第一编 审计基本原理——第二章 审计计划

第 01 讲 初步业务活动

历年考情分析

近六年各知识点分值统计。

	知识点	单选题	多选题	简答题	综合题	总计分值
第二章	初步业务活动	5	6			11
	总体策略&具体计划	1	2		1	4
	重要性	8	8		4	20
年平均 6 分，属于重点章节。						

目录

第一节 初步业务活动

第二节 总体审计策略和具体审计计划

第三节 重要性

第一节 初步业务活动

审计时间轴

一、初步业务活动的目的和内容★ ★

记忆方法	目的	内容
“你好”	（1）不存在因管理层诚信问题而可能影响 CPA 保持该项业务的意愿的事项；	（1）针对保持客户关系和拟承接新审计业务实施相应的质量管理程序；
“我好”	（2）具备执行业务所需的独立性和能力；	（2）评价遵守职业道德要求的情况；
“双方一致”	（3）与被审计单位之间不存在对业务约定条款的误解。	（3）就审计业务约定条款与被审计单位达成一致意见。

【多项选择题】（2014、2019 年改）注册会计师应当在审计业务开始时开展初步业务活动。下列各项中，属于初步业务活动的有（ ）。

A.评价遵守相关职业道德要求的情况

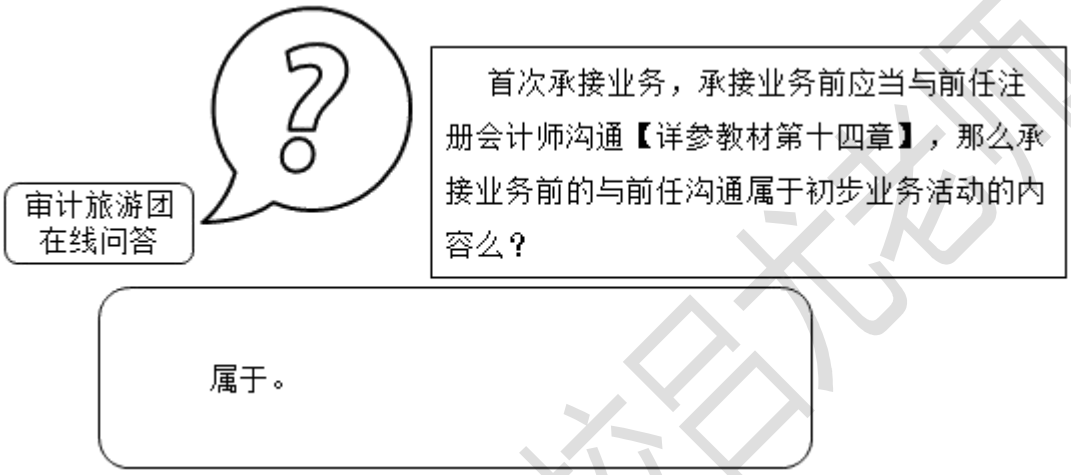
B.确定审计范围和项目组成员

C.在执行首次审计业务时，查阅前任注册会计师的审计工作底稿

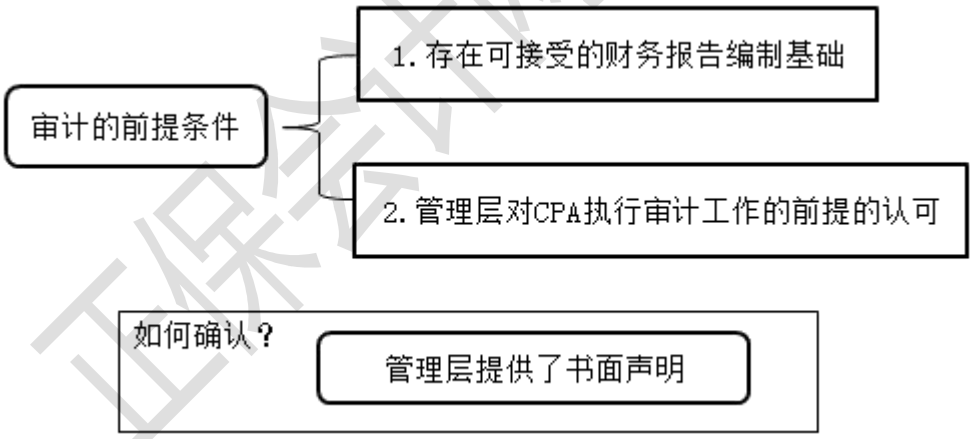
D.就审计业务约定条款与被审计单位达成一致意见

『正确答案』AD

『答案解析』初步业务活动是解决签约的问题，选项B属于审计总体策略中的审计范围和审计资源，属于签约后的工作。选项C也是签约后的工作，详见教材第十四章与前任注册会计师沟通，不属于初步业务活动。



二、审计的前提条件★★



1.存在可接受的财务报告编制基础

	确定财务报告编制基础的可接受性
考虑因素	被审计单位的性质（营利/非营利）
	财务报表的目的（通用目的/特殊目的）
	财务报表的性质（整套报表/单一报表）（有时单一报表和相关附注本身就是整套报表）
	法律法规是否规定了适用的财务报告编制基础

【多项选择题】（2020 年、2021 年改）下列各项因素中，注册会计师在确定财务报告编制基础的可接受性时通常无需考虑的有（ ）。

A.被审计单位编制财务报表的目的

B.注册会计师是否理解财务报告编制基础

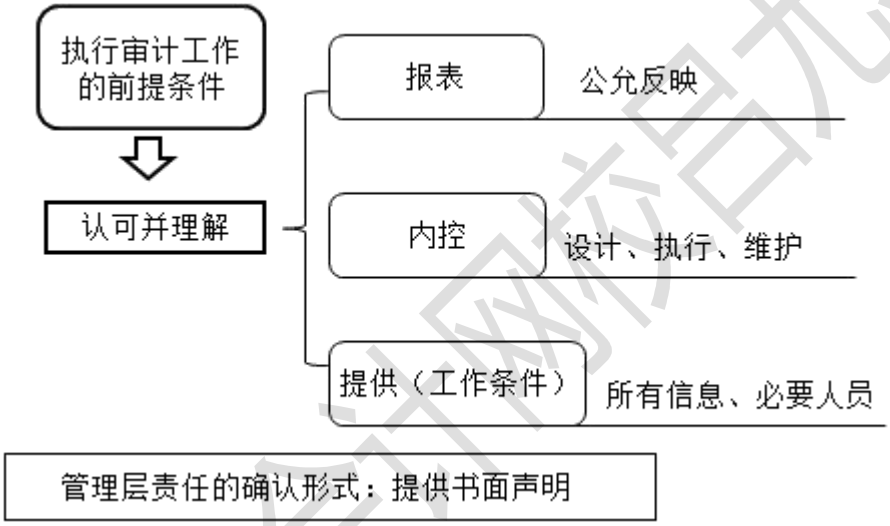
C.法律法规是否规定了适用的财务报告编制基础

D.被审计单位管理层是否充分了解财务报告编制基础

『正确答案』BD

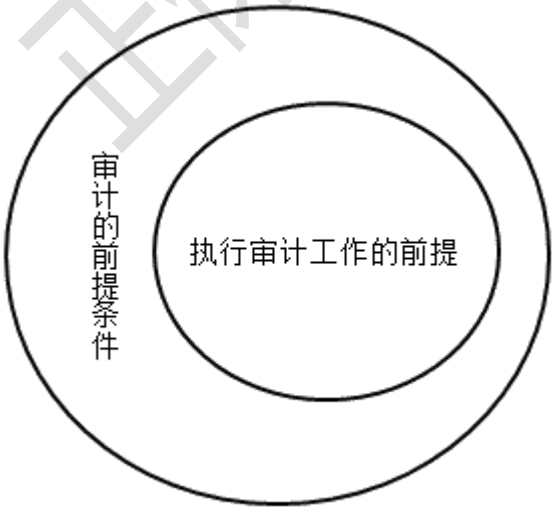
『答案解析』在确定编制财务报表所采用的财务报告编制基础的可接受性时，注册会计师需要考虑下列相关因素：①被审计单位的性质；②财务报表的目的；③财务报表的性质（例如，财务报表是整套财务报表还是单一财务报表）；④法律法规是否规定了适用的财务报告编制基础。

