

日本内部控制准则的实施效果及启示

刘永泽, 金花妍

(东北财经大学 会计学院, 辽宁 大连 116025)

[摘要]为顺应国际发展趋势和国内企业内部控制制度建设、运行的需求,我国财政部等五部委在2008年6月和2010年4月分别发布了《企业内部控制基本规范》和20项内部控制配套指引,我国内部控制准则体系的建设取得了阶段性成果,但在实施过程中出现了信息生产力无法满足需求、理论与实务无法完美融合等诸多问题。通过介绍和分析日本内部控制准则体系及其首次执行的实施效果,从运用自上而下的风险导向评价方法、加强控制活动和“IT对应”、丰富内部控制报告的内容、正确认识内部控制审计的本质等方面得出了对我国内部控制的启示意义。

[关键词]日本内部控制准则;内部控制评价;内部控制审计;财务报表审计;信息披露;附注事项;追加信息;整合审计

[中图分类号]F233 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1672-8750(2012)05-0051-09

2001年12月美国安然等重大会计丑闻爆发后,美国出台了萨班斯(SOX)法案。根据萨班斯法案第404条规定,在美国证券交易委员会(Securities and Exchange Commission, SEC)注册的企业必须构建内部控制制度(为确保财务报告可靠性而制定的方针和程序),并要对内部控制的有效性进行评价,将评价结果以报告形式予以公布。自2004年10月以西武铁道为代表的大型铁路企业的会计丑闻被曝光后,很多日本上市公司都暴露出类似丑闻,这不仅大大削弱了财务信息的可靠性,而且带来了严重的社会问题。为此,日本企业会计审议会于2007年2月发布了《关于财务报告内部控制评价与审计准则以及财务报告内部控制评价与审计实施准则的制定(意见书)》(以下简称《内部控制准则》)^[1]。

为顺应国际发展趋势和国内企业内部控制制度建设、运行的需求,我国财政部等五部委分别在2008年6月和2010年4月发布了《企业内部控制基本规范》(简称《基本规范》)^[2]和20项内部控制配套指引。我国实务界与理论界也一直致力于对内部控制制度方面的研究,且近年来取得了丰硕的成果。但我国内部控制制度的建设和运行尚处于初级阶段,当前存在的主要矛盾是广大利益相关者对内部控制信息质量日益提高的需求同较落后的信息生产力之间的矛盾。因此,发展内部控制信息

[收稿日期]2012-04-09

[基金项目]辽宁省教育厅项目(W2011126)

[作者简介]刘永泽(1950—),男,河北唐山人,东北财经大学中国内部控制研究中心主任、教授、博士生导师,中国会计学会副会长、全国工商管理类专业教学指导委员会委员、全国MPAcc教学指导委员会委员,国务院政府特殊津贴获得者和国家级教学名师,主要研究方向为财务会计和内部控制;金花妍(1983—),女,辽宁大石桥人,东北财经大学会计学院博士生,主要研究方向为财务会计与内部控制。

生产力、提高信息质量是摆在我们面前的亟待解决的任务。

我国和日本在内部控制相关规范体系建设过程中,最主要的参考对象都是美国萨班斯法案,并结合本国特点做出了相应的修正和完善,但两国在借鉴方法上走了两条不同道路:日本采取的是简化方案,以方便企业操作,降低执行成本;我国采取的是全面完善和细化的方法,构建了一套完整统一的规范体系。我国内部控制相关规范建设的时间并不长,其实际经验和方法论方面的发展水平还比较低,远远不能满足资本市场信息利用者的需求。因此,笔者认为,分析与我国有相似文化背景、同一借鉴对象、具有若干年实施经验的日本内部控制准则体系将对我国内部控制制度建设的发展具有非常重要的意义。

一、日本内部控制制度制定背景

自以西武铁道为首的大型上市公司虚假报告事件被曝光后,日本开始重视内部控制问题,并探讨如何引进美国 SOX 法案的相关事宜。2006 年 6 月 7 日,日本的《证券交易法》经过修改后更名为《金融商品交易法》,此法规定:从 2008 年 4 月 1 日以后开始的会计年度起,上市公司在每个营业年度提交财务报告的同时应提交企业内部控制报告,并且内部控制报告必须接受注册会计师的审计。另外,日本企业会计审议会分别于 2005 年 12 月和 2006 年 11 月发布了《财务报告内部控制评价和审计准则》和《财务报告内部控制评价和审计实施准则》的公开草案。两部公开草案根据征求意见进行修改完善后,日本企业会计审议会于 2007 年 2 月以意见书的形式发布了《内部控制准则》,这标志着日本内部控制评价制度的正式启动。

