

“十一五”国家重点图书出版规划项目

公司治理·内部控制前沿译丛

日本内部控制评价 与审计准则

日本企业会计审议会发布
企业内部控制标准委员会秘书处组织翻译
李玉环 译 刘明辉 审校

 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

© 东北财经大学出版社 2007

图书在版编目 (CIP) 数据

日本内部控制评价与审计准则 / 日本企业会计审议会发布;
李玉环译. —大连: 东北财经大学出版社, 2007. 10

(公司治理·内部控制前沿译丛)

ISBN 978 - 7 - 81122 - 210 - 4

I. 日… II. ①日… ②李… III. 内部审计 - 评价 - 日本
IV. F239. 45

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 161950 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总编室: (0411) 84710523

营销部: (0411) 84710711

网址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连理工印刷有限公司印刷

东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm × 240mm 字数: 96 千字 印张: 8 1/4 插页: 1

2007 年 10 月第 1 版

2007 年 10 月第 1 次印刷

责任编辑: 孙冰洁

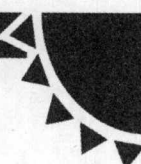
责任校对: 于梅 石真珍 刘贤恩

封面设计: 冀贵收

版式设计: 钟福建

ISBN 978 - 7 - 81122 - 210 - 4

定价: 20.00 元



日本内部控制评价与审计准则

- I. 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)
 - II. 财务报告内部控制评价与审计
准则
 - III. 财务报告内部控制评价与审计
实施准则
- 

目 录

I. 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）	1
一、审议的背景	1
二、准则的构成和内容	3
三、实施准则的内容	8
四、适用时间	10
II. 财务报告内部控制评价与审计准则	11
一、内部控制的基本框架	11
二、财务报告内部控制的评价与报告	19
三、财务报告内部控制审计	25
III. 财务报告内部控制评价与审计实施准则	32
一、内部控制的基本框架	32
二、财务报告内部控制的评价与报告	63
三、财务报告内部控制的审计	98

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)

日本企业会计审议会

2007年2月15日

一、审议的背景

1. 完善内部控制的必要性

日本企业会计审议会2007年2月15日,审议发布了《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)》,要求适用于自2008年4月1日以后开始的会计年度财务报告内部控制的评价与审计。日本企业会计审议会是日本金融厅下属机构。其公布的《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》,是为了配合《金融商品交易法》规定的内部控制报告制度的实施而制定的。

2 日本内部控制评价与审计准则

日本企业会计审议会在公布这一准则和实施准则时指出,为了充分发挥证券市场的功能,恰当地向投资者披露企业信息是必要的和不可或缺的,但在有价证券报告披露内容和证券交易法规定的披露制度方面,近年来发生了一系列违法事件。从这些事件可以发现,以确保披露制度可靠性为目的的企业内部控制制度并没有有效地发挥作用。鉴于这种状况,为确保披露制度的可靠性,有必要对信息披露企业内部控制制度的完善进行认真的研究,通过构建信息披露企业完善的内部控制制度,促进信息披露企业经营合理化、提高效率,在创造各种价值的同时全面提高披露制度的可靠性,进而提高证券市场的可信度,给包括信息披露企业在内的市场参与者带来更大的利益。

以安然事件等为契机,美国认识到了企业内部控制的重要性,在《企业改革法(萨班斯法)》中规定在美国证券交易委员会注册登记的企业,其管理层有义务编制评价财务报告内部控制有效性的内部控制报告,并规定内部控制报告必须接受由注册会计师进行的审计。在美国以外,英国、法国、韩国等国家也先后引进并采用了相同的制度。

自2004年3月开始起的会计决算,日本将公司管理层对有价证券记载内容的适当性声明作为任意制度而采用,要求管理层对财务报告内部控制系统是否能有效发挥作用进行确认。但2006年发布的《金融商品交易法》,以上市公司为对象,将管理层对财务报告内部控制进行评价并由注册会计师对其进行审计作为义务予以规定(内部控制报告制度),并要求在自2008年4月1日开始起的会计年度执行。

