第六编 企业内部控制审计——第二十章 企业内部控制审计

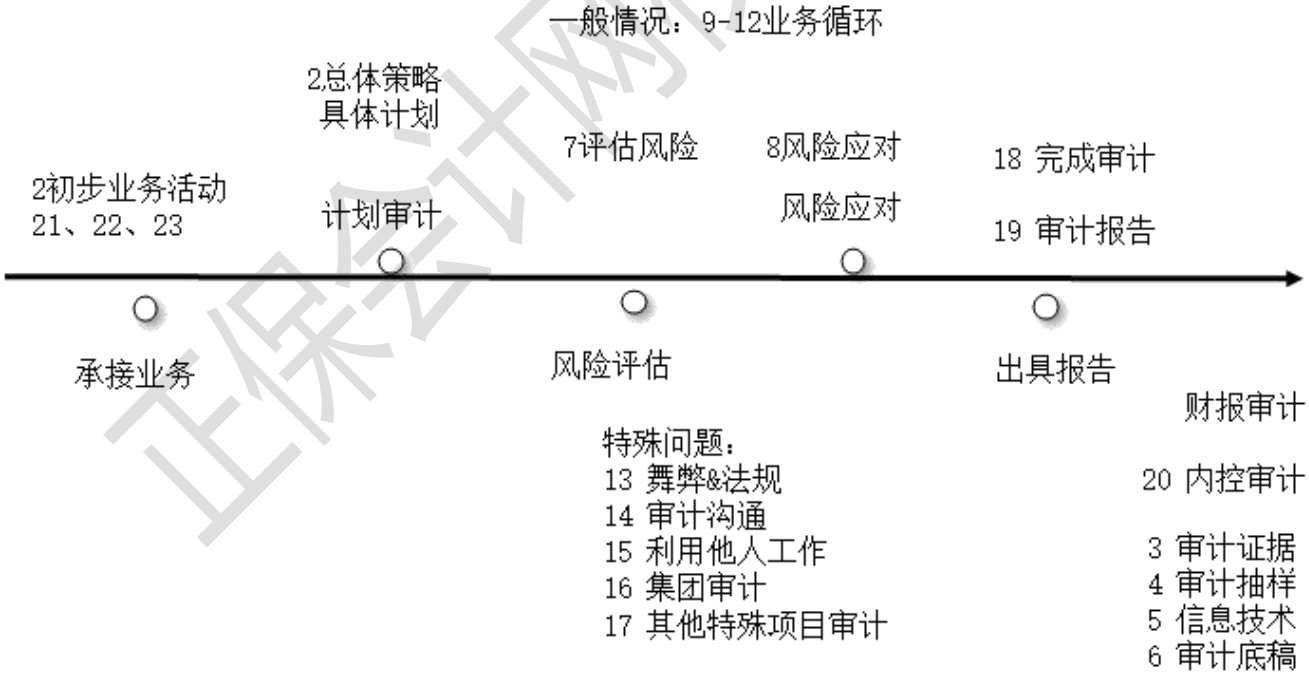
第 01 讲 内控审计概念、计划工作、自上而下方法、测试有效性

历年考情分析

近六年各知识点分值统计。

	知识点	单选题	多选题	简答题	综合题	总计分值
第二十章	内控审计概念		2			2
	自上而下的方法	2				2
	控制有效性	1	2	2		5
	企业层面控制		2			2
	内控缺陷评价	2		1		3
	内控审计报告		2	1		3
年平均 3 分，属于次重点章节。						

审计时间轴



第一节　内部控制审计的概念

第二节　计划审计工作

第三节　自上而下的方法

第四节　测试控制的有效性

第五节　企业层面控制的测试

正保会计网校 www.chinaacc.com

第六节 业务流程、应用系统或交易层面的控制的测试
第七节 信息系统控制的测试
第八节 内部控制缺陷评价
第九节 完成内部控制审计工作
第十节 出具内部控制审计报告

