

摘 要

自建立审计机构开始,经过多年的努力,我国初步形成了包括国家审计、内部审计和社会审计在内的审计组织体系。国家审计机关,内部审计部门,民间审计组织分工协作、相互配合、各有侧重,不断适应我国各种所有制经济所提出的新要求,在我国改革开放过程中起到了非常重要的作用。但是,随着我国改革的不断深化,市场经济环境的日趋复杂化,现有的内部审计体系暴露出许多缺陷和不足,内部审计职能不能满足组织的需要。这不仅使内部审计工作未能发挥其应有的作用,而且阻碍了经济的发展和改革的深入。所以,明确内部审计职能定位、建立科学有效的内部审计体系已成当务之急。

本文以应用研究为主,运用了审计学、管理学等现代理论,围绕内部审计为组织增值的目的,从分析现代内部审计与内部控制、内部审计与公司治理关系着手,介绍了当前企业内部审计的四个发展阶段,尤其是内部审计的最新发展阶段——风险导向内部审计阶段,探讨了现代内部审计的职能:监督、确认与咨询,具体分析了内部审计在企业内部控制、风险管理和治理中的增值作用。最后,通过我国现阶段内部审计职能现状与前述内部审计应发挥职能的比较,分析了制约我国内部审计职能发挥的因素并提出了相应的改进对策。

本着理论与实际相结合的原则,本文在理论研究的基础上,结合海尔集团内部审计实践进行了具体分析,介绍了海尔集团先进的内部审计经验,分析了海尔集团内部审计的职能及其不足,提出了一些改进的建议。

关键词: 内部审计职能; 内部控制; 公司治理; 风险管理

Abstract

Since the foundation of the auditing agency in our country, the organization system of the audit agency, which covered government audit, internal audit and public audit, has been primarily formed. The different agencies work corporately and focus on different are respectively to adapt themselves to the new audit requirements coming from the multi-ownership economy in our country. Along with the continually developed economy reforming and the generally complicated market environment, current internal audit system has been discovered its weakness and the internal audit function can not meet the needs of the organization which not only restricts internal audit, but also hindered the development of the economy and the deepening of reform. Therefore, establishing the effective internal audit system and clearing the position of the internal audit function becomes so urgent.

This thesis used audit science, management science and other modern theories. Surrounding the end purpose of the internal audit –increase in value, we analyzed the development process of the internal audit function. Then it also introduced the latest stage of internal audit - Risk-oriented Internal Audit. On the basis of analyzing the relationship between internal audit and internal control, internal audit and corporate governance, we concluded the latest internal audit functions of risk-oriented internal audit: recognition and counseling. We emphasized that the internal audit in enterprise risk management and governance had the huge added value. Finally, in summing up the status of the internal audit function on the basis of survey data, we analyzed the factors which restricting the development of China's internal audit function and put forward the corresponding improvement measures.

Following the principle of combining theory with practice, We combined theoretical research paper with the Haier Group's internal audit practice for a detailed analysis .We introduced the Haier Group's advanced internal audit experience and analyzed Haier Group's internal audit functions and put forward a number of recommendations for improvement.

Key words: Internal audit function; Internal control; Corporate governance; Risk management

插图索引

| | |
|------------------------------|----|
| 图 2.1 COSO 的企业风险管理过程..... | 13 |
| 图 2.2 内部审计与内部控制的关系..... | 16 |
| 图 3.1 IIA 内部审计实务标准框架..... | 21 |
| 图 3.2 企业风险与内部审计战略的融合..... | 27 |
| 图 3.3 内部审计在 ERM 中的职能..... | 28 |
| 图 3.4 现代内部审计职能框架图..... | 35 |
| 图 4.1 内部审计在组织治理中潜在结构性冲突..... | 38 |


附表索引

| | |
|-----------------------------------|----|
| 表 1.1 IIA 对内部审计的七次定义..... | 3 |
| 表 1.2 我国内部审计不同发展阶段相关法规的规定..... | 6 |
| 表 3.1 内部审计四个发展阶段的职能..... | 22 |
| 表 4.1 2006 年内部审计工作内容调查..... | 36 |
| 表 4.2 1999 年内部审计工作内容调查..... | 36 |
| 表 4.3 内部审计在组织内的隶属关系..... | 39 |
| 表 4.4 内部审计机构设置..... | 39 |
| 表 4.5 IIA 关于内部审计人员专业结构的调查..... | 40 |
| 表 4.6 我国内部审计人员专业结构..... | 40 |
| 表 4.7 我国内部审计人员学历水平与国际先进水平比较..... | 40 |
| 表 4.8 被调查企业领导听取内部审计工作汇报情况..... | 41 |
| 表 4.9 被调查企业对内部审计报告中提出问题的态度情况..... | 41 |
| 表 4.10 职员对内部审计的认可程度..... | 41 |
| 表 4.11 职员对内部审计的态度..... | 42 |
| 表 4.12 被调查企业内部审计制度建设的情况..... | 42 |
| 表 5.1 海尔集团内部运作基本流程..... | 46 |
| 表 5.2 海尔集团内部审计职能..... | 47 |
| 表 5.3 海尔的在位受控机制..... | 48 |
| 表 5.4 海尔的末位淘汰机制..... | 48 |

湖南大学

学位论文原创性声明

本人郑重声明：所呈交的论文是本人在导师的指导下独立进行研究所取得的研究成果。除了文中特别加以标注引用的内容外，本论文不包含任何其他个人或集体已经发表或撰写的成果作品。对本文的研究做出重要贡献的个人和集体，均已在文中以明确方式标明。本人完全意识到本声明的法律后果由本人承担。

作者签名：

日期：2007年 12 月 1 日

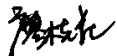
学位论文版权使用授权书

本学位论文作者完全了解学校有关保留、使用学位论文的规定，同意学校保留并向国家有关部门或机构送交论文的复印件和电子版，允许论文被查阅和借阅。本人授权湖南大学可以将本学位论文的全部或部分内容编入有关数据库进行检索，可以采用影印、缩印或扫描等复制手段保存和汇编本学位论文。

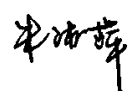
本学位论文属于

- 1、保密□，在_____年解密后适用本授权书。
- 2、不保密□。

(请在以上相应方框内打“√”)

作者签名：

日期：2007年 12 月 1 日

导师签名：

日期：2007年 12 月 1 日

第 1 章 绪 论

1.1 选题背景及意义

随着经济全球化和信息技术的应用与发展,收购兼并浪潮的不断兴起,导致企业面临的竞争日趋激烈。这些环境的变化以及由此带来的由外向内传递的种种风险,使得人们对内部审计的期望在发生改变。内部审计作为现代企业制度的重要组成部分,是一种为改善组织经营而设计的独立的、客观的确认与咨询活动,是强化企业经营管理的重要手段。现代内部审计以增加企业价值和提高企业运作效率为目标,通过审查和评价企业的风险、控制和治理程序来确认经营活动的真实性、合法性和有效性,保障和促进组织目标的实现。

安然公司内部审计人员对账外负债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。我国内部审计工作也取得了令人瞩目的成就。2003 年 3 月审计署颁发了《关于内部审计工作的规定》,使我国内部审计逐步走上法制化、规范化。2003 年 4 月中国内部审计协会正式发布了《中国内部审计基本准则》、《中国内部审计职业道德规范》及 10 个内部审计具体准则,2004 年和 2005 年分别发布了 5 个内部审计具体准则,2005 年内部审计准则委员会研讨修改了经济性、效率性、效果性等七个具体准则,从而建立了我国内部审计的职业规范体系。但是,我国内部审计起步晚、发展慢,在理论和实务方面均不是很成熟。首先,审计研究领域主要偏向于政府和社会审计的研究,内部审计方面的理论专著不多且以介绍国际内部审计理论与实践为主,或是效仿政府审计或社会审计的研究方法来研究内部审计。这样使得我国内部审计理论缺乏特色,难以有效指导我国内部审计实践。其次,由于我国内部审计的产生是基于国家审计力量不足,是作为国家审计的补充而产生的,因而它的人员配置和机构设置都有较深的行政烙印,加上我国大多公司治理结构不完善,造成了我国内部审计职能定位模糊、内部审计机构设置不健全、审计方法单一、效率低下等问题。因此,改善我国内部审计的现状,使其发挥应有的作用,是我国内部审计理论与实务中面临的一项紧迫任务。要改善我国内部审计的现状,首先必须明确我国内部审计的职能定位,然后在此基础上合理设置内部审计机构、改进审计方法、提高审计效率,使内部审计能够在企业中更好的发挥作用。本文的研究动机就在于结合国外先进的审计理论与实践,明确现代内部审计的职能定位,找到我国内部审计职能与国际先进水平的差距并提出改进的方法,以促进我国内部审计理论与实务的发展。

1.2 国内外内部审计职能定位研究文献综述

1.2.1 国外内部审计职能定位研究文献综述

1.2.1.1 从国际内部审计师协会对内部审计的定义演变看内部审计职能定位的发展

国际内部审计师协会（IIA）1947年首次定义内部审计为：“内部审计是建立在审查财务、会计和经营活动基础上的独立评价活动。它为管理提供保护性和建设性的服务，处理财务与会计问题，有时也涉及经营管理中的问题”^[1]。IIA的定义表明，内部审计的基本职能是监督和评价。监督是内部审计的一种最基本的职能。但由于那时内部审计人员水平较低，为管理服务能力不强，同时，内审人员的地位也比较低，其职能的扩展尚需一个过程。1957年国际内部审计师协会针对当时内部审计实践的变化，对定义作了修改。第二次定义为：“内部审计是建立在审查财务、会计和经营活动基础上的独立评价活动。它为管理提供服务，是一种衡量、评价其它控制有效性的管理控制”。本次定义首次提出内部审计“是一种衡量、评价其它控制有效性的管理控制”^[2]，提出内部审计应在发挥监督和评价职能基础上发挥控制的职能。从1957年到1999年国际内部审计师协会对内部审计的定义几经修改，具体内容如下：

1971年IIA对内部审计的定义为：内部审计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^①。此时内部审计的职能依然是监督和评价，但内部审计的服务内容已经从财务、会计活动领域扩展到了经营活动领域，其工作范围扩展到发生在组织内部的、应由内部审计评价的所有经营活动。

1978年IIA对内部审计的定义为：内部审计是建立在组织内部为组织服务的独立评价活动。它是一种控制，通过检查与评估其他控制的适当性与有效性来发挥其作用。内部审计的目标是帮助组织内各成员有效地履行他们的责任^②。此次定义将内部审计的工作内容扩展为组织的所有活动，其服务对象由为管理服务发展到为组织服务，尽管为组织服务的具体目标还不明确。

1990年IIA对内部审计的定义为：内部审计是为本组织服务而建立的一种独立评价活动，它要提供所检查的有关活动的分析、评价、建议、咨询意见和信息，以协助本组织成员有效地履行责任^③。这次定义与1978年的定义相比，明确了内部审计提供服务的方式：通过分析、评价、建议和提供咨询的方式为组织服务。

^① The Institute of Internal Auditors. The Statement of Responsibilities of Internal Auditor. Florida: Altamonte Springs, 1971

^② The Institute of Internal Auditors. The Statement of Responsibilities of Internal Auditor. Florida: Altamonte Springs, 1978

^③ The Institute of Internal Auditors. The Statement of Responsibilities of Internal Auditor. Florida: Altamonte Springs, 1990.

1993年IIA对内部审计的定义为：内部审计是在一个组织内部建立的一种独立评价活动，履行审查和评价组织活动的职能^①。内部审计的目的仍然是协助该组织的管理成员有效地履行他们的职责。其服务内容依然是组织的所有活动，但在功能的服务对象上明确了为组织服务的具体目标，即为组织的管理成员有效地履行职责服务。

从上可知，1971年到1993年间IIA对内部审计的定义均认为内部审计应发挥监督、评价的职能。只是对内部审计的工作范围、工作出发点进行了修改和明确。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性审计工作。随着企业环境的日益复杂和企业风险的日益增长，内部审计实践也迅速发展以适应组织的需要。内审人员逐渐认识到他们应站在企业的高度，以为企业增加价值为目的。原定义对内部审计职能定位已不能满足企业风险管理、内部控制发展和公司治理的要求，1999年6月，国际内部审计师协会理事会通过了内部审计新定义和新的专业实务框架(PPF)。基于风险管理的内部审计全新定义为：内部审计是一种独立、客观的确认和咨询活动，旨在增加组织价值和改善组织的运营。它通过应用系统的、规范的方法，评价并改善风险管理、控制和治理过程的效果，帮助组织实现其目标^[3]。从新定义中可以看出国际内部审计已发展到风险导向内部审计阶段，评价和改进风险管理、控制和治理过程，必然成为内部审计的一项重要职责。内部审计在组织中是一种独立的确认和咨询活动，即内部审计应具有确认与咨询的职能。综合国际内部审计师协会（IIA）的七次定义，可用表1.1概述。

表 1.1 IIA 对内部审计的七次定义

| 阶段 | 主要职能 | 服务对象 | 服务内容 | 目标 |
|------------|----------|------------|----------------|----------------|
| 1947年第一次定义 | 监督、评价 | 为低层管理人员服务 | 财务会计和经营活动 | 帮助低层管理人员有效管理 |
| 1957年第二次定义 | 监督、评价、控制 | 为高层管理人员服务 | 财务会计和经营活动、内部控制 | 帮助高层管理人员履行职责 |
| 1971年第三次定义 | 监督、评价、控制 | 为管理服务 | 组织内部所有经营活动 | 帮助所有管理者履行职责 |
| 1978年第四次定义 | 监督、评价 | 为组织服务 | 组织所有活动 | 帮助组织中所有管理者履行职责 |
| 1990年第五次定义 | 监督、评价 | 为组织服务 | 组织所有活动 | 帮助组织中所有管理者履行职责 |
| 1993年第六次定义 | 监督、评价 | 为组织的管理成员服务 | 组织所有活动 | 帮助组织成员有效履行职责 |
| 1999年第七次定义 | 监督、确认、咨询 | 为组织增值服务 | 风险管理、控制和治理程序 | 增加组织价值并提高经营效率 |

^① The Institute of Internal Auditors. The Statement of Responsibilities of Internal Auditor. Florida: Altamonte Springs, 1993

1.2.1.2 国外学者对内部审计职能定位的研究

Sawyer L. B.& G. E. Summers (1988)在解释内部审计人员的职责时指出,内部审计人员应检查组织内的财务活动、经营活动和管理活动,并独立的对其做出评价^[4]。Sawyer所在的时代,企业风险不是企业所面临的关键问题,他提出内部审计应具有评价职能是适应当时的环境的。

美国犹他州大学教授理查德.L.莱特里夫博士(1990)对内部审计职能的有关论述为:第一,测试内部控制的遵循性;第二,评价内部控制的充分性和有效性,并且内部审计职能应贯穿于所有行政管理 and 经营管理层次,审计职能的实施与企业风险管理密切相关,开展各种审计活动的决定因素是相关风险,内部审计的组织形式也对内部审计职能的有效实施产生重要影响^[5]。莱特里夫赞同IIA的观点,认为内部审计应在测试和评价内部控制的基础上,提供相应的咨询服务,以改进经营管理的效率和效果。

安德鲁.D.钱伯斯(1995)等认为现在内部审计已成为咨询服务的提供者,并且认为,内部审计应协助管理者对经营管理活动的结果同已有的标准、计划相比较,解释出现差异的原因,即检查和评价经营管理活动的效果,揭示企业经营管理活动中存在的问题^[6]。也即内部审计应履行监督、评价和咨询的职能。

Douglas R.carmichael, John J.Willingham(1997)认为内部审计的功能是对公司的活动进行高层次的评价^[7]。他们认为内部审计实质上是对会计、财务以及其他业务情况进行评估,作为向管理当局提供建议的基础。旨在对组织控制的有效性进行衡量和评估,作者认为内部审计应发挥评价的职能。

O-Ray Whittington, Kurt pany(2001)认为内部审计的目的是通过给组织成员提供分析、评估、建议和咨询服务来帮助他们有效履行责任。内部审计可以看成是内部控制的一部分,他们衡量和评估其他控制的效果,代表高水平的控制。而一些先进的内部审计部门给组织的管理提供范围广泛的其他保证和咨询服务^[8]。由此可见,作者认为内部审计应履行评价和咨询职能。

Alvin A.Arens, Randal J.Elder, Mark S.Beasley(2003)认为内部审计的职责因雇主主要求不同而有所不同。在一些小的内部审计部门。内部审计履行的是日常的合规性审计。在一些大的内部审计部门,他们的工作甚至超出了会计的范围,许多内部审计师从事经营审计或计算机系统评价。许多内部审计师开始关注企业的风险^[9]。也就是说,内部审计的职能仍为监督、评价两个方面,但监督评价应上升到企业风险管理层面。

综上所述,国外内部审计学者认为内部审计应当履行监督、评价和咨询的职能,且内部审计实践应密切关注企业的风险,充分利用有利风险或减少不利风险带来的潜在损失,从而实现为组织增值的目的。

1.2.2 国内内部审计职能定位研究文献综述

1.2.2.1 相关法规、准则中有关内部审计职能定位的研究

1983年—1994年为我国内部审计初步建立的阶段^[10]。中华人民共和国审计署成立后，就一直依靠行政力量推动企事业单位建立内部审计制度。1983年国务院批转了审计署《关于开展审计工作几个问题的请示》，首次提到了内部审计监督问题。从此，内部审计开始在组织中履行经济监督的职能。1985年国务院颁布《关于审计工作的暂行规定》，其中第10条明确规定：“国务院和县级以上地方各级人民政府各部门，应当建立内部审计监督制度，根据审计业务需要，分别设立审计机构或审计人员，在本部门主要负责人的领导下，负责所属单位和本行业的财务收支及其经济效益的审计”。从本规定可以看出，我国内部审计的起步阶段审计的主要领域是财务收支及经济效益，在组织中起到的仍然是经济监督的职能。1989年审计署发布了《关于内部审计工作的规定》，这是我国第一部关于内部审计的部门规章。这一阶段通过行政法规确立了内部审计的基本制度，促使我国内部审计走上了依法审计的轨道，但我国的内部审计仍然只是发挥着经济监督的职能，且监督的范围有限，仅包括对企业财务收支和与之相关的经济效益的监督。

