

中国传统文化融入《内部审计学》课程教学之探讨

李文颖

(上海立信会计金融学院会计学院,上海 201620)

摘要:内部审计常被誉为公司内部免疫系统和监察系统,然而当前内审质量参差不齐、独立性较差、行业发展缓慢。而中国传统文化中的诚信品德、进取精神、系统整体思维、人际关系等智慧,有助于保持内审的独立性和客观性。因此尝试将中国传统文化优良基因嵌入《内部审计学》课程教学中,将专业知识传授与品德塑造相结合,旨在同时提高学生职业道德和专业能力水平,实现内部审计教学的育人育德双目标。

关键词:内部审计;中国传统文化;职业道德;专业能力;审计模式

[DOI]10.12231/j.issn.1000-8772.2020.27.221

1 引言

根据国际内部审计协会(IIA)2017版本国际内审实务框架(IPPF)定义,内部审计是独立、客观的确认和咨询活动,通过系统、规范的方法对治理、控制和风险管理过程实施审计,帮助实现组织目标、改善公司运营,最终为组织增加价值。同时,与国际内部审计不同的是,中国内部审计内部控制目标还有一个是国企资产的安全性,说明内审作为国家治理体系的一部分,在提高企业效率、增加企业价值、维护资产安全方面发挥越来越重要的作用。

当前我国内审实践发展还是不够的,上市公司内部腐败严重、效率低下、几乎所有的财务造假及外审失败案件背后,都有内审失败、内审人员独立性丧失。这与当前传统内审专业仅注重知识传授、技能培养和专业实践等“客观”教育(图1蓝色区域),忽视了人精神层面的“主观”教育有关(图1灰色区域)。理论上分析,内审相比外审独立性较差,更应该加强职业道德教育;而思想观念、价值观、伦理、精神文化、行为准则以及理念等意识形态的引导和教育(灰色区域),对刚成年还未踏入社会的大学本科生来说,也尤为必要。

然而,当前《内部审计学》课程如何更好地融入思想政治元素,仍是个教学盲区。作为世界五千年历史上,唯一一个文化没有过断层国家,中国的传统文化蕴含着丰富的、成熟的育人智慧。德育,自古以来是育人的基本标准,正所谓“大学之道,在明明德,在亲民,在止于至善”。《大学》提倡格物、致知、诚意、正心、修身、齐家、治国、平天下的教育观,将知识和品德统一起来,要求在认知世界的同时,也要正心诚意。习近平指出,优秀传统文化是一个国家、一个民族传承和发展的根本,如果丢掉传统、丢掉根本,就等于割断了自己的精神命脉。面对当前复杂的商业环境,更要充分吸取古人育人智慧,从传统文化中寻找精华,构筑内审行业的职业道德长城。基于此,本文尝试将中国传统文化的优良基因嵌入内部审计课程教学中,总结教学实践得出,中国传统文化能通过诚信、锐意进取精神、系统性和整体性观点、良好的人际关系等路径,提高内审独立性和客观性,最终确保内审工作质量。

2 诚信文化与内审人员职业道德

传统文化的品德标准有仁义礼智信、温良忠俭让、忠孝勇恭廉,而品德中的核心便是诚信。《中庸》认为人的最高境界是至诚,“唯天下至诚,为能经纶天下之大经,立天下之大本,知天地之化育”,指出诚信是做人的根本原则。在我国这类正式制度并不完善的新兴资本

