

五、内部审计准则制定中的若干争论

在内部审计准则制定过程中，各方面专家和实务工作者对若干重要问题进行了激烈的讨论，归纳起来，计有十一大问题：

1、关于内部审计的定义及职能。内部审计的定义贯穿在基本准则及各项具体准则中，我们提出的内部审计定义为：“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。”

关于内部审计定义的争论焦点主要在于：上述定义和传统的内部审计定义有一定的差别，传统内部审计定义强调内部审计对财政收支、财务收支及有关经济活动或者经营管理进行检查和评价。经过多次研讨，多数意见认为传统的内部审计定义带有较强的政府审计色彩，不适合现代内部审计实务，因此采用此定义。具体而言有以下三点考虑：（1）内部审计不仅涵盖财务审计，而且更需要考虑管理审计，因此，内部审计职能不仅要考虑传统的监督职能，更要强调通过评价而促进经营管理活动效率效果的提高；（2）用经营活动和内部控制两方面来概括内部审计的对象是充分、适当的，这也使内部审计体现出有别于独立审计及政府审计的特点；（3）借鉴IIA内部审计定义的同时充分考虑我国内部审计实务发展水平，采纳IIA1993年实务准则中提出的内部审计的监督评价职能，暂时不采纳2001年最新实务准则提出的咨询职能。

2、关于审计计划的层次及内容。在《内部审计具体准则第1号——审计计划》中，采用了年度审计计划、项目审计计划和审计方案三个层次的概念，并按风险和审计资源这两个因素考虑年度审计计划的制定。关于审计计划的层次，争论焦点是：是否需要划分审计计划的层次；是否需要将项目审计计划和审计方案分开考虑；是否需要特别考虑年度审计计划的制定。经过多次讨论，大家认为：（1）内部审计有其自身不同于独立审计的特点，独立审计为接受委托进行审计，不存在选择被审计单位的问题，而内部审计是为组织服务的，其活动必须有助于组织目标的实现。风险是影响组织目标实现的可能性。因此内部审计必须关注风险。在内部审计工作中，为提高审计效率，必须把有限的审计资源优先应用到风险严重的项目上。因此内部审计强调预先对年度的工作进行计划，而这一计划要对各被审计单位进行风险评估基础上考虑相应的审计资源的分配，从而确定被审计单位。年度审计计划是内部审计的一个重要特色，也是内部审计围绕组织风险的一个应对措施。（2）项目审计计划和审计方案具有不同的内容，前者是对审计项目实施的全过程所做的综合安排，后者是对审计项目的审计程序及其时间等所做出的详细安排，因此属于不同的层次，必须分开。

3、关于内部审计通知书的送达时间。《内部审计具体准则第2号——审计通知书》规定：内部审计机构应当在实施审计前，向被审计单位送达审计通知书，特殊审计业务可在实施审计时送达。关于审计通知书的争论主要集中在审计通知书送达时间问题上。有意见认为，必须为通知书送达制定严格期限，例如：三天或五天，即在实施审计前三天或五天送达。但是持反对意见的人认为该期限的长短没有依据，在实务工作中无法操作。考虑到内部审计与政府审计的不同，内部审计是一种自主性更强的活动，因此在准则制定中不具体规定时间，期限由各组织内部审计机构自行规定，这样更能适应实务并体现灵活性原则。另外，考虑到一些特殊业务审计程序需要突击执行，因此对这部分业务可以在实施审计时送达通知书，以确保突击性审计程序的效果。

