

内部审计的历史演进思考

沈阳大学工商管理学院 陈 蕾 李爱华

【摘要】 本文从管理理论及实践的角度探讨内部审计的历史演进,诠释内部审计的含义,探讨受托责任这一动态概念的变化,揭示企业管理理论及实践对各个内部审计阶段的影响以及各阶段发展情况,从对整个历史过程的分析中寻找规律,以期由此把握内部审计的未来。

【关键词】 受托责任 公司治理 管理控制 风险导向

一、内部审计理论与实践的历史演进

1.萌芽状态下的内部审计。在奴隶社会,由于分权带来的互相牵制以及随之产生的受托责任的需要,不论是在国家还是在庄园等组织中都需要监督承担不同职责的人的工作,需要审查受托者是否诚实履行责任,需要验证受托人账目,考核受托财务责任的履行情况,由此内部审计活动就诞生了。在我国西周时代,奴隶制政府机构中设置的司会在负责会计核算的同时还负责监督和考查下属提交的所有财务报告,这就是原始意义上的内部审计;西方庄园的奴隶主往往委托代理人经营管理下属庄园,然后派遣管家审查受托责任履行情况,审计只是这些管家的多种责任之一。此时,分权的需要使内部审计活动开始萌芽,但其仅限于监督和验证,而分工虽

对编制本年度审计实施方案有参考价值的询问记录摘录其中,并注明相关工作底稿的索引号。

6.实地察看被审计单位的生产经营场所及设施。这是了解被审计单位业务经营特征、内部控制设置和执行情况的重要方法。在进行实地察看时,审计人员应将观察到的对编制本年度审计实施方案和出具审计报告有用的信息在审计日记中进行详细记录,并将对编制本年度审计实施方案有参考价值的观察记录摘录到审前调查表中。

7.进行分析性复核。这是为了深化对审前调查所了解情况的认识、获取新的情况,从而确定审计重点和获取审计线索。审计人员在进行审前调查时,应将审阅会计报表等会计资料时获得的信息与审前调查了解到的被审计单位所在行业的历史信息、计划或预算信息等进行比较分析,以获取新的情况和确定审计重点,为编制本年度审计实施方案提供更可靠的依据。审计人员应将这些分析性复核的结果记录到审前调查表中。

需要指出的是,上述方法中除了前两种可以在审计机关签发审计通知书之前运用外,其余方法一般应在审计机关签发审计通知书之后运用,因为这些方法都是在向审计机关以外的单位和个人进行调查时运用的,而《审计法》规定,审计人员向有关单位和个人进行调查时,应当出示审计人员的工作证件和审计通知书副本。

然开始出现,但其专业化水平尚未达到一定程度,从而内部审计并非由独立的人员来承担。

在中世纪的欧洲,分权与分工继续发展,开始出现独立的内部审计人员,复式记账基本原理开始产生并逐渐系统化,它促进了内部审计对象及技术的发展,为财务导向内部审计的产生提供了基础。当时内部审计主要表现为城市审计、行会审计、银行审计、寺院审计以及庄园审计等形式,自治城市中财政管理官员定期在作为市民代表的审计人员面前朗读会计账目,审计人员通过听取账目记录对他们承担的受托责任进行审查;封建制庄园总收入官负责编制反映庄园收支业务的账目,对庄园经营负全部责任。审计人员则定期检查这些账目记录、审查“小计”和“合计”、审查开支原因并陈述意见,然后将

三、审前调查表的编制

审前调查应以编制的审前调查表为工作成果。审前调查表是重要的审计工作底稿,应当按照审计工作底稿的要求规范地编制。为了保证审前调查表的质量、提高审前调查的效率,我们认为有必要对审前调查表的格式和编制要求予以规范。建议审前调查表采用以下格式:

审前调查表

编制人: 编制时间: 索引号:
复核人: 复核时间:

被审计单位名称	法定代表人
审计项目	
实施审前调查的情况	说明调查人员、时间、内容和方式
审前调查得到的情况	按审前调查应了解的内容分别列示调查的情况,重点说明被审计单位的特点和近期发生的变化,引用的其他工作底稿的内容应注明索引号。
审前调查收集的资料	列示收集到的资料名称及其来源

