

从审计项目“两统筹”到审计资源全方位统筹：现实困境与实现路径

贺鹏皓 许奎 上官泽明

一、引言

实行审计全覆盖是党中央、国务院对审计工作提出的明确要求。习近平总书记在中央审计委员会第一次会议上指出：“要加强全国审计工作统筹，优化审计资源配置，做到应审尽审、凡审必严、严肃问责”。当前，在推进审计全覆盖过程中，审计机关仍面临人少事多的矛盾，同时还一定程度存在交叉重复审计和监督盲区的问题，如同一个被审计单位一年到头被审计署、审计厅、审计局多次审计，出现重复监督的问题，以及部分下级审计机关对中央、省属直管的单位没有审计权限的问题。为了更好地实现审计全覆盖，减少交叉重复审计，切实减轻基层审计人员和被审计单位的负担，2019年4月审计署印发《关于做好审计项目审计组织方式“两统筹”有关工作的通知》(审办发[2019]9号)要求各级审计机关及其派出机构结合自身实际情况，积极开展“两统筹”实践。在这一要求下，近年来理论与实务界对审计项目“两统筹”也展开了深入的研究，主要集中在以下几个方面：

从实施目的来看，审计项目“两统筹”是深化审计管理体制改革的推进审计全覆盖，增强审计监督效能的重要举措。孙宝厚(2018)指出审计机关要解放思想、与时俱进，从基本理论、管理体制、规章制度、资源配置、工作流程、技术方法等多个方面推进创新。董大胜(2019)认为要优化审计机关职责，整合监督资源，改进审计组织方式，运用现代审计技术方法，在实践中把审计监督全覆盖落到实处。

从实施范围来看，何一革(2020)在总结2019年安康市社保经办中心主任经济责任审计与全市医保基金审计实施“两统筹”相关经验的基础上，认为“两统筹”节省了人力和物力，做到了“一审多项”“一审多果”“一果

多用”。孙小凯(2020)结合审计项目“两统筹”的新理念和新要求，提出了国家审计与内部审计在自然资源资产离任审计中要构建协作机制和联动模式。许莉等(2020)认为现阶段两统筹组织模式主要有三大类，即预算执行为主体的1+N审计模式、领导干部经济责任审计+自然资源离任审计模式、重大政策落实跟踪审计+扶贫等专项资金审计模式。

从实施存在的困难来看，陈晓锋(2019)认为无论从理论研究还是从实务操作来看，“两统筹”尚未形成系统、完备的运作体系。郭靓举(2020)认为审计项目协调不畅、审计成果应用受限、审计资源不足是现行“两统筹”工作中存在的突出问题。许莉等(2020)认为现阶段地方审计机关实施“两统筹”仍存在统筹管理形式单一、审计资源配置不合理、组织方式的探索停留在乡镇层级、联合程度较低等缺陷。

从完善与优化途径来看，黄利明(2019)认为应从理念、管理模式、组织管理三个方面推进“两统筹”工作。李中标等(2009)认为实施审计项目“两统筹”必须加强对基层审计机关的领导，促进基层审计事业持续健康发展；刘力云(2019)在论述新时代我国审计干部应具备的专业胜任能力中提到了要加强审计机关负责人的组织领导能力，其中包括整合各项资源、统筹驾驭全局的能力。

总体来看，审计“两统筹”目前实践方面已积累了较为丰富的成功经验，但离审计署对全国审计工作的统筹要求仍有一定差距。侯凯审计长在审计署2020年度集中整训专题党课中指出，当前审计工作仍存在“缺乏统筹规划、领导方式单一、组织方式落后等问题，甚至还有争抢地盘、相互封锁的现象，这种状况与集中统一的要求是有差距的”，必须要“整合审计资源，统筹中

①本文按审计报告汇报对象不同，将现行审计机关的报告分为“三个报告”：一是审计结果报告，是指审计署向国务院总理或地方审计机关向本级政府首长和上一级审计机关提出的、对上一年度本级预算执行和其他财政收支审计监督的结果报告；二是审计工作报告，是指审计机关受政府的委托，向本级人大常委会提出对上一年度本级预算执行和其他财政收支审计工作情况的报告；三是向中央审计委员会汇报年度中央预算执行和其他财政支出情况审计报告。审计署除了“三个报告”外，还要向中央政治局作报告。

央和地方、国家审计和内部审计、地方审计和军队审计的力量,形成不同层次、不同角度、全方位的审计监督体系,实现审计全面覆盖形式和内容的统一”。由此,可以看出国家审计正在从审计项目“两统筹”迈向更大范围、更深层次,更多角度、全方位的审计资源统筹。因此,本文以项目管理、资源整合与统筹层次理论为基础,对现阶段存在的制度缺陷进行系统性分析,以其为进一步加强全国审计工作统筹提供有益借鉴。

