

比美国公认审计准则的发展及其对政府 审计准则和内部审计准则的影响

王光远

一、十条公认审计准则的形成和发展

公认审计准则（GAAS）的英文全称是“General Accepted Auditing Standards”，这

工作的效率和质量。制定该准则的目的在于为计算机辅助审计技术的应用提供指南。

我认为将计算机做为审计工具辅助实施审计的审计准则主要包括以下基本内容：

1、利用审计软件对被审计单位的系统进行符合性的审计

审计软件是审计人员使用的计算机程序，其作为审计程序的一部分，用来辅助审查被审单位计算机会计信息系统。利用审计软件对被审计单位的系统进行符合性的审计应该包括对计算机会计信息系统数据的测试、业务细节测试、一般控制符合性测试、应用控制的符合性测试等。

2、利用计算机辅助审计人员建立审计档案

计算机高效、快捷的数据处理能力、强大的文字处理能力和图表处理能力给审计工作提供了便利。利用计算机辅助审计人员建立审计档案包括辅助审计人员建立审计工作底稿、审计报告、审计计划和档案管理等。各种档案的建立的过程应给予指导。

3、利用计算机辅助审计人员进行管理咨询

计算机网络技术的高速发展，为审计人员利用计算机进行会计咨询提供了便利。利用计算机辅助审计人员进行管理咨询包括：帮助客户通过网络方便地获取各种信息有价值的经济信息，即获取计算机会计信息系统产生的大量会计核算数据、企事业单位内部的经济信息以及企事业单位以外的各种经济信息；利用这些信息帮助债权人、投资人以及高层次经验决策者进行管理、分析和决策等。

（三）审计人员的能力和技能

计算机会计信息系统比手工会计信息系统要复杂，如果审计人员仍依靠过去的知识和技能，是根本不能胜任的。因此，计算机审计准则中包括计算机审计人员应该由哪些人员组成、计算机审计人员的资格、审计人员应具有的能力、审计人员应掌握的技能、审计人员的培训等内容。

目前我国计算机审计正处在探索、发展、改革的过程中。制定计算机审计准则是社会发展的需要、是时代的需要，它将对我国计算机审计事业的健康发展起到重要的推动作用。

（作者单位：中国人民大学会计系）

一概念的提出可以回溯到本世纪四十年代初的证券交易委员会（SEC）。1941年2月，SEC发布了第21号“会计系列公告”（Accounting Series Bulletin），公告要求注册会计师（CPA）说明“是否按照公认审计准则进行审计”。公认审计准则（GAAS）概念的提出对此后的世界各国审计产生了深远的影响。第一个接受和发展GAAS概念的是美国注册会计师协会（AIA）（American institutes of Accountants）的审计程序委员会，委员会在1948年设计出了九条公认审计准则。

一般准则

- 检查应由经过充分技术培训并精通业务的人员履行；
- 对一切与业务有关的问题，审计师均应保持独立的精神状态；
- 在执行审计业务和编写报告时需保持应有的职业关注；

现场工作准则

- 现场工作应充分计划，若有助理人员，应予以适当督导；
- 应对现行的内部控制进行适当的研究和评价，确定对内部控制的依赖程度，并以此作为拟定审计程序和测试范围的基础；
- 应通过检查、观察、询问和函证等方法，获取充分而有利的审计证据，以便为受审财务报表发表意见提供合理的基础；

报告准则

- 报告应说明财务报表的编制是否遵循公认会计原则；
- 报告应指出本期所用会计原则是否与上期相一致；
- 除报告另有说明外，财务报表中披露的信息均应认为是合理而充分的。

AIA之审计程序委员会的九条GAAS确立了公认审计准则的基本框架，以后数十年所发展的只是框架中每一部分的具体构成内容。1949年，委员会发布了题为：“无法表明意见时之审计报告”的第23号审计程序说明书，提出了对“报告准则”加以修改的初步意见。1954年，委员会增补了第4条报告准则，即：

