

学校编码：
学号：200411046

分类号____密级____
UDC_____

厦 门 大 学

硕士学位论文

美国财务呈报内部控制审计的发展

及其启示

**The Development and Enlightenments of Auditing of
Internal Control over Financial Reporting**

李 荣

指导教师姓名：陈汉文 教授

专业名称：会计学

论文提交日期：2007年4月

论文答辩时间：2007年6月

学位授予日期：2007年

答辩委员会主席：__

评阅人：__

2007 年 月

厦门大学博硕士学位论文摘要库

厦门大学学位论文原创性声明

兹提交的学位论文，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的其他个人或集体的研究成果，均在文中以明确方式标明。本人依法享有和承担由此论文产生的权利和责任。

声明人（签名）：

年 月 日

厦门大学博硕士学位论文摘要库

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人完全了解厦门大学有关保留、使用学位论文的规定。厦门大学有权保留并向国家主管部门或其指定机构送交论文的纸质版和电子版，有权将学位论文用于非赢利目的的少量复制并允许论文进入学校图书馆被查阅，有权将学位论文的内容编入有关数据库进行检索，有权将学位论文的标题和摘要汇编出版。保密的学位论文在解密后适用本规定。

本学位论文属于

- 1、保密（ ），在 年解密后适用本授权书。
- 2、不保密（ ）。

（请在以上相应括号内打“√”）

作者签名：

日期： 年 月 日

导师签名：

日期： 年 月 日

厦门大学博硕士学位论文摘要库

内容摘要

本文主要介绍的是美国财务呈报内部控制审计的发展对我国的启示。伴随着内部审计的形成和发展以及对内部控制的要求，开始了内部控制审计。1992年 COSO 委员会的《内部控制—整体框架》(COSO 报告)对内部控制进行了明确的定义。由于财务舞弊案件层出不穷，如安然、世通，美国国会于 2002 年出台了《萨班斯—奥克斯利法案》，首次提出了“财务呈报内部控制审计”的问题，之后 PCAOB 根据萨班斯法案及 404 条款出台了相关的财务呈报内部控制审计准则，对财务呈报内部控制审计进行了书面规范。而我国目前正在建立财务呈报内部控制为主的内部控制标准体系，审计财务呈报内部控制也将成为一种趋势，所以，对我国来说，借鉴美国财务呈报内部控制审计准则意义重大。

本文的写作思路是从美国内部控制审计(包括财务呈报内部控制审计)的发展开始，然后介绍我国内部控制审计的现状，接着根据对财务呈报内部控制及其审计的了解撰写了与之相关的内容以及审计实施过程，最后提出了美国财务呈报内部控制审计对我国内部控制审计的五点启示。

本文的创新之处：一是把美国历史上对内部控制审计有影响的重要事件或相关规定或法律作了归纳和总结，将 2002 年的萨班斯法案作为内部控制审计发展的分水岭，原因是该法案的 404 条款首次明确提出了财务呈报内部控制审计的定义，将内部控制审计指向与财务呈报有关的内部控制审计；二是研究了 PCAOB 的财务呈报内部控制审计准则，然后结合我国的实际情况，就制定我国上市公司财务呈报内部控制审计提出自己的观点和建议以及对我国的启示。

本文最大的缺点在于：由于我国的内部控制标准体系尚在建设当中，内部控制审计并不成熟，没有出台财务呈报内部控制审计准则，再加上作者缺乏实务经验，因此，只能靠搜集的资料，借鉴美国 PCAOB 的财务呈报内部控制审计准则的观点撰写本文，结合我国的实际情况，从理论的角度提出自己的看法和建议，可能缺乏实际的应用性和可操作性。

关键词：财务呈报 内部控制 审计

厦门大学博硕士学位论文摘要库

Abstract

The paper introduces auditing of internal control over financial reporting and its enlightenments. With the formation and development of internal auditing and the requirement of internal control, auditing of internal control appeared. In 1992, Internal Control-Integrated Framework defined “internal control” explicitly. Because of frauds, such as Enron and WorldCom, Capitol Hill issued “Sarbanes-Oxley Act of 2002” (SOX), and proposed “auditing of internal control over financial reporting” for the first time, and then PCAOB issued auditing standard No.2 and Proposed Auditing Standard, on the basis of SOX and its SEC.404, which regularized auditing of internal control over financial reporting. Meanwhile, the study of internal control over financial reporting also conforms to our country at present condition. So it is of great moment to use auditing standard issued by PCAOB for reference.

The paper is organized as follows: the first part reviews the development of auditing of internal control in USA, including auditing of internal control over financial reporting; the second part summarizes the development of auditing of internal control in China; the third and four parts are some concepts and something about auditing of internal control over financial reporting based on my knowledge and study, integrated with conditions in China; and the last is five enlightenments about auditing of internal control over financial reporting.

