

第八章 风险应对

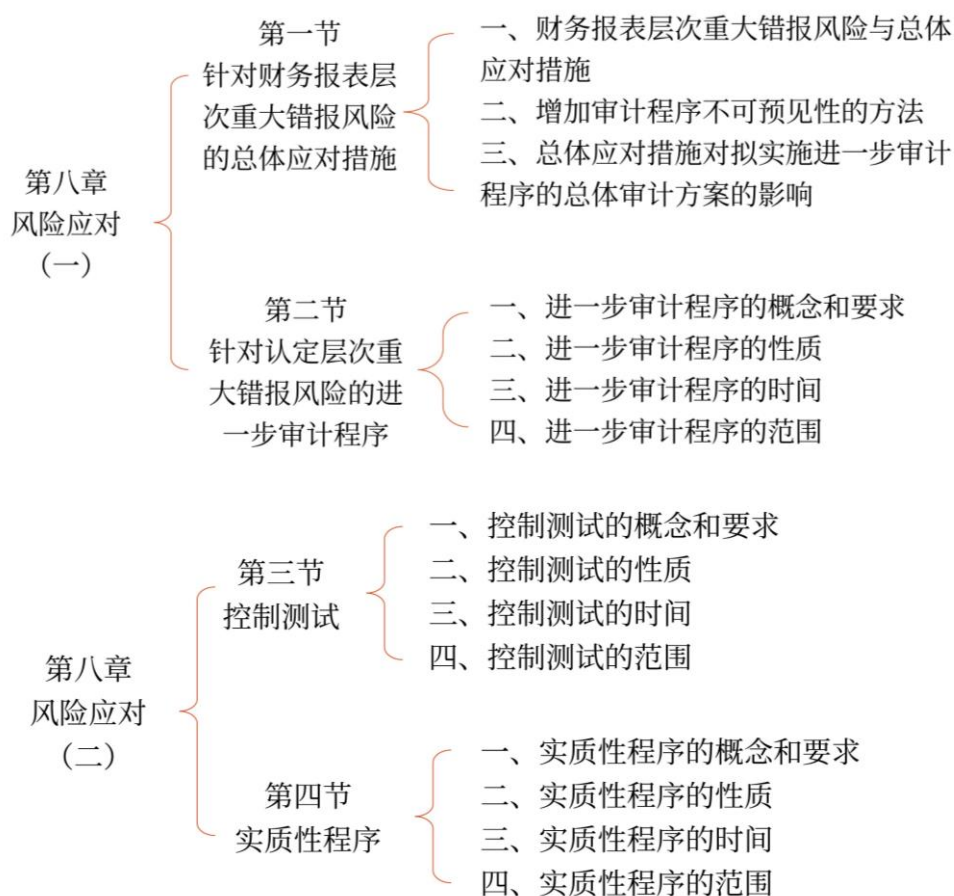
■ 本章考情分析

本章属于比较重要的章节,经常以客观题形式进行考核,也可以考核简答题,同时可以结合风险评估、认定等内容在综合题中进行考核。近几年平均分值 5 分左右。2022 年考核了单选题、多选题和综合题。

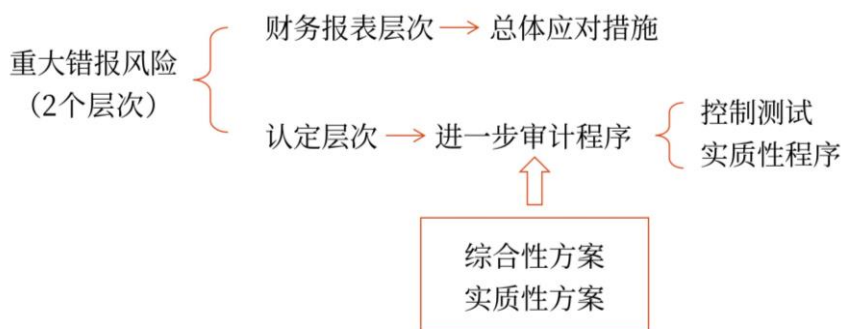
■ 本章教材变化

修订部分文字表述, 无实质性变化。

■ 本章基本结构框架



第一节 针对财务报表层次重大错报风险的总体应对措施



一、财务报表层次重大错报风险与总体应对措施

(一) 总体应对措施

总体应对措施 (共5点)	1.向项目组 强调 保持职业怀疑的必要性。 2. 指派 更有经验或具有特殊技能的审计人员，或 利用 专家的工作。 3. 提供 更多的督导。(如：“ 加强 项目质量复核”) 4.在选择拟实施的进一步审计程序时 融入 更多的 不可预见 因素。 5.对拟实施审计程序的 性质 、 时间安排 或 范围 作出总体修改。
相关说明	财务报表层次的重大错报风险 很可能 源于薄弱的控制环境。

(二) 控制环境存在缺陷时的应对

如果**控制环境**存在缺陷，注册会计师在对拟实施审计程序的**性质**、**时间安排**和**范围**作出总体修改时应当考虑：

方面	具体应对措施
时间	在 期末 而非期中实施更多的审计程序。
性质	通过实施 实质性程序 获取更广泛的审计证据。
范围	增加 拟纳入审计范围的经营地点的数量。

补充例题·单选题 (2016年)下列各项措施中，**不能应对**财务报表层次重大错报风险的是()。

- A. 在期末而非期中实施更多的审计程序
- B. 扩大**控制测试**的范围
- C. 增加拟纳入审计范围的经营地点的数量
- D. 增加审计程序的不可预见性

【答案】B

【解析】选项 B，控制测试是为了评价内部控制在防止或发现并纠正认定层次的重大错报方面的运行有效性而实施的审计程序，不能应对财务报表层次的重大错报风险。

二、增加审计程序不可预见性的方法

(一) 增加审计程序不可预见性的思路和实施要点 (★★)

思路	<p>注册会计师可以通过以下方法提高审计程序的不可预见性：（共4点）</p> <ol style="list-style-type: none"> 1.对某些以前未测试的<u>低于</u>设定的重要性水平或<u>风险较小</u>的账户余额和认定实施<u>实质性程序</u>。 2.<u>调整</u>实施审计程序的<u>时间</u>，使其超出被审计单位的预期。 3.采取不同的<u>审计抽样方法</u>，使当年抽取的测试样本与以前有所不同。 4.选取<u>不同的地点</u>实施审计程序，或<u>预先不告知</u>被审计单位所选定的测试地点。（<u>存货监盘，换仓库</u>）
实施要点	<ol style="list-style-type: none"> 1.注册会计师需要与被审计单位的管理层<u>事先沟通</u>，要求实施具有不可预见性的审计程序，但<u>不能告知</u>其具体内容。 注册会计师可以（★★★注意：不是必须）在<u>签订审计业务约定书时</u>明确提出这一要求。 2.虽然对于不可预见性程度<u>没有量化的规定</u>，但审计项目组可根据<u>对舞弊风险的评估等确定</u>具有不可预见性的审计程序。审计项目组可以汇总那些具有不可预见性的审计程序，并记录在审计工作底稿中。（如截止：<u>延长时间</u>） 3.项目合伙人需要安排项目组成员<u>有效地实施</u>具有不可预见性的<u>审计程序</u>，但同时要避免使项目组成员<u>处于困难境地</u>。（<u>要求实施的人员经验要足够</u>）

补充例题·单选题 (2022年) 下列各项措施中，通常无法增加审计程序不可预见性的是（ ）。

- A. 调整实施审计程序的时间
- B. 采取不同的审计抽样方法
- C. 选取不同的地点实施审计程序
- D. 指派更有经验的项目质量复核人员

【答案】D

【解析】注册会计师可以通过以下方法，提高审计程序的不可预见性：（1）对某些以前未测试的低于设定的重要性水平或风险较小的账户余额和认定实施实质性程序。（2）调整实施审计程序的时间，使其超出被审计单位的预期（选项A正确）。（3）采取不同的审计抽样方法，使当年抽取的测试样本与以前有所不同（选项B正确）。（4）选取不同的地点实施审计程序，或预先不告知被审计单位所选定的测试地点（选项C正确）。

补充例题·单选题 (2019年) 下列有关审计程序不可预见性的说法中，错误的是（ ）。

- A. 增加审计程序的不可预见性是为了避免管理层对审计效果的人为干预
- B. 注册会计师无须量化审计程序的不可预见性程度
- C. 增加审计程序的不可预见性会导致注册会计师实施更多的审计程序
- D. 注册会计师在设计拟实施审计程序的性质、时间安排和范围时，都可以增加不可预见性

