

● 尤家荣

社会主义市场经济体制的建立对审计的影响及其对策

八届人大一次会议通过的经修改的《中华人民共和国宪法》第十五条写进了这样一句话：“国家实行社会主义市场经济”。这意味着我国的经济将面临一个崭新的未来，审计工作也将面临新的挑战。那么，新的市场经济体制的建立对审计将产生什么影响？为了适应新的形势，应采取什么样的审计对策？本文即对这些问题作一探讨。

一、社会主义市场经济体制的建立对审计的影响

社会主义市场经济体制的建立，对审计将产生深远的影响。从大的方面来看，至少有以下三方面的影响：

（一）审计体系变化

自80年代初我国恢复审计制度以来，我国实行的是以国家审计为主导、内部审计为基础、民间审计为补充的审计体系。这一体系基本上是符合以计划经济为主、市场经济为辅的经济体制的要求的。随着社会主义市场经济体制的建立，这一体系将不再适应新形势对审计的要求，因此，审计体系也必将发生变化。这一变化的总的趋势是国家审计、民间审计和内部审计各自独立地行使审计职能，各自遵循所规定的审计法规和准则。

在新的审计体系中，国家审计将充分发挥其在宏观监督方面所具有的优势，把审计重点从企业微观审计转移到宏观审计上来，具体可对政府开支项目、财政收支预算和决算、信贷收支计划及执行、物价增长、基本建设规模、国有资产保值增值、重大违法乱纪案件以及政府部门管理效益等进行审计。

由于国家对经济的管理职能从原来对企业的直接控制转向宏观的间接管理，因此对企业的微观审计自然而然地落到了民间审计的身上，即在新的审计体系中，民间审计将成为审计的主要力量。会计师事务所和审计事务所由于其社会角色相同，最终将合而为一，它们共同为企事业单位的财务报表鉴证、资产评估、管理咨询、设计会计制度、培训会计人员等提供社会服务。

内部审计将由各单位根据自身的需要开展工作，不再由政府统一规定其组织机构和业务范围。内部审计应着重为本单位服务，在不违背法律的前提下，充分履行其评价和监督的职能。在市场经济条件下，企业的经营自主权更大，市场竞争更为激烈，企业要立于不败之地，必须加强企业管理，提高经营管理水平，内部审计在这方面可以发挥很大的作用。可以预见，在社会主义市场经济体制下，内部审计必定会有一个较大的发展。

（二）审计内容扩展

在社会主义市场经济条件下，由于经济的发展和审计业务的特殊性，审计的内容会相应扩展或加强。具体地说，对以下内容的审查显得更为必要：

1. 政府部门管理效率。在社会主义市场经济体制下，政府部门的管理效率直接影响到社会经济的健康发展，影响到政府工作人员的声誉。因此，政府部门更应注重管理效率的提高，否则就不能适应社会主义市场经济发展的需要。对政府部门管理效率，具体可审查以下内容：政府部门机构设置是否科学，有无机构重叠、互相扯皮或机构过精、影响正常工作等情况；人员配置是否合理，有无有事无人干、有人无事干的情况；人员使用是否恰当，有无论资排辈、奖惩不明等情况；管理方法是否先进，有无信息不灵、管理设施落后等情况；工作作风是否民主、正派，有无官僚主义、独断专行、贪污腐化等情况；等等。

2. 建设项目。随着社会主义市场经济的发展，建设项目越来越多，投资规模越来越大。对建设项目进行审查，可以使建设项目合理使用资金，减少损失浪费，充分利用各项资源，提高投资效益，并为有关方面恰当地控制投资规模提供依据。具体可审查建设项目投资方向是否恰当，是否符合国家规定；资金来源是否合规、充足，有无将有规定用途的资金用于建设项目；资金使用是否合理，有无损失浪费；项目配套情况是否考虑周到，有无重复建设或竣工后不能充分发挥效能；投资效益是否理想，经济分析是否合理、正确；等等。

3. 专项基金。社会主义市场经济体制的建立，形成了一些供社会使用的有特定用途的专项资金，如待业保险基金、劳动保险基金、城市建设基金、教育卫生发展基金等。对专项基金进行审查，可以揭露和预防专项基金使用上的违法乱纪行为，提高专项基金的使用效率，保证专项基金发挥其应有的作用。具体可审查各种专项基金的来源是否合法，有无强收、漏收、多收、少收等情况；用途是否合规，有无贪污截留、移作他用的情况；使用效果是否合理，有无铺张浪费、效果不良的情况；等等。

