

中外国有企业审计比较

余玉苗

为了促进国有企业合理地运用国家资金,切实履行所肩负的社会经济责任,各国都很重视加强对国有企业的审计监督。但由于受政治经济体制、历史传统、审计自身发展水平等因素的影响,各国国有企业审计在组织方式、内容、方法等方面又存在着一定的差异,表现出不同的特点。比较研究这些差异和特点,进而借鉴外国国有企业审计的先进经验,对不断改进和完善我国国有企业审计制度,更有效地发挥审计在防止国有资产流失、实现国有资产保值和增值中的作用,具有重要的意义。

一、中外国有企业审计组织方式比较

总的来看,中外国有企业审计所采取的组织方式纷纭复杂,这表现在:不同的国度有不同的组织方式,同一国度对不同性质的国有企业采取不同的审计方式,同一国家对同种性质的国有企业在不同时期采取的审计组织方式也不一样。

在西方国家,根据国家审计机关的介入程度,可将国有企业审计的组织方式分为四种类型:(1)国家审计机关负责审计全部国有企业。奥地利、韩国、希腊、西班牙、沙特阿拉伯、突尼斯等国国土小、国有化程度低的国家一般采取这种组织方式。如奥地利宪法明确规定:审计法院审查所有由政府经营的、或联邦政府持有一定股份的企业的财务活动。(2)国家审计机关负责审查由政府直接经营管理、不以盈利为目的的国营企业,根据议会专门立法成立、具有特殊职能的国家发起企业和国家投资超过50%的国有企业。如日本《会计检查院法》规定:所有国营企业、国家发起企业和国家投资超过50%的国有企业都必须接受会计检查院的审计。同时,该法规定:会计检查院认为有必要或应内阅要求,可对国家投资不足50%的企业,国营企业的工程承包单位和持股单位进行抽查。在一般情况下,国家投资不足50%的国有企业,特别是根据商法成立的国有企业都由股东大会委托公认会计士或审计法人进行审计。(3)国家审计机关审计国营企业。国家发起企业,但不负责审计国有公司。德国、澳大利亚、巴基斯坦、马来西亚、以色列、美国等许多国家的审计法规都作了如此规定。事实上,这种国有企业审计组织方式,在西方国家最为普遍,可说是一种惯例。(4)国家审计机关只审计极少数法定机构,其它国有企业均由民间审计组织审计。如在英国,国家审计署只负责审查皇家造币厂、英格兰银行等个别国有企业,其它全部由特许会计师事务所加以审计。英国国有企业大多是通过对私营企业实行国有化政策建立起来的,这些企业原来是由民间审计组织审计的,实行国有化后仍交由他们审计,以维护他们的传统利益。1980年以前,马来西亚对国有企业采取的也是英国式的审计方式。

由上可见,绝大多数西方国家的审计机关都不包揽国有企业的审计工作,相反却将大量的国有企业,尤其是根据公司法或商法成立的一般国有企业交由民间审计组织审计,民间审计组织从而成为国有企业审计的重要主体。为确保国有企业审计质量,防止民间审计组织为谋利而回避、甚至掩饰国有企业存在的错误和弊端,西方国家在授权民间审计组织执行国有企业审计业务的同时,又配套建立了较健全的监督检查和质量控制机制。其主要内容包括:(1)由国家审计机关来审查和确认承担国有企业审计业务的民间审计组织的资格,保证其具有较强的执业能力和良好的道德水准。在马来西亚,审计公署甚至采用招标方式来选择信誉卓著的会计师事务所审计国有大中型企业。(2)事先对审计周期、审计内容、审计报告格式及呈送对象等作出明确规定。(3)要求严格按政府审计准则执行审计业务。(4)国家审计机关对审计工作质量进行检查。如印度主计审

