

第四节 了解被审计单位内部控制体系各要素

一、内部控制的概念和要素

（一）内部控制概念

内部控制是指被审计单位为实现控制目标所制定的政策和程序。

政策	是指被审计单位为了实施控制而作出的应当或不应当采取某种措施的规定。
程序	是指为执行政策而采取的行动。程序可能是通过正式文件或由管理层采取其他形式明确规定的，也可能是被审计单位组织文化中约定俗成的。程序还可能通过被审计单位的信息技术应用程序及信息技术环境的其他方面所允许的行动来实施。

（二）内部控制体系

1. 概念

是指由治理层、管理层和其他人员设计、执行和维护的体系，以合理保证被审计单位能够实现财务报告的可靠性，提高经营效率和效果，以及遵守适用的法律法规等目标。

2. 内部控制体系五要素：

- （1）内部环境（控制环境）；
- （2）风险评估；
- （3）信息和沟通（信息系统和沟通）；
- （4）控制活动；
- （5）内部监督。

二、直接控制和间接控制

从内部控制的概念可以看出，被审计单位的内部控制目标相当广泛。针对财务报表审计的目的和需要，注册会计师只应当了解与审计相关的控制。与审计相关的控制，按照其对防止、发现或纠正认定层次错报发挥作用的方式，分为直接控制和间接控制。

（一）识别与审计相关的控制的方法

- 1. 注册会计师需要了解和评价的内部控制，只是与财务报表审计相关的内部控制，并非被审计单位所有的内部控制。
- 2. 虽然大部分与审计相关的控制可能与财务报告相关，但并非所有与财务报告相关的控制都与审计相关，确定一项控制单独或连同其他控制是否与审计相关，需要注册会计师作出职业判断。
- 3. 注册会计师在判断一项控制单独或连同其他控制是否与审计相关时，可能考虑下列事项：
 - （1）重要性；
 - （2）相关风险的重要程度；

- (3) 被审计单位的规模；
 - (4) 被审计单位业务的性质，包括组织结构和所有权特征；
 - (5) 被审计单位经营的多样性和复杂性；
 - (6) 适用的法律法规；
 - (7) 内部控制的情况和适用的要素；
 - (8) 作为内部控制组成部分的系统（包括使用服务机构）的性质和复杂性；
 - (9) 一项特定控制（单独或连同其他控制）是否以及如何防止或发现并纠正重大错报。
4. 如果在设计和实施进一步审计程序时拟利用被审计单位内部生成的信息，**针对该信息完整性和准确性的控制可能与审计相关。**
5. 如果与经营和合规目标相关的控制与注册会计师实施审计程序时评价或使用的数据相关，**则这些控制也可能与审计相关。**
6. 用于防止未经授权购买、使用或处置资产的内部控制，可能包括与财务报告和经营目标相关的控制。注册会计师对这些控制的考虑，通常仅限于与财务报告可靠性相关的控制。
7. 被审计单位通常有一些与目标相关但与审计无关的控制，注册会计师无须对其加以考虑。例如，被审计单位可能依靠某一复杂的自动化控制提高经营活动的效率和效果（如航空公司用于维护航班时间表的自动化控制系统），但这些控制通常与审计无关。
8. 与审计相关的控制可分为直接控制和间接控制，这种分类有助于注册会计师识别和评估财务报表层次以及认定层次的重大错报风险。

