

论内部控制的自我评估与外部审计鉴证

吴永民 杨娜

(兰州理工大学经济管理学院 兰州 730050)

【摘要】 本文分析了内部控制自我评估与审计鉴证的内容、程序,重点揭示内部审计在内部控制的内部评估中的作用,并从理论上剖析了内部控制的自我评价、内部审计与审计鉴证的关系。

【关键词】 内部控制 自我评估 内部审计 审计鉴证 信息披露

安然事件等财务丑闻曝光后,美国紧急出台了《萨班斯—奥克斯利法案》(简称“SOX法案”),法案第404节对公司内部控制信息披露做出了强制性规范,即要求公司在财务报告中披露内部控制的自我评价报告,并要求注册会计师对公司的自我评价报告出具审核意见。我国证券监管部门也在积极推动上市公司实施内部控制评价:2000年11月证监会首次发布《公开发行证券公司信息披露编报规则》,要求公开发行证券的商业银行、保险公司、证券公司的招股说明书正文应专题说明内控制度的完整性、合理性和有效性;2008年6月28日,财政部等五部委联合发布了《企业内部控制基本规范》,要求上市公司自2009年7月1日起施行,上市公司应当对本公司内部控制的有效性进行自我评价并披露年度自我评价报告。

根据监管部门的规定,上市公司的内部控制评价报告还需要注册会计师出具审计鉴证意见才能与其他财务报告一并向公众披露。因此,从理论上厘清内部控制的内部评估与审计鉴证的关系对于审计理论与实践具有非常重要的作用。

一、国内外研究现状

1. 国外研究现状。Ragahunandan和Rama(1994)对财富(Fortune)100家公司的年报进行研究,发现,有80家提供了涉及内部控制的信息。McMullen等(1996)对1993年221家公司的年报进行研究,发现,有742家提供了内部控制信息,占33.4%。Hermanson(2000)以问卷调查的方式考察了美国9类财务报表使用者对内部控制信息的需求,其调查结论强烈肯定内部控制对企业管理和减少错弊的作用,认为提供内部控制信息可以促使管理层改进内部控制、加强监督,加上审计师的验证则可进一步强化这一作用。Bupa(2004)认为SOX法案的颁布对上市公司的内部控制信息披露提出了强制性要求,对财务报告的舞弊有一定抑制作用,但实施成本很高。Maria等(2006)研究了按照证监会要求进行披露的公司实施内部控制的隐含成本与内部控制有效性之间的关系,发现披露有内部控制缺陷的公司与披露没有内部控制缺陷的公司相比付出了更高的成本。J.Efrim、Boritz和Ping Zhang(2006)运用博弈论分析了内部控制报告和管理者薪酬之间的关系,认为管理层对内部控制信息披露的成本较为关注。Leone(2007)研究了年报中披露

内部控制缺陷的上市公司,发现影响内部控制信息披露的因素包括组织结构的复杂性、重要的组织变化以及公司在内部控制系统方面的投资。而Ge和Mcvay(2005)则认为上市公司披露的实质性缺陷与公司经营的复杂性有关,但与公司规模、盈利能力的关系不大。Ashbaugh-Skai等(2007)从会计信息质量的角度对内部控制自我评价报告的有用性进行了研究,发现自我评价报告有积极的作用。

2. 国内研究现状。国内学者高一斌等(2005)提出了推进内部控制建设的基本思路和主要任务。吴水澎(2000)、张立民等(2003)建议上市公司建立健全其内部控制体系,建立起内部控制信息披露机制,加强外部监管。周勤业(2005)、朱荣恩(2003)对美国企业内部控制信息披露和评价进行了介绍,并提出了我国内部控制执行方面的建议。刘静(2005)等对内部控制执行机制的实施环境进行了探讨。陈志斌(2004)等从制度经济学的角度提出了设计内部控制制度应将问责制的思想和具体措施贯彻其中。贡华章(2004)、吴轶伦(2005)、戴彦(2006)等学者专门对某个公司内部控制制度的建立实施情况作了研究和探讨。李明辉等(2003)对我国2001年A股上市公司年报中的内部控制信息披露状况进行了分析,发现大多数上市公司的内部控制信息披露流于形式,且上市公司主动披露动机不强。林品珍(2005)则从宏观角度指出目前我国内部控制的评价标准体系尚未建立,需要建立一套完善的、符合实际的、具有可操作性的评价标准体系。何芹(2005)分析了企业内外不同评价主体对内部控制评价的差异。杨有红和汪薇(2008)认为,2006年沪市上市公司内部控制信息披露存在自愿性披露动机不足及内部控制自我评估和会计师事务所的核实评价意见缺少统一标准等问题。方春生等(2008)采用问卷调查研究方法,以中国石化的第一手数据分析了内部控制制度与财务报告可靠性之间的关系,检验了实施内部控制制度对财务报告可靠性的影响。王立勇、石柱群(2005)构建了内部控制系统评价的数学分析模型,利用该模型可计算程序的可靠度和系统可靠度,从而判断内部控制的效果。张谏忠、于忠泊、田高良(2009)通过实证分析,认为我国的内部控制自我评价缺乏强制性的规定,需要对内部控制自我评价报告的披露

