

国家审计对内部审计资源的利用和风险防范

——基于国际视野的经验数据

和秀星¹,潘虹¹,赵青²

(1.南京审计学院 审计与会计学院,江苏 南京 211815;2.南京市浦口区审计局,江苏 南京 211815)

[摘要]《中共中央关于全面推进依法治国若干重大问题的决议》提出实现审计监督全覆盖的要求。国家审计为了提高审计效率、弥补资源缺陷,利用内部审计资源已成为必然趋势。但审计资源的整合利用发生在不同的主体之间,往往面临不同的经济环境、制度环境和文化背景的挑战,存在一定的审计风险。因此,国家审计需要构建一套有效防范审计风险的内审资源利用路径,促进资源整合,提高资源协同效果。

[关键词]国家审计;内部审计资源;审计风险;审计质量;经济责任审计;政府审计;内部控制;外部审计

[中图分类号]F239.43 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1004-4833(2015)05-0024-08

一、引言

党的十八届三中全会、四中全会从全面深化改革、全面推进依法治国的高度,对新形势下加强审计监督提出了很高的要求。如《中共中央关于全面推进依法治国若干重大问题的决议》和《国务院关于加强审计工作的意见》要求完善审计制度,保障依法独立行使审计监督权。对公共资金、国有资产、国有资源和领导干部履行经济责任情况实行审计全覆盖。

新形势下的国家审计面临着监督范围拓宽、对象复杂多样、项目数量剧增、审计责任和审计风险加大、审计质量和审计效率要求提高的新特点。然而,从我国政府行政机关改革趋势看,审计机关的人员数量、专业技术水平、审计时间和经费以及信息保障都不可能有多大增加,审计任务重与审计力量不足的矛盾十分突出。受审计资源的限制,审计工作出现浅尝辄止的现象,无法对被审计项目审深、审透,隐藏着巨大的审计风险。为了实现有质量保证的审计效率,利用外部审计资源成为国家审计可持续发展的重要出路。在审计资源整合利用过程中,国家审计无论选择何种资源类型、何种方式对内部审计工作进行利用,都不是两个主体的简单相加,而是涉及两个不同主体之间不同的经济环境、制度环境和文化背景的挑战,可能会导致更大的审计质量风险。如果这些风险不能得到重视和有效防范,则会给国家审计的发展带来严重威胁。加强审计资源整合利用的途径和风险研究,是国家审计利用内部审计资源问题中应当关注的重点问题。本文在此仅研究国家审计利用内部审计资源的情况,对注册会计师审计的利用问题不进行论述。

二、文献综述

有关国家审计对内部审计资源的整合利用,在国内外的审计实践活动中均有不同程度的开展。

[收稿日期]2015-03-08

[基金项目]江苏高校优势学科建设工程资助项目(PAPD)。

[作者简介]和秀星(1967—),女,云南丽江人,南京审计学院审计学教授,硕士生导师,从事国家审计理论与实务研究;潘虹(1990—),女,江苏宿迁人,南京审计学院硕士研究生,常州工学院财务处科员,从事政府审计研究;赵青(1966—),女,江苏淮安人,南京市浦口区审计局局长,从事国家审计实践研究。

但国家审计利用内部审计资源的相关研究却很少,特别是风险防范方面的成果更不多见。最常见的研究是将整个审计作为一个整体,从外部注册会计师的角色,论证内部审计和外部审计整合利用的必要性及内容。如 Felix 认为,虽然内部审计与外部审计各自的作用不同,但是内部审计与外部审计可以互相调和,可以增加总体审计的覆盖范围,使总体审计体现出更高的效率和效果^[1]。Gramling 认为外部审计师除了可以利用内部审计进行的内部控制和实质性测试工作外,还可以对内部审计与外部审计工作中有交集的内容进行利用^[2]。也有少量文献是从内部审计的视角提出内部审计与外部审计相互合作的必要性和可行性。如“现代内部审计之父”Sawyer 在其代表作《现代内部审计实务》中认为,内部审计与外部审计的关系是互相尊重、互相学习,一起努力,两个职业可以共同合作^[3]。国家审计利用内部审计工作的专门研究虽然不多,但基于实践情况,1974年,最高审计机关国际组织(INTOSAI)在第八届会议中提出:最高审计机关应当参考内部审计机构的审计结果,并要求内审机构在实施审计后,向最高审计机关提交报告。1986年召开的第12届会议更明确地提出:虽然最高审计机关与内部审计在目标上是有差别的,但它们之间应当有紧密的工作关系。这些倡议为各国国家审计利用内部审计资源提供了思想指导。

