

内部审计准则比较研究

陈彩云 康永红

(长江大学管理学院 湖北荆州 434023 中国石化内蒙古石油分公司 呼和浩特 010051)

【摘要】 本文通过我国内部审计准则体系的新旧比较及新准则与国际内部审计准则的比较,得出如下结论:从内部审计定义和基本框架结构上看,新准则的国际协同化程度是相当高的;从准则具体内容上看,新准则与国际内部审计准则仍存在一定的差异,但各有千秋。总体而言,我国内部审计准则与国际内部审计准则越来越趋同了。

【关键词】 内部审计准则 比较研究

为了适应内部审计的最新发展,更好地发挥内部审计准则在规范内部审计行为、提升内部审计质量方面的作用,中国内部审计协会对2003年以来发布的内部审计准则进行了全面、系统的修订,修订后的准则(以下简称“新准则”)自2014年1月1日起施行。在此次修订过程中,中国内部审计协会在借鉴国际经验以及考虑我国国情的基础上,适当参考了我国国家审计准则和注册会计师执业准则的有益内容,遵循了“国际化与国家化相统一”的基本立场。

国际内部审计实务框架(IPPF)是国际内部审计师协会(IIA)2009年正式颁布的,且IPPF的内容在时代变化及现实需求下仍在不断更新中。本文分别从内部审计的概念、框架结构和准则具体内容三个方面,将我国新准则与旧内部审计准则(以下简称“旧准则”)以及IPPF相对比,从而为我国继续完善内部审计准则提供借鉴。

一、内部审计概念的比较

(一)我国新旧内部审计概念的比较

旧准则基本准则中对内部审计的定义为:内部审计,是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。新准则中内部审计定义为:内部审计是一种独立、客观的确认和咨询活动,它通过运用系统、规范的方法,审查和评价组织的业务活动、内部控制和风险管理的不适当性和有效性,以促进组织完善治理、增加价值和实现目标。

前者强调内部审计目标为“促进组织目标的实现”,后者认为内部审计目标除帮助组织实现目标外,还包括促进组织完善治理和增加价值,同时强调了内部审计的方法,且内部审计对象涵盖了风险管理的范畴。

1. 确认与咨询。新内部审计定义中提出了内部审计

的确认与咨询职能,而旧定义则强调的是监督和评价职能,前者是后者的升华,新内部审计定义是对内部审计职能的全新定位。监督和评价是内部审计最基本的功能。监督是对经济活动的合法性、合理性和有效性进行监视、督促和管理,评价的过程是对评价对象的判断过程。而确认服务是通过提供组织风险管理、控制或治理程序独立评价的客观证据以对组织特定的预期已得到满足的认定。咨询服务则是与客户的协商探讨及对各种信息资料的综合加工,强调的是增加价值及提高效率。近年来,“蓝田股份”、“东方锅炉”、“银广夏”、“绿大地”、“万福生科”等一系列财务造假案件的爆发表明,内部审计对财务报表、内部控制及舞弊行为仅有简单的监督和评价是不够的。因为监督是事中的监督,评价却是事后的评论和反馈。而确认与咨询意味着对未来的预先考虑,风险成为起过渡作用的桥梁,使内部审计能将审计对象与企业目标直接联系,并将事后评价反馈延伸到事前和事中,使风险在事前或事中得到有效控制。

2. 价值增值。20世纪90年代,全球化及顾客需求的多样性使价值理念在管理中成为主流思想,内部审计新的定义表明我国内部审计已经开始由防弊兴利阶段进入价值增值阶段,价值增值阶段更加重视企业治理的有效性,通过发现潜在的风险从而有效地改进经营,最终为企业增值。可见,内部审计已扩展为融风险管理、公司治理和内部控制审查于一体的综合管理审计,其最终目的是帮助企业实现目标,其核心是增加价值和提高机构的运营效率。

3. 风险管理。新内部审计定义将组织高层关注的与战略目标密切相关的风险管理纳入审计范畴,体现了风险导向内部审计的理念。随着我国内部审计的转型和发展,内部审计的理念、目标和定位必须由查错纠弊向防范

