

21 世纪经济管理精品教材·会计学系列

内部审计理论与实务

李越冬 主编

李齐辉 刘跃明 副主编

清华大学出版社

北京

内 容 简 介

本书主要分为两大块内容,一个是关于内部审计的基本理论,另一个是关于内部审计的实务。内部审计的基本理论主要体现在第一章到第五章,首先对于内部审计的定义、特点、目标进行了说明,指出内部审计与国家审计、社会审计的区别与联系,同时说明了内部审计与内部控制的关系,进而提出内部审计的内容与方法。然后,对于内部审计相关的职业道德规范和准则进行了说明。接着,论述了内部审计项目管理,如内部审计机构的设置、内部审计质量的评价以及内部审计人员管理等。最后,对于内部审计的流程进行了分析。内部审计的实务部分主要涉及的章节是从第六章到第十章,该部分主要描述了目前内部审计机构实施比较多的审计类别,如内部控制审计、经济责任审计、建设工程项目审计、风险管理审计和舞弊审计。在论述每种审计时,主要分析了每种审计的目的、内容和方法等,并列举实例进行说明,以便理解。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13701121933

图书在版编目(CIP)数据

内部审计理论与实务/李越冬主编. —北京:清华大学出版社,2017

(21世纪经济管理精品教材·会计学系列)

ISBN 978-7-302-45320-8

. 内... . 李 . 内部审计 - 高等学校 - 教材 . F239.45

中国版本图书馆CIP数据核字(2016)第260838号

责任编辑:陆涸晨

封面设计:汉风唐韵

责任校对:王凤芝

责任印制:宋 林

出版发行:清华大学出版社

网 址: <http://www.tup.com.cn>, <http://www.wqbook.com>

地 址: 北京清华大学学研大厦A座 邮 编: 100084

社总机: 010-62770175 邮 购: 010-62786544

投稿与读者服务: 010-62776969, c-service@tup.tsinghua.edu.cn

质量反馈: 010-62772015, zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn

课件下载: <http://www.tup.com.cn>, 010-62770175 转 4506

印 刷 者: 清华大学印刷厂

装 订 者: 三河市溧源装订厂

经 销: 全国新华书店

开 本: 185mm×260mm 印 张: 12 插 页: 1 字 数: 279千字

版 次: 2017年1月第1版 印 次: 2017年1月第1次印刷

印 数: 1~4000

定 价: 32.00元

产品编号: 063981-01



内部审计作为公司治理的四大基石之一，对于企业非常重要。本书一方面论述了有关内部审计的基本概念，另一方面对具体的内部审计实务操作进行了说明。对于在校学生、企业内部审计人员等具有一定的学习借鉴意义。也就是说，本书适用于专科、本科、研究生学生对内部审计理论的学习，也适合在职的内部审计人员进行后续教育使用。

本书主要分为两部分内容，第一是关于内部审计的基本理论，第二是关于内部审计的实务。内部审计的基本理论主要体现在第一章到第五章，首先对于内部审计的定义、特点、目标进行了说明，指出内部审计与国家审计、社会审计的区别与联系，同时说明了内部审计与内部控制的关系，进而提出内部审计的内容与方法。然后，对于内部审计相关的职业道德规范和准则进行了说明。接着，论述了内部审计项目管理，如内部审计机构的设置、内部审计质量的评价以及内部审计人员管理等。最后，对于内部审计的流程进行了分析。内部审计的实务部分主要体现在第六章到第十章，该部分描述了目前内部审计机构实施得比较多的审计类别，如内部控制审计、经济责任审计、建设工程项目审计、风险管理审计和舞弊审计。在论述每种审计时，分析了每种审计的目的、内容和方法等，并列举例进行说明，以便理解。

本书的特点体现在以下几个方面：

第一，对内部审计的理论进行了梳理。首先介绍了内部审计的特点，与其他审计的区别与联系，然后从内部审计的基本流程和技术入手，分别阐述了内部审计职业道德规范和准则，内部审计项目管理和内部审计后续审计。

第二，依据中国内部审计学会颁布的最新内部审计准则内容，对内部控制审计、经济责任审计、建设工程项目审计、风险管理审计和舞弊审计进行了论述。

第三，对基础知识性内容进行了精简介绍，重在应用基本技能、案例分析和职业判断培养审计思维，强调内部审计人员的专业能力和职业判断，关注对理论的实际运用。

第四，每章都列示了学习目的，便于学习者了解和掌握本章节的主要知识点和重点难点。

第五，每章后面都列示一个思考案例，便于学习者对本章节知识的理解和掌握，并能够把理论与实际相结合，思考内部审计人员在实际案例中应如何应对。

本书的结构和框架在主编李越冬副教授与副主编李齐辉和刘跃明所长多次讨论下，由主编李越冬拟定。副主编李齐辉是华西集团有限公司总经济师，副主编刘跃明是四川省审计科研所副所长，他们对于本书的构架和实务部分的写作提供了很多有价值的建议和案例。

本书第一章由李越冬副教授完成；第二章由李越冬副教授和聂光光硕士（现就职于中国证监会江西监管局）完成；第三章到第五章由李越冬副教授和周蕾硕士（现就职于杭州市金融投资集团有限公司）完成；第六章到第八章由李越冬副教授和原审计署审计科研所刘西友博士（现就职于国家发改委）完成；第九章到第十章由审计署科研所杨宇婷助理研究员完成。

鉴于时间有限和能力有限，材料难免存在缺陷与不足，敬请各位读者和老师批评指正，以便进一步提高教材的质量，更好地适应教学需要。

作者

2016年11月



第一章 内部审计概述	1
第一节 内部审计的定义及特点	1
第二节 内部审计的目标	3
第三节 内部审计与政府审计、社会审计的区别与联系	5
第四节 内部审计与内部控制的关系	7
第五节 内部审计的方法与内容	8
第二章 内部审计职业道德规范和准则	24
第一节 内部审计准则	24
第二节 内部审计职业道德规范	29
第三章 内部审计项目管理	36
第一节 内部审计机构的设置	36
第二节 内部审计质量评价	44
第三节 内部审计人员管理	47
第四章 内部审计过程	51
第一节 内部审计计划过程	52
第二节 内部审计实施过程	55
第三节 内部审计报告过程	59
第四节 后续审计	61
第五章 内部审计后续审计	67
第一节 内部审计后续审计中的两个要素	67
第二节 内部审计后续审计的特点和作用	70
第三节 内部审计后续审计的目标与内容	72
第四节 内部审计后续审计的步骤	74
第五节 完善内部审计后续审计的措施	76
第六章 内部控制审计	80
第一节 内部控制审计概述	80
第二节 财务管理内部控制审计	85

第三节	公司治理运行审计	89
第四节	采购内部控制审计	91
第五节	固定资产管理内部控制审计	94
第六节	内部监督审计	97
第七章	经济责任审计	100
第一节	经济责任审计概述	100
第二节	经济责任审计实施的内容	103
第三节	经济责任审计结果运用	108
第八章	建设工程项目审计	111
第一节	建设工程项目审计概述	111
第二节	招投标审计	113
第三节	建设工程的合同管理审计	114
第四节	工程管理审计	115
第五节	工程造价审计	116
第六节	竣工验收审计	116
第七节	建设项目财务管理审计	117
第八节	后评价审计	118
第九章	风险管理审计	121
第一节	风险管理审计概述	121
第二节	风险管理审计的目标和内容	131
第三节	风险管理审计的方法	135
第十章	舞弊审计	152
第一节	舞弊审计概述	152
第二节	舞弊审计的目标和内容	156
第三节	贿赂舞弊与审计	167
第四节	舞弊审计的方法	175
参考文献		183



本章学习目的

1. 理解内部审计的定义和特点。
2. 了解内部审计的目标。
3. 掌握内部审计与社会审计的区别与联系。
4. 理解内部审计与内部控制。
5. 了解内部审计的内容与方法。

本章将介绍关于内部审计的基础知识，涉及内部控制的定义、特点和目标，以及内部审计与社会审计、政府审计的关系，还涉及内部审计与内部控制的关系，最后将介绍内部审计的内容与方法。通过本章的学习，可以学习到内部审计的基本知识，为后续的学习奠定基础。

第一节 内部审计的定义及特点

一、内部审计的定义

从内部审计的发展历程可以看出，内部审计源于经营权与所有权的分离，财产所有权人为了了解受托人的经营管理责任的履行情况，委派第三方对其经营管理活动进行审计。早期内部审计主要是查错和防止舞弊，虽然不具备内部审计的完整形态，但是已经具有了内部审计的思想。现代股份有限公司的出现、经济的不断发展，使得各个公司的经营规模不断扩大，因此，许多大公司开始在公司内部设立专门的审计部门，对本公司的财务报告的合理真实性发表意见，到现在，内部审计更多地承担着对本单位经营管理活动的合规性、效率效果发表意见的职责。所以，当内部审计的职责越来越重大，内部审计对一个现代公司越来越重要时，了解和学习内部审计是非常有必要的。

1941年，国际内部审计师协会（以下简称 IIA）的前身美国内部审计师协会在纽约成立，约翰·B. 瑟斯顿为第一任主席。同年，维克托·Z. 布林克（Victor.Z.Brink）出版了《内部审计的性质、作用和程序方法》一书，把内部审计上升为理论的高度，标志着内部审计学的诞生，该书的出版也推动了 IIA 的成立。1947年，该协会发布《内部审计职责说明》，对内部审计的定义做出了描述：“内部审计是建立在审查财务、会计和其他经营活动基础上的独立评价活动。它为管理提供保护性和建设性的服务，处理财务与会计问题，有时也涉

及经营管理中的问题。”从该定义也可以看出，内部审计的主要职能还是处理财务与会计问题，对经营管理活动评价处于次要职责。从1947年开始，IIA对内部审计的定义不断做出完善和修订，到2001年，IIA将内部审计定义为：“内部审计是一种独立、客观的保证和咨询活动。其目的是为组织增加价值和提高组织的运作效率。它通过系统化和规范化的方法，评价和改进风险管理、控制和治理过程的效果，帮助组织实现其目标。”从上述定义可以看出，IIA对内部审计的认识是逐步升华的，经过多次修订的定义比最先发布的定义更加精练简洁，也更加科学。同时，内部审计已不再局限于财务与会计问题的处理上，而是作为公司内部治理的一部分，是对一个公司具有增值职能的服务。在内部审计后续发展期间，IIA虽然也对内部审计相关的准则进行了修订，但是其定义也没有进行太大的改变。

对我国而言，1985年8月，国务院发布了《国务院关于审计工作的暂行规定》，要求国务院和县级以上地方各级人民政府各部门、大中型企业事业单位建立内部审计监督制度，根据审计业务需要，分别设立审计机构或审计人员，在本部门、本单位主要负责人领导下，负责本部门、本单位的财务收支及其经济效益的审计。1985年12月5日，审计署发布《关于内部审计工作的若干规定》，这是我国审计署第一次提出了关于内部审计的定义：“内部审计是部门单位加强财务监督的重要手段，是国家审计体系的组成部分。国家行政机关、国有企业事业组织应建立内部审计监督制度，以健全内部控制，严肃财政纪律，改善管理，提高效益。”从上述定义可以看出，内部审计主要是针对国家行政机关和国有企事业单位，主要职责是财务监督。1995年，审计署1号令《关于内部审计工作的规定》，再一次将内部审计定义为：“内部审计是部门、单位实施内部监督，依法检查会计账目及其相关资产，监督财政收支和财务收支真实、合法、效益的活动，以及法律、法规、规章规定的其他单位，依法实行内部审计制度，以加强内部管理和监督，遵循国家财经法规，促进廉政建设，维护单位合法权益，改善经营管理，提高经济效益。”审计署这一定义，提出了内部审计执行的主体，丰富了内部审计的职责，强化了其对于公司治理、国家治理的作用。2003年，中国内部审计协会颁布了《中国内部审计准则》，该准则定义内部审计为：“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。”2013年，中国内部审计协会发布了《第1101号——内部审计基本准则》，其中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，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。”

国内外对内部审计定义的逐步演化，体现出内部审计定义是不断随着实践与理论的发展而发展的。早期内部审计的功能局限于查错防弊，这是和当时的经济发展水平相一致的，随着经济的发展、公司规模不断扩大，内部审计不再仅仅为处理财务与会计问题服务，而更多地承担着提高公司经营管理水平的职责，内部审计的职能不断丰富，是符合公司发展需要的。从国内外关于内部审计职能的表述中，可以发现，我国对内部审计的定义已经与IIA定义趋同，即内部审计是为促进组织完善治理、增加价值，帮助组织实现目标服务；内部审计必须保持独立性和客观性；内部审计是一种确认和咨询活动；内部审计采用系统和规范的方法；内部审计的主要任务是对组织的业务活动、内部控制和风险管理进行评估和改善。

综合上述分析，本书认为，内部审计是各个组织内部进行的一种独立的确认和咨询活动，旨在保障各个组织的各项经营管理活动的真实性、合法性、效率性和效益性，是能够提高组织的经营管理水平的增值服务。该定义体现：执行内部审计的主体是各个组织内部的相关机构，同时也强调执行主体的独立性，保障了独立性才能保证确认活动真实有效。内部审计实质是一种确认和咨询活动，并且对组织具有增值作用。内部审计的目标是保障组织的经营管理活动的真实性、合法性、效率性和效益性。

二、内部审计的特点

通过上述对内部审计定义的分析，可以发现内部审计是不同于外部审计的，内部审计有着它应该有的特点。本书认为，内部审计具有如下特点。

(1) 相对独立性。外部审计是被审计单位委托完全独立的第三方对其受托经济责任进行审计，与被审计单位没有任何关系。然而，对于内部审计而言，它是被审计单位自己组织的审计活动，受被审计管理层领导，只是相对于被审计的部门是独立的。因此，对于内部审计而言，独立性是相对的，并不具有外部审计完全的独立性。

(2) 对内提供服务。根据内部审计的定义可以看出，内部审计的执行主体是各个单位自身，然而内部审计的审计对象也是各个单位内部各个机构，因此，内部审计是对各个单位自身提供确认和咨询服务，只需要对本单位领导部门负责，不需要对外提供其审计结果。

(3) 职能的广泛性。国家审计是审计单位对国家行政单位、国有企事业单位的财务、财政收支活动真实性、合法性以及效益性发表意见。而社会审计是审计单位对被审计单位财务报告的合法性和公允性发表意见。然而，对内部审计而言，虽然也要对被审计单位的财务活动发表意见，但是，内部审计更重要的职能是对本单位经营管理情况提供建议，作为公司治理的一部分，有着提升公司业务质量和价值的责任。因此，内部审计的职能相比于外部审计而言，更加广泛，不仅仅局限于对财务报告发表意见。

(4) 服务具有增值性。从以上对内部审计职能的分析可以看出，内部审计更多的是为本单位的经营管理活动进行确认和咨询，通过评价本单位的经营管理活动，提出改进意见，从而实现本单位的目标。因此，内部审计不是一项重复没有价值的工作，它具有增值功能，能够为组织带来效益。

(5) 对内部控制进行审计。内部审计与内部控制是相互联系的，不是割裂的关系。内部审计作为内部控制的重要组成部分，而内部控制又是内部审计必须进行审计的对象。无论是我国审计署还是 IIA 在对内部审计的定义中，都提及需要对本单位内部控制进行审查。

(6) 审查程序的简化性。基于现代风向导向审计理论，实施审计程序之前，需要对被审计单位的环境及其情况进行了解，在识别、评估风险之后，才能执行具体的审计程序。但是，对于内部审计而言，是被审计单位自己组织的审计活动，内部审计执行机构已经足够了解本单位的经营环境和重要的风险，因此，可以简化审计程序，提高审计的效率。

第二节 内部审计的目标

根据我国审计署 8 号令《中华人民共和国审计准则》的规定，国家审计的目标是通过

监督被审计单位财政收支、财务收支以及有关经济活动的真实性、合法性、效益性，维护国家经济安全，推进民主法治，促进廉政建设，保障国家经济和社会健康发展。然而，自刘家义审计长提出国家审计的“免疫系统”功能后，公众对国家审计的功能又有了新的认识。主要体现在：一是国家审计能强化对公共资源整体性、公共责任落实情况、公共政策执行情况、国际竞争导致的公共风险的监督，保障公共资源和宏观经济等方面安全（左敏，2011）。二是国家审计是国家治理的一个重要组成部分，起保障我国经济安全运行的作用。对于社会审计而言，根据我国注册会计师审计准则的规定，注册会计师审计的目标为：①为财务报表整体不存在重大错误和舞弊提供合理保证；②对财务报告的合法性和公允性发表审计意见。从内部审计的定义可以看出，内部审计的目标主要是帮助组织实现其目标，因此对于不同的组织而言，内部审计的目标是不一样的。对于内部审计的目标而言，分为总体目标和具体目标。

一、内部审计的总体目标

内部审计的总体目标与具体目标是相互联系的，总体目标是内部审计要实现的最终目标，而具体目标又是实现最终目标的保障。结合当前的实际情况来看，内部审计的总体目标是：能够有助于实现一个组织的战略目标，使公司价值得到增值。任何一个组织，都有其各自的战略目标，而要实现这样一个战略目标，需要组织各个机构各个职能部门协调地发挥作用，而内部审计作为公司治理的一个重要组成部分，存在的意义就在于帮助本组织实现其战略目标，从而增加企业价值。

二、内部审计的具体目标

结合内部审计的总体目标，内部审计的具体目标应该包括以下几个方面。

（1）财务报告的合法性和公允性。保障财务报告符合相关的会计法规和政策，以及财务报告的真实性，是审计的最基本职能，也是内部审计的传统职能。在早期的内部审计中，内部审计的主要职能就是针对财务报告的查错防弊，因此，保障财务报告的合法性和公允性应该属于内部审计的最基本职能。保障财务报告的合法性是指，保证本组织的财务报告符合相关的法律和法规，以及符合会计准则；保障财务报告的公允性是指，保证本组织的财务报告真实地、公允地反映了本组织的财务状况和经营成果。

（2）维护资产的安全完整。从内部审计的产生看，内部审计源于经营权与所有权的分离，内部审计的实质是受托责任。在受托责任关系中，委托人需要了解受托的财产和权力的使用情况，因此委托人委派审计人员对受托人的经营管理情况做出评价。对于受托责任的履行情况，最基本的职责应该是保障受托财产的安全和完整，因此，内部审计的基本目标之一是保证资产的安全完整。

（3）保障经营管理的合法合规性。对于任何一个组织而言，经营的合法合规性是其持续经营、完成目标的基本前提。既然内部审计的总目标是帮助实现一个组织的战略目标，那么，内部审计首先要保障组织经营管理活动符合相关的法律法规，才能实现总体目标。保障经营管理的合法合规包括以下三个方面：第一，组织从事的经营活动要符合相关法律

