

备考先修阶段

关于小程序码

—— 你需要知道 ——



亲爱的读者，无论你是新学员还是老考生，本着“逢变爱考”的原则，今年考试的变动内容你都需要重点掌握。微信扫描左侧小程序码，网校老师为你带来 2022 年本科目考试变动解读，助你第一时间掌握重要考点。

2022 年备考先修

2022 年注册会计师全国统一考试的大幕即将拉开，广大考生又要投入到紧张的复习备考之中。考生普遍认为审计科目内容抽象，难以理解，实务性强。考生要想顺利通过考试，有必要了解下面的信息。

一、关于《审计》科目

1. 考试题型及各题型分值表

审计科目的考试题型及各题型分值，见表 1。

表 1 考试题型及各题型分值

题型	题量	分值	合计
单项选择题	20	1	20
多项选择题	15	2	30
简答题	6	其中 5 题每题 5 分，另外 1 题 6 分	31
综合题	1	19	19

2. 章节体系表

通过对近年试题分析，总结出的“审计”科目考试分值分布及各章难易度，见表 2。

表 2 分值分布及各章难易度

对应编	对应章	大致分值 (取近三年考查的平均分值)	主要题型	难易度	重要程度
第一编	第一章	9 分	客观题、简答题、综合题	中	★★★
	第二章	6 分	客观题、简答题、综合题	难	★★
	第三章	8 分	客观题、简答题、综合题	中	★★★
	第四章	5 分	客观题、简答题	难	★★
	第五章	1 分	客观题	易	★
	第六章	3 分	客观题、简答题	易	★★
第二编	第七章	5 分	客观题、简答题、综合题	难	★★★
	第八章	6 分	客观题、综合题	难	★★★
第三编	第九章	3 分	简答题、综合题	难	★★
	第十章	1 分	客观题、简答题、综合题	中	★
	第十一章	4 分	客观题、简答题、综合题	难	★★★
	第十二章	2 分	客观题、简答题	难	★★
第四编	第十三章	3 分	客观题、简答题	难	★★
	第十四章	3 分	客观题	中	★★
	第十五章	3 分	客观题	中	★★
	第十六章	5 分	客观题、简答题、综合题	难	★★★
	第十七章	8 分	客观题、简答题	难	★★★

(续表)

对应编	对应章	大致分值 (取近三年考查的平均分值)	主要题型	难易度	重要程度
第五编	第十八章	4分	客观题、简答题、综合题	中	★★
	第十九章	5分	客观题、简答题、综合题	难	★★★
第六编	第二十章	3分	客观题、简答题、综合题	难	★★
第七编	第二十一章	5分	客观题、简答题	中	★★★
第八编	第二十二章	1分	客观题、简答题	中	★★
	第二十三章	6分	客观题、简答题	难	★★★

注：本书用“★”来表示各章、各知识点的考频指数以及重要程度。

3. 命题规律

(1) 命题规律分析。

a. 审计考试基本特点分析。

- 以风险导向审计为基本思路，注重审计工作的基础技能考核；
- 在全面考查的基础上，突出重点，对于重点内容不回避，可以多次反复考核。

b. 审计考试趋势分析。

- 注重基础内容的考查，非常强调对基础知识的准确掌握；
- 试题不拘泥于审计教材，更多注重考核执业准则、执业准则应用指南的原文；
- 考试注重对相关知识掌握的精确性，主观题非常强调关键词语以准则或教材原文内容进行答题。

(2) 趋势预测。

通过对近几年的试题分析，预计 2022 年的试题整体难度保持适中，客观题除少量题目与实务相关构成一定难度外，预计大部分题目来自于教材或准则；简答题基本为分析性题目，要求考生正确运用相关准则，就实际问题进行判断或分析；综合题是难度最高的题型，在命题上会一贯保持理论结合实务的原则。

二、高分技巧及应试方法

1. 客观题

客观题通常总体难度不高，大部分题目能从教材中找到答案，但有一部分题目有一定难度，这类题目或非常具有实务性，或是对教材知识点的延伸，或是来自于准则、应用指南、问题解答的原文。

下面我们结合个别试题来分析一下客观题的特点：

(1) 直接考查教材原文或纯粹的理论。

【例题·单选题】 下列各项中，属于舞弊发生的首要条件的是()。

- A. 实施舞弊的动机或压力
- B. 实施舞弊的机会
- C. 为舞弊行为寻找借口的能力
- D. 治理层和管理层对舞弊行为的态度

【答案】 A

【解析】 舞弊者具有舞弊的动机是舞弊发生的首要条件。

【备考指导】 这类题目可谓没有技术含量的送分题，一个弯儿都没有的直接考查。只要考生认真备考了，会发现答案就静静地躺在教材里面。今年试题中这类题目所占比重较去年有所

增加，几乎占到了单选题的 80%。

(2) 结合具体情形，考查对知识点的灵活运用。

【例题·多选题】 下列各项中，通常可能导致财务报表层次重大错报风险的有()。

- A. 被审计单位所新聘任的财务总监缺乏必要的胜任能力
- B. 被审计单位的长期资产减值准备存在高度的估计不确定性
- C. 被审计单位管理层缺乏诚信
- D. 被审计单位的某项销售交易涉及复杂的安排

【答案】 AC

【解析】 选项 A 和 C，所导致的重大错报风险不局限于具体某个报表项目，而是可能带来对报表的广泛影响。选项 B，影响的是长期资产的准确性、计价和分摊，属于认定层次的重大错报风险；选项 D，可能涉及该项交易是虚构的，影响的是营业收入的发生认定，属于认定层次的重大错报风险。

【备考指导】 这类题目不能完全在教材中找到所有的原文依据，考查的是考生真正理解如何区分两个层次的重大错报风险。这就需要考生在平时学习时掌握关键的审计思路，只有掌握了思路，在考试的时候才能以不变应万变，怎么考都不怕。

(3) 设置陷阱、模棱两可，考查对知识的准确掌握。

【例题·单选题】 下列有关前任注册会计师与后任注册会计师的沟通的说法中，正确的是()。

- A. 后任注册会计师应当在接受委托前和接受委托后与前任注册会计师进行沟通
- B. 后任注册会计师与前任注册会计师的沟通应当采用书面方式
- C. 后任注册会计师应当在取得被审计单位的书面同意后，与前任注册会计师进行沟通
- D. 前任注册会计师和后任注册会计师应当将沟通的情况记录于审计工作底稿

【答案】 C

【解析】 选项 A，接受委托后与前任注册会计师的沟通不是必要程序，由后任注册会计师根据审计工作的需要自行决定；选项 B，后任注册会计师与前任注册会计师的沟通可以采用书面或口头的方式；选项 D，后任注册会计师应当将沟通的情况记录于审计工作底稿。

【备考指导】 该题每个选项只读一遍，如果不是对这个知识点有非常透彻的掌握的话，可能不能很快做出正确答案。每个选项给人的感觉都像是正确的，没有明显的错误。但仔细去分析的话，就可以发现“坑”埋在主语部分。比如选项 D，凭借我们常有的一种印象——沟通的情况应当记录于审计工作底稿，很容易将其判定为正确，而忽视了前任注册会计师是不需要做这样的记录的。针对这类题目需要我们在考试的时候切莫“轻敌”，要谨小慎微，避免被“坑”。

综上所述，客观题整体上难度较低，大部分来自于教材原文或准则原文，这就要求考生在平时学习的过程中，要多关注教材和准则的内容，对重点知识做到精准掌握，避免落入出题者的“陷阱”。另外，考生要注意将前后章节的内容融会贯通，重在掌握审计的思路，当面对非教材原文型的题目时，灵活运用所学知识来应对。

2. 简答题

简答题总体难度适中，但属于“绵里藏针”的类型，基本上每个题目都会设置个别“难点”“陷阱”，使得考生“难做又难舍”。当然除了这些“难点”和“陷阱”外，大部分题目考查的都是比较常规的，比如会计师事务所的质量管理、注册会计师的独立性等内容，而且考查角度及具体知识点的设置也较为常见，甚至一些考点与历年试题有所重复。所以只要考生在学习过程中

