

注册会计师 审计 教材精讲班

第八章 风险应对

第三节 控制测试

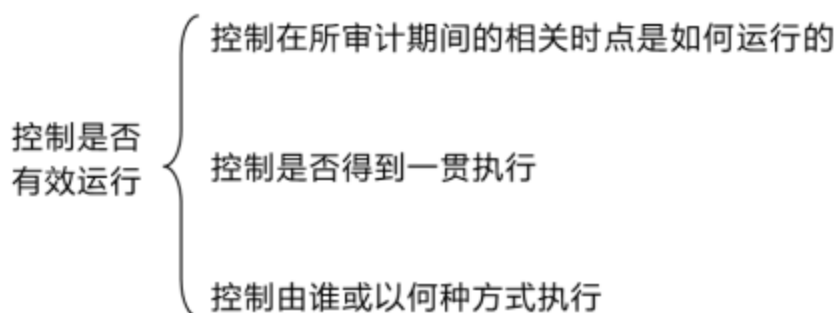
3.1 控制测试的含义和要求

(一) 含义

指用于评价内部控制在防止或发现并纠正**认定层次**重大错报方面的**运行有效性**的审计程序。

(二) 内容

控制有效性强调的是控制能够在各个不同时点按照既定设计得以**一贯执行**。



控制测试 vs 了解内部控制：

1. 控制测试的目的是为了评价控制运行的结果**是否有效**。
2. 了解内部控制的目的是为了评价控制的设计并确定控制**是否得到执行**，即评价控制**预期**运行是否有效。

【2009年 多选题】

在测试内部控制的运行有效性时，注册会计师应当获取的审计证据有（ ）。

- A. 控制是否存在
- B. 控制在所审计期间不同时点是如何运行的
- C. 控制是否得到一贯执行
- D. 控制由谁执行

【答案】BCD

【2012年 单选题】

下列有关控制测试目的的说法中，正确的是（ ）。

- A. 控制测试旨在评价内部控制在防止或发现并纠正认定层次重大错报方面的运行有效性
- B. 控制测试旨在发现认定层次发生错报的金额
- C. 控制测试旨在验证实质性程序结果的可靠性
- D. 控制测试旨在确定控制是否得到执行

【答案】A

（三）要求（单选题）

当存在下列情形之一时，应当实施控制测试：

	情形	分析
预期有效	在评估认定层次重大错报风险时，预期控制运行有效	预期有效是指控制设计合理且得到执行
仅实质性程序不足	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	高度自动化处理时，审计证据依赖信息系统的相关控制

3.2 控制测试的性质

（一）含义

指控制测试所使用的审计程序的**类型**及其组合。

（二）考虑因素

计划从控制测试获取的**保证程度**是注册会计师决定控制测试的性质的主要因素之一，当拟实施的进一步审计程序以控制测试为主时，应当获取有关控制运行有效性的更高的保证水平。

（三）程序的类型

1. 询问（简答题）

询问本身**并不足以**测试控制运行的有效性，需要将询问与其他审计程序结合使用

2. 观察

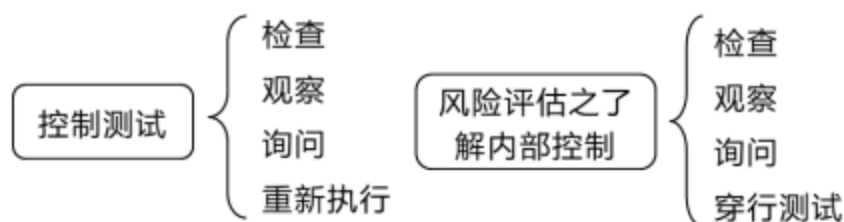
- （1）测试**不留下**书面记录的控制（如职责分离、自动化控制）的运行情况的有效方法
- （2）观察提供的证据**仅限于**观察发生的时点，注册会计师需要考虑不在场时可能未执行的情况

