

国外现代审计资料



第二分册

内部审计培训计划

[美国] 威廉·E·弗格森 黛安·S·弗格森 合著

李虹译

北京市工业系统人才开发中心

目 录

前 言	(1)
第一章 概 述	(2)
第二章 目前的技术水平	(4)
第三章 培训工作的职责	(23)
第四章 内部审计人员培训计划	(27)
确定目标	(28)
编制计划	(29)
培训工作协调人	(29)
审计人员专用图书馆	(30)
培训记录	(32)
个人培训计划	(36)
职责说明书	(40)
培训方法	(45)
评价方案	(46)
培训内容的准备	(46)
制订培训计划	(46)
新聘用职员的培训	(53)
在职审计人员的培训	(55)
小结	(55)
第五章 评 价	(56)
培训计划的评价	(56)
对内部审计人员的评价和绩效鉴定	(58)
小结	(59)
第六章 结论和建议	(67)
建议/专业组织机构	(67)

前 言

近年来，内部审计学已经大踏步前进。它对私营和国营企业部门事务的监督作用日趋明显和重要。政府制订的法规和法令，如1977年颁布的《惩治对外行贿行为法案》，正对内部审计技术及其发展方向产生着影响。现代技术也正在对这一蓬勃发展的专业的未来起着推动作用。

教育任何一种专业的重要组成部分，为其执业者以职业方式履行职能提供坚实的基础。然而，基础知识在现代技术社会中远不足为生存手段。一个有造诣的专业人员必须通过继续教育计划方能跟上时代发展的步伐。

如何培养德才兼备的内部审计师？这样的审计师需要通晓哪些专业知识？目前在整个企业界中采用哪些方法来培训专业审计人员？适用于对内部审计师进行晋升培训的捷径究竟有哪些？

本报告是以一项调查为基础的，该项调查专门了解许多公司企业在培训没有经验的和经验丰富的内部审计人员时所采用的培训实务。本报告还从几个方面讨论了各自作法的长处与弱点。研究人员注意到：绝大多数培训评价方案是针对受训人员的，并未考虑培训计划本身是否存在严重缺点。本报告介绍了二年制和五年制继续教育培训计划大纲，以及如何有效地利用公司企业的内部审计文献图书馆。

研究人员还极力主张内部审计师学会应该更为积极地参与编制培训计划，以满足目前本专业发展的需要，内部审计师学会应同其他专业协会组织和高等院校相互配合。举办研究班，讲授具有大专水平的专业课程，看来这是现阶段最佳培训手段。所有培训计划均应包括用于评价受训人员和培训计划本身这两个方面的程序以及事后再度考察活动等项要求。

通过实施有效的培训计划，内部审计师在公司企业中的地位将不断提高，从而履行其对社会财富进行审计监督的职责。

第一章 概 述

综观目前专业文献的目录表或内部审计会议和培训班计划，可以看出：培训工作是当今专业部门关注的一个重要问题。

内部审计师学会进行了一项调查，结果表明：内部审计师正在提出并实施各项培训计划，旨在扩充新的审计人员和提高现有人员的专业技能。然而，这项调查还揭示出：这些培训计划并非尽善尽美；而且培训工作通常是为“满足急需”，而不是被视为职业不可缺少的组成部分。

这些发现常常使人提出疑问：在内部审计部门中开展培训工作是否适当，并且是否能以最高效率和卓有成效的方式进行培训。许多接受调查者都已意识到其培训计划中的缺点，但是不能确定如何改正这些缺点。调查结果还表明，大部分审计培训计划没有把足够的注意力集中在评价上。许多应答者提出：审计师对培训工作的评价尚未掌握一种可靠方法。

缺乏具有意义的评价方法表明，对培训计划和程序步骤的有效性尚未进行全面而又严格的考核。考核是所有形式的教育所共有的一个基本问题。绝大多数接受调查者不能确定用于培训的时间和经费是否已为公司带来效益。许多人指出：他们不得不依靠间接测试方法，诸如观察工作成绩。人们的设想是，如果工作成效有所提高，则应归功于培训工作。尽管很少有人提到，也应指出另一种设想是：如果在培训以后工作绩效未获改进，那么很可能应归咎于受训人员的过错。

内部审计师学会通过的《内部审计实务标准》包括许多有关培训工作和专业进修的具体标准。为内部审计师制订充分适用，效率高和成效显著的培训计划，其必要性目前已在大多数专业人员中间普遍得到承认。制订这样的培训计划是一项复杂而艰巨的任务，因为完成这项任务需要得到所有专业组织机构、内部审计主任和审计师个人的帮助。上述每类人员对专业内部审计师的培训和提高均负有各自的职责。这份报告说明，专业性组织机构，即内部审计师学会，正致力于通过实施培训计划来促进审计专业的发展。当然，本报告并不是解决有关培训内部审计师的所有问题的“万能灵药”，确切地说，它不过是论述内部审计培训工作几个方面的引玉之谈。

