第二编 审计测试流程——第八章 风险应对

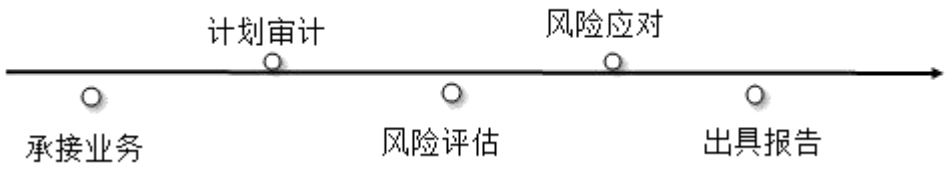
第 01 讲 总体应对措施和进一步审计程序

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
第八章	总体应对措施	2				2
	进一步审计程序		6	1.2	2	9.2
	控制测试	2	4	1	3	10
	实质性程序	2		6.8	3	11.8
年平均 5.5 分，属于重点章节。						

审计时间轴



目录

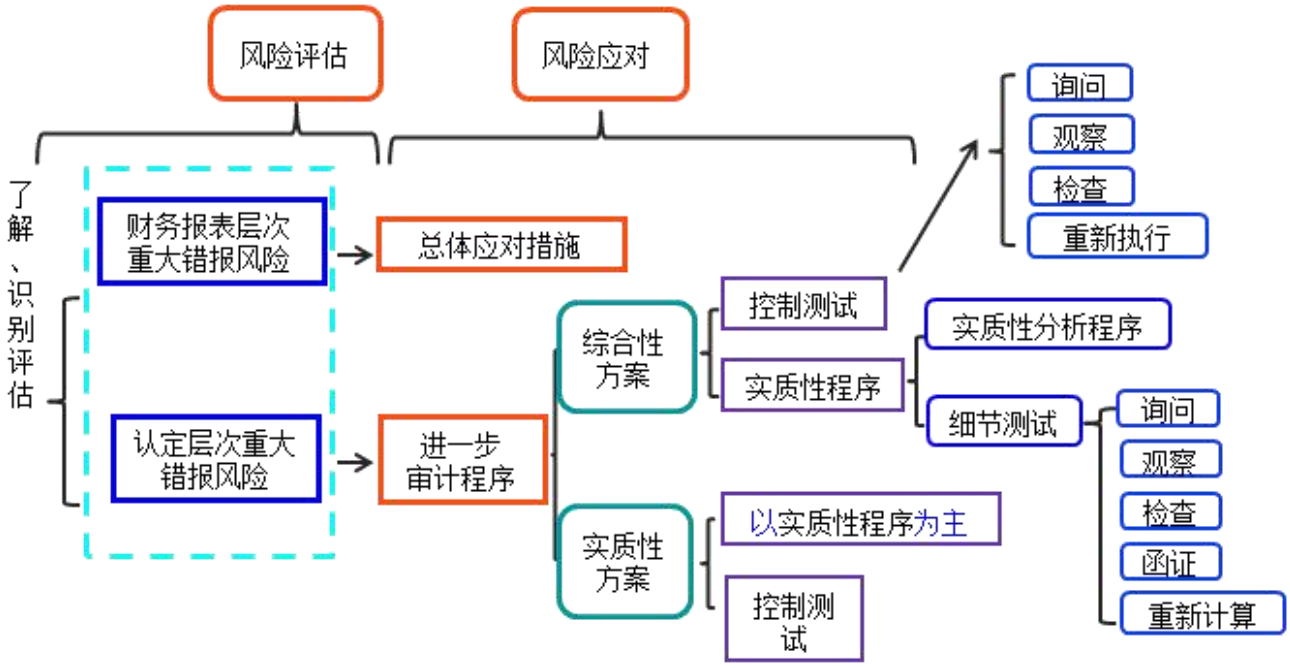
第一节　针对财务报表层次重大错报风险的总体应对措施

第二节　针对认定层次重大错报风险的进一步审计程序

第三节　控制测试

第四节　实质性程序

风险导向审计基本框架 ★ ★ ★ ★ ★



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

（口诀：怀技督见修）总体应对措施	1. 向审计项目组强调保持**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，或利用专家工作；			
	3. 提供更多的督导；			
	4. 在选择进一步审计程序时融入更多的**不可预见**的因素；			
	5. 对拟实施审计程序的**性质、时间**安排 or **范围**作出**总体修改**。	**薄弱**的控制环境	性质	通过实施**实质性程序**获取更广泛的审计证据。
			时间	在**期末而非期中**实施更多的审计程序。
			范围	增加拟纳入审计范围的经营地点的数量。

