

今年4月，中国内部审计协会正式发布了《内部审计基本准则》、《内部审计人员职业道德规范》和十个具体准则，这是中国内部审计协会继2003年3月《审计署关于内部审计工作的规定》发布之后，为加强内部审计工作制度化、规范化和职业化建设所采取的又一重大步骤，是指导内部审计工作的又一重要举措。内部审计基本准则是内部审计准则体系的总纲。具体准则是对基本准则的细化，是规范内部审计工作的权威性标准，是衡量审计业务质量的重要尺度。建立健全内部审计准则体系，有利于内部审计人员依法行使职权，按照统一的规范开展内部审计工作。

本文打算结合内审工作实际，着重就如何撰写审计报告和审计决定、如何贯彻新的审计报告准则问题，并运用内部审计准则，指导和促进审计决定落实的问题，谈一点自己不成熟的学习体会，并就此问题向同行们请教，请诸位领导、专家和朋友们指正。

从今年6月1日开始实施的《内部审计基本准则第七号——审计报告》规定：“内部审计人员应在审计实施结束后，以经过核实的审计证据为依据，形成审计结论与建议，出具审计报告。”该准则还规定了审计报告的主要内容：一是审计概况，二是审计依据，三是审计结论，四是审计决定，五是审计建议。对第三款“审计结论”的解释是：“根据已查明的事实，对被审计单位的经营活动和内部控制所作的评价”。对第四款“审计决定”的解释是：“针对审计发现的主要问题提出的处理、处罚意见”。这就是说，审计结论和审计决定都是审计报告的主要内容。由此可见，审计报告和审计决定都是在审计终结阶段，审计人员对被审计单位实施必要的审计程序后，以经过核实的审计证据为依据，形成审计结论和建议，而出具的书面文件。

《中华人民共和国审计法》在第五章中规定了“审计程序”，第三十九条说：“审计组对审计事项实施审计后，应当向审计机关提出审计报告。”第四十条说：“审计机关审定审计报告，对审计事项作出评价，出具审计意见书；对违反国家规定的财政收支、财务收支行为，需要依法给予处理、处罚的，在法定职权范围内作出审计决定或者向有关主管机关提出处理、处罚意见。”根据这些规定，我的理解是，审计组提出审计报告，审计机关审定审计报告，并在必要时，即“需要依法给予处理、处罚的”，在法定职权范围内作出审计决定。在1995年7月14日发布的《审计署关于内部审计工作的规定》中，也有类似的规定。只不过针对内部审计的实际，增加了审计报告和审计决定需报送本单位领导人审批的内容。在今年3月发布的《审计署关于内部审计工作的规定》则改变了这个问题的提法，并且删除了有关审计程序的内容。

从内审工作的实际来看，一般情况是审计组实施审计后，均向派出者——内部审计机构提交审计报告，审计报告一般是经过审计组集体讨论并由审计组长签字定稿的。审计组向内审机构提交审计报告前，均征求被审计单位的意见，根据被审计单位的意见，审计组再进一步核实、研究，并根据具体情况对审计报告进行适当修改，然后上报内审机构。审计报告经内审机构审定后，最后再以内部审计机构的名义上报本单位行政领导人。对于被审计单位有违反国家财经法规和上级部门及本单位财经制度的行为，但情节轻微的，则在审计报告中予以指出并责令其纠正；对于被审计单位有严重违反国家财经法规和上级部门及本单位财经制度的行为需要依法给予处理的，则在审计报告中提出处理或处罚意见，提请本单位领导作出处理、处罚的决定，而不是由内部审计机构直接作出审计决定。这么做，虽然与1995年的《审计署关于内部审计工作的规定》不太符合，但却与新的《审计署关于内部审计工作的规定》相一致，也符合《内部审计具体准则第七号——审计报告》的要求。

为什么这么说呢？

(一)1995年的“内审规定”，套用“审计法”中有关审计程序的规定，要求内审机构作出审计决定，这是忽略了内部审计机构同国家审计机关的区别。2003年新的“内审规定”第四条规定：“内部审计机构在本单位主要负责人或者权力机构的领导下开展工作。”第九条和第十一条分别规定了内审机构的职责和权限，但前提是：“内部审计机构按照本单位主要负责人或者权力机构的要求”履行职责，“单位主要负责人或者权力机构应当制定相应规定，确保内部审计机构具有履行职责所必须的权限。”这就是说，内审机构履行职责要符合单位领导的要求，所行使的权限，也是单位领导或权力机构通过相应的规定而赋予内审机构的。第十二条还规定，“单位主要负责人或者权力机构在管理权限范围内，授予内部审计机构必要的处理、处罚权。”这就是说，内审机构的处理、处罚权是单位领导或权力机构授予的，换句话说就是，内部审计机构不经单位领导人授权，是没有处理、处罚权的，而只有提出追究责任的建议权，同样，对于应当表扬

和奖励的，内审机构也是只有提出建议的权力。

(二)前几年，有的文件曾指出，许多审计决定不是内审机构而是其所在部门或单位作出的，认为这样不符合规定，理由是：“因为一切审计文书，包括审计意见书和审计决定，只能由审计机构提出”。现在，新的“内审规定”和“审计报告准则”在这个问题上处理得就比较灵活。首先，审计报告不限定必须由审计组撰写。目前，内审机构人员普遍偏少，组成审计组也罢，不组成审计组也罢，基本上是全体内审人员齐上阵。因此，审计报告由内审机构撰写并直接报送单位主要领导人比较顺当。其次，审计报告与审计决定不再断然分割，而是在审计报告中融入审计决定的内容，即由内审机构在审计报告中针对审计发现的主要问题提出处理、处罚意见，上报单位主要领导批准后，由本单位或权力机构作出处理、处罚决定。这样的决定，与内部审计机构作出的审计决定相比，其权威和力度都大得多。其三，这样做还可以使内部审计工作摆脱孤军奋战的被动局面。如果说，一切审计文书只能由审计机构提出的话，那我们内审机构通过审计文书向单位领导提出意见和建议，使之变成本单位或权力机构的文书，不是更有权威吗？这样做，不是可以争取到更多的领导和群众对内部审计工作的支持和理解吗？如果按照有些人主张的，内审机构将审计文书报送所在单位领导审批同意后，另外行文下发批复，将审计文书，包括审计意见书和审计决定作为附件进行转发，其作用肯定不如把内审机构的审计结论和审计决定，转变成本单位的处罚决定，直接以单位名义行文的作用大。这时，审计决定已不再仅仅是内审机构的审计文书，而变成了本单位的行政文书，是由单位对下属的被审计单位作出的处罚决定，力量自然就大多了。其四，具体审计工作过程中，往往会出现这样的情况，即被审计单位对审计报告和审计决定不满意、不同意。如果审计决定是由内审机构作出的，被审计单位不同意，就会拒不执行，影响审计决定的落实。虽然以前的各级内部审计规定都规定经过批准的审计决定，被审计单位必须执行，有的部门或单位的内审规定还规定，由单位内部审计机构监督审计决定的执行。但是，请试想一下，审计决定是你作出的，人家原本就不同意，他怎么可能会很好地执行呢？有时，甚至被审计单位的主管行政领导也不同意，你怎么监督执行？你监督得了吗？有的部门和单位内部审计规定还规定了被审计单位对审计决定如有异议，可以在多少日以内向单位领导人或上级主管部门提出申诉。这样来来往往打笔墨官司，审计决定还怎么执行？审计事项还怎么落实？内审人员的辛苦工作，结果还不是白做了吗？因此，我认为新的内部审计准则考虑到内部审计机构与国家审计机关的区别，灵

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