

注会审计重难点干货盘点 TOP14

TOP 1

【核心考点】会计师事务所质量控制

一、对业务质量承担的领导责任

1. 对主任会计师的总体要求

主任会计师对会计师事务所的质量控制制度承担最终责任。

会计师事务所应当制定政策和程序，培育以质量为导向的内部文化。

2. 树立质量至上的意识

会计师事务所的经营策略应当保证质量这一前提条件。例如：建立以质量为导向的业绩评价、工薪及晋升（包括激励制度）的政策和程序。

二、相关职业道德要求

1. 总体要求

会计师事务所及其人员（包括雇佣的专家等）执行任何类型的业务，都应当遵守相关职业道德要求。执行鉴证业务，还应当遵守独立性要求。

2. 具体要求

（1）会计师事务所应当“每年至少一次”向所有“需要按照相关职业道德要求保持独立性的人员”获取其遵守独立性政策和程序的书面“确认函”。

（2）对所有“上市实体”财务报表审计，应定期（至多 5 年）轮换一次项目合伙人、项目质量控制复核人员，以及受轮换要求约束的其他人员。

（3）获知违反独立性要求的情况时，会计师事务所采取政策和程序：

①会计师事务所人员将注意到的、违反独立性要求的情况立即告知会计师事务所；

②会计师事务所将识别出的违反这些政策和程序的情况，立即传达给需要与会计师事务所共同处理这些情况的项目合伙人和会计师事务所的其他适当人员，如认为必要，还应当立即告知会计师事务所雇用的专家和关联会计师事务所的人员，以便他们采取适当的行动；

③项目合伙人、会计师事务所和网络内部的其他相关人员以及受独立性约束的其他人员，在必要时立即向会计师事务所报告他们为解决有关问题所采取的行动，以使会计师事务所能够决定是否应当采取进一步的行动。

路线：员工报告（事项）→事务所传达（信息）→项目合伙人反馈（改善措施）→事务所沟通（发现事项和改善措施）→治理层

【知识点拨】上市实体不仅包括上市公司，还包括公开发行债券的企业，范围比上市公司大。

三、人力资源

项目组的委派的总原则：保证整体胜任能力。

(1) 项目合伙人的委派要求：每项业务委派至少一名项目合伙人。

(2) 项目组其他成员的委派要求：会计师事务所应当委派具有必要素质、胜任能力和时间的员工。

【知识点拨】(1) 对于复杂或规模大、风险高的项目，会计师事务所应当在人员安排上保证这些项目有足够的人员；

(2) 对于高风险的审计项目，会计师事务所可以规定委派具有丰富经验的审计人员担任第二项目合伙人或质量控制复核负责人加强风险控制。

四、业务执行

1. 指导、监督与复核

项目合伙人负责组织实施对业务执行实施指导（事前）、监督（事中）与复核（事后）。

确定复核人员的原则：复核人员应当拥有适当的经验、专业胜任能力和责任感。由项目组成员内经验较多的人员复核经验较少的人员执行的工作。

2. 咨询

项目组应当考虑就重大的技术、职业道德及其他事项，向会计师事务所内部或在适当情况下向会计师事务所外部具备适当知识、资历和经验的其他专业人士咨询，并适当记录和执行咨询形成的结论。

3. 意见分歧

只有意见分歧问题得到解决，项目合伙人才能出具报告。

4. 项目质量控制复核

(1) 复核对象

① 对所有上市实体财务报表审计业务必须实施项目质量控制复核；

② 明确标准，据此评价所有其他的历史财务信息审计和审阅、其他鉴证和相关服务业务，以确定是否应当实施项目质量控制复核；

③ 对所有符合标准的业务实施项目质量控制复核。

注意：会计师事务所可以自行建立判断标准，确定对那些涉及公众利益的范围较大，或已识别出存在重大异常情况或较高风险的特定业务，实施项目质量控制复核。如：银行、证

券公司、保险公司等。

（2）复核人员

1）项目质量控制复核人员的资格标准

- ①履行职责需要的技术资格，包括必要的经验和权限；
- ②在不损害其客观性的前提下，能够提供业务咨询的程度。

2）项目质量控制复核人员的客观性

- ①如果可行，不由项目合伙人挑选；
- ②在复核期间不以其他方式参与该业务；
- ③不代替项目组进行决策；
- ④不存在可能损害复核人员客观性的其他情形（链接“审计业务对独立性的要求”一章中的冷却期）。

在执行审计过程中，项目合伙人可以向项目质量控制复核人员咨询。当咨询所涉及问题的性质和范围十分重大时，客观性可能受到损害。

3）项目质量控制复核人员的权威性

项目质量控制复核人员需要具备履行职责所需的充分、适当的技术专长、经验和权限。项目质量控制复核人员履行职责，不应受到项目合伙人职级的影响。

项目质量控制复核人员需要具备质疑项目合伙人所需的适当资历（经验、能力），以便能够切实履行复核职责。

（3）复核时间

在“出具报告前”完成复核，但非在“出具报告前”才实施（应当在业务过程中适当阶段进行）。

（4）复核内容

对项目组做出的重大判断和在准备报告时形成的结论做出客观评价的过程。

（5）复核责任

不代替项目组决策，项目质量控制复核并不减轻项目合伙人的责任。

（6）结果处理

如果项目合伙人不接受项目质量控制复核人员的建议，并且重大事项未得到满意解决，项目合伙人不应当出具报告。

5. 业务工作底稿

（1）业务工作底稿的归档要求——及时

①鉴证业务的工作底稿归档期限为业务报告日后 60 天内。

②针对客户的同一财务信息执行不同委托业务，出具多个报告的，应分别归档。

(2) 保密

除特定情况外，会计师事务所应当对业务工作底稿包含的信息予以保密。

(3) 业务工作底稿的保存期限

对于鉴证业务，包括历史财务信息审计和审阅业务、其他鉴证业务，会计师事务所应当自业务报告日起，对业务工作底稿至少保存 10 年。如果法律法规有更高的要求，还应保存更长的时间。

