

注册会计师 审计 教材精讲班

第三节 自上而下的方法

3.1 自上而下的方法的要求和步骤

1. 自上而下的方法的要求

注册会计师**应当**采用自上而下的方法选择拟测试的控制。

2. 自上而下方法的工作思路

自上而下的方法始于财务报表层次，以注册会计师对财务报告内部控制整体风险的了解开始，然后，将关注重点放在企业层面的控制上，并将工作逐渐下移至重要账户、列报及其相关认定。随后，验证其对被审计单位业务流程中风险的了解，并选择能足以应对评估的每个相关认定的重大错报风险的控制进行测试。

3. 自上而下的方法的步骤

- (1) 从财务报表层次初步了解内部控制整体风险；
- (2) 识别、了解和测试企业层面控制；
- (3) 识别重要账户、列报及其相关认定；
- (4) 了解潜在错报的来源并识别相应的控制；
- (5) 选择拟测试的控制。

3.2 识别、了解和测试企业层面控制

1. 企业层面控制的内涵

(1) 企业层面控制的含义

企业层面的控制通常为应对企业**财务报表整体层面**的风险而设计，或作为其他控制运行的“基础设施”，通常在比业务流程更高的层面上乃至整个企业范围内运行，其作用比较**广泛**，通常不局限于某个具体认定。

(2) 企业层面控制的内容（多选题）

- ① 与控制环境（即内部环境）相关的控制；
- ② 针对管理层和治理层凌驾于控制之上的风险而设计的控制；
- ③ 被审计单位的风险评估过程；
- ④ 对内部信息传递和期末财务报告流程的控制；
- ⑤ 对控制有效性的内部监督（即监督其他控制的控制）和内部控制评价。

此外，**集中化的处理和**控制（包括共享的服务环境）、**监控经营成果的控制**以及针对**重大经营控制及风险管理实务的政策也属于企业层面控制**。

(3) 企业层面控制与业务流程、应用系统或交易层面控制

- ① 企业的内部控制分为**企业层面控制**和**业务流程、应用系统或交易层面**的控制两个层面。
- ② 业务流程、应用系统或交易层面的控制为应对交易和账户余额认定的重大错报风险而设计，通常在业务流程内的交易或账户余额层面上运行，其作用通常能够对应到具体某类交易和账户余额的具体认定。

2. 企业层面控制对其他控制及其测试的影响

(1) 某些企业层面控制，例如某些与**控制环境**相关的控制，对重大错报是否能够被及时防止或发现的可能性有重要影响，虽然这种影响是**间接的**，但这些控制可能**影响**注册会计师拟测试的其他控制及其对其他控制所执行程序的性质、时间安排和范围。

【理解】与控制环境相关的企业层面控制既可能有助于**提高**业务层面控制的效果，也可能**削弱**业务层面控制的效果。

(2) 某些企业层面控制能够**监督**其他控制的有效性。管理层设计这些控制可能是为了识别其他控制可能出现的失效情况。但是，这些控制本身**并非精确**到足以及时防止或发现相关认定的重大错报。当这些控制运行有效时，注册会计师**可以减少**原本拟对其他控制的有效性进行的测试。

【举例】作为企业层面控制，财务总监定期审阅经营收入的详细月度分析报告。该项企业层面控制虽不足以及时防止或发现并纠正相关认定的重大错报，但能监督其他控制的有效性。如果这个控制有效，有可能减少原拟对其他控制有效性进行的测试。

(3) 某些企业层面控制本身能**精确到足以**及时防止或发现一个或多个相关认定中存在的重大错报。如果一项企业层面控制足以应对已评估的重大错报风险，注册会计师可能**可以不必测试**与该风险相关的其他控制。

一般而言，注册会计师可以分析某个控制是否有足够的精确度以及时防止或发现财务报表重大错报，并且考虑以下因素：

- (1) 内部控制对应的重要账户及列报的**性质**；
- (2) 对某些比较稳定或具备预期内在关系的账户，管理层实施的分析对发现财务报表重大错报具有足够的**精确度**；
- (3) 管理层分析的**细化程度**。

