

## 第二章 审计计划

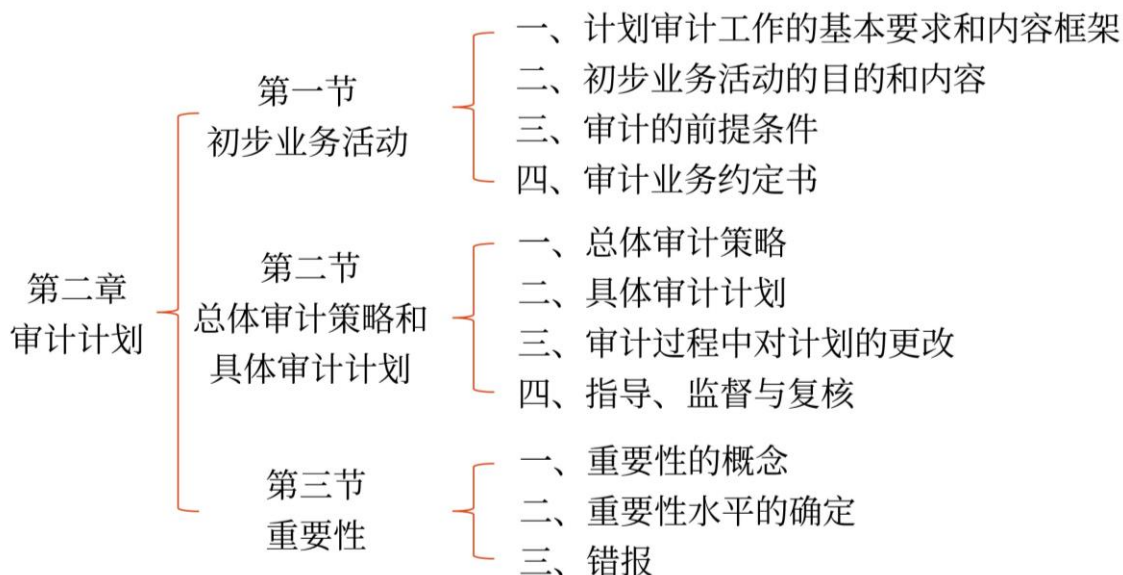
### ■ 本章考情分析

本章属于比较重要的章节，考试时可以各种题型进行考核。客观题主要考核初步业务活动、重要性等相关内容；主观题中经常将审计计划的内容作为综合题的一部分进行考核。考生应熟练掌握相关内容。本章近几年平均分在 7 分左右。2022 年考核了单选题和多选题。

### ■ 本章教材变化

1. 新增“审计的前提条件”的定义
2. 修订部分文字表述

### ■ 本章基本结构框架



### 第一节 初步业务活动

#### 一、计划审计工作的基本要求和内容框架

基本要求	计划审计工作是一项 <u>持续的过程</u> ，通常注册会计师在 <u>前一期</u> 审计工作 <u>结束后</u> 即 <u>开始</u> 开展本期的审计计划工作，直到 <u>本期</u> 审计工作 <u>结束</u> 为止。
内容框架 (3 部分)	1. 进行初步业务活动； 2. 制定总体审计策略； 3. 制定具体审计计划。

## 二、初步业务活动的目的和内容（能否接受委托？）

目的 (承接、保持)	1. 具备执行业务所需要的独立性和能力；（我没有问题——能干+独立性） 2. 不存在因 <u>管理层诚信</u> 问题而可能影响注册会计师保持该项业务意愿的情况；（你没有问题——诚信） 3. 与被审计单位 <u>不存在</u> 对业务约定条款的误解。
内容 (共3点)	1. 针对保持客户关系和具体审计业务 <u>实施</u> 相应的质量管理程序； 2. <u>评价</u> 遵守相关职业道德要求的情况； 3. 就审计业务约定条款 <u>达成</u> 一致意见。

**补充例题·多选题** (2022年)下列各项中,属于注册会计师应当开展的初步业务活动的有( )。

- A. 针对保持审计业务实施质量管理程序
- B. 评价注册会计师是否具备执行业务所需要的独立性
- C. 评价管理层是否存在诚信问题
- D. 评价注册会计师是否具备执行业务所需要的专业胜任能力

【答案】ABCD

【解析】注册会计师应当开展下列初步业务活动：（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。虽然保持客户关系及具体审计业务和评价职业道德的工作贯穿审计业务的全过程，但是这两项活动需要安排在其他审计工作之前，以确保注册会计师已具备执行业务所需要的独立性和专业胜任能力，且不存在因管理层诚信问题而影响注册会计师保持该项业务的意愿等情况。

## 三、审计的前提条件

## （一）含义

审计的前提条件是指：被审计单位管理层在编制财务报表时采用可接受的财务报告编制基础，以及管理层对注册会计师执行审计工作的前提的认可。

## （二）具体内容

前提条件	具体内容
财务报告编制基础的 <u>可接受性</u>	在 <u>确定</u> 财务报告编制基础的 <u>可接受性</u> 时，应当考虑下列因素：（★★★4个因素） 1. 被审计单位的 <u>性质</u> （企业？公共部门实体？非营利组织？）； 2. 财务报表的 <u>目的</u> （通用目的？特殊目的？）； 3. 财务报表的 <u>性质</u> （整套报表？单一报表？）； 4. 法律法规 <u>是否规定了</u> 适用的财务报告编制基础。
管理层已认可并理解其承担的责任	就管理层的责任 <u>达成</u> 一致意见（链接 1.2：保证报表、保证内控、提供必要的工作条件）

**补充例题·单选题** (2021年) 下列各项中, 不属于审计的前提条件的是 ( )。

- A. 管理层向注册会计师提供必要的工作条件
- B. 存在可接受的财务报告编制基础
- C. 管理层认可并理解其对财务报表承担的责任
- D. 管理层愿意接受非无保留意见的审计报告

【答案】D

【解析】审计的前提条件包括: (1) 管理层在编制财务报表时采用可接受的财务报告编制基础 (选项 B 正确)。 (2) 管理层已认可并理解其承担的下列责任 (选项 C 正确): 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 (选项 A 正确), 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。

**补充例题·多选题** (2021年) 在确定被审计单位财务报告编制基础的可接受性时, 下列各项中, 注册会计师需要考虑的有 ( )。

- A. 财务报表的性质
- B. 被审计单位的性质
- C. 财务报表的目的
- D. 被审计单位管理层是否充分了解财务报告编制基础

【答案】ABC

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

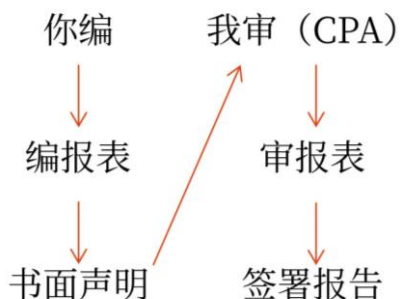
### (三) 确认的形式——书面声明 (3句话)

1. 注册会计师应当要求管理层就其已履行的某些责任提供书面声明。

2. 如果管理层不认可其责任, 或不同意提供书面声明, 注册会计师将视为不能获取充分、适当的审计证据。在这种情况下, 注册会计师承接此类审计业务是不恰当的, 除非法律法规另有规定。

3. 如果法律法规要求承接此类审计业务, 注册会计师可能需要向管理层解释这种情况的重要性及其对审计报告的影响。

## ☞ 手写板



## 四、审计业务约定书 (以理解为主)

### (一) 基本原则

会计师事务所承接任何审计业务, 都应与被审计单位签订审计业务约定书。

## (二) 审计业务约定书的基本内容 (5个方面)

1. 财务报表审计的目标与范围;

2. 注册会计师的责任;

3. 管理层的责任;

4. 指出用于编制财务报表所适用的财务报告编制基础;

5. 提及注册会计师拟出具的审计报告的预期形式和内容, 以及对在特定情况下出具的审计报告可能不同于预期形式和内容的说明。

**补充例题·单选题** (2019年) 下列各项中, 通常无需包含在审计业务约定书中的是 ( )。

A. 财务报表审计的目的与范围

B. 管理层的责任

C. 出具审计报告的日期

D. 用于编制财务报表所适用的财务报告编制基础

【答案】C

【解析】审计业务约定书的具体内容和格式可能因被审计单位的不同而不同, 但应当包括以下主要内容: (1) 财务报表审计的目标与范围 (选项 A); (2) 注册会计师的责任; (3) 管理层的责任 (选项 B); (4) 指出用于编制财务报表所适用的财务报告编制基础 (选项 D); (5) 提及注册会计师拟出具的审计报告的预期形式和内容, 以及对在特定情况下出具的审计报告可能不同于预期形式和内容的说明。

## (三) 审计业务约定书的特殊考虑

1. 考虑特定需要 (主要: 双方的义务问题, 以理解为主) (共 17 项)