(4) 业务工作底稿的所有权——会计师事务所

业务工作底稿的所有权属于会计师事务所。

五、监控

(1) 总体要求：会计师事务所应当制定监控政策和程序，以合理保证质量控制制度中的政策和程序是相关、适当的，并正在有效运行。

【知识点拨】检查时“可以”不事先告知相关项目组。

(2) 监控人员：会计师事务所可以委派主任会计师、副主任会计师或具有足够、适当经验和权限的其他人员履行监控责任。

(3) 实施检查：会计师事务所应当“周期性”地选取已完成的业务进行检查，周期最长不得超过“3 年”。在每个周期内，应对每个项目合伙人的业务至少选取一项进行检查。

【知识点拨】参与业务执行或项目质量控制复核的人员不应承担该项业务的检查工作。

——以上内容来源于：中华会计网校（www.chinaacc.com）徐永涛老师 2019 年《应试指南》第 21 章第 449～452 页。

TOP 2

【核心考点】营业收入的实质性程序

一、主营业务收入的一般实质性程序

1. 获取或编制主营业务收入明细表

(1) 复核加计是否正确，并与总账数和明细账合计数核对是否相符；

(2) 检查以非记账本位币结算的主营业务收入使用的折算汇率及折算是否正确。

2. 实施实质性分析程序

分析程序主要在综合题中进行考查。在做题时，首先将相关项目的本期数与上期数进行比较。答题分两步进行：

(1) 比较：增减比例=（本年数—上年数）÷上年数。

(2) 分析：××项目比上年增加了××万元，增幅为××%，理由……

如果给出了相关的收入与成本数据，一定要计算毛利率（包括不同产品、本期与上期，各月份）；关注以前年度没有的项目等问题。

①将本期的主营业务收入与上期的主营业务收入进行比较，分析产品销售的结构和价格变动是否异常，并分析异常变动的原因；

②计算本期重要产品的毛利率，与上期比较，检查是否存在异常，各期之间是否存在重大波动，查明原因；

③比较本期各月各类主营业务收入的波动情况，分析其变动趋势是否正常，是否符合被审计单位季节性、周期性的经营规律，查明异常现象和重大波动的原因；

④将本期重要产品的毛利率与同行业企业进行对比分析，检查是否存在异常。

3. 检查主营业务收入的确认

根据财会 2017 年 22 号（关于修订印发《企业会计准则第 14 号——收入》的通知）的规定，企业应当在履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品控制权时确认收入。

4. 对主营业务收入发生认定的检查

以主营业务收入明细账中的会计分录为起点，检查相关原始凭证，检查其是否已按合同约定履行了履约义务，还要检查原始凭证中的交易日期（客户取得商品控制权的日期），以确认收入记入了正确的会计期间。

结合对应收账款实施函证程序，也可证实销售的发生。

5. 对主营业务收入完整性认定的检查

从发运凭证中选取样本，追查至主营业务收入明细账，以确定是否存在遗漏事项。

采用此程序时，注册会计师需要确认全部发运凭证均已归档，这一点一般可以通过检查发运凭证的顺序编号来查明。

【知识点拨】由原始凭证追查至明细账测试遗漏的业务（“完整性”目标），从明细账追查至原始凭证测试不真实的交易（“发生”目标）。即：测试发生目标时，起点是明细账；测试完整性目标时，起点是发货凭证等原始凭证。

6. 检查登记入账的销售交易计价的准确性

典型的细节测试程序包括复算会计记录中的数据：

(1) 以主营业务收入明细账中的会计分录为起点，将所选择的交易业务的合计数与应收账款明细账和销售发票存根进行比较核对；

(2) 销售发票存根上所列的单价，通常还要与经过批准的商品价目表进行比较核对，对其金额小计和合计数也要进行复算；

(3) 发票中列出的商品的规格、数量和客户代码等，则应与发运凭证进行比较核对；

(4) 审核客户订购单和销售单中的同类数据。

7. 实施销售的截止测试

实施截止测试的前提：注册会计师充分了解被审计单位的收入确认会计实务，并识别能够证明某笔销售符合收入确认条件的关键单据。

(1) 选取资产负债表日前后若干天的发运凭证，与应收账款和收入明细账进行核对；同时，从应收账款和收入明细账中选取在资产负债表日前后若干天的凭证，与发运凭证核对，以确定销售是否存在跨期现象。

(2) 复核资产负债表日前后“销售和发货水平”，确定业务活动水平是否异常，并考虑是否有必要追加实施截止测试程序。

(3) 取得资产负债表日后所有的“销售退回记录”，检查是否存在提前确认收入的情况。

(4) 结合对资产负债表日应收账款的函证程序，检查有无未取得对方认可的大额销售。

二、营业收入的特别审计程序

除了上述较为常规的审计程序外，注册会计师还要检查有无特殊的销售行为，如附有销售退回条件的商品销售、委托代销、售后回购、以旧换新、分期收款销售、出口销售、售后租回等，根据被审计单位的特定情况和收入的重大错报风险程度，考虑是否有必要实施一些特别的审计程序。

——以上内容来源于：中华会计网校（www.chinaacc.com）徐永涛老师 2019 年《应试指南》第 9 章第 174～176 页。

TOP 3

【核心考点】应收账款的函证

应收账款函证程序实施要点，见下表：

应收账款函证程序实施要点

要点	要求
函证的	除非有充分证据表明应收账款对被审计单位财务报表而言是不重要的，或者函证

必要性	<p>很可能是无效的，否则，注册会计师应当对应收账款进行函证。</p> <p>如果注册会计师不对应收账款进行函证，应当在审计工作底稿中说明理由。如果认为函证很可能是无效的，注册会计师应当实施替代审计程序</p>
函证的范围和对象	<p>影响函证范围的因素：应收账款在全部资产中的重要性（正向关系）；内部控制的有效性（反向关系）以及以前年度的函证结果（以前发现差异或异常，则范围大）。</p> <p>主要函证对象：金额较大或账龄较长的项目；与债务人发生纠纷的项目；重大关联方项目；主要客户（包括关系密切的客户）项目；交易频繁但期末余额较小甚至余额为零的项目；可能产生重大错报或舞弊的非正常的项目</p>
函证的方式	<p>当同时存在下列情况时，注册会计师可考虑采用消极的函证方式：①重大错报风险评估为低水平；②涉及大量余额较小的账户；③预期不存在大量的错误；④没有理由相信被询证者不认真对待函证</p>
函证时间的选择	<p>注册会计师通常以资产负债表日为截止日，在资产负债表日后适当时间内实施函证。如果重大错报风险评估为低水平，注册会计师可选择资产负债表日前适当日期为截止日实施函证，并对所函证项目自该截止日起至资产负债表日止发生的变动实施实质性程序</p>
函证的控制	<p>注册会计师应当直接控制询证函的发送和回收</p>
回函的处理	<p>以传真、电子邮件等方式回函的，注册会计师应当直接接收，并检查电子回函的环境</p>
对未回函项目实施替代程序	<p>①检查资产负债表日后收回的货款；</p> <p>②检查相关的销售合同、销售单、发运凭证等文件；</p> <p>③检查被审计单位与客户之间的往来邮件，如有关发货、对账、催款等事宜邮件。</p> <p>『注意』 在某些情况下，注册会计师可能认为取得积极式函证回函是获取充分、适当的审计证据的必要程序，尤其是识别出有关收入确认的舞弊风险，导致注册会计师不能信赖从被审计单位取得的审计证据，则替代程序不能提供注册会计师需要的审计证据。在这种情况下，如果未获取回函，注册会计师应当确定其对审计工作和审计意见的影响</p>
所有权	<p>询证函回函的所有权归属所在会计师事务所。除法院、检察院及其他有关部门依</p>

