

我国国家审计与内部审计关系演进研究综述

饶 曦, 黄蓉兰, 邱 铭, 陈 菁

(江西师范大学 财政金融学院 江西 南昌 330022)

摘要: 国家审计与内部审计之间的关系先后经历了“主从型”与“协助型”,二者之间关系的演进是顺应我国国情和时代的发展所需。随着审计监督机制的日益完善,只有强化国家审计与内部审计的协同互助,积极贯彻落实中央对审计体系构建的决策部署,才能更好地优化审计资源配置效率,增强审计监督合力,更好地发挥审计监督作用。

关键词: 国家审计; 内部审计; 关系演进; 主从型; 协助型

中图分类号: F239.44; F239.45 **文献标识码:** A **文章编号:** 2095-0098(2020)06-0049-07

一、引言

“改革审计管理体制”是新形势下党的十九大对审计监督体系的构建和完善提出的新要求。如何改革审计体制、创新审计理论、实现审计监督“全覆盖”也成为新时代的研究热点。随着2018年中央审计委员会的成立,审计监督体系在推动国家治理体系和治理能力现代化方面发挥着越来越重要的作用。

我国审计起源与发展的历史源远流长,距今已有近三千年的历史。对于古代审计起源的具体时期,学术界仍存在一些不同程度的争议,主要观点有原始社会末期、奴隶社会早期、西周时期及春秋战国时期等。就审计史的发展历程来看,我国审计主要经历了奴隶社会审计的萌芽与产生、封建社会审计的繁荣与衰退、近代审计的探索与演进以及现代审计的创新和发展这四个阶段。

时至今日,随着我国国民经济蓬勃发展,我国审计体系也在不断完善和发展。由国家审计、社会审计与内部审计共同构成的审计体系在我国经济活动中发挥了重要的监督作用,引起了审计理论与实务界的广泛研究。本文以国家审计与内部审计关系演进的视角作为切入点,运用文献研究法,对前人的研究成果进行整理和总结,搜寻有关内部审计在审计体系中的角色定位,较为主流的观点有两种:“基础论”与“独立论”。“基础论”认为内部审计是顺应国家审计的需要产生的,这一观点认为内部审计与国家审计是处于“主从型”关系。“独立论”认为二者职能不同,相互独立,不存在依附关系,为提高审计效率,鼓励互相利用成果,二者是处于“协助型”关系。

本文在回顾我国国家审计与内部审计发展历程的基础上,借助于前人各个阶段的研究成果,对我国国家审计与内部审计先后经历的“主从型”与“协助型”的关系演进进行归纳与评述,认为:为积极贯彻落实十九大提出的“构建党统一指挥、全面覆盖、权威高效的监督体系”的决策部署,二者应持续保持“协助型”关系,才能提高审计资源配置效率,才能最大限度发挥审计在国家治理与公司治理中的监督作用,才能推动社会经济持续稳定高效地发展。因此,本文具有一定的理论与实践意义。

二、我国近现代审计发展历程的回顾

受托经济责任是我国审计产生的基础。在我国审计的漫漫历史长河中,最早起源的是国家审计。奴隶

收稿日期: 2020-04-02

基金项目: 国家社会科学基金项目“媒体报道与审计监督协同提升地方政府债务信息披露质量研究”(19CGL012)

作者简介: 饶 曦(1964-),女,江西临川人,副教授,研究方向为审计理论与实务、资本市场及其监管。

社会与封建社会时期,统治者为维护其统治地位,委托审计机构对各级地方官员管辖范围内财政收支的真实性、合法性实施审计,由此形成了古代国家审计。由于分权和分工的管理思想及实践的萌芽,也萌生了早期的内部审计活动,但其专业化程度较低,常常与其他管理职责一并履行,因此直到新中国成立后内部审计制度才真正建立。我国古代审计的起源及发展历程为现代审计事业的蓬勃发展奠定了坚实的基础。随着时代的发展,逐渐形成了与我国社会相适应的审计思想、行为规范和工作方法。中华民国是新式审计制度的开端,民国政府在探索中试图引领审计走向法制化,但政府的腐朽与审计环境的混乱最终阻碍了审计的法制化进程。新中国成立后,在中国共产党的领导下,伴随着改革开放的进程,国民经济得以迅速恢复和重建,我国国家审计与内部审计也随之逐渐走向正轨。接下来主要对我国近现代审计的发展历程进行简要回顾。

