

内部控制 与现代审计初探

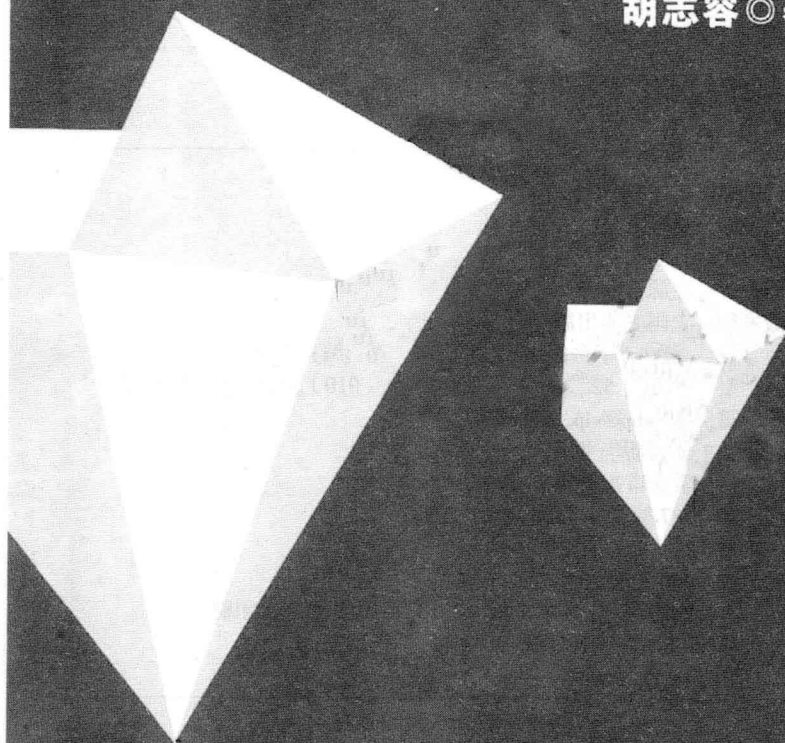
胡志容◎著



中国书籍出版社
China Book Press

内部控制 与现代审计初探

胡志容◎著



 中国书籍出版社
China Book Press

图书在版编目 (CIP) 数据

内部控制与现代审计初探 / 胡志容著. ——北京: 中国书籍出版社,
2013.9

ISBN 978-7-5068-3674-6

I . ①内… II . ①胡… III . ①内部审计—研究 IV . ① F239.45

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 178679 号

内部控制与现代审计初探

胡志容 著

责任编辑 安玉霞

选题策划 重庆书缘工作室

责任印刷 孙马飞 张智勇

封面设计 左源洁

出版发行 中国书籍出版社

地 址 北京市丰台区三路居路 97 号 (邮编: 100073)

电 话 (010) 52257143 (总编室) (010) 52257153 (发行部)

电子邮箱 chinabp@vip.sina.com

经 销 全国新华书店

印 刷 重庆市东升印务有限公司

开 本 787 厘米 × 1194 厘米 1/32

印 张 11

字 数 240 千字

版 次 2013 年 10 月第 1 版 2013 年 10 月第 1 次印刷

书 号 ISBN 978-7-5068-3674-6

定 价 38.00 元

版权所有 翻印必究

序

重庆城市管理职业学院财贸学院院长、教授 陈东升

学习会计学和从事会计、审计工作的读者都知道内部控制和现代审计。但随着我国经济的快速发展以及经济发展的不断现代化，内部控制与现代审计也在相应发展并走向现代化，这是要引起那些从事审计理论与实践探索的读者不断关注的。比如，内部控制和现代审计的概念如何，关系如何，各有什么特征，各有哪些范畴和内容，它们发展的历史和现状怎么样，在国际国内新的政治经济背景下，它们有什么理论与实践上的变化和发展趋势，对我们经济单位的经营管理和经济运行的监督管理等起什么样的促进作用，实践中有什么创新性的运用，等等，都是值得我们不断研究和探索的，而且这不仅有利于各方面的理论更加完善，也有利于实践更加富有成效。应当说，这就是作者萌发编撰出版这本专著的重要原因。

