

# 我国高校内部控制的现状及建议 ——基于江苏高校的调查研究

王卫星, 程莹

**摘要:** 本文通过问卷调查法和深度访谈对江苏省59所高校进行调查, 具体分析江苏高校内部控制现状, 从改善内部控制环境、强化风险管理、深化内部控制活动、推进信息系统和信息公开建设、健全内部监督与评价机制等五个方面探讨了优化高校内部控制的建议。

**关键词:** 高校; 内部控制; 优化

**作者简介:** 王卫星, 常州大学商学院教授, 常州大学非营利组织内部控制研究所所长; 程莹, 常州大学商学院硕士研究生。

**基金项目:** 教育部人文社会科学基金项目“基于内涵发展的高校内部财务报告体系研究”(10YJA630155)。

**中图分类号:** G475

**文献标识码:** A

**Doi:** 10. 3969/j. issn. 2095-042X. 2016. 02. 006

近年来中国高等教育发展迅速, 截至2013年, 我国有普通高校2491所, 在校生规模达校为9908人。随着高校规模的扩大和在校生数量的增加, 高校获得国家财政和社会资金越来越多, 这无疑对其财务管理与资金控制提出了更高的要求。然而, 高校贪腐事件时有发生, 腐败丑闻频频曝光, 严重影响了高校的社会声誉, 也从侧面反映出当前高校内部控制制度建设与实施机制的缺失。2014年《行政事业单位内部控制规范(试行)》(以下简称《规范》)的正式实行, 启动了行政事业单位新一轮内部控制制度建设。其实施成为各行政事业单位关注的焦点。因此, 从现实情况和制度环境两个方面看, 高校内部控制制度建设与落实十分迫切。本文通过问卷调查和深入访谈, 了解江苏高校内部控制实施情况, 发现其存在的问题, 并在此基础上提出适当的建议。

## 一、研究综述

国内外内部控制理论研究经历了内部牵制、内部控制制度、内部控制结构和内部控制整体框架等发展阶段, 已形成了以风险管理为核心的控制体系。国内外学术界有关内部控制的研究成果按照研究对象的性质不同可概括为企业内部控制和行政事业单位内部控制两大领域, 二者既存在差异, 又可以互相借鉴。

在企业内部控制研究领域, 国外的研究主要分为两方面: 一是内部控制影响因素的研究, 包括公司治理<sup>[1]</sup>、审计<sup>[2]</sup>等; 二是关于内部控制所造成后果的研究, 包括内部控制引起的盈余质量降低<sup>[3]</sup>、高管薪酬下降<sup>[4]</sup>等。国内学者主要从内部控制理论体系构建(杨有红, 2013<sup>[5]</sup>)、内部控制评价体系(李连华, 2012<sup>[6]</sup>)及内部控制经济后果<sup>[7]</sup>等多方面提供了可靠的理论支撑和可行方案。在行政事业单位内部控制研究领域, 公共部门内部控制概念最早在美国受到关注, 至今已发展得相对健全。关于高校内部控制研究,

国外学者主要围绕其与高校绩效的关系进行探索<sup>[8-9]</sup>。Duh R. R. 等<sup>[10]</sup>以台湾 160 所高校为样本,采用问卷调查和 OLS 方法分析高校内部控制质量对高校教学绩效和科研绩效的影响。国内高校内部控制研究文献主要集中在 2005 年以后,学者们对其制度建设给予了较好的阐述和概括,但研究方向大多侧重于总体设计上,缺乏切实有效的操作性研究<sup>[11]</sup>。具体表现在以下几个方面:高校内部控制体系的构建<sup>[12-13]</sup>、高校内部控制问题及对策研究<sup>[14]</sup>、高校内部控制要素研究<sup>[15]</sup>、高校内部控制评价体系构建<sup>[16]</sup>。近年来,也有学者也开始尝试采用问卷调查方法对高校内部控制进行现状分析<sup>[17]</sup>。

