

三友会计论丛
第10辑

SUNYO ACADEMIC SERIES IN ACCOUNTING

企业内部审计绩效研究

韩晓梅◎著

Research on Performance of Enterprise Internal Audit

三友会计论丛
第10辑

SUNYO ACADEMIC SERIES IN ACCOUNTING

企业内部审计绩效研究

韩晓梅 · 著

Research on Performance of Enterprise Internal Audit

FE 东北财经大学出版社
Donghai University of Finance & Economics Press

大连

© 韩晓梅 2009

图书在版编目 (CIP) 数据

企业内部审计绩效研究 / 韩晓梅著. — 大连: 东北财经大学出版社, 2009.5

(三友会计论丛·第10辑)

ISBN 978-7-81122-629-4

I.企… II.韩… III.企业—内部审计—研究 IV.F239.45

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 056112 号

大连海大印刷有限公司印刷

东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 150mm×220mm

字数: 207 千字

印张: 8 1/8

印数: 1—2 000 册

2009 年 5 月第 1 版

2009 年 5 月第 1 次印刷

责任编辑: 高 鹏 劳 硕

责任校对: 李 栋

封面设计: 冀贵收

版式设计: 刘瑞东

ISBN 978-7-81122-629-4

定价: 24.00 元

作者简介

韩晓梅，女，1975年生，湖北随州人，2005年南京大学管理学博士研究生毕业，在南京理工大学从事会计、审计的教学与研究工作。现任南京理工大学经济管理学院副教授、硕士生导师，主要研究方向为审计与内部控制。曾在《审计研究》等核心期刊发表论文二十余篇，主持江苏省教育厅高校哲学社会科学基金项目一项、财政部全国会计科研重点课题一项。近期主要研究方向为会计师事务所国际化、企业内部审计、社会责任审计等。

出版者的话

随着我国以社会主义市场经济体制为取向的会计改革与发展的不断深入，会计基础理论研究的薄弱和滞后已经产生了越来越明显的“瓶颈”效应。这对于广大会计研究人员而言，既是严峻的挑战，又是难得的机遇。说它是“挑战”，主要是强调相关理论研究的紧迫性和艰巨性，因为许多实践问题急需相应的理论指导，而这些实践和理论在我国又都是新生的，没有现成的经验和理论可资借鉴；说它是“机遇”，主要是强调在经济体制转轨的特定时期，往往最有可能出现“百花齐放，百家争鸣”的昌明景象，步入“名家辈出，名作纷呈”的理论研究繁荣期和活跃期。

迎接“挑战”，抓住“机遇”，是每一个中国会计改革与发展的参与者和支持者义不容辞的责任。为此，我们与中国会计学会财务成本分会（原中国中青年财务成本研究会）、东北财经大学会计学院联合创办了一个非营利的学术研究机构——三友会计研究所，力求实现学术团体、教学单位、出版机构三方的优势互补，密切联系老、中、青三代会计工作者，发挥理论界、实务界、教育界三方面的积极性，致力于会计、财务、审计三个领域的科学研究和专业服务，以期我国的会计改革与发展作出应有的贡献。

三友会计研究所的重大行动之一就是设立了“三友会计著作基金”，用于资助出版“三友会计论丛”。它旨在荟萃

名人力作及新人佳作，传播会计、财务、审计研究与实践的最新成果与动态。自 1997 年起，本论丛定期遴选并分辑推出。

采取这种多方联合、协同运作的方法，如此大规模地遴选、出版会计著作，在国内尚属首次，其艰难程度不言而喻。为此，我们殷切地希望广大会计界同仁给予热情支持和扶助，无论作为作者、读者，还是作为评论者、建议者，您的付出都将激励我们把“三友会计论丛”的出版工作坚持下去，越做越好！

东北财经大学出版社

三友会计论丛编审委员会

顾问:

谷 祺 欧阳清 冯淑萍 李志文

委员(以姓氏笔画为序):

马君梅	王立彦	王光远	王化成
方红星	刘永泽	刘志远	刘明辉
刘 峰	孙 铮	宋献中	李 爽
张为国	张龙平	张先治	张俊瑞
何顺文	杨雄胜	陆正飞	陈毓圭
陈国辉	陈建明	陈信元	陈 敏
周守华	罗 飞	孟 焰	郑振兴
赵德武	夏冬林	秦荣生	徐林倩丽
黄世忠	谢志华	蔡 春	薛云奎
魏明海	戴德明		