(1) 详细说明审计工作的范围, 包括提及适用的法律法规、审计准则, 以及注册会计师协会发布的职业道德守则和其他公告;

(2) 对审计业务结果的其他沟通形式;

(3) 关于注册会计师按照《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》的规定, 在审计报告中沟通关键审计事项的要求;

(4) 说明由于审计和内部控制的固有限制, 即使审计工作按照审计准则的规定得到恰当的计划 and 执行, 仍不可避免地存在某些重大错报未被发现的风险;

(5) 计划和执行审计工作的安排, 包括审计项目组的构成;

(6) 预期管理层将提供书面声明;

(7) 预期管理层将允许注册会计师接触管理层知悉的与财务报表编制相关的所有信息 (包括与披露相关的所有信息);

(8) 管理层同意向注册会计师及时提供财务报表草稿 (包括与财务报表及披露的编制相关的所有信息) 和其他所有附带信息 (如有), 以使注册会计师能够按照预定的时间表完成审计工作;

(9) 管理层同意告知注册会计师在审计报告日至财务报表报出日之间注意到的可能影响财务报表的事实;

(10) 收费的计算基础和收费安排;

(11) 管理层确认收到审计业务约定书并同意其中的条款;

(12) 在某些方面对利用其他注册会计师和专家工作的安排;

- (13) 对审计涉及的内部审计人员和其他员工工作的安排;
- (14) 在首次审计的情况下, 与前任注册会计师(如存在)沟通的安排;
- (15) 说明对注册会计师责任可能存在的限制;
- (16) 注册会计师与被审计单位之间需要达成进一步协议的事项;
- (17) 向其他机构或人员提供审计工作底稿的义务。

## 2. 组成部分的审计

如果母公司的注册会计师同时也是组成部分注册会计师, 需要考虑下列因素, 决定是否向组成部分单独致送审计业务约定书: (5个方面)

- (1) 组成部分注册会计师的委托人; (委托人不同, 一般单独致送)
- (2) 是否对组成部分单独出具审计报告;
- (3) 与审计委托相关的法律法规的规定;
- (4) 母公司占组成部分的所有权份额。(份额不高, 一般说明组成部分的独立性高, 应单独致送)
- (5) 组成部分管理层相对于母公司的独立程度。(独立程度越高, 越应单独致送)

## 3. 连续审计 (掌握★★)

基本要求	<p>注册会计师应当根据具体情况评估:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. <u>是否需要</u>对审计业务约定条款作出修改;</li> <li>2. <u>是否需要</u>提醒被审计单位<u>注意</u>现有的条款。</li> </ol> <p>结论:</p> <p>可以决定<u>不在每期</u>都致送新的审计业务约定书或其他书面协议。</p>
可能导致修改审计业务约定条款/提醒注意现有条款的情形 (8个方面)	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 有迹象表明被审计单位<u>误解</u>审计目标和范围</li> <li>2. 需要修改约定条款或增加特别条款;</li> <li>3. 被审计单位<u>高级管理人员</u>近期发生变动;</li> <li>4. 被审计单位<u>所有权</u>发生重大变动;</li> <li>5. 被审计单位<u>业务的性质或规模</u>发生重大变化; (影响<u>风险</u>和<u>收费</u>)</li> <li>6. 法律法规的规定发生变化; (★)</li> <li>7. 编制财务报表采用的财务报告<u>编制基础</u>发生变更;</li> <li>8. 其他报告要求发生变化。 (★)</li> </ol>

**补充例题·单选题** (2016年) 下列有关审计业务约定书的说法中, 错误的是 ( )。

- A. 审计业务约定书应当包括注册会计师的责任和管理层的责任
- B. 如果集团公司的注册会计师同时也是组成部分注册会计师, 则无需向组成部分单独致送审计业务约定书
- C. 对于连续审计, 注册会计师可能不需要每期都向被审计单位致送新的审计业务约定书
- D. 注册会计师应当在签订审计业务约定书之前确定审计的前提条件是否存在

【答案】B

【解析】如果集团公司的注册会计师同时也是组成部分注册会计师, 需要考虑相关因素后, 决定是否需要向组成部分单独致送审计业务约定书, 选项B错误。

**补充例题·单选题** 如果是连续审计业务，在下列情况下，需要注册会计师提醒被审计单位管理层关注或修改现有业务的约定条款的是（ ）。

- A. 注册会计师对上期财务报表出具了非无保留意见审计报告
- B. 注册会计师更换两名审计助理人员
- C. 被审计单位对上期财务报表作出重述
- D. 被审计单位高级管理人员近期发生变动

【答案】D

#### 4. 审计业务约定条款的变更

##### (1) 变更审计业务约定条款的要求

基本要求	在完成审计业务前，如果被审计单位或委托人要求注册会计师将审计业务变更为 <u>保证程度较低</u> 的业务，注册会计师 <u>应当确定</u> 是否存在 <u>合理理由</u> 予以变更。	
变更原因	1. <u>环境变化</u> 对审计服务的需求产生影响；（暂停 IPO 审批）	合理理由
	2. 对原来要求的审计业务的 <u>性质存在误解</u> ；	
	3. 无论是管理层施加的还是其他情况引起的 <u>审计范围受到限制</u> 。	非合理理由
相关说明	如果有迹象 <u>表明</u> 该变更要求与 <u>错误的</u> 、 <u>不完整的</u> 或者 <u>不能令人满意的</u> 信息有关，注册会计师 <u>不应认为</u> 该变更是合理的	
处理原则	1. 如果没有合理的理由，注册会计师 <u>不应同意</u> 变更业务。 2. 如果注册会计师 <u>不同意</u> 变更审计业务约定条款，而管理层 <u>又不允许继续执行</u> 原审计业务，注册会计师应当： （1）在适用的 <u>法律法规允许</u> 的情况下， <u>解除</u> 审计业务约定； （2）确定是否有 <u>约定义务</u> 或 <u>其他义务</u> 向治理层、所有者或监管机构等 <u>报告该事项</u> 。 （ <u>向有关机构报告</u> ）	

**补充例题·多选题** （2018 年）下列各项中，通常可以作为变更审计业务的合理理由的有（ ）。

- A. 环境变化对审计服务的需求产生影响
- B. 客观因素导致审计范围受到限制
- C. 委托方对原来要求的审计业务的性质存在误解
- D. 管理层对审计范围施加限制

【答案】AC

【解析】无论是管理层施加的还是其他情况引起的审计范围受到限制均不认为是变更审计业务的合理理由，选项 BD 错误。



(2) 变更为审阅业务或相关服务业务的要求

变更前的要求	1.考虑 <u>是否存在合理理由</u> ； 2. <u>评估</u> 变更业务对 <u>法律责任</u> 或 <u>业务约定</u> 的影响。		
具体处理原则	如果注册会计师认为将审计业务 <u>变更为</u> 审阅业务或相关服务业务 <u>具有合理理由</u> ，截至变更日 <u>已执行的</u> 审计工作可能与 <u>变更后的业务相关</u> ，相应地，注册会计师需要执行的工作和出具的报告 <u>会适用于</u> 变更后的业务。		
为避免引起报告使用者的误解，对相关服务业务出具的报告的要求 (★★★)	不应提及	1.原审计业务； 2.在原审计业务中 <u>已执行的程序</u> 。	
	特殊情况	适用前提	将审计业务 <u>变更为</u> 执行商定程序业务；
		提及内容	可以提及已执行的 <u>程序</u> 。

**补充例题·单选题** 如果认为将审计业务变更为审阅业务具有合理理由，并且截至变更日已执行的审计工作与变更后的审阅业务相关，在出具审阅报告时，注册会计师正确的做法是（ ）。

- A. 在审阅报告中提及原审计业务中已执行的工作
- B. 在审阅报告中提及原审计业务
- C. 在审阅报告中说明业务变更的合理理由
- D. 在审阅报告中不提及原审计业务的任何情况

【答案】D

【解析】为了不让报告使用者产生误解，在出具的审阅报告中不应提及原来审计业务的任何情况。只有将审计业务变更为执行商定程序业务，注册会计师才可在报告中提及已执行的程序。

## 第二节 总体审计策略和具体审计计划

层次	审计计划分为 <u>总体审计策略</u> 和 <u>具体审计计划</u> 两个层次。
相关说明	虽然制定总体审计策略的过程 <u>通常在</u> 具体审计计划 <u>之前</u> ，但两者存在紧密联系，对其中一项的决定 <u>可能会影响甚至改变</u> 对另外一项的决定。

### 一、总体审计策略

#### (一) 概述

总体审计策略：用以确定审计范围、时间安排和方向，并指导制定具体审计计划。

#### (二) 制定总体审计策略时考虑的主要事项 (★★★参考附录 2-1 总体审计策略参考格式)

考虑事项  
(四个方面)

