

# 中国省级审计机关内部组织结构及其变迁的基本特征和理论逻辑

郑石桥<sup>a</sup>, 李媛媛<sup>b</sup>

(南京审计大学 a. 审计科学院; b. 社会审计学院, 江苏 南京 211815)

**[摘要]** 审计机关内部组织结构是审计工作效率效果的基础, 也决定审计目标的实现程度。以省级审计机关为研究对象, 分析其内部组织结构的基本特征及其变迁的理论逻辑。基于核心知识需求, 按审计客体设置审计业务部门, 要求审计全流程的各项职能都应该由审计业务部门来履行。但是, 基于审计风险防范和审计效率提升的目的, 实际上对某些审计职能进行了横向分割, 将这些审计职能的履行从审计业务部门分离出来, 设立专门的审计职能部门, 其余的审计职能由审计业务部门来履行。

**[关键词]** 审计机关; 审计机关内部组织; 审计职能; 审计业务部门; 审计职能部门

**[中图分类号]** F239 **[文献标志码]** A **[文章编号]** 1004-4833(2025)02-0009-08

## 一、引言

任何组织都有其内部组织结构, 通过这种结构在组织内部对职责权力进行配置, 形成内部分工协作体系。内部组织结构不同, 组织营运的效率效果也会不同, 进而组织目标的实现程度也会不同, 因此, 无论何种组织, 都非常重视其内部组织结构的设计及变革。审计机关是依照国家法律规定设立的、代表国家行使审计职权的国家机关, 很显然, 审计机关也是一种组织, 存在内部组织机构, 需要通过组织机构在其内部进行职责权力配置, 这种内部组织机构会影响审计机关的工作效率效果, 进而影响审计目标的实现。

为了有效地实现审计目标, 我国审计机关对内部组织结构进行了不断的探索。1983 年, 新中国审计事业刚恢复时, 审计机关内部组织结构的基本形式是按审计客体设置业务部门; 1986 年开始, 一些审计机关开始设立派出机构; 1998 年开始, 一些审计机关开始设置计算机审计相关机构; 2006 年开始, 一些审计机关开始推行审计权“四分离”模式。此外, 还有一些其他的组织变革。那么, 这些组织设计及其变革的理论逻辑是什么? 为了回答这些问题, 本文以省级审计机关为研究对象, 一方面, 分析其内部组织结构的基本特征及这种特征背后的理论逻辑; 另一方面, 分析其内部组织结构的主要变迁及这种变迁背后的理论逻辑。通过上述两方面的分析, 为我国省级审计机关内部组织结构建构一个理论框架, 它属于中国审计学自主知识体系的组成内容之一。

现有文献中, 研究审计机关内部组织结构及其变迁的文献很少, 关于审计机关内部组织结构的基本特征及其变迁缺乏一个具有解释力、系统化的理论框架。本文的贡献在于: 分析了省级审计机关内部组织结构的基本特征及其变迁的理论逻辑, 为中国审计机关探索适宜的内部组织结构提供了理论解释, 丰富了人们对省级审计机关内部组织结构问题的理论认知, 也丰富了中国自主审计知识体系。

## 二、文献综述

已有研究审计机关内部组织结构及其变迁的文献很少, 现有文献主要涉及三方面: 一是审计权“四分离”组织变革, 二是审计信息化对审计机关内部组织结构的影响, 三是研究型审计对审计业务部门的影响。

审计权“四分离”组织变革起源于湖南省湘潭市审计局, 其原因是, 审计机关原来的审计权横向配置是将各项审计权都集中于一个审计业务部门, 缺乏内部制衡, 显现出诸多的弊端, 因此, 湘潭市审计局探索将审计计划

**[收稿日期]** 2024-09-26

**[基金项目]** 国家社会科学基金重大项目“百年审计理论创新研究”(21&ZD027)

**[作者简介]** 郑石桥(1964—), 男, 湖南耒阳人, 南京审计大学审计科学院教授、博士生导师, 从事审计理论与方法研究; 李媛媛(1982—), 女, 辽宁营口人, 南京审计大学社会审计学院副教授, 通信作者, 从事审计理论与方法研究, E-mail: liyuanyuan@nau.edu.cn.

