

2024 注册会计师《审计》考前 30 天突击学习计划&学习重点

2024 年注册会计师考试 8 月 23 日-25 日举行，此时此刻，我们需要做的是将重点内容集中复习，以及查漏补缺。正保会计网校教研团队特为各位注会考生整理了考前 30 天突击学习计划和学习重点，希望能够助大家一臂之力！

【计划第 1 天】

复习内容：

第一章 认定和具体认定

考频	考试题型	考查角度
★★★	综合题（认定）	综合题中，根据具体的案例，结合题目中提供的财务数据来分析被审计单位的重大错报风险主要与哪些财务报表项目的哪些认定相关

知识点详解：

1. 关于所审计期间各类交易、事项及相关披露的认定和具体审计目标

认定	审计目标
发生：记录或披露的交易和事项已发生，且这些交易和事项与被审计单位有关	确认已记录的交易是真实的
完整性：所有应当记录的交易和事项均已记录，所有应当包括在财务报表中的相关披露均已包括	确认已发生的交易确实已经记录，所有应当包括在财务报表中的相关披露均已包括
准确性：与交易和事项有关的金额及其他数据已恰当记录，相关披露已得到恰当计量和描述	确认已记录的交易是按正确金额反映的，相关披露已得到恰当计量和描述
截止：交易和事项已记录于正确的会计期间	确认接近于资产负债表日的交易记录于恰当的期间
分类：交易和事项已记录于恰当的账户	确认被审计单位记录的交易经过适当分类
列报：交易和事项已被恰当地汇总或分解且表述清楚，相关披露在适用的财务报告编制基础上是相关的、可理解的	确认被审计单位的交易和事项已被恰当地汇总或分解且表述清楚，相关披露在适用的财务报告编制基础上是相关的、可理解的

2. 关于期末账户余额及相关披露的认定和具体审计目标

认定	审计目标
存在：记录的资产、负债和所有者权益是存在的	确认记录的金额确实存在
权利和义务：记录的资产由被审计单位拥有或控	确认资产归属于被审计单位，负债属于被审计单位

制，记录的负债是被审计单位应当履行的偿还义务	的义务
完整性：所有应当记录的资产、负债和所有者权益均已记录，所有应当包括在财务报表中的相关披露均已包括	确认已存在的金额均已记录，所有应当包括在财务报表中的相关披露均已包括
准确性、计价和分摊：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，相关披露已得到恰当计量和描述	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，相关披露已得到恰当计量和描述
分类：资产、负债和所有者权益已记录于恰当的账户	资产、负债和所有者权益已记录于恰当的账户
列报：资产、负债和所有者权益已被恰当地汇总或分解且表述清楚，相关披露在适用的财务报告编制基础下是相关的、可理解的	资产、负债和所有者权益已被恰当地汇总或分解且表述清楚，相关披露在适用的财务报告编制基础下是相关的、可理解的

【计划第 2 天】

复习内容：

第一章 审计风险

考频	考试题型	考查角度
★★★	客观题	主要是对风险的定义及风险之间的关系进行考查

知识点详解：

审计风险，是指当财务报表存在重大错报时，注册会计师发表不恰当审计意见的可能性。

第一，审计风险是客观存在的，注册会计师只要审计财务报表，就存在发表不恰当审计意见的可能性；

第二，审计业务是一种保证程度高的鉴证业务，注册会计师的审计过程就是将审计风险降至可接受的低水平的过程，以使注册会计师能够合理保证所审计财务报表不含有重大错报。

1. 重大错报风险

重大错报风险是指财务报表在审计前存在重大错报的可能性。重大错报风险与被审计单位的风险相关，且独立于财务报表审计而存在。

(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。它们之间的关系用数学模型表示如下：

重大错报风险=固有风险×控制风险

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。

2. 检查风险

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。

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。

3. 检查风险与重大错报风险的反向关系

重大错报风险和检查风险的相互关系可以从定性和定量两个方面加以考查：

(1) 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如下：

审计风险=重大错报风险（认定层次）×检查风险

(2) 从定性的角度看，审计风险（可接受）既定的情况下，评估的重大错报风险越高，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。

【提示】审计风险模型中的审计风险是指可接受的审计风险水平，这一风险水平在制定审计计划时就应确定。

【计划第 3 天】

复习内容：

第二章 重要性水平的确定

考频	考试题型	考查角度
★★★	客观题、主观题	主要考查确定财务报表整体重要性的基准和百分比时需要考虑的因素以及重要性相关概念的理解和运用

知识点详解：

所有的重要性都是在总体审计策略中确定的，包括明显微小错报临界值。

1. 财务报表整体的重要性

财务报表整体的重要性=基准×百分比

(1) 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。

(2) 在确定百分比时，考虑的因素有：被审计单位是否为上市公司或公众利益实体；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等。

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. 特定交易类别、账户余额或披露的重要性水平

被审计单位可以根据情况确定一个或多个特定交易类别、账户余额或披露的重要性。

3. 实际执行的重要性

(1) 实际执行的重要性通常为财务报表整体重要性的 50%—75%。

注册会计师可能考虑选择较低的百分比来确定实际执行的重要性的情况（50%）：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。

注册会计师可能考虑选择较高的百分比来确定实际执行的重要性的情况（75%）：①连续审计项目，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。

(2) 注册会计师在计划审计工作时可以根据实际执行的重要性确定需要对哪些类型的交易、账户余额和披露实施进一步审计程序，即通常选取金额超过实际执行的重要性的财务报表项目，因为这些财务报表项目有可能导致财务报表出现重大错报。但是，这不代表注册会计师可以对所有金额低于实际执行的重要性的财务报表项目不实施进一步审计程序，这主要出于以下考虑：

①单个金额低于实际执行的重要性的财务报表项目汇总起来可能金额重大（可能远远超过财务报表整体的重要性），注册会计师需要考虑汇总后的潜在错报风险；

②对于存在低估风险的财务报表项目，不能仅仅因为其金额低于实际执行的重要性而不实施进一步审计程序；

③对于识别出存在舞弊风险的财务报表项目，不能因为其金额低于实际执行的重要性而不实施进一步审计程序。

4. 明显微小错报

低于明显微小错报临界值的错报不需要累积。

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%。

如果治理层提出希望知悉审计过程中发现的所有错报，注册会计师可以将明显微小错报的临界值确定为 0。

【计划第 4 天】

复习内容：

第三章 分析程序

考频	考试题型	考查角度
----	------	------

★★★	客观题	分析程序在三个阶段的运用的目的、总体要求和特点的区分
-----	-----	----------------------------

知识点详解：

分析程序，是指注册会计师通过分析不同财务数据之间以及财务数据与非财务数据之间的内在关系，对财务信息作出评价。

分析程序用于三个阶段的目的、要求和特点的对比如下：

分析程序用于三个阶段	目的	总体要求	特点及注意事项
风险评估程序	获取对被审计单位及其环境等方面情况的了解，识别和评估财务报表层次及认定层次的重大错报风险	1. 强制使用； 2. 注册会计师无须在了解被审计单位及其环境、适用的财务报告编制基础和内部控制体系各要素的每一方面（如了解内部控制）时都实施分析程序。	1. 使用的数据汇总性比较强； 2. 与实质性分析程序相比，在风险评估过程中使用的分析程序并不足以提供很高的保证水平。
实质性程序	收集充分、适当的审计证据，以识别认定层次的重大错报	1. 非强制使用； 2. 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。	1. 如果重大错报风险较低且数据之间具有稳定的预期关系，注册会计师可以单独使用实质性分析程序获取充分、适当的审计证据； 2. 分析程序并不适用于所有的财务报表认定； 3. 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。
总体复核	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	强制要求	1. 与风险评估阶段的分析程序比较两者使用的比较和分析的手段基本相同，但目的不同，实施分析程序的时间和重点也不同，以及所取得的数据

致		的数量和质量也不同。 2. 与实质性分析程序比较 在总体复核阶段实施的分析程序并非为了对特定账户余额和披露提供实质性的保证水平，因此并不如实质性分析程序那样详细和具体，而往往集中在财务报表层次。
---	--	---

【计划第 5 天】

第四章 影响样本规模的因素

考频	考试题型	考查角度
★★	客观题	在控制测试和细节测试中运用审计抽样确定样本规模时应考虑的因素

知识点详解：

控制测试中影响样本规模的主要因素

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
其他因素	控制运行的相关期间越长（年或季度），需要测试的样本越多； 控制程序越复杂，测试的样本越多； 对人工控制实施的测试要多过自动化控制

细节测试中影响样本规模的主要因素

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

【计划第 6 天】

第五章 信息技术对审计过程的影响

考频	考试题型	考查角度
----	------	------

★★	客观题	信息技术对审计过程的影响的 5 个方面、影响信息技术审计范围的因素
----	-----	-----------------------------------

知识点详解：

1. 信息技术在企业中的应用并不改变注册会计师制定审计目标、进行风险评估和了解内部控制的原则性要求，审计准则和财务报表审计目标在所有情况下都适用。但是，注册会计师必须更深入了解企业的信息技术应用范围和性质，因为系统的设计和运行对审计风险的评价、业务流程和控制的了解、审计工作的执行以及需要收集的审计证据的性质都有直接的影响。归纳起来，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

传统的审计线索包括凭证、日记账、分类账和报表。

信息技术环境下的审计线索：数据存储介质、存取方式、处理程序等。

(2) 对审计技术手段的影响

过去，审计都是手工进行的。

现在，注册会计师需要掌握相关信息技术，把信息技术当作一种有力的审计工具。

(3) 对内部控制的影响

现代审计技术中，注册会计师会对被审计单位的内部控制进行了解与评价，以此作为制定审计方案和决定抽样范围的依据。

(4) 对审计内容的影响

信息化环境下审计的内容包括对信息化系统的处理和相关控制功能的审查。

(5) 对注册会计师的影响

信息技术在被审计单位的广泛应用要求注册会计师一定要具备相关信息技术方面的知识。

2. 信息技术审计范围的确定

如果注册会计师计划依赖自动化控制或自动化信息系统生成的信息，那么就需要适当扩大信息技术审计的范围。注册会计师在确定审计策略时，需要结合被审计单位的五个方面：

- (1) 业务流程复杂程度；
- (2) 信息系统复杂程度；
- (3) 系统生成的交易数量和业务对于系统的依赖程度；
- (4) 信息和复杂计算的数量；
- (5) 信息技术环境规模和复杂程度。

