

# 基于SFIC模型的国家审计与内部审计协同研究

易继红

## 一、引言

在审计全覆盖的背景下,无论是国家审计还是内部审计单靠一种审计力量很难满足全面审计的需求,并且两种审计方式侧重点各有差异。国家审计承担着“经济体检”职能,不仅要“查病”,更要“治已病”和“防未病”。国家审计作为一种外部审计方式,侧重于事后监督,审计及时性低于内部审计,问题较难被及时发现与解决。内部审计作为一种内部审计手段,侧重于事前和事中监督,对被审计单位经营业务、内部控制等事项较为熟悉,发挥着源头性自我监管的作用,但同时审计独立性弱于国家审计。总之,国家审计与内部审计均存在一定程度上的不足之处,审计监督职能无法完全有效地发挥。为实现审计全覆盖,提升审计质效,与当下不断扩大的审计范围、日渐繁杂的审计项目、快速增长的审计数量相适应,有必要在资源无法迅速扩充的情况下,将国家审计与内部审计资源进行有效整合。

SFIC模型本质上是一种典型的协同治理框架,由Ansell和Gash明确提出。SFIC模型包括启动条件S(Starting Conditions)、催化领导F(Facilitative Leadership)、制度设计I(Institutional Design)以及协同过程C(Collaborative Process)四要素。其中,协同过程是核心要素,催化领导、制度设计、启动条件则是实现协同过程的基础与辅助,并且直接影响着协同过程的开展与结果。模型核心是协同过程,同样与资源投入配合、信任、交流等因素密切相关,该模型采用的是闭环结构的形式而非传统的线性结构,不仅能促进有关要素的作用发挥、相互影响,而且贯穿于协同全过程,强化协同意义。国家审计与内部审计的协同效果,同样也受参与主体间的沟通交流、信任程度、资源整合等方面的影响。综上所述,SFIC模型突出的“协同”与国家审计和内部审计间的“协同”相契合,借助SFIC模型促使国家审计与内部审计合作,可以激发两者在工作中的协同与联系,发挥“1+1>2的协同效应”。

## 二、基于SFIC模型的国家审计与内部审计协同要素

### (一)起始条件(S)要素

SFIC模型启动条件“S”涵盖协同动机、合作/矛盾、资源/权力/信息不对称具体性条件,主要是指协同过程开始前的影响因素。动机是驱使各主体参与协同工作的主要因素,具体包括参与方的依赖程度、预期协同效果、资源/权力不均。其中,主体间的依赖程度体现于各参与主体间是否相互信任、相互依赖,并且问题解决的唯一办法是协同配合、统一治理,故会提升各主体参与协同治理的动机。预期协同效果体现于各参与主体对其定位、角色的考虑,若认为自身角色扮演关键、重要性角色,能影响后期协同治理效果,则能大大强化协同动机,参与协同治理的意愿将更为强烈;反之,则会降低主体参与的积极性,同时,也会对协同治理效果造成不良影响。资源/权力不均体现于持有庞大优势资源或权力处于高位时,需要在协同过程中进行妥协,释放相关的资源或承担更多的职责,久之会削弱拥有庞大优势资源或权力处于高位的协同主体参与积极性,影响协同动机。

基于SFIC模型的国家审计与内部审计协同的起始条件要素包括审计人才因素、沟通与交流因素、审计数据信息因素、技术因素等。以上要素发挥协同驱动作用,为国家审计与内部审计协同创造良好的条件与环境。其中,审计人才因素包括国家审计人员和内部审计人员,通过将两方人员进行有效协调实现审计人才的联动,进一步细化协同审计人员的专业领域、工作技能、综合素质、工作经历、学历背景等事项,为协同工作做好全面化、专业化、复合型的审计人才储备。国家审计与内部审计实施协同工作前,势必会存在大量的数据信息,提升协同效率的前提在于信息共享与沟通交流,审计数据信息共享能避免审计资料、审计业务反复查看、反复核对,了解协同审计工作成果并加以利用。实时的沟通交流则能便于国家审计人员与内部审计人员商定协同审计目标、方向、具体工作等,及时了解不同审计人员的工作动态,及时掌握最前沿的审计信息。技术因素则是为协同审计工作提供重要的技术支撑,为国家审计与内

