

# 国家审计与内部审计协同 路径与实践探索：以T市为例

李美芳 陈茵 陈少华

**摘要：**T市国家审计机关以地方经济发展的特点为基础，选取具有代表性的三类审计对象（基层公安机关、国有企业和乡镇农村集体经济组织）进行审计协同模式试点。通过分析T市三类审计对象在审计协同中的共同点与差异，探讨国家审计与内部审计协同机制及其工作成效，并在此基础上提出构建全覆盖背景下国家审计与内部审计协同机制的经验借鉴，即把握审计协同对象、审计协同模式、审计协同内容及审计协同重点环节。

**关键词：**国家审计；内部审计；审计协同；案例研究

**中图分类号：**F239 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2019)24-0038-04

为实现审计全覆盖目标，完成国家审计与内部审计协同机制的应用，T市国家审计机关以地方经济发展的特点为基础，选取具有代表性的三类审计对象（基层公安机关、国有企业和乡镇农村集体经济组织）进行审计协同模式试点。该市在审计协同的具体做法上，采取分步构建法，先选择上述三类主体中的某一单位进行试点，根据协同审计的结果进行总结，然后在全行业或领域逐步推开，最终全面构建国家审计与内部审计协同的长效机制，从而促进审计全覆盖目标的实现。T市自2015年起开展国家审计与内部审计协同工作，到2018年三类审计协同试点全面铺开，审计协同试点工作的实践取得了较好效果。

## 一、T市开展国家审计与内部审计协同的基本路径

T市在选择审计协同试点对象的基础上，分析三类审计协同的共性特征和协同差异，从而更好地为推动审计监督从“事后监督导向”向“事前治理导向”转型提供指引。T市开展国家审计与内部审计协同的基本路径如图1所示。

（一）T市国家审计与内部审计协同试点对象选择

T市从覆盖面、代表性和需求性三个角度，选择实施审计协同的试点对象。一是覆盖面，试点对象必须是因某种原因国家审计难以覆盖的领域；二是协同对象应具有代表性，要为将来全覆盖推

开打好基础；三是协同对象的需求性。基于此，T市选取了三类内部审计对象类型，即基层公安机关、国有企业和乡镇及农村集体经济组织，分别与市县公安局、市国资委及市属国有企业、市农业局（指导县级审计局与农业局、乡镇政府）进行审计协同模式试点实践。这三类主体包括了行政事业单位（以财政资金拨付为主）、国有企业（管理国有资金、资产、资源的市场经济主体）、乡镇政府类型（最基层的政府组织）以及农村集体经济组织（管理公共资金的最庞大的基层组织），它们基本涵盖了中央提出审计监督全覆盖目标所要求的范围。

