

内部控制审计论

姚刚 著

45



中国财政经济出版社

内部控制审计论

姚 刚 著

中国

社

图书在版编目 (CIP) 数据

内部控制审计论 / 姚刚著. —北京: 中国财政经济出版社, 2013. 10
ISBN 978 - 7 - 5095 - 4865 - 3

I. ①内… II. ①姚… III. ①内部审计 - 研究 IV. ①F239. 45

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 242276 号

责任编辑: 罗亚洪

责任校对: 李 丽

封面设计: 汪俊宇

版式设计: 兰 波



中国财政经济出版社 出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

营销中心电话: 88190406 北京财经书店电话: 64033436 84041336

北京富生印刷厂印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 16 开 13.5 印张 200 000 字

2013 年 10 月第 1 版 2013 年 10 月北京第 1 次印刷

定价: 36.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 4865 - 3/F · 3940

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

反盗版举报热线: 010 - 88190492、88190446

内部控制与审计之间有不解之缘。审计师（从事独立审计工作的注册会计师也被称为审计师）在实践中认识到，内部控制的可靠性是审计工作重要的考虑因素，被审计单位的内部控制逐渐成为审计师重点关注的对象。无论是制度基础审计，还是风险导向审计，对内部控制的测试与评价，都成为审计师的重要工作之一。相比之下，对内部控制进行专项审核，进而发展到对内部控制进行审计，则是一个新现象。

对内部控制进行独立审计这一制度安排，在美国，是源自萨班斯法案的规定，在我国，则是2008年《企业内部控制基本规范》的规定。实践的变化需要理论上的指导。姚刚博士将内部控制审计的制度安排作为研究对象，是一个很好的选题。

姚刚博士在本书中提出的研究成果，有以下几点创新：

第一，从委托代理关系出发，发现由于现代企业和公司制度创新，委托代理激励机制的变化导致委托代理双方的利益关系发生了变化，从而使得传统的委托代理监督机制难以起到应有的作用，甚至失灵。为此，姚刚博士提出了一种新的内部控制审计观，即内部控制审计是传统委托代理监督机制的创新，是对委托代理过程的监督。这一论断从审计的起源角度揭示了内部控制审计的本质，是本书的最大创新成果。

第二，基于内部控制审计是对委托代理过程的监督这一根本认识，姚刚博士从内部控制审计的目标和实现机制出发，提出内部控制审计的目标是鉴证内部控制的有效性，并据以发表审计意见。进一步地，他从内部控制有效性的定义及其价值判断标准、对内部控制有效性的评价、对内部控制缺陷的评估、审计意见的形成，以及

内部控制审计政策环境出发，论述了内部控制审计的实现机制。这些观点对于我们当前开展的内部控制审计实务、内部控制审计执业标准的建设，无疑具有很强的方法论指导意义。

第三，我赞成姚刚博士提出的“内部控制审计的目标也取决于内部控制的目标”。有关内部控制的研究成果很多，姚刚博士的创新之处在于，运用系统论、契约论和管理理论，提出了“内部控制是企业不完全契约的补充，内部控制的目标是降低交易费用”等观点，从而引出了对内部控制这个审计对象的约定和内部控制有效性的评判标准，逻辑上是严谨的。

本书即将出版，写上这些话作为对姚刚博士本书中所展示学术成果的点评，供读者参考，并祝姚刚博士在学术研究和专业实践领域取得更大成就。



2013年7月1日

目 录

前 言

1

导 论

8

第一章 内部控制审计制度的变迁

21

第一节 内部控制审计制度的发展 / 21

第二节 有关内部控制审计制度观点之争与述评 / 33

第三节 萨班斯法案 404 条款实施的跟踪研究 / 40

第二章 一种新的内部控制审计观——对委托代理过程的监督机制

53

第一节 从委托代理关系到财务报表审计 / 53

第二节 经济制度演变与传统委托代理机制的
失灵 / 60

第三节 一种新的内部控制审计观——对委托代理
过程的监督 / 68

第四节 内部控制审计的审计学属性 / 78

第五节 内部控制审计制度化的合理性 / 83

本章小结 / 89

第三章 内部控制审计目标及其实现机制

93

- 第一节 内部控制本质及目标的再认识 / 93
- 第二节 内部控制审计目标的确定 / 105
- 第三节 内部控制审计目标的实现机制 / 110
- 本章小结 / 115

