

规范内控审计行为 促进内控有效实施

——财政部会计司、中注协解读《企业内部控制审计指引》

实

实施企业内部控制注册会计师审计,是促进企业尤其是上市公司认真贯彻《企业内部控制基本规范》和《企业内部控制配套指引》的重要制度安排,是注册会计师行业开拓执业领域、进一步做大做强新的增长点。为了规范注册会计师内部控制审计业务,明确工作要求,保证执业质量,根据《企业内部控制基本规范》、《中国注册会计师鉴证业务基本准则》及相关执业准则,财政部制定了《企业内部控制审计指引》(以下简称审计指引)。财政部等五部委制定的《企业内部控制基本规范》和《企业内部控制应用指引》是注册会计师衡量企业内部控制是否有效的基础标准。注册会计师在执行内部控制审计时,除遵守审计指引外,还应当遵守中国注册会计师相关执业准则。

审计指引共7章35条,并附有4份不同意见类型的内部控制审计报告,阐明了什么是内部控制审计、如何执行内部控制审计工作等问题。本文对审计指引的几个重点问题进行解读。

一、内部控制审计概述

(一) 实施内部控制审计的必要性

内部控制作为企业的一项重要管理活动,主要试图解决三方面的基本问题,即财务报告及相关信息的可靠性、资产的安全完整以及对法律法规的遵循。与此同时,促进提高经营的效率效果,并促进实现企业的发展战略也是内控的重要目标。安然、世通等一系列公司财务报表舞弊事件发生后,人们认识到健全有效的内部控制对预防此类事件的发生至关重要,各国政府监管机构、企业界和会计职业界对内部控制的重视程度也进一步提升,逐渐从注重财务报告本身的可靠性转向注重对保证财务报告可靠性机制的建设,即通过过程的有效保证结果的有效,资本市场上的投资者甚至社会公众也要求企业披露其与内部控制相关的信息,并要求注册会计师审计这些相关信息,以增强信息的可靠性。

但是,在财务报表审计中,只有在以下两种情况下才强制要求对内部控制进行测试:在评估认定层次重大错报风险时,

预期控制的运行是有效的(即在确定实质性程序的性质、时间安排和范围时,注册会计师拟信赖控制运行的有效性);或者仅实施实质性程序并不能够提供认定层次充分、适当的审计证据。由此可见,注册会计师对内部控制的了解和测试并不足以对内部控制发表意见,难以满足信息使用者的需求。因此,内部控制审计逐渐发展起来,很多国家纷纷要求注册会计师对内部控制设计和运行的有效性进行审计或鉴证。例如,美国《萨班斯——奥克斯利法案》404条款和日本《金融商品交易法》均要求审计师对企业管理层对财务报告内部控制的评价进行审计;我国《企业内部控制基本规范》也要求会计师事务所对企业内部控制的有效性进行审计、出具审计报告,并专门制定《企业内部控制审计指引》规范内部控制审计工作。

(二) 各国对内部控制审计的要求

1. 其他国家对内部控制审计的要求。我们选择了在内部控制规范制定领域一直走在世界前沿的几个国家和地区,包括美国、日本、欧盟、加拿大和英国等,对上述各国及地区出台的内控审计标准进行了比较研究。研究结论表明:

(1) 美国和日本均以法案形式强制要求对企业财务报告内部控制进行审计;欧盟、加拿大、英国未强制要求进行内控审计,但英国等国的上市规则要求审计师对管理层作出的内部控制声明进行形式上的审阅。

(2) 强制要求进行内部控制审计的国家,如美国和日本,要求将内部控制审计与年度财务报表审计整合进行。其中美国要求由同一家会计师事务所将内部控制审计与财务报表审计整合进行,而日本则更进一步,要求同一个审计师在从计划审计工作、实施审计程序获取审计证据、评价审计证据的充分性和适当性,直到发表审计意见的整个过程中,将两种审计作为一个整体进行。

2. 我国对内部控制审计的要求。《企业内部控制基本规范》及配套指引的发布,要求执行企业内控规范体系的企业,必须对本企业内部控制的有效性进行自我评价,披露年度自我评价报告,同时聘请具有证券期货业务资格的会计师事务所对

其财务报告内部控制的有效性进行审计,出具审计报告。注册会计师在内部控制审计过程中注意到的企业非财务报告内部控制的重大缺陷,应当提示投资者、债权人和其他利益相关者关注。

