

上市公司整合审计研究发展综述

王爱华 刘扬

(山东科技大学经济管理学院 青岛 266510 山东科技大学研究生院 青岛 266510)

【摘要】 将财务报表审计与内部控制审计进行整合是当前内部控制审计的主要形式和普遍方法,对于降低审计成本、提高审计质量、控制审计风险具有十分重要的意义。本文通过分析以美国为代表的西方发达国家整合审计研究成果与我国近年来整合审计的发展情况,阐述财务报表与内部控制整合审计的理论依据。

【关键词】 整合审计 财务报表审计 内部控制审计

一、研究背景

将财务报表审计与内部控制审计进行整合是当前内部控制审计的主要形式和普遍方法,对于降低审计成本、提高审计质量、控制审计风险具有十分重要的意义。事实上,在以美国、日本、欧盟为代表的发达国家和经济体,大多数会计师事务所已将整合审计作为其进行财务报表审计和财务报告内控审计的首选方案。一方面,《萨班斯—奥克斯利法案》第404条款(SEC,2002)、AS2(2004)、AS5(2007)、《小型上市公司内部控制审计指引》(2009)、《内部控制整合审计实务经验》(2009)相继公布,构建了财务报表与内部控制整合审计的基本理论框架和准则体系,对改善美国公司治理、防范经营风险、保护社会公众利益产生了积极作用。另一方面,以“四大”为代表的大型会计师事务所充分利用对美国企业的审计实践,开展整合审计案例研究、调查分析与实证检验,并在执业过程中总结出符合整合审计环境与实际需要的审计程序与方法,在降低审计成本、提高审计效率效果的同时,推动了美国整合审计理论的完善与审计技术和方法的创新。

我国对财务报表审计和内部控制审计进行了单独的法律、准则规范,并颁布了《中国注册会计师审计准则》(2006)与《企业内部控制基本规范》(2008)、《企业内部控制审计指引》(2010),以分别指导注册会计师开展财务报表审计与内部控制审计,推动我国审计迈向一个新阶段。审计实践表明,无论从会计师事务所降低审计成本、更“经济”地完成审计目标的角度出发,还是从推进风险导向审计与建立在风险评估基础上的内部控制审计在理念和方法上的一致性出发,我国已具备进行内部控制与财务报表整合审计的切实必要性和现实可行性。

中注协于2011年8月29日发布《企业内部控制审计指南(征求意见稿)》,该指南是在整合审计的框架下制定的,主要借鉴了美国AS5的相关内容,充分体现了我国内部控制审计准则与国际准则的趋同,为将财务报表审计与内部控制审计进行有机整合提出指南,标志着我国资本市场财务报表审计与内部控制审计整合时代的到来。

但是在我国,整合审计的发展尚处于起步阶段,理论与实践的研究均亟待完善。根据这一实际情况,为推进我国整合审计更好地发展,本文拟通过分析以美国为代表的西方发达国家整合审计研究成果与我国近年来整合审计实践,为我国开展财务报表与内部控制整合审计提供理论依据。

二、财务报表审计与内部控制审计的关系研究

虽然财务报表审计与财务报告内部控制审计两者存在区别,但两者在重大错报风险评估、确定重要账户和相关认定、了解和测试内部控制采用的基本审计方法等方面存在相同点。这些共同点不仅是整合审计产生和发展的基础,而且为注册会计师实施整合审计提供了理论依据。

1. 国外研究。早在SOX404(b)与AS2颁布之初,PCAOB委员、美国学者Charlotte Bahin(2004)就指出,PCAOB正在研究如何解决美国证券交易委员会(SEC)监管(指SOX404条款)与公众公司会计监管委员会标准(这里指AS2)间存在的差异以及内部控制强制性审计要求同美国上市公司与相关第三方服务机构(会计师事务所)需求、期望之间的冲突和矛盾,而最根本的解决途径在于——制定整合财务报表审计与内部控制审计的准则或标准。

Michael S.Goldstein(2004)通过对美国财务报表审计与内部控制审计整合实践的研究,概述了财务报告内部控制审计的基本流程,包括整合审计的目标、进行控制测试、评价控制的有效性等。

