

注册会计师全国统一考试 配套资料

审计高频考点大全

赠阅

审计高频考点大全

考点一：独立性

1. 与经济利益相关的知识点总结（见表 1-1、表 1-2、表 1-3）

表 1-1 在审计客户中不被允许拥有的经济利益

主体	经济利益类型
会计师事务所、项目组成员或其主要近亲属	在审计客户中拥有直接或重大间接经济利益
	在某实体（该实体在审计客户中拥有控制性的权益，并且审计客户对该实体重要）中拥有直接或重大间接经济利益
项目合伙人所在分部的其他合伙人或其主要近亲属	在审计客户中拥有直接或重大间接经济利益
为审计客户提供非审计服务的其他合伙人、管理人员或其主要近亲属	在审计客户中拥有直接或重大间接经济利益

表 1-2 在非审计客户中拥有经济利益对独立性的影响

主体	情形	具体情况	对独立性的影响
会计师事务所、项目组成员或其主要近亲属在某一实体拥有经济利益	审计客户也在该实体拥有经济利益（如子公司）	如果经济利益并不重大，并且审计客户不能对该实体施加重大影响	不被视为损害独立性
		如果经济利益重大，并且审计客户能够对该实体施加重大影响	非常严重的不利影响，没有防范措施能够将不利影响降低至可接受的水平

表 1-3 通过继承、馈赠或合并的方式获得直接经济利益或重大间接经济利益

主体	防范措施
会计师事务所、项目组成员及其主要近亲属	应当立即处置全部经济利益，或处置全部直接经济利益，并处置足够数量的间接经济利益，以使剩余经济利益不再重大
审计项目组以外的人员或其主要近亲属	应当在合理期限内尽快处置全部经济利益，或处置全部直接经济利益，并处置足够数量的间接经济利益，以使剩余经济利益不再重大。在完成处置该经济利益前，会计师事务所应当确定是否需要采取防范措施

2. 与贷款和担保相关的知识点总结（见表 1-4）

表 1-4 与贷款和担保相关的知识点总结

情形	主体	对独立性的影响
从银行或类似金融机构客户获得贷款和担保	会计师事务所（不仅要看程序，还要看金额）	如果不按正常程序、条款和条件办理，没有防范措施，事务所不得接受此类贷款或担保； 如果按正常程序、条款和条件取得贷款，而贷款对审计客户或事务所影响重大，需采取措施防范，如由网络中未参与该业务且未接受该贷款的事务所复核
	审计项目组成员及其主要近亲属（只看程序）	如果按正常程序、条款和条件取得贷款或担保，不产生不利影响
在银行或类似金融机构客户开立账户	会计师事务所、项目组成员或其主要近亲属	如果按正常的商业条件开立，则不产生不利影响
从非银行或类似金融机构客户获得贷款和担保	会计师事务所、项目组成员或其主要近亲属	将因自身利益对独立性产生非常严重的不利影响，没有防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平

3. 与商业关系相关的知识点总结（见表 1-5）

表 1-5 与商业关系相关的知识点总结

商业关系的种类	主体	对独立性的影响
共同开办、捆绑销售和互相推广	会计师事务所	事务所不得介入此类商业关系
	项目组成员	成员应当调离
	项目组成员的主要近亲属	评价不利影响，必要时采取防范措施
共同商业利益（股东有限的实体中）	会计师事务所、项目组成员或其主要近亲属	如果这种商业关系对双方均不重要，且经济利益对投资者不重大，不能控制该实体，通常不会对独立性产生不利影响（不影响）
购买商品或服务	会计师事务所、项目组成员或其主要近亲属	只要是按照正常的商业程序进行公平交易，则不影响独立性； 如交易性质特殊或金额较大，应评价，必要时采取防范措施（①取消交易或降低交易规模；②将项目组成员调离）