第四章 内部控制有效性及价值判断标准

118

- 第一节 内部控制有效性 / 118
- 第二节 基于契约观的内部控制有效性
测度分析 / 124
- 第三节 内部控制标准——内部控制有效性的价值
判断尺度 / 129
- 本章小结 / 142

第五章 内部控制有效性评价与审计结论形成

145

- 第一节 内部控制有效性评价的基本理论问题 / 146
- 第二节 内部控制有效性的定性评价方法 / 154
- 第三节 内部控制有效性的定量评价方法 / 160
- 第四节 基于内部控制契约观的有效性认定与
审计结论形成 / 168
- 本章小结 / 177

第六章 内部控制审计目标实现的保障措施

180

- 第一节 独立性问题 / 180
- 第二节 审计师的专业胜任能力问题 / 185

第三节	内部控制审计成本与审计质量问题	/ 187
第四节	内部控制审计报告的法律责任问题	/ 190
本章小结		/ 193

参考文献

●—————→	195
---------	-----

前言

本书是在本人博士论文——《内部控制审计制度研究》的基础上修改而成的。之所以定名为《内部控制审计论》，主要考虑是希望把博士学习期间从事内部控制审计制度研究的一些成果直接体现出来，并进一步上升到理论高度来揭露内部控制审计的本质，而不再全貌地反映整个研究过程。

自 2002 年以来，内部控制审计制度首先在美国以法规形式进行确立，即当年颁布的《上市公司会计改革和投资者保护法》（又称萨班斯法案）要求上市公司向投资者报告内部控制自我评价报告，同时要求聘请外部独立审计师对公司财务报告内部控制进行审计。随后，日本、英国和中国香港等国家或地区也纷纷出台了内部控制审计的相关规定。

2008 年 5 月，我国财政部、审计署、证监会、银监会和保监会等五部委联合颁布了《企业内部控制基本规范》，提出了对企业实施内部控制审计的制度安排，这标志着我国内部控制审计制度的确立。2010 年 4 月，《企业内部控制审计指引》正式发布，自 2011 年起，内部控制审计制度在境内外同时上市的公司中实施，并于 2012 年起在上海、深圳 A 股主板的所有上市公司中实施，要求审计师对公司财务报告内部控制进行审计。由此，我国内部控制审计制度正式开

始实施。

然而,随着内部控制审计制度的实施,审计理论界和实务界对内部控制审计制度的讨论也越来越多,对于一些理论和实务问题,存在较大争论。这些争论既包括审计技术方法、缺陷评估标准以及怎样开展整合审计等实务操作层面,也涉及内部控制审计理论层面,如,内部控制审计对象是企业内部控制本身还是管理层关于内部控制的认定,审计范围是财务报告内部控制还是全面内部控制,是时点内部控制还是期间内部控制等等。尤其是自2011年以来,有学者指出财务报告内部控制的研究进入了一个为不能独立存在的系统寻找独立存在理由的尴尬境地,更有学者质疑财务报告内部控制审计制度安排的合理性。

“存在即是合理”。内部控制审计实践并不是一个新鲜事物,而可以追溯到早期的详细查账审计时期,甚至庄园审计时期。在审计发展的各个阶段都可以看到内部控制审计的影子,但为什么直到二十一世纪初期,内部控制审计作为一种制度安排,才得以通过法规的形式确立呢?这其中必然有一定的规律性。

只有找到内部控制审计的本质规律,并进而指导内部控制审计实务,才有可能使得内部控制审计实务具有生命力。因此,本书抛开了有关内部控制审计技术方法等实务操作层面的问题,而是直接定位于内部控制审计制度安排层面。对内部控制审计制度的研究,将有助于解开当前内部控制审计理论和实务中的各种疑问,有助于系统地构建内部控制审计理论框架,并指导内部控制审计方法论的形成和审计准则规范体系的建设,从而促进内部控制审计制度的健康发展。

