

中央国家机关内部审计机构胜任能力实证研究

——基于中国内审协会2010年的调查数据

屈耀辉, 时 现

(南京审计学院 内部审计发展研究中心, 江苏 南京 211815)

[摘要]在理论分析和数据处理的基础上,使用中国内审协会2010年的调查数据,借助主成分分析法,从素质能力和业绩结果两个方面对32家中央国家机关内部审计机构的胜任能力进行评估,结果显示,两种思路评估出来的结果差异很大,分析后发现,最可能的原因是两种评估思路的不同倾向性特点所致。进一步的影响因素分析显示,对素质能力法评估值有显著影响的因素远多于对业绩结果法评估值有显著影响的因素。

[关键词]审计机关内部审计机构;审计人员胜任能力;素质能力法;业绩结果法;内部审计职业胜任能力

[中图分类号]F239.45 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1004-4833(2012)04-0036-11

一、引言

为了规范内部审计人员职业胜任能力的概念,国际内部审计师协会(IIA)于1999年专门颁布了《内部审计职业胜任能力框架》(Competency Framework for Internal Audit,简称CFIA),就内部审计人员应具备的能够称职完成任务的属性做出了规定^①。在2004年发布的《内部审计专业实务准则》(Standards for the Professional Practice of Internal Auditing,简称SPPIA)职业道德规范部分,IIA对内部审计人员从业行为从基本要求和行为规则两方面提出了要求。在2001年发布的《内部审计专业实务框架》(the Professional Practices Framework,简称PPF)及其后(2009年)的修订版《国际内部审计专业实务框架》(the International Professional Practices Framework,简称IPPF)中,IIA将“职业道德规范”都确认为“强制执行”^②。中国内部审计协会(CIIA)在2003年发布的《中国内部审计基本准则》一般准则中,第六至第九条对内部审计人员应具备的必要学识和业务能力,拥有较强的人际交往技能等做了规定。同年,CIIA还颁布了《内部审计人员职业道德规范》,该规范从职业道德行为的角度对内部审计人员的职业素质、品质、专业胜任能力等方面提出了严格的要求。

文献调研显示,可能受限于数据来源的匮乏,国内专门针对内部审计人员胜任能力的实证研究基

[收稿日期]2011-05-12

[基金项目]审计署内审课题(1102);江苏省“青蓝工程”项目(苏教师(2010)27号);江苏高校哲学社会科学重点研究基地重大项目(苏教社政(2010)2号);审计署审计课题(11SJ02002、11SJ03002);中国行政协会课题(11ZXZB04);江苏高校优势学科建设工程资助项目(YSXKKT18);教育部青年项目(10YJC630404)

[作者简介]屈耀辉(1970—),男,山西大同人,南京审计学院内部审计发展研究中心副教授,博士,从事实证会计与财务、公司治理、内部审计研究;时现(1962—),女,辽宁绥中,南京审计学院国际审计学院教授,博士生导师,南京审计学院副院长,南京审计学院内部审计发展研究中心副主任,博士,从事内部审计研究。

^①事实上,在IIA于1941年12月9日成立后不久,尽管当时“胜任能力”这个词还没有被正式提出来,但是内审人员的胜任能力已受到了IIA的关注,具体内容见《内部审计思想》第一章^[1]。

^②见王光远和严晖的审计署内部审计课题(课题编号0702)2009年的研究报告《国际内部审计准则与中国内部审计准则比较研究》第45页的表3-2和表3-3^[2]。

本没有,而规范研究相对较多,近年来比较经典的规范研究主要有以下几篇。严晖对内部审计的各个发展阶段及各个阶段内部审计人员胜任能力含义的变化给予了详细的介绍,并进一步指出了变化的原因^[3]。该文给我们的启发是,应该以发展变化的视角来审视内部审计人员的胜任能力内涵。陈佳俊和贺颖奇构建了针对企业内部审计人员的专业胜任能力框架,该框架的特色在于提出内部审计人员胜任能力是由职业道德、执业技能体系和职业知识体系三个部分构成,三者构成的胜任能力框架类似于一个飞机结构,其中,职业道德是这架飞机的机体,处于主干地位,而执业技能体系和职业知识体系则是这架飞机两边的翅膀,依附于职业道德并在职业道德的约束下发挥作用^[4]。这一框架的意义在于可用于培训新入职的内部审计人员、提升内部审计人员的业务水平,以及评估内部审计人员的工作质量。张娟和张庆龙的研究有两个特色,一是借鉴 McClelland 的胜任能力冰山模型构建了胜任能力金字塔模型,该模型从下至上依次是动机、职业道德、技能与知识,处于下面的是基础,上面的则是表象;二是构建了内部审计专业胜任能力需求框架,在这个需求框架中,由于内部审计人员所处的角色不同,其具备执业能力的特性和权力不同,承担的责任不同,完成的任务不同,业绩评价标准和结果也不同^[5]。该文的意义在于,不仅弥补了相关研究的空白,而且企业可依此进行招聘、培训、评价和考核内部审计人员。此外,张玉亮以国家审计人员专业胜任能力研究为硕士论文选题,对国家审计人员的专业胜任能力进行了比较系统的研究,但就对胜任能力实证评估以及实证影响因素分析而言,作者却没有涉及^[6]。有鉴于此,笔者拟采用中国内审协会 2010 年的调查数据,对 32 家中央国家机关内部审计机构的胜任能力进行评估并对影响因素进行实证分析。

