

## 《审计》32 个易错易混点归纳

## 易错易混点 1：合理保证与有限保证的区别

	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，提供高水平的保证	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，提供有意义水平的保证。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

## 易错易混点 2：审计要素

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）、财务报告编制基础（审计标准）、审计证据和审计报告。

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，据此获取证据（审计证据），形成审计意见（审计报告），供管理层、股东、债权人以及监管机构使用（预期使用者）。

审计业务三方关系人：责任方、注册会计师、财务报表预期使用者。

管理层和预期使用者可能来自同一企业，管理层也会成为预期使用者，但不是唯一的预期使用者。

## 易错易混点 3：审计基本要求

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。

注册会计师是职业判断的主体，职业判断能力是注册会计师胜任能力的核心。

衡量职业判断质量可以基于下列三个方面：

(1) 准确性或意见一致性，即职业判断结论与特定标准或客观事实的相符程度，或者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，即同一注册会计师针对同一项目的不同判断问题，所作出的判断之间是否符合应有的内在逻辑，以及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是否结论相同或相似；

(3) 可辩护性，即注册会计师是否能够证明自己的工作。

注册会计师需要对职业判断作出适当的书面记录，对下列事项进行书面记录，有利于提高职业判断的可辩护性：(1) 对职业判断问题和目标的描述；(2) 解决职业判断相关问题的思路；(3) 收集到的相关信息；(4) 得出的结论以及得出结论的理由；(5) 就决策结论与被审计单位进行沟通的方式和时间。

#### 易错易混点 4：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。注册会计师只能评估其风险水平，不能降低。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，需要注意的是，固有风险和控制风险有时无法单独进行评估，但这并不意味着，注册会计师不可以单独对二者进行评估。

##### (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 = (既定可接受) 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。

### 易错易混点 5：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。

### 易错易混点 6：风险与重要性、审计证据之间的关系

- (1) 审计风险（可接受的水平）与审计证据之间成反向变动关系；
- (2) 重大错报风险与审计证据之间成正向变动关系；
- (3) 检查风险（可接受的水平）与重大错报风险成反向变动关系；
- (4) 检查风险（可接受的水平）与审计证据之间成反向变动关系；
- (5) 重要性与审计证据之间成反向变动关系。

### 易错易混点 7：审计证据的充分性和适当性



(1) 审计证据的充分性——证据数量的衡量，主要与注册会计师确定的样本量有关。注册会计师需要获取审计证据的数量受其对重大错报风险评估的影响（评估的重大错报风险越高，需要的审计证据可能越多），并受审计证据质量的影响（审计质量越高，需要的审计证据可能越少）。

(2) 审计证据的适当性——证据质量的衡量，包括相关性和可靠性。需要注意的是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。

### 易错易混点 8：函证的范围和对象

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。

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) 根据审计重要性原则，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。

### 易错易混点 9：明显微小错报

注册会计师可以将低于某一金额的错报界定为明显微小错报，对这类错报不需要累积。需要注意“明显微小”不等同于“不重大”，注册会计师提请被审计单位更正的错报是指所有累积的错报，即不包括明显微小错报。如果治理层提出希望知悉审计过程中发现的所有错报，注册会计师可以将明显微小错报的临界值确定为 0。

### 易错易混点 10：分析程序的运用

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并评估财务报表层次和认定层次	识别重大错报风险（报表层次与认	强制使用



	重大错报风险	定层次)	
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
完成审计工作	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审计单位的了解一致及与所取得的证据一致	再评重大错报风险(报表层次)	强制使用

### 易错易混点 11: 审计抽样的适用性

(1) 风险评估程序。风险评估程序通常不涉及审计抽样。

(2) 控制测试:

- ①当控制的运行留下轨迹时, 注册会计师可以考虑使用审计抽样实施控制测试;
- ②对于未留下运行轨迹的控制, 此时不宜使用审计抽样。

(3) 实质性程序:

- ①在实施细节测试时, 注册会计师可以使用审计抽样获取审计证据, 以验证有关财务报表金额的一项或多项认定, 或对某些金额作出独立估计;
- ②在实施实质性分析程序时, 注册会计师不宜使用审计抽样。

### 易错易混点 12: 抽样风险

(1) 控制测试中存在的抽样风险

- 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) 细节测试中存在的抽样风险

- 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

### 易错易混点 13：审计抽样中影响样本规模的因素

影响因素	控制测试	细节测试	样本规模变动
可接受的抽样风险	可接受的信赖过度风险	可接受的误受 / 误拒风险	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

