



教育部经济管理类主干课程教材

审 计 系 列

Internal Audit

内部审计学

▸▸ 主编 张庆龙



教育部经济管理类主干课程教材

审 计 系 列

Internal Audit

内部审计学

▶▶ 主编 张庆龙



中国人民大学出版社
· 北京 ·

图书在版编目 (CIP) 数据

内部审计学/张庆龙主编. —北京: 中国人民大学出版社, 2017. 9
教育部经济管理类主干课程教材·审计系列
ISBN 978-7-300-24592-8

I. ①内… II. ①张… III. ①内部审计-高等学校-教材 IV. ①F239.45

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2017) 第 145246 号

教育部经济管理类主干课程教材·审计系列
内部审计学

主编 张庆龙

Neibu Shenjixue

出版发行	中国人民大学出版社	邮政编码	100080
社 址	北京中关村大街 31 号		
电 话	010-62511242 (总编室)		010-62511770 (质管部)
	010-82501766 (邮购部)		010-62514148 (门市部)
	010-62515195 (发行公司)		010-62515275 (盗版举报)
网 址	http://www.crup.com.cn		
	http://www.ttrnet.com (人大教研网)		
经 销	新华书店		
印 刷	中煤(北京)印务有限公司		
规 格	185 mm×260 mm 16 开本	版 次	2017 年 9 月第 1 版
印 张	22.25 插页 1	印 次	2017 年 9 月第 1 次印刷
字 数	518 000	定 价	45.00 元

版权所有 侵权必究

印装差错 负责调换

前 言

构建内部审计制度已经成为近年来监管机构的一项战略性制度安排。梳理内部审计的发展历史可以看出，我国内部审计机构的设置和发展主要来自政府的直接推动，而不是出于单位自身发展需求的考虑。因此，我国企业、行政事业单位所设置的内部审计机构或者部门普遍地位不高，资源倾斜相对不足。从学术界来看，内部审计理论研究相对于其他审计类型而言普遍缺乏。虽然目前国内许多高校都开设了审计学专业，但大多使用的是以注册会计师考试为主要内容的审计学教材，真正的内部审计学教材寥寥无几。

1998年，我从天津财经大学审计学专业毕业，也是天津财经大学审计系保送的最后一个审计方向的研究生，随后审计系变成一个专业方向并入会计系。虽然社会上普遍认为，好比审计没有理论一样，内部审计也是没有理论的，但我始终还是认为，审计学应该是具有单独的理论框架结构，并且应该单独成为一个学科进行设置。时至今日，内部审计与其他学科之间的融合越来越多，并且出现愈演愈烈的趋势，内部审计在公司治理、内部控制与风险管理中的重要性越来越突出，内部审计迫切需要一个单独的理论体系来支撑实践的发展。可惜的是，目前内部审计没有相应的理论支撑，内部审计的实践的发展远远超越了理论的研究。

1941年，美国学者布林克出版了内部审计方面的第一本专著，它标志着内部审计学的诞生。此后索耶的《内部审计》、钱伯斯的《内部审计》、贝利的《内部审计思想》等著作相继问世。这些著作作为内部审计学科的形成提供了良好的支持。可见内部审计还是应该作为一门独立的学科而存在，它有相应的理论体系作为支撑，内部审计学教材的编写应该具有可行性。

从审计方向的硕士、博士到博士后的研究，至今为止，我没有放弃过内部审计。期间我先后撰写了《内部审计理论与方法》《内部审计指南》《成为明日胜任的内部审计人员》等多部内部审计方面的著作，但对真正撰写一本关于内部审计学的教材，从未萌生过任何想法。

在我的心里，《内部审计学》应该是一部系统梳理内部审计理论和实践，承前启后、具有影响力的著作。虽然应中国人民大学出版社的邀请，撰写一本内部审计学方面的教材，但我还是迟迟不敢动笔，因为我深深地感觉到自身的知识体系存在很多不足，驾驭一个学科的能力还很欠缺。在出版社的一再催促下，我感觉到高校的内部审计教育以及实践对于内部审计学教材充满期待和渴望，勉为其难撰写了这本《内部审计学》。