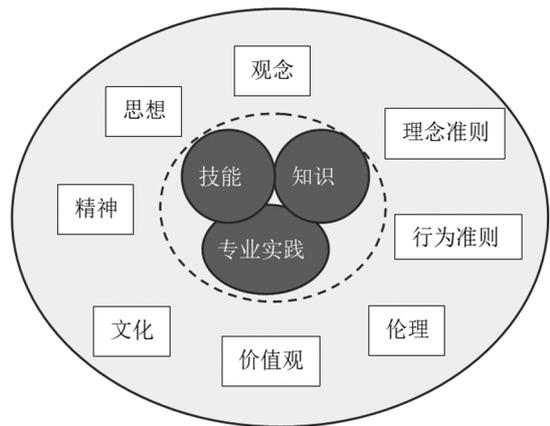


图1 内部审计专业学生综合素质体系

市场,非正式制度常起到补充作用,通过建立社会信任,可降低经济交易成本、减少信息摩擦,因而当前市场经济下更应该弘扬诚信文化。资本市场上诸多经济大案要案背后,无不是内审失职失信、选择视而不见、与管理层或外审合谋,以欺骗外部投资者。“人无信不立,业无信不兴”,教学时引导学生塑造诚信品质,指出不做假账是对会计人才的要求,而发现假账、诚实反映并帮助改善企业经营管理过程,是对内部审计人才的要求。向学生讲授诚信的理念,使其深刻明白,诚信可保证内审人员的独立性和客观性,一个诚信可靠、充分授权且专业能力出众的内审团队,将成为公司强大的免疫系统,为公司健康长远发展保驾护航。举例如万达拥有一只内审铁军,被称作“民间纪委”,由董事长亲自签发审计通知函,勇于查错防弊,仅2017年一年便为万达挽回损失1.3亿元。以案例提示学生,内审人员是公司内部三道防线的最后一关,若前两道失控,公司的运营就依赖于最后一道防线——内审人员的工作;若审计人员无诚信品德、屈于权威,对损害公司发展的关键风险和控制缺陷以及舞弊线索不敢说、不想说、不能说,会进一步削弱内审人员的公司地位,沦为边缘部门,公司也将面临更大的破产风险。

3 锐意进取精神与内审人员专业能力

儒家文化入世精神浓厚、鼓励人们积极进取,如孔子主张人要勇于实践、积极挑战,“知其不可为而为之”,孟子和曾子均强调处世的责任使命,“如欲平天下,当今之世,舍我其谁?”、“士不可以不弘毅,任重而道远”。除儒家外,传统文化中易学《周易》也有类似理念,如“天行健,君子以自强不息;地势坤,君子以厚德载物”。内审工

作灵活多样、审计范围广泛且动态变化,这就要求内审人员保持锐意进取的精神,积极投入实践、常学常新,不仅掌握财务审计方法和技术,还要必备工程技术、组织管理、心理、经济学等知识技能。如新疆公司 2018 年度内部腐败使公司损失超 10 亿元,高达 2017 全年净利润的(43 亿)四分之一,腐败渗透了研发、采购、品控、销售、甚至行政各个环节,由此启发学生,舞弊审计过程中若缺少经济学、心理、统计学和工程技术相关的知识,很难发现管理人员在各环节故意隐藏的舞弊线索。

此外,随着企业经营业务、管理技术的不断变迁,内部审计理论和技术也在日新月异。在课程中,结合当前国内外内审热点和发展趋势,激发学生追踪内审领域新知识的兴趣。比如 2020 年国际内审协会 IIA 发布了风险管理的新三道防线,新理念下的风险管理审计不再聚焦风险防御,而是积极进取型的,新三道防线鼓励内审人员积极参与到识别新产品开发、并购或营销策略等事项中的机遇型风险中来,助力管理人员维持风险承担能力和风险治理能力的平衡。又如传统的审计方法(观察、检查、询问、函证、重新执行、重新计算和分析程序等)已满足不了新商业业态的信息鉴证需求,新的信息技术如地理信息系统、航拍、大数据技术、AI 人工智能技术等快速发展,使得全面审计似乎不再是梦想,据此 IIA2017 年便发布了人工智能内部审计指引,以呼应大数据智能时代的审计需求,以此启迪审计专业的学生,作为未来的内审人员,需要将审计知识和 IT 技术知识放在同等重要的位置。在知识讲授时融入传统文化入世精神,可更好地激励学生掌握内部审计前沿理念,并积极应用于实践,为企业排忧解难、助力中国企业在信息化浪潮中可持续发展。

