

■ 国家社会科学基金资助项目

中国 社会审计监督

■ 何洪彬 著

43

中国审计出版社

98
F239.43
12
2

国家社会科学基金资助项目

中国社会审计监督

何洪彬 著

中国审计出版社

图书在版编目(CIP)数据

中国社会审计监督/何洪彬著. - 北京: 中国审计出版社,
1996.12

ISBN 7-80064-597-5

I. 中… II. 何… III. 社会审计—监督—中国—概况 IV. F239.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(97)第 04429 号

中国社会审计监督

何洪彬 著

中国审计出版社出版

(北京市海淀区白石桥路甲 4 号)

海南师范学院印刷厂印刷

新华书店总店科技发行所发行 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 6.25 印张 156 千字

1996 年 12 月北京第 1 版 1996 年 12 月第 1 次印刷

印数:0001—2000 册 定价:9.00 元

ISBN7-80064-597-5/F·417

前 言

《中国社会审计监督》一书是国家社会科学青年基金“八五”期间资助项目《我国社会审计监督问题研究》课题的研究成果,是一部研究中国社会审计监督理论和实践及其审计监督科学体系的学术专著。

本课题自1992年7月批准立项以来,正经历了中国经济体制改革及社会审计发展变化最为突出的一段时期。在这段时期内,国家及政府部门发布了《公司法》、《注册会计师法》、《审计法》及《独立审计准则》等一系列新的法律法规,社会审计在管理体制上正由财政部、审计署分别管理注册会计师、注册审计师工作,向统一管理体制过渡。国家主要领导对大力发展注册会计师事业给予了极大的关注,社会审计队伍迅速扩大。同时,社会经济环境日益复杂,社会审计监督的问题也不断地发生新的变化。针对我国社会审计监督现状和发展的未来,本课题中突出反映了我国社会审计监督及整个经济监督体系存在的现实问题,从适应我国社会主义市场经济初级阶段社会经济环境和社会审计现有能力和条件的状况出发,对社会审计的职能作用、目标 and 责任、审计执业规范以及我国社会审计事业的前景和发展方向进行了重点研究。对于经过重大变化后的社会审计工作已经面临的新的问题和挑战,给予了充分的评估和深入的探讨。对于社会审计事业在新的形势和条件下,加大社会审计监督力度,建立具有中国特色的社会审计监督体系,进一步完善我国的社会经济监督制度和经济监督体系,推动社会主义市场经济健康发展,会产生一定的积极影响和指导作用。

对于建立一个科学的具有中国特色的社会审计科学理论研究体系也是一个有益的尝试。

本课题的研究成果主要概括为以下几点：

(一)、通过广泛深入地调查研究,从客观实际出发,揭示和评价我国在经济监督体系、社会监督及社会审计监督目前存在的问题和弊端,侧重对社会审计在法制观念、执法环境、执业人员队伍状况、审计市场竞争和开拓、审计质量和责任、组织形式和行业自律管理等方面存在的问题,进行了细致地剖析,强调了这些问题对社会审计事业发展的严重危害,指出问题的根源所在。在此基础上,根据中外社会审计实践和科学理论的认识,针对我国社会经济环境现状,突出强调了我国实行现代企业制度条件下社会审计的作用,明确提出了我国社会主义市场经济初级阶段的社会审计责任,以及建立适应我国国情的社会审计执业规范的认识,并且对我国社会审计事业的前景和发展方向作了科学概括,对在下世纪初建成一个具有中国特色的社会审计监督体系提供了建设性意见。

(二)、提出了在社会主义市场经济条件下,必须建立一个包括政府监督、立法司法监督、社会监督、舆论传媒监督、自控监督的完整的经济监督体系。在这个监督体系中,必须强调监督的独立性特点,政府监督要实行监督和管理相对分离,整个监督体系要形成一个以司法经济审判、司法经济检察、国家审计监督三位一体的高层次的经济监督形式,与政府部门经济监督、社会经济监督、自控经济监督及舆论传媒经济监督等不同层次的经济监督形式相互配合的监督体系,以强化经济监督的作用。

