

基于 SWOT 分析的高等院校内部审计外部化研究

武汉工程大学 蒋文定 宋媛媛

【摘要】随着高校体制改革的深化和经济活动领域的拓展,内部审计的作用也日益显示出其重要性,但是由于高校内部审计目前尚存在一些问题,所以客观上存在对内部审计外部化的需求。文章针对高校内部审计的外部化问题进行了 SWOT 分析,指出了内部审计外部化的优势、劣势、机遇和威胁,并在此基础上提出了内部审计外部化策略,期望能对内部审计外部化的实践有所帮助。

【关键词】高校; 内部审计外部化; SWOT 分析

中图分类号:F239.45 文献标识码:A 文章编号:1004-5937(2014)12-0082-04

长期以来,我国的高校内部审计还是以简单的“差错防弊”监督职能为主,主要开展的是传统的财务审计、事后审计。但随着高校体制改革的深化和经济活动领域的拓展,高校内部审计的作用也越来越受到重视,单纯的财务审计和事后审计方式已经不再满足需要,内部审计工作将逐步向内部控制、提高绩效、风险管理和服务等方面延伸。但是目前,高校内部审计尚存在诸如独立性不强、审计人员人数少、专业能力较弱、缺乏必要的审计技能等问题,因此客观上要求引进外部审计机构,将内部审计项目外部化。

一、高校内部审计外部化的 SWOT 分析

(一)SWOT 分析

1.内部审计外部化的优势

(1)提高内部审计的独立性,提高审计工作质量

基于对单位内部各部门和人员的监督而设立的内部审计机构,由于与被审计单位有人事上的联系,与其他管理部门存在隶属关系和利益冲突,容易受到干预,所以独立性较弱,不易发挥良好效用,而内部审计外部化后,外部审计机构与被审计单位没有利益上的冲突与联系,其工作只对委托人负责,不容易被学校行政干预,理论上可以更加独立、客观、公正,所以外部审计机构提供的审计结论会更让人信服。

(2)相对降低审计成本

随着教育改革的深化、学校规模的扩张和办学事业的兴旺,高校内部审计的形式和内容都较之过去有了明显的变化,形成了对招投标审计、工程预决算审计等专项项目进行审计的要求,开展经济效益审计、内部控制审计、风险管理审计也形成了未来高校内部审计工作发展的趋势。日新月异的内部审计需求及其变化,不仅加大了内审工作量,还对内审人员的业务素质提

出了更高的要求,而且可能需要配备专业的审计设备和软件。在目前高校缺乏复合型审计人才和专业设施的情况下,要缓解这个压力,将内部审计进行外部化就成为了一个合理选择。由于规模经济的存在,从外部市场获取内部审计服务,其成本往往低于单位自己提供内部审计服务的成本,可以节省审计人员的招聘和培训的费用,节省配备设备和软件的费用,相对降低审计成本。

(3)优化资源配置,集中精力做核心工作

社会审计机构拥有大量具有丰富审计经验的专业人才,而且涉及的专业领域很广泛,这是高校内部审计部门难以做到的。如果在很多方面利用社会审计的工作就可以在最大程度上优化社会资源配置,使高校获得更高质量的审计服务。同时,将部分内部审计工作外部化还有利于内部审计部门集中精力围绕学校的核心工作开展审计。

(4)获得先进审计知识和技能

外部审计机构人才济济,具有丰富的实务经验、专业的知识和技能。内部审计人员可以通过与外部审计人员的合作而接触到更前沿的审计知识和掌握更先进的审计技能,有利于以后内部审计部门的可持续发展。

2.内部审计外部化的劣势

(1)可能存在职业道德风险

1)外部审计机构作为社会机构,独立性比内部审计机构更强,但是高校的发展壮大和经济效益的好坏毕竟与他们的切身利益关系不大,双方只是短期的合同关系,所以可能会存在忠诚度不及内部审计部门、欠缺更强的责任意识 and 良好的职业道德的问题。2)外部机构和人员在审计时,有可能仅仅以完成合同为目标,不以帮助单位发现和解决问题、提出可持续发展建议

为目标。3)如果社会审计机构不遵守职业道德,不守诚信,当审计风险大于利得的时候不是帮助单位规避风险而是回避问题,为了自己利益而有意影响被审计单位相关目标和计划的制定,就可能会存在审计寻租和审计共谋等行为,给被审计单位造成伤害。这些都给内部审计外部化带来了潜在的风险。所以,为了保证审计质量、规避审计风险,内部审计部门还必须严格地监督社会审计机构的审计工作。