2.管理层认可并理解其承担的三项责任



审计的前提条件理解图

审计的前提条件>执行审计工作的前提



【多项选择题】（2018 年、2021 年改）下列各项中，不属于财务报表审计的前提条件有（ ）。

A.管理层设计、执行和维护必要的内部控制，以保证财务报表不存在任何由于舞弊或错误导致的错报

B.管理层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

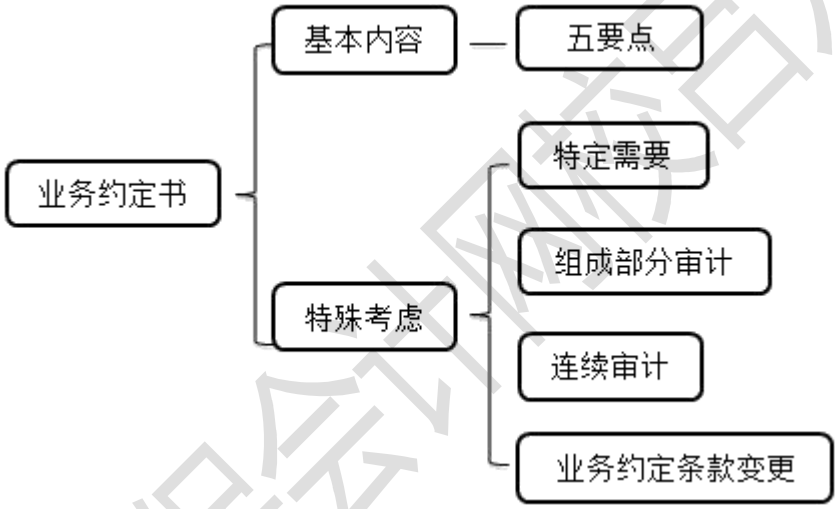
C.管理层承诺将更正注册会计师在审计过程中识别出的重大错报

D.管理层愿意接受非无保留意见的审计报告

『正确答案』ACD

『答案解析』审计的前提条件包括：（1）存在可接受的财务报告编制基础；（2）管理层认可并理解其责任。其中管理层认可并理解其责任中包括：①按照适用的财务报告编制基础（企业会计准则）的规定编制财务报表，并使其实现公允反映；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，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，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。因此选项 C 错误。

三、审计业务约定书框架图



1.五项基本内容

	基本内容
应当包括	（1）财务报表审计的目标与范围（干啥）
	（2）注册会计师的责任（我的责任）
	（3）管理层的责任（你的责任）
	（4）适用的财务报告编制基础（按什么标准）
	（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。（产成品什么样丑话说前头）

【多项选择题 】（2019 年改）下列各项中，通常无需包含在审计业务约定书中的有（ ）。

A.会计师事务所拟出具的意见类型

B.出具审计报告的日期

C.用于编制财务报表所适用的财务报告编制基础

D.管理层和治理层的责任

『正确答案』AB

『答案解析』审计业务约定书的基本内容 5 项。

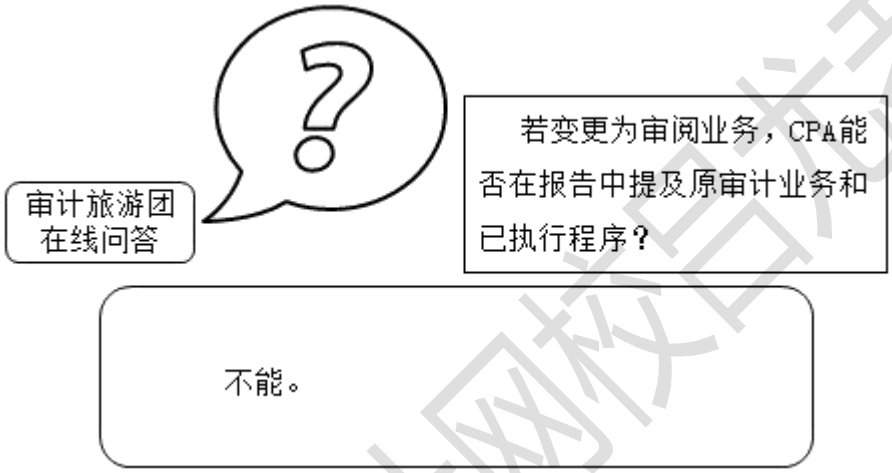
2.考虑组成部分的审计 ★★

如果母公司的 CPA 同时也是组成部分 CPA，需要决定是否向组成部分单独致送审计业务约定书。（第十六章对集团财务报表的特殊考虑）

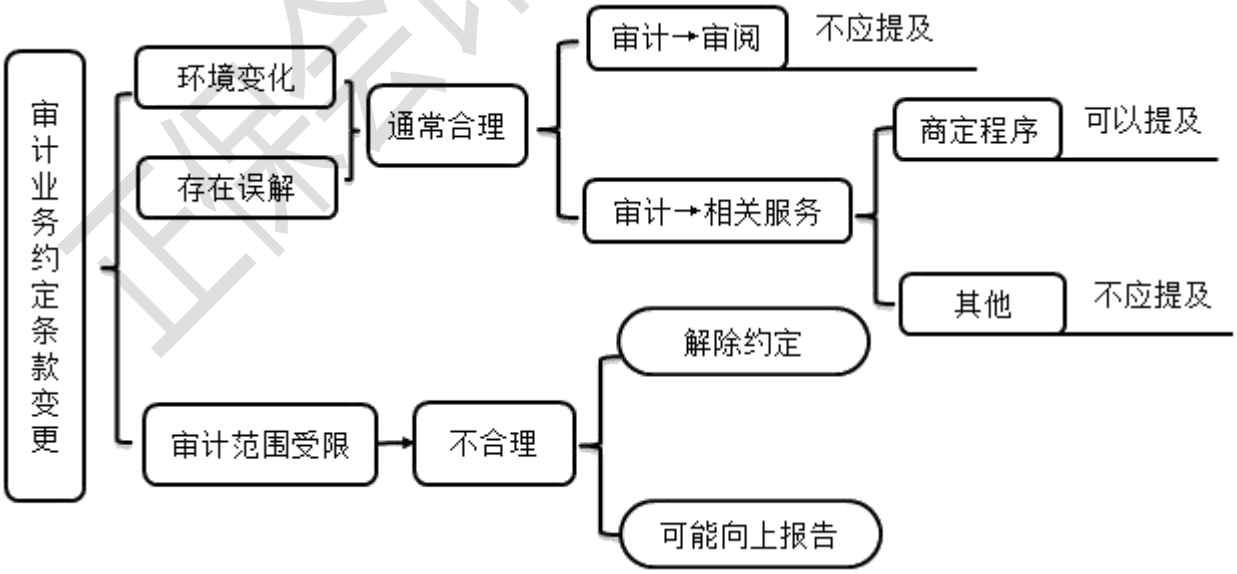
3.考虑连续审计 ★ ★

CPA 应当根据具体情况评估是否需要对审计业务约定条款作出修改；

CPA 可以决定不在每期都致送新的业务约定书。



4.业务约定条款变更



【多项选择题】（2018 年改）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.环境变化对业务的需求产生影响

