

第十章

风险应对

了解被审计单位及其环境（风险评估）

1. 被审计单位的业务模式、组织结构、所有权结构、治理结构
2. 行业形势、法律环境、监管环境及其他外部因素
3. 被审计单位财务业绩的衡量标准
4. 适用的财务报告编制基础、会计政策及变更会计政策的原因
5. 了解固有因素如何影响认定易于发生错报的可能性
6. 了解内部控制

财务报表层次重大错报风险的总体应对措施

一般来说，针对评估的财务报表层次重大错报风险的总体应对措施包括：

- （1）向项目组强调保持职业怀疑态度的必要性
- （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

财务报表层次重大错报风险的总体应对措施

(4) 在选择拟实施进一步审计程序时，应融入更多的不可预见的因素

- ✓ 对某些未测试过的，低于设定的重要性水平或风险水平的账户余额和认定实施实质性程序
- ✓ 调整实施审计程序的时间
- ✓ 采取与前期审计不同的审计
- ✓ 方法以改变测试样本
- ✓ 不预先告知或选取不同的审计程序实施地点

财务报表层次重大错报风险的总体应对措施

(5) 对总体审计策略或拟实施的审计程序作出调整，可能包括以下方面：

①确定实际执行的重要性。

②注册会计师测试控制运行有效性的计划，以及为支持对控制运行有效性的信赖而需获取的审计证据的说服力，特别是在识别出内部环境或被审计单位对内部控制体系的监督工作存在缺陷时。

③实质性程序的性质、时间安排和范围。

财务报表层次重大错报风险的总体应对措施

【多选题】下列做法中，可以提高审计程序的不可预见性的有（ ）

- A.针对销售收入和销售退回延长截止测试期间
- B.向以前没有询问过的被审计单位员工询问
- C.对以前通常不测试的金额较小的项目实施实质性程序
- D.对被审计单位银行存款年末余额实施函证

答案：ABC

针对认定层次重大错报风险的进一步审计程序

进一步审计程序

- 进一步审计程序是相对风险评估程序而言的。
是指注册会计师针对评估的各类交易、账户余额、列报认定层次重大错报风险实施的审计程序。
- 进一步审计程序包括控制测试和实质性程序。

控制测试

控制测试的含义和要求

了解内部控制 vs 控制测试

了解内部控制：

- 评价控制的**设计**  考虑一项控制单独或连同其他控制是否能够有效防止或发现并纠正重大错报。
- 并确认其是否得到**执行**  某项控制存在且被审计单位正在使用。

控制测试的含义和要求

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。

控制测试的含义和要求

在测试控制运行的有效性时，注册会计师应当从下列方面获取关于控制是否有效运行的审计证据：

- ① 控制在所审计期间的相关时点是如何运行的
- ② 控制是否得到一贯执行
- ③ 控制由谁执行或以何种方式执行

控制测试的含义和要求

了解内部控制 vs 控制测试

(1) 在了解控制是否得到执行时，注册会计师只需抽取少量的交易进行检查或观察某几个时点。

(2) 在测试控制运行的有效性时，注册会计师需要抽取足够数量的交易进行检查或对多个不同时点进行观察。

控制测试的含义和要求

- 为评价控制设计和确定控制是否得到执行而实施的某些风险评估程序尽管并非专为控制测试而设计，但可能提供有关控制运行有效性的审计证据。
- 注册会计师可以考虑在评价控制设计和获取其得到执行的审计证据的同时测试控制运行的有效性，以提高审计效率。
- 同时注册会计师应当考虑这些审计证据是否足以实现控制测试的目的。

控制测试的要求

作为进一步审计程序的类型之一，控制测试并非在任何情况下都需要实施。当存在下列情形之一时，注册会计师应当实施控制测试：

- （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）仅实施实质性程序不足以提供认定层次充分、适当的审计证据

控制测试

一、性质

二、时间安排

三、范围

控制测试的性质

控制测试的性质，是指控制测试所使用的审计程序的类型及其组合。

检查

- 对运行情况留有书面证据的控制才适用。

观察

- 观察提供的证据仅限于观察发生的时点，本身不足以测试控制运行的有效性。

控制测试的性质

询问

- 询问本身并不足以测试控制运行的有效性，注册会计师应当将询问与其他审计程序结合使用，以获取有关控制运行有效性的审计证据

穿行测试

- 穿行测试是指追踪一笔或几笔交易从发生开始一直到记录入账的全过程，以了解内部控制设计是否合理、是否被实际执行。

重新执行

练习

【单选题】下列有关控制测试目的的说法中，正确的是（ ）

- A.控制测试旨在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
- B.控制测试旨在发现认定层次发生错报的金额
- C.控制测试旨在验证实质性程序结果的可靠性
- D.控制测试旨在确定控制是否得到执行

