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？

答：同上市公司的财务报表审计业务相同，按照《证券法》
规定，只有具备证券期货相关业务资格的会计师事务所才能够
从事上市公司内部控制审计业务。具有证券期货相关业务资格
的会计师事务所在承接 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业务时，应当关注以下方面：
（一）关注事务所内部对内控审计业务准备的充分性
在内部控制审计专业标准方面，会计师事务所应已具备成
熟的内部控制审计方法，已建立完善的内部控制审计执业标准；

在内部管理方面，事务所已设置能够有效运行的与内部控
制审计业务相关的质量控制程序；
在专业团队建设方面，事务所应能够为每个审计项目团队
配备具备熟练掌握内部控制审计方法，拥有内部控制审计经验
的业务骨干人员，并对所有参与内部控制审计的人员提供适当

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。