

学校编码: 10384

分类号 _____ 密级 _____

学号: X2006157125

UDC _____

厦门大学

硕士学位论文

企业内部控制审计相关规范初探

Research on Internal Control Audit Standard

叶钦华

指导教师姓名: 曾铁兵教授

专业名称: 会计硕士(MPAcc)

论文提交日期: 2011年 月

论文答辩日期: 2011年 月

学位授予日期: 2011年 月

答辩委员会主席: _____

评阅人: _____

2011年 月

厦门大学学位论文原创性声明

本人呈交的学位论文是本人在导师指导下,独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考其他个人或集体已经发表的研究成果,均在文中以适当方式明确标明,并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范(试行)》。

另外,该学位论文为()课题(组)的研究成果,获得()课题(组)经费或实验室的资助,在()实验室完成。(请在以上括号内填写课题或课题组负责人或实验室名称,未有此项声明内容的,可以不作特别声明。)

声明人(签名):

年 月 日

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

1. 经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，
于 年 月 日解密，解密后适用上述授权。

2. 不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：

年 月 日

厦门大学博硕士学位论文摘要库

论文摘要

国内外一系列公司财务报表舞弊事件发生后，人们越来越认识到健全有效的内部控制对于预防舞弊事件的发生起着至关重要的作用。2008年5月和2010年4月，我国财政部会同证监会、审计署、银监会、保监会先后发布了《企业内部控制基本规范》和《企业内部控制配套指引》，在基本建成我国企业内控规范体系的同时，确立了企业内控有效性的自我评价制度和注册会计师审计制度。随着我国法律法规对上市公司内部控制建设提出新要求，聘请注册会计师对企业内部控制进行审计成为保证内部控制有效实施的制度安排。

本文共分为五部分：第一部分为前言，主要介绍了本文的写作背景、主要贡献和不足之处；第二部分为第一章，概述了内部控制审计的含义，并结合实际工作体会，将与内控审计相关概念关系进行厘定，以更清晰地界定本文的研究范围；第三部分为第二章，回顾了内部控制审计的演变过程，就美国财务报告内控审计制度演变的基本特征进行总结，并由此引出对我国内控审计制度变迁的介绍与思考，同时就我国内控审计制度变迁与国际各国（如美国、英国及欧盟等国家）存在的实质差异进行了阐述，求同存异，为下一步比较分析提供研究基础；第四部分为第三章，鉴于美国在内部控制审计方面的有益经验，以PCAOB第5号审计准则及其对于小型公众公司的审计指南为蓝本，结合我国刚刚颁布的《企业内部控制审计指引》，简要介绍了中美内部控制审计相关规范的内容和框架，并在此基础上，从鉴证的范围、鉴证的标准、鉴证的时间界定、整合审计方法和审计报告等方面进行比较研究，结合我国实际情况以及理论界的相关建议，引申思考我国下一步推行内部控制审计的相关考虑；第五部分为第四章，基于我国企业内部控制及注册会计师行业现状，分别从监管部门角度、上市公司角度和会计师事务所角度提出我国下一步推行实施内控审计制度的现实考虑。

本文的主要贡献：通过回顾内部控制审计演变过程，梳理我国内控审计制度形成过程以及自身特征，在此基础上借鉴美国在内部控制审计方面的有益经验，以PCAOB第5号审计准则及其对于小型公众公司的指引为蓝本，结合我国《企业内部控制审计指引》内容以及理论界的相关建议，分别从监管部门角度、上市公

司角度和会计师事务所角度,对我国下一阶段实施企业内控注册会计师审计制度提出现实考虑,以期保障企业内控注册会计师审计制度的顺利实施。

本文的不足之处:由于笔者从事的是财务报表审计工作,缺乏内部控制审计的实际工作经验,仅能从理论的角度,采用比较研究的方法,来提出相关的意见和改进建议。具体内容的可行性还有待指引实施后的实践检验。

关键词: 内部控制审计; 比较研究; 整合审计

厦门大学博硕士论文摘要库

Abstract

After a series of financial statements fraud at home and abroad, People increasingly recognize that perfect effective internal control to prevent fraud events play a crucial role. May 2008 and April 2010, China's Ministry of Finance, Securities and regulatory Commission, the Audit Commission, China Banking Regulatory Commission, China Insurance Regulatory Commission has issued the "Basic Standard for Enterprise Internal Control " and " The enterprise internal control supporting guidelines", Basically completed the system of internal control and at the same time established a self-evaluation system of the effectiveness of corporate internal control and CPA audit system. As China's legal construction of the internal control of listed companies made new demands on enterprises to employ CPA to audit the internal control as to ensure the effective implementation .

