

风险导向审计模式下的内部控制

李视友

(青岛农业大学经济与管理学院 青岛 266109)

【摘要】 风险导向审计非常重视财务报表重大错报风险,对错报风险的识别、评估和应对贯穿于整个审计过程之中。内部审计是风险导向审计的基础,了解被审计单位内部控制制度是注册会计师必须实施的风险评估程序,控制测试则属于进一步审计程序。

【关键词】 风险导向审计 内部控制 控制测试

一、了解被审计单位的内部控制制度

在风险导向审计模式下,风险评估是一项非常重要的程序。风险评估是指以了解被审计单位及其环境为内容,以识别和评估财务报表重大错报风险为目的,在设计 and 实施进一步审计程序之前实施的程序。《中国注册会计师审计准则第 1211 号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》指出,注册会计师应当了解被审计单位及其环境,以足够识别和评估财务报表重大错报风险,设计和实施进一步审计程序。可见,风险评估过程首先是从了解被审计单位及其环境开始的,而其中了解被审计单位的内部控制制度是了解被审计单位及其环境的重要内容。换言之,注册会计师了解被审计单位内部控制制度是为了识别和评估财务报表重大错报风险,以设计和实施进一步审计程序。

根据财政部 2008 年颁布实施的《企业内部控制基本规范》的规定,内部控制是指“由企业董事会、监事会、经理层和全体员工实施的、旨在实现控制目标的过程。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。”

1. 企业内部控制的主要内容。企业建立与实施的内部控制应当包括下列要素:

(1)内部环境:企业实施内部控制的基础,一般包括治理结构、机构设置及权责分配、内部审计、人力资源政策、企业文化等。

(2)风险评估:企业及时识别、系统分析经营活动中与实现内部控制目标相关的风险,合理确定风险应对策略。

(3)控制活动:企业根据风险评估结果,采用相应的控制措施,将风险控制在可承受范围之内。

(4)信息与沟通:企业及时、准确地收集、传递与内部控制相关的信息,确保信息在企业内部、企业与企业外部之间进行有效沟通。

(5)内部监督:企业对内部控制制度建立与实施情况进行监督检查,评价内部控制制度的有效性,发现内部控制制度缺

陷并及时加以改进。

上述关于内部控制的定义及其要素的规定与《中国注册会计师审计准则第 1211 号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》的规定基本一致。可见,内部控制的目标既包括财务报告及相关信息的真实完整,也包括资产的安全、经营的效率和效果以及经营管理的合法合规。但注册会计师的审计目标是对财务报表的合法性、公允性发表审计意见,所以注册会计师考虑的并不是被审计单位整体的内部控制情况,而只是与财务报表审计相关的内部控制情况。与审计相关的内部控制,包括被审计单位为实现财务报告及相关信息真实完整目标而设计和实施的所有控制。注册会计师应当运用职业判断,考虑一项控制单独或连同其他控制是否与评估重大错报风险有关,是否与针对评估的风险设计和实施进一步审计程序有关。

2. 注册会计师了解被审计单位内部控制的主要方面。主要包括以下两方面的内容:一是评价内部控制的设计,二是确定内部控制是否得到执行。评价内部控制的设计是指考虑一项控制单独或连同其他控制是否能够有效防止或发现并纠正重大错报;内部控制是否得到执行是指某项控制存在且被审计单位正在使用。设计不当的控制可能表明内部控制存在重大缺陷,而设计良好的控制如果得不到贯彻执行也会如一纸空文,形同虚设。因此,评价内部控制设计与确定内部控制是否得到执行同样重要,两者不可偏废。

注册会计师在确定内部控制是否得到执行时,显然应当首先考虑控制的设计。在获取有关控制设计和执行的审计证据时,注册会计师通常可以实施的程序包括:①询问被审计单位的人员;②观察特定控制的运用;③检查文件和报告;④追踪交易在财务报告信息系统中的处理过程(即穿行测试)。

3. 注册会计师在了解被审计单位的内部控制时,应当按照内部控制的五个要素分别评价其设计及执行情况。在评价被审计单位的内部环境时,注册会计师应当重点关注构成内部环境的下列要素:公司治理结构、机构设置及权责分配、内部审计情况、对胜任能力的重视程度、人力资源政策与实务、

企业文化建设情况。在评价被审计单位风险评估过程的设计和执行情况时,注册会计师应当确定管理层如何识别与财务报告相关的经营风险,如何评估该风险的重要性及发生的可能性,以及如何采取措施实现对风险的有效控制。在评价被审计单位控制活动的设计和执行情况时,注册会计师应当重点关注以下控制措施:不相容职务分离控制、授权审批控制、会计系统控制、财产保护控制、预算控制、运营分析控制和绩效考评控制等。在评价被审计单位与财务报告相关的信息系统与沟通过程的设计和执行情况时,注册会计师应当从下列方面了解与财务报告相关的信息系统:①在被审计单位经营过程中,对财务报表具有重大影响的各类交易;②在信息技术和人工系统中,对交易生成、记录、处理和报告的程序;③与交易生成、记录、处理和报告有关的会计记录、支持性信息和财务报表中的特定项目;④信息系统如何获取除各类交易之外的对财务报表具有重大影响的事项和情况;⑤被审计单位编制财务报告的过程,包括作出的重大会计估计和披露。

