

第八节 内部控制缺陷评价

一、控制缺陷的分类

1. 基本分类：

设计缺陷	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	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

2. 按缺陷严重程度分类：

重大缺陷	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	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	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

二、评价控制缺陷的严重程度

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。

【提示】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。

（一）控制缺陷的严重程度

1. 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**可能性的大小**；
- （2）因一项或多项控制缺陷导致的**潜在错报的金额大小**。

【提示】控制缺陷的严重程度与错报是否发生无关，而取决于控制不能防止或发现并纠正错报的可能性的大小。

2. 控制缺陷是否可能导致账户或列报发生错报（可能性）

注册会计师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）控制缺陷之间的相互作用；
- （6）控制缺陷在未来可能产生的影响。

【提示】评价缺陷是否可能导致错报时，注册会计师无需将错报发生的概率化为某特定的百分比或区间。

3. 评价控制缺陷导致潜在错报金额大小的因素

在评价因一项或多项控制缺陷导致的潜在错报的金额大小时，注册会计师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**本期或预计的未来期间**受控制缺陷影响的账户余额或各类交易涉及的交易量。

在评价潜在错报的金额大小时，账户余额或交易总额的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。通常，小金额错报比大金额错报发生的概率更高。

【提示】在确定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，注册会计师应当评价补偿性控制的影响。

【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

解析：在确定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，注册会计师应当评价补偿性控制的影响。在评价补偿性控制是否能够弥补控制缺陷时，注册会计师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，故选项 A 错误。

三、内部控制缺陷整改

如果被审计单位在基准日前对存在缺陷的控制进行了整改，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。

整改后控制运行的最短期间（或最少运行次数）和最少测试数量

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

【提示】如果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，但新控制尚没有运行足够长的时间，注册会计师应当将其视为内部控制在基准日存在重大缺陷。

【单选题】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。