

# 论经济新常态下大学内部审计的定位

程青英

**摘要：**经济新常态下，内部审计是大学发展中重要的规则建构，能够破解大学治理的低效率。为此，必须进行内部审计作为大学利益相关者顾问、参谋与合作者、倡导者的身份定位，建立基于风险“三道防线”模型的内部审计发展战略定位，建立基于IA-CM等级模型的内部审计关键性胜任能力定位，促进新常态下的大学善治。

**关键词：**经济新常态；大学内部审计；规则建构；身份定位；发展战略；胜任能力

**作者简介：**程青英，女，高级会计师，经济学硕士。（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 (2017) 05-0124-05

大学内部审计服务于大学发展战略，因此其定位必须围绕这条主线而校准和调整。在经济发展新常态下，大学的外部环境、聚焦方向均有所改变，因此需要运用唯物辩证法原理，立足我国大学发展的战略目标与经济社会关系的维度，从国际国内两个背景、高等教育和内部审计各自发展要求等要素构成的立体象限，以发展的眼光，对内部审计的身份角色、发展战略、关键性胜任能力等问题有清晰的规划。

## 一、新常态下内部审计是大学发展中重要的规则建构

### （一）我国大学取得巨大发展的同时存在着治理低效率的状况

“十三五”时期，我国经济发展的显著特征就是进入新常态。其主要特点是：增长速度从高速转向中高速，发展方式从规模速度型转向质量效率型，经济结构调整从增量扩能为主转向调整存量、做优增量并举，发展动力从主要依靠资源和低成本劳动力等要素投入转向创新驱动。<sup>[1]</sup>

大学处于社会经济、政治与文化交织的网结上，因此新常态为大学带来机遇的同时，也必然带来挑战，主要是大学资源整合与发展路径选择等维度的难题。

我国高等教育发展的成就举世瞩目。2016年4月，《中国高等教育质量报告》发布，标志着我国的高等教育在量的扩张后已实现了质的提升。但辩证地看，影响我国大学深层次治理的问题客观存在。我国大学治理以政府为主导，自上而下地为大学提供了既定模式下的决策机制、运行保障机制以及激励与约束机制；这种模式也切入大学内部治理的制度安排，使大学内部治理职能和治理机制与政府机构高度拟合，因此也表现出行政化严重、效率低下的弊端，产生了不少寻租的利益团体，核心问题是大学资源利用效率低下、办学经费紧张和资金使用效率不高、舞弊频仍等积弊并存。有人称之为“内卷化”<sup>[2]</sup>，即在既定的轨道上大学治理越是加强，由其引发的次生问题就越多，最终使大学治理陷入一种不断精细化、复杂化和效率低下的状态。这种非善治使大学治理改革一方面很难稳定下来，另一方面却很难跨越到新境界，结果是大学治理改革的制度创新只是量的增长而没有质的突破，导致大学压力日大，资源耗费日增，加剧了资源非良性竞争和效率效益低下。<sup>[3]</sup>

## （二）新常态下大学内部审计必须以良治利器建构基本规则

如何破解治理低效率？按照制度经济学的观点，只有制度创新。党的十八届五中全会提出了“创新、协调、绿色、开放、共享”的发展理念，在顶层设计上建立了适应、引领新常态的战略思想共识。从大学与经济社会的资源供求与交换出发，把我国高等教育治理放在全球高等教育体系格局、放在国家发展战略的高度，大学在人才培养、科学研究、服务社会、实现国家战略等方面要成为创新的积极引领者，就必须协调各种利益相关关系，以绿色为引领，构建良好治理的生态，坚持开放办学，让大学教育和发展的成果成为人民和社会共享的福祉。因此，从制度创新的机制要求出发，综合分析大学运行的决策机制、运行保障机制及激励约束机制，治理主体间必须寻求新的规则建构。其间，只有内部审计因其超然的职能地位、独特的方法体系、自身不断创新的演进路径，能够揭示风险、发现价值、创造价值，担当起大学创新的制度建构重任，内在地成为现代大学治理中重要的规则，成为大学发展规则建构的良治法器，以鲶鱼效应破除大学治理的低效率障碍。

