

## 注会《审计》易混易错知识点

### 易混易错知识点 1：保证程度

#### 1. 注册会计师执行的业务种类

业务种类	具体分类	保证程度
鉴证业务	① 审计业务	合理保证
	② 审阅业务	有限保证
	③ 其他鉴证业务	合理保证/有限保证
相关服务业务	① 税务咨询	不提供保证
	② 代编财务信息	
	③ 对财务信息执行商定程序等	

#### 2. 合理保证与有限保证

区别	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，提供高水平的保证	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。该保证水平低于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	较多	较少
检查风险	较低	较高
财务报表的可信性	较高	较低
提出结论的方式	积极方式	消极方式

### 易混易错知识点 2：认定与具体审计目标

关于所审计期间各类交易、事项及相关披露相关的认定和具体审计目标：发生、完整性、准确性、截止、分类、列报。

关于期末账户余额及相关披露相关的认定和具体审计目标：存在、权利和义务、完整性、“准确性、

计价和分摊”、分类、列报。

容易混淆的认定归纳：

### 1. 准确性认定与发生认定、完整性认定的区别

发生认定，说的是一笔交易没有发生，虚构了这笔交易。比如本来没有发生销售交易，虚构了一笔，那么对于这一笔交易来说，发生认定存在问题。完整性认定，是说少记了某笔业务，与发生认定是相对应的。本来确实是发生了这笔交易，但是没有进行记录，导致漏记了这笔业务，是完整性认定。准确性认定，说的是金额的问题。即这个事项本身是真实发生了的，但是由于某些原因，导致金额记错了，此时是准确性认定。它与发生和完整性的区别在于，发生和完整性是这笔业务整个多记或漏记，而准确性认定说的是并没有多记或漏记，只是金额记错了。

### 2. 发生认定和存在认定的区别

发生与存在意思基本相同，只不过前者说的是交易和事项及披露相关的认定，后者是期末账户余额及披露相关的认定。两者的意思基本相同，只是针对不同项目的名字不同而已。

### 3. 列报和分类认定的区别

分类认定说的是账簿记录中记错了账户。列报认定默认的账簿记录是没有问题的，只是在最后一步列示在报表上的时候出错。比如一年内到期的非流动负债，在账簿记录中还是该记哪儿就记哪儿，不用作出变动，但是在报表上列示的时候，要单独拿出来列示到流动负债下的一年内到期的非流动负债中，如果没有这样单独列示，就是列报错误，列报认定就存在问题。

## 易混易错知识点 3：审计基本要求

审计基本要求包括：遵守审计准则、遵守职业道德守则、保持职业怀疑、运用职业判断。

注册会计师是职业判断的主体，职业判断能力是注册会计师胜任能力的核心。

衡量职业判断质量可以基于下列三个方面：（1）准确性或意见一致性。（2）决策一贯性和稳定性。（3）可辩护性。

注册会计师需要对职业判断作出适当的书面记录，对下列事项进行书面记录，有利于提高职业判断的可辩护性：（1）对职业判断问题和目标的描述；（2）解决职业判断相关问题的思路；（3）收集到的相关信息；（4）得出的结论以及得出结论的理由；（5）就决策结论与被审计单位进行沟通的方式和时间。

## 易混易错知识点 4：审计风险

### （1）审计风险

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。审计风险取

决于重大错报风险和检查风险。

### (2) 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，独立于财务报表审计而存在。注册会计师只能评估其风险水平，不能降低。重大错报风险具体分为财务报表层次的重大错报风险和认定层次的重大错报风险。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，需要注意的是，固有风险和控制风险有时无法单独进行评估，但这并不意味着，注册会计师不可以单独对二者进行评估。

### (3) 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，不能降低为零。

建议考生能够准确三类风险的定义，考试时容易将不同风险的定义张冠李戴，注意区分。

### (4) 风险与重要性、审计证据之间的关系

- ① 审计风险（可接受的水平）与审计证据之间成反向变动关系；
- ② 重大错报风险与审计证据之间成正向变动关系；
- ③ 检查风险（可接受的水平）与重大错报风险成反向变动关系；
- ④ 检查风险（可接受的水平）与审计证据之间成反向变动关系；
- ⑤ 重要性与审计证据之间成反向变动关系。

## 易混易错知识点 5：重要性

### 1. 财务报表整体的重要性

注册会计师通常先选择一个恰当的基准，再选用适当的百分比乘以该基准，从而得出财务报表整体的重要性。

#### (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

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。

(3) 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不确定性。

## 2. 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%。

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: (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: (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。

