

Provided by
Academy of Professional Accounting (APA)

CPA 知识讲解

审计

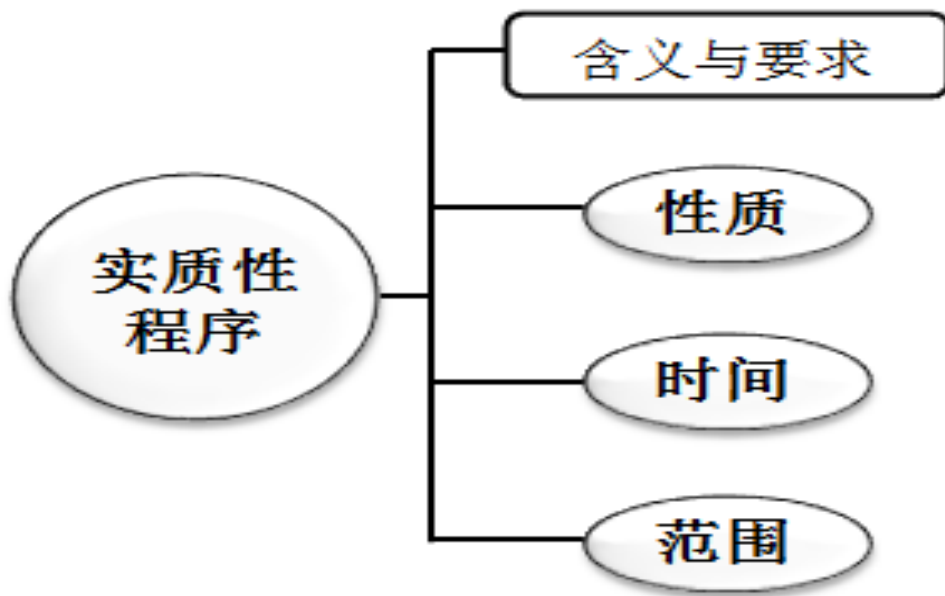
第三十讲：风险应对 4

讲师：Danielle





第八章第四节 实质性程序





第八章第四节 实质性程序

一、实质性程序的含义和要求

(一) 实质性程序的含义与一般要求

实质性程序用于发现认定层次的重大错报。具体包括：

- 1.对各类交易、账户余额和披露的细节测试；
- 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做出的重大会计分录和其他调整。

上述4种程序中，后两种程序仅在报表编制完成阶段实施。

[一般要求]实质性程序是必要程序。无论评估的重大错报风险结果如何，注册会计师都应针对各类认定实施实质性程序。



第八章第四节 实质性程序

(二) 针对特别风险的特别要求

特别风险不受常规控制的制约，被审计单位应专门针对特别风险设计和实施控制。注册会计师应专门针对特别风险设计和实施包括细节测试在内的实质性程序，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。

如认为管理层面临实现盈利指标的压力而可能提前确认收入[舞弊，特别风险]，在设计询证函时不仅应考虑函证应收账款的账户余额[常规]，还应考虑：

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被审计单位非财务人员。

[专门程序有别于不可预见性程序：并非为了提高不可预见性，而是针对特别风险的特别之处]



第八章第四节 实质性程序

二、实质性程序的性质

(一) 性质的含义

- 1.实质性程序的性质，是指实质性程序的类型及其组合；
- 2.实质性程序的类型，包括细节测试和实质性分析程序；
- 3.细节测试具体包括检查、询问、观察、函证、重新计算；
- 4.存货监盘是组合型程序，包括询问、观察、检查等。



第八章第四节 实质性程序

（二）细节测试适用的认定与测试方向

- 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。



第八章第四节 实质性程序

（三）实质性分析程序适用范围与考虑因素

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.对已记录的金额或比率做出预期时，所依据的数据的可靠性；
- 3.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。



