

增值型内部审计运行模式构建

——基于 IIA“价值模型”的视角

毕秀玲, 郭骏超

(山东财经大学 会计学院, 山东 济南 250014)

[摘要]经营环境的快速变化与风险的复杂化促使内部审计在导向、目标与审计活动上做出转变并提高自身的适应性,向增值型内部审计转型是这些变化的综合体现。在对国际内部审计师协会的内部审计价值主张模型、“三线防御”模型和公共部门内部审计能力模型进行评述,借鉴其中的有益成分后,构建增值型内部审计运行的基本模式,并在此基础上讨论转型时期内部审计发展的可能策略:内部审计需明确自身定位与角色,关注利益相关者诉求,敏锐感知并应对复杂环境的挑战,以确认服务为基本,提高咨询服务水平,加强人才资源与信息技术的保障,并关心企业道德与价值观的塑造。

[关键词]内部审计转型;价值模型;增值型内部审计;价值增值;内部控制转型;风险管理;公司治理;审计全覆盖;信息化;云审计

[中图分类号]F239 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1672-8750(2016)01-0050-09

一、引言

在经济全球化、竞争激烈化、兼并重组迭出、信息技术快速发展以及组织需求的促动下,内部审计经历了由查错防弊财务审计到业务流程控制审计,再到风险导向审计的发展过程,形成了目前“以风险为导向,以控制为主体,以增值为目标”的内部审计新主流模式,同时也为下一次转型奠定了基础。安然、世通等公司的财务丑闻及由此导致的破产,《萨班斯-奥克斯莱》(SOX)法案的颁布,将内部审计由“幕后”推向“台前”,内部审计开始深度介入组织内部控制的评价与完善;金融危机的全球化蔓延及其漫长的复苏过程,使人们进一步增强了对风险管理和公司治理重要性的认识,内部审计更需要站在组织的层面,完善风险管理和治理过程,感知环境变化,推进组织的“善治”与变革。

为了服务于内部审计转型并满足实践的需要,国际内部审计师协会(IIA)于1999年重新定义了内部审计,强调内部审计的职能是确认与咨询,通过评价和改善风险管理、内部控制和治理过程的有效性,帮助组织增加价值、改善经营、实现目标。IIA还对《国际内部审计专业实务框架》(IPPF)做出修订,推进专题性调查研究的不断开展,推出了一些具有影响力的模型。例如,2009年,国际内部审计师协会研究基金会(IIARF)发布了公共部门内部审计能力模型(IA-CM),旨在促进公共部门实现有效的内部审计并使之制度化,该模型兼具价值沟通、评估框架与能力顺序发展路线图的功能^[1]。2010年,IIA提出了内部审计价值主张模型(以下简称“价值主张”模型),目的在于激发内部审计价

[收稿日期]2015-10-10

[基金项目]国家社会科学基金一般项目(15BGL105)

[作者简介]毕秀玲(1966—),女,山东威海人,山东财经大学会计学院教授,博士生导师,博士,主要研究方向为审计学;郭骏超(1990—),男,山东济南人,山东财经大学会计学院硕士生,主要研究方向为审计学。

值创造的意识,将价值创造作为与组织利益相关者实现有效沟通的主题与途径,增进各方的协调与信任^[2]。2013年,IIA又提出了“三线防御”模型,意在统筹规划组织投入在内部控制与风险管理上的各项资源,明确它们的角色与定位,弥补风险管控中的缺口,避免工作重合与资源浪费^[3]。这三个模型与内部审计的价值紧密关联,涵盖了“增值时代”推动内部审计发展的理念、宗旨、活动实施、制度与资源安排等重要因素,体现了IIA对内部审计的规范性指导,本文将其统称为IIA“价值模型”。

内部审计转型中所面临的两个主要问题是内部审计服务于企业增加价值的运行模式的构建与转型时期具体策略的制定。本文将在对公共部门内部审计能力模型、“价值主张”模型和“三线防御”模型进行简要述评的基础上,借鉴其中的有益部分,讨论并构建增值型内部审计运行模式,并结合模式运行过程中的难点,提出转型时期内部审计发展的可能策略。

二、文献回顾

自IIA颁布内部审计新定义以来,越来越多的学者开始关注并探讨内部审计价值增值的相关问题。

在内部审计的角色与定位方面,王光远认为内部审计的角色应融合风险管理审计、内部控制审计与公司治理审计,以此实现内部审计的价值增值^[4]。阮滢从公司治理的视角出发,分析认为内部审计是改善公司治理的重要力量,发展增值型内部审计是现代内部审计发展的必然趋势^[5]。李越东将增值型内部审计定位于董事会重要伙伴,其职能兼具对财务信息和管理、控制情况的审查与分析,而独立性、专业性和客观性则是影响职能有效发挥的因素^[6]。

