

第八章 风险应对

【强调】 评估的财务报表层次重大错报风险属于高水平时，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实质性方案。

【知识点 1】针对财务报表层次重大错报风险的总体应对措施

1. 总体应对措施：（特督预修怀疑）

(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 。 举例：控制环境存在缺陷时的影响 ①在期末而非期中实施更多的审计程序； ②通过实施实质性程序获取更广泛的审计证据； ③增加拟纳入审计范围的经营地点的数量。

2. 增加审计程序**不可预见性**的方法&注意事项：

方法	注意事项
(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。	(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 ，但不能告知其具体内容； (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 。

【知识点 2】针对认定层次重大错报风险的进一步审计程序

1. 注册会计师无论选用实质性方案还是综合性方案，都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**。

2. 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。

3. 总结

类型	控制测试	实质性分析程序	细节测试	可行性
所有重大类别交易、 账户余额和披露	√	√	×	√
	√	×	√	√
	√	√	√	√
	×	√	×	√
	×	×	√	√
	√	×	×	×

特别风险	×	√	×	×
	√	√	×	√
	×	×	√	√

【强调】如果被审计单位在期末或接近期末发生了重大交易或重大交易在期末尚未完成，注册会计师应当考虑交易的发生和截止等认定可能存在的重大错报风险，并在期末或期末以后检查此类交易。

【知识点3】控制测试

控制测试，是指用于评价内部控制在防止或发现并纠正认定层次重大错报方面的运行有效性的审计程序。

1.控制测试的前提：

- (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。

2.控制测试的性质：询问、观察、检查和重新执行。

- (1) 询问本身并不足以测试控制运行的有效性。
- (2) 观察提供的证据仅限于观察发生的时点，在不观察时可能未被执行，观察适宜于证实某些时点上控制运行的有效性。
- (3) 控制测试在某些时候可以实现双重目的。

3.实质性程序的结果对控制测试结果的影响

- (1) 如果通过实施实质性程序未发现某项认定存在错报，这本身并不能说明与该认定有关的控制是有效运行的。
- (2) 如果通过实施实质性程序发现某项认定存在错报，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。

4.控制测试的时间——期中（常态化工作）

- (1) 对于控制测试，注册会计师在期中实施此类审计程序更具有积极的作用。但是需要考虑如何能够将控制在期中运行有效性的审计证据合理延伸至期末。

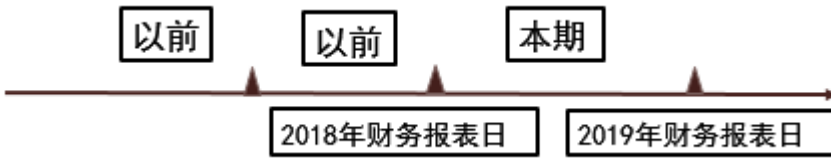


(2) 注册会计师如何延伸的考虑要素

①获取这些控制在剩余期间发生重大变化的审计证据	不变→可能决定信赖期中获取的证据 变化→了解变化并测试变化对期中审计证据的影响
②确定针对剩余期间还需获取的补充审计证据	评估的认定层次重大错报风险的重要程度。
	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
	在期中对有关控制运行有效性获取的审计证据的程度
	剩余期间的长度 在信赖控制的基础上拟缩小实质性程序的范围

	控制环境
--	------

5.控制测试的时间——以前



(1) 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？如果拟信赖以前审计获取的有关控制运行有效性的审计证据，注册会计师应当通过实施询问并结合观察和检查程序获取这些控制是否已经发生变化的审计证据。

(2) 结论归纳

①如果是与特别风险相关的控制拟信赖每期都要测！

②一般控制的考虑思路

考虑拟信赖的控制在本期是否变化	变化 (考虑以前审计证据和本期的相关性)		不相关→多测试
			相关→少测试甚至不测试
	不变(每三年至少对控制测试一次)	三年中到底是哪一年测试? 考虑因素:	内部控制其他要素的有效性
			控制特征(人工控制还是自动化控制)产生的风险
			信息技术一般控制的有效性
			影响内部控制的重大人事变动
			环境变化而特定控制缺乏相应变化导致的风险
		重大错报风险和对控制的拟信赖程度	

6.自动化控制的测试范围的特别考虑

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：

- ①测试与该信息处理控制有关的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。

【知识点 4】实质性程序

1. 性质

实质性程序	分类	适用性
	细节测试	细节测试是对各类交易、账户余额和披露的具体细节进行测试，尤其是对存在或发生、计价认定的测试。
	实质性分析程序	通常更适用于在一段时间内存在可预期关系的大量交易。

2.细节测试的方向

针对 存在或发生 认定设计细节测试时，注册会计师应当选择包含在财务报表金额中的项目	逆向查询
针对 完整性认定设计 细节测试时，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	正向查询

3.实质性程序的时间——期中（非常态的工作）

(1) 控制环境和其他相关的 控制越薄弱 ，注册会计师 越不宜在期中实施实质性程序 。
(2) 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。
(3) 注册会计师评估的某项认定的 重大错报风险越高 ，针对该认定所需获取的审计证据的相关性和可靠性要求也就越高，注册会计师越应当考虑将实质性程序集中于期末或接近期末实施。

【强调 1】如果在**期中**实施了**实质性程序**，注册会计师应当针对**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。

【强调 2】如果已识别出由于**舞弊导致的重大错报风险**，为将期中得出的结论延伸至期末而实施的审计程序通常是无效的，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**。

4.实质性程序的时间——以前

(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；

(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**。

5.实质性程序的范围

重要考虑因素：考虑评估的认定层次重大错报风险和实施的控制测试结论。

(1) 如果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

(2) 如果对控制测试结果**不满意**，注册会计师可能需要考虑扩大实质性程序的范围。

分类考虑：

细节测试 范围	①从 样本量的角度 考虑测试范围； ②考虑 选样方法 的有效性。
实质性分析程序的 范围	①在设计实质性分析程序时，注册会计师应当确定已记录金额与预期值之间 可接受的差异额 ，可容忍或可接受的差异额越大，作为实质性分析程序一部分的 进一步调查的范围 越小。 ②在确定该差异额时，注册会计师应当主要考虑各类交易、账户余额和披露及相关认定的 重要性和计划的保证水平 。