

企业内部控制 审计研究

——基于整合审计的视角

吴寿元 著



中国财经出版传媒集团

中国财政经济出版社

企业内部控制审计研究

——基于整合审计的视角

吴寿元 著

中国财经出版传媒集团
中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

企业内部控制审计研究：基于整合审计的视角 / 吴寿元著. —北京：中国财政经济出版社，2016. 11

ISBN 978 - 7 - 5095 - 6956 - 6

I. ①企… II. ①吴… III. ①企业管理 - 内部审计 - 研究 IV. ①F239. 45

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2016) 第 212289 号

责任编辑：罗亚洪

责任校对：胡永立

封面设计：汪俊宇

版式设计：录文通

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

北京京华虎彩印刷有限公司印刷 各地新华书店经销

880 × 1230 毫米 32 开 6.75 印张 170 000 字

2016 年 11 月第 1 版 2017 年 4 月北京第 2 次印刷

定价：28.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 6956 - 6/F · 5575

(图书出现印装问题，本社负责调换)

本社质量投诉电话：010 - 88190744

打击盗版举报热线：010 - 88190492、QQ：634579818

序

我和寿元有缘。

2009年，他报考中国财政科学研究院（简称“财科院”，2016年2月之前称为“财政部财政科学研究所”）会计学博士时，总成绩名列所报考导师的第一名。机缘巧合，我通过进一步的接触发现，寿元的英语应用能力强、会计审计专业水平好、综合素质高，这促使我在录取名额有限的情况下，仍积极与财科院联系沟通，专门增加了一个名额。好事多磨，经过不懈努力，寿元最终成为我指导的第一位具有会计师事务所从业经验的博士生。当年，也是我担任财科院博导以来第一次同期招收两名博士生，这也从侧面反映出我们之间不浅的师生缘。2009年，寿元在大华会计师事务所工作，负责专业标准和国际业务。当时，财政部正在研究对四大合作所的本土化改制，寿元作为课题具体负责人和主要执笔人，肩负了财政部重点会计课题《中外合作会计师事务所本土化问题研究》的重任，课题成果被财政部作为中国四大合作会计师事务所转制和本土化的决策参考材料。2010年5月，寿元作为中国代表团三位成员之一，与财政部会计司陆建桥处长、李莉调研员一道，参加了在新加坡举办的国际财务报告准则亚大区政策论坛，在会议上代表中国注册会计师用英语发言，简要阐述了国际金融危机对中国审计职业界的影响和挑战，并回答了与会代表的提问。

2010年4月，财政部等五部委联合发布了《企业内部控制配套指引》，由中国会计学会副会长刘永泽教授联合大华会计师事务所等机构，组建中国内部控制研究中心，并成立了大华融智管理咨询公司，寿元被推荐为公司的主要负责人，重点为上市公司内部控

制的建设、评价与审计提供专业的咨询服务。他带领的团队为黑牡丹、沈阳机床、中化国际、陕西金叶、深华新、中航精机等上市公司以及中电投东北公司等国企提供了内控建设、咨询与审计服务，得到了客户和监管机构的好评。由于寿元有较好的企业内部建设及审计实践经验，他本人希望将实践和理论相结合，深入开展企业内部控制审计研究，我个人也十分赞同。从本书可以发现，寿元将他多年的会计审计、内部建设与咨询工作经验与理论很好地结合起来，对我国开展企业内部控制审计工作提出了一些颇具建设性的创新观点和建议，包括但不限于以下四个方面：一是提出了价值导向的内控审计理念；二是提供了一份全面内部控制审计报告的参考模板；三是参考美国《萨班斯法案》404条款的要求和美国内部控制审计报告的格式，将财务报告相关的内部控制审计报告和财务报表审计报告相结合，提供了一份整合审计报告模版；四是提出了删除重要缺陷，将内控缺陷由三缺陷简化为两缺陷的建议。当然，企业内部控制审计总体而言在我国还是一个新生事物，对事务所而言也是一项新业务，本书提出的一些观点和建议还有待于在实践中检验和完善。令我欣慰的是，寿元在2014年11月被财政部聘为第三届企业内部控制标准委员会咨询专家，并于2016年7月被财政部聘为第一届企业会计准则咨询委员会咨询委员，这表明他在专业上已经得到了政府主管部门和社会的较高认可。当然，作为导师，必然对学生的成长和进步有着更多的期许。“路漫漫其修远兮”，我希望寿元能够在今后的工作中，继续加强内控审计的理论研究，继续坚持理论结合实际，为提升我国企业的公司治理、内控管理水平以及国际竞争力，不断做出新的贡献。