（二）直接控制和间接控制区分的依据及作用

1. 直接控制是指足以精准防止、发现或纠正认定层次错报的内部控制，间接控制是指不足以精准防止、发现或纠正认定层次错报的内部控制。也就是说，直接控制和间接控制对防止、发现或纠正认定层次错报分别产生直接影响和间接影响。
2. **信息系统与沟通以及控制活动**要素中的控制主要为直接控制。因此，这些要素的了解和评价更有可能影响其对认定层次重大错报风险的识别和评估。
3. **内部环境、风险评估和内部监督中的控制主要是间接控制**，该类控制虽不足以精准地防止、发现或纠正认定层次的错报，但可以支持其他控制，因此，该类控制可能间接影响及时发现或防止错报发生的可能性。值得说明的是，这些要素中的某些控制也可能是直接控制。
4. **内部环境**为内部控制体系其他要素的运行奠定了总体基础。内部环境不能直接防止、发现并纠正错报，但其可能影响内部控制体系其他要素中控制的有效性。同样，风险评估和内部监督也旨在支持整个内部控制体系。
5. 由于内部环境、风险评估和内部监督是被审计单位内部控制体系的基础，其运行中的任何缺陷都可能对财务报表的编制产生广泛的影响。因此，注册会计师对这些要素的了解和评价，更有可能影响其对财务报表层次重大错报风险的识别和评估，也可能影响对认定层次重大错报风险的识别和评估。

三、了解内部控制的性质和程度

（一）了解内部控制的性质

1. 注册会计师了解内部控制的目的，就是为了评价控制设计的有效性以及控制是否得到执行。
2. 注册会计师了解被审计单位的内部环境、风险评估和内部监督要素，更有可能影响财务报表层次重大错报风险的识别和评估；
3. 注册会计师了解被审计单位的信息系统与沟通以及控制活动要素，更有可能影响认定层次重大错报风险的识别和评估。

(二) 了解内部控制的程度

1. 对内部控制了解的程度，是指注册会计师在实施风险评估程序时，了解被审计单位内部控制的范围及深度。包括评价控制设计的有效性，并确定其是否得到执行，但不包括对控制是否得到一贯执行的测试。

2. 设计不当的控制可能表明存在值得关注的内部控制缺陷。

3. 为了解内部控制实施的程序。

- (1) 询问被审计单位人员；
- (2) 观察特定控制的运用；
- (3) 检查文件和报告；
- (4) 追踪交易在财务报告信息系统中的处理过程（穿行测试）。

【提示】询问本身并不足以评价控制设计的有效性以及确定其是否得到执行，注册会计师应当将询问与其他风险评估程序结合使用。

4. 了解内部控制与测试控制运行有效性的关系。评价设计有效的控制是否得到执行，与测试控制运行的有效性即控制是否得到一贯执行，是有区别的。前者是了解内部控制的目的，后者是控制测试的目的。

5. 除非存在某些可以使控制得到一贯运行的自动化控制，否则，注册会计师对控制的了解并不足以测试控制运行的有效性。

四、内部控制的人工和自动化特征及其影响

大多数被审计单位出于编制财务报告和实现经营目标的需要使用信息技术。然而，即使信息技术得到广泛使用，人工因素仍然会存在于这些系统之中。不同的被审计单位采用的控制系统中人工控制和自动化控制的比例是不同的。

1. 自动化控制适用范围及其优缺点

适用范围	优点	缺点
(1) 存在大量或重复发生的交易； (2) 事先可预计或预测的错误能够通过自动化控制参数得以防止或发现并纠正； (3) 用特定方法实施控制的控制活动可得到适当设计和自动化处理。	(1) 处理大量的交易或数据 (2) 提高了信息的及时性、可获得性及准确性 (3) 促进对信息进行深入分析 (4) 提高了监督的能力 (5) 降低控制被规避的风险 (6) 提高了不兼容岗位职务分离的有效性等	(1) 系统或程序不能正确处理数据，或者处理了不正确的数据 (2) 未经授权访问数据的风险 (3) 技术人员越职访问 (4) 无法对系统做出必要的修改 (5) 不恰当的人为干预等

2. 人工控制适用范围及其优缺点

适用范围	优点	缺点
(1) 存在大额、异常或偶发的交易 (2) 存在难以界定、预计或预测的错误的情况 (3) 针对变化的情况，需要对现有的自动化控制进行人工干预 (4) 监督自动化控制的有效性	灵活性强 自由度高	(1) 人工控制可能更容易被规避、忽视或凌驾； (2) 人工控制可能不具有贯性； (3) 人工控制可能更容易产生简单错误或失误。