

# 加强和改进部门审计的思考

廖 洪

中央指出,要实现 2010 年经济发展的宏伟目标,必须实现两个根本性转变,各行各业都应努力贯彻执行和具体落实中央指示精神,做好本职工作,为适应社会主义市场经济体制和经济增长方式的转变、提高经济效益服务。那么作为审计体系重要组成部分的部门审计应该如何办,则是广大审计理论工作者和从事部门审计的同志们需要认真思考的问题,本文管见所及,供同仁参考。

## 一、部门审计模式及我国部门审计的现状

世界各国部门审计若按审计主体的隶属关系和独立程度分类,大致可分为三种模式:政府审计模式、内部审计模式和财政监督模式。政府审计模式又可分两种:一是设部门审计机构型,二是不设部门审计机构型。政府审计模式的特点是:(1)部门审计机构虽设在各部门内,但它属于政府审计系列而不是内部审计系列。如美国联邦各部门内均设有监察长办公室,它属于与立法机构的审计机关并列的行政机构的审计机关,是国家审计的一部分。它负责审查和监督本部门的业务活动、经济效果及本部门官员行为的合法性。(2)地位高、独立性强。美国各部的监察长由总统提名,经国会讨论任命,职位相当于副部长,其审计结果虽然需经过部长向总统和国会报告,但部长一般不得改变监察长签发的审计报告内容。(3)各部门内未设审计机构的国家,各部门财政收支及管理效率的审计一般由国家最高审计机关直接进行。这是纯粹的政府审计型部门审计,法国、新加坡、泰国等属此类型。在法国,政府各部门、公共事业单位和国有企业都不设内部审计机构,其经济活动和财政财务收支都由审计法院直接审计;在泰国,中央政府各部门和地方政府部门的收支、货币保管及其他财产的使用也由审计长公署(最高审计机关)直接审计。

内部审计模式是指在政府各部门内设立的部门内审机构,既不属于政府审计系列,又不受财政部门领导或指导的审计模式。该模式的部门审计机构负责对本部门使用的财政资金或所属单位的财务收支进行审查和监督。加拿大、澳大利亚、中国的部门审计属此模式。在加拿大,联邦政府各部门内都设有内审机构,根据本级审本级的特点,它们负责对本部门进行管理审计和财政资金的合规性审计;同时,各部门也接受审计长公署的审计。在澳大利亚,1979年以后,部门内审机构相继成立,并在 80 年代后有了较大发展。国家审计署进行外部审计时,同时也对部门内审的功能进行相应检查,结果表明,内部审计在提高政府部门管理质量方面开始发挥作用。澳大利亚部门内审的主要职责,一是对财务系统和所有部门运营的合规性和效率性进行审查;二是对本部门是否实现了管理部门预定的目标进行分析。可见该种模式的主要特点是部门审计属于内部审计系列,同时又接受国家审计的检查和指导。

财政监督模式是指政府各部门内设立的内审机构一般在财政部领导下开展工作，或者在财政部下设中央审计局对各部的财政收支的合规性有效性进行审计的模式，英国、荷兰和意大利等国的部门审计属此模式。在英国，联邦各部门内设立的内审机构，对本部门的最高行政首脑负责并报告工作，它们的职责主要是开展财务审计和内控制度评价。而不少部门和地方政府机构中的内部审计则隶属于财务部门，对财务主任负责。同时英国的部门审计是依据财政部制定的《政府内审工作手册》进行的，该文件规定了内审的工作目标、范围、程序和规范，也规定了内审与国家审计署的关系（建设性的合作关系），但是国家审计署仍有督促政府部门加强内审工作的责任。在荷兰，1983年起各部相继成立了由各部最高公务员（秘书长）领导的独立内审机构（审计局），各部内审机构接受财政部下设的中央审计局的协调和监督，但它向本部部长报告财务信息。同时为加强各部内审工作的经验交流和合作，荷兰还成立了跨部门的审计委员会，委员会主席由财政部中央审计局局长担任。在意大利，各部委的内审工作由财政部国家会计总局负责，各部内设内审机构。由上可见，财政监督模式的主要特点是部门审计受财政部的领导、监督，或直接向财政部进行审计。

以上三种部门审计模式表明，政府审计模式的独立性强，权威性高，审计的效果好；内部审计模式独立性次之，也有一定独立性；财政监督模式的独立性较弱，工作内容较窄，一般只监督财政资金的合规性，绩效审计未很好开展，尤其是直接向财政部会计总局进行审计的国家，严格来说只属于财政监督而不是真正的审计。

