

第八章

计划审计工作

一、初步业务活动

初步业务活动的内容

- 客户关系和具体业务的接受与保持
- 评价遵守职业道德规范的情况
- 就业务约定条款与被审计单位达成一致理解

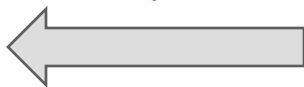
客户关系的接受与保持

- 会计师事务所应当制定有关客户关系和具体业务接受与保持的政策和程序，以合理保证只有在下列情况下，才能接受或保持客户关系和具体业务：
 - ① 能够胜任该项业务，并具有执行该项业务必要的素质、时间和资源；
 - ② 能够遵守相关职业道德要求；
 - ③ 已考虑客户的诚信，没有信息表明客户缺乏诚信。

评价遵守相关职业道德要求情况

- 诚信、独立性、客观公正
- 专业胜任能力和勤勉尽责
- 保密
- 良好职业行为

威胁



- 自身利益
- 自我评价
- 密切关系
- 过度推介
- 外在压力

初步业务活动

康得新自将审计机构由瑞华会计师事务所变更为容诚会计师事务所，后又**取消与容诚会计师事务所的合作，改聘中审众环**，再到宣布公司**2019年度**财务报表的审计机构尚未最终确定。详见《**刚刚！康得新宣布2019年度审计机构尚未最终确定**》

这不，康得新又有新剧集了！

2月19日，有康得新股民向新京报记者发来一份文件，随后，经向康得新内部人士核实，该份文件的内容为康得新于2月18日对股民进行的回复。

文件显示，近期，不断有股民电话康得新，咨询关于公司2019年年度报告的审计工作及后续披露事宜。对此，康得新表示，因公司原审计机构瑞华会计师事务所已终止与公司的审计合作，自2019年9月起，公司即着手开展2019年度财务报告年审机构洽谈事宜。

公司董事、监事及管理层动用一切可用资源，就2019年年度报告审计事宜，联系了包括上海、安徽、无锡、南京、深圳等地在内的多家审计机构，**鉴于公司目前特殊情况等种种原因，相关审计机构均拒绝了与公司的合作意向。**

初步业务活动

7、议案名称：关于续聘会计师事务所及支付审计费用的议案

审议结果：通过

表决情况：

股东类型	同意		反对		弃权	
	票数	比例(%)	票数	比例(%)	票数	比例(%)
A 股	2, 256, 751, 716	99.6252	7, 587, 888	0.3350	452, 500	0.0200

财融圈

根据康美药业2018年年度报告，广东正中珠江之前已经与康美药业合作了19年。本次续聘后，两家有望合作整整20年。鉴于康美药业和广东正中珠江均已被证监会立案调查，两家公司依然能紧紧捆绑，可谓是“生死相依”！

六、聘任、解聘会计师事务所情况

单位：万元 币种：人民币

	现聘任
境内会计师事务所名称	广东正中珠江会计师事务所（特殊普通合伙）
境内会计师事务所报酬	500
境内会计师事务所审计年限	19
境外会计师事务所名称	
境外会计师事务所报酬	
境外会计师事务所审计年限	

初步业务活动



德勤中国CEO曾顺福：拒绝为失信客户服务！

在客户和业务的承接和续约方面，德勤建立了一体化和独立的风险评估与风险控制程序，**确保只服务于在诚信价值观上“志同道合”的客户**。对于任何潜在的审计新客户，以及股东或管理层发生重大变化的现有客户，审计项目组将对客户股东及其主要管理人员的诚信度执行背景调查。对于主要股东或关键管理人员存在违法违规行为和**不良诚信记录**的潜在审计客户，德勤拒绝为其提供服务。

初步业务活动

德勤对违规失信行为保持“零容忍”，任何违反诚信原则和独立性要求的员工行为，在业绩考核和晋升决策中都有关键的影响。德勤的声誉与综合风险管理部门对于拟聘任或晋升的合伙人执行细致严谨的背景调查，在诚信操守上存在瑕疵的候选人将被“一票否决”。

在职业道德遵循方面，制定鼓励员工针对职业道德操守及法规遵循问题勇于发声的政策，并对举报人实施严格的反报复保护措施。我们提倡和鼓励基于事实和正义的举报行为，愿意与同行和社会各界一起努力，携手打造一个“诚信为本，操守为重，坚持准则、风清气正”的注册会计师行业。

初步业务活动

坚守诚信 筑牢底线

诚信是注册会计师的立身之本，也是德勤企业文化的基石。我们将认真贯彻《意见》“紧抓质量提升主线，守住诚信操守底线，筑牢法律法规红线”的根本要求，培育诚信文化，促使每一位员工将“诚信为本”的价值观和行为规范“内化于心，外化于行”。

《意见》明确要求注册会计师增强审计独立性，提高应对财务舞弊的执业能力。德勤充分理解保持独立性不仅是承接审计业务的必要前提，更是践行高质量审计的基础，是会计师事务所内部管理的第一要务。

