第一编 审计基本原理——第三章 审计证据

第 01 讲 审计证据的性质

历年考情分析

近六年各知识点分值统计。

	知识点	单选题	多选题	简答题	综合题	总计分值
第三章	审计证据的性质	6	2	1.2	1	10.2
	审计程序	2		1.2		3.2
	函证	1	6	16.6	3	26.6
	分析程序	6		2.2	2	10.2
年平均 8.5 分，属于超重点章节。						

目录

第一节 审计证据的性质

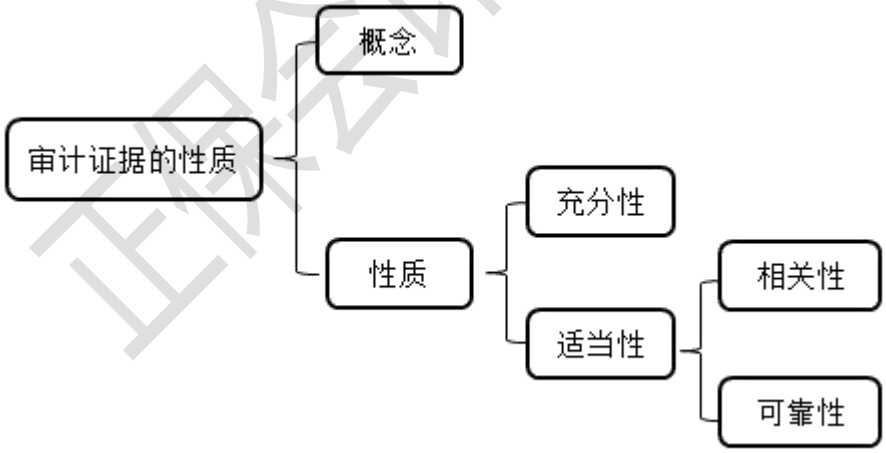
第二节 审计程序

第三节 函证

第四节 分析程序

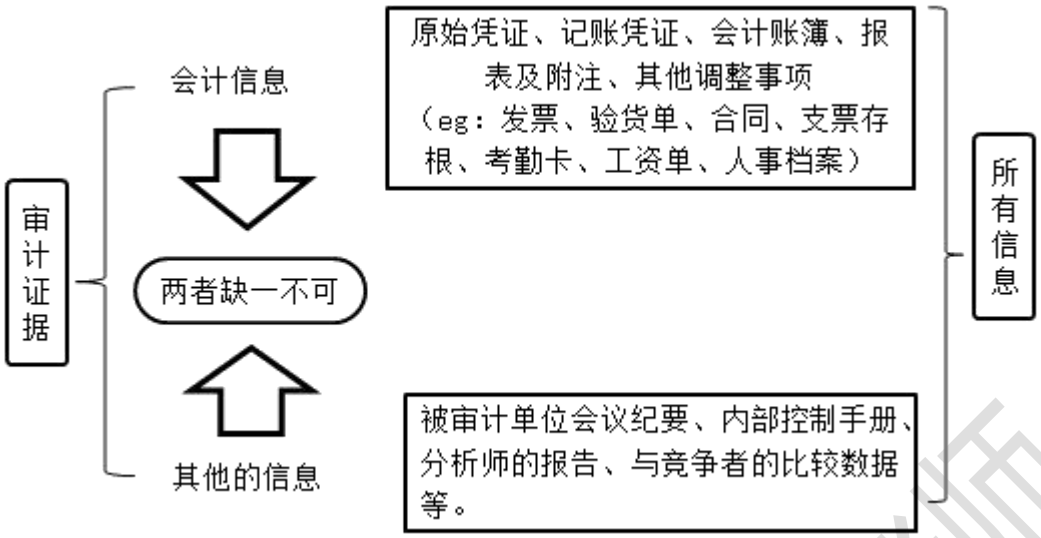
第一节 审计证据的性质

框架图



一、审计证据的概念

正保会计网校吕尤老师



二、审计证据的充分性与适当性

（一）审计证据的充分性

【多项选择题】（2012 年改）下列关于审计证据充分性的说法中，正确的有（　）。

A.审计证据的充分性是对审计证据数量的衡量，一般与确定的样本量有关

B.获取更多的审计证据可以弥补这些审计证据质量上的缺陷

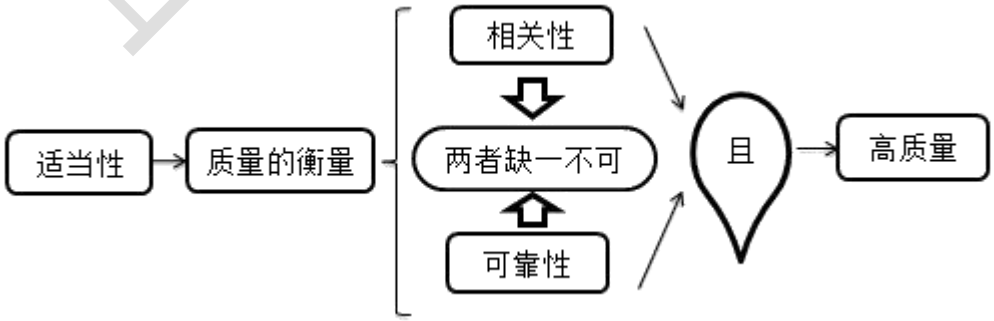
C.需获取审计证据的数量受其对重大错报风险评估的影响

D.需要获取的审计证据的数量可能受审计证据质量的影响

『正确答案』ACD

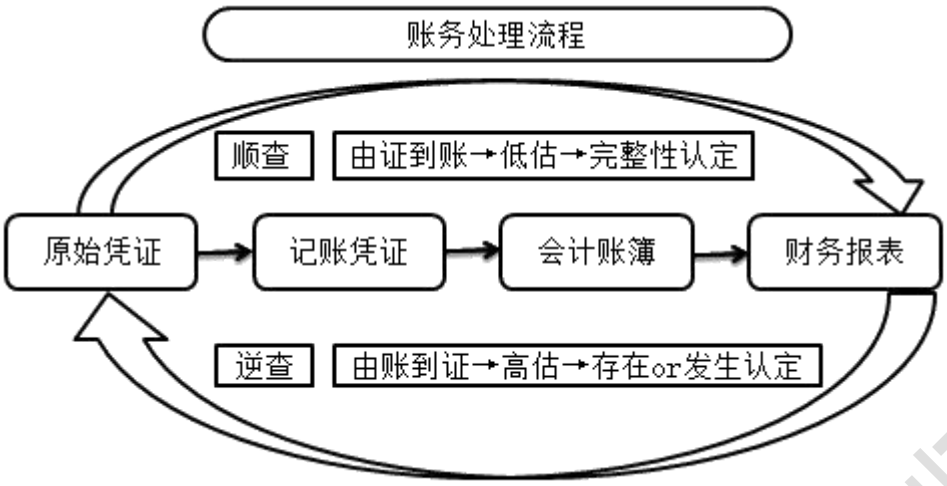
『答案解析』注册会计师仅靠获取更多的审计证据可能无法弥补其质量上的缺陷。所以选项 B 错误。

（二）审计证据的适当性 ★



1.影响相关性的因素

①测试方向 ★★★★★



②审计程序

a. 特定程序可能只与某些认定相关，而与其他认定无关；
b. 与某一认定相关的审计证据，不能替代与其他认定相关的审计证据；
c. 不同来源或不同性质的审计证据可能与同一认定相关。