审计旅游团在线问答

扩大审计范围算增加审计程序的不可预见性么？

算。

●不可预见性的实施注意 ★ ★

（1）**需要**与被审计单位管理人员**事先沟通**，要求实施具有不可预见性的审计程序，但**不能告知**具体内容；

（2）CPA **可以**在签订审计业务约定书时明确提出这一要求；

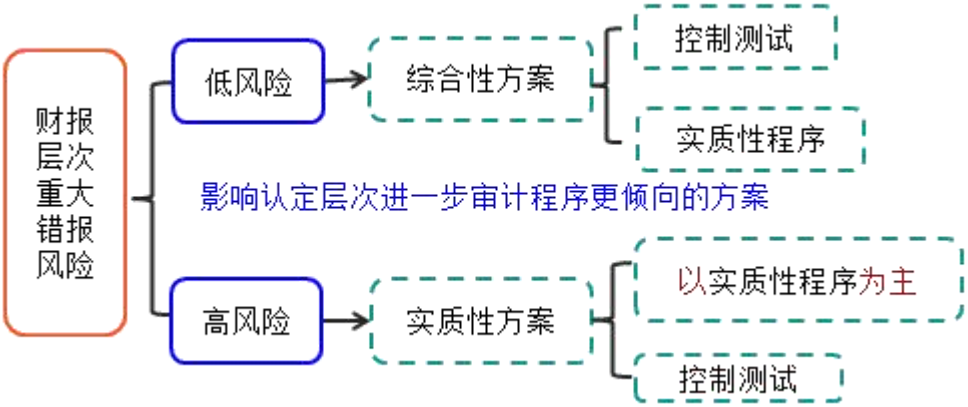
（3）CPA **可以**汇总具有不可预见性的审计程序，并记录在审计工作底稿中；

（4）避免使项目组成员处于困难境地。

审计旅游团在线问答

财务报表层次重大错报风险评估为低水平，CPA 更倾向于选择综合性方案还是实质性方案？综合性方案。

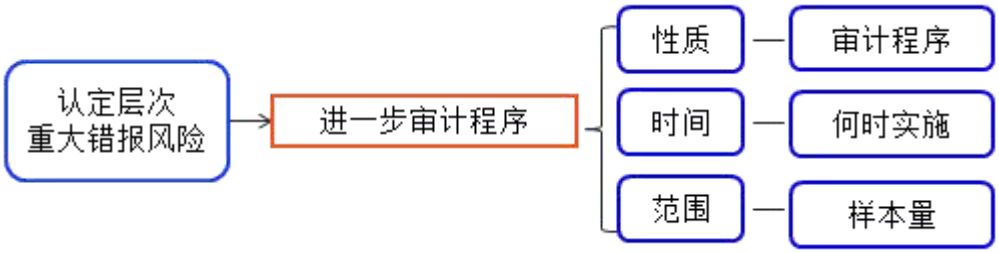
二、总体应对措施对进一步程序总体方案的影响



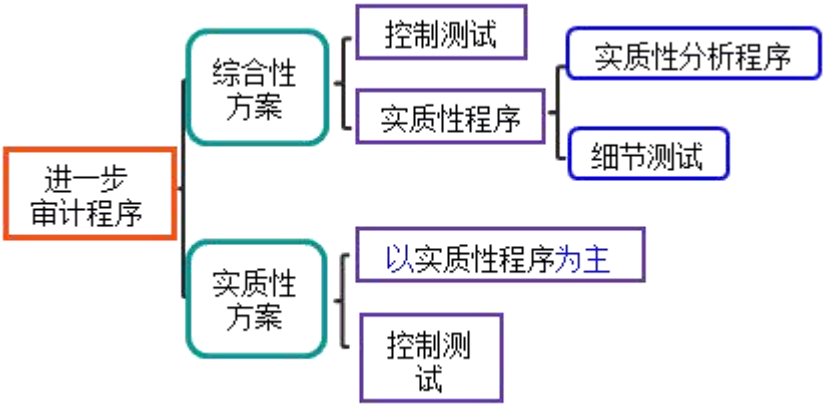
无论 CPA 选择何种总体审计方案，其均应当对所有重大类别的交易、账户余额和披露，设计和实施实质性程序。 ★ ★ ★ ★ ★

