

第二章 审计计划

本章考情分析

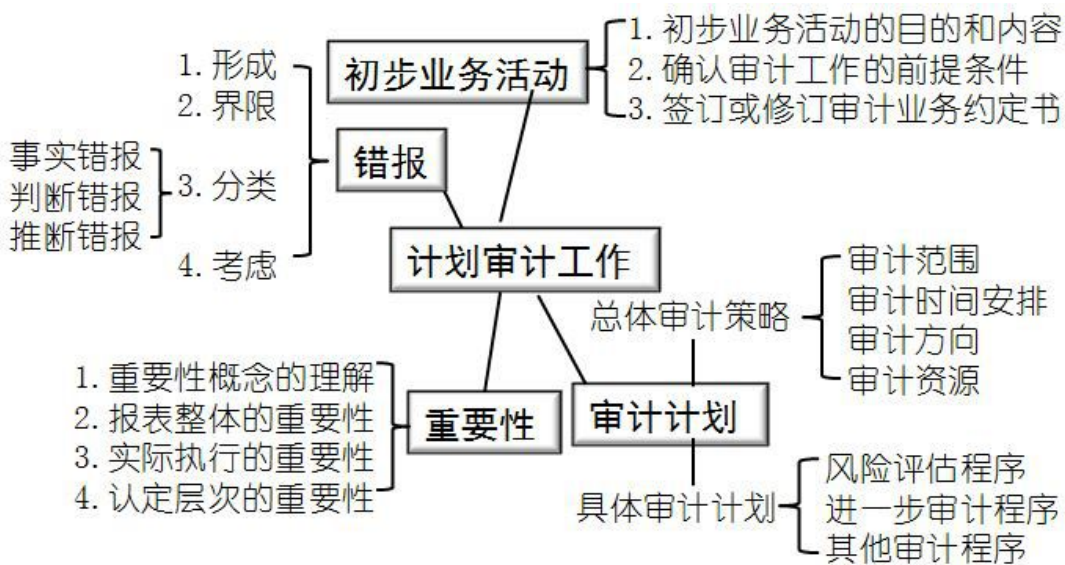
本章 2011-2013 年累计考分为 17 分，其中：

1. 选择题为主要题型，分值为 14 分，占本章的 82%；
2. 重要性为主要内容，分值为 9 分，占本章的 53%。

近三年题型题量统计表

年度	题型	题量	分值	考点
2011	多选题	4	4	重要性的概念，重要性的确定，重要性的应用，评价错报
	综合题	2	2	具体审计计划，重要性的确定
2012	单选题	5	5	初步业务活动，认定层重要性，实际执行的重要性，错报
	简答题	1	1	具体审计计划，其他审计程序
2013	单选题	3	3	确定重要性，修订重要性，评价错报
	多选题	1	2	审计的前提条件

本章基本结构框架



本章教材变化

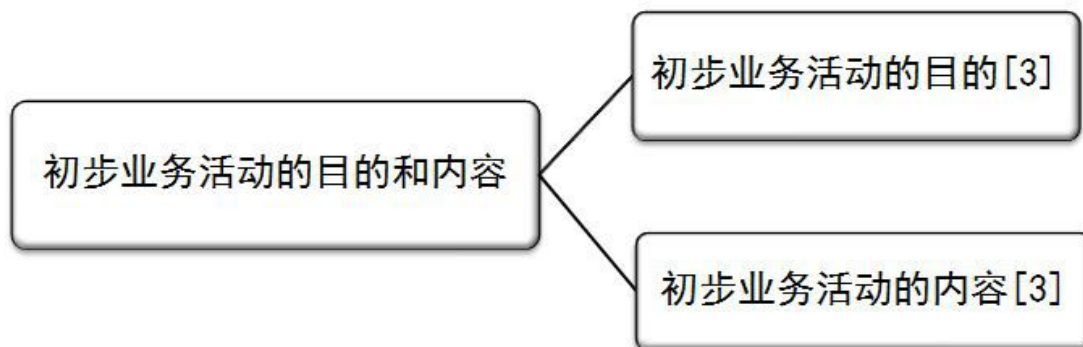
变化 1：[删除]第三节的“审计风险”，移至 1.5 节

变化 2: [修订] “推断错报” 内容[删除 “分析推断错报”]

变化 3: [删除] “错报的沟通和更正”、“评价未更正错报的影响” 全部内容, 移至第 18.1 节[移的好]

第一节 初步业务活动

一、初步业务活动的目的和内容



(一) 初步业务

活动的目的

1. 确保注册会计师具备执行业务所需要的独立性和专业胜任能力[知己];
2. 确定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意愿的情况[知彼];
3. 确保与被审计单位之间不存在对业务约定条款的误解[相互了解]

(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控制程序[管理层诚信等];
2. 评价遵守职业道德规范的情况[独立性、专业胜任能力等];
3. 就审计业务约定条款达成一致意见[商定业务约定条款]。

评注: “目的”中职业道德[知己]位列第一, “内容”中职业道德位列第二。有何玄机?