和审核设立规范的标准和程序。陈丽蓉、牛艺琳(2009)建议通过法律法规的形式对所有上市公司的内部控制自我评价报告进行强制性规定,且披露的深度要明确。赵爱玲(2009)提出了上市公司内部控制评价与报告体系构建。

可见,目前对于内部控制的研究中对内部控制内部评估与审计鉴证的关系的研究相对缺乏,因而本文以此为视角分析内部控制的自我评价与外部审计之间存在的密切关系。

二、内部控制的内部评估:自我审视

笔者所述的内部评估既包括企业管理层对内部控制的自我评价,也包含企业内部审计部门对内部控制的再评价。

1. 企业管理层对内部控制的自我评价。内部控制自我评价的基本特征是:关注业务流程和控制成效;由职能部门和业务部门共同进行;从内部审计人员到业务流程具体执行人员全体参与;用系统化的方法开展评价活动。完整的内部控制自我评价结构包括以下几个方面:

(1)管理层的重视。内部控制自我评价的基础是内部审计部门和其他管理部门间良好的合作关系和相互的理解支持。内部审计人员应清楚地理解单位的文化、政治和环境,这些知识将有助于确立最适当的评价框架。管理者还要根据需要在建立工作小组并了解小组及其成员。

(2)召开研讨会。召开研讨会会有助于对选题进行交流和探讨。参加研讨会的对象应尽可能广泛些,与讨论的业务流程相关的人员,特别是风险薄弱环节的工作人员必须到场参加讨论。现场讨论应做到畅所欲言,所有的观点都应记录在案。研讨会的基调是双向发现问题和共同分享信息。管理人员或工作组其他人员参与评价内部控制、评估风险,对所发现的薄弱环节提出行动计划,评估经营目标完成的可能性,做到全员评价、全员控制,实现内部控制质的飞跃。

(3)评价内容的确定。行动计划是实施内部控制自我评价的必然结果。内部控制自我评价帮助被审计单位建立一个认同度较高的目标,所有的问题虽不会立即解决,但能有效地控制风险,使被审计单位沿预定目标前进。在制定行动计划时应特别关注控制点和相应的控制措施。不同的控制点,有着不同的业务内容和控制目标,因此需要采取不同的控制措施,以预防和发现各种错弊。不同行业、公司为实现控制目标所采取的控制措施也可能相去甚远,需要财务部门根据具体情况,运用职业判断能力进行确认。

(4)自我评估报告初稿。报告应主要包含三个部分:本次评价的内部控制范围和评价过程中的特殊情况;内部控制各个环节的风险程度,可用热力图来表示;对标红色和黄色的高风险环节进行具体陈述,说明其状况、影响,并提出改进方案和方案的完成时间、责任人。如果管理层决定对该高风险不采取措施,而是承受这一风险,应有管理层的书面承诺。

(5)发挥内部审计人员作用,形成内部控制评价合力。笔者认为自我评价应包含内部审计,视内部审计为自我评价的恰当驱动力。内部审计人员应持续监控并参与内部控制的自我评价,形成内部控制评价合力。

