



不同主体对内部控制的评价

上海财经大学会计学院 何 芹

20世纪末,随着企业外部竞争的加剧和企业内部管理的强化,在公司治理的推动下,内部控制理论从内部牵制发展到内部控制制度、内部控制结构再到内部控制整体框架,实现了内部控制理论的跨时代突破。2004年,美国反欺诈性财务报告委员会完成了《全面风险管理框架》,风险管理框架无论是从内容还是从范围来看,都体现了内部控制理论的又一次质的飞跃。

内部控制评价是企业内部控制活动过程中一个非常重要的承前启后的环节,是内部控制持续改进过程中重要的信息反馈渠道。通过对内部控制制度的设计和执行两个环节的测试,将内部控制适当性和有效性方面的评价信息作为制度设计和制度执行两个环节的重要资源输入,从而使内部控制制度不断得到改进。

根据评价主体的不同,内部控制评价可以分为外部评价和内部评价。外部评价包括注册会计师审计中对内部控制的评价和对内部控制的审核;内部评价也包括两部分,即内部审计人员对内部控制的评价和在内部审计人员的指导下由管理层和员工共同研讨以提出最佳改进措施的内部控制自我评估。

一、不同主体对内部控制评价的界定

(一)注册会计师审计中的内部控制评价

会计报表审计经历了账项基础审计、制度基础审计、风险基础审计三种模式。账项基础审计侧重于对账项的详细审查或采用抽查测试,审计带有很大的主观性。随着经济的发展、抽样技术的运用以及审计人员对内部控制系统重要性的认识,制度基础审计得到了广泛的运用。在制度基础审计中,对内部控制进行评价是一个重要的审计环节。审计人员在审计时,首先要了解被审计单位的内部控制,对拟信赖的内部控制进行符合性测试,评价内部控制的风险水平,然后根据内部控制风险水平确定实质性测试的性质、时间和范围。同样,在风险基础审计模式下也要对被审计单位的内部控制进行测试。但与制度基础审计模式相比较,风险基础审计模式最显著的特点是它立足于对审计风险进行系统的分析和评价,着眼于全面的控制测试,在审计过程中不仅检查与评价被审计单位内部控制制度的设计和执行,而且将审计的范围扩大到被审计单位所处的经营环境,捕捉潜在的风险点,将风险评估贯穿于审计工作的全过程。

因此,将注册会计师审计中的内部控制评价定义为:注册会计师在对被审计单位的会计报表进行审计时,为了确定内部控制的风险水平而对被审计单位内部控制的建立是否

健全、执行是否有效做出的评价。

(二)注册会计师审计中的内部控制审核

企业应当按照相关规范建立内部控制,并在生产经营活动中严格遵守各项内部控制。企业能否建立健全内部控制,能否有效执行内部控制,完全依靠企业的自觉性是不够的,还要借助外部力量来保证,其中聘请注册会计师对内部控制进行审核是可行的,也是必要的。注册会计师对内部控制进行审核时,主要围绕企业提供的内部控制报告来进行。注册会计师就企业关于内部控制有效性的认定收集足够的证据,然后做出是否支持这种认定的意见。注册会计师通过对内部控制的审核,出具内部控制审核报告。内部控制审核报告对外具有鉴证作用。由以上的分析,可将内部控制审核定义为:内部控制审核是指注册会计师接受委托,对被审核单位内部控制的有效性做出评价并发表意见。

(三)内部审计人员对内部控制的评价

内部审计的监督职能使其成为企业内部控制系统的一部分,是对内部控制进行的再控制。内部审计人员以整个企业内部控制系统为评价对象,检查和评价内部控制制度的设计和执行情况,通过内部审计评价内部控制的适当性和有效性,能够不断促进内部控制的完善,同时帮助企业内部各部门有效地履行各自的管理职能,强化企业管理。内部审计站在企业内部控制全局的高度对内部控制进行全方位的评价与监督,内部审计人员应在充分考虑内部控制本身固有限制(比如内部控制制度的设计和执行受制于成本与效益原则)后,及时向总经理或者董事会提出改进建议。