【举例】被审计单位设立了银行余额调节表的监督审阅流程，并对下属所有分级机构作出定期检查。如果该项企业层面控制程序足够精确，注册会计师可能取消对下属每个单位的银行余额调节表相关控制进行测试。

3.3 识别重要账户、列报及其相关认定

1. 重要账户或列报的含义（单选题）

(1) 注册会计师在确定重要性水平之后，应当识别重要账户、列报及其相关认定。

(2) 如果某账户或列报可能存在一个错报，该错报单独或连同其他错报将导致财务报表发生重大错报，则该账户或列报为重要账户或列报。

(3) 如某财务报表认定可能存在一个或多个错报，这个或这些错报将导致财务报表发生重大错报，则该认定为相关认定。

(4) 在识别重要账户、列报及相关认定时，应当依据其固有风险，而**不应考虑**相关控制的影响。

【链接】注册会计师在判断哪些风险是**特别风险**时，**不应考虑**识别出的控制对相关风险的**抵消效果**。

2. 评价重要账户或列报

(1) 评价标准

注册会计师应当从**定性和定量**两个方面作出评价，包括考虑舞弊的影响。

(2) 定量评价

① **超过财务报表整体重要性**的账户，无论是在内部控制审计还是财务报表审计中，通常情况下被认定为重要账户。

② 一个账户或列报，即使从**性质**方面考虑与之相关的风险较小，其金额超过财务报表整体重要性越多，该账户或列报被认定为重要账户或列报的可能性就越大。

③ 但是，一个账户或列报的金额超过财务报表整体重要性，**并不必然**表明其属于重要账户或列报，因为注册会计师还需要考虑定性的因素。

④ **定性**的因素也可能导致注册会计师将**低于**财务报表整体重要性的账户或列报认定为重要账户或列报。

(3) 定性评价

① 即使该账户或列报从金额上看并不重大，可能因为某账户或列报受**固有风险或舞弊风险**的影响而将其确定为重要账户或列报。

例如，某负债类账户很可能被**显著低估**，则该负债类账户应被确定为重要账户。

② 在识别重要账户、列报及其相关认定时，注册会计师**不应**考虑控制的影响，因为内部控制审计的目标本身就是评价控制的**有效性**。

(4) 成份评价

注册会计师不仅应当在重要账户或列报层面考虑风险，而且应当深入账户或列报的**成份**。

例如，固定资产账户由机器设备、房屋建筑物等部分组成。

如果某账户或列报的各成份存在的风险**差异较大**，被审计单位可能需要采用不同的控制以应对这些风险，注册会计师**应当分别**予以考虑，并针对各自的风险设计审计程序。

(5) 评价重大错报的可能来源

在确定某账户、列报是否重要和某认定是否相关时，注册会计师应当将所有可获得的信息加以综合考虑。例如，在识别重要账户、列报及其相关认定时，注册会计师还应当确定重大错报的可能来源。注册会计师可以通过考虑在特定的重要账户或列报中错报可能发生的领域和原因，确定重大错报的可能来源。

(6) 根据**以前年度**审计中了解的情况评价

① 以前年度审计中了解到的情况影响注册会计师对**固有风险**的评估，因而应当在确定重要账户、列报及其相关认定时加以考虑。

② 以前年度审计中识别的错报会影响注册会计师对某账户、列报及其相关认定**固有风险的评估**。

(7) 在内部控制审计中，注册会计师在识别重要账户、列报及其相关认定时应当评价的风险因素，与财务报表审计中考虑的因素相同。因此，在这两种审计中识别的重要账户、列报及其相关认定**应当相同**。