下文的结构安排为:第二部分,评估思路、数据及评估方法;第三部分,数据处理;第四部分,评估结果及其分析;第五部分,影响因素及其实证回归结果分析;最后,结束语。

二、评估思路、数据及评估方法

(一) 评估思路

迄今关于胜任能力的解释基本上可归为两类:一类以 McClelland、Boyatzis 等为代表,认为胜任能力是指能够将某一工作(或组织、文化)中表现优秀者与表现一般者区分开来的个人条件和行为特征^[7,8]。这一解释以“人”为核心,着眼于寻找个人工作出色的原因来诠释胜任能力。另一类以 IIA、中国注册会计师协会等为代表,将胜任能力与工作任务、结果和输出联系在一起。这一解释以“岗位”为基础,从工作对个人的要求来分析胜任能力的含义。事实上,国际会计师联合会(IFAC)在 2001 年发布的《职业会计师的预备及工作:以能力为基础的方法》(意见征求意见稿)中所提出的如下两种能力研究方法恰是这两种解释思路的具体应用。

1. 素质能力法(Capabilities Approach)

该法着眼于分析审计人员必须具备的知识、技能和职业态度。依据该法,胜任能力是审计人员投入如知识、技能和职业价值观念等要素的结果,素质培养对于审计人员对工作的胜任起了决定性的作用。也就是说,要拥有胜任审计工作的能力,审计人员必须具备一系列素质。但是对胜任能力应具备哪些素质或要素,不同学者和机构的观点并不相同(见下页表 1)。该法主要流行于美国,美国管理会计师协会发布的《管理会计实务分析》也采用了该法。该法的缺点是与实务脱节,无法有效地将个人能力与业绩相联系,且易漏掉重要的能力因素。

2. 业绩结果法(Performance Outcomes Approach)

该法亦称功能分析法,以审计人员在实际工作中履行的职责和完成的任务为焦点,将在规定的标准下完成这些职责和任务的才能和技巧视为“能力”。这种方法是以前工作表现来描述能力时所使用的典型方法。同素质能力法类似,不同的学者和机构对“能力”的内涵有不同的认知(见下页表 2)。该法主要被英国、澳大利亚、新西兰、加拿大等国采用。国际会计师联合会财务和管理会计委员会发布的第 12 号

研究采用了该法。该法的主要不足表现为能力列表冗长不利于实施,且许多功能的细化比较主观脱离实际。

表 1 素质能力要素的不同观点汇总表

主要代表组织或人物	时间	基本要素
McClelland	1973	知识、技能、能力、特质或动机
Boyatzia	1982	动机、特质、技能、自我形象、社会角色、其他使用的知识实体
Spencer	1993	知识、技能、自我概念、特质或动机
最高审计机关国际组织	1995	知识、技能、经验
Mirabile	1997	知识、技能、能力、动机、信仰、价值观、兴趣
国际会计师联合会	2003	专业知识、专业技能、职业价值、道德、态度
美国公认政府审计准则	2003	知识、技能、经验
国际内审协会在《PPF》中的职业道德规范	2001	知识、技能、遵循准则、持续提高能力
中国内审协会《中国内部审计准则》第二章第 6—9 条	2003	必要的学识、业务技能、职业道德、谨慎态度、独立性和客观性、人际交往能力
中国内审协会《内部审计人员职业道德规范》	2003	遵循准则、独立客观、正直勤勉、职业谨慎、人际交往能力、持续提高能力
国际内审协会在《IPPF》中的职业道德规范	2009	知识、技能、遵循准则、持续提高能力
中国注册会计师胜任能力指南	2007	知识、职业技能、价值观、道德、态度、实务经历
陈佳俊和贺颖奇	2009	职业道德、执业技能、知识体系
张娟和张庆龙	2010	知识、技能、职业道德、动机

注:该表引自张玉亮硕士学位论文:《国家审计人员专业胜任能力研究》第 13-14 页的表 2-3;此外,表 1 中的最后 7 行是笔者依据自己的看法整理添加的,其中,国际内审协会 2001 年颁布的《内部审计实务标准框架》(the Professional Practices Framework,简称 PPF)和 2009 颁布的《国际内部审计实务标准框架》(the International Professional Practices Framework,简称 IPPF)对其中的“职业道德规范”的内容中关于“胜任能力”的内容参见王光远、严晖 2009 年提交的审计署内部审计课题(课题编号:0702)研究报告《国际内部审计准则与中国内部审计准则比较研究》第 49 页的表 3-5,依据王光远和严晖的陈述,PPF 和 IPPF 中职业道德规范的内容相同;陈佳俊和贺颖奇的做法其实是素质能力法和业绩结果法两种思路的混合。