目的更为理想, 严以律己, 宽以待人;

内容面对现实, 先了解客户, 才能评价自身专业胜任能力。

[例题·单选题] 下列各项中, 不属于审计项目初步业务活动的是 ()。[2012/初步业务活动内容]

- A. 针对接受或保持客户关系和业务委托的评估程序
- B. 确定项目组成员及拟利用的专家
- C. 评价遵守职业道德守则的情况
- D. 签署审计业务约定书

[答案]B

[解析] 初步业务活动 (A、C、D) 是在签约之前开展的活动, B 中活动内容应在签约之后开展, 不属于初步业务活动。

二、审计的前提条件: 管理层认可其对财务报表的责任[见第一章第二节/三方关系/责任方]

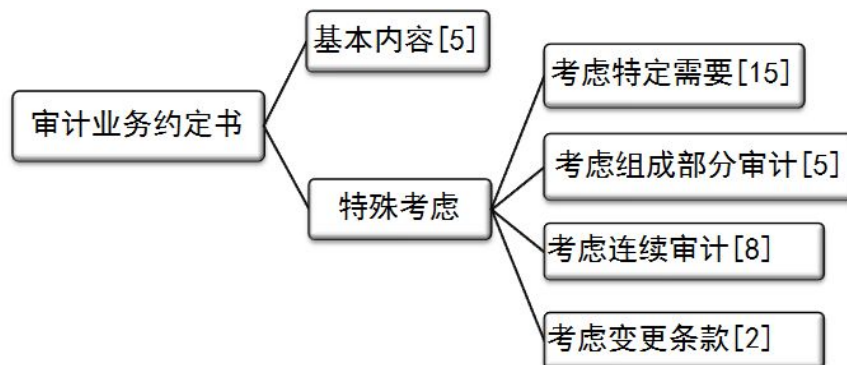
[例题·多选题] 为确定审计的前提条件是否存在[签约前], 下列各项中, 注册会计师应当执行的工作有 ()。[2013/审计的前提条件]

- A. 确定被审计单位是否存在违反法律法规的行为
- B. 确定被审计单位的内部控制是否有效
- C. 确定管理层在编制财务报表时采用的财务报告编制基础是否是可接受的
- D. 确定管理层是否认可并理解其与财务报表相关的责任

[答案]CD

[解析]注册会计师应当在接受业务（签约）之前确认审计的前提条件，A、B 中的工作需要获取审计证据来确认，是在接受业务之后才能开展的。这个逻辑关系表明不应选 A、B。

三、审计业务约定书



（一）基本内容[不可或缺]

1. 财务报表审计的目标与范围[事由]；
2. 注册会计师的责任[乙方责任]；
3. 管理层的责任[甲方责任]；
4. 适用的财务报告编制基础[前提]；

5. 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[丑话说在前]。

（二）特殊考虑

1. 考虑特定需要。如果情况需要，考虑在审计业务约定书中列明下列内容[通常都要写上]：

（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）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和执行，仍不可避免地存在某些重大错报未被发现的风险；

（4）计划和执行审计工作的安排，包括审计项目组的构成；

（5）管理层确认将提供书面声明；

（6）管理层同意向注册会计师及时提供财务报表草稿和其他所有附带信息，以使注册会计师能够按照预定的时间表完成审计工作；

（7）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[第二时段期后事项，为什么不提第一、三期后？]注意到的可能影响财务报表的事实；

（8）费用的计算基础[职别/小时]和收费安排[期/比例]；

（9）管理层确认收到审计业务约定书并同意其中的条款；

（10）在某些方面对利用其他注册会计师和专家工作的安排；

（11）对审计涉及的内部审计人员和被审计单位其他员工工作的安排；

（12）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；

（13）说明对注册会计师[履行]责任可能存在的限制；

（14）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；

（15）向其他机构或人员提供审计工作底稿[包括双方之间沟通的底稿]的义务。

2. 考虑组成部分审计[第 16 章]。如果母公司的注册会计师[集团项目组]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：

- （1）组成部分注册会计师的委托人[与集团审计委托人是否相同]；

- (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**[低者, 须单独致送];
- (5) 组成部分管理层相对于母公司的**独立程度**。

3. 考虑连续审计[8条]。根据具体情况评估是否需要审计业务约定条款作出修改[不适用], 以及是否需要提醒被审计单位注意现有的条款[未执行]。

- (1) 有迹象表明被审计单位**误解**审计目标和范围;
- (2) 需要**修改**约定条款或增加特别条款[有具体事实推动];
- (3) 被审计单位高级管理人员近期发生**变动**;
- (4) 被审计单位所有权发生重大**变动**[新股东可能不支持约定书中某些条款];
- (5) 被审计单位业务的性质或规模发生重大变化[审计对象变化了, 至少收费需要调整];
- (6) 法律法规的规定发生变化[要求的宽严程度变化了, 可接受审计风险也会变化];
- (7) 编制财务报表采用的财务报告编制基础发生变更[标准变了, 难度也变了];
- (8) 其他报告要求发生变化。

[例题·单选题]如果是连续审计业务, 在下列情况下, 需要 A 注册会计师提醒甲公司管理层关注或修改现有业务约定条款的是 ()。[2010/修改业务约定]

- A. 注册会计师对上期财务报表出具了非标准审计报告
- B. 注册会计师更换两名审计助理人员
- C. 甲公司司对上期财务报表作出重述
- D. 甲公司高级管理人员近期发生变动

[答案]D

[解析]选项 D 为 8 条之第 3 条。

4. 考虑变更条款

下列原因可能导致被审计单位要求变更业务:

- (1) **环境变化**对审计服务的需求产生影响;
- (2) 对原来要求的审计业务的性质**存在误解**;
- (3) 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**。