部审计的人才资源联动化、数据资源共享化、沟通交流实时化提供实现媒介,为后期协同工作奠定重要基础。

### (二)催化领导(F)要素

催化领导“F”是在协同前、协同中以及结束环节发挥领导力效果,具体作用表现在激发各主体协同参与意愿和动机、缓和冲突与矛盾、平衡各方权力和资源、促进主体间的沟通与交流、提升协同过程中的信任度、指导协同共赢的方向与途径等。发挥领导带头作用,凝聚共识助力工作顺利进行。基于SFIC模型的审计协同下的催化领导要素,旨在发挥审计机关领导的主导和凝聚力量,通过建立统一领导、强化组织领导机制,确保国家审计与内部审计的协同治理工作有秩序地进行。组建协同审计工作领导小组,指引有关各方人员协调配合审计工作。

### (三)制度设计(I)要素

制度设计“I”是指协同主体操作、协同程序实施的重要规范和依据,除发挥领导的主导作用外,还需要制定相应的制度与规则,确保协同主体行为的规范性和透明度、协同过程的合规性与合理性以及协同程序的合法性与正当性。因此,在制度设计时要以上述所要达成的事项为前提,设计涵盖参与主体、协同过程、协同程序三方主要内容的基本准则与制度,确保有法可依,有章可循。基于SFIC模型的国家审计与内部审计协同下的制度设计要素主要指协同审计工作的规范与依据,为国家审计人员与内部审计人员提供指引。以协同审计达成的目标为方向制定协同审计制度文件,明确协同审计人员的工作职责与范畴、国家审计与内部审计的工作重点、协同审计程序与流程、问题整改监督途径等。建立协同审计制度,借助具有强制力的规章制度规范各审计组织协同行为,提升协同质量。

### (四)协同过程(C)要素

协同过程“C”作为重要环节,主要囊括五个变量因素,即信任程度、沟通与交流、过程投入、共识的达成以及阶段性效果,五个变量因素相互影响、相互作用。因此,协同过程呈现出一种环形的结构形式。信任程度影响协同过程的顺利展开,同时协同过程也促使各协同主体

信任程度加深,诚实与信用是后期沟通、投入、共识达成、治理成果出具的重要前提。沟通与交流对于缓解协同过程中的矛盾与冲突、平衡资源投入等方面发挥着不可或缺的作用,在互相信任的基础上进行面对面沟通与交流,从而共同应对协同过程中暴露的问题,找寻利益平衡点,达到最佳的协同治理效果。过程投入是指各参与主体在协同治理过程中共享资源、共担责任,总之,是在达成共识的前提下控制过程投入成本。共识的达成是指协同主体间有着一致性且清晰的目标或需要共同解决的问题,并为之实现或解决。阶段性效果是协同治理的阶段性、具体化成果,能够反映出阶段性的投入情况、主体协同参与度、资源共享与责任共担情况等,同时,也能为下一个阶段性目标的实现注入动力,促使整个协同治理过程呈现出一种源源不断、良性循环的特点。

基于SFIC模型的国家审计与内部审计协同的过程要素主要指协同审计实施过程中的有关事项,包括年度审计计划管理、培训管理、人才管理、沟通与交流、问题管理、整改管理、协同成果利用管理、协同审计数据管理等。如国家审计与内部审计协同过程中掌握双方的审计计划、年度工作目标、审计资源、具体审计项目等,内部审计人员进行报备,国家审计人员则予参考与监督。明确统一的协同审计项目资料,涉及有关方案、通知书、项目编号、工作报告、整改报告、审计底稿。为提升审计效率减少审计方法、程序的重复利用,形成集业务、方法、效果一体化的沟通方案,明确不同参与主体的侧重点,如宏观问题由国家审计机关负责,并进行问题的实时沟通与交流及反馈,交叉使用各类审计技术与方法,

