

上市公司内部控制审计若干问题之探讨

——兼论我国内部控制鉴证指引的制定

李明辉, 张艳

(南京大学 中国审计研究中心, 江苏 南京 210093)

[摘要] 内部控制审计是一项新兴业务, 无论是国际还是国内均有许多理论与实务问题需要研究。我国在制定内部控制审计准则过程中, 尤其应当着力解决好业务性质、内部控制审计与财务报表审计的关系、审计对象的确定(包括内部控制的范围及时点与期间的选择)、注册会计师的责任、内控标准的选择与内控缺陷的定性、实施范围等问题。

[关键词] 内部控制; 财务报告内部控制; 内部控制报告; 内部控制审计; 内部控制鉴证指引

[中图分类号] F239.43 **[文献标识码]** A **[文章编号]** 1004-4833(2010)02-0038-10

美国2002年7月颁布的《Sarbanes-Oxley 法案》第404条款要求公众公司管理层应当对公司的内部控制进行自我评价并对外报告, 同时要求担任公司年报审计的会计公司应当对管理层的评价进行鉴证并出具报告。此后, 美国公众公司会计监管委员会(PCAOB)分别于2004年3月和2007年6月发布AS2《与财务报表审计同时进行的财务报告内部控制审计》(Auditing Standard No. 2: An Audit of Internal Control Over Financial Reporting Performed in Conjunction with An Audit of Financial Statements)以及旨在取代AS2的AS5《与财务报表审计结合的针对财务报告内部控制的审计》(Auditing Standard No. 5: An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That

Is Integrated with An Audit of Financial Statements), 就内部控制审计的程序与方法作出规定。近年来我国内部控制审计及其规范问题也引起了监管部门和学术界的高度关注^①, 中国注册会计师协会(以下简称中注协)已经于2008年初立项制定内部控制鉴证指导意见并于该年6月28日发布了征求意见稿(以下简称“鉴证指引征求意见稿”)^②。然而, 对于这一问题, 我国尚存在许多理论与实务问题亟待进一步研究解决。本文拟对我国内部控制审计的几个相关问题进行初步探讨。

一、内部控制审计业务的类别

就内部控制审计业务而言, 注册会计师是对管

[收稿日期] 2009-12-01

[作者简介] 李明辉(1974—), 男, 江苏金坛人, 南京大学中国审计研究中心/会计学系教授, 博士, 从事审计与公司治理研究; 张艳(1970—), 女, 江苏南京人, 南京大学中国审计研究中心/会计学系讲师, 博士, 从事审计与人力资源管理研究。

^①从实践来看, 目前我国会计师事务所在对内部控制进行审核时, 由于缺乏权威的规范, 导致事务所的审核依据混乱。据周勤业和吴益兵统计, 2007年沪市上市公司中, 有139家公司同时披露公司内部控制报告和内部控制报告审核意见。但这139份审核报告中, 关于审核标准的表述存在较大差异。

^②征求意见稿截止日为2008年9月30日, 但由于种种原因, 该指引尚未正式发布。这充分反映出有关方面对内部控制审计问题尚存在许多争议。

理层关于内部控制有效性的自我评估进行评价以确定管理层的评估是否符合企业的实际(以下简称第一类业务),还是直接对公司内部控制的有效性进行评价并出具鉴证报告(以下简称第二类业务)?在这两种业务之下,注册会计师与责任方(管理层)的责任划分、审计程序、注册会计师作出结论的依据、报告的内容和格式等均有所不同。在第一类业务之下,注册会计师是对管理层对内部控制的自我评估进行审计,其责任在于确定管理层的自我评估与企业内部控制的实际是否相吻合,也就是说,注册会计师是对管理层对内部控制有效性的认定的再认定,其关注的重点是管理层的自我评估是否符合实际,而不是在于内部控制是否有效,尽管内部控制是否有效是判断管理层自我评估是否属实的依据。也就是说,如果注册会计师发现被审计单位内部控制存在缺陷但管理层在自我评估中已作了充分披露,则注册会计师仍然可以出具无保留意见;只有在注册会计师发现被审计单位内部控制存在缺陷而管理层未发现或未作适当披露,注册会计师才应出具保留意见或否定意见;而在第二类业务之下,注册会计师直接对被审计单位的内部控制进行审计并对内部控制的有效性发表意见,其意见的形成与被审计单位管理层的自我评估无关,其意见类型直接取决于内部控制的有效性。当然,这两种业务最终均有利于促进企业建立和完善内部控制,因此,其根本目标是相同的,但实现目标的途径有所差异。

对于这两种业务的选择,美国经历了一个转变的过程。SOA404 条款(b)的规定是,审计师对管理层所作的内部控制评价进行鉴证并提交报告。PCAOB 颁布的 AS2 把财务报告相关内部控制审计的目标界定为“审计师就管理层对公司财务报告相关内部控制的有效性的评价发表意见”(Para. 4),并指出审计师的责任是依据其审计,对公司财务报告内部控制的管理层评估及内控本身发表意见(Para. 167)^[1],因此,在 AS2 之下,内部控制审计基本上是第一类鉴证业务。而 AS5 把财务报告内部控制审计的目标界定为“审计师就公司财务报告内部控制的有效性发表意见”(Para. 3),并指出审计师的责任是依据其审计,对公司财务报告内部控制发表意见(Para. 85)^[2]。由此可见,随着 AS5 的颁布,内部控制审计的性质转变为第二类鉴证业务。不过,AS5

的引言中又指出,该准则确立了与财务报表审计相结合的、对管理层关于财务报告内部控制有效性的评估进行的审计要求,并为其提供指导(Para. 1)^[2],这似乎又是第一类业务的观点。因此,笔者认为,尽管 AS5 在内部控制审计业务性质上倾向于第二类业务,但仍存在第一类业务的痕迹,这反映出 PCAOB 对这一问题可能尚未取得一致的认识。

