

内部审计对组织价值的 贡献度研究

◆孙青霞 / 著



中国时代经济出版社
China Modern Economic Publishing House

本书是教育部人文社会科学研究规划基金项目“内部审计对组织价值的贡献度研究”
(项目批准号 10YJA790166) 的结项成果

内部审计对组织价值的 贡献度研究

孙青霞 / 著



中国时代经济出版社
China Modern Economic Publishing House

图书在版编目 (CIP) 数据

内部审计对组织价值的贡献度研究/孙青霞著. —北京:

中国时代经济出版社, 2014. 2

ISBN 978 - 7 - 5119 - 0776 - 9

I. ①内… II. ①孙… 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 023092 号

书 名: 内部审计对组织价值的贡献度研究

作 者: 孙青霞

出版发行: 中国时代经济出版社

社 址: 北京市丰台区右安门外玉林里 25 号楼

邮政编码: 100069

发行热线: (010) 68350173 68312508

传 真: (010) 68320634 68320484

网 址: www.cmepub.com.cn

电子邮箱: zgscdj@hotmail.com

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京画中画印刷有限公司

开 本: 787 × 1092 1/16

字 数: 296 千字

印 张: 17.25

版 次: 2014 年 2 月第 1 版

印 次: 2014 年 2 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978 - 7 - 5119 - 0776 - 9

定 价: 43.00 元

本书如有破损、缺页、装订错误, 请与本社发行部联系更换

版权所有 侵权必究

前言

本书是教育部人文社会科学研究规划基金项目“内部审计对组织价值的贡献度研究”（项目批准号 10YJA790166）的结项成果，其出版得到该项目的资助。

关于内部审计为组织增加价值的规范研究比较多见，但就内部审计为组织增加价值的实证研究相对较少，尤其是内部审计对组织价值的贡献度研究，目前国内外比较少见。由于内部审计的作用，使组织价值超过没有内部审计存在时的价值，我们称这部分新增价值为“内部审计对组织价值的贡献份额”，这一份额相对于组织价值称为“内部审计对组织价值的贡献度”。

本书首先从审计的本质、内部审计概念的演变、内部审计职能的拓展和我国内部审计的定位等视角对内部审计的本质进行了探讨，然后，探讨了组织价值的内涵和测量。接下来第四章剖析了国家审计、注册会计师审计和内部审计三者的区别和协作。第五章从实践出发，分析了案例企业内部审计为组织增加价值的传导机制。第六章在文献研究的基础上，探讨了多层次内部审计绩效评价指标体系的构建和基于平衡计分卡和绩效棱柱结合的内部审计绩效综合评价体系。最后，在第七章、第八章和第九章分别检验了内部审计质量对企业价值的增值、内部审计隶属模式对企业价值的增值以及内部审计对财务重述的影响。

本书的具体分工如下：由孙青霞负责研究思路和结构设计以及部分章节的写作。第一章：孙青霞；第二章：孙青霞；第三章第一节、第三节：辛盟盟；第三章第二节、第四节：孙青霞；第四章：张文慧、孙新婷；第五章前两节：孙青霞、朱娜娜；第三节：张文慧、陈瑞远；第六章第一节、第三节和第四节：孙青霞、郭芳；第六章第二节、第五节和第六节：毛凤娟；第七章：孙新婷；第八章：宋亚伟；第九章：侯蕾。孙青霞进行了编辑、终稿的总纂。