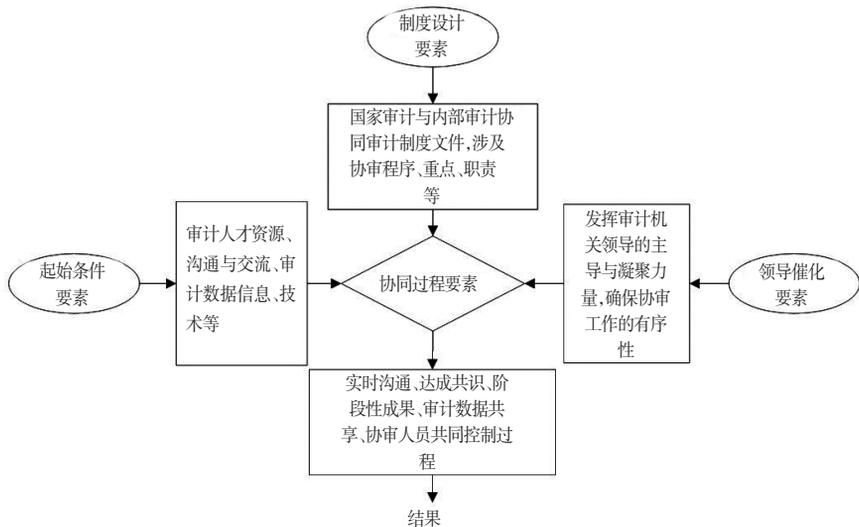


图1 基于SFIC模型的国家审计与内部审计协同要素组成

互通业务监管知识与审计技巧,共同寻找解决问题的途径。与此同时,做好审计成果共享工作,注重审计成果の利用。

### 三、基于SFIC模型的国家审计与内部审计协同案例分析

#### (一)基本情况介绍

A 国企始创于 2010 年,主营业务涵盖尿素水溶液生产、金属包装容器的生产、石油制品、仓储等方面,具备船用油、齿轮油、液压油、内燃机油等四十余种润滑油产品生产能力。A 国企公司旗下拥有重要的基础油仓储、生产、中转基地,成功建立运行 5 条润滑油灌装生产线,同时,拥有 14 个润滑油调合罐,2 座尾气净化液调合成品罐,1 座去离子水成品罐。A 国企公司下设党支部委员会、财务部、审计部、基础油(散油)业务部、综合办公室、生产中心等部室,其中,生产中心涵盖质量组、设备组、生产组、物资组、市场组等。

#### (二)基于SFIC模型的国家审计与内部审计协同路径

国家审计以政府的名义代表所有者对国企进行审计监察,督促被审计国企合理使用资源,为国企资产安全提供保障。为激励国有企业领导层正向发展,在相应岗位上合理使用权力,推动国有企业保值增值,对 A 国有企业领导人员开展经济责任审计工作,审计业务承办主体是 N 市审计局。但由于当下国家审计资源难以满足国有企业领导人员经济责任审计需求,因此,审计局探索实施国家审计与内部审计协同审计工作,将单一的国家审计资源与内部审计资源予以整合。国家审计与内部审计协同并非简单地相加,而是充分借助两方主体的力量,发挥审计监督合力效果。在国家审计与内部审计业务侧重点、制度、管理方式等差异化的基础上,如何推动国家审计与内部审计实现有力协同成为审计局开展领导干部经济责任审计工作的难点与重点。而 SFIC 模型作为协同治理领域的经典模型,其主要的构成部分即起始条件、催化领导、制度设计、协同过程,体现了协同要素,具体涉及协同主体、信任、资源、沟

通、协同过程、协同成果、数据、制度依据、领导指引等多个方面,共同助力于协同工作,涉及因素众多具有一定的全面性。审计局开展的领导干部经济责任审计协同工作,同样涵盖众多协同因素,与 SFIC 模型反映的协同治理模式相契合,故审计局主动借助 SFIC 模型开展 A 国企领导干部人员经济责任审计工作,从 SFIC 模型四大要素出发分析国家审计与内部审计在领导干部人员经济责任审计工作中的协同路径(图 2)。

(1)国家审计与内部审计协同起始条件。为更好地开展国家审计与内部审计协同工作,发挥监督合力效果。审计部门预先做好一系列准备工作,包括审计人员的整合、引入数字技术等事项。为检验 L 作为 A 国企领导人期间的经济责任履行情况,审计局以实现经济责任审计全覆盖为方向,对企业领导人 L 开展离任经济责任审计工作。审计局确定重要的审计事项,即审查 L 2018~2021 年任职期间内企业落实和国家有关经济方针、政策以及决策部署情况;单位是否正确处理与供应商、客户、职工等多元利益关系;单位年度和任期责任目标的完成情况等。

