

第三章

内部控制审计概论

引导案例：

从一则历史资料中追寻企业内部控制审计的踪影。

一般来看,内部控制审计的提出最早要算 2002 年美国《萨班斯—奥克斯利法案》第 404 条款中提及的“要求上市公司管理当局评估财务报告内部控制的有效性”有关内容,此后美国上市公司会计监督委员会于 2004 年 4 月 9 日正式发布了题为“连同财务报表审计的财务报告内部控制审计”的第 2 号审计准则。要求被证券交易法所认定为首次递交的公司,在会计年度结束于 2004 年 12 月 31 日或之后的就要遵循《萨班斯—奥克斯利法案》第 404 条款的规定,对外报告和披露内部控制审计情况(其他公司直至会计年度结束于 2005 年 12 月 31 日或之后的才遵循内部控制报告和披露的规定)……

要求：讨论你对“连同财务报表审计的财务报告内部控制审计”这句话的理解,你认为企业内部控制审计的产生与财务报表审计具有怎样的关系?

第一节 企业内部控制审计概述

根据我国《企业内部控制审计指引》第二条,内部控制审计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。内部控制审计的过程包括确认和评价企业控制设计及控制运行缺陷和缺陷等级,分析缺陷形成原因,提出改进内部控制建议等。与传统的财务会计报表审计相比,内部控制审计是注册会计师为企业提供的—项新业务或附加业务。

一、内部控制审计的产生和发展

1. 内部控制审计在国外的产生和发展

内部控制是企业的一项重要管理活动,主要试图解决三方面的基本问题,即财务报告及相关信息的可靠性、资产的安全完整及对法律法规的遵循,安然、世通等一系列公司财务报表舞弊事件发生后,人们认识到健全有效的内部控制对预防此类事件的发生至关重要。各国政府监管机构、企业界和会计职业界对内部控制的重视程度也进一步提升,从注重财务报告本身可靠性转向注重对保证财务报告可靠性机制的建设,也就是通过过程的有效保证结果的有效。资本市场上的投资者甚至社会公众要求企业披露其与内部控制相关的信息,并

要求经过注册会计师审计以增强信息的可靠性。1991年美国颁布《联邦储蓄保险公司法案》,要求资产高于2亿美元的金融机构管理层提供内部控制有效性评价报告,同时要求此类金融机构“聘请独立审计师出于鉴证之目的而对其内部控制进行评估并报告结果”。

2001年12月,美国最大的能源公司(安然公司)申请破产保护后,一些大公司相继爆出丑闻。特别是2002年6月美国世纪通公司会计丑闻被认为彻底打垮了美国投资者对美国资本市场的信心。为了改变这一局面,2002年7月,美国国会和政府通过了《萨班斯—奥克斯利法案》,第一次对财务报告内部控制的有效性提出了明确的要求。该法案涉及内部控制的条款主要有以下几条。

(1)第103款规定,对管理层财务报告内部控制评估的审计师报告,需要评价公司的内部控制政策和程序是否包括详细程度合理的记录,以准确公允地反映公司的资产交易和处置情况;内部控制是否合理保证公司对发生的交易活动进行了必要的记录,以满足财务报告编制符合公认会计原则的要求;是否合理保证公司的管理层和董事会对公司的收支活动进行了合理授权。

(2)第302款规定,公司首席执行官和首席财务官应当对所提交的年度或季度报告签署书面证明,证明中涉及内部控制的内容包括:签字人员有责任建立和维护一套内部控制程序,并且这套内部控制程序的设计应当确保企业内部其他管理人员都能够知道公司及其纳入合并范围的子公司的所有重大信息,尤其在定期报告编制期间;保证在财务报告编制之前90天内已经对公司内部控制的有效性进行了评价;将关于内部控制有效性的结论反映在报告中;向外部审计师和公司董事会下的审计委员会报告了在内部控制设计或运行中对公司财务信息的记录、加工、汇总,以及报告产生不利影响的所有重大控制缺陷和重要控制弱点。

(3)第404款规定,根据1934年证券交易法中13(a)或15(d)款要求递交年报的公司,管理层需要对财务报告的内部控制进行报告。同时,该条款要求这些公司的审计师对管理层的评估进行认证和报告。

