责任会计

内容提要
第一节　责任会计概述
第二节　责任中心
第三节　内部转移价格

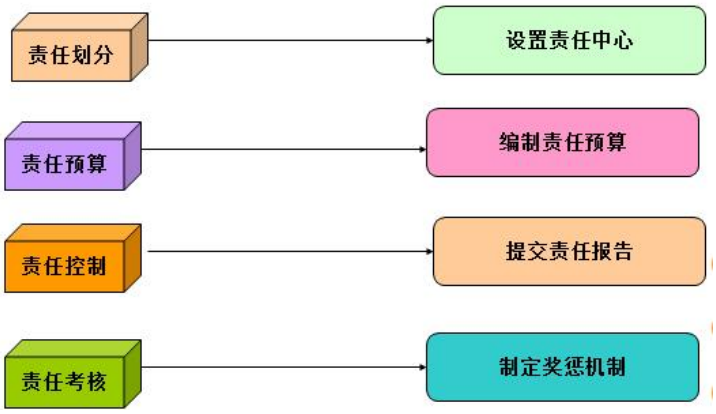
第一节　责任会计概述

一、责任会计的定义

——现代企业分权管理模式的产物，它要求在企业内部建立若干个责任单位，并按照每个责任单位编制责任预算和组织核算，通过信息的反馈，实现对责任中心进行控制盒考核的一种会计制度。

- **u** 责任会计的核心在于利用会计信息对各责任单位的业绩进行计量、控制和考核。

二、责任会计的内容



责任划分——设置责任中心

——合理划分责任中心，有利于规定各个责任中心承担的经济责任和拥有的经济权利，有利于减少各责任中心之间的相互推诿。

责任预算——编制责任预算

——编制责任预算时，需要将企业的总体目标层层分解，具体落实到每一个责任中心，作为其日常核算的标准和进行责任控制欲考核的依据。

责任控制——提交责任报告

——责任报告通过对实际数与预算数之间差异的分析，有助于发现存在的问题，从而使责任中心的负责人能够及时纠正偏差，避免资源浪费并节约成本。

责任考核——制定奖惩机制

三、责任会计的基本原则

一致性原则
可控性原则
反馈性原则
激励性原则

第二节　责任中心

一、责任中心的设置及其意义

（一）责任中心的设置

- **u** 责任中心：指具备一定管理权限并承担相应经济责任的企业内部单位，是权、责、利的统一体。
- **u** 设置责任中心需具备的四个条件
- **p** 有承担经济责任的主体——责任者；
- **p** 有确定经济责任的客观对象——资金运动
- **p** 有考核经济责任的基本标准——经营绩效；
- **p** 具备承担经济责任的保证——职责和权限。

根据责任中心的权责范围以及业务活动的特点，可以将责任中心划分为成本中心、利润中心、投资中心三大类，每一种责任中心都具有其各自的特点，企业应该根据每一种责任中心的特点，确定其考核内容，并建立责任会计制度。

