

# 企业内部控制审计 政策解读与操作指引

---

本书课题组 著



# 企业内部控制审计 政策解读与操作指引

---

本书课题组 著

© 《企业内部控制审计政策解读与操作指引》课题组 2011

## 图书在版编目 (CIP) 数据

企业内部控制审计政策解读与操作指引 / 《企业内部控制审计政策解读与操作指引》课题组著. —大连: 东北财经大学出版社, 2011. 1

ISBN 978 - 7 - 5654 - 0242 - 5

I. 企… II. 企… III. 企业 - 内部审计 - 研究 IV. F239.45

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 003935 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)

教学支持: (0411) 84710309

营 销 部: (0411) 84710711

总 编 室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: [dufep@dufe.edu.cn](mailto:dufep@dufe.edu.cn)

大连图腾彩色印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

---

幅面尺寸: 175mm × 250mm 字数: 238 千字 印张: 13 1/4 插页: 2  
2011 年 1 月第 1 版 2011 年 1 月第 1 次印刷

---

责任编辑: 方红星 李智慧  
封面设计: 张智波

责任校对: 佟 欣  
版式设计: 钟福建

---

ISBN 978 - 7 - 5654 - 0242 - 5

定价: 36.00 元

**企业内部控制审计政策解读与操作指引课题组成员名单**  
**( 财政部立项、中国会计学会管理**  
**全国重点会计科研课题，项目批准号 2010KJB011)**

**主持人：**

王 宏 财政部会计司注册会计师处 处长、博士

**课题组成员（以姓氏笔画为序）：**

|     |                     |                  |
|-----|---------------------|------------------|
| 方红星 | 东北财经大学会计学院          | 院长、教授            |
| 王仁平 | 信永中和会计师事务所          | 合伙人              |
| 王海瑛 | 安永（中国）企业咨询有限公司      | 企业风险管理合伙人        |
| 王 晶 | 财政部会计司注册会计师处        | 主任科员             |
| 冯翠平 | 财政部会计司注册会计师处        | 干部               |
| 汤风琴 | 天职国际会计师事务所          | 内部控制服务经理         |
| 孙永杰 | 德勤华永会计师事务所有限公司北京分所  | 企业风险管理服务高级经理     |
| 孙芳城 | 重庆三峡学院              | 院长、教授            |
| 许坚真 | 德勤华永会计师事务所有限公司深圳分所  | 企业风险管理服务合伙人      |
| 毕舜杰 | 安永华明会计师事务所          | 审计服务合伙人          |
| 张 韧 | 普华永道咨询（深圳）有限公司北京分公司 | 风险与内部控制服务部高级经理   |
| 陈丽蓉 | 重庆理工大学              | 教授               |
| 吴卫军 | 普华永道中天会计师事务所北京分所    | 审计部合伙人           |
| 吴 江 | 安永华明会计师事务所          | 审计服务高级经理         |
| 吴育岐 | 大信会计师事务所            | 标准部高级经理          |
| 杨伟志 | 普华永道中天会计师事务所北京分所    | 审计部合伙人           |
| 杨国俊 | 财政部会计司注册会计师处        | 副处长              |
| 杨剑涛 | 国富浩华会计师事务所          | 主任会计师            |
| 李敏敏 | 安永（中国）企业咨询有限公司      | 信息科技风险咨询与审计服务合伙人 |
| 张 瑜 | 安永（中国）企业咨询有限公司      | 企业风险管理经理         |

