管理审计与审计客户参与研究

刘 红

【摘要】审计营销是近年来内部审计领域的重要课题，客户参与是审计营销的一种手段和方式，管理审计的开展为客户参与提供了合作基础，同时也对参与式审计提出了客观需求。客户参与的核心是为双方创造价值，能够有效提高内审部门绩效，弱化冲突，减少偏见和抵触，弥补审计部门资源、能力的不足。对于审计客户而言，参与到审计过程中来，有利于降低其感知风险，增加绩效收益和心理收益。审计人员的资源能力、客户的参与意愿及组织文化决定了客户参与的方式和参与水平的高低。研究表明，在管理审计中，审计客户参与的应用方式、驱动因素等均对审计绩效产生了影响，基于客户参与视角的管理审计研究对提升我国内部审计水平具有积极的意义。

【关键词】管理审计；客户参与；应用方式；驱动因素；审计效能

【中图分类号】F239.45　　【文献标识码】A　　【文章编号】1004-0994(2016)22-0068-4

一、引言

营销是影响现代组织成功的重要因素之一，每个组织的成功都离不开营销活动。公司、企业等营利性组织通过向顾客提供产品和服务，为顾客创造价值，建立持久的客户关系，从而寻求利益回报；政府、学校、医院等非营利性组织，通过和社会公众进行互动，建立良好的组织形象，宣传组织观念，争取社会支持和公众认可。顾客参与是近年来市场营销领域的一个新的概念，内部审计作为社会经济体系的一个重要组成部分，在这个营销为王的时代，也不可避免地引入营销的概念，将营销的思维和理念融入审计工作中，并且随着营销观念的深入，逐渐建立客户(公众)参与的审计模式。

在内部审计方面，现代内部审计之父索耶在其著作中提到“参与式审计”，指出内审部门在审计过程中应注重发挥审计客户的参与作用，但在内部审计实践中，客户参与式审计模式还在初步探索阶段，相关理论研究也基本处于空白状态。本文旨在探索参与式审计存在的价值和具体应用方式，为内部审计的创新发展提供可行的建议。

二、审计客户参与的内涵

探讨审计客户参与问题必须明确以下两个概念：

(一)什么是审计客户

从广义上讲，内部审计报告的使用者都可以视为内审部门的客户。在内部审计功能逐渐转向管理当局的参谋的过程中，审计结果和建议以产品的形式提供给管理当局和被审计单位等利益关系人，接受审计产品的所有利益关系人都成为审计部门的客户，包括董事会、高管层、职能部门、运营部门以及组织内部员工。为更具针对性地开展研究，本文所称审计客户仅指接受审计的组织内部各职能部门和运营部门，即通常意义上的被审计单位中的各部门。

(二)什么是客户参与

很多学者对顾客参与的概念描述不尽相同，他们从不同角度对不同性质的顾客参与进行了论述。其中具有代表性的有范秀成、张彤(2004)，他们探讨了顾客参与对服务业企业绩效的影响，指出在服务业中顾客参与是指顾客在接受服务过程中的投入，包括智力投入、实体投入和情感投入。魏洪亮(2009)认为，制造业中顾客参与价值创造的各个环节，包括新产品设计和产品制造过程，企业应提供便利的平台以利于顾客参与。张明立、任淑霞(2014)通过对参与商业培训的学员样本进行实证分析，从顾客角度提出了参与情境下，顾客的消费情感、心理契约以及感知控制等重要心理变量对社会利益和关系利益具有正向影响作用。黄晓治和曹鑫(2015)认为，企业创新面临现有产品的渐进式改进和新产品突破式创新两种选择，在选择的权衡中，顾客参与起到了重要作用。

综合顾客参与的不同定义，笔者认为审计客户参与是指在审计过程中客户的努力和资源投入。从过程角度看，包括在审前、审计过程中、审后等不同阶段的投入；从投入的实质内容上看，包括实体投入、智力投入和精神投入。智力投入是指信息和知识经验的投入，如客户提供某项业务运营流程的信息，回答审计人员提问并认真填写调查问卷。实体投入是指客户亲自参与审计过程，与审计人员共同发现、确认缺陷，并采取行动纠正偏差。精神上的投入是指客户能够正确认识审计行为，以积极的态度应对审计。很多时候，顾客参与往往是几种投入的组合，只有在这三个方向都进行投入，客户参