B.对原来要求的审计业务的性质存在误解

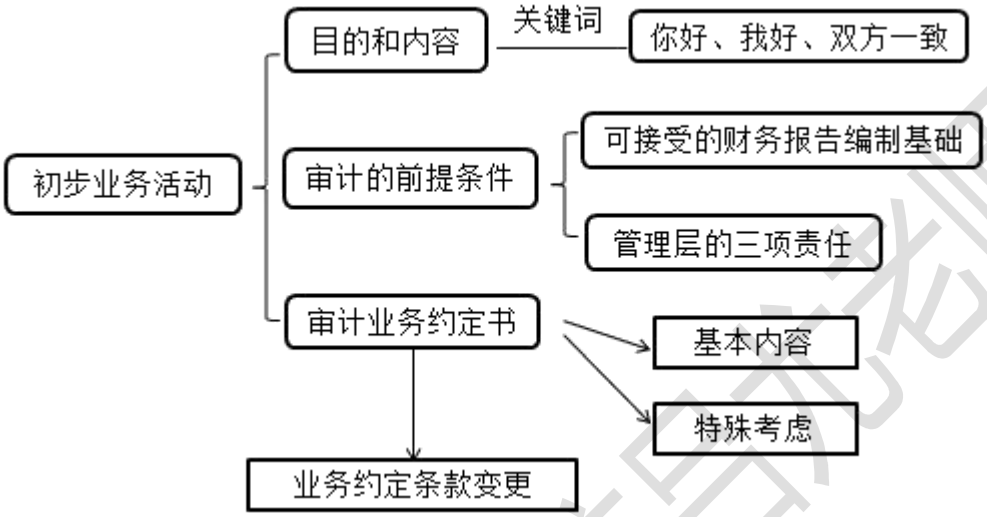
C.注册会计师缺乏相关行业技能知识无法继续执行审计工作

D.不可抗力因素导致审计范围受到限制

『正确答案』AB

『答案解析』选项 C 和选项 D 属于变更审计业务的不合理理由。

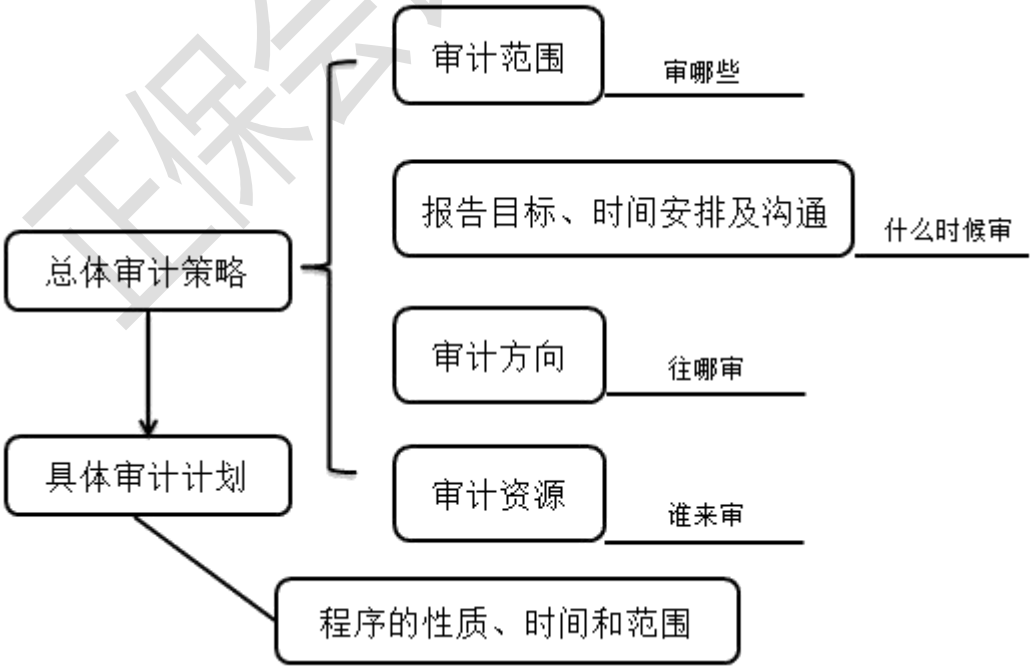
总结



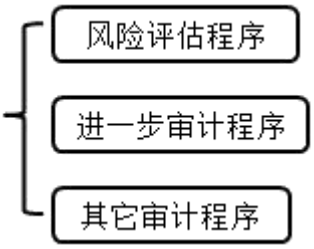
第 02 讲 总体审计策略和具体审计计划

第二节 总体审计策略和具体审计计划

一、总体审计策略



二、具体审计计划



【提示】具体审计计划包含风险评估程序，但风险评估程序不只属于审计计划。

【多项选择题】（2022 年）下列各项中，属于具体审计计划的是（　）。

A.签订审计业务约定书

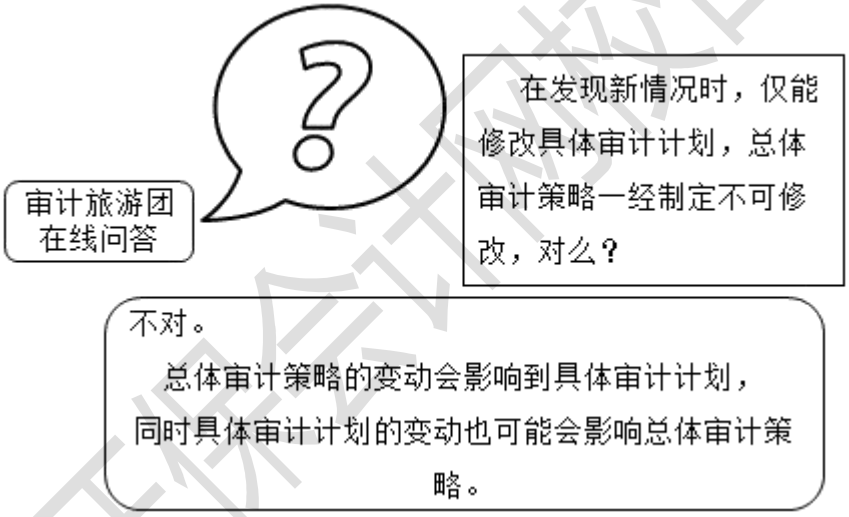
B.确定重要性水平

C.确定风险评估程序的性质、时间安排和范围

D.确定审计资源的规划与调配

『正确答案』C

『答案解析』选项 A 是承接业务前的工作，属于初步业务活动。选项 B 重要性水平是在总体审计策略中制定。选项 D 属于总体审计策略中的审计资源。记住，具体计划就对应性质、时间、范围六个字。