1994年—2002年为我国内部审计立法进一步完善的阶段^[10]。内部审计的职能也随着立法的完善而逐步发展。1995年7月审计署发布了《关于内部审计工作的规定》，该规定中指出我国内部审计的主要职责是对以下事项进行监督和评价：财务计划或者单位预算的执行和决算；财政、财务收支及其有关的经济活动；经济效益；内部控制制度；经济责任；建设项目预（概）算、决算；国家财经法规和部门、单位规章制度的执行；其他审计事项。由此可见，我国内部审计的职能已经扩展到监督和评价，且监督和评价的范围也有所扩大，不再局限于对“与财务收支有关的经济活动及其经济效益”的审计监督，而是变成对整个部门、单位的经济效益、经济责任进行审计监督，注重提出改进管理的建议，履行评价的职能，为管理层服务。

从2003年开始至今为我国内部审计法规体系全面建立健全的阶段^[10]。2003年3月审计署颁发了《关于内部审计工作的规定》。规定的第二条指出内部审计是独立监督和评价本单位及所属单位财政收支、财务收支、经济活动的真实、合法和效益的行为，以促进加强经济管理和实现经济目标。规定第五条指出内部审计机构应按照本单位主要负责人或者权力机构的要求，履行下列职责：(1)对本单位及所属单位的财政收支、财务收支及其有关的经济活动进行审计；(2)对本单位及所属单位预算内、预算外资金的管理和使用情况进行审计；(3)对本单位内设机构及所属单位领导人员的任期经济责任进行审计；(4)对本单位及所属单位固定资产投资项目进行审计；(5)对本单位及所属单位内部控制制度的健全性和有效性以及风

险管理进行评审；(6)对本单位及所属单位经济管理和效益情况进行审计；(7)法律、法规规定和本单位主要负责人或者权力机构要求办理的其他审计事项。这一新规定的颁布，明确了我国内部审计现阶段的两大主要职能：监督和评价。内部审计要在履行监督职能的基础上以履行评价职能为主。

2004年，我国内部审计协会发布了《内部审计具体准则第16号——风险管理审计》的征求意见稿，对内部审计在风险管理中的应用进行了探讨。2005年，我国内部审计协会发布第三批内部审计具体准则，将风险管理审计纳入内部审计准则体系中，并要求于2005年5月1日起予以施行。该批准则的发布足以说明我们已经意识到风险管理在企业中的重要作用。然而，风险导向内部审计在我国仍处于起步阶段，风险管理又迫切需要内部审计的参与，因此完善我国内部审计、积极推进内部审计在风险管理中的应用，已成为我国内部审计发展的重要课题。但在风险导向内部审计模式下我国内部审计应发挥什么样的职能，内部审计如何为组织增加价值还有待进一步明确。

综合以上论述，我国内部审计不同发展阶段相关法规的规定如表1.2所示。

表 1.2 我国内部审计不同发展阶段相关法规的规定

| 阶段 | 主要职能 | 服务对象 | 服务内容 |
|-----------|-------|-----------|----------------------------|
| 1893—1994 | 监督 | 为低层管理人员服务 | 财务收支和与之相关的经济效益审计 |
| 1994—2002 | 监督、评价 | 为管理层服务 | 财务收支和企业经济效益、经济责任审计 |
| 2002—现在 | 监督、评价 | 为组织服务 | 财务收支、经济效益、经济责任和内部控制、风险管理评审 |

1.2.2.2 我国学术界对内部审计职能定位的研究

我国学者对内部审计职能的认识并不统一。主要存在以下几种观点：

1.一职能论

一职能论者认为：审计是一种独立的经济监督活动，审计只具有经济监督一种职能。邓桂兰（1994）认为监督是内部审计的一项重要职能，在社会主义市场经济条件下实行审计监督是一项全新的事业^①。企业的内部审计监督要服务于企业的各项经济工作，是企业的制约机制。樊其国（1997）认为内部审计监督是企业自我约束机制中的重要组成部分^[11]。一职能论者认为内部审计是自我约束的重要手段，在企业经营机制中起着保障作用。如果内审制度不健全，企业自我约束不力，其它机制就无法正常运转，企业就很难在激烈的市场竞争中立于不败之地。企业内部审计监督范围，包括供、产、销各过程，人、财、物诸因素以及责、权、利等方面。

^① 邓桂兰.内审监督在企业中的重要地位.商业研究,1994,(11):26

2.二职能论

二职能论者认为内部审计具有经济监督和经济评价两种职能。监督是内部审计的基本职能,评价是其主要职能。李景双、沈行(1995)认为在激烈的竞争条件下,企业既要筹集资金,又要提高有限资金的使用效益,逐步将建立内部审计部门提到了议事日程。这个阶段的内部审计职能就是为决策层服务,进行经济监督。经济监督是内部审计的根本职能。但是,作者认为在讨论内部审计过程中的“唯监督职能论”的观点是有害的。“唯监督职能论”者摆出的姿态是“钦差大臣”监督你来了,这与过去把内部审计人员比作经济警察没有区别^[12]。可见,作者不赞同前述的内部审计的“唯监督职能论”,而认为内部审计在履行监督职能的同时还应该履行其他的职能。申香华(2000)认为内部审计具有经济监督、经济评价二种职能^①。经济监督职能是内部审计最基本的职能,经济评价职能是由经济监督派生出来的另一种职能,且经济评价职能已显得越来越重要了。作者同时认为内部审计不具有经济鉴证和管理职能。理由是内部审计从企业主体来讲,并非第三者,它做出的鉴定只能是一种自我鉴定,其客观公正性极其有限。同时,内部审计的独立性要求内部审计不能承担任何具体的管理职务,只是为管理服务,因而也不具有管理的职能。

3.三职能论

三职能论者认为内部审计具有经济监督、经济评价和服务三种职能。经济监督是内部审计的基本职能,经济评价是经济监督职能的派生职能,并发挥着越来越重要的作用。同时,内部审计具有服务职能。孙澄生(2002),蔡艳芳、蒋瑜峰(2006)认为我国内部审计建立以来,有关法规明确其职能为内部审计监督,专司对本部门、本单位及所属单位的财政、财务收支及其经济效益进行内部审计监督,因而属于“监督主导型”^②。随着社会经济的发展,企业对内部审计要求的提高,参照国际内部审计组织有关的材料,我国内部审计的职能定位应由“监督主导型”向“服务主导型”转变,以充分发挥内部审计的检查、评价和咨询职能^[13]。李喜琴(2003)认为,现代企业制度下的内部审计具有管理职能、经济控制、决策服务三种职能^[14]。作者认为内部审计从查错防弊到参与内部控制的建立,发展到风险管理,一直都是作为管理的一种手段,具有管理职能。同时,内部审计的本质是一种特殊的组织控制,其目的是从经济、效率、效果和公正的观点出发,控制企业的经济事件和过程。此外,内部审计具有为管理层提供决策服务的职能。

4.多职能论

多职能论者认为内部审计具有经济监督、经济评价、经济鉴证、服务、控制、咨询等职能。张荣荣(2006)认为内部审计首先可以利用其对企业和相关政策较

^①申香华.论现代企业制度下内部审计的职能.经济经纬,2000,2

^②蔡艳芳,蒋瑜峰.论强化内部审计的监督职能.商场现代化,2006,6

为熟悉的优势，对发现的问题予以披露并提出整改建议，为董事会的决策提供依据，发挥对董事会的服务职能^[15]。其次，内部审计还具有对企业管理者的监督职能、对企业运营体系的控制和鉴证职能。作者认为内部审计是企业控制系统的重要组成部分，应立足全局来分析和考虑问题，能够对企业的生产经营活动实行有效的控制。

此外，王晓霞、孙坤（2004）、严晖（2004）、郑小荣（2006）等对风险导向内部审计的定义、产生背景等有关理论与实践进行了一些研究，但没有就风险导向内部审计阶段内部审计的职能做比较详细的论述。

综合以上内部审计职能的文献可见，内部审计职能的研究多而广，但一般停留在经济监督、经济评价等方面的研究，并且，大多数为纯理论的研究，案例研究较少，对内部审计在我国企业中的风险管理作用也没有比较深刻的论述。此外，我国有关内部审计职能的文献大多是发表在一般的刊物上，在核心期刊上针对内部审计职能的专门论述几乎没有。由此可见，我国对内部审计职能的研究还比较肤浅，有待做进一步深入的研究。

1.3 本文结构安排

本文将按以下几章进行论述：

第一章是绪论，阐述了本文的研究背景和研究意义，分析了国内外学者对内部审计职能的相关理论研究成果，简要介绍了本文的主要研究思路和结构安排。

第二章是内部审计基本理论问题。本文主要是以委托代理理论和风险管理理论为理论依据展开论述，简要论述了内部审计与内部控制、公司治理之间的关系。

第三章论述了内部审计的职能定位，构建了内部审计职能框架。首先，介绍了内部审计的发展历程，引入了内部审计的最新发展阶段——风险导向内部审计阶段。其次，分析了内部审计职能定位的依据，在此基础上详细论述了内部审计的职能定位，包括内部审计的监督、确认和咨询职能，明确了内部审计在组织风险管理和治理过程中的增值作用。

第四章针对我国的实际情况，总结了我国内部审计职能现状，分析了制约我国内部审计职能发挥的因素，提出了改善我国内部审计职能发挥的对策。

第五章是海尔集团内部审计职能的案例研究，以理论结合实践分析了海尔集团内部审计的职能。并简要论述了海尔集团内部审计职能有待进一步改进的地方。

1.4 本文研究方法与创新之处

本文采取规范研究的方法，并结合案例进行分析。

本文拟创新之处：第一，本文研究内容综合了审计理论、管理理论等先进理

论，研究视野比较开阔。第二，本文从IIA对内部审计的定义出发详尽的论述了现代内部审计的职能——监督、确认与咨询，并将内部审计职能与其目标联系起来，构建了内部审计的一个职能框架。第三，本文从内部审计在内部控制、公司治理与风险管理中的作用来论述内部审计的确认与咨询职能，突出了内部审计在组织中的增值作用。

第2章 内部审计职能定位基本理论问题

2.1 内部审计职能定位的理论依据

内部审计的理论依据是本文研究的起点。本文的研究主要基于委托代理理论和风险管理理论展开论述。

2.1.1 委托代理理论

委托代理理论是西方经济学中一个重要的理论，从委托代理的角度对内部审计进行分析研究，能找到内部审计存在的动因及内部审计职能定位的依据。

由契约理论发展而来的委托代理理论，其基本内容就是规定委托人聘用代理人完成某项工作时的委托代理关系的成立及代理人为了委托人的利益应采取何种行动，委托人相应地向代理人支付何种报酬，即通过委托人和代理人共同认可契约来确定它们各自的权利和责任。委托人为实现既定的目标，通过一系列激励机制使代理人与委托人的利益尽可能地趋于一致，以促使代理人为了实现委托人的目的而尽可能努力地工作，最大限度地增进委托人的利益^[16]。这是一种均衡的委托代理关系。但在实际经济活动中，这种均衡状态下的委托代理关系存在着4个方面的非均衡性：(1)利益的非完全一致性。委托人与代理人作为现代社会中的经济人，都会把自己的目标放在首位。委托人的主要目标包括资本保值和增值，代理人的主要目标是代理收益的最大化，双方存在着潜在的利益冲突；(2)风险的非完全共同性。委托人往往是“风险中性”的，代理人往往是“风险厌恶”的，双方对风险一般持有不同的态度，代理人会为了回避风险而放弃有利于增进委托人利益的机会；(3)信息的非均衡性。代理人在工作中会掌握一些“私人信息”，而委托人往往不掌握代理人这一私人信息，这就为代理人的“逆向选择”提供了可能；(4)环境的非确定性，即企业的环境是变化复杂的，难以确定的，企业利润必然受到代理人无法控制的多种因素的影响，因而委托人不能直接观测到并证明代理人实际选择的努力水平，这亦就为代理人的“规避责任”提供了方便。由于这4个非均衡性的存在，使得委托人必须对代理人的行为进行监督以保证自身利益不受损害。

在现代企业中，存在多重的委托代理关系：母子公司之间的委托代理关系，股东与管理者之间的委托代理关系，管理者与经营者之间的委托代理关系等等。然而，由于委托代理关系中存在着4个方面的非均衡性，使得委托人的既定目标不能实现。为减少这些非均衡性给委托人带来的代理成本——委托人的经济目标与代理人的经济目标发生不利于委托人的成本偏差，客观上必须要求有一协调监控委托代理关系的管理机制以促进其代理成本降低，增进委托人的利益。内部审

计是基于委托代理关系而产生的，也是解决委托代理关系存在的非均衡性的重要手段：首先，内部审计可以将其工作时掌握的信息及时传递给委托人，减少委托人与代理人之间的信息不对称。其次，内部审计在使委托人与代理人之间信息逐步均衡的前提下，还对整个经济活动过程进行预测、决策和监控，从而减少代理人由于与委托人潜在的利益冲突和风险的非完全一致性而对委托人的背离。最后，内部审计密切关注企业环境的变化，发现对企业造成威胁的因素和企业增值的机会，并将这些信息传递给相关管理人员，从而在一定程度上也可解决委托人与代理人之间由于环境的非确定性所带来的问题。

2.1.2 风险管理理论

风险管理思想起源于美国，在 20 世纪 50 年代早期和中期，美国许多大公司发生的重大损失使高层管理者认识到风险管理的重要性。由于美国企业受到社会、法律、经济和技术的压力，风险管理运动在美国迅速开展起来。20 世纪 70 年代，风险管理的概念、原理和实践从美国传播到加拿大、欧洲、亚洲和拉丁美洲一些国家^[17]。

风险管理经历了几十年的发展，但人们对“风险”一词的鉴定仍不统一，决策理论学家把风险定义为损失的不确定性；统计学家把风险定义为实际结果与预期的离差；保险学家把风险定义为一个事件的实际结果偏离预期结果的客观概率。我们一般认为风险是一个事件预期结果的不确定性，它既包括有利因素，也包括不利因素。只有损失机会的风险称为纯粹风险，既有损失可能性也有盈利可能性的风险称为投机风险。

2.1.2.1 风险的性质

1. 不确定性

不确定性是风险的本质属性。正是由于风险处理的是未来或者未知事件，其发生与否难以预料，具有高度的不确定性。假如在极端的情景下，一旦不确定性的风险概率分布退化为确定性事件，则认为风险发生了质的突变，退化为一固定的成本（损失）或收益。

2. 可控性

风险虽具有不确定性，但风险又具有可控性。首先，针对风险的行为策略是可控的。通过有效的风险管理方式，建立合理的风险转移机制，能够将风险的不良影响降到组织可接受的范围。其次，对风险认知的努力是可控的。深入的认识风险，有利于决策者更加有效的制定经营决策，规避风险。最后，认知风险的成本是可控的。认知风险的过程包括获取资料、进行调查、分析研究、做出决策等。在认知风险的过程中，应对认知风险的成本进行控制。

3. 动态性

风险的动态性是人们对具有不确定性的风险进行人为控制的结果。在风险的最终影响发生之前，随着行为主体对风险现象认识的深入，随着行为策略的修正和行为效果的显现，风险的状态也不断发生着变化。

正是因为风险具有的不确定性和可控性才为内部审计在风险管理中作用的发挥提供了条件，使内部审计的风险管理活动具有可行性。

2.1.2.2 企业风险管理八要素

COSO 的 ERM 报告将风险管理定义为：企业董事会、管理层和其它人员影响的一个过程，它可以运用在企业战略制订上，贯穿于企业当中。设计企业风险管理旨在确认影响组织的潜在事件，并在风险偏好内管理风险，为组织目标的实现提供合理的保证^[18]。COSO 的 ERM 报告由八个要素组成，即风险环境、目标制订、风险识别、风险评估、风险反应、控制活动、信息和沟通、监控。这八个要素相互联结共同致力于有效的风险管理。

1. 风险环境

企业高管层决定了组织的目标、达到组织目标的战略、商业过程以及商业模式、这些选择组成了企业风险管理的环境。此外，风险环境也包括风险管理哲学和风险偏好。

2. 目标制订

组织管理层必须首先确定企业的目标，才能够确定对目标的实现有潜在影响的事项。根据企业确定的任务或预期，管理者制订企业的战略目标，选择战略并确定其他与之相关的目标并在企业内层层分解和落实。

3. 风险识别

企业风险管理需要识别将会对组织目标产生影响的所有可能发生的事件。这个识别步骤是关键，因为可能的风险没有被识别出来，就不会被列入风险控制的计划中，这样组织就有可能遇到计划外的风险。

4. 风险评估

风险评估可以使管理者了解不同的风险将如何影响企业目标的实现。风险评估可以采用二维的方式，即风险发生的可能性和产生的影响。有些风险是具体的，有些风险是以一系列的可能的概率结果出现的，针对不同的风险可采用定量、定性、定量和定性相结合的三种方法进行评估。

5. 风险反应

组织可根据每一个风险对组织的影响程度来衡量风险，根据衡量结果，组织应决定接受、回避或控制风险。有效的风险管理要求管理者选择可以使企业风险发生的可能性和影响都在企业可接受范围之内的应对方案。

6. 控制活动

控制活动是经理设计的一些政策和程序，其目的是保证风险反应方案得到正确执行。控制活动贯穿于整个组织，包括批准、授权、取消、确认、观察、查证、协调、对经营业绩的评价、对有形资产的监管、对职责的分离等。

7.信息和沟通

风险识别、评估、反应和控制活动可以给各个层次的主体提供必要的风险信息，像财务和其它信息一样。风险信息必须以某种形式、在某个特定的时间进行交流和沟通，以使组织各层工作人员能有效履行各自的职责。

8.监控

对企业风险管理的监控是指确认风险管理要素的内容和运行以及执行质量的一个过程。组织可以通过日常的控制和独立评价活动对风险管理的效果进行监控。实时监控发生在交易和事件发生的日常商业过程中，它包括对交易执行的日常管理和监督活动。

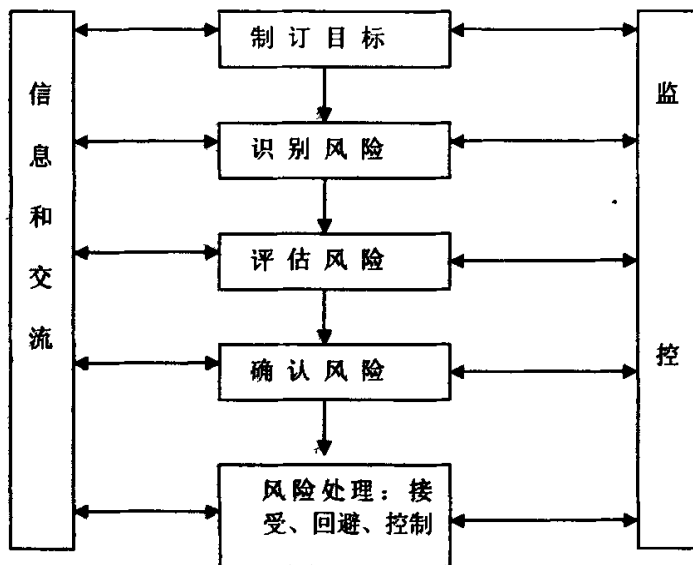


图 2.1 COSO 的企业风险管理过程

COSO 的风险管理过程可用图 2.1 表示。风险管理过程为内部审计进行风险管理提供了思路，内部审计对企业风险管理的确认和咨询将根据企业的风险管理过程进行。这将在后面的分析中进行具体阐述。