这意味着,企业内部控制审计业务由原来的一次性业务或面向少数企业的业务(原先仅有A股企业在IPO时需要、赴美国和日本等地上市的企业需要、金融证券等高风险行业需要)变成了与财务报表审计一样的经常性业务,每年需执行一次。

对于执行内部控制审计的会计师事务所来讲,对公司上市前要进行内部控制审计,上市后也要进行内部控制审计。

(三) 内部控制审计的定义

内部控制审计,是指会计师事务所接受委托,对特定基准日内内部控制设计与运行的有效性进行审计。

1. 企业内部控制审计基于特定基准日。注册会计师基于基准日(如年末12月31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(如一年)的内部控制的有效性发表意见。但这并不意味着注册会计师只关注企业基准日当天的内部控制,而是要考察企业一个时期内(足够长的一段时间)内部控制的设计和运行情况。例如,注册会计师可能在5月份对企业的内部控制进行测试,发现问题后提请企业进行整改,假设在6月份整改,而企业的内部控制在整改后要运行一段时间(如至少一个月)才可观察出整改效果,则8月份注册会计师还需再对整改后的内部控制进行测试。因此,虽然注册会计师是对企业12月31日(基准日)内部控制的设计和运行发表意见,但这里的基准日不是一个简单的时点概念,而是体现内部控制这个过程向前的延续性。注册会计师所采用的内部控制审计的程序和方法,也体现了这种延续性。

2. 财务报告内部控制与非财务报告内部控制。审计指引第四条第二款规定,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。

财务报告内部控制,是指企业为了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。主要包括下列方面的政策和程序:

- (1) 保存充分、适当的记录,准确、公允地反映企业的交易和事项;
- (2) 合理保证按照企业会计准则的规定编制财务报表;
- (3) 合理保证收入和支出的发生以及资产的取得、使用或处置经过适当授权;
- (4) 合理保证及时防止或发现并纠正未经授权、对财务

报表有重大影响的交易和事项。

非财务报告内部控制,是指除财务报告内部控制之外的其他控制,通常是指为了合理保证经营的效率效果、遵守法律法规、实现发展战略而设计和运行的控制,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无关的控制。

3. 企业内控责任与注册会计师审计责任的关系。审计指引第三条规定,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。按照本指引的要求,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。

两者之间的关系和会计责任与审计责任的区分保持一致,即:建立健全和有效实施内部控制是企业董事会(或类似决策机构,下同)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企业内部控制的有效性发表审计意见,是注册会计师的责任。换言之,内控本身有效与否是企业的内控责任,是否遵循审计指引开展内控审计并发表恰当的审计意见是注册会计师的审计责任。因此,注册会计师在实施内控审计之前,应当在业务约定书中明确双方的责任;在发表内控审计意见之前,应当取得经企业签署的内控书面声明。

(四) 整合审计

审计指引第五条规定,注册会计师可以单独进行内部控制审计,也可以将内部控制审计与财务报表审计整合进行(以下简称整合审计)。

理解这一规定,要明确两点,一是内部控制审计与财务报表审计是两种不同的审计业务,两种审计的目标不同;二是内部控制审计与财务报表审计可以整合起来进行。

1. 内部控制审计与财务报表审计的异同。内部控制审计要求对企业内部控制设计和运行的有效性进行测试,财务报表审计也要求了解企业的内部控制,并在需要时测试控制,这是两种审计的相同之处,也是整合审计中应整合的部分,但由于两种审计的目标不同,审计指引要求在整合审计中,注册会计师对内部控制设计与运行的有效性进行测试,要同时实现两个目的:

(1) 获取充分、适当的证据,支持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,支持在财务报表审计中对控制风险的评估结果。

2. 两种审计的整合。财务报告内部控制审计与财务报表审计通常使用相同的重要性(或重要性水平),在实务中两者很难分开。因为注册会计师在审计财务报表时需获得的信息在很大程度上依赖注册会计师对内部控制有效性得出的结论。注册会计师可以利用在一种审计中获得的结果为另一种审计中的

判断和拟实施的程序提供信息。

实施财务报表审计时,注册会计师可以利用内部控制审计的结果来修改实质性程序的性质、时间安排和范围,并且可以利用该结果来支持分析程序中所使用的信息的完整性和准确性。在确定实质性程序的性质、时间安排和范围时,注册会计师需要慎重考虑识别出的控制缺陷。

