

• 卫生管理 • doi:10.3969/j.issn.1671-8348.2017.04.045

基于风险导向的卫生计生系统内部审计方法研究*

张丽¹, 毕兴沅¹, 蒋锐¹, 梅政成², 苏莉民^{3△}

(1. 重庆市肿瘤医院审计部 400030; 2. 重庆市卫生和计划生育委员会审计处 400020;
3. 重庆市人民医院财物料科 400020)

[中图分类号] R197.1

[文献标识码] B

[文章编号] 1671-8348(2017)04-0553-03

随着新一轮医疗体制改革的不断深化,卫生计生系统面临的经营环境日益复杂,尤其是即将实施的一系列医改措施将会对卫生计生单位的运行产生重大影响。各个卫生计生单位要谋求生存与发展,就必须重视风险管理,充分识别和评估单位在运行和管理过程中出现的各种风险,并采取有效措施应对风险^[1]。内部审计是医院风险管理的重要手段,而目前卫生计生系统的内部审计仍以财务收支审计、经营活动合规性和效益性审计为主,审计范围较狭窄,这种传统的内部审计方法不能够充分发挥内部审计在单位管理中的风险预警作用。因此,探索卫生计生系统如何开展风险导向内部审计对于提高卫生计生系统经济效益和社会效益、促进医改目标实现具有重要的现实意义。

1 风险导向内部审计的内涵及特点

1.1 风险导向内部审计的内涵 风险导向内部审计是在传统的账项基础审计和制度基础审计上发展起来的一种新的审计模式^[2]。2003年,国际内部审计师协会(IIA)对《内部审计实务标准》进行了修订,新标准将内部审计定义为:内部审计是一种独立、客观的确认和咨询活动,旨在增加价值和改善组织的运营。通过应用系统的、规范的方法,评价并改善风险管理、控制和治理过程的效果,帮助组织实现其目标。风险导向内部审计要求审计人员在充分了解被审计单位及其环境的基础上,识别、评估单位存在的风险类别及其风险程度,并依据风险评估的结果确定实施审计的范围、重点,并针对存在的问题提出审计意见和建议,协助单位管理层防范、控制、治理风险,从而达到增加单位价值的目的。

1.2 风险导向内部审计的特点 风险导向内部审计与目前大多数卫生计生单位实施的内部审计工作相比,审计重心由实质性程序前移到风险识别和评估。风险识别和评估是内审工作的出发点,并贯穿于整个审计过程的始终。在风险导向下,内部审计人员应当对影响单位战略目标实现的各种风险进行全面分析、评估,并依据风险评估的结果即风险的类型、高低来确定年度审计项目、审计范围等,采用恰当的审计方法,合理分配审计资源,提高审计质量和效率^[2]。内审人员应当重点关注单位面临的各种风险是否得到有效管理和控制。

1.3 风险导向审计在企业内部审计中的应用 近年来,随着经济的发展和科技的进步,各行业竞争日趋激烈,为了在竞争中求得生存及推动企业内部审计的发展,许多行业内部审计纷纷引入现代风险导向审计。其中,金融行业探索最为广泛,进行了很多有益的实践。根据风险导向审计在国内外企业中的应用实践,风险导向内部审计对于企业完善治理结构、强化风险管理、健全内部控制发挥了重要作用。

