

我国企业内部审计职业通用 胜任能力框架设计研究

——基于问卷调查的分析

张庆龙

(北京国家会计学院 101312)

【摘要】 本文的研究基于我国企业内部审计职业胜任能力问卷调查的现实,根据内部审计组织的正确定位与工作角色,指出我国企业内部审计人员的职业胜任能力差距。然后根据这个差距,运用能力要素法的层次结构,论述了我国企业内部审计职业通用胜任能力的主要职业知识、职业技能和职业特质。

【关键词】 内部审计 职业胜任能力 框架设计

一、引言

一个行业的发展,除了要有正确的发展方向和战略,还应该建立科学发展的人才资源能力建设体系。21世纪,内部审计职责范围出现了许多新的拓展,开始走向纵深的确认服务与咨询服务,并且随着内部审计定义的演进,与企业增加价值的目标相统一。内部审计从业人员胜任能力素质的高低将直接影响内部审计职责履行的效果,进而影响管理层与决策层对于内部审计组织的重视程度,最终影响到内部审计人员组织地位的提升和自身价值的实现。而如何针对本国实际情况,科学地制定内部审计职业胜任能力框架,并以此来指导行业协会的内部审计职业后续教育,设计有针对性的培训课程,帮助企业的人力资源部门及内部审计组织本身制定出高质量的绩效考核评价体系,这将从长远和战略角度提升内部审计组织价值,发展内部审计职业的有效保证。

从国外来看,国际社会职业组织对内部审计职业的胜任能力框架历来都保持了持续关注和研究。例如,1999年,国际内部审计师协会(Institute of Internal Auditors,简称IIA)曾对国际内部审计师的职业胜任能力进行过系统研究,发布了“内部审计职业胜任能力框架”(The Competency Framework for Internal Auditing,简称CFIA)研究报告。CFIA认为,目前风险基础内部审计的关注重点发生了变化,这将直接影响到我们对于内部审计职业胜任能力的能力要求,因此,内部审计师应当具备两方面的素质:知识

技能和行为技能。2006年,英国特许公共财务会计师公会发布《优秀内部审计师——技能和胜任能力的一个良好实践指南》。该报告从战略焦点、胜任能力矩阵、胜任能力考核和发展、培训及资源等方面,提出了具有操作性与可行性的能力要求。2010年,比利时内部审计协会发布《内部审计职业胜任能力框架和任务》,认为内部审计职业胜任能力由三部分组成:即内部审计过程要求的知识、工具和技术三方面内容。2010年7月,澳大利亚内部审计师协会发布《内部审计职业胜任能力框架》,其胜任能力框架内容包括标准、技术技能、人际沟通技能、知识领域等几个方面。同年,知识共同体(Common Body of Knowledge,简称CBOK)发布研究报告《今日的内部审计师核心胜任能力》(Core Competencies for Today's Internal Auditor)。该研究报告根据2006年的全球内部审计胜任能力调查结果,重新设计问卷,调查了来自超过107个国家的13582名国际内部审计师协会会员及非会员,它通过一般能力、行为技能、技术技能、知识、审计工具和技术五个层面分析了不同职级的内部审计人员、不同行业、不同地区的调查结果。考虑到行政事业单位内部审计的特殊性,2009年,IIA还颁布了专门针对政府部门的内部审计胜任能力应用模型——IA-CM模型。IA-CM模型是一个在原则、实践和程序方面具有相容性的通用模型,其内容集中论述了内部审计组织胜任能力发展的等级模型,这个模型可以在全球范围内应用,以提高各国公共部门内部审计组织的有效性。

我国内部审计职业胜任能力的研究与国外相比起步较晚。虽然,2003年中国内部审计协会曾制定颁布《内部审计准则》,且在一般准则中规定“内部审计人员应当具备必要的学识及业务能力,遵循职业道德规范,保持独立性和客观性,并具有较强的人际交往技能。”此后,国内一些学者针对内部审计职业胜任能力开展了相关问题的研究(严晖,2004;中国内部审计发展研究中心,2008;陈佳俊和贺颖奇,2009;张娟和张庆龙,2010;张庆龙,2011;屈耀辉和时现,2011)。但是,我们仍然认为,目前我国内部审计人员职业胜任能力的相关规范体系还很欠缺,胜任能力的基本框架还没有形成。现实中准则、规范的规定还较为原则,缺乏实践指导意义。即便出现了一些学术研究成果,这些成果还是过多地在概念框架上进行讨论,没有提出一个系统的针对我国企业内部审计从业人员的职业胜任能力框架。

我们认为,设计和开发内部审计职业胜任能力框架的目的在于找寻驱动内部审计岗位高绩效的因素,期望通过对比胜任能力模型所列出的胜任能力要求,找寻内部审计组织和人员努力的方向,将内部审计人员的职业教育、资格考试、培训与人力资源开发、绩效考核评价的重点放在解决内部审计人员所缺乏的胜任能力上,真正将模型应用于实践。从现实中各种职业领域关于胜任能力的研究成果来看,美国学者麦克兰德教授的“冰川模型”是经典中的经典,后续的众多职业所设计出来的胜任能力模型几乎都基于这个模型进行拓展研究,我们的研究也不例外,是基于“冰川模型”进行的研究设计。我们认为,内部审计职业胜任能力是指内部审计职业个体履行内部审计职责,使之达到既定标准所需要的能力。这一能力特征表现为内部审计人员在特定的工作岗位和组织环境中显著区分其他从业人员的职业知识、职业技能和从事内部审计职业所特有的职业态度、思维和价值观。其中,知识和技能是处于显性的,是易于被培养、开发和评价的胜任能力。其它则属于隐性的,难以被培养、开发和评价,但又是最为重要的职业胜任能力,我们将其概括为职业特质。