根据《审计署关于内部审计工作的规定》第二条：“国务院各部门……依法实行内部审计制度”的规定，我国目前的部门审计应属于内部审计模式。我国现有近100个部委，其中国家审计署在41个部委设立了派驻机构，还有一半以上部委未设派驻机构，绝大多数部依法设立了内部审计机构，有的至今未设内审机构。即使是设派驻机构的部委，其内审工作虽然从体制上看有一定国家审计性质，但总的看笔者认为仍属于内审性质，这与美国的部门审计是不同的。例如美国的各部监察长由总统提名，国会讨论后任命，监察长签发的审计报告本部部长不得改动。而我国派驻机构的审计局长由各部提名，审计署任命，地位也仅为司局级而不是副部级。从工作内容来看，我国部门内审大多只审计直属单位的财务收支，很少开展效益审计，每年安排的审计项目寥寥无几，一年只有十来个左右。由于人员少（审计署下给各部委的编制为10人左右），大量的审计工作基本无法展开，审计调查也开展不多。在对下属单位内审的指导方面，许多部委的内审机构都是靠通过召开本系统的审计工作会议（或学术会议、或年终总结会）和办内审人员培训班来推动所属单位的内审工作，可以说，对下属单位内审的指导处于力不从心的状况。尤其是部门内审机构对本部门的财务审计还很不得力，许多部根本未开展，因而对本部门使用的国家资金的合规性和有效性心中无数。从国家审计署来看，如何有效地指导各部门的内审工作，由于种种原因，既缺乏完整的系统的法规制度，又缺乏人力和经验，可以说指导的力度较弱。

我们认为，部门审计从其地位来看，是联系国家审计和企事业单位内部审计的中介和桥梁，它对所属企业单位的内审工作起着重要的示范作用，是本部门审计工作的“领头羊”。因此在实现两个根本转变的新形势下，必须借鉴国外部门审计的成功经验，进一步加强和改进。

## 二、加强部门审计为实现两个转变服务

### 1. 扩大部门审计队伍，提高人员素质

增加部门审计机构中的人数是做好部门内审的基本前提,是加强部门审计的当务之急。目前各部审计局多则二十几人,少则几人,是无法满足我国经济发展新形势需要的。在美国,仅审计总署派驻各部门的人数就比我国各部门的人还多:国防部 63 人,劳工部 20 人,财政部 26 人,税务局 23 人,农业部 30 人,能源部 59 人,国务院 28 人。除派驻人员外,国防合同审计局有工作人员 3500 人(1963 年数);劳工部审计机构是较小的,也设有 280 人;连纽约市教育委员会下设的审计室也有工作人员 54 人,外加监察长办公室 12 人,共 66 人。而我国国家教委审计局只有 11 人,轻工总会审计局 9 人。从这个简单的人数对比看,美国是何等重视部门审计工作!我国若大一个部委 10 来个人,这与其应有审计工作量相比,简直是杯水车薪,如果再除去下派锻炼和病号等,还有多少人能从事审计工作呢?无怪乎他们只能每年安排几个审计项目做些“解剖麻雀”的财务审计工作了,根本无力再去研究和开展效益审计!扩大队伍需要编制,建议国家审计署向国家有关部门呼吁尽快解决各部审计局的编制问题,调集德才兼备的审计人员(主要途径应从大学审计专业毕业生中选拔)充实审计队伍。同时对现有审计干部要开展有计划的业务培训,努力提高其政治素质和业务素质,以适应两个根本转变的需要。

## 2. 扩大审计覆盖面, 加强审计调查找准本部门的共性问题

在审计人员增加后,部门审计应扩大审计覆盖面,以便从审计中发现本行业带共性的问题,并针对其提出改进意见和措施供本部领导和国家领导决策参考。例如今年国务院下文整顿全国会计工作秩序,下决心解决财务会计数据失真的问题。数据为什么失真?原因何在?表现方式有哪些?失真的程度如何?应该采取什么有力措施来加以防范?各部门审计完全可以对此进行审计调查,并结合审计中发现的情况提出改进建议。又如本部门经济活动中存在的效益低下的原因是什么?是消耗高引起的还是产销率低引起的?是管理问题还是质量问题或市场问题?如此等等,也只有在扩大审计覆盖面、加强审计调查的基础上才能得出比较正确的结论。毛泽东同志说,人的正确思想是从哪里来的?不是从天上掉下来的,一切结论只能产生于调查的末尾。重温这些教导,用以指导我们的审计工作是完全必要的。

