DOI:10.19641/j.cnki.42-1290/f.2019.05.016

内部审计在审计监督体系中的基础性作用

张 静[1](高级审计师)，庞文群[2](正高级会计师)

【摘要】一直以来，对内部审计的认识多以国家审计为参照。在实施审计全覆盖进入一个新阶段的背景下，通过分析审计全覆盖推进过程中存在的问题，提出从审计监督体系、国家治理体系和审计风险防范的宏观视角来认识内部审计，对审计全覆盖等同于国家审计全覆盖、仅从国家审计视角认识内部审计、国家审计风险防范限于审计过程本身等问题进行反思，明确我国内部审计在审计监督体系中具有基础性作用。为进一步发挥内部审计的作用，应强化审计机关履行法定监督指导职责的管理体制保障，搭建促进内部审计素质提升的平台，落实促进内生性发展的成果利用机制，扩展内部审计所属组织外延。

【关键词】内部审计；全覆盖；审计监督体系；基础性作用

【中图分类号】F239.45　　【文献标识码】A　　【文章编号】1004-0994(2019)05-0114-5

自2014年国务院印发《关于加强审计工作的意见》以来，审计全覆盖得到全面推进。到2017年年底，审计署对中央一级预算单位实现审计全覆盖，对中央企业和金融机构的覆盖率达到75%以上[1]。地方各级审计机关的审计覆盖面也有较大提升。但是，在推进过程中，也暴露出许多矛盾。如审计署2017年9月印发了《关于进一步完善和规范投资审计工作的意见》，并召开全国审计系统专题视频会议，直接目的是纠正与同年6月全国人大常委会法工委印发的《对地方性法规中以审计结果作为政府投资建设项目竣工结算依据有关规定的研究意见》不一致的监督行为，更重要的是要解决政府投资审计中制度机制不够完善、部分投资审计工作质量不高、审计结果运用不规范等问题。与审计全覆盖和《审计署关于内部审计工作的规定》(简称《内审规定》)调整范围保持一致，本文讨论的内部审计范围限于依法属于审计机关审计监督对象的单位的内部审计工作。

一、当前审计监督全覆盖存在的突出矛盾

1. *资源约束与全面覆盖的矛盾*。“凡使用财政资金的单位和项目，都要接受审计监督”，是对公共资金、国有资产、国有资源等实施审计全覆盖的初衷。但全国使用财政资金的单位多达300多万个，需要实施审计监督的面非常大。目前，全国国家审计人员只有9万多名，审计力量严重不足，基层审计机关人力资源不足与审计任务繁重的矛盾尤为突出[2]。2017年全国固定资产投资规模达63.17万亿元，其中属于国家审计监督范围的国有控股资金投资达23.29万亿元，占比达36.87%。根据审计署统计数据，目前市县两级审计机关人员占全国审计人员总数的89%，有的县级审计机关用于投资审计的工作量达60%。加之当前连年组织的国家宏观政策跟踪落实审计，政府性债务、保障性住房等专项审计，占用了大量基层审计机关人员，造成法定的同级预算执行审计、领导干部经济责任审计等需要全覆盖的审计项目无力安排或疲于应付。时间紧，任务重，为完成任务，走“简易程序”，相当一部分审计项目没有列入审计机关年度计划，不下达审计通知书，不出具正式的审计报告和审计决定，甚至部分项目久审不决，长达五六年之久不能审结[3]。

2. *全面审计与突出重点的矛盾*。在审计资源不变、审计任务逐年增加的情况下，确保重点单位、重点领域审计无疑是合理的选择。但多年以来，却难以处理好两者之间的关系。例如，审计署1991年印发的《基本建设项目竣工决算审计试行办法》规定：符合验收条件的新建、扩建的基本建设项目，其竣工决算应经过审计机关审计。审计署2006年发布的《政

