

# 考情分析及学习指导

## 第一篇





踏出学习的第一步——  
好运气藏在努力与实力里，越努力才能越幸运，  
应试指南助你梦想成真。

**梦想成真<sup>®</sup>1**



# 2023年考情分析及学习指导

让我们一起放飞梦想，轻松学习、快乐考试、创造奇迹。

## 一、《审计》科目的总体情况

审计是一门理论性和操作性都很强的专业，但由于该学科在我国形成时间不长，大多数考生没有接受过系统的审计理论教育，亦较少接触审计实务，而审计试题主要是测试考生对审计理论与实务的掌握和运用，这是导致审计科目考核通过率不高的一个主要原因。

审计科目考核得十分灵活，因为理论仅为实务操作提供一个方向性的指导，在实际运用过程中，很多地方要用到注册会计师的专业判断，这也致使大多数考生在考试时机械答题，难以取得满意的分数。实际上，各知识点在教材或审计准则中都有介绍，只是在命题时采用实务化的描述或融会贯通地将各知识点综合考查，就增加了考试的难度。因此考生在学习时应注意掌握学习要领，体会其精髓，全面掌握，经过适当的训练，通过考试是没有问题的！

## 二、本书的内容体系

本书是2023年注册会计师全国统一考试“审计”科目的辅导用书，全书包括考情分析及学习指导、应试指导及同步训练、脉络梳理和考前模拟四部分。考情分析及学习指导部分对审计科目的总体情况、本书内容体系、审计科目考核形式、命题规律以及学习方法等方面进行了介绍，在学习之前了解考试概况，为后续学习做好准备。应试指导及同步训练部分为本书的重点，按照章节排序，针对各章重难点知识点逐一进行清晰详尽的剖析，并辅以大量典型例题和同步训练，帮助学员快速掌握审计备考学习技巧，夯实基础，打牢根基。脉络梳理部分以思维导图的方式，清晰简明的将各章知识点之间的勾稽关系展示出来，是复习总结的有力工具。最后两套模拟试卷按照真实考试题目的题型题量组卷，查漏补缺，加强考前训练，提高适应考场的能力。

## 三、考核形式与命题规律

### （一）考核形式

从近几年《审计》试卷的题型及题量来看，题型分为单项选择题、多项选择题、简答题和综合题，题量及分值如表1-1所示：

表 1-1 各题型的题量及分值

题型	题量	分值
单项选择题	20	20
多项选择题	15	30
简答题	6	31
综合题	1	19

客观题有覆盖面广、考核细致、命题灵活的特点。客观题部分考核范围广、难度适中，部分题目需要一定分析才可以准确得出正确答案。客观题对第 1—4 章、第 7 章、第 15 章、第 17 章和第 20 章的相关内容考核相对较多。在备考过程中一定要注意，历年客观题的重要考点重复考核的概率比较高，在学习时应将审计的基本理论知识的基础打扎实，客观题还是比较容易得分的。

主观题部分重点突出，重者恒重，且与审计实务结合紧密，题目非常灵活，教材中并无明确答案。涉及的考点主要有函证、期初余额审计、集团审计、内部控制审计、质量管理、职业道德(独立性)等。尤其是职业道德(独立性)和会计师事务所的业务质量管理，是每年的必考考点。综合题与会计、财务知识有一定的联系，题目有一定的模式，主要是对审计基本原理的运用进行考核。以下章节为主观题的常考章节，需要重点关注：第 9—12 章、第 16—23 章。在复习备考过程中，要注重培养审计思维，学会合理地运用职业判断，多做题，注重梳理解题的思路和套路。

## (二) 命题规律

从近几年的考题来看，呈现出以下几个方面的规律。

### 1. 注重实务操作和注册会计师的职业判断能力

审计考试强调审计理论结合实务操作，要求考生对理论和实务做到融会贯通，这主要体现在简答题及综合题上。特别是综合题，涉及多个知识点，并且各个知识点关联起来可谓构成了基本完整的审计流程。通过这类题的考核，可以了解考生在掌握每一知识点的同时，是否还具有综合分析问题和综合运用程序的能力。

### 2. 体现准则和法规的变化，关注考试方向和重点

审计准则是注册会计师审计的依据，它规范了注册会计师在审计中应做什么，应该怎么做，这符合注重考查实务操作的要求。2023 年考试教材根据审计准则相关文件进行了调整，如风险评估、审计会计估计和相关披露等，这些审计知识较难理解且内容繁多，需要在备考过程中重点关注。另外，有些内容是每年必考的，如体现风险导向审计理念的综合题，在 2012—2022 年均以综合题的形式来重点考核；其他特殊项目的审计、应收账款的函证、存货的监盘、事务所质量管理、职业道德等知识点基本成了每年必考的内容。

### 3. 注重考生运用知识的熟练程度和综合分析能力

在近几年客观题中细致入微地考查了大量的审计基础理论性知识，要求考生熟练、准确、全面地掌握各个知识点。部分客观题需要考生在充分理解相关知识点的基础上适当结合实务，进行正确的判断和选择。注册会计师执业过程中，需要用到大量职业判断，现在的《审计》考试也越来越注重考查考生是否具有注册会计师职业判断能力，这种考查主要放在主观题中，例

如：2012—2022 年的风险评估综合题，将理论与实务相结合，同时涉及供、产、销三大循环审计，甚至有些知识点是跨科目的，主要以风险评估、进一步审计程序、审计结果评价等业务流程为主线，考核考生是否具备综合分析问题、综合运用程序、筛选有用信息以及评价等职业判断能力。

## 四、学习方法

### 1. 合理安排复习时间

注会复习的关键是要根据自身的时间、精力和学习的状况，制定好学习规划，做好时间安排。今年的考试提前，复习周期短，学习计划的制定和执行就显得尤为重要了。《审计》教材至少要看 3 遍，首先快速将教材通读一遍，这阶段最好不要中断学习，一气呵成。不要急于做练习，否则会降低学习效率，没有成就感，且会挫伤对《审计》学习的积极性。如果以前未曾接触过审计，看第一遍的感觉——云里雾里，不知教材所云。第二遍开始精读，参加培训班或做练习，复习时要了解各章的基本内容和知识框架，细心领会老师的讲解，要做到对审计有一个全面了解，在审计教材中能够厘清一根主线来贯通。第三遍是对重点、难点内容的仔细研究和掌握，要抠细节、抓难点，把时间花在重点内容上，对自身薄弱环节进行强化，做一些综合性强、水平较高的题目，特别是高质量的模拟题、历年试题。临考前一周，主要看看教材和历年试题。考前一天，将教材基本内容过一遍。实际上，在考前看书不止 3 遍，这里所说的 3 遍实际上是指学《审计》的 3 个阶段或层次。

### 2. 不要死记硬背，要融会贯通

审计不是背出来的，而是在于理解，有的考生能够把教材中的重点内容倒背如流，但却无法通过考试，这是这些考生对审计存在的一个认识上的误区。学审计，应抓住审计脉络，以风险导向为主线是非常重要的，它与审计实务有紧密联系，包括认定、目标、计划、程序、证据、意见等。每一部分都需要理解清楚，做到思路清晰，再适当记忆。例如，近年试题中均涉及集团审计这个知识点的考查，就应当清楚重要组成部分的分类，对不同的重要组成部分及不重要组成部分分别需要执行哪一类的程序要做到心中有数，如果在平时学习时就跟着老师进行归纳，再加上适当记忆，答题的准确率就会高得多。当然，近几年的考试中，也有在简答题或综合题中直接考记忆的内容，一般简答题的要点不会超过 3 点，所以太长的内容就不要死记了。