(一) 内部控制的概念

根据内部控制准则的规定,内部控制是指为确保实现企业目标而实施的程序和政策。企业目标包括经营的效果和效率、财务报告的可靠性、经营活动遵循相关法律和资产的保全等。内部控制由控制环境、风险的评估与对策、控制活动、信息与沟通、监督和 IT 对应等六个基本要素组成。

(二) 内部控制评价制度的目标

内部控制评价制度的目标是使上市公司管理层按照规范对本公司“财务报告内部控制”(以确保财务报告可靠性为目标的内部控制,以下简称“内部控制”)的有效性进行评价,并将评价结果以报告书的形式予以公布。通过建设、运行内部控制并评价其有效性来提高管理层对内部控制的认识,在此基础上提高财务报告的可靠性,这就是内部控制评价制度的最终目标。

当然,若内部控制存在“重大缺陷”,则该内部控制会被评价为无效。内部控制的“重大缺陷”是指会对财务报告带来重大影响的内部控制漏洞,特别是那些会导致财务报表“重大错报”的漏洞。但是,内部控制存在“重大缺陷”并不直接意味着财务报表就有“重大错报”^①,财务报表“重大错报”还得依靠审计来发现。内部控制的有效性越低(控制风险越高),通过审计程序发现“重大错报”的概率越小,漏掉“重大错报”的风险就越大;相反,内部控制的有效性越高,审计师漏掉“重大错报”的风险就会得到抑制,财务报表审计错报的风险也会大大降低。可以说,提高财务报表的审计质量是执行内部控制评价制度的主旨所在。

(三) 内部控制审计的目标

企业管理层应当编制“财务报告内部控制有效性评价报告(内部控制报告)”,该报告书中记载管理层根据内部控制准则进行内部控制构建,并依据本国公认的评价标准(内部控制准则)对内部控制进行有效性评价的内容和结果。针对管理层编制的内部控制报告书,审计师应对其评价结果进行审

^①相反,内部控制有效并不表示财务报表没有重大错报。有效的内部控制中也会存在控制风险,财务报表审计中也会存在审计风险。

计,即进行“内部控制审计”^①。内部控制审计的目的是对管理层提交的内部控制评价报告是否合理出具审计意见。也就是说,日本的内部控制审计并不是对被审单位内部控制的有效性本身进行审计,而是对基于责任方认定的审计进行审计。因此,当企业内部控制存在“重大缺陷”且被判断为无效时,只要在内部控制报告中对“重大缺陷”进行了合理的披露,审计师就可以出具无保留审计意见。而否定意见是审计师在企业内部控制实情(与是否有效无关)与管理层在内部控制报告中阐述的内容产生齟齬现象(重大虚假报告)时出具的内部控制审计意见。

二、日本内部控制准则首次执行效果分析

日本内部控制准则体系具有两大特点:一是基本指导思想具有“国际化”、“最新”和“本土化”的特点;二是旨在降低内部控制评价与审计的执行成本。日本内部控制准则在借鉴美国 COSO 概念框架和 SOX 法案的基础上,总结美国实施内部控制的经验,对一些不完善或不符合本国国情的地方进行了修改,将重点放在如何降低执行成本上。根据日本金融厅 2006 年颁布的《金融商品交易法》的规定,2009 年 3 月 31 日^②进行年度结算的上市企业开始首次披露内部控制报告,截至 6 月 30 日,提交内部控制报告和内部控制审计报告的企业共有 2670 家,日本财务会计准则机构于 2009 年 10 月编写了《内部控制报告披露案例》^[3]。本文根据日本金融厅 EDINET(Electronic Disclosure for Investors' NET work) 电子披露系统的报告和数据,结合《内部控制报告披露案例》以及盛田良久等、住田清芽等研究团体统计的数据^[4-5],从评价结论、审计意见、重大缺陷的披露状况等方面对日本内部控制准则首次执行效果进行分析。

