

特稿

# 内部审计准则的国际比较

王光远, 严 晖

(厦门大学 管理学院会计系, 福建 厦门 361005)

**[摘要]**从制定背景上看,我国内部审计准则与国际内部审计准则的差别主要体现在现实需求上。随着内部审计职业国际化程度的提高,我国内部审计面临的环境也将愈来愈多地受到国际环境的影响。从基本概念上看,二者虽有区别,但其本质属性是一致的。从框架结构上看,国际内部审计准则的框架结构更能够突出前后的统一性以及逻辑的一贯性。从准则内容上看,二者存在一定差异,但各有卓越之处。从制定程序上看,我国应当借鉴国际内部审计协会的经验。总体而言,二者的协调化程度是较高的。

**[关键词]**内部审计; 审计准则; 国际比较

**[中图分类号]**F239.45 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1004-4833(2010)02-0003-14

经过审计职业界和其他相关部门近10年的努力,相对完整的中国内部审计准则框架体系已建立起来,内容涉及审计实务的各个方面。在建立中国内部审计准则体系的过程中,中国内部审计协会准则委员会始终坚持“国际化与国家化相统一”的基本立场。如何在借鉴国际先进经验的同时,充分考虑我国经济、政治、文化差异,制定出符合中国实际的准则,仍需要理论界和职业界的深思。因此,比较研究国际内部审计准则与中国内部审计准则具有很强的现实意义。通过比较,深入分析二者在结构、内容、制定程序等方面的异同点,探析我国内审准则的优点所在以及不足之处,可以为中国内部审计准则体系的完善以及未来的发展提供政策性建议。

## 一、内部审计准则制定背景的比较

在国际内部审计规范体系60多年的发展历史中,2001年的变革是开创性、革命性的。

这次变革不仅在体系框架、内部审计基本概念

上有了质的飞跃,而且在准则制定程序方面也有了重大调整<sup>[1]</sup>。2009年,国际内部审计协会(the Institute of Internal Auditors, 以下简称IIA)在2001年变革的基础上再度颁布修订后的《内部审计国际实务准则框架》,虽然该框架大部分内容承续了2001年实施的《内部审计实务准则框架》的精神,但仍有很大的跨越,体现了内部审计的现实需求与发展。

1999年,IIA颁布了《内部审计实务准则框架》,于2001年正式实施。然而就在此时,世界会计审计职业界出现了一次重大的动荡。2001年11月,安然公司财务丑闻曝光,2002年5月,世界通讯公司再度爆发丑闻,由此引发的多米诺骨牌效应,造成了这一期间美国有约1/3的上市公司申请破产保护。2002年7月30日,美国国会紧急颁布了《萨班斯——奥克斯利法案》,对上市公司的监管、管理者的责任、公司治理规范、外部审计监管、信息披露制度等方面作出了全方位的严格规定。除此之外,又成立了一个新的监管机构来监管会计职业界和公司董事会。过

[收稿日期]2009-12-31

[基金项目]中华人民共和国审计署内部审计课题(0702)

[作者简介]王光远(1962—),男,河北武安人,厦门大学管理学院会计系教授,博士,博士生导师,从事内部审计、管理审计研究;严晖(1974—),女,福建福州人,厦门大学管理学院会计系副教授,博士,从事内部审计、内部控制、独立审计研究。

去许多由审计职业界自主、自律解决的问题瞬间被纳入政府管制的轨道。

《萨班斯——奥克斯利法案》对内部审计职业界也产生了巨大影响,将内部审计职业界推向了社会公众的视野。第一,《萨班斯——奥克斯利法案》著名的404条款要求组织管理层对本组织内部控制状况进行评价,担任年度财务报告审计的会计师事务所应当对其进行测试和评价,并出具内部控制评价报告。这样,内部审计人员就从后台走到了“前台”,本组织的内控状况不佳,内部审计人员也有不可推卸的责任。第二,《萨班斯——奥克斯利法案》对于公司治理提出的详细规范同样赋予内部审计新的使命。作为响应,IIA在2002年对美国国会的建议中指出:一个健全的治理结构是建立在有效治理体系的四个机构协同上的,即:董事会、执行管理层、外部审计和内部审计。董事会确保有效的内部控制系统,确定并监控经营风险和业绩指标;高管层实施风险管理和内部控制,并进行日常计划与组织安排;外部审计师应保持独立性,将审计与咨询业务分开;内部审计师能增强报告的独立性。在司法机构和管理机构的监管下,这四个部分是有效治理赖以存在的基石<sup>[2]</sup>。可见,有效的内部审计是公司治理结构中形成权力制衡机制并促使其有效运行的重要手段,是公司治理过程中不可或缺的组成部分。第三,《萨班斯——奥克斯利法案》明确规定,会计师事务所不能为一个客户同时提供审计服务与管理咨询服务,而内部审计服务属于受限制的管理咨询服务。这给曾一度愈演愈烈的内部审计外包带来了冲击。内部审计开始回归组织内部,高管层开始认真思考在组织内部建立独立的内部审计机构。“回归”后的内部审计更加注重价值的创造,成为组织关键业务的发起者。

正是在这样的背景下,IIA2001年颁布的内部审计实务规范体系所基于的指导任务小组报告——《面向未来》提出的《内部审计实务准则框架》的目的已经发生了变化。原希望通过构建《内部审计实务准则框架》将现有的或发展中的实务指南都组织起来,并及时传递给内部审计执业人员,但有关治理与控制的法定要求不断加强,对内部审计实务提出了许多新的要求与挑战。2006年,IIA建立了特别小组,对于《内部审计实务准则框架》及其制定过程进行重新审视,根据特别小组报告《面向未来:指引内部审计职业迈向卓越》,内部审计职业界面临两大挑战:第一,为满足职业界的不同需求,各种规范相

继制定,包括准则、实务公告、意见声明、白皮书等,但是对立场公告、共同信息、实用指南的需求还是很迫切的。此类形式却并未得到正式的确认或以权威的方式提供;第二,目前制定并完善规范的审慎程序(Due Processes)还不成熟,而且未为会员或利益相关者所广泛知晓。此外,各层次规范也未作权威性的明确定义,使得其能否作为“全球性”的规范遭到质疑<sup>[3]</sup>。在此背景下,IIA理事会、国际筹划委员会监督指导的特别小组对《内部审计实务准则框架》进行了重新审视,2009年,IIA正式颁布了《内部审计国际实务准则框架》。

我国有着五千年灿烂的文明,内部审计萌芽可以追溯到西周时代。新中国成立后,高度集中的计划经济体制使我国审计制度被财政监督所取代,1983年我国重建了内部审计制度。改革开放以来,我国内部审计的发展大体经历了三个阶段:第一阶段是1983年—1994年,这是我国内部审计制度初步建立阶段。1983年国务院的130号文件《批转审计署关于开展审计工作几个问题的请示的通知》规定,国营企业和行政事业单位可根据工作需要建立内部审计机构,或配备审计人员,实行内部审计监督。第二阶段是1994年—2002年,这是我国内部审计法规逐步发展的阶段。《审计署关于内部审计工作的规定》等制度是最早涉及内部审计工作的法规。第三阶段从2003年开始,是全面建立健全内部审计法规体系的阶段。修订后的《审计署关于内部审计工作的规定》将其适用对象扩展到国有企业以外的其他企业。2003年4月,中国内部审计协会发布了第一批《中国内部审计准则》,开启了中国内部审计职业规范化的道路<sup>[4]</sup>。中国内部审计协会成立于1987年,当年12月即加入IIA,建立了中国内部审计与国际内部审计沟通的渠道。作为内部审计职业团体,中国内部审计协会的最大努力体现在中国内部审计职业规范体系的建设上。内部审计职业规范是内部审计职业界自身制定并获得从业人员所公认的,用以指导内部审计机构及人员执业的标准,是内部审计职业化的必要条件。我国的内部审计规范体系就是在这样的背景下逐步建立并得以完善的。

