



# 审计机关指导与监督内部审计工作研究 ——以云南省为例<sup>①</sup>

朱锦余<sup>1</sup> 王金厂<sup>2</sup> 李冬青<sup>2</sup> 余秋宏<sup>1</sup> 黄晓颖<sup>1</sup> 刘鲲鹏<sup>1</sup> 陈静<sup>1</sup>

1. 云南财经大学会计学院 2. 云南省审计厅内部审计指导中心

**【摘要】** 《审计署关于内部审计工作的规定》(2018) 专章规定了审计机关如何指导与监督内部审计工作。本文综合运用文献研究、经验分析、问卷调查等方法, 在系统梳理审计机关指导与监督内部审计工作相关法规演进及规律的基础上, 分析了审计机关指导与监督内部审计工作的理论依据; 总结了云南省审计机关近年来指导与监督内部审计工作的基本做法与经验、取得的成绩和存在的问题; 结合内部审计机构提供的相关数据和我们所做的问卷调查结果, 概括了内部审计机构期望得到审计机关指导与监督的主要内容。结合国家相关法规的最新要求和实践发展趋势, 本文最后提出了审计机关指导与监督内部审计工作的改进建议, 为审计机关更好地做好相关工作提供参考。

**【关键词】** 审计机关; 内部审计工作; 指导与监督; 问题与建议

## Research on the Guidance and Supervision of Internal Audit by Government Audit Institutions: A Case Study of Yunnan Province

Zhu Jinyu<sup>1</sup> Wang Jinchang<sup>2</sup> Li Dongqing<sup>2</sup> Yu QiuHong<sup>1</sup> Huang Xiaoying<sup>1</sup> Liu Kunpeng<sup>1</sup> Chen Jing<sup>1</sup>

1. School of Accounting, Yunnan University of Finance and Economics

2. Internal Audit Guidance Center, Audit Office of Yunnan Province

**Abstract:** *The Regulations on Internal Audit of the National Audit Office of the People's Republic of China* (2018) stipulates how government audit institutions (GAI) guide and supervise internal audit. Based on the methods of literature research, empirical analysis and questionnaire survey, this paper firstly systematically sort out the evolution of laws and regulations related to the guidance and supervision of internal audit by GAI in China, and secondly theoretically analyzes the basis for the guidance and supervision of internal audit by GAI. Thirdly, based on the practice of guiding and supervising internal audit work by GAI in Yunnan Province in recent years, this paper analyzes and summarizes the related basic practices and experiences, the main achievements and existing problems. Fourthly, combining with the relevant data reported by internal audit institutions and the results of the questionnaire survey, the paper summarizes the contents of guidance and supervision of GAI expected by the internal audit institutions. Finally, combining with the latest requirements of the relevant laws and regulations and practical development trends in China, this paper puts forward some improvement suggestions for GAI. This can provide refer-

<sup>①</sup> 通信作者: 朱锦余, 云南财经大学会计学院, 昆明市龙泉路 237 号, 650221, E-mail: zjy1967@sina.com, 手机: 13888969209。本文在调研过程中得到了云南省审计厅、云南省内部审计协会和云南省各地审计机关、内部审计协会, 云南省相关单位内部审计机构和审计人员的支持和帮助, 在此致以衷心感谢!

ence for GAI to do a better practice in related works.

**Keywords:** government audit institutions; internal audit; guiding and supervising; problems and suggestions

## 一、问题的提出

2018年1月,修订后的《审计署关于内部审计工作的规定》(2018)【下文简称《规定》(2018)】<sup>①</sup>发布,其中第五章规定了审计机关如何指导与监督内部审计工作。该内容强化了审计机关对内部审计工作的指导与监督职责,并细化了指导与监督的内容和方式。同时,《审计署关于加强内部审计工作业务指导和监督的意见》(2018)就国家审计机关如何建立健全指导与监督内部审计的工作机制、业务指导的内容与方式、监督检查的方式与内容进行了具体规定。2019年4月,审计署办公厅印发《2019年度内部审计工作指导意见》,就内部审计如何提升质量和发挥作用提出了指导性意见。这是审计署履行指导和监督内部审计工作职责的具体体现。随着《规定》(2018)和《审计署关于加强内部审计工作业务指导和监督的意见》(2018)的落实,审计机关指导与监督内部审计工作已经步入新台阶,并将取得进一步发展。

《规定》(2018)专章规定审计机关指导和监督内部审计工作。那么,过去国家相关法规有无类似规定?是怎样发展演进的?有何理论依据?我国建立内部审计制度以来,特别是近年来,审计机关在指导与监督内部审计工作方面取得了哪些成绩,形成了哪些经验,还存在哪些问题,内部审计机构需要审计机关从哪些方面对其进行指导与监督,结合法规要求以及当前实际,审计机关应当如何指导与监督内部审计工作才能取得更好的效果等,这些重要问题均需要结合新形势展开深入研究。为此,我们结合云南省审计机关近年来指导与监督内部审计工作的实践经验,以及内部审计机构提供的相关数据,

结合我们所做的问卷调查结果,分析与总结了审计机关指导与监督内部审计工作的基本做法与经验、取得的主要成绩、存在的问题以及改进建议,以期对审计机关如何更好地指导与监督内部审计工作提供经验借鉴。

本文的主要贡献有:一是系统梳理了我国审计机关指导与监督内部审计工作相关法规的演进,总结了其演进历程,并系统分析了相关的理论依据;二是根据云南省审计机关近年来指导与监督内部审计工作的实践经验,以及内部审计机构提供的相关数据,结合我们所做的问卷调查结果,分析与总结了审计机关指导与监督内部审计工作的基本做法与经验、取得的主要成绩及存在的问题;三是在此基础上,结合国家相关法规的最新要求和实践发展趋势,提出了审计机关指导与监督内部审计工作的改进建议,为审计机关更好地做好相关工作提供参考。

## 二、文献综述

关于国家审计与内部审计之间的关系,学者之间的认识并不完全一致。如梁素萍(2013)认为,我国国家审计与内部审计之间的关系应当由目前的“主从式协作关系”过渡到“平等式协作关系”<sup>②</sup>。审计机关可以利用内部审计资源(潘虹,2015;魏文扬,2016);国家审计、内部审计与社会审计(注册会计师审计)是当前我国审计监督体系中的三驾马车,可以在审计工作中进行协调,从而建立一种联动机制(隋旭,2016);内部审计是组织内部治理的支柱,国家审计是国家治理的重要组成部分,两者协调形成经济监督和治理的合力(张银,2014);国家审计与内部审计是一种耦合联动机制关系(时现,2019)。但是,目前在我国,多数学者认为审

<sup>①</sup> 《审计署关于内部审计工作的规定》最早颁布于1989年,之后在1995年、2003年、2018年进行了三次修订。在下文,我们分别简称为《规定》(1989)、《规定》(1995)、《规定》(2003)和《规定》(2018)。

<sup>②</sup> “主从式协作关系”是指国家审计占据主导地位并监督与指导内部审计,内部审计支撑和服务于国家审计;“平等式协作关系”则认为国家审计与内部审计地位完全平等,各自形成完整的审计体系,在各自的审计范围内发挥主体作用,并互相利用审计成果(梁素萍,2013)。



计机关处于主导地位，应当指导与监督内部审计工作，这主要源于我国相关法规的要求。这些学者还就审计机关如何指导与监督内部审计工作，以及取得的成绩、存在的问题和改进建议等进行了相应研究。

### （一）关于审计机关指导与监督内部审计工作的内容和方法的研究

审计署制定的《审计机关指导监督内部审计业务的规定》（1996）首次规定了审计机关对内部审计业务进行指导和监督的内容和方法，一些学者和实务工作者也进行了相应的归纳和总结。主要包括：（1）建立健全内部审计相关法规制度（李金华，2003）；（2）指导与监督单位建立健全内部审计制度（王红丽，2002）；（3）开展内部审计质量检查与评估，包括内部审计机构的建设情况、内部审计制度的健全情况、内部审计质量的检查与考核、内部审计人员职业道德遵守情况以及“以审促质”“以审促建”等（方显琴，1996；王红丽，2002；施涛，2007；王林、王丽和崔燕，2015），以及口头提出改进建议、接受投诉或求助等（田峰和孟佳琪，2017）；（4）开展内部审计经验交流，包括外出考察学习、年度工作会议、工作总结和书面报告、经验交流会和主题交流活动等（樊其国，1996；方显琴，1996；李振宏和刘承伟，1999；王红丽，2002；施涛，2007；王林、王丽和崔燕，2015；田峰和孟佳琪，2017）；（5）开展内部审计宣传活动，包括内部审计法规宣传、评选并表彰内部审计先进单位和个人、表彰和推广内部审计优秀成果、评选优秀科研成果等（樊其国，1996；李振宏和刘承伟，1999；贾庆华、苏稔华和于亚君，1999；赖和惠，1999；田峰和孟佳琪，2017）；（6）组织内部审计人员后续教育培训（王红丽，2002）；（7）将内部审计的指导与监督列为审计机关的工作重点（王林、王丽和崔燕，2015）；（8）制定管辖范围内的内部审计工作发展规划、工作重点（李金华，2003）；（9）开展内部审计理论研究和学术交流等。

