

# 试论大学内部审计的质量管理

程青英

**摘要：**审计质量是内部审计职业化的命门，也是我国大学现代治理中亟待提高的一个问题。解决之道，固然要由具体方法入手，但是系统和全局层面的解决架构尤其重要。因此，需要从审计本质和发展的理念出发，在大学治理结构中保持内部审计的独立性和权威性；在根本性管理举措上理顺制度机制，建立基于内部控制制度的质量监督、考评认定与外部评估监督机制，加强技术方法体系建设；要以内部审计“软实力”为导向，以内部审计精品工程为抓手，构建内部审计人本管理，倡导积极的内部审计关系，有效化解审计冲突。

**关键词：**大学内部审计；质量管理；治理结构；制度机制；软实力

**作者简介：**程青英，女，高级会计师，硕士。（浙江传媒学院 审计处，浙江 杭州，310018）

**中图分类号：**G647

**文献标志码：**A

**文章编号：**1008-6552（2015）05-0123-05

“质量”是指产品的品质优劣程度，最早用于制造业的成果品质管理，而今已经衍生到流程、软科学和社会生活的众多方面。把内部审计看作一种作业，必然有质量问题需要面对和解决，它事关职业影响、职业声望和发展前景，是内部审计职业生命力的重要表征。但是何为审计质量，目前还存在一些观点的争鸣，导致了从指导思想、行为模式到管理机制的不同局面和结果。笔者认为，科学认识审计质量，必须立足“审计产品”的各个维度，从需求者、供应者等不同角度，客观分析和认证。从需求者角度看，适用性是对质量的最好阐释。满足适用性程度越高，内部审计的质量便越好；从生产者或者提供者的角度看，内部审计质量就是“产品”满足规定要求的程度；从供需平衡对接的角度看，内部审计质量就是满足各方对特定内部审计事项或审计工作的需要的程度。因此，大学内部审计质量管理要解决的是大学需要内部审计提供什么“产品”，内部审计能够提供什么“产品”，如何提供这三个环节的供求品质问题。事实上，大学内部审计质量管理较之于国家审计和企业内部审计，整体上还是一个“洼地”。由于大学内外部众多治理主体理念、方法和措施的认知和诉求差异，大学内部审计质量其实“很一般”（某省审计厅领导在该省教育审计工作会议上也如是说），必须予以重视，它不仅关乎内审工作职业发展，也关乎大学治理的水平和进程。

## 一、树立内部审计质量管理的正确理念

从审计定义出发，剖析不同历史阶段的内涵，是考查和分析大学内部审计质量的一条最直接、最根本的道路，是内部审计基于目标和初衷的内生性要求。

中国内部审计协会2003年发布的《内部审计准则》规定，内部审计是“在组织内部的一种独立客观的监督和评价活动，它通过审查和评价经营活动及内部控制的适当性、合法性和有效性来促进组织目标的实现”。当前，这一定义依然是大多数人，包括大学内外部各种层级治理机构，对大学内部审计主要职责和功能的认识和定位，具有很强的合理性、合法性。之所以这么说，是从理顺大学多元利益主体的治理诉求、大学廉政建设和风险防范所要求的“免疫系统”职能发挥的角度看，这一功用在当前和今后相当一个时期，是大学发展的客观要求。

2004年版《国际内部审计专业实务标准》规定，内部审计“是一种独立、客观的确认和咨询活

动,旨在增加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、控制及治理过程的效果,帮助组织实现其目标”;在2013年修订的《国际内部审计专业实务框架》最新版本中,IIA对内部审计的定义没有改变,依然沿用了这一理论。

通过上述比较可发现,我们对内部审计的主流观点,和国际上对内部审计的根本认识是一致的:第一,出发点相同,都是独立、客观的业务活动;第二,目的相同,都是促进组织目标的实现。因此,本质上并没有太大分歧。但是不同点也显而易见:第一,活动的内容不同,“监督和评价”与“确认和咨询”代表不同的立场;第二,作用的方式不同,我国是“审查和评价经营活动及内部控制的适当性、合法性和有效性”,侧重于规范和规制前提下法规的遵守、执行过程与执行结果;国际准则通过“应用系统的、规范的方法”,“评价并改善风险管理、控制及治理过程的效果”,把我们认识中隐含的前提,也作为实务开展的内容和对象,在观念和手段上更加开放,因此内含的质量诉求相对来说层次性更高。