2.2 现代内部审计与内部控制的关系

内部控制作为内部审计的审计内容，与内部审计存在密切的关系。而内部审计在一定程度上又是随着内部控制的发展而发展的。

2.2.1 内部控制的发展

现代内部控制的涵义随着经济的发展以及人们对内部控制理解的加深在不断地扩展,这种扩展的趋势不仅对企业的经营管理发挥了重要的作用,而且对内部审计的发展也产生了重大的影响。

2.2.1.1 内部牵制阶段

从原始的组织诞生开始,直至 20 世纪 40 年代,内部控制的发展基本上停留在内部牵制阶段。R·H 蒙哥马利在 1912 年出版的《审计——理论与实践》一书中指出,所谓内部牵制是指一个人不能完全支配账户,另一个人也不能独立地加以控制的制度^[19]。内部牵制阶段内部控制的着眼点在于职责的分工和业务流程及其记录上的交叉检查或交叉控制。内部牵制主要通过人员配备和职责划分、业务流程、簿记系统等来完成。其目标主要是防止组织内部的错误和舞弊,通过保护组织财产的安全来保障组织运转的有效性。R·H 蒙哥马利将内部牵制与审计结合起来。他认为,如果存在良好的内部牵制制度,审计人员就无需进行详细审计^[20]。可见,当时的理论界已经认识到内部牵制会对审计工作产生影响。但是由于当时的审计实务落后,内部牵制思想没有在审计中得到具体运用。

2.2.1.2 内部控制制度阶段

20 世纪 40 年代至 70 年代,内部控制进入了内部控制制度阶段。1949 年,美国注册会计师协会(AICPA)所属的审计程序委员会发表了一份题为《内部控制:系统协调的要素及其对管理部门和公共会计师的重要性》的特别报告,在该报告中提出了内部控制的定义:“内部控制包括一个企业内部为保护资产,审核会计数据的正确性和可靠性,提高经营效率,坚持既定管理方针而采用的组织计划及各种协调方法和措施”。1958 年,该委员会发布的第 29 号审计程序公报中将内部控制分为内部会计控制和内部管理控制,其中前者与财产安全和会计资料的准确性、可靠性有关,后者与贯彻管理方针和提高经营效率有关^[21]。内部控制的目标除了保护组织财产的安全之外,还包括增进会计信息的可靠性、提高经营效率和遵循既定的管理方针。在此阶段,随着人们对内部控制认识的深入,内部审计人员开始关注内部控制薄弱环节,以提高审计效率。

2.2.1.3 内部控制结构阶段

20 世纪 80 年代至 90 年代初,内部控制的发展进入内部控制结构阶段。随着研究的深入,美国注册会计师协会在 1988 年发布的《审计准则公告第 55 号》中提出了“内部控制结构”的概念,该公告指出内部控制结构由控制环境、会计制度和控制程序三要素构成。这一阶段开始把控制环境作为一项重要内容与会计制度、控制程序一起纳入内部控制结构之中,并且不再区分会计控制和管理控制^[22]。

控制环境是指影响建立、加强或削弱特定政策和程序的因素；会计制度规定各项经济业务的确认、分析、归类、记录和报告方法，旨在明确各项资产、负债的经营管理责任；控制程序是管理当局所确定的政策和程序，以保证达到一定的目标。其中控制环境是实现内部控制目标的环境保证，会计制度是内部控制结构的关键要素，控制程序是保证内部控制结构有效运行的机制。内部控制结构概念的提出，要求内部审计人员不能仅仅是关注企业具体的内部控制制度，而应同时关注企业所处的内外环境。

2.2.1.4 内部控制整合框架阶段

1992年9月，美国反虚假财务报告委员会的主办组织委员会(COSO)发布了一份报告《内部控制：整合框架》，提出了内部控制的三项目标和五大要素，标志着内部控制进入一个新的发展阶段。内部控制的目标包括合理地确保经营的效率和有效性、财务报告的可靠性、对适用法规的遵循性。内部控制要素包括：控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通和监控^[23]。COSO提出的内部控制整体框架概念强调了人在内部控制中的能动作用，工作人员的素质和观念决定着内部控制执行的效果，而人员的活动又受到他们所处环境的影响，控制环境是内部控制中其他各个要素发挥作用的基础。风险评估要素的引入说明，任何企业都处在一个不断变化的环境之中，随时都面临着来自内部和外部的各种风险，要确保企业目标的实现，就需要建立发现、分析、管理和控制风险的机制，来评估企业在实现目标过程中的不利因素。内部审计凭借其在组织中的地位与对组织的了解，在发挥这种作用时具有明显的优势。

2.2.1.5 内部控制的最新发展——企业风险管理框架

随着国外一些大公司的财务丑闻频频曝光，揭示出公司内部控制设计和运用中存在着一定的缺陷，正是在这样的背景下，COSO于2004年9月颁布了《企业风险管理综合框架》并提出将以此代替内部控制整体框架。企业风险管理由内部环境、目标制定、事项识别、风险评估、风险反应、控制活动、信息和沟通、监控八个相互关联的要素构成^[18]。内部控制的新发展，给内部审计提供了新的审计思路。内部审计人员将审计的重点转向了组织的重大风险领域，侧重对组织风险管理、治理程序等的确认。

2.2.2 现代内部审计与内部控制的关系

内部控制与内部审计之间存在着一种相互依赖、相互促进的内在联系。内部审计和内部控制都同样来自企业内部，是一种根源上的、紧密联系的、互动的本质关系。内部控制、内部审计都属于企业微观管理范畴，方向目标一致、服务对象一致，两者的交汇点是把各种风险降低到最低。

第一，随着内部控制的发展，内部审计在内部控制中的作用越来越重要。在上述内部控制的发展一节中充分体现了这一点。在内部牵制阶段，内部控制制度很不成熟，内部审计对内部控制的认识也比较肤浅，在内部控制中所起的作用也很轻微。内部控制发展到内部控制制度、内部控制结构、内部控制整合框架阶段，内部审计在内部控制中起着极其重要的作用。内部审计通过对内部控制的评价，发现、纠正内部控制的不足，使内部控制不断完善。内部控制发展到企业风险管理框架阶段，虽然内部审计的重点转向企业重大风险领域，但内部审计也同样需揭示内部控制中存在的重大风险，完善内部控制。

第二，内部控制是内部审计的审计对象。从内部牵制到现代的风险管理框架，内部审计随着内部控制的发展而发展。在内部审计的整个发展历程中，始终离不开对内部控制的审计。在内部财务审计基础上发展起来的经营管理审计正是以内部控制为中心的审计，内部控制的性质决定着内部审计的性质。内部审计上的符合性测试、分析性审计研究、实质性审查等内容也伴随着这种控制思想的演变而大量涌现。从以控制制度为基础的审计活动，过渡到以控制结构、控制风险为基础的各项审计业务，内部控制思想引导着内部审计人员的工作态度和观念，内部控制目标决定了内部审计人员的工作行为和工作程序，一切审计活动都紧紧围绕内部控制展开。

第三，内部审计与内部控制相互交融发展。一方面，随着企业间竞争的日益激烈，传统内部审计仅仅局限于以查错防弊为目标的管理要求已经不能适应企业生存的需要，审计理论和实践都日益强调依赖内部控制的功效和成果，关注企业的风险。另一方面，有效的内部控制早就融入了有关审计或会计的信息传送、传导这些自我监控与自我评估的重要内容，并把审计机制和审计风险纳入了内部控制的综合体系。

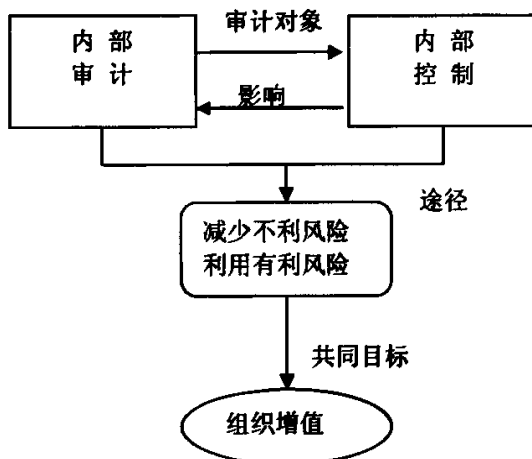


图 2.2 内部审计与内部控制的关系

第四，内部审计发展到风险导向内部审计阶段，内部审计与内部控制的目标具有高度一致性——实现组织增值，且他们均以减少组织不利风险带来的损失和利用有利风险带来的机会作为实现目标的手段。内部审计与内部控制的这种错综复杂的关系可用图 2.2 来表示。

2.3 现代内部审计与公司治理的关系

内部审计作为公司治理中的一部分，对完善公司治理有着重要的作用。同时，公司治理又是内部审计的审计对象，影响着内部审计职能的发挥。

2.3.1 公司治理概述

各国经济学家从本国经济、政治、文化、法律环境出发来探讨公司治理问题，对公司治理提出了不同的定义，对其范围进行了不同的界定。在公司治理的内涵上主要有三类观点：

第一，组织结构说。我国学者吴敬琏为该观点的代表。他认为：所谓公司治理结构，是指由所有者、董事会和高级执行人员即高级经理人员三者组成的一种组织结构。在这种结构中，上述三者之间形成一定的制衡关系^[24]。”

第二，决策机制说。奥立弗·哈特为该观点的代表。他认为，公司治理是一个决策机制，它分配公司非人力资本的剩余控制权^[25]，即资产使用权如果在初始合约中没有详细设定的话，治理结构将决定其将如何使用。

第三，制度安排说。钱颖一、柯林·梅耶是这一观点的代表。钱颖一认为：“公司治理结构是一套制度安排，用以支配若干在企业中有重大利害关系的团体——投资者、经理人员、职工之间的关系，并从这种联盟中实现经济利益^[26]”。柯林·梅耶把公司治理定义为：“公司赖以代表和服务于他的投资者的一种制度安排。它包括从公司董事会到执行经理人员激励计划的一切东西^[27]”。

从这三种观点上看，组织结构说侧重于治理结构中各部分的分工、职责和制衡关系，体现的是公司治理的外在形式。决策机制说强调合约不完善时决定剩余控制权分配的机制，体现的是公司治理的内容之一。制度安排说把治理上升到制度安排的高度，既将公司治理的各种内容包含在内，也体现了不同的外在形式，包含了组织结构说及决策机制说的实质。因此，本文的分析将建立在制度安排说的公司治理内涵基础上^[22]。

2.3.2 现代内部审计与公司治理的关系

公司治理作为解决股东、董事会和经理层之间责、权、利关系的一种制度安排，与内部审计在目标和理论基础方面具有一致性，公司治理和内部审计的关系在实践中融为一体，主要表现为内部审计为公司治理提供了一个信息反馈系统，

部分地解决了信息不对称问题；公司治理阐明和确定了内部审计在公司治理中的地位和作用，公司治理影响着内部审计职能的发挥。

第一，内部审计有利于减少“逆向选择”和“道德风险”对公司治理的影响。内部审计师对财务报告进行相对独立的审计，可对管理层的会计信息编报权力和充分披露进行约束，缓解管理层与投资者之间的信息失衡问题。内部审计最有资格监督信息的真实性，其基本宗旨之一便是通过审计手段向有关部门或人员提供真实信息，这既减少低信息不对称的影响，又可对代理人形成间接的约束，以利于减少“逆向选择”和“道德风险”的影响。

第二，内部审计有利于强化公司风险管理，优化公司治理结构。在经济全球化的大背景下，组织面临的风险不断增长，因此在公司治理体系中建立健全风险管理制度是管理层所必须解决的问题。内部审计在协助管理层进行有效的风险管理方面将发挥重要作用。首先，内部审计通过对企业内部控制的评价，可以深入到企业管理的极细微的环节上，在人、财、物、供、产、销各个领域查找管理漏洞，以风险发生的可能性大小为依据，做出相关评价，查找并处理风险。其次，内部审计在企业风险管理中还起着协调作用，不仅各部门有内部风险，而且各管理部门还有共同承担的综合风险。内部审计人员作为独立的第三方，可协调各部门共同管理企业，以防范企业决策带来的风险。从经济学角度看，内部审计通过参与风险管理并合理有效地防范、控制风险，可以减少公司经营不确定性带来的损失，实现增加组织价值，优化公司治理的目的。

第三，公司治理的完善程度影响着内部审计职能的发挥。一方面，内部审计处在组织之中，组织环境、公司治理以及对内部审计的重视都影响着内部审计职能的发挥。另一方面，内部审计又要对内部控制、公司治理进行独立的确认，他们构成内部审计的审计内容，决定着内部审计的工作重点和发展方向。

第3章 现代内部审计职能分析

要正确定位内部审计的职能，就必须把握内部审计的本质。通过对内部审计职能定位发展历程的分析，可以透视内部审计的本质，找到内部审计职能定位的依据，正确定位内部审计的职能。

3.1 内部审计职能定位发展历程分析

内部审计在不同的发展阶段，由于审计内容、服务对象的差异，使得内部审计职能也存在差异。内部审计是随着企业管理理论与实践的发展而不断演进的。以下主要分析了内部审计不同发展阶段的职能定位。

3.1.1 财务导向内部审计阶段职能定位分析

早在奴隶社会就有了内部审计的萌芽，但内部审计得到快速发展确是19世纪末20世纪初的事情。20世纪初到20世纪40年代，社会化大生产水平不断提高，组织结构越来越复杂，组织管理难度不断增大，这在客观上使得分工和分权的思想不断发展。分工和分权思想的不断发展最终导致了工业革命的爆发与股份公司制度的建立。工业革命和股份公司制度是相互促进的，从而使企业的管理活动变得日益复杂，企业内部产生了多层次受托责任。这一切都为财务导向内部审计的产生与发展提供了有利的条件。企业经营活动发展所带来的管理难题促成了独立的内部审计机构的出现，而外部审计制度的诞生与发展很大程度上影响了近代内部审计实践，从内和外两个角度促成了财务导向内部审计的产生与发展^[28]。

1947年IIA对内部审计的定义实质上是对财务导向内部审计的一个阐述：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，但也可以适当涉及其他业务性质的事项^[1]。IIA的定义反映了财务导向内部审计的内容为会计和财务事项，审计的目的是查错防弊。由于企业内部受托责任层次逐渐增多，受托财务责任的履行情况是通过复杂、完善的财务报表得以体现的^[29]。因此，财务导向内部审计主要是对财务报表进行审查。此阶段其关注的核心是财务事项和会计报表，审查企业内部受托责任，特别是受托财务责任的履行情况，并向企业管理层报告审计结果，履行监督和评价的职能。

值得一提的是，IIA对财务导向内部审计定义时涉及了业务事项的审查，这为财务导向内部审计发展到业务导向内部审计作好了准备，但是它还是将业务审计作为财务审计的附属。

3.1.2 业务导向内部审计阶段职能定位分析

20世纪40年代末期到20世纪60年代,企业生产的社会化程度显著提高,企业规模迅速扩张,市场竞争日趋激烈,为适应组织环境的这种变化,管理理论也不断丰富和发展起来。泰勒的科学管理理论认为效率是管理的核心。业务导向内部审计是随着管理学理论的发展而发展的。因此有学者认为内部审计的对象是企业具体的业务活动,通过对企业业务活动的审查可以提高经营效率。

IIA在1957年将内部审计定义为“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^[2]”。虽然IIA在这次定义中尚保留会计和财务活动,但已将业务的检查与财务、会计等同视之。由此可见,内部审计已发展到业务导向内部审计阶段。

业务导向内部审计的内容是会计、财务和企业的业务活动。目的是帮助所有管理者履行职责。业务导向内部审计与财务导向内部审计相比跳出了财务账簿的圈子,将视野转向了企业的业务活动。企业管理层除了关心其下属的受托财务责任之外,更看重的是下属受托经营责任的履行效率。因此内部审计的重点从财务报表的审查转向了具体业务的分析和评价。内部审计的目的是服务于管理层,向管理层履行报告的责任,其职能仍为监督和评价。

3.1.3 管理导向内部审计阶段职能定位分析

20世纪60年代到20世纪90年代,企业经营活动的范围不断扩大,各国政府对社会经济活动的干预有所增强,复杂多变的外部环境给企业管理提出了一个新课题:企业必须建立同外部环境的联系,以适应其变化。由于外部环境对企业影响日益加剧,内部审计也逐渐将外部受托责任作为其关注点。20世纪70年代末起公司治理理论及实践成为公司制企业发展的重要问题之一。公司治理问题的研究扩大了管理理论的视野,丰富了管理理论的内容。公司治理问题与公司的内在性质、目的和整体形象有关,与公司的战略方向、社会经济和文化背景、外部性和组成要素的监督有关。因此,公司治理是连接企业内部和外部环境的桥梁,其主要作用在于保证管理的正当性和有效性。在外部环境的影响下,在公司治理的作用下,公司内部的管理也越发强调自上而下目标的一致性以及决策的科学性。彼得·杜拉克(P. Drucker)提出的目标管理理论将管理所关注的核心由具体业务和管理职能转向了更高层次的目标制定和决策行为,一方面体现了外部环境及治理结构中利益相关者的影响,另一方面也说明了对企业内部受托管理责任的关注层次逐渐提高^[30]。在这样的管理理论影响下,内部审计关注的层面也逐渐提高。内部审计开始注重为整个组织服务。IIA在1978年准则中做出这样的定义:内部审计是以检查、评价组织为基础的独立评价活动,并为组织提供服务^[31]。

管理导向内部审计的目标是为组织提供服务,管理导向内部审计阶段内部审

计的职能仍为评价与监督，但监督、评价的内容由低层的受托管理责任发展到较高层的受托管理责任，将视野由具体的业务等较低层面转向了管理目标、方针、决策等高层面。由于公司治理的发展，审计委员会成为内部审计一个重要的报告对象，这也是内部审计地位得以提高的原因，为管理导向内部审计的进行提供了条件。管理导向内部审计同时为审计委员会及公司管理层提供服务，既关注外部受托责任，也关注内部受托责任。

