

# 《中国注册会计师审计准则第 1201 号 ——计划审计工作》应用指南

(2022 年 1 月 17 日修订)

## 一、计划审计工作的作用和时间安排（参见本准则第三条）

1. 计划审计工作的性质和范围，因审计业务情况的变化、被审计单位的规模和复杂程度、项目组关键成员以前从被审计单位获得的经验的不同而不同。在计划审计工作时，注册会计师可以利用项目管理技术和工具。《<中国注册会计师审计准则第1121号——对财务报表审计实施的质量管理>应用指南》举例说明了此类技术和工具如何用于支持审计项目组对审计业务实施的质量管理。

2. 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。计划审计工作通常于上期审计工作结束后不久或伴随着上期审计工作的完成就开始了，直至本期审计工作结束为止。计划审计工作包括考虑某些活动的时间安排以及在进一步审计程序开始前必须完成的审计程序。例如，在识别和评估重大错报风险前，注册会计师需要在计划审计工作时考虑的事项包括：

- (1) 用作风险评估程序的分析程序；
- (2) 对适用于被审计单位的法律法规框架以及被审计单位如何遵守该框架的总体了解；
- (3) 重要性的确定；
- (4) 专家的参与；
- (5) 实施的其他风险评估程序。

3. 注册会计师可能决定与管理层讨论审计计划的要素，这有助于注册会计师在项目层面管理和实现业务的高质量（如协调某些计划的审计程序与被审计单位员工的工作）。虽然这种讨论经常发生，制定总体审计策略和具体审计计划仍然是注册会计师的责任。当与管理层讨论总体审计策略和具体审计计划中的事项时，注册会计师需要保持职业谨慎，以防止审计工作有效性受到损害。例如，注册会计师与管理层讨论详细的审计程序的性质和时间安排可能导致这些审计程序易于被管理层预见，从而损害审计工作的有效性。

## **二、项目组关键成员的参与（参见本准则第五条）**

4. 项目合伙人和项目组其他关键成员参与计划审计工作，可以利用其经验和见解，提高计划过程的效率和效果。《中国注册会计师审计准则第1211号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险》对项目组就财务报表存在重大错报的可能性进行讨论作出了相关规定。另外，《中国注册会计师审计准则第1141号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》对进行上述讨论时如何重点关注由于舞弊导致财务报表发生重大错报的可能性作出了规定。

## **三、初步业务活动（参见本准则第六条）**

5. 在本期审计业务开始时开展本准则第六条规定的初步业务活动，有助于注册会计师识别和评价可能对在项目层面管理和实现业务的高质量（参见《中国注册会计师审计准则第1121号——对财务报表审计实施的质量管理》）产生负面影响的事项或情况。

6. 注册会计师开展初步业务活动有助于其计划审计工作，实现诸如下列目的：

（1）保持执行业务所需的独立性和能力；

(2) 确定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) 确定与被审计单位之间不存在对业务约定条款的误解。

7. 在本期审计业务开始时对保持客户关系和遵守相关职业道德要求（包括独立性要求）的情况实施初步程序，意味着这些程序需要在开展本期审计业务的其他重要活动之前完成。在连续审计业务中，这些初步业务活动通常在上期审计工作结束后不久或伴随着上期审计工作的完成就开始了。

#### 四、计划活动

**(一) 总体审计策略**（参见本准则第七条和第八条）

8. 制定总体审计策略的过程可能包括下列事项（当然这些事项的确定还有待完成风险评估程序之后）：

(1) 向具体审计领域调配的资源（人力资源、技术资源或知识资源）的性质。例如，向高风险领域分派经验丰富的项目组成员，或委派专家处理复杂事项；

(2) 向具体审计领域分配资源的多少。例如，分派到多个地点实施存货监盘的项目组成员人数，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) 如何指导、监督这些资源的利用。例如，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（是现场复核还是非现场复核）。

9. 《中国注册会计师审计准则第1121号——对财务报表审计实施

的质量管理》及其应用指南规范了注册会计师在项目层面对财务报表审计实施质量管理的具体责任，以及项目合伙人与之相关的责任，并针对业务资源和业务执行（包括对项目组成员进行指导、监督和复核）作出了规定并提供了指引。注册会计师为了遵守该准则的要求而获取的信息与本准则相关。例如，根据《中国注册会计师审计准则第1121号——对财务报表审计实施的质量管理》，项目合伙人应当结合审计项目的性质和具体情况，确定充分、适当的资源已被分配给审计项目组用于执行审计项目，或使审计项目组能够获取这些资源。这一要求与本准则第八条第（五）项的要求是直接相关的，即注册会计师在制定总体审计策略时，应当确定执行业务所需资源的性质、时间安排和范围。