【计划第 7 天】

第六章 审计工作底稿的归档

考频	考试题型	考查角度
----	------	------

★★★	客观题、简答题	(1) 审计工作底稿的所有权、归档期限与保存期限 (2) 审计工作底稿的变动
-----	---------	---

知识点详解：

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 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. 审计工作底稿的变动

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。

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。

【计划第 8 天】

第七章 特别风险

考频	考试题型	考查角度
★★★	客观题	经常考查的角度是哪些风险属于特别风险；在确定是否属于特别风险时考虑的因素；针对特别风险实施的审计程序

知识点详解：

1. 特别风险的概念

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（上限）；

(2) 根据其他审计准则的规定，（舞弊、管理层凌驾于内部控制之上、超出正常经营过程的重大关联

方交易)注册会计师应当将其作为特别风险。

2. 确定特别风险时可以考虑的事项

哪些风险是特别风险,通常需要注册会计师运用职业判断。注册会计师在评估固有风险等级时,应当考虑固有风险因素的相对影响。固有风险因素的影响越低,评估的风险等级可能也越低。以下事项可能导致注册会计师评估认为重大错报风险具有较高的固有风险等级,进而将其确定为特别风险:

- (1) 交易具有多种可接受的会计处理,因此涉及主观性;
- (2) 会计估计具有高度不确定性或模型复杂;
- (3) 支持账户余额的数据收集和处理较为复杂;
- (4) 账户余额或定量披露涉及复杂的计算;
- (5) 对会计政策存在不同的理解;
- (6) 被审计单位业务的变化涉及会计处理发生变化,如合并和收购。

注册会计师在判断哪些风险是特别风险时,不应考虑识别出的控制对相关风险的抵销效果。(常考点)

3. 固有风险等级评估

注册会计师应使用错报发生的可能性和严重程度综合起来的影响程度,确定固有风险等级。综合起来的影响程度越高,评估的固有风险等级越高,反之亦然。

评估的固有风险等级较高,并不意味着评估的错报发生的可能性和严重程度都较高。错报发生的可能性和严重程度在固有风险等级上的交集确定了评估的固有风险在固有风险等级中是较高还是较低。评估的固有风险等级较高也可能是错报发生的可能性和严重程度的不同组合导致的,例如,较低的错报发生的可能性和极高的严重程度可能导致评估的固有风险等级较高。

4. 考虑与特别风险相关的控制

- (1) 对特别风险,注册会计师应当评价相关控制的设计情况,并确定其是否已经得到执行。
- (2) 如果管理层未能实施控制以恰当应对特别风险,注册会计师应当认为内部控制存在值得关注的内部控制缺陷,并考虑其对风险评估的影响。在此情况下,注册会计师应当就此类事项与治理层沟通。
- (3) 如果计划测试旨在减轻特别风险的控制运行的有效性,注册会计师不应依赖以前审计获取的关于内部控制运行有效性的审计证据。

【计划第 9 天】

第八章 控制测试的时间

考频	考试题型	考查角度
★★★	客观题	如何考虑期中审计证据;如何考虑以前审计获取的审计证据

知识点详解:

1. 如何考虑期中审计证据

注册会计师一般在期中进行控制测试。如果已获取有关控制在期中运行有效性的审计证据,并拟利用

该证据，注册会计师首先应考虑控制在剩余期间是否发生重大变化，将期中的审计证据合理延伸至期末：

- (1) 控制发生变化——重新了解并测试剩余期间的控制；
- (2) 控制未发生变化——应当实施程序将期中的审计证据合理延伸至期末（获取补充证据）。

针对期中证据以外的、剩余期间的补充证据。注册会计师应当考虑下列因素：

- ①评估的认定层次重大错报风险的重要程度；（正向）
- ②在期中测试的特定控制，以及自期中测试后发生的重大变动；
- ③在期中对有关控制运行有效性获取的审计证据的程度；（反向）
- ④剩余期间的长度；（正向）
- ⑤在信赖控制的基础上拟缩小实质性程序的范围；（正向）
- ⑥控制环境；控制环境越薄弱（或把握程度越低），注册会计师需要获取的剩余期间的补充证据越多。
- ⑦测试被审计单位对控制的监督。

2. 如何考虑以前审计获取的审计证据

情况	条件	程序
控制在本期发生变化	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	①如果相关，可以利用；比如，系统的变化仅仅使被审计单位从中获取新的报告，这种变化通常不影响以前审计所获取证据的相关性，我们还是可以利用这些证据。 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。
控制在本期未发生变化	不属于旨在减轻特别风险的控制	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，但每三年至少对控制测试一次。

如果拟信赖以前审计获取的某些控制运行有效性的审计证据，注册会计师应当在每次审计时从中选取足够数量的控制，测试其运行有效性。

3. 不得依赖以前审计所获取证据的情形

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。

【计划第 10 天】

第九章 营业收入的实质性程序

考频	考试题型	考查角度
----	------	------

★★★	客观题	考查审计程序能否为相应的认定目标提供审计证据
-----	-----	------------------------

知识点详解：

1. 实施实质性分析程序

- (1) 将账面销售收入、销售清单和销售增值税销项清单进行核对。
- (2) 将本期销售收入金额与以前可比期间的对应数据或预算数进行比较。
- (3) 分析月度或季度销售量、销售单价、销售收入金额、毛利率变动趋势。
- (4) 将销售收入变动幅度与销售商品及提供劳务收到的现金、应收账款/合同资产、存货、税金等项目的变动幅度进行比较。
- (5) 将销售毛利率、应收账款/合同资产周转率、存货周转率等关键财务指标与可比期间数据、预算数或同行业其他企业数据进行比较。
- (6) 分析销售收入等财务信息与投入产出率、劳动生产率、产能、水电能耗、运输数量等非财务信息之间的关系。
- (7) 分析销售收入与销售费用之间的关系，包括销售人员的人均业绩指标、销售人员薪酬、广告费、差旅费，以及销售机构的设置、规模、数量、分布等。

2. 检查主营业务收入的确认原则、方法。

3. 检查与收入交易相关的原始凭证和会计分录。

4. 从出库单（客户签收联）中选取样本，追查至主营业务收入明细账，以确定是否存在遗漏事项（完整性认定）。

注意：

- ①测试的起点是出库单，且为客户签收联。
- ②注册会计师需要确认已获取全部出库单，可通过检查顺序编号来确定。

5. 实施销售的截止测试

对销售实施截止测试，其目的主要在于确定被审计单位主营业务收入的会计记录归属期是否正确。

(1) 通过测试资产负债表日前后若干天的出库单，与应收账款/合同资产和收入明细账进行核对；同时，从应收账款/合同资产和收入明细账选取在资产负债表日前后若干天的凭证，与出库单核对，以确定销售是否存在跨期现象；

(2) 复核资产负债表日前后销售和发货水平，确定业务活动水平是否异常，并考虑是否有必要追加实施截止测试程序；

(3) 取得资产负债表日后所有的销售退回记录，检查是否存在提前确认收入的情况；

(4) 结合对资产负债表日应收账款/合同资产的函证程序，检查有无未取得对方认可的销售。

注册会计师可以考虑选择两条审计路径实施主营业务收入的截止测试：

一是以账簿记录为起点。从资产负债表日前后若干天的账簿记录追查至记账凭证和客户签收的出库单，

目的是证实已入账收入是否在同一期间已发货并由客户签收，有无多计收入。

二是以出库单为起点。从资产负债表日前后若干天的已经客户签收的出库单查至账簿记录，确定主营业务收入是否已记入恰当的会计期间。

6. 营业收入的“延伸检查”程序

如果识别出被审计单位收入真实性存在重大异常情况，且通过常规审计程序无法获取充分、适当的审计证据，注册会计师需要考虑实施“延伸检查”程序。

实务中，注册会计师可以实施的“延伸检查”程序举例如下：

(1) 在获取被审计单位配合的前提下，对相关供应商、客户进行实地走访，针对相关采购、销售交易的真实性获取进一步的审计证据。

(2) 利用企业信息查询工具，查询主要供应商和客户的股东至其最终控制人，以识别相关供应商和客户与被审计单位是否存在关联方关系。

(3) 在采用经销模式的情况下，检查经销商的最终销售实现情况。

(4) 当注意到存在关联方配合被审计单位虚构收入的迹象时，获取并检查相关关联方的银行账户资金流水，关注是否存在与被审计单位相关供应商或客户的异常资金往来。

如果识别出收入舞弊或获取的信息表明可能存在舞弊，注册会计师可与被审计单位治理层沟通，并要求治理层就舞弊事项进行调查。

如果注册会计师认为“延伸检查”程序是必要的，但受条件限制无法实施，或实施“延伸检查”程序后仍不足以获取充分、适当的审计证据，注册会计师应当考虑审计范围受限，并考虑对审计报告意见类型的影响或解除业务约定。

【计划第 11 天】

第十一章 存货监盘

考频	考试题型	考查角度
★★★★	客观题、简答题、综合题	主要为存货监盘的作用、存货监盘程序的具体实施、存货计价测试等

知识点详解：

一、存货监盘的作用

如果存货对财务报表是重要的，注册会计师应当实施下列审计程序，对存货的存在和状况获取充分、适当的审计证据：

- (1) 在存货盘点现场实施监盘（除非不可行）；
- (2) 对期末存货记录实施审计程序，以确定其是否准确反映实际的存货盘点结果。

二、存货监盘程序

在存货盘点现场实施监盘时，注册会计师应当实施下列审计程序：

- (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。执行抽盘的方法：注册会计师可以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；注册会计师还可以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。

