



# SAWYER' S

---

## INTERNAL AUDITING

(第五版)

# 索耶内部审计

The Practice of Modern Internal Auditing


现代内部审计实务

下册

Lawrence B. Sawyer

Mortimer A. Dittenhofer 著

James H. Scheiner

 中国财政经济出版社

(第五版)

# 索耶内部审计

——现代内部审计实务

下 册

Lawrence B. Sawyer

Mortimer A. Dittenhofer 著

James H. Scheiner

邵先宇 卢其顺 等译

中国财政经济出版社

## 图书在版编目 (CIP) 数据

索耶内部审计: 现代内部审计实务/ (美) 索耶等著; 郜先宇等译. —北京: 中国财政经济出版社, 2005. 6

ISBN 7 - 5005 - 8272 - 2

I. 索… II. ①索… ②郜… III. 内部审计 IV. F239.45

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2005) 第 054652 号

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://www.cfeph.com.cn>

E-mail: [cfeph@drc.gov.cn](mailto:cfeph@drc.gov.cn)

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

唐山市印刷厂印刷 各地新华书店经销

787×1000 毫米 16 开 73 印张 1 360 000 字

2005 年 7 月第 1 版 2005 年 7 月北京第 1 次印刷

印数: 1—2 800 定价 (上下册): 140.00 元

ISBN 7 - 5005 - 8272 - 2/F · 7233

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

# 目 录

## 下 册

<b>第五部分 报告</b> .....	( 547 )
第十七章 报告 .....	( 549 )
第十八章 审计报告的复核与回复 .....	( 630 )
第十九章 向经理层和董事会报告 .....	( 651 )
<b>第六部分 管理</b> .....	( 679 )
第二十章 开展审计活动 .....	( 681 )
第二十一章 内部审计人员的挑选及其专业发展 .....	( 715 )
第二十二章 制定长期审计日程安排 .....	( 770 )
第二十三章 控制审计项目 .....	( 798 )
第二十四章 质量保证 .....	( 828 )
<b>第七部分 与内部审计相关的其他内容</b> .....	( 863 )
第二十五章 管理原则 .....	( 865 )
第二十六章 环境审计 .....	( 914 )
第二十七章 员工和管理层舞弊 .....	( 954 )
第二十八章 与人相处 .....	( 1002 )
第二十九章 与外部审计师的关系 .....	( 1037 )

第三十章 与董事会和审计委员会的关系 .....	(1083)
第三十一章 《内部审计专业实务标准》和《职业道德规范》 .....	(1106)
<b>英文版参考文献 .....</b>	<b>(1127)</b>

# 第五部分

# 报 告



## 第十七章 报 告

获得管理层的关注，报告原理，报告编写冲突，提议的解决方案，营销审计报告，审计建议书，改进内部审计报告的时效性，沟通的各项内容——报告程序、沟通、讨论、事实报告，合理观察，准确，清楚，背景支持，技术讨论，组织，建设性语气，及时性，建议书，客户意见，董事责任，图表，非正式报告，尽职调查审计报告，与外部机构沟通，口头报告和活动挂图，良好的编写和思考——提纲，以前的报告，开始着手，语言表达能力，外观特征，审计报告编写技巧，有效的报告编写策略，特殊内部审计报告的要素，简式报告——更及时的报告，信息安全，编辑，校对，三个报告样本

.....

### 它们是什么和它们做什么

报告是内部审计师获得管理层完全关注的一种机会。内部审计师应该把报告看作是一种机会，甚至看作是表明内部审计师是如何帮助管理层的一种完美机会，而不是一件沉闷的苦差事。

经常如此，内部审计师明显地扔掉了这种绝好的机会——去拓宽管理层的视野，向管理层表明他们已经完成和他们能够完成的管理任务，向管理层解释他们需要知道的内容和他们需要去做的事情。内部审计师由于使用了苍白且散文式的报告，制造了成堆如山的垃圾，满足于没有吸引力的报告格式，使用了经不起攻击的主张，得出了没有支持和缺乏逻辑的结论，报告了没有解决方案的结果，从而扔掉了这种机会。