(一) 新中国成立前审计的探索与演进

中华民国先后经历了北洋政府与南京国民政府两个时期,相较于古代审计而言,其审计思想的丰富与审计制度的完善都标志着审计朝着法治化的方向发展。1914 年北洋政府进行了声势浩大的财计制度改革,先后颁布了《审计处暂行章程》《审计条例》《审计法》等一系列的法律条文规范审计工作,开创了审计法治体系建设的先河。中央审计机关对民国政府财政收支及预决算的审计,确保了民国财政困难时期各级政府机制的正常运转。尤其是对南方革命政府与抗战期间重庆革命政府的审计,对大革命时期经费及抗日战争大后方抗战经费的合理支配发挥了一定的积极作用。

尽管民国时期国家审计制度及相关法规的出台为新式审计制度的发展提供了法理基础和发展机会,但审计环境的混乱使得该时期的审计机构及审计法律规章形同虚设,没有起到规范作用。一方面,受政治、经济、军事等诸多因素的影响,内忧外患,局势动荡,制度混乱,许多审计制度措施无法真正落到实处,审计法律章程仍是一纸空文。另一方面,在国民党腐败统治的大背景下,各级官员贪赃枉法、徇私舞弊的行为时有发生,审计制度不健全,在这种情况下,审计监督机制的正常运作举步维艰。

(二) 新中国成立后审计的建设与完善

新中国成立后的近 30 年时间里,中华民族经历着前所未有的社会大变革,国民经济从旧中国财政经济崩溃的一片废墟中起步,审计的恢复和发展也极为艰难。大多数审计机构被撤销,专职审计机构与专业审计人员尤为缺乏,审计建制停滞不前。十一届三中全会以后,国家将党的工作重心转移到以经济建设为中心上来,国民经济迅速恢复和重建,国家审计、内部审计及社会审计开始恢复、建立、建设和发展起来(由于社会审计不属于本文研究范畴,故本文不再赘述)。1982 年颁布的宪法要求国务院及地方各级人民政府依法设立审计机关,从制度上为国家审计的建立提供了保证。1983 年审计署成立,在审计监督范围广、任务重的情况下,审计署向国务院提交《关于开展审计工作的几个问题的请示》(以下简称《请示》),请求建立健全内部审计机构。《请示》经批准及贯彻执行后,在审计署强制性行政手段的推动下,各企、事业单位相继建立了内部审计制度,其内部审计接受本单位及同级审计机关的“双重领导”。该阶段内部审计作为国家审计的重要辅助力量,在维护财经法纪、加强廉政建设、减少损失浪费等方面发挥了巨大作用。

1994 年《中华人民共和国审计法》的颁布与实施,标志着我国审计监督正式步入了立法完善阶段,也真正确立了内部审计的法律地位。随着国家实行市场经济体制、转变企业经营机制,股份制企业、企业集团相继建立,审计的跨度、难度进一步扩大,此时内部审计机构及人员的设立便从国家的强制要求转变为企业内在需要。内部审计逐渐为企业认可和重视,其发挥的职能作用也不断增强,逐渐从国家审计的职能附属中独立出来。在现阶段新形势、新要求的推动下,国家审计与内部审计要积极构建协同机制,充分发挥各自优势,提高审计效率,为实现审计监督“全覆盖”、推进国家治理体系与治理能力现代化保驾护航。

三、我国国家审计与内部审计关系演进研究

审计监督在促进国家宏观调控政策的落实、维护国家财政经济的健康运行、提高国民经济效益等方面发挥了重要的作用,审计的地位也随着国民经济的发展而不断提高。作为一种管理机制,审计通过经济监督来促进受托责任的有效履行,以保障国民经济的健康运行。