第二节 针对认定层次重大错报风险的进一步审计程序

框架图



一、进一步审计程序的考虑因素



考虑因素	(1)相关风险的重要性：越严重越精心设计。
	(2)重大错报发生的可能性：越可能发生越精心设计。

	(3)各类交易、账户余额和披露的特征。（eg：存货未计提应当计提的存货跌价准备）
	(4)特定控制的性质。（人工控制还是自动化控制）
	(5)CPA 是否拟获取审计证据以确定内控有效性。（eg：管理层串通舞弊表明相关内部已经失效）

【多项选择题】（2013 年改）下列有关针对重大账户余额实施审计程序的说法中，错误的有( )。

A.注册会计师应当实施实质性程序

B.注册会计师应当实施细节测试

C.注册会计师应当实施控制测试

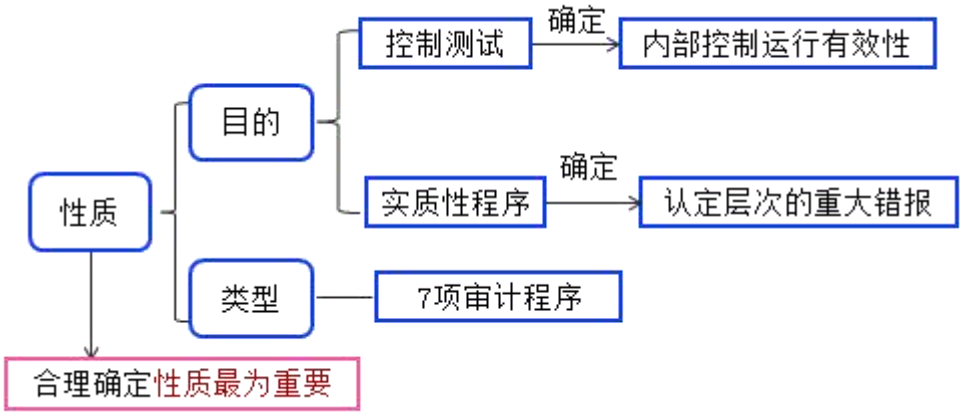
D.注册会计师应当实施控制测试和实质性分析程序

『正确答案』BCD

『答案解析』无论 CPA 选择何种总体审计方案，其均应当对所有重大类别的交易、账户余额和披露，设计和实施实质性程序。但不一定会实施细节测试 or 实质性分析程序。

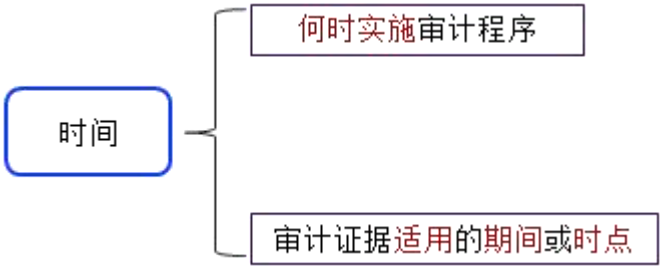
二、进一步审计程序的性质 ★ ★ ★

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。



三、进一步审计程序的时间

1.概念



2.时间选择

当重大错报风险较高时，CPA 应当考虑在期末 or 接近期末实施实质性程序，或采用不通知的方式，或

在管理层不能预见的时间实施审计程序。（控制环境有缺陷时）

期中实施了进一步审计程序，CPA 还应当针对剩余期间获取审计证据。以将期中得出的审计结论合理延伸至期末。（无论控测 or 实质）

3.考虑因素

考虑因素	(1)控制环境；（控制环境好，时间选择灵活）
	(2)何时能得到相关信息；
	(3)错报风险的性质；（虚增收入很可能发生在期末）
	(4)审计证据适用的期间或时点；
	(5)编制财务报表的时间。（编制某些披露的时间）