风险方向转变。

(二)内部审计概念的国际比较

IPPF对内部审计的定义为:内部审计是一种独立、客观的确认和咨询活动,旨在增加价值和改善组织的运营。它通过应用系统的、规范的方法,评价并改善风险管理、控制和治理过程的效果,帮助组织实现其目标。

将我国新内部审计定义与国际内部审计定义进行比较可知:两者都认为内部审计职能是确认和咨询,都体现了价值增值的理念,都将风险管理纳入了审计范畴。但两者的审计对象有一定区别,我国内部审计对象包括组织业务活动、内部控制和风险管理,而国际内部审计对象则包括治理、控制和风险管理。业务活动和治理均适用于以营利为目的的组织和非营利组织,但“治理”和“业务活动”属于包含关系。“治理”的范围更广,包含了规则、关系、制度和程序。之所以国际上用“治理”而我国用“业务活动”,主要是因为我国经济发展水平和西方国家相比还有一定差距,国际上大型上市公司较为普遍,更适合用“治理”一词,我国则多为中小型企业,用“业务活动”更符合国情。但总体而言,二者协同化程度是很高的,体现了我国对内部审计定义的修订与国际愈来愈趋同的理念。

二、内部审计准则体系框架结构的比较

(一)我国新旧内部审计准则框架结构差异

我国新准则框架在旧框架的基础上新增了职业道德规范的内容。新框架由内部审计基本准则、职业道德规范、20个具体准则和5个实务指南构成。内部审计基本准则是内部审计准则的总纲,是制定具体准则、实务指南的基本依据。职业道德规范是从职业道德的角度对内部审计人员行为做出的规范,是取得社会公众和服务对象信任的基础保证。具体准则是依据基本准则制定的,新具体准则由现行的29个缩减至20个。实务指南是依据基本准则和具体准则制定的,为内部审计提供了具有可操作性的指导意见。就执行要求而言,内部审计基本准则、职业道德规范和具体准则都是“必须遵照执行”,而实务指南是“应当参照执行”。

新准则形成了从基本准则、职业道德规范、具体准则到实务指南的由抽象到具体且富有逻辑性的框架。随着近年来一系列财务丑闻的曝光,内部审计人员的职业道德开始备受重视。因此将职业道德规范纳入准则框架之中,不仅能体现框架的系统性和完整性,更能体现我国现实的需求。

(二)内部审计准则框架结构的国际比较

IPPF包括内部审计定义、职业道德规范、国际内部审计专业实务标准、立场公告、实务公告和实务指南六个部分。其中,内部审计定义、职业道德规范和国际内部审计专业实务标准是“强制要求遵循”的;而立场公告、实务公

告和实务指南是“强烈推荐遵循”的。

内部审计定义描述了内部审计的基本宗旨、本质和界限;职业道德规范描述了内部审计行为的原则和最高期望,而非具体活动;国际专业实务标准涉及内部审计服务的方方面面,包括准则、解释及词汇表术语三部分;立场公告有助于广大利益相关者包括内部审计职业界以外的人士理解重大的公司治理等问题,并划定内部审计在其中的角色与职责;实务公告则描述了内部审计方法、方式以及考虑因素,包括有关国际、国家或行业特定问题及事项、法律或监管问题的做法等,但没有详细的进程或程序;实务指南对内部审计活动提供了详尽具体的指导,包括流程和程序、工具和技术、方案和步骤等。

1. 中外结构差异。在整体结构上,IPPF是将内部审计定义贯穿于整个框架,内部审计定义是各个层次的出发点和基础,形成了“基本概念、原则、具体规则、操作指南”的统一架构。相比我国内部审计准则体系从抽象到具体的逻辑顺序而言更具系统性和完整性,更能凸显前后的一贯性。

