

分类号：F239
学号：20232116173

密级：公开
单位代码：10759

石河子大学

硕士学位论文



基于双案例的大华会计师事务所收入审计程序 失当问题研究

学位申请人	刘路
指导教师	吕琚 副教授
申请学位类别	专业硕士
专业名称	审计
研究领域	注册会计师审计
所在学院	经济与管理学院

中国·新疆·石河子
2026年 03月

分类号：F239
学号：20232116173

密级：公开
单位代码：10759

石河子大学

硕士学位论文

基于双案例的大华会计师事务所收入审计程序 失当问题研究

学位申请人	刘路
指导教师	吕璐 副教授
申请学位类别	专业硕士
专业名称	审计
研究领域	注册会计师审计
所在学院	经济与管理学院

中国·新疆·石河子
2026年 03月

**Research on Inappropriate Revenue Audit Procedures of Dahua Certified
Public Accountants Based on a Dual Case Study**

A Dissertation Submitted to

Shihezi University

In Partial Fulfillment of the Requirements

for the Degree of

Master of Audit

By

Lu Liu

(Certified Public Accountant Audit)

Dissertation Supervisor: Assoc. Prof. Jun Lu

March, 2026

石河子大学学位论文独创性声明及使用授权声明

学位论文独创性声明

本人所提交的学位论文是在我导师的指导下进行的研究工作及取得的研究成果。据我所知，除文中已经注明引用的内容外，本论文不包含其他个人已经发表或撰写过的研究成果。对本文的研究做出重要贡献的个人和集体，均已在文中作了明确的说明并表示谢意。

研究生签名： 刘路

时间：2026 年 03 月 20 日

使用授权声明

本人完全了解石河子大学有关保留、使用学位论文的规定，学校有权保留学位论文并向国家主管部门或指定机构送交论文的电子版和纸质版。有权将学位论文在学校图书馆保存并允许被查阅。有权自行或许可他人将学位论文编入有关数据库提供检索服务。有权将学位论文的标题和摘要汇编出版。保密的学位论文在解密后适用本规定。

研究生签名： 刘路

时间：2026 年 03 月 20 日

导师签名： 吕璟

时间：2026 年 03 月 20 日

摘要

在注册制全面实施与资本市场强监管持续推进的背景下，收入确认由于管理层可操纵空间较大、交易结构日趋复杂、相关准则的判断要求较高，已成为审计执业中的高风险领域。实践中，因收入确认问题引发的审计程序失当屡见不鲜，相应的行政处罚数量也长期处于高位。为分析这一问题的整体分布与典型表现，本文首先对 2010 年 1 月至 2026 年 1 月期间证监会及各地方监管局发布的行政处罚决定书进行了全面梳理与统计分析。在此基础上，由于大华会计师事务所因收入审计程序失当而受到处罚的案例占其全部处罚案例的比重高，且该所近年来多次因此被罚，故本文选取大华会计师事务所作为具体案例研究对象。在大华所的被处罚案例中，长园集团与金通灵两起案例具有较强的代表性和对比分析价值，适合用于揭示收入审计程序失当的共性特征。因此，本文以这两起典型处罚案例为分析样本，综合运用文献研究、统计分析与双案例对比分析的方法，系统对比研究了大华所在收入审计程序方面存在的具体问题、深层成因以及相应的改进对策。

研究发现：第一，收入审计程序失当是导致大华所被证监会处罚的主要原因之一。统计显示，大华所样本期内被处罚 63 次，其中与收入审计程序失当相关 50 次，占比 79.37%。第二，双案例显示大华所在收入程序失当问题上具有明显共性，均表现为风险评估、控制测试与实质性程序存在缺陷。第三，收入审计程序失当的原因包含四个层面：会计师事务所层面成因体现为一体化未实现责任与权限同步，导致总所对分所管理不足、质量复核形式化、技术支持滞后与专家库缺位；注册会计师层面成因体现为专业胜任能力不足、职业怀疑能力不足、独立性缺失；被审计单位层面成因体现为被审计单位管理层舞弊动机强烈、被审计单位内部控制失效；外部监管层面成因体现为监管处罚力度偏低、监管取向仍偏结果追责、过程纠偏不足；基于此，本文提出了完善总分所一体化管理、优化三级复核制度、协同技术赋能与专家库支撑；提升专业胜任能力、保持职业怀疑、强化独立性；遏制管理层舞弊动机、完善企业内部控制；加大监管处罚力度、建立动态监管机制以实现全周期纠偏的对策。