四、进一步审计程序的范围

考虑因素	
（1）确定的重要性水平越低	范围越大
（2）评估的重大错报风险越高	
（3）计划获取的保证程度越高	

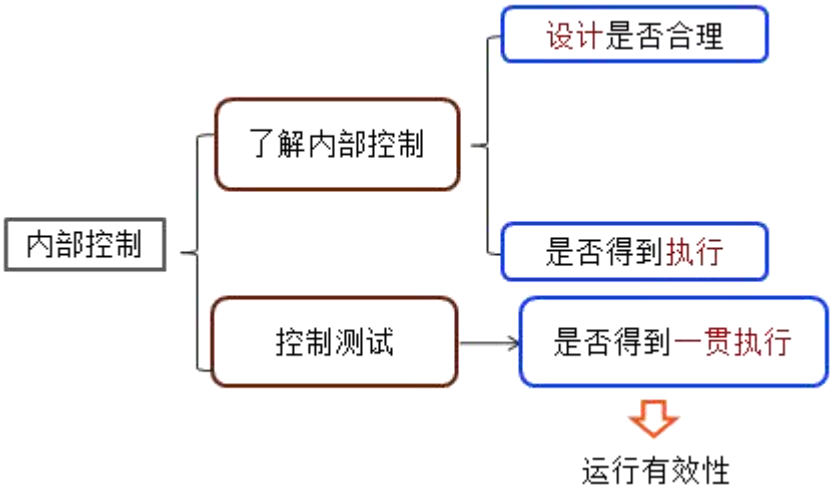
随着重大错报风险的增加，CPA 应当考虑扩大审计程序的范围，但是，只有当审计程序本身与特定风险相关时，扩大审计程序的范围才是有效的。