2. 审议的过程

企业会计审议会在2005年1月召开的全体会议上,决定对制定管理层对财务报告内部控制有效性进行评价的标准及注册会

计师审计标准开始进行审议，2005年2月起内部控制专业委员会开始审议工作。该专业委员会在对各国内部控制准则标准等内容进行研究的同时，对与日本公司法规定的协调等方面进行了考虑，对既在国际上通行又符合日本实际情况且具有有效性的准则进行了审议。

在此基础上，内部控制专业委员会于2005年7月，对于财务报告内部控制评价与审计准则公布了公开征求意见稿，根据收到的意见，归纳整理为《财务报告内部控制评价与审计准则（案）》，并于2005年12月8日对外公布。

在整理这一准则（案）时，由于很多意见要求拟定在实务上实施这一准则（案）的指南（实施准则），内部控制专业委员会接着对实施准则（案）进行了研究。该专业委员会下属的工作小组在实务方面进行了研讨。2006年11月将实施准则（案）作为征求意见稿予以公布。

审议会根据对征求意见稿的意见，进一步进行了审议，对准则（案）及实施准则（案）的内容进行部分修订。作为《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）》予以公布。

二、准则的构成和内容

本意见书中所列示的准则由“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”三部分内容组成。“内部控制的基本框架”规定了对管理层拥有构建和运行职能和责任的内部控制的定义、概念框架。“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”则表明了管理层对财务报告内部控制有效性进行评价和注册会计师等进行审计的思路。

准则的主要内容如下：

1. 内部控制的基本框架

内部控制基本上是为实现四个目标（①经营的有效和效率，②财务报告的可靠性，③营业活动遵循相关法律，④资产保全），由企业内部所有人员所执行的程序，由六项基本要素（①控制环境，②风险的评估与应对，③控制活动，④信息与沟通，⑤监控，⑥信息技术的应对）组成。其中，将为确保财务报告的可靠性的内部控制定义为财务报告内部控制。在本准则中，表明了管理层对其有效性实施评价和注册会计师等对其有效性实施审计时的方法和手续的思路。

美国的 COSO（Treadway 委员会的发起组织委员会）发布了关于内部控制基本框架的报告（以下称为 COSO 报告），提供了国际性的内部控制框架。本准则以 COSO 报告的国际内部控制理论为基础，在基本沿袭 COSO 报告框架的同时，结合日本实际情况，在 COSO 报告三个目标和五项基本要素之上各增加一项，规定为四个目标和六项基本要素。

也就是说，关于内部控制的目的，由于在日本，资产的取得、使用及处分在正当的手续和批准下进行是重要的，故作为独立的目标明确规定。此外，关于内部控制的基本要素，COSO 报告发表后信息技术环境发生了飞跃性的进展，针对信息技术对组织渗透的现状，将“信息技术的应对”增加为基本要素之一。将 COSO 报告的用语构成要素改为基本要素，是作为举例列示而明确的。

上述内部控制的四个目标是相互关联的，企业通过构建和运行内部控制以实现四个目标。从与财务报告可靠性的关系来看，管理层要掌握本公司所有的活动以及公司内所有职员的行为是困难的，作为其替代，管理层通过构建和运行有效的内部控制体

系，则可以对财务报告中所记载的内容的合理性进行担保。此外，通过构建和运行内部控制系统确保财务报告的可靠性，通过降低为确保经营的有效和效率的信息处理成本，进而增加在市场上筹集资本的机会并降低资金筹措成本等，将给企业带来一定的益处。

要求管理层构建将内含内部控制基本要素的流程，并使其合理地发挥功能和作用。为此，不仅仅是构建内部控制，更重要的是按照意图使其发挥功能和作用。

至于具体如何构建内部控制，如何运行内部控制，由于各个企业等所处的环境和营业特点、规模等的不同而各不相同。统一列示是不适当的。希望管理层根据各自企业的状况等，各自进行合理的努力，以有效发挥内部控制的功能和作用。

