关于整合进行财务报表审计与内部控制审计的思考

潘 芹 刘永君

（重庆理工大学财会研究与开发中心 重庆 400050 西南大学经济管理学院 重庆 400715）

从2000年证监会颁布针对上市商业银行的信息披露编报规则开始，内部控制鉴证一直是我国学者和相关监管部门关注的热点。随后陆续颁布的法规包括中注协2002年发布的《内部控制审核指导意见》、上交所和深交所2006年分别发布的内部控制指引、财政部等五部委2008年联合发布《企业内部控制基本规范》，可以明显看出我国监管部门对内部控制鉴证的要求是在强制与鼓励中反复。2010年4月财政部、证监会、审计署、银监会及保监会联合颁布《企业内部控制审计指引》，表明内部控制审计已是大势所趋。其中第五条指出注册会计师可以单独进行内部控制审计，也可将内部控制审计与财务报表审计整合进行（以下简称整合审计）。由此可见，我国上市公司内部控制审计目前仍属于自愿披露范畴，而且内部控制审计与财务报表审计是否整合进行也没有强制要求。在这种背景下，本文试从规模效应或范围经济理论分析上市公司的内部控制审计师选择行为。通过对规模效应或范围经济理论的逻辑分析得出，上市公司应该更倾向于聘请“十大”会计师事务所来审计其内部控制，并且同时审计财务报表。

陈靖（2007）根据跨市场上市公司审计师选择的特殊性提出审计师选择的协同效应与范围经济假说。他将协同效应界定为，两个或多个独立的系统相互整合，以达到资源共享，从而实现“1+1>2”的目的。就两次审计而言，协同审计能力则是指，两家不同的会计师事务所对同一家客户进行审计时，信息共享，相互配合，实现协同效应的潜在能力。范围经济不同于协同效应，它强调的是一个主体在生产不同产品时，由于资源的共享而获得的产品数量的增加或成本的节约，这与协同效应强调不同主体或系统有着本质的区别。他通过实证研究证明跨市场上市公司更倾向于聘请“四大”会计师事务所来审计其境内外报表，以实现协同效应和范围经济。

《企业内部控制审计指引》第五条指出，注册会计师可以单独进行内部控制审计，也可将内部控制审计与财务报表审计整合进行。也就是说，并没有强制要求内部控制审计师与财务报表审计师为同一家会计师事务所。但是，一些专家学者研究了财务报表审计与内部控制审计之间的关系，普遍赞同进行整合审计。

张龙平、陈作习（2009）认为，注册会计师在财务报表审计中对被审计单位的内部控制已经有一定的了解，这为其开展财务报表内部控制审计服务提供了基础；同时，注册会计师通过其他审计程序可能会发现被审计单位的重大错报，这就意味着在重大错报相应的控制点上可能存在控制缺陷，为注册会计师审查内部控制缺陷指明了方向。同样，在财务报表内部控制审计中，注册会计师自上而下对被审计单位关键内部控制点进行审查，可能会发现内部控制重大缺陷，这就意味着在相应的账户中可能存在重大错报，为注册会计师审计财务报表提供了线索。将两种审计进行整合，可以相互印证以便更好地发现重大问题。由同一会计师事务所负责同时审计同一上市公司的相关内部控制和财务报表，更有利于注册会计师适当节省审计成本、控制审计风险和实现二者的审计目标。而且目前从世界范围看，没有任何实证证据表明由不同会计师事务所分别承办这两种审计业务会更有效地实现二者的审计目标（谢晓燕等，2009）。

财务报表审计与内部控制审计这种可以相互利用工作成果、节约审计成本、相互印证的特征，使这两种审计具有协同的可能。如果由同一会计师事务所进行财务报表审计和内部控制审计，从理论上讲应该可以提高资源整合的可能性和整合的效率。这样，会计师事务所只承担比单一审计略高的成本，就可以收取两份审计收费，显然是符合成本效益原则的。可见，如果审计师拥有这种整合审计能力，那么审计过程中大量的审计程序和审计证据就可以共享，进而可以实现单一审计的范围经济，这样可以提高审计效率，为上市公司节约时间和精力。

因此，上市公司聘请内部控制审计师时，可能会为了节约自己的时间和精力而选择那些能够实现协同效应或范围经济的审计师。而内部控制审计需要审计师具有更高的专业胜任能力，较大的会计师事务所在声誉和标准化方面具有独特的优势，具有整合审计的能力。笔者认为，上市公司为了实现更大的协同效应或范围经济，应该更倾向于聘请“十大”会计师事务所来审计其财务报表兼内部控制。

综上所述，笔者认为，在自愿审计的背景下，我国高素质的上市公司将自愿聘请“十大”会计师事务所对其内部控制自我评估报告进行鉴证，以达到减轻代理冲突、传递优质信号的目的。此外，为了实现更大的协同效应或范围经济，上市公司又更倾向于聘请同一家会计师事务所同时审计其财务报表和内部控制。当然，只有理论推测是不够的，还需要数据的有力支持，这将是笔者进一步探索的方向。○