报表应就财务报表或者发表一个总的意见，或申明不能发表意见。若不能提出总的意见，则应说明其理由。在任何情况下，审计人员的姓名一旦与财务报表联结，他就应说明他的审查工作的特性，以及如果有的话，他承担责任的程度。

这样，就形成了影响整个审计世界的十条公认审计准则。继美国之后，加拿大、英国、日本、澳大利亚等国也制定了和美国GAAS差不多的公认审计准则。比如，加拿大的GAAS，共有八条：其一般准则虽只有一条，但相当于美国GAAS的前三条；其检查准则有三条，相当于美国GAAS现场工作准则的三条；其报告准则同美国GAAS一样，也有四条，且整体内容也一致，只不过两个四条之间没有绝对的对应关系罢了。

十条GAAS并不是绝对不变的真理，而是一个相对科学的权威性规则；遵循十条GAAS也并不代表审计工作达到最高理想境界，而只是执行审计任务的最低标准。由于社会公众这一广泛委托人对审计鉴证的范围和程度的期望越来越高，而十条GAAS又

相对稳定，难以适应委托人的要求，故自它出台之日起就不断受到职业界专家的批评。早在 1961 年，莫兹和夏拉夫就批评到：

如果公认审计准则一直被视为职业界制定现实和有用的准则的第一步，那么它实际就是一个里程碑。但是，显然目前它被当作是对准则的最终的充分的陈述。根据我们的判断，批判地阅读这些准则就会发现，它们不能满足这个目的。它们不能足够具体地为审计工作中的几种利益关系提供指南。

进入 70 年代后，国会开始干预 CPA 审计，大的干预活动在 70 年代有两次，八十年代有一次。科恩委员会、审计准则委员会和特雷德韦委员会的成立及其卓有成效的工作，是国会干预的直接结果。

即便是这样，GAAS 的十条也未能被撼动，因而招致职业界专家的更强烈的批评。1974 年，时任审计准则执委会主席的厄恩斯特·希克斯 (Ernst. L. Hicks)，就在 AIC-PA 的会刊上撰文指出：审计鉴证职能在不断地发展，十条 GAAS 已无法适应发展的审计鉴证活动，因而重新认识和评价公认审计准则、修订公认审计准则势成必然。同期，由国会议员李·梅特卡尔夫 (Lee. Metcalf) 主持的“梅特卡尔夫报告”也提出了同样的要求。

1984 年，皮特、马威克、米切尔会计公司的雅布各森博士 (P. D. Jacobson) 和合伙人埃利奥特 (R. K. Elliott) 联合撰文，系统揭露了现行 GAAS 的不足，并提出了他们的建议，诸如：明确界定审计准则的目的、界定审计准则的范围，考虑市场因素，考虑准则的有效执行等等。雅布各森和埃利奥特再次强调了希克斯的观点，即十条 GAAS 无法包括 CPA 所从事的鉴证工作；再次呼吁对公认审计准则的“十条戒律 (ten commandments)”进行重新评价。

在国会、职业界专家、科恩委员会、特雷德韦委员会等各方面力量的敦促之下，AICPA 终于在 1988 年，对十条 GAAS 作出如下修改：

- 将第五条准则，以及现场工作准则的第二条修改为：“审计师必须充分了解内部控制结构，以便制定审计计划、确定应执行的各种测试的性质、时间和范围”。
- 将第八条准则，以及报告准则的第二条修改为：“报告应指出本期所用的这些原则和上期不一致的情况”。

1996 年，伴随着 ASB 对第 55 号 SAS 的修改，“现场工作准则的第二条”又得以作进一步的修改。

二、十条公认审计准则的自然延伸

自十条公认审计准则 (GAAS) 发布以来，CPA 的鉴证业务发展迅猛，原本的审查历史财务报表的疆界被打破。社会公众这一广泛委托人出于不同的目的确认了 CPA 的鉴证技巧和公正态度，纷纷和执业 CPA 订立鉴证合约 (attest engagement)，要求 CPA 提供各种各样类似审查历史财务报表的鉴证服务。例如：

