

第四节 了解被审计单位内部控制体系各要素

三、了解内部控制的性质和程度

(一) 了解内部控制的性质

1. 注册会计师了解内部控制的目的，就是为了评价控制设计的有效性以及控制是否得到执行。
2. 注册会计师了解被审计单位的内部环境、风险评估和内部监督要素，更有可能影响财务报表层次重大错报风险的识别和评估；
3. 注册会计师了解被审计单位的信息系统与沟通以及控制活动要素，更有可能影响认定层次重大错报风险的识别和评估。

(二) 了解内部控制的程度

1. 对内部控制了解的程度，是指注册会计师在实施风险评估程序时，了解被审计单位内部控制的范围及深度。包括评价控制设计的有效性，并确定其是否得到执行，但不包括对控制是否得到一贯执行的测试。
2. 设计不当的控制可能表明存在值得关注的内部控制缺陷。
3. 为了解内部控制实施的程序。

- (1) 询问被审计单位人员；
- (2) 观察特定控制的运用；
- (3) 检查文件和报告；
- (4) 追踪交易在财务报告信息系统中的处理过程（穿行测试）。

【注意】询问本身并不足以评价控制设计的有效性以及确定其是否得到执行，注册会计师应当将询问与其他风险评估程序结合使用。

4. 了解内部控制与测试控制运行有效性的关系。评价设计有效的控制是否得到执行，与测试控制运行的有效性即控制是否得到一贯执行，是有区别的。前者是了解内部控制的目的，后者是控制测试的目的。
5. 除非存在某些可以使控制得到一贯运行的自动化控制，否则，注册会计师对控制的了解并不足以测试控制运行的有效性。

四、内部控制的人工和自动化特征及其影响

大多数被审计单位出于编制财务报告和实现经营目标的需要使用信息技术。然而，即使信息技术得到广泛使用，人工因素仍然会存在于这些系统之中。不同的被审计单位采用的控制系统中人工控制和自动化控制的比例是不同的。

1. 自动化控制适用范围及其优缺点

适用范围	优点	缺点
(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。	(1) 处理大量的交易或数据 (2) 提高了信息的及时性、可获得性及准确性 (3) 促进对信息进行深入分析 (4) 提高了监督的能力 (5) 降低控制被规避的风险 (6) 提高了不兼容岗位职务分离的有效性等	(1) 系统或程序不能正确处理数据，或者处理了不正确的数据 (2) 未经授权访问数据的风险 (3) 技术人员越职访问 (4) 无法对系统做出必要的修改 (5) 不恰当的人为干预等

2. 人工控制适用范围及其优缺点

适用范围	优点	缺点
(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	灵活性强、自由度高	(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—贯性； (3) 人工控制可能更容易产生简单错误或失误。

五、内部控制的局限性

内部控制无论如何有效，都只能对财务报告可靠性提供合理保证。受其固有限制的影响。

固有限制包括：

1. 在决策时人为判断可能出现错误和因人为失误而导致内部控制失效；
2. 控制可能由于两个或更多的人员串通或管理层不当地凌驾于内部控制之上而被规避；

【补充】内部行使控制职能的人员素质不适应岗位要求、成本效益问题、出现不经常发生或未预计到的业务都会影响内部控制功能的正常发挥！

六、与财务报表编制相关的内部环境

（一）总体要求

审计准则规定，注册会计师为了解与财务报表编制相关的内部环境，应当实施以下风险评估程序：

1. 了解涉及下列方面的控制、流程和组织结构：

- （1）管理层如何履行其管理职责，例如，被审计单位的组织文化，管理层是否重视诚信、道德和价值观；
- （2）在治理层与管理层分离的体制下，治理层的独立性以及治理层监督内部控制体系的情况；
- （3）被审计单位内部权限和职责的分配情况；
- （4）被审计单位如何吸引、培养和留住具有胜任能力的人员；
- （5）被审计单位如何使其人员致力于实现内部控制体系的目标。

2. 评价下列方面的情况：

- （1）在治理层的监督下，管理层是否营造并保持了诚实守信和合乎道德的文化；
- （2）根据被审计单位的性质和复杂程度，内部环境是否为内部控制体系的其他要素

奠定了适当的基础；

- （3）识别出的内部环境方面的控制缺陷，是否会削弱被审计单位内部控制体系的其他要素。

（二）内部环境的概念

1. 内部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体系及重要性的态度、认识和行动。
2. 内部环境设定了被审计单位的内部控制基调，影响员工的内部控制意识，并为被审计单位内部控制体系中其他要素的运行奠定了总体基础。防止或发现并纠正舞弊和错误是被审计单位治理层和管理层的责任。
3. 实际上，在审计业务承接阶段，注册会计师就需要对内部环境作出初步了解和评价。

4. 内部环境的重要组成部分

- ①对诚信和道德价值观念的沟通与落实；
- ②对胜任能力的重视；
- ③治理层的参与程度；
- ④管理层的理念和经营风格；
- ⑤职权与责任的分配；
- ⑥人力资源政策与实务；

【单选题·2014】下列有关内部环境的说法中，错误的是（ ）。

- A. 有效的内部环境本身可以防止、发现并纠正各类交易、账户余额和披露认定层次的重大错报
- B. 内部环境对重大错报风险的评估具有广泛影响
- C. 有效的内部环境可以降低舞弊发生的风险
- D. 财务报表层次重大错报风险很可能源于内部环境存在缺陷

答案：A

解析：内部环境本身并不能防止或发现并纠正各类交易、账户余额和披露认定层次的重大错报，注册会计师在识别和评估重大错报风险时，应当将内部环境连同其他内部控制要素产生的影响一并考虑。