刘玉廷

2016年8月于北京

摘 要

随着经济社会的发展,内部控制已经成为国内外经济、管理领域内最热门的课题之一。2001年以来,在美国连续爆发的安然、世通和施乐等公司的财务舞弊丑闻,暴露了美国上市公司内部控制体系的严重缺陷。2002年,美国国会出台了《萨班斯—奥克斯利法案》,不仅强化了财务报告内部控制有效性和公司治理层、管理层责任的规定,而且明确要求注册会计师对财务报告内部控制进行审计,从而第一次将内部控制审计确立为注册会计师的一项法定业务,对世界各国的审计界产生重大影响。

从我国的现实情况看,上市公司频频出现内控失效和财务舞弊事件,严重影响了资本市场的健康运行。特别是2010年以来,不少在美国上市的中国公司遭遇被做空、被监管机构调查和处罚、集体诉讼、集体退市事件以及2012年在香港发生的多起审计师辞任民营上市公司事件,严重影响了中国企业在国际资本市场的形象和声誉。这些事件的背后都存在一个共同的问题,即公司内部控制存在重大缺陷。因此,企业内部控制作为公司治理的关键环节和经营管理的重要内容,不仅是财务报表质量的重要保证,更是资本市场健康发展的基础之一,对于维护投资者信心,保证市场经济有序运行都具有重要的作用。

我国政府部门也已经充分意识到内部控制的重要性。2008年以来,财政部等五部委先后发布了《企业内部控制基本规范》(以下简称《基本规范》)、《企业内部控制配套指引》(以下简称《配套指引》)等一系列规定,标志着适合我国企业的内部控制规范体系已经基本建立。从2011年度开始逐步推行注册会计师内部控制

审计业务。由于这是一项新兴的审计实务，无论是国外还是国内，针对企业内部控制审计的理论研究还比较少，并且比较零星，滞后于审计实务发展的需要，也尚未形成比较系统的理论。从对 2011 年规范类和自愿试点类上市公司开展内部控制建设、评价与审计的实际情况来看，公司管理层和注册会计师对于如何界定、分类内控缺陷，注册会计师如何开展整合审计，恰当地出具内部控制审计报告，披露内部控制有效性的信息存在不同的理解和做法，甚至比较混乱。因此，开展注册会计师对企业内部控制审计的理论研究，对于指导实务工作的开展，解决实务中碰到的一些困难和疑惑，进一步完善我国的内部控制审计准则和应用指南，是一个迫切的需要，具有现实和长远的意义。

围绕这一主题，本书综合使用了规范研究、案例研究与问卷调查研究等方法，从不同视角进行了多维度的深入研究，从以下五个方面进行探讨并得出相关结论：

第一，对内部控制的理论内涵进行了深入研究，并从历史纵向维度对其变迁进行了全面系统梳理，认为内部控制具有理论上的合理性、先进性和实践上的必要性。笔者通过对企业内部控制理论与实践的历史发展的梳理和阐述，揭示了企业内部控制产生和发展的内在动因和外部推动力，从审计的角度来分析内部控制审计的各种理论观点，并从企业经营发展的需要来分析内部控制审计的发展变化趋势，为内部控制审计的实践和发展奠定扎实的理论基础和依据。

第二，对以美国为代表的国际上主要发达国家的经验、做法进行研究，为我国开展内部控制审计提供经验借鉴。笔者针对国际上发达国家，以美国和日本为代表，深入研究了内部控制及内部控制审计的发展历程，并针对他们的实践经验、准则改进和未来发展趋势进行研究分析，为我国开展内部控制审计提供有益借鉴和帮助。

