

企业内部控制

——自我评价与CPA审计

宋良荣 周冬华 主编



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

企业内部控制

——自我评价与CPA审计

宋良荣 周冬华 主编



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

企业内部控制：自我评价与 CPA 审计 / 宋良荣, 周冬华主编. —上海：立信会计出版社, 2012. 4
ISBN 978 - 7 - 5429 - 3410 - 9

I. ①企… II. ①宋… ②周… III. ①企业内部管理
IV. ①F270

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2012)第 074081 号

责任编辑 赵志梅

封面设计 周崇文

企业内部控制——自我评价与 CPA 审计

出版发行	立信会计出版社		
地 址	上海市中山西路 2230 号	邮政编码	200235
电 话	(021)64411389	传 真	(021)64411325
网 址	www.lixinaph.com	电子邮箱	lxaph@sh163.net
网上书店	www.shlx.net	电 话	(021)64411071
经 销	各地新华书店		

印 刷	常熟市梅李印刷有限公司		
开 本	787 毫米×960 毫米	1/16	
印 张	23.75		
字 数	333 千字		
版 次	2012 年 4 月第 1 版		
印 次	2012 年 4 月第 1 次		
印 数	1—3 100		
书 号	ISBN 978 - 7 - 5429 - 3410 - 9/F		
定 价	42.00 元		

如有印订差错,请与本社联系调换

前 言

为促进企业建立、实施和评价内部控制,规范会计师事务所内部控制审计行为,根据国家有关法律、法规和《企业内部控制基本规范》(财会[2008]7号),财政部、证监会、审计署、银监会、保监会于2010年4月联合发布了企业内部控制配套指引。其中,《企业内部控制评价指引》和《企业内部控制审计指引》对内部控制有效性的内部评价主体、评价依据、评价范围及注册会计师内部控制审计范围、相关责任等进行了明确的规定。这两个指引为建立适合我国制度环境的内部控制评价系统,实现我国企业内部控制体系中“构建企业、注册会计师和有关监管部门三位一体的、有效的内外部监督评价体系”目标奠定了制度基础。

根据我国目前的制度环境,建立起企业内部控制评价系统,可以掌握我国企业内部控制总体运行的质量,了解和分析我国企业内部控制中存在的问题,并针对这些问题采取切实有效的措施,提高企业运营质量和经营业绩,保护投资者利益,减少或杜绝企业因破产倒闭、违法违规等事件给整个社会带来的不良后果。同时,企业内部控制信息的及时公开披露,可以对企业形成强有力的声誉制



约,促进证券市场质量的提高,有利于提升投资者信心,繁荣我国的资本市场。有鉴于此,本书以形成高质量的企业内部控制自我评价报告和注册会计师审计报告为导向,分上、下两篇分别阐述了企业内部控制评价和企业内部控制注册会计师(CPA)审计的基本理论、基本方法和操作要点。

企业内部控制评价是企业董事会或类似权力机构对内部控制的有效性进行全面评价、形成评价结论、出具评价报告的过程。对内部控制的建立、实施进行评价是优化企业内部控制自我监督机制的一项重要制度安排,是内部控制的重要组成部分,与内部控制的建立、实施,共同构成有机循环。本书的上篇在归纳国内外企业内部控制评价研究与实践取得的主要成果基础上,以我国《企业内部控制评价指引》为依据,阐述了企业内部控制自我评价的对象、目标、主体、标准、方式、程序、方法,以及内部控制缺陷的认定和评价报告的撰写等。

内部控制审计是会计师事务所接受委托,对特定基准日内部控制设计与运用的有效性进行审计。实施企业内部控制CPA审计,是促进企业尤其是上市公司扎实贯彻《企业内部控制基本规范》及其配套指引的重要制度安排,也是注册会计师行业开拓执业领域、进一步做大做强的新增长点。本书的下篇在归纳国内外企业内部控制审计研究与实践取得的主要成果基础上,以我国财政部、证监会、审计署、银监会、保监会联合发布的《企业内部控制审计指引》为依据,以中国注册会计师协会的《企业内部控制审计指引实施意见》为主线,阐述了在整合框架下,基于风险导向的内部控制审计理论与审计方法。

