

第二节 总体审计策略和具体审计计划

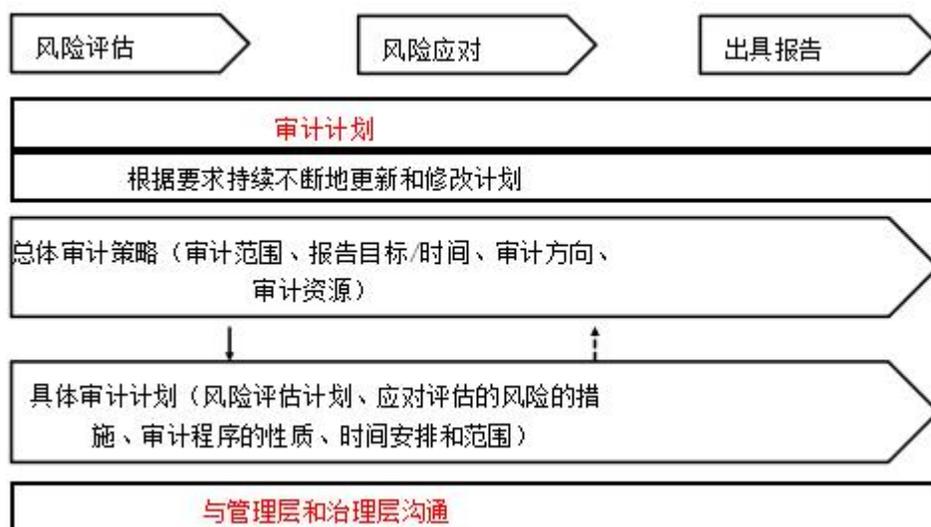
一、总体审计策略

二、具体审计计划

三、审计过程中对计划的更改

四、指导、监督与复核

【逻辑关系】 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



(一) 审计范围 (1/4)

确定审计范围时，需要考虑下列具体事项：

1. 编制拟审计的财务信息所依据的财务报告编制基础，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，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；
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（2/4）

为计划报告目标、时间安排和所需沟通，需要考虑下列事项：

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（3/4）

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；
 - （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；
 - （3）在审计过程中重新考虑重要性；
 - （4）识别重要的组成部分和账户余额。
2. 重大错报风险较高的审计领域。
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。
4. 项目组人员的选择（在必要时包括项目质量复核人员）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。
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的必要性。
7. 管理层用于识别和编制适用的财务报告编制基础所要求的披露（包括从总账和明细账之外的其他途径获取的信息）的流程。
8. 以往审计中对内部控制运行有效性进行评价的结果，包括所识别的控制缺陷的性质及应对措施。

