

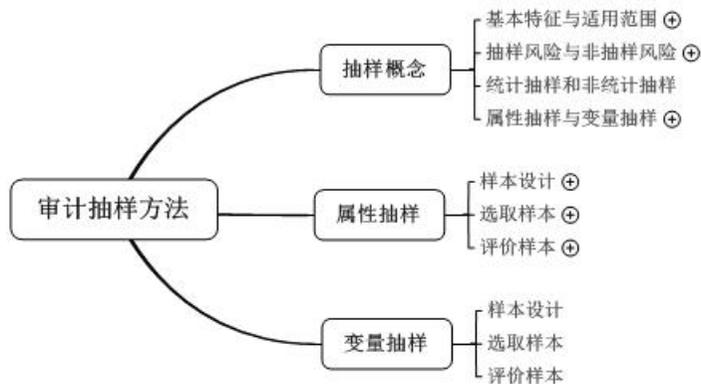
第四章 审计抽样方法

考情统计

本章 2014~2016 年，累计考了 29.5 分，年均接近 10 分且各年分值非常稳定，排在审计各章第 6 位。其中选择题 22 分，占 75%；简答题和综合题 7.5 分，占 25%。

近三年考情表明，本章第一节更适宜考核选择题，第二节适宜考核各种题型，第三、四节更适宜考核简答题与综合题。

年度	题型	题量	分值	考点
2016	单选	2	2	抽样风险定义、信赖过度风险的理解
	多选	3	6	评价样本结果、非统计变量抽样、控制测试样本规模
	综合	2	2	推断总体错报
2015	单选	3	3	抽样类型，抽样风险，样本规模影响因素
	多选	1	2	属性抽样
	简答	1	2	属性抽样
	综合	1	1.25	在控制测试中使用非统计抽样
2014	单选	3	3	抽样风险与非抽样风险，变量抽样样本规模，属性抽样
	多选	3	6	选取样本的方法，审计抽样的定义，抽样风险
	简答	1	1	选取样本
	综合	1	1.25	PPS 抽样的优缺点



第一节 审计抽样的相关概念

一、审计抽样的特征与适用范围

(一) 选取项目的方法

注册会计师选取项目进行测试时，选取项目的方法包括三种：

- 一是对某总体包含的全部项目进行测试；
- 二是对选出的特定项目进行测试，但不推断总体；
- 三是审计抽样，以样本结果推断总体结论。

总体，是指从中选取样本并期望得出结论的整个数据集合。抽样单元，则是指构成总体的个体项目。

审计抽样可以与其他测试方法结合进行。例如，在审计应收账款时，注册会计师可以使用选取特定项目的方法将应收账款中的单个重大项目挑选出来单独测试，再针对剩余的应收账款余额进行抽样。

(二) 审计抽样的特征

1. 审计抽样应当同时具备三个基本特征：

- (1) 对具有审计相关性的总体中低于百分之百的项目实施审计程序；
- (2) 所有抽样单元都有被选取的机会；
- (3) 可以根据样本项目的测试结果推断出有关抽样总体的结论。

不同时满足这三个特征的情形包括：

- (1) 针对总体进行百分之百的测试，这**不是**审计抽样。
- (2) 选取特定项目进行测试，这**不是**审计抽样，不能根据特定项目的测试结果推断总体的特征。

(3) 选取低于百分之百的项目实施审计程序，却不准备据此推断总体的特征，例如穿行测试，这也**不是**审计抽样。

(三) 审计抽样的适用范围

审计抽样并非在所有审计程序中都可使用。有些审计程序可以使用审计抽样，有些审计程序则不宜使用。

1. 风险评估程序：通常**不涉及**审计抽样。

2. 控制测试：当控制的运行留下轨迹时，可以考虑使用审计抽样。对于未留下运行轨迹的控制，**不宜**使用审计抽样。

在被审计单位采用信息技术处理各类交易及其他信息时，注册会计师通常只需要测试信息技术一般控制，并从各类交易中选取一笔或几笔交易进行测试，就能获取有关信息技术应用控制运行有效性的审计证据，此时不需使用审计抽样。

3. 实质性程序：包括细节测试和实质性分析程序。在实质性细节测试时，可以使用审计抽样。实施实质性分析程序时**不宜**使用审计抽样。

[真题/多选/2014] 下列各项审计程序中，通常**不采用**审计抽样的有()。

- A. 风险评估程序
- B. 控制测试
- C. 实质性分析程序
- D. 细节测试

[答案]AC

二、抽样风险和非抽样风险

审计风险即可能受到抽样风险的影响，又可能受到非抽样风险的影响。抽样风险和非抽样风险通过影响重大错报风险的评估和检查风险的确定而影响审计风险。

(一) 抽样风险

抽样风险，是指根据样本得出的结论，可能不同于对整个总体实施与样本相同的审计程序得出的结论的风险。如果对总体中的所有项目都实施检查，就不存在抽样风险，此时审计风险完全由非抽样风险产生。只要使用了审计抽样，抽样风险总会存在。

1. 控制测试中的抽样风险

控制测试中的抽样风险包括信赖过度风险和信赖不足风险。

(1) 信赖过度风险是指推断的控制有效性高于其实际有效性的风险。信赖过度风险可能导致不适当地减少从实质性程序中获取的证据，进而导致审计的有效性下降，更容易导致注册会计师发表不恰当的审计意见，因而更应予以关注。

(2) 信赖不足风险是指推断的控制有效性低于其实际有效性的风险。信赖不足风险可能导致注册会计师增加不必要的实质性程序，进而导致降低审计效率。

[真题/单选/2016] 下列有关信赖过度风险的说法中，正确的是()。

- A. 信赖过度风险属于非抽样风险
- B. 信赖过度风险影响审计效率
- C. 信赖过度风险与控制测试和细节测试均相关
- D. 注册会计师可以通过扩大样本规模降低信赖过度风险

[答案]D

2. 细节测试中的抽样风险

细节测试的抽样风险包括误受风险和误拒风险。

(1) 误受风险是指推断某一重大错报不存在而实际上存在的风险。与信赖过度风险类似，误受风险影响审计效果，容易导致注册会计师发表不恰当的审计意见，更应予以关注。

在确定可接受的误受风险水平时，注册会计师需要考虑下列因素：

- ①注册会计师愿意接受的审计风险水平；
- ②评估的重大错报风险水平；
- ③针对同一审计目标或财务报表认定的其他实质性程序(包括分析程序和不涉及审计抽样的细节测试)的检查风险。

(2) 误拒风险是指推断某一重大错报存在而实际上不存在的风险。与信赖不足风险类似，误拒风险影响审计效率。

虽然注册会计师对误拒风险的关注不如误受风险，但注册会计师在细节测试中对误拒风险的关注程度通常比在控制测试中对信赖不足风险的关注程度更高。

3. 抽样风险的控制

抽样风险是由抽样引起的，与样本规模和抽样方法相关。抽样风险与样本规模反方向变动：无论是控制测试还是细节测试，注册会计师都可以通过扩大样本规模降低抽样风险。

[真题/单选/2016] 下列有关信赖过度风险的说法中，正确的是()。

- A. 信赖过度风险属于非抽样风险
- B. 信赖过度风险影响审计效率

- C. 信赖过度风险与控制测试和细节测试均相关
- D. 注册会计师可以通过扩大样本规模降低信赖过度风险

[答案]D

[解析]信赖过度风险属于抽样风险(A 错);信赖过度风险与审计的效果有关(B 错);信赖过度风险与细节测试不相关(C 错)。

[真题/多选/2014] 下列有关抽样风险的说法中, 正确的有()。

- A. 误受风险和信赖过度风险影响审计效果
- B. 误受风险和**信赖不足风险**影响审计效果
- C. 误拒风险和信赖不足风险影响审计效率
- D. 误拒风险和**信赖过度风险**影响审计效率

[答案]AC

[解析]误受风险和信赖过度风险影响审计效果, 误拒风险和信赖不足风险影响审计效率。

(二)非抽样风险

非抽样风险是由与抽样风险无关的原因而得出错误结论的风险。其原因包括:

1. 选择了不适用于实现特定目标的审计程序。例如, 依赖应收账款函证来揭露未入账的应收账款。

2. 选择的总体不适合于测试目标。例如, 测试销售收入完整性认定时将主营业务收入日记账界定为总体。

3. 未能适当地定义误差, 导致未能发现样本中存在的偏差或错报。例如, 测试现金支付授权控制的有效性时, 未将未适当授权的情况界定为控制偏差。

4. 未能适当地评价审计发现的情况。例如, 注册会计师错误解读审计证据可能导致没有发现误差。注册会计师对所发现误差的重要性的判断有误, 从而忽略了性质十分重要的误差, 也可能导致得出不恰当的结论。

[真题/单选/2014] 下列各项中, 不会导致非抽样风险的是()。

- A. 注册会计师选择的总体不适合于测试目标 [2/4]
- B. 注册会计师未能适当地定义误差 [3/4]
- C. **注册会计师未对总体中的所有项目进行测试**
- D. 注册会计师未能适当地评价审计发现的情况 [4/4]

[答案]C

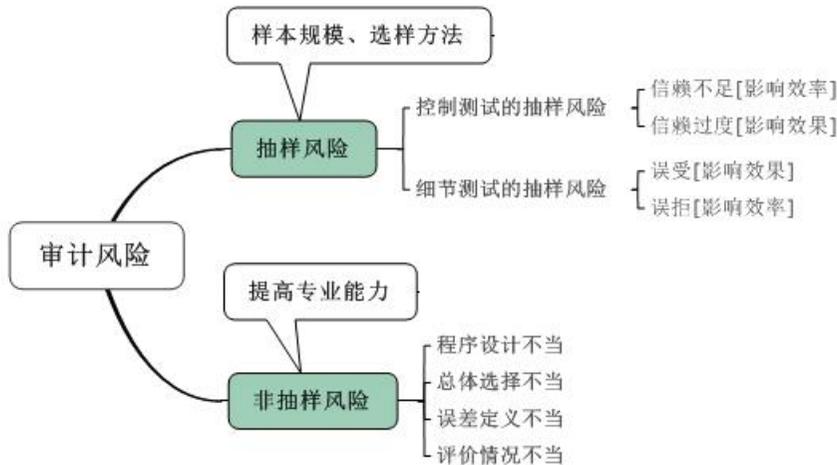
非抽样风险是由人为错误造成的, 虽然难以量化非抽样风险, 但通过采取适当的质量控制政策和程序, 对审计工作进行适当的指导、监督和复核, 仔细设计审计程序, 以及对审计实务的适当改进, 可以将非抽样风险降至可接受的水平。

[真题/单选/2016] 下列有关抽样风险的说法中, 错误的是()。

- A. 在使用非统计抽样中, 注册会计师可以对抽样风险进行定性的评价和控制
- B. 如果注册会计师对总体中的所有项目都实施检查, 就不存在抽样风险
- C. 注册会计师未能恰当地定义误差将导致抽样风险
- D. 无论是控制测试还是细节测试, 注册会计师都可以通过扩大样本规模降低抽样风险

[答案]C

[解析] 抽样风险源自样本规模。注册会计师未能恰当地定义误差将导致非抽样风险。



三、统计抽样和非统计抽样

审计抽样时，注册会计师既可以使用统计抽样方法，也可以使用非统计抽样方法。

(一) 统计抽样

统计抽样是指同时具备下列特征的抽样方法：

- (1) 随机选取样本项目；
- (2) 运用概率论评价样本结果，包括计量抽样风险。

统计抽样能够客观地计量抽样风险，并通过调整样本规模精确地控制风险，这是与非统计抽样最重要的区别。但统计抽样又可能发生额外的成本。统计抽样要求单个样本项目符合统计要求，这些也可能需要支出额外的费用。

(二) 非统计抽样

不同时具备统计抽样两个基本特征的抽样方法为非统计抽样。使用非统计抽样时，也必须考虑抽样风险并将其降至可接受的水平，但无法精确地测定抽样风险。

注册会计师在统计抽样与非统计抽样方法之间进行选择时主要考虑成本效益。不管统计抽样还是非统计抽样，两种方法都要求注册会计师在设计、选取和评价样本时运用职业判断。如果设计适当，非统计抽样也能提供与统计抽样方法同样有效的结果。

[真题/单选/2015] 下列有关抽样风险的说法中，错误的是()。

- A. 在使用统计抽样时，注册会计师可以准确地计量和控制抽样风险
- B. 控制测试中的抽样风险包括误受风险和误拒风险
- C. 注册会计师可以通过扩大样本规模降低抽样风险
- D. 除非注册会计师对总体中的所有的项目都实施检查，否则存在抽样风险

[答案]B

四、属性抽样和变量抽样

属性抽样和变量抽样都是统计抽样方法[?]

(一) 属性抽样

属性抽样在审计中最常见的用途是测试某一设定控制的偏差率，以支持注册会计师评估的**控制风险水平**。在属性抽样中，设定控制的每一次发生或偏离都被赋予同样的权重，而不管交易的金额大小**不考虑总体变异性**。

(二) 变量抽样

变量抽样是一种用来对**总体金额**得出结论的统计抽样方法。变量抽样在审计中的主要用途是进行细节测试，以确定记录金额是否合理。

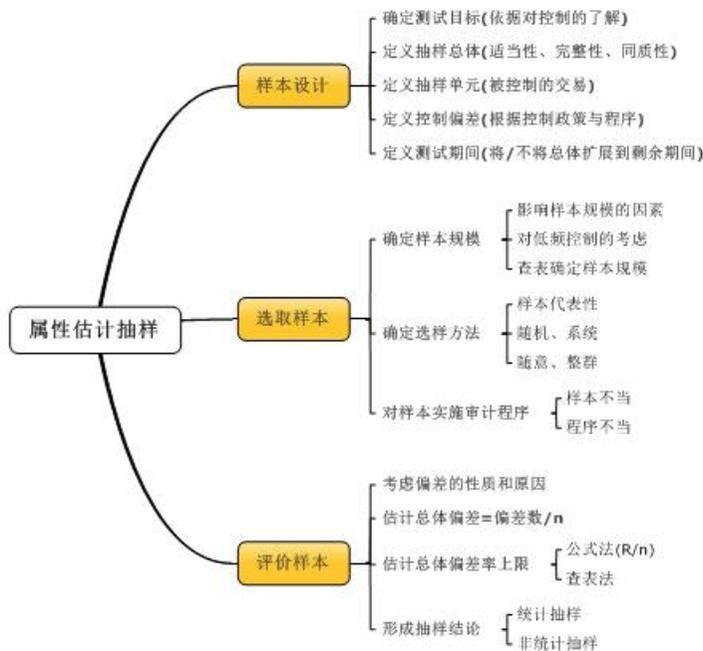
一般而言，属性抽样得出的结论与总体发生率有关，而变量抽样得出的结论与总体的金额有关。但有一个例外，变量抽样中的货币单元抽样，却运用属性抽样的原理得出以金额表示的结论。

[真题/单选/2015] 下列抽样方法中，适用于控制测试的是()。

- A. PPS 抽样 [即货币单元抽样，下同]
- B. 差额估计抽样
- C. 属性抽样
- D. 变量抽样

[答案]C

第二节 审计抽样在控制测试中的应用



在控制测试中使用审计抽样可以分为样本设计、选取样本和评价样本结果三个阶段。所使用的抽样方法有两种方法：

一种是发现抽样。这种方法在注册会计师预计控制高度有效时可以使用。发现抽样使用的预计总体偏差率是 0。在检查样本时，一旦发现一个偏差就立即停止抽样。如果在样本中没有发现偏差，则可以得出总体偏差率时以接受的结论。

一种是属性估计抽样，用以估计被测试控制的偏差发生率，或控制未有效运行的频率。以下介绍属性估计抽样。

一、样本设计阶段

(一) 确定测试目标

注册会计师必须首先针对某项认定详细了解控制目标和内部控制政策与程序之后，方可确定从哪些方面获取关于控制是否有效运行的审计证据。

(二) 定义总体

应当确保总体的适当性、完整性，还要考虑总体的同质性。

[真题/简答/2015] 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：

(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。

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。

[答案] 不恰当。控制测试的样本应当涵盖整个期间。

(三) 定义抽样单元

抽样单元应与审计测试目标相适应，通常是指在被测试的控制下发生的交易、事项。

(四) 定义偏差构成条件

偏差是指偏离对设定控制的预期执行。注册会计师必须详细了解控制目标和控制政策与程序，方可恰当地定义偏差。

(五) 定义测试期间

控制测试通常在期中实施，需要确定如何获取关于剩余期间的证据。注册会计师可以有两种做法：将测试扩展至在剩余期间发生的交易；不将测试扩展至在剩余期间发生的交易。

1. 将测试扩展至在剩余期间发生的交易

需要估计剩余期间将发生的交易的数量，并在期末进行检查。在估计总体规模时，可能高估、也可能低估剩余项目的数量，

(1) 如高估，年底时可以用其他交易代替。为防止这种可能性，注册会计师可能在期中多选一些项目，在需要作为替代项目。

(2) 如低估，可以对未包含在总体中的项目实施替代程序。

在许多情况下可能不需等到被审计期间结束，就能得出关于控制的运行有效性是否支持其计划评估的重大错报风险水平的结论。

2. 不将测试扩展至在剩余期间发生的交易

需使用替代方法测试剩余期间的控制。

在确定是否需要针对剩余期间获取额外证据以及获取哪些证据时，通常考虑素：

(1) 所涉及的认定的重要性；

(2) 期中进行测试的特定控制；

(3) 自期中以来控制发生的任何变化；

- (4) 控制改变实质性程序的程度;
- (5) 期中实施控制测试的结果;
- (6) 剩余期间的长短;
- (7) 对剩余期间实施实质性程序所产生的, 与控制的运行有关的证据。

[真题/简答/2015] 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:

(3) 甲公司与原材料采购批准相关的控制每日运行数次, 审计项目组确定样本规模为 25 个, 考虑到该控制自 2014 年 7 月 1 日起发生重大变化, 审计项目组从上半年和下半年的交易中分别选取 12 个和 13 个样本实施控制测试。

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。

[答案] 不恰当。因为控制发生重大变化, 应当分别测试 2014 年上半年和下半年与原材料采购批准相关的内部控制活动。

二、选取样本阶段

(一) 确定样本规模

1. 影响样本规模的因素

(1) 可接受的信赖过度风险。

通常, 相对较低的水平在数量上是指 5%~10% 的信赖过度风险。注册会计师一般将信赖过度风险确定为 10%, 特别重要的测试则可以将信赖过度风险确定为 5%。

在实务中, 注册会计师通常对所有控制测试确定一个统一的可接受信赖过度风险水平, 然后对每一测试根据计划的重大错报风险评估水平和控制有效性分别确定其可容忍偏差率。

(2) 可容忍偏差率

可容忍偏差率是注册会计师能够接受的最大偏差数量, 如果偏差超过这一数量则减少或取消对内部控制的信赖。

表 4-1 可容忍偏差率和计划评估的控制有效性之间的关系

计划评估的控制有效性	可容忍偏差率(近似值, %)
高	3~7
中	6~12
低	11~20
最低	不进行控制测试

(3) 预计总体偏差率

注册会计师需要预期偏差率。可以根据上年测试结果和控制环境等因素对预计总体偏差率进行评估。

(4) 总体规模

通常将抽样单元超过 5 000 个的总体视为大规模总体。对大规模总体而言, 总体的实际容量对样本规模几乎没有影响。

[真题/多选/2015] 有关注册会计师使用审计抽样实施控制测试的说法中, 正确的有()。

- A. 当可容忍偏差率超过 20% 时, 注册会计师通常无需实施控制测试
- B. 如果总体规模很大, 注册会计师通常忽略总体规模对样本规模的影响

C. 注册会计师通常需要计算样本偏差率并推断总体偏差率

D. 注册会计师通常可以对所有控制测试确定一个统一的可接受信赖过度风险水平，对每一项控制测试分别确定可容忍偏差率

[答案]AB

(5) 其他因素

控制运行的相关期间越长(年或季度)，需要测试的样本越多；控制程序越复杂，测试的样本越多；通常对人工控制实施的测试要多过自动化控制。

表 4-2 控制测试中影响样本规模的因素

影响因素	与样本规模的关系
可接受的信赖过度风险	反向变动
可容忍偏差率	反向变动
预计总体偏差率	同向变动
总体规模	影响很小

[真题/多选/2016] 下列有关控制测试的样本规模的说法中，错误的有()。

A. 对相关控制的依赖程度增加所需的样本规模增大

B. 大规模总体中抽样单元的数量增加，所需的样本规模增大

C. 拟测试的总体预期偏差率增加，所需的样本规模增大

D. 可容忍偏差率增加，所需的样本规模增大

[答案]BD

2. 针对运行频率较低的控制的考虑

某些重要的内部控制并不经常运行，例如，银行存款余额调节表的编制可能是按月执行，针对年末结账流程的内部控制则是一年执行一次，可以根据表 4-3 确定所需的样本规模。