不论是从古代审计思想的启蒙来看,还是近现代审计的产生来看,内部审计都晚于国家审计,且内部审计最初就是为了满足国家审计扩大监督的需要而建立起来的。早期的国家审计对内部审计的领导使得二者处于“主从型”关系。随着国家审计与内部审计的发展,二者的职能逐渐有了不同的侧重,内部审计也“羽

翼”渐丰,逐渐从国家审计的“庇荫”下独立出来。国家审计对内部审计由“领导”变为“指导”,内部审计的部分工作成果经测评后还能被国家审计利用,减少不必要的重复审计程序。因此,此时二者的关系在审计监督体系中逐渐趋于平行,演变成“协助型”关系。就二者关系演进的过程来看,国家审计与内部审计主要经历了“主从型”关系与“协助型”关系两大阶段。

(一) 基于领导和管理的“主从型”关系评述

1. “主从型”关系产生的背景

在改革开放的推动下,国民经济的迅速恢复和重建为审计事业的全面发展提供了契机。1982年颁布的宪法规定国务院及地方各级人民政府设立审计机关,依照法律规定独立行使审计监督权,并就审计机关的职责、权限等做出明确规定,标志着国家审计制度的建立。国家审计对国家财政、金融部门及重点国有企业的财务、经济效益等情况进行审计和检查(崔楚生,1986)^[1]。随着国有企事业单位不断发展壮大,审计的监督范围进一步扩大,审计事宜日益繁重,国家审计逐渐面临着审计人员不足、超负荷运转等困难。1983年审计署成立,在审计监督范围广、任务重、人员水平有限的情况下,审计署向国务院提交《关于开展审计工作的几个问题的请示》,请求建立健全内部审计机构来减轻国家审计机关的负担。由此,内部审计应运而生,并在同级审计机关的指导下“边组建、边工作”(廖洪等,2002)^[2]。

1985年国务院颁布《关于审计工作的暂行规定》及《审计署关于内部审计工作的若干规定》,明确要求县级以上政府部门应当设立内部审计机构或人员,内部审计向本部门 and 同级国家审计机关报告工作。该规定表明内部审计需要同时接受本单位及国家审计的双重领导。1988年颁布的《审计条例》对内部审计机构的设置进行了更细致的规定。1989年审计署颁布《关于内部审计工作的规定》,该规定作为第一部专门针对内部审计的部门规章,指导和规范当时的内部审计工作。

由于政府对国家经济资源进行管理和运行,使得国家审计具备不可比拟的优越性,在审计组织体系中居于主导地位,对内部审计实施领导和管理。这种审计机制最直接的表现就是将审计作为政府行使职能的手段,通过国家审计机关对内部审计工作的领导与管理来实现政府对国民经济的宏观调控。

2. “主从型”关系动因探究

(1) 内部审计工作基础薄弱。我国是社会主义国家,公有制为主体的基本经济制度决定了国有经济在国民经济发展中的主导地位(李齐辉等,2001)^[3]。国有经济的主导地位进一步坚定了国家审计在审计体系中的主导地位。由于审计对象多,范围广,需要建立健全单位内部审计共同承担审计工作,以提高国家审计的效益和质量(边恭甫,1988)^[4]。以内部审计为基础,国家审计从宏观角度对全国的审计工作进行组织、领导和监督(管锦康,1987)^[5]。

良好的法制环境是有序开展审计工作、审计发挥监督控制作用的前提(廖洪,2003)^[6],也是我国建设法治国家、实行依法治国的必然要求。但在内部审计初步建立阶段,相关法律法规较为薄弱。内部审计在机构组建、人员配置、程序方法上缺乏专门的法律规范,工作基础薄弱,需要依赖于国家审计的引导。内部审计在没有完全被社会接受之前,国家审计的领导与管理也在某些方面充当了内部审计的“保护伞”,为内部审计的发展奠定基础。因此,在内部审计产生初期阶段形成了“国家审计为主体,内部审计为基础”(周舜臣,1987)^[7]的“主从型”关系。

