

第二十章 企业内部控制审计

历年考情概况

考试年份	2024、2023、2022、2021、2020、2019、2018
考试分值	4 分左右
考查形式	客观题、简答题
预习考点	内部控制审计与财务报表审计的异同点、自上而下的方法、内部控制缺陷评价和整改、强调事项、期后事项和非财务报告内部控制重大缺陷

【考点一】内部控制审计与财务报表审计的异同点（★★★）

1. 两者共同点

- （1）两者都采用风险导向审计方法；
- （2）两者运用的重要性水平相同。由于内部控制的目标是合理保证财务报告及相关信息的真实、完整，因此对于同一财务报表，在两种审计中运用的重要性水平应当相同；
- （3）两者识别的重要账户、列报及其相关认定相同；
- （4）两者了解和测试内部控制设计和运行有效性的基本方法相同，都可能实施询问、观察、检查以及重新执行程序。

2. 两者区别

- （1）两者对内部控制进行了解和测试的目的不同。在财务报表审计中，了解内控是为了识别、评估重大错报风险，控制测试是为了应对重大错报风险，据此确定实质性程序的性质、时间安排和范围，并获取相关的审计证据，以支持对财务报表发表的审计意见；在内部控制审计，了解和测试内控是为了对内部控制的有效性发表审计意见；
- （2）两者测试内部控制运行有效性的范围要求不同。在财务报表审计中，针对评估的认定层次重大错报风险，注册会计师可能选择采用实质性方案或综合性方案，如果采用实质性方案，注册会计师可以不测试内部控制的运行有效性；在内部控制审计中，注册会计师应当针对所有重要账户和列报的每一个相关认定获取控制设计和运行有效性的审计证据，以便对内部控制整体的有效性发表审计意见；
- （3）两者内部控制测试的期间要求不同。在财务报表审计中，如果注册会计师选择综合性方案，需要获取内部控制在整个拟信赖期间运行有效的审计证据；在内部控制审计中，注册会计师对于基准日的内部控制运行有效性发表意见，则仅需要对内部控制在基准日前足够长的时间（可能短于整个审计期间）内的运行有效性获取审计证据；
- （4）两者对控制缺陷的评价要求不同。在财务报表审计中，注册会计师需要确定识别出的内部控制缺陷单独或连同其他缺陷是否构成值得关注的内部控制缺陷；在内部控制审计中，注册会计师应当评价识别出的内部控制缺陷是否构成一般缺陷、重要缺陷或重大缺陷；
- （5）两者对控制缺陷的沟通要求不同。在财务报表审计中，注册会计师应当以书面形式及时向治理层通报值得关注的内部控制缺陷，对于值得管理层关注的内部控制缺陷，可以与管理层以书面或口头形式沟通。在内部控制审计中，对于重大缺陷和重要缺陷，以书面形式与治理层和管理层沟通，并与管理层以书面形式沟通在审计过程中识别的所有内部控制其他缺陷，并在沟通完成后告知治理层。
- （6）审计报告的形式和内容以及所包括的意见类型不同。财务报表审计意见包括无保留意见、保留意见、否定意见和无法表示意见四种类型；企业内部控制审计意见包括无保留意见、否定意见和无法表示意见三种类型。

【考点二】自上而下的方法（★★★）

1. 识别、了解和测试企业层面的控制

企业层面的控制通常为应对企业财务报表整体层面的风险而设计，或作为其他控制运行的“基础设施”，通常在



比业务流程更高的层面上乃至整个企业范围内运行，其作用比较广泛，通常不局限于某个具体认定。

2. 识别重要账户、列报及其相关认定（结合财务报表审计理解）

在确定重要性水平之后，注册会计师在识别重要账户、列报及其相关认定的考虑：

- （1）注册会计师需要从定性和定量两个方面作出评价，包括考虑舞弊的影响。
- （2）注册会计师不应考虑控制的影响，因为内部控制审计的目标本身就是评价控制的有效性。
- （3）在识别重要账户、列报及其相关认同时，注册会计师还应当考虑重大错报的可能来源。