计长公署采用测试方法对注册会计师审过的国有企业进行补充审计,目的是检查注册会计师的审计质量,揭示注册会计师遗漏的事项,补充审计量为20—30%。马来西亚审计长公署则要求会计师事务所在审计结束后及时向其提交审计报告和所附审计工作底稿,接受检查。经审计长公署检查合格、取得签证后,会计师事务所才有权要求被审单位支付审计费用。(5)国家审计机关对存在严重过失、弄虚作假的民间审计组织进行处理,如责令其重新审计、给予罚款、暂停或取消其执行国有企业审计业务的资格。不仅如此,西方国家民间审计职业界为保住国有企业审计业务这个市场,维护职业信誉,自身也采取了一些确保国有企业审计质量的措施。如,美国注册公共会计师协会在对第501条职业道德规则——“有损职业信誉的行为”的解释中指出:会员在受托对政府机构和接受政府拨款、投资或资助的单位进行审计时,未遵守政府审计法规、程序或准则,有损职业信誉,将受到协会道德委员会的调查和纪律制裁。1992年,该协会还专门发布了题为“对政府机构和接受政府资助者的符合性审计”的第63号《审计准则说明》,进一步强调了会员遵守政府审计规范的责任。上述职业规则的颁布和实施无疑对保证和提高国有企业审计质量具有积极作用。

我国国家审计机关自1983年成立以来,一直将企业审计作为自己工作的重点,而且一直将提高国有企业审计覆盖率作为自己的重要目标。实践表明,这种包揽一切的国有企业审计组织方式存在许多缺陷。其一,不利于集中力量开展财政、金融等宏观经济审计工作和组织全局性、行业性、专项性的审计调查,积极为加强宏观调控服务。其二,不利于实现对国有企业的全面审计监督。国有企业是我国国民经济的支柱,其经营状况如何直接关系到社会经济发展水平;国有企业的资产属全民所有,其使用的合理性如何,直接关系到全体人民的利益。因此,一切国有企业都必须接受监督,尤其是审计监督。但由于在我国公有制占主导地位,国有企业数以万计,比任何一个西方国家的都要多得多,因此单靠国家审计机关的力量是不可能对全部国有企业都进行审计的。这样,必然造成一部分国有企业的审计监督出现“空白”,从而不利于保护企业资产的安全完整,促使国有资产的合理有效使用。也许有人会问,为什么不增加审计机关的力量呢?增加审计机关的力量当然是可以的,也是必要的,但却有限度。而且,为了审计大量占有国有资产较少的小型国有企业而增加审计机关的人财物力,也不符合审计工作自身的成本效益性原则。其三,不利于集中力量加强对重点国有企业的审计监督。审计力量分散后,对重点企业审计的深度和时效势必会受到影响。其四,不利于满足对国有企业进行多方面监督的需要。国有企业在设立、改制和经营过程中,往往需按照国家法律的规定或投资者、债权人等利害关系人的要求,进行产权界定、资产评估、投入资本验证、财务报表查证及其它鉴证活动。对国有企业进行这种随时性、多样化的监督,一般由民间审计组织承担比较合适。总之,国家审计机关包揽国有企业审计的作法是不合理的,与建立市场经济体制,转变政府职能,转换国有企业经营机制的改革目标也是不相适应的。

为适应建立社会主义市场经济体制的需要,强化审计监督职能,国家审计署于1992年底首次发文指出:今后应逐步改革企业审计方式,国家审计机关集中力量审计重点企业和财政补贴较多的企业,而对大量其它国有企业则要改为在注册审计师、注册会计师审签基础上进行抽审。1993年审计署、国家体改委、国家经贸委联合颁发了《全民所有制工业企业转换经营机制审计监督决定》,明确了对审计机关直接审计以外的其它国有企业逐步实行民间审计查证制度。1994年全国人大常委会审议通过的《审计法》进一步规定:审计机关对与国计民生有重大关系的国有企业、接受财政补贴较多的或亏损较大的国有企业,以及国务院和本级地方人民政府指定的其它国有企业,应有计划地定期进行审计。这也意味着今后国家审计机关要集中力量抓好重点国有企业的审计监督。这样,我国国有企业审计就将步入按国际惯例方式进行的轨道,即采取由国家审计机关与民间审计组织分工协调进行的新模式。在这种情况下,为保证审计工作质量,国家审计机关必须借鉴西方国家经验,建立和健全对执行国有企业审计业务的民间审计组织的指导和监督机制,如合理确认民间审计组织的执业资格、颁布国有企业审计查证工作规则、抽查民间审计组织的审计工作质量、对弄虚作假或玩忽职守的审计组织进行处罚等。否则,不仅达不到对国有企业进行社会监督的目的,反而会因民间审计组织的工作失误和舞弊,而使企业的违规问题得以掩饰,甚至更加严重。