内部审计师们应该把他们的报告视同为一个卖主向某企业的总经理展示他的产品的一个机会；一个事先准备好、测试好、构思好的公开展示。鉴于此，审计报告有三种功能：第一种是沟通，第二种是解释，第三种是说服和必要的时候发出采取行动



的呼吁。正如 Dudley E. Brown 在 40 年前充满感情所说的那样：“总体上，我们有一个令人钦佩的故事要讲——以事实和数据支撑、以分析和理由支持——它肯定是一个值得经常去讲和在适当场合讲述的故事。”

审计发现和意见对于管理层来说是相当重要的。不带感情色彩的客观结论可以减轻管理层对良好运行业务的关注，建议可以提醒管理层警惕需要改进的问题。

但是，管理层必须想去阅读和倾听这些报告。为了进行有效地沟通，渠道必须是清楚的、内容一定是透彻的和容易理解的，报告必须是值得重视的，否则许多巧妙性的和建设性的审计努力就将因乏味的报告而付之东流。审计技术敏捷但报告乏味模糊的内部审计师们将不能渗透到管理的圈子中去，那个他们应该讲述故事的地方。

当管理层接见他们时，内部审计师必须牢记他们正在进行营销，因此他们必须采取积极主动的技术和方式有意识地去劝说。他们必须强调管理层关注的问题，必须忽视或省略那些不重要的内容。他们必须能够熟练地把专业语言转变成容易理解的内容。他们还必须能够熟练地指出采取行动的必要性，描述该行动和解释该行动的优点和避免受到处罚的行动。

然后，管理层将开始欣赏审计产品的重要性，认识到从其中能够获得有价值的见解，更加期待内部审计师所说的具有准确性、客观性和清晰判断力的内容。然后，直到那时，内部审计报告才成为管理层必须阅读的内容。这种发展将有助于内部审计师达到一个属于他们自己的目标：有助于组织更好地发展，成为管理层咨询委员会的一员，并且有机会接近管理层。

内部审计师几乎不可能生来就具有莎士比亚那种掌握用词的能力和海明威那样的写作风格。如果内部审计师们生来就具有的话，他们就可能是作家而不是内部审计师了。但是他们已经具有的写作才能能够被打造成一个有效的工具——正确的努力、正确的要求、正确的标准和正确的技巧。

## 报告原理

当内部审计报告被很好地运用和构建时，它们将是一个有效的工具，它们能够建立

一个审计专业化的印象，它们能够告诉客户——高级管理层——他们无法通过其他方法知道的重要事件。它们能够改变你的想法，它们还能够促使你采取行动。

如前述所讲的审计报告有三个主要的目的。如果内部审计师没有达到这三个目的，那么他们的审计报告就是浪费时间。在他们的审计报告中，内部审计师应该寻求：

告知	告诉管理层内部审计师所发现的内容。
说服	使管理层确信审计结果的有效性和有价值。
得到结果	推动管理层改变和改善工作。

因此，审计报告应该提供清楚且简单的审计结果。他们应该用有说服力的证据来支持结论。他们必须通过向管理层提供改进管理的建议书，为其决策提供指导。这些目标可以通过下列方法达到：

目标	方法
提醒	使报告阅读者感知存在的问题。
说服	获得认可，赢得支持。
得到结果	促使其采取行动。

审计报告的目的是提供这些方法。审计报告应该让阅读者确信：（1）报告的内容是值得信赖的；（2）建议的内容是有效的和有价值的。

为了使这些方法得到执行，审计报告必须包含下列要素：

方法	要素
感知	对困难或改进工作的机会进行清楚且可理解的认定。
认可、支持	用真实和有说服力的证据来支持结论，并证明这些结论的重要性。
行动	通过提供建设性的和符合实际的方法来完成需要改变的地方。

为了使报告阅读者感知存在的问题，审计报告应该对发现的情况进行解释，将它们与可接受的行动标准进行比较。为了取得管理层的认可，审计报告必须令人信服地表明这些条件的实际效果或它们的潜在效果。为了帮助管理层采取适当的纠正行

