

新旧审计准则下内部控制之比较

王 瑜 胡仁昱

(华东理工大学会计信息化与财务决策研究中心 上海 200237)

【摘要】 2006年出台的新审计准则已基本与国际审计准则接轨,其中最大的亮点是以风险评估为导向的审计模式得到了肯定,并成为继制度基础审计后的又一新的审计模式。本文通过表格的形式对新旧审计准则关于内部控制的规定进行了比较,阐述了新审计准则关于内部控制规定的特点。

【关键词】 新旧审计准则 内部控制 比较特点

一、新旧审计准则关于内部控制规定的比较

在风险导向审计中,内部控制测试是审计程序的重要组成部分。在内部控制设计和对其进行测试的规定上,新审计准则相比旧审计准则有许多新的变化,主要反映在内部控制的定义、内部控制的目标、内部控制的要素、拟不进行内部控制测试的条件、内部控制测试的时间考虑、内部控制测试的范围和对内部控制测试的特别考虑七个方面。新旧审计准则内部控制规定对比的具体情况见下表。

二、新审计准则关于内部控制规定的特点

1. 强调内部控制制度是企业规章制度的重要组成部分。新审计准则对内部控制的规定更加宽泛、严谨,其规定中与审计相关的内部控制目标有:合理保证财务报告的可靠性、经营的效率和效果以及对法律法规的遵守。

(1)为实现财务报告可靠性目标设计和实现的控制。新审计准则特别关注以风险为导向的审计,所以注册会计师在设计 and 实施进一步审计程序、利用被审计单位内部生成的信息

项 目	新 审 计 准 则	旧 审 计 准 则
定 义	被审计单位为了合理保证财务报告的可靠性、经营的效率和效果以及对法律法规的遵守,由治理层、管理层和其他人员设计和执行的政策和程序。	被审计单位为了保证业务活动的有效进行,保护资产的安全和完整,防止、发现、纠正错误与舞弊,保证会计记录真实、合法、完整而制定和实施的政策与程序。
目 标	内部控制的目标是合理保证:①财务报告的可靠性,这一目标与管理层履行财务报告编制责任密切相关;②经营的效率和效果,即经济、有效地使用企业的资源,以最优的方式实现企业的目标;③在所有经营活动中遵守法律法规的要求,即在法律法规的框架下从事经营活动。	①保证业务活动按照适当的授权进行;②保证所有交易和事项以正确的金额在恰当的会计期间及时记录于适当的账户,使财务报表的编制符合会计准则的相关要求;③保证资产和记录的接触、处理均经过适当的授权;④保证账面资产与实存资产定期核对相符。
内部控制要素	控制环境,风险评估过程,信息系统与沟通,控制活动,对控制的监督。	控制环境,会计系统,控制程序。
拟不进行控制测试的条件	①在评价认定层次重大错报风险时,预期控制的运行是否有效;②仅实施实质性程序能否足以提供认定层次充分、适当的审计证据。	①相关内部控制不存在;②相关内部控制虽然存在,但注册会计师通过了解发现其并未有效运行;③控制测试的工作量可能大于进行控制测试所减少的实质性测试的工作量。
内部控制测试的时间考虑	①评估的认定层次重大错报风险的重大程度;②在期中测试的特定控制;③在期中有关控制运行有效性获取的审计证据的程度;④剩余时间的长度;⑤在信任控制的基础上拟减少进一步实质性测试的范围;⑥控制环境。	①期中审计控制测试的结论;②期中审计后剩余期间的长短;③期中审计后内部控制的变动情况;④期中审计后发生的交易和事项的性质及金额;⑤拟实施的实质性测试程序。
控制测试的范围	确定控制测试范围的考虑因素:①在整个拟信赖的期间,被审计单位执行控制的频率;②在所审计期间,注册会计师拟信赖控制运行有效性的时间长度;③为证实控制能够防止或发现并纠正认定层次重大错报,所需获取审计证据的相关性和可靠性;④通过测试与认定相关的其他控制获取的审计证据的范围;⑤在风险评估时拟信赖控制运行有效性的程度;⑥控制的预期偏差。	控制测试的范围直接受注册会计师计划控制风险估计水平的影响。
对内部控制测试的特别考虑	对特别风险的内部控制,不论在本期是否有改变,都要进行控制测试;对于信息技术的一般控制,本期都要进行控制测试。	

时,应注意从防范风险的角度考虑拟利用信息的完整性和准确性,必须运用职业判断来分析企业信息存在失真的可能性,关注的主要方面有:①注册会计师确定的重要性水平;②被审计单位的性质,包括组织结构和所有制性质;③被审计单位的规模;④被审计单位经营的多样性和复杂性;⑤法律法规和监管的要求;⑥内部控制系统的性质和复杂性。

(2)为实现经营效率和效果以及对法律法规的遵守而设计和实现的控制。新审计准则规定企业在设计和实施内部控制时,不仅要保证企业财务数据的准确,而且要控制企业资源利用以及对法律法规的遵守。如果用以保证经营效率、效果的控制以及对法律法规遵守的控制与实施审计程序评价的数据相关,注册会计师在实施审计时应特别关注这些控制,不仅要对被审计单位的财务指标进行评价,而且要对其所处的宏观环境以及与其生产经营相关的其他非财务指标进行整体分析,从而评估被审计单位的风险。