第一节 内部控制审计的概念

一、内部控制目标

内部控制的目标是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。

二、内部控制审计的概念

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。（财务报告内部控制为重点）

三、内部控制审计的范围★★★

审计意见覆盖的范围是：（财务报告内部控制）

财务报告内部控制：CPA 对其有效性发表审计意见；

非财务报告内部控制：CPA 针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。

【注意】

①CPA 考虑某项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的可靠性目标相关的内部控制。★★

②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。★★

③不能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。★★

四、内部控制审计的基准日

基准日是最近一个会计期间截止日。

①虽然 CPA 对特定基准日内部控制的有效性发表意见，但 CPA 应当获取内部控制在基准日之前一段足够长的期间内有效运行的审计证据。

②在整合审计中，控制测试所涵盖的期间应当尽量与财务报表审计中拟信赖内部控制的期间保持一致。

【注意】

财报审计：报表公允编制（报表涵盖期间）；

内控审计：内部控制运行有效（基准日）；

整合审计：两种审计一起做，与财报审计拟信赖的期间尽量一致。

意见类型：

内控审计：无保留意见、否定意见、无法表示意见。

正保会计网校吕元老师

财报审计：无保留意见、保留意见、否定意见、无法表示意见。

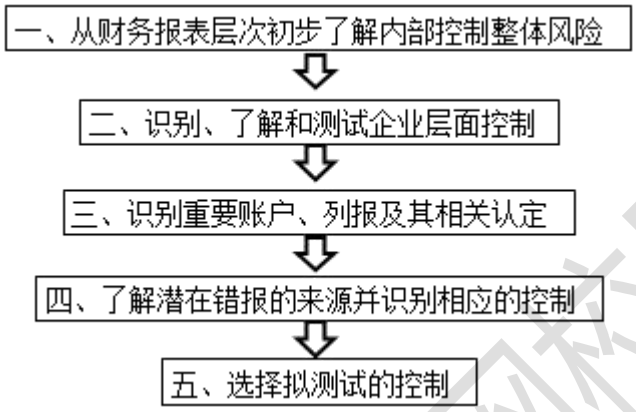
第二节 计划审计工作

CPA 更多地关注内部控制审计的高风险领域，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。

第三节 自上而下的方法

一、自上而下的方法和步骤

CPA 应当采用自上而下的方法选择拟测试的控制。如图所示：



二、企业层面控制的内容【参看本章第五节】

内控 4/5 要素+4

（1）与控制环境相关的控制；

（2）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；

（3）被审计单位的风险评估过程；

（4）对内部信息传递和期末财务报告流程的控制；

（5）对控制有效性的内部监督（即监督其他控制的控制）和内部控制评价；

（6）集中化的处理和控制；

（7）监控经营成果的控制；

（8）针对重大经营控制及风险管理实务的政策。

三、识别重要账户、列报及其相关认定

CPA 在确定重要性水平之后，应当识别重要账户、列报以及相关认定。

（1）在识别重要账户、列报及其相关认定时，CPA 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）在识别重要账户、列报及其相关认定时，CPA 应当依据其固有风险，而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。（仅根据其固有风险，不考虑控制风险）

正保会计网校吕尤老师

定量	①超过财务报表整体重要性的账户，通常被认定为重要账户； ②一个账户或列报的金额超过财务报表整体重要性，不必然表明其属于重要账户或列报。
定性	考虑固有风险或舞弊风险。

【不定项选择题】（2017 年、2019 年改）【非考试题型】注册会计师在执行内部控制审计时需要识别重要账户、列报及其相关认定，下列有关说法中，错误的是（ ）。

A.应当从定性和定量两个方面识别重要账户、列报及其相关认定

B.通常将超过报表整体重要性的账户认定为重要账户

C.超过财务报表整体重要性的账户未必是重要账户

D.低于实际执行重要性，但存在舞弊风险的账户，应当确定为重要账户

E.在识别重要账户、列报及其相关认定时，应当考虑控制的影响

F.在识别重要账户、列报及其相关认定时，应当确定重大错报的可能来源

『正确答案』E

『答案解析』在识别重要账户、列报及其相关认定时，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。

四、了解潜在错报的来源并识别相应的控制（穿行测试）

（1）一般而言，对每个重要流程，选取一笔交易或事项实施穿行测试即可。

（2）如果被审计单位采用集中化的系统为多个组成部分执行重要流程，则可能不必在每个重要的经营场所或业务单位选取一笔交易或事项实施穿行测试。

（3）CPA 需要使用与被审计单位人员使用的相同的文件和信息技术对业务流程实施穿行测试。

五、选择拟测试的控制★★

（1）CPA 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。（整体而非单项发表意见）

（2）CPA 在选取拟测试的控制时，通常不会选取整个流程中的所有控制，而是选择关键控制。每个重要账户、认定&/or 重大错报风险至少应当有一个对应的关键控制。

（3）选取关键控制需要 CPA 作出职业判断。

（4）CPA 无须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）企业内部控制自我评价时选择的控制可能多于 CPA 认为为了评价内控有效性有必要测试的控制。