一般情况下，样本规模接近表 4-3 中样本数量区间的下限是适当的。如果控制发生变化，或曾经发现控制缺陷，样本规模更可能接近甚至超过表 4-3 中样本数量区间的上限。如果拟测试的控制是针对相关认定的唯一控制，往往可能需要测试比表中所列更多的样本。

表 4-3 测试运行频率较低的内部控制的有效性

控制运行频率和总体的规模	试的样本数量
1 次/季度(4)	2
1 次/月度(12)	2-4
1 次/半月(24)	3-8
1 次/周(52)	5-9

3. 确定样本规模

表 4-4 控制测试统计抽样样本规模——信赖过度风险 10%

预计总体偏差率 (%)	可容忍偏差率				
	2%	3%	4%	5%	7%
0.00	114 (0)	76 (0)	57 (0)	45 (0)	32 (0)
0.25	194 (1)	129 (1)	96 (1)	77 (1)	55 (1)
0.50	194 (1)	129 (1)	96 (1)	77 (1)	55 (1)
0.75	265 (2)	129 (1)	96 (1)	77 (1)	55 (1)
1.00	*	176 (2)	96 (1)	77 (1)	55 (1)

例如，注册会计师确定的可接受信赖过度风险为 10%，可容忍偏差率为 5%，预计总体偏差率为 0，根据表 4-4，确定的样本规模为 45。

（二）确定抽样方法并选取样本

只有从抽样总体中选出具有代表性的样本项目，才能推断总体的结论。

代表性，是指在既定的风险水平下，根据样本得出的结论与对整个总体实施相同审计程序得出的结论类似，而非与总体中的错报相同。

代表性与整个样本而非样本中的单个项目相关，与如何选择样本而非样本规模相关，与审计证据的适当性而非充分性相关，与错报的发生率而非错报的特定性质相关（比如异常情况导致的样本错报就不具有代表性）。

如果样本的选取是无偏向的，该样本通常就具有了代表性。因此在选取样本项目时，应当使总体中的每个抽样单元都有被选取的机会。

选取样本的基本方法包括简单随机选择、系统选择、随意选择和整群选择。

在统计抽样中使用简单随机选择或系统随机选择。

随意选择仅适用于非统计抽样。

如希望根据样本有效推断整个总体，极少将整群选择作为适当的选择方法。

1. 简单随机选择。使用计算机或随机数表获得所需要的随机数，选取匹配的随机样本。使用这种方法，相同数量的抽样单元组成的每种组合被选取的概率都相等。

2. 系统选择。用总体中抽样单元的总数量除以样本规模，得到样本间隔，然后在第一个间隔中确定一个随机起点，按照选择间隔，从总体中顺序选取样本。

例如，如果销售发票的总体范围是 652~3151，设定的样本量是 125，那么选择间距为 $20[(3152-652) \div 125]$ 。注册会计师必须从第一个间隔(652~671)中随机选取一个样本项目，作为抽样起点。如果随机起点是 661，那么其余的 124 个项目是 681(661+20)，701(681+20)，……依此类推，直至第 3141 号。

使用系统选择方法要求总体必须是随机排列的，如果抽样单元在总体内的分布具有某种规律性，则样本的代表性就可能较差，容易发生较大的偏差。

例如，某建筑公司的员工工资清单按照项目组分类，每个项目组的工资均按照 1 个项目负责人和 9 个项目组成员的顺序排列，如果将员工工资清单作为总体，选择间隔为 10，随着随机起点的不同，选择的样本要么包括所有的项目负责人，要么一个项目负责人都不包括。样本无法同时包括项目负责人和项目组成员，自然不具代表性。

为克服系统选样法的这一缺点，可采用两种办法：一是增加随机起点的个数；二是在确定选择方法之前对总体特征的分布进行观察。如发现总体特征的分布呈随机分布，则采用系统选样法；否则，可考虑使用其他选择方法。

3. 随意选样。使用这种方法并不意味着注册会计师可以漫不经心地选择样本，注册会计师要避免任何有意识的偏向或可预见性(如回避难以找到的项目，或总是选择或回避每页的第一个或最后一个项目)，从而保证总体中的所有项目都有被选中的机会，使选择的样本具有代表性。

4. 整群选样。使用这种方法，注册会计师从总体中选取一群(或多群)连续的项目。例如，总体为20×1年的所有付款单据，从中选取2月3日、5月17日和7月19日这三天的所有付款单据作为样本。整群选样通常不能在审计抽样中使用，因为大部分总体的结构都使连续的项目之间可能具有相同的特征[例如，经手人相同]，但与总体中其他项目的特征不同。

[真题/多选/2014]下列选取样本的方法中，可以在统计抽样中使用的有()。

- A. 使用随机数表选样
- B. 随意选样
- C. 使用计算机辅助审计技术选样
- D. 系统选样

[答案]ACD

[解析]随意选样虽然也可以选出代表性样本，但它属于非随机基础选样方法，因而不能在统计抽样中使用。

(三)对样本实施审计程序

在对选取的样本项目实施审计程序时可能出现以下几种情况：

1. 无效单据。注册会计师选取的样本中可能包含无效的项目，例如空白收据。如能合理确信该收据的无效是正常的且不构成对设定控制的偏差，就要用另外的收据替代。

2. 未使用或不适用的单据。如果合理确信不构成控制偏差，用一个额外的收据号码替换该未使用的收据号码。

3. 选取的项目不适用于事先定义的偏差。例如，如果偏差被定义为没有验收报告支持的交易，选取的样本中包含的电话费可能没有相应的验收报告。如果合理确信该交易不适用且不构成控制偏差，注册会计师要用另一笔交易替代该项目，以测试相关的控制。

4. 对总体的估计出现错误。如果注册会计师高估了总体规模和编号范围，选取的样本中超出实际编号的所有数字都被视为未使用单据。在这种情况下，注册会计师要用额外的随机数代替这些数字，以确定对应的适当单据。

5. 在结束之前停止测试。注册会计师可能认为，即使在剩余样本中没有发现更多的偏差，样本的结果也不支持计划的重大错报风险评估水平。

6. 无法对选取的项目实施检查。考虑在评价样本时将该样本项目视为控制偏差。

三、评价样本结果阶段

(一)考虑偏差的性质和原因

1. 如样本中发现了控制偏差，有两种处理办法：

(1) 扩大样本规模，以进一步收集证据。

(2) 认为控制没有有效运行，增加对相关账户的实质性程序。

2. 如果确定控制偏差是系统偏差或舞弊导致，扩大样本规模通常无效，应当考虑是否需要增加控制测试，或是否需要使用实质性程序应对潜在的重大错报风险。

3. 如果某项控制偏差更容易导致金额错报，该项控制偏差就更加重要。例如，与被审计单位没有定期对信用限额进行检查相比，如果被审计单位的销售发票出现错误，则注册会计师对后者的容忍度较低。

(二) 估计总体偏差率

将样本中发现的偏差数量除以样本规模，就可以计算出样本偏差率。样本偏差率就是注册会计师对总体偏差率的最佳估计，因而在控制测试中无须另外推断总体偏差率。

(三) 估计总体偏差率上限[统计抽样]

(1) 公式法

$$\text{总体偏差率上限} = \text{风险系数}(R) / \text{样本量}(n)$$

表 4-5

控制测试中常用的风险系数表

样本中发现偏差的数量	信赖过度风险	
	5%	10%
0	3.0	2.3
1	4.8	3.9
2	6.3	5.3
3	7.8	6.7

(2) 查表法

表 4-6 控制测试中统计抽样结果评价——信赖过度风险 10%时的偏差率上限

样本规模	实际发现的偏差数					
	0	1	2	3	4	5
45	5.0	8.4	11.4	14.3	17.0	19.7
50	4.6	7.6	10.3	12.9	15.4	17.8
55	4.1	6.9	9.4	11.8	14.1	16.3

(四) 形成抽样结论

1. 统计抽样

在统计抽样中，通常估计的总体偏差率上限与可容忍偏差率相比较，以判断总体是否可以接受。

(1) 如果总体偏差率上限大于或等于可容忍偏差率，则总体不能接受。

(2) 如果总体偏差率上限低于但接近可容忍偏差率，不足以直接形成结论。注册会计师应结合其他审计程序的结果，考虑是否接受总体，并考虑是否扩大测试范围。

(3) 如果总体偏差率上限低于[且不接近]可容忍偏差率，则总体可以接受。

2. 非统计抽样

在非统计抽样中，通常将估计的总体偏差率(即样本偏差率)与可容忍偏差率相比较，以判断总体是否可以接受。

(1) 如果总体偏差率大于可容忍偏差率，总体不能接受。

(2) 如果总体偏差率低于但很接近可容忍偏差率，总体不可接受。

(3) 如果总体偏差率与可容忍偏差率之间的差额不是很大也不是很小，不能认定总体是否可以接受。要考虑扩大样本规模或实施其他测试，以进一步收集证据。

(4) 如果总体偏差率大大低于可容忍偏差率，总体可以接受。

四、统计抽样示例

假设注册会计师准备使用统计抽样方法，测试现金支付授权控制运行的有效性。

注册会计师作出下列判断：

1. 为发现未得到授权的现金支付，注册会计师将所有已支付现金的项目作为总体；
2. 定义的抽样单元为现金支付单据上的每一行；
3. 偏差被定义为没有授权人签字的发票和验收报告等证明文件的现金支付；
4. 可接受信赖过度风险为 10%；
5. 可容忍偏差率为 7%；
6. 根据上年测试结果和对控制的初步了解，预计总体的偏差率为 1.75%；
7. 由于现金支付业务数量很大，总体规模对样本规模的影响可以忽略。

在表 4-4 中，信赖过度风险为 10%时，7%可容忍偏差率与 1.75%预计总体偏差率的交叉处为 55。注册会计师使用简单随机选样法选择了 55 个样本项目并对其实施了审计程序。

预计总体偏差率 (%)	可容忍偏差率				
	2%	3%	4%	5%	7%
0.75	265 (2)	129 (1)	96 (1)	77 (1)	55 (1)

(1) 假设在这 55 个项目中未发现偏差，利用统计公式计算出总体最大偏差率为 4.18% (也可以选择表 4-6，估计出总体的偏差率上限为 4.1%，与利用公式计算的结果接近)。

由于可容忍偏差率为 7%，可以得出结论，总体可以接受。也就是说，样本结果证实注册会计师对控制运行有效性的估计和评估的重大错报风险水平是适当的。

(2) 假设在这 55 个样本中发现两个偏差，利用公式计算出总体最大偏差率 9.64% (也可以选择样本结果评价表，估计出总体的偏差率上限为 9.64%，与利用公式计算的结果接近)。

在可容忍偏差率为 7%的情况下，注册会计师可以得出结论，不能接受总体。

第三节 用于细节测试的货币单元抽样

货币单元抽样是一种运用属性抽样原理对货币金额而不是对发生率得出结论的统计抽样方法。

一、样本设计阶段

(一) 确定测试目标

细节测试目标通常是财务报表项目的某个认定，如应收账款的存在认定。

(二) 定义总体

注册会计师必须确保总体的适当性和完整性，但货币单元抽样无需考虑总体的变异性，也无需对总体进行分层。

1. 适当性：抽样总体适合于特定的审计目标。例如，销售收入和销售成本通常被视为两个独立的总体。为了减少样本量而仅将毛利率作为一个总体是不恰当的。

2. 完整性：总体包含了与测试目标相关的所有个体。完整性还包括代表总体的实物的完整性。

(三) 定义抽样单元

货币单元抽样以货币单元作为抽样单元，无需另行定义抽样单元。

例如，总体包含 100 个应收账款明细账户，共有余额 200000 元。则认为总体含有 200000 个抽样单元，而不是 100 个。

(四) 界定错报

根据审计目标界定错报。

例如，在对应收账款存在认定的细节测试中(如函证)，客户在函证日之前支付、被审计单位在函证日之后不久收到的款项不构成错报。被审计单位在不同客户之间虚登明细账也不影响应收账款总账余额。

二、选取样本阶段

(一) 确定影响样本规模的因素

1. 可接受抽样风险

细节测试中可接受抽样风险包括误受风险和误拒风险。注册会计师通常更关注前者。

2. 可容忍错报

可容忍错报是注册会计师能够接受的最大金额的错报，与样本规模反向变动。可容忍错报可能等于或低于实际执行的重要性，这取决于注册会计师考虑下列因素后作出的职业判断：

- (1) 事实错报和推断错报的预期金额；
- (2) 被审计单位对建议的调整所持的态度；
- (3) 某审计领域中，金额需要估计或无法准确确定的账户的数量；
- (4) 经营场所、分支机构或某账户中样本组合的数量；
- (5) 测试项目占账户全部项目的比例。

3. 预计总体错报

预计总体错报与样本规模反向变动，不应超过可容忍错报。如果预期错报很高，对总体进行 100%检查或使用较大的样本规模可能较为适当。

确定预计错报时，应当考虑被审计单位的经营状况和经营风险，以前年度对账户余额或交易类型进行测试的结果，初始样本的测试结果，相关实质性程序的结果，以及相关控制测试的结果或控制在会计期间的变化等因素。

4. 总体规模

总体中的项目数量在细节测试中对样本规模的影响很小。因此，按总体的固定百分比确定样本规模通常缺乏效率。

表 3-7 细节测试中影响样本规模的因素

影响因素	与样本规模的关系
可接受的误受风险	反向变动
可容忍错报	反向变动
预计总体错报	同向变动
总体规模	影响很小

[真题/单选/2015] 下列有关样本规模的说法中，正确的是()。

- A. 在控制测试中，注册会计师确定的可容忍偏差率越低，样本规模越小
- B. 在细节测试中，总体规模越大，注册会计师确定的样本规模越大
- C. 在假定的可容忍误差下，注册会计师预计的总体误差越大，样本规模越大
- D. 注册会计师通常接受的抽样风险越高，样本规模越大

[答案]C

(二) 查表确定样本规模

注册会计师需要确定误受风险，计算可容忍错报与总体账面金额之比、预计总体错报与可容忍错报之比，查表确定货币单元抽样的样本规模为。确定样本规模还应当运用职业判断和经验。

表. 货币单元抽样的样本规模

误受风险	预计总体错报与可容忍错报之比	可容忍错报与总体账面金额之比			
		10%	5%	4%	2%
10%	20%	35	69	86	171
10%	30%	44	87	109	217
10%	40%	58	115	143	286

例如，如果误受险为 10%，可容忍错报与总体账面金额之比为 5%，预计总体错报与可容忍错报之比为 0.20，则样本规模为 69。

(三) 选取样本

货币单元抽样的选择方法包括随机选择和系统选择。

如果用系统选择法选取样本，首先用总体账面金额除以样本规模，得到样本间隔，并在第一个间隔中确定随机起点，然后从这个随机起点开始，按照选样间隔，从总体中顺序选取货币单元，再对包含被选取货币单元的账户余额或交易(即逻辑单元)实施检查。

例如，在应收账款明细账户中，样本规模为 5，账户 A1, A2, A3, A4, A5 的账面金额及所占区间如下表所示。

逻辑单元	账面金额	区间
A1	200	1-200
A2	150	201-350
A3	350	351-700
A4	100	701-800
A5	700	801-1500
总体账面金额	1500	

1. 将总体账面金额 1500 元除以样本规模 5，得选样间隔为 $d=300$ 元；

2. 从 1~ d (含 d) 之间选择一个随机起点，如 150，随后挑选出来的货币单元的序号依次为第 450、第 750、第 1050、第 1350。

3. 观察选定的货币单元序号落入的期间，例如，150 落入 A1 的区间，450 落入 A3 的区间，750 落入 A4 的区间，1050 及 1350 均落入 A5 的区间。

4. 抽取包含所选定的货币单元序号的逻辑单元，即 A1、A3、A4、A5、A5。

由于总体中的每个货币单元被选中的机会相同，所以总体中某一项目被选中的概率等于该项目的金额与总体金额的比率，逻辑单元的金额越大，被选中的概率就越大。

可以看出，在货币单元系统抽样中，如果逻辑单元的账面金额大于或等于选样间隔，该项目一定会被挑选出来。如其账面金额是选样间隔的数倍，该项目不止一次被挑选出来。

如账户 A5，包含了第 1050 元和第 1350 元，有两次被选取的机会。

这种情况下，最终选取的逻辑单元数量小于确定的样本规模。为简化样本评价工作，注册会计师可能对账面金额大于或等于选样间隔的项目实施 100% 的检查，而不将共纳入抽样总体。

(四) 对样本实施审计程序

无法对选取的项目实施检查时，如未检查项目可能存在的错报不会改变对样本的评价结果，无需检查这些项目；反之，应当实施替代程序，获取形成结论所需的审计证据。考虑到这种可能性，注册会计师可能希望比最低样本规模稍多选取一些项目，对多余的项目只在需要作为替代项目时才进行检查。

注册会计师还要考虑无法实施检查的原因是否影响计划的重大错报风险评估水平或舞弊风险的评估水平。

三、评价样本结果阶段

(一) 计算总体错报点估计 [不考虑抽样风险]

先确定每一个含有错报的逻辑单元对总体错报的影响额，再将这些影响额汇总，得到推断的总体错报。

1. 如果一个逻辑单元的账面金额 (v) 小于选样间隔 (d)，首先计算该逻辑单元的错报百分比 (t) = 错报金额 (e) / 账面金额 (v)，再乘以选样间隔，得出推断错报 y ，即 $y = t \times d$ 。特别地，如果 $t = 1$ ，则 $y = d$ 。

2. 如果一个逻辑单元的账面金额大于或等于选样间隔，由该逻辑单元的推断错报就是其实际错报 $y = e$ 。

例如，选样间隔 3000 元，样本中发现了 3 个项目存在错报，账面金额分别为 100 元、200 元和 5000 元，审定金额分别为 0 元、150 元和 4000 元，推断的错报金额为 4750 元。计算过程如下：

账户	账面金额 v	审定金额 u	错报金额 e	错报百分比 t (%)	选样间隔 d	推断错报 y
A1	100	0	100	100	3000	3000
A2	200	150	50	25	3000	750
A3	5000	4000	1000	不适用	不适用	1000

(二) 计算总体错报上限 [考虑抽样风险]

为合理保证发现重大错报，满足抽样风险的要求，应当将总体错报转化为总体错报上限，根据总体错报上限与可容忍错报的比较结果形成抽样结论。

总体错报上限 $L =$ 基本精确度 $E +$ 事实错报 $F +$ 累计影响 G

1. 基本精确度 E

$E = M_0 \times d$ ，其中 d 为选样间隔， M_0 是错报数为 0 时的保证系数

例 1. 误受险为 5%，选样间隔为 $d=3000$ 元，样本错报数量为 0 时的保证系数为 $M_0=3.0$ ，基本精确度 $E=M_0 \times d=9000$ 元 [最小让步幅度]。