从发展轨迹上看,我国内部审计主要有以下几个特点:第一,我国的国有企业与非国有企业在内部审计制度建立与发展历程中有很大差异。前者直接受到国家相关行政法规的约束,由行政手段建立;后者是出于企业生存、发展需要,自发建立的。第二,我国的内部审计与政府审计关系密切,很大程度上

受到政府审计的影响。关于内部审计的许多法规都是审计署颁布的,而内部审计协会也是在审计署领导下开展工作的,因此许多企业在内部审计目标、职能、范围、方法等方面带有政府审计的色彩。第三,随着内部审计准则的颁布,我国国有企业和非国有企业内部审计实务已逐渐从“殊途”迈向了“同归”,逐步朝国际内部审计惯例靠近<sup>[4]</sup>。

从背景上分析,我们可以看出《内部审计国际实务准则框架》和中国内部审计准则体系的差别主要体现在现实的需求上。《内部审计国际实务准则框架》是在《内部审计实务准则框架》基础上修订的,是基于现实的需要而进行的变革。《萨班斯——奥克斯利法案》的颁布对内部审计职业界提出了新的要求,虽然这是在美国本土生效的法案,但其影响却波及全球范围。为了职业的发展,IIA 及时进行《内部审计实务准则框架》的调整,这是符合内审实务需求的明智选择。我国内部审计准则的制定是在我国内部审计实务发展到一定阶段的必然产物,是为了提高社会公众对内部审计职业的信心、为使我国内部审计职业逐步迈向国际化、为提高我国内部审计的专业化水平、提高内审人员的专业素养并使内审工作制度化的必要措施。随着经济的全球化,我国内部审计所面临的环境将愈来愈多地受到国际环境的影响,因此可以预见将来在我国内部审计准则制定或修订过程中,那些对国际内部审计准则制定产生影响的背景也将对我国内部审计准则的制定带来深远影响<sup>[5]</sup>。

## 二、内部审计准则所依据的基本概念的比较

《内部审计国际实务准则框架》所依据的基本概念是:“内部审计是一种独立、客观的确认与咨询活动,其目的是为组织增加价值并提高组织的运营效率。它采取系统化、规范化的方法来对风险管理、控制及治理程序进行评价,提高它们的效率,从而帮助实现组织目标。”<sup>[6]</sup> 内部审计定义贯穿整个《内部审计国际实务准则框架》容纳的准则体系,是《内部审计国际实务准则框架》的总纲和基本理念,这一点在《内部审计实务准则框架》中就已如此。在《内部审计国际实务准则框架》中内部审计定义的总纲作用愈发得以强调,在 2009 年准则修订过程中一项重要的变化就是重新审视所有内容 with 内部审计定义、职业道德规范以及准则的一致性<sup>[7]</sup>。

我国在《内部审计基本准则》中对内部审计作了如下定义:“内部审计是指组织内部的一种独立客观

的监督和评价活动,它通过审查和评价经营活动及内部控制的适当性、合法性和有效性来促进组织目标的实现。”<sup>[8]</sup> 中国内部审计协会对内部审计作出的定义虽然也是制定准则的出发点以及基本依据,但并未像 IIA 那样突出强调定义的总纲作用。取而代之的是,我国明确提出了制定准则必须遵循的基本原则:第一,内部控制与风险是核心概念;第二,财务审计与管理审计相融合;第三,防弊、兴利、增值共存;第四,借鉴与包容政府审计、独立审计准则;第五,充分考虑信息技术的进步;第六,国际化与国家化相统一<sup>[9]</sup>。这些基本原则与内部审计定义配合,构建了内部审计理论和内部审计准则之间的桥梁,有了这一桥梁,内部审计理论就能发挥其指导实践的作用,内部审计准则就能在理论的指导下成为一个逻辑一致的科学体系,更好地规范内部审计实务,从而使中国内部审计准则的制定实现科学性、前瞻性和现实性的统一<sup>[10]</sup>。

就基本概念的表达而言,二者比较研究后得出的结论及原因分析如下:

第一,关于价值增值。我国将内部审计目标表述为“促进组织目标的实现”,而《内部审计国际实务准则框架》特别强调内部审计“为组织增加价值”<sup>[6]</sup>。20 世纪 90 年代起,价值理念在管理中成为主流思想,各种管理改革实践都致力于增加价值,而作为组织内部职能之一的内部审计活动,必须成为增值活动才不会被视作无法贡献于组织价值创造的多余业务而面临严峻的生存危机。如何增加价值是内部审计职业界必须思考的问题,也是内部审计准则必须体现的理念。不论是作为对内部审计职业内部的要求,或是对内部审计职业外部的宣传,在提纲挈领的定义中明确提出内部审计的增值目标都是非常必要的。在我国目前企业实务中,“增加价值”这一基本理念也越来越体现其重要性,成为组织高管层、职业经理人、资本市场投资者关注的重点,因此“增值”是未来我国内部审计发展的趋势。然而由于我国目前还处于经济的转型阶段,与西方国家相比各项法规制度尚未达到完善的阶段,在经济生活中依然存在许多贪污舞弊、挪用公共资财、受托责任履行不力的现象。因此,我国内部审计准则制定过程中必须考虑防弊、兴利、增值三方面目标的共存。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。强调防弊不能使其成为兴利和增值的绊脚

石,强调兴利和增值不能以牺牲防弊为代价<sup>[9]</sup>。我国内部审计实务目前主要还停留在防弊和兴利的阶段,但增值是未来内部审计发展的目标,不能忽视。因此制定内部审计准则时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。

第二,关于确认与咨询。IIA在《内部审计实务准则框架》中提出了“确认与咨询”职能,这与以往准则截然不同,是对内部审计职能的全新定位。确认服务是一种为了对组织的风险管理、控制或治理程序进行独立评价而客观地审查证据的行为。咨询服务是提供建议以及相关的客户服务活动,这种服务的性质与范围通过与客户协商确定,其目的是增加价值并提高组织的运营效率<sup>[11]</sup>。我国将内部审计职能定位为“监督和评价”,“监督”是针对查错防弊目标所需要的职能,考虑到我国的国情与现状,“监督”职能依然是内部审计目前应当承担的基本责任。反观西方社会,安然事件发生之后,对财务报表、内部控制遵循性以及舞弊行为的监督也重新回到内部审计关注的焦点范围之内。“评价”则是内部审计较为广泛应用的职能,可用于评价财务活动、经营活动、管理业绩以及组织活动的其他方面,实现兴利的目标。同时,评价职能实际上是IIA在2001年的《内部审计实务准则框架》之前几十年所秉承的一贯观点,不论是在系列的《内部审计职责说明书》中,或是在《内部审计实务准则框架》之前的《内部审计准则》中,都用“评价”来描述内部审计的基本职能。“确认”实质上是监督和评价的实现方式,区别在于确认服务更为客户化和目标化,是专门针对决策制定者改善信息质量或信息内涵的独立的专业服务,没有特定的报告形式,是针对不同顾客提供不同方面的确认服务<sup>[12]</sup>。因此,我国内部审计所广泛应用的监督和评价职能,并非与IIA的确认职能有绝对的冲突或矛盾。

咨询是因内部审计增值的需要应运而生的职能,咨询服务是与传统审计职能有一定联系的新增服务。咨询服务来自于作为内部审计评价职能的“副产品”——针对问题如何解决而提出的建议。我国内部审计定义中虽然没有提到“咨询”职能,但在制定准则中要求遵循财务审计与管理审计相结合的原则<sup>[9]</sup>。管理审计要求内部审计用管理者的思维考虑问题,对管理问题进行审查、评价,更重要的是为管理者出谋划策,提供有价值的建议,因此内部审计