上述第 (1) 和第 (2) 项通常被认为是变更业务的合理理由, 但如果迹象表明该变更要求与错误的、不完整的或者不能令人满意的信息有关, 注册会计师不应认为该变更是合理的。

如果注册会计师不同意变更审计业务约定条款, 而管理层又不允许继续执行原审计业务, 注册会计师应当:

- (1) 在适用的法律法规允许的情况下, 解除审计业务约定[除了解约, 好像也没有别的选择];
- (2) 确定是否有约定义务或其他义务向治理层、所有者或监管机构等报告该事项[例如, 接受银行委托进行的审计, 解约至少要向银行汇报]。

审计业务变更为审阅业务或相关服务业务的要求

- (1) 尽管截至变更日已执行的审计工作可能与变更后的审阅业务相关, 但为避免引起报告使用者的误解, 不应在审阅报告中已执行的全部审计程序。
- (2) 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。

[例题·单选题]在完成审计业务前, 如果将审计业务变更为保证程度较低的鉴证业务, 注册会计师认为合理的理由是 ()。[2010/变更业务类型]

- A. 注册会计师不能获取完整和令人满意的信息
- B. 注册会计师不能获取充分、适当的审计证据
- C. 甲公司提出大幅度削减审计费用
- D. 甲公司对原来要求的审计业务的性质存在误解[明文]

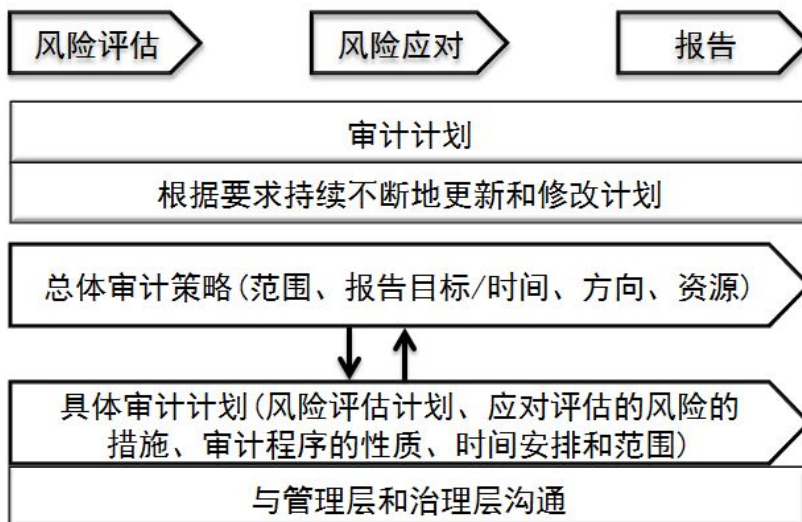
[答案]D

[解析]选项 D 来自教材原文表述。

第二节 总体审计策略和具体审计计划

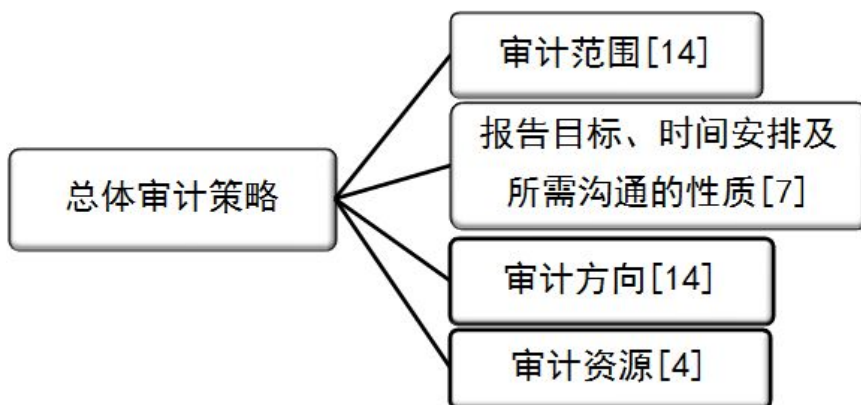
下图表明：

1. 计划审计工作贯穿于整个审计过程。
2. 审计计划分为总体审计策略和具体审计计划两个层次。



一、总体审计策略

总体审计策略用以确定审计范围、时间安排和方向，并指导具体审计计划的制定。



(一) 审计范围

在确定审计范围时，需要考虑下列具体事项[不是为了确定审什么不审什么，而是确定审计业务可能涉及的工作范围]：

1. 编制拟审计的财务信息所依据的财务报告编制基础[这是不用审的]，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[如有，须考虑]，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[实体]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[控股/决策/重大影响]，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**[影响综合性方案/实质性方案的选择]**;
 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。
- (二) 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对审计工作的**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的性质和**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。
- (三) 审计方向**[重点领域]**
- 在确定审计方向时, 注册会计师需要考虑下列事项:
1. **重要性**方面。具体包括:
 - (1) 为计划目的确定重要性**[凡事要把握好“度”。重要性就是审计的“度”]**;
 - (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**[见第 16 章第 6 节]**;
 - (3) 在审计过程中重新考虑重要性**[本章第 3 节]**;
 - (4) 识别重要的组成部分**[见第 16 章第 1 节]**和账户余额**[基于谨慎性, 余额超过实际执行的重要性的都重要]**。
 2. 重大错报风险较高的审计领域**[以重要性为基础]**
 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**[哪里风险高, 哪里多指导]**。
 4. 项目组人员的选择**(在必要时包括项目质量控制复核人员)**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**[第 8 章第 1 节]**。
 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**必要性的方式。
 7. 以往审计中对**内部控制**运行有效性评价的结果, 包括所识别的控制缺陷的性质及应对措施**[如未改进, 列为本次重点]**。
 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**[如有, 可适当少审]**。
 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****[交易量小, 直接实施实质性程序效率更高]**。