3. 检查

- （1）适用于**留有**书面证据的控制
- （2）检查对象包括复核时留下的记号、签字、标志，以及是否按规定**完整实施**了该控制

4. 重新执行

如果需要进行大量的重新执行，注册会计师就要考虑通过实施控制测试以缩小实质性程序的范围是否有效率



【2012年 简答题（节选）】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。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。

（四）确定控制测试性质时的要求

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，可实施检查程序获取证据；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，还应当考虑与认定**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

对于一项自动化的应用控制，注册会计师可以利用**该项控制得以执行的**审计证据和**信息技术一般控制运行有效性的**审计证据，作为支持该项控制在相关期间运行有效性的重要审计证据。

【2009年 多选题】

在确定控制测试的性质时，注册会计师正确的做法有（ ）。

- A. 当拟实施的进一步审计程序以控制测试为主时，应当获取有关控制运行有效性的更高的保证水平
- B. 根据特定控制的性质选择所需实施审计程序的类型
- C. 询问本身不足以测试控制运行的有效性，应当与其他审计程序结合使用
- D. 考虑测试与认定直接相关和间接相关的控制

【答案】 ABCD

【2010年 多选题】

在测试自动化应用控制的运行有效性时，注册会计师通常需要获取的审计证据有（ ）。

- A. 抽取多笔交易进行检查获取的审计证据
- B. 对多个不同时点进行观察获取的审计证据
- C. 该项控制得到执行的审计证据
- D. 信息技术一般控制运行有效性的审计证据

【答案】 CD

（五）实施控制测试时对双重目的的实现

1. 控制测试的目的是评价控制**是否有效运行**。

2. 细节测试的目的是发现认定层次的**重大错报**。

3. 尽管控制测试和细节测试两者目的不同，但注册会计师可以考虑针对**同一交易同时实施**控制测试和细节测试，以实现双重目的。

（六）实质性程序结果对控制测试结果的影响（单选题/简答题）

1. 如实施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；

2. 如实质性程序发现某项认定存在错报，应当考虑对相关控制运行有效性的影响，如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。

3. 如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**。

【2015年 简答题】

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（节选）：

（1）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；

(2) 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，以为该控制运行有效。

【答案】 (1) 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。

(2) 不恰当。只检查财务经理的签字不足以提供充分、适当的审计证据，还应当检查财务经理是否按规定完整实施了该控制。

【2019 年 综合题（节选）】 A 注册会计师负责审计甲公司 2018 年度财务报表

资料四：A 注册会计师在审计工作底稿中记录了实施进一步审计程序的情况，部分内容摘录如下：

(1) A 注册会计师抽样测试了与职工薪酬相关的控制，发现一个偏差，因针对职工薪酬实施实质性程序未发现错报，A 注册会计师认为该偏差不构成缺陷，相关控制运行有效。

要求：针对资料四第 (1) 项，假定不考虑其他条件，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。实施实质性程序未发现错报，不能说明相关的控制得以有效运行。

