



知识点 1: 保证程度

- 命题角度: 1. 哪些属于鉴证业务;
2. 提供合理保证或有限保证的业务类型

必备锦囊:

| 类型 | 定义 | 举例 | 报告的保证 |
|------|---|--|------------------------------|
| 鉴证业务 | 注册会计师对鉴证对象信息提出结论, 以增强 除责任方之外 的预期使用者对鉴证对象信息信任程度的业务。 | 审计 | 合理保证 |
| | | 审阅 | 有限保证 |
| | | 其他鉴证业务(例如预测性财务信息审核) | 合理保证 或 有限保证 |
| 相关服务 | 注册会计师运用专业知识和技能, 为委托人提供一定的技术支持或服务。 | (1) 代编财务信息; (2) 对财务信息执行商定程序; (3) 税务咨询; (4) 管理咨询 | 不提供 任何程度的保证 |

习题:

1. (2019 年) 下列选项中, 不属于鉴证业务的有 ()。

- A. 财务报表审阅
- B. 财务报表审计
- C. 对财务信息执行商定程序
- D. 代编财务信息

【正确答案】CD

【答案解析】鉴证业务包括审计、审阅和其他鉴证业务。相关服务包括税务咨询和管理咨询、代编财务信息、对财务信息执行商定程序等。

2. (2021 年) 下列各项业务中, 能够提供合理保证或有限保证的有 ()。

- A. 管理咨询



- B. 财务报表审计
- C. 财务报表审阅
- D. 为财务信息执行商定程序

【正确答案】BC

【答案解析】提供合理保证或有限保证的业务为鉴证业务，选项 BC 属于鉴证业务，选项 AD 为相关服务。

知识点 2：三方关系人

命题角度：预期使用者的辨析

必备锦囊：

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

预期使用者是指预期使用审计报告和财务报表的组织或人员。

注册会计师**可能无法识别**使用审计报告的所有组织和人员。此时，预期使用者主要是指那些与财务报表有重要和共同利益的**主要利益相关者**，例如，在上市公司财务报表审计中，预期使用者主要是指上市公司的股东，但公司债权人、供应商、顾客、证券监管机构等显然也是预期使用者。

由于审计意见有利于提高财务报表的可信性，有可能对管理层有用，因此，在这种情况下，管理层也会成为预期使用者之一，但**不是唯一**的预期使用者。

注册会计师的审计意见主要是向**除管理层之外**的预期使用者提供的。

习题：

（2022 年）下列有关审计报告和财务报表预期使用者的说法中，错误的是（ ）。

- A. 对于上市公司而言，预期使用者是指上市公司的全体股东
- B. 审计报告的收件人通常为预期使用者
- C. 预期使用者可能是组织，也可能是个人
- D. 注册会计师可能无法识别所有的预期使用者

【正确答案】A

【答案解析】注册会计师为上市公司提供财务报表审计服务，其审计报告收件人为某某



股份有限公司全体股东，但是除了股东之外，公司的债权人，供应商，顾客，证券监管机构等显然也是财务报表预期使用者。

知识点 3：审计相关的风险

命题角度：对审计相关的风险的理解

必备锦囊：

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；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。

（一）重大错报风险

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，但也可能与其他因素有关，如经济萧条。

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字模型表示为：重大错报风险=固有风险×控制风险。

其中，固有风险的高低受**固有风险因素**的影响，固有风险因素包括事项或情况的复杂性、主观性、变化、不确定性，以及管理层偏向或其他舞弊风险因素。某些交易类别、账户余额和披露及其认定，固有风险较高。

【提示】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。

（二）检查风险

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。**

（三）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，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。

习题：

（2023 年）下列有关审计风险的说法中，正确的有（ ）。

- A. 审计风险是指当财务报表存在重大错报时，注册会计师未能恰当识别重大错报的可能性
- B. 审计风险取决于固有风险和检查风险
- C. 注册会计师不可能将审计风险降至零
- D. 审计风险是一个与审计过程相关的技术术语，并不是指注册会计师执业的法律后果

【正确答案】 CD

【答案解析】 选项 A 错误，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，检查风险是当财务报表存在错报时，注册会计师实施审计程序后没有发现该错报的可能性。选项 B 错误，审计风险取决于重大错报风险和检查风险。

知识点 4：审计的前提条件

命题角度： 1. 审计的前提条件有哪些；

2. 确定编制基础的可接受性时考虑的因素

必备锦囊：

（一）**确定财务报告编制基础的可接受性**

需要考虑下列相关因素：

- （1）**被审计单位的性质**（例如，被审计单位是商业企业、公共部门实体还是非营利组织）；
- （2）**财务报表的目的**（例如，编制财务报表是用于满足广大财务报表使用者共同的财务信息需求，还是用于满足财务报表特定使用者的财务信息需求）；
- （3）**财务报表的性质**（例如，财务报表是整套财务报表还是单一财务报表）；



(4) 法律法规是否规定了适用的**财务报告编制基础**。

(二) 就管理层的责任达成一致意见

(1) 按照适用的财务报告编制基础**编制**财务报表，并使其实现公允反映（如适用）。

(2) **设计、执行和维护**必要的内部控制，以使编制的财务报表不存在舞弊或错误导致的重大错报。

(3) 向注册会计师**提供必要的工作条件**，包括允许注册会计师接触与编制财务报表相关的所有信息（如记录、文件和其他事项），向注册会计师提供审计所需要的其他信息，允许注册会计师在获取审计证据时不受限制地接触其认为必要的内部人员和其他相关人员。