表 2 业绩结果要素的不同观点汇总表

主要代表组织或人物	时间	基本要素
Pavett & Lau	1983	概念技能、技术技能、人际技能、政治技能
澳大利亚和新西兰职业会计师协会	1990	审计、对外报告、管理会计、税务、理财、管理、清算与重组
Nordhaug	1998	元胜任力、通用胜任力、内部组织胜任力、标准技术胜任力、技术行业胜任力、特殊技术胜任力
英国特许会计师协会	1998	会计与财务管理、资产管理、业务管理与筹划、资源管理
美国注册会计师协会	1999	职能性胜任能力、个人胜任能力、广泛的经营视野能力
国际管理会计师协会	1999	一般会计、管理和成本会计、业务规划、业务分析和决策、控制、理财和现金管理、税收、组织变革和发展、行政管理
加拿大注册会计师协会	2000	技术知识、一般管理、领导能力、职业观
加拿大特许会计师协会	2001	道德行为和职业观、个性特征、职业技能
国际内部审计协会	1999	技术、分析设计能力、鉴别能力、个人技能、人际技能、组织技能
陈佳俊和贺颖奇	2009	执业技能体系

注:该表引自张玉亮硕士学位论文《国家审计人员专业胜任能力研究》第 11-12 页的表 2-2;此外,表 2 中的最后 2 行是笔者依据自己的看法整理添加的,其中,陈佳俊和贺颖奇的做法其实是素质能力法和业绩结果法两种思路的混合。

此外,由于素质能力法和业绩结果法各自均具有一定的局限性,国际会计师联合会以及大多数监

管机构近年来倡导将以上两种方法融合在一起使用,于是产生了所谓的第三种方法,即在真实工作环境中,考虑表现结果,分析需投入的知识、技能和态度。但是,由于两种方法所涉及要素性质的不同,如何恰当地将两种方法融合起来对胜任能力给出正确的评价是个难题。

(二) 数据

本文的数据来自 CIIA 2010 年针对中央国家机关内部审计机构的调查结果。调查涉及 10 类 69 家中央国家机关。剔除掉数据缺失严重的样本,最终可用于实证分析的样本有 32 家。需要说明的是,该调查数据是以机构而不是以个人为单位进行调查获得的,并没有关于内审人员个人情况的数据,因此,我们下文只能就国家机关内审机构而不是单个内审人员的胜任能力进行评估。

(三) 评估方法

由上文可知,不管是采用素质能力法还是采用业绩结果法进行分析,胜任能力都涉及多方面的因素,为了获得一个综合的胜任能力评估结果,我们这里选择主成分分析法来进行评估。即选择累积方差贡献率达到 85% 的前 k 个主成分 F_1, F_2, \dots, F_k 做线性组合,并以每个主成分 F_i 的方差贡献率 α_i 作为权数构造一个综合评价函数: $y = \alpha_1 F_1 + \dots + \alpha_k F_k$, 然后依据对每个样本计算出的 y 值大小进行排序比较或分类划级。

三、数据处理

鉴于素质能力法和业绩结果法不同特点以及调查数据涉及的指标既有素质能力类也有业绩结果类,这里同时采用这两种思路来评估胜任能力,但由于调查数据并不适合直接用于评估分析,因此,在分析前须对数据进行如下处理。

(一) 素质能力类指标的处理

根据素质能力法的含义,调查数据涉及该法的指标主要有 6 个:学历、职称、证书、平均年龄、工作年限、遵循准则。它们的处理思路为:先采用 10 分制打分,打分越高意味着水平越高;然后以人数为权数加总计算总得分并以此衡量机构该项指标的总水平。

1. 学历。考虑受教育年限及学识水平,10 分制下对 5 种学历水平(博士、硕士、本科、大专和其他水平)依次打分为 10、7.5、3、2 分;然后人数加权计算总得分并以此衡量机构的学历总水平。

2. 职称。参照文献[9]第 35 页表 2-18 及第 37 页表 2-20,10 分制下对 8 种职称(高级审计师、审计师、高级会计师、会计师、高级经济师、经济师、高级工程师、工程师)依次打分为 10、8、8、6、5、4、3、2 分;然后以人数为权数加权计算总得分并以此评估该机构的职称总水平。

3. 证书。参考文献[9]第 35 页表 2-18 及第 37 页表 2-20,10 分制下对 10 种证书(注册内部审计师、注册会计师、特许公认会计师、内部控制自我评估师、注册信息系统师、注册管理会计师、注册舞弊检查师、注册数据处理师、岗位资格证书、其他证书)依次打分为 10、8、8、7、4、5、7、6、4、2 分;然后以人数为权数加权计算总得分并以此来评估该机构的证书总水平。

4. 平均年龄。参照文献[9]第 33 页表 2-16 及第 34 页表 2-17,10 分制下对 5 个平均年龄段(56—50 岁、49—45 岁、44—40 岁、39—35 岁、34—31 岁)依次打分为 9、8、7、5、3 分,并以此分来评估内部审计机构的平均年龄总水平。

5. 工作年限。参考文献[9]第 36 页表 2-19 及第 37 页表 2-20,10 分制下对 4 个工作年限段(1—5 年、5—10 年、10—20 年、20 年以上)依次打分为 3、5、7、10 分,然后以人数为权数加权计算总得分并以此分来评估该机构的工作年限总水平。

6. 遵循准则。是否遵循内部审计规则实际上是职业道德优劣的一种表现形式,因此,这里我们基于 10 分制对 3 种遵循准则情况(全部遵循、部分遵循、不遵循)分别打分为 10、6、1 分,并以此分来评估该机构遵循准则的总水平。