10. 对**内部控制**重要性的重视程度[影响控制风险的评价]。

11. 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[变化意味着风险]。

12. 重大的行业发展情况，如行业法规**变化**和新的报告规定[变化意味着风险]。

13. 会计准则及会计制度的**变化**[变化意味着风险]。

14. 其他重大**变化**，如影响被审计单位的法律环境的变化[变化意味着风险]。

(四) 审计资源[人与时间]

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监盘存货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控制复核等。

[例题·单选题]A 注册会计师负责对甲公司 20×8 年度财务报表进行审计。在制定总体审计策略时，A 注册会计师应当考虑的主要因素是()。[2009/总体审计策略]

A. 推断的控制有效性高于其实际有效性的风险[信赖过度风险，D4 章]

B. 推断某一重大错报不存在而实际存在的风险[误受风险，D4 章]

C. 潜在的重大错报风险[三、审计方向]

D. 推断某一重大错报存在而实际不存在的风险[误拒风险，D4 章]

[答案]C

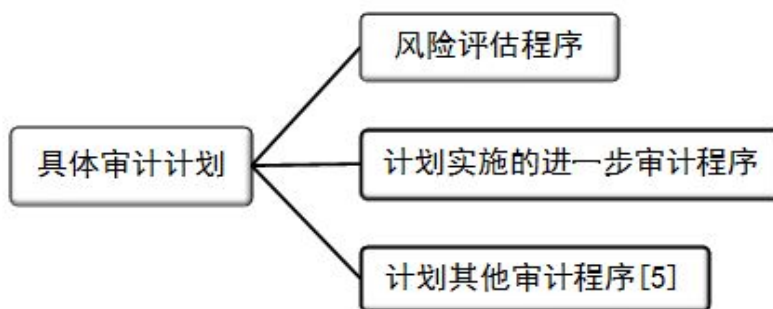
二、具体审计计划

提示：

1. 注册会计师应当为审计工作制定具体审计计划。

2. 具体审计计划的核心内容包括确定拟实施的审计程序的性质、时间安排和范围。

3. 审计程序包括风险评估程序、进一步审计程序和其他审计程序。



(一) 风险评估程序

具体审计计划应当包括按照《中国注册会计师审计准则第 1211 号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险》的规定，为了充分识别和评估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性质、时间安排和范围。

链接：在第 7.2 节，会专门介绍风险评估程序，包括

1. 询问

2. 分析

3. 观察和检查

[例题·单选题]A 注册会计师负责对甲公司 20×8 年度财务报表进行审计。在制定具体审计计划时，A

注册会计师应当考虑包括的内容是（ ）。[2009/具体审计计划]

- A. 计划实施的风险评估程序的性质、时间和范围
- B. 计划与管理层和治理层沟通的日期[总体审计策略-时间安排]
- C. 计划向高风险领域分派的项目组成员[总体审计策略-审计资源]
- D. 计划召开项目组会议的时间[总体审计策略-时间安排]

[答案]A

(二) 计划实施的进一步审计程序



[例题•综合题]甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，主要从事医疗器械设备的生产和销售。A 类产品为大中型医疗器械设备，主要销往医院；B 类产品为小型医疗器械设备，主要通过经销商销往药店。X 注册会计师负责审计甲公司 2010 年度财务报表。

资料一：

X 注册会计师在审计工作底稿中记录了所了解的甲公司情况及其环境，部分内容摘录如下：

(5) 2010 年 12 月，一名已离职员工向甲公司董事会举报，称销售总监有虚报销售费用的行为。甲公司已对此事展开调查，目前尚无结论。

资料三：

X 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：

(2) 根据以往年度审计结果，甲公司针对主要业务流程（包括销售与收款、采购与付款以及生产与存货）的内部控制是有效的，因此在 2010 年度审计中将继续采用综合性审计方案。

要求：指出资料三中的审计计划是否适当，并简要说明理由。[2011/D2Z 进一步审计程序的总体方案]

[答案]

不适当。注册会计师不能仅依据以往的审计经验确定进一步审计程序的总体方案，而要根据本年度对认定层次重大错报风险的评估结果，并考虑控制是否发生变化，是否出现其他因素使信赖控制不再适当等因素来确定是否继续选用综合性方案。例如，考虑到有离职员工举报销售总监虚报销售费用，如果甲公司的调查证实销售总监长期多次虚报费用，则注册会计师可能对采购与付款流程中涉及销售费用的控制不予以信赖，而通过实施更多的实质性程序获取审计证据。

(三) 计划其他审计程序

具体审计计划应当包括根据审计准则的规定，注册会计师针对审计业务需要实施的其他审计程序。其他审计程序可以包括根据其他审计准则的要求而应当执行的既定程序。如：

1. 针对舞弊的考虑而实施的审计程序；
2. 为证实持续经营假设合理性而实施的审计程序；
3. 针对法律法规的考虑而实施的审计程序；
4. 针对关联方及其交易实施的审计程序；
5. 针对环境事项、电子商务等实施的审计程序。

