

内部审计质量管理体系初探

中国矿业大学 潘华

【摘要】 本文以系统论为基本理论支撑来构建内部审计质量管理体系,一方面将内部审计质量管理体系纳入组织整体质量管理体系,另一方面重点探讨了内部审计质量管理体系的整体设计思路及各子系统的具体内容。

【关键词】 内部审计 质量管理 系统

一、内部审计与系统论

内部审计发展到今天,审计目标已由最初的查错防弊向防弊、兴利与价值增值共存的综合目标转变。这些目标体现了组织管理当局对内部审计功能需求的不断提高。能否实现这些目标以满足组织管理当局对内部审计的需求,这对内部审计质量提出了更高的要求。我国的内部审计尽管已经取得了很大的进展,但还存在很多问题,如审计风险意识不强、责任约束弱化、职业道德观念淡漠等,产生这些问题的主要原因在于审计质量控制不力。虽然内部审计准则的发布实施有助于促进审计质量的提高,但内部审计准则主要侧重于审计实务标准,而审计质量的提高涉及到组织、指挥、执行、协调、控制等方方面面,笔者认为应该从系统论的角度全方位探讨审计质量问题,构建内部审计质量管理体系。

系统论的主要创立者是生物学家贝塔朗菲,他将系统论从机体系统论推进到一般系统论,阐述了系统的整体观点、动态观点和有序观点。世界著名物理学家、比利时布鲁塞尔学派领导人普利高津创立了耗散结构论,它主要研究一个系统从无序向有序转化的机理、条件和规律,这一理论发展了贝塔朗菲的开放系统和系统的整体性、复杂性、有序性等观点。德国著名物理学家赫尔曼·哈肯创立了协同论,此理论包括若干基本原理,其中协同效应原理是指在复杂大系统与各子系统的协同行为下产生出超越各要素自身的单独作用,从而形成整个系统的统一作用和联合作用;侍服原理是指系统通过不稳定性可以自发形成空间结构、时间结构或时空结构;自组织原理是协同论的核心,它反映了复杂系统在演化过程中如何通过内部诸要素的自行主动协同来达到宏观有序的客观规律。法国数学家雷内·托姆是突变论的创始人,突变论着重考察某个过程从一种稳定状态到另一种稳定状态的跃迁。此外,超循环理论、混沌理论、泛系统理论等都可以被看做是系统论的发展和分支。

二、内部审计质量管理体系的含义及特征

1. 内部审计质量管理体系的含义。 贝塔朗菲把系统定义为处于一定的相互关系中并与环境发生联系的各组成部分(要素)的总体(集合)。内部审计质量管理体系是指由相互作用、相互联系、相互依赖的若干子系统结合起来的具有特定功能的质量管理体系。从系统的定义可以看出,内部审计

质量管理体系至少应该具备以下三个条件:一是完整的内部审计质量管理体系必须由两个以上的子系统构成,而各子系统又由若干要素组成,系统目标是“纲”,系统政策和程序是“目”。二是各个子系统之间、子系统与整体系统之间、整体系统与外部环境之间彼此相互作用并相互联系。三是内部审计质量管理体系整体具有确定的功能。