介入到管理审计领域,实际上就会涉及许多与“咨询”相关的内容。而西方先进的内部审计也正是经历了财务导向、业务导向以及管理导向阶段后,进入风险导向模式的。在业务导向与管理导向模式下,业务审计及管理审计正是内部审计活动的主要范围,也为后续的“咨询”职能的拓展奠定了基础。纵观我国的内部审计准则体系,在第1号—20号具体准则中,涉及较多的是审计的基本业务活动,主要是对如何监督和评价进行规范,体现的多为内部审计的“确认服务”<sup>[8]</sup>。随着内部审计业务的发展,第21号—27号具体准则在咨询服务方面有了重大推进。因此,我国内部审计准则并没有排斥“咨询”的职能,只是将“咨询”隐含于评价之中。咨询职能将越来越多地出现在各类组织的内部审计活动中。

第三,关于内部控制。IIA在2001年的《内部审计实务准则框架》中提出了风险管理、控制与治理程序<sup>[6]</sup>等审计范围,这一范围的改变是内部审计角色重新定位的结果,体现了新世纪内部审计的增值目标<sup>[12]</sup>。将组织高层关注的治理程序以及与战略目标密切相关的风险管理纳入审计范围,同时对内部控制进行评价,该评价更着眼于未来,从而使内部审计的职能更具战略性的特征<sup>[13]</sup>。我国内部审计定义列示的审计范围是“经营活动与内部控制”。此处的“内部控制”实际上不仅仅包括用以确保对法律法规的遵循、财务信息的可靠性以及财产的安全性等狭义的内部控制,还包括贯穿于整个管理之中的提高经营活动效率和效果的管理控制职能。对于“内部控制”的这种理解实际上与IIA在1983年颁布的第1号《内部审计准则说明书(SIAS)——控制的概念和责任》是一致的,它的内涵已延伸到了治理领域以及风险管理领域。当然,IIA在内部审计定义中强调“治理”以及“风险管理”,并形成从“治理—风险管理—控制”这一由上往下的体系以及体系之间的逻辑关联,这是值得我们借鉴的。

综上所述,从准则制定所依据的基本概念看,我国与IIA有些差异,但本质上和IIA的基本理念是一致的。在此基础上,充分考虑我国国情和我国内部审计实务的特点,总结出一些对有关概念的独特定位,对制定出逻辑一致的我国内部审计准则体系具有重要作用。

### 三、内部审计准则框架结构的比较

IIA在2001年颁布的《内部审计实务准则框架》中形成了从内部审计定义、职业道德规范、准则到实

务公告、发展与实务支持的富有逻辑性的框架<sup>[3]</sup>。2009年颁布的《内部审计国际实务准则框架》相对于《内部审计实务准则框架》而言,具体内容、文字上并没有太大变动,但在框架结构以及制定程序上有较大的突破<sup>[7]</sup>。因此,要比较中外内部审计准则框架结构,首先要了解国际内部审计准则体系框架变动的情况。

#### (一)《内部审计国际实务准则框架》的修订要点及优点

IIA认为,内部审计准则体系框架非常重要,它为各种不同的要素以及概念的分类及组织提供了基础,为内部审计准则的前后一致性提供了统一结构。《内部审计国际实务准则框架》包括内部审计定义、职业道德规范、国际准则、立场公告、实务公告、实务指南六大部分。内部审计定义说明了内部审计的基本目标、性质以及范围;职业道德规范列示了内部审计人员及机构在执行工作时必须遵循的基本行为规则以及期望;国际准则是以原则为核心,为执行并促进改善内部审计服务而提供的框架,包括准则以及解释两大部分,涉及属性准则、工作准则以及实施准则;立场公告有助于广大利益相关者(内部审计职业界以外的人士)理解重要的治理、风险以及控制问题,同时描述内部审计在其中的角色与职责;实务公告则阐述了内部审计方法、模式以及考虑因素,能够帮助内部审计人员更好地运用定义、职业道德规范以及国际准则,促进审计人员规范执行实务要求;实务指南提供了执行内部审计活动的详细指导,包括工具技术、程序、步骤以及例示它们的具体内部审计程序。内部审计定义、职业道德规范以及国际准则是强制要求遵循的,而立场公告、实务公告以及实务指南是强烈推荐的<sup>[6]</sup>。修订后的内部审计准则体系内容全面、层次分明、逻辑性强,体现了内部审计职业的核心要素,为内部审计成为独特的、规范的、系统的活动提供了前后一致的、有组织的基本原则和程序,为内部审计适应新环境、成为组织中不可或缺的增值职能创造了条件。

第一,《内部审计国际实务准则框架》取消了“发展与实务支持”。特别小组经过调研认为准则体系应当体现其“权威性”的特征,“发展与实务支持”部分虽说能给实务执行提供一定参考,但其内容过于偏向理论与实务的研讨,各种观点都可能存在于研讨的文章之中,无法体现出IIA支持的权威观点,与准则体系的特点不相匹配。同时由于包括的内容繁多杂乱,随着实务变动而变动时略显“笨重”,无法

体现出“灵活性”的特征,也很难为实务者所理解。第二,《内部审计国际实务准则框架》的国际准则部分新增了“解释”项。国际准则是以原则为基础的,是对于内部审计实务高度概括的强制性要求。除了原先的“词汇表”辅以理解这些较为抽象的准则之外,《内部审计国际实务准则框架》在较难理解或者可能存在歧义的准则条款下新增“解释”,用简明而准确的语言对该准则加以说明,有助于内部审计人员更好地理解并遵循准则。第三,《内部审计国际实务准则框架》新增“立场公告”,是为了明确清晰地表达IIA在治理、风险管理以及控制等具体问题上内部审计角色及职责的立场及观点,也为了帮助职业界以外的相关人士更好地理解内部审计。第四,《内部审计国际实务准则框架》新增“实务指南”,并将原先《内部审计实务准则框架》实务公告中规范的内部审计方法、技术以及工具等具体问题一并纳入实务指南,在方法及技术的具体运用层面上提供指导。第五,《内部审计国际实务准则框架》清晰地说明了根据执行要求而进行的分类:强制要求遵循以及强烈建议遵循,对分类的清晰阐述有助于实务中更好地遵循准则。

#### (二)中外内部审计准则框架结构差异

我国的内部审计准则体系包括三个层次:基本准则、具体准则和实务指南。基本准则是内部审计准则的总纲,是制定具体准则和实务指南的依据,其中包括内部审计定义、对内部审计人员基本素质的要求、内部审计活动执行、内部审计报告方面的基本要求以及内部审计机构管理的要求。具体准则是内部审计机构和人员进行内部审计时应当遵循的具体规范,目前已颁布29项具体准则,内容涉及内部审计活动从准备阶段到后续审计的各个方面以及一些特殊的审计实务。实务指南是在基本准则、具体准则之外的具有可操作性的指导性意见,目前已颁布3项指南,针对具体准则无法涉及的审计操作给予指导。就执行要求而言,基本准则及具体准则属于“应当遵照执行”,实务指南属于“应当参照执行”。

在结构上,中国内部审计准则体系和《内部审计国际实务准则框架》存在如下差别:

第一,我国的内部审计准则体系遵循从“基本准则—具体准则—实务指南”这一由抽象到具体的逻辑规则,这与《内部审计国际实务准则框架》形成的以定义贯穿整体“框架”有一定的区别。《内部审计国际实务准则框架》的框架结构更能够突出其前后

的统一性以及逻辑的一贯性,特别是将内部审计定义贯穿在整个框架中,形成从基本概念到原则再到具体规则和操作指南的统一体。在《内部审计实务准则框架》向《内部审计国际实务准则框架》转化的过程中,IIA 更加注重框架的逻辑性,删除了与整体框架权威性不相匹配的“发展与实务支持”部分。建立一个前后一致的框架有助于准则体系的发展,不论未来实务如何变动,该框架结构都能保持稳定,基本原则保持不变,而在此基础上增添、删除或修改立场公告、实务公告或实务指南的具体内容,这是符合准则体系长远发展的考虑。我国内部审计准则的体系结构沿用会计准则、注册会计师鉴证业务准则、国家审计准则等一系列专业标准规范的常用结构,这种结构符合中国国情,符合国人的理解习惯,这种简单的逻辑关系有助于我国内部审计实务界对准则体系的理解与遵循。但我们也应当看到,随着内部审计理论及实务的发展,以基本概念为出发点构建内部审计准则框架结构是符合职业发展规律的选择,也是未来内部审计准则进一步发展的必然要求。