注意：注册会计师应尽可能避免让被审计单位事先了解将抽盘的存货项目。

三、特殊情况的处理

1. 存货监盘结束时的的工作

在被审计单位存货盘点结束前，注册会计师应当：

①再次观察盘点现场，以确定所有应纳入盘点范围的存货是否均已盘点。

②取得并检查已填用、作废及未使用盘点表单的号码记录，确定其是否连续编号，查明已发放的表单是否均已收回，并与存货盘点的汇总记录进行核对。

2. 存货盘点日≠资产负债表日

注册会计师应当实施适当的审计程序，确定盘点日与资产负债表日之间存货的变动是否已作正确的记录。

3. 在存货盘点现场实施存货监盘不可行的处理——永远不监盘

(1) 存货监盘不可行（威胁人身安全）

(2) 实施替代审计程序（如检查盘点日后出售盘点日前取得或购买的特定存货的文件记录）

(3) 如果不能实施替代审计程序，或者实施替代审计程序可能无法获取有关存货的存在和状况的充分、适当的审计证据，注册会计师需要发表非无保留意见

4. 因不可预见的情况导致无法在存货盘点现场实施监盘——另择日期监盘

(1) 注册会计师无法亲临现场，即由于不可抗力导致其无法到达存货存放地实施存货监盘；

(2) 气候因素，即由于恶劣的天气导致注册会计师无法实施存货监盘程序，或由于恶劣的天气无法观察存货，如木材被积雪覆盖。

如果由于不可预见的情况导致无法在存货盘点现场实施监盘（不可抗力，气候），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。

5. 由第三方保管或控制的存货的处理

如果由第三方保管或控制的存货对财务报表是重要的，注册会计师应当实施下列一项或多项审计程序，以获取有关该存货存在和状况的充分、适当的审计证据：

①向持有被审计单位存货的第三方函证存货的存在和状况。

②实施检查或其他适合具体情况的审计程序。根据具体情况（如获取的信息使注册会计师对第三方的诚信和客观性产生疑虑），注册会计师可能认为实施其他审计程序是适当的。其他审计程序可以作为函证的替代程序，也可以作为追加的审计程序。

其他审计程序的示例包括：

- ①实施或安排其他注册会计师实施对第三方的存货监盘（如可行）；
- ②获取其他注册会计师或服务机构注册会计师针对用以保证存货得到恰当盘点和保管的内部控制的适当性而出具的报告；
- ③检查与第三方持有的存货相关的文件记录，如仓储单；
- ④当存货被作为抵押品时，要求其他机构或人员进行确认。

四、存货计价测试

存货监盘程序主要是对存货的数量进行测试。为验证财务报表上存货余额的真实性，还应当对存货的计价进行审计。

存货计价测试包括两个方面：一是被审计单位所使用的存货单位成本是否正确；二是是否恰当计提了存货跌价准备。

【计划第 12 天】

第十三章 对法律法规的责任、识别出或怀疑存在违反法律法规行为时的审计程序

考频	考试题型	考查角度
★★	客观题	针对不同类型法律法规，注册会计师的责任；识别出或怀疑存在违反法律法规行为时实施的审计程序

知识点详解：

●对法律法规的责任

被审计单位需要遵守以下两类不同的法律法规：

（1）第一类法律法规：通常对决定财务报表中的重大金额和披露有直接影响的法律法规（如税收和企业年金方面的法律法规）。

（2）第二类法律法规：对决定财务报表中的金额和披露没有直接影响的其他法律法规，但遵守这些法律法规（如遵守经营许可条件、监管机构对偿债能力的规定或环境保护要求）对被审计单位的经营活动、持续经营能力或避免大额罚款至关重要；违反这些法律法规，可能对财务报表产生重大影响。

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。

●识别出或怀疑存在违反法律法规行为时实施的程序：

1. 注意到与识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为相关的信息

（1）了解违反法律法规行为的性质及其发生的环境；

(2) 获取进一步的信息，以评价对财务报表可能产生的影响。

2. 怀疑被审计单位存在违反法律法规行为时

(1) 注册会计师应当就此与适当层级的管理层和治理层（如适用）进行讨论，除非法律法规禁止；

(2) 如果管理层或治理层（如适用）不能向注册会计师提供充分信息，证明被审计单位遵守了法律法规，注册会计师可以考虑向被审计单位内部或外部的法律顾问咨询；

(3) 如果认为向被审计单位法律顾问咨询是不适当的或不满意其提供的意见，注册会计师可以在保密基础上向会计师事务所的其他人员、网络事务所、职业团体或注册会计师的法律顾问咨询。

3. 评价识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为的影响

(1) 对注册会计师风险评估和被审计单位书面声明可靠性的影响

识别出的或怀疑存在的特定违反法律法规行为的影响，取决于该行为的实施和隐瞒与具体控制活动之间的关系，以及牵涉的管理人员或个人（为被审计单位工作或受其指导）的级别。

(2) 可能考虑在法律法规允许的情况下解除业务约定

当管理层或治理层没有采取注册会计师认为适合具体情况的补救措施，或者识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为导致对管理层或治理层的诚信产生质疑（即使违反法律法规行为对财务报表不重要），注册会计师可能考虑在法律法规的允许的情况下解除业务约定。

【计划第 13 天】

第十四章 与治理层沟通的事项

考频	考试题型	考查角度
★★	客观题、综合题	与治理层沟通的事项有哪些

知识点详解：

注册会计师与治理层沟通的事项：

1. 注册会计师与财务报表审计相关的责任

2. 计划的审计范围和时间安排

注意：可以沟通重要性的概念，但是不得沟通重要性的具体金额。

3. 审计中的重大发现

4. 注册会计师的独立性

5. 补充事项

【拓展】

1. 注册会计师与财务报表审计相关的责任（审计前沟通）

- 注册会计师负责对管理层在治理层监督下编制的财务报表形成和发表意见；
- 财务报表审计并不减轻管理层或治理层的责任。

2. 计划的审计范围和时间安排的总体情况（审计前沟通）

- 注册会计师拟如何应对由于舞弊或错误导致的特别风险以及重大错报风险评估水平较高的领域；

- 注册会计师对与审计相关的内部控制采取的方案；
- 在审计中对重要性概念的运用；
- 实施计划的审计程序或评价审计结果需要的专门技术或知识的性质和程度，包括利用注册会计师专家的工作；
- 注册会计师对哪些事项可能需要重点关注因而可能构成关键审计事项所作的初步判断；
- 针对适用的财务报告编制基础或者被审计单位所处的环境、财务状况或活动发生的重大变化对单一报表及披露产生的影响，注册会计师拟采取的应对措施。

3. 审计中重大发现

注册会计师应当与治理层沟通审计中发现的下列事项：

- (1) 对会计实务重大方面的质量的看法。
- (2) 审计工作中遇到的重大困难。
- (3) 已与管理层讨论或需要书面沟通的重大事项，以及注册会计师要求提供的书面声明，除非治理层全部成员参与管理被审计单位。
- (4) 影响审计报告形式和内容的情形（如有）。
- (5) 审计中出现的、根据职业判断认为与监督财务报告过程相关的所有其他重大事项。

4. 注册会计师的独立性

如果被审计单位是上市实体，除了沟通以上事项外，注册会计师还应当就审计项目组成员、会计师事务所其他相关人员以及会计师事务所和网络事务所按照相关职业道德要求保持了独立性作出声明与治理层沟通。

注册会计师应以书面形式与治理层沟通与财务报表审计相关的职业道德要求，包括对独立性的要求。

5. 补充事项

注册会计师应当以书面形式及时向治理层通报审计过程中识别出的值得关注的内部控制缺陷。

【计划第 14 天】

第十四章 前后任注册会计师的定义及沟通

考频	考试题型	考查角度
★★	客观题	哪些注册会计师属于前后任注册会计师；前后任注册会计师沟通的要求

知识点详解：

1. 前后任注册会计师的概念

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。

属于前任注册会计师的情况：

- (1) 已对上期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) 接受委托但未完成审计工作的某会计师事务所的注册会计师。

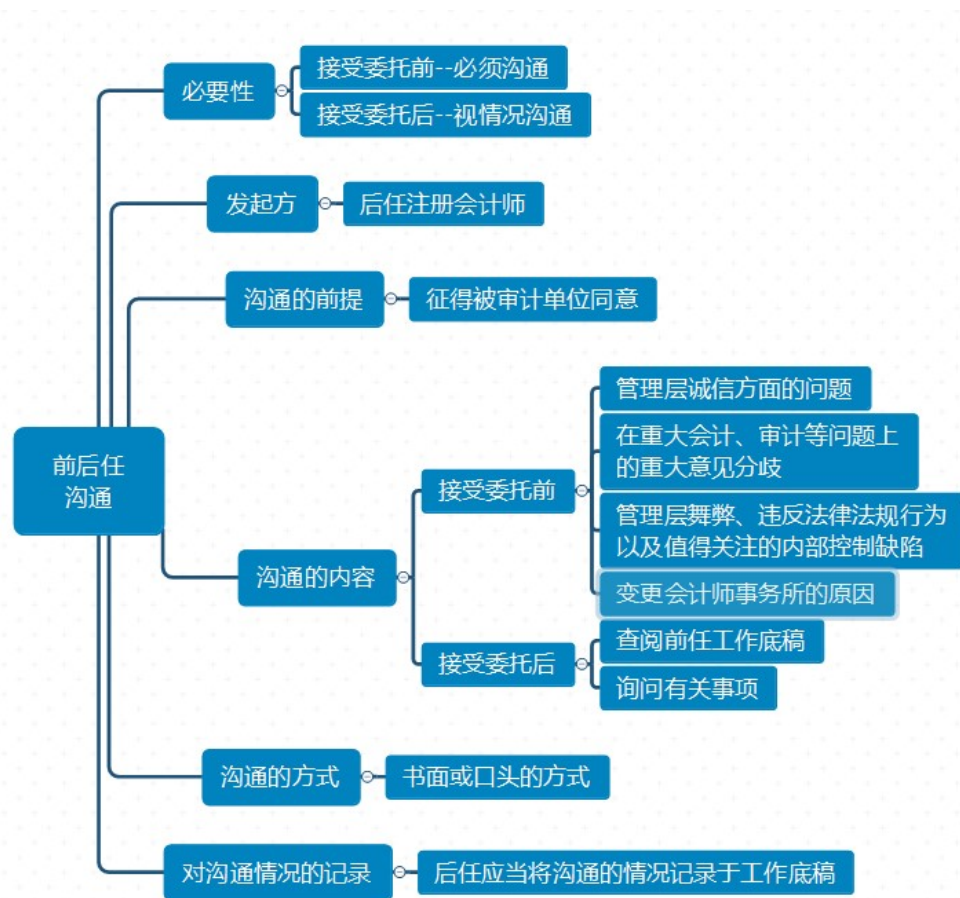
(3) 在委托人在相邻两个会计年度中连续变更多家会计师事务所的情况下，为上期财务报表出具了审计报告的注册会计师；以及在后任注册会计师之前接受委托对本期财务报表进行审计但未完成审计工作的所有其他会计师事务所的注册会计师。