2. 可靠性：指证据的可信程度。

可靠性举例	相对较强		相对较弱
①	亲自获取	>	被审计单位提供
②	外部独立渠道	>	其他渠道（被审计单位内部）
③	内控有效	>	内控薄弱
④	直接获取	>	间接获取或推论得出
⑤	文件记录（纸质/电子介质）	>	口头形式
⑥	原件	>	传真件或复印件

【单项选择题】（2016 年改）下列有关审计证据可靠性的说法中，正确的是（ ）。

A. 可靠的审计证据是有效的审计证据

B. 审计证据的充分性影响审计证据的可靠性

C. 复印件形式的审计证据是不可靠的

D. 从独立的外部来源获得的审计证据可能是不可靠的

『正确答案』D

『答案解析』只有相关且可靠的审计证据才是高质量的审计证据，选项 A 错误；审计证据的适当性影响审计证据的充分性，审计证据的可靠性受其来源和性质的影响，并取决于获取审计证据的具体环境，选项 B 错误；复印件形式的审计证据可靠性受影响，并不能绝对说其不可靠，选项 C 错误；从外部独立来源获取的审计证据比从其他来源获取的审计证据更可靠，但是其也可能是不可靠的审计证据，选项 D 正确。

正保会计网校吕尤老师

（三）充分性和适当性之间的关系

（四）评价充分性和适当性

1.考虑文件记录可靠性

（1）审计通常不涉及鉴定文件记录的真伪，CPA 不是鉴定文件记录真伪的专家；

（2）但如在审计过程中识别出的情况可能表明文件记录是伪造的，CPA 应做出进一步调查。

2.运用被审计单位生成信息时的考虑 ★★★★★

评价此类信息的完整性和准确性。

3.证据相互矛盾时的考虑 ★

（1）互相印证的审计证据具有更强的说服力；

（2）审计证据 A 与 B 相矛盾，不能说 A 更可靠或 B 更可靠，应当追加必要的审计程序。

4.对获取证据的成本的考虑

（1）可以考虑获取审计证据的成本与所获取信息有用性之间的关系；

（2）但不应以获取审计证据的困难和成本为由减少不可替代的程序。

【单项选择题】（2018、2022 年改）下列有关审计证据的充分性和适当性的说法中，错误的是（ ）。

A.审计证据的适当性不受审计证据的充分性的影响

B.获取更多的审计证据无法弥补审计证据适当性的缺陷

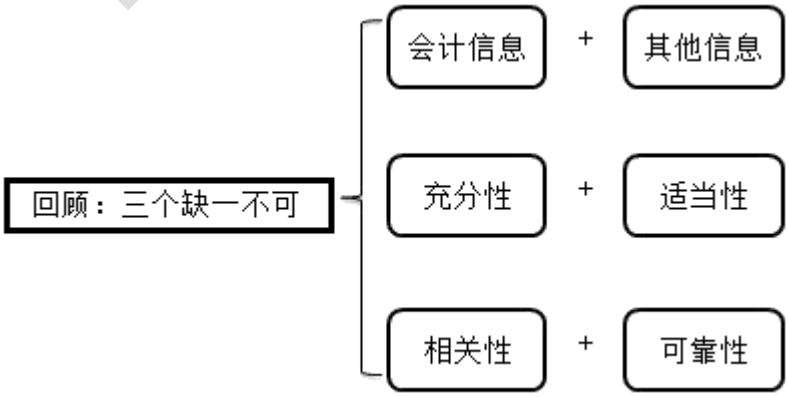
C.审计证据的适当性影响审计证据的充分性

D.审计证据的适当性可以弥补充分性的不足

『正确答案』D

『答案解析』审计证据的充分性是对审计证据数量的衡量，适当性是对审计证据质量的衡量。审计证据质量越高，需要的审计证据可能越少，但是审计证据的适当性无法弥补充分性的不足，注册会计师需要获取的是充分且适当的审计证据，因此选项 D 错误

三个缺一不可（小结）



第 02 讲 审计程序

第二节 审计程序

有关审计程序的主要决策，包括三方面的内容：

（1）选用何种审计程序；（性质）

（2）何时执行；（时间）

（3）样本规模、哪些样本。（范围）

★★★★★	询问	观察	检查	函证	重新计算	重新执行	分析程序
风险评估程序	★	★	★★				★★
控制测试	★	★	★★			★★	
实质性程序	★	★	★★	★★★	★★		★★