在理论研究方面,高校内部控制的研究相对滞后。大部分研究围绕内部控制体系建设和框架构建展开,涉及其内部控制现状的研究成果仍相对较少,难以为蓬勃发展的高校事业提供有效的内部控制实务指导。从近几年的实践考察,大多数高校都在不同层面上实施了内部控制制度。如何更好地推动高校内部控制工作是高校主管部门和学校管理层所共同关心的问题。本文试图分析高校内部控制现状,寻找问题的突破口,从高校内部控制实施的优化视角进行研究。

## 二、高校内部控制实施现状分析——以江苏高校为例

问卷调查内容主要以《规范》为依据,结合高校内部控制特点,围绕高校内部控制目标以及内部控制五要素等内容设计,调查高校内部控制实施的实际情况。本调查的主要调查对象为江苏部分高校的财务部门负责人,调查方式为现场调查,调查期间为 2015 年 4—9 月。此次共发放问卷 75 份,收回有效问卷 59 份,有效回收率为 78.67%。截至 2014 年,江苏省高校共 159 所,被调查高校占江苏省高校总数的 37.1%。调查对象中 23 人来自普通本科院校,36 人来自高职院校和民办独立院校,代表性较强。在对调查问卷结果进行分析处理的基础上,对部分高校财务部门负责人进行深度访谈,获取了较为全面真实的第一手资料。

### (一) 高校内部控制目标

高校作为非营利组织,其实施内部控制的目标与企业不同。企业实施内部控制是为了实现利润最大化,而高校则是为了提高公共服务效率和效果,具有明显的非营利属性,其内生动力天然不足<sup>[18]</sup>。因此,尽管高校内部控制得到了社会和政府的重视,但高校领导层自觉推动学校内部控制意识仍较为薄弱。对内部控制五目标而言,合规目标(94.29%)、报告目标(91.53%)、安全目标(76.27%)的支持率相对较高,说明大部分高校管理层对内部控制比较直观的目标认可度较高,如保障财产安全、遵循法律法规等。57.63%的被调查者认为内部控制可以提高单位经营效率和效果,但在《规范》中作为内部控制首要目标的战略目标,高校对其的贯彻程度却只有 28.81%(排在最后一位)。这表明管理层对于内部控制比较高层次的目标,如提高运行效率和效果、促进学校战略目标的实现等认识不足,这是因为大多数管理者对内部控制的认识停留在内部会计控制或内部牵制层面,还未提升到战略的高度,这一点值得学者和高校管理层深思。

### (二) 高校内部控制制度

《规范》对于行政事业单位具有普遍指导意义,但相对而言,高校业务活动更加多样化,财务会计业务更为复杂。高校主管部门应在《规范》的基础上制定更有针对性的高校内部控制指引,以规范高校的内部控制活动。但实际情况是,在 59 所被调查高校中,只有 5% 的高校愿意聘请专家来设计本校的内部控制制度和管理控制流程;超过 70% 的学校自行组织相关人员设计或由管理部门内部自行制定内部控制制度;5% 的高校目前还没有特定的内部控制制度,相关内部控制规定只以“碎片化”的形式体现在其他的管理文件中。通过访谈了解到,部门自行设计内部控制制度的高校通常存在内部控制制度顶层设计不够的问题。从本部门的工作出发制定内部控制制度,导致有的规定重复制定,覆盖不全面,有的规定相互矛盾。

### (三) 高校风险识别和管理控制

本文对近年来高校腐败案件易发多发区进行分析归纳,找出六项高风险点进行调查。被调查高校的风险识别和管理控制情况调查结果见表 1。

表 1 高校风险识别和管控情况调查结果

风险识别和管控	频数	所占比例/%	风险识别和管控	频数	所占比例/%
财务风险	53	89.83	经费管理风险	38	64.41
预算管理风险	42	71.19	采购风险	43	72.88
基本建设风险	35	59.32	资产管理风险	35	59.32

从表 1 可以看出,在财务管理、预算管理、采购领域中进行风险识别和管理控制的高校达到了 70% 以上,50% 以上的高校对基本建设、经费管理和资产管理的风险进行了识别和管理控制。由此可见,大部分高校都具备较强的风险意识,尤其重视财务和预算管理风险。从访谈情况来看,不少高校对学校的采购风险和基建风险认识还不到位,认为学校已经有比较完善的约束制度,不会出现太大问题。但事实上,设备与材料采购、基本建设才是目前高校的风险高发区。

