

公立医院购买社会审计服务的动因、实施路径及策略研究

邱英^①, 詹俐^①

摘要 公立医院购买社会审计服务在助力公立医院高质量发展上发挥着重要作用,其关键点在于弥补了公立医院内部审计资源不足、内部审计独立客观性较差等问题。文章主要对公立医院购买社会审计服务的动因、风险要素、实施路径进行深入阐述,并从全流程管理、制度规范、服务范围、代理合同管理等方面进行策略研究,以期提升公立医院购买社会审计服务的效率效果。

关键词 公立医院; 审计服务; 实施路径

中图分类号 R1-9; F239 **文献标志码** B **文章编号** 1003-0743(2023)11-0078-04

Research on the Motivation, Implementation Path and Strategy of Public Hospitals Purchasing Social Audit Services/ Qiu Ying, Zhan Li//Chinese Health Economics, 2023,42(11):78-81

Abstract The purchase of social audit services by public hospitals plays an important role in facilitating the high-quality development of public hospitals. The key point is to make up for the problems of insufficient internal audit resources and poor audit independence and objectivity of public hospitals. It mainly elaborates the motivation, risk factors and implementation path of public hospitals' purchase of social audit services, and carries out strategic research from the aspects of whole-process management, system norms, service scope and agency contract management, in order to improve the efficiency and effect of public hospitals' purchase of social audit services.

Keywords public hospital; audit services; implementation path

First-author's address Xiangyang Central Hospital, Affiliated Hospital of Hubei University of Arts and Science, Xiangyang, Hubei, 441021, China

新形势下,加强审计管理工作、完善审计监督机制已成为实现公立医院高质量发展的必经之路。虽然,实行审计全覆盖对于推动公立医院医、教、研运营可持续发展起着重要作用,但是在实施过程中也带来了较大挑战。审计全覆盖要求公立医院对预算执行和财务收支、工程建设、采购、国有资产管理以及领导干部经济责任等方面“应审尽审、立行立改”,审计工作强度和难度持续上升,而与此相对应的,审计资源严重不足、高素质审计人才匮乏、审计信息化建设滞后等制约着审计工作的质量与效率。在此背景下,公立医院通过购买社会审计服务整合内外部审计资源乃形势发展之必然^[1]。2018年,国家卫生和计划生育委员会发布《卫生计生系统内部审计工作规定》提出,内部审计机构根据审计业务需要,除涉密项目外,可以向社会购买审计服务。2022年,国家卫生健康委印发的《国家卫生健康委关于印发进一步加强卫生健康行业内部审计工作若干意见的通知》(国卫财务发〔2022〕9号)指出,在审计资源不足时,可以委托社

会中介机构或专业人员协助开展审计工作,并对采用的审计结果负责。在相关政策驱动下,公立医院进行了购买社会审计服务实践,探索如何在审计全覆盖的背景下充分有效利用社会审计服务的人力、技术、信息化等优势,实现内外审计资源相互补充的效果^[2]。因此,公立医院购买社会审计服务的动因、实现路径和策略研究,就具备了现实意义。

1 公立医院购买社会审计服务的动因分析

1.1 公立医院购买社会审计服务的必要性

首先,协调公立医院内部审计资源严重不足的问题。现阶段,公立医院业务运营模式更加多样化,其审计业务范围不断拓宽、审计周期持续延伸、审计项目繁多且碎片化,这些特点与内部审计资源配备严重短缺之间的矛盾日益突出。公立医院通过购买社会审计服务、引入外部审计人力资源、利用外部审计专业技术优势,在建设项目审计、招标采购审计、合同审计等业务层面上发挥着不可替代的补充作用。

其次,解决公立医院审计监督缺位的问题。公立医院内部审计部门受人员配备素质参差不齐和管理决策层主观意志的影响,其客观独立性较为弱化,审计监督质量难以保证。公立医院购买社会审计服务,有利于独立于管理决策层主观意志,以外部约束机制设立监督防线防范内部违规行为。