2 风险导向审计在卫生计生系统的应用实践

2.1 制订总体审计策略和具体审计计划 审计计划是为实现一定审计目标,对审计工作做出的规划性安排,是下一步审计工作的指导性蓝图。审计计划分为总体审计策略和具体审计计划两个层次。总体审计策略用以确定审计范围、时间安排和方向,并指导具体审计计划的制订。在制订总体审计策略时需要考虑被审计单位或部门的规模、业务量、风险及内部控制等基本情况,初步评价审计风险和重要性水平。对于医疗行业而言,总体审计策略需考虑:(1)适用的财务报告编制基础为医院财务制度和会计制度;(2)适用的审计准则包括审计法律法规、卫生系统内部审计规定,医疗机构财务会计内部控制规定等;(3)卫生系统特别规定,如主要领导干部经济责任审计规定、加强和规范建设工程项目全过程审计的通知、进一步加强经济合同管理工作的通知等。而具体审计计划依据总体审计策略方案而制订,比总体审计策略更加详细,更有操作性,其内容包括为获取充分、适当的审计证据以将审计风险降至可接受的低水平,项目组成员拟实施的审计程序的性质、时间安排和范围。具体审计计划包括风险评估程序、计划实施的进一步审计程序。值得注意的是,审计计划工作并非内部审计业务的一个独立阶段,而是一个持续的、不断修正的过程,贯穿于整个内审业务的始终。比如在制订审计计划时,内部审计人员基于对医用耗材采购的相关控制的设计和获取的审计证据,认为相关控制设计合理并得到执行,因此未将医用耗材采购评价为高风险项目,但是在执行进一步审计程序时发现有关医用耗材采购的规章制度没有得到有效执行,此时内部审计人员要及时对审计计划进行调整。

2.2 了解被审计单位及其环境 内部审计人员应当从下列方面了解被审计单位及其环境:(1)医疗卫生行业状况、法律环境和监管环境,如考虑被审计单位所处的发展阶段,新出台的法律法规对卫生计生系统的影响程度。(2)被审计单位的目标、战略及相关经营风险,如了解被审计单位的发展目标和战略,被审计单位的人才储备和管理能力,取消药品加成、推行分级诊疗、双向转诊及医保总额预付等一系列的医改政策对被审计单位的影响程度,被审计单位对医疗设备投资和管理的情况。(3)对被审计单位财务业绩的衡量和评价,如关键业绩指标、同期财务业绩比较分析、预算执行率、与兄弟单位的业绩比较。(4)被审计单位的内部控制,内审人员在了解内部控制时应当评价各部门的控制措施是否能够发现和规避风险,并确定其是否得到执行。卫生计生单位内审人员在风险识别阶段可以采取访谈、审阅、分析程序、现场查看等方法了解单位内外部风

* 基金项目:中国卫生经济学会科研项目(CHEA1516080702)。
△ 通信作者,E-mail:1034431008@qq.com。

作者简介:张丽(1968—),高级会计师,本科,主要研究方向卫生计生系统

险、获取审计证据。

2.3 全面评估风险,确定审计重点项目 内部审计人员在通过上述分析方法识别单位面临的各种风险后要进行评估。在判断风险的大小时需要着重考虑风险的两个属性:一是发生风险事项对单位战略目标实现的影响程度;二是风险事项发生的可能性^[3]。内审人员需在评估确定风险的重要性水平的基础上,采取定性或定量的方法对风险的影响程度及可能性进行评估。定性方法是直接用文字来说明风险发生的影响程度和可能性。定量方法则是用数量来描述风险的影响程度及可能性,在实务中可以用概率来说明可能性、用金额来描述影响程度。

这里我们可以通过绘制风险坐标图将风险事项发生的影响程度和发生的可能性联系起来,便于内审人员确定审计活动优先次序及更有效率地配置审计资源。如图 1 所示,根据风险重要性水平将图形划分为 A、B、C 3 个不同风险区域,其中位于 A 区域的各种风险因发生的影响程度和可能性均较小,内审人员可以接受这些风险的存在,只需对该区域的风险事项予以适当关注。比如医疗卫生机构内部审计规定限额以下的零星审计项目,此项目金额小,名目繁多。位于 B 区域中的风险重要性水平处于中等,尚属于单位可以接受的风险范围,比如管理费用居高不下、医患关系紧张等风险。内审人员仅需对风险应对措施进行补充,适当安排审计资源,以保证此类风险能够被单位严格控制。位于 C 区域的风险因素因其影响程度和发生的可能性均处于高水平,属于重要风险因素。在卫生计生系统中,固定资产的不当管理、基建项目的造价及法规风险通常被视为高风险领域。由于它们显著影响着卫生计生单位的经营目标和服务宗旨的实现,需优先安排实施审计工作,配置更多的审计资源,以确保单位能及时采取措施规避和转移本区域内的各项风险因素。