首先,组建专门的审计协同小组。审计局在明确 A 国企分子公司数量与主要业务活动以及审计重点后,组

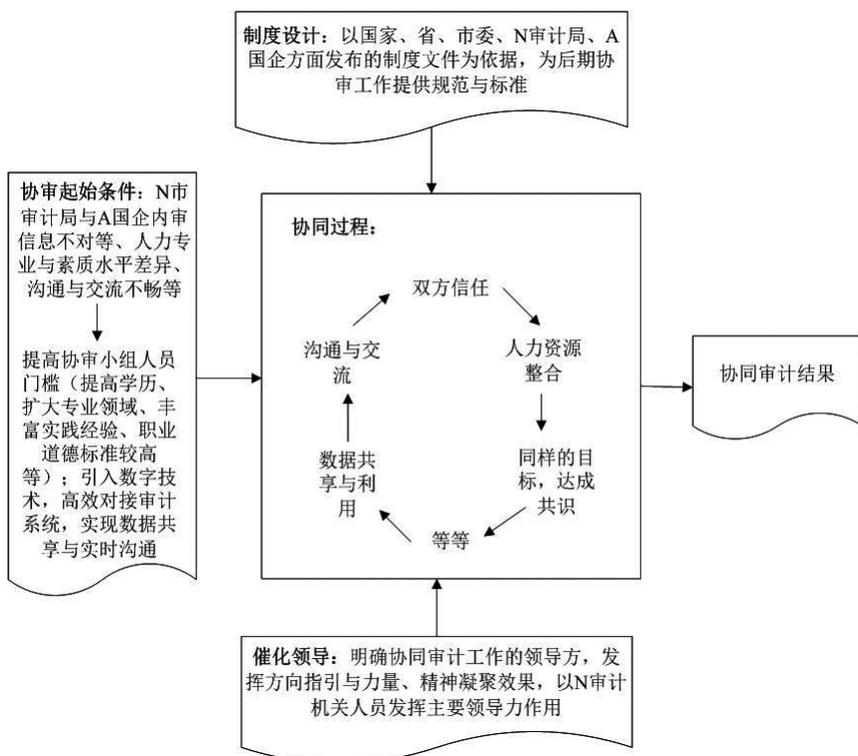


图 2 基于 SFIC 模型的国家审计与内部审计协同路径图

建专门的审计小组。考虑到A国有企业部室及分子公司众多,仅凭借审计局的审计人员配置难以实现审计全覆盖要求,在后期审计工作中势必会加重审计局相关人员压力。对此,审计机关人员在当下可分配审计人员较少的情况下,与A国企内部审计部门人员进行沟通,组建契合的审计小组,引入具有高审计职业道德标准、良好团队合作意识、自律的审计人员,同时,扩大专业领域,提高学历与实践经验,倾向于选择精通计算机、法律、经济管理专业的审计人员,学历以本科、硕博学历为先,综合考量审计机关人员与A国企内部审计人员的参与经济责任审计项目数量、项目整改率、从业审计时间等事项,通过选择优秀的审计机关人员与国企内部审计人员组建专门的审计协同小组,最大程度弥补审计机关人员与A国企内部审计人员在专业素质、人员数量等方面的不足,提升协同审计人员质量与整体实力。

其次,做好审计业务数据共享与实时沟通的技术支持。在大智云物移区环境下,传统审计方式已很难胜任,因此,积极转变思路,坚持强化审计技术建设,推动信息技术与审计业务深度融合,逐步突破了部门、单位间的信息壁垒,利用好审计数据的大集中、大综合、大关联的特征,形成用数据说话、用数据决策、用数据管理的大数据思维模式,开展事项分析和结论研判。审计局在与A国企内部审计人员、业务人员、财务人员进行沟通以及业务数据的获取工作时,暴露出沟通不及时、业务数据来源分散以及数据重复、模糊、不完整、不一致等问题,直接影响经济责任审计工作效率与质量。进一步究其原因在于审计局与A国有企业在审计技术建设方面不平衡,A国有企业积极推动数据技术与经营业务发展深度融合,但在技术与审计业务融合方面尚处于初始阶段。基于此,审计局带头推动A国企内部审计技术发展,同时为企业推荐当前市场上能兼容众多系统的数据接口的系统软硬件服务商,打通信息桎梏,实现N市审计局审计信息平台与被审计单位A企业内部审计信息管理系统的有效对接。使得在后期经济责任审计工作中,审计机关人员可以直接利用A国企内审资源与成果,有效减少重复性工作,避免审计资源的浪费。借助统一的信息系统实现线上随时随地交流,最大程度规避整改偏离、信息偏差等问题,在实时交流中提高审计机关人员与国企内部审计人员的协同程度。