第二,在《内部审计国际实务准则框架》的国际准则层面,保留了《内部审计实务准则框架》原有的分类方式:属性准则、工作准则以及实施准则。前二者适用于所有内部审计服务,实施准则是前二者的延伸,针对特定类型的内部审计业务。我国的基本准则没有这样的分类,取而代之的是根据我国法规的普遍做法,采用了“总则—一般原则—具体原则—附则”的结构,由一般原则依据所规范的内部审计活动内容和方法展开为“作业准则”、“报告准则”以及“内部审计管理准则”。因此,针对内部审计人员胜任能力、知识技能、素质要求的《内部审计国际实务准则框架》属性准则在我国准则中是体现在“一般原则”里的,而《内部审计国际实务准则框架》工作准则则体现在我国基本准则除了“一般原则”之外的剩余部分中。由于对内部审计职能定位的不同,所以我国基本准则中并没有像《内部审计国际实务准则框架》那样在属性准则与工作准则下,根据实施的业务区分应用于确认服务的实施准则与应用于咨询服务的实施准则。应当说,我国基本准则的结构符合国情,与总则部分所作出的内部审计定义在逻辑上是一致的。同时,基本准则的这种结构还在总体上引领了具体准则与实务指南,我国的具体准则以及实务指南都采用“总则—一般原则—具体原则(根据具体情况分条款或分章叙述)—附则”的结构,通过这种结构安排准则规范的内容能使准则从框架上保

持首尾一贯、逻辑一致,便于学习、理解与操作。从单项具体准则或实务指南的内容上看,总则部分首先对本准则或指南的重要概念作出定义,一般原则对于本准则或指南的目的、内部审计人员的责任、专业素质要求等基本问题进行规范,具体原则部分一般按照内部审计活动的程序展开,体现不同阶段所需要规范的方法和内容,附则部分为发布时间与生效日。因此,这样的结构安排使内部审计人员很容易根据需要对照准则或指南的相应章节和条款解决问题。

第三,《内部审计国际实务准则框架》中的“立场公告”是一项新的设计,我国内部审计准则并不具备此项内容。立场公告能清晰地表达 IIA 的观点,帮助内部审计人员以及组织管理层、股东、外部利益相关者以及注册会计师等理解内部审计在特定问题上扮演的角色与承担的职责。已颁布的立场公告包括两项:内部审计在企业风险管理中的作用;内部审计在内审服务资源安排中的作用<sup>[6]</sup>。安然事件爆发后,美国的《萨班斯——奥克斯利法案》对于公司信息披露及审计、财务报告、内部控制方面提出许多要求,内部审计的作用由此得以凸显,许多证券交易所要求上市公司必须设立内部审计部门,内部审计成为推进良好的公司治理、风险管理以及控制的主要力量之一。随着内部审计职业界在资本市场上的影响逐步壮大,如何让相关人士正确理解内部审计的职责与角色成为内部审计职业机构必须考虑的问题。立场公告就是为此而设立的,这部分内容的存在能够使内部审计准则不仅成为内部审计职业界从事业务活动的规范,也能成为对外宣传内部审计、让外界更加了解内部审计的手段。可以预见的是,随着中国内部审计职业的壮大,我国的内部审计准则体系中也需要同一个特别的部分,成为内部审计准则与职业界以外的相关人士沟通的切入点与桥梁。

第四,《内部审计国际实务准则框架》的“实务公告”属于“强烈推荐遵循”,而对应的中国内部审计具体准则则属于“强制要求遵循”。《内部审计国际实务准则框架》是以原则为导向的规范体系,需要“强制执行”的部分都体现为定义、准则之类的较高层次的抽象原则。而对于相对具体与详细的实务公告、立场公告以及实务指南,则定位为“强烈推荐遵循”。这一点主要是考虑到准则的灵活性,由于实务的迅速发展,可能存在某些实务公告的规范内容并不符合实务现状的情况,当内部审计人员判断遵循

实务公告反而会导致不恰当的结果时,可能会根据实际情况而选取背离规范的方法。因此,《内部审计国际实务准则框架》充分考虑了此因素来确定实务公告的执行要求,前提是内部审计人员具有较高的专业素养,能准确判断现实状况作出正确决策。而我国内部审计人员整体水平普遍无法达到这样的层次,对于具体准则采取“必须遵循”的要求是符合现实条件的,这样有助于通过准则的强制性要求促进内部审计实务的规范化及良性发展。

#### 四、内部审计准则具体内容的比较

具体内容是准则的核心,是依附于准则结构的实质内涵。对比国际内部审计准则与中国内部审计准则的内容,能帮助我们了解二者约束或规范的范围差别。由于中外准则结构存在一定差异,我们的比较研究将以《内部审计国际实务准则框架》为出发点,对比于中国内部审计准则体系的相应部分展开。

##### (一) 内部审计职业道德规范比较

IIA 虽然对准则体系进行了改革,但《内部审计国际实务准则框架》中的职业道德规范与《内部审计实务准则框架》原有的职业道德规范相比,内容上没有变动。IIA 持有的理念是:职业道德规范不应当针对具体的行为活动进行约束,而应当通过提供概括性的原则以及行为规则来对内部审计人员进行约束,因此虽然内部审计实务不断发展变化,而职业道德规范的内容却保持了相对稳定。《内部审计国际实务准则框架》的职业道德规范采用了“原则—规则”两个层次的结构,这种结构在西方的注册会计师职业道德体系中广泛应用,“原则”表明了该职业在道德方面的“最高标准”或说是“道德的理想状态”,而“规则”则提出了从业人员执业行为方面的“最低要求”,是必须要做到的行为规范。我国的内部审计人员职业道德规范采用的是“行为规则”的方式,规定的 11 条内容是内部审计人员必须遵循的最低要求,并没有在规范中涉及“最高标准”的原则部分。在职业道德规范中包含原则是为了鼓励内部审计人员不仅仅要达到最低标准,而且应当不懈地追求更高的行为标准,这是职业道德要求的终极目标。因此,从发展的眼光看,职业道德规范中应当包含作为“最高标准”的原则部分。当然,基于我国目前的内部审计人员素质,近期目标是要求内部审计人员能够遵循“最低要求”的行为规则,因此目前我国职业道德规范的结构是符合国情的。随着内部审计人员素质的提高,未来的职业道德规范的发展可以借鉴

《内部审计国际实务准则框架》职业道德的结构。

《内部审计国际实务准则框架》职业道德的原则部分提出了公正、客观、保密和胜任四大基本内容,行为规则部分则针对这四大基本内容分别对内部审计人员行为必须达到标准进行了规范<sup>[6]</sup>。这四大内容在我国的职业道德规范中都有所涉及,因此基本内容和《内部审计国际实务准则框架》的内容是一致的,只是某些细节稍有差别。《内部审计国际实务准则框架》在“客观性”这项行为规则下强调内部审计人员不应当参与会导致利益冲突的活动,这是保证客观性属性的重要要求。我国职业道德规范中没有将此项要求列入,但在具体准则中却有涉及“客观性管理”的内容。将此项内容列入职业道德规范,有助于内部审计人员更好理解如何客观地履行职责,因此建议我国职业道德规范后续的修订中考虑该内容。另外,我国职业道德规范中强调内部审计人员保持应有的职业谨慎,合理使用职业判断,而《内部审计国际实务准则框架》是在国际准则中涉及。其实该内容在我国的基本准则中也有涉及,把它列入职业道德规范是为了强调其重要性。应有的职业谨慎性是要求内部审计人员在执行业务过程中应当保持人们所期望的合格胜任的内审人员所能具备的谨慎态度和技能,这是审计学科非常重要的基本概念之一。基于我国内部审计人员专业胜任能力的实际情况,此项要求不仅作为执业准则,更列入行为规范,这能够提醒内部审计人员在执行业务时时刻以应有的执业谨慎态度要求自己,确保内部审计质量。对于人际交往能力的强调也是我国职业道德规范乃至整个准则体系内容的一大特点。内部审计的服务理念、与组织内外相关机构和人员的互信、和谐、协调的关系是内部审计活动顺利开展的前提,内部审计审查的对象不论是治理程序、风险管理、控制或是组织的经营活动,其中都涉及非常多的人为问题。我国是礼仪之邦,几千年的文化积淀影响着人们的价值观和行为方式,这种情况下更需要内部审计营造和谐的氛围,与其他机构和人员保持良好的关系。在过去的 20 多年里,我国内部审计经历了以查错防弊的监督为核心理念向增加组织价值的服务理念转变的过程,转型时期许多内部审计人员尚无法适应这一新的服务理念,因此在职业道德规范以及准则中强调人际关系是非常切合中国现实的。同样的,在职业道德规范中强调“聘请有关专家协助”也是符合我国内部审计人员素质技能现状的务实做法。