在我国,最早提出审计资源概念的是郭道杨教授,随后许多学者对审计资源的概念和内涵进行了丰富和完善。但关于国家审计利用内部审计资源的大量研究出现在审计署提出《2003-2007年审计工作发展规划》要求整合审计资源、实现审计业务科学管理之后^[4]。最初的研究从国家审计利用内部审计资源的可行性和必要性开始。如廖洪认为,政府审计作为一种外部审计,在工作中要合理利用内部审计的工作成果^[5]。在此基础上,学者们进一步研究审计资源整合利用的范围、内容以及具体方式。如聂新军、张立民沿着政府审计服务的价值链条,围绕政府审计服务对象、审计战略目标、审计业务流程整合以及审计人力资源管理等内容,构建了一个政府审计资源整合与利用的理论框架^[6]。张文慧认为政府审计可以利用内部审计提供的材料及相关线索实施审计,或者请求内部审计人员直接协助其工作^[7]。随着对审计资源整合利用研究的深化,国家审计利用外部审计资源的思想延伸到审计系统之外。冯均科指出审计机关在进行审计资源整合时,不应忘记对外部相关资源的合理利用,如审计公告制的推行可通过媒体增加舆论的压力,如果审计机关能够更多地挖掘内部与外部的审计资源,就可能更有力地支持问责政府工作^[8]。马玉珍在研究审计资源整合与利用相关问题时提出,协调与其他监管部门的相互关系,系统整合审计领域的信息资源,打造互动的交流平台^[9]。丛秋实等提出了以审计机关内部及审计机关与相关政府部门、企业和社会团体的知识协同为核心,运用云审计技术,共享审计资源,强化技术、组织与制度等因素的协同,优化审计流程的新型国家审计工作模式^[10]。王会金从审计组织结构协同、审计机关管理协同、审计资源管理协同、审计项目管理协同以及政府审计治理信息协同等方面,研究了政府审计管理协同的内容、类型和协同组织方式^[11]。

综上所述,国内外文献对国家审计利用内部审计资源的必要性、可行性以及意义论述较为深入和系统,对国家审计利用内部审计资源的具体内容和方式提出了可行的指导思路。但已有的研究成果大多基于宏观或理论层面,对国家审计利用内部审计资源的实践经验尚未进行系统梳理和有效总结,微观层面国家审计利用内部审计工作的实务操作指导不足,同时缺少国家审计利用内部审计资源的风险研究。本文的研究专注于国家审计利用内部审计资源的实践操作层面,通过对地方审计机关相关经验的调查、询问和案例研究,总结出一套国家审计利用内部审计资源的路径和风险防范流程框架,为国家审计制订利用外部审计资源的相关制度或实施指南提供参考。

三、国家审计利用内部审计资源的制度背景

同许多国家一样,在我国,国家审计利用内部审计资源的具体方式和利用程度与国家审计和内部审计在审计体系中的关系定位密切相关,并随着审计相关制度的演进而调整变化。从最早的“主从型”到今天的“协作型”,国家审计对内部审计资源的利用不断常态化、科学化。

