

第四节 了解被审计单位内部控制体系各要素

一、内部控制的概念和要素

(一) 内部控制概念

内部控制是指被审计单位为实现控制目标所制定的政策和程序。

| | |
|----|---|
| 政策 | 是指被审计单位为了实施控制而作出的应当或不应当采取某种措施的规定。 |
| 程序 | 是指为执行政策而采取的行动。程序可能是通过正式文件或由管理层采取其他形式明确规定的,也可能是被审计单位组织文化中约定俗成的。程序还可能通过被审计单位的信息技术应用程序及信息技术环境的其他方面所允许的行动来实施。 |

(二) 内部控制体系

1. 概念

是指由治理层、管理层和其他人员设计、执行和维护的体系,以合理保证被审计单位能够实现财务报告的可靠性,提高经营效率和效果,以及遵守适用的法律法规等目标。

2. 内部控制体系五要素:

- (1) 内部环境(控制环境);
- (2) 风险评估;
- (3) 信息和沟通(信息系统和沟通);
- (4) 控制活动;
- (5) 内部监督。

二、直接控制和间接控制

从内部控制的概念可以看出,被审计单位的内部控制目标相当广泛。针对财务报表审计的目的和需要,注册会计师只应当了解与审计相关的控制。与审计相关的控制,按照其对防止、发现或纠正认定层次错报发挥作用的方式,分为直接控制和间接控制。

(一) 识别与审计相关的控制的方法

1. 注册会计师需要了解和评价的内部控制,只是与财务报表审计相关的内部控制,并非被审计单位所有的内部控制。
2. 虽然大部分与审计相关的控制可能与财务报告相关,但并非所有与财务报告相关的控制都与审计相关,确定一项控制单独或连同其他控制是否与审计相关,需要注册会计师作出职业判断。
3. 注册会计师在判断一项控制单独或连同其他控制是否与审计相关时,可能考虑下列事项:
 - (1) 重要性;
 - (2) 相关风险的重要程度;
 - (3) 被审计单位的规模;
 - (4) 被审计单位业务的性质,包括组织结构和所有权特征;
 - (5) 被审计单位经营的多样性和复杂性;
 - (6) 适用的法律法规;
 - (7) 内部控制的情况和适用的要素;
 - (8) 作为内部控制组成部分的系统(包括使用服务机构)的性质和复杂性;
 - (9) 一项特定控制(单独或连同其他控制)是否以及如何防止或发现并纠正重大错报。
4. 如果在设计和实施进一步审计程序时拟利用被审计单位内部生成的信息,针对该信息完整性和准确性的控制可能与审计相关。
5. 如果与经营和合规目标相关的控制与注册会计师实施审计程序时评价或使用的数据相关,则这些控制也可能与审计相关。
6. 用于防止未经授权购买、使用或处置资产的内部控制,可能包括与财务报告和经营目标相关的控制。注册会计师对这些控制的考虑,通常仅限于与财务报告可靠性相关的控制。
7. 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。例如,被审计单位可能依靠某一复杂的自动化控制提高经营活动的效率和效果(如航空公司用于维护航班时间表的自动化控制系统),但这些控制通常与审计无关。
8. 与审计相关的控制可分为直接控制和间接控制,这种分类有助于注册会计师识别和评估财务报表层次以及认定层次的重大错报风险。

(二) 直接控制和间接控制区分的依据及作用

1. 直接控制是指足以精准防止、发现或纠正认定层次错报的内部控制,间接控制是指不足以精准防止、发现或纠正认定层次错报的内部控制。也就是说,直接控制和间接控制对防止、发现或纠正认定层次错报分别产

生直接影响和间接影响。

2. 信息系统与沟通以及控制活动要素中的控制主要为直接控制。因此，这些要素的了解和评价更有可能影响其对认定层次重大错报风险的识别和评估。

3. 内部环境、风险评估和内部监督中的控制主要是间接控制，该类控制虽不足以精准地防止、发现或纠正认定层次的错报，但可以支持其他控制，因此，该类控制可能间接影响及时发现或防止错报发生的可能性。值得说明的是，这些要素中的某些控制也可能是直接控制。

4. 内部环境为内部控制体系其他要素的运行奠定了总体基础。内部环境不能直接防止、发现并纠正错报，但其可能影响内部控制体系其他要素中控制的有效性。同样，风险评估和内部监督也旨在支持整个内部控制体系。

5. 由于内部环境、风险评估和内部监督是被审计单位内部控制体系的基础，其运行中的任何缺陷都可能对财务报表的编制产生广泛的影响。因此，注册会计师对这些要素的了解和评价，更有可能影响其对财务报表层次重大错报风险的识别和评估，也可能影响对认定层次重大错报风险的识别和评估。