

Research Opportunities in Internal Auditing



● 王光远 等译

内部审计思想

Andrew D. Bailey, Jr.
Audrey A. Gramling
Sridhar Ramamoorti



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

Research Opportunities in Internal Auditing



● 王光远 等译

内部审计思想

Andrew D. Bailey, Jr.
Audrey A. Gramling
Sridhar Ramamoorti



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

图书在版编目(CIP)数据

内部审计思想/(美)贝利,(美)格拉姆林,(美)拉姆蒂著;王光远等译.—北京:中国时代经济出版社,2006.1

ISBN 7-80169-809-6

I. 内… II. ①贝…②格…③拉…④王… III. 内部审计 IV. F239.45

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2005)第 119367 号

内部审计思想

(美)贝利
(美)格拉姆林
(美)拉姆蒂
著

王光远
等译

出版者	中国时代经济出版社
地址	北京东城区东四十条 24 号 青蓝大厦东区 11 层
邮政编码	100007
电话	(010)68320825(发行部) (010)88361317(邮购)
传真	(010)68320634
发行	各地新华书店
印刷	北京市优美印刷有限责任公司
开本	787×1092 1/16
版次	2006 年 1 月第 1 版
印次	2006 年 1 月第 1 次印刷
印张	22
字数	370 千字
定价	39.00 元
书号	ISBN 7-80169-809-6/F·374

版权所有 侵权必究

前 言

《内部审计思想》(ROIA)是国际内部审计师协会(IIA)的研究报告,本着共享全球内部审计先进经验、促进我国内部审计理论与实践进步的宗旨,本会特将引进ROIA列入2004年工作计划,并委托协会副会长、内部审计准则委员会主任、厦门大学博士生导师王光远教授组织将此书译成中文。

中国内部审计协会

2005年11月

译 序

凡天下之物，莫不因其已知之理而益穷之，以求至乎其极。

——朱熹

没有思想，繁荣、贸易、艺术、城市以及任何种类的巨大财富都不会存在。

如果你能将一个事物追根溯源，你会发现他源于某一个人的思想。

——拉尔夫·沃尔多·爱默生

一

思想的解放，科学的进步，社会的发展，永远需要各种丰富的养料，这种养料首先就是丰富的思想资料的积累。1990年以来，我国许多学者开始倾力于西方内部审计典籍的译，成绩斐然。比如，1990年，劳伦斯·索耶的《现代内部审计实务》作为“世界会计审计名著译丛”之一，引入中国。1995年，安德鲁·钱伯斯等人合著的《内部审计》也被译成中文出版发行。2005年7月，《索耶内部审计》（英文第五版）中译本又一次隆重推出。学者们的努力极大地促进了我国内部审计学术的繁荣，功不可没。然而，随着时代的发展，西方学者研究内部审计种种问题的新作层出不穷。在浩瀚的研究著作中，内部审计的



全球性职业组织——国际内部审计师协会（IIA）历经六十个春秋，坚持不懈地支持和推动的内部审计研究成果，有如璀璨的明星，在历史的天空熠熠生辉，格外引人注目。

科学的逻辑就是大浪淘沙，沥尽黄砂始见金。IIA 在其成立五十周年之际，推选出五十年来最具影响的十部著作。她们凝聚了内部审计理论学者和实践家的思想智慧与体验领悟，实属闪光的金子，值得我们着力特书。