- 鉴证保险索赔资料；
- 鉴证工会协议商讨时的劳工资料；
- 鉴证报刊杂志的读者及发行数据；

- 鉴证计算机网络的安全性和完整性;
- 鉴证投资业绩数据;
- 鉴证税务征收;
- 鉴证快速运输系统的财务可行性;
- 鉴证政治贡献与支出额;
- 鉴证公共车票涨价的成本说明等。

那么, CPA 如何来克尽应有的职业关注, 去履行这些特殊的鉴证业务, 并为委托人提供一种合理的保证呢? 人们首先想到的是 GAAS 和解释 GAAS 的 SAS, 但 GAAS 关系的是按 GAAP 编制的历史财务报表。于是颁发新的不受 SAS 约束、也并不取代 GAAS 的相对独立的“鉴证准则”成为当务之急。1986 年, AICPA 所辖的审计准则委员会 (ASB) 和会计与复核服务委员会 (ARSC), 联合签发了十一条鉴证准则:

- 鉴证任务应有一位或数位受过充分技术训练, 并精通鉴证业实务的执业者履行。
- 鉴证任务应有一位或数位充分了解认定 (assertion) 主题的执业者履行。
- 执业者只有在有理由确信有存在以下两个条件时, 才可执行鉴证任务: 其一, 所作认定能够依据合理的标准加以评估, 此项标准有公认的团体制订; 或者在认定的陈述中以相当清楚和可理解的方式表述, 且能为具有一定知识的读者所理解; 其二, 所作认定能够应用这些标准加以合理而一致地估计或计量。
- 对一切与鉴证有关的事项, 执业者均应保持独立的意志和态度。
- 执行鉴证任务时, 应恪守应有的职业关注。
- 现场工作妥善规划, 若有助理人员, 应给予适当的督导。
- 应获取充足的证据, 以便为报告中所下结论提供合理的基础。
- 报告中应鉴定拟加报导的认定, 并说明鉴证任务的性质。
- 报告应说明执业者的结论, 以及认定是否遵循即定标准据以陈述和计量。
- 报告应说明执业者有关鉴证任务和认定的陈述上有没有重要保留。
- 评价按照以商定标准或运用已商定程序编制的认定, 签发鉴证报告时, 应说明本报告仅限于同意上述标准或程序的团体使用。

在上述十一条准则中, 第一—五条属于一般准则; 六一七条属于现场工作准则; 八—十一条属于报告准则。因而从结构上看, 与 GAAS 是一致的, 从内容上看, 与 GAAS 也有很大的相近之处。但若将这十一条准则与 GAAS 的十条作具体的比较, 我们则可以发现它们之间尚有一定的差别:

第一, 鉴证准则的功能就似一把保护伞, 笼罩着 CPA 履行的整个范围的鉴证服务, 而 GAAS 仅适用于对外部财务报表表达意见的鉴证服务。鉴证准则的这种一般性和广泛性, 表现为仅规定执业者在鉴证任务方面的技术训练以及有关认定方面的知识, 而不提及财务报表和公认会计原则 (GAAP)。所以, 十一条鉴证准则是十条公认审计准则的自然延伸。这种“延伸”的根本在于委托人托付意识和受托人 (管理当局) 责任意识的增强, 在于由此形成的外部受托责任和内部受托责任的密切关系。在多极化的受托责任之下, 审计服务对象多了, 服务程度高了, 最终地要将传统 GAAS 发展到新的鉴证准则。

第二，GAAS 强调对内部控制结构的充分了解，而鉴证准则无此要求，这意味着内部控制结构不一定适用于所有的鉴证服务类型。

第三，不同的鉴证服务，会有不同的鉴证报告，故鉴证准则中，对认定的评价可以根据“合理的标准”或“既定的标准”。这种要求既保证了第三方使用人可从认定中获得有用的资料，又可使执业者对认定作出有效而客观的结论，倘若第三方使用人对与认定有关的标准不理解，即使执业者作出“认定是可信的”结论，对使用人也无任何意义；同样，倘若对认定中的数据的评估或计量采用人为主观的标准，那就会产生各种各样的结论，从而无法增加认定中所提供信息的公信力，并且会把使用人引入歧途。