需要指出的是,在我国要对众多的国有企业进行全面、及时、有效地监督,除主要依靠国家审计机关和民间审计组织的力量外,还要发挥主管部门和企业两个层次内部审计机构的作用。主管部门内审机构熟悉本行业的特点与所属企业的情况,开展审计工作,尤其是开展经营管理和经济效益审计、落实审计结论和建议具有很大优势。同时,由部门内审机构对一部分所属国有企业进行审计,也有利于掌握和反馈信息,更好地为主管部门加强行业管理服务。国有企业内部审计机构处于企业生产经营活动的第一线,其审计工作的及时性、广泛性和建设性更强。它通过对企业财务收支合理性、经营管理科学性、资源利用有效性、内部控制健全性等进行审查评价,有助于企业增强自我约束能力,提高经济效益,从而有助于确保国有资产的保值和增值。同

时,健全有效的内部审计制度,还可以为提高外部审计工作效率和质量奠定基础。因而,《审计法》明确规定:国有金融机构和企业事业组织应当建立健全内部审计制度。

二、中外国有企业审计内容比较

中外国有企业审计的内容都不是一成不变的,相反却随着国有企业承担的经济和社会责任的扩展而不断扩展,并日益深化。就西方国家而言,起初议会和公众主要关心的是国家投入到国有企业的公共资金能否得到合法合规地使用,即关心国有企业是否克尽了财务责任。为了审查这种责任的履行状况,国家审计机关对国有企业进行财务审计,重点是审查企业财务收支活动的合法合规性、财务报表的真实正确性。第二次大战后,国家垄断资本主义在西方国家蓬勃发展,作为国家干预和调节经济的物质基础的公共支出直线上升,国有企业大量涌现。这时,公众不仅关注企业使用公共资金是否合法、合规,而且关注公共资金的使用是否经济有效。适应此要求,以美国审计总署为代表的西方国家审计机关开始致力于国有企业的经济性和效率性审计。70年代以来,西方国家为了提高公众的生活质量,缓和社会矛盾,兴办了许多公共项目。这些项目的执行结果如何,是否达到了预定的经济、政治及社会目标,日益成为人们关注的焦点。为此,审计机关又广泛开展了项目效果审计。项目效果审计和上述经济性和效率性审计一般总称为“三E”审计或称为绩效审计。这种新型的审计与传统的财务审计的重要区别在于它注重审查和评价经济活动的经济性、效率性和效果性,在于它着重于揭示需要改进的问题,并提出改进问题的建议,即在于它显著突出了审计的建设性作用。因此,它的兴起和受到重视成为政府审计现代化的一个重要标志,成为政府审计发展的大趋势。1986年,第十二届最高审计机关国际组织会议发表的《关于绩效审计、公共企业审计和审计质量的总声明》明确指出:最高审计机关应当充实力量,采用各种技术和方法评价被审计单位的绩效;无论最高审计机关是否负有对公营企业进行财务审计的责任,都应该有权进行绩效审计。现在,多数西方发达国家和不少发展中国家都已将国有企业审计的重点转向了绩效审计。