在内部审计增值功能实现方面,蔡春、蔡利认为内部审计的增值功能体现在内部控制、风险管理、公司治理与咨询四大领域内^[7]。余玉苗、詹俊提出内部审计的增值途径是降低自身工作成本和提供有益的审计建议,认为内部审计变革的主要方向是转变审计理念与策略、提高内部审计地位和优化审计人员结构^[8]。李凤华提出内部审计的增值方式是合理保证和提供咨询,增值途径包括优化审计业务程序、提高人力资源水平、实施纠正措施等^[9]。贾云洁将企业战略作为内部审计实现价值增加的重要桥梁,提出在战略适配、预算、内部流程、学习与成长、业绩评价系统五个层面实施高增值性审计活动^[10]。李斌、李小波认为增值型内部审计作为一种新的审计理念,应以增值与风险为主导,在确认与咨询服务的基础上,开拓服务领域,服务于更多利益相关者^[11]。张庆龙以IIARF的公共部门内部审计能力模型为基础,对公共部门内部审计人员专业胜任能力建设进行了分析^[12]。陈锦烽则介绍与分析了IIA的“三线防御”模型^[13]。

在增值型内部审计运行模式与框架构建方面,安广实从目标模式、作业模式与保障模式三方面构建了增值型内部审计运行模式^[14]。刘颖认为多位集成的目标体系、多层次的职能结构、多链接的工作标准、多型匹配的工作方式与多点突破的运用格局是增值型内部审计运行模式的重要组成部分^[15]。刘德运在梳理学者已有研究的基础上,构建了一个包含审计环境、审计目标、增加价值方式、审计对象、工作性质、流程途径和审计资源七个维度的内部审计增值框架,并探讨了各维度之间的逻辑关系^[16]。

还有学者运用实证研究方法,采用上市公司经验数据,检验了内部审计与公司绩效之间的关系。程新生、张宜采用2002年我国制造业上市公司为样本,研究不同类型内部审计模式的公司绩效,但未能发现内部审计独立性对公司绩效有促进作用^[17]。耿建新采用2001—2004年沪市IPO公司的数据为样本检验发现上市公司单独设立内部审计部门能够改善其公司治理效果^[18]。刘国常、郭慧采用2006年中小板上市公司数据,研究发现内部审计在公司治理改善中发挥了积极作用^[19]。蔡春、蔡利、田秋蓉基于内部审计增值功能,采用2007—2009年A股上市公司为样本,引入内部审计质量作为内部审计功能发挥的替代变量,检验内部审计质量与公司价值之间的关系,研究发现高质量内部审计促进了中小板上市公司价值增加,但未获取内部审计对样本整体有促进作用的证据^[20]。

增值型内部审计的研究是随着内部审计的实践逐步走向成熟的,IIA“价值模型”正是在识别和分析全球内部审计实践中的突出问题、总结具有普遍性意义的规律、合理拓展与丰富增值型内部审计外延与内涵的过程中形成的,具备规范性特征与实践意义。我国学者对增值型内部审计开展了研究,对于增值型内部审计的含义、作用机理、方式途径、人员素质要求、增值框架等方面都有所涉及,对IIA“价值模型”中的部分模型也有所介绍。但是,既有研究缺乏对“价值主张”模型的评析,同时也缺乏对公共部门内部审计能力模型、“价值主张”模型和“三线防御”模型的结合性分析。系统地考虑IIA“价值模型”,在分析、总结与借鉴的基础上构建增值型内部审计的运行模式,具有较强的理论和实践意义。

三、IIA“价值模型”基础上的增值型内部审计运行模式构建

在向增值型内部审计转型的过程中,内部审计要经历一系列复杂变革,增值型内部审计运行模式能起到“主心骨”般的作用。我们将对IIA“价值模型”进行简要评述,总结并借鉴其中的有益部分,构建增值型内部审计运行模式。

(一) IIA“价值模型”简要评述

1. “价值主张”模型

IIA的内部审计价值主张模型建立在内部审计的核心特质与内部审计向组织提供的核心服务之上,即“客观”(Objective)、“确认”(Assurance)和“洞察”(Insight)^[2](见图1)。其中:“客观”是内部审计人员以客观事实为基础,公正无偏地开展分析审核、做出判断与结论;“确认”是内部审计人员对内部控制、风险管理和治理过程的有效性进行客观的评价;“洞察”是内部审计人员能够敏锐发现问题、识别影响组织目标实现的各类风险,并在分析数据与评估经营过程、绩效的基础上,提供富有前瞻性、建设性的见解,以此催化组织行动效率与效果的提升。