为了充分了解我国企业内部审计职业胜任能力的现实,保证我们的框架设计研究具有针对性和现实可行性,从2011年8月至2012年1月,我们组织了全国范围内的问卷调查。本次调查的受访者具有广泛的代表性,不仅涵盖了所有行业类别,包括农、林、牧、渔业、采掘业、制造业、电力、煤气及水的生产和供应业、建筑房地产业、交通运输、金融、保险业、社会服务业、传播与文化产业、综合业等行业,还涵盖了各种规模的组织。受访对象包括了不同级别的内部审计人员,既有知识丰富、责任重大的内部审计部门负责人、内部审计经理,也有资历较浅的一般内

部审计人员。公司性质覆盖全面,包括国有控股企业、集体企业、私营企业以及其他类型的企业。

具体实施过程中,我们共发放问卷1113份,有效回收问卷1014份,回收率达91.1%。企业涉及中国石油、神华集团、中交集团、中国银行、中航油集团、中国移动、中国电信、新华人寿、奇瑞汽车、中信建投、华电股份等405家企业^①。其中收入在50亿以上的企业达到39.55%,10至50亿的企业达到22.39%,10亿以下的企业达到38.06%。行业排名前两位的涉及金融保险行业(23.87%)、制造业(17.16%),多元化发展的企业集团比例为10.95%。在405家企业中,国有控股企业达到78.01%,集体企业、私营企业合计达到9.46%。这些问卷调查内容为本文的理论研究提供了强大的实践支撑,丰富了本文的研究方法,验证了相关结论。

二、我国企业内部审计职业通用胜任能力框架设计思路与层次结构

(一) 设计思路

我们的设计思路是:首先,对内部审计组织的正确定位与工作角色进行分析;然后,根据这个组织定位与工作角色,与现实问卷调查的结果进行对比分析,找出我国企业内部审计人员胜任能力差距;最后,根据这个差距,运用能力要素法的层次结构提出我国内部审计人员的核心胜任能力。

其中,内部审计组织的正确定位与工作角色分析是研究的基础和起点,其实质是内部审计到底满足了谁的、什么需求的问题。由于内部审计组织的定位不同,内部审计所发挥的功能要求、工作角色扮演就不同,其对于内部审计人员的胜任能力要求也不同。也就是说,组织定位的需求差异性决定了内部审计职业胜任能力要素具体内容的差异。因此,设计我国企业内部审计职业胜任能力的框架应首先解决内部审计组织的正确定位与工作角色问题。然后在此基础上,考虑内部审计职业胜任的核心能力,这样研究设计出来的内部审计职业胜任能力才能真正对我国的企业具有借鉴意义,才能真正付诸于实施,应用于实践。

胜任能力的差距分析是框架设计的中间环节,它是在对比我国内部审计职业组织的正确定位与职业胜任能力现实问卷调查的结果分析的基础上得出来的结果。这一结果为设计出具有针对性、差异化的我国内部审计职业的通用胜任能力框架提供了重要指南。

能力要素法主要是从投入的角度,列出内部审计从业人员履行职责所需具备的知识、技能、特质等要素内容。纵观国际职业界胜任能力的研究成果,虽然包括众多的研究方法,例如:功能分析法、能力要素法、问卷调查法、

^① 受篇幅所限,企业名称不一列示。

行为事件访谈法 (BEI)、情景测验法、专家评定法、战略导向法,等等。但是,运用最为广泛的方法主要集中在能力要素与功能分析两种方法上。能力要素法强调从投入角度论述整个教育、培训过程为培养、形成胜任能力所应具备的胜任能力,这些能力可以通过学习成果的形式来表达。当然,能力要素法可能没有功能分析法那样详细,但是,这种方法还是有其优点,它更倾向于关注内部审计师在不同的职级的卓越表现所呈现出来的共同特点,并着眼于未来的需要,来确定那些对内部审计师长期职业发展具有潜在价值和明显价值的技能,而不是那些在特定工作领域应具备的、容易迅速随着环境变化的工作要求。功能分析法首先会描绘一张功能性导图,然后从产出的视角出发,在图中列示出不同内部审计职级、岗位在核心的决策领域和具体的功能性领域所从事的工作,最后将这些领域逐层分解为各个单元和要素,为每一个要素设计一定的标准表现,通过不断提高的层次细节来描绘内部审计人员的工作。功能分析法最大的优点在于将不同内部审计职级、岗位的任务和职责分解为详细的单元和要素,确定每一个要素应达到的标准,然后将内部审计人员的实际表现与标准进行对照,以此来全面评价内部审计师的职业胜任能力。能力要素法则解决了通用的内部审计从业人员核心能力应该包括哪些内容,具体落实到一般审计人员、内部审计主管、内部审计部门负责人这三种不同的职业角色,又会表现出一定程度的需求差异性。这种差异性源于每个职业角色所承担的具体职责不同,这些职责的差异性客观上要求内部审计人员应该具有履行其职责所需要的胜任能力,因为内部审计人员顺利完成职责的过程就是他在工作中运用和发挥自己已经具备的胜任能力的过程。虽然,两种方法各有所长,有很强的互补性。但是,我们认为,对于确定内部审计职业通用胜任能力框架而言,采用能力要素法比较合适。而对于具体应用这个框架,以此来确立内部审计职业准入标准,加强内部审计人员的人力资源管理而言,功能分析法则更加恰当。显然出于本文研究的需要,我们应该采用能力要素法进行设计。而麦克兰德胜任能力模型也恰恰采用了能力要素法得出了框架设计模型。这与本文前面关于基于“冰川模型”进行的研究设计提法相统一。现实中,美国注册会计师协会(AICPA)与国际会计师联合会(IFAC)关于会计师能力素质的研究模型也都采用了这一方法。