问题	法查阅审计工作底稿、注册会计师协会对执业情况进行检查以及前后任注册会计师沟通等情形外，会计师事务所不得将询证函回函提供给被审计单位作为法律诉讼证据
不符事项	不符事项的原因可能是由于双方登记入账的时间不同，或是由于一方或双方记账错误，也可能是被审计单位的舞弊行为。 对所有不符事项，应查明原因，实施必要的审计程序，确定是否需要调整

——以上内容来源于：中华会计网校（www.chinaacc.com）徐永涛老师 2019 年《应试指南》第 9 章第 177~178 页。

TOP 4

【核心考点】存货监盘

一、存货监盘概述

监盘存货的目的在于获取有关存货数量和状况的审计证据。存货监盘针对的认定：

- （1）存货监盘针对的主要是存货的存在认定；
- （2）对存货的完整性认定及计价认定，也能提供部分审计证据；
- （3）还可能在监盘过程中获取有关存货所有权的证据。（存货监盘本身并不足以供注册会计师确定存货的所有权，可能需要执行其他程序）

二、制定监盘计划

注册会计师应当根据被审计单位存货的特点、盘存制度和存货内部控制的有效性等情况，在评价被审计单位管理层制定的存货盘点程序的基础上编制监盘计划。

存货盘点在财务报表日以外的其他日期进行，注册会计师除实施存货监盘相关的审计程序外，还应当实施其他审计程序，以获取审计证据，确定存货盘点日与财务报表日之间的存货变动是否已得到恰当的记录。

如果存货存放在多个地点，注册会计师可以要求被审计单位提供一份完整的存货存放地点清单，清单应包括期末存货量为零的仓库、租赁的仓库以及第三方代为保管的存货的仓库等。在获取完整的存货存放地点清单的基础上，注册会计师可以根据不同地点所存放存货的重要性以及对各个地点与存货相关的重大错报风险的评估结果，选择适当的地点进行监盘，并记录选择这些地点的原因。

1. 存货监盘的范围：

影响存货监盘范围的大小的因素：

- ①存货的内容、性质；
- ②与存货相关的内部控制的完善程度；
- ③重大错报风险的评估结果。

2. 存货监盘的时间：

如果对与存货相关的内部控制不满意，监盘应安排在期末或接近期末进行。

3. 参加存货监盘人员的分工

在确定监盘人员的组成、人员职责与分工时，应根据被审计单位参加存货盘点分工分组情况及存货监盘工作量的大小，以及监盘人员的素质来确定。

4. 抽盘存货的范围

确定抽盘存货的范围的依据：对被审计单位存货盘点和对被审计单位与存货相关的内部控制的评价结果。

如认为内部控制设计良好且得到有效实施，存货盘点组织良好，注册会计师可以相应缩小实施抽盘的范围。

三、实施存货监盘程序

1. 评价管理层用以记录和控制存货盘点结果的指令和程序

(1) 通过询问管理层、阅读被审计单位的盘点计划等方式，了解被审计单位对存货移动所采取的控制程序和对存货收发截止影响的考虑。（了解控制）

(2) 观察被审计单位在盘点时对有关存货移动的控制程序是否得到执行。（穿行测试）

2. 观察管理层制定的盘点程序的执行情况

观察管理层制定的盘点程序（如对盘点时及其前后的存货移动的控制程序）的执行情况。这有助于注册会计师获取有关管理层指令和程序是否得到适当设计和执行的审计证据。（控制测试）

3. 检查存货

检查存货，识别过时、毁损或陈旧的存货。（实质性程序）

4. 执行抽盘

在被审计单位盘点过程中，注册会计师应当执行抽盘，测试盘点记录的准确性和完整性。（实质性程序）

在对存货盘点结果进行测试时，注册会计师可以：

- (1) 从存货盘点记录中选取项目追查至存货实物，以测试盘点记录的“准确性”；
- (2) 从存货实物中选取项目追查至存货盘点记录，以测试存货盘点记录的“完整性”。

注册会计师应该尽可能避免让被审计单位事先了解将抽取检查的存货项目。

注册会计师在实施抽盘程序时发现差异，很可能表明被审计单位的存货盘点在准确性或完整性方面存在错误。

注册会计师在实施抽盘程序时发现盘点记录与存货实物存在差异时，注册会计师应当：

- ①查明原因，并及时提请被审计单位更正；
- ②考虑错误的潜在范围和重大程度，在可能的情况下扩大检查范围以减少错误的发生；
- ③还可要求被审计单位重新盘点。重盘的范围可限于某一特殊领域的存货或特定盘点小组。

四、存货监盘结束时的的工作

(1) 再次观察盘点现场，以确定所有应纳入盘点范围的存货是否均已盘点。

(2) 取得并检查已填用、作废及未使用盘点表单的号码记录，确定其是否连续编号，查明已发放的表单是否均已收回，并与存货盘点的汇总记录进行核对。

(3) 如果存货盘点日不是资产负债表日，应当实施适当的审计程序，确定盘点日与资产负债表日之间存货的变动是否已作恰当的记录（倒推）。

①盘点日在结账日之前：（结账日）应结存数=盘点数+增加数-减少数

②盘点日在结账日之后：（结账日）应结存数=盘点数-增加数+减少数

五、监盘的特殊情况和处理

（一）对特殊类型存货的监盘

注册会计师应当根据被审计单位所处行业的特点、存货的类别和特点以及内部控制等具体情况，并在通用的存货监盘程序基础上，设计特殊类型存货监盘的具体审计程序，见下表：

特殊类型存货的监盘程序

存货类型	可供实施的审计程序
木材、钢筋盘条、管子	①检查标记或标识； ②利用专家或被审计单位内部有经验人员的工作
堆积型存货（如糖、煤、钢废料）	①运用工程估测、几何计算、高空勘测； ②依赖详细的存货记录； ③如果堆场中的存货堆不高，可进行实地监盘，或通过旋转存货堆加以估计
使用磅秤测量的存	①在监盘前和监盘过程中均应检验磅秤的精准度，并留意磅秤的位置