第八章第四节 实质性程序

三、实质性程序的时间

（一）实质性程序时间的常态

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。



第八章第四节 实质性程序

(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。如不符合成本效益的原则，往往在期末实施实质性程序。



第八章第四节 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[这就是为使期中审计证据能够合理延伸至期末而实施的程序]。



第八章第四节 实质性程序

3.如何将期中证据的有效性延伸到期末

注册会计师有两种选择：

- (1) 针对剩余期间实施进一步[后续]实质性程序；
- (2) 将实质性程序和控制测试结合使用。

例如，在期中审计时，检查并认可了被审计单位在期中之前确认的销售收入。为使这部分证据的有效性延伸到期末，注册会计师可能认为需要检查剩余期间的退货记录。



第八章第四节 实质性程序

如果拟将期中测试得出的结论延伸至期末而对剩余期间仅实施实质性程序不充分，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。

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



第八章第四节 实质性程序

（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审计证据，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。

[本期信赖以前控制测试的证据存在若干顾虑、受到很大限制]对于利用以前审计中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，如拟利用以前的证据，应在本期实施审计程序，以确定证据是否具有持续相关性[即证据的有效性可否延伸到期末]。



第八章第四节 实质性程序

[例题 单选]

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
- 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
- C.实质性程序应当在控制测试完成后实施
- D.实质性程序的时间安排受被审计单位控制环境的影响



第八章第四节 实质性程序

[答案]D

[解析]

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



第八章第四节 实质性程序

四、实质性程序的范围

确定实质性程序范围时，应考虑认定层次重大错报风险和实施控制测试的结果。

（一）细节测试：

设计细节测试范围时，既要考虑样本规模的大小，也要考虑选样方法的有效性。

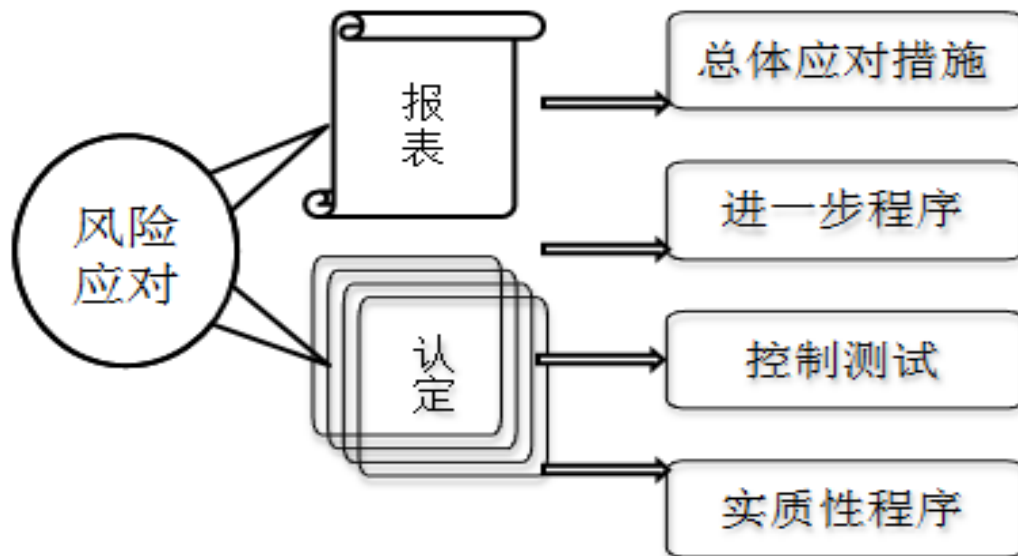
（二）实质性分析：确定实质性分析程序的范围需要考虑两个方面：

1.对什么层次的数据进行分析。例如，按照不同产品线、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.需要对什么幅度或性质的偏差展开进一步调查。这取决于认定层次[实际执行]的重要性水平。



第八章第四节 实质性程序



ACCAspace

Professional Accounting Education

Provided by
Academy of Professional Accounting (APA)



Thank You!