3.1.4 风险导向内部审计阶段内部审计的职能定位分析

从 20 世纪 90 年代起，人类社会逐步从工业时代进入了信息时代，信息时代给人类带来的环境具有多样性和多变性，管理理论和实践也随之变化，全面质量管理理论、战略管理理论、企业文化理论都有了新的演进，而企业再造理论、学习型组织等新的管理理论又丰富了当代管理学说的内容。同时，从 20 世纪 90 年代开始，公司治理、内部控制以及风险管理的研究进入了比较成熟的阶段，世界各国相关法规纷纷出台，对内部审计提出了新的要求。这一切都给内部审计带来了压力，风险导向内部审计就是应对这些压力而产生的。1999 年 6 月，IIA 经过几年的调研之后，通过了基于风险导向的内部审计新定义和内部审计职业实务标准框架^[32]，并于 2001 年正式实施，如图 2.2 所示。因此，从 20 世纪 90 年代末开始，内部审计进入了风险导向阶段。有关风险导向内部审计的职能定位，在 IIA 给出的内部审计职业实务框架中可以清晰的看到。关于风险导向阶段内部审计职能的具体论述将在本章后面一节做具体分析。

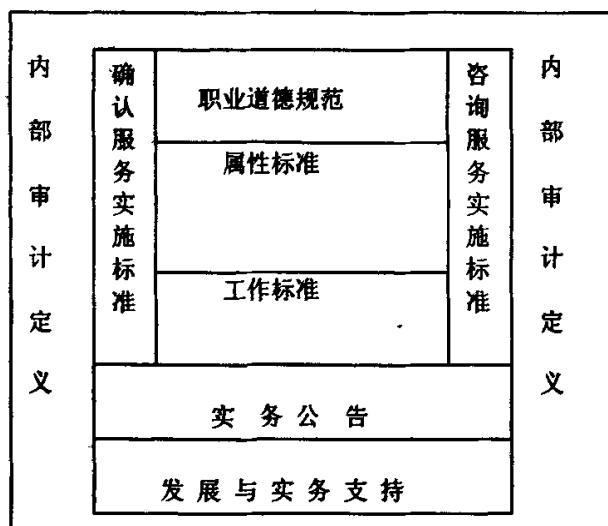


图 3.1 IIA 内部审计实务标准框架

综合以上分析，内部审计由财务导向发展到现在的风险导向，其职能的发展历程可用表 3.1 概括。

表 3.1 内部审计四个发展阶段的职能

| 内部审计阶段 | 时间 | 内容 | 职能 | 目标 |
|------------|---------------------------|--------------|----------|-------------|
| 财务导向内部审计阶段 | 20 世纪初到 20 世纪 40 年代 | 财务、会计 | 监督 | 帮助管理者有效管理 |
| 业务导向内部审计阶段 | 20 世纪 40 年代末到 20 世纪 60 年代 | 财务、会计和业务活动 | 监督、评价 | 帮助所有管理者履行职责 |
| 管理导向内部审计阶段 | 20 世纪 60 年代到 20 世纪 90 年代 | 组织所有活动 | 监督、评价 | 为组织提供服务 |
| 风险导向内部审计阶段 | 20 世纪 90 年代以来 | 风险管理、内部控制和治理 | 监督、确认、咨询 | 增加组织价值 |

3.2 现代内部审计职能定位的依据

通过对内部审计职能定位发展历程的分析可以看出：企业内部审计的职能一直在不断的发展变化，经历了财务导向内部审计阶段的监督职能到风险导向内部审计阶段的监督、确认和咨询职能的转变。为什么风险导向内部审计阶段内部审计的职能应为监督、确认与咨询呢？回答这个问题应从两个角度去考虑，一是企业内部审计的本质，二是现代企业对内部审计的需求。前者是决定内部审计职能的内在因素，解决了内部审计能提供哪些职能的供给问题；后者是决定内部审计职能的外在因素，解决了现代企业需要内部审计提供哪些职能的需求问题。当两者有效对接时，即供给与需求达到平衡时，两者的交叉部分就是企业内部审计应该具有的职能。

理论界对审计本质的研究成果大致可以分为三类，一是侧重于从审计方法、审计职能的角度看待审计本质，如查帐论，方法过程论和经济监督论；二是侧重于从审计作用的角度看待审计的本质，如代理论，信息论，保险论，行为论；三是结合审计的方法、职能和作用看待审计的本质，如蔡春教授认为，“审计在本质上应是一种特殊的经济控制^[33]”。从现代审计的理论和实务中可以看到，“查帐论”的观点已经“事过境迁”，不符合审计发展的要求了。“方法过程论”的观点是对审计工作的一种描述，而非审计本质的揭示。经济监督论则是我国理论界 20 世纪 80 年代的成果，它是在国家审计署的领导下对审计基本理论问题研究的成果，带有深刻的政府审计色彩，缺少对社会审计、内部审计的包容。除此之外，这种观点已无法适用现代于非国有企业中的内部审计了。第二类观点是从不同理论出发对审计进行不同的解释，这些解释多是从一个侧面以某个经济学（或管理学）理论为依据进行的，其结论具有片面性，难以对审计的本质做出全面、客观的

反映。第三类观点则抓住了审计的核心，比较全面的反映了审计的本质，即审计是一种控制。这种观点具有广泛的涵盖性，对内部审计的解释力也很强。

“审计本质是一种控制”的结论决定了企业内部审计也应该是一种控制，但内部审计又不同于其他形式的审计活动，有其自身的特点。首先，企业内部审计的发展历程表明，内部审计的产生与发展都源于企业经营管理的需要，内部审计应为企业的经营管理服务，这是它存在的价值所在。其次，企业内部审计是企业内部控制的重要组成部分，担负着控制活动中的衡量实际工作绩效，与既定标准比较并分析差异原因和提供专业意见等工作，但由于管理权限的划分，内部审计一般不承担采取并强制执行整改措施的工作，而由具有决策权的管理当局实施。从这个角度上说，内部审计不是一般意义上的完整的管理控制过程，而是管理控制系统的一部分，是一种“特殊”的管理控制活动。其特殊之处在于，它并不不同于一般的管理行为，行使计划、组织、控制、决策等管理活动，而是按照管理当局的职责分工，代替管理当局监督、确认相应的经营管理活动，并向管理层提供咨询，帮助管理者进一步改进和完善这些经营管理活动。由此可见，企业内部审计执行的是管理活动中的监督、确认和咨询活动，所具有的职能应为监督职能、确认职能和咨询职能。这三种职能也与内部审计的目的相对应，查错防弊要依靠监督职能的有效实施来完成，提高效率和增加价值要依靠对相关的内部控制和风险管理有效性的确认，寻找其中的缺陷并提供建议等咨询服务来完成。

企业经营管理对内部审计的客观需求是内部审计职能的外在决定因素。这种客观需求因需求者的身份不同可分为两类：第一类是董事会和监事会对内部审计的需求；第二类是高级管理层对内部审计的需求。前者源于所有者对管理者受托责任的监督检查，后者则源于管理控制分工的需要。董事会和监事会由于人员数量、工作时间、信息获取等方面的限制，难以完全依靠自身的力量去完成各项具体工作。而内部审计凭借其相对独立的地位，丰富的审计经验和专业的人力资源，就自然而然的充当了董事会和监事会大部分工作的实际执行者。但仍需强调的是，内部审计仅仅是董事会和监事会领导下的具体工作者，它所执行的是为董事会进行决策和监事会进行监督提供相关信息的基础工作，并不能“替代”董事会做出任何决策或者监事会做出监督行为。高层管理者对内部审计的需求主要是通过内部审计来监督较低层次的管理者和员工的职责履行情况，并借助内部审计来发现问题，解决问题，提高经营活动的经济性、效果性和效率性。现代企业管理的关键就是内部控制系统和风险管理过程的合理设计、有效实施、客观确认和不断完善，从某种意义上说，这就是企业管理的全过程。在这个过程中，企业管理者将监督、确认内部控制系统和风险管理过程、提供改进咨询的任务分配给了内部审计，也即内部审计应具有监督、确认和咨询的职能。

综上所述，无论是从内部审计的内在决定因素来看，还是从内部审计的外在决定因素来看，现代内部审计均应该履行监督、确认和咨询的职能。

3.3 现代内部审计职能定位具体分析——IIA 的启示

从上节的论述可知，现代内部审计应具有监督、确认和咨询的职能。1999 年 IIA 对内部审计的定义也表明了这一观点。以下就内部审计在组织中的职能定位进行了具体分析。

3.3.1 现代内部审计的监督职能

内部审计自从其产生时起，监督职能就始终是其一个基本的职能，只是在内部审计的不同发展阶段，内部审计监督职能的重要性不同。在内部审计发展到风险导向内部审计阶段，内部审计的监督职能有所弱化，但基于内部审计的监督职能是其发挥其他职能的基础，故在此我们仍将内部审计的监督职能单独进行分析。

3.3.1.1 现代内部审计监督的内容

内部审计实施监督，依法检查会计账目及其相关资产，监督财务收支的真实性和合法性，以加强内部管理，遵守国家财经法规，促进廉政建设，维护单位合法权益，改善经营管理，提高经济效益。由此可见，内部审计的监督主要在两大方面：财务监督与经营管理监督。而内部审计对财务活动的监督应主要集中在对内部控制运行的监督上^[34]。

1. 内部审计对内部控制运行的监督

由前面的论述可见，内部控制是由一系列控制政策、制度与程序组成的整体系统，在这个系统中充分体现了管理者的管理理念、管理风格和对管理目标的追求。为了确保这些政策与程序得到全面贯彻执行，必须要有监督。内部审计履行监督职能，其直接目标是确保内部控制的有效运行，以使内部控制的目标能够实现。很多企业建立了一大堆规章制度与程序，有着一个完美的内壳，但实践中的履行效果确不尽如人意，一个不可忽视的原因就是缺乏强有力的监督力量。没有监督或者监督不力，违反政策、制度与程序得不到明确的惩罚，最终将使之失去权威，不能发挥应有的作用。内部审计身处企业之中，其履行监督职能有着独特的优势：内部审计本身在企业中不直接参与相关的经济活动，处于相对独立的地位，又时时处在各项管理活动中，对企业内部的各项业务比较熟悉、对发生的事件比较了解，是实行内部监督的最好选择。为此，企业在制定规章制度时，应详细规定发生了违反政策、制度与程序时将遭致处罚的具体情形，一旦内部审计人员发现有员工违反了相关规定时，可以依章处理。

2. 内部审计对公司经营管理的监督

公司治理中委托代理关系的存在,使公司所有者、经营者成为公司治理的重要主体,所有者通常以选派董事的方式对经营者的经营活动进行监督。在上述监督过程中,离不开对会计信息系统的沟通,为了确保各主体获得真实、及时的会计信息,就必须加强有效的审计监督制度。虽然外部审计在一定程度上起到了增强会计信息可靠性的作用,但其存在一些局限性。首先,外部监督的监督内容有限,主要是集中在财务报表的监督上。其次,外部监督是一种事后的监督,监督的及时性不强。内部审计可以随时随地对公司的经营活动、经营成果、风险管理等情况进行审计,及时向股东大会和董事会提供信息并报告有关重大问题,实现所有者对经营者的监督。内部审计的这种监督职能是外部审计无法替代的。此外,公司所有者在对经营者进行监督时,往往是依靠建立一个内部控制系统来完成的,从监督系统的有效性出发,内部控制的运行情况及存在的问题需内部审计部门对其进行有效的考核评价。如前所述,内部审计机构通过及时发现内部控制运行中存在的漏洞和缺陷,提出相应的改进措施和建议,不断完善公司的内部控制,从而达到加强公司内部经营管理的目的。

3.3.1.2 现代内部审计履行监督职能时应注意的问题

内部审计的监督是内部审计最基本的职能,也是在执行中阻力最大,最难以他人所接受的一项工作。内部审计人员在执行此项职能时,除应注意自身的工作态度外,还应注意以下一些问题:

1. 一般监督和重点监督相结合

内部审计监督内容十分广泛,涉及企业经济活动的各方各面,但内部审计人员的精力有限,不可能对所有的事项都进行监督,也不可能对所有的事项都分配同样的精力。此外,内部审计的工作也受到成本效益原则的限制。因此,内部审计人员在工作时应按监督对象重要性程度确定监督的力度,对监督对象决定进行一般监督或重点监督。就拿对会计政策的监督来说,每一类经济业务的会计处理方法都存在会计政策的问题,从而组成企业的一个完整的政策体系。按会计政策重要性程度进行分类监督比较科学,容易操作。按会计政策重要性程度进行监督可分为一般的企业会计政策监督和重大会计政策监督。一般的企业会计政策监督范围和内容,主要看是否符合企业应遵循的法律规定、会计制度和会计基础工作规范的要求。重大会计政策监督范围和内容为《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》中指出的企业应当在其会计报表附注中披露的会计政策。

2. 静态监督与动态监督相结合

内部审计的监督按对时效性的要求可分为静态监督和动态监督。企业有些监督对象在某一时间段范围内是处于一种相对不变状态的,内部审计在对这种监督

对象进行监督时可以进行静态的监督，他们对监督的时效性要求不高，无需实时跟进，增加监督的成本。而有些活动是需要实时跟进的，内部审计人员应进行动态的监督。就对企业会计政策监督而言，企业会计政策的静态监督，主要是指检查企业会计政策制定和运用是否符合相关法规。企业会计政策的动态监督，主要是对会计政策变更的动态监督，以及在静态监督的基础上审查有无现有的企业会计政策需要变更。

3.事前监督与事中监督、事后监督相结合

内部审计监督应改变以往单一事后监督的局限性，变事后监督为事前监督与事中监督、事后监督相结合。事后监督是一种事后发现问题，并寻求解决方法的监督手段，他对已造成的损失无能为力，从而使内部审计为组织增值的功能减弱。如果我们对重点领域、重大问题采用事前监督与事后监督相结合的方法，那么就可以有效的预防决策错误给企业带来的损失，从而可以更好的体现内部审计在组织中的功能。

3.3.2 现代内部审计的确认职能

IIA的《内部审计职业实务准则》中对确认活动的定义为：客观检查相关证据以向组织提供有关风险管理、内部控制和治理程序等方面的独立评价。确认活动包括几个基本要素：首先，确认项目包括客观获取和评价证据的系统过程；其次，这些项目需要有事先确立的标准；最后，确认项目涉及到将结果传递给相关使用者、除服务提供者或者被审核过程与领域中人员以外的第三方。正是这个第三方，就是审计和确认过程的客户，他们决定着这项服务的价值^[35]。也就是说，现代内部审计的确认职能包含了传统内部审计的评价职能，是传统内部审计评价职能的发展和延伸。现代内部审计提供的确认服务由于密切关注企业风险以及治理的效果，可以及时发现对企业存在威胁的因素并挖掘企业增值的机会，体现了内部审计的最终目的——实现企业增值。

3.3.2.1 现代内部审计对风险管理有效性的确认

内部审计对企业风险管理的确认，遵循“目标——风险——控制”的逻辑顺序，即首先确认企业目标或某项交易的目标，然后分析对这些目标产生影响的风险以及能够管理这些风险的控制措施或活动，最后测试实际的控制措施或活动是否能够切实管理这些风险。这种范式的内部审计，重视与企业目标直接关联的风险分析，紧密关注高风险领域，并根据风险评估结果调整审计战略、确定审计重点，从而能提供更相关、更符合管理当局和董事会需求的确认信息，能帮助组织增加价值并提高经营效率。McNamee（1998）提出了建立在企业风险管理基础上的风险导向内部审计模式，如图3.2所示，该模式中，内部审计战略及内部审计年度计划的制定紧密结合企业战略及企业年度计划，而企业战略及企业年度计划

是根据企业目标在识别风险之后确定的^[36]。即风险导向内部审计在评估企业风险管理时关注点不在于所有内部控制的符合性，而是优先选择高风险领域进行控制，并且着眼于评估具体控制对风险管理的效果。此时，内部审计师的建议不再仅是强化控制，提高控制的效率和效果，而是如何规避、转移和控制风险，通过风险管理的有效化来提高企业整体经营管理水平。

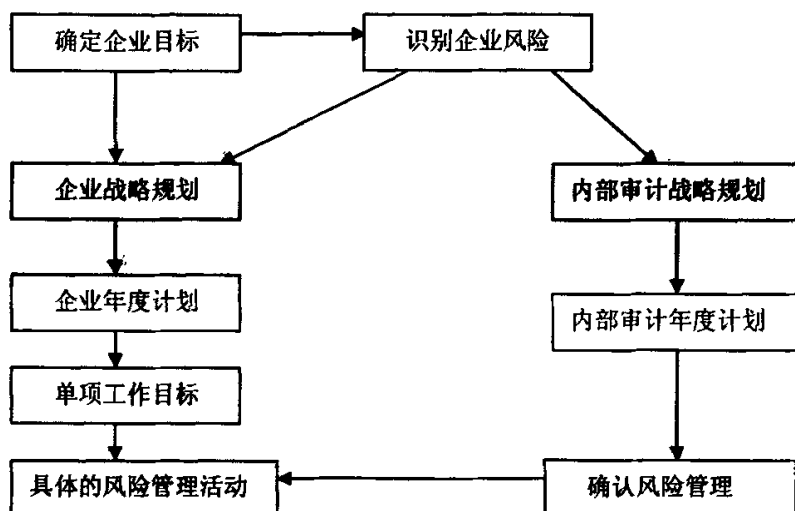


图 3.2 企业风险与内部审计战略的融合

由于在本文中，我们采用的是 COSO 的 ERM 报告对风险管理的定义：风险管理是由企业董事会、管理层和其它人员影响的一个过程^[37]。因此，我们认为建立健全企业风险管理体系是企业董事会、管理层的责任，所以在此我们认为企业已建立了风险管理体系，内部审计的职责是对风险管理过程进行确认。按照企业风险管理的流程，当风险管理部门的风险预警系统预知和识别到风险时，应根据该风险因素的特点提出采取相关措施的建议，高级管理层根据风险管理部门的风险报告和采取相关措施的建议制订正式的风险控制程序。所以，内部审计对企业风险管理的确认至少应包括以下几个方面的内容：确认组织目标制订、风险识别、风险评估、风险反应和风险监控系统的有效性。

1. 内部审计对组织目标制订的确认

组织目标的制订是组织中最核心、最关键的环节。目标制订得不当，会影响组织后续工作的开展。组织目标的制订受组织内外环境诸多因素的影响，是一个复杂、带有主观性的工作。因此，内部审计必须对组织目标制订的客观性、是否得当进行确认。