（二）审计协同模式的共性分析

1. 审计协同最终目标相同。三类审

**基金项目：**浙江省审计厅重点立项课题（201801010）；台州学院课题（2018PY003）

**作者简介：**李美芳，台州学院商学院副教授；

陈茵，厦门国家会计学院讲师，硕士生导师；

陈少华，厦门大学管理学院教授，博士生导师。

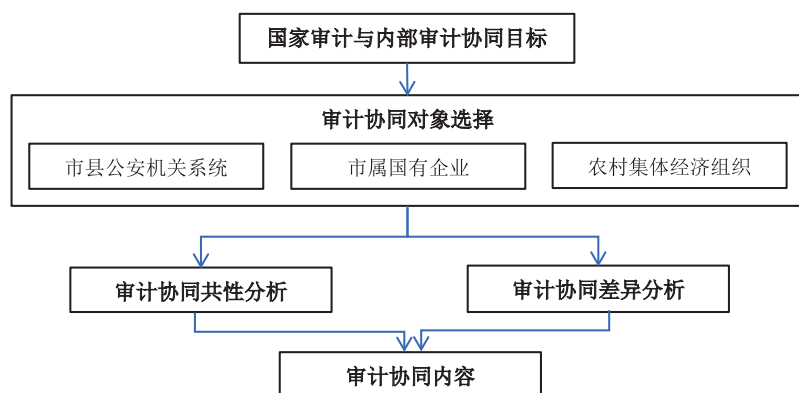


图1 T市开展审计协同的基本路径

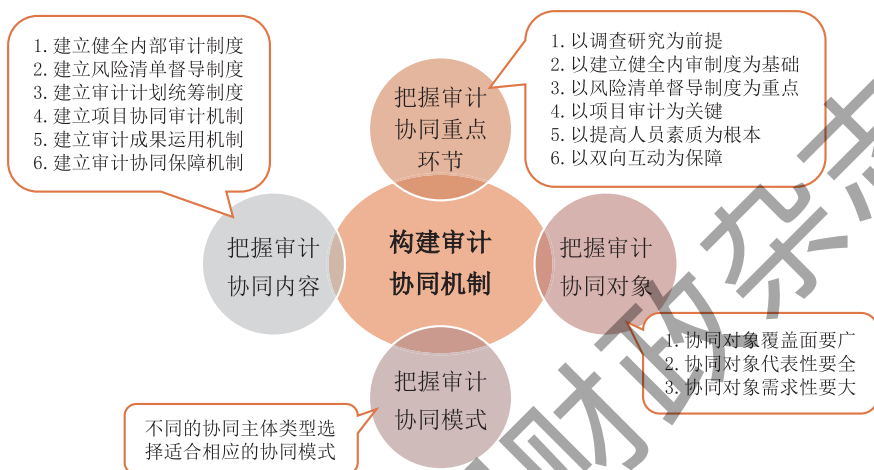


图2 构建审计协同机制思维导图

计协同主体都以建立系统、长效的协同机制为目的，有效整合审计资源，提高审计效率，扩大审计效果，实现审计监督从“事后监督导向”向“事前治理导向”转型，实现审计监督全覆盖的目标。

2. 审计协同运行流程相同。这三类审计协同主体均以建立内部审计工作机制为起点，逐步建立风险防范清单督导制度，加强国家审计与内部审计的协同审计，建立内部审计成果的综合利用机制和审计协同保障机制。

3. 审计协同内容相同。这三类审计协同主体都从建立内部审计制度、风险清单督导制度、审计计划统筹制度、项目协同审计机制、审计成果运用机制、协同保障机制等六方面进行协同，突出

审计机关与协同对象的互动性。

4. 审计协同保障机制相似。这三类审计协同主体均加强了组织领导，审计机关和各协同单位高度重视试点工作，结合各单位实际情况，推进与国家审计的协同机制。通过市县审计机关加强对内部审计的指导，帮助解决问题、完善制度，提升内部审计价值。各级领导对审计协同工作、对内审工作的认识和重视程度都大大提高，被审计单位的自我监管水平明显提高，审计机关指导监督职能明显增强，有效减少审计监督盲区，扩大审计监督覆盖面，为深化审计协同的全覆盖奠定了基础。

### （三）审计协同模式的差异分析

1. 审计协同模式不同。对于市县公

安系统等行政事业单位，T市采取国家审计与内部审计直接协同模式；对于市属国有企业，T市采取国家审计与国有企业内部审计间接协同，与其主管部门市国资委采取直接协同模式；对于乡镇及农村集体经济组织，T市采取的是间接协同模式，与市农业局联合发文指导和监督，各县级审计机关与当地农业主管部门、乡镇（街道）直接协同。

2. 审计协同内容侧重不同。对于国有企业及公安系统等内部审计基础相对较好的对象类型，T市在协同内容上更注重审计计划的协同和审计成果共享的协同。对于内审制度不够健全、工作基础比较差的行政事业单位，审计协同内容更加重视建立健全内部审计工作制度。对于乡镇及农村集体经济组织类型，增加乡镇农村审计情况调查摸底，梳理汇总乡镇及农村集体经济组织风险点，总结提炼各地创新经验等，提高实施审计协同试点工作的针对性和有效性。