(二) 层次结构

根据能力要素法,从投入的角度来看,一个完整的内部审计职业通用胜任能力框架的结构主要包括:职业知识、职业技能和职业特质。这一框架设计内容是根据“冰川模型”中的“知识、技能、社会角色、自我形象、态度和动机”六大要素改造而成的。其中,我们采用了“冰川模型”中知识和技能要素,并与国际内部审计师协会(1999)发布的CFIA研究报告相结合。我们认为,职业知

识是从事内部审计职业、履行组织内部审计职责所需要掌握的信息总和。职业技能是指在职业知识的基础上,运用知识的能力。职业知识和技能是内部审计职业胜任能力框架中的表象,是显性的能力素质,也是最易于培养和实现的胜任能力。

为什么合并社会角色、自我形象、态度和动机四个要素?根据麦克兰德的研究成果,社会角色是指个人呈现给社会的形象;自我形象是指个人对自己的形象定位;态度是指个人以一定的方式产生行为的性情和气质;动机是指对行为不断产生驱动作用的需要和想法。这四个要素是决定人们行为和表象的关键因素,也是最难以通过培养实现的胜任能力要素内容。从现实中各种职业机构的应用来看,大多合并这四个要素,分别以“职业价值观”、“职业道德”、“其他能力”、“职业动机和职业道德”、“职业思维与理念”等名称出现。我们认为,一个通用的职业胜任能力框架设计的目的在于应用到实践中,通过切实可行的各种形式提升该职业的从业人员的胜任能力,并能够从要素框架中找出该职业区别于其他职业的明显特征。显然,从实现的角度来看,社会角色的认知、自我形象的形成、态度和动机的行为方式都很难实现,并且概念相对宽泛。为此,应该在能力素质框架中设计一个能够显著区别于其他职业,并且能够区分优秀与一般绩效内部审计人员的特质要素,以帮助内部审计人员正确认识内部审计的职业特征,认识和了解这些特质是如何使内部审计师获得成功的,从而为未来的职业资格考试设计、人力资源绩效考评设计等应用提供指南性的框架奠定基础,从而避免内部审计职业门槛设置过低的现象。特质在现代汉语词典里解释为“特有的性质或品质”。职业特质是指人与职业行为有关的独特、内在的个人特点。当一个人的职业特质与职业发展方向相符合时,他会对职业产生更大的兴趣,会持久的全身心地投入。内部审计从业人员的职业特质显然不能等同于一般的财务、会计人员,也不能等同于一般的管理者,虽然这个职业要学会运用沟通,站在管理者的立场上思考问题,但毕竟作为一种职业,它的审计职业思维与理念将体现该职业存在的价值,职业特质的内容恰恰涵盖了这一点,并且这个概念从命名上易于理解和掌握。

三、我国企业内部审计组织正确定位与工作角色分析

(一) 需求与内部审计组织的正确定位

内部审计是基于需求而产生的,研究正确的内部审计的组织定位,不能抛开需求这个因素,这才是内部审计价值的真正体现。需求是人们对某种目标的渴望或者欲望。需求也是产生行为的主要动力源泉,当然,需求的不满足也是激起人们逆向行为的普遍原因。例如,当内部审计人员越来越多的深入到企业经营层面进行审计,而不仅仅是财务审计,企业的经营管理者就会越来越愿意向内部审计

师支付激励性的报酬。因为激励报酬会鼓励审计人员查找提高收入,节约成本的机会,或者说内部审计组织是否让管理者感觉到内部审计成本的投入是有回报的。当内部审计组织的设立与运行不能满足这种需求时,所有者或企业的经营管理者要么取消合并这个组织,要么进行内部审计的外包。如果仅是出于外部监管与治理的要求,即使设立也会形成虚置,而不会过多的将资源投入这个组织。因为,在所有者或者经营管理者看来这是最符合企业成本效益原则的。

根据瞿旭(2008)的研究结果,对于内部审计组织的需求呈现出了财务监督需求导向、管理者需求导向、控制需求导向、治理需求导向四个阶段的发展。纵观这四个阶段的发展需求,在强调公司治理之前,内部审计组织为了实现其自身审计价值,将内部审计组织定位在服务于经营管理者履行责任,服务于外部监管者对于内部控制进行建设和评价的要求。从管理者需求导向过渡到控制需求导向,相应决定了传统内部审计职责、技术与方法、内容与范围以及独立性等方面的要求。随着现代企业对公司治理的要求不断加强,企业内部控制与内部审计的环境不断变化,现代的公司治理需求导向要求内部审计目标应致力于推动更有效的公司治理,并最终与企业价值增值的治理目标相一致。这又使得内部审计职能、技术方法、内容与范围等方面产生了新的导向与变革,关注风险、参与治理、实现企业价值增值的治理型内部审计应运而生。治理型内部审计则是以风险为基础,以确认服务和咨询服务作为主要方式,以实现组织的价值增值为目标的一种治理活动。这是对传统意义内部审计的一种修正,也是内部审计组织定位发展的最前沿论断。那么,我国内部审计组织定位需求的现实是什么?是否顺应了这一趋势?这一现实需求下,内部审计的工作角色又是什么?这将是下文要解决的问题。

(二) 我国企业内部审计组织功能界定与工作角色分析

从理论上分析,所有权与经营权的分离以及组织内部的多种分权管理所形成的受托经济责任关系促使了内部审计的产生与发展。由于内部审计缩小了经理人与股东之间的利益差距,进而影响公司的业绩和价值,又促使人们认识到内部审计是公司内部治理机制的重要组成部分。国外优秀的公司治理实践恰恰体现出董事会需要内部审计协助其行使职责,管理层解除受托责任需要内部审计,外部审计也一直依赖内部审计的成果,节约审计成本提高审计质量。

虽然,我国现实中的公司治理结构呈现出不同的模式,但总结起来,主要包括以监事会为核心和以董事会(独立董事)为核心的两种治理结构模式。在这两种治理结构模式下,内部审计机构设置又呈现出了多元化的组织模式,