|     |                     |                     |
|-----|---------------------|---------------------|
| 邱 颖 | 财政部会计司注册会计师处        | 副主任科员               |
| 周 琳 | 安永华明会计师事务所          | 审计服务合伙人             |
| 季瑞华 | 普华永道咨询（深圳）有限公司北京分公司 | 风险与内部控制服务部<br>合伙人   |
| 武 瑶 | 普华永道咨询（深圳）有限公司北京分公司 | 风险与内部控制服务部<br>经理    |
| 姚 刚 | 天职国际会计师事务所          | 管理咨询合伙人             |
| 唐洪广 | 国富浩华会计师事务所          | 副总裁                 |
| 顾 蔚 | 安永（中国）企业咨询有限公司      | 信息科技风险咨询与<br>审计服务经理 |
| 黄一鸣 | 安永（中国）企业咨询有限公司      | 企业风险管理高级经理          |
| 黄洁莉 | 中南财经政法大学会计学院        | 博士                  |
| 曹绮冰 | 安永华明会计师事务所          | 审计服务经理              |
| 符策智 | 普华永道咨询（深圳）有限公司上海分公司 | 风险与内部控制服务部<br>合伙人   |
| 谢 安 | 德勤华永会计师事务所有限公司北京分所  | 企业风险管理服务合<br>伙人     |
| 韩 冰 | 财政部会计司注册会计师处        | 副处长                 |
| 韩志娟 | 大信会计师事务所            | 副主任会计师              |
| 董秦川 | 信永中和会计师事务所          | 高级经理                |
| 董 蕾 | 安永华明会计师事务所          | 审计服务经理              |
| 熊伟毅 | 安永（中国）企业咨询有限公司      | 企业风险管理经理            |

# 共同开创中国内部控制事业的美好未来

## ——本书付梓有感

2008年5月，我和我的同事们亲历了《企业内部控制基本规范》的发布；2010年4月，我和我的同事们亲历了《企业内部控制配套指引》的发布；今天，我和我的同事们亲历了《企业内部控制审计政策解读与操作指引》的出版。满怀一腔热情，一步一个脚印，一点一滴进取，这是财政部及会计司领导带领我和我的同事们十年如一日开拓、拼搏、砥砺的真实写照和奋斗历程。累并快乐着，我们无怨无悔、无比自豪、倍感幸运。

我有幸参与了企业内部控制规范体系的创建。中国经济的平稳较快发展和日益融入国际、影响国际，为中国内部控制事业的发展提供了沃土、创造了条件。适应21世纪以来国际国内经济形势发展变化和资本市场建设要求，在国务院的关怀和支持下，财政部当机立断会同有关部门启动了企业内部控制规范体系建设工作。从会计控制规范的起步，到企业内部控制标准委员会的筹建；从基本规范、配套指引的攻坚，到宣传贯彻、国际协调的推进；从筚路蓝缕苦心钻研，到远渡重洋取经深造，十年风雨路，一腔报国情，一片赤子心，我和我的同事们用心血和汗水为中国企业内部控制体系的改革与发展尽了一份责任、做了一些工作。伟大的时代给了我们创业做事的大好机会和宽广舞台，使得我们能够把所学所思所感所悟转化为推动内部控制事业发展的政策措施，这是极大的幸运，也是极大的幸福。

我有幸主持了企业内部控制若干重点课题的攻关。理论研究与政策制定相结合，是财政部组织建立企业内部控制规范体系的重要抓手和有效举措。十年来，我参与、主持了内部控制领域若干重点科研课

题攻关，尤其是今天面世的《企业内部控制审计政策解读与操作指引》，凝结了我和我的同事们的艰苦努力和辛勤耕耘。如何科学规范、扎实有效、协调有序、合理有度地开展企业内部控制审计工作，是一项普遍公认的世界性难题。美国有所探索，但远未完善；我国刚刚起步，正在破题。我深感幸运，也深受感动的是，当我邀请普华、安永、德勤、信永中和、国富浩华、大信、天职国际等会计师事务所的顶级专家，以及东北财大、中南财大、重庆三峡学院、重庆理工大学等高等院校的知名学者和青年才俊与我和我的同事们一道攻关、共同打拼时，他们不仅欣然接受，而且在人力资源、技术资源、后勤保障等各个方面作出了极为出色的安排。6个月的集体创作、每月一次的集中碰撞，以及难以准确统计的无数次的小范围交流沟通，成就了今天弥补国内空白、代表国内一流水平和权威地位的优秀成果。