【单项选择题】（2019 年回忆）下列审计程序中，不适用于细节测试的是（ ）。

A. 函证

B. 检查

C. 询问

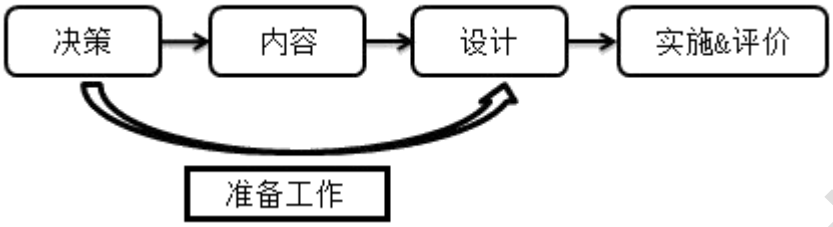
D. 重新执行

『正确答案』D

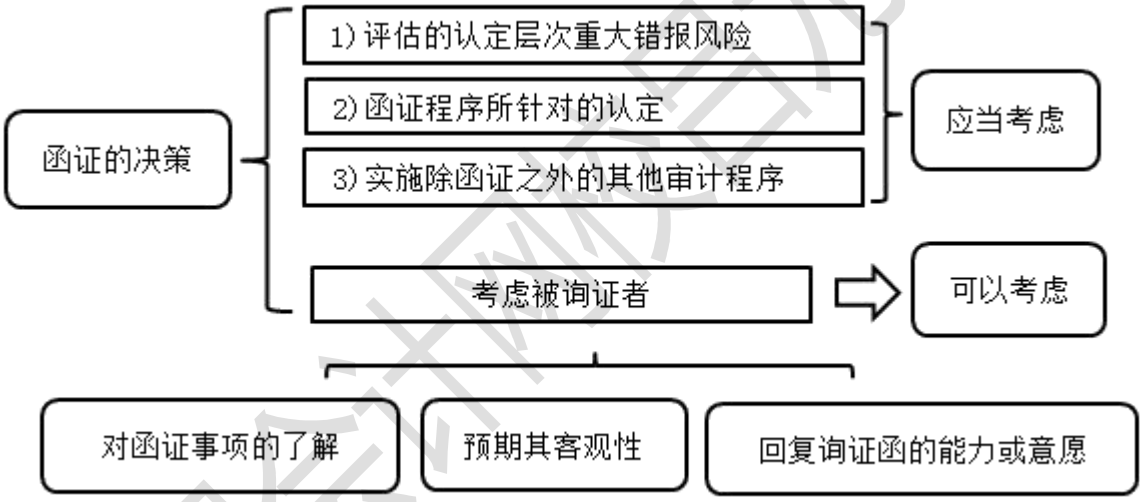
『答案解析』重新执行适用于控制测试。

第 03 讲 函证

第三节 函证



一、函证的决策★★



【多项选择题】（2017 年、2021 年改）下列各项因素中，会影响到注册会计师决定是否实施函证程序的有（ ）。

A. 评估的认定层次重大错报风险

B. 被审计单位管理层协助注册会计师实施函证程序的能力或意愿

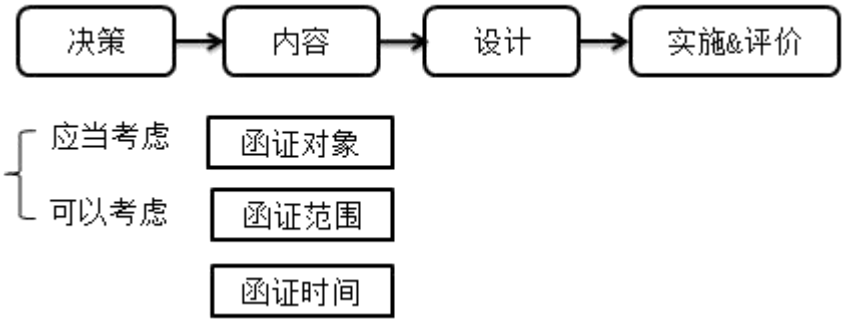
C. 函证所获信息与针对的认定的相关性

D. 被询证者的客观性

『正确答案』ACD

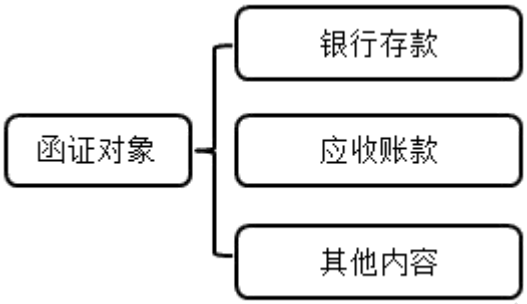
『答案解析』注册会计师确定是否有必要实施函证以获取认定层次的充分、适当的审计证据时应当考虑以下三个因素：①评估的认定层次重大错报风险；②函证程序针对的认定；③实施除函证以外的其他审计程序；除此之外还可以考虑：①被询证者对函证事项的了解；②预期被询证者回复询证函的能力或意愿；③预期被询证者的客观性。