其主要包括隶属于总经理设置模式^②、隶属于董事会设置模式和隶属于监事会设置模式。

在总经理模式下,我国的现实是,总经理对于内部审计组织设置需求动力并不足。在总经理看来,由业务经营操作系统和会计信息系统组成的经营管理系统完全具备实现经营管理目标的能力,其向下以及同级部门之间的监督和制衡职能完全可以由会计信息系统负责。如果出于外部监管对于公司治理结构完善的要求,需要履行内部审计的假设职能而设置内部审计组织,管理层会更希望内部审计组织被定位为管理者需求导向:首先是服务于最高管理者,即为最高管理者提供各个业务部门的操作信息,在最高管理者的授权下对各业务部门的经营活动进行跟踪式监督;其次是监督下一受托层级的管理者,即对最高管理者管辖下的各部门人、财、物管理实施以内部控制为核心的流程性监督。可是,当内部审计的制衡约束机制与最高管理层追求的会计利润目标发生矛盾时,内部审计部门很容易受到来自整个经营管理系统排斥和打压,得不到应有的重视和理解。

隶属于董事会的设置模式反映了内部审计组织的汇报关系是权威、独立的。在这种设置模式下,内部审计组织的定位是一种辅助决策的服务机制,被纳入决策系统。在这种机制下,内部审计被要求作为强化和改进公司治理的重要工具,弥补董事会及其领导下的各个专业委员会的专业信息“盲区”。但是,这些在公司治理不完善的国有控股企业中却经常出现违背有效公司治理的现实。在我国,大多数董事会成员还是由企业所有权的代理者——政府委派产生。这时,在董事会看来,没有内部审计组织的支持,其自身也具备实现制定决策目标的能力。因为,董事会可以通过制定各项规章制度,建设内部控制体系,选聘“绝对服从”的总经理实现对业务经营系统的引领和制约。于是,内部审计是否应该作为辅助的决策服务机制,为决策者提供咨询意见,并不是所有管理活动决策所必需的步骤或程序。那么,内部审计组织在什么时候、什么情况下为管理决策提供咨询意见,并没有一个硬性的约束。在决策中,内部审计能否为管理决策提供咨询意见,并不是制定决策方案中的必要和必须环节,其是否必要要看决策方案的制定者是否需要,看内部审计组织所提供咨询意见维护的是谁的利益,是符合决策者利益集团的需要,还是个人利益需要。

在我国,董事会领导下的内部审计组织定位并不是绝对的公司治理导向需求,这种需求还是一种过于理想化的外部监管需求。这种需求大多存在于决策层与治理层彻底分权的公司治理结构完善的企业,一旦大股东与经营管理者之间在个人利益关系上存在较少的冲突而较多的“趋

^② 虽然,现实中还存在隶属于财务总监和分管财务的副总经理领导下,但是,由于其仍然服从于总经理的领导,按其意志办事,我们将这种隶属关系合并到此模式中。

同”，内部审计的组织定位就会更多的偏重于财务审计、管理审计的职责内容，难以真正的达到参与更高层面的决策辅助系统。但是，出于外部监管的需求，以及股权多元化的利益相关者需求，我国的内部审计组织还会更多地去兼顾管理者需求与控制需求，去从事那些有利于公司治理的流程导向内部控制评价与财务审计，开展风险识别、评估，发布年度风险管理报告与内部控制自我评价结果。

在我国，隶属于监事会的内部审计组织设置模式是通过利用其专门的技术方法，取得企业决策与执行效果的可靠信息，为监事会施行独立的监督提供依据。这种设置模式下的内部审计组织与监事会往往融为一体，与监事会形成一种优势互补的治理格局来对企业决策和决策执行进行监督。这种模式下的内部审计组织大多定位在财务监督需求导向上。但实际上，由于我国监事会缺乏独立性，大多数股份有限公司的主要出资者仍为国家或国有法人企业，股东选出的监事多为国有资产或国有法人资产的代表，这样会造成监事会成员往往不得不听命于大股东或董事长，而不对中小股东负责。其次，多数上市公司监事会成员为公司员工，在工作中必须听命于董事长及经理层，很难对董事会及经理层进行有效的监督。这时，内部审计组织容易形同虚设，难以有效发挥作用，导致内部审计的组织定位不是十分明确。

在我国，内部审计在企业内部到底应该满足谁的需求，这体现了我国公司治理结构的特殊性，也决定了内部审计组织的正确定位。

根据我们的问卷调查，调查者普遍认为，内部审计组织应首先满足管理层的利益需求（45.56%），其次，才是股东的利益需求（41.42%）。正是在这种需求的引导下，大多数被调查者所在公司的内部审计功能定位核心是监督和查错防弊（60.36%）。真正以公司治理为导向，通过风险管理、内部控制增加价值为核心的内部审计功能定位仅为21.7%。也正是在这种理念的影响驱动下，当前我国企业内部审计人员的工作领域更多的集中在具体业务层面的财务审计（85.5%）、经济责任审计（76.92%）、内部控制评价（67.26%）、合规审计（61.05%）、基建工程项目审计（57.4%）、管理审计（56.31%），而鲜有涉及公司战略层面的战略与风险管理审计。关于未来三年内部审计工作内容的核心是什么？结果显示，内部审计人员普遍意识到，未来内部审计组织应该更多关注风险管理、关注内部控制（27.84%），应该认真研究经营管理者的需求，对内提供更好的服务，提供更多决策信息（22.12%），实施价值管理，真正帮助企业增值（17.84%），大力开展管理审计（13.31%）。比较而言，选择深化财务审计比重仅达6.53%，更多的参与公司战略仅为7.97%，其他（例如，价格审计、人力资源审计、市场营销审计等）仅为4.41%。

