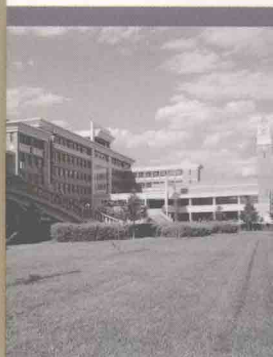




高校社科文库
University Social Science Series

教育部高等学校
社会发展研究中心

汇集高校哲学社会科学优秀原创学术成果
搭建高校哲学社会科学学术著作出版平台
探索高校哲学社会科学出版出版的新模式
扩大高校哲学社会科学科研成果的影响力



企业内部控制审计 目标实现机制研究

谢晓燕/著

Research on the Implement Mechanism of
the Objective of the Audit of Internal Control

光明日报出版社



高校社科文库
University Social Science Series

教育部高等学校
社会发展研究中心

汇集高校哲学社会科学优秀原创学术成果
搭建高校哲学社会科学学术著作出版平台
探索高校哲学社会科学专著出版的新模式
扩大高校哲学社会科学科研成果的影响力



企业内部控制审计 目标实现机制研究

谢晓燕/著

Research on the Implement Mechanism of
the Objective of the Audit of Internal Control

光明日报出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

企业内部控制审计目标实现机制研究/谢晓燕著.

—北京: 光明日报出版社, 2011. 4

(高校社科文库)

ISBN 978-7-5112-1075-3

I. ①企… II. ①谢… III. ①企业—内部审计—研究

IV. ①F239.45

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 058979 号

企业内部控制审计目标实现机制研究

著 者: 谢晓燕 著

出 版 人: 朱 庆

终 审 人: 武 宁

责任编辑: 田 苗 杜 星

封面设计: 小宝工作室

责任校对: 贾沛娟 李 勇

责任印制: 曹 净

出版发行: 光明日报出版社

地 址: 北京市东城区 (原崇文区) 珠市口东大街 5 号, 100062

电 话: 010-67078245 (咨询), 67078945 (发行), 67078235 (邮购)

传 真: 010-67078227, 67078255

网 址: <http://book.gmw.cn>

E - mail: gmcbs@gmw.cn

法律顾问: 北京市华沛德律师事务所张永福律师

印 刷: 北京大运河印刷有限责任公司

装 订: 北京大运河印刷有限责任公司

本书如有破损、缺页、装订错误, 请与本社发行部联系调换

开本: 690×975 毫米 1/16

字数: 238 千字

印张: 13.25

版次: 2011 年 4 月第一版

印次: 2011 年 4 月第 1 次印刷

书号: ISBN 978-7-5112-1075-3

定价: 35.00 元

版权所有 翻印必究



序

随着全球化经济的发展，社会对注册会计师审计的依赖度越来越高。但是在 21 世纪初，美国等国家爆发安然、世通等一系列重大财务欺诈案，表明单一的财务报表审计已不能满足经济发展的要求。为提高财务报表信息质量、增强投资者对资本市场的信心，美国国会于 2002 年颁布了《萨班斯—奥克斯利法案》。该法案要求管理层对财务报告内部控制的评价报告随定期报告一同对外披露，同时要求公司内部控制必须经注册会计师审计。其他国家纷纷效仿，相继颁布了一系列关于内部控制审计的法案。我国为了促进企业建立、实施和评价内部控制，规范会计师事务所执行内部控制审计业务，2008 年 6 月由财政部等五部委联合发布了《企业内部控制基本规范》，2010 年 4 月五部委又联合发布了《企业内部控制配套指引》（含《审计指引》），这标志着我国即将初步开展内部控制审计业务。