(2)信息不对称,可能影响审计工作的效率和效果

外部审计机构的人员难以在短期内像内部审计机构的人员那样全面深刻地掌握高校的人文特点、管理政策、人事配置和业务流程等情况,他们不熟悉高校工作的特点,对校园文化也不会有强烈的认同感,而且社会审计机构的人员的流动性很大,难以自始至终地全面掌握高校动态。1)这种对内部情况的不熟悉和背景知识上的差异,一方面会导致他们难以提供更符合高校的利益和长远发展所需的服务或者提供的服务难以达到预期目的;另一方面,也可能影响到审计工作的深度、广度和强度,对审计程序的执行可能会变成仅仅是简单履行规定程序的常规化工作。2)社会审计人员只能根据高校提供的数据资料进行审计,缺乏全局意识,所以往往只能局限于一般性的财务审计和财务管理范畴,难以在风险评估、风险控制和学校管理方面为学校提出可行性建议,提出的建议在有用性方面也会打折扣。这种信息上的不对称,最终会影响到审计工作的效率和效果。

(3)削弱内部审计职能的整体性,形成管理依赖,地位被动

1)内部审计工作是高校实现自我监督和自我纠正的内部控制系统的核心之一,完善的内部审计可以起到对不良行为和违规操作的监督、评价和纠正的作用,而内部审计的监督、评价和纠正功能又是一个相互支持、互为为基础的整体,如果将其中任何一项单一的职能外部化就有可能破坏内部审计职能的整体性,进而影响内部审计系统功能的发挥。2)一旦外部审计机构介入内部审计工作,随着时间的推移,当审计外包项目超过一定数量和范围之后,高校内部审计部门可能会愈发依赖外部审计机构的工作,导致内部审计人员对内审工作产生懈怠,这样会使得高校内部审计部门的功能被削弱,不利于培养自己的审计人员以实现内审部门的可持续发展,久而久之必然降低内部审计工作的质量,失去内部审计工作应有的主动性,最终将导致高校内控系统中内部审计这一环节出现缺陷。3)内部

审计部门如果凡事依赖外部审计机构的工作,会导致内外部合作者之间的谈判地位发生变化,可能必须被动地接受外部审计机构的不合理要求,佣金可能变得更高却得不到与之相符的服务质量。

(4)丧失管理人才培训基地,规模效益降低

1)内部审计部门其实是一个单位培养管理人才的良好基地,内部审计人员可以接触到高校单位不同部门的方方面面,对学校的管理和发展可以有一个整体的认识,而在内部审计外包之后,内部审计人员得到锻炼的机会可能会减少,对全局的把握能力可能会减弱,因而损失了一个很好的培训管理人才的基地。2)随着高校的发展,内部审计外部化活动也可能会越来越多,在达到一定规模之后,付给外部审计机构的费用将会很高。如果内部审计项目全部由内审部门自己承接,尽管配备专业的设备和招聘培训专业人员的初始成本很高,内审人员经验的积累也需要一段时间,但是在完善了自己的内部审计部门之后,整个审计的边际成本会降低。此时,内部审计耗费的成本将小于由外部审计机构提供服务所付出的成本,获得的效益将大于外部审计机构提供的效益。

3.内部审计外部化的机遇

(1)内部审计职业化的发展趋势

国际内部审计师协会(IIA)继2001年重新修订了《内部审计实务标准》之后,又陆续颁布了多个实务公告,并对过去已颁布的实务公告进行了修订,2009年1月还发布了新版《国际内部审计专业实务框架》,2012年对《国际内部审计专业实务标准》进行修订并公示。这就使得对内部审计的活动和结果定价有了评判的依据,此外,在IIA对内部审计的定义里暗含了审计主体可以是“外部人”,内部审计服务可以外部化;同时还对外部服务机构为内部审计提供服务的独立性和胜任能力等方面都做了要求。内部审计服务职业化发展趋势使得管理层在选择和评价内部审计外部化服务方面有了相关依据,也便于外部审计机构开展内部审计工作,推动了内部审计外部化服务的发展。

(2)教育部门和高校管理层的重视

近年来,随着国家对高校系统反腐倡廉工作的日益重视和高校决策管理层对审计职能作用认识的日益深化,高校管理层对内部审计部门越来越重视,对内部审计外部化也寄予了一定的期望。一方面,引入外部审计机构进行内部审计,可以提高内审的独立性,建立健全内部监控和约束机制,强化对内部各部门的管理,提

