

## 第四节 实质性程序

### 三、实质性程序的时间

(一) 是否在期中实施实质性程序的考虑

1. 控制环境和其他相关的控制；(越薄弱，越不宜)
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. 针对剩余期间，能否通过实施实质性程序或将实质性程序与控制测试相结合，降低期末存在错报而未被发现的风险。

**【提示】**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，注册会计师应当考虑将实质性程序集中于期末(或接近期末)实施。

(二) 如何考虑期中审计证据

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。

**【提示】**如果已识别出由于舞弊(特别风险)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。

**【单选题】**下列关于实质性程序时间安排的說法中，错误的是( )。

- A. 注册会计师评估的某项认定的重大错报风险越高，越应当考虑将实质性程序集中在期末或接近期末实施
- B. 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
- C. 如果实施实质性程序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
- D. 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控制测试，以将期中测试得出的结论合理延伸至期末

答案：D

解析：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。

(三) 如何考虑以前年度审计获取的审计证据

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。

**【提示】**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。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。

### 四、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. 考虑选择方法的有效性
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

**【多选题】**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
- 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
- D. 将财务报表与会计记录进行核对

答案：ABCD

解析：四个选项均属于在所有审计业务中应当实施的审计程序。

【简答题】ABC会计师事务所负责审计甲公司2014年度财务报表，审计工作底稿中与内部控制相关的部分内容摘录如下：要求：

针对下述第（1）至（5）项，逐项指出每个事项中审计项目组的做法是否恰当。如果不恰当，简要说明理由。

（1）甲公司营业收入的发生认定存在特别风险。相关控制在2013年度审计中经测试运行有效。因这些控制本年未发生变化，审计项目组拟继续予以信赖，并依赖了上年审计获取的有关这些控制运行有效的审计证据。

答案：（1）不恰当。因相关控制是应对特别风险的，应当在当年测试相关控制的运行有效性/不能利用以前审计中获取的审计证据。

（2）考虑到甲公司2014年固定资产的采购主要发生在下半年，审计项目组从下半年固定资产采购中选取样本实施控制测试。

答案：（2）不恰当。控制测试的样本应当涵盖整个期间。

（3）审计项目组对银行存款实施了实质性程序，未发现错报，因此认为甲公司与银行存款相关的内部控制运行有效。

答案：（3）不恰当。通过实质性测试未能发现错报，并不能证明与所测试认定相关的内部控制是有效的/注册会计师不能以实质性测试的结果推断内部控制的有效性。

（4）甲公司内部控制制度规定，财务经理每月应复核销售返利计算表，检查销售收入金额和返利比例是否准确，如有异常进行调查并处理，复核完成后签字存档。审计项目组选取了3个月的销售返利计算表，检查了财务经理的签字，认为该控制运行有效。

答案：（4）不恰当。只检查财务经理的签字不足够/应当检查财务经理是否按规定完整实施了该控制。

（5）审计项目组拟信赖与固定资产折旧计提相关的自动化应用控制。因该控制在2013年度审计中测试结果满意，且在2014年未发生变化，审计项目组仅对信息技术一般控制实施测试。

答案：（5）恰当。