实施内部控制审计时,注册会计师需要评估财务报表审计时实质性程序中发现问题的影响。最重要的是,注册会计师需要重点考虑财务报表审计中发现的财务报表错报,考虑这些错报对评价内控有效性的影响。

二、计划审计工作

(一) 总体要求

审计指引第六条指出,注册会计师应当恰当地计划内部控制审计工作,配备具有专业胜任能力的项目组,并对助理人员进行适当的督导。

整合审计中项目组人员的配备比较关键。在计划审计工作时,项目合伙人需要统筹考虑审计工作,挑选相关领域的人员组成项目组,同时对项目组成员进行培训和督导,以合理安排审计工作。

在计划整合审计工作时,注册会计师需要评价下列事项对财务报表和内部控制是否有重要影响,以及有重要影响的事项将如何影响审计工作:

1. 与企业相关的风险,包括在评价是否接受与保持客户和业务时,注册会计师了解的与企业相关的风险情况以及在执行其他业务时了解的情况;
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。

此外,注册会计师还需要关注与评价财务报表发生重大错报的可能性和内部控制有效性相关的公开信息以及企业经营活动的相对复杂程度。

(二) 重视风险评估的作用

按照审计指引第八条规定,在内部控制审计中,注册会计师应当以风险评估为基础,确定重要账户、列报及其相关认定,选择拟测试的控制,并确定针对所选定控制所需收集的证据。

风险评估的理念及思路应当贯穿于整合审计过程的始终。实施风险评估时,可以考虑固有风险及控制风险。在计划审计

工作阶段,对内部控制的固有风险进行评估,作为编制审计计划的依据之一;根据对控制风险评估的结果,调整计划阶段对固有风险判断,这是个持续的过程。

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。内部控制不能防止或发现并纠正由于舞弊导致的错报风险,通常高于其不能防止或发现并纠正由错误导致的错报风险。注册会计师应当更多地关注高风险领域,而没有必要测试那些即使有缺陷、也不可能导致财务报表重大错报的控制。

在进行风险评估以及确定审计程序时,企业的组织结构、业务流程或业务单元的复杂程度可能产生的重要影响均是注册会计师需要考虑的因素。

(三) 利用其他相关人员的工作

在计划审计工作时,注册会计师需要评估是否利用他人(包括企业的内部审计人员、内部控制评价人员、其他人员以及在董事会及其审计委员会指导下的第三方)的工作以及利用的程度,以减少可能本应由注册会计师执行的工作。

如果决定利用内部审计人员的工作,注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第1411号——利用内部审计人员的工作》的规定办理。

如果拟利用他人的工作,注册会计师则需要评价该人员的专业胜任能力和客观性。专业胜任能力即具备某种专业技能、知识或经验,有能力完成分派的任务;客观性则是公正、诚实地执行任务的能力。专业胜任能力和客观性越高,可利用程度就越高,注册会计师就可以越多地利用其工作。当然,无论人员的专业胜任能力如何,注册会计师都不应利用那些客观程度较低的人员的工作。同样地,无论人员的客观程度如何,注册会计师都不应利用那些专业胜任能力较低的人员的工作。通常认为,企业的内部审计人员拥有更高的专业胜任能力和客观性,注册会计师可以考虑更多地利用这些人员的相关工作。

在内部控制审计中,注册会计师利用他人工作的程度还受到与被测试控制相关的风险的影响。与某项控制相关的风险越高,可利用他人工作的程度就越低,注册会计师就需要更多地对该项控制亲自进行测试。

如果其他注册会计师负责审计企业的一个或多个分部、分支机构、子公司等组成部分的财务报表和内部控制,注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第1401号——对集团财务报表审计的特殊考虑》的规定,确定是否利用其他注册会计师的工作。

三、实施审计工作

(一) 自上而下的方法

审计指引第十条规定,注册会计师应当按照自上而下的方法实施审计工作。自上而下的方法是注册会计师识别风险、选择拟测试控制的基本思路。

自上而下的方法按照下列思路展开:

1. 从财务报表层次初步了解内部控制整体风险;
2. 识别企业层面控制;
3. 识别重要账户、列报及其相关认定;
4. 了解错报的可能来源;
5. 选择拟测试的控制。

