

# 制约高校内部审计转型和发展的关键因素研究

## ——基于辽宁省部分高校内部审计工作状况的调查

大连医科大学课题组

### 一、高校内部审计转型与发展的必然性

1、内部环境的重要变化。《2010年至2020年国家中长期教育改革和发展规划纲要》提出建立现代大学制度,明确高校是自主办学、依法治理、自我发展、自我约束的法人实体。2010年9月1日,教育部《高等学校信息公开办法》正式实施,要求高校基建、采购、招生、财务等重点领域全面公开,确保形成有效的审计监督和社会监督。同时,1998年以来高校招生规模不断扩大,我国已成为世界上高校在校人数最多的国家。随之而来是问题日益凸现,由于国家投入经费有限,银行贷款已成为主要资金来源。桂珍若(2005)统计,2005年末辽宁省省属高校商业贷款总额已达73.56亿元,超过亿元贷款的高校达到25所;40所高校累计投资180亿元,贷款93亿元,还贷财务风险集聚,有的高校办学资金已影响正常的教学、科研活动。2010年,山东省政府工作报告提到,有少数高校贷款已影响到学校正常运转。与此同时,扩招也给高校带来管理系统性风险,各层级管理人员违规违法甚至犯罪屡见不鲜。加强内部控制和风险管理是高校良性发展的重要保障。

2、外部环境的重大变化。《审计法》第二十九条规定,依法属于审计机关审计监督对象的单位,按国家有关规定建立健全内部审计制度;其内部审计工作应接受审计机关的业务指导和监督。2010年新修订的《审计法实施条例》第二十六条第二款规定,依法属于审计机关审计监督对象的单位,可以根据内部审计工作的需要参加依法成立的内部审计自律组织。审计机关可通过内部审计自律组织加强对内部审计工作的业务指导和监督。这一改变,进一步明确了国家审计对内部审计业务的指导监督,有力地推动了《中国内部审计协会2006年至2010年工作规划》提出的内部审计转型的战略部署。2007年9月20日,时任审计长李金华,在亚洲内部审计大会上指出,我国内部审计呈现出良好快速发展态势,由财务收支审计、经济效益审计、经济责任审计向以风险为导向的管理审计转型与发展,由发现型、复合型审计向预防型、增值型审计转变。2009年9月1日,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》明确,高校内部审计旨在促进完善管理控制、防范风险、创造效益,以促进实现学校事业目标。

3、内部审计转型的必然性。高校内部审计正经历内外部环境的重要变化,其管理体制、组织机构等将随之变革。根据审计受托责任理论,内部审计本质上是组织内部受托责任系统的重要部分,组织管理结构发生变化时,受托责任关系结构与内容将随之变化,从而要求内部审计随之转型。内部审计受托对各级管理部门管理责任履行情况进行评价,提出预防或者纠正偏差等管理建议,向高层管理部门报告信息,协助其促进各级管理部门管理责任有效履行。与此同时,内部审计在转型中提升了地位和作用,注入了新的生机和活力,逐渐成为“聚光灯下的职业”。

### 二、辽宁省20所高校内部审计工作状况调查结果

调查的20所高校中,中央部属的国家重点大学3所、省属综合实力较强的高等院校17所。调查围绕审计要素,从审计理念、审计主体、审计客体、审计报告、审计转型等5个方面设计了25个项目。

1、审计理念。理念是一个组织发展的基础和决定性方向。审计理念关系到高校内部审计地位以及发展方向,适应审计环境的理念对内部审计工作有积极推动作用。审计理念调查主要是了解内部审计转型是“要我转”还是“我要转”。调查结果如下:(1)树立内部审计转型理念方面。20所高校基本树立了内部审计转型理念,对内部审计转型后的发展有深刻认识。其中,13所高校选择内部审计应向财务真实性、合法性审计与以内部控制、风险管理为导向的管理审计并重转变;14所高校选择内部审计应做到事前审计与事中审计并重,以监督与服务为主要目的。(2)对内部审计转型重要性认识方面。20所高校中,只有大连理工大学完成了内部审计转型的基础性工作并取得积极的初步成效,有3所高校正计划转型,有3所高校不了解内部审计转型,近10所高校看到或者收到过内部审计转型相关文章(件)。这说明,尚有部分高校对内部审计发展形势关注较少,主动性差。20所高校中,近10所高校领导层重视内部审计工作

