

论内部控制与现代审计

李芳全

审计理论界和实务界将审计活动与内部控制系统的功能联系起来,进而又将内部控制思想和实践广泛地引进审计领域,这不能不说是审计的一大进步,从而成为现代审计出现的重要标志之一。

内部控制,严格地说是作为管理的一种手段,如何引起审计界的关注,并对审计的发展起着重要作用,弄清这个问题,将有助于加深对内部控制与现代审计的理解。

一、现代审计方式的沿革

审计科学同其它科学一样,也有自己的发展和成长过程,至今,审计方式的发展,大体经历了以下三个阶段。

第一阶段为全部审计。19世纪末叶以前,审计人员要对被审单位全部经济业务、全部帐项逐笔进行审核,也就是由审计人员将会计人员完成的工作全部检查一遍。通过这种对全部会计业务进行详细验证的方法,审计人员可对经济事项有无错弊及对财务报表是否可信获取充分的证据,发表审计意见。在当时企业规模较小,经济业务不很复杂的情况下,审计人员是能够做到的。但这种做法费用高,效率低,也不科学。

第二阶段为抽查核对。随着社会生产力的发展,企业规模迅速扩大,经济活动日趋复杂和会计记录随之增加,详细审计的适用范围,也就愈来愈受限制。从19世纪末到20世纪初,审计人员就慢慢改为对部分帐项抽查核对,即将被审单位的全部经济业务及会计记录作为一个总体,抽取一部分帐项

为样本,将其从业务到会计记录事项逐一进行核对,并从这一抽样所得的结果推断总体,对被审单位的财务报表提出意见。样本容量的选择,主要是根据审计人员的经验和直观,进行判断确定。一般要求,抽审的帐项不少于全部帐项的四分之一(约为三个月)。这种方法被称为经验抽样、判断抽样或非统计抽样。由于是抽审,费力就要小的多,但风险却比较大。因为,既然是凭经验选择样本,必然就有大量的业务记录事项未被查到,就难免出现错断。也就是说,样本的选择带有很大的盲目性,没有代表性,因而获取的证据、所作结论很难保证具有较高的准确性,难以使人信服。同时,这种方法对于近代大型企业来说,无论从成本方面还是从力量方面考虑,都受到限制。因此,审计人员不希望,也不可能进行全面审计。

上述两种审计方式都以帐项为对象,统称“帐项基础审计”。由于这类形式着眼于数据的可信性,因此,也称面向数据的审计;它以凭单的审核为主,亦称凭单审计方法;它以帐目为导向,又称帐目导向审计。

随着现代经济的迅速发展,尤其是跨国公司的大量涌现,社会对审计的需求愈来愈迫切,并且对审计质量要求也愈来愈高。这同审计方法落后之间的矛盾日益突出。在这种形势下,审计人员强烈意识到,应从传统的审查帐目的圈子中摆脱出来,开创一条更便当更科学的合理的审计方法之路。

第三阶段为制度基础审计。制度基础审

计是指首先对被审单位内部控制制度进行研究和评价,然后确定其可信赖程度,并以此作为决定证实性程序的基础的一种审计方法。澳大利亚审计学家肯尼认为:“制度基础审计方法的要求不是放在会计制度最后结果上(虽然对财务报表最后结果的评价仍然是最后的目标),而是放在制度及其固有的控制上,放在这些最后结果所以产生的各种方法上。任何一种制度都有其固有的牵制和控制来产生期末财务报表上的正确数据。审计人员要确定的是:他对这个制度内的牵制和控制究竟能信赖到什么程度,这一制度就构成了制度基础审计方法的基础”。可见,制度基础审计的根本在于着重于审计产生数据结果的那些制度和会计程序。所以,制度基础审计又称为制度审计、程序审计或系统导向审计。

制度基础审计的方法,是从了解和评价被审单位的内部控制制度开始,先判明内部控制制度是否符合理想模式,是否健全完善,然后对内部控制制度进行符合性测试,了解执行情况。如内部控制完善可信,即可推定根据此项内部控制所产生的财务报表亦为可信,在此基础上抽查少量的帐目进行实质性核实,即可得出审计结论。这样审计人员就从繁琐的帐目审计上转到简明的各种制度的审计上来,虽也抽查帐目,但其程度不过全部帐目的1%左右,从而审计工作效率大大提高。审计对象的这一重点转移,是审计方法上的一次历史性变革,也是审计技术的一大突破。从此,他把审计人员推向了一崭新而又科学的领域,审计工作进入了一个现代化的新天地。正如被誉为现代内部审计之父的劳伦斯·索耶博士对内部控制在审计中的地位所评价的:“对于内部审计师来说,控制既是一种机会,也是一种责任。基础广泛的内部审计将审计师推到一个陌生的领域。在他们必须进行宏观评价的领域里,如广告、农业、关税、工程、外贸、退休

