

NeiBu ShenJi

内部审计

怎样才能有所作为 (第二版)

袁小勇 / 著



经济科学出版社
Economic Science Press

内 部 审 计

——怎样才能有所作为

(第二版)

袁小勇 著

经 济 科 学 出 版 社

图书在版编目 (CIP) 数据

内部审计: 怎样才能有所作为/袁小勇著. —2 版.
—北京: 经济科学出版社, 2014. 3
ISBN 978 - 7 - 5141 - 4392 - 8

I. ①内… II. ①袁… III. ①内部审计 - 研究
IV. ①F239. 45

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2014) 第 040534 号

责任编辑: 谭志军 张 力
责任校对: 王凡娥
版式设计: 代小卫
技术编辑: 王世伟

内 部 审 计

——怎样才能有所作为
(第二版)

袁小勇 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销
社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142
总编部电话: 88191217 发行部电话: 88191540

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

北京密兴印刷有限公司印装

787 × 1092 16 开 24.25 印张 600000 字

2014 年 3 月第 1 版 2014 年 3 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 4392 - 8 定价: 50.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

第二版前言

本书第一版于2012年出版后，深受广大读者的喜爱与欢迎，同时一些读者也对本书个别内容提出了一些疑问和一些好建议。疑问主要体现在对内容审计的认识方面，认为“为管理而审计”和“对管理进行审计”的区分意义不大。建议则是认为应再多增加一些案例。并且，从2012年开始，中国内部审计协会又对原准则体系进行了全面、系统的修订，新修订后中国内部审计准则体系于2014年1月1全面实施，于是，我们决定对本书进行修订。

非常感谢喜爱本书和对本书提出批评的朋友，是你们使得本书的内容和逻辑更进一步充实和完善。也诚恳要求各位同仁与老师们提出宝贵意见，以备不断改进。

首都经济贸易大学 袁小勇

2014年3月

前 言

早就想写一本关于“内部审计怎样才能有所作为”的书了。2005年，我写了一篇《内部审计怎样才能有所作为》的论文，荣获2006年北京市优秀审计论文评选第一名。那时，有人建议我，以此为主题写一本关于内部审计的专著，但因为2006年中国出台了新会计准则和新审计准则，这一事情就被耽搁了。2007年，首都经济贸易大学会计学院为本科生开设了《内部审计》课程，由我来执教。这时我才发现，研究内部审计方面的著作实在是太少了，没有跟上时代发展的脚步。内部审计方面的教材不仅数量稀少，市面上已出版的一些教材，多数也受注册会计师审计业的影响较深，没有深刻理解与领会内部审计与注册会计师审计的区别，内部审计沿用财务报表审计的做法，主要审计程序雷同。于是我开始关于内部审计写作的漫漫之路。2009~2010年，我受邀担任北京市内部审计协会审计人员后续教育的主讲教师，此后又应北京大学、清华大学、中国注册会计师协会、北京国家会计学院等单位的邀请，为全国大型企业审计师授课，并担任部分企业审计顾问，积累了一些理论与实务经验。在与审计实务工作者多次接触与交流过程中，我更加意识到出版一本系统全面的内部审计教材的重要性。4年来，通过对内部审计讲义的不断修正与完善，终于在2012年2月完成此书稿。

本书分四大部分共17章，每章之后都附有“思考与探讨”，引导初学者加深对内部审计原理与技术的理解，鼓励实务工作者思考与探讨内部审计工作的一些深层次问题。

第一部分，阐述内部审计基础知识和基本原理。共分4章：（1）初步了解内部审计（第一章）；（2）领会内部审计的职责与权限（第二章）；（3）内部审计机构的设置及审计师的职业胜任能力（第三章）；（4）了解内部审计业务的类型（第四章）。

第二部分，阐述内部审计工作流程与技术方法。共分6章：（1）认真选择审计对象（第五章）；（2）合理制订审计实施方案（第六章）；（3）深入现场展开调查（第七章）；（4）让证据说话（第八章）；（5）写出有价值的审计报告（第九章）；（6）做好后续审计工作（第十章）。