思维导图

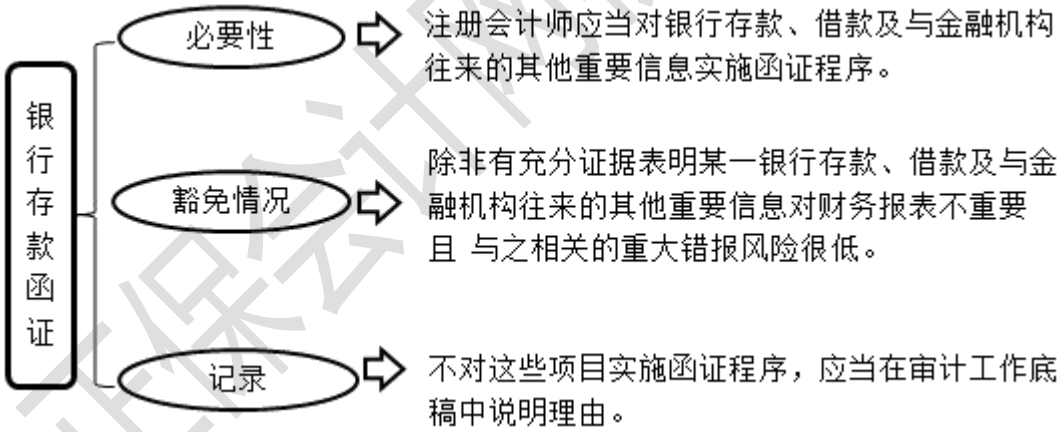


二、函证的内容

1. 对象

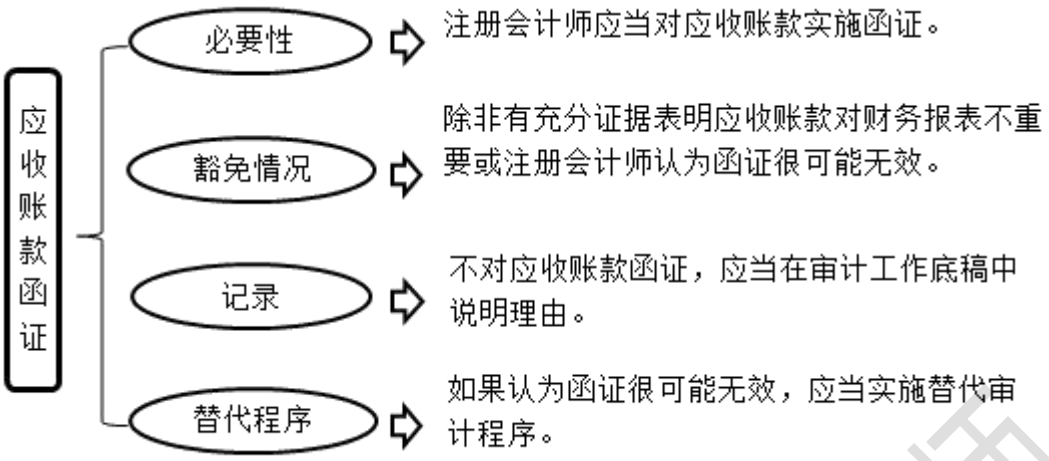


口诀：两个应当一个且★★★

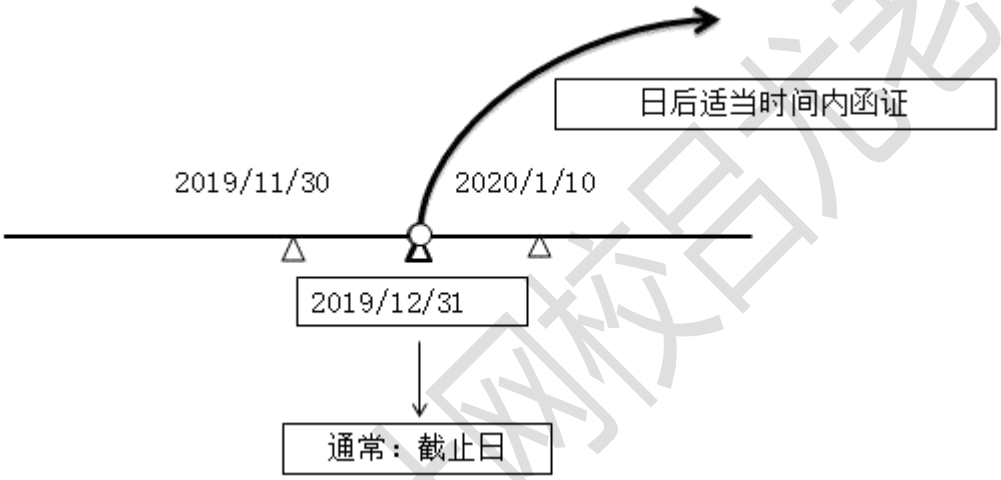


口诀：三个应当一个或★★★

正保会计网校吕尤老师

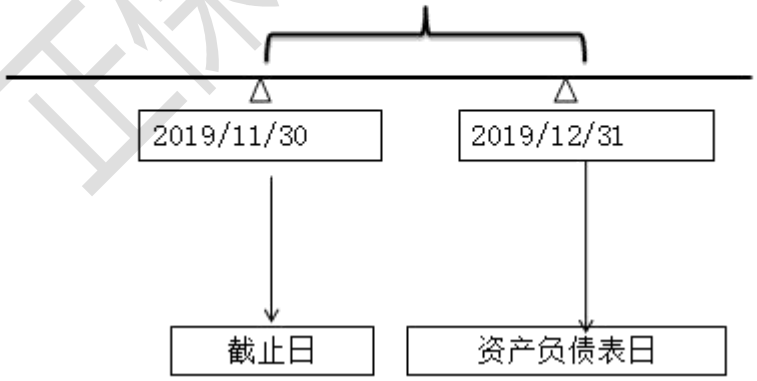


2. 时间



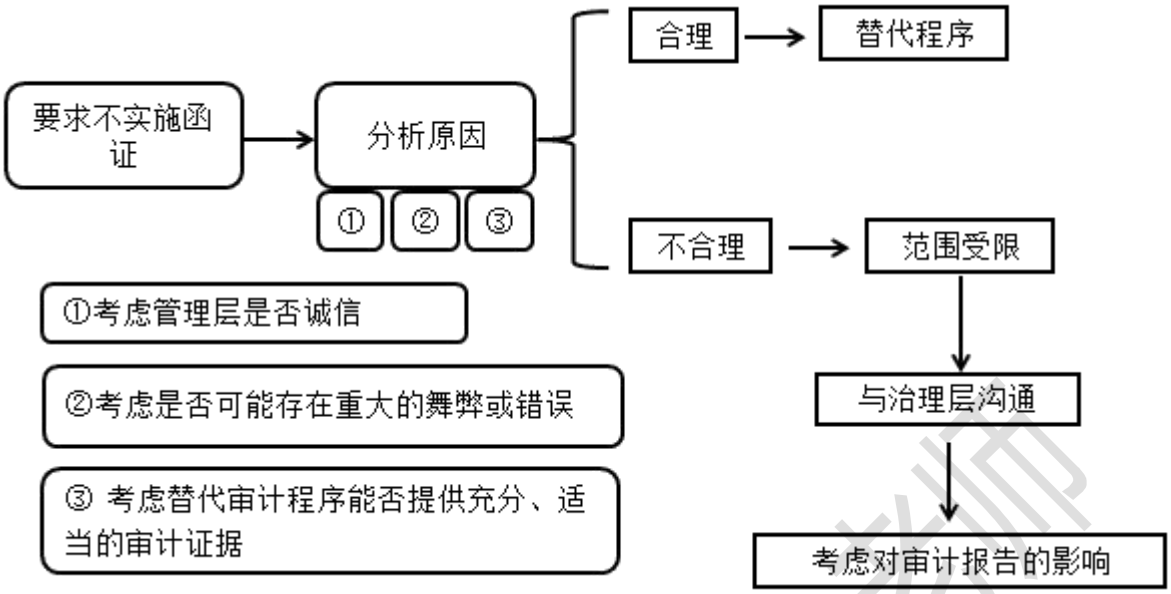
资产负债表日前实施函证前提：重大错报风险评估为低水平

期间变动实施实质性程序（or 控&实结合使用）

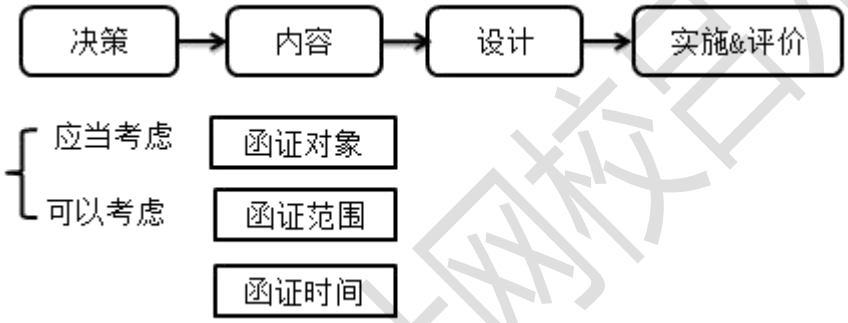


3. 管理层要求不实施函证时的处理

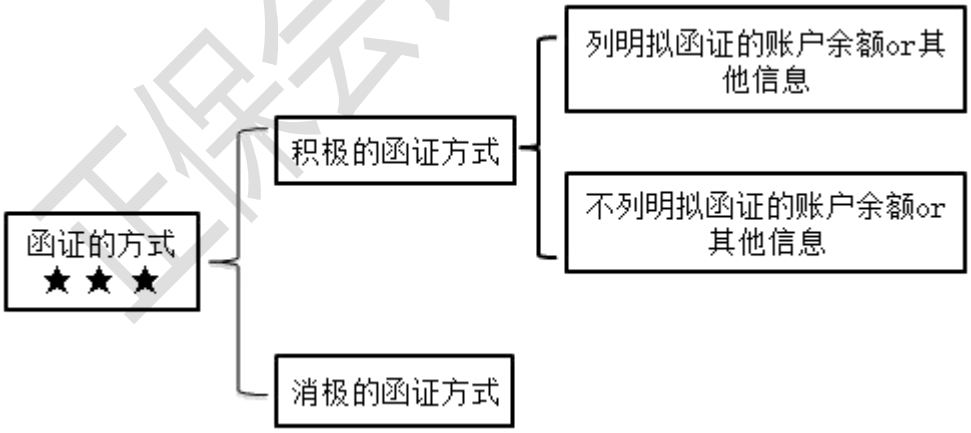
正保会计网校吕先老师



思维导图



三、询证函的设计



1. 积极式询证函

性质	要求被询证者必须回函★★★
列明金额确认信息	缺点：①可能未对所列示的信息加以验证就回函确认； ②所函信息有利于被询证者时，回函可靠性降低。 （无法针对：应收账款完整性认定、应付账款存在认定）

不列明金额填列信息	优点：使回函信息更准确。 缺点：可能导致回函率降低。
未回函因	①被询证者不存在；
	②没有收到询证函；
	③没有理会询证函。

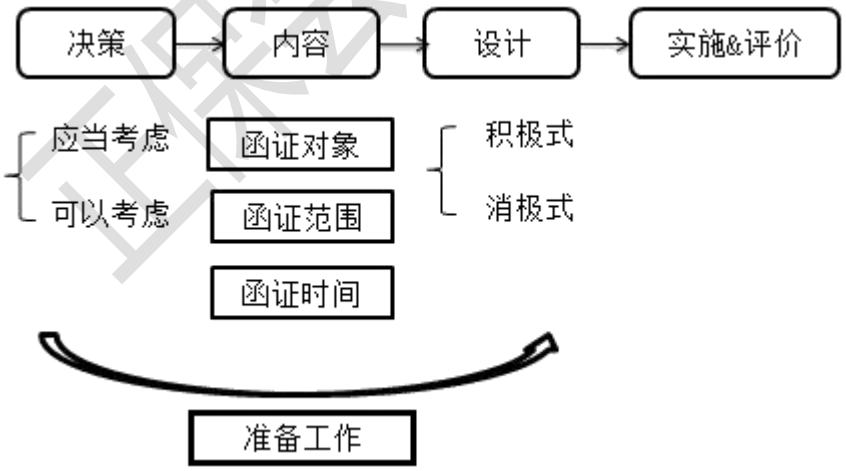
2. 消极式询证函

性质	要求被询证者仅在不同意询证函列示的信息时回函
缺点	说服力和可靠性低于积极式询证函
未回函原因	①被询证者不存在；
	②没有收到询证函；
	③没有理会询证函；
	④对被询证者有利；
	⑤同意函证所列信息。

2. 消极式询证函★★★

适用条件（同时满足） 可考虑采用（口诀：低、小、错少、不认真）	①重大错报风险评估为低水平；
	②大量、余额又较小的账户；
	③预期不会有大量的错误；
	④没理由相信被询证者不认真对待函证。