设置责任中心的意义

设置责任中心是企业分权管理的要求

设置责任中心是进行成本管理、提高经济效益的要求

设置责任中心是实施责任会计制度的基础

二、责任中心及其考核

成本中心

——指对成本或费用承担责任的责任中心。成本中心是责任中心中应用范围最广的责任中心类型，工业企业上至工厂一级，下至车间、工段、班组，甚至个人都可划分为成本中心。

成本中心的类型

按照成本控制对象特点的不同，可以将成本中心分为标准成本中心和费用中心两类。

标准成本中心

——又称技术性成本中心，其发生的成本额可以通过技术分析相对可靠地估算出来，如生产过程中发生的直接材料、直接人工、制造费用等。

其特点在于资源耗费量与成果产出量有密切的关系。因此可以通过标准成本或弹性预算予以控制。

费用中心

——也称酌量性成本中心，其发生的费用包括各种管理费用、销售费用和某些间接成本项目，如研究开发费、广告费、职工培训费等。

与标准成本中心相反，其特点在于资源耗费量与成果产出量没有直接关系。

其费用的发生可以通过费用预算的编制与执行加以控制。

成本中心的特点

成本中心的考核对象只包括成本费用，而不包括收入；

成本中心只对可控成本负责；

成本中心只控制和考核责任成本。

成本中心的考核

成本中心的考核是将成本中心的实际责任成本与预算责任成本进行比较，评价成本中心业绩的优劣。

成本中心的考核指标包括责任成本变动额和责任成本变动率两类指标。

责任成本变动额=实际责任成本—预算责任成本

责任成本变动率=责任成本变动额/预算责任成本
预算责任成本=实际产量*预算单位成本

利润中心

利润中心的定义

——指对利润负责的责任中心，由于利润是收入扣除成本费用后的余额，因此，利润中心既要对收入负责，也要对成本费用负责。利润中心一般是具有生产经营决策权的部门。

- 利润中心的类型
- 自然利润中心
- 人为利润中心

自然利润中心

——指可以直接对外销售产品或提供劳务并取得收入的利润中心。这类责任中心在产品生产、价格制定和生产决策等方面具有很大的独立性，如公司下设的事业部。

人为利润中心

——指按照内部转移价格向企业内部其他责任单位销售产品或提供劳务的利润中心。

人为利润中心的设立需要具备以下两个条件：一是该中心可以向企业内部的其他责任中心提供产品或劳务；二是能合理制定产品转移时的内部转移，以实现公平交换。

利润中心的考核

——是通过将各利润中心实现的利润与该中心的预算利润相比较，衡量利润的完成情况，并对形成的差异及其原因进行分析，从而对该中心的经营效果和责任人的经营业绩作出客观、公正的评价。

利润指标的计算

利润中心只计算可控成本，不计算不可控成本，也不分摊共同成本，这种方式主要适用于共同成本难以合理分摊或无须分摊的情形，按这种方式计算出来的盈利不是通常意义上的利润，而是相当于“贡献毛益之和”。这种计算方式适合于人为利润中心，其考核指标如下：

利润中心贡献毛益总额=该利润中心的销售收入总额—该利润中心可控成本总额

利润中心不仅计算可控成本成本，也计算不可控何曾本，这种方式适合于共同成本易于分摊或不存在共同成本的情况。这种利润中心在计算利润时，如采用变动成本法，应先计算出贡献毛益，再减去固定成本，才是营业利润；如采用完全成本法，可直接计算出营业利润。自然利润中心适合采用这种计算方式。变动成本法下：

利润中心贡献毛益总额=该利润中心的销售收入总额—该利润中心变动成本总额

利润中心负责人可控利润总额=该利润中心贡献毛益总额—该利润中心负责人可控固定成本总额

利润中心可控利润总额=该利润中心负责人可控利润总额—该利润中心负责人不可控固定成本总额

公司利润总额=各利润中心可控利润总额—不可分摊的各种管理费用、财务费用、销售费用

投资中心

——指既要对成本和利润负责，还要对投资的效果负责的责任中心。它是最高层次的责任中心。

就组织形式来看，成本中心基本不是独立的法人，利润中心可以是也可以不是独立的法人，但投资中心一般都是独立的法人，常见的投资中心如大型集团的子公司。

投资中心的考核

投资中心考核的内容是利润与投资效果。因此，投资中心除了考评利润的指标，还有考核利润与投资额的关系性指标，它们是投资利润率和剩余收益。

投资利润率——又称投资报酬率，是指投资中心获得的利润与投资额之间的比率。其计算公

式是：投资利润率=利润/投资额
投资利润率=销售利润率*总资产周转率
剩余收益——指投资中心获得的利润扣减其最低投资收益后的余额，其计算公式是：
剩余收益=利润—投资额*预期投资报酬率
ABC 公司的某下属子公司是一个投资中心，投资额为 300 000 元，本期实现的利润为 75 000 元，资金成本为 10%。该中心拟追加投资一新项目，投资额为 20 000 元，预计可实现的利润为 3000 元。
要求：作出是否追加投资的决策。
成本中心、利润中心和投资中心的区别

项目	成本中心	利润中心	投资中心
层级	基础层	中间层	最高层
负责的内容	成本费用	成本、收入、利润	成本、收入、利润、投资效果
权利	只有生产经营权	有生产经营决策权，无投资决策权	有投资决策权
考核办法	与预算成本比较	与预算利润比较	进行投入产出比较
组织形式	不是法人	可以是法人，也可以不是法人	一般是法人

