

## 第二十章 企业内部控制审计

### 考情分析

本章内容**略有难度**，相对来说比较抽象，篇幅较多。近几年分值在**4分左右**，需要留意简答题的出题要点。

### 教材变化

部分文字修改，无实质性变化

### 目录

- 第一节 内部控制审计的概念
- 第二节 计划内部控制审计工作
- 第三节 自上而下的方法
- 第四节 测试控制的有效性
- 第五节 企业层面控制的测试
- 第六节 业务流程、应用系统或交易层面的控制的测试
- 第七节 信息技术控制的测试
- 第八节 内部控制缺陷评价
- 第九节 完成内部控制审计工作
- 第十节 出具内部控制审计报告

### 第一节 内部控制审计的概念

#### 一、相关概念

##### （一）内部控制

1. 定义：**内部控制**是由企业董事会、监事会、经理层和全体员工**实施**的旨在实现控制目标的**过程**。
2. 目标：合理保证企业**经营管理合法合规、资产安全、财务报告及相关信息真实完整，提高经营效率和效果，促进企业实现发展战略**。

##### （二）财务报告内部控制

是指公司的董事会、监事会、管理层及全体员工实施的旨在**合理保证财务报告及相关信息真实、完整而设计和运行的内部控制，以及用于保护资产安全的内部控制中与财务报告可靠性目标相关的控制**。财务报告内部控制以外的其他内部控制，属于**非财务报告内部控制**。

财务报告内部控制主要包括下列方面的政策和程序：

1. 保存充分、适当的记录，准确、公允地反映企业的交易和事项。
2. 合理保证按照适用的财务报告编制基础的规定编制财务报告。
3. 合理保证收入和支出的发生以及资产的取得、使用或处置经过适用授权。
4. 合理保证及时防止或发现并纠正未经授权的、对财务报表有重大影响的交易和事项。

##### （三）内部控制审计

1. 定义：**内部控制审计**是指会计师事务所接受委托，对特定**基准日**内部控制设计与运行的**有效性**进行审计。
2. 注册会计师执行的严格限定在**财务报告内部控制审计**。
3. 审计意见覆盖的范围

针对财务报告内部控制	注册会计师对其有效性发表审计意见
针对非财务内部控制	注册会计师针对内部控制审计过程中注意到的，非财务报告内部控制的重大缺陷，在 <b>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”予以披露</b>

#### 二、内部控制审计基准日

1. 内部控制审计基准日，是指注册会计师评价内部控制在某一时日是否有效所涉及的基准日，也是被审计单位评价基准日，**即最近一个会计期间截止日**。
2. 注册会计师基于**基准日**内部控制的有效性发表意见，**而不是对财务报表涵盖的整个期间的内部控制的有效性发表意见**。
3. 对特定基准日内部控制的有效性发表意见，并不意味着注册会计师只测试特定基准日这一天的内部控制，

而是需要考察**足够长一段时间**内部控制设计和运行的情况。

4. 在整合审计中，控制测试所涵盖的期间应当尽量与财务报表审计中拟信赖内部控制的期间保持一致。

### 三、内部控制审计和财务报表审计的区别

主要区别	财务报表审计	内部控制审计
对内部控制进行了解和测试的目的	识别、评估和应对 <b>重大错报风险</b> ，据此确定实质性程序的性质、时间安排和范围，并获取与财务报表是否在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制相关的审计证据，以支持对财务报表发表的审计意见	对 <b>内部控制的有效性发表审计意见</b>
测试内部控制运行有效性的范围要求	当存在下列情形之一时，注册会计师应当设计和实施控制测试： (1) 在评估认定层次 <b>重大错报风险</b> 时， <b>预期控制运行有效</b> ； (2) <b>仅实施实质性程序</b> 不能提供认定层次充分、适当的审计证据。如果以上两种情况均不存在，注册会计师可能对部分认定，甚至全部认定均不测试内部控制运行的有效性	针对 <b>所有重要账户和列报</b> 的每一 <b>相关认定</b> 获取控制设计和运行有效性的审计证据
测试内部控制的期间要求	(1) 需要获取内部控制在 <b>整个拟信赖期间</b> 运行有效的审计证据 (2) 如果拟信赖的控制自上次测试后未发生变化，且不属于旨在减轻特别风险的控制，可以利用以前审计获取的有关控制运行有效性的审计证据， <b>但每三年至少对控制测试一次</b>	(1) 需要获取内部控制在 <b>基准日前足够长的时间</b> （可能短于整个审计期间）内运行有效的审计证据。 (2) 不得采用“每三年至少对控制测试次”的方法， <b>应当在每一年度中测试内部控制</b> （对自动化控制在满足特定条件情况下所采用的与基准相比较策略除外）
评价控制缺陷	需要确定识别出的内部控制缺陷单独或连同其他缺陷是否构成 <b>值得关注的内部控制缺陷</b>	应当评价识别出的内部控制缺陷是否构成 <b>一般缺陷、重要缺陷或重大缺陷</b>
沟通控制缺陷	(1) 应当以 <b>书面形式</b> 及时向 <b>治理层</b> 通报 <b>值得关注的内部控制缺陷</b> 。 (2) 应当及时向相应层级的 <b>管理层</b> 通报下列内部控制缺陷： ① 已向或拟向治理层通报的值得关注的内部控制缺陷，除非在具体情况下不适用直接向管理层通报，此项需采用书面形式通报； ② 在审计过程中识别出的，其他方尚未向管理层通报而注册会计师根据职业判断认为 <b>足够重要从而值得管理层关注的内部控制其他缺陷</b> ， <b>可以采用书面或口头形式</b>	(1) 对于 <b>重大缺陷和重要缺陷</b> ，以 <b>书面形式</b> 与治理层和管理层沟通，书面沟通应在注册会计师出具内部控制审计报告前进行；如果注册会计师认为审计委员会和内部审计机构对内部控制的监督无效，应当就此以 <b>书面形式直接与董事会沟通</b> (2) 以书面形式与管理层沟通在审计过程中识别的 <b>所有内部控制其他缺陷</b> （包括注意到的 <b>非财务报告内部控制缺陷</b> ），并在沟通完成后告知治理层
审计报告的形式和内容以及所包括的意见	(1) 按照中国注册会计师审计准则的规定出具财务报表审计报告。 (2) 审计意见类型包括 <b>无保留意见、保留意见、否定意见和无法表示意见</b>	(1) 按照《企业内部控制审计指引》和《企业内部控制审计指引实施意见》的规定出具内部控制审计报告。