Colleen Layther(2004)通过详细分析财务报表审计与内部控制审计之间的区别和联系后指出,PCAOB发布的AS2准则将财务报表审计与内部控制审计割裂开来,这种做法不妥,因为它不符合SOX法案的基本原则和最终目标,应由一个“将财务报表与内部控制审计予以整合进行”的准则来取代。他还指出,PCAOB可以对上市公司的所有重大方面的内部控制进行审查,但审计准则要求注册会计师发表两种意见这一规定是不恰当的。

Abraham D.Akresh(2009)则以审计风险模型为切入点,对财务报表审计与内部控制审计进行比较分析。无论是财务报

表审计还是内部控制审计均建立在现代风险导向审计的基础上,并依据审计风险模型对审计对象进行了解、风险评估,为进一步实施审计程序提供依据。而财务报表审计风险模型与内部控制审计风险模型的不可分割决定了两者在审计目标、审计计划、审计流程和审计程序 and 具体审计方法等方面相互印证、不可分割。

以上研究充分证明,将财务报表审计与内部控制审计相结合具有充分的必要性与可行性,现代审计正进入整合审计的全新时代。

2. 国内研究。我国内部控制审计最早始于对内部控制的审核,这为我国学者研究财务报表审计与内部控制审计的关系打开了思路。目前学术界有不少学者均是通过内部控制审核来研究财务报表与内部控制整合审计的。

吴文军(2001)对内部控制审核与传统的会计报表审计的关系作如下论述:独立审计的业务范围从财务报表鉴证延伸到内部控制报告鉴证的根本原因在于管理层责任的变化;内部控制审核是对过程或流程的审查,而财务报表审计是对结果的审查,因此基于信号传递理论,内部控制审核必然会对财务报表审计产生一定的影响。

张龙平、朱锦余(2002)研究认为,评价企业内部控制有效性并出具鉴证报告是我国注册会计师的一项新业务。他们从审计基本原理角度阐述了内部控制审核与财务报表审计的关系,并指出了二者整合的发展方向。

肖强(2003)论述了内部控制评价在财务报表审计中的作用,指出注册会计师评价内部控制的有效性有助于选择恰当的审计程序,确定审计程序的性质、时间、范围,这些都有利于提高审计效率。此外,健全的内部控制,可以保证审计测试的质量、降低审计风险。

毛敏(2006)研究 PCAOB 发布的 AS2 后指出:将财务报表审计与财务报告内部控制审计结合起来,形成一种新的审计模式即整合审计,其优点是显而易见的,因为它可以同时实现双重审计目标。而且审计人员还可通过执行财务报表审计的实质性程序来检查内部控制是否有效,也可利用内部控制审计结论来帮助审计人员更好地实施实质性程序。

孙银刚(2008)指出,根据审计的范围、重点及方法,内部控制审计既可以作为独立的审计业务,又可以作为财务报表审计业务中一个程序或环节,以提高审计工作效率和质量,降低审计成本和审计风险。

三、财务报表与内部控制整合审计的审计环境研究

1. 国外研究。审计模式、审计方法的改进与审计环境的变化有密切的关系。整合审计这一新的审计模式正是在上市公司财务报表审计与内部控制审计环境发生变化的条件下产生的。在以美国为代表的发达国家,对整合审计环境的研究主要集中在“强制性内部控制审计监管模式下,上市公司财务信息披露成本”、“会计师事务所执行内部控制审计准则的额外成本”以及“审计风险”三个方面。

(1)上市公司财务信息披露成本研究。虽然 SOX404(b)与 AS2 在改善美国公司治理、防范经营风险、保护社会公众

利益等方面产生了积极作用,但也因其引发的巨大成本而在美国引起了极大的争议。

安永会计师事务所(2005)、Patrick O'Brien(2006)关注 SOX404(b)的合规性成本。安永在 2004 年 1 月至 2005 年 9 月对上市公司对 SOX 404(b)的计划费用与实际费用前后四次进行了调查,其中第四份调查报告(2005)显示:在调查的 255 家上市公司中,94%的公司管理者认为执行 SOX404(b)的成本远超出其带来的收益,且第一年的实际费用远远高于计划,255 家上市公司的平均合规性成本为 436 万美元。

