

附件 1:

# 中国注册会计师审计准则问题解答第 1 号 ——职业怀疑

目前，财务报表复杂程度越来越高，涉及的主观判断和估计事项越来越多，在此情况下，注册会计师保持职业怀疑对于有效执行审计工作尤为重要。《中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》要求注册会计师在计划和实施审计工作时保持职业怀疑，认识到可能存在导致财务报表发生重大错报的情形。本问题解答旨在重申职业怀疑对于审计工作的重要作用，指导会计师事务所如何在事务所层面和项目组层面强化保持职业怀疑的必要性，指导注册会计师如何在审计的各个阶段保持职业怀疑、在哪些重要审计领域特别需要保持职业怀疑，并对如何在审计工作底稿中体现保持职业怀疑作出提示。

## 一、什么是职业怀疑？

答：职业怀疑，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迹象保持警觉，以及对审计证据进行审慎评价。

可以从以下方面理解职业怀疑：

1. 职业怀疑在本质上要求秉持一种质疑的理念。

这种理念促使注册会计师在考虑相关信息和得出结论时采取质疑的思维方式。在这种理念下，注册会计师具有批判和质疑的精神，

摒弃“存在即合理”的逻辑思维，寻求事物的真实情况。注册会计师不应不假思索全盘接受被审计单位提供的证据和解释，也不应轻易相信过分理想的结果或太多巧合的情况。

## 2. 职业怀疑要求对引起疑虑的情形保持警觉。

这些情形包括但不限于：相互矛盾的审计证据；引起对文件记录或对询问答复的可靠性产生怀疑的信息；明显不合商业情理的交易或安排；其他表明可能存在舞弊的情况；表明需要实施除审计准则规定外的其他审计程序的情形（参见《中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》第三十四条第（一）项）。

## 3. 职业怀疑要求审慎评价审计证据。

审计证据包括支持和印证管理层认定的信息，也包括与管理层认定相互矛盾的信息。审慎评价审计证据包括质疑相互矛盾的审计证据、文件记录和对询问的答复以及从管理层和治理层获得的其他信息的可靠性，而非机械完成审计准则要求实施的审计程序。在怀疑信息的可靠性或发现舞弊迹象时（例如，在审计过程中识别出的情况使注册会计师认为文件可能是伪造的或文件中的某些信息已被篡改），注册会计师需要作出进一步调查，并确定需要修改哪些审计程序或实施哪些追加的审计程序。需要强调的是，虽然注册会计师需要在审计成本与信息的可靠性之间进行权衡，但是，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. 职业怀疑要求客观评价管理层和治理层。

由于审计环境发生变化，或者管理层和治理层为实现预期利润或

结果而承受内部或外部压力，即使以前正直、诚信的管理层和治理层也可能发生变化。因此，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。即使注册会计师认为管理层和治理层是正直、诚实的，也不能降低保持职业怀疑的要求，不允许在获取合理保证的过程中满足于说服力不足的审计证据。

职业怀疑与客观和公正、独立性两项职业道德基本原则密切相关。保持独立性可以增强注册会计师在审计中保持客观和公正、职业怀疑的能力。

## 二、为什么应当在审计过程中保持职业怀疑？

答：职业怀疑是注册会计师综合素质不可或缺的一部分，是保证审计质量的关键要素。保持职业怀疑有助于注册会计师恰当运用职业判断，提高审计程序设计及执行的有效性，降低审计风险。在审计过程中，保持职业怀疑的作用包括：

1. 在识别和评估重大错报风险时，保持职业怀疑有助于注册会计师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；有助于使注册会计师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，有效识别和评估财务报表层次和认定层次的重大错报风险。

2. 在设计和实施进一步审计程序应对重大错报风险时，保持职业怀疑有助于注册会计师针对评估出的重大错报风险，恰当设计进一步审计程序的性质、时间安排和范围，降低选取不适当的审计程序的可能性；有助于注册会计师对已获取的审计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，保持职业怀疑有助于注册会计师评价是

