

新形势下对我国内部审计和社会审计的展望

边 恭 甫

党的十四大确定了我国经济体制改革的目标是建立社会主义市场经济体制。围绕社会主义市场经济体制的建立,必须认真抓好四个相互联系的重要环节:转换国有企业特别是大中型企业的经营机制,把企业推向市场;加快市场体系的培育;深化分配制度和保障制度的改革;加快政府职能的转变。总之,企业改革是经济体制改革的中心环节,而转换企业经营机制又是企业改革的关键。企业要充分运用《全民所有制工业企业转换经营机制条例》(以下简称《条例》)所赋予的经营自主权,从政府的“怀抱”扑向国内、国际市场的“海洋”,增强自负盈亏的责任感,确保国有资产保值和增殖,强化自我约束机制,自觉接受政府有关部门和社会的监督。

大中型企业自觉地接受有关方面的监督,自觉设置内部审计机构,建立和健全包括内部审计制度在内的内部控制制度,是强化自我约束机制的一项重要措施。充分发挥社会审计组织的作用,使会计师事务所和审计事务所有所发展,人员素质不断提高,能够适应改革开放的需要,更是大中型企业接受社会监督而亟待解决的课题。为此,笔者根据当前改革开放的新形势,对我国部门内部审计和单位内部审计以及社会审计的前景进行预测,期以一得之愚,引起有关部门关注。

内部审计是我国社会主义审计体系的一个重要组成部分,它分为部门内部审计和企事业单位内部审计两个层次,二者相互联系,缺一不可。部门审计是一种行业审计。对整个国民经济来说,部门经济属于微观经济;但对本部门所属企事业单位来说,它又是一种宏观经济。因此,部门审计处于国家审计和内部审计双向性的中观地位,在政府职能转变、政企职责分开的条件下,部门审计机构隶属于国家审计机关,作为其派出机构设置,或是隶属于部门最高领导人,作为部门内部审计机构设置?这是一个值得探讨的问题。

笔者认为:部门内部审计机构是内部审计的一个重要层次,应着眼于部门内部,如隶属于国家审计机关,作为其派出机构设置,则弊多利少,存在以下几个问题:

首先,与部门审计处于双向性中观地位不相适应。我国部门审计机构设在国家各经济主管机关。随着经济体制改革的深入进行,主管机关的职能要由过去的直接干预转变为间接管理,要本着“宏观管好、微观放开”的原则,搞好规划、协调、服务和监督。如作为国家审计机关的派出机构设置,势必站在国家审计机关执行外部审计监督的立场,对本部门及其所属企事业单位财政财务收支及其有关经济活动的真实性、正确性、合法性和效益性进行监督,这固然是必要的,但只是部门审计执行监督的一个方面。随着企业转换经营机制的逐步实现,企业经营自主权的逐步落实,对于非法干预和侵犯企业经营权的行为,企业必须坚决

抵制，有权向政府及其有关部门申诉、举报或依法向法院起诉。将部门审计等同于国家外部审计，势难理直气壮地站在本部门立场，代表本部门维护所属企业合法权益，与外部非法干预和侵权行为作斗争，这种派出机构的设置，不利于部门审计执行双向性的审计监督职能。

其次，部门审计作为国家审计机关的派出机构，组织上不属于本部门最高领导人管辖，看起来地位超脱，实际上既不成其为部门内部审计机构，使部门最高领导感到又多了一个外部审计主体，也不便在部门内部开展工作。随着经济的日益发展、社会主义市场经济机制的日益完善，整个审计体系的职能将逐渐从单一的监督职能向监督、鉴证、评价等多种职能转变，部门审计不仅要作为间接管理手段对所属国有企事业单位的财产保值进行监督和鉴证，而且要对其财产增殖进行监督、评价和鉴证。这就要求部门审计要更多地接受本部门最高领导人所布置的任务，围绕本部门的经济中心工作，对所属企事业单位的经营活动成果和经济效益进行经常性的审查和评价。作为国家审计机关的派出机构，不能名正言顺地代表部门最高领导人执行上述职能，其审计机构也将形同虚设。

再次，部门审计作为国家审计机关的派出机构，必然造成国家审计对大中型企业经济活动的重复监督。因为大中型企业的外部审计主体为当地国家审计机关或国家审计机关在全国某些大城市设置的派出机构。主管部门审计机构执行相当于外部审计的国家审计职能，其工作必然大量重复，不符合国家审计机构也应理顺关系，精兵简政，提高效率的原则。

因此，当前有些省、市、自治区的部门审计机构并未与中央对口，作为国家审计机关派出机构设置，而是作为名符其实的部门内部审计机构设置。权衡利弊，这些省、市、自治区的作法是值得肯定的。