### （二）关于审计机关指导与监督内部审计工作存在问题的研究

虽然审计机关在指导与监督内部审计工

作方面做了大量工作，取得了一定的成绩，但也有学者认为审计机关指导与监督内部审计工作的有效性不高，这可能与审计机关的实施程度和内部审计机构的接受程度有关（田峰和孟佳琪，2017）。更多的则认为是审计机关在指导与监督内部审计工作方面还存在一些问题，主要有：（1）审计机关对内部审计工作指导与监督的重视程度不高，没有将其纳入审计机关工作的发展规划和计划中，导致基本停留在文件布置层面（何凤英，1997；杨海涛，2013；王国华，2015；张兵，2017）；（2）指导与监督内部审计工作的相关法规不健全，如指导与监督的评价标准等方面没有具体规定，使审计机关难以依法依规进行（杨海涛，2013；王国华，2015；田峰和孟佳琪，2017）；（3）指导与监督内部审计工作的国家审计人员素质不高，对内部审计的法规、内部审计准则以及被指导单位的实际情况不熟悉，导致不能很好地指导与监督其内部审计实践（杨海涛，2013；王国华，2015；水行，2016）；（4）审计机关指导与监督内部审计工作没有针对性，未能深入实际调查，不能根据实际情况采取针对性的措施（杨海涛，2013；王国华，2015；张兵，2017）；（5）内部审计协会的作用没有得到充分发挥（张兵，2017）。

### （三）关于审计机关改进内部审计工作指导和监督的建议的研究

针对审计机关指导与监督内部审计工作存在的主要问题，学者们也提出了相应的改进建议，主要包括：（1）转变观念，重视指导与监督内部审计工作，包括设立专职机构、明确发展规划和工作重点、将内部审计工作开展情况及效果作为领导干部经济责任审计的重要内容等（杨海涛，2013；王国华，2015；张兵，2017；王生安，2018）；（2）完善法规体系，保证指导与监督内部审计工作依法依规进行，包括审计机关推动制定符合当地实际的内部审计规章制度，规范内部审计行为（杨海涛，2013；王林，2015；王国华，2015；田峰和孟佳琪，2017）；（3）加大对内部审计人员培训力度，提高内部审计人员专业能力，包括加强对内部审计人员的后续教育培训、定期交流学习与研讨（王林等，

2015; 杨海祥, 2015; 水行, 2016; 张兵, 2017; 王生安, 2018); (4) 深入实际调研, 提高指导与监督内部审计工作的针对性和实效性, 包括围绕内部审计机构设立和领导体制情况以及内部审计制度健全情况、内部审计实施质量情况以及审计发现问题整改落实情况等进行深入调查研究, 以提高指导与监督的针对性、前瞻性和实效性(杨海涛, 2013; 王林等, 2015; 张兵, 2017); (5) 拓展领域, 实现国家审计与内部审计的深度交流, 包括建立审计机关与内部审计机构之间的长效沟通机制、建立健全内部审计与国家审计协调的相关法规制度、组织内部审计人员参与审计机关的审计项目等(王林、王丽和崔燕, 2015)。汤甜甜(2019)认为审计机关可以从审计资源、信息化建设和审计成果等方面指导和监督内部审计工作。

#### (四) 简要评述

我国现有文献对审计机关指导和监督内部审计工作进行了较为充分的研究, 形成了相对丰富的成果, 部分研究是基于实践的观察与分析, 具有较强的说服力。但目前研究大都以定性分析为主, 没有基于实际调研的定量分析。《规定》(2018)和《审计署关于加强内部审计工作业务的指导和监督的意见》(2018)对审计机关指导与监督内部审计工作提出了新要求, 审计机关如何适用这些新要求值得深入研究。因此, 本文在梳理相关文献以及我国相关法规演进的基础上, 根据云南省审计机关近年来指导与监督内部审计工作的实践经验总结, 以及内部审计机构提供的相关数据, 结合我们所做的问卷调查结果, 以云南省为例, 分析与总结审计机关指导与监督内部审计工作的基本做法与经验、取得的成绩、存在的问题, 进而提出改进建议, 以期审计机关在未来如何更好地发挥指导与监督作用提供有价值的参考。

### 三、审计机关指导与监督内部审计工作的法规演进及最新态势

事实上, 我国在建立内部审计制度之初, 就十分重视审计机关对内部审计工作的指导

与监督, 在相关法律法规中就有明确规定。这些法律法规, 大致可分为四类, 其演进情况如下:

#### (一) 国家审计法规法律中相关规定的演进

我国恢复重建国家审计制度以来, 制定并实施的国家审计方面的规定、条例以及《中华人民共和国审计法》及其实施细则中均规定, 属于审计机关审计监督对象的单位, 其内部审计工作应当接受审计机关的业务指导和监督。这也意味着, 对这类单位内部审计工作进行业务指导和监督是审计机关的职责之一。如《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》(1983)就提出, 部门、单位内部审计“在审计业务上, 要受同级审计机关的指导”。《国务院关于审计工作的暂行规定》(1985)第十条要求人民政府各部门应当建立内部审计监督制度, “审计业务受同级国家审计机关的指导, 向本部门 and 同级国家审计机关报告工作。”《中华人民共和国审计条例》(1989)也有类似规定。《中华人民共和国审计法》(1994、2006)第二十九条规定: “各部门、国有的金融机构和企业事业组织的内部审计, 应当接受审计机关的业务指导和监督。”与之前相比, 变化是增加了“业务监督”。《中华人民共和国审计法实施条例》(2010)第二十六条规定, “依法属于审计机关审计监督对象的单位的内部审计工作, 应当接受审计机关的业务指导和监督”; 同时规定, “审计机关可以通过内部审计自律组织, 加强对内部审计工作的业务指导和监督。”

此外, 审计署制定的《审计机关指导监督内部审计业务的规定》(1996), 进一步明确了审计机关对内部审计业务进行指导的体制、原则、基本内容和主要方式。

可见, 我国关于国家审计的法律法规中均规定, 内部审计“应当接受审计机关的业务指导和监督”, 并经历了从“业务指导”到“业务指导与监督”的发展历程; 审计署则据此将原则性规定明确细化为业务指导与监督的体制、原则、具体内容和方式。



## （二）国家内部审计法规中相关规定的演进

我国关于内部审计的最高和最主要法规是审计署颁布的“关于内部审计工作的规定”。审计署在1985年12月首次发布的《关于内部审计工作的若干规定》第五条就规定，“部门的内部审计机构，业务上受同级国家审计机关的指导，并向其报告工作。”《规定》（1989）规定，审计署、地方各级审计机关分别负责指导全国和本地区的内部审计工作；审计机关驻政府各部门派出机构负责指导直属单位和行业的内部审计工作。但均未明确规定业务指导的具体内容和方式。

《规定》（1995）则在1989年的基础上，将“业务指导”发展为“业务指导与监督”，同时明确规定了审计机关依法履行对内部审计业务指导与监督的五项具体职责为“按照法律、法规和各级政府的要求，起草内部审计法规草案，制定内部审计准则和其他内部审计规章、制度；指导和监督有关部门、单位建立健全内部审计机构，配备内部审计人员；指导、监督内部审计机构和审计人员按照有关规定进行内部审计工作；组织内部审计理论研究，培训内部审计人员；总结、交流、宣传内部审计工作经验，表彰内部审计先进单位和个人”。并同时要求“内部审计机构应当接受审计机关的业务指导和监督”，即做出了双向规定。

《规定》（2003）则没有相关规定，但规定了“内部审计协会依照法律和章程履行职责，并接受审计机关的指导、监督和管理”。而《规定》（2018）则在第五章“对内部审计工作的指导和监督”专章规定了国家审计机关要对内部审计工作进行指导与监督，其主要内容包括：（1）明确要求设置相应的职能机构和专职人员；（2）规定了应履行的职责和具体内容；（3）提出了指导和监督方式，业务指导方式包括业务培训、交流研讨等，业务监督方式包括日常监督、结合审计项目监督、专项检查等，监督结果的处理方式包括督促整改、书面通报批评和视情况抄送有关主管部门等。此外，还规定了“单位应当将内部审计工作计划、工作总结、审计报告、整改情况以及审计中发现的重大违纪违法问

题线索等资料报送同级审计机关备案”（第十五条）和国家审计机关“应当有效利用内部审计力量和成果”（第二十二条）。

可见，《规定》中关于国家审计机关对内部审计工作进行业务指导和监督的规定，总体上呈现出如下演进规律：（1）从“业务指导”向“业务指导与监督”演进；（2）从规定单方面向规定两方面演进，即从仅规定“国家审计机关对内部审计工作进行业务指导和监督”向同时规定“内部审计机构应当接受审计机关的业务指导和监督”演进；（3）从未明确业务指导和监督的具体职责和方式向详细、具体规定业务指导和监督的具体职责、内容和方式演进。