第四，鉴证服务有三种类型：审核（examinations）、复核（review）和已商定程序（agreed-upon procedures），针对这三类服务，鉴证准则允许 CPA 提供程度不同的各级保证：

- 最高保证（maximum assurance），也叫积极保证（Positive assurance）、中等水准保证、最高水准保证。主要用于审核服务。
- 有限保证（limited assurance），也叫消极保证（negative assurance）、中等水准保证。主要用于复核和已商定程序服务。
- 最低保证（minimum assurance），也叫最低水准保证，没有保证或者发现概述（summary of findings）

按照 AICPA 的要求，十一条鉴证准则并不取代十条 GAAS，（24）这样，在职业界就并存着两套准则：十条 GAAS 用于财务审计鉴证，十一条鉴证准则用于非财务鉴证。基于此，我们可以说：鉴证准则是审计发展史上的一个里程碑，它既为管理审计准则的建设作了理论上的准备，又为管理审计准则的实践提供了试验场。

三、公认政府审计准则对 GAAS 的成功借鉴

审计准则的制定源于民间审计，源于 AICPA 辖属的审计程序委员会。在民间审计的公认审计准则（GAAS）运行二十五年（1947—1972）之后，才有了 GAO 的公认政府审计准则（GAGAS），因而在 GAGAS 的身上就必然烙下 GAAS 的深深的印记。让我们循着历史的轨迹，首先来观察 1972 年 GAGAS 的结构：

目的

范围

一般准则

检查及评价准则

报告准则

从这一结构可以看出，GAGAS 的主体部分依照了 GAAS 的模式，将审计准则分作三块：一般准则、检查及评价准则（相当于 GAAS 中的“现场工作准则”）和报告准则。同时，从结构的具体构成看，它几乎保留了 GAAS 的全部内容。象“一般准则”中有审计师的资格、独立性、应有的职业关注等条款；“检查及评价准则”中有充分适当的计划、对助理的监督、内部控制结构的评价、证据的收集与评价等条款；“报告准则”中有符合 GAAP、公允表达等条款。结构与内容的统一反映了 GAAS 对政府审计准

则的深刻影响。

1981年，修订后的政府审计准则以新的结构展现在审计师和社会公众面前：

序论

目的

范围

基本前提

审计准则概要

审计的工作范围

一般准则

财务及符合性审计的检查和评价准则、报告准则

经济性、效率性及项目结果审计的检查和评价准则

经济性、效率性及项目结果审计的报告准则

新的政府审计准则（GAGAS），保留了1972年准则的基本内容和基本原则，只是较大程度地调整了结构、增补了内容。这包括将“一般准则”的第一条“审计的工作范围”分离出来，成为与“一般准则”相平行的独立部分；分别从财务及符合性审计与“3E”审计两个方面制定现场工作准则和报告准则；将“范围受限制”增加为“一般准则”的第四条；在检查及评价准则中增加了对审计师在欺诈、滥用职权、非法行为等方面的要求。那么，为什么要调整、增补呢？原因自然很多，但近十年来，“审计准则说明书”（SASs）的陆续颁发、SAS对GAAS的解释和补充，是调整、增补的重要原因，我们不妨来看一下新准则的“目的”：

- AICPA所发布的各种准则、准则说明书及SAS解释等，只要未经审计总署正式排除，均自动地适用于政府审计工作。
- 1978年，IIA发布的“内部审计执业实务准则”可与GAGAS互换使用。
- 政府审计准则发布以后，AICPA同意接受GAO所倡导的理念和目的，并确信GAO准则会沿着一条正确的道路持续不断地发展下去。
- 1977年，AICPA管理咨询服务部颁发了“CPA参与政府审计：审计评价经济性、效率性和项目结果的指南”，作为一份基本的准则，它要求CPA在依照GAO准则审查各级行政机关时，不要拘泥于过去的事项，不要仅止于熟悉财务会计及审计，还应熟悉与此同等重要的其它业务。