本文的创新点主要体现在研究视角与案例设计两个方面。研究视角方面，区别于既有文献对审计程序失当的一般性探讨，本文直接聚焦于收入审计这一高风险领域的程序执行失当问题，系统研究了收入审计程序失当的问题、成因与防范对策，丰富了审计程序执行失效的理论研究，为后续学者从程序执行视角探究审计质量问题提供新的参考。案例设计方面，采用双案例对比研究方法，选取同一会计师事务所不同时期、同行业不同客户的审计项目作为分析样本，在一定程度上降低了被审计单位个体差异带来的干扰，从而有助于识别收入审计程序失当的可能共性问题及其形成原因，提升了研究结论的实践参考价值。

关键词：审计程序失当；收入审计；双案例研究

Abstract

Against the backdrop of the registration-based IPO system and stringent capital market regulation, revenue recognition has become a high-risk audit area due to management manipulation, complex transactions, and high judgment requirements. Consequently, audit procedure deficiencies regarding revenue are frequent, with related administrative penalties remaining persistently high. To analyze this issue, this study first reviews and statistically analyzes penalty decisions issued by the CSRC and its local bureaus from January 2010 to January 2026. Subsequently, due to the high proportion and repeated occurrence of revenue audit penalties, Da Hua CPA is selected as the case subject. Within its penalized cases, Changyuan Group and Jintongling offer strong representativeness and comparative value for revealing common deficiencies. Therefore, using these two cases, this paper employs literature research, statistical analysis, and a dual-case comparative approach to systematically examine the specific deficiencies, underlying causes, and improvement countermeasures in Da Hua CPA's revenue audit procedures.

The findings are as follows. First, inappropriate revenue audit procedures are one of the primary reasons for CSRC sanctions against Dahua. Statistics show that Dahua was sanctioned 63 times during the sample period, of which 50 cases were related to inappropriate revenue audit procedures, accounting for 79.37%. Second, the dual-case analysis reveals clear commonalities in Dahua's procedural deficiencies in revenue auditing, manifested in defects in risk assessment, control testing, and substantive procedures. Third, the causes of inappropriate revenue audit procedures can be analyzed at four levels: at the audit firm level, integrated management failed to synchronize responsibility with authority, leading to insufficient headquarters oversight of branches, formalistic quality reviews, lagging technical support, and the absence of an expert pool; at the CPA level, causes include insufficient professional competence, inadequate professional skepticism, and impaired independence; at the auditee level, causes include strong managerial fraud incentives and ineffective internal controls; at the external regulatory level, causes include weak sanction intensity, a continued emphasis on ex post result-based accountability, and insufficient process-oriented corrective intervention. Accordingly, this thesis proposes the following countermeasures: improving integrated headquarters-branch governance, optimizing the three-tier review system, and promoting coordinated technology enablement and expert-pool support; enhancing professional competence, maintaining professional skepticism, and strengthening independence; curbing managerial fraud incentives and improving internal controls; and increasing regulatory sanction intensity while establishing a dynamic supervision mechanism to achieve full-cycle correction.

The innovations of this study are mainly reflected in two aspects: research perspective and case design. In terms of research perspective, unlike existing literature that generally discusses inappropriate audit procedures, this thesis directly focuses on procedural misexecution in revenue auditing as a high-risk domain, and systematically investigates the problems, causes, and preventive countermeasures of inappropriate revenue audit procedures, thereby enriching the theoretical research on audit procedure execution failure and providing new references for subsequent scholars to examine audit quality from a procedural execution perspective. In terms of case design, this thesis adopts a dual-case comparative research method and selects, as analytical samples, audit engagements conducted by the same accounting firm in different periods for different clients within the same industry. To a certain extent, this reduces interference caused by individual differences among audited entities, thereby helping identify possible common issues in improper revenue audit procedures and the reasons for their formation, and enhancing the practical reference value of the research conclusions.

