



董事会工具箱之 -

# 公司治理之 企业所获得的 保证与鉴证



# 公司治理之企业所获得的保证与鉴证

虽然董事会可能对业务风险有很好的了解，但如果没有全面的保证，董事会将无从得知企业当前是否在以适当的方式管理业务风险。

## 本章节包括

- 鉴证的作用
- 审计委员会的作用
- 内部风险和合规框架
- 内部审计
- 外部审计
- 可持续发展报告鉴证
- 分析和鉴证
- 人工智能在鉴证中的应用
- 其他鉴证服务提供方

## 公司董事自评问题清单

1. 董事会/审计委员会是否对管理层关于公司风险管理、内部控制和合规体系的保证感到满意？
2. 董事会是否定期获得关于业务风险管理框架和控制措施有效性的独立保证？
3. 公司是否制定了鉴证映射图，综合说明如何就企业的关键流程和/或风险获得保证？
4. 外部审计师是否对财务报告、披露、风险和控制环境的要素进行测试并提出质疑？
5. 董事会是否就公司进行的其他非财务披露（如ESG相关披露）获得保证？
6. 董事会及审计委员会是否确信内部审计职能正有效运作？
7. 内部审计计划是否与企业最新的风险状况明确挂钩？风险状况是否根据审计发现和结果进行更新？
8. 对于鉴证工作发现的缺陷，审计委员会是否对相关纠正措施进行监督？
9. 是否邀请管理层参加审计委员会会议，与董事会讨论关键鉴证结果（如高层次或重大鉴证发现）？
10. 对于鉴证工作中发现的任何关键风险，审计委员会是否制定了明确的上报流程？
11. 董事会和相关委员会是否具备监督和质疑内外部审计师所需的适当技能和经验？
12. 外部和内部审计师是否在管理层不出席的情况下与审计委员会主席举行会议，并有机会出席每次审计委员会会议？
13. 对于外部和内部审计师的角色和责任，是否有董事会批准的章程？
14. 鉴证计划是否与风险管理和战略计划相一致？
15. 证可以提供哪些关于企业的洞察？

### 警示信号

1. 无鉴证映射图来显示鉴证中存在的差距。
2. 鉴证仅限于财务流程。
3. 董事会未定期审查风险状况和内部审计计划。
4. 鉴证发现与总体风险状况所依据的控制框架有效性不一致。
5. 管理层提供的证明所依赖的流程存在不确定性。
6. 内部审计职能资源不足，或审计项目被管理层取消或推迟。
7. 鉴证提供方提出的建议未得到跟踪和执行。
8. 审计委员会向董事会提交的报告未概述内部审计工作计划和结果。
9. 董事会意识到管理层和外部审计师之间在会计处理上存在重大分歧。
10. 董事会审议年度财务报表时，外部审计师不在场。

## 鉴证的作用

鉴证相当于评估过程，帮助企业就所审查的事项获得一定的信心。董事会应就公司业务风险管理和合规框架及相关控制措施的有效性获得全面保证。

对于董事会，鉴证可以满足双重目的，既可以就企业风险内部控制实施和管理有效性进行评价，也可以作为独立的评估，向外部利益相关方说明企业在多大程度上满足强制性或自愿性履职要求和报告标准。

鉴证可以采取多种形式，包括：

- 风险和合规框架实施过程中系统生成的报告；
- 管理层提供的证明和保证；
- 内部审计；
- 外部审计；
- 其他独立鉴证提供方（如精算师、WH&S<sup>1</sup>、独立专家）。

## 审计委员会的作用

《上市规则》第12.7条要求，纳入标准普尔/澳交所300指数的澳交所上市公司应设立审计委员会。澳大利亚证券交易所《公司治理原则与建议》（“ASX原则”）建议4.1建议上市公司设立审计委员会。建议4.1的评注列出了审计委员会应就哪些事项向董事会提出建议。

审计委员会在内部审计方面的主要职责包括：

- 审查内部审计章程，以确保建立适当的组织结构、权限、访问权限和报告安排；
- 协助董事会确保高级管理层建立并维持充分有效的内部控制；
- 监督管理层建立的鉴证体系的范围和有效性，以识别、评估、管理和监测企业活动产生的各种业务风险；
- 审查内部审计计划、年度工作计划的覆盖范围，并监督其进展情况；
- 就内部审计职能是否有充足的资源来履行职责（包括完成经批准的内部审计计划）向董事会提出建议；

