

建设单位会计

预算核算决算与项目审计方法 及实例分析实用手册



宁夏大地出版社

建设单位会计

预算核算决算与项目审计方法
及实例分析实用手册



ISBN 7-80143-240-1



9 787801 432407 >

ISBN 7-80143-240-1

定价:798.00元

建设单位会计预算核算决算 与项目审计方法及实例 分析实用手册

第三卷

主编：李新亮

宁夏大地出版社

第一章 建设项目内部审计概述

第一节 内部审计概论

一、内部审计的起源与发展

内部审计作为审计的一个类别，有其自身的产生和发展历程。纵观整个历史，内部审计可追溯到古老的奴隶社会。它经历了古代内部审计、中世纪内部审计、近代内部审计、现代内部审计几个阶段。无论中外，内部审计的历史与政府审计一样源远流长。

（一）西方国家内部审计的产生和发展

在古希腊、古罗马时代，伴随着国家审计的起源，维护少数特权阶层——奴隶主利益的内部审计也同步萌芽。例如，古罗马贵族的代理人为了向主人报告其财产的增减变动状况、报告自己履行责任情况，登记一种“主人账户”，主人委托亲信去视察的话，就是内部审计最初的动因。

到了中世纪，为了维护寺院长老、庄园主等阶层的经济利益，西方国家内部审计有了更坚实的基础。例如，中世纪英国的庄园内部审计，意大利佛罗伦萨梅迪奇银行内部审计以及诸如寺院审计、城市审计、行会审计等形式的内部审计不断涌现。

19 世纪末 20 世纪初，资本主义进入垄断阶段，垄断企业开始成为资本主义经济的重要特征。工商企业和其他各种组织的活动范围变得越来越庞大、越来越复杂。这些变化的到来，致使对控制和经营效率的管理更加困难，管理人员再也不能亲自观察责任范围内的所有活动，甚至不再有充分的机会去接触直接或间接向他们报告的人。于是，管理部门便将“责任”进一步推向内部审计人员，让他们去检查和报告正在发生的事情，并对其原因进行深入调查。如流行于美国的铁路运输系统的内部审计活动、德国克虏伯公司内部审计、日本明治时代的住友公司内部审计、澳大利亚维多利亚州电力委员会内部审计等。但当时的内部审计主要是为了查错防弊，内容仅局限于财务会计领域。

进入 20 世纪 40 年代以后，资本主义企业的内部结构和外部环境进一步复杂化，尤其是随着跨国公司的迅速崛起，不仅管理层次的分解比以往任何时候都更加迅速，而

且,企业与企业的竞争日益激烈,企业管理者对于降低成本、提高经济效益的要求更加迫切。内部审计的内涵和外延在不断延伸,现代内部审计不仅对事后的财务会计领域进行审查,更重要的是对企业内部控制系统进行评价,帮助企业领导层进行决策和改善经营管理。一些大企业的内部审计师希望通过和同行的交流来提高自己的执业水平。起初这种交流是非正式的、有限的。1941年由瑟斯顿(JohnB. Thurston)、米尔恩(RobertB. Milne)和布瑞克(VictorZ. Brink)等40多位内部审计人员发起于11月11日正式宣布成立内部审计师协会。12月9日协会召开第一届年会,瑟斯顿担任第一任会长,协会成立后又在纽约、密执安、芝加哥、加拿大的多伦多和蒙特利尔设立了分会。1974年,协会在英国伦敦召开年会,标志着内部审计师协会已发展成为国际性组织。目前,协会会员遍及100多个国家,共设160多个分会和11个国家分会(包括中国国家分会)。协会出版《内部审计师》月刊和《今日内部审计师协会》期刊,1973年协会正式进行注册,获得注册的人称为注册内部审计师(CIA)。

(二) 中国内部审计的产生和发展

中国奴隶制社会经历了夏、商和西周三代,有关夏、商两代的文献记载传世不多。故当时审计状况无从掌握。周代审计有内部审计和外部审计之分。内部审计由司会主持,该职官以六典、八法、八则等为依据,采用日成、月要、岁会等形式勾考财务收支及其会计。这是我国内部审计的萌芽。