习题：

1. (2023 年) 下列各项中，不属于审计的前提条件的是（ ）。

- A. 管理层同意注册会计师接触与财务报表编制相关的所有信息
- B. 管理层认可注册会计师计划和执行审计工作的安排
- C. 管理层认可其设计、执行和维护内部控制的责任
- D. 管理层认可其按照适用的财务报告编制基础编制财务报表的责任

【正确答案】B

【答案解析】本题考核“审计的前提条件”知识点。审计工作的前提条件包括：（1）管理层在编制财务报表时采用的财务报告编制基础是可接受的；（2）就管理层的责任达成一致意见：①按照适用的财务报告编制基础编制财务报表，并使其实现公允反映（如适用）（选项 D）。②设计、执行和维护必要的内部控制，以使财务报表不存在舞弊或错误导致的重大错报（选项 C）。③向注册会计师提供必要的工作条件（选项 A）。④管理层就其已履行的某些责任提供书面声明。

2. (2023 年) 注册会计师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，下列各项因素中，通常无需考虑的是（ ）。

- A. 被审计单位的性质
- B. 被审计单位管理层的责任
- C. 财务报表的目的
- D. 财务报表的性质

【正确答案】B



【答案解析】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（选项 B）；②财务报表的目的（选项 C）；③财务报表的性质（选项 D）；④法律法规是否规定了适用的财务报告编制基础。

知识点 5：重要性

- 命题角度：1. 确定财务报表整体重要性基准或百分比时考虑的因素；
2. 采用较高或较低百分比确定实际执行重要性情形

必备锦囊：

一、重要性的概念

1. 不考虑错报对个别财务报表使用者可能产生的影响；
2. 重要性确定包括财务报表层次的重要性和特定交易类别、账户余额和披露的重要性水平；
3. 在计划、执行审计工作和形成审计结论阶段都要运用重要性水平；
4. 重要性水平与审计证据的数量成反向关系；
5. 注册会计师应当确定一个或多个低于财务报表整体重要性的金额，即实际执行的重要性，以便评估风险和设计进一步审计程序。

二、财务报表整体重要性

确定的时间：**总体审计策略**。

确定时需要考虑的因素：对被审计单位及其环境等方面情况的了解；财务报表各项目的性质及其相互关系；财务报表项目的金额及其波动幅度。

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**上市公司或公共利益实体**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确定性**。

2. 特定交易类别、账户余额或披露的重要性水平

三、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。

习题：

1. （2021 年）注册会计师为确定财务报表整体的重要性而选择基准时，下列各项中，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

【正确答案】B

【答案解析】选项 B 为确定实际执行的重要性的百分比时考虑的因素。

选择基准应考虑的因素：①财务报表要素（如资产、负债、所有者权益、收入和费用）；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、所处的生命周期阶段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。

2. （2018 年）下列情形中，注册会计师通常采用较高的百分比确定实际执行重要性的是（ ）。

- A. 以前期间的审计经验表明被审计单位的内部控制运行有效

- B. 被审计单位面临较大的市场竞争压力
 C. 注册会计师首次接受委托
 D. 被审计单位管理层能力欠缺

【正确答案】A

【答案解析】如果存在下列情况，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：（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，例如处于非高风险行业、管理层有足够能力、面临较低的市场竞争压力和业绩压力等；（3）以前期间的审计经验表明内部控制运行有效。选项 BCD 属于采用较低的百分比确定实际执行重要性的情形。

知识点 6：审计证据的充分性和适当性及其两者之间的关系

命题角度：对审计证据充分性和适当性的辨析

必备锦囊：

| 特性 | 含义 | 影响因素 |
|-----|---|--|
| 充分性 | 充分性是对审计证据数量的衡量，主要与 CPA 确定的样本量有关 | （1）受注册会计师对重大错报风险评估的影响，若评估的重大错报风险越高，需要的审计证据可能越多； （2）受注册会计师获取审计证据质量的影响，若审计证据质量越高，需要的审计证据可能越少。然而，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 |
| 适当性 | 适当性是对审计证据质量的衡量，即审计证据在支持审计意见所依据的结论方面具有的相关性和可靠性。 相关性和可靠性是审计证据适当性的核心内容，只有相关且可靠的审计证据才是高质量的 | 是指用作审计证据的信息与审计程序的目的和所考虑的相关认定之间的逻辑联系。用作审计证据的信息的相关性可能受测试方向的影响 |

| | |
|-----|---|
| 可靠性 | 证据的可靠性是指审计证据的可信程度。证据的可信程度受其来源和性质的影响，并取决于获取审计证据的具体环境 |
|-----|---|

习题：

(2020 年) 下列关于审计证据的相关性的说法中，错误的是 ()。

- A. 审计证据的相关性是审计证据适当性的核心内容之一
- B. 审计证据的相关性影响审计证据的充分性
- C. 审计证据的可靠性影响审计证据的相关性
- D. 审计证据的相关性可能受测试方向的影响

【正确答案】 C

【答案解析】 审计证据的适当性分为审计证据的相关性和可靠性，因为审计证据的适当性影响充分性，所以相关性也影响充分性，选项 B 正确，审计证据的可靠性和相关性是适当性的核心内容，相关性和可靠性两者并列，互不影响，故选项 C 错误。