4. 与家庭和私人关系相关的知识点总结（见表 1-6）

表 1-6 与家庭和私人关系相关的知识点总结

主体	情形	对独立性的影响	防范措施
项目组成员的主要近亲属	情形一：审计客户的董事、高级管理人员或特定员工（以下简称为“董、高、特”），或在业务期间或报表涵盖期间曾担任上述职务	对独立性产生非常严重的不利影响	只有调离
项目组成员的主要近亲属	情形二：对客户的财务状况、经营成果和现金流量施加重大影响	评价不利影响： (1) 该亲属/员工与项目组成员的关系； (2) 该亲属/员工在客户中的职位； (3) 该项目组成员在项目组中的角色	(1) 将该成员调离审计项目组； (2) 合理安排审计项目组成员的职责，使该成员的工作不涉及其亲属/密切关系人员的职责范围
项目组成员的其他近亲属	处在重要职位或可以对财务报表施加重大影响		
项目组成员	与审计客户的董、高、特存在密切关系		
非项目组成员的合伙人或员工	与审计客户重要职位的人员存在家庭或个人关系	咨询并评价不利影响： (1) 该合伙人或员工与审计客户的董、高、特之间的关系； (2) 该合伙人或员工与审计项目组之间的相互影响； (3) 该合伙人或员工在会计师事务所中的角色； (4) 董、高、特在审计客户中的职位	(1) 合理安排该合伙人或员工的职责，以减少对审计项目组可能产生的影响； (2) 由审计项目组以外的注册会计师复核已执行的相关审计工作
<p>【注意】上述情形一中的“特定员工”与情形二中的“对客户的财务状况、经营成果和现金流量施加重大影响的员工”的区别。</p> <p>特定员工是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。（重大影响是对账套、报表有重大影响）</p> <p>对客户财务状况、经营成果和现金流量施加重大影响的员工。（重大影响是对财务状况、经营成果和现金流量有重大影响）</p>			

5. 与人员交流相关的知识点总结（见表 1-7、表 1-8）

表 1-7 与人员交流相关的一般规定

前世	今生	对独立性的影响	防范措施
合伙人、成员	审计客户的董、高、特	如与事务所保持重要联系（领钱或参与事务所业务），将因密切关系或外在压力产生非常严重的不利影响	没有防范措施
		如未与事务所保持重要联系（未领钱且未参与事务所业务）	(1) 修改审计计划； (2) 向审计项目组分派经验更丰富的人员； (3) 由审计项目组以外的注册会计师复核前任审计项目组成员已执行的工作
合伙人、成员兼任审计客户的董、高、特		将因密切关系或外在压力产生非常严重的不利影响	没有防范措施
合伙人、成员拟加入审计客户		将因自身利益产生不利影响。如项目组成员与客户协商受雇事项，应向事务所报告，以便事务所评价不利影响严重程度，必要时采取防范措施	(1) 将该成员调离项目组； (2) 由组外注册会计师复核该成员的重大判断
合伙人、成员临时出借		只能短期借出员工，并且借出的员工不得提供职业道德守则禁止提供的非鉴证服务，也不得承担审计客户的管理层职责	

表 1-8 属于公众利益实体的相关规定

前世	今生	对独立性的影响
关键审计合伙人	审计客户的董、高、特	因密切关系或外在压力产生不利影响，需（根据“冷却期”长短规定）进行评价。 冷却期规定：在不担任关键审计合伙人、也不担任项目组成员后，该公众利益实体发布了已审计的涵盖期间不少于 12 个月的财务报表，则不利影响可以接受
	因企业合并担任审计客户的董、高、特	同时满足下列条件，不视为独立性受到损害： (1) 当关键审计合伙人接受该职务时，并未预料到会发生企业合并； (2) 关键审计合伙人在事务所中应得的报酬或福利都已全额支付（除非报酬或福利是按照预先确定的固定金额支付且未付金额对事务所不重要）； (3) 关键审计合伙人未继续参与，或在外界看来未参与会计师事务所的经营活动或专业活动； (4) 已就关键审计合伙人在审计客户中的职位与治理层讨论

(续表)

前世	今生	对独立性的影响
高级合伙人	审计客户的董、高、特	将因外在压力产生不利影响，除非该高级合伙人离职已超过12个月，否则独立性将被视为受到损害
【注意】属于公众利益实体的审计客户也要满足一般规定		