在漫长的封建时代,从春秋战国到秦汉时期,继而隋唐宋时代,元明清时代,内部审计起起落落,发展颇不平衡。比如秦代设有少府(帝王的私府),掌管皇室的财计工作,行使内部稽查权;宋代初期,度支、户部、盐铁三司内设置都磨勘司掌管内部审计工作,都是内部审计广受重视的明证,而元代、明代、清代内部审计工作日渐衰落。

民国初期我国内部审计以欧美审计理论和实践为借鉴,逐步进行了改革和完善,开始进入到现代审计的演进时期。但中华人民共和国成立后,我国审计工作全面停顿,内部审计也随之偃旗息鼓,直到1983年国家审计署成立后,相继发布了一系列与内部审计相关的文件,我国现代内部审计工作才重新焕发出青春。1987年4月,“中国内部审计学会”成立,2002年5月23日中国内部审计学会正式更名为中国内部审计协会。协会依据《中华人民共和国审计法》、《中国内部审计协会章程》履行职责开展工作。中国内部审计协会于1987年加入国际内部审计协会,成为11A的国家分会。中国内部审计协会的职能是管理、服务、宣传、交流,即对内部审计实行行业自律管理,为内部审计机构和内部审计人员提供业务服务和开展各种交流活动。通过内部审计杂志和网站宣传内部审计,维护内部审计的独立性、权威性和内审人员权益,促进内部审计人员素质和工作水平的提高。到目前为止,中国内部审计协会拥有团体会员单位212个,行业协会7个,行业分会8个,地方协会30个,国际内部审计师协会会员3162个,全国拥有内审机构8.2万个,从业人员22.8万人,每年完成审计项目48万~54万个,每年审计出的违法、违规事项,损失浪费,提出提高效益等合理化建议,所创造的价值近1000

亿元人民币。

（三）内部审计发展历程的启示

从中外内部审计的产生和发展历程看，我们认为：

1. 内部审计产生的直接原因是财产所有权与经营权的分离。只有当经济发展到少数人拥有大量私人财产，无法自己亲自管理，需要由总管、管家等代为管理的情况下，为了证实受托管理人是否履行其职责，是否对财产所有人尽心尽责，才需要委任独立身份的“内部审计师”行使监督检查的职责，所以两权分离是中外内部审计产生的共同原因。

2. 满足企业管理部门和外部各种机构的需要是内部审计发展的动力。比如美国国会在 1977 年通过国外反贿赂法，禁止任何公共企业、私营企业等为了赢得合同而向外国官员行贿的行为。在这种情况下，一方面公司管理层日益重视内部审计人员的监督检查，以免受罚，另一方面大公司管理层为了在日趋激烈的竞争环境下立于不败之地，又迫使内部审计人员将工作中心从传统财务会计领域转向管理会计领域，需要内部审计人员对整个公司的内部控制系统进行审核评价，提出改进建议，这种需要使得内部审计工作本身不断发展。

二、内部审计的基本概念

（一）内部审计的概念

国际内部审计师协会对内部审计作出的定义是“内部审计是在一个组织内部建立的一种独立评价活动，并作为对该组织的活动进行审查和评价的一种服务。”内部审计的主要目的是评价组织控制以确保揭露组织潜在的风险和经济高效地达到组织的目标和目的。在执行内部审计职能过程中，各种不同活动的相关风险是最关键的因素，与其他活动的相对独立为内部审计师提供了客观地和有效地履行职责所需的条件。

《审计署关于内部审计工作的规定》中指出：“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。”

根据中国内部审计师协会起草的《中国内部审计基本准则》：“内部审计，是在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真实性、合法性和有效性来促使组织目标的实现。”

（二）内部审计的类别

1. 世界各国内部审计部门的设置，按领导关系不同进行分类，可分为三种类型

（1）受本单位总会计师或主管财务的副总裁领导；

（2）受本单位总裁或总经理领导；

(3) 受本单位董事会领导。

我国内部审计接管范围不同可分为两类：

(1) 单位内部审计。它指的是企业事业单位的内审机构或审计人员对本单位的财务收支及其经济活动所进行的经济监督、评价活动。

(2) 部门审计。它是由政府机构主管部门内部建立的审计机构对所属单位和本部门财务收支和经济效益所进行的经济监督、评价活动。

2. 按活动内容不同，可分为四类

(1) 财务审计。是指对财务报表（包括内部报表）的审计，包括对企业财务状况、经营成果、现金流量进行全面审计以及针对财产物资、成本费用、债权债务、经营损益等实施单项审计，财务审计是内部审计最原始、最基本的内容。