我有幸在政策制定和课题攻关中感受到了团队精神的宝贵和伟大。在我直接工作的财政部及会计司团队，以及多年来紧密合作的审计署、银监会、证监会、保监会、国资委工作团队，各级领导的深谋远虑和统筹协调，各位同事的敬业奉献和忘我工作，一直鼓舞我不敢懈怠、勇往直前。在我多有请教的中央企业、境内外上市公司、科研院所、行业协会和相关国际组织的内部控制工作团队，他们的睿智、才学、责任意识和专业精神，一直激励我刻苦攀登、不断提升。在我亲自主持的内部控制审计课题研究团队，他们来自一线的丰富的执业经验、深刻的专业见解和鲜活的观点感悟，支撑我迎难而上、披荆斩棘，和大家一道完成这一拓荒性工作和首创工程。回首研究过程，有过尖锐直接的观点交锋，有过刨根问底的不依不饶，有过面红耳赤的激烈讨论，更有过带病工作、通宵达旦的坚守，有过相互帮扶、彼此支持的温暖，有过服从大局、团结合作的默契。北京、上海、深圳、厦门，记录了我们的奋斗足迹和前行进程。这是一个总体年轻的团队，同时也是一个在中国内部控制理论和实务界有影响、有实力、有前途、有希望的团队。这段工作经历和共事友谊，是我们宝贵的精神财富和永恒的美好回忆。

我在“企业内部控制审计政策解读与操作指引”课题启动会上讲，希望通过课题研究，打造中国内部控制审计职业领域最为权威的

品牌力作之一；希望通过课题研究，培养打造一批中国会计师事务所的一流执业团队；希望通过课题研究，为中国企业内部控制体系的完善和内部控制事业的发展添砖加瓦、提供支持。今天，当我静静地研习凝聚了课题组所有成员集体智慧的这份成果时，我深信，我们的目标基本实现，因为它不仅能够为中国注册会计师执行内部控制审计业务提供直接直观的专业指导，而且能够为中国上市公司、大型企业、高等院校、咨询服务机构等提供内部控制相关范畴的有益借鉴，促进中国企业内部控制外部审计与自我评价制度安排的落地生根。我同时认为，尽管课题研究告一段落了，但中国内部控制事业的发展，尤其是行政事业单位内部控制的建设方兴未艾、前景广阔。我们有责任、有信心、有激情、有条件继续参与和融入中国内部控制事业发展大潮，进一步巩固完善工作机制，进一步改进优化专业标准，进一步锻造提升人才团队，进一步升级换代信息系统，进一步深化扩大国际合作，永不自满、永不懈怠、永不僵化地推进内部控制规范体系各项贯彻实施工作，尊重、借助和发挥各方面、各企业、各单位的积极性、主动性和创造性，共同开创中国内部控制事业的美好未来，为我国经济社会又好又快发展创造新业绩、作出新贡献！

王 宏

2010 年 12 月于厦门

# 目 录

|    |                             |
|----|-----------------------------|
| 1  | <b>第一章 企业内部控制审计概述</b>       |
| 1  | 第一节 企业内部控制审计发展历程            |
| 8  | 第二节 企业内部控制审计需求分析            |
| 15 | <b>第二章 总 则</b>              |
| 15 | 第一节 内部控制审计的基本概念和要求          |
| 21 | 第二节 整合审计                    |
| 24 | <b>第三章 计划审计工作</b>           |
| 24 | 第一节 审计业务约定书                 |
| 25 | 第二节 审计项目组的建立                |
| 25 | 第三节 计划审计工作所需评价的事项           |
| 30 | 第四节 舞弊风险的考虑                 |
| 31 | 第五节 重要性水平                   |
| 32 | 第六节 识别重大账户、重大列报和相关认定        |
| 35 | 第七节 识别重大业务流程                |
| 36 | 第八节 关于多组成部分审计的考虑            |
| 40 | 第九节 了解企业内部控制自我评价工作以及利用他人的工作 |
| 44 | <b>第四章 实施审计工作</b>           |
| 44 | 第一节 自上而下的审计方法               |
| 45 | 第二节 评估企业层面控制                |
| 50 | 第三节 识别业务层面控制                |