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；有助于注册会计师审慎评价审计证据，纠正仅获取最容易获取的审计证据、忽视存在相互矛盾的审计证据的偏向。

保持职业怀疑对于注册会计师发现舞弊、防止审计失败至关重要。舞弊可能是精心策划、蓄意实施并予以隐瞒的，只有保持充分的职业怀疑，注册会计师才能对舞弊风险因素保持警觉，进而有效地评估舞弊导致的重大错报风险。保持职业怀疑，有助于使注册会计师认识到存在由于舞弊导致的重大错报的可能性，不会受到以前对管理层、治理层正直和诚信形成的判断的影响；使注册会计师对获取的信息和审计证据是否表明可能存在由于舞弊导致的重大错报风险始终保持警惕；使注册会计师在认为文件可能是伪造的或文件中的某些条款可能已被篡改时，作出进一步调查。

### **三、哪些情形会阻碍注册会计师保持职业怀疑？**

答：审计准则要求注册会计师在审计过程中保持职业怀疑，然而某些情形可能导致注册会计师在获取、评价和解释信息时过分盲目相信客户或倾向于迎合客户的偏好，而不是考虑财务报表使用者的需求。审计实务中，可能阻碍注册会计师保持职业怀疑的情形包括：

1. 审计环境中的某些情况可能会引发动机和压力，使注册会计师产生偏见，从而阻碍注册会计师恰当保持职业怀疑。例如，建立或保持长期审计业务关系，避免与管理层产生重大冲突，在被审计单位发布财务报表期限之前出具审计报告，应被审计单位的要求出具无保留意见的审计报告，达到被审计单位的高满意度，降低审计成本，或搭售其他服务等。

2. 随着审计业务关系的延续，注册会计师可能对管理层产生不

恰当的信任，导致其轻易认可被审计单位作出的不恰当会计处理。在某些情况下，注册会计师可能会迫于压力，避免与管理层产生分歧或对管理层造成不良后果，而未能保持恰当的职业怀疑。

3. 其他情况也可能阻碍注册会计师恰当保持职业怀疑。例如，审计的时间安排和工作量要求可能对项目合伙人和其他项目组成员造成压力，促使他们过快完成审计业务，导致他们仅获取容易取得的审计证据而非相关、可靠的审计证据，获取并不充分的审计证据，或过分倚重能够证实财务报表认定的证据而没有充分考虑反面证据。

#### **四、如何在会计师事务所层面和项目组层面强化保持职业怀疑的必要性？**

答：注册会计师保持职业怀疑，不仅受到个人的职业道德、知识水平和执业经验的影响，而且还受到所在会计师事务所的文化和机制，以及所在项目组的影响。

##### **（一）在会计师事务所层面营造保持职业怀疑的环境**

《质量控制准则第 5101 号——会计师事务所对执行财务报表审计和审阅、其他鉴证和相关服务业务实施的质量控制》要求会计师事务所建立并保持质量控制制度，以合理保证会计师事务所及其人员遵守职业准则和适用的法律法规的规定。这包括制定引导注册会计师在审计中保持职业怀疑的下列政策和程序：

##### **1. 培育以质量为导向的文化。**

如果会计师事务所的领导层强调保持职业怀疑的“高层基调”，再加上支持性的内部文化，在很大程度上能够提高会计师事务所的审计质量。反之，如果会计师事务所领导层过于强调收入和利润增长，而非审计质量，就会削弱职业怀疑的保持。因此，会计师事务所领导层

应当建立重视质量的机制，树立质量至上的意识，并通过清晰、一致及经常的行动示范和信息传达，强调质量控制政策和程序的重要性。会计师事务所可以通过培训、研讨班、会议、正式或非正式的谈话、职责说明、新闻通讯或简要备忘录等形式传达信息，并将其体现在内部文件、培训资料以及对合伙人及员工的评价程序中，以支持和强化会计师事务所对质量的重视以及如何切实实现高质量的认识。