二、审计工作统筹相关理论基础

(一)审计项目管理理论

审计项目是审计机构或者审计人员根据审计工作计划安排,在一定条件下,围绕特定审计对象,为达到既定的审计目标,所承担的具体审计任务。审计项目管理的主要内容包括:审计计划管理、审计现场管理、审计非现场管理、审计质量管理、审计报告管理、审计风险管理等。实施审计项目必须履行法定程序,《中华人民共和国审计准则》对审计机关和人员、审计计划、审计实施、审计报告、审计质量控制和责任等六大方面对审计项目具体执行进行详细的规定。同时,审计项目作为管理项目中的一类,在实践中也可以针对不同项目的特点,采取不同的技术方法,包括项目生命周期方法(PLC)、甘特图(Gantt chart)、关键路径法(CPM)、计划评审技术(PERT)、图示评审技术(GERT)等。

(二)审计资源整合理论

审计资源是用以独立检查受托经济责任,并确保其实现和解除的所有社会资源,包括人力、技术、信息、组织、财力、文化等多个方面。简而言之,审计资源是用于审计活动的社会资源。从审计需求角度来看,委托方需要尽可能多地了解被审计单位人员的详细信息,需要审计机构出具高质量的审计报告。从审计供给角度来看,审计机构为了满足委托方的要求,实施足够的审计程序,必须占用一定的审计资源。审计资源的稀缺性迫使人们关注如何优化配置实现最大效益的问题。审计资源整合则是为实现审计目标,将审计资源进行合理配置,使审计资源形成最优组合,提高审计效率,提升审计成果质量和水平,最大限度地发挥审计机关整体功效。

从审计资源整合的内容来看,可以对不同来源(国家、社会、内部)、不同层次(中央、省、市县)、不同内容(人力、财力、物力)的资源进行选择、汲取、配置和有机融合,使其具有较强的柔性、条理性、系统性和价值性。从审计资源整合发展趋势来看,以分为三个阶段:

1. 初级阶段 $1+1=2$ 。在这一阶段,实施主体需要寻找一个合作者,如两个审计机构(主要是同一级别)通过联合开展审计项目,利用双方资源,缩短审计时间,提高审计效率。

2. 中级阶段 $1+1>2$ 。在这一阶段,需要不同实施主体交换方法和策略,借鉴彼此优点,共同进步。审计机关内部需要更充分的沟通协调,以实现管理经验、方法和审计成果更高层次的共享。例如,上级审计机关可以有效利用下级审计机关的审计成果、借鉴推广下级审计机关工作经验,提高审计工作整体效率和质量;下级审计机关可以利用上级机关的权力优势和影响力,减少地方政府干涉,增强审计独立性。

3. 高级阶段 $1+1=王$ 。在这一阶段,资源整合已从双向交换、合作共赢阶段,上升为高层次的“多赢”阶段。审计机构通过指导、嵌入与融合等方式,最大限度整合更深层次资源,即不同审计机构之间的多维互动。例如,上级审计机关加强对下级审计机关的领导并利用其审计成果,下级审计机关加强对内部审计机构的指导并有效利用社会审计、内部审计成果,推动跨层级、跨部门、跨区域的审计资源共享共通,最终实现审计机构的融合发展。

(三)统筹层次理论

“统筹”一词,意为通盘筹划、统筹全局、统筹兼顾。简言之,即从整体出发考虑,统一谋划。而在我国经济体制改革中,“统筹”一词首先被应用在社会保障领域,即对社会保障基金进行统筹管理。可以从不同角度对“统筹”进行划分:从主体角度可以划分为个人统筹、单位统筹、社会统筹。从统筹层级角度,可以划分为市县统筹、省级统筹、全国统筹。无论如何划分,根据基金风险池论(Olivia Mitchell, 1998),各统筹主体的管理成本与蓄水池呈正相关,具有规模效应,即蓄水池越大,成本越低,抵御风险能力越强。

同样的,对审计资源进行统筹管理也可以按不同主体划分为政府审计机关统筹(国家审计统筹)、企业内部统筹(内部审计统筹)、会计师事务所统筹(社会审计统筹)、军队审计统筹等。不同主体按照其组织架构层次又具有不同的统筹层次。如政府审计机构的统筹层次也可以划分为市县级统筹、省级统筹、全国统筹(具体参见表1)。根据大数法则,统筹层次越高,资源的调剂余缺和保障功能越强,所发挥的作用也就越明显,但随之而来会涉及不同资源的所有、使用、分配权益,相应的管理协调难度也越大。因此,统筹层次的提升是一个

表1 三个不同的政府审计资源统筹层次及其功能比较

功能	县市级统筹	省级统筹	全国统筹
调剂县市级内部审计资源,分散县市级审计风险	√	√	√
调剂同一省内县级之间审计资源,分散同一省内审计风险	×	√	√
调剂全国范围内审计资源,分散不同省级区域之间审计风险	×	×	√

