

## 第一章 审计概述

## 考点一：审计的保证程度

## 合理保证与有限保证

	合理保证（财务报表审计）	有限保证（财务报表审阅）
目标	在可接受的低审计风险下，以积极方式对财务报表整体发表审计意见，提供 <u>高水平的</u> 保证	在可接受的审阅风险下，以消极方式对财务报表整体发表审阅意见，提供低于高水平的保证。该保证水平 <u>低于</u> 审计业务的保证水平
证据收集程序	检查记录或文件、检查有形资产、观察、询问、函证、重新计算、重新执行、分析程序	询问、分析程序
所需证据数量	<u>较多</u>	<u>较少</u>
检查风险	<u>较低</u>	<u>较高</u>
财务报表的可信性	<u>较高</u>	<u>较低</u>
提出结论的方式	积极方式	消极方式

## 考点二：审计概念的内涵

1. 审计用户是财务报表的预期使用者。
2. 审计目的是改善财务报表的质量，增强除管理层之外的预期使用者对财务报表的信赖程度。注册会计师审计不涉及为如何利用信息提供建议。
3. 审计只能提供合理保证。因审计证据是说服性而非结论性等原因，审计无法提供绝对保证。
4. 审计基础是独立性和专业性。
5. 审计产品是审计报告。注册会计师以书面的形式针对财务报表是否公允反映发表审计意见。

## 考点三：审计风险

1. 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，但也可能与其他因素有关，如经济萧条。

2. 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。它们之间的关系用数字模型表示为：重大错报风险=固有风险×控制风险。

其中，固有风险的高低受固有风险因素的影响，固有风险因素包括事项或情况的复杂性、主观性、变化、不确定性，以及管理层偏向或其他舞弊风险因素。

3. 对于识别出的认定层次重大错报风险，注册会计师应当分别评估固有风险和控制风险。

4. 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。

5. 从定量的角度看，检查风险与重大错报风险的反向关系用数学模型表示：

审计风险=重大错报风险×检查风险

6. 从定性的角度看，审计风险（可接受）既定的情况下，重大错报风险越高，注册会计师可接受的检查风险水平越低，反之亦然。换言之，当重大错报风险较高时，注册会计师必须扩大审计范围，尽量将检查风险降低，以便将整个审计风险降低至可接受的水平。

## 第二章 审计计划

### 考点一：初步业务活动和审计的前提条件

#### 1. 初步业务活动目的

- （1）具备执行业务所需的独立性和能力；
- （2）不存在因管理层诚信问题而可能影响注册会计师保持该项业务的意愿的事项；
- （3）与被审计单位之间不存在对业务约定条款的误解。

#### 2. 初步业务活动内容

- （1）针对保持客户关系和具体审计业务实施相应的质量管理程序；
- （2）评价遵守相关职业道德要求的情况；
- （3）就审计业务约定条款达成一致意见。

#### 3. 审计的前提条件

- （1）确定管理层在编制财务报表时采用的财务报告编制基础是否是可接受的。

在确定编制财务报表所采用的财务报告编制基础的可接受性时，注册会计师需要考虑下列相关因素：



①被审计单位的性质；

②财务报表的目的；

③财务报表的性质；

④法律法规是否规定了适用的财务报告编制基础。

(2) 就管理层认可并理解其责任与管理层达成一致意见。

(3) 管理层就其已履行的某些责任提供书面声明。

### 考点二：变更审计业务约定条款的要求

下列原因可能导致被审计单位要求变更业务：

①环境变化对审计服务的需求产生影响；

②对原来要求的审计业务的性质存在误解；

③无论是管理层施加的还是其他情况引起的审计范围受到限制。

上述第①项和第②项通常被认为是变更业务的合理理由，但如果有迹象表明该变更要求与错误的、不完整的或者不能令人满意的信息有关，注册会计师不应认为该变更是合理的；③是不合理的理由。

### 考点三：财务报表整体的重要性

1. 在制定总体审计策略时，注册会计师就必须对重大错报的金额和性质作出一个判断，包括制定财务报表整体的重要性水平和适用于特定类别交易、账户余额和披露的一个或多个重要性水平。

2. 确定时需要考虑的因素：对被审计单位及其环境等方面情况的了解；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。

