

## 注会《审计》易错点归纳

### 易错点 1：合理保证与有限保证的区别

区别	合理保证（财务报表审计）	有限保证（财务报表审阅）
目标	在可接受的低审计风险下，以积极方式对财务报表整体发表审计意见，提供 <b>高水平</b> 的保证	在可接受的审阅风险下，以消极方式对财务报表整体发表审阅意见，提供 <b>低于高水平</b> 的保证。该保证水平低于审计业务的保证水平
证据收集程序	检查记录或文件、检查有形资产、观察、询问、函证、重新计算、重新执行、分析程序	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	积极方式	消极方式

### 易错点 2：审计风险

#### （1）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。

#### （2）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，独立于财务报表审计而存在。重大错报风险具体分为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。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**。

需要特别说明的是，虽然固有风险和控制风险有时难以分割地交织在一起，但审计准则规定，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。对于识别出的财务报表层次重大错报风险，审计准则未明确规定，是应当分别评估固有风险和控制风险，还是合并评估。注册会计师识别和评估财务报表层次重大错报风险采用的具体方法，取决于其偏好的审计技术方法以及实务上的考虑。

#### （3）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，不能降低为零。

#### (4) 检查风险与重大错报风险的反向关系

##### ① 审计风险模型中各要素的理解

(可接受、既定) 审计风险 = (可接受、程序设计合理执行有效可降低) 检查风险 × (认定层次、审计前存在无法降低) 重大错报风险

##### ② 反向变动关系的深入理解

↓ (可接受) 检查风险 = (可接受、既定) 审计风险 / (评估的) 重大错报风险 ↑

可接受的检查风险低意味着需要获取的审计证据多。

### 易错点 3: 初步业务活动的目的和内容

开展初步业务活动核心目的：确定是否承接该项审计业务。

#### (一) 初步业务活动的目的

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的意愿的事项；
3. 与被审计单位之间不存在对业务约定条款的误解。

#### (二) 初步业务活动的内容

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。

### 易错点 4: 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或较高的百分比来确定实际执行的重要性的情况：

经验值	情形
选择较低 (50%) 的百分比来确定实际执行的重要性的情形 (从严)	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，例如处于高风险行业、管理层能力欠缺、面临较大市场竞争压力或业绩压力等；

	④存在或预期存在值得关注的内部控制缺陷
选择较高（75%）的百分比来确定实际执行的重要性的情形（从宽）	①连续审计，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

### 易错点 5：函证决策

注册会计师作出是否实施函证决策时**应当**考虑的因素：

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。

除此之外，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。

【提示】注意区分“应当”考虑的因素和“可以”考虑的因素。

### 易错点 6：函证的对象

1. 银行存款、借款及与金融机构往来的其他重要信息

注册会计师应当对银行存款（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实施函证程序，除非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**。如果不对这些项目实施函证程序，注册会计师应当在审计工作底稿中说明理由。

2. 应收账款

除非存在下列两种情形**之一**，注册会计师应当对应收账款实施函证程序：

- （1）有充分证据表明应收账款对财务报表**不重要**；
- （2）注册会计师认为**函证很可能无效**。

如果不对这些项目实施函证程序，注册会计师应当在审计工作底稿中说明理由。

注意：应收账款的函证方式包括积极式函证和消极式函证。银行存款函证为积极式函证。

### 易错点 7：确定抽样方法

选样方法包括简单随机选样、系统选样、随意选样和整群选样。

统计抽样	简单随机选样、系统选样， <b>不能使用随意选样</b>
非统计抽样	简单随机选样、系统选样、随意选样

**【提示】**极少将整群选样作为适当的选样方法。

### 易错点 8：抽样风险

#### (1) 控制测试时的抽样风险

①信赖过度风险，是指根据样本推断的控制有效性“高于”实际，评估的重大错报风险“低于”实际水平，从而影响审计“效果”。

②信赖不足风险，是指根据样本推断的控制有效性“低于”实际，评估的重大错报风险“高于”实际水平，从而影响审计“效率”。

#### (2) 细节测试时的抽样风险

①误受风险，是指注册会计师推断某一重大错报不存在而实际上存在的风险，从而影响审计“效果”。

②误拒风险，是指注册会计师推断某一重大错报存在而实际上不存在的风险，从而影响审计“效率”。

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

### 易错点 9：影响样本规模的因素

影响因素	控制测试	细节测试	与样本规模的关系
可接受的抽样风险	可接受的信赖过度风险	可接受的误受风险	反向变动
可容忍误差	可容忍偏差率	可容忍错报	反向变动
预计总体误差	预计总体偏差率	预计总体错报	同向变动
总体变异性	—	总体变异性	同向变动
总体规模	总体规模	总体规模	影响很小