## 3. 明显微小的错报临界值

低于明显微小的错报临界值的错报不需要累积。

在确定明显微小错报时可能考虑的因素:

- (1) 以前年度审计中识别出的错报 (包括已更正和未更正错报) 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。

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%到 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。

## 易混易错知识点 6: 函证的对象

### 1. 银行存款函证

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。

### 2. 应收账款函证

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:

- (1) 有充分证据表明应收账款对财务报表不重要;
- (2) 注册会计师认为函证很可能无效。

如果不对这些项目实施函证程序, 注册会计师应当在审计工作底稿中说明理由。

注意区分银行存款和应收账款不函证时需要满足的条件。

另外，应收账款的函证方式包括积极式函证和消极式函证。银行存款函证为积极式函证。

### 易混易错知识点 7：分析程序的运用

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）	强制使用
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
完成审计工作	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）	强制使用

### 易混易错知识点 8：审计抽样的适用性

（1）风险评估程序。风险评估程序通常不涉及审计抽样。

（2）控制测试

①当控制的运行留下轨迹时，注册会计师可以考虑使用审计抽样实施控制测试；

②对于未留下运行轨迹的控制，此时不宜使用审计抽样。

在被审计单位采用信息技术处理各类交易及其他信息时，注册会计师通常只需要测试信息技术一般控制，并从各类交易中选取一笔或几笔交易进行测试，就能获取有关信息处理控制运行有效性的审计证据，此时不需使用审计抽样。

（3）实质性程序

①在实施细节测试时，注册会计师可以使用审计抽样获取审计证据，以验证有关财务报表金额的一项或多项认定，或对某些金额作出独立估计；

②在实施实质性分析程序时，注册会计师不宜使用审计抽样。

### 易混易错知识点 9：抽样风险和非抽样风险

风险类型	抽样风险	非抽样风险
种类	控制测试：信赖过度风险（影响效果）、 信赖不足风险（影响效率） 细节测试：误受风险（影响效果）、误 拒风险（影响效率）	——
是否可量 化	统计抽样中，可量化；非统计抽样中， 无法量化	由于非抽样风险是由人为因素造成的，无法量化
产生原因	只要使用了审计抽样，抽样风险总会 存在	①注册会计师选择了不适于实现特定目标的审 计程序；②注册会计师选择的总体不适合于测试 目标。③注册会计师未能适当地定义控制偏差或 错报，导致注册会计师未能发现样本中存在的控 制偏差或错报；④注册会计师未能适当地评价审 计发现的情况
降低风险 的措施	扩大样本规模	可通过对业务的指导、监督与复核，以及对审计 实务的改进（如通过仔细设计审计程序）降低非 抽样风险

### 易混易错知识点 10：审计抽样中影响样本规模的因素

控制测试中的影响因素	细节测试中的影响因素	与样本规模的关系
可接受的抽样风险（可接受 的信赖过度风险）	可接受的抽样风险（可接受 的误受风险）	反向变动
可容忍偏差率	可容忍错报	反向变动
预计总体偏差率	预计总体错报	同向变动
总体规模	总体规模	影响很小
——	总体变异性	同向变动
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

### 易混易错知识点 11：对于特别风险的判断

舞弊、管理层凌驾于控制之上、超出正常经营的重大关联方交易这三项是可以直接认定为特别风险的事项。其他的需要经过注册会计师职业判断确定，不能直接断定属于特别风险。

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。

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

### 易混易错知识点 12：针对特别风险的应对程序

(1) 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。如果注册会计师当年打算信赖内部控制，一定要重新实施控制测试，不能利用以前年度的证据；如果不打算信赖内部控制，当年就无需实施控制测试。

(2) 注册会计师应当专门针对识别的特别风险实施实质性程序，如果不实施控制测试，仅实施实质性程序，一定要包括细节测试。

### 易混易错知识点 13：控制测试、实质性程序如何考虑以前审计获取的审计证据

控制测试：

(1) 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。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。

(2) 控制在本期未发生变化：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。

实质性程序：在以前审计中实施实质性程序获取的审计证据，通常对本期只有很弱的证据效力或没有

证据效力，不足以应对本期的重大错报风险。只有当以前获取的审计证据及其相关事项未发生重大变动时，以前获取的审计证据才可能用做本期的有效审计证据。但即便如此，如果拟利用以前审计中实施实质性程序获取的审计证据，注册会计师应当在本期实施审计程序，以确定这些审计证据是否具有持续相关性。