(二) 业绩结果类指标的处理

根据业绩结果法的含义,调查数据涉及该法的指标数据有9个:查出损失浪费金额、增加效益、发现大案要案线索、向司法机关移送案件、建议给以行政处分、移送司法机关处理、财务决算审签、促进本单位建章建制、审计建议被采纳。为了消除内部审计机构规模对指标的影响,我们以该内审机构的人数为除数^①,计算它们的相对值。

(三) 一点说明

虽然 McClelland 的专业胜任能力模型以及张娟和张庆龙的专业胜任能力结构图都对内部审计人员的专业胜任能力组成要素进行了重要性区分,例如,依据张娟和张庆龙的观点,合格内部审计人员的胜任能力如同金字塔,由下至上依次为动机、职业道德、技能和知识,越靠近底端的要素越重要,是整个胜任能力的基础。越靠近顶端的要素越综合,是下层要素实现之后的表现^[7,5]。尽管依据张娟和张庆龙的思路对素质能力类指标进行了重要性排序,但显然业绩结果类指标不适合排序。考虑到我们要对两种思路的计算结果比较这一情况,在这里我们不接受张娟和张庆龙的观点,即认为素质能力法的6个指标是同等重要的。

四、评估结果及其分析

(一) 素质能力法的结果

借助 SPSS 17.0 软件的 factor 命令对前述初步处理过的素质能力指标进行主成分分析后得知,第一、第二、第三主成分的方差贡献率累计为 92.002%,已经远远超过 85%。因此,可用第一、第二、第三主成分构建胜任能力评估函数见式(1)。

$$y = \frac{57.191}{92.002}F_1 + \frac{23.752}{92.002}F_2 + \frac{11.059}{92.002}F_3 = 62.16\%F_1 + 25.82\%F_2 + 12.02\%F_3 \quad (1)$$

由于运算时, F_1 、 F_2 和 F_3 值已经被计算出来并保存了下来,将其带入上述评估函数,结果见下页表3,其中,最高得分和最低得分分别是 9.143 和 5.880,这显示 32 家内部审计机构间的胜任能力差别很大,进一步的标准差计算结果(0.684)也印证了这一结论。就排名而言,处于前三名的分别是铁道部(9.143 分)、水利部(8.528 分)、海关总署(8.439 分),依据聚类分析的结果,这三个国家机关都处在第一层次,是胜任能力最强的内部审计机构。排名在 4 至 26 位的,聚类分析的结果显示为第二层次,其胜任能力得分从 7.776 分下降到 6.66 分。余下的 6 家国家机关的内审机构的胜任能力得分属于第三层次,其中,排名最后三位的分别是卫生部(32 位)、林业局(31 位)、旅游局(30 位)。

(二) 业绩结果法的结果

运算结果显示,第一至第三主成分的方差贡献率累积为 94.233%,超过了 85%,因此,我们这里选择第一至第三主成分构建评估函数见式(2)。

$$z = \frac{41.581}{94.233}F_1 + \frac{34.139}{94.233}F_2 + \frac{18.513}{94.233}F_3 = 44.13\%F_1 + 36.23\%F_2 + 19.65\%F_3 \quad (2)$$

基于式(2)计算出的 32 家国家内部审计机构胜任能力得分见第 50 页表 4。其中,最高得分和最低得分分别为 9.829 和 6.697,标准差为 0.604,这再次显示这 32 家内部审计机构的胜任能力差别很大,但其差异略小于素质能力法的结果。就排名而言,胜任能力排名前三位机关的分别是:体育总局(9.829 分)、卫生部(8.002 分)、知识产权局(7.918 分),依据聚类分析,属于胜任能力最强的第一集团的只有体育总局一家。排名第二、第三的两家国家机关的内审机构的胜任能力处于次强的第二个集团。余下的 29 个国家机关的内审机构的胜任能力都处于第三集团,其中,排名最后的三家国家机

^①对于查出损失浪费金额和增加效益两个指标而言,由于其单位都是万元,因此,排除单位因素影响的最好指标应该是该单位的预算金额或者支出金额,但是,由于调查数据中并没有这类数据,所以,这里以内审机构的审计人员人数来消除单位大小的影响。