对于加强社会经济监督,着重强调在建立市场体系的同时,突出发展中介交易服务,并通过社会中介机构的服务监督协调解决商品交易市场秩序混乱的问题。指出只有建立一个完善的包括对社会经济活动全面系统的、全过程的、多层次的、广泛的社会监督

系统,才会充分发挥经济监督的作用。

(三)、针对我国审计监督体系不完整的状况和审计的独立性问题,提出了国家审计、社会审计、内部(自控)审计新的科学的审计监督格局的构想。建立一个以高层次的国家审计为主导,以自控型内部审计为基础,以职业型社会审计为主体的新型的管理体制下的审计监督体系。在这一体系格局中,突出强调了从管理体制上对审计独立性的保证。

针对社会审计现行管理体制缺乏行业自律管理机制问题,从增强社会审计独立性特征的客观要求和自律组织的非政府性的自我约束、自我管理为基本特点的观点出发,明确指出:自律机制是外部控制和内部控制的统一,外部干预直接渗透行业活动,即无所谓“自律”管理,等于政府直接管理,减少了自律管理的有效环节,减少了一个重要的监督层次,实质上是削弱了宏观经济管理的整体作用。提出应该把中国注册会计师协会建成一个自律性的社会审计团体组织,而非代替政府进行行政管理的机构的看法和建议。

(四)、对当前社会审计机构的发展态势进行了客观分析,强调指出了社会审计人员队伍还是一支专业素质偏低、职业道德水准不高,人员构成复杂且不稳定的队伍,人员数量和机构在近年的增长速度太快,连年翻番,违反了发展规律,不利于社会审计事业的发展。并根据各有关因素条件,提出了在现有人员队伍素质提高的基础上,年平均增长率不超过7%控制幅度的建议和稳健发展的战略方针。

对提高专业队伍素质提出了较高的目标,指出要建立一支强有力的社会审计监督职业队伍,就必须在较高的水准上确定审计人员的思想素质和业务素质,使之成为一支思想纯洁,作风正派,能够秉公办事的专家队伍。

在社会审计机构组织形式上,对当前把无限责任合伙制事务

所形式作为今后发展方向及在 2010 年达到以注册会计师为投资主体的提法和做法,提出质疑。认为我们应该结合本国现有实际条件和公有制特点,以及世界上总的发展变化趋势,考虑采用更适于现在和未来发展的多元主体投资形式。提出我们应该形成以国有制事务所、非国有制事务所多种形式并存,以实行有限责任制为主导的一个产权多元化、经营方式多样化、机构规模层次分类化的结构。

(五)、针对不同认识,对社会审计的职能具体概括为审计鉴证、咨询服务、经济监督三个职能。指出审计鉴证职能是社会审计的基本职能,咨询服务职能是审计鉴证职能的延伸,而经济监督职能是高于前二者职能层次,体现审计本质特征的职能,对社会审计功能作用暨基本职能及延伸作用的发挥具有根本性的依托作用。

对社会审计职能在我国现代企业制度实行过程中的作用概括为,责任解脱作用、行为规范作用、制约保护作用、建设保证作用四个方面的作用。指出了这些作用的概括,是社会审计经济监督职能本质特征和属性的具体表现,在实行现代企业制度中必须充分认识和发挥这些作用,以保证现代企业制度的正常运作。

(六)、提出了对社会审计职责确定的融审计目标、审计准则(质量标准)、社会环境为一体的三维审计职责区域空间理论的初步认识,对确定审计职责范围的三维影响因素进行了客观分析,并在已有的二维职责区域理论基础,着重强调了社会环境对审计职责确定的重要影响作用。对比西方发达国家民间审计的发展历史,结合我国社会审计执业环境和法制观念存在的问题,分析指出社会审计发展与社会环境变化紧密相关的规律,强调指出了执业环境对审计执业的影响,我国社会审计监督存在诸多问题的根源在于社会环境。明确提出,在确定审计职责范围时,必须关注社会环境对审计职责范围的调整和修正作用,尤其突出发挥法庭判决