## 3. 加强与国家审计的联系

部门审计尤其是审计机关的派驻机构欲作出更大成绩,必须加强与国家审计的联系,争取国家审计的指导,联系的方法可灵活多样,而不要拘泥于一种方式。例如,在国家审计署中设有各种业务司,部门审计可以随时或定期对口业务司汇报工作,反映情况和困难,请示不明确的问题;也可向审计署管理司反映情况,得到其指导;在召开审计工作会议时,请国家审计的领导介绍国外部门审计的经验,和国内其他部门审计的先进经验等。

## 4. 加强对直属单位的指导

部门审计处于承上启下的地位。对上而言,它是国家审计的有力助手;对下而言,是本部门、本行业内部审计的龙头。因此在完成本部门审计项目的同时,它还负有指导本行业各单位内部审计工作的重任。近十多年来,部门审计在这方面做出了一定成绩,但总的看,指导的力度不强,效果也不十分明显。今后还应在这方面下大力气。应当看到这一工作做好了,从某种意义上讲,比自己多审几个项目更有价值,因为这是带动本行业,推动一大片的工作。如果本行业内大多数企业和重点企业通过指导,把内审工作搞上去了,促进和提高了各自的管理水平和经济效益,那就会使本部门的经济发展上一个新台阶,实现经济增长方式由粗放型向集约型的转变。要加强对所属单位内审工作的指导,其方法也是多种多样的:可以在本部门下属单位中抓一两个典型,推广其内审的先进经验;也可以通过举办有实效的培训班的

办法，先提高内审人员的理论水平和业务素质；还可以通过调查研究制定本部门审计工作的规章制度或采取蹲点办法，来指导下面的工作；此外还可考虑编办简报、情况通报之类的文字材料来指导，等等。总之，要不断摸索新的方法。

### 三、改进部门审计的思路

#### 1. 增强独立性，提高权威性

目前我国各部委审计局局长由部长提名、审计署任命（非派驻机构由本部任命），虽有一定独立性和权威性，但仍欠强。而美国的各部监察长由总统提名的作法也不符合我国国情。我们认为，我国各部审计局长（无论派驻和非派驻机构）改由审计长提名、审计署任命的作法是可行的。在审计报告权限方面基本可以依照美国作法，即部审计局长签发的审计报告在报送部门的同时也呈送审计署。目前是向部长负责并报告工作。并应在法规方面规定，各部部长一般不得修改审计报告的内容，若有不同意见，可另纸说明附在审计报告之后。赋予审计局长这种双向报告权力可大大增强其独立性和权威性，并且更重要的是能使审计署获得较真实的审计信息以便决策。从部门审计模式上看，我国现行模式（内部审计型）可以不变，将来也可考虑改为政府审计模式。若改为政府审计模式，前述部审计局长由审计长提名审计署任命的管理体制则更为顺理成章了，同时部门审计将会发挥更强的监督职能。

#### 2. 将部门审计的重点放在本部门的财政资金使用效益和管理以及部属大中型企业上

根据国外经验，部门审计审查的重点是各部领拨的财政资金的使用及其效益情况，例如加拿大的部门审计主要审查本部门财政资金收支是否合理、管理和经济效益是否合理、控制制度是否严密，甚至还审查人事安排是否有效、有无浪费现象等。美国政府部门审计中的经济效果审计和英国的内控制度评价及绩效审计，都是将财政资金使用的合理性和有效性作为重点审计内容。我国部门审计无疑应借鉴这些经验，通过有效性审计，促进本部门将国家财政所拨资金管理好，充分发挥有限财力的最佳效果。然而这方面的工作在以前是开展得不理想的，有的部审计局甚至从未审计过本部财政收支，而只审下属单位的财务收支，可以说是自动放弃了审计法和有关法规赋予的同级审同级的权利；进行过本部财政收支审计的部门，也往往停留在合规性合法法审计方面，而未对其使用效果进行更深入的审计和提出改进建议。

