

模块一

审计基础知识认知



企业内部审计是整个审计学的一个分支，它是一门基于理论和实践相结合的应用型学科。本模块以企业内部审计为主线，主要从传授各种审计活动所涉及的有关基本知识入手，按照任务导向对学生学习内容分别加以安排分配，进行阐述说明。第一，明确了解审计的概念、作用、种类，审计组织的设置，审计人员的基本要求，审计人员的职业道德。第二，要明确了解审计证据的含义与种类，审计证据的特性，掌握对审计证据整理和分析时应注意的问题。第三，明确了解审计工作底稿的基本概念、种类，在掌握前面所提到的审计证据的前提下，要特别重点掌握审计工作底稿的编写，因为它是贯穿审计实际工作的重要线索和有力证据，也是审计人员工作的集中体现。第四，掌握审计程序和审计证据获取的方法，可以使审计人员有的放矢地认真开展工作，从而提高效率、降低成本，起到事半功倍的作用。第五，掌握和学会内部控制概述及内部控制要素、描述内部控制的方法、内部控制的评价、审计报告的撰写，为企业加强管理起到出谋划策的作用，从而为企业的长远发展打下坚实的基础。

项目一 审计启航



任务目标

了解内部审计的含义、目标、对象、职能与作用，内部审计的机构与人员，内部审计证据；掌握内部工作底稿的构成要素、编写方法和内部审计工作底稿的复核。



能力目标

能够运用所学的审计方法进行审计证据的搜集，能够运用工作底稿的基本内容将所搜集的审计证据编写在工作底稿内。



任务内容

内部审计的基本知识，审计证据的种类，内部审计工作底稿的格式及编写要求。



关键词

内部审计的现状与发展趋势。

任务一 内部审计的内涵

【背景知识】

企业内部审计的起源与发展

19 世纪末 20 世纪初，随着资本主义经济的发展，生产和资本高度集中，企业的规模也越来越大，企业内部开始采取分级、分散的管理体制，即内部分权制。

内部分权制就是在一个大规模的组织内部，在集中领导下实行多层次的分权管理或分权经营的管理体制。例如，政府内部实行中央、地方各级政府的分层次管理；企业内部实行总公司、分公司的分层次经营管理。

内部分权制的普遍推行，促使企业最高管理者设立专门机构，对所属各级经营管理者应承担的经济责任进行审查，以履行他对财产所有者的受托经济责任。这就为内部审计的产生与发展提供了重要的条件。

我国内部审计处于一个过渡阶段，由消极防弊向积极兴利发展。随着时代的变迁和政治、经济环境的改变，内部审计已由财务审计逐步扩展为包括财务事项和非财务事项在内的业务审计，内部审计除了具有传统的防弊功能外，还具有积极的兴利功能。在此阶段，我国的内部审计虽然还是国家审计的从属，但这种从属关系正在发生改变。从 1995 年的相

关规定中可以看出，我国法定设立内部审计机构的仍是各级政府部门、事业单位及大中型国有企业等单位。

（一）我国国家审计的产生与发展

1. 我国国家审计的产生

我国的国家审计起源甚早。早在西周时期，周王朝（政府）审计就有了一定的发展。据《周礼》记载，西周就出现了带有审计性质的财政经济监察工作。当时，在中央政权设置的官职中，就设有“宰夫”一职，负责审查“财用之出入”，并拥有“考其出入，而定刑赏”的职权。这个职位虽不高，但其所从事的工作却具有审计的性质，这时正是我国国家审计的萌芽时期。其后，秦汉两代都采用“上计制度”，以审查监督财务收支有无错弊，并借以评价有关官吏的政绩。但秦汉官制中，既无专司审计职责的官员，也无专职的审计机构。到了唐代，由于经济发达、政治稳定，所以审计地位得以提高，这时期主要是对中央和地方的财务收支状况进行定期的审计监督，国家审计有了明显的发展。隋唐时期我国封建王朝审计发展处于日臻完善的阶段。宋代设立了“审计司”和“审计院”，标志着我国用“审计”一词命名的审计机构的产生。元、明、清三代均未设专门的审计机构，国家审计陷于衰落时期。

2. 近现代国家审计的发展

辛亥革命后，北洋政府在1914年设立了审计院，颁布了《审计法》。1928年，南京国民政府设立审计院，后改为审计部。国民党政府的审计法虽几经补充修改，但是由于政府贪污腐败，使审计制度徒具形式，并没有发挥应有的作用。当时在中国共产党领导下的革命根据地成立了中央苏维埃政府审计委员会，颁布了《审计条例》，实行审计监督制度，对战争年代节约财政支出、保障战争供给、树立廉洁作风，都起到了积极的作用。

中华人民共和国成立后很长的一段时间内，我国一直没有独立的政府审计机关，因此国家财政收支的监督工作，主要由财政部门内部的监察机构负责。在这样的背景下，内部审计职能是通过国家的监察机制来实施的，因此，当时的国有企业也几乎没有内部审计部门的设置。

（二）我国内部审计的产生与发展

1982年12月5日，第五届全国人民代表大会第五次会议通过了修改的《中华人民共和国宪法》，规定我国建立审计机关，实行审计监督制度。据此，1983年9月15日，我国国务院设立了审计署。1985年8月审计署颁布了《内部审计暂行规定》，为内部审计提供了法律依据。《内部审计暂行规定》要求政府部门和大中型企事业单位实行内部审计监督制度。1985年12月审计署颁布了《审计署关于内部审计的若干规定》，这是自审计署成立以来第一个关于内部审计的法规文件，对我国内部审计的发展起到了一定的推进作用。1989年12月5日审计署重新颁布《审计署关于内部审计工作的规定》，废止了1985年的规定，此规定是对1985年规定的完善与补充；1995年7月14日，审计长郭振乾颁布了中华人民共和国审计署令第1号《审计署关于内部审计工作的规定》，取代了1989年的规定，此规

定较之以前有了较大的改变，目前我国的内部审计工作大多是照此进行的。

2003年3月4日，审计长李金华签署了中华人民共和国审计署令第4号《审计署关于内部审计工作的规定》，要求自2003年5月1日起施行新规定，此次规定是在总结1995年规定的经验教训基础上，适应新的形势而制定的，体现了与时俱进的时代要求，是我国内部审计未来发展的蓝图。之后，审计署颁发相关文件，就开展社会审计的重大问题做出了具体规定，从而有力地推动了我国内部审计工作向前发展。四十多年来，我国内部审计工作取得了巨大的发展，总体上可分为三个阶段：初步建立阶段（1983—1994年）；稳步发展阶段（1995—2003年）；全面振兴阶段（2004年至今）。