最后,节约公立医院审计成本、有效降低审计风

① 湖北文理学院附属医院,襄阳市中心医院

湖北 襄阳 441021

作者简介:邱英(1988—),女,硕士学位;会计师,审计师,研究方向:预算管理 with 成本控制; E-mail: 1727040472@qq.com。

通信作者:詹俐, E-mail:qsfr1217@163.com。

险。公立医院维持具有规模的内部审计专业人才团队在成本效益上很难达到预期效果，内部审计部门在专业人员配备数量和质量上整体薄弱。公立医院购买社会审计服务，利用具备专长和技术优势的社会审计，如会计师事务所或者专业技术人员，形成审计专业人才灵活配备、第三方独立实施机制，既可充分借鉴卫生健康系统审计经验对业务收支、预算管理、招标采购、建设项目等开展政策执行跟踪审计、合法性及真实性审计、绩效审计等降低审计风险，又在满足内部审计的基本需求上减少了人力成本和培训成本。

1.2 公立医院购买社会审计服务的可行性

政策驱动层面上，2014年，《国务院关于加强审计工作的意见》（国发〔2014〕48号）提出，根据审计项目实施需要，探索向社会购买审计服务。随后，《卫生计生系统内部审计工作规定》《国家卫生健康委关于印发进一步加强卫生健康行业内部审计工作若干意见的通知》（国卫财务发〔2022〕9号）的相继发布，从制度上为公立医院以社会审计服务补充内部审计资源不足的购买行为提供依据。2019年，中国注册会计师协会编著的《注册会计师业务指导目录（2018年）》中，有将近100项业务的内容与公立医院内部审计的工作内容高度契合，从侧面印证了社会审计机构有相应资格和能力参与到卫生健康系统审计业务中来。

实施效果层面上，公立医院购买社会审计服务主要通过合同契约模式，以购买整体业务服务为主，特别是集中于专业审计难度大、有外部审计政策需求的业务上，目前已形成了具备制度化、竞争性和独立性特征的基本购买模式。社会审计机构普遍拥有专业化、高素质的审计团队、严格的信息保密制度，并且具备大数据审计分析能力，显而易见，社会审计机构独立客观的第三方身份和较高水平的审计服务质量有利于充分协调内外部审计资源、推进审计业务全覆盖进程。

2 公立医院购买社会审计服务的风险因素

2.1 目标偏离风险

公立医院内部审计的目标是为审查和评价医院业务活动、内部控制和风险管理的适当性和有效性。社会审计机构的目标是基于受托责任关系，根据合同约定完成既定的审计业务。审计目标偏离风险源于内部审计与社会审计二者间审计目的、方式和重点的不同，社会审计机构或专业技术人员是在利益驱动下完成合同既定审计项目内容，而对于审计业务事项中制度流程、风险管理等深层次问题难以寻根究底，审计结论较为宏观，实用性相对较差^①。

2.2 权力寻租风险

公立医院“权力寻租风险”主要表现在两个阶段：在采购招标阶段，公立医院在选择社会审计机构

时，可能存在经办人利用手中权力谋取不当利益的行为，如串通投标、泄露招标信息、变相指定社会审计机构；在承接审计项目阶段，社会审计机构或专业技术人员基于盈利性目的，可能因为医院监管缺位不断谋求权力寻租机会，如在审计项目实施过程中与审计对象私下接触，徇私舞弊、随意应付、隐瞒问题，出具虚假审计报告。

2.3 审计质量风险

审计质量风险首先在于公立医院选择了专业实力不够强大或自身条件不能满足审计项目要求的社会审计机构。由于对医院相关政策制度把握不准或专业胜任能力不足等问题，社会审计机构在执行审计程序过程中，会出现问题处理定性、定量偏差，产生项目审计走过场，审计证据不充分，审计方法不合理等导致审计质量下降的风险。此外，社会审计基于“经济人”角色，存在不能勤勉尽责的道德风险，不能对内部控制、风险流程进行深层次分析，其“两边取利”的倾向使审计报告结果偏离预期。