新中国成立初期,我国未设立独立的审计机构。1983年依据《宪法》要求,国务院成立了审计署,县级和县级以上人民政府也设立了地方审计机关。但由于审计监督面广、水平和能力有限,审计署于同年向国务院提交《关于开展审计工作的几个问题的请示》,认为我国数十万个审计对象、范围广、任务重,建立和健全部门、单位内部审计是搞好国家审计监督的基础。在此背景下,内部审计组织在国家审计的指导下边组建、边工作。1985年《国务院关于审计工作的暂行规定》和《审计署关于内部审计工作的若干规定》明确提出内部审计是国家审计体系的组成部分,政府各部门的内部审计业务受同级国家审计机关的指导,向本部门和同级国家审计机关报告工作,内部审计机构应当配合国家审计机关对本单位进行的审计。综上所述可以得出以下结论:我国内部审计产生的一个重要原因就是国家审计扩大监督的需要,内部审计是国家审计的延伸,是国家审计的基础。这一阶段我国形成了“以国家审计为主体,以内部审计为基础,社会审计为补充”的“主从型”审计体制。

1988年审计署颁布的《审计条例》第六章专门规范了内部审计机构的相关问题,1989年颁布的《审计署关于内部审计工作的规定》标志着内部审计监督体系基本形成。这一时期,审计机关可以将其审计范围内的事项委托内部审计机构进行审计。随着经营承包制实施,国企数量日益减少,后期公共部门的内部审计机构被改为国家审计的派驻审计机构,直接承担国家审计的任务,自己不单独立项,主要履行国家审计的职责,开展承包经营责任审计,由此形成了这一阶段国家审计利用内部审计资源的独特方式。在这种审计体制下,国家审计对内部审计资源的利用出现过度度和盲目现象。

随着公司治理意识的加强,内部审计开始为组织目标服务,不再是国家审计工作的延伸。1995年《审计法》实施,内部审计的法律地位进一步得到明确,形成了“以国家审计为主导,内部审计和社会审计为两翼”的审计体制,国家审计与内部审计成了相互依存的“兄弟”关系。同年《审计署关于内部审计工作的规定》第十条提出:内部审计的工作成果,经测评后,可以作为审计机关、社会审计组织等工作的参考依据。2000年的《国家审计基本准则》第二十三条指出:审计组织和审计人员实施审计时,可以利用经核实确认后的内部审计机构或者社会审计机构的审计结果。这一阶段国家审计利用内部审计资源从“过度型”和“盲目型”开始转向“收敛型”和“谨慎型”。

随着内部审计自身建设的不断完善以及在理论与实践上逐步成熟,2003年《内部审计准则》实施,内部审计开始走向职业化发展道路。同年《审计署关于内部审计工作的规定》第十六条指出:内部审计协会依照法律和章程履行职责,接受审计机关的指导、监督和管理。国家审计机关不再直接指导内部审计业务,更强调国家审计和内部审计之间相互平等的“协作型”关系。这一阶段,国家审计对内部审计资源的利用逐步趋于理性和科学化。但国家审计利用内部审计资源尚无具体的操作规定和准则指南,仅在2006年颁布了《审计署聘请外部人员参与审计工作管理办法的通知》,内容也只涉及聘请注册会计师的相关规定,尚未涉及利用外部审计资源的业务流程和风险管理规定。基于这一现实背景,研究国家审计利用内部审计资源的路径和风险管理具有一定的现实必要性。

四、国家审计利用内部审计资源的理论依据:基于协同理论的分析

(一)协同理论的基本内容

“协同”这一概念最早由德国物理学家赫尔曼·哈肯提出,1976年他系统地论述了协同理论,并发表了《协同学导论》等著作。协同理论认为,整个环境中的各个系统间存在着既相互影响又相互合作的关系,即系统中诸要素或子系统可以通过某种途径或借由某种手段,利用或开放系统内部隐形资源,创造和演绎出局部或个体所不具备的新功能,达到规模扩大、优势互补、成本降低、管理效率提高的目的。21世纪以来,协同理论广泛运用于西方企业管理、国家公共管理、公共服务整合决策等领域,成为多元化战略管理的理论基础和重要依据。面对审计任务重和审计力量不足的矛盾,国家审计有必要运用协同理论,从审计系统内部和外部充分利用资源,打破困境,促进审计事业可持续发展。由此可见,国家审计利用内部审计资源有其必要的理论基础。但实现协同效应的前提首先是识别协

