

日本企业内部控制审计及其对中国的启示

张影

(天津财经大学 商学院, 天津 300222)

[摘要] 为了防范企业经营者的违法行为和会计舞弊,从2002年起日本接受了美国的萨班斯法,并加强了对内部控制理论和实践的研究。2007年2月,日本金融厅企业会计审议会颁布了《日本内部控制评价与审计准则》。这一准则将企业内部控制制度的设置、有效运行以及审计法制化,并在上市公司施行。经过一年的实施,2009年6月日本政府金融厅公布了内部控制审计的结果,总结了相关的经验。中国建立内部控制制度可以借鉴日本内部控制准则。

[关键词] 内部控制审计;后安然时代;审计准则;内部控制报告

[中图分类号] F235.99 **[文献标识码]** A **[文章编号]** 1004-4833(2010)06-0016-07

内部控制审计是2002年美国萨班斯法颁布后,陆续在各国实施的新审计内容。因其实施的时间较短,所以存在很多尚待研究的问题。本文以《日本内部控制评价与审计准则》的制定及实施结果为切入点,通过比较来分析总结经验,为中国未来制定实施相关标准提供参考依据^①。

一、后安然时代日本会计审计制度的变革

2001年至2002年美国安然及世通两大公司的舞弊大案,敲响了对原有会计和审计制度不信任的警钟。会计制度的改革和上市公司的监控制度已成为全世界关注的焦点问题。在这一背景下,美国于2002年率先公布了以强化会计、审计责任,规范企业行为,提高财务报告信息可靠性的萨班斯法(以下简称SOX法)。该法最显著的特征之一是要要求所有在美国上市的企业,除定期提供财务报告及相关资料外,还要提供企业内部控制报告,并要求企业的经营者对财务报告信息的真伪以及内部控制运行的有效性进行评价和报告,注册会计师要对经营者评价后的财务报告和

内部控制制度分别进行审计并发表审计意见。

二战之后日本效仿美国的政治体制和经济制度,于20世纪40年代末颁布了《证券交易法》,要求上市公司在上市申请时和每个会计年度末提供经注册会计师^②审计后的财务报告,同时还颁布了《注册会计师法》,规范了注册会计师应有的权利与义务。日本《商法》和《商法特例法》规定大企业(资本金5亿日元以上或资本和负债总额200亿日元以上)也要定期接受注册会计师审计^③。基于《证券交易法》,证券交易委员会颁布了企业会计准则和财务报告规则^④。近年来由于经济活动的变化,金融商品交易的扩大,原有《证券交易法》不能适应新环境的要求和新经济业务的处理,日本于2006年颁布了《金融商品交易法》取代原《证券交易法》以规范会计和审计行为。日本的《商法》起源于明治维新时代,距今有100多年历史,虽经多次的修改,仍然不适应现代企业经营管理的需要。2005年6月,日本法务省将原《商法》中有限责任公司部分和原《商法特例法》内容合并,颁布《公司法》规范上市公司和非上市公司以及大、中、小公司型企业的会计和审计制度,并于

[收稿日期] 2010-03-10

[作者简介] 张影(1954—),女,天津人,天津财经大学商学院会计系教授,日本名古屋大学博士,从事内部控制研究。

^①本研究所涉及的数据、文献资料部分来自日本官方金融厅网站,另一部分来自日本全国发行权威杂志《企业会计》。

^②日本称公认会计师,为了便于理解,本文全部采用中国名词注册会计师。

^③企业会计准则和此后颁布的财务报告规则于1963年作为大藏省令重新颁布。

2006年5月开始实施。公司法的执行同时废除了原《商法特例法》和《有限责任公司法》。

二、日本《财务报告内部控制评价与审计准则》的出台

(一) 准则建立的背景

2001年美国安然事件之后,日本国内也对当时采用的会计、审计制度进行了研究,修订了相关的法律和会计、审计准则。但是,2004年10月仍爆发了以“西武铁路”为代表的大型企业财务报告粉饰案件。为强化对企业经营者舞弊的监督,保护投资人利益,企业会计审议会于2005年初成立了内部控制专业委员会,2007年2月颁布了《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》、《财务报告内部控制评价与审计准则》和《财务报告内部控制评价与审计实施准则》^[2]。