总的来看，这十本著作可以归为四类：一类是促进内部审计职业化的著作，包括 IIA 编纂的《内部审计职业准则汇编》和《内部审计质量保证检查手册》、艾尔文·格雷姆（Irvin Gleim）独撰的《注册内部审计师考试评论》；二类是直接提炼实务、指导实务的著作，即阿尔布雷克特（W. S. Albrecht）等人完成的《评估内部审计部门的业绩》；三类是反映信息系统审计的著作，包括威廉·梅尔（William C Mair）等人合著的《计算机控制与审计》、斯坦福研究协会完成的《系统可审性与控制研究》；四类是体现内部审计思想性、学术性的著作，包括维克托·布林克（Victor Z Brink）和赫伯特·维特（Herbert Witt）合著的《现代内部审计：评价业务与控制》、劳伦斯·索耶（Lawrence B Sawyer）和格林·萨姆纳斯（Glenn E Sumners）合著的《索耶内部审计：现代内部审计实务》、戴维·科瓦齐克（David Kowalozyk）撰著的《卡德默斯业务审计手册》、保尔·希切（Paul Heeschén）和劳伦斯·索耶合著的《内部审计师手册》。

维克托·布林克于 1941 年出版的《内部审计——性质、职能和程序方法》开内部审计专著之先河，《现代内部审计：评价业务与控制》是在此基础上的进一步发展，2005 年，该著的第六版已由著名的内部审计和内部控制专家罗伯特·莫勒尔（Robert Moeller）完成，名为《布林克现代内部审计》。“现代内部审计之父”劳伦斯·索耶撰写的《现代内部审计实务》是一部世界性的审计名著，他将现代管理科学与内部审计职业实践融为一体，强调业务导向和管理导向的综合审计。索耶认为，现代内部审计通过评价组织的全部经营活动来为组织服务，审计人员应将视野转向业务审计和管理审计，这需要新的态度、方法、分析和思想。索耶将重点放在管理审计上，认为管理审计是从企业顾问的角度审视经营活动，试图从业务审计人员发现的缺陷中透视隐蔽的违背管理原则的行为，帮助管理层更加经济、更有效率、更有效果地进行管理。但尽管作者较为深入地探讨了内部审计职业化、控制等问题，大量的笔墨还是用于内部审计技术和方法的介绍。



具有划时代意义的思想性巨著《卡德默斯业务审计手册》，由 IIA 首任秘书长布拉德福·卡德默斯 (Bradford Cadmus) 在 1964 年首版，戴维·科瓦齐克于 1987 年再版。这本手册阐述了业务审计的性质，认为“业务审计不是一种具有特定程序和技术的不同审计类别，而是一种探究、分析和思维的方式”，“业务审计的特征是由审计人员的思维方式和方法决定的，而不是独特的方法所决定的”，“而当审计人员真的认为需要对其探究和分析问题的思维方式加以改变时，那就需要寻找指导他们进行业务审计的专门手册了”。可见，这本手册意在改变人们传统财务审计的思维模式，但受历史环境和内部审计自身发展的局限，其内容和视角都略显狭小。

另一部影响内部审计历史进程的思想性巨著是 1962 年出版的威廉·伦纳德 (William P. Leonard) 撰著的《管理审计》。该书后被日本著名的内部审计学家青木茂男教授翻译成日文，盛极一时。伦纳德将管理职业界提出的管理审计和内部审计职业界提出的业务审计合而为一，他指出，管理审计是对各层次管理当局的管理能力实施的检查，这本书旨在说明管理审计作为一种特定工具如何评价管理方法和企业各个职能领域的业绩。作者基于管理的基本要素，分析了管理审计的基本概念，并详细介绍了管理审计过程，而对内部审计的基本理论问题鲜有涉及。

英国学者安德鲁·钱伯斯 (Andrew D Chambers) 等人合著的《内部审计》，也堪称内部审计领域的经典著作。该书初版于 1981 年，再版于 1987 年，这正是内部审计职业化迅速发展的时期，所以作者从职业化的要求入手，探讨了内部审计理论的主要构成（一套管理理论；内部审计作用的理论，包括独立评价、为管理层提供建设性服务和职能冲突等概念；一套关于工作方法的理论），接着介绍了主要的审计技术，还考察了内部审计管理、计算机审计等问题，并对未来进行展望。除了构建一个理论框架，这本书还在多处体现了其颇具启发性的贡献：介绍“审计行为科学”时探究了内部审计的矛盾、参与式审计等问题；讨论“管理审计”时，在经济性、效率性和效果性审计基础上增加了“公平性”审计（即从“3E”到“4E”）等等。但这本书同样没有对内部审计基本理论问题展开深入的讨论。