3. 注册会计师通常先选择一个恰当的基准，再乘以适当的百分比，从而得出财务报表整体的重要性。

4. 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。

5. 在确定百分比时考虑的因素：除了考虑被审计单位是否为上市公司或公众利益实体外，还需考虑的因素包括但不限于：财务报表使用者的范围；被审计单位是否由集团内部关联方提供融资或是否有大额对外融资（如债券或银行贷款）；财务报表使用者是否对基准数据特别敏感。



6. 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。

#### 考点四：实际执行的重要性

通常而言，实际执行的重要性通常为财务报表整体重要性的 50%—75%。

经验值	情形
选择较低（50%）的百分比来确定实际执行的重要性的情形	①首次接受委托的审计项目； ②连续审计项目，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
选择较高（75%）的百分比来确定实际执行的重要性的情形（从宽）	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

#### 考点五：明显微小错报

1. 注册会计师需要在制定审计策略和审计计划时，确定一个明显微小错报的临界值，低于该临界值的错报视为明显微小错报，可以不累积。

2. 如果不确定一个或多个错报是否明显微小，就不能认为这些错报是明显微小的。

3. 在确定明显微小错报的临界值时，需要注册会计师运用职业判断，可能考虑以下因素：

①以前年度审计中识别出的错报的数量和金额；

②重大错报风险的评估结果；

③被审计单位治理层和管理层对注册会计师与其沟通错报的期望；

④被审计单位的财务指标是否勉强达到监管机构的要求或投资者的期望。

4. 注册会计师可能将明显微小错报的临界值确定为财务报表整体重要性的 3%—5%，也可能低一些或高一些，但通常不超过财务报表整体重要性的 10%，除非注册会计师认为有必要单独为重分类错报确定一个更高的临界值。

### 第三章 审计证据

#### 考点一：审计证据的充分性和适当性

特 性	含 义	影 响 因 素
充 分 性	充分性是对审计证据数量的衡量，主要与CPA 确定的样本量有关	<p>(1) 受注册会计师对重大错报风险评估的影响，若评估的重大错报风险越高，需要的审计证据可能<u>越多</u>；</p> <p>(2) 受注册会计师获取审计证据质量的影响，若审计证据质量越高，需要的审计证据可能<u>越少</u>。然而，注册会计师仅靠获取更多的审计证据可能<u>无法弥补其质量上的缺陷</u></p>
适 当 性	<p>适当性是对审计证据质量的衡量，即审计证据在支持审计意见所依据的结论方面具有的相关性和可靠性。</p> <p><u>相关性和可靠性</u>是审计证据适当性的核心内容，只有<u>相关且可靠</u>的审计证据才是高质量的。</p>	
	相关性	是指用作审计证据的信息与审计程序的目的和所考虑的相关认定之间的逻辑联系。用作审计证据的信息的相关性可能受测试方向的影响。
	可靠性	证据的可靠性是指审计证据的可信程度。证据的可信程度受其来源和性质的影响，并取决于获取审计证据的具体环境。

### 考点二：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	<p>注册会计师应当对<u>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</u>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<u>对财务报表不重要且与之相关的重大错报风险很低</u>。如果不对这些项目实施函证程序，注册会计师应当<u>在审计工作底稿中说明理由</u></p>
2. 应收账款	<p>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：</p> <p>(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</p>



	<p>不重要。</p> <p>(2) 注册会计师认为函证<u>很可能无效</u>。</p> <p>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</p>
--	---

### 考点三：总体审计程序与具体审计程序的关系

大类别	目的	具体程序
风险评估程序	用来识别重大错报风险的领域	询问、检查、观察、 <u>分析程序</u>
控制测试	证明控制运行有效性	询问、检查、观察、 <u>重新执行</u>
实质性程序	直接证明认定	询问、检查、观察、重新计算、函证、 <u>分析程序</u>

### 考点四：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等方面情况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）	<u>强制使用</u>
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
在临近审计结束时	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）	<u>强制使用</u>

## 第四章 审计抽样方法

### 考点一：影响样本规模的因素

影响因素	控制测试	细节测试	与样本规模的关系
可接受的抽样风险	可接受的信赖过度风	可接受的误受风	<u>反向变动</u>

	险	险	
可容忍误差	可容忍偏差率	可容忍错报	反向变动
预计总体误差	预计总体偏差率	预计总体错报	同向变动
总体变异性	—	总体变异性	同向变动
总体规模	总体规模	总体规模	影响很小