随着国有企业转换经营机制条例的认真贯彻执行，由政府决定或批准的企业合并以及由企业自主决定的兼并，成立了不少跨地区、跨所有制、跨行业的企业集团，这是企业转换经营机制的一种必然趋势。这些企业集团虽有跨行业的，但总是以一个大中型企业为主体或核心。对参加企业集团各经营主体资产的评估及对资产保值、增殖进行检查监督，理应由主管部门审计机构承担。这将成为部门内部审计的主要任务之一。

部门内部所属企事业单位的财政财务收支及其有关经济活动都具有体现本部门特点的共性，其财产保值、增殖任务的完成过程及其存在的主要问题，部门内部审计比外部审计更为熟悉，也更了解应从哪些方面来维护本部门的合法权益，保证贯彻和落实《条例》规定的1⁴项经营自主权，更便于以联合审计方式组织开展全行业的专项财务审计和效益审计，使主管部门间接管理所属企事业单位的职能得以实现。

随着《条例》的贯彻执行，大中型企业自主经营、自我发展的权利增强了，自负盈亏、自我约束的责任也相应地加重了。今后，国家审计机关对国有企事业单位主要进行直接审计监督的方式应逐步转变为主要通过部门内部审计机构进行间接的审计监督；国家审计对企事业单位内部审计业务的指导和管理，也应主要通过部门内部审计机构来执行。因此，部门内部审计应充分发挥国家审计与企事业单位内部审计之间的桥梁作用。对所属企事业单位内部审计的经验交流、审计质量控制和管理，以及内部审计人员的考核、培训等，也将成为部门内部审计的主要任务之一。

从上述几方面可以看出，部门内部审计必须理顺关系，明确职责，使之在内部审计体系的两个层次中起着应有的主导作用；在整个国家审计体系的三个组成部分中，起着重要的基础作用和桥梁作用。



大中型企业的内部审计是内部审计两个层次的基础，也可以说是整个社会主义审计体系三个组成部分中基础的基础。随着《条例》的贯彻执行，企业自主权全面落实，建立和完善自我约束机制和监督机制，将成为企业自负盈亏责任得以实现的重要前提条件。因此，大中型企业内部审计机构必须由“要我设”转变为“我要设”，企业领导必须转变观念：要从视内部审计为赘疣转变为尊内部审计为股肱；要从过去单向性地接受国家审计监督转变为依靠内部审计进行双向性的审计监督，即既监督企业及其所属各单位依法经营，严格执行财产保值和增值的任务，提高经济效益，又依法抵制外来一切干预和摊派，维护企业的合法权益。

根据《条例》的规定，企业有权以留用资金、实物、土地使用权、工业产权和非专利技术等向国内各地区、各行业的企业事业单位投资，购买和持有其他企业的股份；经政府有关部门批准，可以向境外投资或在境外开办企业。在企业行使投资决策权的过程中，内部审计应发挥事前监督和评价作用，企业投资决策是否符合国家产业政策和本地区发展规划，是否以留用资金和自筹资金从事生产性建设，能否自行解决建设和生产条件，内部审计应配合企业有关职能部门，从经济上、技术上反复论证、保证企业自主决定立项的可行性，为外部审计机构对企业投资决策可行性的审计监督打下基础。

工资、奖金分配权是企业重要的经营自主权之一，与此相适应，企业必须建立分配约束机制和监督机制，构成企业自负盈亏责任的一项重要内容。企业内部审计一方面要保证企业工资、奖金分配权的贯彻落实；另一方面要监督企业正确确定工资总额，坚持工资总额增长幅度低于本企业经济效益（按实现利税计算）增长幅度，职工实际平均工资增长幅度低于本企业劳动生产率（按净产值计算）增长幅度的原则。企业将工资调整方案和奖金分配方案提请职工代表大会审查以前，最好由企业内部审计人员审签，在接受外部审计审查以前，首先接受内部审计审核，这就使分配约束机制和监督机制日趋完善，有利于企业工资、奖金分配制度的建立和贯彻执行。

作为企业自我约束机制的重要组成部分，作为企业内部控制制度的重要一环，企业内部审计应经常和定期地审评内部控制制度的强弱程度，发现薄弱环节、亡羊补牢，使企业不断加强内部会计控制和内部管理控制。同时，为严格执行国家财政、税收和国有资产管理的法律、法规，内部审计必须定期审查财产物资，通过监督盘点，保证数量和金额帐实相符，如实反映企业经营成果，对造成利润虚增或虚盈实亏的违法违纪行为予以及时揭露和制止，确保企业合法经营、财产保值和增值。

