



# 理 论 篇

# 第一章

## 内部审计的历史演进和概念的最新发展



### 第一节 内部审计的历史演进

“现代内部审计之父”劳伦斯·索耶曾经指出：“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难的过程。”<sup>①</sup>如今，内部审计已经从主要以会计和财务为导向的职业发展成为以更高层次和更广范围的管理和治理为导向的职业，内部审计也从独立审计服务的附属品发展成为一个独立的专业和学科。了解和研究内部审计的历史演进可以帮助我们厘清导致内部审计产生和发展的动因和基础，并在充分认清职业界所面临的变化中的环境和社会需求的基础上，积极完善职业的自身建设，不断满足层出不穷的社会需求。

#### 一、国外内部审计的历史演进

##### (一) 远古时代的内部审计

对内部审计的需求和内部审计出现的迹象可以追溯到公元前 3500 年的美索不达米亚文明，当时的记录中就显示了对财务交易进行验证的记载，即在与财务交易有关的数字旁边有些小的标记。这些点、记号和对钩的标记就很好地描述了一个审计验证的过程和制度。当时的记录还显示一名书记员编制简要的交易汇总表，另一名书记员对汇总表进行验证。这一过程则充分地体现了内部牵制制度中的独立检查和职责分离的理念和做法。

差不多在同一个时期，古埃及奴隶主阶级的最高统治者也设置了具有较强独立性的监督官，并具体设置了“记录监督官”“谷物仓库监督官”及从事国家财政监督和行政监督的监督官，负责对政府的会计账簿、谷物税的征收及财政、行政等具体行为进行审查和监督，监督官的职责实际上就是审计。

2000 多年前，古希腊的雅典城邦就建立了官吏卸任经济责任审计制度，由审计官具体执行。希腊人具有很强的对财务进行控制的观念，他们的记录显示，交易必须得到授权和验证。

<sup>①</sup> 劳伦斯·索耶. 索耶内部审计学. 北京: 中国财政经济出版社, 2005. 07.



他们的控制系统包括特殊的直接的方式,并使用奴隶而不是自由人来担当记录人。因为希腊人认为拷问奴隶比询问发过誓的自由人能获得更为可靠的信息。那时,这些古国的审计官员以“听证”(Audit)的方式,对掌管国家财物和赋税的官吏进行审查和考核,成为具有审计性质的经济监督工作。

到了公元前510年左右的古罗马时期,已经在元老院之下设置了审计机构,负责监督行政官吏,并设财务官和监督官协助元老院处理国家财政事务,其中财务官负责国库记录和审计,监督官具有一定的独立审计职能。与此同时,一些奴隶主拥有规模很大的领地,为了防止负责管理领地和财物的人员出现舞弊行为,他们采用了“账户听证”方式对这些人员经管的财物收支或直接进行监督,或指派专人执行审查并向他们报告。

事实上,上述官员通过口头验证将他的记录与其他人的进行对比,以防止负责管理资金的官员的舞弊行为的“听取账户”的工作所使用的术语“审计”(Audit)就起源于拉丁文中的“Auditus”,即“听众”的意思,而询问者就是通过检查地方总督的账目,试图发现舞弊和资金滥用的问题。

## (二) 中世纪时代的内部审计

罗马帝国衰落之后,其建立的货币系统和财务控制系统也随即衰落了,直到黑暗时代的末期,统治者才开始重新要求自己取得了应得的收入。最初由贵族和法官进行审计,稍后由指派的官员进行审计。从黑暗时代进入中世纪之后,内部审计在西欧得到了进一步的发展,出现了专职的审计人员负责查错防弊的工作。当时,许多王室都委派官员对所属领主交纳的地租、贡赋进行检查,并向王室报告;许多拥有大量土地的寺院都在寺院总务长之下设有对财务收支和会计账目进行检查的人员;许多行会都在成员中通过选举的方式产生审计人员,对行会的财物和账目进行审查,并在行会举行的大会上做出报告。

### 1. 寺院审计

11世纪的西欧寺院制度广为流传,这些寺院不仅拥有庞大的地产,而且还从事食盐、畜牧之类的贸易,发展饲养业和进行抵押放款,有些寺院甚至还成为了当地的贸易中心。这些寺院往往都建立了较为严密的经济管理组织,在住持之下,设有一个院长(Prior)和一个或一个以上的副院长。院长手下配有许多专职的负责寺院各部门和财产管理的管理人员(Obedientiaries),其中总务长的权力最大,由他全面管理寺院的土地、动产和各项收支业务。隶属于总务长的岗位还有地窖管理员、储蓄所和作坊的监督员、会计员或出纳员。为了加强对寺院的管理,监督受托人员经济责任的履行情况,寺院还适当地配备了审计人员。审计人员的主要任务包括审查会计人员编制的会计账目和财产清单,并对记账差错和舞弊,以及浪费和奢侈行为进行处理。这些审计人员往往是具有一定的专业会计知识的僧侣,而审计人员的地位和职能发挥,在各个寺院却并不相同。有些寺院的审计人员直接对院长负责,由寺院授权处理寺院的内部审计业务;有些寺院的审计人员则只是总务长手下的经济监督人员。美国的汤普森在其所著的《中世纪经济社会史(下)》中对第二种情形的评价是:“在这样的情况下,审计人员的独立性相对来讲要差一些。”<sup>①</sup>

### 2. 城市审计

中世纪的西欧商业得到了极大的复兴,在西欧的原土地上重新出现了以手工业和商业为

<sup>①</sup> J·W·汤普森著. 中世纪经济社会史(下). 耿淡如译. 北京:商务印书馆,1984.

中心的城市。最初，城市仍然是由封建领主管辖，进入11、12世纪以后，城市居民不堪忍受封建领主的剥削和压迫，普遍展开了要求自治权的斗争。他们或以金钱购买，或通过武装斗争，都在不同程度上获得了自治权。自治城市由市民选出市长、法官和市议会，他们受市民的委托，负责管理城市。那些负责城市财政管理的官员应定期在作为市民代表的审计人员面前朗读会计账目，审计人员通过听取账户记录(Hearing the Accounts)，对他们的受托经济责任进行审查。1228年和1311年伦敦市的会计官员先后两次接受审查。最初由市长、市参议院和其他有关人员组成的审计委员会进行审计业务，后来改为从市民中选举产生6名诚实善良的代表担任审计人员。1316年，都柏林市要求税收人员将收支预算书报送到“市民或审计人员面前”，以接受审计。1456年，又制定了通过听取账户记录对本市各种会计账户进行审查的规定。1456年，爱尔兰各城市，出纳官的会计账簿会受到详细的审查。在15世纪苏格兰的一些城市各机关的官员都需要在市长、参议院和市民面前接受审计监督。16世纪，詹姆斯一世的法律规定：城市官员，包括市长、议员等的会计账簿均得接受审计人员的审查。在法国、德国和意大利诸国，也在不同程度上实施过城市审计业务。例如，在德意志北部城市之间形成的著名的商业和政治联盟——汉萨同盟就曾经配备了数名审计人员，实施对会计账目等的审计工作。

### 3. 行会审计

行会审计是中世纪内部审计的重要形态。在英国，从11~12世纪开始就已经存在具有特殊目的的人们的结合体，即行会。每个行会每年要召开1~4次总会，议事内容就包括选举产生理事和审计人员。理事会是行会的执行机关，其主要任务是征收会费和罚款、调查行会的财产状况、仲裁行会成员间的纠纷，并登记反映行会经济业务的行会账户。审计人员通常是从行会成员中选举产生的，是行会成员的代表，其主要任务就是定期对账户进行审查。理事必须在召开总会之时完成所有的行会账户，并提交给审计人员审查。审计人员审查完毕之后，就会向行会成员就账户记录进行口头报告。由此可见，行会审计就是建立在行会成员和理事之间关于行会业务和财产管理的委托受托关系的基础之上的。审计的重点与城市审计一样，都是审查作为受托人的理事在处理经济事务方面的诚实性。