从2015年6月开始，参考《国际内部审计专业实务框架》、《索耶内部审计》、《布林克现代内部审计》、《内部审计概论》（杨树滋、鲍国明）、《内部审计学》（时现）、《现代内部



审计》(鲍国明、刘力云)等市面上的著作,也基于这些年自己的一些积累,终于在2016年10月完成了本书的初稿,并进行了三次修订,2016年12月正式定稿。

本书可以作为高等学校内部审计专业的参考教材,也可作为实务操作中,广大企业集团、上市公司、行政事业单位内部审计实践方面的培训教材。虽然本书即将上市销售,但我仍然怀着一颗忐忑的心,深感自身知识体系的不足。书中难免存在诸多不足,恳请读者不吝批评指正。我的邮箱是:zhangql@mail.nai.edu.cn。

张庆龙

北京国家会计学院

目 录

第 1 章 内部审计定义	1
第 1 节 内部审计的产生与发展	1
第 2 节 内部审计定义的历史演进	20
第 3 节 内部审计与外部审计的区别	25
第 2 章 内部审计机构与内部审计职业	28
第 1 节 内部审计机构的设置模式	28
第 2 节 内部审计职业准则	31
第 3 节 内部审计职业道德	35
第 3 章 内部审计证据与工作底稿	46
第 1 节 内部审计证据	46
第 2 节 内部审计工作底稿	52
第 4 章 内部审计技术方法	58
第 1 节 内部审计证据的取证方法	58
第 2 节 内部审计的抽样方法	66
第 3 节 分析程序的操作细节	73
第 4 节 内部审计中的大数据分析	80
第 5 章 内部审计工作流程	82
第 1 节 编制内部审计计划	82
第 2 节 进行审计准备	97
第 3 节 实施审计	99
第 4 节 出具内部审计报告	102
第 5 节 后续审计	107
第 6 章 内部审计在内部控制中的角色定位	110
第 1 节 内部控制概述	110
第 2 节 内部控制目标与要素	122
第 3 节 内部控制措施及其局限性	124
第 4 节 内部审计在内部控制中的角色定位	127

第 5 节 内部控制审计	129
第 7 章 内部审计在风险管理中的角色定位	152
第 1 节 风险管理概述	152
第 2 节 内部审计在风险管理中的角色定位	161
第 3 节 风险管理审计	164
第 8 章 内部审计在公司治理中的角色定位	170
第 1 节 公司治理与内部审计	170
第 2 节 内部审计在公司治理中的角色定位	174
第 3 节 公司治理审计	178
第 9 章 内部审计管理	181
第 1 节 内部审计项目管理	181
第 2 节 内部审计人力资源管理	187
第 3 节 内部审计绩效管理	189
第 4 节 内部审计人际关系管理	198
第 5 节 内部审计管理信息化	205
第 10 章 绩效审计	209
第 1 节 绩效审计的概念	209
第 2 节 绩效审计的产生与发展	212
第 3 节 绩效审计的内容	213
第 4 节 绩效审计的方法	220
第 5 节 绩效审计的评价	230
第 6 节 绩效审计的程序	234
第 7 节 绩效审计报告	236
第 11 章 信息系统审计	241
第 1 节 信息系统审计概述	241
第 2 节 信息系统审计的方法和技术	249
第 3 节 一般控制审计	255
第 4 节 应用控制审计	266
第 12 章 舞弊审计	273
第 1 节 舞弊概述	273
第 2 节 舞弊审计概述	278
第 3 节 舞弊审计的程序、方法与报告	283
第 4 节 舞弊的预防与监控	294
第 13 章 基本建设项目审计	302
第 1 节 开工前审计	302
第 2 节 在建项目审计	307
第 3 节 竣工决算审计	317
第 4 节 投资效益审计	319
第 14 章 经济责任审计	325
第 1 节 经济责任审计的概念和特点	325