（三）我国内部审计准则

内部审计准则是内部审计职业发展的必然产物，是内部审计职业化的重要方面，同时也是推动内部审计职业规范化的重要力量。

1. 内部审计准则的含义与作用

内部审计准则是内部审计人员在实施内部审计工作时应当遵循的行为规范，也是评价内部审计工作质量的权威性原则或标准。

作为内部审计的行为规范，内部审计准则是内部审计职业界对内部审计行为提出的技术性要求，是内部审计人员在审计工作中必须遵守的操作标准，也是各利益相关者评价内部审计人员工作质量的重要依据。内部审计准则的作用表现在以下五个方面：一是规范和指导内部审计工作的依据；二是衡量内部审计工作质量的尺度；三是确定内部审计人员责任的标准；四是有助于内部审计人员与各利益相关者的良好沟通；五是完善内部审计机构内部管理的基础。

2. 我国内部审计准则

我国自2000年开始着手制订中国内部审计准则。首批准则已于2003年6月正式施行，更名后的中国内部审计协会正式颁布了《内部审计基本准则》《内部审计人员职业道德规范》和十项基本准则，随后又相继发布了十九项具体准则和五个实务指南。2013年中国内部审计协会对内部审计准则进行了全面修订。并于2013年8月颁布了中国内部审计准则，自2014年1月1日起施行。

（1）中国内部审计基本准则。新修订的内部审计准则，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。

（2）中国内部审计具体准则。此次修订的内部审计具体准则分为作业类、业务类和管理类三大类。作业类准则是涵盖了内部审计程序和技术方法的准则，包括审计计划、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、分析程序九个具体准则；业务类准则包括内部控制审计、绩效审计、信息系统审计、对舞弊行为进行检查与报告四个具体准则；管理类准则包括内部审计机构的管理、与董事会或者最高管理层的关系、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、评价外部审计工作质量七个具体准则。

3. 国际内部审计准则

国际内部审计师协会对《国际内部审计专业实务框架》的最近一次修订是在 2012 年 10 月，修订后的准则自 2013 年 1 月 1 日起开始实施。它是国际内部审计师协会发布的权威的具有指导性的概念框架，由“强制性指南”和“强力推荐指南”两部分构成。

强制性指南包括三个部分：（1）内部审计的概念界定；（2）职业道德规范；（3）国际内部审计专业实务标准。

强力推荐指南是通过正式的批准程序取得国际内部审计师协会认可的，它具体说明了在实务中对内部审计的概念界定、职业道德规范和国际内部审计专业实务标准的具体执行。强力推荐指南包括三个部分：（1）立场公告；（2）实务公告；（3）实务指南。

【查一查】目前的审计组织体系包括哪些部分？它们之间有何异同？

任务二 企业内部审计的对象、特征、作用与职能

（一）企业内部审计的对象

内部审计的对象是指内部审计在部门、单位等组织中所要进行检查和评价的内容，其具体对象是指被审计单位（或公司）的经济业务活动。

社会经济的发展、部门单位管理要求的变化，都会对内部审计的对象产生影响，因而其审计的对象也会随着社会经济环境的变化而变化。

企业内部审计通过对经济活动的检查和评价，来判断这些活动的合法性和效益性，以及反映经济活动各种资料的真实性和可靠性。具体而言，内部审计的对象主要包括以下几个方面的内容。

（1）内部审计要检查和评价财务收支活动的合法性和合规性。内部审计主要检查这些活动是否符合国家的有关政策和法规，是否有违反法纪的虚假行为，是否符合有关内部制度的要求，检查和评价各种报表、信息（会计记录、会计报表等）的真实性和可靠性，鉴证账务与事实是否相符，一般也称为“内部财务审计”。

（2）内部审计人员把企业供、产、销等业务经营活动的过程和结果作为具体审计对象。内部审计主要检查和评价经济业务活动的效率、效果和资源消耗是否符合要求，例如，检查和评价是否采取了提高劳动效率的措施，公司的经济决策和计划是否合理并得以贯彻执行，是否执行了经济合同，是否实现了预期的经营目标等，一般又称为“内部经营审计”。

（3）内部审计还必须检查和评价单位的内部控制制度和管理活动，即内部审计主要检查和评价各部门管理制度设计的合理性、组织目标和方针的恰当性及其履行的有效性，鉴定组织内部各职能部门存在的或潜在的薄弱环节，检查和评价单位的人事政策、人员素质及培训情况等，进而提出改进管理的措施和建议，以促进管理水平的提高。因此，内部审计工作要从管理素质的改善和管理水平的提高这两个角度入手，一般又称为“内部管理审计”。

（二）内部审计的特征

内部审计是在部门、单位内设置审计机构，从内部对其财务收支的真实性、合法性和效益性进行审计监督。内部审计具有不同于外部审计的特征，并在经济发展中发挥着独特的作用。与外部审计相比，内部审计具有以下几个特征。

1. 服务的内向性

内部审计的目的在于促进本部门、本单位经营管理水平和经济效益的提高，因而内部审计既是本单位的审计监督者，也是根据单位管理要求提供专门咨询的服务者。服务的内向性是内部审计的基本特征。内部审计一般在本单位主要负责人的领导下进行工作，只向本单位领导负责。

2. 工作的相对独立性

内部审计工作的相对独立性，一方面，内部审计同外部审计一样，都必须具有独立性，在审计过程中必须根据国家的法律法规及有关财务会计制度，独立地检查、评价本部门、本单位及所属各部门、各单位的财务收支及与此相关的经营管理活动，以维护国家和单位的利益。另一方面，由于内部审计机构是部门、单位内设的机构，内部审计人员是本单位的职工，这就使内部审计的独立性受到很大的制约，特别是遇到国家利益与部门、单位利益发生冲突的情况下，内部审计机构的独立决策可能会受到本单位利益的限制。

3. 审计程序的相对简化性

内部审计的程序主要包括规划、实施、终结和后续审计四个阶段。由于内部审计机构对本部门、本单位的情况比较熟悉，在具体实施审计过程中，各个阶段的工作都大为简化。一是规划阶段中的许多工作，往往可以结合日常工作来进行，从而使规划工作量得以减少，时间也大为缩短。审计项目计划通常由内部审计机构根据上级部门和本部门、单位的具体情况拟订，并报本部门、单位领导批准后实施。二是内部审计的实施过程，针对性比较强，许多资料和调查都依赖内部审计人员的平时积累。三是内部审计机构提出审计报告后，通常由所在部门和单位出具审计意见书或做出审计决定。四是被审计单位对审计意见书和审计决定如有异议，可以向内部审计机构所在部门、单位负责人提出。

