

BEIKAO XIANXIU JIEDUAN

备考先修
阶段

• • • • • 梦想成真辅导丛书 • • • • •



2021年备考先修

2021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、考试总体情况及命题规律

(一) 考试总体情况介绍

1. 教材基本结构

2021年审计教材共八编23章,充分体现了职业道德守则和执业准则的内容。具体如下:

第一编 审计基本原理(第1章~第6章)

本编主要系统介绍注册会计师审计的基本理论和方法,注册会计师在执行财务报表审计业务时,就是将本编所学习的理论和方法运用于实务。从学习难度上讲,由于涉及一些重要的审计理论和方法,因此,具有一定的难度,特别是对于第一次学习审计科目的考生,会明显感到抽象和难以理解。从命题形式上看,多为客观题,但在简答题和综合题中也会涉及本编的知识,尤其是将一些重要理论与实务相结合,如审计风险的识别、评估和应对的综合题中就会运用到本编的审计目标、认定等内容。

第二编 审计测试流程(第7章~第8章)

本编是非常重要的内容,风险导向审计是当今主流的审计方法,该部分内容系统介绍注册会计师如何对重大错报风险进行评估和应对,并最终将审计风险降至可接受的低水平。从审计测试流程的基本思路来讲,就是识别、评估和应对。在考试时,经常会将风险识别、评估和应对的理念与实务融合在一起进行考查,这样就会大幅度地提高题目的难度,这部分内容要求考生必须具有一定的风险导向审计的理念。此外,这部分内容涉及的知识点非常广泛,考点非常多,即使只考基本知识,对考生的记忆力也是一个很大的挑战。因此,对这部分内容,希望考生能够关注各种题型,尤其是综合性题目。

第三编 各类交易和账户余额的审计(第9章~第12章)

这部分内容是各业务循环中交易、账户余额的审计,注册会计师根据风险评估的结果,对各类交易、账户余额执行进一步审计程序。由于该部分与审计实务密切相关,因此,对没有实务经验的考生来说有一定难度。考生在复习这部分内容时,应注意以下几个方面:第一,根据重要的具体审计目标,能够确定为实现目标应实施的实质性程序;第二,重点掌握重要的审计程序,如函证、监盘等基本内容;第三,关注基本的会计知识。

第四编 对特殊事项的考虑(第13章~第17章)

这部分内容介绍的是财务报表审计过程中对舞弊、违反法律法规行为、审计沟通、利用他人工作、对集团财务报表审计的特殊考虑、会计估计、关联方、持续经营假设以及期初余额等特殊事项的考虑。这部分内容涉及的审计准则较多,重要程度也较高。重点应关注对舞弊的考虑、对集团财务报表审计的特殊考虑、会计估计审计、关联方审计。从命题来看,该部分知识不仅以客观题进行考查,对重要知识点也经常考查简答题,如会计估计审计、关联方审计、集

团财务报表审计，在综合题中也可能涉及，如集团财务报表审计。

第五编 完成审计工作与出具审计报告(第 18 章~第 19 章)

本编是在完成了对财务报表各业务循环的审计后，评价审计结果、形成审计意见、草拟审计报告的过程。这两章属于非常重要的章节，在考试中各种题型均可涉及，特别是综合题的考核，要求考生能够根据审计过程中发现的问题，确定审计意见类型，草拟审计报告，这是考生必须要掌握的知识。

第六编 企业内部控制审计(第 20 章)

本编主要针对企业内部控制审计的相关内容作详细介绍，考生需要掌握内部控制审计的计划工作、审计方法、各个方面的控制测试、审计报告等内容。

第七编 质量管理(第 21 章)

本编主要针对会计师事务所质量管理的相关内容作详细介绍，考生应对会计师事务所质量管理中有明确要求或规定(如年限、次数等)的内容进行适当记忆。根据以往考题分析，本编主要以简答题的形式进行考核，但是同时也要关注客观题的考核点。

第八编 职业道德(第 22 章~第 23 章)

职业道德问题是注册会计师考试中的重点内容。这部分内容全面系统地介绍了《中国注册会计师职业道德守则》的内容。从难度上看，除个别知识点有些难度，大部分知识比较易于理解，虽涉及很多职业道德中的具体情况，但总体难度不高。本部分包括的两章内容都是比较重要的，考生应在掌握好职业道德基本原则和概念框架的前提下，更好地把握审计业务对独立性的要求。从命题上看，本部分更容易以客观题或简答题的形式进行考查，尤其是结合具体情况对是否违反职业道德进行判断分析的简答题。