(2) 内部审计之初的双重领导模式。内部审计发展之初接受本部门与国家机关的双重领导:一方面,内部审计受直属企、事业单位主要负责人的直接领导,对本单位的财政收支及经济效益情况行使内部审计监督权,改善企业管理,提升企业效率,维护本单位的合法权益(吕金平和杜丽萍,1995)^[8];另一方面,内部审计作为国家审计的基础,需要接受国家审计的指导和监督,向国家审计机关报告工作。国家审计机关为实现对国家治理的宏观调控,会通过制定各项审计法律法规,将政府对国民经济的调节政策渗透到内部审计工作中。通过对企事业单位财政收支情况进行审计监督,防范并发现其财政收支中不合法、不合规、不真实等行为,以防止国有资产流失,从这一角度来说,内部审计与国家审计职能趋同。

迫于国家审计的需要而产生的内部审计,遭到了部分企事业单位的抗拒。有些单位领导长期不重视内部审计,导致内部审计形同虚设,无法发挥其监督作用;有些单位甚至刻意寻找各种借口,对内部审计机构进行打压,要求撤并内审机构、削减相关人员。与此同时,有些单位的内部审计在双重领导下无法找准自身定位,侧重于对真实性、合规性的监督职责,却忽视了服务职能(郭丽娜,1999)^[9]。以上种种现象都削弱了内

部审计应有的职能,审计缺乏独立性(王乘风,1991)^[10],内部审计地位一度遭到轻视。

3. “主从型”关系评述

不同时期,国家审计与内部审计所呈现出的不同关系,都与我国具体国情表现出良好的相容性和适应性。审计主体恢复初期,由于我国国有经济的主导地位,决定了国家审计在审计体系中的领导地位。基于国家实施宏观调控而建立的内部审计是国家对国有资产管理方式进行改革的产物,在其产生之初,审计体制、机构及人员等各方面都不够成熟,审计基础薄弱,缺乏自我管理的能力,在一定时间内,需要在国家审计的引领和指导下进行完善。因此早期二者处于“主从型”的关系,这种关系符合我国审计恢复初期的实际需要。

但是这种审计体制最大的弊端就是审计的独立性不强,难以代表全体公民的意志。随着内部审计的发展趋于规范化、专业化,内部审计的审计领域不断扩大,这种“主从型”的关系将不再适应新形势下的审计管理体制。内部审计将从国家审计的职能中逐渐脱离出来,朝着管理职能方向发展,由监督职能扩大到监督职能与服务职能并重。在内部审计的管理方面,也会逐渐实现非政府化,通过制定相关法规实施引导而非直接领导,增强内部审计在公司治理中发挥的作用。

(二) 基于指导与合作的“协助型”关系分析

1. “协助型”关系产生的背景

随着审计体系的日臻完善,内部审计制度也随之逐渐完善。1987年我国成立了中国内部审计学会(后更名为“中国内部审计协会”),加强内部审计宣传,开展内部审计学术活动,对单位内部管理人员进行培训和指导等;随后于1994年国家颁布并实施了《中华人民共和国审计法》,正式确立了内部审计的法律地位;2003年—2010年我国陆续出台了《关于内部审计工作的规定》(2003)、《内部审计基本准则》(2003)、《内部审计具体准则》(2003—2009)和《企业内部控制基本规范》(2008)及《企业内部控制配套指引》(2010)等相关准则和规范,进一步提升了内部审计的作用,引导内部审计逐渐从附属于国家审计中脱离出来,具有了独立的地位,标志着内部审计逐渐走向法制化、规范化的道路。尤其是2006年修订的《审计法》规定“依法属于审计机关审计监督对象的单位,应当按照国家有关规定建立健全内部审计制度;其内部审计工作应当接受审计机关的业务指导和监督”。修订后的《审计法》进一步规范了国家审计与内部审计的关系,强化了内部审计建设,推动了审计法制体系的构建与我国审计事业的长远发展,这是对当时审计体系下国家审计与内部审计的关系进行重新界定,标志着我国审计事业发展进入了崭新征程。