循序渐进的过程,需要完备的组织体系与制度支撑。

三、现阶段审计项目“两统筹”的主要着力点

(一)立足全局,统筹制订并提前下达审计计划

在审计项目计划的内容安排方面,一是要通过分析当前形势,关注重点领域,适时调整,优化选题。如2017年审计署重点关注打好防范化解重大风险、精准脱贫、污染防治三大攻坚战的政策措施落实情况;2019年将地方政府债务、清理拖欠民营企业中小企业账款、减税降费政策措施落实纳入各专项审计计划;2020年基于抗疫需要,新增新冠肺炎疫情防控资金专项审计、就业优先政策落实审计、2万亿财政资金直达市县基层直接惠企利民情况专项审计等内容。二是增强审计项目安排的整体性,避免审计项目散、小、多的问题。如审计署在2019年6月至11月主要安排部分特派办实施“经济责任审计+专项审计+政策跟踪审计”项目,无经济责任审计项目的特派办安排实施“政策跟踪审计+专项审计”项目;12月至次年5月主要围绕“三个报告”安排“中央预算执行审计+政策跟踪审计+专项审计”项目。

在审计项目计划的时间安排方面,调整计划周期,避免审计资源浪费。由于上级审计机关下达审计计划与地方审计机关计划之间存在时间差,容易产生重复审计问题。中央审计委员会成立后,为适应年度审计项目计划审批程序和时间的变化,审计署将审计计划年度调整为每年6月至次年5月。每年9月份左右,审计署办公厅将启动统一组织审计项目计划草案编制工作,充分征求全国人大、全国政协、中央有关部门、国务院有关部门对审计计划的建议,征求各省级审计机关、各业务司和综合部门、派出机构对统一组织审计项目安排的意见。在每年年底或次年年初召开的全国审计工作会议上,审计署印发统一组织审计项目计划草案(讨论稿),为地方审计机关及时安排审计计划提供参考。审计项目计划草案待次年5月中央审计委员会审议通过后,正式印发全国审计机关。地方审计机关可以根据工作需要,自行确定审计计划起止时间。上级

审计机关在召开年度审计工作会议时,应向下级审计机关提前告知下一年度审计项目有关考虑和安排,以便于下级审计机关合理安排审计项目计划。

(二)立足审计项目特点,创新项目组织方式

审计组织方式包括审计机关层面的组织结构和审计业务层面的工作方式。我国审计机关属于科层制组织架构。随着审计业务多样化和大数据、区块链等外部审计环境的变化,以专业分工和精细管理为导向的直线职能制开始暴露出人员臃肿、反应迟钝、运行效率低下等问题,不适应审计全覆盖的要求。审计机关通过审计业务流程再造、以需求为目标、在考虑人力资源、科技信息化水平等影响因素的前提下,对现有的审计组织方式进行创新,如涉及同一性质、同一领域、同一单位的审计项目采取嵌入式审计、融合式、“1+N”式审计、审计项目“双主审”制等(具体参见表2),推进“一审多项”“一审多果”“一果多用”。

表2 审计项目“两统筹”实践中的组织方式介绍及其应用

组织方式	主要内容	运用
嵌入式审计	将审计方式由事后审计转变为事前和事中,使审计工作直接嵌入被审计单位计划编制与执行,内部控制制度的建立和执行,以及经济业务的管理中	如采用嵌入式审计方式对重大投资审计项目进行全过程跟踪,采用嵌入式审计方式深化本级预算执行审计等
融合式、“1+N”式审计	一个审计项目的开展,不仅仅满足一个审计对象或一个审计目标,可以实行针对某一主题进行多方面、系统性的审计,统筹规划,整合审计资源,将各专业审计之间的内容和目标相衔接,拓宽审计的领域和范围	如部门预算执行审计与专项资金审计相结合、部门预算执行审计与经济责任审计相结合、经济责任审计与专项资金审计相结合等
审计项目“双主审”制	创新运用计算机审计技术方法,在审计项目中既有审计项目主审,也有计算机审计主审,一个通知书,两个主审,互相融合,共同发力	在计算机数据量大、信息化条件较高的被审计单位中运用较多,如金融、电信等领域

四、审计项目“两统筹”的现实困境

审计项目“两统筹”主要是从审计项目管理的角度,从优化审计项目计划统筹与审计组织方式统筹两个方面着手去实现审计目标。审计项目对于资源的需求是刚性的,而审计资源的供给却是有限的,因此二者始终存在着不同程度的供需矛盾。如何在有限审计资源前提下,依法履行审计监督保障职责,实现审计全覆盖,除了做好审计项目统筹外,必须突破审计资源现有的统筹层次,打通归属于不同主体间审计资源整合渠道,实现审计资源优化配置。

