

第五节 企业层面控制的测试

一、与控制环境相关的控制

1. 控制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及其重要性的态度、认识和行动。
2. 在了解的基础上，注册会计师可以选择那些对财务报告内部控制有效性的结论产生重要影响的企业层面控制进行测试。

二、针对管理层和治理层凌驾于控制之上的风险而设计的控制

一般而言，针对凌驾风险采用的控制可以包括但不限于：

1. 针对重大的异常交易（尤其是那些导致会计分录延迟或异常的交易）的控制；
2. 针对关联方交易的控制；
3. 与管理层的重大估计相关的控制；
4. 能够减弱管理层伪造或不恰当操纵财务结果的动机及压力的控制；
5. 建立内部举报投诉制度。

三、被审计单位的风险评估过程

结合内部控制审计业务的目的和性质，在了解和测试被审计单位与风险评估过程相关的内部控制时，可以考虑以下因素：

1. 被审计单位是否根据设定的控制目标，有计划地全面、系统、持续地收集内外部相关信息，并结合实际情况，及时进行风险评估。
2. 被审计单位是否在目标设定的基础上，密切关注内外部主要风险因素，通过日常或定期的评估程序与方法对各种主要风险加以识别，并将各类风险进行分类整理，形成企业的风险清单。
3. 被审计单位是否在风险识别的基础上，采用定性和定量相结合的方法，按照风险发生的可能性及其影响程度等，对识别的风险进行分析和排序，确定关注重点和优先控制的风险。
4. 被审计单位是否根据内部控制目标，结合风险评估结果和风险应对策略，综合运用控制措施，将风险控制可在可承受范围之内。

四、对内部信息传递和期末财务报告流程的控制

（一）期末财务报告流程对内部控制审计和财务报表审计有重要影响，注册会计师应当对期末财务报告流程进行评价。期末财务报告流程包括：

1. 将交易总额登入总分类账的程序；
2. 与会计政策的选择和运用相关的程序；
3. 总分类账中会计分录的编制、批准等处理程序；
4. 对财务报表进行调整的程序；
5. 编制财务报表的程序。

（二）注册会计师应当从下列方面评价期末财务报告流程：

1. 被审计单位财务报表的编制流程，包括输入、处理及输出；
2. 期末财务报告流程中运用信息技术的程度；
3. 管理层中参与期末财务报告流程的人员；
4. 纳入财务报表编制范围的组成部分；
5. 调整分录及合并分录的类型；
6. 管理层和治理层对期末财务报告流程进行监督的性质及范围。

五、对控制有效性的内部监督和内部控制评价

管理层的一项重要职责就是持续不断的建立和维护控制，对控制的监督可能包括：

1. 对运营报告的复核和核对；
2. 与外部人士的沟通；
3. 其他未参与控制执行人员的监控活动；
4. 信息系统所记录的数据与实物资产的核对等。

六、集中化的处理和控制在（包括共享的服务环境）

1. 集中化的处理可以视作一种企业内部的“外包”安排，以取得规模效益并通过将某些或全部的财务报告过程与负责经营的管理层的分离以改进控制环境。
2. 由于共享服务中心的内部控制的影响较大，注册会计师可以考虑在内部控制审计工作初期就开始分析其内部控制的性质、对被审计单位的影响等，并且考虑在较早的阶段执行对共享服务中心内部控制的有效性测试，以确定其对进一步审计程序性质、时间安排以及范围的影响。

七、监督经营成果的控制

注册会计师在了解和测试与监督经营成果相关的企业层面的内部控制时可以考虑的因素包括：

1. 管理层是否定期将经营成果与预算进行对比分析及复核，以分析财务资料是否存在异常情况；
2. 是否定期编制主要经营指标并对这些指标进行审阅及分析，以分析财务资料是否存在异常情况；
3. 是否定期更新经营预测，并且与期末的实际经营结果进行对比分析。

八、针对重大经营控制及风险管理实务的政策

1. 企业是否建立了重大风险预警机制，明确界定哪些风险是重大风险，哪些事项一旦出现必须启动应急处理机制。应急预案、预警机制等相关的政策和方案应非常明确地传达到相关人员，一旦出现紧急情况，企业能够在第一时间作出反应，将损失降到最低。
2. 企业是否建立了突发事件应急处理机制，确保突发事件得到及时妥善处理。注册会计师可以关注突发事件应急管理机制，例如，事前的预防、发生突发事件的应急处理、事后相关措施的改进。

第六节 业务流程、应用系统或交易层面的控制的测试

注册会计师应当对每一相关认定获取有关控制有效性的审计证据，以便对内部控制整体的有效性发表意见。

一、了解企业经营活动和业务流程

在实务中，通常可以将被审计单位的整个经营活动划分为几个重要的业务循环。有助于注册会计师更有效地了解和评估重要业务流程及相关控制。对制造业企业划分为：销售与收款循环、采购与付款循环、存货与生产循环、工资与人员循环、筹资与投资循环等。

注册会计师可以通过检查、询问等程序了解业务流程的方法。

二、识别可能发生错报的环节

注册会计师需要了解和确认被审计单位应在哪些环节设置控制，以防止或发现并纠正各个重要业务流程可能发生的错报。

举例：

控制目标	具体内容
1. 完整性：所有的有效交易都已记录	必须有程序确保没有漏记实际发生的交易
2. 存在/发生：每项已记录的交易均真实发生	必须有程序确保会计记录中没有虚构的或重复入账的项目
3. 准确性：准确计量交易	必须有程序确保交易以准确的金额入账
4. 截止：恰当确定交易生成的会计期间	必须有程序确保交易在适当的会计期间内入账（例如，月、季度、年等）
5. 分类	必须有程序确保将交易记入正确的总分类账，必要时，记入相应的明细账
6. 正确汇总和过账	必须有程序确保所有作为账簿记录中的借贷方余额都正确地归集（加总），确保加总后的金额正确过入总账和明细分类账

三、识别和了解相关控制

（一）控制的类型

1. 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。在流程中防止错报是信息系统的重要目标。缺少有效的预防性控制增加了数据发生错报的可能性，特别是在相关账户及其认定存在较高重大错报风险时，更是如此。（人工、自动化）
2. 检查性控制	是发现流程中可能发生的错报。检查性控制通常并不适用于所有交易。而适用于一般业务流程以外的已经处理或部分处理的某类交易，可能一年只运行几次，如每月将应收账款明细账与总账比较；也可能每周运行，甚至一天运行几次

（二）识别和了解方法

识别和了解控制采用的主要方法是，询问被审计单位各级别的负责人员。业务流程越复杂，注册会计师越有必要询问信息系统人员，以辨别有关的控制。

第七节 信息技术控制的测试

（一）信息技术一般控制测试

1. 信息系统一般控制是指为了保证信息系统的安全，对整个信息系统以及外部各种环境要素实施的、对所有

的应用或控制模块具有普遍影响的控制措施。

2. 信息技术一般控制包括程序开发、程序变更、程序和数据访问以及计算机运行四个方面。

（二）信息处理控制测试

1. 信息处理控制一般要经过输入、处理及输出等环节。

2. 自动化系统控制同样关注信息处理目标的四个要素：完整性、准确性、经过授权和访问限制。

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

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。

【例-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

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。

【例-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。