1. WORKPLACE HEALTH & SAFETY，美国职业健康护士协会官方期刊

- 审查内部审计报告，并就发现的重大问题和采取的行动向董事会提出建议（包括发现和推广较好的实践方法）；
- 监督管理层执行内部审计建议的情况；
- 协助董事会监督适当的控制措施是否到位，以监测企业遵守法律法规、监管要求和相关内部政策的情况；
- 定期评估内部审计职能的履职情况和客观性；
- 就内部审计负责人的任免提供建议。

审计委员会应参与设定内部审计部门的职能和目标，且设定的职能和目标应纳入内部审计章程或适当的服务水平协议。内部审计章程明确了审计委员会对内部审计职能的期望。

通常情况下，审计委员会应将以下内容纳入内部审计章程：

- 角色和工作范围；
- 责任和问责机制；
- 客观性与独立性；
- 运作原则；
- 报告，包括全年要编制的报告的概述；

- 服务质量，包括管理层的反馈。

合并审计委员会和风险委员会是一种常见的做法，有助于进一步确保鉴证活动与风险管理职能保持一致。

### 内部风险与合规框架

大多数企业建立了通常被称为“三道防线模型”或“三道防线治理模型”的控制环境。

三道防线模型的基石是在企业不同层面建立控制，以运营层面作为第一道防线，建立控制措施以管理日常风险（例如，银行出纳员在客户提取现金时验证客户身份，以帮助降低欺诈风险）。第二道防线依赖于企业内部的监督职能，建立并监督系统化治理方法，以支持第一道防线。例如，银行的财务团队检查交易，以确保在取款期间从客户获得适当的身份证明，并定期对当天提取的资金进行对账，以识别任何潜在错误。第三道防线是对上述流程进行独立鉴证，由独立第三方进行审查测试，并向董事会报告（可能通过审计委员会或类似机构），以识别任何错误或控制缺陷。



董事会应通过风险管理报告，就关键风险管控体系的健全性获得一定程度的保证。保证的程度取决于风险管理流程的稳健性。董事会应充分了解这一流程，并确保定期审查更新流程。定期收到管理层提供的证明，有助于董事会对企业的成果、流程、系统和控制的真实性获得确信（至少在理论上是如此）。

此类证明可以包括：

- 财务报告的完整性；
- 针对财务报告风险和重大业务风险建立有效的风险管理、内部合规和管控体系；
- 遵守公司政策和法规要求的情况。

《公司法》和ASX原则规定了管理层签署财务报告的责任。《公司法》第295A条要求上市公司的首席执行官和首席财务官向董事会提供年度书面声明和签字，证明公司的财务记录已妥善保存，年度财务报表符合会计准则，并真实公允地反映公司的财务状况和业绩。

此外，ASX原则第295A节规定的声明应包括首席执行官和首席财务官的如下声明：财务报表的编制以健全的风险管理系统和有效运行的内部控制为基础。上述文件还规定，任何财务期间的财务报表均

须附带声明，而不仅仅是财年末的财务报表<sup>2</sup>。

ASX原则还建议上市公司披露以下内容：

- 如设有内部审计职能，披露该职能的架构和角色；
- 如未设立内部审计职能，披露这一事实以及上市公司用于评估和持续改进风险管理和内部控制流程有效性的流程<sup>3</sup>。

内部审计职能可以通过采用系统、严格的方法来评估和持续改进风险管理和内部控制程序的有效性，从而协助上市公司实现其目标<sup>4</sup>。

2. 澳大利亚证券交易所公司治理委员会，《公司治理原则和建议》，2019 年第 4 版，对建议 4.2 的评注

3. 澳大利亚证券交易所公司治理委员会，《公司治理原则和建议》，2019 年第 4 版，对建议 7.3 的评注

4. 同上

## 内部审计

有效的内部审计职能通过审计委员会帮助董事会履行治理职责，发挥着重要作用。因此，审计委员会需要确保内部审计有效运作。

审计委员会与内部审计师之间建立牢固的关系，有助于审计委员会履行其职责和职能。内部审计应是审计委员会了解实体业绩的主要信息来源。

鉴于澳大利亚在全球市场上的地位、公司治理要求的变化以及商业运营环境的急剧变化，越来越需要董事会通过审计委员会获得更广泛的保证，除财务事项外，董事会还需要在一系列领域寻求更广泛的保证，包括核心业务、重大项目和/或转型举措、员工健康、安全和福祉、环境、网络安全、信息系统和人力资源等。企业在质量保证方面的需求扩大了传统的内部审计职能。新型的内部审计模式应直接向公司战略看齐，并关注影响企业业绩的特定风险。