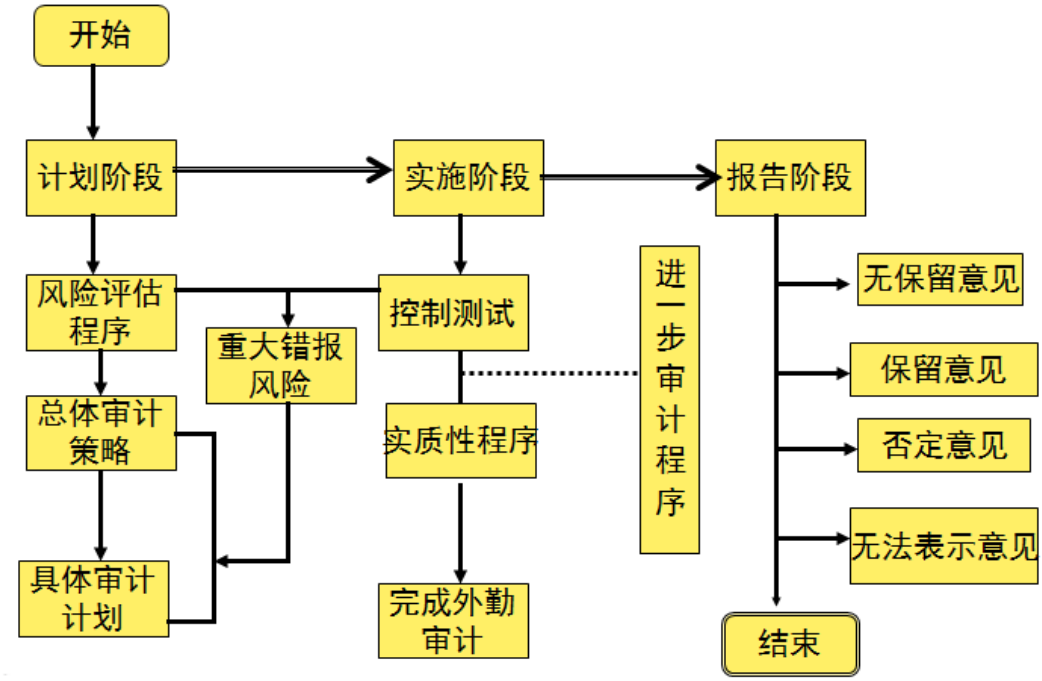
第三节　内部转移价格

一、内部转移价格的定义与作用
（一）内部转移价格的定义
——指企业内部各责任中心之间因转移中间产品或提供劳务而发生内部结算和进行内部责任结转所使用的计价标准。
内部转移价格的作用
有利于分清各个责任中心的经济责任
有利于正确评价各责任中心的经营业绩
有利于进行正确的经营决策
二、制定内部转移价格的原则
全局性原则
公平性原则
自主性原则
重要性原则
三、内部转移价格的类型
市场价格
——以产品或劳务的市场价格作为基价的内部转移价格。
协商价格
——指在正常市场价格的基础上，由企业内部责任中心通过定期共同协商所确定的为供求双方能够共同接受的价格
双重价格：针对供需双方分别采用不同的内部转移价格，其差额由会计部门进行调整，包括双重市场价格和双重转移价格。

成本价格
——以产品或劳务的成本为基础而制定的内部转移价格。包括：标准成本价格，标准成本加成价格，标准变动成本价格。

风险评估与风险应对

学习目的和要求
通过对本章的学习，重点掌握以风险导向审计为主流的审计方法，熟练掌握重大错报风险评估方法和应对措施。了解风险评估的程序、信息来源以及被审计单位的内部控制，了解风险应对的总体措施和进一步审计程序；熟悉重大错报风险的评估程序和应对重大错报风险的方法。
本章适用的审计准则
1、审计准则第 1211 号 ——了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险
2、审计准则第 1231 号 ——针对评估的重大错报风险采取的应对措施



第一节　风险评估概述

根据风险审计理论，对审计结论的正确性产生影响的风险因素包括重大错报风险和检查风险。其中，重大错报风险是不可控的，这就要求注册会计师以重大错报风险的识别、评估和应对作为审计工作的主要内容，以提高审计效率和效果。
风险评估总体要求

一、了解被审计单位及其环境
二、风险评估程序
三、项目组内部讨论

一、了解被审计单位及其环境

（一）必要性

了解被审计单位及其环境是必要程序，且贯穿于整个审计过程的始终

为注册会计师在做出职业判断提供重要基础。如：确定重要性水平；考虑会计政策的选择和运用是否恰当，以及财务报表的列报是否适当；设计和实施进一步审计程序；评价所获取审计证据的充分性和适当性等

（二）了解被审计单位及其环境的具体内容

1、行业状况、法律环境与监管环境以及其他外部因素
2、被审计单位性质
3、被审计单位对会计政策的选择和运用
4、被审计单位的目标、战略以及相关经营风险
5、被审计单位财务业绩的衡量和评价
6、被审计单位的内部控制

以上第 1 项是外部环境；第 2、3、4、6 是内部环境；第 5 项既有外部因素也有内部因素

了解的行业状况主要包括:

所在行业的供求与竞争（钢铁生产、房地产）
生产经营的季节性和周期性（空调）
产品生产技术的变化（电视机）
能源供应与成本（停电）
行业的关键指标和统计数据（药品毛利率 30%和 5%）

