

第三节 自上而下的方法

前言：

1. 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。随后确认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控制进行测试。
3. 自上而下的方法分为下列步骤：
 - (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。

一、识别、了解和测试**企业层面控制**

(一) 含义

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。

(二) 包括的内容

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在（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。

(三) 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，可能影响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。
举例：被审计单位是否制定了合适的经营理念以及管理基调对于一个有效的内部控制是非常重要的。
2. 某些企业层面控制能够监督其他控制的有效性，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：财务总监定期审阅经营收入的详细月度分析报告。
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。注册会计师可能可以不必测试与该风险相关的其他控制。
举例：被审计单位设立了银行余额调节表的监督审阅流程，并且对下属所有分级机构作出定期检查。如果这个程序足够精确，注册会计师可能不必对下属每个单位的银行余额调节表相关控制进行测试。

【提示】注册会计师应当识别了解和测试对内部控制有效性结论有重要影响的企业层面控制。

二、识别重要账户、列报及其相关认定

(一) 注册会计师应当基于财务报表层次识别**重要账户、列报及其相关认定**。

分类	概念
1. 重要账户或列报	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
2. 相关认定	如果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

(二) 识别重要账户、列报及其相关认定

在识别重要账户、列报及其相关认定时，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。

1. 定量考虑	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. 定性考虑	注册会计师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，因为即使该账户或列报从金额上看并不重大，但这些固有风险或舞弊风险很有可能导致重大错报
--

【提示 1】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。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。

【提示 2】在识别重要账户列报及相关认定时，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。

【提示 3】在财务报表审计和内部控制审计中，识别的重要账户、列报及相关认定应当相同。

【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. 在识别重要客户、列报及其相关认定时，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、列报及其相关认定时，注册会计师应当考虑控制的影响

答案：D

解析：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。

三、了解潜在错报的来源并识别相应的控制

（一）了解潜在错报的来源

注册会计师应当实现下列目标，以进一步了解潜在错报的来源，并为选择拟测试的控制奠定基础：

1. 了解与相关认定有关的交易的办理流程，包括这些交易如何生成、批准、处理及记录；
 2. 验证注册会计师识别出的业务流程中可能发生重大错报（包括由于舞弊导致的错报）的环节；
 3. 识别被审计单位用于应对这些错报或潜在错报的控制；
 4. 识别被审计单位用于及时防止或发现并纠正未经授权的、导致重大错报的资产取得、使用或处置的控制。
- 注册会计师应当亲自执行能够实现上述目标的程序，或对提供直接帮助的人员的工作进行督导。

（二）实施穿行测试

穿行测试通常是实现上述目标和评价控制设计的有效性以及确定控制是否得到有效执行的有效方法。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。

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。

如果注册会计师首次接受委托执行内部控制审计，通常预期注册会计师会对重要流程实施穿行测试。

2. 穿行测试的特点：

穿行测试涵盖交易生成、授权、记录、处理和报告整个过程，以及识别出的重要流程中的控制，包括针对舞弊风险的控制。

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。

四、选择拟测试的控制

（一）选择拟测试控制的基本要求

注册会计师应当针对每一相关认定获取控制有效性的审计证据，以便对内部控制整体的有效性发表意见，但没有责任对单项控制的有效性发表意见。

1. 注册会计师应当对被审计单位的控制是否足以应对评估的每个相关认定的错报风险形成结论。因此，注册会计师应当选择对形成这一评价结论具有重要影响的控制进行测试。
2. 注册会计师没有必要测试与某项相关认定有关的所有控制。
3. 在确定是否测试某项控制时，注册会计师应当考虑该项控制单独或连同其他控制，是否足以应对评估的某

项相关认定的错报风险，而不论该项控制的分类和名称如何。

(二) 选择拟测试的控制的考虑因素

注册会计师在选取拟测试的控制时，通常不会选取整个流程中的所有控制，而是选择关键控制。每个重要账户、认定或重大错报风险至少应当有一个对应的关键控制。

选择关键控制应考虑的因素（职业判断）：

- (1) 哪些控制是不可缺少的？
- (2) 哪些控制直接针对相关认定？
- (3) 哪些控制可以应对错误或舞弊导致的重大错报风险？
- (4) 控制的运行是否足够精确。

【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的控制进行测试

答案：C

解析：管理层对内部控制的自我评价是对企业内部控制的整体性评价与全面评价，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，这表明注册会计师的评价范围小于管理层的评价范围。