6. 审计客户的董、高、特跳槽到事务所的相关总结（见表1-9）

表1-9 审计客户的董、高、特跳槽到事务所的相关总结

前世	今生	对独立性的影响	防范措施
审计客户的董、高、特	合伙人、成员	在审计报告涵盖的期间： 审计项目组成员曾担任董、高、特产生非常严重的不利影响，没有防范措施	事务所不得将此类人员分派到审计项目组
		在审计报告涵盖的期间之前： 项目组成员曾任董、高、特，可能因自身利益、自我评价或密切关系产生不利影响	评价此类人员以前就职于审计客户时作出的决策或工作

7. 适用于一般公众利益实体的审计客户的轮换时间总结（见表1-10）

表1-10 客户已是公众利益实体的轮换时间

关键审计合伙人	任职期	冷却期	任职期特殊情况
项目合伙人	5年	5年	6年
项目质量复核人员	5年	3年	6年
其他关键审计合伙人	5年	2年	6年

8. 适用于客户成为公众利益实体后的轮换时间总结（见表1-11）

表1-11 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 ≤ 3年	(5-X)年	5年	3年	2年
X ≥ 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

9. 与为审计客户提供非鉴证业务相关的知识点总结

(1) 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。这些不利影响包括因自我评价、自身利益和密切关系产生的不利影响；

(2) 会计师事务所人员为审计客户提供内部审计服务时，若涉及与财务报告相关的内部控制，将因自我评价对独立性产生严重不利影响；

(3) 会计师事务所向审计客户提供某些税务服务，如果被审计单位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。

考点二：业务质量管理

(一) 质量管理体系的目标、总体要求和组成要素

会计师事务所质量管理体系应当满足以下总体要求：

- (1) 在全所范围内统一设计、实施和运行；
- (2) 风险导向的思路；
- (3) 根据本事务所及其业务的性质和具体情况“量身定制”；
- (4) 不断优化和完善。

(二) 治理和领导层

1. 会计师事务所质量管理领导层

(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。

2. 合伙人管理

事务所的业绩评价、工薪及晋升（包括激励制度）的政策和程序应当表明最重视的是质量，建立以质量为导向的业绩评价、工薪及晋升的政策和程序（质量管理，肯定是质量至上）。

(三) 相关职业道德要求

会计师事务所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。

【注意】不是应当向“所有人员”，而是“看需要”。当然，如果事务所对自身要求严格，向“所有人”也可以。

(四) 客户关系和具体业务的接受与保持

会计师事务所应当设定下列质量目标：

- (1) 会计师事务所就是否接受或保持某项客户关系或具体业务所作出的判断是适当的；
- (2) 会计师事务所在财务和运营方面对优先事项的安排，并不会导致对是否接受或保持客户关系或具体业务作出不恰当的判断。

(五) 业务执行

1. 对项目合伙人的要求

会计师事务所应当制定政策和程序，在全所范围内统一委派具有足够专业胜任能力、时间，并且无不良执业诚信记录的项目合伙人执行业务。

2. 项目质量复核与项目组内部复核的区别

- (1) 复核的主体不同；
- (2) 适用的业务范围不同；
- (3) 复核的内容不同。

3. 意见分歧

会计师事务所应当制定与解决意见分歧相关的政策和程序，包括下列方面：

- (1) 明确要求项目合伙人和项目质量复核人员（如有）复核并评价项目组是否已就疑难问题或涉及意见分歧的事项进行适当咨询，以及咨询得出的结论是否得到执行；
- (2) 明确要求在业务工作底稿中适当记录意见分歧的解决过程和结论；
- (3) 确保所执行的项目在意见分歧解决后才能出具业务报告。

(六) 监控和整改程序

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，检查周期最长不超过三年。

(七) 评价质量管理体系

会计师事务所主要负责人应当代表会计师事务所对质量管理体系进行评价。这种评价应当以某一时点为基准，并且应当至少每年一次。

（八）项目质量复核

1. 项目质量复核人员的委派和资质要求

会计师事务所应当在全所范围内（包括分所和分部）统一委派项目质量复核人员。负责委派项目质量复核人员的人员需要独立于项目组。

项目合伙人和项目组其他成员不得成为本项目的项目质量复核人员。

2. 项目质量复核的完成

如果项目质量复核人员怀疑项目组作出的重大判断或据此得出的结论不恰当，应当告知项目合伙人。如果这一怀疑不能得到满意的解决，项目质量复核人员应当通知会计师事务所适当人员项目质量复核无法完成。