高学校的管理效率和管理质量;另一方面,教育管理部门在强化对高校监管的情况下,也更接受外部审计机构对高校进行审计后的工作结论。教育部门和高校领导层的重视和支持,为内部审计外部化工作的顺利开展创造了条件。

(3) 高校发展的现实要求

1) 随着市场经济的发展,高校经济活动领域不断拓展,扩大办学规模和加大资金投入已成为高校改革和发展的趋势。在规模扩张的过程中,高校经济活动日趋复杂和外向化,办学投资的多元化和办学形式的多样化使得对内部审计的要求越来越高,传统的内部审计已无法满足高校提高资金使用效率和强化项目风险管理的需要,所以内部审计外部化即让外部审计机构为高校提供更专业的服务就成为了可供选择的解决方式。2) 还有很多阶段性的项目审计需求,仅靠内部审计部门自有力量难以满足。例如,学校大兴土木进行基础设施建设,就形成了对工程预决算审计、招投标审计、项目风险审计、设备采购审计、项目经济效益审计等专项审计工作的需求,但是这种需求只是阶段性需求,在基建项目完成之后此需求就会减少。如果为此而直接招聘和培训内部审计人员、配备审计设施,成本太高,并不是最优选择。在这种情况下就可以借助社会审计机构的力量来满足内部审计的阶段性要求,缓解阶段性的内部审计供给不足的压力。3) 高校出于发展的需要,在外地设立了分支办学机构,但是由于不同地区有其自身的风土人情、习俗文化和地方法规的差别,给高校统一经营和监管带来了不便。为此,聘请外地的社会审计人员协助进行内部审计,也给跨地域的监管行为

带来了方便。

4. 内部审计外部化的威胁

(1) 内部审计外部化市场混乱

内部审计外部化服务是一项新兴业务,承接内部审计部门外部化服务的主体大多为注册会计师事务所,也有少量咨询公司等相关机构。这些提供服务的外部机构为了吸引客户,承接更多业务,往往会采取低价竞争的方式,但由于成本效益原则,低价竞争又必然影响到审计服务的质量。同时,这些外部机构良莠不齐,只是一味地追逐利润,往往疏于更新审计技术和方法,这同样影响了审计服务的质量。以上不良因素导致了内部审计外部化市场混乱的现状。

(2) 缺乏规范内部审计外部化的法律法规

为了规范与内部审计相关的外部审计工作,我国也出台了一些相应政策,例如内部审计实务标准对外部审计人员提供内部审计服务提出了相应要求,内部审计具体准则也对内部审计与外部审计的协调工作制定了规范,但是目前我国还没有出台专门针对内部审计外部化的服务人员的相关规范和政策。这在一定程度上影响了内部审计外部化服务的质量和内部审计外部化服务的监管。

(二) 构建 SWOT 分析表(见表 1)

二、基于 SWOT 分析的内部审计外部化策略

(一) 利用机遇、发挥优势,合理采用内审外部化方式

顺应内部审计职业化的发展趋势,在教育部门和高校管理层的大力重视下,根据高校发展的现实要求,合理采取内部审计外部化方式。

表 1

		优势(S)	劣势(W)
内部分析 外部分析	内部分析	1. 提高内部审计的独立性,提高审计工作质量 2. 相对降低审计成本 3. 优化资源配置,集中精力做核心工作 4. 获得先进审计知识和技能	1. 可能存在职业道德风险 2. 信息不对称,可能影响审计工作的效率和效果 3. 削弱内部审计职能的整体性,形成管理依赖,地位被动 4. 丧失管理人才培训基地,规模效益降低
	机遇(O)	SO 战略	WO 战略
	1. 内部审计职业化的发展趋势 2. 教育部门和高校管理层的重视 3. 高校发展的现实要求	利用外部机会,发掘内部审计外部化的优势,积极开展内审外部化服务	利用外部机会,想办法弥补内部劣势,结合高校实际情况,考虑是否内部审计外部化以及如何外部化
	威胁(T)	ST 战略	WT 战略
	1. 内部审计外部化市场混乱 2. 缺乏规范内部审计外部化的法律法规	利用优势,规避、防御与减轻威胁造成的影响,在此基础上,开展内审外部化服务	想办法减少内在劣势和回避外在威胁,如果实在无法解决,则考虑加强内部审计部门的设置