Key words: Improper audit procedures; Revenue auditing; Dual-case study

目录

摘要.....	I
Abstract.....	II
第 1 章 绪论.....	1
1.1 研究背景及意义.....	1
1.1.1 研究背景.....	1
1.1.2 研究意义.....	2
1.2 文献综述.....	3
1.2.1 收入审计相关研究.....	3
1.2.2 审计程序失当相关研究.....	6
1.2.3 文献述评.....	9
1.3 研究方法与内容.....	10
1.3.1 研究内容.....	10
1.3.2 研究方法.....	11
1.4 创新点.....	12
第 2 章 相关概念界定及理论基础.....	13
2.1 相关概念界定.....	13
2.1.1 收入审计程序失当.....	13
2.1.2 专业胜任能力.....	14
2.1.3 职业怀疑.....	14
2.2 理论基础.....	14
2.2.1 风险导向审计理论.....	14
2.2.2 审计冲突理论.....	15
2.2.3 信息不对称理论.....	15
第 3 章 案例介绍.....	17
3.1 大华会计师事务所及被审计单位简介.....	18
3.1.1 大华会计师事务所.....	18
3.1.2 长园科技集团股份有限公司.....	22
3.1.3 金通灵科技集团股份有限公司.....	27
3.2 大华所收入审计程序失当事实认定及处罚.....	29

3.2.1 大华所以对长园集团收入审计程序失当事实认定及处罚.....	30
3.2.2 大华所以对金通灵收入审计程序失当事实认定及处罚.....	30
第4章 大华所收入审计程序失当问题.....	32
4.1 风险评估程序存在缺陷.....	32
4.1.1 未充分了解被审计单位及其环境.....	32
4.1.2 未充分了解被审计单位收入相关内部控制.....	34
4.2 控制测试程序存在缺陷.....	35
4.3 实质性程序存在缺陷.....	36
4.3.1 未充分实施收入实质性分析程序.....	36
4.3.2 未充分实施函证程序.....	37
4.3.3 未充分实施检查程序.....	39
4.3.4 未充分实施重新计算程序.....	41
4.3.5 未充分实施截止测试.....	42
4.3.6 未充分进行走访、未有效实施监盘程序.....	43
4.4 小结.....	44
第5章 大华所收入审计程序失当原因分析.....	46
5.1 会计师事务所层面.....	46
5.1.1 一体化未实现责任与权限同步，导致总所以对分所管理不足.....	46
5.1.2 质量复核形式化.....	47
5.1.3 技术支持滞后与专家库缺位.....	51
5.2 注册会计师层面.....	54
5.2.1 专业胜任能力不足.....	54
5.2.2 职业怀疑能力不足.....	57
5.2.3 独立性缺失.....	58
5.3 被审计单位层面.....	60
5.3.1 被审计单位管理层舞弊动机强烈.....	61
5.3.2 被审计单位内部控制失效.....	62
5.4 外部监管层面.....	63
5.4.1 监管处罚力度偏低.....	63
5.4.2 监管取向仍偏结果追责、过程纠偏不足.....	65
第6章 防范收入审计程序失当的对策.....	67
6.1 会计师事务所层面.....	67
6.1.1 进一步完善总分所一体化管理.....	67
6.1.2 优化三级复核制度.....	68

6.1.3 协同技术赋能与专家库支撑.....	70
6.2 注册会计师层面.....	72
6.2.1 提升专业胜任能力.....	72
6.2.2 保持职业怀疑.....	74
6.2.3 强化独立性.....	75
6.3 被审计单位层面.....	76
6.3.1 遏制管理层舞弊动机.....	76
6.3.2 完善企业内部控制.....	77
6.4 外部监管层面.....	79
6.4.1 加大监管处罚力度.....	79
6.4.2 建立动态监管机制，全周期纠偏.....	80
第7章 结论与展望.....	82
参考文献.....	78
致 谢.....	83
作 者 简 介.....	84