Raghunandan K.等(2006)对上市公司执行 SOX404(b)与 AS2 的额外成本费用进行调查,结果显示,实施准则后的第一年(2004 年)样本公司平均审计费用比 2003 会计年度高 86%。此外,调查还发现审计费用与内部控制重要性缺陷之间的关系并不敏感,也就是说,新审计准则实施后,大部分上市公司的审计费用明显增加,而财务报告信息质量和内部控制有效性并未发生显著变化。Mitch Deacon(2008)进行了一项针对小规模上市公司或公开上市发行少于 7 500 万美元的公司的合规成本研究,结果发现,SOX404 会给中小企业造成额外的合规性成本,从而影响其成长性,故应针对小企业另设内部控制准则。

(2)注册会计师的审计成本、审计风险研究。Michael S. Goldstein(2004)和 Linda L. Griggs(2004)研究后认为,AS2 中审计人员关于财务报告内部控制审计的目标是基于管理层的内部控制自我对财务报告内部控制的有效性发表审计意见,其要求注册会计师就被审计单位财务报告内部控制的有效性形成自己的意见,而不能仅仅依赖管理层对内部控制的评价情况。财务报告内部控制审计的主要步骤包括:制定审计计划;评估管理层的风险评价过程;了解财务报告内部控制;测试和评价内部控制设计的有效性;测试和评价内部控制执行的有效性;形成审计意见。

Evelyn R. Patterson(2007)构建基于被审计单位战略的风险审计模型,当注册会计师使用这一模型识别出管理当局可能存在舞弊的信息时,控制测试对项目组来说是最优选择,并得出“由于执行 SOX404(b)使审计风险增加”的结论。

2007 年 PCAOB 以财务报告内部控制审计新标准 AS5 取代 AS2,第一次对整合审计进行了详细阐述,以期使每一名注册会计师树立风险导向审计观念,将审计资源集中于高风险领域,并尽量减少不必要的审计程序以降低审计成本。

安永(2008)通过一项调查发现,注册会计师与上市公司管理人员均认同执行 AS5 第二年的审计成本将下降 46%,其中两项审计工作将更好地整合是一个主要原因。

CAQ(2009)指出财务报表审计与内部控制审计由同一家会计师事务所整合进行会提高审计效果和效率,降低审计成本,减少重复劳动,避免审计判断出现不一致。与此同时,两项审计工作由同一家会计师事务所整合进行并不会影响审计独立性,因为会计师事务所需同时对两个审计意见都承担责任,不存在为了确保得到一项业务而牺牲另一项业务的审计独立性问题,这一点与管理咨询业务和审计业务之间存在独

立性冲突的情况不同。

2. 国内研究。与西方学者从“强制性内部控制审计监管模式下,上市公司财务信息披露成本”、“会计师事务所执行内部控制审计准则的额外成本”以及“审计风险”三个方面了解整合审计环境不同,我国对整合审计环境的关注程度则相对不足,且大都集中在“强制性内部控制审计的成本负担”方面,缺乏对整合审计过程和细节的关注。另外,由于我国审计准则的制定大都由官方主导,会计师事务所在这一过程中不具备话语权(这与发达国家大型会计师事务所在准则制定过程中扮演重要角色明显不同),加之科研能力和创新意识不足,故出现我国审计理论界与实务界难以融合的尴尬局面。

孟焰、张军(2010)研究后认为,虽然 SOX404(b)有利于提升投资者信心、保护中小投资者利益、提高财务报告质量、提升公司治理水平,但 SOX404(b)实施的高成本同样招致资本市场的诸多批评,因此对审计成本的考虑是进行整合审计制度研究的重要驱动力。

刘晓婧、杨有红(2006)认为,虽然在传统财务报表审计中要求对被审计单位的内部控制进行评价和测试,并以此制定相应的审计程序,然而就我国审计行业目前状况而言,大部分注册会计师将内部控制测试看做“走过场”,并未真正重视。由此一来,许多注册会计师只会教条地遵循内部控制审计具体规则,无法把握风险导向的审计理念和审计重点,其制订的审计程序重复、繁琐,不仅难以识别重大缺陷,也浪费了审计资源,最终使审计成本增加,审计效率降低。

