

# 基于制度变迁的大学内部审计功能分析

程青英

**摘要:** 内部审计是现代经济组织,也是现代大学的一项最重要的制度安排。无论是国际发展的诱致性制度变迁还是国内发展的强制性制度变迁,内部审计都实质趋同地以创新性制度演进路径消解组织治理的低效率,促进组织变革。我国经济社会发展步入新常态,客观上要求大学内部治理必须不断克服固有弊端,发挥其社会中枢的价值功能。这赋予大学内部审计更高的功能要求,即不仅要求它以监督、治理增值积极因应大学发展的方向,而且还应拓展出对大学治理的信息职责、法律效用和政治民主功效,从制度与规则建构上根本性促进大学走向善治。

**关键词:** 内部审计; 制度变迁; 监督功能; 治理增值; 信息职责; 法律效用

**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 **文献标识码:** A **文章编号:** 1008-6552 (2016) 05-0149-05

## 一、对强制性制度变迁的路径依赖形成了大学治理的低效率

制度变迁理论由经济学家诺斯建立,并因此获得1993年诺贝尔经济学奖。诺斯所称“制度安排”的制度,“是一系列被制定出来的规则、服从程序和道德、伦理的行为规范”,是支配经济单位之间可能合作与竞争的方式的一种安排。制度变迁,则是指新制度(或新制度结构)产生、替代或改变旧制度的动态过程。制度变迁有自下而上的诱致性制度变迁(需求主导型制度变迁)和自上而下的强制性制度变迁(供给主导型制度变迁)两个基本类型。

我国大学的发展,长期以来由强制性制度变迁发挥着主导作用,其内蕴的优势无可替代地取得了举世瞩目的巨大成就。2016年4月7日,首份《中国高等教育质量报告》发布,这是我国首次、也是世界上首次以“国家报告”形式公布高等教育质量,标志着我国高等教育发展在量的扩张基础上,也已经实现了质的进步。但是长远地、辩证地看,为了更好更有效地发展,我们也必须意识到影响大学和高等教育发展的深层次治理问题。自上而下的强制性制度变迁路径一方面提供了大学既定模式下的决策机制、运行与保障机制、激励与约束机制,保障了高等教育的成功发展。但另一方面,这种长期形成的政府“全面操刀”的制度机制也逐渐显露出了大学治理主体单一、治理效率低下的弊端,而且在大学内外部产生了不少寻租的利益团体。另外,大学外部对政府治理的路径依赖模式,直接切入大学内部治理的制度安排,导致内部治理职能、治理机制与政府机构高度拟合,从而导致大学内部治理的被动和低效。

这种对强制性制度变迁的路径依赖,是当今我国高等教育诸多弊端的源头,其核心和实质问题是大学治理体系中资源利用效率低下、办学经费紧张与资金效率不高、舞弊频仍的积弊并存。有人称这种路径依赖为“内卷化”状态,即在既定的轨道上大学治理越是加强,派生的问题就越多,最终使大学治理陷入一种不断细化、复杂化和效率低下的状态。这种被称为“内卷化”的路径依赖,是一种非善治状态,它使得大学治理改革一方面很难稳定下来,另一方面却很难去跨越到新的状态,结果使大学治理改革的制度创新只是量的增长,而没有质的突破,导致大学面临的压力日渐增大,资源耗费渐增,从而加剧了大学资源的非良性竞争和效率、效益低下的状况。虽然其中在局部和某些领域存在

着诱致性的制度变迁,对大学治理起到局部作用,但是在整体上完全从属于强制性制度变迁。

如何破解这种低效状态?按照制度经济学的观点,只有制度创新才能够破除旧的路径依赖的低效率。综合分析大学运行的决策机制、运行与保障机制,以及激励与约束机制,内部审计因其超然的地位、独特的方法体系和自身不断创新的路径演进,内在地成为现代大学治理变迁的重要驱动力量,具有“鲶鱼效应”,能够破除大学治理低效率的障碍。

## 二、内部审计诱导性制度变迁增强了大学善治的能力

IIA(国际内部审计师协会)于1941年成立后,从1947年开始,到2013年,已经通过《内部审计职责书》《国际内部审计专业实务标准》《国际内部审计专业实务框架》等文书,数次发布了不断更正的内部审计定义。如最初的检查评价认为“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。它主要涉及会计事项和财务事项,但也可以适当涉及业务性质的事项”。而2011年的确认和咨询的治理增值观进而指出内部审计“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”。可见国际内部审计的发展或演进是一种自下而上的诱致性制度变迁路径。