第 1 章 绪论

1.1 研究背景及意义

1.1.1 研究背景

近年来，随着股票发行注册制改革全面实施，我国资本市场的运行逻辑与监管重心随之发生深刻转变。与以往的核准制相比较，注册制通过确立以信息披露为核心的监管导向，大幅降低了企业上市的准入门槛。然而，门槛的降低意味着对披露质量要求的提升，信息披露的真实性、准确性与完整性不再仅是合规底线，而是成为资本能否有效配置、投资者权益能否切实保障的关键。在此背景下，会计师事务所等中介机构扮演着愈发关键的角色。它们作为连接发行人与投资者之间的信息桥梁，被监管层和社会公众广泛视为资本市场的看门人，其专业判断与执业质量直接关系到市场信任的稳固程度。自 2023 年 10 月中央金融工作会议召开以来，无论是会议公报还是后续的深层解读，均反复凸显了从严监管会计师事务所等中介机构的决心，由此可见国家对中介责任的高度重视。

然而，尽管监管部门持续加大执法力度并不断完善监管制度，会计师事务所未能充分履行其法定职责的现象仍屡见不鲜，审计质量参差不齐。通过对近年来证监会（局）公开披露的行政处罚决定书进行梳理与统计分析可以发现，针对会计师事务所的处罚数量并未随着监管趋严而显著下降，反而呈现出一定的上升趋势，在众多违规事项中收入审计程序失当问题尤为突出，具体如图 1-1、图 1-2 所示。这一数据特征表明，即便身处强监管环境，收入审计依然是事务所执业风险最集中、程序执行最易失守的高发地带。

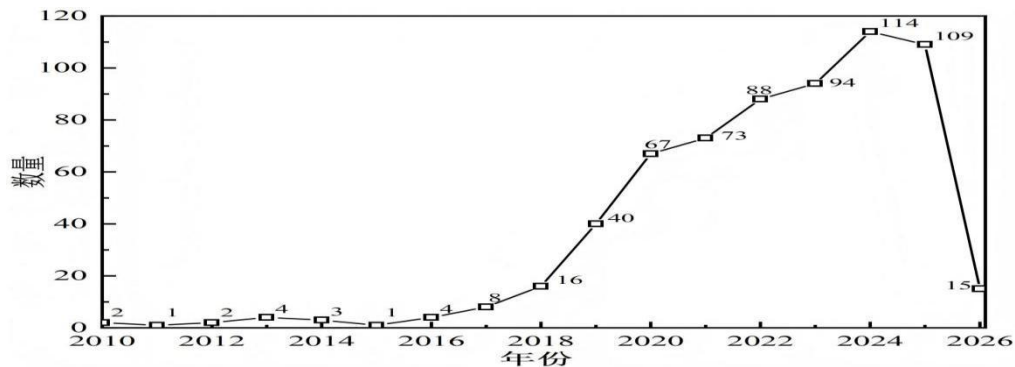


图 1-1 2010-2026 年 1 月证监会（局）处罚会计师事务所数量统计

Figure 1-1 Statistics on the Number of Accounting Firms Penalized by the CSRC (Local Bureaus) from 2010 to January 2026

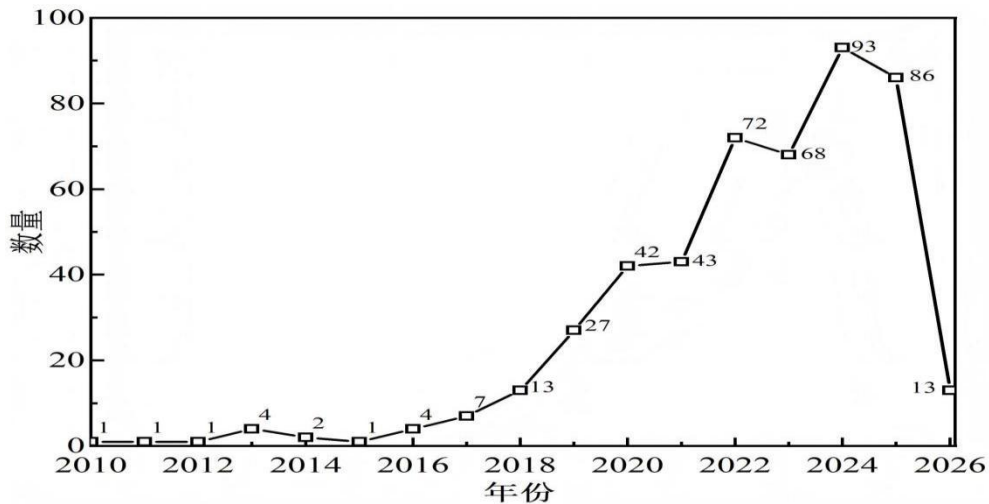


图 1-2 2010-2026 年 1 月证监会（局）因收入审计程序违规受罚案件数量

Figure 1-2 Number of Cases Penalized for Violations in Revenue Audit Procedures by the CSRC (Local Bureaus) from 2010 to January 2026