第 2 节	经济责任审计的基本内容及评价	327
第 3 节	经济责任审计的评价方法和评价指标	332
第 4 节	经济责任审计报告	338
参考文献	345

内部审计定义

第1节 内部审计的产生与发展

内部审计历史源远流长，经历了漫长的发展过程，但作为一项职业，还仅是近现代的事情。正如“内部审计之父”劳伦斯·索耶（Lawrence Sawyer）所言：“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。”纵观历史，我们可以发现，内部审计从奴隶社会就已经出现了萌芽，几千年的历史长河中，内部审计历经了从萌芽、发展到成熟三个历史阶段。当前，内部审计已经成为企业内部控制与风险管理的重要组成部分，日益受到企业治理层与管理层的高度重视，尤其是对于那些已经进入成熟期的大型国有企业、上市公司、集团型企业、全球性跨国公司，内部审计更是受到前所未有的高度重视。

探寻中西方的内部审计的成长之路可以看到，在这个缓慢而艰苦的过程中，内部审计经历了一个从萌芽到逐步趋于完善的发展历程。

一、受托责任是内部审计产生的根本原因

受托责任源于两权分离的委托代理关系的产生。当所有权和经营权分离后，所有者和经营者产生了委托代理关系，那么，受托人应当按照委托人的意志进行责任的履行。按照杨时展教授的观点，受托人应按照委托人的意愿，最大善意地完成任务，用最经济、有效、严密的方法保管和使用由于完成托付的任务而获得的资源。应建立必要的会计和内部控制制度，将完成的任务和因此而发生的资源的收支以及收支的结果据实向委托人报告。为了便于提出报告，接受审查，平常应对任务完成的情况，资金、资源收支使用的情况进行记录。应为了证明这些记录是实在的，保存一切足以证明完成受托责任情况的各种证据。

从公司治理理论及实践的角度来说明，公司治理是受托责任系统中的一种控制机制，其最终目的是确保受托责任系统的运行。内部审计作为公司治理的重要组成部分，也是受托责任系统中一种重要的控制机制，它可以评价和改善受托责任系统。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。最初的内审仅是作为增强财务信息及非财务信息的可信性，减少信息不对称，有助于契约的签订和执行而设置的。时至今日，内部审计作为受托责任系统中的控制机制，已经成为利益相关者透视整个组织的放大镜，作为组织增值的促导者、管理变革的引领者而大放异彩。

二、西方内部审计的产生与发展

我们想要了解和研究现代内部审计，必先探寻内部审计的起源。按照客观事物运行的一般规律，现代内部审计只是内部审计发展的新阶段，这个阶段不会就此停止，它会随着社会的发展不断前进。想要真正理解现代内部审计产生的价值和存在的意义，我们必须着眼于整个内部审计演进的历史长河，追本溯源。

（一）内部审计萌芽阶段（奴隶社会至 18 世纪 60 年代）

内部审计活动的萌芽最早出现在奴隶社会。当人类进入奴隶社会以后，奴隶主建立大庄园，使用大批奴隶种植葡萄、谷物、橄榄和开展畜牧业方面的生产，并将产品在市场上出售。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代理人去经营管理，同时，委派亲信审查财产经营管理者是否切实地为奴隶主的利益诚实经营。这些亲信实际上就充当了内部审计的角色，这时的内部审计不仅有了服务的对象——奴隶主，也有了审计的对象——内部委托责任，同时表明了内部审计的服务是向内的。只不过除了审计业务外，他们还要负责其他管理事务。这就是最早的内审雏形，但其专业化水平尚未达到一定程度，内部审计并非由独立的人员来承担，审计只是这些人员的多种责任之一。在古罗马，人们采用“听证账目”的方式来检查负责财务的官员有无欺诈、舞弊行为。审计（audit）一词就源于拉丁文“听账人”（auditus），英文“audit”也来源于此。这一时期的内部审计是伴随财产所有权和经营管理权分离及由此导致的受托经济责任而出现的一种自发性的简单思想和行为，但是由于分权的程度和范围并不深入，内部审计活动尚未与其他管理职责分开，内部审计行为也并非由独立的人员来承担，且内部审计活动仅限于监督和验证。

到了中世纪的欧洲，随着分权思想不断深化和分工的出现，独立内部审计人员开始出现，同时复式记账基本原理产生并逐渐系统化，也促进了内部审计的发展。这一时期的内部审计在整个内部审计发展史上是承上启下的阶段，一方面继承了奴隶社会内部审计的思想，另一方面也为将来内部审计快速发展奠定了坚实的基础。但此时的内部审计仍并非一项独立的活动。内部审计人员在整个管理体系中承担着非常有限的责任（Sridhar Ramamoorti, 2003）。内部审计在当时还在充当着会计部门的附属角色，也只是独立审计的伴随者和附和者，很大程度上内部审计活动还是独立审计业务的延伸。此时的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。