注册会计师审计业务的基本流程与部分章节之间的关系，如图 1 所示。

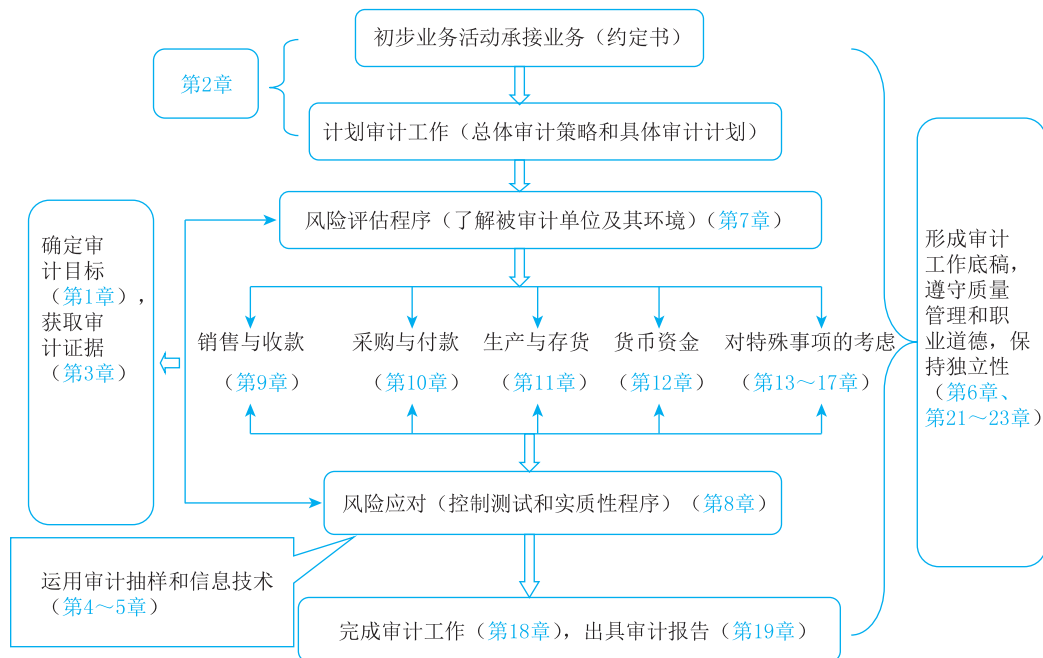


图 1 注册会计师审计业务的基本流程与部分章节之间的关系

2. 分值分布及各章难易度

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如表 1 所示。

表 1 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 1 章	5 分	客观题、简答题、综合题	中	★★★
	第 2 章	6 分	客观题、简答题、综合题	难	★★★
	第 3 章	8.5 分	客观题、简答题、综合题	中	★★★
	第 4 章	4 分	客观题、简答题	难	★★
	第 5 章	1 分	客观题	易	★
	第 6 章	3 分	客观题、简答题	易	★★
第二编	第 7 章	5 分	客观题、简答题、综合题	难	★★★
	第 8 章	2.5 分	客观题、综合题	难	★★★
第三编	第 9 章	3.5 分	简答题、综合题	难	★★★
	第 10 章	3 分	客观题、简答题、综合题	中	★★
	第 11 章	6 分	客观题、简答题、综合题	难	★★★
	第 12 章	3 分	客观题、简答题	难	★★
第四编	第 13 章	3.5 分	客观题、简答题	难	★★★
	第 14 章	3.5 分	客观题	中	★★
	第 15 章	2.5 分	客观题	中	★
	第 16 章	6 分	客观题、简答题、综合题	难	★★★
	第 17 章	7.5 分	客观题、简答题	难	★★★
第五编	第 18 章	2.5 分	客观题、简答题、综合题	中	★★
	第 19 章	4.5 分	客观题、简答题、综合题	难	★★★
第六编	第 20 章	4.5 分	客观题、简答题、综合题	难	★★★
第七编	第 21 章	8 分	客观题、简答题	中	★★★
第八编	第 22 章	1 分	客观题、简答题	中	★★
	第 23 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。