日本企业会计审议会 2007 年发布的《财务报告内部控制评价与审计准则》则采用第一类业务观。该准则规定,承担财务报表审计的审计人员,对管理层进行的财务报告内部控制有效性的评价结论进行审计的目的,在于基于审计人员自身取得的审计证据进行判断的结果,对管理层编制的内部控制报告是否依据一般公认合理的内部控制评价准则,在所有要点上是否适当表明内部控制有效性的评价结论发表意见。该准则进一步指出,内部控制审计以管理层对内部控制有效性的评估结论为前提,来阐明审计人员的意见,而不采用审计人员直接对内部控制的构建与运行进行验证的形式。^[3]

从我国现有规定来看,中国注册会计师协会 2002 年 2 月发布的《内部控制审核指导意见》从其对内部控制审核的定义和审核报告引言段的规定来看,其采取的是第一类业务观,即注册会计师是对管理当局的评估进行审核并发表意见。然而,该指导意见又规定,审核报告的意见段应当说明被审核单位于特定日期在所有重大方面是否保持了与会计报表相关的、有效的内部控制(第三十六条),这又似乎带有第二类业务观的意思^①。因此,《指导意见》对于内部控制审计业务性质的规定是前后矛盾的。上海证券交易所(以下简称上交所)2006 年 6 月 5 日发布的《上海证券交易所上市公司内部控制指引》,采用的是第一类业务观,而深圳证券交易所(以下简称深交所)2006 年 9 月 28 日发布的《深圳证券交易所上市公司内部控制指引》以及 2007 年 12 月出台的《中小企业板上市公司内部审计工作指引》,采用的则明显是第二类业务观。财政部等五部门 2008 年 5 月 22 日发布的《企业内部控制基本规范》以及中注协 2008 年 6 月发布的“鉴证指引征求意见稿”也均采用了第二类业务的观点,不过,“鉴证指引征求意见稿”对鉴证报告的引言段的规定及示例又为明显的第一类业务表述(详见表 1)。由此可见,我国现

^①该指导意见第三十九条规定,如果注册会计师认为被审核单位内部控制存在重大缺陷,而管理当局已在书面声明及认定中恰当地说明了内部控制的重大缺陷及其对实现控制目标的影响,注册会计师应当在审核意见段前增设说明段说明重大缺陷,并视其重要程度发表保留意见或否定意见。严格来讲,这也不是第一类业务的做法。

有规范对内部控制审计业务性质的规定是不一致的,甚至同一规范内部存在自相矛盾。

表1 我国现有规范对内部控制审计业务类别的划分

规范名称	发文部门	发文时间	业务类别	具体条文
内部控制审核指导意见	中注协	2002年2月	第一类兼有第二类	内部控制审核,是指注册会计师接受委托,就被审核单位管理当局对特定日期与会计报表相关的内部控制有效性的认定进行审核,并发表审核意见。审核报告的引言段应当说明被审核单位管理当局对特定日期与会计报表相关的内部控制有效性的认定(第三十三条);如果注册会计师认为被审核单位内部控制存在重大缺陷,而管理当局未在其书面声明及认定中说明内部控制的重大缺陷及其对实现控制目标的影响,或虽已说明重大缺陷,却认定其内部控制依然有效,注册会计师应当发表否定意见(第四十条) 审核报告的意见段应当说明被审核单位于特定日期在所有重大方面是否保持了与会计报表相关的有效的内部控制(第三十六条)
上海证券交易所上市公司内部控制指引	上交所	2006年6月	第一类	公司董事会应在年度报告披露的同时,披露年度内部控制自我评估报告,并披露会计师事务所对内部控制自我评估报告的核实评价意见……会计师事务所应参照主管部门有关规定对公司内部控制自我评估报告进行核实评价(第三十二条、第三十三条)
深圳证券交易所上市公司内部控制指引	深交所	2006年9月	第二类	注册会计师在对公司进行年度审计时,应参照有关主管部门的规定,就公司财务报告内部控制情况出具评价意见。如注册会计师对公司内部控制有效性表示异议的,……(第六十三条、第六十四条)
中小企业板上市公司内部审计工作指引	深交所	2007年12月	第二类	上市公司在聘请会计师事务所进行年度审计的同时,应当至少每两年要求会计师事务所对公司与财务报告相关的内部控制有效性出具一次内部控制鉴证报告。本所另有规定的除外(第三十一条)
企业内部控制基本规范	财政部等五部门	2008年5月	第二类	接受企业委托从事内部控制审计的会计师事务所,应当根据本规范及其配套办法和相关执业准则,对企业内部控制的有效性进行审计,出具审计报告(第十条)
企业内部控制鉴证指引(征求意见稿)	中注协	2008年6月	第二类兼有第一类	本指引所称企业内部控制鉴证,是指会计师事务所接受委托,对企业内部控制的有效性进行鉴证,并发表鉴证意见。(第二条) 鉴证报告的引言段应当说明企业的名称和内部控制已经鉴证,并包括下列内容……(二)提及管理层对内部控制的评估报告……(第七十六条)

对此,笔者认为,在考虑内部控制审计究竟属于哪种业务时,必须明确两个问题:(1)内部控制审计的目的,即注册会计师对内部控制进行审计究竟是为了提高管理层自我评估的可信性还是作为一种由外部独立专业人士进行的、与管理层自我评估并行的内部控制评价?如果是前者,则其作为第一类业务即可;如果是后者,则应视为第二类业务。问题是,这样的话,要求管理层对内部控制进行自我评估并公开报告的意义何在,难道仅仅是为了明确管理层对内部控制的责任?(2)审计程序与审计成本。在第一类业务之下,注册会计师不仅自己要了解和评价内部控制,还要将其对内部控制的评价与管理