3.3 控制测试的时间

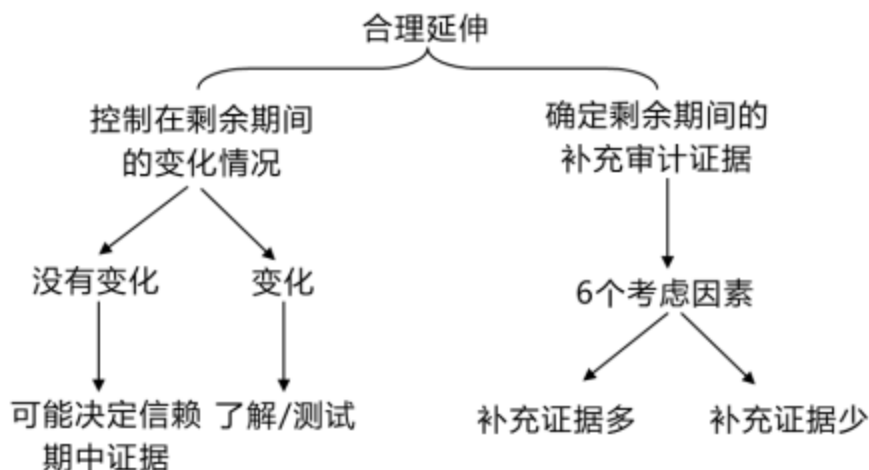
(一) 两层含义

1. 何时实施控制测试；
2. 测试所针对的控制适用的时点或期间。

(二) 期中实施控制测试的考虑

1. 在期中测试控制比期末测试具有**更积极**的作用；
2. 但即使已证实控制在期中运行有效性，仍需**考虑如何**能将该结论合理延伸至期末。

3. 决策流程



4. 剩余期间的补充证据 (6 个考虑因素)

6 个考虑因素	影响
① 评估的认定层次重大错报风险	同向
② 在期中测试的特定控制，以及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	反向
④ 剩余期间的长度	同向
⑤ 在信赖控制的基础上拟减少实质性程序的范围（信赖程度）	同向
⑥ 控制环境强弱	反向

5. 对自动化控制的考虑

对**自动化**运行的控制，注册会计师更可能测试信息系统**一般控制的运行有效性**，以获取控制在剩余期间运行有效性的审计证据。

【2018年 单选题】

如果注册会计师已获取有关控制在期中运行有效的审计证据，下列有关剩余期间补充证据的说法中，错误的是（ ）。

- A. 注册会计师可以通过测试被审计单位对控制的监督，将控制在期中运行有效的审计证据合理延伸至期末
- B. 被审计单位的控制环境越有效，注册会计师需要获取的剩余期间的补充证据越少
- C. 如果控制在剩余期间发生了变化，注册会计师可以通过实施穿行测试，将期中获取的审计证据合理延伸至期末
- D. 注册会计师在信赖控制的基础上拟减少的实质性程序的范围越大，注册会计师需要获取的剩余期间的补充证据越多

【答案】 C

【2010年 多选题】

如果注册会计师已获取有关控制在期中运行有效性的审计证据，通常还应实施的审计程序有（ ）。

- A. 获取这些控制在剩余期间变化情况的审计证据
- B. 仅获取这些控制在期末运行有效性的审计证据
- C. 获取信息技术一般控制变化情况的审计证据
- D. 确定针对剩余期间还需获取的补充审计证据

【答案】 ACD

【2012年 单选题】

如在期中执行了控制测试，并获取了控制在期中运行有效性的审计证据，下列说法中，正确的是（ ）。

- A. 如果在期末实施实质性程序未发现某项认定存在错报，说明与该项认定相关的控制是有效的，不需要再对相关控制进行测试
- B. 如果某一控制在剩余期间内发生变动，在评价整个期间的控制运行有效性时，无需考虑期中测试的结果
- C. 对某些自动化运行的控制，可以通过测试信息系统一般控制的有效性获取控制在剩余期间运行有效的审计证据
- D. 如果某一控制在剩余期间内未发生变动，不需要补充剩余期间控制运行有效性的审计证据

【答案】 C

【2010年 多选题】

如果在期中实施了控制测试，在针对剩余期间获取补充审计证据时，注册会计师通常考虑的因素有（ ）。

- A. 控制环境
- B. 评估的重大错报风险水平
- C. 在期中对有关控制有效性获取的审计证据的程度
- D. 拟减少实质性程序的范围

【答案】 ABCD

(三) 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**，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**应当实施询问并结合观察和检查程序**，**获取**这些控制是否已经发生变化的审计证据。



2. 具体要求

(1) 与特别风险相关的控制

对于旨在减轻**特别风险**的控制，如果注册会计师**拟信赖**减轻特别风险的控制，无论本期是否发生变化，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。