本书可以作为管理、财会、审计、证券、金融等实务工作者系统学习企业内部控制自我评价与内部控制注册会计师审计知识的参考书,也可作为高等院校管理类与经济类专业学生的教学用书。

本书由上海理工大学管理学院宋良荣负责设计写作大纲,并负责撰写第一、第六和第十章;江西财经大学会计学院周冬华负责撰写第二、第三、第四、第五、第七、第八和第九章。

本书是我们在归纳国内外现有相关成果的基础上编写而成的。尽管我们在编写过程中付出了不懈的努力,但由于作者水平有限,书中不足之处在所难免,为此,恳请广大读者批评指正,并请方便时把意见发往电子邮箱:liangrong1966@163.com,我们一定虚心接受。同时,此书在编辑过程中,参考了部分作者的资料,特此说明并表示真诚的感谢!

宋良荣 周冬华

2012年4月于上海

目 录

上篇 企业内部控制评价

第一章 企业内部控制自我评价概述	3
第一节 内部控制自我评价的内涵与发展历程	4
第二节 内部控制自我评价的作用与基本原则	12
第三节 内部控制自我评价的对象	19
第四节 内部控制自我评价的基本框架	21
第五节 内部控制自我评价的组织形式与职责安排	32
第二章 企业内部控制自我评价的标准	35
第一节 内部控制评价标准的性质与内容	35
第二节 国外内部控制评价标准	39
第三节 我国内部控制评价标准	52
第三章 企业内部控制自我评价的内容	58
第一节 内部控制自我评价的内容和工作底稿设计	58
第二节 内部环境评价	72
第三节 风险评估评价	79



第四节 控制活动评价	83
第五节 信息与沟通评价	89
第六节 内部监督评价	92
第四章 企业内部控制自我评价的程序与方法	97
第一节 内部控制评价的一般程序	97
第二节 内部控制评价的一般方法	112
第三节 内部控制评价的具体方法	132
第五章 企业内部控制的缺陷认定与评价报告	137
第一节 内部控制缺陷的认定	137
第二节 内部控制评价报告的内容与格式	147
第三节 内部控制评价报告的编制与报送	154
第四节 内部控制评价报告的披露与使用	155
第五节 内部控制评价报告举例	159

下篇 企业内部控制审计

第六章 企业内部控制 CPA 审计概述	167
第一节 内部控制 CPA 审计的内涵	167
第二节 内部控制审计的必要性与世界各国的审计要求	178
第三节 内部控制审计的组织形式与审计责任	190
第七章 企业内部控制审计的计划程序	196
第一节 计划审计工作的总体要求	196
第二节 风险评估	206
第三节 利用其他相关人员的工作	236

第八章 企业内部控制审计的实施程序	245
第一节 实施内部控制审计的一般程序：自上而下的方法	246
第二节 企业层面与业务层面内部控制的识别	250
第三节 内部控制设计与运行有效性的测试	262
第四节 内部控制审计证据的获取	268
第九章 企业业务循环内部控制审计测试	279
第一节 销售与收款循环内部控制审计	279
第二节 采购与付款循环内部控制审计	295
第三节 生产与存货循环内部控制审计	308
第四节 投资与筹资循环内部控制审计	316
第五节 货币资金内部控制审计	323
第十章 企业内部控制缺陷的评价与审计报告	331
第一节 内部控制缺陷的评价	331
第二节 出具审计报告前的工作	341
第三节 内部控制审计报告与整合审计的进一步考虑	351
参考文献	368

上 篇

企业内部控制评价

【内容提要】企业内部控制评价是指企业董事会或类似权力机构对内部控制的有效性进行全面评价、形成评价结论、出具评价报告的过程。本篇在归纳国内外企业内部控制评价研究与实践取得的主要成果的基础上,以我国财政部、证监会、审计署、银监会、保监会联合发布的《企业内部控制评价指引》为依据,全面、系统地阐述了企业内部控制的评价内容、评价程序与方法、缺陷认定和评价报告。