府投资项目审计管理办法》、2010年发布的《政府投资项目审计规定》均要求，确定年度政府投资审计项目计划要遵循“全面审计、突出重点、确保质量”原则，把“全面审计”放在第一位，实现“财政资金运用到哪里，审计就跟进到哪里”，而“突出重点”只体现在审计内容安排方面。一些审计机关在安排审计项目时，要求“凡投必审”，所有的政府投资项目都要经审计机关审计，不顾实际情况铺摊子、上项目。各行业主管部门在规定基本建设项目验收办法时，如《农业基本建设项目竣工验收管理规定》《水利工程建设项目验收管理规定》《公路工程竣（交）工验收办法》等，都体现了“竣工决算必审制”理念，将已经审计作为竣工验收条件。直到2017年9月审计署发布的《规范投资审计意见》中才改变思路，要求突出重点、量力而行，统筹制定年度投资审计计划项目。

3. *审计信息化建设不均衡与全覆盖要求不适应的矛盾。*对审计机关而言，审计全覆盖意味着审计项目数量的急剧增加，审计项目巨型化、数据海量化、对象复杂化的趋势日趋明显。这将促使国家审计机关不断改进技术方法，推进审计信息化建设以适应审计全覆盖[4]。按照原审计长刘家义[5]的要求，审计信息化建设要做到：数据归集要“全”，审计分析要“深”，技术应用要“新”，创新计算机审计技术，努力实现五个“一体化”。审计署在推进审计信息化建设方面取得了较好的成效，但地方审计机关在此方面参差不齐。审计信息化建设中信息资源的获取来自两方面：审计机关内部信息的积累整理、被审计单位信息的共享利用。2014年审计署成立了电子数据审计司，负责对全国各行业、各部门、各地区审计业务电子数据的采集、验收和整理，并对电子数据进行综合分析和利用，协助审计组开展综合数据分析。目前，审计署已经收集了包括财政、金融、公安、人社、海关、税务等全国多个行业和部门的审计数据，掌握了丰富的信息资源，能够有效确定审计风险点，提高审计效率，推进审计全覆盖。但对基层审计机关而言，审计署并未下放数据共享权限，无法利用相关信息资源。同时，各级审计机关与被审计单位和其他监管部门的信息资源实时共享程度各不相同，尤其是基层单位的信息化程度和数据权限均较低，基层审计机关难以从被审计单位获取充分的外部信息资源，制约了其审计效率和深度，对于被审计单位内部信息资源甚至不如内部审计部门掌握得多。

4. *国家审计与内部审计合力不足的矛盾。*中共中央办公厅、国务院办公厅联合发布的《关于实行审计全覆盖的实施意见》（中办发[2015]58号）明确要求：“加强内部审计工作，充分发挥内部审计作用。”但长期以来，国家审计和内部审计泾渭分明，未能有效衔接。我国改革开放后恢复审计制度时，国家审计力量不足，且国有经济占主导地位，因此，将内部审计定位为国家审计的基础和国家审计职能的延伸。在审计署1983年9月成立之前的8月，《国务院批转审计署关于开展审计工作几个问题的请示的通知》（国发[1983]130号）提出“可根据工作需要建立内部审计机构，或配备审计人员，实行内部审计监督”；并明确“建立和健全部门、单位的内部审计，是搞好国家审计的基础”。随着国家审计力量的增长、国有经济占比的下降，内部审计作为国家审计辅助力量的角色逐渐淡化。尽管理论界对国家审计与内部审计的关系及其协作探讨得较多，但在审计实践中，许多地方的国家审计与内部审计渐行渐远。国家审计机关与内部审计机构之间不沟通审计计划，对内部审计工作质量不进行检查，内部审计力量和成果得不到利用。对内部审计进行业务指导和监督被认为是审计机关的边缘业务，内部审计自律组织也受到近年来推进行业协会与行政机关脱钩的外部氛围影响，许多地方内部审计协会的指导监督功能名存实亡。内部审计因其独立性较弱、业务人员流动性较大，受到审计机关的轻视，使得许多单位认为内部审计可有可无，精简内审机构、弱化内审职能的现象较为普遍。