(一) 内部控制评价概况

企业管理层编制的内部控制报告应记载内部控制构建和运行的事项、评价范围、评价时点、评价手续、评价结论、附注事项等项目。内部控制报告的评价结论分为以下四种:(1)有关财务报告的内部控制有效;(2)部分评价程序未能充分实施,但财务报告内部控制有效;(3)存在重大缺陷,财务报告内部控制为无效;(4)因未能实施重要的评价程序,不表示对财务报告内部控制的评价结论(以下简称“不表示”)。

根据日本内部控制准则的规定,企业管理层对自身内部控制的有效性进行评价时应采用自上而下的风险导向评价方法。自上而下的评价方法是指管理层在对内部控制进行自我评价时,首先应对合并财务报告基础上的公司层面内部控制进行评价,其次再根据其结果识别和分析可能导致财务报告重大错报的风险,进而有针对性地对相关业务流程内部控制进行评价。如果相关业务流程控制点的漏洞可能对财务报告可靠性产生重大影响,则应确认内部控制存在“重大缺陷”。

1. 各证券市场上市公司内部控制评价结果

据统计,在 2009 年提交内部控制报告和内部控制审计报告的 2670 家企业中,评价结论为“存在重大缺陷,财务报告内部控制为无效”的企业有 56 家,占整体样本的 2.1%,评价结论为“不表示”的企业有 9 家。具体如下页表 1 所示。

内部控制无效企业在各证券市场中所占比例如下页图 1 所示。从图 1 可以看出,在财务报告内部控制评价结果为无效的企业中,半数以上是以 JASDAQ 为首的新兴市场中的企业,这也是意料之中的。东证 1 部约占全体内部控制无效企业的三分之一,但从集团公司规模和数量看,其绝对数并不算多。新兴市场一个相对概念,泛指相对成熟或发达市场而言,目前正处于发展中的国家、地区或某一经济体。新兴市场中普遍存在信息量的可靠性和相关性程度低、会计标准不透明、流动性比较差、小

^①内部控制审计由对该企业财务报告进行审计的同一会计师实施。

^②日本会计年度为当年 4 月 1 日至下一年 3 月 31 日。

股东权力小等缺陷,但新兴市场是全球经济增长的重要动力,在全球资本市场上的作用也日益增大。因此,我们应重视新兴市场的重要性,积极采取措施改善新兴市场结构和市场信息透明性。

表1 日本证券市场①“存在重大缺陷”和“不表示”评价结果的分布情况

评价结果	家数	东京证 券1部	东京证 券2部	大阪证 券2部	其他 市场	JASDAQ	Hercules	Centrex	Ambitious	Q-Board
存在重大缺陷	56	17	3	6	1	21	3	3	1	1
不表示	9	2	0	0	0	7	0	0	0	0
合计	65	19	3	6	1	28	3	3	1	1

注:在东证1部和其他证券市场重复上市的企业,只算入东证1部数据中。

2. “重大缺陷”在内部控制要素中的分布状况

图2列示了“重大缺陷”在内部控制要素中的分布情况,内部控制六要素中都存在缺陷,但控制活动中存在的缺陷最多。笔者认为,出现这一现象的原因在于:控制活动是内部控制程序的核心,是保证内部控制有效运行的重要要素,因此控制活动中存在的漏洞被评价为“重大缺陷”的可能性很大,如收入和费用的错报、减值和税费等事项。

内部控制中存在的漏洞能否归为“重大缺陷”可依据《内部控制报告制度相关Q&A》中关于内部控制相关指引进行判断。但是,某些企业以内部控制的局限性或者监督功能没有充分发挥作用等为由,对“重大缺陷”表现出相当保守的态度,因此,有学者认为存在很多潜在的内部控制漏洞。然而,明确“重大缺陷”的存在与否并不是内部控制评价制度的最终目标。由于各企业特点的不同,因此其存在的缺陷所带来的影响也不尽相同,管理层能否对自身内部控制的有效性进行合理评价才是最重要的,不能将一切注意力都放在“重大缺陷”本身,这也是日本内部控制准则降低执行成本的对策之一。