对我们而言，整个课题研究的过程，更是一个实践学习的过程。课题写作虽然反复修改了数稿，但肯定还有诸多片面甚至错谬之处，敬请各位专家、学者指教匡正。

孙青霞

2014年2月于天津财经大学

目 录

第1章 导 言	1
1.1 研究背景	1
1.1.1 基于内部审计实务的发展	1
1.1.2 基于内部审计定义的演变	4
1.1.3 基于内部审计功能的拓展	5
1.1.4 基于内部审计作用的发挥	6
1.2 研究意义	8
1.2.1 研究内部审计对组织价值的贡献度是完善内部审计理论的 必然要求	8
1.2.2 内部审计对组织价值的贡献度研究可以弥补规范理论研究的 缺陷	8
1.2.3 研究内部审计对组织价值的贡献度具有实际应用价值	8
1.3 文献回顾	9
1.3.1 对内部审计师所扮演的角色、目的及效益的研究	9
1.3.2 对内部审计应该如何为组织增加价值的研究	10
1.3.3 对内部审计发挥作用的影响因素研究	11
1.3.4 对内部审计与组织价值增值的实证研究	12
1.3.5 研究趋势	14
1.4 研究思路、研究内容和方法	15
1.4.1 研究思路	15
1.4.2 主要内容与观点	15
1.4.3 主要研究方法	18

第2章 内部审计本质的认识	20
2.1 国内外学者对审计本质的认识	20
2.1.1 “查账论”	20
2.1.2 “系统过程论”	21
2.1.3 “经济监督论”	22
2.1.4 “经济控制论”	22
2.2 国内外学者对内部审计本质的认识	23
2.2.1 内部审计的本质在于受托责任	23
2.2.2 内部审计的本质是一种经济控制	24
2.3 从内部审计的定义看内部审计本质	24
2.3.1 国际内部审计师协会对内部审计的定义	25
2.3.2 中国内部审计协会对内部审计的定义	28
2.3.3 国内外学者关于内部审计的定义	29
2.3.4 对内部审计概念的理解	30
2.4 从我国内部审计的定位看内部审计本质	30
2.4.1 内部审计设立阶段	31
2.4.2 内部审计附属于国家审计阶段	33
2.4.3 内部审计独立于国家审计阶段	35
2.4.4 对内部审计本质的理解	35
2.5 从内部审计的职能看内部审计本质	36
2.5.1 内部审计功能的演变	36
2.5.2 内部审计职能与内部审计本质	37
第3章 组织价值及测度	40
3.1 国内外学者关于组织价值的不同观点	41
3.1.1 国外学者关于组织价值的不同观点	41
3.1.2 国内学者关于组织价值的不同观点	42
3.1.3 对组织价值内涵的理解	43
3.2 组织价值的理论解释	44
3.2.1 基于马克思劳动价值论解释企业价值	44

3.2.2 基于效用价值论解释企业价值	45
3.2.3 基于新古典经济学的价值论解释企业价值	45
3.3 组织价值的不同测度	46
3.3.1 组织价值的表现形式	46
3.3.2 组织价值的衡量指标	48
3.4 组织价值的影响因素	53
3.4.1 影响组织价值的外部环境因素	54
3.4.2 影响组织价值的内部环境因素	54
3.4.3 内外部环境因素对组织价值的影响	56
第4章 内部审计、注册会计师审计与国家审计	57
4.1 内部审计、注册会计师审计及国家审计的区别	58
4.1.1 内部审计与注册会计师审计的区别	59
4.1.2 内部审计与国家审计的区别	59
4.1.3 注册会计师审计与国家审计的区别	60
4.2 内部审计、注册会计师审计及国家审计的协作	60
4.2.1 内部审计与注册会计师审计的协作	60
4.2.2 内部审计与国家审计的协作	61
4.2.3 注册会计师审计与国家审计的协作	62
4.2.4 内部审计、注册会计师审计及国家审计的区别与协作对我们的 启示	63
4.3 基于公司治理视角的内部审计与外部审计的协作	63
4.3.1 内部审计、外部审计与公司治理的关系	64
4.3.2 内部审计与外部审计协作的迫切性	65
4.3.3 内部审计和外部审计协作的有效途径	66
第5章 内部审计为组织增加价值的传导机制分析	69
5.1 内部审计为组织增加价值的实现路径	70
5.1.1 国内外学者的不同观点	71
5.1.2 内部审计增值的实现路径	72
5.2 国电蒙能投内部审计为组织增加价值的传导机制分析	73