### 3. 突出重点，对理论与实务的学习应合理安排

根据《审计》教材的内容与考试的特点，我们可以将《审计》的章节按“重要性”原则划分为非常重要、比较重要、一般重要 3 个层次，见表 1-2。

表 1-2 按重要性原则对审计章节的划分

重要程度	章节	平均分
非常重要	第 1 章、第 2 章、第 3 章、第 4 章、第 7 章、第 8 章、第 16 章、第 17 章、第 19 章、第 21 章、第 23 章	5 分及以上
比较重要	第 6 章、第 9 章、第 11 章、第 12 章、第 13 章、第 14 章、第 18 章、第 20 章	2~4 分
一般重要	第 5 章、第 10 章、第 15 章、第 22 章	2 分以下

虽然教材的各类交易和账户余额的审计与审计实务联系较紧密，占总体分数的比重较大，但不是说要花同比例的时间来复习，因为实务总是建立在理论基础之上的，审计实务部分的考试可能会用到会计方面的知识或审计的经验技巧，这方面难以在短时间内提高，但有时可能凭借审计的理论和相关的会计知识即可答题。所以在复习审计时，可花60%的时间在基础理论的学习上，掌握各业务循环和各账户交易的特点，了解重要的项目和重点程序。

各章节有联系的部分应结合起来看，风险评估和风险应对的内容不可分割；审计目标、审计程序、审计证据分别和财务报表审计实务章节都有紧密的联系，这些都是全书的重点，在历年考试中均有所体现，必须把它们贯穿起来学习。

#### 4. 多看多做以前的试题

如果认为以前考过的内容就不会考了，那就大错特错了。一方面，考题重复的机会是比较大的。如历年的风险评估综合题，从形式和内容上都比较相似，这基本成了一种命题的模式，即使自2012年开始采用了机考模式，考查风险评估的综合题也保持了一贯的风格，所以这些对重大错报风险的分析思路可以借鉴以前考题的解答。另外，关于职业道德和质量管理的题目也在近几年考题中连续考查。有许多题目在以前年度以单选题形式出现，而以后年度却又以多选题形式出现，反之亦然，毕竟教材中的重要考点是有限的，考试内容重复的可能性较大，这一点在客观题上表现较明显，几乎每年都有几道和以往较类似的题目出现。主观题中也有较多的题会重复出现，如考查质量管理的简答题，多年测试的主要知识点就基本一致，多做这些历年试题，就会做到胸中有数。另一方面，通过做以前的试题，可以了解其命题的风格，知晓其答题思路，明确考试的重点，理解出题和解题思路，对获取好的成绩很有帮助。

#### 5. 善于归纳比较，加深记忆

由于《审计》教材内容记忆点较多，要善于归纳，把不需要的信息删除，即要把书读薄，同时教材中有些小的举例往往是考试命题的素材，要多留意。从历年试题来看，教材中一些有共性的东西、不同章节有关联的内容可适当归纳。如哪些因素与审计证据的数量呈反向变动关系；哪些情况下会发表保留意见或无法表示意见等。自己要做有心人，善于归纳知识。有些审计处理看似相近但实际上是有区别的，应挑出来理解记忆，如财务报表审计与内部控制审计的区别，应收账款函证和银行存款函证的区别等。

#### 6. 了解题型设计，从容应对考试

审计执业中会有很多职业判断，这一点在审计试题中也体现的非常明显，如客观题，绝大部分客观题的题目描述可分为“判断正误型”和“多条列举型”两类，多条列举型在考试中的占比远低于判断正误型。

判断正误型的题目有的是采用正向提问，如，“下列有关……的说法中，正确的有（ ）”；更多的是采用反向提问，如，“下列有关……的说法中，错误的是（ ）”。单项选择题更倾向于反向提问方式，反向提问占比在80%以上，多项选择题更倾向于正向提问的方式，基本在90%以上。这类题目考查的内容，可能为教材的原文，也可能考查的是对知识点的灵活运用，还会出现不同章节知识点结合考查，对于这类题目考查的内容，更多的是要求考生理解相关知识，并会灵活运用。

多条列举型，如“下列各项无需/需要/不影响/不适用于/不属于……的是（ ）”。这类

题型考查通常是教材原文的内容，而且是多条列举的情形，例如，审计工作底稿的格式、要素和范围的影响因素。对于这类题目考查的知识点，要求考生对相关内容进行适当记忆。

实际上主观题的考核，基本上都是判断正误型。所以，现在的审计考试更侧重于理解，我们应当在学习中，多注意从教材描述中估计不同的知识点可能会考查的题型，如在教材中涉及“主要”“应实施”“可靠性最强的”“主要目的”等具有排他性的词语是单项选择题的极好素材；教材中涉及“第一、第二、第三”，“首先、其次、再次”等“分类性”词语的内容，是多项选择题的命题点；另外，还需特别关注一些关键判断点如“应……”，有些未直接出现“应……”的语句，也多以“一定……”“因此……”“均……”等可以正向转换为“应……”的词语出现。所以在复习教材时，要密切关注其中涉及“应”“应当”等字眼所表述的内容，一定要牢记并加以区分，因为在《审计》中，“应”意味着“必须”“一定”，具有排他性。另外，教材中比较重要的概念和理论，且有简洁明了的结论部分容易以简答题的形式进行考查。

亲爱的考生们，只要我们注意对审计知识的全面掌握和融会贯通，注重理论结合实务，注重对历年考试内容的分析、归纳和整理，扎实地掌握审计的重点和难点，就一定能顺利地通过今年注册会计师审计科目的考试。祝你在今年**梦想成真**！







# 应试指导及同步训练

## 第二篇

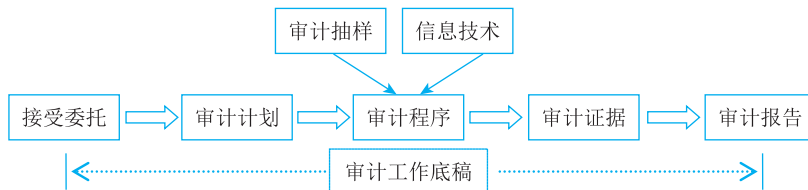




坚持是成功的第二步——  
或许放弃一些努力，活得更轻松，但坚持会让自己的人生多一些成功的机会。

梦想成真<sup>®</sup>1

注册会计师审计是接受委托人的委托对财务报表发表审计意见。为了能够实现该审计目的(目标),注册会计师必须编制审计计划,来合理安排审计程序,以便获取充分、适当的证据,为发表审计意见(审计报告)奠定基础。在实施审计程序的过程中,注册会计师可以利用信息技术和审计抽样方法。注册会计师应当将在审计过程中拟订的计划、实施的程序以及获取的证据记录下来,这就形成了审计工作底稿。审计完成后,这些工作记录(审计工作底稿)应当上交给会计师事务所作为审计档案进行保存。



本编属于审计的基本理论,介绍了审计基本原理与概念。我们先来看一下本编各章主要讲解的内容。

第一章, 审计概述。本章首先介绍了审计产生的过程及原因、审计的概念及保证程度、注册会计师审计和政府审计、内部审计等; 然后介绍了审计构成的要素以及审计的目标; 最后讲解了整个审计流程以及在审计过程中我们需要遵守哪些基本要求和存在哪些风险。

第二章, 审计计划。本章主要介绍了如何承接审计业务, 首先开展初步业务活动去了解客户(被审计的单位)是否存在诚信问题, 以及自己是否有足够的能力等来执行该项审计业务。如果承接该项业务, 就要与客户签订业务合同(审计业务约定书)。签约之后, 这才是审计业务的真正开始, 为了能够顺利进行审计工作, 前期项目经理会带着高级审计员去了解客户, 包括了解客户的生产经营情况、对财务报表做整体分析等, 以此来制定总体审计策略(比如作战的指挥部在战斗打响前, 先去摸清敌情, 制