4. 审查范围的广泛性

内部审计主要是为单位经营管理服务的，这就决定了内部审计的范围必然要涉及单位经济活动的方方面面。内部审计既可进行内部财务审计和内部经济效益审计，又可进行事后审计和事前审计；既可进行防护性审计，又可进行建设性审计。

5. 对内部控制进行审计

内部审计是内部控制的重要组成部分，内部控制又是内部审计的主要内容。内部审计通过对本部门、本单位的内部控制制度及经营管理情况进行检查，总结经验，找出差距，为本部门、本单位改进经营管理方法、完善内部控制制度服务，是内部审计的基本职能，

体现了内部审计“对内部控制进行审计”的特征。

6. 审计实施的及时性

内部审计机构是本部门、本单位的一个部门，内部审计人员是本部门、本单位的职工，因而可根据需要随时对本部门、本单位的问题进行审查。一是可以根据需要，简化审计程序，在本部门、本单位负责人的领导下，及时开展审计；二是可以通过日常了解，及时发现管理中存在的问题，并且可以及时与有关职能部门沟通或向本部门、本单位最高管理者反映，以便采取措施，纠正已经出现和预防可能出现的问题。

（三）内部审计的作用

内部审计的作用是随着内部审计的内容、范围、职能的发展而逐渐扩大的。在社会主义市场经济条件下，内部审计具有双重任务：一方面要对部门、单位的经营活动进行监督，促使其合法合规；另一方面要对部门、单位的领导负责，促进经营管理状况的改善、经济效益的提高。具体地说，内部审计的作用主要包括以下几个方面。

（1）监督各项制度、计划的贯彻情况，为本部门、本单位领导做出经营决策提供依据

现代内部审计已经从一般的查错防弊发展到对内部控制和经营管理情况的审计，涉及生产、经营和管理的各个环节。内部审计不仅可以确定本部门、本单位的活动是否符合国家的经济方针、政策和有关法令，还可以确定部门内部的各项制度、计划是否得到落实，是否已达到预期的目标和要求。通过内部审计所搜集到的信息，如生产规模、产品品种、产品质量、销售市场等，发现某些具有倾向性、潜在性、普遍性的问题，为领导做出经营决策提供重要依据。

（2）揭示经营管理薄弱环节，促进部门、单位健全自我约束机制

在社会主义市场经济条件下，各部门、单位的活动不但要受到国家财经政策、财政制度和法令的制约，而且要遵守本部门、本单位内部控制制度的规定。内部审计机构可以相对独立地对本部门、单位内部控制情况进行监督、检查，客观地反映实际情况，并通过这种自我约束性的检查，促进本部门、本单位建立健全内部控制制度。

（3）促进本部门、本单位改进工作或生产状况，提高经济效益

内部审计通过对经济活动全过程的审查，以及对有关经济指标的对比分析，发现差异，并分析差异形成的因素，评价经营业绩，总结经济活动的规律，从中发现未被充分利用的人、财、物的内部潜力，并提出改进措施，从而促进经济效益的提高。

（4）监督受托经济责任的履行情况，以维护本部门、本单位的合法经济权益

内部审计同外部审计一样，所有权与经营权的分离是内部审计产生的前提，确定各个受托责任者经济责任履行情况也是内部审计的主要任务之一。内部审计通过查明各责任者是否完成了应负经济责任的各项指标（利润、产值、品种、质量等），以及这些指标是否真实可靠，是否有不利于国家经济建设和企业发展的长远利益的行为等，既可以对责任者的工作进行正确评价，也能够揭示责任人与整个部门、单位的正当权益，从而有利于维护有关各方的合法经济权益。

（5）监控财产的安全，促进部门、单位财产物资的保值增值

财产物资是部门、单位进行各项活动的基础。内部审计通过对部门、单位财产物资的经常性监督、检查，可以及时发现问题，指出财产物资管理中的漏洞，并提出意见和建议，以促进有关部门加强财产物资管理，努力保证财产物资的安全并实现其保值、增值。

（四）内部审计的职能

内部审计职能是指内部审计本身所固有的内在功能，并反映内部审计的本质。内部审计的职能随着审计目标的变化而变化，并为实现审计目标服务。一般情况下，企业内部审计主要具有监督、评价、控制和咨询四项职能。

1. 监督职能

内部审计部门是企业内部一种独立的经济监督主体，其基本职能就是进行经济监督。监督职能是指以财经法规和制度规定为评价依据，对被审计对象的财务收支和其他经济活动进行检查和评价，衡量和确定其会计资料是否正确、真实，反映的财务收支和经济活动状况是否合法、合规、合理和有效，有无违法违纪和浪费行为，从而督促被审计对象遵守财经纪律，改进经营管理水平，提高经济效益，同时促使企业自身的经营活动与国民经济和社会发展协调一致，从而实现自我完善和自我约束。

2. 评价职能

所谓评价职能，就是通过履行审核检查程序，评价被审计对象的计划、预算、决策、实施方案是否先进可行，经济活动是否按照既定的决策程序和目标进行以及内部控制制度是否健全有效等，从而有针对性地提出建议，促进企业改善经营管理，提高经济效益。

3. 控制职能

内部审计人员作为企业内部控制系统中的重要组成部分，是企业内部控制的再控制，因其受企业主要负责人的直接领导，能够站在企业发展的全局来分析和考虑问题，对企业的生产经营活动实行有效控制且提供直接的技术支持，并检查控制程度和效果，发现控制中存在的不足和问题，确保实现控制系统的最终目标。

4. 咨询职能

内部审计机构有义务和责任对企业的各项经营活动提供政策咨询服务，将自身特有的专业优势融入企业经营管理的各个方面，在工作中发现问题，对制度、管理和经营控制等方面有针对性地提供咨询服务，从而预防出现大的经营波动和管理漏洞。同时，还可以开展一些包括顾问、建议、协调、流程设计和培训等工作，为企业各管理层提供有效的服务。

企业内部审计以企业增值为目标。国际内部审计师协会制定的《内部审计实务标准》（2001年修订本）对内部审计做了新的定义：“内部审计是一种独立、客观的保证工作与咨询活动，它的目的是为机构增加价值并提高机构的运作效率。它采取系统化、规范化的方法来对风险管理、控制及治理程序进行评价，提高它们的效率，从而帮助实现机构目标。”

