

Provided by
Academy of Professional Accounting (APA)

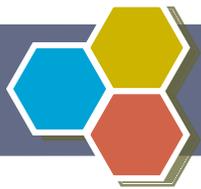
CPA 知识讲解

审计

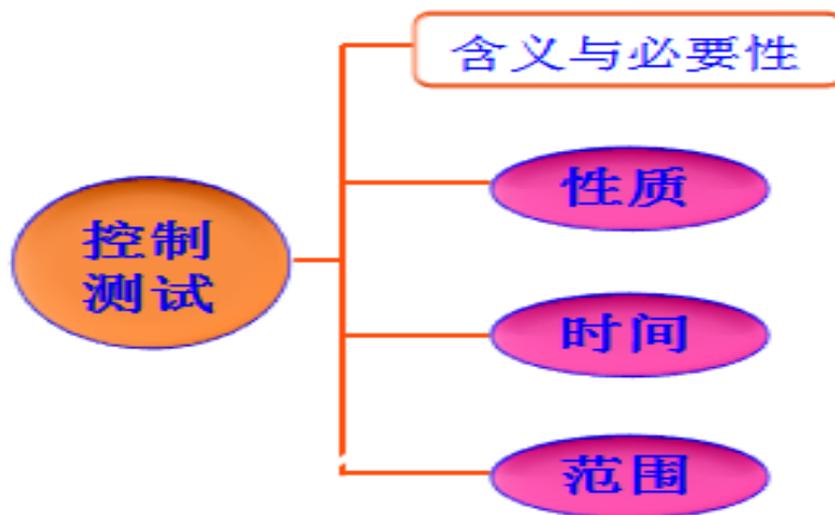
第二十九讲：风险应对 3

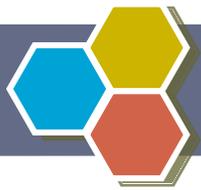
讲师：Danielle





第八章第三节 控制测试





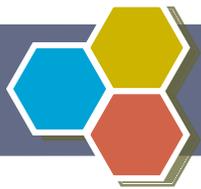
第八章第三节 控制测试

一、控制测试的含义与必要性

(一)控制测试的含义

控制运行有效性强调的是控制能够在各个不同时点按照既定设计得以一贯执行。控制测试是为了获取控制执行有效性而实施的测试，具体包括：

- 1.如何运行：控制在所审计期间的相关时点是如何运行的；
- 2.是否一贯：控制是否得到一贯执行；
- 3.何种方式：控制由谁或以何种方式运行(如人工控制或自动化控制)。



第八章第三节 控制测试

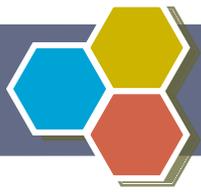
(二)控制测试的必要性

控制测试需要考虑成本效益，并非在任何情况下都要实施。

当存在下列情形之一时，应当实施控制测试：

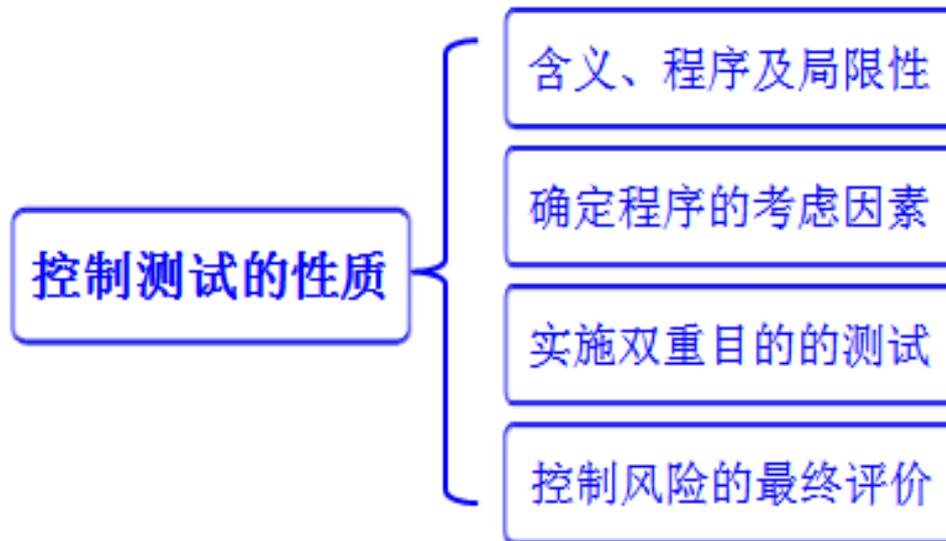
- 1.在评估认定层次重大错报风险时，预期控制运行有效；
- 2.仅实施实质性程序不足以提供认定层次充分、适当的审计证据
[通常指高度自动化处理的情形]。

