与财务报表可靠性相关的内部控制审计

张清芳

(襄樊职业技术学院 湖北襄樊 441021)

【摘要】与财务报表一样,上市公司公布的内部控制报告也需由注册会计师提供合理保证,但现阶段人们在会计师事务所对内部控制自我评估报告核实评价目标方面的意见还不统一。本文认为现阶段内部控制评价目标应与财务报表可靠性相关的内部控制审计一样作为注册会计师的法定业务,实行双重目标审计。

【关键词】法定业务审计 风险导向审计 双重目标

与财务报表一样,上市公司公布的内部控制报告也需由会计师事务所和注册会计师提供合理保证。上海、深圳两地证券交易所相继于2006年和2007年颁布了《上海证券交易所上市公司内部控制指引》(简称"上交所指引")及《深圳证券交易所上市公司内部控制指引》(简称"深交所指引"),均要求上市公司董事会在年度报告披露的同时,披露年度内部控制自我评估报告,并披露会计师事务所对内部控制自我评估报告的核实评价意见。

上交所指引和深交所指引对自我评估报告的内容都有较 具体的规定,而关于会计师事务所对内部控制自我评估报告 的核实评价意见表述和要求不太一致。上交所指引规定,会计 师事务所应参照主管部门有关规定对公司内部控制自我评估 报告进行核实评价。深交所指引规定,注册会计师在对公司进 行年度审计时,应参照有关主管部门的规定,就公司财务报告 内部控制情况出具评价意见。相比之下,深交所指引关于会计 师事务所对内部控制自我评估报告的核实评价意见目标更明 确些,而上交所指引在这方面比较模糊。这反映了现阶段人们 在会计师事务所对内部控制自我评估报告核实评价目标方面 的意见还不统一,即是全面内部控制目标还是与财务报表可 靠性相关的内部控制目标,人们对此的认识还不一致。

另外,上交所指引和深交所指引还都提到注册会计师评价内部控制时应"参照主管部门有关规定",这主要是指中国注册会计师协会于 2002 年 2 月制定的《内部控制审核指导意见》。但时隔数年,形势已经发生了很大的变化,该指导意见所提出的有关指导特别是在风险导向方面的指导已显不足,难以对变化了的新情况发挥指导作用。

基于这种情况,笔者认为,为提高上市公司内部控制报告的质量,应尽快建立与财务报表可靠性相关的内部控制审计方面的统一规范,其规范应当着重注意以下几个方面。

一、应当明确规定与财务报表可靠性相关的内部控制审 计是注册会计师的法定业务

1. 控制理论的发展证明了与财务报表可靠性相关的内部控制是其基础和主线。迄今最权威的内部控制理论是美国

反欺诈性财务报告委员会于 1992 年提出并于 1994 年补充的《内部控制——整体框架》(简称"COSO 报告")。COSO 报告指出,内部控制是由企业董事会、经理当局以及其他员工为达到财务报告的可靠性、经营活动的效率性和效果性及合法合规性三个目标而提供合理保证的过程。它还将内部控制分为五个要素,即控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、监督。我国 2006 年新出台的审计准则体系和企业内部控制规范也借鉴了这一理论框架。"为达到财务报告的可靠性"是控制理论期望实现的重要目标之一。从控制理论发展的过程看,"为达到财务报告的可靠性"是其最主要的基础性目标。早期的内部控制思想即以账簿之间的核对、账簿记录与财产的一致性以及财务会计报表数据的可靠性为其核心内容,涉及"内部控制"的研究文献都将其纳入"内部会计控制"范畴。可见,这一时期的内部控制实际上就是内部会计控制。

随着控制理论研究的深入,出现了"内部控制"概念。1936年美国注册会计师协会发布《注册会计师对财务报表的审查》,首先提出了"内部控制"概念;1949年美国注册会计师委员会也提出了"内部控制"概念。不过,从这一阶段研究的实质内容来看,仍以会计、审计为主。随着内部控制范围的不断扩展,内部会计控制逐渐变为内部控制的一个重要组成部分。1958年美国注册会计师委员会发布《审计程序公告第29号》,将内部控制划分为内部会计控制和内部管理控制。这样划分是为了按照公认审计标准来规范内部控制检查和评价的范围,这种思想在审计界产生了广泛的影响,促进了审计模式的变革,产生了制度基础审计。这一时期,内部控制被定义为内部会计控制和内部管理控制双重属性。

但是,现实中很难严格区分哪些事项的控制是内部会计控制,哪些事项的控制是内部管理控制。因为内部会计控制和内部管理控制是内部控制这个统一体的两个方面,它们是相互联系、不可分割的。因此,控制的双重属性说便在一片反对声中慢慢地消失了。1986年,最高审计机关国际组织发表《关于绩效审计、公营企业审计和审计质量的总声明》,重新提出"内部控制"概念;1988年,美国注册会计师协会发布《审计准

则公告第55号》;1992年,美国反欺诈性财务报告委员会修改《内部控制——整体框架》和1999年美国审计总署发布《联邦政府内部控制准则》等文件,均采用了"内部控制"概念,摈弃了"内部会计控制"概念。