大型会计师事务所的独立性管理十分复杂。为此，德勤建立一体化和专门的独立性和职业道德管理团队，制定详尽的独立性政策与程序，并利用先进的信息技术与系统加强独立性监控。

德勤的实体搜索与遵循系统能够帮助合伙人和专业人员便捷地确定持有特定实体的财务权益是否违反独立性政策，并要求所有审计从业人员在独立性监控系统中及时申报本人及其直系亲属的投资和经纪账户交易以及现有财务权益的变更。该独立性监控系统已实现与中国部分证券公司信息系统的对接，可以实时更新审计从业人员证券账户的交易信息。未来，德勤期待在相关监管机构和证券公司的支持下进一步完善这一系统。

审计业务约定书

- 审计业务约定书，是指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、财务报表审计的目标和范围、双方的责任以及拟出具审计报告的预期形式和内容等事项的书面协议。

审计业务约定书的作用

1. 增进会计师事务所和委托人之间的了解
2. 作为被审计单位鉴定审计业务完成情况及会计师事务所检查被审计单位约定义务履行情况的依据
3. 如出现法律诉讼，审计业务约定书是据以确定双方应负法律责任的重要依据

审计业务约定书

审计业务约定书（合同式）

甲方：A股份有限公司

乙方：B会计师事务所

兹由甲方委托乙方对2023年度财务报表进行审计，经双方协商，达成以下约定：

一、审计的目标和范围

1. 乙方接受甲方委托，对甲方按照企业会计准则编制的2023年12月31日的资产负债表，2023年度的利润表、所有者权益（或股东权益）变动表和现金流量表以及财务报表附注（以下统称财务报表）进行审计。

2. 乙方通过执行审计工作，对财务报表的下列方面发表审计意见：（1）财务报表是否在所有重大方面按照企业会计准则的规定编制；（2）财务报表是否在所有重大方面公允反映甲方2023年12月31日的财务状况以及2023年度的经营成果和现金流量。

二、甲方的责任

1. 根据《中华人民共和国会计法》及《企业财务会计报告条例》，甲方及甲方负责人有责任保证会计资料的真实性和完整性。因此，甲方管理层有责任妥善保存和提供会计记录（包括但不限于会计凭证、会计账簿及其他会计资料），这些记录必须真实、完整地反映甲方的财务状况、经营成果和现金流量。

审计
范围

审计
目标

配合
工作

审计业务约定书

2. 按照企业会计准则的规定编制和公允列报财务报表是甲方管理层的责任，这种责任包括：

（1）按照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. 及时为乙方的审计工作提供与审计有关的所有记录、文件和所需的其他信息（在2024年×月×日之前提供审计所需的全部资料，如果在审计过程中需要补充资料，亦应及时提供），并保证所提供资料的真实性和完整性。

4. 确保乙方不受限制地接触其认为必要的甲方内部人员和其他相关人员。

5. 甲方管理层对其作出的与审计有关的声明予以书面确认。

6. 为乙方派出的有关工作人员提供必要的工作条件和协助，乙方将于外勤工作开始前提供主要事项清单。

7. 按本约定书的约定及时足额支付审计费用以及乙方人员在审计期间的交通、食宿和其他相关费用。

8. 乙方的审计不能减轻甲方及甲方管理层的责任。

审计业务约定书

三、乙方的责任

1. 乙方的责任是在执行审计工作的基础上对甲方财务报表发表审计意见。乙方根据中国注册会计师审计准则（以下简称审计准则）的规定执行审计工作。审计准则要求注册会计师遵守中国注册会计师职业道德守则，计划和执行审计工作以对财务报表是否不存在重大错报获取合理保证。

2. 审计工作涉及实施审计程序，以获取有关财务报表金额和披露的审计证据。选择的审计程序取决于乙方的判断，包括对由于舞弊或错误导致的财务报表重大错报风险的评估。在进行风险评估时，乙方考虑与财务报表编制和公允列报相关的内部控制，以设计恰当的审计程序，但目的并非对内部控制的有效性发表意见。审计工作还包括评价管理层选用会计政策的恰当性和作出会计估计的合理性，以及评价财务报表的总体列报。

3. 由于审计和内部控制的固有限制，即使按照审计准则的规定适当地计划和执行审计工作，仍不可避免地存在财务报表的某些重大错报可能未被乙方发现的风险。

审计业务约定书

4. 在审计过程中，乙方若发现甲方存在乙方认为值得关注的内部控制缺陷，应以书面形式向甲方治理层或管理层通报。但乙方通报的各种事项，并不代表已全面说明所有可能存在的缺陷或已提出所有可行的改进建议。甲方在实施乙方提出的改进建议前应全面评估其影响。未经乙方书面许可，甲方不得向任何第三方提供乙方出具的沟通文件。