### 4. 银行审计

十字军的东征给意大利的商业和金融均带来了极大的繁荣。到13世纪，意大利商业的繁荣对记录的要求更为精准。此时出现了复式簿记会计系统，即每笔交易都要在借方和贷方两个账户中同时予以反映。这个系统可以帮助商人对其与客户和供应商相关的交易进行控制，同时也可以监督员工的工作。与此同时，伴随商业的繁荣发展，审计工作也越来越正式和规范。金融业的巨大发展更催生了银行内部审计的产生。佛罗伦萨是当时意大利的金融中心。这里的巴尔迪银行、佩鲁齐银行和阿恰伊渥奥利银行就曾被誉为“基督教世界的支柱”。在西欧各地，这些银行到处都设有佛罗伦萨总行的代理分行。为了加强对这些分行的控制，银行家们就采用了某些内部审计的审查和控制形式。著名会计思想家迈克尔·查特菲尔德在其所著的《会计思想史》中就记载了当时银行内部审计的运转情况。例如，梅迪席银行就曾专门设置内部审计人员，对各分行的财务报表进行审计，以预防呆账和信用过期。当时，对于本国的分行通常一年审计一次；对于国外的分行，总行则要求代理人一年来佛罗伦萨报送两次会计记录。

### 5. 庄园审计

在中世纪的内部审计形态中，庄园审计是最具特色的。当时的西欧庄园不仅是封建制度



下的政治单位，也是重要的经济单位。庄园主为了更好地进行庄园管理，加强对农奴的剥削，自己不再参加管理活动，而将这些任务委托给数名庄园管理者去执行，并在庄园主和数名庄园管理者的经济责任关系中建立了比较严密的内部审计制度。

在数名庄园管理者中，以监视人、总收入官和审计人员三者尤为重要。监视人员负责掌握土地和租地人的情况，编制地租账；总收入官是最重要的官吏，庄园的经营就是以他为轴心进行的，他对庄园的经营承担全部的责任。其主要任务就是根据地租账征收地租和通行费，并编制反映庄园收支业务的庄园账目。不过，欲从收入中开支须经庄园主点头同意。一般情况下，总收入官总是希望高估损失、低估收入和自然增产值，提交对自己有利的会计账目。著名会计学家 A·C·利特尔顿在其所著的 *Accounting Evolution to 1900* 中就描述了当时庄园审计的基本状况。<sup>①</sup> 审计人员的任务是接受庄园主的委托，定期检查账目记录，审查总收入官编制的会计账簿的小计和合计是否正确，加法运用有无差错，根据付款单审查开支原因，并陈述审计意见，然后将庄园账户和审计意见一起提交给庄园主，接受最终审阅和批准。

可见，庄园审计是建立在庄园主和总收入官之间关于庄园管理的委托受托关系的基础之上的，正如著名会计思想家迈克尔·查特菲尔德在其所著的《会计思想史》中所指出的那样：“在中世纪所有的会计职能中，这种审计与现代审计颇为相似，而且对现代实务，有着最直接的影响。”<sup>②</sup>但是，此时审计的重点仍然是审查受托者的责任履行情况，通过审查账簿来了解经办人员是否诚实。

### （三）近代的内部审计

#### 1. 催生近代内部审计的适宜环境

近代的内部审计起源于英国的工业革命时代，各种组织开始雇用注册会计师检查财务记录，而不仅仅只是以往的“听证”。审计验证变成了对书面记录进行详查和将账簿记录与书面证据进行核对的工作。以中世纪的寺院审计、城市审计、行会审计、银行审计和庄园审计为代表的传统内部审计也在向新型内部审计制度演变和发展。

19 世纪末 20 世纪初，西方资本主义的发展进入垄断时代，产业结构和经营机制出现了很多新的变化，垄断企业开始成为资本主义经济的重要特征。在少数发达的资本主义国家里，一些大型股份制企业为了开拓垄断资本利润的新来源，瓜分世界市场，纷纷将“过剩”资本输出到国外，其目标就是发展中国家，在这些国家设立分支机构和分公司。例如，美国的胜家缝纫机器公司就最先到欧洲进行直接投资；美国的威斯汀豪斯电器公司，以及英国与荷兰合资建立的尤尼莱佛公司、瑞士的雀巢食品公司，都先后到国外投资建厂，开始跨国性经营，充当资本主义国家资本输出的重要工具。伴随跨国公司的大规模发展，总公司开始撤离管理第一线，变直接管理为间接管理，与分公司只保持松散的关系，对分公司（尤其是海外分公司）只保持控股关系，分公司拥有较大的自主权，其主要财务责任就是必须按控股额向总公司支付股东的红利。在管理层次增加、实行分权管理的跨国公司中，高级管理层遇到了管理上的巨大难题。一方面，总公司必须制定各种完备和详细的管理方针、政策、方法、程序和流程，以确定各个分公司在经营管理中履行职责的标准；另一方面，总公司还必须采用新型的控制方式，对这些标准方针、程序和流程的执行情况进行管理。

<sup>①</sup> A·C·利特尔顿著. *Accounting Evolution to 1900*. Russel & Russel, 1933 年版.

<sup>②</sup> 迈克尔·查特菲尔德. *会计思想史*. 北京：中国商业出版社，1989. 10.

企业管理层迫切需要解决新形势下出现的新问题，但是管理层也意识到，如果仍然采取以往聘用外部独立审计人员对分公司的财产、会计记录和经营情况进行审查的方式，是很难满足来自管理方面的新要求的。因为外部审计人员通常仅提供一年一度的财务报表审计，而管理层次和控制内容的日益复杂化可能需要缩短审计的期限和拓宽审计的范围。如果完全依赖外部独立审计人员，无疑会大幅度增加审计的成本，而且也未必能够在审计内容上满足管理层的要求。企业管理层必须另辟蹊径，他们开始将目光转向企业内部，千方百计地从员工中选拔具有经营管理知识和能力的特殊人才，要求他们从企业自身的利益出发，对分公司管理责任的履行情况进行经常性的监督。相对于外部独立审计人员，在企业内部选拔的这些特殊的人才被称为“内部审计人员”。当管理层更进一步意识到内部审计人员在管理控制中的重要性之后，就开始在公司内部增设专门的内部审计职能，由此而专门建立的职能部门就是“内部审计机构”。

正如内部审计职业的创始人维克多·布林克在其所著的《前程无量》一书中所指出的：“在内部审计师职业建立以前的岁月里，工商企业和其他各种组织的活动范围变得越来越庞大、越来越复杂。这些变化的到来，致使对控制和经营效率的管理更加困难。管理人员再也不能亲自观察责任范围内的所有活动，甚至不再有充分的机会去接触直接或间接向他们报告的人。于是，他们开始寻求能够处理这些新问题的所有可能的途径。越来越多的管理部门发现有必要任用一些专门的职员去检查和报告正在发生的事情，并对其原因进行深入调查。这些专业人员就是‘内部审计人员’。”<sup>①</sup>由此可见，近代的内部审计是在19世纪末20世纪初，随着大中型企业管理层次的增多和管理人员经济责任的加重，基于企业内部经济监督和管理之需而产生的。

## 2. 近代内部审计的发展

在内部审计迈向近代的早期，英国走在了最前列。19世纪末，在一次次经济危机的严重打击下，深受股份公司破产之苦的股东和债权人强烈要求对企业的会计记录和资产管理加强监督，为了满足这些正当的要求，英国议会在1844年率先颁布了《公司法》，从法律制度层面明确要求企业设立监事之职，行使内部审计之权，从而初步确立了近代内部审计制度。

19世纪末，德国克虏伯公司在军火工业中占据着统治地位，它是一个将采煤、冶金、机器和军火生产合为一体的巨大康采恩。1875年，该公司也实行了内部审计制度。该公司的审计手册指出：“审计人员应确定是否正确地遵循了法律、合同、政策和程序；企业的所有业务是否符合所确定的政策，并取得成功。就此而论，审计人员应提出建议，以改进现存设备和程序，并以改进管理的建议方式，对合同加以批评。”<sup>②</sup>这就表明该公司已经配备了内部审计人员，并初步实施了合规审计和经营审计。

在美国，铁道部门是最早认识到内部审计的必要性并建立内部审计制度的行业。它们从19世纪末就开始配备了内部审计人员，负责巡视各铁路售票机构，检查现金记录的正确性，因此这些内部审计人员也被称为“巡回审计师”。大约在1919年，美国一家大型铁路公司就曾利用内部审计人员对餐车业务进行了财务审计和经营审计。这些审计人员在审计报告中不仅揭露了工作差错和舞弊行为，而且详细列举了浪费现象。<sup>③</sup>

① 维克多·布林克著. Foundations of Unlimited Horizon. 国际内部审计师协会, 1977年版.

