

国家审计、注册会计师审计 与内部审计的定位与协作

鲍圣婴

(中国财政科学研究院 北京 100142)

[摘要] 一个国家的审计体系通常都包括了国家审计、注册会计师审计和内部审计三大审计主体。世界审计的发展历史和中国现代审计发展历程表明: 审计源于受托责任, 但三大审计主体的特点和优势各有不同, 分别在国家治理和公司治理中发挥了不同的重要作用。不同审计主体之间的配合与协作, 体现了国家治理和公司治理体系的相互作用, 共同服务于国家治理, 同时提升公司的治理水平。

[关键词] 三大审计主体; 审计协作; 国家治理; 公司治理; 国家审计; 注册会计师审计; 内部审计; 审计体系

[中图分类号] F239.44 [文献标识码] A [文章编号] 1004-4833(2016)06-0012-08

一、引言

世界上绝大多数国家都建立了审计制度。通常, 一国的审计体系包括国家审计(政府审计)、注册会计师审计(又称社会审计或民间审计)和内部审计三大审计主体, 它们有权独立地在不同范围内进行审计活动, 且在国家治理和公司治理中发挥着重要作用。

自从1978年实施改革开放政策以来, 我国不同审计主体都开始恢复重建。1980年12月23日, 财政部印发了《关于成立会计顾问处的暂行规定》, 要求各省市根据条件和现有条件逐步设立会计顾问处, 承办会计公证、咨询等业务, 这标志着我国注册会计师制度恢复重建^[1]。1982年, 修订的宪法确立了在我国实行独立的审计监督制度, 1983年9月审计署正式成立。在审计署成立之时, 国务院转发审计署《关于开展审计工作几个问题的请示》并指出, 建立和健全部门、单位的内部审计, 是搞好国家审计监督工作的基础, 这意味着国家审计和内部审计相继恢复。

在过去30多年的中国市场经济改革和发展过程中, 国家审计、注册会计师审计和内部审计在各自的范围内都发挥了重要的作用。已有的研究围绕着国家审计、注册会计师审计和内部审计等不同主体进行了广泛的研究^[1-3]。但是, 相比较而言, 已有文献较多关注单个审计主体的研究, 而对不同审计主体之间的互动和协作的研究较少。例如, 张文慧分析了内部审计、注册会计师审计和国家审计两两关系和协作^[4]; 和秀星等探讨了国家审计对内部审计资源的利用和风险防范^[5]; 毕秀玲和郭骏超探讨了国家审计与内部审计互动关系^[6]。Beme等综述了美国注册会计师对内部审计工作信赖的相关研究^[7]。整体来看, 学界还缺乏对审计体系的整体分析和深入研究。本文试图在当前的审计背景下, 对不同审计主体特点、优势和作用进行分析, 探讨不同审计主体如何更好地配合和协作, 以发挥整个审计体系在国家治理中的作用。

二、我国现代审计体系的发展: 一个简单回顾

1978年, 党的十一届三中全会吹响了发展经济的号角, 在对内搞活经济、对外开放的政策引导

[收稿日期] 2016-06-28

[作者简介] 鲍圣婴(1987—), 北京人, 中国财政科学研究院博士研究生, 从事审计研究。

下,吸引外商投资是当时发展经济的重要内容。为了在承办中外合资、合作以及外资企业的验资、查账、利润确定以及解散清算等业务中,让合资各方互相信任,恢复设立注册会计师制度,在当时是一种最佳的选择^[8]。1980年12月23日,财政部印发了《关于成立会计顾问处的暂行规定》,正式允许在我国恢复注册会计师制度,成立会计师事务所,为企业提供会计服务。1988年11月,中国注册会计师协会在北京成立,协会在财政部党组和理事会领导下履行注册会计师行业管理和服务职能。