管理权、现场审计查证权、审计报告审理权、审计结论执行权分别由不同部门相对独立承担,实行审计权“四分离”<sup>[1]</sup>。这种组织变革为防范审计风险、提升审计质量奠定了组织基础,后来,不少审计机关都在一定程度上借鉴了这种组织结构<sup>[1-2]</sup>。当然,也有文献指出,审计权“四分离”可能会降低审计工作效率<sup>[3]</sup>。

关于审计信息化对审计机关内部组织结构的影响,随着信息化时代的到来,审计载体、审计方法信息化程度不断提高,这种信息化必然会影响到审计机关的组织变革。一些文献提出了信息化带来的审计机关内部组织变革的必要性,“审计信息化对审计组织方式产生触动,审计组织有必要建立与审计信息化相协调的组织方式及结构体系”<sup>[4]</sup>。另一些文献提出审计信息化带来的审计机关内部组织变革的路径,一是维持现有机构、调整人员、优化构成,二是调整现有机构、职能重构、重新组合,三是增设技术机构、重点支持、顺势过渡<sup>[4]</sup>。还有些文献分析或介绍了审计信息化带来的审计机关内部组织的各种变革,例如,在决策层面成立集权化、统筹性的指挥中心,管理层面建立专业化、团队化的职能中心,作业层面组建柔性化、适应性的项目团队,评估层面建立网络化、多样化的监督机制<sup>[5]</sup>,以联网实时审计中心、审计监督指挥中心和审计数据中心为内核的联网实时审计监督<sup>[6]</sup>。

关于研究型审计对审计业务部门的影响,一些文献认为,由于研究型审计要求“审什么必须懂什么”,审计人员必须较好地掌握审计客体的业务知识,然而,审计机关管辖范围内的审计客体分布在各行各业,每个审计人员难以掌握较多的审计客体的业务知识,因此,审计机关需要按审计客体的类型来设置审计业务部门<sup>[7-9]</sup>。

上述这些文献所分析的审计机关内部组织变革及信息化的影响,也适用于省级审计机关,但总体来说,关于我国省级审计机关内部组织结构的基本特征及其变迁,还是缺乏一个具有解释力的、系统化的理论框架,本文拟致力于此。

### 三、省级审计机关内部组织结构的基本特征

新中国的审计事业于1983年开始恢复,省级审计机关内部组织结构的基本形式是按审计客体设置审计业务部门,同时将项目审理职能独立出来以形成审计职能部门,其他各项审计职能都由审计业务部门负责(表1中的01号审计机关目前还是采用这种组织结构),过去审计机关内部的组织结构发生了多次变化,不断地将一些审计职能从审计业务部门独立出来以形成审计职能部门。经历上述这些变革之后,目前,省级审计机关内部组织结构的基本情况如表1所示。

表1显示,我国省级审计机关内部组织结构有如下特征:(1)31个审计机关都是以审计客体为基础设立业务部门,占比100%;(2)2个审计机关设置了专门的绩效审计部门,占比6.45%;(3)12个审计机关将审计计划职能独立出来,设置了审计计划部门,占比38.71%;(4)21个审计机关将部分审计实施职能分离出来,设置了派出审计机构,占比67.74%;(5)28个审计机关将电子数据分析职能分离出来,设置了电子数据分析部门,占比90.32%;(6)31个审计机关将审理职能分离出来,设置了审计部门,占比100%;(7)20个审计机关将审计整改职能分离出来,设置了审计整改部门,占比64.52%。

表1 省级审计机关内部组织结构①

审计机关编号	是否按审计客体设置审计业务部门	是否设置绩效审计部门	下列职能是否从审计业务部门分离				
			审计计划	由派出机构负责项目实施	电子数据分析	项目审理	审计整改
01	是	否	否	否	否	是	否
02	是	否	否	否	是	是	是
03	是	否	否	否	是	是	否
04	是	否	否	否	是	是	否
05	是	否	否	否	是	是	是
06	是	否	否	否	是	是	否
07	是	否	否	否	是	是	是
08	是	否	否	是	否	是	是
09	是	是	否	是	否	是	是
10	是	否	否	是	是	是	是
11	是	否	否	是	是	是	否
12	是	否	否	是	是	是	否
13	是	否	是	否	是	是	是
14	是	否	是	否	是	是	是
15	是	否	是	否	是	是	是
16	是	否	是	是	是	是	否
17	是	否	是	是	是	是	否
18	是	否	是	是	是	是	否
19	是	否	是	是	是	是	否
20	是	否	是	是	是	是	否
21	是	否	是	是	是	是	是
22	是	否	是	是	是	是	是
23	是	是	是	是	是	是	是
24	是	否	是	是	是	是	是
25	是	否	是	是	是	是	是
26	是	否	是	是	是	是	是
27	是	否	是	是	是	是	是
28	是	否	是	是	是	是	是
29	是	否	是	是	是	是	是
30	是	否	是	是	是	是	是
31	是	否	是	是	是	是	是

①资料来源:根据31个省级审计机关官方网站披露的内部机构设置情况,自行整理。

上述这些特征可以归并为两点:第一,以审计客体为基础建立审计业务部门,100%的审计机关属于这种情形,只有2个审计机关在按审计客体设置业务部门的同时,按审计业务类型设置专门的绩效审计部门;第二,将一些审计职能从业务部门独立出来,形成专门的职能部门,12个审计机关将审计计划职能独立出来以设置审计计划部门、21个审计机关将部分审计实施职能分离出来以设置派出审计机构、28个审计机关将电子数据分析职能分离出来以设置电子数据分析部门、31个审计机关将审理职能分离出来以设置审理部门、20个审计机关将审计整改职能分离出来以设置审计整改部门。上述两点就是我国省级审计机关内部组织结构的基本特征。