|     |            |                       |
|-----|------------|-----------------------|
| 56  | 第四节        | 选择拟测试的控制              |
| 60  | 第五节        | 测试内部控制                |
| 66  | 第六节        | 评价控制偏差                |
| 69  | 第七节        | 关于信息系统控制的考虑           |
| 79  | 第八节        | 关于财务报告流程的考虑           |
| 84  | <b>第五章</b> | <b>内部控制缺陷评价</b>       |
| 84  | 第一节        | 内部控制缺陷评价的原则           |
| 85  | 第二节        | 内部控制缺陷的定义和分类          |
| 85  | 第三节        | 内部控制缺陷评价的方法           |
| 92  | 第四节        | 内部控制缺陷评价举例            |
| 98  | <b>第六章</b> | <b>非财务报告内部控制工作的考虑</b> |
| 98  | 第一节        | 非财务报告内部控制的含义          |
| 101 | 第二节        | 非财务报告内部控制工作的总体要求      |
| 101 | 第三节        | 非财务报告内部控制工作的信息来源      |
| 102 | 第四节        | 注意到的发现与控制缺陷           |
| 103 | 第五节        | 非财务报告内部控制缺陷评价         |
| 108 | 第六节        | 非财务报告内部控制工作的披露        |
| 110 | <b>第七章</b> | <b>完成审计工作</b>         |
| 110 | 第一节        | 取得企业的书面声明             |
| 113 | 第二节        | 与企业沟通控制缺陷             |
| 114 | 第三节        | 形成对内部控制有效性的意见         |
| 120 | <b>第八章</b> | <b>出具审计报告</b>         |
| 120 | 第一节        | 内部控制审计报告概述            |
| 123 | 第二节        | 内部控制审计报告的基本内容         |
| 127 | 第三节        | 出具标准内部控制审计报告          |
| 128 | 第四节        | 非标准内部控制审计报告           |

|     |                              |
|-----|------------------------------|
| 131 | 第五节 对期后事项的考虑                 |
| 133 | <b>第九章 记录审计工作</b>            |
| 133 | 第一节 记录审计工作的总体要求              |
| 133 | 第二节 记录审计工作应当考虑的因素            |
| 134 | 第三节 记录审计工作的主要内容              |
| 147 | <b>第十章 内部控制审计与内部控制自我评价</b>   |
| 147 | 第一节 企业内部控制自我评价概述             |
| 151 | 第二节 利用内部控制自我评价提高审计效率         |
| 154 | <b>第十一章 企业财务报告内部控制审计综合案例</b> |
| 154 | ☆ 公司背景                       |
| 158 | ☆ 计划审计工作                     |
| 168 | ☆ 实施审计工作                     |
| 184 | ☆ 评价控制缺陷                     |
| 186 | ☆ 完成审计工作                     |
| 187 | <b>附录 企业内部控制审计指引</b>         |
| 197 | <b>术语表</b>                   |
| 200 | <b>后记</b>                    |

# 第一章 企业内部控制审计概述

世界各国对企业内部控制审计的相关做法可大致分为两类：一类是以法案形式强制要求对企业财务报告内部控制进行审计，如美国、日本等；另一类是未强制要求进行内部控制审计，如欧盟、加拿大等。在我国，2008年5月22日，财政部、证监会、审计署、银监会、保监会等五部委联合发布《企业内部控制基本规范》，并于2010年4月26日发布了包括18项《企业内部控制应用指引》（以下简称《应用指引》）、《企业内部控制评价指引》（以下简称《评价指引》）和《企业内部控制审计指引》（以下简称《审计指引》）在内的企业内部控制配套指引，标志着适应我国企业实际情况、融合国际先进经验的中国企业内部控制规范体系基本建成。上述《企业内部控制基本规范》要求：“执行本规范的上市公司，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、期货业务资格的会计师事务所对内部控制的有效性进行审计。”由此可见，我国对企业内部控制审计的做法与第一类相同，即强制要求对企业财务报告内部控制进行审计。当前形势下，深入研究企业内部控制审计相关问题，是进一步完善我国企业内部控制规范体系的重要举措。本章梳理了美国、日本、中国企业内部控制审计发展历程，并对企业内部控制审计需求进行深入分析，以期使读者在了解其产生背景与需求状况的基础上加深对企业内部控制审计的理解。