货	移动与重新调校程序； ②将检查和重新称量程序相结合； ③检查秤量尺度的换算问题
散装物品（如贮窖 存货、使用桶、箱、 罐、槽等容器储存 的液、气体、谷类 粮食、流体存货等）	①使用容器进行监盘； ②通过预先编号的清单列表加以确定； ③使用浸蘸、测量棒、工程报告； ④依赖永续存货记录； ⑤选择样品进行化验与分析，或利用专家的工作
贵金属、石器、艺 术品与收藏品	选择样品进行化验与分析，或利用专家的工作
生产纸浆用木材、 牲畜	①通过高空摄影以确定其存在性，对不同时点的数量进行比较； ②依赖永续存货记录

（二）需要特别关注的情况

1. 所有权

只要是被审计单位拥有所有权的存货，均应纳入监盘范围。对所有权不属于被审计单位的存货，注册会计师应当：①取得其规格、数量等有关资料；②确定是否已分别存放、标明；③确定均未纳入盘点的范围。

各类存货的盘点要求和监盘关注点，如下表：

各类存货的盘点要求和监盘关注点

监盘关注点	盘点要求
正品齐摆放	存货在盘点前应整理和排列
次品放一旁	对毁损、陈旧、过时、残次存货盘点并记录
外存不要忘	存放在外单位的存货应纳入盘点范围
代管莫点上	对所有权不属于被审计单位的存货要区分

2. 存货的状况

注册会计师应当特别关注存货的状况，观察被审计单位是否已经恰当区分所有毁损、陈旧、过时及残次的存货。为测试被审计单位存货跌价准备计提的准确性提供证据。

3. 存货移动情况

注册会计师应当特别关注存货的移动情况，防止遗漏或重复盘点。一般而言，被审计单

位在盘点过程中停止生产并关闭存货存放地点以确保停止存货的移动。

(1) 在特定情况下,注册会计师可以根据被审计单位的具体情况考虑其无法停止存货移动的原因及其合理性。

(2) 注册会计师可以通过询问管理层以及阅读被审计单位的盘点计划等方式,了解被审计单位对存货移动所采取的控制程序和对存货收发截止影响的考虑。

(3) 观察被审计单位有关存货移动的控制程序是否得到执行,同时,注册会计师可以向管理层索取盘点期间存货移动相关的书面记录以及出、入库资料作为执行截止测试的资料,以为监盘结束的后续工作提供证据。

(4) 如果在盘点过程中被审计单位的生产经营仍将持续进行,注册会计师应通过实施必要的检查程序,确保在适当的期间内对存货作出了准确记录。

由于实际原因无法停止生产或收发货物,可以考虑在仓库内划分出独立的过渡区域,将预计在盘点期间领用或入库的存货存放在过渡区域,对盘点期间办理入库手续的存货暂时存放在过渡区域,以此确保相关存货只被盘点一次。

4. 存货的内部控制

如果与存货相关的内部控制不满意,监盘应安排在期末或接近期末进行。

5. 存货的位置

(1) 获取存放地点清单(包括期末库存量为零的仓库、租赁的仓库,以及第三方代被审计单位保管存货的仓库等),并考虑其完整性。根据不同地点所存放存货的重要性以及对各个地点与存货相关的重大错报风险的评估结果,选择适当的地点进行监盘,并记录选择这些地点的原因。

(2) 对多处存放的同一类型的存货,应安排同时监盘,以免发生遗漏或重复盘点。

6. 包装箱或罐装封存

要求打开箱子(罐子)或挪开成堆的箱子。

7. 存货的截止

注册会计师应当获取盘点日前后存货收发及移动的凭证,检查库存记录与会计记录期末截止是否正确。

注册会计师通常可观察存货的“验收入库地点和装运出库地点”以执行截止测试。

截止日前入库——纳入盘点范围,截止日前出库——不纳入盘点范围,已售出未发运——不纳入盘点范围,已购入未入库——纳入盘点范围。

(三) 特殊情况的处理

1. 监盘不可行——替代程序

(1) 如果在存货盘点现场实施存货监盘不可行，注册会计师应当实施替代审计程序（如检查盘点日后出售盘点日之前取得或购买的特定存货的文件记录），以获取有关存货的存在和状况的充分、适当的审计证据。

(2) 如果不能实施替代审计程序，或者实施替代审计程序可能无法获取有关存货的存在和状况的充分、适当的审计证据，注册会计师发表非无保留意见的报告。

2. 不可预见的情况——另择日期

如果由于不可预见的情况，无法在存货盘点现场实施监盘，注册会计师应当另择日期实施监盘，并对间隔期内发生的交易实施审计程序。

3. 由第三方保管或控制的存货

注册会计师应当实施下列一项或两项审计程序：

- (1) 函证：向持有被审计单位存货的第三方函证存货的数量和状况；
- (2) 检查：实施检查或其他适合具体情况的审计程序；（作为函证的替代程序或追加的审计程序）

①实施或安排其他注册会计师实施对第三方的存货监盘；

②获取其他注册会计师或服务机构注册会计师针对用以保证存货得到恰当盘点和保管的内部控制的适当性而出具的报告；

③检查与第三方持有的存货相关的文件记录，如仓储单；

④当存货被作为抵押品时，要求其他机构或人员进行确认。

——以上内容来源于：中华会计网校（www.chinaacc.com）徐永涛老师 2019 年《应试指南》第 11 章第 213～219 页。

TOP 5

【核心考点】控制测试

一、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。

二、控制测试的性质、时间安排和范围

(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。

除考虑对控制的信赖程度外，确定控制测试范围时还应考虑以下因素：

①在拟信赖期间，被审计单位执行控制的频率。控制执行的频率越高，控制测试的范围越大。

②在所审计期间，注册会计师拟信赖控制运行有效性的时间长度。拟信赖期间越长，控制测试的范围越大。

③拟获取的有关认定层次控制运行有效性的审计证据的相关性和可靠性。对审计证据的相关性和可靠性要求越高，控制测试的范围越小。

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。针对同一认定，可能存在不同的控制。当针对其他控制获取审计证据的充分性和适当性较高时，测试该控制的范围可适当缩小。