与行为才能发挥最大作用。

三、管理审计与审计客户参与

内部审计因受托责任关系的产生而产生，又因受托责任关系的发展而发展，现代组织面临内部和外部双重环境的深刻影响，尤其是现今社会，科学技术飞速发展，市场竞争加剧，相关政策法规越来越完善，组织与外部联系日益紧密，公众环保意识增强，这些新形势给组织的生存发展带来了前所未有的机会，同时也使组织在应对风险、控制和完善治理方面面临巨大的威胁和挑战。组织责任和使命的变化从根本上催生了对内部审计的新要求，内部审计必然从以真实性、合规性为主导的传统审计走向财务和管理并重的全面审计，对组织的核心业务和关键环节进行跟踪，及时揭示组织存在的风险，更加注重对系统效率、运营效果的审查和评价，并以提升组织价值作为最终目标。

近年来，内审功能拓展重点表现在管理审计的发展上，以管理为导向的审计项目占全部审计项目的比重越来越大。据中国内审协会2008年的调查显示，内部审计部门开展的审计项目，除财务审计和经济责任审计外，经营审计、内部控制审计、风险审计、投资审计和专项审计等审计类型占到全部审计项目的55%以上。此外，2013年北京国家会计学院通过对全国464家国有企业、民营企业以及政府、行政事业单位的问卷调查发现，内部审计已深入到组织经营管理各个关键环节，有46%的组织将系统和业务流程审计作为重点审计业务，还有80%以上的组织开展了尽职调查、资产安全、合同管理和以促进流程优化为目标的审计。这些调查数据表明，内部审计对象范围已逐渐扩大到管理领域，管理审计成为审计发展的主流趋势。

2013年，中国内审协会对《中国内部审计准则》进行了全面、系统的修订。此次修订表明内部审计已由传统的“监督”业务所体现的查错纠弊功能，转变为现代内部审计“咨询”业务所体现的价值增值功能。同时，内部审计活动的业务范围也进一步扩大，不再局限于组织的经营活动，扩大到包括非营利组织在内的整个组织的业务活动。

无论是基于内部审计实践的需要，还是遵循内部审计理论和法规的指导，内审部门都要转变审计思维方式和工作模式，将营销的观念引入审计工作中，建立以客户为中心的参与式审计模式，对此很多内审人员已逐步形成了共识。

四、审计客户参与对审计绩效的影响

客户参与对审计部门的核心贡献体现在对审计绩效的影响上。随着内部审计边界的拓宽，审计的深度和广度都有所延伸。内部审计受内外部各种因素的制约，能够有效完成工作的压力越来越大，提高审计工作效率和效果，已成为内部审计部门面临的重要课题。

（一）外部因素

影响审计绩效的外部因素是部门间的冲突。组织行为学家认为组织内的冲突是某种形式的互动，是一种对立或不一致，如：目标不一致，对事实的解读存在分歧，对行为预期不一致，等等（斯蒂芬·P·罗宾斯，蒂莫西·A·贾奇，2012）。冲突对组织造成的影响由冲突的性质而定，在某些特定情况下，冲突对组织有益，良性的冲突对提高群体的目标绩效有建设性作用。而多数情况下冲突是恶性的，具有很强的破坏作用。恶性冲突会影响组织的工作效率，占用工作时间，伤害人们的感情，降低集体凝聚力，阻碍组织目标的实现。这种冲突必须采取有效方式加以化解，从而使冲突消除或使其破坏性影响最小化。一般来讲，内部审计部门面临的冲突往往是后一种。内审部门在实施审计过程中，必须和被审单位进行接触，传统审计是个封闭系统，长期以来内部审计定位于监督审计职能，审计意见一般是批判性的，审计发现的错弊反映在审计报告中，报告给董事会和高管层，这意味着被审对象的工作中存在问题，可能面临上级的批评和问责，同时审计人员提出的改进意见也可能改变被审计对象以往熟悉的工作程序和习惯，造成被审人员心理上的抵触和防御，冲突不可避免地在审计双方中间产生。审计双方的任务冲突，很多情况下还会转化为关系冲突，造成组织凝聚力减弱，影响组织目标的实现。