答案：A

控制测试性质的选择

注册会计师选择控制测试的性质通常会考虑以下因素：

- 特定控制的性质（是否留下运行轨迹？检查？）
- 与认定直接相关和间接相关的控制
- 应用控制的自动化
- 实施实质性程序的结果对控制测试结果的影响

练习

【单选题】注册会计师实施的下列控制程序中，通常能获取最可靠审计证据的是（ ）

A.询问

B.检查控制执行留下的书面证据

C.观察

D.重新执行

答案：D

控制测试的时间

控制测试的时间涉及的问题

- (1) 什么时候测试;
- (2) 测试所针对的控制适用的时点或期间

控制测试的时间

对期中审计证据的考虑：

如果注册会计师已经获取了有关控制在期中运行有效性的审计证据，仍然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。

控制测试的时间

对期中审计证据的考虑：

如果已获取有关控制在期中运行有效性的审计证据，并拟利用该证据，注册会计师应当实施以下审计程序：

1. 获取这些控制在剩余期间发生重大变化的审计证据

（1）如果这些控制在剩余期间**没有发生变化**，注册会计师可能决定信赖期中获取的审计证据。

（2）如果这些控制在剩余期间**发生了变化**，注册会计师需要了解并测试控制的变化对期中审计证据的影响。

控制测试的时间

2. 确定针对剩余期间还需获取的补充审计证据

注册会计师需要考虑的因素

- (1) 评估的认定层次重大错报风险的重大程度
- (2) 在期中对有关控制运行有效性获取的审计证据的程度
- (3) 在信赖控制的基础上拟减少进一步实质性程序的范围
- (4) 在期中测试的特定控制以及自期中后发生的重大变化
- (5) 控制环境
- (6) 剩余期间的长度

控制测试的时间

对于以前审计获取的审计证据的考虑

基本思路：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（通常采用询问、观察和检查等审计程序）

注册会计师面临的两种可能性：

- （1）控制在本期发生变化；
- （2）控制在本期没有发生变化

控制测试的时间

(1) 如果已发生变化，并且这些变化对以前审计获取的审计证据的持续相关性产生影响，注册会计师应当在本期审计中测试这些控制运行的有效性。

(2) 如果未发生这些变化，注册会计师应当每三年至少对内部控制测试一次，并且在每年审计中测试部分控制，以避免将所有拟信赖控制的测试集中于某一年，而在之后的两年中不进行任何测试。

控制测试的时间

在确定利用以前审计获取的有关控制运行有效性的审计证据是否适当以及再次测试控制的时间间隔时，注册会计师应当考虑的因素如下：

- （1）内部控制其他要素的有效性（控制环境、对控制的监督等）
- （2）控制特征（人工控制 or 自动化控制）产生的风险
- （3）信息技术一般控制的有效性
- （4）控制设计及控制运行的有效性
- （5）由于环境发生变化而特定控制缺乏相应变化导致的风险
- （6）重大错报的风险和对控制的拟信赖程度

控制测试的时间

针对特别风险实施的控制

如果注册会计师拟信赖针对**特别风险**的控制，那么所有关于该控制运行有效性的审计证据都必须来自**当年**的控制测试，注册会计师应当在每次审计中都测试这类控制。

控制测试的范围

控制测试的范围，主要是指某项控制活动的测试次数。

注册会计师在确定某项控制的测试范围时，除考虑对控制的信赖程度外，注册会计师还可能考虑以下因素：

- （1）在整个拟信赖的期间，被审计单位执行控制的频率
- （2）在所审计期间，注册会计师拟信赖控制运行有效性时间长度
- （3）拟获取的证据的相关性和可靠性
- （4）通过测试与认定相关的其他控制获取的审计证据的范围
- （5）控制的预期偏差

控制测试的范围

Attention:

（1）在考虑测试结果是否可以得出控制运行有效性的结论时，不可能只要出现任何控制执行偏差就认定控制运行无效，所以需要确定一个合理水平的预期偏差率。

（2）如果控制的预期偏差率过高，注册会计师应当考虑控制可能不足以将认定层次的重大错报风险降低至可接受的低水平，从而针对某一认定实施的控制测试可能是无效的。

实质性程序

实质性程序的含义

实质性程序，是指注册会计师针对评估的重大错报风险实施的直接用以发现认定层次重大错报的审计程序。

Attention: 无论评估的重大错报风险结果如何，注册会计师都应该针对**所有重大的**各类交易、账户余额、列报实施实质性程序。

实质性程序

一、性质

二、时间安排

三、范围

实质性程序的性质

- 实质性程序的性质，是指实质性程序的类型及其组合。
- 实质性程序的两种基本类型包括**细节测试**和**实质性分析程序**。

实质性程序的性质

- 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。
- 细节测试适用于对各类交易、账户余额、披露认定的测试，尤其是对存在或发生、计价认定的测试。

实质性程序的性质

- 实质性分析程序，从技术特征上仍然是分析程序，主要是通过研究数据间关系评价信息，用以识别各类交易、账户余额、披露及相关认定是否存在错报。
- 对在一段时间内存在可预期关系的大量交易，注册会计师可以考虑实施实质性分析程序。

实质性程序的时间

- 如果在期中实施实质性程序，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。
- 审计资源？

实质性程序的时间

- 在审计资源既定的情况下，注册会计师在**期中**实施实质性程序，可能**减少期末**实施实质性程序的数量，因而可能增加期末存在错报而未被发现的**风险**，并且该风险将随着剩余期间的延长而增加。

实质性程序的时间

注册会计师在考虑是否在期中实施实质性程序时，应当考虑下列因素：

- ✓ 控制环境和其他相关的控制；
- ✓ 实施审计程序所需信息在期中之后的可获得性（如系统变化）；
- ✓ 实质性程序的目标（如：期中与期末对比）；
- ✓ 评估的重大错报风险（如舞弊风险）；

实质性程序的时间

注册会计师在考虑是否在期中实施实质性程序时，应当考虑下列因素：

- ✓ 特定类别交易或账户余额以及相关认定的性质（如收入截止认定、未决诉讼）；
- ✓ 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。

实质性程序的时间

如何考虑期中审计证据

如果在期中实施了实质性程序，注册会计师为了将期中测试得出的结论合理延伸至期末，应当：

（二选一）

1. 剩余期间实施进一步的实质性程序
2. 将实质性程序和控制测试结合使用

实质性程序的时间

- 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。
- 如果在**期中**检查出某类交易或账户余额存在**错报**，注册会计师应当考虑修改与该类交易或账户余额相关的**风险评估**以及针对**剩余期间拟实施实质性程序的性质、时间和范围**，或考虑在期末扩大实质性程序的范围或重新实施实质性程序。

实质性程序的时间

对以前审计获取的审计证据的考虑

- 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作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**。

实质性程序的范围

在确定实质性程序的范围时，注册会计师应当考虑评估的**认定层次重大错报风险**和实施**控制测试的结果**。

- 注册会计师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。
- 如果对控制测试结果不满意，注册会计师应当考虑扩大实质性程序的范围。

进一步审计程序

1. 控制测试

2. 实质性程序

- ✓ 细节测试
- ✓ 实质性分析程序

检查

观察

询问

函证

重新计算

重新执行

分析程序

针对认定层次重大错报风险的进一步审计程序

在设计进一步审计程序时，注册会计师应当考虑下列因素：

- ✓ 风险的重要性；
- ✓ 重大错报发生的可能性；
- ✓ 涉及的各类交易、账户余额和列报的特征；
- ✓ 被审计单位采用的特定控制的性质（人工？ or 自动化？）；
- ✓ 注册会计师是否拟获取审计证据，以确定内部控制防止或发现并纠正重大错报方面的有效性。

综合性方案



控制测试
+
实质性程序

实质性方案



以实质性程
序为主

无论何种方案，都要实施实质性程序

针对认定层次重大错报风险的进一步审计程序

进一步审计程序总体方案的选择

- 通常情况下，注册会计师出于成本效益的考虑可以采用综合性方案设计进一步审计程序
- 一些情况下，注册会计师可能认为仅实施实质性程序是适当的
 - 注册会计师的风险评估程序未能识别出与认定相关的任何控制
 - 注册会计师认为控制测试很可能不符合成本效益原则

