

注册会计师 审计 教材精讲班

第四节 测试控制的有效性

4.1 控制有效性与控制风险

1. 内部控制有效性

内部控制的有效性包括控制设计的有效性和控制运行的有效性。

- (1) 控制设计的有效性：按规定和要求执行控制，就能够有效地防止或发现并纠正可能导致重大错报的错误或舞弊。
- (2) 控制运行的有效性：控制正在按照设计运行、执行人员拥有有效执行控制所需的授权和专业胜任能力，能够实现控制目标。

2. 证实控制有效性的审计证据

- (1) 控制在所审计期间的相关时点是如何运行的；
- (2) 控制是否得到一贯执行；
- (3) 控制由谁或以何种方式执行。

4.2 与控制相关的风险

1. 与控制相关的风险的内涵

与控制相关的风险包括一项控制可能无效的风险，以及如果该控制无效，可能导致重大缺陷的风险。

与控制相关的风险越高，注册会计师需要获取的审计证据就越多。

2. 一般情况下，影响与控制相关的风险的因素（10项）

- (1) 该项控制拟防止或发现并纠正的错报的性质和重要程度；
- (2) 相关账户、列报及其认定的固有风险；
- (3) 交易数量和性质是否发生变化进而可能影响控制有效性；
- (4) 相关账户或列报是否曾经出现错报；
- (5) 企业层面控制（特别是监督其他控制的控制）的有效性；
- (6) 该项控制的性质及其执行频率；
- (7) 该项控制对其他控制有效性的依赖程度；
- (8) 执行该项控制或监督该项控制执行的人员的专业胜任能力，以及其中的关键人员是否发生变化；
- (9) 该项控制是人工控制还是自动化控制；
- (10) 该项控制的复杂程度，以及在运行过程中依赖判断的程度。

3. 在连续审计中，影响与控制相关的风险的特定因素

- (1) 以前审计所执行的审计程序的性质、时间安排和范围；
- (2) 以前审计控制测试的结果；
- (3) 自上次审计以来控制或流程是否发生变化。

4.3 测试控制有效性的程序的性质

测试控制有效性的审计程序包括询问、观察、检查和重新执行。

1. 询问

注册会计师通过与被审计单位有关人员进行讨论以取得与内部控制相关的信息。在讨论中要保持职业怀疑态度。仅实施询问程序不能为某一特定控制的有效性提供充分适当的证据，它必须与其他测试手段结合使用才能发挥作用。

2. 观察

观察是测试不留下书面记录的控制（例如职责分离）的有效方法，也可用于测试对实物的控制（例如查看仓库门是否锁好，或空白支票是否妥善保管）。

通常，通过观察直接获取的证据比间接获取的证据更可靠。但观察所提供的审计证据仅限于观察发生的时点，而且被观察人员的行为可能因被观察而受到影响，这也会使观察提供的审计证据受到限制。

3. 检查

检查通常用于确认控制是否得以执行。例如检查审核人员留下的记号，可以作为控制得到执行的证据。

存在书面证据**不一定**表明控制一定有效。例如，签名不一定能证明审核人员认真审核了凭证，可能只粗略浏览凭证，甚至未审核而直接签名。因此通过检查凭证签名获得的审计证据的质量**可能不具有**说服力。
检查记录 and 文件可以提供**可靠程度**不同的审计证据。证据的可靠性取决于记录或文件的性质和来源，进而取决于生成该记录或文件的内部控制的有效性。

4. 重新执行

重新执行的目的是评价控制的**有效性**而不是测试特定交易或余额的存在或准确性，即重新执行属于定性测试而非定量测试，因此一般**不必**选取大量的项目进行测试，也**不必**特意选取金额重大的项目进行测试。

【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。在实施审计过程中需要考虑和处理的部分事项摘录如下：

(1) A注册会计师在控制测试中使用重新执行程序时，拟选取金额重大项目实施控制测试。

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。重新执行不必特意选取金额重大的项目进行测试。

4.4 控制测试的时间安排

1. 总体要求

(1) 对控制有效性的测试涵盖的期间**越长**，提供的控制有效性的审计证据**越多**。

(2) 单就内部控制审计业务而言，注册会计师应当获取内部控制在基准日之前一段**足够长**的期间内有效运行的审计证据。

(3) 在整合审计中，注册会计师控制测试所涵盖的期间应尽量与财务报表审计中拟信赖内部控制的期间**保持一致**。

(4) 对控制有效性测试的实施时间越接近基准日，提供的控制有效性的审计证据越有力。

2. 确定控制测试的时间需要考虑的因素

为了获取充分、适当的审计证据，注册会计师应当在下列两个因素之间作出平衡，以确定测试的时间：

(1) **尽量**在接近基准日实施测试；

(2) 实施的测试需要涵盖**足够长**的期间。

3. 对整改后的内部控制运行时间的考虑

整改后的内部控制需要在基准日之前**运行足够长的时间**，注册会计师才能得出整改后的内部控制是否有效的结论。因此，在接受或保持内部控制审计业务时，注册会计师应当**尽早**与被审计单位沟通这一情况，并合理安排控制测试的时间，留出提前量。

