

也论内部审计的地位、职能及对象

廖 洪

自我国1983年恢复审计制度以来,作为整个审计体系组成部分的内部审计正在迅速发展。广大内部审计工作者在财务审计和经济效益审计中作出了较大成绩,为改革、开放和“治理、整顿”作出了贡献。但是,我国内部审计工作的发展是不平衡的,一些部门和单位的内审工作尚未很好开展起来,许多人包括一部分审计工作者在内,至今仍对内部审计工作的地位和作用认识不清,本文试就内部审计的地位、职能和对象等基础理论问题略述管见,与广大同仁商讨。

一、内部审计的地位

国务院颁布的《中华人民共和国审计条例》设专章对内部审计的机构设置、工作任务作了明确规定,随后《审计署关于内部审计工作的规定》(以下分别简称为“审计条例”和“规定”)又根据《审计条例》的精神对内部审计的地位、作用、机构设置、业务关系、工作任务、工作程序、职责权限、职业道德、法律责任等问题作了详细规定。这两个法规的制订充分说明国家对内部审计工作赋予了较高的法律地位,是我国开展内审工作的法律保证。具体而言,我们应从以下两方面来认识内部审计的地位:一是它在整个审计体系中的地位,二是它在本部门、本单位经济工作中的地位。

我国审计体系由国家审计、内部审计和社会审计三部分组成,内部审计在这个体系中处于何种地位?目前学术界有两种提法,一种是:国家审计是主导(或主体)、内部审计是基础、社会审计是辅助(或补充)力量;另一种提法是:内部审计是我国审计体系中的重要组成部分。笔者倾向于前一种意见,因为它一目了然地说明了我国三种审计制度的不同地位和关系,而第二种提法则给人以模糊的感觉:所谓“重要组成部分”究竟“重要”到何种程度?它比谁重要?内部审计与国家审计和社会审计的关系是什么?这些问题都不能由“重要组成部分”来回答。事实上,“重要”一词在某种意义上说,是一个很不准确的相对概念,一般说,所谓重要,第一是指某一结构体系中一个因素比其他因素起的作用大,是影响该结构体系的主要因素。那么内部审计在审计体系的三个组成部分中是不是起主导作用的因素呢?回答当然是否定的,因为在我国审计体系中,如果没有国家审计的领导,并制定出各种法规、制度来指导内部审计工作和社会审计工作,则内部审计和社会审计工作就是一盘散沙而各行其事,从而也不能更好地发挥其职能作用。这里必须指出,我们不能单从内部审计机构和人员的数量大大超过国家审计和社会审计,来确认内部审计的重要性。第二,往往是说话人为了强调某一事物和引起听众的重视而使用“重要”一词,这种场合下,实际上说话人是站在该事物的角

度立论的，而不是站在该事物所在的结构体系中立论的，因而也是不科学的。正因为此，《规定》的第二条对内部审计在整个审计体系中的地位界定为：“内部审计是我国审计体系的组成部分”，而未提“重要组成部分”。

如何看待内部审计的“基础”地位呢？有人认为“基础”地位不好理解，因为照词典的解释，所谓“基础”是指建筑物的根脚或事物发展的根本起点，但从审计产生和发展的历史来看，通观中外审计发展史，都是国家审计产生在前，其次是社会审计，而内部审计的产生相对较晚，因此他们认为，内部审计既不是这一事物的“根脚”，也不是审计的发展“起点”。如果仅从这个意义讲，不同意内部审计是基础的提法是不无道理的。然而，我们所说的内部审计是基础这个命题中的“基础”，并非原来意义上的“基础”，而是指内部审计机构扎根于各部门各单位内部，它能完成国家审计机关所无力顾及的为数众多的被审对象的审计任务，发挥其日常经济监督的作用而为外部审计奠定基础，内部审计搞好了，外部审计（国家审计和社会审计）来审查时就省时省事得多，这样就可使国家审计机关集中更多精力抓主要问题和重点项目的审计以及从事审计法制和审计制度建设；也可使社会审计少费时间、从而节约本部门本单位的审计费用支出。此外，从《规定》中指出的：内部审计机构还有义务完成“审计机关委托的其他审计事项”的任务这一点来看也说明内部审计的基础地位是显而易见的。