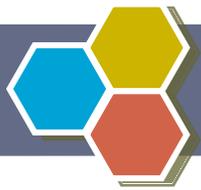
如被审计单位在所审计期间不同时期使用了不同的控制，注册会计师应考虑不同时期控制运行的有效性。



第八章第三节 控制测试

二、控制测试的性质





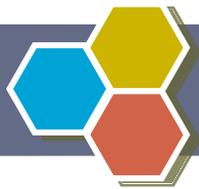
第八章第三节 控制测试

(一)控制测试性质的含义、程序、局限性

1.控制测试性质的含义

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。计划从控制测试获取的保证程度[抽样中的可信赖程度]是注册会计师决定控制测试的性质[程序类型]的主要因素之一。

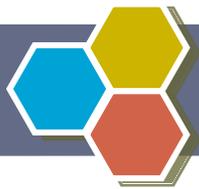
对控制有效性的信赖程度越高，应当获取越有说服力的审计证据[保证程度更高]。尤其在“仅实施实质性程序无法将认定层次检查风险降至可接受低水平”时，应当获取有关控制运行有效性的更高的保证水平。



第八章第三节 控制测试

2.控制测试程序的类型

- (1)询问。询问被审计单位适当员工，获取与内部控制运行情况相关的信息。
- (2)观察。测试不留下书面记录的控制(如职责分离)的运行情况的有效方法。
- (3)检查。适用于留有书面证据的控制运行情况。
- (4)重新执行。将所测试的内部控制重新执行一次，以确认控制效果。



第八章第三节 控制测试

3.控制测试程序的局限性

(1)询问本身并不足以测试控制运行的有效性。

(2)观察提供的证据仅限于观察发生的时点，在不观察时可能未被执行，观察适宜于证实某些时点上控制运行的有效性。

(3)重新执行很费时间。大量的重新执行导致通过控制测试以缩小实质性程序的范围无效。通常只有当询问、观察和检查程序结合在一起仍无法获得充分的证据时，才考虑通过重新执行来证实控制是否有效运行。

结合使用：通常情况下，将询问与检查或重新执行结合使用，能够比仅实施询问和观察获取更高的保证。

(4)检查程序也有其局限性，该程序不适用于对未留下运行轨迹的控制的测试。



第八章第三节 控制测试

(二)确定控制测试性质时的考虑

1.考虑特定控制的性质

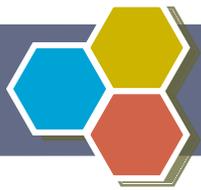
如存在反映控制运行有效性的文件记录，可实施检查程序；否则应考虑询问、观察，或借助计算机辅助审计技术。

2.考虑测试与认定直接相关和间接相关的控制

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[有效就行]，以获取支持控制运行有效性的证据。

3.如何对自动化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，如果获得应用控制已经得以执行、一般控制已经有效运行这两个方面的审计证据，就能作为自动控制在相关期间运行有效性的重要证据。



第八章第三节 控制测试

(三)实施控制测试时对双重目的的实现

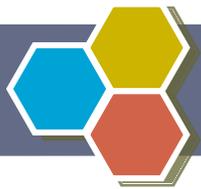
双重目的，是指针对同一交易同时实施控制测试和细节测试，以同时实现评价控制是否有效运行和发现认定层次重大错报的双重目的。



第八章第三节 控制测试

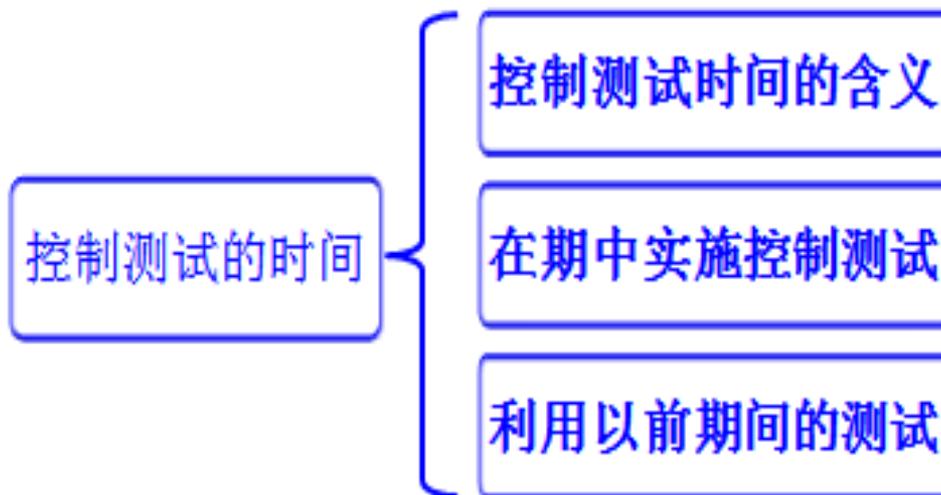
(四)实质性程序结果对控制测试结果的影响[终评]

