



# 内部控制的发展及其对审计的影响

山西财经大学 范文萍 华中农业大学 韩英霞

**【摘要】** 现代内部控制的发展、演进对审计的方法和内容产生了重大影响。审计理论和实务的不断发展又反过来对内部控制的发展起到了推动作用。本文从内部控制的不同发展阶段对审计的影响这一侧面展开初步探讨。

**【关键词】** 内部控制 审计模式 互相影响

现代内部控制的涵义随着经济的发展以及人们对内部控制理解的加深在不断地扩展,这种扩展的趋势不仅对企业的经营管理发挥了重要的作用,而且对审计模式的发展也产生了重大的影响。同时,审计内容的不断丰富又促进了内部控制的应用与发展。

## 一、内部牵制

内部控制的最初形式为内部牵制。根据《柯氏会计辞典》的定义,内部牵制即为提供有效的组织和经营,并防止错误和其他非法业务发生而制定的业务流程。其主要特点是以任何个人或部门不能单独控制任何一项或一部分业务权利的方式进行组织上的责任分工,每项业务通过发挥其他个人或部门的功能进行交叉检查或交叉控制。R·H·蒙哥马利在1912年出版的《审计——理论与实践》一书中,将内部牵制与审计结合起来。他认为,如果存在良好的内部牵制制度,审计人员就无需进行详细审计。可见,当时的理论界已经认识到内部牵制会对审计工作产生影响。但是由于当时的审计实务相对滞后,内部牵制没有在审计中得到具体运用,当时采用的是以核对凭单为重点的账项基础审计模式。

## 二、内部控制制度

美国注册会计师协会下设的审计程序委员会于1949年发表的报告《内部控制:协调组织的各种要素及其对管理局和独立注册会计师的重要性》,首次给出内部控制的定义,即内部控制是企业为保护资产完整、保证会计数据的正确和可靠、提高经营效率、贯彻管理部门既定决策所制定的政策、程序、方法和措施。1958年该委员会发布的第29号审计程序公报将内部控制分为会计控制和管理控制,前者着眼于保证财产资金安全及会计记录的可靠性,后者着眼于提高经营效率及确保贯彻既定的管理政策。在该阶段,随着审计界对内部控制概念研究的深入,提出在审计实务中应主要检查会计控制,因其对财务记录产生直接的、重大的影响,对这部分内部控制进行评价可以帮助审计人员进一步确定实质性测试的时间、范围和性质。这就是在20世纪40年代伴随内部控制出现的制度基础审计模式。它可以指导审计人员在审计中将重点放在内部控制比较薄弱的环节。

## 三、内部控制结构

随着研究的深入,1988年美国注册会计师协会在发布第

55号审计准则公告中提出“内部控制结构”的概念,即企业的内部控制结构包括为合理保证企业特定目标实现而建立的各种政策和程序。内部控制结构由控制环境、会计制度和控制程序三要素构成。这个概念一方面将控制环境纳入了内部控制范畴,另一方面不再区分会计控制和管理控制。与此同时,制度基础审计逐渐暴露出其弱点,即审计人员的注意力过分集中于被审计单位的具体内部控制制度,审计人员过多依赖于对内部控制的测试而忽视了产生审计风险的其他环节,如组织所处的内外部环境、管理当局所受到的压力等。而在当时不断出现的审计诉讼也对审计人员提出了更高的要求——需要从多种渠道收集审计证据为发表审计意见提供依据,降低审计风险。正是在这样的社会、经济环境背景下,审计界在内部控制结构的概念基础上提出并发展了风险基础审计模式,以满足社会公众的需要并且使审计人员在审计中能够主动控制审计风险,提高审计工作的效率。

## 四、内部控制整体框架

美国反欺诈性财务报告委员会(COSO)在1992年提出的报告《内部控制——整体框架》中指出,内部控制是一个受企业董事会、管理当局和其他员工影响,旨在合理保证实现财务报告的可靠性、企业经营的效果和效率以及遵循相关法律法规目标的过程。这一报告认为,内部控制由五个相互关联的要素组成:控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、监控。内部控制整体框架概念强调了人在内部控制中的关键作用,人员的素质和观念决定着内部控制执行的效果,而人员的活动又受到他们所处环境的影响,控制环境是内部控制中其他各个要素发挥作用的基础。风险评估要素的引入说明,任何企业都处在一个不断变化的环境之中,随时都面临着来自内部和外部的各种风险,要确保企业目标的实现,就需要建立发现、甄别、分析、管理和控制风险的机制,来评估企业在实现目标过程中的不利因素。内部审计是促进内部控制发挥作用的重要因素。风险基础审计模式是将被审计单位放置在一个大的经济环境中,全方位地判断影响因素,从企业所处的商业环境、条件到经营方式和管理机制等内外两个方面来分析评估审计风险,进一步确定控制审计风险的具体方法,把审计风险降低到审计人员可以接受的水平。而内部控制整体框架也强调企业所处的环境因素的影响,以及对于企业面临的各种