- 审计范围
- 报告目标、时间安排及所需沟通的性质
- 审计方向
- 审计资源

## 第一方面：审计范围

1.编制拟审计的财务信息所依据的财务报告编制基础，包括是否需要将财务信息调整至按照其他财务报告编制基础编制；

2.特定行业的报告要求，如某些行业监管机构要求提交的报告；

3.预期审计工作涵盖的范围，包括应涵盖的组成部分的数量及所在地点；

4.母公司和集团组成部分之间存在的控制关系的性质，以确定如何编制合并财务报表；

5.由组成部分注册会计师审计组成部分的范围；

6.拟审计的经营分部的性质，包括是否需要具备专门知识；

7.外币折算，包括外币交易的会计处理、外币财务报表的折算和相关信息的披露；

8.除为合并目的执行的审计工作之外，对个别财务报表进行法定审计的需求；

9.内部审计工作的可获得性及注册会计师拟信赖内部审计工作的程度；

10.被审计单位使用服务机构的情况，及注册会计师如何取得有关服务机构内部控制设计和运行有效性的证据；

11.对利用在以前审计工作中获取的审计证据（如获取的与风险评估程序和控制测试相关的审计证据）的预期；

12.信息技术对审计程序的影响，包括数据的可获得性和对使用计算机辅助审计技术的预期；

13.协调审计工作与中期财务信息审阅的预期涵盖范围和时间安排，以及中期审阅所获取的信息对审计工作的影响；

14.与被审计单位人员的时间协调和相关数据的可获得性。

## 第二方面：报告目标、时间安排及所需沟通的性质

1.被审计单位对外报告的时间表，包括中间阶段和最终阶段；

2.与管理层和治理层举行会谈，讨论审计工作的性质、时间安排和范围；

3.与管理层和治理层讨论注册会计师拟出具的报告的类型和时间安排以及沟通的其他事项（口头或书面沟通），包括审计报告、管理建议书和向治理层通报的其他事项；

4.与管理层讨论预期就整个审计业务中审计工作的进展进行的沟通；

5.与组成部分注册会计师沟通拟出具的报告的类型和时间安排，以及与组成部分审计相关的其他事项；

6.项目组成员之间沟通的预期性质和时间安排，包括项目组会议的性质和时间安排，以及复核已执行工作的时间安排；

7.预期是否需要和第三方进行其他沟通，包括与审计相关的法定或约定的报告责任。

## 第三方面：审计方向

1.重要性方面。具体包括：

（1）为计划目的确定重要性；

（2）为组成部分确定重要性且与组成部分的注册会计师沟通；

（3）在审计过程中重新考虑重要性；

（4）识别重要的组成部分和账户余额。

2.重大错报风险较高的审计领域；



- 3.评估的财务报表层次的重大错报风险对指导、监督及复核的影响；
- 4.项目组人员的选择（必要时包括项目质量复核人员）和工作分工，包括向重大错报风险较高的审计领域分派具备适当经验的人员；
- 5.项目预算，包括考虑为重大错报风险可能较高的审计领域分配适当的工作时间。
- 6.如何向项目组成员强调在收集和评价审计证据过程中保持职业怀疑的必要性。
- 7.以往审计中对内部控制运行有效性进行评价的结果，包括所识别的控制缺陷的性质及应对措施。
- 8.管理层重视设计和实施健全的内部控制的相关证据，包括这些内部控制得以适当记录的证据。
- 9.业务交易量规模，以基于审计效率的考虑确定是否依赖内部控制。
- 10.对内部控制重要性的重视程度。
- 11.管理层用于识别和编制适用的财务报告编制基础所要求的披露（包括从总账和明细账之外的其他途径获取的信息）的流程。
- 12.影响被审计单位经营的重大发展变化，包括信息技术和业务流程的变化，关键管理人员变化，以及收购、兼并和分立。
- 13.重大的行业发展情况，如行业法规变化和新的报告规定。
- 14.会计准则及会计制度的变化，该变化可能涉及作出重大的新披露或对现有披露作出重大修改。
- 15.其他重大变化，如影响被审计单位的法律环境的变化。

#### 第四方面：审计资源

- 1.向具体审计领域调配的资源，包括向高风险领域分派有适当经验的项目组成员，就复杂的问题利用专家工作等；
- 2.向具体审计领域分配资源的多少，包括分派到重要地点进行存货监盘的项目组成员的人数，在集团审计中复核组成部分注册会计师工作的范围，向高风险领域分配的审计时间预算等；
- 3.何时调配这些资源，包括是在期中审计阶段还是在关键的截止日期调配资源等；
- 4.如何管理、指导、监督这些资源，包括预期何时召开项目组预备会和总结会，预期项目合伙人和经理如何进行复核，是否需要实施项目质量复核等。

## 二、具体审计计划（“总体”指导“具体”的制定）

### 1.具体审计计划的核心

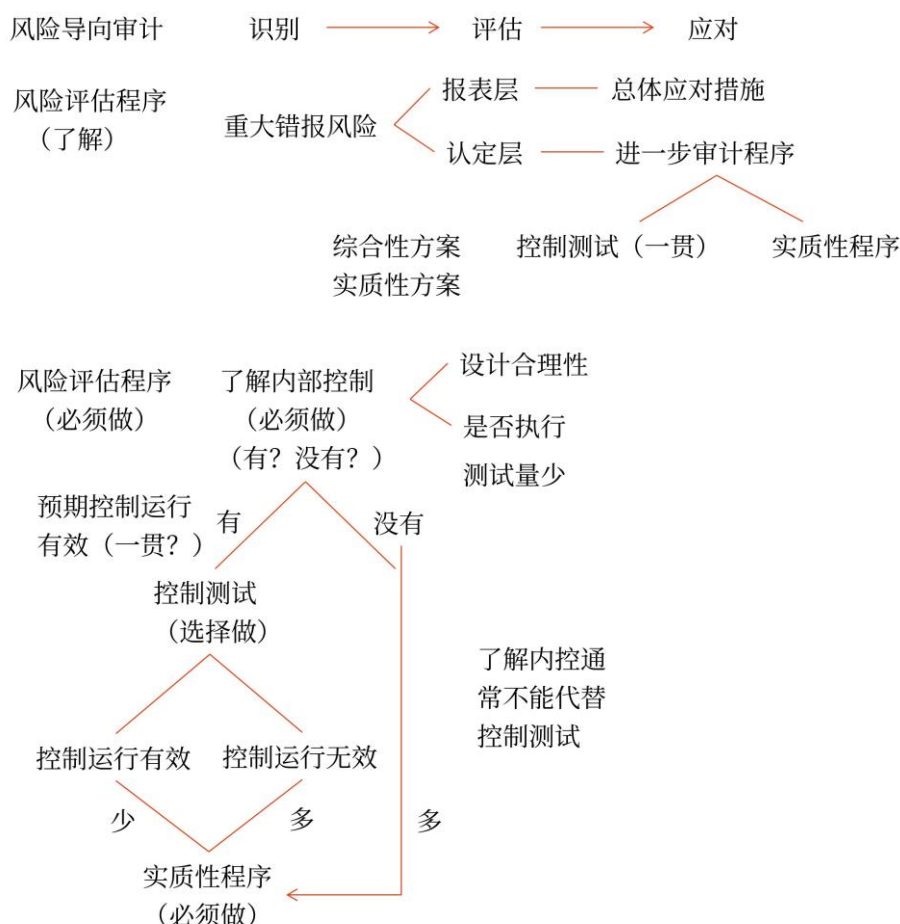
确定审计程序的性质、时间安排和范围。（目的：合理保证——审计风险降至可接受的低水平）

### 2.具体审计计划的内容

具体审计计划	相关内容
风险评估程序	为了充分 <u>识别和评估</u> 财务报表重大错报风险，注册会计师计划实施的风险评估程序的 <u>性质、时间安排和范围</u> 。
进一步审计程序 (★★认定层次)	1.包括 <u>控制测试</u> 和 <u>实质性程序</u> 。 2.可以分为 <u>两个层次</u> ：

具体审计计划	相关内容
	(1) 总体方案【包括： <u>综合性方案</u> 和 <u>实质性方案</u> 】； (2) 具体审计程序【控制测试和实质性程序的 <u>性质</u> 、 <u>时间安排</u> 和 <u>范围</u> 】
其他审计程序	如：期后事项、或有事项、持续经营、对法律法规的考虑、关联方和舞弊等

### ☞ 手写板



#### 补充例题·单选题

（2022年）下列各项中，属于具体审计计划的是（ ）。

- A. 确定重要性水平
- B. 确定审计资源的规划与调配
- C. 确定风险评估程序的性质、时间安排和范围
- D. 签订审计业务约定书

【答案】C

【解析】选项C正确，具体审计计划应当包括风险评估程序、计划实施的进一步审计程序和其他审计程序。

#### 补充例题·单选题

（2020年）下列有关计划审计工作的说法中，错误的是（ ）。

- A. 在制定总体审计策略时，注册会计师应当考虑初步业务活动的结果
- B. 注册会计师制定的具体审计计划应当包括风险评估程序、计划实施的进一步审计程序和其他审计程序