从图2可以看出,会计师在对企业财务报表审计过程中发现11家企业存在重大错报问题,这11家企业的内部控制是无效的,这说明企业管理层在内部控制中忽略了可导致重大错报的事项,因此可以将此视为“重大缺陷”。但我们并不能认为将此类漏洞判断为“重大缺陷”就万事大吉,直到财务报表被审计时才认识到“忽略了需要整改的重大错报”意味着管理层实施的内部控制评价不够充分,会计师对这样的内部控制报告发表无保留意见也是有问题的。面对这种情况,管理层和会计师该如何

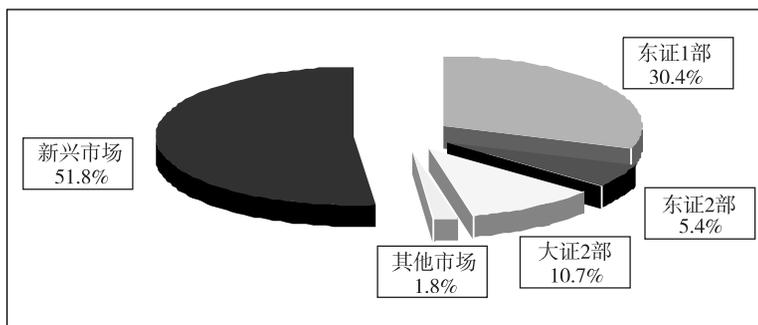


图1 内部控制无效企业在各证券场所占比例

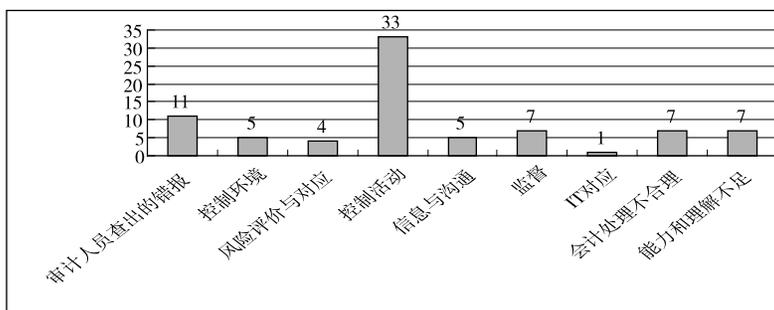


图2 内部控制要素与“重大缺陷”(存在一家企业同时出现复数缺陷现象)

从图2可以看出,会计师在对企业财务报表审计过程中发现11家企业存在重大错报问题,这11家企业的内部控制是无效的,这说明企业管理层在内部控制中忽略了可导致重大错报的事项,因此可以将此视为“重大缺陷”。但我们并不能认为将此类漏洞判断为“重大缺陷”就万事大吉,直到财务报表被审计时才认识到“忽略了需要整改的重大错报”意味着管理层实施的内部控制评价不够充分,会计师对这样的内部控制报告发表无保留意见也是有问题的。面对这种情况,管理层和会计师该如何

①日本证券市场包括东京证券交易所、大阪证券交易所、名古屋证券交易所三大证券交易所,福冈、札幌两大地方证券交易所, JASDAQ、Hercules(2010年10月12日被JASDAQ合并)、Centrex、Ambitious、Q-Board、Mothers等店头市场。

应对,《内部控制准则》对此没有详细规定,但这极易影响内部控制审计意见。

(二) 审计意见分布状况

根据日本《内部控制准则》的规定,审计师应对管理层编制的内部控制评价报告是否合理和有效发表审计意见,而不是对内部控制本身是否有效发表审计意见。审计师出具标准内部控制审计报告时,应针对以下两种类型的内部控制报告出具不同样式的审计报告:一是“财务报告内部控制有效”的内部控制报告;二是“财务报告内部控制存在重大缺陷,内部控制无效”的内部控制报告。只要这两种内部控制报告的内容是合理的,审计师都可出具无保留审计意见。也就是说,财务报告内部控制无效并不意味着财务报表存在重大错报问题,即使审计师在内部控制审计过程中发现了“重大缺陷”,但只要通过合理的审计程序能够获得审计证据,审计师就可以对财务报告出具无保留意见。根据现代审计理念,充分、合理的审计证据能够为出具审计意见提供合理的基础,但具体审计程序的选择和实施则由审计师自行判断。