## （三）部门和地方内部审计法规中相关规定的演进

为规范内部审计的发展，国务院相关部门根据审计法及其实施条例和《规定》，结合本系统的实际情况，制定了相应的本系统的内部审计工作规定，并均规定内部审计工作要依法接受国家审计机关的业务指导和监督检查。这显然是为了与其制定依据审计法及其实施条例和《规定》保持一致。如原农业部制定的《乡镇企业系统内部审计暂行规定》（1990）第六条规定，“乡镇企业系统内部审计机构或审计工作人员应当接受同级国家审计机关和上级内部审计机构的业务指导”。原化学工业部制定的《化工内部审计工作规定》（1996）规定，“审计署驻化学工业部审计局是国家审计署的派驻机构，……负责领导和指导全国化工系统内部审计工作”（第三条）；“化工单位内部审计机构应当接受同级或上级国家审计机关的业务指导和监督”（第六条）。原交通部颁布的《交通行业内部审计工作规定》（2004）第二十四条规定，内部审计机构“依法接受审计机关和上级内部审计机构对审计业务质量的检查和评估”。教育部颁布的《教育系统内部审计工作规定》（2004）第七条规定，内部审计机构“同时接受国家审计机关和上级主管部门内部审计机构的业务指导和检查”。国务院国有资产监督管理委员会颁布的《中央企业内部审计管理暂行办法》（2004）第三十四条规定，“企业内部审计机构要不断提高内部审计业务质量，并依法接

受国资委、国家审计机关对内部审计业务质量的检查”。但以上文件均未明确规定内部审计工作接受国家审计机关业务指导和监督的具体内容和方式。

部分地方政府为指导和规范其内部审计的发展,也颁布了相应的内部审计条例或规定。同样是因为审计法及其实施条例和《规定》是制定其内部审计条例或规定的依据,因而均规定了内部审计工作应当接受国家审计机关的业务指导和监督,部分地方政府还进一步规定了地方审计机关指导和监督内部审计工作的具体方式。如《云南省内部审计条例》(2005)第六条规定,“省人民政府的审计机关负责指导和监督全省内部审计工作。州(市)、县(市、区)人民政府的审计机关负责指导和监督本行政区域内的内部审计工作”。第三十一条规定,“内部审计机构或者内部审计人员隐瞒审计中查出的问题,或者出具虚假的审计报告、审计决定,县级以上人民政府的审计机关应当责令改正,并建议有关部门追究相关责任人的责任”。《辽宁省内部审计工作规定》(2007)第五条规定,“审计机关依法指导和监督本行政区域内的内部审计工作”,并具体规定了应当履行的五项职责及其履职方式。《江苏省内部审计工作规定》(2013)第十一条也同样规定了“审计机关指导和监督本行政区域内的内部审计工作”,以及应当依法履行的七项职责及其履职方式。《浙江省人民政府关于进一步加强内部审计工作的意见》(2015)则要求“各级审计机关应当加强对各单位建立和开展内部审计工作的指导,检查和评估内部审计工作开展情况,纠正内部审计工作存在的问题”,要求各级审计机关应当“建立完善对内部审计工作的监督机制,明确内部职能机构和专职人员,切实履行对审计监督对象内部审计工作监督职责”,并进一步要求“(国家)审计监督对象的内部审计工作,接受同级审计机关的指导和监督,应当主动协助、配合同级审计机关开展审计工作,定期向同级审计机关报送内部审计工作情况报告”和“各级审计机关应当加大对内部审计工作成果的综合应用力度”。《广东省内部审计工作规定》(2019)第六章“审计机关的指导和监督”规

定了审计机关指导和监督内部审计工作的机制、方式和内容。

总体来说,地方内部审计法规中规定的地方审计机关对内部审计工作进行指导和监督应当履行的职责与方式主要包括:(1)起草有关内部审计工作的法规草案,并在通过后推动其实施;(2)制定内部审计工作制度和具体办法,督促并推动单位建立内部审计机构和健全内部审计制度;(3)组织开展内部审计理论研究和内部审计人员教育培训;(4)指导内部审计机构和人员依法开展内部审计工作,检查内部审计工作情况,维护内部审计人员的合法权益;(5)检查和评估内部审计工作质量;(6)总结并组织交流内部审计工作经验,表彰成绩显著的内部审计机构和人员;(7)指导和监督内部审计自律组织开展工作。

#### 四、审计机关指导与监督内部审计工作的理论依据

我国相关法律法规均规定审计机关指导与监督内部审计工作,是否有充分的理论依据?目前只有少数学者对此进行了论述。如边恭甫(1995)从我国国情以及我国审计体系中国家审计和内部审计所处的地位、二者的职能来分析,认为国家审计在整个审计体系中处于主导地位,内部审计必须充分发挥其业务基础作用,以及内部审计监督职能的双向性,决定了内部审计理所当然地接受国家审计的业务指导和监督;陆迎霞(2013)认为审计机关监督企业内部审计的必要性表现在它是国家实现良治的重要途径、可以有效地化解内部审计增值功能所产生的内部冲突、可以实现企业内部审计工作的规范化和科学化以及提高其质量和效果,其可行性表现在国家审计与内部审计均源于受托经济责任、内部审计监督的质量直接影响到国家审计监督的效率和效果等;毕秀玲和郭骏超(2015)则认为我国国家审计与内部审计是一种互动关系,在于两者具有共同的愿景与基本职责、共同的法律准则基础、共同的工作基础;时现(2019)认为,国家审计与内部审计是一种耦合联动的关系,这源于国家审



计与内部审计具有相同的本质属性、业务密切相关、业务实施过程高度相似等。毕秀玲和郭骏超（2015）、时现（2019）虽然对我国国家审计与内部审计之间的关系有较深入的理论分析，但认为两者是一种互动关系或耦合联动关系。我们认为，至少在我国目前，国家审计机关与内部审计机构之间应当是一种指导、监督与被指导、被监督的关系。其理论依据如下：

### （一）国家审计与内部审计理论渊源相同：受托经济责任

审计因受托责任（Accountability，也译为受托经济责任、问责）的产生而产生，又因受托责任的发展而发展（杨时展，1990）。无论是国家审计还是内部审计，其产生均源于受托经济责任，其发展都伴随着受托经济责任的发展（秦荣生，1994）。国家审计的产生与发展源于国家和人民赋予的占有、管理、分配、使用公共资金、国有资产、国有资源的部门和单位的公共受托经济责任；内部审计的产生与发展源于组织内部因分工而形成的基层经营管理者对最高经营管理者内部受托经济责任。因此，如果将国家视为一个放大的组织，那么，国家审计就可视为“放大的内部审计”；如果将一个组织视为缩小的国家，那么，内部审计就可视为“缩小的国家审计”（朱锦余，2019）。因此，理论渊源的相同性，决定了内部审计与国家审计具有十分密切的关系，国家审计的基本理论、审计内容与目标、审计程序与方法等可运用于内部审计。

### （二）国家审计机关在我国审计体系中处于主导地位

我国实行的是“公有制为主体、多种所有制经济共同发展”的社会主义市场经济体制，也是我国目前的基本经济制度。“毫不动摇地巩固和发展公有制经济，毫不动摇地鼓励、支持和引导非公有制经济发展”是我国必须长期坚持的基本方针。“公有制为主体、多种所有制经济共同发展”也就决定了我国审计体制是以“国家审计为主导，国家审计、内部审计和社会审计（注册会计师审计）协同发展”的中国特色社会主义审计体制。这一审计体制的基本特色是：国家审计在整个

审计体系中处于主导地位，应当指导与监督内部审计、社会审计；内部审计、社会审计与国家审计之间具有必然联系；审计机关可以也应当整合内部审计、社会审计力量，以“进一步增强审计监督合力，提升审计监督效能”（习近平，2018）。

### （三）大部分内部审计的范围属于国家审计的范围

将建立内部审计制度的单位按照是否属于国家审计监督的对象分类，可分为属于国家审计监督对象的单位和不属于国家审计监督对象的单位。前者在我国属于占有、管理、分配、使用公共资金、国有资产、国有资源的单位，包括国家行政机关、国有事业单位、国有社会组织、国有企业或国有控股企业，他们对国家和人民承担着公共受托经济责任。显然，这类单位的内部审计具有双重性质，既要监督、评价并促进被审计单位有效履行内部受托经济责任，又要监督、评价并促进被审计单位有效履行公共受托经济责任。这与国家审计职责有相同之处。事实上，这类单位的内部审计履行了部分国家审计职责，并可成为国家审计的重要基础。那么，国家审计机关就应当对这类单位的内部审计工作进行指导与监督，以便提高其审计质量，更好地履行内部审计，从而使其内部审计与国家审计形成监督合力，共同促进这类单位的健康发展。

后者在我国主要属于民营企业、外资企业和其他社会组织，他们的共同特征就是不占有、管理、使用或仅占有、管理、使用少量公共资金、国有资产、国有资源，按照现代受托经济责任理论，他们也国家和人民承担少量的公共受托经济责任。显然，这类单位的内部审计主要是监督、评价并促进被审计单位有效履行内部受托经济责任，但同时也需要监督、评价并促进被审计单位有效履行其承担的公共受托经济责任。从理论上分析，这类单位的内部审计机构在业务上与审计机关没有联系，但因为其内部审计在基本理论、审计内容与目标、审计程序与方法等方面与国家审计相似，如果能够接受审计机关的业务指导与监督，则可以提高其内部审计质量和效率，更有利于其充分发挥内部