表. 货币单元抽样的保证系数 (M)

高估错报的数量	误受风险 5%	误受风险 10%
0	3.00	2.31
1	4.75	3.89
2	6.30	5.33
3	7.76	6.69

2. 事实错报 F

如果在账面金额大于或等于选样间隔的逻辑单元中发现了错报，无论错报百分比是多少，该项错报对总体错报的上限的影响额都等于事实错报。

例 2. 如果误受险为 5%，选样间隔为 3000 元，样本中发现了 1 个账面金额大于选样间隔的错报项目，该项目的账面金额为 5000 元，审定金额为 4000 元，错报金额为 1000 元，则 $F=1000$ 。

3. 累计影响 G

如果在 $v < d$ 的若干逻辑单元中发现了错报，无论是否 $t < 1$ 还是 $t=1$ ，都需要：

将推断错报各个推断错报 $y=t \times d$ 按降序排列，得到推断错报数列： y_1, y_2, \dots

查保证系数表得 M_0, M_1, M_2, \dots ，得到系数增量数列 $m_1=M_1-M_0, m_2=M_2-M_1, \dots$

计算单个影响数列 $G_1=y_1 \times m_1, G_2=y_2 \times m_2, \dots$

$G=G_1+G_2+\dots$

例 3. 选样间隔为 $d=3000$ ，在样本中发现 2 个账面金额小于选样间隔的错报账户。账户 A 的账面金额为 2000 元，审定金额为 1500 元；账户 B 的账面金额为 1000 元，审定金额为 200 元。推断错报如下：

账户	账面金额 v	审定金额 u	错报金额 e	错报百分比 (%) $t=e/v$	推断错报数列 $y=t \times d$
A	2000	1500	500	25	$y_2=750$
B	1000	200	800	80	$y_1=2400$

在 5% 的误受风险水平下，由表 4-10 可知， $M_0=3.00, M_1=4.75, M_2=6.30$ 。将推断错报按金额降序排列后， $y_1=2400, y_2=750$ 。

推断错报	系数增量数列	单个影响数列 ($y \times m$)
$y_1=2400$	$m_1=1.75$	$G_1=4200$ 元 [2400×1.75]
$y_2=750$	$m_2=1.55$	$G_2=1162.5$ 元 [750×1.55]

由此得到 $G=G_1+G_2=5362.5$ 元

例 4. 将上述例 1, 2, 3 合并，得到总体错报上限为：

$L=E+F+G=9000+1000+5362.5=105362.5$ (元)

特例：如只在账面金额小于 d 的逻辑单元中发现了 i 个错报百分比为 100% 的错报，没有发现其他错报，则总体错报上限 $L=d \times M_i$ 。

例如，误受险为 5%，选样间隔为 3000 元，如果只在样本中发现 1 个错报百分比为 100% 的错报，则总体错报的上限为 $L = d \times M1 = 14250$ 元 (4.75×3000)；如果只在样本中发现 2 个错报百分比为 100% 的错报，则总体错报的上限为 $L = d \times M2 = 18900$ 元 (6.30×3000)。

(三) 得出总体结论

将总体错报上限与可容忍错报比较：如小于可容忍错报，认为样本结果支持总体的账面金额，合理保证总体不包含重大错报。

注意：某抽样总体不存在重大错报并不意味着财务报表整体不存在重大错报。注册会计师还应将该抽样总体中未更正的推断错报(即使不重大)与其他事实错报和推断错报汇总，以评价财务报表整体是否可能存在重大错报。

四、记录抽样程序

1. 测试的目标，受到影响的账户和认定；
2. 对总体和抽样单元的定义，包括注册会计师如何考虑总体的完整性；
3. 对错报的定义；
4. 可接受的误受风险；
5. 可接受的误拒风险如涉及；
6. 估计的错报及可容忍错报；
7. 使用的审计抽样方法；
8. 确定样本规模的方法；
9. 选样方法；
10. 选取的样本项目；
11. 对如何实施抽样程序的描述，以及在样本中发现的错报的清单；
12. 对样本的评价；
13. 总体结论概要；
14. 进行样本评估和作出职业判断时，认为重要的性质因素。

五、货币单元抽样的特点

(一) 优点

1. 货币单元抽样以属性抽样原理为基础，可以很方便地计算样本规模和评价样本结果，比传统变量抽样更易于使用；

2. 货币单元抽样在确定所需的样本规模时无需直接考虑总体的变异性，因为总体中的每一个货币单元都有相同的规模，而传统变量抽样的样本规模是在总体项目共有特征的变异性或标准差的基础上计算的；

3. 货币单元抽样中，项目被选取的概率与其货币金额大小成比例，因而无需通过分层减少变异性，而传统变量抽样通常需要对总体进行分层以减小样本规模；

4. 在货币单元抽样中使用系统选样法选取样本时，如果项目金额等于或大于选样间距，货币单元抽样将自动识别所有单个重大项目，即该项目一定会被选中；

5. 如果预计不存在错报，货币单元抽样的样本规模通常比传统变量抽样方法更小；

6. 货币单元抽样的样本更容易设计，且可在能够获得完整的最终总体之前开始选取样本。

(二) 优点

1. 货币单元抽样不适用于测试总体的低估，因为账面金额小但被严重低估的项目被选中的概率低，如果在货币单元抽样中发现低估，注册会计师在评价样本时需要特别考虑；

2. 对零余额或负余额的选取需要在设计时予以特别考虑，因为零余额的项目在货币单元抽样中不会被选取；

3. 当发现错报时，如果风险水平一定，货币单元抽样在评价样本时可能高估抽样风险的影响，从而导致注册会计师更可能拒绝一个可接受的总体账面金额；

4. 货币单元抽样中，通常需要逐个累计总体金额，以确定总体是否完整并与财务报表一致，不过如果相关会计数据以电子形式储存，就不会额外增加大量的审计成本；

5. 当预计总体错报的金额增加时，货币单元抽样所需的样本规模也会增加，这种情况下，货币单元抽样的样本规模可能大于传统变量抽样所需的规模。

[真题/综合/2014] 上市公司甲集团公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，主要从事化工产品的生产和销售，A 注册会计师负责审计甲集团公司 2013 年度财务报表，集团财务报表整体的重要性为 200 万元。

资料四：

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了审计程序的执行情况，部分内容摘录如下：

(1) 甲集团公司的销售费用存在低估风险，预计错报率低于 10%，总体规模在 2000 以上，A 注册会计师采用货币单元 (PPS) 抽样方法对销售费用实施了细节测试。

要求：

针对资料四中的审计程序，指出 A 注册会计师的做法是否恰当。如认为不恰当，请简要说明理由。

[答案]

(1) 不恰当。理由：在货币单元抽样中，被低估的实物单元被选取的概率更低/未入账的交易未包括在总体中，因此 PPS 抽样不适用于测试低估。

六、货币单元抽样实例

注册会计师使用货币单元抽样法，通过函证测试 XYZ 公司 2016 年 12 月 31 日应收账款余额的存在认定。

XYZ 公司 2016 年 12 月 31 日应收账款账户共有 602 个，其中：借方账户 600 个，账面金额为 2300000 元；贷方账户 2 个，账面金额为 3000 元。

注册会计师作出下列判断：

(1) 单独测试 2 个贷方账户，另有 6 个借方账户被视为单个重大项目 (单个账户的账面金额大于 25000 元，账面金额共计 300000 元)，需要实施 100% 的检查。

剩下的 594 个借方账户构成货币单元的抽样总体，总体账面金额为 2000000 元。

(2) 注册会计师定义的抽样单元是每个货币单元。

(3) 可接受的误受风险为 10%。

(4) 可容忍的错报为 40000 元。

(5) 预计的总体错报为 8000 元。

查表，当可容忍的错报与总体账面金额之比为 2%，预计总体错报与可容忍错报之比为 20% 时，样本量为 171，选样间隔为 $d=11695$ 元 ($2000000 \div 171 \approx 11695$)。

注册会计师对 177 个账户(171 个样本加上 6 个单个重大项目)实施函证程序,收到了 155 个回函。对没有收到回函的 22 个账户实施了替代程序,认为能够合理保证不存在错报。

在收到回函的 155 个账户中,有 4 个存在高估,调查确定不涉及舞弊。推断错报如下:

账户	账面金额	审定金额	错报金额	错报百分比 t	选样间隔 d	推断错报 y
A1	200	190	10	5%	11695	$y_3=585$
A2	50	40	10	20%	11695	$y_1=2339$
A3	3000	2700	300	10%	11695	$y_2=1170$
A4	16000	15000	1000	不适用	不适用	1000
合计	-	-	-	-	-	5094

由此得到总体错报点估计为 5094 元。

下面计算总体错报上限 L。

查表,得误受风险为 10%时相应的风险系数为 $M_0=2.31$, $M_1=3.89$, $M_2=5.33$, $M_3=6.69$ 。

推断错报数列	系数增量数列	单个影响数列
$y_1=2339$	$m_1=1.58[M_1-M_0]$	$G_1=3696 \text{ 元}[y_1 \times m_1]$
$y_2=1170$	$m_2=1.44[M_2-M_1]$	$G_2=1685 \text{ 元}[y_2 \times m_2]$
$y_3=585$	$m_3=1.36[M_3-M_2]$	$G_3=796 \text{ 元}[y_3 \times m_3]$
小计		6177 元
加上:基本精确度		$2.31 \times 11695=27015 \text{ 元}$
加上:账户 A4 中的事实错报		1000 元
总体错报上限		34192 元

由于总体错报上限[34192]小于可容忍错报[40000 元],注册会计师得出结论,样本结果支持应收账款账面金额。

第四节 用于细节测试的传统变量抽样

一、样本设计阶段

(一) 确定测试目标[见货币单元抽样]

(二) 定义总体

注册会计师必须确保总体的适当性和完整性,必要时还需考虑总体的变异性。

1. 适当性[见货币单元抽样]

2. 完整性[见货币单元抽样]

3. 变异性:是指总体的某一特征(如金额)在各项目之间的变异程度。变异程度的指标是标准差。

(三) 考虑总体分层

分层可以降低每一层中项目的变异性,从而在抽样风险没有成比例增加的前提下减小样本规模,提高审计效率。

在选取样本之前,注册会计师通常先识别单个重大项目。然后,从剩余项目中选取样本,或者对剩余项目分层,并将样本规模相应分配给各层。

分层的依据可能包括项目的账面金额，有关的控制的性质，或与特定项目有关的特殊考虑等，也可以根据表明更高错报风险的特定特征对总体分层，例如，根据账龄对应收账款余额进行分层。**通常根据金额对总体进行分层，这使注册会计师能够将更多审计资源投向金额较大的项目。**

例如，排除 100%检查的单个重大项目之后，抽样总体为剩余的账面金额为 1200000 元的应收账款。

按照金额大小分成两层：第一层包含账面金额在 1000~10000 元之间的 150 个大额项目，该层账面金额小计为 860000 元；第二层包含账面金额小于 1000 元的 1500 个小额项目，该层账面金额小计为 340000 元。

如果确定的样本量为 60，根据各层账面金额在总体账面金额中的占比大致分配样本，从第一层选取 40 个项目($860000 \div 1200000$ 接近于 $2/3$)，从第二层选取 20 个项目。

也可以将总体分为金额大约相等的两个部分，然后在这两个部分之间平均分配样本量。

如果将某类交易或账户余额分成不同的层，需要对每层分别推断错报，然后综合考虑每层的推断错报。

(三) 定义抽样单元 [见货币单元抽样]

根据审计目标和所实施审计程序的性质定义抽样单元。

(四) 界定错报 [见货币单元抽样]

根据审计目标界定错报。

二、选取样本阶段

(一) 确定样本规模

1. 影响样本规模的因素

(1) 可接受抽样风险 [见货币单元抽样]

(2) 可容忍错报 [见货币单元抽样]

(3) 预计总体错报 [见货币单元抽样]

(4) 总体规模 [见货币单元抽样]

(5) 总体变异性。变异程度越低，样本规模越小。

2. 确定样本规模

传统变量抽样涉及难度较大、较为复杂的数学计算，注册会计师通常使用计算机程序确定样本规模，一般不需懂得这些方法所用的数学公式。

如总体缺乏变异性，传统变量抽样确定的样本量可能太小，可以考虑使用货币单元样本规模表设定最小样本规模，或按照经验将最小样本规模确定为 50~75。

(三) 选取样本并对其实施审计程序

注册会计师可以根据具体情况，从简单**随机选择**、**系统选择**中挑选适当的选样方法选取样本，也可以使用计算机辅助审计技术提高选样的效果。

三、评价样本结果阶段

(一) 总体错报点估计的三种方法

1. 均值法

先计算**样本审定金额 u 的平均值 u/n** ，乘以总体规模，得出总体金额的估计值 $U=(N/n)u$ 。总体估计金额 U 和总体账面金额 V 之间的差额 $V-U$ 就是推断的总体错报 E 。

均值法的计算公式如下：

样本审定金额的平均值=样本审定金额 (u) ÷ 样本规模 $(n)=u/n$

估计的总体金额 $(U)=$ 样本审定金额的平均值 $(u/n) \times$ 总体规模 (N) , $U=ku$, $k=N/n$

均值法的原理是将样本审定额 u 放大 N/n 倍得到总体审定额 U 。

推断的总体错报=总体账面金额 (V) - 估计的总体金额 (U) ，即 $E=V-U$

均值法的思路可以概括为“ $u-U-E$ ”。

例如，存货总体规模为 $N=1000$ ，总体账面金额为 $V=1000000$ 元。随机选择了 $n=200$ 个项目作为样本。将样本项目的审定金额加总后除以 200，确定样本平均审定额为 $u/n=980$ 元。然后计算估计的总体金额为 $U=(N/n)u=980000$ 。推断的总体错报为 $E=V-U=20000$ 元。

2. 比率法

先计算样本的审定金额与账面金额之间的比率 u/v ，再以这个比率去乘总体的账面金额 V ，从而求出估计的总体金额 $U=(V/v)u$ 。

比率法的计算公式如下：

比率=样本审定金额 ÷ 样本账面金额 $=u/v$

估计的总体金额 $(U)=$ 总体账面金额 $(V) \times$ 比率 (u/v) , $U=V \times u/v=ku$, $k=V/v$

比率法的原理是将样本审定额 u 放大 V/v 倍得到总体审定额 U 。

推断的总体错报 $(E)=$ 总体账面金额 (V) - 估计的总体金额 (U) , $E=V-U$

比率法的思路可以概括为“ $u-U-E$ ”。

例如，存货总体规模为 $N=1000$ 、账面金额为 $V=1040000$ 元，选取了 $n=200$ 个项目进行检查。样本审定金额与样本账面金额的比率 $(u/v)=0.94$ 。注册会计师用总体账面金额 V 乘以该比例，得到估计的总体金额 $U=(V/v)u=1040000 \times 0.94=977600$ 元，推断的总体错报则为 $E=V-U=1040000-977600=62400$ 元。

3. 差额法

先计算样本审定金额与账面金额之间的**平均差额 [样本错报额平均值]**，再以这个平均差额乘以总体规模，从而求出总体的审定金额与账面金额的差额(即总体错报)。

差额法的计算公式如下：

样本平均错报=(样本账面金额-样本审定金额) ÷ 样本规模

推断的总体错报 $(E)=$ 样本平均错报 $(e/n) \times$ 总体规模 (N) ，即 $E=N \times e/n=ke$, $k=N/n$

差额法的原理是将样本错报额 e 放大 N/e 倍得到总体审定额 E 。

估计的总体金额=总体账面金额-估计的总体错报，即 $U=V-E$

差额法的思路可以概括为“ $e-E-U$ ”。

例如，存货总体规模为 $N=1000$ 、账面金额为 $V=1040000$ 元，选取了 $n=200$ 个项目进行检查。得出样本差异总额为 $e=12000$ 元，再用这个差额除以样本项目个数 200，得出样本平均错报 60 元。然后乘以总体规模，计算出总体错报为 $E=60000$ 元 (60×1000)，估计的总体金额为 $U=V-E=1040000-60000=980000$ 元。

(二) 三种方法的比较

(1) 均值法与比率法都是将样本**审定额** u 放大为总体审定额 U ，再将总体账面额 V 与总体审定额 U 的差作为估计的总体错报额 $E=V-U$ 。区别在于均值法按 N/n 放大，比率法按 V/v 放大。

(2) 均值法与差额法都是将样本信息按 N/n 放大为总体信息，区别在于均值法放大的是审定额，而差额法直接放大**错报额**。即均值法将样本审定额 u 按 N/n 放大为总体审定额 U ，差额法将样本错报额 e 按 N/n 放大为总体错报额 E 。

(3) 均值法与比率法都是通过审定额搭建样本与总体之间的桥梁，差额法则是通过错报额搭建这个桥梁。

(三) 三种方法的选择

(1) 如果未对总体进行分层，通常不使用均值法，因为此时所需的样本规模可能太大，不符合成本效益原则。

(2) 比率法和差额法都要求样本项目存在错报，如果样本项目的审定金额和账面金额之间没有差异，这两种方法使用的公式所隐含的机理就会导致错误的结论。

(3) 如果预计没有差异或只有少量差异，就不应使用比率法和差额法，而考虑使用均值法或货币单元抽样。

(4) 如果发现错报金额与项目的账面金额紧密相关，注册会计师通常会选择比率法；如果发现错报金额与项目的数量紧密相关，注册会计师通常会选择差额法。

(二) 计算总体错报上限

为合理保证发现重大错报，应当将总体错报转化为总体错报上限，根据总体错报上限于可容忍错报的比较结果形成抽样结论。

(三) 得出总体结论 [见货币单元抽样]

四、记录抽样程序 [见货币单元抽样]

五、传统变量抽样的特点

(一) 优点

1. 如果账面金额与审定金额之间存在较多差异，传统变量抽样可能只需较小的样本规模就能满足审计目标；

2. 注册会计师关注总体的低估时，使用传统变量抽样比货币单元抽样更合适；

3. 需要在每一层追加选取额外的样本项目时，传统变量抽样更易于扩大样本规模；

4. 对零余额或负余额项目的选取，传统变量抽样不需要在设计时予以特别考虑。

(二) 缺点

1. 传统变量抽样比货币单元抽样更复杂，注册会计师通常需要借助计算机程序；

2. 在传统变量抽样中确定样本规模时，注册会计师需要估计总体特征的标准差，而这种估计往往难以作出，注册会计师可能利用以前对总体的了解或根据初始样本的标准差进行估计；

3. 如果存在非常大的项目，或者在总体的账面金额与审定金额之间存在非常大的差异，而且样本规模比较小，正态分布理论可能不适用，注册会计师更可能得出错误的结论；

4. 如果几乎不存在错报，传统变量抽样中的差异法和比率法将无法使用。

第五节 细节测试中的非统计抽样

一、样本设计阶段 [见传统变量抽样]

二、选取样本阶段

(一) 确定样本规模

1. 影响样本规模的因素 [见货币单元抽样]

2. 确定样本规模

可以先利用货币单元抽样样本规模表了解细节测试的样本规模，再考虑影响样本规模的各种因素及非统计抽样与货币单元抽样之间的差异，运用职业判断确定所需的适当样本规模。例如，如果在设计非统计抽样时没有对总体进行分层，考虑到总体的变异性，注册会计师可能将样本规模调增 50%。

还可以使用下列公式确定样本规模：

$$\text{样本规模} = \text{总体账面金额} / \text{可容忍错报} \times \text{保证系数}$$

表. 保证系数

预计总体错报与可容忍错报之比	误受风险 5%	误受风险 10%
10%	3.68	2.77
15%	4.11	3.07
20%	4.63	3.41

例如，**误受风险**为 10%，**预计总体错报与可容忍错报之比**为 0.20，**保证系数**为 3.41，由于可容忍错报与总体账面金额之比为 5%，样本规模为 69 ($3.41 \div 5\% = 68.2$)，出于谨慎考虑，将样本规模确定为 69。