3. 审计协同指导方式不同。行政事业单位的部门、系统较多，基础不一，业务各不相同，在构建审计协同机制时先按内部审计基础工作好差分类，再按部门、系统逐个予以指导。国有企业的内审工作基础相对较好，但存在监管主体不一的问题，审计协同时，对国资委直接监管企业的指导方式更加注重对国资委的指导及形成合力，发挥国资委的具体指导作用；对非国资委直接监管企业，则注重对企业具体主管部门的指导及形成合力，发挥企业主管部门的具体指导作用。对于乡镇及农村集体经济组织类型，主管部门涉及农业行政主管部门和乡镇（街道），两者职能存在交叉重复，对于此类型审计协同指导方式，着重点放在对农业行政主管部门的指导监督上，帮助其理顺关系，提升业务，解决难题，尽力发挥其对乡镇（街道）的具体协调指导作用，促使农村集体经济组织审计协同工作成片连线全面推进。

## 二、T市审计协同机制与成效

### (一) T市审计协同机制

T市建立了“三项制度”和“三项机制”的审计协同机制。一是建立健全内部审计制度。要求各有关协同单位建立健全本单位内部审计制度，明确负责内部审计职责的机构或配备专职审计人员，内审部门在本单位党组织及主要负责人的直接领导下独立开展审计工作，向其报告审计工作。二是建立风险清单督导制度。根据历年审计所发现的典型性、普遍性、倾向性问题，动态编制《履职风险防范清单》和《审计警示案例集》，要求各协同单位下发至下属单位督促对照执行，不断提升其自我监管能力。同时，市、县审计机关对相关单位的内审工作进行定期督导，对不按要求开展或效果不明显的单位进行一定方式的通报和责令整改。三是建立审计计划统筹制度。市、县审计机关在年度审计计划确定后及时向各协同单位通报有关审计计划，各协同单位在每年确定年度内审计计划后同时报市、县审计机关备案，从而加强审计机关对协同试点单位内部审计项目计划编制工作的指导。四是建立项目协同审计机制。市、县审计机关与协同单位每年开展一定数量的协同审计项目，有条件的做到同步实施，在部分审计项目中抽调了解行业实际、精通专业知识、熟悉内部情况的内审人员参与审计，既弥补国家审计机关人员力量不足、专业知识有所欠缺的实际问题，又起到“以审代训”的效果。与此同时，审计机关在业务上加强对相关主管部门的指导，帮助其编制适合本系统的审计工作方案、操作指引，强化对下属单位的内审工作。五是建立审计成果运用机制。在市审计局实施的相关单位领导干部经济责任审计中，对内部审计自查自纠的问题，审计时一般不作问题反映，不给主要领导定责；如果发现风险防范

清单所列举的问题，一般都应认定责任；各单位未按规定开展内部审计，又存在较多问题的，其审计结果评价则作降档处理。协同单位要将内部审计发现的主要问题及时反馈审计机关，促使内部审计成果得以运用。六是建立人员素质提升机制。发挥国家审计业务优势，加大分类培训指导力度，有效提升内审人员综合素质。充分调动内部审计人员积极性，借调内审人员参与国家审计项目，学习国家审计经验，提升实战能力。

### (二) T市审计协同工作成效

T市自开展国家审计与内部审计协同试点工作以来，各内审单位进一步重视内审工作，许多内审单位还主动向审计机关咨询如何加强内审以及审计协同工作，要求审计机关派人到单位实地指导等，被审计单位的自我监管水平明显提高。风险清单督导制度有效推行，T市共梳理履职风险防范清单5个，梳理排查出风险问题161个；印发《审计警示案例集》7册，收集警示案例116个。各级内审制度与组织建设得以加强，T市共新建内部审计组织28个，发展个人内审会员30人；各级内审组织共建立完善内审工作制度123项；29个内审机构实现了与财务职能的脱钩。审计机关指导监督职能明显增强，协同项目审计得以有效开展，有效减少了审计盲区，提高了各地内审覆盖面和内部审计成果利用，减少了重复审计。