二、对全覆盖审计监督体系中内部审计作用的反思

上述问题的存在，有体制、机制、环境等多方面的原因。但国家审计机关不可能对所有资产、所有项目进行全面审计，只能是“有深度、有重点、有步骤、有成效”的全覆盖[6]。国家审计缺位的地方，其他审计监督方式必须及时补位。从整体审计监督体系、在国家治理体系中的功能、防范审计风险等多维视角进行反思，进一步发挥内部审计的功能和作用，就显得非常必要。

1. *审计监督体系视角：是审计全覆盖，而不是国家审计全覆盖。*《关于实行审计全覆盖的实施意见》对实行审计全覆盖进行了全面安排部署，强调加大审计资源统筹整合力度，充分发挥内部审计作用，有效利用社会审计力量。可以看出，实行审计全覆盖应基于整个审计监督体系，国家审计、内部审计、社

会审计共同发挥作用，而不是仅依靠国家审计力量。但该意见对国家审计和内部审计如何协同、资源如何统筹，没有详细规定。

目前，“国家审计全覆盖”与“审计全覆盖”两种说法同时并行。大多数探讨“国家审计全覆盖”及其实现路径的文献以及专家解读，均缺少对这两个概念的辨析，或者直接将两者等同起来。各级地方政府对《关于实行审计全覆盖的实施意见》的贯彻实施意见，只是将“加强内部审计工作，充分发挥内部审计作用”这句话原文转发，没有制定具体的贯彻措施和建立相应的工作机制。各级审计机关安排审计计划时，只考虑审计机关自身的力量，不考虑各主管部门、单位内部审计机构建立、人员资源情况，形成了国家审计孤军奋战的局面。在实施审计过程中，对内部审计成果未充分利用，对主管部门或项目单位备案的内部审计结果置之不理，造成重复审计和人力资源浪费。还有的审计机关一开始不顾自身力量追求被审计单位数量全覆盖，审计署进行规范后又大幅收缩战线，造成审计质量不高，审计风险加大。

2. 国家治理视角：既基于国家审计基础的定位，又基于审计监督体系基础定位。我国于1983年恢复内部审计制度时，将内部审计视为国家审计的基础和国家审计职能的延伸[7]。近年来，由于内部审计可以弥补国家审计的监督盲区，为国家审计提供可利用的内部审计成果，促进国家审计效率提高，其越来越受到重视，但大都仍限于国家审计的补充这一微观视角。随着我国市场经济体制的发展，学者开始从国家治理的宏观视角关注内部审计。

内部审计具有前沿性、基础性、广泛性、内生性等基本特征，通过两个方面在国家治理体系中发挥着独特的基础性作用。一是内部审计通过完善组织内部治理来改善国家治理的环境。内部审计不仅是组织内部控制的重要组成部分，具有增加组织价值、促进实现组织目标的作用，还是内部治理结构的组成部分，具有监督制衡功能，是组织内部治理的基石。国家审计直接参与国家治理，而内部审计发挥作用的微观组织的治理状况是整个行业、地区乃至国家这一复杂体系的治理基础[8]。二是内部审计对其他审计监督方式发挥基础性作用。国家审计、社会审计、内部审计构成国家审计监督体系，共同协作服务于国家治理。国家审计是审计监督体系中的主导力量，而内部审计广泛分布于各个经济社会组织，处于审计监督体系的最前沿，具有先天的信息优势，可为国家审计、社会审计提供可靠资料，减轻外部审计工作，内部审计的工作成果是开展国家审计、社会审计的基础，在审计监督体系中发挥着最为基础性的作用[9]。因此，应既重视内部审计在微观组织治理中的基础作用，也看到其在国家治理体系中的价值，既认识到内部审计对国家审计的基础性作用，也关注到其在审计监督体系中的基础性作用，这有利于审计全覆盖监督体系的完善。