【查一查】不同的审计组织的职能、特征、作用存在哪些不同之处？

任务三 内部审计的机构与人员

（一）内部审计机构简介

内部审计机构是根据审计法有关规定设立的。国务院各部门和地方人民政府各部门、国有金融机构和企事业组织，应当按照国家有关规定建立健全内部审计制度。内部审计机构在本部门、本单位主要负责人的直接领导下，对本部门、本单位及其所属单位进行内部审计监督工作。

内部审计机构是指在部门、单位内部从事组织和办理审计业务的专门部门，是我国审计主体的重要组成部分。早在审计署正式成立时，我国就提出了施行内部审计制度的问题，并根据国务院的要求，许多部门和单位相继建立了内部审计机构，并且在《国务院关于审计工作的暂行规定》中，进一步明确了内部审计机构的设置、领导关系、审计任务等问题。后来在《审计条例》中，对内部审计机构又做了进一步的规范。1994年颁布的《中华人民共和国审计法》中确立了内部审计制度的法律地位和明确了审计机关与内部审计的法律关系。1995年审计署颁布的《关于内部审计工作的规定》更加全面地明确了内部审计机构的设置、领导关系、审计范围、主要权限、工作程序、内部管理及与审计机关的关系等问题。

（二）内部审计机构设立的法律依据

《中华人民共和国审计法》第二十九条规定：“国务院各部门和地方人民政府各部门、国有金融机构和企事业组织，应当按照国家有关规定建立健全内部审计制度。”内部审计制度是部门、单位健全内部控制，审查财政、财务收支情况，改善经营管理，提高资金使用效率，提高经济效益或者工作绩效的一项重要的管理控制制度。

实行内部审计制度，有利于企业通过内部审计来检查和评价内部各单位履行经济责任的状况，加强内部管理和控制，挖掘内部潜力，提高经济效益，增强竞争实力，维护自身的合法权益；有利于其他占有和使用国有资产的部门和单位，通过内部审计来保障国有资产的安全完整，提高国有资产的利用效率；有利于国家通过内部审计促使各部门、各单位加强对国有资产的经营与管理，以巩固和发展国有经济。

（三）内部审计机构的设置

根据审计法和审计署《关于内部审计工作》的规定，国务院各部门和地方人民政府各部门、国有金融机构和企事业组织，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，并在下列单位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。

上述单位可以根据需要，设立总审计师。

其他审计业务较少的单位，可以设置专职内部审计人员。根据内部审计机构设置的范围，我国内部审计机构包括部门内部审计机构和单位内部审计机构。部门内部审计机构，指国务院和县级以上地方政府按行业划分的业务主管部门设置的专门审计机构；单位内部的审计机构，指国有金融机构、国家企事业等单位设置的专门机构。

我国内部审计机构在本单位主要负责人的直接领导下，依照国家法律、法规和政策，以及本部门、本单位的规章制度，对本单位及所属单位的财政、财务收支及其经济效益进行内部审计监督，独立行使内部审计监督权，对本单位领导负责并向其报告工作。关于企业内部审计机构的领导体制，国内外基本有三种类型：一是由本单位总会计师或主管财务的副总经理领导；二是由本单位总经理（厂长）或总裁领导；三是由本单位董事会或其下属的审计委员会领导。事业单位及行政机关的内部审计机构则由最高管理者领导或其他副职领导。

（四）内部审计模式及主要类型

随着我国现代企业制度的建立和企业集团的不断形成，内部审计部门应根据组织利益相关者的主导需求不同，设置的模式也有所不同。我国审计法及有关规定，大多强调在组织内部设立独立的内部审计机构的重要性和必要性。现实中我国营利性组织的内部审计模式呈现多样化发展，非营利性组织内部审计机构设置模式则比较简单。因此，本部分以企业为主，阐述内部审计模式的选择问题。

1. 单一法人企业内部审计模式

从单一法人组织（以企业为主）的角度看，我国内部审计机构的设置主要有五种模式：（1）隶属于高管层；（2）隶属于财务部门负责人；（3）隶属于纪委书记或纪检组长；（4）隶属于董事会和高管层；（5）隶属于监事会与高管层。单一法人企业内部审计组织机构设置的主要模式见下表。

单一法人企业内部审计组织机构设置的主要模式

内部审计组织机构设置模式	特 点
隶属于高管层	总裁或总经理主管，副总裁或副总经理协管内部审计
隶属于财务部门负责人	审计机构设在财务部门之下，内部审计工作由财务部门负责人领导
隶属于纪委书记或纪检组长	纪检、监察、审计等职能融为一体，相关机构合署办公
隶属于董事会和高管层	内部审计机构由高管层和董事会双重领导，内部审计机构负责人向高管层和董事会同时报告内部审计工作
隶属于监事会和高管层	内部审计机构由高管层和监事会双重领导，内部审计机构负责人向高管层和监事会同时报告内部审计工作

2. 企业集团中内部审计机构设置与模式选择

企业集团是一种以大企业为核心，以经济技术或经营联系为基础，实行集权与分权相结合的领导体制，规模巨大、多元化经营的企业联合组织或企业群体组织。目前，企业集团中内部审计管理模式，主要有以下几种类型。

（1）垂直管理与分级管理相结合模式

这种模式是各层级根据需要设置的内部审计机构，各层级内部审计机构对本级管理层负责，公司总部根据下级分（子）公司的分布设置区域派驻机构，对公司总部负责。这种体制的主要特征是“上审下”和“同级审”并存。这种体制是现在国资委和审计署在大型中央企业中比较推崇的内部审计管理体制。其代表目前现代内部审计模式的发展趋势。

（2）集中管理与分级管理相结合模式

这种模式在公司总部设立一个功能完善的审计中心。审计中心审计力量强大、人员较多、职能细化、分工明确。下属各级管理层根据需要设置审计机构。审计中心对下级审计机构的审计计划实行统筹管理，统筹配置审计资源。

（3）分级管理与垂直管理相结合模式

这种模式是总部和二级单位都设置审计机构，二级单位内部审计机构执行总部 80%以上的审计任务。各二级单位的审计机构向本级管理层负责，并且根据需要对三级单位实行派驻制或设置审计联络员，三级及以下单位基本不设置审计机构。

（4）分级管理模式

这种模式是指公司各管理层级根据自己的需要设立内部审计机构，各级内部审计机构向本级管理层负责。各级审计机构所配置的审计人员，其人事、行政、经费都由本级管理层管理，在审计业务上，以本级管理层管理为主，上级审计机构可以有一定的指导作用。