5. 按照约定时间完成审计工作，出具审计报告。乙方应于2024年×月×日前出具审计报告。

6. 除下列情况外，乙方应当对执行业务过程中知悉的甲方信息予以~~保密~~：（1）法律法规允许披露，并取得甲方的授权；（2）根据法律法规的要求，为法律诉讼、仲裁准备文件或提供证据，以及向监管机构报告发现的违法行为；（3）在法律法规允许的情况下，在法律诉讼、仲裁中维护自己的合法权益；（4）接受注册会计师协会或监管机构的执业质量检查，答复其询问和调查；（5）法律法规、执业准则和职业道德规范规定的其他情形。

审计业务约定书

四、审计收费

五、审计报告和审计报告的使用

六、本约定书的有效期间

七、约定事项的变更

八、终止条款

九、违约责任

十、适用法律和争议解决

十一、双方对其他有关事项的约定

A股份有限公司（盖章）

授权代表：（签名并盖章）

二〇二四年×月×日

B会计师事务所（盖章）

授权代表：（签名并盖章）

二〇二四年×月×日

审计业务约定条款的变更

- 可能导致注册会计师变更审计业务约定条款的事项包括
 - ✓ 环境变化对审计服务的需求产生影响
 - ✓ 对原来要求的审计业务的性质存在误解
 - ✓ 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

审计业务约定条款的变更

- 在完成审计业务前，如果被要求将审计业务变更为保证程度较低的业务，注册会计师应当确定是否存在合理理由。在缺乏合理理由的情况下，注册会计师不应同意变更审计业务约定条款。

二、总体审计策略和具体审计计划

总体审计策略

总体审计策略应当包括

(1) 确定审计业务的特征，包括采用的会计准则、特定行业的报告要求以及被审计单位组成部分的分布等，以界定审计范围；

(2) 明确审计业务的报告目标，以计划审计的时间安排和所需沟通的性质，包括提交审计报告的时间要求，预期与管理层和治理层沟通的重要日期等；

(3) 根据职业判断，考虑用以指导项目组工作方向的重要因素；

(4) 确定执行业务所需资源的性质、时间安排和范围。

重要性

在财务报表审计中，如果合理预期错报（包括漏报）单独或汇总起来可能影响财务报表使用者依据财务报表作出的经济决策，则通常认为错报是**重大的**。

重要性水平可视为财务报表中的错报、漏报能否影响财务报表使用者决策的“**临界点**”，超过该“临界点”，就会影响使用者的判断和决策，这种错报和漏报就应被看作“重要的”。

中国注册会计师协会会计师事务所执业质量检查通告（第二十四号）

2025-07-01 16:24

（二）北京中名国成会计师事务所（特殊普通合伙）上海自贸试验区分所在相关注册会计师不知情的情况下，使用软件在鉴证报告上拼贴注册会计师印章及个人签名图片，冒用注册会计师名义出具99份鉴证报告。同时，该所部分审计项目存在未编制总体审计策略，具体审计计划，未恰当实施风险评估程序，应收账款、长期股权投资、应付账款、短期借款、营业收入、营业成本、研发费用等重要科目审计程序执行不到位，未见期初余额、期后事项、或有负债等事项相关审计工作底稿等情况。上海市注册会计师协会对该所及注册会计师潘湘成、贾海亮、陈平给予公开谴责的行业惩戒。

（五）湖北鹏信会计师事务所（普通合伙）存在非注册会计师实际控制，通过与咨询公司合作出具鉴证报告并分享业务收入，审计项目分类不准确、未按规定报备，审计报告文号跳号、重号等情况。同时，该所部分审计项目未设定重要性水平，银行存款未执行函证程序，应收账款、存货、营业收入、营业成本、管理费用等重要科目仅见审定表，无其他审计工作底稿。湖北省注册会计师协会对该所及首席合伙人耿昌敬给予公开谴责的行业惩戒。