我们认为，与西方的公司治理需求、内部审计组织定

位不断演进的现实相比，我国公司治理的需求似乎缺少对于内部审计设置和正确组织定位应有的动力，更多的是出于外部监管的需求设置和发挥内部审计的功能。究其历史根源，我国企业内部审计始于1985年，作为一种行政命令的产物，内部审计往往只是片面地强调外向性服务及作为国家审计外延存在的内部审计模式。这种审计模式导致了人们对内部审计在性质认定上的模糊，从而不利于甚至阻碍着内部审计理论与实务的发展，内部审计工作很难正常开展，更谈不上履行其监督评价职能及开展确认、咨询活动，这使得内部审计本来应有的内向性服务的特质大大受损。与西方自发的从公司治理的需求定位内部审计组织的原动力相比，我国在被动的情形下所设置的内部审计组织必然存在诸多不足，例如，经营管理者重视程度不足，地位不高，资源有限，内部审计职业和部门缺乏归属感，内部审计从业人员知识体系单一等问题。这些现实到目前为止，依然没有得到有效解决，其背后的本质原因是我国企业法人治理结构存在的局限性与体制的不足。我们认为，我国内部审计的组织定位不应设置过高，目前还难以上升到真正的公司治理需求导向，同时，设置的模糊性会导致内部审计组织偏离现实方向，难以有效发挥作用。结合现实，我们认为，我国的内部审计组织更多的还是适应了管理者需求和控制需求导向。在管理者需求导向下，内部审计组织成为“管理者的耳目”，着重于下一层级受托管理者责任的履行效率情况。控制需求导向下，内部审计组织成为风险监控者与控制确认者，内部审计组织着重于内部控制的建设与评价完善。风险监控强调了内部审计通过识别风险、评估风险对组织的潜在影响、确定应对风险的策略，以及之后监控新风险的环境、监控现行的风险策略和相应的控制措施等。控制确认是指内部审计人员通过运用内部控制自我评估技术，在职能范围内测试控制的遵循性，识别重大控制缺陷，向管理层、审计委员会报告结果，提供建议并协助管理层设计综合的评价方法，编制关于内部控制有效性的报告。其中，管理需求导向是我国内部审计组织定位的现实，控制需求导向是未来一段时间我国内部审计组织定位的发展趋势，这一点也可以从问卷调查中关于未来三年的工作内容的回答中得到证实。

四、我国企业内部审计职业胜任能力的现实差距分析

（一）我国企业内部审计职业胜任能力问卷调查概况

根据被调查者的职业背景调查结果显示，我国内部审计从业人员年龄在35岁以下的达到33.83%，35-45岁之间的达到39.94%，45岁以上的达到26.23%。从年龄结构的分布比率来看，45岁以下的从业人员高达73.77%，其中，专职的内部审计从业人员达到78.99%，兼职比例为21.01%。内部审计从业人员中，本科学历达到61.74%，硕士及以上学历达到19.13%，专科及以下的达到19.13%。这些从业人

员中具有高级职称的比率为 22.58%，中级职称的比率为 50.68%，具有初级职称及以下的比率为 26.74%。

被调查者中，内部审计工作年限 3 年以内的高达 45.36%，3-5 年的比率达到 15.88%，5-10 年的比率达到 17.95%，10 年以上的达到 20.81%。内部审计职业人员的来源（或者说从事内部审计职业前的就职部门）51.77% 来自于财务会计部门，14.69% 来自于生产经营部门，7.1% 来自于行政部门，其他部门 11.64%，一直从事审计工作的占到 14.8%。被调查的内部审计职业人员中，专业排名前两位的是会计专业（55.13%）和企业管理专业（10.45%），其他专业的比率为：经济学 7.1%，金融证券 6.9%，计算机 2.37%，物理化学等工科 2.07%，商业贸易 1.08%。

内部审计职业是一个应用性很强的职业，对比上世纪 90 年代，我国内部审计职业人员年龄结构逐步趋于合理，内部审计部门独立性明显增强，专职从事内部审计的从业人员学历较高，并且职业队伍年轻化，充满活力，面对职业发展的挑战，这些从业人员具有强烈的求知欲和渴望职业发展的需求。虽然，内部审计职业现状有所改变，但是，我们依然会看到我国内部审计职业现状中存在的突出问题。从被调查者的内部审计工作年限、来源、专业背景等因素分析来看，我国一半以上的内部审计人员来自于财务会计部门，这些人大多内部审计工作经验较少，且一直从事审计工作的人员比例偏低，这些恰恰与从业人员的专业背景相符，有超过 50% 的从业人员为会计专业。虽然，内部审计职业队伍的专业背景已经开始出现多元化的趋势，企业管理专业背景的职业人员比率明显增高，但是，与内部审计组织的定位、工作角色对于内部审计人员胜任能力的要求相比，我国内部审计从业人员的专业背景、知识经验还明显不足，容易形成内部审计期望胜任能力差距。

以内部审计参与风险管理为例，王斌（2009）认为，一旦最高管理层重视并且认识到风险管理在企业特殊发展阶段的重要性，他就会主动、积极的实施风险管理，这无疑会为内部审计组织地位的提升和发挥作用提供了重要机会。可是，这也是一把双刃剑，机遇的背后就是新的挑战。机会是内部审计组织会作为风险管理和内部控制建设的牵头部门，通过建设的过程，增强与各个部门的沟通，进行知识转移等活动来体现内部审计组织及其人员的存在价值。参与风险管理的活动必然要求内部审计在注重财务、会计、审计等知识的同时，还应合理配置其胜任能力的结构，就相关技能和知识方面进行有意识地培养。例如：（1）提高对宏观经济政策、所在公司行业背景、公司商业模式的认知能力；（2）充分了解公司商业模式和业务流程，从效率、效果上判断流程导向内控制度的有效性；（3）借鉴、总结并形成满足公司独特需要的风险管理方法论；（4）涉猎管理、法律等相关知识，注重其积累和再应用；（5）高