(2) 经济效益审计。是指对企业重要事项的经济性、效率性、效果性按一定标准加以评价，以确定提高效益的差距和潜力。在现代市场竞争环境下，效益审计越来越受到重视，甚至发展成为内部审计最重要的内容。

(3) 内控系统评价。是指对企业内控系统设计的合理性、运用的有效性进行评价。随着我国加入 WTO，内部审计和国际逐渐接轨，内部控制系统评价将成为内部审计非常重要的内容。

(4) 经济责任审计。是指对企业内部机构、人员在一定时期内从事的经济活动进行评价，以确定其经济业绩，明确其经济责任。在反腐倡廉的现阶段，内部审计的这项职能正发挥着重要作用。

（三）内部审计的职能

关于内部审计的职能，众说纷纭，监督、评价、控制、管理、防护、服务，等等。究竟哪些是内部审计的职能，哪些不是，谁是基本职能，谁是从属职能？

1. 监督职能。

查账与内部审计密切相关，但它只是内部审计的一种手段，而非职能。内部审计产生初期，以查错防弊的合理性财务审计为主，其基本职能是监督，其一切活动都是围绕监督进行的。

2. 评价职能。

自 20 世纪 50 年代以来，市场竞争日益激烈，企业要求生存、求发展，必须加强内部控制，不断改善经营管理，对经营活动的经济性、效率性和效果性进行客观评价。于是内部审计的评价职能变得越来越突出。国际内部审计师协会在 1990 年修订并颁布的《关于内部审计职责的声明》中指出：“内部审计是一个组织内部为检查和评价其活动和为本组织服务而建立的一种独立评价功能，它要提供所检查的有关活动的分析、评价、建议、咨询的意见和信息，以协助本组织成员有效地履行其职责。”评价已上升为内部审计的一项基本职能。

3. 服务职能。

内部审计机构作为部门、单位内部的一个职能部门，也担负着参与评价部门、单位的经营方案，协助领导经营决策和加强经营管理的任务；通过内部审计，对部门、单位中存在的合理并有可能造成未来损失的事项及时加以制止，对内部控制存在的弱点和经营活动过程中存在的弊端及时提出切实可行的建设性措施，为本部门、本单位的发展献计献策。

（四）内部审计的作用

内部审计的职能越得以发挥，内部审计的作用就越大。传统内部审计的作用是查错防弊，保护财产安全。而现代审计的作用则扩大到对外维护社会整体利益，维护财经法纪的遵循，对内当好企业参谋，为提高经济效益出力。内部审计的作用可概括为以下四个方面。

1. 有利于健全内部控制制度，提高经营管理水平。通过内部审计部门对组织内部系统的检查评价，可以改进控制系统中的薄弱环节，促使内部控制制度的进一步健全和完善。

2. 有利于保护财产的安全完整和信息的真实、可靠。通过内部审计部门对组织经济活动的检查、分析，及时追回款项，索取赔款，制止铺张浪费、贪污盗窃，及时堵塞漏洞。另外通过审查评价，查证账簿资料及其他信息资料反映的内容是否真实、正确、及时，检查信息渠道是否健全、通畅，为管理层正确决策打下基础。

3. 有利于合理配置资源，提高经济效益。通过内部审计部门的检查分析，可以改进经营中的薄弱环节，挖掘生产经营的潜力，充分开发和利用各生产要素，促使生产力的合理配置以提高经济效益。

4. 有利于配合外部审计，完善我国审计监督体系。外部审计往往需要借助于内部审计的力量来完成审计工作。由于内部审计分布在组织内部，其工作具有广泛、深入、经常、及时的特点，通过内部审计健全内部控制系统，为外部审计打下了良好的基础；另一方面通过内部审计的配合，外部审计机构可适当减少工作量，提高审计工作的效率和效果。

（五）内部审计的特征

1. 内部审计的特点

（1）审计对象的确定性。内部审计对象是单一性的，只能是本部门、本单位的经济活动，所以有助于内部审计人员深入了解情况，抓住主要矛盾。

（2）审计机构的相对独立性。内部审计机构不能完全独立于被审计单位之外，它只能独立于被审计单位其他各职能部门之外，在组织的审计委员会或主要负责人领导下开展工作，所以其独立性不如外部审计。