思维导图



四、函证的实施和评价

★★★★★

正保会计网校吕尤老师

注册会计师应当对函证全过程保持控制。

1.函证过程的控制★★★

（1）将部分 or 全部被询证者的名称、地址与有关记录进行核对；

（2）经被审计单位盖章后，由 CPA 直接发出；（不得由被审计单位代发）

（3）在询证函中填列询证者直接向 CPA 回函的地址。

2.不同方式函证注意事项★★★

方式	注意事项	
（1）邮寄	发函	CPA 自行独立寄发。（也不能使用被审计单位本身的邮寄设施）
	回函	①验证回函是否为原件。 ②信封上的名称、签章、地址、邮戳等是否与被询证者名称、地址一致。 ③是否直接寄给 CPA。（eg:被询证者将回函寄至被审计单位，被审计单位将其转交注册会计师，该回函不能视为可靠的审计证据；） 应对措施：CPA 可以要求被询证者直接书面回复。
（2）跟函	CPA 需要在整个过程中保持对询证函的控制。 ①了解被询证者处理函证的通常流程和人员； ②确认处理人员的身份、处理询证函的权限（eg：所有名片、观察工卡名牌,etc）； ③观察处理询证函的人员是否按照正常流程认真处理询证函。（全过程保持控制）	
（3）电子回函（eg：传真件）	电子方式发送询证函，在发函前可以基于对特定询证方式所存在风险的评估，考虑采取相应的控制措施。CPA 实施以下程序可以降低该风险。 ①CPA 和回函者采用一定的程序为电子形式的回函创造安全环境； ②存有疑虑时，与被询证者联系以核实回函的来源及内容，必要时，可以要求提供回函原件。（eg：电话联系）	
（4）口头答复	不能作为可靠的审计证据，可以要求被询证者提供直接书面回复，仍未收到书面回函，CPA 需要实施替代程序。	

【简答题】（2012/2014 年改）下列第（1）项至第（4）项，逐项指出甲集团审计项目组的做法是否恰当，如不恰当，简要说明理由。

（1）询证方 A 公司没有按审计项目组成员要求将回函直接寄至会计师事务所，而是寄至甲集团办公室。随后项目组成员取得了该回函，经核对无差异，将其归入审计工作底稿。

『正确答案』事项（1）不恰当。理由：注册会计师应当对函证的全过程保持控制/可靠性不足。

（2）审计项目组以传真的形式收到的回函，项目组成员与被询证方取得了电话联系，确认回函信息，在审计工作底稿中记录了电话沟通的内容、沟通的时间以及对方姓名、职位，并在审计工作底稿中签署自己的姓名和完成日期。

『正确答案』事项（2）恰当。

（3）项目组成员根据甲集团财务人员提供的电子邮箱地址询证应收账款余额。向境外客户 X 公司发

送了电子邮件，并收到了电子邮件回复。X 公司确认余额准确无误。审计项目组成员将电子邮件打印后归入审计工作底稿。

『正确答案』事项（3）不恰当。理由：注册会计师应当核实被询证者的信息/电子回函的可靠性存在风险，注册会计师和回函者要采用一定的程序创造安全环境。

（4）未收到被询证方 Z 公司的应收账款回函，项目组成员致电询问，得到答复称已核对余额无误，审计项目组将被询证方答复内容完整记录于审计工作底稿中。

『正确答案』事项（4）不恰当。理由：口头答复不能作为可靠的审计证据。可以要求被询证者提供直接书面回复。

3.评价回函的限制性条款

	情形
不影响可靠性	（1）回函中**格式化的免责条款**可能不会影响信息的可靠性； （2）其他限制性条款如果与**所测试的认定无关**，也不会影响回函的可靠性。相关示例： eg： ①提供的本信息仅出于礼貌，我方没有义务必须提供，我方不因此承担任何明示或暗示的责任、义务和担保。 ②本回复仅用于审计目的，被询证方及其员工或代理人无任何责任，也不能免除注册会计师执行其他程序的责任。
影响可靠性	对回函中所包含信息的完整性、准确性或注册会计师能够依赖其所含信息的程度产生怀疑的示例： eg： ①本信息是临时从财务数据档案中取得，**可能不包括**被询证方所拥有的**全部信息**。 ②既不能保证本信息内容准确也不能保证其是最新的，其他方或**持不同意见**。 ③接收人**不能依赖**函证中我方提供的信息。
应对措施	可能需要执行额外的或替代审计程序。

【多项选择题】（2016 年改）下列有关询证函回函可靠性的说法中，错误的有（ ）。

A.被询证者对于函证信息的口头回复可以作为可靠的审计证据

B.询证函回函中的免责条款会削弱回函的可靠性

C.由被审计单位转交给注册会计师的回函也可以是可靠的审计证据

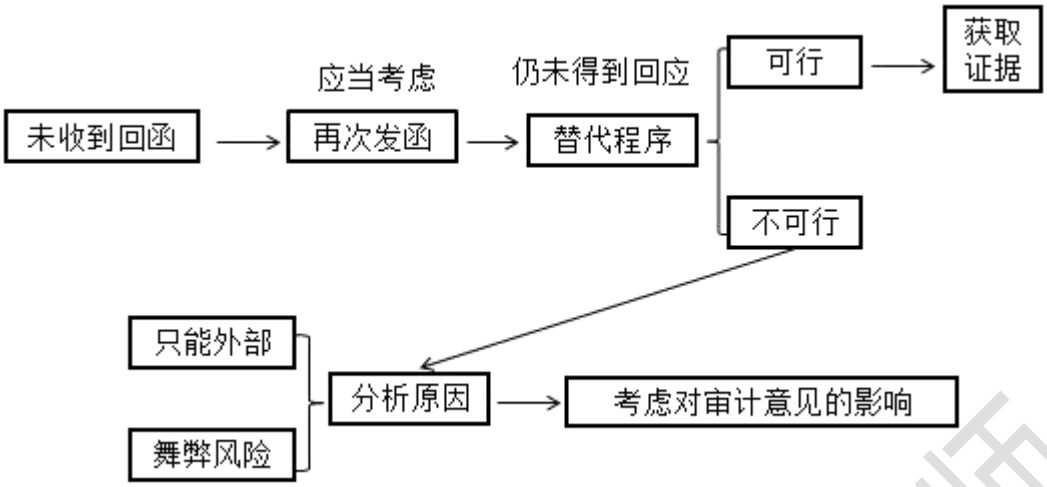
D.以电子形式收到的回函不是可靠的审计证据

『正确答案』ABCD

『答案解析』对询证函的口头回复不能作为可靠的审计证据，选项 A 错误；回函中格式化的免责条款可能不会影响信息的可靠性，选项 B 错误；被审计单位转交给注册会计师的回函不能视为可靠的审计证据，选项 C 错误；电子形式的回函可靠性存在风险，如果回函者和注册会计师采用一定的程序为电子形式的回函创造安全环境，可以降低该风险，选项 D 错误。