20世纪80年代初,随着经济体制改革的不断深入发展,社会经济出现了一些新情况和新问题。在促进改革开放、加强财政经济监督和管理的背景下,客观需要建立我国财政监督机制。1982年4月,在全国人大常委会通过的新宪法修改草案中提出,国务院设立审计机关,并对其性质、任务、职权、机构设置、审计长的任免等问题做了说明。随后,国务院责成财政部负责对审计机关的组建进行筹备。1982年6月,财政部正式成立了审计机关筹备组。同年7月23日,财政部原监察机构撤销,将人员、工作任务及建制并入审计机关筹备组。1983年9月审计署正式成立。

在成立审计署初期,审计署机关行政编制仅为200人(《中国审计年鉴》1990年),地方审计机关正在陆续筹建之中。相对于我国庞大的国有资产而言,国家审计力量属于“杯水车薪”,无法有效承担起对全国国营和行政事业单独监督的需要。因此,这需要部门和单位加强内部管理,建立健全自我约束机制。1983年8月《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》发布,标志着我国内部审计的建立。通知指出,对下属单位实行集中统一领导或下属单位较多的主管部门,以及大中型企业事业组织,可根据工作需要,建立内部审计机构,或配备审计人员,实行内部审计监督。在审计业务上,这些部门要受同级审计机关的指导。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)。协会从成立伊始便确定了加强内部审计宣传,开展内部审计学术活动,协助有关单位培训内部审计人员以及参加国际内部审计学术组织等任务。

审计机关不仅指导着内部审计的发展,而且直接推动了注册会计师审计的发展。1984年前后,随着国家审计机关的建立,不少地方相继成立了一些注册会计师审计组织,形成了一批审计师事务所(有别于当时的会计师事务所)。1991年10月,审计署发布《注册审计师制度(试行)》,明确注册审计师是依法从事审计查证和咨询服务的专业人员,担任注册审计师应经过考试。1992年11月,中国注册审计师协会在北京成立。中国注册审计师协会是由注册审计师和审计事务所组成的全国性社会团体,在审计署的指导下开展工作。

由于在当时存在两类审计人员即注册会计师和注册审计师,因此有两类注册会计师审计组织即会计师事务所和审计师事务所,挂靠于两类行政机关即财政部门 and 审计机关。这种分治局面导致业务上各自划界,没有统一标准,工作成果不可比,给审计工作成果的利用带来了困难。1995年12月,中国注册会计师协会和中国注册审计师协会实现联合,成立了中国注册会计师协会,作为注册会计师的全国性组织,同时注册审计师都改称为注册会计师并按照中国注册会计师法确定执业资格。合并后的注册会计师协会由财政部和审计署共同负责指导和监督。1998年审计署“三定”方案明确提出,将注册会计师审计的指导和管理工作移交财政部,审计署不再对注册会计师进行指导和管理工作,只保留对注册会计师审计进行监督的职能。

在以上行政主导的市场经济改革过程中,我国审计组织体系得到恢复和快速发展,并逐渐分化形成了国家审计、注册会计师审计和内部审计,构成了我国现代完整的审计组织体系。

三、不同审计主体的主要特点与作用

(一) 国家审计

审计的历史渊源久远,奴隶制政权下经济责任的出现,催生了国家审计的萌芽。在大约公元前3500年左右,古埃及进入奴隶社会,建立起一套较为完善的中央集权的君主专制制度,为维护奴隶主阶级的统治地位,创设了一种机构,让受信任的官员负责对全国各机构和官吏是否忠实地履行受托事

项、财政收支记录是否准确无误加以间接管理和监督。行使这种职权的官吏是监督官(super intendants) ,他们具有较强的独立性 权力很大 地位也很高。我国国家审计在公元前 700 多年的西周出现萌芽 ,由主管财政的官员负责独立于会计部门以外的审计工作 ,不仅有权对会计资料进行审查核实 ,也有权对违法乱纪的人进行惩罚。

在封建社会 ,世界各国的审计制度又有了进一步的发展。进入 20 世纪以后 ,随着资本主义生产力与生产关系的发展 ,审计迎来了发展的黄金期 进入到现代审计阶段。各国国家审计进一步完善审计制度 ,审计范围从早期的财政财务收支 ,逐渐扩大到各级政府机构和公营部门的组织机构、管理制度、管理活动、管理责任等。