第四节 测试控制的有效性

【提示】

通常只有当综合运用询问、观察和检查程序仍无法获取充分、适当的证据时，CPA 才会考虑重新执行程序。

一、控制测试的时间安排

1.总体要求——两因素间平衡

尽量在接近基准日实施测试	对控制有效性测试的实施时间越接近基准日，提供的控制有效性的审计证据越有力。
实施的测试需要涵盖足够长的期间	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审计证据越多。

2.以前获取的有关控制运行有效性的审计证据

（1）财务报表审计，CPA 可以在某些方面利用以前审计中获取的有关控制运行有效性的审计证据。

（2）内部控制审计，除考虑对自动化信息处理控制实施与基准相比较的策略外（完全自动化的控制通常不会因人为失误而失效），CPA 不能利用以前审计中获取的有关控制运行有效性的审计证据，而是需要每年获取有关控制有效性的审计证据。

3.对于自动化控制

（1）如果信息技术一般控制有效且关键的自动化信息处理控制未发生任何变化，CPA 就不需要对该自动化信息处理控制实施前推测试。

（2）如果 CPA 在期中对重要的信息技术一般控制实施了测试，则通常还需要对其实施前推程序。

【注意】

整改后的内部控制需要在基准日之前运行足够长的时间，CPA 才能得出整改后的内部控制是否有效的结论。

二、控制测试的范围

1.测试人工控制的最小样本规模★★★

控制运行频率	控制运行的总次数	测试的最小样本规模区间
每年 1 次	1	1
每季 1 次	4	2
每月 1 次	12	2～5
每周 1 次	52	5～15
每天 1 次	250	20～40
每天多次	大于 250 次	25～60

上表假设控制的运行偏差率预期为零。如果预期偏差率不为零，CPA 应当扩大样本规模。★★★

2.发现偏差时的处理★★

（1）如果某控制偏差是被另外一项控制所发现的，则可能意味着被审计单位存在有效的检查性控制。（内控实质上是有效的）★★

（2）由于有效的内部控制不能为实现控制目标提供绝对保证，单项控制并非一定要毫无偏差地运行，才被认为有效。★★

（3）当测试发现一项控制偏差，且该偏差不是系统性偏差时，CPA 可以扩大样本规模进行测试。如果测试后再次发现偏差，则 CPA 可以得出该控制无效的结论。如果扩大样本规模没有再次发现偏差，则 CPA

可以得出控制有效的结论。★★★

【多项选择题】（2020 年改）对于注册会计师执行内部控制审计时发现的控制偏差，下列说法中，正确的有（ ）。

A. 如果发现的控制偏差是系统性偏差，应当考虑对审计方案的影响

B. 如果发现的控制偏差是系统性偏差，应当扩大样本规模进行测试

C. 如果发现的控制偏差是人为有意造成的，应当考虑舞弊的可能迹象

D. 如果发现控制偏差，应当确定偏差对与所测试控制相关的风险评估的影响

『正确答案』ACD

『答案解析』如果发现的控制偏差是系统性偏差或人为有意造成的偏差，注册会计师应当考虑舞弊的可能迹象以及对审计方案的影响，选项 AC 正确。如果确定控制偏差是系统偏差或舞弊导致，扩大样本规模通常无效，选项 B 错误；如果发现控制偏差，注册会计师应当确定对下列事项的影响：（1）与所测试控制相关的风险的评估；（2）需要获取的审计证据；（3）控制运行有效性的结论，选项 D 正确。

第 02 讲 内部控制缺陷评价

第五节 企业层面控制的测试（略）

第六节 业务流程、应用系统或交易层面控制的测试

【知识点】识别和了解相关控制（理解）

预防性控制通常用于正常业务流程的每一项交易。

检查性控制通常不适用于业务流程中所有交易。

通常，应首先询问那些级别较高的人员，再询问级别较低的人员，以确定他们认为应该运行哪些控制，以及哪些控制是重要的。这种“从高到低”的询问方法使 CPA 能迅速地辨别被审计单位重要的控制，特别是检查性控制。