谈判是解决冲突的最优选择，通过谈判寻求合作是最有利的方式。在管理审计中，审计双方的目标都是优化运营程序，改进生产运营效率，提高组织价值，在此基础上，把审计客户引入到审计作业流程中，作为一种新的资源投入，不但可以有效化解双方冲突，而且可以促进审计绩效的提高。

（二）内部因素

审计部门的资源和能力是限制审计绩效提高的内部因素。审计资源包括审计人员数量、经费预算和时间预算等；审计能力代表审计人员专业知识、技术方法掌握情况和执业能力。目前内审部门在资源有限的情况下，审计能力也成为审计绩效的关键影响因素。内审人员是财务、内部控制和风险方面的专家，随着审计范围深入到组织运营和管理领域，需要对财务会计、创新研发、市场营销、人力资源、生产运营等系统进行审查分析，尤其是审计被审计单位复杂的生产流程、工艺技术和制造程序时，要求审计人员必须充分了解产品/服务的特性和业务循环流程，在这个过程中，审计人员不可避免地会遇到知识瓶颈。

为解决这一问题，一般可以采取以下几种办法：聘请外部专家、招募新人、对现有人员进行培训。这些方法能够发挥一定的作用，但本身也存在不足。外部专家不易请到，成本高且不熟悉组织内部情况；培训需要花费的财务成本和时间成本都较高，培训效果具有不确定性；招募新的专业人员短期内也较难见成效。在这种情况下，互助合作成为内部审计发展的内生需求，也是必然选择。选择审计客户作为合作伙伴，有如下理由：客户是各自领域内的专家，他们熟悉工作流程、

技术标准、工作规范，也深知工作中存在的难点和不足。以人力资源为例，人力资源绩效审计是管理审计的重要内容之一，审查评价组织在人力资源管理方面的经济性、效率性和效果性，以及对实现组织目标绩效的影响程度。审计过程中需要审查人力资源的绩效考核体系和管理制度，通过员工能力、工作态度、员工满意度等指标进行评价；在能力开发和培训评价中，通过员工的职业规划和发展现状指标评价考核效果，审计人员通过正常的审计技术手段，在数据收集时，很难获得这方面的真实信息，也无法利用这些信息进行有效评价，而人力资源部门最为熟悉这些情况。

五、审计客户参与的驱动因素

（一）感知风险

风险是指影响目标实现的不确定性，审计过程中，审计双方都要面临一系列风险，从审计部门角度来讲，最大的风险是未能发现被审计单位管理中存在的错弊、缺陷和薄弱环节，因此要通过确定审计重要性水平，将审计风险控制在可接受的区间内。整个审计过程就是风险被逐步排除降低的过程。被审计单位相对来讲面临的风险种类更多，包括时间风险、绩效风险和心理风险。

1. 时间风险。审计工作不可避免地要干扰到客户正常工作，现场审计、交换审计报告意见、对审计内容的讨论都要占用客户时间，审计过程持续的时间越长，客户感知到的时间风险越大。因此，应尽量减少现场工作时间，快速交流，在尽可能短的时间内完成审计工作，才能使时间风险降到最低。但是降低时间风险有可能给审计部门带来质量风险，所以必须在保证质量的前提下减少时间占用。

2. 绩效风险。该类风险包括两个方面：一方面，审计发现可能涉及客户管理中的严重错弊，使客户面临上级批评和问责，从而影响组织对该部门的绩效评价；另一方面，存在的问题没有被发现，又使客户丧失了提高绩效的潜在机会。无论出现哪种情况，都会导致绩效风险的发生。此外，因审计双方对审计发现存在争议，发现的问题不能得到有效解决，对双方的绩效都会造成不利影响。从某种程度上讲，绩效风险是影响组织目标实现的最严重风险。

3. 心理风险。客户在接受审计过程中会产生紧张、压力、消极应对等心理反应，同时批评和问责也会增加客户的心理风险。

被审计单位对风险的判断和态度直接影响他们应对风险的方式，他们通常采取两种方式应对感知到的风险：一种是消极的方式，如前所述故意用敌意、不配合的态度应对审计工作，甚至故意制造障碍增加审计难度；另一种是积极的方式，是以合作的态度参与到审计工作中，通过合作提升价值，实现双赢。