针对认定层次重大错报风险的进一步审计程序

进一步审计程序总体方案的选择

一些情况下，如仅通过实质性程序无法应对重大错报风险，则注册会计师必须通过实施控制测试，才可能有效应对评估的某一认定的重大错报风险。

财务报表层次重大错报风险及其总体应对措施对总体方案的影响

- 注册会计师评估的财务报表层次重大错报风险以及采取的
总体应对措施，对拟实施进一步审计程序的总体审计方案
具有重大影响。
- 当评估的财务报表层次重大错报风险属于高风险水平时，
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。

进一步审计程序的性质

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。

进一步审计程序的目的包括通过实施控制测试以确定内部控制运行的有效性，通过实施实质性程序以发现认定层次的重大错报。

进一步审计程序的类型包括检查、观察、询问、函证、重新计算、重新执行、分析程序。

进一步审计程序的时间

进一步审计程序的时间的含义：

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，或审计证据适用的期间或时点。

进一步审计程序的时间

进一步审计程序时间的选择

- 期中or 期末？

理论上，注册会计师可以选择在期中或期末实施进一步审计程序

- 在期中实施进一步审计程序，可以发挥积极作用（优势）
- 可能有助于注册会计师在审计工作初期识别重大事项，并在管理层的协助下及时解决这些事项
- 或针对这些事项制定有效的实质性方案或综合性方案

进一步审计程序的时间

在期中实施进一步审计程序的局限性

- 注册会计师在期中实施进一步审计程序，往往难以获取有关期中以前的充分、适当的审计证据。
- 即使注册会计师在期中实施的进一步审计程序能够获取有关期中以前的充分、适当的审计证据，但是从期中到期末这段剩余期间往往还会发生对所审计期间的财务报表认定产生重大影响的交易或事项。
- 被审计单位管理层完全有可能在注册会计师于期中实施了进一步审计程序之后对期中以前的相关会计记录加以调整甚至篡改。

进一步审计程序的时间

如果在**期中**实施了进一步审计程序，注册会计师应当针对**剩余期间**获取审计证据。

进一步审计程序的时间

在确定何时实施审计证据时，注册会计师应当考虑下列因素：

- ✓ 控制环境
- ✓ 何时能得到相关信息
- ✓ 错报风险的性质（截止）
- ✓ 审计证据适用的期间或时点
- ✓ 编制财务报表的时间

练习

【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.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
- B.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
- 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审计程序

答案：C

进一步审计程序的范围

进一步审计程序的范围是指进一步审计程序的数量

在确定审计程序的范围时，注册会计师需要考虑下列因素：

- 确定的重要性水平
- 评估的重大错报风险
- 计划获取的保证程度

对源于控制环境的财务报表层次重大错报风险的考虑

为应对无效的控制环境，注册会计师可以采取的措施如下：

- （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

实质性程序结果对控制测试结果的影响

- 如实施实质性程序未发现某项认定存在错报，不能说明相关的控制运行有效
- 如实质性程序发现某项认定存在错报，应当考虑对相关控制运行有效性的影响
- 如果实施实质性程序发现被审计单位没有识别出的重大错报，通常表明内部控制存在值得关注的缺陷，注册会计师应当就这些缺陷与管理层和治理层进行沟通

练习

【简答题】审计工作底稿中与内部控制相关的部分内容摘录如下：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。

要求：指出审计项目组的做法是否恰当。如果不恰当，简要说明理由

【解析】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。

评价审计证据的充分性和适当性

- 在完成审计工作前对进一步审计程序所获取审计证据的评价，主要是根据发现的错报或控制执行偏差考虑修正重大错报风险的评估结果。
- 通过进一步审计程序，注册会计师应当根据实施的审计程序和获取的审计证据，评价对认定层次重大错报风险的评估是否仍然适当。
- 财务报表审计是一个累积和不断修正的过程。随着计划的审计程序的实施，如果获取的信息与风险评估时依据的信息有重大差异，注册会计师应当考虑修正风险评估结果，并据以修改原计划的其他审计程序的性质、时间和范围。

