

中国注册会计师协会负责人就《企业内部控制审计指引实施意见》答记者问

近日，中国注册会计师协会（简称中注协）发布了《企业内部控制审计指引实施意见》（简称《意见》），这是贯彻落实财政部、证监会、审计署、银监会和保监会联合发布的《企业内部控制基本规范》、《企业内部控制审计指引》，提升我国上市公司财务报告信息披露质量和内部控制水平的重要举措。中注协负责人就《意见》的有关问题回答了记者的提问。

问：《意见》的出台无论是对注册会计师行业，还是上市公司都是一件大事。《意见》出台的背景和意义是什么？

答：内部控制是防范企业财务报告错误和舞弊行为的第一道防线，也是保证企业财务报告真实、完整的内在机制。美国安然、世通财务舞弊事件发生后，各国监管机构将监管重心从单纯注重财务报告本身的信息质量，转向财务报告本身信息质量与建立健全财务报告信息质量保证体系并重。

在此背景下，美国国会在2002年颁布的《萨班斯——奥克斯利法案》中，首次提出对“财务报告内部控制”的有效性进行审计的要求。与此相适应，美国公众公司会计监督委员会（PCAOB）随后发布审计准则，对会计师事务所执行上市公司财务报告内部控制审计工作进行了规范。同样日本《金融商品交

易法》也要求审计师对企业财务报告内部控制进行审计。

顺应国际资本市场监管变革趋势，2008年5月和2010年4月，财政部会同证监会、审计署、银监会和保监会分别发布了《企业内部控制基本规范》和《企业内部控制审计指引》等企业内部控制制度，确立了我国企业内部控制审计制度，要求执行内部控制规范体系的企业，必须聘请会计师事务所对其财务报告内部控制有效性进行审计。其中《企业内部控制审计指引》自2011年1月1日起在境内外同时上市的公司施行，自2012年1月1日起在上海证券交易所、深圳证券交易所主板上市公司施行。

企业内部控制审计制度的确立，改变了企业在上市或再融资时才委托注册会计师对内部控制进行审计的局面，使得企业内部控制审计与财务报告审计一样，成为经常性、周期性业务，上市公司每年要与年报一同公布企业内部控制审计报告。

实施企业内部控制审计的意义在于，注册会计师对企业内部控制有效性进行客观、独立的鉴证，不仅能够监督、推动企业将内部控制规范落到实处，促进企业加强内部控制规范建设，提升财务报告风险防范能力，同时也能够进一步提升企业信息披露的透明度，增强投资者对企业财务信息可靠性的信心，对保护投资者权益和社会公众利益具有重要作用。

发布实施《意见》的意义则在于，为注册会计师更有效地

什么影响？

答：资源税属于地方税，按照修改后的资源税暂行条例规定的油气资源税的计征办法和税率，地方财政收入将会增加，对增强地方保障和改善民生以及治理环境等方面的能力是很有利的。油气资源税提高后，静态计算，油气开发企业的利润会相应减少，缴纳的企业所得税也会有所减少。由于油气开发企业中的中央企业缴纳的所得税属于中央财政收入，而我国油气开发企业大多是中央企业，中央财政收入将会减少。此次改革增加了地方财政收入，减少了中央财政收入，是对中央与地方利益的调整。

问：资源税暂行条例修改的意义有哪些？

答：调整原油天然气资源税的计征办法和税率，是这次资

源税暂行条例修改的重点。暂行条例修改后，将在全国范围内实施原油天然气资源税改革。其意义主要体现在以下方面：一是有利于促进节能减排。实施油气资源税改革，提高资源开采使用成本，使企业承担相应的生态恢复和环境补偿成本，对促进资源节约开采利用、保护环境，实现经济社会可持续发展具有积极作用。二是有利于建立地方财政收入稳定增长的长效机制，增加资源地财政收入，增强这些地方保障民生等基本公共服务能力，改善地区发展环境，促进区域协调发展。三是有利于公平各类企业的资源税费负担。油气企业资源税政策的统一，符合“统一各类企业税收制度”的税制改革目标。四是有利于维护国家利益。改变目前资源税税负水平偏低的情况，提高资源税在资源价格中的比重，有利于避免属于国家所有的稀缺性资源利益的流失。■

执行企业内部控制审计业务提供了全面的技术指引。如果说2010年发布的《企业内部控制审计指引》是“航行的灯塔”，此次发布的《意见》则是走向航行目标的具体“技术路线图”。

具体来说，《意见》在《企业内部控制审计指引》的基础上，对执行内部控制审计各个环节的要求进行了补充和细化，从业务约定书签订、总体审计策略和具体审计计划的制定、审计工作实施、控制缺陷评价、形成审计意见到最终的审计报告出具都进行了较为详细的规定，对注册会计师执行企业内部控制审计业务具有较强的指导意义。特别是对在实务工作中的具体操作问题，如自上而下和风险导向审计方法的运用、控制测试的涵盖期间、控制测试的时间安排、控制测试的样本量、集团企业控制测试、审计工作底稿编制等，《意见》既给出注册会计师需要考虑的基本原则，又提供了具有可操作性的具体措施。