2006年,日本颁布《金融机构与交易法》,借鉴美国模式建立了日本公众公司的内部控制审计制度;同年,欧盟修订“欧洲议会和欧盟理事会指令”,明确要求注册会计师应向公司审计委员会报告财务报告内部控制的重大缺陷。通过实施企业内控审计识别、分析、认定、报告内部控制,尤其是重大缺陷,是注册会计师审计的重要职责。

2. 内部控制审计在国内的引进和发展

1996年,财政部发布《独立审计具体准则第9号——内部控制和审计风险》,首次提出内部控制审计概念。2002年美国出台的《萨班斯—奥克斯利法案》为我国重视和加强企业内部控制,以及发展内部控制审计事业提供了参照。2002—2006年这一时期,国内学术界和审计实践界对内部控制审计含义探讨出的代表性观点有以下两点。

(1)认为内部控制审计是从传统的会计事项为基础的详细审计转化和发展过来的一种新型审计方式,指出内部控制审计的定义是以内部控制为对象,在评审被审计单位内部控制制度的基础上,决定抽查会计资料的内容、范围和程序,据以进行符合性和实质性测试的一

种审计方法。

(2) 认为内部控制审计是传统审计向管理审计发展过程中的一种延伸审计方法,指出内部控制审计是审计组织在开展财务收支审计、任期经济责任审计、经济效益审计等管理型审计项目过程中的伴生品,是以促进企业加强管理、提高效益为目的的一种建设性的审计方式,是对客户的一种附加服务。

2006年2月我国《注册会计师审计准则》中,明确提出注册会计师要按照风险导向审计理念,提高对企业内部控制的重视,深入了解被审计单位内部控制及严格按照要求执行控制测试,更加强调控制测试与实质性测试的综合运用,这为后来的内部控制审计发展奠定基础。为了支持和促进我国注册会计师行业跨越式发展,维护国家经济信息安全,2009年10月,国务院办公厅转发财政部《关于加快发展我国注册会计师行业的若干意见》中,明确提出“在巩固财务会计报告审计、资本验证、涉税鉴证等业务的基础上,积极向企事业单位内部控制、管理咨询、并购重组、资信调查、专项审计、业绩评价、司法鉴定、投资决策、政府购买服务等相关业务领域延伸,推动大型会计师事务所业务转变和升级,加速向高端型、高附加值、国际化业务发展”。

2010年4月,随着我国《企业内部控制审计指引》的制定,内部控制审计工作正式摆上工作日程,从而完成了从认识、吸收到付诸实践的过程。今后,随着内部控制审计事业的日益发展,内部控制审计必将不断走向成熟和完善。

二、内部控制审计相关概念

所谓内部控制审计,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。

1. 企业内部控制审计基于特定基准日

注册会计师基于基准日(如年末12月31日)内部控制的有效性发表意见,而不是对财务报表涵盖的整个期间(如一年)的内部控制的有效性发表意见。但这并不意味着注册会计师只关注企业基准日当天的内部控制,而是要考察企业一个时期内(足够长的一段时间)内部控制的设计和运行情况。

基准日不是一个简单的时点概念,而是体现内部控制这个过程向前的延续性。注册会计师所采用的内部控制审计的程序和方法,也体现了这种延续性。

2. 对财务报告内部控制关注度大于非财务报告内部控制关注度

注册会计师应当对财务报告内部控制的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。

一般认为,财务丑闻的频发导致监管部门要求对企业内部控制进行强制审计,所以,内部控制审计的基本出发点之一是,为了保证企业财务信息的可靠性和投资者利益。正因为如此,许多国家要求注册会计师对企业内部控制中与财务报告相关的控制(财务报告内部控制)进行审计。但是,如果企业仅关注财务报告内部控制,就不利于内部控制规范的全面实施及企业风险管控能力的提升,因此,内控审计指引第四条第二款规定,注册会计师应当对

财务报告内部控制的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。

财务报告内部控制是指企业为了合理保证财务报告及相关信息的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。非财务报告内部控制是指除财务报告内部控制之外的其他控制,通常是为了合理保证经营的效率效果、遵守法律法规、实现发展战略而设计和运行的控制,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无关的控制。