内部审计在企业风险管理领域发挥着多方面的作用。澳大利亚内部审计师协会指出，内部审计在企业风险管理方面的核心作用是向董事会就企业风险管理活动的有效性提供客观鉴证意见，协助确保关键业务风险得到适当管理，内部控制系统有效运行。此外，许多公

司正积极寻求内部审计职能来支持战略业务目标。这项工作的范围延伸至企业风险管理活动，例如：

- 风险识别和优先级划分；
- 员工、流程和系统与业务战略的一致性；
- 关键绩效指标的界定；
- 与新业务和战略相关的风险因素的分析与量化；
- 了解各种项目和举措共有的风险。

凭借其在公司扮演的角色、对企业关键风险的了解及其覆盖整个公司的视野，内部审计职能可以为企业风险管理工作带来重要的视角和严格的方法。

前瞻性企业并不将合规风险管理视为经营成本，而是将其视为对企业韧性、效率和成功至关重要的战略投资。从战略角度看待合规风险管理的趋势要求企业采用定制的方法来设计和制定合规安排。针对合规安排设计采取一刀切的做法有时候既不当，也不实际。



## 基于风险的内部审计计划

在审查内部审计计划时，审计委员会需要考虑风险状况，并确定内部审计可以提供保证的领域。在做出这一判断时，董事会需要意识到，如果内部审计职能由内部人员担任，有些问题可能需要聘请外部专家，通过独立第三方审查来解决。审计委员会应确保内部审计团队采用正式的流程来定义风险，确定风险优先级，并相应地制定工作计划。基于风险的内审计划有助于内部审计职能优先考虑需要审计的关键风险，并在内部审计周期内恰当分配工作重点。基于风险的内审计划还应具有灵活性，以便涵盖新兴风险问题。

## 范围、程序、覆盖范围和时间安排

审计委员会在批准内部审计计划之前，应就其拟定范围、程序、覆盖范围和深度（特别是就任何范围限制），进行充分的讨论和辩论。审计委员会应确保在确定审计程序和范围之时，对战略业务风险进行评估。审计委员会应考虑拟定审计工作的时间安排，并在必要时确定优先顺序。

## 内部审计结果

内部审计职能部门与审计委员会定期沟通至关重要，尤其是在问题整改和改进建议落实方面。内部审计计划应包括定期会议时间表和拟定的内部审计报告完成日期。审计委员会应建立相应的机制，便于与内部审计师进行沟通，并做好保密。这既可以通过审计委员会主席在审计委员会会议之外与内部审计职能部门负责人举行会议的方式进行，也可以通过审计委员会与内部审计师（在正式的审计委员会会议开始前或结束后）举行“非公开”会议的方式进行（管理层不参加）。

向审计委员会的报告不应在内部审计结果报告提交后就停止。相反，内部审计师应在每次会议上报告，就是否已在规定日期完成了审计问题发现的整改，并达到了可接受的水平。这样，审计委员会就能了解所发现的风险是否已得到缓解，或是否需要动用更多资源来解决问题。内部审计职能部门可选择利用治理、风险、合规（GRC）技术工具（软件），以促进调查结果和商定的管理行动的捕获、监测和报告。

## 运营变化和新事态

审计委员会和内部审计职能部门需要及时了解影响各自活动和内部审计工作的事态变化。内部审计职能应响应不断变化的需求，努力实现持续改进，并监督部门员工在工作执行过程中是否做到刚正不阿。

## 预算、人员配置和资源

审计委员会应确保为内部审计职能配备适当的人员和资源。为了确保责任清晰，预算应包括详细的项目时间和/或经费分析。如果内部审计师由第三方担任，还应签署委托书，正式规定内部审计计划和预算制定及商定机制。为了使内部审计扩展到企业的各个方面，并为有才华的员工创造了解鉴证和风险管理的机会，部分先进企业从运营部门物色员工加入内部审计团队担任“客席审计师”，提供相关主题专业知识。