同机会,即识别协同过程中协作方战略、流程、资源等方面的独特价值,并能维持和管理好这种价值;其次是做好信息沟通,评估准备利用的资源对原有业务的影响,减少对原有资源的伤害;最后还要做好协同过程中的资源管理和风险控制工作,在运用协同理论进行审计资源整合和利用时,重点是有效控制协同过程中的风险,维持优势或者克服弱点,否则协同将陷入盲目性而导致失败。

(二)协同视角下,国家审计利用内部审计资源的类型和面临的风险

当前9万国家审计人员每年需要审计100多万个被审计单位,存在人力资源、时间资源、技术资源、财力资源、信息资源等缺口。而内部审计的内容、方法,审计程序、审计报告撰写方式很大程度上也与国家审计相近,可为国家审计提供内部治理程序、内部控制、风险评价方面的理论与技术支持。特别是近年来有关部门制定了《内部审计具体准则第2303号——内部审计与外部审计的协调细则》《内部审计具体准则第2304号——利用外部专家服务》,为国家审计的资源利用提供了制度保障。综上所述,国家审计与内部审计协同内容广泛、类型多样,包括人力资源协同、技术协同、信息协同、工作配合协同等。但国家审计与内部审计协同并不是两者简单的相加关系,在两个主体进行信息沟通、组织和人员协调、经费预算、技术利用、文化整合等活动时,由于双方的经济环境、法律规章制度和文化背景、管理方式的差异,会导致诸多风险。随着内部审计外部化进程的加快,内部审计出现了业务外包现象,有的单位内部审计进行了审计业务整体外包,也有合作式外包,这给国家审计利用内部审计资源带来更为复杂的问题,国家审计与内部审计协作风险增大。

1. 审计资源利用决策中信息不对称导致的风险

国家审计在整合利用内部审计资源的决策阶段,需要对具体审计项目所需审计资源有一个完整、清晰的认知,在此基础上盘点自身已经拥有的资源,分析缺口资源的类型及具体数量,测算利用内部资源的成本和效益,形成多种资源协同利用方案,并进行资源利用的需求决策。这需要大量、可靠和充分的信息,但由于这些信息在国家审计和内部审计之间并不完全对等,国家审计通常处于信息劣势方。在协同机会识别、信息沟通过程中,国家审计对所选择的内部审计资源难以做出准确的判断。特别是在内部审计外包情况下,内部审计机构自身对项目审计的具体过程、所使用的审计方法和审计质量并不完全了解和掌握,审计工作底稿的完整性和审计报告的可靠性、规范性难以识别,国家审计向内部审计收集相关信息时,加大了判断信息真实性、准确性的难度,可能造成审计资源利用的决策失误,给审计质量带来严重的不利影响。

2. 审计资源协同利用时要素整合不当导致的风险

审计资源协同过程中,配置审计要素的方式多种多样,不同方式会产生不同的效应,给国家审计工作的经济性、效率性和效果性带来不同的影响,也可能蕴藏不同的审计风险。例如,国家审计直接聘请被审计单位的普通人员参与审计项目,可以实现节约审计成本的目的,但可能因胜任能力、职业道德等问题而面临审计效率和效果性风险;如果国家审计聘请被审计单位的内部审计人员或通过内部审计师协会聘请或购买其他相似单位的内部审计人员参与审计项目,可以提高审计效率,但可能面临审计文化差异而导致的结论偏差效果性风险和审计成本偏高的经济性风险;如果国家审计聘请被审计单位的专家直接参与审计项目,可以解决审计业务所需专业知识不足的困境,但可能面临审计独立性风险;如果国家审计直接利用被审计单位内部审计的结果,可以减少审计取证环节,节约审计成本,但可能产生审计质量风险。因此,国家审计在利用内部审计资源时,需要权衡利弊,选择好适当的协同方式,科学整合资源,否则就会出现风险威胁。