基于上述背景和选题,本书是对内部控制审计制度基本理论问题的研究,其目的是揭示内部控制审计的本质,在此基础上提出一种内部控制审计观,并进一步研究内部控制审计的目标及其实现机制,即解决内部控制审计“为什么”和“是什么”,以及内部控制审

计的目标和实现机制的问题。

二

如何找到内部控制审计制度安排的规律性呢？笔者认为，这需要回到审计理论的起点。长期的审计学科的学习研究和实务经验告诉我们，审计理论的起点问题是一个悬而未决的理论问题，至少有审计目标起点、审计假设起点、审计环境起点等不同观点。为了避免在上述理论问题上的纠缠，笔者直接从审计产生的背景进行考察，即委托代理关系。

审计是委托代理关系的产物，内部控制审计也不例外。遵循这样一个朴素的认识，从委托代理关系及其变迁开始，展开对内部控制审计制度动因的考察。

通过对委托代理关系的剖析，笔者认为，委托代理关系由委托代理激励机制和委托代理监督机制组成。传统委托代理激励机制是通过经营者参与企业剩余收益的分享来实现的，如企业管理者分配一定数量的企业净利润，因而相应的监督机制只需要对剩余收益进行核实即可。这里的委托代理监督机制是对委托代理结果进行监督，开展财务报表审计。

传统委托代理监督机制，即仅仅对委托代理结果进行财务审计，越来越受到干扰，甚至失灵。例如，在资本市场发达的美国和欧洲，管理层（即受托方）收益的大部分越来越取决于股票期权、期股和公司股票价值等资本性收益，而这些资本性收益的决定因素则远远超过了企业财务成果，即便通过对受托经营主体开展财务审计，受托方对财务审计的结果也不再像以往那样重视，因为管理层可以通过消费预期来提高股价从而在任期内获得较高收益，如推行新的管理模式和战略决策，或者进行并购重组等等，但这些行为的合理性往往通过当期的财务审计是无法实现的。

在我国的国有企业管理监督实践中，由于产权不清晰，出资人不到位等原因导致了委托双方责任不明确，委托链条过长（有的企业往往到了5级子公司，甚至更长），容易形成“内部人控制”。在这种情形下仅仅依赖于传统委托代理监督机制，开展财务审计，就难以维护正常的委托代理关系，造成监督缺位。

那么，上述对传统委托代理监督机制的挑战，有没有一定的规律性呢？进一步研究发现，上述传统委托代理监督机制的弱化或者失灵，来自于委托代理各方利益取向的异化，而这种异化则来自于经济制度的创新。

从委托方来看，现代金融制度创新，如公司股份制、资产证券化等，使得委托代理关系多极化和委托方多元化。委托代理关系多极化使得处于中间层的受托方同时又是委托方，利益取向变得模糊；而委托方多元化则使得委托方之间利益不完全一致，大股东有可能通过剥削小股东而获利。同时，现代企业制度的创新，如有限责任公司制和保护性破产制度的引入，使得大股东可能通过剥削债权人，为获利而破产。

从受托方来看，激励制度的创新，如股票期权制度的引入，使得受托方不再仅仅依赖于剩余收益的分享，而更多地依赖于股票收益。上述委托双方利益取向的异化，造成了传统委托代理监督机制的弱化或者失灵。

基于上述认识，笔者提出了一种新的内部控制审计观，即内部控制审计是传统委托代理监督机制的创新，是对委托代理过程的监督。当委托代理关系中各方利益取向发生异化时，仅仅依靠对委托代理结果的监督就不能起到对委托代理关系的监督作用，出现了传统委托代理监督机制的失灵，因此需要对委托代理监督机制进行创新，即在对委托代理结果进行监督的基础上，增加对委托代理过程的监督，开展内部控制审计。