(三) 选取样本并对其实施审计程序

注册会计师可以采用随机选样、系统选样，也可以采用随意选样。

三、评价样本结果阶段

(一) 计算总体错报点估计 [不考虑抽样风险]

注册会计师可以采用比率法，也可以采用差异法(即差额法)计算总体错报点估计，并根据职业判断适当调增。

(二) 形成抽样结论

1. 如果推断的错报总额接近或超过可容忍错报，注册会计师通常得出总体实际错报超过可容忍错报的结论，认为样本结果不支持总体金额。

2. 当推断的错报总额与可容忍错报的差距既不很小又不很大时，注册会计师应当仔细考虑，总体实际错报超过可容忍错报的风险是否高得无法接受。

这种情况下，注册会计师可能会扩大样本规模以降低抽样风险的影响，增加的样本量通常至少是初始样本量的一倍。

如果推断的错报大于注册会计师确定样本规模时预计的总体错报，认为总体实际错报金额超过可容忍错报的抽样风险是不可接受的。

3. 如果推断的总体错报远远低于可容忍错报，注册会计师可能合理确信，总体实际错报金额超过可容忍错报的抽样风险很低，因而可以接受。

四、记录抽样程序 [见货币单元抽样]

五、非统计抽样实例

注册会计师准备使用非统计抽样方法，通过函证测试 ABC 公司 20×6 年 12 月 31 日应收账款余额的存在认定。ABC 公司 20×6 年 12 月 31 日应收账款账户共有 935 个，其中借方账户有 905 个，账面金额为 4250000 元；贷方账户有 30 个，账面金额为 5000 元。

注册会计师作出下列判断：

1. 单独测试 30 个贷方账户，另有 5 个借方账户被视为单个重大项目(单个账户的账面金额大于 50000 元，账面金额共计 500000 元)，需要实施 100%的检查。因此，剩下的 900 个应收账款借方账户就是注册会计师定义的总体，总体账面金额为 3750000 元。

2. 注册会计师定义的抽样单元是每个应收账款明细账账户。

3. 考虑到总体的变异性，注册会计师根据各明细账账户的账面金额，将总体分成两层：第一层包含 250 个账户(单个账户的账面金额大于或等于 5000 元)，账面金额共计 2500000 元 [66.67%]；第二层包含 650 个账户(单个账户的账面金额小于 5000 元)，账面金额共计 1250000 元 [33.33%]。

4. 可接受的误受风险为 10%。

5. 可容忍的错报为 150000 元。

6. 预计的总体错报为 30000 元。

根据货币单元抽样的样本规模，当误受风险为 10%，可容忍的错报与总体账面金额之比为 4%，预计总体错报与可容忍错报之比为 20%时，样本量为 86。注册会计师运用职业判断和经验，认为这个样本规模是适当的，不需要调整。

注册会计师根据各层账面金额在总体账面金额中的占比大致分配样本，从第一层选取 58 个项目 [账面金额的比例为 66%]，从第二层选取 28 个项目 [账面金额的比例为 34%]。

注册会计师对 91 个账户(86 个样本加上 5 个单个重大项目)逐一实施函证程序，收到了 80 个询证函回函。对没有收到回函的 11 个账户实施了替代程序，认为能够合理保证这些账户不存在错报。在收到回函的 80 个账户中，有 4 个存在高估，注册会计师对其作了进一步调查，确定不涉及舞弊等因素。错报情况如下表所示。

表. 错报汇总

账户	总体账面金额	样本账面金额	样本审定金额	样本错报金额
单个重大账户	500 000	500 000	499 000	1 000
第一层	2 500 000	739 000	738 700	300
第二层	1 250 000	62 500	62 350	150
合计	4 250 000	1 301 500	1 300 050	1 450

注册会计师运用职业判断和经验认为，错报金额与项目的金额而非数量紧密相关，因此选择**比率法**评价样本结果。

注册会计师分别推断每一层的错报金额：第一层的推断错报金额约为 1015 元 ($300 \div 739000 \times 2500000$)，第二层的推断错报金额约为 3000 元 ($150 \div 62500 \times 1250000$)。再加上实施 100%检查的单个重大账户中发现的错报，推断的错报总额为 5015 元 ($1000+1015+3000$)。

ABC 公司同意更正 1450 元的事实错报 [样本中发现的错报]，因此，剩余的推断错报为 3565 元 ($5015-1450$)。

剩余的推断错报(3565 元)远远低于可容忍错报(150000 元),注册会计师认为总体可以接受。也就是说,即使在其推断的错报上加上合理的抽样风险允许限度,也不会出现一个超过可容忍错报的总额。

注册会计师得出结论,样本结果支持应收账款账面金额。不过,注册会计师还应将剩余的推断错报与其他事实错报和推断错报汇总,以评价财务报表整体是否可能存在重大错报。

第五章 信息技术对审计的影响

考情统计

2014~2016 年仅考核了 2.25 分,年均不足 1 分,分值排名垫底。与信息技术内部控制及其测试相关的内容专业性相对较高。

年度	题型	题量	分值	考点
2016	单选	1	1	信息技术对审计过程的影响
2015	综合	1	1.25	信息技术控制测试

第一节 信息技术对内部控制的影响

一、信息技术与财务报告的关系

在进行财务报表审计时,如果注册会计师依赖相关信息系统所形成的财务信息和报告作为审计工作的依据,就要在整个过程中考虑信息的准确性、完整性、授权体系及访问权限制等四个方面。

二、信息技术对内部控制的影响

信息系统对控制的影响,取决于被审计单位对信息系统的依赖程度。

1. 积极影响

- (1)能有效处理大流量交易及数据;
- (2)比较不容易被绕过;
- (3)系统、数据库及操作系统的安全控制职责可以有效分离;
- (4)提高信息的及时性、准确性,并使信息变得更易获取;
- (5)提高管理层对企业业务活动及相关政策的监督水平。

2. 特定风险

- (1)可能对数据进行错误处理,也可能处理错误的;
- (2)如安全控制无效,会增加对数据信息非授权访问的风险;
- (3)数据丢失风险或数据无法访问,如系统瘫痪;
- (4)不适当的人工干预或人为绕过自动控制。

第二节 一般控制、应用控制和公司层面控制

一、信息技术一般控制

一般控制是为了保证信息系统的安全，对整个信息系统以及外部各种环境要素实施的、对所有的应用或控制模块具有普遍影响的控制措施。

信息技术一般控制的风险与财务报表层次的重大错报风险相关。

如果注册会计师计划依赖自动应用控制，就需要验证相关的一般控制。

一般控制包括程序开发、程序变更、程序和数据访问以及计算机运行四个方面。

二、信息技术应用控制

信息技术应用控制关注的要素包括：完整性、准确性、存在和发生等。

例如，确保录入数据准确性的检查、编辑检查、存在检查(客户编码是否存在于客户主数据文档之中)、合理性检查(包括最大支付金额)。如果应用控制发现异常，那么系统可能拒绝录入该数据或生成例外报告，留待后续跟进和处理。

常见的应用控制审计关注点包括：系统自动生产报告、系统配置和科目映射、接口控制、访问和权限。

三、公司层面信息技术控制

公司层面信息技术控制包括公司对于信息技术的重视程度和依赖程度、信息技术复杂性、对于外部信息技术资源的使用和管理情况、信息技术风险偏好等。

四、三个层面控制的关系

公司层面信息技术控制是公司信息技术整体控制环境，决定了信息技术一般控制和信息技术应用控制的风险基调；信息技术一般控制是基础，信息技术一般控制的有效与否[这要通过控制测试]会直接关系到信息技术应用控制的有效性是否能够信任。

注册会计师在执行信息技术一般控制和信息技术应用控制审计之前，会首先执行配套的公司层面信息技术控制审计，以了解公司的信息技术整体控制环境，并基于此是识别出信息技术一般控制和信息技术应用控制的主要风险点以及审计重点。

[真题/综合/2015] A 注册会计师负责审计甲公司 2014 年度财务报表。

资料三：A 注册会计师在审计工作底稿中记录了审计计划，部分内容摘录如下：

2014 年，甲公司使用新的存货管理系统，A 注册会计师拟信赖与存货相关的自动化应用控制，确定信息系统审计的范围为：了解和评估系统环境和信息技术一般控制，测试自动化应用控制。

要求：指出资料三所列审计计划是否恰当，如不恰当，简要说明理由。

[答案]

是否恰当(是/否)	理由
否	对拟信赖的存货管理系统，注册会计师仅了解了系统的一般控制，没有了解系统的应用控制；仅测试了系统的自动化应用控制，没有测试系统的一般控制

第三节 信息技术对审计过程的影响

一、信息技术对审计过程的影响

1. 对审计线索的影响

数据存储介质、存取方式以及处理程序等。

2. 对审计技术手段的影响

注册会计师需要掌握相关信息技术，把信息技术作为审计工具。

3. 对内部控制的影响

注册会计师需要对被审计单位的信息技术内部控制进行审查与评价。

4. 对审计内容的影响

信息化环境下审计的内容，包括对信息化系统的处理和相关控制功能的审查。

5. 对注册会计师的影响

注册会计师需要熟悉信息系统的应用技术、结构和运行原理，有必要对信息化环境下的内部控制做出适当的评价。

二、信息技术审计范围的确定

信息技术审计的范围与被审计单位在业务流程及信息系统相关方面的复杂度成正比。

评估业务流程复杂度、信息系统复杂度不是一个纯粹客观的过程，需要注册会计师的职业判断，还需要考虑系统生成的交易数量、信息和复杂计算的数量。例如，

1. 评估商业软件的复杂程度应当考虑系统复杂程度、市场份额、系统实施和运行所需的参数设置范围，以及客制化程度。

2. 对自行研发系统复杂度的评估，应考虑系统复杂程度、距离上一次系统架构重大变更的时间、系统变更对财务系统的影响结果以及系统变更之后的系统运行情况及其运行期间。

信息技术环境复杂并不一定意味着信息系统是复杂的，反之亦然。

无论被审计单位运用信息技术的程度如何，注册会计师均需了解与审计相关的信息技术一般控制和应用控制。

[真题/综合/2016] 下列有关注册会计师评估被审计单位信息系统的复杂度的说法中，错误的是()。

A. 信息技术环境复杂，意味着信息系统也是复杂的

B. 评估信息系统的复杂度，需要考虑系统生成的交易数量

C. 评估信息系统的复杂度，需要考虑系统中进行的复杂计算的数量

D. 对信息系统复杂度的评估，受被审计单位所使用的系统类型的影响

[答案]A

[解析]信息技术环境并非信息系统本身。信息技术环境复杂并不意味着信息系统复杂。

三、一般控制对控制风险的影响

注册会计师通常优先评估公司层面信息技术控制和信息技术一般控制的有效性。

信息技术一般控制对应用控制的有效性具有普遍性影响：

1. 无效的一般控制增加了应用控制不能防止或发现并纠正认定层次重大错报的可能性，即使这些应用控制本身得到了有效设计。

2. 如果一般控制有效,注册会计师可以更多地信赖应用控制,测试这些控制的运行有效性,并将控制风险评估为低于“最高”水平。

四、IT 控制对控制风险和实质性程序的影响

在评估 IT 控制对控制风险和实质性程序的影响时,要将控制与具体的审计目标相联系,对每个相关审计目标评估初步控制风险。但由于一般控制影响广泛,注册会计师通常不将控制与具体的审计目标相联系。

五、在不太复杂 IT 环境下的审计

可能“绕过计算机进行审计”,此时仍需了解信息技术一般控制和应用控制,但不测试其运行有效性。

六、在较为复杂 IT 环境下的审计

注册会计师需要“穿过计算机进行审计”。这时,可能需要更多运用各项审计技术和审计工具开展具体的审计工作。

第四节 计算机辅助审计技术和电子表格的运用

一、计算机辅助审计技术

1. 类型

一类是用来验证程序/系统,即面向系统;另一类是用于分析电子数据,即面向数据,包括数据查询、账表分析、审计抽样、统计分析、数据分析等。

2. 优势

计算机辅助审计技术不仅能够提高审阅大量交易的效率,使审阅工作更具效果,使对系统中的每一笔交易进行测试成为可能,详审海量数据,并可用于辅助对舞弊的检查工作。

2. 用途

(1) 计算机辅助审计技术可选择少量的交易在系统中进行穿行测试,或是开发一套集成的测试工具,用于测试系统中的某些交易。

(2) 计算机辅助审计技术用于控制测试的优势是,可以对每一笔交易进行测试,从而确定是否存在控制失效的情况。

(3) 最广泛地应用计算机辅助审计技术的领域是实质性程序,特别是在与分析程序相关的方面。计算机辅助审计技术也能用于细节测试以及对审计抽样的辅助。

二、电子表格

注册会计师在进行系统审计时,需要谨慎地考虑电子表格中的控制,确保这些内嵌控制持续的完整性。

第五节 不同信息技术环境下的问题

一、网络环境

用于处理交易的应用软件和数据文件可能分布于不同位置但互相连接的计算机设备上,由此产生了与内部控制相关的问题。

二、数据库管理系统

数据库管理系统带来了多重使用者能够访问和修改共享数据的风险，需要实施严格的数据库管理和接触控制，以及数据安全备份制度。

三、电子商务系统

交易信息在网上传输，容易被拦截、篡改或不当获取。

四、外包安排

1. 注册会计师应当实施与服务机构活动相关的下列程序：

(1) 了解服务机构中与内部控制相关的控制以及针对服务机构活动所实施的控制；

(2) 获取相关控制有效有效性的证据。

2. 注册会计师可通过以下程序获取相关控制运行有效性的证据：

(1) 了解服务机构注册会计师对服务机构内部控制有效性出具的报告或与控制测试相关的商定程序报告；

(2) 测试被审计单位对服务机构活动的控制；

(3) 对服务机构实施控制测试。

3. 如果可以获取服务机构注册会计师对服务机构内部控制有效性出具的报告，注册会计师应当评价该报告是否提供了充分、适当的证据。在评价时，应当考虑：

(1) 对控制的测试涵盖的期间以及与管理层评估时间的关系；

(2) 对控制的测试涵盖的范围、测试的控制及其与企业控制的关联度；

(3) 对控制的测试结果，以及服务机构注册会计师对控制运行有效性发表的意见。

第六节 数据分析

一、数据分析的概念

数据分析能让注册会计师处理一个完整的数据集（全部交易），对许多既定的概念发起挑战，包括审计本身的概念，以及执行和监管审计的方法。当检查一套完整的数据集时，就会产生关于风险评估、实质性程序和控制测试之间的差异的重要性问题。

审计准则是基于几乎不可能测试被审计单位 100% 的交易的假设而制定的。一种观点认为，使用数据分析技术执行超大规模工作的情况改变了一切，因此，审计准则需要彻底的变革以反映新技术的发展。另一种观点认为，相关的基本概念仍是合理的，审计准则只需要适当修改以反映一些效力强大的审计新技术。

二、数据分析的作用

数据分析是通过数据结构中的字段来提取数据，而不是通过数据记录的格式。

数据分析工具可用于风险分析、交易和控制测试、分析性程序，用于为判断提供支撑提供见解。更高级的常规分析工具可用于风险分析以便发现问题，而更详细的分析可用来明确重点，提供审计证据和洞察力。

三、数据分析面临的挑战

注册会计师为了适应数百万兆字节的数据，为了分析上百家报告单位的数百万交易所需的基础设施，已超出了而标准服务器的容量。

以何种方式保留数据，从而满足审计准则的文件记录要求，人们有不同的观点这实质

第六章 审计工作底稿

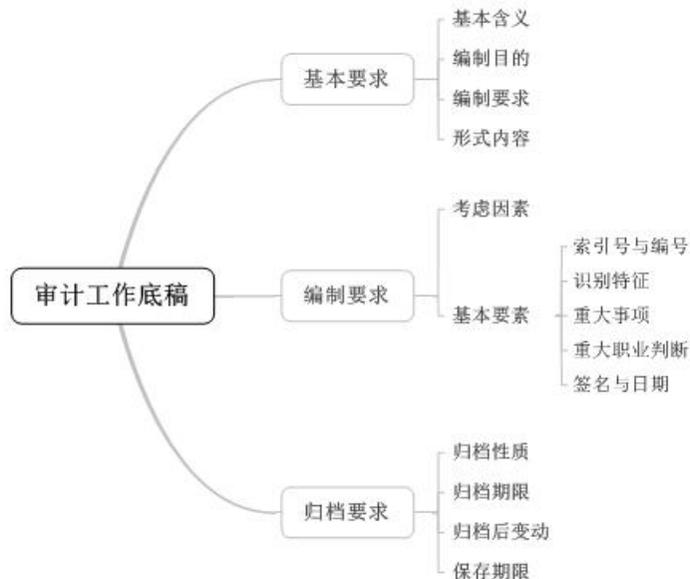
考情统计

2014~2016 年累计考了 10 分，年均 3 分多，属于低分章。

尽管近三年分值中，选择题、简答题分值各半，但长期来看本章考核简答题的可能性较高。

相对而言，第三节考试频率较前两节更高些。

年度	题型	题量	分值	考点
2016	多选	1	2	工作底稿概述[1]
	简答	1	5	工作底稿格式、要素和范围[1/2/3]，工作底稿归档[3]
2015	-	0	0	-
2014	单选	1	1	工作底稿归档[3]
	多选	1	2	工作底稿归档[3]



第一节 基本要求

一、基本含义

1. 内容：是审计过程中形成的工作记录和获取的资料。记载审计计划、审计程序、审计证据、审计结论等。

2. 用途：形成审计报告的基础，实施质量控制复核，监督事务所遵循审计准则的情况，供第三方检查，用于法律诉讼(自证清白)。

二、编制目的

(一) 主要目的

1. [内]提供充分、适当的记录，作为审计报告的基础；
2. [外]提供证据，证明已按准则规定执行了审计工作。

(二)其他目的

1. 有助于计划和执行审计工作；
2. 有助于监督指导、监督与复核责任的履行；
3. 便于说明执行工作的情况；
4. 保留对未来审计工作持续产生重大影响的事项的记录；
5. 便于实施质量控制复核与检查；
6. 便于监管机构和注协会实施执业质量检查。

[真题/多选/2016] 下列各项中，属于注册会计师编制审计工作底稿的目的的有()。

- A. 有助于项目组计划和执行审计工作(1/6)
- B. 保留对未来审计工作持续产生重大影响的事项的记录(4/6)
- C. 便于后任注册会计师的查阅
- D. 便于监管机构对会计师事务所实施执业质量检查(6/6)

[答案]ABD

[解析]编制目的包括两个主要目的和 6 个其他目的，其中没有便于后任注册会计师查阅这一条。

三、编制要求

使未曾接触该项审计工作的有经验专业人士清楚地了解：

1. 实施的审计程序的性质、时间安排和范围；
2. 实施审计程序的结果和获取的审计证据；
3. 就重大事项得出的结论以及作出的重大职业判断。

有经验专业人士，应当有审计实务经验并合理了解审计过程、法律法规和审计准则的规定、被审计单位所处的经营环境和与被审计单位所处行业相关的会计和审计问题。

四、形式与内容

(一)工作底稿的形式

1. 存在形式：纸质、电子或其他介质。
2. 保管形式：可以相互转换，但两种介质均需保存。
3. 控制目的
 - (1) 清晰地显示工作底稿生成、修改及复核的时间和人员；
 - (2) 在审计业务的所有阶段，保护信息的完整性和安全性；
 - (3) 防止未经授权改动审计工作底稿；
 - (4) 允许项目组和其他经授权的人员为适当履行职责而接触审计工作底稿。

