

高校内部审计外部化形式的选择与分析^{*}

南京森林警察学院

张键琦

【摘要】随着高等教育事业的迅猛发展,高校内部审计外部化逐渐成为热点。内部审计外部化在国外企业中主要有补充、审计管理咨询、全外包以及合作内审等形式。综合国内企业普遍运用的全部外包与部分外包的形式,针对国内高校当前审计现状,主要分析了高等学校内部审计外部化在内部控制审计、建设工程审计、领导经济责任审计以及财务收支审计方面的因素选择。

【关键词】高校审计; 内部审计外部化; 受托责任

中图分类号:F239.4

文献标识码:A

文章编号:1004-5937(2014)34-0083-03

一、引言

内部审计外部化起源于西方国家,并有很好的普及和运用。高校领域实行内部审计外部化是伴随着高校近几年规模化发展、经费来源的多元化及高校内部审计现状发展起来的。高校与企业性质不同,经费来源渠道亦有差异,因此,探讨高校内部审计外部化形式的选择并与企业内部审计外部化形式比较,分析不同审计业务类型,选择不同外部化形式对高校审计工作质量的影响,提出适合高校审计业务特点的内部审计外部化形式有着重要的现实意义。

二、内部审计外部化的内涵及形式

内部审计外部化是指将内部审计职能部分或全部通过契约委托组织外部的机构执行。关于内部审计外部化的形式,理论界从国外实践中总结出四种:补充、审计管理咨询、全外包和合作内审。同时,内部审计外部化在我国企业特别是中小企业中得到广泛的普及和运用,已成为企业实现内部审计功能的一种重要形式。由于社会制度、意识形态及所处社会环境不同,我国企业内部审计外部化形式和国外相比有不同之处,主要存在两种形式:全部外包和部分外包。

三、高校内部审计外部化的动因

(一)高校内部审计外部化起源

高校内部审计外部化起源于20世纪末到本世纪初,由于高校扩大招生规模,我国高校掀起大规模新校区建设的高潮,有的地区还建起了大学城,为将基建工

程打造成阳光工程、廉洁工程,国家规定对建设工程项目实行全过程跟踪审计和竣工决算审计。由于工程项目审计是高校新的审计领域,高校内部审计部门尚不具备开展大型工程项目审计的资质,只能将审计业务外包给专业的工程咨询公司进行审计。高校内部审计外部化就是在这样特定背景下产生的。

(二)高校实行内部审计外部化的客观必然性

近年,由于高校事业快速发展的客观需要,内部审计职能不能充分发挥等客观事实,使得内部审计外部化在高校中得到蓬勃发展。按照中国内部审计协会发布的《内部审计实务指南第4号——高校内部审计的规定》、教育部17号令《教育系统内部审计工作规定》,高校内部审计内容包括内部控制审计、预算执行和决算审计、建设工程项目审计、领导干部经济责任审计等。内部审计实务指南中还首次提出内部控制审计概念,其内容涵盖教学、科研、财务、资产、采购等全部高校经济活动。当前高校精简机构、院校合并,独立设置内部审计机构的院校不多,且多为规模较大的“211”或“985”高校,对于规模较小的院校多为纪委、监察等合署办公,人员少,任务多。高校日益增长的审计需求与内部审计缓慢发展之间的矛盾日趋尖锐,因而,探索提高内部审计效率,增强内部审计效果的新方法就显得尤为重要。

(三)内部审计外部化在高校审计工作中取得的成效

目前,建设项目工程审计是内部审计外部化在高校内部审计中适用性最广、最能体现内部审计外部化价值、最能得到管理层认可的审计事项。借助“外部资源”

^{*} 本文系中央高校基本科研业务费专项资金重点项目“高校内部审计外部化研究——基于受托责任理论”(项目编号:RWZD2014030)阶段性研究成果。

来履行内部审计职能,既增强了审计效果、拓展了审计领域,又节约了相关成本,提升了人员素质,从而实现双赢。在此基础上,高校在其他审计领域如下属单位财务收支审计、领导干部经济责任审计、科研经费专项审计调查等陆续开展了内部审计外部化,从而克服了审计力量薄弱、任务繁重、质量不高等难题,这种模式更适合规模较小的院校。经调查,各个高校均实现了不同程度的内部审计外部化。机构健全、独立性强的部属综合性大学外部化程度相对低;省属高校、高职院校及纪委、监察、审计合署办公的院校,内部审计外部化程度相对较高。