② Dale. Flesher. The Roots of Operational Auditing in English-speaking Nations.

③ Dale. Flesher. The Roots of Operational Auditing in English-speaking Nations.



日本在明治和大正时代,就出现了实行内部审计的公司。审计人员不仅进行财务审计,也进行经营审计。当然,这种经营审计大多数不是为了健全现代化的管理制度,而是带有对经济管理的效果进行评价的性质。其审计方式主要包括:(1)由总公司派出检查人员进行审计;(2)由商法规定的监事实行内部审计;(3)由专职内部审计部门进行审计;(4)由兼职内部审计人员进行审计;(5)临时进行内部审计工作。其中,以(1)、(2)种方式最为普遍。例如,住友公司从明治时代起,就由总公司审计人员对住友仓库、住友电气和住友金属等公司进行审计。日本内部审计的先驱者神马新七郎在回忆录中指出:“最近,在我国的学术界和实务部门,研究内部审计之风十分盛行,实在令人欣喜。但是,这仅仅是最近的事。记得在大正时代末期,我们在进行公司会计和成本核算时,各部门报告的经营报表和会计报表,未必都是可靠的;而且,公司为了达到内部控制的目的,制定了各种规章制度,包括经营规程、成本核算规程、预算控制规程和工资计算规程等,并在公司内部付诸实施,而实际上,这些规章制度并没有严格贯彻执行。于是,公司为了保证各部门提供的各项报告的正确性,为了充分贯彻执行公司的规章制度,决定在公司内部设置单独的部门,承担内部审计工作。这种趋势产生于大正时代末期。就是在这种形势之下,使我公司萌发了建立内部审计制度的动机,昭和四年(1929年),我受命担任第一任审计科长,而后,又出任董事长,并兼职审计部长。”<sup>①</sup>

1823年,澳大利亚维多利亚州成立了电力委员会。第一任董事长是第一次世界大战以后从欧洲战场上退伍下来的一位将军。他在管理实践中认识到,搞好企业经营的关键是必须加强管理工作,其中强化内部控制是不可缺少的工作,而要推动这项工作,就必须设置一个能够替代他从事经常性检查、评价和监督的机构。所以,他于1923年4月9日,向董事会提出了一份具有历史意义的备忘录,其中一开始就指出:“在这个备忘录所提出的概括性的提纲中,从管理授权的功能、职责、范围及其绩效责任出发,应设立诸如内部审计的机构。内部审计人员在电力委员会中不是行政长官;他们应直接向委员会负责;有权接触所有的凭证、账簿、统计资料、信件和文件,对委员会资产的安全、经营支出的适当性,以及影响经济利益的事项进行检查,向委员会的主席提出审计报告。”<sup>②</sup>由此可见,早在20世纪20年代,在澳大利亚的一些企业就已经确立了内部审计的性质、机构、职责、权力和工作范围。这也充分证明了澳大利亚企业家的远见卓识。

#### (四) 现代的内部审计

在近代内部审计的发展过程中,内部审计虽然越来越得到企业管理层的关注和重视,内部审计自身也得到了很大的发展,但是,外部审计师始终持续地影响着完成内部审计的方式和方法。内部审计人员基本上都是作为其所在公司的注册会计师的内部助手们存在的,他们通常为那些外部审计师提供财务审计的文书性支持工作。这一情形直至1941年才发生了根本性的改变,这一年第一部内部审计专著的出版预示着内部审计有了适合于自身发展的独立的理论体系,这一年第一个内部审计组织的诞生预示着内部审计已经成为一个独立的职业并与外部审计职业相分离,内部审计职业已经通过将其内部审计的范围扩展到对整个企业的经营绩效进行评价,取得了与外部审计职业相同的社会地位。从此开始,现代内部审计开始发展,1941年也被誉为“现代内部审计的奠基之年”,成为内部审计发展史中一座重要的里程碑。与此同

<sup>①</sup> 青田茂男著. 现代内部审计. 1984年版.

<sup>②</sup> 参加南太平洋地区内部审计学会和考察澳大利亚企业内部审计工作的报道. 审计研究. 1989年第四期.

时,企业运营和政府运作的日益复杂化使得管理层更加关注有效监控的重要性,内部审计职业的作用也得到了前所未有的重视。由此可见,现代内部审计的发展并不是自发地开始的,而是管理人员和内部审计人员为了适应管理现代化和控制高效化的要求,自觉地追求和倡导的结果。

### 1. 第一部内部审计专著的出版

自19世纪末20世纪初开始,内部审计在企业管理近代化的发展进程中的作用越来越受到管理部门的重视。许多企业都开始从加强管理和控制的角度设置专门的内部审计机构,配备专门的内部审计人员。内部审计职业迎来了大发展的重要契机,在这样的历史转折过程中,有一个人敏锐地捕捉到了审计发展的最新需要,并将观察的焦点集中在内部审计理论的研究之上,先声夺人地推出了关于内部审计的拓荒之作,宣告了内部审计学科的正式诞生,创立了适合内部审计自身发展的独立的理论体系。他就是维克多·Z·布林克(Victor. Z. Brink)。

维克多·Z·布林克1906年6月13日生于美国,就读于内布拉斯加大学,并取得了工商管理硕士学位,毕业后,留校任教。1934年,布林克就任精炼石油公司内部审计员。1939年,布林克进入哥伦比亚大学攻读博士学位,并于1941年荣获哥伦比亚大学经济学博士学位。第二次世界大战之后,他重新回到审计实务领域,曾担任两年的会计师事务所合伙人,之后又在福特公司担任审计主任长达15年,晚年被哥伦比亚大学聘为名誉教授,同时担任管理咨询顾问。

布林克自20世纪30年代末就开始动笔写作内部审计学专著,当时,他正在哥伦比亚大学攻读博士学位。在罗伊·B·凯斯特教授(Roy. B. Kester)的直接指导下,他将博士论文的研究重点确定为内部审计领域。布林克的博士论文以内部审计的性质和范围为主轴,并围绕这一中心内容构建了全文的基本框架,对诸多内部审计理论和实践问题进行了大胆的探索。正是凭着这篇论文,布林克顺利地通过了博士答辩,并荣获博士学位。不久,布林克在这篇论文的基础上扩编成书,题名为《内部审计:程序的性质、职能和方法》(Internal Auditing: Nature, Functions and Methods of Procedure),由罗纳尔德出版公司于1941年1月1日正式出版发行。

现将布林克的《内部审计》第一版的目录列示如下:

- 第一篇 导论和基本背景**
- 第一章 问题介绍和陈述
- 第二章 内部审计服务
- 第三章 内部审计部门的组织和结构
- 第四章 内部牵制
- 第二篇 内部审计项目要素**
- 第五章 初步考虑和现金
- 第六章 应收账款和投资
- 第七章 存货、购进和销售
- 第八章 固定资产和其他资产
- 第九章 会计账目和应收票据
- 第十章 应计费用和其他负债
- 第十一章 业主权益、收益和费用
- 第十二章 内部审计师的其他定期活动
- 第十三章 内部审计师的其他特殊活动