第三，针对我国刚刚开始实施内部控制的现状和问题，进行调查问卷和访谈，直接证实了我国目前实施内部控制审计存在着诸多

问题和挑战。由于各种原因,包括认识上的不统一、政策的不配套、人才的培养准备等,我国虽然在2008年就发布了基本规范,但直到2011年才开始进行内部控制审计。2011年作为实施内部控制审计的第一年,必然会存在不少问题、困难和挑战,通过调查问卷和访谈,笔者对这些问题进行了归纳、总结和分析,并分析了存在这些问题的原因,提出了相应的解决对策和建议,其中最主要的解决途径就是采用整合审计流程,完善审计报告。

第四,针对财务报告内部控制审计和财务报表审计,进行整合审计研究。本书从理论上阐述了对财务报告内部控制和财务报表进行整合审计的必要性和可行性、两种审计的整合点和不同点,探讨了自上而下的审计方法等内容。通过整合审计流程,将静态的报表审计和动态的财务报告内部控制审计相结合,共同致力于提高财务报告的真实性和可靠性,提高报告使用者的信心,奠定资本市场健康发展的良好基石。

第五,2011年是实施内部控制审计的第一年,如何正确恰当地出具审计报告是最核心、最关键的问题,必然影响到内部控制审计在我国的顺利开展。内部控制审计报告是内部控制审计的最终成果,本书在分析探讨审计报告的要素、内容、适用条件的基础上,提出了完善审计报告的模板选择,提供了一份整合审计报告模板,将财务报表审计报告和财务报告内部控制审计报告整合为一份审计报告;并对“非财务报告内部控制重大缺陷”描述段的应用进行了案例阐述,填补了我国内部控制审计指引的这块空白。另外,本文还对如何开展整合审计和出具全面内部控制审计报告进行了案例分析阐述。

在上述主要研究和创新的基础上,本书从管理学理论中价值链管理的角度,结合内部控制的五大目标,提出了价值导向的全面内部控制审计的未来发展方向。本书指出,全面内控审计的未来发展方向应该是包含防范和化解风险的价值导向的全面内控审计,主要目的在于帮助企业提高经营的效率与效果,避免和减少损失浪费,

提高经营的效率和效果，促进企业的可持续健康发展，而不仅仅是目前所倡导的风险导向内控审计。这种价值导向的全面内部控制审计目标与内部控制的目标也是一致的，体现了全面内部控制的管理学属性，促进企业持续健康发展。

为了促进内部控制审计在我国的顺利开展，笔者提出如下具体对策和建议：一是分别针对政府相关部门、主管部门财政部、行业协会、会计师事务所、注册会计师，提出了改进和完善的政策建议，以更好地指导我国的内部控制审计业务的开展。二是为了保障全面内部控制审计业务的顺利开展，政府有关部门及司法部门应该注重保护注册会计师的合法利益，明确区分管理责任和审计责任，并尽可能减轻注册会计师开展全面内控审计的责任。三是进一步完善内控审计准则和应用指南，建议将内部控制缺陷由三类简化为两类，即取消重要缺陷，只保留重大缺陷和一般缺陷，避免实务操作中的界定困难。四是针对内部控制可能存在重大缺陷的迹象，笔者增加了四条定性标准，以更好地指导注册会计师的审计实践。

目 录

第 1 章 绪论	(1)
1.1 选题背景及意义	(1)
1.2 文献综述	(4)
1.3 研究思路与研究方法	(13)
1.4 研究内容与框架	(14)
1.5 主要创新点	(17)
1.6 本章小结	(19)
第 2 章 内部控制审计的理论基础	(20)
2.1 控制与内部控制	(20)
2.2 审计及相关理论	(25)
2.3 内部控制审计的定义、范围、责任和基准日	(28)
2.4 内部控制审计的理论分析	(35)
2.5 内部控制审计策略与整合审计	(41)
2.6 本章小结	(46)
第 3 章 内部控制审计的国际发展历程及经验	(47)
3.1 内部控制的历史演进及国际动态	(47)
3.2 内部控制与注册会计师审计	(57)
3.3 内部控制审计在美国的现状	(64)
3.4 日本对内部控制的实践与经验	(66)
3.5 本章小结	(71)