国际内部审计专业实务标准在结构上分为属性标准、工作标准和实施标准三个部分。属性标准和工作标准从总体上说明了内部审计服务的特性,实施标准是属性标准和工作标准在特定类型审计活动中的具体体现。且IPPF在属性标准及工作标准中严格区分了用于确认活动和咨询活动的实施标准,用于确认活动的冠以A,用于咨询活动的则冠以C,而我国基本准则并没有这样分类。但长远来看,我国也应借鉴IPPF的理念,将用于确认活动和咨询活动的实施标准进行区分,有利于内部审计人员更好地理解和遵循内部审计准则。

2. 有关立场公告。IPPF立场公告是一项特殊设计,目前已颁布3项立场公告,分别是内部审计在内部审计资源配置活动中的角色、内部审计在企业全面风险管理中的角色、有效的风险管理和控制的三道防线,而我国准则体系并不具备此内容。立场公告明确细分了内部审计人员和广大利益相关者各自所扮演的角色和应当承担的职责,有利于企业实施全面风险管理和增加价值。安然事件后美国《萨班斯—奥克斯利法案》的颁布使企业内部控制制度的建立由自愿变成了强制,且纽约证券交易所的新上市准则、英国新的公司治理综合准则的纷纷出台,均凸显了内部审计的作用。因此,让内部审计人员和利益相关者清晰理解内部审计的角色和职责是有必要的。随着我国内部审计职业的发展,我国准则体系将来也会囊括立场公告这一块内容。

3. 关于执行要求。IPPF实务公告属于强烈推荐遵循,而与此对应的我国具体准则属于必须遵照执行。IPPF是以原则为导向的规范体系,对定义、实务标准之类较高层

面的抽象原则才强制要求遵循,而具体准则内容则规定为强烈推荐指南。内部审计人员准确的职业判断和其高水平的职业技能是密不可分的,目前我国内部审计人员的整体水平还不能与国外媲美,因此通过对具体准则的强制执行来促进我国内部审计实务的规范发展是符合我国现实需要的。

三、内部审计准则具体内容的比较

(一)内部审计人员职业道德规范比较

1. 国内比较。我国新职业道德规范采用的仍是行为规则的制定方式,但具体内容原来单列的11条增加至七章27条,除总则、一般原则和附则之外,分别从独立性、客观性、专业胜任能力、保密四个方面分类阐述了内部审计人员必须遵循的最低要求。原职业道德规范虽基本涵盖了内部审计人员应具备的职业道德素质,但规定过于原则化,适用性不强。此次修订以原职业道德规范为基础,吸收了原22号具体准则《内部审计的独立性和客观性》和29号具体准则《内部审计人员后续教育》的部分内容,同时充分借鉴了IPPF的有关内容,并参考其他行业的职业道德要求。与旧规范相比,新规范在逻辑上更清晰明了,内容更具体详细。

2. 国际比较。IPPF职业道德规范延伸了内部审计的定义,包括两个基本部分:一是与内部审计职业和实务相关的原则,表明了职业道德的最高标准;二是描述内部审计人员行为规范的“行为规则”,提出了内部审计人员执业的最低要求。可见,IPPF职业道德规范采用的是“原则—规则”的制定方式,与我国的“行为规则”制定方式有着明显差异。IPPF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要达到最低标准,而且应当期望达到道德标准的最高境界。

IPPF职业道德规范的原则部分分别从公正、客观、保密、胜任四方面进行了要求,规则部分分别从这四方面对内部审计人员执业的“最低要求”进行了规范。这四部分内容也较好地体现了在我国新的职业道德规范中,且我国的规则部分比IPPF规则部分更加充实具体。“保持职业谨慎,合理运用职业判断”是我国职业道德规范的一大特色,这部分内容IPPF并未在职业道德规范中提及,而是体现在国际内部审计专业实务标准1200号中。

(二)内部审计基本准则的比较

1. 新旧内部审计基本准则的比较。新内部审计基本准则由原来的六章27条增加至33条,主要变化有:

(1)第一章总则部分内部审计定义及内部审计准则适用范围发生了改变,新准则的适用范围更大,涵盖了内部审计外包的情况,增加了“其他组织或者人员接受本组织的委托、聘用,承办或者参加的内部审计业务,也应当适用本准则”的内容。