层的自我评估相比较以确定两者的一致程度,进而对管理层的评价是否符合适用的内部控制标准发表意见,因此,程序上要稍微复杂一些^①。当然,有了管理层的自我评估,注册会计师审计时在一定程度上也可以提高针对性。而在第二类业务下,程序要简化一些,注册会计师只需要自行对内控进行评价并作出报告,而无需考虑管理层的评估(当然,两者依据的内部控制标准应当相同)。由此可见,两种业务之下的审计程序以及由此产生的审计成本是不同的。综上,笔者认为,这两种业务无所谓哪种好、哪种不好,关键是我们首先要明确内部控制审计的目的,即为什么要进行这样的审计,其次是要对审计成

^①不过,这并不意味着,注册会计师必须要像AS2所要求的那样,先了解并评估管理层的评估程序,然后再自己进行评估,而只需关注最终的结果是否一致。在AS5之下,注册会计师直接对被审计单位的内部控制进行审计而无需先评价管理层的评估过程。

本进行权衡。

二、内部控制审计与财务报表审计的关系

内部控制审计是否应当与财务报表审计整合在一起实施?对此,SOA 404 规定,内部控制审计应当由为发行人出具审计报告的会计师事务所来进行,并规定,这样的鉴证不允许作为一项独立的业务。PCAOB AS2/AS5 均要求,财务报告相关内部控制审计应当与财务报表审计结合在一起(这样的审计被称为一体化审计)^[1-2]。日本会计审议会也认为,将两者作为一个整体进行的情况下,同一审计证据可以在两种审计中利用,从而使审计的实施更为有效,因此,日本的《财务报告内部控制评价与审计准则》也采用整合观,规定内部控制审计原则上由同一审计人员与财务报表审计作为一个整体进行^[3]。

我国《企业内部控制基本规范》只是笼统地规定,“可聘请具有证券、期货业务资格的会计师事务所对内部控制的有效性进行审计”,并未明确该事务所是否必须与向公司提供年报审计服务的事务所为同一家,也没有明确要求两种审计必须整合在一起进行。“鉴证指引征求意见稿”也未明确涉及这一问题。而深交所发布的《中小企业板上市公司内部审计工作指引》第三十一条隐含的意思则是,为公司进行年报审计的会计师事务所对公司财务报告内部控制进行鉴证并出具鉴证报告。从我国的实践来看,对上市公司内部控制进行鉴证并出具鉴证意见的往往就是为公司提供年度财务报表审计的事务所。但在一些公司中,内部控制鉴证报告发布的时间与审计报告发布的时间存在较大差异,在这些公司中,内部控制鉴证与财务报表审计是否结合起来进行,存在疑问。

对此,笔者认为,在财务报表审计过程中,注册会计师本来就需要了解和评价被审计单位的内部控制,由执行年报审计的会计师事务所同时执行内部控制审计,可以避免重复审计,减少被审计单位的检查负担从而节约成本。此外,将两种审计结合在一起,还可以相互促进,提高效率。因为,对内部控制进行了解和评价是年报审计中风险评估的重要内容,在进行年报审计的同时执行内控审计可以提高注册会计师风险评估的可靠性,从而更好地设计总体应对策略和进一步的审计程序,将审计风险降低到可接受的水平内;而在年报审计过程中,通过对企业会计处理的审查,也有助于了解企业内部控制可能存在的风险领域(即内部控制存在漏洞而不能预

防或及时发现错报的领域),从而有助于内部控制审计目标的实现。因此,我国应当在相关规范中明确规定,内部控制审计与年报审计必须由同一家会计师事务所并由同一项目小组执行,更重要的是,在审计时,审计师应当将这两种业务综合起来考虑,以统筹进行审计计划和测试。当然,对于非公开报告目的的内部控制评价不在此限。

三、注册会计师的责任与保证程度

在美国,关于注册会计师是否应当对内部控制或内部控制报告进行审计的争论远远早于SOA 的出台^[4]。Mauts 和 Sharaf 在《审计哲学》(The Philosophy of Auditing)中即指出,对于审计人员在审计报告中对内部控制的有效性作出评论和建议,应当慎重考虑,其主要原因在于审计人员是否能以不会引起误解的方式表达对内部控制有效性的意见。在对内部控制各组成部分表明意见的权威性标准出台之前,审计人员暂时不对整个内部控制系统的有效性表明意见是适当的^[5]。美国财务经理协会(FEI)和管理会计师协会(IMA)早年都曾经反对注册会计师对内部控制报告进行验证,认为这将提高审计成本,却无助于财务报告可靠性的提高^[6]。不过,早先一些学者和职业界人士反对注册会计师对内部控制进行审计,其原因除了审计成本外,更重要的是对注册会计师责任风险的担忧。如Wallace 的一项调查发现,大多数被调查者都反对注册会计师审计内部控制报告,一个重要原因即在于,这会导致注册会计师责任风险的提高^[6]。之所以职业界会出现这一担忧,主要有两个方面的原因:(1)建立并维持有效的内部控制是管理层的责任,职业界担心,注册会计师对内部控制进行审计并出具审计报告之后,会导致公众对注册会计师责任的误解,尤其是会对被审计单位内部控制的有效性产生过度的信赖,从而引起不必要的麻烦;(2)由于内部控制的评价是一个高度专业的问题,注册会计师担心其很难保证发现被审计单位内部控制的所有缺陷。