2. 内部审计对组织风险识别系统的确认

风险识别是指对企业所面临的、以及潜在的风险加以判断、归类 and 鉴定风险

性质的过程。也就是说，从潜在的事件及其产生的原因和后果来检查风险，收集、整理可能的风险并充分征求各方意见以形成风险监控列表。组织要识别内外环境中所有的风险，不管大小都不能遗漏。风险识别实质上是对风险进行定性研究，内部审计熟悉公司的经营管理过程，以风险敏感性分析为起点开展工作，有效识别风险。内部审计部门要关注已识别风险的完整性，即企业所面临的主要风险是否均已被识别出来，并找出未被识别的主要风险。通常要关注的主要风险有：财务和经营信息不足而导致决策错误，资产流失、资源浪费和无效使用，顾客不满意、企业信誉受损等^[38]。

3. 内部审计对组织风险评估有效性的确认

在风险评估活动中，组织要对已识别的风险事件进行定量分析和定性分析，分析事件发生的可能性和产生的影响。由于风险分析的复杂性，所以在很多情况下要主观判断不同结果发生的可能性。但是，不同背景、经验、职务的人对同一风险的判断可能不同，带有各自的偏见，缺乏应有的独立性。例如，上级主管可能出于整体考虑，认为某部门经营风险很高，而该部门负责人则认为风险是在组织可接受的范围之内。内部审计人员由于特有的地位，可以从客观的角度分析风险的假设条件、计算方法，从而对管理层的风险评估有效性提供确认服务。

4. 内部审计对组织风险反应活动的确认

组织要根据不同的风险水平决定应采取的策略和方法，决定是避免风险，接

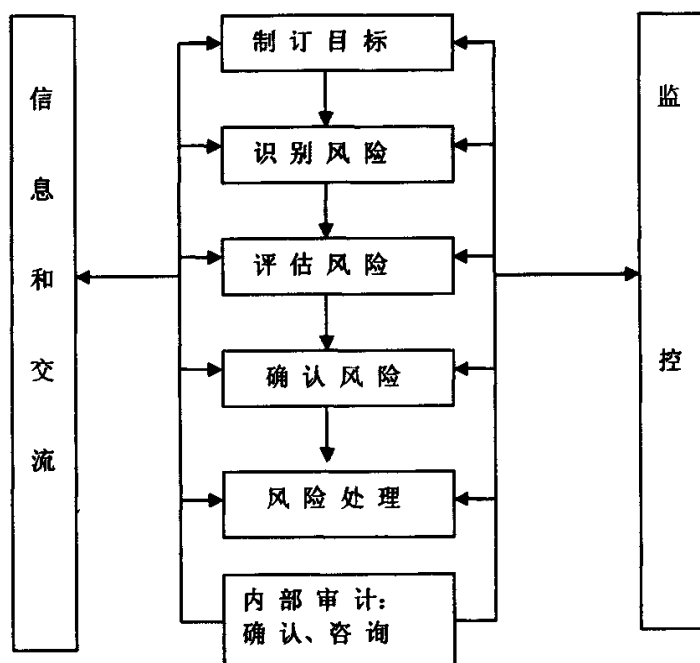


图 3.3 内部审计在 ERM 中的职能

受风险，还是控制风险。内部审计人员的主要工作在于分析、确认风险应对措施的有效性，风险回报的合理性等。如果组织不能承受该风险或者风险应对措施成本过高，则这种风险控制的措施将是无效的。

5. 内部审计对组织风险监控有效性的确认

组织管理层制定了风险防范措施后，企业风险并非就不存在了，随着时间的推移，风险还可能会变大或者减少。因此，需要时刻监控风险的发展与变化情况，并确定随着某些因素的出现或消失而带来的新的风险。风险监控包括两个层面的工作：其一是跟踪已识别风险的发展变化情况，关注风险产生的条件与导致的结果变化，衡量风险应对措施的需求。其二是根据风险的变化情况及时调整风险应对措施，并对已发生的风险及其遗留风险和新增风险及时识别、分析，并采取适当的应对措施。对于已发生过和已解决的风险应及时从风险监控列表调整出去。内部审计可以通过持续监控、个别确认来监控企业的风险管理活动^①。内部审计对风险管理过程的确认职能如图 3.3 所示。

3.3.2.2 现代内部审计对内部控制有效性的确认

按照最新的内部控制框架——企业风险管理框架，内部控制包括八个因素。其中目标制订、风险识别、风险评估、风险反应和监控在内部审计对风险管理有效性的确认中已做了具体的分析，在这里我们主要论述内部审计对内部环境、控制活动、信息和沟通的确认。

1. 内部审计对内部环境有效性的确认

内部环境是指影响组织经营的内部因素，包括道德指引、激励机制、管理哲学和经营风格、职权与责任机制等因素。内部审计对内部环境的确认应包括以下方面：应对组织的道德文化是否适合组织的发展、是否积极健康进行确认；对组织的激励机制设计是否适当，是否能激发员工的志气，激励机制是否得到有效执行进行确认；对组织的管理哲学和经营风格是否能适应时代发展的需要，是否及时学习国际先进管理理念等进行确认。对组织职权配置与责任安排是否妥当，各层次人员是否能积极、有效履行职责进行确认。

2. 内部审计对控制活动的确认

组织的控制活动包括预算控制和预测控制、报告控制、实物控制、预警控制和职责分离控制，每项控制活动都关系到组织目标的实现。因此，内部审计应对组织的各项控制活动是否有效进行确认，将获得的信息及时反馈给组织管理层，对无效的控制要及时改进以纠正偏差，对有效的控制是否有可以完善的地方提出建议。

3. 内部审计对组织信息与沟通有效性的确认

^①林图. 内部审计在现代企业风险管理中的职责与作用. 财会通讯. 2005, (11): 54-55

组织必须及时获取、正确处理和报告为到达组织目标所需的所有财务和非财务信息，因而必须建立信息系统。信息系统不但要满足日常经营管理需要，而且还要满足战略决策需要。信息系统的设置和运转还必须满足组织内外沟通的需要^[39]。内部审计应就组织信息传递和沟通的有效性进行确认，以满足管理层决策的需要。

3.3.2.3 现代内部审计对公司治理效果的确认

当前内部审计理论及实务中关于内部审计对治理效果的确认内容、方法等方面研究还很少。国际内部审计师协会(IIA)在其发布的《内部审计实务框架标准》“工作标准 2130—治理”中论述了内部审计在治理方面的工作性质：内部审计活动应该确认组织的治理效果，为组织的治理作贡献^[27]。IIA的《内部审计实务框架标准》建议内部审计对公司治理内容的确认可以归纳为两点：一是围绕企业文化、治理结构和政策等的治理环境的确认；二是对治理环境具有促进作用的具体治理过程的确认。

1. 内部审计对治理环境的确认

治理环境就是指企业文化、价值观、治理结构及政策等，良好的治理环境是公司治理的基石。内部审计对治理环境的确认主要集中在以下几点：

(1)确认公司治理结构和政策的有效性。公司治理结构和政策应该反映其合法性、可操作性，同时报告组织中各种各样的参与者，这些参与者在公司治理方面也应该被赋予清晰的权利和承担明确的义务。在公司治理结构和政策方面，内部审计部门能够协助董事会和高级管理层确认组织是否拥有一个适应企业风险和 environment 变化的完整的公司治理结构，确认组织政策是否适应组织发展的需要。如果拥有的话，内部审计部门应同时确认其有效性。如果企业缺乏如此完整的公司治理结构和政策，内部审计应帮助董事会和高级管理层进一步完善公司治理结构，制订适当的政策。需要说明的是，内部审计在其中起到的是一种协助作用，公司治理结构的完善和政策制订的最终责任在管理层。此外，内部审计能够帮助公司治理结构的基本参与者之间沟通交流关于企业目标、活动、和成果等信息。

(2)对公司治理中文化和道德因素有效性的确认。有效的公司治理需要一种鼓励良好的公司治理和强调道德标准的企业文化。因此，内部审计在确认企业的文化标准和道德程序并且指出任何与治理相关的缺陷方面将大有作为。在2004年6月IIA悉尼国际大会上，全球内部审计师在建立企业文化方面取得了共识：遵守法律的企业文化是促进企业成功，防止企业失败的重要基石。在进行具体的确认活动时可以参考IIA“实务公告2130——内部审计部门和内部审计师在组织道德文化中的作用”。该公告中指出治理过程是指组织履行以下四种责任的行为方式：遵守法律和规章；遵守公认的业务规范、道德观念并满足社会期望；为社会提供总体

福利并增强利益关系方的长短期利益；全面地向业主、执法人员、其他利害关系方和一般公众报告，保证对公司决定、行为、行动和业绩负责^[27]。这个实务公告在2004年1月被IIA重新修订，规定“内部审计应该定期地确认组织的道德状态”。内部审计部门应该采取措施证实其在整个组织的有效性。内部审计通过调查问卷和其他方法能够确认组织道德程序的目前状态，同时定期地对某些问题进行再确认。

(3)确认审计委员会的行为。审计委员会对治理结构及其相关程序的有效性负最终的责任。《萨班斯法案》要求公司的审计委员会发挥更加积极的作用，要求所有的上市公司对其内部审计职能是否得到充分发挥出具有关的证明^[40]。正因为如此，将审计委员会的行为与章程中规定的有关其作用和职责的部分进行比较是十分重要的。内部审计人员在审计委员会的要求下应经常对其职责的遵循情况进行确认。实际上，把这些职责和实践与企业范围内公司治理的成果结合起来是必要的。内部审计人员应把这些确认看成是给审计委员会提供的非常有意义的建议和忠告^[41]。

(4)对企业风险管理行为进行确认。与审计委员会不同，经理层直接对组织风险管理负责。审计委员会和董事会需要确认经理层是否有效地履行了其职责。内部审计可以协助董事会和审计委员会对企业风险管理行为进行确认。在风险管理领域，内部审计为了确认风险管理行为的有效性，应该对组织内部风险管理结构、行为、政策及报告从上到下进行全面地了解。此外，内部审计应了解组织风险概况，并确认风险管理结构和程序与了解到的情况一致。内部审计把组织的风险管理结构与新的COSO企业风险管理框架进行比较是非常有用的。

2.内部审计对治理过程的确认

治理过程就是指对治理环境有促进作用的一些具体行为。IIA对治理过程的定义是：“组织的投资人代表，如股东等所遵循的程序，旨在对管理层执行的风险和控制过程加以监督^[42]。”内部审计对治理过程的确认主要有以下几点：

(1)确认组织战略的制定和执行。组织战略的制定和良好的公司治理之间存在着密切的关系，这种关系现在已引起高级管理层和内部审计团体的关注。组织战略制定过程是公司治理的核心问题之一，它决定着企业的发展。然而，组织战略的制订需要对组织优劣势和组织面临的威胁和可能的机会有全面、深刻的了解，需要综合考虑各方面因素，是一项极其复杂的工作。因此，它需要内部审计的参与。内部审计能够通过确认企业的战略制定和执行过程进一步完善公司治理。

(2)确认公司治理业绩考核措施。正像企业按常规衡量和确定各种经营活动是否能够有效的执行那样，企业能够衡量和确定其治理成效。内部审计部门在确认这些业绩考核措施的正确性和可靠性方面发挥着重要的作用。内部审计应该确定企业是否已经建立了与公司治理活动相关的业绩考核措施。如果业绩考核措施被

实施，内部审计应确认其功能、范围和有效性，确认这些考核措施和公司治理活动的关联性。内部审计部门可以通过调查问卷等方式确认治理业绩措施的存在和其有效性。

(3)确认舞弊控制和沟通过程。安然等一系列舞弊事件的爆发使得反舞弊行为已经从事后的符合性调查转变为集中在舞弊的预防和早期发现上。在确认舞弊方面，内部审计需要确定组织是否建立有效的公司治理以实现各种反舞弊预防和诊断。在执行舞弊控制确认中，内部审计需要注意以下几点：企业是否建立了有效的预警机制和沟通渠道来帮助高级管理层和审计委员会及时地注意到舞弊行为；建立在预警机制基础上的治理过程是否能鼓励员工的积极参与、提供机密信息；员工是否有理由相信他们提供了机密信息后将不会遭到打击报复。

(4)确认薪酬政策和相关的过程。现在，经营管理者的薪酬经常引起对公司治理政策和程序的批评，使企业的声誉产生潜在的危险。因此，需要内部审计部门对企业的薪酬政策及相关过程进行全面的确认。在进行薪酬确认时，内部审计应做到以下几点：检查经营管理者的激励程序，薪酬的透明度，与薪酬相关的报告、监督和特殊的规定，确认和核实组织为了达到整体的薪酬目标而采取的程序是否有效。

内部审计作为公司治理的四大基石之一^[43]，在公司治理中发挥着重要的作用。内部审计确认公司治理时主要围绕企业文化、治理结构和政策等治理环境和对治理环境具有促进作用的治理过程展开的，从公司治理的文化道德因素、审计委员会的行为和内部审计的组织 and 结构等方面进行确认。

3.3.3 现代内部审计的咨询职能

《内部审计职业实务准则》将咨询活动界定为：提供建议及相关的客户服务活动，其性质与范围通过与客户协商确定。目的是增加组织价值并提高组织的运作效率^[35]。由此可见，内部审计的咨询服务是从传统内部审计的评价并提供建议的服务中分立出来的，其拓展了内部审计的服务内容，直接为公司参与者提供建议，使服务更有价值^[44]。内部审计部门在以往执行评价职能的同时，就发现的问题向管理层提供建议服务，只不过当时的这种服务主要是防护型、消极性的，只是为了辅助控制，对组织风险的关注极少。如今的咨询服务是主动型、积极性的服务，其关注重点在企业的重大风险管理领域。内部审计通过向管理者提供咨询服务达成对组织经营与控制的直接改善。由于内部审计人员对本组织的情况最为熟悉，对内提供咨询服务有独特的优势。

3.3.3.1 现代内部审计提供咨询服务的内容

内部审计咨询服务的范围极广，可涉及企业各方各面，但是，内部审计人员的精力有限且受到成本效益原则的限制，其提供咨询服务的重点应该是组织风险

管理、内部控制和公司治理领域。内部审计人员通过对企业风险管理和公司治理有效性的确认后，会发现组织在风险管理和公司治理中的许多不足，因而可以就此向管理层提供咨询服务，协助管理层完善风险管理、内部控制和公司治理，更好的体现内部审计对组织的增值功能。

内部审计可以通过评估并运用风险管理的方法，帮助组织解决风险问题；通过咨询工作积极协助企业风险管理过程的建立与完善。

在风险识别系统中，内部审计应在确认活动的基础上就企业所有重大风险是否都已识别出来向管理层提供咨询，帮助管理层有效识别所有风险，减少风险未被识别带来的潜在损失。

在风险评估活动中，组织要对已识别的风险事件进行定量分析和定性分析，分析事件发生的可能性和影响。由于风险分析的复杂性，所以在很多情况下要主观判断不同结果发生的可能性。但是，不同背景、经验、职务的人对同一风险的判断可能不同，带有各自的偏见，缺乏应有的独立性。例如，上级主管可以出于整体考虑，认为某部门经营风险很高，而该部门负责人则认为风险已在控制范围之内。内部审计人员应从客观的角度分析风险的假设条件、计算方法来评价风险，提供专业咨询。

在组织的风险反应活动中，内部审计应就组织对风险采取的措施是否适当提供咨询，内部审计人员应特别关注是否存在放弃能增加组织价值的项目，而事实上该项目的风险是在组织可接受的范围之内的情况。

在组织的风险监控活动中，内部审计应就组织的风险监控活动提供实时咨询。内部审计应关注组织风险监控系統是否真正发挥作用，并就其存在的缺陷和需要完善的地方向管理层提供咨询服务。

内部审计就内部控制有效性提供咨询应侧重于以下方面：组织内部环境、控制活动、信息和沟通。内部审计人员应就内部控制制度设计和执行中存在的问题向管理层提供咨询，积极协助管理层完善内部控制。

内部审计就组织公司治理效果提供咨询应包括对治理环境和治理过程的咨询。内部审计对治理环境的咨询集中在公司治理结构和政策、治理文化和道德因素等方面。内部审计就治理过程提供咨询的内容主要包括：舞弊控制和沟通过程、薪酬政策和相关过程、财务治理过程、组织战略的制订和执行过程。

3.3.3.2 现代内部审计咨询服务的特点

内部审计咨询服务，是指内部审计机构按照相关法规、组织规则等规定和程序，依据审计和调查获取的资料和信息，经过综合分析，加工提炼，形成信息源，为决策者解疑释难，提供决策依据的一种审计活动^[45]。内部审计咨询服务不同于其他性质的服务，它是积极的、主动的、无偿的，它具有自身的特点：一是审计

结果具有建议性。内部审计咨询服务活动不同于其它审计活动，它所形成的结果不同于审计结论，更区别于审计决定，所具有的效力不带有任何强制性，是一种建议性活动。二是实用性。内部审计咨询活动提供的信息，应具有较强的针对性和实用性，应是实践的总结，是经验的概括，其目的在于应用，最终实现组织增值。三是时效性。内部审计咨询服务的对象是企业的各级决策者，这种服务要求有较强的时效性。要利用时机，抓住战机适时提供咨询服务，尽可能做到咨询为领导所求，服务为决策者所需。四是预见性。内审机构要通过日常的工作，广泛收集相关资料，站在宏观决策的高度，针对组织经营管理中亟待解决的问题，提出一些有预见性的审计建议。五是连续性。内部审计咨询服务要注意连续性，对每个经济事项咨询有始有终，首尾相接，使咨询意见连续一致，这样便于领导决策。

3.3.3.3 现代内部审计的监督、确认与咨询职能的关系

内部审计的监督、确认和咨询三个职能之间并不是相互独立的发挥作用，他们之间存在着相互关系。第一，内部审计的监督职能是内部审计最基本的职能。内部审计的确认和咨询是适应组织环境的变化而提出来的两种职能。内部审计通过提供确认及咨询服务，帮助组织实现价值增值。第二，监督是对企业财务收支、经济效益和经济效果的监督。确认是根据客户的标准和要求对特定领域进行评价并提供其需要的信息，能够用于改善决策，提高决策科学性，其更为对象化和目标化，可针对不同的服务对象提供不同方面的确认服务，如对风险管理的充分性和有效性做出确认、对公司治理的有效性做出确认。咨询服务是直接为组织管理当局提供专业建议，改善其经营管理状况。咨询服务的开展是以内部审计在监督和确认过程中掌握的信息为基础的。第三，确认服务的对象一般是被审计单位管理当局以外的第三方关系人，该服务是否有价值由其决定；因此，内部审计在履行其确认职能时，应自始至终保护第三方的利益；而咨询服务的服务对象一般是被审计单位的管理当局。咨询服务所增加的价值取决于该服务对企业管理活动的价值。由此可见，确认服务与咨询服务的主要区别在于是否存在除了内部审计人员、被审计单位以外的第三方关系人。咨询服务仅包括两方关系，被审计单位管理当局即为咨询服务的服务对象。无论何种服务，现代内部审计都十分强调服务对象的需求，根据不同服务对象的需求调整服务内容，从而实现内部审计的增值目标^[3]。