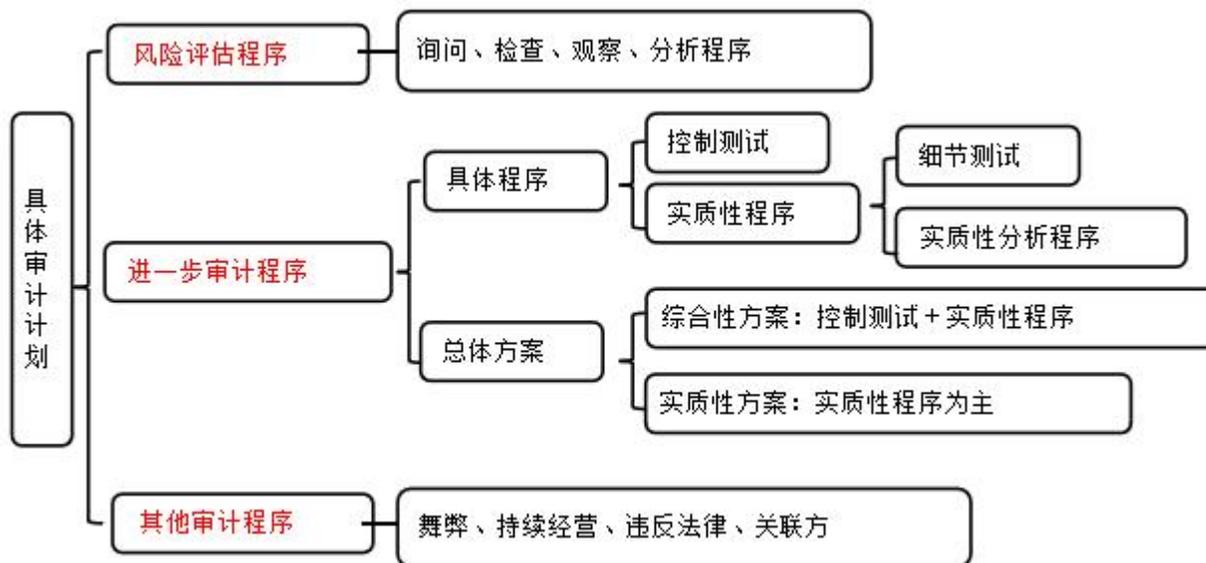
9. 管理层重视设计和实施健全的内部控制的相关证据，包括这些内部控制得以适当记录的证据。
10. 业务交易量规模，以基于审计效率的考虑确定是否依赖内部控制。
11. 对内部控制重要性的重视程度。
12. 影响被审计单位经营的重大发展变化，包括信息技术和业务流程的变化，关键管理人员变化，以及收购、兼并和分立。
13. 重大的行业发展情况，如行业法规变化和新的报告规定。
14. 会计准则及会计制度的变化，该变化可能涉及作出重大的新披露或对现有披露作出重大修改。
15. 其他重大变化，如影响被审计单位的法律环境的变化。

（四）审计资源（4/4）

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进行存货监盘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。

二、具体审计计划

前言：具体审计计划比总体审计策略更加详细，其内容包括为获取充分、适当的审计证据以将审计风险降至可接受的低水平，项目组成员拟实施的审计程序的性质、时间安排和范围。



（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、时间安排和范围；

（二）计划实施的进一步审计程序

1. 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。
2. 进一步审计程序包括控制测试和实质性程序

（三）计划其他审计程序

财务报表审计中与舞弊相关的责任、持续经营、财务报表审计中对法律法规的考虑、关联方等。

【例-单选题】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

答案：C

解析：具体审计计划包括风险评估程序、计划实施的进一步审计程序和其他审计程序。

三、审计过程中对计划的更改

1. 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。
2. 一旦计划被更新和修改，就应当对审计工作进行相应的修正，应当在**审计工作底稿中记录作出的重大修改及其理由**。

【例-单选题】下列有关审计计划的说法中，正确的是（ ）。

- A. 总体审计策略不受具体审计计划的影响
- B. 具体审计计划的核心是确定审计的范围和审计方案
- C. 制定审计计划的工作应当在实施进一步审计程序前完成
- D. 制定总体审计策略的过程通常在具体审计计划之前

答案：D

解析：虽然制定总体审计策略的过程通常在具体审计计划之前，但这两项计划具有内在联系，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，选项A错误；具体审计计划制定的内容之一就是计划实施的进一步审计程序，选项C错误；具体审计计划的核心是确定审计程序的性质、时间安排和范围，所以选项B错误。

四、指导、监督和复核（项目组内部）

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；**
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。**

【提示】当评估的重大错报风险增加时，注册会计师通常会扩大指导与监督的范围，增强指导与监督的及时性，

执行更详细的复核工作。

【例-单选题】在确定项目组内部复核的性质时间安排和范围时，下列各项中注册会计师无需考虑的是（ ）。

- A. 被审计单位的规模
- B. 项目组成员的专业素质和胜任能力
- C. 评估的重大错报风险
- D. 项目质量控制复核人员的经验和能力

答案：D

解析：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（选项A正确）；（2）审计领域；（3）评估的重大错报风险（选项C正确）；（4）执行审计工作的项目组成员的专业素质和胜任能力（选项B正确）。