(四)内部控制自我评估(CSA)

内部控制自我评估(CSA)是内部控制评价方法的新突破,体现了内部控制评价的新观念,国际内部审计师协会(IIA)在1996年的研究报告中总结了CSA的三个基本特征:由管理层和员工共同进行;关注业务过程和内部控制的成效;用结构化的方法开展自我评估。具体来说,CSA将运行和维持内部控制的主要责任赋予公司管理层,管理层、员工和内部审计人员合作评价控制程序的有效性,使管理层、员工和内部审计人员共同承担对内部控制评估的责任。CSA以岗位职责和业务操作规程为中心来进行自我调节和自我完善,涉及所有员工对内部控制制度本身及其效果和效率的评价,以及对参与内部控制的人员的资格、工作程序和工作表现的评价,这使以往内部审计人员对内部控制的适当性及有效性进行的独立验证发展到全新阶段,即通过设计、规划和运行CSA程序,由组织整体对内部控制和公司治理负责。

二、不同主体对内部控制评价之比较

(一)评价目标

在会计报表审计中,注册会计师通过内部控制评价估计控制风险,注册会计师对内部控制进行评价最终是为审计会计报表、降低审计风险服务的。内部控制审核是注册会计师接受委托对被审核单位的内部控制进行审核,目的是对内部控制的有效性发表审核意见。

内部审计对内部控制评价的主要目的是保证企业守法经营、保护企业资产安全、防止舞弊的发生和实现企业经营目标。内部控制自我评估是一种以风险程序评估为基准的概念,通过确认企业经营风险,评价为降低风险而设置的风险管理和控制措施的有效性,然后制定把风险降低到可以接受程度的计划,以确定实现经营目标的可能性,内部控制自我评估的最终目标是降低经营风险。

(二)评价范围

在会计报表审计中,注册会计师评价内部控制是为会计报表的认定服务的。其评价范围主要是影响会计报表质量的内部控制制度,评价相关内部控制制度是否能够防止、发现或纠正错误与舞弊。由于会计报表审计一般是对年末资产负债表、当年的利润表和现金流量表进行审计,因此在对内部控制进行评价时,应就内部控制在整个年度内是否一贯执行进行评价,范围较小,时间也较短。

注册会计师在对内部控制进行审核时,是对企业管理当局就其内部控制的完整性、合理性及有效性所作的认定进行鉴证,并发表评价意见。内部控制审核对象包括为实现经营效果、提高经营效率、保证会计信息可靠性和法规权威性为目标而提供合理保证的所有控制过程的鉴证,因此范围较大,时间也较长。

相对于会计报表审计中对内部控制的评价只是实施审计的一个重要环节来说,内部审计人员对内部控制的评价既可以是审计实施的一个步骤,也可以是单独实施的一个审计项目。内部审计对内部控制制度的评价是全方位的,包括所有的内部控制,时间较长,涉及任何时期的内部控制,并且在内部控制评价时机的选择上灵活性很大,既可以在开展财务收支审计时对相关的内部控制进行评价,也可以在开展经常性的管理审计时评价内部控制。另外,在企业发生非正常事件时,往往是暴露内部控制薄弱环节的最佳时机,内部审计人员可以以其敏锐的洞察力发现并及时对相关的内部控制进行评价,提出完善内部控制的建议。

内部控制自我评估是企业内部对控制制度进行的专门评价。和内部审计人员对内部控制的评价一样,内部控制自我评估的评价范围也是全方位的,涉及管理的各个方面,既有对内部控制过程的评价,也有对结果的评价;既可以对一定期间内部控制的有效性进行评价,也可以对某个时点内部控制的有效性进行评价。内部控制自我评估由企业定期或不定期地进行,灵活性很大。

