

论审计是较高层次监督

彭 及 时

审计是较高层次监督,对此应如何正确认识?资本主义社会的审计怎样成为较高层次监督的?我国审计能否成为名实相符的较高层次监督?本文拟就这些问题发表浅见,向同行专家求教,不妥之处,请批评指正。

一、审计是较高层次监督的涵义

审计是较高层次监督,对此应如何正确理解?我认为较高层次监督是一个相对概念,是就审计在经济监督体系中的地位而言。

国家审计是上层建筑领域专司经济监督的机构,代表人民和国家的意志,具有国家的权威,在社会主义经济监督体系中居于较其他经济监督形式较高的监督地位。社会主义经济监督体系可以分为四个监督层次。第一层次是企事业单位的会计监督,统计监督、业务监督。第二层次是主管部门对所属企事业单位进行的会计监督、统计监督。第三层次是财政、税务、银行、工商、物价等综合经济管理部门结合部门业务工作对企事业单位的经济活动所进行的部门经济监督。第四层次是国家审计监督。在社会主义经济监督体系中国家审计属于四个监督层次之首,是较高层次监督,它不仅对企事业单位及其主管部门进行经济监督,对行政机关进行经济监督,而且,还要对综合经济管理部门进行监督和再监督。

内部审计和社会审计的地位和权威虽不能和国家审计相比拟,但他们都是从事审计监督的专门机构,是我国审计监督组织体系的重要组成部分,它们在一定范围内和一定条件下,也是较高层次的监督。

我国的内部审计分为部门内部审计和单位内部审计两部分。部门内部审计对下属单位行使与国家审计机关相同的监督职权,它在本部门范围内是较高层次监督。企事业、单位内部审计在本单位主要负责人领导下,对单位内各职能机构及其分支机构的财务收支有关经济活动进行监督和评价,其对于本单位其他职能机构和分支机构所进行的各项监督和管理活动来讲,是较高层次的监督。

社会审计是民办的审计组织,它本身不是什么较高层次监督机构,它是一种委托审计,社会审计既可以接受企、事业单位的委托,也可以接受司法机构、国家审计机关和其他行政机关的委托,对被审单位的财务收支及其有关经济活动进行审计。它代表委托者,具有授权者的权威。它在接受各方委托条件下所进行的审计监督,较之被审单位内各有关职能机构如财会、内部审计、统计所进行的监督,则是较高层次的监督,它是社会上的、民间的较高层次监督,从相对意义上讲,三种审计监督都是较高层次监督,但三者不能并列。国家审计在我国审计组织体系中居于主导地位,内部审计必须接受国家审计机关的业务指导,社会审计不仅要接受国家审计机关的业务指导,还必须接受其管理。国家审计的地位、权威最高。在

整个社会主义经济监督体系中居于首位，居于较高层次监督地位；而内部审计和社会审计只是相对于其监督对象所受到的会计监督、统计监督、业务监督等等来说才是较高层次监督。

二、为何审计是较高层次监督

有人说审计是什么较高层次监督，笑话！财政才是真正的较高层次监督，有钱、有权、有地位。我们所说的较高层次监督是指一种监督形式在社会主义经济监督体系中所处的那种地位，而不是言它。就此而论，谁是较高层次监督，取决于那种监督形式的本质属性和我国经济的客观需要。审计其所以是较高层次监督，是由以下因素决定的。

其一，审计的社会属性决定它属于较高层次监督地位。

在阶级社会里，任何社会制度下的审计都主要是代表该社会居于统治地位阶级的意志，维护统治阶级所要求的那种经济利益关系。统治阶级控制着国家政权，国家审计是以国家机构的面貌出现。历史上任何国家审计都具有其所代表的统治阶级和国家的权威，都是较高层次监督。资本主义社会的民间审计和内部审计虽不代表国家的意志，但它代表的是个别资本家和资本家集团的意志，具有该社会统治阶级的权威，也是较高层次的监督。

社会主义社会，人民既掌握了生产资料，又控制着国家，我国的国家审计既代表人民意志，同时又代表国家意志，它维护着社会主义经济利益关系。人民的意志和国家意志在历史上第一次统一起来了，因而我们的国家审计理应比历史上其他社会制度下的国家审计权威更高，它是社会主义制度下的较高层次监督。我国的社会审计代表委托者的意志，内部审计代表企事业单位所有者（主要是人民）的意志。如前所叙述，它们在一定情况下或一定范围内是较高层次监督。