注册会计师还应当了解被审计单位如何就财务报告的岗位职责、与财务报告相关的重大事项进行内部沟通,以及管理层如何与治理层(特别是审计委员会)进行沟通,被审计单位如何与外部(包括监管部门)进行沟通等。在评价被审计单位内部监督的设计和执行情况时,注册会计师应当重点关注内部监督机构的职责与权限、内部监督的程序与方法,以及通过日常监督和专项监督相结合,能否及时评价控制的设计和运行,并根据评价的结果采取必要的纠正措施。

二、对被审计单位的内部控制制度进行测试

注册会计师通过风险评估程序了解被审计单位及其环境,充分识别和评估财务报表的重大错报风险之后,便要考虑如何应对评估的重大错报风险问题,包括针对评估的财务报表层次重大错报风险确定总体应对措施,并针对评估的认定层次重大错报风险设计和实施进一步审计程序,以将审计风险降至可接受的最低水平。进一步审计程序是相对风险评估程序而言,是指注册会计师针对评估的各类交易、账户余额、列报的认定层次重大错报风险实施的审计程序,包括控制测试和实质性程序。可见,了解被审计单位的内部控制属于“风险评估程序”,而控制测试则属于“进一步审计程序”。了解被审计单位内部控制是实施控制测试的前提。通过对被审计单位内部控制的了解,如果能够确认控制存在且被审计单位正在使用,就具备了进行控制测试的基础。

控制测试的目的是测试内部控制运行有效性。注册会计师在了解被审计单位的内部控制时,应当确定内部控制是否存在以及是否得到执行。这里的“测试内部控制运行的有效性”与“确定内部控制是否得到执行”是两个不同的概念,前者关注的是内部控制的执行结果是否有效,后者关注的是内部控制的执行过程是否遵循规定。所以,“测试内部控制运行的有效性”与“确定内部控制是否得到执行”所需获取的审计证据是不同的。在确定内部控制是否得到执行时,注册会计师只需抽取少量的交易进行检查或观察某几个时点即可。但在测试内部控制运行的有效性时,注册会计师需要抽取足够数量

的交易进行检查或对多个不同时点进行观察,以确定内部控制是否在各个不同时点按照既定设计得以有效执行。

虽然控制测试与了解内部控制的目的不同,所需获取的审计证据也不相同,但为获取审计证据两者采用的审计程序类型基本相同,均包括询问、观察、检查和穿行测试。此外,为了提高审计效率,注册会计师通常可以考虑在了解内部控制的同时测试内部控制运行的有效性。了解被审计单位的内部控制是风险评估程序中必须执行的审计程序,但控制测试不是必须执行的审计程序。《中国注册会计师审计准则第1231号——针对评估的重大错报风险实施的程序》第二十六条规定,当存在下列情形之一时,注册会计师应当实施控制测试:①在评估认定层次重大错报风险时,预期控制的运行是有效的;②仅实施实质性程序不足以提供认定层次充分、适当的审计证据。这是注册会计师实施控制测试的两个前提条件。

从另一个角度考虑,当存在下列情形之一时,注册会计师通常不需实施控制测试:①通过了解内部控制后认为相关控制不存在;或相关控制虽然存在,但被审计单位并未执行;或相关控制存在且被审计单位正在使用,但预期控制的运行无效。②实施实质性程序足以提供认定层次充分、适当的审计证据。总之,无论是否实施控制测试,都依赖于注册会计师较高的执业判断能力。

值得注意的是,一方面控制测试的结果会影响实质性程序的性质、时间和范围,如果注册会计师对控制测试的结果不满意,就应当考虑扩大实质性程序的范围。另一方面,实施实质性程序的结果又可能反过来影响控制测试结果,如果注册会计师实施实质性程序时发现被审计单位没有识别出的重大错报,则通常表明内部控制存在重大缺陷。此时,注册会计师就应当考虑这一结果对评价相关控制运行有效性的影响,如降低对相关控制的信赖程度、调整实质性程序的性质、扩大实质性程序的范围等。虽然控制测试与实质性程序都是“进一步审计程序”,但是无论控制测试是否实施,实质性程序都是必须执行的,即注册会计师必须针对所有重大的各类交易、账户余额、列报实施实质性程序。

综上所述,虽然风险导向审计是以制度基础审计模式为基础发展起来的新的审计模式,但这种审计模式并没有完全脱离制度基础审计模式,没有取消对内部控制的了解与测试。在风险导向审计模式下,了解被审计单位内部控制是注册会计师必须实施的程序,控制测试则是“进一步审计程序”,其中,了解内部控制是实施控制测试的前提。控制测试与实质性程序均属于“进一步审计程序”,两者相互影响。是否实施控制测试依赖于注册会计师的执业判断,实施控制测试可能减少实质性程序,但绝不能完全取消实质性程序。

主要参考文献

1. 中国注册会计师协会.中国注册会计师执业准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 刘明辉.审计.大连:东北财经大学出版社,2007
3. 张洪发等.控制测试内涵与误区分析.财务与会计,2008;5