那么,省级审计机关内部组织结构的上述两个基本特征为什么会形成,其理论逻辑是什么?下面,我们分别来分析两个基本特征背后的理论逻辑。

#### 四、以审计客体为基础建立审计业务部门的理论逻辑

我国省级审计机关按审计客体来建立业务部门,其中的原因是什么?从逻辑上来说,审计业务部门的建立有三种路径:一是按审计客体,审计客体是纳入审计机关范围各类组织单元及其主要领导,大多数审计机关都设置财政、行政事业、金融、企业、投资、农业农村、资源环境、重大政策、领导干部经济责任等审计业务部门,这些部门都是按审计客体来设置的。二是按审计职能,审计职能是完成审计活动必须履行的功能,这些审计职能组成审计业务流程,通常包括审计计划、审计实施(有些审计机关对审计实施职能还进行细分)、项目审理、审计整改这些主要职能,如果完全按审计职能来组建内部机构,则应该按上述这些职能来分别设置内部机构。表1中的数据显示,各个审计机关都在一定程度上按审计职能设置了一些审计职能部门,但是,不同的审计机关在审计职能部门设置上存在较大的差异,且没有一个审计机关完全按审计职能来设置内部机构。三是按审计业务类型,审计业务类型有多种划分方法,最主要的审计业务类型有财务审计、合规审计和绩效审计<sup>①</sup>,我国政府审计机关主张综合式审计业务,所以,只有两个审计机关设置了绩效审计的专门部门。

上述三种设置内部机构的路径密切相关,基本情况如图1所示:A到B的方向是按审计职能这个路径来设置内部机构,从A到C的方向是按审计业务类型这个路径来设置内部机构,从A到D的方向是按审计客体这个路径来设置内部机构,无论何种方式,最后组建的审计机构都是正方体ABECDGHF。从实质上来说,三者的关系表明各类审计业务都要落实到各审计客体,而审计职能都要在各类审计业务中来履行,并且通过各类审计业务落实到各审计客体,所以,三者的空间范围是相同的。

那么,在按审计客体、按审计职能、按审计业务类型设置内部机构这三种路径中,为什么按审计客体设置成为最基础性的审计机构设置方式呢?最根本的原因是审计工作所涉及的核心知识结构。这里的核心知识是指有效开展审计业务活动所必需的、关键的知识及技术,通常包括多个方面,缺乏任何一个方面的核心知识,审计工作都无法开展,或者开展起来的工作不是真正意义上的审计工作,或者是审计工作效率效果较差<sup>[10-11]</sup>。通常来说,要对一个特定的单位进行审计,审计组作为一个整体,必需具备审计业务知识和审计职能知识。审计业务知识是实施特定的审计业务类型所必需的核心知识,例如,开展财务审计和开展绩效审计,两者所必需的核心知识存在差异;审计职能知识是履行特定的审计职能所必需的核心知识,例如,履行审计项目的审理职能和履行审计取证职能所必需的核心知识存在差异。然而,对于一个特定的单位进行审计,还必须具备一个方面的核心知识,这就是审计客体的知识,例如,审计客体的业务运营及其环境、相关法律法规要求等,这些知识是完成特定审计项目所必需的,如果不能深刻理解审计客体及其相关环境,就无法有效地评估其风险,也无法科学地分析其数据,总之,就是无法正确地将审计业务知识和审计职能知识有效地应用到特定的审计项目。所以,审计客体相关知识的掌握对于有效地开展该审计

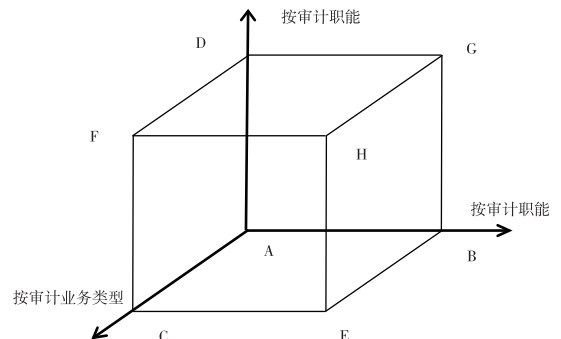


图1 内部组织设置三种路径的关系

<sup>①</sup>最高审计机关国际组织及多数国家都是将制度审计作为一个绩效审计的组成部分,所以,如果将制度审计独立出来,审计业务类型就是财务审计、合规审计、绩效审计和制度审计。