其二，审计的自然本质决定它属于较高层次监督地位。

财政、税务、银行等综合经济管理部门各有其自身的经济业务。它们是结合业务工作进行内部经济监督的，其与被监督对象存在着经济利益关系、利害关系，它们所进行的部门经济监督，往往难以作到客观、公正。需要国家审计予以监督和再监督。

审计是专门从事经济监督的机构，没有任何其他经济业务，地位超脱。其与被审单位不存在经济利益关系，利害关系。它依法独立行使审计监督权，不受其他行政机关、社会团体和个人干涉，独立性强，能够做到客观、公正、权威性的监督。

审计监督具有其他经济监督不具有的上述自然特点和优点，决定了它在经济监督体系中居于较高层次监督地位。

其三，经济体制改革要求审计居于较高层次监督地位。

社会主义经济是以公有制为主体的有计划的商品经济，生产资料社会主义公有制较之资本主义私有制具有明显的优越性。但公有制把国民经济联结成庞大复杂的机体，管理起来难度大，为了管理和运用好社会主义公有生产资料，我国进行经济体制改革，适当扩大地方的权力，企业实行所有权与经营管理权分离，这种改革能够调动地方和企业的积极性，搞活经济，促进生产建设发展。但另一方面由于利益主体多元化，使国家、地方、企业和个人四者之间利益矛盾的一面突出了，如果经济监督跟不上，不实行严格的监督，必然会滋生化公为私，截留利润，偷漏税款，贪污侵吞，铺张浪费等等弊端，新经济体制的存在和健康发展，公有生产资料的安全完整和有效运用，不仅需要庞大的经济监督体系，包括财税、银行、工商、物价、会计、统计等等从不同的侧面对社会经济活动进行监督，而且需要审计在经济监督体系中居于较高层次监督地位，承担较高层次监督任务，如对财政、税务、银行等国民经

济要害部门进行监督和再监督；如果不分监督层次，彼此都是半斤八两，平起平坐，经济监督体系没有中心，势必会出现监督真空，监督秩序混乱，监督软弱无力，就不可能形成严密的经济监督网络，对社会主义经济实行严格的有效的监督，公有制就难以巩固和发展，经济体制改革就会遇到障碍而无法顺利进行。

可见，确立审计的较高层次监督地位，是理顺经济监督秩序的需要，是建立严密的有效的社会主义经济监督体系的需要，是维护和深化经济体制改革的要求，是公有制巩固和发展的需要。

其四，我国的经济日益发展，生产社会化程度不断提高，经济活动愈来愈纷繁复杂，需要审计处于高层次的监督地位，以便对反映复杂经济活动的财政财务收支的真实性、正确性、合理性、合法性，效益性进行严格的监督，对会计监督和其他形式的经济监督进行再监督，以维护社会经济秩序，促进宏观调控和微观管理以及经济效益的不断提高，使四化建设能够顺利进行和发展。这种客观需要也是决定我国审计居于较高层次监督地位的重要原因。

有人说：宪法赋予审计机关监督权，因此审计机关权威高，是较高层次经济监督，这种说法当然不能说不对，但并没有找到审计其所以是较高层次经济监督的源头，宪法其所以作此规定，是因为客观上存在这种需要。审计的社会属性，自然属性以及经济体制改革和我国生产社会化程度不断提高等因素是决定审计居于较高层次监督地位的源头，宪法的相应规定不过是反映了这种客观需要，以立法形式予以肯定。

有人说：“什么独立性、权威性，较高层次监督，完全不是那么回事，审计有四难，审计难、反映情况难、处理问题难、落实审计结论难、理论脱离实际。”

这些审计理论没有错，它符合审计发展的客观规律，是符合逻辑的正确理论。问题不是审计理论脱离了实际，而是由于多种原因，实际还没有达到合理的、正确的审计理论模式的要求，存在较大差距。因此，不应该否定审计的独立性、权威性和较高层次监督地位等理论，而是应该找到与上述理想审计模式偏离之所在，明确原因，找到解决办法，经过较长时间努力，逐步缩小偏离或差距，使审计的独立性、权威性不断增强，使其逐步成为名实完全相符的较高层次监督。

若干年来，我国审计在维护财经法纪、加强国民经济宏观控制、促进廉政建设、促进经济效益提高等方面发挥了十分重要的作用，其影响日益扩大，权威性增强，在一定程度上发挥了较高层次监督作用，这是事物的一个方面，不能因为审计暂时存在“四难”，认识上产生片面性，以局部代替整体，丧失信心，否定我国审计正在向高层次监督方面前进，并且必将成为名符其实的较高层次监督。