关分别是海洋局(32位)、海关总署(31位)、测绘局(30位)。

表3 素质能力法下32家中央国家机关内审机构胜任能力评估结果

单位名称	归属系统	得分	排名 N1	聚类分析
铁道部	国务院组成部门	9.143	1	1
水利部	国务院组成部门	8.528	2	1
海关总署	国务院直属机构	8.439	3	1
武警总部	其他	7.776	4	2
海洋局	国务院部委管理的国家局	7.332	5	2
国务院三峡建设委员会	其他	7.284	6	2
质检总局	国务院直属机构	7.254	7	2
人民银行	国务院组成部门	7.199	8	2
全国供销合作总社	国务院直属事业单位	7.150	9	2
国务院南水北调工程办	其他	7.148	10	2
地震局	国务院直属事业单位	7.016	11	2
新华社	国务院直属事业单位	6.980	12	2
财政部	国务院组成部门	6.978	13	2
知识产权局	国务院直属机构	6.973	14	2
外交部	国务院组成部门	6.971	15	2
国家物资储备局	其他	6.971	16	2
测绘局	国务院部委管理的国家局	6.832	17	2
体育总局	国务院直属机构	6.822	18	2
宗教局	国务院直属机构	6.817	19	2
人力资源与社会保障部	国务院组成部门	6.813	20	2
证监会	国务院直属事业单位	6.713	21	2
中央组织部	中直机关及有关机构	6.665	22	2
共青团中央	中直机关及有关机构	6.664	23	2
社保基金会	国务院直属事业单位	6.664	24	2
民政部	国务院组成部门	6.662	25	2
人口计生委	国务院组成部门	6.660	26	2
工业和信息化部	国务院组成部门	6.593	27	3
广电总局	国务院直属机构	6.501	28	3
国管局	国务院直属机构	6.344	29	3
旅游局	国务院直属机构	6.342	30	3
林业局	国务院直属机构	5.887	31	3
卫生部	国务院组成部门	5.880	32	3

注:(1)上表中排序是按照N1值由小到大排名的。(2)计算出的y值有正有负,最大2.143,最小-1.12,这些值的意义在于只是反映了该内审机构在这32家内审机构中所处的地位,为了避免负值给人以误解,我们这里给每个值加上7,形成10分制下的结果。

(三) 两种结果比较及其差异解释

结果显示,依据素质能力法与业绩结果法计算的胜任能力得分的离散系数^①分别为0.098和0.086,这说明前者较后者计算出的结果变异程度更大。相关系数计算结果显示(见下页表5),两种评估思路各自计算出的得分和排名的Pearson、Kendall、Spearman三种相关系数都不大,对这三者双尾假设检验的结果都显示接受原假设,这意味着两种评估思路计算出的结果其排序不相关。

^①离散系数,又称变异系数或标准差率,是衡量资料中各观察值变异程度的另一个统计量,当进行两个或多个资料变异程度比较时,如果度量单位与平均数相同,可以直接利用标准差来比较。如果单位和(或)平均数不同时,比较变异程度就不能采用标准差,而采用标准差与平均数的比值。

表4 业绩结果法下32家中央国家机关内审机构胜任能力评估结果

单位名称	归属系统	得分	排名 N2	聚类分析
体育总局	国务院直属机构	9.829	1	1
卫生部	国务院组成部门	8.002	2	2
知识产权局	国务院直属机构	7.918	3	2
外交部	国务院组成部门	7.331	4	3
人民银行	国务院组成部门	7.174	5	3
全国供销合作总社	国务院直属事业单位	7.029	6	3
财政部	国务院组成部门	7.015	7	3
人口计生委	国务院组成部门	7.009	8	3
武警总部	其他	6.909	9	3
国管局	国务院直属机构	6.904	10	3
新华社	国务院直属事业单位	6.887	11	3
社保基金会	国务院直属事业单位	6.884	12	3
林业局	国务院直属机构	6.880	13	3
中央组织部	中直机关及有关机构	6.863	14	3
人力资源与社会保障部	国务院组成部门	6.851	15	3
国务院三峡建设委员会	其他	6.821	16	3
国务院南水北调工程办	其他	6.810	17	3
质检总局	国务院直属机构	6.789	18	3
共青团中央	中直机关及有关机构	6.780	19	3
宗教局	国务院直属机构	6.779	20	3
水利部	国务院组成部门	6.745	21	3
工业和信息化部	国务院组成部门	6.743	22	3
旅游局	国务院直属机构	6.734	23	3
铁道部	国务院组成部门	6.713	24	3
国家物资储备局	其他	6.706	25	3
证监会	国务院直属事业单位	6.703	26	3
民政部	国务院组成部门	6.700	27	3
广电总局	国务院直属机构	6.700	28	3
地震局	国务院直属事业单位	6.700	29	3
测绘局	国务院部委管理的国家局	6.698	30	3
海关总署	国务院直属机构	6.697	31	3
海洋局	国务院部委管理的国家局	6.697	32	3

注:(1)上表中排序是按照 N2 值由小到大排名的。(2)计算出的 y 值也有正有负,最大 2.829,最小 -0.303,这些值的意义在于只是反映了该内审机构在这 32 家内审机构中所处的地位,为了避免负值给人以误解,我们这里给每个值加上 7,形成 10 分制下的结果。

两种排名差距的计算结果显示(见下页表 6),既有正值也有负值,绝对值很大的负值意味着该机关内部审计效率高,因为针对胜任能力,素质能力法实际是从投入角度评估的,而业绩结果法是从产出角度评估的,所以,产出减去投入的值为负且绝对值很大,意味着投入小产出大。

表5 得分及排名的相关系数结果

原假设	H ₀ :两个变量不相关			
	相关系数	Pearson(P 值)	Kendall(P 值)	Spearman(P 值)
得分	-0.177(0.331)	-0.085(0.496)	-0.110(0.548)	
排名	-0.122(0.507)	-0.093(0.456)	-0.122(0.507)	

注:(1)表中 P 值是双尾检验的结果。(2)表中得分相关系数的计算数据得分值是原始计算出来的评估值,而不是 10 分制化后的数据。

反之,就意味着该内审机构表现不好,依此标准,表现最好的是卫生部的内审机构(-30),表现最差的则是海关总署(28)。两种评估思路结果差距最小的机关是广电总局,排名都是第 28 位。新华社