中国内部审计协会于2013年修订了前述准则,重新发布了《第1101号——内部审计基本准则》,于2014年起执行。其中最关键的内容,就是重新定义内部审计,实现了与国际内部审计的实质趋同:“(内部审计)是一种独立、客观的确认和咨询活动,它通过运用系统、规范的方法,审查和评价组织的业务活动、内部控制和风险管理的适当性和有效性,以促进组织完善治理、增加价值和实现目标”。

通过上述比较,有两个问题亟待解答:第一,我国内部审计质量与国际内部审计质量孰优孰劣?第二,我国最新内部审计定义是否是对前期概念的否定或颠覆?本文认为,要回答这两个问题,必须回到中外对内部审计定义的差异,以及我国前后不同时期内部审计概念的认识差异上面。这两个差异的结点,集中在对内部审计发挥作用的角度,中外准则、我国不同时期准则有着不同的理解。两个差异,和当代内部审计的发展历史有关。我国规范的内部审计,发源于上世纪80年代,而国际内部审计的历史,与当代资本主义的发展相伴生,相对成熟。是“监督观”还是“治理增值观”,体现的是发展的不同阶段和不同过程,面临不同的形势和任务背景、对经济组织观察的不同视角。因此,我国最新准则和早前准则关于内部审计的定义,其实一脉相承,符合经济社会对内部审计认识和实践的动态发展过程。最新准则“治理增值观”的内部审计定义,客观上是对前期“监督观”的起承转合与进一步开拓创新,并不会否定或者颠覆“监督观”的历史必然性。与之匹配的内生审计质量,也是延续并发展前述要求,是一种创新性的理念驱动,而不止强调内部审计的职能本身。“监督和评价”是一种体制内的强制性制约,是现阶段和未来一个时期内部审计的重要实践内容;但是从长期发展来看,我国经济社会的管理体现出各种利益主体共治的局面,大学尤其典型,国际内部审计准则的“治理增值观”更能代表这种方向,当中也天然地蕴含了内部审计质量的变迁和发展历史。因此,我国最新准则对内部审计的重新定义,不是为了趋同而趋同,在本质上是自身发展的内在客观诉求。

对大学这种由政府、国家科研资助机构、学生团体、教职员队伍、用人终端、社会公众等众多利益相关者共同治理的民生工程和价值中枢组织,“治理观”的“增值”理念和视角尤其重要,本文也倾向于从治理、增值视角分析和研究大学内部审计质量及其管理。

## 二、架设内部审计的科学治理结构

独立性是内部审计的灵魂,内部审计的权威来自独立性。大学治理机制决定了其内部审计的独立性和权威性,是内部审计质量管理的土壤和先决条件。良好的治理机制,创设了大学内部审计的优良环境,即内部审计机构在治理体系中的地位及其责任报告体系,体现了最高治理层的目标定位,决定了大学内部审计的权限和工作范围,从根本上决定了内部审计质量管理的水准。

内部审计的独立性,包括机构独立、人员独立、业务独立、精神独立四个方面。当前,大学内部审计组织设置存在五种模式:(1)校长领导下的独立审计处室;(2)纪委书记领导下的独立审计处室;

(3) 纪委书记领导下的纪检监察审计合署机构；(4) 总会计师或副校长领导下的独立审计处室；(5) 内置于有关处室（计划财务处、办公室或宣传部）的非独立审计职能。不同模式，对应独立性四个方面——机构独立、人员独立、业务独立、精神独立的不同强弱程度。在总体分布范围上，情形1和情形5非常少，由于总会计师制度还未普遍推行，情形4也很少，以情形2和情形3最为常见。

从审计职能发挥角度来说，领导层级的高下设置，决定了大学内部审计机构和审计人员的独立程度，是业务独立和精神独立的前提。上述情形1委托授权级别最高，内部审计机构地位最超然，独立性和权威性最强，内部审计质量管理的保障机制最高。情形5刚好相反，独立性和权威性最弱，保障程度最低。情形2至情形4处于居间地位，独立性和权威性虽不宜一概而论，但是受到不同程度的限制。

校长领导下的独立审计机构，最易理顺内部有关利益关系，审计质量的水平也高于其他模式。因此，情形1是一种值得倡导的治理架构。一些负有指导、监督大学内部审计工作的地方政府主管部门，如浙江省教育厅，正力主在省属大学中积极推广。这种治理机制，其实应该成为大学章程的有机部分。