度重视 IT 应用技术对自身履责的重要意义，并加强相关技能的培养；（6）对于跨国经营企业，还需要了解所在国的政治、税收政策及文化差异等，以提高全面风险管理能力。

（二）我国企业内部审计职业胜任能力现实差距的具体分析

我们认为，综合以上，基于管理者需求与控制需求导向的内部审计组织定位与工作角色分析，我国内部审计从业人员的现实知识背景和能力存在着明显的差距，这些差距集中体现在：（1）缺少多元化的知识体系。例如，会计、财务知识背景的局限性，使得内部审计人员不懂得具体业务，难以理解业务流程中控制环节问题，发现其中的风险点，过多的在审计中运用财务、会计思维查找问题，无异于会计的检查、监督。（2）缺少必要的行为技能训练与意识的养成。例如，内审人员经常自诩为专业技术人才，运用专业术语提出建议，却难以站在管理者的立场上思考需求，缺乏有效沟通技能，缺少服务理念，致使内部审计报告难以受到重视、目标难以实现。（3）缺少 IT 技术知识和信息技术的应用。具体表现为内审人员在审计活动中依赖“人海战术”开展审计，但却往往受到资源的限制，难以覆盖所有业务领域，造成审计效率低下，审计质量不高。（4）缺乏宏观经济政策、微观行业趋势与企业战略目标实现的分析能力。（5）缺少对内部审计职业胜任能力的系统认识，造成后续教育的培训缺乏针对性。从目前被调查者已经参加的培训涉及到的内容来看，排名顺序依次是：内部审计准则（52.96%）、最新会计准则（52.56%）、经济责任审计（48.52%）、财务审计（44.48%）、内部控制自我评价（39.45%）、风险管理（38.07%）、管理审计（35.9%）、内部审计职业道德（29.68%）、所属行业业务知识（20.12%）、舞弊识别（19.03%）、税收法规（17.95%）、行为能力提升（14.5%）、国际内部审计最新发展（14%）、办公软件应用（13.31%）、公司治理（13.21%）、流程再造（9.76%）、战略管理（9.47%）、专业英语（1.28%）。根据问卷调查，我们可以看出，培训内容涉及最多、排名前五位的内容分别是：内部审计准则、最新会计准则、经济责任审计、财务审计、内部控制自我评价。排名后五位的分别是：专业英语、战略管理、流程再造、公司治理、办公软件的应用。从目前内部审计人员参加的培训内容来看，还是更多从本职工作岗位出发，侧重于传统内部审计业务知识、会计准则变化等财务、会计领域的培训内容，很少涉及与企业管理、业务流程相关的战略管理、流程再造、公司治理等方面的培训内容，更是很少涉及到沟通技巧、风险分析、项目管理、职业判断等技能方面的培训。长此以往，会加大经营管理者对于内部审计的期望差距，引发对内部审计的不重视，不乐于向内部审计组织投入更多的资源，内部审计职业将重新陷入恶性循环。

五、我国企业内部审计职业通用胜任能力框架设计内容

基于前面关于我国企业内部审计职业胜任能力差距的分析,我们认为,我国企业内部审计职业胜任能力框架的设计中,应该考虑这些内容,并将其置于框架结构要素内容之中。具体内容设计如下:

(一) 职业知识要素

管理需求与控制需求导向的内部审计组织定位与财务监督需求导向定位相比,要求内部审计人员在职业知识领域呈现出差异性的需求变化。当然,不能否定内部审计从业人员过去已经积累的会计、审计等相关的专业知识,这是内部审计职业的基础。而我们所说的内部审计从业人员多元化知识体系胜任能力的要求,是指作为一名胜任的内部审计人员,应在已经完成的国民教育所掌握的会计学、审计学、管理学、经济学基础知识之外,还应加强对于组织运营管理、战略规划、公司治理、流程再造、组织行为学、内部控制、风险管理、信息技术应用、法律法规、特殊业务知识等应用管理领域、信息技术领域、特殊行业领域知识的学习和掌握,而不能仅局限于会计、审计的知识内容体系。而从问卷调查的结果来看,内部审计后续教育培训体系中,这方面的知识也是最为欠缺的。

由于内部审计组织根置于企业内部,内部审计师应注意,他首先应该是一个优秀的管理者,其次才是一个好的审计师,而不能将自身脱离于企业,与外部审计相混淆。企业实践中,人力资源部门经常出于内部审计人力资源缺乏的现实,从会计师事务所招聘具有CPA资格的内部审计师,事实证明,大多数从业的外部审计人员需要重新学习掌握内部审计的技术方法。因为,内部审计不仅侧重于发现问题,更重要的还是解决问题,必要的管理知识与沟通技巧极其重要,而传统的CPA审计则更多的局限于会计报表的流程审计,这与内部审计大相径庭。

从目前关于知识的分类来看,具有复杂性和一定的难度。知识分类呈现出无限多样性。出于研究的方便,我们采用并重新设计了国际会计师联合会(IFAC)2003年在《成为胜任的职业会计师》中提出关于职业知识的分类。我们认为,内部审计的职业知识应包括:职业基础知识、职业应用知识和职业环境知识。职业基础知识是指通过普通的国民教育所能获得的基础、广泛的一般知识,它能够成为内部审计师的职业生涯提供核心技术的基础知识,这些知识为内部审计师的后续教育学习和相关专业学习提供了基础。例如,经济学基础、管理学基础及相关知识、会计基础、审计基础、相关财经法律基础知识、统计学基础知识、信息技术知识、应用文写作等。职业应用知识是指在执行具体的审计业务时,为达到最恰当有效的实务标准、进行合理的职业判断所必须具备的综合应用知识。例如,内控自我评价、舞弊识别与分析、经济责任审计、风险管理审