【答案】C

【解析】增加审计程序的不可预见性“可能”会导致注册会计师实施更多的审计程序。

补充例题·多选题 (2015年) 下列有关审计程序不可预见性的说法中，正确的有（ ）。

- A. 注册会计师需要与被审计单位管理层事先沟通拟实施具有不可预见性的审计程序的要求，但不能告

知其具体内容

B. 注册会计师应当在签订审计业务约定书时明确提出拟在审计过程中实施具有不可预见性的审计程序，但不能明确其具体内容

C. 注册会计师通过调整实施审计程序的时间，可以增加审计程序的不可预见性

D. 注册会计师采用不同的抽样方法使当年抽取的测试样本与以前有所不同，可以增加审计程序的不可预见性

【答案】ACD

【解析】注册会计师可以（没有强制要求）在签订审计业务约定书时明确提出拟在审计过程中实施具有不可预见性的审计程序。

（二）增加审计程序不可预见性的示例（一定要看）

表 8-1 审计程序的不可预见性示例

审计领域	一些可能适用的具有不可预见性的审计程序
1. 存货	<p>(1) 向以前审计过程中<u>接触不多</u>的被审计单位员工询问，例如采购、销售、生产人员等</p> <p>(2) 在<u>不事先通知</u>被审计单位的情况下，选择一些<u>以前未曾到过的</u>盘点地点进行存货监盘</p>
2. 销售和应收账款	<p>(1) 向以前审计过程中<u>接触不多</u>或<u>未曾接触过的</u>被审计单位员工询问，例如负责处理大客户账户的销售部人员</p> <p>(2) 改变实施实质性分析程序的对象，例如<u>对收入按细类</u>进行分析</p> <p>(3) 针对销售和退回<u>延长</u>截止测试期间</p> <p>(4) 实施以前<u>未曾考虑过的</u>审计程序，例如：</p> <p>①<u>函证</u>确认销售条款或者选定销售额较不重要、以前<u>未曾关注</u>的销售交易，例如<u>对出口销售</u>实施实质性程序（★★）</p> <p>②实施<u>更细致</u>的分析程序，例如使用计算机辅助审计技术复核销售及客户账户</p> <p>③测试<u>以前未曾函证过的</u>账户余额，例如，<u>金额为负或是零</u>的账户，或者余额<u>低于</u>以前设定的重要性水平的账户</p> <p>④<u>改变</u>函证日期，即把所函证账户的截止日期<u>提前</u>或者<u>推迟</u></p> <p>⑤对关联公司销售和相关账户余额，<u>除了</u>进行函证外，<u>再实施</u>其他审计程序进行验证</p>
3. 采购和应付账款	<p>(1) 如果<u>以前未曾对</u>应付账款余额普遍进行函证，可考虑直接向供应商函证确认余额。如果经常采用函证方式，可考虑<u>改变</u>函证的<u>范围</u>或者<u>时间</u></p> <p>(2) 对以前由于低于设定的重要性水平而<u>未曾测试过的</u>采购项目，进行<u>细节测试</u></p> <p>(3) 使用计算机辅助审计技术审阅采购和付款账户，以发现一些特殊项目，例如是否有不同的供应商使用相同的银行账户</p>
4. 现金和银行存款	<p>(1) <u>多选</u>几个月的银行存款余额调节表进行测试</p> <p>(2) 对有大量银行账户的，<u>考虑改变</u>抽样方法</p>

审计领域	一些可能适用的具有不可预见性的审计程序
5.固定资产	对以前由于低于设定的重要性水平而 <u>未曾测试过的</u> 固定资产进行测试,例如考虑实地盘查一些 <u>价值较低的</u> 固定资产,如汽车和其他设备等
6.集团审计项目	<u>修改</u> 组成部分审计工作的 <u>范围</u> 或者 <u>区域</u> (如增加某些 <u>不重要的组成部分</u> 的审计工作量,或实地去组成部分开展审计工作)

补充例题·多选题 下列做法中,可以提高审计程序的不可预见性的有()。

- A. 针对销售收入和销售退回延长截止测试期间
- B. 向以前没有询问过的被审计单位员工询问
- C. 对以前通常不测试的金额较小的项目实施实质性程序
- D. 对被审计单位银行存款年末余额实施函证

【答案】ABC

【解析】对被审计单位银行存款年末余额实施函证,如无特殊情况必须进行,所以不属于提高审计程序的不可预见性,选项D不正确。

三、总体应对措施对拟实施进一步审计程序的总体审计方案的影响(3句话)

1.注册会计师评估的财务报表层次重大错报风险以及采取的总体应对措施,对拟实施进一步审计程序的总体审计方案具有重大影响。(★★★)

2.拟实施进一步审计程序的总体审计方案包括综合性方案和实质性方案。

3.当评估的财务报表层次重大错报风险属于高风险水平时,拟实施进一步审计程序的总体方案往往更倾向于实质性方案。

补充例题·单选题 (2022年)下列有关注册会计师拟实施进一步审计程序的总体审计方案的说法中,错误的是()。

- A. 如仅通过实质性程序无法应对重大错报风险,注册会计师应当采用综合性方案设计进一步审计程序
- B. 当评估的财务报表层次重大错报风险属于高风险水平,注册会计师拟实施进一步审计程序的总体方案往往更倾向于综合性方案
- C. 如注册会计师的风险评估程序未能识别出与认定相关的任何控制,注册会计师可能认为采用实质性方案设计进一步审计程序是适当的
- D. 注册会计师出于成本效益的考虑通常可以采用综合性方案设计进一步审计程序

【答案】B

【解析】选项B错误,当评估的财务报表层次重大错报风险属于高风险水平时,拟实施进一步审计程序的总体方案往往更倾向于实质性方案。

第二节 针对认定层次重大错报风险的进一步审计程序

一、进一步审计程序的概念和要求

(一) 进一步审计程序的概念

概念	进一步审计程序 <u>相对于风险评估程序</u> 而言，是指注册会计师针对评估的各类交易、账户余额和披露 <u>认定层次</u> 重大错报风险实施的审计程序。
类型	包括 <u>控制测试</u> 和 <u>实质性程序</u> 。
相关说明	1.注册会计师设计和实施的 <u>进一步审计程序</u> 的性质、时间安排和范围，应当与评估的 <u>认定层次</u> 重大错报风险具有明确的 <u>对应关系</u> 。（程序应具有：“ <u>目的性</u> ”和“ <u>针对性</u> ”） 2.在应对评估的认定层次重大错报风险时，拟实施的进一步审计程序的 <u>性质、时间安排和范围</u> 都应当确保其具有 <u>针对性</u> ，但其中进一步审计程序的 <u>性质</u> 是最重要的。（“ <u>性质</u> ”最重要）

（二）设计进一步审计程序时的考虑因素（共 5 条）

- 1.风险的重要性。（后果越严重，越精心设计）
- 2.重大错报发生的可能性。（可能性越大，越精心设计）
- 3.涉及的各类交易、账户余额和披露的特征。（时点？时期？）
- 4.被审计单位采用的特定控制的性质。（自动化控制？人工控制？）

5.注册会计师是否拟获取审计证据，以确定内部控制在防止或发现并纠正重大错报方面的有效性。（做不做控制测试？）

补充例题·多选题

（2021 年）在设计进一步审计程序时，下列各项因素中，注册会计师应当考虑的有（ ）。

- A. 涉及的各类交易、账户余额和披露的特征
- B. 重大错报发生的可能性
- C. 被审计单位采用的特定控制的性质
- D. 风险的重要性

【答案】ABCD

【解析】在设计进一步审计程序时，注册会计师应当考虑下列因素：（1）风险的重要性（选项 D 正确）；（2）重大错报发生的可能性（选项 B 正确）；（3）涉及的各类交易、账户余额和披露的特征（选项 A 正确）；（4）被审计单位采用的特定控制的性质（选项 C 正确）；（5）注册会计师是否拟获取审计证据，以确定内部控制在防止或发现并纠正重大错报方面的有效性。

（三）不同审计方案的考虑（共 4 点）

考虑因素	具体审计方案
出于 <u>成本</u> 的考虑	通常情况下，注册会计师出于成本效益的考虑可以采用 <u>综合性方案</u> 设计进一步审计程序，即将测试控制运行的有效性与实质性程序结合使用。
出于 <u>质量</u> 的考虑	在某些情况下（如 <u>仅通过实质性程序</u> 无法应对重大错报风险），注册会计师 <u>必须通过</u> 实施控制测试，才可能有效应对评估出的某一认定的重大错报风险。（ <u>必须做</u> “控制+实测”）

考虑因素	具体审计方案
特殊情况的考虑	在另一些情况下（如注册会计师的风险评估程序 <u>未能识别出与认定相关的任何控制</u> ，或注册会计师认为 <u>控制测试很可能不符合成本效益原则</u> ），注册会计师可能认为 <u>仅实施实质性程序</u> 就是适当的。（只进行“ <u>实测</u> ”）（如： <u>小型单位</u> ）
无论选择何种方案，注册会计师都应当对 <u>所有重大</u> 类别的交易、账户余额和披露 <u>设计和实施</u> 实质性程序。 （★★★“实测”必须做）	