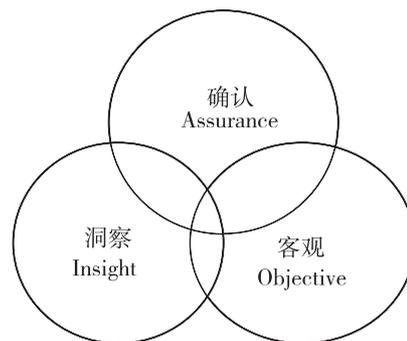


图1 “价值主张”模型

2. “三线防御”模型

IIA的“三线防御”模型构建了由三道防线组成的控制与风险管理防御体系(见图2)^[3,13]。第一道防线由经营经理层运用控制措施来管理日常风险;第二道防线由多种风险管理与合规职能共同组成;第三道防线由内部审计承担,对包括内部控制、风险管理措施在内的多目标进行监督,发现潜在风险,向治理主体、董事会或最高管理层报告并提出解决建议。而外部审计和监管者作为外部监督者,其活动涵盖整个防御体系。三线防御模型围绕内部审计主旨构建,表明有效的内部审计是公司控制与治理系统的必要组成。

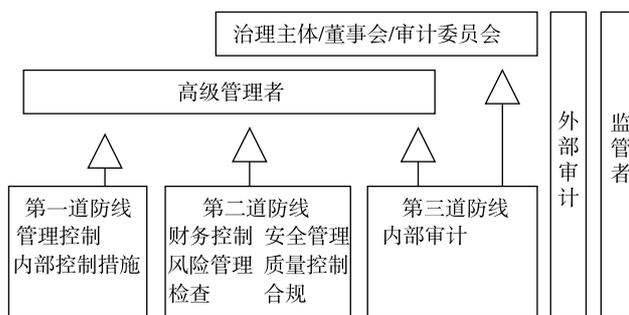


图2 “三线防御”模型

3. 公共部门内部审计能力模型

2009年,IIARF正式发布了公共部门内部审计能力模型研究报告。公共部门内部审计能力模型旨在借助通用性内部审计能力框架,评价内部审计自身活动状况,培养和发展内部审计能力,提高内部审计在公共部门治理和问责中的作用。模型主体是以内部审计能力层级作为纵轴,内部审计活动各要素作为横轴,形成一个平面矩阵。矩阵被各要素在每个层级上形成的关键过程区域划分,其中内部审计能力分为五个层级(初始级、基础级、整合级、管理级与最优级),且各层级都自有其特征(见表

1);内部审计活动则分为内部审计服务与角色、人员管理、专业实践、绩效管理与责任、组织关系与文化以及治理结构六个要素。关键过程区域代表着每一个能力层级上各内部审计要素的最佳实践,实现它们的制度化是内部审计达到某一能力层级的基础^[1,12](见表2)。

表1 公共部门内部审计能力层级

能力层级	特征
初始级	缺乏可持续、可重复的能力;结果依靠个人努力
基础级	具有持续、可重复的内部审计活动和程序
整合级	规范化应用的内部审计管理和专业实践
管理级	内部审计综合组织内信息来提升治理和风险管理水平
最优级	内部审计从组织内外学习以实现持续进步与发展

表2 内部审计能力模型矩阵

要素 层级	内部审计服务 与角色	人员管理	专业实践	绩效管理与 责任	组织关系 与文化	治理结构
最优级	(1) 内部审计被认为是变革的关键代理人	(1) 参与到专业团体的领导中 (2) 与未来内部审计活动需求和经营战略相符的长期人力发展规划	(1) 专业实践不断改进 (2) 内部审计战略规划	(1) 公开报告内部审计的有效性	(1) 与利益相关者、管理层和审计委员会建立并保持有效而持续的良好关系	(1) 完全实现内部审计活动的独立、效力和权威
管理级	(2) 对公司治理、风险管理和控制程序的充分、有效做出整体保证	(3) 内部审计助力组织管理优化与发展 (4) 支持内部审计人员参加专业团体 (5) 与当期内部审计活动需要相符的人力计划	(3) 审计战略与组织的风险管理相联系并产生影响	(2) 综合运用定性与定量方法进行绩效衡量	(2) 审计主管提出建议,并可以对高层管理产生影响	(2) 对内部审计活动开展独立监督 (3) 建立审计主管与治理层或 CEO 间直接的职能与行政报告关系
整合级	(3) 咨询服务 (4) 绩效与经济效益审计	(6) 团队建设与胜任力 (7) 有专业资格的员工 (8) 人力资源与当期审计与服务计划相符	(4) 审计质量管理框架 (5) 以风险为导向的审计计划	(3) 绩效衡量 (4) 利用成本信息优化活动 (5) 内部审计管理报告	(3) 与其他审查小组协调合作 (4) 成为管理团队的基本组成部分	(4) 对内部审计活动开展管理监督 (5) 拨款机制
基础级	(5) 合规性审计	(9) 个人职业发展 (10) 识别并雇佣有必要胜任力和相关技术的人员	(6) 专业实践与程序框架 (7) 审计计划以管理层/利益相关者的优先关切为基础	(6) 制定内部审计业务预算 (7) 制定内部审计业务计划	(5) 对内部审计活动自身实施管理控制	(6) 内部审计获得利用组织信息、资产及人员的完整权限 (7) 建立报告关系
初始级	分散且非结构化;对文件和交易事项的准确性与合规性进行孤立单一的审计或审查;结果输出依靠岗位上特定个体的技能;没有建立特定专业实践更罔论专业组织的支持;资金由管理层按需批准下拨;内部审计活动基础缺失;审计人员大都属于更大的组织部门;缺乏专业能力,无具体的关键过程领域					