知识点 7：分析程序

命题角度：分析程序用于三个阶段的辨析

必备锦囊：

| 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 |
| 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 | 再评重大错报风险 (报表层次) | 强制使用 |



| | | | |
|--|---------------------|--|--|
| | 审计单位的了解一致及与所取得的证据一致 | | |
|--|---------------------|--|--|

习题：

(2019 年) 下列选项对实质性分析程序的说法中，错误的是（ ）。

- A. 实质性分析程序达到的精确度低于细节测试
- B. 实质性分析程序提供的审计证据是间接证据，因此无法对相关财务报表认定提供充分、适当的审计证据
- C. 实质性分析程序并不适用于所有财务报表认定
- D. 注册会计师可以对某些财务报表认定同时实施实质性分析程序和细节测试

【正确答案】 B

【答案解析】 当使用分析程序比细节测试更能有效地将认定层次的检查风险降至可接受的水平时，注册会计师可以考虑单独或结合细节测试运用实质性分析程序，以获取充分、适当的审计证据，因此在某些情况下，单独使用实质性分析程序可以对相关认定提供充分、适当的审计证据。

知识点 8：抽样风险和非抽样风险

命题角度：对抽样风险和非抽样风险的理解

必备锦囊：

只要有抽样就存在抽样风险，抽样风险与样本量成反向关系。无论是控制测试还是细节测试，注册会计师都可以通过扩大样本规模降低抽样风险。如果对总体中的所有项目都实施检查，就不存在抽样风险。

| 测试种类 | 影响审计 效率 的风险 | 影响审计 效果 的风险 |
|------|--------------------|--------------------|
| 控制测试 | 信赖不足风险 | 信赖过度风险 |
| 细节测试 | 误拒风险 | 误受风险 |

非抽样风险是指由于某些与样本规模无关的因素而导致注册会计师得出错误结论的可能性。非抽样风险“**不能量化**”，但可通过采取适当的质量管理政策和程序，对审计工作进行适当的指导、监督和复核，以及对注册会计师实务的适当改进，可以将非抽样风险降至可以



接受的水平。注册会计师也可以通过仔细设计其审计程序尽量降低非抽样风险。

习题：

（2022 年）下列有关抽样风险的说法中，错误的是（ ）。

- A. 相较于影响审计效率的抽样风险，注册会计师更应关注影响审计效果的抽样风险
- B. 审计程序设计不当导致的风险属于抽样风险
- C. 抽样风险是指注册会计师根据样本得出的结论，不同于对整个总体实施与样本相同的审计程序得出的结论的可能性
- D. 抽样风险与样本规模是反向变动关系

【正确答案】 B

【答案解析】 抽样风险是由抽样引起的，与样本规模和抽样方法相关。选项 B，审计程序设计不当属于非抽样风险。

知识点 9：审计工作底稿归档工作的性质

命题角度：事务性变动包括的内容

必备锦囊：

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。

如果在归档期间对审计工作底稿作出的变动属于事务性的，注册会计师可以作出变动。

事务性变动主要包括（不涉及新程序和新结论的）：

- （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、整理和交叉索引**；
- （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、与项目组相关成员进行讨论并达成一致意见的审计证

据。

习题：

（2023 年）下列各项中，属于注册会计师在归档期间对审计工作底稿作出的事务性变动



的有（ ）。

- A. 删除被取代的审计工作底稿
- B. 对审计工作底稿进行分类和整理
- C. 记录在审计报告日前获取的、与项目组相关人员进行讨论并达成一致意见的审计证据
- D. 将审计报告日后获取的、被审计单位管理层签署的书面声明归入审计工作底稿

【正确答案】 ABC

【答案解析】 如果在归档期间对审计工作底稿作出的变动属于事务性工作，注册会计师可以作出变动，主要包括：①删除或废弃被取代的审计工作底稿（选项 A）；②对审计工作底稿进行分类、整理和交叉索引（选项 B）；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、与项目组相关成员进行讨论并达成一致意见的审计证据（选项 C）。

知识点 10：识别两个层次的重大错报风险

命题角度：通常表明存在财务报表层次重大错报风险的情形

必备锦囊：

1. 财务报表层次重大错报风险

如果判断某风险与财务报表整体存在广泛联系，并可能影响多项认定，注册会计师应当将其识别为财务报表层次重大错报风险。

例如，在经济不稳定的国家和地区开展业务、资产的流动性出现问题、重要客户流失、融资能力受限等，可能导致注册会计师对被审计单位的持续经营能力产生重大疑虑。又如，管理层缺乏诚信，或承受异常的压力，或管理层凌驾于内部控制之上可能引发舞弊风险，这些风险与财务报表整体相关。

2. 认定层次重大错报风险

如果判断某**固有风险因素**可能导致某项认定发生重大错报，但与财务报表整体不存在广泛联系，注册会计师应当将其识别为**认定层次的重大错报风险**。

例如，被审计单位存在复杂的联营或合资，这一事项表明长期股权投资账户的认定可能存在重大错报风险。又如，被审计单位存在重大的关联方交易，该事项表明关联方及关联方交易的披露认定可能存在重大错报风险。



习题：

(2022 年) 下列各项因素中，可能导致财务报表层次重大错报风险的有 ()。

- A. 被审计单位管理层承受异常压力
- B. 被审计单位信息技术一般控制薄弱
- C. 被审计单位存在具有高度估计不确定性的会计估计
- D. 被审计单位融资能力受限导致持续经营能力存在重大疑虑