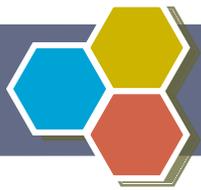
- 1.如实质性程序未发现某项认定存在错报，不能说明相关的控制运行有效；
- 2.如实质性程序发现某项认定存在重大错报，通常表明内部控制存在重大缺陷。此时，应降低对相关控制的信赖程度、调整实质性程序的性质、扩大实质性程序的范围等。



第八章第三节 控制测试

三、控制测试的时间





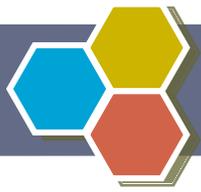
第八章第三节 控制测试

(一)控制测试的时间的含义

- 1.[测试控制的时间]何时实施控制测试；
- 2.[执行控制的时间]测试所针对的控制适用的时点或期间。

测试时间最好是执行控制的时间[尤其是时点性控制]，也可以晚于执行的时间[通常指时期性控制]，但不能早于该时间。

想获得控制在一个期间有效运行的充分、适当的证据，仅在多个不同时点测试运行的有效性并进行简单累加是不够的，还应测试其他控制，包括测试对控制的监督。



第八章第三节 控制测试

(二)在期中实施控制测试

在期中实施控制测试比在期末测试具有更积极的作用。但即使已获取有关控制在期中运行有效性的审计证据，仍需考虑如何能够将
这些审计证据合理延伸至期末

基本考虑：实施下列程序，针对剩余期间控制运行情况获取充分、适当的审计证据。

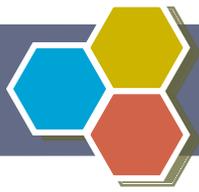
- 1.获取控制在剩余期间发生重大变化的审计证据；
- 2.确定针对剩余期间还需获取的补充证据。



第八章第三节 控制测试

第1个程序是考察控制在剩余期间的变化情况：

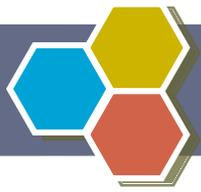
- (1)如没有发生变化，可能决定信赖期中获取的审计证据；
- (2)如(信息系统、业务流程或人事管理等)发生了变动，需要了解并测试这些变化对期中审计证据的影响。



第八章第三节 控制测试

第2个程序是针对剩余期间获取补充证据。这取决于：

- (1)评估的认定层次重大错报风险的重要程度[同向]；
- (2)在期中测试的特定控制[方式],以及自期中测试后发生的重大变动。例如,对自动化控制,更多地通过测试一般控制获取剩余期间控制运行有效性的证据；
- (3)期中获取的控制运行有效性证据的充分程度[反向]；
- (4)剩余期间的长度[同向]；
- (5)在信赖控制的基础上拟减少实质性程序的范围[同向]；
- (6)控制环境的强弱[反向]；
- (7)测试对控制的监督也能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。



第八章第三节 控制测试

(三)如何考虑以前审计获取的审计证据

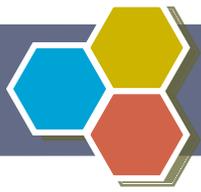
基本思路：考虑拟信赖的以前测试的控制至本期是否发生变化。

1.发生变化

需要考虑以前获取的证据在本期是否仍然相关[有效]。

(1)如系统的变化仅仅使被审计单位从中获取新的报告，则通常不影响以前获取的表明原有控制执行有效的证据的相关性。

(2)如系统的变化引起数据累积或计算程序发生改变[如以新换旧]，则可能影响以前获取的控制测试证据的相关性[不能利用]。注册会计师应在本期测试这些控制的运行有效性。