具体审计计划

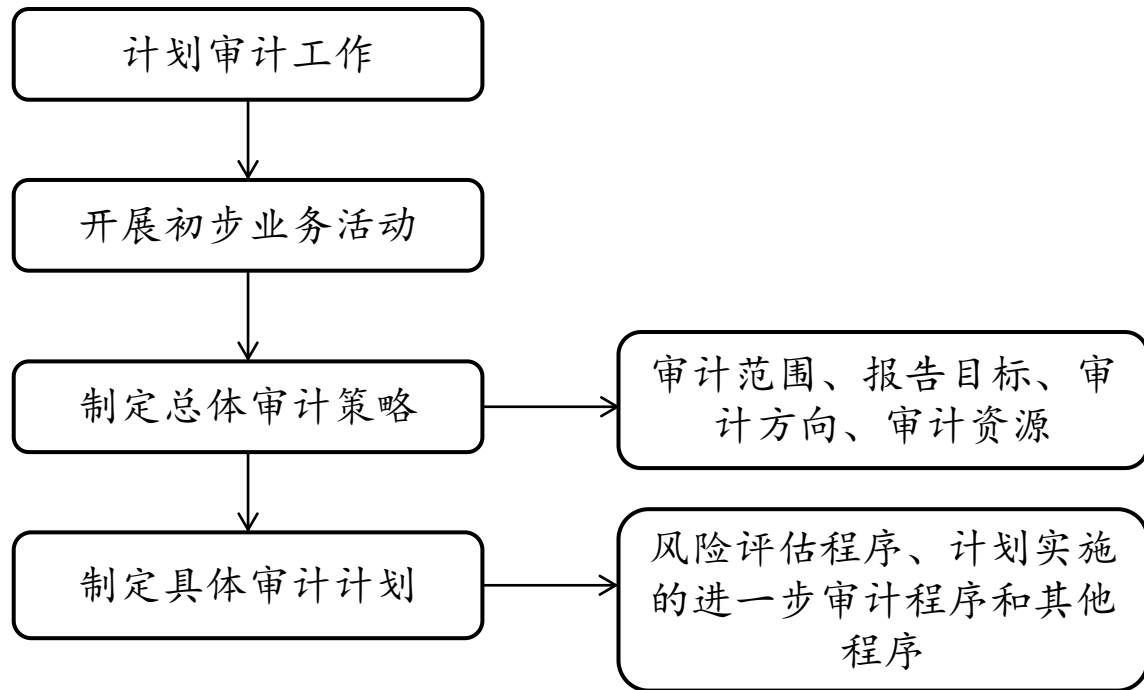
具体审计计划应当包括下列内容：

（1）为了足够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。

（2）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。

（3）根据中国注册会计师审计准则的规定，注册会计师针对审计业务需要实施的**其他**审计程序。

总体审计策略与具体审计计划



总体审计策略与具体审计计划的关系

尽管总体审计策略通常是在具体审计计划之前编制的，但两者是紧密联系在一起，注册会计师需要根据实施风险评估程序的结果对总体审计策略的内容予以调整。

审计过程中对计划的修改

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，直到本期审计工作结束为止。

对计划审计工作的记录

记录的内容

- 对总体审计策略的记录
- 对具体审计计划的记录
- 对审计计划重大修改的记录

与治理层沟通

- 在与治理层沟通特定事项前，注册会计师通常先与**管理层**讨论，除非这些事项不适合与管理层讨论。
- 如果被审计单位有内部审计职能，注册会计师可以在与治理层沟通特定事项前，先与**内部审计人员**讨论有关事项。

与治理层沟通

沟通的事项

- 与财务报表审计相关的责任
- 计划的审计范围和时间安排的总体情况

与治理层沟通

沟通的记录

- **口头形式**：将其包括在审计工作底稿中，并记录沟通的时间和对象。
- **书面形式**：保存一份沟通文件的副本，作为审计工作底稿的一部分。

练习

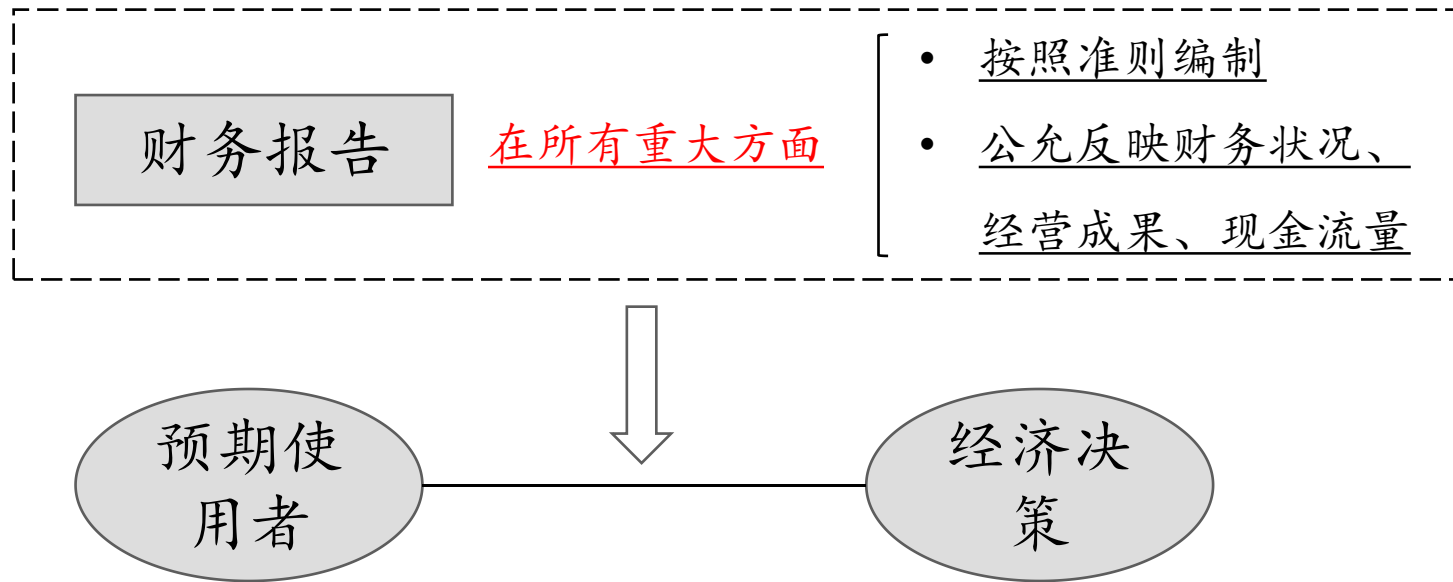
【多选题】下列各项中，属于具体审计计划的活动的有（ ）

- A.确定重要性
- B.确定是否需要实施项目质量控制
- 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