序

- C. 注册会计师在制定审计计划时，应当确定对项目组成员的工作进行复核的性质、时间安排和范围
- D. 具体审计计划通常不影响总体审计策略

【答案】D

【解析】虽然制定总体审计策略的过程通常在具体审计计划之前，但是两项计划具有内在紧密联系，对其中一项的决定可能会影响甚至改变对另外一项的决定（选项D错误）。

**补充例题·多选题** （2016年）下列各项中，属于具体审计计划的活动的有（ ）。

- A. 确定重要性
- B. 确定是否需要实施项目质量复核
- C. 确定风险评估程序的性质、时间安排和范围
- D. 确定进一步审计程序的性质、时间安排和范围

【答案】CD

【解析】选项A和选项B属于制定总体审计策略需要考虑的内容。

### 三、审计过程中对计划的更改

1. 计划审计工作并非审计业务的一个孤立阶段，而是一个持续的、不断修正的过程，贯穿于整个审计业务的始终。

2. 如果注册会计师在审计过程中对总体审计策略或具体审计计划作出重大修改，应当在审计工作底稿中记录作出的重大修改及其理由。（★★★）

**补充例题·综合题** （2020年）甲公司是ABC会计师事务所的常年审计客户，主要从事家电产品的生产、批发和零售。A注册会计师负责审计甲公司2019年度财务报表，确定财务报表整体的重要性为800万元，明显微小错报的临界值为40万元。

资料三：

A注册会计师在审计工作底稿中记录了审计计划，部分事项如下：

（3）因实施穿行测试时发现甲公司与投资和筹资相关的内部控制未得到执行，A注册会计师将投资和筹资循环的审计策略由综合性方案改为实质性方案，并用新编制的审计计划工作底稿替换了原工作底稿。

要求：

针对资料三第（3）项，假定不考虑其他条件，指出A注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】

事项序号	是否恰当 (是/否)	理由
(3)	否	不应替换原工作底稿，应当在原工作底稿的基础上记录对审计计划作出的重大修改及其理由。

## 四、指导、监督与复核

考虑因素	对项目组成员指导、监督 and 复核的性质、时间安排和范围主要取决于下列因素： 1. 被审计单位的规模和复杂程度； 2. 审计领域； 3. 评估的重大错报风险；（★★★主要因素） 4. 执行审计工作的项目组成员的专业素质和胜任能力。
------	--

**补充例题·单选题** （2019年改编）在确定项目组内部复核的性质、时间安排和范围时，下列各项中，注册会计师**无需考虑**的是（ ）。

- A. 被审计单位的规模
- B. 项目组成员的专业素质和胜任能力
- C. 评估的重大错报风险
- D. 项目质量复核人员的经验和能力

【答案】D

【解析】项目组成员的指导、监督以及对其工作进行复核的性质、时间安排和范围主要取决于下列因素：（1）被审计单位的规模和复杂程度（选项A正确）；（2）审计领域；（3）评估的重大错报风险（选项C正确）；（4）执行审计工作的项目组成员的专业素质和胜任能力（选项B正确）。

**补充例题·简答题** （根据历年试题改编）A注册会计师负责对常年审计客户甲公司2×22年度财务报表进行审计，撰写了总体审计策略和具体审计计划，部分内容摘录如下：

（1）初步了解2×22年度甲公司及其环境**未发生**重大变化，拟信赖以往审计中对管理层、治理层诚信形成的判断。

（2）因对甲公司内部审计人员的客观性和专业胜任能力存有疑虑，**拟不利用**内部审计的工作。

（3）如对计划的重要性水平做出修正，拟通过修改计划实施的实质性程序的性质、时间安排和范围**降低**重大错报风险。

（4）假定甲公司在收入确认方面存在舞弊风险，拟将销售交易及其认定的重大错报风险**评估为高水平**，**不再了解和评估**相关控制设计的合理性并确定其是否已得到执行，直接实施细节测试。

要求：

针对上述事项（1）至（4），逐项指出A注册会计师拟定的审计计划是否存在不当之处。如存在不当之处，简要说明理由。

【答案】

事项	拟定的计划是否存在不当之处（存在/不存在）	理由
（1）	存在	注册会计师不能仅仅根据甲公司及其环境没有发生重大变化而直接信赖管理层、治理层的诚信， <b>不应依赖</b> 以往对管理层和治理层诚信形成的判断。
（2）	不存在	—
（3）	存在	重大错报风险是 <b>客观存在的，并不能够降低</b> ；通过修改计划实施的实质性程序的性质、时间和范围 <b>降低检查风险</b> ，并不是重大错报风险。

事项	拟定的计划是否存在不当之处（存在/不存在）	理由
(4)	存在	了解内部控制是 <u>必须的</u> ，可以在了解内部控制后，根据评估的结果，直接执行细节测试。

### 第三节 重要性

#### 一、重要性的概念

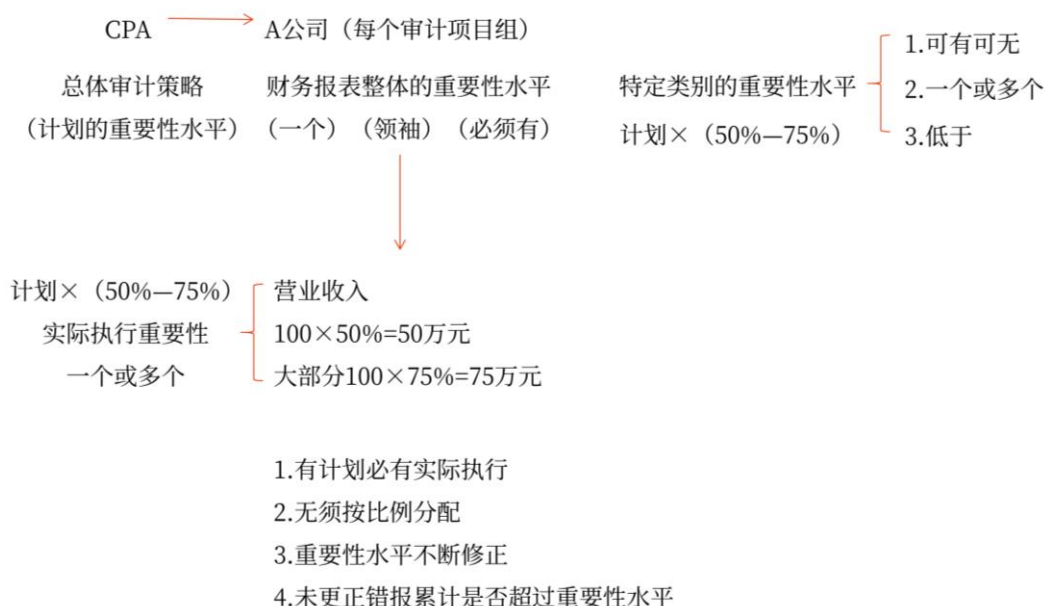
##### （一）重要性的含义

含义	<p>重要性概念可从下列方面进行理解：（3个方面）</p> <p>1.如果合理预期<u>错报</u>（包括<u>漏报</u>）<u>单独或汇总起来可能影响</u>财务报表使用者依据财务报表作出的<u>经济决策</u>，则通常认为错报是<u>重大的</u>。</p> <p>2.对重要性的判断是根据<u>具体环境</u>作出的，并受错报的<u>金额</u>或者<u>性质</u>的影响，或受到两者的<u>共同影响</u>。（CPA：<u>适当的职业判断</u>）（<u>沙漠缺水</u>）</p> <p>3.判断某事项对财务报表使用者<u>是否重大</u>，是在考虑财务报表使用者<u>整体共同的</u>财务信息需求的基础上作出的。</p>
----	---

##### （二）对重要性含义的理解

- 1.财务报表错报包括金额、披露两方面的错报。
- 2.重要性可以理解为可容忍的错报程度。
- 3.判断某项错报对财务报表使用者影响是否重大，不考虑错报对个别财务报表使用者可能产生的影响。
- 4.重要性确定包括财务报表整体的重要性和特定类别交易、账户余额和披露的重要性水平。