### 易错点 10：审计工作底稿中对特定项目或事项记录的识别特征

识别特征是指被测试的项目或事项表现出的征象或标志。对某一个具体项目或事项而言，其识别特征通常具有“唯一性”，这种特性可以使其他人员根据识别特征在总体中识别该项目或事项并重新

执行该测试。

(1) 如在对被审计单位生成的订购单进行细节测试时，注册会计师可以以订购单的日期和其唯一编号作为测试订购单的识别特征。

(2) 对于需要选取或复核既定总体内一定金额以上的所有项目的审计程序，注册会计师可能会以实施审计程序的范围作为识别特征。

(3) 对于需要系统化抽样的审计程序，注册会计师可能会通过记录样本的来源、抽样的起点及抽样间隔来识别已选取的样本。

(4) 对于需要询问被审计单位中特定人员的审计程序，注册会计师可能会以询问的时间、被询问人的姓名及职位作为识别特征。

(5) 对于观察程序，注册会计师可以以观察的对象或观察过程、相关被观察人员及其各自的责任、观察的地点和时间作为识别特征。

### 易错点 11：识别和评估财务报表层次和认定层次的重大错报风险

#### (一) 识别和评估财务报表层次重大错报风险

1. 识别。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. 评估。对于识别出的财务报表层次重大错报风险，注册会计师应当从下列两方面对其进行评估：

(1) 评价这些风险对财务报表整体产生的影响；

(2) 确定这些风险是否影响对认定层次风险的评估结果。

注册会计师应当评价，识别的风险是否与财务报表存在广泛联系，能够支持其对财务报表层次重大错报风险的评估。在其他情况下，注册会计师可能识别出多个易于发生错报的认定，并因此影响注册会计师对认定层次重大错报风险的识别和评估。例如，被审计单位面临经营亏损且资产流动性出现问题，并依赖于尚未获得保证的资金。在这种情况下，注册会计师可能确定持续经营假设产生了财务报表层次重大错报风险，可能需要使用财务报告编制基础中的清算基础，这可能对所有认定产生广泛影响。

#### (二) 识别和评估认定层次重大错报风险

1. 识别。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。

如果注册会计师识别出交易类别、账户余额和披露的某项认定存在重大错报风险，那么，该项认定是“相关认定”。存在相关认定的交易类别、账户余额和披露则被称为“相关交易类别、账户余额和披露”。

注册会计师识别确定某项认定是否属于相关认定，应当依据其固有风险，而不考虑相关控制的影响。注册会计师识别出相关认定后，在评估认定层次重大错报风险时，才应当考虑相关控制的影响。审计准则规定，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。

2. 评估。评估的要求及工作事项包括：

(1) 总体要求。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。

(2) 评估固有风险。

对于识别出的认定层次重大错报风险，注册会计师应当通过评估错报发生的可能性和严重程度来评估固有风险。在评估时，注册会计师应当考虑：①固有风险因素如何以及在何种程度上影响相关认定易于发生错报的可能性；②财务报表层次重大错报风险如何以及在何种程度上影响认定层次重大错报风险中固有风险的评估。

评估识别的重大错报风险的固有风险还有助于注册会计师识别和确定特别风险。

### 易错点 12：特别风险

1. 特别风险的含义

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；

(2) 根据审计准则的规定，注册会计师应当将其作为特别风险。

2. 应当评估为存在特别风险的情形

(1) 舞弊风险；

- (2) 管理层凌驾于控制之上的风险；
- (3) 超出正常经营过程的重大关联方交易的风险。

其余风险均需要进行判断是否构成特别风险。

### 易错点 13: 了解内部控制与控制测试的区分

注册会计师在了解内部控制时，在于确定内部控制设计是否合理和是否得到执行，从而确定是否依赖内部控制及控制测试，这属于风险评估程序的内容，了解内部控制用到的程序有询问、观察、检查和穿行测试。

**控制测试**，在于确定内部控制运行是否有效，从而确定实质性程序的性质、时间安排和范围，这属于风险应对的内容，控制测试用到的程序有询问、观察、检查和重新执行。

### 易错点 14: 控制测试、实质性程序如何考虑以前审计获取的审计证据

控制测试：

(1) 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。

(2) 控制在本期未发生变化：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，以及本次测试与上次测试的时间间隔，但每三年至少对控制测试一次。