This article is divided into 5 parts: introduction describes the background of writing this article, the main contributions and shortcomings; Chapter I Overview the meaning of the internal control audit, combined with practical work experience, clarify the concept associated with the internal control in order to more clearly define the scope of this study; Chapter II reviews the evolution of the internal control audit, summarize the basic characteristics of the evolution of Internal audit of the U.S. financial reporting system, and thus leads to introduce and thinking of the changes of China's internal audit system, While China's internal control audit system vicissitude and the international countries (like the United States, Britain and the European Union and the essence of state) exist differences were introduced, seek common ground while reserving differences, to provide research for the next step based on comparative analysis; Chapter III in view of the United States in the internal control auditing useful experience, we regard PCAOB Auditing Standards No. 5, and for a small public company audit guide as the simple, combined with our recently issued the "Guidelines for Audit Of Internal Control", Briefly introduced the related standard sino-us internal control auditing the content and framework; On this basis, the range

from attestation, attestation standards, verification of the time defined, integrated audit approach and audit reports in areas such as comparative studies, Combined with the actual situation in our country and the relevant recommendations of the theoretical circle, thinking of the next step to implement extended Relevant to consider the audit of internal control; Chapter IV based on our internal control and status of the CPA profession, respectively, from regulators' perspective, Listed companies perspective and accounting firms to implement further the implementation of internal auditing system of the practical considerations.

The main contribution of this article: By reviewing the evolution of the internal control audit, combing the formation of internal auditing system of our country and its own characteristics, on this basis, draw the United States in the internal control audit of the helpful experience to PCAOB Auditing Standards No. 5 and its guidelines for small public companies Modeled in our country, "Internal Control Audit Guidelines" theory of community content and recommendations, respectively, from the regulatory perspective, Listed companies perspective and the perspective of accounting firms, the next phase of the implementation of internal control system in a realistic CPAs Audit consideration to protect the internal control system of CPA audit the smooth implementation.

Inadequacy of this: As the author is engaged in the audit of financial statements, lack of internal control audit of the practical work experience, only from a theoretical point of view, the use of comparative method, to make relevant comments and suggestions for improvement. The feasibility of specific content guidelines after the implementation has yet to be tested by practice.

Key Words: Internal Control Audit; Comparative Study; Integrated Auditing

目 录

前 言.....	1
一、 本文的研究背景.....	1
二、 本文的主要内容、意义及局限性.....	2
第一章 内部控制审计概述.....	4
第一节 内部控制审计的含义.....	4
第二节 内部控制审计与相关概念关系的厘定.....	6
第三节 我国内部控制体系的逻辑关系.....	9
第二章 内部控制审计的演变过程.....	12
第一节 美国内部控制审计的历史演变.....	12
第二节 我国内部控制审计的制度变迁.....	20
第三章 中美内部控制审计相关规范比较与分析.....	26
第一节 PCAOB 第 5 号审计准则.....	26
第二节 PCAOB 第 5 号审计准则的小型公众公司审计师指南.....	32
第三节 《企业内部控制审计指引》.....	35
第四节 内部控制审计准则的比较分析.....	42
第四章 对实施内部控制审计的现实考虑.....	57
第一节 对监管部门的现实考虑.....	57
第二节 对上市公司的现实考虑.....	61
第三节 对会计师事务所的现实考虑.....	63
参考文献.....	67
后 记.....	70

厦门大学博硕士学位论文摘要库

Contents

Foreword	1
I、 The background of this research	1
II、 The main content, significance and limitations of this research.....	2
1 Summary for the Audit of Internal Control	4
1.1 The meaning of the Audit of Internal Control.....	4
1.2 The relationship between the Audit of Internal Control and other related concepts.....	6
1.3 The logic of the Internal Control system.....	9
2 The evolution of the Audit Of Internal Control	12
2.1 The evolution of the Audit Of Internal Control in American.....	12
2.2 The chang of the Audit of Internal Control system in China.....	20
3 The Comparison and Analysis about Specifications of the Audit of Internal Control between China and American.....	26
3.1 Auditing Standards No. 5 ,PCAOB.....	26
3.2 The Guidelines for Small Public Company Auditors of Auditing Standards No. 5, PCAOB.....	32
3.3 Guidelines for Audit Of Enterprise Internal Control	35
3.4 The Comparison and Analysis of the Audit Of Internal Control Standards	42
4 Considerations about implementation of the Audit of Internal Control	57
4.1 Considerations from the regulatory authorities.....	57
4.2 Considerations from the listed companies.....	61
4.3 Considerations from the Certified Public Accountants.....	63
References.....	67
Postscript.....	70