IIA 研究基金会汇集理论界和实务界享有盛誉的学者编撰了《内部审计思想》，这是一部承载传统、聚焦现在、启迪未来的思想巨著。《内部审计思想》英文版原名“Research

Opportunities in Internal Auditing”，全书包括九个章节，分别是：“内部审计的历史、发展和展望”；“内部审计和组织治理”；“内部审计是组织治理的必备要素”；“确认服务和咨询服务”；“风险评估和风险管理审计”；“内部审计管理”；“独立性和客观性”；“内部审计系统化、规范化的过程”；“信息技术对内部审计的全面影响”。《内部审计思想》没有再去纠缠内部审计技术与方法层面的考察，而是直面内部审计的本质问题，展开深入探讨，既涉及长期困扰内部审计事业发展的重大问题，也包括近十年来主要的前沿课题。《内部审计思想》折射出来的是内部审计和组织方方面面、前所未有的融合与交织，这对于内部审计理论及实务而言，既是挑战，也是机会。

总体而言，各专题作者既具深厚的学术功底，又有丰富的实务经验，《内部审计思想》是理论和实践相结合的提炼和升华，其“最重要的目的就是启发人们对内部审计的理性学术研究”，“扮演学术界和实务界沟通的桥梁”。《内部审计思想》“在将理论与实践结合的过程中”，“不仅将观点、方法或技术揉合在一起，还将两个不同的团体——两种完全不同的文化结合在一起”。正如书之序言所述，《内部审计思想》是 IIA “成为学术思想领导者迈出的第一步”。这也是我们将此书命名为“内部审计思想”的缘由。

二

20 世纪 90 年代以来，经济的全球化、信息技术的发展、组织受托责任的失败，冲击着内部审计的理论与实务，对内部审计提出了新的要求，一系列重大问题和新课题日益受到关注。1999 年，IIA 通过了内部审计的新定义，内部审计被界定为“一种旨在增加组织价值和改善组织营运的独立、客观的确认和咨询活动，它通过系统化、规范化的方法来评价和改善风险管理、内部控制和治理程序的效力，以帮助实现组织目标”。《内部审计思想》正是从理论和实践的结合来阐释内部审计的新定义、新理念，提供了高屋建瓴的多维视角。具体说来，此书的贡献表现在：

第一，彰显理论界与实务界对内部审计配置方式重大变革的全面认同。内部审计并非必然是组织内部设立的一项职能，通过多种方式来实现早已既成事实。由于涉及管辖权的



利益之争，内部审计的配置方式曾引起广泛的争论。安达信为安然提供内审服务引起的独立性问题，至今余波未了。《内部审计思想》指出，内部审计作为一项客观的活动，并非必须在组织内部设立，这是 IIA 新定义的暗含之意，也是当代内部审计实务的显著特征，内部审计的配置方式包括内置（在组织内部设置）、合作内审（组织内审部门与外部职业服务机构的合作）、完全外包（完全聘请外部服务提供者）几种方式，组织可根据自身情况进行选择。

第二，夯实内部审计职业道德规范体系的理论基础。职业道德规范是内部审计基础理论的重要组成部分。《内部审计思想》系统地讨论了独立性与客观性问题，以及专业胜任能力的框架。莫茨（Mautz）曾指出：“独立性问题对内部审计总是一个难题”。长期以来，独立性与客观性问题如同带刺的玫瑰，学者们或轻描淡写，或避而不谈。《内部审计思想》知难而上，以内部审计职业化为背景讨论了独立性与客观性的重要性，并分析了独立性与客观性的概念：客观性是一种精神状态，一种偏见未不恰当地影响评价、判断和决策的精神状态；独立性则是指不存在威胁客观性的重大利益冲突。作者认为独立性依附于客观性，一味执着于独立性容易造成内审部门和被审计单位的冲突与对立，因此，不要过分强调独立性，而应重点关注客观性；进而，作者提出一个便于内审人员识别和管理影响客观性威胁因素的框架，分析了威胁客观性的具体因素，以及减小和管理这些威胁因素的工具。