4.积极式函证未收到回函的处理★★★

正保会计网校www.chinaacc.com



5.对不符事项的处理★★★

（1）注册会计师应当调查不符事项，以确定是否表明存在错报；

（2）某些不符事项并不表明存在错报。例如，注册会计师可能认为询证函回函的差异是由于函证程序的时间安排、计量或书写错误造成的。

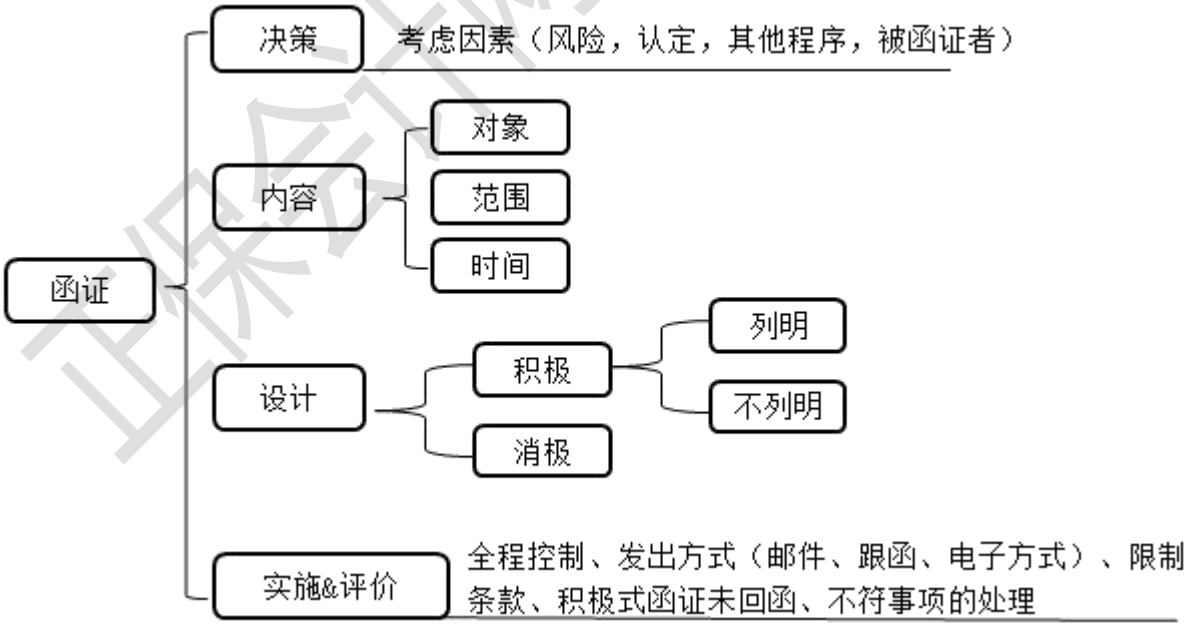
（收款延时、债务人收货在途、退回货物在途、拒付货款、外汇差异等）

6.询证函回函的所有权

CPA 需要以被审计单位名义发函询证。

CPA 应当将询证函回函作为审计证据，纳入审计工作底稿管理，询证函回函的所有权归属于会计师事务所。

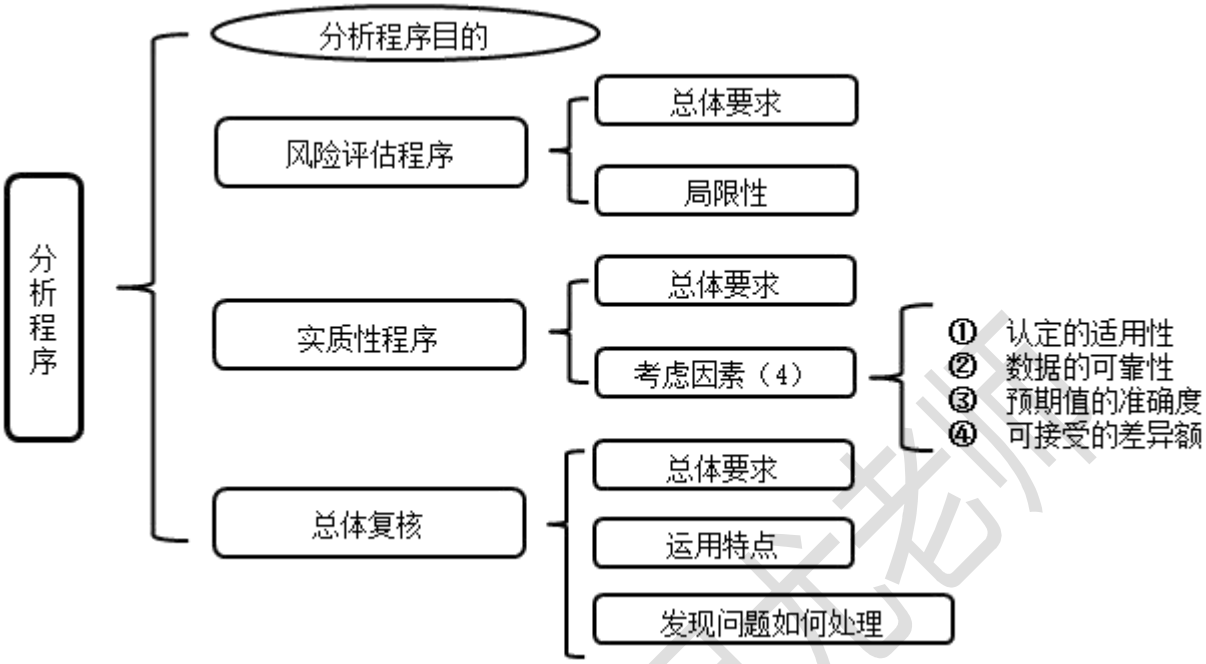
小结



第 04 讲 分析程序

第四节 分析程序

本节主要内容



一、分析程序目的（两应当一可以）

（一）风险评估程序中：

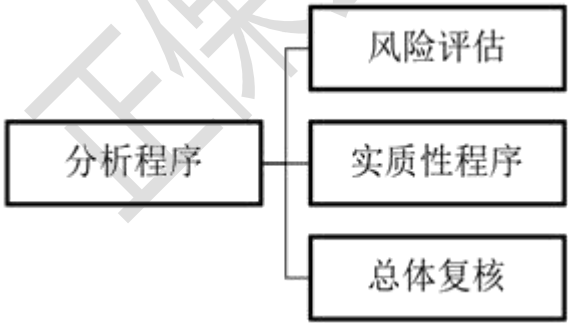
了解被审计单位及其环境等方面情况，**识别并评估**被审计单位存在的重大错报风险。