2. 内部审计部门对内部控制的再评价。按照《内部审计

实务标准》的要求,企业内部审计应对本单位的内部控制制度的完善程度和有效性以及履行职责的工作质量做出检查和评价。

笔者认为,内部控制评价的再评价可以在自我评价阶段穿插进行。这样可大大提高内部审计的效率和效果。由于依靠经营人员在自我评价中的活跃参与,减少了收集信息的时间和审计中所需执行的验证程序,参与自我评价的人员对经营过程能了解得更为透彻,因此这种合作提高了内部审计人员可获信息的数量和质量,把审计人员从对立者、监督者转换为企业发展的参与者、推动者。

内部控制的再评价完成后,需编制内部审计工作底稿。内部审计工作底稿应包括被审计单位的名称、项目名称、审计地点与时间、内部审计过程记录、结论和管理建议等内容。内部审计工作底稿的编制不仅可以反映内部审计对企业内部控制评价的再监督过程,还可以为外部审计鉴证提供参考。

三、内部控制的审计鉴证:外部监督

内部控制的审计鉴证可分为三个步骤:一是对相关的内部控制进行充分的了解;二是依据对被审计单位内部控制的调查,确定将要执行的符合性测试的性质、时间和范围;三是根据对内部控制的调查和符合性测试与评价,确定审计人员实行实质性测试的程序、范围和重点。

1. 进行内部控制的符合性测试。在对内部控制进行初步调查和测试的基础上,还应对照内部控制的符合性作进一步的测试,以查明其执行情况是否符合有关规定的要求。通过施行符合性测试审计程序,可以发现哪些方面遵守情况良好,哪些方面存在缺陷,审计人员根据这一程序执行的结果来确定审计的广度和深度,并考虑是否对审计计划作出修改。

2. 符合性测试中对内部审计工作底稿的应用。在符合性测试中,应首先参考内部审计对于内部控制评价的监督情况。可根据内部审计工作底稿反映的企业内部控制的薄弱环节进行重点测试,以降低内部控制的符合性测试风险。

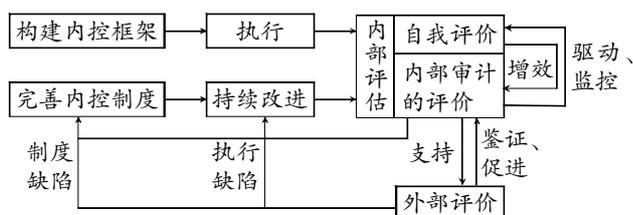
3. 内部控制评价。根据符合性测试的结果,需要对内部控制的可靠性程度作出评价。内部控制评价过程中,应当掌握两个要点:一是内部控制制度能在多大程度上确保会计记录的正确性和可靠性;二是内部控制的执行能在多大程度上保护资产的完整性。通过对上述两个方面的评价,可以从中判断依靠内部控制能在何种程度上预防财务报表中的差错和揭露业务过程中的舞弊。在确定了内部控制可依赖程度后,就可确定实质性测试的范围、重点及采用的方法。符合性测试中所确认的控制弱点,其实就是实质性测试的重点。

4. 提出管理建议书。管理建议书,主要是要指出内部控制中存在的缺陷和提出完善建议。管理建议书的内容应当准确、深刻,富有建设性,对被审计单位提高经营效益、改进管理有帮助。

四、内部控制的内部评估与外部审计鉴证的关系

对企业来讲,建立健全内部控制制度是一个渐进、持续的过程。内部审计人员不再是内部控制的唯一责任主体,健全内部控制评价体系是关键。健全内部控制评价体系既要有外部

评价又要有内部审计人员对内部控制的评价,还要建立内部控制的自我评价。内部评估中自我评价是最先进行、最全面的自我审视,内部审计人员要在自我评价中发挥驱动、培训和监督作用,保证其按计划进行;借助全员参与的自我评价可以大大提高内部审计的工作效率;外部评价既可以对内部评估进行鉴证,促进其不断完善,也可以在实施时借助企业内部评估的方法、评估结果。内部控制的内部评估与外部审计鉴证的关系如下图所示:



内部控制的审计鉴证与自我评估在性质上相同,但还存在着差异,如下表所示:

内部控制的审计鉴证与自我评估的比较

项目	内部控制的审计鉴证	内部控制的自我评估
性质	强制评价	强制评价
评价目的	财务报告及相关信息真实完整、资产安全、合法合规	保证企业守法经营、保护资产安全、防止舞弊的发生、实现企业经营目标
服务对象	外部信息使用者	内外部信息使用者
对外公布与否	对外公布	对外公布
主要参与者	董事会,审计委员会,内审机构	管理当局,内审人员、控制环节的执行人
评价作用	防止上市公司舞弊,加强管理当局责任	改善企业内部控制环境,提高内部控制质量
独立性	较强	不够强