(二) 准则的主要内容

《财务报告内部控制评价与审计准则》由内部控制的基本框架、财务报告内部控制的评价与报告和财务报告内部控制的审计三部分构成。

1. 基本框架。基本框架^[3-4]部分阐述了内部控制的定义,规定企业经营者负有设立内部控制制度,并保证其有效运行的责任。该部分在美国 COSO 委员会内部控制理论的基础上,结合日本的具体情况,归纳出内部控制的四个基本目标和六项要素。

内部控制的四个基本目标是经营的效率性、财务报告的可靠性、经营活动的守法性和资产的保全。在日本,资产的取得、使用及处分的手续繁杂,因而资产受到特别的关注,在 COSO 委员会颁布的三项目标的基础上增加了资产保全这一目标。内部控制的六项要素分别是控制环境、风险评估与对应、控制活动、信息与沟通、监控和信息技术的应对。其中第六项要素是结合当今信息技术的发展现状,为实现其控制目标而选择的技术手段。

内部控制的设立和有效运行是管理层的责任,该制度的采用不仅可以监督企业,而且还可以提高企业在社会的公信力,增加融资机会,降低融资成本。每一个企业都有自己的特征,如何构建适合本企业的内部控制制度是经营者的责任和义务,不是审计人(注册会计师和会计师事务所)的工作。

2. 涉及财务报告的内部控制的评价和报告。根据 SOX 法的要求,企业经营者承担了构建和运行

内部控制的责任和义务,定期对涉及财务报告的内部控制制度的运行进行评价,并将结果对外报告。经营者的评价是依据其对财务报告影响的重要性来进行的,所以缺乏重要性的项目和缺乏重要性的子公司或关联公司可以不作为评价对象。

经营者在评价时可采用重视风险的方法和先大后小、先总体后具体的评价顺序。例如对集团企业先从合并报表整体产生重要影响的控制入手进行评价,然后根据其结果,对业务流程相关的内部控制进行评价。对于内部控制有效的评价一定要有证据,并且记录在经营者编制的内部控制报告里。

3. 涉及财务信息的内部控制的审计。经营者对涉及财务报告信息的内部控制制度进行评价,其评价是否公允应经过审计人的审查才能证明。日本的准则特别指出内部控制是企业内部的组织制度,它的运行涉及内部管理的范畴。注册会计师只对其中影响财务报告信息的内部控制制度予以审计,不是对全部内部控制制度进行审计。另外,注册会计师是对经营者确认的内部控制制度进行审计,经营者没有确认的部分也不在审计之列。

4. 成本负担的考虑。实践表明有效的内部控制制度是防止重大错误和舞弊的手段。审计人对内部控制的审计有助于财务报告审计。但是,审计程序的增加、审计证据范围的扩大无疑会增加相应的成本。为此,在制定审计准则时要考虑不能给审计人和企业的经营者及相关人员造成过度的负担。日本在对美国应用此制度进行调查分析后,拟采用以下策略:

一是从经营者评价方面规定,针对项目是否存在重大风险,运用自上而下的方法进行评估。对内部控制有效性评价时,在对内部控制的重要性进行评价的基础上对缺陷进行分类。美国准则对内部控制缺陷分为三类:重大缺陷、重要缺陷和一般缺陷。日本在制定准则时认为上述划分容易造成混乱,因而将缺陷划分为重大缺陷和一般缺陷两类。

二是从外部审计的角度规定,不采用直接报告的方法。审计人对内部控制进行审计,是从内部控制报告书入手寻找审计证据、实施审计程序,减少直接报告所需的审计成本。由同一审计人^①对企业提供的财务报告和内部控制制度进行审计,所获得的审计证据可以在财务报告审计和内部控制审计中同时使用。内部控制审计报告与财务报表的审计报告可以一起编制,这样既可以减少审计报告程序,又可

^①根据日本准则规定,同一审计人是指同一事务所的同一注册会计师,可以对企业的财务报告和内部控制制度进行审计。

以节约成本。另外,注册会计师要与企业监事会^①或审计委员会及内部审计人员合作,保持合理的沟通。

三、日本内部控制制度的特征

日本关于内部控制的概念框架是由企业会计审议会以准则的形式规范的。该准则在美国 COSO 委员会内部控制概念框架的基础上,结合日本的特点构建了自己的内部控制制度体系。表 1 对美国、日本两国的内部控制框架进行了比较。