补充例题·综合题 （2020年）甲公司是ABC会计师事务所的常年审计客户，主要从事家电产品的生产、批发和零售。A注册会计师负责审计甲公司 2019年度 财务报表，确定财务报表整体的重要性为800万元，明显微小错报的临界值为40万元。

资料四：

A注册会计师在审计工作底稿中记录了实施进一步审计程序的情况，部分内容摘录如下：

（1）A注册会计师在期中审计时针对2019年1月至9月与采购相关的内部控制实施测试，发现存在控制缺陷，因此，未测试2019年10月至12月的相关控制，通过细节测试获取了与2019年度采购交易相关的审计证据。

要求：针对资料四第（1）项，假定不考虑其他条件，指出A注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】

事项序号	是否恰当（是/否）	理由
（1）	是	—

补充例题·综合题 （2020年）上市公司甲公司是ABC会计师事务所首次接受委托的审计客户，主要从事房地产开发、销售和物业管理业务。A注册会计师负责审计甲公司 2019年度 财务报表，确定财务报表整体的重要性为2000万元。

资料三：

A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：

（2）少数业主以现金方式向甲公司缴纳物业费。A注册会计师了解了与现金收款相关的内部控制后，认为控制设计合理并得到执行。因涉及的收入金额较小，A注册会计师拟不测试相关控制的运行有效性，直接实施细节测试。

要求：针对资料三第（2）项，假定不考虑其他条件，指出A注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】

事项序号	是否恰当（是/否）	理由
（2）	是	—

补充例题·简答题 （2018年）ABC会计师事务所的A注册会计师负责审计多家被审计单位 2017年度 财务报表。与存货审计相关的部分事项如下：

（1）甲公司为制造型企业，采用信息系统进行成本核算。A注册会计师对信息系统一般控制和相关的

自动化信息处理控制进行测试后结果满意，不再对成本核算实施实质性程序。

要求：针对上述第（1）项，指出 A 注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】

事项序号	是否恰当 (恰当/不恰当)	理由
(1)	不恰当	制造型企业的成本核算涉及 <u>重大类别</u> 交易或账户余额， <u>应当实施</u> 实质性程序

补充例题·综合题 (2018 年) 上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，主要从事汽车的生产和销售。A 注册会计师负责审计甲公司 2017 年度 财务报表，确定财务报表整体的重要性为 1000 万元，明显微小错报的临界值为 30 万元。

资料三：

A 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：

(2) A 注册会计师认为仅实施实质性程序不能获取与成本核算相关的充分、适当的审计证据，因此，拟实施综合性方案，测试相关内部控制在 2017 年 1 月至 10 月期间 的运行有效性，并对 2017 年 11 月至 12 月 的成本核算实施细节测试。

要求：针对资料三第（2）项，假定不考虑其他条件，指出审计计划的内容是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】

事项序号	是否恰当 (是/否)	理由
(2)	否	<u>还应当对</u> 内部控制在 <u>剩余期间</u> 的运行有效性获取审计证据。细节测试的总体应当是 <u>全年的</u> 成本核算/ <u>还应当对</u> 1 月至 10 月的成本核算实施细节测试

补充例题·简答题 (2017 年) ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计甲公司 2016 年度 财务报表，与货币资金审计相关的部分事项如下：

(4) 甲公司有一笔 2015 年 10 月存入的期限两年的大额定期存款。A 注册会计师在 2015 年度财务报表审计中检查了开户证实书原件并实施了函证，结果满意，因此，未在 2016 年度审计中实施审计程序。

要求：针对上述第（4）项，指出 A 注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】

事项序号	是否恰当 (恰当/不恰当)	理由
(4)	不恰当	应当对 <u>重大账户余额</u> 实施实质性程序。

补充例题·综合题 (2017 年改编) ABC 会计师事务所首次接受委托，审计上市公司甲公司 2016 年度 财务报表，委派 A 注册会计师担任项目合伙人。A 注册会计师确定财务报表整体的重要性为 1200 万元。甲公司主要提供快递物流服务。

资料三：

A 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：

(3) 甲公司应收账款会计每月末向排名前 10 位的企业客户寄送对账单，并调查回函差异。因该控制仅涉及一小部分应收账款余额，A 注册会计师拟不测试该控制，直接实施实质性程序。

(4) 甲公司的个人快递业务交易量巨大，单笔金额较小。因无法通过实施细节测试获取充分、适当的审计证据，也无法有效实施实质性分析程序，A 注册会计师拟在审计该类收入时全部依赖控制测试。

要求：针对资料三第 (3) 和 (4) 项，假定不考虑其他条件，逐项指出审计计划的内容是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】

事项序号	是否恰当 (是/否)	理由
(3)	是	—
(4)	否	个人快递 <u>业务</u> 收入 <u>重大</u> ，注册会计师 <u>应当实施</u> 实质性程序

二、进一步审计程序的性质

(一) 进一步审计程序的性质的概念

进一步审计程序的性质：是指进一步审计程序的目的和类型。

性质	目的	类型
控制测试	确定内部控制 <u>运行的有效性</u>	询问、观察、检查和 <u>重新执行</u> (★★)
实质性程序	发现 <u>认定层次</u> 的重大错报	询问、观察、检查、函证、重新计算和 <u>分析程序</u> (★★)

补充例题·单选题 (2017 年) 下列各项审计程序中，注册会计师在实施控制测试和实质性程序时均可以采用的是 ()。

- A. 分析程序
- B. 函证
- C. 重新执行
- D. 检查

【答案】D

【解析】控制测试采用的审计程序有询问、观察、检查和重新执行。实质性程序采用的审计程序有询问、观察、检查、函证、重新计算和分析程序。因此在实施控制测试和实质性程序时均可以采用的是询问、观察和检查程序。

(二) 进一步审计程序的性质的选择 (2 个因素)

考虑因素	相关说明
1.认定层次重大错报风险的 <u>评估结果</u>	风险越高，越趋向于 <u>实质性方案</u>
2.认定层次重大错报风险 <u>产生的原因</u>	包括考虑各类交易、账户余额和披露的 <u>具体特征</u> 以及 <u>内部控制</u>

三、进一步审计程序的时间

(一) 进一步审计程序的时间的概念

概念	进一步审计程序的时间：是指注册会计师 <u>何时实施</u> 进一步审计程序， <u>或者</u> 审计证据适用的 <u>期间或时点</u> 。
----	--

(二) 进一步审计程序的时间的选择

1.两个层面

两个层面	含义
第一个层面	注册会计师选择在 <u>何时实施</u> 进一步审计程序的问题（ <u>何时做</u> ）
第二个层面	选择获取 <u>什么期间或时点</u> 的审计证据的问题

2.选择实施审计程序的时间的考虑因素

基本因素	注册会计师评估的 <u>重大错报风险</u> 。
具体说明	<p>当评估的重大错报风险<u>较高时</u>，注册会计师应当考虑：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1.在<u>期末或接近期末</u>实施实质性程序； 2.采用<u>不通知</u>的方式实施审计程序； 3.在管理层<u>不能预见的时间</u>实施审计程序。

3.在期中实施进一步审计程序的优点、局限性及注意事项

优点	<ol style="list-style-type: none"> 1.可能有助于注册会计师在<u>审计工作初期识别</u>重大事项，并在管理层的协助下<u>及时解决</u>这些事项 2.针对这些事项制定有效的<u>实质性方案</u>或<u>综合性方案</u>
局限性	<ol style="list-style-type: none"> 1.注册会计师往往<u>难以仅凭</u>在期中实施的进一步审计程序<u>获取</u>有关<u>期中以前的</u>充分、适当的审计证据（例如，<u>某些期中</u>以前发生的交易或事项在期中审计结束时<u>尚未完结</u>）； 2.<u>即使</u>注册会计师在期中实施的进一步审计程序<u>能够获取</u>有关期中以前的充分、适当的审计证据，但从期中到期末这段剩余期间还往往会发生重大的交易或事项（包括<u>期中以前</u>发生的

	交易、事项的 <u>延续</u> ，以及 <u>期中以后</u> 发生的新的交易、事项），从而对所审计期间的各类交易、账户余额和披露的认定 <u>产生重大影响</u> ； 3.被审计单位管理层 <u>也完全有可能</u> 在注册会计师于期中实施了进一步审计程序之后对期中以前的相关会计记录 <u>作出调整甚至篡改</u> ，注册会计师在期中实施了进一步审计程序所获取的审计证据 <u>已经发生了变化</u> 。
注意 事项	如果在期中实施了进一步审计程序，注册会计师 <u>还应当</u> 针对 <u>剩余期间</u> 获取审计证据。