从国家审计产生和发展来看 ,国家审计的产生是适应经济监督的需要 ,发挥着对财政收支监督的作用 ,受到了统治阶级和最高统治者高度重视 ,在维护社会秩序和巩固国家政权方面发挥了一定作用。

我国国家审计从恢复至今已走过 30 多年的历程 ,国家审计的地位和作用不断提升 ,现任审计署审计长刘家义指出 ,“国家审计作为国家治理大系统中的一个内生的具有预防、揭示和抵御功能的‘免疫系统’ ,是国家治理的基石和重要保障。国家治理的需求决定了国家审计的产生 ,国家治理的目标决定了国家审计的方向 ,国家治理的模式决定了国家审计制度。”^[9]

刘家义认为 ,在推动实现国家良治的过程中 ,国家审计的作用主要体现在六个方面: (1) 维护国家安全的重要手段; (2) 监督制约权力运行的重要措施; (3) 加强反腐倡廉的有力工具; (4) 推进民主法治的重要途径; (5) 维护民生权益的有效保障; (6) 推动深化改革的重要力量^[10]。

以上六个方面表明国家审计具有如下特点和优势^{①[11]}: 1. 权威性。宪法、审计法赋予国家审计履行监督的职责 ,并从法律法规层面加以保障 ,因此国家审计具有较高的独立性、法定性和强制性 ,具有较高的权威性。审计机关依法履行监督权 ,有权要求被审计单位配合审计 ,并可将审计发现的违法违规问题线索移送相关机关处理。尤其在新时期 ,党中央、国务院发布了诸多涉及国家审计的重大政策 ,要求国家审计做到财政资金审计的全覆盖和领导干部经济责任审计的全覆盖 ,因此审计工作更加受到重视 ,国家审计在国家治理控制体系中的作用和审计权威性日益提升。2. 宏观性。国家审计不单是对某一单位进行监督 ,更是延伸到对整个行业或地区进行监督 ,对发现的带有普遍性、系统性的问题进行深入分析。国家审计通过开展大量的财政、金融、投资、政策执行以及关乎国计民生和国家安全等重大审计项目 ,及时揭示宏观经济运行中的问题 ,从宏观层面上给出改进建议。3. 综合性。国家审计不仅是单纯进行经济监督 ,而且是对被审计单位经济活动合规性、经济性、效率性和效果性 ,以及领导人经济责任履行情况等综合评价。近年来 ,国家审计围绕中央出台的一系列相关政策进行跟踪审计 ,及时反映政策执行过程中的问题 ,进行深入分析 ,从综合视角提出建议 ,促使政府落实责任 ,从而改善国家治理。

国家审计在国家经济政治运行中发挥着重要作用 ,是国家治理控制系统中不可或缺的一支重要力量 ,是国家治理的基石和重要保障。

(二) 内部审计

财产所有权与经营管理权分离、受托责任的出现 ,催生了内部审计的萌芽。早期的内部审计有多种形式 ,如庄园审计、宫廷审计、寺院审计、行会审计等。如在古罗马时期 ,随着奴隶主庄园规模扩大 ,有的庄园内部又分为若干个小庄园 ,形成了管理层次 ,庄园主对财务物资和收支记录指派专人进行监督检查。早期的内部审计虽然形式各不一样 ,但已经显示出内部审计区别于国家审计和注册会计师

^①施青松、赵刚界定国家审计的特点在于独立性强、强制性大、权威性高和综合性。本文并不是面面俱到地介绍国家审计的特点 ,而是突出其主要特点和优势。下文中内部审计和注册会计师审计也一样。

审计的显著特点,即内部审计是在一个组织内部经济活动有了职能分工或管理层次,由于监督和管理的内在需要而建立的,内部审计人员作为本组织内部的成员,内部审计的目的是为本组织服务^[12]。