我们知道，理论的研究与探索，从来都是实践不断发展的需要。内部控制和现代审计在国际上和我国都有着相当长的发展历史，其间蕴藏着丰富的理论和实践经验。而以社会审计身份出现的注册会计师审计，则是经济现代化时代企业或其他经济单位审计的重要特征，并且从几百年前西方资本市场形成、投资和入股兴起之时起，投资、入股人逐渐与经营分离，为了了解和把握企业的经营状况，

维护投资者或股东的利益，第三方以独立于企业之外的具有权威性、公正性的查账或者说审计，自然应运而生，这第三方就是注册会计师等。而与注册会计师审计相关的审计规则、人才标准、组织管理、培训认定、法律责任等制度、理论也就顺其自然地发展起来。由此，内部审计、注册会计师审计等步入现代审计的殿堂。本书就是着眼于探讨内部控制背景下现代审计的一部分问题，以期引起新的探讨和学习借鉴。

在本书中，作者在现代审计的视野里，回顾并探讨了内部控制及相关的危机管理、风险管理的起源与发展情况、内部控制的要素、内部控制与现代审计的关系等，并关注中国审计的现代化问题。紧接着，对内部审计、注册会计师审计等涉及的一系列问题进行了探讨，并根据作者本人的教学重心和现代审计的重心以及注册会计师审计特有的复杂性，尽力吸收更多的观点和看法，试图对注册会计师审计作更为全面深入的探讨，并且在探讨中将其与内部控制紧密结合起来。例如，作者对内部控制与注册会计师审计的关系，内部控制背景下注册会计师审计的项目承接、审计目标、审计范围、审计方法、审计风险、审计责任、审计实施措施等，都作了不同程度的探讨。

作者胡志容是教学会计学的副教授，她紧扣自己的专业，广泛学习，积极思考，善于吸收别人的先进理论，善于总结和创新，其精神是难能可贵的，应当受到广泛的鼓励和支持。本书不是系统的教材，也不是会计学单一领域的探究，而是基于内部控制和现代审计两大领域的交叉和重叠部分的总结、观察、探索与思考，力求在这两大方面之间，寻求新的思维和理论架构，正如作者所言，此书若能起到抛砖引玉的作用，引出同仁更多的相关成果，其愿足矣！

在此，我们感谢作者费心所作的探讨和编撰，感谢作者为会计领域提供了这样一个新的成果，并祝愿她本人和同仁们有更多相关成果的出现，让我们的高等职业院校会计学理论更加蓬勃发展。

是为序。

2013年5月28日

绪言

我们知道，内部控制与现代审计是密切相关的两个会计学概念。

这里，我们先说内部控制。内部控制是指一个单位尤其是经济单位为了实现其经营目标，保护资产的安全完整，保证会计信息资料的正确可靠，确保经营方针的贯彻执行，保证经营活动的经济性、效率性和效果性，而在单位内部采取的自我调整、约束、规划、评价和控制的一系列方法、手续与措施的总称。这些方法、手续与措施形成一套控制制度，那就是内部控制制度。内部控制制度便是各级管理部门在本单位、本部门内部因分工而产生的相互制约、相互联系的基础上，采取一系列具有控制作用的方法、措施和程序，并即时予以规范化、系统化和制度化，由此所形成的一整套严密的控制机制，也称为内部控制系统。内部控制制度是现代企业的一种科学管理方法，它不但可以帮助单位实现预期目标，而且能为外部审计提供可靠的依据。审核被审计单位的内部控制制度是现代审计的一大特征。

那么，审计是什么呢？它是一项具有独立性的经济监督活动。其本质具有两方面含义：一是指审计属于一种经济监督活动，经济监督是审计的基本职能；二是指审计具有独立性，独立性属于审计监督的最本质的特征，是区别于其他经济监督的关键所在。而审计在当代的发展和应用，则具有了现代审计的特征。

审计与经济管理活动、非经济监督活动以及其他专业性经济监督活动相比较，独立性特征是审计的本质特征，也是保证审计工作顺利进行的必要条件。审计机构和审计人员应保持职业精神上的独立性，不受其他行政机关、社会团体或个人的干涉。审计机构应有自己专门的经费来源或一定的经济收入，以保证有足够的经费独立自主地进行审计工作，不受被审计单位的牵制。审计人员依法行使审计职权应当受到国家法律保护。