在财务报告内控审计中,自上而下的方法始于财务报表层次,以注册会计师对财务报告内部控制整体风险的了解开始,然后,注册会计师将关注重点放在企业层面的控制上,并将工作逐渐下移至重大账户、列报及相关的认定。这种方法引导注册会计师将注意力放在显示有可能导致财务报表及相关列报发生重大错报的账户、列报及认定上。之后,注册会计师验证其了解到的业务流程中存在的风险,并就已评估的每个相关认定的错报风险,选择足以应对这些风险的业务层面控制进行测试。在非财务报告内控审计中,自上而下的方法始于企业层面控制,并将审计测试工作逐步下移到业务层面控制。

自上而下的方法描述了注册会计师在识别风险以及拟测试的控制时的连续思维过程,但并不一定是注册会计师执行审计程序的顺序。

(二) 识别企业层面控制

从财务报表层次初步了解财务报告内部控制整体风险是自上而下方法的第一步。通过了解企业与财务报告相关的整体风险,注册会计师首先可以识别出为保持有效的财务报告内部控制而必需的企业层面内部控制。此外,由于对企业层面内部控制的评价结果将影响注册会计师测试其他控制的性质、时间安排和范围,因此,注册会计师可以考虑在执行业务的早期阶段对企业层面内部控制进行评价。

1. 评价企业层面控制的精确度。不同的企业层面控制在性质和精确度上存在着差异,这些差异可能对其他控制及其测试产生影响。

(1) 某些企业层面控制,如企业经营理念、管理层的管理风格等与控制环境相关的控制,对及时防止或发现并纠正相关认定的错报的可能性有重要影响。虽然这种影响是间接的,但这些控制仍然可能影响注册会计师拟测试的其他控制以及测试程序的性质、时间安排和范围。

(2) 某些企业层面控制旨在识别其他控制可能出现的失效情况,能够监督其他控制的有效性,但还不足以精确到及时防止或发现并纠正相关认定的错报。当这些控制运行有效时,注册会计师可以减少对其他控制的测试。

(3) 某些企业层面控制本身能够精确到足以及时防止或发现并纠正相关认定的错报。如果一项企业层面控制足以应对已评估的错报风险,注册会计师就不必测试与该风险相关的其他控制。

2. 企业层面控制的内容。

(1) 与内部环境相关的控制。内部环境,即控制环境,包括治理职能、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、认识和措施。良好的控制环境是实施有效内部控制的基础。

(2) 针对管理层(董事会、经理层)凌驾于控制之上的风险而设计的控制。该控制对所有企业保持有效的内部控制都有重要影响。注册会计师可以根据对企业舞弊风险的评估作出判断,选择相关的企业层面控制进行测试,并评价这些控制能否有效应对管理层凌驾于控制之上的风险。

(3) 企业的风险评估过程。风险评估过程包括识别与财务报告相关的经营风险和其他经营管理风险,以及针对这些风险采取的措施。首先,企业的内部控制能够充分识别企业外部环境(如在经济、政治、法律法规、竞争者行为、债权人需求、技术变革等方面)存在的风险;其次,充分且适当的风险评估过程需要包括对重大风险的估计、对风险发生可能性的评估以及确定应对风险的方法。注册会计师可以首先了解企业及其内部环境的其他方面信息,以初步了解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。财务报告流程的控制可以确保管理层按照适当的会计准则编制合理、可靠的财务报告并对外报告。

(5) 对控制有效性的内部监督和自我评价。企业对控制有效性的内部监督和自我评价可以在企业层面上实施,也可以在业务流程层面上实施,包括:对运行报告的复核和核对、与外部人士的沟通、对其他未参与控制执行人员的监控活动,以及将信息系统记录数据与实物资产进行核对等。

此外,企业层面控制还包括:集中化的处理和控制在共享的服务环境;监控经营成果的控制;针对重大经营控制以及风险管理实务而采取的政策。

(三) 测试控制设计和运行的有效性

审计指引第十四条规定,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,就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,则表明该项控制的运行是有效的。