（5）垂直管理模式

内部审计机构设置集团公司总部，各层级的下属单位都不再设立内部审计机构，总部分区域设置派驻机构，对各自区域范围内的所有单位进行审计。各派出机构在人事、行政、经费及审计业务上由总部审计机构统一管理。这种审计体制的主要特征是“上审下”，适用于上下级单位的业务内容比较统一、管理体系本身实行垂直控制的企业，如银行系统。

（五）内部审计机构的权限与职责

1. 内部审计机构的权限

中华人民共和国审计署令第 4 号《关于内部审计工作的规定》第十一条规定：单位主要负责人或者权力机构应当制定相应规定，确保内部审计机构具有履行职责所需要的权限，其主要包括以下几点。

（1）要求报送资料权。根据内部审计工作的需要，要求有关单位及时报送计划、预算、决策、报表和有关文件、资料等。

（2）审核检查权。即审核凭证、账表、决策资料，检查资金和财产，检测财务会计软件，查阅有关文件和资料。

（3）参加会议权。内部审计机构及其有关人员有权参加本部门、本单位召开的与审计有关的会议及重要的经营决策会议。

（4）调查取证权。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）临时制止权。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，有权做出临时制止决定。

（6）临时措施权。对阻挠、妨碍审计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）建议意见权。内部审计机构有权提出改进管理、提高效益的建议和纠正、处理违反财经法规行为的意见。

（8）建议反映权。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，内部审计机构有权提出处理的建议，并按有关规定，向上级内部审计机构或者审计机关反映。

部门、单位可以在管理权限范围内，授予内部审计机构处理、处罚的权限。

2. 内部审计机构的职责

按照中华人民共和国审计署令第4号《关于内部审计工作的规定》第九条规定，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，履行下列职责。

（1）对本单位所属单位（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）对本单位及其所属单位预算内、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的任期经济责任进行审计。

（4）对本单位及其所属单位固定资产投资项目进行审计。

（5）对本单位及其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审计。

（6）对本单位及其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。

内部审计机构应每年向本单位主要负责人或者权力机构提交内部审计工作报告。

（六）内部审计人员的职业道德规范

为了规范内部审计人员的职业行为，维护内部审计的职业声誉，根据《中华人民共和国审计法》及其实施条例，以及其他有关法律、法规和规章，中国内部审计协会于2013年5月对已有的内部审计人员职业道德规范进行了修订，并于2013年8月颁布了《中国内部审计准则第1201号——内部审计人员职业道德规范》。其体例结构上与其他准则保持一致，采用分章表述的形式，分为总则、一般原则、诚信正直、客观性、专业胜任能力、保密和附则七个部分，对职业道德要求进行了较为详细的规定。

中国内部审计协会颁布的《中国内部审计准则，第1201号——内部审计人员职业道德规范》（以下简称《第1201号》）指出，内部审计人员职业道德规范是内部审计人员在开展内部审计工作中应当具有的职业品德，应当遵守的执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，应当遵守职业道德规范，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。内部审计人员违反职业道德规范要求的，组织应当批评教育，也可以视情节给予一定的处分。

2009年1月，国际内部审计师协会在其颁布的《国际内部审计专业实务框架》（IPPF）中将“职业道德规范”确定为“强制推行”部分。2011年修订时，这部分仍旧未变。该部分对内部审计人员明确提出了四个最基本的要求：诚信、客观、保密和胜任。这四项要求通过原则和行为规则两个层次加以明确和规范，见下表。

IPPF 中的“职业道德规范”

四项要求	原则	行为规则
诚信	内部审计师的诚信确立信用，从而为信任其判断提供了基础	(1) 应当诚实勤恳并负责地开展工作； (2) 应当遵守法律，按照法律及职业要求进行披露； (3) 不得蓄意参与非法活动，或做出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
客观	内部审计师在搜集、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	(1) 不应参与可能损害或被认为会损害其做出公正评价的活动或关系，包括不应参与与组织利益相冲突的活动和关系； (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) 应当披露已知的信息，如果不予披露，可能会歪曲检查工作报告的所有重大事实
保密	内部审计师尊重所获取信息的价值和所有权。没有适当的授权不得披露信息，除非是在有法律或职业业务的情况下	(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
胜任	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	(1) 应当只从事与其所具备的知识、技能和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提供内部审计服务； (3) 应当保持并持续提高专业能力和服务的效果、质量

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部分。审计组织应从职业道德行为的角度，对内部审计人员的职业素质、品质、专业胜任能力等各方面提出严格的要求，来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，促进组织目标的实现。

【想一想】如何理解内部审计人员的职业道德规范？

(七) 国际内部审计机构及人员

内部审计的产生和发展是一个漫长的历史过程，至今已经历了古代内部审计、近代内部审计和现代内部审计三个发展阶段。现代内部审计始于美国。1940年之前，美国的内部审计只是外部会计公司的一个“助手”。1941年，Victor.Z.Brink完成了他在纽约大学的博士学位的论文，该论文阐述了包括内部审计性质和范围在内的内部审计突破性的研究成果。Brink指出内部审计应该作为公司管理层的服务器，而不是作为外部审计（外部会计公司审计）的“助手”。Brink凭借这篇论文成为美国内部审计这个学科的“开山鼻祖”。同年，北美公司的内部审计部门主任John Thurston写了一本名为《内部审计的原理和技术》的内部审计专著。以上事件的产生标志着内部审计的理论系统已开始形成，是内部审计发展的第一个转折点。因此，1941年被认为是现代内部审计开始的一年。

1978年，国际内部审计师协会（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。因此，1978年是美国内部审计发展的关键时期，同时也是内部审计历史发展过程中的第二个转折点。

1999年6月，国际内部审计师协会及其属下的研究基金正式颁布了《国际内部审计实务框架》。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。

【查一查】不同审计组织机构设立的依据有哪些？

任务四 审计证据

（一）内部审计证据的含义

审计证据是指审计机关和审计人员在实施审计过程中根据自己的职业判断所获取的，用以证明审计事实真相，形成审计结论的证明材料，是审计理论的重要内容。

内部审计证据，是指内部审计人员在从事审计活动中，通过实施审计程序所获取的，用以证实审计事项，做出审计结论、提出意见和建议的各种事实依据，主要目的是为了规范内部审计证据的获取及处理，以保证审计证据的充分性、相关性和可靠性。

内部审计证据主要有四个方面的作用：（1）审计证据是审计意见的支柱；（2）审计证据是审计人员形成审计结论的基础；（3）审计证据是解除或追究被审计人经济责任的依据；（4）审计证据是保证审计工作质量的关键。