三、重要性

重大错报



- 在财务报表审计中，如果合理预期错报（包括漏报）单独或汇总起来可能影响财务报表使用者依据财务报表作出的经济决策，则通常认为错报是**重大的**。

案例

6 秦某某、陈某等出具证明文件重大失实二审刑事裁定

审判机构：

上海市高级人民法院

相关从业人员：

亚太(集团)会计师事务所有限公司、秦某某、陈某、胡某某

案件概况：

在对江苏中联物流有限公司发行中小企业私募债券的审计中，胡某某作为该审计项目的现场负责人，违反审计准则，未尽审计职责，在未履行核实相关财务凭证、合同等必要审计程序的情况下，起草的审计报告初稿内容与中联物流公司实际财务状况严重不符，导致虚增营业收入4.2亿余元、利润8,800余万元、资本公积6,500余万元。时任亚太事务所有限公司安徽分所所长被告人陈某、亚太事务所有限公司副主任会计师秦某某作为此次发债审计报告的签字注册会计师，先后负责对胡某某出具的审计报告初稿进行复核。陈某、秦某某均未尽审计勤勉职责，严重不负责任，以亚太事务所有限公司名义出具含有上述重大失实财务数据的审计报告并签名确认，致使中联物流公司发行中小企业私募债成功。收取的约30万元审计费用由亚太事务所有限公司和安徽分所按比例分成。2016年7月债券到期后，中联物流公司无力支付0.9亿元债券本息，造成投资人重大经济损失。

重要性

“临界点”

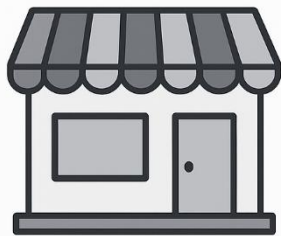


在危险的边缘试探

重要性水平可视为财务报表中的错报、漏报能否影响财务报表使用者决策的“临界点”，超过该“临界点”，就会影响使用者的判断和决策，这种错报和漏报就应被看作“重要的”。

重要性

10万元错报重要吗？



Small business



Large company

重要性

如何确定重要性水平？

□ 数量

□ 性质

重要性

定量考虑



- ✓总资产
- ✓净资产
- ✓销售收入
- ✓净利润

注册会计师可以根据所在会计师事务所的惯例及自己的经验，考虑重要性水平

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，或者由正常盈利变为微利或微亏，或者本年度税前利润因情况变化而出现意外增加或减少	过去3-5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. 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
4. 企业处于新兴行业，目前侧重于抢占市场份额、扩大企业知名度和影响力	营业收入
5. 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
6. 国际企业集团设立的研发中心，主要为集团下属各企业提供研发服务，并以成本加成的方式向相关企业收取费用	成本与营业费用总额
7. 公益性质的基金会	捐赠收入或捐赠支出总额

重要性

定性考虑

注册会计师在判断错报的性质是否重要时，一般应当考虑以下方面的情况：

- （1）错报对遵守法律法规要求的影响程度
- （2）对遵守债务契约或其他合同要求的影响程度
- （3）掩盖收益或其他趋势变化的程度
- （4）对增加管理层报酬的影响程度

.....

重要性

红线1

剔除预收账款后的
资产负债率 $>70\%$

红线2

净负债率 $>100\%$

红线3

现金短债比例 <1 倍

“三道红线” 高压

房企投资被迫降速

重要性



中国证券监督管理委员会规章

公司债券发行与交易管理办法

(2015年1月15日证监会令第113号公布2021年2月26日证监会令第180号修订)

第十四条 公开发行公司债券，应当符合下列条件：

- (一) 具备健全且运行良好的组织机构；
- (二) 最近三年平均可分配利润足以支付公司债券一年的利息；
- (三) 具有合理的资产负债结构和正常的现金流量；
- (四) 国务院规定的其他条件。

公开发行公司债券，由证券交易所负责受理、审核，并报中国证监会注册。

重要性

定性考虑

注册会计师在判断错报的性质是否重要时，一般应当考虑以下方面的情况：

- （1）错报对遵守法律法规要求的影响程度
- （2）对遵守债务契约或其他合同要求的影响程度
- （3）掩盖收益或其他趋势变化的程度
- （4）对增加管理层报酬的影响程度

.....

