

整合审计思路下的内部控制审计

——LB 股份公司内控整体层面审计分析

朱永祥^{1,2} 胡茜茜^{1,2}

(1.中南财经政法大学会计学院 武汉 430074 2.西南大学经济管理学院 重庆 400715)

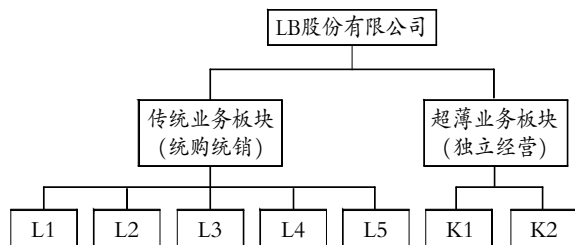
【摘要】 本文运用案例研究的方法,通过对 LB 股份有限公司内部控制(简称“内控”)审计过程的研究,分析了广大注册会计师关注的两个问题:如何将内控与财务报表进行整合审计;如何对内控的整体层面进行审计。以此为基础,界定了整合审计中内控审计与财务报表审计的关系,并给出了内控整体层面审计的思路。

【关键词】 内控审计 财务报表 整合审计

一、引言

2010年4月26日,财政部等五部委发布《企业内部控制审计指引》(以下简称《指引》),要求自2011年1月1日起在境内外同时上市的公司率先实施内控审计。且自2012年1月1日起,内控审计的范围扩大到在上海证券交易所、深圳证券交易所主板上市的公司。内控审计的范围是财务报告相关内控,具体包括:①企业为了合理保证财务报告及相关信息真实完整而设计和运行的内控;②用于保护资产安全的内控中与财务报告可靠性目标相关的控制。同时,由于内控审计与财务报表审计是既有区别又有联系的两项审计业务,《指引》及其实施意见要求进行二者的整合审计。

根据笔者接触的实践,广大CPA普遍存在两个困惑:①如何使得内控审计和财务报表审计有效整合;②CPA很少接触管理咨询工作,对于其所需要的综合逻辑判断普遍感觉困难,这就导致内控整体层面的审计成为难点。为此,下文以LB股份公司为案例,分析其基于整合审计的内控整体层面审计思路。LB公司系A+H上市的大型国有企业,按照证监会的要求2011年度必须接受内控审计。LB公司纳入合并财务报表的公司共有7家,其结构如下:



1. 上述下属子公司中,只有L4有当地股东参股,其他公司均系LB公司的全资子公司。

2. L1~L5系传统业务板块单元,由于该市场属过度竞争市场,整体效益不佳,故LB公司为整合资源,对传统业务板块采取统购、统销管理模式,该单元下属各个企业对产品质量和生产过程耗费等指标负责。

3. K1、K2系高端超薄业务单元,具有明显的技术优势,整体效益好,其中K1是LB公司的主要利润来源,故LB对其采取的是独立经营模式,通过股权进行控制。

二、整合审计的思路

对于LB公司而言,在财务报表审计过程中对内控的关注要点主要是:①风险评估过程中了解企业内控,以确定企业财务报表层面是否存在重大风险。②拟确信内控有效的基础上,只在认定层次安排实质性测试程序的范围、深度,和仅实施实质性程序并不能够提供认定层次充分、适当的审计证据,这两种特定情况下才需对内控运行进行测试。然而,内控审计要求对LB公司与财务报表相关的内控设计、执行的有效性发表审计意见,因此,其关注要点在于:①了解LB公司的财报相关内控。②对财务报表相关内控运行的有效性进行测试。

通过对比,我们发现在财务报表审计中主要是侧重对财务报表相关内控的了解,内控实施的有效性测试并非必然程序。而在内控审计中,对于所了解到的内控必须进行有效性测试。

针对LB公司与财务报表整体层面相关的内控,在财务报表审计中只需要通过访谈(询问)、观察、穿行测试进行,了解其设计是否有效,以满足风险评估的要求。而在内控审计中,将在此基础上考虑:①控制是否得到一贯有效的执行;②控制的精度是否足以约束、弥补、取代认定层面(流程)的控制。因此,内控审计中将独立安排对财务报表整体层面控制进行有效性测试,其测试结果直接用于支持内控的审计意见,同时可以对财务报表审计的风险评估起到辅助的印证作用。

按照整合审计的思路,内控和财务报表审计均需对内控的有效性进行测试,并且二者应当基于同样的重要性水平,其测试结论应当为两种审计所共享。如果在测试中识别出某项控制缺陷,一方面要评估其对内控审计意见的影响,另一方面还应当评价该项缺陷对财务报表审计中拟实施的实质性程序的范围和深度的影响。

三、整体层面审计思路

(一)风险评估

基于前述整合审计思路,我们对LB公司进行了初步风险评估,并关注到LB公司2011年度发生的下列重大事项:①实际控制人发生重大变动,公司大股东LB集团公司整体并入央企中国XX集团公司;②下属子公司(L4)因设备老化和脱硫技术改造无法进行而导致两条生产线停产;③LB公司董事会成员和总经理发生变动,公司及子公司管理层人员变动较大;④LB公司进行了大量人员分流,分流人员占原企业人员的47%。