近一、二十年来,环境保护、职工健康福利、消费者权益、社区服务等问题越来越引起人们广泛的关注,人们要求国有企业带头承担社会责任。伴随国有企业受托责任的发展,审计机关再一次扩大审计范围,开始涉足社会责任审计。如美国、加拿大、欧洲联盟一些成员国有些审计机关已开展了环境审计工作,即评价企业生产经营活动对环境的影响、企业遵守环境法规、控制环境污染情况等。

由于财务收支合规、财务报表真实、资金使用经济、经济活动有效等都是国有企业承担的责任,而且彼此之间往往又相互交融,难以截然分开,因而一些西方国家审计机关在对国有企业进行审计时常常同时审查以上内容。如美国、加拿大已分别用“扩大范围审计”、“综合审计”来概括政府审计的内容。

我国审计机关成立十多年来,一直将审查企业财务收支活动的合法合规性作为主要目标,一些审计机关甚至将查出违纪问题和收缴违纪资金的多少作为衡量自己工作业绩的唯一标准。因而,有人戏称审计机关是“第二财政局”、“第二税务局”。许多审计工作者在回顾十年审计工作时甚至说“我们十年来搞的基本上是会计检查,离审计工作的要求还相距甚远”。虽然国家审计机关早在1991年就提出了“向内部控制评价和经济效益审计延伸”的指导思想,并在个别地方进行了试点,但尚未全面推广和实施。①目前,我国审计机关开展的内部控制评价和经济效益审计工作相当薄弱,比西方国家要落后得多。上述状况主要是由计划经济体制模式下的审计观念、审计人员素质较低、审计工作经验不足等因素造成的;若继续下去,不加以改进,必将严重削弱审计在市场经济体制下的效能。这是因为,单纯进行财务收支审计,而不注意评价企业资产、负债和损益的真实性,不利于在转换企业经营机制、赋予企业经营自主权的情况下有效地制止国有资产流失这一普遍、严重的问题,不利于在企业利益格局呈现多元化的情况下为各利害关系人提供可信的财务信息,便于他们作出正确的决策;只重视企业资产、负债和损益的真实性审计,而忽视对财务信息生成和生产经营活动进行的基础和环境——内部控制制度进行审查和评价,无益于从根本上杜绝和预防资产流失、信息不真等问题的循环出现;只进行财务审计,而不注重开展经济效益审计,更不利于防止国家资金在运用上出现合规但不经济或效果差的问题,确保国有资产的增值。因此,我国也应借鉴西方国家的经验,努力改进和深化国有企业审计的内容,即要以财务收支合规合法性审计为主导型的财务审计转变为以资产、负债和损益真实性审计为主导型的财务审计,将审计工作的重点逐步从财务审计转向效益审计。当然,要顺利实现这种转变,首先必须加强对审计人员的培训,提高审计人员的素质;同时还必须优化审计人员的专业结构,选录经济管理、工程技术、计算机、法律等非会计、审计专业的人才,以塑造审计机关的整体优势。现在,美国、瑞典、加拿大等国的审计机关非会计、审计专业的人员在整个审计人员中的比重已达30%以上。印度主计审计长公署为便于对国有企业进行绩

效审计,则成立了有熟悉被审单位经营活动的专家参加的审计委员会(专家为兼职,随被审企业不同而调整)。其它西方国家为保证绩效审计的质量,也采取了诸如从有关部门聘请临时顾问、请被审单位专家配合等措施。这些经验都值得我国在适应深化审计内容的需要、加强审计队伍建设、提高审计质量时借鉴。

应指出的是,我们提倡我国国有企业审计的内容要逐步转向以效益审计为重点,并不是绝对的,而是存在着下面两个限定因素。一是主要适用于国家审计机关直接从事的对重点企业的审计,而由民间审计组织对一般国有企业进行的审计仍应以资产、负债和损益真实性鉴证为主(但也要考虑合法性,因为国有企业毕竟不同于其它所有制形式的企业,它占有国有资产,承担一定的社会责任)。二是不能忽视财务审计工作。这是因为,财务收支活动是否合规、合法对企业经济效益的高低具有重要影响,资产、负债和损益是否真实、正确对科学评价企业经济效益的水平也有重要影响,审计机关在进行效益审计时往往需要以财务审计的结论为基础,或需要结合实施财务方面的审计。因此,财务审计是国有企业审计的重要内容,开展财务审计仍是审计机关的重要职责。何况,在审计工作内容已经转向以绩效审计为重点的西方国家,审计机关也未忽视对财务活动和财会资料的审计。