2. 后任注册会计师

(1) 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；

(2) 在重新审计的情况下，正在考虑接受委托或已经接受委托的注册会计师应被视为后任注册会计师。

3. 前后任注册会计师沟通



【计划第 15 天】

第十五章 利用内部审计工作

考频	考试题型	考查角度
★★★	客观题	注册会计师可以利用、较少利用和不得利用内部审计的事项和情形的区分

知识点详解：

1. 不得利用内部审计的事项

- (1) 重大错报风险的评估;
- (2) 重要性水平的确定;
- (3) 样本规模的确定;
- (4) 对会计政策和会计估计的评估。

2. 不得利用内部审计工作的情形<记忆>

当存在下列情形之一时，注册会计师不得利用内部审计的工作：

- (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）。

3. 较少利用内部审计工作的情形

当存在下列情况之一时，注册会计师应当计划较少地利用内部审计工作（更多地直接执行审计工作）：

1. 当在下列方面涉及较多判断时：

- (1) 计划和实施相关的审计程序；
- (2) 评价收集的审计证据。

2. 当评估的认定层次的重大错报风险较高，需要对识别出的特别风险予以特殊考虑时。

3. 当内部审计在被审计单位中的地位以及相关政策和程序对内部审计人员客观性的支持程度较弱时。

4. 当内部审计人员的胜任能力较低时。

【计划第 16 天】

第十六章 针对评估的风险采取的应对措施

考频	考试题型	考查角度
★★★	客观题、主观题	针对重要的组成部分、不重要的组成部分、已执行的工作仍不能提供充分、适当的审计证据时的处理，以及参与组成部分注册会计师的工作等

知识点详解：

1. 对重要组成部分需执行的工作

➤ 财务（规模）

对于具有财务重大性的单个组成部分，集团项目组或代表集团项目组的组成部分注册会计师应当运用

➤ 性质（风险）性，对组成部分财务信息实施审计。

对于由于其特定性质或情况，可能存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险的重要组成部分，集

团项目组或代表集团项目组的组成部分注册会计师应当执行下列一项或多项工作：

(1) 财务信息审计：使用组成部分重要性对组成部分财务信息实施审计；

(2) 账户项目审计：针对与可能导致集团财务报表发生重大错报的特别风险相关的一个或多个账户余额、一类或多类交易或披露事项实施审计；

(3) 特定审计程序：针对可能导致集团财务报表发生重大错报的特别风险实施特定的审计程序。

2. 对不重要的组成部分所需执行的工作

对于不重要的组成部分，集团项目组应当在集团层面实施分析程序。

3. 当已执行的工作仍不能提供充分、适当审计证据时的处理

如果集团项目组认为对重要组成部分财务信息执行的工作、对集团层面控制和合并过程执行的工作以及在集团层面实施的分析程序还不能获取形成集团审计意见所需要的充分、适当的审计证据，集团项目组应当选择某些不重要的组成部分，并对已选择的组成部分财务信息亲自执行或要求组成部分注册会计师执行下列一项或多项工作：

(1) 使用组成部分重要性对组成部分财务信息实施审计；

(2) 对一个或多个账户余额、一类或多类交易或披露实施审计；

(3) 使用组成部分重要性对组成部分财务信息实施审阅。

(4) 实施特定程序；

【注意】只有当涉及到已执行的工作不能提供充分、适当审计证据时，才有“审阅”程序。

4. 参与组成部分注册会计师的工作

可能影响集团项目组参与组成部分注册会计师工作的因素包括：

(1) 组成部分的重要程度；

(2) 识别出的可能导致集团财务报表发生重大错报的特别风险；

(3) 集团项目组对组成部分注册会计师的了解。

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。但是，集团项目组可以通过参与组成部分注册会计师的工作、实施追加的风险评估程序或对组成部分财务信息实施进一步审计程序，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（如认为其缺乏行业专门知识），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。

【计划第 17 天】

第十七章 会计估计的审计——识别、评估和应对重大错报风险

考频	考试题型	考查角度
★★★★	客观题、主观题	风险评估程序和风险应对程序的区分；评价会计估计错报等

知识点详解：

1. 风险评估程序和相关工作

在实施风险评估程序和相关活动时，注册会计师应当了解下列内容，作为识别和评估会计估计重大错报风险的基础：

①了解被审计单位及其环境、适用的财务报告编制基础和内部控制体系各要素。

②复核以前期间会计估计的结果或管理层对以前期间会计估计作出的后续重新估计。

根据注册会计师对以前期间重大错报风险的评估结果，如果一项或多项重大错报风险的固有风险被评估为较高，注册会计师可能为需要进行更加详细的追溯复核。反之，对因记录常规和重复发生交易而产生的会计估计，注册会计师可能认为运用分析程序作为风险评估程序足以实现复核目的。会计估计的结果与以前期间财务报表中已确认金额之间的差异，并不必然表明以前期间财务报表存在错报。

③确定是否需要专门技能或知识。

2. 识别和评估重大错报风险

识别和评估与会计估计和相关披露有关的认定层次重大错报风险（包括分别评估固有风险和控制风险）时，注册会计师应当考虑下列事项，以识别重大错报风险和评估固有风险：

（1）估计不确定性的程度。

（2）复杂性、主观性和其他固有风险因素对下列方面的影响程度：

①管理层作出会计估计时，对方法、假设和数据的选择和运用；

②管理层对财务报表中的点估计的选择，以及作出的相关披露。

3. 应对评估的重大错报风险

注册会计师应当针对评估的认定层次重大错报风险，在考虑形成风险评估结果的依据的基础上，设计和实施进一步审计程序。注册会计师应当实施下列一项或多项审计程序：

（1）从截至审计报告日发生的事项获取审计证据；

（2）测试管理层如何作出会计估计；

（3）作出注册会计师的点估计或区间估计。

4. 实施审计程序之后作出总体评价

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：

（1）点点差距构成错报：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。

(2) 区间估计之外的点估计构成错报：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。

【注意】当审计证据支持区间估计时，区间可能较大，且在某些情况下可能数倍于财务报表整体的重要性。尽管较大的区间在具体情况下可能是适当的，但这可能表明注册会计师有必要重新考虑是否已就区间估计范围内的金额的合理性获取充分、适当的审计证据。

【计划第 18 天】

第十七章 关联方的审计——识别、评估和应对重大错报风险

考频	考试题型	考查角度
★★★	客观题、主观题	储备存货成本的构成；存货经济订货量基本模型；经济订货量基本模型的扩展

知识点详解：

1. 风险评估程序和相关工作

注册会计师在审计过程中应当实施风险评估程序和相关工作，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。

(1) 了解关联方关系及其交易

📌 项目组内部的讨论

- ① 关联方关系及其交易的性质和范围；
- ② 强调在整个审计过程中对关联方关系及其交易导致的潜在重大错报风险保持职业怀疑的重要性；
- ③ 可能显示管理层以前未识别或未向注册会计师披露的关联方关系或关联方交易的情形或状况；
- ④ 可能显示存在关联方关系或关联方交易的记录或文件；
- ⑤ 管理层和治理层对关联方关系及其交易进行识别、恰当会计处理和披露的重视程度，以及管理层凌驾于相关控制之上的风险。

📌 询问管理层

- 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（类型、定价政策和目的）。

📌 与关联方关系及其交易相关的控制

如果相关控制无效或者不存在，注册会计师可能无法就关联方关系及其交易获取充分、适当的审计证据。在这种情况下，注册会计师需要考虑对审计工作（包括审计意见）的影响。

(2) 在检查记录或文件时对关联方信息保持警觉

注册会计师应当检查下列记录或文件，以确定是否存在管理层以前未识别或未向注册会计师披露的关联方关系或关联方交易：

- ①注册会计师实施审计程序时获取的银行和律师的询证函回函；
- ②股东会和治理层会议的纪要；
- ③注册会计师认为必要的其他记录或文件。

(3) 项目组内部分享与关联方有关的信息

在整个审计过程中，注册会计师应当与项目组其他成员分享获取的关联方的相关信息。例如：①关联方的名称和特征；②关联方关系及其交易的性质；③可能被确定为存在特别风险的重大或复杂的关联方关系或关联方交易，特别是涉及管理层或治理层财务利益的交易。