规范的规定，不能有任何违规违纪的行为。第二，组织的所有成员不得有串通舞弊的行为，组织中一旦出现串通舞弊的行为，将会伴随着侵占组织财产、财务造假等行为发生。所以，内部审计人员应该发现和防止本组织的舞弊行为。第三，发现并阻止管理层违背委托人利益的行为，由于存在委托人与管理层之间的代理问题，管理层会违背委托人的利益追求自己利益的最大化，比如装修豪华的办公室、超高的在职消费、不努力工作等，因此，内部审计应该及时发现并阻止管理层做出违背组织利益的行为。

（4）保障经营管理的效益效率性。任何组织处于社会中都面临着有限的资源，那么一个重要的问题就是一个组织如何优化配置自己所拥有的资源，使得其实现效益最大化。内部审计机构非常了解自己所处的组织，再利用绩效审计，可以明确所处组织经营管理的问题，从而实现其战略目标。因此，内部审计有职责发现组织经营管理中的问题，实现组织资源的最优化配置，提高组织的经营管理的效率效果。

第三节 内部审计与政府审计、社会审计的区别与联系

随着社会实践的发展，审计也经历了较大的发展，形成了不同类型的审计，比如资源环境审计、经济责任审计、绩效审计等。按照审计主体不同，可以将审计划分为内部审计、政府审计和社会审计。政府审计，又称为国家审计，国家审计是由国家审计机关执行的，对我国各级行政单位、国有企业、事业单位的财政收支活动和财务收支活动的真实性、合法性以及效益性发表意见。社会审计，又称注册会计师审计或者独立审计，社会审计是由注册会计师提供的，对被审计单位的财务报告的合法性和公允性发表意见。内部审计、政府审计和社会审计是三种相互联系、相互补充的审计形式，既有区别也有联系。

一、内部审计、政府审计和社会审计的区别

内部审计、政府审计与社会审计的区别主要体现在以下几个方面。

（1）审计的主体不同。对于内部审计而言，执行主体是各个组织，是由各个组织的领导部门实施的审计，只对本组织的领导层负责。对于政府审计而言，根据我国审计法的规定，执行政府审计的审计单位是国家审计机关。对于社会审计而言，社会审计是本企业的所有者委托独立第三方审计机构，对本企业的财务报告进行审计。

（2）审计的独立性不同。由内部审计的执行主体可以看出，内部审计是各个组织自行实施的，很多企业会设置审计委员会，由其领导该企业的内部审计，还有很多小规模的企业，内部审计机构是接受该企业财务部领导的，因此，对于内部审计而言，内部审计机构只是相对于被审计的部门是独立的，对于企业而言，是属于企业的构成部分，所以，独立性比较弱。国家审计虽然是由专门的审计机关对我国各级行政单位、国有企业、事业单位进行审计，有部分学者认为，由于我国的国家审计模式是“行政型”的，国家审计机关实质上受政府部门的领导，因此，政府审计的独立性也不是很强。但是另外有学者则指出国家审计是依法审计，虽然属于政府部门，但是其是依法进行审计，其独立性还是比较强的。从理论上讲，社会审计的独立性最强，这是因为，社会审计产生于受托经济责任关系，委

托人需要独立的审计师对管理层的受托经营责任履行情况进行审计，只有审计师与管理层是完全独立的，才能得到真实、公正的审计结果。然而在现实生活中，由于社会审计与被审计单位存在收费关系，独立性受到一定影响。所以，就独立性而言，社会审计与政府审计独立性较强，内部审计的独立性最弱。

(3) 审计依据的准则不同。1985年，审计署颁布《关于内部审计工作的若干规定》，第一次对内部审计进行了定义，该文件还规定了内部审计的工作内容、职责、主要程序等。审计署又对该文件进行了反复修订，逐步完善对内部审计工作的要求。不过，直到2003年，我国审计署首次颁布了《内部审计准则》，中国内部审计协会发布了《内部审计具体准则》，从此，我国也就有了与国际接轨的内部审计准则，2013年新颁布了《内部审计准则》作为内部审计的依据。对于政府审计而言，依据我国审计法制定的《中华人民共和国国家审计准则》，作为国家审计机关进行审计的依据、审计人员进行审计的操作指南以及衡量政府审计质量的标尺。社会审计的标准是注册会计师在审计过程中应该遵循的一系列执业规范，主要包括审计准则、职业道德准则、质量控制准则等。

(4) 审计的对象不同。根据我国审计署2013年新颁布的《内部审计准则》可以看出，内部审计的对象是一个组织的业务活动、内部控制和风险管理，是对一个组织上述三项活动的适当性和有效性发表意见。政府审计的对象则是，我国各级行政单位、国有企业以及事业单位的财务活动和财政活动，并对这些活动的合法、合规性发表意见。对社会审计而言，注册会计师需要对企业的财务报告的合法性和公允性发表审计意见。因此，内部审计、政府审计与社会审计的审计对象是不一样的，各自审计的侧重点是不同的。

(5) 审计报告的作用不同。内部审计是各个组织自行开展，针对本组织业务活动、内部控制和风险管理进行的审计，因此，内部审计的审计报告只需要提供给本组织的管理层，作为本组织经营业务活动改善的依据，是用于帮助组织实现目标的。对于政府审计而言，审计报告需向被审计的单位提供，反映本单位的财务、财政活动的合法合规以及真实情况等。但是，在当前情况下，审计报告还需要向本级政府、上一级审计提供，以反映发现的重大事项。因此，可以看出政府审计的审计报告，在发现重大情况时，还需要向本级政府和上一级审计机关提供。对于社会审计而言，需要公开审计报告，这样才能被利益相关者使用，方便他们做出投资决策。

二、内部审计、政府审计和社会审计的联系

内部审计、政府审计与社会审计虽然有着重大的区别，但是它们却不是对立的关系，而是相互联系、相互补充的。具体表现如下。

(1) 取证的审计方法相似。无论哪种审计都需要取得证据，从而得到审计结论。内部审计、政府审计和社会审计三者取证的方法一般都会用到询问、检查文件资料、观察、函证等，如在对现金等有形资产进行审计的时候都会用到检查实物资产，即盘点等方法，在对银行存款进行审计的时候一般都会用到函证。

(2) 可互相利用审计发现和结果。内部审计、政府审计与社会审计在审计的收集证据的方法上有相似之处，因此它们可以相互利用审计发现和结果。通过利用审计的发现和结

果，一方面，可以找到被自身忽略的问题；另一方面，可以发现较为严重的问题，合理利用审计的结果，加强薄弱环节的改进。比如，政府审计可以利用内部审计的结果，经过对内部审计的结果评估后，如果内部审计报告能够真实反映被审计单位的情况，那么政府审计可以运用内部审计的结果，对其反映的重要风险点进行重点审计，从而合理配置审计资源。

(3) 都要评价内部控制。内部控制是维护组织资产安全、防范舞弊以达到组织目标的第一道屏障，审计人员在审计组织时，都应该对其内部控制进行评价。通过对内部控制进行评价，可以判断组织存在的风险点在哪里，这些风险点会导致什么问题。按照内部审计的作业准则的第十五条和第十六条规定，内部审计人员应当深入了解被审计单位的情况，审查和评价业务活动、内部控制和风险管理的适当性和有效性，关注信息系统对业务活动、内部控制和风险管理的影响。内部审计人员还应当关注被审计单位业务活动、内部控制和风险管理中的舞弊风险，对舞弊行为进行检查和报告。2010年财政部颁布的《企业内部控制审计指引》中明确要求注册会计师应当对财务报告内部控制的有效性发表意见，因此，社会审计可以运用内部审计对内部控制评价的结果，决定进行内部控制审计的程序。内部审计同样也可以利用社会审计的结果，发现自己未发现的问题，以做好进一步的改进。所以，对内部审计和社会审计而言，它们可以相互运用各自的审计结果，是相互补充、相互联系的关系。

第四节 内部审计与内部控制的关系

2008年6月，财政部等五部委联合发布《企业内部控制基本规范》，规定了内部控制的目标、原则、要素以及具体规范。随后，在2010年5月，又颁布了《企业内部控制配套指引》，主要针对具体业务和事项，包括应用指引、鉴证指引、评价指引。这些配套指引和内部控制基本规范的颁布标志着适应我国企业实际情况、融合国际先进经验的中国企业内部控制规范体系基本建成。那么到底什么是内部控制呢？COSO发布的内部控制框架认为：内部控制是受企业董事会、管理层和其他人员影响，为经营的效率效果、财务报告的可靠性、相关法规的遵循性等目标的实现而提供合理保证的过程。而我国《企业内部控制基本规范》则认为，内部控制，是由企业董事会、监事会、经理层和全体员工实施的，旨在实现控制目标的过程。内部控制的目标是合理保证企业经营管理合法合规、资产安全、财务报告及相关信息真实完整，提高经营效率和效果，促进企业实现发展战略。虽然二者对内部控制的定义的表述不尽相同，但是关于内部控制的实质以及内控的目标都是吻合的。同样作为维护企业经营活动的合法、合规以及效率、效果，保障财务报告的真实完整的内部审计，那么，内部审计与内部控制到底存在什么样的关系呢？本书认为，内部控制与内部审计既相互区别又相互联系。

一、内部审计与内部控制的区别

虽然，内部审计与内部控制存在相一致的地方，但是它们还是存在区别的，是相互独立的。具体表现在如下几方面。

(1) 定义不同。内部审计强调一个组织内部独立的机构或者部门，对组织的经营管理活动进行监督和评价，而对于内部控制而言，它是组织内部全体人员都需要参与的一种控

制过程。从定义就可以看出二者的区别，内部审计更重视独立性，需要一个独立部门作为执行主体，而内部控制的执行主体是整个组织的所有人员；内部审计是一种监督和评价活动，而内部控制则是一种控制过程。

(2) 目标不同。内部审计与内部控制，在对于一个组织的财务报告和经营活动上都有自己的目标。根据我国内部审计准则的规定，内部审计最终目标是促进一个组织完善其治理模式，增加企业价值，帮助组织实现其目标。对内部控制而言，内部控制的目标是保证经营管理活动的合法性和合规性，保证财务报告的真实性和完整性，以及经营的效率性和效果性。因此，可以发现内部审计的目标更加强调组织的整体价值提升和目标的实现，而内部控制的目标则是从一个比较微观具体的角度出发的。

(3) 依据不同。内部审计与内部控制都是很重要的制度，我国政府都在不遗余力地推行、规范各个企业建立内部审计与内部控制制度。内部审计主要是依据我国审计署发布的《内部审计准则》以及由中国内部审计协会发布的《内部审计具体准则》。而内部控制主要是依据财政部联合五部委发布的《企业内部控制基本规范》和《企业内部控制配套指引》。因此，内部审计和内部控制依据的标准是完全不一样的。

(4) 采用的方法程序不同。对于内部审计而言，主要采用审计活动执行的程序，比如观察、检查、询问、抽样等。而对于内部控制而言，采取的方法主要是分离不相容的岗位、授权、审核等。因此，内部审计和内部控制在方法和程序的选用上有很大的区别。

二、内部审计与内部控制的联系

内部审计与内部控制同是作为完善企业内部治理的重要措施，作为相互区别、相互独立的内部审计和内部控制，在某些方面又是相互联系的。首先，内部审计是内部控制的一部分。其他联系具体表现如下：

(1) 内部审计监督内控控制的有效性。根据内部审计的定义可以看出，内部审计需要对组织的经营活动、内部控制以及风险管理的适当性、有效性进行监督和评价。因此，内部审计能够提升内部控制的质量，也就是内部审计的质量可以影响内部控制的质量，高质量的内部审计制度，可以使得内部控制更加健全和合理。

(2) 内部控制会影响内部审计的质量。内部审计的质量可以影响内部控制的质量，同样，内部控制也能够影响内部审计的质量。内部控制健全完整有效，内部审计工作可以更多地依靠内部控制，可以减少内部审计的工作量，因而可以提高内部审计工作的效率。同时，内部控制是有效的，那么内部审计可以针对内部控制中的薄弱风险有针对性地进行监督，提出有针对性的改进意见，从而可以提升内部审计的质量。

第五节 内部审计的方法与内容

一、内部审计的方法

(一) 审计方法的发展阶段

审计最初为财务报表审计，其审计方法主要经历了三个阶段。

1. 账项基础审计

账项基础审计又称为详细审计，是最初始的审计方法，主要着眼于查错防弊，从审计期间会计事项所依据的相关会计原始凭证入手，追查至记账凭证、账簿、会计报表等会计文件的形成，验算其记账金额，核对账证、账账、账表，账项导向审计模式适用于规模小、业务较少、账目数量不多的被审计单位，是在审计技术和方法不发达的特定审计环境下产生的，在审计发展的早期应用非常普遍。审计人员主要对会计凭证和账簿进行详细检查，其不对内部控制的存在和有效性进行了解和测试，只是围绕账表事项进行详细审查，优点就是检查比较全面仔细，缺点是费时耗力，且无法验证账项、交易的真实性，很难得出可靠的审计意见，审计结论存在很大的局限性。

2. 制度基础审计

制度基础审计是以内部控制制度为基础的审计方法，将审计的重点放在对内部控制制度各个控制环节的审查上，审计人员先对被审计单位内部控制系统进行调查，并在评价内部控制系统的基础上决定审计范围和重点。制度导向审计模式将审计的重点放在对内部控制制度各个控制环节的审查上，目的是发现内部控制制度的薄弱之处，找出问题发生的根源，然后针对这些环节扩大检查范围；对内部控制制度有效之处，则可缩小其检查范围或简化其审计程序。这种方法比账项基础审计节省审计的时间和费用，可以提高审计的效率和效果。在这种审计模式下，是否检查凭证与经济事项、检查多少凭证与经济事项都不再是大海捞针，而是建立在对被审计单位内部控制系统认识基础上的重点审查。

3. 风险导向审计

风险导向审计最显著的特点是：它立足于对审计风险进行系统的分析和评价，并以此作为出发点，制定审计策略和与企业状况相适应的多样化审计计划，将风险考虑贯穿于整个审计过程。首先，风险导向审计需要将客户置于行业、法律、经营管理、资金、生产技术甚至企业的经营理念等环境中，从各个方面研究环境对审计风险控制的影响，并对这种影响进行评价，将其数量化。其次，在保留制度基础审计优点的基础上，重点研究被审计单位的内部控制，此时审计人员所研究的是已经扩大的内部控制系统，不仅包括会计控制，还包括企业经营管理的其他控制，其目的不仅仅是找出薄弱环节，更要研究由于控制的缺陷而产生的控制风险，并对此进行评估。再次，通过对产生风险的各个环节的分析评价，审计人员利用审计风险模式，可以把被审计单位的重大错报风险量化，确定出可以接受的检查风险水平，并以此确定实质性测试的重点和测试水平，确定如何收集、收集多少以及收集什么性质的审计证据。最后，将审计风险降低至审计人员可以接受的水平，出具相应的审计报告。

风险导向审计模式合理地扬弃了作为制度导向审计模式基础的“无利害关系假设”，把指导思想建立在“合理的职业怀疑假设”的基础上。不只依赖对被审计单位管理层所设计和执行内部控制制度的检查与评价，而是实事求是地对公司管理层是否诚信、是否有舞弊造假的驱动，始终保持一种合理的职业警觉，将审计的视野扩大到被审计单位所处的经营环境，捕捉潜在的风险点，将风险评估贯穿于审计工作的全过程。

（二）审查书面资料的方法

审查书面资料的方法包括三类：第一类是按照审查书面资料的顺序划分，可分为顺查法和逆查法；第二类是按照审查书面资料的数量和范围划分，可分为详查法和抽查法；第三类是按照审查书面资料的技术内容划分，可分为审阅法、核对法、分析法、复算法等。

1. 按照审查书面资料的顺序划分

1) 顺查法

顺查法，也称正查法，是指按照会计业务处理的先后顺序依次进行审查的方法。顺查法的审计程序与会计处理的顺序完全一致，在审查时首先审阅原始凭证和记账凭证，然后将记账凭证与账簿记录相核对，最后将财务报表与账簿记录相核对。

顺查法的审计程序是：原始凭证→记账凭证→会计账簿→财务报表。

在采用顺查法时，主要运用了审阅和核对的技术方法。通过对凭证、账簿和报表的审阅和核对发现问题，取得证据，分析原因并查明真相。采用顺查法，取证过程与会计处理一致，容易发现疏忽和遗漏，但容易发现高估与多计。但是，此法的取证工作量较大，需要花费注册会计师较多的时间和精力，因而审计的效率不高。

在审计实务中，如果被审对象呈现以下特点，注册会计师可以采用顺查的方法。第一，被审单位规模较小，业务较少；第二，被审单位管理制度和内部控制极差，存在问题严重；第三，被审单位存在严重违纪事项需要查实。若不具备以上特点，注册会计师一般不宜采用顺查的方法。

2) 逆查法

逆查法，也称倒查法，是指按会计处理顺序的相反顺序依次进行的审查。即先检查财务报表，在财务报表审查的基础上检查账簿记录，最后再检查会计凭证。

逆查法的审计程序是：财务报表→会计账簿→记账凭证→原始凭证。

在采用逆查法时，注册会计师首先要根据自己的经验对报表进行分析，并以此判断哪些方面可能存在问题，或构成重要性必须进行检查。在报表分析的基础上确定重点审查项目，检查相关的账簿记录。在检查账簿时又往往采用审阅和分析的方法发现可能存在的问题，最终通过凭证的审查来确定被审事项的真相。采用逆查的方法，分析和审阅所占比重很大，先确定审查重点，然后逐个进行审查。逆查法容易发现高估与多计。

在现代审计实务中，逆查法是较为普遍采用的一种方法。此法可以针对性地取证，有的放矢，突出审计重点，节约审计的时间和精力，提高审计工作的效率。但是该法需要依赖注册会计师的专业判断，运用的成功与否易受注册会计师工作能力和经验的影响，一旦注册会计师判断失误，对报表和账簿的分析、审阅有可能出现偏差，将会影响审计的质量。为此，逆查法本身的特点决定了它适合于大型企业以及内部控制制度较好的单位。

2. 按照审查书面资料的数量和范围划分

1) 详查法

详查法，又称全查法或精查法，是指对被审单位一定时期内的全部会计资料，包括凭证、账簿和报表等，逐个地进行审查，以大量取证来评价被审单位经济活动的合规性、合法性以及会计资料的真实性、准确性的一种审计方法。

采用详查法，由于逐个地对反映被审事项的会计资料进行审计，较容易查出存在的问题，审计结论的可靠性大、审计风险较小、可以最大限度地保证审计工作的质量。但是，现代企业规模大、业务多、会计凭证数量多，即使在审计中安排了大量的注册会计师来进行审计，所耗费的时间和精力都是很大的，审计的成本较高。