厦门大学博硕士学位论文摘要库

前言

一、 本文的研究背景

20 世纪初，安然、世通等财务报表舞弊案件的发生，严重冲击了美国乃至国际资本市场的正常秩序。诸多研究显示，内部控制存在缺陷是导致企业经营失败并最终铤而走险、欺骗投资者和社会公众的重要原因。为此，许多国家先后通过立法强化企业内部控制。2002 年 7 月 30 日，美国国会出台了公司改革法案（《萨班斯—奥克斯利法案》，简称“萨班斯法案”或“SOX”）。2004 年 11 月，香港联交所发布了《企业管治常规守则》。2005 年 6 月 23 日，韩国内部会计控制系统协会发布了《内部会计控制系统规范》。2006 年 7 月日本国会通过了《金融商品交易法案》。上述立法的一个共同点就是，从制度安排上要求上市公司管理层强化内部控制的法律责任，并要求上市公司及外部审计师对公司财务报告内部控制系统有效性发表意见。

从我国内部控制立法情况来看，1999 年修订《会计法》、2001 年发布《内部会计控制规范——基本规范》以来，审计署、国资委、证监会、银监会、保监会以及上海、深圳证券交易所等政府部门和单位都相继从不同角度对加强内部控制提出要求，但这些内控规定主要着眼于会计控制。随着市场经济的发展和外部环境的变化，“银广夏事件”、“郑百文事件”、“中航油巨亏事件”、“中信泰富衍生品投资失败事件”等触目惊心的案件的出现，说明单纯依赖会计控制已难以应对企业面对的市场风险，会计控制必须向风险控制发展，也说明各监管部门之间的内控要求也有待于进一步协调，以便为进行内部控制自我评估和外部评价提供统一标准。

2006 年 7 月 15 日，财政部、国资委、证监会、审计署、银监会、保监会等部门联合发起成立企业内部控制标准委员会，旨在研究、制定一套具有统一性、公认性和科学性的企业内部控制规范；2008 年 5 月 22 日，财政部、证监会、审计署、银监会及保监会等五部委联合发布《企业内部控制基本规范》（以下简称《基本规范》）。这标志着我国企业内部控制规范建设取得了重大突破，是我国企业内部控制建设的一个重要里程碑。《基本规范》自 2009 年 7 月 1 日起首先在上市公司范围内施行，鼓励非上市的其他大中型企业执行。同时，《企业内部控制

评价指引》、《企业内部控制应用指引》、《企业内部控制鉴证指引》（征求意见稿）也一并公布，公开征求意见。

经过近两年的调研和反复征求意见，2010年4月15日，财政部会同证监会、审计署、银监会、保监会制定了《企业内部控制应用指引第1号—组织架构》等18项应用指引以及《企业内部控制评价指引》、《企业内部控制审计指引》（以下简称《企业内部控制配套指引》）。至此，我国以《基本规范》为统领，以应用指引、评价指引和审计指引等配套指引为补充的企业内部控制标准体系正式形成。

《企业内部控制配套指引》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；在此基础上，择机在中小板和创业板上市公司施行，并鼓励非上市大中型企业提前执行。执行《基本规范》及《企业内部控制配套指引》的上市公司和非上市大中型企业，应当对内部控制的有效性进行自我评价，披露年度自我评价报告，同时应当聘请会计师事务所对财务报告内部控制的有效性进行审计并出具审计报告。

以上介绍显示，实施企业内部控制注册会计师审计在我国作为新的制度安排已然应运而生。那么，注册会计师如何对内部控制有效性进行审计，实现合理保证的目标，向社会公众披露真实可靠的财务报告信息，也就成为值得研究的问题。