2. 识别和评估重大错报风险

注册会计师应当将识别出的、超出被审计单位正常经营过程的重大关联方交易导致的风险确定为特别风险。

3. 应对重大错报风险

(1) 识别出以前未识别或未披露的关联方或重大关联方交易

如果识别出管理层以前未识别出或未向注册会计师披露的关联方关系或重大关联方交易，注册会计师应当：

- ①立即将相关信息向项目组其他成员通报；
- ②在适用的财务报告编制基础对关联方作出规定的情况下，要求管理层识别与新识别出的关联方之间发生的所有交易，以便注册会计师作出进一步评价，并询问与关联方关系及其交易相关的控制为何未能识别或披露该关联方关系或交易；
- ③对新识别出的关联方或重大关联方交易实施恰当的实质性程序；
- ④重新考虑可能存在管理层以前未识别出或未向注册会计师披露的其他关联方或重大关联方交易的风险，如有必要，实施追加的审计程序；
- ⑤如果管理层不披露关联方关系或交易看似是有意的，因而显示可能存在舞弊导致的重大错报风险，评价这一情况对审计的影响。

(2) 识别出超出正常经营过程的重大关联方交易

对于识别出的超出正常经营过程的重大关联方交易，注册会计师应当：

- ①检查相关合同或协议（如有）。

注册会计师应当评价：

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

②获取交易已经恰当授权和批准的审计证据。

超出正常经营过程交易的授权和批准

如果超出正常经营过程的重大关联方交易经管理层、治理层或股东（如适用）授权和批准，可以为注册会计师提供审计证据，表明该项交易已在被审计单位内部的适当层面进行了考虑，并在财务报表中恰当披露了交易的条款和条件。

存在未经授权和批准的交易

如果存在未经授权和批准的这类交易，且注册会计师与管理层或治理层进行讨论后仍未获取合理解释，则可能表明存在舞弊或错误导致的重大错报风险。在这种情况下，注册会计师可能需要对其他类似性质的交易保持警觉。

(3) 对关联方交易是否按照等同于公平交易中的通行条款执行的认定

如果管理层在财务报表中作出认定，声明关联方交易是按照等同于公平交易中通行的条款执行的，注册会计师应当就该项认定获取充分、适当的审计证据。

针对关联方交易与类似公平交易的价格比较情况，注册会计师可以比较容易地获取审计证据。但实务中存在的困难，限制了注册会计师获取关联方交易与公平交易在所有其他方面都等同的审计证据。例如，注册会计师可能能够确定关联方交易是按照市场价格执行的，却不能确定该项交易的其他条款和条件（如信用条款、或有事项以及特定收费等）是否与独立各方之间通常达成的交易条款相同。因此，如果管理层认定关联方交易是按照等同于公平交易中通行的条款执行的，则可能存在重大错报风险。

【计划第 19 天】

第十七章 持续经营假设——审计结论与对审计报告的影响

考频	考试题型	考查角度
★★★	客观题、主观题	识别出可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况时的应对程序；针对持续经营与治理层沟通的内容；对审计结论的影响

知识点详解：

1. 识别出导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况

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，注册会计师应当通过实施追加的审计程序，这些程序应当包括：

- (1) 如果管理层尚未对被审计单位持续经营能力作出评估，提请其进行评估；
- (2) 评价管理层与持续经营能力评估相关的未来应对计划；
- (3) 评价用于编制预测的基础数据的可靠性，并确定预测所基于的假设是否具有充分的支持；
- (4) 考虑自管理层作出评估后是否存在其他可获得的事实或信息；
- (5) 要求管理层和治理层（如适用）提供有关未来应对计划及其可行性的书面声明。

2. 持续经营假设——审计结论

(1) 被审计单位运用持续经营假设适当但存在重大不确定性。

持续经营假设适当， 但存在重大不确定性下的情况	审计意见
财务报表中已就重大不确定性做出充分披露	无保留意见+以“与持续经营相关的重大不确定性”为标题的单独部分
财务报表中未就重大不确定性做出充分披露	保留意见或否定意见（重大错报）
在极少数情况下，可能存在多个不确定事项，不确定事项之间可能存在相互影响	发表无法表示意见

(2) 运用持续经营假设不适当

- 如果注册会计师运用职业判断认为管理层在编制财务报表时运用持续经营假设是不适当的，则无论财务报表对管理层运用持续经营假设的不适当性是否作出披露，注册会计师均应发表否定意见。
- 如果在具体情况下运用持续经营假设是不适当的，管理层选用其他编制基础编制财务报表。如果财务报表对此作出了充分披露，注册会计师可以发表无保留意见，但也可能认为在审计报告中增加强调事项段是适当或必要的，以提醒财务报表使用者注意替代基础及其使用理由。

3. 与治理层的沟通

注册会计师应当与治理层就识别出的可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况进行沟通，除非治理层全部成员参与管理被审计单位。

与治理层的沟通应当包括下列方面：

- (1) 这些事项或情况是否构成重大不确定性；
- (2) 管理层在编制财务报表时运用持续经营假设是否适当；
- (3) 财务报表中的相关披露是否充分；
- (4) 对审计报告的影响（如适用）。

【计划第 20 天】

考频	考试题型	考查角度
★★★★	客观题、综合题	主要围绕在确定未更正错报单独或汇总起来是否重大、对未更正错报的汇总评价及应对、以及沟通要求等方面考查，主要以综合题的资料五一小问中出现

知识点详解：

未更正错报，是指注册会计师在审计过程中累积的且被审计单位未予更正的错报。（明显微小错报无需累积）

1. 随着审计的推进考虑识别出的错报

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，并且可能存在的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。

2. 错报的沟通和更正

（1）与管理层沟通

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。

（2）与治理层沟通

沟通要求	重大	在沟通时，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
	单项不重大	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

3. 重新评估重要性

在评价未更正错报的影响之前，注册会计师应当重新评估确定的重要性，以根据被审计单位的实际财务结果确认其是否适当。

4. 确定未更正错报单独或汇总起来是否重大

注册会计师需要考虑每一项与金额相关的错报，以评价其对相关交易类别、账户余额或披露的影响，包括评价该项错报是否超过特定交易类别、账户余额或披露的重要性水平（如适用）。

（1）单项错报

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。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。然而，在得出抵销非重大错报是适当的这一结论之前，需要考虑可能存在其他未被发现的错报的风险。

(2) 分类错报

确定一项分类错报是否重大,需要进行定性评估。即使分类错报超过了在评价其他错报时运用的重要性水平,注册会计师可能仍然认为该分类错报对财务报表整体不产生重大影响。

(3) 错报低于财务报表整体的重要性

在某些情况下,即使某些错报低于财务报表整体的重要性,但因与这些错报相关的某些情况,在将其单独或连同在审计过程中累积的其他错报一并考虑时,注册会计师也可能将这些错报评价为重大错报。

【计划第 21 天】

第十九章 非无保留意见的类型、比较信息

考频	考试题型	考查角度
★★★	主观题	结合不同的情况,判断注册会计师出具的审计意见类型是否恰当,也经常结合比较信息和其他特殊项目的审计进行考查

知识点详解:

1. 非无保留意见的类型

非无保留审计意见包括:保留意见、无法表示意见、否定意见。

审计意见决策表

导致非无保留意见的事项	重大但不具有广泛性	重大且具有广泛性
财务报表存在重大错报	保留意见	否定意见
无法获取充分、适当的审计证据	保留意见	无法表示意见

在学习本知识点时,需要掌握审计意见决策原理,然后结合所学知识,对审计意见类型的恰当性进行判断。

2. 对应数据

(1) 总体要求

当财务报表中列报对应数据时,如果以前针对上期财务报表发表了非无保留意见,注册会计师首先需要判断导致对上期财务报表发表非无保留意见的事项是否已经解决。

上期导致
非无保留
意见的事
项本期已
解决

•如果事项已经解决，并且被审计单位已按照适用的财务报告编制基础进行恰当的会计处理，或在财务报表中作出适当的披露，则注册会计师可以针对本期财务报表发表**无保留意见**，且**无须提及**之前发表的非无保留意见。

上期导致
非无保留
意见的事
项本期仍
未解决

- 对上期财务报表发表了**否定意见或无法表示意见**，且事项仍未解决，且这些事项对本期财务报表的影响或可能产生的影响仍然**重大且具有广泛性**，注册会计师应当对本期财务报表发表**否定意见或无法表示意见**；如果这些未解决的事项对本期财务报表的影响或可能产生的影响仍然重大，但**不再具有广泛性**，则注册会计师应当对本期财务报表发表**保留意见**。
- 对上期财务报表发表了**保留意见**，且事项仍未解决，注册会计师应当对本期财务报表发表**非无保留意见**。
- 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**可比性**存在影响或可能存在影响，仍需要对本期财务报表发表**非无保留意见**。

上期财务报表存在重大错报时：

①如果注册会计师已经获取上期财务报表存在重大错报的审计证据，而以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保留意见或否定意见。

②如果存在错报的上期财务报表尚未更正，并且没有重新出具审计报告，但对应数据已在本期财务报表中得到适当重述或恰当披露。此时注册会计师可以在审计报告中增加强调事项段，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。

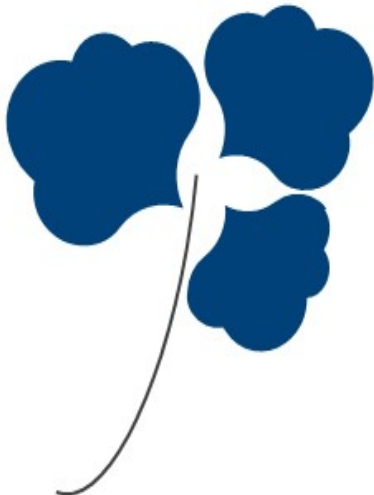
(2) 上期财务报表未经审计时的报告要求

如果上期财务报表未经审计，注册会计师应当在审计报告的其他事项段中说明对应数据未经审计。

(3) 上期财务报表已由前任注册会计师审计时的报告要求

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可以提及前任注册会计师对对应数据出具的审计报告。

当注册会计师决定提及时，应当在审计报告的其他事项段中说明：



1.上期财务报表**已由**前任注册会计师审计；

2.前任注册会计师发表的意见的**类型**（如果是非无保留意见，还应当说明发表**非无保留意见的理由**）；

3.前任注册会计师出具的审计报告的**日期**。

3. 比较财务报表

(1) 总体要求

当列报比较财务报表时，审计意见应当提及列报财务报表所属的各期，以及发表的审计意见涵盖的各期。

(2) 对上期财务报表发表的意见与以前发表的意见不同

在其他事项段中披露导致不同意见的实质性原因。

(3) 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，除非前任注册会计师对上期财务报表出具的审计报告与财务报表一同对外提供，注册会计师除对本期财务报表发表意见外，还应当在其他事项段中进行说明，说明的内容同对应数据中提及的三点内容。