如果项目质量复核人员确定项目质量复核已经完成，应当签字确认并通知项目合伙人。

（九）对财务报表审计实施的质量管理

1. 审计项目合伙人管理和实现审计质量的领导责任

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。

2. 相关职业道德要求

审计项目合伙人应当了解与本审计项目相关的职业道德要求，包括独立性要求。

3. 客户关系和审计业务的接受和保持

审计项目合伙人应当确定会计师事务所就客户关系和审计业务的接受与保持制定的政策和程序已得到遵守，并且得出的相关结论是适当的。

4. 业务执行

审计项目合伙人应当在审计过程中的适当时点复核审计工作底稿，包括与下列方面相关的工作底稿：

- （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）根据审计项目合伙人的职业判断，与审计合伙人的职责有关的其他事项。

5. 审计工作底稿

针对财务报表审计的质量管理，注册会计师应当在审计工作底稿中记录下列事项：

(1) 针对相关职业道德要求（包括独立性要求）、客户关系和审计业务的接受与保持等方面识别出的事项、与相关人员进行的讨论，以及讨论得出的结论；

(2) 在审计过程中进行咨询的性质、范围、得出的结论，以及这些结论是如何得到执行的；

(3) 如果审计项目需要实施项目质量复核，则应当记录项目质量复核已经在审计报告日或之前完成。

考点三：函证

(一) 不同方式下函证的实施总结（见表 3-1）

表 3-1 不同方式下函证的实施

时点	方式	关键内容
发出前	邮寄	注册会计师直接发出，不能被审计单位代发
		对询证函上的事项（被询证者名称、地址，回函地址等）进行充分核对
发出时	邮寄	独立寄发，不得使用被审计单位本身邮寄设施
	跟函	被审计单位同意，注册会计师可以独自前往陪同。整个过程中保持对询证函的控制，对舞弊保持警觉
回函后	邮寄	四个一致：名称、地址、邮戳、印章
		原件直接寄给注册会计师，被审计单位不可转交
	跟函	了解流程和人员
		确认身份和权限
		观察人员的处理
	电子形式	创造安全环境（加密、电子数码签名技术等）
		联系被询证者
	口头	要求直接提供书面回复
实施替代程序		
限制性条款	格式性免责条款不影响	