四、高校内部审计外部化形式分析

如前所述,我国企业内部审计外部化形式分为全部外包和部分外包,这两种形式各有优缺点,高校不能全盘复制。如果实行全外包,意味着高校不保留内审部门,全部审计业务交外部审计人员实施,这不符合《内部审计实务指南第4号——高校内部审计》第三条规定的“高校应设置内部审计机构,规模较大的高校(年收入5亿元以上或教职工人数在3000人以上)应设置独立的内部审计机构”,所以企业的全外包形式在高校行不通。

高校内部审计外部化和企业有明显不同,节约审计成本是企业首先考虑的因素,但不是高校内部审计外部化的首要动因,高校审计费在专项资金中都有保证。根本原因是高素质的内部审计人员还比较少,不能满足日益增长的高校审计业务需要。因此,高校是以提高审计质量为首要目标来开展内部审计外部化的。

综合上述两点分析,高校应根据自身审计业务特点选择合作内审模式下不同的合作形式,以达到审计服务和质量的最佳结合。

五、高校内部审计外部化形式的选择

通过上述分析,高校审计内容、审计方法有别于企业,将高校内部审计外部化形式定位为合作内审模式下的三种合作形式,即补充、全部委托、部分委托,充分考虑了高校审计业务的特点,能够满足高校内部审计外部化的需要,可结合高校审计业务内容和特点选择。

(一)内部控制审计

内部控制审计首次在《内部审计实务指南第4号——高校内审审计》中提出,并于2009年9月1日

起实施,现已成为高校内部审计的重要内容。其内容触及到教学、科研、财务、资产、采购等管理活动中,被审计对象为高校各管理层。为客观、准确地对被审计单位内部控制体系的健全性、有效性进行审查和评价,要求内审人员熟悉学校业务流程,了解各被审单位审计业务特点及审计风险点,可以采取补充形式,即审计任务虽内外合作完成,但以高校内部审计人员为主,外部审计人员起协助作用,审计风险由高校内部审计人员承担。该方法有以下优势:

1. 责任风险的明确性。外部审计人员仅对审计项目中特定事项发表专业评价,其专业评价是否被采纳并在最终的审计结论中体现,由内部审计人员决定,避免了相互扯皮并对审计结论产生分歧,从而影响审计质量。

2. 审计结果的实用性。内部审计人员了解高校的组织构架、部门的利益格局及审计的重点和难点,内部控制审计需要内审人员掌控全局;外部审计利用专业特长,就事论事对特定事项发表意见,两者配合能确保审计结果具有深度和实用性,能够得到管理层的认可。

(二)建设项目工程审计

建设项目工程审计分为跟踪审计和竣工决算审计,由于其专业性强,审计内容涉及到土建、水电、设备、安装等建设工程不同专业领域,必须由专业工程咨询公司进行全面审计,采取的外部化形式是全部委托。与国内外企业的全外包形式相似,在保留内审机构的前提下,将审计业务全部委托给工程咨询公司,内部审计人员不参与工程审计项目中,工程审计风险由工程咨询公司承担。内部审计人员通过契约方式对审计质量进行把关。优势是能够发挥外审的专业特长,符合社会快速发展,专业化协作日趋精细下的跨行业、跨部门的合作精神。在实行全部委托模式下要注意以下两点:

1. 选择高品质的会计事务所是关键。要综合声誉、资质、注册会计师数量、实力、等级等因素全面考量,防止资质低、市场份额占有小的事务所以低价位中标。

2. 完善合同内容。内部审计部门是通过契约方式对建设工程审计质量进行把关的,合同是监督外部审计单位是否全面履行职责的载体。因此,在合同中必须明确受托责任内容,至少应包括四个方面:一是行为责任,即完成某项任务的责任;二是报告责任,即受托人按委托人利益行事,真实报告或不真实报告应承担的

