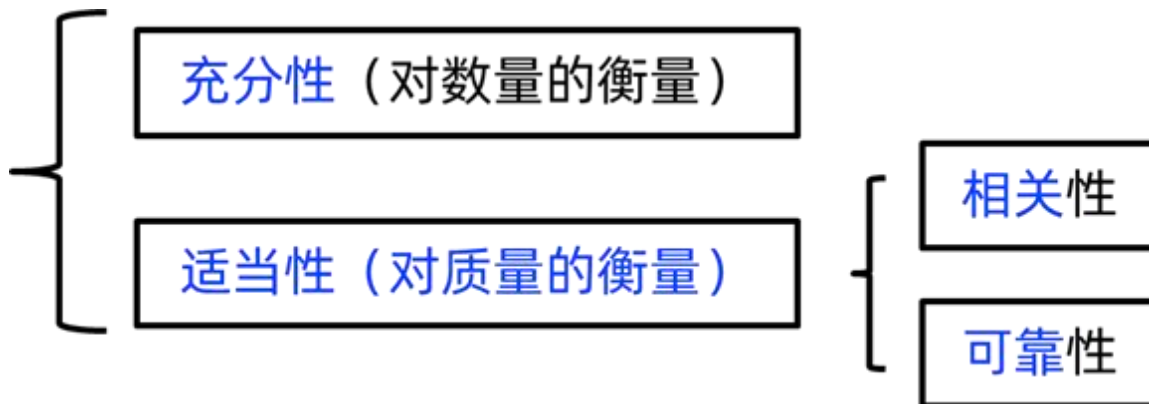


第四章 审计证据

审计证据是指注册会计师为了得出审计结论、形成审计意见而使用的**所有信息**。

【知识点1】审计证据的3个缺一不可

1. 会计记录含有的信息和其他的信息
2. 另外两个缺一不可



3. 辨析：

(1) 注册会计师需要获取的审计证据的数量受审计证据质量的影响，审计证据质量越高，需要的审计证据数量可能越少。（**质量影响数量**）

- (2) 如果审计证据的质量存在缺陷，那么注册会计师仅靠获取更多的审计证据可能无法弥补其质量上的缺陷。
（**数量一般不影响质量**）

【补充】审计证据的充分性和适当性互相无法弥补。

【知识点2】审计程序

1. 7大审计程序：**检查、观察、询问、函证、重新计算、重新执行、分析程序**

2. 审计程序应用总结：

阶段	程序使用
(1) 风险评估程序（不包括内控）	询问、观察、检查、 分析程序
(2) 了解被审计单位内部控制	询问、观察、检查、 穿行测试
(3) 控制测试	询问、检查、观察、 重新执行 （仅在控制测试中使用）
(4) 实质性程序	细节测试：询问、检查、观察、重新计算、函证 实质性分析程序： 分析程序

【知识点3】函证（费人、费钱、费时间但是好）

决策→内容→设计→实施→特殊情况

1. 函证的决策：

应当考虑的因素	(1) 评估的认定层次 重大错报风险 (2) 函证程序 针对的认定 (3) 实施除函证以外的 其他审计程序
可以考虑的因素	(1) 被询证者对函证事项的了解 (2) 预期被询证者回复询证函的能力或意愿 (3) 预期被询证者的客观性

2. 函证的内容（必背）

对象	要求	豁免条件
银行存款、借款及与金融机构往来的其他重要信息的函证	应当对银行存款（包括零余额账户和在本期内注销的账户）、借款及与金融机构往来的其他重要信息实施函证程序	有充分证据表明某一银行存款、借款及与金融机构往来的其他重要信息对财务报表 不重要且与之相关的重大错报风险很低 。
应收账款	应当对应收账款实施函证程序	①除非有充分证据表明 应收账款对财务报表不重要 ②或 函证很可能无效 。

【提示1】如果认为**函证很可能无效**，注册会计师应当实施**替代审计程序**，获取相关、可靠的审计证据。如果不对应收账款函证，注册会计师应当在审计工作底稿中说明理由。

【补充1】设计询证函时考虑影响函证（程序）可靠性的因素：函证的方式；以往审计或类似业务的经验；拟函证信息的性质；选择被询证者的适当性；被询证者易于回函的类型。

【补充2】评价函证（证据）的可靠性考虑因素：对询证函、发出及收回的控制情况；被询证者的胜任能力、独立性、授权回函的情况、对函证项目的了解及其客观性；被审计单位施加的限制或回函中的限制。