详查法与顺查法有较为密切的联系。详查法要对所有的会计资料逐一检查，因此检查过程可以从凭证检查开始，采用顺查法的程序。作为审计方法，详查法仅适用于小型企业和行政事业单位、存在严重问题而进行专案审计，以及内部管理和控制制度很差的单位。

2) 抽查法

抽查法，又称抽样审计，是指从被审计单位一定时期内的会计资料中按照一定的方法抽出一部分作为样本，通过对样本检查的结果来推断被审经济活动的合法性、合规性、真实性和可靠性的一种方法。

抽查法不对所有的被审资料进行检查，而是通过对一部分资料的检查来推断总体，因此这种方法的审计效率较高，审计成本较低。缺点在于审计结论与被审计单位的实际情况会存在一定的差异，如果这种差异很大，将影响审计结论的正确性，因此运用此法是否能够正确地确定样本数量以及样本是否具有代表性是抽样审计方法能否成功的关键。

抽查法通常适用于规模较大、业务较复杂、会计资料繁多的单位以及管理基础好、内部控制制度较完善的单位。

3. 按照审查书面资料的技术内容划分

1) 审阅法

审阅法是通过对被审计单位有关书面资料进行审查阅读来取得审计证据的一种方法，用于书面证据的取证。

审阅法通常包括凭证的审阅、账簿的审阅、报表的审阅和其他资料的审阅。

(1) 会计凭证的审阅。会计凭证有原始凭证和记账凭证两种，通常记账凭证后面总是附有原始凭证，因此原始凭证和记账凭证的审阅在实务中可以同时进行。

会计凭证的审阅主要从凭证的外表形式和内容实质两个方面进行。

① 外表形式的审阅。在审阅原始凭证的外表形式时，应该注意凭证的取得是否合法，是否注明凭证制作单位的名称和地址，凭证是否连续编号，各项目是否填制齐全，有无加盖签发单位的公章和经手人的签字等。

在审阅记账凭证的外表形式时，应注意记账凭证有无注明制单人、复核人和主管人员的签章，记账凭证后有无附有原始凭证，记账凭证上注明的原始凭证数量与所附原始凭证是否一致等。

② 内容实质的审阅。审查原始凭证的内容时，首先注意经济业务是否合理、合法，是否符合国家的有关方针和政策；其次，判断凭证的内容是否真实；最后注意审阅凭证在入账时是否经过了必要的审批。

审查记账凭证的内容时，主要注意记账凭证的业务摘要内容与原始凭证是否一致，会计分录的处理是否正确。

(2) 会计账簿的审阅。账簿的审阅以明细账和日记账的审阅为主，因为明细账和日记账的记录详细，通过审阅易于发现问题；而总账通常只进行总括的反映，因此对总账的审

阅没有太大的意义。在检查现金业务、结算业务和各种费用时，明细账的审阅往往作为一种重要的方法。

审阅账簿时，一方面要注意账簿的记录是否规范，如账簿启用手续、使用记录是否完整，业务摘要、对应科目等记录是否齐全，账簿记录有无涂改的痕迹，对记账错误的更正是否符合要求；另一方面要注重账簿记录的内容是否完整。如数字记录是否正常，记录的内容有无重复，记录反映的财务活动的增减变化是否正常等。

(3) 财务报表的审阅。在审阅报表时，第一，要注意报表的编制手续是否齐备，有无编报人员和审核人员的签章；第二，应注意报表各个项目是否填列完整；第三，注意报表各项目的对应关系和钩稽关系；最后，还应注意报表各附注说明是否正常。报表的审阅一般结合核对、复算和分析等方法来进行。

(4) 其他资料的审阅。除了审阅会计凭证、会计账簿、财务报表等会计资料外，注册会计师还可以审阅公司的合同、章程、协议、计划、预算等其他经济资料。

2) 核对法

核对法是对被审计单位有关书面资料按照它们相互的内在联系互相进行核对而取得审计证据的方法。通过核对能验证被审单位账簿记录和报表编制的真实性。核对法主要包括了账证核对、账账核对、账表核对和账实核对。

(1) 账证核对。账证核对主要是将账簿的记录与作为记账依据的凭证进行核对以判断账证是否一致。账证核对包括了总账和明细账同凭证的核对，也包括了账簿同原始凭证和记账凭证的核对。

会计账簿是依据凭证来记录的，两者之间存在密切的关系。在进行账证核对时，注册会计师可以将审阅账簿记录的结果为依据有重点地进行账证核对，在审阅账簿时应特别关注金额较大的、内容模糊不清的记录，对于具有这些特征的，注册会计师应追查至会计凭证，并在审计工作底稿中予以记录。

(2) 账账核对。账账核对是指账簿记录之间的核对。可以采取两种方法予以核对：一是按照账簿记录的对应会计科目来进行，例如，赊销业务发生所涉及的“应收账款”与“主营业务收入”和“应交税费——应交增值税（销项税额）”以及“主营业务成本”与“库存商品”之间的核对；另一种是按账簿的相互关系来进行核对，比如总账与明细账和日记账的核对。

(3) 账表核对。账表核对是将财务报表的相关栏目与其对应的会计科目数进行核对，以查证财务报表是否按账簿记录编制。

账簿记录是编制财务报表的基础。因此，对于账表核对，通常是将有关报表项目的金额与总分类账户的金额进行核对，但有些报表项目是根据明细账记录计算分析后列示的，这样就需要考虑报表项目与相应明细账进行核对。账表核对的重点是对账、表所反映的金额进行核对，以此来判断报表数据是否为虚构或存在差错。对于发现的账表不符，应追查原因并在审计工作底稿中予以记录。

(4) 账实核对。账实核对是指有关明细账与实物相核对，以查明账存数与实存数是否相符。

账实核对是注册会计师在审查有实物形态的财产物资时常采用的一种方法。在实际的

操作中，注册会计师会将盘点的结果与有关的账簿记录进行核对，编制盘点表，详细地列示盘点实物的品名、规格、账存量和实存量，以及账实之间的差异，并具体分析产生差异的原因并做出妥善的处理。

核对法在审计实务中使用范围较为广泛，无论是账证核对、账账核对、账表核对还是账实核对，注册会计师都要注意对已核对过的内容应用规定的符号做好标记，以避免重复复核。

3) 分析法

分析法是指注册会计师对被审计事项的各个因素运用分解、综合的手段，掌握其相互关系及其对审计事项的影响程度，从而取得审计证据的一种方法。采用分析法的目的在于帮助注册会计师找到审计的线索，以确定进一步检查的内容和步骤。分析法包括因素分析法、综合分析法和逻辑分析法等。审计过程中的报表分析、账户分析、账龄分析是分析的主要内容。

(1) 因素分析法。因素分析法是将对某一事项产生影响的各个因素予以分离，在此基础上分析各个因素对该事项所产生的影响及其影响程度。例如，将影响利润的因素可以分解为售价、销售数量、销售成本、销售税金、营业费用、营业外收支等，并且可进一步进行品种和结构的分析。

(2) 综合分析法。综合分析法是将与被审事项有关的各个因素相互联系起来进行分析。因此，综合分析法是因素分析的逆向过程。

综合分析通过各个因素的性质分析被审事项的性质，通过各个局部的性质分析出总体的性质。综合分析也包括了将个别的、分散的审计证据结合起来进行分析，使审计证据形成充分的证明力。综合分析在注册会计师形成审计意见时特别重要，对于注册会计师来说综合分析是对被审计工作单位做出正确评价的必要手段，同时也是防止发生重大失误的必要手段。

(3) 逻辑分析法。逻辑分析法是对与被审事项具有一定的内在逻辑关系的事项进行分析，从而确定它们对被审事项的影响，帮助注册会计师确定审查的重点和方法，并帮助注册会计师判断对被审事项的可靠性程度。在审计过程中，有许多事项并不直接是需要确认的对象，但它们和需要确认事项之间存在着内在的逻辑关系，注册会计师可以采用逻辑分析的方法来分析这些事项与被审事项的内在逻辑关系，确定它们对被审对象可能产生的影响，使得所采用的审计程序更有针对性。例如，注册会计师发现所得税率调高，就应该注意由于税率调高可能导致被审计单位隐匿利润以达到逃税的目的，因此对所得税的审查更应予以关注。

4) 复算法。

复算法是指以重复计算会计资料的有关数字为手段，检查被审计单位的会计工作质量的一种查账方法，对被审计单位的有关计算结果进行重新计算以验证被审单位的计算结果是否正确，又称“验算法”或“核实法”。包括：复算原始凭证上的单价乘数量的积数、记账凭证上的合计数；复算各账户中的借、贷方本期发生额和期末余额；复算会计报表中有关项目的小计数、合计数、总计数、乘积数和百分比数等；复算预测、计划、预算等其他资料中有关数据。运用复算法和核对法，复核计算和核对有关资料的数据计算及钩稽关

系是否准确、是否相符。

在审计过程中，需要复算的内容很多，主要有：一是对某些业务的计算结果进行复算，如对固定资产折旧率的确定、折旧额的大小；存货采用后进先出法计算的本期发出存货的成本；汇兑损益的确定等。二是对成本归集和分配的结果进行复算，如对生产费用的归集、分配和结转等。三是对账簿有关计算内容的复算，包括每页各栏目金额的小计、合计、余额等的复算。四是对报表有关计算内容的复算，包括有关项目的小计、合计、总计和其他计算。五是对有关分析资料计算的数据进行复算，如报表分析中的各比率指标的计算是否正确等。

需要说明以下两点：一是利用复算法计算出的数字与原数字一致，只能证明原计算的结果是正确的，但并不等于这个数字是真实的，注册会计师需要采用其他审计方法来验证这些数据的真实性。二是计算口径和方法的适当性是计算结果正确性的前提，因此注册会计师在复算时首先要鉴定其计算方法口径的正确性。

（三）证实客观事物的方法

证实客观事物的方法是审计方法体系中的一个重要组成部分，主要用于证实客观事物形状、性能、数量和价值的方法，主要包括盘点法、调节法、观察法、询证法、鉴定法和比较法。

1. 盘点法

盘点法是注册会计师运用盘点的手段来证实被审计单位财产物资的数量和价值是否真实的一种方法。该法是配合账实核对而进行的一种直接获取审计证据的方法。

盘点法的盘点范围主要是：现金、有价证券、存货、固定资产等。盘点的形式主要有直接盘点、监督盘点、突击盘点和通知盘点四种。

1) 直接盘点

直接盘点是指注册会计师亲自在盘点现场参与对实物的盘点。此法较少运用，一般只对贵重的数量较小的财产物资进行取证时采用。盘点时应有被审计单位的人员参加。

2) 监督盘点

监督盘点是指注册会计师在盘点现场监督和观察被审计单位的盘点过程而不直接进行盘点的方法。绝大部分实物证据都是采用监督盘点取得的。盘点时，注册会计师亲临现场，由被审计单位的人员自己动手盘点，而注册会计师只对盘点过程进行监督以判断清点结果的可靠性。在认为必要时，注册会计师可以对监督盘点所取得的盘点结果进行复点。

3) 突击盘点

突击盘点是指注册会计师在事先未通知被审计单位有关人员的情况下突击组织的盘点。对于现金、有价证券和贵重物资等的盘点可采用突击盘点法，此法有利于发现盘点对象在一般情况下的状态。

4) 通知盘点

通知盘点是指注册会计师在预先通知被审计单位有关人员的情况下组织的盘点。通知盘点的协调性较好，可以节省注册会计师的时间，提高审计效率，但容易掩盖财产物资在管理中的漏洞和问题。

2. 调节法

调节法是注册会计师通过对被审事项的有关数据进行必要的调节来验证其与对应数据是否真实的一种方法。它主要运用于审计日与财务报表日数据的差异调节以及对未达账项的调节。

1) 对编报日和审计日数据差异的调节

由于编报日和审计盘点日不在同一天，注册会计师需要对该期间的有关数据差异进行调节。而这段差异的时期内被审计单位的经济业务已经发生变化，注册会计师已无法直接取得被审计单位编表日实际资产结存数来验证账实的一致性。这时的调节就是以一定时点上的数据，将被审计单位因正常业务而发生的增加、减少的数据相应进行调整或剔除，将审计日的有关数据倒推至编报日，调节后的数据与账面实存数进行核对，就可验证编报日的账实是否相符。通过盘点，对取得的有关数据运用下述公式进行调节，就能获得编报日的实际结存数，如果实存数与账存数相符，则说明该资产的账实一致。

$$\begin{array}{ccccccc} \text{编报日} & & \text{审计日} & & \text{编报日至审计} & & \text{编报日至审计} \\ \text{结存数} & = & \text{结存数} & + & \text{日的减少数} & - & \text{日的增加数} \end{array}$$

上述公式中，编报日结存数是指需要推断的实际结存数；审计日结存数可以通过审计日的盘点来取得；编报日至审计日的增加减少数可以通过凭证的审阅取得，如收料单或领料单、现金收据或发票等。下面列举一个实例予以说明。

ABC公司2007年12月31日甲材料明细账账面结存2000件，被审计单位已于该年末对材料进行了自行盘点，盘点资料显示账实相符。注册会计师于2008年2月20日对甲材料进行了审计盘点，盘点结果甲材料2月20日实际库存2080件。注册会计师审核了1月1日至2月20日甲材料的领料单，该期间内甲材料共领用了5520件，同时，注册会计师审核了该期间的甲材料入库单，共入库甲材料5600件。按照上述调节公式，年末甲材料实际结存数为

$$2080+5520-5600=2000 \text{ (件)}$$

经过调节，验证了年末甲材料账实完全相符，也验证了被审计单位年末的自行盘点数也是正确的。如果调节的结果与账面数存在较大出入，注册会计师应进一步查明原因并进行必要的调整。

2) 对未达账项的调节

注册会计师在审计过程中一般都需要将银行日记账与银行对账单核对，但由于存在未达账项而不一致，因此需要通过调节有关数字来验证、核对两者的一致性。

银行存款未达账项是由于结算凭证在传递过程中而使被审计单位与银行结算存在一个时间差而形成的，它表现为被审计单位和银行某项结算某一方已经入账而另一方尚未入账。注册会计师在对银行存款账面数进行审查时，必须消除未达账项的影响，通过编制银行存款余额调节表将未达账项调整为已达账项，然后将调节后的银行存款余额与对账单余额进行核对。调节后的银行存款日记账的余额变为调节前的银行存款日记账余额加上银行已经收到入账而企业尚未入账记收的数额，减去银行已经付出入账而企业尚未入账记付的数额；调节后的银行对账单的余额变为调节前的银行对账单余额加上企业已经收到入账而银行尚

未入账记收的数额，减去企业已经付出入账而银行尚未入账记付的数额。经过调节后的银行日记账余额应与银行对账单余额相符。如果不符，则说明存在问题，应查明原因。

被审计单位通常会定期编制银行存款余额调节表，此时，注册会计师可以自行重新编制，也可向被审计单位索取调节表，并对其可靠性进行审核后不再进行调节。

3. 观察法

观察法是指注册会计师通过对被审计单位的经营环境、实物等实地查看以获取审计证据的一种方法。通过观察法，注册会计师可以取得对被审计单位的整体印象。观察法包括环境观察和实物观察两种。

1) 环境观察

环境观察是注册会计师在审计过程中对被审计单位内外环境进行的察看、了解。环境观察包括被审计单位的内部环境和外部环境的观察。

内部环境观察主要是对被审计单位的整体布局、生产及管理的状况、内部控制制度的情况、员工的素质及文明生产情况等的观察；外部环境观察包括对被审计单位的位置、与周边环境的协调性、影响经营的有利或不利因素等的观察，以帮助注册会计师更好地进行审计判断。

2) 实物观察

实物观察是注册会计师对被审计单位的财产物资进行实地观察，以寻找可能存在的问题。其观察的重点是财产物资的存放、保管和使用状况，以了解财产物资的多少、使用与否、保管好坏和新旧程度等。实物观察与盘点法联系较为密切。

4. 询证法

询证法又称查询法，是指注册会计师运用调查询问的方式或函证的方法向被审计单位内外人士进行取证的一种审计方法。询证法包括面询和函证两种形式。

1) 面询

面询又称口头询证，是指注册会计师以口头发问的方式面对面地向被审计单位内部有关人员询问有关的情况。

在进行面询时，注册会计师应事先拟出询问提纲，并恰当选择询问对象，在谈话时，应态度和缓，取得被询问者的理解和支持；注册会计师应做好笔录，并由询问人和被询问人签名认可，作为审计工作底稿。

2) 函证

函证又称书面询证，是指注册会计师通过发函给有关单位和个人来证实书面资料或经济活动事实的一种方法。此种方法较为适合对应收账款、应付账款等往来款项的审查。

函证又包括肯定式函证和否定式函证两种方式。肯定式函证是指明确要求被函证对象对询证函中的事项给予回函答复。通常对重要事项的查询采用肯定式函证。否定式函证是指当被函证对象不赞同函证内容时予以回函答复。

5. 鉴定法

鉴定法是指查账人员对于需要证实的经济活动、书面资料及财产物资超出查账人员的专业技术和知识时，由查账人员另聘有关专家运用相应专门技术和知识加以鉴定证实的办

法。如查账人员需要对书面资料真伪的鉴定，实物性能、质量、估价的鉴定，经济活动合理性的鉴定等，如查账组织中无该方面的专门人才，就有必要聘请有关专家进行鉴定。

鉴定法主要应用于一些涉及较多专门技术问题的查账领域，以及难以判别真实情况的一般查账事项。如对会计电算化系统的审查，有时不得不聘请计算机方面的硬件与软件专家；对某些专家查账中有关作案手段的判别，可能需要聘请鉴定笔迹的专家；有关书面资料真伪的识别、实物的性能与质量、工程项目的质量等的评估，都需要鉴定技术进行检测，这时常常需要聘请工程技术方面的专家等。

鉴定法应用中应注意的问题：在查账中运用鉴定法，实际上是聘请他人协助查账工作代行查账人员的职权，运用该技术获取的证据多数都是外来证据（也有的称为专家提供的证据，同时也不排斥这部分证据中有内部证据）。

在具体运用鉴定法时，应注意以下几点。

（1）聘请的专家能否保持独立性。专家的独立性十分重要，因为查账的本质就在于查账人员的独立性，当由查账人员以外的其他职业专家代行查账职权时，独立性同样不应受到损害。因此，对于聘请的专家，首先应该进行资格审查，判明他（她）是否与被查单位（或被审人）有经济利害关系以及伦理上的亲近关系，为人是否正直。

（2）应该选择威信高、信誉好、在当地影响大的专家来协助查账。

（3）在进行鉴定时，查账人员对查账的一些具体细节应该保密，也就是说，在专家鉴定时，查账人员不应将鉴定的意图以及查账中的某些情况向专家透露，以防影响专家的态度，从而影响证据的客观性。

