

《内部审计具体准则第12号——遵循性审计》释义

厦门大学管理学院 严晖(博士)



一、制定本准则的意义

《内部审计具体准则第12号——遵循性审计》(简称“本准则”)是对内部审计机构和人员实施遵循性审计工作的规范。本准则所称遵循性审计是指,内部审计机构和人员审查组织在经营过程中遵守相关法规、政策、计划、预算、程序、合同等遵循性标准的情况并做出相应评价的审计活动。

在经营过程中遵守法规、政策等各种遵循性标准是组织目标实现的根本前提,也是组织内部控制的基本目的。对组织的各项经营活动进行监督是内部审计的传统职责,因此遵循性审计是内部审计活动的传统领域。遵循性审计也是内部审计活动的重要领域,它可以实现“预防经营活动中的错误和舞弊”的审计目标,而防弊是增加组织价值的基础。内部审计通过审查和评价组织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。遵循性审计就是对组织经营活动和内部控制的合法性进行评价,在此基础上促使组织提高经营效率和效益,增加组织价值。

二、本准则的规范要点说明

(一)制定本准则的目的和依据

制定本准则的目的是:规范内部审计机构和人员实施遵循性审计的行为,明确相关责任,保证遵循性审计工作的质量。本准则对遵循性审计的定义、性质、内容、方法以及实施遵循性审计时要充分关注的情况进行了说明,有助于内部审计人员充分理解遵循性标准、明确组织管理层及内部审计人员的责任,采用科学、合理的方法进行遵循性审计,从而保证审计质量。

本准则的制定是依据《内部审计基本准则》第十三条的内容:“内部审计人员应深入调查、了解被审计单位的情况,

企业因满足上述第②条要求而变更会计制度的,需征询各方会计报表使用者的意见(如税务局、借款银行和其他金融企业等),并经过董事会或类似机构的批准。除核算长期投资及长期资产减值之外,其他业务的会计政策变更需采用追溯调整法进行调整。

6.集团公司内部母公司、子公司在分属不同规模的情况下,只要集团公司执行《企业会计制度》,为统一会计政策及合并报表等目的,集团公司内部的小企业原则上应执行《企

采用抽样审计等方法,对其经营活动及内部控制的适当性、合法性和有效性进行测试。”

(二)组织管理层在遵循性审计中的责任

本准则第四条说明了组织管理层在遵循性审计中的责任:“组织管理层负责确定、制定并执行遵循性标准。为保障遵循性标准的执行,组织管理层应建立适当、合法、有效的内部控制。”

遵循性标准是对组织合法经营的基本要求,也是内部审计人员评价经营活动的依据。遵循性标准包括来自组织外部的法规、政策等,也包括组织内部制定的计划、预算、程序以及组织签订的合同。组织管理层除了负责确定和制定各种遵循性标准外,还必须保证其得以有效执行。内部控制是组织内部为实现经营目标、保护资产安全完整、提高组织运营效率而采取的各种政策和程序。保证组织遵守国家有关法律、法规和组织内部规章制度是内部控制的目标之一。因此,组织管理层必须建立适当、合法、有效的内部控制,以保证遵循性标准的执行。

(三)内部审计机构和人员在遵循性审计中的责任

本准则第五条说明了内部审计机构和人员在遵循性审计中的责任:“内部审计机构和人员负责审查、评价组织执行有关遵循性标准的情况。”

内部审计通过审查和评价组织的经营活动及内部控制来促进组织目标的实现。在内部审计活动的内容中包括对组织活动遵循性方面的审查,这是为了评价组织活动的合法性,使管理层了解、掌握组织的经营情况。在遵循性审计过程中,审计人员对组织的经营活动和内部控制进行审计判断、做出评价结论的依据就是遵循性标准。确定或制定遵循性标准的责任在于组织管理层,但是内部审计人员在实施遵循性审计前必须充分了解该项审计活动所涉及的遵循性标准。

(四)遵循性审计的性质

本准则第六条说明了遵循性审计在内部审计活动中的性质:“遵循性审计是依据《企业会计制度》,而不应再选择执行《小企业会计制度》。”

7.执行《小企业会计制度》的小企业,不包括以个人独资及合伙形式设立的小企业。以个人独资及合伙形式设立的小企业因在业主权益方面的特殊性,既无法适用《小企业会计制度》,又无法适用《企业会计制度》。对以个人独资及合伙形式设立的小企业中特殊交易和所有者权益的核算,财政部将单独制定补充规定进行规范,其他业务参照《企业会计制度》或《小企业会计制度》处理。☐

质和定位:遵循性审计是内部控制审计的基本内容之一,是实施内部审计过程中不可缺少的环节。

遵循性审计是对组织遵守遵循性标准的情况进行审查和评价,包括是否遵循、如何遵循以及是否一贯遵循等方面。内部控制审计涉及组织信息的真实可靠性、资产的安全完整、资源的有效使用等方面,还包括组织遵守国家有关法律、法规和组织内部规章制度的情况。显然,遵循性审计是内部控制审计的基本内容之一。内部控制作用的发挥要以遵守组织外部及内部的各种法规、制度为前提,而保证组织活动的合法性是内部审计的传统职责之一,因此遵循性审计是实施内部审计过程中不可缺少的环节。

