

中外会计审计准则

研究与比较丛书

中国内部审计准则

——阐释与应用

(第二版)

张红英 陈东等 编著

China's Internal Auditing Standards: Its Interpretations and Applications

(Second Edition)

立信会计出版社
LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

中外会计审计准则

研究与比较丛书

中国内部审计准则

——阐释与应用

(第二版)

张红英 陈东等 编著

立信会计出版社

图书在版编目(CIP)数据

中国内部审计准则:阐释与应用/张红英,陈东编著.
—2版. —上海:立信会计出版社,2007. 11
ISBN 978-7-5429-1793-5

I. 中… II. ①张… ②陈… III. 内部审计-制度-
中国 IV. F239. 45

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 172853 号

中国内部审计准则——阐释与应用(第二版)

出版发行	立信会计出版社
地 址	上海市中山西路 2230 号
邮政编码	200235
电 话	(021)64411389
传 真	(021)64411325
网 址	www.lixinaph.com E-mail lxaph@sh163.net
网上书店	www.lixinbook.com Tel: (021)64411071
经 销	各地新华书店

印 刷	立信会计常熟市印刷联营厂
开 本	787 毫米×960 毫米 1/16
印 张	23
插 页	2
字 数	463 千字
版 次	2007 年 11 月第 2 版
印 次	2007 年 11 月第 2 次
印 数	3 001—6 000
书 号	ISBN 978-7-5429-1793-5/F·1590
定 价	38.00 元

如有印订差错 请与本社联系调换

《中外会计审计准则研究与比较丛书》

编委会

总策划 张立年

顾问 郭道扬 王松年 盖地 童本立

主编 汪祥耀

副主编 李连华 邵毅平 邱学文 张红英

沈颖玲 邓川

《中外会计审计准则研究与比较丛书》

总 序

当前会计准则国际趋同形势发展之快,超出常人之想像。自 2001 年国际会计准则委员会(IASC)改组为国际会计准则理事会(IASB)后,IASB 所制定的国际财务报告准则(IFRS)已迅速成为各国会计准则争相与之趋同的目标。据德勤公司预计,2006 年世界上将有超过 100 个国家或地区要求或允许采纳国际财务报告准则。美国财务会计准则委员会(FASB)与 IASB 于 2002 年 10 月签订了著名的“诺沃克协议”后,也开始了双方准则趋同的步伐,并为制定一套高质量的全球会计准则而努力。欧盟、加拿大、澳大利亚、新西兰、日本、新加坡、中国香港等均采取了与国际财务报告准则趋同的战略,在 2005 年左右先后采用了 IFRS 或与 IFRS 等等的准则。2006 年 2 月,我国发布了以国际准则为蓝本的新会计审计准则体系,标志着我国会计和审计准则已与国际准则实现了基本趋同。

会计准则国际趋同是当今国际会计发展的一件大事。把握这一发展趋势,对于促进我国会计改革,提高会计信息质量,维护资本市场稳定,进一步营造我国良好的投资环境等具有重要的意义。作为会计理论工作者,追踪各国以及国际会计审计准则的发展,对其进行研究与比较,并为我国会计审计准则的制定提出参考建议,是我们的责任,也是我们乐意为之付出努力之事。近十多年来,我们的研究团队对各国会计审计准则展开了孜孜不倦的研究,推出了一些研究成果,获得了较好的社会影响。

2002 年前,我们主要出版了以下著作,为以后的研究奠定一些基础:

1. 汪祥耀主编:《香港执业会计师手册》,浙江人民出版社 1992 年版。
2. 汪祥耀、费中新主编:《各国会计审计概览》,电子工业出版社 1994 年版。
3. 汪祥耀主编:《最新国际会计准则》,浙江人民出版社 1996 年版。
4. 崔建民主编、汪祥耀等副主编:《会计与审计准则丛书》,浙江人民出版社 1996 年版。
5. 汪祥耀著:《会计准则的发展:透视、比较与展望》,厦门大学出版社 2001 年版。