随着封建社会的出现,特别是近代产业革命的进展,股份制公司的出现,推动了内部审计的快速发展。但在此阶段,实行内部审计的企业并不多,也欠缺规范化的审计程序和方法,所以直至19世纪末,内部审计在企业中的地位和作用仍比不上外部审计。内部审计在进入20世纪40年代以后,发生了一系列重大变化,如审计范围和审计种类的拓展,审计理论和内部审计职业组织的建立等。审计的内容除传统的财务审计以外,还从健全管理制度,提高工作效率,防止经济损失等方面,开拓了新的领域。企业等组织的领导层越来越重视内部审计,并将其确认为组织的一种定型制度^[13]。

我国现代内部审计从1983年开始正式建立,在促进国有企业转换经营机制,建立现代企业制度方面发挥了重大作用。随着我国市场经济的建立和不断完善,大量的非国有经济组织也都建立了内部审计机构。审计的内容从合规性导向的财务审计,发展到内部控制和风险管理导向的管理审计;内部审计开始大量使用在线审计、非现场审计等信息化审计手段,不断提升审计的效率与效果;内部审计工作日益规范,行业准则得到了有力推广和应用;内部审计查出问题的整改、审计结果的应用,有力促进了本组织防范风险和管理的不断规范;内部审计在组织中的地位凸显,在公司治理方面发挥着越来越大的影响,日益受到治理层的重视。

纵观各国内部审计与我国30多年内部审计的发展,内部审计呈现的特点与优势在于:(1)内向性。内部审计是组织内的一个部门,与组织的根本利益一致,由于立足于组织内部,更熟悉组织的运营活动、管理政策和组织文化,更了解组织的风险情况和存在的问题,因此能够为组织绩效和治理的改进提供针对性的建议和意见。(2)及时性。内部审计作为组织内部组成部门,了解董事会、高管层的需求,可以根据需要,开展经常性、有针对性的审计工作,及时向组织治理层提供决策有用信息。相比国家审计和注册会计师审计的周期性审计特点,内部审计具有较高的灵活性,可以及时发现组织在内部控制和风险管理中的问题,从而维护组织利益。(3)增值性。从内部审计的定位来看,内部审计是要服务于本组织的发展,为组织增加价值。内部审计通过打击内部舞弊、改进内部控制、改善风险管理、促进完善治理和提升管理效率,帮助组织实现目标,增加价值。

内部审计机构的设置,有效地协调利益相关者之间的利益关系,形成科学的决策机制,并对决策实施进行监督和控制,在组织内部克服信息不对称和逆向选择,被视为一个组织有效治理、赖以存在的四大基石之一。

(三) 注册会计师审计

注册会计师审计是随着商品经济的发展而产生的。西方注册会计师审计的萌芽出现在15世纪。地中海沿岸的一些城市,随着海外贸易的开展,商业经营活动的扩大,一些商人兴办了企业,不仅聘请熟悉业务的人员担任经理,还委托熟悉会计的人员来查账,检查财务收支有无错弊,账目是否真实,以证明其资产是否完整,盈亏是否可靠。股份制公司的出现使企业的所有权与管理权进一步分离,绝大多数的股东已完全脱离了管理,他们主要通过企业管理部门提交的资产负债表了解企业的财务状况。资产负债表信息是否真实,是否公允地反映了企业财务状况,需要独立的审计人员检查确认,这是注册会计师审计迅速发展的重要推动力。1845年,英国通过了第一个有关注册会计师审计的法令,规定公司必须保持有经董事会以外人员审计过的账簿。随着科学技术的进步和生产社会化程度的提高,注册会计师审计在社会经济生活中的作用越来越重要。很多国家以立法形式促进了注册会计师审计向公正性转变,审计内容从资产负债表审计发展到财务报告的审计。为了保证审计质量,很多国家制定并颁布审计准则、职业道德,以及采取注册资格考试制度推动注册会计师审计的健康发展。