四、内部控制审计实施后的情况分析

(一) 内部控制报告书的评价情况及审计结果

2009 年 4 月,日本的注册会计师开始对上市公司的内部控制进行审计。随后,金融厅发表了《平成 21 年(2009 年)3 月决算公司有关内部控制报告书的公告》。该公告显示提供内部控制报告书的企业有 2670 家,经营者在期末报告书中承认内部控制制度有重大缺陷,内部控制制度无效的企业有 56 家(占 2.1%)。经营者没有表明评价意见的有 9 家,其中 1 家在报告书中说明,因受到评价范围的制约,对内部控制存在缺陷并导致运行无效的情况无法证明,所以未评价。另外,由于部分范围受到限制(无能为力),其他范围正常,对内部控制的评价有效的企业是 7 家,见下页表 2。

(二) 准则执行状况的分析

1. 理论设计与实际执行的差异。内部控制制度从理论上应该涵盖企业所有经济业务,相同业务处理不存在差异。但是,实践中评价范围、评价时间、评价手续及确定的方法,不同的企业其情况是不同的。经营者对内部控制制度的局限性各执一词,内部控制对财务报告信息有何影响几乎没有说明。准则设计的初衷是以报表使用者能理解为标准,对企业内部控制进行评价,但事实上评价所依据的标准大部分以管理者需求为基础,因而今后应从信息使用者角度出发,研究怎样评价才能反映企业的真实情况。

2. 合并后集团内部控制评价范围的确认。日本的评价准则以对集团经济业务的影响为基础,依据重要性原则,因而那些对集团业务影响不大的子公司的内部控制可以不包括在评价范围之内。但是,企业合并以后,个别小公司从个体看对集团影响不大,若干小企业加起来,其影响就不可小觑。所以,合并后的财务报告应列示组成集团的企业个数及其在集团

表 1 美国、日本内部控制框架的比较

比较项目	美国 COSO 委员会内部控制的基本框架	日本内部控制的基本框架
概念框架制定主体	反舞弊财务报告委员会所属 CO-SO 委员会(属于民间组织)	隶属日本政府部门金融厅的企业会计审议会(类似我国财政部的会计制度司)
制定内部控制概念的出发点	主要是期望企业完成预定的目标,客观上提高财务报告的可靠性和守法性	明确内部控制和财务报告有关,突出经营者对内部控制合理保证的要求
内部控制目标	经营的有效性和效率性 财务报告的可靠性 相关法律法规的遵守	经营的有效性和效率性 财务报告的可靠性 遵守相关法律 资产保全
内部控制要素	控制环境 风险评估 控制活动 信息与沟通 监督	控制环境 风险评估与对应 控制活动 信息与沟通 监控 信息技术的应对
内部控制的执行与责任	强调企业管理层是设计者、执行者、责任者,员工是被控制者	强调企业管理层是内部控制的组织执行者、责任者,也是被控制者
新技术手段的采用	对新技术手段缺乏特别的关注	强调财务报告的可靠性,不能将信息技术置之度外,重视信息技术在内部控制中的应用
与公司治理的关系	强调内部控制与审计委员会的关系	结合日本现状明确了内部控制与审计委员会或监事会的关系
内部控制报告制度的法律保障	萨班斯法规定企业经营者对内部控制运行进行评价并定期报告的责任	《公司法》、《金融商品交易法》规定企业经营者对内部控制运行进行评价并定期报告
内部控制报告的审计	根据萨班斯法要求制定审计准则,注册会计师对经营者进行评价,对企业内部控制的有效性直接发表意见	企业会计审议会颁布审计准则,强调注册会计师只对经营者的评价是否适当进行审计并发表意见,无需对企业内部控制的有效性发表意见
内部控制审计与财务报告审计的关系	与财务报告审计分开执行	与财务报告审计一同执行,并规定可以由同一注册会计师完成以节约审计成本
对执行内部控制的成本的考虑	未做专门表述	重视节约成本,并提出相应对策

注:此表根据相关日文资料,由作者加工编制。

的收入、资产中所占的比重。

^①日本企业的公司治理采用了二元化模式,即股东大会以下设董事会和监事会。但是《公司法》规定上市公司的治理模式既可采用二元模式,设监事会,也可采用一元模式,在董事会里设审计委员会。监事会里的监事或审计委员会的董事,都要求有独立身份,以保证其客观公正性。