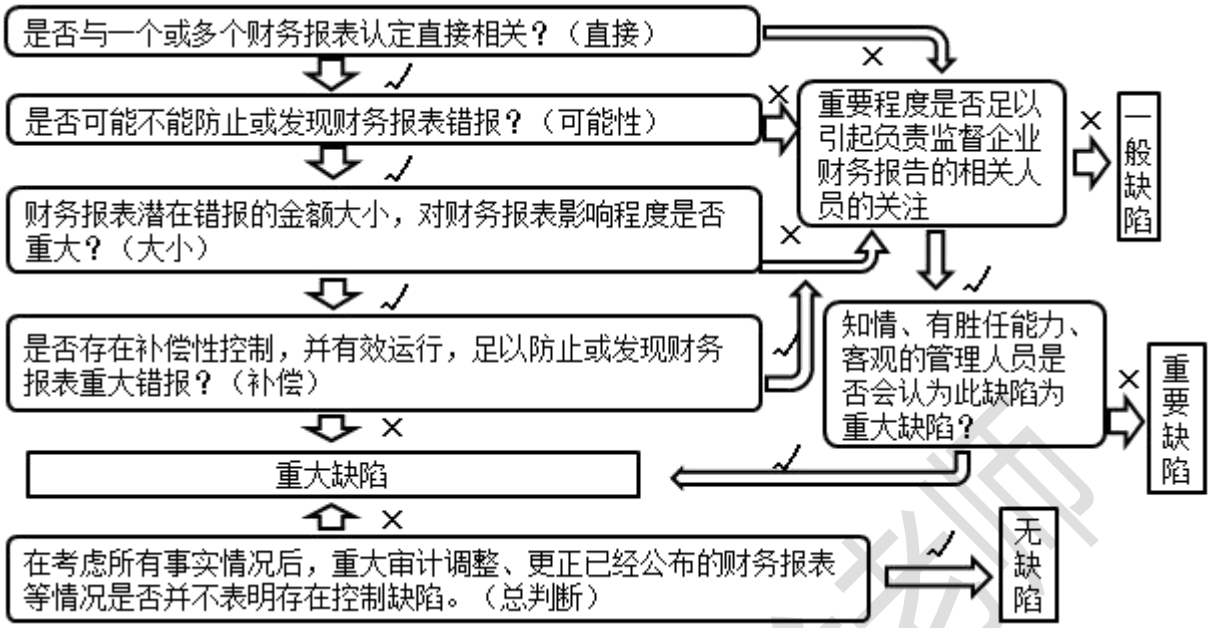
从级别较低人员处获取的信息，应向级别较高的人员核实其完整性，以确定他们是否与级别较高的人员所理解的预定控制相符。

CPA 并不需要了解与每一控制目标相关的所有控制。如果多项控制能够实现同一目标，CPA 不必了解与该目标相关的每一项控制。

第七节 信息系统控制的测试（略）【参考第五章】

第八节 内部控制缺陷评价

内部控制缺陷评价的步骤



【案例】控制缺陷的评价——一般缺陷

法师豆豆执行甲公司内部控制审计，财务报表整体重要性确定为 2000 万元，实际执行的重要性水平为 1000 万元。在对付款授权进行控制测试时，其中一项程序是检查付款发票是否有适当的审批且有相关的文件对其进行支持这一关键控制，这项控制活动与 1600 万元的发票交易相关，选择 25 笔付款并测试它们是否经过了适当的审批，理想状态下应没有异常。但测试结果表明有 1 笔付款（与维修维护相关）未经过授权。

步骤一：发现的缺陷是否与一个或多个财务报表认定直接相关？

由于该缺陷涉及支出，直接影响财务报表认定。

步骤二：该项缺陷是否可能不能防止或发现财务报表错报？

是，付款没有得到审批，有可能导致错报。

步骤三：该项缺陷可能导致财务报表潜在错报的金额大小？

涉及支出问题的总金额是 1600 万元，大于 1000 万元的实际执行的重要性水平。

步骤四：是否存在补偿性控制，并有效运行，足以防止或发现财务报表重大错报？

经了解和测试，维修与维护服务环节存在下列**补偿性控制**：

维修与维护服务环节的采购订单审批和付款审批流程中存在权限分离机制，因此采购订单审批和付款发票审批需要多人合作进行（已测试且该控制有效）。

对采购订单的审批与政策保持一致（已测试且该控制有效）。

每月进行成本中心和盈亏状况审阅，即将实际成本和费用与预算数据进行对比。对于误差，差异容忍度为 100 万元，对于差异大于 100 万元的情况会进行调查（已测试且控制有效）。