(三)典型方法

外部评价和内部审计人员对内部控制的评价方法都是传统的评价方法,常常要运用检查、询问、观察以及重新执行程序。检查程序是指通过检查交易和事项的凭证来检验内

部控制的有效性;询问和观察程序是指就企业内部控制制度设计和执行等方面的情况向相关人员调查、了解,并进行实地观察,从中发现内部控制的实际运行情况;重新执行程序是指选择相应的交易和事项,重新通过要审查的内部控制系统,验证内部控制在运行上是否有效。

内部控制自我评估方法在西方国家的实践中已经发展到了20余种,但从其基本形式来看,主要有引导会议法、问卷调查法和管理结果分析法。引导会议法是指把管理当局和员工召集起来就特定的问题或过程进行面谈和讨论的一种方法,它从代表一个组织多种层次的工作组中收集有关内部控制的信息;问卷调查法是利用问卷工具使得受访者只要做出简单的“是/否”或“有/无”的回答,利用调查结果来评价企业的内部控制制度;管理结果分析法是指除上述两种方法之外的任何内部控制自我评估方法,通过这种方法,管理当局安排员工学习经营过程,最后由内部控制自我评估引导者(常常是内部审计人员)把员工的学习结果与他们从其他方面如经理和关键人员那里收集到的信息加以综合,通过综合分析,内部控制自我评估引导者提出一种分析方法,使得控制程序执行者能在他们为控制评价做出努力时利用这种分析方法。目前西方国家用得比较多的是引导会议法,在该方法下,引导人员应受到一般的引导技巧和内部控制制度设计方面的培训,以便引导参与人员研讨、分析,并写出评估报告,提出改进措施。引导人员还应对企业外部的机遇与风险进行分析,以决定采取最为恰当的形式或结合使用多种形式。

(四)评价内容

虽然不同主体的内部控制评价主要包括内部控制制度设计的适当性和执行的有效性,但是在不同主体对内部控制进行评价时,具体的内容却有所差异。传统的评价方法可以用来评价财务报告,实现资产与记录的接触、使用与传递以及数据处理与信息传递等方面的“硬控制”。而在现行的内部控制模式下,迫切需要评价包括公司治理、高层经营理念与管理风格、职业道德、诚实品质、胜任能力和风险评估等在内的非正式控制即“软控制”。传统的评价方法没有各部门、各层次人员的参与和沟通,因此很难实现对“软控制”的评价。

内部控制自我评估是一种既可以用来评价传统的“硬控制”,又可以用来评价“软控制”的机制。在内部控制自我评估中,有管理层和员工的直接参与,创造了公开、开放的讨论环境,通过研讨会的形式评价内部控制、评估经营风险,上述的“软控制”常常是内部控制自我评估讨论和分析的主要内容。同时,评估小组在评估过程中更容易理解风险和控制,增强了对风险的敏感性和预测能力,评估小组自身也变成内部控制系统一个明显的软性组成部分,通过内部控制自我评估可以改进“软控制”。

(五)工作程序

注册会计师对企业内部控制进行评价(包括会计报表审计中的内部控制评价和内部控制审核)可以分为四个步骤:第一步,了解内部控制;第二步,评价内部控制制度设计的合理性;第三步,测试和评价内部控制制度执行的有效性;第四步,综合性评价,对内部控制制度设计的合理性和执行的有效性进行综合测试,确定内部控制的风险水平。



审计发展动因探析



华东交通大学 熊林峰 林君芬

一、受托经济责任论

受托经济责任论认为,审计产生的前提是受托经济责任关系的确立,受托经济责任关系的确立是基于所有权与经营管理权的分离而产生的。有受托经济责任关系便会有经济监督的客观需要,审计就是基于这种监督的需要而产生的。审计与受托经济责任之间是一种相互依存的关系,没有受托经济责任,就没有外部监督的需要,就不会出现审计。同样,没有审计,委托者无法考察受托者履行受托经济责任的情况,受托者的经济责任就无法落实,受托经济责任关系就难以维系。