但没提及内部审计转型；3所高校领导层高度重视内部审计转型，要求加大力度，并在各方面给予支持。20所高校中，有13所高校的内部审计工作得到各部门的积极配合，说明内部审计机构有良好人际沟通和协调能力，内部审计工作有广泛群众基础；有4所高校表示，被审计对象主观上不积极提供情况。

2、审计主体。(1)内部审计机构独立性方面。20所高校中，有8所高校是独立内部审计机构处级建制；有12所高校内部审计机构与监察、纪委等机构合署办公。管素英(2008)调查天津市市属17所高校中，独立设置内部审计机构的院校为8所，有9所未独立设置内部审计机构。朱靖娟(2008)对江苏省10个地级市40所高校的调查显示，收回的32个有效样本中，独立设置内部审计机构的高校有9所，其余的多为与纪检监察合署办公，对外保留或者不保留审计牌子。王青逵(2007)2005年末统计数据显示，吉林省属46所普通高校，设有独立内部审计机构的有24所，有内部审计职能的有22所。郑婕慧(2007)调查广州72所大学，独立设置内部审计机构的有54所。罗洪霞(2007)调查教育部直属71所高校，独立设置内部审计机构有35所，与财务处合署办公的有3所，与纪监部门合署办公的有33所。舒蓉雯(2006)调查浙江省26所本科院校中，只有浙江大学设置了独立的内部审计机构，其余25所院校内部审计机构均与纪检监察部门合署办公。上述数据有一定代表性，反映我国高校内部审计机构与行政监察部门或者与党委纪律检查部门合署办公、共同组成处级单位或者处级联合办公单位的比例在一半以上。(2)内部审计机构隶属关系方面。20所高校中，向分管内部审计工作的副校长或者校长报告工作的有10所，向纪委书记报告工作的有7所，向党委报告工作的有3所。管素英(2008)调查天津市市属17所高校显示，有3所学校内部审计机构为校长主管，有11所高校内部审计机构是校长委托纪委书记分管，有2所高校内部审计机构是校长委托副校长分管，有1所高校是党委书记委托纪委书记分管。罗洪霞(2007)提出，教育部直属71所高校中，多数高校的直接领导不是学校法定代表人，这种隶属关系对内部审计地位和深度有一定影响。(3)内部审计人员方面。20所高校中，内部审计人员学历以本科为主，本科学历占70%，研究生学历占10%，本科以下占20%；内部审计人员的专业结构分布比较分散，会计、审计、经济管理类及其他等专业的比例依次为65%、5%、10%、30%，仅有1所高校内部审计人员专业结构是审计专业为主；内部审计机构的职称结构，高级、中级、初级职称均衡的高校有8所，以高级职称为主的有8所；内部审计机构的年龄结构，有

79%在30岁至50岁之间。朱靖娟(2008)调查显示，100%内部审计机构具有财务专业内部审计人员，78%内部审计机构具有工程专业内部审计人员，还有法律、管理等专业。管素英(2008)调查显示，内部审计人员学历结构以本科为主，本科以下、本科、研究生学历比例分别是11.6%、67.5%、20.9%；内部审计人员职称结构，高级、中级、初级及以下的职称比例分别为25.6%、46.5%、27.9%；内部审计人员年龄结构以30岁至50岁为主，20岁至29岁、30岁至39岁、40岁至49岁、50岁以上年龄比例分别是11.6%、25.6%、25.6%、37.2%。