## 第五章 信息技术对审计的影响

### 考点一：信息技术对审计过程的影响

信息技术对审计过程的影响主要体现在以下几个方面：

- (1) 对审计线索的影响
- (2) 对审计技术手段的影响
- (3) 对内部控制的影响
- (4) 对审计内容的影响
- (5) 对注册会计师的影响

### 考点二：信息技术一般控制、信息处理控制与公司层面控制三者之间的关系

1. 公司层面信息技术控制影响公司信息技术一般控制和信息处理控制的部署和落实；
2. 注册会计师在执行信息技术一般控制和信息处理控制审计之前，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处理控制的主要风险点以及审计重点；
3. 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处理控制的风险基调；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处理控制的有效性是否能够信任。

## 第六章 审计工作底稿

### 考点一：审计工作底稿的归档

1. 所有权：审计档案的所有权属于承接该项业务的会计师事务所。
2. 归档期限：
  - (1) 审计工作底稿的归档期限为“审计报告日”后 60 天内。



(2) 如果未能完成审计业务，审计工作底稿的归档期限为“审计业务中止日”后的 60 天内。

### 3. 保存期限：

(1) 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”。

(2) 如果未能完成审计业务，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. 事务性变动

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。在归档期间对审计工作底稿做出的“事务性”的变动，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、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。

## 考点二：审计工作底稿的变动（★★）

1. 在归档之前：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，可能有删除或废弃工作底稿的情况。包括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。

2. 在归档之后：在完成最终审计档案的归整工作后，注册会计师不应在规定的保存期限届满前删除或废弃审计工作底稿。

变动条件：（1）在出具审计报告前，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。

3. 归档后的变动均应当记录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及修改或增加审计工作底稿的理由。

## 第七章 风险评估

### 考点一：识别和评估认定层次的重大错报风险





1. 如果判断某固有风险因素可能导致某项认定发生重大错报，但与财务报表整体不存在广泛联系，注册会计师应当将其识别为认定层次的重大错报风险。
2. 如果注册会计师识别出交易类别、账户余额和披露的某项认定存在重大错报风险，那么，该项认定是相关认定。存在相关认定的交易类别、账户余额和披露则被称为相关交易类别、账户余额和披露。
3. 注册会计师识别确定某项认定是否属于相关认定，应当依据其固有风险，而不考虑相关控制的影响。注册会计师识别出相关认定后，在评估认定层次重大错报风险时，才应当考虑相关控制的影响。
4. 审计准则规定，对于识别出的认定层次重大错报风险，注册会计师应当分别评估固有风险和控制风险。
5. 对于识别出的认定层次重大错报风险，注册会计师应当通过评估错报发生的可能性和严重程度来评估固有风险。在评估时，注册会计师应当考虑：①固有风险因素如何以及在何种程度上影响相关认定易于发生错报的可能性；②财务报表层次重大错报风险如何以及在何种程度上影响认定层次重大错报风险中固有风险的评估。

## 考点二：特别风险

1. 特别风险，是指注册会计师识别出的符合下列特征之一的重大错报风险：
  - (1) 根据固有风险因素对错报发生的可能性和错报的严重程度的影响，注册会计师将固有风险评估为达到或接近固有风险等级的最高级；
  - (2) 根据审计准则的规定，注册会计师应当将其作为特别风险。
2. 可以直接确定为存在特别风险的情形：舞弊、超出正常经营过程的重大关联方交易以及管理层凌驾于内部控制之上。

## 第八章 风险应对

### 考点一：控制测试如何考虑以前审计获取的审计证据

1. 如果控制在本期发生变化，注册会计师应当考虑以前审计获取的有关控制运行有效性的审计证据是否与本期审计相关。
2. 如果拟信赖的控制自上次测试后已发生实质性变化，以致影响以前审计所获取证据的相关性，注册会计师应当在本期审计中测试这些控制的运行有效性。
3. 如果拟信赖的控制自上次测试后未发生变化，且不属于旨在减轻特别风险的控