4. 保税业务。随着社会主义市场经济的发展，海关保税业务势必蓬勃发展。有资料表明，近年来企事业单位利用保税业务偷漏税案件不断增加，数额急剧上升。因此，对保税业务进行审计，可以有效地打击偷漏关税的违法行为，切实保障国家利益不受侵犯，保证改革开放顺利进行。具体可审查特定地区内使用的物品是否按规定使用，有无擅自出借、出售、转移等情况；进口的保税料件是否用于出口产品，有无非法内销、牟取暴利的情况；耗用保税料件的产品是否内销，有无以其他料件或产品顶替出口的情况；等等。

5. 证券市场。随着社会主义市场经济体制的建立，股份制企业会越来越多，与之相适应，证券市场也会愈来愈兴旺。为此，对证券市场进行审计也愈显必要。证券市场审计包括对上市公司和证券公司进行审计。对证券市场进行审计，可以使上市公司和证券公司更加规范地从事经营活动，从而更好地保护投资者的权益，促进股份制经济及证券市场更加健康地向前发展。具体可审查上市公司是否合法、合规地从事生产经营活动，公布的财务报表是否真实、公允，有无弄虚作假、欺骗股东的情况；证券公司是否按规定开展证券买卖业务，有无信用交易、用非自有资金买卖证券以及乱收费、乱限定的情况；等等。

（三）审计业务复杂

随着社会主义市场经济的发展以及审计内容的扩展，审计的业务也愈益复杂。主要表现在以下几个方面：

1. 涉及对社会效益和宏观效益的审查和评价。前已述及，社会主义市场经济的建立，有必要对政府部门管理效率及建设项目进行审查，而这些审查内容很多涉及社会效益和宏观效益。由于社会效益、宏观效益具有间接性、模糊性、长远性、宏观性等特点，因此审计标准较难掌握，审计结果较难评价，审计难度较大。

2. 涉及经济联合体的审查。社会主义市场经济的建立,使企业可以根据自身的情况与别的单位联营,或接受外商投资。随着经济的发展,不少企业实力逐步增强,谋求向外发展,在国内外其他地区进行投资。因此,在社会主义市场经济体制下,企业经济联合会越来越多。在这种情况下开展审计工作,就要涉及大量的联营企业、合资企业、总分店以及跨国公司经济联合体的审查,而审查这些经济联合体,相对于一般企业来说具有一定的难度。

3. 涉及大量的西方会计业务。社会主义市场经济体制的建立,需要有与国际会计接轨的会计制度与之配套。从今年7月1日开始实施的《企业会计准则》及相应的会计制度,已经在会计改革方面迈出了一大步,并且今后还会进行更深入的改革,以适应市场经济的发展对会计实务的需要。随着市场经济的发展,将会出现大量复杂的经济业务,如外币业务的核算、合并报表及报表的换算、物价变动在会计上的反映,以及企业破产、改组和清算的核算等。这些业务在会计上大多是按国际惯例处理,我国以前没有或很少遇到过。显然,审查这些业务的难度相对较高。

二、社会主义市场经济体制下的审计对策

社会主义市场经济体制的建立对审计会产生上述影响,那么,我们应采取什么审计对策?江泽民同志在十四大报告中指出:我们要建立社会主义市场经济体制,“同时要强化审计和经济监督”。显然,加强审计是我们今后努力的方向。笔者认为,为了使审计工作适应社会主义市场经济发展的要求,应采取以下对策:

1. 健全审计法规。开展审计工作,必须要有一定依据,而最高层次的依据就是具有权威性的法规。我国目前正在建立社会主义市场经济体制,而审计所需的各项法规还不健全,这对开展审计工作带来很大不便。因此,国家应结合我国目前情况,尽快制定符合我国国情的审计法、税法、公司法、证券法、证券交易法等。有些法规可能一时难以出台,对此可制定一些临时性的规则、条例或办法,以便审计工作有法可依。

2. 建立审计准则。审计准则是审计人员的行动指南,是指导审计工作的业务规范。我国由于恢复审计工作时间不长,因此尚未制定出审计准则,只在《审计条例》或其他各种审计工作试行规则中对审计人员的行为及审计工作程序有所规定。由于这些规定既不全面也不具体,因此在审计实务中应用很不方便。为此,我们应按照国际惯例,尽快制定既符合我国国情、又与国际审计准则相协调的审计准则,以使审计工作进一步规范化。会计准则与审计准则是相辅相成、互相发生作用的。我国已发布《企业会计准则》,因此制订审计准则就显得更为必要。当然,由于不同的审计机构其侧重的审计职能、审计目的、审计内容有所不同,不可能制定统一的审计准则,所以应根据具体情况分别制定国家审计准则、民间审计准则和内部审计准则。