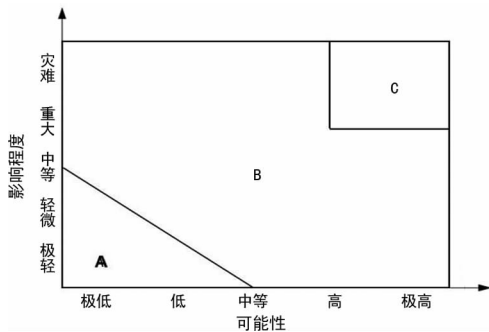


图 1 风险坐标图

2.4 实施进一步审计程序 针对风险评估中确定的重点风险因素,内部审计人员需要实施进一步审计程序,包括控制测试和实质性程序。内审人员评估的风险水平越高,实施进一步审计程序的范围也越大。若内审人员在风险评估时预期单位采取的内部控制运行有效,随后拟实施的进一步审计程序就必须包括控制测试,然后根据控制测试的结果来确定实质性程序。若内审人员在实施风险评估程序时了解到单位未对风险因素采取有针对性的内部控制措施,或内审人员认为单位的内部控制未得到执行,那么仅实施实质性程序就是适当的。内审人员在测试控制运行的有效性时,应当从下列方面获取关于控制是否有效运行的审计证据:(1)控制在所审计期间的相同时点是如何运作的;(2)控制是否得到一贯执行;(3)控制由谁或以何种方式执行。比如已记账的收费性耗材是否全部入库且在手术单、病例中体现,医疗信息系统医疗财务信息数据是否完整

可靠。在审计过程中,内部审计人员可根据需要单独或综合使用询问、观察、检查、重新计算、重新执行、分析程序以获取充分、适当的审计证据。

2.5 出具审计报告,开展后续审计 内部审计部门根据审计证据得出审计结论,出具审计报告。内部审计人员应针对本次审计的目的和要求对被审计单位的经营活动和内部控制作出评价,同时针对审计过程中发现的违规违纪情形及风险控制的薄弱环节提出纠正和改善的建议,并与相关部门进行反馈和沟通,帮助医院健全内控制度,完善风险管理机制。

出于各种原因,审计报告有时只是表面上得到相关部门或单位管理层的认可,他们事后并未参照审计意见认真落实整改。这无疑会影响内部审计工作的权威性,也不利于充分发挥风险导向审计的增值作用。因此出具审计报告并不意味着审计工作的结束。内审人员在发表审计意见后需要做好后续审计,关注相关部门的整改落实情况,检查内部控制缺陷是否得到恰当的处理,重要风险是否得到合理的控制或消除。

3 风险导向内部审计对卫生计生工作的意义

风险导向审计的目的不再仅仅是查错纠弊和内部控制制度的有效性测试,更重要的是在管理的各个领域查找漏洞,识别并防范风险从而提升卫生计生系统的经营管理水平,促使医疗卫生事业稳定健康发展。风险导向内部审计通过风险与单位战略目标实现直接联系起来,使内部审计工作对于提高经营效率、增加单位价值特别重要,同时也能够体现风险导向内部审计的增值作用。

3.1 风险导向审计的展开进一步保证了内部审计机构的独立性、权威性 内部审计工作的开展是对内部控制工作的进一步监督控制,有利于促进内控工作的效率,所以必须要确保内审的独立性及权威性。内部审计的独立性,是进行内部审计工作的主要保障,是内部审计展开的前提条件,是确保内审结果质量的基本保证。往往部分卫生计生单位会忽略内审的独立性,导致单位的审计质量以及效率不高。而把风险导向审计植入卫生计生单位的内部控制和内部审计中,则能有效地把单位的经营风险放到单位自身的风险评价中去,同时贯穿于卫生计生单位内部控制工作和内部审计工作的全过程,充分地体现了单位内审的独立性以及权威性^[4]。