（3）审查范围的广泛性。内部审计部门对组织的整个经济活动过程进行审查，既可以是事后的，也可以是事前、事中的；既可以是财务会计领域，也可以是经济责任、经

济效益、内控系统。只要管理方面有需要，内审部门都可涉及。

(4) 审计时间的及时性和经常性。内审机构本身就是组织的一个专职部门，一旦出现漏洞、弊端，内部审计机构可以及时组织力量进行审计，而且可以经常化、制度化。

(5) 审计目的的内向服务性。内审机构发现问题及时向审计委员会报告，只对本组织负责。

(6) 宏观与微观控制的统一性。内部审计机构在维护组织利益的同时，也要求维护国家的财经法纪和各项规章制度的遵循。对严重损害国家利益和社会利益的行为，内审人员有责任向国家审计机构报告。

(7) 内部审计要接受国家审计的指导和监督。《审计署关于内部审计工作的规定》第5条指出：“审计署负责指导和监督全国的内部审计工作；地方各级审计机关负责指导和监督本地区的内部审计工作……”。

(8) 内部审计与内部控制制度紧密依存性。内部审计是组织内部控制制度的一个组成部分，内部审计作为组织内部的经济监督机构，不参与内部的经营管理活动，但主要对各项经营管理活动是否达到预定目标，是否遵循了组织的规章制度等进行监督，属于内部控制系统的组成部分。

2. 内部审计应正确处理的几种关系

(1) 内部审计与外部审计的关系。

内部审计与外部审计是相辅相成、不可分割的。外部审计在工作中要利用内部审计的工作成果，内部审计应积极配合外部审计机构，充分发挥自身优势，加强内部控制，提高审计质量，为外部审计工作的开展打下坚实的基础。

但是内部审计与外部审计也存在很大的区别：

①在审计的独立性上，内部审计受本部门、本单位直接领导，仅仅强调与所审的其他职能相对独立，而政府审计与注册会计师审计均独立于被审计单位之外，不受其任何干扰，独立性差异很大。

②在审计方式上，内部审计根据本部门、本单位经营管理的需要自行安排审计，而外部审计则是授权或受托进行的。

③在审计内容和目的上，内部审计的内容主要是检查各项内部控制的执行情况，提出改进措施，而外部审计主要是对被审计单位的会计报表及财务活动进行审查、发表审计意见。

④在审计职责和作用上，内部审计的结果只对本部门、本单位负责，只能作为本部门、本单位改进管理的参考，对外不起鉴证作用，并向外界保密。而外部审计需要对投资者、债权人，政府部门及社会公众负责，对外出具的审计报告具有鉴证作用。

(2) 内部审计与风险的关系。

风险决定审计方向，内部审计资源分配时需要考虑的最主要的因素是控制失效的风险。风险习惯上分为以下几类。

①财务和经营信息不足；

②政策、计划、程序、法律和标准贯彻失败；

③资产流失；

④资源浪费和无效使用；

⑤不能达到目的和目标。

这些风险中有些极难控制甚至不可能控制，但有一些风险管理部门通过买保险使可能的损失最小，还有一些风险管理部门可通过获得较高的经济回报来补偿增长的风险。管理部门要使风险最小化，可通过下列途径：a 加强内部控制系统的控制；b 对可能的损失投保；c 当可能的风险较大时，寻求较大的回报。

内部审计人员关心的是评估风险的类型及风险水平，然后首先检查高风险的活动。风险水平根据两个关键因素确定：

①当前有多少潜在的损失？

②损失实际发生的可能性有多大？

例如，某企业在三种风险区域估计有潜在损失：

①估计有 500 万元的存货可能被偷窃；

②由于产品质量差，估计有 900 万元收入有潜在损失；

③以前贷出的款项很少收回，估计在企业贷款业务中有 2600 万元的损失。

如果仅根据潜在损失的金额来判定风险，那么内部审计人员审查的顺序依次是债务管理、产品质量控制和存货管理。然而内部审计人员在检查每个事项损失的可能性之后，他们相信存货被偷窃的可能性是 80%；由于产品质量差，引起收入损失的可能性是 35%；由于过去有良好的付款记录以及企业有力的财务声明，估计新贷款损失的可能性很低，仅为 1%。这样，我们就可以利用风险计算公式来计算该企业面临的三种风险。