大中型企业应依照国家规定，建立资产负债和损益考核制度，编制年度财务会计报表，报政府有关部门审批。企业是否准确核算成本，是否足额提取折旧费和补充流动资金，是否以少计成本或挂帐不摊等手段，造成利润虚增或虚盈实亏；或者用生产性折旧费、新产品开发基金以及处置生产性固定资产所得收入发放工资、奖金或用于增加集体福利，如此等等，企业内部审计必须严格执行自我约束和监督职能，对企业依法经营起防护性的制约作用。

在企业执行拒绝摊派权的过程中，内部审计应坚定站在企业立场，抵制任何部门和单位向企业摊派人力、物力、财力，应积极支持企业向国家审计机关或政府有关部门控告、检举、揭发所有侵犯企业经营权的行为，要求作出处理，以维护企业的合法权益。

总之，随着《条例》的认真贯彻执行，企业所应拥有的14项经营自主权将逐步落实。有权必有责，企业首要的责任是自负盈亏。《条例》规定：政府有关部门和企业两方面都各自

承担十个方面的法律责任。作为自我约束机制重要组成部分之一的内部审计,必须通过事前、事中、事后的监督、评价、鉴证,保证企业财产的保值与增殖,并改善经营管理,提高经济效益,从而既对企业依法经营起制约作用,又对企业合理有效经营起促进作用。

三 随着社会主义市场经济的形成和发展,《条例》及其实施办法的贯彻执行,大中型企业将逐步走向国内、国际市场,我国社会审计将日益发挥其对社会主义市场经济体制的维护作用和促进作用。在《条例》中,涉及对企业经济行为应由会计师事务所或审计事务所进行审查验证的条文有第13条、第24条、第30条和第46条。按照国际惯例和西方国家的经验,股份制企业日益扩展,由注册会计师或审计师对股份制企业进行验资、年度财务报表审计和合并、分立、解散、破产的清算审计等业务亦将日益扩展。

面对当前改革、开放大潮滚滚而来的形势,我国社会审计再不能裹足不前。鉴于我国社会审计组织发展的特殊环境,由财政部门管理的会计师事务所和由审计机关管理的审计事务所二者并存的局面不可能在短期内有所改变,二者服务内容基本相同,无论机构的数量和人员的素质,都远远不能适应改革开放形势发展的需要,理应统一实行考试考核制度,规范其服务行为,使二者都能在社会主义市场经济体制的形成和发展中起积极的促进作用。

首先,要理顺国家审计和财政机关同社会审计组织的关系。在社会审计协会尚未发挥应有作用的情况下,有关业务指导和管理,以至社会审计组织所依循的审计准则的制订,还不能象西方国家那样由社会审计协会自行承担。因此,当前国家审计和财政机关还负有指导和管理社会审计组织的任务。但是,指导不等于领导,管理不等于越俎代庖。在政企职责分开的条件下,两种社会审计组织都应同负责管理和指导的国家机关在组织上、经济上脱钩。不然,不仅有违国际惯例,而且难以取得社会上利害关系人对社会审计组织的信任,体现不了社会审计组织的社会性。

其次,要迅速制订和颁布社会审计准则,规范社会审计人员职业道德和业务程序,使之有规可循。社会审计组织实行有偿服务,按规定向委托者收取服务酬金,自收自支,独立核算,依法纳税,从事审计业务时,自应对利用审计信息的社会各方承担一定的法律责任。其审计风险控制到何种程度,应有公认的标准进行衡量。如何使社会审计准则体现我国国情,如何使该准则为两种社会审计组织都认可,是一个值得研讨和亟待解决的问题。这个问题不解决,社会审计责任不明,无所谓审计风险,如出现经济纠纷,社会审计人员究应承担多大的法律责任,便无从判断。

再次,随着市场经济的发展,随着企业股份制由试点到广泛推行,社会有关各方也要求社会审计人员具有更高的素质和优良的审计工作质量。为了适应飞跃发展的客观形势,社会审计人员的考试考核制度和办法,应逐步走上正轨,使注册会计师的素质不断提高,能确实适应发展社会主义市场经济对社会审计提出的各项要求。为此,国家审计机关负责指导、管理社会审计的职能机构,不应在国家机关转变职能过程中有所削弱,而应大力加强,使社会审计人员的考试、考核、培训工作纳入经常性工作日程,为提高社会审计工作质量奠定基础。

最后,随着对外开放形势的发展,我国社会审计组织的服务对象不仅有“三资”企业,还有不少跨国公司,注册会计师和注册审计师服务内容的国际性将日益显著。我国的注册会计师、审计师协会应争取加入国际社会审计组织,通过国际经验交流,了解国外民间审计动态,为适应国际会计审计的客观形势,更新知识,扩展业务,以便更好地为我国社会主义市场经济的日益完善和发展提供优质的服务。

(责任编辑 余玉苗)