4、关于审计证据的类型、审计证据的标准以及获取审计证据时要考虑的因素。《内部审计具体准则第3号——审计证据》中对审计证据划分了五种类型：书面、实物、视听、电子、口头及环境证据，并对获取审计证据时要考虑的因素作出简单明了的说明。讨论中有意见提出要将鉴证笔录证据作为证据的一种类型。考虑到从证据形式的角度出发，鉴证笔录属于书面证据，因此没有把它单列出来。另外，大家一致认为很有必要列入视听电子证据这种类型，因为随着信息技术的发展，这种类型审计证据的数量将大大增加。关于审计证据的标准，本准则中明确提出审计证据应当具备充分性、相关性和可靠性。前者是证据数量上的标准，后者是证据质量上的标准。内部审计之所以特别提出相关性的标准，主要是考虑到内部审计不仅应涵盖财务审计，更应该将范围扩展到管理审计，特别是有关经济性、效率性、效果性等方面的审计，在管理审计中审计证据与审计目标的相关性是非常重要的，是据此作出适当的审计结论的关键。另外，关于获取审计证据时要考虑的因素，大家普遍认为必须把最主要的因素列出来，又要充分考虑成本效益原则的例外情

况。最终确定的考虑因素是：抽样方法；审计风险水平；成本效益合理程度；重要程度。这些因素基本涵盖了最主要的问题。

5、关于审计工作底稿与审计证据的关系以及工作底稿范围界定和复核的问题。《内部审计具体准则第4号——审计工作底稿》中界定的工作底稿是指内部审计人员在审计过程中形成的工作记录，是联系审计证据和审计结论的桥梁。审计证据是审计工作底稿的内在实质，审计工作底稿是审计证据的外在形式与载体，二者是一致的。审计证据要达到充分、相关及可靠的标准，其载体的质量也必须符合特定要求。因此本准则中对审计工作底稿的质量要求进行了规定。

本准则讨论中主要争论的问题是工作底稿的范围到底应界定到什么程度，是采用广义工作底稿（即包括审计报告在内的一切记录），或是采用狭义工作底稿（从审计计划开始到审计报告前的所有记录）。为了与《内部审计具体准则——审计报告》更好地衔接，最后决定采用狭义的工作底稿范围。属于结论类的由审计报告准则来规范，不在本准则中反映。这样的意见也符合国际惯例。

本准则中规定了对审计工作底稿的复核，强调分级复核制度的建立，并规定内部审计机构负责人应对审计工作底稿的复核负完全责任。讨论中有意见认为应该把分级复核写得更详细一些。考虑到不同组织内部审计机构规模有所差别，所以准则内容中倾向于不具体写明需要几级复核，每一级各应承担什么责任，这样可以保持准则的灵活性；另外，如果需要，对分级复核进行详细的规范，可以在后续颁发的实务指南中详细说明。该准则中的分级复核充分考虑了与计划准则、证据准则及报告准则等准则的衔接。

6、关于内部控制的构成要素及其审查。《内部审计具体准则第5号——内部控制审计》的基础概念“内部控制”采用了国际最新的五要素观点：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。讨论中争论的焦点在于作为该准则核心内容的内部控制要素问题。我国的独立审计准则采用的是传统的三要素观点：控制环境、会计制度、控制程序。该五要素观点是国际上最新内部控制研究的成果，在我国的会计制度、独立审计制度中都尚未引入，是否适合我国实务，是否过于强调前瞻性而忽略现实性？坚持认为必须采纳五要素观点的意见认为：五要素是最新理论研究成果，由于其具有明显的先进性，许多国家的理论界、各种准则制定机构、大中型企业都已接受这一观点，并按照其研究成果对准则及内部控制实务进行了修改和改造，这是内部控制发展不可逆转的趋势。而国内虽然在会计规范、独立审计准则等尚未考虑此观点，但是许多大型企业已纷纷借鉴五要素观点建立自身的内部控制制度并在运行中取得了较好效果。该准则采用五要素观点能够从一定程度上促进内部控制实务的进步，因此必须强调其前

中国内部审计协会. 版权所有 LT科技制作
协会地址：北京市海淀区中关村南大街4号
联系电话：010-82199846/47 电子邮件：xinxibu@263.net
Copyright (C) 2003 . All rights reserved