问：企业内部控制审计的主要内容有哪些？内部控制审计报告对投资人等利益相关者的价值何在？

答：内部控制审计是会计师事务所接受委托，对特定基准日企业内部控制设计与运行的有效性进行审计，并发表审计意见。审计内容包括企业治理结构、机构设置、企业文化、人力资源政策等内部控制环境因素，以及企业识别风险的评估程序、应对风险的具体措施和信息传递有效性、保证内部控制规范建设和有效运行的机制等，全面评价企业设计和运行的内部控制是否能够合理保证财务报告及相关信息合法、真实、完整，以及用于保护资产安全的内部控制是否可靠。

企业内部控制审计意见包括无保留意见、否定意见和无法表示意见三种类型。如果注册会计师审计后认为企业内部控制所有重大方面是有效的，则出具无保留意见的内部控制审计报告；如果注册会计师认为企业内部控制存在重大缺陷，则出具否定意见的内部控制审计报告；如果注册会计师审计范围受到限制，则应当解除业务约定或出具无法表示意见的内部控制审计报告。

企业内部控制审计与财务报告审计两种意见类型相互关联，但并非一一对应。例如，在执行内部审计过程中，注册会计师发现企业财务报告内部控制存在重大缺陷，应该出具否定意见的内部控制审计报告。如果该内部控制重大缺陷尚未引起企业财务报告的重大错报，注册会计师则出具标准意见的财务报告审计报告。又如，注册会计师对企业财务报告发表否定意见，意味着财务报告的编制不符合适用的会计准则和会计制度的规定，这种情况下，企业的内部控制也通常存在重大缺陷，应该出具否定意见的内部控制审计报告。

因此，企业内部控制审计能够比财务报告审计提供更进一步的信息，有利于投资者在财务报告审计意见类型基础上，深

入分析企业内部控制情况、投资风险和投资价值。

问：企业内部控制审计与财务报告审计有何联系？

答：企业内部控制的了解和测试及其有效性评估是制定财务报告审计策略、实施进一步审计程序的基础和前提。因此，内部控制审计和财务报告审计存在着多方面联系，主要体现在以下五个方面：

一是两者的最终目的一致。虽然两者各有侧重，但最终目的均为提高财务信息质量，提高财务报告的可靠性，为利益相关者提供高质量的信息。

二是两者都采取风险导向审计模式。注册会计师首先实施风险评估程序，识别和评估重大缺陷（或错报）存在的风险。在此基础上，有针对性地采取应对措施，实施相应的审计程序。

三是两者都要了解和测试内部控制，并且对内部控制有效性的定义和评价方法相同，都可能用到询问、检查、观察、穿行测试、重新执行等方法 and 程序。

四是两者均要识别重点账户、重要交易类别等重点审计领域。注册会计师在财务报告审计中，需要评价这些重点账户和重要交易类别是否存在重大错报；在内部控制审计中，需要评价这些账户和交易是否被内部控制所覆盖。

五是两者确定的重要性水平相同。注册会计师在财务报告审计中确定重要性水平，旨在检查财务报告中是否存在重大错报；在财务报告内部控制审计中确定重要性水平，旨在检查财务报告内部控制是否存在重大缺陷。由于审计对象、判断标准相同，因此两者在审计中确定的重要性水平亦相同。

问：既然两者存在多方面的密切联系，企业内部控制审计为什么是独立于财务报告审计的单独业务？在审计工作中，是否能够对两者实施整合审计？

答：虽然两者存在着多方面的联系，但财务报告审计是为了提高财务报告的可靠程度，重在审计“结果”；而内部控制审计是对保证企业财务报告质量的内在机制的审计，重在审计“过程”。审计对象、重点等的不同，使得两者存在实质性差异，内部控制审计独立于财务报告审计。两者差异主要体现在五个方面：

首先，对内部控制了解和测试的目的不同。注册会计师在财务报告审计中评价内部控制的目的，是为了判断是否可以相应减少实质性程序的工作量，以及支持财务报告的审计意见类型。在内部控制审计中评价内部控制的目的，则是为了对内部控制本身的有效性发表审计意见。

第二，内部控制测试范围存在区别。注册会计师在财务报告审计中，根据成本效益原则可能采取不同的审计策略，对于某些审计领域，可以绕过内部控制测试程序进行审计。而在内

部控制审计中,注册会计师不能绕过内部控制测试程序进行审计,注册会计师应当针对每一审计领域获取控制有效性的证据,以便对内部控制整体的有效性发表意见。

第三,内部控制测试结果所要达到的可靠程度不完全相同。在财务报告审计中,对控制测试的可靠性要求相对较低,注册会计师测试的样本量也有一定的弹性。在内部控制审计中,注册会计师则需要获取内部控制有效性的高度保证,因此对控制测试的可靠性要求较严,样本量选择相对弹性较小。