[例题·简答题]ABC会计师事务所首次接受委托，负责审计上市公司甲公司2011年度财务报表，并委派A注册会计师担任审计项目合伙人。相关事项如下：

(3) A注册会计师拟在审计完成阶段实施针对特定项目（包括持续经营、法律法规、关联方等）的必要程序。

要求：针对上述第(3)项，指出ABC会计师事务所及甲公司审计项目组成员存在哪些可能违反审计准则和质量控制准则的情况，并简要说明理由。**[2012/具体计划(D2Z)、复核底稿(D18Z)、质量控制(D20Z)]**
[答案]不符合规定。应在计划阶段针对特定项目实施准则要求在计划阶段应实施的程序。

三、审计过程中对计划的更改

注册会计师应在必要时对总体审计策略和具体审计计划做出更新和修改。

这些更新和修改可能涉及比较重要的事项。例如，对重要性水平的修改，对某类交易、账户余额和披露的重大错报风险的评估和进一步审计程序（包括总体方案和拟实施的具体审计程序）的更新和修改等。

一旦计划被更新和修改，审计工作也就应当进行相应地修正。

四、指导、监督与复核**[主要在具体审计计划中体现]**

注册会计师应当制定计划，确定对项目组成员的指导、监督以及对其工作进行复核的性质、时间安排和范围。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**[越复杂，越应加强]**；
2. 审计领域**[领域越重要，越应加强]**；
3. 评估的重大错报风险**[风险越高，越应加强]**；
4. 执行审计工作的项目组成员的专业素质和胜任能力**[素质、能力越低，越应加强]**。

[例题·单选题]A注册会计师负责对甲公司20×8年度财务报表进行审计。在确定对项目组成员指导、监督与复核的性质、时间和范围时，A注册会计师应当考虑的主要因素是（ ）。**[2009/指导、监督与复核]**

- A. 针对客户关系和具体审计业务实施的相应质量控制程序
- B. 重大错报风险
- C. 独立性要求
- D. 审计时间预算

[答案]B

[解析]确定对项目组成员指导、监督与复核的性质、时间和范围时，注册会计师应当考虑的主要因素有（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；（4）执行审计工作的项目组成员的专业素质和胜任能力。

第三节 审计重要性

一、重要性概念的理解

1. 如果合理预期错报单独或汇总起来可能影响财务报表使用者**[整体]**的经济决策，则错报是重大的；
2. 对重要性的判断是根据具体环境**[即被审计单位及其环境]**作出的，并受错报金额、性质或受两者共同作用的影响；
3. 由于不同财务报表使用者对财务信息的需求可能差异很大，因此不考虑错报对个别财务报表使用者可能产生的影响。

[例题·单选题]在选择确定重要性的基准时，A注册会计师通常无需考虑的因素是（ ）**[2010/重要性的基准]**

- A. 财务报表要素
- B. 财务报表使用者特别关注的项目
- C. 财务报表个别使用者对财务信息的特殊需求(2007, 2009, 2010 单选)
- D. 甲公司所处行业和经营环境

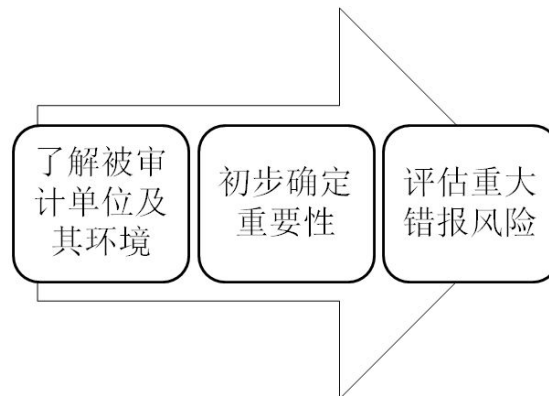
[答案]C

审计开始时[制定总体审计策略]，必须对重大错报的规模和性质做出一个判断，包括制定财务报表层次[报表层]的重要性和特定交易类别、账户余额和披露[认定层]的重要性水平。

当错报金额高于整体重要性水平时，就合理预期将对使用者根据财务报表做出的经济决策产生影响。

使用整体重要性水平(将财务报表作为整体)的目的有：

- (1) 决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。



[例题·单选题]使用重要性水平，可能无助于实现下列目的是（ ）。[2009/使用整体重要性水平的目的]

- A. 确定风险评估程序的性质、时间和范围[目的之一]
- B. 识别和评估重大错报风险[之二]
- C. 确定进一步审计程序的性质、时间安排和范围[之三]
- D. 确定重大不确定事项发生的可能性

[答案]D

二、重要性水平的确定

在计划审计工作[总体策略还是具体计划？总体策略之审计方向]时，注册会计师应当确定一个可接受的[初步的]重要性水平，以发现在金额上重大的错报。

确定计划的[也称整体的]重要性水平时，需要**考虑**[注意：不是依据，是考虑]：

1. 对被审计单位及其环境的了解
2. 审计的目标
3. 财务报表各项目的性质及其相互关系
4. 财务报表项目的金额及其波动幅度。

[例题·综合题] X 注册会计师负责审计甲公司 2010 年度财务报表。

资料三：

X 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) 2009 年度财务报表整体的重要性为利润总额的 5%，即 60 万元。考虑到本项目属于连续审计业务，以往年度审计调整少，风险较低，因此将 2010 年度财务报表整体的重要性确定为利润总额的 10%，即 200 万元。