[真题/简答/2016] ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计甲公司 2015 年度财务报表，与审计工作底稿相关的部分事项如下：

(5) 注册会计师采用电子表格记录了对存货实施的审计程序，因页数较多未打印成纸质工作底稿，直接将该电子表格归档。

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。

[答案]恰当。

(二) 通常包括的内容

总体审计策略，具体审计计划，重大事项概要；

分析表、问题备忘录、核对表；

询证函回函、有关重大事项的往来信件、书面声明、被审计单位文件记录的摘要或复印件；

业务约定书、管理建议书、项目组内部或项目组与被审计单位举行的会议记录、与其他人士的沟通文件及错报汇总表等。

[真题/简答/2016] ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计甲公司 2015 年度财务报表，与审计工作底稿相关的部分事项如下：

(4) 注册会计师就审计中发现的重大问题与甲公司审计委员会进行了会议沟通，并将审计委员会编制的会议纪要作为审计工作底稿。

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。

[答案] 不恰当。注册会计师应将会议记录的副本作为口头沟通的记录，并作为审计工作底稿的一部分。

(三) 通常不包括的内容

1. 已被取代的审计工作底稿的草稿或财务报表的草稿；

2. 反映不全面或初步思考的记录；

3. 存在印刷错误或其他错误而作废的文本；

4. 重复的文件、记录等。

提示：审计计划、重要性和风险评估等工作贯穿于审计过程的始终，需要不断完善与修改，应当保留修改的痕迹。

[真题/简答/2013] A 注册会计师负责审计甲公司 2012 年度财务报表。审计过程中与审计工作底稿相关的事项如下：

(1) A 注册会计师在具体审计计划中记录拟对固定资产采购与付款循环采用综合性方案，因在测试控制时发现相关控制运行无效，将其改为实质性方案，重新编制具体审计计划工作底稿，并替代原具体审计计划工作底稿。

要求：针对上述各项，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。

[答案] 不恰当。注册会计师应在审计工作底稿中记录在审计过程中对具体审计计划作出的任何重大修改和理由。

第二节 编制要求

一、考虑因素

1. 被审计单位的规模和复杂程度；

2. 拟实施审计程序的性质；

3. 识别出的重大错报风险；

4. 已获取审计证据的重要程度；

5. 识别出的例外事项的性质和范围；

6. 当从已执行工作或获取证据的记录中不易确定结论或结论的基础时，记录结论或结论的基础的必要性；

7. 审计方法和使用的工具。

二、基本要素

(一)索引号及编号

注册会计师可以按照所记录的审计工作的内容层次进行编号[如按发生日期对收入编号]。

每张审计工作底稿都需要注明索引号及顺序编号,以说明其在审计工作底稿中的放置位置,并与其他相关审计工作底稿[例如营业收入与销售合同]之间保持清晰的勾稽关系;

编号:同类内/底稿的完整性

索引号:类别间/证据相关性

非编制者搜索标志:识别特征

(二)识别特征

识别特征是指被测试项目或事项的征象或标志,通常具有唯一性[小范围],便于其他人员识别该项目或事项,并重新执行该测试。其他人员是指编制者以外的人员。例如:

1. 项目合伙人、项目质量控制复核人根据识别特征有重点地选择工作底稿进行复核;
2. 以后年度的审计项目组成员根据识别特征快捷地查找需要参照的工作底稿;
3. 行业主管部门在监督质量时可以根据识别特征抽取所关注的工作底稿。

[教材例题]

1. 若按年对订购单编号,则识别特征是“×年×号”[仅“×号”可能别的年份重复];若仅以序列号进行编号[不分年限],则可以直接将该号码作为识别特征。

2. 对于需要选取或复核总体内一定金额以上[不唯一,但范围很小]的所有项目的审计程序,可能会以实施审计程序的范围作为识别特征。例如,选取总体 14 万元以上的特定项目进行测试,则“金额在 14 万元以上”就是识别特征。

3. 对于需要询问被审计单位特定人员的审计程序,可能会以询问的时间、被询问人的姓名及职位作为识别特征。

4. 对于需要系统抽样的审计程序,可能会通过记录样本的来源、抽样的起点及抽样间隔来识别已选取的样本。例如,若被审计单位对发运单顺序编号,测试的发运单的识别特征可以是,对 4 月 1 日至 9 月 30 日的发运台账,从第 12345 号发运单开始每隔 125 号系统抽取发运单。

5. 对于观察程序,注册会计师可能会以观察的对象或观察过程、相关被观察人员及其各自的责任、观察的地点和时间作为识别特征。

[真题/简答/2013] A 注册会计师负责审计甲公司 2012 年度财务报表。审计过程中与审计工作底稿相关的事项如下:

(3) A 注册会计师在对销售发票进行细节测试时,将相关销售发票所载明的发票日期以及商品的名称、规格和数量作为识别特征记录于审计工作底稿。

要求:针对上述情况,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。

[答案]不恰当。所述识别特征不具唯一性。应将销售发票的编号作为识别特征。

(三)重大事项

1. 引起特别风险的事项;

2. 实施审计程序的结果表明财务信息可能存在重大错报，或需要修正以前对重大错报风险的评估和应对措施；

3. 导致注册会计师难以实施必要审计程序的情形；

4. 导致出具非标准审计报告的事项。

注册会计师应考虑编制重大事项概要。重大事项概要不仅应记录重大事项，而且应记录重大事项如何得到解决或对其他支持性审计工作底稿的交叉索引。

[真题/简答/2012] A 注册会计师负责审计甲公司 2011 年度财务报表。与审计工作底稿相关的情况摘录如下：

(3) A 注册会计师在审计过程中无法就关联方关系及交易获取充分、适当的审计证据，并因此出具了保留意见的审计报告。A 注册会计师将该事项作为重大事项记录在审计工作底稿中。

要求：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。

[答案]恰当。

(四) 重大职业判断

运用职业判断的程度是决定工作底稿格式、内容和范围的重要因素。与职业判断相关的底稿包括：

1. 如果审计准则要求“应当考虑”某些信息或因素，并且这种考虑在特定业务情况下是重要的，记录得出结论的理由；

2. 记录对某些方面主观判断的合理性(如某些重大会计估计的合理性)得出结论的基础

3. 如针对导致文件记录的真实性[证据的可靠性]产生怀疑的情况实施了进一步调查，记录对这些文件记录真实性得出结论的基础。

[真题/简答/2016] ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计甲公司 2015 年度财务报表，与审计工作底稿相关的部分事项如下：

(2) A 注册会计师在审计过程中修订了计划阶段制定的财务报表整体的重要性，并在原审计工作底稿中添加新的重要性金额作为修订记录。

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。

[答案]不恰当。注册会计师应当在审计工作底稿中记录修改重要性的理由。

(五) 签名与日期

记录已实施程序的性质、时间和范围时，应记录：

1. 测试的具体项目或事项的识别特征；

2. 审计工作的执行人员及完成项审计工作的日期；

3. 审计工作的复核人员及复核的日期和范围。

如果若干页底稿记录同一性质的具体审计程序或事项[如函证回函]，并且编制在同一个索引号中，可以仅在底稿的第一页上记录审计工作的执行人员和复核人员并注明日期。

[真题/简答/2016] ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计甲公司 2015 年度财务报表，与审计工作底稿相关的部分事项如下：

(3) 审计工作底稿中包含的一份重大合同复印页共 10 页，A 注册会计师要求审计工作的执行人员和复核人员分别在复印件首页签署姓名和日期。

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。

[答案]恰当。

第三节 归档要求

一、归档的性质

审计工作底稿归档属于事务性工作[不涉及实施新的审计程序或得出新的审计结论]。具体包括：

1. 删除或废弃被取代的审计工作底稿；
2. 对审计工作底稿进行分类、整理和交叉索引；
3. 对审计档案归整工作的完成核对表签字认可；
4. 记录在审计报告日前获取的、与审计项目组相关成员进行讨论并取得一致意见的审计证据。

[真题/简答/2012] A 注册会计师负责审计甲公司 2011 年度财务报表。与审计工作底稿相关的情况摘录如下：

(5) 在对审计工作底稿进行归档的过程中，A 注册会计师对审计工作底稿进行了分类、整理和交叉索引，并签署了审计档案归整工作核对表。

要求：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。

[答案]恰当。

[真题/简答/2013] A 注册会计师负责审计甲公司 2012 年度财务报表。审计过程中与审计工作底稿相关的事项如下：

(5) 在归整审计档案时，A 注册会计师删除了固定资产减值测试审计工作底稿初稿。

要求：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。

[答案]恰当。

[真题/简答/2016] ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计甲公司 2015 年度财务报表，与审计工作底稿相关的部分事项如下：

(6) 注册会计师在归档期间发现应收账款回函汇总表填列不完整，根据实际回函情况进行了补充。

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。

[答案]不恰当。应收账款回函汇总表填列不完整，说明出具的审计报告没有建立在充分、适当的基础上/审计工作底稿的归档属于事务性工作，不涉及实施新的审计程序或得出新的审计结论/补充的内容应当是审计报告日前获取的、与审计项目组相关成员进行讨论并取得一致意见的审计证据。

二、归档的期限

1. 如完成了审计工作，归档期限为审计报告日后 60 天内。
2. 如未能完成审计业务，归档期限为中止后 60 天内。
3. 如对客户的同一财务信息执行不同的委托业务，出具两个或多个不同的报告，各自分别归整为最终审计档案。

[真题/简答/2012] A 注册会计师负责审计甲公司 2011 年度财务报表。与审计工作底稿相关的情况摘录如下：

(4) 审计报告日期为 2012 年 4 月 18 日。A 注册会计师于 2012 年 4 月 20 日将审计报告提交给甲公司管理层，并于 2012 年 6 月 19 日完成审计工作底稿的归档工作。

要求：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。

[答案] 不恰当。应在报告日后 60 天内将工作底稿归档，即 2012 年 6 月 17 日前。[4 月 18 日至 6 月 19 日 62 天呐]

三、归档后变动

(一) 需要变动的情形

1. 注册会计师已实施了必要的审计程序，取得了充分、适当的审计证据并得出了恰当的审计结论，但审计工作底稿的记录不够充分[程序+证据+结论具备，只欠记录]。

2. 审计报告日后[第二、第三期后]，发现例外情况要求实施新的或追加审计程序，或导致注册会计师得出新的结论。

例外情况是指审计报告日后发现与已审计财务信息相关，且在审计报告日已经存在的事实，如审计报告日前获知该事实，可能影响审计报告。

(二) 变动的记录要求

在完成最终审计档案的归整工作后，如果发现有必要修改现有审计工作底稿或增加新的审计工作底稿，无论修改或增加的性质如何，注册会计师均应当记录下列事项：

1. 修改或增加审计工作底稿的具体理由；

2. 修改或增加审计工作底稿的时间和人员，以及复核的时间和人员。

[真题/多选/2014] 下列有关注册会计师在审计报告日后对审计工作底稿做出变动的做法中，正确的有()。

A. 在归档期间删除或废弃被取代的审计工作底稿

B. 在归档期间记录在审计报告日前获取的、与项目组相关成员进行讨论并达成一致意见的审计证据

C. 以归档期间收到的询证函回函替换审计报告日前已实施的替代程序审计工作底稿

D. 在归档后由于实施追加的审计程序而修改审计工作底稿，并记录修改的理由、时间和人员，以及复核的时间和人员

[答案] ABD

四、保存期限

1. 如完成审计业务，自审计报告日起对工作底稿至少保存 10 年；

2. 如未能完成审计业务，自业务中止日起至少保存 10 年；

3. 在完成最终审计档案的归整工作后，不应在规定保存期限届满前删除或废弃任何性质的工作底稿。

[真题/单选/2014] 组成部分注册会计师为集团审计目的出具审计报告的日期为 2014 年 2 月 15 日，集团项目组出具集团审计报告的日期为 2014 年 3 月 5 日。下列关组成部分注册会计师的审计工作底稿保存期限的说法中，正确的是()。

A. 应当自 2014 年 1 月 1 日起至少保存十年

B. 应当自 2014 年 2 月 15 日起至少保存十年

C. 应当自 2014 年 3 月 5 日起至少保存十年

D. 应当自 2014 年 4 月 16 日起至少保存十年

[答案]C

第七章 风险评估

考情统计

本章 2014~2016 年累计考了 22.9 分，年均 7.6 分。属于中低分值的水平。

本章篇幅很长，条块分割较细，学习时需要建立大框架。

本章共 5 节。其中三分之一考分出自第一节，三分之二考分集中在第四、五两节，这两节内容通常直接考选择题。

某些重要知识，例如了解内部控制的性质、特别风险与内部控制的关系等，常常结合实际问题考核简答和综合题，而本章知识往往是解答这类理论结合实际问题的关键。这表明，在本章直接考分的背后，还有不少的间接分值。

年度	题型	题量	分值	考点
2016	单选	2	2	了解内部控制[4]、识别和评估重大错报风险[5]
	多选	1	2	风险评估程序[2]
	简答	2	2	了解内部控制是必要程序[4]、了解特别风险的内部控制[5]
	综合	1	6.9	风险评估程序[2]
2015	单选	1	1	识别和评估重大错报风险[5]
	综合	1	0.25	了解内部控制[4]
2014	单选	6	6	了解内部控制[4]，识别和评估重大错报风险[5]
	多选	1	2	了解内部控制[4]
	简答	1	0.5	识别和评估重大错报风险[5]
	综合	1	0.25	了解内部控制[4]

第一节 风险识别和评估概述

一、风险识别和评估的作用

了解被审计单位及其环境是必要程序，特别能为下列关键环节的职业判断提供重要基础：

1. 初步确定**重要性水平**，评估、修订重要性水平；
2. 考虑**会计政策**的选择和运用、财务报表的列报是否适当；
3. 识别需要特别考虑的领域，如**关联方交易**、**持续经营假设**，交易是否具有合理商业目的；
4. 确定在实施分析程序时所使用的**预期值**；
5. 设计和实施**进一步程序**，以将审计风险降至可接受低水平；
6. 评价所获取**审计证据的充分性和适当性**。

第二节 风评程序、其他程序及项目组讨论

一、风险评估程序

(一) 询问

1. 询问管理层和财务负责人

(1) 管理层关注的主要问题。如新的竞争对手、主要客户和供应商的流失、税收新法规的实施等。

(2) 被审计单位发生的其他重要变化。如所有权结构、组织结构、内部控制的变化。

(3) 被审计单位最近的财务状况、经营成果和现金流量。

(4) 可能影响财务报告的交易和事项,或目前发生的重大会计处理问题。如重大购并事宜等。

2. 考虑询问其他人员和不同级别的员工

(二) 分析

形成预期,进行比较,识别风险

[真题/综合/2016] 上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户,主要从事电子商务业务。A 注册会计师负责审计甲公司 2015 年度财务报表,确定财务报表整体的重要性为 600 万元,实际执行重要性为 360 万元,明显微小错报临界值为 30 万元。

资料一

(5) 2015 年末,甲公司购入其重要供应商乙公司 18% 的股权,并派出两名高级管理人员,参与乙公司的经营决策。

资料二

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了甲公司的财务数据,部分内容摘录如下:

金额单位:万元

项目	2015 年末未审数	2014 年已审数
可供出售金融资产——乙公司	3 000	0

要求:针对资料一第(5)项,结合资料二,假定不考虑其他条件,指出资料一所列事项是否可能表明存在重大错报风险。如果认为可能表明存在重大错报风险,简要说明理由,并说明该风险主要与哪些财务报表项目的哪些认定相关(不考虑税务影响)。

[答案]

是否可能表明存在重大错报风险(是/否)	理由	财务报表项目名称及认定
是	甲公司持有乙公司 18% 的股权,并且派出高级管理人员参与乙公司的经营决策,对乙公司产生重大影响,应将该投资计入长期股权投资,但资料二显示甲公司将其计入可供出售金融资产,存在低估长期股权投资和高估可供出售金融资产的风险	可供出售金融资产/存在长期股权投资/完整性

(三) 观察和检查

观察和检查程序可以支持对管理层和其他相关人员的询问和分析的结果,并可提供被审计单位及其环境的信息。

1. 观察被审计单位的生产经营活动。
2. 检查文件、记录和内部控制手册。
3. 阅读由管理层和治理层编制的报告。
4. 实地察看生产经营场所和厂房设备。
5. 追踪交易在财务报告信息系统中的处理过程(穿行测试)。

[真题/多选/2016] 下列各项程序中，通常用作风险评估程序的有()。

- A. 检查
- B. 分析程序
- C. 重新执行
- D. 观察

[答案] ABD

[解析] 重新执行只能用于控制测试。

二、其他审计程序

(一) 其他审计程序

如认为从外部获取的信息有助于识别重大错报风险，应当实施其他审计程序。例如：

1. 询问外部人员：法律顾问、评估师、投资和财务顾问等。
2. 阅读外部信息：证券分析师、银行、评级机构、政府部门或民间组织发布的信息。

注：没有观察，因为不大可能观察外部。

(二) 其他信息来源

1. 了解被审计单位及其环境的六个方面。
2. 以前期间审计获取的信息[应确定是否在本期仍然相关]。
3. 以前提供过的其他服务[如中期财务报表审阅业务]。
4. 在]首次接受审计时应当在承接客户过程中获取的信息。

三、项目组讨论

(一) 讨论的目标

1. 在各自负责的领域内，由于舞弊或者错误导致财务报表重大错报的可能性；
2. 各自实施审计程序的结果如何影响审计的其他方面，包括对确定进一步程序的影响。

(二) 讨论的内容

受项目组成员的职位、经验和所需要的信息的影响。通常包括被审计单位面临的经营风险、财务报表容易发生错报的领域以及发生错报的方式，特别是由舞弊导致重大错报的可能性。

表 7-1 项目组讨论的目的和内容例示

目的	内容
分享信息	1. 被审计单位的性质、管理层对内部控制的态度、以往审计中获得的经验，重大经营风险因素 2. 影响被审计单位的外部 and 内部舞弊因素，可能为管理层或其他人员实施下列行为提供动机或压力： (1) 实施舞弊； (2) 为实施构成犯罪的舞弊提供机会； (3) 利用企业文化或环境寻找使舞弊行为合理化理由； (4) 侵占资产 3. 确定财务报表哪些项目易于发生重大错报，表明管理层倾向于高估或低估收入的迹象
分享	1. 管理层可能如何编报和隐藏虚假财务报告，如凌驾内部控制。根据识别的舞弊风险因

思路方法	<p>素, 设想可能的舞弊场景对审计很有帮助。如销售经理可能通过高估收入实现达到奖励水平的目的。这可能通过修改收入确认政策或进行不恰当的收入截止来实现;</p> <p>2. 出于个人目的侵占或挪用的资产行为如何发生;</p> <p>3. 考虑管理层高估/低估账目的方法, 操纵准备和估计, 变更会计政策等; 考虑用于应对评估风险可能的审计程序/方法</p>
指明方向	<p>1. 强调保持职业怀疑态度的重要性。不应将管理层当成完全诚实, 也不应将其作为罪犯对待;</p> <p>2. 强调对表明管理层不诚实的迹象保持警觉;</p> <p>3. 列示表明可能存在舞弊可能性的迹象。例如: 识别警示信号(红旗), 并予以追踪, 一个不重要的金额可能表明存在很大的问题, 例如管理层诚信;</p> <p>4. 决定如何增加拟实施审计程序的不可预见性;</p> <p>5. 总体考虑: 每个项目组成员拟执行的审计工作、需要审计方法、特殊考虑、时间、记录要求, 出现问题应联系的人员, 工作底稿复核以及其他预期事项。</p>