(二) 管理层要求不实施函证的应对流程（见图 3-1）

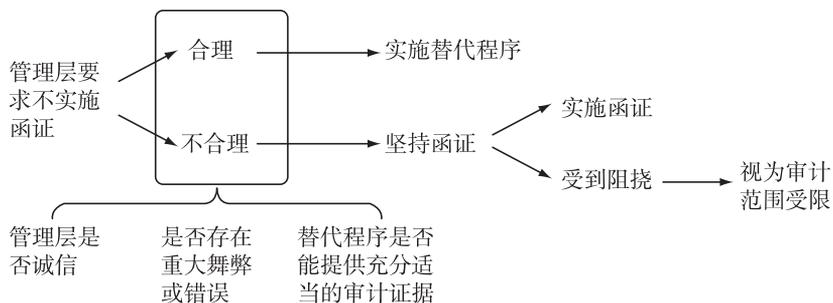


图 3-1 管理层要求不实施函证的应对流程图

考点四：存货监盘

存货监盘常考点汇总（见表 4-1）

表 4-1 存货监盘常考点汇总

存货监盘点	关键内容
监盘责任	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、合理确定存货数量和状况的责任
监盘目标	获取资产负债表日有关存货数量和状况，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，是否归属于被审计单位，存货有无毁损、陈旧、过时、残次和短缺等情况
监盘范围	<p>(1) 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；</p> <p>(2) 已销、代销、代管的存货单独摆放，不纳入监盘范围；</p> <p>(3) 已验收未入库或尚未验收但所有权已属于被审计单位的存货应纳入监盘范围</p>
存货存放多个地点	<p>如果被审计单位的存货存放在多个地点，注册会计师可以要求被审计单位提供一份完整的存货存放地点清单（包括期末库存量为零的仓库、租赁的仓库，以及第三方代被审计单位保管存货的仓库等），并考虑其完整性。根据具体情况下的风险评估结果，注册会计师可以考虑执行以下一项或多项审计程序：</p> <p>(1) 询问被审计单位除管理层和财务部门以外的其他人员，如营销人员、仓库人员等，以了解有关存货存放地点的情况；</p> <p>(2) 比较被审计单位不同时期的存货存放地点清单，关注仓库变动情况，以确定是否存在因仓库变动而未将存货纳入盘点范围的情况发生；</p> <p>(3) 检查被审计单位存货的出、入库单，关注是否存在被审计单位尚未告知注册会计师的仓库（如期末库存量为零的仓库）；</p> <p>(4) 检查费用支出明细账和租赁合同，关注被审计单位是否租赁仓库并支付租金，如果有，该仓库是否已包括在被审计单位提供的仓库清单中；</p> <p>(5) 检查被审计单位“固定资产——房屋建筑物”明细清单，了解被审计单位可用于存放存货的房屋建筑物。</p> <p>【记忆技巧】 一问三查加比较</p>
监盘时间	<p>(1) 监盘时间包括实地查看盘点现场的时间、观察存货盘点的时间和对已盘点存货实施检查的时间等；</p> <p>(2) 监盘时间应当与被审计单位实施存货盘点的时间相协调；</p> <p>(3) 同一类型存货应当在同一时间进行监盘</p>

(续表)

存货监盘考点	关键内容
监盘程序	(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
存货移动	问原因（根据被审计单位的具体情况考虑其无法停止存货移动的原因及其合理性）； 划区域（可以考虑在仓库内划分出独立的过渡区域）； 看控制（观察被审计单位有关存货移动的控制程序是否得到执行）； 拿资料（向管理层索取盘点期间存货移动相关的书面记录以及出入库资料）
执行抽盘	双向抽盘：盘点记录→实物；实物→盘点记录。 不可预见：应尽可能避免让被审计单位事先了解将抽盘的存货项目。 注意：当某类存货选为样本项目时，应对该类存货的全部项目纳入检查范围。 特殊存货检查方法：参考教材中“特殊类型存货的监盘程序表”（若记忆困难，写“利用专家的工作”也可）
抽盘差异	(1) 注册会计师应当查明原因，并及时提请被审计单位更正； (2) 注册会计师应当考虑错误的潜在范围和重大程度，在可能的情况下，扩大检查范围以减少错误的发生； (3) 注册会计师还可要求被审计单位重新盘点。重新盘点的范围可限于某一特殊领域的存货或特定盘点小组
监盘结束	再次观察：再次观察盘点现场，确定所有应纳入盘点范围的存货是否均已盘点。 取得表单：取得并检查已填用、作废及未使用的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
盘点日不是资产负债表日	如果存货盘点日不是资产负债表日，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得到恰当的记录。 在实务中，注册会计师可以结合盘点日至财务报表日之间间隔期的长短、相关内部控制的有效性等因素进行风险评估，设计和执行适当的审计程序。在实质性程序方面，注册会计师可以实施的程序示例包括以下几个方面： (1) 比较盘点日和财务报表日之间的存货信息以识别异常项目，并对其执行适当的审计程序（例如，实地查看等）； (2) 对存货周转率或存货销售周转天数等实施实质性分析程序（财务分析）； (3) 对盘点日至财务报表日之间的存货采购和存货销售分别实施双向检查（例如，对存货采购从入库单查至其相应的永续盘存记录及从永续盘存记录查至其相应的入库单等支持性文件，对存货销售从货运单据查至其相应的永续盘存记录及从永续盘存记录查至其相应的货运单据等支持性文件）； (4) 测试存货销售和采购在盘点日和财务报表日的截止是否正确

(续表)

存货监盘考点	关键内容	
无法监盘	监盘不可行与不可预见的原因如何区分？ “监盘不可行”指的是实施监盘程序不可行（任何时候都做不了），比如对注册会计师的人身安全造成威胁等等，这个时候只能是做替代程序；“不可预见的因素导致无法监盘”指的是在“原定的日期”不能监盘（此时做不了），并不是说“监盘程序”做不了（永远做不了），所以注册会计师应当选择“另外的日期”去监盘，并且对间隔内发生的交易实施审计程序	
	监盘不可行	实施替代审计程序，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； 如无法实施替代审计程序或实施替代审计程序无法获得充分、适当的审计证据，考虑发表非无保留意见
	不可预见的原因	另择日期监盘，并对间隔期内的交易实施审计程序
第三方保管的存货	(1) 向持有被审计单位存货的第三方函证存货的数量和状况； (2) 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）； (3) 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； (4) 检查与第三方持有的存货相关的文件记录，如仓储单； (5) 当存货作为抵押品时，要求其他机构或人员进行确认； (6) 考虑由第三方保管存货的商业理由的合理性，检查被审计单位和第三方所签署的存货保管协议的相关条款，复核被审计单位调查及评价第三方工作的程序等	