实质性程序：

在以前审计中实施实质性程序获取的审计证据，通常对本期只有很弱的证据效力或没有证据效力，不足以应对本期的重大错报风险。只有当以前获取的审计证据及其相关事项未发生重大变动时，以前获取的审计证据才可能用做本期的有效审计证据。但即便如此，如果拟利用以前审计中实施实质性程序获取的审计证据，注册会计师应当在本期实施审计程序，以确定这些审计证据是否具有持续相关性。

### 易错点 15: 与前任注册会计师沟通的要求

时间	接受委托前	接受委托后
必要性	<p><b>必要程序。</b></p> <p>在接受委托前，后任注册会计师应当与前任注册会计师进行必要沟通</p>	<p><b>非必要程序。</b></p> <p>后任注册会计师根据审计工作需要自行决定</p>

目的	了解被审计单位更换会计师事务所的原因以及是否存在不应接受委托的情况，以确定是否接受委托	利用前任注册会计师的工作
沟通前提	征得被审计单位的同意	

### 易错点 16: 审计报告中对于提及前任注册会计师的情况区分

**一般是不提及的。**如决定提及，需要在其他事项段中提及。

(1) 对应数据——上期财务报表已由前任注册会计师审计

如果上期财务报表已由前任注册会计师审计，注册会计师在审计报告中可以提及前任注册会计师对对应数据出具的审计报告。

当注册会计师决定提及时，应当在审计报告的其他事项段中说明：①上期财务报表已由前任注册会计师审计；②前任注册会计师发表的意见的类型（如果是非无保留意见，还应当说明发表非无保留意见的理由）；③前任注册会计师出具的审计报告的日期。

(2) 比较财务报表——上期财务报表已由前任注册会计师审计

如果上期财务报表已由前任注册会计师审计，除非前任注册会计师对上期财务报表出具的审计报告与财务报表一同对外提供，注册会计师除对本期财务报表发表意见外，还应当在其他事项段中说明：①上期财务报表已由前任注册会计师审计；②前任注册会计师发表的意见的类型（如果是非无保留意见，还应当说明发表非无保留意见的理由）；③前任注册会计师出具的审计报告的日期。

### 易错点 17: 审计报告中对于提及专家工作的情况区分

(1) 出具无保留意见报告时的情况

注册会计师不应在无保留意见的审计报告中提及专家的工作，除非法律法规另有规定。

(2) 出具非无保留意见报告时的情况

如果注册会计师在审计报告中提及专家的工作，并且这种提及与理解审计报告中的非无保留意见相关，注册会计师仍应在审计报告中指明，这种提及并不减轻注册会计师对审计意见承担的责任。

### 易错点 18: 集团财务报表审计重要性的确定

(1) 集团财务报表整体的重要性

在制定集团总体审计策略时，**集团项目组**确定集团财务报表整体的重要性。

(2) 组成部分重要性

组成部分重要性由集团项目组确定。针对不同的组成部分确定的重要性可能有所不同，但都低于

集团财务报表整体的重要性。

在确定组成部分重要性时，无需采用将集团财务报表整体重要性按比例分配的方式。对不同组成部分确定的重要性的汇总数，有可能高于集团财务报表整体重要性。

### （3）实际执行的重要性

在审计组成部分财务信息时，组成部分注册会计师（或集团项目组）需要确定组成部分层面实际执行的重要性。由组成部分注册会计师确定的，应由集团项目组评价其适当性。

## 易错点 19：会计估计的审计

### 1. 风险评估程序和相关活动

在实施风险评估程序和相关活动时，注册会计师应当了解下列内容，作为识别和评估会计估计重大错报风险的基础：

- ①了解被审计单位及其环境、适用的财务报告编制基础和内部控制体系各要素；
- ②复核以前期间会计估计的结果或管理层对以前期间会计估计作出的后续重新估计；
- ③确定是否需要专门的技能或知识。

### 2. 识别和评估重大错报风险

识别和评估与会计估计和相关披露有关的认定层次重大错报风险（包括分别评估固有风险和控制风险）时，注册会计师应当考虑下列事项，以识别重大错报风险和评估固有风险：

- （1）估计不确定性的程度。
- （2）复杂性、主观性和其他固有风险因素对下列方面的影响程度：
  - ①管理层作出会计估计时，对方法、假设和数据的选择和运用；
  - ②管理层对财务报表中的点估计的选择，以及作出的相关披露。