目前的技术水平

第二章对调查情况作了详细分析，对有关内部审计培训计划的文献进行简要评议，对有关培训工作的现行习惯作法、计划和存在问题也予以讨论。

培训工作的职责

第三章分析了下述三类专职人员的培训职责：专业组织机构、内部审计主任（或在任何一种形式的组织机构中担任内部审计部门最高职务者）和审计师个人。本章为每类专职人员编制有效的培训计划提出了若干指南。

培训工作计划

第四章为制订内部审计人员的培训计划提出一些建议。这些均属一般性建议，与其说是与内容、不如说是与结构和技术有关。内部审计的性质决定了不可能制订出一项适用于所有情况的培训工作计划。然而，本章说明的概念和规则可能适合于任何一种需要人才开发计划的审计形势。

评价

第五章论述了内部审计培训计划（或任何一类培训计划）的一个重要问题——评价培训效果。虽然这是培训工作最易被人忽略的一个方面，但是培训专家一再坚持说，评价工作是最为重要的任务之一。然而，也象培训计划一样，不可能规定适用于每种内部审计情况的评价程序。本章把重点集中在可能采用的各种评价方法上，并且强调指出对有效的培训计划进行评价的重要性。

结论与建议

最后一章根据调查结果和研究成果作出结论和提出建议，对未来专业需求的探讨观察为选择必要的培训和进修方法提供线索。

第二章 目前的技术水平

根据内部审计师学会完成的一项调查结果表明，目前已向内部审计师提出种类繁多的在职培训计划。调查结果还表明，培训工作，或缺乏培训，这是今日内部审计师所面临的最重要课题之一。

有抱负的内部审计师将发现只有很少几门传统的大学课程可为其从事未来审计专业作好准备。美国会计学会（AAA）所属审计教育委员会的调查结果支持这一见解。

早在审议阶段，该委员会便考虑是否应将作为一门学科的审计学包括在大学课程内。该委员会个别成员认为，教育者和执业者都认为审计学课程缺乏严谨和分析。由于在大学课程中削减和贬低了传统审计学的重要性，从而使上述“感觉”得到增强。弗雷德里克·L·纽曼说，存在有一种在主修会计专业的大学本科生必修科目中取消审计学课程的倾向。况且，许多主张将会计课程集中的学校根本没有提出设置审计学课程。

美国会计学会所属审计教育委员会报告经常引用的原始文件系二十世纪七十年代初期由两位大学教授约翰·齐格勒和弗雷德里克·L·纽曼完成的两项调查的报告。这两项调查工作，均由会计学教授指导，在关于会计学课程中的审计学这一问题上得到了类似的结果。根据纽曼教授的意见，调查表要求接受调查者回答有关确定属于审计学科范畴的某些课题。绝大多数应答者表示，内部审计课题得到褒奖，人们就是这样说的。

几年以前在《内部审计师》杂志上发表的一篇专题文章报道说，从传统会计学课程中把内部审计学摒除于外是一种明确的趋势：

“细读近期公报，发现在《会计学》月刊评论国内最佳会计学教学大纲时述及的三十二所大学中，没有一所把内部审计学列为应设课程。”

探讨大学的传统会计学课程的另一名作者，从其调查工作中得出类似的结论：“根据已经得到的证据，我们得出结论：在会计学课程中，内部审计学被视为无关紧要，课时有可能迅速地减少。”

纵令对传统审计课程抱有种种看法，但是内部审计学、经营管理审计学和有关学科却蓬勃发展，在美国各大学里现已开设这些课程。目前已为大学本科生和研究生设置审计学课程，而且有使之逐渐扩大的趋势。

内部审计师学会的调查表明，从正式课堂教学到在现场一带一言传身教的在职培训，将继续成为对银行、制造厂商、批发商或政府机构中新就业专职人员进行培训的通用方法。可采用寄发调查表以及结业后召回和保持通信等方式进行调查，此方式只限于美国和加拿大两国内已列入《内部审计师学会成员名录》中的各个组织机构。该学会会员总数现有三千五百名，但不包括全部会计事务所。随机选择参加调查的人员。为了得到四百到五百份答案，共邮出一千五百份以上的调查表。应答率约为33%，收到的信息代表497家公司的审计人员。

