

# 论实行市场经济体制与我国 国家审计监督的强化和改进

余玉苗

实行市场经济体制,与我国国家审计监督工作有何密切关系以及对我国国家审计监督工作有何重要影响,这是审计界普遍关注的问题。本文拟对此问题作一探讨。

## 一、实行市场经济体制,需要强化国家审计监督

实行市场经济体制后,要不要加强国家审计机关对经济活动的监督?有人认为,要实行市场经济,保障微观搞活,需相应淡化审计监督,即所谓“经济要上,审计要让。”有些审计人员也担心在转变政府职能和转换企业经营机制浪潮的冲击下,国家审计机关的监督地位事实上会被削弱。我们认为,上述观点是错误的,上述忧虑也是没有根据的。这是因为,实行市场经济体制,恰恰需要国家审计在以下几方面发挥重要作用,这反而为提高国家审计机关的地位提供了机遇。

1. 加强宏观调控。实行市场经济体制,有利于优化资源配置,增强经济活力,提高经济效益,加快经济发展。但同时要看到市场机制有其自身的弱点和消极面,如唯利是图,只顾微观效益不管宏观效益等。这就需要政府运用好经济政策、经济法规、计划指导和行政管理,加强对经济的宏观调控。而宏观调控主要是由财政、金融等宏观经济管理部门进行的。这些部门履行职责的状况如何,国家有关的宏观调控政策和措施

是否得到认真贯彻实施,必须加以监督。国家审计机关作为国家独立的专门的综合性的监督机构,通过对宏观经济管理部门进行审计监督,有利于确保国家宏观调控政策的贯彻执行。此外,国家审计机关通过开展审计监督活动,还可揭示和反馈宏观调控措施在执行过程中存在的普遍性和倾向性问题,为政府部门及时作出决策提供真实的信息依据,进而促进宏观调控的改进和加强。

2. 保障微观搞活。建立市场经济体制,首先要转换企业经营机制,使企业真正成为自主经营、自负盈亏、自我发展、自我约束的法人实体和市场竞争主体。当前,截留企业自主权、侵犯企业合法权益的现象比较突出。审计机关依法保护国家赋予企业的各项权利,支持企业用好用足政策,调查处理各种乱摊派、乱罚款、乱收费等问题,有利为企业进行正常经营创造良好的外部环境。

3. 保证国家资产的安全、完整和增殖。国家资产是全民共有财富,其使用的合理性、有效性如何,直接关系到全体人民的利益。受托经营和管理者必须对其安全、完整负责。国有企业转换经营机制后,企业经营者享有的仍是经营权,而不是所有权,仍要承担国有资产的保值和增殖责任。这种责任履行程度怎样,应由代表国家和人民利益的审计机关进行监督。当前国有企业的资产

流失、财政资金使用中的违规和损失浪费等问题相当严重，迫切需要加强审计监督。使用人民的钱财，接受人民的监督，这是天经地义的。

4. 健全社会主义法制。进行经济体制改革，建立社会主义市场经济体制，相应需要发展社会主义民主，健全社会主义法制。加强社会主义民主建设的重要内容和环节是要提高决策的科学化和民主化水平，完善各级政府的政治经济责任制度。而这离不开国家审计监督职能。如，国家审计机关通过审计监督活动，反馈经济信息，有利于党和政府进行科学的宏观决策；通过对政府部门的财政财务收支活动进行审查，有利于促使政府部门切实履行所负的政治经济责任，有效地管理和使用国家资金，防止贪污、挥霍、损失、浪费等问题。同时，市场经济是一种法制经济，需要高度重视法制建设，尤其是与加强宏观经济管理、规范微观经济行为有关的法律建设，严格执法。国家审计机关通过审计活动，查处违反财经法规的行为，可以维护财经法纪；发现财经法规中的漏洞或经济生活中无法可依的问题，建议有关机关修订和制订法律，有利于完善和健全法制建设。从这一意义上说，加强国家审计监督，保证取之于民的国家资金合理、有效地用于民本身就是民主政治的重要内核，是法制健全的重要标志。

5. 从西方国家审计（他们一般称政府审计）的长期实践看，实行市场经济仍需强化国家审计监督职能。众所周知，西方国家现代政府审计制度是在建立了资产阶级共和国，实行了议会民主制和自由竞争的市场经济制度后确立起来的。1866年，英国议会通过了《国库和审计部法案》，规定：国库公款的所有权属于议会；政府的一切收支应由代表议会、独立于政府之外的主计审计长进行审查；主计审计长对财政收支帐目进行审计后向议会报告审计结果。1921年，美国国