Innovations of this paper are as follows: firstly, I conclude and summarize events and acts which had effected on auditing of internal control, and regard SOX as the shed of development of auditing of internal control, which the reason is that “auditing of internal control over financial reporting” is defined for the first time. Secondly, I relate auditing standards issued by PCAOB with present statement in our country and then propose my own ideas and suggestions and enlightenments.

Disadvantages of this paper are as follows: because immaturity of internal control and its auditing in our country and not coming on auditing standards about internal control over financial reporting, and I am lack of practical experience. So I just propose some opinions theoretically based on auditing standards issued by PCAOB, and this paper may be short of practical applications and operations.

Key Words: Financial reporting; Internal Control; Auditing

厦门大学博硕士学位论文摘要库

目 录

第一章 美国内部控制审计的发展	1
一、美国内部控制审计的发展：萨班斯法案颁布前	1
二、美国内部控制审计的发展：萨班斯法案颁布后	6
第二章 我国内部控制审计的现状	19
一、我国内部控制审计的发展	19
二、我国内部控制审计的披露	23
三、我国内部控制审计的现状评价	26
第三章 财务呈报内部控制的审计目标及相关内容	29
一、财务呈报内部控制的概念	29
二、审计目标	30
三、一般缺陷、重大缺陷和实质性漏洞	31
四、财务呈报内部控制的固有局限和合理保证	32
五、重要性和舞弊	33
六、审计人员的责任	35
七、财务呈报内部控制与内部会计控制的比较	35
第四章 财务呈报内部控制审计的实施	38
一、审计人员遵循的原则	40
二、审计计划	40
三、选择控制点	47
四、控制测试	52
五、评价控制缺陷	55
六、审计工作总结	57
七、财务呈报内部控制审计报告	59
八、与财务报表审计报告的比较	65

第五章 对我国财务呈报内部控制审计的启示	70
一、完善“企业内部控制标准委员会”的职责	70
二、制定统一科学的评价标准	71
三、设计一套科学的行动指南	72
四、制定我国上市公司财务呈报内部控制审计准则	72
五、强制披露财务呈报内部控制信息	73
结束语	74
参考文献	75
后 记	81

厦门大学博士论文摘要库

CONTENTS

Chapter 1	Developments of Auditing of Internal Control in American.....	1
Section 1	Before the Issue of Sarbanes-Oxley Act of 2002.....	1
Section 2	After the Issue of Sarbanes-Oxley Act of 2002.....	6
Chapter 2	Present Condition of Auditing of Internal Control in China.....	19
Section 1	Developments of Auditing of Internal Control in China.....	19
Section 2	Disclosures of Auditing of Internal Control in China.....	23
Section 3	Review of Auditing of Internal Control in China.....	26
Chapter 3	Auditor's Objective in an Audit of Internal Control over Financial Reporting and Related Concepts.....	29
Section 1	the Definition of Internal Control over Financial Reporting.....	29
Section 2	Auditor's Objective in Internal Control over Financial Reporting.....	30
Section 3	Control Deficiency, Significant Deficiency and Material Weakness.....	31
Section 4	Inherent Limitations, the Concept of Reasonable Assurance.....	32
Section 5	Materiality and Fraud Considerations.....	33
Section 6	Auditor's Responsibilities.....	35
Section 7	Comparison between Internal Control over Financial Reporting and Internal Control over Accounting.....	35
Chapter 4	Performing an Audit of Internal Control over Financial Reporting.....	38
Section 1	Applying General, Fieldwork, and Reporting Standards.....	40
Section 2	Planning the Audit.....	40
Section 3	Using a Top-Down Approach.....	47

Section 4 Testing Controls.....	52
Section 5 Evaluating Identified Deficiencies.....	55
Section 6 Wrapping-Up.....	57
Section 7 Reporting on Internal Control over Financial Reporting.....	59
Section 8 A Comparison between Auditor’s Report of Internal Control over Financial Reporting and One of Financial Statements.....	65
Chapter 5 Enlightenment.....	70
Section 1 Developing the Responsibilities of the Committee	70
Section 2 Establishing a Uniform and Scientific Control Criterion.....	71
Section 3 Designing a Scientific Guide.....	72
Section 4 Establishing Auditing Standards for Listed Companies about Internal Control over Financial Reporting in China.....	72
Section 5 Forcing to Disclose Information of Auditing of Internal Control over Financial Reporting.....	73
Concluding Remarks.....	74
Reference.....	75
Postscript.....	81