3. 审计资源利用中的序参量运用不当导致的风险

序参量是协同理论的核心概念。序参量是系统演化过程中从无到有的变化,影响着系统各要素由一种相变状态转化为另一种相变状态的集体协同行为,主导系统产生新的时间、空间或功能结构。即事物的演化受序参量的控制,演化的最终结构和有序程度决定于序参量。国家审计在利用内部审计资源的过程中也存在影响资源整合效应的序参量,只有科学管理序参量才能实现资源整合的最终

效应。国家审计在资源协同过程中,首先要识别协同过程中内部审计资源的独特价值,并能维持和管理好这种价值,使其不被浪费或流失。其次,国家审计自身拥有的资源和能力,在协同过程中不会被损害,能够维持到协同后新的竞争优势发挥作用。再次,尽管内部审计与国家审计有诸多相近之处,但国家审计与内部审计存在一定的审计文化差异。如果国家审计对内部审计文化缺少合理引导和适当管理,会使内部审计人员丧失文化归属感,降低审计工作效率。最后,审计部门开展项目审计时,还需要依据国家审计的目标对内部和外部审计人员进行协调,对信息、技术等资源重新进行整合管理,才能达到预期的协同效应。若审计部门在协同过程中对序参量管理不当,则会产生技术风险、质量风险,导致资源整合失败。

五、国家审计利用内部审计资源的路径和风险防范流程

国家审计利用内部审计资源的关键是分析内部审计资源的质量,做好内部审计资源的风险识别、风险评估、风险控制与防范工作。如果内部审计存在外包情况,国家审计是否利用内部审计资源、利用何种资源、如何利用等问题会变得更为复杂,应当更为谨慎。做好资源协同过程中的风险识别、风险评估和风险防范是国家审计利用内部审计资源的重点。国家审计利用内部审计资源的具体路径和风险防范框架如图1所示。

1. 决策阶段应当做好利用内部审计资源的风险识别和风险评估工作

审计资源利用前的决策阶段面临的主要风险是信息不对称风险。为了实现审计资源协同的预期目的,国家审计应当重点对拟利用的内部审计资源的质量进行大量的调查、询问、收集信息,通过风险识别和风险评估,判断内部审计资源是否可以利用,如何利用,并做出决策。通常情况下,内部审计资源的质量越高,利用范围可以扩大。相反,质量越低,风险越大,则应当谨慎利用或放弃利用。一般来说,内部审计工作的组织制度保障、技术保障和审计工作成果最能体现内部审计资源的总体质量。因此,国家审计可将上述三个方面作为评估内部审计质量和风险的三个一级指标。在此基础上,国家审计可以围绕内审机构、内审人员和内审工作三个维度所涉及的审计质量与风险问题设计具体的二级指标进行风险识别与风险衡量(见表1)。如果是内部审计业务外包,对第一个指