1. 寺院审计

寺院审计的产生是由于在西欧很多寺院兴办了各种类型的手工作坊，拥有大量的财产，交易十分频繁。为了加强管理，减少和防止管理人员舞弊，寺院配备了专职管

理人员,用来监督检查管理人员经济责任的履行情况,同时还配备了具有专业会计知识的人来充当审计人员,负责对财务收支和会计账目进行检查。

2. 行会审计

行会审计产生在英国,11至12世纪就出现了行会,行会是由生产者和商人出于共同的商业目的,按产区或地区结合在一起形成的组织,主要作用是使会员间在产品或商业贸易方面互相优惠,并对经济纠纷进行仲裁。每个行会一年要召开1~4次会议,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等事务。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。

3. 庄园审计

中世纪的庄园审计被认为是现代内部审计的先驱,庄园既是封建社会的政治单元,同时也是独立的经济单位。与奴隶制庄园相比,封建庄园的等级制度更加严密、分工更为细化。当时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执行。庄园主配备了审计人员负责对庄园财务总监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。

综上所述可以看出,在封建时代出现了独立的内部审计人员,审计目的仍然是查错防弊,审查单位内部承担经济责任者的诚实性。

14世纪,威尼斯由城市议会开设的造船厂已经在复式记账的基础上试行了成本控制,要求严格进行资金、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,厂长也会派人对会计随时进行查账。复式记账使内部审计对象由资产、资金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,使内部审计技术由简单的验证、核对转向了对账簿的审查。

这一时期的内部审计更多关注的是财产、资金保管的合法性以及账目的正确性,此时的内部审计思想、内部审计活动和相关的内部审计技术已经初步成型,而复式记账的使用和独立内部审计人员的出现则标志着内部审计正在逐步成长。

(二) 内部审计快速发展阶段(18世纪60年代至20世纪80年代)

从18世纪60年代后期开始,内部审计迎来了快速发展的时期。这一时期,从工业革命到垄断的出现再到世界性的经济危机,西方的资本主义市场不断发生新的变化。为适应市场的变化,内部审计所涉及的业务事项和总体目标也跟随着市场的变化而进行调整,使其更符合市场和企业的需要。具体变化体现在以下方面。

1. 财务导向内部审计

18世纪60年代至19世纪初,英国工业革命爆发,英国演变为机器大工业占统治地位的国家,出现了由股东融资的股份公司。股份公司的股东和债权人为了维护自己的利益,客观上需要由审计人员对企业的会计资料进行审查,并陈述审计意见。1844年英国国会颁布的《合资公司法》明确规定公司董事会负有登记账簿的义务,必须每年向股东提供“详细、真实的资产负债表”,为了保证所提供资料的真实性,还要求由董事会以外的第三者(监事)对资产负债表和账务处理的准确性和合理性做出报告,

从而确立了内部审计制度。

19世纪中叶至20世纪初,资本主义进入垄断阶段,托拉斯、康采恩等垄断组织迅速发展。这些垄断企业经营规模庞大,经营地点分散,经营业务复杂,高层管理人员再也不能像以前那样亲自观察和控制所有的经营活动,只有实行分权管理和多级控制。管理职责的履行状况如何,各部门的经营活动是否合规合理,各分支机构的经营目标能否实现,又在客观上需要有一个专门的职能部门去审查、评价和报告。这个时期,外部审计已经取得了很大发展,但是由于职业的限制,外部审计人员不可能像企业期望的那样经常性地对经营管理和财务状况作深入的检查,并提出切实可行的建议和方案,同时审计费用也比较高。因此,外部审计无法满足企业管理的需要。在这种情况下,企业管理者便将目光转向企业内部,从职工中挑选具有经营管理知识和能力的特殊人才,让他们从企业的利益出发,对分支机构或分公司进行经常性的监督,这就形成了一个与业务控制并列的相对独立的系统——内部审计。这些特殊人才就是内部审计人员,由他们组成的机构就是内部审计机构。

