

谈我国企业内部控制审计的开展

谢晓燕 程 富

(内蒙古工业大学管理学院 呼和浩特 010051 哈尔滨工业大学管理学院 哈尔滨 150001)

【摘要】 本文对我国内部控制审计的发展过程进行了回顾,指出了内部控制审计在我国顺利开展存在的障碍,并对扫清这些障碍提出了相关建议,以进一步推动内部控制审计在我国的开展。

【关键词】 内部控制审计 财务报告内部控制 内部会计控制

一、我国企业内部控制审计的发展

我国政府自 20 世纪 90 年代开始加大力度推动企业内部控制工作的开展。内部控制概念最早出现于我国财政部于 1996 年 12 月颁布的《独立审计具体准则第 9 号——内部控制与审计风险》中,它明确要求审计人员应当审查公司的内部控制情况,以内部控制评价结果作为审计风险评估的基础。

我国证监会于 2001 年 1 月发布的《证券公司内部控制指引》要求证券公司聘请具有证券执业资格的会计师事务所对其内部控制情况进行评审,会计师事务所应当向证券公司提供内部控制评审报告。商业银行、证券公司、保险公司必须对其内部控制制度的完整性、合理性和有效性做出说明,并委托会计师事务所进行评价,同时出具内部控制评价报告并提出改进建议。

财政部于 2001 年 6 月颁布了《内部会计控制规范——基本规范(试行)》,其中第二十四条规定: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,接受委托的中介机构或相关专业人员应当对委托单位内部会计控制制度存在的重大缺陷做出书面报告。

中国注册会计师协会也在 2002 年 2 月发布了《内部控制审核指导意见》,用以规范独立审计人员开展内部控制审核业务(指对被审计单位的与财务报表相关的内部控制进行审核)。其中第二条规定:本意见所称内部控制审核,是指注册会计师接受委托,就被审计单位管理当局对特定日期的与财务报表相关的内部控制有效性的认定进行审核,并发表审核意见。

中国内部审计协会于 2003 年颁布了《内部审计具体准则第 5 号——内部控制审计》,规定内部审计师应对内部控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通及监督五要素进行审查和评价。内部审计工作的重点是审查被审计单位内部控制的适当性、合法性和有效性,我们可以通过对内部控制的审查和评价来优化管理活动。

2005 年 10 月,我国证监会出台《关于提高上市公司质量意见》,其规定要建立健全公司内部控制制度。上市公司要加

强内部控制制度建设,强化内部管理,对内部控制制度的完整性、合理性及其实施的有效性进行定期检查和评估,同时要通过外部审计对公司的内部控制制度以及公司的自我评估报告进行核实、评价并披露相关信息。通过自查和外部审计,及时发现内部控制制度的薄弱环节,认真修正,堵塞漏洞,从而有效提高企业的风险防范能力。

2006 年 5 月 12 日,深圳证券交易所发布《深圳证券交易所上市公司内部控制指引(征求意见稿)》,其包括对内部控制八要素的基本要求、对重要活动进行内部控制的要求、对内部控制信息进行披露的要求这几方面的内容。这一征求意见稿的发布是为了在全国范围内为建立内部控制制度体系征询意见,拉开了我国上市公司内部控制制度体系构建的序幕。一周之后,我国证监会发布《首次公开发行股票并上市管理办法》,其规定:发行人的内部控制在所有重大方面是有效的,其由注册会计师出具了无保留结论的内部控制鉴证报告。这是我国相关部门首次对上市公司内部控制提出具体要求。

2006 年 6 月 5 日,上海证券交易所出台了《上海证券交易所上市公司内部控制指引》,该指引被业界誉为中国版的“萨班斯法案”,是我国首部指导上市公司建立健全内部控制机制的规范性文件。该指引很好地借鉴了 COSO 委员会的《企业风险管理——整体框架》,一方面强制要求上市公司应在定期报告和临时公告中披露内部控制制度的实施情况,另一方面对上市公司建立健全和有效实施内部控制制度以提高上市公司风险管理水平提出了规范性的指导意见。同时,其鼓励公司聘请专业机构(如会计师事务所)协助建立内部控制制度,并提出在披露的信息中必须有专业机构对企业内部控制提出的审核评价意见。

2006 年 7 月至 9 月,企业内部控制标准委员会草拟了内部控制基本规范和 17 项具体控制规范。此举意味着我国企业内部控制规范制定工作取得了重大进展。

2006 年 7 月,中国注册会计师协会成立了“会计师事务所内部治理指导委员会”,这样做是为了建立一套以防范风险和控制舞弊为中心、以控制标准和评价标准为主体,结构合理、内容完整、方法科学的内部控制标准体系,从而促使企业

完善内部治理结构和内部约束机制。

2008年5月,财政部会同证监会、审计署、银监会、保监会制定了《企业内部控制基本规范》,其自2009年7月1日起在上市公司范围内施行,鼓励大中型非上市企业执行。执行本规范的上市公司,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,同时还可聘请具有证券、期货相关业务资格的会计师事务所对内部控制的有效性进行评价。