设计不当的控制可能表明控制存在缺陷甚至重大缺陷,注册会计师在测试控制运行的有效性时,首先要考虑控制的设

计。注册会计师在测试控制设计与运行的有效性时,应当综合运用询问适当人员、观察经营活动、检查相关文件、穿行测试和重新执行等方法。注册会计师测试控制有效性实施的程序,按提供证据的效力,由弱到强排序为:询问、观察、检查和重新执行。其中询问本身并不能为得出控制是否有效的结论提供充分、适当的证据。执行穿行测试通常足以评价控制设计的有效性。

(四) 与控制相关的风险与拟获取证据的关系

在测试所选定控制的有效性时,注册会计师需要根据与控制相关的风险,确定所需获取的证据。与控制相关的风险包括控制可能无效的风险和因控制无效而导致重大缺陷的风险。与控制相关的风险越高,注册会计师需要获取的证据就越多。

与某项控制相关的风险受下列因素的影响:

- (1) 该项控制拟防止或发现并纠正的错报的性质和重要程度;
- (2) 相关账户、列报及其认定的固有风险;
- (3) 相关账户或列报是否曾经出现错报;
- (4) 交易的数量和性质是否发生变化,进而可能对该项控制设计或运行的有效性产生不利影响;
- (5) 企业层面控制(特别是对控制有效性的内部监督和自我评价)的有效性;
- (6) 该项控制的性质及其执行频率;
- (7) 该项控制对其他控制(如内部环境或信息技术一般控制)有效性的依赖程度;
- (8) 该项控制的执行或监督人员的专业胜任能力,以及其中的关键人员是否发生变化;
- (9) 该项控制是人工控制还是自动化控制;
- (10) 该项控制的复杂程度以及在运行过程中依赖判断的程度。

针对每一相关认定,注册会计师都需要获取控制有效性的证据,以便对内部控制整体的有效性单独发表意见,但注册会计师没有责任对单项控制的有效性发表意见。

对于控制运行偏离设计的情况(即控制偏差),注册会计师需要考虑该偏差对相关风险评估、需要获取的证据以及控制运行有效性结论的影响。

注册会计师通过测试控制有效性获取的证据,取决于实施程序的性质、时间安排和范围的组合。就单项控制而言,注册会计师应当根据与该项控制相关的风险,适当确定实施程序的性质、时间安排和范围,以获取充分、适当的证据。

测试控制有效性实施的程序,其性质在很大程度上取决于拟测试控制的性质。某些控制可能存在文件记录,反映其运行的有效性,而另外一些控制,如管理理念和经营风格,可能

没有书面的运行证据。对缺乏正式运行证据的企业或企业的某个业务单元,注册会计师可以通过询问并结合运用观察活动、检查非正式的书面记录和重新执行某些控制等程序,获取有关控制有效性的充分、适当的证据。

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证据越多。注册会计师需要获取内部控制在企业内部控制自我评价基准日前足够长的期间内有效运行的证据。对控制有效性的测试实施的时间安排越接近企业内部控制自我评价基准日,提供的控制有效性的证据越有力。因此,审计指引第十七条规定,注册会计师在确定测试的时间安排时,应当在下列两个因素之间作出平衡,以获取充分、适当的证据:

- (1) 尽量在接近企业内部控制自我评价基准日实施测试;
- (2) 实施的测试需要涵盖足够长的期间。

在企业内部控制自我评价基准日之前,管理层可能为提高控制效率、效果或弥补控制缺陷而改变企业的控制。如果新控制实现了相关控制目标,运行足够长的时间,且注册会计师能够测试并评价该项控制设计和运行的有效性,则无需测试被取代的控制。如果被取代控制设计和运行的有效性对控制风险的评估有重大影响,注册会计师则需要测试该项控制的有效性。

注册会计师执行内部控制审计业务通常旨在对企业内部控制自我评价基准日(通常为年末)内部控制的有效性发表意见。如果已获取有关控制在期中运行有效性的证据,注册会计师应当确定还需要获取哪些补充证据,以证实剩余期间控制的运行情况。在将期中测试的结果更新至年末时,注册会计师需要考虑下列因素,以确定需获取的补充证据:

- (1) 期中测试的特定控制的有关情况,包括与控制相关的风险、控制的性质和测试的结果;
- (2) 期中获取的有关证据的充分性、适当性;
- (3) 剩余期间的长短;
- (4) 期中测试之后,内部控制发生重大变化的可能性及其变化情况。