综合以上论述，可将内部审计的职能用图 3.4 来概括：内部审计的最终目标是实现组织增值，其实现方式有二：其一，通过为组织提供增值服务；其二，减少组织潜在损失。内部审计通过履行其在组织中的监督、确认和咨询职能实现其为组织增值的目标。

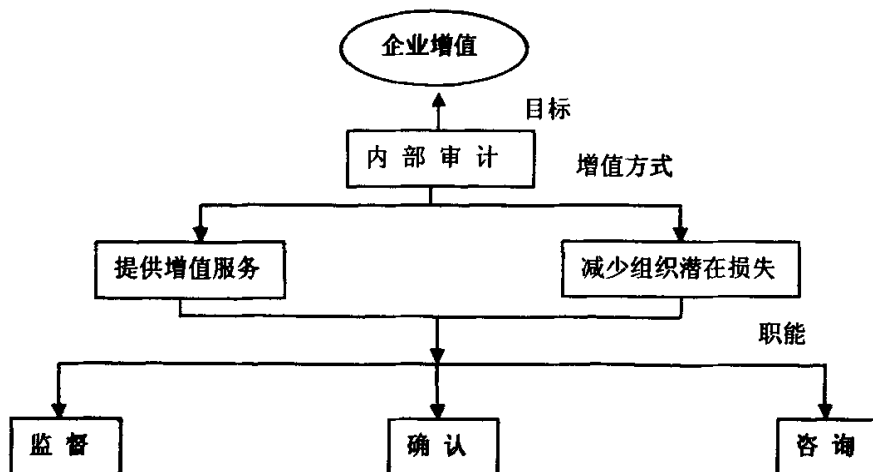


图 3.4 现代内部审计职能框架图

第4章 我国现阶段内部审计职能定位现状及改进对策

IIA 对现代内部审计职能的定位代表着国际先进水平,本章旨在通过我国内部审计职能现状的分析,找出我国内部审计职能与国际先进水平的差距,并提出一些改进措施。

4.1 我国现阶段内部审计职能定位现状分析

内部审计职能作用的发挥是通过其在组织内部开展相应的审计工作,完成相应的审计项目来实现的。因此,通过对我国内部审计工作内容的分析,可以了解我国内部审计履行的职能。

王大力、李瑞红在 2006 年对我国内部审计的现状进行了调查,调查显示我国内部审计的工作内容仍以传统的财务收支审计为主^[46]。作为内部审计工作内容,财务收支审计的被选率超过 80%,其他审计内容数据如表 4.1 所示(表中省略了部分内容)。

表 4.1 2006 年内部审计工作内容调查

| 审计内容 | 财务 审计 | 内部控制 评审 | 经济责任 审计 | 经济效 益审计 | 基建工 程审计 | 舞弊 审计 | 经济合同 审计 |
|--------|----------|------------|------------|------------|------------|----------|------------|
| 比例 (%) | 80 | 60 | 60 | 45 | 40 | 30 | 28 |

云南财贸学院内部审计课题组 1999 年对我国内部审计调查显示,我国内部审计开展的主要工作与王大力等的调查显示比较一致^[47],具体调查数据如表 4.2 所示(表中省略了部分内容)。

表 4.2 1999 年内部审计工作内容调查

| 审计内容 | 财务 审计 | 内部控制 评审 | 经济责 任审计 | 经济效益 审计 | 工程 审计 | 法纪 审计 | 经济合同 审计 |
|--------|----------|------------|------------|------------|----------|----------|------------|
| 比例 (%) | 92.3 | 53.8 | 87.2 | 82.1 | 46.2 | 41.0 | 46.2 |

从上述表格来看,在被调查企业中,当前内部审计工作排列在前四位的集中在财务审计、经济责任审计、经济效益审计和内部控制评审。2006 年与 1999 年相比,我国财务审计、经济责任审计的比例有所降低,内部控制评价的比例确有所上升。这可以说明,我国内部审计渐渐由原来的经济监督转变到评价职能上来,且对内部控制的评价在增强。这符合我国当前企业的实际情况。财务审计是传统的审计内容,且审计人员擅长于此;经济责任审计迎合了当前广泛开展领导人经济责任审计的潮流;经济效益审计一般是对生产力要素运用、管理职能、管理素质、管理手段等方面的审查和评价。现阶段企业的经济效益审计实务中往往以财务指标的分析和评价为基本内容,较少涉及管理决策等深层次问题。经济效益审

计的广泛开展源于我国企业经济效益普遍不高，迫切需要提高经济效益的强烈要求。内部控制评审是提高审计效率，完善组织内部控制所不可缺少的。

4.1.1 我国现阶段内部审计的监督职能

我国现阶段内部审计的监督职能主要集中在经济监督，包括对财务收支的监督，对经济责任、经济效益的监督。对被审对象的财务收支和其他经济活动进行检查和监督，以衡量和确定其会计资料和其他资料是否正确、真实，其所反映的财务收支和其他经济活动是否合法、合规、合理、有效，检查被审对象是否履行其经济责任，有无违法违纪、损失浪费等行为，追究或解除其所负经济责任，从而督促被审单位纠错防弊，遵守财经纪律，改进经营管理，提高经济效益。

我国内部审计监督层次体现在两个层面：一是对公司经理层进行监督，向董事会汇报情况；二是对公司内部各部门进行监督，向公司管理层汇报情况。现代企业由于经营规模、业务的扩大，经营方式的多样化，管理层次的多级化及生产经营地点的分散化，使各管理当局面对纵横交错的生产经营系统，不可能事必躬亲地直接控制各生产经营环节及有关的经济活动，这就客观上需要有健全的审计监督机制，监督企业所属各经济责任承担者按既定的目标、方针、政策、制度、计划、预算等的要求认真履行其承担的经济责任，并揭露违法违纪、营私舞弊、贪污盗窃、损失浪费以及经营管理中的弊端，达到加强企业控制、严肃企业制度、加强企业管理的目的。

4.1.2 我国现阶段内部审计的评价职能

我国现代企业中内部审计的评价职能已显得越来越重要，内部审计在履行监督职能的基础上逐渐以履行评价职能为主，经济评价就是通过审核检查，评定被审单位的计划、预算，决策、方案是否先进可行，经济活动是否按照既定的决策和目标进行，经济效益的高低优劣，以及内部控制制度是否健全、有效等，从而有针对性地提出意见和建议，以促进企业改善经营管理，提高经济效益。

我国内部审计经济评价是以对内部控制的评价为基础的，通过对内部控制的评价从总体上把握企业的重要经营活动。对内部控制的充分性与有效性进行深入的评价，包括企业管理、经营及信息系统控制等。评价体系可以设定为制度建设评价、制度执行评价和制度保障评价三大部份。制度建设评价属于内部控制健全性的评价范畴，主要评价企业制度建设是否健全，制定的经营方针、政策和规章制度是否符合国家相关政策、法规的要求；制度执行评价属于内部控制遵循性评价范畴，主要评价企业各部门执行内控制度的过程和结果的合理性和有效性；制度保障评价主要是对企业监管保障部门职能履行情况的评价。通过评价内部控制状况，衡量内部控制体系的建立程度和有效性，寻找内部控制薄弱环节，向企业管理层和相关部门提出强化内部控制建设的措施，完善内部控制制度。

从我国内部审计工作内容可见，我国内部审计目前履行的主要是监督和评价的职能，内部审计方法也是以评价内部控制为主，而很少涉及企业风险管理领域。这与我国 2003 年颁布的《审计署关于内部审计工作的规定》和 2003 年发布的《内部审计基本准则》中对内部审计职能的表述也一致。由此可见，我国现阶段内部审计履行的职能主要为监督与评价，且监督和评价的层次较低，内部审计在企业风险管理中的作用有限。

由此可见，我国内部审计职能与国际先进水平相比，存在比较明显的差距。我国内部审计在组织中的增值作用还没有得到充分的发挥。

4.2 影响我国现阶段内部审计职能的因素分析

我国内部审计受管理体制、职能定位、人员素质、法律法规等多方面因素的影响，缺乏必要的独立性和足够的权威性，难以发挥应有的作用。许多人误认为内部审计是在本单位负责人的领导下开展工作的，只是“奉命行事”，内部审计报告也不具有法律效力，在这种思想的指导下，内部审计必然陷入一种被动和无所作为的困境，内部审计的治理作用也只能是“纸上谈兵”了。目前，影响我国内部审计职能的主要因素如下：

第一，内部审计与组织治理之间存在潜在的结构性冲突。如图 4.1 所示，内部审计通常服务于参与治理过程的各相关方^[48]，如董事会、审计委员会、外部审计和高级管理层，但是，内部审计也为治理对象提供服务，如一般管理层以及财务、信息技术管理和业务等各组织部门。因此，内部审计经常被要求服务于两个对象：负责治理的人和被治理者^[49]。内部审计既要监督和评价管理层的经济活动，同时又为管理层提供咨询，向董事会和审计委员会报告，内部审计在组织中这种特殊的地位，使内部审计在组织治理中存在潜在的结构性冲突^[50]。

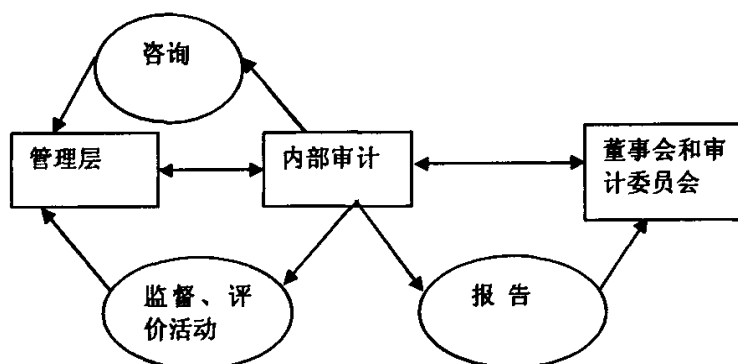


图 4.1 内部审计在组织治理中潜在结构性冲突

第二，现行的内部审计机构的设置模式导致内部审计地位不高，独立性不强，

严重影响内部审计作用的发挥。廖洪、邹冉(2006)对我国企业内部审计遇到的困难以及我国企业内部审计的情况,做了一个深入的调查,有关内部审计机构设置的调查结果如表 4.3 所示^[51]。云南财贸学院内部审计课题组 1999 年的相关调查数据如表 4.4 所示。

表 4.3 内部审计在组织内的隶属关系

| 隶属领导关系 | 总经理 | 财务副总经理 | 总会计师 | 董事长 | 监事会 |
|--------|------|--------|------|------|------|
| 数量(家) | 4 | 10 | 7 | 8 | 8 |
| 百分比(%) | 10.8 | 27 | 19 | 21.6 | 21.6 |

表 4.4 内部审计机构设置

| 隶属领导关系 | 受董事会或审计委员会领导 | 受监事会领导 | 受总经理或总裁领导 | 受副总经理或副总裁领导 | 受财务总监或总会计师领导 | 受财务经理领导 | 受党委书记领导 | 受纪委书记领导 |
|--------|--------------|--------|-----------|-------------|--------------|---------|---------|---------|
| 户数 | 2 | 3 | 24 | 6 | 2 | 3 | 2 | 7 |
| 比重% | 4.1 | 6.1 | 49 | 12.2 | 4.1 | 6.1 | 4.1 | 14.3 |

从上述表格可见,在2006被调查的企业中,有21.6%受董事会领导,21.6%受监事会领导,10.8%的企业隶属于总经理,而在1999年的调查中,有4.1%受董事会或审计委员会的领导,6.1%受监事会领导,49%的企业隶属于总经理或总裁,由此说明,我国内部审计的地位总体上有所提升,但大多数内部审计地位仍不高,这样会直接导致内部审计的独立性和权威性缺失。独立性是内部审计区别于企业内部其他职能部门的重要标志,无论是内部审计还是外部审计,离开独立性,审计结果将毫无意义。内部审计的独立性是相对的独立性,它是相对于除内部审计之外的其他部门而言的。它代表企业董事会或管理当局对其他部门、非内部审计部门人员开展的业务活动及其成果、内部控制执行情况以及效果进行监管。但是,我国由于种种原因,企业内部审计独立性实际上被大大削弱了。许多企业将内部审计与纪检、监察合并在一起,有些企业的内审甚至隶属于财务部门,或者根本就没有设置专门的机构而是只配备一些专职、兼职的审计人员。这种管理体制导致内部审计在企业中的地位低下,严重影响了内部审计的独立性^[46]。

第三,内部审计人员专业素质不高,制约了我国内部审计作用的发挥。随着经济的发展,组织环境日益复杂化、风险日益增加。内部审计的职能也随之发生变化。从最初的经济监督职能发展到现代公司治理层次的确认与咨询职能,随着内部审计职能的不断发展,对内部审计人员的挑战也越来越大。面对内部审计的发展和变化,内部审计人员应不断提高自身的专业素质,扩大知识领域,以保证

审计工作质量, 满足现代审计对内部审计人员提出的要求。严晖根据王光远《消极防弊、积极兴利、价值增值——20 世纪内部审计的回顾与思考》整理的 IIA 及有关专家关于内部审计人员专业结构的调查结果如表 4.5^[22]。

表 4.5 IIA 关于内部审计人员专业结构的调查

| 调查主体及调查年份 | 调查内容及情况 |
|------------|--|
| IIA (1968) | 公司内部审计人员的专业结构: 注册会计师为 29%; 公司会计师为 31%; 工程师为 1%; 其他专家 39% |
| IIA (1979) | 公司内部审计人员专业结构: 注册会计师为 59%; 公司会计师 32%; 税务专家 4%; 工程师 8%; 数据处理人员 47% |
| IIA (1993) | 称职的内部审计人员应具备的知识结构(按重要性排列): 分析推理; 沟通; 审计理论与实务; 职业道德规范; 组织理论; 社会学; 舞弊的预防与侦查; 电子计算机; 财务会计; 资料收集技术; 管理会计; 政府组织及其运作; 法律; 财务管理; 税务; 数量方法; 市场营销学; 统计学; 经济学; 国际观 |
| 有关专家 1995 | 称职内部审计人员应获得的注册证书按支持率分为: 注册会计师 92%; 注册内部审计师 75%; 注册信息系统师 62%; 特许银行审计师 32%; 人寿管理协会会员 10%; 注册管理会计师 10%; 注册信托和财务咨询师 9%; 注册舞弊检查师 8%; 工商管理硕士 6% |

由此可见, 对内部审计人员的专业素质的要求在不断提高, 其知识面涉及会计、审计、计算机知识、管理、税务、数理统计等方面。我国江苏省内部审计协会 2006 年的调查显示, 我国内部审计人员的专业背景及内部审计人员职称、学历情况如表 4.6、表 4.7 所示^[52]。

表 4.6 我国内部审计人员专业结构

| 专业 | 专业比例 | 职称比例 |
|-------------|------|------|
| 财务会计与审计 | 48% | 79% |
| 法律、统计、金融、管理 | 43% | 8% |
| 机械制造和建设工程 | 9% | 7% |

表 4.7 我国内部审计人员学历水平与国际先进水平比较

| 学历 | 大专及以下 | 本科生和研究生 |
|--------|-------|---------|
| 我国比例 | 67% | 33% |
| 国际先进水平 | 34% | 66% |

由上面表格数据可见, 我国内审人员还存在人员素质偏低、学历不高、专业结构不适合内部审计发展的现象。我国内部审计人员主要是财会与审计人员, 对计算机、金融、统计、法律等方面的知识了解不多, 因此也就阻碍了我国内部审计

计职能的充分发挥。

第四，企业对内部审计的认识和重视程度不够。企业领导对本企业内部审计职能的影响因素可以从两个方面来考察：企业领导是否经常听取内部审计工作汇报、企业对内部审计报告中提出问题的态度。廖洪、邹冉2006年对此的调查结果如表4.8、表4.9所示^[51]。

表 4.8 被调查企业领导听取内部审计工作汇报情况

| 领导听取审计工作汇报情况 | 经常 | 偶尔 | 很少 | 合计 |
|--------------|------|------|----|-----|
| 户数 | 36 | 30 | 0 | 66 |
| 比例 (%) | 54.5 | 45.5 | 0 | 100 |

表 4.9 被调查企业对内部审计报告中提出问题的态度情况

| 领导对审计报告中提出问题的态度 | 十分重视并及时督促处理 | 经常督促处理 | 重大问题才督促处理 | 偶尔督促处理 | 很少督促处理 | 合计 |
|-----------------|-------------|--------|-----------|--------|--------|-----|
| 户数 | 7 | 14 | 34 | 7 | 4 | 66 |
| 比例 (%) | 10.6 | 21.2 | 51.5 | 10.6 | 6.1 | 100 |

由上述表格可见，只有 54.5%的企业领导经常听取内部审计工作汇报，45.5%的企业领导偶尔听取内部审计工作汇报。被调查企业对审计报告中提出的问题的态度是：有 21.2%的企业领导经常督促处理；有 51.5%的企业领导只有在出现重大问题时才督促处理；企业领导听取工作汇报是对内部审计工作在行动上的支持，是解决内部审计人员在工作上遇到困难的有效途径，也是给予内部审计人员精神鼓励的最好方式。而审计报告中提出的问题能否最终被解决和落实，既关系到内部审计职能能否有效发挥，又关系到预期审计目标能否实现。

第五，内部审计工作没有得到企业其他人员的认同，影响内部审计职能的发挥。内部审计工作能否得到企业其他人员的认同，在很大程度上决定了内部审计开展工作能否得到组织中其他人员的协助，从而影响内部审计职能的发挥。廖洪等 2006 年对 66 家企业的调查数据显示我国内部审计工作没有得到企业中其他人员的认同。88%的被调查者认为内部审计有必要，但是认为自己单位内部审计执行情。况较好的确寥寥无几^[51]，具体数据如表 4.10、表 4.11 所示