步骤五：该缺陷的重要程度是否足以引起负责监督企业财务报告的相关人员的关注？

否。

因此，该缺陷为一般缺陷。

【提示】★ ★

①评价控制缺陷是否可能导致错报时，CPA **无需**将错报发生的概率**量化**为某特定的**百分比或区间**。

②通常**小金额**错报比大金额错报发生的**概率更高**。

【不定项选择题】（2017 年、2019 年改）【非考试题型】下列有关内部控制审计业务中评价控制缺陷的说法，正确的有（ ）。

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是否可能导致错报时，无需量化错报发生的概率

C.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

D.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

E.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

『正确答案』BCD

『答案解析』即使存在补偿性控制，在满足一定的条件下也有可能评估为重大缺陷。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。

第九节 完成内部控制审计工作

一、形成内部控制审计意见

（1）在对内部控制的有效性形成意见后，CPA 应当**评价企业内部控制评价报告**对相关法律**法规规定的要素的列报**是否完整和恰当。

（2）在**整合审计**中，CPA 在完成内部控制审计和财务报表审计后，应当**分别**对内部控制和财务报表**出具**审计**报告**，并签署**相同的日期**。

二、获取书面声明（了解）

CPA 应当获取经被审计单位签署的书面声明。

书面声明的内容应当包括：

①被审计单位董事会认可其对建立健全和有效实施内部控制负责；

②被审计单位已对内部控制进行了评价，并编制了内部控制评价报告；

③被审计单位没有利用注册会计师在内部控制审计和财务报表审计中执行的程序及其结果作为评价的基础；

④被审计单位根据内部控制标准评价内部控制有效性得出的结论；

⑤被审计单位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；

⑥被审计单位已向注册会计师披露导致财务报表发生重大错报的所有舞弊，以及其他不会导致财务报表发生重大错报，但涉及管理层、治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；

⑦注册会计师在以前年度审计中识别出的且已与被审计单位沟通的重大缺陷和重要缺陷是否已经得到解决，以及哪些缺陷尚未得到解决；

⑧在基准日后，内部控制是否发生变化，或者是否存在对内部控制产生重要影响的其他因素，包括被审计单位针对重大缺陷和重要缺陷采取的所有纠正措施。

正保会计网校吕尤老师

【注意】

如果被审计单位拒绝提供或以其他不当理由回避书面声明，CPA 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。

此外，CPA 应当评价拒绝提供书面声明这一情况对其他声明（包括在财务报表审计中获取的声明）的可靠性的影响。

三、沟通相关事项★★★

对于重大缺陷和重要缺陷，CPA 应当以书面形式与管理层和治理层沟通。

书面沟通应当在 CPA 出具内部控制审计报告之前进行。

CPA 应当以书面形式与管理层沟通其在审计过程中识别的所有其他内部控制缺陷，并在沟通完成后告知治理层。在进行沟通时，CPA 无须重复自身、内部审计人员或被审计单位其他人员以前书面沟通过的控制缺陷。