⑤控制的预期偏差。在拟信赖控制时，预期偏差率越高，需要实施控制测试的范围越大。

(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实质性变化，以致影响以前审计所获取证据的相关性，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（即每隔两年）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。

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。

三、实施实质性程序的结果对控制测试结果的影响

(1) 如果通过实施实质性程序发现某项认定存在错报，注册会计师应当评价该错报对相关控制的运行有效性的影响：

- ①降低对相关控制的信赖程度；
- ②调整实质性程序的性质；
- ③扩大实质性程序的范围。

(2) 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重大缺陷，注册会计师应当就这些缺陷与管理层和治理层进行沟通。

(3) 如果通过实施实质性程序未发现某项认定存在错报，这本身并不能说明与该认定有关的控制是有效运行的。

——以上内容来源于：中华会计网校（www.chinaacc.com）徐永涛老师 2019 年《应试指南》第 8 章第 154～155 页。

TOP 6

【核心考点】实质性程序

一、实质性程序的性质

实质性程序是指用于发现认定层次重大错报的审计程序，包括对各类交易、账户余额和披露的细节测试以及实质性分析程序。

如果认为评估的认定层次重大错报风险是特别风险，注册会计师应当专门针对该风险实施实质性程序。

1. 细节测试和实质性分析程序的适用性

(1) 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；

(2) 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

注册会计师需要根据评估的不同的认定层次的重大错报风险设计有针对性的细节测试。

(1) 针对存在或发生认定的细节测试，从财务报表记录追踪至原始业务凭证；

(2) 针对完整性认定的细节测试，从原始业务凭证追踪至财务报表记录，确定该业务是否包含在财务报表金额中。

二、实质性程序的时间

1. 如何考虑是否在期中实施实质性程序

注册会计师可能在期中实施实质性程序。

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以下因素：

(1) 控制环境和其他相关的控制。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。

(2) 实施审计程序所需信息在期中之后的可获得性。如果实施实质性程序所需信息在期中之后的获取并不存在明显困难，该因素不应成为注册会计师在期中实施实质性程序的重要影响因素。

(3) 实质性程序的目标。如果针对某项认定实施实质性程序的目标就包括获取该认定的期中审计证据（从而与期末比较），注册会计师应在期中实施实质性程序。

(4) 评估的重大错报风险。注册会计师评估的某项认定的重大错报风险越高，针对该认定所需获取的审计证据的相关性和可靠性要求也就越高，注册会计师应当考虑将实质性程序集中于期末（或接近期末）实施。

(5) 特定类别交易或账户余额以及相关认定的性质。例如，某些交易或账户余额以及相关认定的特殊性质（如收入截止认定、未决诉讼）决定了注册会计师必须在期末（或接近期末）实施实质性程序。

(6) 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。

2. 如何考虑期中审计证据

如果在期中实施了实质性程序，注册会计师有两种选择：

- (1) 针对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。

如何考虑期中审计证据应注意：

- (1) 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。
- (2) 对于舞弊导致的重大错报风险（特别风险），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。

3. 如何考虑以前审计获取的审计证据

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。

三、实质性程序的范围

评估的认定层次重大错报风险和实施控制测试的结果是注册会计师在确定实质性程序

的范围时的重要考虑因素。

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。

如果与控制测试结果满意，注册会计师应当考虑缩小实质性程序的范围。

——以上内容来源于：中华会计网校（www.chinaacc.com）徐永涛老师 2019 年《应试指南》第 8 章第 155～156 页。

TOP 7

【核心考点】评估舞弊风险

1. 特别风险

舞弊导致的重大错报风险属于需要注册会计师特别考虑的重大错报风险，即特别风险。

（1）舞弊导致的重大错报未被发现的风险 > 错误导致的重大错报未被发现的风险

（2）管理层舞弊导致的重大错报未被发现的风险 > 员工舞弊导致的重大错报未被发现的风险

2. 收入舞弊假定

（1）在识别和评估由于舞弊导致的重大错报风险时，应当基于收入确认存在舞弊风险的假定，评价哪些类型的收入、收入交易或认定导致舞弊风险。

（2）如果认为收入确认存在舞弊风险的假定不适用于业务的具体情况，从而未将收入确认作为由于舞弊导致的重大错报风险领域，应当在审计工作底稿中记录得出该结论的理由。

——以上内容来源于：中华会计网校（www.chinaacc.com）徐永涛老师 2019 年《应试指南》第 13 章第 266 页。

TOP 8

【核心考点】应对舞弊导致的重大错报风险

一、应对措施

注册会计师通常从三个方面应对此类风险：

- （1）针对舞弊导致的财务报表层次重大错报风险的总体应对措施；
- （2）针对舞弊导致的认定层次的重大错报风险实施的进一步审计程序；
- （3）针对管理层凌驾于控制之上的风险实施的程序。

注册会计师应当采取恰当的措施应对舞弊导致的重大错报风险，见下表：

应对舞弊导致的重大错报风险的措施

风险	应对措施	具体措施
----	------	------

报表层次的重大错报风险	胜任能力的考虑	在分派和督导项目组成员时，考虑承担重要业务职责的项目组成员所具备的知识、技能和能力，并考虑由于舞弊导致的重大错报风险的评估结果
	评价会计政策	评价被审计单位对会计政策（特别是涉及主观计量和复杂交易的会计政策）的选择和运用，是否可能表明管理层通过操纵利润对财务信息做出虚假报告
	程序不可预见	在选择审计程序的性质、时间安排和范围时，增加审计程序的不可预见性
认定层次的重大错报风险	改变拟实施审计程序的性质	更加重视实地观察或检查； 改变常规函证内容； 询问被审计单位的非财务人员等
	改变实质性程序的时间	在期末或接近期末实施实质性程序； 针对本期较早时间发生的交易事项或贯穿于本会计期间的交易事项实施测试
	改变审计程序的范围	扩大样本规模； 采用更详细的数据实施分析程序等
管理层凌驾于控制之上的风险	会计调整舞弊的应对	测试日常会计核算过程中做出的会计分录以及编制财务报表过程中做出的其他调整是否适当： ①向参与财务报告过程的人员询问与处理会计分录和其他调整相关的不恰当或异常的活动； ②选择在报告期末做出的会计分录和其他调整； ③考虑是否有必要测试整个会计期间的会计分录和其他调整
	会计估计舞弊的应对	复核会计估计是否存在偏向： ①评价管理层在做出会计估计时所作的判断和决策是否反映出管理层的某种偏向； ②追溯复核与以前年度财务报表反映的重大会计估计相关的管理层判断和假设
	异常项目舞弊的	对于超出被审计单位正常经营过程的重大交易，或基于

