



石家庄铁道大学  
SHIJIAZHUANG TIEDAO UNIVERSITY

在线开放课程

审计学

内部控制系统及其评审

内部控制审计

主讲：赖昆鹏

# 第五节内部控制审计

# 一、内部控制审计的涵义

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。

建立健全和有效实施内部控制，评价内部控制的有效性是企业董事会的责任。按照《企业内部控制审计指引》的要求，在实施审计工作的基础上对内部控制的有效性发表审计意见，是注册会计师的责任。

注册会计师应当对财务报告内部控制的有效性发表审计意见，并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。

企业内部控制审计报告应当与内部控制评价报告同时对外披露或报送。

## 二、内部控制审计程序

注册会计师可以单独进行内部控制审计，也可将内部控制审计与财务报表审计整合进行。在整合审计中，注册会计师应当对内部控制设计与运行的有效性进行测试，以同时实现下列目标：

- (1) 获取充分、适当的证据，支持其在内部控制审计中对内部控制有效性发表的意见。
- (2) 获取充分、适当的证据，支持其在财务报表审计中对控制风险的评估结果。

# (一)计划审计工作

在计划审计工作时，注册会计师应当评价下列事项对内部控制、财务报表以及审计工作的影响：

- (1) 与企业相关的风险。
- (2) 相关法律法规和行业概况。
- (3) 企业组织结构、经营特点和资本结构等相关重要事项。
- (4) 企业内部控制最近发生变化的程度。
- (5) 与企业沟通过的内部控制缺陷。
- (6) 重要性、风险等与确定内部控制重大缺陷相关的因素。
- (7) 对内部控制有效性的初步判断。
- (8) 可获取的、与内部控制有效性相关的证据的类型和范围。

# (一)计划审计工作（续）

注册会计师应当以风险评估为基础，选择拟测试的控制，确定测试所需收集的证据。内部控制的特定领域存在重大缺陷的风险越高，给予该领域的审计关注就越多。

注册会计师应当对企业内部控制自我评价工作进行评估，判断是否利用企业内部审计人员、内部控制评价人员和其他相关人员的工作以及可利用的程度，相应减少可能本应由注册会计师执行的工作。

注册会计师利用企业内部审计人员、内部控制评价人员和其他相关人员的工作，应当对其专业胜任能力和客观性进行充分评价。与某项控制相关的风险越高，可利用程度就越低，注册会计师应当更多地对该项控制亲自进行测试。



## (二) 实施审计工作

注册会计师应当按照自上而下的方法实施审计工作。注册会计师在实施审计工作时，可以将企业层面控制和业务层面控制的测试结合进行。

注册会计师测试企业层面控制，应当把握重要性原则，至少应当关注：

- (1) 与内部环境相关的控制。
- (2) 针对董事会、经理层凌驾于控制之上的风险而设计的控制。

- (3) 企业的风险评估过程。
- (4) 对内部信息传递和财务报告流程的控制。
- (5) 对控制有效性的内部监督和自我评价。

## (二) 实施审计工作

注册会计师测试业务层面控制，应当把握重要性原则，结合企业实际、企业内部控制各项应用指引的要求和企业层面控制的测试情况，重点对企业生产经营活动中的重要业务与事项的控制进行测试。注册会计师应当关注信息系统对内部控制及风险评估的影响。

注册会计师应当测试内部控制设计与运行的有效性。

如果某项控制由拥有必要授权和专业胜任能力的人员按照规定的程序与要求执行，能够实现控制目标，表明该项控制的设计是有效的。

如果某项控制正在按照设计运行，执行人员拥有必要授权和专业胜任能力，能够实现控制目标，表明该项控制的运行是有效的。

## （三）评价控制缺陷

内部控制缺陷按其成因分为设计缺陷和运行缺陷，按其影响程度分为**重大缺陷、重要缺陷和一般缺陷**。

注册会计师应当评价其识别的各项内部控制缺陷的严重程度，以确定这些缺陷单独或组合起来，是否构成重大缺陷。

在确定一项内部控制缺陷或多项内部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（替代性控制）的影响。企业执行的补偿性控制应当具有同样的效果。

## （三）评价控制缺陷

内部控制可能存在重大缺陷的迹象，主要包括：

- （1）注册会计师发现董事、监事和高级管理人员舞弊。
- （2）企业更正已经公布的财务报表。
- （3）注册会计师发现当期财务报表存在重大错报，而内部控制在运行过程中未能发现该错报。
- （4）企业审计委员会和内部审计机构对内部控制的监督无效。