定作战方案),包括确定重要性水平。然后项目组进驻客户,按照总体审计策略的安排,高级审计员制订具体审计计划(比如指挥部要求某连队去攻克某一个堡垒,应当安排谁去放炸药包、放在哪里合适、威力有多大等,是一个具体的行动计划),安排每一个助理人员的工作。总体审计策略起到一个原则、方向性的指引,影响着具体审计计划。

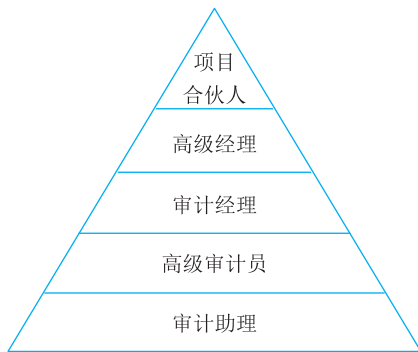
第三章,审计证据。审计的核心工作就是收集证据。本章主要介绍了审计证据的性质、审计程序的种类,以及如何执行审计程序来获取审计证据。本章对函证程序和分析程序的运用做了详细的讲解。

第四章,审计抽样方法。随着企业规模的发展,会计记录的信息量也庞大起来,注册会计师不可能对所有的业务一笔一笔地去检查。由于以重要性的原则为基础,注册会计师可以容忍财务报表有一定的错报,只要错报不超过一个限度即可,那么注册会计师就可以利用样本来推断总体错报,进而判断总体错报是否超过了这个限度(重要性水平)。注册会计师可以在审计过程中利用审计抽样来提高审计效率。本章主要讲述了审计抽样的基本原理,以及如何在控制测试和细节测试中运用审计抽样方法来获取审计证据。

第五章,信息技术对审计的影响。随着信息化的发展,会计信息已基本实现计算机处理,同时会计信息和企业的其他信息交织在一起,形成了业财合一的信息系统,这给我们的审计增加了难度。本章主要介绍了信息技术对内部控制的影响,以及在信息技术中内部控制的分类,然后讲述了如何利用信息技术审计,如采用电子表格、计算机辅助审计技术以及数据分析等。

第六章,审计工作底稿。注册会计师编制的审计工作底稿,犹如医生书写的病历,包括问诊、治疗方案、病程记录、病理资料、医嘱等内容,全面反映了整个治疗过程和治疗效果。如果出现医疗纠纷,病历能够证明当时的治疗是规范的。同样在出现审计责任等问题时,审计工作底稿能够证明执行的审计工作是符合审计准则的要求的。本章主要介绍了如何编制工作底稿,包括工作底稿的编制要素以及记录的要求。在完成了某项目审计工作后,审计项目组应将该项目的工作底稿交给会计师事务所存档,本章也阐述了整理工作底稿的要求以及归档之后底稿的保管要求,包括工作底稿的变动以及保存的期限等。

由于大部分考生都没有从事过具体的审计工作,对审计业务的流程不太熟悉,本应试指南在编写时,尽量站在实务工作的角度,让大家去理解这些枯燥的审计理论,从而达到事半功倍的效果。为了了解审计实务的分工,我们来介绍一下会计师事务所审计人员的构成及审计业务的一般流程。



### 审计业务的一般流程：

(1) 项目合伙人或高级经理(部门负责人)与客户洽谈(初步业务活动)，签约；

(2) 审计经理(项目经理)及高级审计员初步了解客户(含分析财务报表)，为总体审计策略做准备；

(3) 审计小组进驻，审计经理介绍审计概况、重点关注领域、审计主

要安排等(总体审计策略)；

(4) 高级审计员，安排审计助理需要从事的审计工作(具体审计计划)；

(5) 高级审计员与审计助理实施审计程序、获取审计证据，并记录于工作底稿。高级审计员复核审计助理的工作底稿；

(6) 审计经理和高级审计员根据发现的错报及客户更正后的结果，拟定审计报告；

(7) 项目合伙人复核工作底稿，与客户沟通拟出具的审计报告；

(8) 客户签署财务报表，事务所的质量管理部门对项目质量做最后的总体复核；

(9) 项目合伙人及审计经理签署审计报告；

(10) 项目组整理审计工作底稿并上交会计师事务所归档保存。

本编内容主要是基础理论知识，由于大部分考生对审计实务不太了解，因此在学习本编时，需要记忆的内容较多，对基本审计理论的理解有一定的难度，加上教材的阐述较为枯燥，语言晦涩难懂，因此，在学习本编时不要急于求成。我们要求考生先熟悉教材，多听老师的讲解，多做练习。对于基本的概念和理论也要理解并记忆。

# 第一章 审计概述

## 考情解密

### 联动考查

本章主要涉及审计基本理论，是后面章节学习的基础。主要以客观题考核为主，有关“认定和审计目标”的含义是综合题考核的核心内容。

分值范围：8~12分

难易程度：较难

### 近年考点直击（见表2-1-1）

表2-1-1 近年考点直击

主要考点	主要考查题型	考频指数	考查角度
审计的概念	◆ * ◆	☆☆**	从五个方面理解审计的概念
保证程度	◆ ◆	☆☆☆☆	(1)执行业务的种类；(2)合理保证与有限保证的区别
审计要素	◆ ◆	☆☆☆☆	五要素的灵活掌握
认定与具体审计目标	◆	☆☆☆☆	(1)被审计单位管理层的认定与注册会计师的审计目标的内涵；(2)管理层认定、审计目标和审计程序之间的关系
审计基本要求	◆ ◆	☆☆☆☆	(1)职业怀疑态度的理解及运用；(2)对合理运用职业判断的理解
审计风险	◆ ◆	☆☆☆☆	(1)审计的固有限制；(2)审计风险模型的运用；(3)重大错报风险与检查风险、重要性、审计证据之间的关系

### 2023 年考试变化

**新增** 固有风险和控制风险的数学模型及固有风险因素。

**调整** 政府审计的定义、审计对象的表述、认定的定义、固有风险和控制风险的评估方式。①

\* ◆为“单项选择题”，◆为“多项选择题”，◆为“简答题”，◆为“综合题”。

\*\* 本书用“☆”来表示各知识点的考频指数。☆一般重要；☆☆比较重要；☆☆☆非常重要。

## 考点详解及精选例题

### 考点一 审计的概念

#### 一、审计的产生

注册会计师制度的产生源于企业所有权和经营权的分离。

股份公司的产生，一方面财产的所有者将财产委托给经营者经营，所有者一般不参与财产经营管理，另一方面，财产的经营者必须对财产的所有者承担一定的经济责任。由此产生了监督和控制的问题，为独立的第三方审计的产生奠定了基础。

#### 二、审计的概念★★\*

公司管理层编制的财务报表，一般可信度较低，需要通过注册会计师的审计，来增强预期使用者(除管理层之外的)对财务报表信赖的程度，有效满足财务报表预期使用者的需求。

财务报表的可信度变化，如图 2-1-1 所示。

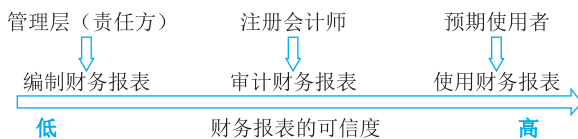


图 2-1-1 财务报表的可信度变化

- (1) 审计用户——财务报表的预期使用者(包括管理层和管理层之外的预期使用者)。
- (2) 审计目的——改善财务报表的质量，增强除管理层之外的预期使用者对财务报表的信赖程度(不涉及为如何利用信息提供建议)。
- (3) 保证程度——审计应当提供合理保证，不提供绝对保证(因审计证据是说服性而非结论性)。
- (4) 审计基础——注册会计师的独立性和专业性。
- (5) 审计产品——审计报告。