4. 影响注册会计师考虑在何时实施审计程序的其他相关因素（5个因素）

- (1) 控制环境。（一般情况下，控制环境好，期中可以多做一些程序）
- (2) 何时能得到相关信息。（如：截止测试或电子化的交易和账户文档未及时取得，可能被覆盖）
- (3) 错报风险的性质。（错误？舞弊？期末更易伪造收入）
- (4) 审计证据适用的期间或时点。（如：获取存货余额的证据）

(5) 编制财务报表的时间，尤其是编制某些披露的时间，这些披露为资产负债表、利润表、所有者权益变动表或现金流量表中记录的金额提供了进一步解释。

提示

某些审计程序只能在期末或期末以后实施，包括将财务报表中的信息与其所依据会计记录相核对或调节，检查财务报表编制过程中所作的会计调整等。（业务循环销售产品）

补充例题·多选题

（2020年）下列各项因素中，注册会计师在确定实施审计程序的时间时需要考虑的有（ ）。

- A. 审计证据适用的期间
- B. 错报风险的性质
- C. 被审计单位的控制环境
- D. 何时能得到相关信息

【答案】ABCD

【解析】注册会计师在确定何时实施审计程序时应当考虑的几项重要因素包括：（1）控制环境（选项C）。（2）何时能得到相关信息（选项D）。（3）错报风险的性质（选项B）（4）审计证据适用的期间或时点（选项A）。（5）编制财务报表的时间，尤其是编制某些披露的时间，这些披露为资产负债表、利润表、所有者权益变动表或现金流量表中记录的金额提供了进一步解释。

四、进一步审计程序的范围

（一）进一步审计程序的范围的概念

进一步审计程序的范围：是指实施进一步审计程序所涉及的数量多少，包括抽取的样本量，对某项控制活动的观察次数等。

（二）确定进一步审计程序的范围时应当考虑的因素（共3点，结合审计抽样学习）

考虑因素	相关说明
1. 确定的重要性水平	越低，范围越广

考虑因素	相关说明
2.评估的重大错报风险	越高，范围越广
3.计划获取的保证程度	越高，范围越广

💡 提示

随着重大错报风险的增加，注册会计师应当考虑扩大审计程序的范围。但是，只有当审计程序本身与特定风险相关时，扩大审计程序的范围才是有效的。（不能“盲目的扩大范围”，只有相关才可以）

补充例题·多选题 在确定进一步审计程序的范围时，注册会计师应当考虑的因素有（ ）。

- A. 审计程序与特定风险的相关性
- B. 评估的认定层次重大错报风险
- C. 计划获取的保证程度
- D. 可容忍的错报或偏差率

【答案】ABCD

【解析】在确定进一步审计程序的范围时，注册会计师应当考虑下列因素：（1）确定的重要性水平（可容忍错报/偏差率）（选项 D）；（2）评估的重大错报风险（选项 B）；（3）计划获取的保证程度（选项 C）。随着重大错报风险的增加，注册会计师应当考虑扩大审计程序的范围。但是，只有当审计程序本身与特定风险相关时，扩大审计程序的范围才是有效的（选项 A）。

第三节 控制测试

一、控制测试的概念和要求

（一）控制测试的概念

概念	控制测试：是指用于 <u>评价</u> 内部控制在防止或发现并纠正 <u>认定层次重大错报</u> 方面的运行有效性的 <u>审计程序</u> 。
相关说明	在测试控制运行的有效性时，注册会计师应当从下列方面获取关于控制 <u>是否有效运行</u> 的审计证据： 1.控制在所审计期间的相关时点是如何运行的； 2.控制是否得到一贯执行； 3.控制 <u>由谁执行或以何种方式执行</u> 。

（二）控制测试的要求

- 1.作为进一步审计程序的类型之一，控制测试并非在任何情况下都需要实施。
- 2.当存在下列情形之一时，注册会计师应当实施控制测试：（2种情形）

考虑因素	应当实施控制测试的情形
出于 <u>成本</u> 的考虑	在评估认定层次重大错报风险时， <u>预期</u> 控制的运行是 <u>有效的</u> ；（ <u>了解内部控制好</u> ）

考虑因素	应当实施控制测试的情形
出于 <u>质量</u> 的考虑	<u>仅实施</u> 实质性程序 <u>并不能够</u> 提供认定层次充分、适当的审计证据。

💡 提示

被审计单位在所审计期间内可能由于技术更新或组织管理变更而更换了信息系统,从而导致在不同时期使用了不同的控制,注册会计师应当考虑不同时期控制运行的有效性。

📋 总结

了解内部控制与控制测试的区别

项目	了解内部控制	控制测试
1.目标不同	①评价控制的设计是否合理 ②确定控制是否得到执行	测试控制运行的有效性
2.阶段不同	实施 <u>风险评估程序</u> 时	实施 <u>进一步审计程序</u> 时
3.证据数量不同	少量	足够数量
4.性质不同	①询问 ②观察 ③检查 ④ <u>穿行测试</u>	①询问 ②观察 ③检查 ④ <u>重新执行</u>
5.要求不同	<u>必要程序</u>	当存在 <u>下列情形之一</u> 时,注册会计师应当实施控制测试: ①在评估认定层次重大错报风险时, <u>预期控制的运行是有效的</u> ② <u>仅实施实质性程序并不能够提供</u> 认定层次充分、适当的审计证据

补充例题·综合题

(2018年)上市公司甲公司是ABC会计师事务所的常年审计客户,主要从事汽车的生产和销售。A注册会计师负责审计甲公司2017年度财务报表,确定财务报表整体的重要性为1000万元,明显微小错报的临界值为30万元。

资料三:

A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:

(3) A注册会计师在询问管理层、阅读内控手册并执行穿行测试后,尽管认为甲公司与关联方交易相关的内部控制设计合理,但不拟信赖,拟直接实施细节测试。

要求:针对资料三第(3)项,假定不考虑其他条件,指出审计计划的内容是否恰当。如不恰当,简要说明理由。

【答案】

事项序号	是否恰当（是/否）	理由
(3)	是	—

二、控制测试的性质

（一）概念

控制测试的性质：是指控制测试所使用的审计程序的类型及其组合。

性质	相关内容
1. 询问	询问本身 <u>并不足以</u> 测试控制运行的有效性，注册会计师应将询问 <u>与其他审计程序</u> 结合使用，以获取有关控制运行有效性的审计证据。（★★★背下来：综合题经常考）
2. 观察	观察提供的证据 <u>仅限于</u> 观察发生的时点，本身也 <u>不足以测试</u> 控制运行的有效性。
3. 检查	对运行情况 <u>留有书面证据</u> 的控制才适用
4. 重新执行	如果需要进行 <u>大量的</u> 重新执行，注册会计师 <u>就要考虑</u> 通过实施控制测试以缩小实质性程序的范围 <u>是否有效率</u> 。（了解内控：穿行测试）

补充例题·综合题 （2020年）甲公司是ABC会计师事务所的常年审计客户，主要从事家电产品的生产、批发和零售。A注册会计师负责审计甲公司2019年度财务报表，确定财务报表整体的重要性为800万元，明显微小错报的临界值为40万元。

资料四：

A注册会计师在审计工作底稿中记录了实施进一步审计程序的情况，部分内容摘录如下：

（2）甲公司销售经理每月将销售费用实际发生额与预算数进行比较分析，并编制分析报告，交副总经理审核。A注册会计师选取了4个月的分析报告，检查了报告上副总经理的签字，据此认为该控制运行有效。

要求：针对资料四第（2）项，假定不考虑其他条件，指出A注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】

事项序号	是否恰当（是/否）	理由
(2)	否	仅检查签字 <u>不足以证明</u> 控制运行有效/ <u>还应了解</u> 副总经理 <u>是否确实</u> 复核了报告内容。

补充例题·简答题 在2×22年度财务报表审计中，A注册会计师了解的相关情况、实施的部分审计程序及相关结论摘录如下：

（2）甲公司与现金销售相关的内部控制设计合理并得到执行。A注册会计师对与现金销售相关的内部控制实施控制测试。经询问财务经理，了解到2×22年度相关控制运行有效，未发现例外事项。A注册会计师认为2×22年度与现金销售相关的内部控制运行有效。

要求：针对上述资料中所述的审计程序及相关结论，假定不考虑其他条件，指出其是否恰当，如不恰当，简要说明理由。

【答案】

事项序号	是否恰当 (恰当/不恰当)	理由
(2)	不恰当	仅通过询问程序 <u>不能获取</u> 控制运行有效性的证据，还应实施观察、检查或重新执行程序。

(二) 确定控制测试的性质时的要求 (总体要求: 要有针对性, 共 3 点)

1. 考虑特定控制的性质。(有轨迹吗? ——检查?)

2. 考虑测试与认定直接相关和间接相关的控制。(感冒: 风寒还是风热? 感冒药的适用症状?)