认真听课做题，拿到这部分分数不成问题。

另外，个别题目可能会突破常见的考查范围，比如在2017年的考试中考查了货币资金审计当中除库存现金监盘、银行存款函证之外的实质性程序的恰当与否的判断，虽与我们常见的知识点有所差距，但是并不算对冷僻知识点的考查。这就需要考生在平时学习的过程中进行全面的学习，这样遇到这类题目时，才不至于慌了手脚。

最后，提醒考生在书写简答题的理由的时候，最好使用“专业术语”。如果能够明确题目考查的知识点，将理由表述为对应教材的原文内容是最好的。但这并不是一定的，还需具体情况具体分析。

3. 综合题

综合题以风险评估、风险应对为主要思路，设置大概5个资料。前两个资料主要为了解到的被审计单位的情况及相关财务数据，要求据此识别风险，指出相关报表项目及认定；后续资料主要考查风险应对过程中涉及的各种做法的判断，涉猎面广泛，最后往往考查完成审计工作中涉及的错报评价、书面声明等内容。通过5个资料对整个审计过程中的要点进行考查。除资料一、资料二关系密切之外，其他资料基本可单独拿出来作为一道简答题。其中资料一和资料二中会涉及一部分会计知识，这就要求考生要有一定的会计基础。总之，综合题不愧于“综合”二字，想要拿到综合题的19分，对大多数考生来说，着实不易，需要考生充分储备风险应对当中方方面面的知识，以恰当运用。

三、本书的特点及备考建议

全书由题解卷和习题卷两部分构成。题解卷从典型例题入手，对重要知识点进行高度提炼和深入分析。习题卷汇集了考试所涉及各类题型，题目针对性强，是考生准确理解考点、熟练运用并举一反三的必备武器。此外，在习题卷决胜预测阶段部分还精心编纂了预测试卷，贴近真实考试，重点、考点突出，针对性强，帮助考生提高应试技巧，轻松应对考试。

最后提醒各位考生，在审计的学习过程中注意以下几点。

1. 重在理解

对于重要的知识点“背”是必要的，但是这种“背”绝不是死记硬背，考生应在理解的基础上加以记忆。

2. 勤思考，多归纳

审计课程的考点很多，容易混淆的点也非常多。因此，考生在复习过程中应注意归纳和总结。

3. 在全面复习的基础上，把握好重点知识

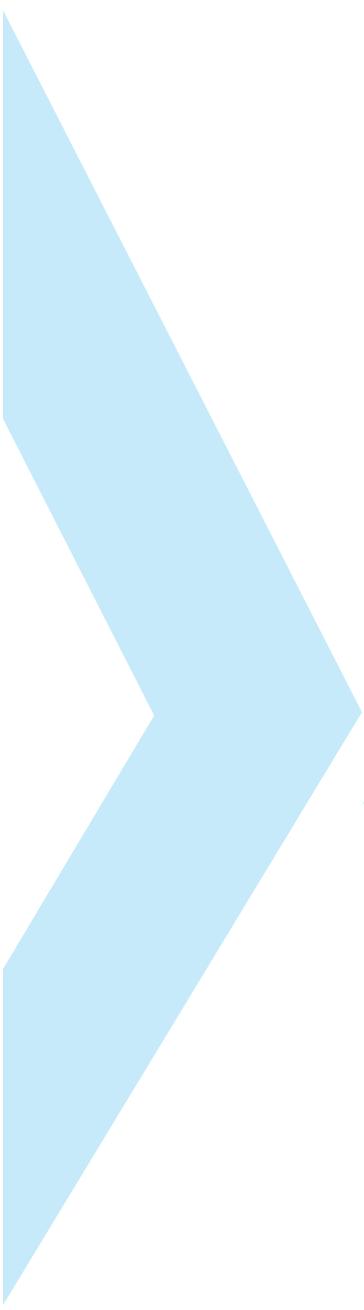
审计的考点非常多，且考试考查得很全面，因此考生必须全面系统地看书。很多题目是综合进行考查的，考生应在全面复习的基础上把握好重点，将这些知识融会贯通。

4. 适当做练习

在复习过程中，做一些习题是必需的，只有通过不断地练习，才能发现自己薄弱的知识点，才能熟悉答题思路、答题技巧及方法。

此外，由于机考模式下的答题与纸质考试下的答题有较大的区别，考生应特别注意在机考模式下的训练。建议考生充分利用正保会计网校的机考模拟系统，熟悉机考的环境和特点，以便更好地应对考试。宝剑锋从磨砺出，梅花香自苦寒来。我们相信，功夫不负有心人，只要认真努力，掌握好学习方法，就一定能通过注册会计师考试。

最后，预祝各位考生取得满意成绩！



基础强化阶段

2个月

• • • • • 梦想成真辅导丛书 • • • • •

审计基本原理

本编介绍的是财务报表审计的基本原理。主要阐述了审计目标、审计风险、审计计划、审计证据、审计抽样方法、信息技术对审计的影响和审计工作底稿等财务报表审计的基本概念、方法和基本理论，属于基础理论知识。

由于本编是基础理论知识，记忆性内容比较多，需要考生非常熟悉教材内容，对基本的概念和理论能够深入理解；对重要的知识能够加以描述，如审计重要性等；对运用性知识能够灵活运用，如审计抽样在控制测试和细节测试中的具体应用。

本编在近年的考试中均作为重点考查内容，所占分值较大。预计在2022年的考试中，仍可能涉及较多的题目。不仅应关注客观题，还有可能考查理论结合实务的简答题，如审计计划、审计证据和审计工作底稿很可能在简答题中单独命题，或在综合题中涉及。

第一章 审计概述

本章重要程度：●●●
考试分值范围：分值约占9分

考情分析

▶▶ 本章主要考点

审计的定义、注册会计师的业务类型与保证程度、审计要素、审计目标(认定)、审计基本要求、审计风险等。主要以客观题、综合题(认定)的形式进行考查。

▶▶ 2022 年考试变化

本章主要新增了内部审计的内容，并对保持职业怀疑的部分内容进行了调整。

经典例题详解及核心考点

考点一 审计的概念与保证程度★★★*

经典例题

【例题 1·单选题】☆**下列有关财务报表审计的说法中，错误的是()。

- A. 审计不涉及为如何利用信息提供建议
- B. 审计的目的是增强除管理层之外的预期使用者对财务报告的信赖程度
- C. 审计只提供合理保证，不提供绝对保证
- D. 审计的最终产品是审计报告和已审计财务报表

【答案】D

【解析】审计的最终产品是审计报告。

【例题 2·多选题】☆下列有关鉴证业务保证程度的说法中，正确的有()。

- A. 合理保证是高水平的保证，有限保证是中等水平的保证
- B. 审计提供合理保证，审阅和其他鉴证业务提供有限保证
- C. 合理保证所需证据的数量较多，有限保证所需证据的数量较少

- D. 合理保证以积极方式提出结论，有限保证以消极方式提出结论

【答案】CD

【解析】选项 A，有限保证提供的是有意义水平的保证；选项 B，依据《中国注册会计师其他鉴证业务准则第 3101 号——历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务》第四条的规定，其他鉴证业务的保证程度分为合理保证和有限保证。

考点速学

一、审计的定义

财务报表审计是指注册会计师对财务报表**是否不存在**重大错报提供合理保证，以**积极方式**提出意见，增强**除管理层之外**的预期使用者对财务报表的信赖程度。

第一，审计的目的和作用——改善财务报表的质量或内涵，提高财务报表的可信赖程度，有效满足财务报表预期使用者(审计

* 本书采用★来表示各个知识点内容的重要程度。★表示一般重要，★★表示比较重要，★★★表示非常重要。

** 标记“☆”的题目为经典题目。

的用户)的需求;

第二, 审计提供的保证程度——合理保证;

第三, 审计的基础——**独立性和专业性**;

