五、内部控制的局限性

内部控制无论如何有效，都只能对财务报告可靠性提供合理保证。受其固有限制的影响。

固有限制包括：

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.控制可能由于两个或更多的人员串通或管理层不当地凌驾于内部控制之上而被规避；

【补充】内部行使控制职能的人员素质不适应岗位要求、成本效益问题 、出现不经常发生或未预计到的业务都会影响内部控制功能的正常发挥！

六、与财务报表编制相关的内部环境

（一）总体要求

审计准则规定，注册会计师为了解与财务报表编制相关的内部环境，应当实施以下风险评估程序：

1.了解涉及下列方面的控制、流程和组织结构：

（1）管理层如何履行其管理职责，例如，被审计单位的组织文化，管理层是否重视诚信、道德和价值观；

（2）在治理层与管理层分离的体制下，治理层的独立性以及治理层监督内部控制体系的情况；

（3）被审计单位内部权限和职责的分配情况；

（4）被审计单位如何吸引、培养和留住具有胜任能力的人员；

（5）被审计单位如何使其人员致力于实现内部控制体系的目标。

2.评价下列方面的情况：

（1）在治理层的监督下，管理层是否营造并保持了诚实守信和合乎道德的文化；

（2）根据被审计单位的性质和复杂程度，内部环境是否为内部控制体系的其他要素奠定了适当的基础；

（3）识别出的内部环境方面的控制缺陷，是否会削弱被审计单位内部控制体系的其他要素。

（二）内部环境的概念

1.内部环境包括治理职能和管理职能，以及治理层和管理层对内部控制体系及重要性的态度、认识和行动。

2.内部环境设定了被审计单位的内部控制基调，影响员工的内部控制意识，并为被审计单位内部控制体系中其他要素的运行奠定了总体基础。防止或发现并纠正舞弊和错误是被审计单位治理层和管理层的责任。

3.实际上，在审计业务承接阶段，注册会计师就需要对内部环境作出初步了解和评价。

4.内部环境的重要组成部分

①对诚信和道德价值观念的沟通与落实；

②对胜任能力的重视；

③治理层的参与程度；

④管理层的理念和经营风格；

⑤职权与责任的分配；

⑥人力资源政策与实务；

【例-单选题】下列有关内部环境的说法中，错误的是（　）。

A.有效的内部环境本身可以防止、发现并纠正各类交易、账户余额和披露认定层次的重大错报

B.内部环境对重大错报风险的评估具有广泛影响

C.有效的内部环境可以降低舞弊发生的风险

D.财务报表层次重大错报风险很可能源于内部环境存在缺陷

答案：A

解析：内部环境本身并不能防止或发现并纠正各类交易、账户余额和披露认定层次的重大错报，注册会计师在评估重大错报风险时，应当将内部环境连同其他内部控制要素产生的影响一并考虑。

七、与财务报表编制相关的风险评估工作

（一）被审计单位风险评估的概念

1.概念

任何经济组织在经营活动中都会面临各种各样的风险，风险对其生存和竞争能力产生影响。很多风险并不为经济组织所控制，但管理层应当确定可以承受的风险水平，识别这些风险并采取一定的应对措施。

2.可能产生风险的事项和情况包括

（1）监管及经营环境的变化。

（2）新员工的加入。

（3）新信息系统的使用或对原系统进行升级。

（4）业务快速发展。

（5）新技术。

（6）新业务模式、产品和活动。

（7）企业重组。

（8）发展海外经营。

（9）新的会计政策。

（10）使用信息技术。

3.对风险评估过程的了解

（1）在评价被审计单位风险评估过程的设计和执行时，注册会计师应当确定管理层如何识别与财务报表相关的经营风险，如何估计该风险的重要性，如何评估风险发生的可能性，以及如何采取措施管理这些风险，如果被审计单位的风险评估过程符合其具体情况，了解被审计单位的风险评估过程和结果，有助于注册会计师识别财务报表的重大错报风险