【正确答案】 ABD

【答案解析】 某些重大错报风险可能与财务报表整体广泛相关，进而影响多项认定。例如，在经济不稳定的国家和地区开展业务、资产的流动性出现问题、重要客户流失、融资能力受到限制（选项 D 正确）等，可能导致注册会计师对被审计单位的持续经营能力产生重大疑虑。又如，管理层缺乏诚信或承受异常的压力（选项 A 正确）可能引发舞弊风险，这些风险与财务报表整体相关。被审计单位信息技术一般控制与财务报表整体广泛相关，影响多项认定，可能导致财务报表层次重大错报风险（选项 B 正确）。

知识点 11：特别风险

命题角度：哪些情形评估为存在特别风险

必备锦囊：

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，注册会计师应当将其作为特别风险。

2. 确定特别风险时考虑的事项

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。

习题：

(2021 年) 下列重大错报风险中，注册会计师应当认定为特别风险的是 ()。

- A. 与关联方交易相关的重大错报风险
- B. 与管理层挪用资金相关的重大错报风险
- C. 与重大资产余额相关的重大错报风险
- D. 与具有高度估计不确定性的会计估计相关的重大错报风险

【正确答案】 B

【答案解析】 选项 B 为舞弊风险，舞弊风险属于特别风险。

知识点 12：控制测试中如何考虑以前审计获取的审计证据

命题角度：不应利用以前年度获取的控制运行有效性的证据的情形

必备锦囊：

(1) 基本思路：考虑拟信赖的以前审计中测试的控制在本期**是否发生变化**

(2) 当控制在**本期发生变化**时注册会计师的做法

如果控制在本期发生变化，注册会计师应当考虑以前审计获取的有关控制运行有效性的审计证据是否与本期审计相关。

如果拟信赖的控制自上次测试后**已发生**实质性变化，以致影响以前审计所获取证据的相关性，注册会计师**应当**在本期审计中测试这些控制的运行有效性。

(3) 当控制在本期未发生变化时注册会计师的做法

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【可能不加测试地利用】，



以及本次测试与上次测试的时间间隔，但**三年至少对控制测试一次**。

(4) 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。

习题：

(2017 年) 下列情况中，注册会计师不应利用以前年度获取的有关控制运行有效的审计证据的有 ()。

- A. 注册会计师拟信赖旨在减轻特别风险的控制
- B. 控制在过去两年审计中未经测试
- C. 控制在本年发生重大变化
- D. 被审计单位的控制环境薄弱

【正确答案】 ABC

【答案解析】 鉴于特别风险的特殊性，对旨在减轻特别风险的控制不论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，选项 A 正确；每三年至少对控制测试一次，选项 B 正确；关于如何考虑以前审计获取的有关控制运行有效性的审计证据，基本思路是考虑拟信赖的以前审计中测试控制在本期是否发生变化，如果控制在本年发生重大变化，则不应利用以前年度获取的有关控制运行有效的审计证据，选项 C 正确；当被审计单位控制环境薄弱或对控制的监督薄弱时，注册会师应当缩短再次测试控制的时间间隔或完全不信赖以前审计获取的审计证据，选项 D 错误。

知识点 13：存货监盘

命题角度：存货监盘的相关内容

必备锦囊：

1. 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**。

这些程序是用作控制测试还是实质性程序，取决于注册会计师的风险评估结果、审计方案和实施的特定程序。

尽管实施存货监盘，获取有关**期末**存货数量和状况的充分、适当的审计证据是注册会计师的责任，但这**并不能取代**被审计单位管理层定期盘点存货，合理确定存货的数量和状况的责任。

2. 存货监盘的目标、范围及时间安排

1. 存货监盘的主要**目标**：获取被审计单位资产负债表日有关存货的**存在**和**状况**以及有关管理层存货盘点程序可靠性的审计证据，检查存货的数量是否真实完整，是否归属被审计单位，存货有无毁损、陈旧、过时、残次和短缺等状况。

2. 存货监盘**范围的大小**：取决于存货的内容、性质以及与存货相关的内部控制的完善程度和重大错报风险的评估结果。

3. 存货监盘的**时间**：包括实地察看盘点现场的时间、观察存货盘点的时间和已盘点存货实施检查的时间等，应当与被审计单位实施存货盘点的时间相协调。

3. 存货监盘特殊情况的处理

(1) 在存货盘点现场实施存货监盘不可行。

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

②如果**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**。

(2) 因不可预见的情况导致无法在存货盘点现场实施监盘。

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。

习题：

(2021 年) 下列选项中，属于注册会计师在存货监盘现场执行的程序有（ ）。

A. 评价管理层用以记录和控制存货盘点结果指令和程序



- B. 观察管理层制定的盘点程序的执行情况
- C. 检查存货
- D. 执行抽盘

【正确答案】 ABCD

【答案解析】 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。

知识点 14：舞弊三因素

命题角度：对舞弊风险因素的理解

必备锦囊：

根据舞弊存在时通常伴随着的三种情况，这些风险因素可以分为以下三类：（舞弊三角）

| 类型 | 具体说明 |
|---|---|
| 实施舞弊的 动机或压力 | 舞弊者具有舞弊的 动机 是舞弊发生的 首要条件 |
| 实施舞弊的 机会 | ①舞弊者需要具有舞弊的 机会 ，舞弊才可能成功 ②舞弊的机会一般源于 内部控制 在设计和运行上的 缺陷 |
| 为舞弊行为寻找 借口 的能力 (或称“ 态度或借口 ”) | 借口是指存在某种 态度、性格或价值观念 ，使得管理层或员工能够作出不诚实的行为，或者管理层或员工所处的环境促使其能够将舞弊行为予以 合理化 。 借口是舞弊发生的重要条件之一 |