第四, 审计的最终产品——审计报告
(**不包括已审计财务报表**)。

【知识点拨】

(1) 审计人员对财务报表进行审计, 发现的错报会及时与管理层沟通并提请其更正, 因此, 被审计后的财务报表的质量会提高;

(2) 虽然注册会计师会对财务报表进行审计, 但不能绝对保证财务报表完全没问题;

(3) 审计**不涉及**为如何利用信息提供建

议, 如何进一步利用财务报表进行决策等由预期使用者决定;

(4) 错报包括重大错报和非重大错报, 注册会计师只能对财务报表是否不存在**重大错报**提供合理保证, 合理保证不能达到 100% 的保证。

二、保证程度

注册会计师执行的业务分为鉴证业务和相关服务业务(非鉴证业务)两类, 鉴证业务提供的保证程度分为合理保证和有限保证, 相关服务业务**不提供任何程度的保证**。注册会计师的业务类型及区别, 见表 1-1。

表 1-1 注册会计师的业务类型及区别

项目	业务类型			相关服务
	鉴证业务			
	审计	审阅	其他鉴证业务	
保证程度	合理保证	有限保证	不同业务提供的保证程度不同, 有的业务提供合理保证, 有的业务提供有限保证	不提供任何程度的保证
业务举例	财务报表审计、内部控制审计、清算审计	财务报表审阅	预测性财务信息审核	税务咨询、代编财务信息、对财务信息执行商定程序
提出结论的方式	积极方式	消极方式	——	——
风险水平	可接受的低水平	可接受的水平	——	——
获取证据的程序	综合运用各种程序	主要运用询问、分析程序	——	——

【知识点拨】

(1) 合理保证提供的是高水平的保证, 有限保证提供的是有意义水平的保证(而非低水平的保证);

(2) 由于合理保证的业务收集的审计证据多, 因此检查风险较低, 最终财务报表的可信赖程度较高, 而有限保证的业务收集的审计证据少, 因此检查风险较高, 最终财务报表的可信赖程度也较低。

三、注册会计师审计、政府审计和内部审计

政府审计与注册会计师审计的区别, 见表 1-2。

表 1-2 政府审计与注册会计师审计的区别

要点	政府审计	注册会计师审计
审计对象	政府财政收支、国有金融机构和企事业单位财务收支	企业财务报表
审计目的	确定财政或财务收支是否真实、合法和具有效益	确定财务报表是否符合企业会计准则和相关会计制度、是否公允编制

(续表)

要点	政府审计	注册会计师审计
审计标准	《中华人民共和国审计法》和国家审计准则	《中华人民共和国注册会计师法》和注册会计师审计准则
经费或收入来源	经费列入同级财政预算	有偿服务, 费用由注册会计师和审计客户协商确定
取证权限	各有关单位有责任配合, 具备更大的强制力, 有关单位和个人应当支持、协助, 如实向审计机关反映情况, 提供有关证明材料	有关单位有责任配合, 但没有行政强制力, 很大程度上有赖于企业及相关单位配合和协助

内部审计与注册会计师审计的区别, 见表 1-3。

表 1-3 内部审计与注册会计师审计的区别

要点	内部审计	注册会计师审计
独立性	内审机构受所在单位直接领导, 独立性受到一定限制	第三方, 具有较强的独立性
审计方式	单位根据自身经营管理的需要安排进行	接受委托进行
审计程序	根据所执行业务的目的和需要选择并实施	严格按照执业准则的规定程序进行
审计职责	只对本单位负责	不仅对被审计单位负责, 而且对社会负责
审计作用	结论只作为本单位改善工作的参考, 对外不起鉴证作用, 并对外保密	对外公开并起鉴证作用

考点二 审计要素★★★

📖 经典例题

【例题 1·多选题】☆下列各项中, 属于审计业务要素的有()。

- A. 审计证据
- B. 财务报告编制基础
- C. 审计业务的三方关系人
- D. 审计报告

【答案】ABCD

【解析】审计业务要素包括审计业务的三方关系人、财务报表、财务报告编制基础、审计证据和审计报告。

【例题 2·单选题】☆下列有关审计业务三方关系人的说法中, 错误的是()。

- A. 审计业务的三方关系人分别是注册会计师、被审计单位管理层和财务报表预期使用者
- B. 管理层可能成为预期使用者, 但不是

唯一的预期使用者

- C. 委托人通常是财务报表预期使用者之一, 也可能由责任方担任
- D. 如果责任方和财务报表预期使用者来自于同一企业, 则两者是同一方

【答案】D

【解析】审计业务具有三方关系人是审计业务的要素之一。如果责任方和财务报表预期使用者为同一方, 则该业务就不构成审计业务。

【例题 3·单选题】☆下列有关审计证据的说法中, 错误的是()。

- A. 审计证据可能包括与管理层认定相矛盾的信息
- B. 信息的缺乏本身不构成审计证据
- C. 审计证据可能包括以前审计中获取的信息
- D. 审计证据可能包括被审计单位聘请的专家编制的信息

【答案】B

【解析】在某些情况下，信息的缺乏(如管理层拒绝提供注册会计师要求的声明)本身也构成审计证据，可以被注册会计师利用，选项B错误。

考点速学

审计要素包括审计业务的三方关系人、财务报表(审计对象的载体)、财务报告编制基础(标准)、审计证据和审计报告。

一、审计业务的三方关系人

审计业务的三方关系人包括注册会计师、被审计单位管理层(责任方)和财务报表的预期使用者。

三方之间的关系是，注册会计师对由被审计单位管理层(责任方)负责的财务报表(审计对象的载体)发表审计意见(提出结论)，以增强除管理层(责任方)之外的预期使用者对财务报表的信赖程度。

1. 注册会计师

注册会计师的责任是按照审计准则的规定对财务报表发表审计意见。注册会计师通过签署审计报告确认其责任。

2. 被审计单位管理层(责任方)

(1)管理层和治理层应对编制财务报表承担完全责任。财务报表审计不能减轻被审计单位管理层和治理层的责任。

(2)如果财务报表存在重大错报，而注册会计师通过审计没有发现，管理层和治理层依然要对财务报表承担完全责任，这一责任不能因为财务报表已经注册会计师审计这一事实而减轻。

3. 预期使用者

(1)在实务中注册会计师可能无法识别所有的预期使用者，此时，预期使用者主要是指与财务报表有重要和共同利益的主要利益相关者。

(2)在审计报告中，收件人应尽可能地明确为所有的预期使用者。

【知识点拨】

第一，在审计业务中，三方关系人**缺一不可**；

第二，被审计单位管理层可能是预期使用者之一，但**不会是唯一**的预期使用者，否则就变成了两方关系人。

第三，在某些情况下，管理层和预期使用者可能来自于同一企业，但并不意味着两者就是同一方。

第四，如果审计业务涉及的特殊知识和技能(会计、审计以外的)超出了注册会计师的能力，注册会计师可以利用专家的工作，并应当确信项目组整体(包括专家在内)已具备执行该项审计业务所需的知识和技能，并充分参与该项审计业务和了解专家所承担的工作。

二、财务报表

对于财务报表审计业务，审计对象是历史的财务状况、经营成果和现金流量，审计对象的**载体**是财务报表。

三、财务报告编制基础(标准)

财务报表编制基础分为通用目的编制基础和特殊目的的编制基础。

四、审计证据

审计证据的主要来源与特征，见表1-4。

表 1-4 审计证据的主要来源与特征

审计证据的主要来源与特征	内容
主要来源	包括：①会计记录；②专家编制的信息；③以前审计中获取的信息；④接受与保持客户或业务时实施质量管理程序获取的信息；⑤支持和佐证管理层认定的信息以及与这些认定相 矛盾 的信息；⑥某些情况下， 信息的缺乏 (如管理层拒绝提供要求的书面声明)本身也构成审计证据
特征	充分性和适当性是审计证据的基本特征，且两者相互关联