### 三、理顺内部审计质量管理的制度机制

良好的大学治理机制和环境，是内部审计质量管理的必要条件，但不是充分条件，不能必然保证良好的内部审计质量。以系统论为指导，系统化的制度机制，才是内部审计质量管理的根本和核心。大学内部审计质量管理应是一种全面质量管理（TQM，Total Quality Management），要求内部审计部门以独立依法工作为前提，以质量管理为中心，以全员参与为基础，让审计过程和审计结果合乎规范标准，通过让委托授权人满意、让服务（审计）对象服气、让员工和相关治理主体受益而使大学组织达到长期成功。它强调全方位、全过程性和全员性，包括了审计工作质量和审计项目质量的管理，是大学内部审计规范化、标准化、科学化和职业化的重要保证。

#### （一）建立基于内部控制制度的质量监督管理机制

内部审计组织要基于不相容职务分离原则，建立内部审计的督导和复核、审验机制。

一是在审计部门内部设立财务收支审计、经济责任审计、基本建设审计之外的审计质量管理内设机构，对审计业务专事复核审验。在内部审计组织人员编制吃紧、设置专门质量管理机构有困难的大专院校，可以实行审计项目质量审验的交叉互审机制，确保质量管理工作在工作机制和流程中得到制度保障。

二是建立基于业务流程和环节的审计质量管理机制，从审计计划和方案编制、审计实施的现场审计和取证、审计日记与工作底稿、到审计报告、后续审计、审计档案管理的全套过程，建立审计组成员、主审、审计组长、审计质量审验人员、审计部门负责人对审计业务的分级质量监督、指导与复核机制，完善审计项目流程各环节的质量管理。<sup>[1]</sup>

三是建立审计质量的标准体系。我国大学内部审计质量的指导标准，有三个层次：审计法律法规的要求；教育部门和地方内部审计规章；中国内部审计协会及各省内部审计协会的有关规定。其中最明晰、可以参照执行的，是中国内部审计协会最新发布的《第2306号内部审计具体准则——内部审计质量控制》、《第2307号内部审计具体准则——评价外部审计工作质量》。大学应依据上述三个层次的指导标准，形成具有校本特征的内部审计质量管理具体规范和体系。

四是对于外包审计项目，应参考内部审计实施的上述质量管理工作，纳入内部审计质量管理体系，并予以考评。

#### （二）建立审计质量管理的考核评估、责任认定及追究机制

制度规范是大学内部审计质量管理的准绳，然而执行力才是关键。由审计机构主导、对内部审计质量相关方面的评估和认定很匮乏，大学内部审计质量管理的成效，必须有相应的内部工作绩效考核评

估、责任认定和追究机制来配套,方能予以落实:一是内部审计组织结构及运行机制的合理性、健全性;二是内部审计人员配置及专业胜任能力;三是内部审计业务开展及项目管理的规范程度;四是内部审计质量管理程序、标准和内部审计人员职业道德规范的遵循情况;五是利益相关方对内部审计的认可程度和满意程度;六是内部审计增加大学价值、改善大学治理的效果。这六个方面涵盖了内部审计质量管理的主要维度。通过认定和考核,对优异者予以嘉奖,以彰显示范效应,对有违背要求和规范的情形予以追究,以儆效尤。

### (三) 建立审计质量管理的外部评估监督机制

大学内部审计机构的自我质量评估和责任认定,是一种内省机制,有赖于态度自觉。而外部评估与监督,解决“由谁来监督监督者”的问题。

一是由审计部门之外的组织和个人。大学组织人事部门针对内部审计的定期考评,属于对部门和个人的总括性测评。但是大学有关主体更关注审计质量及其所揭示的问题,他们是推动内部审计工作质量管理的一支重要力量。推行内部审计结果公告制度,将直接促成审计质量管理的外部监督与提高,长效作用显著。开展参与式审计,邀请大学内部被审计单位代表和有关团体代表共同参与审计的过程,也是宣传审计、提高质量管理的一条重要途径。

二是由审计行业组织和国家审计机关开展对大学内部审计质量的评估监督。中央、地方的教育主管部门和内部审计协会,对大学内部审计负有指导和监督职责,负有对大学内部审计质量管理的评估和监督职权,有责任促进大学内部审计的职业化发展。我国公立大学的内部审计,和国家审计具有天然纽带联系,无论是出资关系、组织形式、领导机制还是管理模式,本身就是国家审计的对象和内容。因此,国家审计的监督和指导 also 具有重要意义。

### (四) 更新和完善审计质量管理的技术方法体系

技术是工具,也是手段。大学内部审计必须注重先进审计技术与方法的探索和应用。大学经济规模与管理体制的变革,已经促使内部审计从传统的账项基础审计向制度基础审计,进而管理与风险导向审计,已至当前的增值性内部审计转轨。财务与会计管理的电算化、网络化、业务流程整合的IT化,都要求大学内部审计必须探索和发展计算机辅助审计,加强对信息系统的审计,利用计算机抽样和信息处理的集约化优势,在线跟踪,实时审计,释放审计资源潜力,避免审计失败。