2.4 保密风险

公立医院在签订购购合同后，需要向其提供约定审计事项中的相关业务资料和系列文件，从而会要求社会审计人员坚持保密原则。不同于企业（保密内容主要是商业秘密），公立医院作为审计委托方，其审计事项内容涉及公立医院运营的各个领域，包括预算执行和财务收支、工程建设、采购、国有资产管理、内部控制评价及风险管理审计等。涉密信息内容繁杂且影响广泛，带有较为鲜明的公益性和社会性。社会审计人员如果保密意识欠缺或考虑自身利益，无意或故意泄密，在互联网或新媒体上不当传播，会造成极不利的社会公众卫生舆情讨论。

2.5 廉洁风险

防范舞弊、建设清廉医院是公立医院购买社会审计服务的内生驱动因素之一。然而，在实践应用中，廉洁风险存在于审计委托方与受托方之间，即公立医院与社会审计机构或专业技术人员之间；也存在于审计方与被审计方之间，即社会审计机构与被审计单位之间。具体来说，前者主要集中在“向谁买”的决策中，由于二者间的信息不对称以及社会审计机构的逐利本质，容易产生串通招标、不公平竞争、以权谋私等违纪舞弊行为；后者则主要聚焦“如何审”的过程中，即社会审计机构或专业技术人员基于合同契约关系，存在代理风险和逆向选择风险，在接触被审计单位或有关部门期间，存在吃拿卡要、收受贿赂、违规操作的廉洁风险。

3 公立医院购买社会审计服务的实施路径

面对公立医院审计工作“全面覆盖、应审尽审”的新要求，现阶段，公立医院大多通过购买社会审计

服务来逐步实现审计全覆盖。公立医院购买行为尤其是要聚焦关键业务和重点环节上，如重点财政专项审计、科研项目审计、招投标采购审计等领域。公立医院可根据审计业务的不同内容和性质来分类购买社会审计服务，达到提高审计工作质量和效率的目的。

3.1 基于招投标采购选用社会审计机构

首先，公立医院应当建立选用社会审计机构的遴选机制，结合自身审计业务需求，对所在省内审计机构的资质、业界声誉、专业人员结构、收费标准等全面综合考量。同时，医院按照国家招投标采购政策要求，通过公开招标、竞争性磋商等方式公开、公正、透明地引入社会审计机构，从审计资源软硬件实力上保证审计质量的高水平。其次，公立医院通过考察社会审计机构经验背景，对比社会审计机构参与过的医院审计项目类型、规模、成效及评价反馈等，精确掌握社会审计机构的优势与劣势，综合客观地评价社会审计机构，避免出现“质次价高中标”“低价低值中标”的现象。最后，此种购买类型下，公立医院内部审计部门不直接参与到社会审计服务中去，内部审计部门的重点转移到对其资质、能力、信誉评价等方面的审核，监督其审计过程并复核其审计结果。此种模式下，选用制度健全，专业人员配备齐全；技术方法手段成熟，审计过程更加严谨、规范的社会审计机构，有利于较为快速出具审计报告，实现审计目标。

3.2 基于劳务派遣聘用审计专业技术人员

公立医院内审科室专业人员配备不足的现象普遍存在，尤其是缺少精于审计综合素质全面的内部审计人员。现有的医疗卫生体系下，公立医院内部审计需要的是精通财务、审计、成本、法律等专业知识，能独立客观地做出专业职业判断的复合型高端审计人才。然而医院复合型高端审计人才队伍建设的极度滞后，制约了医疗卫生行业“审计全覆盖，应审尽审”的实施进程。为此，公立医院可通过劳务派遣择优录用、选聘具有审计专业优势的人员加入到内部审计人才队伍中来。考虑到临时的、短期的审计事项，公立医院可根据“特需特办，灵活选聘，择优录取”的原则，如对外投资审计适宜采取此种模式。此外，由于公立医院事业单位性质，人员编制所产生的专业人员数量受限的问题，亦可通过劳务派遣方式进行队伍充实，如物价审计、工程建设审计可聘用相关专业或经验背景的人员。此种模式下，劳务派遣聘用的审计专业技术人员充实到医院内部审计队伍中，直接参与内部审计项目，医院应将重点放在审计项目实施过程和内部审计团队管理上。