### 易混易错知识点 14：财务报表审计中与舞弊相关的责任

#### 一、针对舞弊导致的财务报表层次重大错报风险的总体应对措施

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；
2. 评价被审计单位对会计政策（特别是涉及主观计量和复杂交易的会计政策）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；
3. 在选择审计程序的性质、时间安排和范围时，增加审计程序的不可预见性。

#### 二、针对评估的舞弊导致的认定层次重大错报风险实施的审计程序

1. 改变拟实施审计程序的性质，以获取更可靠、相关的审计证据，或获取额外的佐证信息。例如，对特定资产进行实地观察或检查；设计询证函时，增加交易日期、退货权、交货条款等销售协议的细节；向被审计单位的非财务人员询问销售协议和交货条款的变化，以对函证获取的信息进行补充。
2. 调整实施审计程序的时间安排。例如，在期末或接近期末实施实质性程序，以更好地应对舞弊导致的重大错报风险；由于涉及不恰当收入确认的舞弊可能已在期中发生，针对本期较早期间发生的交易或整个报告期内的交易实施实质性程序。
3. 调整实施审计程序的范围，以应对评估的舞弊导致的重大错报风险。例如，扩大样本规模；在更详细的层次上实施分析程序；利用计算机辅助审计技术对电子交易和会计文档实施更广泛的测试。

### 易混易错知识点 15：财务报表审计中对法律法规的考虑

#### 一、识别违反法律法规的程序

##### （一）主动识别程序

违反法律法规的类型	注册会计师的程序
直接影响财务报表的法律法规（如税法）	应当获取被审计单位遵守这些规定的充分、适当的审计证据

非直接影响财务报表的其他法律法规（如劳动法）	仅实施“向管理层和治理层（如适用）询问”和“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”等特定的审计程序，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
------------------------	--

## （二）被动识别程序

在实施其他审计程序时，可能使注册会计师注意到识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为。这些审计程序可能包括：

1. 阅读会议纪要；
2. 向被审计单位管理层、内部或外部法律顾问询问诉讼、索赔及评估情况；
3. 对某类交易、账户余额和披露实施细节测试。

## 二、识别出或怀疑存在违反法律法规行为时实施的审计程序

情况	审计程序
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时	①了解违反法律法规行为的性质及其发生的环境；（事项性质） ②获取进一步的信息，以评价对财务报表可能产生的影响。（报表影响）
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，因其可能能够提供额外的审计证据，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的信息，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，注册会计师可以考虑向所在会计师事务所的法律顾问咨询。 与治理层讨论→向被审计单位或外部法律顾问咨询→向其所在会计师事务所的法律顾问咨询

### 易混易错知识点 16：与治理层沟通

应当与治理层沟通的事项有：

- （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；
- （3）审计中的重大发现；

- (4) 注册会计师的独立性；  
(5) 补充事项。

其中，应当与治理层书面形式沟通的有：独立性、值得关注的内部控制缺陷。

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。

【注意】(1) 如果题目给出的不是“独立性”三个字，而是描述的一些与上市实体的独立性相关的内容，也应当书面形式进行沟通。

(2) 与治理层沟通的是“值得关注的内部控制缺陷”，这里“值得关注”指的是值得“治理层”关注的内部控制缺陷。如果题目给出的是值得“管理层”关注的内部控制缺陷或者是其他缺陷，注意这并不是应当与治理层书面沟通的事项，这类事项与管理层沟通即可。

### 易混易错知识点 17：前后任注册会计师的定义

#### 1. 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——对上上期发表意见的注册会计师不算前任，审计中期并发表意见的会计师事务所也不算前任。
- (2) 接受委托但未完成“本期”审计工作的某会计师事务所的注册会计师——上期未审计完成的事务所不算前任。
- (3) 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“最近一期”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“当期”财务报表进行审计但未完成审计工作的所有会计师事务所。
2. 如果上期财务报表仅经过代编或审阅，执行代编或审阅业务的注册会计师不能被视为前任注册会计师；
3. 在未发生会计师事务所变更的情况下，同处于某一会计师事务所的先后负责同一审计项目的不同注册会计师不属于前后任注册会计师的范畴。
4. “正在考虑接受委托”指的是已经中标后的事务所，而非参与竞标的事务所，已经中标的事务所才是后任注册会计师，参与竞标的事务所不属于后任注册会计师。

