

第5号审计准则

——与财务报表审计相结合的 财务报告内部控制审计

美国公众公司会计监督委员会 (PCAOB) 制定发布并授权翻译

企业内部控制标准委员会秘书处
(财 政 部 会 计 司)

组织翻译

张宜霞 主译 刘玉廷 主审

F275.2/182

2008

企业内部控制丛书

第5号审计准则

——与财务报表审计相结合的
财务报告内部控制审计

美国公众公司会计监督委员会 (PCAOB) 制定发布并授权翻译

企业内部控制标准委员会秘书处
(财 政 部 会 计 司)

组织翻译

张宜霞 主译 刘玉廷 主审

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大 连

© 东北财经大学出版社 2008

图书在版编目 (CIP) 数据

第 5 号审计准则——与财务报表审计相结合的财务报告内部控制审计 / 美国公众公司会计监督委员会制定、发布; 张宜霞主译. —大连: 东北财经大学出版社, 2008.6

(企业内部控制丛书)

书名原文: Auditing Standard No. 5 – An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements

ISBN 978 – 7 – 81122 – 402 – 3

I .财… II .①美… ②美… ③张… III.企业管理—会计报表—会计检查 IV.F275.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 084202 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总编室: (0411) 84710523

营销部: (0411) 84710711

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连海大印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm×240mm 字数: 93 千字 印张: 8 插页: 1

2008 年 6 月第 1 版

2008 年 6 月第 1 次印刷

责任编辑: 于梅 王莹

责任校对: 何笑

封面设计: 张智波

版式设计: 刘瑞东

ISBN 978 – 7 – 81122 – 402 – 3

定价: 20.00 元

翻译说明

研究借鉴世界主要经济体加强内部控制的做法经验和经典文献，对推进我国企业内部控制体系建设、提高我国内部控制标准的科学性和前瞻性具有积极意义和重要作用。根据企业内部控制标准委员会第一次全体会议精神，在世界银行的资助下，我们组织翻译了《第5号审计准则——与财务报表审计相结合的财务报告内部控制审计》一书，供企业内部控制标准委员会委员、咨询专家和各界读者参考。

本书由企业内部控制标准委员会秘书处委托浙江工商大学副教授张宜霞博士主译，企业内部控制标准委员会秘书长、财政部会计司司长刘玉廷博士主审。参加译稿审核工作的还有财政部会计司李玉环、朱海林、胡兴国、李莉、王宏、王晶，审计署办公厅赵圣伟，中国证监会程绪兰、李维友，中国银监会张德海、张继飞，中国保监会罗胜和有关中央管理企业的同志。

东北财经大学出版社为本书的出版做了大量工作，谨此致谢！

企业内部控制标准委员会秘书处
(财政部会计司)

2008年5月

企业内部控制标准委员会

主席

王 军

财政部副部长

副主席

李小雪

中国证券监督管理委员会纪委书记

邵 宁

国务院国有资产监督管理委员会副主任

委员（以姓氏笔划为序）

王光远

福建省审计厅副厅长

王兆星

中国银行业监督管理委员会副主席

王国樑

中国石油天然气集团公司总会计师

许大华（女）

财政部条法司副司长

孙月英（女）

中国远洋运输总公司总会计师

刘玉廷

财政部会计司司长

刘 萍（女）

中国资产评估协会副会长、秘书长

朱建弟

上海立信长江会计师事务所主任会计师

张为国

中国证监会首席会计师

张 颖

深圳证券交易所副总经理

杨 亚

中国三峡开发总公司总会计师

杨雄胜

南京大学教授、博士生导师

吴安迪（女）

中国电信集团公司副总经理

李瑞华

财政部会计资格评价中心主任

陈毓圭

中国注册会计师协会秘书长

周放生

国资委企业改革局助理巡视员

周载群

中国银行副行长

周勤业

上海证券交易所副总经理

骆家驩	中国机械工业集团公司总会计师
段景泉	民生人寿保险公司总裁
胡静林	财政部办公厅主任
高一斌	北京国家会计学院院长
袁 力	中国保险监督管理委员会主席助理
袁海尧	财政部企业司副司长
耿 虹（女）	财政部监督检查局局长
顾惠忠	第一航空集团副总经理、总会计师
董大胜	审计署副审计长
魏明海	中山大学教授、博士生导师