（4）进行鉴定，一般都应由有关专家出具鉴定报告，并且要求在报告上签名，以明确责任。

（5）对于受聘协助查账工作、出具鉴定报告的有关专家，查账人员应予保密。

6. 比较法

比较法是指注册会计师将被审计单位的有关书面资料与相关的某些资料进行比较，以取得审计证据的方法。通过比较来判断被审计单位的经济活动和财务报表是否正常，从中找出疑点以确定进一步检查的重点。

运用此法，注册会计师注意确定恰当的比较基础，如选择将需验证的资料同上期的、同计划或历史的资料以及类似单位或行业的有关资料相比较等。具体比较时，可以采用绝对数比较，也可采用相对数比较。

1) 绝对数比较

绝对数比较是将有关资料的数量、金额数据直接进行比较，看其差额的程度是否属于正常范围，其变动是否合理。

通常在利用绝对数比较时，其运用范围会受到较大的限制。特别是与不同单位进行比较时，或被审计单位在有较大变化的情况下，绝对数比较就会失去意义。因此，绝对数比较虽然直接、简单，但在运用时应注意有关资料的可比性，以避免出现错误的判断。

2) 相对数比较

相对数比较是将有关的百分比或比率进行比较的一种方法。在进行比较时，先将有关的资料按它们的内在联系计算出用以比较的相对指标，然后再进行比较。如果被审计单位已有现成的相对指标，则可直接进行相对数比较。通过相对数比较的差异来分析判断业务

的正常情况。

同绝对数比较一样，相对数比较也要求注册会计师选择恰当的比较基础。相对数比较通常可以对不同单位的资料，或者本单位不同时期的资料进行比较，尤其是当本单位不同时期变化较大时更适宜。所比较的事项必须是同类的事项，具有相同的性质，如果是不同类的事项，必须对有关的数据进行处理使它们转化为共同事项后才能进行比较。比较的基础越合理，比较的结果就越有参考价值。例如，各费用项目的预算制定较为准确，比较的差异较能说明问题；反之，费用项目预算数本身不合理，则比较的结果就无太大的意义。

二、内部审计的内容

从内部审计的定义可以看出，内部审计是对一个组织经营活动、内部控制和风险管理三方面内容进行的审计。根据 IIA，内部审计的内容主要有四方面：

- ① 组织产生数据的真实可靠（包括财务数据和非财务数据）；
- ② 内部控制是否健全完整；
- ③ 组织的各项的制度以及规章是否符合法律法规的要求；
- ④ 评价以及改进组织的经营管理效率。

根据我国内部审计基本准则的规定，内部审计的内容主要包括以下三方面：

- ① 监督和评价业务活动、内部控制以及风险管理的适当性和有效性；
- ② 关注信息系统对业务活动、内部控制以及风险管理的影响；
- ③ 识别、应对舞弊风险。

因此，本文将内部审计的内容划分为：业务活动审计、内部控制审计、风险管理审计、信息系统审计和舞弊审计。

（一）业务活动审计

业务活动审计是指内部审计部门对本单位各项经营业务活动的合法合规性、经济性以及效益效果性进行监督和评价。

（1）业务活动审计的目标。内部审计的最终目标是实现组织的目标，那么实现组织目标的前提应该是组织能够顺利地运转。因此，对业务活动进行审计是完全必要的。具体来说，业务活动审计的具体目标应该包括：第一，合法合规性目标，必须保障组织各项经营业务活动符合国家的相关法律法规，一旦出现违背法律法规的经营业务活动，那么，组织将面临无法正常经营下去的风险。第二，绩效性目标，绩效性目标是指组织的业务活动的经济性、效益性和效果性。组织想要持续生存下去，经营业务活动不仅要合法合规，还要给组织带来持续不断的经济效益。

（2）业务活动审计的内容。根据业务活动审计的内容和目标，业务活动审计的内容应该包括以下几方面：第一，组织的各项规章制度符合相关的法律规范，内部审计人员必须明确组织是否建立国家相关法律法规要求建立的规章制度，同时，内部审计人员还必须明确组织已经建立起来的各项规章制度是否符合法律规范的要求。第二，业务活动产生的财务信息以及非财务信息的真实完整可靠，通过业务活动产生各种信息是组织用来改善经营管理的基础信息，通过对财务以及非财务信息的分析，可以发现组织业务活动中的不足，

从而提出改善措施，提高组织的经济效益。第三，对业务活动的具体审计，包括销售与收款循环审计、采购与付款审计、生产与存货循环审计以及货币资金的审计，通过对各项业务活动的具体审计，内部审计人员需要评价和监督各项业务活动的真实性、经济性和效益效果性，包括与各项业务活动相关的控制活动的有效性。

(3) 业务活动审计的方法。内部审计人员，应当依据审计的目标、审计风险以及重要性，来确定应该采用的审计方法，以获取充分的证据，从而对组织的经营业务活动发表审计意见。在对业务活动进行审计时，除了运用传统审计方法，比如观察、询问、检查、分析程序等。在业务活动的绩效性审计时，还可以运用其他审计方法，比如，比较分析法、因素分析法、量本利分析法、成本效益分析法等。通过上述方法，审计人员不但可以发现该组织在发展过程中出现的趋势，为以后的发展做出预测，提出改善措施，同时，还能发现与其他组织的差距，从而对现有的经营模式进行调整，最终使组织实现经济效益最大化的目标。

(二) 内部控制审计

内部控制审计是指内部审计机构对本组织内部控制的审计以及运行的合规性、有效性进行监督和评价。

(1) 内部控制审计的目标。内部控制审计是内部审计的一个重要组成部分，在对内部控制进行审计时，先要取得内部控制审计的目标。第一，内部审计人员应该审核本组织内部控制的建立、维护和运用是否符合国家相关法律法规的要求，这是对内部控制进行审计的最基本目标。第二，确保内部控制设计的有效性也是对内部控制进行审计要实现的目标之一，只有设计有效的内部控制，才能保证内部控制发挥其应有的职能。第三，设计有效的内部控制没有得到连贯一致执行，那么内部控制也无法达到其应有的效果，因此，内部控制审计的又一重要目标就是对内部控制执行的有效性进行监督。

(2) 内部控制审计的内容。我国注册会计师对内部控制进行审计时，只是审计与财务报告相关的内部控制，对于非财务报告相关的内部控制却没有进行审计。然而，内部审计对内部控制进行审计时，不仅需要对财务报告相关的内部控制进行审计，也需要对非财务报告相关的内部控制进行审计。这是由内部审计的目标和内部控制的目标决定的。因此，内部控制审计的内容具体包括如下几个方面：第一，监督和评价与财务报告相关的控制环境、控制活动以及信息系统的有效性。内部控制的目标是要保证财务报告的可靠性，因此，应当从内部控制的五要素进行审计，审核内部控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通以及监督是否能够保证财务报告提供真实、可靠的财务信息。第二，监督和评价与非财务报告相关的控制环境、风险评估、控制活动、信息沟通与监督的有效性，主要包括经营活动的效益效果、对国家法律的遵守、组织目标的实现。对一个组织而言，不仅仅是财务活动，还涉及经营活动、管理活动等，同时，一个组织能够生成的信息不仅仅是财务信息，还包括大量的非财务信息，因此，对内部审计中的内部控制审计而言，需要监督和评价的不仅仅是财务活动、财务信息，还包括经营活动、管理活动等非财务活动以及非财务信息。

(3) 内部控制审计的方法。在审计发展历史长河中，审计方法论经历了账项基础审计、制度基础审计以及风险导向审计，当前，风险导向审计已经成为全球采用的审计方法。对

内部控制审计而言,注册会计师应采用自上而下的审计方法,指引规定,注册会计师应当按照自上而下的方法实施审计工作,从财务报表层次开始,在整体层面了解财务报告内部控制风险,再将关注重点放在企业层面的控制上,逐步将审计工作重点下移至重要流程、重要账户、列报及相关的认定上。内部审计部门在进行内部控制审计时,也可以采用注册会计师自上而下的审计方法,具体说来可以按照以下思路展开:第一,关注企业整体层面的风险,对企业的控制环境进行评估,识别企业的整体风险。第二,针对企业财务活动、经营活动以及管理活动的具体控制活动以及控制流程进行测试,评估其有效性。第三,针对财务报告的重要账户、列报及其认定,识别其真实可靠性。内部审计人员,在实施审计的过程中,可以适当吸收企业内部相关业务活动的专业人士参加审计。审计人员应该综合应用观察、检查、询问、问卷调查、穿行测试以及重新执行等方法。

(三) 风险管理审计

风险管理审计是指内部审计机构对组织识别、评估和应对风险的过程进行监督和评价,对风险管理过程的有效性、适当性发表意见,并提出改进意见。

(1) 风险管理审计的目标。我国内部审计协会 2005 年发布的内部审计具体准则 16 号——《企业风险管理审计》中指出:“风险管理,是对影响组织目标实现的各种不确定性事件进行识别与评估,并采取应对措施将其影响控制在可接受范围内的过程。风险管理旨在为组织目标的实现提供合理保证。”结合风险管理审计的定义以及风险管理的定义,可以看出风险管理审计的目标包括:第一,对组织建立的风险管理制度是否符合相关法律规范的规定进行评价,保障各个组织应该根据相关的法律法规建立相应的风险管理体系。第二,对组织风险管理机制设计的合理性进行评价,风险管理机制设计得是否合理是企业能否有效地进行风险管理的基础,所以,内部审计人员应该对风险管理机制设计的合理性进行评价,保障组织建立的风险管理机制是合理的。第三,内部审计人员应该对风险识别、评估过程的合理性与有效性进行监督。

(2) 风险管理审计的内容。根据风险管理审计的目标,风险管理审计的内容应该包括如下几方面:第一,对风险管理制度进行审计,需要对风险管理制度的合规性以及设计的有效性进行审核。风险管理制度应该包括组织制度、目标制度、识别制度、评估制度以及应对制度,内部审计人员应该对整个制度进行审计,并提出改进意见。第二,内部审计人员应当对风险管理的方法进行评价。根据我国内部审计协会发布的内部审计规范,风险评估的方法包括定性法和定量法,通过定性和定量的方法,对组织面对的风险以及对组织的影响程度进行描述。所以,内部审计人员需要评价相关机构对组织所面临风险的描述的准确性、可靠性以及完整性发表审计意见,并提出改进意见。第三,内部审计人员应当对风险应对措施进行评价,对应对措施的合理性和有效性以及成本效益性发表意见,并提出改进意见。

(3) 风险管理审计的方法。风险管理审计可以运用传统的审计方法,比如,分析法、审阅法、核对法等,还需要大量运用经济活动分析法、现代风险管理法以及数理统计等方法。具体可以运用如下方法:第一,在识别风险时,可以采用因果分析法、因素分析法、经济活动分析法以及统计分析法等。第二,在衡量风险时,可以采用专家调查法、风险报

酬法、风险当量法以及蒙特卡罗模拟法等。第三，在评估风险应对措施时，可以采用避免风险、分离风险单位、损失控制等。

（四）信息系统审计

信息系统审计是指内部审计机构对组织的内部信息系统进行审计，对信息系统以及相关的内部控制和流程的合规性、有效性以及合理性进行监督和评价。

（1）信息系统审计的目标。信息系统是一套处理信息的人机一体化体系，主要是由计算机硬件、网络和通信设备、计算机软件、信息资源、信息用户和规章制度组成的。而会计信息系统是指一套专门处理会计信息的人机一体化体系，对会计信息进行分析、核算、计量、记录以及输出。对于当前的各个组织而言，不仅会计信息系统发挥了重要的作用，其他非会计信息系统也发挥着同样重要的作用。因此，在对信息系统进行审计时，应实现如下目标：第一，内部审计人员需要确保本组织的信息系统的建立和运用符合国家法律法规的规定。第二，内部审计人员需要保证信息系统运行的有效性，还需要关注与信息系统相关的内部控制与流程的有效性。

（2）信息系统审计的内容。根据我国内部审计协会颁布的内部审计准则，信息系统审计是对组织层面信息技术控制、信息技术一般性控制以及业务流程层面相关应用控制的审查和评价。因此，信息系统审计应该包括：组织层面信息技术控制、信息技术一般性控制和业务流程层面相关应用控制。第一，组织层面信息技术控制，是指董事会或者最高管理层对信息技术职能以及内部控制重要的态度、认识和措施。内部审计人员应该重点关注管理层是否营造对信息技术重要性进行强调的氛围，是否带领组织建立了可靠的信息系统，并且重视信息系统运行的合理可靠。第二，信息技术一般性控制，指与网络、操作系统、数据库、应用系统及其相关人员有关的信息技术政策和措施，以确保信息系统持续稳定运行。内部审计人员可以利用相关专业的专家，配合审计工作，以对信息系统运行的安全性、准确性以及可靠性做出评价，同时还需要提出改进的意见。第三，业务流程层面应用控制，是指为合理保证应用系统准确、完整、及时地完成业务数据的生成、记录、处理、报告等功能而设计、执行的信息技术控制。内部审计人员应该重点审计与数据输入、处理与输出环节相关的控制活动，比如授权与批准、职责分离、访问权限、一致性核对等，对其是否存在、是否得到有效执行进行监督和评价。

（3）信息系统审计的方法。内部审计人员应当采用适当的审计方法，以确保获得充分的审计证据。内部审计人员在采用观察、询问、问卷调查、穿行测试等传统的审计方法之外，还可以针对信息系统特征进行验证性的审计，同时也可以借助专家采用计算机领域的方法。

（五）舞弊审计

舞弊审计是指内部审计人员需要识别、纠正组织在运行中的舞弊串通行为，同时也需要对识别的舞弊风险进行报告。

（1）舞弊审计的目标。舞弊是指组织的内部、外部人员采用欺骗等违法违规手段，损害或者谋取组织利益，以为自身谋取不正当利益的行为。损害组织经济利益的舞弊是指，组织内、外人员为谋取自身利益，采用欺骗等违法违规手段使组织经济利益遭受损害的不

正当行为。而谋取组织经济利益的舞弊，是指组织内部人员为使组织获得不当经济利益而其自身也可能获得相关利益，采用欺骗等违法违规手段，损害国家和其他组织或者个人利益的不正当行为。内部审计旨在维护组织的利益，实现组织的目标，应当对组织不存在重大舞弊行为提供合理保证。因此，舞弊审计的目标应当包括：第一，识别、发现组织在运行过程中存在的舞弊行为。第二，内部审计人员应该保持应有的职业谨慎和职业怀疑态度，识别组织存在的舞弊风险。

(2) 舞弊审计的内容。内部审计机关在执行内部审计时，可以通过审计程序、审计方法识别存在的舞弊行为，当然，也可以针对组织的自身情况，进行专门的舞弊审计。在进行舞弊审计时，应该包括如下内容：第一，组织的董事会或者最高管理机构是否营造了诚信道德的文化氛围，以及管理层整体的诚信度，应当对这些情况进行充分的了解，以报告给董事会。第二，从组织的日常经营活动中发现舞弊行为，需要关注员工行为的规范性、合理性，业务活动的授权审批制度是否规范以及不相容的岗位是否进行了职责分离，还需要考虑内部控制的合理性。第三，警惕组织发生的非日常活动以及异常交易，从异常的交易活动中识别是否存在舞弊的风险。

(3) 舞弊审计的方法。内部审计人员进行舞弊审计时可以采用检查、观察、分析、询问等审计方法。舞弊是比较敏感的话题，因此，审计人员还需要运用相关心理学的知识，比如，调查谈话法、疑点突出法、差异对照法、迂回探测法、定向询问法、启动回忆法等。内部审计人员应该保持应有的职业谨慎态度，运用合理适当的审计方法，识别以及报告组织的舞弊行为和舞弊风险，必要时，应当向专业法律人士进行咨询。



案例

美国世通公司：由内部审计牵出假账大案 ——访国际内部审计协会执行主席威廉·毕绍普

毕绍普主席告诉我们，世通公司的一个名叫辛西亚·库伯的内部审计人员，在一次例行审计中发现公司财务中有故意造假行为的证据，她向当时的首席财务官报告，而首席财务官其实就是参与欺诈的人之一，他让库伯停止审计，但库伯又向当时的审计委员会主席报告。在美国，公司审计委员会包含有独立董事，他们不受雇于公司，所以库伯女士越过高管将内幕报告给审计委员会，于是调查扩大了，发现了超过 30 亿美元的假账。

丑闻曝光以后，世通公司不得不裁员 17 000 人，2001 年 7 月 21 日公司被迫申请破产保护，美国历史上迄今为止最大的破产案产生了。7 月 30 日，世通公司被纳斯达克摘牌。随后，美国司法当局以欺诈罪逮捕了首席财务官沙利文和总审计师迈尔斯。8 月 8 日，公司在内部审计中再次发现，追溯到 1999 年，公司还有一笔 33 亿美元的错账，这样世通公司的财务丑闻涉及金额增加到 70 多亿美元，公司的股票价格已经由 64 美元跌至 9 美分，跌幅达 99.8%，资产总额也由 1153 亿美元跌至 10 亿美元左右，跌幅达 99.1%。

在世通事件中，正是内部审计师首先发现了问题。内部审计制度在美国大中型企业中，已经出现了半个多世纪，一开始是一项检查错误、纠正财务弊端的传统财务审计，之后，

又发展为管理审计，近几年又发展为以风险管理为核心的风险导向审计。这一次，美国纽约证券交易所出台的所有上市公司必须建立公司的内部审计制度这一措施，目的就在于杜绝假账的产生。但人们也在怀疑，内部审计人员毕竟是公司的职员，与公司是雇佣关系，与公司的利益是一体的，账目的真实性依旧会是一个谜。对于这一点，毕绍普先生也谈到了他的看法。

毕绍普主席说，内部审计主要与公司运营有关，即公司资产是否得到足够的保护，信息是否得到准确及时的处理，在一个单位中，内审人员与董事会和审计委员会一起确认经营风险，评估内部控制的程度。内部审计人员应该直接向董事会、审计委员会以及非财务的主管部门报告负责。这种汇报方式有助于内部审计人员的独立性与公正性。

资料来源：<http://fol.math.sdu.edu.cn>.