第三部分，阐述当前内部审计的热点实务。共分4章：（1）经营审计（第十一章）；（2）管理审计（第十二章）；（3）内部控制审计（第十三章）；（4）风险管理审计（第十四章）。

第四部分，阐述内部审计能力提升，探讨内部审计应该怎样才能有所作为。共分3章：（1）加强内部审计管理（第十五章）；（2）建立良好的人际关系（第十六章）；（3）掌握有效沟通技巧（第十七章）。

本书具有以下几个特点：

第一，以《国际内部审计专业实务框架》（2009）为标准，参照中国内部审计准则体系，全面阐述内部审计致力于“改善风险管理、控制和治理过程的效果，帮助组织实现其目标”的增值型内部审计的宗旨。

第二，明确提出内部审计部门应该设置在管理层之中。本书认为，内部审计是为管理服务的，内部审计是管理的一员（一个特殊成员），它不直接参与管理，但为管理提供有价值的信息。因此，内部审计部门应该设置在管理层之中。至于内部审计部门受谁领导，取决于董事会与总经理的权力安排。

第三，将内部审计视为一个系统化、规范化的过程。内部审计从认真选择审计对象开始，到制订审计实施方案、深入现场进行调查、发现异常、提出建议、出具审计报告、开展后续审计等，是一个系统的、规范化的审计流程。无论是财务审计、经营审计，还是内部控制审计、风险管理审计，都完全运用这一流程。

第四，置内部审计于公司治理的框架下予以考察，凸显内部审计在公司治理中的作用。风险与控制是公司治理的关键要素，内部审计的基本职责就是改善“风险管理”和提供“控制确认”。因此，本书专设两章，探讨内部控制审计与风险管理审计这一全新课题。

第五，对经营审计与管理审计进行了明确的界定。对于经营审计与管理审计的认识，目前尚有许多争议。本书认为，经营审计是“为管理而审计”，管理审计是“对管理进行审计”。“为管理而审计”和“对管理进行审计”是两个不同的概念，前者指内部审计为管理者所雇用，为管理者提供证实性服务；后者指内部审计要对管理层自身的工作无所畏惧地提出批评。

第六，提出了内部审计与注册会计师审计的区别。内部审计与注册会计师审计的区别有很多，其中在审计程序上的一个最大区别是：对注册会计师而言，控制测试和实质性程序是一个很重要的程序，尤其是实质性程序，被认为是审计工作的必需程序。但我检索了《国际内部审计专业实务框架》（2009），通篇没有“控制测试”和“实质性程序”这两个名词。之所以出现这种结果，是因为实质性程序主要是为财务报表审计服务的，而财务报表审计，并不是内部审计的主流。在内部控制审计和风险管理审计中，不会存在实质性程序一

说。就算是控制测试，注册会计师审计是将其作为审计的一个过程，是一个可选程序，是为实质性程序服务的；而对内部审计而言，对内部控制进行测试与评价是审计的目的，不是过程。可惜，我们现在很多内部审计文献（包括一些制度、研究报告）中，并没有意识到这个问题。

第七，本书贯穿“内部审计怎样才能有所作为”这一主题思想。本书不仅在第四部分用了3章的篇幅专门探讨这一问题，在其他许多章节中也体现这一主题思想，比如，第三章第二节“内部审计师应该具备的职业胜任能力”、第三节“提升职业胜任能力的途径”，第九章第四节“如何使审计报告更有价值”，第十章第三节“如何让后续审计更有效”等，从而为内部审计人员探讨“怎样才能有所作为”这一大课题提供了思路。

我衷心地祝愿，每一位进入内部审计行业的初学者“前程无量”，每一位内部审计工作者都能大有作为，受到单位领导的器重！

本书是内部审计方面带有探索性的研究成果，理论与实务方面还会存在一些问题，还望各位同仁与老师们提出宝贵意见，以备不断改进。

本书在积累素材与写作过程中，得到了许多专家的帮助。他们有：北京市内部审计协会秘书长李越、北汽控股集团审计部主任尹维劼、中国石油华北化工销售公司总会计师王建德、中国轻工集团审计部主任肖丹、北京环卫集团审计部主任郑瑞华、北京联合大学商务学院教授邵军等。首都经济贸易大学的王健琪、崔春老师也为本书的写作提供了许多良好的建议，在此一并表示感谢。

