

### (三) 考虑以前年度的审计证据



#### 情形1：控制在本期未发生变化

且不属于旨在减轻特别风险的控制，应运用职业判断确定是否在本期审计中测试其运行有效性，以及本次测试与上次测试的间隔期间，但**每三年至少**对全部控制轮流测试一次。

确定时间间隔的考虑因素：

1. 内部控制其他要素的有效性；
2. 控制特征（人工控制还是自动化控制）产生的风险；
3. 信息技术一般控制的有效性；
4. 影响内部控制的重大人事变动；
5. 由于环境发生变化而特定控制缺乏相应变化导致的风险；
6. 重大错报的风险和对控制的信赖程度。

#### 情形2：控制在本期发生变化

如果控制在本期发生变化，注册会计师应当考虑以前审计获取的有关控制运行有效性的审计证据是否与本期审计相关。如果拟信赖的控制自上次测试后已发生实质性变化，以致影响以前审计所获取审计证据的相关性，注册会计师应当在本期审计中测试这些控制运行有效性

1. 注册会计师应当通过实施询问并结合观察或检查程序，获取这些控制是否已经发生变化的审计证据。
2. 对于旨在减轻特别风险的控制，不论该控制在本期是否发生变化，注册会计师都不应依赖以前审计获取的证据。
3. 如果确定评估的认定层次重大错报风险是特别风险，且注册会计师拟信赖针对特别风险的控制，那么所有关于该控制运行有效性的审计证据必须来自当年的控制测试，注册会计师应当在每次审计中都测试这类控制。

**【例-单选题】**对于财务报表审计业务，在决定是否信赖以前审计获取的有关控制运行有效性的审计证据时，下列各项中，注册会计师通常无需考虑的是（ ）。

- A. 控制发生的频率。
- B. 控制是否是复杂的人工控制。
- C. 控制是否是自动化控制
- D. 控制在本年是否发生变化

**答案：**A

**解析：**关于如何考虑以前审计获取的有关控制运行有效性的审计证据，其基本思路是考虑拟信赖的以前审计中测试的控制在本期是否发生变化。在确定利用以前审计获取的有关控制运行有效性的审计证据是否适当以及再次测试控制的时间间隔时，注册会计师应当考虑的因素或情况包括：

（1）内部控制其他要素的有效性，包括控制环境、对控制的监督以及被审计单位的风险评估过程。（2）控制特征（是人工控制还是自动化控制）产生的风险。（3）信息技术一般控制的有效性。（4）影响内部控制的重大人事变动。（5）由于环境发生变化而特定控制缺乏相应变化导致的风险。（6）重大错报的风险和对控制的信赖程度。

**【例-多选题】**下列情形中，注册会计师**不应利用以前**年度获取的有关控制运行有效的审计证据的有（ ）。

- A. 注册会计师拟信赖旨在减轻特别风险的控制
- B. 控制在过去两年审计中未经测试
- C. 控制在本年发生重大变化
- D. 被审计单位的控制环境**薄弱**

**答案：**ABC

**解析：**旨在减轻特别风险的控制，拟信赖每年都需要测试；每三年至少对全部控制轮流测试一次；如果拟信赖的控制自上次测试后已发生实质性变化，以致影响以前审计所获取审计证据的相关性，注册会计师应当在本期审计中测试这些控制运行有效性；选项D，控制环境薄弱考虑缩短时间间隔，而不是不应利用以前年度的审计证据。

**【例-多选题】**下列有关利用以前审计获取的有关控制运行有效性的审计证据的说法中，错误的有（ ）。

- A. 如果拟信赖以前审计获取的有关控制运行有效性的审计证据，注册会计师应当通过询问程序获取这些控制是否已经发生变化的审计证据
- B. 如果拟信赖的控制在本期发生变化，注册会计师应当考虑以前审计获取的有关控制运行有效性的审计证据是否与本期审计相关
- C. 如果拟信赖的控制在本期未发生变化，注册会计师可以运用职业判断决定不在本期测试其运行的有效性
- D. 如果拟信赖的控制在本期未发生变化，控制应对的重大错报风险越高，本次控制测试与上次控制测试的时间间隔越短

**答案：**AC

**解析：**如果拟信赖以前审计获取的有关控制运行有效性的审计证据，注册会计师应当通过询问并结合观察和检查程序获取这些控制是否已经发生变化的审计证据。选项A错误；如果拟信赖的控制在本期未发生变化，且不属于旨在减轻特别风险的控制，注册会计师可以运用职业判断决定不在本期测试其运行的有效性。选项C错误。

#### 四、控制测试的范围

控制测试范围，是指**某项控制活动的测试次数**。注册会计师应当设计控制测试，以获取控制在整个拟信赖的期间有效运行的充分、适当的审计证据。

（一）注册会计师除考虑对控制的信赖程度外，还可能考虑影响控制测试范围的以下因素

1. **在拟信赖期间，被审计单位执行控制的频率**。控制执行的频率越高，控制测试的范围越大。
2. 在所审计期间，**拟信赖控制运行有效性的时间长度**。注册会计师拟信赖控制运行有效性的期间越长，控制测试的范围越大。
3. **控制的预计偏差**。控制的预计偏差率越高，控制测试的范围越大。如果控制的预计偏差率过高，注册会计师应当考虑控制可能不足以将认定层次的重大错报风险降至可接受的低水平，从而针对某一认定实施的控制测试可能是无效的。
4. **通过测试与认定相关的其他控制获取审计证据的范围**。当针对同一认定的其他控制获取的审计证据的充分性和适当性较高时，测试该控制的范围可适当缩小。
5. **拟获取的有关认定层次控制运行有效性的审计证据的相关性和可靠性**。

（二）对自动化控制的测试范围的特别考虑

对于一项自动化应用控制，一旦确定被审计单位正在执行该控制，注册会计师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。

**【提示】**注册会计师最好在审计的早期测试整体层面控制。原因在于对这些控制测试的结果会影响其他计划审计程序的性质和范围。