至此，本书要研究的第一个目标，内部控制审计“为什么”和

“是什么”的问题，已经有了答案。此前关于“内部控制审计有没有必要”、“内部控制作为企业内部的管理制度，其审计结果能否对外公开”和“内部控制审计对象是财务报告内部控制还是全面内部控制”等疑问和争论就都迎刃而解了。

按照本书的观点，内部控制虽然是企业内部管理和企业治理的组成部分，传统意义上可以说是受托人受托经营企业的内部制度，没有对外披露并接受审计的义务，但是由于经济制度的创新，委托代理双方利益取向发生了异化，传统的委托代理监督机制发生了失灵。这样委托人要求对委托代理过程进行审计也就顺理成章了；而作为上市公司，把上述内部控制的审计结果对社会公众进行披露也就是一种必然义务，成为公司信息披露的必然组成部分了，而不能以企业商业秘密为由进行回避。同理，内部控制审计作为对委托代理过程的监督，很显然，就不能局限于财务报告内部控制，而应该是委托代理过程所有的内部控制。

审计是一个人造系统，而任何人造系统都是有目标的，在这个人造系统里的各个环节和组成部分都是由目标决定的。所以，接下来，笔者在内部控制审计是对委托代理过程进行监督的论断下，对内部控制审计目标和实现机制问题进行了研究。

要研究内部控制审计的目标，先要研究内部控制本身，也就是作为委托代理监督机制的监督对象——委托代理过程。本书从委托代理关系出发，结合企业契约理论中关于企业契约不完备的观点，提出了内部控制的契约观，指出内部控制是企业不完全契约的补充。从委托代理关系来看，企业内部控制包括：以所有者为中心的对经营者的控制和以经营者为中心的对各级管理者和员工的控制。按照内部控制契约观，企业内部控制的目的是降低交易费用，即保证康芒斯所称的第二类交易的效率，使其在企业组织中的交易费用低于市场的交易费用。那么，内部控制审计的目标就是对上述作为委托代理过程的内部控制进行监督，鉴证内部控制的有效性并发表意见。

如何才能实现上述内部控制审计目标呢？这是当前内部控制审计实务讨论最多的地方，也是关系到内部控制审计实务能否得到发展和具有持久生命力的关键。基于笔者多年的实务经验，本书提出了内部控制审计目标的实现机制，包括三个部分：内部控制有效性及内部控制有效性价值判断标准的确定、内部控制有效性评价与审计结论的形成、内部控制审计配套政策环境的完善。

实现机制的第一个方面是定义内部控制有效性和建立有效性的价值判断标准。按照此前提出的内部控制契约观，对内部控制有效性的价值判断标准，笔者提出了内部控制降低交易费用的三种测度，即降低交易费用的作用层面、表现形式和运行机制测度。

实现机制的第二个方面是内部控制有效性评价与审计结论的形成。按照评价学原理，笔者提出了内部控制有效性评价的定性和定量评价路径，并结合内部控制降低交易费用目标，提出了缺陷评估的步骤，并在此基础上提出了内部控制审计结论形成的原则。

实现机制的第三个方面是与内部控制审计制度安排配套的政策环境。考虑内部控制审计独立性、专业胜任能力、审计成本效率和审计报告法律责任的特殊性，笔者提出了完善内部控制审计相关配套保证措施的建议。

三

最后，想借此机会感谢我的恩师陈毓圭研究员。做学问是快乐的，能跟着尊敬的陈老师做学问则是幸福的。陈老师治学严谨，学识渊博，和他交流难免感到自己底子薄，心生畏惧；但是经过一段时间的学习后，自己的思维深度和研究水平有所提高，解决起研究和工作中的问题来就觉得思路开阔，无比快乐。陈老师关爱学生，钟情教书育人，虽担任中国注册会计师协会副会长兼秘书长要职，工作繁忙，但辅导学生仍是毫不含糊，我已记不清有多少个周末和

节假日在他的办公室讨论本书的构思和观点。每每因为学生有一小点进步或者稍有所心得，所有疲惫在他身上都烟消云散，此情此景令我倍加感动，真是幸福！这种师生之间的思想交流、学术碰撞和人格砥砺足以让我珍惜一辈子。