## 第一节 企业内部控制审计发展历程

### 一、美国内部控制审计发展历程

综观美国内部控制审计的发展历程，可以将其大致划分为财务报表审计中的内部控制评价、财务报告内部控制审核和财务报告内部控制审计等三个阶段<sup>①</sup>（张龙平、陈作习、宋浩，2009）。其具体发展过程见表1—1。

---

<sup>①</sup> 张龙平、陈作习、宋浩：《美国内部控制审计的制度变迁及其启示》，载《会计研究》，2009（2），75—80页。

## 2 企业内部控制审计政策解读与操作指引

表 1—1

美国内部控制审计发展历程一览表

| 阶段               | 时间                       | 事件                                                                                                 | 影响                                                                      |
|------------------|--------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------|
| 财务报表审计中的内部控制评价阶段 | 20 世纪初至 20 世纪 60 年代      | 1939 年 10 月, 美国注册会计师协会 <sup>①</sup> 发布第 1 号《审计程序公告》                                                | 首次增加对内部控制的评价                                                            |
|                  |                          | 1940 年 10 月, 美国证券交易委员会 <sup>②</sup> 正式要求注册会计师在审计报告中增加与上述公告类似的关于内部控制审查的内容                           | 内部控制评价成为财务报表审计的组成部分和重要特征                                                |
|                  |                          | 1949 年, AICPA 出版《内部控制: 协作体系的要素及其对管理层和独立公共会计师的重要性》 <sup>③</sup> 一书                                  | 首次对内部控制作了定义                                                             |
|                  |                          | 此后, 在深入理解内部控制的含义、范围、目标等基础上, 美国审计程序委员会 <sup>④</sup> 通过制定审计准则, 要求注册会计师有重点地加强对内部控制的研究                 | 至此, 美国实现了从关注内部控制评价在财务报表审计中的作用, 到正式将内部控制评价规定为财务报表审计的必要程序, 进而写入审计准则的第一次飞跃 |
| 财务报告内部控制审核阶段     | 20 世纪 70 年代至 20 世纪 90 年代 | 1977 年, 美国国会通过《反国外贿赂法案》 <sup>⑤</sup> , 该法案中包含强化会计工作和内部控制的条款, 要求公司在保持健全会计记录的同时, 设计、建立和保持有效的内部会计控制系统 | FCPA 对美国经济产生巨大作用, 并直接影响到公司内部控制的设计与实施                                    |

① 美国注册会计师协会, 即 American Institute of Certified Public Accountants, 以下简称 AICPA。

② 美国证券交易委员会, 即 U. S. Securities and Exchange Commission, 以下简称 SEC。

③ 《内部控制: 协作体系的要素及其对管理层和独立公共会计师的重要性》, 即 Internal Control: Elements of Coordinated System and its Importance to Management and the Independent Public Accountant。