## 2. 建立重视质量的机制。

会计师事务所的业绩评价、薪酬和晋升机制会促进或削弱审计实务中对职业怀疑的保持程度，这取决于这些机制如何设计和执行。例如，如果会计师事务所的晋升机制过于强调拓展市场、承揽业务、降低审计成本或建立和保持审计客户关系，而对开展高质量的审计重视不够，则会计师事务所的人员可能认为这些目标对于其实现晋升、拿到高薪或保住职位比保持职业怀疑更重要。

## 3. 加强培训。

会计师事务所人员是否能够保持职业怀疑，很大程度上取决于其胜任能力。会计师事务所需要向所有级别人员提供适当的培训，使其具备执行具体审计业务所必需的知识、技能和能力。培训方式可以包括“干中学”、在职培训、由经验丰富的员工提供指导等。

### **（二）在项目组层面强调保持职业怀疑的必要性**

项目合伙人对审计业务的总体质量负责，因此需要在审计业务的所有阶段通过行动示范和相关信息的传达，向项目组强调质量至上和保持职业怀疑的重要性。体现保持职业怀疑的方式可能包括：

#### 1. 项目组就财务报表存在重大错报的可能性进行讨论。

在识别和评估重大错报风险时，项目组需要对财务报表存在重大

错报的可能性进行讨论。讨论内容包括财务报表易于发生由于舞弊导致的重大错报的方式和领域，包括舞弊可能如何发生。在讨论过程中，项目组成员不应假定管理层和治理层是正直和诚信的。这种讨论可以为项目组成员交流和分享新信息提供平台，其本身是强化职业怀疑的一种体现。

2. 项目合伙人和项目组其他关键成员及时进行指导、监督与复核。

项目合伙人和项目组其他关键成员积极参与指导、监督与复核其他项目组成员的工作，及时识别出需要解决或特殊考虑的事项，对于强化整个项目组的职业怀疑也是非常重要的。项目合伙人和项目组其他关键成员在指导和复核已执行的工作时，尤其是复核关键判断领域和特别风险等事项时，可以向经验较少的项目组成员传授大量知识和经验，从而帮助其形成一种批判和质疑的思维方式。例如，项目合伙人可以帮助经验较少的人员识别异常事项或与其他审计证据不一致的事项。及时复核还使得重大事项（例如，对关键领域作出的判断，尤其是执行业务过程中识别出的疑难问题或争议事项）能够在审计报告日或之前得以解决。在履行监督职责时，项目合伙人有责任强调需要在审计过程中保持质疑的思维方式并在收集和评价证据时保持职业怀疑。

3. 就疑难问题进行咨询。

就疑难问题进行咨询是保持职业怀疑的一种体现。对于疑难问题和争议事项，项目组应当进行适当咨询，并恰当执行咨询形成的结论。对于意见分歧，只有问题得到解决，才可以签署报告。

4. 对重要审计项目或高风险审计项目实施项目质量控制复核。

对于上市实体财务报表审计以及需要实施项目质量控制复核的其他审计业务，项目质量控制复核人员应当客观评价项目组作出的重大判断以及编制审计报告时得出的结论。项目质量控制复核人员的独立复核，也是保持职业怀疑的一种体现。

## 五、如何在审计业务的各个阶段保持职业怀疑？

答：职业怀疑与整个审计过程紧密相关，贯穿于整个审计业务的始终。注册会计师在审计业务的所有阶段都需要保持职业怀疑：

1. 接受或保持业务。例如，注册会计师需要考虑被审计单位的主要股东、实际控制人、治理层和管理层是否诚信。

2. 识别和评估重大错报风险。例如：

(1) 在实施风险评估程序和相关活动时，项目组需要对被审计单位财务报表存在重大错报的可能性进行讨论。根据《中国注册会计师审计准则第 1211 号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险》的规定，项目组成员之间应当进行讨论；