重要性

在本期债务融资工具存续期间，发行人应确保，在☐发行人的合并财务报表/☐发行人母公司财务报表项下，☐每季度末/☐每年度末/☐每工作日^m的财务指标符合以下要求（可多选）：

- ☐（1）**资产负债率**（负债总额/资产总额）不超过____%；
- ☐（2）**有息资产负债率**（有息债务ⁿ总额/资产总额）不超过____%；
- ☐（3）**流动比率**（流动资产/流动负债）不低于____%；

发行人及主承销商应按☐季度/☐年度/☐工作日进行监测。

如果未满足上述约定的任一财务指标要求，则触发第 2.2 条约定的保护机制。

重要性

2.2.1 第 2.1 条的触发情形发生时，发行人应在 2 个工作日内予以披露^t，并书面通知主承销商。

2.2.4 发行人在发生第 2.1 条触发情形之后有____个工作日^w的宽限期，若发行人在该期限内恢复至约定的承诺情形，则不构成发行人在本期债务融资工具项下的违反承诺，无需适用第 2.2.6—2.2.12 条中约定的救济与豁免机制，发行人应于恢复至约定承诺情形的次一工作日向市场披露。若发行人在宽限期届满后未恢复至约定承诺情形，发行人应于宽限期届满的次一工作日向市场披露。

2.2.5 ☒ 宽限期内不设罚息，按照票面利率继续支付利息。 ☐ 宽限期内按照____支付罚息，并按照票面利率继续支付利息。（单选）

重要性

2.2.6 本期债务融资工具持有人会议召集人（简称“召集人”）在知道或应当知道发行人第 2.1 条触发情形发生之日起，应筹备召开持有人会议，如发行人在宽限期届满后未恢复至约定的承诺情形，召集人应在宽限期届满后 2 个工作日内发布召开持有人会议的公告，并在发布公告后 15 个工作日内按照《银行间债券市场非金融企业债务融资工具持有人会议规程》召开债务融资工具持有人会议。

2.2.7 发行人可做出适当解释或提供救济方案，以获得持有人会议决议豁免本期债务融资工具违反承诺。债务融资工具持有人有权对如下处理方案进行表决：

重要性

(1) 发行人对本期债务融资工具增加担保;

□ (2) 发行人提高____BP 的票面利率 (自持有人会议决议生效日的下一付息日起);

□ (3) 持有人对本期债务融资工具享有回售选择权;

□ (4) 自持有人会议决议生效之日起直至本期债务融资工具本息偿付之日不得新增发行债务融资工具;

□ (5) 自持有人会议决议生效之日起直至本期债务融资工具本息偿付之日发行人不得分红 (按规定上缴国有资本收益除外);

□ (6) 自持有人会议决议生效之日起直至本期债务融资工具本息偿付之日发行人不得减资;

重要性

定性考虑

注册会计师在判断错报的性质是否重要时，一般应当考虑以下方面的情况：

- （1）错报对遵守法律法规要求的影响程度
- （2）对遵守债务契约或其他合同要求的影响程度
- （3）掩盖收益或其他趋势变化的程度
- （4）对增加管理层报酬的影响程度

.....

重要性



- 判断重要性是从财务报表使用者**整体**需求的角度出发

重要性

对重要性概念的理解

- 重要性的判断与具体环境有关
- 对重要性的判断受错报的金额和性质的影响
- 判断重要性是从财务报表使用者整体需求的角度出发

实际执行的重要性

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的重要性水平的一个或多个金额。



确定实际执行的重要性，旨在将财务报表中以及特定类别的交易、账户余额或披露中未更正与未发现错报的汇总数超过财务报表整体的重要性的可能性降至适当的低水平。

实际执行的重要性

确定实际执行的重要性时，注册会计师需要考虑的因素：

- ✓对被审计单位的了解；
- ✓前期审计工作中识别出的错报的性质和范围；
- ✓根据前期识别出的错报对本期错报做出的预期。

练习

【单选题】注册会计师为了评估风险和设计进一步审计程序，应当制定一个实际执行的重要性，实际执行的重要性跟计划的重要性水平相比（）

- A.实际执行的重要性更高
- B.实际执行的重要性更低
- C.二者相等
- D.实际执行的重要性略高

【答案】 B

练习0

【单选题】下列情形中考虑选择较高的百分比来确定实际执行的重要性的的是（ ）。

- A.首次接受委托的审计项目
- B.以前年度调整较少的项目
- C.处于高风险行业、面临较大市场竞争压力
- D.存在值得关注的内部控制缺陷

【答案】 B

重要性与审计证据之间的关系

注册会计师

避免审计失败

重要性水平

?