(三) 参与讨论的人员

项目组关键成员应当参与讨论, 但不要求所有成员每次都参与讨论。如需要专家, 专家也应参与讨论。项目合伙人应当确定向未参与讨论的项目组成员通报哪些事项。

(四) 讨论的时间和方式

根据需要, 在整个审计过程中持续交换有关财务报表发生重大错报可能性的信息。讨论时应强调在保持职业怀疑态度, 警惕可能发生重大错报的迹象, 并对这些迹象进行严格追踪。

[真题/综合/2016] 甲公司是会计师事务所的常年审计客户, 主要从事肉制品的加工和销售。

A 注册会计师负责审计甲公司 2015 年度财务报表, 确定财务报表整体的重要性为 100 万元。审计报告日为 2016 年 4 月 30 日。

资料三:

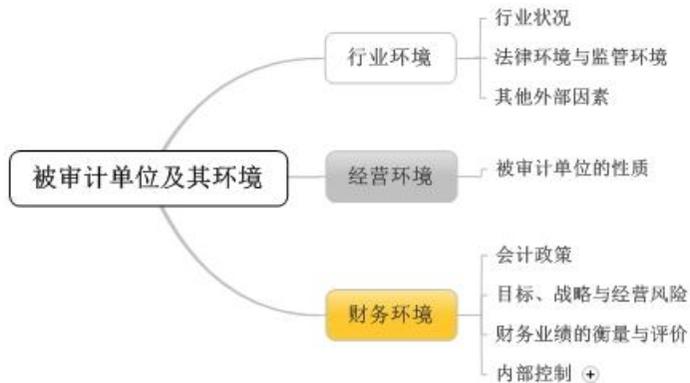
A 注册会计师在审计工作底稿中记录了审计计划, 部分内容摘录如下:

(3) A 注册会计师和项目组成员就甲公司财务报表存在重大错报的可能性等事项进行了讨论。因项目组某关键成员无法参加会议, **拟由项目组其他成员选取相关事项向其通报。**

要求: 假定不考虑其他条件, 指出审计计划的内容是否恰当。如不恰当, 简要说明理由。

[答案] 不恰当。不应由项目组其他成员确定通报内容/需由项目合伙人确定通报内容。

第三节 了解被审计单位及其环境



一、行业状况、法律与监管环境和其他外部因素

注册会计师应当考虑将了解的重点放在对被审计单位的经营可能产生重要影响的**关键外部因素**以及与前期相比**发生的重大变化**上。

(一) 行业状况

1. 行业的市场供求与竞争；
2. 生产经营的季节性和周期性；
3. 产品生产技术的变化；
4. 能源供应与成本；
5. 行业的关键指标和统计数据。

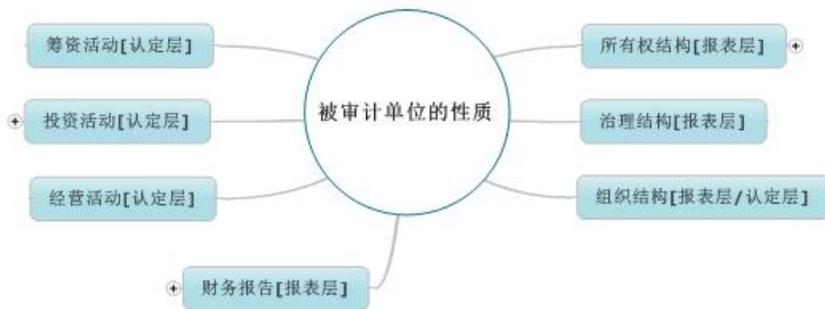
(二) 法律及监管环境

1. 会计原则和行业特定惯例；
2. 受管制行业的法规框架；
3. 对被审计单位经营活动产生重大影响的法律法规，包括直接的监管活动；
4. 税收政策；
5. 政府政策；
6. 影响行业和被审计单位经营活动的环保要求。

(三) 其他外部因素

1. 总体经济情况；
2. 利率；
3. 融资的可获得性；
4. 通货膨胀水平或币值变动。

二、被审计单位的性质



(一) 所有权结构

1. 被审计单位的所有权结构；
2. 所有者与其他人员或实体的关系；
3. 关联方关系是否已识别；
4. 关联方交易是否恰当核算。

(二) 治理结构

良好的治理结构可以对被审计单位的经营和财务运作实施有效的监督，从而降低**财务报表**发生重大错报的风险。

(三) 组织结构

复杂的组织结构可能导致某些特定的重大错报风险。注册会计师应当了解被审计单位的**财务报表合并**、**商誉减值**以及**长期股权投资**核算等。

(四) 经营活动

了解**经营活动**有助于发现被审计单位的经营风险，而经营风险是重大错报风险的前奏。

(五) 投资活动

了解**投资活动**有助于注册会计师关注被审计单位在经营策略和方向上的重大变化。

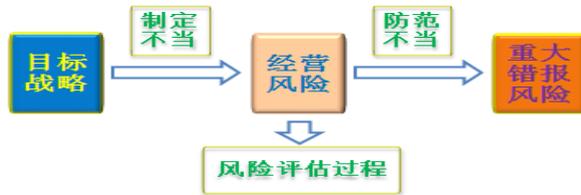
(六) 筹资活动

1. 债务结构和相关条款；
2. 主要子公司和联营企业；
3. 实际受益方及关联方；
4. 衍生金融工具的使用。

(七) 财务报告

1. 会计政策和行业特定惯例，包括特定行业的重要活动；
2. 收入确认惯例；
3. 公允价值会计核算；
4. 外币资产、负债与交易；
5. 异常或复杂交易的会计处理。

三、经营目标、战略以及相关经营风险



(一) 目标、战略与经营风险

了解行业发展，开发新产品或提供新服务，业务扩张，新的会计要求，监管要求，本期及未来的融资条件，信息技术的运用，实施战略的影响等8个方面，考虑是否可能导致经营风险。

(二) 经营风险对重大错报风险的影响

注册会计师没有责任识别或评估不影响报表的经营风险。

并非所有经营风险都与财务报表相关并导致重大错报风险。多数经营风险最终都会产生财务后果，从而影响财务报表。

(三) 被审计单位的风险评估过程

风险评估过程是内部控制的组成部分[要素之二]。

管理层通常制定识别和应对经营风险的策略。

注册会计师应当了解被审计单位的风险评估过程。

四、会计政策的选择和运用

1. 重大和异常交易的会计处理方法；
2. 在缺乏权威性标准或共识、有争议的或新兴领域采用重要的会计政策产生的影响；
3. 会计政策的变更；
4. 新颁布的财务报告准则、法律法规，以及被审计单位何时采用、如何采用这些规定。

五、财务业绩的衡量和评价

(一) 了解的主要方面

1. 关键业绩指标、关键比率、趋势和经营统计数据；
2. 同期财务业绩比较分析；
3. 预算、预测、差异分析，分部信息与分部、部门或其他不同层次的业绩报告；
4. 员工业绩考核与激励性报酬政策；
5. 被审计单位与竞争对手的业绩比较。

外部机构也可能衡量和评价被审计单位的业绩，如分析师的报告、信用评级机构的报告。

[真题/多选/2013] 在了解被审计单位财务业绩的衡量和评价时，下列各项中，注册会计师可以考虑的信息有()。

- A. 经营统计数据 **[第1条：经营统计数据]**
- B. 信用评级机构报告 **[外部：信用评级机构的报告]**
- C. 证券研究机构的分析报告 **[外部：分析师的报告]**
- D. 员工业绩考核与激励性报酬政策 **[第4条：一字不差]**

[答案]ABCD

(二) 关注内部财务业绩衡量的结果

内部财务业绩衡量可能显示被审计单位与同行业其他单位相比具有异常快的增长率或盈利水平，如果与绩效奖金或激励性报酬等因素结合起来考虑，可能显示管理层编制财务报表时存在某种倾向的错报风险。

(三) 考虑财务业绩衡量指标的可靠性

如果计划在利用财务业绩指标，应考虑相关信息是否可靠(准确性与完整性)，以及在实施审计程序时利用这些信息是否足以发现重大错报。

第四节 了解被审计单位的内部控制



一、内部控制的要素



无论怎样划分内部控制要素，注册会计师都应重点考虑某项控制**是否能够以及如何防止或发现并纠正**各类交易、账户余额和披露存在的重大错报**[不看广告看疗效]**。

二、只了解与审计相关的控制

了解内部控制是必要的审计程序。注册会计师应当了解被审计单位的内部控制。

注册会计师需要了解 and 评价的只是与审计相关的内部控制，并非所有的内部控制。

被审计单位通常有一些与目标相关但与审计无关的控制，注册会计师无须对其加以考虑。

如果多项控制活动能够实现同一目标，不必了解与该目标相关的每项控制活动。

[真题/简答/2016] ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计甲公司 2015 年度财务报表，审计工作底稿中与负债审计相关的部分内容摘录如下：

(2) 甲公司 2015 年末与一项未决诉讼相关的预计负债存在特别风险，因其为单一事项，A 注册会计师认为直接实施细节测试更有效率，未了解和测试相关内部控制。

要求：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。

[答案] 不恰当。注册会计师应当对内部控制进行了解，并视情况进行相关控制测试。

[真题/综合/2015] 资料三：

(3) 甲公司下属乙分厂 2014 年度处于新厂建设期，无经营活动，A 注册会计师拟仅了解生产和销售以外的其他内部控制。

要求：指出资料三所列审计计划是否恰当，如不恰当，简要说明理由。

[答案] 恰当。

三、了解内部控制了解的深度[目的/程序/局限]

(一) 了解内部控制的目的[多深为宜]

1. 评价控制设计是否合理

设计不当的控制可能表明内部控制存在重大缺陷，不需要再考虑控制是否得到执行。

2. 确定控制是否得到执行

确定内部控制是否得到执行，不包括对控制是否得到一贯执行的测试。

(二) 了解内部控制的程序

1. 询问被审计单位的人员；

2. 观察特定控制的运用；

3. 检查文件和报告；

4. 追踪交易在财务报告信息系统中的处理过程[穿行测试]。

询问、观察、检查、穿行测试的内容因交易而不同，见第 9 章、第 11 章第二节开头。

[真题/单选/2012] 下列审计程序中，注册会计师在了解被审计单位内部控制时通常不采用的是()。

- A. 询问 B. 观察 C. 分析程序 D. 检查

[答案] C

[解析] 分析程序为什么不能用于了解内部控制？分析程序直接针对财务数据**[要吃肉]**进行定量分析，了解内部控制是针对规章制度**[这是草]**的定性分析，两者很难融合。

(三) 了解内控能否代替控制测试

除非存在某些可以使控制得到一贯运行的自动化控制[一般控制], 否则对控制的了解并不足以代替测试控制。

1. 人工控制在某一时点得到执行, 并不能表明在其他时点也有效运行。对人工控制的了解不能代替控制测试。

2. 信息技术具有内在一贯性, 一旦确定(哪怕一次)其正在有效执行, 就可能确定其一贯有效执行。

四、内部控制的人工和自动化方式

(一) 自动控制范围、优势与风险[见 D5. 1. 二]

1. 适用范围

适用于通过电子文档生成、记录、处理和报告交易。如订购单、发票、装运单及相关的会计记录。不适用于难以防范、需要灵活变通的控制。

2. 控制优势

- (1) 在处理大量的交易或数据时, 一贯运用事先确定的业务规则, 并进行复杂运算;
- (2) 提高信息的及时性、可获得性及准确性;
- (3) 有助于对信息的深入分析;
- (4) 提高对被审计单位的经营业绩及其政策和程序执行情况进行监督的能力;
- (5) 降低控制被规避的风险;
- (6) 通过实施安全控制, 提高不相容职务分离的有效性。

3. 控制风险

1. 一般控制存在缺陷, 导致财务报表层的重大错报风险;

2. 应用控制存在缺陷, 直接导致认定层的重大错报风险。

系统原因: 未能正确处理数据或处理了不正确的数据, 或两种情况同时并存; 数据丢失的风险或不能访问所需要的数据。

人的原因: 在未得到授权情况下访问数据, 可能导致数据的毁损或对数据不恰当的修改; 信息技术人员可能获得超越职责的数据访问权限, 破坏系统职责分工; 未经授权改变主文档的数据; 未经授权改变系统或程序; 未能对系统或程序做出必要的修改; 不恰当的人为干预。

(二) 人工控制的范围、优势与风险

尽管信息技术得到了广泛使用, 但人工因素仍然会存在于这些系统之中。每项自动控制都有一个人工控制相对应, 且人工控制往往针对例外情况, 属于关键控制点。自动控制要与对应的人工控制一起测试, 才能得到控制是否可信赖的结论。

1. 适用范围: 适用于批准、复核、调节、跟踪; 但不适宜:

- (1) 存在大量或重复发生的交易[枯燥乏味];
- (2) 控制活动可适当设计和自动化处理[机械刻板];
- (3) 事先可预见的错误能够通过自动化控制得以防范或发现并纠正[千篇一律]。

2. 控制优势

- (1) 存在大额、异常或偶发的交易[笔数少、金额大];
- (2) 存在难以定义、防范或预见的错误[异常的、无规定的];
- (3) 为应对情况的变化, 需要对现有的自动化控制进行调整;

(4) 监督自动化控制的有效性。

3. 控制风险

- (1) 人工控制可能更容易被规避、忽视或凌驾[人情];
- (2) 人工控制可能不具有—贯性[情绪];
- (3) 人工控制可能更容易产生简单错误或失误[疲劳]。

五、内部控制的固有局限性[爱考]

(一) 固有局限性的原因[“以人为本”]:

1. 人为判断可能出现错误、人为失误导致内部控制失效。
 2. 可能由于人员串通或管理层凌驾内部控制而被规避。
- 此外还包括: 人员素质, 成本效益及异常情况。

(二) 固有局限性的影响

1. 无论如何设计和执行, 只能对财务报告可靠性提供合理保证, 不能提供绝对保证。
2. 无论评估的控制风险多低, 都不能仅依赖内部控制而不实施实质性程序。

六、控制环境



(一) 概念

控制环境包括治理职能和管理职能, 以及治理层和管理层对内部控制及其重要性的态度、认识和措施。

良好的控制环境是实施有效内部控制的基础。控制环境设定了被审计单位的内部控制基调, 影响员工对内部控制的意识。

在审计业务承接阶段, 注册会计师就需要对控制环境作出初步了解和评价。

(二) 要素

1. 对诚信和道德价值观念的沟通与落实;
2. 对胜任能力的重视;
3. 治理层的参与程度;
4. 管理层的理念和经营风格;
5. 组织结构及职权与责任的分配;
6. 人力资源政策与实务。

[真题/单选/2016] 下列各项中, 不属于控制环境要素的是()。

- A. 对诚信和道德价值观的沟通与落实[1/6]
- B. 内部审计的职能范围
- C. 治理层的参与[3/6]
- D. 人力资源政策与实务[6/6]

[答案]B

[解析]选项 B 属于内部控制要素中控制监督的范畴。

(三) 要点

1. 要素齐心协力

应当对控制环境的 6 个构成要素获取足够的了解, 并考虑各个要素是否得到执行。在评估重大错报风险时, 应将控制环境连同其他内部控制要素产生的影响一并考虑。例如, 与对控制的监督和具体控制活动一并考虑。

2. 影响报表层次

财务报表层次重大错报风险很可能源于控制环境存在缺陷。控制环境对重大错报风险的评估具有广泛影响, 注册会计师应当考虑控制环境的总体优势是否为内部控制的其他要素提供了适当基础。

3. 助防弊利以前

控制环境不能绝对防止舞弊, 但有助于降低舞弊风险。

控制环境的有效性能为注册会计师相信以前年度和期中测试过的控制将继续有效运行提供一定基础。

4. 认定有害无益

控制环境不仅不能防止或发现并纠正认定层次的重大错报, 控制环境存在的弱点反而可能削弱控制的有效性: **如认为控制环境薄弱, 很难认定某一流程的控制是有效的。**

[真题/单选/2013] 下列有关控制环境的说法中, 错误的是()。

- A. 在审计业务承接阶段, 注册会计师无需了解和评价控制环境
- B. 在实施风险评估程序时, 注册会计师需要对控制环境的构成要素获取足够了解, 并考虑内部控制的实质及其综合效果
- C. 在进行风险评估时, 如果注册会计师认为被审计单位的控制环境薄弱, 则很难认定某一流程的控制是有效的
- D. 在评估重大错报风险时, 注册会计师应当将控制环境连同其他内部控制要素产生的影响一并考虑

[答案]A

[真题/单选/2014] 下列有关控制环境的说法中, 错误的是()。

- A. 有效的控制环境本身可以防止、发现并纠正各类交易、账户余额和披露认定层次的重大错误
- B. 控制环境对重大错报风险的评估具有广泛影响
- C. 有效的控制环境可以降低舞弊发生的风险
- D. 财务报表层次重大错报风险很可能源于控制环境存在缺陷

[答案]A

七、风险评估过程

(一) 风险评估过程的含义

风险评估过程包括识别与财务报告相关的经营风险，以及管理层针对这些经营风险采取的应对措施。风险评估过程代表了管理层的风险意识，影响着管理层对风险的识别和防范。

如果风险评估过程存在缺陷，注册会计师就难以将重大错报风险评估为低水平。

(二) 可能产生风险的事项和情形 [一从大地起风雷，便有精生白骨堆]

1. 监管及经营环境的变化；
2. 新员工的加入；
3. 新信息系统的使用或对原系统进行升级；
4. 业务快速发展；
5. 新技术的采用；
6. 新的生产型号、产品和业务活动；
7. 企业重组；
8. 发展海外经营；
9. 执行新的会计准则。

(三) 对风险评估过程的了解与评价

1. 如果注册会计师发现了与财务报表有关的风险因素，可通过询问管理层和检查有关文件确定被审计单位的风险评估过程是否也发现了该风险；

2. 如果识别出管理层未能识别的重大错报风险，应考虑被审计单位的风险评估过程为何没有识别出这些风险，以及评估过程是否适合于具体环境。

八、信息系统与沟通

1. 与财务报告相关的信息系统应当与业务流程相适应。

2. 自动化程序和控制可能降低无意错误的风险，但不能消除个人凌驾于控制的风险。

例如，某些高级管理人员可能篡改自动过入总分类账和财务报告系统的数据金额。当运用信息技术进行数据的传递时，发生篡改可能不会留下痕迹或证据。

九、控制活动

控制活动包括交易授权、业绩评价、信息处理、事务控制和职责分离 5 个方面。了解控制活动的重点是识别和了解针对重大错报可能发生的领域的控制活动。

十、对控制的监督

对控制的监督是指评价内部控制在**一段时间内运行有效性**的过程，包括及时评价控制的设计和运行，以及根据情况的变化采取必要的纠正措施。

对控制的监督，需要持续的监督活动、专门的评价活动或两者相结合。其中持续的监督活动通常贯穿于日常经营活动与常规管理工作中，专门的评价活动可由内部审计人员或具有类似职能的人员对内部控制的设计和运行进行定期评价。

十一、了解两个层面的内部控制

注册会计师应当从整体层面和业务流程层面分别了解和评价被审计单位的内部控制。

整体层面优劣，没有固定评价标准。在控制要素中，控制环境、风险评估过程、对控制的监督以及信息系统内部控制中的一般控制更多地影响整体层面控制。信息系统内部控制的应用控制、控制活动可能更多地与特定业务流程层面的控制相关。

[真题/单选/2014] 下列各项中，通常属于业务流程层面控制的是()。

- A. 信息技术一般控制
- B. 应对管理层凌驾于控制之上的控制
- C. 信息技术应用控制
- D. 对期末财务报告流程的控制

[答案]C

[解析]业务流程涉及具体业务的具体环节，与信息技术应用控制(C)的对象相同。

(一) 确定重要交易类别

制造业企业包括销售与收款循环、采购与付款循环、生产与存货循环、人力资源与工薪循环、投资与筹资循环等。

(二) 了解重要交易流程

注册会计师需要了解每一类重要交易生成、记录、处理及在财务报表中报告的流程，作为确定哪些环节可能发生错报的基础。

(三) 确定可能发生错报的环节

根据管理层认定和重要业务流程的环节，确认被审计单位是否针对重要认定设置了控制。缺乏控制的环节通常属于可能发生错报的环节。对于设置了控制的环节，还需要进一步识别和了解相关的控制。