（2）注册会计师可以通过了解被审计单位及其环境的其他方面信息，评价被审计单位风险评估工作的有效性。

（3）如果识别出管理层未能识别的重大错报风险，注册会计师应当考虑被审计单位的风险评估工作为何没有识别出这些风险，以及评估过程是否适合于具体环境，或者确定与风险评估相关的内部控制是否存在值得关注的内部控制缺陷。

八、与财务报表编制相关的信息系统与沟通

（一）概念

与财务报表编制相关的信息系统由一系列的活动和政策、会计记录和支持性记录组成。

被审计单位设计和建立这些活动、政策和记录旨在：

1.生成、记录和处理交易（以及获取、处理和披露与交易以外的事项和情况相关的信息），以及为相关资产、负债和所有者权益明确受托责任；

2.解决不正确处理交易的问题，如自动生成暂记账户文件，以及及时按照程序清理暂记项目；

3.处理并解释凌驾于控制之上或规避控制的情况；

4.将从交易处理系统中获取的信息过入总账（例如，将明细账中的累计交易过入总账）；

5.针对除交易以外的事项和情况获取并处理与财务报表编制相关的信息，如资产的折旧和摊销、可回收性的改变等；

6.确保适用的财务报告编制基础规定披露的信息得到收集、记录、处理和汇总，并适当包含在财务报表中。

【提示1】与财务报表编制相关的信息系统应当与业务流程相适应。业务流程是指被审计单位开发、采购、生产、销售、发送产品和提供服务、保证遵守法律法规、记录信息等一系列活动。

【提示2】与财务报表编制相关的信息系统所生成信息的质量，对管理层能否作出恰当的经营管理决策以及编制可靠的财务报告的能力具有重大影响。

（二）对与财务报表编制相关的信息系统的了解

1.注册会计师在了解被审计单位的信息系统时，应了解被审计单位如何生成交易和获取信息，这其中可能包括与被审计单位为应对合规目标和经营目标而设置的系统（被审计单位的政策）相关的信息，因为这类信息可能与财务报表编制相关。

2.某些被审计单位的信息系统可能是高度集成的，控制的设计可以同时实现财务报告、合规和经营这三个控制目标。

3.了解被审计单位的信息系统，还包括了解信息处理活动中使用的资源。与了解信息系统完整性、准确性和有效性风险相关的人力资源信息包括：

（1）从事相关工作人员的胜任能力；

（2）资源是否充分；

（3）职责分离是否适当。

（三）对与财务报表编制相关的沟通的了解

1.注册会计师应当了解被审计单位内部，如何对财务报告的岗位职责以及与财务报表编制相关的重大事项进行沟通。

2.注册会计师还应当了解管理层与治理层（特别是审计委员会）之间的沟通，以及被审计单位与外部（包括与监管部门）的沟通。

九、与财务报表编制相关的控制活动

控制活动是指有助于确保管理层的指令得以执行的政策和程序。

1.授权和批准。有了授权才能确认交易是有效的（即交易具有经济实质或符合被审计单位的政策）。授权的形式

通常为较高级别的管理层批准或验证并确定交易是否有效。

2.调节。即将两项或多项数据要素进行比较。如果发现差异，则采取措施使数据相一致。调节通常应对所处理交易的完整性或准确性。

3.验证。即将两个或多个项目互相进行比较，或将某个项目与政策进行比较，如果两个项目不匹配或者某个项目与政策不一致，则可能对其执行跟进措施。验证通常应对所处理交易的完整性、准确性或有效性。

4.实物或逻辑控制。这包括应对资产安全的控制，以防止未经授权的访问、获取、使用或处置资产。实物或逻辑控制包括下列控制。

（1）保证资产的实物安全，包括恰当的安全保护措施，如针对接触资产和记录的安全设施；

（2）对接触计算机程序和数据文档设置授权（即逻辑访问权限）；

（3）定期盘点并将盘点记录与控制记录相核对（如将会计记录与现金、有价证券和存货的定期盘点结果相比较）。旨在防止资产盗窃的实物控制，其与财务报表编制的可靠性相关，相关的程度取决于资产被侵占的风险。

