

我国社会审计发展中存在的问题与对策

晏金发 阎红玉

审计的发展受其存在的经济环境的制约。目前,我国社会审计的经济环境正在发生着巨大变化,这就是传统的经济体制逐渐消亡,社会主义市场经济正加速形成。社会审计的现状越来越难以适应新的经济环境的客观要求,在地位、职能、管理体制以及与其他经济监督系统的关系等方面存在着严重的缺陷。因此,要有的放矢,从国家政策与立法上,从社会审计职能的完善和社会审计管理体制的政策等方面入手,解决社会审计发展过程中存在的一系列问题,充分发挥社会审计在维护社会主义市场经济新秩序中的职能作用。

社会审计是我国审计事业的有生力量,已成为我国审计监督体系中不可缺少的重要组成部分。然而,随着改革开放步伐的加快和经济建设的高速度发展,特别是社会主义市场经济的形成和完善,我国社会审计的现状难以适应新的经济环境的客观要求,迫切需要从理论和实践上探索出一条发展我国社会审计的正确道路。

一、经济环境的变化与我国社会审计的发展

审计是社会经济发展到一定历史阶段的产物,在其发展过程中,受着生产力的进步和经济环境变化的巨大影响。回顾历史,在绵绵数千年的人类文明史中,每一次经济发展的飞跃和经济环境的变迁都给审计的发展打下了深刻的烙印。在原始社会后期,由于生产力的发展,人们劳动所获得的产品除了满足生存需要之外,尚有剩余。剩余产品的出现导致了阶级的分化和奴隶制国家的产生,而国家的存在带来了财政分配这种新的经济关系。奴隶制国家为了维护这种经济关系,需要加强对财政收支的监督,于是国家审计诞生了。随着社会生产力的进一步发展,社会经济发展水平不断提高,社会经济关系和经济结构更加复杂化,形成了社会审计产生的客观基础,即资本主义生产方式的建立。社会审计的产生直接源于合伙型企业组织的出现,并随着股份公司的大量涌现,得到发展和完善。股份公司发行股票进行筹资的方式,使得资产的所有权与经营权发生了广泛的分解和分离,由此形成了较为复杂的经济关系,即所有者和经营者之间的受托责任关系,这种责任关系的内涵则是各经济主体履行彼此间约定的经济权利、义务和责任。社会审计就是保证这种权责运行机制正常运行不可缺少的监督方式。随着现代股份

公司的蓬勃发展,社会审计已成为资本主义国家审计体系中的主导力量。

综上所述,不难看出无论国家审计、还是社会审计的产生和发展,都深深扎根于一定的社会经济环境土壤之中。伴随社会生产力的进步,社会经济活动日趋纷繁,经济主体不断多元化、多样化,从而形成日益错综复杂的经济权责关系。审计就是为着协调社会经济权责关系,并随着社会经济环境的不断变化而得到发展壮大的。当前,我国审计工作的经济环境正经历着一场深刻的变革,其根本特征是传统经济体制的消亡,社会主义市场经济正在逐步形成和完善。新的市场经济体制对我国社会审计将会产生深远的影响,这些影响可以归结为以下几个方面:

1、在新的经济体制中,就企业体制这个子系统来看,将会形成一个各种经济成分的企业并存,相互平等竞争的崭新格局。其中有两个方面将促进社会审计加速发展,其一是“三资”企业的长期存在和蓬勃发展。“三资”企业对于我们引进外资,解决建设资金不足的困难,对于学习国外先进技术和管理经验,发展壮大我国经济实力是必不可少的,将会成为我国经济结构中一个重要组成部分。发展“三资”企业离不开社会审计的监督,会计师事务所和审计事务所等社会审计组织通过对“三资”企业注册资金的验证,对其财务报表合法性、真实性和正确性审查,维护各方平等互利的经济合作原则,调动各方经济合作的积极性,促进“三资”企业合理有序健康地发展。举办“三资”企业不仅是吸引外资的有效途径,也是使我国经济国际化的桥梁,因此,“三资”企业将会长期存在并得到迅猛的发展,成为国民经济不可分割的组成部分。“三资”企业愈多,社会审计的涉外业务也愈多。这将极大地推动我国社会审计向前发展。其二是国有企业的股份制改造。国有企业股份制改造是企业改革的一个基本方向,通过股份制改造,会形成一大批股份制企业,从根本上完善国有企业产权关系,切实解决政企分离,实现企业自主经营、自负盈亏的目标。通过股份制改造,国有企业基本管理制度和运行机制会发生巨大变化,对这部分企业的审计监督方式也应该发生相应的变化,如果再继续由国家审计对股份制企业实施审计监督,则与股份制企业的性质和特征相悖。按照国际惯例,对股份制企业的审计一般由社会审计承担,可以预料,随着股份制企业的增多,对社会审计的需求和依赖会大大加强。