序

审计是经济工作极其重要的一个环节。但凡利益相关者的利益平衡和调节，都离不开审计的监督和调控。从会计角度对经济利益关系进行有效的监督，是审计工作的重要责任之一。大家知道，堡垒最易从内部攻破。审计监督从内部做起，可以有效地从源头上防止腐败和非法侵占资产的现象发生。近年来，由于安然公司内部审计人员对账外负债业务的揭示以及世通公司内部审计人员对 38.5 亿美元费用违规列入资本支出项目的揭示，使内部审计的作用得到了公众和监管部门的肯定。辛西亚·库珀（内部审计主任）在世通案件中的突出表现不仅使全世界的内部审计工作者认识到内部审计工作责任的重大，还使决策层、管理层对内部审计的必要性和重要性有了新的认识，同时内部审计工作的地位也得到了加强和重视。韩晓梅博士的研究在国内独树一帜，她多年来专门从事内部审计的研究，并在这一领域做出了创造性的贡献。我们从本书的系统性知识中，可以了解到内部审计的贡献和对经济发展的价值。

内部审计在企业经营管理中处于极其重要的地位，它既是企业内部控制机制的重要组成部分，又是监督与评价内部控制的主要手段。在追求企业价值最大化的共同愿景下，管理层和内部审计人员客观上都有重塑内部审计模式的要求，并且都需要建立一个科学客观的、以满足利益相关者需要为基础、以价值创造为导向、与公司目标相结合的内部审计绩效评价体系，以判断内部审计的真正价值。

本书对企业内部审计绩效进行了系统的研究，探索性地回答了下列问题：哪些因素会对内部审计绩效产生影响？如何衡量内部审计与企业战略目标的一致性程度？如何评价内部审计对企业价值的贡献大小？使用哪些方法和哪些指标才能科学地评价内部审计对企业的

价值贡献？

本书建立的内部审计绩效影响因素分析框架和评价体系，对于全面了解企业内部审计的运行机理具有积极的推动作用。本书将平衡记分卡的绩效评价思想和方法引入内部审计领域，并创造性地与 GAIN 的内部审计关键绩效指标相结合，构建了一个基于平衡记分卡的内部审计绩效评价模型，对于科学评价内部审计部门对于企业价值的贡献具有重大的指导意义。这一模型实现了内部审计部门与企业总体战略目标的统一，更好地反映了内部审计对企业价值增值的贡献程度。本书还将构建的内部审计绩效评价体系在某案例企业进行了具体运用，同时，通过问卷调查取得了内部审计绩效状况的第一手资料，并在此基础上，运用江苏省企业内部审计绩效数据进行了积极的分析。

相信本书的出版发行对推动我国的企业内部审计工作和企业经济监督有着重要的经济和学术价值。

南京大学常务副校长 施建军教授

2008 年 10 月于南京

前 言

随着经济全球化和一体化趋势的加强,企业经营环境迅速发生变化,企业经营面临着极大的不确定性,企业管理进入了以风险和战略管理为主题的时代。内部审计作为确保受托责任有效履行的内部控制机制,在组织中扮演着越来越重要的角色,企业管理重心的演变对其提出了新的要求并赋予其新的使命。基于内部审计传统角色而建立的内部审计绩效评价体系已经不能胜任内部审计新的角色,不能有效评价其对组织的价值增值作用,从而不能有效地引导内部审计部门的工作与组织的整体战略一致化。本书结合内部审计职能定位的发展变化,对内部审计绩效的影响因素与评价体系展开了系统的研究。本研究的主要贡献有以下几个方面:

(1) 根据本书的分析,影响内部审计绩效的关键内生因素主要是内部审计人员、内部审计方法和内部审计定位,影响内部审计绩效的外生因素主要是与关键利益相关者的关系。为改进内部审计绩效,内部审计应当对双重报告关系进行改良,即与审计委员会建立积极有效的战略同盟关系,同时与管理层/被审计者建立合作博弈关系,也就是建立内部审计的改良型双重报告关系。

(2) 构建了基于平衡记分卡的内审计绩效评价指标体系,将内部审计绩效与企业的战略目标连接起来。本书将平衡记分卡的绩效评价思想和方法引入内部审计领域,在 GAIN 内部审计绩效指标的基础上,创造性地将平衡记分卡与 GAIN 绩效指标相结合,并根据内部审计的特点对平衡记分卡的结构进行了调整,发展了一个平衡记分卡与关键绩效指标相结合的内部审计绩效评价模型。这一模型实现了内部审计部门与企业总体战略目标的统一,更好地反映了内部审计对企业价值增值的贡献程度。

(3)对企业内部审计绩效评价体系进行了个案分析和问卷调查,以江苏省企业为例对我国企业内部审计绩效进行实证分析及对策性研究。根据实证分析的结果和前述的研究结论,笔者认为,改进企业内部审计绩效首先要从内因入手,实施内部审计的自我改造和彻底变革,重塑内部审计模式。这包括:一方面,强化内部审计人力资源管理,提高内部审计人员的素质和专业技能;革新内部审计技术方法,引入风险导向审计;对内部审计进行重新定位,拓展内部审计范围。另一方面,企业要重视内部审计的外部因素,协调内部审计与其主要利益相关者的关系,积极宣传内部审计的新职业形象,创造良好的内部审计环境。