在日本 2009 年提交内部控制报告书的企业中,其内部控制评价结果、内部控制审计意见和财务报表审计意见之间的关系如表 2 至表 4 所示。从表 2 可以看出,内部控制评价结果为“无效”的企业有 56 家,其中 55 家企业获得了“无保留审计意见”,1 家企业因“无法获悉公司是否完成了必要的评价程序”而得到“无法表示意见”。表 3 中 56 家企业的财务报表审计意见也是如此,除上述 1 家^①企业以外,其余 55 家企业均获得“无保留意见”。另外,因未能实施重要的评价程序而获得无法表示评价结果的企业有 9 家,其审计意见全部为“无法表示意见”,这些企业的财务报表审计意见中,除 1 家^②以外,其余 8 家均获得“无保留审计意见”。

表 2 内部控制评价结果与内部控制审计意见

		内部控制审计意见				合计
		无保留意见	带强调事项段的 无保留意见	否定意见	无法表示意见	
内部 控制 评价 结果	有效	2605	—	—	—	2605
	无效	55	—	—	1	56
	不表示	—	—	—	9	9
	合计	2660	—	—	10	2670

表 3 内部控制评价结果和财务报表审计意见

		财务报表审计意见			合计
		无保留意见	带强调事项段的 无保留意见	无法表示意见	
内部 控制 评价 结果	有效	2605	—	—	2605
	无效	55	—	1	56
	不表示	8	—	1	9
	合计	2668	—	2	2670

值得一提的是,如果仅仅从企业内部控制报告看,还无法确认管理层自我评价的客观性。但从表 2 可以看出,审计意见过于“尊重”管理层的评价意见,这可能在某种程度上提高了审计效率,但审计质量却令人怀疑。审计师虽然对管理层内部控制自评报告的披露内容是否合理出具审计意见,但凡

^①广岛瓦斯股份公司(东证 2 部,股票代码为 9535)2009 年被出具“带强调事项段的非标准审计报告”,原因在于:与合并子公司发生的不合理交易导致以前年度合并财务报表追溯调整,而针对该事项的审计程序并未结束。

^②GONZO K. K. 股份公司在(Mothers Market of the high-growth and emerging stocks 上市,股票代码为 3755),持续经营假设下,该公司无法对其经营计划等事项进行评价,因此被出具无法表示意见。

是涉及不影响审计意见性质的内容, 审计师基本都会采取“尊重”责任方的做法。事实上, 审计师对内部控制审计的态度也只是证明企业设计和运行了内部控制。因此, 审计报告信息的含金量还有待于提高, 注册会计师也有责任向投资者提供相关性更高的信息。

表 4 内部控制审计意见与财务报表审计意见

		财务报表审计意见				合计
		无保留意见	带强调事项段的 无保留意见	否定意见	无法表示意见	
内部 控制 审计 意见	无保留意见	2660	—	—	—	2660
	无法表示 意见	8	—	—	2	10
	合计	2668	—	—	2	2670

日本采用基于责任方认定的审计模式的目的是为了提高审计效率, 降低审计成本。内部控制审计业务性质是中美与日本在内部控制准则方面存在的主要差异之一。2007 年 7 月, 美国公众公司会计监督委员会(PCAOB)发布的 AS5(Auditing Standard NO. 5)废除了审计师对管理层内部控制自评报告发表审计意见这一规定, 此举将节省近 10% 的审计费用。须田一幸等研究发现: 美国 57.3% 的企业认为直接报告是有效的, 即直接报告能够对内部控制发挥积极作用; 日本 37.5% 的企业认为直接报告是有效的^[6]。从这一研究结果可以看出, 日本也有引入直接报告制度的需求。

(三) 附注事项、追加记录的披露状况

根据日本内部控制准则的规定, 附注事项是内部控制评价报告的记载事项之一。附注事项包括两方面内容: (1) 对财务报告内部控制的有效性评价产生重要影响的日后事项; (2) 期末日后实施的“重大缺陷”纠正措施等。附注事项是日本内部控制评价区别于中国和美国的内容之一, 中美内部控制评价报告中并不单独列示附注事项。

