

审计.2.审计计划

初步业务活动		
计划 审计 工作	开始 时间	计划审计工作是一项持续的过程,注册会计师通常在前一期审计工作结束后即开始开展本期的审计计划工作,并直到本期审计工作结束为止
	内容	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 审计计划包括总体审计策略和具体审计计划
初步 业务 活动的 目的 和 内容	目的	1. 注册会计师:具备执行业务所需要的独立性和能力 2. 管理层: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. 注册会计师和管理层:与被审计单位之间不存在对业务约定条款的误解
	理解	1. 初步业务活动的核心目的是确定是否接受业务委托 2. 初步业务活动的目的决定了初步业务活动的内容
	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 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
审计的 前提 条件	定义	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 2. 管理层对注册会计师执行审计工作的前提的认同
	执行 前提	按照审计准则的规定执行审计工作的前提是管理层已认可并理解其承担的责任
	管理层的 责任	1. 按照使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/维护必要内部控制,以使编制财务报表不能存在由于舞弊/重大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: 1>允许注册会计师接触与编制财务报表相关的所有信息 2>向注册会计师提供审计所需要的其他信息 3>允许注册会计师在获取审计证据时不受限制接触认为必要的内部人员/其他相关人员
	管理层 履行 责任的 确认 形式	1. 管理层履行责任的确认形式是提供书面声明 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,除非法律另有规定
审计 业务 约定 书	概念	会计师事务所与被审计单位签订的,用以记录和确认审计业务的委托与受托关系/审计目标和范围/双方的责任以及报告的格式等事项的书面协议 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
	基本 内容	1. 甲方责任:管理层的责任 2. 乙方责任:注册会计师的责任 3. 约定事由:财务报表审计的目标与范围 4. 鉴证标准:使用的财务报告编制基础 5. 预期结果:拟出具的审计报告的预期形式和内容,及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
连续 审计	概念	对于连续审计,注册会计师应当根据具体情况评估是否需要修改对审计业务约定条款作出修改,以及是否需要提醒被审计单位注意现有的条款 注册会计师可以决定不在每期都致送新的审计业务约定书或其他书面协议
	考虑修改审计 业务约定条款 /提醒被审计 单位注意现有 业务约定条款 的情形	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/增加特别条款 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 5. 被审计单位业务的性质/规模发生重大变化 6. 法律法规的规定发生变化 7. 编制财务报表采用的财务报告编制基础发生变更

审计业务约定条款变更	变更理由		影响及处理
	合理	1. 环境变化对审计业务需求产生影响 2. 对原来要求的审计业务的性质存在误解	变更为审阅业务/相关服务: 不应提及原审计业务 变更为执行商定程序业务: 才可提及已执行的程序
不合理	审计范围受到限制	注册会计师不应同意变更, 而管理层不许继续执行原审计业务: 1. 在适用的法律法规允许的情况下, 解除审计业务约定 2. 确定是否有约定/其他义务向管理层/所有者/监管机构等报告该事项	

审计计划

两个层次	1. 注册会计师应针对总体审计策略中所识别的不同事项, 制定具体审计计划, 并考虑通过有效利用审计资源以实现审计目标 2. 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				
总体审计策略	注册会计师应制定总体策略, 用以确认审计范围/时间安排和方向, 并指导具体审计计划的制定 1. 审计范围; 2. 报告目标/时间安排/所需沟通的性质; 3. 审计方向(重要性); 4. 审计资源				
具体审计计划	为获取充分/适当的审计证据, 而确定审计程序的性质/时间安排/范围是具体审计计划的核心				
	一. 风险评估程序	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/时间和范围 风险评估程序是注册会计师在每个审计项目中都必须实施的必要程序, 具体包括询问/分析/观察/检查			
	二. 计划实施的进一步审计程序	针对评估的认定层次的重大错报风险, 注册会计师计划实施的进一步审计程序的性质/时间安排和范围, 包括控制测试/实质性程序	进一步审计程序:	进一步审计程序总体方案: 拟实施的具体程序:	综合性方案 实质性方案 控制测试 实质性程序
	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 注册会计师还需要兼顾其他准则中规定的/针对特定项目在审计计划阶段应执行的程序及记录要求			
审计过程中对计划的更改	1. 计划审计工作是一个持续的/不断修正的过程, 贯穿于整个审计业务的始终 2. 应在必要时对总体审计策略和具体审计计划作出更新和修改 3. 如果作出修改, 应当在审计工作底稿中记录作出的重大修改及理由 4. 一旦计划被更新和修改, 审计工作也就应进行相应修正				
	涉及事项	1. 对重要性水平的修改 2. 对某类交易/账户余额/披露的重大错报风险的评估 3. 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			
指导/监督/复核	定义	应制定计划, 确定对项目组成员的指导/监督/对其工作进行复核的性质/时间安排和范围			
	影响因素	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 4. 执行审计工作的项目组成员的专业素质和胜任能力		

重要性

含义	1. 如果合理预期错报(包括漏报)单独/汇总起来可能影响财务报表使用者依据财务报表做出的经济决策, 则通常认为错报是重大的 2. 对重要性的判断是根据具体环境做出的, 并受错报的金额或性质, 或两者共同的影响 3. 判断某事项对财务报表使用者是否重大, 是在考虑财务报表使用者整体共同的财务信息需求的基础上. 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				
理解	审计开始(制定总体审计策略)时, 就必须对重大错报的规模和性质作出判断, 包括确定财务报表整体的重要性和特定交易类别/账户余额和披露的重要性水平 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做出的经济决策产生影响				

