

# 注册会计师 审计 教材精讲班

## 第九节 完成内部控制审计工作

### 9.1 形成审计意见

#### 1. 总体要求

注册会计师应当评价从各种来源获取的审计证据，包括对控制的测试结果、财务报表审计中发现的错报以及已识别的所有控制缺陷，形成对内部控制有效性的意见。

#### 2. 查阅报告

在评价审计证据时，注册会计师应当查阅本年度涉及内部控制的内部审计报告或类似报告，并评价这些报告中指出的控制缺陷。

#### 3. 评价企业内部控制评价报告的列报

在对内部控制的有效性形成意见后，注册会计师应当评价企业内部控制评价报告对相关法律法规规定的要素的列报是否完整和恰当。

### 9.2 无保留意见

#### 1. 总体要求

注册会计师应当获取经被审计单位签署的书面声明。

#### 2. 书面声明的内容

- (1) 被审计单位董事会认可其对建立健全和有效实施内部控制负责；
- (2) 被审计单位已对内部控制进行了评价，并编制了内部控制评价报告；
- (3) 被审计单位**没有**利用注册会计师在内部控制审计和财务报表审计中执行的程序及其结果作为评价的基础；
- (4) 被审计单位根据内部控制标准评价内部控制有效性得出的结论；
- (5) 被审计单位已向注册会计师披露识别出的所有内部控制缺陷，并单独披露其中的重大缺陷和重要缺陷；
- (6) 被审计单位已向注册会计师披露导致财务报表发生重大错报的所有舞弊，以及其他不会导致财务报表发生重大错报，但涉及管理层、治理层和其他在内部控制中具有重要作用的员工的所有舞弊；
- (7) 注册会计师在**以前年度**审计中识别出的且已与被审计单位沟通的重大缺陷和重要缺陷是否已经得到解决，以及哪些缺陷尚未得到解决；
- (8) 在基准日后，内部控制是否发生变化，或者是否存在对内部控制产生重要影响的其他因素，包括被审计单位针对重大缺陷和重要缺陷采取的所有纠正措施。

#### 3. 拒绝提供或回避书面声明

(1) 如果被审计单位拒绝提供或以其他不当理由回避书面声明，注册会计师应当将其视为审计范围受到限制，解除业务约定或出具无法表示意见的内部控制审计报告。

(2) 注册会计师应当评价拒绝提供书面声明这一情况对其他声明(包括在财务报表审计中获取的声明)的可靠性的影响。

### 9.3 沟通相关事项

注册会计师**应当**沟通其注意到的内部控制的**所有**缺陷。

内部控制审计**不能保证**注册会计师能够发现严重程度低于重大缺陷的所有缺陷。

在进行沟通时，注册会计师**无须**重复自身、内部审计人员或被审计单位其他人员以前书面沟通过的控制缺陷。

注册会计师不应在内部控制审计报告中**声明**，在审计过程中**没有发现**严重程度低于重大缺陷的控制缺陷。

## 第十节 出具内部控制审计报告

### 10.1 内部控制审计报告要素

#### 标准内部控制审计报告的要素

- (1) 标题：内部控制审计报告。
- (2) 收件人：需载明收件人全称。一般是指审计业务的委托人。
- (3) 引言段：说明企业的名称和内部控制已经过审计。

#### (4) 企业对内部控制的责任段

按照企业内部控制基本规范、应用指引、评价指引的规定，建立健全和有效实施内部控制，并评价其有效性。

#### (5) 注册会计师的责任段

在实施审计工作的基础上，对财务报告内部控制的有效性发表审计意见，并对注意到的非财务报告内部控制的重大缺陷进行披露。

#### (6) 内部控制固有局限性的说明段

内部控制具有固有局限性，存在不能防止和发现错报的可能性。此外，由于情况的变化可能导致内部控制变得不恰当，或对控制政策和程序遵循的程度降低，根据内部控制审计结果推测未来内部控制的有效性具有一定风险。