#### ☞ 手写板



## 5.运用重要性水平的审计环节

6.在计划和执行审计工作，评价识别出的错报对审计的影响，以及未更正错报对财务报表和审计意见的影响时，注册会计师需要运用重要性概念。

运用原则	计划阶段	确定重要性水平
	执行审计阶段	运用重要性水平（ <u>实际执行</u> ）
	形成结论阶段	确定报告类型

7.在计划审计工作时对何种情形构成重大错报作出的判断，为下列方面提供了基础：（3方面）

- （1）确定风险评估程序的性质、时间安排和范围；
- （2）识别和评估重大错报风险；
- （3）确定进一步审计程序的性质、时间安排和范围。

8.在整个业务过程中，随着审计工作的进展，注册会计师应当根据所获得的新信息更新重要性；（并非一成不变）

9.重要性水平与审计证据的数量呈反向关系。（比如：考试及格线）

## （三）重要性的确定及应用原则

1.在制定总体审计策略时，注册会计师就必须对重大错报的金额和性质作出一个判断，包括确定财务报表整体的重要性水平和适用于特定类别交易、账户余额和披露的一个或多个的重要性水平。

2.当错报金额高于整体重要性水平时，就很可能被合理预期将对使用者根据财务报表作出的经济决策产生影响。

3.注册会计师还应当确定实际执行的重要性，以评估重大错报风险并确定进一步审计程序的性质、时间安排和范围。

4.在整个业务过程中，随着审计工作的进展，注册会计师应当根据所获得的新信息更新重要性，并考虑进一步审计程序是否仍然适当。

5.在形成审计结论阶段，要使用整体重要性水平和为了特定交易类别、账户余额和披露而确定的较低金额的重要性水平来评价：

- （1）已识别的错报对财务报表的影响；
- （2）对审计报告中审计意见的影响。

## 二、重要性水平的确定

## （一）考虑因素

考虑因素	<p>注册会计师在确定<u>计划</u>的重要性水平时，应当考虑以下因素：（<u>3个因素</u>）</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1.对被审计单位及其环境等方面情况的了解；</li> <li>2.财务报表各项目的性质及其相互关系；</li> <li>3.财务报表项目的金额及其波动幅度。</li> </ol>
------	---



(二) 财务报表整体的重要性水平 (即: 影响财务报表使用者经济决策的临界值)

## 1. 基本概述

制定阶段	注册会计师在制定 <u>总体审计策略</u> 时, 应当确定财务报表整体的重要性。
基本模型	财务报表整体的重要性水平 = 基准 × 百分比
考虑因素	选择基准时考虑的因素包括: ( <u>5个方面</u> ) 1. 财务报表 <u>要素</u> (如资产、负债、所有者权益、收入和费用); 2. 是否存在 <u>特定</u> 会计主体的财务报表使用者 <u>特别关注</u> 的财务报表项目; 3. 被审计单位的 <u>性质</u> 、所处的 <u>生命周期阶段</u> 以及所处 <u>行业</u> 和 <u>经济环境</u> ; 4. 被审计单位的 <u>所有权结构</u> 和 <u>融资方式</u> (如: 债务融资、权益融资); 5. 基准的相对 <u>波动性</u> 。
相关说明	注册会计师选定基准时需要考虑的是 <u>基准的相对波动性</u> , <u>而不是</u> 基准的重大错报风险

**补充例题·单选题**

(2021 年) 下列各项中, 注册会计师为确定财务报表整体的重要性而选择基准时, 通常无需考虑的是 ( )。

- A. 是否为首次接受委托的审计项目
- B. 被审计单位的性质
- C. 被审计单位的所有权结构
- D. 被审计单位的融资方式

【答案】A

【解析】确定重要性需要运用职业判断。通常先选定一个基准, 再乘以某一百分比作为财务报表整体的重要性。在选择基准时, 需要考虑的因素包括: (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 (如为了评价财务业绩, 使用者可能更关注利润、收入或净资产); (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 (选项 B 正确); (4) 被审计单位的所有权结构和融资方式 (选项 CD 正确); (5) 基准的相对波动性。

## 2. 重要性的具体确认原则

## (1) 确定基准

情况	选定的基准
通常情况	对于以 <u>营利为目的</u> 的企业, 以 <u>经常性业务</u> 的税前利润作为基准。
特殊情况	在某些情况下, 例如企业处于 <u>微利或微亏状态</u> 时, 注册会计师 <u>可以考虑</u> 采用以下方法确定基准: ( <u>二选一</u> ) 1. 如果微利或微亏状态是由 a. 宏观经济环境的 <u>波动</u> 或 b. 企业自身经营的 <u>周期性</u> 所导致, 可以考虑采用过去 <u>3—5</u> 年经常性业务的平均税前利润作为基准。 2. 采用财务报表使用者关注的 <u>其他财务指标</u> 作为基准, 如 <u>营业收入</u> 、 <u>总资产</u> 等。

提示

就选定的基准而言，相关的财务数据通常包括：

1.前期财务成果和财务状况	
2.本期最新的财务成果和财务状况	需要根据被审计单位情况的 <u>重大变化</u> （如重大的 <u>企业并购</u> ）和被审计单位 <u>所处行业</u> 和 <u>经济环境情况</u> 的相关变化等 <u>作出调整</u>
3.本期的 <u>预算和预测结果</u>	

表 2-1 常用的基准

被审计单位的情况	可能选择的基准
1.企业的盈利水平保持稳定	经常性业务的税前利润
2.企业近年来经营状况 <u>大幅度波动</u> ，盈利和亏损 <u>交替发生</u> ，或者由正常盈利变为 <u>微利或微亏</u> ，或者本年度税前利润因情况变化而出现 <u>意外增加或减少</u>	过去 3—5 年经常性业务的 <u>平均税前利润或亏损（取绝对值）</u> ，或其他基准，例如 <u>营业收入</u>
3.企业为 <u>新设企业</u> ，处于 <u>开办期</u> ， <u>尚未</u> 开始经营，目前正在建造厂房及购买机器设备	总资产
4.企业处于 <u>新兴行业</u> ，目前侧重于 <u>抢占</u> 市场份额、 <u>扩大</u> 企业知名度和影响力	营业收入
5. <u>开放式基金</u> ，致力于优化投资组合、提高基金净值、为基金持有人创造投资价值	净资产
6.国际企业集团设立的 <u>研发中心</u> ，主要为集团下属各企业 <u>提供研发服务</u> ，并以 <u>成本加成的方式</u> 向相关企业收取费用	成本与营业费用总额
7.公益性质的 <u>基金会</u>	捐赠收入或捐赠支出总额

提示

①如果被审计单位的经营规模较上年度没有重大变化，通常使用替代性基准确定的重要性不宜超过上一年度的重要性。

②注册会计师为被审计单位选择的基准在各年度中通常会保持稳定，但是并非必须保持一贯不变。

注册会计师可以根据经济形势、行业状况和被审计单位具体情况的变化对采用的基准作出调整。例如：

阶段	基准
新设立阶段	总资产
成长期	营业收入
经营成熟期	经常性业务的税前利润

**补充例题·单选题**

(2022 年) 下列有关注册会计师为确定财务报表整体的重要性而选择基准的说法中, 错误的是 ( )。

- A. 在选择基准时, 注册会计师无需考虑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
- B. 注册会计师可以根据经济形势和行业状况的变化对采用的基准作出调整
- C. 在选择基准时, 注册会计师需要考虑基准的相对波动性
- D. 注册会计师选择的基准在各年度中通常会保持稳定

【答案】A

【解析】在选择基准时, 需要考虑的因素包括: (1) 财务报表要素; (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 (选项 A 错误); (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 (选项 C 正确)。注册会计师为被审计单位选择的基准在各年度中通常会保持稳定, 但是并非必须保持一贯不变 (选项 D 正确)。注册会计师可以根据经济形势、行业状况和被审计单位具体情况的变化对采用的基准作出调整 (选项 B 正确)。

**补充例题·单选题**

(2016 年) 下列有关在确定财务报表整体的重要性时选择基准的说法中, 正确的是 ( )。

- A. 注册会计师应当充分考虑被审计单位的性质和重大错报风险, 选取适当的基准
- B. 对于以营利为目的的被审计单位, 注册会计师应当选取税前利润作为基准
- C. 基准一经选定, 需在各年度中保持一致
- D. 基准可以是本期财务数据的预算和预测结果

【答案】D

【解析】在确定重要性基准时, 不需要考虑重大错报风险, 选项 A 错误。对于以营利为目的的被审计单位, 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, 选项 B 错误; 重要性水平的基准是可以根据被审计单位的实际情况变化的, 并不是各年度中保持一致, 选项 C 错误。

## (2) 确定百分比

基本要求	1. 为选定的基准 <u>确定百分比</u> 需要运用 <u>职业判断</u> 。【可高可低、适合具体情况】 2. 基准与百分比一般呈 <u>反向关系</u> 【如: 经常性业务的税前利润对应的百分比通常比营业收入对应的百分比 <u>要高</u> 。】
考虑因素	<u>包括但不限于</u> 下列因素: 1. 被审计单位是否为 <u>上市公司</u> 或 <u>公众利益实体</u> ; 2. 财务报表使用者的范围 (是否分发给 <u>大范围</u> 的使用者); 3. 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); 4. 财务报表使用者是否 <u>对基准数据</u> 特别敏感 (如: <u>特殊目的</u> 的财务报表的使用者)。