控制理论的发展证明,内部控制的内容虽然在不断发展和丰富,但其基础和主线始终是"为达到财务报告的可靠性"。与此同时,每一次内部控制理论的发展都推动了审计的发展。这样,与财务报表可靠性相关的内部控制审计理所当然地成为独立审计的业务范围,而评价企业内部控制的健全性和有效性便成了注册会计师义不容辞的职责。

2. 财务报表在社会经济发展过程中的地位决定了与财务报表可靠性相关的内部控制审计的重要性。第一,企业的经营管理活动归根结底要通过财务报表来反映,抓住了财务报告内部控制这条主线,在一定程度上也就抓住了企业经营管理与内部控制的重心和主体。第二,保证财务报表真实性、可靠性是企业的法定责任,是维护社会公众利益的基础环节,强化财务报告内部控制机制建设内容,是提升企业市场形象与诚信度、维护社会公众利益的基本要求。第三,从政府监管和资本市场监管的角度看,即使是当今世界最发达的国家,也将财务报表内部控制作为企业管理层内部控制自我评估和注册会计师评价的主体,因为满足了财务报表内部控制的要求,能够合理保证企业财务会计信息的真实性、公允性,能够有效维护社会公众利益和促进资本市场健康、稳定发展。

3. 企业内部控制制度建设的现状决定了对内部控制的评价主要限于与财务报表可靠性相关的内部控制审计。财政部起草内部控制规范小组在起草说明书中明确指出,具体规范涉及财务报告内部控制和其他方面的控制(如对符合企业经营目标的控制)。目前,具体规范的设计主要以财务报告内部控制为主线,初步拟定为 26 项。这些具体规范可分为以下三类:第一类是对与企业财务报表项目相关的、可能会对财务报表的真实性、可靠性产生较大影响的经济业务事项提出具体要求的控制规范;第二类是与财务报表编报相关的控制规范,包括财务报表编制、公允价值、关联方交易、信息披露等;第三类是为实现财务报表的有效控制所必需的事前、事中和事后制度支持的控制规范,包括预算控制、人力资源控制、计算机信息系统控制、审计监督控制等。因此,我国目前对内部控制的评价主要在与财务报表可靠性相关的内部控制审计方面才有具体的评价依据和可操作性。

二、制定与财务报表可靠性相关的内部控制审计规范,实 行风险导向审计

美国 2002 年发布的《萨班斯—奥克斯利法案》第 404 条款对公众公司内部控制信息披露提出了强制性要求,并要求审计人员对其进行鉴证。为了贯彻该法案第 404 条款,美国公众公司会计监督委员会于 2004 年 3 月 9 日发布了《审计准则第 2 号——与财务报表审计相关的基于财务报告的内部控制审计》,就审计人员对内部控制有效性的评估报告进行审计做出了具体、详细的规定,明确指出公众公司的审计人员需要在财务报表审计的同时进行与财务报表可靠性相关的

内部控制审计,并提出了"综合审计"的理念。

我国目前主要沿用中国注册会计师协会 2002 年 2 月制 定的《内部控制审核指导意见》。时隔数年,客观环境已发生了 很大的变化,该指导意见所提出的内部控制鉴证服务的性 质、对象、标准、范围等许多内容与当前会计服务市场开展内 部控制鉴证业务以及会计界对内部控制理论体系的认识存在 一定差距。因此,根据国际、国内经济变革的新情况,重新规范 与财务报表可靠性相关的内部控制审计非常必要。制定与财 务报表可靠性相关的内部控制审计规范总体思路应当体现风 险导向审计。为实施风险导向审计模式,财政部于2006年2 月颁布的新审计准则体系明确提出审计总体程序包括风险评 估、控制测试、符合性测试和实质性复核等程序。内部控制审 计与财务报表审计一样,要求使用风险导向审计的方法。重 大控制的缺陷可能存在于公司控制某一特定领域的风险程度 与审计人员应对这一领域投入的关注直接相关。因此,存在于 公司控制某一特定领域的重大控制缺陷的风险程度越高,审 计人员应对这一领域投入的精力越多, 反之可相应减少投入 精力。这种关系与审计人员在内部控制审计中承担的审计责 任一致, 因此审计人员应按照审计程序实施审计, 以使未能 发现重大控制缺陷的风险降至最低。

三、财务报表审计与内部控制审计相融合,实行双重目标审计

将财务报表审计与内部控制审计相融合,将两种审计目标捆在一起实施,这样,审计人员既可以通过财务报表审计的发现来检查内部控制是否有效,又可以通过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,从而对财务报表的客观、真实性作出比较公允的判断。财政部于2006年2月颁布的《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》增加了内部控制测试的工作量的规定,具体指导审计人员了解与审计相关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控制测试,以获取控制有效性的审计证据。

可见,财务报表审计过程实际上包含了大量的与财务报表可靠性相关的内部控制审计内容,将财务报表审计与内部控制审计相融合,实行双重目标审计自然会减少注册会计师的工作量,有效避免重复取证,从而有效节约成本。至于审计报告,可单独提供,也可合并提供。

总之,与财务报表可靠性相关的内部控制审计应当作为 注册会计师的法定业务且与财务报表审计相融合,实行双重 目标审计。可以预言,随着内部控制制度的进一步完善,对企 业内部控制实行全面审计和评价是可以实现的。

主要参考文献

毛敏.美国内部控制审计的最新发展及评价.生产力研究, 2006;12