要求：说明内部审计在公司治理中的重要性。



本章学习目的

1. 了解内部审计准则框架体系。
2. 了解国际内部审计准则。
3. 掌握内部审计职业道德规范。

第一节 内部审计准则

一、内部审计准则概述

(一) 内部审计准则的含义

1. 关于内部审计准则的几种不同解释

就像对审计准则含义的界定至今仍然众说纷纭一样，从不同的角度，人们对内部审计准则的定义也各有不同。

观点 1: 美国国家审计总署的观点

内部审计准则是审计师对所进行的内部审计工作的质量和充分性的总的衡量。它与审计师的专业资格有关。

观点 2: 美国内部审计师协会的观点

内部审计准则是用以评价和衡量内部审计部门工作和作用的内部审计实务的准绳或标准。

观点 3: 国际内部审计师协会的观点

国际内部审计师协会为了提高内部审计工作的质量和效率,于 1974 年成立了职业准则和责任委员会,负责制定内部审计的准则。该委员会认为:内部审计准则不应机械套用社会审计的准则,应有自己的侧重点,应包括三个方面:一是内部审计的职责说明,二是内部审计职业道德标准,三是内部审计实务准则。

观点 4: 中国国家审计署的观点

内部审计准则是内部审计职业规范体系的重要组成部分,是内部审计人员在执行内部审计业务过程中必须遵循的行为规范,是内部审计人员审计工作质量的权威性判断标准。

以上的观点综合总结可以看出:内部审计准则是由专职机构或组织负责制定颁布的,用以规范和约束组织内的内部审计机构及其审计人员的执业资格条件和执业行为,衡量和评价内部审计工作质量的具有权威性的原则或标准。

2. 内部审计准则概念延伸

《中国内部审计准则序言》指出：“中国内部审计准则是中国内部审计工作规范体系的重要组成部分，由内部审计基本准则、内部审计人员职业道德规范和内部审计具体准则三个层次组成。”说明内部审计基本准则并非是一个单一的概念，而是有着完整的架构和丰富的内涵。因此要真正了解内部审计准则这一概念，应该从内部审计框架体系这一角度来理解。

（二）中国内部审计准则框架体系简介

我国内部审计准则框架体系是一个由不同层次和部分组成的严密结构体系，不同层次之间、不同部分之间相互作用、相互影响，因此，应该相互配合、相互促进。当前，中国内部审计准则是中国内部审计工作规范体系的重要组成部分，由内部审计基本准则、内部审计人员职业道德规范和 20 个内部审计具体准则组成。见图 2-1。

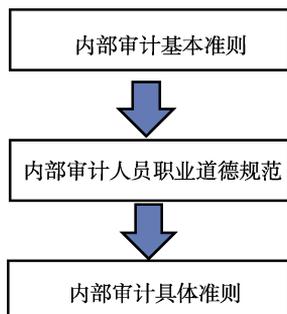


图 2-1 中国内部审计准则体系的层次

层次一：内部审计基本准则

内部审计基本准则是内部审计准则的总纲，是内部审计机构和人员进行内部审计时应当遵守的基本规范，是指导和制定内部审计人员职业道德规范和内部审计具体准则的基本依据。2013 年颁布的并于 2014 年 1 月 1 日开始实施的中国内部审计准则在 2003 年颁布的基础上，基本准则由原来的 27 条调整为 33 条，内容包括一般准则、作业准则、报告准则和内部管理准则。

一般准则对内部审计机构和内部审计人员的基本资格条件和工作方式进行了规范，是内部审计人员合理确定审计目标、设计审计程序、形成审计结论的前提保证。

作业准则是内部审计准则的核心，它按照审计目标→评估风险→选择审计证据→实施适当审计程序→测试等程序，实现对整个审计证据收集过程的技术性规范。

报告准则的规范重点在内部审计的结论上，它规范了内部审计结论的表现形式，包括内部审计报告的编写要点和内容，也规范了内部审计人员在形成审计结论过程中的具体要求。

内部管理准则是对内部审计机构构建内部管理制度和质量控制体系的具体规范，目的在于确保内部审计目标的实现。

层次二：内部审计人员职业道德规范

内部审计人员职业道德规范是内部审计职业规范体系的重要组成内容。它从职业道德行为的角度对内部审计人员的职业素质、品质、专业能力等各方面提出严格的要求，以保

证内部审计人员能够独立、客观地进行内部审计活动，确保内部审计作用的发挥，促使组织目标的实现。其内容主要包括一般原则、诚信正直、客观性、专业胜任能力、保密等具体原则。

层次三：内部审计具体准则

内部审计具体准则是根据内部审计基本准则制定的，是内部审计机构和人员在进行内部审计时应当遵循的具体规范。内部审计具体准则包括 20 条准则，涉及审计计划、审计通知书、审计证据、审计工作底稿、结果沟通、审计报告、后续审计、审计抽样、分析程序、内部控制审计、绩效审计、信息系统审计、对舞弊行为进行检查和报告、内部审计机构的管理、与董事会或最高管理层的关系、内部审计与外部审计的协调、利用外部专家服务、人际关系、内部审计质量控制等内容。中国内部审计具体准则的主要内容简介见表 2-1。

表 2-1 中国内部审计具体准则的主要内容简介

内部审计具体准则	准则名称与内容说明
第 2101 号内部审计具体准则——审计计划	
第 2102 号内部审计具体准则——审计通知书	
第 2103 号内部审计具体准则——审计证据	
第 2104 号内部审计具体准则——审计工作底稿	
第 2105 号内部审计具体准则——结果沟通	
第 2106 号内部审计具体准则——审计报告	
第 2107 号内部审计具体准则——后续审计	
第 2108 号内部审计具体准则——审计抽样	
第 2109 号内部审计具体准则——分析程序	
第 2201 号内部审计具体准则——内部控制审计	
第 2202 号内部审计具体准则——绩效审计	
第 2203 号内部审计具体准则——信息系统审计	
第 2204 号内部审计具体准则——对舞弊行为进行检查和报告	
第 2301 号内部审计具体准则——内部审计机构的管理	
第 2302 号内部审计具体准则——与董事会或者最高管理层的关系	
第 2303 号内部审计具体准则——内部审计与外部审计的协调	
第 2304 号内部审计具体准则——利用外部专家服务	
第 2305 号内部审计具体准则——人际关系	
第 2306 号内部审计具体准则——内部审计质量控制	
第 2307 号内部审计具体准则——评价外部审计工作质量	

中国内部审计基本准则和具体准则充分考虑了“风险评估”、“内部控制”、“公司治理”和“成本效益”等现代组织经营管理中的概念。这些概念使准则既具有理论上的科学性，又具有事务上的先进性。

二、国际内部审计准则简介

1978 年，IIA 正式颁布了《内部审计实务准则》，这是“内部审计准则”的雏形。所以 1978 年是国际内部审计历史发展过程中的第二个转折点。此准则颁布后被世界各国的审计

领域普遍认可。

1999年，IIA及其下属的研究基金在反复进行讨论、研究、向各方征求意见后，正式颁布了《内部审计实务框架》。正如财务会计准则框架一样，《内部审计实务框架》是内部审计准则的核心，所以，1999年6月是国际内部审计历史发展过程中第三个“历史性转折点”。

鉴于全球内部审计职业的快速发展，IIA理事会于2006年组建了筹划指导委员会和专门小组，着手修订2001年版的《内部审计专业实务框架》，经过近三年的努力，形成了新的《国际内部审计专业实务框架》(International Professional Practice Framework, IPPF)，于2009年1月1日颁布实施。这时的国际内部审计专业实务框架包括强制性指南和强力推荐指南，其中强制性指南包括内部审计定义、职业道德规范、标准和释义。强力推荐指南包括立场公告、实务公告和实务指南。具体内容见表2-2。2013年1月IIA修订了国际内部审计专业实务框架(PPF)，称为红皮书。这时的国际内部审计专业实务框架包括强制性指南和强力推荐指南，其中强制性指南包括内部审计定义、职业道德规范、内部审计实务标准(《标准》)。强力推荐指南包括立场公告、实务公告和实务指南。具体内容见表2-3。强制性指南的要求对于内部审计师和内部审计部门有效地履行职责是必须且重要的。《职业道德规范》要求内部审计师依据《标准》提供内部审计服务。内部审计师是指国际内部审计师协会会员，已经或正在获取IIA职业教育资格的人员以及按照内部审计定义的界定提供内部审计服务的人员。首席审计官(CAE)负责对《标准》的全面遵循。强力推荐的指南通过了IIA的认可，由IIA国际技术委员会按照规定的流程制定。这类指南不具强制性，但它有助于对《标准》进行解释，或将《标准》应用于特定内部审计环境中。强力推荐的指南可以由胜任的内部审计师凭借其专业判断加以运用。

国际内部审计师协会的《职业道德规范》目的是促进内部审计职业道德文化的发展。《职业道德规范》对于内部审计职业必要而又适用，它是内部审计对治理、风险管理和控制做出的客观确认之所以被信任的基础。

表 2-2 2009 年 IPPF 内容架构

强制性指南	内部审计定义	阐明内部审计的基本宗旨、性质和工作范围
	职业道德规范	阐明开展内部审计活动的个人或机构需要遵循的原则和行为规范，表明了执业行为规范的最低要求而不是具体活动
	标准和释义	关于内部审计专业和评价内部审计工作效果的基本要求的条款。它普遍适用于全球范围内的组织和个人
强力推荐指南	立场公告	有助于对内部审计感兴趣的社会各界了解重大的治理、风险或控制事项以及内部审计在其中扮演的角色和作用
	实务公告	帮助内部审计师应用内部审计定义、《职业道德规范》和标准，同时推动良好的实践。它涉及展开内部审计的方式、方法和需要考虑的因素，但不包括详细的过程和程序。它包含的内部审计实务与跨国、国内或特定的行业事项、特定的业务类型以及法律法规相关事宜
	实务指南	它为开展内部审计活动提供详细的指引，包括具体的过程和程序，例如，工具、技术、程序以及分步骤的方法和形成书面文件的范例

表 2-3 2013 年 IPPF 内容架构

	内部审计定义	阐明内部审计的基本宗旨、性质和工作范围
强制性指南	职业道德规范	阐明开展内部审计活动的个人或机构需要遵循的原则和行为规范,表明了执业行为规范的最低要求而不是具体活动 以原则为导向的强制性要求,为实施和推动内部审计提供了框架,其组成内容包括:
	内部审计实务标准(《标准》)	* 关于内部审计专业实务和评价内部审计工作效果的基本要求的条款,这些要求普遍适用于全球范围内的组织和个人。 * 释义,对《标准》中名词或概念做出解释,使表达更加规范和统一
	立场公告	立场公告表明 IIA 关于内部审计在特定事项中的角色、职责、所持的立场及观点。有助于对内部审计感兴趣的社会各界了解重大的治理、风险或控制事项以及内部审计在其中扮演的角色和作用
强力推荐指南	实务公告	帮助内部审计师应用内部审计定义、《职业道德规范》和《标准》,同时推动良好的实践。它涉及展开内部审计的方式、方法和需要考虑的因素,但不包括详细的过程和程序。它包含的内部审计实务与跨国、国内或特定的行业事项、特定的业务类型以及法律法规相关事宜
	实务指南	它为开展内部审计活动提供详细的指引,包括具体的过程和程序,例如,工具、技术、程序以及分步骤的方法和形成书面文件的范例

《职业道德规范》延展了内部审计的定义,包括两个基本部分。

第一部分是内部审计职业和实务相关的原则(共四条原则:诚信、客观、保密、胜任)。其中诚信是指内部审计师的诚信确立信用,从而为信任其判断提供基础;客观是指内部审计师在收集、评价和沟通有关被检查活动或过程的信息时,要显示出最高程度的职业客观性,在做出判断时,内部审计师不受其个人喜好或他人的不适当影响,对所有相关环境做出公正的评价;保密是指内部审计师尊重所获取信息的价值和所有权,没有适当授权不得披露信息,除非是在有法律或职业义务的情况下;胜任是指内部审计师在执行内部审计业务时能够使用所需要的知识、技能和经验。

第二部分是描述内部审计师预期行为规范的行为规则(在四条原则下共有十二条行为规则)。这些规则有助于将上述原则运用于实践中,目的在于指导内部审计师的行为。具体的规则如下。

1. 诚信

内部审计师:

- (1) 应当诚实、勤恳并负责地开展工作。
- (2) 应当遵守法律,按照法律和职业要求进行披露。
- (3) 不得蓄意参与非法活动,或参加有损于内部审计职业或其所在组织的行为。
- (4) 应当遵守并协助实现组织的法律和道德目标。

2. 客观

内部审计师:

- (1) 不应参与可能损害或被认为会损害其公正评价的活动或关系,包括参与与组织利

益相冲突的活动。

(2) 不能接受可能损害或被认为会损害其职业判断的任何物品。

(3) 应当披露已知的，如果不予披露，可能会歪曲检查工作报告的所有重大事实。

3. 保密

内部审计师：

(1) 应当谨慎利用和保护履行职责过程中获取的信息。

(2) 不应当利用信息牟取私利，或者以任何有悖法律规定或有损组织法律和道德目标的方式使用信息。

4. 胜任

内部审计师：

(1) 应当只从事与其所具备的知识、技能或经验相适应的服务活动。

(2) 应当依据《国际内部审计专业实务标准》开展内部审计报务。

(3) 应当持续提高专业能力和服务的效果、质量。

《国际内部审计专业实务标准》既是内部审计专业的基础，也是《框架》的核心。其目标包括：描述反映内部审计实务的基本原则、为开展和推动各类具有增值效应的内部审计业务提供框架、建立评估内部审计业绩的依据、促进组织流程和运营的改善。

《国际内部审计专业实务标准》包括属性标准、工作标准和实施标准。其中属性标准（1000 序列）说明内部审计部门特点和对人员的要求，主要描述了执行内部审计活动的组织和个人的特征，共有四条一般准则。工作标准（2000 序列）描述内部审计工作的性质，并提供了衡量内部审计活动质量的准绳，从总体上说明内部审计服务，共有七条一般准则。实施标准（实务公告 nnnn.Xn）是前两者在特定审计活动中的具体体现，可以更具体地指导内部审计人员将属性标准和工作标准应用于特定的内部审计活动中，分为针对确认活动（assurance）和咨询活动（consultation）两种主要的内部审计活动类型。确认服务指内部审计师为了对机构、业务、流程、系统或其他对象提供独立意见或结论而做出的客观评价。确认服务的性质和范围由内部审计师确定。咨询服务本质上是一种顾问服务，一般应客户的具体要求而开展。咨询服务的性质和范围需与客户协商确定。在开展咨询业务时，内部审计师应保持客观性，不承担管理责任。

第二节 内部审计职业道德规范

一、内部审计职业道德概述

（一）内部审计职业道德的必要性

内部审计人员职业道德是内部审计人员在开展内部审计工作中应当具有的职业道德、应当遵守的职业纪律和应当承担的职业责任的总称。内部审计人员从事内部审计活动时，应当遵守本规范，认真履行职责，不得损害国家利益、组织利益和内部审计职业声誉。内部审计职业道德规范是对内部审计人员职业道德行为的标准规范。

内部审计是组织内部一种独立、客观的监督和评价活动，它的目的是通过对组织的经营活动及内部控制的适当性、合法性和有效性进行审查、评价，促进组织目标的实现。内部审计是专业性较强的职业，这一职业的复杂性，使外部人员难以对内部审计过程及内部审计人员的工作做出评价。因此，有必要针对内部审计人员制定职业道德规范，对他们在工作中的操守、品质进行约束，促使他们认真工作。同时，职业道德规范的建立是内部审计职业取得外界理解与支持，增加外界对内部审计职业的信赖的必然要求。

从 20 世纪 80 年代内部审计重新登上历史大舞台的二十几年来，内部审计为我国社会主义市场经济健康、规范地发展做出了很大的贡献。但由于历史和现实的种种原因，内部审计人员尚未普遍树立起强烈的风险意识、责任意识和道德意识，还存在一些违规的职业道德现象，因而在建立社会主义市场经济体制的进程中强调内部审计人员的职业道德，更有其深刻的现实意义和深远的历史意义。

自 1984 年中国内部审计学会组建以来，一直非常重视内部审计职业道德标准的建设与宣传教育。2002 年更名为中国内部审计协会后，在国家审计署的领导下，专门设立了一个准则委员会来负责内部审计准则的起草、修改和论证工作。2003 年 4 月 12 日，中国内部审计协会依据《中华人民共和国审计法》、《审计署关于内部审计工作的规定》及相关法律法规，经国家审计署批准，印发了《内部审计职业道德规范》；2013 年中国内部审计协会颁布了《第 1201 号——内部审计人员职业道德规范》。

（二）内部审计职业道德的目的

制定内部审计人员职业道德规范的目的，具体概括为以下三个方面。

（1）确立衡量内部审计人员行为的道德标准，约束内部审计人员职业行为，促使内部审计人员恪守独立、客观、正直、勤勉的原则，以应有的职业谨慎态度提供各种专业服务，有效发挥内部审计的监督、评价与服务作用。

（2）明确内部审计人员的职业要求和职业纪律，促使内部审计机构和内部审计人员遵守内部审计准则及相关的职业准则，不断提高专业技术技能和道德水准，维护和提高内部审计人员的职业形象；得到外界理解和支持，增加外界对内部审计职业的信赖。

（3）明确内部审计人员的职业责任，维护内部审计人员的正当权益，维护国家利益、组织利益、员工利益，保护投资者和其他利害关系人的合法权益，促进社会主义市场经济的健康发展。

内部审计职业道德规范适用于内部审计人员和内部审计机构执行业务的全过程和对各类组织进行的内部审计。

（三）内部审计人员的立场

内部审计工作范围广泛，因此，内部审计人员在办理审计事项时，应坚持如下立场：

1. 以组织整体利益为依据

不论是什么样的企业和组织单位，也不论是处于什么样的审计地位，只要从事内部审计工作，则不管审计环境如何变化，内部审计人员都应该具备“综合审计”的观念。因此，在实施审计或提出建议和报告时，内部审计人员不仅要考虑被审计事项本身的情况，而且

还要全面衡量企业的整体利益，站在维护整体利益的立场，内部审计人员应不计较个人在其中的得与失，保持奉献精神，提供最佳服务。

2. 争取超然独立的审计地位，保持客观态度

为了保持超然的审计地位，内部审计人员不能参与被审计单位任何实际作业，包括记录登记和报表编制，以及其他任何可能损害其独立性的活动。在客观态度方面，内部审计人员从事观察、分析、考虑、决策、建议时，应该摒弃个人的任何偏见。以事实为依据，做出符合逻辑的推论，在对外报告与对内联系方面，注意语气及措辞，避免由于表达不清而使他人产生误解或者发生偏见。

3. 在审计工作中与有关方面保持良好的关系

首先需要明确，由于内部审计范围的日益扩展和审计内容的不断延伸，内部审计单位与外界的接触面也日趋扩大，况且，由于当前内部审计的目标是帮助企业增进效能，提高其附加价值，因而，内部审计人员必须将以往的消极“监察管制”观点转变到“经营管理伙伴”的观念上，否则，就无法圆满完成审计任务；其次，随着企业经营规模的扩张和分工的细致，企业内任何部门想完全不依赖其他部门的协作而深入地开展自己的本职工作已经不太可能，分工要求协作，内部审计工作也不例外，它需要其他部门的配合与帮助；再次，内部审计人员在实施内部审计时，肯定会发现问题，按照审计职责的要求，内部审计人员有责任建议相关部门解决问题，纠正偏差，并督促其建议能够付诸实施，取得实效。因此，需要被审计单位的配合与协助。从上述分析过程看，内部审计人员在办理审计事项时，除了要搞好本部门内部的人际关系外，还需要处理好与其他许多部门之间的关系，尤其是与被审计部门之间的关系。