习题：

(2022 年) 下列选项中，属于舞弊风险因素的有 ()。

- A. 实施舞弊的动机
- B. 审计的固有限制
- C. 实施舞弊的压力



D. 为舞弊行为寻找借口的能力

【正确答案】ACD

【答案解析】舞弊风险因素包括：实施舞弊的动机或压力、实施舞弊的机会以及为舞弊行为寻找借口的能力。

知识点 15：管理层与注册会计师对违反法律法规的责任

命题角度：违反法律法规的定义、第二类法律法规的责任、报告和沟通违反法律法规综合考查

必备锦囊：

1. 管理层的责任

管理层有责任在治理层的监督下确保被审计单位的经营符合法律法规的规定。

2. 注册会计师的责任

(1) 注册会计师有责任**对财务报表整体不存在舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证**。

(2) 注册会计师**没有责任**防止被审计单位的违反法律法规行为，也不能期望其发现所有的违反法律法规行为。

(3) 针对前述被审计单位需要遵守的两类不同的法律法规，注册会计师应当承担不同的责任：

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

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

(4) 在审计过程中，为了对财务报表形成审计意见而实施的其他审计程序，可能使注册会计师识别出或怀疑被审计单位存在违反法律法规行为，注册会计师对此应保持警觉。

习题：

(2023 年) 在执行财务报表审计时，下列有关注册会计师对法律法规的考虑的说法中，正确的是 ()。

A. 违反法律法规是指被审计单位、治理层、管理层或为被审计单位工作或受其指导的其他人，有意或无意违背现行法律法规的行为

B. 某些法律法规对财务报表没有直接影响，但对经营活动至关重要，注册会计师有责任就被审计单位遵守这些法律法规获取充分、适当的审计证据

C. 如果认为识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为对财务报表具有重大影响，且未能在财务报表中得到恰当反映，注册会计师应当发表保留意见或无法表示意见

D. 除非法律法规禁止，注册会计师应当与治理层沟通审计过程中关注到的违反法律法规行为，但不必沟通明显不重要的事项

【正确答案】D

【答案解析】选项 A，违反法律法规，是指被审计单位、治理层、管理层或者为被审计单位工作或受其指导的其他人，有意或无意违背除适用的财务报告编制基础以外的现行法律法规的行为；选项 B，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；选项 C，如果认为识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为对财务报表具有重大影响，且未能在财务报表中得到恰当反映，注册会计师应当出具保留意见或否定意见的审计报告。

知识点 16：前后任注册会计师的含义

命题角度：前任或后任注册会计师的含义

必备锦囊：

| 注册会计师 | 含义 | 情形 |
|---------|---|--|
| 前任注册会计师 | 是指已对被审计单位上期财务报表进行审计，但 被现任注册会计师接替 的其他会计师事务所的注册会计师 | ①已对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 |
| 后任注册会计师 | 是指 正在考虑接受委托 或 已经接受委托 ，接替前任注册会计师对被审计单位本期财 | ①在签订业务约定书之前，正在考虑接受委托的注册会计师； |

| | | |
|--|---------------|--|
| | 务报表进行审计的注册会计师 | ②已接受委托并签订业务约定书，接替前任注册会计师执行财务报表审计业务的注册会计师 |
|--|---------------|--|

习题：

（2023 年）下列各项情形中，需要与前任注册会计师进行沟通的有（ ）。

- A. 执行审阅业务的注册会计师
- B. 上市公司审计项目投标并入围的注册会计师
- C. 接受委托对已审计财务报表进行重新审计的注册会计师
- D. 正在考虑接受委托接替前任注册会计师对本期财务报表进行审计的注册会计师

【正确答案】CD

【答案解析】本题考核“前后任注册会计师的定义”知识点。后任注册会计师，是指正在考虑接受委托或已经接受委托，接替前任注册会计师对被审计单位本期财务报表进行审计的注册会计师（选项 D）。如果被审计单位委托注册会计师对已审计财务报表进行重新审计，正在考虑接受委托或已经接受委托的注册会计师也被视为后任注册会计师（选项 C）。选项 A，执行审阅业务的注册会计师，不属于后任注册会计师。选项 B，招标入围的注册会计师不属于后任注册会计师，中标的注册会计师才属于后任注册会计师。

知识点 17：确定是否利用、在哪些领域利用以及在多大程度上利用内部审计人员的工作/提供直接协助

命题角度：不得利用或较少利用内部审计工作的情形

必备锦囊：

| 不得利用内部审计工作 | 较少利用内部审计工作 |
|--|--|
| （1）内部审计在被审计单位的地位以及相关政策和程序不足以支持内部审计人员的客观性； （2）内部审计人员缺乏足够的胜任能力； | （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) 内部审计没有采用系统、规范化的方法（包括质量管理） | (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 |
|-------------------------------|--|

习题：

（2023 年）下列各项中，不得利用内部审计工作的有（ ）。

- A. 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
- B. 内部审计人员缺乏足够的胜任能力
- C. 内部审计没有采用系统、规范化的方法
- D. 评估的认定层次重大错报风险较高

【正确答案】ABC

【答案解析】本题考核“利用内部审计工作”的知识点。如果存在下列情形之一，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（选项 A）；（2）内部审计人员缺乏足够的胜任能力（选项 B）；（3）内部审计没有采用系统、规范化的方法（包括质量管理）（选项 C）。选项 D 属于应当较少地利用内部审计工作的情形。