2002 年以后,我们依托浙江省会计重点学科的优势,启动了《各国会计准则比较研究》项目,在郭道扬、王松年、盖地、童本立教授等著名学者的关心鼓励下,在立信会计出版社张立年编审的大力支持下,出版了以下著作:

1. 汪祥耀等著:《英国会计准则研究与比较》,立信会计出版社 2002 年版。

2. 汪祥耀等著:《国际会计准则与财务报告准则——研究与比较》,立信会计出版社2004年版。

3. 汪祥耀、邓川等著:《国际会计准则与财务报告准则——研究与比较》,立信会计出版社2005年第二版。

4. 汪祥耀、邓川等著:《澳大利亚会计准则及其国际趋同战略研究》,立信会计出版社2005年版。

我国新会计审计准则出台,增强了我们的信念。我们感到以往的研究方向和路径是正确的,因为我们始终追踪国际会计发展的动态,站在研究的前沿。为了更好地学习和贯彻新准则,促进我国会计审计准则与国际准则进一步趋同,我们迅速整合了研究力量,对各有关国家准则、国际准则以及我国准则的最新发展作了研究与比较,并通过立信会计出版社出版《中外会计审计准则研究与比较丛书》。该丛书除了对已经出版的英国、澳大利亚和国际会计准则的研究作出修订、更新和补充外,还计划陆续出版以下著作:

1. 汪祥耀等著:《与国际财务报告准则趋同——路径选择与政策建议》。
2. 汪祥耀、骆铭民等编著:《中国新会计准则与国际财务报告准则比较》。
3. 邵毅平、任坐田等编著:《中国企业会计准则——阐释与应用》。
4. 许家林、龚翔等编著:《中国会计准则体系建设:发展·比较·协调》。
5. 邱学文、郭化林等编著:《中国注册会计师执业准则——阐释与应用》。
6. 沈颖玲等编著:《国际财务报告准则——阐释与应用》。
7. 邓川、郭志英等编著:《国际审计准则——阐释与应用》。
8. 李连华、张蕾等编著:《中国内部会计控制规范——阐释与应用》。
9. 张红英、陈东等编著:《中国内部审计准则——阐释与应用》。
10. 于永生著:《IASB与FASB公允价值计量项目研究》。

我们希望本丛书出版后,能够有助于广大会计审计理论工作者、实务工作者,以及财经院校的本科生、硕士研究生、博士研究生和专业教师迅速通晓和熟练掌握中外会计审计准则的精髓,并用之于实践,从而对我国的会计审计制度改革有所贡献。我们也希望广大读者对本书的不足之处,积极提出批评和意见,以利于我们今后不断修订和充实,使本书能够经得起实践的检验,不辜负读者们的期望。

浙江财经学院会计学院院长、教授、经济学博士

汪祥耀

2006年5月于杭州

第二版前言

自 2003 年以来,中国内部审计协会先后颁发了《内部审计基本准则》、《内部审计人员职业道德规范》,以及 27 个具体准则和 2 个实务指南,初步形成了以基本准则为指导、以具体准则为主线、兼顾特定业务操作指南,适应我国内部审计发展进程,科学性、现实性和前瞻性相统一,能够独立实施和执行的、与国际内部审计准则趋同的中国内部审计准则体系。^①

为了帮助广大内部审计人员更好地学习和领会内部审计准则精神,进一步规范内部审计工作,提高内部审计质量,我们依照中国内部审计协会颁布的内部审计准则,结合我国内部审计工作实际,精心编写了《中国内部审计准则——阐释与应用》一书。本书以中国内部审计准则为主线,依据中国内部审计准则体系,将每一个审计准则作为一章,较系统地阐释了各项内部审计准则的制定目的和准则的主要内容,并在此基础上结合我们对准则的研究和认识,将我国内部审计准则与国际内部审计协会(IIA)颁发的《内部审计实务标准》进行了比较,同时通过案例分析,进一步强化对准则关键内容的理解和把握。因而本书具有以下特点:

新颖性:本书对各项准则的解释,力求体现中国内部审计准则的原汁原味,并把握内部审计的最新动态,再版后的本书,除对原来内容作了一些修正外,增加了对 2007 年 7 月 1 日开始执行的第 25~27 号具体准则经济性审计、效果性审计、效率性审计的阐释,力求本书更具新颖性的特点。

实用性:本书对内部审计实务,在考虑内部审计准则要求的同时,多以实际审计案例说明内部审计程序和方法,内容具体翔实,对实际工作中存在的问题进行了深入的分析,力求体现实用性和可操作性的特点。

国际性:本书对各项准则的解释,采用与《内部审计实务标准》对比分析的方法,便于读者理解和把握准则研究的国际化和中国特色,使本书具有时代的特点。

由于我国个别内部审计具体准则在《内部审计实务标准》中尚未涉及,因而无法进行国际比较,有些内部审计具体准则因刚刚颁布,难以收集到经典的内部审计案例,书中势必存在一定的不足。本书可作为内部审计组织和人员理解和运用内部审计准则的参考用

^① 王光远:《中国内部审计规范》,中国时代经济出版社 2005 年版。

书,也可作为大专院校内部审计教学用书及相关研究人员的参考用书。

本书由张红英副教授和陈东副教授等编著,参加撰写的人员主要有张红英、陈东、邱学文、邓川、厉国威、郭化林、孙玉琴、俞校民、郭志英、彭兰香、臧惠萍、王书东、李文贵等,最后,张红英、陈东副教授对书稿进行总纂和定稿。编写过程中,我们参阅并引用了国内外许多同行的观点或材料,对此深表谢意。本书主编张红英副教授多次参加了由中国内部审计协会组织的“中国内部审计准则研讨会”,并承担了“内部审计具体准则第26号——效果性审计”的主要执笔任务,在准则的撰写、修改过程中得到与会众多专家的指导和帮助,也得到了浙江省审计厅领导和浙江省内部审计协会的大力支持和帮助,在此一并感谢!由于成书仓促,书中疏漏、错误和不当之处,恳请读者批评指正。

张红英

2007年11月于杭州

目 录

第 1 章	绪论	1
第 2 章	内部审计基本准则	9
第 3 章	中国内部审计准则序言	24
第 4 章	内部审计人员职业道德规范	28
第 5 章	内部审计具体准则第 1 号——审计计划	41
第 6 章	内部审计具体准则第 2 号——审计通知书	61
第 7 章	内部审计具体准则第 3 号——审计证据	66
第 8 章	内部审计具体准则第 4 号——审计工作底稿	74
第 9 章	内部审计具体准则第 5 号——内部控制审计	85
第 10 章	内部审计具体准则第 6 号——舞弊的预防、检查与报告	91
第 11 章	内部审计具体准则第 7 号——审计报告	107
第 12 章	内部审计具体准则第 8 号——后续审计	122
第 13 章	内部审计具体准则第 9 号——内部审计督导	127
第 14 章	内部审计具体准则第 10 号——内部审计与外部审计的协调	133
第 15 号	内部审计具体准则第 11 号——结果沟通	146
第 16 章	内部审计具体准则第 12 号——遵循性审计	154
第 17 章	内部审计具体准则第 13 号——评价外部审计工作质量	164
第 18 章	内部审计具体准则第 14 号——利用外部专家服务	174
第 19 章	内部审计具体准则第 15 号——分析性复核	182
第 20 章	内部审计具体准则第 16 号——风险管理审计	192
第 21 章	内部审计具体准则第 17 号——重要性与审计风险	200
第 22 章	内部审计具体准则第 18 号——审计抽样	212
第 23 章	内部审计具体准则第 19 号——内部审计质量控制	224
第 24 章	内部审计具体准则第 20 号——人际关系	243
第 25 章	内部审计具体准则第 21 号——内部审计的控制自我评估法	254
第 26 章	内部审计具体准则第 22 号——独立性与客观性	259