风险的计算公式为：

$$R = Pr(E)$$

式中， R 代表风险， E 代表暴露的金额即潜在损失， Pr 代表由于控制系统的无效性而导致损失的可能性。影响 Pr 的因素是内部控制，良好的控制可以降低损失的可能性，从而降低了风险。

用该公式计算三种风险为：

第一种，存货被盗 $R = 500 \times 80\% = 400$ （万元）

第二种，产量质量差引起收入损失 $R = 900 \times 35\% = 315$ （万元）

第三种，不良付款措施而引起的贷款损失 $R = 2600 \times 1\%$
 $= 26$ （万元）

这样内部审计人员关注的顺序正好相反，先是存货管理，然后是产品质量控制，最后是债务管理。

风险对审计的导向作用表现在：

①风险迫使内部审计人员制定科学合理的审计计划或方案，通过制定完善的审计计

划而防范风险，使风险降到可接受的水平，真正发挥审计的作用。

②风险是评价企业内部控制制度的尺度，内部审计人员评价企业内部控制设计的合理性和实施的有效性，最终就是要给出风险水平。风险越大，说明内部控制越薄弱，企业越要完善相关的内部控制以降低风险。

③风险决定了实质性测试的性质、时间和范围，高风险领域需要内审机构投入更多的人力、物力和其他的审计资源，反之则可节约审计资源。

三、内部审计机构和人员

(一) 内部审计机构

1. 内部审计机构的设置。

《审计署关于内部审计工作的规定》第三条指出，下列单位应当设立独立的内部审计机构：

(1) 审计机关未设派出机构，财政财务收支金额较大或者所属单位较多的政府部门。

(2) 县级以上国有金融机构。

(3) 国有大中型企业。

(4) 国有资产占控股地位或主导地位的大中型企业。

(5) 国家大型建设项目的建设单位。

(6) 财政财务收支金额较大或者所属单位较多的国家事业单位。

(7) 其他需要设立内部审计机构的单位。

其他审计业务较少的单位可以设置专职内部审计人员。

当前我国内审机构的设立主要有以下几种。

(1) 隶属于纪委或监察室。纪委是党的办事机构，而监察室属于行政监察机构。因此，将内审机构隶属于纪委或监察室，易造成党政不分，政企不分，使内部审计身份职能不明，因此这种设置方式不利于内部审计职能的发挥。

(2) 隶属于总经理。总经理是公司的最高经营管理人员，对董事会负责。将内部审计机构隶属于总经理，使内部审计接近经营管理层，有利于为经营决策服务，同时这种设置方式还保持了内部审计一定程度上的独立性和较高层次的地位，使内部审计机构与财会等部门相对独立，便于内部审计对这些部门进行有效的评价和监督。但是这种设置不利于内审机构对总经理的责任、业绩等进行独立的评价和监督。总经理下属部门的很多活动是在其授意下进行的，内审机构对这些部门的检查，可能会在一定程度上受到阻碍。因此，内审机构的这种设置方式未能使内部审计的地位达到应有的高度，不能完全保证内审职能的正常履行。

(3) 设在董事会。董事会是公司的经营决策机构，它直接对股东大会负责。将内审

机构设在董事会，有利于保持内部审计较强的独立性、较高的地位，同时也使内部审计具有一定的灵活性，既便于其为委托人服务，又便于其与经营管理层联系；既便于其对管理层进行独立的评价与监督，又便于其为管理层加强管理，提高服务效益。但不足的是，凡事都通过董事会集体讨论决定，将降低内审工作的效率，不便于内审工作的正常开展。因此，可在董事会内设审计委员会，审计委员会通过批准内部审计部门主任的任免，内部审计部门工作日程，人员预备计划，费用预算的审查和批准，以及和决策管理人员一起复查组织内部审计人员的业绩等方式，与决策管理部门共同承担管理内部审计部门的职责。