1845年英国《公司法》从法律上确认了特许会计师(注册会计师)承担审计业务的地位,独立审计由此发展起来,独立审计的正式确立从审计对象、方法、技术上直接影响了内部审计实践的发展。1875年,德国集采煤、冶金、机器和军火生产于一体的康采恩公司开始设置内部审计部门开展财务合规性审计。19世纪中叶,美国具有显著规模经济性的铁路行业开始配备内部审计人员,巡视各路站,他们被冠以“旅行审计师”的头衔,不仅检查公司财务制度的遵守情况和有关会计记录的真实性及正确性,还开展经营审计。

20世纪初,美国通用电气公司成立了独立的内部审计部门,使得由于企业规模和组织结构的迅速变化,资产不清、损失浪费甚至盗用公款与会计文书混乱等日益突出的问题得到有效控制。1934年,美国证券交易委员会(SEC)要求上市公司必须提供经过注册会计师审查的财务报表,促使公司设立内部审计机构来协助注册会计师的工作。从此,独立审计进入到财务报表审计的新阶段。

在这一时期,内部审计还有两个里程碑式的重要发展,大大推动了内部审计的前进。1941年,国际内部审计人员协会(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。另一个里程碑是第一部论述内部审计的专著《内部审计——程序的性质、职能和方法》的出版,它标志着内部审计学诞生并开始有了自己的理论体系,此时内部审计才逐渐成为一门独立的学科并在真正意义上被确立起来。

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出台的第一号“内部审计人员责任说明书”(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,但也适当涉及业务性质的事项,这为财务导向内部审计朝业务导向内部审计发展提供了条件,但此时SRIA还是认为业务审计是作为财务审计的附属存在的,认为内部审计的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。这说明内部审计除以财务审计为核心内容之外,逐渐尝试向业务审计领域延伸。

2. 业务导向内部审计

以业务活动为关注点的内部审计在20世纪40年代末才开始出现,并于60年代发

展到了顶峰。1948年,内部审计人员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人员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的关系更为密切。而在内部审计的人员专业结构方面,41%的内部审计人员来自非会计专业。

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,但已将对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,拓展了范围,提高了地位,其目标由查错防弊走向兴利,由防护性走向建设性。

3. 管理导向内部审计

20世纪中后期,垄断的出现及世界性经济危机爆发等外部经济环境的急剧变化对企业的内部管理产生了深远的影响,同时也促使人们对内部管理体系进行重新思考,管理理论和实践都要求更加关注外部环境的影响,用一种动态的、系统的眼光来看待现代管理。新的环境对内部审计提出了新要求:内部审计需要充分考虑外部多方利益相关者的影响,审计的关注点也需要从低层次的经营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。20世纪70年代开始,内部审计进入以管理为核心的管理导向审计阶段。

日本的九保田音二郎教授将内部审计计划分为三种形态:以揭露经济业务和会计记录中发生的工作差错和舞弊行为等为目的;以会计事项为中心,对工作差错和舞弊行为进行审计;不仅针对会计事项,而且针对全部经营活动,其目的在于找出妨碍经济效益的问题所在,并采取改进措施。可见,管理导向内部审计是传统内部审计发展的更高级别。

管理审计是区别于传统的财务审计的一种审计模式,根据内部审计的两个职能——验证和建设性服务,传统的财务审计偏重于验证服务,而管理审计偏重于建设性服务,但仍然是建立在验证服务基础上的,只有企业的信息是可靠的,才谈得上进行增值性服务,即通过验证服务促进企业有序运行,通过建设性服务促进企业有效

运行。

从企业内部审计的产生和发展,我们能够清楚地看到:内部审计是随着经济的发展、企业内部管理层次的增多和控制范围的扩大,基于企业内部经济管理与监督的需要而产生,并随着管理的需求提升而不断发展,它是企业管理体制的重要组成部分。

(三) 内部审计趋于成熟阶段(20世纪90年代至今)