第 4 章	内部控制审计在我国的发展历程、现状及存在的	
	问题	(73)
4.1	我国注册会计师审计的产生和发展	(73)
4.2	我国企业内部控制的发展历程及规范体系	(75)
4.3	内部控制审计现状及问题分析	(80)
4.4	本章小结	(103)
第 5 章	整合视角的内部控制审计流程	(104)
5.1	以风险为导向计划审计工作	(104)
5.2	以控制测试为重点实施审计工作	(108)
5.3	定量定性相结合评价控制缺陷	(119)
5.4	内控审计结果对财务报表审计的影响	(124)
5.5	本章小结	(125)
第 6 章	整合视角的内部控制审计报告	(126)
6.1	完成审计工作	(126)
6.2	出具审计报告	(129)
6.3	非财务报告内部控制重大缺陷描述	(131)
6.4	整合审计报告及分析	(139)
6.5	本章小结	(143)
第 7 章	全面内部控制审计案例分析	(144)
7.1	M 有限公司概况	(144)
7.2	整合审计计划	(146)
7.3	开展内部控制审计工作	(149)
7.4	完成审计工作, 出具内控审计报告	(159)
7.5	全面内部控制审计面临的挑战和未来发展方向	(167)
7.6	本章小结	(170)

第 8 章 研究结论、建议和展望	(172)
8.1 主要结论	(172)
8.2 完善内部控制审计的建议	(174)
8.3 研究展望	(180)
附录 关于企业内部控制审计的调查问卷	(181)
参考文献	(187)
后记	(199)

图表索引

图索引

图 1-1	本书研究框架图	(17)
图 2-1	控制系统结转示意图	(22)
图 2-2	反馈控制系统结转示意图	(23)
图 3-1	自上而下审计策略图	(62)
图 4-1	被调查对象从事审计工作的年限分布图	(90)
图 4-2	被调查对象在事务所的职位分布图	(91)
图 4-3	被调查对象年龄分布图	(91)
图 4-4	被调查对象出具内部控制审计报告分布图	(91)
图 4-5	审计收费增长分布图	(92)
图 4-6	审计方式分布图	(92)
图 4-7	审计方式分布图	(93)
图 4-8	对内审人员的利用情况分布图	(93)
图 4-9	对内审人员利用不好的主要因素分布图	(94)
图 4-10	对内审人员利用不好的主要因素分布图	(94)
图 4-11	关于重大缺陷迹象的意见分布情况	(95)
图 4-12	关于删除“重要缺陷”的意见分布图	(96)
图 4-13	内部控制审计的价值分布图	(97)
图 4-14	内控审计为企业提供价值增值服务的实现方式 分布图	(98)
图 5-1	风险导向图	(107)
图 5-2	业务与流程的划分参考图	(115)

图 5-3	采购与付款控制流程图	(118)
图 5-4	控制缺陷评价步骤	(122)
图 7-1	调整前 M 公司组织机构图	(146)
图 7-2	调整后 M 公司组织机构图	(162)

表索引

表 2-1	两种审计程序和证据差异比较	(43)
表 2-2	两种审计的整合点列示	(45)
表 3-1	内部控制各发展阶段差异比较	(56)
表 3-2	日美内部控制准则框架比较	(69)
表 4-1	68 家 A+H 上市公司 2011 年度与 2010 年度审计 费用比较	(81)
表 4-2	上市公司 2011 年内部控制审计报告审计意见汇 总表	(87)
表 4-3	被调查对象出具内部控制审计意见份数分布表	(92)
表 4-4	内控审计程序使用情况	(94)
表 4-5	加强和完善内部控制审计的建议	(96)
表 4-6	完善指引、指南方面的建议	(96)
表 4-7	事务所从事内控审计的主要困难和障碍	(97)
表 4-8	内部控制审计未来的发展方向分布表	(98)
表 5-1	企业层面控制的精准层次	(109)
表 5-2	不同精准层次企业层面内部控制示例表	(109)
表 5-3	手工控制的测试样本量对照表	(117)
表 5-4	采购与付款控制矩阵表	(118)
表 5-5	采购与付款控制测试表	(119)
表 5-6	内控缺陷定量评价	(120)
表 7-1	审计范围表	(147)
表 7-2	M 公司 2010 年 12 月 31 日未审合并资产负债表	(148)

