

## Laws and Regulations Express (China)

### 法规快讯（中国）

#### ——中注协发布企业内部控制审计问题解答

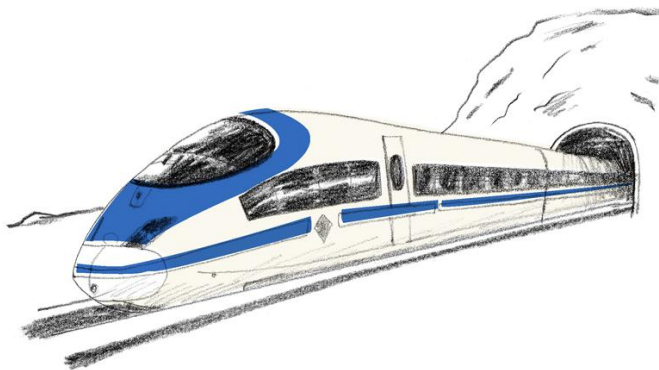
【2015 年第 6 期（总第 158 期） - 2015 年 2 月 27 日】





## 中注协发布企业内部控制审计问题解答

2015 年 2 月 5 日，中注协发布《企业内部控制审计问题解答》。该问题解答共包括 9 个问题，内容涵盖内部控制审计与财务报表审计的联系、区别与整合，财务报告内部控制与非财务报告内部控制的区分，内部控制审计与企业内部控制自我评价之间的关系，与控制相关的风险对控制测试的影响等多个领域。



自 2012 年起，企业内部控制审计制度在主板上市公司陆续实施。在《企业内部控制审计指引》的框架下，中注协于 2011 年 10 月发布了《企业内部控制审计指引实施意见》，并组织编写了《企业内部控制审计工作底稿编制指南》。为了进一步指导注册会计师更好地贯彻内部控制审计思路，解决在企业内部控制审计实务中遇到的问题，防范审计风险，中注协结合行业执业实践，征集会员有关需求，制定了《企业内部控制审计问题解答》。

相关概要如下：

### 一、《企业内部控制审计问题解答》

**三、注册会计师如何基于内部控制审计与财务报表审计的共同点，整合审计工作以同时实现内部控制审计和财务报表审计的目标？**

答：财务报表审计和内部控制审计存在多方面的共同点。注册会计师基于统一的风险评估，为财务报表审计和内部控制审计制定整合的审计计划，有助于实现整合审计的目标，减少重复工作，提高审计效率和效果。

具体而言，财务报表审计与内部控制审计至少在以下几个方面是可以整合共享的：

1. 重要性水平的确定；
2. 固有风险的评估；
3. 集团审计中重要组成部分和非重要组成部分的确定；



4. 重要账户、列报及其相关认定的确定;
5. 内部控制设计与运行有效性的测试;
6. 内部控制缺陷的识别和评价。

在审计工作的具体执行过程中,注册会计师还需要按照《企业内部控制审计指引实施意见》第九部分中有关“审计证据和结论的相互参照”的指引,在财务报表审计中考虑内部控制审计中实施的、所有针对内部控制设计与运行有效性的测试结果对所计划实施的实质性程序性质、时间安排和范围的影响。同时,也要在内部控制审计中评价财务报表审计中所实施实质性程序的结果对控制有效性结论的影响。

实务中,在整合审计的情况下,注册会计师可以只编制一套整合的审计工作底稿,将内部控制审计和财务报表审计的整合考虑贯穿审计的整个过程,以更有效地实现整合审计的目标,并同时满足财务报表审计和内部控制审计的需要。

#### **四、注册会计师如何计划内部控制设计与运行有效性的测试工作,以实现内部控制审计和财务报表审计的有机整合?**

答:《企业内部控制审计指引》第五条规定,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。

考虑到财务报表审计与内部控制审计中对内部控制设计和运行有效性测试的共同点和区别,注册会计师可以做出以下安排:

一是在适当的情况下,尽量对重要账户和列报的相关认定采用综合性方案。通过综合性方案中内部控制设计和运行有效性的测试,注册会计师在获取证据以支持其对内部控制有效性发表意见的同时,如果内部控制设计和运行测试有效,也能够基于对控制风险的评估结果,相应调整实质性程序的性质、时间安排和范围,例如,当重大错报风险(由固有风险和控制风险决定)评估为低时,注册会计师可能不需要调整实质性程序的性质以获取更具说服力的审计证据,或者认为可以在期中而非期末实施某些审计程序,从而节省实施实质性程序所需的审计资源,更有效率地实现整合审计的目标。

二是控制测试的时间安排尽量同时满足内部控制审计和财务报表审计的要求。具体包括,在确定测试某项控制运行涵盖的期间时,在内部控制审计所要求的“足够长的期间”和财务报表审计中所要求的“拟信赖的期间”中取其长者;同时,注册会计师可以通过合理安排控制测试的时间,给被审计单位留有整改的时间。



此外，注册会计师在每年度的整合审计中需要针对所有重要账户和列报的每个相关认定获取内部控制设计和运行有效的审计证据，而不利用《中国注册会计师审计准则第 1231 号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施》第十四条提及的“每三年至少对控制测试一次”的方法（对自动化应用控制在满足特定条件下所采用的与基准相比较策略除外）。

## 五、在内部控制审计过程中，注册会计师如何区分财务报告内部控制和非财务报告内部控制？

答：根据《企业内部控制基本规范》第三条的规定，内部控制的目标包括合理保证企业经营管理合法合规、资产安全、财务报告及相关信息真实完整，提高经营效率和效果，促进企业实现发展战略。所谓财务报告内部控制，即由公司的董事会、监事会、经理层及全体员工实施的旨在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。具体而言，财务报告内部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. 合理保证按照适用的财务报告编制基础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的、对财务报表有重大影响的交易和事项。

