上市公司实施企业内部控制规范体系监管问题解答
证监会企业内部控制规范体系实施领导小组
会计部函〔2012〕62 号

一、问：会计师事务所从事 2011 年执行企业内部控制规
范体系上市公司的内部控制审计时应关注哪些问题？

的内部控制审计培训。
（二）内部控制缺陷整改后运行时间对审计结论的影响
注册会计师在执行内控审计业务时，应充分考虑对于审计
中识别内部控制缺陷后至审计基准日之前，被审计单位是否有
足够的时间完成缺陷整改，并且确保整改后的内部控制运行满
足最短期间（或整改后内部控制的最少运行次数）以及最少测
试数量的要求，使得注册会计师能够获得充分的测试样本规模，
完成测试并得出整改后内部控制是否有效的结论。如被审计单
位没有足够的时间完成整改或是无法确保整改后的内部控制运
行能够满足最短运行时间，应当充分考虑该情况对审计结论的
影响。
（三）关注内部控制审计现场工作启动时间对审计程序的
影响
整改后的内部控制需要在基准日之前运行足够长的时间，
注册会计师才能得出整改后的内部控制是否有效的结论。注册
会计师需考虑内部控制审计现场工作启动时间较晚对审计程序
的影响：
注册会计师在内部控制审计中识别出某项控制缺陷，如果
被审计单位没有足够的缺陷整改时间及整改后控制运行时间

的，注册会计师在接受内部控制审计业务时，应当与被审计单
位沟通这一情况。
注册会计师实施内部控制审计时应当亲自执行了解潜在错
报的来源并识别相应控制的程序，或对提供直接帮助的人员的
工作进行督导。注册会计师不应因审计工作启动时间较晚而降
低相关审计程序的执行标准及要求。
注册会计师应当参照《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，评价他人的专业胜任
能力和客观性，以确定可利用的程度。注册会计师不应因审计
工作启动时间较晚而利用客观程度低的人员的工作以及专业胜
任能力低的人员的工作。
注册会计师在内部控制审计中识别出某项控制缺陷，如果
被审计单位没有足够的缺陷整改时间及整改后控制运行时间
的，注册会计师应直接进入缺陷评估程序，评价控制缺陷的影
响程度。
内部控制审计现场工作启动时间较晚，如果在内部控制审
计中识别出某项控制缺陷，注册会计师应当评价该项缺陷对财
务报表审计中已经实施及拟实施的实质性程序的性质、时间安
排和范围的影响。

（四）内部控制审计收费的合理预估
注册会计师应根据被审计单位的具体情况界定内部控制审
计的范围，合理安排审计资源、制定审计计划及应实施的审计
程序，并据此合理预估实施内部控制审计的成本。
中国证监会将关注内部控制审计收费明显过低的内部控制
审计业务，并加强对其内部控制审计质量的监督。
二、问：在 2011 年内控审计中，注册会计师如果仅针对
自愿试点类企业在试点中按照监管规定选定的母公司及重要子
公司实施内部控制审计，内部控制审计报告中应如何说明该情
况？
答：注册会计师承接财务报告内部控制审计业务，如果仅
针对自愿类试点企业在试点中按照监管规定选定的母公司及重
要子公司进行内部控制审计工作，需要在内部控制审计报告中
明确说明相关情况，包括：
在审计报告标题中根据实际的审计范围明确“针对母公司
及重要子公司内部控制的审计报告”；
在审计报告意见段中明确实际的审计范围；
在审计报告注册会计师责任段中明确说明审计范围界定的
依据；

在审计报告中说明纳入审计范围的上市公司母公司及重要
子公司总资产、营业收入和净利润三项指标占 2010 年度合并
财务报表相应指标的具体比例。
三、问：被审计客户财务报表审计过程中出现重大审计调
整或前期差错更正时，如何考虑其对基准日与财务报告相关内
部控制审计结论的影响？
答：被审计客户的当期财务报表审计过程中出现重大审计
调整或重大前期差错更正，注册会计师在进行与财务报告相关
内部控制审计时，应将其视为内部控制可能存在重大缺陷的迹
象。注册会计师不应仅因被审计客户当期存在重大审计调整或
是在当期发生对前期财务报表差错的更正，即认为财务报告内
部控制存在重大缺陷。
    注册会计师应合理运用职业判断，识别及评估重大审计调
整或重大前期差错更正产生的原因，确定其是否是由于某一项
或几项财务报告内部控制的缺陷导致的。对于与重大审计调整
或重大前期差错更正相关的内部控制缺陷，注册会计师应确定
其于审计基准日是否仍然存在。若被审计单位当期未进行整改
或整改后的控制仍未能有效执行，注册会计师应将其纳入缺陷
评估程序。