	应对	对被审计单位及其环境的了解以及在审计过程中获取的其他信息而显得异常的重大交易，评价其商业理由（或缺乏商业理由）
--	----	---

在所有财务报表审计业务中，注册会计师都需要专门针对管理层凌驾于控制之上的风险设计和实施会计分录测试。

——以上内容来源于：中华会计网校（www.chinaacc.com）徐永涛老师 2019 年《应试指南》第 13 章第 266～267 页。

TOP 9

【核心考点】前后任注册会计师的沟通

1. 接受委托前的沟通

接受委托前沟通的要点，见下表：

接受委托前的沟通

项目	内容
必要性	必要程序。在接受委托前，后任注册会计师“必须”与前任注册会计师进行沟通
目的	评估风险，确定是否接受委托
沟通前提	征得被审计单位的同意
沟通形式	主要采用询问的方式
沟通内容	①是否发现被审计单位管理层存在诚信方面的问题； ②前任注册会计师与管理层在重大会计、审计等问题上存在的意见分歧； ③前任注册会计师向被审计单位治理层通报的管理层舞弊、违反法律法规行为以及值得关注的内部控制缺陷； ④前任注册会计师认为导致被审计单位变更会计师事务所的原因
未得到答复或答复有限的处理	①如果得到的答复是有限的，后任注册会计师需要判断是否存在由被审计单位或潜在法律诉讼引起的答复限制，并考虑对接受业务委托的影响； ②如果未得到答复，且没有理由认为变更会计师事务所的原因异常，后任注册会计师需要设法以其他方式与前任注册会计师再次进行沟通。如果仍得不到答复，后任可以致函前任，说明如果在适当的时间内得不到答复，将假设不存在专业方面的原因使其拒绝接受委托，并表明拟接受委托

2. 接受委托后的沟通

接受委托后沟通的要点，见下表：

接受委托后的沟通

项目	内容
必要性	非必要程序。后任注册会计师根据审计工作需要自行决定
目的	了解前任注册会计师的工作
沟通前提	征得被审计单位的同意
沟通形式	主要包括查阅前任注册会计师的工作底稿及询问有关事项等
沟通内容	查阅的内容包括有关审计计划、控制测试、审计结论的工作底稿，以及其他具有延续性的对本期审计产生重大影响的会计、审计事项的工作底稿
沟通要求	<p>前任注册会计师应当自主决定可供后任注册会计师查阅、复印或摘录的工作底稿内容；</p> <p>前任注册会计师可考虑从被审计单位（前审计客户）处获取一份确认函，以便降低在与后任注册会计师进行沟通时发生误解的可能性；</p> <p>在允许查阅工作底稿之前，前任注册会计师应当向后任注册会计师获取确认函，就工作底稿的使用目的、范围和责任等与其达成一致意见或作出限制；</p> <p>后任注册会计师应当对自身实施的审计程序和得出的审计结论负责。后任注册会计师不应在审计报告中表明依赖了前任注册会计师的审计报告或工作</p>

——以上内容来源于：中华会计网校（www.chinaacc.com）徐永涛老师 2019 年《应试指南》第 14 章第 291～292 页。

TOP 10

【核心考点】利用内部审计人员提供直接协助

1. 利用内部审计人员提供直接协助前的考虑

- （1）确定是否能够利用内部审计人员提供直接协助；
- （2）如果能够利用，确定在哪些领域利用以及在多大程度上利用；
- （3）如果拟利用内部审计人员提供直接协助，适当地指导、监督和复核其工作。

2. 对利用内部审计人员提供直接协助时的评价

注册会计师计划利用内部审计人员在审计中提供直接协助，注册会计师应当评价：

- （1）是否存在对内部审计人员客观性的不利影响及其严重程度，注册会计师应当包括

询问内部审计人员可能对其客观性产生不利影响的利益和关系；

(2) 提供直接协助的内部审计人员的胜任能力。

3. 注册会计师不得利用内部审计人员提供直接协助的情形

当存在下列情形之一时，注册会计师不得利用内部审计人员提供直接协助：

(1) 存在对内部审计人员客观性的重大不利影响；

(2) 内部审计人员对拟执行的工作缺乏足够的胜任能力。

4. 确定在哪些领域利用以及在多大程度上利用

在确定可能分配给内部审计人员的工作的性质和范围，以及根据具体情况对内部审计人员进行指导、监督和复核的性质、时间安排和范围时，注册会计师应当考虑：

(1) 在计划和实施相关审计程序以及评价收集的审计证据时，涉及判断的数量或金额；

(2) 评估的重大错报风险；

(3) 针对拟提供直接协助的内部审计人员，注册会计师关于是否存在对其客观性的不利影响及其严重程度的评价结果，以及关于其胜任能力的评价结果。

5. 不得利用内部审计人员提供直接协助实施的程序

注册会计师不得利用内部审计人员提供直接协助以实施具有下列特征的程序：

(1) 在审计中涉及作出重大判断；

(2) 涉及较高的重大错报风险，在实施相关审计程序或评价收集的审计证据时需要作出较多的判断；

(3) 涉及内部审计人员已经参与并且已经或将要由内部审计向管理层或治理层报告的工作；

(4) 涉及注册会计师按照规定就内部审计职能，以及利用内部审计工作或利用内部审计人员提供直接协助作出的决策。

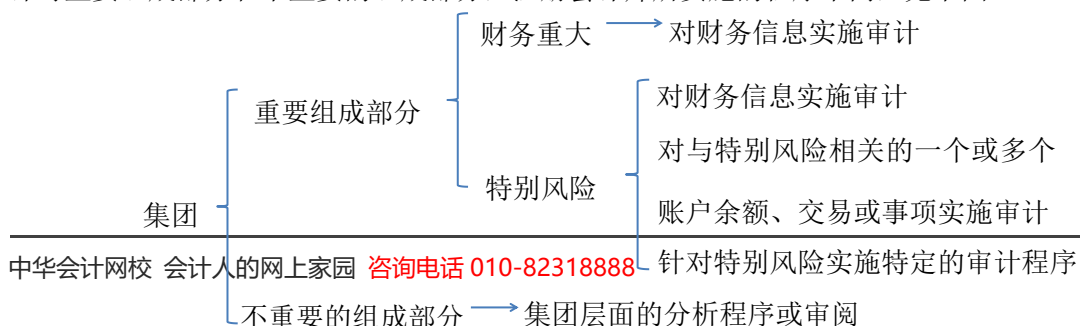
——以上内容来源于：中华会计网校（www.chinaacc.com）徐永涛老师 2019 年《应试指南》第 15 章第 306～307 页。