(4) 设在监事会。监事会是公司的监督机构，由股东代表和职工代表组成，职权主要是对董事、经理执行公司职务时违反法律、法规或公司章程的行为进行监督。将内审机构设在监事会，使内部审计完全以监督者的身份出现，与管理阶层脱钩，不便于促进公司改善经营管理，提高经济效益，而且使内审监督带上了很浓的行政色彩，不利于其评价、服务职能的发挥。

2. 内部审计机构的任务。

国际内部审计师协会在《内部审计职责说明》中指出内部审计的范围是：

(1) 审查财务和经营信息的可靠性和完整性，以及鉴别、衡量、分类和报告这些信息所使用的方法。

(2) 审查为确保遵守那些对经营和报告可能有重要影响的政策、计划、程序、法律和规定而建立的系统，并应确定组织是否遵守了它们。

(3) 审查保护资产的方式，必要时核实这些资产是否真实存在。

(4) 评价资源使用的经济性和有效性。

(5) 审查经营或项目以确保其成果是否和所确定的目的和目标相一致，以及确定经营或项目是否按计划进行。

审计署关于内部审计工作规定中的第七条则指出，内部审计机构对本单位及所属单位的下列事项进行审计：

(1) 财务计划或者单位预算的执行和决算。

(2) 财政、财务收支及其有关的经济活动。

(3) 经济效益。

(4) 内部控制制度。

(5) 经济责任。

(6) 建设项目预（概）算、决算。

(7) 国家财经法规和部门规章制度的执行。

(8) 其他审计事项。

(9) 与境内外经济组织兴办的合资、合作经营企业以及合作项目等的合同执行情况、投入资金、财产的经营状况及其效益。

(10) 对行业经济管理中的重要问题开展行业审计调查。

3. 内部审计机构的权限。

(1) 根据内部审计工作的需要,要求有关单位按时报送计划、预算、决算、报表和有关文件、资料等。

(2) 审核凭证、账表、决算、检查资金和财产,检测财务会计软件,检查有关文件和资料。

(3) 参加有关会议。

(4) 对审计涉及的有关事项进行调查,并索取有关文件、资料等证明材料。

(5) 对正在进行的严重违反财经法规,严重损失浪费的行为,经部门或者单位负责人同意,作出临时制止决定。

(6) 对阻挠、妨碍审计工作以及拒绝提供有关资料的,经单位领导人批准,可以采取必要的临时措施,并提出追究有关人员责任的建议。

(7) 提出改进管理,提高效益的建议和纠正、处理违反财经法规行为的意见。

(8) 对严重违反财经法规和造成严重损失浪费的直接责任人员,提出处理建议,并按有关规定,向上级内部审计机构和审计机关反映。

(9) 部门、单位可以在管理权限范围内,授予内部审计机构经济处理、处罚的权限。

(二) 内部审计人员

1. 内部审计人员的组成

典型的内部审计部门有四个层次的专业审计人员。各种不同背景的人均可加入内部审计人员的队伍。

(1) 内部审计主任——对全面的内部审计职能负责,他全面领导本部门,建立计划过程,制定审计政策和程序,协调管理部门人员和外部审计人员的审计工作,以及建立审计质量保证计划。他也负责和审计委员会联系。

(2) 内部审计经理——一般主管一项审计工作,包括计划和协调审计工作,经理通常有丰富的审计和管理经验。

(3) 高级审计人员——管理审计工作的各个方面,并执行许多实际的、具体的工作,高级审计人员通常至少有3年审计经验。

(4) 一般审计人员——通常做不太复杂的和常规性的工作,他们逐渐成为专业人员,或者有时参与其他部门的管理培训。

2. 内部审计人员的独立性

内部审计人员应独立于他们所审计的活动之外,只有当他们能自由地、客观地进行他们的工作时,内部审计人员才是独立的。独立性可使内部审计人员作出公正的、无偏见的判断。这里“自由地”意味着无外部管理部门或组织中其他人员的干扰,“客观地”意味着对被审计事项在精神上的、感情上的超脱(不偏不倚)。

保护内部审计人员独立性的必备条件是:①组织地位。审计人员的地位应使他们在

整个组织被严肃地对待，管理部门给予审计职能的尊敬越多，其他人给予内部审计职能的尊重就越高，给予审计发现和建设的注意就越大。在组织内部将内部审计置于一个较高的层次最容易获得这种地位。②审计人员立场的客观性。这种客观性来自心理训练，为了促进客观的态度，禁止审计人员以任何决策制定者的资格参加所有的经营。