(四) 识别和了解相关控制

业务流程层面的控制类型包括预防性控制和检查性控制。

1. 预防性控制 [事前控制/防患未然]

预防性控制通常用于正常业务流程的每一项交易 [管理层更重视]。授权审批、职务分离通常都属于预防性控制。

对控制的描述	控制用来防止的错报
在更新采购档案之前必须先有收货报告	防止记录未收到购货
销货发票价格根据价格清单信息确定	防止销货计价错误

2. 检查性控制 [事后控制/疏而不漏]

检查性控制的目的是及时发现已发生的错报 [最后一道防火墙/注册会计师更重视]。对账、调节、复核通常都属于检查性控制。

对控制的描述	控制预期查出的错报
定期编制银行存款余额调节表, 跟踪调查挂账的项目	发现错报和未达账项
由独立人员复核销售发票	发现发票中的错误

[真题/单选/2014] 下列控制活动中，属于检查性控制的是()。

- A. 仓库管理员根据经批准的发货单办理出库
- B. 信息技术部根据人事部提供的员工岗位职责表在系统中**设定用户权限**

C. 采购部对新增供应商执行背景调查[相当于审批]

D. 财务人员每月末与客户对账, 并调查差异

[答案]D

[解析]对账总在记账后。

[真题/多选/2013] 下列各项控制活动中, 属于检查性控制的有()。

A. 定期编制银行存款余额调节表, 并追查调节项目或异常项目

B. 对接触计算机程序和数据文档设置访问和修改权限[授权]

C. 财务人员每季度复核应收账款贷方余额并找出原因

D. 财务总监复核月度毛利率的合理性

[答案]ACD

[解析]选ACD:对账、调节、复核总在记录后

(五) 执行穿行测试, 证实对交易流程和相关控制的了解

穿行测试用少量事实验证了解所形成的结论, 目的是确认各类重要交易在业务流程中发生、处理和记录的过程, 即确认对业务流程及可能发生错报环节了解的准确性和完整性。

如拟信赖内部控制, 穿行测试可以提供支持性证据;

即使不打算信赖控制, 仍需要执行穿行测试, 以获得内部控制是否执行的证据, 以决定实质性程序的力度。

执行穿行测试可获得下列方面的证据:

1. 确认对业务流程的了解;
2. 确认对重要交易的了解是完整的, 即所有与认定相关的可能错报环节都已识别;
3. 确认所获取的有关流程中的预防性控制和检查性控制信息的准确性;
4. 评估控制设计的有效性;
5. 确认控制是否得到执行;
6. 确认之前所做的书面记录的准确性。

[真题/综合/2015] 甲公司使用存货库龄等信息测算产成品的可变现净值, A注册会计师拟信赖与库龄记录相关的内部控制, 通过穿行测试确定了相关内部控制运行有效。

要求: 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。

[答案]不恰当。穿行测试不能为控制运行的有效性提供充分证据/穿行测试用于了解内部控制, 还应当实施控制测试。

(六) 初步评价和风险评估

初步评价[初评]在穿行测试后、控制测试前进行, 评价结论可能随控制测试[再评]和实施实质性程序的结果[终评]而发生变化。

初评需要考虑: 账户特征及已识别的重大错报风险, 对被审计单位整体层面控制的评价。

初评的结论类型

1. 所设计的控制单独或连同其他控制能够防止或发现并纠正重大错报, 并得到执行;
2. 控制的设计是合理的, 但没有得到执行;
3. 控制设计无效或缺乏必要的控制。

(七) 对财务报告流程的了解

财务报告流程与财务报表的列报认定直接相关。了解的内容包括：

1. 主要的输入信息、执行的程序、主要的输出信息；
2. 每一财务报告流程要素中涉及信息技术的程度；
3. 管理层的哪些人员参与其中；
4. 记账分录的主要类型，如标准分录、非标准分录等；
5. 管理层和治理层对流程实施监督的性质和范围。

第五节 评估重大错报风险

一、评估重大错报风险

了解被审计单位及其环境主要是为了识别重大错报风险。在此基础上，注册会计师还要评估识别的重大错报风险。

(一) 要考虑的三个基本问题

1. 原因：已识别的风险是什么原因导致的？例如：更换赊销审批人员。
2. 规模。错报一旦发生，规模多大？例如，新的审批人员共审批了100万元赊销业务。
3. 可能性。风险事件发生的可能性有多大？例如，客户偿债能力很强。

(二) 对程序的四项基本要求

1. 在了解被审计单位及其环境的整个过程中，结合对各类认定的考虑识别风险。
2. 将识别的风险与认定层次可能发生错报的领域相联系 **[否则考虑3/并非应当]**。
3. 评价识别出的风险是否更广泛地与财务报表整体相关，进而潜在地影响多项认定。
4. 考虑发生错报的可能性，以及潜在的错报的重大程度是否足以导致重大错报。

[真题/单选/2014]下列有关识别、评估和应对重大错报风险的说法中，错误的是()。

A. 在识别和评估重大错报风险时，注册会计师应当考虑发生错报的可能性以及潜在错报的重大程度

B. 注册会计师**应当**将识别的重大错报风险与特定的某类交易、账户余额和披露的认定相联系 **[把活的说死了]**

C. 对于某些重大错报风险，注册会计师可能认为仅通过实质性程序无法获取充分、适当的审计证据

D. 在实施进一步审计程序的过程中，注册会计师可能需要修正对认定层次重大错报风险的评估结果

[答案]B

(三) 重大错报风险的两个层次

1. 认定层风险常常与具体的交易类别、账户余额或财务报表列报相联系。

例如，赊销审批不严导致应收账款的计价和分摊认定存在重大错报风险；存在重大的关联方交易，表明关联方及关联方交易的披露认定可能存在重大错报风险。

2. 报表层风险不限于具体的交易类别、账户余额或财务报表列报。

例如，信息系统故障频发、控制环境薄弱、财务主管更换频繁、管理层缺乏诚信或承受异常的压力可能引发舞弊风险，这些风险不限于具体认定，与报表整体相关。

[真题/单选/2016] 下列情形中，通常表明存在财务报表层次重大错报风险的是()。

- A. 被审计单位的竞争者开发的新产品上市
- B. 被审计单位从事复杂的金融工具投资
- C. 被审计单位资产的流动性出现问题
- D. 被审计单位存在重大的关联方交易

[答案]C

(四) 考虑控制环境的影响

报表层次的重大错报风险很可能源于薄弱的控制环境。

(五) 将控制与认定相联系

评估重大错报风险时，应将了解的控制与特定认定相联系。

(六) 考虑财务报表的可审计性

如发现下列情况，并对报表局部或整体的可审计性产生疑问，应考虑发表保留或无法表示意见，必要时考虑解约：

1. 会计记录的状况和可靠性存在重大问题，不能获取充分、适当的审计证据以发表无保留意见；
2. 对管理层的诚信存在严重疑虑。

二、需要特别考虑的重大错报风险

特别风险，是指注册会计师需要特别考虑的重大错报风险。在判断特别风险时，注册会计师不应考虑识别出的控制对相关风险的抵消效果。

[真题/综合/2016] A 注册会计师负责审计甲公司 2015 年度财务报表。

资料三

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了审计计划，部分内容摘录如下：

(3) 甲公司 2015 年起涉足互联网金融业务。A 注册会计师了解了相关内部控制，认为其设计有效并得到执行，故这类交易不存在特别风险，拟实施控制测试和实质性分析程序。

要求：指出审计计划的内容是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

[答案] 不恰当。考虑是否存在特别风险时，不应考虑识别出的控制的抵消效果。

(一) 确定特别风险的考虑事项

1. 风险是否属于舞弊风险；
2. 风险是否与近期经济环境、会计处理方法和其他方面的重大变化有关；
3. 交易的复杂程度；
4. 风险是否涉及重大的关联方交易；
5. 财务信息计量的主观程度，特别是计量结果是否具有高度不确定性[会计估计]；
6. 风险是否涉及异常或超出正常经营过程的重大交易。

(二) 非常规交易和判断事项导致的特别风险

日常的、不复杂的、经正规处理的交易不太可能产生特别风险。特别风险通常与重大的非常规交易和判断事项有关。

1. 非常规交易的特征

- (1) 管理层更多地介入会计处理；

- (2) 数据收集和处理进行更多的人工干预;
- (3) 复杂的计算或会计处理方法;
- (4) 非常规交易的性质可能导致难以实施有效控制。

2. 判断事项的特征

- (1) 对涉及会计估计、收入确认等会计原则存在不同的理解;
- (2) 所要求的判断可能是主观和复杂的, 或需要对未来事项做出假设。

(三) 针对识别的特别风险考虑相关的控制

与重大非常规交易或判断事项相关的风险很少受日常控制的约束, 应了解是否针对特别风险设计和实施了专门控制。

[真题/简答/2016] ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计甲公司 2015 年度财务报表, 确定财务报表整体的重要性为 100 万元, 审计工作底稿中与负债审计相关的部分内容摘录如下:

(2) 甲公司 2015 年末与一项未决诉讼相关的预计负债存在特别风险, 因其为单一事项, A 注册会计师认为直接实施细节测试更有效率, 未了解和测试相关内部控制。

要求: 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。

[答案] 不恰当。针对特别风险, 应当对内部控制进行了解, 并视情况进行相关控制测试。

[真题/单选/2015] 下列有关特别风险的说法中, 正确的是()。

- A. 注册会计师在判断重大错报风险是否为特别风险时, **应当**考虑识别出的控制对于相关风险的抵消效果
- B. 注册会计师应当将管理层凌驾于控制之上的风险评估为特别风险 [D13. 1J]
- C. 注册会计师**应当**了解并测试与特别风险相关的控制 [D8. 3J 控制测试不是强制的]
- D. 注册会计师**应当**对特别风险实施细节测试 [D8. 4J 可以将控制测试与实质性分析结合]

[答案] A

三、仅实质性程序无法应对重大错报风险

当日常交易采用高度自动化处理时, 审计证据可能仅以电子形式存在, 实质性程序中的检查、计算、观察等程序均难以实施, 注册会计师仅通过实施实质性程序难以获取充分、适当审计证据的可能性。审计证据的充分性和适当性取决于自动化信息系统相关控制的有效性。

应对: 评价被审计单位针对这些风险设计的控制 [了解], 并确定其执行情况 [控制测试]。

四、对风险评估的不断修正

评估重大错报风险是一个连续和动态地收集、更新与分析信息的过程, 贯穿于整个审计过程的始终。对认定层次重大错报风险的评估可能随着不断获取审计证据而做出相应的变化。

第八章 风险应对

考情统计

本章 2014~2016 年累计考了 19.5 分, 年均 6.5 分, 分值属于中低水平。其中选择题占 40%, 简答题和综合题占 60%; 第三节分值最高, 占半壁江山, 第四节次之, 占三分之一, 第二节的分值最低, 只有区区 1 分。

总体来说, 本章难度较低, 但需要了解和记忆的内容居多, 难以理解的内容较少。

某些重要知识，例如审计程序的不可预见性、控制测试的可选择性、实质性程序对重要认定的强制性、期中实施控制测试、利用以前年度控制测试结论、针对特别风险的控制测试与实质性程序等，常常结合实际问题考核简答和综合题，而本章知识往往是解答这类理论结合实际问题的关键。这表明，在直接考分的背后，本章还有不少的间接分值。

年度	题型	题量	分值	考点
2016	单选	2	2	总体应对报表层风险[1]，实质性程序[4]
	多选	1	2	控制测试时间[3]
	综合	2	4	控制测试必要性与时间安排[3]、实质性程序[4]
2015	单选	1	1	进一步审计程序时间[2]
	多选	1	2	不可预见性程序[1]
	简答	1	4	控制测试性质与时间[3]
	综合	1	1.5	实质性程序[4]，控制测试性质[3]
2014	单选	1	1	实质性程序的时间[4]
	简答	1	0.5	实质性程序[4]
	综合	1	1.5	控制测试性质[3]、针对特别风险的实质性程序[4]

第一节 应对财务报表层风险

一、针对报表层风险的总体应对措施

1. 向审计项目组强调保持职业怀疑的必要性；
2. 分派更有经验或特殊技能的审计人员或利用专家工作；
3. 提供更多的督导；
4. 对拟实施审计程序性质、时间安排或范围做出总体修改。
5. 在选择进一步审计程序时融入更多的不可预见的因素。

二、修改进一步程序的总体方案

总体方案包括综合性方案和实质性方案。无论哪一种方案，都应对所有**重大交易、账户余额和披露**设计和实施实质性程序[不妨将这种要求称为“重大必要性”]。

(一) 综合性方案

综合性方案是指控制测试与实质性程序结合使用。

1. 通常情况下，选择综合性方案。
2. 必须实施控制测试时，须选择综合性方案。

(二) 实质性方案

实质性方案意味着进一步审计程序以实质性程序为主。

1. 如仅实施实质性程序，应选择实质性方案；
2. 如财务报表层重大错报风险高，倾向于实质性方案。

(三) 针对控制环境

报表层风险很可能源于控制环境薄弱。针对控制环境缺陷导致的报表层风险，总体修改审计程序的方法有：

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。

[真题/单选/2016] 下列各项措施中, 不能应对财务报表层次重大错报风险的是()。

A. 在期末而非期中实施更多的审计程序 [针对控制环境之 1]

B. 扩大控制测试的范围 [反了]

C. 增加拟纳入审计范围的经营地点的数量 [针对控制环境之 3]

D. 增加审计程序的不可预见性 [总体应对措施之 5]

[答案]B

三、提高程序不可预见性[思路/实施要点/示例]

(一) 思路

1. 对某些未测试过的低于重要性水平或风险较小的账户余额和认定实施实质性程序;

2. 调整实施审计程序的时间, 使其超出被审计单位的预期。

3. 采取不同的审计抽样方法, 使当期抽取的测试样本与以前有所不同;

4. 选取不同的地点实施审计程序, 或预先不告知被审计单位所选定的测试地点。

(二) 实施要点

1. 事先与被审计单位高层管理人员沟通, 要求实施不可预见性程序, 但不告知其具体内容

[高风亮节, 君子风度];

2. 虽然对于不可预见性程度没有量化的规定, 但项目组可根据对舞弊风险的评估等确定具

有不可预见性的程序;

3. 项目合伙人需要安排项目组成员有效地实施具有不可预见性的审计程序, 但同时要避免

使项目组成员处于困难境地。

(三) 示例[表 8-1]

审计领域	可能适用的不可预见性审计程序
存货	向以前审计过程中 接触不多 的员工询问, 例如采购、销售、生产人员等
	在 不事先通知 情况下, 选择一些以前未曾到过的盘点地点进行存货监盘
现金和银行存款	多选几个月 的银行存款余额调节表进行测试
	对有大量银行账户的, 考虑 改变抽样方法
销售和应收账款	向以前审计中 接触不多 或 未曾接触 过的被审计单位员工询问, 例如负责处理大客户账户的销售部人员
	改变 实质性分析程序的对象, 例如按细类分析收入
	针对销售和销售退回 延长 截止测试期间
	实施以前 未曾考虑 过的程序, 例如: (1) 函证销售条款或对销售额较 不重要 、以前 未曾关注 的销售, 例如对出口销售实施实质性程序; (2) 实施 更细致 分析程序, 例如使用计算机辅助审计技术复核销售及客户账户; (3) 测试 以前未曾函证 的账户余额, 如金额为负或零的账户或余额低于以前设定的重要性水平的账户; (4) 改变函证日期 , 把函证截止日提前或推迟; (5) 对关联公司, 除函证外, 实施 其他 程序验证。

采购和应付账款	如果 以前未曾 对应付账款余额普遍进行函证,可考虑直接向供应商函证确认余额。如果经常采用函证方式,可考虑 改变 函证的范围或者时间
	对以前由于低于重要性水平而 未曾测试 过的采购项目,进行细节测试
	使用计算机辅助审计技术审阅采购和付款账户,以发现 特殊项目 ,例如不同供应商使用相同银行账户
固定资产	对以前由于低于设定的重要性水平而 未曾测试 过的固定资产进行测试,例如考虑实地盘查一些价值较低的固定资产,如汽车和其他设备等
集团审计项目	修改组成部分审计工作的范围或区域,如 增加 某些不重要的组成部分的审计工作量,或 实地去 组成部分开展审计工作

[真题/多选/2015] 下列有关审计程序不可预见性的说法中,正确的有()。

- A. 注册会计师需要与被审计单位管理层事先沟通拟实施具有**不可预见性**的审计程序的要求,但不能告知其具体内容
- B. 注册会计师应当**在签订审计业务约定书时**明确提出拟在审计过程中实施具有不可预见性的审计程序,但不能明确其具体内容**[操之过急。存在报表层风险时才增加不可预见性]**
- C. 注册会计师采取不同的抽样方法使当年抽取的测试样本与以前有所不同,可以增加审计程序的**不可预见性**
- D. 注册会计师通过调整实施审计程序的时间,可以增加审计程序的**不可预见性**

[答案]ACD

第二节 进一步审计程序

一、进一步审计程序概念

(一) 进一步审计程序的含义

1. 针对谁?针对评估的认定层次重大错报风险;
2. 比谁进一步?建立在风险评估程序的基础上;
3. 重点何在?在性质、时间安排和范围中, **性质最为重要**。

(二) 设计进一步程序的考虑因素

1. **风险的重要性,即风险造成的后果的严重程度。**
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(人工控制还是自动化控制)。**
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。**

二、进一步审计程序的性质

(一) 目的与作用

进一步审计程序按实施目的分为控制测试与实质性程序。

1. 控制测试通常更能有效应对完整性认定的风险**[跳出庐山方识真面目]**;
2. 实质性程序通常适用于发生、存在、计价认定**[瓮中捉鳖]**;
3. 如拟在控制运行有效的基础上设计实质性程序,就先实施控制测试;如认为即使不存在控制,发生重大错报的风险仍较低,那么仅实施实质性程序就可能获取充分、适当的证据。

[真题/单选/2012] 在识别被审计单位管理层未向注册会计师披露的诉讼事项[完整性]时，

下列各项审计程序中，通常无效的是()。

- A. 复核法律费用账户记录[跳出了庐山]
- B. 查阅治理层的会议纪要[跳出了庐山]
- C. 查阅被审计单位与外部法律顾问之间往来信函[跳出了庐山]
- D. 根据**管理层提供的诉讼事项清单**[这是本题的庐山]，检查相关的文件记录[身在庐山中]

[答案]D

(二) 类型与认定

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

1. 判断销售交易发生**认定**的重大错报风险时，除**检查**协议外，还可能需要**函证**协议条款的完整性。

2. **函证**可以为应收账款在某一时点的**存在认定**提供审计证据，但**通常不能**为应收账款的计价认定提供证据。

3. 对应收账款的**计价认定**，通常需要**检查**应收账款账龄和期后收款情况、了解欠款客户的信用情况等。

三、进一步审计程序的时间

(一) 时间的含义

- 1. 实施程序要获取的审计证据的期间或时点。
- 2. 何时[期中还是期末]实施进一步审计程序；

例如，2017年2月10日函证2016年12月31日的应收余额。前者是实施函证程序的时间，后者就是应收账款适用的时点。

通常，证据产生的时间决定了程序实施的时间：期末账户余额只能在接近期末或期末后实施程序；期间的交易、事项既可以选择在发生时获取证据，也可以选择期末或期后实施审计，但必须权衡利弊。

