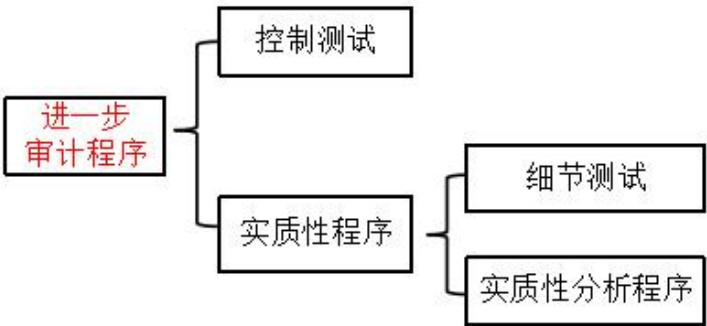


第二节 针对认定层次重大错报风险的进一步审计程序

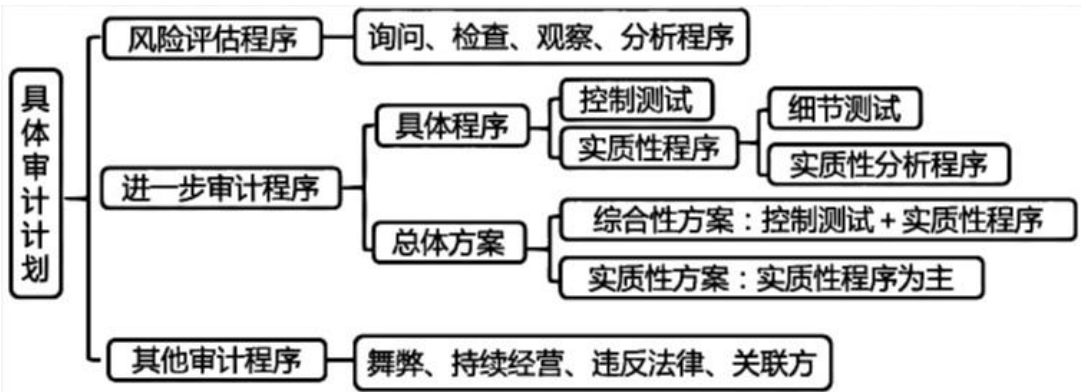
一、进一步审计程序的含义和要求

(一) 含义

- 1. 进一步审计程序相对于风险评估程序而言。是指注册会计师针对评估的各类交易、账户余额和披露认定层次重大错报风险实施的审计程序，包括控制测试和实质性程序。
- 2. 实质性程序又包括细节测试和实质性分析程序。



框架



(二) 设计进一步审计程序时的考虑因素

- 1. 风险的重要性（后果的严重程度）。
- 2. 重大错报发生的可能性。
- 3. 涉及的各类交易、账户余额和披露的特征。
- 4. 采用的特定控制的性质（人工控制或自动化控制）。
- 5. 是否拟获取审计证据，以确定内部控制在防止或发现并纠正重大错报方面的有效性。

【提示】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。

【例-多选题】在设计进一步审计程序时，下列各项因素中，注册会计师应当考虑的有（ ）。

- A. 涉及的各类交易、账户余额和批露的特征
- B. 重大错报发生的可能性

- C. 被审计单位采用的特定控制的性质
- D. 风险的重要性

答案：ABCD

二、进一步审计程序的性质

（一）含义

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**。

目的	1. 通过实施 控制测试 以确定内部控制运行的 有效性
	2. 通过实施 实质性程序 以发现 认定 层次的 重大错报
类型	检查、观察、询问、函证、重新计算、重新执行和分析程序

举例：

- 1. 对于与收入**完整性认定（漏计）**相关的重大错报，**控制测试**通常更能有效的应对；
- 2. 对于收入**发生认定（多计）**相关的重大错报风险，**实质性程序**通常更能有效的应对！