制，注册会计师应当运用职业判断确定是否在本期审计中测试其运行有效性，以及本次测试与上次测试的时间间隔，但三年至少对控制测试一次。

4. 鉴于特别风险的特殊性，对于旨在减轻特别风险的控制，不论该控制在本期是否发生变化，注册会计师都不应依赖以前审计获取的证据，应当在每次审计中都测试这类控制。

### 考点二：实质性程序的概念和要求

1. 实质性程序是指用于发现认定层次重大错报的程序。包括细节测试和实质性分析程序。

2. 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所有重大交易类别、账户余额和披露实施实质性程序。

3. 如果认为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。

4. 如果针对特别风险仅实施实质性程序，注册会计师应当使用细节测试，或将细节测试和实质性分析程序结合使用，以获取充分、适当的审计证据。为应对特别风险需要获取具有高度相关性和可靠性的审计证据，仅实施实质性分析程序不足以获取有关特别风险的充分、适当的审计证据。

## 第九章 销售与收款循环的审计

### 考点一：识别和评估与收入确认相关的重大错报风险

1. 注册会计师在识别和评估与收入确认相关的重大错报风险时，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。

2. 假定收入确认存在舞弊风险，并不意味着注册会计师应当将与收入确认相关的所有认定都假定为存在舞弊风险。

## 第十章 采购与付款循环的审计

考点一：检查应付账款是否计入正确的会计期间，是否存在未入账的应付账款程序包括：

(1) 对本期发生的应付账款增减变动，检查至相关支持性文件，确认会计处理是否正确。



(2) 检查资产负债表日后应付账款明细账贷方发生额的相应凭证，关注其验收单、供应商发票的日期，确认其入账时间是否合理。

(3) 获取并检查被审计单位与其供应商之间的对账单以及被审计单位编制的差异调节表，确定应付账款金额的准确性。

(4) 针对资产负债表日后付款项目，检查银行对账单及有关付款凭证（如银行汇款通知、供应商收据等），询问被审计单位内部或外部的知情人员，查找有无未及时入账的应付账款。

(5) 结合存货监盘程序，检查被审计单位在资产负债表日前后的存货入库资料（验收报告或入库单），检查相关负债是否计入了正确的会计期间。

## 第十一章 生产与存货循环的审计

### 考点一：存货监盘程序

1. 如果存货对财务报表是重要的，注册会计师必须实施监盘程序。

2. 存货监盘涉及的控制测试或实质性程序：

(1) 评价管理层用以记录和控制存货盘点结果的指令和程序。

(2) 观察管理层制定的盘点程序的执行情况。

(3) 检查存货。

(4) 执行抽盘。

3. 存货监盘针对的主要是存货的存在认定，对完整性认定及准确性、计价和分摊认定，也能提供部分审计证据。

4. 在对存货盘点结果进行测试时，注册会计师可以：

①从存货盘点记录中选取项目追查至存货实物，以测试盘点记录的“准确性”。

②从存货实物中选取项目追查至存货盘点记录，以测试存货盘点记录的“完整性”。

### 考点二：存货监盘特殊情况的处理

1. 如果在存货盘点现场实施存货监盘不可行，注册会计师应当实施替代审计程序（如检查盘点日后出售盘点日之前取得或购买的特定存货的文件记录），以获取有关存货的存在和状况的充分、适当的审计证据。

2. 如果由于不可预见的情况，无法在存货盘点现场实施监盘，注册会计师应当另择日期实施监盘，并对间隔期内发生的交易实施审计程序。



## 第十二章 货币资金的审计

### 考点一：函证银行存款余额

1. 函证银行存款余额是证实资产负债表所列银行存款是否存在的重要程序。通过向往来银行的函证，注册会计师不仅可了解企业资产的存在，同时，函证还可用于发现企业未登记的银行借款和未披露的或有负债。
2. 函证对象：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。
3. 函证方式：积极式函证。
4. 函证时间：资产负债表日后。

## 第十三章 对舞弊和法律法规的考虑

### 考点一：应对舞弊风险

风险	应对措施
报表层次的重大错报风险	<p>①在分派和督导项目组成员时，考虑承担重要业务职责的项目组成员所具备的知识、技能和能力，并考虑舞弊导致的重大错报风险的评估结果；</p> <p>②评价被审计单位对<u>会计政策</u>的选择和运用，是否可能表明管理层通过操纵利润对财务信息作出虚假报告；</p> <p>③在选择审计程序的性质、时间安排和范围时，增加审计程序的<u>不可预见性</u></p>
认定层次的重大错报风险	<p>①改变拟实施审计程序的<u>性质</u>，以获取更为可靠、相关的审计证据，或获取其他佐证性信息；</p> <p>②调整实施审计程序的<u>时间安排</u>；</p> <p>③调整实施审计程序的<u>范围</u></p>