在开展本部财政资金使用效益审计的同时，部门审计的第二个重点应是部属大中型企业的财务收支及其经济效益，通过审计，推动其学习邯钢经验，把企业内审工作带动起来。

部门审计抓住了以上两个重点，就抓住了主要矛盾，实现了工作重点的转移，必将大大促进部门审计事业的发展，有助于中央提出的两个根本转变的实现。

#### 3. 加强部门审计的法制建设

目前，我国尚无部门审计的专门法规，除《审计署关于内部审计工作的规定》（以下简称规定）中对部门审计的机构设置、审计目的、监督内容、职责权限和报告对象等方面有所规定外，其他方面如部门审计机构的称谓及级别、它与国家审计署（或地方审计厅、局）的关系（目前只规定审计机关对内审有“指导”和“监督”责任）、部门审计的审计标准等方面不够明确。由于内部审计准则迟迟不能出台，使部门审计和单位内审没有一个规范化的工作标准。国家审计署曾规定了国家审计机关的标准文书格式 10 多种，但内部审计包括部门审计是否可以“照搬照抄”也无规定，这就使部门审计在业务规范化方面也缺乏统一标准。

另一方面在现有法规中，又存在一些不够严密或互相矛盾的地方，仅以《规定》为例说

明如下：“规定”第二条说“国务院各部门……依法实行内部审计制度”；但第三条第一款又规定：“审计机关未设派出机构，财政、财务收支金额较大或者所属单位较多的政府部门”应当设立独立的内部审计机构。那么是否可以理解为财政收支金额不大或所属单位较少的政府部门可以不设内审机构呢？这显然与第二条的“各部门”相矛盾！又如，“规定”第五条说：“审计机关驻部门的派出机构负责领导所属单位和指导、监督系统内部审计工作；部门和单位的内部审计机构负责领导所属单位的内部审计工作。”这里至少存在两个问题：（1）各基层单位的内审工作究竟归谁领导？根据审计法的规定和“规定”第四条“内部审计机构在本单位主要负责人的直接领导下……进行内部审计监督”的精神，基层单位内审机构的隶属关系是明确的，即由本单位主要负责人领导。然而第五条又规定部门审计机构也要“领导”所属单位内审工作，这就是说，基层单位内审工作要实行双重领导。如果这个理解是错误的，则文件本身自相矛盾；如果这个理解是正确的，那就与市场经济体制的要求不吻合。在市场经济下，各单位是独立的经济法人，设立内部审计是企业自我发展自我约束的内在需要，它是为本企业微观服务的组织，上级主管单位内审机构可以指导和监督，但似不应再有“领导”关系。（2）第五条规定中，说明了设派出机构的部门内审机构除领导所属单位内审工作外，还有指导和监督的职能，但未设派驻机构的部门内审机构却没有“指导和监督”职能，因而使两种不同名称机构拥有的权利和义务存在较大差异，这也是不科学的。总之“规定”中有一些不严谨的甚至相互矛盾的地方（限于篇幅不再列举），需要加以修改，使之完善。笔者建议，根据市场经济发展的新形势，应单独对部门审计制定一个法规作为《规定》的配套性文件。

#### 4. 国家审计机关要加强对部门审计的指导与监督

总的看来，虽然“审计法”和《规定》中都明确规定了国家审计机关负有指导和监督内部审计工作的责任，但实践中这种指导和监督还非常薄弱，不尽人意。我们认为，根据我国国情和目前指导乏力的现状，参照西方一些国家的经验，为加大指导力度，增强指导效果，应在审计署内设立一个“部门审计指导委员会”的专门机构，来负责指导各部委的审计工作，委员会主任由一名副审计长担任，副主任委员可设多名，由审计署管理司负责人担任常务副主任委员，再从部门审计搞得好的部委审计局中挑选若干名局长或副局长担任副主任，还可吸收一部分专家、学者作为委员定期专门研究部门审计指导工作。这实际是一个由审计署牵头和领导的跨部门复合型指导机构。从纵向看，各省（直辖市、自治区）也成立相应机构，实行双重领导，直至县市。从横向看，中央（地方）政府各部门审计局（处）则成立相应处（室）。其关系是，署审计指导委员会指导各部委审计工作，也指导各地方相应机构的工作。同时，各部门又垂直指导所属单位和各省该部门的内审工作，各省该部门的内审机构又同时接受当地审计机关指导部门的指导，从而形成完整的纵横交错的指导体系。这个体系可用下图表示：

审计署（部门审计指导委员会）→ 国务院各部委审计局（指导处）→ 直属单位

省审计厅（指导处）→ 省政府各部门审计处→ 所属单位

市县审计局（指导科）→ 市县各部门审计科→ 所属单位

诚然单靠成立一个专门机构，若不赋予其一定的职责和权限，也不能使其有效地工作。因此也必须有一个文件来明确这个委员会的职责权限、工作内容和工作程序。

（责任编辑：余玉苗）