专业胜任能力是职业道德的要素之一，内部审计职业道德规范要求内审人员应具备一定的专业胜任能力。《内部审计思想》回顾了学者们的研究，在第六章详细分析了 IIA 的《内部审计专业胜任能力框架》（CFIA），分别探讨了内部审计入门者、胜任的内审人员、内审管理者所应具备的技能和品质。

第三，突出内部审计的确认与咨询职能，并将其贯穿全书。IIA 在新定义中正式将内部审计的职能界定为确认服务和咨询服务。《内部审计思想》第四章从价值增值出发，分析多客户的各种不同需求，指出传统单一内部审计服务的缺陷，并给出一个确认与咨询服务类型的连续统一体，涵盖了财务审计、业绩审计、快速反应审计、评估服务、协调服务及补救服务。不仅如此，作者还针对确认服务，分析了确认服务的等级、审计证据与确认服务的类型及等级的关系、向外部提供确认服务、舞弊调查等问题；针对咨询服务，考察

了混合项目、确认与咨询服务的平衡、咨询服务的限制因素、咨询服务的风险与收益等问题。在其他章节，各专题的讨论都紧紧围绕内部审计的确认和咨询两个职能展开。

第四，置内部审计于组织治理的框架下予以考察，分析内部审计活动的利益相关者及内部审计的作用，视内部审计为组织治理不可或缺的一部分。风险和控制都是组织治理的关键要素，内部审计人员的职责包括监控、评价和分析组织的风险与控制，《内部审计思想》强调以良好的公司治理为目标，以风险管理为核心，视控制为一个过程，而内部审计的基本治理活动就是进行“风险监控”和提供“控制确认”。监控风险包括识别风险、评估风险对组织的潜在影响、确定应对风险的策略，及之后监控新风险的环境、监控现行的风险策略和相应的控制措施等。控制是管理层为了提高实现既定目的和目标的可能性而采取的各种行动，是管理层适当地计划、组织和指挥的结果，控制确认关键是保证控制措施处于正确的位置以处理组织风险，包括评价高层基调、评估控制环境、测试控制有效性、评价管理层监控程序的有效性、向相关主体报告评估结果。《内部审计思想》认为，内部审计是组织治理的重要组成部分，有效的内部审计能够改善治理、实现“善治”，内部审计是组织治理的“守门员”。

第五，凸显内部审计在风险评估与风险管理审计这一全新领域的巨大潜力。在著名学者威廉·金尼（William R. Kinney）执笔的第五章，作者系统介绍风险管理审计过程。基于“企业风险是有碍于实现组织目标的威胁因素”的定义，他将企业风险划分为外部环境风险、经营过程和资产损失风险、信息风险三类。接着，依托 COSO“企业风险管理（ERM）框架”的七个要素（环境、事件识别、风险评估、风险反应、控制活动、信息与沟通、监控），来分析风险管理审计过程。金尼认为，ERM 过程中每一个步骤都隐含了某些认定，针对这些“风险认定”，内部审计可进行单独评价，从而完成对风险管理的审计。金尼的研究为学者们开辟了一块新的土壤，为实务界提供了一个可操作的指南。

第六，将内部审计视为一个系统化、规范化的过程。IIA 在 1999 年提出的内部审计新定义中，强调内部审计要采用“系统化、规范化的方法”，然而学术界对系统化、规范化的内部审计过程的讨论却不多见。《内部审计思想》构造了一个由业务类型、内审合作程度和组织特征三个维度组成的背景框架，业务类型是个连续统一体，包括从内控测试的传统遵循性审计，到测试业务及业绩的业务审计，再到咨询服务；内审合作程度则从“完全