本专著《企业内部控制审计目标实现机制研究》是谢晓燕博士在其博士学位论文《企业内部控制审计研究》的基础上补充修改而成的。基于前述背景，尽管内部控制审计问题已经引起国内外学者广泛关注，但其实务在我国尚未正式开展。相关研究刚刚起步，尚不够系统和深入。由于相关资料的缺乏，在此方面展开研究具有一定的难度，但作者能够在借鉴国外相关研究的基础上，结合我国企业实际状况，分别以理论和实务两个视角，对内部控制审计目标实现机制问题进行了较为全面深入的探讨。在本书的写作期间，谢晓燕博士作为主持人完成了财政部 2008 年全国会计科研课题《我国企业内部控制审计准则及其效果评价研究》，本书既是她攻读博士学位期间对相关问题研究的成果，也包含了对财政部会计课题研究的贡献。

本书以受托经济责任理论、信号传递理论和制度强制变迁理论分析内部控制审计的产生发展动因；结合经济学、审计学和管理学的内部控制等多个学科



对内部控制审计进行理论论证；通过对内部控制审计产生发展历程的梳理分析内部控制审计产生发展动因，构建了内部控制审计的概念框架。

注册会计师要合理保证内部控制审计目标的实现，必须构建一个有效的运行机制。其核心和基本问题包括：依据什么评价——制定什么样的评价标准或者如何优化现有的标准；如何评价——使用什么样的审计流程和方法；审计流程以及具体操作策略的选择——是否需要将财务报表审计和内部控制审计进行整合；如何整合。这部专著以合理保证财务报告及相关信息真实完整为核心，积极探索内部控制审计目标的实现机制，提出解决这一问题的三个关键点——制定适当的内部控制评价标准、设计合理的内部控制审计流程、确定内部控制审计与财务报表审计整合的实施策略即整合审计，并通过应用案例和问卷调查方法对上述理论研究结果进行实证检验。更多的研究工作是在问卷调查和典型调研的基础上进行的，因此，所获得的研究成果将为中国内部控制审计相关问题的研究积累重要的文献资料并提供重要的理论借鉴，并在实务操作中为注册会计师明确路线。

本书作为内部控制审计的探索性研究和实践，在理论创新和实务发展方面进行了大量开拓性的工作，是一部反映内部控制审计前沿的力作，对进一步推动内部控制审计的理论研究和实务进步均具有重要意义和参考价值。我乐意向读者推荐这部书。

张龙平

于中南财经政法大学

2010年10月



前 言

健全有效的内部控制可以合理保证企业经营效率与效果、财务报表的可靠性以及对相关法律法规的遵循。但是在 21 世纪初,美国等国家爆发安然、世通等一系列涉案数额惊人的财务舞弊案件,使资本市场产生极大震动,其根本原因之一就是内部控制的失效。美国为整顿资本市场秩序,重树社会公众对资本市场的信心,于 2002 年颁布了《萨班斯—奥克斯利法案》。该法案要求管理层对财务报告内部控制的评价报告随定期报告一同对外披露,同时要求公司内部控制必须经注册会计师审计。这里所提到的内部控制审计是指注册会计师对企业内部控制实施专门的审计程序,对特定日期的企业内部控制的有效性进行审计,并发表审计意见。我国也于 2008 年由五部委联合发布了《企业内部控制基本规范》,这标志着我国即将开展内部控制审计业务。内部控制审计这一新型业务的开展将会对财务报告信息质量的提高产生深远影响,这也正是本书研究内部控制审计问题的价值所在。

本书在对国内外内部控制审计相关文献及其发展历程进行研究的基础上,对内部控制审计进行理论论证,明确指出该业务为了实现合理保证目标需要构建实现机制。本书以合理保证财务报告及相关信息真实完整为核心,积极探索内部控制审计目标的实现机制,提出解决这一问题的三个关键点——制定适当的内部控制评价标准、设计合理的内部控制审计流程、确定内部控制审计与财务报表审计整合的实施策略即整合审计。本书通过应用案例和问卷调查方法对上述理论研究结果进行验证,形成对理论研究和实务操作均具有一定借鉴价值的研究成果。本书的主要创新点及其结论如下:

(1) 构建了内部控制审计的概念框架。

首先,在研究美国 COSO 发布的《内部控制整体框架》和我国《企业内部控制基本规范》中有关内部控制概念的基础上,将内部控制进一步细分为



广义内部控制和狭义内部控制：广义内部控制采用 COSO 《内部控制整体框架》和我国《企业内部控制基本规范》中内部控制的概念；狭义内部控制借鉴美国 PCAOB 发布的 AS2 中的财务报告内部控制概念，是指由企业董事会、监事会、经理层和全体员工实施的旨在实现与财务报告有关的内部控制目标的过程，其目标主要是合理保证企业财务报告及其相关信息的真实完整。本书所使用的内部控制概念均指狭义内部控制。

其次，狭义内部控制概念的提出，明确了注册会计师进行内部控制审计的对象，即内部控制审计是指注册会计师进行审计时专门针对财务报告领域内部控制的有效性发表审计意见。

最后，通过对内部控制审计理论进行深入研究，得出内部控制审计目标的实现机制：主要通过制定适当的评价标准、设计合理的审计流程及确定具体的审计实施策略以实现内部控制审计的目标。

(2) 通过对国际主要内部控制标准的比较研究，提出了建立适合我国特点的内部控制评价标准体系的基本方案，包括进一步完善我国现有的内部控制评价标准和逐步建立内部控制评价实施的标准。

(3) 通过研究 PCAOB 的财务报告内部控制审计准则并结合其他研究成果，设计了一套适合我国的内部控制审计流程，有助于注册会计师将主要精力集中于风险最大的领域。所设计的流程主要包括：审计计划、选择控制点、控制测试、评价控制缺陷、审计工作总结和出具内部控制审计报告等程序。此外，还明确指出应采用自上而下的审计方式。

(4) 如果注册会计师对于同一被审计单位既进行内部控制审计又进行财务报表审计，此时二者有很多共同点，所获取的证据可以相互利用。经过研究，提出了旨在实现内部控制审计目标的具体实施策略——整合审计，并制定出相应的操作步骤。将审计计划阶段、实施阶段和报告阶段的整合实施过程在一家上市公司模拟运用，以检验其可行性，为注册会计师在实务操作中明确路线。

(5) 通过向注册会计师发放调查问卷，对本书提出和改进的内部控制评价标准体系、内部控制审计流程及整合审计征询意见，对取得的数据进行描述性统计分析，佐证了所研究的结论在执行内部控制审计时是可行的。

本书以作者的博士论文为基础，经过修改增补完成。由于作者学识所限，作为内部控制审计的探索性研究和实践，本书难免存在一些不足之处，这有待作者在今后的研究中进一步完善，欢迎相关专家和同行多提宝贵意见，也请广大读者批评指正。本书成果作为个人观点，希望能够成为后续研究的参考和借鉴。



CONTENTS 目录

绪 论 / 1

- 一、问题的提出 / 1
- 二、研究目的与意义 / 4
- 三、研究内容和框架 / 5
- 四、研究方法 / 7
- 五、主要观点及研究创新 / 8

第一章 文献综述 / 10

- 第一节 国外研究述评 / 10
- 第二节 国内研究述评 / 16
- 第三节 对现有研究的总体评价 / 29

第二章 内部控制审计的源流分析及其概念框架 / 31

- 第一节 内部控制审计变迁历程的源流分析 / 31
- 第二节 内部控制审计的概念框架 / 44
- 第三节 本章小结 / 62

第三章 我国内部控制评价标准的改进 / 64

- 第一节 内部控制评价标准的性质和内容 / 64
- 第二节 国外内部控制评价标准的比较 / 66
- 第三节 建立我国内部控制评价标准体系 / 81
- 第四节 本章小结 / 90