审计职能作用。

#### （四）内部审计与国家审计的业务实施过程具有高度相似性

国家审计与内部审计的实施过程均可划分为五个阶段，即年度审计项目计划阶段、审计准备阶段、审计实施阶段、审计终结阶段和督促整改落实阶段。其中涉及的核心业务过程是确定审计对象与内容、评价标准与审计目标、审计程序与方法、审计结果报告、督促整改落实等。在审计对象事项方面，几乎所有的内部审计对象事项都属于国家审计对象事项，都是为履行受托经济责任而产生的行为活动和数据资料，只是被审计单位的性质和范围不同而已。国家审计的被审计单位则是国家行政机关、国有事业单位、国有社会组织、国有企业或国有控股企业。内部审计的被审计单位是本部门本单位所属职能部门或下属单位。由于审计内容是审计对象事项的具体化，因而两者的审计内容也大致相同。在审计评价标准方面，国家审计通常只采用国家财经法规、方针政策等外部评价标准；而内部审计不仅采用与国家审计相同的外部评价标准，也采用本部门本单位自身制定的规章制度、预算、定额等内部评价标准。在审计目标方面，国家审计以“维护国家财政经济秩序、提高公共资金国有资产国有资源使用效益，促进廉政建设，保障国民经济和社会健康发展”为最终目的，以监督、评价和促进被审计单位受托经济责任履行的真实性、合规性、效益性为项目审计目标；内部审计以促进本部门本单位完善治理、增加价值和实现目标为最终目的，以监督、评价和促进被审计单位受托经济责任履行的合理性和效益性、真实性和公允性、合规性与合法性为项目审计目标。此外，在审计程序与方法方面，两者也具有相似性，均可以事先制订年度审计项目计划，均要下达审计通知书，均重视审计结果的运用而需要督促审计整改，其他的审计程序与方法均相似。可见，国家审计与内部审计在审计的对象事项、评价标准与审计目标、审计程序与方法等方面具有相似性，这就决定了审计机关指导与监督内部审计业务具有可行性。

#### （五）国家审计机关汇聚了各类审计精英，具有丰富的审计经验

由于国家审计范围广泛，审计机关就设置了相应的职能机构和业务处室，从而汇聚了从事各类审计业务的精英。就省级审计机关来说，通常有按照被审计单位性质设置的行业性或系统性的审计业务处室，如财政审计处、金融审计处、行政事业审计处、企业审计处、农业审计处等，有按照审计对象事项（审计业务类型）设置的审计业务处室，如社会保障审计处、政府投资审计处、资源环境审计处、经济责任审计处、涉外审计处等，还有专门从事信息化环境下审计的支撑部门计算机技术中心或审计技术处，还有办公室、法规处、审理处、综合计划处、内部审计指导监督中心等其他综合性的职能机构。这些审计机构里汇聚了长期从事相应审计业务，积累了丰富的审计经验的审计精英。他们不仅审计能力强、政策水平高，有一部分还具有较高的理论研究水平。因此，他们有能力指导和监督内部审计工作。

综上所述，内部审计与国家审计具有相同的理论渊源，审计机关指导和监督内部审计工作既有必要性又有可行性。这共同构成了审计机关指导与监督内部审计工作的理论基础。

### 五、审计机关指导与监督内部审计工作的内容和方法

#### （一）审计机关指导内部审计工作的内容和方法

“指导”的基本含义是“指点与引导”。审计机关对内部审计工作的指导，主要在于指点与引导单位、内部审计机构和审计人员按照有关法律法规做好内部审计工作，更充分发挥其职能作用，提高内部审计质量和效果，以实现内部审计的目标。指导的基本方法是提供评价、咨询、建议和服务。审计机关指导内部审计工作，虽然也依据法律赋予审计机关的权力，但主要依据的是审计机关的业务能力和经验。根据指导的基本含义，结合审计实践，我们认为，审计机关指导内部审计工作的主要内容和方法包括：（1）起



草内部审计相关法规草案，并在通过后指导实施；（2）指导建立健全内部审计制度，包括指导设置内部审计机构及隶属领导关系、遴选内部审计人员、制定内部审计制度等；（3）指导开展内部审计工作，包括指导内部审计机构制订年度计划、编写审计实施方案、实施内部审计项目、编写内部审计报告、督促审计发现问题整改落实等；（4）指导内部审计人员提高业务素质，包括定期组织内部审计人员培训、业务和经验交流、座谈研讨、现场调研、理论研究、参与国家审计项目等；（5）总结和交流内部审计经验，表彰成绩显著的内部审计机构和人员，包括定期组织评选优秀内部审计项目和经验分享、定期评选和表彰优秀内部审计机构和审计师等。

## （二）审计机关监督内部审计工作的内容和方法

“监督”的基本含义是“监察与督促”，即“对现场或某一特定环节、过程进行监视、督促和管理，使其结果能够达到预定目标”。审计机关对内部审计工作的监督，主要在于监察和督促应当建立内部审计制度的单位严格依法依规建立健全内部审计制度；监察和督促

内部审计机构和人员提高审计质量和效果。监督的基本方法是实施支持、检查、惩戒等方式。审计机关监督内部审计工作，其依据包括审计机关的业务能力和经验，但主要还是依赖相关法律法规赋予审计机关的权力。根据监督的基本含义，结合实践，我们认为，审计机关监督内部审计工作的主要内容和方法包括：（1）检查单位执行内部审计相关法律法规的情况，督促其建立健全内部审计制度；（2）结合审计工作检查和评价被审计单位内部审计工作；（3）专项检查 and 监督内部审计工作，包括专项检查内部审计工作情况、通报其存在的问题和改进建议、惩处存在重大问题的单位和个人等；（4）支持内部审计人员的合法行为，如支持内部审计人员揭露在审计中发现的重大违法违纪问题、对内部审计人员因工作原因受到打击报复时给予坚定有效的支持等；（5）要求报备内部审计工作，如要求内部审计机构报备审计计划、审计报告、审计整改情况、审计工作总结等，要求内部审计机构报告审计中发现的重大违法违纪问题等。审计机关指导与监督内部审计工作的理论框架如图1所示。

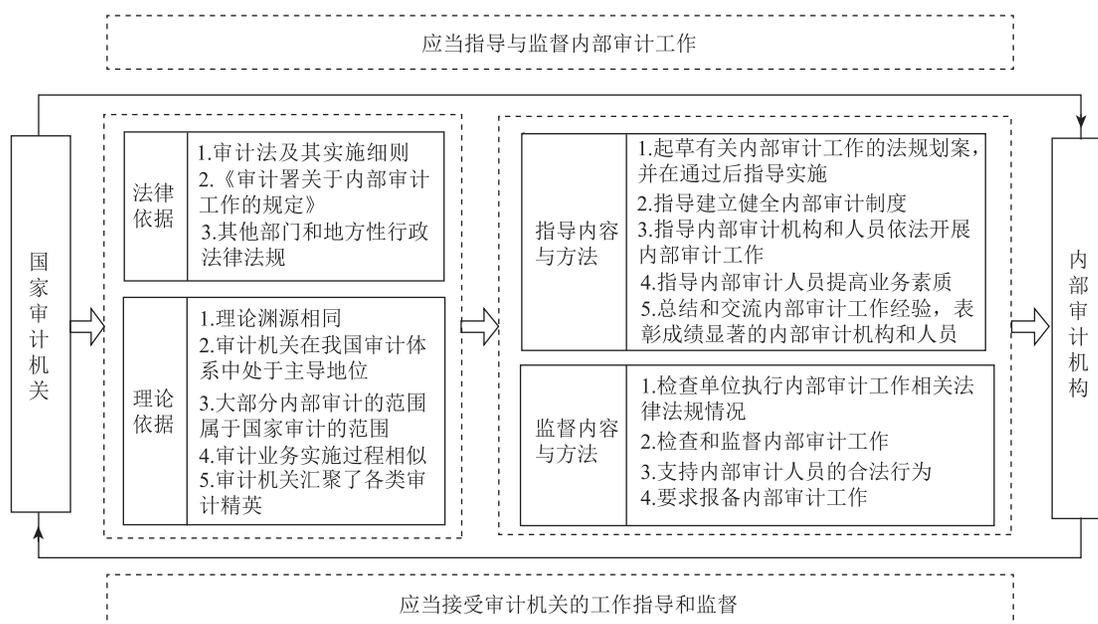


图1 审计机关指导与监督内部审计工作理论框架

## 六、云南省审计机关指导和监督 内部审计工作的现状<sup>①</sup>

云南省审计机关比较重视对内部审计的指导与监督，特别是在《云南省内部审计条例》（2005）颁布实施之后。由于《云南省内部审计条例》（2005）第六条规定，“省人民政府的审计机关负责指导和监督全省内部审计工作。州（市）、县（市、区）人民政府的审计机关负责指导和监督本行政区域内的内部审计工作”。各级审计机关更是加强了相应的工作。主要体现在：

### （一）建立健全了审计机关指导和监督内部审计的组织体制

为指导和监督内部审计工作，云南省审计机关近年来特别是当前建立健全了相应的组织体制，形成了主要领导重视、以内部审计指导中心（内部审计指导科）为职能部门、各业务处室协调配合、内部审计协会为行业自律组织的组织体制。

内部审计指导中心作为审计机关指导与监督内部审计工作的职能部门，负责组织与协调审计机关对内部审计进行指导与监督；履行属地化内部审计的指导，并代行国家审计机关对内部审计工作的管理；组织内部审计理论研究和交流工作；宣传、服务、交流各级审计机关对内部审计工作的管理；调查研究本区域内部审计发展状况，制定本区域内部审计发展规划，指导本区域内部审计工作。截至2019年6月，云南省审计厅设立了内部审计指导中心，全省16个州（市）中有5个州（市）设立了内部审计指导中心或内部审计指导科，11个州（市）在专门科（室）配备了专职或兼职人员。他们认真履行职责，积极开展内部审计监督和指导工作。