4. 考虑对企业层面控制进行测试的时间

由于对企业层面内部控制的评价结果将影响注册会计师测试其他控制的性质、时间安排和范围，注册会计师可以考虑在执行业务的**早期阶段**对企业层面控制进行测试。

5. 期中测试

在整合审计中，注册会计师有两种选择：

一是在期中实施控制测试，然后对剩余期间实施**前推测试**；

二是将样本分成**两部分**，一部分在期中测试，剩余部分在临近年末的期间测试。



注册会计师对 X 公司（基准日为 12 月 31 日）截至 9 月 30 日的应收账款流程中的关键控制实施了测试。在实施年末审计程序时，注册会计师考虑到自实施期中测试之后到基准日（即剩余期间）之间的间隔长度，以及在制定财务报表审计计划时拟对这些控制取得较高程度的保证，注册会计师决定实施一定的前推测试。注册会计师制定的前推测试计划如下：

		要点
控制一	控制描述	应收账款会计每天将分类账中的收款记录与在线银行收款记录进行核对，并调查任何超过某一金额的差异
	性质判断	注册会计师期中控制测试时未发现控制偏差，该控制并不复杂，执行时不需要作出重大判断
	前推程序	注册会计师认为向应收账款会计询问该控制是否得到一贯执行以及在 9 月 30 日至 12 月 31 日期间是否出现任何异常现象，就可以为该控制是否持续有效运行提供充分的证据
控制二	控制描述	每月末财务总监取得该月最后三天的产品出库报告，将其与当月入账的应收账款明细进行核对，以确保应收账款余额的完整性和存在
	性质判断	尽管该控制并不复杂，但每月最后一周的产品出库量占全月出库量的比例很重大。财务总监可以据此监控是否存在故意错报应收账款的行为。该控制具有多重目的及其运行无效所导致后果较严重
	前推程序	注册会计师决定向财务总监和应收账款会计进行询问，并对财务总监执行该复核控制实施数次观察
控制三	控制描述	每月末财务总监、首席财务官和客户信用经理复核应收账款账龄分析表并共同决定是否需要对长期未收款的应收账款余额计提坏账准备。在此过程中他们需要利用多方面的信息
	性质判断	该控制具有较高的主观性（虽然并不复杂）且对资产负债表和利润表均具有潜在的重大影响。由于该控制涉及管理层估计，因此还存在潜在的舞弊风险
	前推程序	注册会计师决定检查关于该控制在基准日之前几次运行情况的证据，包括上述人员共同讨论的记录和与客户沟通的记录

第一种选择下，在将期中测试结果前推至基准日时，为确定需获取的补充审计证据，应当考虑下列因素：

- （1）基准日之前测试的特定控制，包括与控制相关的风险、控制的性质和测试结果；
- （2）期中获取的有关审计证据的充分性和适当性；
- （3）剩余期间的长短；
- （4）期中测试之后，内部控制发生重大变化的可能性；
- （5）基于对控制的依赖程度拟减少进一步实质性程序的程度（仅适用于整合审计）；
- （6）控制环境。

6. 对控制变化的考虑

（1）如果被审计单位为了提高控制效果和效率或整改控制缺陷而对控制作出改变，注册会计师应当考虑这些变化并适当予以记录。

（2）如果认为新的控制能够满足控制的相关目标且已运行足够长时间，足以使注册会计师通过实施控制测试评估其设计和运行的有效性，则不再需要测试被取代控制。

（3）如果被取代控制的运行有效性对财务报表审计的控制风险评估具有重要影响，应当适当地测试被取代控制。

【单选题 2019】对于内部控制审计业务，下列有关控制测试的时间安排的说法中，错误的是（ ）。

- A. 注册会计师应当获取内部控制在基准日之前一段足够长的期间内有效运行的审计证据
- B. 注册会计师对控制有效性测试的实施越接近基准日，提供的控制有效性的审计证据越有力
- C. 如果被审计单位在所审计年度内对控制作出改变，注册会计师应当对新的控制和被取代的控制分别实施控制测试
- D. 如果已获取有关控制在期中运行有效性的审计证据，注册会计师应当获取补充证据，将期中测试结果前推至基准日

【答案】C

7. 对自动化控制的考虑

信息技术一般控制有效：

- （1）如果信息技术一般控制有效且关键的自动控制未发生任何变化，注册会计师就不需要对该自动控制实施前推测试；
- （2）如果注册会计师在期中对重要的信息技术一般控制实施了测试，则通常还需要对其实施前推程序。