对于我国上市公司而言,每年的财务报表审计费用已经给企业造成巨大的负担,而内部控制审计的强制性要求更使盈利不佳的企业不堪重负,因此降低审计成本成为上市公司的共同诉求。也正是由于上市公司一时难以承担高昂的审计成本,我国《企业内部控制基本规范》施行时间一再被延迟。在这种审计环境下,进行财务报表与内部控制整合审计,在提高审计效率效果、保证审计质量的同时,尽可能多地减少审计成本,成为上市公司与会计师事务所的首选。

四、财务报表审计与内部控制审计整合的理论基础研究

1. 国外研究。国外学者对整合审计理论基础的研究是随着各国审计准则以及相关指引、指南的发展而不断扩展、完善的,而审计准则中对整合审计目标、流程、计划、程序和方法等方面的规定则构成了整合审计的基本理论框架。

(1) 美国。

一是 SOX404——《萨班斯—奥克斯利法案》404 条款。美国将财务报表审计与内部控制审计进行整合的审计思路最早可追溯到 2002 年颁布的 SOX 法案,其中的 404 条款首次要求上市公司应聘请外部审计师就管理层对财务报告相关内部控制的声明提供审计。然而,SOX 404 仅对上市公司内部控制信息披露赋予严厉的法律后果,却并未对注册会计师执行内部控制审计提供更为具体、可操作的指导。事实上,更多的上市公司出于对交易成本的考虑,大都倾向于由本年度承接财务报表审计业务的同一注册会计师(或事务所、项目组)进行内部控制审计。然而,在严厉的外部监管环境与高昂的违约

成本下,注册会计师需要对内部控制进行反复了解、测试(财务报表审计与内部控制审计独立进行,无论是否重复),浪费大量的审计资源,仍无法达到预期使用者对内部控制信息质量的要求(Phen Barfas, 2003)。

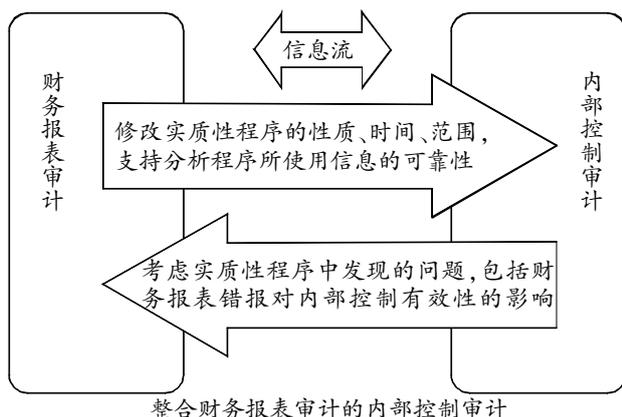
二是 AS2 与 AS5。为指导注册会计师进行内部控制审计业务,PCAOB 于 2004 年 3 月 9 号发布了第 2 号审计准则——《配合财务报表审计的内部控制审计》。在 AS2 中,内部控制审计与财务报表审计之间的关系被界定为“配合、协同”(in Conjunction with)。AS2 对内部控制审计做出了具体、详尽的规定,明确指出注册会计师需要在实施财务报表审计的同时进行内部控制审计。

但是,如同 SOX 40 一样,上市公司批判 AS2 造成了昂贵的审计费用,而注册会计师则对 AS2 中复杂繁琐的审计程序持保留意见。针对这一问题,PCAOB 于 2007 年 6 月发布 AS5——《第 5 号审计准则——整合财务报表审计的财务报告内部控制审计》,整合审计(Integrated Auditing)第一次以审计专业术语出现。新准则取代原有的 AS2,并对原有审计理论与方法进行重大调整,主要表现在以下几个方面:①注册会计师应将内部控制审计与财务报表审计进行整合,以降低审计成本、提高审计效率;②强调应按照风险导向原则采用自上而下的方法,将审计重点放在重大内部控制事件上;③豁免注册会计师对管理层《内部控制自我评价报告》的责任,仅需要对与财务报告相关的内部控制发表审计意见;④注册会计师可以利用其他人员的工作结果,以减少重复程序;⑤修订部分定义与指标;⑥对中小企业的内部控制审计做特殊规定,要求注册会计师在计划及执行内部控制审计时,应评估被审计单位的规模及其复杂性。整合审计的出现对美国审计行业产生了重要影响,并被大部分注册会计师视为“内部控制审计实务中最有效的方法”。