(二)《内部审计国际实务准则框架》的国际准则与中国《内部审计基本准则》的比较

在2009年IIA内部审计准则体系改革中涉及国际准则的部分有:第一,为某些条款增加了“解释”项,解释能够促进对准则中提及概念的正确理解。IIA明确指出,解释是准则不可分割的一部分,与准则具有相同的效力,也是强制要求遵循的;第二,在语义与词汇部分作了修改和更新。新增信息技术控制、信息技术治理、风险偏好、重要性、技术基础审计等词汇的释义。同时,在《内部审计国际实务准则框架》的国际准则中用“必须”取代了原先《内部审计实务准则框架》标准中普遍采用的“应当”,这是为了更加强调准则的强制性。在准则中采用“必须”这一用语,说明要无条件强制遵循,而“应当”则表示一般情况下应当遵照准则执行,但除非内部审计人员判定该条件下执行准则反而不恰当。第三,国际准则中新增了六项内容,分别是1010:在内部审计章程中确认内部审计定义、职业道德规范以及国际准则;1111:与董事会的直接互动;2110. A2:评估信息系统治理;2120. A2:评估舞弊风险;2120. C3:内部审计人员在风险管理中所扮角色的限制;2430:“根据内部审计职业实务准则之国际准则开展工作”的使用。第四,国际准则原有部分内容进行了修订。为使准则更易于理解,对部分内容的表述作了修改。同时,为了体现内在的逻辑关联,按照“治理—风险管理—控制”对相关条款(2110—2130)的顺序进行了调整<sup>[7]</sup>。

《内部审计国际实务准则框架》的国际准则从篇幅上说比我国基本准则大,涉及内容也更多,有些内容在我国内部审计基本准则中没有体现,但在具体准则中有较详细的规范。其实从“强制要求遵循”的范围来看,《内部审计国际实务准则框架》比我国的范围要小,因为我国的具体准则也属于“强制要求遵循”,而从规范的层次上和我国具体准则对应的《内部审计国际实务准则框架》实务公告却不属于此范围。因此,国际准则作为《内部审计国际实务准则框架》准则体系中“强制要求遵循”的主体部分,在范围上比我国《内部审计基本准则》宽是可以理解的。另外,《内部审计国际实务准则框架》在国际准则中特别加入了“解释”项,作为国际准则不可分割的一部分,亦具有强制性的要求。我国内部审计准则委员会在发布准则之后,会以“释义”的方式出版对此准则(包括基本准则与具体准则)的解释,在这个具体解释中针对该项准则的非常详细的例子与做法,很具有操作性,这个“释义”除了具备《内部审计国

际实务准则框架》的“解释”功能之外,还承担了一部分的“指南”作用,因此没有任何强制性,仅是对实务的一种参考<sup>[8]</sup>。表1列示了《内部审计国际实务准则框架》国际准则与我国《内部审计基本准则》之间的对比。

由此可见,《内部审计国际实务准则框架》的国际准则的基本内容在我国的准则中都已涉及的,只是由于结构安排的不同,有些内容在基本准则中涉及,有些则在具体准则中阐述。这里就引发一个思考:基本准则与具体准则的关系如何?基本准则是否应当体现所有具体准则的基本原则?《内部审计国际实务准则框架》国际准则的编号与实务公告的编号是对应的,在每一个实务公告起始位置,都清晰地说明该公告是基于哪一条国际准则具体展开的。例如,实务公告1110—1是针对国际准则“1110号—组织的独立性”。这种对应的模式在《内部审计实务准则框架》中就已采用,而IIA在2009年修订实务公告时作了如下声明:实务公告是用以帮助内部审计人员运用内部审计定义、职业道德规范以及国际准则,促进良好的内部审计实务的。因此,《内部审计国际实务准则框架》的实务公告是与国际准则紧密关联的,并依据其制定。我国在内部审计准则序言中也明确说明了基本准则的作用:“内部审计基本准则是内部审计准则的总纲,是内部审计机构和人员进行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、内部审计实务指南的基本依据。”如果考虑到基本准则的总纲作用,所有具体准则涵盖的内容应当都能在基本准则中找到依据。我国的基本准则与前10项具体准则同为第一批颁布的内部审计准则,如何能在准则体系初建伊始就高瞻远瞩地在基本准则中列入应当考虑的所有概括性原则的确是一个难题。经过职业界的不懈努力,基本准则能够为迄今已颁布的29个具体准则中的绝大部分发挥提纲挈领的作用,但有部分具体准则的内容与基本准则之间关联性较弱,这是未来修订基本准则时必须考虑的问题。

从表1可以看到,我国基本准则中有一部分条款在《内部审计国际实务准则框架》中并没有涉及,这部分主要内容有:

第一,我国基本准则要求内部审计人员必须遵循职业道德规范,《内部审计国际实务准则框架》的国际准则中没有涉及这一点。正如职业道德规范中有条款要求内部审计人员必须遵循内部审计准则一样,在规范中互相呼应能够增强规范的强制性,同时

也阐明一个基本观点:遵循职业道德规范与准则不仅是对内部审计人员行为方面的要求,也是其执业

过程中必须做到的技术要求。因此在基本准则中提及职业道德规范是非常有必要的。

表 1 《内部审计国际实务准则框架》的国际准则与中国《内部审计基本准则》的对比

		具体内容	备注
《内部审计国际实务准则框架》的国际准则具备而中国《内部审计基本准则》缺乏	属性 准则	对内部审计章程的要求	体现在具体准则第 24 号《内部审计机构的管理》中
		独立性与客观性的解释及损害的情况	体现在具体准则第 22 号《内部审计的独立性与客观性》中
		内部审计质量评价与报告	体现在具体准则第 19 号《内部审计质量控制》中
	工作 准则	与高级管理层及董事会的沟通、获得其授权批准,并向其报告	体现在具体准则第 23 号《内部审计机构与董事会或最高管理层的关系》中
		协调内、外部审计工作	体现在具体准则第 10 号《内部审计与外部审计的协调》中
		工作性质:治理、风险管理、控制	由于内部审计定义的差别,我国基本准则中仅仅涉及这三方面中的“控制”
		业务计划的制订、业务工作方案	体现在具体准则第 1 号《审计计划》中
	业务实施过程中的监督	体现在具体准则第 9 号《内部审计督导》中	
实施 准则	我国基本准则中均无涉及不同服务类型的实施标准		
中国《内部审计基本准则》具备而《内部审计国际实务准则框架》国际准则缺乏	一般 准则	要求遵循职业道德规范	
		人际交往技能的要求	实务公告 1210—1 专业能力中涉及
	作业 准则	重要性与审计风险	
		内部审计通知书	
		各种审计方法的列示	已颁布的实务指南中介绍了部分内部审计方法,主要涵盖 IT 审计领域
		计算机辅助审计	实务指南中详细介绍
报告 准则	审计报告的分级复核制度		
内部管 理准则	内部审计机构的人力资源计划与财务预算的编制		