五、审计报告

针对财务报表在所有重大方面是否符合适当的财务报表编制基础，注册会计师应当以书面报告的形式发表意见。

考点三 审计目标★★★

经典例题

【例题·单选题】 下列认定中，属于关于所审计期间各类交易、事项及相关披露的认定的是()。

- A. 存在
- B. 权利和义务
- C. 截止
- D. 准确性、计价和分摊

【答案】 C

【解析】 选项 ABD 属于关于期末账户余额及相关披露的认定。

考点速学

一、财务报表审计的总体目标

总体目标是注册会计师为完成整体审计工作而达到的预期目的。具体而言，注册会计师的总体目标：一是对财务报表的公允性和合法性发表审计意见；二是根据审计结果对财务报表出具审计报告，并与管理层和治理层沟通。

二、认定与审计目标

1. 基本思路

认定与审计目标的基本思路，见图 1-1。

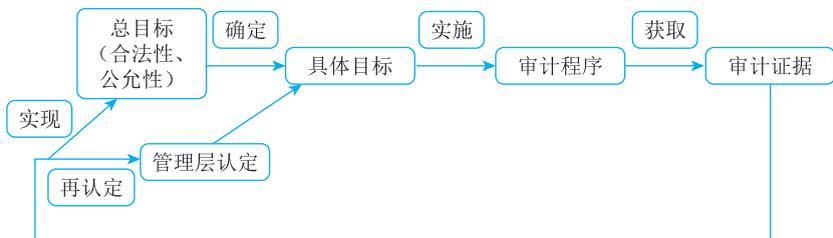


图 1-1 认定与审计目标的基本思路

2. 认定定义的解读

如果被审计单位的财务报表中列示存货项目为 200 万元，则可以解读出如下内容，见图 1-2。

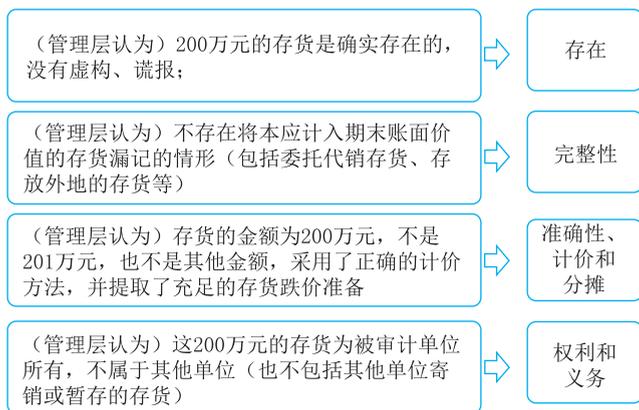


图 1-2 认定定义的解读

3. 认定与具体审计目标的确定

(1) 关于所审计期间各类交易、事项及相关披露的认定与具体审计目标，见表 1-5。

表 1-5 关于所审计期间各类交易、事项及相关披露的认定与具体审计目标

项目	管理层认定	具体审计目标
发生	记录或披露的交易和事项已发生，且与被审计单位有关	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均已记录，所有应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下是相关的、可理解的	确认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下是相关的、可理解的

(2) 关于期末账户余额及相关披露的认定与具体审计目标，见表 1-6。

表 1-6 关于期末账户余额及相关披露的认定与具体审计目标

项目	管理层认定	具体审计目标
存在	记录的资产、负债和所有者权益是存在的	确认已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制，记录的负债是被审计单位应当履行的偿还义务	确认资产归属于被审计单位，负债属于被审计单位的义务
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	确认资产、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	确认资产、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	确认资产、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

【知识点拨】

(1) 认定是管理层作出的，审计目标是注册会计师确定的；

(2) 将以上认定与通过风险评估程序所评估的认定层次的重大错报风险相结合，以便更好地应对风险；

(3) 将以上审计目标与财务报表各业务循

环中主要项目的实质性程序相结合，即针对具体审计项目，考生应能够指出注册会计师为实现该审计目标所应实施的实质性程序；

(4) 存在/发生、完整性认定，对应的是该不该入账的问题，准确性认定对应的是入账金额是否准确的问题，对于存在跨期入账错误的问题，为“截止”认定；

(5) 分类认定主要关注在初始入账、计入相应会计科目时, 是否存在“记串户”的情况;

列报认定则主要指在财务报表或报表附注中列示的内容是否有误。

考点四 审计基本要求★★★

经典例题

【例题 1·单选题】☆下列有关职业怀疑的说法中, 错误的是()。

- A. 利用职业怀疑评价管理层和治理层时, 不应依赖以往对管理层和治理层诚信形成的判断
- B. 职业怀疑要求注册会计师质疑相互矛盾的审计证据的可靠性
- C. 职业怀疑可以使注册会计师更恰当地运用职业判断
- D. 保持职业怀疑可以增强注册会计师在审计时保持独立性的能力

【答案】D

【解析】保持独立性可以增强注册会计师在审计中保持职业怀疑的能力。

【例题 2·单选题】☆下列有关职业判断的说法中, 错误的是()。

- A. 职业判断能力是注册会计师胜任能力的核心
- B. 注册会计师保持独立有助于提高职业判断质量
- C. 注册会计师工作的可辩护性是衡量职业判断质量的重要方面
- D. 注册会计师应当书面记录其在审计过程中作出的所有职业判断

【答案】D

【解析】注册会计师需要对职业判断作出适当的书面记录, 但是并非对在审计过程中作出的所有职业判断均进行书面记录。

考点速学

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、合理运用职业判断。此处主要讲解保持职业怀疑和合理

运用职业判断两方面要求。

一、保持职业怀疑

1. 职业怀疑的内涵

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情况保持警觉, 以及对审计证据进行审慎评价。

2. 职业怀疑的要求

第一, 秉持质疑的理念。

第二, 对引起疑虑的情形保持警觉, 如: 相互矛盾的证据; 引起对文件记录和询问的答复的可靠性产生怀疑的信息; 可能存在舞弊的情况; 需要实施除审计准则规定外的其他审计程序的情形。

第三, 审慎评价审计证据。当存在相互矛盾的审计证据时, 注册会计师需要作出进一步调查。

第四, 客观评价管理层和治理层。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。

【知识点拨】职业怀疑与职业道德基本原则相互关联。诚信原则使得注册会计师能够对审计证据进行审慎评价, 从而有助于其保持职业怀疑; 客观公正、专业胜任能力和勤勉尽责原则使得注册会计师能够以有利于职业怀疑的方式行事; 保持独立性能够增强注册会计师保持职业怀疑的能力。

二、合理运用职业判断

1. 职业判断的运用

职业判断不仅贯穿注册会计师执业的始终, 而且涉及注册会计师执业中的各类决策。职业判断对于作出下列决策尤为重要:

- (1) 确定重要性, 识别和评估重大错报风险;
- (2) 确定所需实施的审计程序的性质、

时间安排和范围；

(3)为实现审计目标，评价是否已获取充分、适当的审计证据以及是否还需要执行更多的工作；

(4)评价管理层在运用适用的财务报告编制基础时作出的判断；

(5)根据已获取的审计证据得出结论；

(6)依据职业道德概念框架，识别、评估和应对对职业道德基本原则产生的不利影响。

2. 对职业判断的评价

(1)**职业判断能力**是注册会计师专业胜任能力的**核心**。

(2)可以从以下几个方面来衡量职业判断的质量：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(可辩护性的基础：理由的充分性、思维的逻辑性和程序的合规性)。

考点五 审计风险★★★

经典例题

【例题1·单选题】☆下列各项中，不属于审计固有限制的来源的是()。

- A. 注册会计师获取审计证据的能力受到法律上的限制
- B. 注册会计师可能满足于说服力不足的审计证据
- C. 管理层可能不提供编制财务报表相关的全部信息
- D. 管理层在编制财务报表的过程中可能运用到判断

【答案】 B

【解析】 审计的固有限制源于：①财务报告的性质；②审计程序的性质；③在合理的时间内以合理的成本完成审计的需要。选项AC，属于审计程序的性质导致的固有限制；选项D属于财务报告的性质导致的固有限制。

【例题2·单选题】☆下列有关检查风险的说法中，错误的是()。

- A. 检查风险取决于审计程序设计的合理性和执行的有效性
- B. 检查风险不可能被降低为零
- C. 抽样风险不会导致检查风险
- D. 在既定的审计风险水平下，重大错报风险越高，可接受的检查风险越低