3. 内部审计人员的职业道德

内部审计师协会的《道德标准》

宗旨

一项职业的显著特征是得到能为其服务对象的利益承担责任的成员的认可。为了有效地履行这种责任，内部审计师协会的成员应保持审计行为的高标准。内部审计师协会对其成员和注册内部审计师采用《道德标准》。

适用性

本《道德标准》适用于所有内部审计师协会成员和注册内部审计师。申请协会成员资格和“注册内部审计师”称号是自愿的。并且一经认可，协会成员和注册内部审计师就承担了一种高于和超出法律和条例规定的自我约束的义务。

本《道德标准》提出的“行为准则”规定了内部审计工作中需遵守的基本原则。协会成员和注册内部审计师应认识到，在应用这些原则时，需要他们个人的判断。

注册内部审计师应以慎重而严谨的方式使用“注册内部审计师”的称号，要充分考虑到这个称号意味着什么，同时，也要与所有法规相一致。

被协会董事会判定违反本《道德标准》的“行为准则”的协会成员将丧失他们的协会会员资格。受到同样判定的注册内部审计师也将丧失“注册内部审计师”的称号。

行为准则

(1) 内部审计师协会成员和注册内部审计师在履行其任务和职责时，必须诚实、客观和勤奋。

(2) 内部审计师协会成员和注册内部审计师在所有与其组织的事务或其提供服务对象相关的事项中应该表现出忠诚。但是，协会成员和注册内部审计师不能有意成为任何非法或不正当活动的参与者。

(3) 内部审计师协会成员和注册内部审计师不能有意地从事损害内部审计职业或其组织名誉的行为或活动。

(4) 内部审计师协会成员和注册内部审计师必须避免参与任何可能与其组织有利害冲突的或使其不能客观地履行其任务和职责的活动。

(5) 内部审计师协会成员和注册内部审计师不能接受来自与其组织有关的雇员、委托人、顾客、供应商或经济业务中获得的任何有价值的物品。

(6) 内部审计师协会成员和注册内部审计师只能开展那些以他们的专业能力预计可以恰当地加以完成的服务工作。

(7) 内部审计师协会成员和注册内部审计师应采取适当的方法达到《内部审计实务标准》的要求。

(8) 内部审计师协会成员和注册内部审计师必须慎重地使用履行职责时所获取的资料。他们不能为了任何个人的利益，也不能以违法或有损于其组织利益的方式滥用机密资料。

(9) 在汇报其工作成果时，内部审计师协会成员和注册内部审计师应揭示他们了解的所有重要事实。否则，有可能歪曲正在审查的经营报告或隐瞒非法的事实。

(10) 内部审计师协会成员和注册内部审计师必须为提高其专业熟练程度、工作质量及其有效性而不断努力。

(11) 内部审计师协会成员和注册内部审计师在其专业实务的操作中，应时时注意有义务维护协会所规定的权限、道德和尊严的高标准。内部审计师协会成员应遵守《会章》，并维护协会的目标。

我国内部审计职业道德规范

(1) 内部审计人员在履行其职责时，必须严格遵守中国内部审计准则及内部审计师协会制定的其他规定。

(2) 内部审计人员在履行其职责时，必须做到正直、独立、客观和勤勉。

(3) 内部审计人员在履行其职责时，必须保持廉洁，不能收受任何有损自己职业判断的有价值的物品。

(4) 内部审计人员必须保持应有的职业谨慎，只能开展那些在其专业胜任能力范围之内预期可合理完成的工作。

(5) 内部审计人员应诚实地为组织服务，不做任何有违忠诚性原则的事情。

(6) 内部审计人员必须遵循保密性原则，慎重地使用他们在履行职责时所获取的资料。

(7) 内部审计人员不得从事有意损害国家利益、本组织利益和内部审计职业荣誉的活动。

(8) 内部审计人员在审计报告中应真实地披露他们所了解的全部重要事项。

(9) 内部审计人员应不断接受后续教育, 努力提高创新素质和创新能力, 提高服务质量。

4. 内部审计人员的注册

1974年, 内部审计师协会开始举行注册内部审计师资格考试。凡获得学士学位, 有2年实践经验, 赞同《道德准则》, 并通过考试合格的人可成为注册内部审计师(CIA)。考试包括四个部分: (1) 内部审计程序; (2) 内部审计技术; (3) 管理控制和信息技术; (4) 审计环境。