(五)遵循性审计中的保密要求

本准则第七条要求内部审计机构和人员必须做好遵循性审计中的保密工作。遵循性审计是内部审计的常规内容,并非专为揭露违法、违规的舞弊行为,因此如果涉及严重违背遵循性标准的故意行为,还需要组织的适当管理层负责协调与指挥进一步的专门舞弊审查工作。由于舞弊事项的敏感性,需要组织的相关人员对舞弊检查的过程及结果予以保密,否则可能造成舞弊者掩盖或销毁舞弊证据,或对内部审计人员的工作设置障碍,因此在遵循性审计中内部审计机构和人员必须做好保密工作。但必须注意的是,如果法律法规另有规定,内部审计人员必须遵照其要求向政府主管部门或相关机构报告组织经营活动中的违法事项。

(六)遵循性审计的内容

本准则第八条列示了遵循性审计的主要内容。①国家相关法规。这包括国家机关制定的各种法律、规定、条例、实施细则等。②行业、部门政策。这包括组织所在行业或部门制定的各种规章、制度及政策。③组织经营计划和财务计划。这是组织在经营活动和财务活动开展之前为确保目标实现而制定的计划。④组织经营预算和财务预算。这是组织根据已制定的经营计划和财务计划制定的预算。⑤组织所定的各种程序标准。这是组织对经营活动的具体环节设计的工作程序、流程以及标准,如业务流程、技术标准等。⑥组织签订的各项合同。这是组织与其他组织或个人在交往过程中为确定各方民事权利义务关系、保护各方利益而签订的有法律效力的文件,如借款合同、租赁合同、买卖合同等。⑦其他标准。

(七)遵循性标准

了解遵循性标准是编制遵循性审计计划,确定遵循性审计目标、范围以及审计标准的基础。

本准则第九条说明了内部审计人员了解遵循性标准时的咨询对象。①组织经营、财务等相关方面负责人。内部审计人员可以向组织经营、财务等相关方面负责人了解已制定的经营计划与预算、财务计划与预算、经营活动中遵循的程序或标准等遵循性标准。②组织的法律顾问。内部审计人员可以向组织法律顾问了解组织与其他组织和个人签订的合同、协议,以及与组织经营活动相关的法规等遵循性标准。③投资人、合同方。内部审计人员可以向投资人及合同方了解组织与其签订的投资协议等合同的内容及相关遵循性标准。④政府及其他主管机构。内部审计人员可以向政府及其他主管机构了解与组织经营活动有关的法规、行业及部门规章、制度、政策等

遵循性标准。⑤外部审计人员。内部审计人员可以向外部审计人员了解组织财务活动必须遵循的会计准则、会计制度以及其他相关的遵循性标准。⑥其他。

(八)遵循性审计的关注点

本准则第十条对遵循性审计中应充分关注的情况做出说明。①受到政府有关部门的调查或处罚。内部审计人员应以此为重点,审查组织是否违反相关遵循性标准以及违反的事实、原因及结果。②重要的法律诉讼。内部审计人员应关注法律诉讼发生的原因,审查组织是否存在违反法规及合同的情况以及违反的事实、原因及结果。③异常的交易或事项。例如异常的现金收支、与关联方的异常交易、支付异常的销售佣金或代理费用等。内部审计人员应充分关注这些事项,并收集证据深入审查组织是否违反相关遵循性标准以及违反的事实、原因及结果。④计划、预算执行结果严重偏离标准。内部审计人员应评价计划及预算的合理性,查明偏离的原因及造成的结果。⑤信息严重失真或资料不完整。这表明信息系统内部控制存在问题,内部审计人员应警惕由此产生的风险,充分考虑其对经营活动合法性的影响。⑥缺乏相关的内部控制或相关内部控制无效。内部审计人员应警惕由此产生的风险,充分考虑其对经营活动合法性的影响。⑦其他可能导致违反遵循性标准的情况。

(九)审计证据的收集及记录

本准则第十一条规定:“在实施遵循性审计的过程中,内部审计人员应获取充分、相关、可靠的审计证据,并记录于工作底稿中。”

遵循性审计是内部控制审计的基本内容之一,做出有关遵循情况的审计结论和建议,必须以充分、相关、可靠的审计证据为依据。审计人员应当运用检查、观察、询问等各种审计方法收集审计证据。遵循性审计的过程和结果等都必须记录于工作底稿中。

(十)内部审计人员的及时报告

本准则第十三条规定:“当有证据表明组织可能存在严重违反遵循性标准的事项,或严重违反遵循性标准的事项发生时,内部审计机构和人员应及时将有关事实告知适当管理层。”不论是无意或是故意违反遵循性标准,都会对组织经营活动造成严重影响,阻碍组织目标的实现,甚至违反有关法律、法规。内部审计人员在遵循性审计中,如果怀疑可能存在严重违反遵循性标准的事项,应该立即报告组织适当管理层(报告的对象至少应比违反遵循性标准涉及的管理层高一级),以便其采取措施阻止这类事项的发生。如果发生严重的违法或舞弊行为,应向组织高级管理层或董事会报告或者直接向组织的政府主管部门或相关机构报告。

(十一)遵循性审计报告

本准则第十四条规定:“遵循性审计情况和结果必须反映在审计报告中。对严重违反遵循性标准的审查结果,应出具专项审计报告。”遵循性审计是一种常规审计,其审计过程和结果应一并反映在审计报告中。但是对于严重违反遵循性标准的审查结果,为引起组织管理层的足够重视,应出具专项审计报告,对违反遵循性标准的情况、原因以及造成的后果等进行详细说明。☐