审计的权威性特征是保证有效行使审计权的必要条件。我国政府审计机关的审计决定明显具有法律效力，可以强制执行，这充分地显示了我国审计的权威性。我国的社会审计组织，如会计师事务所，也是经过有关部门批准、登记注册的法人组织，依照法律规定独立承办审计查账验证和咨询服务业务，其审计报告对外具有法律效力，这也充分体现它们同样具有法定地位和权威性。我国内部审计机构也是根据法律规定设置的，在单位内部具有较高的地位和相对的独立性，因此也具有一定的权威性。

与权威性密切相关的是审计的公正性。审计人员理应站在第三者的立场上，进行实事求是的检查，做出不带任何偏见的、符合客观实际的判断，并做出公正的评价，进行公正的处理，以正确地确定或解除被审计人的经济责任，审计人员只有同时保持独立性、公正性，才能取信于审计授权者或委托者以及社会公众，才能真正树立审计权威的形象。

在现代审计概念中，国家审计机关与内部审计、注册会计师审计有一定的区别和联系。国家审计是政府的一种行政职能，国家审计主要关注国家机关及企业的财务情况，防止非法占用挪用资金及偷逃等行为，国家审计的一般执行机构为审计署（厅、局），财政部及相关财政机构，也

会对相关企事业单位进行一定的审计监督工作。

除国家审计外，内部审计和注册会计师审计对经济单位来说则分别属于内部和外部的审计活动。

内部审计属于单位内部的审计活动，内部审计具有内部经营管理的性质，是内部控制的组成部分，指的是公司等经济单位自设的审计部门对本单位制度程序执行的合规性、财务报表编制的真实性和完整性、项目及采购价格的合理性等进行内部评价评估的业务活动。主要目的是确保消除单位经营风险。从内部控制角度看，内部审计则是指由被审计单位内部机构或人员对其内部控制的有效性、财务信息的真实性和完整性以及经营活动的效率和效果等开展的一种评价活动。

注册会计师审计属于社会审计，注册会计师审计制度最早起源于16世纪意大利合伙制度，形成于英国的股份公司制，完善于美国发达的资本市场。作为注册会计师形成阶段的英国，审计的存在，主要是为企业的财务真实性、有效性提供独立的第三方认证（涉及监管、政策、税收等相关问题，国家属于第一方，企业属于第二方），并出具相应的财务报告，注册会计师取得执业资格后，在会计师事务所进行执业工作。到现当代，注册会计师审计正蓬勃发展。

由于审计人员在执行审计业务时，首先要对被审计单位的内部控制制度进行审查和评价，根据被审计单位内部控制制度的好坏来确定进行实质性测试的性质、范围、时间等。这是现代审计的重要特征。内部控制的完善和发展，促使审计工作从以经济业务检查为基础的详细审计发展成为以测试内部控制为基础的抽样审计。因此，现代审计与内部控制之间存在着密切的联系。

第一，内部控制和内部审计同时作为现代企业制度中

企业加强内部管理的手段，两者职能上有重叠、实施上有差异。两者相互渗透、相互促进，从企业内部的不同方面降低企业生产经营中的风险，提高企业的“自身免疫力”，促进企业全面协调可持续的发展。而有效的内部控制，包括内部审计是公司治理的重要部分。内部审计作为一种“内部人”约束机制，是现代企业建立和完善法人治理结构的内在需要。企业内部审计在评价和监督企业内控机制的有效运转，保障企业依法合规、稳健经营，有效防范金融风险方面起着不可替代的作用。现代企业制度强调自我约束机制，企业自我约束机制主要体现在以下两个方面：一是内部控制制度，二是内部审计制度。内部控制制度的执行依赖于内部审计监督，换言之，内部审计监督是加强企业内部控制的保障。企业的内部控制是指企业为了保证业务活动的有效进行和资产的安全完整，防止、发现和纠正错误与舞弊，保证会计资料的真实、合法、完整而制定和实施的政策、措施和程序。