第一章 企业内部控制自我评价概述

企业内部控制自我评价在西方发达国家公司内部控制管理领域被广泛运用,最早是加拿大的海湾资源公司于 20 世纪 80 年代末总结的一套对内部控制系统进行评价的技术和方法,由公司自身不定期或定期地对其内部控制系统的有效性及实施效率和效果进行评价。企业内部控制自我评价的实施,大大推动了该公司内部控制的发展与完善,更好地实现了内部控制的目标。有研究表明,实施内部控制自我评价对于一个组织加强管理,提高劳动生产率,改进内部审计程序和业务经营程序,全面控制风险都有着积极的作用。

自加拿大的海湾资源公司实施内部控制自我评价后,企业内部控制自我评价的理念受到了国际内部审计协会等理论界和实务界的赞许和推广,其工作方法亦被广泛采用,企业的管理者对内部控制自我评价的兴趣越来越浓。目前,这种方法在美国、英国、加拿大等国家得到广泛运用。

我国财政部会同证监会、审计署、银监会、保监会于 2010 年 4 月 26 日发布《企业内部控制评价指引》,要求境内外同时上市的公司自 2011 年 1 月 1 日起率先施行,自 2012 年 1 月 1 日起扩大到上海证券交易所、深圳证券交易所主板上市的公司施行;在此基础上,择机在中小板和创业板上市公司施行。同时,鼓励非上市大中型企业提前执行。《企业内部控制评价指引》的出台拉开了我国企业内部控制自我评价的序幕。



第一节 内部控制自我评价的 内涵与发展历程

2004年,COSO委员会发布了《企业风险管理——整体框架》(简称新COSO报告),提出了内部控制的评价应该采用自我评价的形式,即负责某一业务单元或职能的人员确定针对他们的活动的控制的有效性。例如,一个分部的首席执行官可能会指导对其内部控制体系的评价,他应该亲自评价控制环境因素,并要求负责分部的各项经营目标和合规目标。2008年6月28日,我国财政部、证监会、审计署、银监会、保监会五部门发布了《企业内部控制基本规范》,规定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。相关规定的出台,意味着在我国内部控制的自我评价已经成为强制性规定,将促使我国内部控制自我评价工作逐步实现正规化和常态化。

一、内部控制自我评价的含义

国际内部审计协会认为,内部控制自我评价是由内部审计人员与被审计单位管理人员共同组成一个评价小组,管理人员在内部审计人员的帮助下,对本部门内部控制的恰当性和有效性进行评价,然后根据评价和集体讨论提出改进建议并出具评价报告,交由管理者实施。

COSO委员会在其《内部控制——整合框架》中提到,企业需要对内部控制体系的运行质量进行自我评价,这个过程包括由适当人员及时地评价控制的设计和运行,并采取必要的行动。它适用于组织内的所有活动,有时也适用于外部的承包商。这种自我评价的过程包括持续评价活动和个别评价活动。

Keith和Andy(1999)在其专著中把内部控制自我评价定义为一种结构

化的方法。该方法让管理层和员工定期从根本上审核控制系统,以协助实现组织目标和消除风险。Kopp 和 Donnell(2005 年)则认为上市公司的内部控制评价主要有三个步骤:信息收集、信息记录于审计工作底稿和内部控制评价。信息收集方法主要有文字表述法、流程法和问卷法等。

2010 年,我国财政部等五部门发布的《企业内部控制评价指引》,其中对内部控制自我评价定义为:内部控制评价是指企业董事会或类似权力机构对内部控制的有效性进行全面评价、形成评价结论、出具评价报告的过程。同时指出,企业应该围绕内部环境、风险评价、控制活动、信息与沟通、内部监督等要素,确定内部控制自我评价的具体内容,对内部控制设计与运行情况进行全面评价。

