

第八章 风险应对

序号	考点	考频
考点一	针对财务报表层次重大错报风险的总体应对措施	★★★★★
考点二	针对认定层次重大错报风险的进一步审计程序	★★★★
考点三	控制测试	★★★★★
考点四	实质性程序	★★★★★

2017年注册会计师《审计》高频考点：针对财务报表层次重大错报风险的总体应对措施

我们一起来学习 2017 年注册会计师《审计》高频考点：针对财务报表层次重大错报风险的总体应对措施。

【内容导航】

1. 总体应对措施
2. 当控制环境存在缺陷时的考虑
3. 增加审计程序不可预见性的方法
4. 总体应对措施对拟实施进一步审计程序的总体方案的影响

【考频分析】

考频：★★★★★

复习程度：理解掌握本考点。

【高频考点】针对财务报表层次重大错报风险的总体应对措施

注册会计师应当针对评估的财务报表层次重大错报风险确定总体应对措施，并针对评估的认定层次重大错报风险设计和实施进一步审计程序，以将审计风险降至可接受的低水平。

（一）总体应对措施

- 向项目组强调保持职业怀疑的必要性；
- 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；
- 提供更多的督导；
- 使某些程序不被管理层预见或事先了解；
- 对拟实施审计程序的性质、时间和范围做出总体修改

（二）当控制环境存在缺陷时的考虑

如果控制环境存在缺陷，注册会计师在对拟实施审计程序的性质、时间安排和范围作出总体

修改时应当考虑：

1. 性质：通过实施实质性程序获取更广泛的审计证据；
2. 时间：在期末而非期中实施更多的审计程序；
3. 范围：增加拟纳入审计范围的数量。

（三）增加审计程序不可预见性的方法

注册会计师可以通过以下方式提高审计程序的不可预见性：

（1）对某些未测试过的低于设定的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，使当年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。

（四）总体应对措施对拟实施进一步审计程序的总体方案的影响

拟实施进一步审计程序的总体方案包括实质性方案（以实质性程序为主）和综合性方案（控制测试+实质性程序）。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”。

2017年注册会计师《审计》高频考点：针对认定层次重大错报风险的进一步审计程序

我们一起来学习2017年注册会计师《审计》高频考点：针对认定层次重大错报风险的进一步审计程序。

【内容导航】

1. 进一步审计程序的含义
2. 设计进一步审计程序时的考虑因素
3. 设计进一步审计程序方案的选择

【考频分析】

考频：★★★

复习程度：理解掌握本考点。

【高频考点】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

进一步审计程序包括：控制测试、实质性程序（包括细节测试、实质性分析程序）。

注册会计师设计和实施的进一步审计程序的性质、时间安排和范围，应当与评估的认定

层次重大错报风险具备“明确的对应关系”。

(二) 设计进一步审计程序时的考虑因素

- (1) 风险的重要性；
- (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) 被审计单位采用的特定控制的性质；
- (5) 注册会计师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

(三) 设计进一步审计程序方案的选择

(1) 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，即将测试控制运行的有效性与实质性程序结合使用；

(2) 如果风险评估程序未能识别出与认定相关的任何控制，或注册会计师认为控制测试很可能不符合成本效益原则，注册会计师可能认为仅实施实质性程序就是适当的；

(3) 小型被审计单位可能不存在能够被注册会计师识别的控制活动，注册会计师实施的进一步审计程序可能主要是实质性程序；

(4) 如仅通过实质性程序无法应对重大错报风险，注册会计师必须通过实施控制测试，才可能有效应对评估出的某一认定的重大错报风险；

(5) 无论选择何种方案，注册会计师都应当对所有重大的各类交易、账户余额和披露设计和实施实质性程序。

2017年注册会计师《审计》高频考点：控制测试

我们一起来学习 2017 年注册会计师《审计》高频考点：控制测试。

【内容导航】

1. 控制测试的含义
2. 控制测试的要求
3. 控制测试的性质、时间和范围



【考频分析】

考频：★★★★★

复习程度：理解掌握本考点。

【高频考点】控制测试

(一) 控制测试的含义

在理解控制测试含义时要注意与了解内部控制以及实质性程序之间的区别。

1. 了解内部控制（必须执行）
2. 控制测试（是否执行视具体情况而定）
3. 实质性程序（必须执行）

（二）控制测试的要求

（1）如果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，注册会计师应当实施控制测试，就控制在相关期间或时点的运行有效性获取充分、适当的审计证据。