2. 财务报告内部控制的评价和报告

管理层承担着构建和运行内部控制的职责和任务。对于财务报告内部控制，要求管理层本身对其有效性进行评价并将其结果向外部报告。

这一评价是从对财务报告可靠性产生影响的重要性的观点出发，在必要的范围内进行的。这一评价范围，应当考虑对财务报告金额和性质产生影响的重要性，合理决定。据此，缺乏重要性的项目和缺乏重要性的子公司或关联公司等，则没有必要将其作为评价对象。

管理层对内部控制的有效性进行评价时，首先要评价对以合并为基础的财务报告整体产生重要影响的内部控制（以下称为“全面内部控制”）；然后根据其结果，对业务流程相关的内部控制进行评价。对于合理的控制能否在整个公司发挥功能，先要得到证明，然后以此为基础，采用一种自上而下的重视风险的方法，即着眼于与财务报告相关重要虚假记载相联系的风险，对业

务流程相关的内部控制进行评价。

管理层应当编制“内部控制报告”，记载财务报告内部控制有效性的评价结果等。

3. 财务报告内部控制的审计

管理层对财务报告内部控制有效性进行的评价，其评价结果是否合理，应当通过承担该企业财务报表审计的注册会计师等（以下称为“审计人员”）进行的审计予以保证。

由于将内部控制审计与财务报表审计作为一个整体进行，同一审计证据在两种审计中可以利用等，使得审计的实施更为有效且有效率，内部控制审计由从事该企业财务报表审计的同一审计人员（不仅要求同一注册会计师事务所，而且也要求同一业务执行人员）实施。

审计人员根据企业所处的环境等，充分了解管理层所进行的内部控制构建和运行状况并评价状况，考虑审计上的重要性，拟订审计计划。由于是对管理层所进行的内部控制评价的结果进行审计，首先，审计人员应当审核管理层确定的评价范围的合理性；其次，应当对管理层进行的全面控制的评价和以全面控制的评价为基础的业务流程相关的内部控制的评价进行审核。

审计人员对管理层所进行的财务报告内部控制有效性的评价意见的审计意见，予以编制“内部控制审计报告”。该报告原则上应当与财务报表审计的审计报告一并编制。

4. 注册会计师等所进行的验证的水准与成本负担上的考虑

审计人员所进行的内部控制相关的验证，是编制可信赖的财务报表的前提，同时也是对作为实施有效和高效财务报表审计支撑的管理层内部控制有效性评价进行的验证。这一验证，是以保

证实施有深度和有效率的财务报表审计为目的的，而与财务报表审计作为一个整体而进行的。但同一审计人员为得到与财务报表审计不同的水准的保证而实施不同的手续和收集证据等，不仅是不适当的，而且在利用同一审计证据时，因保证水准的差异而导致的不同判断将使两者的审计手续更为繁杂。据此，对内部控制有效性进行的验证，规定为“审计”的水准。

但是，对具体的“审计”手续等内容进行审核时，必须注意的是不仅对审计人员，而且对财务报表的编制人员及其他相关人员，也不能成为过度的负担。为此，在制定管理层进行的评价准则与审计人员进行的评价准则时，为使评价、审计相关的成本负担不至于过大，在事先对美国采用这一制度的运行情况等进行调查后，采用以下具体的策略：

（1）运用自上而下的风险方法

管理层进行内部控制有效性评价时，首先，以合并基础对全面内部控制进行评价；然后，根据其结果，着眼于与财务报告相关重大虚假记载相关联的风险，在必要的范围内对业务流程相关的内部控制进行评价。

（2）内部控制缺陷的分类

在本准则中根据对财务报告产生的影响，将内部控制的缺陷区分为“重要缺陷”和“缺陷”两类。由于在美国将缺陷区分为“重要缺陷”、“重大缺陷”和“轻微缺陷”三类，存在认为其对财务报告影响等的评价手续过于复杂的指责。

（3）不采用直接业务报告的做法

审计人员对管理层实施的内部控制评价进行审计，没有采用在美国同时使用的直接报告业务的做法。其结果是，审计人员须实施为审计管理层评价结果所必要的审计手续并取得审计证据等。

(4) 内部控制审计与财务报表审计一并实施

规定内部控制审计由承担财务报表审计的同一审计人员实施。据此,内部控制审计中所取得的审计证据和财务报表审计中所取得的审计证据有可能在两种审计中使用,将有助于有效和有效率地实施审计。