【答案】 C

【解析】 抽样风险和非抽样风险都会导致检查风险。

【例题3·单选题】☆下列有关重大错报风险的说法中，错误的是()。

- A. 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
- B. 注册会计师应当从财务报表层次和各类交易、账户余额和披露认定层次考虑重大错报风险
- C. 重大错报风险可进一步细分为固有风险和检查风险
- D. 注册会计师可以定性或定量评估重大错报风险

【答案】 C

【解析】 选项C，认定层次的重大错报风险可进一步细分为固有风险和控制风险。

【例题4·单选题】☆下列有关财务报表层次重大错报风险的说法中，错误的是()。

- A. 财务报表层次重大错报风险增大了认定层次发生重大错报的可能性
- B. 财务报表层次重大错报风险影响多项认定
- C. 财务报表层次重大错报风险通常与控制环境有关
- D. 财务报表层次重大错报风险的评估结果直接有助于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

【答案】D

【解析】注册会计师对各类交易、账户余额和披露认定层次的重大错报风险的评估结果直接有助于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。

📌 考点速学

一、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。

二、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。

(1) 财务报表层次的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。

(2) 认定层次的重大错报风险可以进一步细分为固有风险和控制风险。

【知识点拨】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。

三、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。其原因：

(1) 注册会计师通常做不到对所有的交易、账户余额和披露进行检查；

(2) 其他原因，比如注册会计师选择了不恰当的审计程序、审计程序执行的不恰当，或错误地解读了审计结论。这些因素可以通过适当的计划、在项目组成员之间进行恰当的职责分配、保持职业怀疑态度以及对项目组成员的工作执行恰当的监督、指导和复核来得以解决。

四、检查风险与重大错报风险的反向关系

在既定的审计风险水平下，可接受的检查风险水平与认定层次重大错报风险的评估结果呈反向变动关系。即评估的重大错报风险越高，可接受的检查风险越低；评估的重大错报风险越低，可接受的检查风险越高。

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：

(可接受的) 审计风险 = (认定层次的) 重大错报风险 × (可接受的) 检查风险

【知识点拨】结合审计证据的内容，得出下列结论：

(1) (可接受的) 审计风险与审计证据数量之间呈反向变动关系；

(2) (可接受的) 检查风险与审计证据数量之间呈反向变动关系；

(3) 评估的重大错报风险与审计证据数量之间呈正向变动关系。

五、审计的固有限制

审计的固有限制源于财务报告的性质、审计程序的性质与财务报告的及时性和成本效益的权衡。

第二章 审计计划

本章重要程度：●●○
考试分值范围：分值约占6分

考情分析

▶▶ 本章主要考点

审计的前提条件、审计业务约定书的内容及业务约定条款的变更；总体审计策略和具体审计计划的基本内容；重要性的含义及其运用、错报的定义及类型等。主要以客观题形式进行考查。

▶▶ 2022 年考试变化

本章删除了原“使用整体重要性水平的目的”的表述，并进行了重新调整，其他无实质性变动。

经典例题详解及核心考点

考点一 初步业务活动★★

经典例题

【例题 1·多选题】 ☆下列各项中，属于注册会计师应当开展的初步业务活动的有()。

- A. 针对接受或保持客户关系实施相应的质量管理程序
- B. 评价遵守相关职业道德要求的情况
- C. 确定审计范围和项目组成员
- D. 就审计业务约定条款与被审计单位达成一致

【答案】 ABD

【解析】 注册会计师应当开展下列初步业务活动：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。

【例题 2·多选题】 ☆在确定被审计单位

财务报告编制基础的可接受性时，下列各项中，注册会计师需要考虑的有()。

- A. 财务报表的性质
- B. 被审计单位的性质
- C. 财务报表的目的
- D. 被审计单位管理层是否充分了解财务报告编制基础

【答案】 ABC

【解析】 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。

考点速学

一、初步业务活动的目的和内容

初步业务活动的目的和内容，见表 2-1。

表 2-1 初步业务活动的目的和内容

目的		内容	
要求	说明	要求	说明
具备执行业务所需的独立性和能力	注册会计师要“知己”	评价遵守相关职业道德要求的情况	如果不满足相关职业道德要求，则无法承接
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	注册会计师要“知彼”，通常，如果管理层不诚信，业务难以承接	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	链接“质量管理”章节，事务所的常规动作，例如在此环节通常会通过实施一些程序获取信息判断客户是否诚信，是否可能存在舞弊等，确定是否承接业务
与被审计单位之间不存在对业务约定条款的误解	双方明白彼此的责任	就审计业务约定条款达成一致意见	——

二、审计的前提条件

审计的前提条件，见图 2-1。

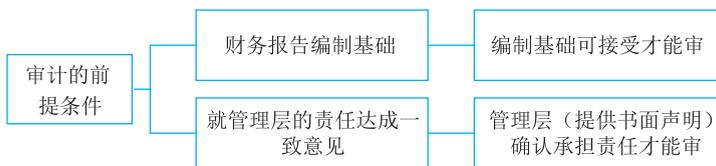


图 2-1 审计的前提条件

在确定财务报告编制基础的可接受性时考虑的因素，见图 2-2。

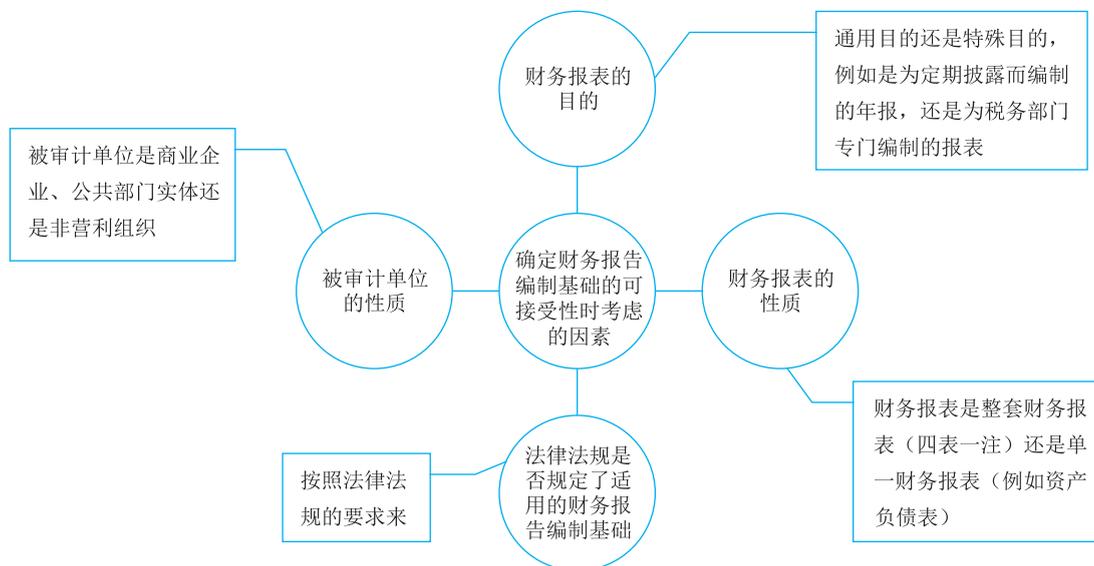


图 2-2 确定财务报告编制基础的可接受性时考虑的因素

【知识点拨】如果管理层不认可其责任，或不同意提供书面声明，注册会计师将不能获取充分、适当的审计证据。在这种情况下，注册会计师承接此类业务是不恰当的，除非法律法规另有规定。

三、审计业务约定书

1. 基本内容

被审计单位不同，审计业务约定书的具体内容和格式可能也会不同。审计业务约定条款应当包括下列主要内容：

(1) 财务报表审计的目标与范围；

- (2) 注册会计师的责任；
- (3) 管理层的责任；
- (4) 指出用于编制财务报表所适用的财务报告编制基础；
- (5) 提及注册会计师拟出具的审计报告的预期形式和内容，以及对在特定情况下出具的审计报告可能不同于预期形式和内容的说明。