(二) 命题规律总结及趋势预测

1. 近三年题型、题量及分值分布如表 2 所示。

表 2 近三年题型、题量及分值分布

年份	单项选择题		多项选择题		简答题		综合题	
	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值
2020 年	25	25	10	20	6	36	1	19

续表

年份	单项选择题		多项选择题		简答题		综合题	
	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值
2019年	25	25	10	20	6	36	1	19
2018年	25	25	10	20	6	36	1	19

自 2012 年开始实行机考，题型、题量与分值分布方面没有发生变化。

2. 命题规律分析

(1) 审计考试基本特点分析。

- ①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；
- ②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。

(2) 审计考试趋势分析。

- ①注重基础内容的考查，非常强调对基础知识的准确掌握；
- ②考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；
- ③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。

3. 趋势预测

通过对近几年的试题分析，预计 2021 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。

下面我们结合个别真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。今年考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”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, 甚至一些考点与往年真题有所重复。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当中涉及的错报评价、书面声明等内容。通过5个资料将整个审计过程当中的要点进行考查。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涉及的内容大部分为会计知识，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”两字，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。建议考生充分利用中华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！



2021年考试变化讲解

关于左侧小程序码，你需要知道——

亲爱的读者，无论你是新学员还是老考生，本着“逢变必考”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，网校名师为你带来2021年本科目考试变动解读，助你第一时间掌握重要考点。

QIANGHUA JIANGJIE JIEDUAN

强化讲解
阶段 (2个月)

• • • • 梦想成真辅导丛书 • • • •

第一编

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2021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1章 审计概述

考情分析

▶ 历年考情分析

本章作为注册会计师审计基本理论的重要内容，可能以各种题型考查考生对本章基本概念、基本理论知识的理解。近几年来，每年均考查多个客观题，同时在风险导向审计的综合题中考查审计目标理论在实务中的运用。考生应重点关注审计的保证程度、审计要素、审计目标、审计基本要求、审计风险等知识点。

▶ 本章2021年考试主要变化

本章主要依据新修订的质量管理相关准则和中国注册会计师职业道德守则对个别表述进行了调整。

核心考点及经典例题详解

考点一 审计的概念与保证程度★*



扫我解疑难

📖 经典例题

【例题1·单选题】（2019年改**）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】（2018年）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

关于“扫我解疑难”，你需要知道——

亲爱的读者，下载并安装“中华会计网校”APP，扫描对应二维码，即可获赠知识点概述分析及知识点讲解视频（前10次试听免费），帮助夯实相关考点内容。若想获取更多的视频课程，建议选购中华会计网校辅导课程。

* 本书采用★级进行标注。★表示了解，★★表示熟悉，★★★表示掌握。
 ** 本书所涉及考题均来自考生回忆，且已根据2021年考试大纲修改过时题目。

- 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。

【例题 3·多选题】(2020 年)下列各项中, 属于合理保证鉴证业务的有()。

- A. 财务报表审计业务
- B. 内部控制审计业务
- C. 审计和审阅以外的其他鉴证业务
- D. 财务报表审阅业务

【答案】AB

【解析】选项 C, 其他鉴证业务可能提供合理

保证, 也可能提供有限保证; 选项 D, 财务报表审阅业务提供的是有限保证。

考点精析

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信赖的程度。

第一, 审计的目的和作用——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。

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。两者的区别如表 1-1 所示。

表 1-1 合理保证与有限保证的区别

区别	保证程度	
	合理保证	有限保证
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】由于合理保证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。

考点二 审计要素★★



扫我解疑难

经典例题

【例题 1·多选题】(2019 年)下列各项中, 属

于审计业务要素的有()。

- A. 审计证据
- B. 财务报表编制基础
- 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、财务报表编制基础、审计证据和审计报告。

【例题 2·单选题】(2018 年)下列有关审计业务三方关系的说法中, 不恰当的是()。

- 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. 管理层也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。

考点精析

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）、财务报表编制基础（标准）、审计证据和审计报告。

一、审计业务的三方关系人

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能够发现，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，预期使用者应考虑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。

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、财务报表编制基础（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编制基础。