4 系统性、整体性观点与内部审计模式

中国传统文化的典型思维方式是系统性、整体性的思维方式。在对立与统一的朴素辩证关系中,更注重统一性的思维,强调人与社会、事物与事物、人与人之间的整体性,“天人合一”、“尚和合”。这一思想深刻影响了中国传统医学和中国人的社会观、价值观,如“以大局为重”、集体主义等,中国人喜欢从宏观的整体角度着手解决问题,从整体到局部,而西方文化则注重“部分”和单个实体。如果将传统文化优良的系统性、整体性思维方式融入内审模式教学中,将有利于学生更快掌握内部审计知识。因为内部审计范围涵盖一家公司的各个子系统包括财务、经营和治理(或管理)系统等,优秀的内审人员熟悉经营全流程、整个公司治理体系、内控与风险管理体系,其对公司复杂流程、政策体系的系统性认知,正是其他职能部门所缺乏的。教学过程中,通过系统性思维方式的训练,学生可从获取的点和线的证据,了解到面、体的真实情况。

首先,在审计准备阶段,向学生讲授,现代风险导向审计模式下,首先要进行系统性风险评估,方法是内审师必须从整体层面对风险进行识别和评估,并对重大风险领域实施更多的审计程序。

其次,在审计实施阶段,引导学生利用系统性思维,从公司所有者视角,审查并评价组织运营全流程(采购、生产、销售等)。例如,经济效益审计时,对公司的投入、经营过程和产出全流程进行评价,用到的系统方法有:因素分析法、投入产出法、问题逐步解析法等,针对经营过程中发现问题,系统性分析人、财、物、管理、技术等多因素,将总括性问题分解为多项子问题,然后分步骤逐个解答。又如内审人员通过穿行测试,发现一笔错误的大额交易,然后通过层层测试,发现工程招投标环节存在合同舞弊可能性。虽然招标流程均按

照规定执行,但通过运用系统性思维、合理分析行业整体情况发现,行业高度集中,有多家公司长年保持竞标关系,而中标公司也仅在这几家公司内轮流,内审师便合理怀疑有共同舞弊嫌疑。然后可经过进一步采用询问、观察、检查等多种方式,提到蛛丝马迹,确认其可能性。此外,应当下经济需求,国务院发文《关于实行审计全覆盖的实施意见》,明确对公共资金、国有资产、国有资源和领导干部履行经济责任情况实行全覆盖审计。“审计全覆盖”的观点,也是系统性整体性思维的显现。审计全覆盖不可能靠人力来覆盖,而是靠科技,尤其是信息科技,那么内部审计的教学工作也有了新的重点和方向。内审教学过程中,向学生讲授大数据审计模式,应用系统性分析方法,构建海量数据库中企业、人员的相互关联分析等知识点。

最后,在审计报告阶段,审计整改建议要有建设性,必须经过系统性思考,这样在审计报告的下一阶段——后续跟踪审计时,才能保障管理层和业务部门人员接受建议并积极整改。审计模式教学时,引导学生认识到,系统化思维的好处在于,能从表象深入剖析,精准把握事物的本质,得出的结论不会以偏概全。比如,不能因为流程没有得到有效执行,就认为是人员缺少或能力不足,直接给出招聘新员工或培训老员工的建议。这样的建议并没有深入问题根源,如果了解原因,内审师几乎不可能提供正确的纠正措施建议。系统化思维训练方式是鼓励学生多问几个为什么。如采购流程审计时,通过观察和询问程序,发现有不少工人跌倒。为什么?由于地板上的油。为什么?由于零件破裂。为什么?因为零件不断失效。为什么?由于采购惯例的变化。据此可给出采购的内控改善建议,而不是诸如提高生产车间工人的安全意识之类的建议。又如,仓库管理审计时,内审人员发现,对于放错库位的存货,条形码系统会将系统预设位置处的无存货直接计作盘亏,无法利用条形码系统找到放错库位的存货,给日常物流发货带来很大困扰。内审人员如果给出加强仓库管理培训、降低货物存放出错率的建议,成效仅是暂时的,教学过程中启发学生学会系统性思维,追本溯源,若经常出现存货库位放错,便是源头——存货库位的编排方式存在问题,可提供如:设立待入库区进行预入库检查控制、按产品或客户分类编号分区入库等建议,方能从根本上解决仓库管理困境、为企业经营提效增值。