第二,我国基本准则提出了审计过程的两个重要概念:重要性与审计风险,而这是《内部审计国际实务准则框架》回避的,《内部审计国际实务准则框架》不仅在国际准则中未提及,在实务公告及实务指南中也没有涉及此领域。现代审计,不论是注册会计师审计、内部审计或者政府审计,都面临着在所有业务中抽取部分内容进行审查的技术问题,而重要性水平是影响审计证据数量的重要因素,这是无法回避的。审计风险是审计作出不恰当结论的可能性,也是影响审计证据数量的重要因素。这一对概念贯穿于整个审计的过程,是审计过程核心的技术概念,不会因为审计对象并非财务报表而降低影响。因此,我国基本准则以及具体准则第 17 号对这个问题进行了规范,这正是我国内部审计理论及实务界对世界内部审计的贡献之一。

第三,我国基本准则提及的“审计通知书”以及“审计报告的分级复核”是具有中国特色的做法。借鉴政府审计提出“审计通知书”有两个目的,一是为了提高审计效率,让被审计单位提前做好相应准备;二是与被审计单位协调关系,促进合作的手段。“审计报告的分级复核”则是借鉴了社会审计的做法,由级别较高的人员对级别较低的人员完成的工作进行检查,确保审计报告的质量。在审计人员素质和专业判断水平参差不齐的情况下,分级复核尤为重要。

第四,我国基本准则将内部审计机构管理单列一章,集中于此章规范了有关内部审计机构年度计划、人力资源计划、财务预算、审计工作手册的制订以及内部激励约束机制、质量评价机制等问题。《内部审计国际实务准则框架》并没有单独强调内部审计机构管理,而是分散在具体的准则中。内部审计

机构实质上是一个“利润中心”，要提供有价值的服务和内部审计产品，内部审计机构管理的内容类似于企业管理，其管理理念、水平将深刻影响在其中开展工作的内部审计人员以及生产的内部审计产品质量的高低。我国内部审计人员的素质整体不高与内部审计机构的管理水平较低有密切关系，因此不仅内部审计人员需要规范自身的执业行为，内部审计机构的管理也应当走上系统化和规范化的轨道。因此单列内部审计机构管理的相关问题，并辅以具体准则（第 24 号）详细说明是符合我国现实的选择。

（三）《内部审计国际实务准则框架》的实务公告及实务指南与我国的具体准则、实务指南的比较

《内部审计国际实务准则框架》的实务公告及实务指南是 2009 年 IIA 准则改革中变动幅度较大的部分。实务公告经过重新审视由原先的 84 条减少到 42 条，部分内容暂时取消，部分内容归并到实务指南中。IIA 认为，以前的实务公告存在许多未能很好支持属性准则、工作准则及实施准则的内容，又使用了“应当”这一用语来说明执行要求，容易使人误解其强制性。之所以做如此大的修订，目的是为了实务实务公告更加简洁，且通过对审计方法、程序的描述来帮助内部审计人员更好地运用定义、职业道德规范以及国际准则<sup>[7]</sup>。实务指南是《内部审计国际实务准则框架》不同于《内部审计实务准则框架》的又一个重要方面，目的是为执行内部审计活动提供具体的指导。实务指南的内容一般涉及具体的审计方法、技术以及工具，原先《内部审计实务准则框架》的实务公告中与此有关的部分在本次修订中全部从实务公告中分离出来，有的已列入颁布的实务指南之中，有的正在进行补充和完善，列入未来两年将颁布的实务指南之中。截止到 2009 年 1 月，已颁布的实务指南包括两大部分：《全球技术审计指南》与《信息系统风险评估指南》。《全球技术审计指南》主要涉及与信息系统管理、控制及安全性有关的审计问题，目前已颁布 11 项指南。《信息系统风险评估指南》描述了财务报表风险、经营过程的关键控制、自动控制及其他信息系统关键功能、信息系统总体控制等问题，目前已颁布 3 项指南<sup>[6]</sup>。从 IIA 提供的 2009 年至 2011 年的准则项目规划可以看到，未来实务指南的内容将不断得到充实<sup>[14]</sup>。

《内部审计国际实务准则框架》的实务公告、实务指南与我国具体准则、实务指南有如下差别：

第一，有几项准则的内容是《内部审计国际实务准则框架》已涉及的，但我国的准则完全没有涉及。

一是关于内部审计人员承担非审计职责时是否会对客观性造成损害；二是评估组织的隐私制度；三是持续审计对确认、监督以及风险评估的影响；四是管理以及审计隐私风险。这些内容在我国内部审计实务中比较少见，因此我国内部审计准则尚未将此纳入规范的范围。

第二，《内部审计国际实务准则框架》非常强调“专业胜任能力与应有的职业谨慎”，用三个实务公告对此进行了规范。内部审计人员的专业素质和知识技能以及谨慎态度是影响审计质量的重要因素，因此《内部审计国际实务准则框架》针对内部审计人员应当具备的能力、知识结构、交流沟通技能、表达能力等进行了详细规范，可以看得出《内部审计国际实务准则框架》对此问题的重视。我国相应内容的规范则显得有些分散，仅仅是基本准则提及这个基本概念，部分细节内容在第 20 号准则《人际关系》中稍有涉及。

第三，《内部审计国际实务准则框架》在实务公告 2010.1 中充分体现了风险导向内部审计的理念。要求将审计计划与组织的风险相联系，特别强调关注组织的战略与计划，关注管理战略、方向、目标等的变动，这就是风险导向内部审计的核心所在。我国的第 1 号准则《审计计划》要求在制订年度审计计划时应当考虑组织风险与管理需要，这是完全符合《内部审计国际实务准则框架》的理念的。然而《内部审计国际实务准则框架》提出的将计划与组织战略、管理相关联却是我们具体准则中没有强调的。以风险为核心概念是我国准则制定的原则之一，因此在审计计划准则中明确提出与组织战略管理的关联更能体现风险导向审计的精髓。

第四，《内部审计国际实务准则框架》在实务指南中用非常大的篇幅详细叙述了信息系统审计的相关问题，我国具体准则第 28 号虽然也涉及这些问题，但内容和范围相差颇大。随着信息技术的迅速发展，绝大部分现代企业内部审计所面临的并非传统的手工系统，而是技术含量很高的信息环境。信息系统与手工系统在控制、风险、管理等领域有着截然不同的特点，因此对审计方法和技术提出了很高要求。我国企业信息技术发展虽然落后于国外先进企业，但可以预见信息系统技术审计必将是内部审计发展的主流，也将是内部审计关注的重点和难点。

第五，我国第 5 号准则《内部控制审计》与《内部审计国际实务准则框架》对应部分在内容上有一定差异。内部控制审计是内部审计工作的重中之重，

以控制为核心概念是我国内部准则制定的基本原则,也是 IIA 准则体系的基本理念。经过许多年的努力,我国对这一基本原则的贯彻非常到位,可以说在某种程度上超越了 IIA。在中国内部审计具体准则体系中,已发布的与内部控制审计有关的准则包括第 5 号《内部控制审计准则》、第 12 号《遵循性审计准则》、第 16 号《风险管理审计准则》以及第 21 号《内部审计的控制自我评估准则》。《内部控制审计准则》是内部审计人员对内部控制进行审计方面规范的总纲,涉及内部控制的内容、要素以及内部控制审计的基本方法。而《遵循性审计准则》是将内部控制的目标之一——对组织各方面是否遵守国家有关法律法规和组织内部章程、计划、预算及其他标准等加以展开,针对各种遵循性标准的遵循情况进行审查和评价。《风险管理审计准则》对内部控制中风险管理要素的具体审查和评价加以规范。《内部审计的控制自我评估准则》是对控制自我评估这种独特的方法以及内部审计人员如何运用这种方法协助管理层评估内部控制进行规范,这为整体内部控制审计奠定了扎实的基础。由此,我国针对内部控制审计已建立了理念先进、逻辑合理的准则体系<sup>[15]</sup>。《内部审计国际实务准则框架》虽然提出了先进的控制概念,但后续并无相关的配套准则,遵循性审计以及控制自我评估都没有专门的实务公告或者实务指南加以具体指导。