5.2.1	我国火力发电企业行业现状分析	74
5.2.2	内蒙古国电能源投资有限公司概况	76
5.2.3	火力发电企业的寿命周期与价值链分析	77
5.2.4	内部审计功能发挥与火力发电企业运营流程配比分析	80
5.2.5	火力发电企业内部审计为组织增加价值的传导机制分析	81
5.2.6	小结	83
5.3	商业银行内部审计为组织增加价值的传导机制分析	83
5.3.1	商业银行具有高风险的特征	83
5.3.2	中国商业银行业务流程及价值链分析	84
5.3.3	中国商业银行内部审计增值传导功能的发挥	89
5.3.4	内部审计在贷款业务流程中的增值传导机理	99
5.3.5	工商银行内部审计增值传导机制案例剖析	103
第6章	内部审计绩效的评价	108
6.1	国内外内部审计绩效评价文献综述	108
6.1.1	对内部审计评价标准的研究	108
6.1.2	对内部审计评价模型和方法的研究	109
6.1.3	对内部审计业绩评价指标体系构建的研究	110
6.1.4	对内部审计业绩评价指标运用的研究	114
6.2	内部审计绩效评价的理论分析	115
6.2.1	内部审计绩效评价的内涵	115
6.2.2	内部审计绩效评价的必要性	116
6.2.3	可供借鉴的绩效评价方法和模型	118
6.2.4	内部审计绩效的影响因素	120
6.3	基于理论和调查相结合的多层次内部审计绩效评价指标的重构	123
6.3.1	内部审计绩效评价是研究内部审计为组织增加价值的关键	124
6.3.2	多种绩效评价方法的比较及其对内部审计绩效评价的启示	125
6.3.3	多层次内部审计绩效评价指标体系的构建	126
6.4	多层次内部审计绩效评价指标体系的具体运用	131
6.4.1	调查问卷的设计、发放和回收	132
6.4.2	运用层次分析法计算指标的权重	136

6.4.3 运用模糊综合评价法计算综合得分	137
6.4.4 内部审计绩效模糊层次综合评价方法(F-AHP方法)的步骤 ...	139
6.5 基于平衡计分卡和绩效棱柱结合的内部审计绩效综合评价体系的构建	139
6.5.1 平衡计分卡和绩效棱柱在内部审计绩效评价中的导入	140
6.5.2 内部审计绩效综合评价体系的构建	148
6.6 内部审计绩效综合评价评分方法	158
6.6.1 层次分析法基本原理	158
6.6.2 影响内部审计绩效指标权重的因素	163
6.6.3 内部审计绩效评分的实施	164
6.6.4 内部审计绩效综合评价的实施	165
第7章 内部审计质量对企业价值增值的实证分析	167
7.1 文献综述	167
7.1.1 国外文献回顾	167
7.1.2 国内文献回顾	169
7.1.3 文献述评	173
7.2 研究假设与研究设计	174
7.2.1 研究假设的提出	174
7.2.2 样本选取和数据来源	177
7.2.3 变量的选择	177
7.2.4 模型的构建	180
7.3 实证结果与分析	181
7.3.1 描述性统计	181
7.3.2 相关性分析	182
7.3.3 多元回归分析	184
7.3.4 稳健性检验	185
7.4 研究结论与政策建议	186
7.4.1 研究结论	186
7.4.2 政策建议	187
7.4.3 研究局限与不足	189

第 8 章 内部审计隶属模式对企业价值增值的实证分析 190

8.1 国内外文献综述	190
8.1.1 内部审计机构的不同隶属模式以及设立因素	190
8.1.2 内部审计与公司治理、价值增值	192
8.1.3 内部审计隶属模式与企业价值增值	193
8.1.4 文献述评	194
8.2 内部审计隶属模式比较分析	195
8.2.1 国外内部审计隶属模式分析	195
8.2.2 我国内部审计隶属模式分类	197
8.2.3 五种不同内部审计隶属模式的比较分析	202
8.3 内部审计隶属模式影响因素实证分析	204
8.3.1 研究假设	204
8.3.2 样本选择与数据来源	207
8.3.3 实证分析	208
8.4 内部审计隶属模式对企业价值增值的实证检验	210
8.4.1 研究假设与模型设计	210
8.4.2 内部审计隶属模式对企业价值增值的实证检验与结果分析	212
8.4.3 多元性回归分析	214
8.5 研究结论与政策建议	215
8.5.1 研究结论	215
8.5.2 政策建议	217

