

## 第九节 完成内部控制审计工作

### 一、形成内部控制审计意见

注册会计师应当评价从各种来源获取的审计证据，包括对控制的测试结果、财务报表审计中发现的错报以及已识别的所有控制缺陷，形成对内部控制有效性的意见。

在评价审计证据时，注册会计师应当查阅本年度涉及内部控制的内部审计报告或类似报告并评价这些报告中指出的控制缺陷。

在对内部控制的有效性形成意见后，注册会计师应当评价企业内部控制评价报告对相关法律法规规定的要素的列报是否完整和恰当。

根据中国证监会《上市公司实施企业内部控制规范体系监管问题解答》的规定，公开发行证券的公司在年度报告中应披露的财务报告内部控制评价报告应包括以下内容：

1. 公司董事会关于建立健全和有效实施财务报告内部控制是公司董事会的责任，并就公司财务报告内部控制评价报告真实性作出的声明；
2. 财务报告内部控制评价的依据；
3. 根据自我评价情况，认定于评价基准日存在的财务报告内部控制重大缺陷情况；
4. 对发现的重大缺陷已采取或拟采取的整改措施的说明；
5. 公司董事会对评价基准日财务报告内部控制有效性的自我评价结论；
6. 在财务报告内部控制自我评价过程中关注到的非财务报告内部控制重大缺陷。

### 二、获取书面声明

注册会计师应当获取经被审计单位签署的书面声明。书面声明的内容应当包括：

1. 被审计单位董事会认可其对建立健全和有效实施内部控制负责；
2. 被审计单位已对内部控制进行了评价，并编制了内部控制评价报告；
3. 被审计单位没有利用注册会计师在内部控制审计和财务报表审计中执行的程序及其结果作为评价的基础；
4. 被审计单位根据内部控制标准评价内部控制有效性得出的结论；
5. 被审计单位已向注册会计师披露识别出的所有内部控制缺陷，并单独披露其中的重大缺陷和重要缺陷；
6. 被审计单位已向注册会计师披露导致财务报表发生重大错报的所有舞弊，以及其他不会导致财务报表发生重大错报，但涉及管理层、治理层和其他在内部控制中具有重要作用的员工的所有舞弊；
7. 注册会计师在以前年度审计中识别出的且已与被审计单位沟通的重大缺陷和重要缺陷是否已经得到解决，以及哪些缺陷尚未得到解决；
8. 在基准日后，内部控制是否发生变化，或者是否存在对内部控制产生重要影响的其他因素，包括被审计单位针对重大缺陷和重要缺陷采取的所有纠正措施。

如果被审计单位拒绝提供或以其他不当理由回避书面声明，注册会计师应当将其视为审计范围受到限制，解除业务约定或出具无法表示意见的内部控制审计报告。此外，注册会计师应当评价拒绝提供书面声明这一情况对其他声明（包括在财务报表审计中获取的声明）的可靠性的影响。

### 三、沟通相关事项

对于**重大缺陷和重要缺陷**，注册会计师应当以**书面形式与管理层和治理层沟通**。书面沟通应当在注册会计师出具内部控制审计报告之前进行。

注册会计师应当以**书面形式与管理层沟通**其在审计过程中识别的所有**其他内部控制缺陷**，并在沟通完成后告知治理层。在进行沟通时，注册会计师无须重复自身、内部审计人员或被审计单位其他人员以前书面沟通过的控制缺陷。

虽然并不要求注册会计师执行足以识别所有控制缺陷的程序，但是，注册会计师应当沟通其注意到的内部控制的所有缺陷。内部控制审计不能保证注册会计师能够发现严重程度低于重大缺陷的所有控制缺陷。注册会计师不应在内部控制审计报告中声明，在审计过程中没有发现严重程度低于重大缺陷的控制缺陷。

如果发现被审计单位存在或可能存在舞弊或违反法律法规行为，注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1141 号—财务报表审计中与舞弊相关的责任》、《中国注册会计师审计准则第 1142 号——财务报表审计中对法律法规的考虑》的规定，确定并履行自身的责任。