要求：指出资料三（1）是否适当，并简要说明理由。[2011/D2Z 确定重要性]

[答案]不适当。确定财务报表整体的重要性，体现了注册会计师对财务报表使用者对财务信息需求的认识，不考虑审计风险，也不受以往审计错报的影响。

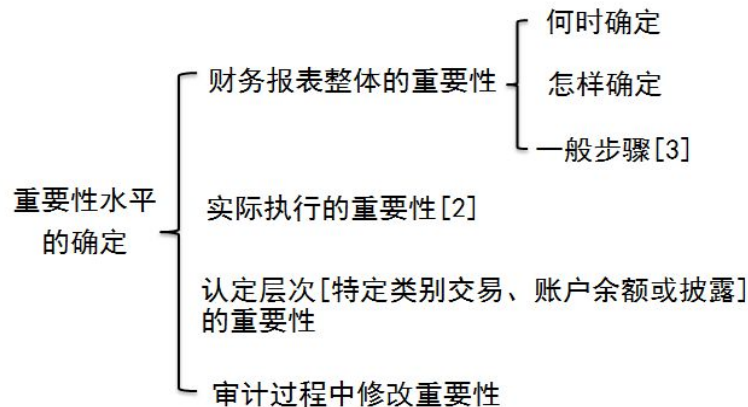
[例题·单选题]下列有关重要性的说法中，错误的是（ ）。[2012/重要性的说法]

- A. 注册会计师应从定量和定性两方面考虑重要性[尚未讲]
- B. 注册会计师应当在制定具体审计计划[应当是总体审计策略]时确定财务报表整体的重要性
- C. 注册会计师应当在每个审计项目中确定财务报表整体的重要性、实际执行的重要性和明显微小错报

的临界值[尚未讲]

D. 注册会计师在确定实际执行的重要性[尚未讲]时需要考虑重大错报风险

[答案]B



(一) 财务报表整体的重要性

提示：

何时确定：在制定总体审计策略时，应当确定财务报表整体的重要性[以评估重大错报风险、确定审计的方向]。

怎样确定：运用职业判断，包括会计师事务所的惯例及自己的经验。

一般步骤：选择 1. 恰当的基准，2. 适当的百分比，相乘。

1. 选择基准时需要考虑的因素：

(1) 财务报表要素（如资产；收入；利润）

(2) 是否存在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；

(4) 被审计单位的所有权结构和融资方式（例如，如果被审计单位仅通过债务而非权益进行融资，财务报表使用者可能更关注资产及资产的索偿权，而非被审计单位的收益；

(5) 基准的相对波动性。

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不确定性。

例如，财务报表含有高度不确定性的大额估计，并不会因此而确定一个比不含有该估计的更高或更低的重要性。

适当的基准取决于被审计单位的具体情况，包括各类报告收益（如税前利润、营业收入、毛利和费用总额），以及所有者权益或净资产。

对于以营利为目的的实体，通常以经常性业务的税前利润作为基准。如果经常性业务的税前利润不稳定，选用其他基准可能更加合适，如毛利或营业收入。

[例题·单选题]注册会计师在确定财务报表整体的重要性时通常选定一个基准。下列各项因素中，在选择基准时不需要考虑的是（ ）。[2013/重要性/基准]

A. 被审计单位的所有权结构和融资方式[因素之（4）]

B. 基准的相对波动性[因素之（5）]

C. 被审计单位所处的生命周期阶段[因素之（3）]

D. 基准的重大错报风险[确定重要性之后才能评估重大错报风险]

[答案]D

2. 确定百分比需要运用职业判断：

百分比和选定的基准之间存在一定的联系，例如：

(1) 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要高。

(2) 对以营利为目的的制造行业实体，经常性业务的税前利润的 5%是适当的；

(3) 对非营利组织，总收入或费用总额的 1% 是适当的。

[高度的职业判断，一般不会让考生定]

(二) 实际执行的重要性

1. 实际执行的重要性的层次

(1) 财务报表层次实际执行的重要性，是为将未更正和未发现错报[尤其是单独来看低于财务报表整体重要性水平的错报]的**汇总数**超过财务报表整体重要性的可能性降至适当的低水平[而设定的一个错报界限。用于汇总。通常一个，有时多个]。

(2) 认定层次实际执行重要性[如需要]，旨在将认定层中未更正与未发现错报的汇总数超过认定层的重要性水平的可能性降至适当的低水平。[用于汇总。通常一个，有时多个（适用于较复杂的交易类别、财务报表项目）]