审计工作记录

注册会计师应当就下列事项形成审计工作记录：

（1）针对评估的财务报表层次重大错报风险采取的总体应对措施，以及实施的进一步审计程序的性质、时间和范围。

（2）实施的进一步审计程序与评估的认定层次重大错报风险之间的联系。

（3）实施进一步审计程序的结果，包括在结果不明显时得出的结论。

练习

【简答题】ABC会计师事务所的A注册会计师负责审计多家被审计单位2021年度财务报表。与存货审计相关的部分事项如下：因乙公司存货不存在特别风险，且以前年度与存货相关的控制运行有效。A注册会计师因此减少了本年度存货细节测试的样本量：

要求：针对上述事项，指出A注册会计师的做法是否恰当，如不恰当，简要说明理由。

【解析】不恰当。注册会计师还应当了解相关控制在本期是否发生变化。

练习

【简答题】ABC会计师事务所的A注册会计师负责审计甲公司2020年度财务报表。与存货审计相关的部分事项如下：甲公司与材料入库相关的内部控制本年未发生变化。因该控制应对的风险不是特别风险，A注册会计师决定利用上年度审计获取的有关该控制运行有效性的审计证据。

要求：针对上述事项，指出A注册会计师的做法是否恰当，如不恰当简要说明理由。

【解析】恰当。

练习

【多选题】下列情形中，注册会计师不应利用以前年度获取的有关控制运行有效性的审计证据的有()。

- A.注册会计师拟信赖旨在减轻特别风险的控制
- B.控制在过去两年审计中未经测试
- C.控制在本年发生重大变化
- D.被审计单位的控制环境薄弱

答案：ABC

练习

【简答题】A注册会计师评估认为应收账款的重大错报风险为低水平，在期中审计时对截至2020年9月末的余额实施了函证程序。在期末审计时对剩余期间的销售和收款交易实施了控制测试，结果满意，要求:判断A注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，说明理由。

【解析】不恰当。要将期中证据延伸到期末，需要执行实质性程序，将实质性程序和控制测试结合使用。

练习1

【多选题】注册会计师认为被审计单位的控制环境存在严重缺陷，在对拟实施审计程序的性质、时间安排和范围作出总体修改时，下列说法中不恰当的是（ ）

- A.在期中实施更多的审计程序
- B.主要依赖实质性程序获取审计证据
- C.主要依赖控制测试获取审计证据
- D.增加拟纳入审计范围的经营地点的数量

【答案】 AC

练习3

【多选题】下列有关注册会计师实施分析程序的目的的说法中，正确的是（ ）

- A. 用作风险评估程序
- B. 用作控制测试程序
- C. 用作实质性程序
- D. 用作临近审计结束时对财务报表进行总体复核

【答案】 ACD

练习5

【多选题】下列有关注册会计师拟实施进一步审计程序的总体审计方案的说法中，正确的是（ ）

- A.如仅通过实质性程序无法应对重大错报风险，注册会计师应当采用综合性方案设计进一步审计程序
- B.注册会计师出于成本效益的考虑通常可以采用综合性方案设计进一步审计程序
- C.如注册会计师的风险评估程序未能识别出与认定相关的任何控制，注册会计师可能认为采用实质性方案设计进一步审计程序是适当的
- D.当评估的财务报表层次重大错报风险属于高风险水平，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综合性方案

【答案】ABC

练习6

【多选题】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，正确的是()

- 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】 ABD

练习7

【多选题】如果注册会计师已获取有关控制在期中运行有效的审计证据，下列有关剩余期间补充证据的说法中，正确的是（ ）

- A.注册会计师可以通过测试被审计单位对控制的监督，将控制在期中运行有效的审计证据合理延伸至期末
- B.被审计单位的控制环境越有效，注册会计师需要获取的剩余期间的补充证据越少
- C.如果控制在剩余期间发生了变化，注册会计师可以通过实施穿行测试，将期中获取的审计证据合理延伸至期末
- D.注册会计师在信赖控制的基础上拟减少的实质性程序的范围越大，注册会计师需要获取的剩余期间的补充证据越多

【答案】 ABD

练习8

【多选题】在确定控制测试的性质时，下列各项中，正确的有（ ）

- A.当拟实施的进一步审计程序以控制测试为主时，应当获取有关控制运行有效性的更高的保证水平
- B.根据特定控制的性质选择所需实施审计程序的类型
- C.询问本身不足以测试控制运行的有效性，应当与其他审计程序结合使用
- D.考虑测试与认定直接相关和间接相关的控制

【答案】 ABCD