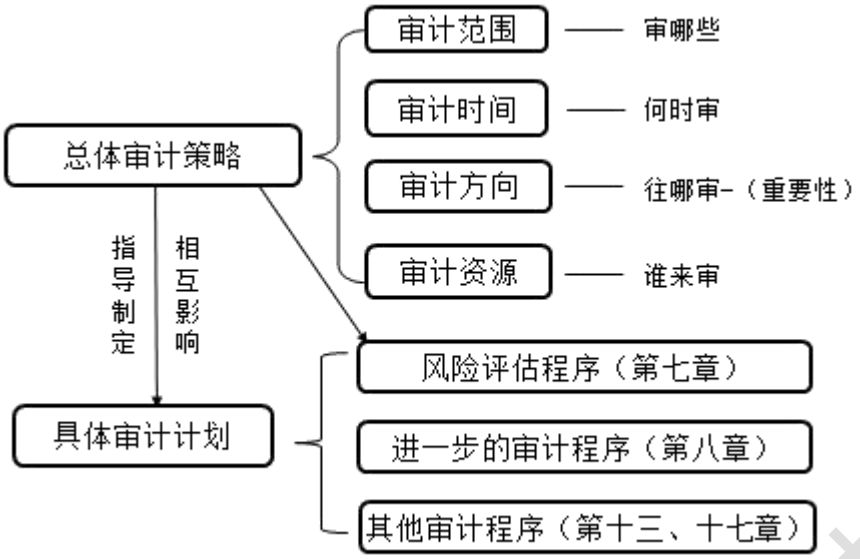


三、审计过程中对计划的更改

CPA 应当在审计工作底稿中记录作出的重大修改及其理由。★★★ 【参见第 6 章 审计工作底稿】

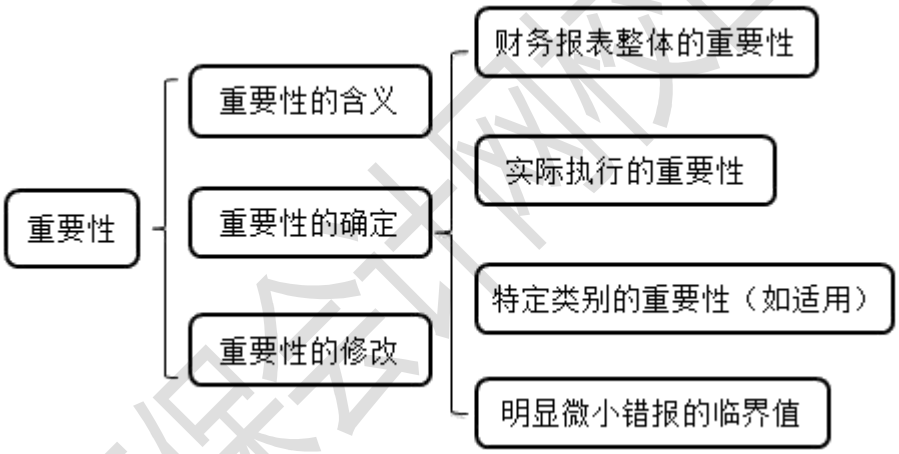
小结

正保会计网校吕尤老师

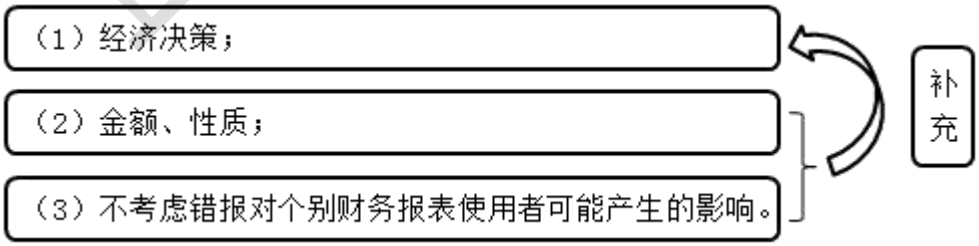


第 03 讲 重要性

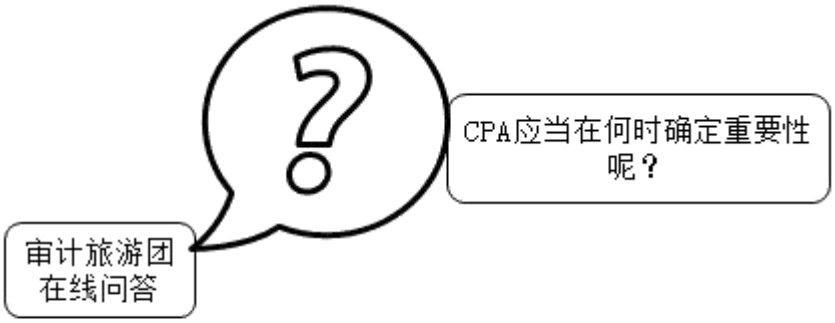
第三节 重要性



一、重要性的概念★ ★

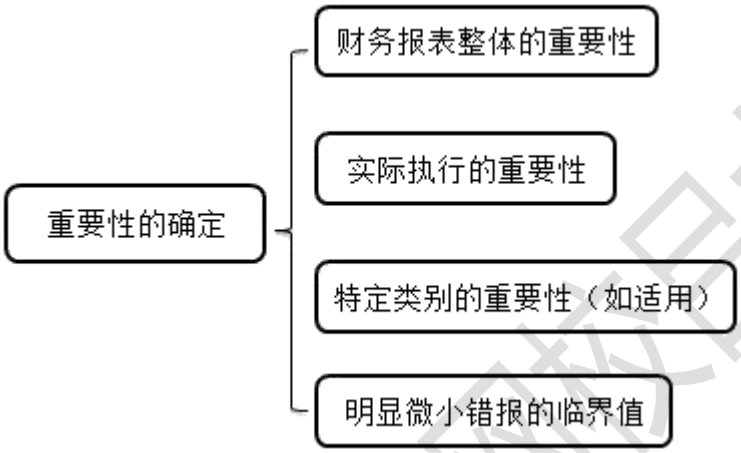


正保会计网校吕尤老师

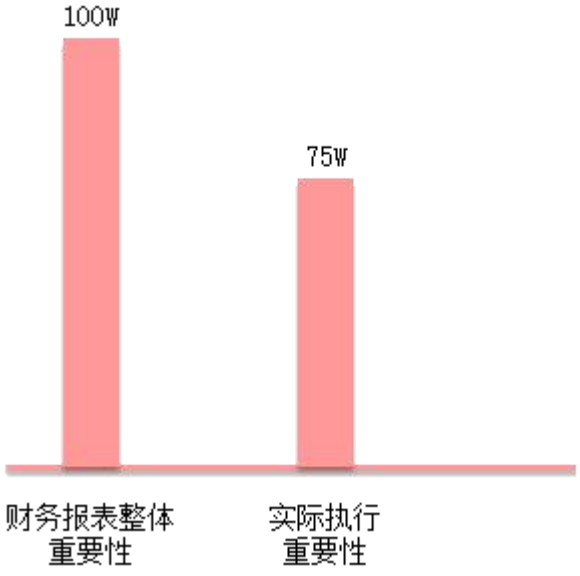


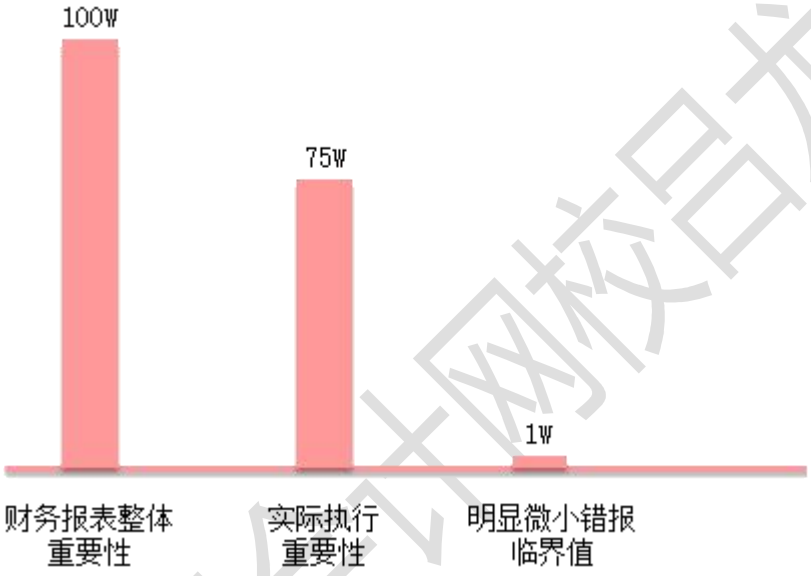
审计计划时[总体策略/审计方向确定]。

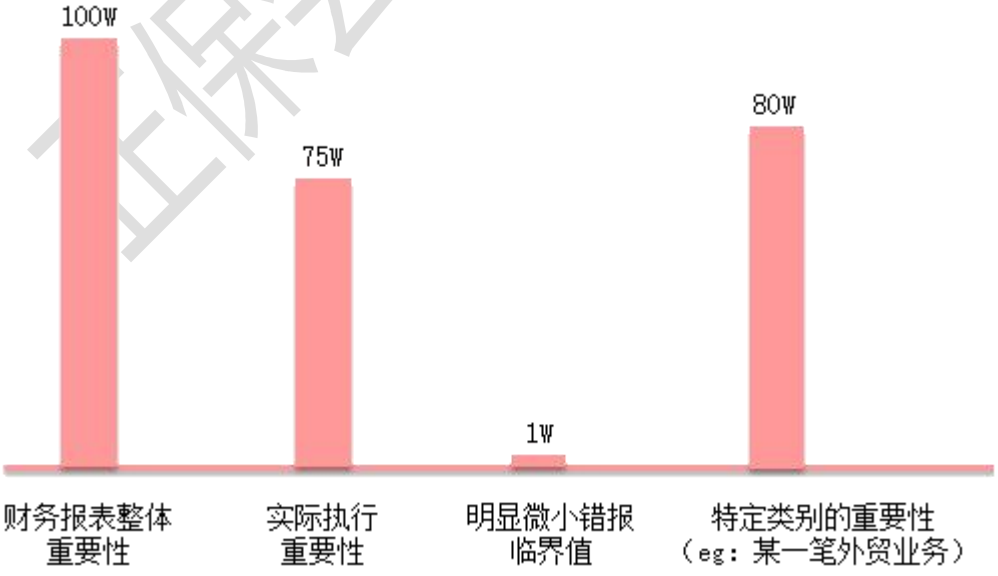
重要性类别



正保会计网校吕尤老师


100W
75W
财务报表整体
重要性
实际执行
重要性

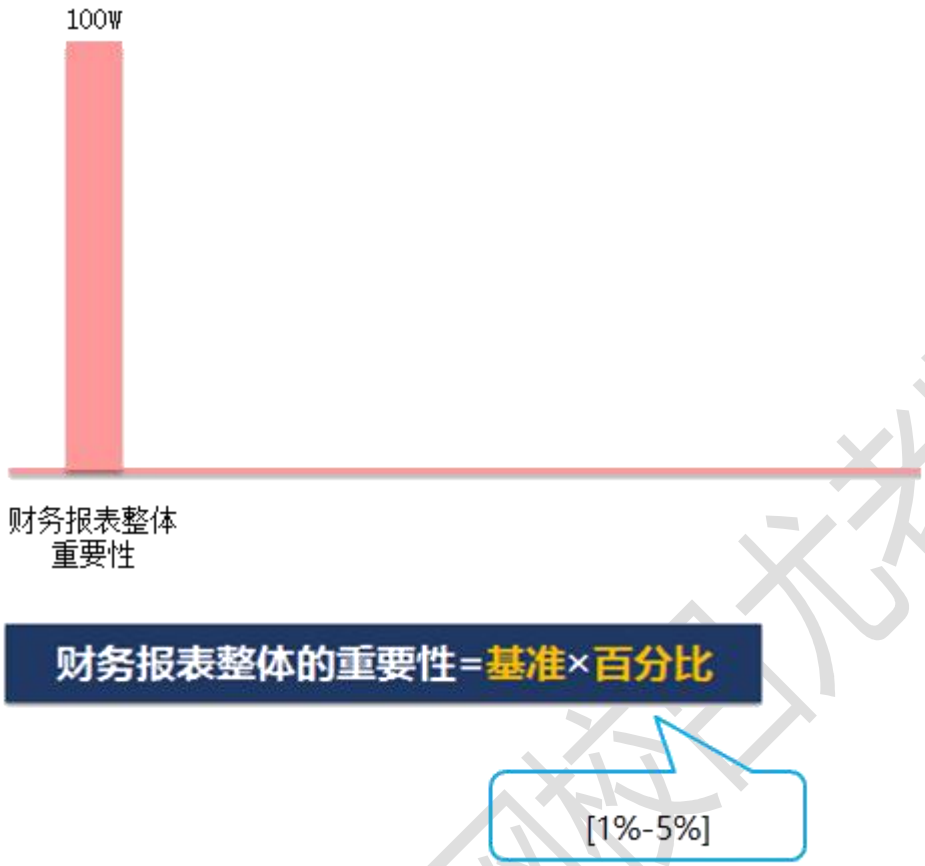

100W
75W
1W
财务报表整体
重要性
实际执行
重要性
明显微小错报
临界值


100W
75W
1W
80W
财务报表整体
重要性
实际执行
重要性
明显微小错报
临界值
特定类别的重要性
（eg：某一笔外贸业务）

正保会计网校吕尤老师

二、重要性的确定

（一）财务报表整体重要性



1.选择基准 ★★（记忆）

考虑因素 （口诀：报表、关注、单位、融动生环）	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（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**； ⑤**基准的相对波动性**。

【多项选择题】（2013、2014、2021、2022 年改）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。下列各项中，在选择基准时不需要考虑的有（ ）。

A.以前年度审计调整的金额

B.是否为首次接受委托的审计项目

C.特定会计主体的财务报表使用者特别关注的项目

D.基准的重大错报风险

『正确答案』 ABD

『答案解析』选项 A，以前年度审计调整不影响基准的选择。选项 B，是否首次承接，并不影响预期使用者对被审计单位经济决策的判断。选项 D，基准本身存在的重大错报风险不影响对于基准的选择，因为此时还没确定重要性，所以还不知道什么是重大错报风险。（本书绝大部分涉及考虑因素均包含“重大