(五) 连续审计时的特殊考虑

在连续审计中,注册会计师在确定测试的性质、时间安排和范围时,还需要考虑以前年度执行内部控制审计时了解的情况。

影响连续审计中与某项控制相关的风险的因素除第(四)部分“与控制相关的风险与拟获取证据的关系”中所列的10项因素外,还包括:

- (1) 以前年度审计中所实施程序的性质、时间安排和范围;
- (2) 以前年度对控制的测试结果;
- (3) 上次审计之后,控制或其运行流程是否发生变化,尤

其是考虑IT环境的变化。

在考虑上述所列的风险因素以及连续审计中可获取的进一步信息之后,只有当认为与控制相关的风险水平比以前年度有所下降时,注册会计师在本年度审计中才可以减少测试。

为保证控制测试的有效性,使测试具有不可预见性,并能应对环境的变化,注册会计师需要每年改变控制测试的性质、时间安排和范围。每年在期中不同的时段测试控制,并增加或减少所执行测试的数量和种类,或者改变所使用测试程序的组合等。

四、评价控制缺陷

(一) 评价控制缺陷的总体要求

如果某项控制的设计、实施或运行不能及时防止或发现并纠正财务报表错报,则表明内部控制存在缺陷。如果企业缺少用以及时防止或发现并纠正财务报表错报的必要控制,同样表明存在内部控制缺陷。

内部控制缺陷包括设计缺陷和运行缺陷。设计缺陷是指缺少为实现控制目标所必需的控制,或者现有控制设计不适当,即使正常运行也难以实现控制目标。运行缺陷是指设计适当的控制没有按设计意图运行,或者执行人员缺乏必要授权或专业胜任能力,无法有效实施控制。

内部控制存在的缺陷,按严重程度分为重大缺陷、重要缺陷和一般缺陷。

重大缺陷,是指一个或多个控制缺陷的组合,可能导致企业严重偏离控制目标。具体到财务报告内部控制上,就是内部控制中存在的、可能导致不能及时防止或发现并纠正财务报表重大错报的一个或多个控制缺陷的组合。

重要缺陷,是指一个或多个控制缺陷的组合,其严重程度和经济后果低于重大缺陷,但仍有可能导致企业偏离控制目标。具体就是内部控制中存在的、其严重程度不如重大缺陷、但足以引起企业财务报告监督人员关注的一个或多个控制缺陷的组合。

一般缺陷,是指除重大缺陷、重要缺陷之外的其他缺陷。

注册会计师需要评价其注意到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,是否构成重大缺陷。但是,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。

下列迹象可能表明企业的内部控制存在重大缺陷:

- (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。

财务报告内部控制控制缺陷的严重程度取决于:

- (1) 控制缺陷导致账户余额或列报错报的可能性;
- (2) 因一个或多个控制缺陷的组合导致潜在错报的金额大小。

控制缺陷的严重程度与账户余额或列报是否发生错报无必然对应关系,而取决于控制缺陷是否可能导致错报。评价控制缺陷时,注册会计师需要根据财务报表审计中确定的重要性水平,支持对财务报告控制缺陷重要性的评价。注册会计师需要运用职业判断,考虑并衡量定量和定性因素。同时要对整个思考判断过程进行记录,尤其是详细记录关键判断和得出结论的理由。而且,对于“可能性”和“重大错报”的判断,在评价控制缺陷严重性的记录中,注册会计师需要给予明确的考量和陈述。

(二) 评价控制缺陷举例

1. 单个控制缺陷的识别。下面以未按时进行公司间对账为例,举例说明如何评价财务报告内部控制的控制缺陷。

例如,某公司每月处理大量的公司间常规交易。公司间的单项交易并不重大,主要是涉及资产负债表的活动。公司制度要求逐月进行公司间对账,并在业务单元间函证余额。注册会计师了解到,目前公司没有按时开展对账工作,但公司管理层每月执行相应的程序对挑选出的大额公司间账目进行调查,并编制详细的营业费用差异分析表来评估其合理性。

基于上述情况,注册会计师可以确定此控制缺陷为重要缺陷,该控制缺陷引起的财务报表错报可以被合理地预计为介于重要和重大之间。因为公司间单项交易并不重大,且这些交易限于资产负债表科目,而每月执行的补偿性控制应该能够发现重大错报。