第 9 章 内部审计对上市公司财务重述的影响分析 222

9.1 文献综述	222
9.1.1 内部审计相关文献综述	222
9.1.2 财务重述相关文献综述	225
9.2 内部审计对财务重述影响的理论分析	229
9.2.1 内部审计的影响因素	229
9.2.2 财务重述动因分析	234
9.2.3 内部审计对财务重述的影响	237

9.3 研究设计与研究假设	239
9.3.1 研究假设的提出	239
9.3.2 样本选择和数据来源	241
9.3.3 模型构建和变量选择	241
9.4 实证结果与分析	243
9.4.1 描述性统计	244
9.4.2 相关性分析	245
9.4.3 多元回归分析	246
9.4.4 稳健性检验	247
9.5 研究结论与政策建议	248
9.5.1 研究结论	248
9.5.2 政策建议	248
9.5.3 研究局限与不足	249
参考文献	251
后 记	263

第1章 导 言

1.1 研究背景

本书是教育部人文社会科学研究规划基金项目“内部审计对组织价值的贡献度研究”（项目批准号 10YJA790166）的结项成果。

什么是“内部审计对组织价值的贡献度”呢？本书界定：由于内部审计的作用，使组织价值超过没有内部审计存在时的价值，我们称这部分新增价值为“内部审计对组织价值的贡献份额”，这一份额相对于组织价值称为“内部审计对组织价值的贡献度”。

为什么要研究内部审计对组织价值的贡献度呢？本书基于如下几点考虑：

1.1.1 基于内部审计实务的发展

内部审计在古代就有其起源。但是，只有到近代，这棵大树才开始根深叶茂。内部审计的历史从古到今，经历了一个缓慢而艰苦的过程（Lawrence Sawyer，索耶）^①。

文硕（1990）论述了古代、近代和现代内部审计的产生和发展。内部审计萌芽于私有制的奴隶社会。在奴隶社会，私有财产的所有者奴隶主常常将自己的私有财产托付给精明能干的代理人去管理，为了监督受托者（即前面的代理人）是否能诚实地履行这一受托经济责任，奴隶主又委派其亲信（即奴隶主的管家或监工）对代理人进行监督，这些管家和监工的工作就代表了原始意义的内部审计，当然最初这些管家和监工并不是独立意义上的内部审计人员，因为他们还负

^① 转引自文硕《世界审计史》，中国审计出版社，1990年版，279页。

责其他事项的监督。

进入中世纪以后,内部审计有了进一步的发展,其主要标志是出现了独立的内部审计人员(文硕,1990)。这一时期,内部审计主要采用寺院审计、城市审计、行会审计、银行审计和庄园审计等形式。

内部审计,是西方资本主义企业为加强内部经济监督和经营管理的需要,随着社会经济的发展和企业管理的内在需要而逐步发展起来的(徐政旦、朱荣恩,1997)。19世纪末20世纪初,资本主义进入垄断阶段。随着大中型企业管理层级的增多和管理人员经济责任的加重,基于企业内部经济监督和管理需要的近代内部审计迅速发展。正如维克多·布林克(Victor Brink, 1977)所说:“在内部审计师职业建立以前的岁月里,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聘用一些专门的职员去检查和报告正在发生的事情,并对其原因进行深入调查。这些专业人员就是‘内部审计人员’”^①。19世纪70年代中期(1875年),德国军火工业占统治地位的克虏伯公司已配备审计人员,并初步实施了合规审计和经营审计等内部审计制度;在美国的铁道部门,19世纪末也配备了负责巡视各铁路售票机构、检查现金记录正确性的内部审计人员,这些人员被称为“巡回审计师”;20世纪20年代前后,福特汽车公司在欧洲各国也设立了许多较大的独立分公司,并派出巡回审计人员进行间接控制。此外,联合商业企业、电力企业、煤气企业、石油开采行业、钢铁制造业和其他一些行业,也在企业内部纷纷设立了内部审计机构。