(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。例如, 涉及含有高度估计不确定性的大额会计估计。

**补充例题·单选题**

- (2020 年) 下列有关财务报表整体的重要性的说法中, 错误的是 ( )。
- A. 注册会计师应当从定性和定量两个方面考虑财务报表整体的重要性
  - B. 财务报表使用者的范围越广, 财务报表整体的重要性金额越低
  - C. 注册会计师应当在制定具体审计计划时确定财务报表整体的重要性

D. 财务报表整体的重要性可能需要在审计过程中作出修改

【答案】C

【解析】注册会计师在制定总体审计策略时，应当确定财务报表整体的重要性（选项C错误）。

**补充例题·多选题** （2019年）下列各项中，注册会计师在所有审计业务中均应当确定的有（ ）。

- A. 财务报表整体的重要性
- B. 可容忍错报
- C. 明显微小错报的临界值
- D. 实际执行的重要性

【答案】ACD

【解析】选项A正确，注册会计师在制定总体审计策略时，应当确定财务报表整体的重要性。选项B错误，如果在实施细节测试时不使用审计抽样，则可不确定可容忍错报。选项C正确，注册会计师需要在制定审计策略和审计计划时，确定一个明显微小错报的临界值，低于该临界值的错报视为明显微小的错报，可以不累积。选项D正确，审计准则要求注册会计师确定低于财务报表整体重要性的一个或多个金额作为实际执行的重要性。

### （三）特定类别交易、账户余额或披露的重要性水平

#### 1. 确定特定类别重要性的必要性

根据被审计单位的特定情况，如果存在一个或多个特定类别的交易、账户余额或披露，其发生的错报金额虽然低于财务报表整体的重要性（★★），但合理预期可能影响财务报表使用者依据财务报表作出的经济决策，则注册会计师还应当确定适合于这些特定类别的交易、账户余额或披露的重要性水平。

#### 2. 确定特定类别重要性时应考虑的影响因素（共3点）

影响因素	举例
1. 法律法规或适用的财务报告编制基础 <u>是否影响</u> 财务报表使用者对 <u>特定项目</u> 计量或披露的预期；	1. 关联方交易； 2. 管理层和治理层的薪酬； 3. 对具有较高估计不确定性的公允价值会计估计的敏感性分析
2. 与被审计单位所处行业相关的 <u>关键性披露</u> ；	制药企业的研究与开发成本
3. 财务报表使用者 <u>是否特别关注</u> 财务报表中 <u>单独披露</u> 的业务特定方面	关于分部或重大企业合并的披露

**补充例题·多选题** （2020年）下列各项因素中，可能表明注册会计师需要确定特定类别交易、账户余额或披露的重要性水平的有（ ）。

- A. 是否存在与被审计单位所处行业相关的关键性披露
- B. 财务报表使用者是否特别关注财务报表中单独披露的业务特定方面
- C. 是否存在对特定财务报表使用者的决策可能产生影响的披露
- D. 适用的财务报告编制基础是否影响财务报表使用者对特定项目计量或披露的预期

【答案】ABD

【解析】根据被审计单位的特定情况，下列因素可能表明存在一个或多个特定类别的交易、账户余额或披露，其发生的错报金额虽然低于财务报表整体的重要性，但合理预期将影响财务报表使用者依据财务

报表作出的经济决策：1. 法律法规或适用的财务报告编制基础是否影响财务报表使用者对特定项目（如关联方交易、管理层和治理层的薪酬及对具有较高估计不确定性的公允价值会计估计的敏感性分析）计量或披露的预期（选项 D 正确）；2. 与被审计单位所处行业相关的关键性披露（如制药企业的研究与开发成本）（选项 A 正确）；3. 财务报表使用者是否特别关注财务报表中单独披露的业务的特定方面（如关于分部或重大企业合并的披露）（选项 B 正确）。

#### （四）实际执行的重要性

##### 1. 含义及考虑因素

含义	<p>两层含义：</p> <p>1. <b>财务报表整体</b>：是指注册会计师确定的<u>低于</u>财务报表整体的重要性的一个或多个金额，旨在将<u>未更正和未发现错报</u>的汇总数<u>超过</u>财务报表<b>整体</b>的重要性的可能性<u>降至</u>适当的低水平。</p> <p>2. <b>特定类别</b>：是指注册会计师确定的<u>低于</u>特定类别的交易、账户余额或披露的重要性的一个或多个金额。【<b>如果适用</b>】</p>
考虑因素	<p>确定实际执行的重要性<b>并非</b>简单机械的计算，需要注册会计师运用职业判断，并<b>考虑</b>下列因素的影响：（<b>3 个因素</b>）</p> <p>1. 对被审计单位的了解（这些了解在实施<b>风险评估程序</b>的过程中得到更新）；</p> <p>2. 前期审计工作中<b>识别出的错报</b>的性质和范围；</p> <p>3. 根据前期识别出的错报对本期错报<b>作出的预期</b>。</p>

##### 2. 实际执行的重要性的确定原则

（1）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%**。

经验值	情形
选择 <b>较低的</b> 百分比	<p>1. 首次接受委托的审计项目；</p> <p>2. 连续审计项目，以前年度审计调整<b>较多</b>；</p> <p>3. 项目总体风险<b>较高</b>，例如：处于<b>高风险</b>行业、管理层<b>能力欠缺</b>、面临<b>较大</b>市场竞争压力或<b>业绩压力</b>等；</p> <p>4. <b>存在或预期存在</b>值得关注的内部控制缺陷。</p>
选择 <b>较高的</b> 百分比	<p>1. 连续审计项目，以前年度审计调整<b>较少</b>；</p> <p>2. 项目总体风险为<b>低到中等</b>，例如处于<b>非高风险</b>行业、管理层<b>有足够能力</b>、面临<b>较低的</b>市场竞争压力和业绩压力等；</p> <p>3. 以前期间的审计经验表明内部控制<b>运行有效</b>。</p>

##### 补充例题·单选题

（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的重要性的是（ ）。

- 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. 注册会计师首次接受委托
- C. 被审计单位面临较大的市场竞争压力



D. 被审计单位管理层能力欠缺

【答案】A

【解析】选项 BCD 适用较低的百分比来确定实际执行的重要性。

(2) 注册会计师无须通过将财务报表整体的重要性平均分配或按比例分配至各个报表项目的方法来确定实际执行的重要性，而是根据以前期间的审计经验和本期审计计划阶段的风险评估结果，确定如何确定一个或多个实际执行的重要性。

例如：

情形	实际执行的重要性
大多数报表项目	财务报表整体重要性的 <u>75%</u>
营业收入【内部控制 <u>存在缺陷</u> 且以前年度 <u>存在</u> 审计调整】	财务报表整体重要性的 <u>50%</u>

**补充例题·单选题** (2020 年) 下列有关实际执行的重要性的说法中，错误的是 ( )。

- A. 实际执行的重要性应当低于财务报表整体的重要性
- B. 并非所有审计业务都需要确定实际执行的重要性
- C. 实际执行的重要性可以被用作细节测试中的可容忍错报
- D. 注册会计师可以确定一个或多个实际执行的重要性

【答案】B

【解析】审计准则要求注册会计师确定低于财务报表整体重要性的一个或多个金额作为实际执行的重要性 (选项 B 错误)。

**补充例题·综合题** (2020 年) 上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所首次接受委托的审计客户，主要从事房地产开发、销售和物业管理业务。A 注册会计师负责审计甲公司 2019 年度财务报表，确定财务报表整体的重要性为 2000 万元。

资料三：

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了审计计划，部分内容摘录如下：

(1) A 注册会计师查阅了前任注册会计师的审计工作底稿，发现 2018 年度没有审计调整，拟将 2019 年度实际执行的重要性确定为财务报表整体重要性的 75%。

要求：

针对资料三第 (1) 项，假定不考虑其他条件，指出 A 注册会计师的做法是否恰当。并简要说明理由。

【答案】

事项序号	是否恰当 (是/否)	理由
(1)	否	因为是首次接受委托，按照 <u>较低的百分比</u> 来确定实际执行的重要性更为适宜

**补充例题·单选题** 关于特定类别交易、账户余额或披露的重要性水平，下列说法中，错误的是 ( )。

- A. 只有在适用的情况下，才需确定特定类别交易、账户余额或披露的重要性水平
- B. 确定特定类别交易、账户余额或披露的重要性水平时，可将与被审计单位所处行业相关的关键性披



露作为一项考虑因素

C. 特定类别交易、账户余额或披露的重要性水平应低于财务报表整体的重要性

D. **不需确定**特定类别交易、账户余额或披露的实际执行的重要性

【答案】D

【解析】根据被审计单位的特定情况，可以确定一个或多个特定类别交易、账户余额或披露的重要性水平。如果适用，实际执行的重要性还指注册会计师确定的低于特定类别的交易、账户余额或披露的重要性水平的一个或多个金额，选项D错误。