首都经济贸易大学 袁小勇

2012年2月

目 录

第一部分 内部审计基本原理

第一章 初步了解内部审计	3
第一节 内部审计与管理	3
第二节 内部审计的重要性	11
第三节 内部审计与注册会计师审计的关系	15
第四节 内部审计职业前景	17
思考与探讨	20
第二章 领会内部审计的职责与权限	21
第一节 内部审计定义的演变	21
第二节 内部审计准则	24
第三节 内部审计的职责	27
第四节 内部审计的独立性与权限	31
思考与探讨	35
第三章 内部审计机构的设置及审计师的职业胜任能力	36
第一节 内部审计机构的设置	36
第二节 内部审计师应该具备的职业胜任能力	43
第三节 提升职业胜任能力的途径	56
思考与探讨	63
第四章 了解内部审计业务的类型	64
第一节 确认服务与咨询服务	64
第二节 行为审计与报告审计	71
第三节 基于责任方认定的业务与直接报告业务	73
思考与探讨	75

第二部分 内部审计技术方法

第五章 认真选择审计对象	79
第一节 选择审计对象的原则	79
第二节 选择审计对象的方法	81
第三节 年度审计计划的确定	86
思考与探讨	90
第六章 合理制订审计实施方案	92
第一节 审计实施方案概述	92
第二节 初步了解被审计对象	95
第三节 制订审计具体方案	96
第四节 下达审计通知书	100
思考与探讨	102
第七章 深入现场展开调查	103
第一节 与被审计单位管理层的沟通	103
第二节 执行分析性复核	106
第三节 开展审计调查	110
第四节 确认审计发现与建议	113
思考与探讨	120
第八章 让证据说话	122
第一节 审计证据的类别	122
第二节 审计证据的要求	128
第三节 获取审计证据的方法	130
第四节 审计证据的审定	146
第五节 审计证据的整理分析与评价	153
第六节 审计工作底稿的编制与归档	156
思考与探讨	164
第九章 写出有价值的审计报告	166
第一节 谁需要审计报告	166
第二节 审计报告的内容	168
第三节 审计报告的格式	171
第四节 如何使审计报告更有价值	177

第五节 审计报告的修订与发送	184
思考与探讨	187
第十章 做好后续审计工作	191
第一节 什么是后续审计	191
第二节 怎样开展后续审计	193
第三节 如何让后续审计更有效	201
思考与探讨	204
第三部分 内部审计实务热点	
第十一章 经营审计	209
第一节 经营审计概述	209
第二节 物资采购审计	213
第三节 生产业务审计	221
第四节 销售业务审计	226
思考与探讨	233
第十二章 管理审计	235
第一节 管理审计概述	235
第二节 管理职能审计	242
第三节 管理人员胜任能力审计	251
思考与探讨	265
第十三章 内部控制审计	267
第一节 内部控制概述	267
第二节 内部控制审计的要求	274
第三节 内部控制审计的程序	282
思考与探讨	286
第十四章 风险管理审计	291
第一节 风险与风险管理概述	291
第二节 风险管理审计与内部控制审计的关系	298
第三节 风险管理审计的内容	304
第四节 风险管理审计的程序	308
思考与探讨	315

第四部分 内部审计能力提升

第十五章 加强内部审计管理	319
第一节 内部审计管理概述	319
第二节 内部审计部门管理	321
第三节 内部审计项目管理	328
第四节 内部审计质量控制	335
思考与探讨	341
第十六章 建立良好的人际关系	342
第一节 内部审计人际关系的重要性	342
第二节 良好的人际关系要素及建立原则	344
第三节 人际冲突的产生及化解	347
思考与探讨	352
第十七章 掌握有效沟通技巧	356
第一节 审计沟通概述	356
第二节 有效沟通的原则	362
第三节 有效沟通的技巧	364
第四节 如何与领导沟通	368
第五节 如何与部属沟通	372
思考与探讨	375