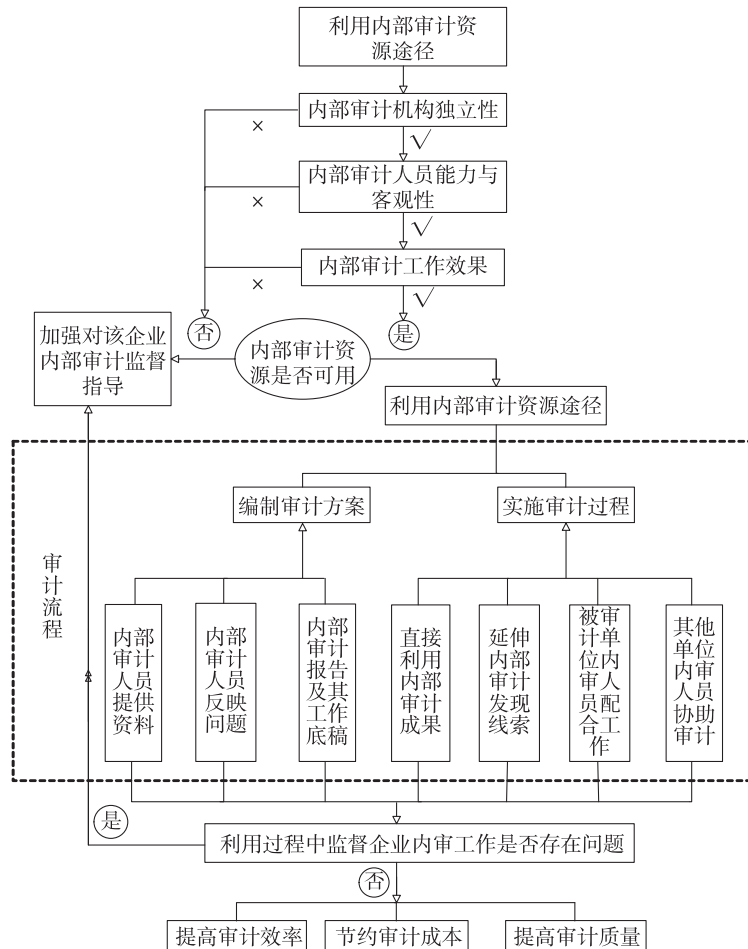


图1 国家审计利用内部审计资源的路径框架

标,国家审计在评估独立性对审计质量的影响时,还应当从会计师事务所或网络事务所、内部审计机构获取相关信息,识别和评估承接内部审计业务的注册会计师的职业道德和独立性,了解是否存在违

和秀星,等:国家审计对内部审计资源的利用和风险防范

反会计师事务所独立性政策和程序的情形,询问是否发现违反相关职业道德守则的迹象,评估可能存在的审计风险。对第二个指标,国家审计还应当评估承接内部审计业务的注册会计师的执业水平和应有关注,以及会计师事务所的质量控制政策和具体措施。对第三个指标,国家审计同样应当评估事务所完成的内部审计业务对被审计单位业务活动、内部控制和风险管理产生的作用和效果。国家审计可通过上述三项指标的风险评估结果,进行内部审计资源利用与否的最终决策。

2. 审计实施方案编制阶段,利用内部审计资源的风

险防范措施
国家审计对内部审计资源利用的风险进行评估和决策之后,如果决定利用内部审计,则应当进一步决策利用内部审计资源的具体类型、面临的风险及风险防范策略,在此基础上开展审前调查,编制好审计实施方案。审前调查阶段国家

表1 国家审计是否利用内部审计资源的风险评估指标

风险评估一级指标	二级指标
组织制度保障	①从内审机构、内审人员、审计工作、经费的独立性判断内审资源的质量 ②从被审计单位的控制环境、管理层的诚信状况判断内审资源的质量
技术保障	①内审人员的受教育程度和从业经历 ②从业资格证书和接受后续教育的情况 ③采用的审计政策、程序和方法 ④内部审计人员的岗位职责和工作安排 ⑤对审计活动的监督和评价 ⑥工作底稿、审计评价和审计意见的质量
	内审人员的专业胜任能力
	内审工作的客观性
	内审人员的职业道德水平
内审工作成果(效果)	①审计在企业中的地位,如在业务上对谁负责,行政上受谁领导 ②内部审计人员回避制度,以避免由于个人原因而损害客观性 职业品德、职业纪律、职业责任履行情况 内审工作对本单位或本部门内部控制体系的理解和影响 内审工作对本单位或本部门风险管理的贡献 内审工作对本单位或本部门业务活动有效性发挥的作用 具体审计项目实质性测试的执行情况

审计需要利用内部审计大量的信息资源,其风险防范的主要措施见表2。

表2 编制审计实施方案时利用内部审计资源的风险防范措施

内部审计资源利用方式	资源利用内容	风险防范措施
向内审人员索取相关的书面信息	向内审人员索取单位财务状况、经营状况、人员构成、会议记录等书面信息资源	评价信息资源整体合理性
利用内审人员主动反映问题	①反映审计机关上次审计后,被审计单位在结构、业务经营范围、运作流程等方面发生的重大变化事项 ②反映内审部门经常审计的分公司及审计过程中发现的问题,国家审计据此判断需要重点关注的分公司以及对本次审计产生重大影响的事项 ③主动反映企业存在的但是内部审计机关由于权限而无法解决的问题	①内部审计工作范围是否适当 ②内部审计工作程序是否适当
利用内部审计报告、审计工作底稿的相关信息	分析内部审计工作底稿与审计报告,确定本次审计的重点和范围,减少重复工作	①评价和鉴定审计工作底稿是否足以证明内部审计人员所开展的工作 ②评价审计结论是否恰当 ③评价审计报告和所开展的工作是否一致

