



第四节

实质性程序



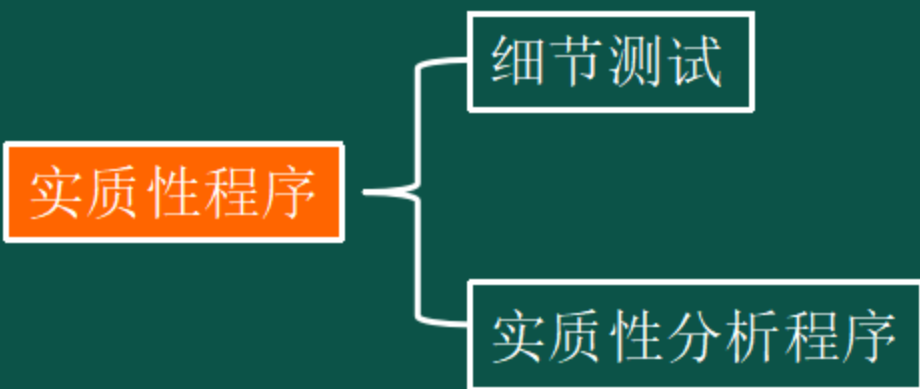
第四节 实质性程序

一、实质性程序的概念和要求

(一) 实质性程序的概念

实质性程序是指用于发现认定层次重大错报的审计程序。

包括细节测试和实质性分析程序。





第四节 实质性程序

注册会计师实施的**实质性程序应当包括**下列与财务报表编制完成阶段相关的审计程序：

1. 将财务报表中的信息与其所依据的会计记录进行核对或调节，包括核对或调节披露中的信息，无论该信息是从总账和明细账中获取，还是从总账和明细账之外的其他途径获取。
2. 检查财务报表编制过程中作出的重大会计分录和其他调整。注册会计师对会计分录和其他会计调整检查的性质和范围，取决于被审计单位财务报告过程的性质和复杂程度以及由此产生的重大错报风险。



第四节 实质性程序

【提示】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。



第四节 实质性程序

（二）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。

【原因】为应对特别风险，需要获取具有高度相关性和可靠性的审计证据，仅实施实质性分析程序不足以获取有关特别风险充分适当的审计证据。



第四节 实质性程序

总结:

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



第四节 实质性程序

【例-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. 无论是否实施控制测试，注册会计师均应当对所有重大类别交易、账户余额和披露实施实质性程序

B. 如果认为仅通过实施实质性程序无法获取充分、适当的审计证据，注册会计师应当实施控制测试

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，以达到实现双重目的

D. 注册会计师应当对特别风险同时实施控制测试和实质性程序



第四节 实质性程序

答案：D

解析：选项D：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。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。



第四节 实质性程序

【例-单选题】下列有关针对重大账户余额实施审计程序的说法中，正确的是（ ）。

- A. 注册会计师应当实施细节测试
- B. 注册会计师应当实施控制测试
- C. 注册会计师应当实施实质性程序
- D. 注册会计师应当实施控制测试和实质性程序



第四节 实质性程序

答案：C

解析：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。



第四节 实质性程序

【例-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以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



第四节 实质性程序

答案：ABCD



第四节 实质性程序

二、实质性程序的性质

（一）实质性程序的性质的含义&适用性

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。



第四节 实质性程序

类型	含义	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，目的在于直接识别财务报表认定是否存在错报	细节测试被用于获取与某些认定相关的审计证据，尤其是在存在或发生、计价认定的测试
实质性分析程序	实质性分析程序从技术特征上讲仍然是分析程序，主要是通过研究数据间关系评价信息	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



第四节 实质性程序

（二）细节测试的方向

1. 在针对**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，并获取相关审计证据

（逆向查询）；

2. 在针对**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，并调查这些项目是否确实包括在内（正向检查）。



第四节 实质性程序

（三）设计实质性分析程序时的考虑因素

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。



第四节 实质性程序

【例-单选题】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



第四节 实质性程序

答案：D

解析：教材原文：注册会计师实施的实质性程序应当包括下列与财务报表编制完成阶段相关的审计程序：1. 将财务报表与其所依据的会计记录进行核对或调整，2. 检查财务报表编制过程中作出的重大会计分录和其他调整。



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；



第四节 实质性程序

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。