

高校内部控制评价的理论与实践

蒋桂红¹ 李率锋² 韩振¹ 林静樱²

(1. 同济大学, 上海 200092;

2. 上海立信会计金融学院, 上海 201620)

摘要: 本文从理论与方法论层面探讨了高校内部控制评价问题。认为高校除了设计良好的内部控制并有效运行以外, 也要定期进行全面风险评估和内部控制评价。文章以《教育部直属高校经济活动内部控制指南(试行)》的要求为基础, 界定了高校内部控制评价的内容和范围, 并从全面风险评估、控制设计评价、控制运行测试等方面讨论了高校内部控制评价的流程及评价方法。

关键词: 内部控制评价; 理论基础; 评价方法

高校作为行政事业单位, 具有资金总量大、经济活动复杂的特征, 应以习近平新时代中国特色社会主义思想 and 《行政事业单位内部控制规范》为指导, 建立健全科学有效的内部制约机制, 全面规范高校经济活动及相关业务活动, 有效防控风险, 全面提升高校治理现代化水平, 推动高质量发展。高校内部审计部门是本单位内部控制建设监督检查工作的牵头单位, 要定期对学校内部控制的完善性、有效性进行评价, 并出具内部控制评价报告。当前各高校内部控制评价工作的理论研究尚不够深入, 评价方法不尽科学, 本文结合高校内部控制评价工作的实践, 对高校内部控制评价的理论与方法进行分, 为当前高校内部审计部门正在着力推进的内控评价工作提供理论与方法论支持。

一、内部控制评价的理论基础

20世纪80年代以来, 美国发生了一系列财务报告丑闻, 使得美国的五个专业组织联合起来成立了“反虚假财务报告委员会的发起组织委员会”, 即COSO。

COSO发布了关于内部控制基本框架的报告(即COSO报告), 为世界各国提供了一个国际性的内部控制框架。COSO报告提出了内部控制的三个目标、五个构成要素, 三个目标是: 经营的有效和效率、财务报告的可靠性、营业活动遵循相关法律; 五个构成要素是: 控制环境、风险评估与应对、控制活动、信息与沟通、监控。上述内部控制的三个目标是相互关联的, 企业通过构建和运行内部控制以实现三个目标, 企业的管理层通过构建与有效运行内部控制体系, 可以为财务报告的可靠性提供合理保证。COSO报告要求企业的管理层构建一个内含内部控制五项基本要素的流程体系仅是基础性工作, 更重要的是内部控制体系要按照管理层的意图发挥相应的功能和作用。

但是, 安然、世通公司等因财务欺诈事件破产所暴露出来的公司和证券监管问题非常严重, 也促成了《公众公司会计改革和投资者保护法(萨班斯-奥克斯利法案)》的出台。相关的分析认为, 财务丑闻的发生并不是这些企业没有良好的内部控制, 而是这些企业的内部控制在执行上是无效的。《萨班斯-奥克斯利法案》在公司治理、会计职业监管、证券市场监管等方面作出了许多新的规定, 尤其是规定在美国证券交易委员会注册登记的, 其管理层有义务编制评价内部控制有效性的“内部控制报告”, 并规定内部控制报告必须接受由外部注册会计师进行的审计。虽然《萨班斯-奥克斯利法案》最初仅是要求评价财务报告方面的内部控制, 但具有领先意识的内部审计人员却将内部控制概念应用到包括业务控制在内的单位所有内部控制中去, 而不再仅仅局限于财务报告内部控制。

关于内部控制及评价的理论表明, 一个组织除了要具备设计良好的内部控制以外, 风险评估与监控是必不可少的因素, 即要定期对组织的内部控制进行评价与全面风险评估。

二、高校内部控制评价的内容和范围

高校作为一级组织, 是国家重要的行政事业单位, 自《行政事业单位内部控制规范(试行)》《教育部直属高校经济活动内部控制指南(试行)》颁布实施以来, 各高校尤其是教育部直属高校在完善本单位内部控制方面做了很多工作, 高校领导干部对内部控制理念的理解越来越深刻, 单位内部控制工作进入了深水区。

