

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

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

I. ①内… II. ①李 III. ①内部审计—高等学校—教材 IV. ①F239.45

中国版本图书馆CIP数据核字(2016)第260838号

责任编辑:陆滢晨

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，并列举实例进行说明，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



目录

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

内部审计概述



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,能够为一个组织带来效益。

(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，追查到记账凭证、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。