（二）进一步审计程序的**性质的选择（考虑因素）**

考虑因素	举例
1. 认定层次重大错报风险的 评估结果	认定层次重大错报风险越高，对实施实质性程序获取的审计证据的相关性和可靠性的要求就越高，从而可能影响进一步审计程序的类型及其综合运用 例如：当注册会计师判断某类交易协议的完整性存在更高的重大错报风险时，除了检查文件以外，注册会计师还可能决定向第三方询问或函证协议条款的完整性
2. 认定层次重大错报风险 产生的原因	如果注册会计师预期，此类交易在 内部控制运行有效的情况下 ， 发生重大错报的风险较低 ，且拟在控制运行有效的基础上设计实质性程序，那注册会计师就会决定 先实施控制测试

【提示】如果在实施进一步审计程序时，拟利用被审计单位信息系统生成的信息，**注册会计师应当就信息的准确性和完整性获取审计证据。**

三、进一步审计程序的时间

（一）进一步审计程序的**时间的含义**

实施时间	进一步审计程序的时间是指注册会计师 何时实施 进一步审计程序
证据的适用时间	审计证据 适用的期间或时点 。

（二）进一步审计程序的时间的选择（考虑因素）

第一层：何时实施	期中 or 期末
第二层：两个关系	期中审计证据&期末审计证据
	以前年度审计证据&本期审计证据

【提示1】注册会计师**可以在期中或期末**实施控制测试或实质性程序。

【提示2】当**重大错报风险较高**时注册会计师**应当考虑在期末或接近期末**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。

（三）注册会计师在确定何时实施审计程序时应当考虑的几项**重要因素**：

1. 内部环境：良好的内部环境可以抵消在期中实施进一步审计程序的一些局限性，使注册会计师在确定实施进一步审计程序的时间时有更大的灵活性。
2. 何时能得到相关信息：某些电子化的交易和账户文档如未能及时取得，可能被覆盖。在这些情况下，注册会计师如果希望获取相关信息，则需要考虑能够获取相关信息的时间。
3. 错报风险的性质：审计单位可能为了保证盈利目标的实现，而在会计期末以后伪造销售合同以虚增收入，此时注册会计师需要考虑在期末（即资产负债表日）这个特定时点获取被审计单位截至期末所能提供的所有销售合同及相关资料，以防范被审计单位在资产负债表日后伪造销售合同虚增收入的做法。
4. 审计证据适用的期间或时点。注册会计师应当根据获取的特定审计证据确定何时实施进一步审计程序。
5. 编制财务报表的时间，尤其是编制某些披露的时间，这些披露为资产负债表、利润表、所有者权益变动表或现金流量表中记录的金额提供了进一步解释。

【例-单选题】下列有关注册会计师实施进一步审计程序的时间的说法中，错误的是（ ）。

- A. 注册会计师在确定何时实施进一步审计程序时需要考虑能够获取相关信息的时间
- B. 如果评估的重大错报风险为低水平，注册会计师可以选择资产负债表日前适当日期为截止日实施函证
- C. 对于被审计单位发生的重大交易，注册会计师应当在期末或期末以后实施实质性程序
- D. 如果被审计单位的控制环境良好，注册会计师可以更多地在期中实施进一步审计程序

答案：C

解析：选项C错误，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或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。

四、进一步审计程序的范围

（一）进一步审计程序的范围的**含义**

进一步审计程序的范围，是指实施进一步审计程序的数量，包括抽取的样本量、对某项控制活动的观察次数等。

（二）确定进一步审计程序的范围时**考虑的因素**

考虑因素	影响结果
1. 确定的重要性水平	重要性水平越低，进一步审计程序的范围越广
2. 评估的重大错报风险	重大错报风险越高，进一步审计程序的范围越广
3. 计划获取的保证程度	计划获取的保证程度越高，对测试结果可靠性要求越高，注册会计师实施的进一步审计程序的范围越广

【例-单选题】下列关于有关财务报表层次重大错报风险的说法中，错误的是（ ）。

- A. 财务报表层次重大错报风险增大了认定层次发生重大错报的可能性
- B. 财务报表层次重大错报风险可能影响多项认定
- C. 财务报表层次重大错报风险通常与控制环境有关
- D. 财务报表层次重大错报风险的评估结果直接有助于确定认定层次上实施的进一步审计程序的性质、时间安排和范围

答案：D

解析：选项D：注册会计师同时考虑各类交易、账户余额和披露认定层次的重大错报风险，考虑的结果直接有助于注册会计师确定认定层次上实施的进一步审计程序的性质、时间安排和范围。