由于销售与收款循环在财务报表中处于核心地位，天然伴随着高舞弊风险，故而销售与收款的审计也有着较高的难度，该环节的审计质量会直接关系到整体审计结论的可靠性。因此将研究视角聚焦于收入审计程序是必要且重要的。本文通过对大华会计师事务所（以下简称“大华所”）审计长园科技集团股份有限公司与审计金通灵科技集团股份有限公司两起审计失败案典型案例进行分析，归纳总结收入审计程序失当的共性问题、分析原因并给出针对性防范对策，以期为大华所防范审计程序失当，提高审计质量提供参考，对维护资本市场秩序提供帮助。

1.1.2 研究意义

1.1.2.1 理论意义

本文以收入审计程序失当为核心切入点，基于大华所双案例系统研究收入审计程序失当的问题、成因及防范策略，丰富了审计程序执行失效的理论研究，也在一定程度上为后续学者从程序执行视角探究审计质量问题提供新的参考与补充。

1.1.2.2 现实意义

本研究的现实价值主要体现在实证数据的补充与实务操作的指引两方面：

① 提供数据支持，丰富行业研究证据。本文通过对证监会（局）处罚决定书的统计与分析，为会计师事务所执业质量研究提供了来自监管一线的客观数据支持，弥补了以往研究多依赖问卷调查或单一案例而缺乏宏观数据佐证的不足，也为监管机构识别高风险审计领域提供了经验证据。

② 揭示收入审计的共有问题，帮助提升审计质量。为进一步探究收入审计中的共性问题，本文选取大华所审计长园集团与审计金通灵两起典型案例进行对比剖析。研究透过表象深入挖掘了两者在收入审计程序失当背后的共性问题与深层原因，并据此给出了针对性的防范对策及建议。这一工作不仅能为大华所完善内部质控体系、规范收入审计流程提供直接的改进参考，进而帮助提升审计质量；也能为监管机构强化行业监管、制定更具实效的政策做出贡献。

1.2 文献综述

1.2.1 收入审计相关研究

收入是财务报告体系中的核心组成部分，能够为财务信息使用者提供关键依据，是其评估企业整体价值、识别与防控经营风险、开展投资决策的重要信息支撑。但收入确认环节往往需要进行复杂的职业判断与合理估计，这也使得收入相关领域成为财务舞弊行为的易发、高发区域，进而成为注册会计师执行审计工作时需重点关注的高风险领域与关键审计事项。当前学术界与实务界针对收入审计的相关研究主要围绕收入审计的概念界定、核心内涵以及审计实践中面临的各类难点问题展开。

1.2.1.1 收入审计的概念

收入审计是指注册会计师以独立第三方的身份，对财务报表中列报的收入是否存在所有重大方面符合适用的会计准则进行审查，并发表客观、公正的鉴证意见。其根本目标是合理保证企业财务报告中的收入不存在重大错报，而不论该错报是由错误导致还是舞弊导致（廖冠民、吴溪，2013）。

收入审计的具体工作内容并非一成不变，而是随着时代变迁不断扩容。传统的审计模式主要聚焦于销售交易的合规性核查，而现代审计则要求对业务流程的全貌及其依托的信息系统进行全方位审查。正如倪敏（2016）所洞察，当下的虚构收入舞弊往往不再局限于销售末端的孤立造假，而是演变为贯穿供应链全链条的系统性欺诈；因此，审计工作必须从单纯的销售端向供产销一体化延伸，通过对采购、生产至销售全环节中资金流、货物流与信息流的交叉验证来识别风险。与此同时，随着企业信息化水平的提升，夏冬艳（2022）与何平（2021）的研究均指出，针对信息系统的专项审计已不再是辅助手段，而是构成了现代收入审计体系中不可剥离的重要组成部分。