3. 加强审计责任。审计既是一种监督,也是一种服务。不论是国家审计、民间审计,还是内部审计,在履行其监督和服务职责的同时,又承担着一定的责任,即既要对审计报告的阅读者如政府部门、社会公众、主管领导等负责,又要对被审单位负责。这种责任既包括法律责任,又包括经济责任。如果审计人员作出的审计结论失实,给有关方面带来重大损失,审计人员就应承担相应的法律责任和经济责任。过去,我们比较多的是注重审计人员的权利,而较少地谈到审计人员的责任。今后我们应改变这种状况,把审计人员的权利和责任结合起来。对于国家审计,既要强调审计人员工作的权力,也要提高其经济待遇;对于民间

审计, 则应适当提高收费标准, 同时应进一步明确其工作责任。如果工作产生失误, 应根据具体情况相应地追究其法律责任和经济责任。这样就能促使审计人员更加认真地工作, 努力提高工作质量, 避免失误, 从而进一步提高审计的职业声誉。

4. 提高审计人员素质。社会主义市场经济的建立对审计人员提出了更高的要求, 以下几方面要求对审计人员来说应予特别注意: ①更新观念。社会主义市场经济是在不断发展、不断变化的, 因此, 审计人员的观念应随时跟上形势发展的需要, 不能囿于老框框, 用老眼光看待新事物。②加强审计职业道德。审计职业道德是审计人员在审计工作中应遵循的行为守则, 它要求审计人员在工作中做到客观公正, 清正廉洁, 奉公守法, 谨慎认真, 完美地履行审计职责。在市场经济条件下, 在引进外来资金、技术的同时, 难免泥沙俱下, 各种资本主义腐朽思想乘虚而入, 腐蚀人们的心灵。因此, 作为独立行使审计职权的审计人员更应站得正、立得稳, 不受腐朽思想的侵蚀, 出色地完成审计任务。③提高业务水平。审计内容的扩展, 审计业务的复杂, 要求审计人员不断学习, 掌握最新的会计、审计知识, 努力提高业务水平, 以满足市场经济的发展对审计的需求。更新知识可以通过自学, 也可以通过有组织的培训进行。审计部门应把提高审计人员的业务水平当作一项战略任务来抓。只有这样, 审计人员才能很好地履行其职责。

5. 充实审计人员。随着市场经济的发展, 社会对审计的需求会越来越大, 因此, 审计人员的数量也会不断增长。对国家审计来说, 由于其工作是无偿性的, 所需经费由政府开支, 而且今后一般不再承担对企业的微观审计, 因此国家审计人员的绝对数量不一定再扩大, 只要进一步提高其人员素质即可。对于民间审计, 因其本身能自负盈亏, 又将承担大量的企业审计工作, 因此可以根据社会需要不断扩大审计力量。在这方面, 思想应更开放一点, 广开“人源”。为保证录取质量, 可每年举行一至二次考试, 以使审计队伍更快壮大。为了加强民间审计市场的竞争, 进一步提高审计质量, 应允许符合从业要求的人员独立开业, 同时对这种合伙性质的会计师事务所加强管理, 以监督其合法经营。对于内部审计, 可以由各单位根据本身的情况决定是否充实审计力量, 国家审计或政府部门无权干预。从国外情况来看, 内部审计是随社会经济的发展而不断扩大的。可以预见, 在社会主义市场经济体制下, 内部审计力量也会不断发展。

6. 改进审计技术。要使审计工作适应市场经济对审计的要求, 必须改进审计技术。根据我国审计现状及国外审计经验, 我们应该采取以下审计技术: 一是制度基础审计。制度基础审计是一种首先评审被审单位内部控制, 然后根据评审结果确定审查重点、范围的现代审计技术。这一技术能在保证审计质量的前提下减少审计时间, 提高审计效率, 使有限的审计力量完成更多的审计任务。综观当代世界审计技术发展潮流, 制度基础审计已成为主要趋势。采用制度基础审计, 可以有效地解决有限的审计力量与广泛的审计需求之间的矛盾, 并有助于被审单位建立和完善内部控制制度, 提高经营管理水平。二是计算机辅助审计技术。随着计算机技术的普及, 有相当数量的企事业单位开始采用会计电算化。与此相适应, 审计人员也应掌握计算机辅助审计技术。计算机辅助审计技术是运用通用审计软件、测试数据和专用审计程序开展审计工作, 它不仅能审查手工无法审查的电算化处理文件, 而且审计效率高, 审计效果好, 是极有发展前途的。有关方面应加强研究, 开发出一批适合我国国情的通用审计软件和专用程序。同时, 也要对审计人员进行培训, 使审计人员熟悉计算机和电算化审计知识, 掌握计算机辅助审计技术操作要领, 以适应计算机辅助审计技术运用的需要。