2. 审计业务约定书的特殊考虑

审计业务约定书的特殊考虑，见表 2-2。

表 2-2 审计业务约定书的特殊考虑

情况	注册会计师的处理原则
组成部分的审计	如果母公司的注册会计师同时也是组成部分注册会计师，需要考虑下列因素，决定是否向组成部分 单独致送 审计业务约定书：①组成部分注册会计师的 委托人 ；②是否对组成部分 单独出具 审计报告；③与审计委托相关的 法律法规 的规定；④母公司占组成部分的 所有权份额 ；⑤组成部分管理层相对于母公司的 独立程度
连续审计	可能导致注册会计师 修改 审计业务约定条款或提醒被审计单位注意现有的业务约定条款的 因素 ：①有迹象表明被审计单位 误解 审计目标和范围；②需要 修改 约定条款或 增加特别条款 ；③被审计单位高级管理人员近期发生 变动 ；④被审计单位所有权发生 重大变动 ；⑤被审计单位业务的性质或规模发生 重大变化 ；⑥法律法规的规定发生 变化 ；⑦编制财务报表采用的财务报告编制基础发生 变更 ；⑧其他报告要求发生变化

3. 审计业务约定条款的变更

在完成审计业务前，如果被审计单位或委托人要求将审计业务变更为保证程度较低的业务，注册会计师应当确定是否存在合理理由予以变更。如果理由不合理，注册会计师不应同意变更业务，审计业务约定条款的变更，见表 2-3。

表 2-3 审计业务约定条款的变更

变更原因	是否合理
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	是
管理层施加的或其他情况引起的 审计范围受到限制	否

注：如果有迹象表明上述第①和第②项与错误的、不完整的或不能令人满意的信息有关，则不应认为该变更是合理的

如果注册会计师不同意变更审计业务约定条款，而管理层又不允许继续执行原审计业务，注册会计师应当：

(1) 在适用的法律法规允许的情况下，解除审计业务约定；

(2) 确定是否有约定义务或其他义务向治理层、所有者或监管机构等报告该事项。

如果注册会计师认为将审计业务变更为审阅业务或相关服务业务的理由合理，截至变更日已执行的审计工作可能与变更后的业务相关，然而，注册会计师需要执行的工作和出具的报告要与变更后的业务相匹配。为避免引起报告使用者的误解，将审计业务变更为其他业务的要求，见表 2-4。

表 2-4 将审计业务变更其他业务的要求

情形	能否在报告中提及原审计业务及已执行的程序	
审计→审阅	不提及	
审计→相关服务	执行商定程序	可提及
	其他	不提及

考点二 总体审计策略和具体审计计划★

经典例题

【例题 1·单选题】☆下列有关计划审计工作的说法中，错误的是()。

- A. 在制定总体审计策略时，注册会计师应当考虑初步业务活动的结果
- B. 注册会计师制定的具体审计计划应当包括风险评估程序、计划实施的进一步审计程序和其他审计程序
- C. 注册会计师在制定审计计划时，应当确定对项目组成员的工作进行复核的性质、时间安排和范围
- D. 具体审计计划通常不影响总体审计策略

【答案】D

【解析】虽然制定总体审计策略的过程通常在具体审计计划之前，但是两项计划具有内在紧密联系，对其中一项的决定可能会影响甚至改变对另外一项的决定。

【例题 2·单选题】☆在确定项目组内部复核的性质、时间安排和范围时，下列各项中，注册会计师无需考虑的是()。

- A. 被审计单位的规模
- B. 评估的重大错报风险
- C. 项目组成员的专业素质和胜任能力
- D. 项目质量复核人员的经验和能力

【答案】D

【解析】在确定对项目组成员的指导、监督以及复核的性质、时间安排和范围时应当考虑的因素主要包括：①被审计单位的规模和复杂程度；②审计领域；③评估的重大错报风险；④执行审计工作的项目组成员的专业素质和胜任能力。

考点速学

一、总体审计策略和具体审计计划

总体审计策略与具体审计计划的内容，见图 2-3。

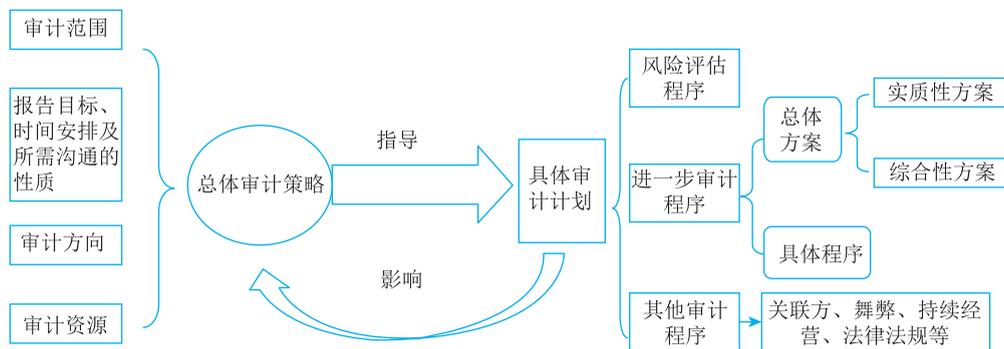


图 2-3 总体审计策略与具体审计计划

总体审计策略指导具体审计计划的制定，具体审计计划是总体审计策略的延伸。

计划审计工作并非审计业务的一个孤立阶段，而是一个持续的、不断修正的过程，贯穿于整个审计业务的始终。

二、指导、监督与复核

注册会计师应当制定计划确定对项目组

成员的指导、监督及对其工作进行复核的性质、时间安排和范围。主要取决于下列因素：①被审计单位的规模和复杂程度；②审计领域；③评估的重大错报风险；④执行审计工作的项目组成员的专业素质和胜任能力。

考点三 重要性★★★

经典例题

【例题1·单选题】☆注册会计师为确定财务报表整体的重要性而选择基准时，通常无需考虑的是()。

- A. 被审计单位的所有权结构
- B. 是否为首次接受委托的审计项目
- C. 被审计单位的融资方式
- D. 被审计单位的性质

【答案】 B

【解析】 选项 B 为确定实际执行的重要性的百分比时考虑的因素。

【例题2·多选题】☆下列各项因素中，可能表明注册会计师需要确定特定类别交易、账户余额或披露的重要性水平的有()。

- A. 是否存在与被审计单位所处行业相关的关键性披露
- B. 财务报表使用者是否特别关注财务报表中单独披露的业务的特定方面
- C. 是否存在对特定财务报表使用者的决

策可能产生影响的披露

- D. 适用的财务报告编制基础是否影响财务报表使用者对特定项目计量或披露的预期

【答案】 ABD

【解析】 根据被审计单位的特定情况，下列因素可能表明存在一个或多个特定类别的交易、账户余额或披露，其发生的错报金额虽然低于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财务报表作出的经济决策：①法律法规或适用的财务报告编制基础是否影响财务报表使用者对特定项目计量或披露的预期；②与被审计单位所处行业相关的关键性披露；③财务报表使用者是否特别关注财务报表中单独披露的业务的特定方面。

考点速学

一、重要性的含义

对重要性概念的理解，见表 2-5。

表 2-5 对重要性概念的理解

关注点	内容
关注一：错报单独或汇总后的影响	如果合理预期错报(包括漏报)单独或汇总起来可能影响财务报表使用者依据财务报表作出的经济决策，则通常认为错报是重大的
关注二：具体环境、错报的金额或性质	对重要性的判断是根据具体环境作出的，并受错报的金额或性质的影响，或受两者共同作用的影响
关注三：共同的财务信息需求	判断某事项对财务报表使用者是否重大，是在考虑财务报表使用者整体共同的财务信息需求的基础上作出的。 不考虑错报对个别财务报表使用者可能产生的影响