责任;三是某种规范,即受托责任履行中,什么可以为,什么不可以为;四是控制责任,即对受托责任关系中各方责任和权利的控制。

(三)领导干部经济责任审计

目前,高校已发展成为产、学、研并行的巨大的经济活动主体,开展高校领导干部经济责任审计不仅是高校自身发展需要,也是构建与现代大学制度相适应的监督机制的需要。

领导干部经济责任审计可以采取部分委托形式,即审计小组由内外审计人员联合组成,涉及到内部控制评价的由内部审计人员完成,外部审计人员只对财务活动的真实、合法、效益发表意见。内部审计师和外部审计师对这种结合审计分别承担不同的责任和风险。这种形式的优点是:内部审计人员熟悉高校实际情况,了解高校内部控制、风险评估、审计流程及管理层关注的焦点问题;外部审计专业上具有优势,能够准确判断财务数据的真实性、合法性及效益性,这样可以整合利用高校的内、外部资源,提高审计工作质量。在实行部分委托模式下要注意以下两点:

1.配合的协调性。在实际工作中,内审人员与外审人员的协调有一定困难。外部审计人员在审计中往往就事论事,以完成合同内容为目标,而内部审计部门以服务学校管理层为出发点,由于审计目标的差异性,对审计结论往往存有偏差。

2.审计结果的风险性。部分委托模式下,内外审计人员在一个项目中分别承担不同的任务,同时承担相对应的审计风险。外部审计人员为规避审计风险,一般只在约定的范围内审计、发表意见,不会像内部审计人员那样积极主动地开展工作。另外,外部审计人员不熟悉高校实际情况,审计结果缺乏深度和实用性,往往达不到管理层的认可,这些情况都可能造成审计结果的风险性。

鉴于以上情况,内部审计部门在实行部分委托模式下要建立沟通机制,在与学校管理层、被审计单位、事务所交流中采取例会制、报告制等方式确保沟通信息开放和富有成效性;另外要完善合同,明确各自责任、义务和风险,确保外部化目标实现,降低审计外部化风险。

(四)财务收支审计

财务收支审计是高校传统审计项目,在高校审计中仍占主导地位。学校财务预算执行情况和财务决算

审计、学校及所属单位和部门财务收支审计、各种专项资金审计及领导干部经济责任审计都属于财务收支审计范畴,应分别采取不同合作内审方式:一是以财务数据真实性、合法性为主的财务报表审计,如单位下属的食堂、校办产业等实行全部委托;二是学校财务预算执行情况和财务决算审计,因涉及到高校部分核心业务,不宜外部化;三是专项资金审计,如科研经费、公务招待费、公务用车经费等可实行部分委托,即对某一审计项目的审计,审计小组成员由内外审计人员担当,分别承担不同的审计风险。

六、结束语

高校实行内部审计外部化是个系统工程,内部审计外部化形式的选择只是其中一个子系统,且尚在探索期。各高校应根据具体情况和需要来决定。高校内部审计外部化形式定位为合作内审,并按内外合作范围的大小、风险承担的比重划分为:全部委托、补充、部分委托三种形式,这是符合高校审计工作职能要求的。

如何选择高校内部审计外部化形式,使内部审计资源与外部审计资源优化配置达到最佳效果,是高校内部审计部门需要不断探索的。总之,高校内部审计外部化形式的选择是为了更好地发挥内部审计职能,使之成为服务于高校管理层,确保高校各项经费安全、廉洁、高效运转的有力保障。●

【参考文献】

- [1] 张艳芬.我国企业内部审计外包问题探讨[J].会计之友,2009(8中):58-59.
- [2] 周为利.国外内部审计外包及启示[J].审计与经济研究,2002(3):34-36.
- [3] 王光远,瞿曲.内部审计外包:述评与展望[J].审计研究,2005(2):12-19.
- [4] 赵娜.关于内部审计外包形式的选择与分析[J].财会通讯(学术版),2006(6):15-18.
- [5] 王芳.高等院校内部审计外包的现实选择——合作内审[J].会计之友,2010(7上):92-93.
- [6] 迟柏龙,刘静.内部审计外部化在我国中小企业推广问题分析——以长春东郊煤气公司内部审计外部化为例[J].审计研究,2009(4):88-93.