金、质量保证、安全、运输、福利、以及其他大量公共的和私人的事务中,他们不可能都成为专家。但是,成功的内部审计师有一个芝麻开门的秘诀,这一秘诀给了他们在所有这些事务中作出有效贡献的机会。运用这一秘诀,他们能打开通常只有技术专家才能进入的大门;运用这一秘诀,他们能帮助解决这些大门背后的许多问题。这一芝麻开门的钥匙便是控制”。

二、审计对内部控制的关注

制度基础审计这个概念的出现,时间并不长。据考证,首先使用这个名称的是美国堪萨斯大学的霍华德·斯蒂脱拉教授。1973年,他写了一本《制度基础独立审计》一书,1974年弗雷泽和艾肯将斯氏的书加以改写,定名为《斯蒂脱拉的制度基础审计》在澳大利亚出版。1980年,艾肯出任澳大利亚国家审计局审计长第一助理,组织编写了澳大利亚国家审计手册,全书共为五卷,将第二卷定名为《制度基础审计》。

虽然,制度基础审计的概念诞生时间并不长,但审计界对内部控制的介入,却由来已久了。而内部牵制(后来发展为内部控制)对审计人员的重要性的认识和运用以及得到社会普遍公认,则是在本世纪初至40年代末的事。1905年,英国劳伦斯·迪克西在其所著的《迪克西审计学》中指出:“合理的内部牵制系统可以减少详细审计工作”。其后,美国著名的审计学家蒙哥马利和其他学者也初步认识到,审计抽样的范围应与评价被审单位内部牵制系统联系起来。因为从道理上说,内部牵制系统愈健全,审计工作量就愈小,审计人员就可以用节约下来的精力去对更重要的帐户进行实质性测试。蒙哥马利指出:如果存在令人满意的内部牵制制度,就不期望审计人员进行详细审计。后来,还有些学者进一步提出了这样的假设:如果审计人员能够证明会计记录工作是按照内部牵制系统进行的,那么,他就可以把系

统执行的结果看作是正确。这些理论上的讨论虽然超越了当时的现实，但为40年代后从帐目导向审计演进为制度导向的现代审计方法提供了理论准备。

随着理论和实践探索的不断深入，1947年美国会计师协会在颁布十条《公认审计标准》时，以第二条现场工作标准明确规定：

“审计人员必须对内部控制制度有充分的了解，以便制订审计计划，确定应进行的各种测试的性质，时间安排及范围”。1972年美国注册会计师协会将1939年至1972年所发布的54个审计程序说明书加以汇总，以第1号审计标准说明书的方式颁发，以对十条公认审计标准进行解释和说明。至今审计标准说明书已颁发了66号。这些标准说明书对审计人员了解内部控制结构的要求，集中反映了这样一些内容：“在审计理论和实务中，有一个普遍接受的概念，即被审计单位的内部控制结构对形成可靠的财务信息有重要影响，如果审计人员确信被审计单位内部控制结构健全，具有各种足以保证数据可靠和财产及记录安全的恰当的内部控制措施，则其应收集证据数量可以大大少于内部控制不恰当时应收集证据的数量；如果被审计单位的内部控制结构极不健全，就不可能进行有效审计”。

日本大藏省企业会计审议会1974年也颁布了十条审计标准，其中现场实施标准的第2条亦作了同样的规定：“审计人员必须在充分考虑内部控制组织的可靠程度的基础上，来合理地决定审计测试的范围”。

以上说明，内部控制与现代审计相联系，首先是由理论上的推动，而逐步发展到实践中的应用，进而将内部控制评价作为公认审计标准加以确认，使之走上规范化的轨道。这标志着财务报表审计方式的决定性转变和现代审计的发展与成熟。

三、内部控制与现代审计结合的成因

审计从帐表导向转变为制度导向，并且成为一种世界性的审计现象而构成审计理论

与实践的重要基础，这与经济的发展和企业管理的要求有着深刻的关联。

首先，它是社会经济发展的产物。在本世纪初特别第二次世界大战以来，资本主义生产规模随着市场的开拓迅速扩大，尤其是“过剩”资本的大量输出，跨国经营的大型企业成批涌现，企业组织日益趋向多极化和国际化，科技发展到前所未有的水平，促进了经济的繁荣和管理的现代化。企业规模扩大，生产经营过程复杂化后，会计内容也愈来愈复杂。审计逐渐要由一年一度的审查改为半年、一季或一月一次的审查。这种经济业务大量增加和社会对审计的需求日益迫切的情况，给审计人员提出了一个新的难题：一方面，要维护自己的信誉，树立自己的权威来迎接新的挑战，并以此为契机，在巩固自己地位的基础上迅速发展和壮大；另一方面，如果继续采用传统的审计方式，用帐目审计的办法对被审计单位的业务事项和会计记录进行实质性审查，已无法满足社会的需要。于是，审计界的有识之士便将注意力转向企业内部控制，千方百计地从企业内部控制系统探求与审计工作的结合点，让企业内部控制功能作用于审计。