3、审计客体。审计客体反映审计范围广度。20所高校内部审计工作类型主要集中于基建项目审计，占85%，具体见调查表1、表2。

表1 审计主要对象

审计对象	高校数
仅是财务部门的会计账证表	4
年度财务预算、决算	10
财务及相关内部控制制度	11
学校及各职能部门管理绩效、专项资金	11
学校运行风险和内外部运行环境审计	4

表2 审计主要类型

审计类型	高校数
财务预(决)算审计	14
基建项目审计	17
固定资产审计	9
管理绩效审计	5
内部控制审计	8
经济责任审计	16

4、审计报告。调查设计了审计工作方式、审计工具运用、审计报告利用等项目。审计工作方式的调查结果如表3所示，表明高校内部审计机构仍以事后审计为主，在审计方式上内部审计转型有较大潜力。审计工具运用的调查结果如表4所示，表明高校内部审计机构进一步应用审计软件的空间很大，内部审计人员应加强审计技术学习，提高工作技能。审计报告的调查结果如表5所示，表明审计报告执行力还有待提高；同时，对审计事项处理是重责任还是责任和效益并重的调查显示，仅有1所高校选择重责任的划分和确认，有7所高校选择对责任与效益并重；有8所高校选择

表3 审计工作方式

审计工作方式	高校数
计划向事前审计、事中审计相结合转变	4
正在向事前、事中审计转变	4
事前审计、事中审计已取得重要工作成果	7
目前和今后一段时间仍以事后审计为主	5
其他情况	2

表4 审计工具运用

审计工具	高校数
目前没有应用审计软件	10
有审计软件但不经常使用或难于运行	1
计划购买并安装审计软件	1
安装运行审计软件多年但成效不明显	2
安装运行多套审计软件并开展联网审计成效显著	2
其他情况	5

表5 审计报告利用

利用情况	高校数
得到校领导高度重视并以专门会议落实审计意见	8
得到校领导认可但审计意见落实有难度、不积极	5
得到被审计部门真心欢迎并积极落实整改	5
其他情况	3

表6 制约审计转型的关键因素

因素	高校数
审计环境和社会环境	13
审计技术的发展	4
审计人才的培养和使用	6
审计办公经费和专项经费	4
审计相关法律、法规	5
其他	2

正努力向责任和效益并重转变；有1所高校认为，责任和效益并重是必须，不以内部审计转型为转移。

5、审计转型。(1)内部审计转型与传统内部审计的关系方面。20所高校中，有14所高校认为，内部审计转型是传统内部审计在完善组织治理、提高组织风险管理能力方面的延伸；有8所高校认为，内部审计转型和传统内部审计不可相互代替，是互为补充关系，做不好传统审计，就无法实现内部审计转型；有1所高校认为，内部审计转型可以替代传统内部审计。(2)制约内部审计转型关键因素方面。20

所高校中，一半以上的高校认为，审计环境和社会环境是制约内部审计转型与发展的关键因素，具体调查结果如表6所示。(3)内部审计转型后的功能与作用方面。20所高校中，有8所高校认为，内部审计转型后能够解决或者避免一些内部审计工作中遇到的难题；有6所高校认为，存在的机制、体制问题，即使内部审计转型也未必可以解决；有2所高校认为，审计技术性难题不需要内部审计转型也能解决；有3所高校认为，体制性难题必须通过内部审计转型才能解决。同时，有5所高校认为，内部审计转型后内部审计报告能够更加注重服务与管理，能得到高度重视和接受；有1所高校认为，内部审计转型前后变化不大；有5所高校认为，内部审计转型后有其他情况。