## 三、构建全覆盖背景下国家审计与内部审计协同机制的经验借鉴

国家审计与内部审计协同的最终目的是由点到面，构建审计全覆盖协同机制。从T市国家审计与内部审计协同试点的实践结果分析来看，构建全覆盖的国家审计与内部审计协同长效机制，需要把握以下几个方面(图2)。

### (一) 把握审计协同对象

#### 1. 协同对象覆盖面要广。协同对象

的选择应考虑有利于推进审计全覆盖目标的实现，所以，协同对象首先应是国家审计监督对象。其次，审计的领域是国家审计和内部审计能共同覆盖，可共同发挥两者作用实现协同审计目标。最后，该领域可以是国家审计由于人力物力原因无法实现监督，但结合内部审计力量可以补充实现监督覆盖的。

2. 协同对象代表性要全。协同对象的选择应具有代表性，要有利于促进全方位地构建审计协同机制，涵盖中央提出审计监督全覆盖目标所要求的范围，为进一步推进审计全覆盖推开打好基础。

3. 协同对象需求性要大。协同对象的选择应考虑到对方的需求性，要有利于更快地构建审计协同机制。选择协同需求较大的单位进行协同工作，其主观能动性才能充分发挥，才能积极有效地推进协同机制建设。

### (二) 把握审计协同模式

在构建国家审计和内部审计协同机制的实践探索中，不同的被审计主体类型在审计协同对象、审计协同方式、审计协同具体内容上都各有特点，这就需要各部门单位在开展审计协同时，针对不同的协同主体类型选择适合其特点的协同模式，如在乡镇及农村集体经济组织审计协同类型中，乡镇政府与农村集体经济组织都不是市级审计机关的直接审计对象，市级审计局采取的是间接协同模式，从宏观管理角度出发，对县级审计机关提出乡镇财政决算审计全覆盖目标要求；监督和指导各县级审计机关与当地农业主管部门、各乡镇(街道)直接协同，充分发挥县级审计机关对乡镇(街道)审计监督、县级农业主管部门及乡镇(街道)对农村集体经济审计监督的作用。针对不同类型的协同对象选取更符合其特点的审计协同模式，从而达到国家审计与内部审计相互助力、整合联动、共享资源、共促互补，形成既分工明确又互为一体的审计监督大格局。

### (三) 把握审计协同内容

不论针对何种审计对象类型,构建审计协同的长效机制,至少都应具体把握六个方面内容,即“三项制度”和“三项机制”(内部审计制度、风险清单督导制度、审计计划统筹制度;项目协同审计机制、审计成果运用机制和审计协同保障机制)。针对不同的对象类型,六个方面审计协同内容根据协同主体与对象的具体情况会各有侧重。

### (四) 把握审计协同重点环节

1. 构建审计协同机制必须以调查研究为前提。应率先组织力量对国家审计监督对象和审计监督全覆盖对象进行梳理,开展审计情况调查摸底,有重点地进行调研走访,摸清当前内审工作的现状、问题与困难,梳理汇总各部门、各行业风险点,总结提炼各地的创新经验,为实施审计协同工作积累基础材料,明确协同工作的方向性,提高协同机制构建的针对性。

2. 构建审计协同机制必须以建立健全内部审计制度为基础。只有做到有制度、有规定管事,有机构、有人员做事,才能保证内审工作正常有效开展,审计监督作用正常有效发挥。在此基础上,进而建立健全包括审计计划统筹、项目协同、成果利用、内审组织建设与人员素质提升等内容的国家审计和内部审计协同制度,从而保证审计协同机制的有效构建与运行。