#### 第十四章 工作底稿、审计结果和审计报告

#### 第三篇 导论和基本背景

#### 第十五章 内部审计服务的评价

#### 第十六章 内部审计部门与外部审计师的配合

#### 第十七章 结论和展望未来

#### 附录

#### A 公共会计师事务所采用的评价内部牵制的问卷

#### B 公共会计师事务所采用的检查客户内部程序的手册

#### C 参考文献

布林克在其著作中指出：“编写本书的目的有两个：一是对形成和指导内部审计项目，以及提高详细审计工作绩效，具有实用性；二是使会计人员和负责公司行政管理实务的公司管理人员，也有可能更深更好地理解内部审计作为更加有效地加强控制的工具的潜在优点。在编写本书的过程中，笔者不仅运用了自己在实际审计工作（包括公营性质和私营性质两个方面）的经验，而且亲自对其他实务进行了调查工作。……人们对内部审计的兴趣越来越高。在过去的 25 年里，工商企业越来越认识到内部审计可以使其组织运转更有效率。……这个在工商企业中运用内部审计的运动，也受到注册会计师的欢迎。”<sup>①</sup>

布林克的《内部审计》是世界上第一部系统地论述内部审计理论和实务的专著。它向内部审计职业界提供了加强控制和提高绩效的有效途径。它是作者根据第一手资料，并通过大量调查编著而成的。罗纳尔德出版公司在征订广告中指出：“该书将为解决内部控制问题，提供必不可少的和不断的帮助。”出版社还将该书称为“有效运用内部审计的指南”。<sup>②</sup>布林克《内部审计》的出版促使更多的管理人员开始思考如何才能更好地组织其内部审计职能。布林克在其著作中强有力地提出：内部审计人员不仅能够，而且应该成为组织管理团队的更重要成员。布林克设想的现代内部审计人员是为管理层服务的，这不但超出了常规的会计验证程序，而且采用了更广泛的方法为管理层提供服务，并将之作为内部审计活动的有关内容。

布林克《内部审计》一书的出版，与“内部审计师协会”的创立，并称为 20 世纪 40 年代内部审计发展的两件大事，震动了世界审计领域。这两件大事标志着内部审计取得了质的飞跃：一方面，内部审计第一次从实践上升为理论，从而有力地确立了内部审计学科；另一方面，内部审计已经走向组织化，成为深受社会公众欢迎的专业队伍。1973 年，该书被更名为《现代内部审计》(Modern Internal Auditing)，作为第三版发行；1982 年，布林克又与赫伯特·威特 (Herbert. Witt) 合作推出了第四版；1986 年，出版社又出版了配套的继续教育版，赢得了世界性的声誉。《现代内部审计》第四版由内部审计管理、内部审计的方法、内部审计的评价及其与各界的关系四部分组成，是作者根据自己多年担任注册会计师、内部审计师、管理咨询顾问和教授的丰富经验编写而成的，既有精辟的理论分析，又有实践经验的总结，洋洋洒洒 50 余万字，反映了内部审计理论与实践的最新成果，是内部审计人员的必读之书。《内部审计》从付梓之日迄今已经超过 70 个春秋，但是它仍然劲道不衰，不愧为审计学领域屈指可数的经典名著。

<sup>①</sup> Victor. Z. Brink. Internal Auditing-Nature, Functions and Methods of Procedure. The Ronald Press Company, 1941, Preface.

<sup>②</sup> 文硕. 世界审计史(第二版). 北京: 企业管理出版社, 1996. 11.

布林克教授治学严谨，知识渊博，除了《内部审计》一书之外，还出版了很多优秀专著，其中包括《管理和计算机》（1974年）、《前程无量（国际内部审计师协会的历史：1941—1976年）》（1977年）、《管理政策》（1978年）和《内部审计案例研究》（1986年）。

布林克教授还是内部审计职业的杰出奠基人和领导者之一。1941年12月，他与另外23名有志之士一起，联合发起成立了“内部审计师协会”。而后，他还亲自在该协会担任各种职务，如国际计划委员会、对外关系委员会和国际事务委员会委员长、研究部主任，并于1950—1951年，被一致推选为内部审计师协会主席。在布林克教授担任协会主席期间，内部审计师协会获得了长足的发展。

由于布林克教授对内部审计学和内部审计职业组织做出的突出贡献，内部审计师协会于1967年授予他协会的最高奖项——布雷德福·卡德默斯奖（Bradford Cadmus Award）。内部审计职业界对布林克教授在内部审计面临大变革时代时努力探索创新发展之路的精神永远都会怀着深切的敬意和由衷的钦佩。

## 2. 第一个内部审计组织的创立

布林克教授作为内部审计师协会的主要创始人，曾经在其所著的《前程无量》一书的扉页上郑重地写道：“诚以本书献给约翰·B·瑟斯顿——《前程无量》的总设计师和讲授内部审计概念的最具有说服力的发言人。”约翰·B·瑟斯顿是20世纪享誉世界的内部审计领导人，就是他倡导组织了一批富有经验的内部审计精英人士创建了世界上第一个内部审计职业组织。

瑟斯顿毕业于威廉学院和纽约法学院，他生活的时代正是内部审计职业逐渐趋于成熟的年代，当时美国的许多企业都设置了独立的内部审计机构，配备了专职的内部审计人员。一个偶然的机会促使瑟斯顿走上了组建内部审计组织的道路。1941年夏初，瑟斯顿以北美公用事业公司内部审计负责人的身份，出席了由几家企业召开的内部审计会议。会议结束时，代表委托他编写一份总结性文件。瑟斯顿经过仔细的考虑，撰写了名为《内部审计：现代管理必不可少的需要》（Internal Auditing: A Vital Need of Modern Management）的文件，该文尽管得到了许多内部审计同行的赞许，但是其中体现的思想在当时却无法付诸实施。于是，瑟斯顿萌发了创建内部审计组织以更好地发展内部审计职业的想法。当他将这一想法告诉他的挚友哥伦比亚工程公司审计主任罗伯特·米尔恩（Robert. B. Milne）时，得到了对方的大力支持。

1941年1月，罗纳尔德出版公司出版了布林克的专著《内部审计》，这部书立刻引起了瑟斯顿的注意。他敏锐地意识到这部出自年轻人之手的专著可以给他提供理论上的帮助，于是，瑟斯顿亲自面见了已在哥伦比亚大学贸易学院任教的布林克，请求他提供帮助，布林克很爽快地答应了要求。

创建内部审计职业组织的关键一步就是选定有志于此项工作的行业精英人员。在瑟斯顿、米尔恩和布林克的倡导下，40位活跃在实务领域的内部审计人员报名参加，其中24人表示愿意直接参与协会的筹备活动。1941年9月23日，24位响应者出席了在纽约市威廉俱乐部召开的筹备会议。会上，与会者热烈讨论了建立新的内部审计职业的潜在可能性和可行性。最后一致认为，此举实属必要，并推荐瑟斯顿担任筹备负责人，同时任命一个以阿瑟·霍尔德（Arthur. E. Hald）为主席的委员会负责起草协会章程和申请许可证。1941年11月10日，纽约教育长官正式批准了成立协会的申请。第二天，内部审计师协会宣告成立。在1941年12月9日召开的第一届年会上，瑟斯顿被推举为协会第一任会长，这不仅是瑟斯顿职业生涯和奋斗经历中辉煌的一页，也是内部审计史上一座重要的里程碑。



协会成立之后，瑟斯顿并没有满足于自己已经取得的成就，1943年，他出版了自己编著的《内部审计：一种新的管理技术》(Internal Auditing: A New Management Technique)一书，该书共450页，收集了1943年以前发表的有关内部审计的重要文章和文件。这是第一部由协会赞助出版的文献，它首次介绍了内部审计职业的历史、职能和作用，收到了良好的效果。