信息技术一般控制无效：

（1）如果注册会计师认为一个或一个以上重要的信息技术一般控制无效，注册会计师需要评估其对总体信息技术环境以及对任何依赖这些信息技术一般控制的自动控制的持续有效性的影响。

(2) 如果重要的信息技术一般控制无效，且无法获得其他替代证据以证实关键的自动控制自其上次被测试后未发生变化，注册会计师在执行内部控制审计时，通常就需要获取有关该自动控制在接近基准日的期间内是否有效运行的证据。

4.5 控制测试的范围

测试范围应当足以为基准日内部控制是否不存在重大缺陷提供合理保证。

1. 测试人工控制的最小样本规模

控制运行频率	控制运行的总次数	测试的最小样本规模区间
每年 1 次	1	1
每季 1 次	4	2
每月 1 次	12	2-5
每周 1 次	52	5-15
每天 1 次	250	20-40
每天多次	大于 250 次	25-60

在运用上表时，注册会计师应当注意下列事项：

- (1) 测试的最小样本规模是指所需测试的控制运行次数；
- (2) 注册会计师应根据与控制相关的风险，基于最小样本规模区间确定具体样本规模；
- (3) 表 20-1 假设控制的运行偏差率预期为零。如不为零，应当扩大样本规模；
- (4) 如果不能确定控制运行的频率，但是知道控制运行的总次数，可根据“控制运行的总次数”一列确定测试的最小样本规模。

2. 测试自动化应用控制的最小样本规模

- (1) 信息技术处理具有内在一贯性。可能只需要对自动化应用控制的每一相关属性进行一次系统查询以检查其系统设置，即可得出所测试自动化应用控制是否运行有效的结论。
- (2) 对于自动化应用控制，一旦确定在执行，通常无须扩大控制测试的范围，但需要考虑执行下列测试以确定该控制持续有效运行：

- 1) 测试与该应用控制有关的一般控制的运行有效性；
- 2) 确定系统是否发生变动，如果发生变动，是否存在适当的系统变动控制；
- 3) 确定对交易的处理是否使用授权批准的软件版本。

例如，注册会计师可以检查信息系统安全控制记录，以确定是否存在未经授权的接触系统硬件和软件，以及系统是否发生变动。

3. 控制测试中发现偏差时的处理

- (1) 确定控制偏差对下列各项的影响

- ① 与所测试控制相关的风险的评估；
- ② 需要获取的审计证据；
- ③ 控制运行有效性的结论。

评价控制偏差的影响需要注册会计师运用职业判断，并受到控制的性质和所发现偏差数量的影响。如果发现的控制偏差是系统性偏差或人为有意造成的偏差，应当考虑舞弊的可能迹象以及对审计方案的影响。

- (2) 评价偏差是否构成控制缺陷

- ① 该偏差是如何被发现的，例如，如果某控制偏差是被另外一项控制所发现的，则可能意味着被审计单位存在有效的检查性控制。
- ② 该偏差是与某一特定的地点、流程或应用系统相关，还是对被审计单位有广泛影响。
- ③ 该控制出现偏差的严重程度。例如，某项控制在执行上晚于被审计单位政策要求的时间，但仍在编制财务报表之前得以执行，还是该项控制根本没有得以执行。
- ④ 与控制运行频率相比，偏差发生的频率大小。

- (3) 考虑扩大样本规模判断偏差的代表性

由于有效的内部控制不能为实现控制目标提供绝对保证，单项控制并非一定要毫无偏差地运行，才被认为有效。如发现控制偏差，应考虑偏差的原因及性质，并考虑采用扩大样本规模等适当的应对措施以判断该偏差是否对总体不具有代表性。

例如，对每日发生多次的控制，如果初始样本规模为 25 个，当测试发现一项控制偏差，且该偏差不是系统性偏差，可以扩大样本规模进行测试，所增加的样本规模至少为 15 个。

如测试后再次发现偏差，得出控制无效的结论。

如扩大样本规模没有再次发现偏差，则注册会计师可以得出控制有效的结论。

4.6 控制变更时的特殊考虑

1. 在基准日前变更控制

在基准日前，被审计单位可能为提供效率、效果或弥补控制缺陷而改变控制。

2. 对被取代的控制的测试

(1) 对内部控制审计而言，如果新控制实现了相关控制目标，且运行了足够长的时间，注册会计师能够通过对该控制进行测试评价其设计和运行的有效性，则无须测试被取代的控制。

(2) 对财务报表审计而言，如果被取代控制的运行有效性对控制风险的评估有重大影响，注册会计师应当测试被取代控制的设计和运行的有效性。