围绕内部管理功能建立的内部审计体系并非就是内部审计的最终形式,宏观和微观环境的变化使管理导向内部审计的缺陷逐步暴露出来。由于审计工作的领导主体是企业的管理者,内部审计的范围受到了严格的制约,内部管理审计的治理功能受到了限制。所以现实的需求推动着内部审计继续前进,并将内部审计带到以公司治理为导向的新时代。

20世纪90年代以后,世界经济呈多元化发展,新技术产业革命的加快,特别是信息技术和电子商务的发展、企业产品的多元化战略、企业发展的国际化扩张的思想、新兴业务的不断涌现,导致企业经营的复杂多样,使得对组织的控制更加困难。组织分权的加大促使越来越多的评估和保证的出现,如何在防范和控制企业经营风险上发挥积极作用,成为内部审计新的挑战。

外部环境的变化使内部审计不断接受新的挑战,但在内部企业组织也同样发生着重大的转变。在外部环境的推动下,仅局限于传统的对内部控制的再控制已经不能满足企业发展的需要。为适应环境的变化,首先,企业积极实施战略经营,对外部威胁与机会进行分析,制定高标准战略目标,组织结构、文化资源以及生产过程不断整合。内部审计部门需要更多关注组织的战略目标,在战略管理中发挥作用。其次,战略重组成为企业谋求发展的重要途径。企业为了降低成本,增强竞争力,纷纷进行内部组织结构的重构与调整,将一些非核心、不能为组织实现价值增值的职能外包给外部的专业公司来承担。同样的威胁也对内部审计机构的生存和发展造成了巨大的影响。为此,内部审计部门必须重新思考其职能定位,立足于为组织总体目标服务。面对外部经济环境的剧烈变化,管理层需要积极做出反应,包括主动提高质量和管理风险,进行结构与流程再造即承担更大的受托责任。在这种趋势下,内部审计部门被视为帮助改善治理、支持关键治理程序的职业团体就成为了必然。

21世纪初,安然、世通等公司财务丑闻催生了内部审计的一部重要法案——《萨班斯-奥克斯利法案》。而此时的社会大环境同样为内部审计提供了新的机遇,这一时期的内部审计被提升到公司治理层面,并对整个公司治理产生作用,内部审计活动也不再是低层次的管理活动而是更高层次的治理活动,内部审计被纳入了公司价值链的轨道,关注公司治理、协助公司治理的完善、促进整个公司治理的有效性并为企业价值增值和利益的合理分配提供支持成为新型内部审计的使命。总之,为了适应不同的内外部经济、社会、法律环境,内部审计必须寻求生存和发展的道路,在公司治理中发挥更大的作用是新世纪赋予内部审计的新职责。

纵观西方国家内部审计的发展历史,其从最初的会计查错防弊、执行控制制度,演进到了评价控制流程和改进风险管理、内部控制和公司治理过程的最高阶段。在这一过程中内部审计职业的关注点也逐步从财务导向、经营导向、管理导向演进到以治理为导向,其服务的对象也逐步从财务部门、管理部门演进到董事会和利益相关者。

三、我国内部审计的发展简史

我国内部审计的产生历史同样可以追溯到奴隶社会。在西周时期，朝廷设有天、地、春、夏、秋、冬六卿管理朝政，六卿下面分设若干官职。其中司会是天官之长，设在大宰之下，其职责主要是负责稽核全国财计，同时还负责对上报的财产和业绩资料进行审查。西周时期的司会是我国内部审计的最初萌芽。据《周礼》记载，在中央政权设置的官员中，就设有“宰夫”一职，负责审查“财用之出入”，并拥有“考其出入，而定刑赏”的职权。这个职位虽不高，但其所从事的工作却具有审计的性质。其后，秦、汉两代都采用“上计制度”，以审查监督财务收支有无错弊，并借以评价有关官吏的政绩。但秦汉官制中，尚无专司审计职责的官员，也无专职审计机构。到了唐朝，由于经济发达，政治稳定，审计地位提高，对中央和地方的财务收支实行定期的审计监督，政府审计有了明显发展。隋唐时期是我国封建王朝审计日臻完备的阶段。宋代设立审计司和审计院，标志着我国用“审计”一词命名的审计机构的产生。元、明、清三代均未设专门的审计机构，政府审计陷于衰退时期。