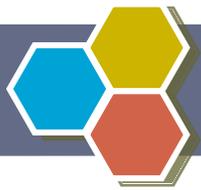


第八章第三节 控制测试

2.未发生变化

如控制领域存在特别风险，不论是否发生变化，都不应依赖以前审计获取的证据，应在本期测试这些控制的运行有效性。

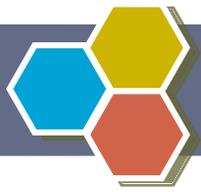
如控制领域不存在特别风险，应运用职业判断确定是否在本期审计中测试其运行有效性，以及本次测试与上次测试的间隔期间，但每三年至少对控制测试一次。



第八章第三节 控制测试

在确定利用以前获取证据是否适当和测试控制的间隔时，应考虑以下6个因素或情况：

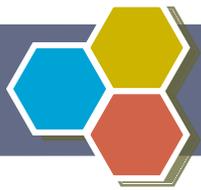
- (1)控制要素[包括控制环境、对控制的监督、风险评估过程]的有效性[同向]。
- (2)控制特征(人工控制还是自动化控制)产生的风险。当相关控制中人工成分较大时，可能在本期测试控制的有效性[不利用]。
- (3)信息技术一般控制的有效性。一般控制薄弱时，可能更少地依赖以前审计获取的审计证据。
- (4)影响内部控制的重大人事变动。如发生了重大人事变动，注册会计师可能决定在本期审计中不依赖以前审计获取的证据。



第八章第三节 控制测试

(5)控制环境变化。当环境的变化表明需要对控制做出相应的变动，但控制却没有作出相应变动时，原有的控制不再有效，可能导致本期财务报表发生重大错报，不应依赖以前的审计证据。

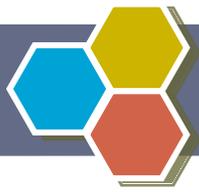
(6)重大错报风险和对控制的拟信赖程度。如果重大错报风险较高或对控制的拟信赖程度较高，注册会计师应当缩短再次测试控制的时间间隔或完全不信赖以前审计获取的审计证据。