第四章 我国内部控制审计流程设计	/ 91
第一节 编制内部控制审计计划	/ 91
第二节 实施内部控制审计过程	/ 95
第三节 完成内部控制审计工作	/ 112
第四节 本章小结	/ 117
第五章 我国内部控制审计策略优选——整合审计	/ 118
第一节 内部控制与财务报表整合审计策略的提出	/ 118
第二节 内部控制与财务报表整合审计策略的运用	/ 122
第三节 北大荒上市公司整合审计的应用案例	/ 133
第四节 本章小结	/ 153
第六章 我国企业内部控制审计问卷调查与分析	/ 154
第一节 问卷设计与样本选择	/ 154
第二节 问卷的效度与信度检验	/ 157
第三节 问卷调查结果统计分析	/ 159
第四节 研究结论及建议	/ 167
第七章 本书的主要结论及研究展望	/ 168
第一节 结论	/ 168
第二节 研究局限性和研究展望	/ 171
附 录	/ 173
附 表	/ 180
参考文献	/ 186
后 记	/ 197



绪 论

一、问题的提出

现代审计的发展是一种不可逆转的趋势，而企业内部控制审计则是现代审计发展的新领域。企业内部控制对公司及其利益相关方规避风险、应对挑战和走向成功而言具有关键意义。为了保证内部控制的有效性，需要管理当局出具遵循内部控制框架的内部控制自我评价报告，同时需要中介机构对内部控制进行审计。内部控制审计是注册会计师对企业内部控制实施专门的审计程序，对特定日期企业内部控制的有效性进行审计并发表审计意见的行为。现代审计已全面走进财务报表审计与内部控制审计并重的新时代。内部控制审计和财务报表审计有一个共同目标，即致力于增强财务报告及相关信息的可靠性，满足投资者对高质量财务信息的需求。如果即使财务报表审计和内部控制审计双管齐下，其信息质量问题仍得不到较好解决，那么，内部控制审计制度的创立意义和注册会计师的行业形象将会遭到全社会前所未有的质疑。可见，研究内部控制审计制度具有非常重要的意义，是审计理论和实务的一次飞跃。

本世纪初，安然^①、世通等舞弊事件的发生，极大地动摇了投资者对资本市场的信心。为强化上市公司的责任，美国国会于2002年7月发布《萨班斯—奥克斯利法案》（SOX）。根据该法案101条款成立了美国公众公司会计监管委员会（PCAOB），其有权力制定一系列准则来指导和约束上市公司的审计。SOX的302和404条款首次提出对“财务报告内部控制”的有效性进行

^① 2001年11月，美国爆发了安然公司披露欺诈财务信息的会计丑闻，纽约股市大跌，造成国际五大之一的安达信会计公司的破产，又使美国股民甚至全球的投资人缺乏投资的安全感，对全球的资本市场同样引起巨大的震动。



审计的要求。PCAOB 于 2004 年 3 月发布审计准则第 2 号《与财务报表审计结合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, AS2)。该准则为审计师根据上市公司管理当局对内部控制有效性的评估报告进行审计做出了具体、详尽的指引。PCAOB 于 2007 年发布审计准则第 5 号《与财务报表审计整合的财务报告内部控制审计》(Auditing Standard No. 5 – An Audit of Internal Control Over Financial Reporting that is Integrated with An Audit of Financial Statements, AS5) 以取代 AS2。AS5 的主要目标是让审计师能够将审计资源投向高风险领域,并尽量减少不必要的审计程序,同时力求使内控重大缺陷在导致报表重大错报前被发现。相应地,AS5 的主要变化体现在进一步优化自上而下的审计方法、增加对舞弊控制的评价、强调穿行测试的重要性等方面。此时的美国为了实现提高财务报告信息质量的要求,开始既对财务报表进行审计又对财务报告内部控制进行审计。英国、澳大利亚分别在 2003 年出台了相关的法规;韩国在 2005 年颁布了内部控制规范,要求上市公司对内部控制进行评估并由注册会计师出具审计意见;日本在 2006 年颁布了《金融商品交易法》,也要求上市公司对内部控制进行评估并由审计师出具意见——其中,韩日的相关规定很大程度上与美国 SOX 对内控的要求一致。可见,内部控制的有效性已经引起了各国的高度重视,并使各国相继展开了内部控制审计业务。

