

注册会计师 审计 教材精讲班

第五节 企业层面控制的测试

5.1 与控制环境相关的控制

1. 控制环境的含义

控制环境包括治理职能和管理职能，以及治理层和管理层对内部控制及其重要性的态度、认识和行动。

2. 考虑控制环境的要素

在了解和测试控制环境时，注册会计师需要考虑的方面主要包括：

- (1) 管理层的**理念和经营风格**是否促进了有效的财务报告内部控制；
- (2) 管理层在治理层的监督下，是否营造并保持了**诚信和合乎道德的文化**；
- (3) **治理层**是否**了解并监督**财务报告过程和内部控制。

5.2 针对凌驾风险而设计的控制

1. 凌驾风险

管理层和治理层凌驾于控制之上的风险，简称凌驾风险。

2. 针对凌驾风险采用的控制

包括但不限于：

- (1) 针对重大的**异常交易**（尤其是那些导致会计分录延迟或异常的交易）的控制；
- (2) 针对**关联方交易**的控制；
- (3) 与管理层的**重大估计**相关的控制；
- (4) 能够减弱管理层伪造或不恰当操纵财务结果的**动机及压力**的控制；
- (5) 建立**内部举报投诉**制度。

5.3 被审计单位的风险评估过程

1. 风险评估过程的含义

风险评估过程包括**识别**与财务报告相关的经营风险，以及针对这些风险所采取的**措施**。

5.4 对内部信息传递和期末财务报告流程的控制

1. 期末财务报告流程：

- (1) 将交易总额登入总分类账的程序；
- (2) 与会计政策的选择和运用相关的程序；
- (3) 总分类账中会计分录的编制、批准等处理程序；
- (4) 对财务报表进行调整的程序；
- (5) 编制财务报表的程序。

2. 评价财务报告流程的时间

由于期末财务报告流程通常发生在管理层评价日**之后**，注册会计师一般只能在**该日之后**测试相关控制。结合财务报表审计的要求，还应当了解管理层为确保识别**期后事项**而建立的程序。

5.5 对控制的监督和评价

1. 控制监督的两个层次

控制监督可以在**企业层面或业务流程层面**上实施。

2. 控制监督的内容

- (1) 对运营报告的复核和核对；
- (2) 与外部人士的沟通；
- (3) 其他未参与控制执行人员的监控活动；
- (4) 信息系统所记录的数据与实物资产的核对等。

3. 对控制监督特别考虑的因素

- (1) 管理层是否定期地将会计系统中记录的数额与实物资产进行**核对**；
- (2) 管理层是否为保证**内部审计**活动的有效性而建立了相应的控制；
- (3) 管理层是否建立了相关的控制以保证**自我评价**或定期的**系统评价**的有效性；
- (4) 管理层是否建立了相关的控制以**保证监督性控制能够在**一个集中的地点有效进行，如共享服务中心等。

5.6 集中化的处理和控制在

- 1. 集中化的处理可以视作企业内部的“外包”安排，以取得**规模效益**并通过将某些或全部的财务报告过程与负责经营的管理层的**分离**以改进控制环境。
- 2. 集中化的财务管理可能有助于**降低**财务报表错报的风险。
- 3. 由于共享服务中心内部控制的影响较大，可以考虑在**较早**的阶段执行测试。

5.7 监督经营成果的控制

- 1. 对经营情况的监控是**企业层面**的主要内部控制之一。
例如，下属单位或业务部门的管理人员可能定期复核其上报的财务报表的准确性，并在上报的资料上签字确认，同时下属单位或业务部门对财务报表发生的错报承担责任。
- 2. 在了解监督经营成果相关的控制时，注册会计师可以从**性质**上分析这些控制是否有足够的**精确程度**以**取代**或**减少**对业务流程、应用系统或交易层面的控制的测试。