被审计单位针对超出信用额度的例外赊销交易相关的控制:

是否与认定相关	内部控制	测试该项控制的运行有效性
直接相关	<u>设置</u> 报告和审核制度	应当考虑审核的 <u>有效性</u>
间接相关	与例外赊销报告中 <u>信息准确性</u> 有关的控制	应当考虑与例外赊销报告中 <u>信息准确性</u> 有关的控制 <u>是否有效运行</u>

3. 如何对一项自动化的信息处理控制实施控制测试。(内在一贯性)

补充例题·综合题

(2017 年) ABC 会计师事务所首次接受委托, 审计上市公司甲公司 2016 年度财务报表, 委派 A 注册会计师担任项目合伙人。A 注册会计师确定财务报表整体的重要性为 1200 万元。甲公司主要提供快递物流服务。

资料四:

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了实施的进一步审计程序, 部分内容摘录如下:

(2) 甲公司收入交易高度依赖信息系统。ABC 会计师事务所的信息技术专家对甲公司信息技术一般控制和与收入相关的信息处理控制进行了测试, 结果满意。

要求: 针对资料四第 (2) 项, 假定不考虑其他条件, 指出 A 注册会计师的做法是否恰当。如不恰当, 简要说明理由。

【答案】

事项序号	是否恰当 (是/否)	理由
(2)	是	—

(三) 实施控制测试时对双重目的的实现 (如: 抽查发票)

程序	目的
控制测试	评价控制是否 <u>有效运行</u> ;
细节测试	发现 <u>认定层次</u> 的重大错报。
尽管两者目的不同, 但注册会计师可以考虑针对 <u>同一交易同时实施</u> 控制测试和细节测试, 以实现 <u>双重目的</u> 。	

(四) 实施实质性程序的结果对控制测试结果的影响 (“实测”对“控制”有何影响?)

实质性程序的结果	相关结论
未发现错报	本身并不能说明与该认定有关的控制是有效运行的。
发现错报	1.注册会计师应当在评价相关控制的运行有效性时予以考虑。 2.考虑方向: (1) 降低对相关控制的信赖程度; (2) 调整实质性程序的性质; (3) 扩大实质性程序的范围等。 3.如果实施实质性程序发现被审计单位没有识别出的重大错报,通常表明内部控制存在值得关注的缺陷,注册会计师应当就这些缺陷与管理层和治理层进行沟通。

补充例题·综合题

(2019年) 甲公司是ABC会计师事务所的常年审计客户,主要从事轨道交通车辆配套产品的生产和销售。A注册会计师负责审计甲公司2018年度财务报表,确定财务报表整体的重要性为1000万元,实际执行的重要性为500万元。

资料四:

A注册会计师在审计工作底稿中记录了实施进一步审计程序的情况,部分内容摘录如下:

(1) A注册会计师抽样测试了与职工薪酬相关的控制,发现一个偏差。因针对职工薪酬实施实质性程序未发现错报, A注册会计师认为该偏差不构成缺陷,相关控制运行有效。

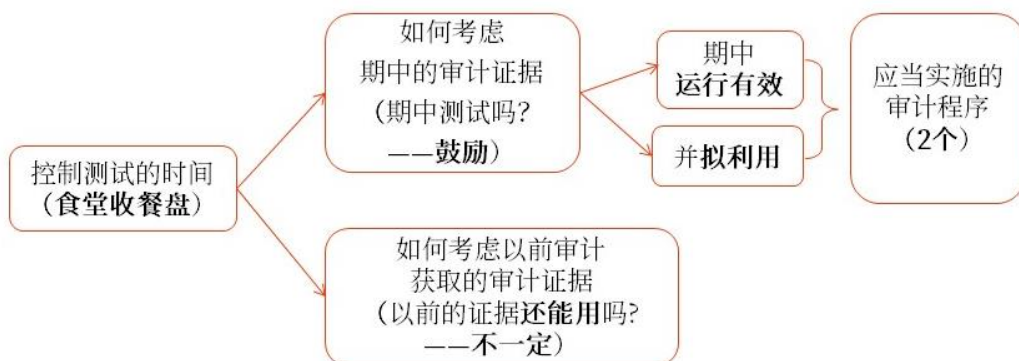
要求: 针对资料四第(1)项, 假定不考虑其他条件, 指出A注册会计师的做法是否恰当。如不恰当, 简要说明理由。

【答案】

事项序号	是否恰当 (是/否)	理由
(1)	否	实施实质性程序未发现错报, 并不能说明相关的控制运行有效

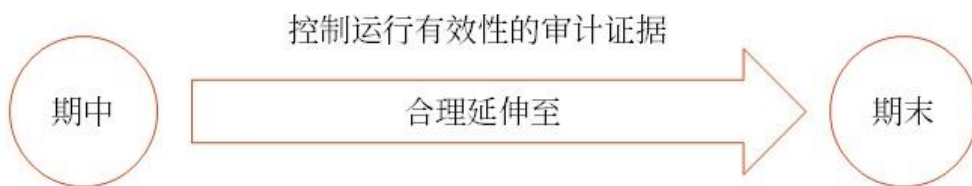
三、控制测试的时间

(一) 控制测试的时间的概念 (何时实施? 证据是时点还是期间?)



(二) 如何考虑期中审计证据 (解决的问题: 期中测试吗?)

1.对于控制测试，注册会计师在期中实施此类程序具有更积极的作用。（鼓励）



2.如果已获取有关控制在期中运行有效性的审计证据，并拟利用该证据，注册会计师应当实施下列审计程序（重点掌握：共2条）

程序	相关内容
1.获取这些控制在 <u>剩余期间发生重大变化</u> 的审计证据	①如果这些控制在剩余期间 <u>没有发生变化</u> ，注册会计师 <u>可能决定信赖</u> 期中获取的审计证据； ②如果这些控制在剩余期间 <u>发生了变化</u> （如 <u>信息系统、业务流程或人事管理</u> 等），注册会计师需要了解并测试控制的变化 <u>对期中</u> 审计证据的影响。
2.确定针对 <u>剩余期间</u> 还需获取的 <u>补充审计证据</u>	针对 <u>剩余期间</u> 还需获取的补充审计证据 <u>应当考虑</u> 下列因素：（ <u>共6点</u> ） ①评估的 <u>认定层次重大错报风险的重要程度</u> 。（影响越大，需要证据 <u>越多</u> ） ②在期中测试的 <u>特定控制</u> 以及自 <u>期中测试</u> 后发生的重大变动。 ③在期中对有关控制运行有效性获取的审计证据的 <u>程度</u> 。（期中证据 <u>越充分</u> ，剩余期间可适当 <u>减少</u> ） ④剩余期间的长度。（剩余期间 <u>越长</u> ，需要证据 <u>越多</u> ） ⑤在信赖控制的基础上 <u>拟缩小</u> 实质性程序的范围。（ <u>越信赖</u> ，需要证据 <u>越多</u> ） ⑥控制环境。（ <u>越薄弱</u> ，需要证据 <u>越多</u> ）

☞ 手写板

期中控制测试	剩余期间： ①不追加控制测试 ②追加控制测试
期中实质性程序	剩余期间： ①追加实质性程序 ②追加实质性程序+控制测试 ③不追加× ④追加控制测试×

💡 提示

除了上述的测试剩余期间控制的运行有效性，测试被审计单位对控制的监督也能够作为一项有益的补充证据，以便更有把握地将控制在期中运行有效性的审计证据延伸至期末。

补充例题·单选题

（2018年）如果注册会计师已获取有关控制在期中运行有效的审计证据，下

列有关剩余期间补充证据的说法中，错误的是（ ）。

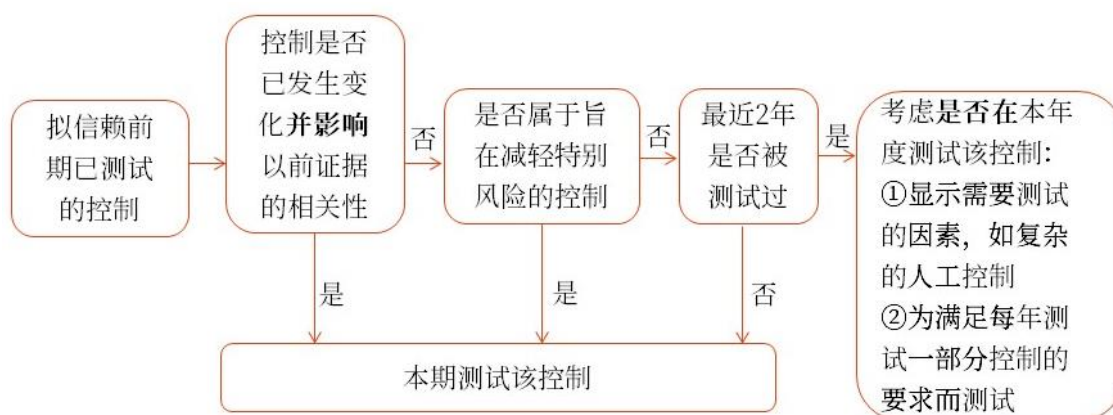
- A. 注册会计师可以通过测试被审计单位对控制的监督，将控制在期中运行有效的审计证据合理延伸至期末
- B. 被审计单位的控制环境越有效，注册会计师需要获取的剩余期间的补充证据越少
- C. 如果控制在剩余期间发生了变化，注册会计师可以通过实施穿行测试，将期中获取的审计证据合理延伸至期末
- D. 注册会计师在信赖控制的基础上拟减少的实质性程序的范围越大，注册会计师需要获取的剩余期间的补充证据越多