虽然并不要求 CPA 执行足以识别所有控制缺陷的程序，但是，注册会计师应当沟通其注意到的内部控制的所有缺陷。

内部控制审计不能保证 CPA 能够发现严重程度低于重大缺陷的所有控制缺陷。

CPA 不应在内部控制审计报告中声明，在审计过程中没有发现严重程度低于重大缺陷的控制缺陷。

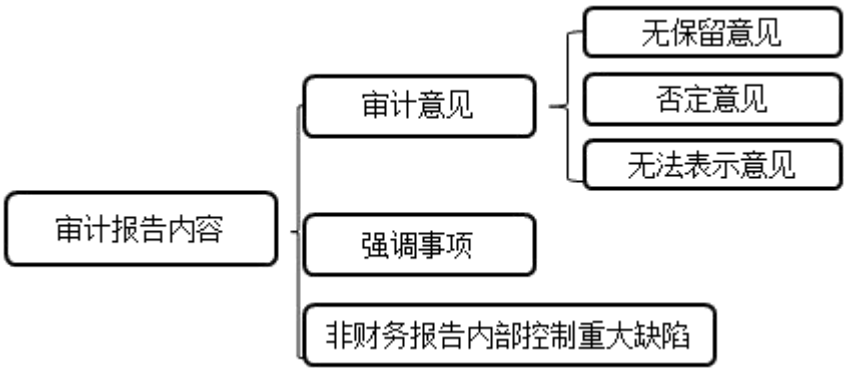
第十节　出具内部控制审计报告

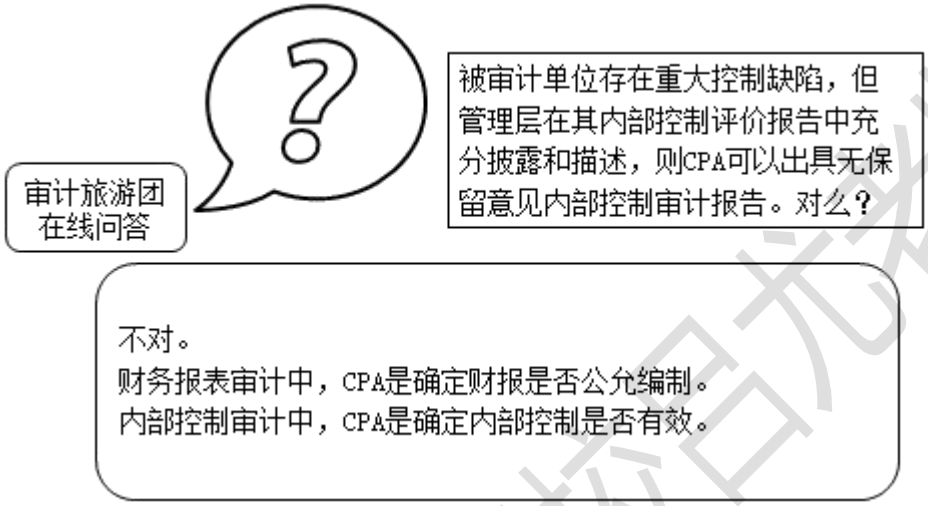
一、内部控制审计报告要素

内部控制审计报告包括下列要素：

1. 标题。（统一规范“内部控制审计报告”）
2. 收件人。
3. 引言段。（说明企业的名称和内控已经过审计）
4. 企业对内部控制的责任段。
5. 注册会计师的责任段。
6. 内部控制固有局限性的说明段。
7. 财务报告内部控制审计意见段。
8. 非财务报告内部控制重大缺陷描述段。
9. 注册会计师的签名及盖章。
10. 会计师事务所的名称、地址及盖章。
11. 报告日期。

二、内控审计报告意见类型及内容★★★





三、非无保留意见的内部控制审计报告

1.否定意见报告 ★★★

（1）对 CPA 的要求

①如果认为内部控制存在一项或多项重大缺陷，除非审计范围受到限制，CPA 应当对内部控制发表否定意见。

②如果对内部控制的有效性发表否定意见，CPA 应当确定该意见对财务报表审计意见的影响，并在内部控制审计报告中予以说明。（eg：如果影响到财报审计意见，CPA 应在内控审计否定意见段增加类似说明“我们已经考虑了上述重大缺陷对审计程序的性质、时间安排和范围的影响。”）★★★

（2）CPA 对企业内部控制评价报告的考虑

①如果重大缺陷尚未包含在企业内部控制评价报告中，CPA 应当在内部控制审计报告中说明重大缺陷已经识别、但没有包含在企业内部控制评价报告中。（他们发现了但没说）

②如果企业内部控制评价报告中包含了重大缺陷，但 CPA 认为这些重大缺陷未在所有重大方面得到公允反映，CPA 应当在内部控制审计报告中说明这一结论，并公允表达有关重大缺陷的必要信息。（他们说了，说的不恰当）