三是其他规范性文件。2008 年底,以美国次贷危机为导火索的全球性金融危机爆发,雷曼兄弟等一大批具有世界影响力的金融、证券巨头的轰然倒下使各国政府主管部门开始对企业内部控制问题进行理性反思,并针对危机中普遍存在的社会信用恶化、市场监管缺失、风险管理失效、信息沟通不畅等问题,出台了一系列有关内部控制的公告文件,试图通过深化内部控制提升市场主体的风险防范能力和经营管理水平,尽早摆脱危机的阴影。在此背景下,2009 年 1 月 23 日,受美国证监会委托,PCAOB 对外公布了《小型上市公司内部控制审计指引》,专门指导注册会计师有区别、有重点地将整合审计应用于规模较小的上市公司。

美国审计质量中心(CAQ)是美国注册会计师协会下设的一个专业机构,它于 2009 年 2 月 9 日发布了《内部控制整合审计实务经验》,专门为从未从事过上市公司内部控制整合审计的会计师事务所提供指导,并在实证研究的基础上总结出整合审计 21 条有推广价值的经验。其中,“强化管理层与外部审计师的经常性沟通协调”、“充分利用企业内部控制自我评价结果”、“协调内部控制测试和财务报表实质性测试”、“利用外部专业团队的资源和知识”、“建立自上而下、风险导向的

审计体系”等条款对我国会计师事务所具有参考价值。其整合审计互动关系如下图所示：



(2)日本。2006年6月7日,日本国会通过被称为“日本萨班斯法案”的《金融商品交易法》,将对企业内部控制审计的要求列入法律。此后,日本审计准则制定机构企业会计审议会于2007年2月15日正式发布《财务报告控制的管理层评价与审计准则实施指引》,准则明确要求内部控制审计与财务报表审计协同进行,实施“一体化审计”,主要表现在以下几个方面:①利用内部控制有效性的相同证据来实施财务报表审计;②内部控制审计由承担该公司财务报表审计的同一审计主体(要求不仅是同一会计师事务所,而且是同一公认会计师);③通过内部控制审计所取得的审计证据在财务报表审计对内部控制评价时可以采用,而财务报表审计中所收集的审计证据也可以为内部控制审计所利用;④在财务报告内部控制因重大缺陷而失效时,依据审计准则进行财务报表审计时对内部控制可不进行测试。

2. 国内研究。

(1)《企业内部控制基本规范》与《企业内部控制审计指引》。我国《企业内部控制基本规范》规定:公司应于每个会计年度结束后四个月内将内部控制自我评价报告和注册会计师评价意见报送受聘审计的会计师事务所,与公司年度报告同时对外披露。但其并没有对注册会计师内部控制审计的程序、方法等具体内容作出规定。

为了规范注册会计师企业内部控制审计业务的开展,财政部等五部委于2010年4月发布包括《企业内部控制审计指引》在内的《企业内部控制规范指引》,从审计责任划分、审计范围、整合审计、利用被审计单位人员的工作、审计方法、评价控制缺陷以及审计报告出具七个方面如何做好内部控制审计业务提出明确要求并作出相关说明。

更重要的是,《企业内部控制审计指引》首次提出整合审计的审计思路,并在第五条规定:注册会计师可以单独进行内部控制审计,也可将内部控制审计与财务报表审计整合进行。在整合审计中,注册会计师应当对内部控制设计与运行的有效性进行测试,以同时实现下列目标:①获取充分、适当的证据,支持其在内部控制审计中对内部控制有效性发表的意见。②获取充分、适当的证据,支持其在财务报表审计中对控制风

险的评估结果。但《企业内部控制审计指引》还需进一步完善,因为它并未对整合审计的目标、流程、程序、方法等审计基本要素进行详细阐述,可操作性不强。

(2)《企业内部控制审计指引(征求意见稿)》。为进一步指导注册会计师开展整合审计,中注协于2011年8月29日发布《企业内部控制审计指引(征求意见稿)》,该指引是在将财务报表审计与内部控制审计进行整合审计的框架下制定的,主要借鉴了美国AS5的相关内容,同时吸收了国际上其他一些审计组织的先进经验,它为将财务报表审计与内部控制审计进行有机整合提出指南,标志着我国资本市场财务报表审计与内部控制审计整合时代的到来。