表 4.10 职员对内部审计的认可程度

| | 有必要 | 无必要 | 说不清 | 可要可不要 | 没发表任何意见 |
|---------|-----|-----|-----|-------|---------|
| 数量 (家) | 58 | 1 | 3 | 2 | 2 |
| 百分比 (%) | 88 | 1.5 | 4.5 | 3 | 3 |

表 4.11 职员对内部审计的态度

| 职员对内部审计的态度 | 好 | 一般 | 其他 |
|------------|------|------|------|
| 数量(家) | 15 | 40 | 11 |
| 百分比(%) | 22.7 | 60.6 | 16.7 |

第六,企业内部审计制度建设不完善对内部审计职能的影响。企业内部审计制度建设情况在很大程度上影响着内部审计工作的制度化和规范化,从而影响其职能的发挥。一个企业的内部审计能否有效地发挥其职能作用,对企业经营管理的健全和经济效益的提高有显著影响,而企业内部审计制度是否完善又影响着内部审计工作的开展。江苏省内部审计协会2006年就此的调查结果如表4.12^[52]。

表 4.12 被调查企业内部审计制度建设的情况

| 内部管理制度建设情况 | 有健全的成文制度 | 没有成文制度 | 合计 |
|------------|----------|--------|-----|
| 户数 | 53 | 83 | 136 |
| 比例(%) | 38.97 | 61.03 | 100 |

从调查结果来看,有39%的被调查企业有健全成文的内部审计制度,有61%的被调查企业没有成文的内部审计制度。这说明我国企业在内部审计制度建设方面还很欠缺。

4.3 改进我国现阶段内部审计职能定位现状的对策

从上面的分析可知,制约我国内部审计职能的因素很多,我们应针对这些不足进行改进,以使我国内部审计的职能能够得到充分的发挥,从而促进我国内部审计事业的发展。

第一,明确内部审计职能定位,协调内部审计在组织中的关系。内部审计在组织中潜在的结构性冲突大多是由内部审计在组织中的职能定位不明确造成的。因此,应明确我国内部审计在组织中的职能定位。IIA将内部审计定义为“是一项独立、客观的确认和咨询活动,其目的在于增加价值和改进组织的经营。它通过系统化、规范化的方法,评价和改进风险管理、控制和管理过程的效果,帮助组织实现其目标”。虽然我国内部审计所处的环境与IIA对内部审计定义时所基于的环境存在差异,但是,内部审计的确认与咨询服务密切关注企业的风险管理、内部控制和公司治理,这样更接近企业的目标,更加有利于内部审计在组织中增值作用的发挥。由此可见,我国内部审计的职能应由监督和评价逐步转入确认与咨询。其次,要协调内部审计在组织中的关系。内部审计与公司治理目标一致——增加组织价值,因此,他们之间存在协调的空间。内部审计部门应进行审计战略的转移,采取系统化、规范化的方法对风险管理、控制及治理程序进行评价,提高效率,从而帮助实现组织的目标。新的角色定位要求内部审计积极参与价值创

造活动。内部审计在参与价值创造的同时，要让公司治理的参与者（董事会、高级管理层、其他利益相关者）了解其在价值创造过程中的贡献和存在的必要性、重要性，从而起到协调内部审计在组织中的关系的作用。内部审计关注的活动也应提升至公司治理的层次，而不再是过去针对个人或某一部门的活动。

第二，设置合理的内部审计组织模式。内部审计的组织模式及职权必须符合公司治理的要求。IIA 在其颁布的《内部审计实务框架标准》中对内部审计机构的领导隶属关系提出了下列要点：(1)内部审计机构负责人应对组织中一个具有足够权力的负责人负责；(2)内部审计机构应与董事会之间能直接交流信息；(3)内部审计机构负责人的任免，应由董事会一致同意确定；(4)内部审计机构的年度审计工作项目计划、人员计划及财务预算，应提交高级管理层和董事会备案；(5)内部审计机构应每年一次或在必要时多次，向高级管理层和董事会提交工作报告；(6)内部审计机构应定期评价《公司章程》中规定的宗旨、权力和职责是否继续适用和有助于完成任务，并通报给高级管理层和董事会^[32]。

审计委员会制度的引入为满足上述要点提供了条件，内部审计有了比较合理的组织模式可供选择，即董事会下设审计委员会，审计委员会组织领导内部审计工作。内部审计部门向审计委员会负责并报告。在审计委员会的职能方面，我国目前相关法律法规盲目照搬英美模式，造成监事会、审计委员会与内部审计的职责规定存在着许多相似甚至重叠，监督机构的具体职能与其组织地位不相匹配等问题。但是随着改革的深入和体制的不断完善，这些不完善之处都会得到改善。

第三，提高内部审计人员的综合素质。随着公司治理的不断完善，内部审计要熟悉企业战略、目标和计划，了解企业经营管理的各项职能，只有这样才能为不同层次以及不同职能部门的公司治理的参与者提供他们所需要的服务。因此，内部审计人员必须具备广博的知识和多元化的技能。我国企业的内部审计人员大多来自财务会计岗位，因此在经营管理等业务方面能力有所欠缺，知识结构也很不合理，应该逐步在内部审计机构中增加非会计专业背景人员，以组成具有各方面综合能力的内部审计项目组展开多种类型内部审计。另外，要注重内部审计人员的培训，可行的做法是让内部审计人员在企业内部各个不同的职能部门轮岗实习，熟悉各项具体业务流程。另外，国外内部审计机构通常会成为企业的培训基地，既能够使企业成员全面了解整个企业范围的控制和风险的有关知识，又能够保持与企业其他部门的良好人际关系，这也是值得我国企业借鉴的做法。

第四，强化企业领导的法律责任，不断提高其管理意识和管理水平，促进内部审计职能的全面实现。我国《审计署内部审计工作的规定》中虽然规定了本单位主要负责人或权力机构应当为内部审计提供必要的工作条件和前提保证，应大力支持内部审计工作，但却忽略了一项非常重要的规定，即如果本单位主要负责人或权力机构不支持内部审计又该怎么样处理。因此，我们期盼着相应的法律规

范尽快出台，明确企业管理者的法律责任，并在实际中严格执行，从而使他们意识到必须提供真实可靠的会计信息，促使其重视并加强内部审计工作。国际内部审计师协会的《内部审计实务标准》也指出：“内部审计师必须取得高级管理层和董事会的支持”。因此，内部审计的内向性特征决定了要充分发挥内部审计的作用就应强化企业领导的责任。

第五，建立良好的内部审计制度并使其有效运行。我们这里说的内部审计制度主要是指企业对有关内部审计工作的规定。内部审计制度是企业现代管理的产物，它全面渗透到企业的所有职能部门和生产经营活动中，成为企业实行有效管理的必要手段。内部审计对于现代企业的重要性越来越突出。高效率、高增值的内部审计离不开完善的内部审计制度。内部审计制度的健全和有效与否，直接关系到内部审计地位的高低和作用发挥的程度。

第六，改进内部审计的技术与方法。首先，内部审计应该充分利用先进的计算机技术。随着计算机技术的发展以及内部审计在公司治理中地位的逐步提高，内部审计部门应在公司内部建立一个完善、高效的审计信息化系统和审计操作平台。其次，要改变内部审计的审计方法，逐步实现审计过程的三个转变：从单一的事后审计转变为事后审计与事中审计、事前审计相结合；从单一的静态审计转变为静态审计与动态审计相结合；从单一的现场审计转变为现场审计与远程审计、非现场审计相结合，同时在每个转变过程中都应注意风险管理的运用，既要关注经营管理行为中可能出现的风险，又要关注公司治理过程中的决策风险与经营风险。例如，中国石油股份有限公司将事后监督评价转向事前预警、防范。西气东输是中石油的大工程，保证其规范化管理十分重要。内部审计部门将审计关口前移，在工程建设初期就派审计人员实行全过程的跟踪审计。对于初步设计、招标、物资采购、征地、工程施工等各项工作，审计人员都及时参与并实施审计。审计人员还对现场监理工作组织了专项审计，及时发现了许多监理方不认真履行合同的问题。通过事前、事中审计，提高了审计工作的时效性，也解决了事后审计难处理的问题。最后，内部审计应向内部审计与外部审计相结合的方向发展。内部审计与外部审计的协调，是指为减少重复审计，提高审计效率，内部审计与外部审计在审计工作中的沟通与合作。只有内部审计与外部审计相互结合起来，并互动地发挥作用，才能保障公司治理的有效运行。

总之，随着我国经济全球化趋势的发展，外部环境和经营管理的不断变化，完善公司治理的要求越来越强烈，内部审计的局限性也就越来越突出，这就要求我们的内部审计应该充分借鉴先进的理论、方法和技术，以实现组织增值。

第5章 海尔集团内部审计职能定位案例分析

在这一章里，我们试图通过海尔集团内部审计实践来分析说明现代内部审计职能在组织中的具体体现。海尔集团内部审计代表着我们国家先进的内部审计水平，但从我们后面的分析中看到，海尔集团内部审计职能的发挥与前面分析的国际先进水平相比，仍存在差距，仍有待进一步改进。

5.1 海尔集团内部审计机构设置

海尔内部审计工作得到了内部审计界的肯定，取得了一系列的成绩。海尔内部审计人员提出的以“日常经济责任控制考核法”为标志的增值型内部审计创新成果受到省审计厅、市审计局等上级部门的高度重视。“海尔管理审计”成为内部审计行业中的一个著名品牌，在内审领域树起一面创新旗帜。同时也获得了国家、省、市审计部门授予的一系列荣誉：2002年——2006年期间，海尔集团公司被评为全国内部审计先进单位、山东省内部审计先进单位、青岛市先进单位等^[53]。

海尔集团内部审计作为管理流程的重要组成部分，独立于其他职能部门，审计报告直接向总裁报告。审计部门对集团内各本部、事业部负责人经营绩效、内部控制具有日常审查及评价权限、并负有对查出的问题推进整改到位的职责。其内部审计机构的设置遵循了以下原则：

第一，独立性原则。这是设立内部审计组织机构最重要的原则，是内部审计机构设置的前提要求。在这个原则指导下，内审机构在组织人员、工作和经费等方面都独立于被审计单位，独立行使审计职权，不受股东、总经理、其他职能部门和个人的干预，以体现审计的客观性、公正性和有效性。如果将内部审计机构隶属或合并于本单位的其他部门，就会使内部审计失去其应有的独立性。

第二，权威性原则。权威性主要体现在内审组织机构的地位和设置层次上。内审组织机构的组织地位和设置层次越高，权威性越大，内审的作用就发挥得越充分。海尔集团内部审计的实践表明，内审的组织地位和作用的发挥是相辅相成的。一方面，内部审计作用的扩大为内部审计赢得较高的组织地位创造了机会；另一方面，组织地位的提高，独立性的增强又为内部审计人员卓有成效地履行其职责，发挥内部审计的作用提供了条件。另外，海尔集团赋予了内部审计部门一定的处罚权，以充分体现内部审计的权威性。

第三，专职高效原则。海尔集团内部审计人员对专职高效作出了如下解释：所谓专职，是指内部审计部门及人员应该是专门从事审计工作的机构和人员，它完全置身于其他具体的业务活动之外，不参与企业具体活动的执行。所谓高效，是指内部审计人员的配置应该精干，因事用人。专职高效是内部审计机构设置的

基本要求。

第四，经济性原则。内部审计要对公司各层次的管理当局提供咨询，使其经营过程得到改善，减少资产的浪费，充分挖掘公司经营管理的潜力，帮助实现公司价值的最大化。但是，内部审计为公司创造的这部分价值增值只有在大于设立较复杂的内部审计机构所需付出的人力、物力等成本费用时，公司内部审计的设置才满足了经济性原则，才是可行的。因此，内部审计机构的设置应从整体出发，对其进行系统地规划，充分发挥其整体效应。

5.2 海尔集团内部审计工作方法

海尔集团内部审计的工作方法就是采用以评价内部控制系统为基础的审计方法。首先对内部控制制度进行调查、分析、测试，找出其薄弱环节，然后在此基础上有重点、有针对性地进行监督检查。海尔集团内部审计人员对内部控制的审查一般是按照表 5.1 中的工作流程进行的。具体操作如下：

表 5.1 海尔集团内部运作基本流程

| 基本流程 | 主要内容 |
|--------------|--------------------------------------|
| 物资采购和货款支付流程 | 物资申请及采购、物资接收、应付款处理、货款支付 |
| 产品销售和货款回收流程 | 接收订单、交货、发票处理、应收款处理、货款回收 |
| 薪酬评定、计算和发放流程 | 人员招聘、人员编制、工资评定、工资计算、工资发放 |
| 存货控制和产品制造流程 | 材料申请和发放、仓库管理、存货记录、生产报告、机器设备的采购、折旧的计算 |
| 资金管理流程 | 投资项目的评估和审批、资金要求应用核算、财务费用核算 |

第一，内部审计部制定一份年度审计计划，以统一的五个运作流程为基础，分别确定流程中各环节的审计目标。内部审计部下属各科分别调派人员，组成工作小组，共同负责同一运作流程中不同目标的审计。审计计划通常根据公司运作情况和实际审计结果及时进行修订。

第二，实施审计计划。内部审计人员从评估业务流程开始，分析和确定内部控制薄弱环节，针对薄弱环节，有重点地进行相关的测试。依据初步测试结果及对流程的分析和评估，确定是否需要进一步审计与其相关的部分或增加测试量，以确认所发现问题的严重程度和性质等。

第三，上报审计报告及进行后续审计。内部审计人员完成对某一环节的审计后，填写“审计结果报告单”，向与此环节有关的部门报告审计结果并提出改进意见。如果在审计过程中发现问题严重，还应及时将审计报告上报总裁。除此之外，每季度还要向总裁提交季度审计报告，总结上季度的审计活动以及对以往审计中发现问题的跟进情况。

5.3 海尔集团内部审计职能定位

海尔集团定位内部审计是企业进行自我评价的一种活动，通过开展内部审计活动，可以找出企业高风险领域并进行适当的控制，改善企业风险管理。总体而言，海尔集团内部审计职能如表 5.2 所示。

表 5.2 海尔集团内部审计职能

| 内部审计职能 | 在企业内部的作用 |
|--------|--|
| 监 督 | 通过内部审计监督企业财务收支、经营管理，控制企业风险水平 |
| 评 价 | 通过内部审计的评价职能完善现有运作体系，在运作体系内设立适当的控制点，以便在事前预防问题的发生，降低企业风险 |

5.3.1 海尔集团内部审计的监督职能

由于海尔集团的最高管理层不能对其经营管理状况进行经常性的检查，不能有效控制企业的风险水平。因此需要有一个部门代表他去行使这种职权，监督企业的经营管理，而内部审计恰恰是这样一个部门。企业内部审计监督的着眼点，主要是监督企业规范运作，维护企业的合法权益。具体来说，就是要对企业的财务收支进行监督；对企业的重点部门、重点资金、重大决策、重要的经济活动等进行监督；对企业运行全过程的合法性、有效性进行监督；对企业风险的防范和控制进行监督；对企业内部管理制度的执行情况进行监督。通过监督，促使企业内部各单位、各部门规范经营，达到堵塞漏洞、完善制度、促进管理、提高效益的目的，为企业实现经营目标服务，促进企业经营活动的良性循环。海尔集团内部审计的监督内容主要集中在以下几个方面：

第一，监督各项资金使用的合规性与合法性。海尔集团制订了严密的资金使用规则，包括严格的授权、审批制度。在集团内部，一般授权与特定授权有严格的界限和责任，超过一定数额的资金使用都需要经过一系列相应的授权批准程序。同时，集团内部还设有与授权审批权限相匹配的检查制度，以保证授权后所处理的资金使用情况合规、合法。内部审计部门应对各项资金的使用是否符合相关法律及集团内部的规定进行监督。例如，在发出支票或汇票的程序中，就要监督检查支票或汇票的开单人是否经过了授权，支票或汇票的金额是否在授权额度内，开出支票或汇票的用途是否符合法律和集团内部规定等。

第二，监督账册、报表、凭证所反映的资产、负债、所有者权益及财务收支等事项的真实性和合法性。集团建立的凭证、账册和报表是对集团经营活动的一个综合放映。如果这些资料不能真实反映集团的资产、负债和所有者权益情况，将会使管理层及其他报表使用者无法准确掌握集团经营情况，从而影响他们做出正确的决策，也就给企业带来潜在的风险。因此，海尔集团内部审计特别重视对

凭证、报表的真实性和合法性的监督。

第三，监督下属企业贯彻集团经营方针、执行集团内部各项制度等的情况，对下属企业日常经营活动及财务活动进行监督。内部审计监督不仅要揭示会计核算过程中的差错和弊端，而且还要通过对企业各项业务收入、成本、费用支出真实、合法性的审计，维护国家财经纪律及集团相关制度的贯彻执行，促进下属企业合法经营，加强内部管理和控制，提高下属企业会计工作质量，杜绝潜亏，降低经营风险，保证资产的保值增值。

第四，监督企业领导人员任期经济责任。海尔对企业领导人员任期经济责任的监督独具特色，他们采用的方法如下：

首先，在位要受控、升迁靠竞争，届满要轮岗。面临着残酷市场竞争的企业，领导干部履行职责的好坏，决定着企业的生存和发展。因此干部在位必须受控，所谓“受控”，除了干部主观上要能够自我控制、自我约束，有自律意识外；最关键的是集团要建立控制体系，控制工作方向、工作目标，避免方向性错误，避免违法违纪。海尔的“在位受控机制”内容如表 5.3 所示。

表 5.3 海尔的在位受控机制

| 项目 | 内容 |
|------|--|
| 考核目标 | 按效果分配而不是按劳分配 |
| 日清考核 | 每天评价工作效果 |
| 周考评 | 每周根据刚性指标完成情况进行优劣评价 |
| 月度考核 | 采用星级考核机制，每月根据市场目标的完成效果，对集团干部进行星级评定及业绩考核排序，同时执行表彰和警示制度，根据市场效果兑现激励 |
| 年度考核 | 动态记分考核机制，根据积分确定升迁、轮岗、降职或撤职 |
| 考核目的 | 今天赢了，明天还要赢，经营者要保持创业、创新的激情 |

其次，海尔集团对企业领导人员采用淘汰机制——末位要淘汰。为使企业保持永远创业的活力，必须使领导干部具有压力和动力，海尔的每一位中层干部的职位都不是固定的，“无功就是过”，工作不力就被淘汰下来。海尔的末位淘汰机制的考核原则如表 5.4 所示。