20世纪40年代以后,企业的内部结构和外部环境进一步复杂化,跨国公司迅速崛起,企业之间竞争日趋激烈。企业管理者对于降低成本、提高经济效益的要求更加迫切。为了适应这种形势的变化,内部审计发生了一系列巨大变化:①内部审计理论体系逐步得到建立;②建立了内部审计职业和内部审计协会;③全面推广以内部控制系统为基础的审计方法,抛弃了传统的详细审计方法;④在财务审计的基础上,进一步扩大了经营审计的范围;⑤制定了内部审计特有的审计准则。这一时期的内部审计特点有:政府内部审计应运而生,普遍开展了绩效审计;内部审计准则和实务公告推动了内部审计规范化;内部审计职能从评价扩展

^① 转引自文硕《世界审计史》,中国审计出版社,1990年版,286页,最初来源于维克多·布林克的《前程无量》。

到预测、咨询和保证；内部审计的主要方式从说服转变为协商；审计的种类从经营审计扩展到战略审计（文硕，1990）。

进入21世纪，内部审计在内在压力和外来挑战的双重影响下，经历了一场重大变革。20世纪末21世纪初，由于全球经济一体化的形成，技术发展加快，信息传递迅速，资本组合频繁，市场竞争加剧，使企业面临日益增多的风险。新的经济形势和不断变化的经营环境，要求扩大内部审计的范围，改进内部审计的业务，提高内部审计的质量等，这是内部审计受到的内在压力；而涉及社会法规与专门知识的环境审计、与社会质量保证体系结合进行的质量审计、包括外部与内部因素而形成的风险评估等，越来越成为企业关注的焦点，外部审计在这些领域比内部审计拥有更多的审计力量，有可能进入企业而取代内部审计，这是企业内部审计面临的严峻的外来挑战^①（李学柔、秦荣生，2002）。在内忧外患的情况下，内部审计经历了一场重大变革，形成了现代内部审计的十大理念：①内部审计的本质在于受托责任，内部审计是确保受托责任履行的控制机制；②内部审计与内部控制是受托责任的孪生兄弟，控制评价是内部审计的执业秘诀；③风险管理是内部控制的延伸，内部审计是风险管理的确认者、是对风险管理的再管理；④内部审计是透视公司的窗口，是公司治理的守门员，是组织治理主体可依赖的、极具价值的资源；⑤确认和咨询是内部审计的两大服务领域；⑥积极营销内部审计，努力扮演企业变革代理人角色；⑦坚守独立性和客观性，高度重视客观性管理；⑧建立健全以控制和风险为导向的内部审计准则体系，执业人员要恪守准则、超越准则；⑨以企业管理的理念管理内部审计部门，致力于把内部审计部门建成一个利润中心或投资中心；⑩融合风险管理审计、内部控制审计和公司治理审计，实现内部审计的价值增值（王光远，2007）。

考察内部审计实务发展的历史可以发现，最初公司的内部审计主要是股东实施的，且主要解决财务审计问题；当公司上市需要公开披露财务报告时，内部审计被迫外部化，注册会计师充当了财务审计的主要角色，内部审计逐渐退出了财务审计领域。慢慢地，内部审计开始以管理审计作为主要的工作内容；当企业风险越来越成为经营者关注的焦点时，内部审计又开始向风险管理领域进军；内部审计通过系统化、规范化的方法来评价和改善风险管理、内部控制和治理过程的效果，从而帮助组织实现其目标，实现组织的价值增值。