第 27 章	内部审计具体准则第 23 号	
	——内部审计机构与董事会或最高管理层的关系	267
第 28 章	内部审计具体准则第 24 号——内部审计机构的管理	273
第 29 章	内部审计具体准则第 25 号——经济性审计	281
第 30 章	内部审计具体准则第 26 号——效果性审计	290
第 31 章	内部审计具体准则第 27 号——效率性审计	300
第 32 章	内部审计实务指南第 1 号——建设项目内部审计	307
第 33 章	内部审计实务指南第 2 号——物资采购审计	333

第1章 绪 论

改革开放二十多年来,中国经济、政治、社会所发生的深刻变化为内部审计行业的发展提供了巨大的空间。据国家审计署的不完全统计,从2000年至2005年的五年间,全国内部审计机构共完成审计项目198万多个,查出损失、浪费金额652.9亿元,提出被采纳建议102.9万条,发现大案要案线索9841件。目前,内部审计从业人员已达30余万名。内部审计在规范单位内部管理、提高经济效益、推动市场经济健康发展等方面发挥着越来越重要的作用。

自2000年起,中国内部审计协会通过新组建的准则委员会,组织部分省市内部审计协会、部门、企事业单位内部审计机构以及高等院校的专家、教授、实务工作者和法律工作者,起草、研讨内部审计准则。2003年3月4日,审计署发布《关于内部审计工作的规定》;同年4月12日,中国内部审计协会发布了《内部审计基本准则》、《内部审计人员职业道德规范》和《内部审计具体准则》第1~10号,2004年、2005年和2006年又先后发布了《内部审计具体准则》第11~15号、第16~20号和第21~24号,2007年再次发布了《内部审计具体准则》第25~27号(即经济性、效果性和效率性三个具体准则);加上2005年初中国内部审计协会发布的《内部审计实务指南第1号——建设项目内部审计》和《内部审计实务指南第2号——物资采购内部审计》。至此,中国内部审计准则体系基本形成。

一、制定内部审计准则的必要性^①

伴随着企业改革的日益深入,如何建立和健全公司治理结构,优化内部控制,促进企业资源的有效利用,避免舞弊和浪费,已成为当前全社会面临的重大课题。建立一套完整的监督和控制系統,才能彻底解决舞弊、腐败和管理不当问题。在这一监督控制系统中,内部审计是必不可少的组成部分。内部审计准则是内部审计职业规范体系的重要组成部分,是内部审计机构及内部审计人员执业行为的规范,是衡量内部审计质量的权威性标准。这一规范的制定,将促进我国内部审计事业的全面发展,确保内部审计能更好地为社会主义市场经济服务。

^① 王光远:《关于中国内部审计准则制定的若干问题》,中国时代经济出版社2005年版。

(一) 制定内部审计准则有助于提高社会公众对内部审计职业的信心

内部审计是组织内部的一种独立客观的监督和评价活动。内部审计通过发挥其基本职能,能够审查、揭露违法违规行为。同时,通过对经营活动及内部控制的审查和评价,能够解决组织本身存在的问题,提高管理效率和效果,从而促进组织目标的实现。我国的内部审计,从20世纪80年代开始建立,历经二十多年的发展,已有了长足的进步。据不完全统计,目前全国已有8万余个内部审计机构,30余万名内部审计从业人员。但是,目前我国内部审计工作也面临着一些突出的问题:许多组织和社会公众没有意识到内部审计工作的重要性,甚至把内部审计定位于经营管理层的对立面;内部审计工作缺乏科学的理论指导,存在着凭经验办事的操作模式;内部审计人员所承担的职责及其必须具备的职业道德定位模糊等。内部审计准则能够指导内部审计工作,明确内部审计机构及人员的责任,提高内部审计的质量,因而有助于增强社会公众对内部审计职业的信心。