3. 风险管理视角：既是组织治理的第三道防线，又是审计风险的第一道防线。内部审计不仅是内生性的组织内部控制机制的重要环节，而且对其他内部控制措施的运行是否有效进行监督和评价，还具有预防、揭示和抵御风险的“免疫系统”功能，是组织风险管理的核心环节，被公认为组织风险管理的第三道防线。同时，内部审计也是包括国家审计在内的整个审计监督体系风险防范的第一道防线。

按照审计风险理论，被审计单位的经营管理风险是产生审计风险的首要因素。若不重视被审单位的内部审计工作，将审计工作仅定位于监督财政收支、财务收支和经济活动的真实性、合法性，仅着眼于具体项目和资金的审计，发现问题即予以惩处，则不能从根本上督促法人单位持续完善组织治理，改进组织内部控制和业务活动中的薄弱环节，国家审计的效果也会大打折扣，导致屡查屡犯现象层出不穷。审计机关多年来的实践经验也证明，如果被审计单位内部控制制度健全、内部审计机构组织得当、经常性开展监督，则违规问题就较少，风险隐患较小[9]。因此，要从根本上有效预防审计风险，不能仅局限于国家审计自身业务开展过程的风险管控，还要从组织治理环节充分发挥内部审计的作用，提高审计治理效果。

综上所述，审计全覆盖要着眼于整个审计监督体系，协同发挥各种审计组织形式的作用。内部审计是完善组织内部治理、改善国家治理体系的基础，处于审计监督最前沿，更是防范审计风险的第一道防线，为外部审计提供大量的可利用成果，对统筹整合审计资源、增强审计监督整体效能具有重要意义，在审计监督体系中具有基础性作用。

三、促进内部审计发展完善审计监督体系的路径

1. 强化审计机关履行法定监督指导职责的管理体制保障。在我国的审计监督体系中，国家审计居主导地位，《审计法》要求国家审计履行对内部审计工作的指导和监督职责。审计机关要明确内部审计

是审计监督体系基础的定位，健全各项制度、机制，为履行职责提供管理体制保障。一是要明确审计机关具体负责的职能部门，严格考核机制。审计机关的主要领导要重视指导和监督内部审计工作，赋予具体职能部门或业务部门工作职责，并纳入年度工作计划，与其他审计业务工作同安排、同推进、同考核，还要严格落实规定，将这项工作纳入对下级审计机关的考核内容[10]。二是要建立国家审计与内部审计的业务联动协同机制，审计计划协同，业务开展联动。审计机关制定年度审计计划时，充分分析内部审计工作计划、工作总结、内部审计报告，尤其对被审计单位或其主管部门内部审计力量较强、经评估内部审计质量较高的，要更多地利用内部审计的资源和力量，审计机关的审计周期可适当延长。在对系统、行业或者业务同质性较强的单位进行审计时，国家审计和内部审计可以分别部署，分头开展业务，信息互通，以发现和揭示典型性、普遍性、倾向性问题，举一反三。三是审计机关在审计过程中，要严格执行对被审计单位进行内部控制测评的业务流程。对被审计单位内部控制体系的建立和运行情况、内部审计机构的健全和业务开展情况及内部审计工作质量进行测试和评价，并在审计报告中反映出来，对于发现的重要缺陷，要督促被审计单位进行整改。