动，审计报告应该表明困难的原因；不仅包括表面原因，还包括基本的问题。为了改进采取行动的机会，审计报告应该提供建议书——一些解决问题的方法。我们将在这一章靠后的部分提供关于这些方法应用的例子。

## 报告编写冲突

少数来源于审计活动范围内的冲突超过了审计报告编写程序所引起的冲突。最有才气的分析和最有成效的审计发现似乎在编写审计报告的折磨中被忘记了。原因是多方面的：

- **主管重写。** 当一个经验丰富的专业内部审计师完成审计报告的草稿时，通常草稿表现出一种最好的努力。内部审计师非常不乐意看到主管用蓝色的铅笔将报告草稿撕成碎片，甚至更糟的是，没有任何解释，完全不顾以前的辛苦工作从头开始重写报告。
- **处于压力下的报告。** 内部审计师似乎并不喜欢在现场就开始编写审计报告。然而，他们期望事前获得主管的意见，并架构报告来答复以前提出的批评。这就需要花费时间。涌向审计报告的压力是引起愤怒的一个不变的来源，运营管理人员和执行管理层只关心审计的结果，而没有耐心等待审计报告的完成，他们经常催促首席审计执行官提交最终审计报告。愤怒便由此而生。
- **在报告上花费太多时间。** 为了努力生产出符合职业标准的产品并消除错误和误解，首席审计执行官建立了复核程序以生产出最好的产品。这也可能需要花费时间。因此，许多可以利用的审计时间和预算被花费在报告程序中。
- **差的草稿。** 大多数内部审计师更关心的是审计而不是编写审计报告。当内部审计师找出严重的缺陷和已经改正它们时，他们注意的是他们的目标是否合适。审计报告作为一种方法来推敲这些缺陷直到结束，因此呈交给管理者的报告草稿可能是一个漫不经心的产品。其他内部审计师觉得，既然管理者无论如何都打算重写草稿，那么就没有理由再去把自己太多的时间花费在草稿上。
- **差的编写技巧。** 许多内部审计师不是一个熟练的作家，今天的院校正在尽

- 力帮助改正这个问题。在过去，学生们很少花费时间去学习如何写出清楚而又明确的散文。今天的计算机也正在帮助弥补这种不足。
- **内部审计师与其主管之间意见的不一致。** 整个范围，从语法和拼写到逻辑和对已发现情况的解释都存在不一致。
  - **远离审计现场编写审计报告。** 许多审计报告是在外勤审计工作已经完成后在办公室中写出来的，即使工作底稿可以提供一定程度上的支持，可随着时间的流逝，记忆趋向于迟钝。在外勤工作中编写部分审计报告提供了现实环境和对在工作底稿中可能没有的细节的关注，当不是在外勤工作中进行编写时，存在的是省略或者缩减已经完成的审计结果的一种趋势。如今，在审计过程中，计算机正在帮助外勤编写并与实时监督同时进行。
  - **对客户的利益缺乏考虑。** 在办公室里写出来的审计报告是贫乏的和较难理解的，报告的结构也很难遵循规定的格式，最糟糕的是，客户没有义务去回答这些。在审计报告困难的编写过程中，辛勤的内部审计师们除了遭受挫折以外一无所获。

## 提议的解决方案

答案是什么呢？很不幸，不存在容易的解决方案。审计报告的编写过程集中在用词的选择、句子的长短、段落结构和存在于语法书中的类似问题。现在可以利用词语处理软件这个工具，然而，这些工具不会教会你去判断、心领神会、观察或分析的能力。审计报告存在的问题经常被发现来源于在审计报告本身的编程序序中。通过以下几个步骤，这些程序即使没有完全被改正，也能够被改进：

- 制作一本审计活动的文体手册。一个文体手册可以规定关于语法、拼写、大写等等内容，以便消除审计人员之间因这些不重要原因而存在的争论，在审计机构中实现标准化，并做到优秀。
- 对于大多数内部审计活动而言，审计报告在被呈交给主管之前，复核报告的编辑应考虑到几个方面的原因，在内部审计师和审计主管会面之前解决好细微的文法和明显的逻辑问题。这种编辑工作非常重要，它能使审计报告的编写和报告格式保持一贯性。对这些问题必须要小心，防止它变成一个瓶颈。