内部审计基本原理

内部审计基本原理，主要包括：内部审计的性质、内部审计的职业前景、内部审计的职责与权限、内部审计机构的设置、内部审计师应具备的知识、能力与职业素养、内部审计的业务类型等内容。

本部分共分四章进行阐述：

1

第一章 初步了解内部审计

2

第二章 领会内部审计的职责与权限

3

第三章 内部审计机构的设置及审计师的职业胜任能力

4

第四章 了解内部审计业务的类型

第一章 初步了解内部审计

今天，内部审计是最激动人心、最具有挑战性和活力的职业之一。这个行业适应了公司、政府和非营利组织高层领导对高质量服务的需求。这些组织^①的管理层正在寻找关于组织活动的客观信息，尤其是有关组织活动的风险、控制及其相关的效率和效果方面的客观信息。由于内部审计人员^②在关键的经营活动中发挥了特殊的作用，为管理层提供重要信息，而引起高层决策者的注意，并获得了良好的职业机会。在大多数大型组织和公司中，内部审计人员的高水平及其职责的特殊性，使其成为世界性组织机构中的一部分。

本章将使你内部审计有一个初步的认识，主要回答内部审计是什么、为什么、怎么样的问题。包括以下内容：

第一，内部审计是什么。即内部审计的性质问题。本书认为内部审计本质上是管理职能的一个部分，内部审计是高层管理者的助手。

第二，内部审计为什么。即内部审计的重要性问题。本书认为内部审计是公司治理的重要基石。

第三，内部审计怎么样。即内部审计职业前景问题。这也是初学者最为关注的问题。本书认为内部审计前程无量，是最具有前途的金领职业之一。

第一节 内部审计与管理

内部审计与管理到底是一种什么样的关系，直接影响到内部审计的职能、地位和在组织中的机构设置等问题。

我们认为，内部审计本质上是管理职能的一个部分，设立内部审计的初始目的是高层管理者为了监督和控制其下属的不当行为（如偷懒、犯错误、舞弊等），评价其经济活动的效果和效率，提高组织经营效率；随着内部审计的发展，内部审计的目的开始转化为监控组织风险，评价风险管理与内部控制的效果。内部审计作为公司内部的一种内在控制机制，为管理服务、协助管理当局完善组织的内部管理，降低组织的成本支出，从而实现组织利益最大化是其最基本的目标。

为了更好地阐述这一问题，还是让我们从内部审计的产生开始吧。

① 本书在不同的环境中，使用了“组织”、“公司”、“企业”、“单位”的名词，通常指的是同一概念。

② 本书在不同的环境中，使用了“内部审计人员”、“内部审计师”的名词，通常指的是同一概念。

现代内部审计不是自发地发生的，而是管理人员和内部审计师为了适应管理现代化的要求，自觉地追求和提倡的结果。

——文硕

一、内部审计的产生

内部审计的历史悠久。“审计的产生可以追溯到比会计产生稍晚的时期……当社会文明发展到某个人被其他人托付财产的必要性时，那么对前者的忠诚进行某种检查的合理性就显而易见了。”^①

早在奴隶社会就出现了内部审计的萌芽。人类进入奴隶社会以后，出现了私有制，奴隶主为了坐享其成，过上不劳而获的寄生虫生活，往往将自己的私有财产委托给精明能干的经理人去经营管理；同时，为了切实了解经理人是否按照奴隶主的利益诚实经营，奴隶主需要委派亲信审查经理人的行为或报告，这就是内部审计的萌芽。当然，这些亲信的审查还不能算是真正意义上的独立的内部审计，他们只是充当了内部审计的角色，因为除了审计业务外，他们还要负责其他的管理事务。

在奴隶制政府机构中，也出现了内部审计的萌芽。如古代中国、罗马、希腊，对内部审计组织及活动均有记载。中国《周记》记载，西周时期，周王朝设有“司会”和“宰夫”两种官职。“司会”可以从日成、月要、岁会三个方面考核皇室的财政收支，保管书契、版图及副本，实际是行使会计稽核和控制的权力，可谓原始意义上的内部审计。