TOP 11

【核心考点】针对评估的风险采取的应对措施

一、对重要组成部分和不重要组成部分需实施的程序

针对重要组成部分和不重要的组成部分，注册会计师所实施的程序不同，见下图：



二、已执行的工作仍不能提供充分、适当审计证据时的处理

集团项目组应当选择某些不重要的组成部分，并对已选择的组成部分财务信息亲自执行或由代表集团项目组的组成部分注册会计师执行部分工作：

- (1) 使用组成部分重要性对组成部分财务信息实施审计；
- (2) 对一个或多个账户余额、一类或多类交易或披露实施审计；
- (3) 实施特定程序；
- (4) 使用组成部分重要性对组成部分财务信息实施审阅。

【知识点拨】集团项目组应当在一段时间之后更换所选择的组成部分。

三、参与组成部分注册会计师的工作

1. 重要组成部分

如果组成部分注册会计师对重要组成部分财务信息执行审计，集团项目组应当参与组成部分注册会计师实施的风险评估程序，以识别导致集团财务报表发生重大错报的特别风险。

2. 不重要组成部分

如果组成部分是不重要的组成部分，集团项目组参与组成部分注册会计师工作的性质、时间安排和范围，将根据集团项目组对组成部分注册会计师的了解的不同而不同。而该组成部分不是重要组成部分这一事实，成为次要考虑的因素。

——以上内容来源于：中华会计网校（www.chinaacc.com）徐永涛老师 2019 年《应试指南》第 16 章第 322～323 页。

TOP 12

【核心考点】强调事项段、其他事项段、关键审计事项段

一、审计报告的强调事项段

1. 强调事项段在报告中的位置

(1) 当强调事项段与适用的财务报告编制基础相关时，包括当注册会计师确定法律法规规定的财务报告编制基础不可接受时，注册会计师可能认为有必要将强调事项段紧接在

“形成审计意见的基础”部分之后，以为审计意见提供合适的背景信息。

(2) 当审计报告中包含关键审计事项部分时，基于注册会计师对强调事项段中信息的相对重要程度的判断，强调事项段可以紧接在关键审计事项部分之前或之后。注册会计师可以在“强调事项”标题中增加进一步的背景信息，例如“强调事项——期后事项”，以将强调事项段和关键审计事项部分描述的每个事项予以区分。

2. 增加强调事项段的情形

某些审计准则对特定情况下要求增加强调事项段的情形：

- (1) 法律法规规定的财务报告编制基础不可接受，但其是由法律或法规作出的规定；
- (2) 提醒财务报表使用者注意财务报表按照特殊目的编制基础编制；
- (3) 注册会计师在审计报告日后知悉了某些事实（期后事项），且出具了新的审计报告或修改了审计报告。

注册会计师根据职业判断可能认为需要增加强调事项段的情形：

- (1) 异常诉讼或监管行动的未来结果存在不确定性；
- (2) 提前应用（在允许的情况下）对财务报表有广泛影响的新会计准则；
- (3) 存在已经或持续对被审计单位财务状况产生重大影响的特大灾难。

3. 在审计报告中增加强调事项段的表述

- (1) 单独作为一部分并使用“强调事项”的标题；
- (2) 明确提及被强调事项以及相关披露的位置；
- (3) 指出审计意见没有因该强调事项而改变。

强调事项段内容：①提醒句；②描述事项及影响；③改善措施（如有）；④不确定性；⑤不影响意见。

参考格式 19-2：强调事项——特大灾难

（三）强调事项——火灾的影响

我们提醒财务报表使用者关注，财务报表附注×描述了火灾对ABC公司的生产设备造成的影响。本段内容不影响已发表的审计意见。

二、审计报告的其他事项段

1. 增加其他事项段的条件

- (1) 如果认为有必要沟通的事项，未在财务报表中列报或披露；
- (2) 根据职业判断认为与财务报表使用者理解审计工作、注册会计师的责任或审计报告相关的事项；

(3) 未被法律法规禁止；

(4) 该事项未被确定为在审计报告中沟通的关键审计事项。

2. 增加其他事项段的情形

(1) 与使用者理解审计工作相关的情形；

(2) 与使用者理解注册会计师的责任或审计报告相关的情形；

(3) 对两套以上财务报表出具审计报告的情形；

(4) 限制审计报告分发和使用的情形。

3. 其他事项段不涉及以下情形

(1) 除根据审计准则的规定有责任对财务报表出具审计报告外，注册会计师还有其他报告责任；

(2) 注册会计师可能被要求实施额外的规定的程序并予以报告，或对特定事项发表意见；

(3) 其他事项段不包括法律法规或其他职业准则禁止注册会计师提供的信息；

(4) 其他事项段也不包括要求管理层提供的信息。

三、关键审计事项段

不在审计报告的关键审计事项部分沟通的事项：

(1) 法律法规可能禁止管理层或注册会计师公开披露某一被确定为关键审计事项的事项。例如，法律法规可能明确禁止任何可能损害相关机构对某项违法行为或疑似违法行为（如与洗钱相关或疑似与洗钱相关的行为）进行调查的公开披露。

(2) 当合理预期在审计报告中沟通某关键审计事项对被审计单位或公众造成的负面后果非常严重以至于超过在公众利益方面产生的益处时。

(3) 导致非保留意见的事项、可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况存在重大不确定性等，虽然符合关键审计事项的定义，但这些事项在审计报告中专门的部分披露，不在关键审计事项部分披露。注册会计师应当按照适用的审计准则的规定报告这些事项，并在关键审计事项部分提及形成保留（否定）意见的基础部分或与持续经营相关的重大不确定性部分。