(4) 存在影响上期财务报表的重大错报

上期财务报表存在重大错报，而前任注册会计师以前出具了无保留意见的审计报告，注册会计师应当就此与适当层级的管理层沟通，并要求其告知前任注册会计师。前任注册会计师可能无法或不愿对上期财务报表重新出具审计报告，注册会计师可以在审计报告中增加其他事项段，指出前任注册会计师对更正前的上期财务报表出具了报告。

(5) 上期财务报表未经审计

注册会计师应当在其他事项段中说明比较财务报表未经审计。

【计划第 22 天】

第十九章 在审计报告中沟通关键审计事项

考频	考试题型	考查角度
★★★	客观题、主观题	关键审计事项决策框架；在审计报告中沟通和沟通的事项

知识点详解：

1. 确定关键审计事项的决策框架



注：“最为重要的事项”并不意味着只有一项。

2. 在审计报告中沟通关键审计事项

在关键审计事项部分披露的关键审计事项必须是已经得到满意解决的事项，既不存在审计范围受到限制，也不存在注册会计师与被审计单位管理层意见分歧的情况。

3. 不在审计报告中沟通关键审计事项的情形

除非存在下列情形之一，注册会计师应当在审计报告中逐项描述关键审计事项：

(1) 法律法规禁止公开披露某事项；

(2) 在极少数的情况下，如果合理预期在审计报告中沟通某事项造成的负面后果超过产生的公众利益方面的益处，注册会计师确定不应在审计报告中沟通该事项。

另外需要注意：除非法律法规另有规定，当对财务报表发表无法表示意见时，注册会计师不得在审计报告中包含关键审计事项部分。

【计划第 23 天】

第十九章 在审计报告中增加强调事项段和其他事项段

考频	考试题型	考查角度
★★★	主观题	增加强调事项段和其他事项段的情形；与非无保留意见结合考查

知识点详解：

1. 强调事项段

是指审计报告中含有的一个段落，该段落提及已在财务报表中恰当列报或披露的事项，且根据注册会计师的职业判断，该事项对财务报表使用者理解财务报表至关重要。

增加强调事项段的情形总结

(1) 某些审计准则对特定情况下在审计报告中增加强调事项段提出具体要求。这些情形包括：

- ①法律法规规定的财务报告编制基础不可接受，但其是基于法律或法规作出的规定；
- ②提醒财务报表使用者注意财务报表按照特殊目的编制基础编制；
- ③注册会计师在审计报告日后知悉了某些事实(即期后事项)，并且出具了新的或经修改的审计报告，具体情形如下：

针对第二时期后事项

如果管理层的修改仅限于反映导致修改的期后事项的影响，董事会、管理层或类似机构也仅对有关修改进行批准，注册会计师可以仅针对有关修改将用以识别期后事项的第一时段的审计程序延伸至新的审计报告日。
在这种情况下，注册会计师可以出具新的或经修改的审计报告，在**强调事项段或其他事项段**中说明注册会计师对期后事项实施的审计程序仅限于财务报表相关附注所述的修改



针对第三时期后事项

如果管理层修改财务报表，且是“两仪换一仪”的特殊情况。
注册会计师应在修改或重新提交的审计报告中**增加强调事项段或其他事项段**，提醒财务报表使用者关注修改原财务报表的原因和注册会计师提供的原审计报告



(2) 除上述审计准则要求增加强调事项的情形外，注册会计师可能认为需要增加强调事项段的情形举例如下：

- ①异常诉讼或监管行动的未来结果存在不确定性；
- ②在财务报表日至审计报告日之间发生的重大期后事项；
- ③在允许的情况下，提前应用对财务报表有重大影响的新会计准则；

④存在已经或持续对被审计单位财务状况产生重大影响的特大灾难；

⑤运用持续经营假设不适当，但管理层被要求或自愿选择替代基础编制财务报表，并对此作出了充分披露，注册会计师可以发表无保留意见，但可以增加强调事项段；

⑥上期财务报表存在重大错报时，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强调事项段，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。

2. 其他事项段

该事项通常与所审计的财务信息不直接相关，无需或不适合在财务报表中列报或披露，但注册会计师认为与报表使用者理解审计工作、注册会计师的责任或审计报告相关。

需要在审计报告中增加其他事项段的情形包括：（4+5）

（1）与使用者理解审计工作相关的情形，比如：

a. 法律法规可能要求注册会计师在审计报告中沟通与计划及范围相关的事项，或者注册会计师可能认为有必要在其他事项段中沟通这些事项。

b. 在极少数情况下，即使由于管理层对审计范围施加限制导致无法获取充分、适当的审计证据可能产生的影响具有广泛性，注册会计师也不能解除业务约定。在这种情况下，注册会计师可能认为有必要在审计报告中增加其他事项段，解释为何不能解除业务约定。

（2）与使用者理解注册会计师的责任或审计报告相关的情形：

①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提及前任注册会计师的审计报告时，应在其他事项段中说明。

②如果上期财务报表未经审计，注册会计师应当在审计报告的其他事项段中予以说明。

（3）对两套以上财务报表出具审计报告的情形；

比如，甲公司在纽交所上市，在中国经营，需要按照 CAS 中国会计准则和 USGAAP 美国通用会计准则编写两套报表并进行审计。

（4）限制审计报告分发和使用的情形。

比如，有些审计报告只用于特定报表使用者使用。

（5）针对第二时段期后事项，如果管理层的修改仅限于反映导致修改的期后事项的影响，董事会、管理层或类似机构也仅对有关修改进行批准，注册会计师可以仅针对有关修改将用以识别期后事项的第一时段的审计程序延伸至新的审计报告日。在这种情况下，注册会计师可以出具新的或经修改的审计报告，在强调事项段或其他事项段中说明注册会计师对期后事项实施的审计程序仅限于财务报表相关附注所述的修改。

（6）针对第三时段期后事项，如果管理层修改财务报表，且是“两仅换一仅”的特殊情况。注册会计师应在修改或重新提交的审计报告中增加强调事项段或其他事项段，提醒财务报表使用者关注修改原财务报表的原因和注册会计师提供的原审计报告。

(7) 如果认为存在影响上期财务报表的重大错报，而前任注册会计师以前出具了无保留意见的审计报告，前任注册会计师可能无法或不愿对上期财务报表重新出具审计报告。注册会计师可以在审计报告中增加其他事项段，指出前任注册会计师对更正前的上期财务报表出具了报告。

(8) 当因本期审计而对上期财务报表发表审计意见时，如果对上期财务报表发表的意见与以前发表的意见不同，注册会计师应当在其他事项段中披露导致不同意见的实质性原因。

(9) 如果对被审计单位的比较财务报表进行审计，若上期财务报表已由前任注册会计师审计，除非前任注册会计师对上期财务报表出具的审计报告与财务报表一同对外提供，注册会计师除对本期财务报表发表意见外，还应当增加其他事项段。