和宗教局两个单位的两种排名的差距也很小,差距值均为1。

表6 两种评估法排名差距的计算结果

名称	归属系统	排名 N1	排名 N2	N2 - N1
卫生部	国务院组成部门	32	2	-30
国管局	国务院直属机构	29	10	-19
人口计生委	国务院组成部门	26	8	-18
林业局	国务院直属机构	31	13	-18
体育总局	国务院直属机构	18	1	-17
社保基金会	国务院直属事业单位	24	12	-12
外交部	国务院组成部门	15	4	-11
知识产权局	国务院直属机构	14	3	-11
中央组织部	中直机关及有关机构	22	14	-8
旅游局	国务院直属机构	30	23	-7
财政部	国务院组成部门	13	7	-6
工业和信息化部	国务院组成部门	27	22	-5
人力资源与社会保障部	国务院组成部门	20	15	-5
共青团中央	中直机关及有关机构	23	19	-4
人民银行	国务院组成部门	8	5	-3
全国供销合作总社	国务院直属事业单位	9	6	-3
新华社	国务院直属事业单位	12	11	-1
广电总局	国务院直属机构	28	28	0
宗教局	国务院直属机构	19	20	1
民政部	国务院组成部门	25	27	2
证监会	国务院直属事业单位	21	26	5
武警总部	其他	4	9	5
国务院南水北调工程办	其他	10	17	7
国家物资储备局	其他	16	25	9
国务院三峡建设委员会	其他	6	16	10
质检总局	国务院直属机构	7	18	11
测绘局	国务院部委管理的国家局	17	30	13
地震局	国务院直属事业单位	11	29	18
水利部	国务院组成部门	2	21	19
铁道部	国务院组成部门	1	24	23
海洋局	国务院部委管理的国家局	5	32	27
海关总署	国务院直属机构	3	31	28

注:上表中排序是按照 N2 - N1 值由小到大排名的。

为什么两种评估结果会有如此大的差异呢?最可能的原因是两种评估思路的特点所致。素质能力法有高估胜任能力的倾向,人数越多,此法计算的得分就越高,人数多虽然会增强内审机构的胜任能力,但并非如素质能力法所示的那样成比例地增加。业绩结果法则有低估胜任能力的倾向,这又有两个原因:一是若该国家机关的内部控制做得好,则很少出现问题,内审人员也就不容易发现问题,这样就相应地表现为,做出的“成绩”少,事实可能并非如此。那些胜任能力成绩好的国家机关,可能恰恰是内部控制出现了问题,而这也说明该国家机关的内审机构有失职的嫌疑,现在通过发现问题反而提升了他们的胜任能力,这真是一个悖论。二是这里的多数“成绩”对该国家机关来说,其实是一个负面的东西,出于“护短”的想法,在调查的时候,会有严重负面观感的“业绩”,如出现多少浪费、有多少人被移送司法机关等,除了被新闻报道或者被国家监察机关或审计署盯上了,恐怕不是内审协会这

类独立性较差的组织愿意调查或能够调查出来的。事实上,调查问卷也显示,这类“业绩”的调查数据多是空缺的。因此,按照现在的思路评价,该机关内审机构的胜任能力较低。综上,笔者认为,素质能力法计算的过程中,虽然没有明确的衡量胜任“工作”方面的指标加入,但相对而言,素质能力法较业绩结果法计算出的胜任能力更真实些。尽管如此,笔者认为,两种思路的评估结果有助于我们从多个角度认识和把握一个内审机构的胜任能力。

五、影响因素及其实证回归结果分析

(一) 影响因素

依据皮晶妮的总结,影响胜任能力的因素既有来自外部的也来自内部的,其中,前者主要有科学技术、经济、法律因素;后者包括先天和后天因素,而后天因素则指所处的环境、所受的交易、实践经验^[10]。对照我们的样本,其中含有的可以操作计算的数据并不完全对应以上皮晶妮的总结,不过,我们预期这些因素中(见表7)的某些因素会对内审机构审计人员的胜任能力产生显著影响。因此,我们将以这些变量作为解释变量^①,以前述的胜任能力评估值作为被解释变量,构建回归模型,作进一步回归分析。