相反,我国现代内部审计的产生和发展的初期,是一种自上而下强制性的制度变迁。首次提出“内部审计监督”的文件是1983年8月20日国务院批转的《审计署关于开展审计工作几个问题的请示》,其中明确指出:“对下属单位实行集中统一领导或下属单位较多的主管部门,以及大中型企事业单位,可根据工作需要建立内部审计机构或配备审计人员,实行内部审计监督。”后来几经变迁,到中国内部审计协会2013年最新内部审计准则《第1101号——内部审计基本准则》中更新了内部审计的定义,明确了内部审计“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”。至此,我国对内部审计的要求与国际内部审计的实质逐渐趋同,对内部审计的作用的认识和实践,发生了非常深刻的变化。在强制性制度变迁主导下,诱致性制度变迁的演进也逐渐萌生和发展。

虽然路径依赖不同:IIA关于内部审计的定义,经历了监督检查、控制、价值增值观(确认和咨询)的过程;我国对内部审计的作用定位,从监督观、制约观,到现今的免疫系统和价值增值观(确认与咨询)。但是从路径演进的本质看,都趋向较一致的认识,即认为内部审计是治理组织发展固有风险、依赖模式的重要法器,它以不断扩展的业务领域、不断提升的服务主体、不断进步的服务能力,消解组织治理低效率的缺陷。而且,内部审计每一次的新定义,并不必然否定之前的作用价值,新作用观点在提出的同时,都夯实了原有作用根基,并在新的高度实现了拓展。

对大学来说,这种发展变迁也不例外。大学治理或善治的着眼点在于人才培养、科学研究和社会服务。除了少数经营性业务部门,大学各维度业务活动主要以资源消耗为前提,是实质性的“费用中心”,以资源为出发点和中枢,由内部治理和外部治理两个相互独立又紧密联系的阈值共同建构。经过扩招十余年来规模和量的积累、政府公共领域管理改革的不断深入、与社会各类经济主体长期合作的深度融合,我国由高等教育大国向高等教育强国转型的过程,在当前和未来一个时期的制度动力机制上,必然是强制性制度变迁和诱致性制度变迁融合生长、共同主导的演进模式。诱致性变迁的动力因素和作用机制无疑会进一步加强。就内部审计治理而言,建构现代大学制度的过程,也是大学主动地逐渐适应国际内部审计诱致性的制度变迁路径的过程,这将使我国的大学内部审计在改革中不断激发出促进大学善治的功能。

### 三、基于制度变迁而拓展的大学内部审计功能

#### (一) 监督是大学内部审计的基本职能

监督是内部审计的基本功能。现代内部审计是以委托代理关系的产生与存在为基础，基于委托代理关系才产生了内部审计的监督需求。

IIA 历次对内部审计定义的扩展和演变，最基本的“监督”、“检查”职能一直保留。“检查”是“监督”的主要方式，在本质上归入“监督”。这一方面是自身路径依赖使然，另一方面也印证了诺斯关于路径依赖极端形式的观点：沿着既定路径，经济和政治制度的演变进入良性循环轨道并迅速优化。只要经济生活中的委托代理分权模式存在，内部审计的监督职能就不会消失，并且还会迅速优化。内部审计定义的演变一般是对构成制度框架的规则、准则、机理和实施的组合所做的边际调整。内部审计在维系其基本的监督职能的同时，也在进行积极的边际调整。IIA 最新定义体现的“增值”和“咨询”职能，是边际调整的结果，它们以传统的监督职能为基础。

我国大学的内部审计，可以被视为是国家审计在大学这一公共领域的延伸。因为强制性制度依赖是我国内部审计原有的特征，屡被大学发展所验证。依照刘家义审计长关于国家审计“本质上是国家治理这个大系统中的一个内生的具有预防、揭示和抵御功能的免疫系统，是国家治理的重要组成部分”的逻辑，从国家审计本质上是政府和内部审计的属性出发，大学内部审计也具备内生的预防、揭示和抵御功能，实现这些功能必然需要通过自身的监督职能。这个观点，也被学者所认证。王德升和阎金铎 1985 年就提出了“审计是一种具有独立性的经济监督与管理活动”；之后，宋常提出“审计的本质是一种经济监督、评价和鉴证活动”。刘家义的内部审计“免疫系统”观，包含了“现实资产的守护者”、“财务账表的复核者”、“为高层提供风险前瞻的瞭望者”，这三个方面囊括了前述两个层次的含义。