内置”，到“一定程度的内外合作”，再到“完全外包”；组织特征包括行业、国家、法律环境、组织规模、组织文化、内审部门的复合技能等因素。以此背景框架为基础，作者考察了内部审计的项目计划、项目执行及项目结果沟通过程。内部审计过程观必将深刻影响学者和实务界人士的思维方式。

第七，以“审计本质是一种控制”为主旨。《内部审计思想》的各个章节从不同角度探讨内部审计的重大问题，但殊途同归，内部审计本质上仍是一种控制，控制的唯一目的就是帮助组织管理风险、促进有效治理，实现组织目标。追寻内部审计的历史轨迹，无论在财务领域还是经营领域，无论是财务审计还是管理审计，内部审计一直是一种控制机制。纵览内部审计的当前实务，无论是在组织治理中发挥监控风险、控制确认的职能，还是在风险评估与风险管理过程中对“风险认定”的单独评价，还是在控制自我评估中扮演“促导者”的角色，内部审计仍是一种控制机制。展望未来，责任与控制仍将是内部审计永恒的主题。

第八，充分考虑信息技术（IT）对内部审计理论和实务的全面影响。《内部审计思想》回顾了IT的进步对内部审计发展的积极促动，并对未来进行展望，全面考察了当前IT对组织治理、确认与咨询服务、风险管理、内审部门管理、独立性与客观性、内部审计过程的影响。研究表明，IT对内部审计的对象与方式已经产生并将继续产生渗透性的影响。从对象上看，信息技术改变了企业的内部经营流程，改变了组织和外界联系的方式，从而改变了组织的风险、内部控制以及所需确认的领域；从方式上讲，随着IT的发展，各种计算机辅助审计工具和技术不断涌现，彻底变革了传统的审计模式。所以，IT不仅是组织管理过程和战略的驱动者与协进者，也是内部审计活动的驱动者和协进者。

最后，以管理职能为主线，系统讨论内部审计管理。《内部审计思想》特别将内部审计管理作为一个重要议题，作者基于管理职能，分别探讨了内部审计计划、内部审计部门的组织结构、内审人员的配备、内审部门的领导及控制。作者强调了沟通对于有效内部审计的重要性，认为良好的沟通是改善治理、建立“客户”关系基础、协调审计工作并完成目标的前提。全章论述严谨而不失启迪，如讨论内审部门是否应视为投资中心，内审部门如何成为组织的管理培训基地，内审部门人力资本战略模式怎样选择、知识资源如何管理等诸多问题，极大地拓宽了内部审计管理研究的视野，丰富了内部审计管理实务。

当然,《内部审计思想》并非完美,在不少方面还有待研究。

首先,内部审计配置方式研究不够深入。认可内部审计外包是 IIA 新定义作出的一次重大调整,但合作内审程度、方式的选择是不确定的。那么,除了合格内审人员的短缺,影响这种选择的因素有哪些?比如信息技术如何影响企业的经营流程进而影响内部审计的配置方式,组织规模、行业特征会产生什么影响,组织文化、社会文化产生了怎样的影响,等等。吉尔·考特曼彻(Gil Courtemanche)曾呼吁“不能阉割掉内部审计极具价值的功能”。考虑配置方式选择时,内部审计成本固然是一个因素,但如何进行理性的内部审计外包成本收益分析?譬如,内部审计增值服务的收益如何衡量,内部审计部门成为组织的管理培训基地会对内部审计配置方式产生什么影响,等等。组织该如何抉择配置方式,《内部审计思想》没有给出具体答案或指导。