**【例题 1·单选题】\*\***(2019 年)下列有关财务报表审计的说法中，错误的是( )。

- A. 审计的目的是增强除管理层之外的预期使用者对财务报表的信赖程度
- B. 审计不涉及为如何利用信息提供建议
- 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

**解析** 已审计财务报表是由管理层编制的，审计的最终产品是审计报告。

**答案** D

\* 本书采用★级进行标注。★表示需要了解，★★表示需要熟悉，★★★表示需要掌握。

\*\* 本书所涉及的历年考题均为考生回忆，并已根据 2023 年考试大纲修改过时内容。

## 考点二 保证程度

### 一、注册会计师的业务种类★★★

注册会计师的业务包括**鉴证业务**和**非鉴证业务(相关服务)**两大类，具体分类如图 2-1-2 所示。

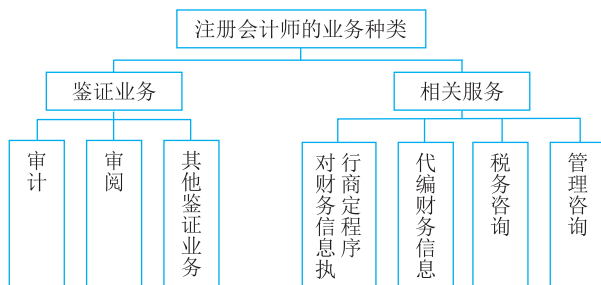


图 2-1-2 注册会计师的业务种类

**【例题 2·单选题】** 下列选项中，不属于鉴证业务的是( )。

- A. 对财务报表进行审阅
- B. 预测性财务信息审核
- C. 对财务信息执行商定程序
- D. 内部控制审计

**解析** 对财务信息执行商定程序属于非鉴证业务(相关服务)。

**答案** C

### 二、合理保证与有限保证★★★

#### (一) 注册会计师的业务与保证程度

保证程度与鉴证业务相关，相关服务不提供任何程度的保证。

注册会计师的业务与保证程度，见表 2-1-2。

表 2-1-2 注册会计师的业务与保证程度

业务类型	具体业务	保证程度
鉴证业务	审计	合理保证
	审阅	有限保证
	其他鉴证业务	合理保证或有限保证
相关服务	管理咨询、税务咨询、代编财务信息、对财务信息执行商定程序等	不提供任何程度的保证

**【点拨】** 合理保证不是绝对保证，是接近于 100% 的保证，有限保证的保证程度低于合理保证。

#### (二) 合理保证与有限保证的区别

鉴证业务的保证程度分为合理保证和有限保证。合理保证和有限保证的区别，见表 2-1-3。



表 2-1-3 合理保证与有限保证的区别

项目	“合理”保证的鉴证业务(如审计业务)	“有限”保证的鉴证业务(如审阅业务)
目标	在可接受的“低”审计风险下,对财务报表整体发表审计意见	在可接受的审阅风险下,对财务报表整体发表审阅意见
证据收集程序	检查(记录或文件、有形资产)、观察、询问、函证、重新计算、重新执行、分析程序等	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	以“ <b>积极</b> ”方式提出结论	以“ <b>消极</b> ”方式提出结论
保证程度	提供“ <b>高水平</b> ”的保证	提供“ <b>低于高水平</b> ”的保证

【例题 3·单选题】下列有关对注册会计师执行的业务提供的保证程度的说法中,错误的是( )。

- A. 鉴证业务提供高水平保证
- B. 内部控制审计提供合理保证
- C. 对财务信息执行商定程序不提供任何程度的保证
- D. 财务报表审阅提供有限保证

解析 选项 A,鉴证业务包括审计、审阅和其他鉴证业务,其中审阅业务提供的是有限保证,其他鉴证业务既可能提供合理保证,也可能提供有限保证。 答案 A

### 考点三 注册会计师审计、政府审计和内部审计

#### 1. 注册会计师审计与政府审计

审计按不同主体划分为政府审计、注册会计师审计和内部审计,共同构成审计监督体系,既相互联系又各自独立,各司其职。

注册会计师审计和政府审计都属于外部审计,均构成了国家治理体系和治理能力现代化建设的重要方面,但也存在区别,见表 2-1-4。

表 2-1-4 注册会计师审计与政府审计的区别

区别点	政府审计	注册会计师审计
审计对象和目的	政府的财政收支、国有金融机构和企事业单位的财务收支的 <b>真实性、合法性和有效性</b>	企业财务报表的 <b>合法性和公允性</b>
审计依据	《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
取证权限	<b>行政行为</b> ,具有行政强制力	<b>市场行为</b> ,有赖于企业的配合与协助
经费(收入)来源	<b>无偿</b> 审计(经费由同级人民政府予以保证)	<b>有偿</b> 服务(费用由审计客户与注册会计师商定)

续表

区别点	政府审计	注册会计师审计
对发现问题的处理方式	可作出审计决定或者向有关主管机关提出处理、处罚意见	在遇到审计范围受到限制, 或就审计发现的问题提请被审计单位调整有关数据或进行披露, 但被拒绝时, 没有行政强制力, 根据具体情况出具非无保留意见的审计报告、必要时解除业务约定或向监管机构报告

## 2. 注册会计师审计与内部审计

内部审计是一种运用系统、规范的方法, 审查和评价组织的业务活动、内部控制和风险管理适当性和有效性的独立、客观的鉴证和咨询活动。

注册会计师审计与内部审计的区别, 见表 2-1-5。

表 2-1-5 注册会计师审计与内部审计的区别

区别	内部审计	注册会计师审计
独立性	较弱(相对独立)	较强(双向独立)
审计方式	根据组织自身经营管理的需要安排施行	接受委托进行
审计依据	内部审计准则	《中华人民共和国注册会计师法》和注册会计师审计准则
审计程序	根据执业目的和需要选择实施必要的审计程序	严格按照执业准则要求实施审计程序
审计内容	评价内部控制的有效性, 完善组织治理	对财务报表的合法性、公允性发表审计意见
审计职责	对本组织负责	对社会负责
审计作用	审计结果仅供内部参考	审计报告对外提供鉴证

## 考点四 审计要素

注册会计师将管理层(责任方)编制的财务报表(审计对象的载体)与适用的财务报告编制基础(标准)进行比较, 判断其是否相符, 据此获取充分、适当的证据(审计证据), 来评价管理层编制的财务报表是否在所有重大方面具有合法性和公允性, 形成审计意见(审计报告), 从而提高了财务报表的可信性, 供管理层、股东、债权人以及监管机构使用(预期使用者)。审计要素之间的关系, 如图 2-1-3 所示。

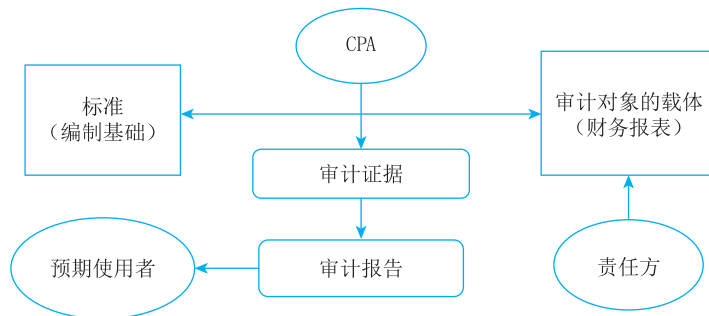


图 2-1-3 审计要素之间的关系

对于财务报表审计而言，审计业务要素包括**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**。审计要素的具体内容，见表2-1-6。