### (四) 高校内部控制活动

考虑到高校业务活动较为复杂,涉及教学、科研、基建等多个方面,本文选取了颇具高校特点的预算控制、财产保护控制、绩效考评控制三项控制活动进行调查,展开重点论述。

#### 1. 预算控制

道格拉斯·R·卡迈克尔指出:“预算是保证内部控制结构运行质量的监督手段。”<sup>[19]</sup> 本文重点考察了预算控制的情况,从预算编制和预算执行两个方面进行调查,其主要情况见表 2。

表 2 高校预算控制情况调查结果

预算调查项目内容	所占比例/%	预算调查项目内容	所占比例/%
问题 1: 贵校预算编制情况。		问题 2: 贵校预算执行情况。	
校内预算与部门预算完全吻合,编制一本预算	13.56	严格按预算执行,超出预算不予支出	22.03
校内预算与部门预算部分吻合,校内预算补充编制部分内容	69.49	按照预算执行,但专项项目完成滞后	25.42
校内预算和部门预算分别预算	16.95	按照预算执行,但有些项目达不到预算标准	30.51
		基本按预算执行,特殊情况特殊处理	22.03

从预算编制角度看,仅有不到 14% 的被调查高校将校内预算与部门预算合并编制,其余高校分别编制部门预算与校内预算。客观上讲,高校所编制的部门预算是按照财政部门要求来设计的,较多地考虑了行政事业单位汇总预算的统一要求,较少地考虑高校经济运行的特点,以至于部分高校所编制的部门预算不能完全将学校的经济业务活动纳入其中。

在预算执行方面,严格按照预算执行的高校只占到 22%;其他大部分高校还存在着部分项目达不到预算标准、项目完成滞后或特殊情况特殊处理的现象。通过对部访谈了解到,其主要原因是高校预算编制不够科学或者预算管理力度不够。

#### 2. 财产保护控制

《规范》把财产保护控制作为行政事业单位内部控制活动之一。本文也以高校财产清查实施情况为题设计问卷,调查结果发现:59 所被调查高校每年均对财产进行账账核对或者不定期进行账账核对,23 所高校每年进行账实核对,26 所高校两年及以上进行一次账实核对或不定期进行账实核对。说明大部分高校对于财产的保护较为重视,维护资产安全意识普遍较为强烈。但是通过对部分高校的管理层进行访谈

发现,虽然高校对财产和实物的管理都比较到位,但对资产的使用效率一直没有足够重视,相关措施较少,财产的使用效率有待提高。这主要是由于高校管理层更关注高校的教学绩效、科研成果、学校声誉等。而固定资产的利用效率、资金的利用效率等并不会直接影响学校利益,所以并没有成为他们的主要关注点。

### 3. 绩效评价控制

课题组所设计的高校绩效评价情况包括资产绩效评价、学生管理绩效评价、教学业务绩效评价、科研业务绩效评价、干部管理业绩绩效评价和后勤管理绩效评价及其他七个选项。通过调查发现,高校进行绩效评价的业务活动从多到少为:教学和科研业务(41所)、干部管理业绩(23所)、资产(23所)、学生管理(22所)、后勤管理(14所)。只有教学和科研业务的绩效评价支持率超过了60%,其他选项都低于40%。大部分高校关注教学和科研业务的绩效评价,对其他业务绩效评价的关注度却不高。通过访谈还了解到部分业务绩效评价结果并不好,比如资产管理重采购、轻使用,重视其完整性,却不注重其使用效率。高校应该重视各项业务的绩效考评,有效地挖掘工作人员的潜能,激发管理者的积极性,这样才能使内部控制管理落实到位。