2. 内部控制的要素更加全面。旧审计准则关于内部控制的要素更多的是从被审计单位财务环境进行归纳的。而新审计准则采用了美国反欺诈性财务报告委员会发布的《内部控制——整体框架》的规范,认为内部控制是由企业董事会、经理层和其他员工实施的,是为实现营运的效率和效果、财务报告的可靠性、相关法令的遵循性等目标而提供合理保证的过程,包括五个要素:

(1)控制环境。主要是指对企业内部宏观环境的控制,包括治理职能和管理职能以及治理层对内部控制的认识和措施。控制环境决定了企业实施内部控制的效果,影响着员工对内部控制的遵守程度。所以,注册会计师在审计过程中必须了解企业治理层相对于管理层的独立性;企业是否设立了董事会和审计委员会;管理层在治理层的监督下,是否为企业的生产经营营造了一种诚实守信和合乎道德的企业文化;管理层是否为自身的生产经营选择了合适的人才。通过这些方面可以判断企业控制环境是否优良。

(2)风险评估。任何经营组织在经营活动中都会遇到各种各样的风险,有些风险是企业可以控制的,而有些风险是企业难以预测和控制的。这就需要企业在日常的经营过程中采取一定的措施来识别和应对这些风险,建立风险评估机制,采取应对措施,尽可能降低企业的风险。

(3)信息系统与沟通。与财务报告相关的信息系统,包括用以生成、记录、处理和报告交易、事项和情况,对相关资产、负债和所有者权益履行经营管理责任的程序和记录,与财务报告相关的沟通包括使员工了解各自在与财务报告有关的内部控制方面的角色和职责,员工之间的工作联系,以及向适当级别的管理层报告例外事项的方式。

(4)控制活动。包括与授权、业绩评价、信息处理、实物控制和职责分离等相关的活动。具体包括:企业的各项活动都要有必要的控制政策和程序;管理层对目标业绩的差异要进行识别并分析,及时采取适当的纠正措施;不同人员的职责要相互分离,从而降低舞弊和不当行为发生的风险;建立必要的保护措施,防止未经授权接触文件、记录和资产,防止企业

资产的流失;在企业实现信息化的条件下,建立有效的信息安全职能部门,适时监控信息安全。

(5)对控制的监督。管理层的职责是设计内部控制制度并保证其有效运行。企业要选定适当的人员对企业内部控制的设计和运行进行监督,保证企业的内部控制有效运行,并对企业内部控制的缺陷采取有效的纠正措施,保证企业的内部控制制度不断完善和经营目标得以实现。

3. 要求注册会计师进行内部控制测试的条件更加理性。在旧审计准则下,注册会计师决策是否要对被审计单位进行内部控制测试,主要立足于企业内部控制本身设计情况以及是否符合成本效益原则。在新审计准则下,不仅要企业内部控制本身和成本效益着手,还要在评估企业风险的基础上评价企业内部控制的有效性。同时,在进行实质性测试时,若实施的实质性测试不足以取得充分的审计证据,那么就要进行内部控制测试,而不论其是否符合成本效益原则。

4. 考虑进行内部控制测试的因素更加全面。在旧审计准则下,注册会计师主要是根据计划的控制风险水平来判断是否进行内部控制测试,注册会计师有一定的自主权。而新审计准则规定了注册会计师在进行内部控制测试时需要考虑一系列的因素,给注册会计师的判断提供了充分的依据,从而更加合理地保证内部控制测试有效地进行。

5. 对内部控制测试更注重考虑风险因素。新审计准则以风险为导向,更加注重对财务报告舞弊的内部控制的有效性。管理层有责任建立良好的控制环境,维护与财务报告可靠性相关的控制,并对可能导致财务报告发生重大错报的风险进行管理。注册会计师在评价内部控制时,要特别注意被审计单位是否设计和执行了对财务舞弊的内部控制制度,当发现被审计单位存在舞弊等重大错报风险时,不应该将其作为单独事项考虑,而应该实施更加详细的审计程序,增加对难以预测事项的审计程序,以降低审计风险。

6. 完善了运用信息技术的相关规定。在现代信息技术迅速发展的今天,信息技术在一定程度上提高了企业内部控制的效率和效果。但与此同时,信息技术也可能对企业的内部控制产生特定的风险。所以,新审计准则要求注册会计师在对企业内部控制的有效性进行评价时,要将企业运用的信息系统考虑在内,评价企业在运用信息技术过程中是否存在风险,从而决定是否实施进一步的审计程序。

7. 强调与企业管理层加强沟通。新审计准则规定,注册会计师如果发现或获取的信息表明被审计单位可能存在舞弊,应该及早地与其管理层进行沟通,帮助被审计单位管理层采取防范措施,这样可增强企业治理层和管理层的责任,督促治理层和管理层不断完善企业的内部控制,从而更好地保证企业的经营活动有序进行。

主要参考文献

1. 郭华明. 从审计业界与公众视角看新审计准则的八重突破. 时代经贸(学术版), 2006; 11
2. 代红. 股份制企业的内部控制与内部审计. 会计之友, 2006; 6