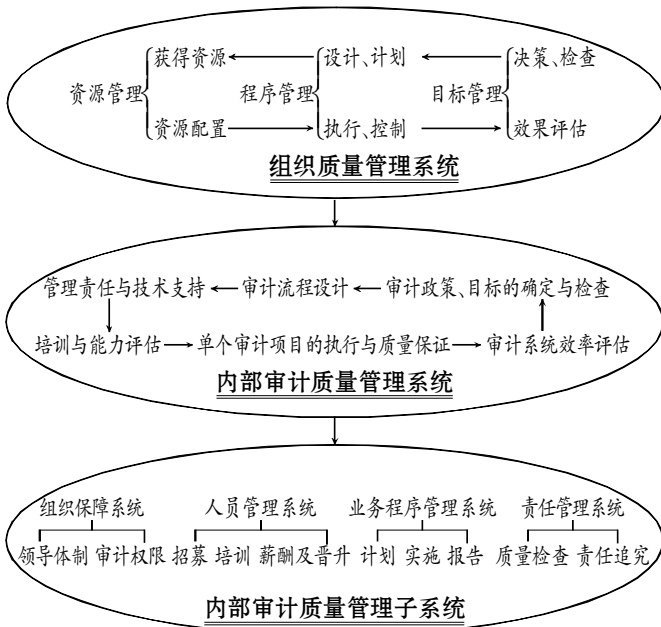
2. 内部审计质量管理体系的特征。 内部审计质量管理体系具有以下特征:①整体性。它是指内部审计质量管理是一种全面质量管理,全面质量管理涉及到影响审计质量的方方面面,是一种全员参与、全方位的综合管理活动。各质量管理子系统构成完整的总系统,总系统的目标是提高审计质量。②动态相关性。在满足顾客需求(内部审计的顾客是管理层)的总目标下,内部审计部门与其他部门密切配合,总系统能根据外部环境的变化及时做出调整,各子系统相互联系、相互作用。③层次等级性。这体现为内部审计质量管理体系适应组织内部整个质量管理体系的要求以及总系统、子系统、各要素及系统结构与功能的层级。系统结构所说明的是系统的内部状态和内部作用,功能所说明的是系统的外部状态和外部作用。要素通过一定的结构形成系统,系统通过整体作用支配和控制要素。系统功能体现了一个系统与外部环境之间输入与输出的变换关系。而由不同要素组成的具有一定结构的系统,可具有不同的或相似的功能。④适度性。内部审计质量管理体系受制于成本效益原则,决策的原则是收益大于成本,过度控制、无效控制与没有控制一样,都不能达到提高审计质量的目标。

三、内部审计质量管理体系的具体内容

审计质量取决于审计人员发现某一特定违约行为的概率以及审计人员对已经发现的违约行为进行报告或披露的概率。前一概率的大小取决于审计人员的执业能力和在审计方面投入的人力和物力;后一概率的大小取决于审计人员相对于客户的独立性。内部审计质量管理体系的构建应服务于内部审计人员能力与独立性的提高。纳入组织质量管理体系的内部审计质量管理体系的具体内容如右图所示。

图中,组织质量管理体系是指为了实现管理目标、提高产品或服务质量而涵盖了领导、组织、计划、控制及评估、改进等职能的宏观系统。内部审计质量管理体系服务于组织质

量管理系统的目标要求,受外部环境的影响,并随着组织质量管理体系及外部环境的变化而随时做出调整。按照与组织质量管理体系相似的设计思路,内部审计质量管理体系首先要确定审计政策(包括内部审计的组织地位)和审计目标,然后依据审计政策与审计目标设计审计流程,获取并布置审计人力资源、技术资源、硬件资源及其他基础资源,执行单个审计项目。在审计项目实施过程中进行质量控制,项目实施结束后进行质量检查与责任追究,结合组织质量管理体系及外部环境,根据单个审计项目的执行情况对内部审计质量管理体系效率效果进行适时评估,必要时进行调整。



内部审计质量管理体系的核心内容可具体细化为组织保障系统、人员管理系统、业务程序管理系统及责任管理系统四个子系统。下文将结合我国具体情况探讨上述内部审计质量管理体系子系统的具体内容。

1.组织保障系统。内部审计部门在组织中的地位对审计独立性有重要影响,公司制企业中内部审计的领导体制主要有以下几种,即隶属于董事会、隶属于总经理、隶属于财务负责人。根据我国《上市公司治理准则》的规定,上市公司按股东大会的决议设立内部审计委员会等专门委员会,其中审计、提名等委员会中独立董事应占多数,审计委员会中至少要有一名独立董事是会计专业人士,审计委员会的主要职责是负责内外部审计事务。因此,内部审计只有隶属于最高权力机构时其作用才能得到最大发挥,其独立性也才能得到最好保证。一方面,这种领导体制可以使内部审计部门独立于公司经理层,若涉及到经理层的审计事项可直接汇报给董事会;另一方面,由于董事会是决策机构,对内部审计所反映的问题和提出的建议能及时采取措施。

另外,审计权限也是保障审计质量的重要因素。内部审计人员应被赋予对相关审计资料(包括电子资料)的调阅权、复制权、询问权、自主决定审计类型权、参加重要会议权、一定的处理处罚权等。