客体的审计是非常重要的<sup>[10-11]</sup>。

审计业务知识、审计职能知识及审计客体知识,三者共同组成审计工作核心知识。通常来说,审计机关的审计人员必须全面掌握审计业务知识和审计职能知识,这是所有审计人员必须具备的专业素养<sup>①</sup>,当然,也不排除审计人员在全面掌握审计业务知识和审计职能知识的基础上,对某些方面的审计业务知识和审计职能知识有所侧重。那么,能否要求所有审计人员都掌握各类审计客体的相关知识呢?这显然难以做到,例如,开展财政审计必须掌握财税部门及财政资金使用者相关知识、开展金融审计必须掌握金融机构相关知识、开展企业审计必须掌握企业相关知识、开展工程审计必须掌握工程相关知识、开展资源环境审计必须掌握资源环境相关知识、开展农业农村审计必须掌握农业农村相关知识,如果某个审计人员能同时掌握上述知识,这简直就是天才。如果要求所有审计人员都掌握这些知识,这几乎就是“不合理”要求。那么,如何解决这个难题?其办法是,对审计客体进行分类,形成不同类型的审计客体,然后,审计机关按审计客体的类型进行分工并形成审计业务部门,每个审计业务部门只负责某些特定类型的审计客体,因此,这个部门的审计人员也只需要掌握这种特定类型的审计客体的相关知识。审计机关内部各审计业务部门,实行了专业化分工,每个审计业务部门,在自己负责的特定类型审计客体中,同时具备了审计业务知识、审计职能知识及审计客体知识,所有审计业务部门负责的审计客体组合起来,形成该审计机关的审计客体整体范围。因此,以审计客体为基础来组建审计业务部门,解决了审计核心知识结构问题,为“审什么必须懂什么”提供了制度保障<sup>[12]</sup>,成为审计机关有效开展审计工作的必然组织结构模式。

然而,以审计客体为基础建立审计业务部门也存在一些问题需要解决。省级审计机关在20世纪80年代初期组建时,已经将全部审计客体进行分类,并按审计客体的类型设立了审计业务部门(图2中的圆形A所表示的面积),从而保障了每个审计业务部门都具备审计工作所需要的核心知识。20世纪90年代,要以主要领导干部为审计客体来开展领导干部经济责任审计,而对领导干部的审计必然离不开对其所领导的单位之审计,所以,领导干部经济责任审计的审计客体与原来的审计客体形成很大的重复(图2中的圆形B所表示的面积是领导干部经济责任审计的范围)。党的十八大以来,特别重视重大政策措施落实跟踪审计,其审计客体是对重大政策措施落实负有责任的单位,这些审计客体与原来的审计客体及领导干部经济责任审计的审计客体再次形成重复(图2中的圆形C所表示的面积是重大政策措施落实跟踪审计的范围)。

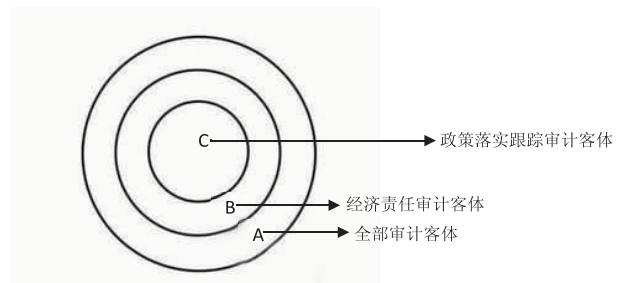


图2 审计客体重合

基于审计客体的上述三重重合,如果各审计业务部门都按审计客体来开展审计业务活动,势必造成对同一审计客体的多次审计,尽管审计内容有区别,但是,同一审计机关的三个审计业务部门对同一单位进行多次审计,势必给该单位增加麻烦,也在一定程度上会浪费审计资源,因此,必须实行统筹。怎么统筹呢?本文认为,省级审计机关的经济责任审计部门和政策落实跟踪审计部门要从审计业务部门转型为审计职能部门,不直接实施项目审计,而是主要负责组织各相关审计业务部门实施经济责任审计或政策落实跟踪审计,负责审计工作方案的制定及审计结果的审核和汇总,其他各项工作都由审计业务部门负责,类似于审计业务部门与派出审计机构之间的关系,这种转型就解决了审计重合的问题。同时,这种转型还有一个更为基础的问题,经济责任审计和政策落实跟踪审计要面向各个行业的审计客体,其所需的核心知识包括审计业务知识、审计职能知识及审计客体知识,这里的审计客体知识涉及各个行业,要求一个审计部门的人员掌握各个行业的审计客体知识,基本上是难以做到的,即使勉强做到,也是肤浅的,不利于真正有效地开展审计工作。而按审计客体类型分类设置的审计业务部门已经掌握了审计客体知识问题,所以,由这些部门来负责实施经济责任审计和政策落实跟踪审计更加保障了所需的核心知识,为审计效率效果发挥奠定了基础。