从注册会计师审计的产生和发展来看,注册会计师审计是独立于组织之外的第三者对被审计单位会计资料进行的检查活动。注册会计师审计是市场经济的产物,市场经济越发展,注册会计师审计

越重要。注册会计师审计方法从早期的详细审计发展到抽样审计,审计目标从单纯的查错防弊发展到对财务报告是否存在重大错报,是否公允地反映了企业财务状况发表意见。

我国注册会计师审计恢复和快速发展,得益于我国市场经济发展和资本市场的不断壮大。据统计,截至2015年12月31日,中国注册会计师协会有团体会员(会计师事务所)8374家,其中,有40家具有证券期货资格的会计师事务所,获准从事H股企业审计业务的内地大型会计师事务所11家。个人会员超过21万人,其中,注册会计师101376人,非执业会员113715人。目前,全国具有注册会计师资质的人员超过25万人,全行业从业人员超过30万人。注册会计师行业服务于包括2800余家上市公司在内的420万家以上企业、行政事业单位。

注册会计师审计与市场经济和资本市场的发展相辅相成,它的不断调整变化,彰显了其适应市场经济发展的需要,体现出注册会计师审计的特点与优势在于:(1)独立性。注册会计师是市场经济活动中一支独立的社会监督力量。股东和债权人由于信息不对称和专业水平的限制,需要独立的第三方对企业的经营状况进行客观鉴定。注册会计师接受委托,通过对企业内部控制和财务会计资料进行独立检查,对企业管理者形成一定的约束,促使企业合法合规经营。特别是上市企业,通过强制性的审计安排,促使企业规范自身的经营管理行为,促使管理层认真履行其受托责任,保护股东和企业的利益。(2)公正性。注册会计师作为独立第三方,对企业财务状况、经营成果和现金流量的公允性做出客观检查,提供公正意见。正是由于注册会计师审计意见的客观公正性,其审计结论得到股东、债权人和管理者的信任和接受,为股东对管理层进行业绩考核提供了依据。(3)规范性。20世纪40年代,美国会计师协会率先推出公认会计准则后,遵循本国公认会计准则成为这个行业的执业要求。中国注册会计师协会多次全面修订审计准则,最大程度地吸收国际审计准则的最新成果,持续、全面地与国际准则趋同。注册会计师审计的标准化和规范化程度高,有利于审计质量的控制,减少随意性和避免错漏,并提高了审计结论的普遍接受性。

注册会计师独立性高,具备相应的专业能力,熟悉行业状况,因此能够成为会计信息质量的鉴定者。此外,注册会计师还积极将业务范围从审计业务拓展到其他鉴证、税务和信息服务各方面,甚至财政预算资金的相关业务。注册会计师通过开发推广财政投资绩效评价、“三农”投资监督、拆迁资金审计、海关稽查鉴证、村级政府清产核资等一大批适应我国当前政府简政放权、管理创新服务的项目,成为政府及其职能部门的专业“智库”之一^[14]。注册会计师审计为内外部决策者的信息提供鉴证和咨询,能够有效降低信息不对称,保护相关方的利益,促进公司治理,维护良好的市场秩序和社会治理基础。

四、三种审计主体的联动协作

审计行为直接或间接地与价值创造相关,社会范围内产生的价值是一种宏观价值的创造,组织内产生的价值创造是一种微观价值创造^[15]。国家审计、注册会计师审计、内部审计共同构成了现代国家的审计组织体系,对于促进完善公司治理和国家治理、为公司和国家创造价值具有重要意义。

近年来,随着党中央、国务院对国家审计监督的重视,颁布了一系列涉及审计的规章制度和条文,对审计监督提出了更高的要求,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》都要求更好地发挥审计监督的作用,实现审计监督全覆盖。在审计资源受限且审计任务繁重的背景下,国家审计可能需要借用注册会计师审计和内部审计的力量及成果。

同样,内部审计也面临着审计资源不足的限制;注册会计师审计在确保审计质量的前提下,也会受到成本效益的约束。因此,政府应充分发挥三种审计类型的协同优势和联动效应,提高审计效率,最大化提升审计效果与价值。