3. 构建审计协同机制必须以风险清单督导制度为重点。领导干部履行经济责任风险防范清单督导制度,是审计机关督促指导被审计单位内部审计按清单内容加强自我监管的一种开放式审计工作机制。该机制可以使审计监督从“事后监督”转变为“事前监督”,能够有效整合内部审计资源、深化审计成果应用,从日常监督的角度,扩大了基层审计的覆盖面。在具体协同工作中,要立足实际、分门别类,按照不同审计对象类型

梳理风险防范清单、督导清单制度落实。

4. 构建审计协同机制必须以项目审计为关键。只有在国家审计与内部审计各自的审计项目实践中,才能落实风险清单督导制度,扩大审计覆盖面;只有在具体的审计项目中,由国家审计人员指导内部审计人员开展或参与审计,有效利用内部审计成果,才能实现审计协同融合。离开了具体项目,审计协同将无从谈起,审计全覆盖目标也将无法实现。尤其对于平时国家审计项目开展不多的系统部门,加之其内部审计基础相对不够好,更应突出国家审计和内部审计开展具体的项目协同审计重点关键环节,以此为龙头推动审计协同机制建设。

5. 构建审计协同机制必须以提高人员素质为根本。参与审计协同的内审人员业务素质高低很大程度上决定了审计的工作效率和效果。因此,为有效构建国家审计与内部审计协同机制,审计机关和各协调单位主管部门应该采取业务培训、以审代训、考核激励等方式,提高内部审计人员的业务能力和工作水平。

6. 构建审计协同机制必须以双向互动为保障。开展国家审计与内部审计协同工作,必须突出协同主体与对象的互动,坚持指导监督与自我管理并重。发挥国家审计优势,指导、监督强化内部审计职能,发挥内部审计作用,弥补国家审计未能覆盖的领域,最终实现审计监督的全覆盖。因此,国家审计在指导和监督方面首先应发挥主体作用,要按照2018年1月审计署发布的《关于加强内部审计业务指导和监督的意见》规定,有效履行指导、监督职能,主导审计协同机制的构建。只有重视审计协同主体与对象、审计者与被审计者的相动性,坚持指导监督与自我管理并重,国家审计与内部审计协同机制才能有效构建并发挥作用。

国家审计与内部审计协同机制的构建,可以起到资源统筹、项目联动、成果共享、人员优化配置的效用,从而提升审计效率,优化审计质量,实现审计协同的扩大效应。T市国家审计与内部审计的三种协同模式极具代表性,主体的选择涵盖了以财政资金拨付为主的行政事业单位、以管理国有资金、资产、资源为主的国有企业和以管理公共类资金最庞大的农村集体经济组织,其审计协同范围广,协同工作机制多样,呈现出审计协同的效果,即可形成国家审计与内部审计协同的经验,由点到面,向其他部门推广,进一步扩大审计协同的范围,实现审计全覆盖目标。

不过,在T市国家审计与内部审计协同过程中,对审计协同约束机制和审计协同过程中的风险则考虑不多。在审计协同过程中,参与审计协同单位的人员职业道德素质的高低、廉洁程度以及从业水平都会对审计协同效果造成重大影响,因此,需要制定审计协同质量考核机制和责任追究机制,对参与审计协同的单位、员工进行约束。作为主导方的国家审计需要考虑审计协同过程中产生的风险,如信息不对称造成的决策失误风险、不同的审计协同工作方式造成的风险、审计协同成果质量评估不到位产生的风险等,并制定相应的风险防范措施以预防或降低协同风险。

责任编辑 刘霖

### 主要参考文献

- [1] 汪静. 政府审计、注册会计师审计的资源协同利用研究[J]. 市场研究, 2019, (4): 69-71.
- [2] 曲天任. 国家审计与内部审计的联动融合初探——基于审计署11号令的视角[J]. 中国管理信息化, 2019, 22(7): 48-49.

### 四、结论与建议