^① 李学柔、秦荣生主编，国际审计，中国时代经济出版社2002年1月版，258页。

1.1.2 基于内部审计定义的演变

1941年,在美国成立的国际内部审计师协会(the Institute of Internal Auditors,简称IIA)是全部由内部审计人员组成的国际性审计职业团体,它的成立标志着现代内部审计走上了职业化的道路。自1947年内部审计第一次被定义为:“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”后,随着内部审计的广泛运用与开展,IIA又陆续发布了6个内部审计的定义:内部审计的第二次定义增加了“为管理提供服务,是一种衡量、评价其他控制有效性的管理控制”的内容,提高了内部审计的地位,增加了管理的职能;第三次定义取消了“建立在财务、会计基础上”,这一改变预示着内部审计由财务审计向经营审计转变;第四次定义将“为管理服务”改为“为组织服务”,扩大了内部审计的服务范围,服务对象不只局限于管理层面,而是以整个组织为服务对象,需要站在组织的立场上评价问题,为组织的整体利益服务;第五次定义主要明确了与外部审计的区别,强调内部审计是“建立在组织内部的”;第六次定义明确了内部审计服务的具体对象,即协助组织的管理层有效地履行其职责(见表2.1)。

1999年国际内部审计师协会IIA对内部审计的定义被认为是内部审计经典定义,也是现代内部审计的定义(第七次定义):“内部审计是一种旨在增加组织价值和改善组织营运的独立、客观的鉴证和咨询活动,它通过系统化、规范化的方法来评价和改善风险管理、内部控制和治理过程的效果,从而帮助组织实现其目标。”与之前的六次定义相比,此次定义的重新制定强调了内部审计的职责是要增加组织的价值、改善组织的运营。2009年1月IIA发布的《国际内部审计专业实务框架》将内部审计定义为:“内部审计是独立、客观的确认和咨询活动,旨在增加组织的价值,改善组织的运营。内部审计应该采取系统和规范的方法,评价风险管理、内部控制和组织治理的效果,帮助组织实现其目标。它还在强制性的指南《国际内部审计专业实务标准》内部审计‘工作性质’一节中明确规定:内部审计活动必须评价风险管理过程,并有助于改进风险管理活动”。

2013年,国际内部审计师协会以阿拉伯语(Arabic)、阿塞语(Azeri)、波斯尼亚语(Bosnian)、保加利亚语(Bulgarian)、中文简体(Chinese Simplified)、中文繁体(Chinese Unsimplified)、克罗地亚语(Croatian)、捷克语(Czech)、荷兰语(Dutch)爱沙尼亚语(Estonian)、芬兰语(Finnish)、法语(French)、格鲁吉亚语(Georgian)、德语(German)、匈牙利语(Hungarian)、冰岛语

(Icelandic)、意大利语 (Italian)、日语 (Japanese)、韩国语 (Korean)、拉脱维亚语 (Latvian)、立陶宛语 (Lithuanian)、马其顿语 (Macedonia)、黑山共和国语 (Montenegro)、挪威语 (Norwegian)、波兰语 (Polish)、葡萄牙语 (Portuguese)、罗马尼亚语 (Romanian)、俄语 (Russian)、塞尔维亚语 (Serbian)、斯洛伐克语 (Slovak)、斯洛文尼亚语 (Slovenian)、西班牙语 (Spanish)、瑞典语 (Swedish)、土耳其语 (Turkish) 和乌克兰语 (Ukraine) 等 34 种语言定义: 内部审计是一种独立、客观的确认和咨询活动, 旨在增加价值和改善组织的运营。它通过应用系统的、规范的方法, 评价并改善风险管理、控制和治理过程的效果, 帮助组织实现其目标^①。