对此,笔者认为,内部控制审计业务在为注册会计师行业带来新的业务机会的同时,确实也意味着注册会计师执业风险的提高。但从促进上市公司内部控制的角度来讲,要求注册会计师对上市公司的内部控制或内部控制报告进行审计,又是必要的。不过,有关法律规章也应当对注册会计师在执行内部控制审计业务中可能产生的法律责任问题作出明确的规定,以保护注册会计师的合法利益,保障内部

控制审计业务的顺利开展。具体而言,我国在制定内部控制审计准则和相关法律法规时,需要明确以下几点:(1)相关准则和注册会计师的审计报告当中均应强调,建立并维持有效的内部控制是管理层的责任,注册会计师对内部控制进行审计,只是从专业的独立第三方的角度对被审计单位内部控制的有效性(或管理层自我评估与企业内部控制实际的一致程度)发表鉴证意见,尽管这一鉴证有助于促进被审计单位加强内部控制,但其并不能替代或免除管理层对内部控制的责任。值得肯定的是,“鉴证指引征求意见稿”第三条、第七十二条已经体现了这一点。(2)相关准则和审计报告当中均应强调,注册会计师的审计,只能为其审计意见提供合理保证,以避免外部信息使用者对被审计单位内部控制以及注册会计师审计报告过度信赖。(3)准则及相关的法律法规应当明确规定:如果注册会计师保持应有的职业谨慎,严格依照内部控制审计准则的要求进行审计,即便其没有发现被审计单位内部控制存在的缺陷,也可以免除其责任;但如果注册会计师没有能够发现被审计单位内部控制存在的重大缺陷,则表明其执业存在过失,需要承担相应的法律责任,除非注册会计师能够证明其没有过失。(4)相关法律可以对自愿性内部控制审计与强制性内部控制审计业务下的责任作适当区分。从根本上说,只要是注册会计师在审计过程中存在欺诈或重大过失并给有关利益相关者造成损失,就应当承担相应的责任。对于自愿性审计和披露而言,其虚假陈述行为同样会对投资者的利益造成损害。但是,为鼓励公司的自愿审计行为,对于强制性要求之外的自愿性审计与披露行为(例如,上市公司在相关准则没有强制要求所有公司必须实施内部控制审计时自愿实施内部控制审计并披露结果,或者上市公司在相关规范只要求对财务报告内部控制进行审计的情况下自愿对于所有内部控制进行审计),其责任可适当予以减轻。

那么,注册会计师对内部控制的评价是否可以像部分职业界人士以及一些学者提出的,只是作为非鉴证业务,或者说,注册会计师的报告只是作为参考而无需承担法律责任呢?对此,笔者认为,将注册会计师对内部控制进行评价并发表意见定位于咨询业务,固然可以减轻职业界对自身责任的顾虑,但其意义会下降。因为,定位于鉴证业务,独立、客观、公正、专业的注册会计师出具的报告可以向公众表明

企业内部控制的有效性;如果只是定位于咨询业务,则注册会计师根本无需向公众提出报告而只需要提供给管理层,即便对外提供,这样的报告对公众而言也没有什么公信力,内部控制审计的基本出发点将不复存在。进一步说,国家也没有必要对内部控制咨询业务作出过多的规定。因此,笔者认为,注册会计师基于公开目的对上市公司的内部控制进行评价或验证,应作为鉴证业务,也就是说,注册会计师应当对内部控制鉴证报告的真实性的真实性负责^①。

四、内部控制审计的依据以及缺陷的定性

注册会计师依据什么标准对内部控制进行审计以及如何判定企业内部控制是否存在缺陷并将缺陷划分为不同的层次,是我国制定相关规范需要解决的另一个关键问题。

(一) 内部控制审计的依据(内控标准)

鉴证标准是鉴证业务的要素之一。就内部控制审计而言,注册会计师应当依据什么标准来评价企业内部控制的有效性?

PCAOB AS5 的规定是,在实施财务报告内部控制审计时,审计师应当采用与管理层每年对公司财务报告内部控制的有效性进行评价时所采用的相同的、适当的、被认可的控制框架。而 SEC 要求管理层采用一个适当的、被认可的、由一个采用充分程序——包括向公众广泛分发以征求意见——的团体制定的控制框架(控制标准)来作为评价公司财务报告内部控制有效性的基础。并认为,Treadway 委员会发起组织委员会(COSO)发布的报告(即内部控制整体框架,Internal Control-Integrated Framework)、英国财务报告理事会发布的 Turnbull 报告(Internal Control Revised Guidance for Directors on the Combined Code)都是这样的适当的框架。从实践来看,由于 COSO 的内部控制整体框架在世界范围内具有广泛的影响并被广泛采用,因而成为美国内部控制审计的基本框架^②。

就我国而言,注册会计师内部控制审计的标准也应当与管理层所采用的内部控制标准一致,这是没有疑义的。然而,我国目前尚未完全建立起权威性的内部控制标准体系,这就对内部控制审计造成了困难。但随着《企业内部控制基本规范》的发布及有关具体规范的即将出台,我国内部控制标准体系

^①至于叫“鉴证”还是叫“审计”,笔者以为,由于内部控制鉴证应当提供合理的保证,因此,可以直接称之为审计。

^②COSO 于 2004 年发布的企业风险管理整体框架(Enterprise Risk Management—Integrated Framework)尽管也产生了较大的影响,但并未成为内部控制审计广泛接受的标准。

将会逐渐建立起来,并为管理层自我评估和注册会计师审计提供参照^①。不过,笔者认为,即便在我国企业内部控制标准体系已经建立起来以后,也应当允许注册会计师在 COSO 报告、Turnbull 报告、巴塞尔银行监管委员会内部控制指引、我国的企业内部控制规范以及其他权威性内部控制标准当中进行自由选择以作为审计的标准,只要其与管理层采用的标准一致并在审计报告当中说明即可,因为这些都是被人们所熟知且公认的权威性内部控制标准。尤其是在国外的内部控制标准比我国相关规范更为严格的情况下,更应当允许企业和注册会计师选用。此外,注册会计师在对上市公司内部控制设计和执行的有效性进行评价时,既需要根据统一的标准,也需要结合公司的实际。毕竟,内部控制的有效性需要放在企业的具体环境之下才能评价,并且,任何内部控制标准都具有一定的抽象性,而不可能完全与企业的具体情况相契合。