表 2-1-6 审计要素的具体内容

审计要素	具体内容
三方关系人	审计的三方关系人包括：被审计单位管理层(责任方)、注册会计师、预期使用者。这三方 <b>缺少任何一方均不构成审计</b>
财务报表	注册会计师对财务报表所列报或披露的信息发表审计意见。财务报表构成了审计对象的载体
财务报告编制基础	被审计单位应当依据和使用适用的财务报告编制基础编制财务报表。在财务报表审计中，注册会计师也应当运用适用的财务报告编制基础这一标准
审计证据	注册会计师为了得出审计结论和发表审计意见实施审计程序而获取的 <b>所有</b> 信息
审计报告	注册会计师以书面报告的形式对财务报表是否在所有重大方面符合适用的财务报告编制基础发表审计意见

### 一、审计业务的三方关系人★★★ **核心**

审计业务的三方关系人：**被审计单位管理层(责任方)**、**注册会计师**、**财务报表预期使用者**。某项业务是否属于审计业务的重要判断标准之一就是“是否存在三方关系”。

#### 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，来**确认其责任**。

#### 2. 被审计单位管理层(责任方)

管理层和治理层(如适用)的责任：**记忆**

(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，以使财务报表不存在由于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。

财务报表审计并不减轻管理层或治理层的责任。

#### 3. 预期使用者

预期使用者指预期使用审计报告和财务报表的组织或人员。

(1) 预期使用者可能是指与财务报表有重要和共同利益的主要利益相关者。

在审计报告中，收件人应当**尽可能**地指明**所有**的预期使用者。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，审计报告的收件人为“××股份有限公司全体股东”。

(2) 预期使用者也可能是特定的使用者。

除股东之外，审计报告的预期使用者还可能包括银行、公司的债权人、供应商、顾客、证券监管机构等。

(3) 预期使用者可分为管理层和除管理层之外的预期使用者。

管理层和预期使用者可能来自同一企业。由于注册会计师的审计意见主要向除管理层之外的预期使用者提供，但客观上也可能对管理层有用，因此管理层也会成为预期使用者，但**不是**

唯一的预期使用者。

【点拨】鉴证业务一定存在三方关系，必须保证独立性，相关服务只存在双方关系，除委托方要求外，一般不需要保持独立性。

【例题4·单选题】(2020年)下列有关审计报告预期使用者的说法中，错误的是( )。

- A. 预期使用者可能包括被审计单位的管理层
- B. 预期使用者可能不是审计业务的委托人
- C. 注册会计师应当识别所有的预期使用者
- D. 预期使用者不包括执行审计业务的注册会计师

解析 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，尤其在各种可能的预期使用者对财务报表存在不同利益需求时。审计报告的收件人应当尽可能地明确为所有预期使用者，但在实务中往往很难做到这一点。 答案 B C

## 二、审计证据★★

注册会计师利用“企业会计准则”这把“尺子”，来衡量被审计单位编制的财务报表是否符合“企业会计准则”，从而获取财务报表是否不存在重大错报的审计证据。

审计证据在性质上具有**累积性**，主要通过实施审计程序获取，除此之外，还包括下列信息：

- (1) 以前审计中获取的信息；
- (2) 接受与保持客户或业务时实施质量管理程序获取的信息；
- (3) 会计记录；
- (4) 专家编制的信息；
- (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。

【例题5·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

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。 答案 B

## 考点五 审计目标

审计目标包括财务报表审计目标(**审计总体目标**)以及与各类交易、账户余额和披露相关的审计目标(**具体审计目标**)两个层次。

### 一、审计的总体目标★

注册会计师接受委托对财务报表进行审计，其总体目标是：

(1) 对财务报表整体是否“**不**”存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取“**合理**”保证，使得注册会计师能够对财务报表是否在**所有“重大”**方面按照适用的财务报告编制基础发表审计

意见；

(2)按照审计准则的规定，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。

为实现上述审计目标，首先管理层必须将其编制的财务报表提交给注册会计师，这就意味着，管理层对财务报表作出了认定。然后注册会计师针对报表的每一项目确定具体的审计目标，根据审计目标实施相应的审计程序，获取审计证据，得出审计结论。最后注册会计师将各报表项目的审计结论汇总分析，形成对财务报表的整体审计意见(合法性和公允性)，出具审计报告。审计报告中清楚地表达对财务报表的合法性和公允性发表的审计意见。形成一个审计目标循环，如图 2-1-4 所示。

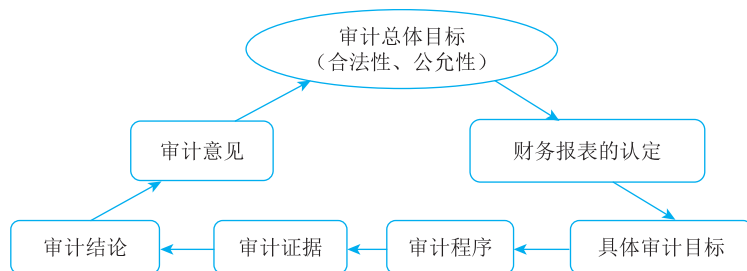


图 2-1-4 审计目标循环

【链接】请结合教材中审计报告的实例理解。

## 二、认定与具体审计目标★★★

认定，是指管理层针对财务报表要素的确认、计量和列报(包括披露)作出一系列明确或暗含的意思表达。注册会计师在识别、评估和应对重大错报风险的过程中，将管理层的认定用于考虑可能发生的不同类型的错报。

【点拨】①认定，是指管理层的认定；目标，是指注册会计师的审计目标。②认定是管理层在财务报表中对财务报表各要素作出的表达和披露。③管理层的表达有明确的也有暗含的。

认定与具体审计目标密切相关，注册会计师的审计目标是对管理层“认定”的“再认定”。

(1)关于所审计期间各类交易、事项及相关披露的认定和具体审计目标，见表 2-1-7。

表 2-1-7 关于所审计期间各类交易、事项及相关披露的认定和具体审计目标(与利润表相关)

认定	认定的含义	对应的具体审计目标
发生	记录或披露的交易和事项 <b>已发生</b> ，且这些交易和事项与被审计单位有关	确认已记录的交易是真实的(没有 <b>多记</b> )
完整性	所有应当记录的交易和事项 <b>均已记录</b> ，所有应当包括在财务报表中的相关披露 <b>均已包括</b>	确认已发生的交易确实已经记录，所有应包括在财务报表中的相关 <b>披露</b> 均已包括(没有 <b>少记</b> )
准确性	与交易和事项有关的 <b>金额</b> 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 <b>披露</b> 已得到恰当计量和描述(记录 <b>金额准确</b> )
截止	交易和事项已记录于 <b>正确的会计期间</b>	确认接近于资产负债表日的交易记录于恰当的期间(入账 <b>日期恰当</b> )

续表

认定	认定的含义	对应的具体审计目标
分类	交易和事项已记录于 <b>恰当的账户</b>	确认被审计单位记录的交易经过恰当分类(记录 <b>科目正确</b> )
列报	交易和事项已被恰当地 <b>汇总或分解且表述清楚</b> ,相关披露在适用的财务报告编制基础上是 <b>相关的、可理解的</b>	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和具体审计目标,见表2-1-8。

表2-1-8 关于期末账户余额及相关披露的认定和具体审计目标(与资产负债表相关)