## 二、身份定位：打造大学发展顾问、参谋与合作者、倡导者的内部审计新形象

### （一）利益相关者是大学内部审计价值的最终评判者

大学内部审计具有多维度的利益相关者，既有大学外部的主导和参与力量，也有大学内部各维度的治理主体，具体来说包括：（1）政府机构，这是大学财政治理金字塔的顶端，除了拨款，他们还负责规范、监督和外审计；（2）以国家社会科学基金中心和国家自然科学基金中心为代表的各级各类科研资助机构；（3）学生及其组织，他们一方面直接为高等教育付费，另一方面对治理过程和结果施加重要影响；（4）高校的教师队伍、管理队伍和工勤队伍，是高等教育最重要的参与者，其中在学校党委领导下，以校长为代表的教授队伍和管理者队伍，在大学内部财政治理方面居于支配地位；（5）校友，是大学捐赠收入的主要来源；（6）以企业为代表的人才使用终端；（7）潜在捐赠者或潜在受教育对象，无论个人、团体或单位，他们对大学的重要性正与日俱增。<sup>[4]</sup>

不同的治理主体有各自不同的利益诉求，他们对大学治理参与的途径、话语权、影响力或强或弱，但在某些时候会以一种风险状态凸现出来。内部审计具有进行风险识别、风险评估和风险监控的潜在能力，能够积极地确认、鉴证与制衡。某些情况下，在某些方面或领域，内部审计快速地促进大学治理结构的改进与治理方式的转变，因此成为最重要的利益协调机制。制衡与协调的结果，利益相关者具有进行最终评判、确定的资格和能力。

### （二）打造内部审计作为大学利益相关者的顾问、参谋与合作者、倡导者的独特身份

顾问、参谋与合作者、倡导者关系，并不会影响监督、确认等内部审计本质职能的发挥。相反，它意味着内部审计必须改变过去简单、刻板的检查者或麻烦制造者形象，着眼于建立和维护良好利益相关者关系，成为大学各类治理主体不可或缺的坚强支持。传统的监督、控制观所塑造的内部审计监督者形象在本质上永远不会过时，但是，面对众多利益相关者，从大学战略和目标出发，内部审计必须适应 IIA 和我国内部审计准则所倡导的增值理念，基于“免疫系统”的组织机理，深刻关切各利益主体的期待，明白真实存在的差距，不断提高职业胜任能力，实现由监督者向顾问、参谋与合作者的角色转换与调适。只有成为各利益相关者值得信赖的顾问、参谋和合作伙伴，与他们的价值诉求协调一致，

弥合其间的差距,才能更好地创造内部审计的职业价值。最为理想的是由内部审计作为倡导者,推行好的经验、做法与优先思路,以倡导大学善治。这些举措都从根本上促进了大学价值的提升。

具体来说,对于前述第(1)、第(2)两类主体的治理关切,内部审计基于委托代理关系的天然血缘关系,已经成为国家审计在大学内部的延伸;实践中,大学内部审计的工作基础和成果,已经被国家审计和社会审计所倚重。对第(5)、第(7)两类主体,也即对各种现实的或潜在的捐赠对象或关注者来说,大学内部审计治理的成效是他们决定财富投向的一个重要参考。对最主要的第(3)、第(4)类治理主体,不管是授权或监督关系,内部审计在保持独立性、客观性和权威性的同时,要改进与他们的关系方式:一是要通过自身卓有成效而前瞻性的工作,将大学治理的风险与机遇、问题与化解方案建议,形成会议桌上的共识,成为大学治理高层最值得信赖的顾问、参谋,充分发挥内部审计基于监督的信息职责、价值增值效用、政治与民主作用;二是要通过卓有成效的沟通,从一种平行层面,对审计对象感同身受,站在对方角度去分析所面临的问题,维护被审计监督对象或者对应利益相关者的权利,揭示问题和风险,促进内部控制和治理的改善,成为他们的良好合作伙伴;三是更前瞻地,内部审计有机会全面观察组织,发现机会和经验,因此理所应当以大学治理倡导者身份去分享这些知识给主要的利益相关者。只有将自身打造为顾问、参谋与合作者、倡导者,基于持续发展和善治理念,内部审计方能顺利获得应有的支持,最大程度展现工作的价值。