### 三、高校内部审计转型与发展制约因素分析

1、审计主体因素的分析。对内部审计人员来说，由于高校基本是财政全额拨款事业单位，内部审计人员生存压力较小，关心内部审计事业发展的责任弱化。在目前社会环境和现行管理情况下，除非是国家或者学校强制规定或者有其他较大利益存在，内部审计人员多数认为不需要也没必要继续提高学历、职称也能顺应工作年限的“水到渠成”，内部审计人员对内部审计转型关注不够、对自身的转型认识不足。此外，内部审计转型，使以掌握审计依据、收集审计证据、表述审计意见为核心的审计三要素，较转型前难度更大，审计风险也大幅度提高，特别是审计风险加大，而内部审计人员收益却未得到相应提高的情况下，内部审计人员更愿意选择不转型；同时，为降低审计风险，内部审计人员将不得不加大接受培训、学习力度，内部审计人员将承担部分转型成本，如培训、学习占用的时间。调查发现有80%的内部审计人员处于30岁至50岁之间，此年龄段内部审计人员的大学教育阶段主要是计划经济时代，风险意识不强，接受风险的自主性不高。总之，内部审计转型引发审计风险增大导致审计成本上升与内部审计人员年龄、专业知识之间的矛盾，是制约内部审计转型的因素。对内部审计机构来说，独立内部审计机构的设立是内部审计转型的组织基础。李明辉(2009)提出，内部审计机构的独立性对于实现内部审计独立性更为重要的观点，如果机构缺乏独立性，内部审计人员个人势必难以保持客观。调查的20所高校中，大连理工大学名列前茅，其内部审计机构设立以来一直是独立建制，目前已完成转型基础性工作并且取得积极的初步成效。对内部审计管理体制来说，依照审计法及其实施条例的规定，高校大多数都是审计机关监督对象，接受审计机关审计监督，或者接受内部审计协会的指导和监督，但现实情

况是审计机关直接指导、监督高校内部审计工作的较少,通过内部审计协会进行间接指导和监督的也不多,其主要原因:一是审计机关业务繁忙,无法全面、持续对高校进行直接审计监督,仅限于对法定代表人的离任审计或审计专项调查等;二是高校按照相关法律规定,可以根据内部审计工作的需要参加依法成立的内部审计自律组织,但不是必须参加。因此,绝大部分高校在设置内部审计机构、内部审计业务开展上更多是自主的结果,强制性不足。

2、审计客体因素的分析。审计客体的选择受审计人员、审计重点、审计技术等方面因素的影响。高校内部审计人员中65%是会计专业,选择以会计知识为基础的预决算审计成为必然,调查结果表明,20所高校中选择财务预决算审计为审计客体的占70%,选择管理绩效为审计客体的占25%。由于高校扩招,基建审计成为近年来高校的主要审计项目,调查结果表明,20所高校中选择基建审计为审计客体的占85%。此外,管理绩效审计涉及高校内部大量的管理信息和内部机构、内部人员的责任,审计风险较大且审计依据较难把握,审计证据不易取得,审计评价需要的大量管理知识是以会计专业为主的内部审计人员难以完全胜任的。审计技术与审计方式密切相关,先进的审计技术、方法是实现事前审计、事中审计与事后审计相结合的有效手段,调查结果表明,20所高校中只有两家高校安装运行多套审计软件并且取得显著成效。同时,根据现行会计法律法规,预决算报表由高校主要领导签字并且负责,内部审计对这些报表每年进行审计确保信息质量,既是法规要求也是学校领导要求,列入审计计划理所当然。而管理绩效审计、内部控制审计主要是评价管理效率、效益,按人的本性分析,没有人愿意接受别人的监督和评价。

3、审计报告关系的分析。根据经济学供求原理,无论供给方还是需求方都能够制约交易事项发生、发展,但是只有供求双方协同达到平衡状态才能影响交易事项结果,实现供求双方目的。若将审计报告视为供求双方的“交易对象”,由内部审计机构及其人员组成的供给方和由高校举办者和高校行政管理层组成的需求方,只有供求双方协同达到平衡状态,才能实现内部审计转型目标。与此同时,经济发展实践表明,经济转型升级向更高层次发展时期,多数情况下是产品或者劳务需求发生重大变化引起供给随之变化,在一个较长时期供求互动中实现平衡。可见,高校内部审计转型应该是以合理引导审计需求,提升审计供给能力来解决制约转型的问题。