本书以作者的博士论文为基础,经过修改、增补完成。本书第1至3章和第6章由韩晓梅撰写,第4章由韩晓梅和韩朝莉共同撰写,第5章由韩朝莉撰写,最后由韩晓梅总纂。作为内部审计绩效的探索性研究,本书难免存在一些不足之处,这有待作者在今后的研究中进一步完善,也请广大读者批评指正。

韩晓梅

2008年9月

目 录

1	概念界定与研究思路	1
1.1	内部审计的发展历程	1
1.2	内部审计绩效	5
1.3	内部审计绩效的研究背景	8
1.4	内部审计绩效的国内外研究现状	13
1.5	研究思路与结构安排	20
2	企业内部审计绩效的内部影响因素	24
2.1	内部审计绩效内部因素分析框架	24
2.2	内部审计人员	26
2.3	内部审计方法	41
2.4	内部审计定位	52
3	企业内部审计绩效的外部影响因素	69
3.1	内部审计利益相关者模型	69
3.2	内部审计与审计委员会	73
3.3	内部审计与管理层	94
3.4	内部审计的利益相关者报告模式	102
4	企业内部审计绩效评价体系	114
4.1	内部审计绩效评价方法	114
4.2	内部审计绩效评价指标	128
4.3	内部审计绩效评分方法	155
5	企业内部审计绩效评价体系应用案例	165
5.1	案例企业背景	165
5.2	案例企业原有的内部审计绩效评价方法及其分析	167

5.3 内部审计绩效评价体系在案例企业的应用	168
6 企业内部审计绩效问卷调查与分析	180
6.1 问卷的设计与发放	181
6.2 样本企业基本资料分析	184
6.3 样本企业内部审计绩效分析	188
6.4 样本企业内部审计绩效标杆比较	208
6.5 内部审计绩效改进的对策	221
主要参考文献	234
后记	244

概念界定与研究思路

1.1 内部审计的发展历程

内部审计从产生、发展到今天经历了漫长的过程，与会计一样，内部审计也是社会发展到一定阶段的必然产物。现代内部审计之父劳伦斯·索耶曾说过，“内部审计这棵大树扎根于古代，只是到了现代才开花结果”。内部审计从古代开始，经历了痛苦缓慢的发展过程，直到 1941 年内部审计师协会建立，才逐渐形成一门独立的学科，逐步形成了完善的理论体系。

我国著名的会计学教授杨时展最早将西方的受托责任概念引入中国，他认为受托责任是一切审计工作的出发点，审计因受托责任的发生而发生，因受托责任的发展而发展。内部审计工作的切入点随着组织中受托责任的发展而不断变化。本书主要根据内部审计切入点的不同将内部审计的发展阶段分为财务审计阶段、业务审计阶段、管理审计阶段、风险导向综合审计阶段四个阶段。

（1）财务审计阶段

分工和分权的思想及实践的发展，以及中世纪复式记账原理的产生与发展为财务审计奠定了基础。19 世纪末、20 世纪初随着股份公司的出现，企业规模不断扩大，跨地区、跨行业经营导致组织的分支机构增多，管理人员没有时间亲自去管理所有的业务活动，必须把一部分经营管理的权利分给属下。组织的规模越大，管理的层次就越多，管理层次的增多直接导致了受托责任层次的增多，使得最高管理

当局把注意力转向了受托责任的履行情况。由谁来监督组织内部受托责任的履行情况，是摆在管理当局面前的一个难题。管理当局首先把目光转向了组织的内部，寻找专业过硬、品德素质都很高的人员组成内部审计小组来执行这些监督。这一时期的监督大多是受托财务责任的监督。比如，19 世纪英国人在海外投资公司，英国公司法法令要求对外公布的资产负债表必须经过独立审计师审查，这一要求促使企业设立内部审计部门，其目的是协助独立审计师的工作。第一次世界大战以后，美国的经济一度出现繁荣，很多公司都公布了经过审计的财务报表，铁路公司率先实施了大范围的内部审计。

财务审计阶段，内部审计在组织中的地位不高，多数情况下被看作是外部审计的助手，在外部审计与被审计组织之间起到一个桥梁作用。直到 1941 年内部审计师协会（The Institute of Internal Auditors, 缩写 IIA）成立，内部审计才有了自己的行业协会，IIA 对内部审计理论和实践的发展都起到了重大的推动作用。1947 年 IIA 出台了第 1 号《内部审计师职责说明书》（The Statement of Responsibilities of Internal Auditor No.1, 缩写 SRIA No.1），对内部审计的职责进行规范：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。此时，IIA 规范内部审计师的职责主要是检查会计和财务，但也涉及业务活动，这为内部审计进入业务审计阶段提供了理论指导。