【答案】C

【解析】如果控制在剩余期间发生了变化，注册会计师不能通过实施穿行测试，将期中获取的审计证据合理延伸至期末，选项C错误。

（三）如何考虑以前审计获取的审计证据（解决问题：以前的证据还能用吗？）

1. 基本思路：考虑拟信赖的以前审计中测试的控制在本期是否发生变化（★★★询问+观察或检查）



✎ 手写板

特别风险

- 固有风险等级达到/接近最高级
- 其他审计准则规定为特别风险：舞弊导致的重大错报风险/管理层凌驾于控制之上的风险/超出被审计单位正常经营过程的重大关联方交易

2. 分情况描述：

控制在本期是否发生变化	处理原则	
<u>发生变化</u>	1. 如果控制在本期 <u>发生变化</u> ，注册会计师 <u>应当考虑</u> 以前审计获取的有关控制运行有效性的审计证据 <u>是否与</u> 本期审计 <u>相关</u> 。 2. 如果拟信赖的控制自上次测试后 <u>已发生</u> 实质性变化， <u>以致影响</u> 以前审计所获取证据的相关性，注册会计师应当在本期审计中 <u>测试</u> 这些控制的运行有效性。	
<u>未发生变化</u>	基本原则	如果拟信赖的控制自上次测试后 <u>未发生变化</u> ，且 <u>不属于</u> 旨在 <u>减轻特别风险</u> 的控制，注册会计师应当运用职业判断 <u>确定</u> ：

		1. <u>是否</u> 在本期审计中 <u>测试</u> 其运行有效性; 2. 本次测试与上次测试的 <u>时间间隔</u> , 但 <u>每 3 年</u> 至少对控制 <u>测试一次</u> 。(每 <u>隔 2 年</u>)
	具体做法	1. 注册会计师应当在每次审计时从中选取 <u>足够数量</u> 的控制, 测试其运行 有效性; 2. <u>不应</u> 将所有拟信赖控制的测试 <u>集中于某一次审计</u> , 而在之后的两次审 计中 <u>不进行任何测试</u> 。(不能太集中) 3. 当被审计单位控制环境 <u>薄弱</u> 或对控制的监督 <u>薄弱</u> 时, 注册会计师 <u>应当</u> <u>缩短</u> 再次测试控制的时间间隔或 <u>完全不信赖</u> 以前审计获取的审计证据。
特殊情况		鉴于 <u>特别风险</u> 的特殊性, 对于旨在减轻特别风险的控制, 不论该控制在本期 <u>是否</u> <u>发生变化</u> , 注册会计师 <u>都不应依赖</u> 以前审计获取的证据。(★★★拟信赖时 <u>每</u> <u>次审计</u> 必须测试)

3. 相关说明

在确定利用以前审计获取的有关控制运行有效性的审计证据是否适当以及再次测试控制的时间间隔时, 注册会计师应当考虑的因素或情况包括: (共 6 点)

(1) 内部控制其他要素的有效性, 包括: 控制环境、对控制的监督以及被审计单位的风险评估过程。
 (其他要素有效, 间隔期可适当延长)

例如: 当被审计单位控制环境薄弱或对控制的监督薄弱时, 注册会计师应当缩短再次测试控制的时间间隔或完全不信赖以前审计获取的审计证据。

(2) 控制特征 (是人工控制还是自动化控制) 产生的风险。(人工控制: 稳定性较差)

(3) 信息技术一般控制的有效性。(一般控制薄弱, 可能更少依赖以前获取的审计证据。)

(4) 影响内部控制的重大人事变动。(重大人事变动, 可能决定不依赖)

(5) 由于环境发生变化而特定控制缺乏相应变化导致的风险。(不应依赖以前证据)

(6) 重大错报的风险和对控制的信赖程度。(风险较大或拟信赖程度较高, 应当缩短时间间隔或完全不信赖以前审计获取的审计证据)

补充例题·综合题

(2022 年) 上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户, 主要从事信息技术服务和智能产品的研发、生产与销售。A 注册会计师负责审计甲公司 2021 年度 财务报表, 确定集团财务报表整体的重要性为 800 万元, 实际执行的重要性为 600 万元。

资料三:

A 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:

(2) 2021 年, 为加强客户信用等级分类管理, 甲公司修改了信息系统中有关客户信用评级的参数和模型。A 注册会计师在了解相关控制后, 认为该变化不影响以前审计所获取证据的相关性, 拟信赖以前审计获取的有关客户信用管理的自动化控制运行有效性的证据, 不再在本期审计中测试这些控制。

要求:

针对资料三第 (2) 项, 假定不考虑其他条件, 指出 A 注册会计师的做法是否恰当。如不恰当, 简要说明理由。

【答案】

事项 序号	是否恰当 (是/否)	理由
(2)	否	相关控制 <u>已发生</u> 实质性变化 / 该变化会导致数据累积或计算发生变化, <u>影响</u> 以前审计所获取证据的 <u>相关性</u> , 应当在本期测试相关控制

补充例题·单选题 (2019年) 对于财务报表审计业务, 在决定是否信赖以前审计获取的有关控制运行有效性的审计证据时, 下列各项中, 注册会计师通常无须考虑的是 ()。

- A. 控制发生的频率
- B. 控制是否是复杂的人工控制
- C. 控制是否是自动化控制
- D. 控制在本年是否发生变化

【答案】A

【解析】关于如何考虑以前审计获取的有关控制运行有效性的审计证据, 基本思路是考虑拟信赖的以前审计中测试的控制在本期是否发生变化(选项D)。在确定利用以前审计获取的有关控制运行有效性的审计证据是否适当以及再次测试控制的时间间隔时, 注册会计师应当考虑的因素或情况包括:(1) 内部控制其他要素的有效性, 包括控制环境、对控制的监督以及被审计单位的风险评估过程。(2) 控制特征(是人工控制还是自动化控制)产生的风险(选项B、C)。(3) 信息技术一般控制的有效性。(4) 影响内部控制的重大人事变动。(5) 由于环境发生变化而特定控制缺乏相应变化导致的风险。(6) 重大错报的风险和对控制的信赖程度。

补充例题·多选题 (2017年) 下列情形中, 注册会计师不应利用以前年度获取的有关控制运行有效的审计证据的有 ()。

- A. 注册会计师拟信赖旨在减轻特别风险的控制
- B. 控制在过去两年审计中未经测试
- C. 控制在本年发生重大变化
- D. 被审计单位的控制环境薄弱

【答案】ABC

【解析】鉴于特别风险的特殊性, 对于旨在减轻特别风险的控制, 不论该控制在本期是否发生变化, 注册会计师都不应依赖以前审计获取的证据, 选项A正确; 每三年至少对控制测试一次, 选项B正确; 关于如何考虑以前审计获取的有关控制运行有效性的审计证据, 基本思路是考虑拟信赖的以前审计中测试的控制在本期是否发生变化, 如果控制在本年发生重大变化, 则不应利用以前年度获取的有关控制运行有效性的审计证据, 选项C正确; 当被审计单位控制环境薄弱或对控制的监督薄弱时, 注册会计师应当缩短再次测试控制的时间间隔或完全不信赖以前审计获取的审计证据, 也就是还可能利用以前年度获取的有关控制运行有效性的审计证据。选项D不正确。

四、控制测试的范围

控制测试的范围: 主要是指某项控制活动的测试次数。

(一) 确定控制测试范围的考虑因素 (6个因素)

考虑因素	对控制测试范围的影响
1.对控制的信赖程度	正向影响

考虑因素	对控制测试范围的影响
2.在拟信赖的期间，被审计单位执行控制的频率。（ <u>积少成多</u> ）	正向影响
3.在所审计期间，注册会计师拟信赖控制运行有效性的时间长度。	正向影响
4.控制的预期偏差。（也可称作 <u>预期偏差率</u> ）	正向影响
5.通过测试与认定相关的其他控制获取的审计证据的 <u>范围</u> 。（其他控制获取审计证据的 <u>充分性</u> 和 <u>适当性</u> ）	<u>反向影响</u>
6. <u>拟获取</u> 的有关认定层次控制运行有效性的审计证据的 <u>相关性</u> 和 <u>可靠性</u>	<u>反向影响</u>