2、在新经济体制中,就市场体系来看,将以现代化市场、非均衡市场和有计划市场为目标,完善各类社会主义市场,通过健全和完善市场法规,建立起统一的竞争性市场。在新的市场体系中,资金市场和证券市场的发育需要社会审计为之服务。在资金市场上,企业要获得贷款,其财务报表需经过社会审计组织的审查,证明其财务报表客观公正地反映了企业的财务状况和经营成果,取信于银行和债权人之后,才能获得贷款。在证券市场上,按照有关法律规定和国际惯例,发行证券和证券上市的企业,其财务报表必须经过审计公证,以保证企业向股东、投资者和其他有关方面提供的财务信息真实可靠,保护投资者的财产安全和应享利益,维护市场经济秩序。随着我国经济体制改革的不断深化和新经济体制的最终确立,我国证券市场必将有一个大的发展,这为社会审计开辟了一个新的用武之地。

3、就经济运行秩序来看,在市场经济的汪洋大海中,各企业之间的商业竞争是调整经济结构,优化资源配置和增强经济活力的重要杠杆,有竞争就必然会出现企业兼并、联合、企业破产等复杂的经济行为。伴随经济领域中激烈竞争所出现的问题,如破产清算、经济纠纷、经济案件等等,涉及到众多经济主体之间责任、权利和义务关系,妥善解决其中的矛盾,正确处理各方权责关系,维护各方当事人的正当利益,需要社会审计的参与,社会审计工作者站在第三者立场对各经济主体的会计记录和报表等资料,就其财务状况和经营成果的真实性,正确性作出鉴证,揭示出客观事物的真相,保障各方权益,维护商品经济运行的正常秩序。随着我国社会主义市场经济的形成和发展,社会审计这种监督协调机制将会发挥越来越重要的作用。

二、我国社会审计的现状和存在的问题

改革开放呼唤着社会审计,新的经济环境要求有一支充满活力的社会审计力量来维护商品经济秩序。然而,我国社会审计的现状,无论是社会审计的地位、职能,还是社会审计管理体制等许多方面已不能适应经济改革和经济发展巨大变化的客观要求。

1、国家审计包揽过多,社会审计受到抑制,审计体系内部结构与新的社会经济环境不相适应。我国社会审计是在十一届三中全会以后,进行经济体制改革,实行对外开放的新政策下,重新得到恢复和发展的。在我国,社会审计由会计师事务所和审计事务所两部分力量构成,从有关注册会计师的规定条例等文件看,作为开展社会审计活动的注册会计师不仅可以对外资企业进行查帐验资,同时,也可对各种国营企业、集体单位执行类似任务,审计事务所的业务范围与会计师事务所大致一样,甚至更为宽广一些。但是,由于在重建我国审计体系时,确定的基本框架是“以国家审计为主导,以内部审计为基础,以社会审计为补充”。这一指导思想在很大程度上制约了我国社会审计的发展。在审计工作实践中,多数会计师事务所和审计事务所只局限于“三资”企业的查帐验资,相当一部分事务所无所事事,审计任务明显不足。这种状况的根本原因在于我国社会审计产生的特殊性。从我国社会审计产生的原因来看,一是社会审计的重新萌芽直接源于“三资”企业的涌现,自1979年《中华人民共和国中外合资企业法》颁布以来,“三资”企业迅速地在全国各地发展起来,在协调投资者或合资者之间的关系时,我国借鉴了国际惯例,要求独立的注册会计师通过办理查帐验资等事项,维护各方应有权益,遂产生了会计师事务所这种社会审计组织。二是我国社会审计的另一个重要组成部分的审计事务所,从实质上看,是国家审计的延伸,它们主要承担国家审计部门委托的审计事项,审计对象和审计任务基本上与国家审计相同。社会审计的这种特殊性在一定意义上也是它的局限性,使得社会审计自身未能拓展出更为广阔的活动领域,并真正成为一支完整独立的力量,在社会经济监督机制中发挥应有的作用。