此外,在对国有企业进行效益审计时,还要认真、科学地分析影响企业效益的因素。对由于体制问题(如行政干预多、社会负担重)或与产业结构、区域结构转换有关的非体制性问题等客观因素造成企业出现亏损、陷入困境的,要进行总结,向党和政府反馈信息,以便于通过实施宏观调控加以解决;对因为经营管理不善等主观因素造成企业效益低下的,要积极在审计报告或审计意见书中予以反映,作出评价,以便有关部门采取措施进行整改。

三、中外国有企业审计方法比较

由于审计目标不同,审计发展水平不同,中外国有企业审计的方法同样存在着较大差异。西方的国家审计机关与民间审计职业界一样都深信:一套良好的制度有利于产生真实、正确的会计信息,有利于保护企业资产的安全完整,有利于促使企业各项方针和规章的遵守及各种经济资源的有效利用,因此均采用制度基础审计法进行财务审计。即在检查和评价企业内部控制制度(包括内部审计制度)健全性和有效性,决定其可信赖程度的基础上,运用统计抽样技术选取样本,推断总体,最后对被审事项表示意见。不仅如此,现在西方国家审计机关在进行绩效审计时,也一般从测试被审单位内部控制制度入手,确定需要重点审查的领域,并指出需纠正的问题或需改进的薄弱环节,提出改进的建议。采用这种审计方法,有利于提高国有企业审计效率,更重要的是有利于改善国有企业审计的效果,因而它代表着审计方法发展的方向。

如前所述,我国审计机关成立以来一直将审查经济活动的合规合法性作为主要目标,将查处和收缴违纪金额作为衡量工作成绩的主要标准。加之审计制度实行时间不长,审计工作经验不足,审计人员又绝大多数是财会型人才,对现代审计方法知之甚少,因而在审计工作中运用的几乎都是详查法和经验判断抽样法。采用详查法费时费力,在经济活动及其载体经济资料数量日益庞大的情况下将无法保证审计效率,同时在审计目标已转向审查企业资产、负债和损益真实性,不再局限于查处个别违纪问题的新形势下,也无必要再沿用。动用判断抽样法由于不能确保被抽取的样本具有代表性,不能科学地评价和控制审计风险,因而也难以保证审计结论的准确性。这样,我国审计机关就自然必须积极地推行制度基础审计法。需要指出的是,我国审计机关在推行制度基础审计法时,应将帮助被审企业改善内部控制和合理确定实质性测试的重点这两个目的置于同等重要的位置,在初期甚至应将前者作为主要目的。这是因为,我国许多国有企业管理基础薄弱,内部控制很不健全,不仅直接导致并加重了财会信息不实、国有资产流失、损失浪费严重等问题,而且影响、制约了审计人员对内控制度的依赖。在这种情况下,审计人员无疑必须将工作重点放在帮助被审企业建立和健全内控制度,增强自我约束能力上,即要以“审计意见书”形式指出其内控制度上存在的弱点和缺陷,并提出有针对性的改进建议。这一点既是我国推行制度基础审计法与西方国家的区别,又是我国推行制度基础审计法的一个难点。

主要参考资料:

1. 廖洪:《社会主义市场经济体制下的企业审计模式探讨》,《审计研究》1994年第1期。
2. 联合国公共行政和财政处编,王承译:《发展中国家政府审计手册》,中国审计出版社出版。
3. 王常松:《国外公营企业审计》,《中国审计》1992年第2期。

(责任编辑 王 冰)