进入中世纪以后^②，内部审计有了进一步发展，其主要标志是出现了相对独立的内部审计人员（但很少有相对独立的内部审计机构），审计目的主要是查错防弊，通过对会计账目的审计，查明单位内部承担经济责任者的诚实性。在这一时期，内部审计主要采用寺院审计、行会审计、银行审计、庄园审计、公司财务审计等形式。

（一）寺院审计

这是西欧寺院经济的审计制度。在 11 世纪左右，寺院制度在西欧极为普遍，一些寺院兴办了各种类型的手工作坊，拥有大量的财产。为加强管理，寺院配备了各种专职管理人员，为监督管理人员受托经济责任的履行情况，还适当配备了具有一定专业知识的审计人员，他们的主要职责是：审查会计人员编制的会计账目和财产清单；对记账错误、舞弊以及浪费和奢侈行为进行处理。

① [美] 罗伯特·K·莫茨、夏拉夫著，文硕译：《审计理论结构》，中国商业出版社 1990 年版。

② 中世纪，通常是指公元 476～公元 1453 年，是欧洲历史上的一个时代（主要是西欧），由西罗马帝国灭亡（公元 476 年）数百年后，在世界范围内，封建制度占统治地位的时期，直到文艺复兴时期（公元 1453 年）之后，资本主义抬头的时期为止。这个时期的欧洲没有一个强有力的政权来统治。封建割据带来频繁战争，造成科技和生产力发展停滞，人民生活在毫无希望的痛苦中，所以中世纪或者中世纪的早期在欧美普遍称作“黑暗时代”，传统上认为这是欧洲文明史上发展比较缓慢的时期。

（二）行会审计

在英国, 11~12 世纪就出现了有特定目的的人组合在一起的行会, 每个行会一年要召开 1~4 次总会, 议事内容是选举产生理事和审计人员。理事是行会的执行机构, 主要负责征收会费和罚款、记录反映行会经济业务的会计事项、调查行会的财产状况和仲裁会员间的经济纠纷。审计人员从行会成员中选举产生, 是行会成员的代表, 主要职责是定期检查理事报送的会计账簿, 并在大会上向全体成员报告审查的结果。

（三）银行审计

在文艺复兴时期^①, 资本主义商品经济在北部城邦, 如威尼斯、热那亚和佛罗伦萨得到迅速发展。佛罗伦萨是当时意大利的金融中心, 在西欧各地, 到处有佛罗伦萨的代理店, 为了对这些分店加强控制, 银行家们采用了内部审计的形式, 对各分店的财务报表进行审计, 预防呆账和信用过期。

（四）庄园审计

庄园既是封建制度下的政治单元, 又是独立的经济单位。庄园主不再亲自参与庄园的管理, 而将直接管理庄园的责任委托给数名庄园管理者去管理, 并在庄园主和庄园管理者之间的经济责任关系中建立了比较严密的内部审计制度。内部审计人员负责对庄园财务总管编制的反映庄园经济事项的会计账簿定期进行检查, 根据审查的结果, 提出审计意见并呈送给庄园主或向其作口头汇报。

（五）公司财务审计

19 世纪末 20 世纪初, 资本主义进入垄断阶段。一些大型股份制企业为了开拓垄断资本利润的新来源, 瓜分世界市场, 纷纷将“过剩”资本输到国外, 输出到发展中国家, 在那里设立分支机构和分公司。

例如, 美国的西屋电气公司 (Westinghouse Electric Corporation)^②、英国与荷兰合资建立的联合利华公司 (Unilever N. V)^③、瑞士的雀巢食品公司 (Nestle Alimtmann SA)^④, 都先后到国外投资设厂, 开始跨国性经营, 充当资本主义国家资本输出的重要工具。

① 文艺复兴是指 13 世纪末在意大利各城市兴起, 以后扩展到西欧各国, 于 16 世纪在欧洲盛行的一场思想文化运动, 带来一段科学与艺术革命时期, 揭开了近代欧洲历史的序幕, 被认为是中古时代和近代的分界。

② 西屋电气公司 (Westinghouse Electric Corporation) 是世界著名的电工设备制造企业, 1886 年 1 月 8 日, 由 G. 威斯汀豪斯在美国宾夕法尼亚州创立。西屋电气公司设有 56 个研究单位, 有研究人员 6792 人, 在世界 26 个国家和地区设有 250 家工厂, 现有职工 13 万人。