### 易混易错知识点 18：利用内部审计工作

利用内部审计工作结果		
确定是否利用	不得利用	较少利用

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 <b>客观性</b> 的程度	地位、政策和程序不足以支持内部审计人员的 <b>客观性</b>	地位、政策和程序对内部审计人员 <b>客观性</b> 的支持程度较弱时
内部审计人员的 <b>胜任能力</b>	缺乏足够的 <b>胜任能力</b>	<b>胜任能力</b> 较低
内部审计是否采用 <b>系统、规范化的方法</b>	没有采用 <b>系统、规范化的方法</b>	评估的认定层次重大错报风险较高，需要对识别出的特别风险予以特殊考虑
——	——	涉及较多判断： ①计划和实施程序； ②评价证据

### 易混易错知识点 19：对外部专家的特殊考虑

1. 外部专家不是项目组成员，不受事务所的质量管理政策和程序的约束；
2. 适用于注册会计师的相关职业道德要求中的保密条款同样也适用于专家；
3. 注册会计师应当询问可能对外部专家客观性产生不利影响的利益和关系；
4. 除非协议另作安排，外部专家的工作底稿属于外部专家，不是审计工作底稿的一部分。

### 易混易错知识点 20：审计报告中对于提及他人工作的总结

#### (1) 专家

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。如果法律法规要求提及专家的工作，注册会计师应当在审计报告中指明，这种提及并不减轻注册会计师对审计意见承担的责任。

如果注册会计师在审计报告中提及专家的工作，并且这种提及与理解审计报告中的非无保留意见相关，注册会计师仍应在审计报告中指明，这种提及并不减轻注册会计师对审计意见承担的责任。

#### (2) 前任注册会计师

一般是不提及的。如决定提及，需要在其他事项段中提及。

①对应数据：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。

②比较财务报表：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

事项段中说明：上期财务报表已由前任注册会计师审计；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）；前任注册会计师出具的审计报告的日期。

（3）内部审计人员

一般情况下不提及。

（4）组成部分注册会计师

注册会计师对集团财务报表出具的审计报告不应提及组成部分注册会计师，除非法律法规另有规定。如果法律法规要求在审计报告中提及组成部分注册会计师，审计报告应当指明，这种提及并不减轻集团项目合伙人及其所在的会计师事务所对集团审计意见承担的责任。

**易混易错知识点 21：对各组成部分需要执行的工作类型**

组成部分的性质		工作类型	
重要组成部分	具有财务重大性	使用组成部分重要性对组成部分财务信息实施审计	财务信息审计
	可能存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险	使用组成部分重要性对组成部分财务信息实施审计	财务信息审计
		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	特定项目审计
		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	特定审计程序
不重要组成部分		在集团层面实施分析程序	集团分析程序
在下列两种情形下，选择某些不重要的组成部分执行相关工作： <ul style="list-style-type: none"> <li>（1）集团项目组在执行完所有相关工作后，认为执行的工作不能获取形成集团审计意见所需的充分、适当的审计证据；</li> <li>（2）集团只包括不重要的组成部分，如果仅测试集团层面控制，并对组成部分财务信息实施分析程序，集团项目组通常不太可能获取形成集团审计意见所需的充分、适当的审计证据。</li> </ul>			
对于选择的不重要组成部分（集团项目组应当在一段时间之后更换所选择的组成部分）	使用组成部分重要性对组成部分财务信息实施审计	财务信息审计	
	对一个或多个账户余额、一类或多类交易或披	特定项目审计	

分)	露事项实施审计	
	使用组成部分重要性对组成部分财务信息实施审阅	财务信息审阅
	实施特定程序	特定审计程序

### 易混易错知识点 22: 组成部分重要性

#### (1) 是否需要确定重要性

如果组成部分注册会计师对组成部分财务信息实施审计或审阅，集团项目组应当基于集团审计目的，为这些组成部分确定组成部分重要性。

#### (2) 由谁确定重要性

项目	确定的人员
集团财务报表整体的重要性	集团项目组
组成部分重要性	集团项目组
组成部分实际执行的重要性	集团项目组/组成部分注册会计师
明显微小错报的临界值	集团项目组

除组成部分实际执行的重要性可以由组成部分注册会计师制定外（集团项目组需评价适当性），其他的都应当由集团项目组来确定。

#### (3) 组成部分重要性和集团重要性的关系

①在确定组成部分重要性时，无需采用将集团财务报表整体重要性按比例分配的方式，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；

②组成部分重要性应当低于集团财务报表整体的重要性（如果题目中说不超过或小于等于，都是错误的）。

### 易混易错知识点 23: 了解组成部分注册会计师

集团项目组通过参与组成部分注册会计师的工作不能消除的影响	集团项目组参与组成部分注册会计师的工作可消除的影响
(1) 不符合集团审计的独立性要求 (2) 职业道德存在重大疑虑 (3) 专业胜任能力存在重大疑虑	(1) 对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） (2) 注册会计师未处于积极有效的监管环境中