10. 本指南附录列示了在制定总体审计策略时需要考虑的事项。

11. 总体审计策略一经制定，注册会计师就可以针对总体审计策略中的各个事项制定具体审计计划，并考虑通过有效利用审计资源实现审计目标。制定总体审计策略和具体审计计划不是孤立或不连续的过程，而是相互紧密联系的，对其中一项的修改可能导致对另一项的相应修改。

### **对小型被审计单位的特殊考虑**

12. 在小型被审计单位的审计中，全部审计工作可能由一个很小的审计项目组执行，如由项目合伙人和一个审计项目组成员一起执行。在这种情况下，项目组成员之间更容易沟通和协调。对于小型被审计单位的审计，制定总体审计策略没有必要经过复杂和费时的过程，其详略程度随被审计单位的规模、审计业务的复杂程度及项目组大小的不同而不同。例如，注册会计师可能基于工作底稿的复核结果，

在上期审计完成阶段编制简要的备忘录，总结刚刚完成的审计中识别出的事项。如果注册会计师基于与业主兼经理的讨论在本期对备忘录进行更新，并且该备忘录涵盖本准则第八条规定的事项，注册会计师就可以将该备忘录作为本期审计业务的总体审计策略。

## **（二）具体审计计划（参见本准则第九条）**

13. 具体审计计划比总体审计策略更加详细，内容包括项目组成员拟实施的审计程序的性质、时间安排和范围。计划这些审计程序，会随着具体审计计划的制定逐步深入，并贯穿于审计的整个过程。例如，计划风险评估程序在审计过程的较早阶段进行，而计划进一步审计程序的性质、时间安排和范围，取决于风险评估程序的结果。此外，注册会计师可能先执行与某些类别的交易、账户余额或披露相关的进一步审计程序，再计划其他所有的进一步审计程序。

14. 鉴于披露中包含的信息涉及范围较广、细节较多，当计划的风险评估程序和进一步审计程序与披露相关时，确定这些程序的性质、时间安排和范围十分重要。进一步来说，某些披露可能包含从总账和明细账之外的其他途径获取的信息，这也可能影响风险评估的结果以及为应对该风险实施的审计程序的性质、时间安排和范围。

15. 在审计工作的较早阶段考虑披露，有助于注册会计师针对应对的披露给予恰当的关注并计划充分的时间（与针对交易类别、事项和账户余额的应对方式相同）。较早地考虑披露也可以帮助注册会计师确定下列事项对审计工作的影响：

（1）被审计单位所处的环境、财务状况或活动发生变化，导致需要作出重大的新披露或对现有披露作出重大修改，例如，由于重大的企业合并，对分部的识别和分部信息的报告发生变化；

(2) 适用的财务报告编制基础发生变化，导致需要作出重大的新披露或对现有披露作出重大修改；

(3) 需要利用注册会计师的专家的工作，实施与特定披露相关的审计程序，例如，与养老金或其他退休福利义务相关的披露；

(4) 注册会计师希望和治理层讨论的与披露相关的事项。

### **(三) 指导、监督与复核（参见本准则第九条）**

16. 《中国注册会计师审计准则第1121号——对财务报表审计实施的质量管理》规范了项目合伙人确定指导、监督和复核的性质、时间安排和范围的责任。

### **(四) 审计过程中对计划的修改（参见本准则第十条）**

17. 由于未预期事项的存在、条件的变化或通过实施审计程序获取的审计证据等原因，注册会计师可能需要基于修正后的风险评估结果，对总体审计策略和具体审计计划，以及相应的原计划的进一步审计程序的性质、时间安排和范围作出修改。当注册会计师之后注意到的信息与计划审计程序时获知的信息存在重大差异时（如注册会计师通过实施实质性程序获取的审计证据可能与实施控制测试获取的审计证据相矛盾），就可能发生这种情况。

## **五、审计工作底稿（参见本准则第十一条）**

18. 总体审计策略的工作底稿是对注册会计师在项目层面管理业务质量时作出的关键决策的记录，也是与项目组沟通重大事项的一种方式。例如，注册会计师可能采用备忘录的形式记录总体审计策略，包括对审计工作的总体范围、时间安排及执行作出的关键决策。

19. 具体审计计划是对计划实施的风险评估程序的性质、时间安排和范围，以及为应对评估的风险计划在认定层次实施的进一步审计

程序的性质、时间安排和范围的记录。该记录还可用于证明已经恰当计划了审计程序，该计划在执行前需要得到复核和批准。注册会计师可以使用标准的审计程序表或审计工作完成核对表，并根据需要进行调整以反映业务的特定情况。

20. 注册会计师记录对总体审计策略和具体审计计划作出的重大修改及对原计划审计程序的性质、时间安排和范围的修改，可以反映注册会计师作出这些重大修改的理由，以及审计工作最终采用的总体审计策略和具体审计计划，并表明注册会计师对审计过程中遇到的重大变化作出的恰当回应。