(2)国家审计与内部审计协同领导力催化。A国企内部审计职能部门相较于国家审计而言具有一定的局限性,尤其是在权威性、独立性方面存在不足,意味着A

国企内部审计成果可能难以达到国家审计要求,并且在审计程序、内部审计标准方面与国家审计标准仍存有需要规范与优化之处。因此,保障领导人L的离任经济责任审计工作的开展效率与质量,势必需要核心领导层发挥组织与领导指引作用,推动国家审计与内部审计协同监督落到实处,避免协同过程偏离。审计协同小组在对A企业领导人L开展离任经济责任审计工作过程中,需要率先明确处于审计机关领导指引作用人员,以便在协同审计工作出现矛盾冲突时及时干预。在对领导人L实施的经济责任审计项目中,审协小组中的机关负责人作为主要领导人,为协审工作的开展提供方向指引,及时调整A国企的内部审计计划方案,确定不同阶段的审计工作重点。

(3)国家审计与内部审计协同制度设计。国家审计人员与国企内部审计人员开展审计工作均有各自的制度作为标准与依据,并且两方在审计成果运用、审计方法等方面存在共通点,但同时也在目标定位、审计监督权限等方面具有差异性。因此,充分激发两者优势,取长补短,加强国家审计与国企内部审计协同从而更好地发挥监管效能,实现审计全覆盖。而筑牢两者协同发展的基础是协同制度,从制度层面为协同审计工作提供统一的审计方法、审计技术、审计实施及整改的标准与规范。在开展A国企领导人L离任经济责任审计协同工作前期,审计协同小组利用统一的审计信息平台在线获取已发布的有关审计制度文件,详见表1。

表1 A国企离任经济责任审计协同工作的制度依据

名目	制度文件名称
国家层面	《中华人民共和国审计法》《党政主要领导干部和国有企业领导人员经济责任审计规定》《审计署关于内部审计工作的规定》《关于深化国有企业和国有资本审计监督的若干意见》《中国共产党党员领导干部廉洁从政若干准则》《第2205号内部审计具体准则——经济责任审计》等
省、市及审计机构等层面	《在市属国有企业中开展国家审计与内部审计协同工作意见》《N市审计局建立国家审计与内部审计协同机制实施办法》等
A国企层面	《A企业内部审计管理办法》《A国企内控权责指引》《A公司经济责任审计管理办法》《A公司内控权责指引》等

审计协同小组以上述制度文件为依据,明确了经济责任审计工作重点事项,审计协同小组重点审查2018年3月至2021年5月L任职期间内A国企是否贯彻落实重大经济事项决策;是否严格执行有关经济政策、财经纪律等;是否建立并实施A国企内控制度;财务收支及资产管理履职情况;是否及时进行问题整改跟踪工作;是否严格履行《中国共产党党员领导干部廉洁从政若干准

则》等制度文件。通过上述各项制度加强审计协同小组的监督力度与协同工作,确保A企业领导人L的离任经济责任审计协同工作标准化、规范化以及制度化,切实提升协同审计质量。

(4)国家审计与内部审计协同过程及结果。审计机关人员与国企内部审计人员组建的审计协同小组于2021年11月正式进驻审计现场,并在一周内开展了审计进场会,会议内容包括A国企领导人个人述职报告、审计计划、审计人员职责及分工等事项。本文以审查L领导人2018年至2021年任职期间内A国有企业落实和国家有关经济方针、政策以及企业决策部署情况和单位是否正确处理与供应商、客户、职工等多元利益关系为例,详细分析协同过程及结果。

针对A国企降本减费重要政策落实情况的协同审计过程。审计协同小组前期对A国企内部审计资源可利用情况进行了评估,如在公司审计机构设置方面,A国企对内部审计工作重视程度较高,将财务部门下的审计人员分离设立专门的内部审计部门,并且审计经费较为充足,内部审计部门地位明显提高;在利益相关方的认可程度方面,A国企的内部审计建议采纳率为78%左右,对本公司发展呈现出显著的促进效果。综合评估结果,协审小组认为A国有企业内部审计资源具有一定的可利用性。因此,在审查A国企公司降本减费重要政策落实过程中,双方在信任的基础上达成共识形成审计协同小组,并进行分工合作,通过现场询问A国企财务部门人员、生产业务部门人员以及线上查阅公司业务数据资料获取审计数据。同时,利用具有参考价值的A国企内部审计已知信息及审计成果,如2019年A国企内部控制评估内容与结果,其中,内容涉及公司的业务项目管理情况、采购付款控制实施情况、成本费用情况等,从而减轻审计人员工作量。在降本减费重要政策落实审计项目中,通过实时沟通与交流明确审查重点,如侧重于审查公司的财务部门、生产中心等,详见表2。通过协同审计工作发现,财务部门通过开展税收筹划、减少存货的占用情况等措施,有力地减轻了税负,提高存货利用率;业务生产部门则采取了顶线工艺流程的升级改造等措施,降低了生产过程中的损耗,节省了生产成本。总之,领导人L任职期间内严格执行了降本减费重要政策,并落实到具体部门实施。