正保会计网校白光老师

错报风险”，但重要性的确定不考虑）

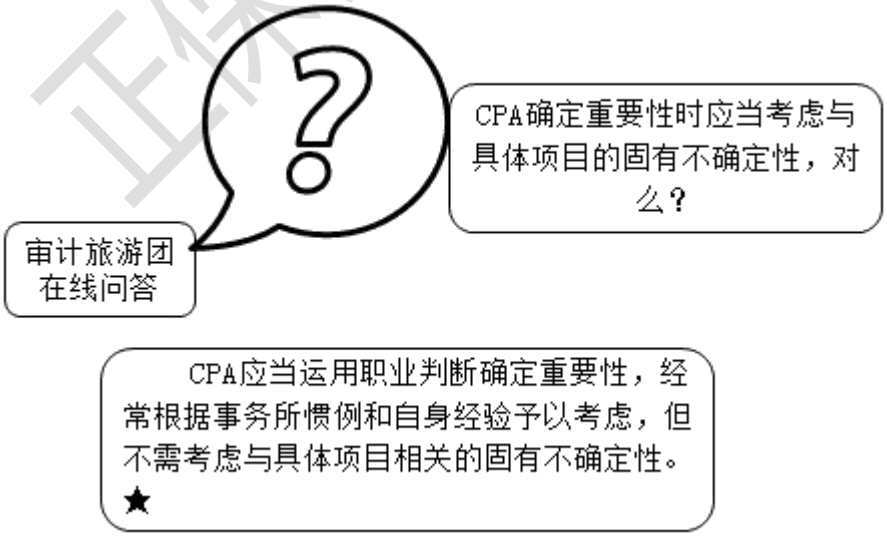
选择基准的示例：★ ★ ★

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大幅度波动：盈利和亏损交替发生，或由正常盈利变为微利或微亏，或本年度税前利润因情况变化而出现意外增加或减少	过去3到5年经常性业务的平均税前利润或亏损（取绝对值），或其他基准，例如营业收入
③为国际企业集团设立的研发中心，主要为集团下属企业提供研发服务，并以成本加成方式向相关企业收取费用	成本与营业费用总额
④企业为新设企业，处于开办期，尚未开始经营，目前正在建造厂房及购买机器设备	总资产
⑤企业处于新兴行业，目前侧重于抢占市场份额、扩大知名度和影响力	营业收入
⑥为开放式基金，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
⑦为公益性质的基金会	捐赠收入或捐赠支出总额

2.确定百分比

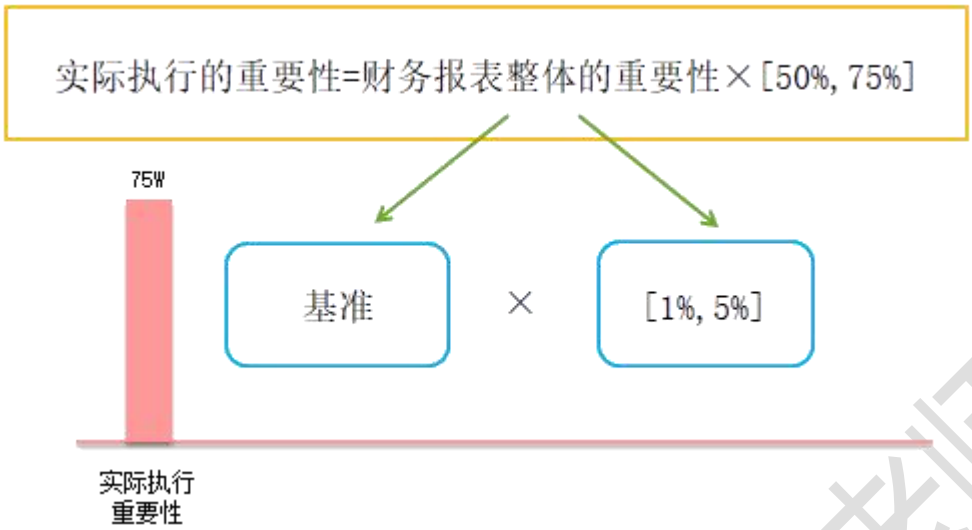
百分比的确定方法——通常为1%-5%（经常性业务的税前利润对应的百分比通常比营业收入对应的百分比要高。）

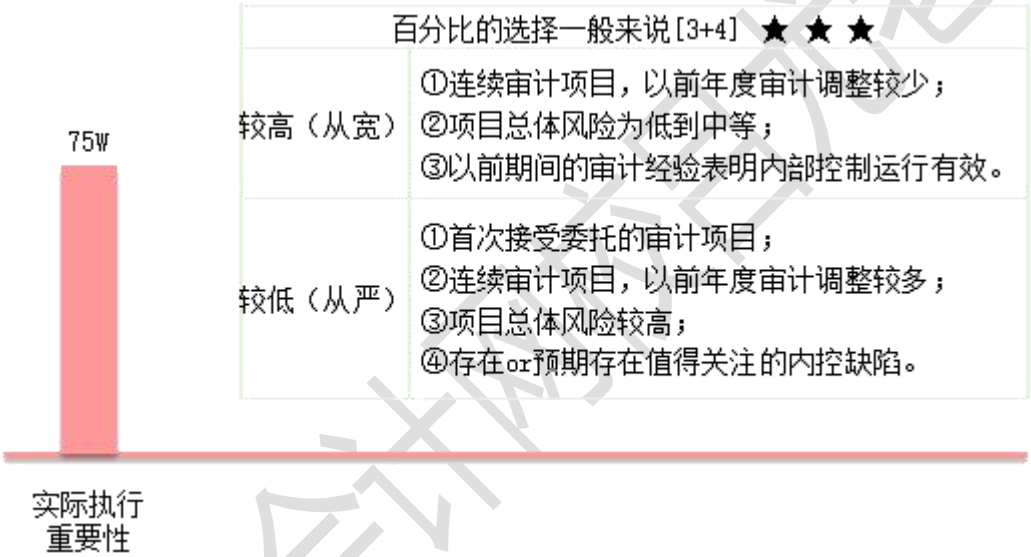
考虑因素	①是否为公众利益实体； ②财务报表是否分发给广大范围的使用者； ③被审计单位是否由集团内部关联方提供融资或是否有大额对外融资； ④财务报表使用者是否对基准数据特别敏感等。



（二） 实际执行重要性

1.确定方法 ★★★





百分比的选择一般来说[3+4] ★★★	
较高（从宽）	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运行有效。
较低（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； ④存在or预期存在值得关注的内控缺陷。

【多项选择题】（2019年改）下列因素中，注册会计师在确定实际执行的重要性时无需考虑的有（ ）。

A.是否拥有广泛的利益相关者

B.是否存在财务报表使用者特别关注的项目

C.是否存在值得关注的内部控制缺陷

D.前期审计中识别出的错报的数量和性质

『正确答案』AB

『答案解析』一般情况下，实际执行的重要性一般为财务报表整体重要性的50%-75%。

如果存在下列情况，注册会计师可能考虑选择较低的百分比来确定实际执行的重要性：（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。

2.运用实际执行重要性的注意事项 ★★★

CPA 通常选取金额超过实际执行的重要性的财务报表项目，但是不代表 CPA 可以对所有金额低于实际执行的重要性的财务报表项目不实施进一步审计程序：

①汇总	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，注册会计师需要考虑汇总后的潜在错报风险
②低估	对于存在低估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
③舞弊	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

【综合题】（2016 年改）豆豆是一名注册会计师，在审计工作底稿中记录了审计计划，部分内容摘录如下：

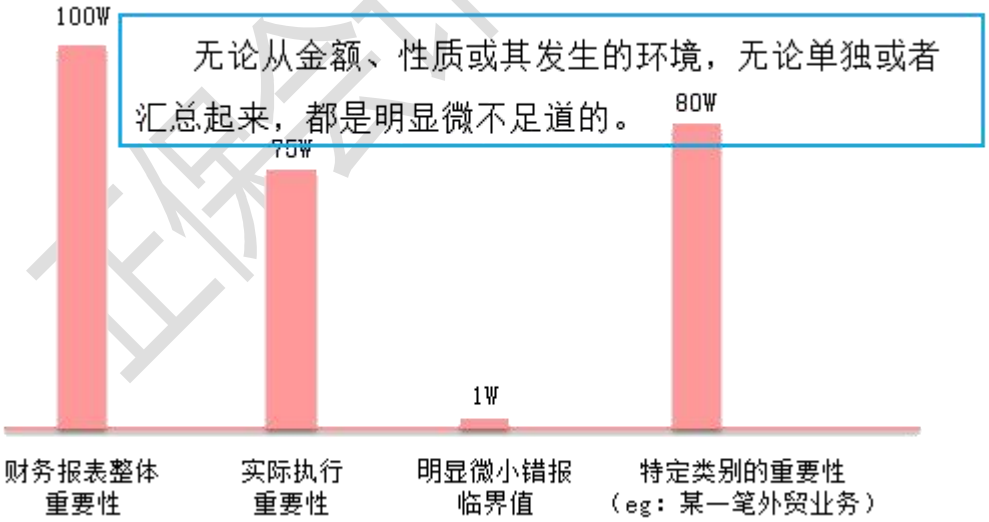
（1）拟实施的进一步审计程序的范围是：金额高于实际执行的重要性的财务报表项目；金额虽低于实际执行的重要性但可能存在舞弊风险的财务报表项目。

