

从注册会计师行业角度看企业内部控制规范

军事经济学院 张涛 陈雄智(教授)

【摘要】《企业内部控制基本规范》等法规的出台标志着“中国版萨班斯”法规体系已现雏形。本文首先对内部控制与注册会计师审计的关系进行了阐述,进而剖析了该法规体系对注册会计师行业的影响,最后提出了相应的对策。

【关键词】 中国版萨班斯 内部控制规范 注册会计师 审计

美国2002年发布的《萨班斯—奥克斯利法案》对在美国上市的公司内部控制提出了严格的要求和限制。2008年6月,我国出台了《企业内部控制基本规范》、《企业内部控制评价指引(征求意见稿)》、《企业内部控制应用指引(征求意见稿)》和《企业内部控制鉴证指引(征求意见稿)》(统称“新内部控制规范”)。这是我国会计、审计领域的又一重大改革举措,标志着“中国版萨班斯”法规体系已现雏形。它开创性地建立了以企业为主体、以政府监管为促进、以中介机构审计为重要组成部分的内部控制实施机制,在引导企业健全内部控制、强化风险管理的同时,必将促进注册会计师行业新的变化与发展。

一、新内部控制规范对注册会计师行业的影响

1. 注册会计师行业面临的发展机遇。

(1)将有力推动注册会计师执业准则得到落实。2007年1月1日,注册会计师执业准则开始施行。该准则体系全面引入风险导向审计理念,建立了重大错报风险识别、评估和应对的新体系,重塑了审计流程,要求注册会计师更深入、更规范、更系统地了解被审计单位的内外部环境,科学配置审计资源,对重大错报风险领域和环节进行识别和评估,以提高审计的效率。显然,该准则体系的落实有赖于被审计单位建立健全以内部控制为核心的风险管理机制,以及注册会计师具备对其进行识别和评估的能力。然而在该准则体系施行两年多以来,注册会计师在落实准则要求、运用风险导向审计模式对上市公司实施财务报表审计时,仍然面临诸多障碍。新内部控制规范的颁布实施将有助于消除这些障碍,有利于注册会计师在审计过程中针对企业的内部控制有效设计和实施审计程序,正确评估和应对财务报表重大错报风险,从而推动注册会计师执业准则体系真正得到落实。

(2)将有效拓展注册会计师业务领域。长期以来,我国注册会计师的业务领域集中于财务报表审计与管理咨询服务。而近些年来,随着国家各相关主管部门和企业逐渐认识到内部控制的重要性,内部控制审计也开始成为注册会计师的重要业务领域。新内部控制规范进一步增强了注册会计师审计业务向内部控制审计拓展的可操作性,为实施内部控制审计提供了较为全面的操作规范和评价标准,为注册会计师审计业务向内部控制审计拓展扫清了障碍。

(3)将有效促进注册会计师审计与企业内部审计的合作。尽管内部审计与注册会计师审计之间存在诸多差异,但两者用以实现各自目标的某些手段却是相似的。此外,内部审计对象与注册会计师审计对象也密切相关,甚至存在部分重叠。因此,注册会计师在对企业实施外部审计时,往往需要与企业内部审计机构进行协调、合作,利用内部审计提高工作效率和质量。然而,由于许多企业的内部审计机构设置不合理,不能发挥其应有的作用,在很大程度上限制了注册会计师审计与内部审计的合作。而新内部控制规范专门对内部审计机构设置、职责权限等进行了明确规定,将有利于推动企业内部审计建设,并为注册会计师和内部审计人员进行有效沟通和合作创造条件。

2. 注册会计师行业面临的挑战。

(1)新内部控制规范吸收了许多国内外关于内部控制的最新研究成果,形成了一个层次分明、内容完整、衔接有序、整体互动的有机统一体。这就对注册会计师执业能力提出了更高要求,注册会计师必须通过艰苦、细致的学习,才能领会其精神实质,并严格遵照执行。

(2)从国际内部控制评价制度建设经验来看,一个国家的内部控制评价制度通常从管理层自我评价制度起步,随着资本市场风险加大和社会公众要求提高,逐步向注册会计师审计管理层自我评价报告制度和注册会计师独立审计制度过渡。而我国则在《企业内部控制基本规范》中采取了一步到位的做法,规定企业可以委托会计师事务所对其内部控制的有效性进行审计。与之前相关法规(如上市公司内部控制指引)所确立的注册会计师审计管理层自我评价报告制度相比,其要求更高、难度更大、风险更难控制,对注册会计师提出了巨大挑战。

(3)美国《萨班斯—奥克斯利法案》的实施固然对保护投资者利益起到了巨大作用,但随之而来的巨额公司治理成本和审计费用也招致诸多非议。由此可以预见,在以《企业内部控制基本规范》为核心的内部控制法规体系出台后,我国企业尤其是上市公司也将面临类似情况。有效降低治理成本,控制审计费用的过快增长,将是诸多企业应对新内部控制规范的必然选择。这也就意味着注册会计师及会计师事务所面临着

更大的审计成本控制压力。注册会计师及会计师事务所只有在按照新内部控制规范要求实施审计、保证审计质量的前提下,尽量控制成本,为客户节约审计费用,才能在激烈的市场竞争中占据有利位置,求得生存和发展。