### 易错易混点 14：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。

### 易错易混点 15：不同风险如何考虑控制的抵消效果

如果需要考虑某项风险是否为特别风险时，那么注册会计师不应考虑识别出的控制对相关风险的抵消效果。

如果评估某项风险是否是固有风险，同样不需要考虑控制的抵消效果。因为固有风险是指在考虑相关的内部控制之前，某类交易、账户余额或披露的某一认定易于发生错报（该错报单独或连同其他错报可能是重大的）的可能性。

在评估重大错报风险时（无论是财务报表层次的重大错报风险还是认定层次的重大错报风险），需要考虑控制的抵消效果。

### 易错易混点 16：对于特别风险的判断

舞弊、管理层凌驾于控制之上、超出正常经营的重大关联方交易这三项是可以直接认定为特别风险的事项。其他的需要经过注册会计师职业判断确定，不能直接断定属于特别风险。

日常的、不复杂的、经正规处理的交易不太可能产生特别风险。特别风险通常与重大的非常规交易和判断事项有关。非常规交易是指由于金额或性质异常而不经常发生的交易。由于非常规交易具有下列特征，与重大非常规交易相关的特别风险可能导致更高的重大错报风险：

- （1）管理层更多地干预会计处理；
- （2）数据收集和处理进行更多的人工干预；
- （3）复杂的计算或会计处理方法；
- （4）非常规交易的性质可能使被审计单位难以对由此产生的特别风险实施有效控制。

判断事项通常包括作出的会计估计（具有计量的重大不确定性）。如资产减值准备金额的估计、需要运用复杂估值技术确定的公允价值计量等。由于下列原因，与重大判断事项相关的特别风险可能导致更高的重大错报风险：

- （1）对涉及会计估计、收入确认等方面的会计原则存在不同的理解；
- （2）所要求的判断可能是主观和复杂的，或需要对未来事项作出假设。



### 易错易混点 17: 针对特别风险的应对程序

(1) 如果计划测试旨在减轻特别风险的控制运行的有效性,注册会计师不应依赖以前审计获取的关于内部控制运行有效性的审计证据。如果注册会计师当年打算信赖内部控制,一定要重新实施控制测试,不能利用以前年度的证据;如果不打算信赖内部控制,当年就无需实施控制测试。

(2) 注册会计师应当专门针对识别的特别风险实施实质性程序,如果不实施控制测试,仅实施实质性程序,一定要包括细节测试。

### 易错易混点 18: 了解内部控制与测试控制运行有效性的关系

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、时间和范围,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。

### 易错易混点 19: 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。

### 易错易混点 20：财务报表审计中与舞弊相关的责任

#### 一、针对舞弊导致的财务报表层次重大错报风险的总体应对措施

1. 在分派和督导项目组成员时，考虑承担重要业务职责的项目组成员所具备的知识、技能和能力，并考虑由于舞弊导致的重大错报风险的评估结果；
2. 评价被审计单位对会计政策（特别是涉及主观计量和复杂交易的会计政策）的选择和运用，是否可能表明管理层通过操纵利润对财务信息作出虚假报告；
3. 在选择审计程序的性质、时间安排和范围时，增加审计程序的不可预见性。

#### 二、针对舞弊导致的认定层次重大错报风险实施的审计程序

1. 改变拟实施审计程序的性质，以获取更可靠、相关的审计证据，或获取额外的佐证信息。例如，对特定资产进行实地观察或检查；设计询证函时，增加交易日期、退货权、交货条款等销售协议的细节；向被审计单位的非财务人员询问销售协议和交货条款的变化，以对函证获取的信息进行补充。
2. 调整实施审计程序的时间安排。例如，在期末或接近期末实施实质性程序，以更好地应对由于舞弊导致的重大错报风险；由于涉及不恰当收入确认的舞弊可能已在期中发生，针对本期较早期间发生的交易或整个报告期内的交易实施实质性程序。
3. 调整实施审计程序的范围，以应对评估的由于舞弊导致的重大错报风险。例如，扩大样本规模；在更详细的层次上实施分析程序；利用计算机辅助审计技术对电子交易和会计文档实施更广泛的测试。