从现阶段来看,通过实施审计项目“两统筹”,不同层级的审计机关虽然通过加强协作交流、打破审计管

理体制界限、搭建合作框架等有力措施,推动审计资源整合进入了中级阶段,但离高级阶段仍具有很长的路要走。同时就统筹层次而言,部分实施人财物统一管理改革的省份,对全省项目实施统筹管理,实现了一定程度上审计资源的“省级统筹”,但地区间的人力、技术资源不能互济余缺,相关审计信息不能有效共享,未能实现真正意义上的“全国统筹”。此外,审计项目“两统筹”还存在着审计利用与风险分担机制尚未构建、内部审计与社会审计利用度低、资源禀赋与区域发展不平衡的现实困境。

(一)双重管理体制下的地方保护主义仍然存在,审计资源整合效果受到影响

实施审计项目“两统筹”,优化审计资源配置都是为了实现审计目标,更好地发挥审计在党和国家监督体系中的重要作用。而双重管理体制下,一方面,地方审计机关无法摆脱与地方政府在人员编制、工资福利、奖惩晋升等方面的联系,在揭露、查处违法违规问题和提出处理意见时,不得不听命于地方政府的领导,产生审计妥协(郑石桥、尹平,2010)。这样的结果导致实施“上审下”审计项目时,不再完全以下级审计机关已出具的审计报告为依据,而是上级审计机关重新审计,造成原有审计资源的浪费。另一方面,有的地方政府认为“家丑不可外扬”,对于审计移送案件和事项拖而不办,对审计整改落实不理睬,没反应,导致每年新投入审计资源,得到的仍然是老问题,“屡审屡犯”现象始终无法根除。

(二)审计资源利用与风险分担机制尚未建立,易形成监督真空地带

一是由于资源缺乏导致审计项目存在“应审未审”风险。2019年6月中央审计委员会办公室印发的《关于深入推进审计全覆盖的指导意见》,对审计全覆盖的范围和频次做出了明确要求。从《指导意见》可以看出,审计对象的范围更加广泛,除了包含原有的国家机关、事业单位、国有企业之外,还将党的机关、群团组织和国有控股地位或主导地位的企业和金融机构也纳入进覆盖范围;审计重点更加突出,本级预算执行、决算草案和一级预算单位要每年审计,其他审计对象5年内轮审一遍。由于资源的有限性,审计项目的计划与安排以满足党和国家经济社会发展中所关注的重大事项,最优质的人力资源将会集中到最关

键、最重要的审计项目。虽然对重点领域、重点资金如一级、二级预算单位能保障实施经常性审计,但一些资金量不大和三、四级预算单位,由于没有足够人手进行审计,有可能游离于监管之外,形成监督的“真空”地带。

二是由于安排调剂不当产生资源错配风险。审计项目计划安排必须合理到位,且审计项目一经确定,在一段时间内很难调整,遗漏的任务也很难再获得资源。当审计资源统一管理后,地方审计资源被上一级来分配使用,如果人员责任划分与任务分配不合理,只是优先满足上级审计机关的话,无疑会削弱了地方党委政府基于自身辖区事权的掌控。加之审计全覆盖要求的审计任务量增多,某些地方审计资源可能会得不到充分保障。

(三)内部审计资源与社会审计资源的利用度低,未真正实现贯通协调

从统筹主体部门来看,由于现阶段不同类型的审计执行主体不同,由不同的机构实行管理,对不同委托方负责。如内部审计主要对公司董事会、审计委员会和管理层负责,审计署对内部审计具有指导和监督职能;社会审计则是由财政部门进行指导和管理,审计署只保留监督社会审计组织的审计业务质量职能,其中对上市公司出具的审计报告还受证监会的会计监管;军队审计由中央军委审计署管理(具体参见表3)。

由于审计资源分散于不同部门之间,产生了三重壁垒。一是权力壁垒,即任何权力主体都“无权”进入别的权力主体范围内行事;二是利益壁垒,即不同部门基于自身利益争夺更多资源,导致机构膨胀,职能交叉重复;三是信息壁垒,即信息不共享,只从职能部门自身角度出发,以所谓的“确保信息安全”为由,设置“防火墙”,固守“信息孤岛”。如果不同类型的审计执行主

表3 不同类型审计的相关管理特征

审计类型	执行主体	最高管理机构	委托方	最终产品
政府审计	审计机关	1 中央审计委员会 2 审计署	1 国家权力机构(人大常委会) 2 政府	1 审计工作报告 2 审计结果报告 3 对中央(地方)审计委员会报告
内部审计	内审机构	1 内部审计协会 2 审计署	1 董事会、审计委员会 2 公司管理层	内部审计报告
社会审计	会计师事务所	1 财政部 2 审计署 3 证监会	1 所有者(股东、董事会) 2 公司管理层	注册会计师签字的审计报告
军队审计	军委审计机关	中央军委审计署	中央军委	军队审计报告