知识点 18：与专家达成一致意见

命题角度：与专家达成一致意见的内容

必备锦囊：

1. 总体要求

无论是对外部专家还是内部专家，注册会计师应当与其达成一致意见，并根据需要形成书面协议。

2. 达成一致意见的方面

(1) 专家工作的性质、范围和目标

当就专家工作的性质、范围和目标达成一致意见时，注册会计师通常需要与专家讨论需要遵守的相关技术标准、其他职业准则或行业要求。

(2) 注册会计师和专家各自的角色与责任



注册会计师与专家就各自角色和责任达成的一致意见可能包括下列内容：

①由注册会计师还是专家对原始数据实施细节测试；

②同意注册会计师与被审计单位或其他人员讨论专家的工作结果或结论，必要时，包括同意注册会计师将专家的工作结果或结论的细节作为注册会计师在审计报告中发表非无保留意见的基础；

③将注册会计师对专家工作形成的结论告知专家。

④就各自的工作底稿的使用和保管达成的一致意见。

专家的工作底稿归属：

a. 当专家是项目组的成员时，专家的工作底稿是审计工作底稿的一部分；

b. 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。

(3) 注册会计师和专家之间沟通的性质、时间安排和范围

(4) 对专家遵守保密规定的要求

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。

习题：

(2022 年) 下列各项中，注册会计师应当与注册会计师的专家达成一致意见的有 ()。

- A. 专家工作的性质、范围和目标
- B. 注册会计师和专家各自的角色与责任
- C. 对专家遵守保密规定的要求
- D. 对专家遵守会计师事务所的质量管理体系的要求

【正确答案】 ABC

【答案解析】 注册会计师与专家达成一致意见的相关事项包括：专家工作的性质、范围和目标；注册会计师和专家各自的角色和责任；注册会计师和专家之间沟通的性质、时间安排和范围；对专家遵守保密规定的要求。

知识点 19：对重要组成部分需要执行的工作

命题角度：对重要组成部分执行工作的类型

必备锦囊：



1. 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该组成部分的重要性，对组成部分财务信息实施审计。

2. 因其特定性质或情况，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) 使用组成部分重要性对组成部分财务信息实施审计；
- (2) 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实施审计；
- (3) 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。

习题：

(2020 年)对于集团财务报表审计，下列工作类型中，不适用于重要组成部分的是()。

- A. 使用组成部分重要性对组成部分财务信息实施审阅
- B. 对一个或多个账户余额、一类或多类交易或披露实施审计
- C. 使用组成部分重要性对组成部分财务信息实施审计
- D. 实施特定的审计程序

【正确答案】A

【答案解析】对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) 使用组成部分重要性对组成部分财务信息实施审计；(2) 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) 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。

知识点 20：期后事项

命题角度：三个时段期后事项的考查

必备锦囊：

| 类型 | 时段 | 注册会计师的责任 |
|----------|---------------|----------|
| 第一时段期后事项 | 财务报表日至审计报告日 | 主动识别 |
| 第二时段期后事项 | 审计报告日至财务报表报出日 | 被动识别 |
| 第三时段期后事项 | 财务报表报出日后 | 没有义务识别 |

一、第一时段期后事项

(一) 用以识别第一时段期后事项的审计程序

1. 用以**识别**第一时段期后事项的审计程序通常包括：

- (1) **了解**管理层为确保识别期后事项而建立的**程序**；
- (2) **询问管理层和治理层**（如适用），确定是否已发生可能影响财务报表的**期后事项**。

注册会计师可以询问根据初步或尚无定论的数据作出会计处理的项目的现状，以及是否已发生新的承诺、借款或担保，是否计划出售或购置资产等。

(3) **查阅**被审计单位的所有者、管理层和治理层在财务报表日后举行**会议的纪要**，在不能获取会议纪要的情况下，询问此类会议讨论的事项。

(4) **查阅**被审计单位最近的**中期财务报表**（如有）。

2. 除这些审计程序外，注册会计师可能认为实施下列一项或多项审计程序是必要和适当的：

(1) **查阅**被审计单位在财务报表日后最近期间内的预算、现金流量预测和其他相关的**管理报告**；

(2) 就诉讼和索赔事项询问被审计单位的**法律顾问**，或扩大之前口头或书面查询的范围；

(3) 考虑**是否有必要**获取涵盖特定期后事项的**书面声明**以支持其他审计证据，从而获取充分、适当的审计证据。

(二) 知悉对财务报表有重大影响的期后事项时的考虑

| 方面 | 内容 |
|--------|--|
| 总体要求 | 在实施上述审计程序后，如果注册会计师识别出对财务报表有重大影响的期后事项，应当 确定 这些事项是否按照适用的财务报告编制基础的规定 在财务报表中得到恰当反映 。 |
| 针对调整事项 | 注册会计师应当考虑被审计单位是否已对财务报表作出 适当的调整 。 |



| | |
|------------|--|
| 的考虑 | |
| 针对非调整事项的考虑 | 注册会计师应当考虑被审计单位是否在财务报表附注中予以 充分披露 。 |
| 书面声明 | 注册会计师 应当要求 管理层和治理层（如适用）提供 书面声明 ，确认所有在财务报表日后发生的、按照适用的财务报告编制基础的规定 应予调整或披露的事项均 已得到调整或披露。 |

