

# 内外部审计协作在公立医疗卫生机构中的应用探析

杨志鹏<sup>1</sup>, 杨朝洪<sup>2</sup>, 杨钊<sup>3</sup>, 杨琴<sup>2</sup>, 马滢<sup>1</sup>

[1. 云南省肿瘤医院(昆明医科大学第三附属医院), 云南 昆明 650000; 2. 昭通市第一人民医院, 云南 昭通 657000;

3. 云南大学附属医院, 云南 昆明 650000]

**摘要:**随着我国社会经济中高速增长及科学技术持续进步和不断创新, 人民对健康的关注及对医疗和公共卫生服务的需求不断攀升, 健康服务供给总体不足与需求不断增长的矛盾还较突出。在我国, 公立医疗卫生机构集中了绝大部分医疗和公共卫生资源, 承担了主要的医疗和公共卫生服务, 其高效运行离不开良好的监督和管理, “审计”作为国家重要监督管理手段之一, 在推进健康中国建设, 提高人民健康水平, 保障公立医疗卫生机构高效运行和提质增效是很值得关注的重要事情。基于此, 分析了内外部审计协作在公立医疗卫生机构中的应用。

**关键词:**公立医疗卫生机构; 内外部审计; 协作

**中图分类号:** F239.45

**文献标识码:** A

**文章编号:** 1004-7344(2023)47-0133-03

## 1 研究背景及意义

### 1.1 研究背景

目前, 公立医疗卫生机构的审计主要接受政府审计, 因其业务的专业性和国家审计资源的紧缺性, 审计频率低、审计效果差。随着医药卫生体制改革的不断推进和深化, 2009年, 国办转发财政部印发的《关于加快发展我国注册会计师行业的若干意见》提出, 将医院等医疗卫生机构的财务报表纳入注册会计师审计范围。2017年, 国家卫计委颁布了《卫生计生系统内部审计工作规定》, 要求各部门应当根据国家编制管理相关规定和部门管理需要, 设置内部审计机构, 配备专职内部审计人员。2019年, 中办、国办印发《关于实行审计全覆盖的实施意见》提出, 为适应审计全覆盖的要求, 加大审计资源统筹整合力度, 避免重复审计, 增强审计监督整体效能, 发挥审计监督的整体性和宏观性作用。2022年, 国家卫健委又发布《进一步加强卫生健康行业内部审计工作的若干意见》, 发挥内部审计“治已病、防未病”和“离得近、看得清”优势, 聚焦关键业务和重点环节, 着力揭示经济运行风险隐患; 内部审计与外部审计都是国家审计工作及审计监督体系的重要内容, 两者“相互合作并互为补充”, 健全的内审制度可以为外部

审计工作提供有用的信息, 一定程度上减少了外部审计的工作量, 同时对需要设立内审部门的公立医疗卫生机构等级、规模、经济活动情况等进行了具体界定。至此, 基本形成了审计的“三驾马车”, 即以政府审计为主导, 社会审计和内部审计为补充的审计体系。

### 1.2 研究意义

公立医疗卫生机构作为国家事业单位, 是我国卫生健康行业的主要组成部分, 重大特点在于“公益性”, 治理目标是在保障“公益性”的同时又要兼顾“效益性”, 该目标需充分发挥“审计”的监管作用才可得以实现<sup>[1]</sup>。因此, “审计监管”是提高公立医疗卫生机构运行管理和服务质量的有效手段和重要环节, 在提质增效工作中发挥着重要作用。本文从审计体系整体出发, 如何应用审计主体间“相互合作互为补充”的“协作”关系, 提高审计监管效率和效果进行探索和分析, 具有一定理论和现实意义。