(一) 含有国有成分的经济组织应发挥三种审计力量的协同作用

我国实行以公有制为主体的经济制度,国有成分在社会经济中发挥着举足轻重的作用。国有经

济健康有序发展,是实现良好国家治理的经济基础,具有重要意义。随着中国特色社会主义市场经济的发展,国有资本和社会资本正以新的形式展开合作,共同发展,如国有企业成为上市公司、举办大型基础设施建设吸引社会资本的加入等。

根据我国审计法的相关规定,国家审计机关对国有资本占控股或主导地位的经济组织和建设项目负有审计职责。国家审计依法对国有经济组织进行审计监督,通过特定事项的审计、对主要负责人的经济责任审计等,不仅确保企业经营合法合规,而且对审计中发现的违法犯罪线索进行延伸调查,维护宏观经济秩序,在公司治理中体现了国家意志。

国有经济组织按照法规要求设置内部审计部门,作为风险管理的第三道防线,审计通过关口前移、加强对内部控制的评价、对全面风险管理及时监控,实现审计监督的常态化,可以有力促进企业完善内部控制、降低管理风险和完善公司治理。

注册会计师接受委托,通过对企业内部控制和经济事项进行独立审计,对其财务报告进行鉴证,确保企业财务信息的真实公允,是资本市场健康运行的基础,也是国有资产监管部门进行有效监管和绩效考核的必要条件。注册会计师的审计,降低信息不对称性,提高了公司治理的有效性。

因此,作为关系国计民生重要经济基础的国有企业,同时接受国家审计、内部审计和注册会计师审计,三者共同作用,形成合力,不仅可以保障企业全面安全、合法合规经营,而且对于保障我国经济的健康运行,乃至社会的稳定都将起到重要作用,是完善国家治理的重要基础。

(二) 三种审计力量利用彼此的工作,有效发挥审计的整体作用

国家审计、注册会计师审计和内部审计在实践中可以根据需要互相利用彼此的工作,以有效发挥各自作用,既避免重复工作,又能互相借鉴,最大化地发挥审计监督作用。

国家审计在对国有企业领导人经济责任审计及特定事项审计时,往往需要了解内部审计和注册会计师审计以往的审计结论,在评价其独立性的基础上,可以利用他们的审计成果,同时,可以利用内部审计人员熟悉企业情况的优势,充分发挥内部审计在国家审计项目中的作用。在大型审计项目中,国家审计有时需要借助社会中介组织和企业内部审计的力量,共同完成审计任务,从而尽力做到“全覆盖”。

注册会计师审计准则要求注册会计师对企业内部控制展开测试,在对内部审计工作质量进行评估的基础上,利用内部审计的工作,合理缩小相应的审计程序和范围。健全的内部审计和完善的内部控制,以及国家审计对企业领导经济责任的审计和对经济案件的查处,使得注册会计师工作更加得到重视和支持,为其公正履职提供了良好的外部环境。

企业的审计委员会,通常通过与注册会计师沟通,了解审计过程和结果,对企业风险管理进行确认和再评估,从而进一步安排内部审计工作。在近些年来的发展中,内部审计“业务外包”,借助注册会计师审计的力量完成内部审计项目已比比皆是。内部审计对本企业接受国家审计时发现的问题,进行进一步分析,督促整改;同时,借助国家审计的综合视角,内部审计对国家审计揭示的普遍性问题进行研究,及时对本企业进行检查,改进本企业的内部控制和风险管理。

因此,在现实审计实践中,三种审计主体往往是彼此联系、难以割裂的。审计业务的相互协作,使得审计更好地发挥整体作用。

(三) 三种审计力量协作共同服务于国家治理

注册会计师审计和内部审计,均产生于所有权和经营权分离而出现的受托责任,是解决信息不对称和代理问题的制度性安排,对于促进良好的公司治理具有重要意义。各类企业组织和非营利组织,是构成整个社会的细胞,而注册会计师审计和内部审计的制度性安排,则实现了从微观向宏观的跨越。微观组织的治理状况是整个行业、地区乃至国家这一复杂体系的治理基础。我国注册会计师审计和内部审计在促进建立现代企业制度、完善市场经济体制方面的作用表明,注册会计师审计和内部