①不可否认,一些审计人员并不具备这些素养,所以,有些审计机关开展的审计工作事实上已经偏离审计。

## 五、部分审计职能从审计业务部门分离出来以设立审计职能部门的理论逻辑

既然要以审计客体为基础来组建审计业务部门,从逻辑上来说,所有的审计职能都应该由审计业务部门来履行,那么,为什么要将一些审计职能从审计业务部门独立出来,单独组建审计职能部门呢?自 1983 年新中国审计事业恢复以来,我国省级审计机关内部组织发生了多次变革,其基本趋势就是将一些审计职能从审计业务部门独立出来,形成审计职能部门,其基本路径如图 3 所示。

图 3 所示的这些组织变革为什么会发生呢?从组织变革的一般原理来说,组织变革的目的主要有两个方面,一是提高组织效率,二是防范组织风险<sup>[13-14]</sup>。省级审计机关的内部组织变革也应该是基于提高效率或防范风险。下面,我们来具体分析图 3 中所示的审计机关的几种内部组织变革。

表 1 中的数据显示,31 个审计机关将审理职能分离出来以设置审理部门,占省级审计机关的 100%。为什么要将审理职能从审计业务部门独立出来?主要的原因是防范审计风险。对于一个特定的单位进行审计,需要履行的审计职能主要包括审计计划、审计实施、项目审理、审计整改。从逻辑上来说,如果完全按审计客体组建审计业务部门,则上述审计职能都应该由各个审计业务部门来履行,一个审计业务部门履行对一个审计项目的所有审计职能,这种横向贯通的组织模式,有利于提高审计工作效率。但是,存在的问题是,审计作为一项独立的监督活动,具体负责审计工作的审计业务部门有可能被其审计的审计客体所俘获,从而产生审计风险。为了阻止俘获,防范审计风险,需要将审计职能中的审理职能独立出来,设置专门的审理部门。如此一来,在由各项审计职能组成的审计业务流程中,审理部门就形成了对审计业务部门的制衡。审计业务部门的工作底稿要经过审理部门的审核,审计业务部门的审计结论及处理处罚建议也要经过审理部门的审核,审计客体要偏离事实获得其满意的结果,必须同时俘获审计业务部门和审理部门,难度大大增加。因此,审理职能独立出来,形成了制衡力量,降低了被俘获的可能性,提高了审计风险防范能力<sup>[2]</sup>。也正是因为如此,几乎所有省级审计机关都设立了审理部门。

接下来,我们分析省级审计机关设立派出机构的理论逻辑。表 1 中的数据显示,21 个审计机关将部分审计实施职能分离出来,设置派出审计机构,占省级审计机关的 67.74%。为什么有些审计机关设立派出机构而另有些审计机关并没有设立派出机构?这里的主要原因是管理幅度,有效管理幅度是组织设计的基本原则。通常来说,管理幅度是指管理人员能直接管理或控制的部属数目,这个数目要在一个适宜的区间,小于或大于这个区间都会影响管理的效率效果,因此,要想管理有效,管理幅度必须在恰当的范围<sup>[15-17]</sup>。就审计机关来说,并不存在直接对审计客体进行管理,因此,并不存在直接的有效管理幅度,但是,对于审计管辖范围内的审计客体要做到有效审计,则直接管辖的审计客体数量就不宜过多,因此,也可以借鉴有效管理幅度这个基本原则。以审计客体为基础设置审计业务部门,如果某类审计客体的数量较多或体量较大又或区域分布较广,则负责该类审计客体的审计业务部门就可能出现类似于管理幅度过大的问题,而管理幅度过大,必然会影响到对这些审计客体的有效审计,进而影响审计效率效果。因此,为了将每个审计业务部门的管辖范围确定在合理的范围内,对于管辖范围过大的审计业务部门,对其负责的审计客体再进行细分。在此基础上,以细分后的审计客体类型为基础设立派出审计机构,原来负责该类审计客体的审计业务部门除了负责一些重点项目的审计外,主要是组织协调各派出审计机构,按细分后的审计客体履行审计实施职能,而派出审计机构也是以审计客体为基础来组建的。所以,派出审计机构同时具备审计业务知识、审计职能知识及审计客体知识,但降低了管辖范围的幅度,为有效开展审计工作奠定了基础<sup>①</sup>。表 1 的数据显示,有 10 个省级审计机关没有设立派出机构,其主要原因应该是各审计业务部门所负责的审计客体的数量还在有效的管理幅度之内,所以,也就不存在通过设立派出审计机构来缩小管理幅度的需求。