### (五) 高校信息与沟通

对于信息与沟通,本文从信息系统和信息公开两个方面展开研讨。首先,近年来多数高校的信息管理硬件条件有很大的改善,但部门之间的信息系统还未能有效对接,没有实现部门之间的信息共享,信息孤岛现象仍然存在。其次,我国高校财务和管理信息公开工作仍处于起步阶段。问卷调查结果可以看出,20所学校将财务信息公开到教代会(工代会),但还有4所高校只将财务信息公开到中级管理层甚至是校领导层面,其财务信息透明度较低。35所高校(占50%左右)将财务信息发布到校园官网上。但通过浏览各高校官方网站可以发现,这些高校的信息公开平台设计也不规范,信息公开内容零散、不完整。学院之间不具备统一的高校信息公开平台,不利于信息监督。其原因主要包括两个方面:一是高校各领导对信息公开的重视程度不够,信息公开动机不足;二是大部分高校的信息公开制度不健全,对于信息公开的程度和方式缺乏硬性的规定。

### (六) 高校内部监督与评价

加强内部监督和评价机制可以保障高校内部控制、财务信息以及业务运行管理科学、高效和规范。课题组以内部监督的实施部门和内部控制评价指标体系的建立情况为题设计问卷,调查高校内部监督和评价的基本情况。

在被调查高校中,由校领导负责监督和执行内部控制的高校只有6所(2所高校由校长办公室监督执行,4所高校在校长办公室领导下由审计处和财务处共同监督),说明高校管理层对内部监督的参与度普遍不高,多数管理层还未作为主要责任人参与到内部监督中来。其他53所高校的内部监督和评价工作均由监察、审计或财务等部门单独负责监督和执行,说明这些部门是内部监督的主要力量。但通过访谈了解到,一些高校法人监察与审计部门工作力度仍不大,有的是人手不够,在内部控制监督中心有余而力不足;有的是学校领导重视不够,部门力不从心;有的则是缺乏指导,工作方向不明确。

在59所被调查高校中,只有5所高校建立了内部控制评价指标体系并定期进行评价活动;8所高校虽然未建立评价体系,但也定期进行评价;14所高校不定期进行定性或定量评价;32所高校尚未展开内部控制评价活动,占到了总数的50%以上。问卷结果表明:大部分高校还没有建立评价体系,大约一半的高校甚至还未展开内部控制评价工作。这说明了江苏省高校内部控制评价意识仍有很大提升空间。



### 三、优化高校内部控制的建议

#### (一) 改善高校内部控制环境

##### 1. 增强内部控制的动力

南京大学会计与财务研究院课题组(2012)提出,一个组织内部控制的建设应该完全取决于组织的内在需求<sup>[20]</sup>,这要求组织内部具有充分的内在动力。一方面,要重视内部控制运营目标和战略目标,强化管理层对其战略意义的认识,整体上把握内部控制目标与高校目标的一致性<sup>[21]</sup>,对高校的内部控制体系进行科学合理的设计,使五个内部控制目标的作用得以充分体现,调动高校管理层实施内部控制的自觉性和积极性;另一方面,将内部控制理念融入到高校文化理念中,营造良好的内部控制制度文化氛围,使学校全体管理人员、行政人员和教师都参与到内部控制的实施中来,让内部控制的实施逐渐变成高校各级工作人员的自觉行为。

##### 2. 健全内部控制制度

首先,由省教育厅和财政厅等相关部门牵头,在《规范》的框架范围内,结合本省高校的实际管理情况,制定较为详细的高校内部控制指引,使制度更具有针对性和可操作性,为高校建立内部控制制度建立一个统一的参照标准。

其次,主管部门还需要通过宣传、组织和检查督促等方式,积极推动各高校自身完善内部控制制度。高校应在遵循指引的基础上,根据自身的特点找出关键控制点,设计内部控制各项具体制度和操作规程,完善实施机制,使内部控制制度逐步系统化。如此,校内各部门在制定部门内部控制制度和执行内部控制活动时,有法可依、有规可循、有据可查。不仅如此,高校还要加强部门之间的内部控制制度的相互协调和衔接,避免出现制度内容的重复或漏洞。

#### (二) 强化高校风险管理

高校风险管理是一个复杂的过程,相关管理人员必须对高校自身风险有清醒的认识,强化风险管理理念,采取有效措施管理和控制风险。首先,高校深入了解各项业务活动的正面作用和负面影响,能够识别其中可能出现的风险,例如,招生活动中的信息公开,后勤管理中的食品安全等。其次,管理和防范风险,包括分析风险的严重性、风险发生的可能性以及考虑如何管理风险。对于实际活动中发生频率小的风险,应减少关注度,例如财务和预算管理;对于发生频率较大的风险,通常要高度关注,例如采购和基建管理。最后,要根据风险分析的结果,确定风险的应对策略,实现对风险的有效控制。高校应把风险管理的各个环节结合起来,强化风险的全面管理。