——以上内容来源于：中华会计网校（www.chinaacc.com）徐永涛老师 2019 年《应试指南》第 19 章第 393、395～397 页。

TOP 13

【核心考点】函证

一、影响函证决策的因素

影响函证决策的因素，见下表：

影响函证决策的因素

因素	内容
①评估的认定层次重大错报风险	评估的认定层次重大错报风险水平越高，获取的审计证据的相关性和可靠性的要求越高
②函证程序所针对的认定	函证可以为存在、权利和义务等认定提供审计证据，但是对不同的认定，函证的证明力是不同的
③实施其他审计程序获取的审计证据如何将检查风险降低至可接受的水平	针对同一项认定可以从不同来源获取审计证据。如果内部控制设计良好并有效运行或采用函证以外的审计程序能获取其他有效的审计证据，可适当减少函证量

二、函证的内容

函证的内容，见下表：

函证的内容

函证对象	函证要求	不函证的情形	不函证的处理
银行存款、借款及与金融机构往来的其他重要信息	应当函证，包括零余额和本期内注销的账户	有充分证据表明相关信息对财务报表不重要且与之相关的重大错报风险很低（例如被审计单位的税收专用账户、社保专用账户等）	如果不对这些项目实施函证，应当在审计工作底稿中说明理由。如果
应收账款	应当函证	有充分证据表明应收账款对财务报表不重要或注册会计师认为函证很可能无效	认为函证很可能无效，注册会计师应实施替代程序
其他内容	非强制要求，注册会计师可以根据具体情况和实际需要下列内容（包括但不限于）实施函证：如投资；应收票据；往来款项；保证、抵押或质押；由他人代管的存货；或有事项；重大或异常的交易等		

三、函证的时间

（1）注册会计师通常以“资产负债表日”为截止日，在“资产负债表日后适当时间内”实施函证。

（2）如果重大错报风险评估为低水平，注册会计师可选择资产负债表日前适当日期为

截止日实施函证,但必须对所函证项目自该截止日起至资产负债表日止发生的变动实施实质性程序。

四、函证的方式-积极式和消极式

五、询证函的控制

注册会计师应对询证函的发送和回收保持控制。

在发函前,应核实询证函中填列的被询证者的信息(包括名称、地址等)真实性,对发送和回收的控制,具体见下表:

询证函的控制

	发送	回收
邮寄	为避免被拦截或修改,应亲自寄发,不使用被审计单位的邮寄设施	回函应直接寄给注册会计师,验证回函是否为原件,核实发件方名称、地址、邮戳的一致性
跟函	在整个过程中保持对询证函的控制,对被审计单位和被询证者之间串通舞弊的风险保持警觉	了解被询证者处理函证的通常流程和处理人员;确认处理询证函人员的身份和处理权限,如索要名片、观察员工卡或姓名牌等;观察其是否按照正常流程认真处理询证函
电子	采用一定的程序(如加密技术、电子数据签名技术、网页真实性认证程序等)为电子形式的回函创造安全环境	当注册会计师存有疑虑时,与被询证者联系(如电话联系)以核实回函的来源及内容,必要时可要求被询证者提供回函原件

六、函证过程中特殊情况的处理

1. 管理层要求不实施函证

如果认为管理层的要求合理,注册会计师应当实施替代审计程序;如果认为管理层的要求不合理,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. 对询证函的口头回复

口头回复不能作为可靠的审计证据,注册会计师可以要求被询证者提供直接书面回复。如果仍未收到书面回函,注册会计师需要实施替代程序。

3. 积极式函证未收到回函

如果在合理的时间内未收到回函,注册会计师应当考虑必要时再次寄发询证函,如果仍

未能得到被询证者的回应，注册会计师应当实施替代审计程序。

4. 回函中含有免责或限制性条款

在实务中，回函中可能包括免责或其他限制条款，如果这些条款只是涉及到双方的责任，一般不影响回函的可靠性；如果这些条款限制了回函信息作为可靠审计证据的程度，则会影响回函的可靠性。

——以上内容来源于：中华会计网校（www.chinaacc.com）徐永涛老师 2019 年《应试指南》第 3 章第 64～67 页。

TOP 14

【核心考点】分析程序

分析程序在应用时，一般是相对数的比较，但多大比率的变动属于异常情况应当根据具体的情况和经验值确定。分析程序的运用，见下表：

分析程序的运用

运用阶段	用途	要求
风险评估程序	了解被审计单位及其环境，识别并评估财务报表层次和认定层次的重大错报风险	必须运用
实质性程序	当使用分析程序比细节测试能更有效地将认定层次的检查风险降至可接受的水平时，可以使用。此时的分析程序称为实质性分析程序	有需要时运用
完成审计工作	对财务报表进行总体复核。最终证实财务报表整体是否与注册会计师对被审计单位的了解一致及与所取得的证据一致	必须运用

一、用作实施风险评估程序

注册会计师在实施风险评估程序时，应当运用分析程序，以了解被审计单位及其环境，但无须在了解被审计单位及其环境的每一方面时都实施。例如，在对内部控制的了解中，注册会计师一般不会运用分析程序。

二、用作实质性程序

分析程序用作实质性程序，以识别认定层次重大错报。

如果重大错报风险较低且数据之间具有稳定的预期关系，注册会计师可以单独使用实质性分析程序获取充分、适当的审计证据。从审计过程整体来看，注册会计师不能仅依赖实质性分析程序，而忽略对细节测试的运用。

如果针对特别风险仅实施实质性程序，注册会计师应当使用细节测试，或将细节测试和实质性分析程序结合使用。

三、用作总体复核

在审计结束或临近结束时，注册会计师应当运用分析程序，此时的分析程序与风险评估阶段的分析程序相比，两者使用的比较和分析的手段基本相同，但目的不同，实施分析程序的时间和重点也不同，以及所取得的数据的数量和质量也不同。

——以上内容来源于：中华会计网校(www.chinaacc.com)徐永涛老师 2019 年《应试指南》第 3 章第 67~68 页。

查看更多注会考试政策，请进入中华会计网校注册会计师考试栏目进行查看>>



会计网校
chinaacc.com



中华会计网校
www.chinaacc.com

扫码获得更多注会备考干货



中华会计网校
www.chinaacc.com