总之，在实施内部审计时，内部审计人员应站在医师、顾问、导师和朋友的立场，对被审计单位提供建议、解答和释疑，以诚恳的态度负责上级与下级单位之间的联系与协调。

二、内部审计职业道德的含义和基本要求

（一）内部审计职业道德的含义

道德是社会为了调整人们之间以及个人和社会之间的关系所提倡的行为规范的总和，它通过各种形式的教育和社会舆论的力量，使人们得以遵守。职业道德是某一职业组织以公约、守则等形式公布的，从业人员自愿接受的职业行为标准。内部审计人员职业道德是内部审计人员在开展内部审计工作中应当具有的职业道德、应当遵守的职业纪律和应当承担的职业责任的总称。

（1）职业道德。职业道德是指内部审计人员所应当具备的职业品格和道德行为。它是职业道德体系的核心部分，其基本要求是独立、客观、正直、勤勉。

（2）职业纪律。职业纪律是指约束内部审计人员职业行为的法纪和戒律，尤其指内部审计人员应当遵循职业准则及国家其他相关法规。

（3）职业责任。职业责任是指内部审计人员对国家、组织、员工和其他利害关系人所应当履行的责任。

（二）职业道德的基本要求

内部审计职业道德基本要求包括两个方面：一是严格遵守《中国内部审计准则》及中国内部审计协会制定的其他规定；二是不得从事损害国家利益、组织利益和内部审计职业荣誉的活动。

（1）内部审计人员在履行职责时，应当严格遵守《中国内部审计准则》及中国内部审计协会制定的其他规定。

我国内部审计准则的制定是在参考了国际内部审计师协会所颁布的内部审计实务标准的基础上，结合我国的经济情况及内部审计工作的实际情况制定的，具有一定的科学性、现实性和前瞻性。

内部审计基本准则是内部审计的基础，是制定具体准则和实务指南的依据；内部审计具体准则是对内部审计人员实施内部审计活动过程中具体问题的规范。

内部审计基本准则和内部审计具体准则针对内部审计工作各个环节的重大问题提出了原则性的指导，具有操作性，又有一定的灵活性，它是内部审计人员在实施内部审计时必须遵循的执业标准，内部审计人员应认真遵守内部审计准则等规定。

（2）内部审计人员不得从事损害国家利益、组织利益和内部审计职业荣誉的活动。内部审计人员作为组织经营活动和内部控制的评价者和监督者，应保持自身的诚实、正直，忠于国家，忠于组织，维护职业荣誉，不能从事有损国家利益、组织利益和内部审计职业荣誉的活动。

（三）职业道德的一般原则

一般原则要求内部审计人员在从事内部审计活动时应当保持诚信正直；应当遵守客观性原则，公正、不偏不倚地做出审计职业判断；应当保持并提高专业胜任能力，按照规定参加后续教育；应当遵循保密原则，按照规定使用其在履行职责时所获取的信息。内部审计人员违反本规范要求的，组织应当批评教育，也可以视情节给予一定处分。可见，诚信正直、客观性、专业胜任能力和保密是内部审计人员所应具备的最基本的职业品质，是从事内部审计职业所必须具备的基本条件。

1. 诚信正直

《第 1201 号——内部审计人员职业道德规范》第二章一般原则中指出，内部审计人员在从事内部审计活动时，应当保持诚信正直。

诚信正直原则指内部审计人员应当将国家、组织、员工利益置于个人利益之上，正直、诚实，能明辨是非，坚持正确的行为、观点，不屈服于压力，按照法律及职业要求，遵循法律，不偏不倚地对待有关利益各方，不以牺牲一方利益为条件而使另一方受益。

内部审计人员在实施具体内部审计业务时，诚信守信表现为不应有下列行为：① 歪曲事实；② 隐瞒审计发现的问题；③ 进行缺少证据支持的判断；④ 做误导性或者含糊的陈述。

内部审计人员在实施具体内部审计业务时，廉洁正直表现为不应有下列行为：利用职权谋取私利；屈从于外部压力，违反原则。

2. 客观性原则

1) 客观性的内涵

《第 1201 号——内部审计人员职业道德规范》第二章一般原则中指出，内部审计人员

应当遵循客观性原则，公正、不偏不倚地做出审计职业判断。

客观性原则指内部审计人员对有关事项的调查、判断和意见表述，不受外来因素的影响，应当基于客观的立场，以客观事实为依据，实事求是，不掺杂个人的主观愿望，也不为委托单位或第三者的意见所左右；在分析、处理问题时，不能以个人的好恶或成见、偏见行事。要求内部审计人员在执业中必须一切从实际出发，注重调查研究。它是审计人员在进行内部审计活动时应当坚持的一种精神状态。

2) 客观性的评估

内部审计人员实施内部审计业务前，应当采取下列步骤对客观性进行评估。

识别可能影响客观性的因素。

评估可能影响客观性因素的严重程度。

向审计项目负责人或者内部审计机构负责人报告客观性受损可能造成的影响。

3) 可能影响客观性的因素

可能影响客观性的因素有自我评价、经济利益关系、密切私人关系和外在压力等，主要包括以下几方面。

- (1) 审计本人曾经参与过的业务活动。
- (2) 与被审计单位存在直接利益关系。
- (3) 与被审计单位存在长期合作关系。
- (4) 与被审计单位管理层有密切的私人关系。
- (5) 遭受来自组织内部和外部的压力。
- (6) 内部审计范围受到限制。

4) 保持客观性应当采取的措施

- (1) 提高内部审计人员的职业道德水准。
- (2) 选派适当的内部审计人员参加审计项目，并进行适当分工。
- (3) 采用工作轮换的方式安排审计项目及审计组。
- (4) 建立适当、有效的激励机制。
- (5) 制定并实施系统、有效的内部审计质量控制制度、程序和方法。
- (6) 当内部审计人员的客观性受到严重影响，且无法采取适当措施降低影响时，停止实施有关业务，并及时向董事会或者最高管理层报告。

3. 专业胜任能力

内部审计人员要提供高质量的专业服务，除必须具有良好的职业品德外，还必须具备较强的业务能力。对内部审计人员的专业胜任能力的要求主要包括以下几个方面。

1) 总体要求

内部审计人员应当具备和提高专业胜任能力，遵守内部审计准则等职业规范，运用会计准则及国家其他相关技术规范。

2) 专业胜任能力

内部审计人员必须拥有实施内部审计活动所必需的知识、技能和其他能力。内部审计人员应当具备的专业胜任能力通常包括以下几项。

- (1) 审计、会计、财务、税务、经济、金融、统计、管理、内部控制、风险管理、法

律和信息技术等专业知识，以及与组织业务活动相关的专业知识。

(2) 语言文字表达、问题分析、审计技术应用、人际沟通、组织管理等职业技能。

(3) 必要的实践经验及相关职业经历。

内部审计人员应当通过后续教育和职业实践等途径，了解、学习和掌握相关法律法规、专业知识、技术方法和审计实务的发展变化，保持和提升专业胜任能力。

内部审计人员实施内部审计业务时，应当保持职业谨慎，合理运用职业判断。

内部审计人员所掌握的专业知识应能达到这样的水平：即能够发现组织经营过程中存在或潜在的问题，提出解决问题的建议，并将审计结果清楚地表达出来，经济有效地完成审计业务。

3) 几项具体要求

(1) 不得从事不能胜任的业务。如果内部审计人员不具备完成某项专业服务的专业知识、技能或经验，但却从事了这样的业务，其后果往往导致审计质量无法满足有关各方的需要或维护国家组织、员工的利益。因此，首先内部审计机构不能进行业务能力不能胜任或不能按时完成的业务；其次，内部审计机构不得委派内部审计人员承办其专业能力不能胜任的业务；最后，内部审计人员不得承办其专业能力不能胜任的工作。

(2) 内部审计人员不得宣称自己具有本不具备的专业知识、技能或经验。如果内部审计人员依法取得了从业资格证书，就证明在该领域具备了一定的知识。一个合格的内部审计人员不仅要充分认识自己的能力，对自己充满信心，更重要的是，必须清醒地认识到自己在专业胜任能力方面的不足，不高估、不虚报。如果内部审计人员缺乏足够的知识、技能和经验，但却宣称自己具有提供专业服务的知识、技能和经验，即构成了一种欺诈。

(3) 对助理人员和其他专业人员的责任。审计项目负责人要对助理人员和其他专业人员的工作结果负责。要求对助理人员和其他专业人员的业务能力进行评价；业务执行之前对其进行必要的培训；在业务执行过程中，对其进行切实的指导、监督、检查。

4) 利用外部专家服务

《中国内部审计准则》第 2304 号内部审计具体准则规定，内部审计机构可以根据实际需要利用外部专家服务。内部审计人员并非所有领域的专家，可能并不具备完成特定局部业务的专业知识、技能或经验，所具有的专业知识并不能保证对审查的所有事项都能做出合理的判断。例如某些生产过程中的技术问题，或对某些物品的股价就超出了内部审计人员的知识范围和专业能力。当内部审计人员所审查的事项需要运用到某些特定领域的专业知识时，应当聘请相关的专家机构协助，所聘请的专家可能来自组织的外部，也可能来自组织内部其他部门或机构。《中国内部审计准则》指出内部审计机构和内部审计人员可以在下列方面利用外部专家的服务，包括：特定资产的评估、工程项目的评估、产品或者服务质量问题、信息技术问题、衍生金融工具问题、舞弊及安全问题、法律问题、风险管理问题等。

在聘请有关专家时，内部审计机构应当对有关专家的独立性和专业胜任能力进行评价，内部审计人员要对专家的工作结果负责。评价时应当考虑下列影响因素。

(1) 外部专家与被审计单位之间是否存在重大利益关系。

(2) 外部专家与被审计单位董事会、最高管理层是否存在密切的私人关系。

(3) 外部专家与审计事项之间是否存在专业相关性。

(4) 外部专家是否正在或者即将为组织提供其他服务。

(5) 其他可能影响独立性、客观性的因素。

同时,内部审计机构应当与外部专家签订书面协议,书面协议的内容包括:外部专家服务的目的、范围及相关责任;外部专家服务结果的预定用途;在审计报告中可能提及外部专家的情形;外部专家利用相关资料的范围;报酬及支付方式;对保密性的要求;违约责任等。

最后,内部审计人员在利用专家工作时,应当评价外部专家服务结果的相关性、可靠性和充分性,并且不仅要自己遵守职业道德,也应当提请并督导专家遵守职业道德,确保职业质量。

4. 保密原则

由于内部审计工作的性质决定了内部审计人员进场会接触组织内部的一些机密的内部信息,内部审计人员对于执行业务过程中知悉的商业秘密、所掌握的被审计单位的资料 and 情况,应当严格保守秘密。这一责任不因审计业务结束而终止。

在内部审计机构及外勤工作处所以外的任何地点和场所,均不应谈论可能涉及被审计单位机密的情况;除非得到被审计单位的书面允许或法律、法规要求公布者外,不得提供或泄露给第三方,也不能用于私人目的;要防止因为这些信息与资料的泄露给组织带来的损失;还应当采取措施确保协助其工作的业务助理人员和专家信守保密原则。当然保密责任不能成为内部审计人员拒绝按专业标准要求揭示有关信息、拒绝出庭作证的借口。



案例

这些审计人员的审计行为恰当吗?

××股份有限公司审计部审计人员赵明,2014年2月份对股份有限公司所属一家生产企业进行了年终审计。经审计得知该企业年内亏损严重,如果短期内无法扭转亏损,可能马上就要宣布破产。但考虑为企业保守商业秘密,未在审计报告中予以反映。

张新也是××股份有限公司审计部审计人员。在对所属东方电子公司进行年度审计时,公司对其提出了一个要求,即希望半个月内完成所有的审计任务,并出具审计报告,以便向公司股东大会汇报。张新同意了这一条件,并按此要求编制审计计划。该项目的另一位审计人员黎明多年来一直协助东方电子公司编制会计报表。

为了及时完成任务,张新临时聘用了一批还没有毕业的会计专业的大学生。由于张新手上还有一个项目没有完成,因此,他对这些学生进行应急培训后,即告诉他们如何核对账册、检查凭证等,然后就请他们去东方电子公司进行审计,还指派了一个学习成绩很好的学生作为该项目的临时负责人,他自己则在另一家公司进行电话指挥。10天后,这些学生带回了厚厚一叠工作底稿。因为时间有限,张新将这些工作底稿稍作整理,就草拟了审计报告,并在两周之内,提交给了东方电子公司。

根据以上资料,评价上述审计人员的审计行为是否恰当,并解释原因。



本章学习目的

1. 了解设置内部审计机构的主要因素和原则。
2. 掌握设置内部审计机构的主要形式。
3. 了解内部审计机构的权限和职能。
4. 掌握内部审计质量评价方法和内容。
5. 了解内部审计人员的业务素质和提高路径。

内部审计项目管理是指在审计项目实施过程中，运用项目管理的理论知识、技能、工具和技巧，在处理与内部审计项目相关的相互冲突的诉求中，寻求最大化收益的计划、组织、协调以及控制的一种活动过程^①。本章将从内部审计机构的设置、内部审计质量评价以及内部审计人员的管理来论述内部审计项目管理。

第一节 内部审计机构的设置

内部审计机构是内部审计工作的基础，科学、有效的内部审计机构，是内部审计发挥作用的关键。内部审计要实现其目标，必须借助内部审计机构来进行，没有内部审计机构就不能开展完整的内部审计活动。

一、设置内部审计机构应考虑的主要因素

由于企业规模、管理形式等的差别，我国并不是所有企业都设置了独立的内部审计机构。内部审计机构的设立也主要是出于企业自身的内在需要，否则内部审计机构很可能沦落为企业的一个闲置机构，内部审计的目标很难实现，内部审计的作用也很难得到发挥。因此，是否设置内部审计机构以及设置怎样的内部审计机构，应当考虑以下两点。

（一）法律法规的要求

2003年《审计署关于内部审计工作的规定》的第三条指出国家机关、金融机构、企业事业组织、社会团体以及其他单位，应当按照国家有关规定建立健全内部审计制度。同时，就内部审计机构的设置分三种情况进行了具体规定：第一，凡法律、行政法规规定设立内部审计机构的单位，必须按照法律、行政法规的规定设立独立的内部审计机构；第二，法

^① 陈新环. 企业内部审计项目管理规范操作[M]. 北京: 中国时代经济出版社, 2009.

律、行政法规没有明确规定设定内部审计机构的单位，可以根据需要设立内部审计机构，配备内部审计人员；第三，对于有内部审计工作需要，但不具有设立独立内部审计机构条件和人员编制的国家机关，可以授权本单位内设机构履行内部审计职责。设立内部审计机构的单位，可以根据需要设立审计委员会，配备总审计师。

（二）企业自身的内在需要

由于企业规模、业务性质的不同，许多企业即使设置内部审计机构，其机构形式也是千差万别。实践中，许多因素都会对内部审计机构的形式产生影响，比如，内部审计的范围与下属机构审计的任务；总机构内部审计部门的组织、规模、设立历史等；最高管理层的意向以及集中管理与分级管理的成本比较等。比如：对于特大型的企业或者下属单位众多的单位，宜采用分级管理的方式，即下属单位设置的审计机构在上级机构的统一指导下，独立进行审计；而一些规模不大的企业，要进行内部审计活动，则应当根据需要，设置内部审计机构，或者在不设置内部审计机构的情况下，配备专职内部审计人员，以使成本效益达到最优。

二、设置内部审计机构应遵循的原则

内部审计机构是企业开展内部审计活动的基础，有了科学、有效的内部审计机构才能保障内部审计作用的充分发挥。企业根据自身需要设立内部审计机构，还应遵循五大原则。

（一）独立性原则

独立性是指内部审计机构和人员在进行内部审计活动时，不存在影响内部审计客观性的利益冲突状态^①。独立性原则是设立内部审计组织机构中最重要的原则，内部审计机构只有具备应有的独立性，才能做出公正的、不偏不倚的鉴定和评价。在独立性原则之下，内部审计机构在组织人员、工作、经费等方面应独立于被审计单位，独立行使审计职权，不受股东、总经理、其他职能部门和个人的干预，以体现审计的客观性、公正性和有效性。

为确保内部审计机构的独立性，《中国内部审计准则》（2014年版）规定：内部审计机构应隶属于被审计单位的董事会或者最高管理层，接受其直接指导和监督，并取得相应的支持；内部审计机构应通过内部审计章程的制定明确其职责和权限范围，并报经董事会或最高管理层批准，以确保内部审计活动的正常进行，不受企业内其他部门的干涉和限制；内部审计机构应向董事会或者最高管理层提交审计报告及工作报告，并在日常工作中与其保持有效沟通；内部审计机构负责人的任免应由组织董事会或最高管理层经过适当的程序确定，内部审计机构负责人应直接向董事会或者最高管理层负责；内部审计机构负责人有权出席或参加由董事会或最高管理层举行的与审计、财务报告、内部控制、治理程序等相关的会议，并积极发挥内部审计的作用。

（二）权威性原则

权威性是指具有使人信服的力量和威望的性状。内部审计的权威性主要体现在内部审计机构的组织地位和设置层次上，组织地位和设置层次越高，权威性越大，内部审计的作

^① 王宝庆，张庆龙. 内部审计[M]. 大连：东北财经大学出版社，2013.