2. *搭建促进内部审计素质提升的平台*。内部审计协会要加强自身建设，充分发挥平台和阵地功能，提升自律服务水平，促进内部审计工作整体素质的提升。一是建立指导监督平台，制定和完善对内部审计业务进行指导和监督的制度措施，对会员单位内部审计机构发展规划和年度计划、工作制度、业务开展等提出意见和建议，指导内部审计机构根据本单位的工作目标，进一步明确定位，紧扣防范风险、脱贫攻坚、污染防治等工作重点开展工作，提升管理水平和服务大局能力。二是建立实务交流平台，通过内部审计案例评选、实操交流、树立内部审计先进典型、组织内部审计人员开展课题研究、有奖征文、对发表论文和调研报告给予奖励等方式，鼓励开展专题研究和理论研讨，推广先进的理论、方法和手段，示范引领，分类施策，以点带面，提高内部审计人员的执业胜任能力。三是建立业务培训平台，开展形式多样的专题培训，对本地区、各行业可能出现的重大风险、普遍存在的共性问题，及时提示提醒，并指导审计方法和完善审计程序，加强对内部审计人员专业人才的培养，提升内部审计机构和内部审计人员的风险防范意识和风险预判能力，提高内部审计工作的针对性和有效性。四是建立信息沟通平台，使其成为审计机关和内部审计机构沟通的桥梁和纽带。借鉴国家审计“金审工程”的经验，探索建立内部审计信息系统（包括数据采集、数据分析、信息预警、查证落实以及信息交换等功能模块）。总结各地内部审计人员参与国家审计的经验，利用国家审计人员权威性强、程序严格、风险辨识能力高和政策掌握全面等优点，发挥内部审计人员熟悉行业政策、了解单位情况等特长，参与重大政策措施落实跟踪、经济责任审计，以提高内部审计人员工作的规范性和业务能力，改善国家审计人员紧张的局面。

3. *落实促进内部审计内生性发展的成果利用机制*。根据有关资料，到2014年年底，我国的内部审计机构有7万个，内部审计人员达25万余人，当年共实施审计项目154万个，促进增收节支达1.19万亿元，向司法机关移送线索287起，在促进组织机构发展和夯实审计监督体系方面发挥了重要作用。但在许多单位，因内部审计成果发挥作用不足，内部审计人员的积极性受挫，职能发挥受到影响。要积极落实审计署运用审计成果和内部审计成果的相关规定，建立内部审计成果的综合利用机制，提升内部审计的影响力，使各单位将加强内部审计监督、健全内部审计制度作为自觉行为。一是落实国家审计对内部审计资料备案及成果运用的相关规定，审计机关在开展审计业务时，应积极评估被审计单位内部审计工作的质量，有效利用内部审计成果，对内部审计已披露且已整改的问题，审计机关不再报告和处理，以增强内部审计对本单位保护的显性作用，实现内部审计“激励相容”效果的有效发挥。二是审计机关要开展专项检查，督促各单位将内部审计经济责任审计及其他审计的结果，作为考核、任免、奖惩干部和相关决策的重要依据，彰显内部审计效能。三是联合组织等部门加强考核，要求各单位把审计发现问题的整改情况作为所在单位领导班子民主生活会和党风廉政建设责任制检查考核的重要内容。

4. *扩展内部审计机构所属组织外延，发挥行业内部审计机构作用*。内部审计机构是审计监督对象的内设机构，根据《审计法》和《内审规定》的相关条款，内部审计机构所属组织有三种：一是本单位，《审计法》第二十九条、《内审规定》第二条均明确规定，属于审计机关审计监督对象的单位，应当按照有关规定建立健全内部审计制度；二是本单位及所属单

位，《内审规定》第三条对内部审计的定义，包含了对本单位及对所属单位开展的审计活动，并在第十二条明确应当对所属单位的内部审计工作进行指导、监督和管理；三是本单位及下属单位，《内审规定》第十五条要求，下属单位、分支机构较多或者实行系统垂直管理的单位的内部审计机构，应当对全系统的内部审计工作进行指导和监督。从以上规定可以看出，内部审计机构所属组织包括本单位以及所属单位、下属单位等三个范围，并分别承担开展内部审计、对所属单位内部审计进行指导监督和管理、对下属单位内部审计工作进行指导和监督三类职责。