二、第二时段期后事项

知悉第二时段期后事项时的措施

1. 总体要求

在审计报告日至财务报表报出日前，如果**知悉了**某事实，且**若在审计报告日知悉可能导致修改审计报告**，注册会计师应当：

- ①与管理层和治理层（如适用）**讨论**该事项；
- ②确定财务报表**是否需要修改**；
- ③如果需要修改，询问管理层将**如何**在财务报表中处理该事项。

2. 管理层修改财务报表时的处理

（1）一般情形下的处理

- ①注册会计师应当根据具体情况**对有关修改实施必要的审计程序**；
- ②注册会计师需要获取充分、适当的审计证据，以验证管理层根据期后事项所作出的财务报表调整或披露是否符合适用的财务报告编制基础的规定。

③注册会计师**应当将用以识别期后事项的上述审计程序延伸至新的审计报告日**，并针对修改后的财务报表**出具新的审计报告**。新的审计报告日**不应早于**修改后的财务报表被批准的日期。

（2）特殊情形下的处理

在有关法律法规或适用的财务报告编制基础未禁止的情况下，如果管理层对财务报表的修改**仅限于反映导致修改的期后事项的影响**，被审计单位的董事会、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上述审计程序延伸至新的审计报告日**（以下简称特定情形）。

在这种情况下，注册会计师应当选用下列处理方式之一：



①**修改审计报告**，针对财务报表修改部分**增加补充报告日期**，从而表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；

②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。

三、第三时段期后事项

知悉第三时段期后事项时的措施

1. 总体要求

在财务报表报出后，如果**知悉了**某事实，且若在审计报告日知悉**可能导致修改审计报告**，注册会计师应当：

①与管理层和治理层（如适用）**讨论**该事项；

②确定财务报表**是否需要修改**；

③如果需要修改，**询问管理层**将如何在财务报表中处理该事项。

2. 管理层修改财务报表时的处理

（1）一般情形下的处理

注册会计师应当采取如下必要的措施：

①根据具体情况**对有关修改实施必要的审计程序**。例如，查阅法院判决文件、复核会计处理或披露事项，确定管理层对财务报表的修改是否恰当。

②复核管理层采取的措施**能否确保所有收到原财务报表和审计报告的人士了解这情况**。

（上市公司管理层刊登公告的媒体是否是中国证券监督管理委员会指定的媒体，若仅刊登在其注册地的媒体上，则异地的使用者可能无法了解这一情况）。

③将用以识别期后事项的审计程序**延伸至新的审计报告日**，并针对修改后的财务报表**出具新的审计报告**，新的审计报告日**不应早于**修改后的财务报表被批准的日期。

（2）特定情形下的处理

①**修改审计报告或提供新的审计报告**；

②应当在新的或经修改的审计报告中增加**强调事项段或其他事项段**，提醒财务报表使用者关注财务报表附注中有关修改原财务报表的详细原因和注册会计师提供的原审计报告。

习题：

（2022 年）在审计报告日后至财务报表报出日前，如果注册会计师知悉了若在审计报告



日知悉可能导致修改审计报告的事项，下列有关注册会计师采取的措施的说法中，错误的是（ ）。

- A. 如果认为管理层应当修改财务报表而没有修改，并且审计报告尚未提交给被审计单位，注册会计师应当修改审计意见类型，然后再提交审计报告
- B. 如果审计报告已经提交给被审计单位，且管理层在财务报表未经必要修改的情况下仍将其报出，注册会计师应当采取适当措施，以设法防止财务报表使用者信赖该审计报告
- C. 如果认为管理层应当修改财务报表而没有修改，并且审计报告已经提交给被审计单位，注册会计师应当通知管理层和治理层在财务报表作出必要修改前不要向第三方报出
- D. 如果管理层修改了财务报表，注册会计师应当根据具体情况对有关修改实施必要的审计程序

【正确答案】A

【答案解析】选项 A，如果认为管理层应当修改财务报表而没有修改，并且审计报告尚未提交给被审计单位，注册会计师应当发表非无保留意见，然后再提交审计报告，并非一定是修改审计意见类型。

知识点 21：在审计报告中沟通关键审计事项

命题角度：关键审计事项不能包含对财务报表单一要素单独发表的意见

必备锦囊：

一、在审计报告中沟通关键审计事项

（一）在审计报告中单设关键审计事项部分

注册会计师应当在审计报告中单设一部分，以“**关键审计事项**”为标题，并在该部分使用恰当的**子标题**逐项描述关键审计事项。关键审计事项部分的引言应当同时说明下列事项：

1. 关键审计事项是注册会计师根据职业判断，认为对本期财务报表审计**最为重要的事项**；
2. 关键审计事项的应对以对财务报表整体进行审计并形成审计意见为背景，注册会计师对财务报表整体形成审计意见，而**不对关键审计事项单独发表意见**。

二、不在审计报告中沟通关键审计事项的情形

在极少数情况下，关键审计事项可能涉及某些“敏感信息”，沟通这些信息可能会给被审计单位带来较为**严重的负面影响**。在某些情况下，法律法规也可能**禁止**公开披露某事项。

例如，公开披露某事项可能影响相关机构对某项违反法律法规行为或疑似违反法律法规行为进行的调查。

因此，**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。

如果被审计单位**存在上述情形**，注册会计师确定不在审计报告中沟通某一关键审计事项，并且**不存在其他**关键审计事项，注册会计师可以在审计报告单设的关键审计事项部分表述为“**我们确定不存在需要在审计报告中沟通的关键审计事项。**”