### 3. 应对评估的重大错报风险

注册会计师应当针对评估的认定层次重大错报风险，在考虑形成风险评估结果的依据的基础上，设计和实施进一步审计程序。注册会计师应当实施下列一项或多项审计程序：

- （1）从截至审计报告日发生的事项获取审计证据；
- （2）测试管理层如何作出会计估计；
- （3）作出注册会计师的点估计或区间估计。

### 4. 实施审计程序之后作出总体评价

根据实施的审计程序和获取的审计证据，在确定管理层的点估计和相关披露是合理的还是存在错

报时，注册会计师可以考虑具体情况作出职业判断：

(1) 当**审计证据支持区间估计**时，区间可能较大，且在某些情况下可能**数倍于**财务报表整体的重要性。尽管较大的区间在具体情况下可能是适当的，但这可能表明注册会计师有必要重新考虑是否已就区间估计范围内的金额的**合理性**获取充分、适当的审计证据；

(2) 审计证据支持的点估计可能**不同于管理层的点估计**。在这种情况下，注册会计师的点估计与管理层的点估计之间的差异**构成错报**；

(3) 审计证据支持的区间估计**可能不包括**管理层的点估计。在这种情况下，错报为管理层的点估计与注册会计师的区间估计之间的**最小差异**。

### 易错点 20：强调事项段与关键审计事项之间的区分

强调事项段用于提及已在财务报表中恰当列报或披露且根据注册会计师的职业判断认为对财务报表使用者理解财务报表至关重要的事项。

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，选自注册会计师与治理层沟通过的事项。

从强调事项段和关键审计事项的定义看，它们的侧重点有所不同，前者侧重于财务报表使用者理解财务报表至关重要，后者侧重于注册会计师认为对本期财务报表审计最为重要。

### 易错点 21：复核审计工作

#### 1. 项目组内部复核（两个层次）

(1) 复核人员。会计师事务所针对业务执行的质量目标应当包括由经验较为丰富的项目组成员对经验较为缺乏的项目组的工作进行指导、监督和复核。

#### (2) 复核范围：

执行复核时，复核人员需要考虑的事项包括但不限于：

- ① 审计工作是否已按照职业准则和适用的法律法规的规定执行；
- ② 重大事项是否已提请进一步考虑；
- ③ 相关事项是否已进行适当咨询，由此形成的结论是否已得到记录和执行；
- ④ 是否需要修改已执行审计工作的性质、时间安排和范围；
- ⑤ 已执行的审计工作是否支持形成的结论，并已得到适当记录；
- ⑥ 已获取的审计证据是否充分、适当；
- ⑦ 审计程序的目标是否已实现。

(3) 复核时间：审计项目复核**贯穿审计全过程**。

(4) 项目合伙人的复核。

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。

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审计工作底稿：

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根据项目合伙人的职业判断，与**项目合伙人的职责有关的其他事项**。

在审计报告日或审计报告日之前，项目合伙人应当通过复核审计工作底稿与项目组讨论，确信已获取充分、适当的审计证据，以支持得出的结论和拟出具的审计报告。

## 2. 项目质量复核

会计师事务所应当就项目质量复核制定政策和程序，并对上市实体财务报表审计业务、法律法规要求实施项目质量复核的审计业务或其他业务，以及会计师事务所认为，为应对一项或多项质量风险，有必要实施项目质量复核的审计业务或其他业务实施项目质量复核。

### 易错点 22：内部控制审计中的期后事项

关于内部控制审计中的期后事项，注意区分以下两种不同情况：

(1) 如果知悉对基准日内部控制有效性有重大负面影响的期后事项，注册会计师应当对内部控制发表否定意见。如果注册会计师不能确定期后事项对内部控制有效性的影响程度，应当出具无法表示意见的内部控制审计报告。（该期后事项是在基准日就存在的事实，只是在期后才知悉，此时需要考虑对审计意见的影响）

(2) 注册会计师可能知悉在基准日并不存在、但在期后期间发生的事项。如果这类期后事项对内部控制有重大影响，注册会计师应当在内部控制审计报告中增加强调事项段，描述该事项及其影响，或提醒内部控制审计报告使用者关注企业内部控制评价报告中披露的该事项及其影响。（该事项是期后期间才发生的事项，在基准日并不存在，当该事项对内部控制有重大影响时，考虑在审计报告中增加强调事项段）