(5) 内部控制审计报告与财务报表审计报告一并编制

内部控制审计报告,原则上与财务报表审计报告一并编制。

(6) 审计人员与监事、内部审计人员的合作

本准则规定审计人员应与监事等监督部门之间进行合理的合作,根据需要可以适当利用内部审计人员的业务。

监事等由于其承担着从独立的立场对管理层执行的业务进行审计的责任,在以企业内部控制相关的审计作为业务审计进行的同时,在大型公司,监事等还对财务报表审计人员对财务报表进行审计的方法和审计结论的合理性进行评价。另一方面,在本准则所列示的内部控制审计中,审计人员并不是对监事所进行的业务审计本身进行审核,但在对财务报告相关的全面内部控制评价的公允性进行审核时,应当将包括监事等的活动在内的经营层次的内部控制构建和运行状况作为控制环境等的一部分予以考虑。

三、实施准则的内容

如上所述,本来对于内部控制的构建方法,被认为应当结合各自企业的状况,由各企业各自进行构建,但由于很多意见认为仅凭此在实务上进行应对是困难的,故在实施准则中,继续保持尊重各企业的努力这一基本思路,对财务报告内部控制的构建、评价、审计,列示尽可能具体的指南。

在实施准则中,要求根据企业所处的环境和营业的特点、规模等构建内部控制,运行内部控制。例如,营业规模较小、组织

结构比较简单的企业，对于其内部控制的构建、评价与审计，不存在包括着代替职务分开的替代性控制和利用企业外部专家的可能性，所以不需要根据这些特点所进行的工作。

实施准则的主要内容如下：

1. 内部控制的基本框架

在实施准则中，对于准则中列示的内部控制的四个目标和六项基本要素的各项内容，分别增加了详细说明。此外，根据内部控制的基本框架，为了有助于为采用内部控制报告制度而进行准备的企业参考，在列示了构建财务报告内部控制的要点的同时，列示了构建财务报告内部控制的作为一般手续的程序。

2. 财务报告内部控制的评价和报告

(1) 全面内部控制的评价项目

在实施准则中，列示了全面内部控制评价相关的具体评价项目，各企业可以因地制宜地灵活使用。

(2) 业务流程相关的内部控制的评价范围

关于业务流程相关的内部控制，对于其评价范围的决定具体列示了选择的方法，以使基于上述自上而下的风险方法的思路的评价得以合理进行。例如，使用营业收入等指标，从金额高的营业地点对营业收入进行合计计算，以营业收入合计额大致达到整体的三分之二程度为止，将所涉及的营业地点确定为重要营业地点。在从事一般营业活动的公司，这些营业地点中涉及三个项目（营业收入、应收账款和存货）的业务流程，原则上应当作为评价对象。在此基础上，考虑对财务报告的影响，如存在着其他具有重要性的业务流程的情况，规定将其单独作为评价对象予以追加而确定合理的评价范围。

(3) 与审计人员之间的协商

审计人员对管理层决定的评价范围的合理性进行审核,在其判断结果为不合理的情况下,对于新确定的评价范围,管理层需要修订对业务流程相关的内部控制有效性的评价,可以设想由于时间关系,这难以做到。为此,在实施准则中,在管理层决定评价范围时,对于评价范围,根据需要事先与审计人员进行协商是适当的。

(4) 重大缺陷的判断指南

对于内部控制缺陷中的重大缺陷,有必要在内部控制报告中予以披露,但在判断内部控制的缺陷是否属于重大缺陷时,实施准则规定需要考虑缺陷金额上的重要性和性质上的重要性再进行判断。对于金额上的重要性,具体列示了其判断标准。

(5) 评价手续的记录和保存

对于内部控制评价相关的记录形式、方法等,实施准则明确规定了合理使用企业编制的记录等,根据需要通过对其进行补充即可。

3. 财务报告内部控制的审计

所述的内部控制的审计,原则上由承担财务报表审计的同一审计人员实施。对于内部控制审计相关的审计计划,在实施准则中明确规定,在与财务报表审计的审计计划作为一个整体拟订的同时,各自审计过程中所取得的审计证据可以相互利用。