该学会的调查表包括五项主要栏目和一栏应答者对有关审计培训所作的评论。在A栏中,请应答者提供所在公司的一般概况,其中包括商业活动、年度销售额、资产、人事状况和审计师的经验。B、C和D三栏询问应答者有关企业发展方向确定程序、内部审计师的培训工作和继续教育方针的细节。E栏要求从成本和效益两方面对培训工作进行评定。

在调查时,对各种行业均应进行抽样,以便收集有关行业类型、销售额和审计师人数的信息。表1列出应答者说明的有关各种行业和年度销售额的简况。制造业约占应答者总数的26%;金融、保险和不动产等实业界占24%。

表2按照行业分类,具体说明内部审计师的分布状况。一半以上的应答组织已配备有一到九名审计师。

应答的组织机构总数达497家,而调查涉及的内部审计师人数为1274名。表3显示出对调查表做出回答的组织机构中审计师的分布状况。

全体应答者一致指出,他们提供的某些答案已纳入公司的各项方针和规章制度。

为此类方针确定程序所规定的时间从一天到一周以上不等。几乎有一半应答者(242个,占49%)仅用三天或更少的时间。公司总方针确定程序规定需用五天以上的应答者总数为81名,占16%(表4)。

几乎所有应答者都为有关审计方针和方法步骤的确定规定了较长时间,71名应答者(占总数14%)表示,他们需用一天或不到一天的时间评议审计方针和方法步骤,而四分之一以上的应答者(142个,占总数28%)则规定需用一周或一周以上的时间。

B栏中有关方针确定程序的第三个问题询问有关审计方针确定程序所用信息的细节。大约三分之二的应答者说,他们利用企业编撰的手册,48%的应答者还利用了审计人员手册。在其确定方针的程序中,68%的应答者采用审计程序,有51%的应答者使用审计调查表。很少一部分应答企业(占总数28%)在确定方针时利用各州和联邦制定的法规。

在回答有关方针确定程序的第四个问题时,168名应答者(占34%)表示,审计主任指导这些实务。以监察审计师作为确定方针的指导者的答案计有144个(占29%)。20个应答者提到由培训协调人员加以指导,而42名应答者回答说,或由培训委员会、行政区审计官员,或者由分部副总经理负责。

调查表的下一栏问及内部审计人员采用的培训程序。答案表明,三分之一以上的审计人员以书面形式概述了审计计划和审计目标。然而,大多数审计人员指出:他们没有见到书面的审计培训计划和审计目标。表5按人员编制分类,分析了答案。约有一半的应答者都编制了关于审计师需要具备的专门知识和技能的明细表。

大约三分之一接受调查的单位说,应为每个审计师制定专门培训计划。表6列出了对此问题的答案的统计数字。

86名应答者指出:从内部审计人员中可以指定任何人作为培训协调人员。这86名应答者中有9人把全部时间用于培训工作,而77人把时间分别用于从事培训工作和履行其他审计职责。表7系按人员编制分类的培训协调人的人数。

每年用于培训审计师的时间从一天到十天不等。表8揭示了培训时间与审计人员人数多、少之间的关系。几乎有一半应答者指出,他们规定每年用于培训审计师的时间为十天或十天以上,这条惯例还被所有主要执业会计师事务所一直沿用。

表1

行业的类型和以美元计算的年度销售额

销 售 额 (单 位: 百 万 美 元)

行 业 分 类	1—49	50—99	100—249	250—499	500—999	1,000—9999	10,000	不适合	未作回答者	应答者	合计%
农业、林业和渔业	0	1	0	1	1	2	0	0	1	6	1.2
矿 业	0	0	1	3	2	4	0	0	0	10	2.0
承包建筑业	0	2	1	4	2	1	0	0	0	10	2.0
制 造 业	5	8	26	28	25	35	1	0	1	129	25.9
运输、交通、电力、煤气和环境 卫生	2	3	14	12	17	11	0	1	0	60	12.1
批发或零售商	0	3	8	6	7	11	0	0	1	36	7.2
金融、保险和不动 产	9	10	15	14	19	8	0	49	5	120	24.1
服 务 行 业	1	1	2	2	0	2	0	0	1	9	1.8
政 府 部 门	3	1	5	1	0	2	1	37	0	50	10.1
其 它	6	6	12	1	8	14	1	18	0	67	13.6
总 计	26	35	84	73	72	90	3	105	9	497	100
占总数的百分比	5.2	7.0	16.9	14.7	14.5	18.1	0.6	21.1	1.9	100	