(2) 注册会计师需要根据对被审计单位及其环境的了解获取的实际信息识别和评估重大错报风险，仅仅依赖从以前审计或为被审计单位提供的其他服务中获得的信息是不充分的；

(3) 如果实施进一步审计程序获取的审计证据或获取的新信息，与注册会计师之前作出风险评估所依据的审计证据不一致，注册会计师应当修正风险评估结果，并相应修改原计划实施的进一步审计程序。

3. 设计和实施审计程序应对重大错报风险。保持职业怀疑意味着不能仅获取最容易获得的证据来印证管理层的认定，还要充分考虑其他审计证据。例如：

(1) 对于风险较高的领域，考虑是否需要获取更多的审计证据或获取更为相关或可靠的审计证据，例如，更多地从第三方获取审计证据或从多个独立来源获取相互印证的审计证据；

(2) 设计和实施实质性分析程序，包括评价注册会计师作出预期值时使用数据的可靠性，对与预期值差异较大或与其他相关信息不一致的异常波动或关系保持警觉，并跟进调查；

(3) 不能以书面声明替代本应获取的其他审计证据；

(4) 不能将通过询问程序获取的审计证据作为充分、适当的审计证据；

(5) 针对诸如管理层不允许寄发询证函、询证函回函反映出不一致或对回函可靠性产生疑虑的情况，制定恰当的应对措施，以获取充分、适当的审计证据。

4. 评价审计证据形成审计意见。注册会计师在就财务报表是否存在重大错报得出结论时，需要采取质疑的思维方式审慎评价审计证据。注册会计师需要考虑所有的相关审计证据，不管是能够印证财务报表认定的证据还是与之相矛盾的证据。在形成审计意见时需要注册会计师运用职业怀疑的例子有：

(1) 评价未更正错报，包括从定性和定量两方面进行考虑，评价识别出的未更正错报单独或汇总起来是否导致财务报表发生重大错报；

(2) 评价管理层偏向。这包括评价会计估计的潜在偏向，选择和运用会计政策时的偏向，对识别出的错报作出选择性的更正等。在评价管理层的偏向时，注册会计师考虑管理层操纵财务报表的动机和压力是非常重要的；

(3) 考虑注册会计师未能获取充分、适当的审计证据的情况对审计意见的影响;

(4) 评价财务报表是否实现了公允反映, 包括考虑财务报表的整体列报、结构和内容是否合理, 以及财务报表(包括相关附注)是否公允地反映了相关交易和事项。

## 六、在哪些重要审计领域特别需要保持职业怀疑?

答: 在以下较复杂、需要高度判断的重要审计领域, 注册会计师保持职业怀疑尤为重要:

1. 舞弊风险。在针对由于舞弊导致的重大错报风险确定总体应对措施时, 注册会计师可能需要在检查支持重大交易的文件时, 保持敏感性, 有意识地对管理层有关重大事项的解释或声明进行印证。

2. 管理层凌驾于内部控制之上的风险。注册会计师应当将管理层凌驾于控制之上的风险作为舞弊风险(因而是一种特别风险)予以应对。在评价管理层对询问作出的答复时, 需要通过其他信息予以印证, 如果出现不一致, 需要跟进调查; 如果识别出的错报涉及管理层(特别是涉及较高层级的管理层), 或者如果相关情形表明可能存在涉及员工、管理层或第三方的串通舞弊, 注册会计师应当重新评价对由于舞弊导致的重大错报风险的评估结果, 该结果对审计程序的性质、时间安排和范围的影响, 以及重新考虑此前获取的审计证据的可靠性。

3. 收入确认。在识别和评估由于舞弊导致的重大错报风险时, 注册会计师应当基于收入确认存在舞弊风险的假定, 评价哪些类型的收入、收入交易或认定导致舞弊风险。

4. 会计估计(包括公允价值会计估计及相关披露)。例如, 对于

导致特别风险的会计估计，注册会计师应当评价管理层使用的重大假设是否合理；注册会计师应当确定会计估计或作出会计估计的方法不同于上期的变化是否适合于具体情况；注册会计师应当复核管理层在作出会计估计时的判断和决策，以识别是否可能存在管理层偏向的迹象。