审计证据的特征：（1）证据范围的广泛性，除了书证、物证、证人证言、勘验笔录等证据外，还可以是其他证据；（2）证据用途的多样性；（3）证据搜集主体的特定性；（4）证据资源的特殊性；（5）审计证据是审计质量的重要保证。

总之，审计证据是做好审计工作、合理提出审计报告、达到审计目的的重要条件。

（二）内部审计证据的种类

内部审计人员应当依据审计目标，获取不同类型的审计证据。审计证据主要包括下列几种。

（1）审计证据按其存在形式（或称按其外形特征）的分类，可分为书面证据、实物证据、视听电子证据、口头证据和环境证据

① 书面证据。书面证据是注册会计师通过实施测试程序和运用不同的方法所获取的，以书面资料为存在形式的审计证据，诸如，有关的原始凭证、记账凭证、会计账簿、各种明细项目表、各种合同、会议记录和文件、函件、通知书、报告书、声明书、程序手册等。书面证据是注册会计师搜集的数量最多、范围最广的一种证据。注册会计师发表审计意见基本上都以书面证据为依据。

书面证据具有如下特点：数量多；覆盖范围广；来源渠道多样化；容易被篡改。根据这些特点，注册会计师在大量搜集有关的书面证据时，还要注意对书面证据进行认真细致的鉴定和分析，通过运用专业知识进行判断，辨别真伪，从而能充分正确地利用书面证据。

② 实物证据。实物证据是指注册会计师通过实地观察和清查盘点所获得的，用以证明有关实物资产是否存在的证据。实物证据对某项实物资产是否存在的证明力最强，效果最为显著，它可以对该实物的状态、数量、特征给予有力的证明。因此，在对现金、存货、

固定资产等项目进行审计时，注册会计师会首先考虑通过清查、监督或参与盘点来取得实物证据以证明它们是否存在。同时实物证据也有助于内部审计人员了解实物资产的状况以判断其计价的合理性，但是实物证据通常不能证明实物资产的所有权状况。

③ 视听电子证据。视听电子证据是内部审计人员获取的，以录音、录像等影音形态存在的，能够证明审计对象真实情况的证据类型。内部审计人员在搜集视听电子证据时，应当关注视听证据的制作方法、制作时间、制作人、制作环境和存放方式与地点等情况。

视听电子证据在证据中的地位较低，它是印证当事人陈述、书证、物证等其他证据的有力工具，这是由电子证据易于被伪造、篡改、拼接，而且难以被觉察和发现的特点所决定的。在实际操作中，电子证据需要与其他证据相互印证。

④ 口头证据。口头证据是被审计单位职员或其他有关人员对内部审计人员的提问做口头答复所形成的一类证据。这类证据可靠性较差，证明力较小，单项证据本身并无足够的证明力，只可用作旁证。其主要作用是发掘一些重要的线索，以便对审核对象做进一步的调查和分析。对同一事项不同人的口头证据如果一致或能够相互印证，则具有较高的可靠性。

⑤ 环境证据。环境证据亦称状况证据，是指影响被审事项的各种环境事实。环境证据一般不属于基本证据，不能直接用于证实有关被审事项，但它可以帮助审计人员了解被审事项所处的环境或发展的状况，为判断被审事项和确证已搜集其他证据的程度提供依据，因而，环境证据仍然是注册会计师进行判断所必须掌握的资料。具体地划分，环境证据包括反映内部控制状况、管理人员素质、管理水平和管理条件的环境证据。

(2) 按审计证据的来源渠道，可分为亲历证据、外部证据和内部证据

① 亲历证据。亲历证据是指由审计人员（包括助理人员、外聘专家）通过专业判断和相应的程序与方法，对被审事项的有关资料进行计算和分析而得到的证据，包括审计人员动手编制的各种计算表、分析表等。对于书面证据而言，亲历证据强调的是审计人员对有关基础资料（证据）必须进行重新加工，按照既定的目标所确定的程序进行计算和分析，因此，它具有较其他来源形式证据更为可靠的证明力。

② 外部证据。外部证据是指由被审计单位以外的，与被审事项有一定联系的第三方提供的相关证据。外部证据除有关单位提供的业务询证证据和书面证明外，还包括不在书面证据范围内的有关实物证据和外部人员的陈述等。具体地讲，外部书面证据形式有两类。第一类包括：应收账款的回函、被审计单位的律师或其他独立专家关于被审计单位资产所有权或负债的证明函件、保险公司的证明函件、寄售企业或代售企业的证明函件、证券经纪人的证明书等。这些外部书面证据一般由被审计单位以外的第三方直接提供给审计人，而没有经过被审计单位职员之手，不存在被涂改和被伪造的可能性。因此，书面证据是证明力较强的一种审计证据。第二类外部书面证据包括银行对账单、购货发票、应收票据、顾客订货单、相关的合同和契约等。这些证据都是由被审计单位以外的单位所出具，但是由被审计单位有关业务人员进行保存和处理的，难免存在被涂改甚至被伪造的可能性。因此，审计人评价其可靠性必须考虑这一因素，把这类证据确定为其证明力略低于第一类外部书面证据，并对这类证据中有被涂改或被伪造的痕迹予以高度的关注和警觉。

③ 内部证据。内部证据是指由被审计单位内部机构或职员编制并提供的有关书面证据。内部书面证据的可靠性一般不如外部书面证据强，而且内部书面证据由于形式的不同其可靠性也不尽相同。根据内部书面证据可靠性的强弱，可以划分为以下三类。

第一类是由被审计单位外部组织或部门规定统一格式和填制要求的，而由被审计单位内部职员填制并提供的有关书面证据，如由税务部门监制的销货发票（含普通发票和增值税专用发票）、银行统一印制的各种支票和汇票，由财政部门监制的财政收费收据等，这类证据的可靠性对各种内部证据而言是最强的，因为这类证据资料的填制情况往往要受到相应管理部门突击性或定期检查监督，当被审计单位内部控制较为健全有效时，这类证据仍不失为一种可靠性强的审计证据。

第二类是由被审计单位有关人员编制和填报用于对外公布但无格式和规范要求的内部证据，如经济业务合同、计划、文件和内部定额标准及完成情况等。这类证据虽不一定要接受外界的监督检查，但在一定程度上要受到有关业务单位或主管部门的制约，经过他们的审批，对其公正性、严肃性和科学性有严格的要求。因此，当企业内部控制健全有效时，第二类证据仍具有一定的可靠性，但可靠性始终低于第一类内部书面证据。