二、 本文的主要内容、意义及局限性

国内外一系列公司财务报表舞弊事件发生后，人们认识到健全有效的内部控制对预防舞弊事件的发生起着至关重要的作用。随着我国法律法规对上市公司内部控制建设提出新要求，聘请注册会计师对企业内部控制进行审计成为保证内部控制有效性的关键环节。《企业内部控制审计指引》（以下简称《审计指引》或《指引》）的出台，意味着我国内部控制审计向前迈出了历史性的一大步。

从《企业内部控制审计指引》的内容来看，基本借鉴了美国公众公司会计监督委员会（Public Company Accounting Oversight Board，简称PCAOB）的第5号审计准则关于财务报告内部控制审计的内容，但其审计目标、范围定位于广义的内部控制，较美国财务报告内控审计范围更广，对企业和注册会计师的要求更严格。

从内控审计实施的情况来看，在指引出台之前，我国并未有常态化的内控审计机制，仅仅在 A 股 IPO 申报环节或赴海外上市要求需要进行内控审计，尚无系统的、较明确的、具备可操作性的审计操作指南。新出台的《企业内部控制审计指引》，借鉴了美国 PCAOB 最新出台的第 5 号审计准则，以原则导向为基础，更多针对内控审计的步骤及总体思路进行界定和明确。结合美国实施萨班斯法案的情况看，PCAOB 除了对第 2 号审计准则进行修订和改良外，还出台了包括《小型公众公司的审计指南》在内的相关操作指南。考虑到我国内控审计的范围更广、对企业和注册会计师的要求更严格，更有必要借鉴美国财务报告内控审计的实施经验，就相关内控审计问题出台更为明确的内控审计讲解或操作规则，以保障企业内控注册会计师审计制度的顺利实施。

基于以上考虑，本文通过回顾美国内部控制审计的演变过程，将美国及我国内部控制审计制度演变特征进行归纳，剖析我国内控审计制度演变与美国存在的差异。借鉴美国在内部控制审计方面的有益经验，以 PCAOB 第 5 号审计准则及其对于小型公众公司的审计指南为蓝本，结合我国已颁布《企业内部控制审计指引》的具体情况以及理论界的相关建议进行比较研究，引申思考我国下一步制定内控审计讲解或操作指南的相关考虑，并分别从监管部门角度、上市公司角度和会计师事务所角度，对我国下一阶段实施企业内控注册会计师审计制度提出现实考虑，以期保障企业内控注册会计师审计制度的顺利实施，也希望为促进我国的内控审计研究做些努力。

但是由于笔者从事的是财务报表审计工作，缺乏内部控制审计的实际工作经验，仅能从理论的角度，采用比较研究的方法，来提出相关的意见和改进建议。具体内容的可行性还有待指引实施后的实践检验。

第一章 内部控制审计概述

第一节 内部控制审计的含义

一、 国外情况

国外对于内部控制审计的研究，始于美国审计领域。1936年，美国注册会计师协会在其发布的《独立注册会计师对财务报告审查》文告中，首次提出审计师在制定审计程序时，应考虑的一个重要因素就是审查企业的内部牵制和控制。1939年，美国注册会计师协会审计程序委员会公布了《审计程序文告第1号》，在所修改的标准化审计报告中，首次增加了对内部控制审查的内容，之后又在发布的多个文件、法令中明确提出以内部控制为基础的审计程序。1978年，美国注册会计师协会下设的柯恩委员会(Cohen Commission)建议企业管理当局在披露财务报告时，提交一份关于内部控制系统的评估报告，说明管理当局对公司会计系统及其控制的评估，包括对控制系统固有限制及公司对独立注册会计师认定的重大缺陷做出反应的描述，并要求独立注册会计师对该报告进行证明。美国国会下设的Treadway委员会(全美反舞弊财务报告委员会)在其报告中也提出了类似的建议。2002年，美国国会通过并颁布了《萨班斯—奥克斯利法案》，为上市公司规定了一个内部控制的评价和报告体系，以提高内部控制的有效性，加强内部控制信息的透明度。依该法案成立的美国公众公司会计监督委员会(PCAOB)，在2004年颁布的第2号审计准则《与财务报表审计相关的财务报告内部控制审计》(PCAOB AS NO.2)中，明确提出内部控制审计的涵义是：“注册会计师对财务报告内部控制进行的审计，包括对管理层财务报告内部控制有效性的评价发表鉴证意见，以及对公司财务报告内部控制的有效性发表意见等两个方面。”