## 2 内外部审计的区别与联系

### 2.1 内外部审计的区别

内外部审计的区别如表1所示。

### 2.2 内外部审计的联系

在我国, 公立医疗卫生机构的审计治理体系是以

表1 内外部审计的区别

项目内容	内部审计	外部审计	
		政府审计	社会审计
三方关系	公立医疗卫生机构管理层(委托方), 内审机构(审计执行方), 被审计单位或部门(责任方)	政府部门(委托方), 审计机构和审计人员(审计执行方), 被审计单位(责任方)	政府部门或公立医疗卫生机构(委托方), 注册会计师(审计执行方), 被审计单位(责任方)
审计方法	审核、观察、监盘、访谈、调查、函证、计算和分析程序等方法, 获取相关、可靠和充分的审计证据, 以支持审计结论、意见和建议	运用检查、监盘、观察、查询及函证、计算、分析性复核等方法	询问、检查、观察、函证、分析程序、重新计算、重新执行
审计流程	编制审计计划, 发出审计通知书, 实施审计, 出具审计报告, 后续审计	编制审计计划, 选择审计项目, 实施审计, 得出审计结论, 有关机构复核, 审计整改	初步业务活动, 风险评估, 审计计划, 审计程序, 审计报告
审计目的	通过运用系统、规范的方法, 对组织的业务活动、内部控制和风险管理的适当性和有效性进行评估, 以实现经营和效益的改善和提升	对被审计单位财政收支、财务收支以及有关经济活动独立实施审计并得出审计结论	注册会计师对鉴证对象信息提出结论, 以增强除责任方之外的预期使用者对鉴证对象信息信任程度的业务

政府审计为主导,社会审计和内部审计为重要补充<sup>[2]</sup>。当政府审计部门受限于体制因素的约束时,我们要充分利用社会审计的独立性和专业性。在治理过程中不仅要充分发挥各审计主体在“资源、知识、技术、能力”等方面的优势外,更要充分利用外部审计在强制性、独立性、公允性和法律鉴证性等方面的优势,对内做好内部审计的监督和指导,对外与外部审计主体形成良性互动、协作,形成(内部审计+社会审计+政府审计)+公立医疗卫生机构“三位一体”的“共治”局面,提升审计整体效率<sup>[3]</sup>。

### 3 审计协作的可行性

#### 3.1 政策上的支持

《中华人民共和国国家审计准则》指出,在实施政府审计中,审计人员需要使用有关监管机构、中介机构、内部审计机构等已经形成的工作结果作为审计证据的,应当对之前审计工作与本次审计目标相关性、可靠性,与其他审计证据相符程度做出评估;以决定是否使用其他审计所获取的证据。

《第2303号内部审计具体准则》相关条款规定:内部审计应当做好与外部审计的协调工作;在审计范围上进行协调;在编制审计计划和项目审计方案时,应当考虑双方的工作,以确保充分、适当的审计范围,最大限度减少重复性工作;在必要的范围内互相交流相关审计工作底稿,以便利用对方的工作成果;相互参阅审计报告;在具体审计程序和方法上相互沟通,达成共识,以促进双方的合作<sup>[4]</sup>。

《医院财务报表审计指引》专门提到:社会审计组织在制定总体策略时考虑内审工作的可获得性以及可信赖程度;在风险评估中有针对性地询问内审人员;在了解内部控制时阅读和利用内审报告等。

#### 3.2 业务上的需求

审计主体在开展审计时,无论是政府审计、社会审计还是内审部门,在实施实质性审计中,对公立医疗卫生机构的财务信息及其他相关信息的真实性、完整性,财务报表披露的及时性和准确性;财务收支的真实性、准确性;设备物资采购、报废以及日常折旧的计算、盘点及领用是否合规,与系统记录是否能一致,账证、账账、账表、账实是否相符;以及高风险领域的关键问题都是三种审计主体所共同关注的重要问题,在各自的审计过程中都会实施充分的审计程序以保证满足审计的要求。

### 4 审计协作的必要性

#### 4.1 有利于各审计主体相辅相成,提升审计效果

(1)政府审计机关对公立医疗卫生机构实施审计时可以查阅以前年度的社会审计报告,从调整事项段中获取相关审计信息,再结合上年度政府审计报告中的整改意见,对确定审计的重点和完善整改事项具有很