在封建社会，由于封建王朝的专制统治，王权、皇权处于至高无上的地位，“普天之下，莫非王土，率土之滨，莫非王臣”，整个国家的一切经济活动都体现为皇室朝廷的活动，从决策到立法、行政和司法权，都集中于皇帝或君主。因此，这段时期的审计活动均体现为政府审计。内部审计在这个漫长的历史时期几乎无所发展和提高。

19世纪下半叶，随着民族资本主义工商业的产生和发展，我国出现了按照西方企业管理模式建立的银行、造船厂、矿山和兵工厂等较大型的企业，它们纷纷在企业内部设立“稽核”职务和部门，实行内部审计制度。

整体来看，我国的内部审计制度起步较晚，发展历程不同于西方，但是，随着我国改革开放的不断深入、经济社会的日益进步及企业组织的发展变化，我国的内部审计重新焕发了青春。自1983年成立审计署至今，我国的内部审计事业迅猛发展，各种法律法规的相继出台标志着内部审计向着规范化、法制化的道路前进，加入国际内部审计人员协会（IIA）更是将我国的内部审计推向国际化。我们可以通过表1-1来了解我国内部审计的发展历史。

表1-1 中国内部审计发展编年史

发展阶段	时期	内部审计进程
内部审计萌芽期	西周	出现审计的雏形。
	秦汉	奠定审计发展的基础。
	隋唐	审计职能进一步扩大。
	宋朝	出现“审计”一词。
	元明清	审计的全面衰退。
	1912年	北洋政府设立审计处。
	1914年	颁布我国历史上第一部审计法典《审计法》。
	1918年	北洋政府颁布我国第一部注册会计师法规《会计师暂行章程》，民间成立第一家会计师事务所。
1928年	国民政府成立审计院。	

续前表

发展阶段	时期	内部审计进程
内部审计 发展期	1983年	成立审计署。
	1985年	国务院发布《关于审计工作的暂行规定》，要求政府部门和大中型企事业单位实行内部审计监督制度，根据审计业务需要，分别设立审计机构或审计人员，在本部门、本单位主要负责人的领导下，负责对本部门、本单位的财务收支及其经济效益的审计。
		审计署发布《关于内部审计工作的若干规定》，具体规定内部审计的机构、任务、职权以及其他有关事项。
	1987年	中国内部审计学会成立。
		中国内部审计学会加入国际内部审计人员协会，成为其国家分会。
	1989年	颁布《审计署关于内部审计工作的规定》，同时废止1985年的《关于审计工作的暂行规定》。
	1994年	颁布《中华人民共和国审计法》。
	1995年	颁布《审计署关于内部审计工作的规定》，对内部审计机构的隶属关系、审计范围、主要职权、工作程序、干部任免、职责要求等作具体的规定，这样就使内部审计工作的开展有了法规性的依据。取代了1989年的《审计署关于内部审计工作的规定》。
	2002年	中国内部审计学会正式更名为中国内部审计协会，协会依据《中华人民共和国审计法》《中国内部审计协会章程》履行职责，开展工作。
	2003年	中国内部审计协会根据《审计署关于内部审计工作的规定》，制定《内部审计基本准则》《内部审计人员职业道德规范》和十个具体准则，标志着内部审计走上制度化、规范化、正规化的行业管理的道路。
	2004年	国资委发布《中央企业内部审计管理暂行办法》《中央企业经济责任审计管理暂行办法》，中国内部审计协会发布第二批内部审计具体准则（第11~15号），对于内部审计工作提供具体的指导原则和工作方法。
	2006年	审计署修改《审计法》，中国银监会发布《银行业金融机构内部审计指引》。
	2007年	中国保监会发布《保险公司内部审计指引（试行）》。
	2008年	财政部、证监会、审计署、银监会、保监会五部委联合发布《企业内部控制基本规范》。
	2010年	财政部、证监会、审计署、银监会、保监会联合发布《企业内部控制配套指引》，审计署发布《中华人民共和国审计法实施条例》，中办、国办印发《党政主要领导干部和国有企业领导人员经济责任审计规定》。
	2011年	中国内部审计协会发布内部审计实务指南第5号《企业内部经济责任审计指南》。该指南是内部审计准则体系的重要组成部分。指南的草拟和制定充分总结内部审计机构开展经济责任审计的实践经验，适应内部审计工作发展的新要求，对于进一步规范审计行为、提高审计质量将发挥积极的作用。
2012年	中国内部审计协会发布《内部审计质量评估机构管理暂行办法》。	
2013年	中国内部审计协会发布新修订的《中国内部审计准则》。	
2014年	审计署开始修订《内部审计工作规定》并面向全社会公开征求意见。	
2016年	中国内部审计协会发布《经济责任审计》《审计档案工作》两项具体准则。	