主要参考文献

- ①刘洪涛.审前调查是编制审计实施方案的基础.审计月刊,2004;3
- ②吴秋生.提高审计实施方案编制质量的若干建议.审计研究,2005;1

庄园账目和审计意见一起提交给庄园主,接受其最终审阅和批准。14世纪,威尼斯城市议会开设的造船厂已经在复式记账基础上试行了成本控制,要求严格进行货币资金、材料和人力消耗的核算,每隔一段时间由议会派员对厂长进行审计,厂长也会随时派人对会计部门进行查账。复式记账使内部审计对象由资产以及简单的账目转向建立在科学的核算原理基础上的会计账簿,内部审计技术由简单的验证、核对转向了对账簿的审查。

2. 财务导向内部审计。随着分权与分工的思想与实践逐渐系统化,企业内部多层次受托责任产生。此时从客观上来说就需要从企业内部选拔具有管理能力和财务知识的特殊人才,组成内部审计机构,代替管理人员对下属分公司的受托财务责任进行监督。从而处于萌芽状态的内审计逐渐转变为财务导向的内审计。在美国,铁路公司最先实行广泛的现金收支内部审计,但仅限于对会计记录和账簿的检查,目的是查错防弊。

另外,独立审计发展到财务报表审计阶段,审计对象变成了会计账簿和财务报表,建立在内部控制测评基础上的审计抽样得以广泛应用。为了降低审计风险,注册会计师希望内部审计人员能够对公司财务活动进行日常监督,并帮助公司建立健全内部控制制度。在其影响下,内部审计活动也以审查财务报表和会计账簿为核心,这一阶段的内部审计只是独立审计的伴随者和附和者,内部审计活动在很大程度上是独立审计业务的延伸。1934年,美国证券交易委员会要求上市公司必须提供经过注册会计师审查的财务报表,这促使了公司设立内部审计机构来协助注册会计师的工作。

1941年,国际内部审计师协会(IIA)成立,这在很大程度上推进了内部审计理论和实务的发展。在IIA成立后的十年中,内部审计理论的发展是以财务导向内部审计实践为基础的。1947年由IIA出台的第1号“内部审计师责任说明书”(SRIA NO.1)认为:内部审计是组织内部检查会计、财务及其他业务的独立性评价活动,以便向管理部门提供防护性和建设性服务。它主要涉及会计和财务事项,但也可以适当涉及业务性质的事项。此时的SRIA反映了财务导向内部审计的主要对象是会计和财务事项,但也适当涉及了业务性质的事项,这为财务导向内部审计向业务导向内部审计发展提供了条件,但是SRIA还是将业务审计作为财务审计的附属,认为内部审计总体目标是帮助管理者有效管理组织的业务活动,以保护公司利益。这说明内部审计除财务审计为核心内容之外,正逐渐尝试涉及业务审计领域。

3. 业务导向内部审计。真正意义上以业务活动为主要关注点的内部审计是在20世纪40年代末出现的,在20世纪60年代业务导向内部审计的发展达到高峰。1948年,内部审计师对梅迪希银行伦敦支行的管理当局及其所从事的业务活动进行了审计,并出具了详细的业务审计报告。20世纪60年代,美国工业委员会以及IIA对内部审计实务的调查充分说明了内部审计师已大量从事业务审计。美国工业委员会调查了177家公司的内部审计目标,调查结果显示,确定内部控制制度的恰当性、调查公司方针和规程的符合性、协助开展有利于增加盈利的活动、为管理当局提供全面服务、协助制

定新的程序等业务审计的内容都已在公司内部审计目标中得到体现。而1968年IIA的调查显示,内部审计实务已大量涉及采购、库存规划与控制、保险计划、基建、运输、管理信息系统、广告、生产、组织控制等具体业务领域。其中,75%的受访公司的内部审计重点是财务审计与业务审计兼而有之。同时,内部审计机构的地位也日益提高,大部分受访公司内部审计负责人的报告对象是主计长以上的管理人员,内部审计人员与企业管理者关系更为密切。而在内部审计人员专业结构方面,41%的内部审计人员来自于非会计专业。

IIA于1957年出台的SRIA No.2认为,内部审计是组织内部检查会计、财务及其他业务,向管理当局提供服务的独立性评价活动。虽然此定义中仍保留了会计和财务活动,但已将业务的检查与对财务、会计的检查等同视之。IIA于1971年颁布的SRIA No.3认为,内部审计作为一种对管理部门的帮助,是组织内部审核经营业务的独立评价活动,它是一种管理控制,其作用是衡量和评价其他控制的有效性。在这一阶段,内部审计关注的受托责任内容是受托管理责任,目标是揭露公司经营管理的缺陷并提出建议,帮助管理人员有效履行其职责,通过提高业务活动、管理控制的效率而实现兴利。同时,业务导向内部审计采用“访谈式”审计技术,注重了解公司经营管理的意识和理念。可见,内部审计由财务导向转向业务导向后,拓展了自身范围、提高了自身地位,内部审计目标由查错防弊走向了兴利,由防护性走向建设性。