2. 实际执行的重要性的确定

确定实际执行的重要性**并非**简单机械的计算，需要运用职业判断，并考虑下列因素的影响：

(1) 对被审计单位的了解（在实施风险评估过程中更新）；

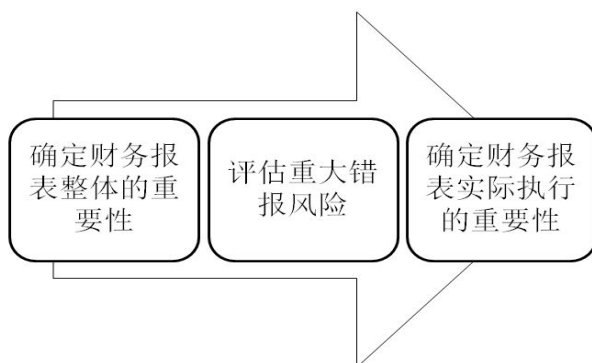
(2) 前期审计工作中识别出的错报的性质和范围；

(3) 根据前期识别出的错报对本期错报作出的预期。

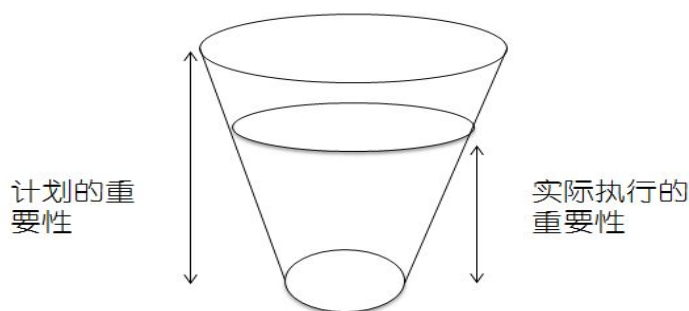
注意：确定财务报表整体的重要性时，不需要考虑上述（2）和（3）。

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%。

计划的重要性与实际执行的重要性之间的关系如图：



计划的重要性与实际执行的重要性之间的关系如图：



接近财务报表整体重要性50%的情况：

(1) 非经常性审计[不太了解，谨慎点]；

(2) 以前年度审计调整较多[以前表现不好，严点]

(3) 项目总体风险较高（如处于高风险行业，经常面临较大市场压力，首次承接审计项目或者需要出具特殊目的报告等）。

接近财务报表整体重要性75%的情况：[好人好对待]：

(1) 经常性审计，以前年度审计调整较少[了解了，放松点]；

(2) 项目总体风险较低（如处于低风险行业，市场压力较小）。

[例题·单选题]下列关于实际执行的重要性的说法中，错误的是（ ）。[2012/实际执行的重要性]

- A. 实际执行的重要性是指注册会计师确定的低于财务报表整体重要性的一个或多个金额
- B. 注册会计师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
- C. 确定实际执行的重要性，旨在将未更正和未发现错报的汇总数超过财务报表整体重要性的可能性降至适当的低水平
- D. 以前年度审计调整越多，评估的项目总体风险越高，实际执行的重要性越接近财务报表整体的重要性

[答案]D

[例题·多选题]在确定实际执行的重要性时，下列各项因素中，A注册会计师认为应当考虑的有（ ）。[2011/确定实际执行的重要性]

- A. 财务报表整体的重要性
- B. 前期审计工作中识别出的错报的性质和范围
- C. 实施风险评估程序的结果
- D. 甲公司管理层和治理层的期望值

[答案]ABC

[解析]通常而言，实际执行的重要性为财务报表整体重要性的 50%-75%（说明 A 正确）；按规定，确定实际执行的重要性需要考虑 B 中情况以及在实施风险评估过程中更新的对被审计单位的了解（说明 C 正确）。确定重要性水平时，不考虑个别财务报表使用者（被审计单位属于财务报表的使用者之一）的信息需求。

（三）认定层次的重要性水平

特定类别的交易、账户余额或披露[简称认定]发生错报时，虽然错报金额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作出的经济决策[这些使用者可能根据这些认定做出决策]，应当确定适用该认定的重要性水平。

确定认定层次重要性水平的考虑因素包括：

- 1. 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）计量或披露的预期；
- 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）；
- 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特定方面（如新收购的业务）。

[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（ ）。

[2012/认定层次的重要性]

- A. 只有在适用的情况[交易多、规模大]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[实际执行重要性有两个层次]

[答案]D

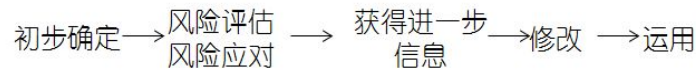
[例题·单选题]关于财务报表整体的重要性与实际执行的重要性之间的关系，下列说法中，正确的是（ ）。[2012/重要性之间的关系]

- A. 实际执行的重要性总是小于财务报表整体的重要性
- B. 实际执行的重要性可以等于财务报表整体的重要性
- C. 实际执行的重要性应当等于财务报表整体的重要性的 50%
- D. 实际执行的重要性应当等于财务报表整体的重要性的 75%

[答案]A

（四）审计过程中修改[各种]重要性

确定、修改、运用重要性：随着审计工作的进展，应当根据所获得的新信息更新重要性。在形成审计结论阶段，要使用重要性水平评价错报对财务报表和审计意见的影响。



由于存在下列原因，可能需要修改重要性水平：

- (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，对被审计单位及其经营的了解发生变化。

例如，实际财务成果[基准]与最初确定财务报表整体的重要性时使用的预期本期财务成果相比存在很大差异，则需要修改重要性。

[例题·多选题]如果注册会计师在审计过程中调低了最初确定的财务报表整体的重要性，下列各项中，正确的有（ ）。[2013/修改重要性]

- A. 注册会计师应当确定是否有必要修改实际执行的重要性
- B. 注册会计师应当确定进一步审计程序的性质、时间安排和范围是否仍然适当
- C. 注册会计师应当调高可接受的检查风险
- D. 注册会计师在评估未更正错报对财务报表的影响时应当使用调整后的财务报表整体的重要性