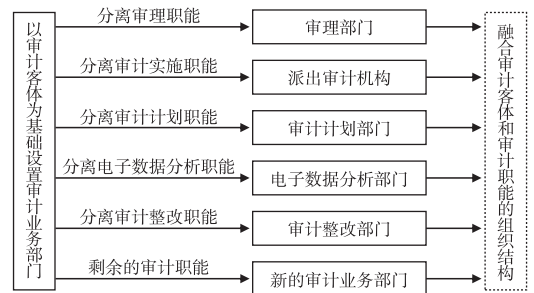


图 3 审计机关的内部组织变革

①现实生活是复杂的,也不排除有的审计机关设立派出机构时,含有为审计人员提供行政职别的意思。

省级审计机关内部组织变革的另外一种方式是将审计计划职能从审计业务部门分离出来以设置审计计划部门。表1中的数据显示,12个审计机关将审计计划职能独立出来,设置审计计划部门,占省级审计机关的38.71%。其中的主要原因是防范审计风险。通常来说,对于一个特定单位进行审计,需要履行的审计职能主要包括审计计划、审计实施、项目审理、审计整改。本文前面已经分析过,基于审计风险防范的需要而将审理职能独立出来,这是省级审计机关的普遍做法。就审计计划来说,虽然不是各审计业务部门单独编制本部门的年度审计计划,但是,在确定年度审计计划时,审计业务部门具有实质上的控制权,而计划编制部门主要是汇总各审计业务部门确定的年度审计计划,所以,审计计划权事实上是在审计业务部门手中。如此一来,审计谁(审计计划权)、怎么审计(审计实施权)、怎么进行审计整改(审计整改权)这三项权力都在审计业务部门手中。这种权力集中不利于审计风险防范。如果审计客体寻租,只要搞定审计业务部门就基本解决问题了,审计风险较高;而如果将审计计划职能独立出来以设置审计计划部门,审计流程中的审计职能得到进一步的横向分割,则审计客体只有同时搞定审计计划部门和审计业务部门才能实现寻租目的。所以,审计机关抵御俘获的能力增强,审计风险便降低<sup>[1]</sup>。当然,将审计计划职能独立出来,审计流程中的审计职能得到进一步的横向分割,这样做虽然提高了防范审计风险的能力,但是,可能会在一定程度上给审计效率效果带来负面影响。因为审计业务部门对审计客体直接实施审计,所以对审计客体的状况最为了解。如果能客观公正地选择审计客体,其提出的审计年度计划应该是最为精准的。正是因为如此,表1中的数据显示,尚有19个省级审计机关没有将审计计划职能独立出来,仍然由审计业务部门履行实质上的审计计划权。

省级审计机关内部组织结构最近几年发生的变化,是将电子数据分析职能从审计业务部门分离出来,设立电子数据分析部门。表1中的数据显示,28个审计机关将电子数据分析职能分离出来以设置电子数据分析部门,占省级审计机关的90.32%<sup>①</sup>。这种变革的主要原因是提高审计效率效果。在大数据时代,审计载体已经从纸质变为电子数据,审计取证流程及技术方法发生了革命性变化,纸质审计载体时代有效的审计步骤、审计技术方法已经没有效率甚至失去意义,“总体分析,发现疑点,分散核实,系统研究”<sup>[18]</sup>成为基本的审计取证流程。在这种情形下,电子数据分析成为最重要的审计职能,而掌握电子数据分析技能的审计人员又不多,因此,不少审计机关将少数懂得电子数据分析的审计人员集中起来,成立专门的电子数据分析部门,一定程度上提高了电子数据环境下的审计效率效果。至于还有三个省级审计机关未设置专门的电子数据分析部门,可能的原因是懂得电子数据分析的审计人员确实很少,暂时还没有力量成立专门的电子数据分析部门。

然而,将电子数据分析职能从审计业务部门分离出来设立电子数据分析部门带来的审计效率效果提高是有限的,是在真正懂得电子数据分析的审计人员很少的情形下所不得已的选择。从切实提高审计效率效果来说,电子数据分析这种审计职能作为所有审计项目的基本职能,不能从审计业务部门分离出来。其原因是,有效的电子数据分析也必须具备核心知识,这些核心知识是审计业务知识、审计职能知识、审计客体知识和计算机及大数据技术知识<sup>[11]</sup>,四者缺一不可。不掌握审计业务知识、审计职能知识,就不能按审计逻辑来进行电子数据分析;电子数据分析与审计工作出现“两张皮”,缺乏必要的审计客体知识,就难以精准选择分析方向和方法,也难以精准地作出判断。而如果不掌握计算机及大数据技术知识,当然是无法实施电子数据分析的。如果电子数据分析职能从审计业务部门分离出来,以掌握计算机及大数据技术的审计人员为主来组建电子数据分析部门,则缺乏审计业务知识、审计职能知识和审计客体知识,这种部门实施的电子数据分析可能是价值不大。在审计实践中,电子数据分析确实发挥了一定的作用,但是,出现的问题也不少,电子数据分析的“引领”作用并未很好地发挥,其中的重要原因就是电子数据分析者不了解审计客体、缺乏审计逻辑<sup>[19]</sup>。当然,让电子数据分析这种审计职能回归各审计业务部门是要具备一定的条件,要求各个审计业务部门都必须有懂得计算机及大数据技术的审计人员。本文认为,在大数据时代的今天,通过培训等途径,这个条件应该是可以达到的。当然,本文也不反对设置专门的电子数据分析部门,但是,这个部门的主要职能不是为各审计业务部门提供电子数据分析服务,而是提供电子数据分析平台,审计业务部门的电子数据分析人员利用这些平台来开展所负责的审计客体的电子数据分析。