为了学习和借鉴国外内部审计先进经验和技术方法, 促进我国内部审计人员素质的提高, 推动内部审计的发展。经审计署批准, 中国内部审计学会于1998年6月与国际内部审计师协会签署了在中国开展国际注册内部审计师考试的协议。考试每年一次, 具有下列条件之一者, 可报名参加考试:

- ①具有学士及学士以上学位;
- ②具有中级及中级以上相关专业技术资格;
- ③持有注册会计师证书或非执业注册会计师证书;
- ④本科院校审计、会计及相关专业四年级学生;
- ⑤从事审计、会计教学工作的普通高等院校的教育工作者。

到2002年我国在北京市、天津市、沈阳市、长春市、哈尔滨市、南京市、武汉市、济南市、广州市、成都市、上海市、杭州市等12个考点举行CIA考试, 考试合格人员经过职业后续教育, 方可注册。

第二节 内部审计证据、准则和工作底稿

一、内部审计证据

(一) 审计证据的概念

审计证据是审计人员在执行审计业务过程中, 为形成审计意见所获取的证据。内部审计证据是证明被审计单位各项业务活动的真实资料或客观凭证。审计证据关系到内部审计工作质量、收集审计证据的方法以及审计人员的业务素质。《内部审计实务标准》强调了审计证据的重要性。《内部审计实务标准》第420号规定, 审计人员“应收集、分析、解释和记录信息(即证据), 以支持审计结论”, 并进一步做了以下说明:

- (1) 审计人员应收集与审计目标和审计范围相关的证据。

(2) 审计证据应充分、有力、相关、有用,以便为审计发现和审计意见、建议提供坚实的基础。

(3) 收集、分析审计证据的程序应事先制定,程序要切实可行,并应视实际情况在必要时进行修改。

(4) 审计证据的收集、分析、解释和记录应在监督下开展,以防偏离审计目标。

(5) 应编制审计工作底稿来记录审计证据,并应对审计工作底稿进行复核。

所谓充分的审计证据,是指审计证据是以事实为依据的、充足适当的并且有说服力的。谨慎的人依据该证据亦能得出与审计人员相同的审计结论。

所谓有力的审计证据,是指审计证据是可靠的,是在运用了适当的审计技术的情况下取得的最好的证据。

所谓相关的审计证据,是指审计证据能支持审计发现和审计意见、审计建议的,是与审计目标一致的。

所谓有用的审计证据,是指审计证据是有助于实现组织目标的。

(二) 审计证据的类型

1. 按来源分类

按来源分类就是要考虑:证据是谁产生的,产生后是由谁处理,以及谁有权接触该证据。按这种标准,审计证据可分为内部证据、内—外证据、外—内证据、外部证据。

(1) 内部证据。这是指由被审计单位产生和处理的审计证据。例如,会计账簿、产量记录都属于内部证据,因为它是由被审计单位制作、处理和保存的。这种证据证明力较低。

(2) 内—外部证据。这是指由被审计单位产生,但通过外部实体的活动加以处理。例如,企业签发的支票,必须由银行进行处理。

(3) 外—内证据。这类证据产生于外部,但由被审计单位进行处理或保存。例如,接受货物或劳务而得到的发票就是外—内部证据。

(4) 外部证据。这是指那些源自外部实体,并且不经过被审计单位的经营系统就直接被内部审计人员获取的证据,这类证据的证明力最强。例如,向客户索取的询证函回函。

2. 按形式分类

按照审计证据的形式划分为实物证据、书面证据、口头证据和环境证据。

(1) 实物证据。它是指表现为实物形式,审计人员可以通过观察和清点得到的证据。如现金、固定资产和存货等。

(2) 书面证据。又称为文件证据,是表明被审计单位经济活动的各种书面记录。如会计报表、合同协议等。

(3) 口头证据。它是指审计人员通过口头询问或咨询等方式获取的证据。一般来讲,口头证据证明力较差,它本身并不足以证明事情的真相。