1.行业状况、法律与监管环境以及其他外部因素

了解法律环境及监管环境

适用的会计准则、会计制度和行业特定惯例；

对经营活动产生重大影响的法律法规及监管活动

- 对开展业务产生重大影响的政府政策，包括货币、财政、税收和贸易等政策；
- 与被审计单位所处行业和所从事经营活动相关的环保要求。

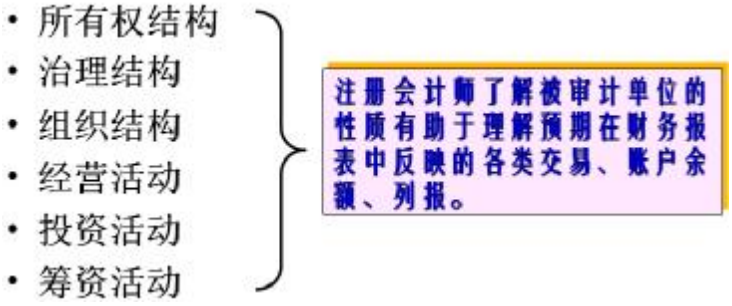
了解影响被审计单位经营的其他外部因素

宏观经济的景气度（不景气，房子卖不出去）
利率和资金供求状况
通货膨胀水平及币值变动
国际经济环境和汇率变动

注意：

注册会计师应当考虑被审计单位所在行业的业务性质或监管程度是否可能导致特定的重大错报风险，考虑项目组是否配备了具有相关知识和经验的成员

2.被审计单位的性质



3.被审计单位对会计政策的选择和运用

注册会计师应当关注下列重要事项：

重要项目的会计政策和行业惯例

重大和异常交易的会计处理方法

在新领域和缺乏权威性标准或共识的领域，采用重要会计政策产生的影响

会计政策的变更

被审计单位何时采用以及如何采用新颁布的会计准则和相关会计制度

4.被审计单位的目标、战略以及相关经营风险

经营风险与重大错报风险

两者既有区别又有联系

区别：前者范围比后者要广，多数经营风险最终都会产生财务后果，从而影响财务报表，但不是所有的经营风险都会导致重大错报风险

联系：了解经营风险有助于注册会计师识别财务报表重大错报风险

5.被审计单位财务业绩衡量和评价

注册会计师应当关注下列信息：

关键业绩指标

业绩趋势

预测、预算和差异分析

管理层和员工业绩考核与激励性报酬政策

分部信息与不同层次部门的业绩报告

与竞争对手的业绩比较

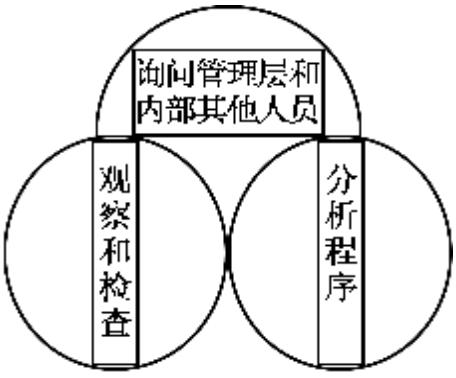
外部机构提出的报告

二、风险评估程序

（1）询问被审计单位管理层和内部其他相关人员；

（2）分析程序；

（3）观察和检查。



观察和检查
（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）实地察看被审计单位的生产经营场所和设备
（5）追踪交易在财务报告信息系统中的处理过程（穿行测试）

三、项目组内部讨论

项目组讨论是注册会计师了解被审计单位及其环境、评估重大错报风险、制定总体应对措施和设计并实施进一步审计程序，甚至评价审计证据、形成审计结论、出具审计报告等整个审计工作过程中的一种专业工作要求。