（2）业务审计阶段

20 世纪中期，一方面，随着经济的发展和市场竞争的日益激烈，越来越多的组织为了提高自身的竞争力，开始注重具体的经营业务流程；另一方面，伴随着科学管理理论和一般管理理论的发展，很多组织开始将目光转向管理，从关心受托财务责任到关心受托管理责任。内部审计在管理理论和实践的影响下，以及内部审计师协会的推动下将视野扩大到经营和管理的领域。IIA 的创始人之一约翰·瑟斯顿（John B.Thurston）始终相信内部审计能够为管理者提供更多服务、

创造更多价值。IIA 在内部审计的理论和实践方面做出了积极的指导和推动,引导内部审计逐步突破财务审计的领域,拓展了内部审计的范围。1957 年 SRIA No.2 提出:内部审计是在组织内部检查会计、财务及其他业务,以向管理当局提供服务的独立性评价活动。SRIA No.2 较 SRIA No.1 有了明显的变化,即业务审计由作为财务审计的附属演变成与财务审计相并列的一种审计活动。业务审计的对象是企业中具体的业务活动,通过审查和评价这些业务活动,对业务活动提出建设性的建议,从而提高企业经营的效率。

(3) 管理审计阶段

内部审计由业务审计阶段向管理审计阶段的发展有多方面的原因。首先,20 世纪六七十年代,随着经济的高速发展,企业经营活动范围的扩大,企业面临的外部环境愈加复杂,需要企业内部审计人员对外界的环境作出评估和建议并且参与决策;其次,股份制公司不断发展,企业的股份高度分散,公司治理作为连接企业内外部的纽带,其理论和实践已经全面展开,审计委员会制度客观上提高了内部审计人员的地位。1971 年,IIA 颁布了 SRIA No.3,对内部审计的定义、目的、范围和职责权限作出了重要的规定,特别指出了内部审计师在检查和评价方针、计划、程序和记录时不受任何约束,可以参与超越财务和会计记录的所有业务活动,这标志着内部审计进入了管理审计阶段。定义明确表明,内部审计是一种管理控制,其作用是衡量和评价其他控制的有效性(劳伦斯·索耶,1990)。这一次的修改切断了内部审计与账簿的联系(劳伦斯·索耶,1990),这一定义对会计与财务的审核已不再单独列出而是包含在“经营业务”之中。管理审计是更高层次的管理服务,不仅注重提高业务和控制的效率,而且更关注企业总体经营目标和管理决策的效果。

(4) 风险导向综合审计阶段

信息化时代的到来带来了市场环境的多样化和多变性,企业经营环境迅速变化,企业管理面临着很大的不确定性,企业处在一个动态、

复杂的环境里。外部环境的变化促使企业不得不站在企业全局的高度，以企业的未来发展为导向，系统地分析企业内部优势（Strongpoint）和劣势（Weakness），以及外部环境的机遇（Opportunity）与威胁（Threat），从而确定企业独特的能力和潜在的成功因素。企业管理的重心和范围已经由经营管理演变为战略管理。企业管理重心的变化决定了内部审计对象和范围的变化，并对其提出了新的要求：内部审计必须改革传统的审计模式，发展新的审计理论。到 20 世纪 90 年代早期，内部审计师已经从事包括财务检查与审计、经营审计、管理审计以及遵纪守法审计在内的综合审计工作。最为紧要的是，内部审计人员同那些负责组织治理的人建立了密切关系，直接同审计委员会进行交流，向他们汇报。这样一种汇报关系被广泛认为是改进治理结构与程序最好的实践。由于内部审计实践的迅速发展，需要设计一个新的定义来与职业范围的拓展相适应。

1996 年，IIA 研究基金会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，在听取了世界各国内审专家的意见之后，形成了一份名为《内部审计的未来：特尔菲研究》的研究报告，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。IIA 经过调查和研究，于 1999 年通过了基于企业战略的内部审计新定义：内部审计是一种独立、客观的保证和咨询活动，其目的是增加组织的价值和改善组织的经营。它通过系统化、规范化的方法来评价和改善组织的风险管理、内部控制和治理程序的效果，以帮助实现组织目标。新定义指明内部审计的使命更加广泛，责任进一步前移，它立足于企业的整体战略，对战略管理过程中的风险管理、内部控制和治理程序的有效性进行评价和改善。

Chapman 和 Anderson（2002）对新定义从六个方面进行了解释：①作为一种客观的活动，不一定由组织内部的人从事，这个定义表明容许内部审计服务由外部人提供，事实上高质量内部审计服务能够通