(二) 时间的选择

时间的选择，主要是在期中与期末之间权衡。

期末实施程序属于常态。期中实施程序既有好处，也有局限性。好处：早计划、早发现、早解决。局限性：

- 1. 可能难以获取期中以前的充分、适当的审计证据；
- 2. 剩余期间还会发生重大交易或事项，影响证据有效性；
- 3. 管理层可能在期末调整甚至篡改期中以前的记录。

通常，当重大错报风险较高时，应考虑在期末或接近期末实施实质性程序；如期中实施了进一步程序，还应当针对剩余期间获取审计证据。

(三) 时间的考虑因素

- 1. **控制环境**[列在首位。涉及到期中证据有效性能否延伸到期末]
- 2. **何时能得到相关信息**[实施程序时间在获得信息之后/彩虹总在风雨后]
- 3. **错报风险的性质**。例如，被审计单位可能在期末以后伪造销售合同以虚增收入，注册会计师可考虑在期末获取所有销售合同及相关资料。

4. 审计证据适用的期间或时点。例如，对存货期末余额，不能在期中实施监盘程序。

5. 审计程序的性质。例如，观察可能只适用证实内部控制在特定时点的执行情况，难以证实一段时间的执行状况。

[真题/单选/2015] 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期中实施进一步审计程序[助防弊利以前]

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[程序总在证据后]

C. 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[风险低时才能提前]

D. 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[把活的说死了]

[答案]D

四、进一步审计程序的范围

进一步审计程序的范围是指实施程序的数量[次数]，与审计证据的数量密切相关。但只有当审计程序的性质与风险相关时，扩大程序的范围才是有效的。

1. 确定范围的一般考虑因素：重要性水平[反向]，评估的重大错报风险[同向]，计划的保证程度[同向]。

2. 使用计算机辅助审计技术的[极端]情形：可以对电子化的交易和账户文档进行更广泛[甚至100%]的测试。

3. 使用审计抽样的[极端]情形：恰当的抽样方法通常可以得出有效结论。但样本过小，抽样方法不当，或对例外的追踪不当，都可能导致抽样风险很大。

第三节 控制测试

一、控制测试的概念

(一) 含义[概念]

控制测试是为了证实控制执行的有效性而实施的测试，包括测试控制如何运行、是否一贯执行、由谁或以何种方式运行。

[真题/综合/2016] 甲公司是会计师事务所的常年审计客户，主要从事肉制品的加工和销售。A 注册会计师负责审计甲公司 2015 年度财务报表。

资料四：

甲公司部分原材料系向农户采购。财务人员办理结算时应当查验农户身份证，并将身份证复印件及农户签字的收据作为付款凭证附件。2000 元以上的付款应当通过银行转账。

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了与采购与付款交易相关的审计工作，部分内容摘录如下：

(2) 注册会计师在实施控制测试时，发现一笔 8000 元的采购交易被拆分成八笔，以现金支付。财务经理解释该农户无银行卡。A 注册会计师询问了该农户，对控制测试结果满意。

要求：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。

[答案]不恰当。控制未得到执行。

[真题/简答/2015] 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 [只能证实是否执行，不能证实执行效果]，认为该控制运行有效。

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。

[答案]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。

(二) 必要性

控制测试需要考虑成本效益，并非在任何情况下都要实施。当存在下列情形之一时，应实施控制测试：

1. 在评估认定层次重大错报风险时，预期控制运行有效；
2. 仅实质性程序不足以提供认定层次充分、适当的证据。

[真题/综合/2016] A 注册会计师在了解与费用完整性认定相关的内部控制后，将控制风险评估为高，拟不测试其运行有效性，直接实施细节测试。

要求：指出是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

[答案]恰当。

[真题/综合/2015] A 注册会计师认为甲集团公司存在低估负债的特别风险，在了解相关控制后，未信赖这些控制，直接实施了细节测试。

要求：指出是否恰当，如不恰当，简要说明理由。

[答案]恰当。

[真题/单选/2013] 下列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

[答案]C

[解析]但看 C，貌似“有懈可击”：实质性程序的“应当实施”并非绝对的，而是针对“重要”交易、账户余额与列报。但这个“重要”已在题干部分给出。

二、控制测试的性质

(一) 控制测试性质的概念

1. 控制测试性质的含义与主要因素

控制测试性质是指控制测试所使用的程序类型及其组合。

决定控制测试的性质的主要因素是计划从控制测试获取的保证程度。对控制有效性的信赖程度越高，应当获取越有说服力[相关性]的审计证据。尤其在“实无法降”时，应当获取有关控制运行有效性的更高的保证水平。

2. 控制测试程序及其局限性

(1) 询问。询问被审计单位适当员工，获取内部控制运行情况的信息。**询问本身不足以测试控制运行的有效性；**

(2) 观察。测试不留下书面记录的控制(如职责分离)的运行情况的有效方法。**观察提供的证据仅限于观察发生的时点；**

(3) 检查。适用于留有书面证据的控制运行情况。

(4) 重新执行。重新执行所测试的控制。

[真题/简答/2012] 在 2011 年度财务报表审计中，A 注册会计师了解的相关情况、实施的部分审计程序及相关结论摘录如下：

(2) 甲公司与现金销售相关的内部控制设计合理并得到执行**应当实施控制测试**。A 注册会计师对与现金销售相关的内部控制实施控制测试。经**询问**财务经理，了解到 2011 年度相关控制运行有效，未发现例外事项。A 注册会计师**认为** 2011 年度与现金销售相关的内部控制运行有效。

要求：针对资料中所述的审计程序及相关结论，假定不考虑其他条件，逐项指出其是否恰当，简要说明理由。

[答案]不恰当。仅通过询问程序不能获取控制运行有效性的证据，还应实施检查或重新执行等程序。

(二) 确定控制测试性质的三方面考虑

1. 考虑所测试的特定控制的性质

如存在反映控制运行有效性的文件记录，可实施检查程序；否则应考虑询问、观察，或借助计算机辅助审计技术。

2. 考虑测试与认定直接相关和间接相关的控制

不仅应考虑与认定直接相关的控制，还应考虑与认定间接相关的控制，以获取支持控制运行有效性的证据。

3. 如何对自动化应用控制实施控制测试

由于信息技术处理过程的内在一贯性，如获得**应用控制已得以执行、一般控制已有效运行**这两个方面的审计证据，就能作为自动控制在相关期间运行有效性的重要证据。

(三) 实质性程序结果对控制测试结果的影响

如实质性程序发现某项认定存在重大错报，通常说明内部控制存在重大缺陷。此时，应降低对相关控制的信赖程度、调整实质性程序的性质、扩大实质性程序的范围等。但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。

[真题/简答/2015] 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。

[答案]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。

三、控制测试时间安排

(一) 控制测试时间的含义

1. 何时实施控制测试**测试控制的时间**；

2. 所测试控制实施的时点或期间**执行控制的时间**。

测试时间**最好**是执行控制的时间**尤其是时点性控制**，也可以晚于执行的时间**通常指时期性控制**，但**不能**早于该时间。

想获得控制在一个期间有效运行的充分、适当的证据，仅在多个不同时点测试运行的有效性并进行简单累加是**不够的**，还应测试其他控制，包括测试对控制的监督。

(二) 期中实施控制测试[特爱考]

期中测试控制比期末测试具有更积极的作用**[早计划、早发现、早解决]**。但**即使已证实控制在期中运行有效性，仍需考虑如何能[不是是否需要]将该结论合理延伸至期末。**

针对期中控制测试结论能否有效延伸至期末的问题，注册会计师应实施下列两类审计程序，获取充分、适当的审计证据。

1. 获取控制在剩余期间发生重大变化的证据[变没变]

- (1) 如没有变化，可能决定信赖期中获取的审计证据；
- (2) 如发生了变动，需要了解并测试这些变化对期中审计证据的影响。

2. 确定针对剩余期间还需获取的补充证据[补什么]

- (1) 评估的认定层次重大错报风险的重要程度；
- (2) 期中测试的特定控制自期中测试后发生的重大变动。
- (3) 期中获取的控制运行有效性证据的充分程度；
- (4) 剩余期间的长度；
- (5) 在信赖控制的基础上拟减少实质性程序的范围；
- (6) 控制环境的强弱；

测试对控制的监督也能作为一项有益的补充证据。

(三) 考虑以前[审计获取的]控制测试的证据

思路：考虑控制至本期是否发生变化。

1. 发生变化

需要考虑以前获取的证据在本期是否仍然相关。

(1) 如系统的变化仅仅使被审计单位从中获取新的报告[留旧增新]，则通常不影响原有控制执行有效的证据。

(2) 如系统的变化引起数据累积或计算程序发生改变[以新换旧]，则可能影响以前控制测试证据的相关性[不能利用]。注册会计师应在本期测试这些控制的运行有效性。

2. 未发生变化

如控制领域存在特别风险，不论是否发生变化，都不应依赖以前审计获取的证据，应在本期测试这些控制的运行有效性。

如不存在特别风险，应运用职业判断确定是否在本期审计中测试其运行有效性，以及本次测试与上次测试的间隔期间，但每三年至少对全部控制轮流测试一次。

在确定利用以前获取证据是否适当和测试控制的时间间隔时，应考虑以下 6 个因素或情况：

(1) 控制要素的有效性**[包括控制环境、对控制的监督、风险评估过程]**；例如，控制环境薄弱或对控制的监督薄弱时，缩短测试间隔或不信赖以前的证据。

(2) 控制特征(人工/自动化)产生的风险。当相关控制中人工成分较大时，可能在本期测试控制的有效性**[不利用]**。

(3) 信息技术一般控制的有效性。一般控制薄弱时，可能更少地依赖以前获取的证据。

(4) 影响内部控制的重大人事变动。如发生重大变动，可能决定在本期审计中不依赖以前审计获取的证据。

(5) 控制环境变化。当环境变化表明需要对控制做出相应变动，但控制却没有作出相应变动时，原有的控制不再有效，可能导致本期报表发生重大错报，不应依赖以前的审计证据。

(6) 重大错报风险和对控制的拟信赖程度。如重大错报风险较高或对控制的拟信赖程度较高，注册会计师应缩短再次测试控制的时间间隔或完全不信赖以前审计获取的审计证据。

如拟信赖以前获取的某些控制有效运行的审计证据，应在每次审计时选取足够数量的控制测试其运行有效性；不应将所有拟信赖控制的测试集中于某一次审计而在之后的两次审计中不进行任何测试。

小结：

发生变化，根据变化情况决定是否利用；

未发生变化、不存在特别风险且符合职业判断，可利用；如利用，每年测试一部分，不超过三年一轮回。

[真题/多选/2016]下列有关利用以前审计获取的有关控制运行有效性的审计证据的说法中，错误的有()。

A. 如果拟信赖以前审计获取的有关控制运行有效性的审计证据，注册会计师**应当通过询问程序**获取这些控制是否已经发生变化的审计证据**[应结合观察程序]**

B. 如果拟信赖的控制在本期发生变化，注册会计师应当考虑以前审计获取的有关控制运行有效性的审计证据是否与本期审计相关

C. 如果拟信赖的控制在本期未发生变化，注册会计师可以**运用职业判断决定**不在本期测试其运行的有效性**[应考有无特别风险]**

D. 如果拟信赖的控制在本期未发生变化，控制应对的重大错报风险越高，本次控制测试与上次控制测试的时间间隔越短

[答案]AC

[真题/综合/2016]A 注册会计师负责审计甲公司 2015 年度财务报表。审计工作底稿中记录了审计计划，部分内容摘录如下：

甲公司物流信息系统的自动化应用控制在 2014 年度审计中经测试运行有效。因这些控制本年未发生变化，A 注册会计师拟通过测试相关信息技术一般控制的运行有效性，以确定这些应用控制持续有效运行**[测试一般控制，不测试应用控制，需确认不存在特别风险。如存在，即使没变化也不能利用以前年度控制测试结论]**。

要求：指出审计计划的内容是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

[答案]不恰当。还应当考虑相关领域是否存在特别风险。如存在特别风险，所有有关物流信息系统的自动化应用控制运行有效的证据必须来自本年的控制测试。

[真题/简答/2015]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。

要求：指出做法是否恰当。如果不恰当，简要说明理由。

[答案]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。

[真题/简答/2015] A 注册会计师审计甲公司 2014 年度财务报表。

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。

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。

[答案]不恰当。还应当考虑相关领域是否存在特别风险。如存在，应在本期测试拟利用的应用控制。

四、控制测试的范围

(一) 一般考虑因素

首先考虑对控制的信赖程度。除此之外，还应考虑：

1. 整个拟信赖期间控制执行的频率[同向]；
2. 所审计期间，拟信赖控制运行有效性的时间长度[同向]；
3. 控制的预期偏差率[同向]；
4. 测试与认定相关的其他控制获取的证据的范围[反向]；
5. 拟获取的有关认定层次控制运行有效性的证据的相关性和可靠性[同向]。

(二) 对自动化控制测试范围的特别考虑

在确认信息技术处理具有内在一贯性的基础上，一旦确定信息技术内部控制正在执行，注册会计师通常无须扩大控制测试的范围。

为确定信息技术控制的一贯性，需要执行下列测试[记忆]：

1. 测试与该应用控制有关的一般控制的运行有效性；
2. 确定系统是否发生变动，如果发生变动，是否存在适当的系统变动控制；
3. 确定对交易的处理是否使用授权批准的软件版本。

第四节 实质性程序

一、实质性程序的含义和要求

(一) 实质性程序的目的与强制性

实质性程序用于发现认定层次的重大错报。实质性程序是必要程序[重大强制性]。

(二) 针对特别风险的实质性程序

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。[不做控制测试]仅实施实质性分析不足以获取有关特别风险的充分、适当的审计证据。

注册会计师应当专门针对特别风险设计和实施实质性程序。

例如，如认为管理层面临实现盈利压力可能提前确认收入[舞弊，特别风险]，设计询证函时不仅应考虑函证应收账款的账户余额[常程序]，还应考虑[不可预见性程序]：

1. 针对交货、结算及退货条款询证销售协议的**细节条款**；
2. 针对销售协议及其变动情况询问**非财务人员**。

附：针对特别风险的小结[五不]

1. 识别特别风险时，**不能考虑内部控制的抵消效果**；

2. 了解与特别风险相关的控制，不能仅了解常规控制，应了解专门设计和实施的针对性控制；

3. 测试特别风险相关的控制时，不能依赖以前年度实施控制测试形成结论，必须在本期实施控制测试；

4. 应对特别风险时，不能仅实施常规的实质性程序，要针对特别风险设计和实施专门的实质性程序；专门程序不能只有实质性分析程序：要么将实质性分析与控制测试结合，要么将实质性分析与细节测试相结合，要么全部实施细节测试。

二、实质性程序的性质

(一) 实质性程序的类型

1. 实质性程序的性质，是指实质性程序的类型及其组合。例如，存货监盘就是由询问、观察、实物检查组合而成的程序。

2. 实质性程序的具体类型包括：

(1) 细节测试[检查、询问、观察、函证、重新计算]；

(2) 实质性分析程序；

(3) 将财务报表与其所依据的会计记录进行核对或调节；

(4) 检查财务报表编制过程中作出的重大分录和其他调整。

[真题/单选/2016] 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

[具体类型之(4)]

[答案]D

[解析]A中“所有”应为“重要”，B中实质性分析程序不是必须的：按规定，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；C中控制测试是可能的，不是“应当”的。

(二) 细节测试的方向与认定

1. 在针对存在或发生认定设计细节测试时，选择包含在财务报表金额中的项目[逆向]，并获取相关审计证据；

2. 针对完整性认定的细节测试，应选择有证据表明应包含在财务报表金额中的项目[正向]，并调查是否确实包括在内；对漏记应付账款的风险，可检查期后付款记录。

(三) 设计实质性分析的考虑因素

实质性分析适用于在一段时期内存在可预期关系的大量交易。**设计实质性分析时应考虑以下因素：**

1. 对特定认定使用实质性分析程序的适当性；

2. 对已记录金额或比率做预期时，所依据的数据的可靠性；

3. 预期准确程度是否足以在计划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。

三、实质性程序的时间

(一) 实质性程序的常态时间

注册会计师通常在期末或接近期末实施实质性程序，这是由财务报表审计的性质，即编制财务报表的时间决定的。

(二) 考虑是否在期中实施实质性程序

1. 对成本效益的权衡

期中实施实质性程序，本身也要消耗审计资源；为使期中获得的证据的有效性能够合理延伸至期末，又需要进一步消耗审计资源。

注册会计师需要权衡这两部分审计资源的总和是否能够显著小于完全在期末实施实质性程序所需消耗的审计资源。如不符合成本效益原则，往往在期末实施实质性程序。

2. 是否在期中实施实质性程序的考虑因素

(1) 控制环境和其他相关的控制；

(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) 在剩余期间，能否通过实施实质性程序或将其与控制测试结合，降低期末存在错报而未被发现的风险[错报能否在期末审计时发现]。

[真题/单选/2013] 下列有关实质性程序的时间安排的说法中，正确的是()。

- A. 应对舞弊风险的实质性程序应当在资产负债表日后实施[发现舞弊后应立即实施]
- B. 针对账户余额的实质性程序应当在接近资产负债表日实施[可以到4月底]
- C. 实质性程序应当在控制测试完成后实施[可能不进行测试]
- D. 实质性程序的时间安排受被审计单位控制环境的影响

[答案]D

[解析]考虑是否期中实施实质性程序时，应考虑控制环境和其他相关的控制[1/6 因素]。

3. 将期中证据的有效性延伸到期末的两种选择

(1) 针对剩余期间实施进一步实质性程序[首选]；

(2) 将实质性程序和控制测试结合使用[备选]。

如果仅实质性程序不足将期中结论延伸至期末，还应测试剩余期间控制运行的有效性或针对期末实施实质性程序。

延伸实质性程序获得的证据，不能没有实质性程序；延伸控制测试的证据，完全凭借控制测试[谁的孩子谁抱走/要退东吴的兵，得用东吴的人]。

如识别出舞弊导致的重大错报风险[最严重的特别风险]，为将期中结论延伸至期末而实施的程序通常是无效的，应考虑在期末或者接近期末实施实质性程序。

[真题/单选/2014] 下列关于实质性程序时间安排的说法中，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[无需延伸]

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 [难以延伸]

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 [过这村没这店]

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 [要退东吴的兵，得用东吴的人]

[答案]D

(三) 如何考虑以前审计获取的审计证据

以前年度实施实质性程序获取的证据，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。

对于利用以前通过实质性程序获取的审计证据，要采取更加慎重的态度、受到更加严格的限制。

只有以前的审计证据及事项未发生重大变动时，以前的证据才可用作本期的有效证据。即便如此，也应在本期实施审计程序，以确定证据是否具有持续相关性。

[真题/综合/2013] 2012 年 4 月，ABC 会计师事务所首次接受委托，审计甲公司 2012 年度财务报表。

因被投资单位(联营企业)资不抵债，甲公司于 2011 年度对一项金额重大的长期股权投资全额计提减值准备。2012 年末，该项投资及其减值准备余额未发生变化，审计项目组拟不实施进一步审计程序。

要求：指出项目组处理是否存在不当之处。简要说明理由。

[答案]存在不当之处。理由：注册会计师应当在本期实施审计程序，确定以前针对该项股权投资获取的证据是否具有持续的相关性。

四、实质性程序的范围

确定实质性程序范围时，应当考虑认定层次重大错报风险和控制测试结论。

1. 确定**细节测试**范围时，既要考虑样本规模的大小，也要考虑选样方法的有效性。

2. 确定**实质性分析**程序的范围需要考虑两个方面：

(1) 分析什么层次的数据。例如，按不同产品线、不同季节或月份、不同经营地点或存货存放地点等实施实质性分析。

(2) 调查什么幅度或性质的偏差。这取决于认定层次[实际执行]的重要性水平。