各业务部门则在审计机关的领导下，根据内部审计指导中心的具体安排，负责对相应行业或相应业务的内部审计工作进行指导与监督。审计机关主要领导每年听取内部审计工作汇报，出席内部审计工作年度会议，传达全国、全省审计工作会议精神，提出促

进内部审计发展的具体要求，推动内部审计与国家审计实现协同发展。

同时，组建内部审计协会，将其作为内部审计行业自律组织，通常与内部审计指导中心合署办公，履行内部审计行业的“管理、宣传、交流、服务”的职能，办理协会的日常事务工作；组织内部审计人员培训与交流；组织国际注册内部审计师（CIA）考试等。2018年底，云南省共有各级内部审计协会58个，其中：省级协会1个；16个州（市）级协会有已撤销的2个（曲靖市、临沧市），已脱钩的1个（文山州）；41个县级协会有已撤销的2个，正在与审计机关脱钩的26个。目前，在协会脱钩大背景下，省级协会和已经脱钩的文山州内部审计协会还能够很好地开展工作。

### （二）审计机关指导与监督内部审计工作的主要内容以及取得的成绩

近年来，云南省审计机关主要通过以下方式对内部审计工作进行指导与监督，并取得了相应的成绩。

1. 组织制定了《云南省内部审计条例》及内部审计相关办法，健全了内部审计法规体系

云南省审计厅领导云南省内部审计协会在2005年依据国家相关法规和中国内部审计协会制定的执业规范，组织专家学者结合云南省内部审计发展情况，开展认真细致的调研并广泛征求意见，起草了《云南省内部审计条例》并获省政府、省人大通过，使云南省成为全国第二个出台内部审计条例的省份，得到了审计署和中国内部审计协会的肯定。之后，还相继出台了《云南省内部审计培训办法》《云南省内部审计文书基本格式》《云南省内部审计考评办法》《云南省内部审计优秀审计项目评比办法》《云南省内部审计人才库管理办法》《聘请内部审计专家的决定》《云南省审计厅内部审计项目指导性计划实施办法》《云南省审计厅关于指导和监督内部审计工作的意见》等规定，健全了云南省内部审计法规体系，为依法依规指导和监督内部

<sup>①</sup> 本部分提及的相关数据和资料，来自云南省审计厅内部审计指导中心提供的资料和我们调研获得的资料。在此，诚挚感谢云南省审计厅内部审计指导中心及相关单位和个人的帮助！



审计工作提供了依据和规范。这也进一步明确了内部审计的地位，极大提高了社会各界和各级领导对内部审计工作的认知和重视程度。

2. 每年召开全省内部审计工作会议，指导全省内部审计工作发展

云南省审计厅党组每年年初听取内部审计工作汇报，厅领导出席年度省内部审计协会理事扩大会议暨全省内部审计工作会议，传达全国、全省审计工作会议精神，提出促进内部审计发展的具体要求，推动内部审计与国家审计实现协同发展。会议还对过去一年全省内部审计工作取得的成绩、存在的问题进行总结，结合全省社会经济发展情况和全国、全省审计工作会议精神，提出当年内部审计工作重点和指导方针以及做好内部审计工作的具体措施等，作为全省内部审计工作的指导性计划。

3. 组建各级内部审计协会，通过协会指导与监督内部审计工作

云南省审计厅把加强内部审计协会建设作为推动内部审计事业健康发展的一项重要工作常抓不懈，制定下发了《关于加强基层内部审计协会建设的意见》，要求各州（市）组建内部审计协会；审计机关经常深入协会检查、指导工作，帮助协会解决工作中面临的困难和问题；督促协会切实履行好管理和职能，通过协会加强对属地内部审计工作的指导与监督力度。截至2017年底，云南省16个州（市）全部建立了内部审计协会，129个县（市、区）有41个县（市、区）建立了内部审计协会。通过内部审计中心和内部审计协会指导和监督内部审计工作，成为一种常态和有效方式。截至2018年底，在协会脱钩大背景下，虽然部分州（市）级协会和县级协会已经撤销，但省级协会和已经脱钩的文山州内部审计协会还能够很好地开展工作。

4. 印发内部审计指导性计划项目，指导内部审计机构有效开展工作

云南省审计厅每年均印发内部审计指导性计划项目的通知，且各级审计机关党组和领导高度重视，及时召开党组会进行分析研究、部署落实该通知；抽调相关部门业务人

员成立内部审计工作领导小组，按审计厅总体方案的要求制定工作方案。在实施内部审计指导性项目过程中，各单位主要领导亲自抓，分管领导具体抓，内部审计机构在审计机关有关业务处室的指导下积极开展工作。各级内部审计指导中心在实施内部审计指导性计划项目工作中，认真组织、积极主动地协调，多次分批分项目组织业务处、内部审计单位有关人员召开内部审计项目工作分析会，共同探讨和研究内部审计工作；陪同相关领导、业务处室到内部审计单位进行调研和审前工作安排部署，经过共同探讨，认真分析，交换意见，达成共识，提高了内部审计单位领导的重视程度和内部审计人员的认识高度。近年来，内部审计指导性计划项目的审计成果进入了省政府和省人大的报告，为积极探索和推动云南省内部审计工作发挥了重要作用。

5. 各业务处室结合审计工作对被审计单位内部审计工作进行评价和监督，帮助其健全内部审计制度和提高审计质量

审计机关要求各业务处（室）结合审计工作对被审计单位内部审计制度建立健全情况、业务开展情况和内部审计质量进行评价，采取以审促建和引导、帮助、评价和扶持的办法，督促并推动有条件的单位建立健全内部审计制度，开展内部审计工作；通过评价内部审计工作质量，指出其存在的问题和改进建议等，帮助其提高内部审计质量和效果；尝试将部分内部审计项目纳入国家审计计划中，把部分预算执行审计、财务收支审计、投资审计、专项审计及审计调查，交由工作基础较好的内部审计机构，并在审计机关的指导下完成，审计机关则充分运用内部审计机构的审计成果和审计资料。通过近年来的指导与监督，全省内部审计机构和内部审计人员增加，建立内部审计制度的单位数量也快速增加，并广泛开展了内部审计工作，取得了很好的效果，总体呈现出“审计行为日益规范，审计质量稳步提高，审计领域不断拓展”的良好态势。内部审计机构不仅完成了越来越多的审计项目，提出了更多的审计报告，且审计揭示的问题更具有深度，被接受的审计建议越来越多，在促进单位完善

治理、增加价值和实现目标方面发挥了越来越重大的作用。

6. 依托内部审计指导中心和内部审计协会做好指导与监督的其他工作,提升了内部审计整体素质

以省级为引领,各级内部审计指导中心和内部审计协会每年定期开展相关活动,帮助提升内部审计整体素质。主要活动有:(1)开展内部审计理论研究征文、评选优秀论文和研讨交流活动,提升了内部审计人员分析解决问题能力以及理论研究水平;(2)组织内部审计培训,推动了内部审计人员开拓视野,更新观念,提高专业素质和业务胜任能力;(3)开展优秀内部审计项目评选与交流活动,推进了内部审计工作规范水平、提升了内部审计质量;(4)组织内部审计人员参加审计系列职称资格考试和国际注册内部审计师(CIA)资格考试,并举办相关培训班,提升了内部审计人员职业素质和职称;(5)通过表彰优秀内部审计单位和个人,树立先进典型,提升内部审计人员的职业荣誉感和自豪感;(6)组织内部审计人员参与国家审计项目,以项目带培训方式提升内部审计人员专业素质,强化了国家审计与内部审计的联系和资源有效整合。2018年,仅云南省审计厅就组织抽调了70余名经验丰富的内部审计人员参与国家审计项目,完成了对35个内部审计项目的指导;(7)组建内部审计人员QQ群和微信群,分享和交流内部审计经验,及时帮助解决问题;(8)经常提醒内部审计机构应依法接受审计机关对其工作的指导与监督;(9)遇到法律法规规定之外难以解决的问题,通过向审计机关汇报请示,协助解决内部审计人员执业中遇到的难题等等。

据不完全统计,截至2017年底,全省共有内部审计机构1567个,内部审计专职人员4458人,其中有562人取得国际注册内部审计师(CIA)资格;2017年度,全省及驻滇单位内部审计机构共完成审计项目10737个,审计总金额1006.16亿元,促进增收节支82.76亿元,提出审计建议意见并被采纳49526条,建议行政处分152人。2018年,全省及驻滇单位内部审计机构共完成审计项目15523个,审计总金额13400亿元,促进

增收节支80.16亿元,提出审计建议意见并被采纳24843条,建议行政处分693人。

### (三) 审计机关指导与监督内部审计工作存在的主要问题

云南省审计机关近年来在指导与监督内部审计工作方面虽然取得了显著成绩,但也暴露出一些问题。

1. 基层审计机关对内部审计工作指导与监督的意识还需要进一步提高

在指导与监督内部审计工作方面,省级与州(市)级审计机关相对较好,而县(区)级审计机关则相对较差,但均存在动力不足、积极性不高、与审计业务工作冲突等问题。这一方面源于县(区)级审计机关审计监督对象中建立内部审计制度的单位不多,自身审计力量严重不足;另一方面是因为审计机关自身审计业务量大、指导与监督内部审计工作不是其必须完成的任务等。