其次,未设专章讨论内部控制问题。无论是对于内部审计理论与实务,还是从内部审计的职业地位来讲,内部控制都举足轻重。1971 年 IIA 第 3 号“内部审计师责任说明书”将内部控制评价作为内部审计的主要职责,1977 年美国的《国外反贪污行贿法》更是确立了内部审计在内部控制方面的法定职责;吉尔·考特曼彻分析内部审计研究时也指出,“内部控制”是现代内部审计的主要产品;安德鲁·钱伯斯等认为内部审计所应拥有的一套管理理论须以内部控制概念为中心;维克托·布林克在回首 IIA 五十年时指出,内部审计最该关注的是“内部控制”。《内部审计思想》却避开了这个问题。COSO 在 2004 年 9 月正式发布了《企业风险管理——整合框架》的报告,称 ERM 框架并非对原有内部控制框架的替代,那么,ERM 与内部控制的关系、内部控制的框架构成、内部审计在内部控制中的作用等等,仍是重大的理论问题。

再次,没有系统研究内部审计准则的相关问题。内部审计准则既属于基本理论范畴,也是理论和实务沟通的桥梁,还是内部审计职业化的必要条件。内部审计准则也是一个丰富的研究领域,目前比较迫切的问题包括:研究不同的内部审计需求与不同的证据充分性、相关性、可靠性的关系,以便与审计委员会、业务经理、外部审计师进行有效的沟通;研究什么样的内部审计服务可以满足公司治理的要求;研究认定关键风险的指标并建立连续不断地认定风险并作出决策的信息系统;研究实施咨询活动时如何保持内部审计人员的客观性;研究如何确保审计信息及管理信息的安全;研究如何评估内部审计与外部审



计相关联的确认性服务；研究内部审计与企业再造的关系；研究内部审计服务价值的评估问题；研究如何评估企业行为规范的价值；研究内部审计与组织整合的关系；研究提高审计效能的技术与方法，等等。为此，内部审计准则研究不可回避。

最后，咨询职能的独立严重影响了传统确认服务的理论与实务体系。传统的内部审计一直强调“评价”的同时“提供改善建议”，确认为主、兼顾咨询。1999年IIA的新定义则将确认服务与咨询服务并行，这使诸多问题接踵而至：理论上，咨询服务冲击了原有的、围绕确认职能所构建的理论框架和基本概念，如审计的定义、独立性与客观性问题等，正因为此，《内部审计思想》各专题未能、也难以形成一个逻辑的理论系统；实务上，咨询服务破坏了委托人、审计人员和被审计单位的三方关系，带来自我检查威胁、确认项目运行过程可能受阻等一系列问题。不仅如此，既有的内部审计实务框架以确认服务为核心，咨询服务的实务框架应如何构建、与确认服务的框架如何协调，值得探讨。咨询服务能否独立于确认职能之外，两种职能之间会有哪些冲突，亟待进一步的思考。

此外，《内部审计思想》在经验研究方面还很匮乏，和外部审计相比，内部审计的经验研究捉襟见肘，这部分是囿于相关资料的获取困难，但一些已有的经验数据也未被学者们所重视。经验研究的不足必将制约内部审计理论与实务的发展。

然而，瑕不掩瑜，学者们秉先贤遗风，把握时代脉搏，以其卓尔不群的理智才干，博大精深的学术素养，见微知著的哲学思维，使《内部审计思想》成为本世纪初内部审计领域最具思想性的著作。

三

20世纪80年代以来，我国内部审计理论和实务取得了长足的进步，这与诸多内部审计学者及实务界人士的努力是分不开的。

内部审计本质上属于受托责任问题。在各种组织及其利益相关者之间受托责任普遍存在的今天，内部审计作为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。在我国会计审计界，杨时展先生最早将西方受托责任概念引入中国，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。20世纪90年代，学者们进一步指出，受托责任不仅仅是一个动态概念，而是一种思想，一种支配着审计发生、发展的思想。大量的丰富史料证明，受托责任系统的发展主导了内部审计性质的变迁。