### 考点二：管理层和注册会计师遵守法律法规的责任

1. 管理层的责任是在治理层的监督下确保被审计单位的经营符合法律法规的规定。
2. 注册会计师有责任对财务报表整体不存在舞弊或错误导致的重大错报获取合





理保证。

3. 注册会计师没有责任防止被审计单位违反法律法规行为,也不能期望其发现所有的违反法律法规行为。

4. 针对被审计单位需要遵守的两类不同的法律法规,注册会计师应当承担不同的责任:

①针对被审计单位需要遵守的第一类法律法规,注册会计师的责任是,就被审计单位遵守这些法律法规的规定获取充分、适当的审计证据;

②针对被审计单位需要遵守的第二类法律法规,注册会计师的责任仅限于实施特定的审计程序,以有助于识别可能对财务报表产生重大影响的违反这些法律法规的行为。

## 第十四章 审计沟通

### 考点一：与治理层沟通的形式

(1) 对于审计中发现的重大问题,如果根据职业判断认为采用口头形式沟通不适当,注册会计师应当以书面形式与治理层沟通,但书面沟通不必包括审计过程中的所有事项;

(2) 对于审计准则要求的注册会计师的独立性以及值得关注的内部控制缺陷,注册会计师应以书面形式沟通;

(3) 其他事项,注册会计师可采用口头或书面形式沟通;

(4) 在审计报告中沟通关键审计事项时,注册会计师可能认为有必要就确定为关键审计事项的事项进行书面沟通。

### 考点二：前后任注册会计师的含义

注册会计 师	含义	情形
前任注册 会计师	是指已对被审计单位上期财务报表进行审计,但被现任注册会计师接替的其他会计师事务所的注册会计师	①已对 <u>上期</u> 财务报表发表了审计意见的某会计师事务所的注册会计师; ② <u>接受委托但未完成审计工作</u> 的某会计师事务所的注册



		会计师
后任注册会计师	是指正在考虑接受委托或已经接受委托，接替前任注册会计师对被审计单位本期财务报表进行审计的注册会计师	①在签订业务约定书之前，正在考虑接受委托的注册会计师； ②已接受委托并签订业务约定书，接替前任注册会计师执行财务报表审计业务的注册会计师

### 考点三：接受委托前与前任注册会计师沟通的要求

必要性	在接受委托前，后任注册会计师“ <u>必须</u> ”主动与前任注册会计师进行沟通
目的	了解被审计单位更换会计师事务所的原因以及是否存在不应接受委托的情况，确定是否接受委托
沟通前提	征得被审计单位的同意
沟通形式	主要采用 <u>询问</u> 的方式，可以采用口头或书面
沟通内容	①是否发现被审计单位管理层存在 <u>诚信</u> 方面的问题； ②前任注册会计师与管理层在重大会计、审计等问题上存在的 <u>意见分歧</u> ； ③前任注册会计师曾向被审计单位治理层（如监事会、审计委员会或其他类似机构）通报的 <u>管理层舞弊</u> 、 <u>违反法律法规行为</u> 以及 <u>内部控制的重大缺陷</u> 等问题； ④前任注册会计师认为导致被审计单位 <u>变更会计师事务所</u> 的原因
答复要求	如果受到被审计单位的限制或存在法律诉讼的顾虑，决定不向后任注册会计师做出充分答复，前任注册会计师应当向后任注册会计师表明其答复是 <u>有限</u> 的，并说明原因

## 第十五章 注册会计师利用他人的工作

### 考点一：确定是否利用内审工作

1. 注册会计师应当通过评价下列事项，确定是否能够利用内部审计的工作以实现审计目的：



(1) 内部审计在被审计单位中的地位, 以及相关政策和程序支持内部审计人员客观性的程度;

(2) 内部审计人员的胜任能力;

(3) 内部审计是否采用系统、规范化的方法 (包括质量管理)。

2. 如果存在下列情形之一, 注册会计师不得利用内部审计工作:

(1) 内部审计在被审计单位的地位以及相关政策和程序不足以支持内部审计人员的客观性;

(2) 内部审计人员缺乏足够的胜任能力;

(3) 内部审计没有采用系统、规范化的方法 (包括质量管理)。

### 考点二: 专家的基本概念

1. 专家即注册会计师的专家, 是指在会计或审计以外的某一领域具有专长的个人或组织, 并且其工作被注册会计师利用, 以协助注册会计师获取充分、适当的审计证据。

2. 注册会计师的专家既可能是会计师事务所内部专家 (会计师事务所的合伙人或员工, 包括临时工), 也可能是会计师事务所外部专家 (会计师事务所从外部聘请的个人或组织)。

3. 注册会计师对发表的审计意见独立承担责任, 这种责任并不因利用专家的工作而减轻。

4. 内部专家需要遵守会计师事务所的质量管理政策和程序。

5. 外部专家不是项目组成员, 不受会计师事务所按照《会计师事务所质量管理准则第 5101 号—业务质量管理》制定的质量管理政策和程序的约束。

6. 注册会计师不应在无保留意见的审计报告中提及专家的工作, 除非法律法规另有规定。

## 第十六章 对集团财务报表审计的特殊考虑

### 考点一: 了解组成部分注册会计师

1. 只有当基于集团审计目的, 计划要求由组成部分注册会计师执行组成部分财务信息的相关工作时, 集团项目组才需要了解组成部分注册会计师。如果集团项目组计划仅在集团层面对某些组成部分实施分析程序, 就无须了解这些组成部分注册会计师。

2. 如果组成部分注册会计师不符合与集团审计相关的独立性要求，或集团项目组对下列事项存有重大疑虑：

- ①组成部分注册会计师是否了解并将遵守与集团审计相关的职业道德要求；
- ②组成部分注册会计师是否具备专业胜任能力；
- ③集团项目组参与组成部分注册会计师工作的程度是否足以获取充分、适当的审计证据。

集团项目组应当就组成部分财务信息亲自获取充分、适当的审计证据，而不应要求组成部分注册会计师对组成部分财务信息执行相关工作。

3. 集团项目组可以通过下列方式消除对组成部分注册会计师专业胜任能力的并非重大的疑虑，或消除组成部分注册会计师未处于积极有效的监管环境中的影响。

- ①参与组成部分注册会计师的工作；
- ②实施追加的风险评估程序；
- ③对组成部分财务信息实施进一步审计程序。

### 考点二：参与组成部分注册会计师的工作

1. 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，以识别可能导致集团财务报表发生重大错报的特别风险。

2. 如果在由组成部分注册会计师执行相关工作的组成部分内，识别出导致集团财务报表发生重大错报的特别风险，集团项目组应当评价针对识别出的特别风险拟实施的进一步审计程序的恰当性。

3. 如果组成部分是不重要的组成部分，集团项目组参与组成部分注册会计师工作的性质、时间安排和范围，将根据集团项目组对组成部分注册会计师的了解的不同而不同。而该组成部分不是重要组成部分这一事实，成为次要考虑的因素。

4. 集团项目组参与组成部分注册会计师工作的方式取决于对注册会计师的了解。

### 考点三：重要性

1. 集团财务报表整体的重要性

- (1) 在制定集团总体审计策略时，集团项目组确定集团财务报表整体的重要性。
- (2) 根据集团的特定情况，如果集团财务报表中存在特定交易的类别、账户余

额或披露，其发生的错报金额低于集团财务报表整体的重要性，但合理预期将影响财务报表使用者依据集团财务报表作出的经济决策，则确定适用于这些交易、账户余额或披露的一个或多个重要性水平。