三、企业内部控制审计与财务报表审计关系

企业内部控制审计制度的确立,改变了企业在上市或再融资时才委托注册会计师对内部控制进行审计的局面,使得企业内部控制审计与财务报告审计一样,成为经常性、周期性业务,上市公司每年要与年报一同公布企业内部控制审计报告。

财务报告审计是为了提高财务报告的可信度,重在审计“结果”,而内部控制审计是对保证企业财务报告质量的内在机制的审计,重在审计“过程”。如果发现被审计单位内部控制存在重大缺陷,注册会计师需要对整改后的控制考察足够长的时间后,才能得出控制是否有效的结论,进而决定是否签发无保留意见的审计报告。但内部控制审计的根本目的还是要保证报表的可靠性。

内部控制审计是会计师事务所接受委托,对特定基准日企业内部控制设计与运行的有效性进行审计,并发表审计意见。审计内容包括企业治理结构、机构设置、企业文化、人力资源政策等内部控制环境因素,以及企业识别风险的评估程序、应对风险的具体措施、信息传递有效性、保证内部控制规范建设和有效运行的机制等,全面评价企业设计和运行的内部控制是否能够合理保证财务报告及相关信息的合法、真实、完整,以及用于保护资产安全的内部控制是否可靠。

虽然与财务报表审计在具体目标、保证程度、评价要求、报告类型等属性上存在实质性差异,但在技术层面和实务工作中,两者审计模式、程序、方法等存在着相同之处,风险识别、评估、应对等大量工作内容相近,有很多的基础工作可以共享,在一项审计中发现的问题还可以为另一项审计提供线索和思路。

基于上述原因,两项审计完全可以整合进行。由同一家事务所进行整合审计,不仅有利于提高审计效果和效率,降低审计成本,减少重复劳动,而且可以避免审计判断出现不一致的情形,降低企业聘请不同事务所实施审计的负担。

四、内部控制审计的局限性

由于内部控制存在固有限制,因此存在不能防止和发现错报的可能性,并且由于情况变化可能导致内部控制变得不恰当,或对控制政策和程序遵循的程度降低,因此根据内部控制审计结果推测未来内部控制的有效性具有一定风险。另外,内部控制审计工作不能对被审计单位内部控制整体不存在重大缺陷提供绝对保证。

第二节 整合审计的基础、意义和互动关系

一、企业内部控制审计与财务报表审计整合的基础和意义

目前,比较一致的观点认为企业内部控制审计与财务报表审计应当整合进行。一般将这两种审计整合进行的审计模式称为“整合审计”。

(一) 整合的基础

1. 对内部控制的共同关注

内部控制审计要求对企业控制设计和运行的有效性进行测试,财务报表审计中也要求了解企业的内部控制,并在需要时测试控制,这是两种审计的相同之处,也是整合审计中应整合的部分。

2. 对重要性的确定和风险评估趋同

财务报告内部控制审计与财务报表审计通常使用相同的重要性,在实务中两者很难分开。因为注册会计师在审计财务报表时,需要获得的信息在很大程度上依赖注册会计师对内部控制有效性得出的结论。注册会计师可以利用在一种审计中获得的结果为另一种审计中的判断和拟实施的程序提供信息。另外,审计准则所要求的风险导向审计与内部控制规范体系所要求的风险评估,在理念和方法上是趋于一致的,因此,整合审计具有较好的基础。

(二) 整合的意义

将企业内部控制审计与财务报表审计整合进行,其基本意义在于符合成本效益原则。尽管从法规的角度为如何进行内部控制审计和财务报表审计提供了选择,但从审计的成本效益观念上看,内部控制审计与财务报表审计更适宜整合进行。在审计实务中,一般内部控制审计和财务报表审计要在规定的时间内一同完成,同时企业要在同一时间同时公布审计报告和内部控制审计报告,因此,企业聘请两家会计师事务所分别对其内部控制和财务报表进行审计,无论是从审计时间、审计成本还是从审计协调上来看,都是不可取的。

鉴于整合审计在节约审计及提高审计综合效益方面的优越性,比较一致的观点认为企业内部控制审计与财务报表审计更适宜整合进行,而且,在审计实施过程中注册会计师应重点关注与财务报告相关的内部控制。