第 02 讲 控制测试、实质性程序

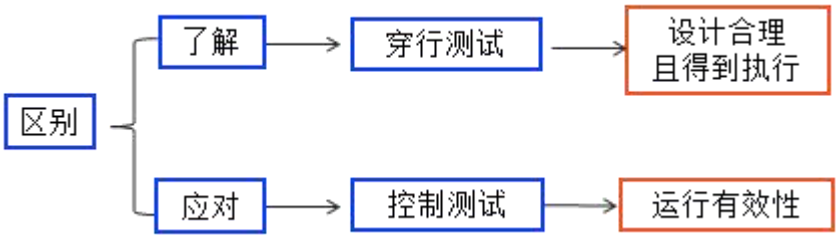
第三节 控制测试

一、控制测试

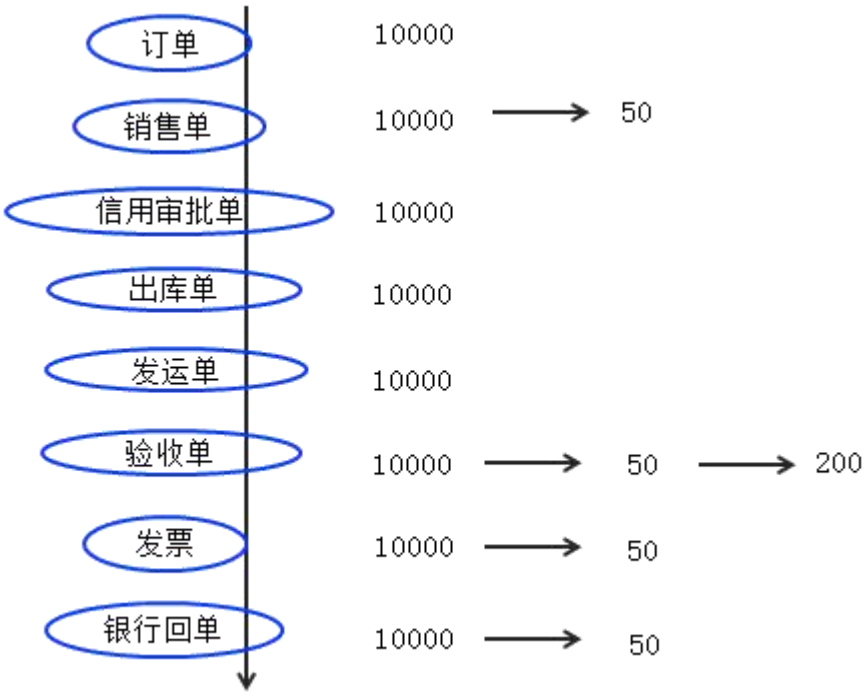
1.区分了解内控&控制测试



①穿行测试与控制测试的区别（目的上） ★★★

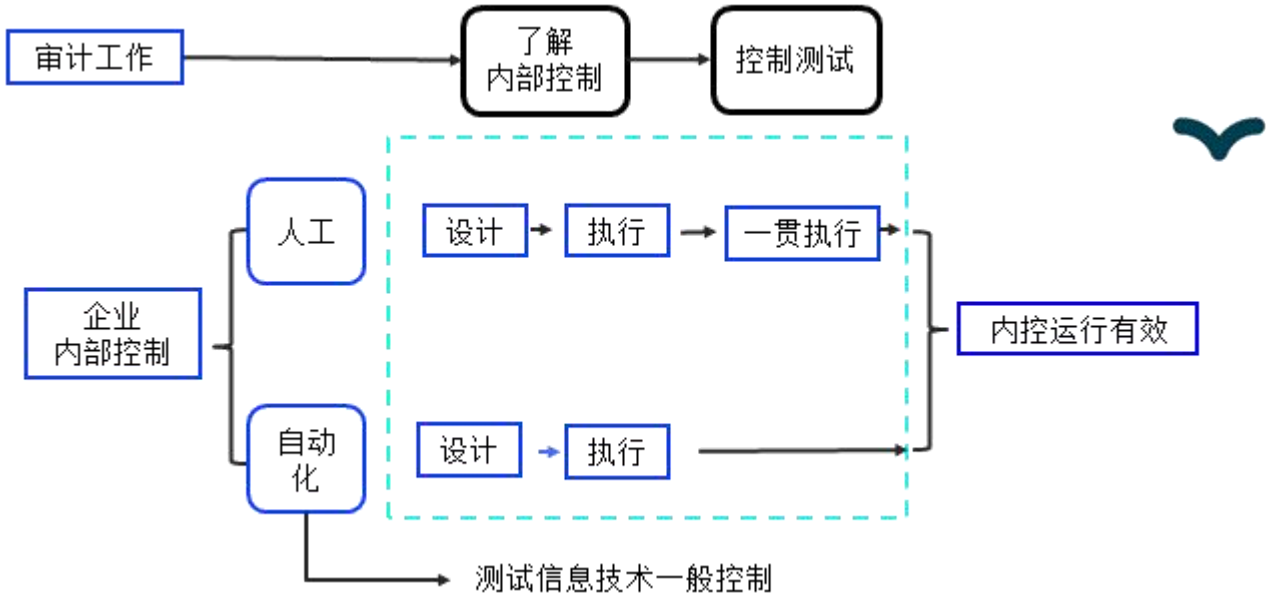


②穿行测试与控制测试的区别（流程上） ★★★



③穿行测试与控制测试的区别（性质上） ★★★

★★★★★



2.控制测试的要求

应当实施控制测试（只有这两个情况）：★★★

何时实施控制测试		原因
预期有效	在评估认定层次重大错报风险时，内部控制设计合理且得到执行，预期控制运行有效。	成本效益原则
仅实质性程序不足	CPA 仅实施实质性程序并不能提供认定层次充分、适当的审计证据。（被审计单位对数据采用高度自动化处理的情况下，审计证据可能仅以电子形式存在，其充分性和适当性通常取决于自动化信息系统相关控制的有效性）	不得已而为之

【注意】

当拟实施的进一步审计程序以控制测试为主，尤其是仅实施实质性程序不能获取充分、适当的审计证据时，应当获取有关控制运行有效性的更高的保证水平。【越依赖，越要更高的保证水平】

二、控制测试的性质（询问、观察、检查、重新执行）

尽管控制测试和细节测试两者目的不同，但注册会计师可以考虑针对同一交易同时实施控制测试和细节测试，以实现双重目的。

●实质性程序结果对控制测试结果的影响 ★★

实施实质性程序未发现某项认定存在错报，不能说明相关的控制运行有效。

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（应降低对相关控制的信赖程度、调整实质性程序的性质、扩大实质性程序的范围等），CPA 还应当就这些缺陷与管理层和治理层进行沟通。