其次，是管理控制发展的结果。以制度为基础的审计方式，是以内部控制制度健全为前提的。因此，管理和控制的发展，促进了制度基础审计的产生和发展。公司规模扩大，尤其是跨国公司的出现，使得管理层次增加和控制范围扩大。人们开始感觉到，保证有效经营的关键是企业必须加强对其生产经营活动的严密计划和控制。于是，本世纪以来，以泰勒为代表的古典学派，以梅奥为代表的行为学派和第二次世界大战以后的当代各种管理学派，都从不同的角度对企业管理控制系统的建立和完善提供了理论根据。由于管理理论的发展和影响，推动了企业内部控制实务的不断发展，为审计人员依赖内部控制功能来实现自己的（下转第96页）

第三，作者在《史》中不仅考察市场经济发展史、市场经济理论史，同时也提出了自己对市场经济的基本观点。作者以马克思主义经济理论、邓小平1992年春南巡讲话和中共“十四”大报告为依据，从比较中说明了社会主义最终选择市场经济的客观必然性。作者关于市场经济的基本观点表现为以下几方面：①市场经济不是资本主义，当然也不是社会主义，它是社会生产力发展的表现形式；②社会主义之所以最终选择了市场经济，是“因为在当今世界，只有市场经济才能创造出高效的劳动生产率；”③④市场经济是风险经济，它对法人企业、劳动力所有者（个人）都是客观存在的。④“市场经济也是法制经济，市场经济国家必定是法制国家”；⑤⑥发展市场经济，必须建立现代市场经济体制，其基本要求是“实质性”地转换政府职能，“明确政府与企业各自的职能，互不侵权、越位”，“反对国家垄断，反对国家管制，摒弃无所不包的‘大计划’。”⑦其中心环节在于“重新塑造现代市场经济体制的微观经济主体。”⑧其关键是“尽快建立起以市场形成价格为主的价格机制”⑨，而要保证市场经济正常运行，一个重要的前提条

件是建立起必要的社会保障制度，社会承担起一定的共同抵御风险责任，以缓解市场经济的风险；同时以法治经济。建立现代市场经济体制，摒弃无所不包的国家计划，企业享有充分的经营自主权，并不是说不要经济秩序。“现代市场经济的健康运转必须以建立在市场经济基础上的现代经济法规为基本保障，依法而不是依人治经济”，⑩因为，“以企业自由为基础的经济民主和以法制为规范的经济秩序是现代市场经济体制的两大支柱”。⑪由于计划经济体制不能使国家繁荣、人民富裕，我们通过艰难的探索终于重新选择了市场经济，中国从传统的计划经济体制最终走向了现代市场经济体制这种最为普遍的（但不是唯一的）经济组织形式。“我们坚信，社会主义最终选择市场经济是一明智和正确的选择！市场经济是走向富裕之路，走向繁荣之路”！⑫

注释：

①②③④⑤⑥⑦⑧曹阳：《历史的选择——市场经济发展史》，华中师范大学出版社1993年版，第226、230、230、228、229、231、231、231页。

（责任编辑 刘传江）

（上接第78页）审计目标提供了可能。同时，随着这种审计方式的深入发展，审计科学中专门用于企业内部控制部分的理论和方法大大丰富起来。尽管建立内部控制系统是管理部门的主要职责，但审计人员有责任对其是否完善进行评价。从而，又有效地促进了内部控制系统的建立和完善。

第三，统计抽样技术的推动。由于企业规模的不断扩大和经济业务量的日益增加，19世纪末英国首先使用了经验判断抽样审计。40年代末，统计抽样技术开始萌芽，进入70年代后，统计抽样技术在审计工作中已

得到广泛的应用。而企业内部控制系统是否健全与可靠已经成为能否成功地应用抽样技术的先决条件。如果企业内部控制愈健全，经济业务处理就愈合理，会计记录就愈可靠，那么，样本的抽取也就愈少，就可以根据少量的样本对全部经济业务事项作出评价。如果内部控制系统不健全，那么，存在的控制风险就愈大而审计风险也就愈高，因此，审计人员就要相应扩大抽查范围和增加样本量，以减少这种风险避免引起法律责任。

（责任编辑 余玉苗）