所需的审计证
据数量

反向关系！

重要性与审计程序

- 在**计划审计工作**时，注册会计师根据确定的**重要性水平**确定风险评估程序的性质、时间安排和范围，以识别和评估重大错报风险，以及确定进一步审计程序的**性质、时间安排和范围**。
- 在**审计执行**阶段，注册会计师应当确定**实际执行的重要性水平**，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。

评价错报的影响

注册会计师还应考虑识别出的错报对审计的影响。如果出现下列情况之一，注册会计师应当确定是否需要修改总体审计策略和具体审计计划：

（1）识别出的错报的性质以及错报发生的环境表明可能存在其他错报，并且可能存在的其他错报与审计过程中累积的错报合计起来可能是重大的；

（2）审计过程中累积的错报合计数接近按照审计准则的规定确定的重要性水平。

评价错报的影响

- 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。
- 如果管理层**更正错报**，注册会计师应当实施追加的审计程序，以确定错报是否仍然存在。
- 如果管理层**拒绝更正**沟通的部分或全部错报，注册会计师应当了解管理层不更正错报的理由，并在评价财务报表整体是否不存在重大错报时考虑该理由。



评价未更正错报的影响

未更正错报，是指注册会计师在审计过程中累积的且被审计单位未予更正的错报。在评价未更正错报的影响之前，注册会计师应当重新评估之前按照审计准则的规定确定的重要性，以根据被审计单位的实际财务结果确认其是否仍然适当。

- 除非法律法规禁止，注册会计师应当与治理层沟通未更正错报，以及这些错报单独或汇总起来可能对审计意见产生的影响。



评价未更正错报的影响

- 如果被审计单位拒绝更正发现的未更正错报，但是注册会计师确定未更正错报单独或汇总起来是重大的而认为财务报表整体存在重大错报，注册会计师应当考虑出具非无保留意见的审计报告。
- 另外，注册会计师应当要求管理层和治理层（如适用）提供书面声明，说明其是否认为未更正错报单独或汇总起来对财务报表整体的影响不重大。

对重要性及错报的记录

形成审计工作底稿

- 对重要性水平的记录

- （1）财务报表层次的重要性水平；

- （2）特定类别的交易、账户余额或列报认定层次的一个或多个重要性水平（如适用）；

- （3）实际执行的重要性；

- （4）随着审计过程的推进，对（1）至（3）项内容作出的任何修改。

四、审计风险

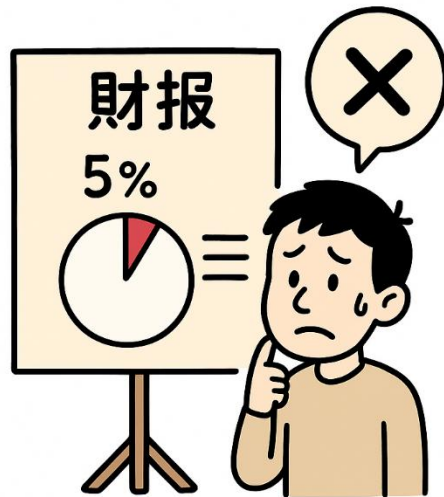
审计风险

- **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。
- **不包括**：财务报表不含有重大错报，注册会计师错误地发表了财务报表含有重大错报的审计意见

审计风险

审计风险与合理保证互为补数

合理保证+审计风险=100%



审计风险模型

$$\text{审计风险} = \text{重大错报风险} \times \text{检查风险}$$

重大错报风险

- **重大错报风险**：财务报表在审计**前**存在重大错报的可能性。
- 重大错报风险与被审计单位的风险有关，且独立于财务报表审计而存在。
- 重大错报风险包括**财务报表层次**重大错报风险与**认定层次**重大错报风险。

重大错报风险

- **财务报表层次**重大错报风险与财务报表整体存在广泛联系，可能影响多项认定，通常与控制环境相关。
- **认定层次**的重大错报风险由**固有风险**和**控制风险**组成。

重大错报风险

- **固有风险**，指在考虑相关的内部控制之前，某类交易、账户余额或列报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。
- **控制风险**，指某类交易、账户余额或列报的某一认定发生错报，该错报单独或连同其他错报可能是重大的，但没有被内部控制及时防止、发现或纠正的风险。

审计风险模型

$$\begin{aligned}\text{审计风险} &= \text{重大错报风险} \times \text{检查风险} \\ &= \text{固有风险} \times \text{控制风险} \times \text{检查风险}\end{aligned}$$

练习

【多选题】下列各项中，属于固有风险的有（ ）。

- A.高科技含量的存货，由于技术进步，导致存货容易过时
- B.复杂的计算比简单的计算更容易出错
- C.鲜活、易腐商品存货，由于物质特性和保质期短暂，导致存货变质的风险很高
- D.服装产品的消费者对服装风格或颜色的偏好容易发生变化，导致存货可能过时