### 三、战略定位:建立基于风险“三道防线” 模型的大学内部审计发展战略

#### (一) 大学面临的风险

在实现发展战略的过程中,大学面临着越来越多的不确定性。这种不确定性,就是风险。传统的风险概念以英国经济学人智库的观点为代表,认为风险是一种威胁,即能够对组织实现目标或成功地执行战略造成负面影响的事件或活动。当前国际公认的标准则认为,“风险是影响业务目标实现的事件发生的概率”,可以理解为组织的律动,不论消极与积极。不管人们对风险的态度怎样,风险管理都是组织(包括大学)应该积极去应对的,包括建立流程,去识别、评估、控制和监测风险。新常态下,大学面临的主要风险,可能涉及战略风险、运行风险、财务风险、声誉风险、信息与技术风险、合规风险(包含廉政风险在内)、人力资源风险等。

#### (二) 以风险“三道防线”模型为基础,建立大学内部审计发展战略

“三道防线模型”是国际内部审计师协会(以下简称IIA)推荐的目前最佳战略风险管理实践方式,其中第一道防线是组织中的业务运营管理层,承担直接责任;第二道防线是各类风险管理与控制的职能部门,用于检测、支撑第一道防线;第三道防线是拥有独立地位进行确认活动的内部审计职能,负责对组织治理、风险管理和内部控制的有效性提供独立的确认,是最后一道防线。这一模型赋予了内部审计非常重要的战略角色,也为大学建立内部审计战略提供了一个及其有效的蓝本。

笔者认为,我国大学内部审计发展战略,需要在明确大学内部各组织在风险管理中的地位,即它们分别属于哪道防线,负有哪些对应的风险管理职责的基础上,从以下五个方面对其战略内容予以明确和清晰的界定:(1)内部审计的职责与价值定位在大学战略风险管理中应扮演的角色以及需要关注的关键问题;(2)协调与“第一道防线”、“第二道防线”的作用,评价大学内部风险管理流程及其成熟度,确保这一程序覆盖整个大学所有业务;(3)可持续发展问题;(4)职业化问题;(5)能力建设,

包括宣传自身使命的能力。

新常态下，针对大学所面临的风险类型，可持续发展的内部审计业务战略需要遵循两条主线和五大业务趋势，从被动救火转向主动防火。这两大业务主线是：（1）风险导向下的资金—资产—资源脉络作业路线；（2）舞弊审计导向下的经济责任履行情况。五大业务趋势是：（1）合规审计；（2）流程基础审计；（3）基于业务目标的风险导向审计；（4）绩效审计；（5）确认导向的审计。为此，内部审计关注的焦点必须转向大学的以下方面：（1）大学战略规划；（2）IT 战略规划；（3）人力资源；（4）有关大学治理与运行的其他领域。总之，全覆盖的内部审计应存在于上述所有领域中。

## 四、能力定位：建构基于 IA-CM 等级模型的内 部审计关键性胜任能力

### （一）建构基于 IA-CM 等级模型的大 学内部审计机构能力

内部审计能力，包括机构能力和从业者个人能力。IIA 公共部门内部审计能力的 IA-CM 等级模型<sup>[5]</sup>，提供了我国大学内部审计机构治理能力发展定位的绝好参照。IA-CM 模型是由五个渐进的能力等级不断演进的框架结构而成，分为：（1）初始级，（2）基础级，（3）整合级，（4）管理级，（5）优化级，如图 1<sup>[6]</sup>所示。