#### (二) 治理增值是大学发展对内部审计功用的必然选择

内部审计是促进大学善治的一种增值型服务，既是自身发展使然，也部分缘于新公共管理理论的兴起，导致政府和公共部门按照企业化的绩效思维重新改造管理流程和管理方式，以提高效率。在这一进程中，对内部审计的全新认识和它在实践中的显著作用，是促进政府和大学等公共部门治理能力增强的一个新契机。内部审计对大学治理的增值作用主要体现在以下几个方面：

##### 1. 内部审计在大学善治中的作用

内部审计是组织治理框架中不可或缺的一部分，是大学治理的必备要素。内部审计在组织中的独立地位使其能够审查并正式评估组织治理结构设计和运行的有效性，同时可以提供咨询服务，为改进治理过程的方式提出建议。

其一，维护组织各相关方的利益，促进组织治理目标的实现。大学内部存在众多的利益相关者。在实现大学诸多目标的过程中，各个维度的利益相关者之间，往往存在着差异化、此消彼长的利益诉求。内部审计正是通过维护各利益相关方的契约关系，来促进大学治理目标的实现，因此被视为帮助改善大学治理、支持关键治理程序以最终实现大学治理目标的有效途径之一。

其二，促进大学治理效率、效果的提升和增强，为大学善治增加价值。从独立确认和咨询的职责角度，内部审计能够对大学运营进行有效的监督，揭示大学各层级和分部在制定决策、预算管理、资金运营等方面存在的问题并提出改进建议，而且能够以其专业能力在前述领域提供咨询，帮助大学各层级和分部识别、评估风险水平，减少浪费、杜绝舞弊、提高绩效，并据此制定科学发展战略与规划，改善管理，在局部和整体促进大学的善治。

##### 2. 内部审计在大学内部控制和风险管理中的作用

内部控制,说到底是一些具体的政策和程序,是由人制定并且由人去执行的。这些政策和程序要真正发挥应有的作用,对其从设计到运行的整个过程实施持续的监控至关重要。在组织的众多职能中,只有内部审计依靠其固有的独立性和客观性,最能够承担对内部控制进行监控的职能。内部控制与内部审计密不可分,内部审计是内部控制的重要组成部分,内部控制则是内部审计的监控对象。内部控制的作用主要体现在两个方面:(1)有利于实现内部控制的目标;(2)为大学治理目标的实现提供特定的支持和保障。

2014年1月1日起施行的《行政事业单位内部控制规范(试行)》(财会〔2012〕21号)中规定,事业单位(大学执行典型的事业单位财会、审计等制度)内部控制的目标,主要包括:“合理保证单位经济活动合法合规、资产安全和使用有效、财务信息真实完整,有效防范舞弊和预防腐败,提高公共服务的效率和效果”。从审计工作的角度,已经包含了合规性审计、预算执行和决算审计、政策执行审计、国有资产购建审计、舞弊审计、绩效审计等诸多内容。

应该由谁来检视内部控制目标的实现?内部审计作为大学内部相对独立的第三方,最有资格、能力和责任来进行检视、鉴证和评价。较之由外部审计所进行的内部控制制度,还是根植于大学组织本身的内部审计绩效更高。外部审计对大学价值链和经济活动的风险点、对大学情况的熟悉和适应,时间上需要一个过程,他们还收取不菲的费用,且对大学风险应对的策略以及大学战略的把握远逊于尽职的内部审计人员。

基于我国大学产、学、研合作,多角化运营的现实情形,内部审计可以根据大学战略和规划,采取符合大学利益的更加前瞻性的、类似于COSO风险管理框架的企业风险管理(ERM)策略与建议,从环境及事件识别、风险评估、风险反应、控制活动、信息与沟通、监控等七要素出发,在大学的局部甚至全局,建立起高质量的风险管控机制。

### (三) 内部审计服务于大学治理的信息职责

Ronell B·Raaum和Stephen L·Morgan认为,审计人员是工作于信息行业,审计信息有两个基本分类:核实信息和开发信息。经内部审计人员确认的信息有助于大学内部和外部的决策,优化了稀缺组织资源、经济资源的配置效果及效率。对大学治理低效率的诟病和要求分权化(去行政化)的呼声很高,大学分权的实践方兴未艾,内部二级管理赋予具体的办学部门更大的人力资源 and 财务预算支配权。但是责任与权力对等,与分权对应,大学内外部问责机制的加强,必然是题中应有之意。

内部审计在大学治理中的权力制衡,推动大学民主建设,发挥其“免疫系统”功能的基础是问责,审计部门在大学治理的问责体系中具有强大的信息权利和信息职责。依靠强大的信息权利与责任,以及独特的专业性,内部审计机构能够在大学众多来源的信息供应链中,提取可依赖的、独具价值的资源,为各利益相关者,尤其是为大学治理高层提供高质量的信息。作为一种客观独立的传导中介,内部审计的信息职责是双向的闭环反馈,各主体通过信息属性,降低信息甄别和应用的风险,有效地推动和完善大学的治理。