4. 管理导向内部审计。20世纪中后期垄断及世界性经济危机等外部环境更深刻地影响了企业内部管理,内部审计必须充分考虑外部多方利益相关者的影响,审计的关注点从低层次的业务和内部控制转向高层次的决策和外部受托责任。而公司治理理论及实践的逐步成熟,特别是审计委员会制度的建立赋予了内部审计更高的地位,也为内部审计对高层受托管理责任的审查提供了保证,内部审计开始进入管理导向阶段。

20世纪60年代末,美国政府审计率先审查“3E”——效率性、效果性和经济性,其范围囊括了管理当局承担的全部责任,甚至涉及了受托社会责任,在政府审计的影响下,内部审计的关注点逐步由具体业务转向了管理决策,从“为管理”进行审计转向了“对管理”进行审计。内部审计人员不仅应关注事情是否做对了(经济性和效率性),而且更重要的是他们必须考虑该做的事情是否正在做(效果性),管理导向内部审计的审查范围已经扩展到战略计划与方针。

SRIA No.3主要阐述的是业务导向内部审计,但也提出了内部审计人员应该毫无约束地审核和评价各种方针、计划、程序和记录。而IIA在1978年将内部审计定义为:内部审计是以检查、评价组织为基础的独立评价活动,并为组织提供服务。这里的内部审计定义所包含的内容较为宽泛,既包括业务审计,也包括更高层次的对管理决策等的审计。此后几年IIA建立了比较完整的内部审计职业规范体系,组织了国际注册内部审计师(CIA)考试和包含管理课程的全面课程培训,管理导向内部审计在企业中得到了较普遍的实施,其内容不仅包括对管理效率的审查,更体现了对管理经济性和效果性的评判;服务对象层次更高,在于为组织服务,在于协助组织的管理层(包括管理人员和董事会成员)有效履行其职责;服务

的最终目的是考虑企业的全局,把握企业经营管理的键所在,帮助管理当局改进决策,提高企业未来的获利能力和经营能力,更好地完成受托管理责任,从低层次的兴利发展为高层次的综合性的兴利;同时,管理导向内部审计在技术上强调“人性化”,即要与公司的管理层以及被审计单位发展和保持良好的人际关系,要采用“参与式审计”的形式。

5. 风险导向内部审计。管理导向内部审计的关注点是高层次的管理决策与活动,是事后的评价和反馈,而风险意味着对未来的预测,它可以使内部审计将审计对象与企业目标紧密相连,将事后评价反馈延伸到事前和事中。21 世纪的信息技术、全球化经营以及个性化定制为风险导向内部审计的产生营造了管理环境,公司治理、内部控制以及风险管理等领域相关法规的出台也给内部审计提供了一展身手的新平台,同时受托责任的内容和层次也得到了极大丰富,所有这一切都要求内部审计从管理导向阶段迈向帮助企业评估各种风险、构筑利用机会或减轻威胁战略的风险导向阶段。内部审计应充分考虑多方因素及环境,紧密结合综合的增值目标,并重视对与目标直接相关的风险的全面分析,以确定重点控制的受托责任内容,同时成为促进企业内外受托责任统一的重要力量。

20 世纪 90 年代上半叶,IIA 两次修订了 SRIA 并指出内部审计的内容是检查和评价组织内部控制的适当性和有效性,检查和评价受托责任履行情况。此时,内部审计已演变成一种综合管理审计。从 90 年代后半期开始,麦克宁等学者开始致力于研究风险导向内部审计的新范式并提出了许多新的观点。1996 年 IIA 启动了一个以建立内部审计的全球性框架为宗旨的研究项目,形成了特尔菲研究报告,认为内部审计应当为风险防范和内部控制提供保证,并能提供更多的咨询增值服务,以帮助组织适应内外部动态环境,实现组织目标。

1999 年 IIA 提出了对内部审计的新定义,认为内部审计是一种为促进价值增值,改变组织营运而进行的独立、客观的确认和咨询活动,它通过系统而严谨的方法来评价和改善风险管理、内部控制和治理程序的有效性,以帮助组织实现其目标。