习题：

（2020 年简答题节选）ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计丁公司 2019 年度财务报表。丁公司 2019 年度营业收入和毛利率均大幅增长，A 注册会计师评估认为存在较高的舞弊风险，将收入确认作为审计中最为重要的事项与治理层进行了沟通。A 注册会计师实施审计程序后未发现收入确认存在重大错报，拟将收入确认作为审计报告中的关键审计事项，并在审计应对部分说明，丁公司的收入确认符合企业会计准则的规定，在所有重大方面公允反映了丁公司 2019 年度的营业收入。

【正确答案】不恰当。关键审计事项不能包含对财务报表单一要素单独发表的意见。

知识点 22：非无保留意见

命题角度：确定非无保留意见的类型

必备锦囊：

| | | |
|------------------|------------------------|----------|
| 导致发表非无保留意见的事项的性质 | 这些事项对财务报表产生或可能产生影响的广泛性 | |
| | 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 |

1. 影响的重大性



注册会计师需要从定量和定性两方面考虑错报对财务报表的影响或未发现的错报对财务报表可能产生的影响是否重大。

定量——财务报表整体的重要性或特定的交易类别、账户余额或披露的重要性水平。

定性——注册会计师需要运用职业判断评估错报的性质是否严重，是否会影响财务报表使用者的经济决策。

2. 影响的广泛性

根据注册会计师的判断，对财务报表的影响具有广泛性的情形包括：

(1) **不限于**对财务报表的特定要素、账户或项目产生影响；

(2) 虽然仅对财务报表的特定要素、账户或项目产生影响，但这些要素、账户或项目是或可能是财务报表的**主要组成部分**；

(3) 当与**披露**相关时，产生的影响对财务报表使用者理解财务报表至关重要。

习题：

(2021 年简答题节选) 2021 年，乙公司一项大额应收款项的债务人申请破产清算。乙公司管理层认为损失金额无法可靠计量，未对该应收款项计提减值准备。A 注册会计师与破产管理人沟通后认为该应收款项存在重大减值损失，因最终清偿金额难以准确估计，以审计范围受限为由对乙公司 2021 年度财务报表发表了保留意见。

【正确答案】不恰当。未计提减值准备属于作出不恰当的会计估计，财务报表存在重大错报，应当以存在重大错报为由发表保留意见。

知识点 23：强调事项段和其他事项段

命题角度：增加强调事项段和其他事项段的情形有哪些

必备锦囊：

一、审计报告的强调事项段

1. 强调事项段的定义

审计报告的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，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。



2. 需要增加强调事项段的情形

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：

如果认为有必要提醒财务报表使用者关注已在财务报表中列报或披露的下列事项，注册会计师应当在审计报告中增加强调事项段：该事项不会导致注册会计师发表非无保留意见；该事项未被确定为将要在审计报告中沟通的关键审计事项。

某些审计准则对注册会计师在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。

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**。

二、审计报告的其他事项段

1. 其他事项段的定义

其他事项段是指审计报告中含有的一个段落，该段落提及未在财务报表中列报或披露的事项，根据注册会计师的职业判断，该事项与财务报表使用者理解审计工作、注册会计师责任或审计报告相关。注册会计师应当将其他事项段紧接在审计意见段和强调事项段（如有）之后。

2. 可能需要增加其他事项段的情形

其他事项段需要说明的事项与财务报表使用者理解审计工作、注册会计师责任或审计报告相关。在同时满足下列条件时，注册会计师应当在审计报告中增加其他事项段：未被法律法规禁止；该事项未被确定为在审计报告中沟通的关键审计事项。

具体包括：

- (1) 与使用者**理解审计工作**相关的情形。

(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。

(3) 对**两套以上**财务报表出具审计报告的情形。

(4) **限制审计报告分发和使用**的情形。

【注意】如果拟在审计报告中增加强调事项段或其他事项段，注册会计师应当就该事项和拟使用的措辞与治理层沟通。

习题：

(2017 年简答题节选)ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计多家上市公司 2016 年度财务报表。戊公司管理层在 2016 年度财务报表附注中披露了 2017 年 1 月发生的一项重大收购。A 注册会计师认为该事项对财务报表使用者理解财务报表至关重要，拟在审计报表中增加其他事项段进行说明。

【正确答案】不恰当。应当增加强调事项段/其他事项段用于提及未在财务报表附注中列报或披露的事项/其他事项段与财务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。

知识点 24：关键审计合伙人任职和轮换时间

命题角度：判断不同的关键审计合伙人的任职期和冷却期

必备锦囊：

1. 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. 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 | | |
|--------------------------|--------------------|-------|----------|-----------|
| | | 项目合伙人 | 项目质量复核人员 | 其他关键审计合伙人 |
| | | | | |



| | | | | |
|------------------|-----------|-----|-----|-----|
| $X \leq 3$ 年 | $(5-X)$ 年 | 5 年 | 3 年 | 2 年 |
| $X \geq 4$ 年 | 2 年 | 5 年 | 3 年 | 2 年 |
| 如客户是首次公开发行 证券 | 2 年 | 5 年 | 3 年 | 2 年 |

习题：

（2021 年简答题节选）审计项目组负责审计上市公司甲公司 2020 年度财务报表。项目质量复核合伙人 B 注册会计师曾担任甲公司 2015 年度至 2018 年度财务报表审计项目合伙人，因个人原因，未参与 2019 年度财务报表审计。

【正确答案】违反。前任项目合伙人在担任项目质量复核人员之前应冷却两年，否则因自我评价对独立性产生不利影响。