那么，如何认识内部审计在本部门、本单位经济工作中的地位呢？吕培俭审计长在鞍钢调查研究时指出：“作为现代化的企业管理，内部审计是不可缺少的手段，是企业领导的耳目和助手。”^①这是对内部审计在本部门本单位中的地位的高度概括，它具体表现在以下三方面。首先，内部审计具有宏观间接调控和微观自我约束的地位。对部门内部审计而言，它具有宏观间接调控的地位，这是因为部门内部审计通过对本部门下属单位的审计，能发现和揭露本部门本行业经济活动中带普遍性的问题，从而提出本部门本行业加强宏观管理的建议和宏观调控的措施。对企业基层单位的内部审计而言，它具有微观自我约束的地位，这也是通过各单位内部审计机构根据审计监督中发现的问题、提供给本单位领导加强内部管理的各项建议和措施，从而达到维护财经法纪、提高经济效益的目的来表现的。其次，内部审计具有综合性的经济监督地位。因为内部审计不仅要监督和评价企业单位的会计行为是否遵守党和国家的方针政策、财务法规和制度，还要评价企业、单位内部各项管理制度是否切实有效地控制了各项经济活动，评价经济效益的高低。因此内部审计的监督功能不同于单位内部的只具有单一性业务监督特点的会计监督、统计监督等经济监督形式，而具有综合性经济监督的地位。再次，内部审计具有较高层次的监督地位。这不仅表现在内部审计按法律赋予的权利独立地行使审计监督权，不受其他行政部门和社会集团或个人的干涉，客观公正地处理问题，而且表现在，由于内部审计职能的充分发挥，它可以防错纠弊、抑制投资规模和消费基金的膨胀、提出加强和改进企业、单位内部经营管理、提高经济效益的建议，促进企业自我发展，促进廉政建设，因而它具有较高层次的监督地位。

综上所述，内部审计的地位，从它在整个审计体系来看具有基础地位，从它在本部门本单位内部来看则具有单位领导的耳目和助手地位。

二、内部审计的职能

关于内部审计的职能，学术界一般认为，它也与国家审计和社会审计一样，具有监督、评价和鉴证三种职能；但也有人认为，内部审计以评价职能为主、其他职能为辅（可称为主

次论)；还有人认为内部审计的职能是“评价和管理并重”，②(可称为并重论)；此外，鉴于内部审计自我约束机制的发挥和它在提高经济效益方面作出的贡献，一些同志认为内部审计具有较强的服务职能。

笔者认为，内部审计的职能主要是监督和评价。忽视内部审计的监督职能，既不能把握审计的本质，也不符合《审计条例》所赋予的职责。我们知道，审计的本质是一种经济监督活动，它的产生归根到底是由于经济责任关系的存在；当社会生产发展到一定高度时，生产资料所有者就不得不将资源和财产委托他人经营管理，为了监督经营管理情况，维护所有者的权益，就授权或委托专门的机构和人员，对资源和财产的管理者进行审查，于是就产生了委托人、被审计人和审计人三方面的审计关系，从审计人来看，则始终处于第三者的监督地位，这种监督地位就决定了审计的本质和职能。在我国社会主义初级阶段，商品生产和交换依然存在，国家实行计划经济与市场调节相结合的经济机制，改革开放正在深入进行，各种形式的承包经营责任制，强化了企业对国家的经济责任关系，国家作为生产资料的所有者必须制定一系列经济政策和财经法规，以指导和调节国民经济的发展，约束企业的经济行为，而企业作为资源和财产的经营管理者，则应在不违背这些方针政策和财经法规的前提下，独立自主地开展生产经营活动，并对生产资料所有者——国家承担经济责任，为了监督其生产经营情况，国家也必须委托或授权第三者——国家审计机关或社会审计组织来监督，但由于国家审计机关和社会审计组织的力量有限，为了及时地进行日常经济监督，在部门和企业内部建立审计机构就成为必要，它们一方面对国家负责，依法进行审计，以维护财经法纪，另一方面对部门和企业领导人负责，监督企业内部各项管理制度(主要是内控制度)的执行，促使企业合理有效地利用资源，达到经营目标、提高经济效益。尤其是随着我国经济结构的调整，企业集团(公司)的出现使企业规模不断扩大、经营层次增加(集团下有独立的分厂、分厂下又划分为若干经济责任中心)的情况下，无论从处理企业对国家的经济责任关系来看，还是从监督企业(集团)内部各层次的经济责任履行情况来看，都必须建立内部审计制度实行审计监督。为此，《审计条例》明确规定：“内部审计机构……依照国家法律、法规和政策的规定，对本单位及本单位下属单位的财务收支及其经济效益进行内部审计监督。”以上充分说明，监督职能仍然是内部审计的基本职能，试图以其他职能来取代监督职能则是不可取的。

至于评价职能，对内部审计而言也是显而易见的。内部审计在执行监督职能时，必须同时执行评价职能，才能更好地充当领导的耳目和助手，他们通过监督发现了问题，就要对这些问题作出恰当的客观评价，并用审计意见和建议的形式表现出来供领导决策参考：哪些方面能挖潜和节约，哪些方面有损失浪费，哪些管理制度尚不完善、哪些因素是影响本单位提高经济效益的主要因素、对策如何，等等。如果只进行监督而不进行评价，则达不到促进企业自我发展的目的。因此，评价职能是监督职能的深化，评价意见是在监督职能基础上得出的结论，这种结论的被采纳和付诸实施，反过来又是对监督职能的巩固和强化。