用也就更能得到发挥。通常情况下，内部审计机构隶属于被审计单位的董事会或者最高管理层，其组织地位和设置层次得到了保证，外部权威性得以树立。同时，要使内部审计的作用得到更大的发挥，权威性不仅应从组织地位和设置层次上体现，还应从内部审计工作质量中来树立。内部审计工作质量越高，效用发挥越好，其在公司职员心中的地位上升，对外在权威性的巩固作用不可忽视。总的来讲，内部审计权威性与作用的发挥是相辅相成的，内部审计的权威性越强，越有利于内部审计作用的发挥，同时，内部审计的作用越大，能使内部审计机构的权威性得到进一步巩固。

（三）客观性原则

客观性是指内部审计人员对有关事项的调查、判断和意见的表述，应当基于客观的立场，以客观事实为依据，实事求是，不掺杂个人的主观意愿，同时，也不为他人的意愿所左右。客观性原则要求审计人员一切从实际出发，注重调查，深入调查了解后才能得出审计结论，并且应当保证审计结论的得出有充分、适当的审计证据加以支持。

在实践中，坚持客观性原则要求内部审计人员不能参与任何的管理活动，即内部审计人员应当分清审计责任与管理责任，在履行审计责任的同时不能参与被审计单位的管理活动，保证内部审计人员的客观性和独立性。同时，在提交审计报告前，内部审计部门的负责人需对审计工作的程序、审计工作底稿以及审计报告结果进行检查，以获取充分的证据来说明审计工作符合客观性要求。

（四）公正性原则

公正性原则是指内部审计人员应具备正直、诚实的品质，公平正直、不偏不倚地对待有关利益各方，不以牺牲一方的利益而使另一方受益。为保证内部审计机构的公正性，针对同一类审计事项的内部审计机构人员实行定期轮换制度，避免内部审计人员与被审计单位建立较为亲密的关系，从而影响内部审计机构的客观公正。

（五）成本效益原则

前文提到，内部审计机构根据企业的自身需求予以设置，内部审计机构的形式在不同的企业中也千差万别。在内部审计机构的设置过程中，企业应当充分了解自身需求，根据需求来设置适合自身的内部审计机构，既节省成本，又能充分发挥内部审计的作用。不管企业设置何种类型的内部审计机构，都应使内部审计机构形成自上而下的有机整体，明确各自分工，充分发挥整体运作效能。

三、内部审计机构设置的主要形式

随着经济全球化和信息技术的应用和发展，企业面临的竞争压力越来越大，同时，企业的规模、机构设置也越来越庞大，人们对内部审计的期望和要求也在发生改变。内部审计作为现代企业制度的重要组成部分，是一种改善组织经营而设计的独立、客观的确认和咨询活动，已成为企业经营管理的重要手段。实践中，内部审计机构设置有两大类：外包和内置。

（一）内部审计外包

内部审计外包指聘请会计师事务所或其他专业人员来执行内部审计工作，将内部审计的职能部分或全部通过契约委托给组织外部的机构来执行。根据企业的自身情况，内部审计外包又分为内部审计整体业务外包和内部审计部分业务外包。内部审计整体业务外包是指企业不单独设置内部审计机构，而是将内部审计的全部职能外包给中介机构来完成。内部审计部分业务外包指企业内部审计部门及人员与外部审计部门及人员相互配合、相互协调，共同完成企业的内部审计工作。在这种模式下，企业有内部审计机构以及少数的内部审计人员，对于一些经常性、不太重要的内部审计工作，由内部审计人员进行；而对于一些重要的、涉及面较广、需要较高的职业判断技能和合理知识结构的内部审计工作则由中介组织予以完成。

内部审计外包是社会经济发展以及专业化分工的结果。这种模式的优点在于：第一，能充分保证内部审计机构的独立性。相对于受雇于企业的内部审计人员，注册会计师等外部审计人员是根据与企业签订的契约开展内部审计工作，与企业的其他职能部门不存在内在的利益冲突和联系，能提供更加独立、客观的评价结果。第二，外包有助于企业获得高质量的内部审计服务。作为内部审计的外包机构，会计师事务所拥有大量在管理咨询、资产评估、税务服务等领域的专业人才，其服务领域遍布各行各业，其执业人员注册会计师熟悉不同的经营理念和管理方式，能根据自身经验及被审计单位的经营过程、风险控制和他理活动进行客观评价并提出切合实际的建议。第三，便于企业的成本控制。内部审计外包在通常情况下，其成本不会发生较大的变动，便于企业确认成本以进行成本的预算和控制。如果内部审计机构内置，其发生的成本是一个过程，并且随情况的变动而变动，其成本的预测难度较大。

虽然内部审计外包有以上的优点，但是内部审计外包也会给企业带来相应的风险，表现为：第一，内部审计外包会降低公司治理的效果。内部审计在公司治理中扮演着独特的内部监督与信息传递的角色，如果将内部审计外包，尤其是将内部审计整体外包，企业管理层和董事会将丧失一个重要的信息反馈来源，这样势必影响公司治理的有效性。第二，内部审计外包放弃了内部审计自身的资源优势。相对于聘请的中介机构，隶属于内部审计机构的内部审计人员更了解企业的组织文化、业务过程和风险控制方面的特点，而外部咨询机构则只能凭借一些公开的资料，通过询问和观察来了解服务对象，确定审计重点。第三，内部审计外包不利于企业将来建立健全内部审计机构。短期来看，企业将内部审计外包会得到较大的收益，但随着企业规模的扩大，企业将内部审计机构内置是不可避免的趋势。如果企业将内部审计外包，则在企业需要建立内部审计机构时会遇到较大的困难，不利于企业的长期发展。第四，内部审计外包可能加大企业对会计师事务所的依赖。内部审计外包，减轻了企业内审人员的负担，但是不利于内审人员提高自身的专业素养，培养应有的职业判断，随着时间的推移，内部审计外包会加大企业对会计师事务所的依赖性，从而增加外包成本。

（二）内部审计机构内置

内部审计机构内置，指依据《审计署关于内部审计工作的规定》、《中国内部审计准则》

等相关法规，在企业内部设置专职的内部审计机构，执行内部审计职责。自 20 世纪 80 年代，我国恢复审计工作以来，内部审计机构内置的模式主要有以下几种。

1. 隶属于财务部门负责人

内部审计机构设置在财务部门中，内部审计机构的负责人向财务部门负责人报告工作。20 世纪 80 年代初，在内部审计的起步阶段，我国大多数机构选择了这种方式来设置内部审计机构，因为该模式符合内部审计初级阶段财务收支审计的目标。但是随着内部审计的发展，这种模式逐渐被其他模式所取代，原因在于，在这种模式之下，内部审计机构的独立性得不到保证，内部审计机构设置的层次、地位等都相对较差，因此，权威性、客观性都有所欠缺。财务部负责人同时管理财务工作和审计工作，即使业务协调上有所便利，但实际上形成了自己监督自己、自己审计自己的局面。而内部审计机构及其人员在制订审计计划、实施审计程序，以及提出审计建议和意见时易受干扰，难以保持应有的独立性、客观性以及权威性。

现代企业管理中，要求企业的内部审计为企业提供整体经营的建议，解决的问题涉及企业经营的各个环节，如果内部审计机构设置在财务部门之下，则内部审计自身的独立性、客观性等要求不能满足现代企业管理的要求。现代内部审计的职能已逐步拓展为监督、评价、控制与咨询服务，审计的重点也逐步转向以绩效评价为主的管理审计，因此这种模式在当前的内部审计环境下已不大适用。但如果满足下面两个条件，那么这种组织模式在当前环境下还是有一定的竞争优势。

条件 1：企业是集团公司，下设若干个分公司。

条件 2：总公司的财务审计由外部事务所完成，分公司的财务审计以“上审下”的方式由总公司审计完成。

满足上面两个条件，内部审计机构设置在财务部门之下有一定优势的原因在于上面两大条件限制了企业的组织模式，由于组织模式无法改变，因此，企业应该通过内部审计制度规定实行“上审下”制度。

隶属于财务部门负责人的模式见图 3-1。

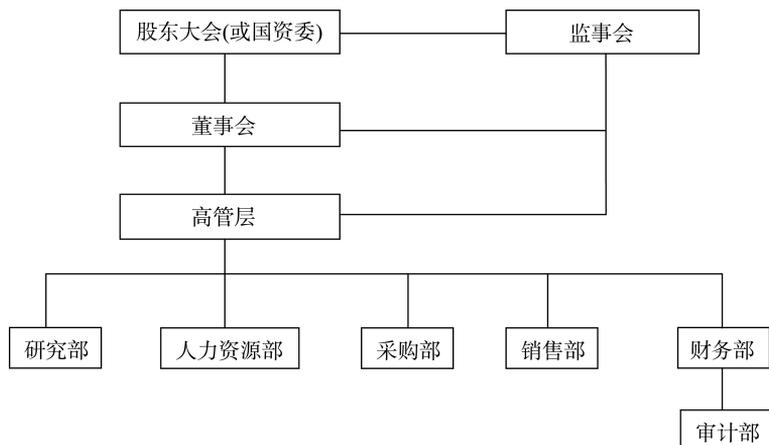


图 3-1 隶属于财务部门负责人

2. 隶属于总经理等高级管理层

该种模式之下，其独立性、客观性以及权威性相较于隶属于财务部负责人的组织模式来说都有所提升。总经理等高级管理层，拥有丰富的管理知识和经验，熟悉企业的日常经营事务，依照公司章程和董事会的授权行使职权，对董事会负责。内部审计机构隶属于总经理等高级管理层，根据总经理等高级管理层的要求开展工作，并直接向其报告，有利于内部审计机构对企业的日常经营活动进行审计，为经营决策、提高经营管理水平和经济利益服务。但是，在这种组织模式之下，内部审计机构的审计范围过于狭窄。原因在于，内部审计机构隶属于总经理等高级管理层，不利于内部审计机构对董事会成员的决策和其经济行为进行监督，其设置的层次和地位还不能满足内部审计机构行使这一职权。同时，隶属于总经理等高级管理层的内部审计机构对于总经理的经济责任也不能很好地进行客观公正的评价，在审计这一方面的信息时，独立性存在严重阻碍。隶属于总经理等高级管理层的模式见图 3-2。

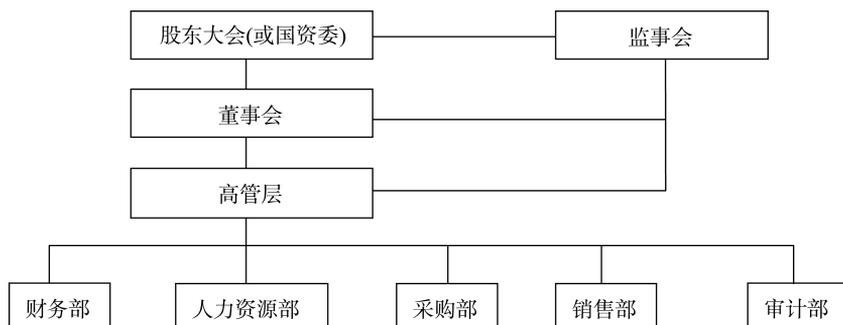


图 3-2 隶属于总经理等高级管理层

3. 隶属于监事会

监事会是公司的监督机构，通常由股东代表和职工代表组成，有权审核公司的财务状况，保障公司利益和公司业务活动的合法性，依法和依照公司章程对董事会和经理行使职权的活动进行监督。在这种模式之下，内部审计机构的独立性和设置层次都很高，客观性、权威性也都得到满足，便于内部审计机构人员较好地行使职权。但是在这种模式之下，由于监事会本身的局限性，内部审计机构在行使职权时通常会遇到障碍。监事会是公司的监督机构，但是监事会的权责对一个公司来讲并不十分明确，而目前来说，监事会在我国多数公司中形同虚设，对董事会决策层人员和总经理等高级管理层的监督检查缺乏，并无直接的管理权，而内部审计机构主要职责是从企业经营管理活动的实际需要出发，提出改善企业经营管理活动方面的建议。内部审计机构设置于监事会之下，与总经理之间并无直接联系，对企业的经营管理活动的了解过程更加烦琐，给内部审计人员的工作造成不便。隶属于监事会的模式见图 3-3。

4. 隶属于董事会

在这种组织模式之下，内部审计机构的设置层次和地位较高，独立性也能得到较好的保证。通常情况下，内部审计机构若隶属于董事会，都是由审计委员会进行管理。审计委员会主要由独立董事组成，内部审计机构由审计委员会领导，有较强的独立性，便于内部

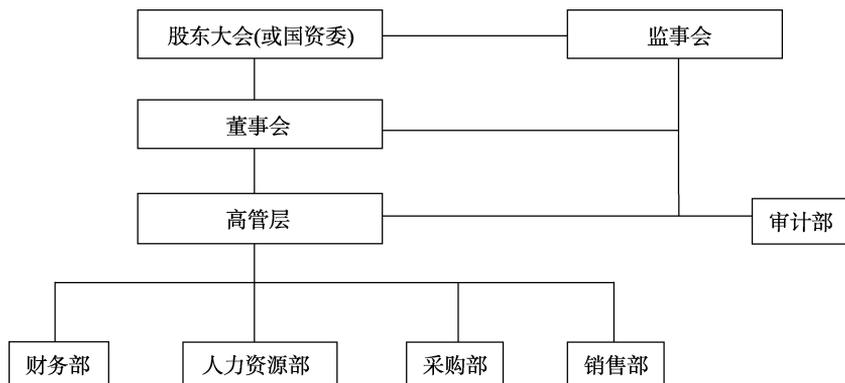


图 3-3 隶属于监事会

审计人员开展审计工作。内部审计机构对董事会直接负责，与总经理没有直接联系，对企业的经营活动不如内部审计机构设置在总经理之下的组织模式清楚了，但是由于内部审计机构设置层次和地位较高，这一缺陷可以弥补。不过，内部审计机构隶属于董事会，由于董事会的决策基本属于集体讨论制，做出决策的时间过长，不便于正常审计工作的开展。隶属于董事会的模式见图 3-4。

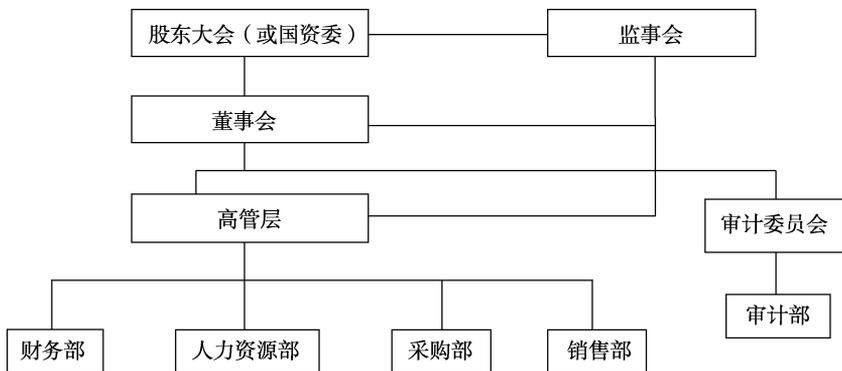


图 3-4 隶属于董事会

5. 董事会与高管层的双重领导

内部审计机构由董事会和高管层双重领导，既向董事会报告工作又向高管层汇报工作，这一组织模式既有隶属于董事会模式的优点，同时也克服了内部审计机构不能与总经理等高级管理层直接沟通汇报的缺陷。这是双向负责、双轨报告、保持双重关系的组织形式，与国际内部审计师协会的《内部审计实务准则》的要求相一致，其明确指出：内部审计机构是“根据高级管理层和董事会所规定的政策来执行职能”的，其宗旨、权利和责任的说明是“由高级管理层批准并得到董事会认可的”。这一模式下，内部审计机构的独立性强，客观性和权威性也得到保障，便于内部审计人员开展审计工作。不过双重领导、双向负责、双轨报告的模式，在实际工作中容易出现管理混乱、权责不明的问题，管理人员在实务中应当注意。董事会与高管层的双重领导的模式见图 3-5。

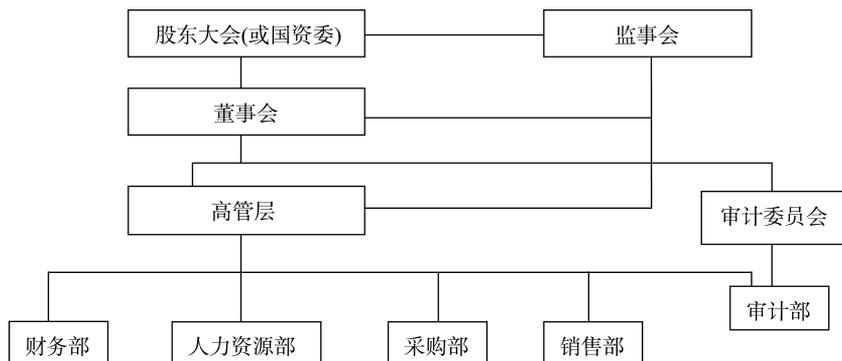


图 3-5 董事会与高管层的双重领导

四、内部审计机构的职责

职责是指为了在某个关键成果领域取得成果而完成的系列任务的集合，常常用任职者的行动与行动的目标来表述。

《审计署关于内部审计工作的规定》明确了内部审计机构的职责，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，履行以下职责。

- (1) 对本单位及所属单位（含占控股地位或者主导地位的单位，下同）的财政收支、财务收支及其有关的经济活动进行审计。
 - (2) 对本单位及所属单位预算内、预算外资金的管理和使用情况进行审计。
 - (3) 对本单位内设机构及所属单位领导人员的任期经济责任进行审计。
 - (4) 对本单位及所属单位固定资产投资项目进行审计。
 - (5) 对本单位及所属单位内部控制制度的健全性和有效性以及风险管理进行评审。
 - (6) 对本单位及所属单位经济管理和效益情况进行审计。
 - (7) 法律、法规规定和本单位主要负责人或者权力机构要求办理的其他审计事项。
- 内部审计机构每年应当向本单位主要负责人或者权力机构提出内部审计工作报告。

五、内部审计机构的权限

权限是指为了保证职责的有效履行，任职者必须具备的对某事项进行决策的权力范围和程度。

《审计署关于内部审计工作的规定》明确了内部审计机构的权限：单位主要负责人或者权力机构应当制定相关规定，确保内部审计机构具有履行职责所必需的权限，主要包括以下几项。

- (1) 要求被审计单位按时报送生产、经营、财务收支计划、预算执行情况、决算、会计报表和其他有关文件、资料。
- (2) 参加本单位有关会议，召开与审计事项有关的会议。
- (3) 参与研究制定有关的规章制度，提出内部审计规章制度，由单位审定公布后施行。
- (4) 检查有关生产、经营和财务活动的资料、文件和现场勘察实物。

- (5) 检查有关的计算机系统及其电子数据和资料。
 - (6) 对与审计事项有关的问题向有关单位和个人进行调查,并取得证明材料。
 - (7) 对正在进行的严重违法违规、严重损失浪费行为,做出临时制止决定。
 - (8) 对可能转移、隐匿、篡改、毁弃会计凭证、会计账簿、会计报表以及与经济活动有关的资料,经本单位主要负责人或者权力机构批准,有权予以暂时封存。
 - (9) 提出纠正、处理违法违规行为的意见以及改进经济管理、提高经济效益的建议。
 - (10) 对违法违规和造成损失浪费的单位和人员,给予通报批评或者提出追究责任的建议。
- 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。

第二节 内部审计质量评价

审计质量对内部审计工作有着重要意义,关系到内部审计机构在组织中的地位和发展。内部审计相对于外部审计来说,审计程序和工作流程相对多变,而审计时间也没有严格的限制。虽然内部审计的灵活性为审计人员提供了便利,但是其审计工作的随意性,也使内部审计工作的质量得不到较好的保证。为使内部审计得到更好的发展,我们需要对内部审计工作进行质量评价。

一、内部审计质量评价的原则

要对内部审计工作进行较好的质量评价,我们首先应遵循一定的原则。原则的确立对我们评价内部审计质量的目标、方法、程序制定等有相当的指导意义,有了评价的原则,才能明确评价的目标,有了质量评价的目标,我们才能运用更为贴切合适的方法来达到我们的目标,有了方法,为制定质量评价的程序也提供了指引。因此,进行内部审计质量评价,首先应该明确内部审计质量评价的五大原则。

