

（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。

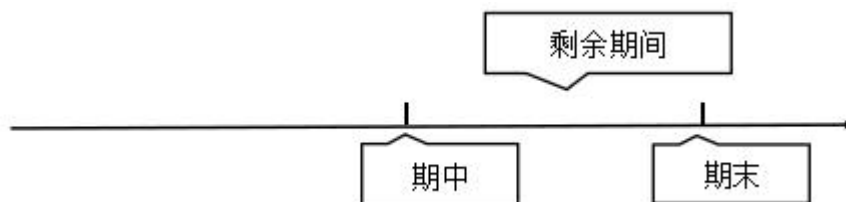
三、控制测试的时间

（一）控制测试的时间的两层含义

1. 是何时实施控制测试；
2. 是测试所针对的控制适用的时点或期间。（时点对时点，期间对期间，监督有强效）

（二）考虑期中的审计证据

1. 期中测试控制比期末测试具有更积极的作用。（常态）
2. 但即使已获取有关控制在期中运行有效性的审计证据，仍然需要考虑如何能够将控制在期中运行有效性的审计证据合理延伸至期末，一个基本的考虑是针对期中至期末这段剩余期间获取充分适当的审计证据。



（1）针对剩余期间获取的审计证据的思考思路：

- | |
|-------------------------|
| ①获取这些控制在剩余期间发生重大变化的审计证据 |
| ②确定剩余期间还需获取的补充审计证据 |

（2）控制变化的影响

- | |
|-----------------------------|
| ①如没有变化，可能决定信赖期中获取的审计证据； |
| ②如发生变动，了解并测试这些变化对期中审计证据的影响。 |

（3）补充审计证据的考虑因素

- | |
|----------------------|
| ①评估的认定层次重大错报风险的重大程度； |
|----------------------|

②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 ；
④ 剩余期间 的长度；
⑤在信赖控制的基础上 拟缩小实质性程序的范围 ；
⑥ 控制环境 的强弱。

【提示】除了上述的测试剩余期间控制的运行有效性，测试被审计单位对控制的监督也能够作为一项有益的补充证据，以便更有把握地将控制在期中运行有效性的审计证据延伸至期末。

【例-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

解析：如果控制在剩余期间发生了变化，注册会计师不能通过实施穿行测试，将期中获取的审计证据合理延伸至期末，选项C错误。