第一章 美国内部控制审计的发展

美国于 1933 年和 1934 年分别制定了《证券法》和《证券交易法》，对证券交易与监管、信息披露、会计准则的制定和会计职业的发展等作了具体规定；1938 年“麦克森·罗宾斯事件”，美国注册会计师协会规定了内部控制的内涵；1977 年美国国会颁布《反国外行贿法案》；1992 年 COSO 颁布《内部控制—整体框架》（Internal Control-Integrated Framework，简称 COSO 报告）^①；2002 年美国国会发布《萨班斯—奥克斯利法案》以及随后公众公司会计监察委员会（PCAOB）发布的财务呈报内部控制审计准则，会计执业界都与此有密切关联。上述都是美国内部控制审计发展过程中的法律、重要事件或相关规定，它们推动了美国内部控制审计的产生、发展和成熟，尤其以萨班斯法案的颁布作为美国财务呈报内部控制审计发展的分水岭，因为在法案颁布之前还主要是针对内部控制进行审计，而萨班斯法案的出台，第一次对财务呈报内部控制作了详细而准确的定义，PCAOB 发布的财务呈报内部控制审计准则更是将财务呈报内部控制审计提上了议事日程。在我国，正在建立以财务呈报内部控制为核心的内部控制标准体系，财务呈报内部控制审计还处于萌芽状态，借鉴美国财务呈报内部控制审计意义非常重大，故在此，先介绍美国内部控制审计（包括财务呈报内部控制审计）的发展。

一、美国内部控制审计的发展：萨班斯法案颁布前

（一）《证券法》和《证券交易法》

1929 年美国金融危机爆发后，美国吸取教训，于 1933 年制定了《证券法》，1934 年制定了《证券交易法》，1935 年制定了《公共控股公司法》，1940 年制定了《投资公司法》。这些法律的规定，将审计向前推进了一大步。进行这些立法的目的，是要控制证券的公开交易，并把会计和审计作为达到这一目的的手段之一。公司不能完全依赖于外部审计人员，因为他们不能经常提供所需的深刻分析。因此，他们雇佣内部审计人员来帮助验证会计记录，并确定是否符合各种会计控

^① 迄今为止，普遍认为 1992 年的 COSO 框架是内部控制的集大成者。

制。其中《证券法》和《证券交易法》对证券交易与监管、信息披露、会计准则的制定和会计职业的发展等作了具体规定，从而孕育了美国资本市场数十年的繁荣和会计审计业的发展。因此人们认为这两部法律在美国经济发展史上具有里程碑式的重大意义。

（二）麦克森·罗宾斯公司破产事件^①

1938年，正当财务报表审计在继续深化，美国爆发了麦克森·罗宾斯（McKesson & Robbins）公司破产事件。1938年初，债权人米利安·汤普森·罗宾斯药材公司进行经济往来的过程中，发现该公司原料部门的现金积累和存货金额存在严重的问题。于是证券交易委员会进行立案调查，发现麦克森·罗宾斯公司及其相关公司十余年来的财务报表是由一流的普赖斯·沃特豪斯会计师事务所执行审计的，并一直对公司的财务状况和经营成果发表了“正确、适当”的审计意见；而实际上，1937年12月31日的合并资产负债表的总资产8700万美元之中，有1907.5万美元是虚构资产（其中存货1000万美元，销售收入900万美元，银行存款7.5万美元）；1937年的合并损益表上虚假的销售收入和毛利分别达到1820万美元和180万美元。另外，检察官还发现，菲利普·科斯特是一位使用化名爬上公司领导岗位的有犯罪前科的诈骗犯，与他同谋的三位兄弟也使用化名，并在公司窃据重要地位。正是他们合伙舞弊，利用公司内部控制的薄弱，从公司贪污了巨款，使股东和债权人蒙受损失。

这一破产案件的披露，给社会和民间审计职业带来了很大的震动，暴露了审计程序与内部控制的严重缺陷，独立审计人员职业的社会声誉受到巨大冲击，引发了社会公众对独立审计人员职业的热烈讨论以及美国证券交易委员会（SEC）的严重关注。SEC根据专家的意见，对审计程序进行了修正，增加了对应收账款的询证、对存货的实地盘点和对被审计单位内部控制系统进行详细的评价、强调审计人员对公共持股人责任、加强对管理部门的检查、发表审计意见等程序要求。

麦克森·罗宾斯事件以后，美国证券交易委员会认识到审计程序和内部控制存在严重缺陷，通过它们无法发现管理当局合谋舞弊行为，所以试图通过修订有关审计的各项规则来强化监督权。另外，美国会计师协会和美国注册会计师协会

^① 文硕，《世界审计史》，1996年，公司管理出版社，P558-562。

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.

厦门大学博硕士学位论文摘要库