审计监督工作在维护财经秩序、强化宏观调控、推进依法治国等发面发挥着越来越不可替代的作用。为加强党对审计工作领导,我国于2018年3月组建了中央审计委员会,委员会第一次会议指出:在加强政府审计对内部审计的指导和监督的同时,要调动内部审计和社会审计的力量,增强审计监督合力。这一战略要求鼓励加快国家审计与内部审计协同机制的建立,旨在共同构建权威高效的审计体系。2018年相继出台了《审计署关于内部审计工作的规定》及《审计署关于加强内部审计工作业务指导和监督的意见》,为构建二者的协同机制提供了政策支持与意见指导,提高了审计资源的配置效率,也表明内部审计逐渐从国家审计中脱离出来,不再由政府审计机关进行直接领导与管理,而是在业务工作上接受审计机关的指导与监督,形成了以业务指导和监督为基础的“协助型”关系。

2. “协助型”关系动因探究

(1) 宏、微观治理的需要。随着审计法治体系趋于完善,审计体系中各个组成部分的职能也有了更明显的分工,内部审计的独立性不断增强。从职能作用的发挥上看,国家审计作为国家治理的重要保障,审计监督的重点在于维护国家财政经济秩序、推动国家宏观调控机制的正常运转;而内部审计则以健全企业内部控制、提高企业经济效益为主。基于此,内部审计不再附属于国家审计,二者的不同职能表现主要在于:

国家审计在对国家治理的宏观层面发挥作用(颜晓燕等,2018;李晓慧,2017)^{[11][12]},具有系统性、强制性、全局性等特点(宋常,2009)^[13]。蔡春等(2012)^[14]认为,国家审计可以提高和改善国家治理的质量和效率,具体表现在:国家审计通过战略防御、清除和修补维护国际安全(张庆龙等,2009)^[15],保障国家制度的良好设计及执行(王家新等,2015)^[16],促进国家廉政建设与反腐败制度的实施(陈丽红等,2016)^[17],维护国家财政经济秩序,提高财资使用效率(孙宝厚,2018;董大胜,2018)^{[18][19]}等。

内部审计的职能则更多的表现在作用于公司治理的微观层面,具有内向型、全局性及增值性等特点(鲍圣婴,2016)^[20]。起初,内部审计主要对企业的财政收支进行“查错防弊”(王兵和鲍国明,2013)^[21],对财务

报表信息的合法性、真实性进行监督,之后则慢慢过渡到为完善组织的经营管理服务(陈艳利等 2004; 刘力云 2002)^{[22][23]}。邓大松等(2019)^[24]通过分析 2006—2016 年我国省际面板数据,提出了内部审计提升公司投资绩效的具体路径。王光远(2007)^[25]认为内部审计作为内部控制的一部分,完善了公司的治理机制,能够对风险管理的有效性进行评价,并提出改进建议。时现(2003)^[26]指出,内部审计降低了信息不对称,缓解了“代理问题”。

可见,就审计职能来看,国家审计与内部审计的职能基本不存在交叉,服务对象各异,相互独立,各司其职(秦荣生 2011)^[27]。在地位上,不再存在谁主谁辅的关系,而是逐渐趋于平行。加强国家审计与内部审计的协同联动,才能最大限度地发挥各自在国家治理与公司治理中的重要作用。

(2) 构建监督合力的需要。新形势下审计范围进一步拓宽,审计对象和审计内容复杂多样性,也给审计带来了更多未知的风险。在审计质量与效率的要求下,国家审计与内部审计构建协同机制已成必然,二者应该互为补充(刘国常和郭慧 2008)^[28]。由于二者在审计内容、审计证据及审计方法等具体工作方面具有一致性,因此提倡国家审计与内部审计加强相互协助,强化审计工作成果的共享,以提高审计效率,减少审计资源的浪费。一方面,内部审计较为灵活,对单位内部情况掌握较多,能够弥补国家审计作为外部审计对被审计单位不甚了解的情形。当然,内部审计工作成果质量的高低,决定其被国家审计利用的程度。另一方面,国家审计在国有资产区域内对内部审计进行必要的业务指导,也能够缓解内部审计资源不足的限制(秦荣生, 2006)^[29]。国家审计与内部审计的协调配合,有利于大型、复杂审计任务的圆满完成。