第四,两者对控制缺陷的评价要求不同。在财务报告审计中,注册会计师仅需将审计过程中识别出的内部控制缺陷区分为值得关注的内部控制缺陷和一般缺陷。而在内部控制审计中,注册会计师需要对内部控制缺陷进行严格的评估,将值得关注的内部控制缺陷进一步区分为重大缺陷和重要缺陷。重大缺陷将影响到审计意见的类型。

第五,审计报告的内容不同。在财务报告审计中,注册会计师一般不对外报告内部控制的情况,除非内部控制影响到对财务报告发表的审计意见。在内部控制审计中,注册会计师应报告内部控制的有效性。

从以上五个方面可以看出,两者差异主要是具体目标、保证程度、评价要求、报告类型等属性上的实质性差异,这些决定了内部控制审计独立于财务报告审计。但在技术层面和实务工作中,两者审计模式、程序、方法等存在着相同之处,风险识别、评估、应对等大量工作内容相近,有很多的基础工作可以共享,在一项审计中发现的问题还可以为另一项审计提供线索和思路。因此,这两项审计工作完全可以整合进行,而由同一家事务所进行整合审计,不仅有利于提高审计效果和效率,降低审计成本,减少重复劳动,而且可以避免审计判断出现不一致的情形,降低企业聘请不同事务所实施审计的负担。

目前,美国《萨班斯——奥克斯利法案》和日本《金融商品交易法》均要求由出具财务报告审计报告的会计师事务所对企业财务报告内部控制进行审计,将企业内部控制审计定位在整合审计。美国的一项调查也显示,企业执行《萨班斯——奥克斯利法案》404条款第二年的成本比第一年下降46%,将两项审计工作更好地整合起来则是其中的一个主要原因。为此,我国《企业内部控制审计指引》也提倡将两者整合进行。

问:如何保证《意见》的贯彻落实和有效执行?

答:一项制度要发挥好作用,关键在于落实。下一步,中注协将着力抓好以下工作:

第一,不断深化内部控制审计相关规章制度的宣传、动员和培训工作。为了帮助事务所更好地提供内部控制审计服务,中注协将举办培训班,指导会计师事务所做好内部控制审计业务,帮助审计人员提高此类审计业务所需的知识和技能。

第二,出台“内部控制审计工作底稿编制指南”,引导事务所切实按照中国注册会计师审计准则、《企业内部控制审计指引》和《意见》执行审计工作,把内部控制审计业务作为一项单独的业务切实做实、做好、做到位。

第三,加强对事务所的专业指导。要求和指导事务所根据自身实际抓紧研究整合审计策略,制定业务规程,建立和完善内部控制审计业务质量控制体系;严格遵守《中国注册会计师职业道德守则》,并对执业过程中获知的信息保密,不得同时为客户提供内部控制咨询和评价服务;提示事务所充分认识到内部控制审计业务时间安排的特殊性,尽早与客户沟通,在期中即开展内部控制审计,以给客户整改内部控制缺陷留下充足时间。

第四,在会计师事务所执业质量检查工作中,中注协将有重点地开展对从事内部控制审计业务会计师事务所的监管,有针对性地加大检查力度,督促其严格遵循执业要求,自觉规范执业行为。发现存在执业质量问题和违背职业道德的,将严格惩戒。

问:对企业执行内部控制规范有哪些建议?

答:企业是内部控制规范建设和执行的主体,对内部控制的有效性承担主体责任,事务所审计则是鉴证监督责任。为保证企业内部控制规范的有效实施、发挥实效,提出以下几点建议:

首先,企业管理层应高度重视内部控制规范体系建设实施工作。要建立健全内部控制领导体制和组织机构,根据基本规范及其配套指引的要求,大力推动内部控制规范体系实施,对业务流程进行系统梳理,识别重要业务流程、流程中容易出错的环节、关键控制点,并抓紧开展内部控制自我评价工作,查漏补缺,为会计师事务所开展内部控制审计工作奠定良好的基础。

其次,企业须尽早落实聘请会计师事务所进行内部控制审计事宜。在财务报表审计中,如果发现重大错报,只要被审计单位最后时刻同意审计调整,注册会计师即可签发无保留意见的审计报告。内部控制审计则不同,在内部控制审计中,如果发现被审计单位内部控制存在重大缺陷,注册会计师提请企业整改后,还要跟踪考察整改情况,才能得出控制是否有效的结论,进而决定是否签发无保留意见的审计报告。例如,对于每季运行一次的控制,如果存在重大缺陷,被审计单位需要整改后再运行6个月,注册会计师才能得出控制是否有效的审计结论。因此,企业最好在上半年决定事务所聘请事宜。

再次,推动实现内部控制自我评价工作与内部控制审计工作的良性互动。企业应充分认识内部控制审计业务特点,在开展内部控制自我评价工作时,及时与注册会计师沟通和互动,提高自我评价工作可利用程度,降低审计成本,提高工作效率。同时,企业应充分理解内部控制审计工作是一项单独业务,需要事务所增加新的投入,在工作中提供充分的支持。