大帮助,有利于提升审计效果。

(2)社会审计机构对公立医疗卫生机构进行审计时,可充分与内部审计部门协作,实现资源共享,必要时可以借调内部审计人员进入审计项目组,可显著提升审计效率。

#### 4.2 有利于各审计主体相互合作,提升审计效率

##### 4.2.1 人力资源方面的合作

政府审计组一般仅由1名审计组长或主审,2~3名审计人员(含主审)和其他人员组成。社会审计组成人员规模往往比政府审计大,一般由2名注会统领,1名为项目负责人、1名为项目经理,还具备有6名审计助理及其他相关人员,在专业性和人员规模上都比政府审计凸显优势,政府审计可充分利用社会审计的专业性,与被审单位沟通、评估后,利用社会审计的审计资料,对确定审计重点有很大帮助。

##### 4.2.2 信息共享方面的合作

不同的审计主体,对被审计单位的了解程度不尽相同。虽然内部审计存在缺乏独立性和专业胜任能力欠缺等问题,但它对本机构的了解程度最高,且审计形式相对灵活、范围比较广泛。政府和社会审计主体在开展审计实务和审计执行中,评估后充分利用内部审计的审计资料和信息,可大大提升审计效率。

### 5 审计协作对财务绩效的影响

#### 5.1 经济效益的影响

(1)对公立医疗卫生机构《薪酬方案》的制定有较强的指导作用,不同审计主体间的信息流动与交流,有利于保障规范运营,有效实现《薪酬方案》的合规、合法、公平、有效。

(2)有利于保证公立医疗卫生机构固定资产的存在性和保障资产利用率的准确性;有利于资产的有序管理和准确记录,对公立医疗卫生机构盈余能力的真实、合规有重要作用。

(3)对存货、应收账款周转有着积极影响。有利于公立医疗卫生机构加速存货、应收账款周转,提升营运能力;加强往来款管理,在保证其“公益性”前提下,尽量杜绝坏账发生,提升营运效率。

(4)有利于保障公立医疗卫生机构的偿债能力有关数据的真实性与准确性,确保平稳运营。

#### 5.2 政策执行的影响

不同审计主体的合作、协同对公立医疗卫生机构的政策执行会产生积极影响。社会审计对风险评估和内控问题提出建议,有利于改善内部管理;政府审计从合规性入手,可确保收费标准合规、准确,促使严格采购流程,加强采购管理,规范运营具有强有力作用。

### 6 审计协作对社会效益的影响

不同审计主体的建议,有利于公立医疗卫生机构

加强网站更新频率,开设相关政务、院务公开专栏,接受社会监督的同时提供更好的社会服务。

## 7 审计改进的建议

### 7.1 优化结构、内外联动

针对我国目前公立医疗卫生机构审计监督存在管理交叉、职能重叠、权利分割和目标不一致的问题。各级组织应优化审计监管体系结构,加强顶层制度建设,理清各监管部门职责。

(1)在现有条件下,应根据公立医疗卫生机构行业特点,各监管部门拟实施的审计计划,实行统一报备、统一计划、统一实施、统一汇总报告。尤其是在审计主体不同,内容高度重合,周期和时间又相近的审计工作,实现政府审计与内部审计的“协作”,不仅可以缓解政府审计任务繁重、人力资源紧张的问题,还能形成合力,充分利用审计资源提升审计效果。

(2)各级监管部门在制定审计计划时,站在全局的高度,与其他相关监管机构统筹规划、组合实施、全力监管、共享资源,能缓解重复审计的问题,既可减少公立医疗卫生机构财务部门与各有关部门应对审计所带来的工作负担,又可以使重合的业务同步进行。在审计实施中,不同审计主体互通有无、联合审计,不仅能节约审计资源,还能提升审计效率。且在审计之后集中反馈,既可使政府审计的审计特点得以充分发挥,又可弥补其他审计主体缺乏强制力和审计延伸的不足,实现审计资源共享。