在促进审计职责明确的作用。

强调了明确审计责任和法律责任,以及加大追究经济赔偿的民事责任的重要性。同时对开展社会审计风险评估及建立职业风险保障制度,也提出了一些认识和建议。

(七)、对已颁布的《独立审计准则》结合我国审计实践,进行了比较深入地认识。指出了借鉴移植西方国家成熟的审计准则模式是建立我国审计准则体系的一个有效方式,但也必须注意到,采用西方先进做法会造成历史发展阶段的大幅度跨越,必然缺乏开创性发展实践的认识和经验,突出了在实践中应用的修正意义。同时,通过多方面中外审计准则制定实践的对比分析,联系我国实际情况,在肯定了《独立审计准则》体系及内容的前提下,又提出了一些个人的认识。

对我国即将形成的社会审计职业准则体系的相互作用和有机联系进行了系统地分析评价。对准则体系的基本内容构成设计,借鉴西方国家的经验进行了科学归纳,形成了一个对各职业准则组成内容和原则的基本构成。尤其对质量控制准则设计的层次和内容进行了大胆构想,强调对质量控制准则的内容进行了科学分类。整个准则的内容分为总体要求(一般方针、具体原则)与控制程序标准两个层次的准则,在具体原则中特别提出建立包括主任会计师在内的质量控制责任制度的设想,并对控制检查程序系统提出实行全员的、全过程的、全面的质量控制管理(TQM)思路。

(八)、对建立一个完善的具有中国特色的社会审计法规体系及社会审计执业规范体系提出了一些认识和构想:要建立一个以《注册会计师法》为中心,以《公司法》等各相关法律为重要组成部分,构成社会审计法规体系框架的第一层次;以各项法律的具体实施细则或某些具体管理规定、条例,构成框架的第二层次;以各项社会审计执业规范(准则),作为框架的第三层次,构成一个各项法

律法规之间相互联系,按不同层次相互协调配合的社会审计法规体系。

针对建立具有中国特色的社会审计体系的不同认识,指出我国社会审计制度同国际惯例相接轨的一个前提就是要有中国特色。在职业审计中,没有中国职业审计,就不可能是世界范围的职业审计;在国际通行的做法中,没有中国特色,就不可能成为世界范围的通行做法。任何一个与国际惯例接轨的国家也都有着自己的特色。

(九)、对审计市场的开拓,提出了以现有法定审计为基础,以非法定审计包括咨询服务为开拓目标的市场发展策略的认识。提出国家审计部门应该建立国有大中型企业年度审计制度,在经济初级阶段过渡时期承担这部分年度审计重任,这也是我国审计监督体系具有社会主义特色的一个具体表现,其监督效果会更好。社会审计市场的开拓目标还是应着重放在更广泛范围来考虑为好。

著者作为课题负责人在郑州大学工作期间申请获准立项,并一直主持这一课题的研究,在郑州大学和海南大学工作期间创办了两个社会审计机构作为课题研究实践基地,并担任中国注册审计师、中国注册会计师,一面实践,一面从事研究和撰写。在研究过程中,还以公开发表论文的形式,另外完成了一部分阶段性的成果。

本课题研究中引证了大量的国内外理论研究文献和有关社会审计实际现状详实的数据资料,中国注册会计师协会以及河南省财政厅、河南省审计局、海南省财政厅的会计工作主管部门的领导 and 同志们为本课题研究提供许多有益的帮助,郑州大学辛惠琴、吴尚宗副教授在提供附录资料方面给予了大力协助,有助于本课题研究成果的完成,表示谢意。