【2017年 单选题】

注册会计师执行内部控制审计时，下列有关识别重要账户、列报及其相关认定的说法中，错误的是（ ）。

- A. 注册会计师应当从定性和定量两个方面识别重要账户、列报及其相关认定
- B. 在识别重要账户、列报及其相关认同时，注册会计师应当确定重大错报的可能来源
- C. 注册会计师通常将超过财务报表整体重要性的账户认定为重要账户
- D. 在识别重要账户、列报及其相关认同时，注册会计师应当考虑控制的影响

【答案】D

3.4 了解潜在错报的来源并识别相应的控制

穿行测试是指追踪某笔交易从发生到最终被反映在财务报表中的整个处理过程，是评价控制**设计的有效性**以及确定控制**是否得到执行**的有效方法。

1. 需要实施穿行测试的情况

在某些特定情况下，注册会计师**一般会**实施穿行测试，这些情况包括：

- ① 存在较高固有风险的**复杂领域**；
- ② 以前年度审计中识别出的**缺陷**（需要考虑缺陷的严重程度）；
- ③ 由于引入**新的人员、新的系统、收购和采取新的**会计政策而导致流程发生重大变化。

2. 穿行测试的规模

- ① 一般而言，对每个**重要**流程，选取一笔交易或事项实施**穿行测试**即可。
- ② 如果被审计单位采用集中化的系统为多个组成部分执行重要流程，则可能**不必**在每个重要的经营场所或业务单位选取**一笔**交易或事项实施穿行测试。

(3) 穿行测试需要涉及的审计程序

注册会计师在实施穿行测试时往往综合运用**询问、观察、检查**相关文件记录。

3.5 选择拟测试的控制

1. 选择的基本要求

(1) 必须测试重要领域的控制

应当选择测试也**只需要**测试对形成内部控制审计意见有**重大影响**的控制。

对于每个重要账户和列报相关的**所有**相关认定，**至少**应当有一个对应的**关键控制**。

(2) 不必测试非重要领域的控制

注册会计师**没有责任**对单项控制的有效性发表意见。通常不会选取所有控制，也**没有必要**测试相关认定的所有控制。如果识别并选取了能够充分应对重大错报风险的控制，则**不需要**再测试针对同样认定的**其他控制**，更**无须**测试那些即使有缺陷也合理预期不会导致财务报表重大错报的控制。

(3) 可以借助企业层面控制

如**企业层面**控制是有效的且得到**精确**执行，能够及时防止或发现并纠正影响一个或多个认定的重大错报，**可能不必**就所有流程、交易或应用层面的控制的运行有效性获取审计证据。

【简答题】

A 注册会计师负责对甲公司与财务报告相关的内部控制实施审计。在审计过程中，需要考虑和处理的部分事项摘录如下：

(4) A 注册会计师认为：只要与甲公司财务报告相关的内部控制存在缺陷，就可能根据职业判断认为需要对该项内部控制实施控制测试。

要求：指出 A 注册会计师做法是否恰当。如不恰当简要说明理由。

【答案】不恰当。注册会计师无须测试那些即使有缺陷也合理预期不会导致财务报表重大错报的控制。

2. 关键控制

关键控制，即能够为一个或多个重要账户或列报的一个或多个相关认定提供**最有效或最效率**的证据的控制。

每个重要账户、认定和/或重大错报风险**至少应当有一个**对应的**关键控制**。

【2018年 单选题】

在执行内部控制审计时，下列有关注册会计师选择拟测试的控制的说法中，错误的是（ ）。

- A. 注册会计师应当选择测试对形成内部控制审计意见有重大影响的控制
- B. 注册会计师无须测试即使有缺陷也合理预期不会导致财务报表重大错报的控制

C. 注册会计师选择拟测试的控制，应当涵盖企业管理层在执行内部控制自我评价时测试的控制

D. 注册会计师通常选择能够为一个或多个重要账户或列报的一个或多个相关认定提供最有效果或最有效率的证据进行测试

【答案】C

小结

自上而下 整体风险