二、内部审计的本质及发展规律

1. 内部审计随企业管理理论与实践的发展而演进。古代以及中世纪的分工与分权思想促进了内部审计的产生与发展;在近代,分工与分权思想的逐渐成熟导致了内部审计制度的建立和完善;20 世纪内部审计打破了财务导向的限制,进入了更为成熟的业务导向阶段;20 世纪 70 年代之后,内部审计将关注点转向高层的管理目标、方针及决策,进入了管理导向阶段;20 世纪末内部审计目标转向降低企业风险和增加综合价值,内部审计进入了风险导向阶段。

2. 内部审计因受托责任而产生,其发展体现了受托责任发展变化的规律。古代与中世纪内部审计确保的是内部受托财务责任的合法性。财务导向内部审计关注的依然是内部受托财务责任,但股份公司制度的形成、公司规模的扩大,已使该责任在公司内部被分为多个层次。在业务导向阶段,内部审计从关注受托财务责任转向了关注受托管理责任,特别是低层管理者

的受托管理责任。在管理导向阶段,受托管理责任层级逐步提高,同时由于审计委员会制度的建立,内部审计要向其报告高级管理层的外部受托管理责任。内、外受托管理责任在此阶段都是内部审计关注的对象。在风险导向阶段,内部审计重在促进广泛的外部受托责任与多层次内部受托责任的统一。

3. 内部审计的发展并非界限分明的直线式前进,而是各阶段互相融合,在继承中发展。古代与中世纪内部审计关注的是财产、资金保管的合法性以及账目的正确性。财务导向内部审计是在其基础上发展起来的,其关注的是财务报表和会计账簿,其目的依然是查错防弊。从财务导向到业务导向,内部审计进入了更广阔的发展空间,但是财务活动包括在业务活动之中,对财务事项的控制是最基本的,对业务效率的关注并非意味着放弃对财务事项的审查。从业务导向到管理导向,内部审计关注的都是管理活动,两者的区别在于管理导向内部审计所关注的管理活动层次更高、范围更大,内部审计的目的都是兴利,区别在于从低层次的兴利发展到高层次的综合性兴利。

内部审计发展阶段及特点

1999 年以前	1999~1960 年	1960~1970 年
萌芽状态、财务导向的内部审计	从财务审计到业务审计与财务审计并存	财务审计与业务审计全面整合
1970~1980 年	1980~1990 年	1990~2000 年
管理审计科学化、规范化和职业化	适应环境变化,改进内部审计生产力	内部审计进入风险导向综合审计阶段

4. 独立审计及政府审计理论与实务的发展对内部审计也有一定影响。近代,内部审计机构的成立以及专职内部审计人员的配备主要用来填补独立审计无法进行日常监控的空缺,财务导向内部审计是对独立审计功能的延伸,内部审计技术在很大程度上也是基于独立审计技术发展起来的,而管理导向内部审计范围的扩大直接受到政府审计的影响。

5. 在内部审计的发展过程中 IIA 发挥了巨大的作用。IIA 的成立使内部审计逐步迈向职业化,1947、1957、1971、1981、1990 年的 SRIA 直接反映了财务导向、业务导向以及管理导向内部审计的定义、目标、职能等核心观点;从 20 世纪 70 年代末起,IIA 逐步建立起内部审计职业实务规范;20 世纪 90 年代末,IIA 建立了包括内部审计职业实务准则在内的实务标准框架,引导内部审计实务迈向了风险导向阶段。

综观内部审计发展历史可以发现,其主要体现的是受托责任的发展过程:由受托财务责任转向受托管理责任,由内部受托责任转向内、外部受托责任,由低层受托责任转向高层受托责任,由关注合法性的受托责任转向关注效率性、效果性、经济性等内容的受托责任。可以预见,内部审计的未来发展将会继续体现受托责任的变化,并随着新管理理论与实践的层出不穷而继续发展,未来内部审计也必将以前几个阶段为基础,延续螺旋式上升的模式,并且它还将继续受到 IIA 的影响。

主要参考文献

- ① 劳伦斯·B.索耶.现代内部审计实务.北京:中国商业出版社,1990
- ② 王光远.管理审计理论.北京:中国人民大学出版社,1996
- ③ 文硕.世界审计史.北京:中国审计出版社,1990