5.8 针对重大经营控制及风险管理实务的政策

保持良好的内部控制的企业通常针对重大经营控制及风险管理实务采用相应的内部控制政策。

注册会计师可以考虑的主要因素包括但不限于：

- 1. 企业是否建立了**重大风险预警机制**，明确界定哪些风险是重大风险，哪些事项一旦出现必须启动应急处理机制。
- 2. 企业是否建立了**突发事件应急处理机制**，确保突发事件得到及时妥善处理。

第六节 业务流程、应用系统或交易层面的控制的测试

6.1 了解企业经营活动和业务流程

1. 划分业务循环

对制造业企业，通常可以划分为销售与收款循环、采购与付款循环、存货与生产循环、工资与人员循环、筹资与投资循环等。

2. 了解业务流程前应考虑的事项

- (1) 该业务流程中的交易所影响的**重要账户及其相关认定**；
- (2) 已经识别的有关这些重要账户及其相关认定的**经营风险和财务报表重大错报风险**；
- (3) 交易生成、记录、处理和报告的过程以及相关的**信息技术处理系统**。

3. 询问活动流程

- (1) 向负责处理具体业务人员的**上级**进行询问通常更加有效，因为这些人很可能对分管的整个业务流程十分熟悉。
- (2) 对一些简单的业务，财会人员可以提供足够的信息。
- (3) 通常需要和**信息技术处理人员**讨论，了解复杂业务是如何发生、处理、记录和报告的信息。

6.2 识别可能发生错报的环节

1. 根据重要认定确定控制目标

尽管不同的被审计单位对业务流程设计和实施不同的控制，但都是为实现某些**控制目标**。

这些控制目标与财务报表重要交易类别、重要账户余额的认定相联系。

注册会计师在此时通常**不考虑**列报认定，此类认定通常在财务报告流程中予以考虑。

控制目标	
1. 完整性：所有的有效交易都已记录	必须有程序确保没有 漏记 实际发生的交易
2. 存在/发生：每项已记录的交易均真实发生	必须有程序确保会计记录中没有 虚构 的或重复入账的项目
3. 准确性：准确计量交易	必须有程序确保交易以准确的 金额 入账
4. 截止：恰当确定交易生成的会计期间	必须有程序确保交易在适当的 会计期间内 入账（例如，月、季度、年等）

5. 分类	必须有程序确保将交易记入正确的总分类账，必要时，记入相应的明细账
6. 正确汇总和过账	必须有程序确保所有作为账簿记录中的借贷方余额都正确地归集（加总），确保加总后的金额正确过入总账和明细分类账

2. 根据控制目标确认控制程序

针对控制目标，确认**是否存在控制**来防止错报的发生，或发现并纠正错报，然后重新提交到业务流程处理程序中进行处理。

3. 根据控制目标实现情况确定**易错环节**

注册会计师通过设计一系列关于控制目标是否实现的问题，从而确认某项业务流程中需要加以控制的环节。例如：

控制目标是否实现	相关认定
怎样确保没有记录虚构或重复的销售？	发生
怎样确保所有的销售和收款都已记录？	完整性
怎样保证货物运送给正确的收货人？	发生
怎样保证发货单据只有在实际发货时才开具？	发生
怎样保证发票正确反映了发货的数量？	准确性

6.3 识别和了解相关控制

针对业务流程中容易发生错报的环节，注册会计师应当确定被审计单位是否**建立了**有效的控制，是否**遗漏了**必要的控制，是否识别了可以最有效测试的控制。

1. 预防性控制

预防性控制通常用于正常业务流程的每一项交易，以防止错报的发生。

对控制的描述	控制用来防止的错报
计算机程序 自动生成 收货报告，同时更新采购档案	防止出现购货 漏记账 的情况
更新采购档案前 须先有 收货报告	防止记录了 未收到 货物的采购交易
销货发票上的 价格 根据价格清单上的信息确定	防止销货 计价 错误
计算机将各凭证上的账户号码与会计科目表 对比 ，然后进行一系列的 逻辑测试	防止出现 分类 错报