2.人员管理系统。内部审计人员的素质是影响审计质量的决定性因素。我国《内部审计基本准则》规定,内部审计指组织内部的一种独立、客观的监督和评价活动,它通过审查和评价经营活动及内部控制的适当性、合法性和有效性来促进组织目标的实现。内部审计不仅涵盖财务审计,而且更注重管理审计。因此,内部审计不仅应具有传统的监督职能,而且应具有通过评价来促进经营活动和内部控制效率提高的职能。另外,财务审计、管理审计乃至咨询服务的提供对内部审计人员的素质提出了更高的要求,仅具有单一知识结构已不能满足内部审计工作的需要,内部审计人员必须拓宽知识面,增强相关知识储备。这就必须从内部审计人员的招募和培训着手,也就是要把好入门关和后续教育关。

我国《内部审计人员岗位资格证书实施办法》规定,满足条件的人员可直接取得岗位资格证书,不能满足条件的人员需参加中国内部审计协会统一组织的资格考试。考试内容包括内部审计原理与技术、有关法律法规与内部审计准则、计算机基础知识与应用,主要集中于对应试者的审计基础知识进行考查,而对应试者专业背景和相关知识的掌握则没有要求。这种规定难以满足内部审计的职能要求,应试者无需具有系统的财会、审计等相关知识储备而仅凭临时复习就可能通过考试,这导致审计人员进入内部审计工作岗位后很难胜任。因而必须结合我国的具体情况,在专业背景及相关知识方面对内部审计人员的任职资格做出明确规定,在考试科目及考试内容方面在深度和广度上下工夫,参照国际注册内部审计师及我国注册会计师的相关执业规定逐渐形成我国内部审计执业资格制度。内部审计人员还必须不断地学习新规范、新知识,接受后续教育,《内部审计人员后续教育实施办法》对后续教育的主要内容、形式及学时等方面已提出了明确要求,关键是如何落实的问题。在内部审计人员有限、经费有限而工作量较大的情况下很难保证内部审计人员能充分接受后续教育,这就必须严格进行年度后续教育情况检查,以检促学。同时,要使各种培训班的培训内容层次化、系统化,严格授课教师的选拔,授课教师必须既具有较深厚的理论功底又具有较丰富的实务工作经验,所授内容要紧密切合内部审计实际情况,做到理论与实践相结合。

各组织必须建立良好的内部审计人员薪酬及晋升机制,对于优秀内部审计人员要及时提高其薪酬并将其晋升到高级职位,防止人员外流。

3.业务程序管理系统。组织保障系统与人员管理系统是业务程序管理系统发挥作用的基础。组织应该在遵照内部审计准则的基础上制定业务程序管理手册,对具体审计业务的执行、工作底稿的编制及分级复核做出明确规定。在审计实务中,由于我国内部审计准则发布的时间较短,审计计划最容易被忽视,而审计计划是审计项目的统领,必须予以高度关注。审计计划由项目计划、年度计划及长期计划三部分组成,所以要结合组织的实际,根据审计部门掌握的情况及各方面的需求按轻重缓急对各审计项目由近及远做出安排。审计业务程序基本上分为四个阶段,即目标确定阶段、计划阶段、实施阶段、终结阶段。也就是以目标为先导,以计划和实施为核心,以形成审计结论为落脚点。在单项审计业务中,业

无形资产“三分法”的广义确认观

江苏广播电视大学 新 夫

【摘要】 本文通过重新构建一种广义会计确认观,将无形资产分为三种类别,即准则内的无形资产、中间态的无形资产和准则外的无形资产,从而将部分游离在准则规范范围之外的无形资产纳入会计信息系统中,以分层报告的方式披露,从而达到全面反映无形资产会计信息的目的。