### 7.2 整合资源、提质增效

#### 7.2.1 数字化审计平台构建

(1)充分利用信息化数据技术,建立信息共享平台,实现审计资源的共享。公立医疗卫生机构的内审部门应同内部各有关部门构建统一的信息化平台。管理层可以利用平台动态了解财务数据、人员信息、运营状况和其他重要指标;政府审计机关、社会审计机构可在授权范围内定期通过平台访问目标数据,实现对内审部门的指导、监督和协作;在现场审计中也可以通过平台检验审计工作情况,确保被审单位提供的数据真实、完整和准确。

(2)各审计主体在结束现场审计工作后,可采用相对统一的格式通过平台上传审计数据和分析报告并汇总,让获得授权的审计主体可以定期进行数据检索。打破以往获取目标数据在空间和时间上的限制,展现审计信息的非排他性,使审计信息共享更加充分和动态,实现审计整体效益提升。

#### 7.2.2 整合人力资源

在我国公立医疗卫生机构审计中,无论是政府审计,还是内部审计,都存在人力资源不足的问题。推动审计机关、社会审计机构与内审部门间的人才流动和

共同培养,是切实有效实现审计协作,缓解审计人员紧缺的有效办法。

(1)政府审计人员对内审工作实行经常性的监督和指导,可较好促进内审工作有序开展。也可通过数字化审计平台对内审人员进行技术支持和业务指导,提升内审人员技术水平和专业胜任能力,提高内部审计在单位管理和经济运营中的权重和地位。

(2)推行预审计工作制度。政府审计机关在就地审计之前,可先组织公立医疗卫生机构内部审计人员对本单位需实施的审计项目开展预审计工作;还可将内审工作纳入年度审计计划,弥补政府审计频率的不足。

(3)国家审计机关、卫健委、中注协等组织应共同对政府审计和内部审计人员进行联合培训,培训内容着眼于审计通用技术的基础上,着重增加与医疗卫生健康行业高度相关的专业知识,将审计机关与内审部门间的单向流动(指导),变成双向互动(反馈)。

(4)国家卫健委、审计机关、中注协应共同建立医疗卫生健康行业审计人员数据库,按照从业经验、行业背景、专业胜任能力等多维度进行考评和考量,并根据审计计划从数据库中直接挑选合适的审计人员执行不同的审计计划,为高效开展审计活动提供强大力量,有利于整合审计人力资源和提高审计人员的胜任能力。

## 8 结语

综上所述,审计协作有利于各审计主体相辅相成,提升审计效果,还有利于各审计主体相互合作,提升审计效率。因此,推进审计协作是非常必要的。本文分析了内外部审计的区别与联系,探索了审计协作对财务绩效和社会效益的影响,最后提出了审计改进的建议,包括优化结构、内外联动,整合资源、提质增效。希望能促进相关审计工作的发展。

### 参考文献

- [1] 王会金.政府审计协同治理的研究态势、理论基础与模式构建[J].审计与经济研究,2016(6):3-6.
- [2] 焦润基.公立医院法人治理结构研究:基于委托代理理论视角[J].中国市场,2020(8):112-113.
- [3] 李莉.公立医院内部审计如何做好与国家审计的协同[J].江苏卫生事业管理,2020(2):149.
- [4] 徐寿森.关于提高公立医院内部审计质量的思考:基于博弈论的视角[J].会计之友,2016(16):113-116.

**作者简介:**杨志鹏(1979—),男,白族,云南大理人,本科,会计师,主要从事财务管理、政策咨询等工作。

**通信作者:**杨朝洪(1975—),男,彝族,云南昭通人,本科,统计师、审计师、会计师,主要从事统计、审计、会计等财务管理和经济管理工作。