- 内部审计师自己应该尽可能地在审计机构里接受审计报告编写和处理方面的培训，这种培训能够传达被首席审计执行官认可的标准。独立的编辑能够加强这方面的培训和确定是否符合这些标准。
- 格式的使用是为了保证审计结果所有的要素都出现在审计报告中。不管在哪里起草审计报告，这些格式都应该在外勤工作中被完成。

简而言之，为了改进审计报告编写程序：

- 通过文体手册规定最低的可接受性。
- 通过培训，在审计人员中传达这些标准。
- 通过独立的编辑或通过用这些标准评价所有的审计报告，以加强这些已经建立的标准。
- 保证审计结果的所有要素都在审计报告中出现。

如何促使客户接受审计报告是政策和程序的一个组成部分。通过组织的政策，客户被要求必须对审计报告中包含的没有被改正的审计结果作出回答。这种政策建立了高级管理层在审计报告权力中的位置。通过一个适当的报告编写程序，审计报告可能变得容易阅读和完整，并且可能有助于获得客户的认可。

## 营销审计报告

审计报告的收件人——从客户的管理层到最高管理层、审计委员会和董事会，经常没有阅读或重视审计报告的原因之一是，在他们看来审计报告没有什么价值。审计机构应该在审计委员会的资助和鼓励下制定一个关于“营销审计报告”的计划。这个计划本质上是一个方向性的计划，目的在于激发审计报告的收件人想要审计报告。这个“想要”可以通过以下方式培养：

- 把解释审计程序作为参与管理的途径；
- 描述审计人员的职业化；
- 简单明确地对审计结果的剖析；
- 向每一级别的管理层列出使用审计报告所能带来的优势；

- 客观地解释管理层如何获得审计人员的帮助以解决管理问题。

## 审计建议书

在本章的前述内容中讲到了审计报告的目标之一是说服或激励行动。仅仅对需要改变的形势进行事实报告是不够的，阅读者的惯性将导致被动性或根本不采取行动。美国审计总署 1991 年发布了一个关于这方面研究的行动文件，讨论了在大多数审计建议书中建议保证行动的某种特征。报告将该建议分成了四种：

- 行为导向的有效建议
- 对结果的承诺
- 监控和跟踪制度
- 对核心建议的特别关注

下面将简要地讨论这四种建议。对于其全部内容，读者可以获得报告的一个副本。

### 1. 行为导向的有效建议。

- 行为导向性建议
  - 正确地指导
  - 有效的
  - 明确具体的
  - 令人信服的
  - 重要的
  - 语气和内容是积极的
- 有效的建议
  - 涉及根本的原因
  - 是可行的
  - 是满足成本效益原则的
  - 考虑了可供选择的方案
  - 政府机构关心的问题

### 2. 对结果的承诺。

- 对发生的改进进行承诺

- 员工承诺
  - 相信他们的建议
  - 促进采取行动
  - 理解客户（或客户环境）
  - 合作和帮助
  - 相信需要进行改变
- 组织的承诺
  - 工作管理制度
  - 资源分配和人事安排决定
  - 培训方案
  - 业绩报酬制度

### 3. 监控和跟踪制度。

- 保证改进：不怕阻力地监控和跟踪
- 监控和跟踪制度的基本要素
  - 公司基础上的监控和跟踪
  - 积极状况下的监控
- 决策程序
- 采取另外的措施去实施建议
  - 决定采取与建议有关的足够行动
  - 报告完成情况
  - 认清客户的基本责任

### 4. 对核心建议的特别关注。

- 明确核心建议
- 早期和持续的强调
- 一些突出核心建议方法的例子
  - 政策的影响
  - 程序的影响
  - 法律法规的影响
  - 核心机构高级职员关注