5. 关联方关系及其交易。例如，注册会计师应当在审计过程中对可能显示以前未识别或未披露的关联方关系或关联方交易的信息保持警觉。

6. 重大非常规交易。例如，注册会计师应当评价重大非常规交易的商业理由（或缺乏商业理由）是否表明被审计单位从事交易的目的是为了对财务信息作出虚假报告或掩盖侵占资产的行为。此外，注册会计师在评价被审计单位的财务报表是否在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制时，需要考虑重大非常规交易的披露是否充分。

7. 金融工具等高度复杂的交易。例如，注册会计师需要复核金融工具的分类和确认是否符合适用的财务报告编制基础的规定，与金融工具相关的会计估计所依据的假设和数据的相关性和合理性，金融工具是否按照适用的财务报告编制基础规定的计量属性列报期末金额。

8. 对法律法规的遵守。例如，在审计过程中实施其他程序时，需要对违反或怀疑违反下列法律法规的行为保持警觉：一是可能对财务报表产生重大影响的法律法规，二是对被审计单位的经营具有至关重要的影响，将导致被审计单位终止业务活动或对其持续经营能力产生重大影响的法律法规。

9. 持续经营。例如，如果识别出可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况，注册会计师应当评价管理层与持续经营能力评估相关的未来应对计划，这些计划的结果是否可能改善目前的状况，以及管理层的计划对于具体情况是否可行。

10. 函证。例如，注册会计师需要对函证过程中出现的异常情况保持警觉，判断是否存在对回函可靠性的疑虑，并追加审计程序予以调查。

11. 存货监盘。例如，注册会计师应对存货实际盘点结果与期末存货记录不一致的情况保持警觉，并追加审计程序予以调查。

12. 期后事项。注册会计师应当设计和实施审计程序，适当关注期后事项，如期后重大会计记录调整、期后收入冲回等事项，对舞弊风险保持警觉。

### **七、如何在审计工作底稿中体现保持了职业怀疑？**

答：职业怀疑通常在注册会计师审计过程中进行的讨论以及指导、监督、复核中得以体现，然而，在审计工作底稿中体现注册会计师保持职业怀疑是非常重要的，因为审计工作底稿可以证明注册会计师按照审计准则和相关法律法规的规定计划和执行了审计工作。

因此，审计准则要求注册会计师记录遇到的重大事项、作出的重大判断、得出的结论等，记录与管理层、治理层和其他人员对重大事项的讨论，包括讨论的重大事项的性质以及讨论的时间和参加人员。这些工作底稿有助于注册会计师证明其如何作出重大判断、如何处理关键问题，以及如何评价是否获取充分、适当的审计证据，同时也可以证明注册会计师如何保持了职业怀疑。

例如，在审计工作底稿中记录下列涉及重大职业判断的事项，能

够证明注册会计师保持了职业怀疑：

1. 项目组内部就由于舞弊导致财务报表发生重大错报的可能性进行讨论得出的重要结论，以及与管理层、治理层、监管机构或其他相关各方就舞弊事项进行沟通的情况；

2. 识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为，以及与管理层、治理层和被审计单位以外的相关机构或人员（如适用）进行讨论的结果；

3. 对导致特别风险的会计估计的合理性及其披露的充分性，注册会计师得出结论的基础，以及可能存在管理层偏向的迹象；

4. 识别出的与注册会计师对某重大事项得出的最终结论不一致的信息，包括如何处理该不一致的情况；

5. 注册会计师对管理层主观判断的合理性得出结论的基础；

6. 注册会计师针对审计过程中识别出的导致其对某些文件记录的真实性产生怀疑的情况实施了进一步调查（如适当利用专家的工作或实施函证程序），记录对这些文件记录真实性得出结论的基础。

由于职业怀疑是一种思维状态，审计工作底稿有时难以全面反映注册会计师如何在整个审计过程中保持了职业怀疑。但是，审计工作底稿仍然可以为注册会计师按照审计准则和相关法律法规的要求保持职业怀疑提供证据。