我国上市公司内部控制方面的问题同样不容忽视。从几年前的郑百文案,到近几年发生的中航油巨额亏损、四川长虹巨额应收款欠款案等,无不显示我国公司治理环境中内部控制的薄弱以及有关信息披露的缺乏。2001 年,上海证券交易所、《上海证券报》、《中国证券报》、《证券时报》联合举办了一次针对上市公司信息披露质量的问卷调查。调查结果显示:个人投资者认为上市公司披露的财务报告“完全可信”的占 8.45%，“基本可信”的占 26.98%，“部分可信”的占 45.17%，认为“基本不可信”的占 16.10%，“完全不可信”的占 3.14%。100 家机构投资者中,认为“完全可信”的没有一家;认为“基本可信”的有 41 家,占 41.41%;认为“部分可信”的有 54 家,占 54.54%;认为“基本不可信”的有 3 家,占 3.03%;认为“完全不可信”的有 1 家,占 1.01%^①。可

^① 国泰君安证券研究所,全景网络有限公司:《上市公司信息披露质量调查分析报告》,《上海证券报》,2001 年 11 月 5 日,第十版。



见,我国投资者认为上市公司的财务报告质量并不高。我国自20世纪90年代起开始对上市公司内部控制审核提出要求,具体内容散见于政府不同部门、不同组织的具体规范中。为满足注册会计师从事上市公司首发和再融资业务的需要,中注协于2002年2月发布了《内部控制审核指导意见》,从而正式确立了我国的内部控制鉴证规范。随着证券市场的发展,我国的内部控制鉴证规范日益不能适应推动公司管理层切实履行经营管理和受托责任、保护投资者利益以及提高审计效率和优化审计效果的需要,且未能与国际惯例接轨。2008年5月财政部、审计署等五部委联合发布了《企业内部控制基本规范》。规范要求执行基本规范的上市公司应当对本公司内部控制的有效性进行自我评价,披露年度自我评价报告,并可聘请具有证券、期货业务资格的中介机构对内部控制的有效性进行审计。^①自此,我国注册会计师即将开展内部控制审计并出具审计报告的业务。

审计实务的发展离不开理论的指导,新兴服务的不断拓展和涌现导致理论界与实务界总是需要另辟蹊径来为某项新服务寻找理论依据。从目前来看,无论是国内还是国外,企业内部控制审计的理论研究还较大地滞后于审计实务的拓展。这就导致了如下后果:注册会计师的专业服务已经开展了很长时间,但一直缺乏审计理论上的规范和指导,以至于有关这些服务的应用性研究陷入了对实务的一般性解说和描述的怪圈。内部控制审计已经在很多国家开展,我国内部控制规范化刚刚开始,但到目前为止会计审计学界尚未对此形成系统的理论。此时,需要对内部控制审计构建一个概念框架。此框架应该包括内部控制和内部控制审计的概念,内部控制审计的业务特性,内部控制审计的目标,内部控制审计的对象范围,内部控制审计目标的实现机制等内容。总之,构建内部控制审计的理论体系是我国理论界亟待研究的问题。

注册会计师要合理保证内部控制审计目标的实现,必须构建一个有效的运行机制,其核心和基本问题包括:依据什么评价——制定什么样的评价标准或者如何优化现有的标准;如何评价——使用什么样的审计流程和方法;审计流程以及具体操作策略的选择——是否需要财务报表审计和内部控制审计进行整合;如何整合。那么,制定或优化评价标准,设计审计流程,确定实施策略是构建我国内部控制审计目标实现机制应有的理论研究。审计实务操作中需要什么样的技能要求,评价标准和审计流程方法是否适当,内部控制审计