上述相关法规的出台标志着我国内部控制制度体系的构建已经走到了最关键的时期。由此可见,各监管部门对不同行业的内部控制都做出了不同程度的要求,从建立健全以内部会计控制为核心的内部控制体系发展到建立健全以财务报告内部控制为核心的内部控制体系,从对内部控制发表审核意见逐步转向对财务报告内部控制有效性发表独立审计意见。内部控制基本规范和17项具体控制规范的制定,显示出我国正在引导企业建立健全以财务报告内部控制为核心的内部控制机制,那么对财务报告内部控制有效性进行审计必然会成为一种趋势。

二、内部控制审计顺利开展存在的障碍

第一,内部控制仅限于内部会计控制,未涉及公司经营管理活动的各个方面。要想在我国建立以财务报告内部控制为核心的内部控制体系,就必须突破内部会计控制,将内部控制的触角延伸到公司经营管理活动的各个方面。虽然财务报告内部控制只涉及COSO报告中“财务报告的可靠性”目标,但是由于其还涉及公司其他方面的控制内容,因此只要内部控制存在着重大缺陷或实质性漏洞,都会对财务报告内部控制产生影响,从而影响到公司财务报告的可靠性。

第二,未明确提供内部控制报告并对其进行评价的责任主体。公司管理当局是提供内部控制报告并对其进行评价的责任主体,我们必须明确建立健全内部控制制度、保证内部控制制度有效执行、对内部控制有效性进行评估是管理当局的责任,而不是内部审计人员或外部审计人员的责任。财务报告内部控制也是如此,管理当局必须对财务报告内部控制制度的建立健全、有效执行及相关评估工作负责。

第三,内部控制审计工作的开展缺乏制度保障。《证券公司内部控制指引》、《首次公开发行股票并上市管理办法》和《企业内部控制基本规范》要求,独立审计人员可以对证券公司的内部控制有效性进行评估并发表审计意见。那么,如何进行审计?目前还没有相关的规定。在财务舞弊层出不穷的今天,政府有必要出台一套能够帮助公司防止和及时发现内部控制重大缺陷或实质性漏洞的财务报告内部控制审计准则,从根源上遏制财务舞弊的发生。

第四,缺乏科学、统一的内部控制标准。监管机构应当针对内部控制报告的提供、评估制定统一的标准。由于我国在内部控制方面还缺乏经验,所以需要政府监管机构出台类似COSO报告框架的标准,为我国上市公司管理当局有效设计和执行财务报告内部控制制度并对其有效性进行评估提供统一的标准。

三、扫清障碍的建议

第一,尽快推出与我国内部控制基本规范相配套的应用指南。我国应结合实际尽快制定符合我国国情并为企业所接受的内部控制标准,这也是财务报告内部控制审计制度实施的前提。2006年财政部组建了企业内部控制标准委员会,其于2008年5月颁布了内部控制基本规范,这对我国企业进行内部控制提供了强有力的保障。然而,将内部控制基本规范中的原则、要素、框架有效地加以运用,适时推出与其相配套的应用指南,是规范上市公司内部控制信息披露行为的必要前提,也是提高内部控制审计质量的基本保障。

第二,尽快对内部控制评价意见的性质做出规定。鉴证业务与非鉴证业务在审计意见发表方式等方面存在很大的差异。从美国的实践来看,针对财务报告内部控制的审计业务属于鉴证业务,由公众公司会计监督委员会(PCAOB)所发布的审计准则来加以规范。对我国上市公司内部控制情况进行评价应遵循《内部控制审核指导意见》或《中国注册会计师其他鉴证业务准则第3101号——历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务》,这反映出实务界对该业务处理存在分歧,因此有必要对内部控制评价意见的性质做出明确的规定。

第三,尽快推出针对内部控制审计业务的审计准则及应用指南。内部控制审计准则的推出迫在眉睫,而对实践中出现的分歧进行研究显然是监管部门的工作。目前我国正在建立以财务报告内部控制为核心的内部控制体系,因此对财务报告内部控制的有效性进行评价也将成为一种趋势。如果对财务报告的编制过程都不进行评估和审计,那么对编制出来的财务报告进行审计也是枉然。只有在合理的范围内保证财务报告内部控制制度的设计和执行有效,我们才能进一步确定财务报告编制过程是有效的,从而才能为财务报告审计打下基础。在进行财务报告审计的过程中,外部审计人员也要对公司的内部控制进行测试。这也就是PCAOB颁布的财务报告内部控制审计准则规定只有审计财务报告的会计师事务所才能审计财务报告内部控制有效性的原因之一。我国目前开始重视财务报告内部控制及其审计,所以在这个时候,我们更应当学习和借鉴美国等发达国家的有益经验和实际做法,在关注美国财务报告内部控制审计方面取得的进展的同时,还要结合我国的实际情况来制定符合我国国情的财务报告内部控制审计准则。

【注】本文系财政部重大课题“我国企业内部控制审计准则及其效果评价研究”(项目批准号:2008KJB02)的研究成果。

主要参考文献

1. 王军只. 美国财务报告内部控制审计准则的发展及其启示. 财会月刊(理论), 2008; 12
2. 张刚, 周云鹏. 内部控制审核报告分析. 广东经济管理学院学报, 2004; 12
3. 陈汉文, 李荣. 财务呈报内部控制审计准则的国际发展. 审计与经济研究, 2007; 3
4. 张莹. 美国内部控制审计准则最新发展与启示. 财务与会计导刊, 2007; 11