(4) 参与组成部分注册会计师的工作是否足以获取充分、适当的审计证据存在重大疑虑	
--	--

### 易混易错知识点 24：审计会计估计和相关披露

#### 1. 会计估计的风险评估程序和相关活动

- (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；
- (3) 确定是否需要专门技能或知识。

#### 2. 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。

### 易混易错知识点 25：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

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）。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（或缺乏商业理由）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。

### 易混易错知识点 26：应对识别出管理层以前未能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导致的重大错报风险

1. 如果识别出可能表明存在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交易的安排或信息，注册会计师应当确定相关情况是否能够证实关联方关系或关联方交易的存在。

2. 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。

### 易混易错知识点 27：期初余额的审计程序

首次接受委托，注册会计师应当针对期初余额实施的审计程序：

(1) 阅读被审计单位最近期间的财务报表和相关披露，以及前任注册会计师出具的审计报告（如有）；

(2) 确定上期期末余额是否已正确结转至本期，或在适当的情况下已作出重新表述；

(3) 确定期初余额是否反映对恰当会计政策的运用；

(4) 实施一项或多项审计程序（注意这里要求实施一项或多项即可，并不要求三项都实施，故这三项并非是应当实施的程序）：

① 查阅前任注册会计师的审计工作底稿；

② 评价本期实施的审计程序是否提供了有关期初余额的审计证据；

③ 实施其他专门的审计程序，以获取有关期初余额的审计证据。

### 易混易错知识点 28：持续经营——审计结论与对审计报告的影响

存在的情形		审计意见
被审计单位运用持续经营假设适当但存在重大不确定性	报表中已作出充分披露	无保留意见 + “与持续经营相关的重大不确定性” 为标题段落
	报表中未充分披露	保留意见或否定意见
	存在多项重大不确定事项，不确定事项之间可能存在相互影响	可能发表无法表示意见
运用持续经营假设不适当	报表仍按照持续经营基础编制	否定意见
	报表按其他（注册会计师可接受	（带强调事项段的）无保留意见

	的) 编制基础编制并作了充分披露	
严重拖延对财务报表的批准		就存在的重大不确定性考虑对审计结论的影响

**易混易错知识点 29: 项目质量复核和项目组内部复核**

区别	项目质量复核	项目组内部复核
复核的主体不同	由独立于项目组的项目质量复核人员执行。	由项目组内部人员执行, 通常包括多个复核层级。
适用的业务范围不同	仅适用于上市实体财务报表审计业务、法律法规要求实施项目质量复核的审计业务或其他业务, 以及会计师事务所政策和程序要求实施项目质量复核的审计业务或其他业务。	适用于所有业务。
复核的内容不同	(1) 项目组作出的重大判断; (2) 根据重大判断得出的结论。	复核的内容比较宽泛, 涉及项目的各个方面。其中, 项目合伙人复核的内容: (1) 重大事项; (2) 重大判断, 包括与在审计中遇到的困难或有争议事项相关的判断, 以及得出的结论; (3) 根据项目合伙人的职业判断, 与项目合伙人的职责有关的其他事项。

**易混易错知识点 30: 内部控制审计中对期后事项的考虑**

关于内部控制审计中的期后事项, 注意区分以下两种不同情况:

(1) 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。(该期后事项是在基准日就存在的事实, 只是在期后才知悉, 此时需要考虑对审计意见的影响)

(2) 注册会计师可能知悉在基准日并不存在、但在期后期间发生的事项。如果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。（该事项是期后期间才发生的事项，在基准日并不存在，当该事项对内部控制有重大影响时，考虑在审计报告中增加强调事项段）

### 易混易错知识点 31：内部控制缺陷的沟通以及对审计报告的影响

缺陷严重程度	书面沟通要求	审计报告	
		财务报告内控缺陷	非财务报告内控缺陷
一般缺陷	管理层	无保留意见	不在审计报告中说明
重要缺陷	管理层 治理层	无保留意见	不在审计报告中说明
重大缺陷	管理层 治理层	否定意见	在审计报告中增列“非财务报告内部控制的重大缺陷”描述段

### 易混易错知识点 32：质量管理体系中各层级承担责任汇总

- （1）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；
- （2）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；
- （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）对质量管理体系特定方面的运行承担责任；
- （4）审计项目合伙人应当对管理和实现审计“项目”的高质量承担总体责任；
- （5）项目质量复核人员对项目质量复核工作承担责任。