

# 内部控制重大缺陷界定困难时 审计者要“先决判断”

盛永志

(哈尔滨金融学院会计系 哈尔滨 150030)

**【摘要】** 本文从对近两年里的否定意见内部控制审计报告的分析入手,着力探讨内部控制重大缺陷如何更多更早地被揭露审查,旨在构建更加符合要求的内部控制审计理念、规则和环境。

**【关键词】** 内部控制 重大缺陷 先决判断 性质 影响

2012年我国境内会计师事务所共为230家上市公司出具了内部控制审计报告,其中,标准内部控制审计报告225份,带强调事项段的无保留意见内部控制审计报告4份,否定意见的内部控制审计报告1份,非标报告的比例为2.17%。2013年我国境内会计师事务所共为767家上市公司出具了内部控制审计报告,其中,标准内部控制审计报告755份,带强调事项段的无保留意见内部控制审计报告11份,否定意见内部控制审计报告1份,非标报告比例为1.56%。从非标报告比例来看,似乎印证了“上市公司内部控制总体良好”。

然而今年5月全球知名会计师事务所安永发布的《欺诈行为调查报告》显示,在全球经济增长放缓的背景下,企业为保住信用评级,避免破产或被兼并,通过做假账显示资产负债表业绩增长的现象正逐渐扩大,应引起市场和监管者高度警惕。因此,当下我们不应满足于非标报告比重的下降,固步自封,而应重视各类造假和内部控制薄弱背后的揭查和解决机制的构建。

## 一、两份否定意见内部控制审计报告暗含内部控制重大缺陷揭查力度不够问题

继2012年信永中和事务所对新华制药出具的第一份否定意见的内部控制审计报告之后,今年4月份又迎来致同事务所对贵糖股份出具的第二份否定意见的内部控制审计报告,两者的对比如右表所示。分析可见,两份否定意见内部控制审计报告形成的共同特征包括:

1. 表明内部控制存在重大缺陷的迹象均包括“注册会计师发现当期财务报表存在重大错报,而被审计单位内部控制在运行过程中未能发现该错报”。这反映被审计单位财务报表存在重大错报常常是注册会计师追寻内部控制重大缺陷的线索,而且越来越成为唯一重要线索。如果没有新华制药“应收账款可收回性大打折扣”的错误(“新华制药对山东欣康祺医药有限公司及与其存在担保关系方形成大额应收款项6073万元,同时,因欣康祺医药经营出现异常,资金链断裂,可能使

新华制药遭受较大经济损失”),其内部控制重大缺陷将难以成立。同样,如果没有贵糖股份当期报表重大错报乃至对以往报表进行重述,其原材料有关控制的重大缺陷也难以成立。

2. 重大缺陷所在领域均与资产、损益计量密切相关,均属基础管理和控制问题,如赊销批准控制和原始凭证记录控制。重大缺陷对某些报表项目的真实完整性产生较大影响。这反映出企业日常的基础管理和控制容易发生重大内部控制缺陷,使相关资产、损益计量出现重大错报,其合理的理由无非是缺陷“积少成多”,以致成为不得不公开的重大缺陷。

3. 报告披露后社会反响大,相关执业的会计师事务所是否“诚信执业”受到关注。新华制药内部控制审计报告披露后,其股价连续下滑,为其审计的信永中和事务所被媒体指为“马后炮”。贵糖股份内部控制审计报告披露后,其前任执行审计的上海东华事务所广西分所被媒体批评。这反映出社会各界对执业审计师期望值较高,认为这些重大缺陷应被更早、更及时地发现。

新华制药、贵糖股份内部控制审计结论形成的基本环节对比

基本环节	对新华制药内部控制审计	对贵糖股份内部控制审计
一、识别出内部控制重大缺陷的迹象	注册会计师发现当期财务报表存在重大错报,而被审计单位内部控制在运行过程中未能发现该错报	被审计单位重述以前公布的财务报表,以更正由于舞弊或错误导致的重大错报;注册会计师发现当期财务报表存在重大错报,而被审计单位内部控制在运行过程中未能发现该错报
二、认定内部控制存在重大缺陷性质	多头授信及同一客户授信额度过大导致大额应收款项,其中部分客户很可能发生坏账损失	部分暂估入账大宗原材料缺少原始凭证,影响该存货发出成本结转与期末计价的正确性
三、得出该缺陷对财务报告内部控制的影响	与应收账款等项目有关控制失效	与存货、应付账款、营业成本等项目有关控制失效

由上述共同特征不难得出这样的结论:如果注册会计师追寻内部控制重大缺陷的线索再多一些,如果在内部控制缺陷“积少”过程中识别大量可能的重大缺陷,而不是待其“成多”时再揭示,如果每一个注册会计师都秉承“早发现和早发现”的职业操守,则企业内部控制审计工作力度及其效果很可能要有明显变化。笔者认为,制约这三个如果成为现实的根本原因在于:在面对内部控制重大缺陷含义与界定中的困难时,注册会计师选择了“慎言”。