瑟斯顿自从确立以发展和繁荣内部审计事业作为自己的奋斗目标以后，便坚定地朝着这个目标继续前行。后来，他虽然辗转几家大型公司工作，但是一直都从事内部审计工作。最后，瑟斯顿创办了自己的咨询公司，专门提供内部审计服务。不幸的是，1951年3月25日，瑟斯顿因劳累成疾而过早地告别了自己所热爱的事业，享年仅43岁。

瑟斯顿是一位杰出的内部审计职业的导航人，他像透镜聚焦一样将毕生的精力倾注到内部审计事业上，在推动内部审计职业的发展中做出了卓越的贡献。现在，人们都亲切地称他为“内部审计师协会之父”。为了纪念这位卓越创始人和第一任会长，内部审计师协会特设了瑟斯顿奖(Thurston Award)，每年评选一次，用以奖励在《内部审计师》会刊上发表优秀论文的作者。

### 3. 现代内部审计的发展

内部审计师协会创立之后，其规模在很短的时间内就得到了迅速的扩展。1942年9月15日，协会在纽约设立了第一个分会，1943年1月27日和7月29日，协会又分别在密执安和芝加哥地区设立了第二个和第三个分会。1944年和1945年，协会在加拿大分别设立了多伦多分会和蒙特利尔分会。这是协会在美国以外的国家设立的最早的分会，标志着内部审计师协会已经具有国际化特色。1941年，协会成立之时只有会员24人，到1947年，会员已经增加至1322人。1974年，协会在英国伦敦召开了年会，这次年会在内部审计职业发展史上具有重大的历史意义，这是协会第一次在北美之外的国家召开的国际性会议。在该次会议上，有27个国家的代表出席了会议，这次国际性会议的召开表明内部审计师协会已经真正成为一个国际性的组织。

1966年，威廉·斯密斯(William. S. Smith)出任协会会长之后，马上设立了职业发展委员会，负责探索内部审计师资格考试和证书项目的可行性。当时，许多内部审计人员都认为应像民间审计职业建立注册会计师称号那样，设立注册内部审计师称号。自1973年开始，协会正式开始注册业务，从而为内部审计师提供了一个获得专业资格的机会。如今，最初只有24名会员的内部审计师协会已经发展成为拥有180 000名会员的国际性职业组织——国际注册内部审计师协会(The Institute of Internal Auditors, IIA)，这也充分证明内部审计的职业地位在世界范围内已经达到了一个很高的水平。

如果说内部审计师资格证书项目是对内部审计人员个人职业资格的考察，那么质量保证项目则是根据内部审计师协会的标准对内部审计组织进行的评价。1986年，内部审计师协会质量保证复查中心开始对内部审计组织的工作质量进行复查，已经针对不同工业部门的内部审计组织开展了这项业务。内部审计师协会开展的质量保证服务很快就引起了越来越多的内部审计主任和审计委员会的兴趣，因为该项目能够为组织带来内部审计机构声誉的提高。

为了发展内部审计理论研究等学术事业，内部审计师协会成立了专门的研究委员会，出版了大量的内部审计专著，还定期出版《内部审计师》、《今日内部审计师协会》和《管理部门报告》等期刊。协会出版的具有突出成就的专著包括：协会最早赞助出版的内部审计论文集《内部审计：一种新的管理技术》(Internal Auditing: A New Management Technique)；第一部文献目录《内部审计文献目录》(Bibliographies of Internal Auditing Literature)；第一部尝试将统计技术

运用于内部审计领域的开拓性手册《审计师抽样手册》(Sampling Manual for Auditors);探索内部审计师在数据处理过程中的作用的《系统的可审性和控制》(System Auditability and Control);将现代管理科学与内部审计职业实践完美融合的《现代内部审计实务》(The Practice of Modern Internal Auditing);系统介绍内部审计师协会历史的《前程无量》(Foundations for Unlimited Horizons)。

为了奖励在内部审计领域做出突出贡献的人士,协会还设立了各种奖项,其中较为著名的包括:瑟斯顿奖(Thurston Award),设立于1951年,每年评选一次,用以奖励在《内部审计师》会刊上发表优秀论文的作者;布雷德福·卡德默斯奖,设立于1965年,用以奖励在内部审计领域做出重大贡献的人士,是协会的最高奖项。

#### 4. “现代内部审计之父”劳伦斯·B·索耶

劳伦斯·B·索耶(Lawrence. B. Sawyer)是一位律师、作家、会计师和内部审计师。索耶曾在美国审计总署担任内部审计总监。索耶更是内部审计师协会的活跃分子,作为协会的会员,索耶经常出席各种会议,积极参与讨论,在与各方面人士的交流与沟通中激发和丰富了自己的内部审计思想。40多年的审计经历使索耶掌握了大量的第一手资料。这对于他后来的研究、写作和教学十分有益。索耶先后发表过近百篇学术论文,出版过数本学术专著,其中包括《现代内部审计实务》(1973年)、《现代内部审计》(1974年)、《管理和现代内部审计》和《内部审计手册》,他还举办过各种学术讲座和研讨会,参加过录像教学。在现代审计发展史中,索耶在推动内部审计发展方面占有重要的地位。

索耶在现代内部审计理论研究和教育方面取得的成就与他幸福美满的家庭生活是分不开的。他在南加利福尼亚州的舒适住宅中每每回忆自己的内部审计研究生涯,都会不无感慨地提到自己的妻子和女婿。他的处女作,也是成名之作《现代内部审计实务》(The Practice of Modern Internal Auditing)就是在女婿的鼓励下,经过两年半废寝忘食的努力而编著完成的。索耶一方面继承了前人的优秀成果,同时又将自己的丰富经验与现代管理科学融为一体,从一种崭新的角度,对各种内部审计实践问题进行了系统的、孜孜不倦的研究。这是他一生中收获最大的重要转折点。1973年,潜心数年编著而成的内部审计新著,由内部审计师协会正式出版了,并且立刻产生了广泛而深刻的影响。所以,索耶马上又出版了《学生指南》和《教师指南》两本配套材料,以满足内部审计教学的需要。但是,他没有因著述的成功而沾沾自喜、故步自封。而后,他又花了8年的时间,继续以顽强的意志阅览更多的资料,研究新的问题,对第一版进行了全面的修订和补充,增添了许多新的内容。1981年,修订版正式由内部审计师协会出版。该版由6篇组成,共25章,详细介绍了体现现代特点的内部审计技术、方法、报告、管理和其他事项,将整个理论体系建立在现代管理学基础之上。1988年,内部审计师协会又出版了该书的第三版,并改名为《索耶内部审计学》(Sawyer's Internal Auditing)。内部审计从布林克1941年出版《内部审计》以来,经过30年的时光,到索耶发表的这部惊人之作,才形成了一个比较完整的理论实务体系,表现出鲜明的时代特色。著名的内部审计学家佛瑞德里克·E·明茨在评价该书时指出:《现代内部审计实务》一书在内部审计文献中迈出了重要的一步。

索耶称得上是当代世界第一流的内部审计权威人士,现代内部审计的重要奠基人。为了表彰他对内部审计职业所做出的卓越贡献,内部审计师协会向他颁发了内部审计职业的最高奖——布雷德福·卡德默斯奖,并4次向他颁发了瑟斯顿奖。正如国际内部审计师协会(IIA)前任秘书长威廉·G·毕晓普(William. G. Bishop)先生所言,劳伦斯·B·索耶,这位被称为“现代内部审计之父”的内部审计的“布道者”,无私地将其宝贵的知识和丰富的经验汇集成内



