行替代审计程序或执行不到位。

(2)应收账款以外的其他往来款项仅见程序表、审定表、明细表、检查情况表，未见实际执行审计程序的相关证据或执行不到位。

**2.指导意见**

(1)应当对应收账款实施函证程序，当有充分证据表明函证很可能无效时，应当实施替代审计程序，以获取相关、可靠的审计证据，并说明不函证的理由。

(2)对应收账款以外的其他往来款项应当设计和实施恰当的审计程序，如可执行函证程序或替代审计程序等，以获取相关、可靠的审计证据。

**3.参考依据**

(1)《中国注册会计师审计准则第1312号——函证》第十三条“注册会计师应当对应收账款实施函证程序，除非有充分证据表明应收账款对财务报表不重要，或函证很可能无效。如果认为函证很可能无效，注册会计师应当实施替代审计程序，获取相关、可靠的审计证据。如果不对应收账款函证，注册会计师应当在审计工作底稿中说明理由”。

(2)《中国注册会计师审计准则第1301号——审计证据》第十条“注册会计师应当根据具体情况设计和实施恰当的审计程序，以获取充分、适当的审计证据”。

**（七）固定资产审计程序执行**

**1.主要问题**

被审计单位采用信息系统管理、核算固定资产，累计折旧计提由信息系统自动生成，未执行累计折旧重新测算程序。

**2.指导意见**

财务信息系统仅为被审计单位会计核算的实现手段。对高度依赖信息系统进行数据输入和处理、自动计算的财务数据执行审计程序时，应当对相关信息系统的设计和运行实施审计程序，对控制运行的有效性进行测试；被审计单位计提固定资产折旧涉及会计估计，注册会计师应当对被审计期间计提折旧实施重新测算程序。

**3.参考依据**

《中国注册会计师审计准则第1321号——会计估计和相关披露的审计》第九条“在按照《中国注册会计师审计准则第1211号——重大错报风险的识别和评估》的规定，了解被审计单位及其环境、适用的财务报告编制基础、被审计单位的内部控制体系时，注册会计师应当了解与被审计单位会计估计相关的下列方面：……（八）被审计单位与会计估计相关的信息系统，包括：1．对于相关交易类别、账户余额和披露涉及的会计估计和相关披露，有关信息是如何在被审计单位的信息系统中传递的。2．对于相关交易类别、账户余额和披露涉及的会计估计和相关披露，管理层作出会计估计的过程……”、第十条“注册会计师应当复核以前期间会计估计的结果，或者复核管理层对以前期间会计估计作出的后续重新估计，以帮助识别和评估本期的重大错报风险……在确定复核的性质和范围时，注册会计师应当考虑会计估计的特征”、第十五条“按照《中国注册会计师审计准则第1231号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施》的规定，如果存在下列情形之一，注册会计师应当设计和实施控制测试，针对控制运行的有效性，获取充分、适当的审计证据：（一）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；（二）仅实施实质性程序并不能够提供认定层次充分、适当的审计证据。在设计和实施与会计估计相关的控制测试时，注册会计师应当考虑形成重大错报风险评估结果的依据。对控制有效性的信赖程度越高，注册会计师应当获取越有说服力的审计证据”。

**（八）营业收入、营业成本及期间费用审计程序执行**

**1.主要问题**

未执行实质性分析程序或执行流于形式，未执行截止测试程序或仅执行了资产负债表日前测试程序、未执行资产负债表日后的测试。

**2.指导意见**

应当对营业收入、营业成本及期间费用执行实质性分析程序，以确定业务活动水平是否异常，识别出与预期值差异重大的波动，并调查这些异常，以获取相关、可靠的审计证据。

应当对资产负债表日前后的财务数据执行截止测试程序，以确定是否存在跨期现象。

**3.参考依据**

(1)《中国注册会计师审计准则第1131号——审计工作底稿》第十条“注册会计师编制的审计工作底稿，应当使得未曾接触该项审计工作的有经验的专业人士清楚了解：（一）按照审计准则和相关法律法规的规定实施的审计程序的性质、时间安排和范围；（二）实施审计程序的结果和获取的审计证据；（三）审计中遇到的重大事项和得出的结论，以及在得出结论时作出的重大职业判断”、第十一条“在记录已实施审计程序的性质、时间安排和范围时，注册会计师应当记录：（一）测试的具体项目或事项的识别特征；……”。

(2)《中国注册会计师审计准则第1231号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施》第二条“实质性程序，是指用于发现认定层次重大错报的审计程序。实质性程序包括下列两类程序：（一）对各类交易、账户余额和披露的细节测试；（二）实质性分析程序”、第二十六条“注册会计师应当确定是否已获取充分、适当的审计证据。在形成审计意见时，注册会计师应当考虑所有相关的审计证据，无论该证据与财务报表认定相互印证还是相互矛盾”、第二十七条“如果对各类交易、账户余额和披露的相关认定没有获取充分、适当的审计证据，注册会计师应当尽可能获取进一步的审计证据。如果仍然不能获取充分、适当的审计证据，注册会计师应当对财务报表发表保留意见或无法表示意见”。