由这四点可见，积极地寻求AICPA的支持，更积极地利用公认审计准则（GAAS），是GAO此次改革的动因。

1988年，GAO又一次对GAGAS作了调整和修订。新的政府审计准则顺应了审计科学和审计实务的发展潮流，将政府审计分成财务审计和业绩审计两大类，并认定“相关财务事项审计”是财务审计的基本组成部分。在结构调整上，它继承了1981年GAGAS的优点，分别制定财务审计和业绩审计准则，这样，1988年的GAGAS就形成了以一般准则、财务审计准则为主体部分的新结构：

- 目的
- 基本前提

- 政府审计的种类
- 一般准则
- 财务审计现场工作准则
- 财务审计报告准则
- 业绩审计现场工作准则
- 业绩审计报告准则

对内容的调整和修订表现以下几个方面：其一，在“政府审计种类”部分，增加了对审计机构从事其它非审计活动时遵行准则的说明。其二，在“一般准则”部分，取消了1981年增设的“范围受限制”条款，将其归并到对“独立性”的解释和说明之中；同时增设“质量控制”条款，要求内、外部质量控制工作一起抓。其三，在新分立出来的“财务审计报告准则”中，增加相关财务事项审计的报告准则，为审计师从事相关财务事项审计业务编制审计报告提供指南。

1988年的GAGAS依然没有突破1972年准则初立时的基本框架，依然存在于GAAS的约束之中。从1972—1988年，GAAS及其SASs有了重大的发展，这集中表现在大量的非历史财务报表信息要接受CPA的审计；以CPA公司及CPA的工作质量要求越来越高；除了标准审计报告或传统的签发四类意见的报告外，还要签发其它形式的报告（例如内部控制报告、对非按GAAP编制的报表签发特殊报告）等等。民间审计准则的发展变化基本上反映在1988年GAO的GAGAS之中，正如准则的“目的”部分所指出的：

“AICPA已经发布了一些准则，这些准则适用于和一般被接受用于在对组织的财务状况、经营成果及现金流动的财务报表公正性发表意见的审计中”。

AICPA关于现场工作准则和报告准则已被综合进本准则供财务审计使用。当AICPA发布新的审计准则时，它们也将被采纳和综合进本准则，除非GAO正式宣布不采用这些准则。

就在政府审计界全面执行1988年GAGAS时，AICPA的审计准则委员（ASB）又发布了第68号“审计准则说明书”：“关于对政府单位或接受政府财务补助款的非政府机构的符合性审计”（Compliance Auditing Applicable to Government Entities and Other Recipients of Government Financial Assistance），它明确要求：这种符合性审计要遵行三套准则，亦即GAAS、GAGAS和SAA，在按照GAGAS执行政府审计时，除了要签发有关财务报表意见和遵行有关法律规章之报告外，还要签发内部控制结构的书面报告，其内容包括确认为重大缺陷的值得报告的情况（当然，审计师也得说明未发现值得报告的情况）、内部控制结构的类别（如交易循环），说明考虑内部控制结构和评估控制风险所作的工作，揭露未列入值得报告情况中的内部控制缺陷。SAS NO：68执行不久，又被ASB的第74号SAS所取代。

SAS NO：68和SAS NO：74的颁发，再次将GAAS中一些可行的内容引入政府审计准则之中，也再次对政府审计准则提出了更高的要求，于是有了1995年的、新的GAGAS，不仅如此，它们也为下一步公认政府审计师准则的修改指明了方向。事实已经证明并将继续证明：GAAS科学化、现代化的发展进程一直领导着公认政府审计准则

四、公认内部审计准则对 GAAS 的成功借鉴

从 1941 年 IIA 成立到 1978 年，内部审计师协会 (IIA) 为其会员制定了一系列公认的职业标准，这包括：职业道德规范 (1968, 1972)；内部审计责任说明书 (1847, 1957, 1971, 1976)；继续进修教育；内部审计师应掌握的基本知识 (Common Body of Knowledge)；内部审计师注册项目 (1972)；成立职业准则委员会 (Professional Standards Committee, 简称 PSC)。在这种背景下，协会于 1978 年颁发了名为“内部审计职业实务准则”的公告，计有五大类，二十五个小类，其基本精神有：(20)