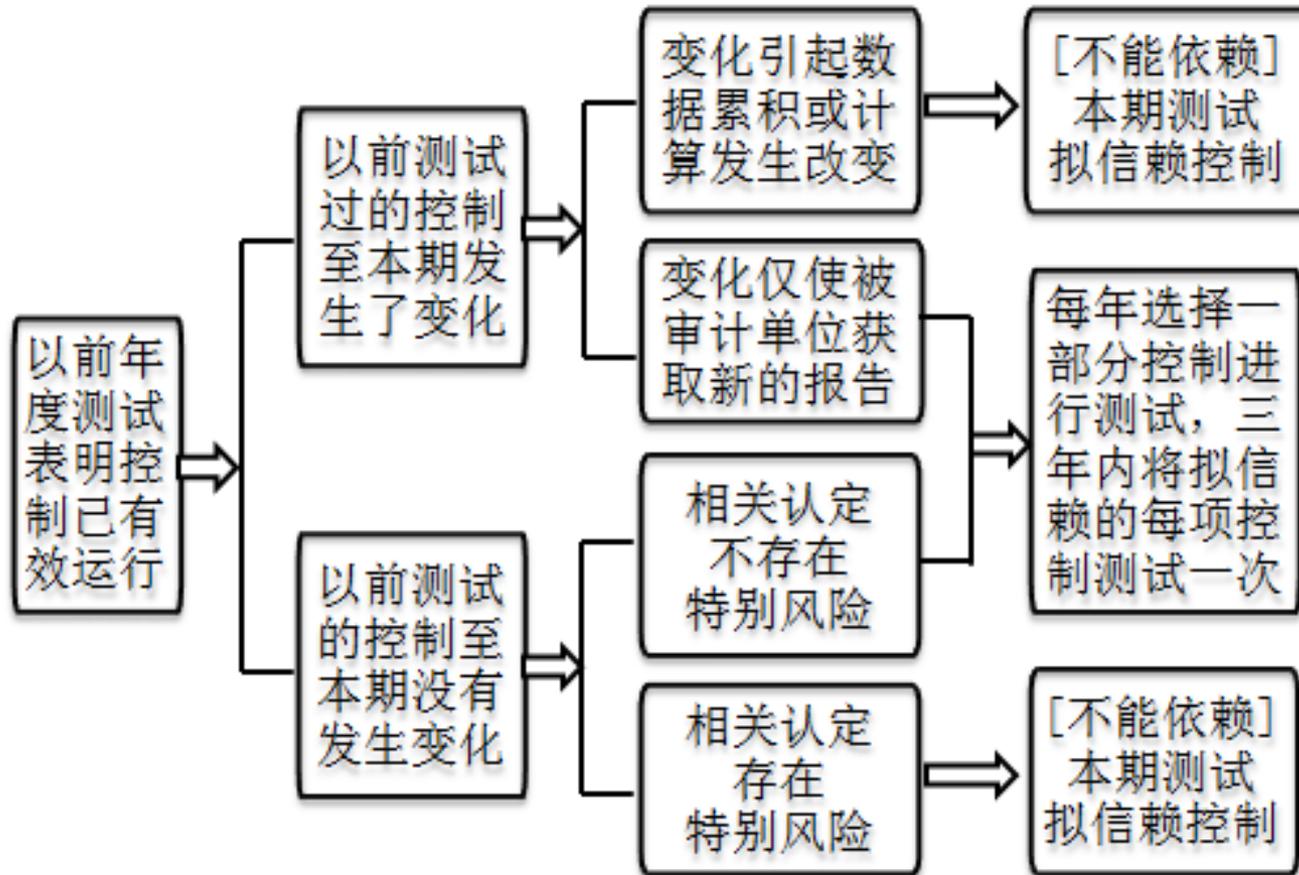
第八章第三节 控制测试

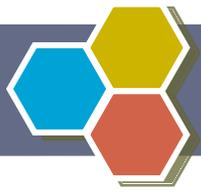
3.决策

考虑以上6因素后[也要考虑变化，特别风险和职业判断]，如拟信赖以前获取的某些控制有效运行的审计证据，应在每次审计时选取足够数量的控制[选取的是控制，不是针对一项控制的样本规模]测试其运行有效性；不应将所有拟信赖控制的测试集中于某一次审计而在之后的两次审计中不进行任何测试。



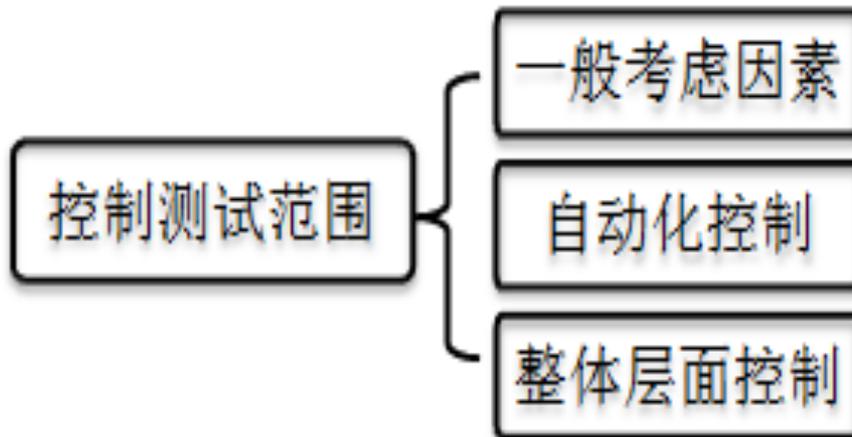
第八章第三节 控制测试

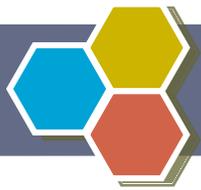




第八章第三节 控制测试

四、控制测试的范围

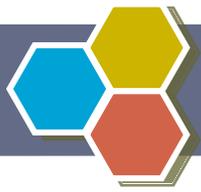




第八章第三节 控制测试

(一)一般考虑因素

- 1.对控制的信赖程度[首要因素]；
- 2.整个拟信赖期间控制执行的频率[同向]；
- 3.所审计期间，拟信赖控制运行有效性的时间长度[同向]；
- 4.控制的预期偏差率[同向]；
- 5.测试与认定相关的其他控制获取的证据的范围[反向]；
- 6.拟获取的有关认定层次控制运行有效性的证据的相关性和可靠性[同向]。