我国的内部审计萌芽很早，在西周时期就已经出现了内部审计的雏形，但是漫长的封建统治抑制了内部审计早期的发展，甚至到了元明清三朝内部审计已经开始衰退，清朝的闭关锁国政策更使内部审计发展跌至谷底。辛亥革命后，北洋政府在1914年设立审计院，颁布了《审计法》。1928年，国民政府设立审计院，后改为审计部，隶属监察院。国民政府的审计法虽几经补充修改，但是由于政府贪污腐败，使审计制度徒具形式，并没有发挥应有的作用。当时中国共产党领导下的革命根据地成立了中央苏维埃政府审计委员会，颁布《审计条例》，实行审计监督制度，对战争年代节约财政支出、保障战争供给、树立廉洁作风都起到了积极的作用。

内部审计真正开始发展是中华人民共和国成立以后。1983年，国家成立审计署才正式结束自中华人民共和国成立起34年间我国一直没有独立的政府审计机关的时代。同年国务院转发审计署《关于开展审计工作几个问题的请示》，首次提出建立内部审计监督制度问题，这标志着我国现代内部审计正式启动。30多年来，我国内部审计取得了巨大的发展，总体上可以分为三个阶段。

1. 初步建立阶段（1983—1992年）

1978年党的十一届三中全会将我国的发展转移到经济建设的轨道上来，1982年修订的《宪法》明确规定我国应该实施审计监督制度。1983年，审计署正式成立前夕，根据国务院转发审计署《关于开展审计工作几个问题的请示》的指示精神，有关部门和单位已经开始边组建边开展内部审计活动。同年9月，中国石化总公司率先成立审计部，开展内部审计监督活动。此后，在审计署的组织、推动和指导下，多个部门、单位根据国家的要求，相继成立了内部审计机构。

1985年8月，国务院发布《关于审计工作的暂行规定》，为内部审计工作的开展提供了法律依据。要求政府部门和大中型企事业单位实行内部审计监督制度，根据审计业务的需要，分别设立审计机构或审计人员，在本部门、本单位主要负责人的领导下，负责对本部门、本单位的财务收支及经济效益进行审计。同年12月，审计署发布《关于内部审计工作的若干规定》，具体规定了内部审计的机构、任务、职权以及其他有关事项，这也是审计署成立后的第一个内部审计的法律法规文件。这样，内部审计就开始在国家各级行政机关、大中型企事业单位中全面展开，并成为我国社会主义审计监督制度的重要组成部分。1988年《中华人民共和国审计条例》的颁布实施，推动了内部审计工作的开展。1989年12月，审计署发布《关于内部审计工作的规定》，对内部审计机构的隶属关系、审计范围、主要职权、工作程序、干部任免、职责要求等作了具体的规定。这一时期，主要是通过行政立法确立了内部审计的基本制度，界定了内部审计并非政府审计而是整个审计体系的重要组成部分，应该单独存在，促使我国内部审计走上了依法审计的轨道。

这个阶段是我国现代内部审计的起步阶段，审计的侧重点是包括揭露错误和舞弊行为在内的财务会计事项的审计，属于消极的防弊功能。我国现代内部审计的产生和建立不同于西方国家，并非起源于内部受托责任，而是强制性建立，从属于政府审计，是政府审计职能的延伸。此时，我国内部审计的主要职责就是监督控制，对部门、单位的财务收支、财务决算进行审计，即通过稽核单位财务状况和经营成果，评价内部控制效果，履行监督职能，维护本部门、本单位的合法经济效益，维护国家经济利益。另外，内部审计也开展经济效益审计，但这种经济效益更注重减少损失浪费，防止国