## 2. 组成部分重要性

(1) 为将未更正和未发现错报的汇总数超过集团财务报表整体的重要性的可能性降至适当的低水平，需要将组成部分重要性设定为低于集团财务报表整体的重要性。

(2) 针对不同的组成部分确定的重要性可能有所不同。但无需采用将集团财务报表整体重要性按比例分配的方式。

(3) 对不同组成部分确定的重要性的汇总数，有可能高于集团财务报表整体重要性。

## 3. 明显微小错报的临界值

组成部分注册会计师需要将在组成部分财务信息中识别出的超过集团财务报表审计明显微小错报临界值的错报通报给集团项目组。

# 第十七章 其他特殊项目的审计

## 考点一：会计估计的错报评价

1. 注册会计师应当确定，依据适用的财务报告编制基础，会计估计和相关披露是否合理。如不合理，则构成错报。

2. 当审计证据支持点估计时，注册会计师的点估计与管理层的点估计之间的差异构成错报。

3. 当审计证据支持区间估计时，错报为管理层的点估计与注册会计师的区间估计之间的最小差异。

## 考点二：关联方的审计

1. 询问管理层关联方关系及其交易的事项

(1) 关联方的名称和特征，包括关联方自上期以来发生的变化；

(2) 被审计单位和关联方之间关系的性质；

(3) 被审计单位在本期是否与关联方发生交易，如发生，交易的类型、定价政策和目的。



## 2. 应对超出被审计单位正常经营过程的重大关联方交易导致的重大错报风险

### (1) 检查相关合同或协议。

如果检查相关合同或协议，注册会计师应当评价：①交易的商业理由是否表明被审计单位从事交易的目的可能是为了对财务信息作出虚假报告或为了隐瞒侵占资产的行为；②交易条款是否与管理层的解释一致；③关联方交易是否已按照适用的财务报告编制基础得到恰当会计处理和披露。

### (2) 获取交易已经恰当授权和批准的审计证据。

## 第十八章 完成审计工作

### 考点一：评价审计过程中识别出的错报（★★★）

1. 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。

2. 如果出现下列情形之一，注册会计师应当确定是否需要修改总体审计策略和具体审计计划：

(1) 识别出的错报的性质以及错报发生的环境表明可能存在其他错报，并且这些其他错报与审计过程中累积的错报合计起来可能是重大的；

(2) 审计过程中累积的错报合计数接近确定的重要性。

3. 除非法律法规禁止，注册会计师应当及时将审计过程中累积的所有错报（即超过明显微小错报临界值的所有错报）与适当层级的管理层进行沟通。注册会计师还应当要求管理层更正这些错报。如果管理层拒绝更正沟通的部分或全部错报，注册会计师应当了解管理层不更正错报的理由，并在评价财务报表整体是否不存在重大错报时考虑该理由。

4. 在评价未更正错报的影响之前，注册会计师可能有必要依据实际的财务结果对重要性作出修改。

5. 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。

6. 注册会计师需要考虑每一项与金额相关的错报，以评价其对有关的交易类别、账户余额或披露的影响，如果注册会计师认为某一单项错报是重大的，则该项错报不太可能被其他错报抵销；

7. 对于同一账户余额或同一交易类别内部的错报，这种抵销可能是适当的；

8. 确定一项分类错报是否重大，需要进行定性评估；

9. 注册会计师应当逐项指明重大的未更正错报。注册会计师应当要求被审计单位



更正未更正错报。如果存在大量单项不重大的未更正错报，注册会计师可能就未更正错报的笔数和总金额的影响进行沟通，而不是逐笔沟通单项未更正错报的细节。

**考点二：期后事项**

期后事项时段	责任定位
第一时段： 财务报表日至审计报告日之间 <u>发生</u> 的事项	<u>主动识别</u>
第二时段： 审计报告日至财务报表报出日前 <u>知悉</u> 的事实	<u>被动识别</u>
第三时段：财务报表报出日后 <u>知悉</u> 的事实	<u>没有义务识别</u>

**考点三：针对管理层责任的书面声明**

- 书面声明的日期应当尽量接近对财务报表出具审计报告的日期，但不得在审计报告日后。书面声明应当涵盖审计报告针对的所有财务报表和期间。
- 如果存在下列情形之一，注册会计师应当对财务报表发表无法表示意见：
  - 注册会计师对管理层的诚信产生重大疑虑，以至于认为其作出的书面声明不可靠；
  - 管理层不提供审计准则要求的书面声明。

**第十九章 审计报告**

**考点一：对应数据对审计报告的影响**

对应数据对审计报告的影响

情形描述		审计报告的处理
总体要求		注册会计师发表的审计意见是针对包括对应数据的本期财务报表整体。
导致对 上期财 务报表 发表非	本期已解 决	发表无保留意见，无须提及之前发表的非无保留意见。
	本期仍未 解决	对上期财务报表发表了否定意见或无法表示意见，这些未解决事项对本期财务报表的影响 <u>仍然重大且具有广泛性</u> ，