仍用上例,如果公司每月处理的大量公司间交易涉及广泛的业务活动,包括涉及公司间利润的存货转移,研究开发成本向业务单元的分摊等,公司间单项交易常常是重大的。公司制度要求逐月进行公司间对账,并在业务单元间函证余额。注册会计师了解到,目前公司没有按时开展对账工作,这些账目经常出现重大差异。而且,公司管理层没有执行任何补偿性控制来调查重大的公司间账目差异。

基于上述情况,注册会计师可以确定此控制缺陷为重大缺陷,该控制缺陷引起的财务报表错报可以被合理地预计为是重大的,因为公司间单项交易常常是重大的,而且涉及大范围活动。另外,在公司间账目上尚未对账的差异是重要的,由于这种错报常常发生,因此财务报表错报可能出现,而且补偿性控制无效。

2. 多个控制缺陷的识别示例。例如,注册会计师识别出以下控制缺陷:

- (1) 对特定信息系统访问控制的权限分配不当;
- (2) 存在若干明细账不合理交易记录(交易无论单个还是合计都是不重要的);
- (3) 缺乏对受不合理交易记录影响的账户余额的及时对账。

上述每个缺陷均单独代表一个重要缺陷。基于这一情况,注册会计师可以确定这些重要缺陷合并构成重大缺陷。因为,就个别重要缺陷而言,这些缺陷有各自导致金额未达到重要性水平的财务报表错报的一定可能,可是,这些重要缺陷将影响同类会计账户,有一定可能性导致不能防止或发现并纠正重大错报的发生。因此,这些重要缺陷组合在一起符合重大缺陷的定义。

五、完成审计工作

(一) 形成审计意见

注册会计师需要评价从各种来源获取的证据,包括对控制的测试结果、财务报表审计中发现的错报以及已识别的所有控制缺陷,以形成对内部控制有效性的意见。在评价证据时,注册会计师需要查阅本年度与内部控制相关的内部审计报告或类似报告,并评价这些报告中提到的控制缺陷。

只有在审计范围没有受到限制时,注册会计师才能对内部控制的有效性形成意见。如果审计范围受到限制,注册会计师需要解除业务约定或出具无法表示意见的内部控制审计报告。

(二) 获取管理层书面声明

注册会计师需要取得经企业认可的书面声明,书面声明需要包括下列内容:

- (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内部控制所有缺陷,并单独披露其中的重大缺陷和重要缺陷;
- (5) 对于注册会计师在以前年度审计中识别的、已与审计委员会沟通的重大缺陷和重要缺陷,企业是否已经采取措施予以解决;
- (6) 在企业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。

此外,书面声明中还应包括导致财务报表重大错报的所有

舞弊,以及不会导致财务报表重大错报,但涉及管理层和其他在内部控制中具有重要作用的员工的所有舞弊。

如果企业拒绝提供或以其他不当理由回避书面声明,注册会计师需要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。同时,注册会计师需要评价企业拒绝提供书面声明对其他声明(包括在财务报表审计中获取的声明)的可靠性产生的影响。

注册会计师需要按照《中国注册会计师审计准则第1341号——书面声明》的规定,确定声明书的签署者、声明书涵盖的期间以及何时获取更新的声明书等。

(三) 沟通相关事项

注册会计师需要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,需要以书面形式与董事会和经理层沟通。《中国注册会计师审计准则第1152号——向治理层和管理层通报内部控制缺陷》要求注册会计师以书面形式及时向治理层通报审计过程中识别出的值得关注的内部控制缺陷。其中,值得关注的内部控制缺陷包括重大缺陷和重要缺陷。

对于重大缺陷,注册会计师需要以书面形式与企业的董事会及其审计委员会进行沟通。如果认为审计委员会和内部审计机构对内部控制的监督无效,注册会计师需要就此以书面形式直接与董事会和经理层沟通。

对于重要缺陷,注册会计师需要以书面形式与审计委员会沟通。

虽然并不要求注册会计师执行足以识别所有控制缺陷的程序,但是,注册会计师需要沟通其注意到的内部控制的所有缺陷。如果发现企业存在或可能存在舞弊或违反法规行为,注册会计师需要按照《中国注册会计师审计准则第1141号——财务报表审计中对舞弊的考虑》、《中国注册会计师审计准则第1142号——财务报表审计中对法律法规的考虑》的规定,确定并履行自身的责任。