应该把审计监督摆在适当的位置，既不能人为拔高，把审计说成是最高层次监督，似乎它比党的纪检机构的地位还要高，显然这是不正确的，如果这样夸大宣传，效果会适得其反，当然也不能贬低审计，妄自菲薄，因为别人不理解看不起审计，干涉审计、挤审计，审计人员也就自己看不起自己，对审计的较高层次监督地位怀疑动摇，不敢理直气壮地宣传审计的客观地位，不敢和贬低审计、挤审计、干涉审计的现象作斗争，这也是不正确的，如果这样，审计就难以达到其应有的较高层次监督地位。

三、资本主义制度下审计地位变化的启示

在资本主义社会，审计受到重视和地位的提高，经历了较长的发展过程。资本主义初期，审计不过是查账，其地位并不高，而现代资本主义社会的审计，担负着维护资本主义经济秩

序的重要任务，扮演着资本主义经济正常运转不可一时一刻缺少的重要角色，审计具有很高的地位和权威。

我们不妨对资本主义制度下三种审计发展及其地位提高的原因加以分析：

资本主义民间审计随着股份制企业的诞生而诞生，它通过对股份制企业财务报表的审核鉴证，维护资本主义所有制及其分配原则，维护等量资本获得等量利润和垄断高额利润原则，正确处理资本家之间以及所有者和管理者之间的经济利益关系，促使股份制企业日益巩固和发展，调动了资本家集资办企业的积极性，促使分散的个别资本，集合为庞大的资本集团，以股份制为基础的联合企业由低级形式向高级形式发展，出现了卡特尔、辛迪加、托拉斯、康彩恩、跨国公司等经济形式，资本主义经济关系的这种局部变革，在一定程度上适应了生产力发展的客观要求，推动着资本主义经济较迅速发展。反过来，以股份制为基础的联合制企业和资本主义经济的发展，对民间审计提出了日益增多的业务需求和很高的要求，要求民间审计在维护资本主义市场经济秩序方面发挥重要作用，促使民间审计组织不断增多，审计人员思想、业务素质 and 审计工作质量日益提高，从而使民间审计的影响日益扩大，独立性增强，权威性提高，民间审计逐渐成为资本主义经济生活中的较高层次监督。

第二次世界大战后，资本主义国家的内部审计发展很快，其在企业中的地位日益重要，随着科技和生产的迅速发展，企业规模日益扩大，管理企业的难度增加，与此同时，市场竞争日益激烈，企业为了加强内部管理和适应外部激烈竞争的需要，纷纷建立和加强内部审计机构，内部审计逐渐成为董事会和经理对企业进行监督和管理的重要助手和参谋，它通过对企业各职能部门和分支机构的经营管理活动进行审查和评价，提出改进建议，促使企业健全内部控制制度，改善经营管理，改进技术，加强预测决策，提高工作效率和经济效益。一方面现代企业的生存和发展要求强化内部审计机构，提高其在企业中的地位，使其能够担当起企业内部的较高层次监督任务，更好地为企业服务！另一方面内部审计组织在实现企业赋予它的重要监督任务的过程中，经验不断积累，人员的业务素质和 work 质量不断提高，它在企业内发挥的作用和影响日益扩大，其在企业内部的地位随之逐步提高，由于上述两方面因素的结合，内部审计逐渐成为企业内部的较高层次监督。

资本主义国家审计的发展及其地位的提高则主要是由于资本主义经济关系和资本主义经济的发展、资本主义政治的发展所决定的。资本主义经济关系和经济的发展，使国家的职能扩展，机构增多，财政收支剧增，国家干预经济的投资大量增加。客观上要求对庞大的财政收入进行严格的审计监督，要求对巨额的财政支出以及国家投资的合法性、经济性、效率性、效果性进行严格的审计监督。促使国家审计日益发展和不断加强。国家各项政策的制定和贯彻执行都需要财政支持。对政府各职能部门的财政收支进行审计，实际上，也就是从某个侧面政府对政府各职能部门制定和推行的内、外政策进行审计，对政府各职能部门领导的业绩进行审计。国家审计要能担负起这种难度大、阻力大、十分艰巨的任务必须具有独立性和权威性。这种客观需要，促使国家审计的地位逐步提高。资本主义民主政治发展，法制建设逐步完善，为国家审计地位的提高提供了思想基础，组织保障和法律保证。审计机关工作者的不懈努力，高质量地完成国家赋予的各项重要监督任务，在经济监督方面发挥重要作用，使国家审计的影响日益扩大、权威性增强。上述一些因素的结合和相互作用使国家审计的地位不断提高，它逐渐成为资本主义国家的较高层次监督。