（二）实质性程序中：

发现认定层次重大错报，对特定类别账户余额和披露提供实质性的保证水平。减少细节测试工作量，节约审计成本，降低审计风险，使审计工作更有效率和效果。

（三）总体复核中：

确定财务**报表整体**是否与其对被审计单位的了解一致。



【单项选择题】（2022 年）下列有关注册会计师实施分析程序的目的的说法中，错误的是（ ）。

A.用作风险评估程序

B.用作控制测试程序

C.用作实质性程序

D.用作临近审计结束时对财务报表进行的总体复核

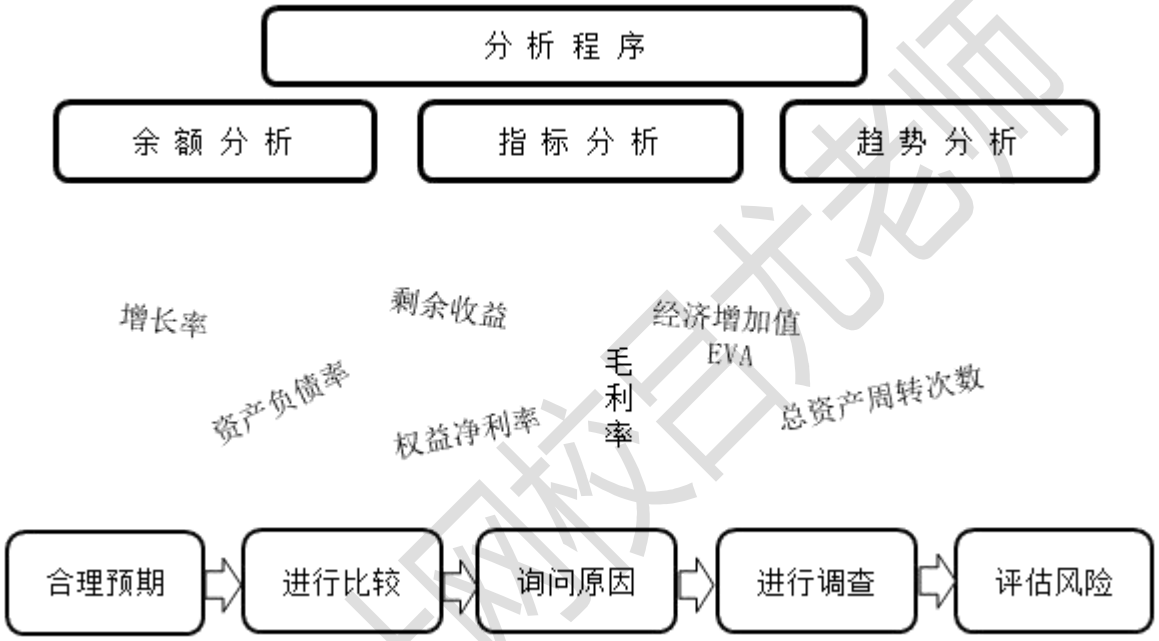
『正确答案』B

『答案解析』注册会计师实施分析程序的目的包括：用作风险评估程序；当使用分析程序比细节测试能更有效地将认定层次的检查风险降至可接受的水平时，用作实质性程序；在审计结束或临近结束时对财务报表进行总体复核。

【注】

财务数据-财务数据，财务数据-非财务数据，数据之间的内在关系。

分析程序包括对识别出的、与其他相关信息不一致或与预期值差异重大的波动或关系进行调查。



二、用作风险评估程序

1.总体要求

实施风险评估程序时，应当运用分析程序，但并非每一环节均需要运用，如了解内部控制时，CPA 一般不运用分析程序。

2.局限性

与实质性分析程序相比所进行比较的性质、预期值的精准程度，以及分析和调查的范围都并不足以提供很高的保证水平。

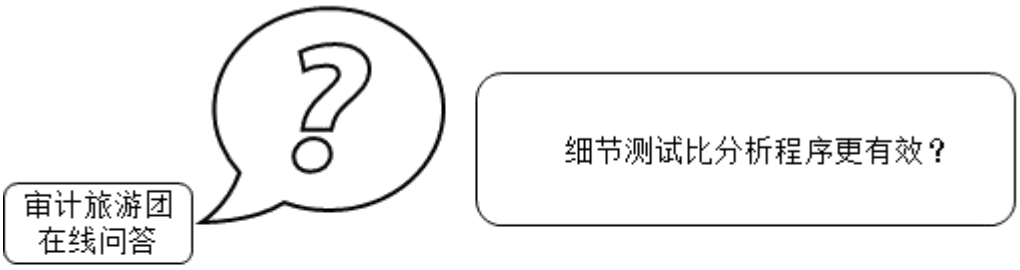
三、用作实质性程序的分析程序

1.总体要求★★

当使用分析程序比细节测试能够更有效（效率、效果）地将认定层次的检查风险降至可接受的水平时，可以考虑单独或结合细节测试运用实质性分析程序，但并未要求 CPA 在实质性程序中必须使用分析程序。

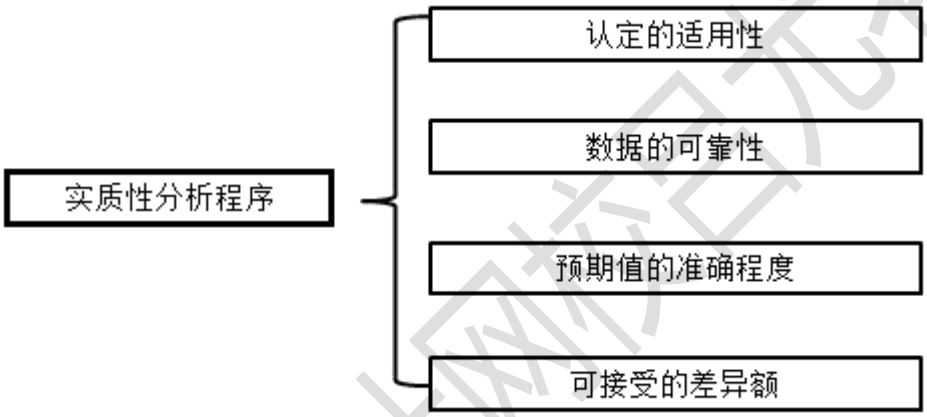
相对细节测试而言，实质性分析程序能达到的精确程度可能受到种种限制，所提供的证据在很大程度上是间接的，证明力相对较弱。

正保会计网校吕尤老师



错误。
实质性分析程序可以使用，不必须。
精度相对差。
两者谁好用谁无优劣。

2. 分析程序运用于实质性程序时应当考虑的具体因素



（1）认定对于实质性分析程序的适用性

①前提：在一段时期内存在**预期关系**的**大量交易**

②影响因素：

Ⅰ. 认定的性质
Ⅱ. 重大错报风险评估结果（风险高、多依赖细节测试）
Ⅲ. 针对同一认定的细节测试

（2）数据的可靠性

（3）预期值的**准确程度**

考虑因素
①对实质性分析程序的预期结果作出预测的精确性（是否可以准确预测）
②信息可**分解程度**（分解程度越高，预期值准确性越高）
③财务信息和非财务信息的**可获得性**