审计旅游团在线问答

CPA 在审计某被审计单位时未发现被审计单位有任何重大错报，所以被审计单位控制环境一定良好，对么？【回忆第七章】

不对。

控制好不代表被审计单位不会发生错报。（控制 √，错报？）

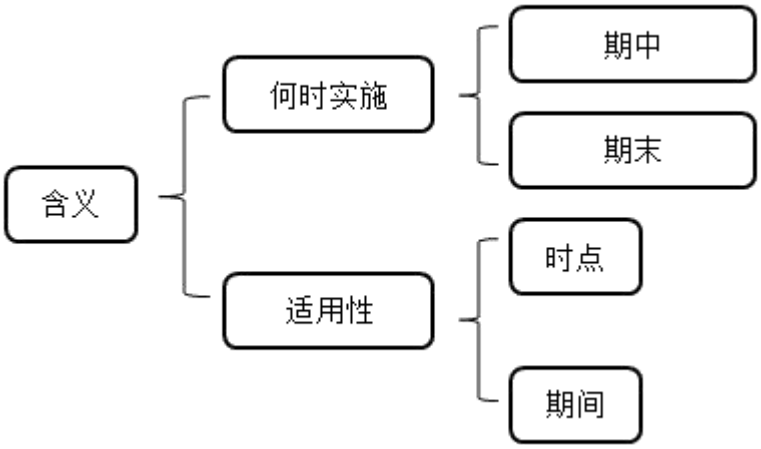
控制存在缺陷也不能说一定会导致错报发生。（控制×，错报？）

发生错报，往往说明内控存在缺陷。（错报√，控制×）

未发生错报也不代表控制一定良好。（错报×，内控？）

三、控制测试的时间

1.概念

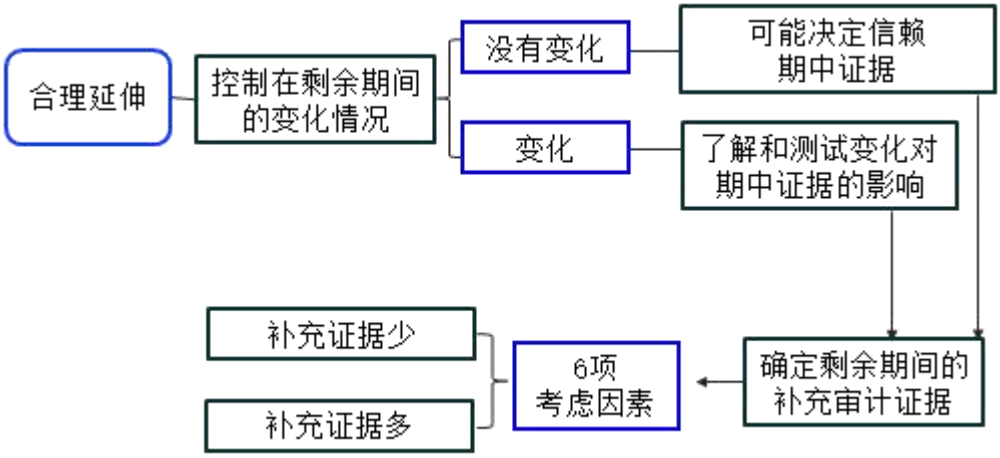


2.如何考虑**期中**的审计证据

（1）基本思路

即便 CPA 已获取有关控制在期中运行有效的审计证据，仍需针对期中至期末这段**剩余期间**获取充分、适当的审计证据，以将期中对控制有效性的审计证据**合理延伸至期末**。

（2）合理延伸决策

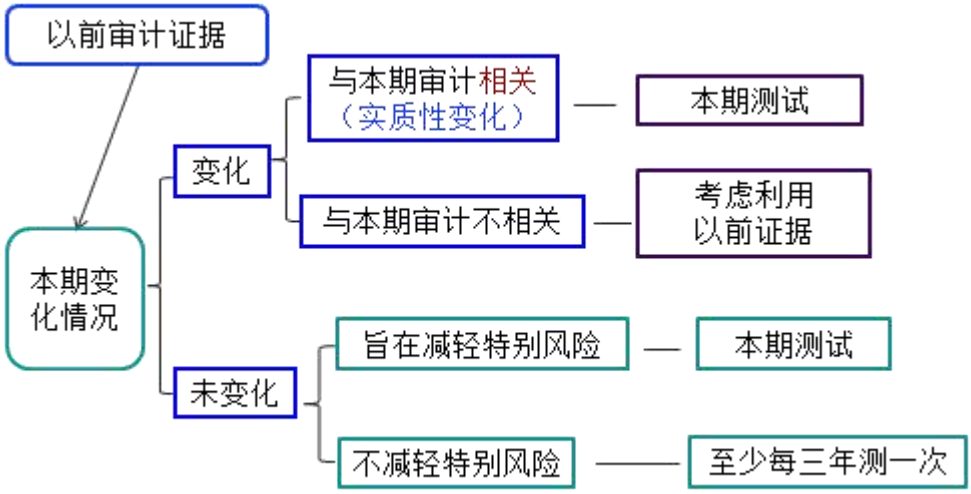


（3）剩余期间的补充证据（数量）的影响因素（6 项）★★

考虑因素	影响
①评估的认定层次重大错报风险的**重要程度**；	同向
②在期中测试的特定控制，以及自期中测试后发生的**重大变动**（自动化控制——一般控制的运行有效性）；	–
③在期中对有关控制运行的有效性获取的审计证据的**程度**（是否充分）；	反向