（4）在内部控制审计中，注册会计师在识别重要账户、列报及其相关认定时应当评价的风险因素，与财务报表审计中考虑的因素相同。因此，在这两种审计中识别的重要账户、列报及其相关认定应当相同。

3. 了解潜在错报的来源并识别相应的控制

注册会计师在实施穿行测试时，通常需要综合运用询问、观察、检查相关文件记录。

4. 选择拟测试的控制（掌握关键语句，应对客观题）

（1）注册会计师应当针对每一相关认定获取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，但没有责任对单项控制的有效性发表意见。

（2）注册会计师没有必要测试与某项相关认定有关的所有控制，而是选择关键控制。

（3）在确定是否测试某项控制时，注册会计师应当考虑该项控制单独或连同其他控制，是否足以应对评估的某项相关认定的错报风险，而不论该项控制的分类和名称如何。

（4）注册会计师无需测试那些即使有缺陷也合理预期不会导致财务报表重大错报的控制。

（5）如果企业层面控制是有效的且得到精确执行，能够及时防止或发现并纠正影响一个或多个认定的重大错报，注册会计师可能不必就所有流程、交易或应用层面的控制的运行有效性获取审计证据。

【考点三】内部控制缺陷评价和整改（★★）

1. 控制缺陷的分类

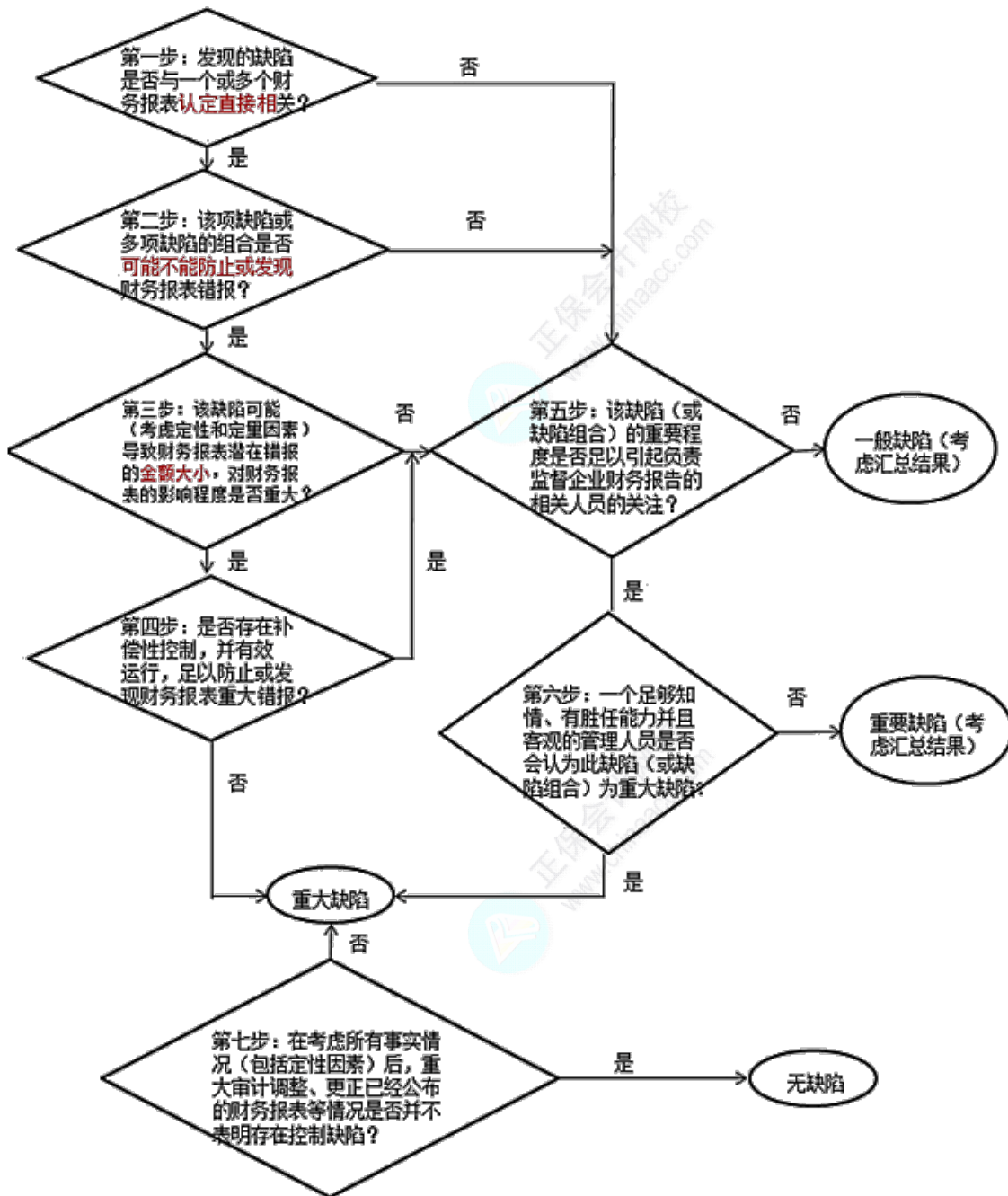
两种分类方法：

内部控制存在的缺陷包括设计缺陷和运行缺陷。

内部控制存在的缺陷，按其严重程度分为重大缺陷、重要缺陷和一般缺陷。

2. 评价控制缺陷的严重程度

控制缺陷评价流程



3. 内部控制缺陷整改

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（**记忆**）

控制运行频率	整改后控制运行的最短期间/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
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

**【考点四】强调事项、期后事项和非财务报告内部控制重大缺陷（★★）****1. 强调事项**

如果认为内部控制虽然不存在重大缺陷，但仍有一项或多项重大事项需要提请内部控制审计报告使用者注意，注册会计师应当在内部控制审计报告中增加强调事项段予以说明。注册会计师应当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，并不影响对内部控制发表的审计意见。