3. 关于重大缺陷的评价。2009 年日本上市公司经营者自我评价内部控制制度有重大缺陷的共 56 家(占 2.7%),而美国在初次实施内部控制审计的 2004 年,3700 家上市公司中有 624 家评价内部控制有缺陷(占 16.9%)。日美两国在此方面存在的差异不是准则的差别造成的,而是社会、文化背景及对内部控制评价水平理解不同形成的^①。对于重要缺陷的理解,有人认为是上

市初期企业内部控制制度有重大缺陷^{②[6]},可以给人们提供警示,经营者发现并调整和修订内部控制制度,为今后预防会计舞弊堵塞漏洞,所以内部控制无效的评价无所谓。但是也有人认为内部控制无效是经营者存在问题,对于老企业而言,内部控制无效是经营者无能或企业机制不健全、可持续发展势头弱的表现,所以内部控制无效的报告越少越好。

表 2 内部控制审计的结果分析

经营者评价结论的类型	公司数	审计意见类型		
		标准审计意见	保留意见	无法表示意见
1. 涉及财务报告的内部控制制度有效	2598	2598		
2. 由于客观上无能为力的理由,部分评价范围受到限制,企业涉及财务报告的内部控制制度有效	7	7		
3. 存在重大缺陷,企业涉及财务报告的内部控制制度无效	56	55		1
4. 重要的评价手续不能实施,企业涉及财务报告的内部控制制度是否有效经营者未作评价	没有重大缺陷记载	8		8
	有重大缺陷记载	1		1

注:根据日本金融厅公布的数据并参考住田清芽^[5]文章后加工整理。

4. 针对内部控制报告的审计意见。注册会计师审计是对经营者的评价进行检查和验证。对于内部控制的审计,无论经营者的评价如何,只要依据相关的审计准则执行审计程序,在没有发现与经营者评价有明显矛盾时,注册会计师就可以签发无保留意见的标准审计报告。

家公司的附注中有对继续经营的关注的字样,而这 6 家公司里有一家于 2009 年 7 月份退市。

针对 2009 年上市公司年度审计中内部控制审计的总结还包括期后事项、特殊事项的记录等问题^③。

5. 无能为力的情况对评价范围的影响。这类情况是指经营者在评价内部控制制度时对某些影响评价范围的情况可以暂时除外。例如,某些企业在会计年度末期进行了并购,对新加入集团的新成员还没有进行详细了解,对其内部控制的检查来不及进行,在这种情况下,美国合并当年不列入内部控制评价范围,而日本则作为无能为力事项允许除外,合并后企业的性质、合并理由以及占集团资产和销售收入的比重都要在附属资料中加以说明。

五、内部控制审计引发的理论问题

企业经营者要在注册会计师审计前对内部控制系统的设置和运行是否有效做出评价,并以书面形式报告。因此,内部控制审计也可理解为注册会计师对经营者设置和评价的内部控制报告书是否恰当进行的审计^[7]。经过一年的实践,原本忽略的一些理论问题开始引起人们的广泛关注。

6. 经营者不表态的情况。企业经营者对公司的内部控制存在及运行是否有效没有评价,这意味着企业既可能存在内部控制的隐患及会计舞弊,又可能存在其他不利情况。2009 年的审计情况表明:有 9 家公司的经营者没有对本企业内部控制进行评价,其中 6

(一) 内部控制审计的性质

依照原企业会计审议会的规定,内部控制审计是注册会计师对企业经营者评价后的内部控制报告。它依据相关的准则或法规进行检查,并发表意见。该审计是对经营者的报告是否公允、合理进行判断,而不是对内部控制的运行是否有效发表意见,