3. 询证函的设计

(1) 积极的 函证方式	注册会计师应当要求被询证者在 所有情况下必须回函	列明 拟函证信息
		不列明 拟函证信息
(2) 消极的 函证方式	只要求被询证者仅在 不同意 询证函列示信息的情况下 才予以回函 。	

4. 实施（对函证的**全过程的控制**）

时期	要求	
函证发出前的控制	(1) 询证函中填列的需要被询证者 确认的信息是否 与被审计单位账簿中的有关记录保持 一致 。 (2) 考虑选择的被询证者是否适当，包括被询证者对被函证信息 是否知情 、是否具有 客观性 、是否拥有回函的 授权 等。 (3) 是否已在询证函中正确填列被询证者 直接 向注册会计师回函的地址。 (4) 是否已将部分或全部被询证者的名称、地址与被审计单位 有关记录（合同发票等）进行核对 ，以确保询证函中的名称、地址等内容的准确性。	
不同方式发出时的控制	邮寄	选择独立于被审计单位的邮寄服务机构，并亲自寄发询证函。同时，在询证函中明确要求被询证者将回函寄至会计师事务所， 不得寄至被审计单位 。
不同方式发出时的控制	跟函	(1) 如果被询证者同意注册会计师独自前往被询证者执行函证程序，注册会计师可以 独自前往 ； (2) 如果注册会计师跟函时需有被审计单位员工 陪伴 ， 注册会计师需要在整个过程中保持对询证函的控制 ，同时，对被审计单位和被询证者之间串通舞弊的风险保持警觉。
不同方式发出时的控制	电子方式	如果注册会计师需要通过电子方式发送询证函，在发函前可以基于对特定询证方式所存在风险的评估，考虑相应的控制措施，如实施程序以检查被审计单位提供联系方式的真实性。 【提示】 评估第三方电子询证函平台可靠性的工作通常在会计师事务所层面实施，而无需由单个审计项目组来实施。

【知识点4】函证遇到的特殊情况

1. 管理层要求**不实施**函证时的处理（考虑该项要求是否合理）

(1) 考虑事项（必背）：

①管理层是否**诚信**；

②是否可能存在重大的**舞弊或错误**；

③**替代审计程序能否提供**与这些账户余额或其他信息相关的充分、适当的**审计证据**

(2) 结论

合理	注册会计师应当 实施替代审计程序 ，以获取与这些账户余额或其他信息相关的充分、适当的审计证据。
不合理	且被其阻挠而无法实施函证 注册会计师应当 视为 审计范围 受到限制 ，并考虑对 审计报告 可能产生的影响。

2. 积极式函证未收到回函时的处理要求

(1) 思路：**没有收到积极式**询证函回函→考虑**必要时再次发函**→未回，应当**实施替代**审计程序。

(2) 取得回函是必要程序

①在**某些情况下**，注册会计师可能识别出认定层次重大错报风险，**且取得积极式**询证函回函**是**获取充分、适当的审计证据的**必要程序**。

②这些情况可能包括：

a. 可获取的佐证管理层认定的**信息只能从被审计单位外部获得**；

b. 存在**特定舞弊**风险因素，例如，管理层**凌驾于内部控制**之上、员工和（或）管理层串通使注册会计师**不能信赖**从被审计单位获取的审计证据。

【提示】注册会计师应当确定未回函对审计工作和审计意见的影响。

【知识点5】分析程序

1. 概念：分析程序是指注册会计师通过分析**不同**财务数据之间以及财务数据与非财务数据之间的内在关系，对**财务信息**作出评价。分析程序**还包括**在必要时对识别出的、与其他相关信息**不一致**或与预期值差异**重大的波动或关系**进行调查。

2. 实质性分析程序的步骤

(1) 找到关系	实质性分析程序通常更适用于在一段时期内存在预期关系的大量交易。
(2) 确定预期值	注册会计师对已记录的金额或比率作出预期时，需要采用内部或外部的数据。
(3) 可接受的差异额	可接受的差异额 不宜超过实际执行的重要性 。
(4) 比较	财务报表金额和预期值进行比较，如大于可接受差异额，继续调查

3. 归纳辨析：

阶段	要求	目的	针对数据	分析程度	要点
风险评估程序	应当	评估财务报表重大错报 风险	未审	粗糙	了解内控不使用
实质性程序	可以	识别 错报	未审	细致	可接受的差异额不超过实际执行的重要性
总体复核	应当	确定财务报表整体是否与其对被审计单位的 了解一致	准已审	粗糙	往往集中在财务报表层次