如果存在下列情况，注册会计师应当考虑在内部控制审计报告中增加强调事项段：

（1）如果确定企业内部控制评价报告对要素的列报不完整或不恰当，注册会计师应当在内部控制审计报告中增加强调事项段，说明这一情况并解释得出该结论的理由；

（2）如果注册会计师知悉在基准日并不存在、但在期后期间发生的事项，且这类期后事项对内部控制有重大影响，注册会计师应当在内部控制审计报告中增加强调事项段，描述该事项及其影响，或提醒内部控制审计报告使用者关注企业内部控制评价报告中披露的该事项及其影响；

（3）如果法律法规的相关豁免规定允许被审计单位不将某些实体纳入内部控制的评价范围，注册会计师可以不将这些实体纳入内部控制审计的范围，这种情况不构成审计范围受到限制，但应当在内部控制审计报告中增加强调事项段，或者在注册会计师的责任段中作出恰当陈述。

2. 期后事项

如果知悉对基准日内部控制有效性有重大负面影响的期后事项，注册会计师应当对内部控制发表否定意见。如果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，应当出具无法表示意见的内部控制审计报告。

如果管理层在评价报告中披露了基准日之后采取的整改措施，注册会计师应当在内部控制审计报告中指明不对这些信息发表意见。

注册会计师可能知悉在基准日并不存在、但在期后期间发生的事项。如果这类期后事项对内部控制有重大影响，注册会计师应当在内部控制审计报告中增加强调事项段，描述该事项及其影响，或提醒内部控制审计报告使用者关注企业内部控制评价报告中披露的该事项及其影响。

3. 非财务报告内部控制重大缺陷

如果在审计过程中注意到存在非财务报告内部控制缺陷，注册会计师应当区分具体情况予以处理：

（1）如果认为非财务报告内部控制缺陷为一般缺陷，注册会计师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）如果认为非财务报告内部控制缺陷为重要缺陷，注册会计师应当以书面形式与企业董事会和管理层沟通，提醒企业加以改进，但无需在内部控制审计报告中说明；

（3）如果认为非财务报告内部控制缺陷为重大缺陷，注册会计师应当以书面形式与企业董事会和管理层沟通，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，但无需对其发表审计意见。