表 2

按行业分类, 内部审计师的人数

行业分类	1—4	5—9	10—14	15—24	25—34	35—49	50—74	75—99	100—499	500人以上	应答者	合计%
农业、林业和渔业	2	3	0	1	0	0	0	0	0	0	6	1.2
矿业	1	4	1	1	1	0	2	0	0	0	10	2.0
承包建筑业	7	2	1	0	0	0	0	0	0	0	10	2.0
制造业	34	45	20	11	6	4	4	3	2	0	129	25.9
交通、运输、电力 煤气和环境卫生	12	15	10	9	4	8	1	1	0	0	60	12.1
批发或零售	12	11	3	5	0	3	2	0	0	0	36	7.2
金融、保险和不动 产	34	32	13	16	9	7	3	1	5	0	120	24.1
服务行业	6	2	1	0	0	0	0	0	0	0	9	1.8
政府部门	7	18	7	1	1	1	2	2	7	4	59	10.1
其它	28	13	5	6	4	6	3	2	0	0	67	13.6
总计	143	145	61	50	25	29	17	9	14	4	497	100
占总数的百分比	28.8	29.2	12.3	10.1	5.0	5.8	3.4	1.8	2.8	0.8		100

表 3 应答组织机构总数和代表的内部审计师人数

审 计 人 员 编 制	组 织 机 构 数 目	代表的审计师总数
1—4	143	397
5—9	145	952
10—14	61	730
14—24	50	953
25—34	25	730
35—49	29	1,210
50—74	17	1,106
75—99	9	775
100—499	14	3,069
500人以上	4	2,820
总计	497	12,742

表 4 内 部 审 计 师 方 针 的 确 定 程 序

需 用 时 间	关于公司方针与方法步骤的确定		关于审计方针与方法步骤的确定	
一天或一天以下	133	26.8%	71	14.3%
二到三天	109	21.9%	106	21.3%
四到五天	58	11.7%	61	12.3%
五天以上	81	16.3%	142	28.6%
小 计	381	76.7%	380	76.5%
未作答者	116	23.3%	117	23.5%
总 计	497	100%	497	100%

表 5

按内部审计师人数分组书面培训目标统计

答 案	内 部 审 计 师 的 人 数												回 答 者 合 计 %
	1—4	5—9	10—14	15—24	25—34	35—49	50—74	75—99	100—499	500人以上			
有书面培训目标者	44	42	18	17	13	17	9	4	7	4	175	35.2	
无书面培训目标者	98	102	42	33	12	12	8	5	7	0	319	64.2	
小 计	142	144	60	50	25	29	17	9	14	4	494	99.4	
未作回答者	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	3	0.6	
总 计	143	145	61	50	25	29	17	9	14	4	497	100	
占总数的百分比	28.8	29.2	12.3	10.1	5.0	5.8	3.4	1.8	2.8	0.8		100	

表6 按内部审计师人数分组制定的具体培训计划

答 案	内 部 审 计 师 人 数										应 答 者 总 计 %
	1—4	5—9	10—14	15—24	25—34	35—49	50—74	75—99	100—499	500人以上	
为每名审计师制定 培 训 计 划	37	52	21	15	9	13	9	3	7	4	170 34.2
没有为每名审计师 制定培训计划	104	93	40	35	16	16	8	6	6	0	324 65.2
小 计	141	145	61	50	25	29	17	9	13	4	494 99.4
未 作 回 答 者	2	0	0	0	0	0	0	0	1	0	8 0.6
总 计	143	145	61	50	25	29	17	9	14	4	497 100
占总数的百分比	28.8	29.2	12.3	10.1	5.0	5.8	3.4	1.8	2.8	0.8	100

表 7

按内部审计师人数分组，对配备培训协调人的反应

审计师人数	配备	未配备	小计	未作回答者	总计
1—4	10	132	142	1	143
5—9	15	130	145	0	145
10—14	7	54	61	0	61
15—24	9	41	50	0	50
25—34	10(1)	15	25	0	25
35—49	10(1)	19	29	0	29
50—74	8(2)	9	17	0	17
75—99	3	6	9	0	9
100—499	10(3)	4	14	0	14
500人以上	4(2)	0	4	0	4
总 计	86(9)	410	496	1	497

* 圆括号内的数字系专职培训协调者人数。

C栏中第六个问题直接与配备有行政区或分部审计人员的组织机构有关。几乎一半应答者(239人, 占总数48%)说, 这个问题不宜由他们作答, 还有134名应答者(占总数27%)没有回答这个问题。按照44名应答者的意见, 对行政区或分部组织机构审计人员的培训, 应由其总部的审计人员进行指导; 45名应答者表示应由行政区或分部组织机构的审计师负责指导; 还有六名应答者的意见是应由另外一些人员负责指导, 对由人事部门指导审计人员的培训工作这一主张无一人作出反应。