④ 美国审计程序委员会, 即 Committee on Auditing Procedure, 以下简称 CAP。

⑤ 《反国外贿赂法案》(The Foreign Corrupt Practices Act of 1977), 以下简称 FCPA。

续表

| 阶段           | 时间                       | 事件                                                                                                                                                                              | 影响                                                                                                  |
|--------------|--------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 财务报告内部控制审核阶段 | 20 世纪 70 年代至 20 世纪 90 年代 | 1978 年, 成立于 1974 年的注册会计师责任委员会 <sup>①</sup> 在其提交的报告中建议: 公司管理层出具与财务报告相匹配的报告, 以披露内部控制状况; 同时, 注册会计师对管理层出具的内部控制报告进行评价并对外报告。上述报告发布后, 财务经理国际 <sup>②</sup> 不仅认可其建议, 还编制了指南以帮助其成员实施该项建议。 | SEC 本想将该提议以法律形式确定下来, 但因实施成本过高、报告信息的非相关性、内部控制标准不明确等而遭到上市公司、注册会计师、律师乃至其他相关人士的普遍质疑, 1980 年不得不决定暂缓执行该提议 |
|              |                          | 1979 年 4 月 30 日, 在密切关注和研究科恩委员会和 FEI 工作成果的基础上, SEC 发布了《管理层对内部会计控制的公告》 <sup>③</sup> 征求意见稿, 提议管理层在向股东提交的年度报告中包含内部会计控制自评报告                                                          |                                                                                                     |
|              |                          | 1987 年, 成立于 1985 年的反欺诈财务报告委员会 <sup>④</sup> 在其提交的报告中指出, 管理层有责任对内部控制的有效性进行报告                                                                                                      | 该提议最终因制度运行成本过大等原因, 未能付诸施行                                                                           |
|              |                          | 1988 年 7 月 19 日, 在 Treadway 委员会建议下, SEC 发布《第 34 - 25925 号提案: 报告管理层的责任》(No. 34 - 25925 Report of Managements Responsibilities), 提议管理层在年度报告中报告对财务报表和内部控制的责任, 以及对内部控制有效性的评价结果      |                                                                                                     |

① 注册会计师责任委员会, Cohen Commission, 以下简称科恩委员会。

② 财务经理国际, Financial Executives International, 以下简称 FEI。

③ 《管理层对内部会计控制的公告》, 即 Statement of Management on Internal Accounting Control。

④ 反欺诈财务报告委员会, National Commission on Fraudulent Financial Reporting, 以下简称 Treadway 委员会。

续表

| 阶段           | 时间                       | 事件                                                                                                                 | 影响                                                                                                                                                                                                                                             |
|--------------|--------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 财务报告内部控制审核阶段 | 20 世纪 70 年代至 20 世纪 90 年代 | 1991 年, 美国国会颁布《联邦储蓄保险公司改善法》 <sup>①</sup> , 其第 36 节规定, 资产总额在 5 亿美元以上的大银行必须评估并报告内部控制的有效性, 同时要求注册会计师对管理层有关内部控制的声明进行验证 | 该规定扩大了为大银行提供财务报表审计服务的注册会计师的责任范围。尽管由于该规定并不适用于金融机构提交给股东的年度报告, 而仅要求在向联邦银行管理机构和相关州级银行监察机构提交报告时使用, 对所有上市公司的直接影响并不大, 但 FDICIA 创立了强制要求管理层报告内部控制有效性的先例, 其重要意义在于内部控制信息确实可由管理层提供, 并能够实现某些预期效果, 如强化管理层责任意识 and 改善内部控制等, 很多曾反对内部控制报告的团体转而赞同上市公司管理层提供内部控制报告 |
|              |                          | 1993 年, 为了规范注册会计师执行内部控制审核 (examination) 业务, AICPA 发布了 SSAE No. 2 《财务报告内部控制的审核》                                     | 至此, 美国实现了从财务报表审计中评价内部控制, 到正式将内部控制审核规定为注册会计师单独承担的鉴证业务的第二次飞跃                                                                                                                                                                                     |

<sup>①</sup> 《联邦储蓄保险公司改善法》(Federal Deposit Insurance Corporation Improvement Act of 1991), 以下简称 FDICIA。