④剩余期间的长度；	同向
⑤在信赖控制的基础上拟缩小实质性程序的范围（计划获取的保证程度）；	同向
⑥控制环境（控制环境越薄弱，补充证据越多）。	反向

3. 考虑以前审计获取的审计证据



四、控制测试的范围

考虑因素	范围变动
（1）对控制的信赖程度；	同向
（2）控制执行的频率；	同向
（3）拟信赖控制运行有效性的时间长度；	同向
（4）控制的预期偏差（过高，控制测试可能是无效的）；	同向/无效
（5）测试与认定相关的其他控制获取的证据的范围；	反向
（6）拟获取的有关认定层次控制运行有效性的证据的相关性和可靠性。	反向

第四节 实质性程序

一、实质性程序的概念和要求

实质性程序是指用于发现认定层次重大错报的审计程序

1. 工作内容应当包括：（查账）

①将财务报表（含披露）与其所依据的会计记录进行核对或调节。

②检查财务报表编制过程中作出的重大会计分录和其他调整。

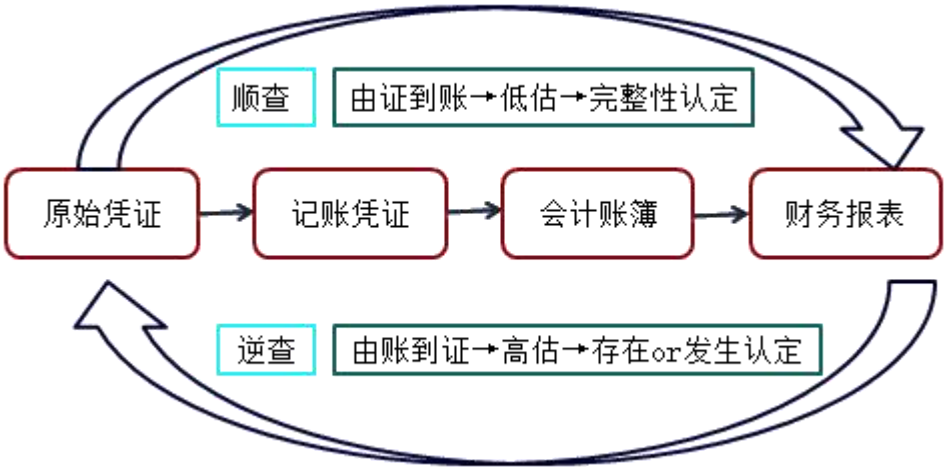
2. 要求

无论评估的重大错报风险结果如何，CPA 应当针对所有重大类别的交易、账户余额和披露（认定层次）实施实质性程序。

二、实质性程序的性质

	包含程序
细节测试	询问、观察、检查、函证、重新计算
实质性分析程序	分析程序

1.细节测试的方向



审计旅游团在线问答

设计实质性分析程序的考虑因素？

（1）认定的适用性；

（2）数据的可靠性；

（3）预期值的准确程度；

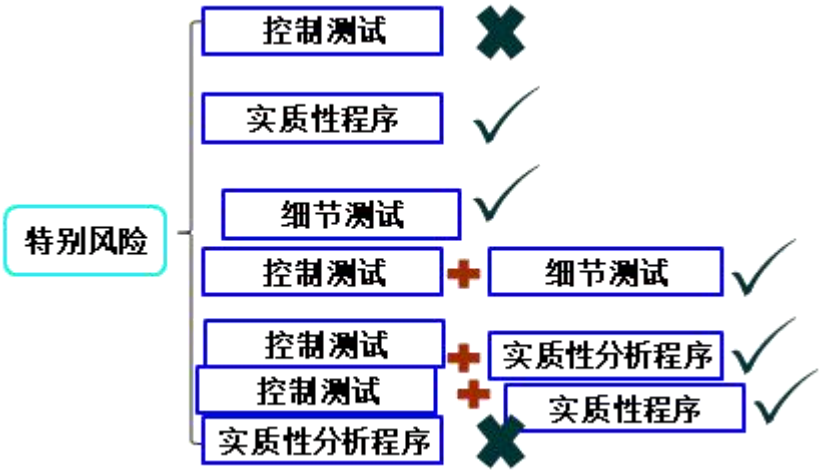
（4）可接受的差异额。

（回顾第三章第四节）

2.针对特别风险的要求

（1）如果认为评估的认定层次重大错报风险是特别风险，CPA 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，CPA 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。