（二）感知收益

收益分为物质收益和心理收益。参与式审计带给客户经济利益和绩效水平提升，这种收益可以定义为绩效收益，因此客户收益包括绩效收益和心理收益。

1. 心理收益。站在客户视角，让客户由被动地接受检查变为主动参与，可以强化客户对共同利益的认知和控制。心理学研究表明，当人们感到能够对某一事件或周围环境施加控制时，无论对人们的生理还是心理都会产生积极影响，使人们产生满意、安全感、自信心等积极情绪。反之，当控制感缺失时，会产生紧张、焦虑、抑郁等负面情绪，并伴随退缩行为（崔伟、万明刚，2007）。因此，客户参与使他们感到审计事项正处于自己的控制之下，将会获得良好的心理收益。管理中的问题和改进意见由客户主动提出，获得肯定，对客户而言又进一步增加了心里收益。

2. 绩效收益。参与本身是一种自我完善，它给了客户一个反思、总结和自省的机会，是一个动态的学习过程。审计客户接受独立的外部检查，在审计部门的主导（教育）下，双方合作查找流程控制中存在的缺陷和薄弱环节，重新梳理流程中的重大风险，进而改进流程，提升运营的效率和效果，带来绩效上的提升。客户参与对审计双方都有降低风险、增加收益的作用，有利于增进双方了解、弱化冲突，减少偏见和抵触，提高客户满意度。客户满意是审计客户对审计过程和结果（审计质量、审计人员职业素质和态度等）的积极评价，是一种需求被满足后的情感和心理反应，促使其乐于接受审计结果，并能够按照审计建议做出积极改进。

六、审计客户参与的方式

客户参与方式和程度主要由审计部门和客户两个方面的因素决定，从审计部门角度讲，决定因素有审计项目的复杂程度，审计资源安排（人员、经费和时间预算），审计人员的观念、判断和掌控能力。影响客户参与意愿的因素有顾客的动机、能力、对参与的接受程度以及双方的情感和信息交流。风险和收益影响客户的参与意愿和涉入程度，一般来讲拒绝参与引起的风险越高，客户的参与意愿越强；参与带来的收益越高，客户的参与意愿也越强。

此外，组织文化也是一个重要影响因素，开放型、提倡学习和沟通的组织文化会促进更深层次的客户参与。具体而言，客户的参与程度和方式如下表所示：

参与类别	参与程度	参与时点	主要参与方式
基础（保障性）参与	低水平	审计实施中	提供资料、参与访谈、交换意见
支持性参与	中水平	审计实施中	讨论审计方案、共同确定评价标准
合作性参与	高水平	审前、审中、审后	审前沟通、审后反馈、共同讨论问题、主动提出改进意见

（一）基础性参与

这是最低程度的参与，包括审计过程中提供审计所需的

文件、资料，允许审计人员访问信息系统，接受审计人员现场访谈、观察，填写调查问卷，配合审计人员穿行测试，以及在审计过程中交流有关问题，对审计结论提出意见。这种参与是最基本的互动，是保证审计实施必不可少的活动，也是被审单位和人员的法定权利和义务。

（二）支持性参与

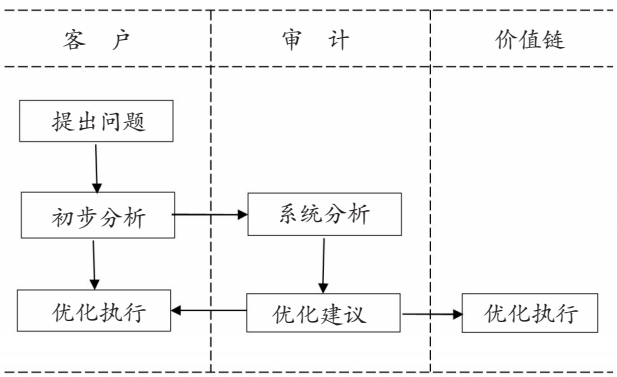
在这种程度的参与中，要求审计客户提供更多的资源，是在保证性参与的基础上，更进一步的支持性活动。主要方式包括在现场审计开始前，审计师和客户共同讨论审计方案，明确审计程序和步骤，并进一步确定审计的重点和难点，以此为基础，对审计方案进行调整。审计方案的讨论要结合审计客户的经营目标，经营环境，风险和控制情况进行，如果讨论中发现某些环节的风险已得到有效纠正，对于这些不重要的风险，审计师可以调整审计方案，将这些风险从检查清单中剔除，将精力集中于重大风险方面。