(二) 制定内部审计准则有助于我国内部审计职业逐步迈向国际化

全球经济一体化的趋势要求我国内部审计职业不能再停留在“闭门造车”的阶段,而应充分借鉴国际内部审计的先进理论、技术及经验,将我国内部审计事业融入世界内部审计的一体化之中,促进我国内部审计事业的快速发展。作为内部审计职业的国际性组织——国际内部审计师协会(IIA),从其成立之日起就着手制定内部审计准则,并根据内部审计实务的发展不断进行修改,旨在为内部审计实务提供高质量的执业标准,以推动内部审计职业的发展。2001年6月,IIA颁布了最新的内部审计实务准则,并从2002年1月1日起正式实施,从而掀起了内部审计发展的新一轮高潮。我国在1987年成立了中国内部审计学会,当年12月加入IIA,建立了中国内部审计与国际内部审计沟通的渠道。2002年,中国内部审计学会正式更名为中国内部审计协会,理顺了我国内部审计职业组织与国家审计署的关系,使我国内部审计职业组织更加适应市场经济的要求。在这样的背景下,充分借鉴国际内部审计惯例,制定适合我国国情的内部审计准则,就成为我国内部审计职业走向国际化的必然需要。

(三) 制定内部审计准则有利于内部审计人员依法审计、适法而为

1994年,我国颁布了《中华人民共和国审计法》,明确了内部审计的法律地位。1995年,审计署发布了《关于内部审计工作的规定》,对内部审计机构、人员、职责权限等作了进一步规定。与此同时,《会计法》、《中国人民银行法》、《商业银行法》、《上市公司章程指引》、《上市公司治理准则》、《信托投资公司管理办法》等相关法律法规,都对内部审计工作做了相应的规定。2006年,修订后的《中华人民共和国审计法》进一步强化了内部审计的范围和职能。但是,《审计法》及其相关法律法规的规定都是总括性的,没有对内部审计工作的具体操作和执行进行规范。我国内部审计缺乏一套完整、科学和具有权威性的准则指导审计实务,内部审计人员因为没有统一的业务规范和统一的质量衡量标准,无法实现

真正意义的依法审计。按照国际惯例和我国国情制定内部审计准则,规范审计原则、审计方式、审计程序、审计方法及审计报告等审计实务问题,则可大大增加内部审计工作的适应性,实现既依法审计又适法而为。

(四) 制定内部审计准则有助于提高我国内部审计的专业化水准和专业素养

制定内部审计准则是一项十分艰苦细致的工作,需要许多专家、教授和实务工作者协同努力,也需要借鉴国外先进国家内部审计成功的先例,才能顺利完成。伴随着环境的变化,还需要从理论和实践上去研究准则如何适应这种变化。因此,制定内部审计准则有助于提高我国内部审计的专业化水准,有助于促进相关学术研究的发展。内部审计从业人员的专业胜任能力和技术水平是决定内部审计工作质量的关键。内部审计准则对内部审计工作做出了具体规范,对从业人员执行业务进行直接、具体的指导,需要从业人员有一个从理解到熟悉运用的过程,这一过程本身就是内部审计从业人员不断提高素质和技能的过程。内部审计专业化水准和内部审计人员专业素养的提高,社会公众对内部审计信心的提高,内部审计与民间审计和政府审计距离的拉近,必将使内部审计工作走向制度化、现代化。

二、内部审计准则的基本框架

(一) 国际内部审计师协会《内部审计实务标准》基本框架

国际内部审计师协会专业实务框架共分为六个层次。它包括以下内容:

1. 内部审计定义:是一种独立、客观的保证工作和咨询活动。它的目的是为组织增加价值并提高组织的运作效率。它采取系统化、规范化的方法来对组织的风险管理、控制及治理过程进行评价,提高它们的效率。从而帮助实现组织目标。

2. 内部审计师协会职业道德规范:行为规则:正直、客观、保密、适任。

3. 属性标准:(1) 宗旨、权利和职责(1000);(2) 独立性和客观性(1100);(3) 熟练性与应有的职业审慎性(1200);(4) 质量保证与改进项目(1300)。属性标准说明了开展内部审计活动的机构及人员的特点。