体只立足于自扫门前雪,会造成在许多领域重复审计,浪费大量人力、财力、物力等审计资源,甚至会偏离审计整体目标,造成制度运行的低效率。

(四)资源禀赋与区域发展不平衡,审计资源配置效率有待提升

随着社会经济的发展,审计力量也在不断增强,表现为:一方面,审计机关事业单位支出规模不断扩大,全国审计机关事业单位支出从2015年的186.12亿元增至2019年的268.8亿元,增长1.4倍(具体参见表4);

另一方面,审计人员力量不断增强。我国审计机关人员规模已突破十万人(具体参见表5),截至2017年底,全国审计机关人员共计103348人。其中审计署3415人,省级审计机关7476人,地市级审计机关25211人,县级审计机关67246人。

我国经济社会区域发展不充分、不平衡,由此导致了各地审计机关审计资源禀赋不均。从省级审计机关内设机构与人员配备情况来看,区域性差异也较大。从表6来看,全国省级审计机关内设人员配比平均水平为每一内设机构配

表6 2016年省级审计机构人员配备情况

地区	机构	人员	配比	地区	机构	人员	配比
广东	18	323	17.94	甘肃	26	216	8.31
上海	20	318	15.90	海南	15	123	8.20
北京	38	562	14.79	云南	31	253	8.16
天津	26	330	12.69	西藏	15	118	7.87
江苏	17	201	11.82	山西	41	316	7.71
河南	25	291	11.64	青海	18	136	7.56
山东	24	271	11.29	江西	25	188	7.52
重庆	27	286	10.59	河北	21	142	6.76
四川	22	215	9.77	广西	31	208	6.71
福建	25	231	9.24	安徽	31	196	6.32
浙江	21	193	9.19	内蒙古	28	177	6.32
陕西	28	244	8.71	黑龙江	36	225	6.25
全国	815	7064	8.67	贵州	31	173	5.58
新疆	29	246	8.48	辽宁	31	171	5.52
宁夏	16	135	8.44	湖北	30	154	5.13
湖南	33	276	8.36	吉林	28	119	4.25
				新疆建设兵团	8	27	3.38

资料来源:《中国审计年鉴》

8.67人。仅12个省份数量超过全国平均水平,发达地区人员配备较为充实,如广东、上海、北京、天津、江苏等都超过了11人,而吉林、兵团较低,内设机构配备人员数量仅有4.25人、3.38人。

各地审计机关的资源配置效率也参差不齐。总体上东部地区审计质量强于中部地区、中部地区强于西部地区(马轶群,2014)。上级审计机关的审计质量和揭示问题的效率明显高于下级审计机关(吴秋生,2017)。同时,由于发达的东部地区拥有大量的教育、科技等审计资源,且财力保障基础雄厚,对审计人力资源流动形成一定的向心力,更加剧了审计资源的分布不均,形成了强者恒强,弱者愈弱的“马太效应”。部分地区基层审计机关在其自身建设方面存在人员配备不到位、专业知识结构单一,信息化程度偏低、保障待遇较低等问题,在下达任务的情况下要想完成统一的“规定动作”,达到同样的审计质量仍存在较大难度。

五、审计资源全方位统筹制度设计的实现路径

习近平总书记在中央审计委员会第一次会议上提出构建集中统一、全面覆盖、权威高效的审计监督体系。要构建这样一个宏大系统,就必须有大局意识,从

表4 2015~2019年全国各级审计机关审计事务支出

	中央审计机关		地方审计机关		合计	
	预算数单位 (亿元)	决算数单位 (亿元)	预算数单位 (亿元)	决算数单位 (亿元)	预算数单位 (亿元)	决算数单位 (亿元)
2015	12.28	11.86	171.36	174.26	183.64	186.12
2016	12.71	13.05	170.00	193.72	182.71	206.77
2017	15.58	15.59	189.14	215.98	204.72	231.57
2018	14.34	17.69	214.21	232.92	228.55	250.61
2019	15.29	15.03	233.71	253.77	249.00	268.80

资料来源:《中国财政税收数据库》

表5 2012~2017年全国各级审计机关人员规模

	审计署	省级审计机关	地市级审计机关	县级审计机关	合计
2012	3182	6931	23498	59397	93008
2013	3062	7532	24438	59162	94194
2014	3332	7167	24037	62735	97271
2015	3400	7521	24519	64447	99887
2016	3412	7488	24398	65259	100557
2017	3415	7476	25211	67246	103348

资料来源:《中国审计年鉴》

全局视角出发,打破层级限制,突破部门利益束缚,对各要素、各层次等进行统筹考虑。而审计资源的统筹正是其中一项重要内容。

从进一步推进国家治理体系和治理能力现代化而言,审计资源的全方位统筹是集中力量办大事的需要,是“进一步深化改革”的应有之义。正是在党的领导下,集中全国审计“铁军”力量与智慧,国家审计在维护财经秩序、加强廉政建设、推进依法治国、促进深化改革和经济社会发展方面发挥了积极作用。《深化党和国家机构改革方案》进一步提出了“构建集中统一、全面覆盖、权威高效的审计监督体系”。这既是一个科学、先进的顶层设计,又是一个复杂的系统工程。改革的艰巨性和复杂性决定了党在领导审计工作中的核心地位,只有在党的领导下,才能破解这些复杂问题,从而全面有效地推进中国特色社会主义审计事业。