#### （五）审计过程中修改重要性

基本要求	注册会计师可能 <b>需要修改</b> a.财务报表 <b>整体</b> 的重要性和b. <b>特定类别</b> 的交易、账户余额或披露的重要性水平（如适用）
修改原因	1.审计过程中情况发生 <b>重大变化</b> （如 <b>决定处置</b> 被审计单位的一个重要组成部分）； 2. <b>获取新信息</b> ； 3.通过实施进一步审计程序，注册会计师对被审计单位及其经营的 <b>了解发生变化</b> 。

#### 补充例题·多选题

下列情形中，注册会计师可能认为需要在审计过程中**修改**财务报表整体的重要性的有（ ）。

A. 被审计单位情况发生重大变化

B. 注册会计师获取新的信息

C. 通过实施进一步审计程序，注册会计师对被审计单位及其经营情况的了解发生变化

D. 审计过程中累积错报的汇总数**接近**财务报表整体的重要性

【答案】ABC

【解析】由于存在下列原因，注册会计师可能需要修改财务报表整体的重要性和特定类别的交易、账户余额或披露的重要性水平（如适用）：（1）审计过程中情况发生重大变化（如决定处置被审计单位的一个重要组成部分）；（2）获取新信息；（3）通过实施进一步审计程序，注册会计师对被审计单位及其经营的了解发生变化。

#### （六）在审计中运用实际执行的重要性（2个作用）

##### 1. 确定需要实施审计程序的对象（作用之一）

通常情况	注册会计师在 <b>计划审计工作</b> 时，可以根据实际执行的重要性确定需要对 <b>哪些类型</b> 的交易、账户余额和披露 <b>实施</b> 进一步审计程序，即 <b>通常</b> （★★★★）选取金额 <b>超过</b> 实际执行的重要性的财务报表项目，因为这些财务报表项目 <b>有可能导致</b> 财务报表出现 <b>重大错报</b> 。
特殊情况	<b>不代表</b> 注册会计师可以对所有金额 <b>低于</b> 实际执行的重要性的财务报表项目 <b>不实施</b> 进一步审计程序，这主要出于 <b>以下考虑</b> ：（3方面） 1. 单个金额 <b>低于</b> 实际执行的重要性的财务报表项目 <b>汇总起来可能金额重大</b> （可能 <b>远远超过</b> 财务报表整体的重要性），注册会计师 <b>需要考虑</b> 汇总后的 <b>潜在错报风险</b> ； 2. 对于存在 <b>低估风险</b> 的财务报表项目， <b>不能仅仅</b> 因为其金额 <b>低于</b> 实际执行的重要性而 <b>不实施</b> 进一步审计程序；（ <b>双重否定</b> ）

3.对于识别出存在舞弊风险的财务报表项目，不能因为其金额低于实际执行的重要性而不实施进一步审计程序。

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。(作用之二) (★★★★背下来)

程序	关注点
实施实质性 <u>分析程序</u> 时	注册会计师确定的已记录金额与预期值之间的 <u>可接受差异额</u> 通常 <u>不超过</u> 实际执行的重要性；
运用 <u>审计抽样</u> 实施 <u>细节测试</u> 时	注册会计师可以将 <u>可容忍错报</u> 的金额设定为 <u>等于或低于</u> 实际执行的重要性。

**补充例题·单选题** (2022年)下列各项中,注册会计师需要运用实际执行的重要性的是( )。

- A. 确定明显微小错报临界值
- B. 评价未更正错报对审计意见的影响
- C. 确定多大金额的错报可能影响财务报表使用者基于财务报表作出的经济决策
- D. 在运用审计抽样时确定可容忍错报

【答案】D

【解析】选项D正确,在运用审计抽样实施细节测试时,注册会计师可以将可容忍错报的金额设定为等于或低于实际执行的重要性。

### 三、错报

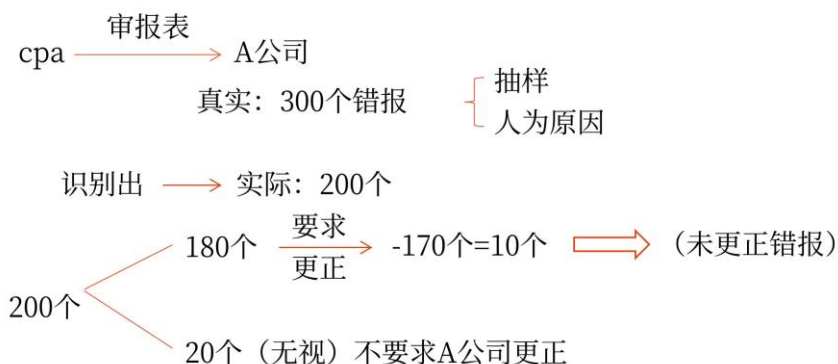
#### (一) 错报的概念

含义	错报是指: (2个方面) 1.某一财务报表项目的 <u>金额、分类或列报</u> ,与按照 <u>适用的</u> 财务报告编制基础应当列示的金额、分类或列报之间 <u>存在的差异</u> ; 2.根据注册会计师的判断,为使财务报表在所有重大方面实现 <u>合法、公允反映</u> ,需要对金额、分类或列报 <u>作出的必要调整</u> 。
来源	错报来源于 <u>舞弊或错误</u> 。
导致原因	1.收集或处理用以编制财务报表的数据时出现错误; 2.遗漏某项金额或披露,包括不充分或不完整的披露,以及为满足特定财务报告编制基础的披露目标而被要求作出的披露(如适用); 3.由于疏忽或明显误解有关事实导致作出不正确的会计估计; 4.注册会计师认为管理层对会计估计作出不合理的判断或对会计政策作出不恰当的选择和运用; 5.信息的分类、汇总或分解不恰当。

#### (二) 累积识别出的错报

## ✎ 手写板

累积识别出的错报



更正错报的标准：明显微小错报临界值

是否重大的标准：财务报表整体重要性

### 1. 明显微小错报

审计要求	<p>1. 注册会计师<u>可能将低于</u>某一金额的错报界定为明显微小的错报，对这类错报<u>不需要累积</u>，因为注册会计师认为这些错报的汇总数<u>明显不会对</u>财务报表产生<u>重大影响</u>。</p> <p>2. “明显微小”<u>不等同于</u>“不重大”。明显微小错报的金额的数量级，与按照审计准则的相关规定确定的<u>重要性</u>的数量级相比，是<u>完全不同的</u>（明显微小错报的<u>数量级更小</u>，或其<u>性质完全不同</u>）。</p> <p>3. 这些明显微小的错报，无论<u>单独</u>或者<u>汇总起来</u>，无论从<u>金额</u>、<u>性质</u>或其<u>发生的环境</u>来看都是明显微不足道的。</p> <p>4. 如果<u>不确定</u>一个或多个错报是否明显微小，<u>就不能认为</u>这些错报是明显微小的。</p> <p>5. 注册会计师需要在<u>制定审计策略和审计计划时</u>，<u>确定</u>一个明显微小错报的临界值，<u>低于</u>该临界值的错报视为明显微小的错报，<u>可以不累积</u>。</p> <p>6. 注册会计师应当在审计工作底稿中<u>记录</u>设定的明显微小错报临界值。</p>
------	---

确定原则	一般情况	<p>1. 明显微小错报的临界值确定为财务报表整体重要性的 <u>3%~5%（可高可低）</u>；</p> <p>2. 通常<u>不超过</u>财务报表整体重要性的 <u>10%</u>。</p>
	特殊情况	除非注册会计师认为 <u>有必要单独为重分类错报（★★可能更宽容，并非必须）</u> 确定一个 <u>更高的</u> 临界值。
考虑因素	<p>在确定明显微小错报的临界值时，需要注册会计师<u>运用职业判断</u>，同时可能考虑<u>以下因素</u>：（★★★4个因素）</p> <p>1. 以前年度审计中识别出的错报（包括<u>已更正</u>和<u>未更正</u>错报）的数量和金额；</p> <p>2. 重大错报风险的评估结果；</p> <p>3. 被审计单位治理层和管理层对注册会计师<u>与其沟通错报的期望</u>；</p>	

4.被审计单位的财务指标是否勉强达到监管机构的要求或投资者的期望。对上述因素的考虑，实际上是在确定审计过程中对错报的过滤程度，目标是要确保不累积的错报连同累积的未更正错报不会汇总成为重大错报。

**补充例题·多选题** (2021年) 下列有关明显微小错报的说法中，正确的有 ( )。

- A. 明显微小错报的汇总数不会对财务报表产生重大影响
- B. 如果不确定一个或多个错报是否明显微小，就不能认为这些错报是明显微小的
- C. 明显微小错报的金额的数量级小于不重大错报的金额的数量级
- D. 注册会计师不需要累积明显微小的错报

