

注册会计师 审计 教材精讲班

第七章风险评估

第四节、了解被审计单位的内部控制

（一）含义和目标

内部控制是被审计单位为了**合理保证**财务报告的可**可靠性**、**经营**的效率和效果以及对**法律法规**的遵守，由治理层、管理层和其他人员设计与执行的**政策及程序**。

（二）内部控制五要素



【2009年 单选题】

在下列各项中，不属于内部控制要素的是（ ）。

- A. 控制活动
- B. 控制风险
- C. 对控制的监督
- D. 控制环境

【答案】B

（三）内部控制的人工和自动化成分

1. 信息技术的优势：

- (1) 在处理**大量**的交易或数据时，一贯运用事先确定的业务规则，并进行**复杂**运算；
- (2) 提高信息的及时性、可获得性及准确性；
- (3) 有助于对信息的深入分析；
- (4) 提高对被审计单位的经营业绩及其政策和程序执行情况进行监督的能力；
- (5) 降低控制被规避的风险；

(6) 通过实施安全控制，提高不相容职务分离的有效性。

【理解】 自动化优势通常从成本效益角度考虑

2. 信息技术对内部控制产生的**特定风险**

- (1) 所依赖的系统或程序不能正确处理数据，或处理了不正确的数据，或两种情况同时并存；
- (2) 未经授权访问数据，可能导致数据的毁损或对数据不恰当的修改；
- (3) 信息技术人员可能获得超越职责的数据访问权限，破坏系统应有的职责分工；
- (4) 未经授权改变主文档的数据；
- (5) 未经授权改变系统或程序；
- (6) 未能对系统或程序作出必要的修改；
- (7) 不恰当的人为干预；
- (8) 可能丢失数据或不能访问所需要的数据。

【链接】

- (1) 一般控制存在缺陷，导致**财务报表层**的重大错报风险；
- (2) 应用控制存在缺陷，导致**认定层**的重大错报风险。

3. 适合采用人工控制的情形

内部控制的人工成分在处理下列需要**主观判断**或**酌情处理**的情形时可能更为适当：

- (1) 存在大额、异常或偶发的交易；
- (2) 存在难以界定、预计或预测的错误的情况；
- (3) 针对变化的情况，需要对现有的自动化控制进行人工干预；
- (4) 监督自动化控制的有效性。

4. 不适合采用人工控制的情形

注册会计师应当考虑人工控制在下列情形中可能是不适当的：

- (1) 存在**大量**或**重复**发生的交易；
- (2) **事先**可预计或**预测**的错误能够通过自动化控制参数得以防止或发现并纠正；
- (3) 用特定方法实施控制的控制活动可得到适当**设计和自动化**处理。

5. 人工控制产生的特定风险

- (1) 人工控制可能更容易被规避、忽视或凌驾；
- (2) 人工控制可能不具有**一贯性**；
- (3) 人工控制可能更容易产生简单错误或失误。

【多选题 2010】

下列情形中，A注册会计师认为通常适合采用信息技术控制的有（ ）。

- A. 存在大量、重复发生的交易
- B. 存在大额、异常的交易
- C. 存在难以定义、防范的错误
- D. 存在事先确定并一贯运用的业务规则

【答案】AD

(四) 内部控制的固有局限性

主要原因	(1) 在决策时人为判断可能出现 错误 和因人为 失误 导致内部控制失效 (2) 可能由于两个或更多的人员 串通 或管理层不当 凌驾 于内部控制之上而被规避
其他原因	(1) 人员素质不适应岗位要求 (2) 实施内部控制的成本效益

4.2 识别和了解相关控制的要点

(一) 与审计相关的控制

- 1. 财务报表审计的目标是对是否不存在重大错报发表审计意见，而**不是**对内部控制有效性发表审计意见

2. 注册会计师**应当**在所有审计项目中了解内部控制
3. 注册会计师需要了解和评价的只是与审计相关的内部控制，**并非**被审计单位**所有**的内部控制
4. 被审计单位通常有一些与目标相关但与审计**无关**的控制，注册会计师**无须**对其加以考虑

【单选题 2019】

下列有关注册会计师了解内部控制的说法中，错误的是（ ）。

- A. 注册会计师应当了解与特别风险相关的控制
- B. 注册会计师应当了解与超出被审计单位正常经营过程的重大关联方交易相关的控制
- C. 注册会计师应当了解与会计估计相关的控制
- D. 注册会计师应当了解与会计差错更正相关的控制

【答案】D

【综合题 2019（节选）】

A 注册会计师负责审计甲公司 2018 年度财务报表。

资料三：

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了审计计划，部分内容摘录如下：

（1）甲公司利用生产管理系统中的自动化控制进行生产工人的排班调度，以提高生产效率。A 注册会计师认为该控制与审计无关，拟不纳入了解内部控制的范围。

要求：针对资料三第（1）项，假定不考虑其他条件，指出 A 注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】恰当。

【解析】排班调度与生产效率不属于财务信息，不在财务报表中列报与披露，与审计无关，注册会计师不必了解与审计无关的控制。

【简答题 2018（节选）】

ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计多家被审计单位 2017 年度财务报表。与存货审计相关的部分事项如下：

（1）甲公司为制造型企业，存货产销量大但年末余额不重大，因此，A 注册会计师未了解与生产和存货循环相关的业务流程，直接实施了细节测试。

要求：针对上述第（1）项，指出 A 注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】不恰当。由于存货产、销量大，生产和存货循环属于重要业务流程。注册会计师应当了解与审计相关的控制/重要业务流程及其相关的内部控制。

【简答题 2016（节选）】

ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计甲公司 2015 年度财务报表，审计工作底稿中与负债审计相关的部分内容摘录如下：

（2）甲公司在 2015 年末与一项未决诉讼相关的预计负债存在特别风险，因其为单一事项，A 注册会计师认为直接实施细节测试更有效率，未了解和测试相关内部控制。

要求：指出 A 注册会计师的做法是否恰当，简要说明理由。

【答案】不恰当。了解被审计单位内部控制是必要程序。