【关键词】 无形资产 三分法 广义确认 分层报告

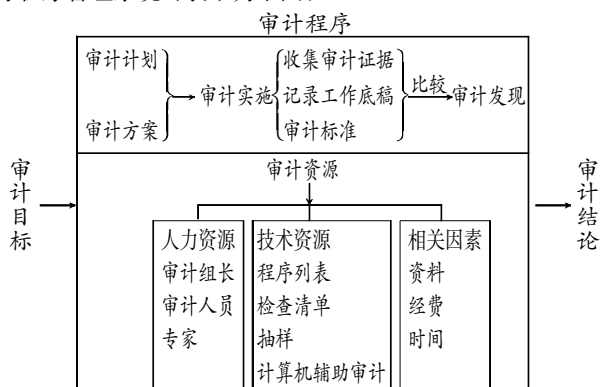
以信息技术、知识资本等无形资产为显著特征的“新经济”的兴起,一方面使得无形资产发挥作用的程度相对提高,另一方面现行的财务报告系统无法全面披露企业的无形资产信息,且现行的无形资产遵循的是传统的资产确认标准,没有考虑到无形资产的特殊性质。因此,在传统的资产确认模式下生成的会计信息的有用性受到了越来越多的质疑。

(1) 确认范围过窄。企业主要是通过外购、自创和接受投资三个途径获得无形资产。现行的财务会计基本只确认企业外购的无形资产,对于企业自创的无形资产只确认很小一部分(只有在按法律程序申请取得时),并不确认自创商誉

和品牌等企业内部产生的无形资产。这远远不能达到知识经济时代的要求。

(2) 大量自创无形资产得不到反映。随着无形资产内容的日益丰富,企业将拥有相当一部分自创的无形资产。按照现行财务会计确认模式,对于自创的无形资产几乎都不予以确认和入账,这样做并不能真实地反映企业的资产状况。如传统的会计没有对研究开发这一现代企业的重要经营活动进行单独核算与专门管理,因此不能系统地反映企业研究开发的资金投入,不能划分成功开发与不成功开发的界限,不能全面体现企业开发成果的价值形成过程和原始价值的构

务程序管理系统可表示为下图:



首先需要确定审计项目的审计目标,根据审计目标制定项目审计计划,并编制具体的审计方案。在制定项目审计计划及编制具体审计方案时,必须考虑充分利用现有的审计资源,包括选派胜任的审计人员、利用外部专家等;所采用的具体审计技术,包括具体审计程序、子项目检查清单、审计抽样的运用、计算机辅助审计等;影响审计进程的相关因素,包括审计所需资料的可得性、审计经费的充足性、审计所需时间的紧迫性等。根据审计方案执行审计业务,收集充分、恰当的审计证据,与审计标准相比较形成审计发现。在报告阶段,将收集的审计证据与形成的审计工作底稿进行进一步的复核,检查审计目标的实现情况,形成最终的审计结论。审计结论包括披露审计发现、提出相关审计建议等。

4. 责任管理系统。完善的内部审计项目质量检查和责任追究制度是业务程序管理系统真正发挥作用的保障。审计项目质量检查分为外部质量检查和内部质量检查,外部质量检查由中国内部审计协会、行业协会和地方协会组织实施,可以抽调内部审计人员或委托社会审计人员组成检查组具体实施。内部质量检查包括两种方式:一种方式是组织内部成立专门的质量检查部门对审计项目进行定期或不定期检查;另一种方式是由审计部门内部的各审计组之间相互进行检查。检查的依据是内部审计准则和本单位制定的相关规范,检查的内容侧重于审计方案的合理性、审计程序的科学性、审计证据的充分性和恰当性、审计工作底稿的清晰完备性、审计评价的恰当性、审计定性的准确性、审计建议的可行性等。质量检查为责任追究提供了依据。不能查而不纠,必须对不合格的审计项目的相关责任人给予一定的处罚,检查力度、处罚力度均要与审计质量成正比。业务程序管理系统属于对审计质量的事前控制、事中控制,而责任管理系统则属于对审计质量的事后控制,二者相辅相成、不可偏废。

主要参考文献

- ① 中国内部审计协会编译. 内部审计实务标准. 北京: 中国时代经济出版社, 2003
- ② 瓦茨, 齐默尔曼著. 陈少华等译. 实证会计理论. 大连: 东北财经大学出版社, 1999
- ③ 黄世忠. 会计数字游戏: 美国十大财务舞弊案例剖析. 北京: 中国财政经济出版社, 2003