## 外部审计

外部审计师作为了解实体财务情况的独立第三方，可以（通过审计委员会）向董事会提供关于企业风险管理、内部控制、财务报告和法律合规框架有效性的独立见解。因此，外部审计师可以为企业善治做出重要贡献。

外部审计师的主要职能之一是审计公司年度财务报告。审计师必须向董事会成员汇报其是否认为财务报告符合《公司法》及会计准则的规定，并真实公允地反映公司的财务状况和业绩<sup>5</sup>。审计师还必须向董事提供独立声明：据审计师所知及所信，审计过程中未发生违反《公司法》规定的审计师独立性要求或任何适用职业行为准则的行为<sup>6</sup>。

外部审计师履行的其他职能通常还包括：评估财务报告控制环境要素，并提供建议，以提高财务控制、管理、报告和披露的有效性。

审计委员会通常在一年中与外部审计师有大量接触。审计委员会在协助董事会监督外部审计师方面履行的关键职能包括：

- 制定和执行外部审计师的遴选、任命和轮换程序；
- 就外部审计师的任免向董事会提供建议；
- 在审计工作开始前，审查审计业务条款和审计服务费的合理性，并（在根据授权框架获得适当授权的前提下）进行批准；

5. 参见《公司法》关于审计和审计报告的第 2M.3 部分。另见第 3 章“对股东的责任”

6. 参见《公司法》307C

- 审查并（在根据授权框架获得适当授权的前提下）批准外部审计师拟定的审计计划和审计方案，包括重要性水平阈值；
- 评估外部审计师的履职情况和客观性<sup>7</sup>。

审计与鉴证准则委员会（AUASB）是澳大利亚政府的独立法定机构，负责制定、发布和维护审计和鉴证准则。AUASB准则规定了审计师和鉴证从业人员在执行审计、审阅、鉴证或相关服务业务时承担的责任<sup>8</sup>，并提供了相关解释资料。担任审计委员会成员的董事应全面了解此等准则，以及此等准则在外部审计过程中对外部审计师的适用性。

《公司法》第250RA条要求上市公司审计师出席年度股东大会，并回答股东提出的审计相关问题<sup>9</sup>。对于在澳大利亚境外成立的上市公司，建议9.3提出，公司应确保外部审计师出席年度股东大会，并回答证券持有人提出的审计相关问题。

### 与外部审计师沟通

审计委员会应向外部审计师传达与审计工作规划和完成相关的任何事项，这一点至关重要。在每个年度外部审计周期开始时，审计委员会需要考虑外部审计师的总体审计策略（包括计划的重要性水平和拟定用于执行外部审计计划的资源），并评估其是否与外部审计业务约定的范围一致。审计委员会还应考虑外部审计团队的资历、

专业知识和经验。

在外部审计项目执行过程中，审计委员会应就以下事项向管理层和外部审计师提出质疑：

- 重大错报风险；
- 业务环境变化的影响；
- 重要会计原则；
- 属于主观判断的会计领域；
- 财务报告和信息披露质量；
- 会计准则修订。

### 可持续发展报告鉴证

尽管目前没有准则要求董事会就可可持续发展报告获得独立保证，但越来越多的公司认识到，独立保证有助于内外部利益相关者对报告数据的可信度、可靠性和相关性获得信心。ASX原则7.4要求上市公司在年度报告中披露任何“重大经济、环境和社会可持续发展风险敞口，以及目前或未来拟采用的应对方法”。

7. 澳大利亚证券交易所公司治理委员会，《公司治理原则和建议》，2019年第4版，对建议4.1的评注

8. 参见审计与鉴证准则委员会，<http://www.auasb.gov.au/Home.aspx>

9. 《公司法》第250T条

鉴于此，就此类风险获得保证日益成为趋势。最近，这种趋势进一步扩大：董事会开始就企业的可持续发展相关声明和承诺获得保证。

### 分析与鉴证

过去几年，董事会的关注重点是加强鉴证的作用，提供关于企业发展的洞察，而不仅仅是局限于企业控制环境的有效性。随着技术软件不断进步，企业可以分析数据总体，实现以下目的：

- 对数据集进行分层，按不同子组提供信息细分；
- 分析不同时期的趋势，说明控制环境在不同时期的有效性；
- 分析控制环境的有效性与企业内部事件（例如企业重组、新系统的实施、关键人员的离职等）的相关性。