(2)新基本准则调整了部分内容:一是在一般准则中,增加了内部审计章程中应明确规定内部审计目标、职责和权限的内容;增加了内部审计人员保密义务的内容。二是在作业准则中增加了内部审计机构和内部审计人员应当全面关注组织风险,以风险为基础组织实施审计业务的内容;增加了内部审计人员关注组织舞弊风险,对舞弊行为进行检查和报告的内容;增加了内部审计人员为组织提供适当咨询服务的内容。三是在报告准则中不再保留审计报告分级复核制度及后续审计方面的内容。四是在内部管理准则中增加了内部审计机构与董事会或者最高管理层的关系、内部审计机构管理体制,以及内部审计机构对内部审计实施有效质量控制等内容。

2. 国际内部审计专业实务标准与我国新基本准则的比较。作为IPPF主体部分的国际内部审计专业实务标准中包括了准则和解释项,下表列示了其我国基本准则的对比情况:

国际内部审计专业实务标准与我国基本准则的对比

比较项目	具体内容	备注	
国际内部审计专业实务标准具备而我国基本准则缺乏的	属性标准	对内部审计章程的释义	体现在具体准则2301号《内部审计机构的管理》中
		独立性与客观性的释义及对独立性与客观性的损害	在我国职业道德规范中体现
		内部审计质量评估结果的报告	
	工作标准	工作性质:治理	我国基本准则中反映为“组织的业务活动”
		监督进展	体现在具体准则2306号《内部审计质量控制》中
	实施标准	我国基本准则中均未涉及不同服务类型的实施标准	
我国基本准则具备而国际内部审计专业实务标准缺乏的	一般准则	保密义务	在IPPF职业道德规范中体现
	作业标准	审计通知书	
		各种审计方法的列示	在IPPF实务指南中涉及
	内部管理标准	内部审计机构管理体制 编制内部审计机构人力资源计划和财务预算	

从上表可以看出,国际内部审计专业实务标准的基本内容在我国准则中均已涉及,只是由于安排结构差异,在不同的部分体现。但我国基本准则中有一些内容在IPPF中没有涉及。第一,我国基本准则中“审计通知书”是一大特色,IPPF中并未涉及该内容。“审计通知书”是借用了国家审计准则的做法,这样有利于提高审计项目的效率和质量。第二,我国基本准则将内部管理准则单列一个章节,集中规范了内部审计机构管理体制、编制内部审计机构的人力资源计划和财务预算等问题,同时具体准则2301号《内部审计机构的管理》中进行了详细说明,而

IPPF只是将其分散在不同的准则中体现。

(三)内部审计具体准则、实务指南的比较

1. 我国新旧内部审计具体准则、实务指南的比较。我国新具体准则对原29号具体准则内容进行了重新整理并编号,调整了部分内容:一是删除了原第12号《遵循性审计》、16号《风险管理审计》、21号《内部审计的控制自我评估法》,将其有关内容转移至第5号《内部控制审计》中加以阐述,合并修订为2201号《内部控制审计》,因为风险管理和内部控制评价本身就是内部控制的重要组成部分,而内部控制的目标之一是保证经营活动遵循国家有关法律法规和组织内部规章制度,遵循性审计正是对这些方面的审查和评价。二是将原25~27号具体准则《经济性审计》、《效果性审计》和《效率性审计》合并修订为2202号《绩效审计》,绩效审计是我国准则的重大突破,体现了我国内部审计准则的先进性与前瞻性。三是将原9号《内部审计督导》融合至原19号《内部审计质量控制》中加以阐述,形成第2306号《内部审计质量控制》。四是原6号《舞弊的预防、检查与报告》更名为2204号《对舞弊行为进行检查和报告》,将原15号《分析性复核》更名为2109号《分析程序》。五是删除了原17号《重要性和审计风险》、22号《内部审计的独立性和客观性》及29号《内部审计人员后续教育》等内容,将其主要内容分散至基本准则和职业道德规范中反映。