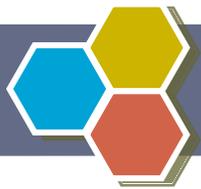
第八章第三节 控制测试

(二)对自动化控制的测试范围的特别考虑

信息技术处理具有内在一贯性。一旦确定其正在执行，通常无须[为证实一贯性而]扩大控制测试的范围[正在执行 = 一贯执行]。

为确定该控制持续有效运行[一贯性],需要执行下列测试：

- 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。

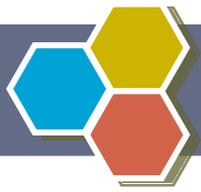


第八章第三节 控制测试

(三)测试整体层面控制时注意的问题

整体层次控制测试通常更加主观(如管理层对胜任能力的重视),通常比业务流程层次控制(如检查付款是否得到授权)更难以记录。

整体层次控制和信息技术一般控制的评价通常记录的是文件备忘录和支持性证据。



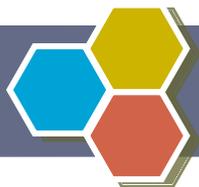
第八章第三节 控制测试

【例题 简答】

在20x1年度财务报表审计中，A注册会计师了解的相关情况、实施的部分审计程序及相关结论摘录如下：

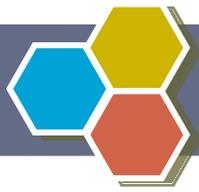
[要求：针对资料中所述的审计程序及相关结论(如适用)，假定不考虑其他条件，逐项指出其是否恰当，简要说明理由]

序号↵	是否恰(是/否)↵	理由↵
(1)↵	↵	↵
(2)↵	↵	↵
(3)↵	↵	↵



第八章第三节 控制测试

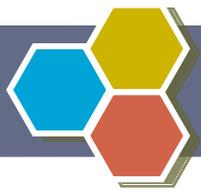
序号↕	甲公司情况概述↕	实施的审计程序及相关结论(如适用)↕
(1)↕	甲公司内部控制制度规定,将销售合同,出库单,客户验收单和销售发票核对一致后记录收入↕	对该项控制, A 注册会计师预计控制偏差率为零,并抽取 25 笔交易作为样本实施控制测试,发现其中两笔交易没有客户验收单。管理层解释客户验收单已遗失,但属于例外情况。A 注册会计师接受了管理层的解释,认为该控制运行有效。↕
(2)↕	甲公司与现金销售相关的内部控制设计合理并得到执行↕	A 注册会计师对与现金销售相关的内部控制实施控制测试。经询问财务经理,了解到 2011 年度相关控制运行有效,未发现例外事项。A 注册会计师认为 2011 年度与现金销售相关的内部控制运行有效。↕
(3)↕	甲公司与多个关联方发生大量非常规交易↕	A 注册会计师认为甲公司的关联方交易存在特别风险,因此,不再了解相关内部控制,直接实施实质性程序。↕



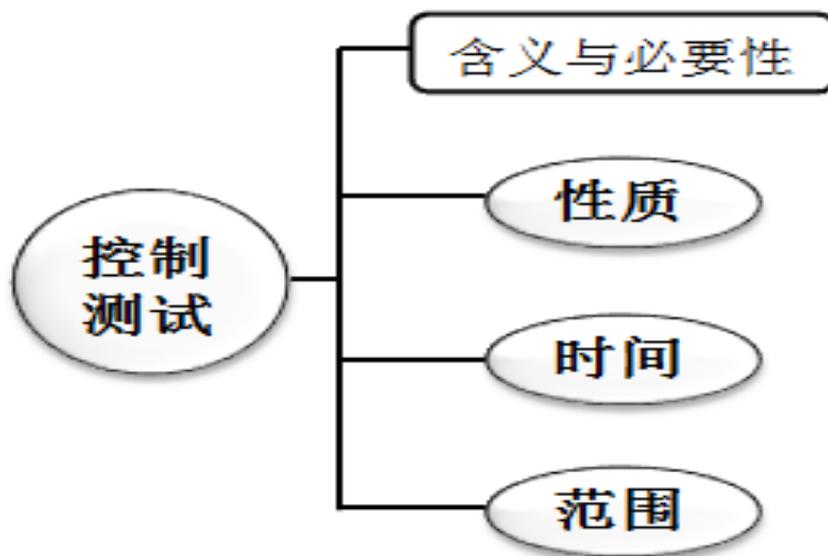
第八章第三节 控制测试

【答案】

序号↵	是否恰当(是/否)↵	理由↵
(1)↵	否↵	应调查样本偏差的性质和原因，不能仅依赖管理层解释。若是异常误差，应对该偏差对总体不具有代表性获取高度保证↵
(2)↵	否↵	仅通过询问程序不能获取控制运行有效性的证据，还应实施检查或重新执行等程序↵
(3)↵	否↵	应了解与评估与特别风险相关的内部控制↵



第八章第三节 控制测试



ACCAspace

Professional Accounting Education

Provided by
Academy of Professional Accounting (APA)



Thank You!