## 四、打造内部审计质量精品工程

“软实力”(Soft Power)在上世纪80年代由哈佛大学教授约瑟夫·奈首创,主张一国综合国力既包括由经济、科技、军事力量等表现出来的“硬实力”,也包括以文化和意识形态体现出来的“软实力”,如意识形态的吸引力、政治价值的亲和力、文化的感召力、在国际政治中的结盟能力、利用现有国际组织的能力等,是一种同化式的实力。这个概念后被用来研究中观主体如城市,和微观主体如企业的竞争潜力。大学内部审计质量有关的软实力,就是基于微观范畴。合乎法规标准、让委托授权人满意、服务(审计)对象服气、相关主体受益、大学组织长期成功的内部审计工作,已体现出精品工程的气质,需要以先进审计文化和人本思想来引领锻造。

### (一) 以精品工程为价值追求,构建先进的内部审计文化

文化软实力虽然无形,却是组织的精髓。大学内部审计文化是关于大学内部审计的知识、信仰、艺术、道德、法律、习俗和个体成员在其中形成的能力和习惯,有物质和精神两个层面,精神层面尤其突出,具有凝聚人心、提升目标、激励士气、道德约束、规范行为的内在作用,是影响大学内部审计质量的主导力量,涉及内部审计核心价值观。构建大学先进内部审计文化,应秉持大学精神和本校文化,借鉴“责任、忠诚、清廉、依法、独立、奉献”的国家审计核心价值观,培育“5个精神”:(1)



依法审计、服务大局的精神；（2）公正客观、公平正义的精神；（3）团结和谐、诚信友爱的精神；（4）淡泊名利、甘于奉献的精神；（5）科学发展、开拓进取的精神。

**（二）坚持人本思想，打造高水平职业化的内部审计队伍**

人是内部审计文化软实力建设中支配性的力量，决定审计质量建设的最终成果和成就。一是要重视内部审计从业者思想方法诸种因素。个体的认知水平、认知维度、经验和经历、岗位和职级、价值维度、意志维度、情感维度对内部审计工作和审计质量有显著影响。<sup>[2]</sup>马斯洛“需求层次论”认为人存在梯度递进的五个需求层次：生理需求，安全需求，情感和归属需求，尊重需求，自我实现需求。大学内部审计从业者对尊重和自我实现的价值认同需求特别强烈，内部审计文化和制度建设据此要创设有利于从业者晋升和自我实现的通道，激发其内在职业抱负实现的目标质量潜能。二是要重视审计职业道德的积极作用。职业道德对内部审计质量有高度正向约束。三是要加强内部审计职业能力建设，建立长效学习和工作研究机制，培育从业者复合型的学识和能力结构。

**（三）科学认识审计冲突，倡导积极正向的审计关系**

审计质量会引发审计冲突，这是正常逻辑。但是一个悖论显然存在，实践中存在一些情况使得审计冲突对审计质量的影响更加突出。内部审计各个环节，包括审计目标设定、审计实施过程和审计结果沟通、汇报以及审计整改、后续审计，自始至终的冲突在所难免。价值冲突、认知冲突、职权冲突、职务冲突、激励冲突等情形在审计部门和审计对象之间、审计部门内部都会出现。站在科学、客观的立场，冲突不全是负面影响，关键在于如何认识和处置。当代西方内部审计中，必要时为了达成审计目标质量，需要创设性激发正向冲突，彰显了一种广泛应用的冲突管理技术和技巧理论和实践体系。对于负面冲突，积极的审计人际关系能够有效予以化解。大学内部审计部门要建立冲突处理的沟通回路闭环机制，在冲突出现后有技巧地正向沟通，以消弭对立情绪和不良影响。此外，开展参与式审计，建立审计角色体验制度、加强咨询性质的审计知识与服务输出制度，也是行之有效的解决冲突、提高审计质量的途径。<sup>[3]</sup>

**参考文献：**

[1] 冯宝军．高校内部审计质量控制体系的构建与实施 [J]．国家教育行政学院学报，2007（3）：70-71.  
[2] 旭辉，边国英．审计人员思想方法影响因素研究 [J]．审计研究，2012（1）：41.  
[3] 旭辉，时现，魏 瑾．化解内部审计潜在冲突的方法 [J]．审计研究，2011（1）：65-66.