新具体准则共20号,编号均以2开头,且20号具体准则中又分成了三小类,其中以编号21开头的为作业类准则,主要涵盖了内部审计活动从准备阶段到后续审计的审计过程及审计方法的方方面面;以编号22开头的为业务类准则,主要为内部审计活动中一些特殊的审计实务;以编号23开头的为管理类准则,主要涉及内部审计管理的各个方面。重新分类整理后的具体准则内容与基本准则之间的关联性较强,内部审计具体准则各项内容基本能在基本准则中得以体现,较好地反映了内部审计基本准则的总纲作用。此次修订未修订有关实务指南的内容,但也对实务指南进行了重新编号,编码以3开头。

2. IPPF实务公告及实务指南与我国新具体准则及实务指南的比较。IPPF实务公告是依据国际内部审计专业实务标准制定的,二者紧密关联,且其编号都是对应的。我国的具体准则也是依据基本准则而制定,但二者之间编号并不对应,虽然具体准则借鉴了IPPF编号方法,但基本准则的编号方法并未改变。

目前IPPF已颁布的实务指南包括四大部分:《一般审计指南》、《公共部门审计指南》、《全球技术审计指南》和《信息系统风险评估指南》,主要涉及具体审计方法、技术以及工具等。IPPF许多实务指南的内容仍处于预告阶段,如《公共部门审计指南》的两项内容《在公共部门评估组

织治理》和《如何在公共部门中建立一个战略能力计划》均处于预告阶段;也有许多准则后续不断被新准则取代,如《全球技术审计指南》中第五项《管理和审计隐私风险》已被一般审计指南中的《审计隐私风险》取代,第六项《管理和IT审计漏洞》因其相关概念已被融合至新颁布的第四项《IT审计管理》中而被删除。可见,其实务指南在不断更新。

IPPF的实务公告及实务指南与我国新具体准则及实务指南具有如下差别:

第一,结果沟通准则是我国涉及而IPPF没有涉及的,与董事会或最高管理层的关系准则体现在IPPF工作标准2020号《沟通与批准》中,人际关系准则IPPF没有单列反映,而是体现在实务公告1210-1专业能力中。且《审计隐私风险》、《在私营部门的评估组织治理》、《审计执行薪酬与福利》、《选择使用和创建成熟度模型:确认及咨询业务的一种工具》等准则是IPPF涉及而我国准则没有涉及的。目前这几方面的内部审计实务我国涉及得较少,未来完善我国内部审计准则时应考虑涉及这些内容,与国际接轨。

第二,我国2202号具体准则《绩效审计》是根据原25~27号具体准则合并而来,IPPF没有单列进行阐述,只是在审计指南中略有提及。我国绩效审计主要是内部审计机构和人员对本组织经营管理活动的经济性、效率性和效果性进行的审查和评价,而IPPF只是在综合审计中提到。无论是营利组织还是非营利组织,其对绩效审计的需求都是日益增加的,因此我国《绩效审计准则》是内部审计准则的重大突破。

第三,我国2201号《内部控制审计》在借鉴五部委出台的《企业内部控制基本规范》及配套指引的基础上,进一步明确了内部控制审计的定义、定位及主体,突出了内部审计部门在内部控制审计中发挥的作用和优势,严格划分了内部控制审计的分类,专章规定了内部控制缺陷的认定及内部控制审计报告,并作了细致的规范。IPPF中虽然也涉及相关控制的规范,但其内容没有我国准则具体,其后续虽也有相关实务公告及实务指南涉及控制的理念,但没有专门对此进行后续规范。

第四,我国实务指南《建设项目审计指南》、《物资采购审计指南》、《高校内部审计指南》所涉及的内容是IPPF没有涉及的。这三个准则是我国内部审计准则国家化的充分体现,凸显了准则与我国经济现实充分结合的理念。

主要参考文献

1. 中国内部审计协会.中国内部审计规范.北京:中国时代经济出版社,2005
2. 李海风.面向信息时代的内部审计.北京:地震出版社,2002
3. 陈汉文.审计理论.北京:机械工业出版社,2009