二、企业内部控制审计与财务报表审计整合的互动关系

《企业内部控制审计指引》规定,注册会计师可以将内部控制审计与财务报表审计整合进行,既可以整合审计,也可以单独进行内部控制审计。理解这一规定,要明确两点:一是内部控制审计与财务报表审计是两种不同的审计业务,两种审计的目标不同;二是内部控制审计与财务报表审计可以整合起来进行。鉴于两种审计的目标不同,审计指引要求在整合审计中,注册会计师对内部控制设计与运行的有效性进行测试,要同时实现以下两个

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。

整合审计的要点,就是在内部控制审计中获取充分、适当的证据,支持注册会计师在财务报表审计中对内部控制的风险评估结果;同时,在财务报表审计中获取充分、适当的证据,支持注册会计师在内部控制审计中对内部控制的有效性发表意见。整合审计的互动关系如图 3-1 所示。

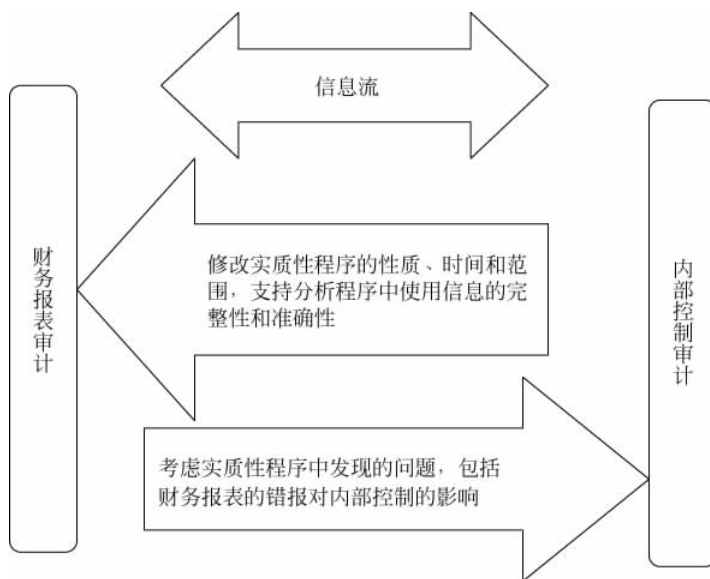


图 3-1 整合审计的互动关系示意图

在图 3-1 中,对整合审计互动关系的理解关键在于两方面:一是实施财务报表审计时,注册会计师可以利用内部控制审计的结果来修改实质性程序的性质、时间和范围,并且可以利用该结果来支持分析程序中所使用信息的完整性和准确性。在确定实质性程序的性质、时间和范围时,注册会计师需要慎重考虑识别出控制缺陷。二是实施内部控制审计时,注册会计师需要评估财务报表审计时实质性程序中发现问题的影响。最重要的是,注册会计师需要重点考虑财务报表审计中发现的财务报表错报,考虑这些错报对评价内部控制有效性的影响。

从美国公共会计公司(会计师事务所)整合进行财务报表审计和财务报告内部控制审计的通常作法来看,内部控制审计团队一般先于财务报表审计团队 1~2 个月的时间进入被审计单位,在对财务报告内部控制有效性进行总体评价的基础上,对实施财务报表审计的性质、时间和范围作出适当调整和完善后,通过对财务报表的实质性分析复核,再来验证财务报表内部控制的有效性。

从第五章起,我们将在整合审计的背景下,来探讨企业内部控制审计有关的具体问题。

本章小结

根据《萨班斯-奥克斯利法案》精神,企业管理层必须每年对财务报告内部控制进行报告,同时要求这些公司的审计师对管理层的评估进行认证和报告。在国内,随着2010年《企业内部控制审计指引》的制定和发布,内部控制审计工作正式摆上工作日程。内部控制审计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。企业内部控制审计与财务报表审计可以整合进行,称为整合审计。财务报表审计与内部控制审计具有互动关系,实施财务报表审计时,注册会计师可以利用内部控制审计的结果来修改实质性程序的性质、时间和范围,并且可以利用该结果来支持分析程序中所使用的信息的完整性和准确性。实施内部控制审计时,注册会计师需要评估财务报表审计时实质性程序中发现问题影响。

习题

一、思考题

1. 简述企业内部控制审计在国内外的产生和发展历程。
2. 企业内部控制审计的特征有哪些? 如何理解这些特征?
3. 企业内部控制审计与财务报表审计进行整合的基础有哪些? 意义如何?
4. 试述在整合审计背景下企业内部控制审计与财务报表审计的互动关系如何?