## 二、内部控制重大缺陷界定困难时注册会计师不应有的“慎言”

1. 内部控制重大缺陷界定困难原因分析。注册会计师在实施内部控制审计时,在具体界定单独或一项组合的内部控制缺陷是否为重大缺陷时,常常面临许多困难。这不仅因为重大缺陷本身的量化标准缺乏,更重要的是,在审计成本等因素的制约下,一些控制缺陷常常出现证据数量或相关性不足而无法将其认定为重大缺陷。此外,与被审计单位管理层、治理层沟通效率和效果如何,也会影响注册会计师对被审计单位内部控制重大缺陷的认定。

在影响内部控制重大缺陷界定困难的因素中,内部控制重大缺陷本身量化标准缺乏问题不应是短时期所应关注的主要问题,这是由于内部控制本身就属于“形成机制”问题,客观上不可能有统一适用的量化标准。

相反,内部控制审计成本制约问题则值得研究。通常内部控制审计成本具有较大弹性,即:被审计单位内部控制越是良好,审计成本往往越低;被审计单位内部控制越是不好,则审计成本上限越难以预计。受审计成本制约,《企业内部控制审计指引实施意见》(中注协协[2011]66号)所列示的四种存在重大缺陷的迹象,只有第二项“企业更正已经颁布的财务报表”和第三项“注册会计师发现当期财务报表存在重大错报,而内部控制在运行过程中未能发现该错报”在审计实务中得到有效重视和应用,因为这两项所述迹象可以通过财务报表审计结果的利用获得(我国目前采取财务报表审计与企业内部控制审计整合模式)。上述第二项、第三项常作为加强判断的基础。而对第一项、第四项所述存在重大缺陷的迹象,即“注册会计师发现董事、监事和高级管理人员的任何舞弊”及“审计委员会和内部审计机构对内部控制的监督无效”,则主要由于审计成本等因素的制约,无法进行相应取证。

另外,注册会计师与被审计单位管理层、治理层的协商沟通问题同样值得关注,特别是当注册会计师承担了被审计单位施加的某种干预或外部压力时,审计效率与结论就会受到影响。2013年致同会计师事务所就曾与被审计单位之间上演“马拉松式沟通与谈判”,并最终就审计意见类型达成一致。

2. 注册会计师“慎言”及其危害。在“慎言”指导思想下,注册会计师不愿轻易对内部控制缺陷进行定性评价,而更加“务实”地盯紧与财务报表重大错报形成直接相关的内部控制,即按照“查重大错报——追内部控制缺陷——提出改进建

议”的工作程序进行整合审计工作,整合审计俨然成为“根据报表审计结果提出改进内部控制建议”的模式。这实际上就是将内部控制审计等同于在审计报告的基础上对注意到的问题提出内部控制方面的改进建议,根本就不符合当前内部控制审计要求。

现实需要注册会计师大量实施针对管理层内部控制设计和运行中的错误和舞弊行为的揭查工作。根据《企业内部控制审计指引实施意见》,控制缺陷的严重程度取决于“控制不能防止或发现并纠正账户或列报发生错报的可能性的”大小,以及“因一项或多项控制缺陷导致的潜在错报的金额大小,控制缺陷的严重程度与错报是否发生无关,而取决于控制不能防止或发现并纠正错报的可能性的”大小,这说明在内部控制审计中,以财务报表出现重大错报作为判断控制缺陷的逻辑起点并不科学,从某种意义上来说,财务报表审计结果只是对这种主动性内部控制审计路线的一种印象支持而不是事实支持。

## 三、赋予注册会计师对内部控制重大缺陷的“先决判断权”,杜绝审计成本制约及审计各方关系人沟通困难引致的“慎言”

针对内部控制重大缺陷界定中的审计成本制约、与被审计单位沟通困难,以及由此导致的注册会计师的“慎言”,我们可以在制度设计上进行微调,明确规定“内部控制是否为重大缺陷应主要取决于注册会计师的职业判断”,也即赋予注册会计师对被审计单位内部控制重大缺陷的“先决判断”的权力。①赋予注册会计师对内部控制重大缺陷的“判断权”,强化内部控制审计揭查控制缺陷与对控制缺陷进行定性评价同样重要的理念。②审计成本制约下,当注册会计师认为被审计单位“很可能”存在内部控制重大缺陷时,应予做出及时判断。③与被审计单位沟通困难导致阻碍审计结论时,注册会计师仍然可以运用“判断权”来搁置争议,先行立论。只有赋予注册会计师“先决判断”的权力,才能有效激发注册会计师敢于判断的勇气、责任和动力,才能有效督促被审计者采取主动措施去配合注册会计师的职业判断。