(3) 《中国注册会计师审计准则第1313号——分析程序》第五条“在设计和实施实质性分析程序时，无论单独使用或与细节测试结合使用，注册会计师都应当：……（二）考虑可获得信息的来源、可比性、性质和相关性以及与信息编制相关的控制，评价在对已记录的金额或比率作出预期时使用数据的可靠性；（三）对已记录的金额或比率作出预期，并评价预期值是否足够精确以识别重大错报（包括单项重大的错报和单项虽不重大但连同其他错报可能导致财务报表产生重大错报的错报）；（四）确定已记录金额与预期值之间可接受的，且无需按本准则第七条的要求作进一步调查的差异额”、第七条“如果按照本准则的规定实施分析程序，识别出与其他相关信息不一致的波动或关系，或与预期值差异重大的波动或关系，注册会计师应当采取下列措施调查这些差异：（一）询问管理层，并针对管理层的答复获取适当的审计证据；（二）根据具体情况在必要时实施其他审计程序”。

(4)《中国注册会计师审计准则第1301号——审计证据》第十条“注册会计师应当根据具体情况设计和实施恰当的审计程序，以获取充分、适当的审计证据”。

**三、****合理保证鉴证****业务报告披露及程序执行方面**

**1.主要问题**

(1)未在特别鉴证业务报告（财务报表审计之外的特殊目的鉴证）中注明报告的特定使用者或特定目的，未对报告的用途加以限定。

(2)未在接受合理保证鉴证业务委托前初步了解业务环境，未对独立性和专业胜任能力进行评价，未评估鉴证业务风险，未考虑重要性。

**2.指导意见**

(1)应当在特别鉴证业务报告中注明报告的特定使用者或特定目的，对报告的用途加以限定。

(2)应当在接受合理保证鉴证业务委托前，初步了解业务环境，评价独立性和专业胜任能力，评估鉴证业务风险，考虑重要性，制定总体应对措施，确定进一步鉴证程序（包括实质性程序，必要时进行控制测试）的性质、时间和范围。

**3.参考依据**

《中国注册会计师鉴证业务基本准则》第二条“鉴证业务包括历史财务信息审计业务、历史财务信息审阅业务和其他鉴证业务。注册会计师执行历史财务信息审计业务、历史财务信息审阅业务和其他鉴证业务时，应当遵守本准则以及依据本准则制定的审计准则、审阅准则和其他鉴证业务准则”、第八条“鉴证业务的保证程度分为合理保证和有限保证。合理保证的鉴证业务的目标是注册会计师将鉴证业务风险降至该业务环境下可接受的低水平，以此作为以积极方式提出结论的基础。如在历史财务信息审计中，要求注册会计师将审计风险降至可接受的低水平，对审计后的历史财务信息提供高水平保证（合理保证），在审计报告中对历史财务信息采用积极方式提出结论。这种业务属于合理保证的鉴证业务”、第九条“在接受委托前，注册会计师应当初步了解业务环境。业务环境包括业务约定事项、鉴证对象特征、使用的标准、预期使用者的需求、责任方及其环境的相关特征，以及可能对鉴证业务产生重大影响的事项、交易、条件和惯例等其他事项”、第十条“在初步了解业务环境后，只有认为符合独立性和专业胜任能力等相关职业道德规范的要求，并且拟承接的业务具备下列所有特征，注册会计师才能将其作为鉴证业务予以承接：……”、第二十条“当鉴证业务服务于特定的使用者，或具有特定目的时，注册会计师应当考虑在鉴证报告中注明该报告的特定使用者或特定目的，对报告的用途加以限定”、第二十八条“注册会计师应当以职业怀疑态度计划和执行鉴证业务，获取有关鉴证对象信息是否不存在重大错报的充分、适当的证据。 注册会计师应当及时对制定的计划、实施的程序、获取的相关证据以及得出的结论作出记录”、第二十九条“注册会计师在计划和执行鉴证业务，尤其在确定证据收集程序的性质、时间和范围时，应当考虑重要性、鉴证业务风险以及可获取证据的数量和质量”及第四十二条“在合理保证的鉴证业务中，为了能够以积极方式提出结论，注册会计师应当通过下列不断修正的、系统化的执业过程，获取充分、适当的证据：（一）了解鉴证对象及其他的业务环境事项，在适用的情况下包括了解内部控制；（二）在了解鉴证对象及其他的业务环境事项的基础上，评估鉴证对象信息可能存在的重大错报风险；（三）应对评估的风险，包括制定总体应对措施以及确定进一步程序的性质、时间和范围；（四）针对已识别的风险实施进一步程序，包括实施实质性程序，以及在必要时测试控制运行的有效性； （五）评价证据的充分性和适当性”。

山东省注册会计师协会

2025年2月17日