③ 世界第一大油脂食品业公司, 是由英国和荷兰的私人资本共同经营的跨国公司。1885 年, 英国利物浦的杂货商威廉·莱弗成立了 Lever 公司, 专门生产肥皂, 1929 年该公司和荷兰 Margarine Unie 公司合并, 取名联合利华公司 (有的译为尤尼莱佛公司)。经过 80 年的发展, 联合利华公司已经成为世界上最大的日用消费品公司之一, 在全球 100 个国家和地区拥有 16 万名雇员。2009 财政年度, 公司全年销售额约 398 亿欧元。

④ 世界上最大的食品公司。成立于 1867 年, 以创始人亨利·雀巢的名字命名。1994 年, 雀巢被美国杂志评选为仅次于可口可乐和万宝路的全球第三大价值最高品牌。雀巢在 81 个国家建立了 479 家工厂, 全球员工总数约为 23 万名, 是世界闻名的跨国公司之一。

这时，总公司开始撤离管理第一线，变直接管理为间接管理，与分、子公司只保持松散的关系，对分、子公司（尤其是海外分、子公司）只起控股作用，分、子公司拥有较大的自主权，其主要财务责任就是必须按控股额向总公司支付股东的红利。这种管理层次增多、实行分权管理的情况，给企业管理者提出了这样一个难题：一方面，必须制定各种管理手续、方法和方针，确定各基层部门（主要是分公司）在经营管理中履行职责的标准；另一方面，出现了“管理失控”的危机，必须采用新型的控制方式，对这些标准手续和方针的遵守情况进行管理。

对于高层管理者来说，合理地解决新形势下出现的这一新问题，已迫在眉睫。如果采用以前的控制方式，继续聘用民间审计人员对下属分公司的财产、会计记录和经营情况进行审查，已无法满足管理之需，因为民间审计人员一般只办理一年一度的一次性审查。随着企业管理的复杂化，一年一度的审计也有必要改为半年、一季度或一月审查一次。在这样的情况下，总公司如果仍然依赖民间审计人员无疑所花费用太大，而且可能一些商业机密不方便为外人知晓。于是，企业高层管理者便将目光转向企业内部，千方百计地从员工中选拔具有经营管理知识和能力的特殊人才，让他们从企业自身的利益出发。对分公司的管理责任进行经常性监督。这些特殊的人才与外部审计人员相对应，被人们称为“内部审计人员”。

内部审计职业创始人维克多·布林克在其名著《前程无量》一书中写道^①：

在内部审计师职业建立以前，工商企业和其他各种组织的活动范围变得愈来愈庞大，愈来愈复杂。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去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，他们开始寻求能够处理这些新问题的所有可能的途径。愈来愈多的管理部门发现有必要任用一些助理（秘书）去检查和报告正在发生的事情，并对其原因进行深入调查。这些助理（秘书），后来成为专业人员，就是“内部审计人员”。

——布林克

通过对以上几种内部审计形式的介绍可以看出，在19世纪40年代前，就出现了独立的内部审计人员，“内部审计人员通常受雇于会计部门检查日常的财务活动，他们力图确定其他雇员是否遵循财务和会计程序，资产的保管是否有适当的安全措施，以及是否存在舞弊或其他不道德行为的迹象”^②。也就是说，内部审计目的主要是查错防弊，通过对会计账目的审查，查明单位内部受托经济责任者的诚实性^③。

因此，内部审计是随着组织的规模日益增大、分权化管理成为必要，从而产生对组织内部经济管理控制和监督的需要而产生的。内部审计从一开始就是管理职能的一部分，是最高管理者的助手，是管理当局的参谋。内部审计是应组织管理的需要而自发产生的，设

① Victor Z. Brink: Foundations of Unlimited Horizons, IIA, 1977.

② 劳伦斯·B·索耶（Lawrence B. Sawyer）著：《索耶内部审计学》，中国财政经济出版社1990年版。

③ 这个时期的内部审计称为财务审计阶段。