部审计领域最重要的专业论著。2004年,国际内部审计师协会将第五版的《索耶内部审计学》推荐给中国内部审计师协会,新版的《索耶内部审计学》结合了近年来发生的一系列财务丑闻,分析了加强内部控制和风险管理的作用,并就2002年《萨班斯-奥克斯利法案》对内部审计和审计委员会所产生的重大影响一一做了介绍。新版《索耶内部审计学》从7个方面分31章非常全面地阐述了内部审计的定义、性质、方法,所采用的最新技术及如何对内部审计活动进行管理和控制,其中包含了大量详细的、具有可操作性的实务内容及范例。

### 5. 政府部门内部审计的发展

在企业内部审计的发展方兴未艾之时,一些国家政府部门的内部审计也得到了长足的发展。政府部门内部审计的发展主要基于两方面的原因:一方面,随着政府职能的扩大,特别是在凯恩斯主义的冲击下,政府部门的经费开支迅速增长,政府部门领导人的经济责任也出现了不断扩展的趋势,社会各界开始关心政府部门经费的管理和使用情况,政府部门领导人为了更好地履行自己扩大的经济责任,便开始建立和强化政府内部审计部门;另一方面,为了管理和控制经费支出,使其真正达到预期的社会效益和经济效益,政府部门的领导人也积极地将内部审计作为内部控制的一部分,将内部审计部门培育成为政府管理人员的助手。

在澳大利亚,自1945年开始,连续几任审计长均提到政府部门的内部审计工作发展不够,需要进一步发展。1964年,财政部要求各部门严格检查内部审计人员的工作,以确保内部审计工作由具备资格和能力的人员来实施。1966年,公共服务委员会(The Public Service Board)指定了一个联合委员会(Joint Committee),负责调查联邦21个部门约500个内部审计机构的职责和作用。联合委员会得出的结论是内部审计的范围和方法因单位的不同而不同,所以有必要对内部审计的作用进行定义。于是,该委员会提出了下述定义:“内部审计是一个独立的事后的评价部门,它在一个部门内部发挥作用,并为管理层提供服务,它的对象是该部门的收入、支出、储备、人事有关的经营活动,该部门内部有关单位的财务、会计和供应活动。”<sup>①</sup>

进入20世纪70年代以后,虽然大部分政府部门都对内部审计机构进行了反复的评价和检查。但是,审计长还是不断地埋怨内部审计部门工作效率不高。于是,1971年,公共决算委员会对各部门内部审计工作的进展情况进行了一次普查。调查结果于1972年9月作为公共决算委员会第39号报告报送给了议会。公共决算委员会严肃地指出:虽然内部审计部门的工作有所改进,但是出现了内部审计人员向其他部门流失的情况,致使这种改进存在夭折的迹象。1973年7月,公共服务委员会提请各部门注意公共决算委员会的意见。一年以后,公共决算委员会又进行了一次调查,旨在了解各部门为了更好地发挥内部审计的作用都采取了哪些措施,然而审计长对调查结果仍然不满意。1977年,公共服务委员会从管理角度,对政府部门的内部审计工作进行了联合检查。这次检查涉及澳大利亚7个部门、8个公司和信托机构,其目的是鼓励各部和信托机构提高其内部审计组织的效率。调查结束后,公共服务委员会在征求了审计长的意见之后,向公众简要地介绍了提高内部审计效率的计划,同时宣布成立联合执委会,由公务员委员会、审计署和财政部的代表组成,该执委会的建立,为“澳大利亚内部审计局”的成立创造了条件。

公共服务委员会还就以下事项提出了建议:(1)全体内部审计人员的教育方案;(2)执行公共服务委员会在国家审计组织审计长和其他机构协助下制定的高水平的审计标准;(3)运用和开发现金的审计技术,特别是广泛使用以内部控制系统为基础的审计技术;(4)如果可能,

<sup>①</sup> Public Service Board Circular No. 1968/26, July 1968.

检查各部门和机构的组织和分工。同时，公共服务委员会还要求有关负责人在下述方面进行合作：(1)采纳所建议的、具有过渡性质的内部审计标准；(2)采纳以系统为基础的审计；(3)制定内部审计章程；(4)加强合规性审计；(5)扩大内部审计范围，将非财务审计引入内部审计工作中，引进效果性审计和效率性审计；(6)支持公共服务委员会制定的教育方案；(7)对内部审计组织进行检查。

为了适应各部门的急需，公共服务委员会在与审计署和财政部磋商以后，制定了“临时内部审计标准说明”(Statement of Interim Internal Audit Standard)。这些标准吸取了澳大利亚会计师协会、特许会计师协会和美国会计总署审计标准的内容。自1979年5月以来，公共服务委员会的大部分精力都放在了制定管理人员和内部审计师的教育方案上。方案中不仅包括培训计划和课程，借此向内部审计师介绍以系统为基础的审计，而且包括为部门管理者准备的课程，以增加他们对内部审计部门的兴趣。审计署与公共服务委员会齐心协力，安排课程，举办专题讨论会，并且制定了综合性的《基本审计手册》(General Audit Manual)。该手册主要供审计署审计官员使用，其中也介绍了一部分内部审计最基础的技术、方法和标准。

## 6. 经营审计的发展

正当大批的内部审计师为内部审计的现代化和职业化发展不懈努力的时候，一种新型的内部审计业务以前所未有的速度进入内部审计领域，引发了内部审计工作重点的快速扩展和重大转移。这就是经营审计业务，它突破了传统的财务审计领域，给内部审计职业带来了巨大发展的良好契机。如今，经营审计业务已经成为内部审计职业发展的主流和特色。维克多·Z·布林克在谈及经营审计时就曾指出：“理解内部审计的这一扩大了的作用，对于估价内部审计当前所处的环境，它所受到的新的压力，以及由此导致的内部审计发展的前景是十分重要的。”<sup>①</sup>经营审计的发展，不仅扩大了内部审计的专业视野，而且吸引了一大批精明强干的人才；经营审计的开展不仅提高了内部审计工作在管理层心目中的地位，也为内部审计人员本身赢得了更高的报酬。

现代内部审计向经营审计的扩展并非偶然，它是随着社会经济的发展、企业管理人员经济责任的扩展而逐步形成的。第二次世界大战之后，各个企业都发生了巨大的变化。勇于承认现实的公司已经感到竞争的加剧、资源的日益昂贵，以及顾客要求越来越高的趋势。对于这些企业来说，满足上述要求、应对上述挑战的最好方法就是努力改变企业的组织结构，降低成本，提高质量，满足特殊顾客的需求，并比竞争对手采取更快的改进措施，这一应对过程通常被称为“观动向看需求”。在这个过程中，需要割破臃肿的组织机构，加速采用新技术(计算机、机器人技术和电信技术)，不断提高工作人员的素质，并紧紧依靠精确的实时信息进行决策。只有这样，才能掌握更多的信息、技术和技能，占有更多的信息和技术优势。总而言之，现代企业要在竞争日益激化的环境中稳操胜券，就必须以最快的速度、最高的效率和最佳的效果做出反应。在这样的形势推动下，内部审计人员开始意识到对内部审计职业的挑战，同时也逐渐察觉到内部审计职业良好机遇的到来。他们认为，如果毫无准备或不愿意转变，不愿意正视转变时期对内部审计职业提出的新要求，及时地为管理者提供高质量的服务，就会使自己陷入困境。于是，内部审计人员在财务审计的基础上，从过去的只强调防护性作用的内审计工作起步，向对企业管理做出更大贡献的方向迈出了坚定的步伐。

<sup>①</sup> 文硕. 世界审计史(第二版). 北京: 企业管理出版社, 1996. 11.