【知识点拨】

(1) 错报“重不重大”，关键看错报是否会影响使用者作出的经济决策。

(2) 在形成审计结论阶段，使用财务报表整体重要性水平和为了特定类别交易、账户余额和披露而确定的较低金额的重要性水平的目的：评价已识别的错报对财务报表的影响以及对审计意见的影响。

(3) 在整个审计业务执行的过程中，随着工作的进展，注册会计师应当依据所获得的新信息更新重要性。

二、重要性水平的确定

1. 财务报表整体的重要性水平

财务报表整体重要性水平的确定，见表 2-6。

表 2-6 财务报表整体重要性水平的确定

要点	内容
何时确定	制定总体审计策略时
确定的方式	财务报表整体的重要性(从数量方面考虑)=恰当的基准×适当的百分比
选择基准时考虑的因素	①财务报表要素；②是否存在特定会计主体的财务报表使用者特别关注的项目；③被审计单位的性质、所处的生命周期以及所处行业和经济环境；④被审计单位的所有权结构和融资方式；⑤基准的相对波动性
确定百分比时考虑的因素	①被审计单位是否为上市公司或公众利益实体；②财务报表使用者的范围；③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；④财务报表使用者是否对基准数据特别敏感

【知识点拨】 (1) 关注实务中常用的基准。企业处于微利或微亏状态时，采用经常性业务的税前利润为基准确定重要性可能影响审计的效率和效果；此时，可以考虑采用过去 3~5 年经常性业务的平均税前利润作为基准，或采用财务报表使用者关注的其他财务指标作为基准，如营业收入、总资产等。

(2) 假如被审计单位的经营规模较上年度没有重大变化，通常使用替代性基准确定的重要性不宜超过上年度的重要性。

(3) 注册会计师为被审计单位选择的基准在各年度中通常会保持稳定，但是并非必须保持一贯不变。注册会计师可以根据经济形势、行业状况和被审计单位具体情况的变化对采用的基准作出调整。

(4) 在确定重要性水平时，注册会计师不需考虑与具体项目计量相关的固有不确定性。

2. 特定类别交易、账户余额或披露的重要性水平

特定类别交易、账户余额或披露的重要性水平不是财务报表整体重要性在认定层面的具体化，而是在适用的情况下，注册会计师需要对特定类别交易、账户余额或披露单独确定重要性水平。

3. 实际执行的重要性

确定实际执行的重要性需要注册会计师运用职业判断，并考虑下列因素的影响：

(1) 对被审计单位的了解；

(2) 前期审计工作中识别出的错报的性质和范围；

(3) 根据前期识别出的错报对本期错报作出的预期。

实际执行的重要性通常为财务报表整体重要性的 50%~75%，实际执行的重要性水平的确定，见表 2-7。

表 2-7 实际执行的重要性水平的确定

考虑因素	选择较低百分比的情况	选择较高百分比的情况
以前年度审计的情况	(1)首次接受委托; (2)以前年度审计调整较多	以前年度审计调整较少
项目总体风险	较高	低到中等
内部控制	存在或预期存在值得关注的内部控制缺陷	以前期间的审计经验表明内部控制运行有效

4. 各重要性之间的关系

(1) 一项审计业务通常设定一个财务报表整体重要性水平(是风险评估、应对程序的安排以及审计意见出具的重要参考),对应一个或多个实际执行的重要性水平(例如针对资产负债表、利润表分别对应一个实际执行的重要性水平)。通常还会根据被审计单位的特定情况设定一个或多个特定类别的交易、账户余额或披露的重要性水平,再分别对应确定特定类别的交易、账户余额或披露的重要性水平相关的实际执行的重要性水平。

(2) “财务报表整体的重要性水平”和“实际执行的重要性水平”,是每次审计计划中必须确定的。对于特定类别的交易、账户余额或披露的重要性水平,只有在适用的情形下才需要确定。

5. 审计过程中修改重要性

注册会计师可能需要修改财务报表整体的重要性和特定类别的交易、账户余额或披露的重要性水平(如适用)的原因:①审计过程中情况发生重大变化;②获取新信息;③通过实施进一步审计程序,注册会计师对被审计单位及其经营的了解发生变化。

6. 在审计中运用实际执行的重要性

(1) 在计划审计工作时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。

在制定审计计划时,通常会将金额超过实际执行的重要性的账户纳入审计范围;但这并不意味着注册会计师可以将所有低于实际执行的重要性的账户排除在审计范围外。

(2) 运用实际执行的重要性确定进一步

审计程序的性质、时间安排和范围。

【知识点拨】

(1) 在实施分析程序时,运用实际执行的重要性确定可接受的差异额(通常不超过实际执行的重要性)。

(2) 在实施审计抽样时,运用实际执行的重要性确定可容忍错报(等于或低于实际执行的重要性)。

(3) 在审计会计估计时,注册会计师作出区间估计以评价管理层的点估计,通常情况下,当区间估计的区间已缩小至等于或低于实际执行的重要性时,该区间估计对于评价管理层的点估计是适当的。

三、错报

1. 错报的定义

错报,是指某一财务报表项目的金额、分类或列报,与按照适用的财务报告编制基础应当列示的金额、分类或列报之间存在的差异;或根据注册会计师判断,为使财务报表在所有重大方面实现合法、公允反映,需要对金额、分类或列报作出的必要调整。

2. 累积识别出的错报

(1) 错报分为事实错报、判断错报和推断错报。

(2) 明显微小的错报不需要累积,因为这些错报无论单独来看还是汇总起来(包括金额和性质),都不会对财务报表产生重大影响。

【知识点拨】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10%。某些情况下,在财务报表审计中可能设置不止一个明显微小错报的临界

值，例如对于分类错报可能设置更高水平的明显微小错报的临界值。

在确定明显微小错报的临界值时，可能需要考虑的因素：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。

第三章 审计证据

本章重要程度：●●●
考试分值范围：分值约占8分

考情分析

▶▶ 本章主要考点

审计证据的性质及特殊考虑、获取审计证据的审计程序的种类、函证决策、函证的设计、函证的内容、函证的实施与评价、分析程序的具体运用。本章既可以单独考查客观题，也可以结合审计实务考查简答题或综合题。

▶▶ 2022 年考试变化

本章新增了对“通过电子函证方式发出询证函时采取的控制措施”的内容介绍，其他无实质性变动。

经典例题详解及核心考点

考点一 审计证据的性质和特殊考虑★★★

经典例题

【例题 1·单选题】☆下列各项中，不影响审计证据可靠性的是()。

- A. 用作审计证据的信息与相关认定之间的关系
- B. 被审计单位内部控制是否有效
- C. 审计证据的来源
- D. 审计证据的存在形式

【答案】A

【解析】选项 A 影响的是审计证据的相关性。

【例题 2·单选题】☆下列有关审计证据的充分性和适当性的说法中，错误的是()。

- A. 只有充分且适当的审计证据才有证明力
- B. 审计证据的充分性和适当性分别是对

审计证据数量和质量的衡量

- C. 审计证据的充分性会影响审计证据的适当性
- D. 审计证据的适当性会影响审计证据的充分性

【答案】C

【解析】注册会计师需要获取的审计证据的数量受审计证据质量的影响，审计证据质量越高，需要的审计证据数量可能越少。也就是说，审计证据的适当性会影响审计证据的充分性。但如果审计证据的质量存在缺陷，那么注册会计师仅靠获取更多的审计证据可能无法弥补其质量上的缺陷，选项 C 错误。

考点速学

一、审计证据的充分性与适当性

审计证据的充分性和适当性，见表 3-1。

表 3-1 审计证据的充分性和适当性

项目	内容
充分性(数量)	受评估的重大错报风险的影响：在可接受的审计风险水平下，评估的重大错报风险 越高 ，需要的审计证据数量可能 越多 ； 受审计证据质量的影响：审计证据的质量 越高 ，需要的审计证据数量可能 越少
适当性(质量)	核心内容： 相关性和可靠性 。 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； 可靠性：是指审计证据的可信程度。受到审计证据的来源和性质的影响，并取决于获取审计证据的具体环境
充分性和适当性之间的关系	(1) 只有充分且适当的审计证据才是有证明力的； (2) 质量影响数量，但数量不影响质量：审计证据的质量越高，需要的审计证据的数量越少，但如果审计证据的 质量有缺陷 ，再多数量的审计证据可能也 无法弥补 该缺陷