1.2.1.2 收入审计难点

目前，收入审计难点主要包括以下三个方面：

① 收入舞弊手段的演变与隐蔽性

面对如今日益复杂的商业环境，收入舞弊手段已不断升级，从会计操纵转向升级成了更为隐蔽的系统性交易造假，这种转变无疑增加了收入审计的难度与风险。应佩容（2022）在梳理 2012 至 2021 年间证监会发布的处罚公告时捕捉到一个关键信号，在统计的 36 起收入审计失败案例中，竟有 27 起是借助交易造假来虚构收入，占比高达 75%。这一居高不下的比例背后，折射出舞弊逻辑已进化为精密的资金运作。正如汪志海（2021）深入剖析的“体外循环式”收入造假的内在逻辑，企业利用自有资金，通过虚增长期资产将资金套出体外，再伪装成销售回款流回，以此虚增收入和利润，这种造假方式往往涉及与大股东、隐性关联方的串通，具有极强的反审计能力。而在关联方交易方面，叶邦银等（2021）研究表明，上市公司最常用的两种关联方交易舞弊手段为隐瞒关联方及其交易、借助关联方虚增收入。此外，近年来的研究也同样印证了收入舞弊手段的隐蔽化趋势，被审计单位以“客户自提”为由缺失运输凭据，或物流公司配合伪造对账清单及回函（詹秉英，2024）；首发企业中存在前员工控制客户、关联方配合资金闭环、放宽信用期突击确认收入等隐蔽手段（杨丽丽，2024）；甚至舞弊手段还向“刷流量”等虚拟化方向演变，短视频平台通过资金回转制造虚假打赏流水虚增收入（张文静，2025）这些发现共同表明，当前的收入舞弊已不再是孤立的财务技巧，而是涉及了业务全流程、多方合谋，这对审计人员提出了更高要求。

② 新收入准则实施导致审计难度增加

新收入准则的核心变化在于用控制权转移作为确认时点，并配套引入了五步法收入确认模型（邢铭强、齐尧，2018）。这一调整虽然让收入信息更能反映业务实质，但也如陈淑辉（2020）研究得出的，新准则下履约进度的计量、合同变更的处理、可变对价等均涉及大量的会计估计，为管理层舞弊提供了更大空间。邢铭强、齐尧（2018）进一步强调，收入五步法模型的复杂性以及会计估计的增加，将会导致舞弊手段继续升级，舞弊风险也将随之提高，这无形中增加了审计风险。林朝南、张允萌（2024）实证数据就印证了这一点，新收入准则的执行后，企业审计费用普遍上涨，其背后的关键因素正是重大错报风险的上升。

③ 内部控制与信息系统的复杂性

企业内部控制是否有效会直接影响收入审计的风险评估与风险应对。许宁（2024）在调研中发现，拟 IPO 企业普遍存在内部控制不健全的问题，收入确认由于新准则的实施而更灵活，若企业内部控制不完善，可能会出现为了调节利润滥用会计估计的情况。同时，陈艳芬等（2023）的研究发现，企业信息化水平的提高会使企业内控模式从传统

的人工复核向自动化控制，这种转变虽然提升了效率，却也埋下了新的隐患。自动化系统使得风险更加隐蔽，一旦系统底层逻辑被篡改或存在设计缺陷，审计师往往难以通过常规程序察觉，从而增加了审计风险。

1.2.1.3 制造业收入审计现状

当前现有研究表明，制造业收入审计中，业务逻辑日趋复杂，而审计程序往往停留在表层，二者之间存在明显错位。具体表现在以下三方面。

① 内部生产证据审计失效

制造业收入确认高度依赖实物的生产进度与流转轨迹，但审计人员往往过度依赖内部单据，忽视生产记录、检测记录等关键非财务证据。例如，在高端装备制造及科创板IPO审计中，审计人员仅收集产成品入库单据，未获取品质检测记录等支持性文件，亦未将财务确认的收入与生产时间等非财务信息交叉比对，导致提前确认未生产产品收入的造假行为未被发现（王凌智，2025）。在首发企业现场检查中，同样暴露出原材料实际耗用量低于最低理论耗用量、生产工时记录早于项目招标日等异常未被审计识别的问题（杨丽丽，2024）。