### 易错易混点 21：财务报表审计中对法律法规的考虑

#### 一、识别违反法律法规的程序

##### （一）主动识别程序

违反法律法规的	注册会计师的程序
---------	----------



类型	
直接影响财务报表的法律法规（如税法）	应当获取被审计单位遵守这些规定的充分、适当的审计证据
非直接影响财务报表的其他法律法规（如劳动法）	仅实施“向管理层和治理层（如适用）询问”和“检查被审计单位与许可证颁发机构或监管机构的往来函件”等特定的审计程序，识别可能对财务报表产生重大影响的违反其他法律法规的行为

## （二）被动识别程序

在实施其他审计程序时，可能使注册会计师注意到识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为。这些审计程序可能包括：

1. 阅读会议纪要；
2. 向被审计单位管理层、内部或外部法律顾问询问诉讼、索赔及评估情况；
3. 对某类交易、账户余额和披露实施细节测试。

## 二、识别出或怀疑存在违反法律法规行为时实施的审计程序

情况	审计程序
注意到与识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为相关的信息时	①了解违反法律法规行为的性质及其发生的环境；（事项性质） ②获取进一步的信息，以评价对财务报表可能产生的影响。（报表影响）
怀疑被审计单位存在违反法律法规行为时	①如果治理层能够提供额外审计证据，注册会计师可以与治理层讨论其发现。 ②如果管理层或治理层（如适用）不能向注册会计师提供充分的信息，证明被审计单位遵守了法律法规，注册会计师可以考虑向被审计单位内部或外部的法律顾问咨询。 ③如果认为向被审计单位法律顾问咨询是不适当的或不满意其提供的意见，注册会计师可以考虑向所在会计师事务所的法律顾问咨询。



	与治理层讨论→向被审计单位或外部法律顾问咨询 →向其所在会计师事务所的法律顾问咨询
--	--

### 易错易混点 22: 前后任注册会计师的沟通

时间	接受委托前	接受委托后
必要性	必要程序。 在接受委托前, 后任注册会计师“必须”与前任注册会计师进行沟通	非必要程序。 后任注册会计师根据审计工作需要自行决定
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, 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	

### 易错易混点 23: 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。

#### 易错易混点 24: 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

当出具无保留意见的审计报告时,注册会计师不应在审计报告中提及专家的工作,以免被误认为发表的是保留意见或者试图把责任分摊给专家。

##### (2) 出具非无保留意见报告时的情况

如果专家工作结果致使注册会计师出具非无保留意见的审计报告,注册会计师应当考虑在审计报告中提及或描述专家的工作,包括专家的身份和专家的参与程度等。在这种情况下,注册会计师应当征得专家的同意。如果专家不同意而注册会计师认为有必要提及,注册会计师应当征询法律意见。

需要注意的是,在审计报告中提及专家的工作并不能减轻或者免除注册会计师的责任,也不能将注册会计师的责任分摊给专家。

#### 易错易混点 25: 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,但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,应由集团项目评价其恰当性。

#### 易错易混点 26: 审计会计估计

##### 1. 会计估计的风险评估程序和相关活动

##### (1) 了解适用的财务报告编制基础的要求



- (2) 了解管理层如何识别是否需要作出会计估计
- (3) 了解管理层如何作出会计估计
- (4) 复核上期会计估计

## 2. 针对评估出的与会计估计相关的重大错报风险的应对程序

- (1) 确定截至审计报告日发生的事项是否提供有关会计估计的审计证据；
- (2) 测试管理层如何作出会计估计以及会计估计所依据的数据[评价方法/模型/假设]；
- (3) 测试相关控制的运行有效性并实施恰当的实质性程序；
- (4) 作出注册会计师的点估计或区间估计，以评价管理层的点估计。

## 3. 高度估计不确定性和特别风险

可能存在高度估计不确定性的会计估计的例子：

- (1) 高度依赖判断的会计估计；
- (2) 未采用经认可的计量技术计算的会计估计；
- (3) 注册会计师对上期财务报表中类似会计估计进行复核的结果表明最初会计估计与实际结果之间存在很大差异，在这种情况下管理层作出的会计估计；
- (4) 采用高度专业化的、由被审计单位自主开发的模型，或在缺乏可观察到的输入数据的情况下作出的公允价值会计估计

## 4. 应对有特别风险会计估计的审计程序

- (1) 评价管理层是否适当处理估计不确定性；
  - ① 评价管理层如何考虑替代性的假设或结果，以及拒绝采纳的原因，或者在管理层没有考虑替代性的假设或结果的情况下，评价管理层在作出会计估计时如何处理估计不确定性；
  - ② 评价管理层使用的重大假设是否合理；
  - ③ 当管理层实施特定措施的意图和能力与其使用的重大假设的合理性或对适用的财务报告编制基础的恰当应用相关时，评价这些意图和能力。
- (2) 作出区间估计；
- (3) 确定确认和计量的标准是否符合适用的编制基础；
- (4) 关注与会计估计相关的披露；
- (5) 识别可能存在管理层偏向的迹象；