强调事项段提及的是已经在财务报表中恰当列报和披露的事项。

其他事项段提及的是未在财务报表中列报或披露的事项。

【计划第 24 天】

第二十章 内部控制缺陷评价

考频	考试题型	考查角度
★★	客观题、简答题	评价控制缺陷的相关表述

知识点详解：

1. 控制缺陷的分类

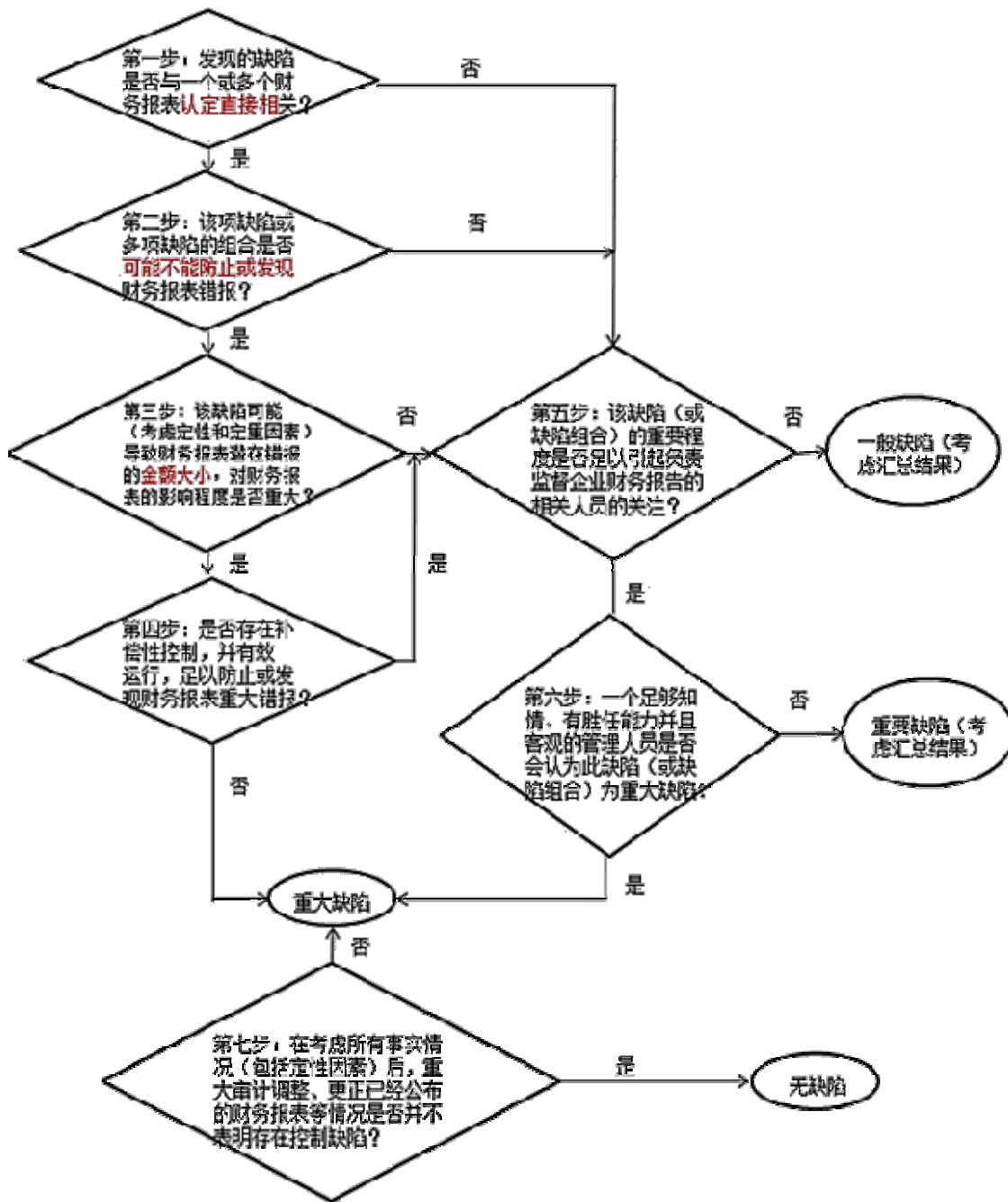
两种分类方法：

内部控制存在的缺陷包括设计缺陷和运行缺陷。

内部控制存在的缺陷，按其严重程度分为重大缺陷、重要缺陷和一般缺陷。

2. 评价控制缺陷的严重程度

控制缺陷评价流程



3. 内部控制缺陷整改

整改后控制运行的最短期间（或最少运行次数）和最少测试数量（记忆）

控制运行频率	整改后控制运行的最短期间/最少运行次数	最少测试数量
每季 1 次	2 个季度	2
每月 1 次	2 个月	2
每周 1 次	5 周	5
每天 1 次	20 天	20
每天多次	25 次（分布于涵盖多天的期间，通常不少于 15 天）	25

【计划第 25 天】

第二十章 强调事项和非财务报告内部控制重大缺陷

考频	考试题型	考查角度
★★★	客观题、简答题	增加强调事项段的情形；增加非财务报告内部控制重大缺陷段的情形

知识点详解：

1. 强调事项

如果认为内部控制虽然不存在重大缺陷，但仍有一项或多项重大事项需要提请内部控制审计报告使用者注意，注册会计师应当在内部控制审计报告中增加强调事项段予以说明。注册会计师应当在强调事项段中指明，该段内容仅用于提醒内部控制审计报告使用者关注，并不影响对内部控制发表的审计意见。

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，但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. 非财务报告内部控制重大缺陷

如果在审计过程中注意到存在非财务报告内部控制缺陷，注册会计师应当区分具体情况予以处理：

（1）如果认为非财务报告内部控制缺陷为一般缺陷，注册会计师应当与企业进行沟通，提醒企业加以改进，但无须在内部控制审计报告中说明；

（2）如果认为非财务报告内部控制缺陷为重要缺陷，注册会计师应当以书面形式与企业董事会和管理层沟通，提醒企业加以改进，但无须在内部控制审计报告中说明；

（3）如果认为非财务报告内部控制缺陷为重大缺陷，注册会计师应当以书面形式与企业董事会和管理层沟通，提醒企业加以改进；同时应当在内部控制审计报告中增加非财务报告内部控制重大缺陷描述段，对重大缺陷的性质及其对实现相关控制目标的影响程度进行披露，提示内部控制审计报告使用者注意相关风险，但无须对其发表审计意见。

【计划第 26 天】

第二十一章 会计师事务所质量管理体系

考频	考试题型	考查角度
★★★	主观题	一些语句的关键表述

知识点详解：

1. 质量管理体系的总体要求

(1) 在全所范围内统一设计、实施和运行。

会计师事务所应当在全所范围内（包括分所或分部）统一设计、实施和运行质量管理体系；如果会计师事务所通过合并、新设等方式成立分所（或分部），应当将该分所（或分部）纳入质量管理体系中统一实施质量管理。

(2) 风险导向的思路。

(3) 根据本会计师事务所及业务的性质和具体情况，以及本会计师事务所质量管理的实际需要“量身定制”，而不应当机械执行会计师事务所质量管理准则，也不应当盲目地“照搬照抄”其他事务所的政策和程序。

(4) 不断优化和完善。质量管理体系应当是动态的，而不是一成不变的。

2. 质量管理体系的组成要素

质量管理体系的组成要素



3. 治理和领导层

(1) 会计师事务所治理和领导层在全所范围内营造一种“质量至上”的文化氛围。

(2) 会计师事务所主要负责人（如首席合伙人、主任会计师或者同等职位的人员）应当对质量管理体系承担最终责任；

(3) 会计师事务所应当指定专门的合伙人（或类似职位的人员）对质量管理体系的运行承担责任；

(4) 会计师事务所应当指定专门的合伙人（或类似职位的人员）对质量管理体系特定方面的运行承担责任。例如，会计师事务所可以指定专门的合伙人对相关职业道德要求、监控和整改等要素的运行

承担责任。

(5) 会计师事务所应当加强对其员工（包括外部转入人员）晋升合伙人的管理，在晋升时，应当综合考虑拟晋升人员的执业理念、职业价值观、职业道德、专业胜任能力和执业诚信记录，建立以质量为导向的晋升机制，不得以承接和执行业务的收入或利润作为晋升合伙人的首要指标。会计师事务所应当针对合伙人的晋升建立和实施质量一票否决制度，例如，会计师事务所可以制定政策和程序，要求在一定期间内执业有重大质量问题的人员，不得被提名晋升为合伙人。

(6) 会计师事务所应当在全所范围内统一进行合伙人考核和收益分配。

4. 相关职业道德要求

(1) 至少每年一次向所有需要按照相关职业道德要求保持独立性的人员获取其已遵守独立性要求的书面确认。

(2) 针对公众利益实体审计业务，会计师事务所应当对关键审计合伙人的轮换情况进行实时监控，通过建立关键审计合伙人服务年限清单等方式，管理关键审计合伙人相关信息，每年对轮换情况实施复核，并在全所范围内统一进行轮换。

5. 监控

会计师事务所的监控活动应当包括从会计师事务所已经完成的项目中周期性地选择部分项目进行检查。在每个周期内，对每个项目合伙人，至少选择一项已完成的项目进行检查。对承接上市实体审计业务的每个项目合伙人，检查周期最长不得超过三年。

【计划第 27 天】

第二十三章 经济利益

考频	考试题型	考查角度
★★★	主观题	不得拥有经济利益的情形；拥有经济利益对独立性的影响等

知识点详解：

1. 经济利益

包括直接经济利益和间接经济利益。

2. 经济利益对独立性的影响

受限制人员 / 实体	影响独立性的情形
· 会计师事务所、审计项目团队成员及其主要近亲属	(1) 不得在审计客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益。 (2) 不得在控制审计客户的实体（审计客户对该实体重要）中拥有直接或重大间接经济利益。 (3) 在某一实体拥有经济利益 ① 审计客户也在该实体拥有经济利益，除非满足条件（经济利益对双方均

受限制人员 / 实体	影响独立性的情形
	<p>不重要或审计客户无法对该实体施加重大影响), 否则不得拥有经济利益;</p> <p>②审计客户的董高或具有控制权的所有者也在该实体拥有经济利益, 需评价不利影响的严重程度, 必要时采取防范措施。</p> <p>(4) 通过继承、馈赠或因企业合并等情况, 从审计客户获得直接或重大间接经济利益, 应当立即处置 (如果是项目团队以外的人员或其主要近亲属通过这些方式获取经济利益, 在合理期限内尽快处置)。</p> <p>(5) 如果会计师事务所通过退休金计划, 在审计客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益, 可能因自身利益产生不利影响。</p>
<ul style="list-style-type: none"> 与执行审计业务的项目合伙人同处一个分部的其他合伙人及其主要近亲属 	<p>不得在审计客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益。</p> <p>注: 若同时满足下列条件, 则该主要近亲属可以在审计客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益:</p> <p>(1) 该主要近亲属作为审计客户的员工有权 (例如通过退休金或股票期权计划) 取得该经济利益, 并且会计师事务所在必要时能够应对因该经济利益产生的不利影响;</p> <p>(2) 当该主要近亲属拥有或取得处置该经济利益的权利, 或者在股票期权中, 有权行使期权时, 能够尽快处置或放弃该经济利益。</p>
<ul style="list-style-type: none"> 为审计客户提供非审计服务的其他合伙人、管理人员及其主要近亲属 	<p>不得在审计客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益。</p> <p>注: 同上</p>
<p>以上三类人员如果作为受托管理人拥有经济利益, 除非同时满足条件, 否则不得在审计客户拥有直接或间接重大经济利益。</p>	
<ul style="list-style-type: none"> 审计项目团队成员其他近亲属 上述成员以外的会计师事务所合伙人、专业人员及其主要近亲属 与审计项目团队成员存在密切私人关系的人员 	<p>在审计客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益, 注册会计师应评价其不利影响, 必要时采取防范措施。</p>

【计划第 28 天】

第二十三章 贷款和担保以及商业关系、家庭和私人关系

考频	考试题型	考查角度
----	------	------

★★★	主观题	题目描述涉及贷款和担保以及商业关系、家庭和私人关系的情形,判断是否违反独立性
-----	-----	--

知识点详解:

1. 贷款或担保

主体	贷款或担保的情形	评价不利影响
事务所、审计项目团队成员及主要近亲属	(1) 从银行或类似金融机构等审计客户取得贷款或获得贷款担保	<ul style="list-style-type: none"> 项目团队成员或其主要近亲属按照正常的贷款程序、条款和条件取得贷款,不会影响独立性。 注意:只要按照正常要求,重大也是可以的 会计师事务所按照正常的贷款程序、条款和条件取得贷款,如果该贷款对审计客户或事务所是重要的,也可能因自身利益产生不利影响,应评价不利影响的严重程度,必要时采取防范措施。
	(2) 从不属于银行或类似金融机构的审计客户取得贷款,或由审计客户提供贷款担保	因自身利益产生非常严重的不利影响
	(3) 向审计客户提供贷款或为其提供担保	
	(4) 在银行或类似金融机构等审计客户开立存款或经纪账户,按照正常的商业条件开立	不会对独立性产生不利影响

2. 商业关系

主体	商业关系	评价不利影响
事务所、审计项目团队成员及主要近亲属	<ul style="list-style-type: none"> 商业关系。比如: <ul style="list-style-type: none"> (1) 在与客户或其控股股东、董事、高级管理人员或其他为该客户执行高级管理活动的人员共同开办的企业中拥有经济利益; (2) 按照协议,将事务所的产品或服务与客户的产品或服务结合在一起,并以双方名义捆绑销售; (3) 按照协议,事务所销售或推广客户的产品或服务,或者客户销 	<ul style="list-style-type: none"> 事务所、项目团队成员不得与审计客户或其高管建立密切关系。 如果事务所存在此类商业关系,应当予以终止; 如果审计项目团队成员存在此类商业关系,将其调离项目团队; 如果项目团队成员的主要近亲属存在此类商业关系,评价不利影响的严重程度,必要时采取防范措施。

主体	商业关系	评价不利影响
	售或推广事务所的产品或服务	
	·与审计客户或其利益相关者一同在某股东人数有限的实体中拥有利益	在同时满足下列条件时，不会对独立性产生影响： (1) 这种商业关系对于各方均不重要； (2) 该经济利益对这些投资者并不重大； (3) 该经济利益不能使这些投资者控制该实体。
	·从审计客户购买商品或服务	可能因自身利益产生不利影响： (1) 如果按照正常的商业程序公平交易，通常不会对独立性产生不利影响； (2) 如果按正常的商业程序公平交易，但交易性质特殊或金额重大，可能因自身利益产生不利影响； (3) 如果不按照正常的商业程序公平交易，会计师事务所应当评价不利影响的严重程度，并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

3. 家庭和私人关系

家庭和私人关系类型	评价不利影响因素
(1) 审计项目团队成员的主要近亲属是审计客户的董高特，或者在业务期间或财务报表涵盖的期间曾担任上述职务	将对独立性产生非常严重不利影响。
(2) 审计项目团队成员的主要近亲属在审计客户中所处职位能够对客户的财务状况、经营成果和现金流量施加重大影响	可能因自身利益、密切关系或外在压力对独立性产生不利影响，应评价不利影响的严重程度，并在必要时采取防范措施。
(3) 审计项目团队成员的其他近亲属是审计客户的董高特	
(4) 审计项目团队成员与审计客户的员工存在密切关系，并且该员工是审计客户的董高特（即使该员工不是审计项目团队成员的近亲属，也将对独立性产生不利影响）	
(5) 审计项目团队以外的合伙人或员工，与审计客户的董高特之间存在家庭或私人关系	

【计划第 29 天】

第二十三章 与审计客户长期存在业务关系

考频	考试题型	考查角度
★★★	主观题	轮换期限；对于关键审计合伙人的判断；冷却期

知识点详解：

1. 审计公众利益实体

如果审计客户属于公众利益实体，会计师事务所任何人员担任下列一项或多项职务的累计时间不得超过五年：

- (1) 项目合伙人（包括在审计报告上签字的项目经理）；
- (2) 项目质量复核人员；
- (3) 其他属于关键审计合伙人的职务。

任期结束后，该人员应当遵守有关冷却期的规定。

此外，在任期内，项目合伙人不得在二年内担任该审计业务的项目质量复核人员。

适用于一般情况下已为公众利益实体的审计客户

关键审计合伙人	任职期	冷却期
项目合伙人和其他签字注册会计师	5 年	5 年
项目质量复核人员	5 年	3 年
其他关键审计合伙人	5 年	2 年

2. 审着审着成为公众利益实体

适用于客户成为公众利益实体后的轮换时间

在审计客户成为公众利益实体前的服务年限（X 年）	成为公众利益实体后继续提供服务的年限	冷却期
$X \leq 3$ 年	$(5-X)$ 年	参考一般情况下的冷却期
$X \geq 4$ 年	2 年	

3. 审着审着上市了

如果审计客户是首次公开发行证券的公司，关键审计合伙人在该公司上市后连续提供审计服务的期限，不得超过 2 个完整会计年度。

【计划第 30 天】

第二十三章 为审计客户提供非鉴证服务

考频	考试题型	考查角度
★★★	主观题	判断提供某种非鉴证服务，是否会影响独立性

知识点详解：

非鉴证服务类型	情形
承担管理层	承担审计客户的管理层职责，会因自我评价、自身利益、密切关系、过度推介的不利

非鉴证服务 类型	情形
职责	<p>影响。</p> <p>会计师事务所承担审计客户的管理层职责，将对独立性产生非常严重的不利影响，导致没有防范措施能够将其降低至可接受的水平。</p> <p>会计师事务所不得承担审计客户的管理层职责。</p>
会计和记账 服务	<p>会计师事务所向审计客户提供会计和记账服务，可能因自我评价对独立性产生不利影响。</p> <p>不对独立性产生不利影响的活动：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 沟通审计相关的事项。 2. 提供会计咨询服务。 3. 日常性或机械性的会计和记账服务。
	<p>向不属于公众利益实体的审计客户提供会计和记账服务：</p> <p>除非同时满足下列条件，否则会计师事务所不得向不属于公众利益实体的审计客户提供会计和记账服务，包括编制被审计财务报表（包括财务报表附注）或构成财务报表基础的财务信息：</p> <p>（1）该服务是日常性或机械性的；（2）会计师事务所能够采取防范措施应对因提供此类服务产生的超出可接受水平的不利影响。</p>
	<p>向公众利益实体的审计客户提供会计和记账服务：</p> <p>在同时满足下列条件的情况下，会计师事务所可以向属于公众利益实体的审计客户的分支机构或关联实体提供会计和记账服务：</p> <p>（1）该服务是日常性或机械性的；（2）提供服务的人员不是审计项目团队成员；（3）接受该服务的分支机构或关联实体从整体上对被审计财务报表不具有重要性，或者该服务所涉及的事项从整体上对该分支机构或关联实体的财务报表不具有重要性。</p> <p>除上述情形外，会计师事务所不得向属于公众利益实体的审计客户提供会计和记账服务，包括编制被审计财务报表（包括财务报表附注）或构成财务报表基础的财务信息。</p>
行政事务性 服务	<p>向审计客户提供行政事务性服务通常不会对独立性产生不利影响。</p>
评估服务	<p>·对独立性不产生不利影响的评估业务——如果审计客户要求会计师事务所提供评估服务，以帮助其履行纳税申报义务或满足税务筹划目的，并且评估的结果不对财务报表产生直接影响，且间接影响并不重大，或者评估服务经税务机关或类似监管机构外部复核，则通常不对独立性产生不利影响。</p>

非鉴证服务 类型	情形
	<p>·对独立性产生不利影响的评估业务</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 如果评估结果涉及高度的主观性，且评估服务对被审计财务报表具有重大影响，会计师事务所不得向审计客户提供这种评估服务。 2. 在审计客户属于公众利益实体的情况下，如果评估结果单独或累积起来对被审计财务报表具有重大影响，则会计师事务所不得向该审计客户提供这种评估服务。
税务服务	<ol style="list-style-type: none"> 1. 由于纳税申报表须经税务机关审查或批准，如果管理层对纳税申报表承担责任，会计师事务所提供此类服务通常不对独立性产生不利影响。 2. 在审计客户属于公众利益实体的情况下，会计师事务所不得计算当期所得税或递延所得税，以用于编制对被审计财务报表具有重大影响的会计分录。 3. 在提供税务服务时，如果该服务涉及在公开审理或仲裁的税务纠纷中担任审计客户的辩护人，并且所涉金额对被审计财务报表具有重大影响，会计师事务所不得向审计客户提供涉及协助解决税务纠纷的税务服务。
内部审计服务	<p>在审计客户属于公众利益实体的情况下，会计师事务所不得提供与下列方面有关的内部审计服务：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 财务报告内部控制的组成部分； 2. 财务会计系统； 3. 单独或累积起来对被审计财务报表具有重大影响的金额或披露。
信息技术系统服务	<p>在下列情况下，会计师事务所不得向属于公众利益实体的审计客户提供或设计与实施信息技术系统相关的服务：</p> <ol style="list-style-type: none"> (1) 信息技术系统构成财务报告内部控制的重要组成部分； (2) 信息技术系统生成的信息对会计记录或被审计财务报表影响重大。
法律服务	<ol style="list-style-type: none"> 1. 会计师事务所人员不得担任审计客户的首席法律顾问。 2. 在审计客户解决纠纷或进行法律诉讼时，如果会计师事务所人员担任辩护人，并且纠纷或法律诉讼所涉金额对被审计财务报表有重大影响，将产生非常严重的不利影响，导致没有防范措施能够将其降低至可接受的水平。会计师事务所不得为审计客户提供此类服务。
招聘服务	<ol style="list-style-type: none"> 1. 在向审计客户提供招聘服务时，会计师事务所不得代表客户与应聘者进行谈判。 2. 如果属于审计客户拟招聘董事、高级管理人员，或所处职位能够对客户会计记录或被审计财务报表的编制施加重大影响的员工，会计师事务所不得提供下列招聘服务： <ol style="list-style-type: none"> (1) 寻找或筛选候选人；

非鉴证服务 类型	情形
	(2) 对候选人实施背景调查。
公司财务服 务	会计师事务所不得提供涉及推荐、交易或承销审计客户股票的公司财务服务。