拙著在研究和出版过程中,还得到了审计署干部培训中心马怀平主任、南京大学商学院朱元午教授的支持、指导和帮助,在此一并表示感谢。

拙著在研究课题通过国家社会科学规划办公室按规定程序组织的专家评审鉴定并结项的基础上,进一步修改付梓,以抛砖引玉,为建立具有中国特色的社会审计理论研究科学体系,完善社会审计监督制度贡献薄力。限于著者水平,不妥和错误之处敬请广大读者批评指正。

海南大学经济学院

何洪彬

一九九六年十二月

目 录

前 言	(1)
第一章 我国经济监督及审计体系的确立	(1)
一、社会主义市场经济监督体系	(1)
二、审计监督体系的确立及其独立性	(11)
第二章 中国社会审计监督现状	(17)
一、中国社会审计的产生与发展概况	(17)
二、执业环境与法制观念	(21)
三、职业队伍及人员素质	(29)
四、市场开拓与竞争	(36)
五、执业质量和审计责任	(40)
六、组织形式与自律机制	(52)
第三章 现代企业制度社会审计监督的作用	(62)
一、社会审计监督的意义	(62)
二、社会审计职能	(63)
三、社会审计的作用	(71)
第四章 市场经济初级阶段的社会审计责任	(84)
一、社会审计责任对象	(84)
二、社会审计职责范围	(87)
三、社会审计的法律责任	(107)
四、社会主义市场经济与社会审计责任	(114)
五、社会审计责任与职业风险发展	(117)
第五章 适应中国国情的社会审计准则	(121)

一、独立审计准则的特点	(121)
二、审计执业规范体系的建立	(130)
第六章 中国社会审计事业的前景及发展方向	(138)
一、中国注册会计师事业发展远景规划	(138)
二、社会审计事业发展目标和方向	(144)
参考文献	(174)
附录:国外社会审计概况	(176)

第一章 我国经济监督及审计体系的确立

一、社会主义市场经济监督体系

市场经济的建立,在以实现利益最大化为主要目标的独立自主的经营实体作为市场经济主体的前提下,各种经济关系通行市场原则,并实行全方位开放,政府对经济实行间接的宏观调控和法制化管理,以及这一主体形成自我调节功能以消除负面作用,合理地配置社会经济资源,发展市场经济,保障市场经济正常运行,不可缺少的一重要方面,就是强化经济监督。从多元化的所有者产权主体讲,必须形成一种产权的有效约束与监督,这种机制要求必须明确所有者与经营者的责任关系,经营者必须承担受托责任。同时,所有者对其行为要有一个严格的监督和刺激,促其完成受托责任。从市场经济关系讲,必须形成市场交易和竞争的有效规则与监督机制,这种机制要求必须明确交易者之间是完全的商品交换关系,商品交换必须讲求平等互利和价值规律,竞争作为商品经济运行的内在机制,体现了价值规律及商品生产者之间的经济关系,而这种经济关系也表明了商品生产者的责任,市场交易和竞争必须要有一个严格的游戏规则和控制,保证其履行交易和竞争的责任。从全方位开放讲,必须确立通行经济国际化道路和正确方向与监督机制,这种机制要求必须明确世界经济作为市场经济发展的必然趋势决定了国家经济的国际化发展方向,对内对外开放程度决定了市场经济的发达程度。而开放尤其是经济国际化运行方式的多元化,包括国际贸易、国际技术转让、国际产权转移、资金的跨国流动即国际资金借贷、国际劳务合作交换、跨国投资和生产