4. 工作标准:(1) 管理内部审计活动(2000);(2) 工作性质(2100);(3) 审计业务计划(2200);(4) 开展审计业务(2300);(5) 报告审计结果(2400);(6) 监测进程(2500);(7) 管理层对风险的接受(2600)。工作标准描述了内部审计活动的性质并提出了衡量内部审计活动开展的质量准绳。

5. 实施标准:实施标准是属性标准和工作标准在特定类型的审计活动中的具体体现。属性标准和工作标准只有一套,实施标准有很多套。每种主要类型的内部审计活动都有一套实施标准。

6. 指南包括两部分:(1) 实务公告。(2) 实务公告开发和目标。

以上1~5个层次内容都是强制性的,而第6个层次内容是非强制性。

（二）中国内部审计规定体系的框架

我国的内部审计准则与国际内部审计准则规范的内容及范围是一致的。在充分借鉴《内部审计实务标准》的基础上,结合中国实际情况,我国内部审计准则可以分为三个层次:

1. 基本准则。

内部审计基本准则是内部审计机构和人员实施内部审计时应当遵循的基本规范,是制定内部审计具体准则和内部审计实务指南的基本依据。

2. 具体准则。

内部审计具体准则是依据内部审计基本准则制定,是内部审计机构和人员实施内部审计时应当遵循的基本规范。

3. 实务指南。

内部审计实务指南是依据内部审计基本准则和内部审计具体准则制定,为内部审计机构和人员实施内部审计提供的具有可操作的指导意见。

中国内部审计协会自 2003 年以来至 2007 年止,已公布 27 个具体准则。它们分别是:

《内部审计具体准则第 1 号——审计计划》

《内部审计具体准则第 2 号——审计通知书》

《内部审计具体准则第 3 号——审计证据》

《内部审计具体准则第 4 号——审计工作底稿》

《内部审计具体准则第 5 号——内部控制审计》

《内部审计具体准则第 6 号——舞弊的预防;检查与报告》

《内部审计具体准则第 7 号——审计报告》

《内部审计具体准则第 8 号——后续审计》

《内部审计具体准则第 9 号——内部审计督导》

《内部审计具体准则第 10 号——内部审计与外部审计的协调》

《内部审计具体准则第 11 号——结果沟通》

《内部审计具体准则第 12 号——遵循性审计》

《内部审计具体准则第 13 号——评价外部审计工作质量》

《内部审计具体准则第 14 号——利用外部专家服务》

《内部审计具体准则第 15 号——分析性复核》

《内部审计具体准则第 16 号——风险管理审计》

《内部审计具体准则第 17 号——重要性与审计风险》

《内部审计具体准则第 18 号——审计抽样》

《内部审计具体准则第 19 号——内部审计质量控制》

《内部审计具体准则第20号——人际关系》

《内部审计具体准则第21号——内部审计的控制自我评估法》

《内部审计具体准则第22号——独立性与客观性》

《内部审计具体准则第23号——内部审计机构与董事会或最高管理层的关系》

《内部审计具体准则第24号——内部审计机构的管理》

《内部审计具体准则第25号——经济性审计》

《内部审计具体准则第26号——效果性审计》

《内部审计具体准则第27号——效率性审计》

此外,还公布了2个实务指南:《建设项目内部审计实务指南》、《物资采购内部审计实务指南》。

以上基本准则、具体准则和实务指南,构成了我国内部审计规定体系的框架。

三、内部审计准则的特点

内部审计准则是指导和规范内部审计活动的标准体系,内部审计准则的质量直接影响其所规范的内部审计实务的质量。良好的内部审计准则必须首尾一贯、逻辑一致,既能指导现有的内部审计实务,又能适应环境的变化,为未来的内部审计实务提供一定的指南。总体说,中国内部审计准则的制定必须达到科学性、前瞻性和现实性的统一。具体说,我国内部审计准则具有以下特点:

(一) 将内部控制与风险作为内部审计准则的核心概念

内部审计准则规范了内部审计活动的方方面面,内容丰富多样,但是却始终围绕着一核心概念而展开,使内部审计准则成为前后逻辑一致的体系,以充分体现准则的科学性。内部审计准则最核心的概念有两个:内部控制与风险。

越来越多的组织已逐渐意识到内部控制在组织经营管理中的重要地位,但是如何建立科学、合理、规范的内部控制依然是困扰组织的一大问题。根据传统的管理学理论,控制是贯穿在计划、组织、指挥、协调这些管理职能中的核心内容。内部审计与内部控制之间的关系是相互依存的,内部审计是内部控制的要素之一,其职能是对其余内部控制要素的再控制;而内部控制又是内部审计的直接对象,通过内部审计的检查、评价而不断促进内部控制的健全完善。内部审计对内部控制的关注远远超过政府审计和注册会计师审计。从一定程度上说,内部审计就是通过对内部控制的审查和评价进而把握整个管理活动,中国当前的内部审计实务尤为如此。因此,在内部审计基本准则中,明确提出内部审计的对象是“经营活动和内部控制”。这里的“内部控制”概念采用了 COSO 组织对内部控制最新的研究成果,认为内部控制包括控制环境、风险管理、控制活动、信息与沟通、监督等五个要素。

“风险”是另一个核心概念。风险是指对目标的实现产生影响的可能事件,是由后果

与可能性两者加以衡量的。随着组织经营内外环境的日益复杂,“风险”已成为管理的一大核心概念,把风险控制在组织可以接受的水平之下,是组织目标实现的一个必要条件。为了减少、规避、控制风险,必须采用一系列的风险管理程序。组织的风险管理程序是否健全、有效,是管理层的关键职责;而内部审计人员应该通过检查、评价、报告风险管理过程的充分性和有效性并提出改进建议,以协助管理层的工作。

对风险的关注同样是国际内部审计理论发展的最新范式。近年的内部审计理论成果对以风险为核心的内部审计对象、职能等进行了多方研究,IIA 在最新的内部审计实务准则中突出了风险概念的地位。从发展趋势上看,内部审计不仅越来越多地关注风险,同时也成为企业整合风险管理(Enterprise Integrated Risk Management)的一个组成部分;内部审计更强调确认经营风险并测试这些风险是否得到有效管理,由对交易事项和政策的遵循的评价,转变为对目标、战略和风险管理程序的关注;内部审计的建议更加强调风险规避、风险转移和风险控制,通过有效的风险管理,提高组织整体管理的效率和效果。

(二) 财务审计与管理审计的融合是内部审计准则的基本内容

传统的内部审计是以财务审计作为基本内容的。随着经济环境的变化、组织经营管理的发展,内部审计已将其领域扩展到管理审计,这是内部审计发展的基本趋势。从国际内部审计实务来说,1947 年 IIA 的“内部审计责任说明书”将会计和财务事项作为内部审计的首要对象;仅仅经过十年,在修订的“内部审计责任说明书”中对财务及业务经营的审查等视之;在此后若干次的修改中,内部审计的责权已逐步走向管理审计。我国内部审计实务发展比西方落后了几十年,因此,现阶段许多企业内部审计工作内容仅仅针对财务、会计事项。但是,随着一些大中型企业现代企业制度的建立、健全,管理层对内部审计提出了新的要求,要求内部审计承担对经营活动、内部控制、管理事项等监督、评价,为改善经营、提高效率服务。据中国内部审计协会的统计调查,1998 年以前,在内部审计实务中财务收支审计占 50% 以上,1999~2001 年,财务收支审计仅占 32%,管理审计占到 68%。因此,内部审计准则要规范的不仅包括财务审计,还包括管理审计方面的活动。准则的内容必须符合这两方面活动的要求,既考虑财务面,也考虑管理面,体现两者的融合。只有这样,才能保证内部审计准则的科学性。