追加信息是日本内部控制审计报告的记载事项之一, 这也是日本内部控制审计报告格式上体现出的特点之一。追加信息的内容包括: (1) 管理层在内部控制报告中阐明内部控制存在“重大缺陷”且未对其进行纠正的情况下, 审计师判断该记录内容属实并出具无保留审计意见时, 应在审计报告的追加记录中说明该“重大缺陷”的内容和未对其进行纠正的理由以及对财务报表审计产生的影响; (2) 对财务报告内部控制的有效性评价产生重要影响的日后事项; (3) 期末日后实施的“重大缺陷”纠正措施等; (4) 管理层无法实施部分评价程序, 但审计师判断为因不得已事由所致而最终出具无保留审计意见时, 应在追加信息栏中说明管理层未能实施充分的评价程序的范围及理由。

此外, 企业若依据美国内部控制准则提交内部控制报告, 则应在内部控制评价报告的附注事项中载明: (1) 编制内部控制评价报告时使用的术语、格式以及编制方法; (2) 与依据日本内部控制准则编制内部控制评价报告之间的差异。同时, 审计师也应在内部控制审计报告的追加信息中载明: (1) 内部控制审计报告所依据的准则; (2) 与日本内部控制准则之间的差异。

内部控制审计报告的追加信息一般依据内部控制评价报告内容编制, 并不只局限于附注事项的内容。内部控制审计报告追加信息中只记录“审计师判断为合理的说明或强调事项”。笔者对日本上市公司首次执行内部控制准则的情况进行整理后发现, 评价报告

中有“附注事项”的企业为 141 家, 审计报告中有“追加信息”的企业为 149 家, 两项都有的企业为 107 家。2009 年度内部控制评价结果与附注事项、追加信息披露情况如表 5 所示。

表 5 内部控制评价结果与附注事项、追加信息披露情况

		附注事项	追加信息
内部控 制评价 结果	有效(2605 家)	119	94
	无效(56 家)	20	54
	不表示(9 家)	2	1
	合计	141	149

如表6所述,在附注事项中记载“对内控有效性评价产生重要影响的日后事项”的企业有101家;71家企业发生了“合并等组织重组相关事项”,其中49家企业在审计报告追加信息中强调了相关内容;25家企业发生了“信息系统导入相关事项”,其中15家企业在审计报告追加信息中对相关内容进行了说明。另外,如表7所示,内部控制自评报告附注事项中记录“会计年度末日后实施的纠正措施”的企业有19家,其中内部控制审计报告中有对应内容的企业只有6家,其余13家企业的内控审计报告都没有此内容。由此可见,管理层的内部控制自我评价报告与独立审计师的内部控制审计报告的信息配比度不高,而这些附注事项与追加信息对信息使用者却很有用,因此信息编制者应最大限度地提高信息披露的透明度和相关性,尽量减少信息不对称带来的负面影响。

表6 与内部控制评价结果无关的记载事项

附注事项	追加信息
对内控有效性评价产生重要影响的日后事项(101家)	对内控有效性评价产生重要影响的日后事项(68家)
依据美国内控准则以及与日本准则之间的主要差异(21家)	依据美国内控准则以及与日本准则之间的主要差异(21家) 其他(将部分子公司排除在评价对象范围及其对财务报表的影响)(2家)
—	因不得以事由无法充分实施评价程序的范围及其理由(7家)

表7 与内部控制评价结果相关的记载事项

内部控制评价结果	附注事项	追加信息
无效(55家)	会计年度末日后实施的纠正措施(19家) 其他(内控漏洞对财务报表的影响)(1家)	会计年度末日后实施的纠正措施(6家) 重大缺陷对财务报表的影响(54家)
不表示(8家)	— —	其他(至会计年度末未实施纠正的理由)(1家) 重大缺陷对财务报表的影响(1家) ^①

三、日本内部控制控制准则实施效果对我国的启示

与日本一样,我国的《基本规范》也是主要参考美国萨班斯法案制定的,因此两国将各自的内部控制准则分别又称为中国版萨班斯法案和日本版萨班斯法案(JSOX)。《基本规范》及其配套指引既具有中国适应性,又具有国际先进性^[7],这不仅为我国企业建立、健全内部控制制度并实施全面风险管理提供了权威性指导,而且为我国企业与国际接轨提供了有力的沟通手段。但我国现行的内部控制制度尚不成熟,目前只对2011年在境内外同时上市的公司内施行,其实施效果还未得到确认,内部控制评价方法、审计方法也未形成统一的方法论体系,且自愿披露阶段暴露出披露不规范、流于形式主义等诸多问题。而我们的邻国日本,作为亚洲发达国家,其内部控制制度体系相对比较成熟,他们的实施效果和实施经验对我国内控制度的建立和健全颇具一定的参考价值。本文通过整理和调查日本企业内部控制准则的首次执行状况以及最新修改内容得到以下几点启示。