那么内部审计是否能达到这一目标, 以及在多大程度上能达到这一目标, 是一个值得探讨的问题。

1.1.3 基于内部审计功能的拓展

职能和作用 是审计理论中两个既相互联系又有彼此区别的基本概念。审计的职能是审计活动本身所固有的、不以人的意志为转移的内在功能。它是一种客观属性。审计的作用是指为实现审计目标而进行的审查和评价活动, 完成审计任务所产生的影响和效果, 是审计职能在运用中产生的实际效果 (周灿龄、张勇, 1995)。蔡春、车宣呈、陈孝 (2006) 认为“审计功能”从狭义上可以被理解为“审计本身固有的、本质的、客观的功能”, 他们认为“审计功能”包含了职能、作用等含义。

人们研究、认识内部审计的职能和作用, 有助于提出符合实际的审计目标, 并赋予内部审计人员相应的职责和权力, 以便完成审计任务, 实现审计目标, 发挥内部审计的职能和作用。周灿龄、张勇 (1995) 认为美国现代内部审计具有监督、评价、控制和服务等四种主要职能。徐政旦、朱荣恩 (1997) 认为职能是由事物本质决定的一种内在功能, 人们对事物本质的认识会进一步深化和延伸, 这种认识上的深化和延伸同时也会揭示事物的潜在职能, 也会改变事物现在具有的职能。他们认为, 内部审计职能受内部审计对象的制约, 有检查、鉴证、评价和建设等四种职能。

蔡春、车宣呈、陈孝 (2006) 分析了自 20 世纪 40 年代以来现代内部审计功

^① <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>

能的拓展历程,将这一历程分为四个阶段:第一阶段(20世纪40至60年代):内部审计功能从报表监督、账簿及报表的查错防弊功能向制度监督功能转变,但仍以财务审计为主;第二阶段(20世纪60至80年代):内部审计功能在绩效审计以及经营审计方面得到显著拓展;第三阶段(20世纪80年代至2001年“安然事件”):内部审计功能在管理审计及各种多元化的增值服务方面得以发展;第四阶段(“安然事件”后至今):内部审计功能有回归的倾向,重新审视内部审计保证性功能的履行。他们认为,现代内部审计功能拓展大致经历了账簿基础审计、制度基础审计、经营审计、管理审计、多元化增值服务和功能回归等几个阶段。内部审计功能从单一的保证性功能逐渐向着评价、咨询和增值性服务等多功能方向发展,内部审计功能的内涵由简单到复杂逐渐拓展。

考察内部审计定义和职能演变的历史可以发现,内部审计已经从最初主要以会计为导向的专业发展成了现在以管理为导向的专业,内部审计曾经是独立会计服务的附属行业,内部审计师极为关心的是核查与证明财务事项的准确性,随着其外延逐步拓宽,内部审计已经发展成为一门独立的学科。现代内部审计提供的服务包括对全部公共部门和私有实体的控制、执行、风险、治理进行检查和评价,对财务状况的检查只是内部审计的一部分。虽然其曾被视为客户的对立面,但现在内部审计师通过增值服务,逐步与客户建立起了合作的和富有建设性的工作关系^①(索耶内部审计,2005)。

1.1.4 基于内部审计作用的发挥

周灿龄、张勇(1995)将美国现代内部审计的作用大致归结为两个方面,一是防护性作用;二是建设性作用。防护性作用是指通过内部审计的检查和评价活动,可以揭露和制约各种不道德或不规范行为的产生,防止可能给组织造成的各种不良后果。建设性作用是指通过对被审查活动的检查和评价,针对管理和控制中存在的问题和不足,提出富有促进性的意见和改进方案,从而促进企业改善经营管理,提高经济效益,以最好的方式实现组织的目标。

徐政旦、朱荣恩(1997)认为,现代内部审计的作用是随着审计的内容、范围、职能的发展而扩大的。早期内部审计的作用主要是防护性的,即查错防弊,保护财产安全。由于现代内部审计的内容伸展到经营活动及管理工作,而且在审

^① 见 Lawrence B. Sawyer, Mortimer A. Dittenhofer, James H. Scheiner 著;郇先宇,周瑞平等译,《索耶内部审计:现代内部审计实务(上下)》,中国财政经济出版社,2005年版,3页。