### (四) 内部审计推动大学治理和价值增值的法律效用

依法治国理政是十八大以来我国全面深化改革和社会治理的重要内容。用法治思维,即遵循法律原则与法律精神来治理大学等社会公共事务,已经成为全社会的共识和行动指引。而内部审计是依据法的精神,在法律法规制约下发挥职责的典型作业领域。

内部审计具有的推动大学治理的法制思维和法制引导作用,主要体现在两个方面:(1)内部审计本身是法的产物;(2)内部审计必须依据法的精神开展作业,提供治理效用。我国公立大学治理的核心区域,包括决策、执行、监督等各个环节,均有法律机制作为保障。内部审计,本身是基于《审计法》等法律法规而产生、设立的。内部审计工作也必须以《审计法》《预算法》《会计法》《合同法》

《劳动合同法》《高等教育法》等各有关门类的具体法律作为直接依据，确认或咨询服务必须在此架构下形成明确的审计意见，出具审计建议，提供参考思路。所以，内部审计以自身法治化思维、理念促进大学治理的法制化，成为大学依法治理的引擎，必然会降低大学治理的风险，完善内部控制机制，提升大学治理的效果。

因此，立足于内部审计监督促进大学治理的法治化这一主题，必须创新审计组织方式，整合审计资源，完善工作机制，创新审计技术方法，不断提高依法审计能力，加强审计监督力度，提高审计监督效率。内部审计的法制化指引将切实推动大学法治水平的提升。

#### （五）内部审计推动大学治理和价值增值的政治与民主路径

我国大学的宏观治理有四个维度：政治治理、经济治理、学术治理、民主治理。内部审计发挥作用的地方，主要是经济治理领域。我国大学制度变迁的逻辑是：政治治理主要体现大学办学的社会主义方向，民主治理是内部众多利益相关者参与大学治理，学术治理是大学的使命和价值根基。大学内部审计在参与经济治理、服务学术治理的同时，事实上承担了一部分政治治理的职能，也即在预防、防范和调查腐败行为，展示反腐败政策及其成效方面，内部审计是大学自身反腐败治理的重要参与者。这种参与的一个特征，是立足于民主参与、民本管理。在具体业务类型和模式上，内部审计参与大学政治治理，主要表现为对大学内部的干部定期地、经常性地、经常性地进行经济责任审计，以及接受大学纪委监察部门委托，开展有关舞弊或疑似舞弊的专项审计调查。这两类业务本质上都是舞弊审计，是大学预防和惩治腐败体系的重要内容和环节，在国家反腐败体系中也具有重要的地位。

在这一过程中，内部审计必须着眼、着力于法律层面、权力层面、权利层面、政治纪律及职业道德层面五个维度，借助于大学内部利益相关团体、公民个人的民主参与和支持，促进这一领域治理目标的实现，防止、化解大学治理的风险与危机。在实践中，大学内部经济责任审计的范畴也早已对接国家审计，扩展到干部履职所在部门的科学发展情况、决策权力运行与财务公开情况、内部控制和管理情况、国有资产购建使用与管理情况、廉洁从业“一岗双责”履行情况等方面。这样的覆盖面，已经囊括了大学治理中风险管理的主要方面和重要环节。

#### 参考文献：

- [1] 孙百亮. 大学治理改革的“内卷化”及其规避 [J]. 当代教育科学, 2014 (7): 43.
- [2] 史彩霞. 强制性制度变迁的困境——对中国大学治理结构低效率的制度解读 [J]. 复旦教育论坛, 2006 (4): 52-53.
- [3] 冯西儒. 内部审计职能演变的特征研究——基于 IIA 内部审计定义发展的视角 [J]. 中国内部审计, 2013 (9): 27.
- [4] Ronell B · Raaum, Stephen L · Morgan. 绩效审计——一个记录的过程和方法 [M]. 北京: 中国时代经济出版社, 2014: 7.
- [5] 张力民, 崔雯雯. 国家审计推动完善国家治理的路径研究 [J]. 审计与经济研究, 2014 (3): 9.
- [6] 彭华彰. 强化法治思维 服务法治中国建设 [N]. 中国审计报, 2013-12-16 (1).
- [7] 彭华彰, 刘晓靖, 黄波. 国家审计推进腐败治理的路径研究 [J]. 审计研究, 2013 (4): 63-68.

[责任编辑：高辛凡]