公共部门内部审计能力模型以内部审计能力层级为阶梯,提供了内部审计能力评价的科学标准与能力发展的制度化通道,提出了与实施内部审计活动紧密相连的六个关键要素。一方面,从内部审计自身和其与组织关系两方面透视了影响内部审计有效性的关键因素;另一方面,为内部审计实现创新变革提供了方向,防止了理论探讨和实践活动中的“泛化”或“以偏概全”。

IIA“价值模型”的提出并不针对某一国家或地区、某一特殊类型的行业或企业或某种特殊的环境,而是从促进全球内部审计发展的视角进行的理论构建,其中的每一个模型都具有可供学习、借鉴的部分:首先,坚持客观性是内部审计发展的基础,是对内部审计人员的基本要求,是开展任何服务的前提。其次,“确认”与“咨询”是内部审计两大职能,后者由前者衍生而出^[4]，“洞察”是咨询职能发

展的方向。再者,监督组织内部控制、风险管理体系运行,评价与改善公司治理是内部审计职能实现的方式,而独立的组织地位为其提供了有利条件。最后,内部审计在治理结构中的定位与角色对其职能的实现程度具有约束作用,且内部审计实践的有效性受到自身能力水平、环境、文化、治理风格与基调的共同影响。而内部审计能力的提高既有赖于优秀的人员管理、专业实践与绩效激励,又离不开与组织内外其他主体建立的有效关系。同时,内部审计能力是阶梯式提高的,难以“一步到位”,企业要根据对其效益和成本的预测而做出维持或提高的决策。

(二) 增值型内部审计运行模式构建

IIA“价值模型”的内容涵盖了增值型内部审计的主要目标、职能与服务领域以及能力的发展脉络,既为内部审计促进组织实现价值增值提供了指导与帮助,也为增值型内部审计运行模式的构建提供了有益借鉴。基于上文中对IIA“价值模型”的评述与总结,我们构建了如下所述的增值型内部审计运行模式(见图3)。

企业治理层或高级管理层首先确定内部审计在治理结构中的位置与应承担的角色,并以公司章程的形式做出制度化的保证,同时,遵循“成本—效益”原则,结合企业状况,预测内部审计活动的效益与成本。企业在决定设立或发展内部审计后,需明确其应有属性,建设具备独立性、客观性、层次性、契合性、动态性以及过程性的增值型内部审计,即在保证独立性与客观性的基础上,体现自身发展的层次性、与环境的动态适配性以及过程导向性;内部审计在熟知企业目标与战略、经营现状与内外环境并谨慎、充分地评估主要风险的基础上,设立和制定与企业目标、战略规划、年度计划相配合的内部审计目标和计划^[21];当内部审计目标和计划确立后,再合理配置审计资源,在内部控制、风险管理和公司治理领域内开展以确认为基础、咨询为重点的内部审计服务,从而完善内部控制,识别、评估与化解风险,强化公司治理^[20],在提高信息质量的基础上,提供前瞻性与建设性的建议,帮助企业实现目标与增加价值。审计业务结束后,内部审计报告审计结果,企业通过对内部审计结果中披露的问题与缺陷进行深入分析,提出解决方案,实施纠正。同时,内部审计部门将这些预期得到纠正的事项记录在案,进行持续监控与审计,确保问题得到解决,将风险降至可控范围内。内部审计报告包含内部审计对自身责任、组织、活动做出的总结^[6],企业和内部审计部门可将其与既定目标、计划相比较,找出差距,分析原因,改进不足,合理调整下一期的工作目标、组织或计划。此外,有效的内部审计离不开高质量内部审计人才资源、高水平专业实践以及有效监督和激励机制所构成的多维度保障,并以此提高内部审计的工作效率,节约成本,发挥预期效用。

结合对运行过程的描述,增值型内部审计基本运行模式的特征体现为以下几个方面:

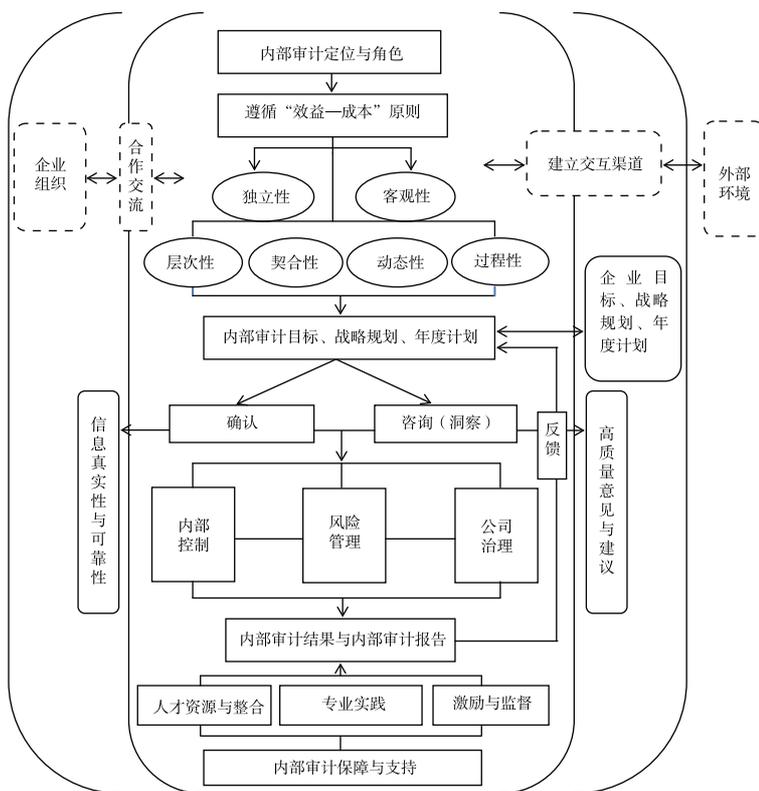


图3 增值型内部审计运行模式

内部审计在熟知企业目标与战略、经营现状与内外环境并谨慎、充分地评估主要风险的基础上,设立和制定与企业目标、战略规划、年度计划相配合的内部审计目标和计划^[21];当内部审计目标和计划确立后,再合理配置审计资源,在内部控制、风险管理和公司治理领域内开展以确认为基础、咨询为重点的内部审计服务,从而完善内部控制,识别、评估与化解风险,强化公司治理^[20],在提高信息质量的基础上,提供前瞻性与建设性的建议,帮助企业实现目标与增加价值。审计业务结束后,内部审计报告审计结果,企业通过对内部审计结果中披露的问题与缺陷进行深入分析,提出解决方案,实施纠正。同时,内部审计部门将这些预期得到纠正的事项记录在案,进行持续监控与审计,确保问题得到解决,将风险降至可控范围内。内部审计报告包含内部审计对自身责任、组织、活动做出的总结^[6],企业和内部审计部门可将其与既定目标、计划相比较,找出差距,分析原因,改进不足,合理调整下一期的工作目标、组织或计划。此外,有效的内部审计离不开高质量内部审计人才资源、高水平专业实践以及有效监督和激励机制所构成的多维度保障,并以此提高内部审计的工作效率,节约成本,发挥预期效用。

1. 对内部审计定位的考虑。从决策的角度展开,将公共部门内部审计能力模型中的“内部审计服务与角色”和“治理结构”作为内部审计设立与发展决策的首要考虑因素。内部审计的隶属与报告关系及其在公司治理中的定位,决定了内部审计的责任与角色,影响到内部审计独立性水平,并进而影响着内部审计服务的侧重内容与内部审计结果和报告的利用效果。而对两者的制度化能够确保内部审计在企业中的合法性。

2. 对内部审计效益与成本的考察。内部审计的效益是否大于成本是内部审计设立与发展决策的普遍性约束条件,对其进行分析预测是运行模式的必要组成。内部审计效益产生的方式既可以是直接的,也可以是间接的,既能通过短期“纠偏”见效,也能通过长期布局获益;其成本又有显性与隐性之分。企业虽难以对效益与成本做出准确量化,但仍需结合企业现状,参考同行业中其他企业的内部审计运行与发展水平,对其收益与成本做出预测,使得内部审计的设立与发展切实符合企业的运营状况。

3. 对增值型内部审计属性的界定。毋庸置疑,“增值性”应是增值型内部审计的默认属性,独立性和客观性在任何审计活动必须遵守的“底线”,层次性、契合性、动态性与过程性则是增值型内部审计应具备的属性。其中,层次性体现在不同企业的内部审计所处能力层级不同,内部审计应依照自身能力水平开展实践,避免因实施标准过高或过低导致策略混乱、资源浪费,使预期的效用难以发挥。当条件允许时,企业应积极推动内部审计能力提升。契合性体现在:(1)内部审计与组织内外部环境之间具有“适配性”。一方面,内部审计应在充分了解企业内外环境后为企业提供服务;另一方面,每一项审计决策、行动都不应脱离企业实际情况。(2)内部审计部门与组织内外相关部门建立有效协作关系,并保持日常沟通渠道的畅通。(3)内部审计的运行和发展与企业整体运营状况与趋势相符,其目标、计划等应依据组织目标、战略、计划而调整。动态性体现为内部审计对环境变化有敏锐的认识,对企业面临的主要风险和商业模式的转变保持关注与评估,主动调整相关内部审计活动,而非被动应对。过程性则体现为内部审计活动逐步由事后监督拓展至事前和事中审计,实现审计全覆盖,重视信息环境下持续审计、跟踪审计的开展。