（2）如果认为仅实施实质性程序获取的审计证据无法将认定层次重大错报风险降至可接受的低水平，注册会计师应当实施相关的控制测试，以获取控制运行有效性的审计证据。

（三）控制测试的性质、时间和范围

（1）控制测试采用审计程序的类型包括询问、观察、检查和重新执行。

（2）控制测试的时间包含两层含义：一是何时实施控制测试；二是测试所针对的控制适用的时点或期间。

（3）对于控制测试的范围，其含义主要是指某项控制活动的测试次数。注册会计师应当设计控制测试，以获取控制在整个拟信赖的期间有效运行的充分、适当的审计证据。

（4）如何考虑以前审计获取的审计证据？

①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。

②当控制在本期发生变化时注册会计师的做法。

如果拟信赖的控制自上次测试后已发生变化，注册会计师应当在本期审计中测试这些控制的运行有效性。

③当控制在本期未发生变化时注册会计师的做法：

如果拟信赖的控制自上次测试后未发生变化，且不属于旨在减轻特别风险的控制，注册会计师应当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时间间隔，但每三年至少对控制测试一次。

如果拟信赖以前审计获取的某些控制运行有效性的审计证据，注册会计师应当在每次审计时从中选取足够数量的控制，测试其运行有效性。

【提示】综上所述，如果拟信赖的控制自上次测试后未发生变化，且不属于旨在减轻特别风险的控制，则注册会计师应当在每次审计时从中选取足够数量的控制，测试其运行的有效性，累积对全部控制进行测试的周期不超过三年，也就是每三年至少要对全部的控制测试过一次。

④对特别风险的考虑。

鉴于特别风险的特殊性，对于旨在减轻特别风险的控制，不论该控制在本期是否发生变化，注册会计师都不应依赖以前审计获取的证据，应当在每次审计中都测试这类控制。

2017年注册会计师《审计》高频考点：实质性程序

我们一起来学习2017年注册会计师《审计》高频考点：实质性程序。

【内容导航】

1. 实质性程序的性质
2. 实质性程序的时间
3. 实质性程序的范围

【考频分析】

考频：★★★★★

复习程度：理解掌握本考点。

【高频考点】实质性程序

（一）实质性程序的性质

1. 细节测试和实质性分析程序的适用性

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

对在一段时期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。

2. 细节测试的方向

对于细节测试，注册会计师应当针对评估的风险设计细节测试，获取充分、适当的审计证据，以达到认定层次所计划的保证水平。例如：

（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；

（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。如为应对被审计单位漏记本期应付账款的风险，注册会计师可以检查期后付款记录。

3. 设计实质性分析程序时考虑的因素

【教师提示】参见分析程序的规定

（二）实质性程序的时间

1. 如何考虑期中审计证据

（1）如果在期中实施了实质性程序，注册会计师应当针对①剩余期间实施进一步的实质性程序，或②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。

（2）如果拟将期中测试得出的结论延伸至期末，注册会计师应当考虑针对剩余期间仅实施实质性程序是否足够。如果认为实施实质性程序本身不充分，注册会计师还应测试剩余期间相关控制运行的有效性或针对期末实施实质性程序。

（3）对于舞弊导致的重大错报风险，被审计单位存在故意错报或操纵的可能性，那么注册会计师更应慎重考虑能否将期中测试得出的结论延伸至期末。

●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。

2. 如何考虑以前审计获取的审计证据

（1）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（例如以前审计通过实质性程序测试过的某项诉讼在本期没有任何实质性进展），以前获取的审计证据才可能用作本期的有效审计证据。

（2）即便如此，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。

（三）实质性程序的范围

1. 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。

（1）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。

（2）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。

2. 在设计细节测试时，注册会计师除了从样本量的角度考虑测试范围外，还要考虑选样方法的有效性等因素。例如，从总体中选取大额或异常项目，而不是进行代表性抽样或分层抽样。

（考虑抽样风险和非抽样风险）

3. 实质性分析程序的范围。