秘书长

刘玉廷（兼）	财政部会计司司长
--------	----------

总目录

第 5 号审计准则——与财务报表审计相结合的财务报告 内部控制审计	1
第 5 号审计准则——与财务报表审计相结合的财务报告 内部控制审计（英文）	55

第 5 号审计准则

——与财务报表审计相结合的财务报告
内部控制审计

美国公众公司会计监督委员会制定发布

目 录

引言	5
审计的结合	6
规划审计工作	7
风险评估的作用	8
审计的调整	9
应对舞弊风险	9
利用他人的工作	10
重要性	11
应用自上而下的方法	12
识别主体层面的控制	12
控制环境	13
期末财务报告流程	14
识别重要账户和披露以及它们的相关认定	15
了解错报的可能来源	17
实施穿行测试	17
选择要测试的控制	18
测试控制	19
测试设计有效性	19
测试运行有效性	19
风险与所要获取证据的关系	20
控制测试的性质	22
控制测试的时间	22
控制测试的范围	23
前延（roll-forward）程序	23
以后年度审计的特殊考虑	23
评价识别出的缺陷	24

重大漏洞的迹象	26
终结	27
形成意见	27
获取书面声明	27
沟通某些事项	29
内部控制报告	30
单独或联合的报告	31
报告日期	34
重大漏洞	34
期后事项	35
附录	
附录 A 定义	37
附录 B 专题	40
审计的结合	40
多场所的范围确定决策	42
利用服务机构	43
自动控制的标杆管理	46
附录 C 特殊的报告情形	49
报告的修改	49
根据联邦证券法规申报的材料	52

引言

1. 本准则制定的要求和提供的指引，适用于审计师接受委托对与财务报表审计^①相结合的管理层对财务报告内部控制有效性的评估^②实施的审计（财务报告内部控制审计）。

2. 有效的财务报告内部控制为财务报告的可靠性和对外财务报表的编制提供合理保证。^③如果存在一个或多个重大漏洞（material weakness），那么，公司财务报告内部控制就不能被认为是有效的。^④

3. 审计师在财务报告内部控制审计中的目标是对公司财务报告内部控制的有效性发表意见。因为如果存在一个或多个重大漏洞，公司内部控制就不能被认为是有效的，所以，为了形成发表意见的依据，审计师必须规划和实施审计，以获得适当的（competent）证据，它要足以对在管理层评估中指明的日期是否存在重大漏洞提供合理保证。^⑤即使财务报表没有重大错报，财务报告内部控制也可能存在一个重大漏洞。

4. 一般公认审计准则^⑥适用于财务报告内部控制审计。那些准则规定了技术培训、审计师的熟练程度、独立性以及运用应有的职业关注，包括职业怀疑。这个准则制定的外勤和报告准则适用于财务报告内部控制审计。

① This auditing standard supersedes Auditing Standard No. 2, *An Audit of Internal Control over Financial Reporting Performed in Conjunction with An Audit of Financial Statements*, and is the standard on attestation engagements referred to in Section 404(b) of the Act. It also is the standard referred to in Section 103(a)(2)(A)(iii) of the Act.

② Terms defined in Appendix A, *Definitions*, are set in boldface type the first time they appear.

③ See Securities Exchange Act Rules 13a-15(f) and 15d-15(f), 17 C.F.R. §§ 240.13a-15(f) and 240.15d-15(f); Paragraph A5.

④ See Item 308 of Regulation S-K, 17 C.F.R. § 229.308.