#### (三) 深化高校控制活动

首先,应以预算控制为主线,将其贯穿于控制活动的整个过程中。要将学校预算与部门预算相结合,将学校的主要收支预算(通常称为校内预算)纳入到部门预算的框架内;还要结合实际情况,进一步细化学校与政府或其他事业单位不同的重要支出(如教学支出和科研支出)<sup>[22]</sup>,形成符合学校实际收支情况的部门预算,并加强对预算的风险控制和管理。

其次,实行层级控制的内部控制执行机制。将内部控制分成单位控制和业务控制两个层级。在单位层面,形成以预算控制为核心,包括信息公开控制、绩效考评控制等管理控制系统。在业务层面,形成包括收支业务、教学事务、学生事务等业务控制系统。两个系统相互联系,一个系统促进另一个系统的循环,实现系统功能的耦合。单位层面的预算控制不仅在自身价值生成的驱使下实现自我完善和螺旋上升,而且能够促进同一层面中会计控制、信息公开控制等控制活动的展开,同样也能自上而下促进业务

层面的控制活动的展开。在这个过程中,系统会不断适应外部环境,调整内部相关因素,使内部控制活动处于不断自我优化的过程中。

#### (四) 推进高校信息系统与信息公开建设

首先,加强信息管理系统建设。一方面,重视学校高水平信息管理系统的建立,引进或培养高水平的专业信息技术人员,改善系统的维护和服务水平;另一方面,实现不同管理部门、不同管理系统之间的信息共享,构建高校信息化平台,将高校中财务、人事、教学、科研等各部门的信息资源整合起来,使高校的管理信息系统建设和管理水平与其教学和科研的职能相匹配。

其次,健全高校内部信息公开制度,不断提高信息公开的透明度。提高信息公开透明度需要做到以下三方面的工作:第一,转变高校信息公开观念,增强其主动公开高校信息的意识,使其深刻认识到信息公开的重要性和必要性;第二,建立统一规范的高校信息公开平台,规范高校信息公开渠道等,提高信息公开的效率;第三,加强对信息公开的监督,确保信息公开内容的真实性和及时性,提高信息公开的质量和效果。

#### (五) 健全高校内部监督与评价机制

优化高校内部监督机制,不仅要明确监督主体的职责分工,而且要明确决策权和执行权在内部控制各个业务环节的具体表现形式,要明确内部监督的主要责任人。内部监督应该在高校管理层的领导下实施,管理层应该处于内部监督的主导地位,发挥其领导作用,参与内部监督的总体规划,在内部控制执行中适时监督,对各部门内部监督的结果进行审核和评价。审计部门要针对高校的经济业务进行监督,直接对高校领导负责,在整个审计过程中要遵循独立性原则。建立健全高校各个部门之间的协同工作机制,各部门的负责人和工作人员相互配合,提高内部控制监督效率。

高校内部控制评价机制是一个循环的终点,也是新的起点,高校管理部门和二级学院应当建立检查制度和自我评价机制。当内部控制周期完成后,二级单位应该对其进行评价,识别内部控制实施过程中存在的缺陷,提出改进措施,出具自我评价报告,披露内部控制信息。建立内部控制评价机制,最重要的是确定内部控制评价的标准。乔春华<sup>[23]</sup>认为高校内部控制评价的标准就是高校内部控制的有效性。因此,接下来的内部控制优化工作之一就是尽快确立评价内部控制有效性的方法。