^① 财政部等五部委:《关于印发〈企业内部控制基本规范〉的通知》(财会[2008]7号)。



与财务报告审计整合模式是否可行等问题则需要内部控制理论的基础上进行进一步的实证检验。

二、研究目的与意义

内部控制审计在我国即将展开,以制度形式强制披露经审计的内部控制信息的做法有利于增加财务报告的透明度及可靠性,完善公司治理,加快企业现代化进程。内部控制审计通过对企业自身风险控制机制的审核以降低财务报表发生重大错报漏报的可能性,抓住了其风险源头。与这一新的审计业务相关的许多问题只是处于初步讨论与初步研究的阶段,本研究所要构建的内部控制审计目标的实现机制中审计的标准、审计的流程方法、具体实施策略等都是理论界和实务界急需解决的问题。综上所述,有必要对内部控制审计这一系列问题进行研究。

基于上述原因,本书选取了内部控制审计这一研究人员涉猎较少、实务在我国尚未开展的新型审计业务进行深入研究。本着理论研究与实践运用相结合的宗旨,本书着力于构建内部控制审计目标的实现机制,形成无论对理论界研究内部控制审计还是对实务界操作内部控制审计而言都有借鉴价值的研究结论:

(一)通过对内部控制审计的产生和发展历程的梳理,以受托经济责任理论和信号传递理论解释内部控制审计产生的动因,以强制性制度变迁理论分析从内部控制信息披露到内部控制审计产生的根源。

(二)构建内部控制审计的概念框架,系统研究适合我国的内部控制审计目标实现机制,促进我国内部控制审计理论的推进与发展,解决实务界应用的疑难问题。

(三)审计制度要为整个社会所信任,就必须建立公认的审计标准。现在内部控制审计成为与财务报表审计并行的一种新审计业务,这需要相应的评价标准和审计流程。通过对西方国家内部控制审计的标准、方法和程序的比较研究,结合我国的实际情况,提出建立我国内部控制的评价标准体系,并设计内部控制审计的流程。

(四)内部控制审计是注册会计师的一项新的鉴证业务,与传统的财务报表审计存在天然的联系,但二者又不可相互替代。我们通过比较二者的关联发现二者可以在审计中相互利用,并据此提出内部控制审计的具体实施策略——



整合审计。理论上所构建的整合措施，在实务中是否能够操作仍需验证，因而，针对某上市公司进行整合审计的应用案例研究。

（五）在合理的理论论证基础之上，从我国内部控制审计现状出发，以问卷调查的手段对理论所优化的内部控制评价标准、所设计的内部控制审计流程以及所整合的审计策略三项内容进行分析和实证检验。本着理论与实践运用相结合的宗旨，形成我国内部控制审计目标的实现机制。

总之，通过本书的研究，可以促进内部控制审计理论的发展和创新，为我国制定与完善相应审计准则提供可参考的指导意见，为审计实务的发展提供前瞻性的指导，为内部控制审计健康发展提供理论基础。

三、研究内容和框架

（一）研究内容

本书共分为七章。

绪论。提出全书的主题，概要介绍本书研究的目的和意义，研究的主要内容和框架，研究方法及创新点。

第一章，文献综述。对国内外文献进行综合述评，分别从内部控制评价、内部控制审计、内部控制审计和财务报表审计的关系以及其他方面进行研究，为本书研究的主题、重点及创新之处提供充分的依据，体现本研究的理论意义和现实意义。

第二章，内部控制审计的源流分析及其概念框架。本章分为两部分，第一部分是对内部控制审计的产生与发展历程进行综述，并进行内部控制审计产生的根源性分析，分别从受托责任理论和信号传递理论对其产生的动因解释，运用制度经济学的强制性变迁理论剖析从内部控制信息披露到内部控制审计的发展原因。第二部分是构建内部控制审计的概念框架，首先基于审计视角对内部控制理论及实践的历史演进进行综述，细分内部控制的广义和狭义概念；其次着重研究内部控制审计理论，主要包括内部控制审计相关的概念界定、业务特性、对象范围、目标、结论——评估重大缺陷与重要缺陷等，为后面的研究提供理论支持；最后构建内部控制审计目标实现的机制，提出制定适当的评价标准、设计审计流程及确定实施策略以实现内部控制审计的目标。