①关于此问题的详细解释和分析另文说明。

②日本 2009 年内部控制审计结果的数据显示,内部控制无效的企业中有 51.8%的是新上市企业。

③因篇幅有限,本文省略详细说明。

所以内部控制审计是一种间接审计。正如企业会计审议会在意见书中所示：“审计人对经营者实施内部控制以后的评价进行审计，与美国的直接业务报告不同。审计人可从经营者的评价入手，实施审计程序，搜取审计证据。”内部控制审计是适当性审计而不是有效性审计，内部控制审计与报表审计同时进行，这两种审计报告也可以合并在一起编制，这样可以降低企业和审计人的费用。但是注册会计师在执行审计时，为了验证经营者的评价是否合理，必须对企业内部控制的有效性进行检查。注册会计师首先要深入实际操作层次，检查内部控制制度的存在，然后再抽取相关资料来验证内部控制的运行是否有效。只有在证明内部控制制度有效的基础上，才能对经营者所做的内部控制评价是否合理做出判断。这种实际应用与准则设计的差异使内部控制审计的性质发生了变化。

（二）静态审计与动态审计

审计是一种检查和监督活动，由于具体审查对象不同，其方法和程序也有差别。财务报告审计的对象是已经发生的交易活动的结果，具体表现为会计凭证、账簿和报表以及各种资产。注册会计师通过对资产存在的检测，会计资料的相互核对、相互印证来证明交易结果的正确与否，并发表审计意见。这种以发生过的经济业务的历史资料为审计对象的检查监督活动称为静态审计。静态审计的对象所反映的内容是不变的。

内部控制审计是对企业保证财务报告信息真实、正确的组织过程进行检测。例如，企业的销售、收款、购货、付款、经营战略的制定、具体业务执行的授权等等。对内部控制的审计不是检测其过去运行的结果而是证明其过程的安排是否合理，是否发挥预定的作用。与财务报告的静态审计不同，内部控制审计是以一系列连贯的运动过程作为审计对象的动态活动审计，要证明的是现在的运行状况而不是历史结果。

（三）审计证据的特征

审计意见是依靠审计证据做出的结论，为了降低审计风险，注册会计师倾向于获取证明力最强的审计证据。审计证据包括书面证据和非书面证据，按照证据的来源还可分为内部证据和外部证据。根据日本审计准则的规定，同一证据既可作为报表审计证据，也可作为内部控制审计证据，但是最终的审计目标却不一样。例如，对同一张经济业务原始凭证的检测（下文简称 TOT），注册会计师如果把它作

为财务报表审计证据，TOT 的结果只是证明该业务导致报表项目内容变化的真伪或是否公允，如果有疑问，注册会计师可以通过替代程序、扩大审计范围来弥补。报表审计的时间较长，涉及的审计证据种类较多，既有内部证据也有外部证据，注册会计师通常认为从被审企业外部获得的证据更可靠，证明力最强。

注册会计师如果将相同凭证作为内部控制审计证据，TOT 的结果是为证明处理该项业务，经营者设计、执行的控制过程是否存在，经营者的评价是否客观、公允，与凭证所反映的经济业务的真伪无关。值得注意的是，内部控制的审计证据只有来自被审单位的内部证据而没有外部证据。如何判定审计证据的可靠性，如何寻找证明力更强、更客观的证据，审计中凭证所反映的内部控制存在疑问如何采用替代程序是今后要研究的重点。

（四）审计的批判性与指导性

20 世纪 50 年代，学术界曾针对审计职能展开讨论，通过对账项审计、资产负债表审计及财务报表审计的发展进行分析和比较，认为注册会计师审计的职能有批判性和指导性两种。一种观点认为审计的职能是以批判性为主，指导性是在批判性的基础上衍生的、为批判性服务的次生职能^[8]。审计的查错防弊正是这种批判性的最好体现。持这种观点的人认为注册会计师通过对财务报表的检查、分析，指出经营者报表中的误差，提出正确的会计处理建议，有利于会计工作的改善。如果经营者不接受审计人的建议，注册会计师可依据相关的法律法规，通过发表非标准审计意见披露经营者责任的履行情况，保护投资人的利益，维护市场经济的秩序。

另一观点认为审计的职能是以指导性为主，批判性是为指导性服务的^[8]。持此观点的人认为，审计的产生不是为了被动地寻找错误，而是为了防止或杜绝错误和舞弊的发生。审计人对财务报表的检查，是为了不断完善投资环境，减少错误和舞弊带来的损失，使投资人和经营者双方的利益最大化。指导性不仅表现为在被审对象出现错弊时予以纠正，更多的是建立规范体系，让企业的会计行为符合社会公众的需要，降低社会成本。指导性突出体现在注册会计师行业是推动会计准则和审计准则建立的中坚力量，是维护市场秩序的重要媒介。持有这一观点的人把注册会计师比喻为交通警察，其存在不只是为了查找违章行为，而是为了减少事故，建立更