四、审计证据

充分性和适当性是审计证据的基本特性，且两者相互关联。

五、审计报告

（1）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。

（2）在对财务报表出具的审计报告中，如果注册会计师履行其他报告责任，应在审计报告中将其单独作为一部分。

考点三 审计目标★★★



扫我解疑难

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。

考点精析

一、财务报表审计总体目标

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如图 1-1 所示。

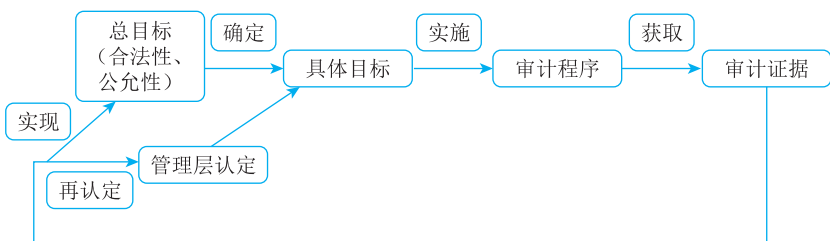


图 1-1 认定与审计目标的基本思路

2. 认定与审计目标的确定

(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 1-2)。

表 1-2 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与具体审计目标(见表 1-3)。

表 1-3 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

续表

项目	管理层认定	具体审计目标
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上是相关的、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上是相关的、可理解的

【知识点拨】 (1) 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；

(2) 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。

考点四 审计基本要求★★



扫我解疑难

经典例题

【例题 1·单选题】 (2018 年) 下列有关职业怀疑的说法中，错误的是()。

- A. 注册会计师应当在整个审计过程中保持职业怀疑
- B. 保持职业怀疑是注册会计师的必备技能
- C. 保持职业怀疑可以使注册会计师发现所有由于舞弊导致的错报
- D. 保持职业怀疑是保持审计质量的关键要素

【答案】 C

【解析】 保持职业怀疑，可以使注册会计师合理发现由于错误和舞弊导致的重大错报，而并非所有错报。

【例题 2·单选题】 (2017 年) 下列关于职业判断的说法中，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。

考点精析

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，对可能表明由于舞弊或错误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。

注意：职业怀疑与职业道德基本原则中独立性、客观公正密切相关。

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。

考点五 审计风险★★★



扫我解疑难

经典例题

【例题1·单选题】(2019年)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】(2017年)下列关于检查风险的说法中，错误的是()。

- A. 检查风险是指注册会计师未能通过审计程序发现错报，因而发表不恰当审计意见的风险
- B. 检查风险通常不可能降低为零
- C. 保持职业怀疑有助于降低检查风险
- D. 检查风险的高低取决于审计程序设计的合理性和执行的有效性

【答案】A

【解析】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。

【例题3·单选题】(2019年)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。

考点精析

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。

【知识点拨】 审计风险模型中的审计风险水平在制订审计计划时就应确定。

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。两个层次的重大错报风险包括：

(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又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，或者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执行恰当的监督、指导和复核来解决。

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) (可接受的水平) 审计风险与审计证据数量之间成反向变动关系；

(2) (可接受的水平) 检查风险与审计证据数量之间成反向变动关系；

(3) 评估的重大错报风险与审计证据数量之间成正向变动关系。

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。

阶段性测试

- 【单选题】 下列有关审计的说法中，错误的是()。
 - 在财务报表审计中，审计对象的载体是财务报表
 - 审计业务的三方关系人是注册会计师、被审计单位管理层、财务报表预期使用者
 - 审计的目的是提供绝对保证
 - 鉴证业务包括审计、审阅和其他鉴证业务
- 【多选题】 下列关于重大错报风险的说法中，正确的有()。
 - 重大错报风险可进一步细分为固有风险和控制风险
 - 注册会计师应当将重大错报风险与特定的交易、账户余额和披露的认定相联系

C. 在评估一项重大错报是否为特别风险时，注册会计师不应考虑控制对相关风险的抵销效果

D. 注册会计师对重大错报风险的评估，可能随着审计过程中不断获取审计证据而做出相应的变化

阶段性测试答案精析

1. C 【解析】由于固有风险等因素的存在，

审计提供的只是高水平的合理保证，而不是绝对保证。

2. CD 【解析】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，选项A错误；识别的重大错报风险不仅可能与特定的某类交易、账户余额和披露的认定相关，还可能与财务报表整体广泛相关，选项B错误。



第2章 审计计划

考情分析

▶ 历年考情分析

本章属于比较重要的内容，主要介绍审计计划阶段涉及的初步业务活动、总体审计策略和具体审计计划以及重要性等。从近几年的考题来看，重要性的相关内容非常重要，注意各种题型的考查；另外，审计计划也可能与审计工作底稿、审计沟通等内容相结合进行考查。考生应关注：审计业务约定书的内容；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。