考点五：集团财务报表审计

（一）组成部分重要性总结（见表 5-1）

表 5-1 重要性类型及其制定方

重要性类型	制定方
①集团财务报表整体的重要性	集团项目组
②集团“特定类别”的重要性（如适用）	集团项目组
③集团实际执行的重要性	集团项目组
④组成部分财务报表整体的重要性	集团项目组
⑤组成部分“特定类别”的重要性（如适用）	集团项目组
⑥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（还需集团项目组确认）
⑦明显微小错报临界值	集团项目组

(续表)

重要性类型	制定方
组成部分项目组只能确定组成部分实际执行重要性，并且还需要集团项目组确认；	
①最大；①>②、③；④>⑤、⑥；	
Σ④可能大于①（不同组成部分确定的重要性的汇总数，可能高于集团财务报表整体重要性）	

(二) 判断对组成部分需执行的工作的做题步骤

第一步：判断组成部分。

- (1) 因**财务**而重大；
- (2) 因**风险**而重大：存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险；
- (3) 不重要被添加：重要的已经做完还不够的情况下，选择添加不重要的组成部分实施程序；
- (4) 不重要未添加。

第二步：确定实施的程序。

组成部分注册会计师实施程序汇总，见图 5-1。

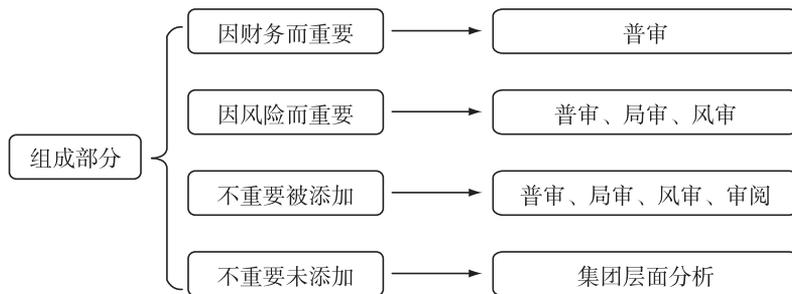


图 5-1 组成部分注册会计师实施程序汇总

普审：使用**组成部分重要性**对组成部分财务信息实施审计

局审：针对可能导致特别风险的相关内容实施审计（**特定项目**审计）

风审：针对特别风险**实施特定的**审计程序

审阅：使用**组成部分重要性**对组成部分财务信息实施审阅

考点六：重要性

(一) 确定财务报表整体的重要性需掌握的要点

1. 选择基准时需要考虑的因素

- (1) 财报要素（资产、负债、所有者权益、收入、费用等）；
- (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（比较人性化，有特别关注的，可以加以考虑。比如，对于以营利为目的的企业，利润可能是大多数财务报表使用者最

为关注的财务指标，因此，注册会计师可能考虑选取经常性业务的税前利润作为基准)；

(3) 被审计单位的性质（营利/非营利，关注的点是不同的）、所处的生命周期阶段（初创期收入较少，可能选择总资产；成熟期利润较稳定，可能选择利润）以及所处行业（新兴行业，如果目前侧重于抢占市场份额、扩大企业知名度和影响力，那么营业收入可能是比较合适的）和经济环境 [最近几年经济环境不稳定，企业盈利和亏损交替发生，或者由正常盈利变为微利或微亏，可能选择过去3~5年经常性业务的平均税前利润或亏损（取绝对值）比较合适]；