计、建设项目审计、管理审计、信息系统安全审计、内部审计项目管理、内部审计人际关系与冲突管理等。职业环境知识是指内部审计所涉及的制度、准则、法律、政策及所属行业的特殊业务知识。职业环境知识的核心内容包括:中国内部审计准则、国际内部审计实务标准、审计法、会计法等财经法律法规政策、所属行业的特殊业务知识等。

(二) 职业技能要素

知识并不等于能力,将知识转化为能力是对职业技能要素的要求,也是内部审计职业胜任能力的核心内容。而从能力要素投入的角度来分析,职业技能表现为一个合格的内部审计人员履行职责所应具备的能力清单。而这个清单,又会因为内部审计岗位不同而呈现出动态的变化。

根据问卷调查,按照重要性排列,一个合格内部审计人员应该具备的能力包括:职业判断能力(90.34%);发现问题与解决问题的能力(88.76%);分析能力(87.57%);组织内外部的沟通协调能力(83.73%);行业经验(80.67%);学习能力(77.22%);写作能力(73.47%);业务创新能力(62.52%);办公软件应用能力(56.21%);时间管理能力(54.44%)。对于首席审计官(内部审计部门负责人)来说,其中最重要的能力集中在组织内外部的沟通协调能力(86.39%)、领导能力(81.56%);职业判断能力(78.6%);发现问题与解决问题的能力(73.18%);行业经验(71.01%);战略决策能力(69.03%);逻辑推理能力(64.89%);业务创新能力(59.66%);学习能力(59.07%);时间管理能力(54.24%)。

依据调查结果,我们认为,目前内部审计人员认为其胜任能力最重要的前五位包括职业判断能力、发现问题与解决问题的能力、分析能力、组织内外部的沟通协调能力、行业经验。而根据知识共同体(CBOK)2006年的全球问卷调查显示,在内部审计完成工作的技能中,按照重要性排序分别为理解经营业务、风险分析、访谈和沟通技能。与这个结果相比较,我们会发现,事实上,我国企业内部审计人员胜任能力的调查结果与国际上基本吻合,这说明我国企业内部审计人员对于胜任能力的要求有着清醒的认识,并认为不同层次的审计人员应该掌握不同的职业技能,尽管有些技能对于一般的审计人员更加有用,但对于内部审计部门负责人来说就不那么重要了。例如,根据CBOK(2006)的调查结果,对于首席审计官来说,理解经营业务能力、风险分析能力和沟通协调能力对于他们来说至关重要,而对于审计经理,理解经营业务能力与风险分析能力显得更加重要。但对于高级审计员、初级审计员来说,发现问题的能力与舞弊识别显得更加重要,以上那些职业技能已经变得不那么重要了。

(三) 职业特质要素

不同的人具有不同的个人品质和性格特征。例如:有

些人天生是内向的,是害羞和保守的。有些人则更加外向,善于处理各种人际关系。不同品质和性格特征的人从事内部审计职业也同样表现出了不同的结果,但成功和胜任的内部审计师所具有的职业特质是相同的。那么,内部审计职业到底应该具备哪些职业特质?我们认为,内部审计职业特质应有利于明显区分其他职业,帮助内部审计人员建立正确的职业思维与理念,从而最终树立内部审计人员的良好职业形象。这些特质的核心内容主要表现为:独立性、客观与诚信、拥有职业审慎性、具备好奇心与敏感性、主动性与激情。具体内容解释如下:

1. 独立性

独立性是审计的灵魂所在,独立性带给审计的价值在于创造一种让审计人员最大限度实现客观性的环境。独立性能够赋予审计活动一定程度的自主权,尤其是在提供咨询服务时,是否拥有独立性显得尤为重要。否则,不具备独立性,居于组织内部的审计人员很容易陷入运动员与裁判员于一身的尴尬境地。

2. 客观与诚信

客观是指内部审计从业人员必须公正、不偏不倚的发表意见,不能掺杂任何个人主观臆断,避免任何利益冲突。客观性也是审计人员的一种心态,是指审计人员在表达或涉及某种事实时,没有掺杂个人的感情或者是偏见,避免判断出现扭曲。当然,现实中客观性却经常受到损害,作为一种特质,对内部审计人员来讲,客观性在缺乏独立性的内部审计组织中更为重要。诚信作为内部审计人员的职业特质不难理解,内部审计师必须要讲究诚信,诚信的人值得信任。内部审计工作“产品”的使用者只有在对内部审计人员信任的基础上,才会依赖于他们的“产品”,做出判断。否则,该“产品”不会得到利用,内部审计变得毫无价值。

3. 拥有职业审慎性

作为一种特质,职业审慎性是指内部审计师在复杂的环境下,能够运用自己的专业熟练性和技巧,识别损害组织利益的各种现象和行为。职业审慎并不要求内部审计人员对所有的交易进行详细检查,但是,针对那些重大、复杂的敏感问题,必须保持审慎的态度。当然,职业审慎并不意味着内部审计人员永不犯错,内部审计师不能保证发现所有重大的风险,更不能绝对保证企业不存在违反规定或违法乱纪现象。

4. 具备好奇心与敏感性

好奇心是个体寻求知识的动力,也是创造性人才的重要特征。个体在其好奇心的驱使下会表现出观察、提问、操作、选择性坚持、积极情绪等积极的行动。从事内部审计工作时,内部审计人员常常缺乏判断所需要的依据,内部审计师必须充满好奇心,询问超出“常规检查表”所列的问题,他们可能需要通过更多的试探性的问题来获得验证。在好奇心的基础上,内部审计师还必须具有超越于其

他职业的敏感性,通过发现企业内控系统中存在的问题,时刻提醒管理者,帮助他们保持高度的警觉,避免风险的发生。内部审计师必须拥有和保持敏锐的目光,判断存在的问题,提出改进的建议,并时常针对敏感性的问题,采用探寻式的口吻向管理层寻求异常反应,采用一种强大的嗅觉力,预感问题的严重程度。