无保留意见的事项		应对本期财务报表发表 <u>否定意见或无法表示意见</u> ； 如果这些未解决事项对本期财务报表的影响仍然重大，但不再具有广泛性，应对本期财务报表发表 <u>保留意见</u> 。
		对上期财务报表发表了保留意见，且事项仍未解决，应对本期财务报表发表 <u>非无保留意见</u> 。
		对上期财务报表发表了非无保留意见，且事项未解决，该未解决事项可能与本期数据无关。但是，由于未解决事项对本期数据和对应数据的 <u>可比性</u> 存在影响或可能存在影响，仍需要对本期财务报表发表 <u>非无保留意见</u> 。
上期财务报表存在重大错报		上期财务报表存在重大错报，但之前对该财务报表发表了无保留意见，且对应数据未经适当重述或恰当披露，注册会计师应当就包括在财务报表中的对应数据，在审计报告中对本期财务报表发表 <u>保留意见或否定意见</u> 。
		若对应数据已在本期财务报表中得到适当重述或恰当披露，注册会计师可以在审计报告中增加 <u>强调事项段</u> ，以描述这一情况，并提及详细描述该事项的相关披露在财务报表中的位置
上期财务报表已由前任注册会计师审计		如果上期财务报表已由前任注册会计师审计，注册会计师在审计报告中 <u>可以</u> 提及前任注册会计师对对应数据出具的审计报告
上期财务报表未经审计		注册会计师应当在审计报告 <u>的其他事项段</u> 中说明对应数据未经审计。但这种说明并不减轻注册会计师获取充分、适当的审计证据，以确定期初余额不含有对本期财务报表产生重大影响的错报的责任

## 第二十章 企业内部控制审计

### 考点一：识别重要账户或列报及其相关认定

1. 在识别重要账户、列报及其相关认定时，注册会计师应当从定性和定量两个方面作出评价，包括考虑舞弊的影响。



2. 超过财务报表整体重要性的账户，无论是在内部控制审计还是在财务报表审计中，通常情况下被认定为重要账户。金额超过财务报表整体重要性越多，被认定为重要账户或列报的可能性就越大，但账户或列报的金额超过财务报表整体重要性，并不必然表明其属于重要账户或列报。
3. 在识别重要账户、列报及其相关认定时，注册会计师应当依据其固有风险，而不应考虑相关控制的影响，因为内部控制审计的目标本身就是评价控制的有效性。
4. 在内部控制审计和财务报表审计中识别的重要账户、列报及其相关认定应当相同。

### 考点二：内部控制审计报告的意见类型

1. 注册会计师在完成内部控制审计工作后，应当出具内部控制审计报告。注册会计师需要在审计报告中清楚地表达对内部控制有效性的意见，并对出具的审计报告负责。在整合审计中，注册会计师在完成内部控制审计和财务报表审计后，应当分别对内部控制和财务报表出具审计报告，并签署相同的日期。
2. 内部控制审计报告的意见类型包括无保留意见、否定意见、无法表示意见。

### 考点三：强调事项段及期后事项

1. 如果存在下列情况，注册会计师应当考虑在内部控制审计报告中增加强调事项段：

（1）如果确定企业内部控制评价报告对要素的列报不完整或不恰当，注册会计师应当在内部控制审计报告中增加强调事项段，说明这一情况并解释得出该结论的理由；

（2）如果注册会计师知悉在基准日并不存在、但在期后期间发生的事项，且这类期后事项对内部控制有重大影响，注册会计师应当在内部控制审计报告中增加强调事项段，描述该事项及其影响，或提醒内部控制审计报告使用者关注企业内部控制评价报告中披露的该事项及其影响；

（3）如果法律法规的相关豁免规定允许被审计单位不将某些实体纳入内部控制的评价范围，注册会计师可以不将这些实体纳入内部控制审计的范围，这种情况不构成审计范围受到限制，应当在内部控制审计报告中增加强调事项段，或者在注册会计师的责任段中作出恰当陈述。



## 2. 期后事项

如果知悉对基准日内部控制有效性有重大负面影响的期后事项，注册会计师应当对内部控制发表否定意见。如果注册会计师不能确定期后事项对内部控制有效性的影响程度，应当出具无法表示意见的内部控制审计报告。

