

注册会计师 审计 教材精讲班

第八章 风险应对

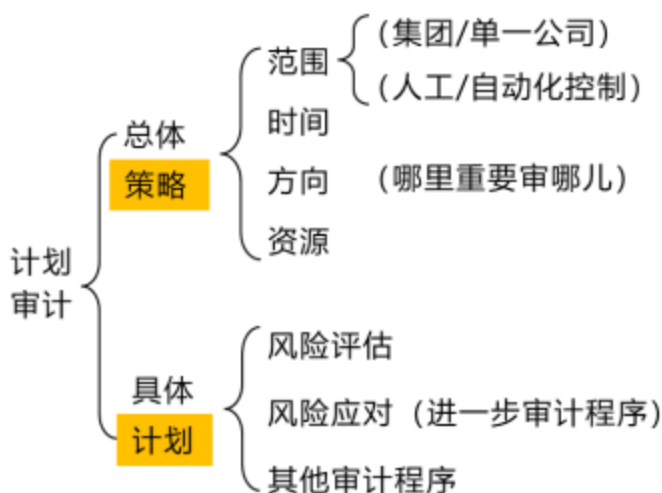
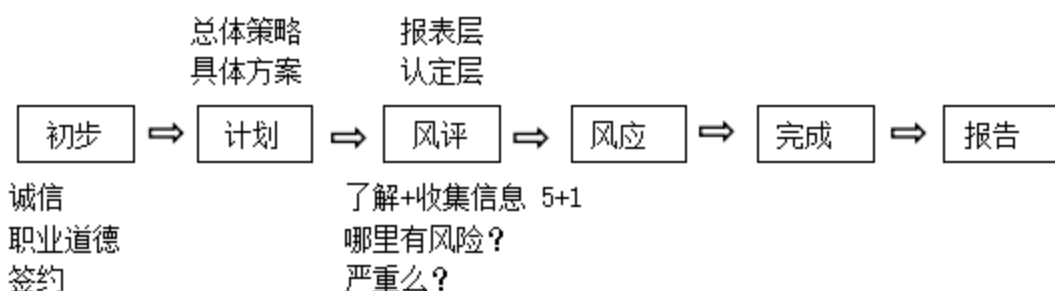
考情分析

本章属于比较重要的章节。

本章主要从理论上讲解控制测试和实质性程序的相关内容，与风险评估一章紧密联系。考试中主要以客观题为主，也可能以简答题或综合题的方式考查对相关理论知识的理解。

预计 2022 年考核分值在 8 分左右。

第一节、针对财务报表层次重大错报风险的总体应对措施



1.1 总体应对措施

注册会计师应当针对评估的**财务报表层次**的重大错报风险，确定的总体应对措施包括：

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**；
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**的因素；

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**。

性质	通过实施实质性程序获取更广泛的审计证据
时间安排	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

【2016年 单选题】

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

【2013年 单选题】

注册会计师应当针对评估的由于舞弊导致的财务报表层次重大错报风险确定总体应对措施。下列各项措施中，错误的是（ ）。

- A. 评价被审计单位对会计政策的选择和运用
- B. 指派更有经验、知识、技能和能力的项目组成员
- C. 修改财务报表整体的重要性
- D. 在确定审计程序的性质、时间安排或范围时，增加审计程序的不可预见性

【答案】C

1.2 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

- 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；
- 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；
- 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。

（二）增加审计程序不可预见性的实施要点

- 1. 与被审计单位的高层管理人员事先沟通，要求实施具有不可预见性的审计程序，**但不告知**其具体内容。注册会计师可以在签订审计业务约定书时明确提出这一要求。
- 2. 虽然对于不可预见性程度没有量化的规定，但审计项目组可根据对**舞弊风险**的评估等确定具有不可预见性的审计程序。
- 3. 项目合伙人需要安排项目组成员有效地实施具有不可预见性的审计程序，但同时要**避免**使项目组成员处于困难境地。

【单选题 2019】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. 注册会计师无需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

(三) 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
存货	(1) 向以前审计过程中接触不多的被审计单位员工询问，例如采购、销售、生产人员等 (2) 在不事先通知被审计单位的情况下，选择一些以前未曾到过的盘点地点进行存货监盘
销售和应收账款	(1) 向以前审计过程中接触不多或未曾接触过的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 (2) 改变实施实质性分析程序的对象，例如对收入按细类进行分析 (3) 针对销售和退回延长截止测试期间 (4) 实施以前未曾考虑过的审计程序，例如： ① 函证确认销售条款或者选定销售额较不重要、以前未曾关注的 ② 销售交易，例如对出口销售实施实质性程序 ③ 实施更细致的分析程序，例如使用计算机辅助审计技术复核销售及客户账户 ④ 测试以前未曾函证过的账户余额，例如，金额为负或是零的账户，或者余额低于以前设定的重要性水平的账户 ⑤ 改变函证日期，即把所函证账户的截止日期提前或者推迟 ⑥ 对关联公司销售和账户余额，除了进行函证外，再实施其他审计程序进行验证
采购和应付账款	(1) 如果以前未曾对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，可考虑改变函证的范围或者时间 (2) 对以前由于低于设定的重要性水平而未曾测试过的采购项目，进行细节测试 (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
现金和银行存款	(1) 多选几个月的银行存款余额调节表进行测试 (2) 对有大量银行账户的，考虑改变抽样方法
固定资产	对以前由于低于设定的重要性水平而未曾测试过的固定资产进行测试，例如考虑实地盘查一些价值较低的固定资产，如汽车和其他设备等
集团审计项目	修改组成部分审计工作的范围或者区域（如增加某些不重要的组成部分的审计工作量，或实地去组成部分开展审计工作）