4. 专注“三大”领域,“确认”与“咨询”并重。增值型内部审计的主要作用领域与职能依然不变,即在内部控制、风险管理与公司治理这三大领域中发挥“确认”与“咨询”的功能。内部审计与三大领域在发展历史中相继,在目的上相承,均致力于改善信息不对称的状况,控制可能由道德风险与非理性决策造成的风险以及收益(成本)的不确定性^[22]。内部审计作为公司治理的“基石”对三大领域的运行状况进行监督、评价,提出改善意见,具有合理性与必然性。增值型内部审计中,“确认”与“咨询”并重,又因经济、经营环境的变化而对高水平的咨询服务提出了更高期望^[24-25]。一方面,内部审计的首要职责是确认信息的真实性与可靠性,尤其是财务信息的公允性与合法性^[26],另一方面,内部审计咨询提供的专业性、前瞻性与决策有用性建议能够有效回应利益相关者的诉求。增值型内部审计不仅承担着制约性监督的责任,更要发挥服务组织目标实现的建设性支持作用,逐步深化参与式审计的模式,促使咨询水平向着“洞察”发展。

5. 将对内部审计的保障与支持放在基础性的位置。应充分认识到由具有专业胜任能力的内部审计人员所构成的智力资本、以先进信息技术作支撑的规范化和程序化的专业实践以及有效运行的激励与监督机制对内部审计增值功能发挥所起到的基础性作用。内部审计是复杂环境中的复杂性工作,需要整合、激励异质性人才,发挥协同作用,完成既定任务,服务于共同目标。专业实践围绕企业风险开展,以规范化的审计流程指导审计活动的实施,合理保证了审计质量。而先进的信息技术则是扩展审计范围、创新审计方法、提高审计工作效率与效果的重要工具。同时,作为企业众多职能部门之一,内部审计部门一样需要监督、激励机制促进其有效运转。借鉴内部审计能力模型,企业可通过采用内部审计预算管理、成本管理,内部审计工作有效性披露制度等措施,建立起科学的绩效管理与问责机制,以此支持监督与激励机制发挥作用。

6. 重视对内部审计结果与内部审计报告的利用。内部审计工作的落脚点在于企业对其审计结果中所披露问题的解决、对缺陷的弥补与修复并实施改进措施。充分利用内部审计结果是实现内部审计增值的重要途径,反之,则会阻碍增值型内部审计功能的发挥,并在无形之中增加内部审计运行的成本。同时,利用内部审计报告,评价内部审计运行“得失”,可为调整内部审计目标、计划找到重点,为改进实践找到方向,进而形成“计划—组织—实施—评价—反馈—再计划”这样完整的内部审计工作流程。

合理预测模式运行中的难点与可能问题,对进一步讨论具体的发展策略具有重要意义。本文认为增值型内部审计运行模式在实施过程中可能会遇到的主要难点与问题有:(1)内部审计服务对象的再确定。内部审计向董事会(或审计委员会)、最高管理层报告,而所服务的对象却不限于股东和经理层,随着利益相关者理论的发展,更多参与企业集体选择的主体^[27]进入内部审计服务对象的范围内,内部审计应考虑如何应对此类变化。(2)增值型内部审计与环境的主动契合。环境是内部审计运行中的基础性因素,增值型内部审计如何建立起与组织内外沟通的有效渠道,化被动应对为主动参与,既是运行模式的关键组成也是操作中的难点。(3)高质量的内部审计人才资源、先进的信息技术对增值型内部审计的有效实施所起到的基础性作用已被广泛认可,采取何种人才培养与整合策略、如何理解信息化及其对内部审计的意义就成为应深入讨论的内容。

四、转型时期内部审计发展策略

增值型内部审计基本运行模式的搭建为内部审计的实施与发展提供了可依托的基本框架。在经济发展的每一个时期,内部审计都面临着独有的生存与发展压力。内部审计转型时期,经济全球化进程加速推进,企业内外环境复杂多变,信息技术高速发展,人才资源的重要性愈加凸显,金融危机过后人们将更多的目光投向道德与价值观的重塑,内部审计发展面临着重要机遇与挑战。基于上述变化与模式运行中的难点问题,内部审计可以采取下列发展策略:

(一) 关注利益相关者诉求

全球化的进程中,物质资本、人力资本、智力资本聚集、流动的速度和自由度不断提高。物质资本所有者(主要为股东)对企业剩余索取权的独占地位受到挑战,越来越多的利益相关者有充分的理由和能力去分享企业的治理权或控制权,并参与到企业剩余分配之中。在此趋势下,内部审计服务与报告的对象也会逐步扩展到更多的其他利益相关者。内部审计应逐步适应这种变化,积极参与到企业的治理与管理之中,理解企业的发展战略与当前策略,对商业模式与经营状况的变动具备敏锐的感知力;增加与利益相关者(尤其是中小股东、债权人)的沟通交流,将他们的主要的、合理的诉求反映在审计目标、审计计划中,并就审计结果与其进行真诚、充分的沟通,提高利益相关者对内部审计服务的认可度。

