

第二十章 企业内部控制审计

【知识点 1】基础概念

1. 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. 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。
3. 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。
4. 注册会计师的责任

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。

5. 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。

6. 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
了解和测试内部控制目的	识别、评估和应对重大错报风险	对内部控制的有效性发表审计意见
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) 在评估认定层次重大错报风险时，预期控制运行有效；(2) 仅实施实质性程序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	针对所有重要账户和列报的每一相关认定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整个拟信赖期间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，但每三年至少对控制测试一次	(1) 需要获取内部控制在基准日前足够长的时间（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，应当在每一年度中测试内部控制（对自动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	值得关注的内部控制缺陷	识别一般缺陷、重要缺陷或重大缺陷
沟通控制缺陷	(1) 应当以书面形式及时向治理层通报值得关注的内部控制缺陷。 (2) 应当及时向相应层级的管理层通报	(1) 对于重大缺陷和重要缺陷，以书面形式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，应当就此以书面形式直接与董事会沟通 (2) 以书面形式与管理层沟通在审计过程中识别的所有内部控制其他缺陷

		(包括注意到的非财务报告内部控制缺陷), 并在沟通完成后告知治理层
审计意见	审计意见类型包括无保留意见、保留意见、否定意见和无法表示意见	无保留意见、否定意见和无法表示意见

【知识点 2】自上而下的方法

(一) 自上而下的方法分为下列步骤:

1. 从财务报表层次初步了解内部控制整体风险;
2. 识别、了解和测试企业层面控制;
3. 识别重要账户、列报及其相关认定;
4. 了解潜在错报的来源并识别相应的控制;
5. 选择拟测试的控制。

(三) 识别重要账户、列报及其相关认定

1. 定义

分类	概念
(1) 重要账户或列报	如果某账户或列报可能存在一个错报, 该错报单独或连同其他错报将导致财务报表发生重大错报, 则该账户或列报为重要账户或列报。
(2) 相关认定	如果某财务报表认定可能存在一个或多个错报, 这个或这些错报将导致财务报表发生重大错报, 则该认定为相关认定。

2. 考虑因素

(1) 在识别重要账户、列报及其相关认同时, 注册会计师应当从定性和定量两个方面作出评价, 包括考虑舞弊的影响。

(2) 超过财务报表整体重要性的账户, 无论是在内部控制审计还是财务报表审计中, 通常情况下被认定为重要账户。

(3) 注册会计师可能因为某账户或列报受固有风险或舞弊风险的影响而将其确定为重要账户或列报。

【提示 1】在识别重要账户列报及相关认同时, 注册会计师不应考虑控制的影响, 因为内部控制审计的目标本身就是评价控制的有效性。

【提示 2】在财务报表审计和内部控制审计中, 识别的重要账户、列报及相关认定应当相同。

(四) 选择拟测试的控制

1. 注册会计师没有必要测试与某项相关认定有关的所有控制。
2. 在确定是否测试某项控制时, 注册会计师应当考虑该项控制单独或连同其他控制, 是否足以应对评估的某项相关认定的错报风险, 而不论该项控制的分类和名称如何。
3. 每个重要账户、认定或重大错报风险至少应当有一个对应的关键控制。

【知识点 3】测试控制的有效性

(一) 时间安排

1. 对于内部控制审计业务, 注册会计师应当获取内部控制在基准日之前一段足够长的期间内有效运行的审计证据。

2. 在整合审计中, 注册会计师控制测试所涵盖的期间应尽量与财务报表审计中拟信赖内部控制的期间保持一致。

3. 对控制有效性的测试涵盖的期间越长, 提供的控制有效性的审计证据越多。

4. 对控制有效性测试的实施时间越接近基准日, 提供的控制有效性的审计证据越有力。

(二) 范围

1. 自动化信息处理控制

信息技术处理具有内在一贯性, 除非系统发生变动, 一项自动化信息处理控制应当一贯运行。对于一项自动化信息处理控制, 一旦确定被审计单位正在执行该控制, 注册会计师通常无须扩大控制测试的范围。

注册会计师需要考虑执行下列测试, 以确定自动化信息处理控制持续有效运行:

- (1) 测试与该信息处理控制有关的一般控制的运行有效性;
- (2) 确定系统是否发生变动, 如果发生变动, 是否存在适当的系统变动控制;
- (3) 确定对交易的处理是否使用授权批准的软件版本。

2. 发现偏差时的考虑要素

- (1) 该偏差是如何被发现的。
- (2) 该偏差是与某一特定的地点、流程或应用系统相关，还是对被审计单位有广泛影响。
- (3) 就被审计单位的内部政策而言，该控制出现偏差的严重程度。
- (4) 与控制运行频率相比，偏差发生的频率大小。

(三) 内部控制缺陷整改 (2252025)

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

【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在控制在基准日存在重大缺陷。

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

【知识点 4】内部控制缺陷评价

(一) 控制缺陷的分类

分类标准	分类结果	定义
形成原因	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。
严重程度	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) 控制缺陷严重程度

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。

2. 评价控制缺陷导致潜在错报金额大小的因素

- (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。

【提示 1】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。

【提示 2】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。

【知识点 5】内部控制审计报告

审计报告类型	判断标准
无法表示意见	如果审计范围受到限制。
否定意见	内部控制存在一项或多项重大缺陷。
无保留意见	同时满足： 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。
--	---

【强调事项段】

1. 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。
2. 如果注册会计师知悉在基准日并不存在、但在期后期间发生的事项，且这类期后事项对内部控制有重大影响，注册会计师应当在内部控制审计报告中增加强调事项段，描述该事项及其影响，或提醒内部控制审计报告使用者关注企业内部控制评价报告中披露的该事项及其影响。

【知识点 7】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。