2. 检查性控制

建立检查性控制的目的是发现流程中可能发生的错报。例如，按月编制银行存款余额调节表，并追查调节项目或异常项目。

检查性控制通常**并不适用**于所有交易，而适用于一般业务流程以外已经处理或部分处理的某类交易，可能一年只运行几次，也可能每周运行，甚至一天运行几次。

【注意】对控制的分类取决于控制运用的目的和方式，以及被审计单位和注册会计师对控制的认识。

从根本上看，控制被归为哪一类并不重要，重要的是它**是否有效**，以及注册会计师**能否测试**其有效性。

业务流程中重要交易类别的控制需同时包括预防性控制和检查性控制，因为没有相应的预防性控制，检查性控制**也不能**充分发挥作用。

3. 识别和了解方法

(1) 识别和了解控制的主要方法是，询问各级别的负责人员。业务流程越复杂，越有必要询问**信息系统人员**，以辨别有关的控制。

(2) **首先**询问级别**较高**的人员，**再**询问级别**较低**的人员。这种询问方法能迅速地辨别重要的控制，特别是检查性控制。

(3) 注册会计师不需要了解与每一控制目标相关的所有控制。如果多项控制能够实现同一目标，**不必了解**与该目标相关的每一项控制。

6.4 记录相关控制

注册会计师可以通过备忘录、笔记或复印被审计单位相关资料而逐步使信息趋于完整。

第七节 信息系统控制的测试

7.1 与信息技术相关的控制

1. 自动化控制的风险

- (1) 信息系统或相关系统程序可能会对数据进行错误处理，也可能会去处理那些本身存在错误的数
- (2) 自动信息系统、数据库及操作系统的相关安全控制如果无效，会增加对数据信息非授权访问的风险；
- (3) 数据丢失风险或数据无法访问风险，如系统瘫痪；
- (4) 不适当的人工干预，或人为绕过自动控制。

7.2 信息技术应用控制测试

1. 信息技术一般控制测试

信息技术一般控制包括程序开发、程序变更、程序和数据访问以及计算机运行四个方面。

2. 信息技术应用控制测试

自动系统控制关注信息处理目标的四个要素：完整性、准确性、经过授权和访问限制。

第八节 内部控制缺陷评价

8.1 控制缺陷的分类

按其产生的原因分为设计缺陷和运行缺陷。

内部控制类别	含义
设计缺陷	指缺少为实现控制目标所必需的控制，或现有的控制设计不适当、即使正常运行也难以实现预期的控制目标
运行缺陷	指现存设计适当的控制没有按设计意图运行，或执行人员没有获得必要授权或缺乏胜任能力，无法有效地实施内部控制
重大缺陷	指内部控制中存在的、可能导致不能及时防止或发现并纠正财务报表出现重大错报的一项控制缺陷或多项控制缺陷的组合
重要缺陷	指内部控制中存在的、其严重程度不如重大缺陷但足以引起负责监督被审计单位财务报告的人员（如审计委员会或类似机构）关注的一项控制缺陷或多项控制缺陷的组合
一般缺陷	指内部控制中存在的、除重大缺陷和重要缺陷之外的控制缺陷

8.2 评价控制缺陷的严重程度

1. 总体要求

（1）注册会计师应当评价其识别的各项控制缺陷的严重程度，以确定这些缺陷单独或组合起来，是否构成内部控制的重大缺陷。

（2）在计划和实施审计工作时，不要求注册会计师寻找单独或组合起来不构成重大缺陷的控制缺陷。

控制缺陷严重程度取决于：

（1）控制不能防止或发现并纠正账户或列报发生错报的可能性。

评价时无需将错报发生的概率量化为百分比或区间。

（2）因一项或多项控制缺陷导致的潜在错报的金额大小。

控制缺陷的严重程度与错报是否发生无关。

2. 评价错报发生的可能性

应当考虑的风险因素包括：

- （1）所涉及的账户、列报及其相关认定的性质；
- （2）相关资产或负债易于发生损失或舞弊的可能性；
- （3）确定相关金额时所需判断的主观程度、复杂程度和范围；
- （4）该项控制与其他控制的相互作用或关系；
- （5）控制缺陷的相互作用；
- （6）控制缺陷在未来可能产生的影响。