(二) 内部控制缺陷的定性

注册会计师如何判定内部控制是否存在缺陷(deficiency),并确定其属于一般性的轻微缺陷、重大缺陷(significant deficiency)还是实质性漏洞(material weakness),关系到最后审计意见类型的确定。

PCAOB AS5 是从内部控制的目标(预防或及时发现重大错报)来定义缺陷,该准则将缺陷定义为:当一项控制的设计或运行不能使管理层或员工在正常履行其职责时预防或及时发现错报,则财务报告内部控制存在缺陷(Appendix A3)。该准则还进一步根据缺陷的严重性将其划分为(一般)缺陷、重大缺陷和实质性漏洞三个层次:所谓实质性漏洞是指财务报告内部控制的一个缺陷或多个缺陷的结合,存在合理的可能使得公司年报或中期报告中的重大错报不能被及时预防或发现(Appendix A7);重大缺陷则是指财务报告内部控制的一个缺陷或多个缺陷之结合,其严重性低于实质性漏洞,但仍应引起那些对公司财务报告负有监督职责之人的注意(Appendix A11)。AS5 还列举了表明财务报告内部控制存在实质性漏洞的信号(Para. 69)^{②[2]}。日本没有采用三分法,而只是将内部控制缺陷分为“重要缺陷”和“缺陷”两类,其理由是美国三分法评价程序过于复杂^[3]。

我国深交所发布的《中小企业板上市公司内部审计工作指引》虽有缺陷、重大缺陷的提法,但对如

何界定缺陷与重大缺陷并未作出规定。《内部控制审核指导意见》只是原则性地要求,“在判断某项内部控制缺陷单独或连同其他内部控制缺陷是否为重大缺陷时,注册会计师应当考虑潜在的错误或舞弊可能导致错报的金额和性质”(第二十五条)。《企业内部控制基本规范》则将缺陷判断标准的制定权交给企业自己,规定企业应当制定内部控制缺陷认定标准(第四十五条)。《〈中国注册会计师审计准则第 1211 号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险〉指南》倒是规定,“内部控制的重大缺陷是指内部控制的设计或执行存在严重不足,使被审计单位管理层或员工无法在正常行使职能的过程中及时发现和纠正错误或舞弊引起的财务报表重大错报……在了解和测试内控的过程中,发现的偏差是否构成重大缺陷取决于偏差的性质、频率和后果。”但这段话有循环定义之嫌,其并未对什么叫做“严重不足”以及无法及时发现和纠正错报的程度(这里还漏掉了“预防”)作出界定,且该《指南》只提及重大缺陷,而没有对不同程度的缺陷作出明确划分,更何况,《指南》毕竟并非正式准则。中注协“鉴证指引征求意见稿”将内部控制缺陷分为缺陷、应关注缺陷和重大缺陷三个层次,这里的“重大缺陷”和“应关注缺陷”分别类似于美国 PCAOB 的“实质性漏洞”和“重大缺陷”。而财政部制定的《企业内部控制评价指引(征求意见稿)》(以下简称评价指引征求意见稿)则将内部控制缺陷分为重大缺陷、重要缺陷和一般缺陷(见表 2)。由此可见,我国对缺陷层次划分和有关术语的定义相当混乱,且尚未有明确的关于内部控制缺陷定性的标准。

对此,笔者认为,PCAOB AS5 从内部控制的目标的角度并依据内部控制不能预防或发现重大错报的可能性来界定不同程度的缺陷,是适当的。我国在制定内部控制审计标准时,可借鉴这一思路。但考虑到我国的实际,在采用原则导向(或美国所谓的目标导向)来制定准则并注重注册会计师职业判断的同时,还是应当为注册会计师提供更为详细的指南,列出表明内部控制存在重大缺陷和实质性漏洞的信号。至于《企业内部控制基本规范》当中所规定的由企业自己制定内部控制缺陷认定标准的做法,笔者认为是不适当的,因为作为判定缺陷严重性并将影响评价结论的标准,必须为预期使用者能够方便地

^①在目前的实务中,许多上市公司和会计师事务所都是以基本规范作为基准的。不过,也有一些上市公司采用《上海证券交易所上市公司内部控制制度指引》及《商业银行内部控制指引》等标准。

^②在 AS2 中,还列出了表明内部控制存在重大缺陷的信号(para. 139—140)。

获取,并为人们所认可。由企业自己制定内部控制缺陷认定标准,可能会导致不同企业之间不可比。因此,除非企业能够充分披露其缺陷判定的标准而

为信息使用者所获取且被认可,否则,无论是作为管理层自我评估还是作为注册会计师审计过程中判定缺陷严重性的标准都是不合适的。

表2 评价指标与鉴证指引对内部控制缺陷层次划分的差异

规范名称	发文部门	发文时间	划分方法	相关定义
企业内部控制鉴证指引(征求意见稿)	中注协	2008年6月	三分法:缺陷、应关注缺陷和重大缺陷	如果控制的设计或运行不能及时防止或发现错报,表明内部控制存在缺陷。重大缺陷是内部控制中存在的、具有合理可能性导致企业年度或中期财务报表出现重大错报不能被及时防止或发现的某项缺陷或几项缺陷的组合。应关注缺陷是指内部控制存在的、其严重性不如重大缺陷但却足以值得负责监督企业财务报告的人员关注的某项缺陷或几项缺陷的组合
企业内部控制评价指引(征求意见稿)	财政部	2008年6月	三分法:重大缺陷、重要缺陷和一般缺陷	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的情形。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的情形。一般缺陷,是指除重大缺陷、重要缺陷之外的其他控制缺陷