表7 影响因素及其计算方法

变量	名称	解释或计算方法
Dldxs	领导形式哑变量	业务领导为1,垂直领导为0
Dgsxt1	归属系统1哑变量	归属人大或政协为1,否则为0
Dgsxt2	归属系统2哑变量	归属中直机关及有关机构为1,否则为0
Dgsxt3	归属系统3哑变量	归属国务院组成部门为1,否则为0
Dgsxt4	归属系统4哑变量	归属国务院直属部门为1,否则为0
Dgsxt5	归属系统5哑变量	归属国务院直属事业单位为1,否则为0
Dgsxt6	归属系统6哑变量	归属国务院部委管理的国家局为1,否则为0
Dgsxt7	归属系统7哑变量	归属其他部门为1,否则为0
LNzsdw	直属单位数对数	$\ln(1 + \text{直属单位数目})$
Dxzjb	行政级别哑变量	中央处级为1,中央司局级为0
Dnsdl	内审机构独立性哑变量	独立为1,不独立为0
Dbzlb	编制类别哑变量	行政编制为1,事业编制为0
Dzding	制定内审规定哑变量	做出规定为1,没有做出规定为0
Dzdgd	职能地位规定哑变量	对内审职能地位做出规定为1,否则为0
Rzzns	专职内审人员比重	专职内审人数/内审人数
Dldzs	领导重视哑变量	领导不重视为1,重视为0
Djgsz	机构设置哑变量	机构设置不合理为1,合理为0
Dsjhj	审计环境哑变量	审计环境不理想为1,理想为0
Dbzms	编制满足哑变量	审计人员不满足为1,满足为0
Dzyjn	审计人员专业技能哑变量	审计人员缺乏技能为1,不缺乏为0
Dsjrpb	审计人员配备哑变量	审计人员配备不足为1,配备足为0
Dsjjf	审计经费哑变量	经费不足为1,经费足为0

(二) 实证回归结果分析

由下页表8可知,两种评估值回归模型的F值分别在10%和20%的显著性水平下拒绝原假设,这说明进一步分析两个模型各变量的系数是有意义的。DW值和VIP值则显示不存在自相关和多重共线性很轻微。

^①虽然我们可以借助其他途径获得影响胜任能力的一些外部因素的数据,但是由于我们的调查数据长度仅仅为1年,因此,事实上,即使我们获得这些外部影响因素的数据也不能够作为解释变量加入到回归模型中。

就素质能力法回归结果而言,其中,归属系统 3 哑变量(Dgsxt3)、归属系统 5 哑变量(Dgsxt5)、归属系统 6 哑变量(Dgsxt6)、行政级别哑变量(Dxzb)、内审机构独立性哑变量(Dnsdl)、领导重视哑变量(Dldzs)、机构设置哑变量(Djgsz)、审计环境哑变量(Dsjhj)、编制满足哑变量(Dbzmz)、审计人员专业技能哑变量(Dzyjn)都对胜任能力有显著(20%水平)或很显著(10%)或非常显著(5%)的负向影响。就归属系统而言,这意味着,相比于其他部门,国务院组成部门及其下属单位或者隶属于国务院的事业单位不重视或者压制内审机构的建设,其中,国务院部委管理的国家局从系数以及显著性来看都对胜任能力尤其有显著的负面影响。相比于司局级行政级别,低一级的处级行政级别对胜任能力的建设和发挥有着极其显著的压制影响,这说明为了提升内审机构的胜任能力,非常有必要提升内审机构的行政级别。相对于不独立的内审机构,独立对内审机构的胜任能力也有着显著的压制影响,也就是说,独立性对于增强内审机构的胜任能力不是什么好事,这可能是因为独立的内审机构难以驾驭,领导们不愿意加强建设。就领导重视而言,领导不重视对内审机构的胜任能力有着更为不利的影响,这可能源于领导的不重视,会忽视对内审机构的建设及其工作的配合。机构设置不合理、不理想的审计环境、不足的人员编制也会明显地限制内审机构胜任能力。此外,专业技能的缺乏很明显会影响审计人员的胜任能力。编制类别哑变量(Dbzlb)、人员配备哑变量(Dsjrpb),以及直属单位数(LNzsdw)则对胜任能力有显著的正向影响。这也就是说,相对于事业编制,行政编制会有助于增强内审机构的胜任能力,这可能是因为前者比后者激励和约束作用更大所致。根据人员配备哑变量的含义,人员配备不足的情况较充足情况对胜任能力有正向影响,这个结论似乎有些不合常理,需要进一步探讨。直属单位数越多,情况越复杂,越可能促进内审机构增强胜任能力,因此下属单位越多,内审机构胜任能力越强,这也是符合常理的。

就业绩结果法回归结果而言,内审机构独立性哑变量(Dnsdl)和审计环境哑变量(Dsjhj)分别对内审机构有很显著和显著的负向影响。前者的解释同上,后者则意味着,相比于理想的审计环境,不理想的审计环境明显会压制内审机构的胜任能力。领导形式哑变量(Dldxs)、直属单位数(LNzsdw)和专职审计人员比重(Rzzns)分别有非常显著和显著的正向影响,这说明相比于垂直领导而言,业务领导有助于增强内审机构的胜任能力。直属单位数的意义同上,表明专职内审人员比重越大,越有助于增强内审机构的胜任能力。