(三) 以防弊、兴利、增值的共存为内部审计准则的基本理念

随着内部审计范围向管理审计领域的延伸,内部审计的目标转向了兴利,即帮助组织提高经营效率。IIA 在最新的内部审计实务准则中提出了内部审计的定义:“内部审计是一种独立、客观的保证工作与咨询活动,它的目的是为组织增加价值并提高组织的运作效率。”在这个新定义中提出了内部审计的新目标:增加价值。与传统的审计、鉴证服务相比,保证服务更强调的是客户的需求及服务的针对性;而咨询服务则能直接为客户改善经营,因而内部审计服务是一种增值服务。防弊、兴利、增值三个目标,虽然是内部审计发展不同阶段的目标,但是三者之间是共存的。防弊是兴利与增值的基础,只有做好了查错防

弊,才能进一步实现兴利与增值。兴利与增值是一致的,兴利是增值的外在表现,增值则是兴利的内在要求。三者之间的关系必须处理好,强调防弊决不能成为兴利和增值的绊脚石,强调兴利和增值也不能以牺牲防弊为代价。我国内部审计实务目前主要还停留在防弊和兴利的阶段,但是增值是未来内部审计发展的目标,千万不能忽视。因此,制定内部审计准则不能由于对某一目标的强调而与另外两个目标发生矛盾,应该能够体现这三方面目标共存的基本理念,处理好三方面目标的关系。

(四) 借鉴与包容政府审计、独立审计准则

综观我国审计发展的历史,从20世纪80年代起,政府审计、注册会计师审计、内部审计在沉寂了很长一段时间后重新登上了历史舞台,为我国社会主义市场经济健康、规范地发展做出了很大的贡献。短短二十几年,政府审计、注册会计师审计已逐步走向规范化。我国的内部审计是在国家审计机关——审计署的领导下展开的;而内部审计所从事的审计活动从一定程度上说与独立审计的某些活动是相似的,也互有重叠和交叉。因此,内部审计准则可就相似之处借用独立审计准则和国家审计准则,相异之处再针对内部审计的特定需要自行研究制定。这样,不仅可以降低制定准则的成本,而且可以使内部审计与民间审计、政府审计协同发展,更可帮助广大社会公众理解审计的目的和审计人员在市场经济中的作用,建立社会公众对审计的信心。处理好三者之间的关系,是准则科学性的要求。

(五) 充分考虑信息技术进步对内部审计准则的影响

伴随着信息技术的急剧变化,内部审计的审查对象——经营活动与内部控制渐趋自动化。在自动化环境下,信息系统横跨许多部门,这就使以传统的垂直部门为重心的内部审计逐渐演进为跨部门的内部审计。审计的范围不仅包括传统的控制活动、业务环节,还包括信息系统的设计与运行情况。同时,传统的手工方式被大量借助计算机硬件及审计软件的现代审计所取代,新的审计技术使内部审计能够胜任性质复杂、数量庞大的业务活动。当前,虽然电子数据处理系统在我国并未完全取代手工业务处理系统,但是愈来愈多的企业采用ERP系统,会计电算化、审计电算化的浪潮已不可阻挡。信息技术对审计对象及审计方法两方面的影响是内部审计准则制定中必须考虑的因素,这既是内部审计准则科学性的要求,也是现实性、前瞻性的要求。

(六) 坚持国际化与国家化统一的基本立场

国际内部审计师协会(IIA)是内部审计职业的国际性组织。IIA制定了一整套科学、完善的专业实务准则框架,并在许多国家的内部审计实务中得以推广应用,这一套专业实务准则反映了内部审计理论与实务的最新发展。我国的内部审计理论与实务,虽然比西方发达国家落后,但是,西方国家内部审计所走过的道路将给我国内部审计带来很大启示与借鉴。充分借鉴国际内部审计准则和西方发达国家内部审计先进经验,使内部审计准则具有国际化的特点,这是我国内部审计事业融入世界内部审计的一体化的需要。