2.无法表示意见报告

如果审计范围受到限制，CPA 应当解除业务约定或出具无法表示意见的内部控制审计报告。

（1）审计报告内容及沟通： ★ ★ ★

①CPA 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，以避免误解。

②如果在已执行的有限程序中发现内部控制存在重大缺陷，CPA 应当在内部控制审计报告中对重大缺陷做出详细说明。（与财报审计一样，发现都要说）

③只要认为审计范围受到限制将导致无法获取发表审计意见所需的充分、适当的审计证据，CPA 不必执行任何其他工作即可对内部控制出具无法表示意见的内部控制审计报告。（与财报审计不一样，财报审计活要继续干，内控审计拍拍屁股走人）

范围受限 足以无法表示	财报：活继续干，有错得说！ 内控：活不干了，有错得说！

（2）一些特殊考虑事项：★ ★ ★

①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，CPA 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 CPA 应当在内部控制审计报告中增加强调事项段或者在 CPA 的责任段中，就这些实体未被纳入评价范围和内部控制审计范围这一情况，作出与被审计单位类似的恰当陈述。

②如果认为被审计单位有关该项豁免权的陈述不恰当，CPA 应当提请其作出适当修改。如果被审计单位未作出恰当修改，CPA 应当在内部控制审计报告的强调事项段中说明被审计单位的陈述需要修改的理由。

四、强调事项

1. 总体要求

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，CPA 应当在内部控制审计报告中增加强调事项段予以说明。

CPA 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。

2. 增加强调事项段的具体情形

（1）企业内部控制评价报告对要素的列报不完整或不恰当，CPA 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。（报告有问题）

（2）CPA 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，CPA 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。（期后有新事儿）

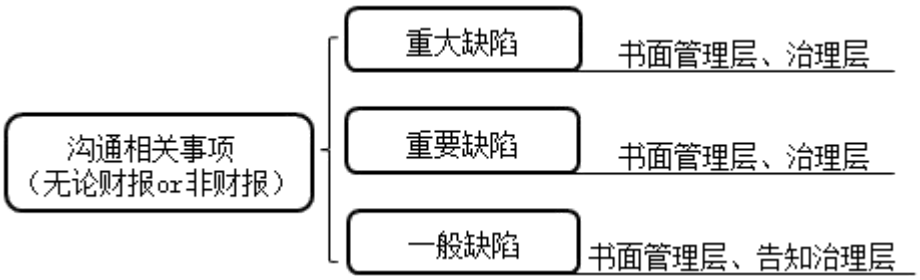
（3）法律法规豁免不将某些实体纳入内控评价范围时。（可以增加，非应当，参看前序无法表示意见特殊情况）

（4）被审计单位对豁免的陈述不恰当且未恰当修改，CPA 应当在内部控制审计报告的强调事项段中说明被审计单位的陈述需要修改的理由。

五、非财务报告内部控制重大缺陷

如果在审计过程中注意到的非财务报告内部控制存在重大缺陷，CPA 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，但无须对其发表审计意见。（eg：发展战略、法规遵循、经营效率效果，etc）

正保会计网校吕先老师



六、对期后事项的考虑

CPA 应当针对期后期间，询问并检查下列信息：

（口诀：官方报告+其他业务信息）

（1）在期后期间出具的内部审计报告或类似报告；

（2）其他 CPA 出具的涉及被审计单位内部控制缺陷的报告；

（3）监管机构发布的涉及被审计单位内部控制的报告；

（4）CPA 在执行其他业务中获取的、有关被审计单位内部控制有效性的信息。

还应当考虑获取期后期间的其他文件，并进行检查。

【注意】

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，CPA 应当对内部控制发表否定意见。（基准日已经存在的）

如果 CPA 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。（基准日已经存在的）

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。

区别	财务报表审计	内控审计
目标	财务报表是否在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制发表审计意见	对内部控制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重大缺陷进行披露
对内部控制进行了解和测试的目的	识别、评估和应对重大错报风险，据此确定实质性程序的性质、时间安排和范围，并获取与财务报表是否在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制相关的审计证据，以支持对财务报表发表审计意见	对内控有效性发表审计意见
测试内部控制运行有效性的范围要求	下列情况之一时，CPA 应当设计和实施控制测试： （1）在评估认定层次重大错报风险时，预期控制运行有效； （2）仅实施实质性程序不能提供认定层次充分、适当的审计证据。 如果以上两种情况均不存在，CPA 可能	针对所有重要账户和列报的每一相关认定获取控制设计和运行有效性的审计证据