⑤ See AU sec. 230, *Due Professional Care in the Performance of Work*, for further discussion of the concept of reasonable assurance in an audit.

⑥ See AU sec. 150, *Generally Accepted Auditing Standards*.

5. 审计师应当使用适当的、公认的控制框架来实施其财务报告内部控制审计，它要与管理层在对公司财务报告内部控制的有效性进行年度评价时使用的框架相同。^①

审计的结合

6. 财务报告内部控制审计应当与财务报表审计相结合。虽然两种审计的目标是不同的，但是审计师必须规划和实施审计工作，以实现两种审计的目标。

7. 在财务报告内部控制审计和财务报表审计相结合的综合审计中，审计师应当设计控制测试，以同时实现两种审计的目标：

（1）获取充分的证据，以支持审计师对年末财务报告内部控制的意见；

（2）获取充分的证据，以支持审计师为财务报表审计而实施的控制风险评估。

8. 获取充分的证据，以支持财务报表审计的控制风险评估为低水平，通常允许审计师减少在其他情况下对财务报表发表意见所必需的工作量（见附录 B 对审计结合的补充指引）。

注：在某些情况下，特别是在审计规模较小、不太复杂的公司时，审计师可以选择不把财务报表审计的控制风险评

^① See Securities Exchange Act Rules 13a-15(c) and 15d-15(c), 17 C.F.R. §§ 240.13a-15(c) and 240.15d-15(c). SEC rules require management to base its evaluation of the effectiveness of the company's internal control over financial reporting on a suitable, recognized control framework (also known as control criteria) established by a body or group that followed due-process procedures, including the broad distribution of the framework for public comment. For example, the report of the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (known as the COSO report) provides such a framework, as does the report published by the Financial Reporting Council, Internal Control Revised Guidance for Directors on the Combined Code, October 2005 (known as the Turnbull Report).

估为低水平。在这样的情况下，审计师对控制运行有效性实施的测试主要是为了支持其对公司财务报告内部控制年末是否有效的意见。在确定就某项控制的有效性形成结论所必需的测试时，审计师实施财务报表审计程序的结果也应当为其风险评估提供信息。

规划审计工作

9. 审计师应当适当规划财务报告内部控制审计，并适当监督每一个助手。在规划一项综合审计时，审计师应当评价下列事项对公司的财务报表和财务报告内部控制来说是否重要，如果重要，它们将会如何影响审计师实施的程序：

（1）审计师在执行其他约定业务时获得的对公司财务报告内部控制的了解；

（2）影响公司所在行业的事项，比如财务报告行为、经济状况、法律和法规以及技术变革；

（3）与公司经营有关的事项，包括公司的组织机构、经营特点和资本结构；

（4）公司的经营状况或公司财务报告内部控制最近发生变动的程度；

（5）审计师对重要性、风险以及与确定重大漏洞有关的其他因素的初步判断；

（6）审计委员会^①或管理层以前获知的控制缺陷；

（7）公司注意到的法律或监管事项；

（8）可获得的与公司财务报告内部控制有效性有关的证

^① If no audit committee exists, all references to the audit committee in this standard apply to the entire board of directors of the company. See 15 U.S.C. §§ 78c(a)58 and 7201(a)(3).

据的类型与内容；

（9）对财务报告内部控制有效性的初步判断；

（10）公司有关评价财务报表重大错报的可能性和公司财务报告内部控制有效性的公开信息；

（11）审计师在客户接受和保持评价中对被评价公司风险的了解；

（12）公司经营的相对复杂性。

注：许多规模较小的公司，其经营不太复杂。此外，一些规模较大的、复杂的公司，其业务单元或流程可能不太复杂。可以表明经营不太复杂的因素包括：业务种类较少；业务流程和财务报告系统不太复杂；会计职能更为集中；高级管理层在日常经营活动中广泛参与；管理层级较少，且每一层级拥有的控制范围宽泛。