最近几年,省级审计机关内部组织结构还有一个重要的变化,就是将审计整改职能分离出来以设置审计整

①一些审计机关还以信息化审计网络平台为基础,组建了一些虚拟的内部组织,本文不考虑这类内部组织。

改部门。表1中的数据显示,20个审计机关设立了审计整改部门,占省级审计机关的64.52%。为什么有些省级审计机关设立了审计整改部门,而另外一些并没有设立?审计整改的负责部门有两种模式:一是由负责实施审计的审计业务部门负责审计整改,在这种模式下,审计实施和审计整改是由一个审计业务部门甚至同一个审计组负责,本文称这种模式为一体化模式;二是由专门的审计整改部门负责,原来实施审计的审计业务部门不负责审计整改,本文称为这种模式为独立模式<sup>[20]</sup>。一体化模式和独立模式各有利弊,就一体化模式来说,由于实施审计的审计组负责审计整改,这个小组对需要整改的问题最清楚,在整改过程中也更有可能会发挥顾问性作用,也容易判断整改状况。但是,由于审计业务部门会不断地开展新的审计项目,因此,对已经完成的审计项目的整改进行关注的时间和精力都难以保证,审计整改的效率效果可能受到负面影响。独立模式与一体化模式的利弊恰恰相反,专门的审计整改部门原来并没有参与项目审计,所以,对需要审计整改的问题要重新了解,这需要耗费时间和精力,并且有可能使得了解不深入,从而难以发挥顾问作用,也难以判断整改状况。但是,专职负责整改能保证有足够的时间和精力来督促审计客体进行审计整改。将审计整改职能从审计业务部门独立出来以设置专门的审计整改部门,其初衷是提高审计整改的效率效果,但是,是否真的能提高审计整改的效率效果还存在不确定性,所以,目前只是一些审计机关的探索,另外一些审计机关还在观望中。

总体来说,基于核心知识需求,按审计客体设置审计业务部门,审计全流程的各项职能都应该由审计业务部门来履行。但是,基于审计风险防范和审计效率提升的目的,对某些审计职能进行横向分割,将这些审计职能从审计业务部门分离出来,设立专门的审计职能部门,其余的审计职能由审计业务部门来履行,这种审计业务部门已经不是原来意义上能履行全部审计职能的业务部门,而只是履行横向分割之后的剩余审计职能的审计业务部门,本文称之为新的审计业务部门。

## 六、结论和启示

审计机关内部组织结构是审计工作效率效果发挥的基础,也决定审计目标的实现程度。本文以省级审计机关为研究对象,分析其内部组织结构的基本特征及其变迁的理论逻辑,提出一个省级审计机关内部组织结构及其变迁的理论框架,丰富了中国审计学自主知识体系。

我国省级审计机关内部组织结构有两个基本特征:一是以审计客体为基础建立审计业务部门,二是将一些审计职能从业务部门独立出来,形成专门的审计职能部门。

审计业务部门的建立有三种路径:一是按审计客体,二是按审计职能,三是按审计业务类型。上述三种路径中,按审计客体建立成为最基础性的审计机构设置方式,其中的原因是审计工作所涉及的核心知识结构。审计业务知识、审计职能知识及审计客体知识共同组成审计工作核心知识。作为审计机关的审计人员,必须全面掌握审计业务知识和审计职能知识。而审计客体的知识非常庞杂,需要对审计客体进行分类,形成不同类型的审计客体,每个审计业务部门只负责某些特定类型的审计客体,因此,以审计客体为基础组建审计业务部门解决了审计核心知识结构问题,成为审计机关有效开展审计工作的必然组织结构模式。

省级审计机关的内部组织变革是基于提高效率或防范风险。将审理职能分离出来以设置审理部门,主要的目的是防范审计风险。将部分审计实施职能分离出来,设置派出审计机构,主要原因是保障有效的管辖幅度,关于管辖幅度过大的审计业务部门,对其负责的审计客体进行再细分,在此基础上,以细分后的审计客体类型为基础设立派出审计机构,保持同时具备审计业务知识、审计职能知识及审计客体知识,但降低了管辖幅度。将审计计划职能从审计业务部门分离出来以设置审计计划部门,主要目的是防范审计风险。将电子数据分析职能从审计业务部门分离出来以设立电子数据分析部门,主要目的是提高大数据环境下的审计效率效果。将审计整改职能分离出来以设置审计整改部门,主要目的是提高审计整改的效率效果。