从更好地发挥审计在党和国家监督体系中的作用而言,审计资源的全方位统筹能更有效地把握大局,发挥整体优势。中央审计委员会立足全局、着眼大局,准确把握形势变化,及时为审计工作作出重大决策部署。从审计署近年来实施的全国性地方政府债务审计、社会保障资金审计、土地财政审计、防疫资金和捐赠款物专项审计而言,全国性审计项目能对制约我国未来改革发展的全局性、关键性问题摸清“家底”,揭示普遍性、倾向性问题,进行宏观风险预警,发挥“治已病、防未病”的重要作用。地方各级审计委员会的建立,使得审计方针上传下达高效贯通,一方面有利于克服双重领导所带来的体制机制弊端,另一方面各地围绕党和国家经济社会发展的“中心任务”合理安排审计项目,使得审计资源配置“有的放矢”,避免资源浪费。

从统筹层次来看,当前审计项目“两统筹”只是现阶段打破体制束缚,实现跨层级审计资源共享的过渡阶段。审计资源统筹的最终目标应该是建立由中央审计委员会领导,调剂全国范围内审计资源,分散不同省级区域间审计风险的全国统筹模式(见图1)。

但实现这一理想目标,尚面临体制机制、经济发展水平等诸多层面的限制与约束,而明确并破解这些约束,是有效推进审计资源全国统筹的必要路径。因此,研究者认为从制度保障、责任分担机制、协调配合、

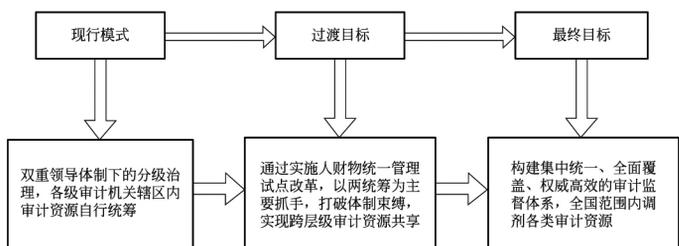


图1 审计资源全国统筹管理的目标框架

配置效率四个方面出发,是打破体制机制藩篱,实现审计资源全方位统筹的关键所在。

(一)加强党对审计工作的集中统一领导,强化审计资源全方位统筹的制度保障

党的十八届四中全会提出:“探索省以下地方审计机关人财物统一管理”。根据《关于完善审计制度若干重大问题的框架意见》,2015年,在江苏、浙江、山东、广东、重庆、贵州、云南等7省市启动了省以下人财物管理改革试点,这为审计资源全方位统筹奠定了基础,并提供了有益经验借鉴。党的十九大提出了改革审计管理体制,组建中央审计委员会,这是加强党对审计工作领导的重大举措。中央审计委员会作为党的议事协调机构,履行审议决策审计监督重大政策、审计工作重大事项和改革方案等职责任务,这又为审计资源全方位统筹提供了组织保障。中央审计委员会成立后,现行的审计机关“三报告”制度(参见图2)是新时代审计制度的重大创新,这对于增强审计独立性、提高审计权威性具有积极作用。通过向各级审计委员会汇报审计工作中的重大事项和相关审计结果,督促各级党委履行主体责任,对审计机关反映的问题情况能全面掌握,防止出现瞒报、漏报等情况,为推动依法独立审计、整改落实

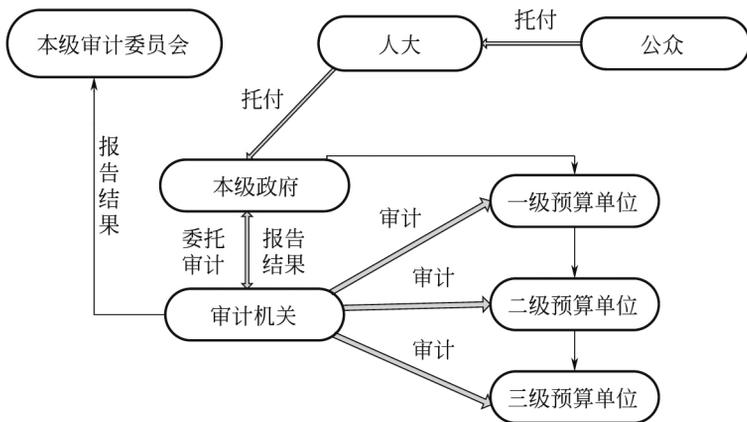


图2 审计机关三个报告制度流程图

到位提供有力支撑。

此外,审计机关还通过建立由下向上述职报告制度进一步加强上级审计机关对下一级审计机关的领导,确保上下贯通、执行有力(参见图3)。2018年1月开始,审计署将建立省级审计机关主要负责人每年向审计署党组述职报告工作制度。此后,湖南、内蒙古、广西等各省审计机关都出台了市审计机关主要负责同志向审计厅党组述职报告工作办法文件。报告的主要内容包括:开展审计工作情况及采取的措施和取得的成绩;领导班子和干部队伍建设,个人廉洁自律情况;存在的问题和今后的工作思路等。