第三章，我国内部控制评价标准体系的改进。一项审计工作依据什么来审计，这是最初要解决的问题。因此，为了对内部控制设计和运行的有效性进行



科学的评估，内部控制审计人员必须选择一个适当的评价标准。标准在各个国家各有不同：在美国是 COSO 内部控制整体框架，在加拿大是 CoCo 指南，在英国是 Turnbull 指南，在日本是《金融商品交易法》等。本章将世界范围内存在的主要内部控制标准进行比较研究，确定什么是有效的内部控制评价标准；并通过对我国颁布的《企业内部控制基本规范》进行评析，提出建立我国内部控制评价标准体系的基本方案，进一步完善我国内部控制评价标准和逐步建立我国内部控制评价的实施标准。

第四章，我国内部控制审计流程设计。审计人员必须计划和执行审计程序，获取充分适当的证据，才能合理保证财务报告内部控制的有效性。这是审计业务的核心和灵魂，也是审计人员最为关注的问题。本章研究如何进行审计，也就是采用什么样的流程、按什么步骤、用什么方法进行审计。在研究 PCAOB 的财务报告内部控制审计准则基础上，结合其他研究成果，提出适合我国的内部控制审计流程。具体审计过程分为三个阶段：计划审计工作阶段，实施审计工作阶段，完成审计阶段。本章即从审计计划、选择控制点、控制测试、评价控制缺陷到审计工作总结和出具内部控制审计报告的全部程序进行研究，得出相对规范的内部控制审计的流程及相关的方法。

第五章，我国内部控制审计策略优选——整合审计。本章研究具体实施内部控制审计时注册会计师对于同一被审计单位既进行内部控制审计又进行财务报表审计的情况。此时，二者有很多的共同点，所获取的证据可以相互印证或利用。因而本章涉及应该选择什么样的策略以便既实现审计目标又可以提高审计效率、降低审计风险的问题，进而提出整合审计的实施策略。本章分为三部分：首先，研究整合审计的必要性和可行性以及整合审计的实施思路和要点。其次，研究具体的应用过程。整合审计可从审计目标的整合、审计计划的整合、审计实施过程的整合和审计报告的整合四方面具体实施。其中，审计实施过程的整合从审计方法的选择、审计程序的运用、审计证据的收集和对舞弊的考虑四方面进行整合考虑。最后，需要验证在实务中是否能够操作理论上所构建的整合措施。本研究选取北大荒上市公司作为应用案例，对所提出的内部控制审计实施策略——整合审计——进行实证检验。

第六章，我国企业内部控制审计问卷调查与分析。本章针对所构建的内部控制审计目标的实现机制的三部分内容：评价标准优化、设计审计流程及制定实施策略。对注册会计师进行问卷调查，通过调查结果的描述性统计分析得出结论并提出相应改进建议。