至于内部控制缺陷程度的定性是采用美国的三分法还是采用日本的两分法,笔者认为,如果不能就重大缺陷与实质性漏洞的划分给出明确的指南,则可以将内部控制的缺陷简单地划分为一般缺陷和重大缺陷;或者,在准则中借鉴AS5的做法,除对重大缺陷和实质性漏洞给出原则性定义外,另外分别列举出表明内部控制存在重大缺陷或实质性漏洞的信号,以帮助注册会计师作出判断。

与此相关的另一个问题是,在判定内部控制的设计和运行是否存在缺陷以及判定缺陷的严重性时,究竟是依据形式上的内部控制规范(适用的内控标准)还是依据内部控制的目标与功能^[7]?如前所述,AS5要求注册会计师依据适当的、被认可的内部控制标准来进行审计,但是在判定缺陷时,则是从内部控制的目标出发的。在一般情况下,内部控制标准与内部控制目标应当是一致的,依照标准设计并实施内部控制应当能够为相关目标的达成提供合理的保证。但是,内部控制标准往往只是一个通用的标准,不一定完全与企业的环境相适应,并且,内部控制标准往往只是一个最低的要求,在此情况下,符合内部控制标准未必能够达到内控目标。此时,注册会计师是否应当认定内部控制存在缺陷呢?对此,笔者认为,在认定缺陷时,应当采用“规范为本,功能(目标)优先”的原则,即以适用的内部控制标准作为基本的判定依据,但如果依照内部控制标准不能达到内控的目标而能够达到控制目标的内部控制又是当时在符合成本效益原则的前提之下能够做到的,则可以认定内部控制存在缺陷。反过来,如果企业的内部控制在功能上能够达成有关的控制目

标,而在形式上不符合适用的内部控制标准,则不应认定内部控制存在缺陷,但应作适当的披露。

五、内部控制审计的对象

在内部控制审计对象的确定上,应当着重解决好以下两个方面的问题:(1)审哪些内部控制,即审计范围的问题;(2)审什么时候的内部控制,即是对时点性的内部控制进行审计并发表意见还是对期间性的内部控制进行审计并发表意见。

(一) 内部控制的范围(所有内部控制和财务报告内部控制)

内部控制的目标包括营运目标、报告目标、合规性目标,而不仅限于为财务报告的可靠性提供合理保证。从内容上来讲,内部控制并不都是与财务报告有关的,如质量控制、人力资源控制、运营分析等并不一定直接与财务报告相关。那么,注册会计师对内部控制进行审计时,究竟是对企业所有的内部控制都进行审计还是仅审计与财务报告相关的内部控制?

对此,美国SOA 103(a2A iii)的规定是,注册会计师是对与财务报告相关的内部控制进行审计,根据该法案制定的PCAOB AS2/AS5均采用这一观点。

我国《企业内部控制基本规范》只是说对内部控制的有效性进行评价和审计,而没有明确指出这里的内部控制是否仅限于与财务报告相关的内部控制,因此可以理解为管理层和注册会计师应对所有的内部控制进行评价、审计。《上海证券交易所上市

公司内部控制指引》的规定与此类似^①。而《深圳证券交易所上市公司内部控制指引》是要求会计师事务所对“公司财务报告内部控制情况出具评价意见”,《中小企业板上市公司内部审计工作指引》的规定则是,内部审计部门和注册会计师均是对与财务报告和信息披露事务相关的内部控制进行评价和审计的^②。“鉴证指引征求意见稿”对内部控制的界定则与《企业内部控制基本规范》中的定义一致(第二条),也即采取所有内部控制观点,但从其对内部控制具体鉴证程序以及对缺陷的定义来看,又采用财务报告内部控制的观点,因而存在前后矛盾之处。

笔者认为,从监管部门角度来讲,目前更多地关注于会计信息的可靠性,并且,对企业所有的内部控制进行审计,将导致企业所需要负担的审计成本过高,因此,对与财务报告相关的内部控制强制进行审计可能是一种较为务实的做法。但是,在确定内部控制审计(评价)范围时,有这样几点值得考虑:(1)建立并维持有效的内部控制(不仅仅是财务报告内部控制)是管理层的义务,股东以及其他的利益相关者有权知道企业内部控制的有效性,注册会计师对企业内部控制或管理层自我评估进行审计,是保障有关利益相关者上述权利的重要手段。(2)在现实中,一些企业可能会存在对所有内部控制进行全面的诊断(包括自我评估和外部审计),以发现存在的内部控制缺陷并加以改进,从而提高企业运营效率,减少舞弊,这是出于自发性需求的目的。如果将审计的范围仅仅限定于财务报告内部控制,将使审计的目的限定于法定义务而忽视了企业自身强化内部控制的需要(如大股东、董事会可能会存在这样的需求)。(3)从业务推行的角度来说,企业对于仅针对与财务报告相关的内部控制进行的评价或审计动力可能并不是很强,甚至会遭到企业的抵制或敷衍应付,因为这对于企业的直接效益作用并不明显;相反,注册会计师利用自身的专业特长,从诊断企业内部控制存在的缺陷,以加强内部管理、提升效率的角度出发,对企业所有业务环节的内部控制进行评价,并提出改进意见,实际上相当于注册会计师为企业提供了高质量的管理咨询服务,可能更容易为企业所接受。尽管在刚开始的时候,企业需要支付更高的费用给事务所。(4)会计师事务所审计的口径应当尽量与管理层自我评估一致,管理层除了为保证会计信息的可靠性需要对与财务报告相关的内部控