审计能有效改善公司治理,并在整体上为国家治理的改善做出贡献。

国家审计规范职能部门的活动与行为,完善相关法律法规与制度体系,防范潜在问题与风险,促进建设廉洁、高效、透明的服务型政府,促进实现国家的良治,为作为社会个体的组织提供了健康发展的保障。宏观治理的完善,促进微观企业治理水平的提升。如国家审计通过对国有企业、公共部门的审计监督以及政策跟踪等创新型审计,有效改善了微观企业的治理环境,并促进解决行业性和体制性的障碍,有利于众多企业治理水平的提升。

国家审计与注册会计师审计、内部审计之间的协作,其实质是国家治理体系与公司治理体系的相互作用,共同服务于整个国家的治理,同时又有利于公司治理水平的提升。

五、进一步发挥审计体系监督作用的建议

为了有效地促进审计体系合力的发挥,相关部门应营造鼓励和促进不同审计主体协作的环境和机会,最大化发挥审计组织体系的协调效应,增加组织价值和社会价值,促进完善公司治理和国家治理。

(一) 完善制度规定,鼓励相互协作和利用不同审计成果

在利用其他审计工作方面,目前制度规定基本已经涵盖,如《中华人民共和国国家审计准则》第98条,规定了审计人员利用注册会计师和内部审计机构工作结果时所应做的判断。同样,中国内部审计具体准则第10号《内部审计与外部审计的协调》界定了内部审计与注册会计师和国家审计机关在审计工作中的沟通和合作。在中国注册会计师执业准则第1411号《利用内部审计人员的工作》中,规定了注册会计师利用内部审计人员工作的内容。但总体来看,还缺乏注册会计师利用国家审计工作的规定,尤其随着我国公共部门注册会计师审计制度的发展,注册会计师会更多地利用国家审计的工作成果。

因此,在具体利用工作成果方面,我们建议对于单位内部审计质量和公司治理水平获得中国内部审计协会等专业机构外部质量评估的,可以适当减少国家审计的频次;注册会计师可以更多地利用内部审计工作等。这样一方面可以推动组织自身提高内部审计质量,另一方面可以优化政府审计资源投入和注册会计师审计收费,从而整体节约审计成本。

(二) 加强不同审计主体行业主管部门的交流合作

在行政监管主导下,不同审计主体都有相应的监管或行业主管部门。正如上文分析,目前注册会计师审计和国家审计、内部审计隶属于不同的行业主管部门,财政部门 and 审计机关的分割不利于不同审计主体之间的互动协作。因此,行业主管部门应以身作则,加强相互之间的交流和合作,从提升公司治理和国家治理的高度认识整个审计体系的协作,鼓励和推动彼此之间利用各自有效的审计工作成果,分享各个不同审计主体的审计经验、良好实务和具体做法等。

(三) 建立三大审计主体间信息沟通网络,共享数据信息

随着信息通信技术的发展,“互联网+”日益成为国家战略。国家审计在建设国家级的审计信息中心、发挥“大数据”审计作用方面有着得天独厚的优势。但由于目前的“大数据”并未涵盖所有方面,因此需要特定主体的数据支持,如某些企业或机构所拥有的行业数据及交易与账户信息等。这些信息一般被各组织内部审计部门掌握。国家审计在工作过程中,如能获得各组织内部审计的配合,顺利完成数据交换和信息核查,将极大提高审计效率。同样,内部审计工作在信息化平台建设、信息化环境下审计技术方法的运用、信息化环境下审计模式创新以及信息系统审计等方面可以与国家审计的信息系统建立良好的沟通交流,利用可开放的大数据环境更好地发挥内部审计作用。