5. 主动性与激情

主动性是个体按照自己规定或设置的目标行动,而不是依赖外力推动的行为品质。主动性由个人的需要、动机、理想、抱负和价值观等推动。胜任的内部审计人员会在没有受到任何激励的情况下,仍会主动采取行动,迎接眼前的挑战或把握未来的机遇。当前来看,内部审计不应仅仅是对过去的结果进行评价,而应注意事前识别风险、评估风险、寻找更多的创造价值、避免损失的机会,最终成为企业价值增值的推进器。内部审计人员必须积极、主动的寻求和把握机会,在多变环境下,主动确认、分析风险,寻找问题所在,并以此来增加组织价值,发挥他们在组织中变革代理人的角色。现实中,内部审计人员在工作实践中常常面临很大的压力和阻力,审计人员的职责常常是在披露一切事实真相的同时还要保持一贯的职业目标,尤其是当牵涉到大家都不愿意看到的信息时,审计人员在原则性的问题上绝不让步,这种压力往往是难以想象的。成功的内部审计师在面对压力与阻力时,往往对他们的工作拥有浓厚的兴趣并充满热情,并做得更加出色。

主要参考文献

- 陈佳俊,贺颖奇. 2009. 中国内部审计人员专业胜任能力框架研究. 经济与管理研究, 11: 114~118
- 屈耀辉,时现. 2011. 企业内部审计人员胜任能力评估. 中国内部审计, 7: 17~22
- 瞿旭. 2008. 基于价值增值的治理导向型内部审计研究. 大连: 大连出版社
- 严晖. 2004. 内部审计人员胜任能力: 历史嬗变、最新发展及启示. 见: 第四届会计与财务问题国际研讨会论文集, 10: 249~254
- 王斌. 2009. 股东期望、全面风险管理与审计价值. 会计研究, 5: 87~92
- 张娟,张庆龙. 2010. 论内部审计专业胜任能力结构模型与需求框架. 会计之友(上), 7: 99~104
- 张庆龙. 2011. 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. 审计研究, 2: 45~52
- IIA. 1999. Competency Framework for Internal Audit. www.theiia.org.
- IIA. 2009. Internal Audit Capability Model For Public Sector. www.theiia.org.

To Build Up a Quality Characteristics System of Corporate Social Responsibility Information ——Based on a Questionnaire of the Information Users

Ji Li et al.

To build up a quality characteristics system of corporate social responsibility (CSR) information, this paper extracted major quality characteristics of CSR information from the literatures and practice, explained them into specific and evaluable quality characteristics items, and empirically examined them through a questionnaire of the information users and an exploratory factors analysis, as well as identified the weight of each item. This paper found it is different between the quality characteristics of CSR information and accounting information, in contrast, users of CSR information more emphasize the relevance, understandability, balance and integrity; don't require reliability and comparability much.

The Issues on the Internal Control of Administrative Institutions

Liu Yongze & Tang Dapeng

Following the 18th convention of CCP, regulating and strengthening the internal control of administrative institutions is the main measure to improve the management level and the ability of administrative risk prevention, which could build a clean government to safeguard the public interest. According to "the internal control norms of administrative institutions" that the Ministry of Finance released, this article is making a new conception of the internal control of administrative institutions, further divide the scope of internal control, more scientifically position the objectives of internal control, define the connotation and denotation to the elements of internal control, and finally discuss the distinctive enforcement mechanism of internal control. In this paper, the researches on several important and difficult problems would supply the formally execution of "the internal control norms of administrative institutions" with the theory basic and experience support.

Macro – Monetary Policy, Regional Financial Development and Corporate Financing Constraint ——Firm – Level Micro – Evidence about Monetary Transmission

Huang Zhizhong & Xie Jun

This paper studies the relieving effect of macro – monetary policy on corporate financing constraint based on regional financial development, and explores the transmission effect of macro – monetary policy on corporate investing. Our positive research suggests that, 1) Ease – monetary policy has a positive effect on corporate investment and corporate financial constraint, could significantly relieve corporate financial constraint, encourage firm expanding investment. 2) Regional financial development also has a positive effect on corporate investment and corporate financial constraint. 3) Regional financial development strengthens transmission mechanism of macro – monetary policy. Our empirical results supply firm – level micro evidence about transmission mechanism of macro monetary policy.

Is Internal Capital Market Efficient in Chinese Listed Companies? ——Empirical Evidences from Multiple Divisions Listed Companies in H – stock

Wang Fengjuan & Su Lizhong

In theory, business groups can construct internal capital market to allocate resources efficiently when external capital market is inefficiency or low – efficiency. In this paper, we directly measured the internal capital market efficiency of multiple divisions listed companies in H – stock. Study in a sample of 532 panel data from 2000 to 2011 shows that internal capital market of listed companies in H – stock is efficient on the whole, most listed companies can allocate resource effectively, and some have excellent "picking winners" ability. This conclusion is consistent with the theoretical expectations. It not only provided empirical evidence for the economic policy of developing China's business groups, but also laid the foundation of theories and methods for further research.

The Causes and Consequences of Financial Information Disclosure Quality of Charity Organizations

Liu Yali et al.

This paper investigates financial information disclosure quality of charity organizations and its causes and consequences. The financial information disclosure quality of charity organizations are influenced by the complexity of organizations, financial condition and administrative efficiency, and are positively associated with subsequent donations charity organizations received. Our results prove that financial information disclosure quality actually affects donors' decision, and it is urgent to improve the regulation on financial information disclosure system for nonprofit organizations.

Study on the Design of General Competency Framework for Internal Auditing in China ——Analysis Based on a Survey

Zhang Qinglong

Using a survey tool, this study finds a gap between the current competency of internal auditors in China and the required position and role of internal audit function. From there, the study conducts alayered capability approach to investigate the essential knowledge, skills and characteristics required under the general competency framework for internal auditing in China.