(一) 运用自上而下的风险导向评价方法

日本将自上而下的评价方法运用于内部控制评价阶段,而中美则是在内部控制审计阶段采用自上而下的方法。自上而下的审计方法是指注册会计师识别风险、选择拟测试控制的基本思路,注册会计师在实施审计工作时,可以将企业层面控制和业务层面控制的测试结合进行。日本在自我评价环

^①在2670家提交内部控制报告的上市公司中,内部控制评价结果为“不表示”结论的企业共有8家,其中1家在内部控制审计报告的追加信息中强调了重大缺陷对财务报表的影响,这是因为审计师在审计的过程中发现管理层实施评价的范围中存在重大缺陷。

节采用自上而下的方法,这反映出降低执行成本的指导思想,同时也是采用基于责任方认定的审计结果。间接审计方法下,管理层提交的评价报告显得更为重要,注册会计师只对管理层编制的内部控制评价报告是否符合内部控制评价标准以及发表的内部控制有效性结论是否合理提出审计意见,因此在评价环节采用自上而下的方法更有利于提高审计效率和审计效果。

(二) 加强控制活动、“IT 对应”

企业在实施内部控制的过程中,“重大缺陷”出现最频繁的要素为“控制活动”,该要素也是对内部控制的有效运行产生重大影响的环节。日本内部控制准则规定,内部控制要素中包含“IT 对应”是其主要特点之一,为强化 IT 控制,日本经济产业省专门发布了《系统管理基准》。根据日本《内部控制准则》的规定,由管理层评价基于 IT 的控制是一项重要内容,并对 IT 总体控制和 IT 业务控制进行了定义,列举了评价 IT 总体控制的设计和运行有效性的具体实例,对评价 IT 业务处理控制的设计和运行的有效性也列示了操作重点。在信息化时代,IT 控制越来越显示出其重要性,也成为理论界广泛讨论的热点之一,我国虽然专门制定了《信息系统》应用指引,但仍显单薄。

(三) 丰富内部控制报告的内容

内部控制自评报告“附注事项”栏目和审计报告“追加事项”栏目的单独设立是日本上市公司内部控制报告的特点之一。企业责任方或审计师需要对评价或审计结论进行说明,而且当该年度企业发生特殊事项时,企业责任方和审计师都要对特殊事项说明缘由。这样的报告在格式上简单明了,使用者也知道阅读报告时应注意哪些方面,也更容易读懂报告,提高了信息的相关性和传递效应。我国的评价或审计报告中可能也包含了与日本报告相同的信息含量,但阅读者需要花费更多的时间去挖掘,这不利于促使企业披露更多附加信息。

(四) 正确认识内部控制审计的本质

1. 内部控制审计的业务性质

对于内部控制审计业务性质的定位问题,主要存在三种观点:(1)行为或过程审计;(2)信息审计;(3)既是行为或过程审计又是信息审计^[8-9]。行为或过程审计是指直接针对内部控制的有效性提出审计意见,属于直接报告业务,审计对象为内部控制本身。信息审计是指针对管理层内部控制评价报告的合理性提出审计意见,属于基于责任方认定的业务,审计对象为管理层的内部控制报告。

日本企业会计审议会将内部控制审计定位于对管理层内部控制报告的合理性提出审计意见,这不同于国际流行的直接审计方法,充分体现出日本当局着眼于现实、减少企业负担的主旨。但日本内部控制准则实施效果表明准则制定机构的意图与现实之间存在冲突,因此,我们要理清直接审计和基于责任方认定审计的本质区别。基于责任方认定的审计并不意味着审计师只要对管理层的评价程序进行简单的描述即可,也不是简简单单证明责任方确实实施了内部控制自我评价程序即可。事实证明,审计师为了验证管理层是否合理评价自身内部控制的设计和运行状况,需要深入到企业各部门搜集证据。审计师为对管理层自评报告的合理性提出审计意见,首先要对该公司内部控制有效性进行审核,并将其与管理层自评报告进行比较,然后才能对管理层内控评价报告的合理性出具审计意见。如此看来,审计师基于责任方认定的审计实际上包含了直接报告业务,这与日本企业会计审议会制定内部控制准则时的意图相悖。