笔者认为上述事项将在以下方面影响LB公司财务报表的整体风险:①实际控制人的变动将导致关联方发生重大变化,关联方交易认定和披露风险增加;②生产线停产导致重大非常规性事项发生,相关会计处理的确认基础发生改变,并且在资产剥离过程中存在潜在的舞弊风险;③治理层和管理层发生变动,导致治理层和管理层对内控的关注程度以及治理层的参与程度均发生变化,控制环境存在较大潜在风险。④人员分流对LB的人力资源状况造成重大影响,相关关键控制岗位是否存在,控制人是否具有胜任能力均存在疑问,控制环境存在较大风险。

(二)识别和了解整体层面的控制程序

1. LB公司的控制环境因素,具体包括:①LB新治理层和管理层对胜任能力(财务相关岗位)的要求和重视程度;②组织结构的调整与授权分配(不相容职务的分离)是否合理;③新人力资源政策能否保证关键岗位的设置合理、关键人员不流失、在岗人员具有胜任能力;④新治理层的组成和运作方式是否符合相关法律、法规(还需关注董事会下设的各个专业委员会),治理层与管理层之间如何划分权限;⑤治理层、管理层采取什么样的方式监控财务报告的生成过程;⑥内部审计如何开展,并向董事会报告。

2. 凌驾风险的控制,具体包括:①针对重大的异常交易是否设计并有效运行了控制程序(尤其关注L4公司的停产和资产处置);②关联方的界定和交易控制程序是否得到有效改进和执行;③治理层和管理层对于决定财务报表基础的会计政策和会计估计是否实施了有效的评估、沟通和决策程序;④管理层和治理层的薪酬确定程序是否合理、薪酬考核程序是否客观,相关财务指标如何与之关联,是否存在不切实际的目标以产生机会主义行为;⑤治理层对管理层经营情况的监督程序是否有效。

3. 财务报表相关信息的传递控制,具体包括:①LB公司及其下属子公司的财务报表编制流程;②LB公司会计政策的选择与运用程序;③总分类账中会计分录的编制、批准和处理程序;④财务报表的调整程序;⑤财务报表的编制与审批程序;⑥财务信息系统运行程序;⑦管理层与治理层对财务报表相关流程的监督程序;⑧合并范围的确定与合并财务报表的编制程序。

4. 内部监督控制程序,具体包括:①定期进行经营活动的分析,以复核相关运营成果的准确可靠;②定期进行预算执

行与成本控制分析;③由独立部门组织定期实物监盘程序,以确保财务系统中所记载数据和实物资产的统计数据得到核对监督;④审计委员会的运作及其对内部审计部门工作的引导;⑤董事会的内控自我评价报告及其形成过程(关注自评报告形成的依据)。

5. 风险评估控制程序,具体包括:①LB公司风险管理委员会的工作程序;②查阅LB公司的风险管理矩阵、剩余风险排序清单,分析其中是否包括对财务报告有重大影响的风险分析;③查阅LB公司的风险预警指标和风险应对措施。

根据证监会要求的重要子公司定量判断标准,我们确定本次内控审计的重点是LB公司本部和K1、K2公司。L1~L5公司系采取统购统销模式管理的同质企业,因此,重点关注有异常事项(停产处置)发生的L4和资产规模最大的L1。另外,由于LB采取两种不同管控模式,所以,针对K1、K2两家公司需重新按上述内容了解其整体层面的内控,而L1~L5只需要在LB公司统一了解其整体层面控制程序。

(三)测试整体层面的内控

LB公司整体层面内控测试的目的是:①整体层面的主要风险点是否均有与之对应的控制程序(重点关注是否存在没有对应控制程序的风险点);②对应的控制程序是否能够在制度设计上有效防范风险;③对应的控制程序是否在被审计单位得到一贯有效执行。为此,LB公司整体层面内控测试的步骤分为:

1. 整体层面风险点对应排查,其对应工作底稿设计如下:

编号	风险点描述	Y/N(是否有对应控制措施)	相关控制措施描述(如有)	控制性质(人工、自动化等)	控制频率
.....

2. 对应控制措施的设计有效性分析、测试,其对应工作底稿设计如下:

编号	控制措施描述	审计程序	工作底稿索引	设计有效(Y/N)	控制执行人的胜任能力和专业背景	设计有效评价中是否实施控制运行有效性测试(Y/N)
.....

3. 对应控制措施的运行有效性测试。首先,根据对应风险点控制设计的有效性和精度水平的不同要求(整体层面的不同控制点要分别达到:指引、减少或者替代流程层面控制,因而有不同的精度要求),评价与控制相关的风险。然后,再考虑设计控制的性质、控制频率,按照审计准则和《指引》及其实施意见的要求,选择样本量。其对应工作底稿设计如下:

编号	内控描述	与内控相关的风险	设施的审计程序	样本量	工作底稿索引	运行有效(Y/N)
.....

【注】本文为2012年度中央高校基本科研专项资金项目(编号:SWU1209383)的阶段性成果。

主要参考文献

张雪芬.关于企业环境审计的几个问题.审计研究,2001;5