【答案】 ABCD

重大错报风险

- 控制风险取决于与财务报表编制有关的内部控制的设计和运行的有效性。由于控制的固有局限性，某种程度的控制风险始终存在。

审计风险各要素之间的关系

$$\text{审计风险} = \text{重大错报风险} \times \text{检查风险}$$

在既定的审计风险水平下，可接受的检查风险水平与认定层次重大错报风险的评估结果成反向关系。一般而言，评估的重大错报风险越高，可接受的检查风险越低；评估的重大错报风险越低，可接受的检查风险越高。

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。

检查风险

！！检查风险不能降至零

- 注册会计师通常并不对所有的交易、账户余额、列报进行检查
- 注册会计师可能选择了不恰当的审计程序，或审计程序执行不当，或是审计结论不当

练习

【单选题】在审计风险模型中，“重大错报风险”是指（ ）。

- A. 评估的财务报表层次的重大错报风险
- B. 评估的认定层次的重大错报风险
- C. 评估的与控制环境相关的重大错报风险
- D. 评估的与财务报表存在广泛联系的重大错报风险

【答案】 B

练习

【多选题】以下与重大错报风险有关的表述中，错误的是（ ）

- A.重大错报风险是在考虑相关内部控制之前，某一认定发生重大错报的可能性
- B.重大错报风险可以通过设计和执行有效的实质性程序来降低
- C.认定层次的重大错报风险包括控制风险和检查风险
- D.重大错报风险是由于使用了错误的审计程序造成的

【答案】ABCD

练习1

【单选题】 审计风险取决于重大错报风险和检查风险，下列表述正确的是（ ）。

A.在既定的审计风险水平下，注册会计师应当实施审计程序，将重大错报风险降至可接受的低水平

B.注册会计师应当合理设计审计程序的性质、时间安排和范围，并有效执行审计程序，以控制重大错报风险

C.注册会计师应当合理设计审计程序的性质、时间安排和范围，并有效执行审计程序，以消除检查风险

D.注册会计师应当获得认定层次充分、适当的审计证据，以便在完成审计工作时，能够以可接受的低审计风险对财务报表整体发表意见

【答案】D

练习2

【多选题】下列关于重大错报风险的说法中，错误的有（ ）。

- A.重大错报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
- B.重大错报风险包括财务报表层次和各类交易、账户余额以及列报和披露认定层次的重大错报风险
- C.注册会计师可以通过实施审计程序，将重大错报风险降低至适当的低水平
- D.固有风险和控制风险不可分割的交织在一起，无法单独进行评估

【答案】ACD

审计风险与重要性的关系

反向关系！

如果注册会计师决定接受更低的重要性水平，为了将审计风险降至可接受的低水平，注册会计师可以：

- 如有可能，通过扩大控制测试范围或实施追加的控制测试，降低评估的重大错报风险，并支持降低后的重大错报风险水平；
- 通过修改计划实施的实质性程序的性质、时间安排和范围，降低检查风险。

审计风险与重要性的关系

需要注意的几个问题

- 重要性水平是注册会计师从财务报表使用者的角度进行判断的结果。重要性与审计风险之间的关系也是建立在这个基础之上；
- 注册会计师**不能通过不合理地人为调高重要性水平来降低审计风险**。因为重要性是依据重要性概念下的判断标准**客观确定**的，而不是由主观期望的审计风险水平决定的。

审计风险与重要性的关系

需要注意的几个问题

- 重要性与审计风险之间的这种关系是从**定量**的角度来说的。重要性水平的高低指的是金额的大小，没有涉及定性的考虑；
- 重要性与审计风险之间的这种关系只有在假定**同一被审计单位**的情况下才成立；
- 重要性与审计风险之间的这种关系只有在客观、准确的确定重要性水平的前提下和假定注册会计师付出同样努力的情况下才成立。

审计风险的应对

针对评估的**报表层次的重大错报风险**：

- 分派更有经验或具有特殊技能的审计人员，或利用专家的工作；
- 向项目组强调在收集和评价审计证据过程中保持职业怀疑态度的必要性；
- 提供更多的督导；
- 在选择进一步审计程序时，应当注意使某些程序不被管理层预见或事先了解；
- 对拟实施审计程序的性质、时间安排和范围作出总体修改。

审计风险的应对

针对各类交易、账户余额、列报**认定层次的重大错报风险**，注册会计师可以通过控制检查风险将审计风险降至可接受的低水平。

练习

【单选题】在控制检查风险时，注册会计师应当采取的有效措施是（ ）。

- A.调高重要性水平
- B.测试内部控制的有效性，以降低控制风险
- C.进行穿行测试，以降低固有风险
- D.合理设计和有效实施进一步审计程序

【答案】D

练习

【多选题】以下关于审计风险模型“ $\text{审计风险} = \text{重大错报风险} \times \text{检查风险}$ ”的理解合理的有（ ）。

- A.如果重大错报风险较高，说明审计风险一定高
- B.如果重大错报风险较高，注册会计师就要多做程序
- C.检查风险取决于审计程序设计的合理性和执行的有效性
- D.当可接受的检查风险降低时，注册会计师需要将实施实质性程序的时间从期中移至期末

【答案】BCD