386名应答者(占总数78%)声明说, 他们以既协作又个自为战的方式开展审计工作。在其余110名应答者中, 有59名表示他们同心协力地进行工作, 而另外51名始终独立地进行审计。

对有关审计师培训资源的问题所作的回答体现了共同性。这些资源包括一带一言传身教的辅导(在职培训)和研究班, 两者分别有394名(占79%)和395名应答者(占80%)予以确认。企业手册经常被74%的应答者加以利用, 审计程序和调查表被81%的应答者加以采用。76%的应答者提出轮流培训制。表9列出了培训内部审计师时利用的其它资源。

有关培训资源的另一个问题是征询最有效的三种培训方法。大多数人(338名应答者)答道: 一带一辅导是培训内部审计师最有效的方法。根据211名应答者的意见, 研究班被认

表 8 年度培训时间,按内部审计师人数分组

(内 部 审 计 师 人 数)

年度培训的时间	1—4	5—9	10—14	15—24	25—34	35—49	50—74	75—99	100—199	500人以上	应答者 总计%
1—2天	11	11	0	0	0	0	1	2	0	0	25 5.0
3—5天	34	38	12	13	5	7	5	2	3	1	120 24.1
6—9天	19	31	16	10	2	5	4	1	2	0	90 18.1
10天以上	68	63	31	25	18	17	7	3	8	3	243 48.9
小 计	132	143	59	48	25	29	17	8	13	4	478 96.1
未作回答者	11	2	2	2	0	0	0	1	1	0	19 3.9
总 计	143	145	61	50	25	29	17	9	14	4	497 100
总数的百分比	28.8	29.2	12.3	10.1	5.0	5.8	3.4	1.8	2.8	0.8	100

表9

内部审计师培训资源



为是第二种最有效的方法。轮流培训制和审计人员集会交流经验，分别有123名和108名应答者认为是最有效的。通过表9所列项目可以看出，其它答案相当平均，但有两种例外。只有九名应答者同意，培训用盒式磁带是三种最有效的培训方法之一，另有四个人说，采用录像磁带进行培训是最有效的方法之一。同选定的应答者就利用录像磁带从事培训工作继续保持通信联系，这意味着：采用录像磁带进行培训的审计师开始将其视为一种最重要的培训方法。

有关培训计划的某些问题牵涉到人事关系和书面报告，几乎三分之二的应答者（302人，占61%）表明，他们的计划包括处理人事关系的培训。182名（占37%）应答者未将人事关系的培训包括在内，有13人没有回答，大多数人（262人，约占73%）说，他们的培训计划包括撰写审计报告的培训（表10）。

表10 内部审计师培训计划的内容

反应	包括人事关系的培训		包括撰写报告的培训	
赞成	302	60.8%	362	72.8%
反对	182	36.6%	124	24.9%
小计	484		486	
未作回答者	13	2.6%	11	2.2%
总计	497	100%	497	100%

在C栏第13题列出的四种培训结业考核方法中，最常用的是绩效评定法。几乎四分之三的应答者用此种测试方法评价其培训计划。15%的应答者没有采用这种方法，半数以上的应答者（267人，占54%）说，他们通过一般性答辩进行测试，而有127人（占24%）说，他们不用这种方法。42人（占8%）声称他们采用口试方式考核，少数人（31人，占6%）则采用笔试方法对培训结业后的审计师进行测验。表11按照审计人员的人数分析这些回答。

大多数的应答者（453人，占91%）表示：他们鼓励审计师出席专业会议。有42人（占8%）表示不支持审计师参加会议，还有两人对此未作回答。419个应答者（占84%）表示其所在组织鼓励其成员参加专业协会团体，而75人（占15%）则持反对态度，三个人没有回答这个问题。

D栏涉及有关继续教育和应答者论及培训途径等问题。答案表明，大多数内部审计主任都关心，而且积极地参与制定其所属审计人员的继续教育计划。三分之二以上的应答者（331人，占66%）表示，他们试图确定对审计师的未来教育的要求。424人（占85%）提出有关辅助教育要求建议。相当多的一部分人（453人，占91%）通过向附加培训与教育项目提供财政支援来鼓励发展继续教育。表12按审计人员人数分类，分析了这些反应。

该栏最后一个问题询求有关个人继续进修教育计划的信息。97人没有提供附加信息。另一些人的回答内容包括支持、奖励、大学课程和本机构内部培训教学。有几名应答者说，他们为审计师每周都安排有学习时间，另一些单位对获得合格证书者颁发奖金，诸如注