(二)赋予地方审计机关提请项目自主权,建立审计风险分担责任机制

从统筹的范围来看,现阶段审计项目“两统筹”是以审计项目为载体进行,其中首先要明晰审计事权划分的问题。我国现行的审计事权划分主要是按照财政资金隶属关系来划分,即一级政府一级预算。按照这种关系,各部门、单位的财政收支隶属于哪一级政府财政,则由哪一级审计机关管辖。对于不能或者难以按财政、财务隶属关系确定审计监督范围的,按照国有资产管理关系确定审计监督范围。如审计机关对审计监督范围存在争议,则由共同的上级审计机关确定,即大多数审计项目以“上审下”“同级审”的方式进行。现行的“两统筹”实践中,不少审计项目已突破了原有的审计事权范围。比如涉及区域性的矿产、水流、森林等领导干部自然资源资产离任审计、国地税合并前的国税审计以及国有大型商业银行的当地分支机构审计,仅依靠某个地方审计机关,很难实现审计目标。同时,由于事权划分和在不同层级审计机关的年度审计计划中

重要性不同,审计的关注点和投入度都有所不同。

从统筹的手段机制来看,现阶段审计项目“两统筹”主要是由上级审计机关统筹下级审计机关资源,或者是同级审计机关之间相互展开合作,较少地考虑到下级审计机关对上级审计机关的需求,因此,笔者建议可以从以下几个方面构建审计风险分担责任机制:一是赋予地方审计机关提请项目自主权。下级审计机关每年也可以提请一批对当地经济发展影响重大但不在其审计事权范围内的审计项目,由上级审计机关授权下级审计机关审计或者协助下级审计机关开展相关工作。二是建立审计资源补偿机制。对于上级审计机关抽调、借用下级审计机关资源的情况,给予一定的人力或者财力补偿,避免下级审计机关资源不足出现监督“真空”地带。三是建立审计资源共享机制。可以汇集地方审计机关人力资源紧缺劳动强度信息,搭建区域性的人力资源信息共享服务平台,建立自然资源审计、大数据计算机审计等专家信息库,经常性分享与推广优秀审计案例、经验方法等。

(三)加强与内部审计、社会审计、军队审计协作配合,增强审计监督合力

为缓解审计全覆盖目标与审计力量有限的矛盾,审计机关不仅要政府对政府审计内部资源整合,还应重视发挥内部审计、社会审计、军队审计的重要作用。实践中,一些规模较大的被审计单位,存在管理层级多、管理链条长、管理风险下沉的情况,审计全覆盖需要触及基层单位,仅靠审计机关不可能完全扫除监督盲区。为此,应当整合内部审计和社会审计资源,有机融入审计全覆盖工作机制中去。有效利用内部审计、社会审计,甚至军队审计成果,降低国家审计风险,提高审计监督整体效能。在与内部审计协作方面,2018年审计署先后颁布了《关于加强内部审计工作业务指导和监督的意见》(审法发[2018]2号)、实施修订了《审计署关于内部审计工作的规定》(审计署令第11号)等,为新时期内部审计工作提供了制度保障。其中规定提出“国有企业应当按照有关规定建立总审计师制度。总审计师协助党组织、董事会(或者主要负责人)管理内部审计工作”。这不仅有利于提升内部审计的独立性,提升内部审计工作的针对性和有效性,而且有利于更好利用内部审计资源,实现国家审计与内部审计的融会贯通。

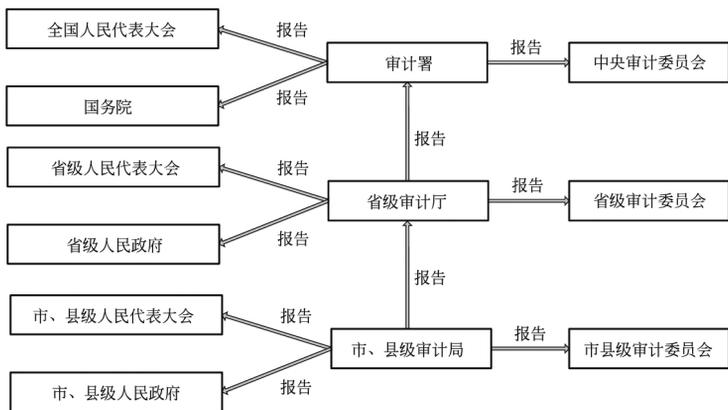


图3 审计机关报告制度关系图

在与社会审计协作方面,2006年审计署颁布了《审计署聘请外部人员参与审计工作管理办法》,为规范购买社会审计服务工作提供了制度遵循。2018年审计署又印发了《关于进一步规范聘请中介机构参与投资审计工作的通知》规定,遇审计力量不足、相关专业知识受到限制,以及需要聘请中介机构参与投资审计等情形时,应当遵循公平、公开、公正原则选聘中介机构。