二、 国内情况

我国对于内部控制审计的研究大体上始于20世纪80年代中期。1996年，财政部发布的《独立审计具体准则第9号—内部控制和审计风险》，首次提出内部控制审计概念。在2010年4月《企业内部控制审计指引》颁布之前，国内学术界和

实务界对内部控制审计涵义的探讨，主要有三种代表性的观点。一是舒文定（2001）等认为内部控制审计是从传统的会计事项为基础的详细审计转化和发展过来的一种新型审计方式。他们指出，内部控制审计的定义是以内部控制为对象，在评审被审计单位内部控制制度的基础上，决定抽查会计资料的内容、范围和程序，据以进行符合性和实质性测试的一种审计方法。二是罗永平、王玉琦、叶静等（2000）认为内部控制审计是传统审计向管理型审计发展过程中的一种延伸审计方法。他们指出，内部控制审计是审计组织在开展财务收支审计、任期经济责任审计、经济效益审计等管理型审计项目过程中的“伴生品”，是以促进企业加强管理、提高效益为目的的一种建设性的审计方式，是对客户的一种附加服务。三是中国注册会计师协会于2002年发布的《内部控制审核指导意见》（简称《意见》）第二条指出的，内部控制审核是指注册会计师接受委托，就被审核单位管理当局对特定日期与会计报表相关的内部控制有效性的认定进行审核，并发表审核意见。

笔者认为，内部控制审计的涵义具有发展性和延伸性。以上三种代表性观点都是内部控制审计在不同审计模式和发展阶段的针对性观点，反映了内部控制审计发展的不同过程。本文综合考虑各方观点，认为内部控制审计是指会计师事务所接受委托，对特定基准日内部控制设计与运行的有效性进行审计（简称企业内控注册会计师审计）。企业内部控制注册会计师审计是我国企业内部控制规范体系实施中引入的强制性制度安排。

第二节 内部控制审计与相关概念关系的厘定

正如上文所述，本文所指内部控制审计为会计师事务所接受委托，对特定基准日内部控制设计与运行的有效性进行审计。在实际执行中，《企业内部控制审计指引》规定：注册会计师可以单独进行内部控制审计，也可以将内部控制审计与财务报表审计整合进行（即整合审计）。同时，在《企业内部控制基本规范》中又明确规定：“为企业内部控制提供咨询的会计师事务所，不得同时为同一企业提供内部控制审计服务”。可见，内部控制审计与财务报表审计中的内部控制评价、内部控制咨询、内部控制评价等工作既有密切联系，又有本质区别。厘清它们之间的关系，对于充分认识内部控制审计的独特作用，切实推进内部控制审计工作的开展，有着重要的实际意义。

一、 内部控制审计与财务报表审计中的内部控制评价之间的关系

财务报表审计中的内部控制评价，是指注册会计师在进行财务报表审计时应当了解审计单位内部控制，必要时进行内部控制的控制测试，识别潜在错报的类型，考虑导致重大错报风险的因素，旨在为编制审计计划、设计和实施进一步实质性测试程序时能够准确确定审计重点和抽样规模提供可靠依据，它是财务报表审计的重要环节。

两者有以下联系：（1）实施的基本程序相同，即均包括对相关内部控制的了解、测试和评价；（2）所使用方法基本相同，均可采用询问、观察、检查、穿行测试等方法来了解和测试相关的内部控制；（3）两者的执行者可以也应该为同一家会计师事务所的同一组审计人员；（4）两者的结论可以相互利用。

两者有以下区别：（1）目的不同，即对于财务报表审计来说，内部控制评价是手段，只是财务报表审计的一个重要环节，而内部控制审计是目的，是一种独立的审计类型；（2）范围不同，即财务报表审计中的内部控制评价范围分为与财务报表相关的内部控制，作为专项鉴证目的的内部控制审计的范围为广义的内部控制，涵盖公司所有的控制，不仅仅局限于财务报表相关的内部控制；（3）对内

部控制有效性评价的精确度要求不同,即财务报表审计中的内部控制评价只是作为实质性测试的重要依据,对精确度要求较低,只会影响审计效率,一般不会影响审计效果,而作为专项鉴证目的的内部控制审计是对内部控制有效性直接发表意见,要求评价结论有较高等度的保证水平;(4)报告意见不等同,由于内部控制对于财务报表信息的影响是一种基础性、过程性的影响,不能将财务报表审计的报告意见与内部控制审计的报告意见等同,但注册会计师应当考虑内部控制报告意见对于财务报表报告意见的影响。