认定	认定的含义	对应的具体审计目标
存在	记录的资产、负债和所有者权益是 <b>存在的</b>	确认记录的金额确实存在(没有 <b>多记</b> )
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 <b>归属于</b> 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 <b>均已记录</b> ,所有应当包括在财务报表中的相关披露 <b>均已包括</b>	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 <b>披露</b> 均已包括(没有 <b>漏记</b> )
准确性、计价和分摊	资产、负债和所有者权益以恰当的 <b>金额</b> 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 <b>金额</b> 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 <b>披露</b> 已得到恰当计量和描述( <b>金额记录准确</b> )
<b>分类</b>	资产、负债和所有者权益已记录于 <b>恰当的账户</b>	确认已将资产、负债和所有者权益记录于恰当的账户(记录的 <b>科目正确</b> )
<b>列报</b>	资产、负债和所有者权益已被恰当地 <b>汇总或分解且表述清楚</b> ,相关披露在适用的财务报告编制基础上是 <b>相关的、可理解的</b>	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

**【例题6·单选题】**注册会计师在审查销售业务时,发现甲公司销售给乙公司一批商品的收入记录了100万元,通过实质性程序确认,该笔销售实际取得收入90万元(将10%的商业折扣也计入了收入),注册会计师认为营业收入中不恰当的认定是( )。

- A. 发生                      B. 完整性                      C. 准确性                      D. 分类

**解析** 甲公司的收入已经实际发生,也没有被漏记,计入的会计账户也恰当,只是将商业折扣的10万元包括在了收入总额中,属于金额记录不正确。 **答案** C

## 考点六 审计基本要求

### 一、遵守审计准则与职业道德守则

#### 1. 遵守审计准则

衡量注册会计师执行财务报表审计业务的权威性标准是审计准则。注册会计师从接受业务委托到出具审计报告的整个执业过程中,都应当遵守审计准则。



## 2. 相关的职业道德要求

注册会计师应当遵循的职业道德基本原则，包括：①诚信；②独立性；③客观公正；④专业胜任能力和勤勉尽责；⑤保密；⑥良好职业行为。

【链接】职业道德基本原则的具体内容见教材第22章《职业道德基本原则和概念框架》。

## 二、保持职业怀疑★★★

### (一) 职业怀疑的定义

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。职业怀疑是保证审计质量的**关键**要素。

职业怀疑与职业道德基本原则是相互关联的。在财务报表审计中，遵循一项或多项职业道德基本原则，与保持职业怀疑的要求是一致的。例如：保持**独立性**能够增强注册会计师**保持职业怀疑的能力**。

### (二) 对职业怀疑的要求

#### 1. 要求秉持一种质疑的理念

(1) 采取质疑和批判的态度，摒弃“**存在即合理**”的思维；

(2) 不应不假思索全盘接受被审计单位提供的证据和解释，也不应轻易相信过分理想的结果或太多巧合的情况。

#### 2. 要求保持警觉的情形

(1) 存在相互矛盾的审计证据；

(2) 引起对文件记录和对询问的答复的可靠性产生怀疑的信息；

(3) 表明可能存在舞弊的情况；

(4) 表明需要实施除审计准则规定外的其他审计程序的情形。

#### 3. 要求审慎评价审计证据

审计证据包括支持和印证管理层认定的信息，也包括与管理层认定相互矛盾的信息。

审计中的**困难、时间或成本**等事项本身，不能作为注册会计师**省略不可替代的审计程序**或**满足于说服力不足的审计证据的理由**。

#### 4. 要求客观评价管理层和治理层

(1) 即使以前正直、诚信的管理层和治理层也可能发生变化。因此，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。

(2) 即使注册会计师认为管理层和治理层是正直、诚实的，也不能降低保持职业怀疑的要求，不允许在获取合理保证的过程中满足于说服力不足的审计证据。

【例题7·单选题】(2021年)下列关于职业怀疑的说法中，错误的是( )。

A. 职业怀疑要求注册会计师在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证据的可靠性

C. 保持职业怀疑有助于注册会计师恰当运用职业判断

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

**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。独立性是审计的基础，不能将独立性与职业怀疑的顺序颠倒。 **答案** D

### (三) 保持职业怀疑的作用

职业怀疑贯穿于审计全过程。

#### 1. 针对识别和评估重大错报风险

在识别和评估重大错报风险时，保持职业怀疑有助于注册会计师设计恰当的风险评估程序，有针对性地了解被审计单位及其环境等方面情况；有助于使注册会计师对引起疑虑的情形保持警觉，充分考虑错报发生的可能性和重大程度，有效识别和评估财务报表层次和认定层次的重大错报风险。

#### 2. 针对进一步审计程序

在设计和实施进一步审计程序应对重大错报风险时，保持职业怀疑有助于注册会计师针对评估出的重大错报风险，恰当设计进一步审计程序的性质、时间安排和范围，降低选取不适当的审计程序的风险；有助于注册会计师对已获取的审计证据表明可能存在未识别的重大错报风险的情形保持警觉，并作出进一步调查。

#### 3. 针对评价审计证据

在评价审计证据时，保持职业怀疑有助于注册会计师评价是否已获取充分、适当的审计证据以及是否还需执行更多的工作；有助于注册会计师审慎评价审计证据，纠正仅获取最容易获取的审计证据，而忽视存在相互矛盾的审计证据的偏向。

#### 4. 针对评价舞弊

保持职业怀疑对于注册会计师发现舞弊、防止审计失败至关重要。

保持职业怀疑，有助于：

(1) 使注册会计师认识到存在由于舞弊导致的重大错报的可能性，不会受到以前对管理层、治理层正直和诚信形成的判断的影响；

(2) 使注册会计师对获取的信息和审计证据是否表明可能存在由于舞弊导致的重大错报风险始终保持警惕；

(3) 使注册会计师在认为文件可能是伪造的或文件中的某些条款可能已被篡改时，作出进一步调查。

**【链接】** 结合《中国注册会计师审计准则问题解答第1号——职业怀疑》进行学习。

**【例题 8·多选题】** 下列有关注册会计师保持职业怀疑的说法中，正确的有( )。

- A. 注册会计师仅需在审计业务实施阶段保持职业怀疑
- B. 职业怀疑与职业道德基本原则相互关联
- C. 注册会计师应对相互矛盾的审计证据保持警觉
- D. 由于存货监盘程序成本高，注册会计师通过执行替代审计程序来获取审计证据

