

注册会计师 审计 教材精讲班

第八章 风险应对

第四节 实质性程序

4.1 实质性程序的含义和要求

(一) 实质性程序的含义

实质性程序，是指用于发现**认定层次**重大错报的审计程序。
包括对各类交易、账户余额和披露的**细节测试**和**实质性分析程序**。

(二) 实施实质性程序的原则要求

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实质性程序。
【理解】“实质性程序”名称霸气，具有有重大必要性。

(三) 针对特别风险实施实质性程序

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. 如果针对特别风险实施的程序**仅为**实质性程序，注册会计师应当实施**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。
3. **仅**实施实质性分析**不足以**获取有关特别风险的充分、适当的审计证据。

{	规律	实质性程序	必做！
		仅实质性程序	细节测试必做！

特别风险

		A	B						
{	控制测试	√	×		A	B			
	实质性程序	√	√		√	√	√	×	×
		√	√		√	×	√	×	√
		√	√		√	×	√	×	√
		√	√		√	√	√	×	√

【2008年 多选题】

在针对特别风险计划如何实施进一步审计程序时，注册会计师可能采取的做法有（ ）。

- A. 实施控制测试和实质性程序

- B. 实施细节测试和实质性分析程序
- C. 仅实施控制测试
- D. 仅实施实质性分析程序

【答案】AB

【2019年 多选题】

下列有关与特别风险相关的控制的说法中，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

【答案】ABCD

【2021年 单选题】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、账户余额和被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

4.2 实质性程序的性质

（一）实质性程序的性质的含义

实质性程序的性质，是指实质性程序的类型及其组合，包括**细节测试**和**实质性分析程序**。

（二）实质性程序的性质的类型

	细节测试	实质性分析
含义	对交易、账户余额和披露的具体细节进行测试	研究数据间关系，识别相关认定是否存在错报
程序	检查、询问、观察、函证、重新计算	分析程序
适用性	认定的测试，尤其是对存在或发生、准确性、计价和分摊认定的测试	一段时间内存在可预期关系的 大量 交易

【单选题 2016】下列有关实质性程序的说法中，正确的是（ ）。

- A. 注册会计师应当针对所有类别的交易、账户余额和披露实施实质性程序
- B. 注册会计师针对认定层次的特别风险实施的实质性程序应当包括实质性分析程序
- C. 如果在期中实施了实质性程序，注册会计师应当对剩余期间实施控制测试和实质性程序
- D. 注册会计师实施的实质性程序应当包括将财务报表与其所依据的会计记录进行核对或调整

【答案】D

【单选题 2019】下列审计程序中，不适用于细节测试的是（ ）。

- A. 函证
- B. 重新执行
- C. 检查
- D. 询问

【答案】B

【解析】重新执行适用于控制测试，不适用于细节测试。

【多选题 2019】下列审计程序中，注册会计师在所有审计业务中均应当实施的有（ ）。

- A. 了解被审计单位的内部控制 [强制]
- B. 在临近审计结束时，运用分析程序对财务报表进行总体复核
- C. 实施用作风险评估的分析程序 [强制]
- D. 将财务报表中的信息与会计记录进行核对 [必须的]

【答案】 ABCD

（三）细节测试的方向与相关认定

1. 逆查：在针对**存在或发生**认定设计细节测试时，选择包含在财务报表金额中的项目，并获取相关审计证据；
2. 顺查：针对**完整性**认定的细节测试，应选择有证据表明应包含在财务报表金额中的项目，并调查是否确实包括在内；对漏记应付账款的风险，可检查期后付款记录。

（四）设计实质性分析程序时考虑的因素

1. 对**特定认定**使用实质性分析程序的适当性；
2. 对已记录的金额或比率**作出预期**时，所依据的内部或外部数据的可靠性；
3. 作出预期的**准确程度**是否足以在计划的保证水平上识别重大错报；
4. 已记录金额与预期值之间可接受的**差异额**。

4.3 实质性程序的时间

（一）实质性程序的常态时间

注册会计师通常在**期末或接近期末**实施实质性程序，这是由财务报表审计的性质，即编制财务报表的时间决定的。

（二）考虑在期中实施实质性程序

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
3. 实质性程序的目的
4. 评估的重大错报风险
5. 特定类别交易或账户余额以及相关认定的性质
6. 在剩余期间，能否通过实施实质性程序或将其与控制测试结合，降低期末存在错报而未被发现的风险

【2021年 多选题】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. 相关认定的性质
- D. 成本效益的权衡

【答案】 ABCD

（三）将期中审计证据合理延伸至期末

方法	<ol style="list-style-type: none"> 1. 针对剩余期间实施进一步实质性程序 2. 将实质性程序和控制测试结合使用
特别风险的考虑	将期中结论延伸至期末而实施的审计程序通常是 无效的 ，应考虑在 期末或者接近期末 实施实质性程序

（四）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. 只有以前获取的审计证据及相关事项**未发生重大变动**时，以前的证据才可用作本期的有效证据；

3. 即便如此，如拟利用以前获取的审计证据，**应当**在本期实施审计程序，以确定证据是否具有持续**相关性**。

【2013年 单选题】

下列有关实质性程序的时间安排的说法中，正确的是（ ）。

- A. 应对舞弊风险的实质性程序应当在资产负债表日后实施
- B. 针对账户余额的实质性程序应当在接近资产负债表日实施
- C. 实质性程序应当在控制测试完成后实施
- D. 实质性程序的时间安排受被审计单位控制环境的影响

【答案】D

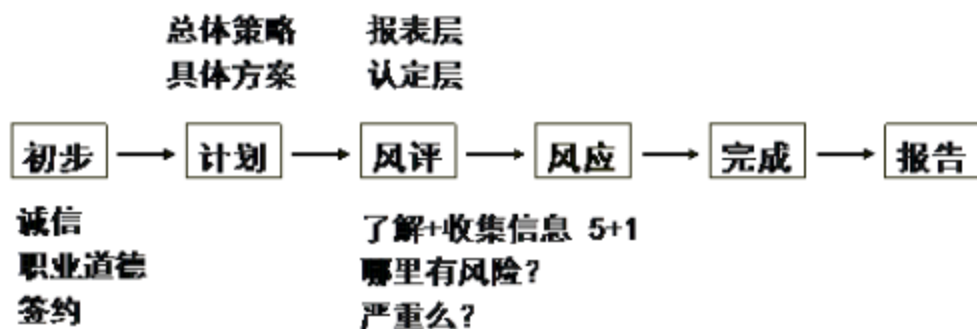
4.4 实质性程序的范围

评估的认定层次重大错报风险和实施控制测试的结果是注册会计师在确定实质性程序的范围时的重要考虑因素。

注册会计师评估的认定层次的重大错报风险**越高**，需要实施实质性程序的范围**越广**。

如果对控制测试结果满意，注册会计师应当考虑缩小实质性程序的范围。

审计导游图



本章词汇

总体应对措施	总体审计方案	审计程序不可预见性
实质性程序	综合性方案	实质性方案
性质、时间和范围	剩余期间	旨在减轻特别风险的控制
期末或接近期末		