第三类内部书面证据是那些既无规范要求或者无任何外部单位制约，且无须公开的由被审计单位有关人员填制并出具的资料，如自制的原始凭证、记账凭证、会计账簿记录等。这类证据的可靠性完全取决于经手人员的素质、内部控制的有效制约程度，因而它的可靠性程度为最低。但是当内部控制健全有效而且相关的内部证据能相互印证时，注册会计师仍然可以信赖其可靠性。

内部书面证据从其反映的内容来看包括反映会计核算处理情况的会计记录，反映被审计单位管理当局责任、态度和意图的管理当局声明书以及其他的书面文件。其中会计记录包括各种原始凭证、记账凭证、账簿记录、试算平衡表、科目汇总表、项目明细表等，它是注册会计师取自被审计单位内部的一种数量最多且最为重要的审计证据，其可靠性关键取决于被审计单位内部控制的完善程度。审计人员在取得这类证据时往往要相互联系、按其勾稽关系相互印证地寻找和评价，必要时应视被审项目的重要程度和审计环境状况，按其会计业务处理过程顺查或逆查所有的详细资料，甚至要进一步审查业务发生时各种获准手续文件作为审计证据。

对于被审计单位管理当局的声明书，由于它涉及被审计单位在会计报表审计过程中所做的重要陈述或保证，是一种态度或意图的反映，主观色彩十分浓厚，因而其可靠性较低，这便要求审计人员不能一味地信赖这份声明书，而应该通过实施其他必要的审计程序来判断会计报表的合法性、公允性和会计处理的一贯性程度。综上所述，审计人员获取内部书面证据环节不但要求审计人员要有较强的专业水平和科学的审计程序，而且它将花费整个审计工作的绝大部分时间，是审计工作的重心和核心。

（3）按审计证据的相互关系，可分为基本证据、辅助证据和矛盾证据

① 基本证据。基本证据是指对被审事项具有直接证明力的证据。例如，审查账户记录正确性时，记账凭证是基本证据；证明财务报表正确性时，总账、明细账是基本证据。

② 辅助证据。辅助证据是指能支持基本证据证明力的证据。例如，原始凭证可以支持、证明记账凭证的正确性；记账凭证可以支持、证明账户记录的正确性。基本证据和辅助证据的区别不在乎形式，而在于在具体场合中所起的作用。

③ 矛盾证据。矛盾证据是指证明的方向与基本证据相反，或证明的内容与基本证据不一致的证据。例如，被审计单位会计报表上的“固定资产”是8亿元，而会计账簿上的“固定资产”是10亿元，那么会计账簿上的“固定资产”就是会计报表的矛盾证据。遇有矛盾

证据时，审计人员必须进一步搜集审计证据，并加以深入分析和鉴定，以肯定或否定证据间的矛盾。

（三）内部审计证据的特性

内部审计人员获取的审计证据应当具备充分性、相关性和可靠性。

（1）审计证据的充分性。审计证据的充分性是指证据数量足以证实审计事项，做出审计结论和建议。审计意见的形成是建立在有足够数量审计证据基础之上的。为了取得过多的审计证据必然要耗费过多的审计成本，影响审计效益和效率。根据审计证据准则，评价和判断审计证据是否充分应当考虑以下因素：① 审计风险；② 具体审计项目的重要程度；③ 审计人员及其助理人员的审计经验；④ 审计过程中是否发现错误或舞弊行为；⑤ 审计证据的类型与获取途径。

（2）审计证据的相关性。审计证据的相关性是指证据和审计目标相关联，所反映的内容能够支持审计结论和建议。审计证据要有证明力，必须与审计人员的审计目标相关。例如，审计人员在审计过程中怀疑被审计单位发出存货却没有给顾客开票，需要确认销售是否完整。审计人员应当从发货单中选取样本，追查与每张发货单相应的销售发票副本，以确定是否每张发货单均已开具发票。如果审计人员从销售发票副本中选取样本，并追查与每张发票相应的发货单，由此所获得的证据与完整性目标就不相关。

审计证据是否相关必须结合具体审计目标来考虑。在确定审计证据的相关性时，审计人员应当考虑以下几点。

① 在审计准备阶段，相关内部控制制度是否存在；相关内部控制制度是否有效；相关内部控制制度在所审计期间是否一贯得到遵循。

② 在审计实施过程中，审计人员应围绕各项目交易和金额记录来考虑获取的审计证据是否与下列事项相关：资产、负债在某一特定时日是否存在；资产、负债在某一特定时日是否归属被审计单位；经济业务的发生是否与被审计单位有关；是否有未入账的资产、负债或其他的交易事项；资产、负债计价是否恰当；收入与费用是否归属当期，并相互配比；会计记录是否正确；会计报表项目的分类反映是否适当，是否前后一致。

（3）审计证据的可靠性。审计证据的可靠性是指证据能够反映审计事项的客观事实，体现了审计证据能够反映和证实客观经济活动特征的程度。审计证据的可靠性受到审计证据的类型、取证的渠道和方式等因素的影响。判断审计证据的可靠程度可以把握以下几个标准。

① 书面证据比口头证据可靠。

② 外部证据比内部证据可靠。

③ 审计人员自行获得的证据比由被审计单位提供的证据可靠。

④ 内部控制较好时的内部证据比内部控制较差时的内部证据可靠。对于这一点我们可设想有以下两种被审计单位：A 公司管理制度健全严密，会计岗位职责明确、科学分工、合理牵制；B 公司由于人手紧张，会计岗位由两人包办，即一个出纳和一个记账。显然缺乏必要的牵制，且不说 B 公司记账员是否有舞弊的意图，就是正常的核算处理都难免存在错误和疏漏。因而，A 公司提供的各种资料要比 B 公司值得信赖得多。

⑤ 不同来源或不同性质的审计证据能相互印证时，审计证据更为可靠。当然，对于那

些不能相互印证的审计证据，注册会计师是无法发表审计意见的，因此，应该增加审计程序，从事进一步的取证工作。

审计项目的各级复核人应在各自责任范围内对审计证据的充分性、相关性和可靠性予以复核。

内部审计人员在获取审计证据时，应当考虑下列基本因素。

① 适当的抽样方法。

② 合理的审计风险水平。证据的充分性与审计风险水平密切相关。可以接受的审计风险水平越低，所需证据的数量就越多。

③ 成本与效率的合理程度。获取审计证据应考虑证据成本与证据效益的对比。但对于重要审计事项，不应将审计成本的高低作为减少必要审计程序的理由。

④ 具体审计事项的重要程度。内部审计人员应当从数量和性质两个方面判断具体审计事项的重要性，以做出获取审计证据的决策。

（四）内部审计证据的获取与处理

根据内部审计基本准则的规定，内部审计人员获取审计证据可以采用下列方法。

（1）审核。审核是指审计人员对被审计单位的书面资料的阅读，对被审计单位的账目是否真实、合法，是否符合国家有关的法规、制度等进行审查。审核主要包括凭证的审核、账簿的审核和报表的审核。一般情况下，审核与复核通常是相互结合的。