此外,鼓励和推动国家审计与内部审计资源共享平台的建立,也有利于加快实现新形势下审计监督“全覆盖”的基本要求。现阶段由于时间安排紧密、审计资源有限等局限性(张庆龙等 2019)^[30],单凭国家审计或内部审计任何一方都难以实现“全覆盖”的要求,只有二者合理利用自身优势,通过协同互助构建联动机制,整合审计工作中可利用的工作成果,分享不同审计主体间的良好做法及审计经验,创新两者协作方式,形成监督合力,才能发挥审计监督体系的最大效能。

3. “协助型”关系评述

不同的历史发展阶段对国家审计与内部审计都产生了不同的社会需求。随着时代的变迁,内部审计先后经历了从简单到完备、从粗浅到深化、从不成熟逐渐走向成熟的过程。内部审计的职能从简单的事后财务监督转向事前预防、事中控制。内部审计的目标也由查错防弊转变为提高企业经营管理效率和治理效能。因此,内部审计既是董事会监督总经理委托代理责任履行情况的手段,同时又是总经理工作中的左膀右臂,是促使企业内部各部门在同一个大系统中相互协调、正常运作的手段。在这一形势下,内部审计与国家审计均是按照不同的审计主体划分的审计种类,服务于各自的审计主体,不存在依附关系。为了更好地发挥审计体系的监督作用,减少审计资源的浪费,国家审计需要与内部审计在审计工作中互相利用成果,因此,在新形势下,国家审计与内部审计构建协同机制、形成监督合力已成为实现审计监督“全覆盖”的必由之路。

在国家审计与内部审计今后发展过程中,还需要加强各部门之间的沟通协调、资源共享,同时保证内部审计的客观性和独立性不受损害。因此应当大力加强审计专业化人员培训和审计法制化建设。在信息化和大数据时代,也要抓住机遇,利用互联网技术和信息化手段开展审计工作,提高审计效率。只有国家审计与内部审计共同努力,审计监督的效力才能得到最大发挥。

四、我国国家审计与内部审计未来发展展望

十九大指明了我国审计的未来发展方向,即加强审计理论创新,构建集中统一、全面覆盖、权威高效的审计体系。在新的审计环境下,政府层面有力推动了审计协同发展的趋势,审计法律法规层面也在不断建立和完善,为国家审计与内部审计的协作创造了新的机遇。但就目前形势来看,二者协作的具体路径与必要条件还不够完善,因此,如何具体促进国家审计与内部审计的有效协作将成为我们关注的重点。

(一) 完善国家审计与内部审计法制体系

完善我国国家审计与内部审计法制化是建设法制化政府与宪政国家、全面推进依法治国的必然要求。审计法制化就是通过立法,使国家审计与内部审计工作有法可依、有法必依。不同审计主体不仅有着自成体系的法律规范,同时又有相互协调配合的纽带,共同构成完备的审计法律体系。就目前来看,我国审计法治体系还有待进一步完善。现行有关国家审计与内部审计协同机制构建的相关法规中,主要表现为国家层面