二、实训题

(一) 判断题

1. 企业内部控制审计的主体是政府审计组织及其人员。 ()
2. 企业内部控制审计是对某一会计年度跨度内的内部控制设计与运行的有效性进行审计。 ()
3. 2006年2月我国《注册会计师审计准则》中,明确提出注册会计师要按照风险导向审计理念。 ()
4. 恰当的审计程序是指审计程序的性质、时间和范围是恰当的。 ()
5. 内部控制审计工作能够对被审计单位内部控制整体不存在重大缺陷提供绝对保证。 ()
6. 财务报告内部控制审计与财务报表审计通常使用相同的重要性,在实务中两者很难分开。 ()
7. 审计准则所要求的风险导向审计与内部控制规范体系所要求的风险评估,在理念和方法上是格格不入的。 ()
8. 注册会计师可以将企业内部控制审计与财务报表审计整合进行,既可以整合审计,也可以单独进行内部控制审计。 ()
9. 企业内部控制审计与财务报表审计更适宜整合进行。 ()
10. 在整合审计过程中,对企业内部控制审计有利,但对财务报表审计是无益的。 ()

(二) 单项选择题

1. 2002年7月,(),第一次对财务报告内部控制的有效性提出了明确的要求。
 - A.《联邦储蓄保险公司法案》
 - B.《萨班斯-奥克斯利法案》
 - C.《金融机构与交易法》
 - D. 欧洲议会和欧盟理事会指令
2. 我国内部控制审计概念最早提出的时间是在()。
 - A. 1996年
 - B. 2001年
 - C. 2006年
 - D. 2008年
3. 下列关于企业内部控制审计与财务报表审计的关联性的说法中,不正确的是()。
 - A. 在财务报表审计中所获取的证据能够为内部控制审计所利用
 - B. 现代意义上的财务报表审计也离不开对企业内部控制的了解和测试
 - C. 内部控制审计与财务报表审计不能进行整合
 - D. 在企业内部控制审计中,注册会计师应主要关注与财务报表相关的内部控制
4. ()是指在实现内部控制审计目标,注册会计师根据审计准则和职业判断实施的恰当的审计程序的总和。
 - A. 内部控制审计的主体
 - B. 内部控制审计的对象
 - C. 内部控制审计的范围
 - D. 内部控制审计的程序
5. 企业内部控制体系覆盖企业经营和管理的方方面面,使企业内部控制审计的范围具有()。
 - A. 确定性
 - B. 独立性
 - C. 扩展性
 - D. 关联性
6. 将企业内部控制审计与财务报表审计整合进行,其基本意义在于()。
 - A. 符合成本效益原则
 - B. 符合权责发生制原则
 - C. 符合财务报表审计重于内部控制审计原则
 - D. 符合内部控制审计重于财务报表审计原则
7. 在企业内部控制审计实施过程中注册会计师应重点关注()。
 - A. 与财务报告相关的内部控制
 - B. 与财务报告无关的内部控制
 - C. 设计有效的内部控制
 - D. 运行有效的内部控制
8. 在整合审计中,企业内部控制审计与财务报表审计的整合实际上是传递()。
 - A. 实物流
 - B. 技术流
 - C. 人员流
 - D. 信息流
9. 实施企业内部控制审计时,注册会计师需要评估财务报表审计时实质性程序中发现问题的影响。最重要的是()。
 - A. 重点考虑财务报表审计中发现的财务报表错报,考虑这些错报对评价内部控制有效性的影响
 - B. 重点考虑财务报表审计中发现的财务报表错报,考虑这些错报是否为重大错报
 - C. 重点考虑财务报表审计中发现的内部控制中的差错,考虑这些差错对评价内部控制有效性的影响
 - D. 重点考虑财务报表审计中发现的内部控制中的差错,考虑这些差错是否为重大缺陷