（2）观察。观察是指审计人员亲赴现场，对被审对象的环境状况进行实际观察，从而取得审计证据，常用于对生产经营管理、财产物资保管、内部控制系统的遵行、资源的利用、劳动效率和纪律等情况的观察。审计人员通过亲眼看见的事实，可以获得较为准确可信的审计证据。

（3）监盘。监盘是指审计人员通过实地监督盘点取得审计证据。例如，审计人员对库存现金、材料、固定资产等实物的监盘，确定其实有数额，证明账实相符情况。这是取得实物证据最有效的途径。一般而言，对于数量较少或较为贵重的财产物资，应由审计人员亲自参与盘点；对于数量较大的实物则可以监督盘点。

（4）查询及函证。查询及函证是审计人员对有关人员进行书面或口头询问以获取审计证据的方法，又分为面询和函询。面询又称口头询问，即审计人员直接向有关人员询问，以取得所需的审计证据。面询时，审计人员应做书面记录，并要求被面询人签字作证。函询又称函证，是指审计人员为印证被审计单位会计记录所载事项而向第三方发函询证的一种方法。采用函询时，函询内容应该简明扼要、突出重点，以利于对方答复。口头询问的应用方法，如下表所示。

口头询问的应用方法

编号	问 题	对 象	答 案	方 法	计 划
1	现金收入是否当天入账	出纳员 会计主管	是 有时是	实地盘点	上班时
2	现金收入是否由会计主管审核	出纳员 会计员 会计主管	自己 无人审核	观察法	先由出纳审核，收款并开具收据

续表

编号	问 题	对 象	答 案	方 法	计 划
3	现金付款凭证由谁审核	出纳员 会计员 会计主管	由我审核 无人审核	观察法	由出纳审核后付款, 会计主管不负责审核
4	现金是否每天盘点	出纳员 会计员	是 有时是	观察法	下班前

(5) 计算。计算是指审计人员对被审计单位的原始凭证及会计记录的数据进行的验算或另行计算。一般而言, 计算不仅包括对被审计单位的凭证、账簿及报表中有关数据的验算, 还包括对会计资料中有关项目的加总或其他运算。

(6) 分析性复核。分析性复核是指分析被审计单位重要的比率或趋势, 包括调查这些比率或趋势的异常变动及其与预期数额和相关信息的差异。

分析性复核具有简便有效的特点。它通过研究财务数据与财务数据、财务数据与非财务数据之间存在的相互依存关系来判断数据本身的正确性和合理性, 从总体上把握和降低账户金额存在重大错报或漏报的可能性, 分析结果不但可以为进一步确定审计重点服务, 而且还可直接作为确认被审计事项的审计证据。如果分析结果与期望值相一致, 并且相关账户的差异较小, 则可以不执行或少执行审计程序。

(五) 对审计证据的整理和分析应注意的问题

(1) 内部审计人员获取的审计证据的名称、来源、内容、时间等应清晰、完整地记录在工作底稿中。

(2) 内部审计人员可聘请其他专业机构或人士对审计项目的某些特殊问题进行鉴定, 以鉴定结论作为审计证据。内部审计人员应对引用该证据的可靠性负责。

(3) 对于被审计单位存在有异议的审计证据, 内部审计人员应做进一步的核实。

(4) 内部审计人员获取的审计证据, 如有必要, 应当由证据提供者签名或盖章。如果证据提供者拒绝, 内部审计人员应当注明原因和日期, 该证据依然可作为支持审计结论和建议的依据。

(5) 内部审计人员应做好审计证据的分类、筛选和汇总, 保证已获取审计证据的充分性、相关性和可靠性。

(6) 在评价审计证据时, 应当考虑证据之间的相互印证及证据来源的可靠程度, 具体情况, 如下表所示。

审计证据可靠程度的评价

较强证明力证据	较弱证明力证据
客观	主观
书面、实物	口头
公开信息与专家意见	内部信息
直接	间接
内部控制健全	内部控制不健全
独立于被审计单位	来源于被审计单位

续表

较强证明力证据	较弱证明力证据
统计抽样	非统计抽样
有旁证支持	无旁证支持
及时	滞后

【查一查】如何搜集和鉴定审计证据？

任务五 审计工作底稿

（一）审计工作底稿的基本知识

1. 审计工作底稿的含义

审计工作底稿是指内部审计人员在审计过程中按照一定的审计格式填制的，反映审计活动和所获取的相关信息资料所形成的工作记录，是联系审计证据和审计结论的桥梁。

2. 审计工作底稿编的目的和作用

内部审计人员在审计工作中应编制审计工作底稿，以达到以下目的和作用。

（1）审计工作底稿可以说明审计目标的实现程度，是连接整个审计工作的纽带。

（2）审计工作底稿是形成审计结论、发表审计意见的直接证据，为形成审计报告提供了依据。

（3）审计工作底稿是评价和考核审计人员专业胜任能力与工作业绩的重要依据，为评价内容审计工作质量提供依据。

（4）审计工作底稿可以证实内部审计机构及人员是否遵循内部审计准则，是审计质量控制和监督的基础。

（5）审计工作底稿对后续审计和未来审计业务具有参考和备查作用。

3. 审计工作底稿的编写要求

审计工作底稿应内容完整、记录清晰、结论明确，客观反映项目审计计划的制订及实施情况，并包括与形成审计结论和建议有关的所有重要事项。

（1）内容完整。内容完整即审计工作底稿的基本内容需完整无缺，所附审计证据应齐全。

（2）记录清晰。审计工作底稿要求记录清晰、文字工整、语言表达清楚、数字整洁、便于识别。所取得的审计证据、面询过的人员、观察过的场所等，均应明确列示。应注明索引编号和顺序编号。相关工作底稿之间如存在勾稽关系应予以清晰反映，相互引用时应交叉注明索引编号。填制人员和复核人员均应在审计工作底稿上签字，并注明日期。

（3）标识一致。审计人员在审计工作底稿中可使用各种审计标识，但应注明含义并保持前后一致。