		(2) 审计意见类型包括 <b>无保留意见、否定意见和无法表示意见</b>
--	--	---------------------------------------

#### 四、整合审计

内部控制审计和财务报表审计虽然在具体目标、保证程度、评价要求、报告类型等方面存在实质性差异，但是，两者也存在多方面的联系，例如，两者都采用风险导向审计模式，均需要识别重点账户、重要类别的交易等重点审计领域。因此，为提高审计效果和效率，注册会计师可以单独进行内部控制审计，也可以将内部控制审计和财务报表审计整合进行。

### 第二节 计划内部控制审计工作

#### 一、计划审计工作时应当考虑的事项

在计划审计工作时，注册会计师应当评价下列事项对财务报告内部控制，财务报表及审计工作的影响。

##### (一) 与企业相关的风险

通过询问被审计单位的高级管理人员、考虑宏观形势对企业的影响并结合以往的审计经验，了解企业在经营活动中面临的各种风险，并**重点关注那些对财务报表可能产生重要影响的风险以及这些风险当年的变化。**

##### (二) 相关法律法规和行业概况

##### (三) 企业组织结构、经营特点和资本结构等相关重要事项

注册会计师了解企业的这些情况，以便评价企业是否存在重大的，可能引起重大错报的非常规业务和关联交易是否构成重大错报风险，以及相关的内部控制是否可能存在重大缺陷。

##### (四) 企业内部控制最近发生变化的程度

注册会计师应当了解本期内部控制最近发生的变化以及变化的程度，有助于注册会计师相应地调整审计计划。

##### (五) 与企业沟通过的内部控制缺陷

1. 注册会计师应当了解被审计单位对**以前年度**审计中发现的内部控制缺陷所采取的改进措施及改进结果，并相应适当地调整本年的内部控制审计计划。

2. 如果以前年度发现的内部控制缺陷**未得到有效整改**，则注册会计师需要评价这些缺陷对当期的内部控制审计意见的影响。

##### (六) 重要性、风险等与确定内部控制重大缺陷相关的因素

注册会计师应当更多地关注内部控制审计的高风险领域，而没有必要测试那些即使有缺陷、也不可能导致财务报表重大错报的控制。

**【补充】**(整合审计) 财务报表整体的重要性=内部控制审计的重要性=审阅重要性。

##### (七) 对内部控制有效性的初步判断

对于内部控制可能存在重大缺陷的领域，注册会计师应给予充分的关注，具体表现在：

- (1) 对相关的内部控制**亲自进行测试**而非利用他人工作；
- (2) 在**接近内部控制评价基准日**的时间测试内部控制；
- (3) 选择更多的组成部分进行测试；
- (4) 扩大相关内部控制的控制测试范围等。

##### (八) 可获取的、与内部控制有效性相关的证据的类型和范围

**内部控制的特定领域存在重大缺陷的风险越高，注册会计师所需获取的审计证据客观性、可靠性越强。**

#### 二、总体审计策略和具体审计计划

##### (一) 总体审计策略内容

1. 确定审计业务的特征，以界定审计范围。
2. 明确审计业务的报告目标，以计划审计的时间安排和所需沟通的性质。
3. 根据职业判断，考虑用以指导项目组工作方向的重要因素。
4. 考虑初步业务活动的结果，并考虑对被审计单位执行其他业务时获得的经验是否与内部控制审计业务相关。
5. 确定执行业务所需资源的性质、时间安排和范围。

##### (二) 具体审计计划内容

注册会计师应当在具体审计计划中体现下列内容：

1. 了解和识别内部控制的程序的性质、时间安排和范围；
2. 测试控制设计有效性的程序的性质、时间安排和范围；
3. 测试控制运行有效性的程序的性质、时间安排和范围。

### 三、对应对舞弊风险的考虑

如果在内部控制审计中识别出旨在防止或发现并纠正舞弊的控制存在缺陷，注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1411 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》的规定，在财务报表审计中制定重大错报风险的应对方案时考虑这些缺陷。