**解析** 选项 A，注册会计师应当在整个审计过程中保持职业怀疑；选项 D，审计中的困难、时间或成本等事项本身，不能作为省略不可替代的审计程序或满足于说服力不足的审计证据的理由。 **答案** BC



### 三、合理运用职业判断★★

注册会计师合理运用职业判断, 需要从以下 6 个方面进行理解, 具体内容见表 2-1-9。

表 2-1-9 对注册会计师合理运用职业判断的理解

项目	内容
定义	职业判断, 是指在审计准则、财务报告编制基础和职业道德要求的框架下, 注册会计师综合运用相关知识、技能和经验, 作出适合审计业务具体情况、有根据的行动决策
基本要求	包括: ①注册会计师执业的各个环节都需要职业判断, 包括从决定是否接受业务委托, 到出具业务报告, 注册会计师都需要作出职业判断; ②注册会计师执业中的各类决策都需要职业判断, 包括与具体会计处理相关的决策(会计准则)、与审计程序相关的决策(审计准则), 以及与遵守职业道德要求相关的决策(职业道德守则)
运用领域	包括: ①确定重要性, 识别和评估重大错报风险; ②为满足审计准则的要求和收集审计证据的需要, 确定所需实施的审计程序的性质、时间安排和范围; ③为实现审计准则规定的目标和注册会计师的总体目标, 评价是否已获取充分、适当的审计证据以及是否还需执行更多的工作; ④评价管理层在应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, 如评价管理层在编制财务报表时作出的会计估计的合理性; ⑥识别、评估和应对对职业道德基本原则产生的不利影响
决策过程	包括: ①确定职业判断的问题和目标; ②收集和评价相关信息; ③识别可能采取的解决方案; ④评价可供选择的方案; ⑤得出职业判断结论; ⑥记录职业判断过程
提高职业判断质量的途径	包括: ①丰富的知识、经验和良好的专业技能; ②保持独立、客观和公正; ③保持职业怀疑
衡量职业判断的质量	从三方面进行衡量: ①准确性或意见一致性: 准确性是指职业判断的结论与特定标准或客观事实的相符程度; 意见一致性是指不同职业判断主体针对同一职业判断问题所作判断彼此认同的程度。②决策一贯性和稳定性: 决策一贯性用于衡量同一注册会计师针对同一项目的不同判断问题, 作出的判断之间的关系; 稳定性用于衡量同一注册会计师针对相同的职业判断问题, 在不同时点所作出的判断之间的关系。③可辩护性: 可辩护性是指注册会计师能够证明自己的工作, 通常, 理由的充分性、思维的逻辑性和程序的合规性三个方面是衡量可辩护性的基础
书面记录	书面记录是记录职业判断中观察、思维和决策的主要手段, 对职业判断进行适当的书面记录可提高职业判断的可辩护性。对职业判断的书面记录包括: ①描述职业判断的问题和目标; 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, 包括得出结论的理由; ⑤与被审计单位就决策结论进行沟通的方式和时间

**【例题 9·单选题】** 下列有关职业判断的说法中, 错误的是( )。

- A. 注册会计师恰当记录与被审计单位就相关决策结论进行沟通的方式和时间, 有利于提高职业判断的可辩护性
- B. 如果有关决策不被该业务的具体事实和情况所支持, 职业判断并不能作为注册会计师作出不恰当决策的理由
- C. 职业判断涉及与具体会计处理和审计程序相关的决策, 但不涉及与遵守职业道德要求相关的决策
- D. 保持职业怀疑有助于注册会计师提高职业判断质量

**解析** 职业判断涉及注册会计师执业中的各类决策, 包括与具体会计处理和与审计程序相关的决策, 以及与遵守职业道德要求相关的决策。

**答案** C

## 考点七 审计风险

### 一、审计风险的含义

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。财务报表中存在重大错报未被查出，导致审计意见错误的可能性既有客户方面的原因，也有审计人员方面的原因，如图 2-1-5 所示。

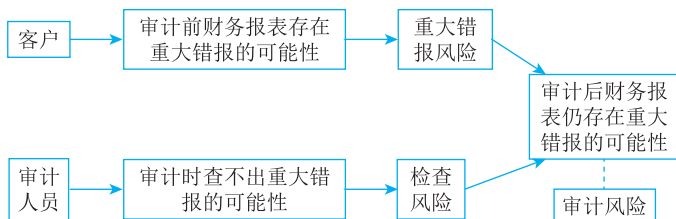


图 2-1-5 审计风险的形成

审计风险取决于重大错报风险和检查风险，即：

$$\text{审计风险} = \text{重大错报风险} \times \text{检查风险}$$

### 二、重大错报风险和检查风险 ★★★

两个层次的重大错报风险：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。其中**认定层次**的重大错报风险由**固有风险**和**控制风险**构成。审计风险的形成，如图 2-1-6 所示。

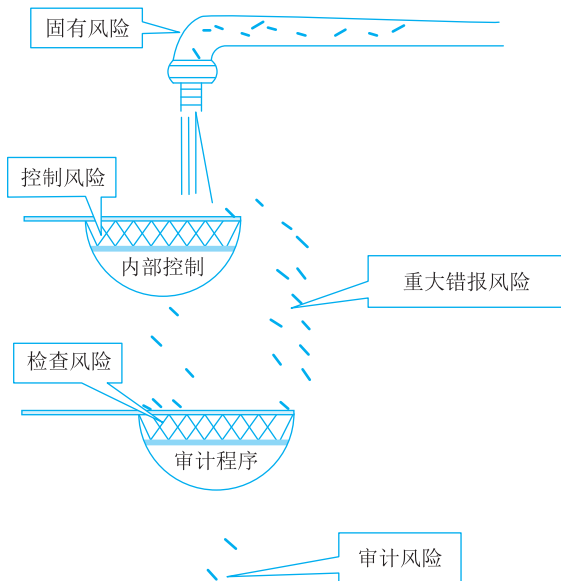


图 2-1-6 审计风险的形成

对固有风险、控制风险和检查风险的理解，见表 2-1-10。

表 2-1-10 固有风险、控制风险和检查风险

类别	固有风险	控制风险	检查风险
概念	固有风险,是指在不考虑控制的情况下,某类交易、账户余额或披露的某一认定易于发生错报(无论该错报是舞弊还是错误导致)的可能性	控制风险,是指某类交易、账户余额或披露的某一认定发生错报,该错报单独或连同其他错报是重大的,但没有被内部控制及时防止或发现并纠正的可能性	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
特性	注册会计师 <b>无法控制</b> ,但可以 <b>评估</b>		注册会计师 <b>可以控制</b>
证据量	评估的固有风险越高,则所需的审计证据越多,反之越少	评估的控制风险越高,则所需的审计证据越多,反之越少	可接受的检查风险越高,则所需的审计证据越少,反之越多

**【点拨】**

(1) 固有风险的高低受固有风险因素的影响。固有风险因素可以是定性的,也可以是定量的。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。

(2) 固有风险和控制风险之间的关系用数学模型表示如下:重大错报风险=固有风险×控制风险。

(3) 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。

**【例题 10·单选题】**(2022 年)下列有关重大错报风险的说法中,错误的是( )。

- A. 财务报表层次和认定层次都可能存在重大错报风险
- B. 重大错报风险受财务报表审计的影响
- C. 重大错报风险与被审计单位的风险相关
- D. 重大错报风险是由于舞弊或错误导致的风险

**解析** 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,不受财务报表审计的影响。 **答案** B

**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:

$$(\text{可接受的})\text{检查风险} = \frac{(\text{可接受的})\text{审计风险}}{(\text{评估的})\text{重大错报风险}}$$

(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。

**【点拨】** 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。

审计意见的保证程度 = 100% - 审计风险

**【举例】** 注册会计师对上市公司和对普通公司的年度财务报表进行审计时,对审计风险的要求是不同的。对上市公司年度财务报表的审计,注册会计师可能确定的审计风险为 1%,这

意味着注册会计师对审计结论要有99%的把握是正确的，只有1%出错的可能性，此时注册会计师在审计过程中就必须执行较多的程序，获取较多的证据，以使审计风险降低到1%（可接受水平）；而对普通公司年度财务报表的审计，注册会计师可能确定的审计风险为20%，即最终审计结论只要有80%的把握是正确的就可以，注册会计师以较少的审计程序就可使审计风险降低到可接受的20%的水平。所以审计风险与审计证据之间呈反向变动关系。这里所说的审计风险，是注册会计师在审计之前对自己的要求，它是一种“要求的风险”。有时我们也可看到这样一句话：“审计风险越高，所需的审计证据就越多”，这又如何解释呢？这里的审计风险是指“存在的风险”，通常仅包括重大错报风险。