六、出具审计报告

(一) 标准内部控制审计报告

当注册会计师出具的无保留意见的内部控制审计报告不附加说明段、强调事项段或任何修饰性用语时,该报告称为标准内部控制审计报告。标准内部控制审计报告包括下列要素:

1. 标题。内部控制审计报告的标题统一规范为“内部控制审计报告”。
2. 收件人。内部控制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内部控制审计报告的对象,一般是指审计业务的委托人。

3. 引言段。内部控制审计报告的引言段说明企业的名称和内部控制已经过审计。

4. 企业对内部控制的责任段。企业对内部控制的责任段说明,按照《企业内部控制基本规范》、《企业内部控制应用指引》、《企业内部控制评价指引》的规定,建立健全和有效实施内部控制并评价其有效性是企业董事会的责任。

5. 注册会计师的责任段。注册会计师的责任段说明,在实施审计工作的基础上,对财务报告内部控制的有效性发表审计意见,并对注意到的非财务报告内部控制的重大缺陷进行披露是注册会计师的责任。

6. 内部控制固有局限性的说明段。内部控制无论如何有效,都只能为企业实现控制目标提供合理保证。内部控制实现目标的可能性受其固有限制的影响,注册会计师需要在内部控制固有局限性的说明段说明,内部控制具有固有局限性,存在不能防止和发现错报的可能性。此外,由于情况的变化可能导致内部控制变得不恰当,或对控制政策和程序遵循的程度降低,根据内部控制审计结果推测未来内部控制的有效性具有一定风险。

7. 财务报告内部控制审计意见段。如果符合下列所有条件的,注册会计师应当对财务报告内部控制出具无保留意见的内部控制审计报告:

(1) 企业按照《企业内部控制基本规范》、《企业内部控制应用指引》、《企业内部控制评价指引》以及企业自身内部控制制度的要求,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。

8. 非财务报告内部控制重大缺陷描述段。对于审计过程中注意到的非财务报告内部控制缺陷,如果发现某项或某些控制对企业发展战略、法规遵循、经营的效率效果等控制目标的实现有重大不利影响,确定该项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,但无需对其发表审计意见。

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。

如果内部控制审计和财务报表审计整合进行,注册会计师对内部控制审计报告和财务报表审计报告需要签署相同的日期。

(二) 非标准内部控制审计报告

1. 带强调事项段的非标准内部控制审计报告。注册会计师认为财务报告内部控制虽不存在重大缺陷,但仍有一项或者多项重大事项需要提请内部控制审计报告使用者注意的,需要在内部控制审计报告中增加强调事项段予以说明。注册会计师需要在强调事项段中指明,该段内容仅用于提醒内部控制审计报告使用者关注,并不影响对财务报告内部控制发表的审计意见。

2. 否定意见的内部控制审计报告。注册会计师认为财务报告内部控制存在一项或多项重大缺陷的,除非审计范围受到限制,需要对财务报告内部控制发表否定意见。注册会计师出具否定意见的内部控制审计报告,内容还需要包括重大缺陷的定义、重大缺陷的性质及其对财务报告内部控制的影响程度。

3. 无法表示意见的内部控制审计报告。注册会计师只有实施了必要的审计程序,才能对内部控制的有效性发表意见。注册会计师审计范围受到限制的,需要解除业务约定或出具无法表示意见的内部控制审计报告,并就审计范围受到限制的情况,以书面形式与董事会进行沟通。

注册会计师在出具无法表示意见的内部控制审计报告时,需要在内部控制审计报告中指明审计范围受到限制,无法对内部控制的有效性发表意见,并单设段落说明无法表示意见的实质性理由。注册会计师不应在内部控制审计报告中指明所执行的程序,也不应描述内部控制审计的特征,以避免对无法表示意见的误解。注册会计师在已执行的有限程序中发现财务报告内部控制存在重大缺陷的,需要在内部控制审计报告中对重大缺陷做出详细说明。

4. 期后事项与非标准内部控制审计报告。对于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(以下简称期后期间)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因素,注册会计师需要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,需要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,需要出具无法表示意见的内部控制审计报告。

在出具内部控制审计报告之后,如果知悉在审计报告日已存在的、可能对审计意见产生影响的情况,注册会计师需要按照《中国注册会计师审计准则第1332号——期后事项》的规定办理。

审计指引第三十四条和第三十五条要求注册会计师编制内部控制审计工作底稿,完整记录审计工作情况。