风险评估的作用

10. 风险评估是本准则描述的整个审计过程的基础，包括确定重要账户和披露（significant accounts and disclosures）及相关认定（relevant assertions），选择要测试的控制，以及确定为测试某一特定控制所必需的证据。

11. 公司财务报告内部控制某一特定区域可能存在重大漏洞的风险程度与审计师应当投入该区域的审计关注（audit attention）存在直接的关系。此外，公司财务报告内部控制没有防止或发现由舞弊导致的错报的风险通常要高于没有防止或发现错误的风险。审计师应当将更多的精力放在最高风险区域。反之，对那些没有以合理可能性（reasonable possibility）导致财务报表发生重大错报的控制来说，即使存在缺陷，也没有必要进行测试。

12. 组织机构、业务单元或流程的复杂性将在审计师实

施风险评估和确定必要的程序中发挥重要的作用。

审计的调整

13. 公司的规模和复杂性及其业务流程和业务单元会影响公司实现许多控制目标的方式。公司的规模和复杂性也会影响错报的风险和应对这些风险所必需的控制。作为风险导向方法的自然延伸, 审计的调整是非常有效的, 并适用于对所有公司的审计。因此, 规模较小、不太复杂的公司, 甚或规模较大、不太复杂的公司为实现其控制目标而采用的方式可以与较复杂的公司不同。^①

应对舞弊风险

14. 在规划和实施财务报告内部控制审计时, 审计师应当考虑舞弊风险的评估结果。^②作为识别和测试主体层面的控制(第 22 条开始论述)和选择要测试的其他控制(第 39 条开始论述)的一部分, 审计师应当评价公司的控制是否充分应对已识别出的由舞弊导致的重大错报风险, 以及那些打算用来应对管理层凌驾于其他控制之上的风险的控制。可以应对这些风险的控制包括:

(1) 对重大异常交易的控制, 特别是那些导致延迟或异

^① The SEC Advisory Committee on Smaller Public Companies considered a company's size with respect to compliance with the internal control reporting provisions of the Act. See Advisory Committee on Smaller Public Companies to the United States Securities and Exchange Commission, Final Report, at p. 5 (April 23, 2006).

^② See paragraphs .19 through .42 of AU sec. 316, *Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit*, regarding identifying risks that may result in material misstatement due to fraud.

常日记账记录的交易；

(2) 对日记账记录以及在期末财务报告流程内做出调整的控制；

(3) 对关联方交易的控制；

(4) 与重要的管理层估计相关的控制；

(5) 会减少管理层虚构或不当管理财务结果的动机或压力的控制。

15. 如果审计师在财务报告内部控制审计中识别出用来防止或发现舞弊的控制存在缺陷，那么，在财务报表审计中针对重大错报的风险制定反应策略时，审计师应当按照 AU316 节第 44 条和第 45 条的规定考虑这些缺陷。

利用他人的工作

16. 审计师应当评价为减少其亲自执行的工作而要利用他人工作的程度。AU322 节“审计师在财务报表审计中对内部审计职能的考虑”适用于财务报表审计和财务报告内部控制审计相结合的综合审计。

17. 为了实施内部控制审计，审计师无论如何都会利用内部审计师、公司员工（除内部审计师以外）以及在管理层或审计委员会指导下工作的提供财务报告内部控制有效性相关证据的第三方的工作，或得到他们的直接帮助。在财务报告内部控制审计和财务报表审计相结合的综合审计中，审计师也可以利用这些工作来获得证据，以支持审计师为财务报表审计而实施的控制风险评估。

18. 审计师计划利用他人的工作，应当评估那些人的胜任能力和客观性，以确定可以利用他人工作的程度。胜任能力和客观性越强，审计师可以利用这些工作的程度越高。审计师应当应用 AU322 节第 9~11 条来评估内部审计师的胜任