学者们认为，将受托责任分为受托财务责任和受托管理责任，奠定了现代内部审计坚实的理论基础，现代内部审计正是包括内部财务审计和内部管理审计的综合审计；这种综合审计是组织复杂受托责任系统中确保各种受托责任有效履行的控制机制。对于组织外部受托责任、内部审计行使确认之职，成为董事会、高管层履行受托财务责任和受托管理责任的得力助手；对于内部层级受托责任，内部审计确认与咨询职能并举，为评价各经营管理层业绩、改善业务营运尽应有之力；对于横向的水平受托责任，内部审计还可尽协调之责。作为受托责任系统控制机制的内部审计，已然成为“透视整个组织的窗口”，成为组织治理各相关方赖以存在与发展的极具价值的资源，最终成为组织增值的促导者。这是内部审计发展的结果，也是几代审计学人的感悟。

1988年，杨树滋和鲍国明教授合作完成《内部审计概论》，1989年，徐政旦教授出版了《内部审计学》，这是我国改革开放后最早出版的两本内部审计学方面的代表性著作；1990年后，一系列西方会计审计名著被引入中国，一批年轻的学者撰著了高水平的内部审计博士论文。学者们的共同努力，极大地促进了我国内部审计学术的发展。但无论是内部审计的规范研究，还是经验研究，我国和发达国家相比还存在较大差距。这就需要我们一方面继续跟踪内部审计的前沿思想理念及其发展趋势，另一方面，内部审计的研究应和具体的受托责任实践相结合，考虑东西方的文化差异、不同的社会制度背景以及组织受托责任系统的异同，形成对我国有实际指导意义的内部审计理论。

我国内部审计制度确立后，相当长一段时间内部审计的工作是靠政府审计机关推动的，中国内部审计协（学）会在促进学术研究和实务交流方面发挥了重要作用，工商企业的内部审计部门也在长期的工作中积累了丰富的经验，内部审计实务正是在这种摸索和积累中成长。特别是2003年以来，审计署发布了新的《关于内部审计工作的规定》，中国内部审计协会制定并颁布了一系列的内部审计准则，《内部审计人员专业胜任能力框架》的研究初步成型，《中国内部审计规范》取得阶段性成果，我国内部审计工作在法制化、制



度化和规范化的道路上前进了一大步。当然，问题也是显而易见的：内部审计理念和工作水平发展不均衡，既有与国际先进水平相媲美的内审组织，也有尚处萌芽状态的内部审计；普遍缺乏对内部审计重要性的认识；内审人员的专业水准参差不齐；缺乏科学的理论指导；内审人员职责定位模糊等。任重而道远，理论界和实务界还需付出前赴后继的努力。

为了引进最新的内部审计理论研究成果，推动我国内部审计学术进步，提高内审人员的专业素养，拓展公众对内部审计的认识，受中国内部审计协会的委托，我们组织翻译了IIA的这本《内部审计思想》。参与本书翻译的都是厦门大学审计基本理论与方法方向的博士生，他们是：瞿曲、杨宏图、何瑞雄、郭胜利、刘秋明、肖建、张晓瑜、王禄河、刘克宜（台湾）、胡清山（台湾）、郭安邦、刘海波。初稿译成后，我作全文校译，并在博士班上讲授。大家对书中的新理念、新词汇进行了热烈的讨论，这对准确地翻译此书起到了非常重要的作用。譬如，关于IIA内部审计新定义的翻译，国内内部审计界出现了几种不同版本，我们经过认真考究和讨论，特别明确了内部审计是要为“组织”增值，涉足的领域则包括“风险管理、内部控制和治理程序”，以期能更好地理解新定义；再譬如，关于“internal audit function”的译法，日本已有学者将其译为“内部审计机能”，但经过慎重思考和讨论，也为便于读者理解，我们根据不同的上下文意境，或译为“内部审计”，或译作“内部审计部门”、“内部审计工作”等；还有，西方内审领域引入了关于内部审计配置方式的几个新词汇：“source”、“in-house”、“in-source”、“co-source”，我们仔细体会词汇间的差异，分别译作“转包”、“内置”、“内包”和“合作内审”。中文翻译绝非易事，在翻译过程中，我们力求保持原貌而又符合中国人的语言习惯，部分词汇的翻译也是一再斟酌。但由于时间和水平所限，疏漏之处恳请读者批评指正。