本文的研究启示如下:第一,审计工作所必需的核心知识是审计机关的审计业务部门设立的决定性因素,而在不同的审计环境下,核心知识是会发生变化的,因此,内部组织必须适应这种变化,更为重要的是,审计人员必须按这些核心知识来培育专业胜任能力。第二,为了提高审计效率效果或为了降低审计风险,需要将一些由审计业务部门履行的审计职能分割出来以设置专门的审计职能部门,而这种审计职能分割在提高效率或降低风险的同时,必然会带来一些副作用,因此,必须以辩证的观点来对待组织变革。第三,以审计客体为基础设置审计业务部门,为审计人员具备审计工作所必需的核心知识奠定了基础,在审计实践中,有些审计机关在组建审计组

时,打破业务部门的界限,在全审计机关范围内采取内部竞争的方式来组建审计组,这种做法固然有其激励作用,但是,组成的审计组可能并不掌握审计客体的业务知识,从而基本上消弭了以审计客体为基础设置审计业务部门的好处,对审计质量产生不利影响。因此,基于本文的研究结论,这种组建审计组的做法不宜提倡。

参考文献:

- [1] 湖南省审计学会《国家审计管理协调机制研究》课题组.“四分离”审计业务管理模式研究[J]. 审计研究,2007(5):10-15.
- [2] 郑石桥. 审计机关组织模式和审计效果——以规制俘获理论为研究视角[J]. 审计与经济研究,2012(2):28-34.
- [3] 潘武军. 审计机关四权分离管理模式面临的新情况新问题[J]. 现代审计与经济,2012(6):14-15.
- [4] 王智玉. 审计信息化与审计组织方式[J]. 审计研究,2011(4):39-42.
- [5] 李成艾,何小宝. 大数据审计组织方式的探索与创新[J]. 审计研究,2019(5):23-29.
- [6] 张莉,张俊民,朱琦. 国家审计组织方式的改进与重构——基于天津市审计局的经验考察[J]. 南京审计大学学报,2017,(1):85-94.
- [7] 许亚. 研究型审计必须聚焦重大现实问题——公共投资审计近年来的探索与思考[J]. 审计研究,2022(1):20-24+93.
- [8] 文华宜,庄作钦,刘鸿儒,等. 研究型审计的探索与实践——以社会保险基金审计为例[J]. 审计研究,2022(1):25-31.
- [9] 许汉友,李潇琦. 研究型审计助力规范财富积累机制的内在逻辑与实践路径,南京审计大学学报[J]. 2023(4):1-44.
- [10] 宋夏云. 国家审计人员的专业胜任能力[J]. 中国审计,2007(15):42-44.
- [11] 刘力云,沈玲,王晓峥. 新时代我国审计干部专业胜任能力框架研究——基于281份调查表的统计分析[J]. 审计研究,2019(1):41-50.
- [12] 郑石桥,刘星锐. 研究型审计:内涵、类型及运用条件[J]. 南京审计大学学报,2022(1):18-25.
- [13] 季晓云. 组织变革及其对内部控制的新挑战[J]. 商业研究,2012(7):98-102.
- [14] 谢康,吴瑶,肖静华,等. 组织变革中的战略风险控制——基于企业互联网转型的多案例研究[J]. 管理世界,2016(2):133-148+188.
- [15] 王真. 管理幅度设计与优化[J]. 商业时代,2007(6):41+51-53.
- [16] 王国红. 论公共管理幅度对政策执行的影响[J]. 学术论坛,2007(5):61-64.
- [17] 马亮,王程伟. 管理幅度、专业匹配与部门间关系:对政府副职分管逻辑的解释[J]. 中国行政管理,2019(4):109-117.
- [18] 林斌,林红,孟小涵,等. 基于大数据驱动范式的政策跟踪审计模型及其应用研究[J]. 审计研究,2023(1):17-26.
- [19] 裴育,郑石桥. 电子数据审计的技术属性和逻辑过程:一个理论分析框架[J]. 江苏社会科学,2016(6):37-44.
- [20] 王岭. 打好审计整改“组合拳”[J]. 中国人大. 2024(2):47-48.

[责任编辑:杨志辉]

## The Basic Characteristics and Theoretical Logic of the Internal Organizational Structure and Changes of Provincial Audit Institutions in China

ZHENG Shiqiao<sup>a</sup>, LI Yuanyuan<sup>b</sup>

(a. Academy of Audit Sciences; b. School of Social Auditing, Nanjing Audit University, Nanjing, 211815, China)

**Abstract:** The internal organizational structure of the audit institution is the basis of the efficiency and effect of the audit work, and also determines the degree of realization of the audit objectives. Taking the provincial audit institutions as the research object, this paper analyzes the basic characteristics of their internal organizational structure and the theoretical logic of their changes. Based on the core knowledge requirements, the audit business department is set up according to the audit object, and the functions of the whole audit process should be performed by the audit business department, but based on the purpose of audit risk prevention and audit efficiency improvement, actually, some audit functions are horizontally divided, and the performance of these audit functions is separated from the audit business department, and a special audit function is established, and the rest of the audit functions are performed by the audit business department.

**Key Words:** audit institutions; internal organization of audit institutions; audit functions; audit business unit; audit function department