

企业内部控制评价与内部控制审计比较

陈留平(教授) 张猛超

(江苏大学财经学院 江苏镇江 212013)

【摘要】 本文对《企业内部控制评价指引》和《企业内部控制审计指引》进行了比较,得出内部控制评价与内部控制审计两者是分别从不同的角度对企业内部控制进行监督,从而保证内部控制的有效运行,促进内部控制目标的实现。

【关键词】 内部控制 评价指引 审计指引

2010年4月26日,财政部会同证监会、审计署、银监会和保监会联合发布了《企业内部控制评价指引》、《企业内部控制审计指引》(简称《评价指引》和《审计指引》)。两个指引分别对内部控制评价与内部控制审计进行了详细的介绍,对内部控制的有效贯彻起到了积极的作用。笔者拟对内部控制评价与内部控制审计作一对比分析。

一、概念界定

《评价指引》所指的内部控制评价,是指企业董事会或类似权力机构对内部控制的有效性进行全面评价、形成评价结论、出具评价报告的过程;《审计指引》规定内部控制审计是指会计师事务所接受委托,对特定基准日内部控制设计与运行的有效性进行审计。因此,内部控制评价与内部控制审计二者的概念界定虽然有一定的差异,但是两者的目标是一致的,它们的实质是相同的,都是为了提升企业内部控制设计与运行的有效性。

二、实施依据

首先,《评价指引》与《审计指引》都要求相关主体遵守《企业内部控制基本规范》,因为二者均是针对企业内部控制展开的活动,都是为了促进内部控制目标的实现。其次,二者的实施客体均为企业内部控制制度,因此,二者都要以企业内部控制设计与运行的实际情况为基础开展工作。毕竟,内部控制评价与内部控制审计是两项不完全相同的活动,内部控制评价还要求评价主体依据《评价指引》开展工作,并且在内部控制评价中要遵循企业的各项管理制度;而内部控制审计是作为一项审计工作来开展的,为了规范注册会计师执行内部控制审计业务,保证执业质量,其依据还有《审计指引》、《中国注册会计师鉴证业务基本准则》和中国注册会计师审计准则。

三、实施频率

《评价指引》规定企业至少应该每年进行一次内部控制评价并由董事会对外发布内部控制评价报告。年度内部控制评价报告应当以12月31日作为基准日,评价报告与企业内部控制审计报告同时对外报出。由此可以得出,企业一年内可能进行不止一次内部控制评价活动。《审计指引》则规定内部控制审计是注册会计师对特定基准日内部控制设计与运行的有

效性进行审计,每年只需要进行一次,并由会计师事务所出具审计报告对外报出。一般情况下,二者实施的频率是相同的,都是每年一次。在某些特殊情况下,例如内部控制运行过程中发现重大缺陷、企业改变控制政策、调整经营业务等,内部控制评价的频率会高于内部控制审计。

四、实施范围

《评价指引》规定,内部控制评价应当遵守全面性、重要性和客观性原则。首要原则是全面性原则,在内部控制评价中,评价工作应当包括内部控制的设计与运行,涵盖企业及其所属单位的各种业务和事项,但是也要遵循重要性原则,评价工作应当在全面评价的基础上,关注重要业务单位、重大业务事项和高风险领域。内部控制审计也是在企业及其所属单位的各种业务和事项的范围开展的,《审计指引》规定,注册会计师的责任是在实施审计工作的基础上,对财务报告内部控制的有效性发表审计意见,并对注意到的非财务报告内部控制的重大缺陷进行披露。又因为重要性原则是鉴证工作需要遵守的一条重要原则,所以在注册会计师实施内部控制审计的过程中,更多地关注与财务报告有效性相关的内部控制和重要性程度高、风险较大领域或环节。由此可知,两者实施的范围是相同的,只是在这一相同范围内,内部控制审计更加关注与财务报告有效性相关的内部控制和重要性程度高、风险较大的领域或环节。

五、运用方法

《评价指引》中提到的方法主要有个别访谈、调查问卷、专题讨论、穿行测试、实地查验、抽样和比较分析等;《审计指引》则提到询问适当人员、观察经营活动、检查相关文件、穿行测试和重新执行等方法。内部控制审计更加要求客观性,所以内部控制审计强调应用客观性更强的方法。例如对于访谈法,出于审计业务的职业怀疑态度,《审计指引》规定询问本身并不足以提供充分、适当的证据。

此外《审计指引》规定,注册会计师可以使用企业内部控制评价工作的结果来相应减少可能本应由注册会计师执行的工作,但是注册会计师应当对发表的审计意见独立承担责任,其责任不因为利用企业内部审计人员、内部控制评价人员和

其他相关人员的工作而减轻。注册会计师应当对企业内部控制自我评价工作进行评估,判断是否利用内部相关人员的工作以及可利用的程度,在确定利用企业内部相关人员的工作之前,应当对其专业胜任能力和客观性进行充分评价。只有相关人员的专业胜任能力和客观性都较强时,才可以适当使用内部控制评价的结果。另外,注册会计师在执行整合审计或者内部控制单独审计时,可能会发现企业内部控制评价中未发现的缺陷,与企业沟通,通知其整改。此时,企业的内部控制评价部门需要正确认识注册会计师的内部控制审计工作,正确对待注册会计师的工作结果,认真审视企业的内部控制,通过整改落实,使内部控制更加完善、合理。