王光远

初稿于2004年12月

定稿于2005年10月

序 言

大学的任务是创造未来，只要拥有理性思维和开明的包容，就能成就这样的事业。

——英国哲学家、数学家 Alfred North Whitehead

背景

2001 年末，发生在美国的几起公司腐败案及 2002 年美国股票市场的急剧下挫，引发了美国国会自 1933 年和 1934 年证券法案颁布以来对公司法规最为彻底的一次调整和改革。目前，美国的公司管理层正面临严重的信任危机，公司治理和相关过程都受到严密的审查。财务报告和公司治理这两个通常被认为深奥和难以理解的事物，吸引了媒体、公众和国会的广泛关注。

过去，类似的危机并不会聚焦到内部审计身上。而现在，人们却视内部审计和首席审计执行官为发现和解决工商企业报告系统、内部控制和职业道德行为等故障的主要手段。这些问题的日益显现，使普通大众也开始了解到内部审计的重要作用。不仅公司管理层需要变革，而且其领导能力的可信度也须得到证明。特别需要指出的是，在公司内部，负责治理的人要提供已实施有效治理程序的确认信息，而且还应向公众确认所有报告信息的可靠性，在这一过程中，内部审计显得尤为重要。

纽约证券交易所最近宣布，所有在该所挂牌上市的公司必须建立内部审计部门——这是对内部审计重要性强有力的支持和认可，是对内部审计在促进和支持有效公司治理及可靠企业报告方面发挥的重要作用的认可。对此，国际内部审计师协会（IIA）备感欣慰。

IIA 研究基金会理事会坚信，学术团体曾经对全球内部审计职业的发展做出了辉煌的成绩，将来一定会有更杰出的贡献。《内部审计思想》（ROIA）^① 代表了理事会的努力，是他们在学术界成为思想领导者迈出的第一步。理事会希望这本专著能够激发对公众利益及内部审计团体等重要问题的研究兴趣，并愿意对未来受本书启发的研究项目给予资助。作为《内部审计思想》的联合主编^②，我们相信，基础性和应用性学术研究都能提供科学的理念和适用的方法，这将对其他学者和实务界人士的思维产生积极影响，包括工商企业领导、准则制定者、政策制定者、监管者、学生及普通公众。实际上，在理性学术研究的基础上充分交流研究成果，能够塑造内部审计的未来。我们十分高兴地看到，IIA 研究基金会理事会对学术研究充满浓厚的兴趣，并为此做出了战略性、长期性的努力。

我们汇集了著名的、备受尊敬的学者作为本研究文集的撰稿人。我们并没有限定议题，只要求作者们探究可促进深入理解内部审计的潜在研究机会。我们深信，不管试图以此书来激发研究的计划结果如何，内部审计知识的进步，必将要求未来几代内部审计执业人员为更好地应对变化多端、错综复杂的全球经营环境的挑战，做好准备。对这些重要而紧迫问题的考虑，客观上要求高校发挥传统的推进大量社会研究的作用，把这些内部审计的新理念纳入大学课程，是此种作用发挥的先决条件。正是如此，我们才理解了时常回响耳际的哲学家 Alfred North Whitehead 的话——大学所拥有的研究洞察力和启发创新的能力，使其具备了“创造未来”、设定或改变所有职业轨迹的潜能，当然这也包括了内部审计职业。

《内部审计思想》的发起

两年前，IIA 国际学术关系委员会的成员提出一个议案，积极鼓励美国会计学术界开

① 译者注：《内部审计思想》英文版书名是“Research Opportunities in Internal Auditing”，简称为“ROIA”。

② 联合主编 Andrew Bailey T Sridhar Ramamoorti 是 IIA 研究基金会理事会的成员，Larry Rittenberg 是 IIA 研究基金会理事会的前理事长。