国家审计在工作中,常常需要就某些特定事项进行异地延伸审计,付出较大的时间和人力成本。而社会中介组织分布广,对其审计的企业情况和当地经济社会状况熟悉,审计效率较高。如能建立社会中介组织的信息网络,由国家审计机关将特定审计事项,如某企业的背景情况、实际控制情况、实际生产状况等,交由经认证的当地社会中介组织完成核查并反馈信息,将有利于提高国家审计的效率。

因此,在“互联网+”时代,政府应充分发挥国家审计“大数据”优势,建设强大的国家审计信息网络(涵盖企业内部审计和注册会计师审计网络),使三种审计主体间信息能够有效沟通,共享数据信息。

(四) 建立审计人才统一的准入注册机制,为审计事业的发展提供智力支持

审计是一种以专业标准为基础的职业,应该具有专业准入制度。英美等很多国家为保证审计人员的基本素质和专业要求,都有相应的规定和准入要求。我国目前国家审计人员是通过公务员考试作为准入标准,注册会计师审计是按照《注册会计师法》的规定考取注册会计师(CPA),而内部审计人员没有专门规定,只是很多内部审计人员都在自愿地考取国际注册内部审计师资格(CIA)。为了加强审计人员的准入要求,提升审计人员的专业标准,充分发挥审计体系在维护社会经济健康发展,保障社会经济安全,以及促进完善国家治理中的重要作用,政府从顶层设计三大审计主体审计人员统一的准入要求和注册管理机制,显得很有意义。

参考文献:

- [1]刘明辉,汪寿成.改革开放三十年中国注册会计师制度的嬗变[J].会计研究,2008(12):15-23.
- [2]李金华.中国审计25年回顾与展望[M].北京:人民出版社,2008.
- [3]王兵,刘力云,张立民.中国内部审计近30年发展:历程回顾与启示[J].会计研究,2013(10):83-88.
- [4]张文慧.浅谈内部审计、注册会计师审计及政府审计的关系与协作[J].财会研究,2010(21):62-64.
- [5]和秀星,潘虹,赵青.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[J].审计与经济研究,2015(5):24-31.
- [6]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.
- [7]Bame C W, Duane M B, William F, et al. A summary of research on external auditor reliance on the internal audit function[J]. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 2013, 32(1): 251-286.
- [8]刘峰,林斌.会计师事务所脱钩与政府选择:一种解释[J].会计研究,2000(2):9-15.
- [9]刘家义.中国特色社会主义审计理论研究[M].北京:中国时代经济出版社,2015.
- [10]刘家义.论国家治理与国家审计[J].中国社会科学,2012(6):60-72.
- [11]施松青,赵刚.试论我国国家审计的特点及发展趋势[J].审计与经济研究,2000(1):8-11.
- [12]杨树滋,鲍国明.内部审计概论[M].北京:中国财政经济出版社,1988.
- [13]鲍国明,刘力云.现代内部审计[M].北京:中国时代经济出版社,2014.
- [14]郑海英,李晓慧.注册会计师业务拓展现状及其影响因素研究[J].审计研究,2015(2):68-74.
- [15]谢志华.审计与价值创造[J].审计研究,2014(4):8-13.

[责任编辑:杨志辉]

Positioning and Coordination among National Audit , CPA Audit , and Internal Audit: from the Perspective of Governance

BAO Shengying

(Institute of China Finance Science , Beijing 100142 , China)

Abstract: Audit system of one country generally includes national audit (government audit) , CPA audit (civil audit) and internal audit. The worldwide development history of audit and experience of China ' s current audit system indicates that audit is the result of fiduciary duty , but national audit , CPA audit and internal audit have different characteristics and advantages , and they play an important role in nation governance and corporate governance. The coordination and cooperation among these three audit bodies reflect the inter-action of national governance system and corporate governance system , which could facilitate the national governance , and meanwhile improve the level of corporate governance.

Key Words: three audit bodies; audit coordination; national governance; corporate governance; state audit; CPA audit; internal audit; audit system