不同的视角对内部控制自我评价定义的表述方式不同,但其实质并没有太大区别。内部控制自我评价就是企业内部相关人员对内部控制健全性、合理性和有效性进行评价的过程,包括调查、测试、分析、审查、报告等。由此可见,内部控制自我评价是指企业管理当局为及时、清楚地掌握企业内部控制运行和实施状况,提高内部控制的有效性,降低企业风险,定期或不定期地对企业的内部控制系统或者内部控制子系统、控制活动中的具体环节等进行评价,得出合理评价结果,形成内部控制自我评价报告的过程,以期能更好地实现内部控制的目标。实务中通行的实施方法是内部审计人员与被评价单位管理人员组成一个小组,管理人员在内部审计人员的帮助下,对本部门内部控制的恰当性和有效性进行评价,然后根据评价和集体讨论来提出改进建议、出具评价报告,由管理者实施。

内部控制自我评价把传统的只由内部审计人员从事的内部控制评价转由公司各部门参与作业的人员亲自评价,帮助他们认识到内部控制不只是内部审计工作人员的责任,也不只是高级管理层应关心的问题;相反,应该把它看作是组织内部所有成员的事。内部控制自我评价是为提高组织内部控制的自我意识所作的努力,这种活动经常以研讨会的形式进行。设计内部控制自我评价的目的是使企业员工了解哪里存在缺陷以及可能导致的后果,然后让他们自己采取行动改进这种状况,而不是等内部审计人员发现并指出问



题。大量的研究表明,实施内部控制自我评价的方法对于一个公司加强管理、提高内部控制有效性、改进内部审计程序和业务经营程序以及控制风险等都有着积极的作用。

张谏忠和吴轶伦(2005)将中航油的事件作为内部控制失效导致的上市公司经营失败的案例,介绍了上市公司内部控制自我评价的基本特征和理论背景,并将内部控制自我评价理论运用于上海宝钢国际经济贸易有限公司。戴彦(2006)以某省电网公司为例,按照构建业务控制目标体系、流程梳理和风险评价、控制点设计和关键点选择、评价指标及其标准设计、权重设定和现场测试和制度设计六个步骤进行评价体系的构建和实施。他认为,企业内部控制应当围绕“资金流”构建评价体系,并强化对企业和员工行为的规范和引导,提出全员参与内部控制评价过程,在合理选择和设计评价指标的基础上发挥内部控制评价体系功能。

从上述内部控制自我评价的含义来看,其基本特征是:关注内部控制的业务流程和控制成效;由职能部门和业务部门共同进行;从内部审计人员到业务流程具体执行人员全体参与;用系统化的方法开展评价活动。因此,完整的内部控制自我评价体系应该由以下四个方面组成:

(1) 管理层的支持。内部控制自我评价需要管理层的推动,内部审计部门和其他管理部门间良好的合作关系和相互理解能够提高内部控制自我评价的效率。内部控制自我评价相关人员应清楚地理解企业的文化、政治和环境,这些知识将有助于确立最适当的评价方法和体系。

(2) 行动计划。行动计划是实施内部控制自我评价的重要环节。内部控制自我评价帮助被评价单位建立一个大家共同认同的目标,所有的问题虽不会立即解决,但能有效地发现企业内部控制的风险点,有助于企业的风险控制。在制定行动计划时应特别关注内部控制的风险点和相应的控制措施。不同的内部控制风险点,有着不同的业务内容和控制目标,因此需要采取不同的控制措施,才能预防和发现各种错误与舞弊。

(3) 沟通机制。沟通机制有利于内部控制自我评价人员对相关内部控制进行交流和探讨,发现内部控制存在的问题和共同分享信息。应让尽可能多

的人员参加沟通会议,与具体业务流程相关的人员,特别是风险薄弱环节的工作人员必须参加相关的沟通会议。

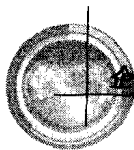
(4) 自我评价报告。报告主要分三部分:一是本次评价的内部控制范围和评价过程中的特殊情况;二是内部控制各个环节的风险程度,对于高风险的内部控制进行具体阐述,说明其状况和影响;三是对薄弱的内部控制系统提出改进方案和方案的完成时间、责任人。