3.2 风险导向审计是卫生计生系统内部控制的发展趋势 因当前我国卫生计生系统仍使用传统的内控技术及方法,内控目标及范围无法有效地针对现今卫生计生单位经营发展中存在的主要风险,所以不能有效促进单位实现效益最大化。而风险导向审计的开展,不仅提高了卫生计生单位内部控制工作的效率,同时也保证了内部控制的质量,尤其是更能确保卫生计生单位内审的质量及效率。目前卫生计生系统的内控及内审工作均无法适应现代医疗卫生事业的发展需要。如今,卫生计生系统管理体制早已逐渐由服务计划经济转变成适应市场经济,卫生计生单位的内部控制工作除了要加强传统项目的控制之外,更要注重风险管理机制以及治理结构的建立完善。

3.3 风险导向审计的展开可大大提高经营者的决策能力 内部控制作为内部审计的一项重要内容,内部审计人员必须对所有可能造成舞弊或者差错的内部控制展开评价,并给予有效的改进建议和措施。要能对卫生计生单位在经营管理过程中面临的各种风险展开客观的评价及评估,同时要向管理层及时报告,以增强单位的抗风险能力及经营者的决策能力。

4 建议

4.1 培育风险管理文化,建立健全风险管理体系 随着医疗

卫生体制改革的不断深入和医疗业务的迅速拓展,卫生计生系统面临的各种经营风险不断增加。这就要求卫生计生系统培育风险管理文化,应对各种风险对单位的影响。首先各单位领导重视并通过岗前培训和宣讲等方式向全体员工传播单位的风险管理文化,培养全员严格防控风险、审慎处置风险的风险意识。加强单位上下对内部审计的认识,了解内部审计对于风险管理的重要性。在建立风险文化的基础上,卫生计生单位要建立健全全面的风险管理体系^[5-6],积极构建以风险管理策略、财务风险措施、风险管理组织职能体系及内部控制系统等为主要内容的风险管理体系。该体系的建立将会促使管理层更加积极地对单位面临的内外部风险进行事前防范、事中控制和事后监督,也更加重视风险导向内部审计在管理风险、完善内部控制制度中的作用,进而促使管理层更加支持内部审计工作并积极采纳审计建议,真正发挥审计的内部效能。

4.2 加强内审队伍建设,提高审计人员素质 风险导向审计能否有效实施,在很大程度上取决于审计人员的专业水平和职业道德修养。因此审计人员必须具有扎实的会计、审计知识,同时还需具备建设工程项目、法律法规、内部控制和风险管理等方面的知识^[7-8]。除此之外,还要求内部审计人员具有较强的分析问题和处理问题的能力,保持廉洁自律、客观公正的职业素养。基于此,卫生计生系统应重视审计人员综合素质的培养。卫生计生系统要把好审计人员准入关,选拔业务全面、品质高、能力强的人员担任内部审计工作。开展多种形式的继续教育及培训活动,让内审人员及时掌握更新专业知识和技能,建立起一支具有专业胜任能力和职业道德水准的内部审计队伍。

4.3 改进内部审计技术和方法 政府相关部门应尽快出台专门针对卫生计生系统行业特点的风险导向审计工作制度和应

用指南,使我国各地区卫生计生单位在开展风险导向审计工作时,有章可循;加强卫生计生系统内部审计信息化建设的步伐,通过开发、使用审计软件加快信息处理速度,为风险识别和评估提供技术支持^[9],从而保证审计质量,使内部审计充分发挥风险管理职能。