二、 内部控制审计与企业内部控制评价之间的关系

《企业内部控制评价指引》规定:内部控制评价是指企业董事会或类似权力机构对内部控制的有效性进行全面评价、形成评价结论、出具评价报告的过程。内部控制评价直接催生了内部控制审计的产生,两者即相互独立、又相互联系,并行不悖。

两者有以下联系:(1)实施内部控制注册会计师审计与内部控制自我评价均旨在强化企业内部控制,通过制定企业自我评价和注册会计师外部审计两大制度安排是政府监管部门强化企业内部控制,促进企业可持续健康发展的终极目标。

(2)注册会计师在实施内部控制审计中可以适当利用企业内控自评工作。一般而言,企业内控自评工作应先于注册会计师内控审计进行,因此,适当利用企业内控自评工作及其成果,可以相应减少注册会计师的工作量,提高内控审计效率。但是,注册会计师的内控审计责任,不能因为利用了企业内控自评工作而减轻,这就要求注册会计师在利用企业内控自评工作时,必须毫不放松风险意识,特别要在评估企业内控自评人员客观性和胜任能力等方面保持应有的职业谨慎态度。

两者有以下区别:(1)责任主体不同。建立健全和有效实施内部控制,评价内部控制的有效性是企业董事会的责任,但对内部控制的有效性发表审计意见,则是注册会计师的责任。(2)实施依据不同。上述企业内控责任与注册会计师内控审计责任的划分,决定了企业实施内控自我评价和注册会计师实施内控审计必须按照不同的规则独立完成,两者之间不能相互替代和免除。即内部控制评价应遵循《企业内部控制评价指引》开展,而内部控制注册会计师审计应遵循《企业内部控制审计指引》开展。

三、 内部控制审计与内部控制咨询之间的关系

内部控制咨询是指注册会计师接受委托对客户内部控制的有效性进行检查，以发现其中存在的重大缺陷，分析可能产生的后果，向客户管理当局提出改进建议的一项管理咨询业务。内部控制咨询与内部控制审计是两种不相容的业务。为了防止注册会计师在内部控制审计中出现自我评价损害独立性的情形，美国《萨班斯—奥克斯利法案》禁止注册会计师向审计客户提供大部分类型的非审计服务。美国 PCAOB 发布的第 5 号审计准则《与财务报表审计整合进行的财务报告内部控制审计》规定，内部控制审计应当与财务报表审计整合进行，负责财务报表审计的事务所不能同时为同一公司提供与财务报告相关的内部控制咨询服务，以避免自我评价情况的发生，但提供其他方面的内部控制咨询服务则不受限制。

根据笔者的工作经验，在《企业内部控制审计指引》出台之前，我国并未有常态化的内部控制审计机制，仅仅在 A 股 IPO 申报环节或赴海外上市要求需要进行内控审计，因此尚无较明确的、具备可操作性的审计操作指南。而针对内部控制咨询，在基本规范出台之前，注册会计师较少有单独收费的内控咨询业务，仅仅是基于委托人的要求，在财务报表审计结束后同时提交一份管理建议书。该管理建议书中就有针对内部控制缺陷以及改进建议进行阐述，但一般作为审计报告的“附属品”。因此，厘定内控审计与内控咨询业务的关系，一方面有助于注册会计师保持其自身独立性，另一方面也有助于注册会计师明确审计责任、开拓非审计服务业务。

在我国会计市场上，为了防止提供非审计服务对注册会计师审计独立性带来的不利影响，财政部等五部委发布的《企业内部控制基本规范》中明确规定：“为企业内部控制提供咨询的会计师事务所，不得同时为同一企业提供内部控制审计服务”。《企业内部控制审计指引》借鉴了美国 PCAOB 的第 5 号审计准则，以原则导向为基础，更多地针对内控审计的步骤及总体思路进行界定和明确。

可见，在我国，内部控制咨询与内部控制审计是两种不相容的业务。注册会计师可以单独进行内部控制审计，也可以将内部控制审计与财务报表审计整合进行（即整合审计），但需要特别强调的是，此处的“整合”不包括注册会计师对同一家企业既做咨询又做审计的情形。

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库