综上所述,内部控制自我评价付诸实践,是管理层、投资者、监管者博弈后达成的均衡。对于管理层而言,通过内部控制评价,可以帮助企业发现内部控制的设计缺陷与运行缺陷,提高企业的抗风险能力,为内部控制目标的实现提供合理保证;对于投资者而言,内部控制设计和运行状况是衡量被投资企业运营规范化和抗风险能力,判断投资风险大小和回报程度的重要依据;而对于监管者而言,通过自我评价在企业可接受的范围内增加一定数量的企业成本,对提高企业内部控制建设中的主动性和约束性、树立投资者对资本市场的信心、加大监管力度和投资者保证力度均起着重要的作用(杨有红等,2010)。

二、内部控制自我评价的发展历程

20 世纪 80 年代以来,随着跨国公司的大量涌现,企业的组织结构较多采取地区事业部和产品事业部制。一方面,随着贸易一体化、经济全球化、决策低层化及竞争多元化的趋势日益明显,企业的经营风险比以往任何时候都大。另一方面,内部审计人员由于对复杂多变的业务不尽熟悉,受人力资本和工作时间、工作地域的限制,完全依赖个别审计人员实施完整有效的审计监督的时代已经一去不复返了。于是,企业内部控制有效性的评价方式的转变显得尤为重要。

1987 年,加拿大海湾公司(Gulf Canada)首次提出“内部控制自我评价”的概念(Control Self-Assessment,简称 CSA),它是公司多年来总结的一套系统的审计技术和方法,大大推动了该公司内部控制的发展和完善。内部控制自我评价提倡全体员工(特别是基层员工)参与内部控制的建设。这符合国



际上流行的管理理念,即重视员工价值,强调人本管理和能本管理。

加拿大海湾公司实施的内部控制自我评价的理念,受到了国际内部审计师协会(Institute of Internal Auditors,简称 IIA)等理论界和实务界的赞许和推广。国际内部审计师协会在 1996 年的研究报告中总结了内部控制自我评价的三个基本特征:由管理者和员工共同参与、关注业务的过程和控制的成效、用结构化的方法开展自我评价。具体来讲,内部控制自我评价将维持和运行内部控制的主要责任赋予公司管理层。

管理层、员工和内部审计人员合作评价内部控制程序的有效性,使管理层、员工与内部审计人员共同承担对内部控制评价的责任。内部控制自我评价以岗位职责和业务操作规程为中心来自我调节和自我完善,这涉及所有员工对控制制度本身及其效果和效率进行的评价,以及对参与控制人员的资格、工作程序和工作表现的评价。这使以往由内部审计人员对控制的适当性及有效性进行独立验证发展到全新的阶段,即通过设计、规划和运行内部控制自我评价程序,由组织整体对内部控制运行的有效性负责。随后,内部控制自我评价的工作方法被广泛采用,理论界和实务界对内部控制自我评价的兴趣越来越浓。

1998 年 9 月,巴塞尔银行监管委员会在吸收 COSO 报告以及相关实践经验的基础上,发布了《银行组织内部控制系统框架》(Framework for Internal Control Systems in Banking Organizations),该框架系统地提出了评价商业银行内部控制体系的 13 项指导原则,这是商业银行内部控制研究历史性的突破。

1999 年,加拿大注册会计师公会所属的控制基准委员会(the Canadian Criteria of Control Committee,简称 COCO)发布《评价控制指南》(Guidance on Assessing Control),该指南描述了形成一份评价报告的 10 个步骤,其中评价的重点是关于目标的信息和相关风险的管理。COCO 对内部控制的评价更多着眼于企业未来,而不是对过去的评价。例如,评价未来持续成功的机会和风险;审查与未来业绩表现、机遇和风险相关的信息;评价需要特殊关注和监督的控制要素信息;以及战略审查、项目批准和准备如何应付突发事