#### (7) 财务报告内部控制审计意见段

企业是否按照《企业内部控制基本规范》和相关规定在所有重大方面保持了有效的财务报告内部控制。

#### (8) 注册会计师的签名和盖章

#### (9) 会计师事务所的名称、地址及盖章

#### (10) 报告日期

审计报告的日期**不应早于**注册会计师获取充分、适当审计证据（包括董事会认可对内部控制及评价报告的责任且已批准评价报告的证据），并在此基础上对内部控制的有效性形成审计意见的日期。

如果内部控制审计和财务报表审计整合进行，注册会计师对内部控制审计报告和财务报表审计报告需要签署相同的日期。

### 10.2 无保留意见

#### 1. 发表无保留意见的条件

如果符合下列所有条件，注册会计师应当对内部控制出具无保留意见的内部控制审计报告：

- (1) 在基准日，被审计单位按照适用的内部控制标准的要求，在所有重大方面保持了有效的内部控制；
- (2) 注册会计师已经按照《企业内部控制审计指引》的要求计划和实施审计工作，在审计过程中未受到限制。

### 10.3 无法表示意见

#### 1. 发表无法表示意见的条件

只要认为审计范围受到的限制将导致无法获取充分、适当的审计证据，注册会计师即可解除业务约定或发表无法表示意见。

- (1) 注册会计师应就未能完成整个内部控制审计工作的情况，以书面形式与管理层和治理层进行沟通。
- (2) 内部控制审计报告的日期应为注册会计师已就该报告中陈述的内容获取充分、适当的审计证据的日期。
- (3) 不应在内部控制审计报告中指明所执行的程序，也不应描述内部控制审计的特征，以对无法表示意见的误解。

#### 2. 强调法规豁免的审计范围

(1) 如果法律法规的相关豁免规定允许被审计单位不将某些实体纳入内部控制的评价范围，注册会计师可以不将这些实体纳入内部控制审计的范围。这种情况不构成审计范围受到限制，但应当在内部控制审计报告中增加强调事项段或者在注册会计师的责任段中，就这一情况作出与被审计单位类似的恰当陈述。

(2) 注册会计师应当评价被审计单位针对该项豁免权作出的陈述是否恰当。如认为不恰当，应当提请其作出适当修改。如果被审计单位未作出恰当修改，应当在强调事项段中说明被审计单位的陈述需要修改的理由。

#### 3. 说明已发现的重大缺陷

出具无法表示意见时，如果在已执行的有限程序中发现内部控制存在重大缺陷，应当在内部控制审计报告的“识别的财务报告内部控制重大缺陷”部分对重大缺陷做出详细说明。

### 10.4 否定意见

#### 1. 发表否定意见的条件

- (1) 如果认为内部控制存在一项或多项重大缺陷，并且审计范围没有受到限制，应当对内部控制发表否定意见。
- (2) 否定意见的内部控制审计报告还应当包括重大缺陷的定义、重大缺陷的性质及其对内部控制的影响程度。
- (3) 无法表示意见**优先于**否定意见。如果在发现内部控制重大缺陷后审计范围受到限制，应当发表无法表示意见而不是否定意见。

#### 2. 考虑评价报告的反映

(1) 只要存在重大缺陷，即使管理层已识别内部控制重大缺陷并已反映在内部控制评价报告中，注册会计师仍应发表否定意见，但需在审计报告中提及评价报告的反映。

(2) 如果评价报告中包含了重大缺陷,但注册会计师认为这些重大缺陷未在所有重大方面得到公允反映,应当在内部控制审计报告中说明这一结论,并公允表达重大缺陷的必要信息。注册会计师还应当就这些情况以书面形式与治理层沟通。