第六,我国的第 25 号准则《经济性审计》、第 26 号准则《效果性审计》以及第 27 号准则《效率性审计》(简称三性准则)是一大创举与贡献,《内部审计国际实务准则框架》没有涉及这几方面的内容。随着内部审计模式由传统的财务审计转向管理审计,如何对经营活动的经济性、效果性以及效率性进行评价成为内部审计活动中亟须规范的问题。IIA 虽然自几十年前就开始倡导管理审计,但其至今尚未就经济性、效果性以及效率性方面颁布专门的准则。因此中国的三性审计准则是内部审计准则的重大突破,也体现了我国内部审计准则的先进性与前瞻性。

第七,我国第 17 号准则《重要性与审计风险》从内部审计角度对这两个重要概念进行了界定与规范,而《内部审计国际实务准则框架》回避了这个审计技术领域的难题。重要性是指被审计单位经营活动及内部控制中存在偏离特定目标的差异或缺陷的严重程度,这一程度的差异或缺陷在特定环境下可能会影响管理层的判断或决策以及组织目标的实现。审计风险是指内部审计人员未能发现被审计单

位经营活动及内部控制中存在的重大差异或缺陷而做出不恰当审计结论的可能性。对重要性、审计风险及其运用进行较为详细的规范,有助于内部审计人员将这两个概念贯穿到整个内部审计活动中,作出合理的判断,从而获取充分、相关、可靠的审计证据,确保审计结论的可靠性。可以说这项具体准则也充分体现了我国内部审计准则的先进性。

第八,我国内部审计第 11 号准则《结果沟通》在《内部审计国际实务准则框架》中没有对应准则或内容,同时第 20 号准则《人际关系》以及第 23 号准则《内部审计机构与董事会或最高管理层的关系》在《内部审计国际实务准则框架》中也没有单列准则进行详细规范。《结果沟通》是《审计报告》的配套准则。结果沟通是指内部审计机构与被审计单位组织适当的管理层就审计概况、依据、结论、决定或建议进行讨论和交流的过程。在提交报告前进行结果沟通,能保证审计结果的客观和公正,并取得被审计单位的理解,建立良好的人际关系。这一系列准则从全方位、多角度地对内部审计人员与被审计单位以及组织管理层之间的沟通协调以及良好人际关系的建立进行了规范,提供了全面的指导。人际关系以及良好的沟通技巧是《内部审计国际实务准则框架》专业胜任能力方面的重点,我国这几项具体准则很好地吸收了 IIA 的先进理念,同时又形成了一定的体系,便于全方位、多角度提供沟通和交流方面的指导。沟通技能是我国广大内部审计人员长期以来缺乏系统训练以及重视的技能,然而该技能却是提高内部审计专业胜任能力的重要内容。在准则中以较大篇幅阐述沟通技能以及人际关系既体现了国际内部审计的先进理念,也符合我国内部审计实务的现状。

第九,我国《建设项目审计指南》、《物资采购审计指南》所涉及的内容《内部审计国际实务准则框架》都没有涉及。随着我国经济的快速增长,基本建设规模不断扩大,大中型企业在生产经营中经常会遇到固定资产投资建设的需要,建设项目的特点使经营活动以及相关内部控制较常规项目更为复杂。内部审计应当采用特定的审计方法和程序,对建设项目实施全过程的跟踪审计,提高建设项目的质量和效益,促进组织价值的增加及目标的实现。因此需要《建设项目审计指南》对建设项目审计各阶段的程序、方法作出详细的规定,向内部审计人员提供直接的操作指导,从而实现建设项目内部审计的目的:促进“质量、速度、效益”三项目标的实现。另外,任

何组织在经营活动中都要涉及采购业务,以保证组织的正常运转。采购活动关系到物资的成本及质量,对于生产、建设等过程也有重大影响。《物资采购审计指南》的制定就是为了规范物资采购审计的内容、程序与方法,为内部审计机构与人员提供具有可操作性的物资采购审计实务指导。这两个指南是我国内部审计准则国家化的充分体现,能够密切结合我国经济的现实对特殊行业、特殊实务的内部审计活动进行规范。两个指南都充分体现了“防弊、兴利以及增值共存的理念”以及“财务审计与管理审计相融合”的基本原则。

## 五、内部审计准则制定程序的比较

IIA 的准则改革除了对准则体系的结构以及部分内容进行修订之外,还有一个重要的特点就是准则制定程序的变化。2006 年,IIA 理事会决定建立国际筹划委员会以及特别小组,对《内部审计实务准则框架》及其制定过程进行重新审视,重点考察《内部审计实务准则框架》的范围以及整个准则体系的发展、复核及颁布过程的透明化和一致性。特别小组的功能类似于“指导任务小组”的一个工作小组,其任务是经过广泛的实务调查和适当的研究,针对特定问题提出研究报告。2007 年 10 月,特别小组发布研究报告——《面向未来:指引内部审计职业迈向卓越》,对《内部审计实务准则框架》的框架和准则制定程序提出了改革意见。其中一项重要的建议就是设立一个专门委员会 PPC (Professional Practices Council,简称 PPC),负责《内部审计国际实务准则框架》的全面事务。IIA 全球委员会(IIA Global Board)在荷兰阿姆斯特丹召开会议,审批通过了《内部审计国际实务准则框架》的结构及制定程序,全面启动准则改革。

职业实务理事会全面负责《内部审计国际实务准则框架》,其基本职责是:制定准则发展战略,根据内部审计理论与实务的发展状况确定具体准则或指南制定的优先级,与负责《内部审计国际实务准则框架》各组成部分制定的 IIA 各技术委员会(IIA Technical Committees)进行协调,监督准则制定进程,向 IIA 理事会以及与《内部审计国际实务准则框架》相关的 IIA 各个国际委员会汇报其监督的信息<sup>[3]</sup>。PPC 的存在从根本上说是为了促进《内部审计国际实务准则框架》的整体一致性,确保各个组成部分之间符合统一的概念和标准,同时也为了促进《内部审计国际实务准则框架》制定过程的透明化。

IIA 的各个技术委员会包括:内部审计准则委员会(Internal Audit Standards Board,简称 IASB)、职业道德委员会(Ethics Committee,简称 EC)、职业议题委员会(Professional Issues Committee,简称 PIC)、高级技术委员会(Advance Technology Committee,简称 ATC)、公共部门委员会(Public Sector Committee,简称 PSC)、质量委员会(Committee of Quality,简称 COQ)等,这些机构各自负责《内部审计国际实务准则框架》中相应部分的准则或指南的草拟和修订。为确保《内部审计国际实务准则框架》准则的相关性与及时性,IIA 还特别提出准则的“生命周期”概念,要求各个技术委员会每三年必须至少复核一次其所负责的准则或指南是否需要修订,该过程同时受到职业实务理事会的协调与监督,以确保《内部审计国际实务准则框架》保持前后一致的要素<sup>[16]</sup>。表 2 列示了《内部审计国际实务准则框架》各部分准则或指南的制定程序以及相关的委员会。

这样的准则制定程序有三大特点:第一,准则制定过程是在职业实务理事会的全面负责下,职业实务理事会特别需要关注概念的一致性,保证《内部审计国际实务准则框架》逻辑的前后一致性;第二,每一部分都需要进行周期性复核,确保内容能得到及时修订,始终适应内部审计实务的发展;第三,每一部分都由特定的技术委员会专门负责,且需要经过其他技术委员会的复核,确保准则制定的透明化。

我国内部审计准则的制定也遵循着规范化的程序和步骤。在中国内部审计协会每年一度的常务理事扩大会议上,首先就未来一年或若干年的准则制定计划广泛征求意见,充分结合内部审计理论以及实务的发展确定几个基本方向,然后将这项工作交由中国内部审计协会准则委员会具体负责,准则委员会将全面承担起准则的计划、立项、指导、监督、审核等工作。我国内部审计准则的制定采取学术界、实务界以及内部审计协会三方合作的方式,即由有着良好内部审计实务经验和先进做法的某个企、事业单位承办某个具体的准则项目,在内部审计领域有一定研究和造诣的高校理论研究人员负责在该承办单位支持下经过广泛调研,结合文献数据执笔,内部审计协会准则委员会负责协调、监督全过程。具体步骤如下:第一步,根据年度工作计划,准则委员会选择并确定适当的选题和起草承办单位,报中国内部审计协会理事会审核批准。第二步,准则委员会向承办单位提供起草准则的国内外法规、相关准则数据,确定准则研讨会时间以及地点。第三步,收