(4) 被审计单位的所有权结构和融资方式（债务性或权益性）；

(5) 基准的相对波动性。

【记忆技巧】要特别关注被审计单位的“所融波”。

2. 选择基准时无需考虑的因素

(1) 重大错报风险（顺序不能颠倒，确定重要性水平的目的之一就是识别和评估重大错报风险）；

(2) 以前年度情况（基准无需在各年度保持一致，考虑因素发生变化，基准也可能发生变化）。

【提示】基准可以是前期财务成果和财务状况、本期最新的财务成果和财务状况以及本期的预算和预测结果。

(二) 确定实际执行的重要性需掌握的要点

1. 选择较低百分比的情形（风险高，要谨慎）

(1) 首次要谨慎；

(2) 连续调整多；

(3) 项目风险较高（比如行业风险高、管理层能力欠缺、市场竞争压力或业绩压力大）；

(4) 内部控制缺陷值得关注。

2. 选择较低百分比的情形（风险低，稍宽松）

(1) 连续调整少；

(2) 项目风险低（比如行业风险低、管理层有能力、市场竞争压力或业绩压力小）；

(3) 内部控制运行有效。

(三) 实际执行的重要性的运用需掌握的要点

1. 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

第一步，看金额（选大额项目）；

第二步，看性质（选低估风险、舞弊风险的项目）；

第三步，看汇总（选汇总后潜在错报风险较大的项目）。

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

(1) 可接受差异额（通常不超过实际执行的重要性）；

(2) 可容忍错报（通常不超过实际执行的重要性）。

【提示】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（参见“其他特殊项目的审计”章节）。

【记忆技巧】两可+区间 \leq 实际执行的重要性。

考点七：与治理层沟通的事项

(一) 注册会计师与治理层沟通的事项需掌握的要点

可以从正反两方面去理解记忆：

1. 正面（从“应当”出发，强调记忆）

(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) 审计中发现的重大问题；

(4) 值得关注（并非所有）的内部控制缺陷；

(5) 注册会计师的独立性；

(6) 补充事项。

【记忆技巧】责任重大值得关注，补充独立时间范围。

2. 反面（从“不应当”出发，强调整理解）

(1) 沟通无效，如与兼任高管的治理层成员沟通自身的问题（诚信问题、舞弊嫌疑、胜任能力问题）；

(2) 沟通影响审计效果，如沟通具体的审计程序。

（二）沟通计划的审计范围和时间安排具体事项需掌握的要点

可能沟通的事项

- （1）识别的特别风险、如何应对特别风险以及高风险领域；
- （2）针对内部控制采取的方案；
- （3）在审计中对重要性概念的运用（不能沟通具体的重要性金额，影响审计效果）；
- （4）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，包括利用专家的工作；
- （5）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。

【注意】应当沟通计划的审计范围和时间安排的总体情况，但不能沟通具体的审计程序的性质、时间安排和范围以及重要性水平（具体金额），可能因被预见而降低其有效性，影响审计效果（总体可沟通，具体不能说）。

（三）审计中发现的重大问题需掌握的要点

1. 对会计实务重大方面的质量的看法（政策、估计、披露）

2. 审计工作中可能遇到的重大困难

- （1）管理层在提供审计所需信息时出现严重拖延或不愿意提供，或者被审计单位的人员不予配合；
- （2）不合理地要求缩短完成审计工作的时间；
- （3）为获取充分、适当的审计证据需要付出的努力远远超过预期；
- （4）无法获取预期的信息；
- （5）管理层对注册会计师施加的限制；
- （6）管理层不愿意按照要求对被审计单位持续经营能力进行评估，或不愿意延长评估期间。

【记忆技巧】一方面管理层主动为难（施加限制、严重拖延、不合理要求缩短时间、不按要求进行持续经营能力评估或不愿延长期间）；一方面客观原因所致（无法获取预期的信息、为获取证据需付出的努力远远超过预期）。