3. 现场审计实施阶段利用内部审计资源的风险防范措施

审计实施方案编制完成之后,应当按照分工及确定的审计目标、审计范围和重点实施现场审计工

作。在审计取证工作中,国家审计利用内部审计资源的协作类型主要包括:人力资源的协作、技术资源协作、配合协作等,这一阶段面临的主要风险是协同管理风险,可采取的风险防范措施见表3。

表3 现场审计过程中对内部审计资源协同管理的风险防范措施

实施阶段对内审资源的利用方式	资源利用内容	风险防范措施
直接利用内部审计的工作成果	①利用存货盘点资料,抽查盘点少量存货,从盘点中节省大量时间 ②利用内审提供的内部控制评价和测试结果,减少与内部审计部门的重复测试工作,节约审计时间 ③利用审计报告中披露的与本次审计范围相关的审计问题,突出审计重点,提高审计效率	①要求内部审计提供与之相关的证据 ②进行必要的取证,验证内部审计结论的正确性 ③若存在内部审计外包情形,应当评价注册会计师的职业道德、独立性、专业胜任能力和应有关注等方面可能存在的风险及影响
延伸内部审计发现的线索	结合内部审计报告中经常揭露的问题以及内部审计部门反映的企业运营管理中存在的薄弱环节与漏洞,进行延伸审计,发现被审计单位存在的重大问题等。	①评价内部审计结论是否恰当;②审计报告和所开展的工作是否一致;③若存在内部审计外包情形,应当特别关注注册会计师的职业道德、独立性、专业胜任能力和应有关注方面可能存在的风险及影响
直接借用被审计单位内审人员	利用内审熟悉本单位各项业务和流程、与集团下属单位沟通密切的优势,在确定计算方法、统计范围的前提下,安排内审人员统计某些重要的、复杂的数据,节省审计时间。但国家审计人员应当对统计结果进行抽查,以检验这一统计数据的真实性	对参与的内审人员做好必要的培训,并进行持续的质量跟踪与检查监督,控制审计风险
购买或聘用其他相似企业的内审人员	面对企业复杂的业务经营活动,可以通过内部审计协会聘用其他具有相似业务类型的内部审计人员,利用其在该类业务审计中的丰富经验,协助国家审计人员及时、有效的发现企业在该类业务中是否存在问题	

4. 出具审计报告阶段利用内部审计资源的风险防范措施

现场审计工作结束后进入撰写审计报告阶段,国家审计可利用内部审计工作成果或内部审计报告的某些相关结论形成审计报告的内容,但应当重点从以下方面做好风险管理与控制。

(1)国家审计对内部审计已经查出的问题,不能按照内部审计报告的表述照搬照抄来认定问题的性质,必须按照国家审计的相关规定对问题的性质重新定性。因为内部审计的视角、立场与国家审计不同。此外,内审发现的问题,有的可能是过时事项或者已被纠正,有的可能与国家审计的目标不相关,如果直接引用,照搬照抄,则会产生巨大风险。

(2)国家审计必须注意内部审计范围和整改情况分析。当内部审计报告的关注点包括了国家审计需要的事项时,审计机关可以参考内部审计的报告。但国家审计报告不能照抄该问题,而是应该要求内部审计部门就相关事项提供财务和业务资料,由国家审计进行深入审查取证,并根据取证结果发表意见。例如:国家审计延伸调查后,如果存在内部审计发现问题后仍没有整改的情况,则可以写入报告指出问题。总之,国家审计在利用内部审计资源时,不能完全依赖内部审计的工作成果,应当保持应有的职业谨慎性,加强专业判断,选择科学、合理的资源利用方式,做好全过程的风险防控措施,保证审计资源的利用效果。