第二，注册会计师在审计过程中，通常需要了解 and 测试被审计单位的内部控制，而内部控制审计是会计师事务所内部控制的一个重要组成部分，其职能包括监督内部控制的运行情况、检查财务信息和经营信息、评价经营活动的效率和效果、评价对法律法规的遵循情况等。注册会计师在审计过程中，自然要考虑内部控制活动及其在内部审计中的作用，以评估财务报表重大错报风险及其对注册会计师审计程序的影响。注册会计师通过了解与评估内部审计工作，利用可信赖的内部审计工作相关部分的成果，可以减少不必要的重复劳动，提高审计工作效率。

第三，内部控制对注册会计师的审计有十分重要的影响，因此注册会计师在审计过程中要进行审计风险的评估，尽量缩小或降低审计风险。

针对上述思考,本书设想对内部控制与现代审计有关问题进行探讨。全书共分十五章,分三大块进行探讨:

第一块,包括两章,重点探讨有关内部控制的问题,并为后面两大块的探讨内容作理论铺垫。分别探讨和回顾组织内部控制的起源与发展、组织内部控制及其构成要素所涉及的一些问题,尤其结合企业管理,还探讨了风险管理、危机管理的起源和发展,以及企业内部管理需要的内部控制构成要素和控制方法等问题,探讨了对内部控制发展的思考和有关内部控制理论的实践与借鉴等问题。

第二块,以内部控制与现代审计研究为过渡,用三章探讨内部审计的有关问题,对内部审计的起源与发展趋势、内部控制与内部审计的关系和内部审计的具体实施、现代企业内部审计系列问题作了重点探讨。

第三块,从第七章起,以九个章节的篇幅,较全面地探讨了有关注册会计师审计的一系列问题。重点探讨了注册会计师审计的起源与发展,内部控制对注册会计师审计的影响,注册会计师的内部控制审核,注册会计师审计的项目承接和审计范围,内部控制与注册会计师审计方法选择,注册会计师对内部控制的审计,内部控制与注册会计师的审计风险,注册会计师的审计责任,内部控制对风险评估及应对审计风险的影响。

目 录

序.....	1
绪 言	1
第一章 组织内部控制的起源与发展	
第一节 内部控制的产生和演进轨迹	1
第二节 世界内部控制的起源与发展研究	4
第三节 我国组织内部控制的起源和发展	9
第四节 企业内部控制的起源和发展	14
第五节 风险管理的起源和发展	19
第六节 危机管理的起源和发展	25
第七节 关于内部控制发展的思考	28
第二章 组织内部控制及其构成要素	
第一节 内部控制要素的内容	30
第二节 内部控制的构成要素和基本方式	33
第三节 基于企业内部管理需要的内部控制构成要素和控制方法	36
第四节 内部控制理论的实践与借鉴	41
第三章 内部控制与现代审计	
第一节 现代审计的起源和发展	45
第二节 现代审计与中国	50
附：中国审计现代化	53
第三节 内部控制与现代审计的关系	58
第四章 内部审计的发展与特征	
第一节 内部审计的起源与发展趋势	66
第二节 内部审计特征	69

第三节	内部控制和内部审计的关系	71
第五章	内部审计的实施	
第一节	内部审计的程序与计划	73
第二节	制订内部审计工作方案	78
第三节	开展内部总结	80
第四节	审计报告阶段和跟踪审计阶段 ...	84
第五节	内部审计工作的范围、存在的主要问 题及改进对策	86
第六章	现代企业内部审计	
第一节	内部审计在公司治理结构中的地位	92
第二节	企业内部审计制度的作用	95
第三节	现代企业内部审计工作的主要内容	97
第四节	健全企业风险管理机制的必要性	98
第五节	现代企业风险管理导向下的内部控制审 计工作	100
第六节	企业内部审计工作流程	103
第七节	现代企业内部控制和内部审计存在的问 题及改进措施	113
第七章	注册会计师审计的起源与发展	
第一节	西方注册会计师审计的起源与发展	116
第二节	我国注册会计师审计的起源与发展	121
第三节	注册会计师审计的基本概念	122
第八章	内部控制对注册会计师审计的影响	
第一节	影响注册会计师审计独立性因素的分析	127
第二节	审计与内部控制之管理人制度对注册会 计师的影响	131
第三节	作为管理人主体的注册会计师——管理 人的特点	135