(二) 契合组织内外环境与重视合作

内部审计所处的环境更具复杂性与变化性,内部审计应搭建起有效的内外交流渠道,强化自身适应性。一方面,在保证独立性的前提下,内部审计部门应加强与组织中其他部门的联系,包括与横向平级部门建立良好的合作关系与畅通的信息交流渠道,与上(下)级部门之间非定期的汇报和沟通;另一方面,内部审计部门应与本企业外的相关组织(如行业协会、监管部门)建立经常性联系,保持对宏观经济趋势、重要事件、政策、法律法规,特别是对公司面临的主要风险的持续关注与评估,预判环境与风险变化的趋势,积极、适时地对内部审计目标侧重、审计计划、审计方式与策略等方面做出调整。

(三) 搞好内部审计人才资源的培养与整合

未来内部审计所承担的工作内容更加复杂,涉及更多非传统领域中(包括地区文化与价值观、地缘政治等),同时,所需运用的审计技术与工具信息化程度更高,这对内部审计人员的专业性与综合能力都是重要考验。内部审计部门应推进学习性组织的建立,将定期培训与不定期交流相结合,保持内部审计人员对新知识、新技能的及时了解、学习与掌握,并鼓励内部审计人员自发形成学习与交流

团体。在对内部审计人员专业胜任能力水平充分了解的基础上,整合现有人才资源,依据审计业务需求,组建审计团队,发挥每个人的专业与能力优势。此外,内部审计部门可根据审计任务内容与自身能力水平,向企业治理层或高级管理层提供内部审计“外包”的建议,合理利用第三方专家,弥补专业知识的不足,保证审计活动按照计划有效实施。

(四) 理解信息化与运用信息技术

信息革命是继两次工业革命后又一次能够对人类发展产生深远影响的重大变革。内部审计应审视信息化对内部审计活动、目标实现与职业发展的巨大影响,对包括信息安全、网络风险以及自身信息化水平等多方面内容进行深入考察,从变革审计实践、节约审计成本、促进审计增值的角度理解信息化的意义。在信息环境中缺乏风险防范意识与识别力,且不具备有效开展审计活动能力的内部审计必将被淘汰。内部审计应加速先进信息技术在实践中的运用,实现审计工具、方法的更新换代,加速推进跟踪审计、持续审计、非现场审计等新兴审计模式的实现与普及,提高审计效率,节约成本,达到“事半功倍”的效果。而“云审计”概念的提出又进一步突破了时空的局限,将内部审计融入企业运营的全过程之中,成为未来内部审计发展的可期方向。

(五) 关心企业道德与价值观塑造

21世纪发生的“安然”公司造假破产、“次贷”危机、欧债危机等具有重要影响的经济事件让人们看到了资本的贪婪、无情与对人类基本道德的熟视无睹。当世界经济正缓步复苏时,人们开始更多地思考公正、诚信、和谐等价值观对经济发展、商业模式与公司运营的影响。内部审计本身就带有价值判断标准,其根本目的与动机可以解释为:合理保证从资源投入企业,到企业的生产、经营、获益再到剩余收益分配全过程的公平与公正,通过防止机会主义行为,保护利益相关者的合法权益与资本市场的有效性,维护契约的公平、公正与有效性。内部审计的发展与金融危机过后人们对投资、经营中诚信、公平或道德的反思的潮流相符。内部审计可以将企业价值观、使命、宗旨的确立、解释与遵守情况纳入监督与评价的范围内,并在对治理层或最高管理层的报告中进行书面披露,督促企业对偏离自身价值观与基本道德的行为做出纠正。

五、结论

内部审计正在向帮助企业目标实现与价值增加的增值型内部审计转型。IIA所发布的“价值主张”模型、“三线防御”模型与公共部门内部审计能力模型为明确增值型内部审计的基本属性与定位、职能与作用领域、重要组成与影响要素以及能力发展过程与实践标准提供了有益借鉴。本文以此为基础初步构建了增值型内部审计的运行模式,并结合模式运行中的难点与转型时期的主要特征,提出了关注利益相关者诉求、契合组织内外环境与重视合作、搞好人才资源培养与整合、理解信息化与运用信息技术以及关心企业道德与价值观塑造五方面的内部审计发展策略。

参考文献:

- [1] IIA. Internal audit capability model (IA-CM) for the public sector[EB/OL]. (2012-01-17)[2015-09-09]. <https://na.theiia.org/iiarf/Public%20Documents/Internal%20Audit%20Capability%20Model%20IA-CM%20for%20the%20Public%20Sector%20Overview.pdf>.
- [2] IIA. Insight delivering value to stakeholders[EB/OL]. (2012-01-17)[2015-09-09]. <https://na.theiia.org/iiarf/Public%20Documents/Insight%20Delivering%20Value%20to%20Stakeholders.pdf>.
- [3] IIA. IIA Position Paper: The three lines of defense in effective risk management and control[EB/OL]. (2013-03-18)[2015-09-09]. <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/PP%20The%20Three%20Lines%20of%20Defense%20in%20Effective%20Risk%20Management%20and%20Control.pdf>.