安全的交通环境。内部控制审计正是为了从源头上减少错误和舞弊而采用的有效手段之一。

有些学者认为内部控制审计的实施真正扩大了审计范围,增加了审计内容。这一转化对注册会计师审计提出了新的挑战,对未来审计能否满足社会的期望也表示了担忧^[9-12]。

六、对中国的启示

内部控制制度对防范财务信息失真,预防重大会计舞弊具有重要作用。美国注册舞弊检查师协会2002年公布的调查报告显示,出现经营不善、涉及粉饰财务报告的企业中90%缺乏合理的内部控制制度或者内部控制制度被经营者忽略而未能有效地执行。内部控制如同人体的免疫力,是企业抵御外来风险的防火墙。美国、日本及欧盟各国都曾对该制度的理论研究、实际运行做出了积极的努力。纵观内部控制制度的发展,虽然它是一项经营者管理活动,但注册会计师对其理论研究、实务操作表现了极大的热情。其原因在于内部控制产生的理论依据是会计的复式记账自动平衡原理。经营者依据此原理设计出一项经济业务至少由两个以上岗位处理,形成相互检查、相互牵制的工作体系,这一体系能预防、发现和纠正错误和舞弊,达到监督和控制企业全部经营活动的目的。与此同时,注册会计师发现利用内部控制制度能提高会计信息的可靠性,采用抽样审计可以降低审计成本^{①[13]}。

实践证明任何一项好的制度如果没有对其执行的监督,也不能发挥预想的作用^[14]。利用注册会计师这一社会监督媒介,对上市公司内部控制的执行情况进行检测,已经成为全世界的共识。2002年美国颁布的SOX法第404条规定上市公司每年必须对外披露内部控制报告,并接受注册会计师的审计。美国公众公司会计监督委员会(简称PCAOB)于2004年颁布了审计准则第2号(AS2),2006年颁布了审计准则第5号(AS5),针对注册会计师如何对企业内部控制进行审计做出了规范和指导。日本注册会计师协会也于2007年颁布内部控制评价与审计准则^[15]。如今企业执行内部控制制度,并接受注册会计师审计已经成为经济全球化进程中必不可少的环节。继2008年五部委颁布《企业内部控制基本规范》后,我国于2010年出台了《企业内部控制应用指引》、《企业内部控制评价指引》和《企业内部控制

审计指引》,并将于2011年开始执行对企业内部控制的审计。在分析日本内部控制审计的基础上,结合我国的具体情况,本文得出以下启示:

1. 通过立法和媒体宣传明确企业设置内部控制的必要性。内部控制制度有利于外部社会对企业的监督,更利于企业自身的经营管理和可持续发展。它可使管理层制订的经营战略和计划迅速执行,可以帮助企业提高经营效率,可以监控内部的经营状况,及时发现违规、违法行为,降低违规成本,有利于增强企业的核心竞争力。

2. 明确内部控制应用、内部控制评价与内部控制审计的区别。我国开展内部控制研究的时间较短,特别是基层企业对内部控制的理解相对肤浅,因而在制定相关指引的基础上应增加对不同标准的说明,以提高可操作性。

3. 强化对IT技术应用的相关标准。日本在制定内部控制评价和审计准则的同时加快了标准软件的开发,鼓励企业使用标准软件处理系统,使交易过程的处理与全程监控结合,便于管理层随时了解和评价内部控制,明确各自的职责。现代信息技术的发展使业务的实际操作与管理、监督融为一体。日本增加IT技术应用的内部控制要素值得我国借鉴。重视IT技术的另一层含义是要随时检查信息系统的运行状况,防止个人利用电脑技术进行违规操作。

4. 明确实施内部控制与企业组织结构的关系。现在人们普遍认为实施内部控制就要增设相应的职能部门,而设置新岗位必然会增加很多成本。根据日本的经验,在执行内部控制制度前,企业会计审议会曾多次征求社会意见,对不同行业、不同层次的担忧分别进行解释、说明。内部控制与公司治理、内部审计、风险管理存在密切关系,在组织结构和岗位设计时,应贯彻内部控制的相互制衡原则,重视对风险的评估和及时应对。理论研究为区分其性质、作用应按不同领域进行探讨,而实务操作可兼而有之,不可教条化。