此外,在军民融合背景下,国家审计机关与军队审计机构的“军地合作”也更加紧密。2016年12月,新修订的《军队审计条例》第三十五条对军地联合审计作出原则性规定。军队审计机构对重大基础设施建设、武器装备科研生产、军队人才培养、军队保障、国防动员等方面军民融合发展项目,以及其他涉及军地双方的经济活动,可以会同国家审计机关开展联合审计。2018年10月,审计署办公厅《中华人民共和国审计法(修订征求意见稿)》第六十五条附则中也对此进行了呼应。审计机关和军队审计机构可以对军民融合发展有关事项实施联合审计。国家审计机关将进一步加强内部审计的指导,以及对社会审计的监管力度,加强与军队审计机构的合作,充分整合各项审计资源,不断增强审计监督合力。

(四)加强审计机关自身建设,提升审计资源配置效率

从统筹的效率来看,市场是资源配置的决定力量,尤其是在社会审计领域,通过价格、供需关系和竞争机制,审计资源得到高效配置。但国家审计是对公共资金、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,出具的审计报告实质上可以视为国家审计机关生产的一种公共产品或提供的公共服务。由于公共品属性、外部性等客观存在,出现“市场失灵”,单纯依靠市场无法实现这一目标,只能通过国家审计机关来提供。尽管实践中可以购买社会审计力量,但审计机关在配置国家审计资源,出具审计报告中起着主导作用。因此,必须要高度重视审计机关自身建设,提升审计资源配置效率。

一是重视省级审计机关的统筹能力建设。在推进审计工作“全国一盘棋”的进程中,关键是要抓好省级审计机关对全省审计工作的统筹协调能力。省级地方政府在中国的行政管理体制链条上,具有承上启下、左联右结的枢纽作用。省级政府是中央政府的“代理人”,也是中央决策的具体组织和实施者,在贯彻中央总体方针政策的过程中,省级地方政府的效率如何,直

接关系到整个国家经济社会发展以及国际竞争力,是“提升省级地方政府效率是实现中国国家战略任务的关键”。省级审计机关在推进审计项目和审计组织方式“两统筹”中处于十分重要地位,应借鉴审计机关人财物统一管理改革中的先进做法和成功经验,加强审计机关自身能力建设,从计划安排能力、时间管理能力、协调配合能力、风险应对能力等方面提升审计资源配置效率。

二是以高素质专业化目标为指引,抓好审计人才队伍建设。坚持既要政治过硬又要本领高强、作风优良,针对审计工作政治性、政策性、专业性强的特点,突出政治标准。以“专业化”促“职业化”,不断提高审计人员专业胜任能力。树立“终身学习”理念,不断加强审计人员后续教育。创新方式方法,丰富和完善审计人员培训制度。制定激励措施,支持审计人员获得职称资格。与此同时,应进一步保障审计人员待遇,对具备较高专业技术资格的审计人员,将其专业技术职务与工资待遇挂钩。

三是依托“科技强审”,不断加强审计信息化建设。随着科技日新月异、信息化飞速发展,审计早已跨越拨弄算盘、翻翻账本的历史阶段,大数据审计、联网审计已浸润到审计工作的各个领域。依靠科技强审,向信息化要资源,向大数据要效率,是国家审计高质量发展的必由路径。我国审计机关信息化建设经过“金审工程”一期、二期、三期建设,完成了审计管理系统、现场审计实施系统、联网审计系统的推广使用,搭建了审计工作网络平台,为审计管理、业务实施提供了便利平台和科技支撑。未来,审计机关必须持续以信息技术引领审计技术创新,实现数据互通与信息共享,进一步提升审计效率。

基金项目:教育部哲学社会科学重大课题攻关项目“更好发挥审计在党和国家监督体系中的重要作用研究”(19JZD027);南京审计大学审计学一流专业建设与创新人才培养专项“新冠疫情背景下审计学在线教学实践与质量提升研究”(2020JG092)。

作者简介:贺鹏皓,南京审计大学政府审计学院讲师,经济学博士,主要研究方向为国家审计基础理论、社会保障;许奎,法学博士,审计署审计科研所在站博士后,主要研究方向是国家审计基础理论、法社会学;上官泽明,管理学博士,山西财经大学会计学院副教授,主要研究方向是国家审计与财政治理。

原载《中国审计评论》:中国时代经济出版社有限公司(京),第14辑.49~60