3. 评价潜在错报的金额大小

（1）应当考虑的因素包括：

① 受控制缺陷影响的财务报表金额或交易总额。

② 在本期或预计未来期间受控制缺陷影响的账户余额或各类交易涉及的交易量。

（2）在评价潜在错报的金额大小时，账户余额或交易总额得最大多报金额通常是已记录的金额，但其最大少报金额可能超过已记录的金额。

（3）通常，小金额错报比大金额错报发生的概率更高。

4. 评价控制缺陷的组合影响

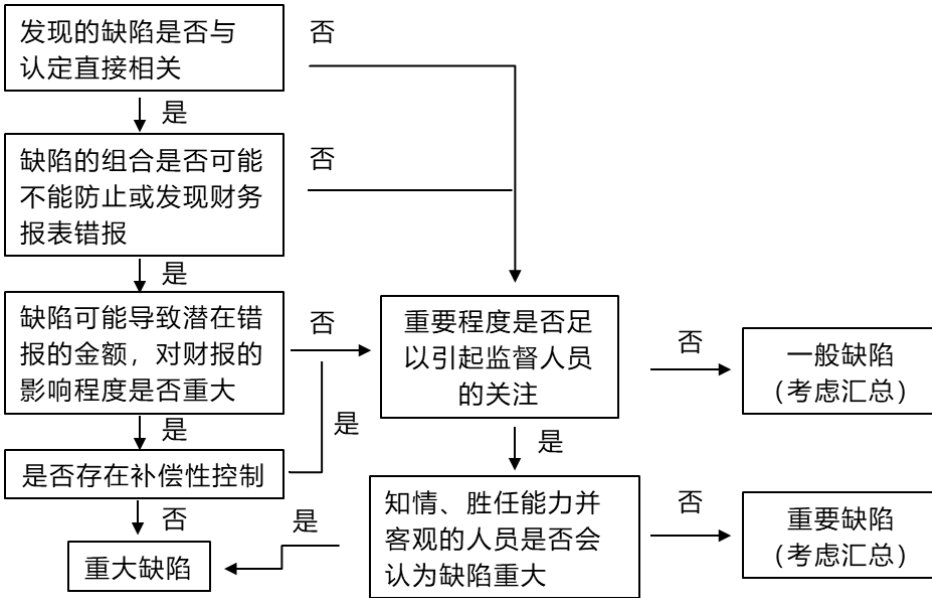
4. 评价控制缺陷的组合影响

注册会计师应当确定，对同一重要账户、列报及其相关认定或内部控制要素产生影响的各项控制缺陷组合起来是否构成重大缺陷。

（1）如果多项控制缺陷影响财务报表的同一账户或列报，错报发生的概率会增加。

（2）在存在多项控制缺陷时，即使单项不重要，但组合起来也可能构成重大缺陷。

(3) 在确定一项或多项控制缺陷的组合是否构成重大缺陷时，应评价补偿性控制的影响。评价时，应当考虑补偿性控制是否有足够的精确度以防止或发现并纠正可能发生的重大错报。



【案例 1】一般缺陷

A 注册会计师执行甲公司的内部控制审计，财务报表整体重要性确定为 2000 万元，实际执行的重要性水平为 1000 万元。在对付款授权进行控制测试时，其中一项程序是检查付款发票是否有适当的审批且有相关的文件对其进行支持这一关键控制。

这项控制活动与 1600 万元的发票交易相关，选择 25 笔付款并测试它们是否经过了适当的审批，理想状态下应没有异常。但测试结果表明有 1 笔付款（与维修维护相关）未经过授权。