赋予注册会计师对内部控制重大缺陷的“先决判断权”,在促进注册会计师主动实施专业判断和敢于判断的同时,势必导致注册会计师与被审计者大量的“吵架”行为。面对这些行为和分歧,应首先肯定这种分歧会成为影响内部控制审计向纵深方向发展的最宝贵的推动力,其次要着力构建注册会计师与被审计单位之间的分歧解决机制。如在注册会计师协会组织基础上组建内部控制审计争议协调委员会,将审计师与被审计单位之间的分歧问题转变为民间审计学术研究或审计实务问题来对待,以促动更大层面更深层次上的内部控制审计发展。

## 四、提升注册会计师对“内部控制重大缺陷性质和影响”的描述水平,以完整规范地表述内部控制重大缺陷来保障“先决判断权”的运用

注册会计师在内部控制审计报告中将识别并最终认定的

# 个人所得税计算的EXCEL运用

蔡美平

(福建江夏学院财务处 福州 350108)

**【摘要】** 在新个人所得税法下,在计算个人所得税时可以通过运用 EXCEL 软件,从优化运算的角度,结合 EXCEL 宏、函数,设计精炼的公式,提高单位个人所得税代扣代缴工作的效率。

**【关键词】** 数组 EXCEL 个人所得税

2011年6月30日,第十一届全国人民代表大会常务委员会第二十一次会议审议并通过了《关于修改〈中华人民共和国个人所得税法〉的决定》,并于当年9月1日施行。现行个人所得税法将应税收入起征点由原来的每月2000元提高至3500元,同时将最低税率降至3%,并删除了15%及40%这两档税率。

现阶段,大部分单位主要使用 EXCEL 表格辅助工资管理,在管理中最常用的功能是计算个人所得税。然而,单位工资管理人员在设计计算公式时,往往停留在 IF 函数的嵌套方法上。这样的公式不仅冗长不利于修改和扩展,而且运算速度慢,不利于广泛运用。此外,现行税法对起征点、含税级距、税

被审计单位内部控制重大缺陷的性质和影响进行描述,是否定意见内部控制审计报告中至关重要的段落。对于内部控制重大缺陷的性质,既要有现象的陈述,也应有本质上的说明,有时还需要加入舞弊等因素说明。对于内部控制重大缺陷的影响,既要说明对当前财务报表形成重大错报的影响,又要说明潜在的对报表形成重大错报的影响。

从以往非标内部控制审计报告中,我们可以归纳总结出这样两点不足:①对内部控制重大缺陷性质描述偏重现象描述,不敢深入本质,尤其是缺乏对缺陷事实的组合分析,以及讳谈舞弊。②对内部控制重大缺陷影响描述偏重对历史财务报表重大错报影响,对潜在的错报影响和其他影响较少谈及,存在审计范围不够的嫌疑。

提升注册会计师对“内部控制重大缺陷性质和影响”的描述水平的目的,是赋予注册会计师对内部控制重大缺陷的“先决判断权”的重要配套办法,此举有利于杜绝注册会计师草率下结论和低水平判断,有利于确保“判断”有足够的理由和证据。同时,也只有“内部控制重大缺陷性质和影响”的描述水平达到一定规范和水平,才足以引导注册会计师行业的内部控制审计业务向更高水平迈进,才足以引致包括社会公众在内的各类财务报表利益关系人形成对被审计单位内部控制的

率均有调整,以往的 EXCEL 计算公式已不适用。为解决上述问题,笔者从多年实务工作中总结出以下几种方法以供参考。

## 一、直接超额累进法

这种算法是直接按照超额累进的概念来计算个人所得税。例如,税前收入为10000元,那么应税所得额为10000-3500=6500(元)(不考虑可抵扣费用),此时6500=1500+3000+2000,应交个人所得税=1500×3%+3000×10%+2000×20%=745(元)。应用此原理,假设应税所得额为X,可以设计 EXCEL 公式:

=SUM((X>={1500,4500,9000,35000,55000,80000,∞})\*({0.03,0.10,0.20,0.25,0.30,0.35,0.45})\*({1500,3000,

正确理解。

提升注册会计师对“内部控制重大缺陷性质和影响”的描述水平的社会价值在于,有利于推动内部控制审计结果的利用;越是清晰和完整的有关控制缺陷的描述,越是利于对审计报告的分析 and 利用。与此同时,内部控制审计结果得到了必要和充分的利用,将会大大提升内部控制审计的威慑力,从而促进审计各方关系人以审慎和负责任的态度对待内部控制审计。

内部控制审计结果的利用首先应表现为被审计单位针对注册会计师在内部控制审计过程中识别的控制缺陷进行制度上、组织上、行为上的整改,能够追究责任的要落实相关岗位和人员责任的追究。其次,还应表现为工商、税务等经济监督部门,结合注册会计师对内部控制审计所揭查的控制缺陷情况,确定面向企业进行检查和整治工作的重点领域和内容。再次,更应表现为检察机关针对内部控制审计揭查出的重大和重要缺陷,及时洞察其中可能存在的违法犯罪行为并予以立案取证。

## 主要参考文献

朱益民.贵糖股份惊现“马桶效应”:会计师事务所更替引爆重大丑闻.21世纪经济报道,2013-04-16