## 第十节 出具内部控制审计报告

### 一、内部控制审计报告要素

标准内部控制审计报告应当包括下列要素：

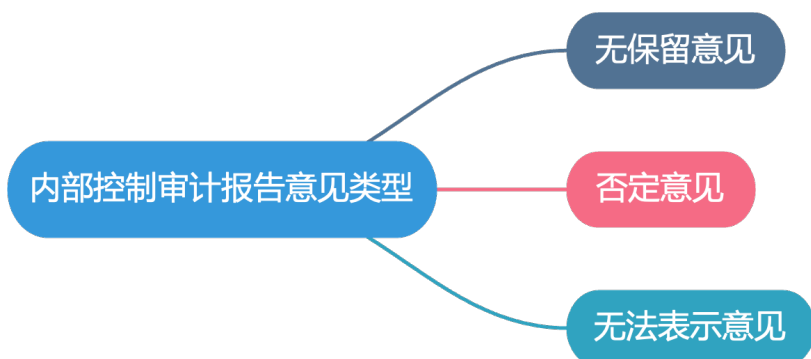
1. 标题	内部控制审计报告的标题统一规范为“内部控制审计报告”
2. 收件人	内部控制审计报告的收件人是指注册会计师按照业务约定书的要求致送内部控制审计报告的对象，一般是指审计业务的委托人。内部控制审计报告需要载明收件人的全称
3. 引言段	内部控制审计报告的引言段说明企业的名称和内部控制已经过审计
4. 企业对内部控制的责任段	企业对内部控制的责任段说明，按照《企业内部控制基本规范》《企业内部控制应用指引》《企业内部控制评价指引》的规定，建立健全和有效实施内部控制，并评价其有效性是企业董事会的责任
5. 注册会计师的责任段	注册会计师的责任段说明，在实施审计工作的基础上，对财务报告内部控制的有效性发表审计意见，并对注意到的非财务报告内部控制的重大缺陷进行披露是注册会计师的责任
6. 内部控制固有局限性的说明段	内部控制无论如何有效，都只能为企业实现控制目标提供合理保证。内部控制实现目标的可能性受其固有限制的影响，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）控制的运行也可能无效；（3）控制可能由于两个或更多的人员进行串通舞弊或管理层不当地凌驾于内部控制之上而被规避；（4）在设计和执行控制时，如果存在选择执行的控制以及选择承担的风险，管理层在确定控制的性质和范围时需要作出主观判断。
7. 财务报告内部控制审计意见段	审计意见段应当说明企业是否按照《企业内部控制基本规范》和相关规定在所有重大方面保持了有效的财务报告内部控制
8. 非财务报告内部控制重大缺陷描述段	注册会计师应当在本段披露非财务报告内部控制重大缺陷的性质及其对实现相关控制目标的影响程度
9. 注册会计师的签名和盖章	
10. 会计师事务所的名称、地址及盖章	
11. 报告日期	审计报告的日期不应早于注册会计师获取充分、适当的审计证据（包括董事会认可对内部控制及评价报告的责任且已批准评价报告的证据），并在此基础上对内部控制的有效性形成审计意见的日期。如果内部控制审计和财务报表审计整合进行，注册会计师应对内部控制审计报告和财务报表审计报告签署相同的日期。

## 二、内部控制审计报告的意見类型

### （一）形成审计意见的基础

- 只有在审计范围没有受到限制时，注册会计师才能对内部控制的有效性形成意见。
- 如果审计范围受到限制，注册会计师需要解除业务约定或出具无法表示意见的内部控制审计报告。

### （二）审计报告的类型



#### 1. 无保留意见的内部控制审计报告

如果符合下列所有条件，注册会计师应当对内部控制出具无保留意见的内部控制审计报告：

- （1）在基准日，被审计单位按照适用的内部控制标准的要求，在所有重大方面保持了有效的内部控制；
- （2）注册会计师已经按照《企业内部控制审计指引》的要求计划和实施审计工作，在审计过程中未受到限制。

#### 2. 非无保留意见的内部控制审计报告

### （1）内部控制存在重大缺陷时的处理

①如果认为内部控制存在一项或多项重大缺陷，除非审计范围受到限制，注册会计师应当对内部控制发表**否定意见**。

②否定意见的内部控制审计报告还应当包括重大缺陷的定义、重大缺陷的性质及其对内部控制的影响程度。

③内部控制评价报告：

a. 如果重大缺陷尚未包含在企业内部控制评价报告中，注册会计师应当在内部控制审计报告中说明重大缺陷已经识别、但没有包含在企业内部控制评价报告中。

b. 如果企业内部控制评价报告中包含了重大缺陷，但注册会计师认为这些重大缺陷未在所有重大方面得到公允反映，注册会计师应当在内部控制审计报告中说明这一结论，并公允表达有关重大缺陷的必要信息。