随着内部审计的角色在未来几年不断演变发展，就数据总体提供保证的能力应成为一项硬性要求，而不是“锦上添花”的服务。抽选年内样本进行实质性测试，将不再足以为董事会和其他小组委员会提供必要的监督，以有效了解企业的控制环境，并做出决策。因此，董事会有必要询问内部审计是否有能力对总体数据集进行分析，从而最大限度地减少样本测试所需的工作量。这并不是说人工测试在未来没有用武之地，而是内部审计师应努力调查异常情况，并对所

提供的数据进行缜密分析，以补充传统的审计技术。

### 人工智能在鉴证中的作用

如果使用和管理得当，人工智能可以为内部审计师和董事会提供有用的信息。人工智能的优势包括：

- 利用机器学习、自然语言处理和机器人技术加强和加速数据收集流程；
- 协助执行重复性任务，并协助审计师验证信息；
- 将数据转换为有用的信息，助力决策。

尽管许多活动的自动化程度有所提高，但数据和信息分析仍然需要人工参与；然而，随着人工智能发展，传统审计师“处理数字”所需的时间将大幅减少。

### 其他鉴证服务提供方

管理层可以在业务运营中使用不同的鉴证提供方，涵盖质量、业务诊断、培训、安全和监管合规类型审计或审阅。

这也是当前许多公司定期进行的鉴证。

董事会可以利用鉴证映射图作为工具，将关键业务流程列为保证来源，并揭示鉴证活动中的任何缺口或重复。董事会应了解鉴证活动的所有重要发现，并制定正式的上报流程。董事会可以将下列普遍采用的方法定为公司政策：“对于所有鉴证审计，重大发现必须在识别后一个工作日内提交给审计委员会主席，所有鉴证报告在定稿后应提交给审计委员会”。



## 参考文献

- 澳大利亚政府 — 审计与鉴证准则委员会  
<https://www.auasb.gov.au/Home.aspx>
- 内部审计师协会  
<https://www.iaa.org.au/Home.aspx>
- 内部审计师协会, 《内部审计师协会三道防线模型: 三道防线更新》  
[https://iaa.org.au/sf\\_docs/default-source/technology-resources/the-iaas-three-lines-model---an-update-of-three-lines-of-defense.pdf?sfvrsn=4](https://iaa.org.au/sf_docs/default-source/technology-resources/the-iaas-three-lines-model---an-update-of-three-lines-of-defense.pdf?sfvrsn=4)





毕马威

## Frank Mei

梅放

风险管理咨询  
主管合伙人  
毕马威中国  
[frank.mei@kpmg.com](mailto:frank.mei@kpmg.com)

## Johnson Li

李斌

治理、风险与合规服务  
内地主管合伙人  
毕马威中国  
[johnson.li@kpmg.com](mailto:johnson.li@kpmg.com)

## Lee Alva

李懿玲

治理、风险与合规服务  
香港主管合伙人  
毕马威中国  
[alva.lee@kpmg.com](mailto:alva.lee@kpmg.com)

## Vera Li

李迪

治理、风险与合规服务  
合伙人  
毕马威中国  
[vd.li@kpmg.com](mailto:vd.li@kpmg.com)

## Kelvin Leung

梁安超

治理、风险与合规服务  
合伙人  
毕马威中国  
[kelvin.oc.leung@kpmg.com](mailto:kelvin.oc.leung@kpmg.com)

## May Gao

高原

治理、风险与合规服务  
合伙人  
毕马威中国  
[may.gao@kpmg.com](mailto:may.gao@kpmg.com)



[kpmg.com/cn/socialmedia](https://kpmg.com/cn/socialmedia)

所载资料仅供一般参考用，并非针对任何个人或团体的个别情况而提供。虽然本所已致力提供准确和及时的资料，但本所不能保证这些资料在阁下收取时或日后仍然准确。任何人士不应在没有详细考虑相关的情况及获取适当的专业意见下依据所载资料行事。

© 2024 毕马威企业咨询 (中国) 有限公司 — 中国有限责任公司，是与英国私营担保有限公司— 毕马威国际有限公司相关联的独立成员所全球性组织中的成员。版权所有，不得转载。

毕马威的名称和标识均为毕马威全球性组织中的独立成员所经许可后使用的商标。