▶ 本章2021年考试主要变化

本章主要依据新修订的质量管理相关准则对个别表述进行了调整。

核心考点及经典例题详解

考点一 初步业务活动★



扫我解疑难

经典例题

【例题1·多选题】（2019年改）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】（2018年）下列各项中，通常可以作为变更审计业务的合理理由的有（ ）。

- A. 环境变化对审计服务的需求产生影响
- B. 委托方对原来要求的审计业务的性质存在误解
- C. 管理层对审计范围施加限制
- D. 客观因素导致审计范围受到限制

【答案】 AB

【解析】 选项C和选项D属于变更审计业务的不合理理由。

考点精析

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如表2-1所示。

表 2-1 初步业务活动的目的和内容

目的	内容
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 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	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

二、审计的前提条件

1. 财务报告编制基础

确定编制基础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的因素：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. 就管理层的责任达成一致意见

管理层认可并理解其责任，是审计工作的前提，这对审计工作是至关重要的。

3. 确认的形式——书面声明

【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

审计业务约定书的具体内容和格式可能因被审计单位的不同而不同，但**应当**包括以下主要内容：

(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(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(见表2-3)

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。如果理由不合理，注册会计师不应同意变更业务。

表 2-3 审计业务约定条款的变更

理由的合理性	变更原因
合理理由	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
不合理理由	管理层施加的或其他情况引起的 审计范围受到限制

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，相应地，注册会计师需要执行的工作和出具的报告会适用于变更后的业务。为避免引起报告使用者的误解，对相关服务业务出具的报告不应提及下列内容：①原审计业务；②在原审计业务中已执行的程序。

【知识点拨】 只有将审计业务变更为执行商定程序业务，注册会计师才可在报告中提及已执行的程序。

考点二 总体审计策略和具体审计计划★★



扫我解疑难

经典例题

【例题 1·单选题】 (2020 年) 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】 (2019 年) 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】 对项目组成员指导、监督和复核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。

考点精析

一、总体审计策略和具体审计计划的对比

总体审计策略和具体审计计划的对比如表 2-4 所示。

表 2-4 总体审计策略和具体审计计划的对比

项目	总体审计策略	具体审计计划
内容	①审计 范围 ；②报告 目标、时间安排 及所需沟通的性质；③审计 方向 ；④审计 资源	① 风险评估程序 ；②计划实施的 进一步审计程序 ； ③计划实施的 其他审计程序 注：当计划的风险评估程序和进一步审计程序与披露相关时，确定这些程序的性质、时间安排和范围十分重要
要求	① 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 ；② 总体审计策略 是具体审计计划的 指导 ， 具体审计计划 是总体审计策略的 延伸 ；③如果注册会计师在审计过程中对总体审计策略或具体审计计划作出重大修改，应当在审计工作底稿中 记录 作出的 重大修改及其理由	

二、指导、监督与复核

注册会计师应当制订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★★★

扫我解疑难

经典例题

【例题1·单选题】(2020年)下列有关财务报表**整体的重要性**的说法中，错误的是()。

- A. 注册会计师应当从定性和定量两个方面考虑财务报表整体的重要性
- B. 财务报表的审计风险越高，财务报表整体的重要性金额越高
- C. 财务报表整体的重要性可能需要在审计过程中作出修改
- D. 注册会计师应当在制定总体审计策略时确定财务报表整体的重要性

【答案】B

【解析】财务报表的审计风险越高，财务报表整体的重要性金额越低。

【例题2·单选题】(2019年)下列因素中，注册会计师在确定实际执行的重要性时无须考虑的是()。

- A. 是否为首次接受委托的审计项目
- B. 是否存在财务报表使用者特别关注的项目
- C. 是否存在值得关注的内部控制缺陷
- D. 前期审计中识别出的错报的数量和性质

【答案】B

【解析】选项B是在选择基准时(确定重要性时)需要考虑的因素之一。

【例题3·单选题】(2018年)下列有关明显微小错报的说法中，错误的是()。

- A. 明显微小错报是指对财务报表整体没有重大影响的错报
- B. 注册会计师无须累积明显微小的错报
- C. 如果无法确定某错报是否明显微小，则不能认定为明显微小
- D. 金额低于明显微小错报临界值的错报是明显微小错报