1.对于在高校过去很少开展审计的领域、专业性很强的审计领域、审计优势不明显和可能会影响内部审计独立性的审计项目,如果花费太多精力和经费去培养内部审计人员有点不太符合成本效益原则,还不如引进外部机构进行审计,让具有更高审计技术水平和更具工作效率的专业人士来开展比较复杂的内部审计工作,获得更具备独立性、更专业化和更系统化的审计服务。这样一方面可以优化资源配置,另一方面也可以在花费较低成本的情况下获得最大效益。所以根据学校实际情况来选择合适的项目进行内部审计外部化是一个有利于学校管理的选项。

2.在进行内部审计外部化的过程中,内部审计人员可以与外部审计人员全程合作进行审计,把内部审计外部化作为学习外部审计机构经验的好时机,在合作过程中学习对方的先进审计技术技巧,获得更多的审计经验。这样一方面满足了学校加强财务管理、强化风险控制和提高资金使用效益的目的;另一方面,也让内部审计人员得到了锻炼,有助于发展自己的内部审计力量,对以后建立自己的审计部门很有帮助,还可以避免因为内部审计外部化而可能产生的外包依赖性风险。同时,内部审计人员更熟悉本单位的情况,在与外部审计人员合作的过程中,可以协助外部审计人员,提高审计效率并获得更好的审计效果。

(二)回避威胁,弥补劣势,理性选择

要想解决我国高校内部审计存在的问题,更好地发挥高校内部审计的职能作用,并不是简单地将内部审计外部化就可以解决的,还需要对内部审计外部化作出理性的选择。

1.从外部相关监管法规来看,目前还没有专门针对内部审计外部化服务人员的相关规范和法规,期待能出台相关政策以弥补这个法律法规建设的缺憾,规范内部审计外部化服务市场。在目前还没有相关监管政策的情况下,只能由高校内部来对外部审计的工作建立相应的监督和管理机制。

2.高校在采取内部审计外部化方式时,要谨慎选择。对引入外部审计的可行性做好分析论证,以能否提高审计质量作为抉择的重要依据,考虑综合的成本和收益是否合理,是否能为高校的可持续化发展起到更好作用。可以对目前内审人员无法涉及到的领域面向社会公开招标,注重选择信誉好、专业强的外部审计机构,并且在审计外部化过程中注重监督,外部化服务由最高层主管人员负责,派专人负责沟通协调和跟踪监督,以提高审计的独立性和内部审计外部化服务的质

量。在合作协议里要事先约定好审计责任的划分、审计结果的误差标准等条款,以提高外部审计人员的责任意识和风险意识。在审计工作结束后,要对审计工作结果进行评价和总结,吸取经验教训,考察是否符合高校可持续发展,为以后的内部审计外部化工作的开展提供建议。

3.为了避免过多依赖外部审计机构造成的内部审计被动化和受制于人,高校应根据自己的需要和考虑成本效益原则,在不同时期选择不同的能实现内部审计职能的方式,一方面要尽量培养自己的内部审计人员,另一方面要利用外部审计机构的优质资源。不一定全部内部审计项目都外部化,也不一定在所有阶段都需要内部审计外部化。

4.对于核心审计领域的业务,最好还是由单位内部审计人员来承接,一方面可以锻炼内部审计人员的技能,也使他们能更好地掌握高校的管理情况;另一方面,内部审计人员更了解本校的各方面情况,更关注高校的长远发展与规划,更有利于提高审计效率,达到审计效果。

综上,笔者认为,高校根据本单位具体情况对内部审计有选择地进行外部化,在内外部审计资源之间寻求一种与本单位相适宜的内外外部审计资源最优配置方式,与此同时采取在审计过程中内外外部审计人员全程合作审计的模式,应该是一个能利用机遇发挥内部审计外部化优势并且规避其劣势的理性选择。当然,对于内外外部审计人员的工作该如何协调、内外外部审计人员的最优搭配比例、内外外部审计人员专业胜任能力的核定标准等方面还需要在实践中进行摸索。总之,要以提高审计质量并实现成本最低、效益最大化为原则,采取先小范围试点再扩大范围推广的策略。●

【参考文献】

- [1] 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).
- [2] 张林.高职院校内部审计外部化思考[J].财会通讯,2013(6).
- [3] 翟振才.选择性外包:高职院校内部审计工作的理性选择[J].财会研究,2011(6).
- [4] 张超豪.基于模糊数学的高校内部审计外包决策研究[J].财务通讯,2010(5).
- [5] 原丽丽.基于SWOT分析的内部审计外包选择[J].审计月刊,2010(4).
- [6] 阎银泉.对创新高校内部审计模式的思考[J].审计与经济研究,2005(9).