综合上述分析,制约高校内部审计转型和发展的因素是多方面的,有理念、机构、人员、范围、内容、方式、技

术等内部因素,也有高校所在地区经济条件、民主状况、文化传统、法治程度等外部因素。辩证唯物主义哲学认为,事物发展的根本动力和决定性力量是其内部因素,外部因素为事物发展提供条件和基础,只有外部因素与内部因素共同发挥作用,事物才能存在或者发生、发展。高校内部审计作为一种社会活动,要实现成功转型也要内、外部因素共同作用,内部因素是转型的根据,外部因素是转型的条件,两者缺一不可。内部审计环境的改变是前提条件,影响内部审计理念的转变,继而带动内部审计人员素质的相应提高;内部审计人员素质的提高将改变内部审计机构内部设置、审计方式、审计技术的变化,进而促进审计质量的提高,集中体现在审计报告上。审计报告作为审计“最终成果或者产品”传送到其需求者——高校举办方或者管理层甚至扩展到利益相关者,内部审计需求者为自身利益将提高作为审计主体的内部审计机构及其内部审计人员的地位,赋予审计范围将越来越大、授权审计内容将越来越广,且将这些审计要素进一步提升到法律、法规等审计规范层次,促进形成新的内部审计环境,形成良性的内部审计发展循环。当审计环境与审计人员素质高度相适应时,高校内部审计就能成功转型、不断发展。

#### 四、高校内部审计转型与发展的相关建议

1、构筑内部审计转型的良好环境。首先,各级审计机关和内部审计协会、各级教育主管部门要从行政指令角度加强内部审计转型的部署与检查落实,给高校管理层不断灌输审计理念,加强规范,引起重视,检查落实。其次,广泛组织内部审计机构和内部审计人员学习《内部审计实务指南第4号——高校内部审计》,并通过发现典型,经验交流等进行推广,使内部审计机构和内部审计人员学有目标、干有指导,引导审计需求,构筑持续支持内部审计转型的环境。

2、设置适应内部审计转型的内部审计机构。内部审计机构设置层次决定其内部审计主要服务对象、范围甚至独立性。以内部控制和风险管理为导向的内部审计应该站在高校整体角度开展高校治理即对校(院)长为首的管理系统的审计。因此,内部审计置于高校理事会或者董事会管理,这一理念符合《2010年至2020年国家中长期教育改革发展规划》提出的探索建立高等学校理事会或董事会,健全社会支持和监督学校发展长效机制,加强监察、审计等专门监督。郑婕慧(2007)指出,香港城市大学实施审计委员会制度,校董事会6名校外成员被吸收为审计委员会成员,内部审计直接对审计委员会负责,审计委员会向校董事会负责,审计结果向董事会报告。设立审计委员会的理论基础是公

▶ 共产品理论和委托代理理论,高校高速发展并且逐步走向市场,特别是设置董事会的高校,试行审计委员会制度是探索提高内部审计独立性,提高内部审计质量有效途径。高校审计委员会要考虑国家审计与内部审计协调配合,优势互补。王道成(2010)指出,新中国内部审计25年的发展历程和巨大成就,政府推动和内在需求是加快内部审计发展根本动力,内部审计与组织治理结合是实现内部审计价值的保障。阎银泉(2005)认为,高校应尝试建立由上级主管单位、财政部门、高校联合组成审计委员会,多家审计组织联合审计,更有利于审计服务管理。李学岚(2007)提出,高校成立内外结合的审计主体的构想。

3、打造适应内部审计转型的审计队伍。审计人员是审计实践活动的“第一生产力”,只有充分发挥审计人员主观能动性,使他们把转型作为有意识的自觉行动,才能真正确保实现转型。首先,根据审计业务需要合理配置内部审计人员,实现人才结构优化,强化在职内部审计人员的知识结构转型升级,可以充分利用中国内部审计协会等组织,推进内部审计职业化,提高内部审计人员素质,打造与转型相适应的内部审计队伍。聘请专家,如贾云浩(2009)所言,更为有效和可行的方式是从各管理层和业务部门选聘内部审计人员,经审计培训和审计实践,再去审查他们擅长的业务领域。其次,充分考虑审计责任,严格界定责任、追究责任、落实责任,督促内部审计机构、内部审计人员勤勉尽责,内部审计质量持续提高。