【答案】A

【解析】明显微小错报的汇总数是明显不会对财务报表整体产生重大影响的，选项A的描述过于宽泛。

【例题4·多选题】(2020年)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。

考点精析

一、重要性的含义

1. 重要性概念可从下列方面进行理解

(1) 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；

(2) 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；

(3) 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。

2. 注册会计师使用整体重要性水平（将财务报表作为整体）的目的

(1) 决定风险评估程序的性质、时间安排和范围；

(2) 识别和评估重大错报风险；

(3) 确定进一步审计程序的性质、时间安排和范围。

【知识点拨】 (1) **在整个业务过程中**，随着审计工作的进展，注册会计师应当根据所获得的新信息更新重要性。

(2) 在**形成审计结论阶段**，要使用整体重

要性水平和为特定交易类别、账户余额和披露而确定的较低金额的重要性水平来评价已识别的错报对财务报表的影响和对审计报告中审计意见的影响。

二、重要性水平的确定

在确定计划的重要性水平时需要考虑的因素包括：对被审计单位及其环境的了解、审计的目标、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。

1. 财务报表整体的重要性

注册会计师在**制定总体审计策略**时，应当确定财务报表整体的重要性。

财务报表整体的重要性（从**数量**方面考虑重要性）= 恰当的基准×适当的百分比

(1) 需要从性质和数量方面考虑重要性。

(2) 在选择基准时，需要考虑的因素包括：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。

【知识点拨】 (1) 关注教材列举的实务中常用的基准。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) 如果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) 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如表2-5所示。

表 2-5 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

【知识点拨】“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。

4. 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所了解的情况发生变化。

5. 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**可接受的差异临界值**。

(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。

『链接』结合《中国注册会计师审计准则问题解答第8号——重要性及评价错报》进行学习。

三、错报

1. 错报的定义

错报，是指某一财务报表项目所报告的金额、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；或根据注册会计师的判断，为使财务报表在所有重大方面实现公允反映，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。

3. 对审计过程识别出的错报的考虑

错报可能不会孤立发生，一项错报的发生可能表明存在其他错报。如果审计过程中**累积错报的汇总数**接近确定的重要性，则表明存在比可接受的低风险水平更大的风险，即可能未被发现的错报连同审计过程中累积

错报的汇总数，可能超过重要性。

阶段性测试

- 【单选题】在完成审计业务前，如果被审计单位要求将审计业务变更为保证程度较低的鉴证业务，注册会计师认为合理的理由是（ ）。
 - 注册会计师不能获取完整和令人满意的信息
 - 注册会计师不能获取充分、适当的审计证据
 - 被审计单位提出大幅度削减审计费用
 - 被审计单位对原来要求的审计业务的性质存在误解
- 【多选题】下列各项中，属于具体审计计划活动的有（ ）。
 - 确定重要性
 - 确定风险评估程序的性质、时间安排和范围
 - 确定进一步审计程序的性质、时间安排和范围
 - 确定是否需要实施项目质量复核
- 【多选题】下列因素中，影响对审计工作的指导、监督复核的性质、时间安排和范围的因素的有（ ）。
 - 被审计单位的规模和复杂程度
 - 审计领域
 - 评估的重大错报风险
 - 执行审计工作的项目组成员的专业素质和胜任能力
- 【多选题】下列关于重要性的说法中，正确的有（ ）。
 - 无论是错误还是舞弊，金额小于重要性水平时均不重要
 - 恰当运用重要性有助于提高审计效率和

保证审计质量

- 重要性有数量和性质两个方面的特征
 - 注册会计师应从财务报表，交易、账户余额、披露两个层次来考虑重要性
- 【单选题】下列各项因素中，注册会计师在确定明显微小错报临界值时，通常无须考虑的是（ ）。
 - 以前年度审计中识别出的错报
 - 重大错报风险的评估结果
 - 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
 - 被审计单位的财务报表是否分发给广大范围的使用者

阶段性测试答案精析

- D 【解析】合理的变更理由只有两种：一是环境变化对审计服务的需求产生影响；一是对原来要求的审计业务的性质存在误解。
- BC 【解析】具体审计计划包括风险评估程序、计划实施的进一步审计程序和其他审计程序；选项AD属于在总体审计策略中需要考虑的内容。
- ABCD
- BCD 【解析】如果是舞弊行为，从量的方面看不重要，但从性质上来看却是重要的。
- D 【解析】在确定明显微小错报的临界值时，注册会计师可能考虑以下因素：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3章 审计证据