从根本上分析,国家审计包揽过多,社会审计受到抑制与传统的高度集权型的政治和经济体制密切相关。随着政治经济体制改革的进一步深化,特别是政府部门职能转变和企业经营机制的转换,以及社会主义市场经济的最终形成和不断发展,将从根本上改变现存的社会经济权责结构,从而促使审计结构体系发生变化。具体而言,国家与企业之间的经济权责关系不再象过去那样在整个社会经济权责体系中占居主导地位,因此,国家审计的对象和任务要进行相应地调整。另一方面,市场经济体系中各经济主体之间的经济联系会变得更加错综复杂,横向经济权利、义务和责任关系将成为社会监督体系时的主体内容。为此,必须大力发展社会审计。

2、社会审计职能不充分限制了自身的发展。一般认为审计的职能是监督、评价和公证。不过,在整个审计体系中,国家审计、内部审计和社会审计的职能应有所侧重,这是因为它们各自的审计对象和审计任务并不完全一样,国家审计的对象是各行政事业单位、国营企业,其目的主要是维护国家与企事业单位之间的经济权责关系,其职能侧重于对各被审单位的经济行为及其结果的监督和评价。而社会审计在这几个方面与国家审计应该有区别,但是,与前所述,我国社会审计在实质上是国家审计的延伸,强调维护国家与企业之间垂直经济权责关系,而企事业单位之间的横向经济责任关系没有得到应有的重视,审计公证职能没有到位。

随着社会主义市场经济的发展,各经济主体之间横向经济联系会比以前更加广泛、密切,也更加复杂,牵涉到一系列问题,例如,如何融通资金?如何正确估价各方经营能力?如何计算

联营各方投入的资源、技术及劳务?如何分享经营成果?等等。要正确地解决这些问题,一个重要的前提就是有关单位披露的经济信息必须真实可靠,而保证经济信息是否真实可靠的一个重要监督机制就是社会审计的公证职能。当前,社会审计公证职能的作用领域以外商投资企业为主。随着我国市场经济的蓬勃兴起,社会审计的公证职能作用要逐步扩展到国营企业、集体企业、企业集团、股份企业、私营企业等。各经济单位面向社会的经济活动、需要进行社会公证的经济活动以及涉外经济活动等,都必须经注册会计师和审计师进行查帐验证。

3、社会审计与其他经济监督部门关系尚未理顺,削弱了社会审计的作用。目前,我国正处于经济体制改革的特殊时期,新旧体制并存,许多旧体制运行的惯性时常阻碍着新机制的形成和发育。这也是社会审计难以充分发挥其职能作用的一个重要原因。具体表现在:(1)社会审计与国民经济监督部门的监督职能没有协调好。在旧的国民经济系统内部,有几类经济监督子系统,即工商、税务、银行等职能部门,这些部门在执行和完成自身业务的同时,还要监督各经济主体在经济活动中履行义务与责任的情况。这种监督活动虽然是必要的,但如果社会审计组织能够公证企事业单位的财务信息,就可使各职能监督部门避免在复杂的信息中去寻找与他们有关的内容,节省不必要的重复劳动。然而,目前的实际情况是,多数职能监督部门尚未考虑到如何发挥社会审计在证实信息方面所能提供的服务,即使有些企事业单位的财务信息已经过社会审计部门的审核,它们也重复进行检查监督。从宏观范围考察,这种现象是不合理的,浪费了大量的人力、物力资源。(2)社会审计内部结构的摩擦。在我国,社会审计包括会计师事务所和审计事务所的两部分力量,它们虽是民间组织,但不仅在业务上分属于财政部门与审计部门领导,而且在行政上也分别与这两个部门存在着密切联系。社会审计的这种管理体制不利于社会审计工作的开展。首先,两种形式不同的社会审计分别不同部门领导,使社会审计工作规范、人员资格、职业道德标准等一系列规章制度难以达成一致。其次,由于两种社会审计的称号不一,各自在法律上的权威性、有效性方面存在差异,影响到社会审计的规范性。第三,这种分属于两个部门领导的社会审计,容易引起一系列不正常的竞争活动,例如利用与主管部门的关系及各种新旧人事关系,争揽业务、争夺客户,甚至利用价格波动进行竞争。这些不正常的竞争行为势必造成审计质量的下降,不利于社会审计的正常发展。

三、促进我国社会审计发展的对策

如何建立一套新的社会经济监督协调机制是我国社会主义市场经济形成和发育过程中一个急需解决的现实问题。在完善审计监督体系时,应该紧紧扣住市场经济内涵和特征,打破传统观念,从促进经济发展的实际出发,建立起有效的审计监督体系。社会审计不应再居“补充”地位,而应得到极大地发展和完善。社会审计的发展壮大,应从以下几方面入手:

1、国家从政策上鼓励社会审计的发展。如果说以前在指导思想上没有摆正社会审计的位置是由于我国审计恢复之时,传统经济体制下的经济权责结构关系要求以国家审计为主导,社会审计为补充的话,那么,时至今日,经济体制改革已动摇了过去的那种经济权责关系,因此,审计发展的指导思想理应作出调整。在完善国家审计的同时,应重新认识社会审计的地位、职能和任务。社会审计不只是协调稳定“三资”企业经济关系重要机制,也不只是协助国家审计,维护国家与国营企事业单位之间经济关系,社会审计更重要的是维护和协调整个社会横向经济关系的监督机制。因此,稳定国家审计,相对壮大社会审计力量应该说是新时期的客观要求。

发展壮大社会审计力量必须依赖于国家政策的支持。政策可以规定,只要有一定资历或者

通过考试的专业人员,符合条件的可以获得注册会计师称号并能自行开业。有关部门可以专门成立一个组织对这些开业人员进行质量控制,通过控制下的开放政策,把社会多余、闭散的专业人员逐步吸收到社会审计队伍的行列中来,以满足社会的需要。国家政策对社会审计发展的促进作用不仅体现在政策对社会审计工作者或社会审计工作本身的合理规定和要求方面,还涉及到国家政策对社会审计市场需求的调整。如果政策和法律要求更多的经济主体和经济活动必须公开其经济信息,那么对社会审计的需求就会更多。随着社会经济的发展,要求公证的经济主体和经济行为越来越多,而国家政策法律导向是一个重要的影响因素。

2、正确处理会计师事务所与审计事务所的相互关系,使之协调发展。现存的会计师事务所与审计事务所并存的局面,是由于旧体制中“部门壁垒”造成的,对社会审计的发展弊多利少。正确处理这两部分社会审计力量之间的关系是一个不容忽视的问题。在目前,应该采取必要的措施使二者在法律地位,工作范围等方面渐趋一致,通过对注册会计师和审计师的任职资格、职能、规范作出统一的要求,不厚此薄彼,不降低标准,在他们之间创造公平合理的竞争环境。从长远来看,随着国家政治经济体制改革的深入发展,会计师事务所和审计事务所将成为完全独立的民间机构,引入市场竞争机制,消除行政干预的不利影响。

3、正确处理社会审计与国家审计、内部审计的关系。目前,国家审计、内部审计和社会审计三者之间关系准则仍然是“以国家审计为主导、以内部审计为基础,以社会审计为补充”。国家审计不但执行着对内部审计的双重领导,还在很大程度上控制着社会审计的生长发育,这种将一切审计都看作是国家审计延伸的看法是不科学的。三种审计的性能各有区别,不能互相替代,国家审计协调控制纵间经济责任关系,社会审计协调控制横向经济责任关系,内部审计则协调控制企事业单位微观经济责任关系。正确处理三者之间关系的一个根本点应该是减少国家行政控制,摆正三者各自的位置,合理界定各自的发展空间,以形成三种审计相互协调补充,既能避免重复监督,又可防止出现监督“真空”的审计监督体系。

4、改善社会审计的外部境。社会审计的外部环境主要包括两个方面:一是由被审对象构成的环境,二是审计工作的外部环境。由于现行的会计制度落后于经济发展的客观要求,被审单位按照现行的会计制度所提供的经济信息不能完整充分反映客观经济活动。此外,作为经济活动判别标准的财经法规在经济改革过程中经常出现自相矛盾或范围不清的现象。凡此种种,给社会审计造成很大的困难。

改善社会审计环境,可以从以下几方面入手:(1)按照社会主义市场经济的客观要求,建立健全各种财经法规和会计制度。目前,我们制定了一套能在宏观上指导财务会计和审计工作的会计准则并以会计准则统驭会计核算制度,这是改善审计环境的重要步骤,但其他方面的财经法规的制定和完善明显落后于市场经济的发展需要。(2)在对横向经济关系进行协调时,应该明确划分社会审计部门,专业监督部门及经济仲裁部门的范围及职责权限。社会审计主要是对有关经济主体财务信息进行公证,这和专业经济监督部门和经济仲裁部门是有区别的,它们应该各司其职,协调配合,共同为维护商品经济秩序服务。改善社会审计环境是一个长期的动态过程,不可能一蹴而就。因而,社会审计与其环境的协调平衡也必然是一项长期的任务。

(本文责任编辑 邹惠卿)