『正确答案』不恰当。单个金额低于实际执行的重要性的项目汇总起来金额可能重大，需要考虑汇总后的潜在风险；对存在低估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。

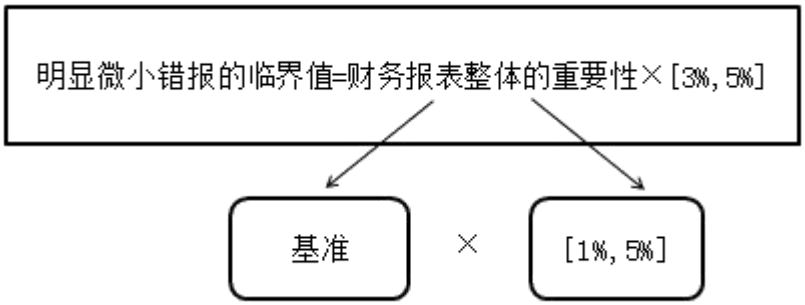
第 04 讲 明显微小错报临界值、认定层次重要性、修改重要性、错报

（三）明显微小错报的临界值

1. 含义



2. 确定方法



3.考虑因素

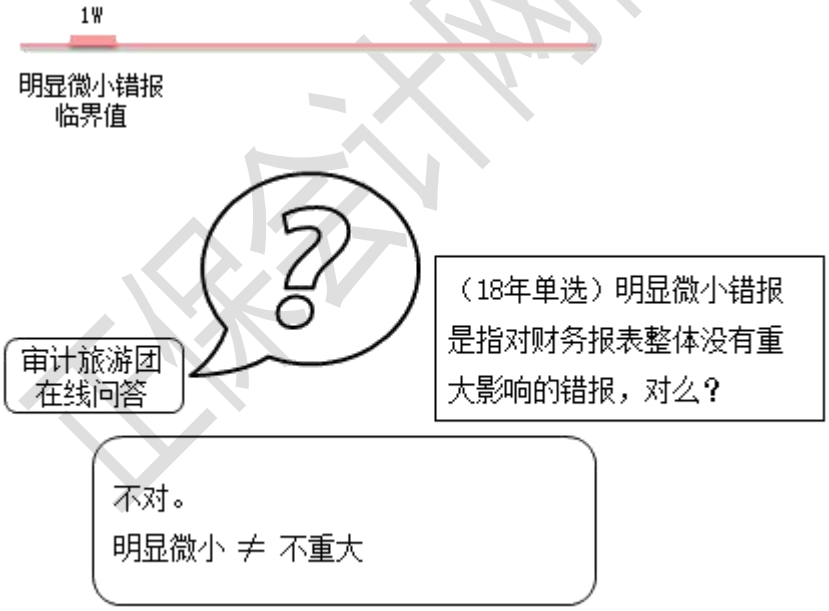
通常为财务报表整体重要性的 3%至 5%，通常不超过 10%。

重分类错报临界值可能更高。

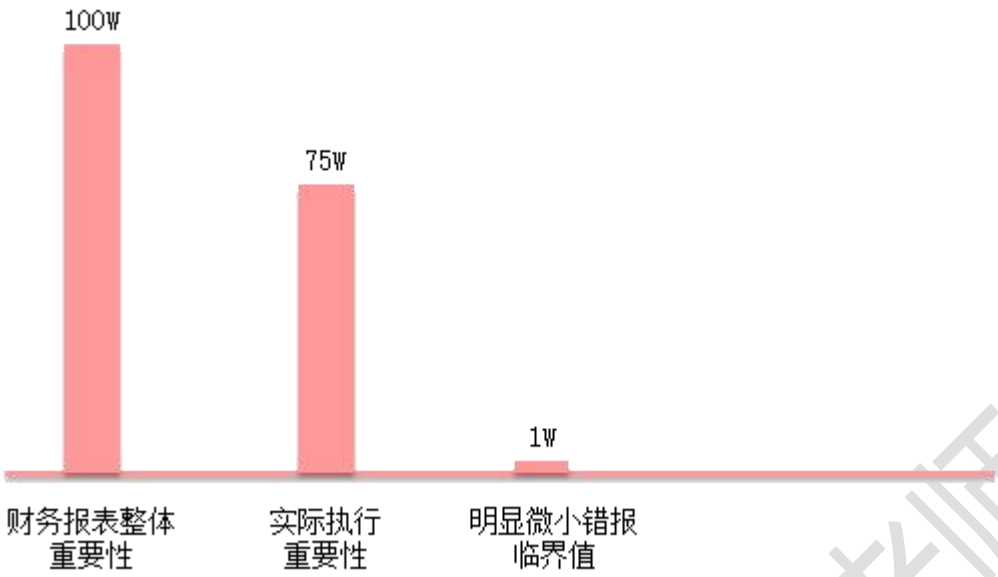
考虑因素	①以前年度审计中识别出的错报(包括已更正和未更正错报)的数量和金额
	②重大错报风险的评估结果
	③被审计单位治理层和管理层对注会与其沟通错报的期望（期望沟通全部错报）
	④被审计单位的财务指标是否勉强达到监管机构的要求或投资者的期望
	⑤预期小金额错报数量&金额的多少