重要性水平的确定

计划的重要性水平 (单独重大)		实际执行的重要性 (汇总重大)		明显微小错报临界值 (累计下限)
报表整体	特定认定	报表整体	特定类别交易/账户余额/披露的重要性水平(必要时)	-
财务报表整体的重要性	在计划审计工作时,注册会计师应确定一个合理的重要性水平,以发现在金额上重大的错报			
	时间	注册会计师在制定总体审计策略时,应确定财务报表整体的重要性		
	方法	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.选择适合具体情况适当基准和百分比,是注册会计师运用职业判断的结果		
	基准	考虑要素	<ol style="list-style-type: none"> 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 3. 被审计单位的性质/所处的生命周期阶段/所处行业/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 	
		理解	<ol style="list-style-type: none"> 1. 适当的基准取决于被审计单位的具体情况,包括各类报告收益及所有者权益/净资产 2. 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,选用其他标准可能更加合适,如毛利或营业收入 	
		注意	<ol style="list-style-type: none"> 1. 如果被审计单位的经营规模较上年没有重大变化,通常使用替代性基准确定的重要性不宜超过上年度的重要性 2. 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.可根据经济形势/行业状况/被审计单位具体情况的变化,在各年度中作出调整 	
百分比	<p>为选定的基准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.百分比无论是高一些还是低一些,只要符合具体情况,都是适当的</p> <p>在确定重要性水平时,不需要考虑与具体项目计量有关的固有不确定性.注册会计师并不会因此而确定一个比不含有该估计的财务报表更高或更低的财务报表整体重要性</p>			
特定类别交易/账户余额/披露的重要性	概念	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,其发生错报的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,注册会计师还应当确定适用于这些交易/账户余额/披露的一个/多个重要性水平		
	考虑因素	<ol style="list-style-type: none"> 1. 法律法规/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/披露的预期 2. 与被审计单位所处行业相关的关键性披露 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 		
实际执行的重要性	概念	<p>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,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</p> <p>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交易/账户余额/披露的重要性水平的一个或多个金额</p>		
	确定实际执行重要性必要性	仅为发现单项重大的错报而计划审计工作将忽略这样一个事实,即单项非重大错报的汇总数可能导致财务报表出现重大错报,更不用说还没考虑可能存在的未发现错报		
	考虑因素	<ol style="list-style-type: none"> 1. 对被审计单位的了解 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做出的预期 		
	较低的重要性(财务报表整体重要性50%)	<ol style="list-style-type: none"> 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 4. 存在或预期存在值得关注的内部控制缺陷 		
	较高的重要性(财务报表整体重要性75%)	<ol style="list-style-type: none"> 1. 连续审计项目,以前年度审计调整较少 2. 项目总体风险为低到中等 3. 以前期间的审计经验表明内部控制有效 		
	注意	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,而是根据对报表项目的风险评估结果,确定如何确定一个或多个实际执行的重要性		
<ol style="list-style-type: none"> 1. 在计划审计工作时,根据实际执行的重要性确定需要对哪些类型的交易/账户余额和披露实施进一步审计程序.通常选取金额超过实际执行的重要性的财务报表项目,但是这不代表可以对所有金额低于的不实施进一步审计程序,原因: 				

	运用	<ol style="list-style-type: none"> 1>单个金额低于实际执行的重要性的财务报表项目汇总起来可能金额重大 2>对于存在低估风险的财务报表项目 3>对于识别出存在舞弊风险的财务报表项目 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
明显微小错报的临界值	概念	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计. 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. 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 明显微小错报≠不重大错报
	目标	确保不累积的错报连同累积的未更正错报不会汇总为重大错报
	确定	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
		考虑要素
	注意	<ol style="list-style-type: none"> 1. 如果预期被审计单位存在数量较多/金额较小的错报, 可能考虑采用较低的临界值, 以避免大量低于临界值的错报积少成多构成重大错报. 如果预期错报数量较少, 则可能采用较高的临界值 2. 明显微小错报的临界值可能确定为财务报表整体重要性的3%-5%, 也可能低一些或高一些, 但通常不超过财务报表整体重要性的10%
审计过程中修改重要性		<ol style="list-style-type: none"> 1. 如果在审计过程中获知了某项信息, 而该信息可能导致注册会计师确定与原来不同的财务报表整体重要性或特定类别的交易/账户余额/披露的一个/多个重要性水平(如适用), 注册会计师应予以修改 2. 如果认为运用低于最初确定的财务报表整体的重要性和特定类别的交易/账户余额或披露的一个或多个重要性水平(如适用)是适当的, 注册会计师应当确定是否有必要修改实际执行的重要性, 并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 3. 可能导致需要修改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): <ol style="list-style-type: none"> 1>审计过程中情况发生重大变化(处置重要的组成部分) 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

错报

定义	<ol style="list-style-type: none"> 1. 某一财务报表项目的金额/分类/列报/披露, 与按照适用的财务报告编制基础应当列示的金额/分类/列报/披露之间存在差异 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/披露做出的必要调整 	
导致错报的事项	可能是由于错误或舞弊导致的: <ol style="list-style-type: none"> 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项导致做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做出不合理的判断或对会计政策做出不恰当选择和运用 	
累积识别出的错报	注册会计师应当累积审计过程中识别出的错报, 除非错报明显微小 除非法律法规禁止, 注册会计师应当及时将审计过程中累积的所有错报与适当层级的管理层进行沟通. 注册会计师还应当要求管理层更正这些错报	
	错报分类	事实错报 毋庸置疑的错报
		判断错报 由于注册会计师认为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
		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
对错报的考虑	<ol style="list-style-type: none"> 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. 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. 3. 注册会计师可能要求管理层了解错报的原因, 确定错报的金额, 并对财务报表作出适当调整 	