④和财务报表审计的关系：

a. 如果拟对内部控制的有效性发表否定意见，在财务报表审计中，注册会计师不应依赖存在重大缺陷的控制。

b. 如果实施实质性程序的结果表明该账户不存在重大错报，注册会计师可以对财务报表发表无保留意见。在这种情况下，注册会计师应当确定该意见对财务报表审计意见的影响，并在内部控制审计报告中予以说明。

c. 如果对财务报表发表的审计意见未受影响，注册会计师应当在内部控制审计报告的导致否定意见的事项段中增加以下类似说明：“在××公司××年财务报表审计中，我们已经考虑了上述重大缺陷对审计程序的性质、时间安排和范围的影响。本报告并未对我们在××年×月×日对×公司××年财务报表出具的审计报告产生影响。”

d. 如果对财务报表发表的审计意见受到影响，注册会计师应当在内部控制审计报告导致的否定意见的事项段中增加以下类似说明：“在××公司××年财务报表审计中，我们已经考虑了上述重大缺陷对审计程序的性质、时间安排和范围的影响。”

### （2）审计范围受到限制时的处理

如果审计范围受到限制，注册会计师应当解除业务约定或出具无法表示意见的内部控制审计报告。

①如果法律法规的相关豁免规定允许被审计单位不将某些实体纳入内部控制的评价范围，注册会计师可以不将这些实体纳入内部控制审计的范围。这种情况不构成审计范围受到限制，但注册会计师应当在内部控制审计报告中增加强调事项段或者在注册会计师的责任段中，就这些实体未被纳入评价范围和内部控制审计范围这一情况，作出与被审计单位类似的恰当陈述。

②如果认为被审计单位有关该项豁免权的陈述不恰当，注册会计师应当提请其作出适当修改。如果被审计单位未作出恰当修改，注册会计师应当在内部控制审计报告的强调事项段中说明被审计单位的陈述需要修改的理由。

【提示 1】注册会计师需要在审计报告中清楚地表达对内部控制有效性的意见，并对出具的审计报告负责。

【提示 2】整合审计中，注册会计师在完成内部控制审计和财务报表审计后应当分别对内部控制和财务报表出具审计报告，并签署相同的日期。

### 三、强调事项

如果认为内部控制虽然**不存在重大缺陷**，但仍有一项或多项重大事项需要提请内部控制审计报告使用者注意，注册会计师应当在内部控制审计报告中增加强调事项段予以说明。

如果确定企业内部控制评价报告对**要素的列报不完整或不恰当**，注册会计师应当在内部控制审计报告中增加强调事项段，说明这一情况并解释得出该结论的理由。

### 四、对期后事项的考虑

在基准日至审计报告日前（以下简称期后期间），内部控制可能发生变化，或出现其他可能对内部控制产生重要影响的因素。注册会计师应当询问是否存在这类变化或因素，并获取被审计单位关于这类变化或因素的书面声明。

注册会计师应当针对期后期间，询问并检查下列信息：

1. 在期后期间出具的内部审计报告或类似报告；
2. 其他注册会计师出具的涉及被审计单位内部控制缺陷的报告；
3. 监管机构发布的涉及被审计单位内部控制的报告；
4. 注册会计师在执行其他业务中获取的、有关被审计单位内部控制有效性的信息。

此外，注册会计师还应当考虑获取期后期间的其他文件，并按照《中国注册会计师审计准则第 1332 号——

期后事项》的规定，对其进行检查。

【提示 1】如果知悉对基准日内部控制有效性有重大负面影响的期后事项，注册会计师应当对内部控制发表否定意见。

【提示 2】如果注册会计师不能确定期后事项对内部控制有效性的影响程度，应当出具无法表示意见的内部控制审计报告。

【提示 3】如果管理层在评价报告中披露了基准日之后采取的整改措施，注册会计师应当在内部控制审计报告中指明不对这些信息发表意见。

【提示 4】在出具内部控制审计报告后，如果知悉在审计报告日已存在的、可能对审计意见产生影响的情况，注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1332 号期后事项》的相关规定处理。如果被审计单位更正以前公布的财务报表，注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1332 号一期后事项》的相关规定重新考虑以前发表的内部控制审计意见的适当性。

## 五、非财务报告内部控制重大缺陷

如果在审计过程中注意到存在非财务报告内部控制缺陷，注册会计师应当区分具体情况予以处理：

1. 如果认为非财务报告内部控制缺陷为**一般缺陷**，注册会计师应当与企业进行沟通，提醒企业加以改进，但无须在内部控制审计报告中说明；
2. 如果认为非财务报告内部控制缺陷为**重要缺陷**，注册会计师应当以书面形式与企业董事会和管理层沟通，提醒企业加以改进，但无须在内部控制审计报告中说明；
3. 如果认为非财务报告内部控制缺陷为**重大缺陷**，注册会计师应当以书面形式与企业董事会和管理层沟通，提醒企业加以改进；同时应当在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，对重大缺陷的性质及其对实现相关控制目标的影响程度进行披露，提示内部控制审计报告使用者注意相关风险，但无须对其发表审计意见。