【多项选择题】（2019 年改）下列各项中，有关与特别风险相关控制的说法正确的有（ ）。

A.注册会计师应当了解和评价与特别风险相关的控制的设计情况，并确定其是否得到执行

B.如果被审计单位未能实施控制以恰当应对特别风险，注册会计师应当针对特别风险实施细节测试

C.如果注册会计师实施控制测试后认为与特别风险相关的控制运行有效，对特别风险实施的实质性程序可以仅为实质性分析程序

D.对于与特别风险相关的控制，注册会计师不能利用以前审计获取的有关控制运行有效性的审计证据

『正确答案』ABCD

『答案解析』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。

三、实质性程序的时间

1.如何考虑期中的审计证据 ★★★

如果在期中实施了实质性程序，CPA 应当针对剩余期间实施进一步的实质性程序，或将实质性程序和控制测试结合使用，以将期中测试得出的结论合理延伸至期末。

舞弊导致的重大错报风险属于特别风险，对于特别风险需要特殊考虑：

对于舞弊将期中得出的结论合理延伸至期末而实施的审计程序通常是无效的，应当考虑在期末或者接近期末实施实质性程序。

2.考虑以前审计获取的审计证据

（1）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；

（2）只有当以前获取的审计证据及相关事项未发生重大变动时，其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，CPA 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（样本量）

考虑因素：

1.评估的认定层次重大错报风险；（风险越高、样本越多）

2.实施控制测试的结果。（控制越好，样本越少，除银行存款函证）

审计旅游团在线问答

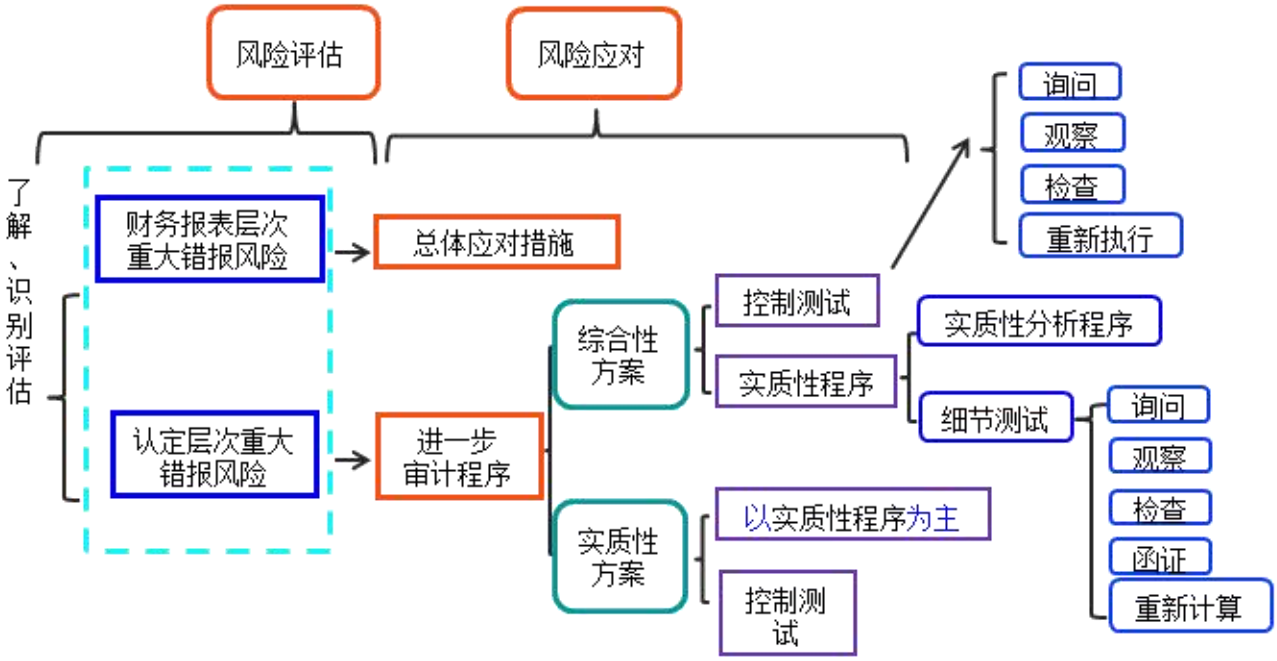
预期控制有效，CPA 应从控制测试中获取大量的审计证据？

对。

重大错报风险高，审计证据多。

控制预期偏差率越高，审计证据多（控制测试）/无效。

预期内控有效，审计证据多（控制测试）。

拟从控制测试中获取的保证程度高，审计证据多（控制测试）。

风险导向审计基本框架 ★★★★★