#### 参考文献:

- [1] Abbott LJ, Parker S, Peters GF, et al. Corporate governance, audit quality, and the sarbanes-oxley act: evidence from internal audit outsourcing [J]. The Accounting Review, 2007, 82 (4): 89-97.
- [2] Krishnan J. Audit committee quality and internal control: an empirical analysis [J]. The Accounting Review, 2004, 80 (2): 649-675.
- [3] Ashbaugh-Skaife H, Collins DW, Kinney W. The discovery and reporting of internal control deficiencies prior to sox-mandated audits [J]. Journal of Accounting and Economics, 2007, 44 (1): 166-192.
- [4] Hoitash U, Hoitash R, Bedard J C. Corporate governance and internal control over financial reporting: a comparison of regulatory regimes [J]. The Accounting Review, 2009, 84 (3): 839-868.
- [5] 杨有红. 论内部控制环境的主导与环境优化 [J]. 会计研究, 2013 (5): 67-72.
- [6] 李连华, 唐国平. 内部控制效率: 理论框架与测度评价 [J]. 会计研究, 2012 (5): 16-21.
- [7] 方红星, 金玉娜. 高质量内部控制能抑制盈余管理吗 [J]. 会计研究, 2011 (8): 53-60.
- [8] Abbot MT, Doucouliagos C. The efficiency of Australian universities: a data envelopment analysis [J]. Economics of Education Review, 2003, 22 (1): 89-97.
- [9] Bougnol ML, Dulá JH. Validating DEA as a ranking tool: an application of DEA to assess performance in higher education [J]. Annals of Operation Research, 2006, 145 (1): 339-365.
- [10] Duh RR, Chen KT, Lin RC, et al. Do internal controls improve operating efficiency of universities [J]. Annals of Operations Research, 2014, 221 (1): 1-23.

- [11] 陈松. 高校内部控制中存在的问题及应对措施 [J]. 财会研究, 2012 (5): 173-174.
- [12] 卓宝光. 关于构建高校内部控制体系的探讨 [J]. 财会通讯, 2012 (5): 75-76.
- [13] 晏曦. 构建高校内部控制体系 [J]. 中国国情国力, 2014 (2): 64-66.
- [14] 晚常青. 我国高校内部控制存在的问题及对策 [J]. 财会研究, 2011 (22): 67-69.
- [15] 宁宏茹. 高校内部控制环境建设刍议 [J]. 财会月刊, 2006 (2): 22-23.
- [16] 王卫星. 高校内部控制评价指标体系的构建与应用 [J]. 审计与经济研究, 2008, 23 (6): 93-97.
- [17] 陈留平. 论我国高校内部控制建设——基于江苏高校的调查 [J]. 高校教育管理, 2014 (1): 29-35.
- [18] 刘永泽, 唐大鹏. 关于行政事业单位内部控制的几个问题 [J]. 会计研究, 2013 (1): 57-62.
- [19] (美) 道格拉斯·R·卡迈克尔. 审计概念与方法: 现行理论与实务指南 [M]. 刘明辉, 胡英坤, 译. 大连: 东北财经大学出版社, 1999: 183-185.
- [20] 南京大学会计与财务研究院课题组. 探索内部控制制度的哲学基础 [J]. 会计研究, 2012 (11): 57-63.
- [21] 宗文龙, 魏紫, 于长春. 我国事业单位内部控制现状与改革建议——基于问卷调查的分析 [J]. 审计研究, 2012 (5): 106-112.
- [22] 王卫星, 孙凌峰. 高校内部财务报告体系的构建 [J]. 常州大学学报(社会科学版), 2012, 13 (3): 37-39.
- [23] 乔春华. 高校内部控制研究 [M]. 苏州: 苏州大学出版社, 2014: 297-299.

## Study of Internal Control of Colleges and Universities in China

### —Based on Survey of Universities in Jiangsu Province

Wang Weixing, Cheng Ying

**Abstract:** With “Internal Control Specifications of Administrative Institution (Trial)” released, the promotion of the internal control in colleges and universities is extremely imminent. Through an investigation among 59 colleges and universities in Jiangsu Province with the methods of questionnaire survey and depth interview, this paper analyses about the present situation of internal control of colleges and universities in detail. In order to optimize the internal control, colleges and universities should improve the environment of internal control, strengthen risk management, deepen the internal control activities, promote the construction of information system and information disclosure and perfect the internal supervision and evaluation mechanism.

**Key words:** university; internal control; optimization

(收稿日期: 2015-12-11; 责任编辑: 沈秀)