5 良好的人际关系与内部审计环境

儒家思想以仁为核心,主张以仁爱之心处理人际关系,强调人道主义、以人为本,认为由“仁”才衍生出义、礼、智、信等其他品德。与西方文明不同的是,受儒家文化集体思想影响的东方社会,常被称作关系型社会。处于差序格局的熟人社会、人情社会中,维护与他人的互动关系,是基本的行为规范。正所谓“天时不如地利,地利不如人和”,中国传统文化注重人在社会中的活动和状态、人的社会属性,包含丰富的非正式社会规则如五伦、敦亲睦邻、谦恭礼让、忠孝悌义等等,用以规范不同身份的人际关系,这种软性约束,在日常生活中起到非常好的治理作用。将传统文化中人际关系智慧引入内部审计课堂教学中,有助于学生理解审计环境对内审工作的重要性。

沟通协调能力是内审人员重要素质。内审在公司内部任职,审计的范围非常广泛,经常跨部门审计,其职能就决定了内审工作非常重要的一环,就是协调好各种关系,做好高管和审计委员会之间、上下级间、各职能部门间的桥梁。国际内审协会 IIA 具体准则第 2400 号《沟通结果》和我国 2013 版本《第 2305 号内部审计具体准则——人际关系》,以各种形式保证与治理层、管理层的沟通。通过

与董事会和高管、企业员工形成良好互动关系,为审计师营造优质审计环境。在课程讲述的时候,告诉学生,专业能力提升需要通过亲身实践完成,而内审工作的质量决定于被审计方的密切沟通、配合,不重视沟通、与公司职能部门的人际关系紧张,很有可能无法获得充分的审计证据,甚至审计证据的有效性都无法保障。例如,集团公司派遣内审人员对吸收合并的子公司审计,子公司管理层不配合、内耗严重,内审人员工作受到阻碍,这样的事件屡屡发生。课堂教学中提醒学生,内审人员监督角色和沟通者角色并不冲突,若想实施有效的监督,前提便是与公司内部各层级之间保持有效沟通、维持良好的工作关系。如与董事长和高管反复沟通审计结果、给出有效的改进建议,能保障审计计划和资源的制定和分配,提升内审在公司中的地位和价值;同时有了董事会和高管的支持,也能保证中基层被审计人员的配合,审计工作得以顺利开展。在公司中层和基层,若能向中层和一线员工实时了解业务体系和经营情况,并与其沟通审计建议,营造良好的人际关系,帮助其改善运营流程、提高工作效率,也可以获得中层和一线被审计方的全力支持。当然还要提示学生,维持人际关系并不意味着以损害独立性为代价,必须遵守职业道德守则、保持独立。独立性是审计师的灵魂,权衡好二者

关系,审计质量才能得以保障。

参考文献

- [1]毕茜,顾立盟,张济建.传统文化、环境制度与企业环境信息披露[J].会计研究,2015,329(3):12-19,94.
- [2]山东省审计学会课题组,栾心勇,孟祥宇.山东大数据审计探索与实践[J].审计研究,2020(03):29-35.
- [3]李宗桂.试论中国优秀传统文化的内涵[J].学术研究,2013,348(11):35-39.
- [4]高娟.会计师事务所伦理困境与定位思考——基于传统儒家文化的分析[J].财会月刊,2011,583(15):87-88.
- [5]王海兵,张元婧.传统文化嵌入企业内部控制的机制和路径研究[J].会计之友,2019,620(20):113-119.
- [6]孙莉.德治与法治正当性分析——兼及中国与东亚法文化传统之检视[J].中国社会科学,2002,(6):95-104,206.
- [7]习近平论中国传统文化——十八大以来重要论述选编[J].党建,2014,315(3):7-9.

作者简介:李文颖,女,博士,上海立信会计金融学院会计学院审计系讲师,研究领域:审计理论与资本市场。