(4)虽然目前以《企业内部控制基本规范》为核心的内部控制法规体系仅对上市公司具有强制力,但已为我国企业制定内部控制规则提供了普遍适用的基础平台。对于内部控制审计主体的会计师事务所而言,应尽快按照新内部控制规范的要求,加强自身内部控制建设。而长期以来,我国的会计师事务所尤其是中小会计师事务所,在内部控制建设方面还存在诸多缺陷。因此,以《企业内部控制基本规范》为核心的内部控制法规体系为建立健全会计师事务所内部控制树立了新的标杆,提出了新的挑战。

二、注册会计师行业的应对措施

1. 加快《企业内部控制鉴证指引》等配套规范的建设。《企业内部控制鉴证指引》旨在为注册会计师执行内部控制审计业务提供专业的规范和指导,是实施内部控制审计的重要依据。中注协主持起草的征求意见稿共八章一百条,内容涵盖鉴证计划、实施和报告等各个重要环节。笔者认为,其中部分内容还需调整修改,以尽量保证该规范的科学性和可行性。例如,注册会计师审计管理层自我评价报告和注册会计师独立审计是内部控制审计的两个不同发展阶段。然而在《企业内部控制鉴证指引(征求意见稿)》中却出现了混淆这两个阶段的情况。其主要体现在,附录中提供的内部控制鉴证报告参考格式引言段表述为“我们接受委托,按照财政部发布的《企业内部控制基本规范》及相关规范对后附的贵公司管理层在××××年××月××日作出的内部控制有效性的评估报告进行了鉴证”。这与《企业内部控制基本规范》第十条关于“企业委托会计师事务所对内部控制的有效性进行审计”,《企业内部控制鉴证指引(征求意见稿)》第三条“在实施鉴证工作的基础上对内部控制有效性发表鉴证意见,是注册会计师的责任”以及第八十一条关于“鉴证报告意见段应当说明,企业于特定日期是否按照适当的控制标准的要求,在所有重大方面保持了有效的内部控制”等存在显著差异,如遵照执行,将可能导致审计范围与审计意见口径不一的问题。所以,应根据注册会计师独立对内部控制有效性实施审计的要求,重新设定内部控制鉴证报告的引言段。

2. 探索财务报表审计与内部控制审计的融合。为有效执行内部控制审计,可探索将财务报表审计与内部控制审计相融合,着眼双重审计目标实施审计。这样,注册会计师既可以通过财务报表审计来检查内部控制是否有效,又可以根据内部控制审计获得的信息和发现的问题,修订审计计划,完善审计程序,从而对财务报表的合法性、公允性发表适当意见。《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》和《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》已对内部控制测试工作量进行了规定,指导审计人员了解与审计相关的内部控制以识别潜在错报的类型,并重新界定了内部控制

测试程序与实质性测试程序的关系,提出如果认为仅实施实质性测试程序无法将认定层次的重大错报风险降至可接受的低水平,那么注册会计师就应实施相关的内部控制测试程序,以获取内部控制有效性的审计证据。注册会计师在完成双重目标审计后,可以分别按照相关规范的要求,出具财务报表审计报告和内部控制鉴证报告。

3. 探索运用连续审计。连续审计主要通过内嵌于被审计单位信息系统的审计模块实现对被审计事项的实时监督,目前主要应用于内部审计领域。笔者认为,连续审计同样可以帮助注册会计师有效融合财务报表审计与内部控制审计,实现双重审计目标。首先,运用连续审计可以对内部控制情况进行实时记录,有利于对内部控制进行连续的审计和评估,从而帮助企业在局面失去控制之前就采取行动。其次,运用连续审计,能够帮助注册会计师更合理地分配审计资源,更好地关注企业的高风险领域,并使得审计实施更为及时、迅速,财务报表审计报告更具决策相关性。再次,运用连续审计可以降低企业的审计费用。

4. 强化与内部审计的合作。随着新内部控制规范的执行,我国企业尤其是上市公司的内部审计将面临发展机遇,这为注册会计师遵照《中国注册会计师审计准则第1411号——考虑内部审计工作》的规定,强化与内部审计的合作创造了良好的条件。注册会计师应在审计过程中,注重依照新内部控制规范的要求,对被审计单位的内部审计进行了解和评估,并在此基础上考虑内部审计人员工作的有效性,加强与内部审计人员的沟通和协调,以此来避免由于重复审计导致的审计资源浪费,节约审计费用,提高审计效率。同时,在实施连续审计时,注册会计师与被审计对象的联系较为紧密,为避免注册会计师独立性受到影响,也需要加强其与内部审计人员的合作。首先要在内部审计中推行连续审计,其次进一步规范注册会计师与内部审计人员的信息交流,赋予注册会计师对相关信息的获取权。

5. 重视宣传教育。新内部控制规范的出台,是继2006年我国新企业会计准则、审计准则正式颁布和顺利实施之后,我国为促进企业和资本市场又好又快发展采取的又一重大举措。因此,行业自律组织、会计师事务所应充分认识到新内部控制规范的重大意义,重视宣传教育工作,及时组织相关人员参加法规培训。注册会计师则应通过参加培训和自学,尽快掌握相关规范的精神实质,提高执业能力和水平。

除通过采取以上措施应对新内部控制规范对注册会计师行业的影响外,会计师事务所还应尽快按照《企业内部控制基本规范》等法规的要求建立健全内部控制机制,开发完善各类作业规程,从而有效控制财务报表审计和内部控制审计风险,保证审计质量和提高审计效率。

主要参考文献

1. 陈宋生.直面中国版“萨班斯”——如何应对内部控制监管外部化.审计与理财,2008;7
2. 张连起.检索中国企业“内部控制地图”.中国财经报,2008-07-04