会也通过了《预算和会计法案》。根据此法案，国会设立独立的会计总署，负责审查所有与公共资金收支和运用有关的事项，向国会提出报告，并提出更合理、经济、有效地使用公共资金的立法建议。从英、美两国建立独立的政府审计机构，强化审计监督工作的时间看，当时它们正处于资本主义自由竞争的市场经济高速发展阶段。当市场机制的自发调节作用屡屡引起经济危机爆发，尤其是引起30年代震撼资本主义世界的全面经济危机后，资本主义国家纷纷加强了对经济生活的干预，从而导致政府机构和公共支出的规模日益扩大，与此相适应，国家审计监督也在不断加强。如美国会计总署初建时只有1000多职员，只对政府预算收支进行合法合规性审计。而如今却配有5000多名职员，不仅进行财务和合法性审计，而且进行经济性、效率性和效果性及社会责任审计；审计对象也不再局限于政府部门，而扩展到公营企业、接受联邦政府资助和补贴的社会团体、接受政府订货和公共工程承包合同的私营企业等其它单位。可见，市场经济进入受国家干预的发展阶段后，国家审计监督职能事实上进一步加强了。

目前，世界上有160多个国家实行了国家审计制度，其中多数国家实行的是市场经济，一些国家的市场经济还高度发达。这说明，实行市场经济体制就要弱化国家审计监督的观点，以及国家审计监督职能将会削弱的忧虑是没有根据的。

## 二、实行市场经济体制，要求改进和完善现行国家审计监督制度

实行市场经济体制，需要强化国家审计监督；为了强化国家审计监督，则必须适应新形势，对现行审计监督制度加以改进，使之不断完善。总的来说，我国现行的审计监督制度还存在一些与发展市场经济不相适应的问题，如法规不健全，审计的独立性和权威性还得不到充分保障；对宏观经济管理部

门监督不够,对企业直接监督过多;审计机关和审计人员的宏观意识不强,就事论事多;审计标准建设落后,审计工作缺乏衡量尺度;审计人员的业务素质还不高,审计队伍的结构也欠合理等。上述问题如不切实、有效地加以改进,国家审计在加强宏观调控中的作用将会受到严重制约,在市场经济体制下强化国家审计监督也只能是一句空话。

1. 完善审计法规体系,严格审计执法。审计法规是审计机关独立行使审计监督权的根本保障,健全审计法规是完善国家审计监督制度的重要基础。在西方国家,为了确保国家审计机构顺利、有效地履行监督职能,很重视审计法规建设。审计法规均赋予审计机关较强的独立性(表现在审计机关一般隶属于议会、其最高领导由议会任命且任期长甚至为终身制、经费预算由议会单独核拨)、较广泛的职责(表现为审计范围广泛,审计内容深入)、较大的调查和报告权利(即可向议会报告和向公众公布审计结果)。报告权是西方国家审计机关手握的一张“王牌”。这张王牌和议会举行的调查听证会相结合,成为监督政府部门合理、有效地使用公共资金的一个强有力的“武器”。审计机关有权向新闻界和公众公布审计结果,引入舆论监督机制,更有利于提高审计机关的权威性,增强审计监督的威慑力。

我国的政治制度虽然不同于西方国家,但加强审计监督的需要却是一致的。因而我国在制订审计法实施细则时,应充分借鉴西方国家审计立法的先进经验。如要明确规定:审计机关的领导在任期内不能随意辞职和调动,审计机关的经费应单独核拨;审计机关可以审计同级政府的财政收支;审计机关有权审查一切有国有资产或使用国家资金的单位的财政财务收支的真实性、合法性和经济有效性;审计机关可向人大常委会报告工作,可向公众公布影响较大的审计项目的审计结果等等。当然,健全审计法规后,

还必须严格审计执法,增强审计执法的力度,即要对那些违反财经法规、弄虚作假、严重损害国家利益的问题依法严肃处理,对那些工作不负责任、造成国家资金大量损失浪费应当追究行政或法律责任的人员移交行政、司法机关处理。

2. 突出审计重点。由于我国实行市场经济体制是建立在以公有制为主体的所有制结构基础之上的,因而国家审计的法定监督范围十分广泛,监督对象异常繁多,审计机关不可能全面进行审计。事实上,试图进行全面审计、包揽一切,既不利于保证审计监督质量,也不利于集中力量搞好宏观审计工作和自身建设,因而必须紧紧抓住审计工作的重点。我们认为,今后审计机关的审计工作重点应放在:

(1) 各级政府的财政收支,包括政府部门管理和使用的预算外资金及借用的外资;(2) 国家和地方金融保险机构管理的信贷资金和保险基金;(3) 重点建设项目的资金来源、使用和投资效果;(4) 农业、科教、社会保障等专项资金的管理和使用情况;(5) 对财政经济全局影响较大和国家财政给予补贴较多的国有大型企业(包括企业集团)。而对大量中小型国有企业及财政补贴较少、竞争性较强的企业,应逐步改为在注册会计师和审计师审签基础上进行抽审。授权或委托民间审计组织对部分公营企业进行审计是国际上的一个惯例,值得我们借鉴。为保证民间审计组织审计公营企业的质量,西方国家建立了较完善的预防和监督检查制度。如由审计机关来挑选合格的民间审计组织执行这种审计业务,事先对审计内容、审计周期和审计报告的呈送对象作出明确规定;要求按国家审计准则执行审计工作;审计机关保留对审计工作底稿和审计报告进行抽查、复审,对违反要求、审计质量低劣的审计组织进行处罚的权利等。这些保证和监督机制同样值得我们借鉴。转换国有

企业经营机制后，不仅要改革企业审计的方式，而且还要改革企业审计的内容，即今后要重点审查和评价企业资产、负债和损益的真实性，国有资产的保值和增殖情况，企业内部控制的健全、有效性，以及企业经济效益的高低。内部控制审计和经济效益审计是当今世界各国国有企业审计的重要内容，开展这类审计有利于提高国有企业的管理水平和国家资金的利用效果，因而也应成为我国国有企业审计的发展方向。

此外，审计机关今后进行企业审计，也不能再就事论事，死帐死查，而要增强宏观意识，捕捉带有普遍性、倾向性的问题，作好审计信息分析和反馈工作，为宏观决策服务。

3. 加强财政、金融等宏观审计。财政是国家积聚和分配资金的重要手段，是进行宏观经济管理的关键部门。其工作好坏直接影响到国家资金使用的合理有效性，关系到宏观调控的效果和国民经济的持续稳定发展。因此，必须加强对政府财政收支及财政部门的监督。在西方国家，进行这种监督是审计机关最基本、也是最重要的职责。而我国审计机关建立十年来，一直将对企业的监督放在第一位，忽略了或由于地位所限难以对财政进行审计监督，财政审计成为审计工作中的薄弱领域。今后，无论是基于加强宏观经济调控的需要，还是为了促使国家审计工作真正上台阶，各级审计机关都应将财政审计作为工作重点来抓，而且应努力深化财政审计的内容，改进财政审计的方式。比如，在内容上不仅要注重审查财政收入的完整性，而且要注重审查财政支出的真实性、合规性和经济有效性，不仅要注重审查预算内财政资金的使用情况，而且要注重审查预算外财政资金和财政信用资金的管理和使用情况；在方式上，不仅要注重对财政决算进行事后审计，而且要注重对财政预算执行情况进行中审；在组织上，不仅要继续坚持“上审下”，更要积极推行“同级审同

级”，以便与财税体制改革后出现的新形势相适应。财税体制改革的核心是实行分税制，明确划分各级政府的事权和财权，调动各级政府的积极性。这样，各级政府今后将主要关心本级政府的财政收支状况，作为代表本级政府利益、隶属于本级政府的审计机关，今后自然也应主要审查本级政府财政收入的完整性和财政资金使用的合规性、有效性。同时，“同级审同级”也有利于增强财政审计的及时性、提高财政审计的质量（审计人员熟悉情况、易搜集资料）。当然，实行分税制后，上级政府为了调整生产布局、扶植落后地区发展等，仍会向下级政府拨款或提供资助。这部分财政资金的使用，上级政府的审计机关无疑有权进行监督。因而，实行分税制后，“上审下”的财政审计组织形式仍需坚持。

实行市场经济体制后，不仅要加强对财政的监督，还要加强对金融的监督。因为金融也是一个非常重要的积聚、分配资金的手段和进行宏观经济调控的部门。今后金融审计的重点内容应放在：国家政策性银行和有国有资产的商业银行的信贷资金的使用情况，检查贷款的合规性、安全性和效益性；上述银行的资产、负债和损益的真实性及财务收支的合法性。