② 外部物流证据审计缺失

制造业销售实物产品过程中，运输环节是佐证交易真实性的关键链条，但审计人员往往未能有效利用第三方物流信息。詹秉英（2024）指出，审计人员未将运费结算清单与客户采购订单、出库单、客户签收联进行细节匹配，导致对客户自提等无运输凭据的虚假交易缺乏警觉；杨丽丽（2024）进一步发现，对第三方物流信息与合同约定的交付方式核对不严，同样导致物流签章日期晚于终端销售日期、发货时间早于出库时间等单据矛盾未被识别。

③ 复杂业务模式的审计适配不足

制造业日益呈现软硬件结合、EPC总承包、供应链外包等复杂业务模式，但审计程序未能针对上述特性进行适配性设计，缺乏穿透式核查能力。例如，在软硬件高度兼容的制造业中，未核查软件及许可证交付记录，也未关注无硬件采购却大量采购兼容软件的明显业务逻辑矛盾（王凌智，2025）；在大型装备制造企业中，面对“核心自制+非核心外包”模式，审计仍停留在事后纠偏，未对供应商准入、外协加工质量与损耗、大件物流运输费用等实施全链条风险预警与实时监控（蒲纯，2026）；在EPC总承包模式下，审计未能穿透设计与施工的割裂，对设计变更、现场签证的真实性及隐蔽工程“黑箱”缺乏有效核查手段（霍金明，2026；尹良堃，2026）。

1.2.2 审计程序失当相关研究

1.2.2.1 审计程序失当含义及表现

所谓审计程序失当，是指在审计过程中，注册会计师偏离了审计准则的规范要求的未能设计出恰当的程序或虽设计却未有效执行，导致无法获取充分、适当的审计证据，从而影响审计结论的行为（铁心悦等，2019；包刚，2022）。从勤勉尽责的视角审视，赵丽芳等（2022）认为审计程序失当不仅是技术层面的失误，更是注册会计师职业责任缺失的具体体现。

纵观现有文献，审计程序失当行为并非均匀分布，而是高度集中在风险评估、控制测试以及实质性程序这三个核心环节。

① 风险评估程序失当

风险评估是审计的“导航仪”，其失当往往源于注册会计师对被审计单位及其环境等未能充分了解，导致对重大错报风险的识别出现方向性偏差。这种偏差在实际案例中屡见不鲜：包刚（2022）复盘华锐风电案时发现，注册会计师存在未关注国家风电优惠政策被取消这一重大政策变化，也未对潜在风险进行科学评估的问题。高丽霞（2022）在对雅百特进行案例分析时认为，风险评估结论不准确的主要原因是注册会计师未将对赌协议带来的业绩压力与舞弊风险评估相结合。而在思尔芯案例中，王凌智（2025）发现注册会计师未对业绩突变达标与年末集中确认收入的高风险组合予以识别。

② 控制测试程序失当

控制测试程序失当更多体现为注册会计师未能有效设计和执行控制测试，导致对内部控制有效性的评价出现偏差。陈艳芬等（2023）将此类缺陷归纳为五种形态：未实施控制测试、控制测试设计存在缺陷、控制测试形式化、控制测试底稿缺失及对内部控制的不恰当信赖。邓保华（2022）的研究进一步细化，指出未对重要子公司实施控制测试、未对信息系统进行充分测试、未对关键控制点进行测试是控制测试失当的主要表现。在实务中，陈冠凝、庞晓萍（2021）指出，在康美药业审计失败案中，面对销售出库等关键控制点，审计人员丧失了应有的职业怀疑，对明显异常的凭证视而不见，未采取任何有效的追加程序。在九好集团案中，翁健英（2020）复盘利安达的审计过程时指出，利安达在控制测试中存在的诸多问题，包括未关注合同异常、合同条款矛盾等。在豫金刚石的案例中，楼一沁（2024）认为注册会计师未关注业务系统与财务系统数据的差异，导致控制测试程序执行无效。近年来文献也多次印证了这一问题，如未对运输服务采购及付款内控执行穿行测试（詹秉英，2024）；未测试信息系统一般控制与应用控制的有效性，未验证数据流转的不可篡改性（张文静，2025）；在识别出销售单据缺失、审批倒置等内控缺陷后，未相应调整实质性程序（杨利丽，2024）