第一，独立性。内部审计师应该独立于受审业务活动之外，这种独立性表现为两点：内部审计部门在组织中的地位，应足能使其超然履行本身的审计责任；内部审计师应该独立能客观地执行审计任务。

第二，熟练的专业技能。执行内部审计任务，必须运用熟练的专业技能，并应尽应有的职业关注。熟练的专业技能是内部审计部门和内部审计师的共同职责。

第三，内部审计的工作范围。内部审计的工作范围应包括审查和评价组织的内部控制制度的适当性和有效性，以及履行指定责任时的工作质量。审查制度的适当性旨在确认所建立的制度能否合理地保证经济而有效地达到内控制度的目的和目标。审查制度的有效性旨在确认制度是否按既定目的在发挥作用。审查工作质量旨在确认其工作结果是否达到了内控制度的目的和目标的要求。内部控制的主要目的要达到以下五点：

- 信息的可信性和完整性。
- 遵守方针、计划、程序、法律及规则。
- 保障资产的安全。
- 经济而有效地利用资源。
- 实现业务或计划的既定目的和目标。

第四，内部审计业务的实施。内部审计工作应包括审计计划、证据的审查和评价、传达结果和后续追踪。

第五，内部审计部门的管理。内审部门经理应适当地组织和管理本部门的工作。

上述五条即是内部审计基本准则的概要，亦即内部审计准则的基本框架。作为一种公认的内部审计准则，它与 GAAS 有极大的相同或相似之处。

首先，IIA 准则的总体框架在形式上也是有一般准则、现场工作准则和报告准则构成，在内容上则吸取了 GAAS 中“一般准则”和“现场工作准则”的全部精神。具体地看，IIA 准则中的“独立性”和“熟练的专业技能”，酷以 GAAS 中的“一般准则”；IIA 准则中的“工作执行”则与 GAAS 中的“现场工作准则”和“报告准则”相关。同时，建立 IIA 准则同 GAAS (包括 SASs) 所赖以依据的假设也是相似的。

第二，在专门准则上，两个组织的规定也是相同的。比如，他们都包括“应有的职业关注”、“规划审计工作”、“对助手的监督”、“检查和评价证据”等。同时，两个组织的专门准则都有权威性的公告对其作进一步的解释，解释 GAAS 的是 SASs。解释 IIA 基本准则的是 SIASs 那么 SIASs 又是怎样按照 SASs 的方式来解释和发展内部审计师协

会 1978 年的基本准则呢？从 1983 年 PSC 的第 1 号 SIAS 开始，所发布的前十个公告是：

SIAS NO: 1, “控制的概念与责任”，1983 年发布。主要解释 300.02 和 300.03。

SIAS NO: 2, “传达结果”，1984 年发布。

SIAS NO: 3, “对欺诈的制止、觉察和报告”，1985 年发布。主要解释 280。

SIAS NO: 4, “质量保证”，1986 年发布。

SIAS NO: 5, “内部/外部审计师与外部独立审计师的关系”，1987 年发布。主要解释 550。

SIAS NO: 6, “审计工作底稿”，1987 年发布。主要解释 420。

SIAS NO: 7, “内审部门与董事会的交流”，1989 年发布。

SIAS NO: 8, “分析性审计程序”，1992 年发布。

SIAS NO: 9, “风险评估”，1992 年发布。

SIAS NO: 10, “评估业务或项目的既定目标和目的的完成情况”，1992 年发布。

当然，IIA 的基本准则和 AICPA 的 GAAS 也有明显的不同之处：

首先，IIA 基本准则要求内部审计师“应具有维持良好人际关系以及有效地与他人沟通的技巧”（准则 260），这种要求与 GAAS 的精神是不一致的。在“专业训练”和“熟练的专业技能”中至多是暗示 CPA 应具有良好的人际，但“有效地与他人沟通”则是没有的。也许是由于外部 CPA 鉴证财务报表的审计报告太标准化了。外部审计师多认为社会公众（或委托人）有责任去学习、研究怎样理解外部审计报告；内部审计师则认为他们自己有责任让报告的使用人恰当地理解审计报告。这种认识上的差别同时也反映了他们在独立性和客观性程度上的差别。