（4）可接受的差异额

确定已记录金额与预期值之间的可接受的差异额。

考虑因素
①重要性水平越低，可接受差异额越低。
②计划的保证水平越高，可接受差异额越低。
③重大错报风险增加，可接受差异额降低。

【注意】

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。★★★

【多项选择题】（2016 年改）下列各项因素中，注册会计师在确定实质性分析程序的可接受差异额时需要考虑的有（　）。

A.实际执行重要性

B.数据的可靠性

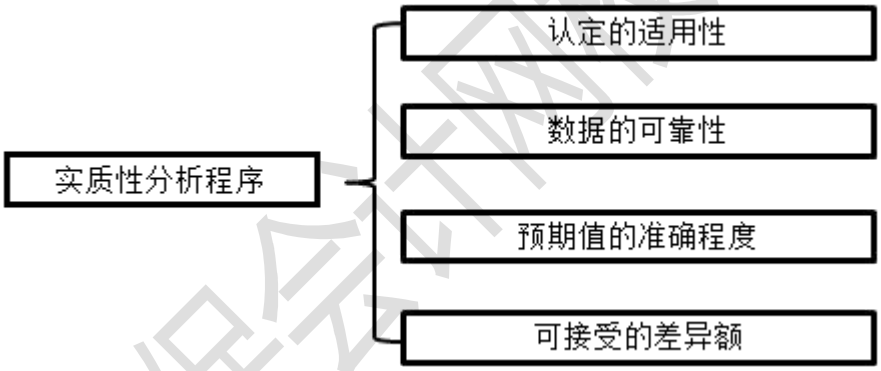
C.计划的保证水平

D.财务报表发生重大错报的可能性

『正确答案』ACD

『答案解析』选项 B 与可接受差异额同辈。选项 D 是对重大错报风险的考虑，正确。

实质性分析程序小结



四、用于总体复核

1.总体要求

在审计结束或者临近结束时，运用分析程序是强制要求。为了确定财务报表总体是否与被审计单位的了解一致。

2.特点（如何运用、考虑因素）

在审计结束或邻近结束时，运用分析程序是强制要求。为了确定财务报表整体是否与对被审计单位的了解一致。

与其他阶段运用分析程序相比		
风险评估	相同点	手段与风险评估程序基本相同
	差异	时间和重点不同、使用的数据的数量和质量不同

正保会计网校吕尤老师

实质性程序	差异	不如实质性分析程序详细和具体，往往集中在财 务报表层次

3.总体复核阶段发现问题的应对措施★★★

如果识别出以前未识别出的重大错报风险，注册会计师应当：

①重新考虑对全部 or 部分各类交易、账户余额和披露**评估的风险是否恰当**（评估的对不对？）；

②重新评价之前的审计程序**是否充分**（做的够不够？）；

③是否有必要**追加**审计程序（还要不要再做点啥？）。

【单项选择题】（2016 年改）下列有关在不同审计阶段程序运用分析程序的说法中，正确的是（ ）。

A.分析程序是指注册会计师通过分析不同财务数据之间的内在关系对财务信息作出评价

B.注册会计师无需在了解被审计单位及其环境的各个方面实施分析程序

C.细节测试比实质性分析程序更能有效地将认定层次的检查风险降至可接受的水平

D.用于总体复核的分析程序的主要目的在于识别那些可能表明财务报表存在重大错报风险的异常变化

『正确答案』B

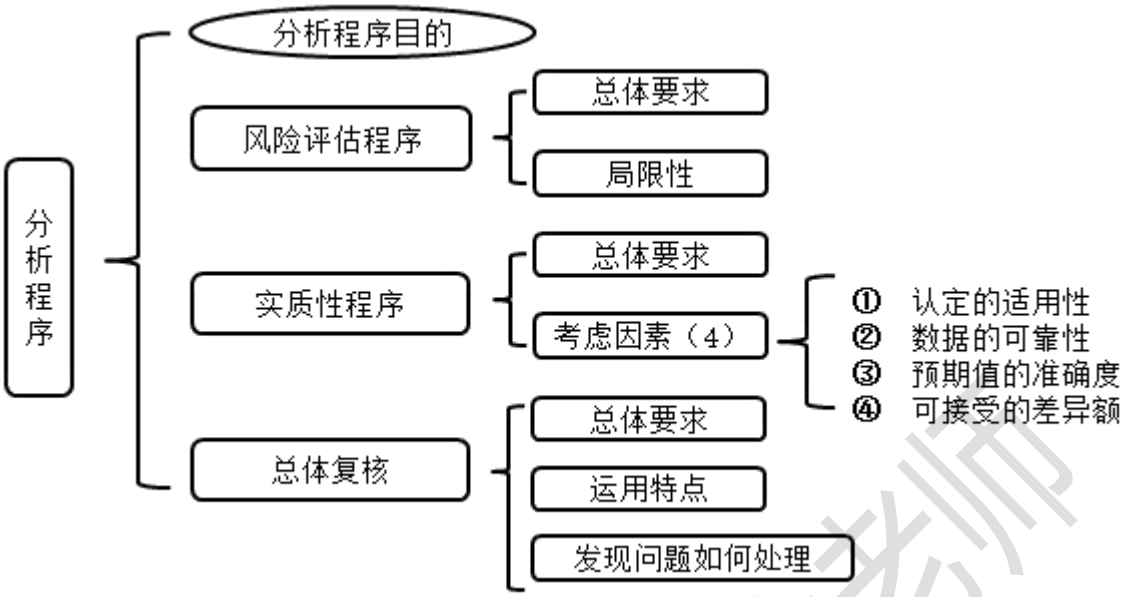
『答案解析』分析程序，是指注册会计师通过分析不同财务数据之间以及财务数据与非财务数据之间的内在关系，对财务信息作出评价，选项 A 错误；实质性分析程序和细节测试都可用于收集审计证据，以识别财务报表认定层次重大错报风险，选项 C 错误；在审计结束或临近结束时，注册会计师使用分析程序的目的是确定财务报表整体是否与其对被审计单位的了解一致，选项 D 错误。

【分析程序三阶段总结】★★★

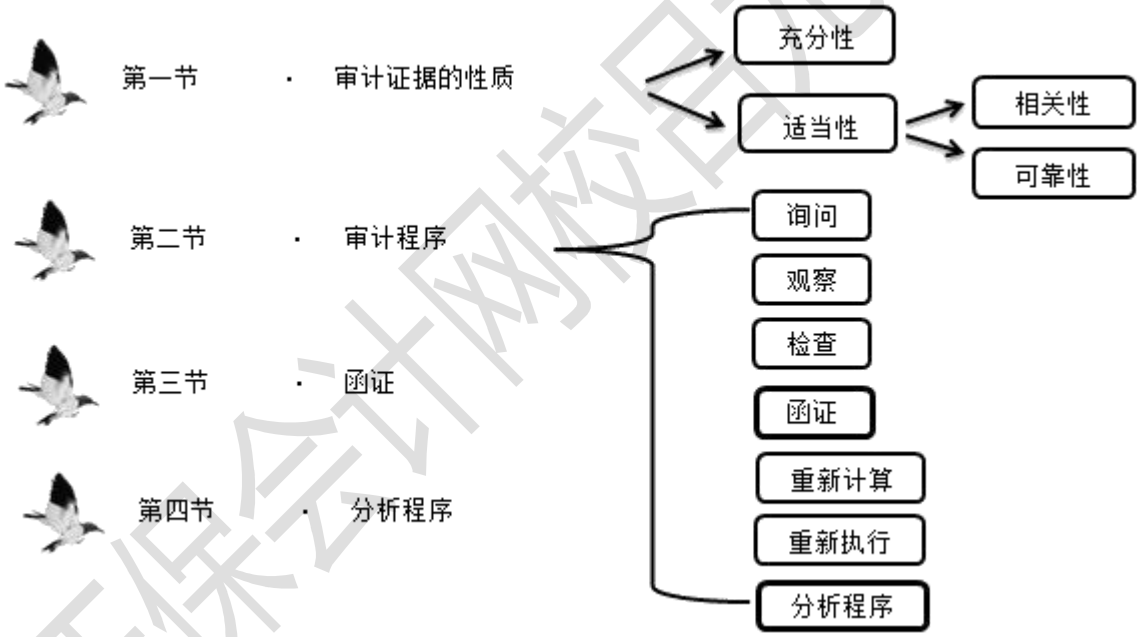
阶段	时间	目的	运用要求
风险评估阶段	贯穿审计过程始终	**了解**被审计单位及其环境等方面情况，**识别并评估**被审计单位两个层次的重大错报风险	应当
实质性程序	进一步审计程序阶段	发现**认定层次重大错报**。减少细节测试工作量，节约审计成本，降低审计风险，使审计工作更有效率和效果	可以
总体复核	审计结束 or 临近结束	确定**财务报表整体**是否与对被审计单位的了解一致	应当

本节主要内容

正保会计网校官方老师



本章总结



正保会计网校吕尤老师