经营等经济开放形式,必须按照国际市场规律运行,把握通行经济国际化道路正确方向,依照国际惯例和法规,承担国际经济责任,要有一个规范秩序并予以监督。从政府宏观调控和法制化管理讲,实际是营造市场经济制度宏观管理和法制基础,以进一步培育和发展市场体系。这就必须与市场经济主体、市场经济关系以及对内对外开放的经济责任的建立互相配套,建立一系列有效的法制化管理调控、保障、监督体系。包括:(一)必须建立一个廉洁、遵法、精干、高效的政府行政管理体系。政府及各管理部门应在小政府大社会的市场经济机制中,充分发挥其行政管理作用,强化政府宏观调控机能。这里也包括要有独立于政府以外的司法行政机关,依法审理,保障社会经济关系得以协调。(二)要建立一个完善的社会保障体系。在人事、就业、工资、福利、保险等方面解决社会在市场经济制度中产生的社会关系及社会利益冲突、失业破产等社会问题,以及有利于建立一个有活力的劳动力市场及其保障机制。(三)要建立一个体现法制化经济的社会中介组织职能体系,加强社会中介组织服务机构的作用。与市场经济制度相吻合,社会审计、社会公证、法律事务、资产评估、证券交易、商品交易、信用评介等社会中介组织必须形成完备的中介服务机构体系,在履行社会性服务职能的同时,也要在不同程度上体现其本身所具有的经济监督职能作用和责任,以建立起社会性服务和监督机制,促进市场经济制度和机制的完善。毫无疑问,市场经济主体的自我调节功能离开政府宏观调控、行政监督和法制化管理保障、服务和社会监督,是不可能自我形成、自我完善的。经济监督在市场经济机制中是不可缺少的。处于弱势的监督,管理肯定是无力的。强化经济监督,增大了管理力度,显然对市场机制的建立和完善是十分有利的。

我国目前市场经济尚处于初期阶段,必要的监督机制还不完善,或者说我国已有的经济监督体系已不能适应社会主义市场经

济的需要。从某种意义讲,建立适应我国社会主义市场经济需要的经济监督体系还是一个尚待研究的课题。

按照计划经济模式建立的经济监督体系体现了集权统一的计划经济管理特征,不可避免地存在着监督的依附性和监督体系的不完整性。我国的整个监督体系按其组织形式划分,包括政府监督、政党监督、人大立法监督、司法监督、舆论监督、社会监督。按监督性质划分,包括政治监督、行政监督、经济监督。经济监督主要是指职能机构依据经济法规、指令、政策等对经济活动所进行的监察和督导,其本身具有着权威、限制、规范、示警、指导和促进作用。经济监督按宏观经济管理职能划分构成一个范围广泛、内容丰富、形式多样的经济监督体系。包括了计划、统计、财政、财务、税务、海关、商检、质量、物价、金融信贷、计量、生产、流通、劳动、会计、工商行政管理以及审计等多种形式的监督。这些监督按涉及范围划分为一般监督和专门监督,表现了经济监督的不同层次。一般监督形式把监督与业务行政管理紧密结合为一体,突出了管理的计划、组织、指挥、协调职能作用,淡化了监督职能,影响了监督作用的发挥。专门监督主要的基本职能是监督,如海关、商检、质量、计量等监督形式,监督的作用比较明显。但也由于这些监督只是体现在某些环节或某方面的检查上,涉及的范围有一定的局限性。审计监督作为专门监督有着独特的监督职能特点,在整个经济监督中属于较高层次的监督形式,可以对各种经济监督及管理进行再监督。但也存在一个审计范围和领域尚不能达到全面的要求,客观上也难于通过审计监督,解决其他监督层次应该监督领域中的一些问题。监督作为管理的一个组成部分,二者不可分离,但这并不意味着二者在执行职能时,必须合为一体。而恰恰相反,监督与管理(其他职能)合为一体,势必使人们重管理,轻监督,甚至以管理代替或概括了监督,管理难于在监督职能充分发挥作用的情况下,进一步发挥组织、协调等其他职能作用。管理需要监

督,但监督只有具备独立性特点,才能真正的最充分地发挥其作用。审计监督具有一定的独立性,相比较其他一些经济监督起着更明显的监督作用;纪检监察监督有着一定的独立性,是行政(包括党务)监督中发挥监督作用较为有力的监督形式。