(3)其他规范性文件。财政部会计司《注册会计师审计是提升企业内控有效性的重要制度安排》、《全面提升企业经营管理水平的重要举措——财政部会计司司长刘玉廷解读〈企业内部控制配套指引〉》以及中国企业内部控制标准委员会组织翻译的一批有代表性的国外内部控制文献资料,包括上文提及的SOX404、AS2、AS5等,这些资料不仅为我国内部控制审计理论研究提供了指南,而且为理论工作者的研究提供了宝贵经验,对我国企业内部控制规范体系的完善与发展起到了极大的推动作用。

(4)国内学者相关研究。整合审计在我国仅有不足两年时间,对其研究还处在起步阶段,更多是借鉴以美国为代表的发达国家的研究成果,主要对整合审计的可行性、必要性及整合审计基本要素如审计目标、审计计划、审计范围、审计程序与方法等基础理论进行分析,尚缺乏实证方面的研究。

袁宗舜、周洁(2009)对财务报表审计与财务报告内部控制审计进行了比较,指出两者的区别有以下四个方面:①审计内容及范围不同;②对内部控制有效性评价结论的准确程度要求不同;③对外部审计师的职业判断能力要求不同;④对外部审计师的责任要求不同。而两者的联系在于审计目标相同、审计程序基本一致、审计方法相同。

张龙平是我国最早研究整合审计的学者(张龙平、陈作习,2009),其在分析财务报表审计与内部控制审计进行整合的必要性和可行性的基础上,从审计目标、审计业务要素、审计计划、审计方法、审计证据等方面对两者的整合进行了深入研究,从而构建了我国整合审计的基本理论框架,为进一步完善整合审计理论奠定了坚实基础。但其研究并未对整合审计的具体业务流程进行阐述。

谢晓燕、张心灵(2009)采用比较研究的方法对整合审计进行研究,作者通过比较财务报表审计与财务报告内部控制审计二者之间的区别、联系后指出:我国内部控制审计准则的最佳选择是——对财务报表审计和企业内部控制审计进行整合。此外,作者还提出诸多对内部控制审计业务评价标准、内部控制审计指引以及应用指南等完善我国内部控制审计制度的建议。

在此基础上,谢晓燕等(2009)对整合审计的实施路线与要点展开讨论,指出整合审计的关键点在于整合审计目标、审计计划、审计实施与审计报告四个环节,其中审计实施是整合

审计的核心内容,又分为审计方法、审计程序、审计证据的整合。作者通过对整合审计关键整合点的详细阐述,为注册会计师在审计业务中使用整合审计方法提供了具体的、可操作性的建议,但其研究未能将整合审计理论与现有审计准则较好地结合起来,忽略了注册会计师的职业特点与我国审计行业发展现状,也没有对整合审计下的审计报告格式做出解释,故仍无法运用到我国上市公司审计中。

随后,谢晓燕(2010)在其博士论文中对整合审计报告阶段进行了详细研究,借鉴 AS5 论述了内部控制独立审计报告与整合审计报告,并在整合审计中增加对舞弊的考虑和审计实例分析。其研究成果对注册会计师实施整合审计具有重要的参考价值,标志着财务报表与内部控制整合审计的理论基础已基本具备。

此外,范锰杰、林枫(2011)以美国内部控制发展为研究背景,结合我国审计行业现实情况,从理论上论证实施整合审计的可能性与必要性,并提出开展整合审计业务时应注意的问题,为实证研究提供了借鉴。唐建华(2011)在讨论财务报表审计与内部控制审计“了解、测试内部控制”异同的基础上,对如何将两者有效结合做了讨论。

五、结论

财务报表审计与内部控制审计关系研究、整合审计环境研究以及理论基础研究是构成以美国为代表的西方发达国家与我国的整合审计研究的三个主要部分,三者相互影响、相互促进、共同发展,不断推进整合审计理论与实践的创新。从世界范围内来看,各国整合审计准则以及相关规范性文件的相继出台则标志着上市公司财务报表审计与内部控制审计整合时代已经到来。