本书在成稿、初审和出版过程中，得到了财政部科研所王世定研究员、余中一研究员、杨小舟研究员、中国人民大学荆新教授、北京工商大学王斌教授和首都经贸大学付磊教授的悉心指导，在此对他们表示诚挚的谢意。感谢中注协图书馆提供帮助。感谢各位师兄姐妹们在多次研讨中对我文章的指正。感谢财政部会计领军班同学、英格兰及威尔士特许会计师第一期同学参与本书的讨论。感谢天职国际会计师事务所、清科集团和立信会计师事务所领导和同事的支持。

在此，我也想谨以此书献给我的父母和妻儿。感谢父母多年来对我的养育之恩！感谢妻儿对我的理解和支持！

姚刚

2013年7月1日

导 论

内部控制审计并不是一个新鲜事物，其前身可以追溯到内部控制检查、内部控制制度审计、内部控制测试与评价和内部控制审核等形式。然而，内部控制审计上升到审计学科的一个分支，不再依附于财务报告审计或者内部审计、管理审计等，则是 21 世纪初的创举，其中，以美国萨班斯法案 404 条款推动在美上市公司必须实施内部控制审计为代表。

2002 年 7 月，美国总统布什批准了《上市公司会计改革和投资者保护法（2002）》（简称萨班斯法案）。2003 年 6 月，美国证监会（简称 SEC）正式实施萨班斯法案。按照萨班斯法案 404 条款（简称 404 条款）的要求，在美上市公司需要由管理层出具内部控制自我评估报告，并由外部审计师出具内部控制审计报告。自此，美国以法律的形式确立了内部控制审计制度。

2008 年 5 月，我国财政部、审计署、证监会、银监会和保监会等五部委联合发布了《企业内部控制基本规范》（简称基本规范），并于 2010 年 4 月发布了《企业内部控制审计指引》（简称指引）。指引要求：自 2011 年 1 月 1 日起，在境内外同时上市的公司中实施内部控制审计；并自 2012 年 1 月 1 日起，在 A 股主板所有上市公司中实施内部控制审计。自此，我国以部门规章的形式确立了内部控制

审计制度。

在内部控制审计制度的确立和实施过程中,无论是美国还是我国,内部控制审计制度化是一个饱受争议的话题,人们对于内部控制审计理论和实务存在很多争论和分歧,这激起了本人的研究兴趣。

为什么对内部控制审计制度有如此多的争论呢?笔者认为,这些争论的出现,一方面反映了社会各界对内部控制审计制度的不熟悉或不适应;另一方面也预示着内部控制审计制度的价值所在。我的判断是,如果一项制度引起了较大的震动,至少说明她触及到了现有价值体系和利益分配格局,不是换汤不换药的戏法。

可以肯定的是,诸多争论的出现是符合事物发展客观规律的。任何一种制度都有一个抽象—具体—再抽象的过程,从来都是先有实践,再有理论,然后再在实践中达到理论升华,反过来又指导实践,实现螺旋式上升的。内部控制审计制度的发展,当前还处于具体到再抽象的发展过程中,所出现的种种争论正是内部控制理论滞后于实务发展的结果。

美国是内部控制审计实务推进最早、最系统、最为成熟的国家,为此,本人对美国萨班斯法案 404 条款的实施情况进行了跟踪研究^①。研究发现,美国关于内部控制审计制度的争论主要表现在以下四个方面:

第一,内部控制审计的实施是否会降低市场效率,进而影响到美国证券市场的领导地位?由此引发了包括许多美国国会议员、时任纽约市市长彭博、时任美国证监会主席克里斯多弗·考克斯和时任美联储主席格林斯潘等政治经济界人士的激烈争论。

第二,内部控制审计强制实施的企业范围和时间表如何确定?在经过各方权衡之后,基于时间、成本和技术规范等原因,美国证

^① 系本书的阶段性研究,形成了阶段性成果“萨班斯法案 404 条款实施的跟踪研究——各方评论、实施进展与启示”,收录于《中国注册会计师协会行业发展研究资料(No. 2007-2)》。下文的相关观点来自于该研究报告。