那么内部审计有无管理职能呢？我们认为没有。因为：第一，从管理的内容来看，管理学家们认为它一般包括计划、组织、指挥、控制和协调五大要素，这五大要素分别由不同的业务部门来完成其工作。作为内部审计，如上述它主要从事经济监督工作，而不从事制定生产经营计划、不负责组织和指挥内部各单位和人员去实施计划，也无义务去控制实际与计划的偏差和协调其他部门的工作；第二，从审计的特点来看，审计机构是独立于具体业务部门之外的机构，只有这样才能更好地履行经济监督职能，因此内部审计本身并不直接参加具体业务的管理；第三，必须把一般意义上的审计管理与管理职能区分开来，平时我们所说的审

计管理，是指审计机关和机构内部的业务管理，如制订审计工作计划和方案，制定内部规章制度等等，这种内审机构自身的业务管理是行为主体的自我管理，它与任何业务部门的内部管理有着相同的性质，否则工作就会打乱仗、无头绪，可见这种自身的业务管理与管理职能是完全不同的两回事，职能是一事物所具有的功能，这种功能是行为主体对其工作客体发挥作用的结果。所以二者是不能混淆的。

至于一些同志提出的服务职能，也是值得商榷的。虽然从长期看，内审工作的重点要转到经济效益审计上来，但这并不意味着开展经济效益审计就是内审有服务职能。因为通过广大内审工作者的努力，找出了本部门本单位提高经济效益的途径，提出了改进意见和措施，受到了领导的重视和采纳，从而提高了经济效益，这正是审计人员实施监督职能和评价职能的结果，正如吕培俭审计长指出的，是内审人员“通过加强监督达到服务的目的”^③

三、内部审计的对象

审计的对象是对审计具体内容的概括，一门学科的对象决定着该门学科的内容和方法。目前对这一基本理论的研究成果尚有争议，有人认为审计的对象应区分为审计理论的对象和审计实践的对象，但多数人认为无区分必要。中国审计学会审计基本理论学术讨论会的结论是，内部审计的对象与国家审计的对象是一致的，即：审计的对象是“被审计单位的财政、财务收支及其有关的经济活动。”^④这一定义注意到了我国审计领域的不断扩大，克服了以前某些定义中的片面性和抽象性（如“审计的对象主要是会计资料”，“审计对象就是经济活动”等），同时也吸收了《审计条例》第一条的精神，突出了审计的主要内容是财政、财务收支。但这一定义也有不足之处：其一，《审计条例》第一条规定：审计……是“对财政、财务收支以及经济活动”实行审计监督（着重号是作者加的），我认为这个提法是全面的、科学的，它包括全部经济活动。而上述中国审计学会的提法则未包括全部经济活动，只包括与财政、财务收支有关的经济活动，从而将大量与财政、财务收支无关的经济活动排除在审计对象之外，缩小了审计的活动范围，这是值得商榷的。例如一个单位与另一单位签订经济合同，这项工作与经济活动，至于它是否与财政、财务收支有关则不一定，若合同双方有一方终止了尚未履行的合同，则这项经济活动就与财务收支“无关”了，但作为审计部门仍然要审查为何终止合同以及由此而产生的对财务收支的影响和应负的经济责任。可见与财政、财务收支无关的经济活动是不能一概排斥在审计对象之外的；其二，随着社会经济的不断发展，审计的内容和方法也在不断充实和发展，不但经济活动是审计的对象，而且作为制约和规范经济活动的与效益、效率、效果有关的所有管理制度也成为审计的对象。例如，金融审计中对使用各种结算方式的审计、西方“三E”审计中的效率审计、审计方法中的制度基础审计等等，“结算方式”的使用、“办事效率”（如企业的公关部门一天收到了多少封顾客来信、当天处理了几封，处理数占应处理数的比例是办事效率问题）、“内部管理的规章制度”这些东西本身不是经济活动，更不一定是与财务收支有关的经济活动，而是规范经济活动的管理活动或制度，但它们已成为现代审计的内容之一。可见把审计的对象限定于与财政、财务收支有关的经济活动，是不足以容纳现代审计的全部对象的。综上所述，笔者认为，内部审计的对象可表述为：本部门、本单位的财政、财务收支等经济活动及其有关的管理活动或制度。

注释：

①③ 《审计研究》90年第4期第1页。

②④ 《审计研究》89年第2期第5、6页。