一些行业的上级政府主管部门还根据行业性质、业务特点，制定本行业的内部审计指导办法，对行业内下级政府主管部门和事业单位的内部审计工作进行指导，如：水利部积极对全行业的内部审计工作进行指导，召开全国水利审计会，组织全国水利审计培训；交通运输部印发了《公路水运建设项目内部审计管理办法》《交通运输建设项目跟踪审计操作指南》等。

还有一些行业对财政财务关系属于下级政府的项目法人所建设的项目进行审计或审核。《水利工程建设项目验收管理规定》要求竣工财务决算应当由竣工验收主持单位组织审计，竣工验收主持单位为水利部或初步设计审批单位，规定的审计管辖范围和建设项目法人单位的审计管辖归属并不一致，实际上是一种行业内部审计。行业内部审计机构熟悉本行业的政策措施和管理制度，获取信息的成本低、来源广，更易获得行业内的专有知识和独特技能，也更容易取得行业内部相关成员的配合，并具有独立性更高、威慑性更强的优势，可对全行业的内部审计工作进行指导、对重大项目进行审计[11]。

一些审计机关也注重发挥行业内部审计机构的作用，督促行业和系统管理部门进一步加强内部审计机构建设，切实履行其对内部审计工作的指导推进职能。《审计署关于加强内部审计工作业务指导和监督的意见》提出“注重发挥主管部门的作用，会同制定行业性内部审计指导意见、内部审计工作指引等”，也是对行业内部审计工作的肯定。

因此，应突破前面三种内部审计所在组织行政和财政财务隶属关系的外延限制，在行政法规或部门规章中明确和规范行业审计的地位和职能。

四、结论

我国在推进审计全覆盖的过程中已取得了较为显著的成绩，但也存在许多不容忽视的问题，审计资源统筹整合不足、内部审计作用发挥不够是一项重要的原因。从国家治理体系站位的高度、审计监督体系的全局，以及系统防范审计风险的视角来看，内部审计不仅是国家审计的补充，还是审计监督体系的基础。要深入推进审计全覆盖，在发挥国家审计主导作用的同时，必须进一步发挥内部审计的作用，促进国家审计和内部审计在人力、信息、技术方面的资源整合，才能使我国审计监督体系发挥最大效用。

主要参考文献：

[1] 齐志明. 三大攻坚战审计怎么干[N]. 人民日报，2018-01-10.

[2] 卢敬春. 审计在腐败治理中的作用——专访中国政府审计研究中心主任蔡春[J]. 中国法治文化，2016(12)：25～27.

[3] 胡泽君. 在全国审计机关进一步完善和规范投资审计工作电视电话会议上的讲话[EB/OL]. https://www. haikou. gov. cn/pub/root9/lhqzf/LHQ24/201801/t20180102_1149582.htm，2017-10-17.

[4] 徐薇. 国家审计监督全覆盖的实现路径研究[J]. 审计研究，2015(4)：6～10.

[5] 刘家义. 以改革创新精神做好新时期审计工作[N]. 中国审计报，2014-12-26.

[6] 刘家义. 依法履行审计监督职责 更好服务“四个全面”战略布局[N]. 中国审计报，2015-11-18.

[7] 张银. 治理导向下的内部审计与国家审计关系研究[D]. 合肥：安徽财经大学，2014.

[8] 鲍圣婴. 国家审计、注册会计师审计与内部审计的定位与协作[J]. 审计与经济研究，2016(6)：12～19.

[9] 陶志伟. 把握形势 主动作为 加快推进新时代内审新发展[N]. 中国审计报，2018-02-26.

[10] 朱忠明. 提高站位 顺势而为 切实加强对内审的指导监督[N]. 中国审计报，2018-02-26.

[11] 庞文群. 公路工程审计监督全覆盖的现实意义与实现途径[J]. 交通财会，2016(10)：31～36.

作者单位：1.陕西省审计厅，西安710002；2.陕西省汉中市交通运输局，陕西汉中723000