

# 注册会计师

## 审计

### 教材精讲班

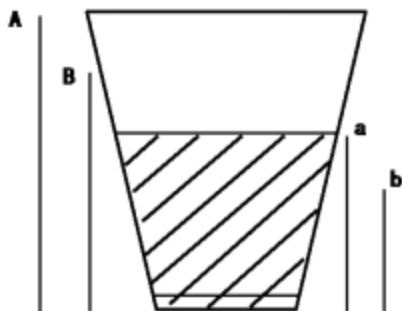
#### 第二章 审计计划

【单选题 2012】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

#### 3.5 实际执行的重要性



##### （一）实际执行的重要性的意义和定义

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，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。

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、账户余额或披露的重要性水平的一个或多个金额。

【理解】实际执行的重要性可以是一个或者多个，需要根据注册会计师的职业判断来确定。

##### （二）确定实际执行的重要性应考虑的因素

注册会计师运用职业判断，（理论上）考虑下列因素：

1. 对被审计单位的了解（这些了解在实施风险评估程序的过程中会得到更新）；
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。

【理解】结合实际 1，考虑以前 2+3

注册会计师无需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，而是根据风险评估结果确定。

##### （三）确定实际执行的重要性的经验值选取

根据实务经验，实际执行的重要性通常为财务报表整体重要性的 50%~75%，选取情况如下表所示：

经验值	适用情形
50% (风险程度高)	首次接受委托的审计项目； 连续审计项目，以前年度审计调整较多； 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； 存在或预期存在值得关注的内部控制缺陷。
75% (风险程度低)	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，例如处于非高风险行业、管理层有足够能力、面临较低的业绩压力等； 3. 以前期间的审计经验表明内部控制运行有效。

例如，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，注册会计师认为可以以财务报表整体重要性的75%作为大多数报表项目的实际执行的重要性；与营业收入项目相关的内部控制存在控制缺陷，而且以前年度审计中存在审计调整，因此考虑以财务报表整体重要性的50%作为营业收入项目的实际执行的重要性，从而有针对性的对高风险领域执行更多的审计工作。

#### （四）实际执行的重要性在审计中的运用

1. 注册会计师在计划审计工作时可以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，即通常选取金额超过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有可能导致财务报表出现重大错报。但是，这不代表注册会计师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，这主要出于以下考虑：

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（可能远远超过财务报表整体的重要性），注册会计师需要考虑汇总后的潜在错报风险；
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；
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。

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。例如：

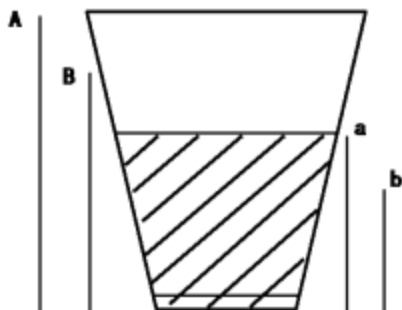
- （1）在实施实质性分析程序时，注册会计师确定的已记录金额与预期值之间的可接受差异额通常不超过实际执行的重要性；
- （2）在运用审计抽样实施细节测试时，注册会计师可以将可容忍错报的金额设定为等于或低于实际执行的重要性。  
（简答，考例外情形）

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；
- （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所了解的情况发生变化。

注册会计师在审计过程中发现，实际财务成果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着很大差异，则需要修改重要性。

### 3.6 明显微小的错报



### （一）确定明显微小错报的临界值的原则

注册会计师在制定（**总体**）**审计策略和审计计划**时，需要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。

确定该临界值需要注册会计师运用职业判断。

“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重要性的数量级相比，是完全不同的（不是一个数量级，明显微小错报的数量级更小）。

### （二）确定明显微小错报的临界值应当考虑的因素

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；
- （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。

### （三）明显微小错报的比例范围

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，如果注册会计师预期被审计单位错报数量较少，则可能采用较高的临界值。

注册会计师可能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%至 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%，除非注册会计师认为有必要单独为重分类错报确定一个更高的临界值。

**【单选题 2013】**对于审计过程中累积的错报，下列做法中，正确的是（ ）。

- A. 如果错报单独或汇总起来未超过财务报表整体的重要性，注册会计师可以不要求管理层更正
- B. 如果错报单独或汇总起来未超过实际执行的重要性，注册会计师可以不要求管理层更正
- C. 如果错报不影响确定财务报表整体的重要性时选定的基准，注册会计师可以不要求管理层更正
- D. 注册会计师应当要求管理层更正审计过程中累积的所有错报

**【答案】**D

**【单选题 2016】**下列各项因素中，注册会计师在确定明显微小错报临界值时，通常无须考虑的是（ ）。

- A. 重大错报风险的评估结果
- B. 以前年度审计中识别出的错报
- C. 被审计单位的财务报表是否分发给广大范围的使用者
- D. 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

**【答案】**C

### 本章词汇

总体审计策略	具体审计计划	指导、监督与复核
重要性	错报	财务报表整体的

实际执行的	明显微小错报	
-------	--------	--