4. 制订国家审计准则，加快实现审计工作的规范化。审计准则是对审计机构和审计人员资格条件及工作质量提出的要求，是指导审计工作的一般规范。众所周知，在西方国家，民间审计职业界最先制订出审计准则。民间审计准则颁布后，西方国家审计机关曾以它作为审计工作的参照标准。但国家审计毕竟有其自身的特点（例如强调合法性、建设性），而且自从60年代后，西方国家审计机关为了加强对政府承担的受托经济责任的审查，纷纷扩大了审计范围，广泛开展了绩效审计。这样，再沿用以财务报表审计为导向的民间审计准则，已不能适应新的

需要了。为了提高国家审计工作质量,一些国家的国家审计机关开始研究和制订适合自身特点的审计准则。1972年,美国审计长以《政府组织、项目、活动和职能审计的准则》为题,首次发布了国家审计准则,俗称“黄皮书”。1981年、1988年,美国会计总署根据审计范围和内容的扩展和深化及改进政府审计的要求,两次对“黄皮书”进行了系统修订,从而使政府审计准则更加充实、明确和完善。现行的美国政府审计准则包括政府审计的种类、一般准则、财务审计现场工作准则、财务审计报告准则、绩效审计现场工作准则、绩效审计报告准则六大部分。这部准则为其它国家审计机关制订审计准则提供了蓝本。目前,世界上还有加拿大、澳大利亚、新西兰等几十个国家制订了政府审计准则。最高审计机关国际组织还制订了国际政府审计准则,即《利马宣言——审计规则指南》及一系列文告、声明。我们认为,要进一步提高我国国家审计工作质量和水平,必须根据审计法规,在充分借鉴西方国家和国际政府审计准则的基础上,尽早制订出国家审计准则,并以此为契机推动我国审计工作的规范化建设。这里仅对我国国家审计准则的制订提出几点设想和建议:(1)紧密结合国家审计的性质和特点设计审计准则内容;(2)审计准则要明确指出审计工作的类型,为各级审计机关深入、有效地开展工作指明方向;(3)可考虑分财务审计和经济效益审计分别确定出实施准则和报告准则;(4)要在审计准则中强调指出,审计人员在开展财务审计和效益审计时都应注重发挥建设性作用,即要求审计人员在审计过程中和编写审计报告时,要注意肯定成绩、推广经验,指出应改进的问题和薄弱环节,分析问题产生的原因,提出切实可行的建议;(5)为更好地指导审计人员开展工作,尤其是难度大的工作,可考虑在国家审计准则的统驭下制订出若干操作性较强的单项审计规则,如

财政审计规则、信贷审计规则、基建项目审计规则等;(6)应密切关注其它国家审计准则的发展变化,从中吸取合理的内容,并根据我国审计工作的发展及国家对审计工作提出的新要求,适时对准则进行补充、修订,使之不断完善。

5. 加强审计队伍建设,提高审计人员素质。实行市场经济体制,需要强化审计监督。而审计队伍建设好坏、审计人员素质高低则是直接决定强化审计监督这一目标能否实现的重要因素。随着财政、金融等宏观审计的加强,随着经济效益审计的扩展,则必然要求审计人员应具备宏观微观经济管理知识,具备较强的宏观意识和调查、分析问题的能力。同时,要提高国外援贷款项目的审计质量,逐步开展境外企业审计,要求审计人员具有良好的外语水平,熟悉国际审计惯例;要有效地对电子数据处理系统进行审计,还要求审计人员具有计算机方面的知识和技能。

(1)按照“德才兼备”的标准和“公开、平等、竞争”的原则,严格选拔审计人员。(2)健全培训网络,加强对审计人员的培训,更新知识,提高技能;(3)优化审计人员队伍的专业结构,实现审计队伍的优化组合,提高审计机关的整体素质。在西方国家,适应绩效审计、社会责任审计等开展的需要,政府审计机构纷纷配备了经济学、工商管理、工程技术、数学、法律、计算机等多方面的专业人员。目前,美国、加拿大、瑞典等国政府审计机构工作人员中这类人员的比重已达30%。随着我国审计范围的扩大、审计内容的深化,尤其是宏观审计的加强和效益审计的广泛开展,配备部分非会计、审计专业人员,改善审计队伍的专业结构已刻不容缓。(4)健全审计人员的岗位责任制及对其履行职责的定期考核评价制度,促使审计人员积极提高业务素质。

(责任编辑 王冰)