3.3 基于合同契约聘请审计咨询专家

公立医院内部审计在建设投资项目、招投标采购审计监督方面一直存在审计缺位，其主要原因在于内

部审计精于造价、招投标背景的人才匮乏，聘用社会审计机构进行相关项目预决算审计、造价审计成本过高。为此，公立医院可以基于合同契约聘请审计咨询专家，建立社会审计专家数据库，对同一类审计事项形成“一揽子交易”，辅助完成审计咨询工作。审计咨询专家在保证审计项目复核的准确性、合理性、合规性的前提下实现审计成本效益的最优化。此种模式下，审计咨询专家不直接进行现场审计，仅对审计报告、审计意见进行复审；与此同时，医院内部审计部门对社会审计专家数据库进行考核管理，根据专家的履历、专业水准、复核质量、业内声誉等进行考核评价，以维持专家数据库高水准运转。

4 公立医院购买社会审计服务的策略研究

4.1 建立购买社会审计服务全流程过程管理

公立医院购买社会审计服务并不意味着一买了之，主体审计责任最终仍由公立医院承担；医院应当依托信息化平台进行购买社会审计服务全流程监督管理。公立医院通过“前期购买准备—选取审计服务对象—审计实施阶段—审计完成阶段”全过程进行方案设计，通过信息化平台将各阶段各功能连接整合。具体来说，信息化建设预期想要实现的全流程管理重点在于：一是根据医院实情提出切实可行的对社会审计机构、专业人员考评方案，重视审计质量与审计过程控制；二是重点建设社会审计机构、咨询专家信息数据库，利用大数据、云平台智能分析其优劣势，合理选取审计服务对象；三是通过层次分析法等构建针对社会审计服务的绩效考核指标评价体系，量化考核结果；四是基于以上阶段的过程管理，建立社会审计机构和专家库进入与退出机制，实现“事前计划审核、事中控制监督、事后考评管理”，以保证购买审计服务公开、公正、透明，避免廉洁风险和审计质量风险。公立医院购买社会审计服务全流程如图1所示。

4.2 建立制度规范审计购买行为

虽然公立医院购买社会审计服务已经趋于常态化，但并没有制定与之相适应的购买审计服务的指导性目录，大部分参考政府购买审计服务的相关政策目录，不够针对性和具体化。对此，一方面公立医院应当将购买社会审计服务纳入到政府招标采购流程中，将购买委托方与受托方的权利和义务通过制度加以约束，通过建立社会审计机构遴选库、专家库等，严格限制准入机制，重点对投标单位资质、等级、信誉等进行审核，并以预算项目的形式进行管理；另一方面，公立医院应当制定购买社会审计服务规范标准化的制度和业务流程，既可以保证购买环节流程有序通畅又可以实现公开透明防范暗箱操作，如制定《医院社会审计机构及专家库建设及聘用管理办法》《医院内部审计购买社会审计服务的管理办法》《医院购买社会