💡 提示

如果控制的预期偏差率过高，注册会计师应当考虑控制可能不足以将认定层次的重大错报风险降至可接受的低水平，从而针对某一认定实施的控制测试可能是无效的。

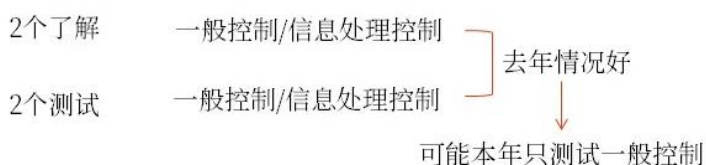
（二）对自动化控制的测试范围的特别考虑

1.除非系统（包括系统使用的表格、文档或其他永久性数据）发生变动，注册会计师通常不需要增加自动化控制的测试范围。

2.对于一项自动化信息处理控制，一旦确定被审计单位正在执行该控制，注册会计师通常无须扩大控制测试的范围，但需要考虑执行下列测试以确定该控制持续有效运行：（共 3 点）

- （1）测试与该信息处理控制有关的信息技术一般控制的运行有效性；
- （2）确定系统是否发生变动，如果发生变动，是否存在适当的系统变动控制；
- （3）确定对交易的处理是否使用授权批准的软件版本。

📝 手写板



补充例题·多选题

（2022 年）下列各项中，注册会计师实施控制测试的范围通常与之同向变动的有（ ）。

- 拟获取的控制运行有效性的审计证据的相关性和可靠性
- 控制的预期偏差
- 注册会计师拟信赖控制运行有效性的时间长度
- 通过测试与认定相关的其他控制获取的审计证据的充分性和适当性

【答案】BC

【解析】在确定控制测试的范围时，除考虑对控制的信赖程度外，注册会计师还可能考虑以下因素：

（1）在拟信赖期间，被审计单位执行控制的频率。（同向变动）（2）在所审计期间，注册会计师拟信赖控制运行有效性的时间长度。（同向变动，选项 C 正确）（3）控制的预期偏差。（同向变动，选项 B 正确）（4）通过测试与认定相关的其他控制获取的审计证据的范围。（反向变动，选项 D 错误）（5）拟获取的有关认定层次控制运行有效性的审计证据的相关性和可靠性。（反向变动，选项 A 错误）

补充例题·简答题

(2015年) ABC会计师事务所负责审计甲公司 2014 年度财务报表，审计工作底稿中与内部控制相关的部分内容摘录如下：

(1) 甲公司营业收入的发生认定存在特别风险。相关控制在 2013 年度审计中经测试运行有效。因这些控制本年未发生变化，审计项目组拟继续予以信赖，并依赖了上年审计获取的有关这些控制运行有效的审计证据。

(2) 考虑到甲公司 2014 年固定资产的采购主要发生在下半年，审计项目组从下半年固定资产采购中选取样本实施控制测试。

(3) 甲公司与原材料采购批准相关的控制每日运行数次，审计项目组确定样本规模为 25 个。考虑到该控制自 2014 年 7 月 1 日起发生重大变化，审计项目组从上半年和下半年的交易中分别选取 12 个和 13 个样本实施控制测试。

(4) 审计项目组对银行存款实施了实质性程序，未发现错报，因此认为甲公司与银行存款相关的内部控制运行有效。

(5) 甲公司内部控制制度规定，财务经理每月应复核销售返利计算表，检查销售收入金额和返利比例是否准确，如有异常进行调查并处理，复核完成后签字存档。审计项目组选取了 3 个月的销售返利计算表，检查了财务经理的签字，认为该控制运行有效。

(6) 审计项目组拟信赖与固定资产折旧计提相关的自动化信息处理控制。因该控制在 2013 年度审计中测试结果满意，且在 2014 年未发生变化，审计项目组仅对信息技术一般控制实施测试。

要求：

针对上述第 (1) 至 (6) 项，逐项指出审计项目组的做法是否恰当，如不恰当，简要说明理由。

【答案】

事项序号	是否恰当 (恰当/不恰当)	理由
(1)	不恰当	因相关控制是应对 <u>特别风险</u> 的，应当在当年测试相关控制的运行有效性/ <u>不能利用</u> 以前审计中获取的审计证据。
(2)	不恰当	控制测试的样本应当涵盖 <u>整个期间</u> 。
(3)	不恰当	因为控制发生 <u>重大变化</u> ，应当 <u>分别测试</u> /2014 年上半年和下半年与原材料采购批准相关的内部控制活动不同，应当 <u>分别测试</u> 25 个。
(4)	不恰当	通过实质性程序 <u>未发现错报</u> ， <u>并不能证明</u> 与所测试认定相关的内部控制是有效的/注册会计师 <u>不能</u> 以实质性测试的结果推断内部控制的有效性。
(5)	不恰当	只检查财务经理的签字不足够/应当检查财务经理 <u>是否按规定</u> 完整实施了该控制。
(6)	恰当	—

第四节 实质性程序

一、实质性程序的概念和要求

(一) 实质性程序的概念

概念	实质性程序：是指用于发现 <u>认定层次</u> 重大错报的 <u>审计程序</u> ，包括对各类交易、账户余额和披露的 <u>细节测试</u> 以及 <u>实质性分析程序</u> 。
基本原则	无论评估的重大错报风险结果如何，注册会计师都应当针对所有重大类别的交易、账户余额和披露实施 <u>实质性程序</u> 。 (原因：内部控制的 <u>固有局限性</u>)

(二) 针对特别风险实施的实质性程序 (★★★不排斥控制测试)

1. 如果认为评估的认定层次重大错报风险是特别风险，注册会计师应当专门针对该风险实施实质性程序。

2. 如果针对特别风险仅实施实质性程序，注册会计师应当使用细节测试，或将细节测试和实质性分析程序结合使用，以获取充分、适当的审计证据。(仅实施实质性程序时，至少有“细节测试”)

3. 仅实施实质性分析程序不足以获取有关特别风险的充分、适当的审计证据。

补充例题·单选题 (2021年) 下列有关控制测试和实质性程序的说法中，错误的是 ()。

- A. 注册会计师应当针对特别风险同时实施控制测试和实质性程序
- B. 无论是否实施控制测试，注册会计师均应对所有重大类别的交易、账户余额和披露实施实质性程序
- C. 注册会计师可以针对同一交易同时实施控制测试和实质性程序，以实现双重目的
- D. 如果认为仅通过实施实质性程序无法获取认定层次的充分、适当的审计证据，注册会计师应当实施控制测试

【答案】A

【解析】选项 A 错误，作为进一步审计程序的类型之一，控制测试并非在任何情况下都需要实施。当存在下列情形之一时，注册会计师应当实施控制测试：(1) 在评估认定层次重大错报风险时，预期控制的运行是有效的；(2) 仅实施实质性程序并不能够提供认定层次充分、适当的审计证据。针对特别风险，并不满足应当实施控制测试的情形，所以可以仅实施实质性程序，不实施控制测试。

补充例题·简答题 (2018年) ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计甲公司 2017 年度财务报表。与会计估计审计相关的部分事项如下：

(5) A 注册会计师认为应收账款坏账准备的计提存在特别风险，在了解相关内部控制后，对应收账款坏账准备实施了实质性分析程序，结果满意，据此认可了管理层计提的金额。

要求：

针对上述第 (5) 项，指出 A 注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】

事项序号	是否恰当 (恰当/不恰当)	理由
(5)	不恰当	对特别风险的应对程序 <u>仅为实质性程序时</u> ，应当包括细节测试。

补充例题·简答题 (2017年) ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计甲公司 2016 年度财务报表，与存货审计相关的部分事项如下：

(1) 甲公司的存货存在特别风险。A 注册会计师在了解相关内部控制后，未测试控制运行的有效性，直接实施了细节测试。

要求：

针对上述第（1）项，指出 A 注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】

事项序号	是否恰当 (恰当/不恰当)	理由
(1)	恰当	—

二、实质性程序的性质

（一）实质性程序的性质的概念

含义	实质性程序的性质：是指实质性程序的 <u>类型及其组合</u> 。	
类型	细节测试	是对各类交易、账户余额和披露的 <u>具体细节</u> 进行测试，目的在于 <u>直接识别</u> 各类交易、账户余额和披露的认定 <u>是否存在错报</u> 。（“ <u>重新执行</u> ”仅适用于 <u>控制测试</u> ）
	实质性分析程序	从技术特征上仍然是分析程序。（通常更适用于在一段时间内 <u>存在可预期关系</u> 的大量交易）

（二）细节测试和实质性分析程序的适用性

程序	适用性
细节测试	适用于对各类交易、账户余额和披露认定的测试，尤其是对 <u>存在或发生</u> ； <u>准确性、计价和分摊</u> 认定的测试；
实质性分析程序	适用于在一段时期内 <u>存在可预期关系</u> 的大量交易。