参考文献

- [1] 林永玲. 风险导向审计在医疗机构内部审计中的应用[J]. 健康必读(下旬刊), 2012(11): 371.
- [2] 张彬彬, 陈灵巧, 严佳璐. 风险导向审计在医院内部审计中的应用[J]. 中医药管理杂志, 2015(17): 170-171.
- [3] 王芳. 医院风险导向内部审计应用初探[J]. 财会通讯, 2016(13): 126.
- [4] 王竞. 浅析医院内部审计的风险及其防范问题[J]. 财经界(学术版), 2013(4): 211-212.
- [5] 林凤兰. 风险导向内部审计在医院风险管理中的应用[J]. 财经界(学术), 2010(2): 211.
- [6] 李瑞实, 魏峰培. 浅析风险导向审计在医院内部控制中的应用[J]. 中国总会计师, 2012(5): 107-108.
- [7] 韩晔, 李三和, 刘颖, 等. 公立医院内部审计理念与工作思路调查分析[J]. 中国医院管理, 2014(10): 51-53.
- [8] 韩斌斌. 浅析 GE 经验对公立医院内部审计工作的启示[J]. 中国内部审计, 2016(5): 72-74.
- [9] 张新华. 现代风险导向审计模式下的事业单位内部审计问题研究[J]. 中国内部审计, 2015(9): 27-29.

(收稿日期: 2016-10-08 修回日期: 2016-11-09)

(上接第 552 页)

- [16] 张琳, 富泽龙, 冯锐. 人脂肪干细胞复合富血小板血浆治疗裸鼠放射性皮肤损伤的实验研究[J]. 医学研究杂志, 2015, 44(7): 57-61.
- [17] Ni X, Sun W, Sun S, et al. Therapeutic potential of adipose stem cells in tissue repair of irradiated skeletal muscle in a rabbit model[J]. Cell Reprogram, 2014, 16(2): 140-150.
- [18] Kono TM, Sims EK, Moss DR, et al. Human adipose-derived stromal/stem cells protect against STZ-induced hyperglycemia; analysis of hASC-derived paracrine effectors[J]. Stem Cells, 2014, 32(7): 1831-1842.
- [19] Moon KM, Park Y, Lee JS, et al. The Effect of secretory factors of adipose-derived stem cells on human keratinocytes[J]. Int J Mol Sci, 2012, 13(12): 1239-1257.
- [20] Hu X, Wang H, Liu J, et al. The role of ERK and JNK signaling in connective tissue growth factor induced extracellular matrix protein production and scar formation[J]. Arch Dermatol Res, 2013, 305(5): 433-445.
- [21] 董瑶, 董飞君, 李幼华. 脂肪干细胞调节创面炎症反应并促进创面愈合[J]. 医学研究杂志, 2012, 41(3): 100-103.
- [22] Collawn SS, Banerjee NS, de la Torre J, et al. Adipose-derived stromal cells accelerate wound healing in an organotypic raft culture model[J]. Ann Plast Surg, 2012, 68(5):

501-504.

- [23] 徐永飞, 张建文, 刘林峰. ADSCs 复合 HA 促进裸鼠背部软组织血管化的实验研究[J]. 中国美容医学, 2013, 22(10): 1076-1078.
- [24] Shen T, Pan ZG, Zhou X, et al. Accelerated healing of diabetic wound using artificial dermis constructed with adipose stem cells and poly(L-glutamic acid)/chitosan scaffold[J]. Chin Med J (Engl), 2013, 126(8): 1498-1503.
- [25] Nie C, Yang D, Xu J, et al. Locally administered adipose-derived stem cells accelerate wound healing through differentiation and vasculogenesis[J]. Cell Transplant, 2011, 20(2): 205-216.
- [26] Sung HM, Suh IS, Lee HB, et al. Case reports of adipose-derived stem cell therapy for nasal skin necrosis after filler injection[J]. Arch Plast Surg, 2012, 39(1): 51-54.
- [27] Salibian AA, Widgerow AD, Abrouk M, et al. Stem cells in plastic surgery: a review of current clinical and translational applications[J]. Arch Plast Surg, 2013, 40(6): 666-675.
- [28] Sung HM, Suh IS, Lee HB, et al. Case reports of adipose-derived stem cell therapy for nasal skin necrosis after filler injection[J]. Arch Plast Surg, 2012, 39(1): 51-54.

(收稿日期: 2016-10-07 修回日期: 2016-11-08)