四、适用时间

本准则和实施准则,与根据《金融商品交易法》所引进的内部控制报告制度的施行时间相配合,适用于自2008年4月1日以后开始的会计年度的财务报告内部控制的评价与审计。

财务报告内部控制 评价与审计准则

一、内部控制的基本框架

本框架，列示作为管理层进行财务报告内部控制评价的准则和审计人员进行财务报告内部控制审计的准则的基本前提的内部控制的概念框架。

（注）在本准则中，管理层是指董事长、首席执行官等执行机构的代表。

1. 内部控制的定义

内部控制，是指为达到经营的有效和效率、财务报告的可靠性、营业活动遵循相关法律以及资产保全等四个目标而提供合理保证，内含于业务活动之中，由组织内部所有人员实施的程序，由控制环境、风险的评估与应对、控制活动、信息与沟通、监控（监督控制活动）以及信息技术的应对等六项基本要素构成。

经营的有效和效率，是指为实现营业目标，提高经营活动的有效性和效率。

财务报告的可靠性，是指确保财务报表及对财务报表具有产生重大影响可能性的信息的可靠性。

营业活动遵循相关法律，是指促进遵守营业活动相关的法律及其他法律规范。

资产保全，是指在正当的手续及批准下取得、使用以及处分资产，以实现资产的保全。

（注）内部控制的目标既是相互独立的，也是相互关联的。

为实现内部控制的目标，管理层有必要完善嵌入内部控制基本要素的程序，并使程序合理运行。在实现各自的目标中，需要所有的基本要素有效地发挥职能作用。各基本要素处于实现内部控制全部目标所必需的关系中。

内部控制通过企业内部规程等规定而具体化，组织内部所有人员均从各自的立场对其进行理解和执行。对内部控制的构建和运行状况，有必要进行合理记录并保存。

至于如何具体构建和运行内部控制，由于各组织所处的环境和营业特点等不同而各不相同，虽然不能统一列示，但以管理层为首的组织内所有人员，应该为有效地发挥这里所列示的内部控制职能和作用而努力。

2. 内部控制的基本要素

内部控制的基本要素，是指为实现内部控制目标所必需的内部控制的组成部分，是判断内部控制有效性的尺度。

（1）控制环境

控制环境，是指决定组织氛围，在对组织内所有人员的控制意识施加影响的同时，成为其他基本要素的基础，并对风险的评估与应对、控制活动、信息与沟通、监控以及信息技术的应对产生影响。

控制环境，可以包括以下事项：

- ①诚实性及伦理道德；
- ②管理层的意向及趋势；

- ③经营政策及经营战略；
- ④董事会和监事或审计委员会所拥有的职能；
- ⑤组织结构及惯例；
- ⑥权限与职责；
- ⑦人力资源的政策和管理。

(注) 关于财务报告的可靠性，可以列举的控制环境有：对财务报表采用什么样的态度计列利润；董事会和监事或审计委员会对财务报告程序的合理性和内部控制系统的有效性是否进行适当的监督；财务报告程序和内部控制系统相关的组织、人员构成如何等。

(2) 风险的评估与应对

风险的评估与应对，是指针对对组织目标实现产生影响的事项，将阻碍组织目标实现的因素作为风险确认，并进行分析与评价，对该风险进行适当应对的一系列程序。

①风险的评估。

风险的评估，是指对于对组织目标实现产生影响的事项，将阻碍组织目标实现的因素作为风险确认，并进行分析与评价的一系列程序。

进行风险评估时，将组织内外发生的风险分类为与整个组织目标相关的全面风险和与组织的职能和活动单位的目标相关的业务类别风险；根据其性质，分析已确认的风险的大小、发生的可能性、频率等，并评价其对该目标的影响。

②风险的应对。

风险的应对，是指承接风险的评估，对该风险选择适当的应对程序。

进行风险应对时，对于已评估的风险，选择规避、减低、转移或接受等合理的方式进行应对。

(注) 关于对财务报告的可靠性产生影响的风险，例如，伴