2. 在选择指导性内部审计项目上还不够科学严谨,在计划与指导上存在脱节现象

如审计机关在选择指导的有些内部审计项目年内工程还未完成竣工决算,导致有些指导性内部审计项目无法实施和完成;在计划和指导上存在脱节现象,计划中个别内部审计指导性计划项目,由于审计机关业务处室工作多、任务重,导致无法深入内部审计单位去进行具体指导,对内部审计工作进行指导的质量不高,效果不明显;内部审计指导中心发挥组织、联系、协调作用不够明显,力度不够强,不能有效调动和组织业务处室深入到内部审计实施单位去进行现场指导;在开展和实施内部审计指导性计划项目工作中,个别业务处室和被指导单位不同程度地存在着思想上不够重视、工作责任心还不够强的问题;内部审计环境也亟待改善,部分单位领导对内部审计工作重视还不够,对其组织领导不力,接受指导与监督的自觉性还不够高等。

3. 国家审计任务繁重与审计力量相对不足之间的矛盾异常突出,难有时间与精力指导与监督内部审计工作

“人少事多”是当前国家审计机关中普遍存在的一个突出问题。审计任务重、创新性审计业务多、大型和特大型审计业务增加、审



计覆盖率要求提高等现实情况导致各级审计机关严重缺乏足够的专业人才和忙于自身审计工作，因而各级审计机关确实普遍存在指导与监督内部审计工作“心有余而力不足”的情况。

## 七、云南省审计机关指导与监督内部审计工作的实践——从被审计单位视角观察

云南省各级审计机关近年来开展了对内部审计业务的指导与监督，作为被指导与监督方的内部审计机构与人员，他们感知到哪些方面得到了审计机关的指导与帮助，效果如何？未来，他们希望审计机关在哪些方面加强对其指导与监督呢？我们通过云南省内部审计协会建立的QQ群、微信群进行了两次问卷调查。其中：2018年4月首次实施问卷调查，共有165名内部审计人员回答了我们的调查问卷；2019年6月再次实施同样内容的问卷调查，共有104名内部审计人员作答。

### （一）内部审计人员感知的审计机关对其指导与监督

表1反映了内部审计人员感知的审计机关

对其指导与监督情况。内部审计人员普遍感知到审计机关定期组织培训、建立交流平台、指导制定规章制度、指导国家相关政策解读、定期评选优秀审计项目、定期评选和表彰优秀内部审计人员等，有80%以上的被调查者认为得到了相关指导与监督；而在审计项目实施、审计报告撰写、人员选拔、年度审计计划制订、审计发现问题整改、遴选参与国家审计项目以及对内部审计工作的监督检查方面，感知到审计机关指导与监督的比例则相对较低，在65%以下。这与审计机关目前对内部审计工作进行指导与监督的主要内容及其采用的形式是相关的。另外，调查结果还表明，2018年度内部审计人员感知到的审计机关指导与监督的比例则普遍低于2017年。这可能有两方面原因：一是审计机关和审计人员更多忙于自身业务，用于指导与监督内部审计工作的时间和精力少了些；二是我们2019年度获得的调查样本较2018年度有较大幅度的减少。

表1 国家审计机关当前指导与监督内部审计工作情况汇总表

国家审计机关开展对内部审计指导监督的工作内容		占样本总量的百分比	
		2018年度调查结果	2019年度调查结果
相关政策解读与制度制定	指导制定内部审计规章制度	82%	76%
	指导国家相关政策的解读	84%	78%
指导内部审计工作的开展	指导制订年度内部审计计划	62%	53%
	指导制订内部审计项目实施方案	59%	52%
	指导内部审计项目的实施（即对具体审计工作过程进行指导，即审计现场指导）	58%	52%
	指导内部审计报告的编写	59%	51%
	指导内部审计发现问题整改	63%	59%

续表

中国审计评论  
第 13 辑

国家审计机关开展对内部审计指导监督的工作内容		占样本总量的百分比	
		2018 年度 调查结果	2019 年度 调查结果
对内部审计机构和人员的指导与培训	指导建立内部审计机构	69%	64%
	指导选拔内部审计人员	55%	42%
	定期组织内部审计人员培训	87%	81%
	定期组织内部审计业务交流和经验交流	77%	77%
	提供内部审计业务咨询	75%	72%
	组织内部审计人员座谈研讨	70%	79%
	组织内部审计人员现场调研	59%	59%
	组织内部审计人员进行理论交流	75%	72%
	经常遴选内部审计人员参与国家审计项目	67%	67%
	建立内部审计人员交流平台（如内部审计人员微信群、QQ 群、论坛等），随时交流内部审计工作经验与问题	84%	81%
对内部审计项目和人员的评选和表彰	定期组织评选优秀内部审计项目	81%	78%
	定期评选和表彰优秀内部审计人员	81%	75%
对内部审计工作的监督与处理	专项检查内部审计工作情况	64%	63%
	结合国家审计工作，对内部审计工作情况评价	64%	61%
	通报内部审计存在的问题以及改进建议	62%	62%
	处理存在问题的内部审计人员，如通报批评或移交单位处理	52%	49%
对内部审计工作的备案	要求内部审计机构提交内部审计计划、审计报告、审计整改情况、审计工作总结等，审计机关将其备案	65%	67%
	要求内部审计机构报告审计中发现的重大违纪违法问题	66%	69%
支持内部审计人员	支持内部审计人员揭露审计中发现的重大违法违纪行为	76%	73%
	对内部审计人员因审计工作原因受到打击报复的，给予内部审计人员坚定的支持	75%	66%
其他	其他方面的指导与监督工作（请在后面具体说明指导与监督工作的具体内容）	58%	56%

（资料来源：课题组于 2018 年 4 月、2019 年 6 月对云南省内部审计情况的问卷调查结果。）

## （二）内部审计人员希望得到审计机关指导与监督的主要内容

根据审计机关目前已经开展的指导与监督，结合《规定》（2018）和《审计署关于加强内部审计工作业务指导和监督的意见》（2018）所规定的审计机关对内部审计工作进行指导和监督的内容与方式，我们设计了相

关的调查问题，询问内部审计人员在未来最需要审计机关在哪些方面进行指导与监督，并将其重要性分为很重要、重要、一般、不重要、很不重要五级，分别赋予 9 分、7 分、5 分、3 分、1 分，并计算其总得分与平均分，如表 2 所示。由于仅有一个项目平均得分低于 7 分，这意味着其他所有备选项目中，被



调查的内部审计人员均认为很重要或重要。要，得分超过7分但不超过7.5分的为比较重要，得分超过7.5分但不超过8分的为很重要，得分超过8分的项目界定为十分重要，不超过7分的为不太重要。结果如表2所示。

表2 内部审计人员希望得到审计机关指导与监督的主要内容  
(按其平均得分高低排序,按重要性分组)

国家审计机关指导与监督内部审计工作的内容	平均得分	重要性分组	平均得分	重要性分组
	2018 调查结果		2019 调查结果	
指导国家相关政策的解读	8.64	十分重要	8.4	十分重要
对内部审计人员因审计工作原因受到打击报复的,给予内部审计人员坚定的支持	8.43		8.41	
指导制定内部审计规章制度	8.36		8.37	
提供内部审计业务咨询	8.15		8.13	
定期组织内部审计人员培训	8.1		8.23	
支持内部审计人员揭露审计中发现的重大违法违纪行为	8.05		8.13	
定期组织内部审计业务交流和经验交流	8.02		8.23	
指导建立内部审计机构	7.96	很重要	8.04	很重要
组织内部审计人员进行理论交流	7.8		7.87	
组织内部审计人员座谈研讨	7.75		7.9	
经常遴选内部审计人员参与国家审计项目	7.73		7.63	
指导内部审计发现问题整改	7.7		7.87	
建立内部审计人员交流平台(如内部审计人员微信群、QQ群、论坛等),随时交流内部审计工作经验与问题	7.7		7.87	
组织内部审计人员现场调研	7.67		7.87	
定期评选和表彰优秀内部审计人员	7.62		7.75	
通报内部审计存在的问题以及改进建议	7.58		7.71	
定期组织评选优秀内部审计项目	7.52		7.69	
要求内部审计机构报告审计中发现的重大违法违纪问题线索	7.41	比较重要	7.79	比较重要
专项检查内部审计工作情况	7.3		7.56	
指导内部审计报告的编写	7.25		7.5	
结合国家审计工作,对内部审计工作情况进行评价	7.41		7.4	
指导内部审计项目的实施(对具体审计工作过程进行指导,即审计现场指导)	7.4		7.33	
指导选拔内部审计人员	7.28		7.42	
指导制订内部审计项目实施方案	7.23		7.33	
处理存在问题的内部审计人员,如通报批评或移交单位处理	7.15		7.29	
指导制订年度内部审计计划	7.08		7.12	
要求内部审计机构提交内部审计计划、审计报告、审计整改情况、审计工作总结等,审计机关将其备案	6.71		不太重要	

(资料来源:课题组于2018年4月、2019年6月对云南省内部审计情况的问卷调查结果。)

## 八、审计机关指导和监督内部审计工作的优化建议

根据云南省审计机关指导与监督内部审计工作形成的经验和取得的成绩，结合内部审计人员的需求和未来发展趋势，我们认为，审计机关应当从以下方面优化对内部审计工作的指导与监督：