第四节	作为管理人雇员的注册会计师——会计人员的特点	136
第五节	作为管理人审计的注册会计师——审计人员的特点	139
第九章	注册会计师的内部控制审核	
第一节	内部控制审核是现代审计的基础	141
第二节	内部控制审核的基本原理	145
第三节	内部控制审核的主要内容	148
第四节	内部控制的测试	149
第五节	我国审计事业的发展与内部控制审核	153
第六节	我国注册会计师对内部控制评价的做法	156
第十章	注册会计师审计的项目承接和审计范围	
第一节	审计业务承接和审计规划	167
第二节	内部控制与审计目标和审计范围	169
第十一章	内部控制与注册会计师审计方法选择	
第一节	历史审计模式及方法选择	173
第二节	在场审计模式及方法	180
第三节	实验审计模式及方法	180
第四节	随着审计环境的变化调整审计方法	181
第十二章	注册会计师对内部控制的审计	
第一节	会计师事务所与企业内部控制制度	184
第二节	注册会计师对内部控制进行审计	187
第三节	注册会计师审计对内部控制的审核	192
第四节	计划内部控制审计工作	197
第五节	实施内部控制审计工作	200
第六节	评价内部控制缺陷	207
第七节	完成内部控制审计工作	210

第八节	出具内部控制审计报告	212
第十三章	内部控制与注册会计师的审计风险	
第一节	注册会计师必须评价被审计单位的审计 风险	217
第二节	如何评价内部控制与审计风险 ...	222
第三节	如何评价内部控制与审计风险（续）	227
第四节	对我国注册会计师审计风险控制的研究	238
第十四章	注册会计师的审计责任	
第一节	注册会计师职务侵权责任归责原则的理 论纷争	241
第二节	注册会计师职务侵权责任归责原则的立 法考察	244
第三节	我国注册会计师职务侵权归责原则的现 行法之分析	248
第四节	我国注册会计师职务侵权责任归责原则 的最佳选择	254
第五节	注册会计师法律责任的成因、认定及防 范	261
第十五章	内部控制对风险评估及应对审计风险的影 响	
第一节	审计风险准则及其特点	270
第二节	风险评估的含义及作用	273
第三节	风险评估程序	274
第四节	风险评估的内容	276
第五节	评估重大错报风险	284
第六节	财务报表层次重大错报风险与总体应对 措施	293

第七节	针对认定层次重大错报风险的进一步审 计程序及其性质、时间和范围 ...	299
第八节	针对认定层次重大错报风险的进一步审 计程序控制测试	300
第九节	针对认定层次重大错报风险的进一步审 计程序实质性程序	304
第十节	注册会计师审计风险增大趋势及其对策	311
结束语		316
参考文献		317
后 记		319

第一章 组织内部控制的起源与发展

第一节 内部控制的产生和演进轨迹

内部控制必须与一定的组织联系起来理解，即它来自组织内部，针对组织内部，是为促使组织实现其所赋予的全部或者部分使命（目标）而开展的一系列专门的活动。这里有两个要点：第一，组织是相关利益（或非利益，下同）主体的结合体，或者说它是一个相关利益主体及其相互关系的联结，内部控制存在于（来自或者针对）这些相关利益主体之间，其目的在于从特定的角度协调某些关系；第二，内部控制是一系列活动，这些活动可能是有意（自觉）的，也可能是无意（自发）的，它并不依赖于外在的称谓或者被归结出来的概念。理解这两点，有助于我们把组织内部的控制（control in organizations）和对组织的控制（control of organizations）区分开来（桑德），把概念化、程式化的内部控制和实质上的内部控制活动本身区分开来，从而避免陷入混淆和曲解。由此，我们不难看出，内部控制是伴随着组织的形成而产生的。宽泛而言，自从组织产生之后，伴随着组织追求其目标的努力，就催生了内部控制。

企业组织的内部控制是伴随着企业组织的形成而产生的。早期的分工、牵制、授权、汇报、稽查等都是内部控制活动。因而，可以肯定地说，内部控制最初是在组织中