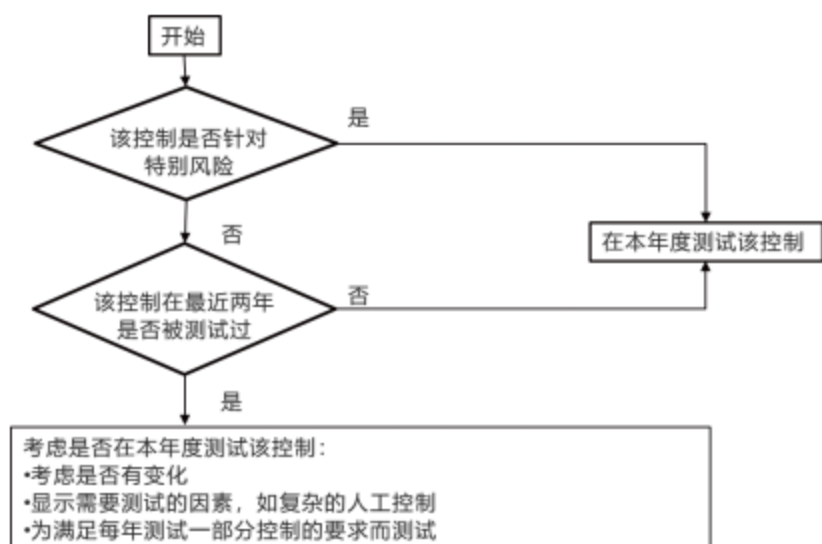
(2) 不属于与特别风险相关的控制

如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，应运用职业判断确定是否在本期审计中测试，以及本次测试与上次测试的**间隔期间**，但**每三年**至少对控制测试一次。

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。

以前期间

	2020	2021	2022
A控制	测	不测	
B控制	测		
C控制	测		
D控制	测		
E控制	测		



【2012年 单选题】

如果注册会计师拟信赖旨在应对由于舞弊导致的重大错报风险的人工控制，假设该控制没有发生变化，下列有关测试该控制运行有效性的时间间隔的说法中，正确的是（ ）。

- A. 每年测试一次
- B. 每二年至少测试一次
- C. 每三年至少测试一次
- D. 每四年至少测试一次

【答案】A

【2012年 单选题】

在利用以前年度获取的审计证据时，下列说法中，错误的是（ ）。

- A. 对于不属于旨在减轻特别风险的控制，如果在本年未发生变化，且上年经测试运行有效，本次审计中无需测试
- B. 对于旨在减轻特别风险的控制，如果在本年未发生变化，可以依赖上年的测试结果
- C. 如果相关事项未发生重大变化，则上年通过实质性测试获取的审计证据可能可以作为本年的有效审计证据
- D. 一般而言，上年通过实质性测试获取的审计证据对本年只有很弱的证据效力或没有证据效力

【答案】B

【2019年 单选题】对于财务报表审计业务，在决定是否信赖以前审计获取的有关控制运行有效性的审计证据时，下列各项中，注册会计师通常无需考虑的是（ ）。

- A. 控制发生的频率
- B. 控制是否是复杂的人工控制
- C. 控制是否是自动化控制
- D. 控制在本年是否发生变化

【答案】A

3. 对测试间隔期间的考虑因素

(1) 内部控制其他要素的有效性，包括控制环境、对控制的监督、被审计单位风险评估过程；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 vs 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。

(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。例如发生重大变动，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。

【2016年 多选题】

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
- 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
- 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

【2017年 多选题】

下列情形中，注册会计师不应利用以前年度获取的有关控制运行有效的审计证据的有（ ）。

- A. 注册会计师拟信赖旨在减轻特别风险的控制
- B. 控制在过去两年审计中未经测试
- C. 控制在本年发生重大变化
- D. 被审计单位的控制环境薄弱

【答案】ABC

3.4 控制测试的范围

(一) 含义

指某项控制活动的测试次数。

(二) 考虑因素 (多选题)

考虑因素	变动关系
1. 对控制的信赖程度	同向
2. 控制执行的频率	同向
3. 拟信赖控制运行有效性的时间长度	同向
4. 控制的预期偏差	同向/无效
5. 测试与认定相关的其他控制获取的证据的范围	反向
6. 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