### （一）优化审计机关指导和监督内部审计工作的组织体制，并将其作为日常工作与考核内容

在目前形成的主要领导重视，以内部审计指导中心（内部审计协会）为职能部门、各业务处室协调配合的组织体制下，可从以下方面进一步优化：

（1）进一步明确内部审计指导部门和各业务部门对口指导与监督内部审计工作的职责，使得每个业务部门均需履行相应职责，形成各业务部门之间的职责分工和协调配合。首先，明确业务处室对相关行业内审审计工

作的指导与监督职责，如金融审计处负责金融机构内部审计工作的指导和监督；财政审计处和行政事业审计处负责行政与事业单位、社会团体内部审计工作的指导和监督；企业审计处负责国有企业及其他企业内部审计工作的指导和监督。如果审计机关在某一系统或行业设置了派出机构，则审计机关的派出处室负责对该系统或行业进行内部审计工作的指导和监督。如图2所示。其次，明确其他业务部门对特定内部审计工作的指导和监督职责，如投资审计处协助做好对内部审计机构投资项目审计的业务指导与监督；农业与资源环保审计处协助做好对内部审计机构自然资源资产审计和生态环境保护审计的业务指导与监督；经济责任审计处协助做好对内部审计机构经济责任审计的业务指导与监督；涉外审计处则协助做好对内部审计机构开展境外审计的业务指导与监督；计算机技术中心则协助做好对内部审计机构的信息技术在内部审计中的应用的指导与监督等。如图3所示。

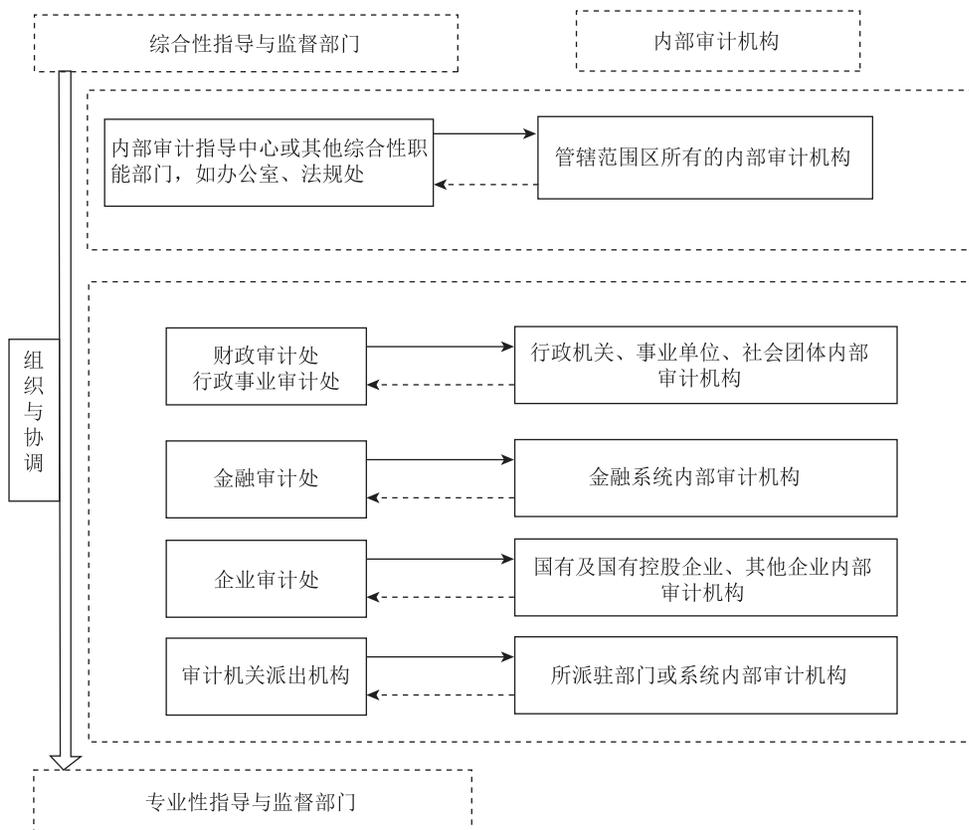


图2 审计机关指导与监督内部审计工作组织体制（按内部审计机构划分）

（2）将指导和监督内部审计工作纳入年度工作内容，并与审计业务工作同部署、同

落实、同检查。各级审计机关均需将指导与监督内部审计工作作为年度工作计划的主要

内容之一，并分解到各职能部门和业务部门。各职能、业务部门除结合审计业务对被审计单位内部审计工作进行指导和监督外，均需

在年度内实施专项的内部审计工作指导与监督项目，并作为年度考核主要内容之一。

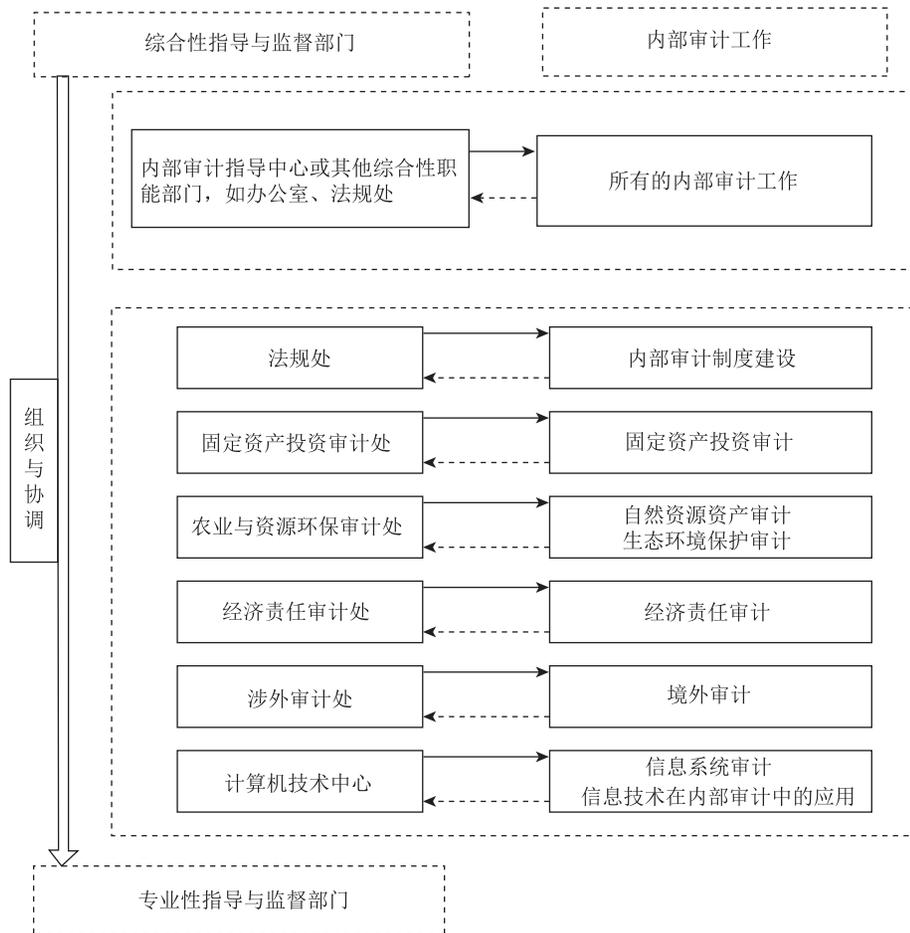


图3 审计机关指导与监督内部审计工作组织体制（按内部审计工作划分）

(3) 上级审计机关将指导和监督内部审计工作情况纳入对下级审计机关的年度考核内容。

**(二) 突出审计机关指导和监督内部审计工作的重点，提高指导与监督效果**

在新时代下，审计机关需要根据党和国家建立健全高效、统一的审计监督体系的要求，结合内部审计人员的需求，在亟须做好当前内部审计工作指导与监督的前提下，重点做好以下几方面的工作：(1) 指导国家相关政策的解读，包括深入学习和贯彻落实全国审计工作会议精神和《规定》(2018)等；(2) 适时提出本省“内部审计条例”制定或修订建议，及时出台实施意见或细则；(3) 建立健全内部审计指导和监督工作长效机制、内部审计资料报送备案、成果运用机制等机制，明确目标任务、责任单位，程序流程、

方式方法，对内部审计发展规划和年度计划、工作制度等提出意见和建议，促进内部审计工作实现可持续发展；(4) 对内部审计人员因审计工作原因受到打击报复的，给予内部审计人员坚定的支持；(5) 指导和监督建立健全内部审计机构和制定内部审计规章制度；(6) 推动大中型国有企业建立总审计师制度，并将总审计师作为领导班子成员之一；(7) 支持内部审计人员揭露审计中发现的重大违法违纪行为；(8) 建立健全管辖范围内内部审计机构的年度工作计划、重要项目审计报告、审计整改落实情况、年度工作总结以及审计发现的重大违法违纪问题线索等资料的备案机制，并加大对备案材料开展分行业、分系统、分单位的研究和分析力度，将其作为编制审计机关年度审计项目计划及年度指导和监督内部审计工作计划的参考依据。