重大错报风险是注册会计师在**审计之前**，财务报表中**已经存在**的风险，如公司出现财务危机、财务主管更替、销售与收款业务内部控制不完善，可能导致货币资金、应收账款、营业收入、存货等有关项目或交易的错报增加，这些重大错报风险的增大，使得注册会计师在审计过程中就必须执行较多的测试，获取较多的证据，以降低审计风险，故重大错报风险与审计证据之间呈**正向变动**关系。检查风险确定的步骤，如图2-1-7所示。

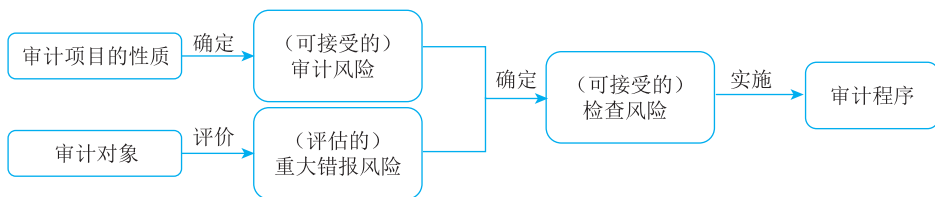


图 2-1-7 检查风险确定的步骤

从图2-1-7可以看出，如果重大错报风险较高，表明会计数据出现错报的可能性较大，则注册会计师在审计过程中就必须执行较多的测试，获取较多的证据。而根据检查风险模型的公式，审计风险(分子)一定，重大错报风险水平(分母)高，则检查风险较低。所以，(可接受的)检查风险与审计证据之间呈**反向变动**关系。这一关系，也可按下面的介绍来理解。

审计风险(可接受的水平)是在审计计划时就已确定，重大错报风险是已存在的事实，计算出来的检查风险，就是给注册会计师实施审计程序提出的要求，即要求达到的检查风险，这一检查风险也是一种“可接受的风险”。如果重大错报风险越高，表明会计数据出现错报的可能性越大，则对注册会计师进行审计测试的可靠性要求就越高，即要求的检查风险就越低，此时就必须获取更多的证据来降低检查风险到可接受的程度，从而将审计风险水平降低至可接受的水平。

**【例题 11·单选题】** (2017年)下列有关检查风险的说法中，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

**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。

答案 A

#### 四、审计的固有限制★★★

由于审计存在固有限制，注册会计师据以得出结论和形成审计意见的大多数审计证据是说

服性而非结论性的。即使注册会计师严格按照审计准则的要求计划和执行审计工作，也不可能将审计风险降为零。注册会计师**不能**对财务报表是否**不存在**由于舞弊或错误导致的重大错报获取绝对保证。

完成审计工作后发现**由于舞弊或错误导致**的财务报表重大错报，其**本身并不表明**注册会计师**没有**按照审计准则的规定执行审计工作。尽管如此，审计的固有限制并不能作为注册会计师满足于说服力不足的审计证据的理由。注册会计师是否按照审计准则的规定执行了审计工作，取决于注册会计师在具体情况下实施的审计程序，由此获取的审计证据的充分性和适当性，以及根据总体目标和对审计证据的评价结果而出具审计报告的恰当性。

审计的固有限制源于以下因素，具体内容见表 2-1-11。

表 2-1-11 影响审计固有限制的因素

影响因素	具体内容或举例
财务报告的性质	管理层编制财务报表需要作出判断，许多财务报表项目涉及主观决策、评估或一定程度的不确定性，并且可能存在一系列可接受的解释或判断
审计程序的性质	注册会计师获取审计证据的能力受到实务和法律上的限制。例如： (1) 管理层或其他人员可能有意或无意地不提供与财务报表编制相关的或注册会计师要求的全部信息(不能保证信息的完整性)； (2) 舞弊可能涉及精心策划和蓄意实施以进行隐瞒。因此，用以收集审计证据的审计程序可能对于发现舞弊是无效的(舞弊)； (3) 审计不是对涉嫌违法行为的官方调查(取证权限)
财务报告的及时性和成本效益的权衡	为了在合理的时间内以合理的成本对财务报表形成审计意见，注册会计师有必要： (1) 计划审计工作，以使审计工作以有效的方式得到执行； (2) 将审计资源投向最可能存在重大错报风险的领域，并相应地在其他领域减少审计资源； (3) 运用测试和其他方法检查总体中存在的错报

**【例题 12·多选题】** 下列各项中，属于审计的固有限制来源的有( )。

- A. 财务报告预期使用者的期望
- B. 注册会计师在合理的时间内以合理的成本完成审计的需要
- C. 管理层编制财务报表时需要作出判断
- D. 注册会计师可能满足于说服力不足的审计证据

**解析** 审计的固有限制源于：(1) 财务报告的性质(选项 C)；(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 B)。 **答案** BC

## 五、与审计相关的差距

### 1. 职业责任和期望差距

财务报表使用者期望注册会计师评价被审计单位管理层的会计确认、计量和披露，判断财务报表是否不存在重大错报(而无论这种错报是否出于故意)，以维护公众利益。在过去，注册会计师职业界曾认为他们的责任是通过审计以发现财务报表中存在的重大非故意错报，而不负责通过审计发现财务报表中存在的重大故意错报。社会公众与注册会计师职业界在对职业责任的认识上存在的差距便形成了“期望差距”。

### 2. 审计报告和信息差距

审计报告的核心是对财务报表的合法性和公允性发表意见。财务报表使用者期望审计报告

为其提供投资和信托等决策需要的信息。

缩小差距：改革审计报告模式(增加关键审计事项的披露)。

## 考点八 审计过程

审计过程大致可以分为以下几个阶段，如图 2-1-8 所示。

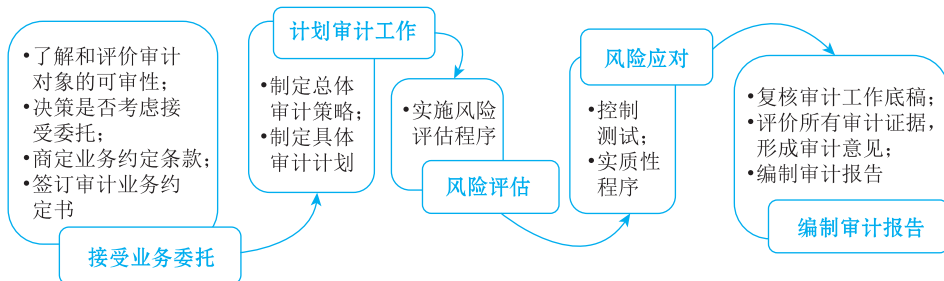


图 2-1-8 审计过程

**【点拨】** 本图对每一流程只是列举了其主要的工作程序，审计流程之间没有严格的界限区分。



### 一、单项选择题

- 下列有关财务报表审计的说法中，错误的是( )。
  - 财务报表审计的目的是发现所有由于错误或舞弊导致的重大错报
  - 财务报表审计能够提高财务报表的可信度
  - 财务报表审计能够提供高水平的保证
  - 财务报表审计不能消除审计风险
- 下列有关审计业务和审阅业务的说法中，正确的是( )。
  - 审阅业务属于合理保证业务
  - 审计业务主要采用询问和分析程序获取证据
  - 审计业务的检查风险高于审阅业务
  - 审计业务要求注册会计师以积极方式提出结论

### 关于“扫我做试题”，你需要知道

亲爱的读者，使用“正保会计网校”App或“微信”扫描“扫我做试题”二维码，即可同步做题，提交后可查看答案与解析。

电脑端使用浏览器打开正保会计网校(www.chinaacc.com)页面，登录账号进入“我的课程”后，在“我的图书”中进入已激活图书的“随书试题”，即可在线做题。

提示：首次使用需扫描封面防伪码激活服务。