4、确立内部控制和风险管理为内部审计转型重心。《内部审计实务指南第4号—高校内部审计》明确高校内部审计定义、职能、作用和目的,详尽系统地介绍内部控制审计,凸显内部控制及其审计的极端重要性。内部控制审计和风险管理审计是站在全局角度进行的管理审计,国外已积累较成熟经验,其中风险和控制的自我评估就是有效的审计技术之一。斯坦福大学内部审计的使命是协助大学管理,协助理事会识别、避免、减轻风险,近年来成功地实施风险和控制的自我评估来完成内部审计工作。他们挑选来自大学不同部门管理者应用Resolver Ballot电子投票系统搜集主观数据,结合从大学财务数据库获得的客观数据,制定有基于主客观数据与分析基础的年度审计计划。由于参加评估的管理者影响学校大部分部门,经过投票表决的改进建议,在落实过程中很容易得到支持。

5、分步骤、分层次实施内部审计转型。高校内部审计转型不能一蹴而就,应分批次、分步骤进行,其一,因为各地经济发展水平差异,各高校对内部审计需求层次不同;其二,公办高校和民办高校,公办高校又分中央部委主管、省

级政府主管、市级政府主管,由于举办方管理要求、办学目的等存在较大差异,管理要求不同,对内部审计认识不一致。由此,高校内部审计需求呈现多层次性,应分批次分步骤实施内部审计转型。首先,适当选择东、中、西三个区域经济相对发达且内部审计较好、有代表性的中央部属和省属高校,作为内部审计转型工作示范性高校,形成能够带动其他高校内部审计转型可操作流程、经验和模式,精心指导内部审计转型工作,尽快形成内部审计转型的经济效益、社会效益。其次,制定政策,加大培训力度,精心组织,引导其他部属和省属高校学习先进示范性高校内部审计转型。最后,针对难于推进内部审计转型的高校,中国内部审计协会、地方内部审计协会、审计机关加大指导力度,实施一校一策、一对一帮扶,推动内部审计转型,加快内部审计发展。通过典型性示范、学习带动、薄弱补助等形成内部审计转型合力,推动内部审计全面转型和发展,促进高校科学发展。

◎(中国教育审计学会2009~2010年课题,课题组成员:于筠、林宏信、张英、王世玮、郑德民,李学岚执笔,邮政编码:116000,电子邮件:lx1001114@126.com)

#### 参考文献

- 桂珍若.2005.高等院校审计监督中存在的问题及对策[J].审计研究.(6):35
- 管素英.2008.天津市属高校内部审计现状及发展研究[J].会计之友.(8)上:46-47
- 朱婧娟.2008.高校内部审计外部化问题研究[J].安徽农业大学学报(社科版)(5):21-23
- 王青逵.2007.加强教育内部审计 为教育改革发展服务[J].现代教育科学.(1):66-69
- 郑婕慧.2007.高等学校内部审计问题研究[D].暨南大学硕士学位论文.46
- 罗洪霞.2007.绩效审计是高校内审工作发展的方向[J].会计之友.(1)中:46
- 舒容雯.2006.对高校开展效益审计的几点思考[J].浙江教育学院学报.(6):99-103
- 李学岚.2007.高校审计现状与创新[J].会计之友.(10)下:83-84
- 李明辉.2009.内部审计的独立性:基于内审机构报告关系的探讨[J].审计研究.(1):69
- 阎银泉.2005.对创新高校内部审计模式的思考[J].审计与经济研究.(5):35
- 贾云浩.2009.从战略角度谈内部审计价值增值策略[J].审计与经济研究.(2):45-49