5. 创建符合自身特色的制度。经济全球化并不意味着所有制度的统一化,中国应有符合自己特点的制度。中国是以政府指导为主的市场经济国家,因而可利用政府的权威推动内部控制制度的执行,通过注册会计师审计和其他中介监督发现运行中的

①早期的内部控制表现为内部牵制,该制度最早被注册会计师利用是在1905年前后。1912年蒙哥马利的《审计理论和实践》一书有这样的观点,如果企业有良好的内部牵制制度可不必进行详细审计。

问题,再依靠政府的力量及时修改相应的法规、准则和制度,纠正执行中出现的偏差。一是在制定标准时可以区分为基本规范、一般指引和操作说明三个层次。二是在有争论的问题上可通过政府的权力规定加以解决,减少社会成本。例如,企业在披露内部控制及评价的报告中会涉及商业秘密,哪些可以报告、哪些不能报告各持己见,政府可通过规章或制度的形式规定必须披露的内容和可以选择披露的内容,以减少对实务操作的干扰。三是汲取其他国家的经验,修订自己的标准体系。我国应及时总结各国执行内部控制制度的经验,检讨本国的制度运行,对那些好的经验、方法及时移植,促进经济的发展。四是通过内部控制制度的执行推动我国诚信体系的建立,完善社会主义市场经济体制。内部控制的核心是明确责任,恪守诚信。内部控制报告使企业内部管理中存在的问题暴露出来,这既有利于社会对经营者进行监督,也利于管理层对本企业的经营过程进行监督,对防止腐败、减少舞弊、建立诚信机制有着重要的意义。

[参考文献]

- [1]盛田良久,蟹江章,友杉芳正.スタンダードテキスト監査論[M].東京:中央経済社,2008.
- [2]李玉环.日本内部控制评价与审计准则[M].大连:东北财经大学出版社,2008.
- [3]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)[S].

東京:中央経済社,2007.

- [4]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[S].東京:中央経済社,2007.
- [5]住田清芽.金融商品取引法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]蟹江章,盛田良久,内部統制報告制度の実態と課題[J].企業会計,2009(10):75-81.
- [7]長吉真一.内部統制監査の本質と公認会計士業務の多様化[J].企業会計,2008(9):5-12.
- [8]友杉芳正.スタンダード監査論[M].2版.東京:中央経済社,2006.
- [9]長吉真一.監査領域の拡大と公認会計士業務の多様化[J].企業会計,2009(4):18-25.
- [10]河崎照行.情報技術の発展と監査領域の拡大[J].企業会計,2009(4):26-33.
- [11]異島須賀子.国際監査基にみ準る監査領域の拡大[J].企業会計,2009(4):48-56.
- [12]潮崎智美.IFRS導入に伴う監査領域の拡大[J].企業会計,2009(4):57-63.
- [13]千代田邦夫.アメリカ監査論[M].2版.東京:中央経済社,1998.
- [14]品川陽子,土田義憲.内部統制評価の品質向上のポイント[J].企業会計,2009(9):36-32.
- [15]日本公認会計士協会監査基準委員会.財務諸表の監査における不正への対応.監査基準報告書第35号[S].東京:中央経済社,2008.

[责任编辑:马志娟]

Operation of Internal Control Auditing in Japan and Its Reference to China

ZHANG Ying

(School of Business, Tianjin University of Finance and Economics, Tianjin 300222, China)

Abstract: In order to prevent enterprise administrators from committing the illegitimate act and accounting fraud, since 2002, Japanese government accepted American SOX ACT and reinforced the theory and practice in internal control on the basis of plenty of research. On Feb. 2007, Financial Services Agency (FSA) of Japanese government issued "standards of internal control evaluation and audit in Japan." This standard has legislated the establishment and audit of internal control, and effective operation in listed companies. After one year, 2009, FSA of Japan government announced the effect of this standard, summarized experience, and analyzed some problems arising therefrom. This paper analyzes the standard of internal control for the establishment of Chinese internal controls system for the practical reference.

Key Words: internal control auditing; post-Enron Era; auditing standards; internal control reporting