通过上述对比分析可以得出,内部控制评价一定程度上可以作为内部控制审计的基础,内部控制审计可以适当利用内部控制评价的结果,而且内部控制评价部门可以并且有必要利用内部控制审计的结果,对注册会计师发现的内部控制评价过程中未发现的缺陷积极整改,提升内部控制有效性。

六、缺陷认定

在缺陷认定中,无论是内部控制评价还是内部控制审计都将内部控制的缺陷根据成因或来源分为设计缺陷和运行缺陷,根据严重程度分为重大缺陷、重要缺陷和一般缺陷。其中,重大缺陷是指一个或多个控制缺陷的组合,可能导致企业严重偏离控制目标;重要缺陷是指一个或多个控制缺陷的组合,其严重程度和经济后果低于重大缺陷,但仍有可能导致企业偏离控制目标;一般缺陷,是指除重大缺陷、重要缺陷之外的其他缺陷。二者对这些缺陷认定的指导标准是相同的。

对于具体标准,《评价指引》规定,重大缺陷、重要缺陷和一般缺陷的具体认定标准,由企业根据上述指导标准的要求自行确定。《审计指引》也指出,在内部控制审计中,评价控制缺陷时,注册会计师需要根据财务报表审计中确定的重要性水平,支持对财务报告控制缺陷重要性的评价。注册会计师需要运用职业判断,考虑并衡量定量和定性因素。因为是各自确定具体标准,所以企业和注册会计师可接受的风险水平和规定的重要性程度可能会有差异,因此,二者制定的缺陷认定的标准可能会存在差别。

七、报告

1. 报送对象。内部控制评价报告按照编制主体、报送对象和时间可分为对内报告和对外报告。对内报告主要以符合企业董事会(审计委员会)、经理层需要为主;根据年度内部控制评价结果,结合内部控制评价工作底稿和内部控制缺陷汇总表等资料,按照规定的程序和要求,及时编制的内部控制评价报告也就是对外报告,由于对外报告中涵盖了对内报告的内容,可以说对内报告与对外报告都是对内并且对外报送的。由注册会计师出具的内部控制审计报告既与公司沟通也向公司外部信息使用者披露,既要向公司通报所发现的缺陷又要向外部使用者提供更为可靠的关于企业内部控制情况的信息。通过上述比较可以知道,内部控制评价与内部控制审计两者的报送对象是相同的。

2. 报告的格式。《评价指引》指出企业应当根据《企业内

部控制基本规范》、应用指引和评价指引,设计内部控制评价报告的格式,内部控制评价报告的格式单一固定,对内报告格式应该在符合以上要求的基础上进一步详尽设计。按照《审计指引》的规定,审计报告根据注册会计师审计意见的不同主要分为标准内部控制审计报告、带强调事项段的无保留意见内部控制审计报告、否定意见内部控制审计报告和无法表示意见内部控制审计报告等形式,每种形式都有固定格式。

3. 报告的内容。《评价指引》规定内部控制评价对外报告的内容至少应当包括董事会对内部控制报告真实性的声明、内部控制评价工作的总体情况、内部控制评价的依据、内部控制评价的范围、内部控制评价的程序和方法、内部控制缺陷及其认定情况、内部控制缺陷的整改情况及重大缺陷拟采取的整改措施、内部控制有效性的结论等八项内容,对内报告的内容应该在符合以上要求的基础上进一步详尽表达。《审计指引》则规定,标准形式的内部控制审计报告需要包括标题,收件人,引言段,企业对内部控制的责任段,注册会计师的责任段,内部控制固有局限性的说明段,财务报告内部控制审计意见段,非财务报告内部控制重大缺陷描述段,注册会计师的签名和盖章,会计师事务所的名称、地址及盖章,报告日期等内容,另根据注册会计师审计意见的不同,报告的内容也会稍有变化。内部控制评价和内部控制审计的报告内容各自需要遵守《评价指引》和《审计指引》的规定,在报告格式与内容要求上两者是不相同的。

4. 报告的权威性。内部控制评价是企业董事会对本企业内部控制有效性的自我评价,主观性相对于内部控制审计而言比较强,因此在此基础上形成的内部控制评价报告也只能作为有关方面了解企业内部控制设计与运行情况的途径之一,而且只能作为辅助途径。由于注册会计师的专业胜任能力和独立性内部控制评价人员相比更高,而且注册会计师在实施审计工作的基础上对内部控制的有效性发表审计意见,并对其发表的意见负责,所以内部控制审计报告的权威性高于内部控制评价报告的权威性。在使用内部控制评价报告时,应注意与内部控制注册会计师审计报告、内部控制监管信息、财务报告信息等相关信息结合使用,以起到全面分析、综合判断、相互验证的效果。

综上所述,内部控制评价与审计都是促进企业内部控制的实现,所以二者才会在上述众多方面有如此多的相同之处。不过二者在促进内部控制目标实现的过程中强调的角度不同:内部控制审计旨在提供一个关于企业内部控制情况的更加客观的信息,更多的是推进完成企业内部控制的财务报告及其他信息的可靠性这一目标。而内部控制评价则是强调企业通过自身的评价与改进不断完善内部控制系统,它是一个运用PDCA循环实现的不断改进和完善的过程,更多的是推进完成企业内部控制对法律法规的遵循,保证资产安全,提高经营效率和效果,促进企业实现战略发展目标。

主要参考文献

杨志国.关于《企业内部控制审计指引》制定和实施中的几个问题.财务与会计,2010;10