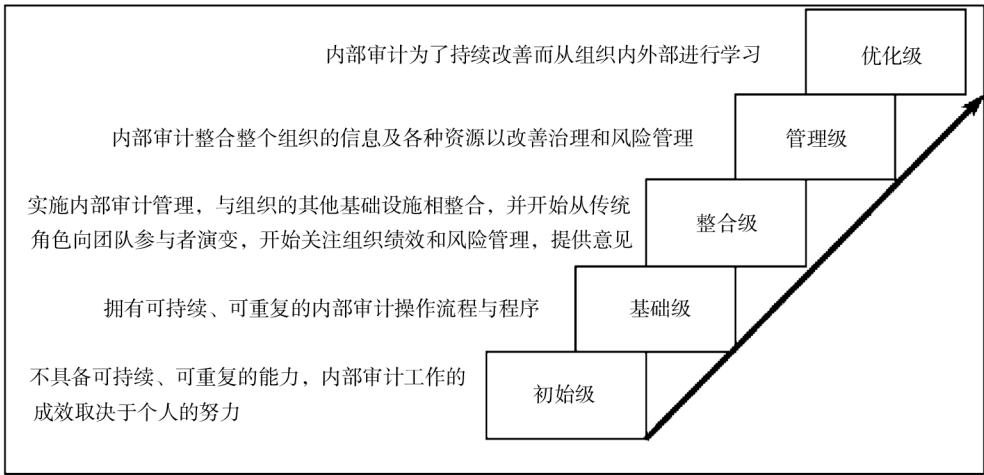


图 1 公共部门内部审计能力建设的等级模型

不同公共部门对于内部审计能力等级的需求不同。规模越大、复杂程度越高以及相关风险不断增加，意味着必须有更复杂的内部审计能力、更完善的内部审计制度和更高的能力等级。经过前期合并、扩招，我国大学规模结构、利益格局日益复杂，风险不断增加，但是内部审计能力不足、职业化程度不高却是突出的制约因素，导致内部审计供给与利益相关者要求差距很大。因此沿着 IA-CM 模型提供的路径前行，是我国大学内部审计发展的当务之急。

### （二）以从业者的关键性胜任能力积极发展新 常态下的大学内部审计能力

从业者的关键性胜任能力，对新常态下我国大学内部审计能力建设具有决定性的影响。IIA 持续通过向全球内部审计专家进行调查，不断倡导内部审计能力发展的成果值得我们学习和借鉴。1999 年，IIA 发布了《内部审计专业胜任能力框架（CFIA）》，区别入门者、可胜任人员和管理者，从技术技能、（分析/设计）问题构建与解决技能、鉴别技能（判断/综合）、个人技能、人际技能、组织技能六

个方面制定了差异化的专业胜任能力标准综合框架清单,描述了按照全球最佳实务及在胜任的内部审计部门中扮演关键角色所需要的能力。IIA 所属的知识共同体 (CBOK) “2010 年全球内部审计调查”报告的审计师核心能力,首次系统而具体地提出了内部审计人员所需的关键性胜任能力,包括一般能力 11 项、行为能力 15 项、技术能力 18 项,另有 20 项核心知识、16 项审计工具与技术现状及未来发展趋势。

在具体建构大学内部审计能力的过程中,我们应该基于新常态下大学内部审计顾问、参谋与合作者、倡导者的身份定位,基于大学发展目标和内部审计的战略定位,建立一种基于关键性胜任能力的框架体系。首先,应培育基于大学文化的职业道德能力。依法独立、客观公正、诚信正直、胜任保密这些职业道德内涵不仅是德性要求,在实践中更多地体现为一种道德能力,是审计人经常需要面对的选择。第二,应建立基于大学内外部环境和最佳审计实践要求的内部审计机构能力复合体系。基于内部审计 IA-CM 的能力等级模型而确立的大学内部审计能力要求与定位,以内部审计从业者的能力互补与复合,由初始级或基础级实现向整合级、管理级和优化级的跨越,不断向更高阶能力等级挺进并保持持续发展的态势。第三,积极发展大学内部审计从业者的关键性胜任能力。CFIA 和 CBOK 的能力要求,应当转化为每个从业者对自身能力养成的自觉诉求,这样才能从局部乃至总体上有效地增强大学内部审计的实力。

#### 参考文献:

- [1] 习近平.在省部级主要领导干部学习贯彻党的十八届五中全会精神专题研讨班上的讲话 [N].人民日报,2016-5-10 (2).
- [2] 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.
- [3] 程青英.基于制度变迁的大学内部审计功能分析 [J].浙江传媒学院学报,2016 (5): 149.
- [4] 程青英.资源约束下的高等教育治理——当代美国大学财政治理给我们的启示 [J].高教研究,2012 (1): 44-45.
- [5] 陈锦烽.IIA 立场公告:《有效风险管理与控制的三道防线》简介 [J].中国内部审计,2013 (8): 44.
- [6] 张庆龙.国际内部审计师协会关于公共部门内部审计能力模型的研究与启示 [J].审计研究,2011 (2): 47.

[责任编辑:华晓红]