(6) 获取书面声明。

### 易错易混点 27: 期初余额的审计程序

(一) 确定上期期末余额是否已正确结转至本期,或在适当的情况下已作出重新表述

(二) 确定期初余额是否反映对恰当会计政策的运用

1. 注册会计师首先应了解、分析被审计单位所选用的会计政策是否恰当;
2. 会计政策是否在每一会计期间和前后各期得到一贯执行,有无变更;
3. 会计政策发生变更,应审核其变更理由是否充分,是否按规定予以变更,并关注被审计单位是否已经按照适用的财务报告编制基础的要求,对会计政策变更做出适当的会计处理和充分披露。

(三) 实施一项或多项审计程序

1. 如果上期财务报表已经审计,查阅前任注册会计师的审计工作底稿,以获取有关期初余额的审计证据。
2. 评价本期实施的审计程序是否提供了有关期初余额的审计证据。
3. 实施其他专门的审计程序,以获取有关期初余额的审计证据。

(1) 对流动资产和流动负债的审计程序。

注册会计师通常可以通过本期实施的审计程序获取部分审计证据。

(2) 对非流动资产和非流动负债的审计程序。

注册会计师通常检查形成期初余额的会计记录和其他信息。

在某些情况下,注册会计师还可以通过向第三方函证获取有关期初余额(如长期借款和长期股权投资的期初余额)的部分审计证据。注册会计师还可能需要实施追加的审计程序。

### 易错易混点 28: 持续经营——审计结论与对审计报告的影响

存在的情形		审计意见
被审计单位运用持续经营假设适当但存在	报表中已作出充分披露	无保留意见+“与持续经营相关的重大不确定性”为标题段落
	报表中未充分披露	保留意见或否定意见

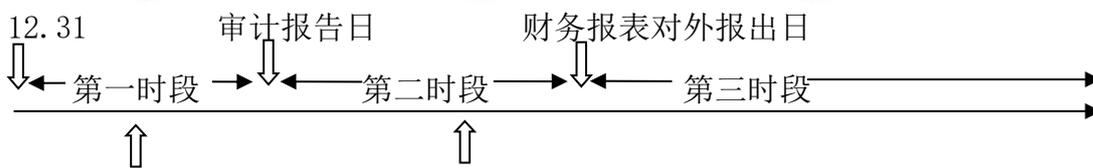
重大不确定性	存在多项重大不确定事项	可能发表无法表示意见
运用持续经营假设不适当	报表仍按照持续经营基础编制	否定意见
	报表按其他（注册会计师可接受的）编制基础编制并作了充分披露	（带强调事项段的）无保留意见
严重拖延对财务报表的批准		就存在的重大不确定性考虑对审计结论的影响

### 易错易混点 29：审计中涉及的重要日期的先后顺序

管理层先要签署财务报表，认可自己对财务报表的编制责任，注册会计师才能签署审计报告，之后才有董事会同意财务报表（财务报表和审计报告）对外报出，最后财务报表才实际对外报出。

具体的时间顺序如下：

管理层签署财务报表日（管理层确定了编制报表责任，是注会审计的基础）→ 审计报告日（注会签字确认审计责任）→ 财务报表批准报出日（董事会同意财务报表对外报出，包括财务报表和审计报告）→ 财务报表实际对外报出日



管理层签署财务报表日      财务报表批准报出日

### 易错易混点 30：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，他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。

需要注意的是：

(1) 如果注册会计师确定某事项为关键审计事项，同时该事项对财务报表使用者理解财务报表至关重要，即亦符合强调事项段的标准，在这种情况下，注册会计师应当在审计报告的“关键审计事项”部分描述该事项，不得对该事项使用强调事项段。

(2) 如果注册会计师确定某事项为关键审计事项，同时还确定存在其他的对财务报表使用者理解财务报表至关重要的事项，在这种情况下，注册会计师需要在审计报告“关键审计事项”部分和“强调事项”部分分别进行描述。同一个事项不能分别在关键审计事项和强调事项段进行描述。

### 易错易混点 31：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成员的工作进行指导、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：

- 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,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。

### 易错易混点 32: 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)