针对A国企是否正确处理与供应商、客户、职工等多元利益关系的审计情况,以采购管理协同审计项目为例。A国企采购流程包括采购合同的签订与实施环节、

**表2 降本减费重要政策落实情况协同审计方法与内容、结果**

协同审计方法	协同审查内容	审计结果
现场访谈、线上查阅资料、直接利用A国企内部审计资源等	税收筹划工作及税负数据情况;公司存货与应收账款的占用情况;领导任职期间内各年度成本调整明细表等	有效缩减公司财务费用;税负压力得到较大程度减轻;资金利用率明显提升;未发现大额溢盈潜亏问题
	废旧物资的处理情况;顶线工艺流程的改进及阶段性效果;灌装顶线操作是否科学合理等	生产环节的各项消耗与损耗大幅下降;清罐油、顶线油的产生量有所下降;实现减量降耗

招标询价环节、供应商选择环节、供应商考核环节、物资入库验收环节,因此,审计协同小组以上述环节为方向,侧重于审查合同内容是否合规、供应商的选择与考核是否合理、付款流程与验收流程是否符合规范等事项(图3)。审计协同小组通过线上+线下查阅领导任期内的合同台账、物资采购统计表、采购项目的财务凭证及合同、供应商专业资质、考核报告等数据,发现领导人L任职期间内A国企采购管理工作中存在部分问题,具体体现在:一是未公示指定采购的供应商。A国企2021年3月与某节能科技有限公司签署采购合同,并且该合同是前期已完工项目治水设施的升级改造项目,根据前期要求需要进行公示,而A国企签署了《Y项目制水设施改造采购合同》后未公示配件供应商,违反了实施细则规定。二是采购未在规定平台进行。2020年1月,A国企向某商贸企业采购的价值6.5万元的储罐防腐漆物资以及同年9月份向某科技公司采购的价值18万元的监控系统维护设备,违反了A国企采购管理规定的条款,包括不在物资供应商名录范围内的供应商参与报价、储罐防腐漆物资和监控系统维护设备的采购未在规定的物资平台中实施等。

### (三)基于SFIC模型的国家审计与内部审计协同效果

N市审计局在开展国有企业领导干部离任经济责任审计工作中,引入SFIC协同决策行为模型,通过整合审计人力资源,提升协审人员专业胜任能力与综合素养,保障双方信任的基础上共享及利用审计数据资源。同时,发挥国家审计机关人员的主导力量,利用其权威性保障协同参与主体的秩序性,科学、合理、高效地开展协同审计工作。明确审计协同制度文件,使得审计人员工作更加具有规范性与针对性,在协同审计工作中实时沟通交流,在沟通交流中及时改进不足与缺陷,综合多方面最大程度激发协同增效功能。从效果来看,如在审计信息资源方面,N市审计局通过直接利用A国企内部审

