

第四节 测试控制的有效性

一、内部控制的有效性

内部控制的有效性包括控制设计的有效性和运行的有效性。

注册会计师获取的有关控制运行有效性的审计证据包括：

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。

二、与控制相关的风险

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。

三、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类型包括：询问、观察、检查和重新执行。

| | |
|------|---|
| 询问 | 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。 |
| 观察 | 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。 |
| 检查 | 检查记录和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，而检查内部记录和文件时，可靠性取决于生成该记录或文件的内部控制的有效性。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。 |
| 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，即定性而非定量，因此一般不必选取大量的项目，也不必特意选取金额重大的项目进行测试。 |

四、测试控制的时间安排

（一）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. 对于内部控制审计业务，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。

（二）确定测试的时间

1. 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。

2. 期中测试的两种方法

(1) 在整合审计中测试控制在整个会计年度的运行有效性时，注册会计师可以进行期中测试，然后对剩余期间实施前推测试，或将样本分成两部分，一部分在期中测试，剩余部分在临近年末的期间测试。

(2) 与所测试的控制相关的风险越低，注册会计师需要对该控制获取的审计证据就越少，可能对该控制实施期中测试就可以为其运行有效性提供充分、适当的审计证据。

(3) 如果与所测试的控制相关的风险越高，需要获取的证据就越多，注册会计师应当取得一部分更接近基准日的证据。

3. 是否测试被取代的控制

(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) 如果被取代的控制的运行有效性对注册会计师执行财务报表审计时的控制风险评估具有重要影响，注册会计师应当适当地测试这些被取代的控制的设计和运行的有效性。

4. 以前审计获取的有关控制运行有效性的审计证据

(1) 对于财务报表审计，注册会计师可以在某些方面利用以前审计中获取的有关控制运行有效性的审计证据。

(2) 对于内部控制审计，除考虑对自动化信息处理控制实施与基准相比较的策略外（完全自动化的控制通常不会因人为失误而失效），注册会计师不能利用以前审计中获取的有关控制运行有效性的审计证据，而是需要每年获取有关控制有效性的审计证据。

5. 期中测试和前推程序

注册会计师执行内部控制审计业务旨在对基准日内部控制有效性出具报告。如果已获取有关控制在期中运行有效性的审计证据，注册会计师应当确定还需要获取哪些补充审计证据，以证实剩余期间控制的运行情况。

在将期中测试结果前推至基准日时，注册会计师应当考虑下列因素以确定需获取的补充审计证据：

- (1) 基准日之前测试的特定控制，包括与控制相关的风险、控制的性质和测试的结果；
- (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) 注册会计师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. 自动化控制

自动化控制一旦被证明其运行有效，通常不会发生运行故障或质量下降的情况，前提是存在适当且持续有效的信息技术一般控制。

| |
|---|
| (1) 如果信息技术一般控制有效且关键的自动化控制未发生任何变化，注册会计师就不需要对该自动化控制实施前推测试。 |
| (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。 |
| (3) 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化控制的持续有效性的影响。 |
| (4) 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化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化控制在接近基准日的期间内是否有效运行的证据。 |

【例-单选题】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

解析：如新的控制能够满足控制的相关目标，且已运行足够长的时间，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的控制。如果被取代的控制的运行有效性对注册会计师执行财务报表审计时的控制风险评估具有重要影响，则应当适当测试这些被取代的控制的设计和运行的有效性。

五、测试控制的范围

注册会计师在测试控制的运行有效性时，应当在考虑与控制相关的风险的基础上，确定测试的范围（样本规模、充分、适当、合理保证）。

（一）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 |

（二）测试自动化信息处理控制的最小样本规模

信息技术处理具有内在一贯性，除非系统发生变动，一项自动化信息处理控制应当一贯运行。对于一项自动化信息处理控制，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。

注册会计师需要考虑执行下列测试，以确定自动化信息处理控制持续有效运行：

- （1）测试与该信息处理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。

（三）发现偏差时的处理

在评价控制测试中所发现的某项控制偏差是否为控制缺陷时，注册会计师可以考虑的因素包括：

- （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）就被审计单位的内部政策而言，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。

【提示】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。如果发现控制偏差，注册会计师应当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。

六、控制变更时的特殊考虑

1. 在基准日前，被审计单位可能为提高效率、效果或弥补控制缺陷而改变控制。
2. 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
3. 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。