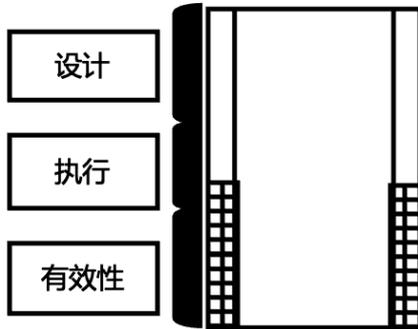


### 第三节 控制测试

#### 一、控制测试的概念和要求

##### (一) 控制测试的概念

1. 控制测试是指用于**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。  
(控制有效运行了么?)



【提示 1】了解内部控制包含两层含义，一是评价控制的设计，二是确定控制是否得到执行。测试控制运行的有效性与确定控制是否得到执行所获取的审计证据是不同的。

【提示 2】了解控制是否得到执行时，注册会计师只需抽取少量的交易进行检查或观察某几个时点；

【提示 3】但在测试控制运行有效性时，注册会计师需要抽取足够数量的交易进行检查，或对多个不同时点进行观察

##### 2. 有效运行的判断：

- (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。

控制运行的有效性强调的是控制能够在各个不同的时点按照既定的设计得以一贯执行。

##### (二) 控制测试的要求 (实施条件)

作为进一步审计程序的类型之一，**控制测试并非在任何情况下都需要实施**。当存在下列情形之一时，CPA 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**；(设计合理&得到执行)
2. **仅实施实质性程序并不能够**提供认定层次充分、适当的审计证据。(高度自动化)

#### 二、控制测试的性质

##### (一) 性质的含义

1. 控制测试的性质是指控制测试所使用的审计程序的类型及其组合。
2. 计划从控制测试中获取的保证水平是决定控制测试性质的主要因素之一。
3. 在计划和实施控制测试时，对控制有效性的信赖程度越高，注册会计师应当获取越有说服力的审计证据。
4. 控制测试采用的审计程序有：询问、观察、检查和重新执行。

(1) 询问	注册会计师可以向被审计单位适当员工询问，获取与内部控制运行情况相关的信息 【提示】 <b>询问</b> 本身并不足以测试控制运行的有效性。需要和其他测试手段相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（职责分离）的运行情况的有效方法 【提示】 <b>观察</b> 提供的证据仅限于观察发生的时点
(3) 检查	对运行情况留有书面证据的控制检查非常有用
(4) 重新执行	如果需要大量的重新执行，注册会计师就要 <b>考虑</b> 通过实施控制测试 <b>以缩小实质性程序的范围是否有效率</b>

##### (二) 确定控制测试的性质时的要求

1. 特定**控制的性质**。内部控制有记录的一般用检查，没有文件记录一般用询问和观察等。
2. 考虑测试与认定**直接相关和间接相关**的控制。在设计控制测试时，不仅应考虑与认定直接相关的控制，还应考虑与认定间接相关的控制，以获取控制有效性的支持性证据。
3. 如果一项**自动化的应用控制**实施控制测试。由于信息技术处理过程的**内在一贯性**，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**（特别是对系统变动的控制）**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。

【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

解析：如果一项自动化的应用控制实施控制测试。由于信息技术处理过程的内在一贯性，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（特别是对系统变动的控制）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。

（三）实施控制测试对双重目的的实现

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。（检查发票授权，同时检查金额、发生时间等细节证据）

（四）考虑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。
2. 如果通过实施实质性程序发现某项认定存在错报，注册会计师应当在评价相关控制的运行有效性时予以考虑。（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。）

【提示】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值得关注的缺陷，注册会计师应当就这些缺陷与管理层和治理层进行沟通。