六、结论

随着经济体制改革的全面深化,党中央提出建立常态化监督制度,实现审计监督全覆盖的要求。国家审计参与国家治理的过程中若仅仅依靠自身力量,无论是人力资源、财力资源、技术资源、组织资

源、信息资源,还是时间资源等都面临严重挑战。协同理论为国家审计利用内部审计资源,促进国家审计的可持续发展提供了必要的理论基础。同时,由于内部审计长期以来在国家审计的指导和监督下开展工作,其审计程序、方法、内容与国家审计具有较多的相似性,为国家审计利用内部审计资源提供了实践层面的可能性。特别是《内部审计具体准则第 2303 号》和《内部审计具体准则第 2304 号》的实施,为国家审计利用内部审计资源提供了必要的制度保障。但国家审计与内部审计协同,并不是两者简单的相加,它涉及信息沟通、组织和人员协调、经费预算、技术利用、文化整合、风险识别、风险评估和风险控制等复杂的管理整合问题,特别是资源整合双方经济环境、法律规章制度和文化背景、管理方式的差异,协同过程存在诸多风险,需要进行全过程的风险管理,严格控制整个协同过程。

参考文献:

- [1] Felix W L, Gramling A A, Maletta M J. Coordinating total audit coverage: the relationship between internal and external auditors[M]. The Institute of Internal Auditors, 1998.
- [2] Gramling A A. External auditors' reliance on work performed by internal auditors: The influence of fee pressure on this reliance decision. [J]. Auditing: A Journal of Practice and Theory, 1999, 52(3): 117 - 135.
- [3] Sawyer L B, Dittenhofer M A, Scheiner J H. 内部审计——现代内部审计实务(第五版). 邵先宇, 卢其顺等译[M]. 北京: 中国财政经济出版社. 2005.
- [4] 张倩. 政府审计与注册会计师审计资源整合发展历程的文献综述[J]. 经营管理. 2013(3): 175.
- [5] 廖洪. 论我国政府审计实践中的几个关系问题[J]. 审计研究. 2007(5): 7 - 9.
- [6] 聂新军, 张立民. 政府审计资源整合与利用基于审计服务价值链视角分析[J]. 中国行政管理. 2008(5): 67 - 71.
- [7] 张文慧. 浅谈内部审计、注册会计师审计及政府审计的关系[J]. 财会研究. 2010(21): 62 - 64.
- [8] 冯均科. 以问责政府为导向的国家审计制度研究[J]. 审计研究. 2005(6): 13 - 18.
- [9] 马玉珍. 政府审计资源整合与利用问题研究[J]. 审计与经济研究. 2007(4): 22 - 26.
- [10] 丛秋实, 黄作明, 张金城. 协同国家审计的实现路径研究: 基于云审计[J]. 当代财经. 2014(10): 120 - 129.
- [11] 王会金. 协同视角下的政府审计管理研究[J]. 审计与经济研究. 2013(6): 12 - 19.

[责任编辑:刘 茜]

The Use of Internal Audit Resources by State Audit and Risks Prevention

HE Xiuxing, PAN Hong, ZHAO Qing

(School of Audit and Accounting, Nanjing Audit University, Nanjing 211815;
Pukou District Audit Office Nanjing 211815, China)

Abstract: Resolution of the CPC Central Committee on major issues concerning comprehensively promoting the rule of law proposed the requirements for the whole coverage of audit supervision. It is inevitable for the State audit to use the internal audit resources in order to improve the auditing efficiency and to make up for the lack of auditing resources. There are some risks in that the integrated use of such resources may take place among different entities and often face the challenge of different economic and institutional environment and cultural background. Therefore, there is a need for the State audit to construct a set of approaches to effectively preventing the risks from using the internal audit resources in an attempt to promote the integration of such resources and improve the coordination between different resources.

Key Words: state audit; internal audit; audit risks; audit quality; economic accountability audit; government audit; internal control; external audit