表 5.4 海尔的末位淘汰机制

| 内容 | 说明 |
|----------|-------------------------------------|
| 10/10 原则 | 排名前 10% 是示范终端，予以表彰；后 10% 是问题终端，予以警示 |
| 业绩淘汰 | 业绩考核排序连续三个月在后 10% 的人员要淘汰 |
| 违规淘汰 | 违反企业或国家规定要淘汰 |
| 淘汰目的 | 优胜劣汰，不断提高员工尤其是领导者的素质 |

5.3.2 海尔集团内部审计的评价职能

海尔集团内部审计通过对企业日常经营活动的评价,控制企业的风险在可接受范围内。及时清查资产、负债,核对债权,清收欠款,落实资财,防止资产毁损、丢失短少,应收账款沉淀呆滞和贪污挪用公款等行为的发生,保护企业资产安全完整。通过效益审计,充分保证企业投资的效益性,避免盲目性和不合理现象,保证企业适应市场经济的要求。其最有特色的评价手段如下:

第一,信息系统日常评价。在海尔集团的整合过程中,为适应网络经济的要求,集团公司建立起具有海尔特色的信息化管理机制,先后应用了物流 SAP(System Application Product & Data)系统、资金流用友财务系统、lotus Notes 办公系统等信息化系统,并自行开发了商流费用预算控制系统、SBU 损益日清系统等一系列财务、业务软件,将其链接成为一个信息互通、可以随时复核监控的综合网络系统。审计部门充分运用了这种信息高度集成的资源优势,在这一全新的领域设立审计闸口,建立了审计中心的“信息化评价系统”,对系统数据进行远程监控,从而实现了经营者经营信息、增值信息数据网络化管理。目前海尔集团内 37 个事业(本)部的信息全部纳入系统。近期,通过信息系统远程审计查出并推进清理经济责任问题金额已占到当期服务成果总额的 62%。

第二,月度经营信息和增值效果评价。在日常评价的基础上,海尔审计中心每月对经营者的绩效实现情况出具评价结论,并报集团考核。目前,海尔集团审计部门已将集团内 37 个事业(本)部的经营、内控情况纳入全面预算审计评价系统中,通过系统化的日常审计考核管理,对所有被监控对象每月均可出具 1 份经营绩效审计结果(《经营信息审计结果》、《增值信息审计结果》),且月度内每周的经营数据掌控误差率控制在 1%以内,以降低企业风险。

第三,年度经营绩效评价。年度终了,根据干部与集团签订的年度承包经营指标确定审计项目,如市场链收入、市场链利润、经营费用率等,由集团审计中心组织各部门进行年度报表决算审计及年度经济责任目标完成情况评估,根据《海尔集团负债经营承包合同》、《年度经济责任目标审查标准》和日常电子监控台帐、月度审计结果登记资料,出具审查总结报告。例如,在 2006 年度终了后,审计中心仅用了三天时间,就完成了对集团 37 个事业(本)部年度经营责任目标情况的审查,出具了《2006 年度海尔集团公司目标完成情况汇总表》、《2006 年海尔集团资产质量状况汇总表》、《未达标企业经营问题分析》等总结性审计报告,为集团准确全面掌握各单位的经营状况、干部工作业绩提供了第一手资料。

第四,集团重大风险评价。海尔集团内部审计部门在结合领导人员离任审计、任期经济责任审计、绩效审计、工程审计及专项审计调查的基础上,分析查找企业经营管理中的主要风险点,组织开展风险控制专项审计评价,对企业生产经营过程中收入核算与管理、资金稽核与监控、成本开支与管控、存货与工程物资管

理、固定资产投资管理与效益、往来帐管理、关联交易等有可能产生风险的环节和控制点开展针对性的调查。从企业组织架构、制度缺陷、关键岗位缺失、财务信息失真、税务风险、违纪违规风险及法律风险等方面形成了企业风险控制审计报告，加强了企业权力的制衡与约束，促进了信息的真实反映和有效传递。

5.4 海尔集团内部审计职能的改进

海尔集团的内部审计虽然取得了一定的成绩，但其内部审计职能仍没有得到充分的发挥。

第一，海尔集团内部审计由总裁领导，直接向总裁报告。这在一定的程度上保证了内部审计的独立性与权威性，但一方面使得内部审计的工作难以被他人所接受，审计的难度加大，另一方面使得内部审计信息反馈、内部审计报告呈送的及时性减弱，阻碍了内部审计职能的发展。因此，海尔集团有必要改进内部审计的隶属关系。我国已有一些研究成果表明在董事会下设立审计委员会，内部审计采用隶属于审计委员会的方式更有利于内部审计职能的发挥。

第二，海尔集团内部审计拥有比较先进的审计方法，但审计人员数量不足，使内部审计的审计范围有限，经常使得一些重大的审计领域不能及时进行，阻碍了内部审计职能的有效发挥。因此，海尔集团应增加内部审计人员数量。这可以通过两个方法解决：首先，可以采用社会招聘的方式聘请新员工。其次，可以考虑从海尔集团内部员工中选择对企业比较熟悉的员工加入到内部审计队伍中。选择内部职工的优势是他们对企业比较熟悉，但采取这种方式也存在比较大的风险：首先，他们可能缺少从事内部审计工作所需的专业知识。其次，内部职工在企业中已经建立了一定的人际关系网络，可能会影响他们执业的独立性。聘请社会人员可以避免前者的缺陷，但新员工需要一个对企业的熟悉期，可能还需要适当的培训。因此，在决定采取何种方式增加内部审计人员时一定要慎重行事。

第三，海尔集团内部审计职能为监督和评价，咨询职能没有得到充分的发挥，这在很大程度上减弱了内部审计位组织增值的功能。因此，内部审计人员应在一些关键的领域主动发现问题，并向相关信息需求方提供咨询服务。

第四，海尔集团内部审计虽然对风险管理领域进行了评价，但主要集中在企业经营风险领域，对高层决策风险、治理风险审计较少，从而削弱了内部审计为组织增加价值的能力。这是一个关键的方面，企业潜在的决策风险和治理风险可以决定一个企业的成败。因此，海尔集团内部审计人员应将更多的注意力转移到企业决策和治理的审计中。

结 论

本文通过文献研究、规范分析和案例分析相结合的方法,以内部审计实现组织增值为线索,围绕内部审计在组织风险管理和控制、治理过程中的作用展开论述,分析了现代内部审计的职能定位。本文的主要观点如下:

第一,支持现代内部审计发展的主要理论依据是委托代理理论和风险管理理论。内部审计是基于委托代理理论的“四个非均衡性”而产生和发展的。内部审计的工作应密切关注企业风险,在企业风险管理领域探索为企业增值的机会。

第二,现代内部审计与内部控制、公司治理存在密切的关系。首先,内部控制、公司治理是内部审计的审计对象。内部控制和公司治理的完善程度影响着内部审计职能的发挥和组织增值目标的实现。其次,内部审计与公司治理发展上具有同源性、目标上具有一致性。最后,内部审计有利于内部控制的完善,内部审计作为企业公司治理的一部分,有利于强化公司风险管理、优化公司治理结构。

第三,从内部审计的四个发展阶段可以看出:首先,内部审计职能随着管理层受托责任范围的扩大而扩大,由低层的内部受托财务责任发展到高层的内部受托责任,到现在的内外受托责任,其职能也由最初的经济监督,发展到监督、评价到风险导向内部审计阶段的监督、确认与咨询。其次,管理理论的发展在很大程度上促进了内部审计的发展,使内部审计的职能不断变化以适应组织需要。从亚当·斯密(Adam Smith)著名的《国民财富的性质和原因的研究》中提出的系统分工理论到泰勒的科学管理理论、法约尔的一般管理理论到现代的战略管理理论,这些管理思想的发展,使得内部审计职能为适应管理的需求而不断发展。

第四,内部审计的职能定位是由两个因素决定的:内部审计的本质是决定内部审计职能的内在因素,解决了内部审计能提供哪些职能的供给问题;组织管理层的需要是影响内部审计职能的外在决定因素,解决了现代企业需要内部审计提供哪些职能的需求问题。当两者有效对接时,即供给与需求达到平衡时,两者的交叉部分就是企业内部审计应该具有的职能。

第五,现代内部审计应具有监督、确认和咨询的职能。监督是内部审计的基本职能,确认职能是传统内部审计评价职能的延伸与发展,是评价职能的深化和目标化。咨询职能是在传统内部审计评价职能并提出建议的基础上分离出来的一种职能。将现代内部审计职能定位于确认与咨询,使其更接近企业目标,更好的体现了内部审计为组织增值的目的。

第六,内部审计的确认职能与咨询职能存在区别。确认是根据客户的标准、要求对特定领域进行评价并提供其需要的信息,能够用于改善决策,提高其科学性,它涉及客户这个第三方的存在,可针对不同的服务对象提供不同方面的确认服务。咨询服务是直接为组织管理当局提供专业建议,改善其经营管理状况,只

涉及两方当事人。

第七，内部审计的增值功能应优先于内部审计的独立性考虑。咨询服务在一定程度上会影响内部审计的独立性，但内部审计职业要在组织中生存下去并不断发展，必须能不断为组织增加价值，因此，不能总强调内部审计的独立性而阻碍内部审计的发展。从1999年IIA对内部审计的定义也可知，内部审计更加强调的是内部审计的增值，而不是内部审计的独立性。

第八，我国现阶段内部审计具有的职能与1999年IIA提出的职能相比还存在很大的差距，在确认与咨询方面的职能有限，为组织增值的目的没有完全实现。针对我国这种现象，我们提出了相应的改进措施。

本文的不足之处在于：首先，本文缺乏实地调查研究。即缺乏内部审计的机构设置、人员结构、审计范围、审计方法、企业成员对内部审计的态度等与内部审计职能之间的直接数据分析，这使得文章的说服力受到影响。因此，后续的研究可以在这方面进行探讨。其次，我们尽管试图结合多学科知识进行综合研究，但无法透彻掌握这些学科的基本原理，这对本文产生了一定的影响。

参考文献

- [1] The Institute of Internal Auditors. The Statement of Responsibilities of Internal Auditor. Florida: Altamonte Springs, 1947, 21
- [2] The Institute of Internal Auditors. The Statement of Responsibilities of Internal Auditor. Florida: Altamonte Spring, 1957, 26-30
- [3] The Institute of Internal Auditors. The Statement of Responsibilities of Internal Auditor . Florida: Altamonte Springs, 1999, 22
- [4] Sawyer L.B.&G E.Summers.The Practice of Modem Internal Auditing(2nd. Edition) . Florida: Altamonte Springs, 1988, 12-15
- [5] 理查德.L.莱特里夫著.李学柔等译.内部审计原理与技术(上册).北京:中国审计出版社,1990,24-26
- [6] 安德鲁.D.钱伯斯,杰拉尔德.温顿,乔治.M.塞利姆著.陈华等译.内部审计.北京:中国财政经济出版社,1995, 3-4
- [7] Douglas R.carmichael, John J.Willingham.Auditing concepts and methods:A guide to current theory and practice. Prentice Hall:The McGram-Hill companies, 1997, 236-245
- [8] O-Ray Whittington, Kurt pany. Principles of Auditing and Other Assurance Services . Prentice Hall:The McGram-Hill companies,2001,51-84
- [9] Alvin A.Arens,Randal J.Elder,Mark S.Beasley .Auditing and Assurance services : An Integrated Aproach,ninth edith .Pearson Education,Inc.2003,46-70
- [10] 文硕.世界审计史.北京:中国审计出版社,1990,37-41
- [11] 樊其国.建立自我约束机制、完善内部审计监督.审计与经济研究,1997,(3):28
- [12] 李景双,沈行.关于内部审计多职能论和唯监督职能论的反思.审计理论与实践,1995,(3):12
- [13] 孙澄生.“内部审计应由监督主导型”向“服务主导型”转变.审计研究,2002,(3):47-49
- [14] 李喜琴.企业内部审计职能的定位.经济论坛,2003,(20):20
- [15] 张荣荣.发挥内部审计职能 优化公司治理结构.财会月刊,2006,(3):55
- [16] 戴中亮.委托代理理论述评.商业研究,2004,(19):98-100
- [17] 张坤,李嘉明,周和生等.风险管理与内部审计.北京:化学工业出版社,2004,8-12
- [18] Committee of the Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Enterprise Risk Management Framework. www.erm.coso.org.2003-06
- [19] 曹伟,桂友泉.内部审计与内部控制.审计研究,2002,(1):27-28
- [20] 沙利文.蒙哥马利审计学.北京:中国商业出版社,1989,41

- [21] 徐政旦,朱荣恩,徐建新.内部控制论.沈阳:辽宁人民出版社,1992,13-20
- [22] 严晖.风险导向内部审计整合框架研究.北京:中国财政经济出版社,2004,40
- [23] Committee of the Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Internal Control-Integrated Framework. New York: COSO, 1992,6
- [24] 吴敬琏.现代公司与企业改革.天津:天津人民出版社,1994,185
- [25] 奥立弗·哈特.公司治理:理论与启示.经济学动态,1996,(6):60-63
- [26] 钱颖一.转轨经济中的公司治理结构.北京:中国经济出版社,1995, 133
- [27] 费方域.什么是公司治理.上海经济研究,1996,(5):36-39
- [28] 郭胜利.内部审计概念的发展.财会通讯,2003,(3):21-22
- [29] Sawyer L.B.&G E. Summers. The Practice of Modern Internal Audit (2nd. Edition). Florida: Altamonte Springs, 1988, 69-72
- [30] 王光远.“消极防弊积极兴利价值增值—20世纪内部审计的回顾与思考”.财会月刊,2003,(A2-A6)
- [31] The Institute of Internal Auditors.The Statement of Responsibilities of Internal Auditor . Florida: Altamonte Springs, 1978, 31
- [32] The Institute of Internal Auditors. The Professional Practice Framework. <http://www.theiia.org>,2001
- [33] 蔡春.审计理论结构研究,第一版.大连:东北财经大学出版社,2001,22
- [34] 李平.现代公司治理结构下的内部审计监督.审计理论与实践,2003,(6):43-44
- [35] Andrew D.Bailey,Jr.Audrey A.Gramling,Sridhar Ramamoorti,王光远等译.内部审计思想.北京:中国时代经济出版社,2006,79-92
- [36] McNamee.D,Gc.Selim.Risk Management:Changing the Internal Auditor's Paradigm.FL:Altamonte Springs , 1998,162
- [37] The Institute of Internal Auditors-UK and Ireland. Position Statement: Risk Based Internal Auditing .London: IIA UK and Ireland, 2003,3
- [38] 刘世谨,张继勋.内部审计与风险管理.审计与经济研究,2001,(6):12
- [39] 石爱中.从内部控制历史看内部控制发展—内部控制信息化改造.审计研究,2006,(6):4
- [40] The Institute of Internal Auditors. Sarbanes-Oxley Act of 2002-Summary of Key Provisions of Interest to Internal Auditors. <http://www.theiia.org>
- [41] 理查德·钱伯斯(Chambers R. F.). Sarbanes-Oxley 法案以及其他趋势对全球内部审计的影响.北京:中国内部审计协会演讲稿,2003 -9-17.
- [42] The Institute of Internal Auditors. Recommendation for Governance: Presented to the New York Stock. <http://www.theiia.org>,2002
- [43] 张伟.基于治理层次的内审审计——一种价值创造活动.审计研究,2004,(4):87-88

- [44] 严晖.公司治理与内部审计.审计理论与实践,2003,(2):13-15
- [45] 姚文清.简论内部审计咨询服务.审计与经济研究.1996,(4),26
- [46] 王大力,李瑞红,王双彦.我国内部审计情况调查.会计师,2006,(4):11-13
- [47] 云南财贸学院内部审计课题组.我国企业内部审计情况问卷调查结果统计分析报告.中国内部审计,1999,(s1):1-18
- [48] 谢志华.公司内部治理机构与审计.审计研究,2001,(5):37-41
- [49] The Institute of Internal Auditors . Internal Audit Reporting Relationships: Serving Two Masters . FL: Altamonte Springs, The IIA Research Foundation, 2003,138
- [50] 时现.现代企业内部审计的治理功能透视.审计研究,2003,(4): 61-64
- [51] 廖洪,邹冉.从一项调查看我国内部审计现状.审计月刊,2006,(7):32-33
- [52] 江苏省内部审计协会 . 江苏省内部审计协会调查 .
www.jscj.net/fonum/showthread.php?threadid=63687,2006-9-15
- [53] 海尔集团内部审计部.海尔集团内部审计交流资料.www.blog.sina.com.cn,
2006-11-2

附录 A 攻读学位期间所发表的学术论文目录

- [1] 廖桂花.基于价值链理论的内部审计职能.法制与社会,2007,(8):190

致 谢

从思考论文到今天完成论文的写作已一年有余，中途又参加了注册会计师的考试，一路走来经历了不少痛苦和磨难，但正是这种痛苦和磨难让我深深体会到了研究会计学这门管理科学的快乐，有句话叫“痛并快乐着”，有了痛才能体会到快乐，只有在研究的过程中投入，经历痛苦甚至挣扎，才能体会到内部审计的博大和精深，才能去领悟其中的奥妙。

感谢导师朱湘萍老师，她那缜密的逻辑思维，深厚扎实的学术功底，质朴而又娓娓道来富含寓意的语言无数次地令我叹服。特别令我感动的是，每次我想偷懒，稍有松懈的时候都是朱老师亲自找到我，亲自督促我，让我又回到论文研究中来。在我的论文还是一塌糊涂的时候是朱老师一点一滴的指导，使我渐渐对我的论文清晰起来，朱老师平时要操持一个家庭，所以经常晚上很晚了还在给我们指导论文，毫无怨言，诲人不倦。想起以前让朱老师为了我多操了那么多心，在这里我感到深深的愧疚与感激，再一次感谢朱老师的指导。

同时，我也衷心感谢这几年来给我教诲和关怀的各位老师。他们是王善平老师、伍中信老师、龚光明老师、谢诗芬老师、何进日老师、邓永勤老师、刘桂良老师、邓小洋老师、杨修发老师、陈共荣老师、彭江平老师、聂萍老师和其他的老师。在这两年半的学习过程中，会计学院的老师都给予了我很大的帮助，他们教我做人做学问，他们的思想、智慧无数次启发我内心深深的思考。在此深深地感谢各位老师！

我还要感谢我平凡的父母，他们对我的关怀、支持与鼓励是我能一次次克服困难勇往直前的动力。感谢我开心的时候陪我笑，难过的时候会第一个安慰我、鼓励我、让我依靠而又不会过度放纵我的他。还要感谢我那可爱的同学和朋友，特别是我的室友，是她们的关心，她们的欢声笑语帮我在疲惫的时候减压，一次次坚持了下来。

廖桂花

2007年10月