上述“梗概”式的提纲组成了一个衡量内部审计建议书的摘要清单。审计机构应该扩展并阐述它们，以便适应其自身的环境、组织文化和政策。可能不存在包罗万

象的方法论，每一个组织都是独特的。

## 改进内部审计报告的时效性

内部审计报告的编写和出具通常是一个缓慢的艰苦过程。在大多数情况下，审计报告是在内部审计师完成外勤审计工作和正式推出讨论会之后三到六个月之内发布。这样产生的结果是双倍的。第一，管理层不能在早期对形势有一个完全的了解，而形势却要求采取及时行动，政策或程序本质是频繁变动的。第二，这减慢了审计建议书实施的速度，审计建议书通常存在一个效率与效果问题，因此将产生一个不利的财务或经营结果。

延迟是由几个因素引起的，这几个因素在传统上却被认为是一个良好审计程序的要素——但这显然是费时的。这些因素是：

- 推迟所有审计结果的提交直到会议结束；
- 给客户提供一个合理的评论期间：通常是 30 至 60 天；
- 在办公室中根据审计工作底稿编写审计报告；
- 适应客户评论意见的要求
  - 正面的——这可能导致报告调整，
  - 负面的——附加的编写通常是必要的；
- 在两或三个层级部门编辑审计报告草稿；
- 复核审计报告
  - 关于合法性，
  - 关于审计政策，
  - 关于审计程序；
- 首席审计执行官的最终复核。

这种情况在许多内部审计中已经成为了一个困难和令人不愉快的问题。正在继续施加压力去加快审计报告的发布——但不能消除审计程序中的任何一个要素，审计机构的单一化以及在级别较低的部门中对审计报告发布的共同授权已经有了一个结果。同时，在各级部门中增加政策和程序合规性的受托责任也已经有了另一个结果。然而，最有效的改变之一是由 TRW 公司制定的期中审计备忘录的开发和应用。



这个程序利用的方法虽然不是新方法，但是该程序将这些方法进行了合理的和有效的合并。只要值得报告的审计结果被披露，该程序就发布一个期中审计备忘录，描述发生的情况以及建议采取的劝告活动。客户被要求在几天里用口头或书面形式进行答复。一个期中审计备忘录只能限定于一个审计结果。在审计过程中采用这种方法，审计发现的结论就能够及时地完成。如果正确地建立了期中审计备忘录，它们就能够被用作审计报告的部分内容。一个有趣的创新是可以从客户的评述中得到与审计结果相关的审计工作底稿，并允许客户“提供那些可以改变审计结果的信息、可供选择的建议书或解决方案”。

因此，审计报告将在期中的基础上以及外勤审计工作期间被完成。这不仅加快了审计报告完成的速度，而且还明确了客户的反应和他们对审计报告的影响。并不是所有的期中审计备忘录都最终为审计报告所采用，期中审计备忘录的使用取决于其重要性。被排除的期中审计备忘录被保留到下一次审计，如果计划的方案没有得到实施，那么该项目就成了一个值得报告的审计结果。

根据编写者的情况，采用这种方法使得审计报告的编制时间从5个星期减少到1个星期，“由于客户和内部审计师之间改善了沟通，从而提高了审计报告的质量”。

## 沟通

审计报告需要沟通。如果报告没有经过有效的沟通，那么报告是没有价值的。每个人对沟通内容的理解都各不相同。许多内部审计师采取这样的立场：如果已经在编写过程中进行了沟通，他们就已经实现了沟通。更为常见的是他们反对沟通。虽然他们在审计报告中写了大量的文字，但是却没有在编写者和阅读者的想法之间搭起一座桥梁。

困难开始于思考：审计报告的编写者考虑更多的是编写而不是阅读。他们没有能够理解到，仅仅面对自己是绝对不会发生沟通的；只有跟阅读者的想法进行交流才会发生沟通。仅仅停留在纸上的文字是不会发生沟通的，直到阅读者感知到讯息沟通了才发生。领悟是关键。因此，当审计报告的编写者将文字写在纸上的时候，他们应该问一下自己：“这在我的读者的理解和领悟范围之内吗？”