21. 《中国注册会计师审计准则第1121号——对财务报表审计实施的质量管理》规定，项目合伙人应当负责对审计项目组成员进行指导、监督并复核其工作。实务中，如果对计划实施的指导、监督、复核的性质、时间安排和范围作出重大修改，则上述指导、监督、复核形成的工作底稿可以提供这些重大修改的记录。

### **对小型被审计单位的特殊考虑**

22. 如本指南第12段所述，在审计小型被审计单位时，恰当、简要的备忘录可以作为对总体审计策略的记录。对于具体审计计划，注册会计师可能使用在假定只有少量相关控制活动的基础上（小型被审计单位可能确实如此）编制的标准审计程序表或者核对表，但需要根据审计业务的具体情况（包括注册会计师对风险的评估）进行调整。

## **六、首次审计业务的补充考虑（参见本准则第十二条）**

23. 无论是首次审计业务还是连续审计业务，计划审计工作的目的和目标都是相同的。但是，对于首次审计业务，注册会计师通常缺乏在计划连续业务工作时可借鉴的前期经验，因而可能需要扩展计划

活动。对于首次审计业务，在制定总体审计策略和具体审计计划时，注册会计师可能考虑的补充事项包括：

（1）除非法律法规另有规定，对与前任注册会计师沟通作出安排，如查阅前任注册会计师的工作底稿；

（2）与管理层讨论有关首次接受审计委托的重大问题（包括对适用的会计准则或审计准则的应用），并就这些重大问题与治理层进行沟通，以及这些重大问题对总体审计策略和具体审计计划的影响；

（3）为针对期初余额获取充分、适当的审计证据而需要实施的审计程序（参见《中国注册会计师审计准则第1331号——首次审计业务涉及的期初余额》的规定）；

（4）会计师事务所针对首次审计业务设计和实施的其他应对措施。例如，会计师事务所质量管理体系中的某些应对措施可能要求，对首次审计业务，应由其他具备适当权威性的人员（包括会计师事务所的合伙人和员工）在重要审计程序开始前复核总体审计策略或在出具报告前对审计报告进行复核。



附录（参见本准则第七条、第八条，本指南第8段至第11段）

## 制定总体审计策略时需要考虑的事项的示例

本附录提供了注册会计师在项目层面实施业务质量管理时可能考虑的事项的示例。其中的很多事项可能影响总体审计策略和具体审计计划。这些示例广泛涵盖了适用于许多审计业务的事项。其中部分事项来源于其他审计准则的要求，但并非所有事项均与每项审计业务相关。本附录并非对所有事项的完整列示。

### 一、业务的特点

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. 被审计单位是否设立了内部审计，如有设立，注册会计师是

否能够利用内部审计的工作或利用内部审计人员提供协助以实现审计目的，如果能够利用，在哪些领域利用以及在多大程度上利用；

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、审计的时间安排和沟通的性质**

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对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的性质和时间安排，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、重要因素、初步业务活动和从其他业务获得的经验

1. 按照《中国注册会计师审计准则第1221号——计划和执行审计工作时的重要性》的规定确定重要性，并在适用的情况下考虑下列事项：

(1) 按照《中国注册会计师审计准则第1401号——对集团财务报表审计的特殊考虑》的规定，为组成部分确定重要性并就此与组成部分注册会计师进行沟通；

(2) 初步识别重要组成部分和重要的交易、账户余额和披露。

2. 初步识别的可能存在较高重大错报风险的领域；

3. 评估的财务报表层次的重大错报风险对指导、监督和复核的影响；

4. 就项目组成员在收集和评价审计证据过程中保持质疑的思维方式和职业怀疑的必要性，向项目组成员进行强调所采用的方式；

5. 以前审计中对内部控制运行有效性评价的结果，包括识别出的缺陷的性质和应对措施；

6. 与会计师事务所内部向被审计单位提供其他服务的人员讨论可能对审计产生影响的事项；

7. 有关管理层对设计、执行和维护健全的内部控制重视程度的证据，包括有关这些控制得以适当记录的证据；

8. 适用的财务报告编制基础发生的变化，如会计准则的变化，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；

9. 交易量规模，以确定注册会计师信赖内部控制是否使审计工

作更有效率；

10. 被审计单位全体人员对内部控制对于业务成功运行的重要性的认识；

11. 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（包含从总账和明细账之外的其他途径获取的信息）的流程；

12. 影响被审计单位的重大业务发展变化，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、兼并和处置；

13. 重大的行业发展情况，如行业法规和报告要求的变化；

14. 其他相关重大变化，如影响被审计单位的法律环境的变化。

#### **四、资源的性质、时间安排和范围**

1. 分配给项目组或项目组能够获取的人力资源、技术资源和知识资源（例如，对项目组的分派以及对项目组成员审计工作的分派，包括向可能存在较高重大错报风险的领域分派具备适当经验的人员）；

2. 项目预算，包括为可能存在较高重大错报风险的领域预留适当的工作时间。