综上所述，资本主义经济关系的局部调整，资本主义经济的不断发展，以及相应的资本主义民主政治发展是资本主义制度下三种审计不断发展，其业务领域日益扩展，在社会经济

生活中发挥的作用日益重要。并使它们在不同范围内逐步成为较高层次监督的外部原因，而审计工作者的不懈努力，审计质量日益提高，审计的影响日益扩大、权威性不断增强，则是三种审计在不同范围内成为较高层次监督的内在原因。

四、我国三种审计的地位将逐步提高

随着经济体制改革的不断深化，社会主义经济日益发展和与此相适应的社会主义民主发展，以及审计工作者的不懈努力，在经济生活中发挥重要作用。我国三种审计的地位都将逐步提高，它们在不同范围内将逐步成为名实相符的较高层次监督。

随着经济体制改革的日益深化，两权分离，企业成为相对独立的商品生产和经营者，国家对企业的直接控制减少，间接调控必须加强，要求健全和完善经济监督体系，要求专司经济监督的国家审计在这个体系中居于中心地位，居于较高层次监督地位。

同时，经济体制改革的不断深化，必将推动社会主义经济较快发展，国家的财政收支随之日益扩大，国家和国营企业用于基本建设的投资日益增加，国营骨干大企业增多，经济日益复杂化，新的经济体制和日益复杂化的经济，要求国家加强对国民经济的宏观控制，要求国家审计居于较高层次监督地位，承担较高层次监督任务，对财政、税务、银行等宏观经济调节部门以及国家机关、大中型企事业单位加强审计监督，维护社会主义经济秩序，以维护新的经济体制，促进宏观控制和管理，促进经济效益提高，保障社会主义现代化建设的顺利进行。

我国国家审计监督的范围远比资本主义国家审计广，监督的内容远比其多和深，审计工作的难度远比其大，我国的社会主义民主远非资本主义民主所能比拟，它是广大人民群众的真正民主，因而对国家审计的独立性、权威性、高层次监督地位的客观要求远比资本主义社会对其国家审计的这种要求强烈。此种客观需要是我国国家审计地位必将逐步提高的外部因素、决定性因素。而各级国家审计干部勤奋工作、高质量地完成国家赋予的各项复杂审计监督任务，发挥重要作用，扩大影响，树立权威则是国家审计必将成为名实相符的较高层次监督的内在因素。毫无疑问，将来我国国家审计机构的地位和权威将高于资本主义国家审计机构。

随着经营承包制的发展和完善，企业成为相对独立的经济实体，自负盈亏，自我积累，自我发展。政治思想教育和物质利益原则成为企业发展的内在动力，激烈的竞争，从外部给企业以压力，二者促进企业领导重视改善经营管理，提高经济效益。重视对改善经营管理，提高经济效益能发挥重要作用的内审机构的工作。同时，随着科技迅速发展，生产社会化程度提高，企业走向联合，企业的规模不断扩大，经济日益纷繁复杂，管理企业的难度越来越大，这也要求企业领导重视内部审计，发挥其在加强内部控制制度建设、加强企业管理，促使经济效益提高等方面的重要作用。内部审计没有其他任何经济业务，它的唯一业务是对企业各职能部门和分支机构的财务收支、经营管理活动进行审查、评价、提建议，促使企业改善经营管理、改进技术、加强预测决策，提高经济效益。它要承担起这种涉及面广、综合性强、难度大的审计监督、评价任务，必须在企业内具有较其他职能部门略高的组织地位。这种客观需要，以及内审人员的努力工作，在企业内发挥重要作用，将使内部审计的地位日渐提高，它将逐步成为企业内部的较高层次监督。

我国的三资企业、联合企业、乡镇企业以及许多承包经营企业都需要社会审计对其财务收支及其经济活动进行审计和提供咨询服务，要求社会审计作出的财务报表鉴证，客观公

(下转88页)

和人员给予诸如警告、要求进修专门的继续教育课程之类的行政性处理。而对严重违反道德规范的组织和人员则交由协会授权的所属业务审议委员会(Trial Board)进行调查听证后,视情节轻重分别给予警告、罚款、中止会员资格及开除会籍等纪律制裁。且这种制裁公开化,受到制裁的会员姓名要在协会出版的刊物上公布。但由于协会的道德规范仅适用于会员,且最严重的处分也只是开除会籍,不能吊销执业执照,因而它对审计人员的约束力是有限的。西方国家民间审计界经常发生被控犯有过失和欺诈罪行的诉案(如1960—1985年,针对八大会计公司的诉案就有381起^[5])正说明西方国家职业团体制订和执行的道德规范的软弱性。

注释:

(上接82页)