(一) 全面性原则

全面性是指内部审计质量评价的范围应当覆盖内部审计工作的方方面面。在质量评价过程中,我们要从内部审计证据的收集、内部审计程序的执行以及内部审计结果的报告等方面进行评价,不能仅就内部审计结果,即内部审计报告进行质量评价,还应从内部审计工作的源头和过程中获得全面的信息,与实际相结合,最终才能得出评价结论。

(二) 连续性原则

连续性是指对内部审计质量的评价应当是连续不断的,而不是一次性的。也就是说,评价内部审计质量应当具有周期性,定期进行内部审计质量评价。通常来讲,企业的内部审计对于企业的审计也是周期性的,中审、年审等属于比较重要的事项,对内部审计质量的评价也应跟随内部审计工作的开展而进行,定期评价内部审计的质量。

(三) 可衡量性原则

该原则要求对内部审计质量评价的标准应当是一套定量的质量体系,而不是定性的评价。即要求评价标准应当是事先设定的、确切的、反映当前内部审计实际情况的以及可以

规责的。只有定量的评价标准才能准确评价内部审计的质量，如果评价标准模棱两可，会导致评价人员工作开展困难、评价质量不符实际等问题。

（四）增值性原则

该原则要求内部审计质量评价本身能够为股东创造价值，即该活动是增值的。如果内部审计质量评价成本过高，而评价之后为公司带来的效益低下，可能企业没有动力，也没有必要开展内部审计质量评价活动。而内部审计质量评价的增值性主要体现在两个方面：第一，内部审计质量评价过程中，提出的反馈、建议、意见，作用于内部审计，使内部审计的质量得到提升；第二，由于内部审计质量的提升，因此内部审计对企业的效用更大，使整个组织的运营水平提高，为企业创造价值。

（五）可沟通性原则

该原则要求内部审计质量评价信息能够准确、及时、有效地传递。内部审计质量评价人员对评价过程中发现的问题、提出的建议以及评价结果应当及时与相关负责人沟通，以获取准确的信息，为内部审计质量评价结果的准确性提供保障。

二、内部审计质量评价的目标和方法

（一）内部审计质量评价的目标

对内部审计进行质量评价，除了评价原则外，我们还应确定内部审计质量评价的目标。内部审计是指遵循非常严苛的职业道德准则，运用一系列的方法来评估并提升组织的风险管理水平、内部控制质量、公司治理结构的有效性。因此，内部审计质量评价应设定两大类标准。

首先，我们应当评价内部审计活动是否符合国家相关法律法规，是否符合各利益相关方的要求和期望，是否符合组织既定的规章制度，是否符合组织所在具体行业或所在地内部审计协会的职业规范和道德准则。这是内部审计质量评价最基本的目标，实际工作中，这也是内部审计质量评价必须要达到的要求。

其次，通过内部审计质量评价，还应加强内部审计活动的可信度。现代企业中，内部审计机构的设置层次、地位都相对较高，独立性也较强，但是企业中其他职能部门可能对内部审计的认识不足，认为内部审计部门没有实际的权力，对企业的审计也不如外部审计专业。因此，被审计单位部门可能对内部审计活动并不是很配合，也不认为内部审计活动能够为企业创造价值。通过内部审计质量评价，可以找出内部审计活动中的不足之处，增进内部审计部门的业务能力和整体素质，提高内部审计质量，提升内部审计在组织中的形象。

（二）内部审计质量评价的方法

我国内部审计起步较晚，设置的初衷也仅是为了满足行政需求，因此，内部审计虽然经过了 20 多年的发展，但是国内普遍对内部审计质量的认知不足，对内部审计质量的研究也大多停留在理论阶段。就目前来讲，内部审计质量评价的方法主要采用的是对标法，即：基于评价现状、建立对标体系、识别差距、提出缩小差距的建议这四个要素的一套科学的系统方法论。

首先，我们应当评价内部审计质量的现状，全方位分析内部审计质量的评价指标，准确把握当前内部审计质量的水平。只有正确认识了内部审计的现状，才能准确开展一系列的内部审计质量评价活动。由于各个公司组织框架不同，内部审计机构的构建也有差别，因此，针对不同的公司，对内部审计质量的评价方法和标准可能千差万别，只有准确认识了内部审计的现状，才能基于现状做出较好的判断与评价。

其次，我们应当建立评价内部审计质量的对标体系。在了解内部审计质量现状的基础上，主动了解各利益相关方对内部审计质量的要求与期望，并将这些期望与要求系统化为一套对标体系，用于内部审计质量评价。在整理对标体系时，可能遇到各利益相关方的期望与要求相矛盾的情况，那么在评价内部审计质量时，应当根据内部审计职业道德准则与内部审计规范进行评价，同时根据企业的营业宗旨和目标加以修正，才能真正做好内部审计质量评价。

再次，对比内部审计质量的现状和整理的对标体系，识别当前内部审计质量的不足之处，分类整理，分析不足原因，形成内部审计质量评价报告底稿。基于内部审计质量现状的认识以及对标体系的对比，针对机构设置、制度建设、审计执行等方面，逐一查找内部审计机构需要改进的地方，分类整理，提出问题。

最后，我们还应当针对发现的问题，分析原因，提出整改措施。内部审计机构的建设并非一朝一夕就能达到理想状态，在发现问题时，要及时纠正，而针对复杂的问题，我们则应当制订改进计划，分步实施，不断完善和改进内部审计机构，缩小现状与理想对标体系之间的差距，以不断满足各利益相关者的期望与要求。

三、内部审计质量评价的内容

内部审计质量评价包含内部审计工作的方方面面，只有从各方面全面评价内部审计工作才能不断完善和改进内部审计机构，才能达到内部审计质量评价的目的。从内部审计质量评价的内容看，主要包括五个方面的评价内容：目的与组织、资源和能力、沟通与报告、流程与程序、工具与技能。

(1) 内部审计质量评价应当关注内部审计的目的与组织。针对这一点，评价人员主要关注内部审计机构的设置是否合理，层次、地位是否满足内部审计工作开展的要求，内部审计机构的独立性、客观性、权威性是否达到标准，是否还有改进空间。同时，还应关注内部审计机构的相关负责机制，其组织汇报关系属于双重领导还是对单一领导负责，是否具有可归责性，管理逻辑是否清晰。最后，还应关注内部审计机构的设置是否能达到内部审计的目的，组织机构是否最优，能够从哪些方面进行优化。

(2) 内部审计质量评价应当关注内部审计机构的资源和能力。内部审计工作质量的提高很大程度上依赖于内部审计部门所掌握的资源。我国内部审计起步较晚，许多机构都不够完善，相关机制也不健全，因此，内部审计的发展通常处于滞后状态。在进行内部审计质量评价时，我们应当关注内部审计资源的数量和质量、内部审计资源的可获得性以及资源的配置问题，只有解决了内部审计机构的资源问题，才能从实质上提高内部审计质量，达到内部审计提升企业质量的目的。

(3) 内部审计质量评价应当关注内部审计的沟通和报告。针对沟通方面,在进行内部审计质量评价时,应当关注内部审计人员之间、内部审计人员与被审计单位人员以及内部审计人员与高级管理层或者董事会之间的沟通是否及时、有效。内部审计人员之间的沟通可以帮助内部审计人员及时发现问题,分享获得的信息,提高审计效率;而内部审计人员与被审计单位人员之间的沟通则着重于获取审计证据以及与审计人员所关注问题的信息;内部审计人员与高级管理层或者董事会的沟通则有助于内部审计人员将获取的信息及时进行反馈。良好的沟通有利于提高审计效率,融洽审计人员之间的关系,创建良好的工作氛围。而报告则主要关注内部审计人员对发现的问题和提出的建议向董事会或者高级管理层报告的途径是否有效。内部审计人员对被审计单位进行审计后的结果和反馈只有及时向高级管理层或者董事会报告之后,才能发挥提升企业整体质量的作用,否则,内部审计机构纵然发现问题、提出建议,也不能发挥实质性的作用。

(4) 内部审计质量评价应当关注内部审计的工作流程和实施程序。在进行内部审计质量评价时,工作人员应当关注内部审计的方法、内部控制的框架与风险评估、内部审计战略与年度计划、内部审计具体项目计划、内部审计项目管理、内部审计计划的执行策略、内部审计测试标准与实践、内部审计记录文档的标准、内部审计问题的追踪与跟进等方面,以评价这些工作流程和实施程序是否能够达到内部审计的目的。只有在对内部审计的工作流程和实施程序全面了解的基础上,才能针对内部审计工作流程和实施程序中的不足之处提出改进建议,提升内部审计质量。

(5) 内部审计质量评价应当关注内部审计的工具与技能。这一点主要是针对内部审计机构的软硬件设施以及内部审计人员的从业能力。随着内部审计的发展,与内部审计相关的方法和软件也逐步兴起,在风险导向型审计的环境下,要想提高审计工作的效率,就要依赖于一些审计软件的使用,这样有助于我们减少审计工作的复杂程度,同时,也能提高审计工作的效率和质量。而内部审计质量评价还应关注内部审计人员的层次构成和职业发展前景。好的内部审计团队有助于企业内部审计的发展和内部审计质量的提高,内部审计人员的执业能力与工作经验也是内部审计质量评价中的重要一环。好的人才构架以及人才培养机制有助于企业内部审计的长远发展,是企业不可多得资源。

第三节 内部审计人员管理

内部审计工作要能得到良好的开展,质量能够得到稳定提升,提高内部审计人员自身的素养是必不可少的条件。内部审计人员自身素养包括良好的知识结构以及有效的人际沟通能力等。这些基本素质都是内部审计人员在审计过程中,通过长期的实践经验累积形成的。

一、内部审计人员应具备的业务素质

内部审计核心能力是个人能力、团队能力以及综合能力的有机结合^①。内部审计人员除

^① 王宝庆. 内部审计管理[M]. 上海:立信会计出版社, 2012.

爱岗敬业、公正无私、廉洁奉公之外，还应具备足够的专业知识，精通会计与审计，熟悉相关的法律法规才能更好地胜任内部审计工作。内部审计人员应当具备如下的业务素质。

（一）较强的职业敏感性

内部审计和外部审计一样，要求审计人员应当具备充分的职业敏感性。审计人员对听到、看到的任何常态或者非常态的事项应保持应有的怀疑态度，从实际出发，分析、解决问题。职业敏感性通常为审计人员的工作减轻了负担，目前的审计都是以风险导向为原则的，审计人员的职业敏感性使其更容易发现问题，使有限的审计资源得到充分的利用，事半功倍地解决问题。同时，较强的职业敏感性还要求审计人员要有充分的想象力。实践中，越来越多的企业采取各种手段和方法来应付审计，尤其是内部审计，各职能部门同属于一个单位，对彼此的了解相对较多，审计方法的不可预见性得不到保证，因此，审计人员在审计过程中应充分了解各种被应付的可能，逐个击破，才能使审计质量得到充分的保障。

（二）善于听取各方的意见

内部审计人员在开展审计工作时，通常会与被审计单位的人员进行沟通、访谈。这一审计程序不仅可以为审计人员提供相关信息，进行风险评估，确定审计范围，还能为出具内部审计报告提供审计证据。在与被审计单位人员沟通交流的过程中，应当创造一个平等的对话环境，让对方充分表达自己的意见，同时，还应当注意被访谈者的思路和看法，判断其是否对真实情况有所隐瞒。针对不善于表达的被访谈者，应当选择询问的方式和语气，充分尊重被询问者的态度。而对于反对审计调查的人员应当有足够的耐心和毅力，分析查找原因，尝试再沟通。

（三）集体团队的协作精神

内部审计工作并非一个人就可以完成的业务，而是通过团队协作、人人参与之后才能完成的工作。在内部审计工作开展过程中，内部审计人员之间应当互帮互助，充分沟通交流问题，取长补短，使整个团队达到最优工作状态。而与被审计单位人员之间，内部审计人员也应当注重与之的合作，使审计工作更有效率。比如：内部审计人员与被审计单位各部门各层级的人员保持良好的沟通协作关系，那么，审计所需资料的收集可能更为迅速，审计工作的开展也更为顺利。

二、内部审计人员的执业能力

（1）内部审计人员良好的执业能力要求内部审计人员具有专业胜任能力。专业胜任能力包括专业知识和业务能力。内部审计人员应当熟悉内部审计准则、财务会计准则和制度，同时，还应通晓税收、金融、经济法以及管理学方面的知识，这样才能对财务系统、管理系统和经营系统做出恰当的评价，才能针对某一特殊事项进行准确的判断。内部审计人员除了拥有过硬的专业知识外，还应具备较强的业务能力。审计人员的工作经验是胜任能力的重要体现，实践出真知，在实践中，方能体会理论的用处，否则，即便拥有过硬的专业知识，不能付诸实践，也不应认为其具备良好的执业能力。

（2）内部审计人员良好的执业能力要求审计人员具有一定的职业判断能力。职业判断

能力需要感性总结与理性思考相结合，是审计人员从实践中总结出来的职业敏感性。要具备良好的职业判断能力，要求审计人员应当善于耐心听取被审计单位人员的意见，有自己的职业判断，并且具备良好的综合分析能力。内部审计工作既是一个取证的过程，也是一个判断的过程。审计判断贯穿于审计工作的全过程，选择审计对象时，需要审计判断；确定重要性水平时，需要职业判断；确定审计风险时，需要审计判断；在获取审计证据时，还需判断证据的真伪以及充分适当性。审计人员不断调查收集信息、分析信息，进行自己的职业判断，将审计资源分配到审计风险较高的事项，再收集信息，再进行职业判断，循环前进，直至得出审计结论，出具内部审计报告。

(3) 内部审计人员良好的职业能力要求内部审计人员具备出色的语言表达能力。语言表达能力表现为口头表达能力和书面表达能力。在对被审计单位进行审计的过程中，内部审计人员之间以及内部审计人员与被审计单位人员之间的沟通必不可少，而询问也是一种重要的审计方法。在对被审计单位人员进行访谈时，如何获取更多的有用信息，要求内部审计人员具备良好的沟通能力。而良好的沟通在内部审计人员之间也十分重要，不同的内部审计人员获取的信息可能不同，良好的沟通能提高内部审计整个团体的工作效率和质量。而书面表达能力的重要性则体现在审计报告的出具上，审计报告的撰写需要有良好的组织语言的能力，精练、恰当的内部审计报告也是提升内部审计质量的必备要件。

(4) 良好的执业能力还要求内部审计人员有较强的分析能力和人际交往能力。较强的分析能力可以帮助审计人员对获取的资料进行更为精确的处理，也使审计人员更容易发现审计风险较高的事项，提高审计效率。而良好的人际交往能力则体现在内部审计人员之间以及内部审计人员与被审计单位人员之间。内部审计人员之间良好的人际关系，整个团队氛围融洽，有利于内部审计人员之间的团队协作，提高团队效率。而内部审计人员与被审计单位人员之间良好的人际关系则更有利于内部审计工作的开展，更易得到被审计单位人员的配合。但是审计人员不得与被审计单位人员建立密切关系，密切的关系将损害审计人员的独立性，使内部审计的公正、客观性受到质疑。

三、如何提高内部审计人员的整体素养

现代企业制度需要高素质的内部审计人员，而内部审计的不断发展也要求内部审计人员不断完善提高自己，以保持足够的职业胜任能力。企业应当从以下几个方面入手，提高内部审计人员的整体素质。

(一) 加强内部审计人员的职业道德教育

职业道德是内部审计人员开展审计工作的根本，在良好的职业道德素质之下，才能提高内部审计工作的整体质量。内部审计人员的职业道德教育对整个企业至关重要，在审计过程中，内部审计人员应严格遵守职业道德规范，做到独立、客观、公正，保持应有的职业谨慎。许多案例表明，内部审计机构审计质量不高，或者审计人员责任心不强等都是缺乏职业道德的表现。加强职业道德教育，有利于内部审计人员养成良好的道德修养和工作习惯，从而提高内部审计质量。

（二）加强专业技能培训

审计是动手能力很强的工作，内部审计人员应当具备全方位的知识和技能，熟练掌握审计专业知识和技能，并进行大量的审计实践。只有这样，才能不断积累实践经验，培养自身的职业敏感性。而企业也可在单位内部进行不同岗位之间的轮岗，这样不仅可以让内部审计人员学习到更多方面的知识，熟悉单位各项业务及其操作流程，提高审计的实践能力，也可以防止舞弊事件的发生。同时，企业还可以对内部审计人员定期组织培训，丰富审计人员的专业知识，提高审计人员的专业技能。

（三）加强激励机制

不断完善企业的激励机制，使优秀的审计人员能保持工作的积极性，保持不断进步的工作状态，这对于提高内部审计人员的整体素养十分重要。企业缺乏激励机制，可能导致人才流失，也可能使企业本身不具有对优秀审计人员的吸引力，从而丧失引进优秀人才的机会。建立健全人才培养、培养和选拔机制，让审计人员充分发挥自己的能力，使企业成为优秀审计人员的摇篮，才是建设专业内部审计团队的长远之路。

（四）加强不同单位之间的经验交流

审计人员应当具备广泛的知识面，在有了一定内部审计工作实践之后，仅在单位内部可能不能满足内部审计人员的学习欲望。加强与其他单位的审计工作经验交流，有利于审计人员了解不同审计单位之间审计重点的差别，针对不同类型的企业可能采取的审计模式也不同。同时，在与不同单位进行经验交流时，也可分享审计实践中的工作经验，从而提高审计工作的效率。



案例

S公司的内部审计机构为审计部，内部审计的机构设置为隶属于总经理等高级管理层。S公司的审计部是在20世纪80年代组建成立的，创立的初期曾隶属于公司办，后来经过公司的多次改革与调整，地位一步步提升，成为一个相对独立的部门。现在的审计部门主要职能包括财务审计、工程审计、合同审计。而在最近两年又新增加了风险管理与内部控制管理，即负责评估公司的风险，降低项目的风险，对公司内部控制的合理性与有效性进行评价与管理。

S公司的内部审计机构即内审部一直属于经营层主导型，但经过一系列调整后，从之前的隶属于厂办、公司办到现在的独立部门、直接对总经理负责，S公司审计部的地位越来越高，独立性与权威性也得到很大的提高。内部审计在企业中的业务面也在不断扩大，从刚开始的单一财务审计职能，后来发展为财务审计与工程审计并存，再后来不仅负责财务审计和工程审计，又增加了合同审计与供应链审计的内容，到近两年，又新增加了风险管理控制与内部控制管理，内审部人员的队伍也在不断壮大，审计成本也在增加，现如今已经是担负着S公司财务审计、工程审计、合同审计、供应链审计、风险管理与内控管理的一个成熟、独立、权威的审计部门。

要求：说明如何提高S公司内部审计机构的审计质量。