立法数量较少、地方层面相对较多的“金字塔”结构,针对二者在审计过程中加强协同互助的立法体系更加薄弱。同时,国家审计利用内部审计工作成果的具体方式、范围不够明确,对于如何加强内部审计与国家审计机关的协调沟通还主要是参照 2003 年由中国内部审计协会颁布的《内部审计与外部审计的协调》准则,随着我国经济的飞速发展,准则已不再适应新形势下的审计环境。此外,我国内部审计法律体系仍然存在一些缺失,如尚未制定《内部审计法》,在现行有关公司治理的法律规范中,如《公司法》、《证券法》都缺乏明确的法规条文对内部审计的权益及意见发表等提供有效法律保障,内部审计在实务中更多的是作为一种内部管理手段,促进企业内部增值,而其公司治理的作用没有得到全面发挥。这些不足严重阻碍了我国审计事业的发展,需要通过立法加以完善和协调。只有构建良好的审计法治环境与法治体系,才能保证审计工作的科学化和规范化,充分发挥审计的监督和治理作用。

(二) 利用“大智移云”构建审计数据共享平台

随着科技与信息技术的飞速发展,我国迎来了集“大数据”“云计算”“物联网”等信息技术交融的“大智移云”时代,审计事业也迈进了电子数据审计时代,一方面在数据收集、使用、管理和处理能力上较传统审计有了很大的提升,但其数量庞大、形式多样、增长快速,分析也比传统审计更为复杂。因此,构建国家审计与内部审计数据共享平台是充分发挥“大智移云”优势与价值的有效路径。通过将国家审计与内部审计的部分应用系统与数据存储系统融合,建立数据访问与数据共享平台,不仅能提高硬件资源的共享利用程度,还能实现多用户的统一访问需求,同时也大大降低了使用单位的维护、维修成本。

当然,构建国家审计与内部审计数据共享平台一方面能给审计工作带来较大的便利,但另一方面,也可能存在一些难以预料的风险,使得数据信息中心的安全性存在一定隐患。为了有效降低数据共享的审计风险,就需要在大力推动信息化时代“大智移云”信息数据深度融合的同时,针对国家审计与内部审计的数据采集、存储、维护及分析等过程中密切实施控制与保护,对数据采集的渠道、整合与管理予以规范,充分发挥大数据的潜力。

(三) 建立国家审计与内部审计风险评估及应对机制

许多学者就国家审计与内部审计协同机制的构建进行了研究。以往的研究侧重于通过创建国家审计与内部审计资源共享平台,使两者能实现审计资源共享及审计成果的相互利用,尤其是让国家审计机关在审计过程中能更好地利用内部审计工作成果,但对共享资源、互相利用成果所带来的潜在风险缺乏相应的考虑。国家审计与内部审计资源的整合不应是两个主体的简单相加,而应考虑两个不同审计主体所具备的经济环境、制度环境与文化背景的差异。如果盲目强调节约资源、提高效率,而忽视对审计风险的评估及应对,不仅会影响审计质量,而且可能会造成更大的隐患。因此,建立国家审计与内部审计资源整合中的风险评估与风险应对机制有着极为重要的意义。在国家审计利用内部审计工作成果前,就应首先围绕内部审计机构、工作和人员对内部审计质量和整合资源的审计风险进行评估,并对潜在风险进行预估,考虑相应的风险防范和应对机制,保证审计资源的整合效果。

参考文献:

- [1] 崔楚生. 我国审计模式几个问题的研讨[J]. 审计研究, 1986(5): 30-34.
- [2] 廖洪, 李德文. 我国国家审计理论研究的回顾与思考[J]. 审计研究, 2002(3): 32-37.
- [3] 李齐辉, 吕先铠, 许道俊, 刘新琳. 试论我国审计制度的构建与创新[J]. 审计研究, 2001(2): 34-39.
- [4] 边恭甫. 论我国内部审计的地位、职能和作用[J]. 审计研究, 1988(6): 31-34.
- [5] 管锦康. 试论审计在国民经济和社会发展中的地位和作用[J]. 审计研究, 1987(1): 8-13.
- [6] 廖洪. 健全我国审计法制体系的思考[J]. 中国审计, 2003(23): 31-33.
- [7] 周舜臣. 试论我国社会主义审计的特色[J]. 审计研究, 1987(3): 25-27.
- [8] 吕金平, 杜丽萍. 对我国内部审计地位的思考[J]. 审计研究, 1995(4): 7-11.
- [9] 郭丽娜. 试论企业内部审计的现状与发展[J]. 审计与经济研究, 1999(4): 26-28.
- [10] 王乘风. 沿革与变迁——中国审计的现状与未来[J]. 审计与经济研究, 1991(4): 3-6.
- [11] 颜晓燕, 徐响. 基于风险导向审计的 PPP 项目风险识别与防范[J]. 金融教育研究, 2018(2): 47-53.
- [12] 李晓慧. 国家审计变革与审计学科建设[J]. 审计研究, 2017(4): 9-18.