步骤一：发现的缺陷是否与一个或多个财务报表认定直接相关？由于该缺陷涉及支出，直接影响财务报表认定。

步骤二：该项缺陷是否可能不能防止或发现财务报表错报？是，付款没有得到审批，有可能导致错报。

步骤三：缺陷可能导致潜在错报金额的大小？涉及支出问题总金额 1600 万元，大于 1000 万元的实际执行重要性水平。

步骤四：是否存在补偿性控制并有效运行，足以防止或发现财务报表重大错报？经了解和测试，存在有效补偿性控制：

步骤五：该缺陷的重要程度是否足以引起负责监督企业财务报告的相关人员的关注？否。

因此，该缺陷为一般缺陷。

【案例 2】重大缺陷

A 注册会计师执行甲公司内部控制审计，财务报表整体重要性确定为 2000 万元，实际执行的重要性水平为 1000 万元。在对月度银行对账进行控制测试时，其中一项程序是检查公司每月是否对其付款账户与银行对账。

这项控制活动与 6000 万元的现金收据以及付款相关。

选择两笔对账并且确定是否每笔对账都已完成以及是否对所有重大或异常事件进行了调查并及时解决，理想状态下应没有例外。但测试结果表明这两笔银行对账都没有完全完成，存在重大未对账差异（共计 200 万元）且差异存在已超过 1 年。

步骤一：发现的缺陷是否与一个或多个财务报表认定直接相关？是，涉及银行存款和付款的问题，直接影响财务报表认定。

步骤二：该项缺陷是否可能不能防止或发现财务报表错报？是，对账没有完成，有可能导致错误不能及时发现。

步骤三：该项缺陷可能导致财务报表潜在错报的金额大小？这项控制与交易相关且所涉及金额大于 6000 万元，超过了判定指标。

步骤四：是否存在补偿性控制并有效运行，足以防止或发现财务报表重大错报？会计经理会对每次银行对账进行审核并签字确认，但没有发现这些重大对账错误，因此补偿性控制也被判断为失效。

因此，该缺陷为重大缺陷。

【2017 年 单选题】

注册会计师执行内部控制审计时，下列有关评价控制缺陷的说法中，错误的是（ ）。

A. 如果一项控制缺陷存在补偿性控制，注册会计师不应将该控制缺陷评价为重大缺陷

- B. 注册会计师评价控制缺陷的严重程度时，无需考虑错报是否已经发生
- C. 注册会计师评价控制缺陷是否可能导致错报时，无需量化错报发生的概率
- D. 注册会计师评价控制缺陷导致的潜在错报的金额大小时，应当考虑本期或未来期间受控制缺陷影响的账户余额或各类交易涉及的交易量

【答案】A

8.3 内部控制缺陷整改

1. 注册会计师应当根据控制的性质和与控制相关的风险，合理运用职业判断，确定整改后控制运行的最短期间（或最少运行次数）以及最少测试数量。
2. 如被审计单位在基准日前对存在缺陷的控制进行整改，整改后的控制需要运行足够长的时间，才能得出其是否有效的审计结论。
3. 如被审计单位在基准日前对存在重大缺陷的内部控制进行了整改，但新控制没有运行足够长时间，应视为内部控制在基准日存在重大缺陷。

控制运行频率	整改后控制运行的最短期间或最少运行次数	最少测试数量
每季 1 次	2 个季度	2
每月 1 次	2 个月	2
每周 1 次	5 周	5
每天 1 次	20 天	20
每天多次	25 次（分布于涵盖多天的期间，通常不少于 15 天）	25

【单选题 2019】在执行内部控制审计时，下列有关注册会计师评价控制缺陷的说法中，错误的是（ ）。

- A. 在评价控制缺陷的严重程度时，注册会计师无需考虑错报是否发生
- B. 在评价一项控制缺陷或多项控制缺陷的组合是否构成重大缺陷时，注册会计师应当考虑补偿性控制的影响
- C. 在评价控制缺陷是否可能导致错报时，注册会计师无需量化错报发生的概率
- D. 如果被审计单位在基准日完成了对所有存在缺陷的内部控制的整改，注册会计师可以评价认为内部控制在基准日运行有效

【答案】D

【解析】如在基准日前对存在缺陷的控制进行整改，整改后的控制需要运行足够长的时间，才能使注册会计师得出其是否有效的审计结论。