考情分析

▶ 历年考情分析

本章属于非常重要的内容，主要介绍审计证据的性质、获取审计证据的程序种类，以及函证程序和分析程序的具体运用。从近几年的考题来看，除了获取审计证据的程序种类较少考查外，其他内容都是考试的重点内容，尤其是函证及分析程序，而函证程序则是重中之重，其不仅考查客观题，还经常与应收账款、应付账款、银行存款、存货审计等结合考查简答题。分析程序不仅可考查简答题，还会在风险导向审计的综合题中考查。考生应关注：审计证据的性质、函证及分析程序。

▶ 本章2021年考试主要变化

本章内容无实质性变动。

核心考点及经典例题详解

考点一 审计证据的性质★★★



扫我解疑难

经典例题

【例题1·单选题】 (2020年)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。

【例题2·单选题】 (2019年)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3·单选题】 (2015年改)下列有关审计证据的说法中，正确的是()。

- A. 外部证据与内部证据矛盾时，注册会计师应当采用外部证据
- B. 审计证据不包括会计师事务所接受与保持客户或业务时实施质量管理程序获取的信息
- C. 注册会计师可以考虑获取审计证据的成本与所获取信息的有用性之间的关系
- D. 注册会计师无须鉴定作为审计证据的文件记录的真伪

【答案】 C

【解析】 选项A，外部证据与内部证据矛盾

时，首先应查明原因，之后再确定采用哪个审计证据；选项 B，审计证据包括会计师事务所接受与保持客户或业务时实施质量管理程序获取的信息；选项 D，审计工作通常不涉及鉴定文件记录的真伪，注册会计师也不是鉴定文件记录真伪的专家，但应当考虑用

作审计证据的信息的可靠性。

考点精析

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如表 3-1 所示。

表 3-1 审计证据的充分性和适当性

项目	内容
充分性(数量)	审计证据的数量受重大错报风险的影响，即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 越多 ； 审计证据的数量也受审计证据质量的影响，即审计证据的质量 越高 ，需要的审计证据数量 越少
适当性(质量)	即审计证据的 相关性和可靠性
充分性和适当性之间的关系	(1)充分性和适当性是审计证据的两个重要特征，只有 充分且适当 的审计证据才是有证明力的； (2)审计证据的数量受质量的影响，即质量 越高 ，所需数量可能 越少 ，但反过来，并不成立，即如果审计证据的 质量存在缺陷 ，注册会计师 仅靠获取更多的证据可能无法弥补其质量上的缺陷

二、评价充分性和适当性时的特殊考虑

1. 对文件记录可靠性的考虑

审计工作通常**不涉及鉴定文件记录的真伪**，但应当考虑用作审计证据的信息的可靠性，并考虑与这些信息生成和维护**相关控制的有效性**。

如果在审计过程中识别出的情况使其认为文件记录可能是伪造的，或文件记录中的某些条款已发生变动，注册会计师应当作出进一步调查，包括直接向第三方询证，或考虑利用专家的工作以评价文件记录的真伪。

2. 使用被审计单位生成信息时的考虑

注册会计师应当就这些信息的**准确性和完整性**获取审计证据。

3. 证据相互矛盾时的考虑

如果针对某项认定从不同来源获取的审计证据或获取不同性质的审计证据不一致，表明某项审计证据可能不可靠，注册会计师应当**追加**必要的审计程序。

4. 获取审计证据时对成本的考虑

(1)在保证获取充分、适当的审计证据的前提下，注册会计师**可以考虑**获取审计证据的**成本**与所获取信息的有效性之间的关系；

(2)**不应**以获取审计证据的**困难和成本**为由**减少不可替代**的审计程序；

(3)如果确实无法获取必要的审计证据且无较好的替代程序，应视为审计范围受到限制。

考点二 审计程序的种类



扫我解疑难

经典例题

【例题·单选题】(2019年)下列审计程序中，不适用于细节测试的是()。

- A. 函证
- B. 检查
- C. 询问
- D. 重新执行

【答案】D

【解析】重新执行适用于控制测试。

考点精析

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，如表 3-2 所示。