二、评价充分性和适当性时的特殊考虑

评价审计证据的充分性和适当性时的特殊考虑，见图 3-1。

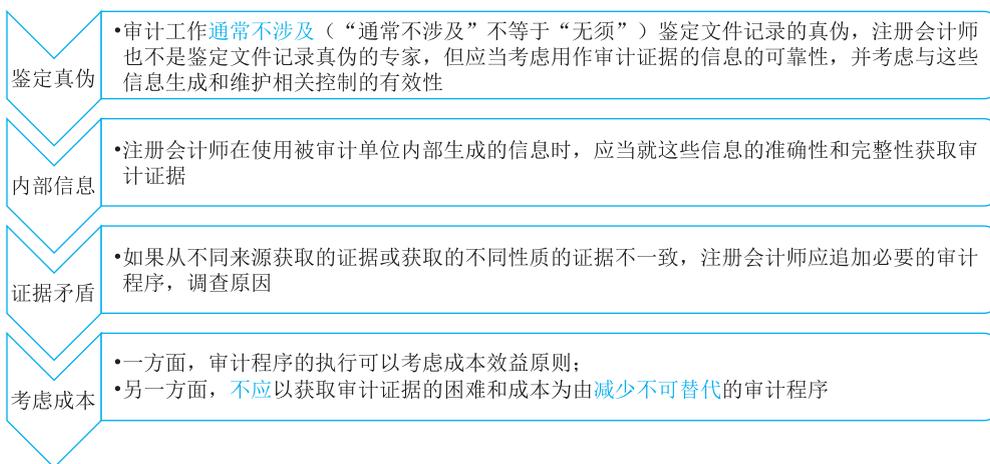


图 3-1 评价审计证据的充分性和适当性时的特殊考虑

考点二 审计程序的种类★

经典例题

【例题·多选题】☆下列审计程序中，注册会计师在所有审计业务中均应当实施的有()。

- A. 了解被审计单位的内部控制
- B. 在临近审计结束时，运用分析程序对财务报表进行总体复核
- C. 实施用作风险评估的分析程序

D. 将财务报表与会计记录进行核对

【答案】 ABCD

【解析】 以上四项均属于在所有审计业务中应当实施的程序。

考点速学

审计程序的种类包括：检查、观察、询问、函证、重新计算、重新执行、分析程序，见表 3-2。

表 3-2 审计程序的种类

程序种类	适用的测试流程	说明	备注	
检查	检查文件记录	风险评估程序、控制测试、实质性程序	提供的审计证据的可靠性取决于： (1) 文件记录的 性质和来源 ； (2) 当文件记录来自被审计单位内部时，其可靠性取决于生成该内部文件记录的 内部控制的有效性	—
	检查有形资产	实质性程序	可为有形资产的存在提供可靠的审计证据	并不一定能够为权利和义务认定、准确性、计价和分摊认定提供可靠的审计证据
观察	风险评估程序、控制测试、实质性程序	可提供执行有关过程或程序的审计证据	所提供的证据仅限于观察发生的时点	
询问	风险评估程序、控制测试、实质性程序	广泛应用于整个审计过程中，但可靠性不高	本身不足以发现认定层次存在的重大错报，也不足以测试内部控制运行的有效性	
函证	实质性程序	获取的审计证据的可靠性较高	—	
重新计算	实质性程序	对文件记录中的 数据计算的准确性 进行核对	可通过手工方式或电子方式进行	
重新执行	控制测试	能够证明控制运行的有效性	—	
分析程序	风险评估程序、实质性程序、总体复核	在风险评估程序和总体复核时 必须实施 ，在实质性程序时 可以选择使用	—	

考点三 函证★★★

经典例题

【例题 1·多选题】 ☆在作出是否有必要实施函证的决策时，下列各项因素中，注册会计师应当考虑的有()。

- A. 被审计单位管理层协助注册会计师实施函证程序的能力或意愿
- B. 评估的认定层次重大错报风险
- C. 实施除函证以外的其他审计程序获取的审计证据
- D. 函证程序针对的认定

【答案】 BCD

【解析】 注册会计师应当确定是否有必要实施函证以获取认定层次的充分、适当的审计证据。在作出决策时，注册会计师应当

考虑以下三个因素：①评估的认定层次重大错报风险；②函证程序针对的认定；③实施除函证以外的其他审计程序。除上述三个因素外，注册会计师还可以考虑下列因素以确定是否选择函证程序作为实质性程序：①被询证者对函证事项的了解；②预期被询证者回复询证函的能力或意愿；③预期被询证者的客观性。

【例题 2·单选题】 ☆下列各项中，不会影响回函的可靠性的是()。

- A. 回函的及时性
- B. 回函包含的限制条款
- C. 回函发出及收回的控制情况
- D. 被询证者的客观性

【答案】 A

【解析】 在评价函证的可靠性时，注册会计师应当考虑：①对询证函的设计、发出及收回的控制情况；②被询证者的胜任能力、独立性、授权回函情况、对函证项目的了解及其客观性；③被审计单位施加的限制或回

函中的限制。

📖 考点速学

一、函证决策

在作出函证决策时，考虑的因素见图 3-2。

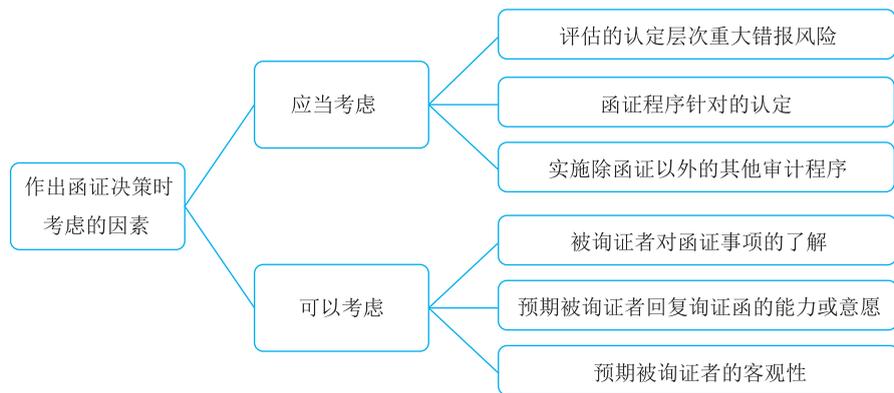


图 3-2 作出函证决策时考虑的因素

【知识点拨】

(1) 针对不同的认定，函证的证明力不同。函证应收账款时，函证可能为存在、权利和义务认定提供相关可靠的审计证据，但**不能为准确性、计价和分摊**（如应收账款涉及的坏账准备计提）认定提供证据。

(2) 审计应付账款的完整性（检查未记录负债）时，向被审计单位主要供应商函证比选择大金额的应付账款进行函证更有效。

二、函证的内容

函证的内容，见表 3-3。

表 3-3 函证的内容

项目	内容
函证对象	(1) 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。 要求：应当函证。 不函证特例：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。 要求：应当函证。 不函证特例：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 。 (3) 函证的其他内容
函证程序实施的范围	为保证样本代表总体，样本通常包括：①金额较大的项目；②账龄较长的项目；③交易频繁但期末余额较小的项目；④重大关联方交易；⑤重大或异常的交易；⑥可能存在争议、舞弊或错误的交易
函证的时间	(1) 通常：以资产负债表日为截止日，在资产负债表 日后 适当时间内实施函证； (2) 特例：如果评估的重大错报风险为 低水平 ，可选择资产负债表 日前 适当日期为截止日实施函证，并对所函证项目自该截止日起至资产负债表日止发生的变动实施实质性程序

三、询证函的设计

1. 设计询证函需要考虑的因素

设计询证函应当考虑所审计的认定以及可能影响函证可靠性的因素。可能影响函证可靠性