20世纪40年代之前,内部审计从方法上主要集中于满足财务审计的要求。进入20世纪40年代以后,这无疑妨碍了内部审计对当时日益复杂的企业管理方面的经济责任所实施的监督,限制了内部审计人员在企业管理现代化进程中作用的发挥。从发展内部审计职业的角度分析,恰恰是这种基本上单一的财务审计的形态束缚了它的手脚,使它难以越出传统的疆界,走向一个新的天地。40年代末50年代初,在《内部审计师》杂志上先后发表的两篇有关经营审计的论文发起了开展经营审计的理论动员,在当时的影响确实是很大的。

1948年3月,阿瑟·H·肯特(Arthur. H. Kent)在《内部审计师》杂志上发表了“经营的审计”(Audits of Operations)一文,详细论述了在传统的财务审计以外的审计活动。在这以前,人们提及这一领域,往往称之为“非会计事项审计”,而非“经营的审计”。肯特是美国加利福尼亚标准石油公司的总审计师。他毕业于英格兰利物浦学院和师范学院,后来,先后在英格兰和新英格兰致力于教育工作。1917年受聘于加利福尼亚标准石油公司,并于1931年1月起,全面负责该公司的内部审计工作。此外,肯特还担任过西雅图政府部门的高级雇员。在这篇论文中,肯特首先论述了经营审计的定义,并对财务审计和经营审计的目的进行了比较。然后,根据自己在经营审计方面积累的经验,肯特详细介绍了经营审计的应用方法。肯特指出:“非常自然,下面所列举的许多事例是出自我所在的公司,但我确信,这些典型事例的目的和应用方法对任何一家公司都是适用的。对公司经营活动的了解和本身所具备的优秀判别力将使你能够根据公司所处的特殊环境,正确地应用经营审计。”<sup>①</sup>肯特在文章的结论部分指出:“你们中的一些人也许正在实施我所论述的经营审计,另一些人则仍然将自己完全局限于财务审计之中。如果你属于后一类,你也许会问我:在公司里面,能做出什么与你论述的经营审计有关的事情呢?我想我会这样回答你:当你认为有可能实施经营审计时,你应一次又一次地将一些分析结果传递给你的管理部门,而这些分析对产生巨大的经营效率则是非常有益的。然后,你可以用尽可能好的方法,辅助管理部门经营公司,你会发现,他们会更多地寻求你的帮助。或许,在有些地方,你的审计部门一起被管理部门看作是会计工作的另一种形式。如果说有用,也只是在数字核查中奏效。但是,逐渐地,在他们的眼中,你会受到欢迎的,甚至会被认为是高效率管理的一个非常重要的帮助。”<sup>②</sup>最初,这篇论文是肯特先生在内部审计师协会洛杉矶分会会议上宣读的学术论文。这是世界上第一篇论述经营审计的开拓性文献。肯特的文章通过对新型审计的理论探索,引导了一整批介绍经营审计的出色论著。

1954年,菲拉德瑞克·E·敏茨(Frederic. E. Mints)在《内部审计师》杂志第7期上发表了第一篇以“经营审计”(Operational Auditing)为题的技术性论文。敏茨先生是洛克希德航空公司常驻审计师。他在这篇论文的序言中指出:“经营审计是指通过对企业经营活动进行分析性检查,来决定企业活动是否与管理政策相一致,以此保证管理目标的实现。经营审计的这种评估作用对改善管理工作具有极大的帮助。……现在,我们需要发展一种新的、有特色的职业。这并不意味着要赋予管理人员一些比注册会计师的工作更精深的内容,而是要为管理层提供一种崭新的、富有特色的、不能通过其他途径得到的服务。笔者认为,从财务审计出发是唯一自然的途径。我们中的绝大多数最初都是作为会计师得到培训的,大部分时间都花在了公共会计业务上。但是,必须认识到,我们所扮演的角色是作为高层管理部门的助手,因此,不能将自己局限于财务管理工作中。除审核账户、保证出纳员的手不伸向钱箱以外,我们应该做

① Arthur. H. Kent. Audits of Operations. Internal Auditors, 1948. 3.

② Arthur. H. Kent. Audits of Operations. Internal Auditors, 1948. 3.

而且能够做许多其他的工作。自从内部审计师协会建立以后,许多有远见的审计专家就一再提出,应将内部审计工作扩展到其他业务领域。”<sup>①</sup>接着,敏茨通过列举两个实例,有说服力地介绍了自己在实际工作中的经营审计经验。他指出:“经营审计在洛克希德航空公司以若干形式实践了许多年。可以说,它并没有达到瓜熟蒂落的圆满地步,但也的确取得了一定的发展。所以,我敢肯定地说,经营审计同样可以在你们的公司实施。现在,我们公司可以以3年为循环期。在循环期内,我们将45%的时间用于财务审计,55%的时间用于经营审计。”<sup>②</sup>敏茨在文章的最后指出:“人们常说,昨天的梦想变成了今日的现实,我想,我们这些人已经做了很长时间的的经营审计梦,现在是该实现梦想的时候了。常有一些这样的警句:‘危险!慢行!千万小心!’其结果是人们根本不敢去做,现在是全速前进的时候了。当然,我们也要小心,但一定要去做。”<sup>③</sup>敏茨后来回忆说,在他发表论文之前,肯特就在1953年“智囊团会议”上提到“Operational”一词。当时,他们考虑了几个名词,最后觉得Operational一词听起来更加顺耳。

上述两篇论文和作者所表现出来的热忱,使许多内部审计师深受启示和鼓舞。他们除财务审计以外,也积极地投身于新兴的经营审计事业。从此,经营审计在内部审计领域蓬勃发展起来。但是,一种新的内部审计业务,光有几个经验丰富的倡导者写出不算很多的经营审计文章,并不足以表明它的成长。在发展经营审计事业的过程中,引人注目的还是三支精干的队伍:一支来自内部审计领域;另一支来自企业管理领域;最后一支来自民间审计领域。

肯特和敏茨发表关于经营审计的文章以后,各种专业杂志连续发表了数百篇有关这一主题的论文。1958年,内部审计师协会出版了《经营审计》(Operational Auditing)一书。这是一部论文集,收录了在第17届协会年会上宣读的所有论文。1964年,内部审计师协会出版了布雷德福·卡德默斯(Bradford·Cadmus)会长编著的工具书《经营审计手册》(Operational Auditing Handbook),很快成为现代内部审计师的良师益友。1975年,内部审计师协会就公司内部审计的一些问题,对数十家公司进行了调查。其结果表明,95%的被调查单位实施经营审计的目的是对效率性、效果性和经济性做出评价。同时还表明,内部审计机构审计时间的51%已用在经营审计活动上。

在内部审计人员开发经营审计概念的同时,被称为管理审计的类似活动也由管理队伍发展起来。1932年,T. G·罗丝(T. G. Ross)在伦敦出版了第一本管理审计专著。该书名为《管理审计》(The Management Audit),其突出特点就是建议按问卷形式对被审计单位进行调查,问卷是专为分析有关部门各项活动而设计的。最初,《管理审计》是提交给工业管理协会的一篇文章,后来扩充成一本不到40页的专著。罗丝是管理科学的忠实信徒,是工业顾问,也是“机械工程师协会”、“生产工程师协会”和“英国管理协会”会员。他建议将企业分解为各个职能部门,将管理分为可用效率来加以衡量的工程技术,并指出了经营成功的关键因素。他认为,一个既具有管理才能,又拥有数年实际经验的管理者(至少应具有15年的工作经历),应该能够评价每个环节的效率和成就,正像经过良好训练的会计师审查会计记录那样。1940年,“大城市人寿保险公司”颁发了题为《管理审计概要》(Outline for a Management Audit)的管理审计指南。该书发展了罗丝所倡导的管理审计思想。1948年,霍华德·G·本尼迪克特(Howard. G. Benedict)出版了内部审计史上著名的《管理标准》(Yardsticks of Management)一书。该书是

① Frederic. E. Mints. Operational Auditing. Internal Auditors, 1954. 6.

② Frederic. E. Mints. Operational Auditing. Internal Auditors, 1954. 6.

③ Frederic. E. Mints. Operational Auditing. Internal Auditors, 1954. 6.