- [13] 宋常. “免疫系统”理论视野下的国家审计[J]. 审计与经济研究 2009 24(1): 4-11.
- [14] 蔡春, 蔡利. 国家审计理论研究的新发展——基于国家治理视角的初步思考[J]. 审计与经济研究, 2012 27(2): 3-10.
- [15] 张庆龙, 谢志华. 论政府审计与国家经济安全[J]. 审计研究 2009(4): 12-16.
- [16] 王家新, 郑石桥, 尹平. 国家审计是国家治理的基石和重要保障: 理论框架和实践分析[J]. 审计研究, 2015(6): 3-8.
- [17] 陈丽红, 张龙平, 朱海燕. 国家审计能发挥反腐败作用吗? [J]. 审计研究 2016(3): 48-55.
- [18] 孙宝厚. 关于新时代中国特色社会主义国家审计若干问题的思考[J]. 审计研究 2018(4): 3-6.
- [19] 董大胜. 国家、国家治理与国家审计——基于马克思主义国家观和中国国情的分析[J]. 审计研究 2018(5): 3-11.
- [20] 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 31(6): 12-19.
- [21] 王兵, 鲍国明. 国有企业内部审计实践与发展经验[J]. 审计研究 2013(2): 76-81.
- [22] 陈艳利, 刘英明. 基于公司治理的内部审计问题研究[J]. 审计研究 2004(5): 85-88.
- [23] 刘力云. 论内部审计对我国国家审计的借鉴意义[J]. 中国审计 2002(12): 69-70.
- [24] 邓大松, 张永春, 杨晶. 审计促进提升公共投资绩效路径研究[J]. 审计研究 2019(2): 48-54.
- [25] 王光远. 现代内部审计十大理念[J]. 审计研究 2007(2): 24-30.
- [26] 时现. 现代企业内部审计的治理功能透视[J]. 审计研究 2003(4): 61-64.
- [27] 秦荣生. 国家审计职责的界定: 责任关系的分析[J]. 审计与经济研究 2011 26(2): 3-8.
- [28] 刘国常, 郭慧. 内部审计特征的影响因素及其效果研究——来自中国中小企业板块的证据[J]. 审计研究 2008(2): 86-91.
- [29] 秦荣生. 对经营风险导向审计的反思[J]. 审计与经济研究 2006(3): 3-7.
- [30] 张庆龙, 韩菲, 胡明霞, 孙娜. 推进新时代审计事业新发展——2018 年中国审计学会审计教育分会学术年会观点综述[J]. 审计研究 2019(1): 51-54.

A Review of the Research on the Evolution of the Relationship between National Audit and Internal Audit in China

RAO Xi, HUANG Ronglan, QIU Ming, CHEN Jing

(School of Finance, Jiangxi Normal University, Nanchang, Jiangxi 330022, China)

Abstract: The relationship between national audit and internal audit has experienced “master – slave type” and “assisting type”, and the evolution of the relationship between them conforms to China’s national conditions and the development needs of The Times. With the increasing perfection of audit supervision mechanism, only by strengthening the coordination and mutual assistance between state audit and internal audit and actively implementing the decision and deployment of the central government on the construction of the audit system, can we better optimize the efficiency of the allocation of audit resources, strengthen the joint force of audit supervision and give better play to the role of audit supervision.

Key words: National Audit; Internal Audit; Relationship Transmutation; Master – Slave Type; Assisting Type

(责任编辑: 黎 芳)