制进行评价外,对其他内部控制有效性的评价可能更为关心,因此,如果要求管理层对所有内部控制进行评价,则也可以要求注册会计师对所有内部控制进行评价与审计。(5)在现代企业中,要想准确地划分哪些内部控制属于财务报告内部控制并非一件容易的事情。综上,笔者认为,应当允许(或者说鼓励)企业自行选择对所有内部控制进行自我评估并接受注册会计师的审计,但考虑到不同企业对此项业务需求的差异以及企业的负担,在目前的条件下,这不应成为强制性的规定,而只应当由企业自愿选择进行,以避免政府管制过度而对企业造成过重的负担。

(二) 时点性内部控制和期间性内部控制

在内部控制审计中,注册会计师究竟是对特定时点的内部控制发表意见(时点观)还是对某一时期的内部控制发表意见(期间观)?学术界和实务界均存在较大争议。相当一部分观点认为,内部控制是持续运行的,不存在仅在某一时点上有效的内部控制,评价某一时点上的内控没有任何意义。李爽和吴溪则认为,一方面,内部控制鉴证服务的目标和功能是有限的,财务报告的可靠性、遵循法规以及保证经营效率与效果等目标并不能过分依赖于内部控制的外部鉴证来完成,更多的责任仍在于企业管理当局建立健全内部控制并努力实现其有效执行;另一方面,对整个年度的内部控制作出评价,其成本是极其高昂的,也是无法实现的^[8]。言下之意,他们赞成时点观。

对此,SOA 404 款(a)规定,公众公司的年报中应当包括内部控制报告,其内容包括对公司管理层建立和维护内部控制系统及相应控制程序充分有效的责任的强调,发行人管理层最近财政年度末对内部控制体系及控制程序有效性的评估,并规定,对于管理层对内部控制的评估,担任公司年报审计的会计公司应当对其进行测试和评价,并出具评价报告。但这里只是说管理层的自我评估是在期末进行的,而并没有明确说明管理层及注册会计师究竟是对某一时点的内部控制还是对某一期间的内部控制进行评价。不过,该法案的 302 款规定,CEO 和 CFO 必须对年报或季报签署前 90 天内公司内部控制的的有效性作出评估。由此似乎可以认为,SOA 所规定的管理层评估、注册会计师审计均针对的是期间的

^①实务中,沪市上市公司和有关会计师事务所的评估或审核往往均是对所有内部控制而言的。

^②《深圳证券交易所上市公司内部控制指引》中,内部审计部门是对内部控制进行检查、评估,并作为董事会形成内部控制自我评估报告的基础。而《中小企业板上市公司内部审计工作指引》中,内部审计部门是对财务报告内部控制进行评价。

内部控制。不过,PCAOB AS5 采取的似乎又是时点观,该准则的附录 B 中明确指出,审计师的意见与截至某个时点的财务报告内部控制整体的有效性有关,该准则列示的审计报告范例也表明,审计师是对资产负债表日的内部控制进行审计并发表审计意见^[2]。从实务来看,美国注册会计师在进行内部控制审计时,针对的是特定时点的内部控制,且往往与其所审计会计报表期间的期末资产负债表日一致^[8]。依据日本《内部控制评价与审计准则》的规定,审计人员是对管理层对期末日财务报告内部控制的有效性表明意见,可见,其采用的也是时点观^[3]。

我国《内部控制审核指导意见》采取的也是时点观,该意见在对内部控制审核下定义时指出,“本意见所称内部控制审核,是指注册会计师接受委托,就被审核单位管理当局对特定日期与会计报表相关的内部控制有效性的认定进行审核,并发表审核意见”(第二条)。“鉴证指引征求意见稿”也采用时点观(第七条)。《企业内部控制基本规范》只是笼统地规定,“企业应当结合内部监督情况,定期对内部控制的有效性进行自我评价,出具内部控制自我评价报告”(第四十六条),并没有明确评价的是特定日期的内部控制还是特定期限的内部控制。

对此,笔者认为,如果注册会计师只需要对某一时点的内部控制进行审计并发表意见,审计成本低一些,注册会计师的相关责任也更小一些,但是,由于财务报告中所反映的相关交易和事项并非全在 12 月 31 日发生,因此,影响财务报告编制过程的并不仅仅局限于 12 月 31 日的内部控制。事实上,尽管许多财务报告舞弊(如利用虚构交易、提前确认收入等手法进行收入舞弊)多发生于期末,但也往往是在邻近资产负债表日的一段时间内发生,而不仅仅局限于 12 月 31 日,因此,注册会计师对邻近资产负债表日的一段时间内的内部控制均应保持高度的关注。更重要的是,内部控制是一个动态化的过程,企业环境和内部控制均处于不断变化当中,如果只对某个时点的内部控制进行评价,将会降低评价结果的相关性,而且也容易产生无法验证的问题。因此,笔者认为,注册会计师只对资产负债表日(或其他特定日期)的内部控制的有效性发表意见,显然是不恰当的。或许,涵盖一个期间并强调资产负债表日的

做法,更为合理一些。

六、内部控制审计的实施范围

对于内部控制审计的实施范围,应当考虑:是否应当强制要求我国所有上市公司均接受内部控制审计?小规模上市公司是否可以作一些豁免或简化?