# 国外法务会计产生和发展的动因剖析

黑龙江科技学院 陈英

**【摘要】** 本文从市场经济原理角度阐述了法务会计产生和发展的根源,并提出应通过建立我国的法务会计准则来积极推进我国法务会计工作的开展。

**【关键词】** 市场经济 法务会计 法务会计准则

1946年,纽约会计师 Maurice E. Peloubet 发表了名为《法务会计:在当前经济中的地位》的论文,文中第一次提出了法务会计。1992年,美国法务会计师理事会成立。2000年,美国法务会计专业性期刊《法务会计:审计、欺诈行为、税务》开始出版发行。在此前后,加拿大、澳大利亚、英国等国的注册会计师协会也纷纷成立特别小组加强了对法务会计的研究并为法务会计业务提供了指导。法务会计在这些国家的产生和发展不是偶然现象,它是市场经济发展的必然结果。按照市场经济理论,市场经济是以市场为中心进行资源配置的;市场交换是互利的等价交换;资源主体具备自主性并以利益驱动为核心;

风险的识别、评估和控制,这也正说明了以风险为导向的审计模式是审计方法发展的必然趋势。

## 五、企业风险管理综合框架

国外一些大公司的财务丑闻频频曝光,揭示出公司内部控制在设计和运用中存在着一定的缺陷,正是在这样的背景下,COSO于2004年9月颁布了《企业风险管理综合框架》,并提出将以此代替内部控制整体框架。企业风险管理是一个由企业的董事会、管理层和其他员工共同参与的,应用于企业战略制定和企业内部各个层次和部门的,用于识别可能对企业造成潜在影响的事项并在其风险偏好范围内管理风险的,为企业目标的实现提供合理保证的过程。企业风险管理由内部环境、目标制定、事项识别、风险评估、风险反应、控制活动、信息和沟通、监控八个相互关联的要素构成。财务丑闻同时也让审计职业界受到巨大冲击,人们开始怀疑其能力以及风险导向审计的作用。在备感公众压力的情况下,审计职业界开始重新审视风险导向审计模式,对其进行了改进并将改进后的模式称为现代风险导向审计模式。

现代风险导向审计模式强调从宏观上把握审计面临的风险,强调企业是整个社会经济生活中的一个部分,其所处的经济环境、行业状况、经营目标、战略和风险都将会对会计报表产生重大影响。审计风险主要来源于企业会计报表的误报风险,而误报风险又主要来源于整个企业的战略管理风险和经营活动风险。所以要充分理解审计风险,审计人员必须从企业的战略分析入手,充分识别企业内外部风险,理解内外部风险对于会计报表认定的影响,再实施相应的审计程序。传统的

市场经济以机会均等和公平竞争为原则;市场经济是以契约为基础的信用经济;市场经济依赖于有序的法制,是法制经济;市场经济强调分工和比较优势;市场经济以委托代理经济模式为特征。法务会计就是在市场经济的这些内在特征和要求下产生和发展起来的。

## 一、法务会计适应了利益驱动原则和法制经济的要求

法务会计产生和发展的动力来自于市场经济条件下的各个主体在法律框架内保护自身利益的强烈愿望。法务会计要解决的问题是专门处理相应的财务纠纷或不法活动,目的在于弥补不法活动给权利主体造成的损害,追究当事人的责任。

风险导向审计仅从会计视角分析客户的风险(固有风险和控制风险),进而分析来自会计报表的风险。而现代风险导向审计认为,重大错报风险不仅包括来自会计报表项目本身的风险,而且更多地考虑了企业的战略风险和经营风险,在对企业的内部控制进行了解和分析时,将内部控制的分析对象也扩大到整个企业的风险管理范围内。

最后,还需要说明的是,审计职业界的研究对内部控制涵义的发展起到了重要的推动作用。从前述的内部控制发展阶段来看,每次对内部控制涵义的新的解释都是审计职业界研究的成果,并且得到了广泛的认可,这为管理当局和审计人员进行内部控制评价提供了基础。从这点来分析,内部控制的发展与审计职业界的努力是不可分的。同时,审计职业界在不断提出内部控制的最新解释时,也对审计中应如何了解、测试、利用内部控制,如何对内部控制进行评价,对发现的缺陷如何处理等制定了相关的准则,以此指导审计人员的工作。由于审计人员是在对每个审计项目进行内部控制的了解或在必要的情况下进行内部控制的测试的基础上对会计报表发表审计意见的,因此能促使被审计单位遵循相关的内部控制规范,并且能及时发现问题并促使单位改进,这些都进一步促进了内部控制在企业中的应用及发展。

## 主要参考文献

- ①张龙平等. 国际审计风险准则的最新发展及其启示. 会计研究, 2004; 12
- ②徐政旦等. 审计理论前沿. 上海: 上海财经大学出版社, 2002