## （四）完成审计工作

注册会计师完成审计工作后，应当取得经企业签署的**书面声明**。

书面声明应当包括下列内容：

（1）企业董事会认可其对建立健全和有效实施内部控制负责。

（2）企业已对内部控制的有效性作出自我评价，并说明评价时采用的标准以及得出的结论。

（3）企业没有利用注册会计师执行的审计程序及其结果作为自我评价的基础。

（4）企业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。

(5) 企业对于注册会计师在以前年度审计中识别的重大缺陷和重要缺陷，是否已经采取措施予以解决。

(6) 企业在内部控制自我评价基准日后，内部控制是否发生重大变化，或者存在对内部控制具有重要影响的其他因素。



## (四) 完成审计工作

企业如果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。

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的，应当就此以书面形式直接与董事会和经理层沟通。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。

注册会计师应当与企业沟通审计过程中识别的所有控制缺陷。

对于其中的重大缺陷和重要缺陷，应当以书面形式与董事会和经理层沟通。

注册会计师应当对获取的证据进行评价，形成对内部控制有效性的意见。

## （四）完成审计工作

注册会计师对在审计过程中注意到的非财务报告内部控制缺陷，应当区别具体情况予以处理：

（1）注册会计师认为非财务报告内部控制缺陷为一般缺陷的，应当与企业进行沟通，提醒企业加以改进，但无需在内部控制审计报告中说明。

（2）注册会计师认为非财务报告内部控制缺陷为重要缺陷的，应当以书面形式与企业董事会和经理层沟通，提醒企业加以改进，但无需在内部控制审计报告中说明。

**（3）注册会计师认为非财务报告内部控制缺陷为重大缺陷的，应当以书面形式与企业董事会和经理层沟通，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。**

## (五) 出具审计报告

注册会计师在完成内部控制审计工作后，应当出具内部控制审计报告。标准内部控制审计报告应当包括下列要素：

(1)标题。审计报告的标题应当规范为“内部控制鉴证报告”。

(2)收件人。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审计报告的对象，一般是指审计业务的委托人。审计报告应当载明收件人的全称。

(3)引言段。审计报告的引言段应当说明企业的名称和内部控制已经审计，并包括下列内容：

- ①指出内部控制审计依据；
- ②提及管理层对内部控制的评估报告；
- ③指明内部控制的评估截止日期。

(4)企业对内部控制的责任段。

应当说明，按照国家有关法律法规的要求，设计、实施和维护有效的内部控制，并评估其有效性是管理层的责任。

## (5)注册会计师的责任段；注册会计师的责任段应当说明下列内容：

①会计师的责任是在实施审计工作的基础上对内部控制有效性发表审计意见。注册会计师按照《企业内部控制审计指引》的规定执行了审计工作。《企业内部控制审计指引》要求注册会计师遵守职业道德规范，计划和实施审计工作以对企业的所有重大方面是否保持了有效的内部控制获取合理保证；

②审计工作包括获取对内部控制的了解，评估重大缺陷存在的风险，根据评估的风险测试和评价内部控制设计和运行的有效性。审计工作还包括实施我们认为必要的其他程序；

③注册会计师相信已获取的证据是充分、适当的，为其发表审计意见提供了基础。



**(6)内部控制的固有局限性的说明段。内部控制的固有局限性段应当说明，内部控制具有固有局限性，存在错误或舞弊导致的错报未被发现的可能性。此外，由于情况的变化导致内部控制变得不恰当，或降低对控制政策、程序遵循的程度，根据内部控制评价结果推测未来内部控制有效性具有一定的风险。**

(7)财务报告内部控制审计意见段。审计意见段应当说明，企业于特定日期是否按照适当的控制标准的要求，在所有重大方面保持了有效的内部控制。

(8)非财务报告内部控制重大缺陷描述段。

(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。审计报告应当注明报告日期。报告的日期不应早于注册会计师获取充分、适当的证据(包括管理层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形成审计意见的日期。

## (六) 关注期后事项

在企业内部控制自我评价基准日并不存在、但在该基准日之后至审计报告日之前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影响因素，并获取企业关于这些情况的书面声明。

注册会计师知悉对企业内部控制自我评价基准日内部控制有效性有重大负面影响的期后事项的，应当对财务报告内部控制发表否定意见。

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的，应当出具无法表示意见的内部控制审计报告。

# (七) 记录审计工作

注册会计师应当编制内部控制审计工作底稿，完整记录审计工作情况。注册会计师应当在审计工作底稿中记录下列内容：

- (1) 内部控制审计计划及重大修改情况。
- (2) 相关风险评估和选择拟测试的内部控制的主要过程及结果。
- (3) 测试内部控制设计与运行有效性的程序及结果。
- (4) 对识别的控制缺陷的评价。
- (5) 形成的审计结论和意见。
- (6) 其他重要事项。

谢 谢