就我国目前的经济监督形式来看,还是一个不完整的体系。一个完整的监督体系,至少要以下几部分组成:(一)政府监督,(二)立法司法监督,(三)社会监督,(四)舆论传媒监督,(五)自控监督。这些监督系统的建立和相互配合,才能充分发挥监督职能的总体作用,才能形成促进社会主义市场经济机制得以正常运行的完整的监督体系。即使在计划经济条件下,没有这样一个完整的监督体系,对计划的控制也将缺乏力度,很难达到或实现计划的最终目标。经济监督体系构成也必须包括这些方面,才能成为一个完整的适应于市场经济运行机制的经济监督体系。在一个经济监督体系中,社会经济监督及其系统监督应该是最为直接,最为具体,最有深度,最具广泛性的外部监督。舆论传媒监督则是最具宣传教育意义,影响力最为突出的传播监督。而自控经济监督作为经济实体自我调节控制的监督,是有着重要基础作用的内部监督。政府的具有独立职能的监督或相对独立的监督作为宏观调控和法制化管理的前提和手段,应该是最为有效,最有示范意义的强制性的再监督,如国家审计监督,当然也包括对部分涉及到国家直接控制的重要经济领域的直接监督,如税务、海关、商检、金融等领域的监督。经济立法司法监督作为人民代表大会立法,各级检察、法院依据国家法律进行经济检察、审判的法律监督是最高层次的,最具原则性,最为深刻,最具调节和保障作用的典型监督。如果将这些系统的监督构成一个完整的经济监督体系,并与整个市场经济管理机制协同一体,才会充分发挥作用。就目前我国实际状况看,除已有的经济监督力度不够外,就组成内容来讲,社会经济监督、舆论传媒经济监督及自控经济监督基本处于表面化、形式

化状态,系统监督作用更无从谈起。如果只有与行政管理紧密结合的政府监督和不独立的司法监督,缺乏其他经济监督的配合,这种监督最终只能是局部的、表面化形式的,甚至是盲目的监督,对市场经济机制的健康发展很难起到促进作用。试想 in 市场经济条件下,商品交易行为极为普遍,政府和司法机关如何直接监督其交易行为,如果对市场交易行为不能比较全面的监督,这些交易行为的合法性如何得以保证!非法交易、假冒伪劣商品、欺诈行为势必通行无阻,市场交易肯定是无序的。在经济不发达的计划经济条件下,政府可以设立市场管理所管理并监督市场中有限范围的商品物资交换行为,甚至由政府计划经济部门、主管部门直接协调(可能也会有监督作用),而在市场经济大潮中,政府直接干预经济行为越来越显得无能为力和没有必要,在宏观上对经济进行调控和法制化管理却越来越重要,经济监督的必要性随着经济的发展,日益明显。从当前实际看,对市场交易行为及其有关经济活动的监督控制弱势已成为制约市场经济正常运行和发展的一个极为重要的因素,社会经济监督系统、舆论传媒经济监督系统、内部自控经济监督系统及整个经济监督体系的建立和完善拓展已成为当务之急。

内部自控经济监督系统是单位内部经济管理的一个必要组成,也是宏观经济监督的基础。它包括了内部各个责任层次所对其经济活动应进行的控制及监督,从系统论观点来看,一个单位的经济活动是由相互关联相互制约的若干组成部分,按照一定目标和一定秩序结合的有机整体。维持系统的有效结构就是维持系统最佳运行状态的一个控制过程,这是实现目标的基本条件。现代经济系统需要建立一套科学的控制监督制度,形成一种控制监督机制,这就是内部控制监督制度。这对于保护投资者利益和单位财产的安全、完整,确保国家经济法规和本单位规章制度得到严格执行以及避免和减少错弊,有效地防范都是十分必要的。内控监