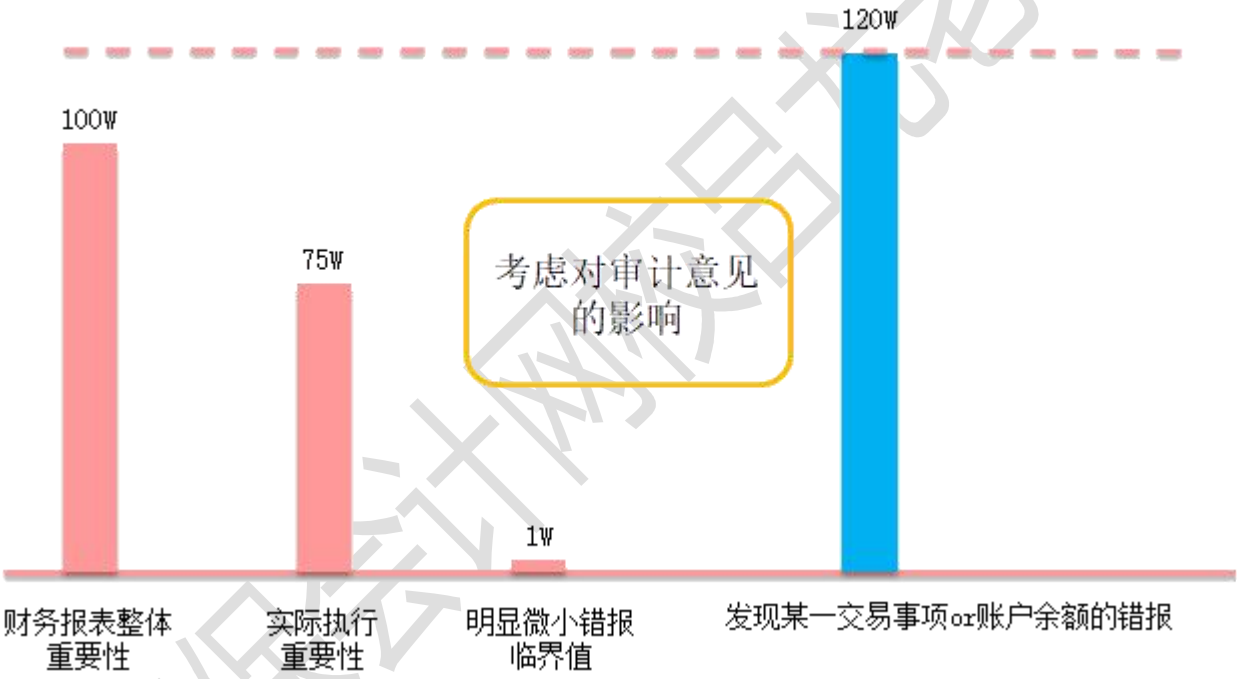
4.作用：★

CPA 应当在审计工作底稿中记录设定的明显微小错报临界值，低于该金额的错报可以不累积。

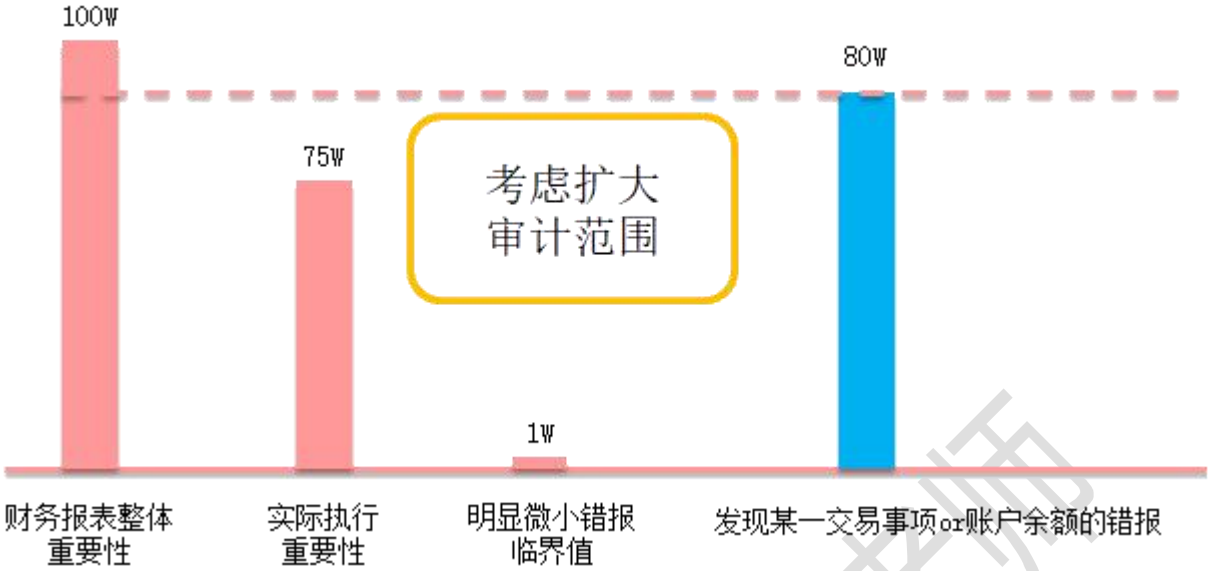


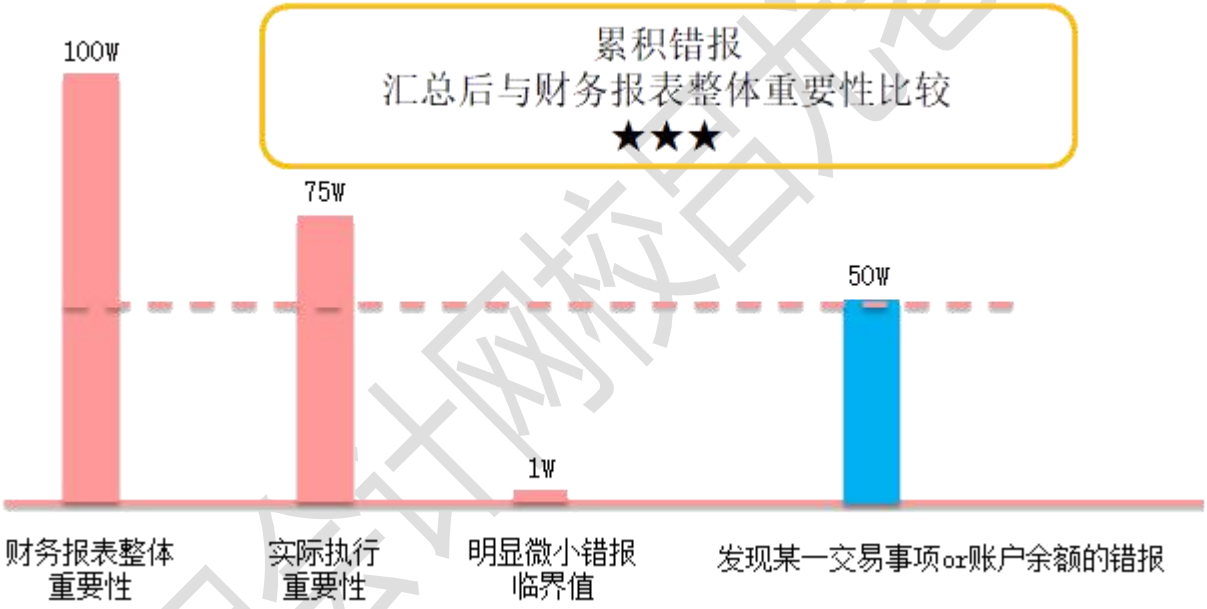
重要性水平之间的关系【只考虑金额】——事后作用

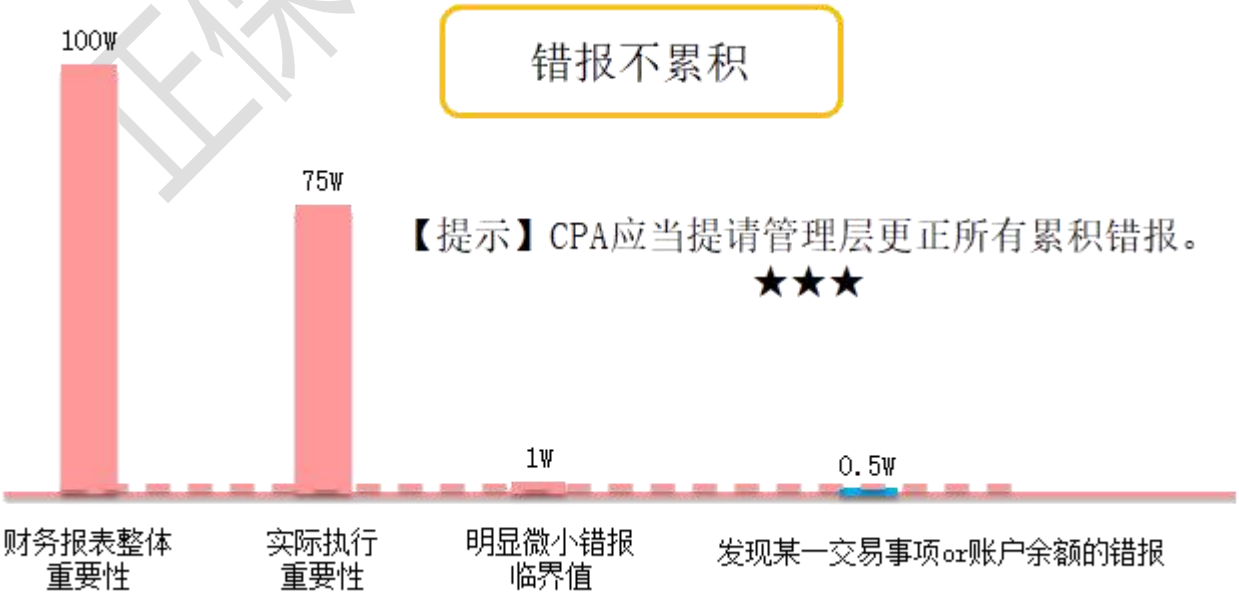

100W
75W
1W
财务报表整体重要性
实际执行重要性
明显微小错报临界值


120W
100W
75W
考虑对审计意见的影响
1W
财务报表整体重要性
实际执行重要性
明显微小错报临界值
发现某一交易事项or账户余额的错报

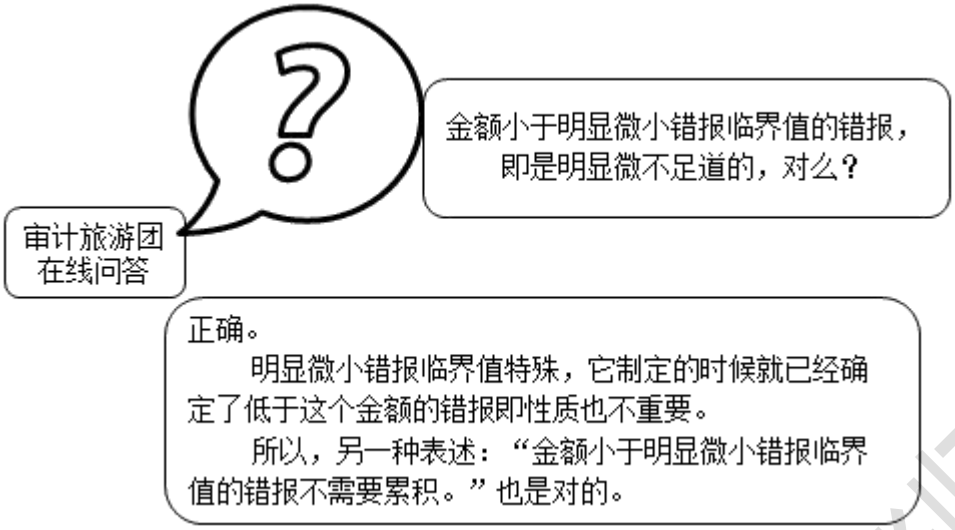
正保会计网校吕志老师



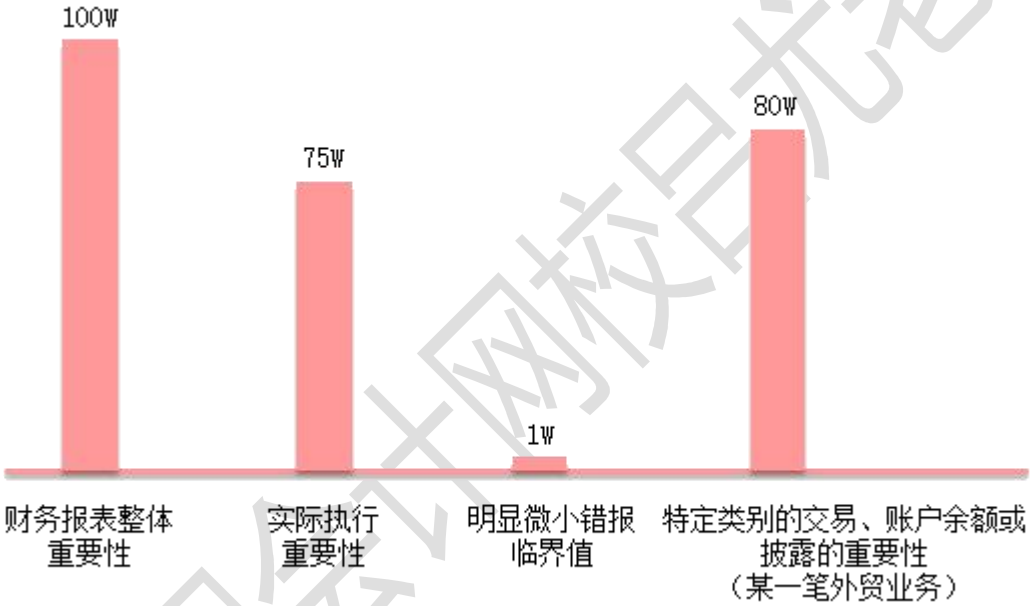




正保会计网校 www.chinaacc.com



（四）特定类别的交易、账户余额或披露的重要性水平



1. 考虑因素：【具体问题具体分析】 ★★

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计量或披露的预期；（eg：关联方交易、管理层和治理层的薪酬、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等）

