

第四节 了解被审计单位内部控制体系各要素

九、与财务报表编制相关的控制活动

(1) 概念

控制活动是指有助于确保管理层的指令得以执行的政策和程序。

(2) 控制活动的要素

1. 授权和批准。有了授权才能确认交易是有效的（即交易具有经济实质或符合被审计单位的政策）。授权的形式通常为较高级别的管理层批准或验证并确定交易是否有效。
2. 调节。即将两项或多项数据要素进行比较。如果发现差异，则采取措施使数据相一致。调节通常应对所处理交易的完整性或准确性。
3. 验证。即将两个或多个项目互相进行比较，或将某个项目与政策进行比较，如果两个项目不匹配或者某个项目与政策不一致，则可能对其执行跟进措施。验证通常应对所处理交易的完整性、准确性或有效性。
4. 实物或逻辑控制。这包括应对资产安全的控制，以防止未经授权的访问、获取、使用或处置资产。实物或逻辑控制包括下列控制。

(1) 保证资产的实物安全，包括恰当的安全保护措施，如针对接触资产和记录的安全设施；

(2) 对接触计算机程序和数据文档设置授权（即逻辑访问权限）；

(3) 定期盘点并将盘点记录与控制记录相核对（如将会计记录与现金、有价证券和存货的定期盘点结果相比较）。旨在防止资产盗窃的实物控制，其与财务报表编制的可靠性相关，相关的程度取决于资产被侵占的风险。

5. 职责分离。即将交易授权、交易记录以及资产保管等不相容职责分配给不同员工。职责分离旨在降低同一员工在正常履行职责过程中实施并隐瞒舞弊或错误的可能性。

【强调】在了解控制活动时，注册会计师应当重点考虑一项控制活动单独或连同其他控制活动，是否能够以及如何防止或发现并纠正各类交易、账户余额和披露存在的重大错报。

十、对与财务报表编制相关的内部控制体系的监督

(一) 对财务报表编制相关的内部控制体系的监督的概念

1. 管理层的重要职责之一就是建立和维护内部控制体系并保证其持续有效运行，对内部控制体系的监督可以实现这一目标。
2. 对控制的监督是指被审计单位评价内部控制在一段时间内运行有效性的过程，涉及及时评估控制的有效性并采取必要的补救措施。

(2) 对控制的监督的分类

持续的监督	通常贯穿于日常重复的活动中，包括常规管理和监督工作。
单独的评价	可由内部审计人员或具有类似职能的人员对内部控制的设计和执行进行专门的评价，以找出内部控制的优点和不足，并提出改进建议。

【单选题·2017】下列各项中，属于对控制的监督的是（ ）。

- A. 授权与批准
- B. 职责分离
- C. 调节
- D. 内审部门定期评估控制的有效性

答案：D

解析：除了D选项，其余均是控制活动的内容。

十一、整体层面和业务流程层面了解内部控制

(一) 概念

【注意1】整体层面的控制较差甚至可能使最好的业务流程层面控制失效。

【注意2】注册会计师应当从被审计单位整体层面和业务流程层面分别了解和评价被审计单位的内部控制

业务流程层面控制	主要是对工薪、销售和采购等交易的控制。
整体层面的控制	对内部控制在所有业务流程中得到严格的设计和执行具有重要影响。

(二) 两个层面的内部控制总结:

整体层面的内部控制	业务流程层面的内部控制
内部环境相关的控制	信息系统与沟通、控制活动工薪、销售和采购
管理层凌驾于内部控制之上的控制	
信息技术的一般控制	

(三) 思路

确定重要业务流程和相关交易类别→了解相关交易流程并进行记录→确定可能发生错报的环节

(四) 识别和了解相关控制

1 预防性控制和检查性控制

【注意】为了了解各类相关交易在业务流程中发生、处理和记录的过程,注册会计师通常会执行穿行测试。

控制	具体
(1) 预防性控制 (事前)	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。
(2) 检查性控制 (事后)	检查性控制通常是管理层用来监督实现流程目标的控制,检查性控制可以由人工执行,也可以由信息系统自动执行。

【单选题·2017】下列各项中,属于预防性控制的是 ()。

- A. 财务主管定期盘点现金和有价证券
- B. 管理层分析评价实际业绩与预算的差异,并针对超过规定金额的差异调查原因
- C. 董事会复核并批准由管理层编制的财务报表
- D. 由不同的员工负责职工薪酬档案的维护和职工薪酬的计算

答案: D

解析: 选项 ABC 属于检查性控制。

(五) 初步评价和风险评估

注册会计师通过风险评估程序了解内部控制,获取审计证据,评价控制设计的合理性并确定其是否得到执行。

- (1) 所设计的控制单独或连同其他控制能够防止或发现并纠正重大错报,并得到执行;
- (2) 控制本身的设计是合理的,但没有得到执行;
- (3) 控制本身的设计就是无效的或缺乏必要的控制。

【注意】在实务中,注册会计师还需要进一步了解有关信息从具体交易的业务流程过人总账、财务报表以及相关列报的流程,即财务报告流程及其控制。这一流程和控制与财务报表的列报认定直接相关。