2. 整合审计

日本《内部控制准则》规定由同一事务所对内部控制审计和财务报表审计进行整合审计,两项审计可以出具一份报告,也可以单独出具审计报告。而我国《内控审计指引》第五条规定,注册会计师可以单独进行内部控制审计,也可以将内部控制审计与财务报表审计进行整合审计,这也是我国内部控制规范体系的特点之一。但考虑到审计师的专业胜任能力、审计成本等因素,整合审计不仅便于审计证据的充分利用,而且有利于提高内部控制审计的效率和效果,比较符合我国现状。

南京大学会计与财务研究院课题组认为,中国企业内部控制评价制度采取何种制定模式并不重

要,至于这种评价制度是否具有权威性并不取决于由谁主导制订颁发,而是取决于该制度是否真正地抓住了中国现阶段企业内部控制所应关注的问题及层面^[10]。结构合理、层次分明、衔接有序、方法科学、体系完备是我国内部控制规范体系的特点,但上市公司具体操作时暴露出理论与实际状况无法完美结合、执行成本高等问题,这可能会导致内部控制评价只是在形式上完成任务的结局。因此,在内部控制审计的业务性质定位以及内部控制审计是否与财务报表审计进行整合审计等方面,我们不仅要以长远眼光为我国内部控制制度的发展定好方向,也要积极做好宣传和培训工作,使企业和广大群众正确认识内部控制审计的本质及意义。

总而言之,我国内部控制的评价和审计方法目前尚未形成统一的体系。本文认为,在不影响评价与审计质量的前提下,为达到资源的有效配置,可以考虑借鉴日本节约成本的内部控制方法。当然,我们对日本内部控制的做法要注意趋利避害,我国在成功发布《基本规范》及其配套指引后,如何在保证内部控制实施效率和效果的前提下又不给企业造成过重的负担是我国内部控制理论界与实务界最迫切需要解决的课题。

参考文献:

- [1] 企業会計審議会. 財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の設定について(意見書)[M]. 東京:中央経済社,2007.
- [2] 财政部,证监会,审计署,等. 企业内部控制规范[M]. 北京:中国财政经济出版社,2010.
- [3] 日本财务会计准则机构. 内部控制报告的披露状况及披露案例[M]. 东京:日本财务会计准则机构,2009.
- [4] 盛田良久,蟹江章. 内部統制報告制度の実態分析[J]. 経営財務,2009(8):40-47.
- [5] 住田清芽. 金融商品取引に基づく内部統制評価及び監査の1年目の結果について[J]. 企業会計,2009(9):18-25.
- [6] 须田一幸,佐佐木隆志,中岛真澄,等. 内部控制与公司治理的日美比较——问卷调查[J]. 会计,2011(6):122-135.
- [7] 财政部会计司. 企业内部控制规范讲解[M]. 北京:经济科学出版社,2010.
- [8] 刘明辉. 内部控制鉴证:争论与选择[J]. 会计研究,2010(9):43-50.
- [9] 倪慧萍. 上市银行内控信息披露状况研究[J]. 南京审计学院学报,2006(2):17-19.
- [10] 南京大学会计与财务研究院课题组. 论中国企业内部控制评价制度的现实模式——基于112个企业案例的研究[J]. 会计研究,2010(6):51-61.

[责任编辑:王丽爱,许成安]

Effect and Implication of Implementation of Japanese Internal Control Standards

LIU Yong-ze, JIN Hua-yan

Abstract: In order to keep up with the international development and meet the needs of system establishment of internal control in domestic enterprises, the Ministry of Finance and the other four departments released basic norm of Enterprise Internal Control and the matching guidelines in June, 2008 and April, 2010. Some preliminary achievements have been made in internal control standards since then. However, when these standards are implemented, problems arise. For example, information productivity fails to meet the needs, or the theory fails to guide the practice. This paper introduces and analyses the internal control system of Japan and the effect of its implementation, and points out its implication for China from the aspects of top-down risk-oriented evaluation, strengthening control and IT matching, enriching the content of internal control report, and identifying the nature of internal control.

Key Words: internal control standards of Japan; internal control evaluation; internal control audit; financial statement audit; information disclosure; notes; additional matters; integrated audit