- [4]王光远. 现代内部审计十大理念[J]. 审计研究, 2007(2): 24-30.
- [5]阮滢. 现代内部审计发展态势——从公司治理的视角分析[J]. 南京审计学院学报, 2009(3): 44-47.
- [6]李越东. 内部审计职能研究——国内外文献综述[J]. 审计研究, 2010(3): 42-47.
- [7]蔡春, 蔡利. 关于中国内部审计未来发展战略问题的相关思考[J]. 中国内部审计, 2010(6): 24-25.
- [8]余玉苗, 詹俊. 论增值型企业内部审计的发展[J]. 审计研究, 2001(5): 31-34.
- [9]李凤华. 内部管理审计增值功能探微——基于价值链理论视角[J]. 审计与经济研究, 2007(1): 31-35.
- [10]贾云洁. 从战略角度谈内部审计价值增值策略[J]. 审计与经济研究, 2009(3): 45-49.
- [11]李斌, 李小波. 增值型内部审计与传统内部审计的比较[J]. 中国内部审计, 2012(2): 45-47.
- [12]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): 45-52.
- [13]陈锦烽. IIA 立场公告: 有效风险管理与控制的三道防线[J]. 中国内部审计, 2013(8): 44-45.
- [14]安广实. 增值型内部审计模式的构建[J]. 中国内部审计, 2008(11): 36-39.
- [15]刘颖. 增值型内部审计途径探索[J]. 中国内部审计, 2011(11): 35-37.
- [16]刘德运. 内部审计帮助企业增加价值——一个框架[J]. 审计研究, 2014(5): 108-112.
- [17]程新生, 张宜. 中国制造业上市公司内部审计模式实证研究[J]. 审计研究, 2005(1): 70-74.
- [18]耿建新, 续芹, 李悦然. 内部审计部门设立的动机及其效果研究——来自中国沪市的研究证据[J]. 审计研究, 2006(1): 53-60.
- [19]刘国常, 郭慧. 内部审计特征的影响因素及其效果研究[J]. 审计研究, 2008(2): 86-91.
- [20]蔡春, 蔡利, 田秋蓉. 内部审计功能与公司价值[J]. 中国会计评论, 2011(3): 283-300.
- [21]胡继荣. 基于ERM框架的商业内部审计机制研究[J]. 南开管理评论, 2009(2): 146-152.
- [22]谢志华. 内部控制、公司治理、风险管理: 关系与整合[J]. 会计研究, 2007(10): 37-45.
- [24]PWC. State of internal audit profession study-higher performance by design: a blueprint of change[R]. 2014.
- [25]PWC. State of internal audit profession study-finding true north in a period of rapid transformation[R]. 2015.
- [26]贺颖奇, 陈家俊. 当代国际内部审计的变化与中国内部审计的发展机会[J]. 审计研究, 2006(4): 87-90.
- [27]王竹泉. 利益相关者会计的提出与会计信息披露的外部性[J]. 现代会计与审计, 2006(1): 1-8.

[责任编辑: 黄 燕]

Construction of Operation Mode of Value-added Internal Audit: in the View of “Value Models” of IIA

BI Xiuling, GUO Junchao

(School of Accountancy, Shandong University of Finance and Economics, Jinan 250014, China)

Abstract: The orientation, objectives, activities and adaptability of Internal Audit (IA) have changed a lot as a response to the rapid change of operational environment and the complexity of risks. And the trend that IA has being transited to value-added IA reflects these changes comprehensively. After reviewing and referencing some beneficial parts of the models represented in Value Proposition of Internal Audit and The Three lines of Defense in Effective Risk Management and Control, as well as the Internal Audit Capability Model (IA-CM) for the Public Sector of IIA, this paper builds the basic operation mode of value-added internal audit, and presents some development strategies in transitional period of IA. It concludes that the IA needs explicit understanding about its position and role in governance structure, paying close attention to the appeals of stakeholders, recognizing the challenges in complex business environment and dealing with it properly. In addition, IA should stay focus on their assurance services, while improving the consulting services, enhancing the human resources and IT skills and caring about the shaping of corporate ethics and values as well.

Key Words: transition of internal audit; value model; value-added internal audit; value added; transformation of internal control; risk management; corporate governance; full coverage audit; informatization; cloud audit