项目组讨论的实质：整合项目组内部资源，保持项目组成员的职业谨慎，在确保审计报告质量的同时提高审计效率。

（一）讨论的目标

1.了解在各自负责的领域中，由于舞弊或错误导致财务报表重大错报的可能性；

2.了解各自实施审计程序的结果如何影响审计的其他方面，包括对确定进一步审计程序的性质、时间安排和范围的影响。

（二）讨论的内容

1.被审计单位面临的经营风险；

2.财务报表容易发生错报的领域以及发生错报的方式，特别是由于舞弊导致重大错报的可能性。

（三）参与项目组讨论的人员

项目组的关键成员 、特殊技能的专家

（四）讨论的时间和方式

讨论的时间：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。

强调在整个审计过程中保持职业怀疑，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。

【例题1】注册会计师了解被审计单位及其环境的目的是（　　）。

A.为了进行风险评估程序

B.收集充分适当的审计证据

C.为了识别和评估财务报表重大错报风险

D.控制检查风险

【答案】C

第二节　了解内部控制与评估重大错报风险

一、内部控制概述

二、内部控制要素

三、了解及描述被审计单位的内部控制

四、评估重大错报风险

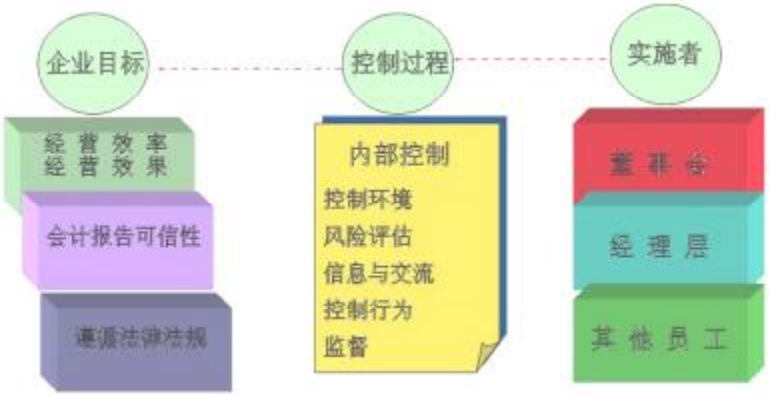
一、内部控制概述

（一）内部控制的概念及目标

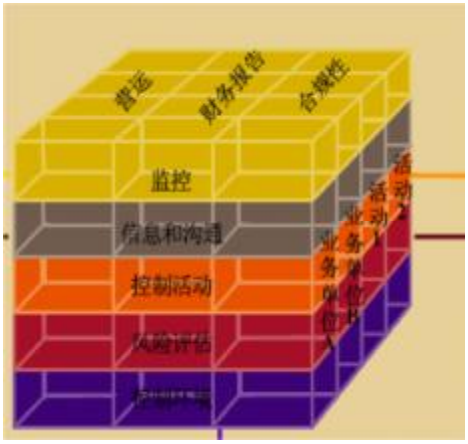
被审计单位为了合理保证财务报告的可靠性、经营的效率和效果以及对法律法规的遵守，由治理层、管理层和其他人员设计和执行的政策和程序。

内部控制的目标

(1)财务报告的可靠性
(2)经营的效率和效果 ；
(3)在所有经营活动中遵守法律法规的要求
内部控制的目标：三个方面



（二）内部控制的局限性
1、在决策时人为判断可能出现错误而导致内部控制失效 ；
2、如果员工共谋串通舞弊或管理层凌驾于内部控制之上，也会使内部控制失效；
3、从成本效益的原则去考虑设置内部控制制度；
4、非经常发生的事项，不设内部控制；
5、单位人员素质不适应岗位要求，也会影响内部控制功能的正常发挥，产生控制风险。
结论：无论如何设计和执行，内部控制只能对财务报告的可靠性提供合理的保证：
（三）与审计相关的控制
注册会计师需要了解和评价的内部控制只是与财务报表审计相关的内部控制，并非被审计单位所有的内部控制
1、为实现财务报告可靠性目标设计和实施的控制
2、其他与审计相关的控制
二、内部控制要素
内部控制包括下列要素：
（1）控制环境；
（2）风险评估过程；
（3）信息系统与沟通；
（4）控制活动；
（5）对控制的监督。



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。

（一）对诚信和道德价值观念的沟通与落实；

（二）对胜任能力的重视；

（三）治理层的参与程度；

（四）管理层的理念和经营风格；

（五）组织结构；

（六）职权与责任的分配；

（七）人力资源政策与实务。

风险评估

包括识别与财务报告相关的经营风险，及针对这些风险所采取的措施 。

注册会计师应当了解被审计单位的风险评估过程和结果。

风险评估过程的作用:

识别、评估和管理影响被审计单位实现经营目标能力的各种风险。

例如，风险评估可能会涉及被审计单位如何考虑对某些交易未予记录的可能性，或者识别和分析财务报告中的重大会计估计发生错报的可能性。

信息系统与沟通

与财务报告相关的信息系统

（一）识别与记录所有的有效交易；

（二）及时、详细地描述交易，以便在财务报告中对交易作出恰当分类；

（三）恰当计量交易，以便在财务报告中对交易的金额作出准确记录；

（四）恰当确定交易生成的会计期间；

（五）在财务报表中恰当列报交易。

与财务报告相关的沟通包括:

使员工了解各自在与财务报告有关的内部控制方面的角色和职责

员工之间的工作联系

向适当级别的管理层报告例外事项的方式

控制活动

有助于确保管理层的指令得以执行的政策和程序

包括授权、业绩评价、信息处理、实物控制和职责分离等相关的活动。

对控制的监督

被审计单位评价内部控制在一段时间内运行有效性的过程

控制活动的具体内容

1、授权控制

授权分为“一般授权”和“特殊授权”。

一般授权是授予处理一般经济业务的权力，它通常是以企业政策、指令、制度的形式表现。

如：岗位责任制

特殊授权授予处理特定的经济业务处理的权力。

2、职责分离控制**

对于组织内部的不相容职务必须进行分工负责，不能由一个人同时兼任。

内容：

（1）一项经济业务不能由一个人从头至尾进行处理。授权、执行、记录和审查。如：采购业务：管理部门、采购部门、会计部门、验收部门、仓库部门；

（2）资产记录与保管

保管与记录；保管与核对；总账与明细账的记录；日记账与总账的记录。

（3）各职能部门具有相对独立性

【例题 2】职责分离要求将不相容的职责分配给不同员工。下列职责分离做法中正确的是（　　）。

A.交易授权、交易执行、交易付款分离

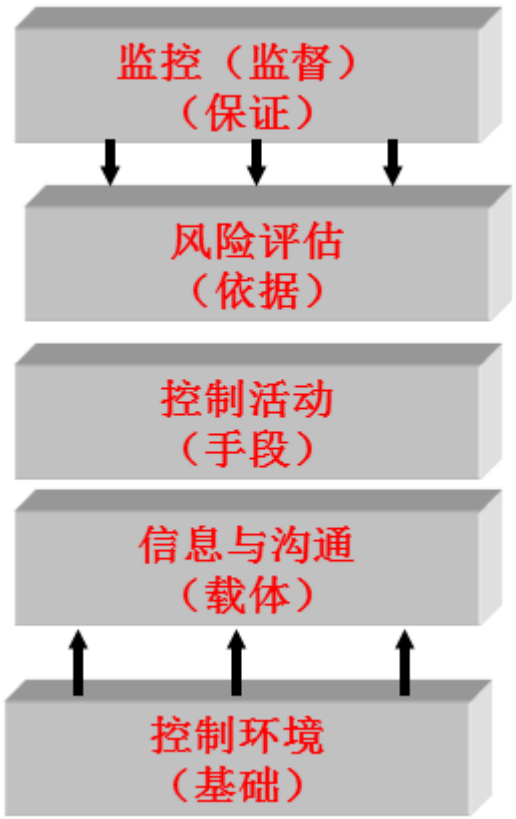
B.交易授权、交易记录、资产保管分离

C.资产保管、交易执行、交易报告分离

D.交易授权、交易付款、交易记录分离

【答案】B

内部控制五要素之间的逻辑关系



三、 了解和描述内部控制

了解内部控制包括：在整体层面了解内部控制与在业务流程层面了解内部控制。

在整体层面了解内部控制，主要通过了解内部控制的各构成要素来评价被审计单位整体层面的内部控制的设计。

在业务流程层面了解内部控制，主要通过了解几个重要的业务循环来评价被审计单位业务层面的内部控制的设计

（一）了解内部控制

1、了解内部控制目的

评价内部控制的设计及是否得到执行。

评价控制的设计的合理性并确定其是否得到执行。最终确定是否更多信赖控制并拟实施控制测试

评价控制的设计是指考虑一项控制单独或连同其他控制是否能够有效防止或发现并纠正重大错报

控制得到执行是指某项控制存在且被审计单位正在使用。

2、了解的具体程序

注册会计师通常实施下列风险评估程序，以获取有关控制设计和执行的审计证据：

1.询问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；

查阅规章制度；组织机构图；前一年的审计工作底稿；

4.穿行测试(追踪交易在财务报告信息系统中的处理过程)

穿行测试

穿行测试是注册会计师为确定其对内部控制的描述（流程图）是否准确，而选择若干（一般只有几笔）具有代表性的交易和事项进行追查，虽然穿行测试的结果可作为控制测试的结果，但从测试的性质和范围上讲，穿行测试不能够为评价控制风险处于低水平提供适当、充分的审计证据。

（二）了解内部控制的内容

（整体层面）

1.了解控制环境

在评价控制环境的设计和实施情况时，注册会计师应当了解管理层在治理层的监督下，是否营造并保持了诚实守信和合乎道德的文化，以及是否建立了防止或发现并纠正舞弊和错误的恰当控制。

2.了解风险评估过程

风险评估过程包括识别与财务报告相关的经营风险，以及针对这些风险所采取的措施。

从以下几方面了解:

(1)管理层如何识别与财务报告相关的经营风险，

(2)如何估计该风险的重要性，

(3)如何评估风险发生的可能性，

(4)如何采取措施管理这些风险。

3.了解信息系统与沟通

从下列方面了解与财务报告相关的信息系统：

（1）在被审计单位经营过程中，对财务报表具有重大影响的各类交易；

（2）在信息技术和人工系统中，对交易生成、记录、处理和报告的程序；
（3）与交易生成、记录、处理和报告有关的会计记录、支持性信息和财务报表中的特定项目；
（4）信息系统如何获取除各类交易之外的对财务报表具有重大影响的事项和情况；
（5）被审计单位编制财务报告的过程，包括作出的重大会计估计和披露。
（6）管理层凌驾于账户记录控制之上的风险。
注册会计师应当了解被审计单位内部如何对财务报告的岗位职责，以及与财务报告相关的重大事项进行沟通。
了解管理层与治理层之间的沟通，以及被审计单位与外部的沟通。
4.了解控制活动
考虑一项控制活动单独或连同其他控制活动，是否能够防止或发现并纠正各类交易、账户余额、列报存在的重大错报。
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。
5.了解对控制的监督
了解被审计单位使用的监督活动的主要类型，包括内部审计和其他监督手段，以及在需要的时候这些活动怎样对内部控制进行必要的修正和调整。
注册会计师应当了解被审计单位对控制的持续监督活动和专门的评价活动。
（三）描述内部控制
描述的方法有调查表、文字说明和流程图三种。
1、文字说明法
以文字说明的形式将内部控制的实际情况完全记录下来的方法。在表述时，审计人员应根据各业务循环，围绕各环节由谁负责、经办人应履行的工作、办理业务的基本要求等逐一记录。
举例
优点：灵活性
缺点：文字叙述较为冗长不易理解。
2、调查表法
调查表也称调查问卷表，调查表是依据调查对象设计的，以提问的方式列表格，了解和描述内部控制的一种方法。
通常是按某一具体内部控制系统的关键控制点作为调查对象或项目，结果栏分为“是”、“否”、“不适用”。
调查表的格式
调查表法的优点是：
（1）简便易行，省时省力
（2）运用范围广泛
（3）“否”栏易引起注意
缺点是：
（1）只能提供内部控制状况的简要说明，无法提供全面的情况
（2）调查表的格式较呆板，缺乏灵活性
3、流程图法
流程图法是采用特定的符号，将业务流程和凭证的传递程序，用图解的形式直观地反映出来的一种描述方法。
流程图法的优点：
（1）形象直观，易评审；
（2）突出控制点和关键点。

流程图法的缺点：
（1）绘制难度大；
（2）无法反映流程图法之外的控制措施。
上述三种记录调查结果的方法可以结合使用

四、业务流程层面了解内部控制

步骤：
（1）确定被审计单位的重要业务流程和重要交易类别；
（2）了解重要交易类别，并记录；
（3）确定可能发生错报的环节；
（4）识别和了解相关控制；
（5）执行穿行测试；
（6）进行初步评价和风险评估。
初步评价和风险评估
评价结论：
（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）控制本身的设计是合理的，但没有得到执行；
（3）控制本身设计是无效的或缺乏必要的控制。
如果认为被审计单位控制设计合理并得到执行，能够有效防止或发现并纠正重大错报，则CPA可以信赖控制并拟实施控制测试，以减少拟实施的实质性程序。反之，CPA不需要测试控制运行的有效性，而直接实施的实质性程序。
五、评估重大错报风险
识别和评估财务报表层次和认定层次的重大错报风险
目的:根据风险评估结果，确定实施进一步审计程序的性质、时间和范围。
（一）实施的审计程序
（1）在了解被审计单位及其环境的整个过程中识别风险，并考虑各类交易、账户余额、列报；
（2）将识别的风险与认定层次可能发生错报的领域相联系；
（3）考虑识别的风险是否重大；
（4）考虑识别的风险导致财务报表发生重大错报的可能性。
（二）识别两个层次的重大错报风险
在对重大错报风险进行识别和评估后，注册会计师应当确定，识别的重大错报风险是与特定的某类交易、账户余额、列报的认定相关，还是与财务报表整体广泛相关，进而影响多项认定。
CPA应关注可能表明被审计单位存在重大错报风险的事项和情况。
（三）考虑财务报表的可审计性
如果通过对内部控制的了解发现下列情况，并对财务报表局部或整体的可审计性产生疑问，CPA应当考虑出具保留意见或无法表示意见的审计报告：
1.被审计单位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。必要时，注册会计师应当考虑解除业务约定。
（四）需要特别考虑的重大错报风险
（1）确定特别风险时应考虑的事项
（2）特别风险通常与非常规交易和判断事项有关
（五）仅通过实质性程序无法应对的重大错报风险

如果认为仅通过实施实质性程序不能获取充分、适当的审计证据，注册会计师应当考虑依赖的相关控制的有效性。

五、评估重大错报风险

（六）对风险评估的修正

如果通过实施进一步审计程序获取的审计证据与初始评估获取的审计证据相矛盾，注册会计师应当修正风险评估结果，并相应修改原计划实施的进一步审计程序。

第三节　风险应对

一、重大错报风险的应对概述

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。

进一步审计程序包括控制测试和实质性程序。

（一）总体应对措施

1．职业怀疑态度的必要性；

2．审计人员的选派及利用专家的工作；

3．提供更多的督导。

4．审计程序的不可预见性；

5．对拟实施审计程序的性质、时间和范围做出总体修改。

总体方案:实质性方案与综合性方案

（二）进一步审计程序

1．进一步审计程序的含义

进一步审计程序是指注册会计师针对评估的各类交易、账户余额、列报认定层次重大错报风险实施的审计程序，包括控制测试和实质性程序（细节测试和实质性分析程序）。

2．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、列报的特征；

（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方面的有效性。

方案的选择

注册会计师应当根据对认定层次重大错报风险的评估结果，恰当选用实质性方案或综合性方案。

（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）当评估的财务报表层次重大错报风险属于高风险水平时，进一步审计程序应倾向于实质性方案。