续表

| 阶段           | 时间       | 事件                                                                                                                                                                  | 影响                                                                          |
|--------------|----------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------|
| 财务报告内部控制审计阶段 | 21 世纪初至今 | 2002 年 7 月，美国国会发布《萨班斯—奥克斯利法案》 <sup>①</sup> ，其 404 条款规定，公司首席执行官、首席财务官或类似职务者必须书面声明对内部控制设计和执行的有效性负责，并要求随定期报告一同对外披露管理层对财务报告内部控制的评价报告，该报告还需经负责公司定期报告审计的注册会计师的审计          | 这标志着美国公司管理层的内部控制报告由以前自愿性披露改为强制性披露，并实现了由注册会计师单独执行内部控制审核业务到单独执行内部控制审计业务的第三次飞跃 |
|              |          | 2003 年 11 月，根据 SOX 法案的要求，SEC 发布《最终规则：管理层对财务报告内部控制的报告及其对定期披露的证明》 <sup>②</sup> ，要求所有受 1934 年证券交易法 13（a）或者 15（d）条款约束的公司，不仅仅是上市公司，均需在年报中包括管理层对财务报告内部控制的评估报告             | 至此，现代审计也全面走进财务报表审计与财务报告内部控制审计并重的新时代                                         |
|              |          | 2004 年 3 月，PCAOB 发布审计准则第 2 号 <sup>③</sup> （其于 2007 年被审计准则第 5 号 <sup>④</sup> 所取代），就审计管理层的财务报告内部控制评估报告作出详尽规定，要求由同一会计师事务所同时执行同一公司的财务报表审计业务和财务报告内部控制审计业务，并提出了将两者整合审计的理念 |                                                                             |

① 《萨班斯—奥克斯利法案》（Sarbanes - Oxley Act），以下简称 SOX 法案。  
② 《最终规则——管理层对财务报告内部控制的报告及其对定期披露的证明》，即 Final Rule: Managements' Reports on Internal Control over Financial Reporting and Certification of Disclosure in Exchange Act Periodic Reports。  
③ 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》，即 Auditing Standard No. 2—An Audit of Internal Control over Financial Reporting Performed in Conjunction with an Audit of Financial Statements），简称 AS2。  
④ 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》，即 Auditing Standard No. 5—An Audit of Internal Control over Financial Reporting that is Integrated with an Audit of Financial Statements），简称 AS5。

## 二、日本内部控制审计发展历程

2004 年秋报道的西武铁道事件是日本研讨内部控制报告制度的开端。当年，东京证券交易所发现该公司在有价证券报告中，长年对“大股东的状况”作虚假披露，因此决定停止其上市。除该公司外，又相继发现了 Kanebo 化妆品等不符合当时《证券交易法》中企业决算公开制度的事例等若干不恰当的信息披露情况。日本金融厅于 2004 年 12 月 24 日总结发布了《关于确保企业决算公开制度可信性的措施》（第二版），要求企业会计审议会对与财务报告有关的内部控制评价标准明确化，以及评价、验证义务化进行研讨，正式将企业内部控制审计相关文件与规定的制定提上日程。企业会计审议会接受此要求后，于 2005 年 1 月成立了内部控制研究学会，并于 2005 年 1 月 8 日发布了《关于与财务报告有关的内部控制评价及审计基准的制定方法》（以下简称《制定方法》）。在此《制定方法》中，记述了应该研讨的充分披露企业内部控制的方法。

根据上述事由及研讨事项，2006 年 6 月 7 日，日本国会通过了被称之为日本版《萨班斯法案》的《金融商品交易法》（又称“J-SOX”），将对企业内部控制评价及审计的要求列入法律，规定从 2008 年 4 月 1 日后开始的经营年度起，上市公司对于与财务报告有关的内部控制需要管理层评价和审计人员审计。

为了上述法案的顺利实施，企业会计审议会于 2007 年 2 月 15 日正式发布了名为《关于与财务报告有关的内部控制评价和审计准则及与财务报告有关的内部控制评价和审计相关实施基准的制定》的文件，其中公布《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》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”则提出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进行审计的思路。上述准则明确规定了内部控制审计的目的，即对管理层编制的内部控制报告是否依据一般公认合理的内部控制评价准则，在所有要点上是否适当表明内部控制有效性的评价结论，将基于审计人员自身取得审计证据进行判断的结果作为意见，予以表明。同时，在“财务报告内部控制的审计”中，要求注册会计师充分了解企业环境，了解管理层对内部控制的构建、实施及其评价的状况，判断审计重点并确定审计计划。而且，要对经营者内部控制评价结果进行审计，进一步讨论经营者所确定评价范围的适当性，讨论经营者基于公司层面以及具体业务层面的内部控制评价。

此外，日本注册会计师协会针对上述制度的相关规定，将审计人员实施的具