【答案】ABCD

【解析】注册会计师可能将低于某一金额的错报界定为明显微小的错报，对这类错报不需要累积（选项 D 正确），因为注册会计师认为这些错报的汇总数明显不会对财务报表产生重大影响（选项 A 正确）。“明显微小”不等同于“不重大”。明显微小错报的金额的数量级，与按照《中国注册会计师审计准则第 1221 号——计划和执行审计工作时的的重要性》确定的重要性的数量级相比，是完全不同的（明显微小错报的数量级更小，或其性质完全不同）（选项 C 正确）。这些明显微小的错报，无论单独或者汇总起来，无论从规模、性质或其发生的环境来看都是明显微不足道的。如果不确定一个或多个错报是否明显微小，就不能认为这些错报是明显微小的（选项 B 正确）。

**补充例题·多选题** (2018年) 下列各项因素中，注册会计师在确定明显微小错报的临界值时通常需要考虑的有 ( )。

- A. 以前年度审计中识别出的错报的数量和金额
- B. 财务报表使用者的经济决策受错报影响的程度
- C. 重大错报风险的评估结果
- D. 被审计单位的财务指标是否勉强达到监管机构的要求

【答案】ACD

【解析】在确定明显微小错报的临界值时，注册会计师可能考虑以下因素：（1）以前年度审计中识别出的错报（包括已更正和未更正错报）的数量和金额（选项 A）；（2）重大错报风险的评估结果（选项 C）；（3）被审计单位治理层和管理层对注册会计师与其沟通错报的期望；（4）被审计单位的财务指标是否勉强达到监管机构的要求或投资者的期望（选项 D）。

## 2. 错报的分类（共 3 类）

错报类型	含义
事实错报	<u>毋庸置疑</u> 的错报。（ <u>中级报名信息、傻子讲笑话</u> ）
判断错报	注册会计师认为管理层对财务报表中的 <u>确认、计量和列报</u> （包括对 <u>会计政策</u> 的选择或运用）作出不合理或不恰当的判断而导致的差异 这类错报产生于 <u>两种情况</u> ： （1）管理层和注册会计师对 <u>会计估计值</u> 的判断差异； （2）管理层和注册会计师对 <u>选择和运用会计政策</u> 的判断差异。
推断错报	<u>通常是指</u> 通过测试样本 <u>估计出</u> 的总体的错报 <u>减去</u> 在测试中发现的 <u>已经识别</u> 的具体错报。

## (三) 对审计过程识别出的错报的考虑

1. 错报可能不会孤立发生，一项错报的发生还可能表明存在其他错报。

2. 抽样风险和非抽样风险可能导致某些错报未被发现。

审计过程中累积错报的汇总数接近确定的重要性，则表明存在比可接受的低风险水平更大的风险，即可能未被发现的错报连同审计过程中累积错报的汇总数，可能超过重要性。

**补充例题·综合题**

**(2018 年)** 上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，主要从事汽车的生产和销售。A 注册会计师负责审计甲公司 **2017 年度** 财务报表，确定 **财务报表整体** 的重要性为 1000 万元，明显微小错报的临界值为 30 万元。

资料三：

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了审计计划，部分内容摘录如下：

(4) 因其他应收款和其他应付款的年初年末余额均低于实际执行的重要性，A 注册会计师拟不对其实实施进一步审计程序。

资料四：

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了实施进一步审计程序的情况，部分内容摘录如下：

(3) A 注册会计师采用实质性分析程序测试甲公司 2017 年度的运输费用，已记录金额低于预期值 500 万元，因该差异低于实际执行的重要性，A 注册会计师认可了已记录金额。

(4) A 注册会计师在测试管理费用及研发费用时发现两笔错报，分别为少计会议费 40 万元和多计研发支出 50 万元，因合计金额小于明显微小错报的临界值，未予累积。

要求：

(1) 针对资料三第 (4) 项，假定不考虑其他条件，指出审计计划的内容是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

(2) 针对资料四第 (3) 项和第 (4) 项，假定不考虑其他条件，逐项指出 A 注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

**【答案】**

针对要求 (1)

事项序号	是否恰当 (是/否)	理由
(4)	否	其他应付款存在 <u>低估风险</u> /还应当考虑 <u>舞弊风险</u> ， <u>不能仅因为</u> 其金额低于实际执行的重要性 <u>而不实施</u> 进一步审计程序

针对要求 (2)

事项序号	是否恰当 (是/否)	理由
(3)	否	应将差异额与 <u>可接受差异额</u> 比较
(4)	否	两笔错报金额 <u>均大于</u> 明显微小错报的临界值/两笔错报 <u>不能</u> 相互抵销，应予以累积

**补充例题·综合题**

**(2016 年)** 甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，主要从事肉制品的加工和销售。A 注册会计师负责审计甲公司 **2015 年度** 财务报表，确定 **财务报表整体** 的重要性为 100 万元。审计报告日为 **2016 年 4 月 30 日**。



资料三：

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了审计计划，部分内容摘录如下：

(1) 拟实施的进一步审计程序的范围是：金额高于实际执行的重要性的财务报表项目；金额低于实际执行的重要性但存在舞弊风险的财务报表项目。

要求：

针对资料三第(1)项，假定不考虑其他条件，指出审计计划的内容是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】

事项序号	是否恰当 (是/否)	理由
(1)	否	单个金额低于实际执行的重要性的项目 <u>汇总起来</u> 金额可能重大，需要考虑 <u>汇总后的</u> 潜在风险；对存在低估风险的财务报表项目， <u>不能因为</u> 其金额低于实际执行的重要性 <u>而不实施</u> 进一步审计程序

**补充例题·简答题**

(2015 年) ABC 会计师事务所首次接受委托，审计甲公司 2014 年度财务报表，甲公司处于新兴行业，面临较大的市场竞争力。目前侧重于抢占市场份额，审计工作底稿中与重要性和错报评价相关的部分内容摘录如下：

(1) 考虑到甲公司所处市场环境，财务报表使用者最为关注收入指标，审计项目组将营业收入作为确定财务报表整体重要性的基准；

(2) 经与前任注册会计师沟通，审计项目组了解到，甲公司以前年度内部控制运行良好、审计调整较少，因此，将实际执行的重要性确定为财务报表整体重要性的 75%；

(3) 审计项目组将明显微小错报的临界值，确定为财务报表整体重要性的 3%，该临界值也适用于重分类错报。

(4) 审计项目组认为无需对金额低于实际执行的重要性的财务报表项目，实施进一步审计程序；

(5) 在运用审计抽样实施细节测试时，考虑到评估的重大错报风险水平较低，审计项目组将可容忍错报的金额设定为实际执行的重要性的 120%；

(6) 甲公司某项应付账款被误计入其他应付款，其金额高于财务报表整体的重要性，因此项错报不影响甲公司的经营业绩和关键财务指标，审计项目组同意管理层不予调整。

要求：

针对上述第(1)至(6)项，逐项指出审计项目组的做法是否恰当，如不恰当，简要说明理由。

【答案】

事项序号	是否恰当 (是/否)	理由
(1)	恰当	—
(2)	不恰当	ABC 会计师事务所 <u>首次接受委托</u> ，甲公司处于 <u>新兴行业</u> ，且面临 <u>较大</u> 的竞争压力，应考虑选择 <u>较低的百分比</u> ，确定实际执行的重要性水平。
(3)	恰当	—



事项序号	是否恰当 (是/否)	理由
(4)	不恰当	对于单个金额低于实际执行的重要性的项目汇总起来可能金额重大, 以及存在低估风险或舞弊风险的财务报表项目, 不能仅仅因为其金额低于实际执行的重要性, 而不实施进一步审计程序
(5)	不恰当	运用审计抽样实施细节测试时, 可容忍错报通常不超过实际执行的重要性, 防止抽样总体的错报连同其他错报的汇总数构成重大错报
(6)	恰当	—

### ■ 本章小结

- 1.初步业务活动的目的和内容;
- 2.审计的前提条件 (财务报告编制基础的可接受性、管理层认可并理解其责任);
- 3.审计业务约定书的基本内容和特殊考虑 (组成部分审计、连续审计、审计业务约定条款的变更);
- 4.总体审计策略和具体审计计划 (程序);
- 5.重要性的概念 (三方面);
- 6.重要性的确定 (总体审计策略、常用的基准——表 2-1、百分比——考虑因素、财务报表整体、特定类别、实际执行重要性——较低、较高百分比);
- 7.在审计中运用实际执行的重要性 (2 方面);
- 8.错报的含义、来源和导致原因;
- 9.明显微小错报的含义及确认原则;
- 10.错报的分类 (事实错报、判断错报、推断错报)。



只有拼出来的美丽, 没有等出来的辉煌。