受托经济责任关系的不断发展导致了审计的发展与变革,审计方法发展的根本动力是基于评价内容日益复杂的受托经济责任的客观要求而产生的。例如:账表导向审计方法是与评价简单的受托经济责任相适应的;系统导向审计方法是与评价复杂的受托经济责任相适应的;风险导向审计方法是与评价全面的受托经济责任相适应的。因此,审计与受托经济责任之间存在着内在的、不可分割的必然联系。

二、代理论

审计需求的委托代理理论,是在詹森和麦克林所倡导的委托代理理论的基础上发展起来的。按照委托代理理论的逻辑,审计的存在是代理关系中委托人与代理人的共同需求,审计的本质在于促使委托人和代理人的利益最大化。委托人和代理人都是最大合理效用的追求者,然而他们各自的利益目标不一

内部审计人员对内部控制评价的程序和方法类似于外部评价,通常包括评价准备、评价实施、评价报告的形成和反馈等步骤。在评价准备阶段先由内部审计人员制定评价实施方案,明确本次评价的目的、范围、准则、时间安排和相应的资源配置,准备必要的工作文件,包括评价问卷、抽样计划、被评价机构的内部控制体系文件及相关记录等。然后由内部审计人员按照既定的评价方案实施评价,在评价实施中应通过适当的方法收集与评价目的、范围和准则有关的信息,了解内部控制体系,根据评价方案对被评价项目进行测试,对有关数据进行确认和分析,并予以记录。最后由内部审计人员根据评价实施情况,撰写评价报告,对被评价机构内部控制制度进行综合评价后,与被评价机构管理层进行沟通,并就评价中的问题征求意见。内部控制自我评估包括:

1.计划。内部控制自我评估要求参与该活动的员工要理解内部控制的必要性,掌握各种用于评价内部控制的方法和技巧,明确自身在该活动中的角色和职责。这些必要知识的培

致,因此必然存在利益冲突。委托人希望管理当局能够不遗余力地履行好自己的经营管理责任,最大限度地增加企业的价值,增加投资回报,同时又希望付出尽可能低的代理成本。但是,公司的资产和信息却控制在管理当局手中,股东作为投资者,除了通过管理当局的财务报告外不能通过其他的途径来考察管理当局的工作业绩。代理人追求的是最高的经济利益和名望,如何实现这一目的,与公司的激励制度有着直接的关系。

从有效契约的角度出发,如果用以有激励性的报酬制度再配以独立审计,则既能激发管理当局的工作热情,又能遏制他们虚报业绩的行为,从而使股东的利益最大化。于是管理当局便会主动聘请审计人员对财务报告的真实性进行鉴证,向股东表明自己所付出的努力及其有效性。这样,管理当局一方面可获得满意的报酬,另一方面也可以通过第三方的鉴证而提高自己的职业声誉和在经理人市场的价值。可见,审计不是财产所有者的单方需求,而是财产所有者和财产经营者的共同需求,即委托人和代理人的共同需求。

三、信息论

审计需求信息理论认为,之所以存在对注册会计师独立审计的需求,是因为审计具有提高财务信息质量、改善财务资源配置的作用。其立论的一个基本前提是:假设股东及利害关系人广泛依赖财务信息,将其作为决策的依据,但是同时他们又不具有判断财务报告是否真实、公允的能力,因此就必须聘请专业的会计师来进行审查和判断,进而做出鉴定证明并予

2.预备工作。首先以讨论的方式,使参与者熟知企业及其控制目标,这些目标可能包括规章制度、管理层预定的发展方向和战略。企业对这些讨论内容应以正式的文件加以确定,内部审计人员作为讨论会的协调者,也可以根据审计经验提供一份预期控制一览表。然后,参与人员将用一段时间按照上述制度、发展方向和战略,调查企业内部控制的实际情况,并形成个人意见。

3.研讨会。研讨会在完全匿名的形式下进行,鼓励大家畅所欲言。

4.报告和行为方案的实施。研讨会后,与会各方都要进行后期工作。一方面,作为会议协调人的内部审计人员要准备会议综述,叙述被评价部门的情况,研讨会进行的情况以及投票表决结果;另一方面,参加研讨会的管理者负责针对发现的控制弱点起草行动方案。