其次，在“工作范围”段，IIA 有三条要求：遵守方针、计划、程序、法律及规定；经济而有效地利用资源；检查项目结果。这三条在 GAAS 的框架中是不存在的，在“内部审计业务的实施”段，IIA 要求：将结果传达之后，应“继续追查”（following up），以确认报告使用人是否根据所报告的审计发现采取适当的行动，或者确认管理局或董事会是否承担了因未依照审计发现采取行动所带来的风险。GAAS 中没有可作比较的“继续追查”的要求，因为外部审计报告并不提供与财务报表相关的审计建议。

第三，在 IIA 准则中，有十条涉及到内部审计部门的组织和管理，它们分别是：

110: 内审部门在组织中的地位，应该使其足能完成其本身的审计责任。

210: 内审部门应能确保内部审计师的技能及教育背景足以完成审计工作。

220: 内审部门拥有或取得完成审计工作所必须的知识、技能与纪律。

230: 内审部门应确保审计工作的实施均被适当地监督。

510: 内部审计经理应为本部门制定一套关于目的、权限和责任的说明书。

520: 内部审计经理应制定履行本部门责任的计划。

530: 内部审计经理应制定书面方针和程序来指导本部门职员的工作。

540: 内部审计经理应制定一个关于甄选和开发本部门人力资源的规划。

550: 内部审计经理应努力协调内部审计师和外部审计师间的工作。

560: 内部审计经理应建立和维护质量保证方案，以评价本部门的工作。

在鉴证财务报表的实践中，外部审计师也有类似的准则，但它们属于 AICPA 的质量控制准则，而不属于 GAAS 的内容。不过，任何一项审计合约，都要同时执行 GAAS 和质量控制准则，其中前者约束每个审计师和每项审计合约，后者约束每个会计公司和整个的审计业务。因此可以说，GAAS 与质量控制准则具有相同的目标、相同的性质，GAAS 的精华全部融入质量控制准则之中。AICPA 制定质量控制准则的第一个组织是质量控制准则委员会（Quality Control Standards Committee, 1977—1982），该委员会在签发第一号“质量控制准则说明书”（Statements on Quality Control Standards）之后即中止工作。1987 年，AICPA 又授权成立了“质量检查执行委员会”（Quality Review Executive Committee），专门制定质量控制准则，发布质量控制准则说明书，检查 CPA 公司的质量控制措施。

第四，AICPA 的报告准则有四条，但 IIA 的准则只是说“内部审计师应该报告其审计工作结果”（准则 430）。内部审计报告的结构和内容类似于 GAO《黄皮书》中业绩审计报告的结构和内容。

综合上述分析，我们认为：

IIA 基本准则的框架和主题精神借鉴了 AICPA 的 GAAS，而解释基本准则的 SIASs，其目的和发挥作用的方式也是借鉴 SASs 的。

IIA 基本准则的专门准则及其解释，尤其是“工作范围”和“报告准则”则是借鉴了 GAO 的公认政府审计准则（GAGAS）。

IIA 基本准则和 1974 年的 MAS 实务准则之间相互借鉴，相互渗透。从继承性上看，其关系应是：没有 AICPA 的 GAAS，就没有 IIA 的基本准则。

（作者单位：厦门大学会计系）

国内统一刊号 ISSN 1004—8278
CN 11—2964/F

编辑者：《审计研究资料》编辑部
地 址：北京市白石桥路甲4号
印刷者：北京建材印刷厂

《审计研究资料》主编：杨树滋

副主编：阎金铎 张以宽