五、加强企业内部控制应采取的措施

1. 内部控制责任主体应多元化。美国将企业内部控制的主体确定为企业董事会、经理层和其他员工;董事会对企业风险管理提供重要的监督,并察觉和认同主体的风险容量;首席风险官、首席财务官、首席审计执行官等通常负有关键的支持责任;主体中的其他人员负责按照既定的指引和条例去实施企业风险管理。SEC明确所有在纽约证券市场上市的公司都必须建立内部审计部门,负责内部控制的自我评价,向审计委员会和管理层双重报告。而我国内部控制的责任主体单一,仅仅明确为单位负责人,不利于内部控制制度在企业的推行和监控,缺乏全员控制意识。因此必须丰富企业内部控制责任主体,使其由单一主体向多元主体发展,以利于内部控制制度在企业的有效实施。

2. 内部控制评价标准应明确、统一。内部控制评价体系应从定性和定量两个方面确定,且标准要统一,这样可以为企业内部控制的内部评估和外部审计鉴证提供依据。而我国内部控制标准目前尚不统一,如中国人民银行发布过《加强金融机构内部控制的指导原则》,证监会发布了《证券公司内部控

制指引》,财政部2006年2月颁布的《独立审计准则第1211号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》也从审计的角度对内部控制的内涵、要素作了阐述。2008年6月28日,财政部、证监会、审计署、银监会、保监会联合发布了《企业内部控制基本规范》,2009年1月财政部发布了《内部控制评价指引(征求意见稿)》。这些版本相互之间既有交叉又有矛盾,导致内部控制标准缺乏统一性,不利于上市公司内部控制的设计和评价工作的进行。

3. 内部控制的目标应由报告目标、合规性目标向战略目标 and 经营目标扩展。美国ERM框架的内部控制目标包括战略目标、经营目标、报告目标、合规性目标四个方面,战略目标的层次比其他三个目标更高。我国内部控制的目标局限于报告目标和合规性目标,更多体现了会计和审计需求导向,缺少战略目标和经营目标,未将内部控制与企业的使命和经营管理相结合,很难调动企业对内部控制建设和实施的关注和需求。笔者认为,我国企业内部控制的的目标应尽快向战略目标和经营目标拓展,同时也应将内部控制的自我评估与外部审计鉴证考虑在内。

4. 发展内部控制独立审计业务,强化对企业内部控制的外部评价。目前,我国注册会计师接受委托执行“内部控制制度审核”业务,参照的是《内部控制审核指导意见》,发表的是审核意见。建议将外部审计师对内部控制的评价确定为一项独立的强制性的审计业务,并研究制定内部控制审计准则,规范审计的服务性质、审计责任主体、审计方式、评价标准等。借助强制性的内部控制外部审计制度,加强我国企业管理层对内部控制实际落实和运行的重视。

5. 建立切实有效的内部控制的自我评估制度。我国《企业内部控制基本规范》规定企业应由专门机构或者指定专门人员负责监督检查,单位可以聘请中介机构或相关专业人员对本单位内部会计控制制度的建立健全及有效实施进行评价,各级财政部门对本行政区域内各单位内部会计控制制度的建立和执行情况进行监督检查。笔者认为,还应明确专门的机构是否为内部审计部门,评价结果向谁报告,以提高各方对企业内部控制制度是否有效实施的监督力。

主要参考文献

1. 杨国莉.内部控制自我评价刍议.集团经济研究,2007;4
2. 阙京华.美国强制性双重内部控制评价制度的解析与启示.经济管理,2007;11
3. 张谏忠,吴轶伦.内部控制自我评价在宝钢的应用.会计研究,2005;2
4. 于玉林.内部审计在企业治理、风险管理和内部控制中的作用.审计月刊,2005;3
5. 董美霞.增强企业内部控制评价效果的思考——基于《企业内部控制评价指引(征求意见稿)》.审计与经济研究,2010;1
6. James Lloyd Bierstaker, Jay C. Thibodeau. The Effect of Format and Experience on Internal Control Evaluation. Managerial Auditing Journal, 2006; 21