	对部分认定，甚至对全部认定不测试内部控制运行有效性。	
测试内部控制的期间要求	（1）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。 （2）如果拟信赖的控制自上次测试后未发生变化，且不属于旨在减轻特别风险的控制，可利用以前审计获取的有关控制运行有效性的审计证据，但每三年至少对控制测试一次。	（1）需要获取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）内运行有效的审计证据。 （2）不得采用“每三年至少对控制测试一次”的方法，应当在每一年度中测试内部控制（对自动化控制在满足特定条件情况下所采用的与基准相比较策略除外）
评价控制缺陷	需要确定识别出的内部控制缺陷单独 or 连同其他缺陷是否构成值得关注的内部控制缺陷	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 or 重大缺陷
沟通控制缺陷	（1）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。 （2）应当及时向相应层级的管理层通报下列内部控制缺陷： ①已向 or 拟向治理层通报的值得关注的内部控制缺陷，除非在具体情况下不适用直接向管理层通报，此项需要采用书面形式通报； ②在审计过程中识别出的，其他方尚未向管理层通报而注册会计师根据职业判断认为足够重要从而值得管理层关注的内部控制其他缺陷，可以采用书面 or 口头形式。	（1）对于重大和重要缺陷，以书面形式与治理层和管理层沟通，书面沟通应在注册会计师出具内部控制审计报告前进行；如果 CPA 认为审计委员会和内部审计机构对内部控制的监督无效，应当就此以书面形式直接与董事会沟通。 （2）以书面形式与管理层沟通在审计过程中识别的所有内部控制其他缺陷（包括注意到的非财务报告内部控制缺陷），并在沟通完成后告知治理层
审计报告的形式和内容以及所包括的意见类型	（1）按照中国注册会计师审计准则的规定出具财务报表审计报告。 （2）无保留、保留、否定、无法表示意见。	（1）按照《企业内部控制审计指引》和《企业内部控制审计指引实施意见》的规定出具内部控制审计报告。 （2）审计意见类型包括无保留、否定、无法表示意见。
未获取书面声明	无法表示意见	解除业务约定 or 无法表示意见

【简答题】（2021 年改）ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计上市公司豆豆公司 2021 年度财务报表和 2021 年末财务报告内部控制，采用整合审计方法执行审计。与内部控制审计相关的部分事项如下：

要求：针对下述第（1）至（5）项，逐项指出 A 注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

（1）2021 年 5 月，豆豆公司对其部分业务信息系统和财务信息系统进行了升级，与采购业务相关的内部控制因此发生变化。考虑到审计效率，A 注册会计师仅测试了变更之后的内部控制设计和运行的有效

性。

『正确答案』（1）恰当。

（2）豆豆公司共有 30 个银行账户，A 注册会计师将财务经理每月复核银行存款余额调节表识别为一项关键控制。因该控制执行频率为每月一次，A 注册会计师选取 5 份银行存款余额调节表测试了该控制，测试结果满意。

『正确答案』（2）不恰当。控制共发生 360 次/应采用控制频率为每天多次的样本量/应选取 25 至 60 份银行存款余额调节表。

（3）在执行期中审计时，A 注册会计师发现豆豆公司某项每月执行一次的控制存在缺陷。豆豆公司于 2021 年 12 月完成整改。A 注册会计师测试了整改后的控制，认为该控制在 2021 年 12 月 31 日是有效的。

『正确答案』

（3）不恰当。整改后的控制在基准日前没有运行足够长的时间/整改后的控制应至少运行 2 个月。

（4）豆豆公司的实际控制人豆豆于 2021 年 12 月归还了其年内违规占用的豆豆公司大额资金，A 注册会计师据此认为与资金占用相关的内部控制在 2021 年末不存在缺陷。

『正确答案』（4）不恰当。归还资金无法证明不存在缺陷/违规占用大额资金表明存在控制缺陷。

（5）因受疫情影响无法对豆豆公司某境外重要联营企业执行审计工作，A 注册会计师对豆豆公司 2021 年度财务报表发表了保留意见。考虑到内部控制审计范围不包括联营企业的内部控制，A 注册会计师认为该事项不影响内部控制审计意见。

『正确答案』（5）恰当。

正保会计网校官方老师