表 7-3	主要交易类别、处理过程、重大账户及其认定对照表	(150)
表 7-4	控制测试的样本量对照表	(152)
表 7-5	采购与付款循环执行有效性测试表	(154)

第 1 章

绪 论

1.1 选题背景及意义

1.1.1 选题背景

内部控制的基本思想产生于 18 世纪产业革命后期,随着经济社会的发展,其重要性日益凸显,目前已经成为国内外经济、管理领域内最热门的课题之一。2001 年以来,在美国连续爆发的安然、世通和施乐等公司的财务舞弊丑闻,震惊了全世界;这些财务舞弊事件都有一些共同的特征,其中最主要的就是内部控制存在重大缺陷,这也是导致企业经营失败,亏损严重的重要原因,为了掩人耳目,管理层不得不进行会计舞弊,欺骗监管机构、广大投资者和社会公众。这些事件的发生暴露了美国大型上市公司内部控制体系的严重缺陷,美国政府和监管机构及时应对,美国国会在 2002 年出台了《萨班斯-奥克斯利法案》。该法案强化了财务报告内部控制有效性和对公司治理层、管理层责任的规定,明确要求注册会计师对财务报告内部控制进行审计,从此内部控制审计成为美国注册会计师的一项法定业务,对世界各国的审计职业界产生重大影响。

从我国的现实情况看,不少企业内部管理混乱、内部控制薄弱、潜在风险严重,导致经营亏损、资产损失,甚至管理层营私舞弊、违法乱纪等十分严重的后果。我国上市公司频频出现内控失效

和财务舞弊事件，从郑百文、中航油新加坡、四川长虹、科龙事件、三鹿集团奶粉案件等，到最近发生的绿大地、紫鑫药业等上市公司财务造假案件、河南双汇发生的瘦肉精事件，无不显示了我国企业在公司治理和内部控制方面存在重大缺陷。特别是 2010 年以来，不少中国在美国上市公司遭遇被做空、被监管机构调查和处罚，集体诉讼、集体退市事件，以及 2012 年在香港发生的多起审计师辞任民营上市公司事件，严重影响了中国企业在国际资本市场的形象和声誉。发生这些事件的公司都存在一个共同的问题，那就是内部控制存在重大缺陷和薄弱环节。企业内部控制作为公司治理的关键环节和经营管理的重要举措，对于防止、发现、抑制和纠正财务舞弊和会计造假案件的发生具有十分重要的作用。为此，建立健全内部控制制度，有效控制各类风险，已成为各类企业从领导者到全体员工的首要任务之一。

2008 年 5 月财政部等五部委联合发布了《企业内部控制基本规范》（以下简称《基本规范》），在 2010 年 4 月 26 日，五部委再次联合下发了《企业内部控制配套指引》（以下简称《配套指引》），《基本规范》和《配套指引》的下发让全世界同行惊异。2010 年 4 月 26 日，财政部副部长王军在新闻发布会上指出，企业内部控制配套指引的制定和发布，标志着我国企业内部控制规范体系建设目标基本实现，内部控制规范体系已经基本建立。这套内控体系与发达国家内部控制体系实质趋同，但又符合我国实际情况，这是继我国企业会计、审计准则体系实现国际趋同并有效实施之后的又一项重大系统工程，也是我国政府经济主管部门共同努力、认真贯彻落实科学发展观、服务经济社会发展的重大举措之一。

财政部等五部委发布的内控规范和指引对于建立和完善企业的公司治理、内部控制、审计等工作有什么深远影响？如何借鉴国际的内控经验和做法（如萨班斯法案 Sarbanes - Oxley Act，以下简称“SOX 法案”等），都是企业和审计实务界应该及时了解和掌握的