10. 整合审计的要点,就是在内部控制审计中获取充分、适当的证据,支持注册会计师在财务报表审计中对内部控制的风险评估结果;同时,在财务报表审计中获取充分、适当的证据,支持注册会计师在内部控制审计中对内部控制的有效性发表意见。这实际上是发生在两种审计之间的一种()关系。

- A. 互斥 B. 互动 C. 先后 D. 以上都不对

(三) 多项选择题

1. 下列属于《萨班斯-奥克斯利法案》第 404 款规定内容的是()。
 - A. 公司首席执行官和首席财务官应当对所提交的年度或季度报告签署书面证明
 - B. 管理层需要对财务报告的内部控制进行报告
 - C. 审计师对管理层的评估进行认证和报告
 - D. 审计师对被审计单位内部控制有效性负主要责任
2. 内部控制审计除了具备独立性、权威性等审计的一般特征之外,还具有以下三方面突出特征()。
 - A. 与财务报表审计的关联性
 - B. 审计范围的扩展性和审计时间的延伸性
 - C. 内部控制审计的局限性
 - D. 与财务报表审计的无关性
3. 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,以同时实现两种审计目标()。
 - A. 获取充分、适当的审计证据,支持在内部控制审计中对内部控制有效性发表的意见
 - B. 获取充分、适当的审计证据,支持在内部控制审计中对内部控制客观性发表的意见
 - C. 获取充分、适当的证据,支持在财务报表审计中对固有风险的评估结果
 - D. 获取充分、适当的证据,支持在财务报表审计中对控制风险的评估结果
4. 下列关于企业内部控制审计的说法中正确的是()。
 - A. 内部控制审计的范围是指在实现内部控制审计目标,注册会计师根据审计准则和职业判断实施的恰当的审计程序的总和
 - B. 企业的内部控制是否存在缺陷尤其是重大缺陷,需要在一段时期的持续和一贯的表现来验证
 - C. 注册会计师在对特定基准日内部控制的有效性发表意见前,需要获取内部控制在一段足够长的时间有效运行的证据
 - D. 注册会计师可以针对拟了解和测试的控制的性质和重要程度来考虑审计范围
5. 下列给出了企业内部控制审计存在局限性的理由,其中正确的是()。
 - A. 由于内部控制存在固有限制,存在不能防止和发现错报的可能性
 - B. 由于情况变化可能导致内部控制变得不恰当,或者对控制政策和程序遵循的程度降低
 - C. 内部控制审计工作不能对被审计单位内部控制整体不存在重大缺陷提供绝对保证
 - D. 根据内部控制审计结果推测未来内部控制有效性的准确性较高

6. 企业内部控制审计与财务报表审计进行整合的基础可以是()。
- A. 对内部控制的共同关注 B. 对重要性的确定趋同
- C. 对风险评估的趋同 D. 审计目标相同
7. 企业内部控制审计与财务报表审计应整合的部分有()。
- A. 了解企业的内部控制的设计
- B. 在需要的情况下对内部控制的运行有效性进行测试
- C. 对交易和事项实施实质性程序
- D. 对账户余额和列报实施实质性程序
8. 下列关于企业内部控制审计与财务报表审计的说法中正确的是()。
- A. 内部控制审计与财务报表审计是两种不同的审计业务
- B. 内部控制审计与财务报表审计的目标不同
- C. 内部控制审计与财务报表审计可以整合起来进行
- D. 在整合审计中,注册会计师对内部控制设计与运行的有效性进行测试具有双重目标
9. 实施财务报表审计时,注册会计师可以利用内部控制审计的结果来()。
- A. 修改实质性程序的性质、时间和范围
- B. 修改控制测试的性质、时间和范围
- C. 支持分析程序中所使用的信息的完整性和准确性
- D. 支持函证程序中所使用的信息的完整性和准确性
10. 下列关于整合审计作法中比较可行的有()。
- A. 内部控制审计团队先于财务报表审计团队 1~2 个月的时间进入被审计单位
- B. 内部控制审计团队对财务报告内部控制有效性进行总体评价,财务报表审计团队据以对实施财务报表审计的性质、时间和范围做出适当的调整和完善
- C. 通过对财务报表的实质性分析复核,来验证财务报表内部控制的有效性
- D. 将内部控制审计与财务报表审计结论进行整合,形成一份总的审计报告