3. 已与管理层讨论或需要书面沟通的审计中出现的重大事项、要求提供的书面声明

4. 影响审计报告形式和内容的情形（既然影响审计报告形式和内容，说明事项比较重大）

5. 审计中出现的、根据职业判断认为对监督财务报告过程重大的其他事项

【提示】看到“重大”就沟通。

考点八：书面声明

（一）与书面声明相关的知识点总结（见表 8-1）

表 8-1 与书面声明相关的知识点总结

要点	具体内容
书面声明的作用	属于必要证据，但其本身并不为所涉及的任何事项提供充分、适当的审计证据
书面声明的日期	接近但不得晚于审计报告日
	涵盖所有财务报表和期间
对书面声明可靠性存在疑虑时的应对措施	(1) 考虑解除业务约定（如果法律法规允许）； (2) 无法解除，发表无法表示意见
管理层拒绝提供书面声明时的应对措施	(1) 与管理层讨论； (2) 重新评价管理层的诚信，并评价该事项对书面或口头声明和审计证据总体的可靠性可能产生的影响； (3) 考虑对审计意见的影响
书面声明与其他审计证据不一致时的应对措施	实施审计程序设法解决该问题（可能需要考虑风险评估结果是否适当）； 若问题仍未解决，则重新考虑对管理层的胜任能力、诚信、道德价值观或勤勉尽责的评估，并确定书面或口头声明和审计证据总体的可靠性可能产生的影响
注册会计师应当对财务报表发表无法表示意见的情况	注册会计师对管理层的诚信产生重大疑虑，以至于认为其作出的书面声明不可靠； 管理层不提供下列书面声明（和管理层责任对应）： (1) 针对财务报表的编制，确认其根据审计业务约定条款，履行了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）的责任； (2) 针对提供的信息和交易的完整性，按照审计业务约定条款，已向注册会计师提供所有相关信息，并允许注册会计师不受限制地接触所有相关信息以及被审计单位内部人员和其他人员；所有交易均已记录并反映在财务报表中

（二）需注意的内容

1. 书面声明应当涵盖审计报告针对的所有财务报表和期间

2. 书面声明和管理层是否就任无关

如果在审计报告中提及的所有期间内，现任管理层均尚未就任，现任管理层可能由此声称

无法就审计报告中提及的所有期间提供部分或全部书面声明，这一事实并不能减轻现任管理层对财务报表整体的责任，注册会计师仍然需要向现任管理层获取涵盖整个相关期间的书面声明。

3. 在某些情况下，可能有必要要求管理层更新书面声明

更新后的书面声明需要表明，以前期间所作的声明是否发生了变化，以及发生了什么变化（如有）。

考点九：对持续经营的考虑

1. 应对与持续经营相关的重大错报风险汇总（见表 9-1）

表 9-1 应对与持续经营相关的重大错报风险汇总

事项	程序
评价管理层对持续经营能力做出的评估	<p>(1) 评估其持续经营能力应当涵盖的最短期间为自财务报表日起的 12 个月，注意是 12 个月而非 1 个自然会计年度。</p> <p>(2) 在某些情况下，管理层缺乏详细分析以支持其评估，可能不妨碍注册会计师确定管理层运用持续经营假设是否适合具体情况；如被审计单位具有盈利经营的记录并很容易获得财务支持，管理层不需要详细分析就可能作出评估，注册会计师可能无需详细评价，就可以得出结论</p>
超出管理层评估期间的事项或情况的应对程序	<p>(1) 注册会计师应当询问管理层是否知悉超出评估期间的、可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况；</p> <p>(2) 除询问管理层外，注册会计师没有责任实施其他任何审计程序；</p> <p>(3) 只有持续经营迹象达到重大时，注册会计师才需要考虑采取进一步措施</p>
识别出事项或情况时实施追加的程序	<p>(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；</p> <p>(2) 评价管理层与持续经营能力评估相关的未来应对计划，这些计划的结果是否可能改善目前的状况，以及管理层的计划对于具体情况是否可行；</p> <p>(3) 如果被审计单位已编制现金流量预测，且对预测的分析是评价管理层未来应对计划时所考虑的事项或情况的未来结果的重要因素，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；</p> <p>(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；</p> <p>(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</p>

2. 持续经营假设对审计意见的影响（见表 9-2）

表 9-2 持续经营假设对审计意见的影响

编制基础	是否适当	情形	对审计意见的影响
持续经营 假设	适当，但具有重大不确定性	充分披露	无保留意见+与持续经营相关的重大不确定性
		未充分披露	保留意见或否定意见
		存在多项“重大不确定性”	无法表示意见
	不适当	继续采用	否定意见
		采用替代假设	评价特殊编制基础的适当性。如适当，则无保留意见+强调事项段