第七章，本书的主要结论及研究展望。

（二）研究框架

图0-1是本书的结构框架图。

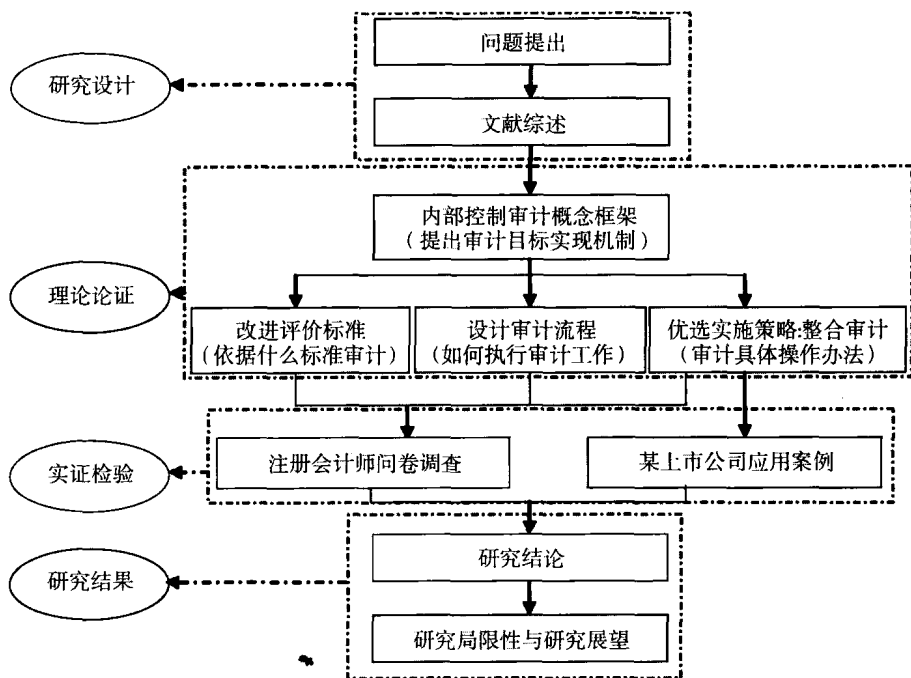


图0-1 本书研究的结构框架

四、研究方法

规范研究强调价值判断，是研究事物“应该是什么”的一种定性研究方法。由于审计是一门社会科学，因而注重定性分析。运用规范法进行审计理论研究是古已有之的传统。而实证法是以统计分析为主，强调经验证据，研究事物“是什么”的一种侧重定量的方法。审计作为一门与实践紧密联系的科学，在“证据”这一关键问题上，便于同实证研究过程取得一致，这为实证方法融入审计理论研究奠定了良好的基础（徐政旦，2002）。因此，在审计理论研究中，应将两者有机地统一起来。本书采用了规范研究和实证研究结合的研究方法。



通过规范研究的方法,运用经济学、审计学、管理学的内部控制理论,对内部控制审计的发展历史的源流进行论证,采用演绎归纳的方法建立内部控制审计的概念框架。运用比较和推理分析的研究方法,建立我国的内部控制标准体系,设计审计流程,制定实施策略。实证研究主要运用案例研究与问卷调查的方法收集数据,运用描述性统计方法来佐证相关论点。所使用的统计分析工具主要是 SPSS 17 分析软件。

本书的主要数据和资料收集途径如下:

(一) 对全国 53 家具有证券、期货资格的会计师事务所(包含国际四大会计师事务所在中国的合作所)执业的注册会计师中的部分成员进行问卷调查;

(二) 对所研究的案例公司的年审会计师事务所进行实地调查,通过网络、报纸、杂志等公开媒体收集案例资料;

(三) 对执业的注册会计师进行实地访谈;

(四) 进行大量文献检索,主要通过中国期刊网以及相关的英文数据库获得已有的研究成果。

五、主要观点及研究创新

本书采用规范研究和实证研究相结合的研究方法,对企业内部控制审计进行研究。主要观点及创新如下:

(一) 构建了内部控制审计的概念框架。

首先,在研究美国 COSO 发布的《内部控制整体框架》和我国《企业内部控制基本规范》中有关内部控制概念的基础上,将内部控制进一步细分为广义内部控制和狭义内部控制:广义内部控制采用 COSO《内部控制整体框架》和我国《企业内部控制基本规范》中内部控制的概念;狭义内部控制借鉴美国 PCAOB 发布的 AS2 中的财务报告内部控制概念,是指由企业董事会、监事会、经理层和全体员工实施的旨在实现与财务报告有关的内部控制目标的过程,其目标主要是合理保证企业财务报告及其相关信息的真实完整。本书所使用的内部控制概念均指狭义内部控制。

其次,狭义内部控制概念的提出,明确了注册会计师进行内部控制审计的对象,即内部控制审计是指注册会计师进行审计时专门针对财务报告领域内部控制的有效性发表审计意见。