5.职责分离。即将交易授权、交易记录以及资产保管等不相容职责分配给不同员工。职责分离旨在降低同一员工在正常履行职责过程中实施并隐瞒舞弊或错误的可能性。

【提示】在了解控制活动时，注册会计师应当重点考虑一项控制活动单独或连同其他控制活动，是否能够以及如何防止或发现并纠正各类交易、账户余额和披露存在的重大错报。

十、对与财务报表编制相关的内部控制体系的监督

（一）总原则

审计准则规定，注册会计师为了解被审计单位对与财务报表编制相关的内部控制体系的监督工作，应当实施以下风险评估程序：

1.了解被审计单位实施的持续性评价和单独评价，以及识别控制缺陷的情况和整改的情况；

2.了解被审计单位的内部审计，包括内部审计的性质、职责和活动；

3.了解被审计单位在监督内部控制体系的过程中所使用信息的来源，以及管理层认为这些信息足以信赖的依据；

4.根据被审计单位的性质和复杂程度，评价被审计单位对内部控制体系的监督是否适合其具体情况。

（二）注册会计师在了解被审计单位如何监督内部控制体系时，需要考虑的相关事项

1.监督活动的设计，如监督是定期的还是持续的；

2.监督活动的实施情况和频率；

3.对监督活动结果的定期评价，以确定控制是否有效；

4.如何通过适当的整改措施应对识别的缺陷，包括与负责采取整改措施的人员及时沟通缺陷。

【例-单选题】下列各项中，属于对控制的监督的是（　）。

A.授权与批准

B.职责分离

C.调节

D.内审部门定期评估控制的有效性

答案：D

解析：除了D选项，其余均是控制活动的内容。

十一、整体层面和业务流程层面了解内部控制

（一）概念

业务流程层面控制	主要是对工薪、销售和采购等交易的控制。
整体层面的控制	对内部控制在所有业务流程中得到严格的设计和执行具有重要影响。

【提示1】整体层面的控制较差甚至可能使最好的业务流程层面控制失效。

【提示2】注册会计师应当从被审计单位整体层面和业务流程层面分别了解和评价被审计单位的内部控制

（二）两个层面的内部控制总结：

整体层面的内部控制	业务流程层面的内部控制
内部环境相关的控制	信息系统与沟通、控制活动工薪、销售和采购
管理层凌驾于内部控制之上的控制	
信息技术的一般控制	

（三）思路

确定重要业务流程和相关交易类别→了解相关交易流程并进行记录→确定可能发生错报的环节

（四）识别和了解相关控制

1预防性控制和检查性控制

控制	具体
（1）预防性控制（事前）	预防性控制通常用于正常业务流程的每一项交易，以防止错报的发生。
（2）检查性控制（事后）	检查性控制通常是管理层用来监督实现流程目标的控制，检查性控制可以由人工执行，也可以由信息系统自动执行。

【提示】为了了解各类相关交易在业务流程中发生、处理和记录的过程，注册会计师通常会执行穿行测试。

【例-单选题】下列各项中，属于预防性控制的是（　）。

A.财务主管定期盘点现金和有价证券

B.管理层分析评价实际业绩与预算的差异，并针对超过规定金额的差异调查原因

C.董事会复核并批准由管理层编制的财务报表

D.由不同的员工负责职工薪酬档案的维护和职工薪酬的计算

答案：D

解析：选项ABC属于检查性控制。

（五）初步评价和风险评估

注册会计师通过风险评估程序了解内部控制，获取审计证据，评价控制设计的合理性并确定其是否得到执行。

（1）所设计的控制单独或连同其他控制能够防止或发现并纠正重大错报，并得到执行；

（2）控制本身的设计是合理的，但没有得到执行；

（3）控制本身的设计就是无效的或缺乏必要的控制。

【提示】在实务中，注册会计师还需要进一步了解有关信息从具体交易的业务流程过入总账、财务报表以及相关列报的流程，即财务报告流程及其控制。这一流程和控制与财务报表的列报认定直接相关。