支持性参与的要点在于审计评价标准的确定，在管理审计中，绩效评价是重要的工作内容，评价标准有的是组织已有的，如操作指南、生产计划、合同、预算、目标任务等，审计师在确定标准的适当性和相关性之后，可作为评价依据。也有一些绩效评价没有现成的标准，尤其是一些管理职能，需要在审计时建立评价标准。建立标准往往是困难的，审计师除了寻求外部专家帮助外，最主要的是要使客户同意和接受这些标准，要与客户明确业务的目标和范围，寻找相应标准并达成一致，否则评价工作是没有意义的，会导致没必要的争论，评价结果不被客户所接受，也就没有改进的可能。

（三）合作式参与

这种参与方式是在前两种参与方式的基础上，更高层次的全方位参与，也是客户在精神、智力和实体上投入最多的一种参与方式。高度参与的前提是建立信任，这是一切合作关系的基础。信任是双向的，审计人员要对客户的知识和能力充满信心，必要的时候可以提供特殊培训，帮助客户提高审计参与的认知和技能。同时，审计客户对审计人员的信任也很重要，没有良好的信任，就不会有高度的投入。要建立充分的信任，信息交流格外重要。有些审计部门在进场前，将审计工作手册发放给被审单位，使他们了解审计的目标、职能、程序和政策，有利于消除审计神秘感，建立客户对审计的信心。在审计项目结束后，采用回访、调查问卷等方式听取客户的反馈意见和建议，向客户证明审计部门真诚合作的态度，可以进一步改进与客户的关系，营造更融洽的工作氛围。此外，在审计报告中，既要反映客户管理系统中存在的问题，也要对他们工作中积极的方面予以肯定，这种适当的平衡，使客户能够客观理性地对待工作中的不足。

高度参与的典型形式是将审计客户当作兼职员工，和他们一起讨论流程控制中存在的问题及相应的改进措施。以生产运营审计为例，作业流程是审计的重点和难点，审计人员必须充分了解流程所处的系统环境，根据组织战略、市场环境和生产特点，同时考虑技术的先进性和资源的可获得性，设计相应的审计方法。在参与式审计中，往往采取专题会议和头脑风暴的方式，将审计客户视为内部专家，由他们运用在专业领域的知识和经验，讨论现行作业流程中面临的主要问题，指出问题产生的部位和影响，进而提出优化流程的建议。内部专家熟悉他们的工作领域，能够很好地指出关键问题环节，并能够初步分析问题产生的原因。审计人员的责任是听取内部专家的意见，在对所提问题归纳分析的基础上，进一步寻求问题背后深层次的原因，分析问题产生的组织环境和系统设置问题，进而确定流程的风险点和控制点，对优化整个价值链的流程设计提出建议。具体流程如下图所示：



头脑风暴还可应用于对内部控制的自我评估，这是参与式审计的一种特殊类型。它以专题研讨会的形式开展，由员工自由讨论内部控制方面的问题，分析影响目标实现的重大因素，找出问题根源和持续改进方法。这可以为审计师提供快速有效的风险评估结果，使客户有机会审视自身工作中存在的好的和不好的方面。审计师作为讨论会的推动者，要对讨论的信息进行及时反馈，并和客户管理层共同研究针对控制弱项采取的纠正行动。若问题性质清楚，客户已采取了有效措施，为节约审计资源，可不必再进行深入审计。

客户参与是审计营销的一种手段和方式，审计营销的目的是通过了解审计客户的需求，推出合格的审计产品（审计发现和建议），提高客户满意度，维持持久的客户关系。这种关系可以为后续审计打下基础，同时也有利于确立审计部门在组织中的地位和良好形象。同时，在参与式审计过程中，保持审计师的独立性和客观性非常重要，审计师必须主导审计过程，并对审计报告承担全部责任。

主要参考文献：

菲利浦·科特勒，加里·阿姆斯特朗. 市场营销原理（第14版）[M]. 北京：清华大学出版社，2013.

作者单位：东北大学审计处，沈阳 110004