表 8 两种方法回归结果

类别 因变量 自变量	投入法	产出法	VIP
	y 系数(P 值)	z 系数(P 值)	
Dldxs	-0.131(0.703)	1.04 ¹⁵ (0.012)	3.592
Dgsxt2	-0.349(0.550)	-0.161(0.784)	2.478
Dgsxt3	-0.730 ²⁰ (0.111)	0.334(0.448)	4.650
Dgsxt4	-0.422(0.231)	0.394(0.267)	2.914
Dgsxt5	-0.801 ²⁰ (0.124)	0.092(0.852)	3.971
Dgsxt6	-1.916 ⁵ (0.014)	0.277(0.678)	3.198
Dxzb	-1.410 ⁵ (0.011)	-0.529(0.273)	6.000
Dnsdl	-0.873 ⁵ (0.043)	-0.797 ¹⁰ (0.063)	4.545
Dbzlb	0.692 ²⁰ (0.133)	-0.054(0.902)	5.724
Dzdng	-0.257(0.567)	0.422(0.347)	2.590
Dzgd	-0.567(0.431)	-0.901(0.227)	6.925
Dldzs	-1.099 ¹⁰ (0.090)	-0.767(0.224)	3.857
Djgsz	-0.73 ¹⁵ (0.038)	-0.288(0.376)	2.883
Dsjhj	-0.806 ⁵ (0.035)	-0.545 ²⁰ (0.135)	2.715
Dbzmz	-0.622 ¹⁰ (0.052)	0.199(0.502)	2.354
Dzyjn	-1.154 ⁵ (0.021)	0.166(0.707)	4.748
Dsjrpb	1.085 ⁵ (0.027)	-0.100(0.817)	4.317
Dsjf	0.043(0.885)	0.084(0.780)	1.870
LNzsdw	0.212 ⁵ (0.041)	0.196 ¹⁰ (0.057)	2.106
Rzzns	0.139(0.754)	0.825 ¹⁰ (0.088)	3.608
cons	2.3301(0.004)	-0.515(0.443)	
F test	2.506 ¹⁰ (0.068)	1.791 ²⁰ (0.172)	
Adj - R ²	0.501	0.345	
DW 值	1.966	2.1118	

注:(1)模型使用 SPSS 17.0 回归所得,回归时采用“enter”功能。(2)在所选的 32 家国家机关中,没有国家机关归属于人大或政协,所以归属系统 1 哑变量被删除在回归之外,此外,作为基准变量,归属系统 7 哑变量也没有出现在回归模型中。(3)表中数字上标的 1、5、10、20 分别表示在 1%、5%、10%、20% 水平下双尾显著。

六、结束语

鉴于较少专门针对中央国家机关内部审计机构胜任能力评估的经验研究文献,本文基于中国内审协会 2010 年对中央国家机关内审机构的调查数据,以 32 家数据较全的国家机关内审机构为研究主体,采用了素质能力法和业绩结果法两种思路对其胜任能力进行了评估,结果显示,两种思路评估出来的结果差异很大,究其原因,很可能是因为两种方法的特点所致。同时我们也认为,这种差异有助于我们更全面地认识内部审计机构的胜任能力。进一步的影响因素回归分析显示,素质能力法回归模型中显著影响因素较多,10 个变量对胜任能力有显著抑制作用,3 个变量则起促进的作用。相比较而言,业绩结果法回归模型中显著影响因素较少,2 个负向影响因素,3 个正向影响因素。

本文的胜任能力评估仅仅局限于 32 家国家机关这个小范围内,所评价的分数以及排名也仅仅局限于这 32 家国家机关,因此并不能用来解释其他国家机关内审机构的胜任能力,更不能以此来衡量全部国家机关内审机构整体的胜任能力。进一步的影响因素分析也由于受限于调查数据的内容,所分析的结果有一定的局限性。

参考文献:

- [1] Bailey A D. 内部审计思想[M]. 王光远,译. 北京:中国时代经济出版社,2006:1-14.
- [2] 王光远,严晖. 国际内部审计准则与中国内部审计准则比较研究[R]. 审计署内部审计课题(课题编号 0702)研究报告,2009.
- [3] 严晖. 内部审计人员胜任能力:历史嬗变、最新发展及启示[C]. 第四届会计与财务问题国际研讨会——会计教育改革与发展,2004:249-254.
- [4] 陈佳俊,贺颖奇. 中国内部审计人员专业胜任能力框架研究[J]. 经济与管理研究,2009(11):114-118.
- [5] 张娟,张庆龙. 论内部审计专业胜任能力结构模型与需求框架[J]. 会计之友,2010(7):99-104.
- [6] 张玉亮. 国家审计人员专业胜任能力研究[D]. 南昌大学,2007.
- [7] McClelland David. Testing for competence rather than for intelligence[J]. American Psychologist,1973(1):1-14.
- [8] Boyatzis R E. The competent manager: a model for effective performance[M]. New York: John Wiley & Sons. 1982.
- [9] 时现,毛勇. 08'中国国有企业内部审计发展研究报告[M]. 北京:中国时代经济出版社,2008.
- [10] 皮晶妮. 独立审计师的专业胜任能力研究[D]. 东北财经大学,2006:18-22.

[责任编辑:高 婷]

An Empirical Study on Internal Audit Institution Competence of the Central State Organs: Based on China Institute of Internal Audit 2010 Survey Data

QU Yaohui, SHI Xian

(Internal Audit Development and Research Center, Nanjing Audit University, Nanjing 211815, China)

Abstract: On the basis of the theoretical and data processing, the paper assesses internal audit institution competence of thirty-two central state organs from input and output points of views with principal component analysis by using CIIA 2010 survey data and finds that there is great difference between two kinds assessment value, after the analysis, we think that the most possible reason is difference tendency of two assessment ideas. Further analysis of affecting factors shows that significant factors on input idea assessment value are far more than those of output idea assessment value.

Key Words: audit organs; internal audit institutions; audit personnel; competence; quality competence method; performance result method; internal audit professional competence