【2012年 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. 针对销售退回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

【2015年 多选题】

下列有关审计程序不可预见性的说法中，正确的有（ ）。

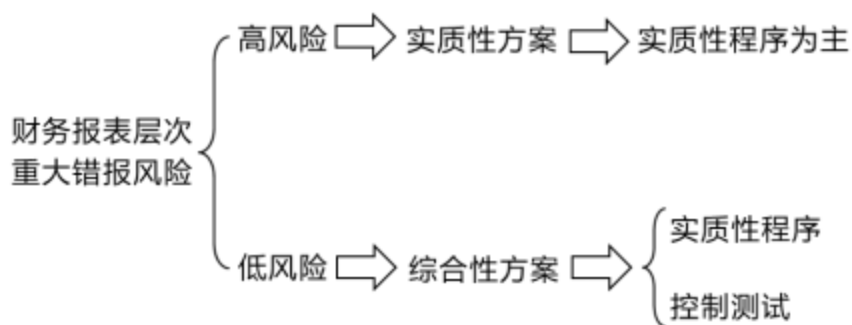
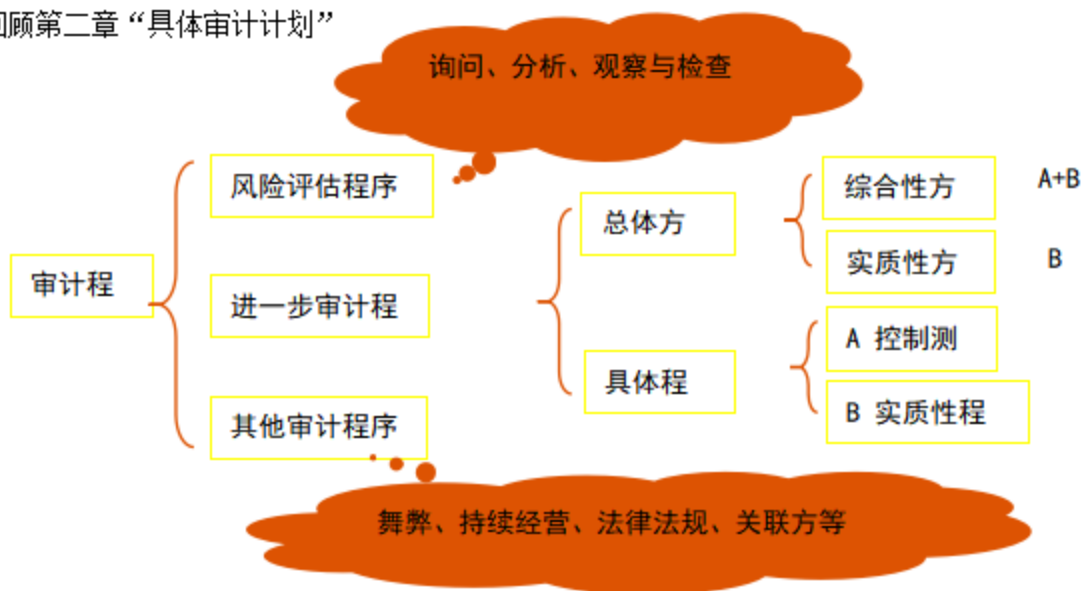
- A. 注册会计师需要与被审计单位管理层事先沟通拟实施具有不可预见性的审计程序的要求，但不能告知其具体内容
- B. 注册会计师应当在签订审计业务约定书时明确提出拟在审计过程中实施具有不可预见性的审计程序，但不能明确其具体内容
- C. 注册会计师采取不同的抽样方法使当年抽取的测试样本与以前有所不同，可以增加审计程序的不可预见性
- D. 注册会计师通过调整实施审计程序的时间，可以增加审计程序的不可预见性

【答案】ACD

1.3 总体应对措施对总体审计方案的影响

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。

回顾第二章“具体审计计划”



【2013年多选题】下列有关采用总体审计方案的说法中，错误的有（ ）。

- A. 注册会计师可以针对不同认定采用不同的审计方案
- B. 注册会计师可以采用综合性方案或实质性方案应对重大错报风险
- C. 注册会计师应当采用实质性方案应对特别风险
- D. 注册会计师应当采用与前期审计一致的审计方案，除非评估的重大错报风险发生重大变化

【答案】CD