（3）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。

3．进一步审计程序的性质、时间与范围

（1）进一步审计程序的性质

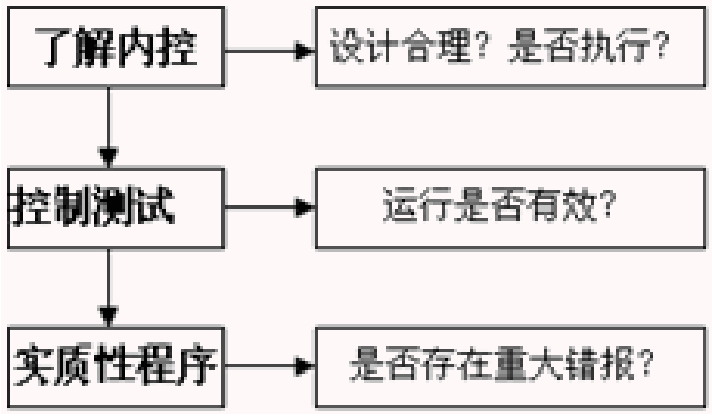
指进一步审计程序的目的和类型

目的：

1）通过实施控制测试以确定内部控制运行的有效性；
2）通过实施实质性程序以发现认定层次的重大错报。
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。
（2）进一步审计程序的时间
在期中或期末实施控制测试或实质性程序
（3）进一步审计程序的范围
指实施进一步审计程序的数量
考虑因素：
①确定的重要性水平；
②评估的重大错报风险 ；
③计划获取的保证程度。

二、控制测试

控制测试的目的：审查内部控制的设计和执行是否有效，据以确定对实质性程序的性质、时间和范围的影响。
（一）控制测试的要求
当存在下列情形之一时，注册会计师应当实施控制测试：
（1）在评估认定层次重大错报风险时，预期控制的运行是有效的；
（2）仅实施实质性程序不足以提供认定层次充分、适当的审计证据。
不同程序的目的



（二）控制测试的性质（方法、程序）
1.询问
2.观察
3.检查
4.重新执行
(三)控制测试的时间
注册会计师应当根据控制测试的目的确定控制测试的时间，并确定拟信赖的相关控制的时点或期间。
1.测试特定时点的控制
2.测试某一期间的控制
(四)控制测试的范围
在确定某项控制的测试范围时，需考虑下列因素：
（1）在整个拟信赖的期间，被审计单位执行控制的频率；
（2）在所审计期间，注册会计师拟信赖控制运行有效性的时间长度；

（3）为证实控制能够防止或发现并纠正认定层次重大错报，所需获取审计证据的相关性和可靠性；
（4）通过测试与认定相关的其他控制获取的审计证据的范围；
（5）在风险评估时拟信赖控制运行有效性的程度；
（6）控制的预期偏差。

三、实质性程序

(一)实质性程序的要求

实质性程序包括对各类交易、账户余额、列报的细节测试以及实质性分析程序。

必要性:

注册会计师对重大错报风险的评估是一种判断，可能无法充分识别所有的重大错报风险，并且由于内部控制存在固有局限性，无论评估的重大错报风险结果如何，CPA 都应当针对所有重大的各类交易、账户余额、列报实施实质性程序。

实质性程序包括:

1.将财务报表与其所依据的会计记录相核对；

2.检查财务报表编制过程中作出的重大会计分录和其他会计调整。

（二）实质性程序的性质

指实质性程序的类型及组合

1.基本类型：细节测试与实质性分析程序。

2.适用情形:

细节测试:适用于对各类交易、账户余额、列报认定的测试，尤其是对存在或发生、计价认定的测试；

实质性分析程序:适用于在一段时期内存在可预期关系的大量交易.

（三）实质性程序的时间及范围

1．实质性程序的时间

实质性程序的时间选择面临着对期中审计证据和对以前审计获取的审计证据的考虑。

（1）如何考虑是否在期中实施实质性程序

（2）如何考虑期中审计证据

（3）如何考虑以前审计获取的审计证据

2．实质性程序的范围

注册会计师评估的认定层次的重大错报风险越高，需要实施实质性程序的范围越广。

如果对控制测试结果不满意，注册会计师应当考虑扩大实质性程序的范围。