探索访问式管理审计的力作，由9部分组成，试图通过因素分析法对管理活动进行评价。

进入20世纪50年代以后，管理学术界在管理刊物上发表了大量的论文应和萌芽中的管理审计思想。很快，管理审计的名气越来越大了。其中，在理论领域的响应以美国管理协会会长杰克逊·马丁德尔(Jackson. Martindell)最为活跃。他于1950年出版了《对管理的科学评估》(The Scientific Appraisal of Management)一书。该书总结了马丁德尔认为管理成功的公司的经验，是美国管理协会在管理审计方面的开拓性文献。另外，在实务领域，美国管理协会在整个20世纪50年代通过对数百家大公司进行管理审计，从实践上对管理审计进行了推广。该协会甚至一度出版了著名的《管理审计》(The Management Audit)期刊。<sup>①</sup>20世纪60年代初，经营审计开始与管理审计合二为一，因为管理职业后来不再对管理审计感兴趣，内部审计师协会全面接管了经营审计工作。比较起来，在开发扩大范围审计的过程中，管理界运用的是宏观方法，而内部审计界运用的则是微观方法，各自的贡献都是突出的，均值得载入史册。

经营审计在内部审计领域的运用，推动了内部审计工作的蓬勃发展。它的作用和成就引起了民间审计职业界的关注。1978年，美国注册会计师协会设立了经营和管理审计特别委员会，负责研究经营审计的理论与实践问题，并为协会会员提供适当的信息。该委员会的成员由协会的审计标准委员会、管理咨询服务部和联邦政府部推荐，经过两年的研究，委员会公布了一份意向性讨论稿。该委员会认为，经营审计业务是一种管理咨询服务，但也带有财务审计的某些特点，故执业人员制定经营审计标准时，可以查阅管理咨询服务部所颁发的管理咨询服务标准和审计标准委员会公布的有关审计标准。同时，该委员会明确指出，所有为政府单位或联邦资助项目进行经营审计的执业人员，还应熟悉美国会计总署发布的审计标准；独立开业的会计师也应按照该署的有关审计标准，进行经营审计业务。

1982年，美国注册会计师协会正式出版了《经营审计约定》(Operational Audit Engagement)报告。该报告在导言中指出：“虽然注册公共会计师执行的经营审计并不是一种新的服务，但经营和管理审计特别委员会相信，独立开业的会计师会更好地被邀请为私营部门和政府的当事人提供这类服务。因此，……本报告将有助于执业人员认识经营审计的良机和面临的挑战。”<sup>②</sup>经营和管理审计特别委员会编写该报告的目的有两个：一是对经营审计做出定义，并为注册公共会计师提供经营审计业务方面的详细信息；二是明确经营审计与财务审计的异同之处。目前，内部审计职业正在面临与日俱增的猛烈挑战：(1) 公营部门和企业经营行为的商业化，要求进一步从财务审计和合规审计转向以经济性、效率性和效果性为内容的经营审计；(2) 企业承担的经营风险迅速增加，要求内部审计加强对控制系统的评价，并对经营决策进行审查；(3) 企业面临日益激烈的经济竞争，要求内部审计对生产技术方面的问题进行评价，并采用新的审计程序和方法，深化经营审计工作。所有这些都为经营审计提供了发挥作用的场所，而且也预示着经营审计必定会在审计领域得到突飞猛进的大发展。

## 二、我国内部审计的历史演进

### (一) 古代内部审计

我国内部审计的历史发展也可谓源远流长，早在3000多年前的西周时期就出现了内部审

<sup>①</sup> Dale. Flesher. The Roots of Operational Auditing in English-speaking Nations. Collected Papers of the fifty World Congress of Accounting Historians, 1988, University of Sydney.

<sup>②</sup> 美国注册公共会计师协会. 注册公共会计师的经营审计业务. 审计研究资料, 1989年第5期.

计的萌芽。周王朝设立了天、地、春、夏、秋、冬六卿管理朝政,其中,天官协助周天子总管一切政务,在天官之下设小宰管理财政收支、司会管理核算业务;在小宰之下设宰夫负责监督周王朝的财政收支有无错弊、各级官吏使用财物有无绩效,这就是我国古代内部审计的最初萌芽。据《周礼》记载,“宰夫之职,掌治朝法,以正王及三公,六卿、大夫群吏之位。掌其禁令,叙群吏之治”。可见,宰夫实施的正是政府内部审计的职责,负责政治监察,掌管治理朝政之法,并监督官吏严格遵守和执行朝法。

秦汉时期是我国封建社会的建立和成长时期,封建社会经济的逐步发展和政治的逐步完善,使我国的审计制度也得到了发展。秦朝实行御史制度,御史大夫是全国最高的监察长官,辅佐皇帝行使对国家政治和财政的监督工作;同时,实行上计制度,即由皇帝亲自参加听取和审核各地方官吏的财粮收支情况报告以决定赏罚,由御史大夫主持上计工作,这实际上就是掌管全国的民政、财政及财粮收支的审计工作。另外,秦朝还设置了“少府”掌管皇室的财计工作,行使内部审计权力。汉承秦制,仍由御史大夫兼上计的职责,行使监察职权;汉代还设立了“计相”、“司隶校尉”、“刺史”等官职,建立了多层次的监察体系。尤为重要的是,汉代还制定了《上计律》,使上计制度有法可依,标志着我国审计立法的开始。

隋唐两朝是我国封建社会的鼎盛时期,隋唐时期中央集权不断加强,官职系统日臻完善,社会经济快速发展,这对管理和监督提出了更高的要求。隋朝开始设置“比部”(“比”就是考核审查的意思),隶属都官或刑部之下,掌管国家财计<sup>①</sup>监督,行使审计职权且具有司法监督的性质。唐朝改设三省六部,比部置于刑部之下,开展审计的权力覆盖国家财经的各个领域,而且一直延伸至州、县。比部审查的范围也极广,项目众多,而且具有很强的独立性和很高的权威性。唐朝在发展政府内部审计的过程中还建立了一些审计制度,规定了各种审计程序、送审时间和审计处理要求等重要事项,尤其是制定了考核审计官员的标准。据《新唐书·百官志》记载,唐朝对所有官吏视其职务的不同,分别制定不同的考功标准,其中对审计官员提出“明于勘复,稽失毋稳,为勾检之最”的准则,足以引为后人鉴戒。

宋代专门设置了“审计司”,隶属于太府寺(属内部审计性质),南宋初年还设置了“审计院”。宋朝审计司(院)的建立,标志着我国“审计”的正式定名,从此“审计”这个概念成为我国财政经济监督的专门用语。宋代的审计监督制度非常严格,审计范围也很广泛。

元明清时期的君主专制制度日益强化,这一时期我国审计制度的发展基本处于停滞衰落状态。元朝逐渐强化了御史检查机构的审计职能,户部兼管财计报告的审查工作,独立的审计机构已告消亡。明朝设都察院,以左右都察史的长官审查中央财计。清承明制,继续设置都察院,职掌对君主进行规谏、对政务进行评价、对大小官吏进行纠弹,成为当时国家最高的监察、监督、弹劾和建议的机构。尽管明清两代施行的都察院制度使审计工作有所加强,但审计缺乏了独立性,特别是取消了比部这种独立的审计机构,使政府内部审计职能受到了严重的削弱。

## (二) 近现代内部审计

到19世纪后半期,随着我国民族资本主义工商业的产生和发展,一些按照西方企业管理模式建立的银行、造船厂、矿山和兵工厂开始在企业内部设立稽核职位或部门,实行内部审计制度,近代内部审计在我国开始出现。辛亥革命后,北洋政府于1914年设立审计院,颁布了

<sup>①</sup> 财计是指理财之事,计为登记财物的簿册。《后汉书·贾琮传》中记载:“前后刺史率多无清行,上承权贵,下积私赂,财计盈给,辄复求见迁代,故吏民怨叛。”宋代俞文豹《吹剑四录》中也记载:“史宅之以签书枢密院事领财计。”