在内部控制建设方面, 企业走在了前面。2008年5月, 财政部颁布《企业内部控制基本规范》, 自2009年7月1日起在上市公司范围内施行。根据2016年4月发布的《教育部直属高校经济活动内部控制指南(试行)》的要求, 各直属高校要成立由内部审计部门或相关部门牵头组成的内控建设监督检查工作小组, 定期组织编制学校风险评估报告, 对学校内部控制的完善性、有效性等做出评价。基于审计人员对内部控制知识、技能、经验的掌握, 高校内审部门作为本单位内控评价的牵头单位与具体负责部门是合适的。高校内部控制建设并不是重新建立一个新事物, 而是在本单位原有制度、流程基础上, 根据《行政事业单位内部控制规范(试行)》的规定, 对原有内部控制体系的系统化、科学化、优化、深化、标准化、信息化。高校内部控制评价的目的是“以评促建”, 通过评价促进内部控制建设的进一步加强和完善。

高校内部控制评价要根据COSO-ERM框架的内容, 结合高校自身的特点以及《教育部直属高校经济活动内部控制指南(试行)》的要求, 合理确定内部控制评价内容。高校内部控制评价原则上要对组织整体内部控制的建立与运行情况进行评价, 包括单位层面和业务层面的评价。评价过程中, 根据全面风险评估的结果及重要性原则, 可以对高校整体内部控制中的个别关键要素、重要业务模块和业务环节进行重点关注。单位层面的内部控制评价主要是评价高校内部控制建设与运行的整体环境, 主要包括单位发展规划、组织架构、运行机制、关键岗位与人员、会计与信息系统等。业务层面的内部控制评价主要包括对高校预算决算管理、资产管理、债务管理、收入管理、支出管理、合同管理、采购管理、工程项目管理、科研项目管理、财政专项项目管理、经济活动信息化管理等具体业务内部控制的建立与运行情况; 同时还包括高校所属的企业、教育发展基金会以及医院等其他附属单位。

负责内部控制评价的部门或机构在完成评价工作后, 应出具内部控制评价报告, 内部控制评价报告至少应当包括真实性声明、

评价工作总体情况、评价依据、评价范围、评价程序和方法、内部控制缺陷及其认定、缺陷整改及对重大风险拟采取的控制措施、评价结论等内容。

三、高校内部控制评价的流程及方法

内部控制评价就是对一个单位的内部控制的设计和运行情况进行评价,评价设计的适当性和运行的有效性。高校内部控制评价的流程主要包括全面风险评估、对内部控制设计进行评价,测试内部控制的运行情况并出具评价结论等。所使用的评价方法及工具主要有:访谈或问卷调查、风险-矩阵法、专题讨论、流程图法、观察、检查、函证、顺查、逆查、穿行测试、抽样和比较分析等。评价工作应充分收集内部控制设计和运行是否有效的证据,如实撰写评价工作底稿,研究分析内部控制风险,得出评价结论。

(一) 全面风险评估

在进行内部控制设计评价与内控运行有效性测试之前,应先对高校经济和业务活动的风险进行全面评估,识别出本单位的主要风险与内部控制的重要领域。对高校来说,风险主要来自单位内部,即内部风险是主要的,外部风险是次要的。高校所面临的外部风险主要是宏观环境和政策的变化,如国家对教育事业的监管以及高校之间的竞争等。高校的内部风险,既有战略层面的,如学校整体资源的配置、财务预决算管理、收入未实现、支出不真实、业务不合规等,也有具体业务层面的风险,如基建工程、资产安全、合同管理、教学、人事、科研、学生管理等方面的风险。高校不可能确认本单位的全部风险,因此,在内部控制评价之前,为单位提供最大限度风险确认的方法是风险评估。

全面风险评估常用的方法有加权风险评估方法、管理层访谈或问卷调查、风险评估专题讨论会等。

加权风险评估方法是指在评估开始时,为高校每个职能机构或风险域定义一套风险因素,并分别赋值,然后相乘,待每个风险因素都计算后,加总的数值即为该实体的总风险值,所有实体的风险总值计算出来以后,各职能部门在高校内部的风险重要性排序就出来了。管理层访谈或问卷调查是识别定性风险或新风险的可靠方法,当风险评估完全基于数据时,有可能会遗漏定性因素的影响,访谈或问卷调查可以作为补充的风险评估方法使用。访谈可以是非正式的或结构化的,应以该职能部门的风险排序结合成本进行选择。使用结构化调查的方式召开风险评估专题讨论会是全面风险评估的一个重要工具。内控评价人员抛出一个个风险问题,请参与讨论会的人员就问题的风险度进行选择,并就综合选择结果进行讨论,当风险问题的答案歧义较大时,参与者的讨论就非常重要,评价人员可以从中获得对全面风险评估更有意义的结论。