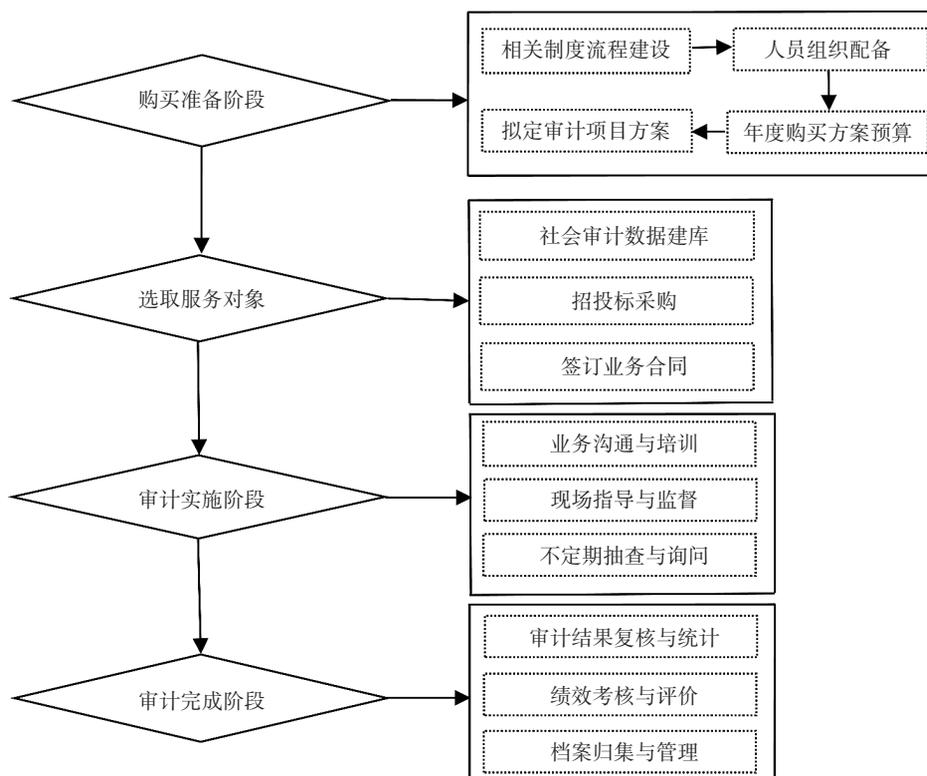


图1 公立医院购买社会审计服务全流程示意

审计服务具体项目审计操作规范》等。与此同时，公立医院在后续的考评选用中，要重点关注对社会购买服务的动态考核，如从审计质量、工作效率、收费成本等方面上构建考评选用机制，从制度设计上避免医院外部审计服务需求集中在少数几家审计机构，从而减少审计成本和寻租风险。

4.3 明确界定购买社会审计服务的范围

公立医院有审计需求的项目繁多，购买社会审计服务想达到的目标不仅限于发表审计意见、出具审计报告，更多的是提供审计专业意见改进业务制度流程、加强风险管理过程等。影响医院购买社会审计服务的因素有很多，从医院购买委托方看，考虑的包含成本效益性、独立性、客观性、公益性、涉密性和可操作性；从社会审计受托方看，考虑的包含承担审计业务的规模复杂性、与其他同行间的竞争性、审计周期时长与审计胜任能力。同时，医院可根据运营业务中具有特殊性质的审计内容设计“医院购买社会审计服务负面清单”，如果医院所需审计的事项是涉及重大的公共卫生领域，需要审计人员具备强烈的社会责任感和专业胜任能力，则不适宜完全依靠外部审计服务解决。内外部审计协作有利于发挥内部审计的主体责任，使其对医院审计过程中发现的问题线索追根溯源，提高审计工作质量和效率。医院对审计质量进行把关，避免审计目标偏离风险。

4.4 优化购买社会审计服务委托代理合同管理

公立医院在与社会审计机构签订合同时，应利用内部审计专业优势对审计过程中可能存在的风险点进行充分考虑。其一在于明确合同中委托方与受托方的权利与义务，包括服务范围、特殊条件、风险控制、报告要求、收费标准、违约责任等，并适当引入激励机制条款，以激发受托方内在动力按预期完成审计目标。其二在于实行报告监督制度，公立医院内部审计部门可定期询问审计进程、查看审计底稿，充当审计监督角色。其三在于合同中约定对涉密事项保密原则，签订“廉洁诚信承诺书”避免廉洁风险和寻租风险。

在高质量发展的大背景下，公立医院购买社会审计服务的范围、类型、规模将不断扩大，内外部审计资源的协作整合亦是后续医院审计管理的重点。因此，公立医院如何基于信息化手段进行后续的全流程管理监督仍是下一步探索的重点。

参 考 文 献

- [1] 陈朝晖, 林坚, 李红, 等. 卫生健康系统购买社会审计服务绩效评价体系研究[J]. 中国卫生经济, 2021,40(8):86-90.
- [2] 张丽艳, 樊挚敏. 国家、社会与内部三种审计合力探索及在卫生健康系统中的应用[J]. 中国卫生经济, 2020,39(4): 87-89.
- [3] 贾云洁. 澳大利亚政府审计外包及其对我国的启示[J]. 审计研究, 2014(6):63-71.

[收稿日期: 2023-08-13] (编辑: 彭博)