②与被审计单位所处行业相关的关键性披露；（制药企业的研究与开发成本等）

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；（关于分部或重大企业合并的披露等）

④治理层和管理层的看法和预期。★

2. 具体运用：

（1）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；

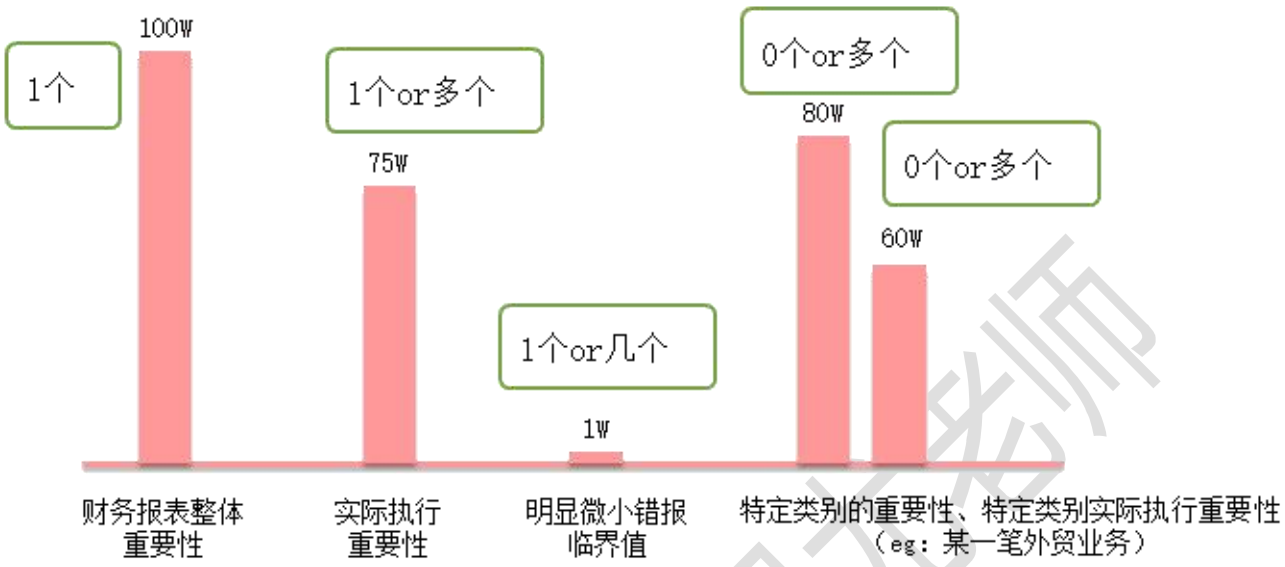
（2）特定类别的交易、账户余额或披露也需要确定实际执行的重要性。

特定类别的实际执行的重要性=特定类别的重要性×[50%,75%]

【示例】（了解）

此例中实际执行重要性应取 50w-75w 之间

特定类别实际执行重要性应取 40w-60w 之间。



【多项选择题】（2019 年改）下列各项中，不属于注册会计师使用实际执行重要性的目的的有（ ）。

A.评估重大错报风险

B.确定进一步审计程序的性质、时间安排和范围

C.确定识别出的错报是否需要累积

D.评价已识别的错报对财务报表的影响

『正确答案』CD

『答案解析』选项 C 属于明显微小临界值的目的和作用，选项 D 属于财务报表整体重要性的作用。

三、审计过程中修改重要性

【注意事项】

①确定**是否有必要**修改**实际执行的重要性**；

②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。

【多项选择题】（2013 年改）如果豆豆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（ ）。

A.注册会计师应当调高可接受的检查风险

B.注册会计师应当确定是否有必要修改实际执行的重要性

C.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

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前的财务报表整体的重要性

『正确答案』BC

『答案解析』选项 A 中，财务报表整体的重要性将被运用于评估重大错报风险，假设这一门槛被调低，评估的重大错报风险将很可能上升，在审计风险模型中重大错报风险与可接受的检查风险呈反向变动关系，

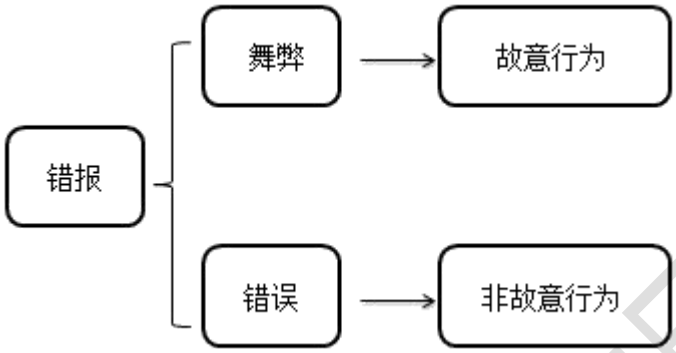
正保会计网校吕龙老师

所以注册会计师应当调低可接受的检查风险；这一选项非常经典，同学们应当反复推敲；选项 B 中，注册会计师根据评估的财务报表整体的重要性确定实际执行的重要性，二者需要“联动”；选项 D 中，在评价未更正错报的影响之前，注册会计师应当重新评估计划和执行审计工作的重要性是否恰当。使用调整后的财务报表整体的重要性。

四、错报

与应当列示的存在差异：金额、分类、列报

1. 来源



2. 类型 ★

事实错报	=
判断错报	（1）会计估计； （2）会计政策；
推断错报	推断的总体错报=事实错报+推断错报

小结

【多项选择题】（2012 年、2021 年改）下列关于错报的说法中，正确的有（ ）。

A. 明显微小错报临界值以下的错报可以不累积

B. 明显微小错报的汇总数不会对财务报表产生重大影响

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

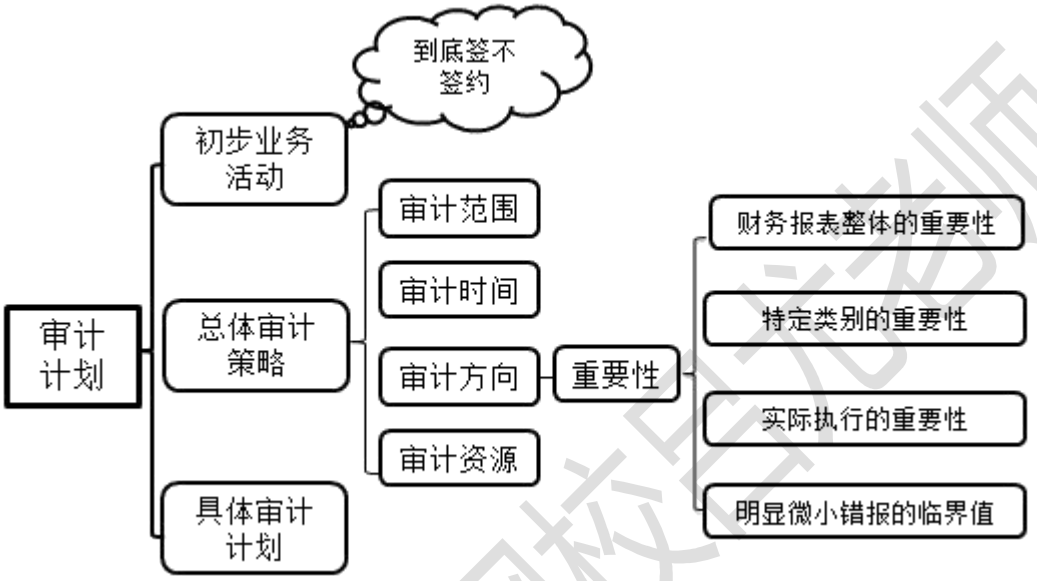
正保会计网校吕尤老师

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

『正确答案』ABD

『答案解析』错报是指某一财务报表项目的金额、分类、列报，与按适用的财务报告编制基础应列示的金额、分类、列报之间存在的差异。除了金额还有分类和列报，所以选项 C 错误。

总结



正保会计网校吉龙老师