评估风险主要是从风险的影响和可能性两个方面进行,即风险事项的影响大小及其发生的可能性,大部分风险都可以简单地评估为高中低,即重大风险、重要风险、一般风险。

(二) 对内部控制设计适当性的评价

在风险评估基础上,首先要对内部控制设计的适当性进行评价。评价控制的设计,目的是检查这项设计能否提供适当的控制。评价内部控制的设计不仅可以指出控制薄弱的根本原因,还可以识别出遗漏的控制。评价控制的设计,要先了解业务的实质情况,再将控制设计与实际情况进行对比,看控制设计能否达到目的。内部控制设计适当的标准是,控制设计能够合理保证高校各类风

险得到有效管理,高校的办学目标能够以经济高效的方式实现。

评价人员对控制设计的了解来自于高校自身的书面政策、流程手册、流程文档、流程图和流程描述以及一线教职员。评价人员在这个过程中要做的就是将内部控制从高校业务流程中区分出来,还要将关键或首要控制与次要控制区分开来。识别控制以后,还要与实施控制的员工进行核实,如使用穿行测试等方法。

用于评价控制设计的工具主要有风险-控制矩阵、流程图(或流程描述)等。在评价控制设计过程中,要为高校每一个业务领域如基建、财务、科研、教学等编写一个风险-控制矩阵。风险-控制矩阵样表见表1:

表1 风险-控制矩阵样表

目标	固有 风险	影 响	可能 性	控制 措施	其他风险 管理技术	充分性 评价	适当性 评价	综合 评价
内容1								
...								

风险-控制矩阵也需要其他评价工具如流程图方法作为补充,因为矩阵中很难容纳所有的信息。流程图(或流程描述)工具主要用于评价线性业务的流程设计。当业务流程从上一步进入下一步时,就有可能出错,就需要控制,以确保不发生错误,流程图就形象地展示了这一处理过程,突出了控制点,帮助评价人员识别遗漏的控制,并评价现有控制是否充分。

(三) 对内部控制运行有效性的测试

虽然内部控制设计的缺陷往往是重大缺陷,但设计良好的内部控制如果未按照预期运行,也无法保证高校实现其办学目标,因此,需要进一步对内部控制运行的有效性进行评价。

评价人员可以运用多种方法,寻找证据,直至得出关于高校内部控制运行有效的结论。内部控制运行有效性所采用的评价方法主要有访谈、问卷调查、观察、检查、函证、顺查、逆查、重新执行、分析程序等。具体选用哪种方法来测试内部控制运行的有效性,要考虑不同的因素,如测试的目标、该领域的基础性风险大小以及测试方法所需要的资源等。在运用上述方法进行测试的同时,评价人员需要决定测试多少交易量以证明内部控制是按设计有效运行的,这时需要用到抽样方法,至于是使用统计抽样、随机抽样还是判断抽样,需要评价人员回答样本总体需要多大数量的样本才具有代表性这一问题。

四、结论

鉴于目前高校内部控制评价工作开展尚不充分,理论研究还不够深入,评价方法不尽完善,本文阐述了全面风险评估和内部控制评价的必要性,从全面风险评估、控制设计适当性评价、控制运行有效性评价等方面讨论了高校内部控制评价的流程及内部控制评价的方法,为深化高校内部控制评价工作提供了有益的思路和可能的途径。

参考文献:

[1] 方红星,池国华.内部控制[M].大连:东北财经大学出版社,2019.

[2] 李正,杨静.内部控制与风险管理[M].北京:高等教育出版社,2023.

作者简介:

蒋桂红,女,同济大学审计处正科级审计员;

李率锋,男,博士,上海立信会计金融学院讲师,硕士;

韩振,男,博士,同济大学财务处处长,副研究员。