从美国来看,SOA 以及 PCAOB 的审计准则适用于全部公众公司(不包括投资公司)。日本则要求自 2008 年 4 月起上市公司管理层应对财务报告内部控制进行评价并由注册会计师进行审计,即作为上市公司的一项强制性义务。

从我国来看,尽管《企业内部控制基本规范》的实施范围是“2009 年 7 月 1 日起在上市公司范围内施行,鼓励非上市的大中型企业执行”^①,但在该规范中,“聘请会计师事务所对内部控制的有效性进行审计”是一项选择性条款,并未强制要求上市公司必须执行。中国证监会 2007 年 12 月 27 日修订的《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 2 号〈年度报告的内容与格式〉》只是“鼓励央企控股的、金融类及其他有条件的上市公司披露董事会出具的、经审计机构核实评价的公司内部控制自我评估报告。”《上海证券交易所上市公司内部控制指引》、《深圳证券交易所上市公司内部控制指引》、《中小企业板上市公司内部审计工作指引》虽有会计师事务所应对内部控制自我评估报告进行核实评价或对与财务报告相关的内部控制进行评价的规定,但这些规定:(1)并非强制要求。目前深交所对内部控制自我评估和披露采取强制性规定,而对内部控制审计则是“鼓励公司聘请审计机构就公司财务报告内部控制情况出具鉴证报告”,也就是说,属于自愿性规定。而上交所目前只要求“上证公司治理板块”样本公司、发行境外上市外资股的公司及金融类公司披露内部控制自我评估报告,对于其他有条件的上市公司只是鼓励披露。对于内部控制审计,该所同样采取自愿原则,即“鼓励上市公司聘请审计机构对公司内部控制进行核实评价,公司聘请审计机构对公司内部控制进行核实评价的,应披露审计机构对公司内部控制的核实评价意见。”^②(2)只适用于在该交易所上市的公司,并且交易所指引的强制力也不高。因此,总的来说,我国尚未对已上市公司是否应进行内部控制审计作出统一的强制性要求。不

^①该规范第二条明确规定,“本规范适用于中华人民共和国境内设立的大中型企业”。而五部委“关于印发《企业内部控制基本规范》的通知”则将实施范围规定为“上市公司”,这就产生一个问题,即中小企业板上市公司究竟是否要实施?

^②从实务来看,2007 年,沪市共有 146 家上市公司(17%)出具了公司内部控制报告,其中,139 家公司(16%)披露了会计师事务所对公司内控报告的审核意见。而深市主板市场有 450 家上市公司(92.4%)披露内部控制报告,其中,42 家上市公司(8.6%)披露内部控制审核报告^[8]。

过,中国证监会2009年3月31日发布的《首次公开发行股票并在创业板上市管理暂行办法》规定,创业板发行上市的条件包括“发行人内部控制制度健全且被有效执行,能够合理保证公司财务报告的可靠性、生产经营的合法性、营运的效率与效果,并由注册会计师出具无保留结论的内部控制鉴证报告。”

对此,笔者认为,对内部控制进行审计,无论是将其定位于第一类鉴证业务还是第二类鉴证业务,都有助于促进企业加强内部控制,因此,应当强制要求所有上市公司进行内部控制审计,以促进上市公司内部控制建设及保证内部控制信息披露的可靠性(在内部控制审计定位于第一类业务的情况下)。此外,对于小规模上市公司(创业板上市公司),在内部控制审计的要求上应予以适当简化,以减轻公司的负担。事实上,AS5的一个重要特点就是强调内部控制审计应当“量体裁衣”(scaling the audit),即对于规模较小、不太复杂的公众公司,在审计程序上允许会计师事务所予以适当的简化。我国监管部门应当在相关指引中就注册会计师如何对不同规模的上市公司实施内部控制审计提供专门的指南,以帮助注册会计师作出职业判断。

[参考文献]

[1]PCAOB. Auditing Standard No. 2 – An audit of internal con-

trol over financial reporting performed in conjunction with an audit of financial statements[S]. 2004.

[2]PCAOB. Auditing Standard No. 5 – An audit of internal control over financial reporting that is integrated with an audit of financial statements and related independence rule and conforming amendments[S]. 2007.

[3]日本企业会计审议会. 日本内部控制评价与审计准则[M]. 李玉环,译. 大连:东北财经大学出版社,2007.

[4]李明辉. 浅谈上市公司内部控制报告[J]. 审计研究,2001(3):42-46.

[5]Mauts R K, Sharaf H A. 审计理论结构[M]. 文硕等,译. 北京:中国商业出版社,1990.

[6]Wallace W A. Should CPAs' reports on internal control be required? survey evidence on the effects of such a requirement [J]. Business & Economics Review, 1982(13):20-23.

[7]阚京华. 我国内部控制发展的制度性缺陷与完善[J]. 审计与经济研究,2006(3):2006(3):88-92.

[8]李爽,吴溪. 内部控制鉴证服务的若干争议探讨[J]. 中国注册会计师,2003(5):8-11.

[9]陈天骥. 深市主板上市公司内部控制披露情况分析[N]. 中国证券报,2008-06-06.

[责任编辑:高婷]

A Study on Internal Control Audit in Chinese Listed Companies: A Brief Comment on the Formulation of China Internal Control Authentication Guidance

LI Ming-hui, ZHANG Yan

(China Center for Audit Studies, Nanjing University, Nanjing 210093, China)

Abstract: Internal control audit is a newly emerging service and there are still many theoretical and practical issues to be studied at home and abroad. In the process of establishing relevant audit standards, seven issues should be taken into account, that is, 1) the nature of the service; 2) the relationship between internal control audit and financial statement audit; 3) the scope of internal control audited; 4) whether the auditor should audit and express his opinion on internal control of a point in time or on internal control of a given period; 5) legal liability of CPAs; 6) control criteria used to assess the effectiveness of internal control, and discrimination among different degrees of deficiency of internal control; and, 7) whether all listed companies should be audited.

Key Words: internal control; internal control over financial reporting; internal control reporting; internal control audit; internal control authentication guidance