### （三）改进审计机关指导与监督内部审计工作的方式，提高指导与监督的效率与效果

在改进指导与监督方式方面，可以考虑：

（1）加强对内部审计计划安排和审计重点的指导。审计机关应当根据内部审计机构报备资料分析与研究结果、当前经济社会发展趋势、各行业各系统发展情况、国家深化改革重点领域等，确定分行业、分系统的内部审计工作的重点领域与项目，进而制定分行业、分系统的内部审计年度项目计划指导性建议，以便加强对各行业、各系统的内部审计计划安排和审计重点的指导。

（2）加强对内部审计工作的日常指导与监督。审计机关在日常工作中，要及时掌握主要单位内部审计制度建立健全情况和依法履行职责情况，通过经验交流、座谈研讨、现场调研等方式，总结并推广优秀单位开展内部审计工作的成功经验。

（3）结合实施审计项目对被审计单位内部审计工作进行指导与监督。审计机关实施审计项目时，要将对被审计单位内部审计工作进行指导与监督作为主要审计内容之一，既要列入审计实施方案，也要将其作为审计沟通会和审计报告的主要内容之一，以便促进被审计单位建立健全内部审计制度，提升内部审计质量，充分发挥内部审计作用。

（4）定期组织专门的指导与监督内部审计工作事项。可由审计机关牵头，抽调各单位内部审计业务骨干，专门组成内部审计指导与监督工作组，定期对一些单位内部审计制度建立健全情况、内部审计工作开展情况以及内部审计质量等进行重点抽查，并将检查情况在一定范围内进行通报，督促被审计单位乃至所辖范围的整个行业、系统自查自纠，及时整改，借以推动并规范内部审计行为，提高内部审计质量。定期检查可以每年度实施一次，每三至五年为一个周期；在一个周期内，审计机关应当对管辖范围内所有单位的内部审计情况均重点抽查一次。专门的指导与监督，可以采取单位自查与重点抽查相结合的方式。首先，审计机关应当制定分行业、分系统制定专门指导与监督实施方案，详细列出指导与监督内容，先由各单位进行自查，并向审计机关提交自查报告；其次，审计机关在对自查报告进行分析研究的基础上确定重点抽

查单位；再次，审计机关组建分行业、分系统的重点指导与监督小组，对重点单位内部审计工作进行专门指导与监督，并向各被重点抽查单位反馈检查结论与改进建议；最后，审计机关对各重点单位的检查结论与改进建议进行分析与总结，将其中具有典型性、普遍性、倾向性的问题和改进建议进行归纳，并要求各行业、各系统所有单位对照进行整改，并将整改方案和结果书面报送审计机关备案，并作为下一次专门指导与监督的重点内容之一。

#### 参考文献

##### （一）法规类

- [1] 国务院. 中华人民共和国审计条例 [Z]. 1989.
- [2] 全国人民代表大会常务委员会. 中华人民共和国审计法 [Z]. 1994, 2006.
- [3] 国务院. 中华人民共和国审计法实施条例 [Z]. 2010.
- [4] 国务院. 国务院关于审计工作的暂行规定 [Z]. 1985.
- [5] 审计署. 审计署关于内部审计工作的若干规定 [Z]. 1985.
- [6] 审计署. 审计署关于内部审计工作的规定 [Z]. 1989.
- [7] 审计署. 审计署关于内部审计工作的规定 [Z]. 1995.
- [8] 审计署. 审计机关指导监督内部审计业务的规定 [Z]. 1996.
- [9] 审计署. 审计署关于内部审计工作的规定 [Z]. 2003.
- [10] 审计署. 审计署关于内部审计工作的规定 [Z]. 2018.
- [11] 农业部. 乡镇企业系统内部审计暂行规定 [Z]. 1990.
- [12] 化学工业部. 化工内部审计工作规定 [Z]. 1996.
- [13] 交通部. 交通行业内部审计工作规定 [Z]. 2004.
- [14] 教育部. 教育系统内部审计工作规定 [Z]. 2004.
- [15] 国务院国有资产监督管理委员会. 中央企业内部审计管理暂行办法 [Z]. 2004.
- [16] 云南省人民政府. 云南省内部审计条例 [Z]. 2005.
- [17] 辽宁省人民政府. 辽宁省内部审计工作规定



- [Z]. 2007.
- [18] 江苏省人民政府. 江苏省内部审计工作规定 [Z]. 2013.
- [19] 浙江省人民政府. 关于进一步加强内部审计工作的意见 [Z]. 2015.
- [20] 广东省人民政府. 广东省内部审计工作规定 [Z]. 2019.
- (二) 论文、著作类
- [1] 毕秀玲, 郭骏超. 我国国家审计与内部审计互动关系研究 [J]. 中国内部审计, 2015 (1): 35-37.
- [2] 樊其国. 改进内部审计指导监督 推动完善自我约束机制——湖北省襄阳县审计局指导监督内部审计工作的实践 [J]. 中国审计信息与方法, 1996 (10): 27-28.
- [3] 方显琴. 对内部审计要注重指导和监督 [J]. 中国审计信息与方法, 1996 (3): 38-39.
- [4] 郝志远. 审计发挥“免疫系统”功能的主要途径 [J]. 会计之友, 2010 (8中): 4-6.
- [5] 胡基伟. 审计机关加强内部审计指导监督工作的四条途径 [N]. 中国审计报, 2012-08-22 (008).
- [6] 何凤英, 王里. 审计机关如何加强对内部审计的指导和监督 [J]. 当代审计, 1997 (03): 26-27.
- [7] 贾庆华, 苏稔华, 于亚君. 试谈审计机关对内部审计工作的指导和监督 [J]. 松辽学刊 (社会科学版), 1999 (1): 84-86.
- [8] 赖和惠. 国家审计指导监督内部审计的思考 [J]. 审计理论与实践, 1999 (7): 16-17.
- [9] 李福林, 车萍. 审计机关指导监督内部审计的新思路、新渠道 [J]. 审计理论与实践, 1999 (10): 52.
- [10] 李金华. 加强我国审计监督工作的若干思考 [J]. 中央财经大学学报, 2003 (8): 1-6.
- [11] 李振宏, 刘承伟. 加强内部审计指导管理的基本途径 [J]. 山东审计, 1999 (12): 22.
- [12] 梁素萍. 我国国家审计与内部审计关系的演进与完善 [J]. 会计之友, 2013 (03上): 88-92.
- [13] 刘远海. 浅谈审计机关对内部审计工作的指导和监督 [J]. 中国审计信息与方法, 1995 (06): 35.
- [14] 陆迎霞. 关于审计机关监督企业内部审计的路径研究——基于国有企业角度的分析 [J]. 中国内部审计, 2013 (8): 36-40.
- [15] 潘虹. 政府审计利用内部审计资源的实践研究 [D]. 南京审计学院, 2015.
- [16] 秦荣生. 受托经济责任论 [M]. 大连: 东北财经大学出版社, 1994.
- [17] 施涛. 以审促建, 以审促法, 加强对内部审计工作的业务指导和监督——在上海市内部审计师协会第二次会员大会上的讲话 (摘登) [J]. 中国内部审计, 2007 (6): 18-20.
- [18] 时现. 国家审计与内部审计耦合联动机制研究 [J]. 会计之友, 2019 (13): 2-7.
- [19] 隋旭. 审计监督全覆盖视角下的政府审计与内部审计联动研究 [D]. 首都经济贸易大学, 2016.
- [20] 汤甜甜. 政府审计对国有企业内部审计指导和监督的路径研究: 以山东省审计厅为例 [J]. 审计与理财, 2019 (4): 42-44.
- [21] 田峰, 孟佳琪. 国家审计机关监督指导内部审计方法的有效性研究 [J]. 会计之友, 2017 (13): 106-111.
- [22] 王宝庆. 对国家审计指导监督内部审计工作的几点思考 [N]. 中国审计报, 2013-10-23 (005).
- [23] 王红丽. 指导监督内部审计的基本途径 [J]. 审计理论与实践, 2002 (3): 40.
- [24] 王林, 王丽, 崔燕. 国家审计强化对内部审计监督指导的具体途径 [N]. 中国审计报, 2015-05-27 (008).
- [25] 王生安. 审计机关“四点发力”加强内部审计指导监督 [N]. 中国审计报, 2018-02-28 (008).
- [26] 王子明, 秦之泰. 国家审计与内部审计结合机制探索 [J]. 中国内部审计, 2014 (01): 81-84.
- [27] 魏文扬. 政府审计利用内部审计资源的实践研究 [D]. 哈尔滨商业大学, 2016.
- [28] 文硕. 世界审计史 [M]. 2版. 北京: 企业管理出版社, 1996.
- [29] 杨海涛. 审计机关在履行内部审计指导监督职责中存在的问题和对策 [J]. 现代审计与经济, 2013 (06): 38.
- [30] 杨海涛. 浅析审计机关应如何履行内部审计指导与监督职责 [N]. 中国审计报, 2013-05-15 (008).
- [31] 张兵. 基层审计机关应加强对内部审计工作的指导与监督 [N]. 中国审计报, 2017-05-10 (006).
- [32] 张银. 治理导向下的内部审计与国家审计关系研究 [D]. 安徽财经大学, 2014.
- [33] 郑昌培. 贯彻《审计法》做好内部审计指导监督工作 [J]. 湖北审计, 1996 (6): 10-11.
- [34] 朱锦余. 审计学 [M]. 4版. 北京: 高等教育出版社, 2019.