集准则起草稿和修改稿并组织召开准则研讨会,经准则委员会审核将研讨会的修改意见发承办单位和执笔教授,要求修改。第四步,组织召开准则定稿会,提交准则初定稿,并广泛征求意见。第五步,准则委员会根据汇总征求的意见后修改定稿,并报请

中国内部审计协会理事会批准。第六步,中国内部审计协会发布内部审计准则。三方合作的方式既能保证我国内部审计准则从实务出发,充分反映实务要求,也能保证在学术界的配合下,准则高于实务,对实务具有前瞻性的指导意义。

表 2 《内部审计国际实务准则框架》各组成部分的制定程序

组成部分	程序	最终批准机构
定义	<ul style="list-style-type: none"> <li>由国际内部审计协会任命的特别任务小组负责制定及修订</li> <li>征求意见</li> </ul>	国际内部审计协会理事会
职业道德规范	<ul style="list-style-type: none"> <li>职业道德委员会负责制定及修订</li> <li>征求意见</li> <li>内部审计准则委员会复核与职业道德规范的一致性</li> </ul>	国际内部审计协会理事会
国际准则	<ul style="list-style-type: none"> <li>内部审计准则委员会负责制定及修订</li> <li>征求意见</li> <li>职业道德委员会复核与国际准则的一致性</li> </ul>	内部审计准则委员会以及内部审计准则监督委员会
立场公告	<ul style="list-style-type: none"> <li>职业议题委员会或其他委员会负责发起</li> <li>职业实务理事会审核批准发起</li> <li>职业议题委员会负责指定相应的其他技术委员会或由其本身负责制定</li> <li>职业议题委员会、内部审计准则委员会、职业道德委员会等审批立场公告的大纲</li> <li>征求意见</li> <li>内部审计准则委员会、职业道德委员会复核与立场公告的一致性</li> </ul>	执行委员会
实务公告	<ul style="list-style-type: none"> <li>职业议题委员会或其他委员会负责发起</li> <li>职业实务理事会审核批准发起</li> <li>职业议题委员会负责指定相应的其他技术委员会或由其本身负责制定</li> <li>征求意见</li> <li>内部审计准则委员会、职业道德委员会复核与其的一致性</li> </ul>	职业实务理事会
实务指南	<ul style="list-style-type: none"> <li>职业实务理事会审批发起,并负责整个制定、复核以及审批的过程</li> <li>职业实务理事会</li> <li>职业实务理事会负责指定相应的其他技术委员会负责制定</li> <li>征求意见</li> <li>内部审计准则委员会、职业道德委员会复核与其的一致性</li> </ul>	职业实务理事会

对比《内部审计国际实务准则框架》及我国准则制定程序可以看出,在制定的步骤方面,我国严格遵循了审慎、民主的原则,很好地遵循了 IIA 的理念,同时结合国情,采用独特的三方合作的方式,增进理论与实务的充分沟通,确保了准则的规范性与可操作性,这是我国内部审计准则制定程序的优点。但也要看到,由于我国内部审计协会相对 IIA 而言力量仍比较薄弱,因此无法像 IIA 那样为准则中的不同部分设置专业的技术委员会专门负责,所有的工

作都由准则委员会负责,因此相对而言准则的更新速度无法企及 IIA。另外,从职业实务理事会的设置上可以看出 IIA 非常注重建立逻辑一致、概念统一的准则体系,这一点在我国准则制定过程中是值得借鉴的。在我国准则制定的各个步骤中,准则委员会应当担负起监督职责,特别是要密切监督和检查制定准则过程中遵循基本原则的情况,以确保逻辑一致性,这一点对于范围愈来愈宽广、内容越来越丰富的准则的未来发展尤为重要。

系统的比较研究是共性与差异分析的必要基础。经过对制定背景、基本概念、框架结构、具体内容以及制定程序五方面的比较,中国内部审计准则与国际内部审计准则的共性、差异以及协调化程度均能以明确反映。总体而言,二者的协调化程度是较高的。国际内部审计准则是内部审计职业规范的权威代表,展现最先进的内部审计实务,有许多值得我国借鉴之处,也是我国内部审计准则未来发展的主要方向。然而,我国内部审计准则也有自己的特色以及相对先进的内容。因此,继续坚持“国际化与国家化相统一”的原则是未来制定或修订我国内部审计准则的基本立场。

#### [参考文献]

- [1] Marks N. The new age of internal auditing [J]. The Internal Auditor, 2001(12):44-49.
- [2] The Institute of Internal Auditors. Internal auditing: in your best interests [J]. Tone at the Top, 2002(10), Issue 15:1-2.
- [3] The Task Force of Institute of Internal auditors. A vision for the future: guiding the internal audit profession to the excellence [EB/OL]. Altamonte Springs: IIA. (2008-11-01) [2009-02-12]. <http://www.theiia.org>.
- [4] 严晖. 风险导向内部审计整合框架研究 [M]. 北京:中国财政经济出版社,2004:140-141.
- [5] 陈宇. 国际内部审计准则理念的发展及启示 [J]. 审计与经济研究,2004(3):20-23.
- [6] The Institute of Internal Auditors. The international profes-

- sional practice framework [EB/OL]. Altamonte Springs: IIA. (2008-11-01) [2009-02-12]. <http://www.theiia.org>.
- [7] The Institute of Internal Auditors. How the new standards have changed? [EB/OL]. Altamonte Springs IIA. (2008-11-01) [2009-02-12]. <http://www.theiia.org>.
- [8] 中国内部审计协会. 中国内部审计规范 [S]. 北京:中国时代经济出版社,2005:22-84.
- [9] 王光远. 中国内部审计准则纲要 [J]. 财会通讯,2005(7/8):17-21.
- [10] 郑小荣. 风险导向内部审计若干理论问题探讨 [J]. 审计与经济研究,2006(1):27-30.
- [11] 李海风. 面向信息时代的内部审计 [M]. 北京:地震出版社,2002:21-27.
- [12] 王光远. 公司治理及相关内部审计规范与进展 [J]. 财会通讯,2009(3):9-14.
- [13] Chapman C, U Anderson. Implementing the professional practices framework [M]. Altamonte Springs: The IIA Research Foundation, 2002:16-48.
- [14] The Institute of Internal Auditors. Project in process [EB/OL]. Altamonte Springs: IIA. (2008-11-01) [2009-02-12]. <http://www.theiia.org>.
- [15] 中国内部审计协会. 中国内部审计规范:续 [S]. 北京:中国内部审计协会,2009:19-33.
- [16] The Institute of Internal Auditors. The difference “I” can make [EB/OL]. Altamonte Springs: IIA, (2008-11-01) [2009-02-12]. <http://www.theiia.org>.

[责任编辑:高亚森]

## An International Comparison of Internal Audit Standards

WANG Guang-yuan, YAN Hui

(Department of Accounting, School of Management, Xiamen University, Xiamen 361005, China)

**Abstract:** From the formulation background, the difference between China's internal audit standards and IPPF lies in their different practical demands. With the improvement of internationalization of the internal audit profession, the circumstance of China's internal audit profession will be more and more influenced by international environment. Seeing from the basic concepts, although some difference is still existing, the basic concepts of the two are consistent essentially. From the aspect of framework, IPPF represents its consistency and logic coherence. From the aspect of contents, the two have their own excellence despite their differences. From the formulating procedure, China should learn something from IIA which proves feasible. In conclusion, the degree of harmonization is rather high.

**Key Words:** internal audit; auditing standards; international comparison