财务报告内部控制以外的其他内部控制，属于非财务报告内部控制。

注册会计师考虑某一控制是否是财务报告内部控制的关键依据是控制目标，财务报告内部控制是那些与企业的财务报告可靠性目标相关的内部控制。例如，《企业内部控制应用指引第 9 号——销售业务》第十二条要求“企业应当指定专人通过函证等方式，定期与客户核对应收账款、应收票据、预收账款等往来款项”，企业为此建立的定期对账及差异处理控制与其往来款项的存在、权利和义务、计价和分摊等认定相关，属于财务报告内部控制；《企业内部控制应用指引第 8 号——资产管理》第十一条要求“企业应当根据各种存货采购间隔期和当期库存，综合考虑企业生产经营计划、市场供求等因素、充分利用信息系统，合理确定存货采购日期和数量，确保存货处于最佳库存状态”，企业为达到最佳库存的经营目标而建立的对存货采购间隔时间进行监控的相关控制与经营效率效果相关，而不直接与财务报表的认定相关，属于非财务报告内部控制。

当然，相当一部分的内部控制能够实现多种目标，主要与经营目标或合规性目标相关的控制可能同时也与财务报告可靠性目标相关。因此，不能仅仅因为某一控制与





经营目标或合规性目标相关而认定其属于非财务报告内部控制，注册会计师需要考虑特定控制在特定企业环境中的目标、性质及作用，根据职业判断考虑该控制在具体情况下是否属于财务报告内部控制。

需要指出的是，在实务中注册会计师对财务报告内部控制的考虑是融于其所采用的自上而下的审计方法过程中的。《企业内部控制审计指引实施意见》要求注册会计师采用自上而下的方法选择拟测试的内部控制，其中包括从财务报表层次初步了解内部控制整体风险，识别、了解和测试企业层面控制，基于财务报表层次识别重要账户、列报及其相关认定，了解潜在错报的来源，并识别企业用于应对这些错报或潜在错报的控制，然后选择拟测试的内部控制。基于自上而下的方法，注册会计师需要识别财务报表的重要账户和列报及其相关认定，以及与相关认定有关的业务流程中可能发生重大错报的环节。鉴于注册会计师识别的相关认定以及可能发生重大错报的环节均与财务报表相关，注册会计师针对这些错报或潜在错报来源识别的相应内部控制通常是财务报告内部控制。

### 九、确定与控制相关的风险对确定控制测试的性质、时间安排和范围有什么作用？

答：与控制相关的风险，包括一项控制可能无效的风险，以及如果该控制无效，可能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审计证据就越多。注册会计师对控制相关风险的评价将直接影响控制测试的性质、时间安排和范围。

#### （一）对控制测试性质的影响

注册会计师在测试控制的有效性时，应当综合运用询问、观察、检查和重新执行等方法。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，由弱到强排序通常为：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。

在内部控制审计中，与控制相关的风险越高，注册会计师对审计证据的效力要求也越高。

#### （二）对控制测试时间安排的影响

一般而言，与控制相关的风险越高，注册会计师对控制的测试时间越应接近基准日。当注册会计师选择内部控制测试期间时，还应当考虑测试涵盖的期间能否为内部控制在基准日之前一段足够长的期间内有效运行提供足够的审计证据。

即便注册会计师认为与控制相关的风险较高，因而决定对控制的测试时间应接近基准日，仍可在期中测试，但应调整针对剩余期间进行的前推测试的性质和范围。

#### （三）对控制测试范围的影响



注册会计师确定的控制测试范围，应当足以使其获取充分、适当的审计证据，为基准日内部控制是否不存在重大缺陷提供合理保证。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。

对于人工控制，《企业内部控制审计指引实施意见》提供了采用检查或重新执行程序测试控制运行有效性时的最小样本量区间表，供注册会计师参照使用。

## 二、《关于 2012 年主板上市公司分类分批实施企业内部控制规范体系的通知》

公司类型	实施时间要求
<p>在主板上市公司分类分批推进实施企业内部控制规范体系。</p> <p>所有主板上市公司都应当自 2012 年起着手开展内控体系建设。</p>	
1. 中央和地方国有控股主板上市公司	2012 年全面实施；自评报告及审计报告
2. 非国有控股主板上市公司，且于 2011 年 12 月 31 日公司总市值（证监会算法）在 50 亿元以上，同时 2009 年至 2011 年平均净利润在 3000 万元以上的	2012 年起着手开展内控体系建设；2013 年报披露内控自评报告及审计报告
3. 其他主板上市公司（非中央和地方国有控股，且于 2011 年 12 月 31 日公司总市值（证监会算法）不超过 50 亿元、或 2009 年至 2011 年平均净利润不超过 3000 万元）	2012 年起着手开展内控体系建设；2014 年报披露内控自评报告及审计报告
4. 主板上市公司因进行破产重整、借壳上市或重大资产重组，无法按照规定时间建立健全内控体系的	原则上应在相关交易完成后的下一个会计年度年报披露的同时，披露内部控制自我评价报告和审计报告，且不早于参照上述 1 至 3 原则确定的披露时间
5. 新上市的主板上市公司	应于上市当年开始建设内控体系，并在上市的下一年度年报披露的同时，披露内部控制自我评价报告和审计报告，且不早于参照上述 1 至 3 原则确定的披露时间。



更多精彩内容，请参见附件原文。

如对本法规提示有任何意见或建议，请随时与专业标准部沟通，谢谢！

附件 1：中注协-企业内部控制审计问题解答 20150205

附件 2：企业内部控制审计指引实施意见 20120101

附件 3：关于 2012 年主板上市公司分类分批实施企业内部控制规范体系的通知 20120814