（三）细节测试的方向

对于细节测试，注册会计师应当针对评估的风险设计细节测试。例如：（共 2 点）

针对的认定	设计细节测试的要求
存在或发生	注册会计师应当选择 <u>包含在</u> 财务报表金额中的项目，并获取相关审计证据；（相当于“ <u>逆查</u> ”）
完整性	1.注册会计师应当选择有证据表明应包含在财务报表金额中的项目， <u>并调查</u> 这些项目 <u>是否确实</u> 包括在内。（相当于“ <u>顺查</u> ”） 2.如为应对被审计单位 <u>漏记</u> 本期应付账款的风险，注册会计师可以检查 <u>期后付款记录</u> 。

补充例题·单选题

（2017 年）下列有关实质性分析程序的适用性的说法中，错误的是（ ）。

A. 实质性分析程序通常更适用于在一段时间内存在预期关系的大量交易

B. 注册会计师无需在所有审计业务中运用实质性分析程序

C. 实质性分析程序不适用于识别出特别风险的认定

D. 对特定实质性分析程序适用性的确定，受到认定的性质和注册会计师对重大错报风险评估的影响

【答案】C

【解析】如果针对特别风险实施的程序仅为实质性程序，这些程序应当包括细节测试，或将细节测试和实质性分析程序结合使用，以获取充分、适当的审计证据，选项 C 错误。

三、实质性程序的时间

实质性程序的时间选择与控制测试的时间选择，两者的差异和共同点在于：

时间		控制测试	实质性程序
区别	1.期中是否实施	获取期中关于控制运行有效性审计证据的做法 <u>更具有</u> 一种“ <u>常态</u> ”（ <u>鼓励</u> ）	在期中实施实质性程序时更 <u>需要考虑其成本效益的权衡</u>
	2.以前证据适用性	<u>拟信赖</u> 以前审计获取的有关控制运行有效性的审计证据，已经受到了 <u>很大的限制</u>	采取了 <u>更加慎重</u> 的态度和 <u>更严格的限制</u>
共同点		都面临着对 <u>期中审计证据</u> 和对 <u>以前</u> 审计获取的 <u>审计证据</u> 的考虑	

（一）如何考虑是否在期中实施实质性程序（解决问题：期中是否做？）

下列因素可能对是否在期中实施实质性程序产生影响：（共 6 个）

1. 控制环境和其他相关的控制。（越薄弱，越不宜在期中实施）

2. 实施审计程序所需信息在期中之后的可获得性。（如：系统变化）

3. 实质性程序的目的。（如：目的是获取期中证据与期末对比，就应获取期中证据）

4. 评估的重大错报风险。（重大错报风险越高——越应当考虑在期末或接近期末实施）

5. 特定类别交易、账户余额和披露认定的性质。（如：收入截止认定、未决诉讼）

6. 针对剩余期间，能否通过实施实质性程序或将实质性程序与控制测试相结合，降低期末存在错报而未被发现的风险。

补充例题·多选题

（2021 年）在确定是否在期中实施实质性程序时，下列各项中，注册会计师通常需要考虑的有（ ）。

A. 评估的重大错报风险

B. 实施审计程序所需信息在期中之后的可获得性

C. 特定类别交易、账户余额和披露认定的性质

D. 成本效益的权衡

【答案】ABCD

【解析】下列因素可能对是否在期中实施实质性程序产生影响：（1）控制环境和其他相关的控制；（2）实施审计程序所需信息在期中之后的可获得性（选项 B 正确）；（3）实质性程序的目的；（4）评估的重大错报风险（选项 A 正确）；（5）特定类别交易、账户余额和披露认定的性质（选项 C 正确）；（6）针对剩余期间，能否通过实施实质性程序或将实质性程序与控制测试相结合，降低期末存在错报而未被发现的风险。

由于实质性程序的目的在于更直接地发现重大错报，在期中实施实质性程序时更需要考虑其成本效益的权衡（选项 D 正确）。

（二）如何考虑期中审计证据（重点掌握）

两种选择	<p>如果在<u>期中</u>实施了实质性程序，注册会计师为了将期中测试得出的结论<u>合理延伸至期末</u>，应当：（<u>二选一</u>，期中→期末）</p> <p>1. 针对剩余期间实施进一步的<u>实质性程序</u>。（<u>实质性方案</u>）</p> <p>2. 将实质性程序和控制测试结合使用。（<u>综合性方案</u>）</p>
相关说明	<p>1. 如果拟将期中测试得出的结论延伸至期末，注册会计师应当考虑针对剩余期间仅实施实质性程序是否足够。</p> <p>2. 如果认为实施实质性程序本身不充分，注册会计师还应测试剩余期间相关控制运行的有效性或针对期末实施实质性程序。</p> <p>3. 对于舞弊导致的重大错报风险（作为一类重要的特别风险），被审计单位存在故意错报或操纵的可能性，那么注册会计师更应慎重考虑能否将期中测试得出的结论延伸至期末。注册会计师应当考虑在期末或者接近期末实施实质性程序。</p>

补充例题·单选题 （2014 年）下列有关实质性程序时间安排的说法中，**错误**的是（ ）。

- A. 控制环境和其他相关控制越薄弱，注册会计师越不宜在期中实施实质性程序
- B. 注册会计师评估的某项认定的重大错报风险越高，越应当考虑将实质性程序集中在期末或者接近期末实施
- C. 如果在期中实施了实质性程序，注册会计师应当针对剩余时间实施控制测试，以将期中测试得出的结论合理延伸至期末
- D. 如果实施实质性程序所需信息在期中之后难以获取，注册会计师应考虑在期中实施实质性程序

【答案】C

【解析】如果拟将期中测试得出的结论延伸至期末，注册会计师应当考虑针对剩余期间仅实施实质性程序是否足够。如果认为实施实质性程序本身不充分，注册会计师还应测试剩余期间相关控制运行的有效性或针对期末实施实质性程序，所以不是必须实施控制测试，选项 C 错误。

（三）如何考虑以前审计获取的审计证据（重点掌握）

1. 在以前审计中实施实质性程序获取的审计证据，通常对本期只有很弱的证据效力或没有证据效力，不足以应对本期的重大错报风险。（★★★可以考简答题或综合题）

2. 只有当以前获取的审计证据及其相关事项未发生重大变动时，以前获取的审计证据才可能用做本期的有效审计证据。

3. 如果拟利用以前审计中实施实质性程序获取的审计证据，注册会计师应当在本期实施审计程序，以确定这些审计证据是否具有持续相关性。

四、实质性程序的范围（结合第 4 章）

1. 在确定实质性程序的范围时的考虑因素：（共 2 个）

考虑因素	相关说明
1.评估的认定层次重大错报风险	重大错报风险 <u>越高</u> ，需要实施实质性程序的范围 <u>越广</u> 。
2.实施控制测试的结果	如果对控制测试 <u>结果不满意</u> ，注册会计师可能需要考虑 <u>扩大</u> 实质性程序的范围。

2.在设计细节测试范围时的考虑因素：

基本原则	注重“ <u>量</u> ”，更注重“ <u>质</u> ”
考虑因素	1.样本量； 2. <u>选择方法</u> 的有效性等。例如，从总体中选取大额或异常项目，而不是进行代表性抽样或分层抽样。

3.实质性分析程序的范围的两层含义：

第一层含义	对 <u>什么层次上</u> 的数据进行分析。（ <u>高度汇总</u> ？）
第二层含义	需要对什么幅度或性质的 <u>差异</u> 展开进一步调查。

■ 本章小结

- 1.财务报表层次的重大错报风险与总体应对措施；
- 2.控制环境存在缺陷时对拟实施审计程序的性质、时间安排和范围所作出的修改；
- 3.增加审计程序不可预见性的思路、实施要点和示例；
- 4.进一步审计程序的概念及设计时应当考虑的因素（5个因素）；
- 5.确定进一步审计程序的性质、时间安排和范围时应当考虑的因素；
- 6.控制测试的概念和要求（2种情形必须测试）；
- 7.实施实质性程序的结果对控制测试结果的影响；
- 8.控制测试时间的两层含义；
- 9.对于控制测试，如何考虑期中获取的审计证据（2个程序——注意对应的考虑因素）；
- 10.对于控制测试，如何考虑以前审计获取的证据（控制是否发生变化？是否旨在减轻特别风险？最近两年是否测试过？）；
- 11.确定控制测试范围应当考虑的6个因素（只有两个是反向影响）；
- 12.对自动化控制测试范围的特殊考虑（如无变化，不必追加）；
- 13.针对特别风险实施的实质性程序的规定；
- 14.确定实质性程序的性质、时间安排和范围时的考虑因素。



乾坤未定，你我皆是黑马。