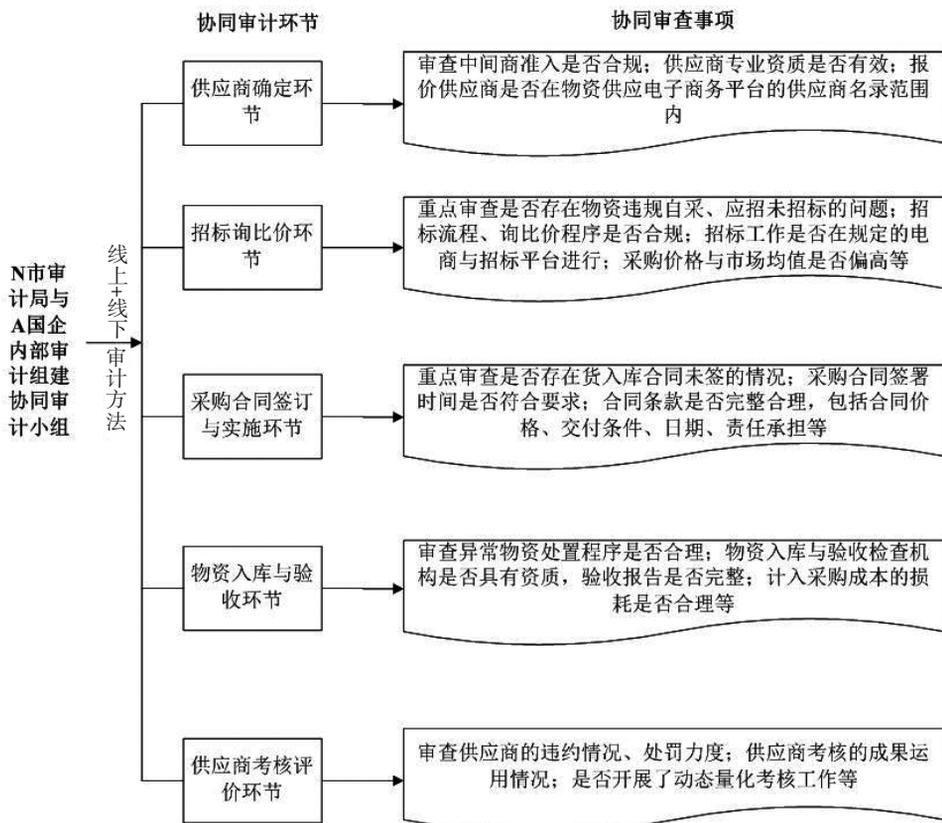


图3 A 国企公司采购管理环节协同审计内容

计资源,不仅减轻了以往审计资料重复收集工作负担,为N市审计局节约了1/4的工作量,还节省了1.5万元的审计费用,协同审计效果明显。

#### 四、基于SFIC模型的国家审计与内部审计协同建议

一方面,充分提升内部审计质量,为后期协同工作奠定基础。审计协同的基础是参与主体间的信任程度,而SFIC模型中的起始条件要素也将信任包含在内。而决定国家审计对内部审计的信任程度的关键在于内部审计是否具有较高独立性,内部审计在国企内部通常表现为职能部门,独立性与权威性受到一定的限制,进而内部审计工作质量,直接影响国家审计对内部审计信息及结果的信任程度。因此,为保障协同效率及效果,为审计协同奠定基石,需要提升被审计单位的内审质量。对于A国企而言,提升内部审计质量可以从法规制度层面保障内部审计地位,并且需要N市审计局加强对内部审计工作的指导等方式展开。具体而言,加强审计专业人员的培训,大幅提升审计人员的专业素养,向国

家审计机关人员素质水平方向发展,逐渐满足审计全覆盖对审计人员能力的要求。不定期开展审计业务培训活动,采用以干带训的方式提升专业能力,包括引导企业内部审计人员参与国家审计项目。定期举办学习交流大会,促使国家审计机关人员与内部审计人员进行案例经验以及疑点难点的交流与沟通工作,便于内部审计人员形成严谨的工作态度、掌握先进的审计技术,在审计过程中提高内部审计素养。

另一方面,建立并完善审计协同考核体系。基于SFIC模型的国家审计与内部审计协同涉及因素众多,包括资金的协同、审计人力资源的协同、审计项目的协同等方面,呈现一

定的复杂性与多面性。因此,为体现出国家审计与内部审计协同效果,促使协同审计可持续进行,有必要进行考核工作。在审计计划方面,需要侧重于评价协同审计项目时间分配是否合理、重点任务的完成率如何、审计计划制定是否科学合理等;在审计组织方式上,侧重于评价参与协同审计项目人员的工作主动性、职业操守等;在审计项目方面,重点评价协同审计项目的完成情况及质量、协同审计项目的完成数量与阶段性成果等;在审计成果运用上,以评价审计报告、审计整改结果是否及时报上传、信息化平台的利用率与效果等方面为主。综合以上科学、有依据地评价国家审计与内部审计协同工作。

本文系2021年度江西省高校人文社会科学研究项目“‘新文科+财务数智化’驱动下应用型本科院校财会专业人才培养路径研究”(项目编号:JY21246)阶段性研究成果。

作者单位:江西农业大学南昌商学院

原载《财会通讯》(武汉),2024.7.111~116