我国对财务报表审计和内部控制审计进行了单独的法律、准则规范,并颁布了《中国注册会计师审计准则》与《企业内部控制基本规范》、《企业内部控制审计指引》,以分别指导注册会计师开展财务报表审计与内部控制审计,推动我国审计迈向一个新阶段。审计实践表明,无论从会计师事务所降低审计成本从而更“经济”地完成审计目标的角度出发,还是从推进风险导向审计与建立在风险评估基础上的内部控制审计在理念和方法上的一致性出发,我国已具备进行内部控制与财务报表整合审计的切实必要性和现实可行性。

财务报表审计与内部控制审计的整合不仅能满足我国上市公司减少审计费用开支的需要,更有助于注册会计师利用风险导向审计实现降低审计风险与提高审计效率的双重目标,故具有十分重要的现实意义和研究价值。2011年8月21日中注协发布的《企业内部控制审计指南(征求意见稿)》,便是在财务报表审计与内部控制审计的整合框架下,进一步规范了我国上市公司整合审计的目标、流程、计划、程序与方法以及其他审计要素,基本上形成了我国整合审计的理论基础。当然,相比美国、日本等西方发达国家,我国学者在财务报表审计与内部控制审计关系方面所做的研究还不够,理论结合实际研究整合审计的文献还较少,特别是缺乏实证研究和审计业务效果建议,故需要进一步完善和发展。

笔者认为,我国应学习和借鉴以美国、日本、欧盟为代表的发达国家的先进审计理论与审计方法,提高我国注册会计师整合审计理论知识、专业能力与执业水平,从而推动我国审计准则国际趋同步伐,增强我国审计行业的国际竞争力。同时,对整合审计而言,职业判断与风险意识对审计业务各个环节起着非常重要的作用,故应树立审计风险意识与职业怀疑精神,以在提高审计效率的同时使审计风险降至最低水平。另外,应根据我国上市公司审计的具体环境,对整合审计的目标、计划、流程、程序与方法进行调整,使整合审计真正符合我国资本市场环境的变化和信息使用者的客观需求,使其优越性得到真正、充分的发挥。

主要参考文献

1. Bahin C..PCAOB Adopts Internal Control Standards for Auditors.Community Banker,2004;8
2. Michael Romos 著.李海风译.如何遵循 SOX404 条款.北京:中国时代经济出版社,2007
3. Colleen L. J..The PCAOB Standard on Internal Control: What should Internal Auditors Expect.Internal Auditing,2004;5
4. Abraham D.Akresh.A Risk Model to Opine on Internal Control.. Accounting Horizons,2010;24
5. 吴文军. 略论内部控制审核与会计报表审计的关系.中国注册会计师,2001;12
6. 张龙平,朱锦余.关于注册会计师对内部控制评价的理论思考.审计研究,2002;2
7. 肖强.内部控制审计浅探.四川会计,2003;9
8. 毛敏.内部控制鉴证服务的中美比较.财会月刊(会计),2006;1
9. 孙银刚.《企业内部控制基本规范》施行探索——基于内部控制审计视角.消费导刊,2008;10
10. Raghunandan K.,Rama D..SOX Section 404 Material Weakness Disclosures and Audit Fees.Auditing,2006;5
11. Deacon M..SEC Study on Sarbanes-Oxley Expected Soon,Small Business Affected. Orange County Business Journal,2008;7
12. Goldstein S. M.PCAOB Issues Auditing Standard on Internal Control over Financial Reporting.Bank Accounting & Finance,2004;8
13. Griggs L.Audits of Internal Control over Financial Reporting:What Do They Mean? Insights,2004;4
14. 裘宗舜,周洁.美国财务报告内部控制审计的发展与启示——财务报告内部控制审计与财务报表审计的比较.财会月刊,2009;4
15. 张龙平,陈作习.财务报告内部控制审计与财务报表审计的整合研究(上).审计月刊,2009;5
16. 谢晓燕,张龙平,李晓红.我国上市公司整合审计研究.会计研究,2009;9
17. 范锰杰,林枫.对我国整合审计制度的思考.财会月刊,2011;4