(3) 如重大缺陷尚未包含在评价报告中,应在内部控制审计报告中说明重大缺陷已经识别、但没有包含在企业内部控制评价报告中。

### 3. 说明重大缺陷对审计的影响

如果拟对内部控制的有效性发表否定意见,那么在财务报表审计中不应依赖存在重大缺陷的控制,而是通过实施实质性程序确定与该控制相关的账户是否存在重大错报。

(1) 如果实施实质性程序的结果表明该账户存在重大错报,注册会计师可以对财务报表发表非无保留意见。

(2) 如果实施实质性程序的结果表明该账户不存在重大错报,注册会计师可以对财务报表发表无保留意见。

注册会计师应当说明针对内部控制发表的否定意见对财务报表审计意见的影响,以免引起审计报告使用者的误解。注册会计师应当在导致否定意见的事项段中增加以下类似说明:

“在 XX 公司 XX 年财务报表审计中,我们已经考虑了上述重大缺陷对审计程序的性质、时间安排和范围的影响。”

### 10.5 强调事项

如果认为内部控制虽然不存在重大缺陷,但仍有一项或多项重大事项需要提请内部控制审计报告使用者注意,应当在内部控制审计报告中增加强调事项段予以说明,并指明该段内容仅用于提醒内部控制审计报告使用者关注,不影响对内部控制发表的审计意见。

如果确定企业内部控制评价报告对要素的列报不完整或不恰当,注册会计师应当在内部控制审计报告中增加强调事项段,说明这一情况并解释得出该结论的理由。

### 10.6 对期后事项的考虑

1. 如果知悉对基准日内部控制有效性有重大负面影响的期后事项,注册会计师应当对内部控制发表**否定意见**。

2. 如果注册会计师不能确定期后事项对内部控制有效性的影响程度,应当出具**无法表示意见**的内部控制审计报告。

3. 如果管理层在评价报告中披露了基准日之后采取的应对措施,注册会计师应当在内部控制审计报告中**指明不对这些信息发表意见**。

4. 注册会计师可能知悉在基准日并不存在,但在期后期间发生的事项。如果这类期后事项对内部控制有重大影响,注册会计师应当在内部控制审计报告中**增加强调事项段**。

### 10.7 非财务报告内部控制重大缺陷

对于审计过程中注意到的非财务报告内部控制缺陷,如果发现某项或某些控制对企业发展战略、法规遵循、经营的效率效果等控制目标的实现有重大不利影响,确定该项非财务报告内部控制缺陷为重大缺陷的,注册会计师应当以书面形式与企业董事会和经理层沟通,提醒企业加以改进;

同时在内部控制审计报告中增加**非财务报告内部控制重大缺陷描述段**,对重大缺陷的性质及其对实现相关控制目标的影响程度进行披露,提示内部控制审计报告使用者注意相关风险,但无需对其发表审计意见。

#### 【2018 多选题】

在执行内部控制审计时,如果审计范围受到限制,导致注册会计师无法获取充分、适当的审计证据,下列做法中,正确的有( )。

- A. 在内部控制审计报告中指明已执行的有限程序
- B. 出具无法表示意见的内部控制审计报告
- C. 在内部控制审计报告中对在已执行的有限程序中发现的内部控制重大缺陷进行详细说明
- D. 在内部控制审计报告中指明审计范围受到限制

【答案】BCD

#### 【2018 年 多选题】

在执行内部控制审计时,下列有关非财务报告内部控制重大缺陷的说法中,正确的有( )。

- A. 注册会计师应当以书面形式与被审计单位董事会沟通发现的非财务报告内部控制重大缺陷
- B. 非财务报告内部控制重大缺陷不影响内部控制审计报告的意见类型
- C. 注册会计师可以以书面或口头形式与被审计单位经理层沟通发现的非财务报告内部控制重大缺陷
- D. 注册会计师应当在内部控制审计报告中披露非财务报告内部控制重大缺陷

【答案】ABD

本章词汇

财务报告的内部控制	非财务报告的内部控制	基准日
关键控制	重要账户或列报	一般缺陷
重要缺陷	重大缺陷	