[答案]ABD

[解析] 调低重要性意味着重大错报风险上升，重大错报风险与可接受检查风险成反向变动关系。可见，C中“调高”应为“调低”。

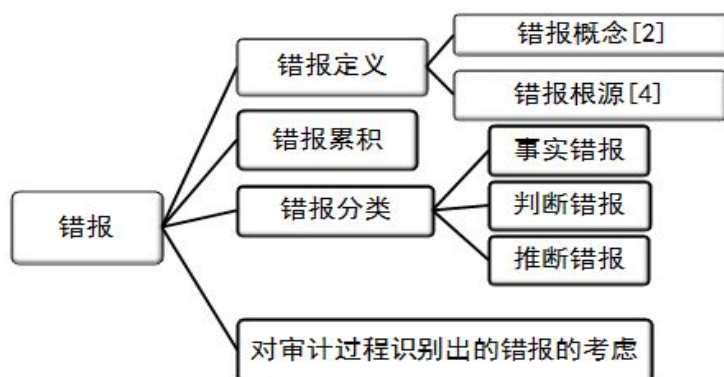
[例题·多选题]下列情形中，A注册会计师可能认为需要在审计过程中修改财务报表整体的重要性的有（ ）。[2011/修改重要性]

- A. 甲公司情况发生重大变化[P92 原因（1）]
- B. A注册会计师获取新的信息[P92 原因（2）]
- C. 通过实施进一步审计程序，A注册会计师对甲公司及其经营情况的了解发生变化[P92 原因（3）]
- 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] D：财务报表整体的重要性并非依据累积错报的汇总数确定的，后者接近前者并不表明前者有任何需要修改的必要。

三、错报



（一）错报的概念与根源

1. 错报的概念

错报可能是由于错误或舞弊导致的某一财务报表项目的金额、分类、列报或披露：

- (1) 与按适用的财务报告编制基础应列示的金额、分类、列报或披露之间存在的差异；
- (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公允反映，需要对金额、分类、列报

或披露作出必要的调整。

2. 错报根源

- (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;
- (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) 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。

(二) 错报累积[汇总]

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。注册会计师应当在审计工作底稿中记录设定的某一金额, 低于该金额的错报视为明显微小。

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。

比喻:

1. 确定重要性的基准**[一车水, 100 桶]**;
2. 财务报表整体的重要性**[1 桶水]**: 凡是单笔错报金额达到这个水平的错报为重大错报;
3. 财务报表整体实际执行重要性水平**[多半桶水]**: 单独来看不重要, 但同类错报累积起来可能重要的错报;
4. 认定层次重要性水平**[半锅水]**: 界定认定层次错报是否重要;
5. 明显微小错报**[一碗水]**: 累积后也明显微不足道的错报。

[例题·多选题]在运用重要性概念时, 下列各项中, A 注册会计师认为应当考虑包括在内的有()。

[2011/重要性的层次]

- A. 财务报表整体的重要性
- B. 实际执行的重要性
- C. 特定类别的交易、账户余额或披露的重要性
- D. 明显微小错报的临界值

[答案]ABCD

[解析]注册会计师运用重要性, 是为界定错报是否“重要”, 运用明显微小错报的临界值是为了界定错报是否“不重要”。虽然两者之间存在本质性差异, 但都是注册会计师运用重要性概念时需要考虑的。

(三) 错报分类

错报分为事实错报、判断错报和推断错报。

1. 事实错报。事实错报是毋庸置疑的错报。

例如, 注册会计师在审计测试中发现最近购入存货的实际价值(卖方发票的金额和实际付款的金额)为 15000 元, 但账面记录的金额却为 10000 元。存货和应付账款分别被低估了 5000 元, 这里被低估的 5000 元就是已识别的对事实的具体错报。

2. 判断错报。管理层对会计估计作出不合理的判断或不恰当地选择和运用会计政策而导致的差异。

这类错报产生于两种情况: 一是管理层和注册会计师对会计估计值的判断差异; 二是管理层和注册会计师对选择和运用会计政策的判断差异。

3. **推断错报**。注册会计师对总体存在的错报作出的最佳估计数, 涉及根据在审计样本中识别出的错报来推断总体的错报。推断错报通常是指通过测试样本估计出的总体的错报减去在测试中发现的已经识别的具体错报。

[例题·单选题]下列关于错报的说法中, 错误的是()。**[2012/错报]**

- A. 明显微小的错报不需要累积
- B. 错报可能是由于错误或舞弊导致的
- C. 错报仅指某一财务报表项目金额与按照企业会计准则应当列示的金额之间的差异
- D. 判断错报是指由于管理层对会计估计作出不合理的判断或不恰当地选择和运用会计政策而导致的差异

异

[答案]C

[解析]错报不仅包含金额之间的差异，而且包括分类、列报或披露之间的差异。错报还指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公允反映，需要对金额、分类、列报或披露作出必要的调整。

（四）对审计过程识别出的错报的考虑

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[职业谨慎]。例如，注册会计师识别出由于内部控制失效而导致的错报，或被审计单位广泛运用不恰当的假设或评估方法而导致的错报，均可能表明还存在其他错报。

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重要性，表明存在比可接受的低风险更大的风险，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。

注册会计师可能要求管理层检查某类交易、账户余额或披露，以使管理层了解注册会计师识别出的错报的产生原因，并要求管理层采取措施以确定这些交易、账户余额或披露实际发生错报的金额，以及对财务报表作出适当的调整。例如，在从审计样本中识别出的错报推断总体错报时，注册会计师可能提出这些要求。