

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

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经济的最终目标。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，在市场经济条件下，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

督系统在内控监督制度的规范下，其功能子系统包括组织机构控制子系统，记录控制子系统，业务处理程序子系统，运作监察控制子系统等对其收支、交易事项、生产循环进行控制监督。监督作为特殊的控制活动，从所有者立场出发，要求经济活动的运行符合所有者利益，注重经济活动的合法性、合理性和经济上的有效性，通过内部监督，把单位的经济活动约束在允许范围内，保证经营主体有序运行及其目标实现。实践证明，经营主体内部如果是一个有序的运作个体，整个社会经济领域的有序就有了一个可靠的基础。不能设想若干个体是无序的，而整个宏观经济会形成有序的整体。建立在内部控制机制基础上的自控经济监督系统，首先是内部管理的有效手段满足内部管理的需要，另一方面作为防范错弊以遵循国家法规的重要措施，减少不必要的损失，客观上还对国家监督及其他外部监督起到基础作用。从目前实践来看，不论认识上，还是实行上都还有着相当的差距，在整个经济监督体系中还不可能起到基础监督作用。

舆论传媒监督系统作为舆论传媒监督在经济生活方面的宣传传播体系，越来越显得重要。舆论传媒监督的作用主要表现为，电视、广播、报刊及其他传播媒体在宣传报道、发表公告、提供信息、招贴广告、评论介绍等传播业务过程中，这些媒体应该对传播信息的导向性、合法性、可信性负责，对所传播信息必须根据国家法律法规，确立明确的传播原则，履行严格的审查程序，在传播服务中给予积极的监督，这样对所涉及的经济活动客观上就起到了监督作用，而且是一个影响力极大的作用。但是这种监督作用如果在市场经济中充分发挥积极作用，而不是出现更多的负面效应，则必须把这一监督形式纳入法制化轨道，并形成一個广泛的网络系统。只有这样，才能使失实报道、虚假广告及其他欺诈行为的传播失去阵地，才会使人们对传媒形成信任，才有可能充分发挥舆论传媒在经济生活中的作用在这一监督体系中，政府、司法及社会等经济

监督借助舆论监督的宣传教育功能，传播各种经济监督信息，有利于其作用发挥。媒体本身利用其舆论监督手段，对促进整个监督体系作用的充分发挥及市场经济运作机制改善，也会起到十分重要的作用。

社会经济监督系统是社会从事经纪、鉴证、咨询、服务等经法定程序成立，拥有独立经营权及法人资格的中介组织及社会团体依法通过承办业务，对委托业务进行经济监督的服务监督体系。这一服务监督体系与社会中介组织职能体系的建立紧密相联。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在履行社会性服务职能的同时，要明确其所具有的经济监督职能作用和责任，在建立完备的中介服务机构体系的同时，建立起寓于服务之中的社会经济监督体系。这一经济监督体系也是宏观经济监督的一个重要方面，不但是国家经济监督的补充，而且是应该具有广泛性主体作用的监督。作为外部监督形式，对经济活动的监督最为直接、具体。就目前我国社会中介机构的现状看，还有许多不容乐观之处。官办、官商合办、名商实官办、挂官民办及合伙民办等等杂乱的组建形式，鱼龙混杂的人员素质和参差不齐的专业水平，依官仗势、趋炎附势、随行就市的商业竞争和业务风气，令人堪忧。政府有关部门对中介机构的审批和管理始终没有纳入法制化轨道，随意性极强，管理机构不健全，管理人员政治素质、业务水平普遍偏低，严重影响中介组织的健康发展。应该体现法制化经济的社会中介组织职能体系极不完善，远远不能满足社会主义市场经济的实际需要。服务功能尚不能正常体现，又怎么能谈到监督。仅就商品交易活动而言，能够起到中介作用的经纪人及其他有关机构组织就极为有限，在商品交易中并没有发挥什么作用。对特殊的商品或特殊的商品交易行为比如外币、证券、期货、房地产、进出口商品等交易已经有了比较规范的中介机构，当然也还有如何充分发挥作用和健康发展的问題，而对一

般的商品交易则很少有中介机构介入或设有专门的机构。这与部门行业管理及立法有关。而在这些一般性商品交易中，需要中介机构经纪服务及监督的必要性却越来越明显。商品交易立法并明确商品交易中介机构的服务、监督职能尤为重要。设想如有中介机构介入及监督，商品交易双方在价格、交货、质量、期限、结算等诸多方面就会形成交易的规范化。而中介机构在协调双方关系，保证正常交易，按期收货付款，以及出现经济损失的赔偿保障上，都会发挥很大的作用。当然中介机构不单单是交易的经纪服务，而且负有监督责任，一旦出现不应有的损失，还要依法承担一定的的赔偿责任。在这种条件下，现在风行全国的假冒伪劣、买空卖空等违法交易行为，肯定会得到遏制。而其对于建立完善的社会经济监督机制，则会起到十分广泛的促进作用。一个完善的社会经济监督体系应该是包括了对社会经济活动全面系统的、全过程的、多层次的、广泛的监督。在这种监督体系下，社会经济生活在法制化规范下的正常化，才会有一个良好的前提，整个市场经济运行机制才有可能形成良性循环。这里所讲全面系统监督主要是强调各行各业都应纳入社会经济监督范畴，在不同的行业都可以根据其特点相应地借助社会中介组织及社会团体提供的服务开展经济活动，具有不同行业特点的社会中介组织依法接受委托，在法律法规的限制内开展专业服务，保证委托人的权益不受损害，把监督寓于服务之中。这里讲的全过程监督，主要强调一项经济活动始终都要置于社会经济监督之中，或者说都应该有中介机构的服务并承担责任。在经济活动过程中，可能由于服务内容不同而需委托不同行业或专业的中介机构，但总体上都有中介人为其负责并实施监督。如买卖双方进行一项商品交易，首先应该委托一家商品交易事务所（公司）代理交易洽商，在双方认可签约后，中介人必须负成交后双方履行全部约定的监督责任。如某一方不能践约或成交后出现违约的质量问题，或出现其他与中介人有关的问题，而造成

另一方损失时，中介人应负连带法律责任和经济赔偿责任。双方成交并完成全部交易活动过程包括收支结算后，其收入、支出及其有关的一系列财务活动还必须委托社会审计机构（会计师事务所）的注册会计师进行财务审计，鉴证其收支及全部财务状况、经营成果的合法性、真实性等。注册会计师对其出具的审计报告必须负法律责任和经济赔偿责任，以保证其对委托人财务报告合法性、真实性的监督责任得以履行。从上可见一斑，如果每一项经济活动，在业务发生及完成后的全部过程，都有不同层次、不同行业的有关社会中介组织参与服务并监督的情况下，商品交易行为实质上就被完全约束在一个法制化管理的范围内。在这里社会经济监督达到了国家监督不可达到的广度、深度，起到了国家监督不可能起到的作用。在这种条件下，国家的经济监督才会得以辅助，整个经济监督的力度无疑会得到极大增强。这里讲的多层次监督，主要是强调，社会中介组织系统应该是一个范围广泛的体系。在社会主义市场经济正常的商品生产、商品交换的各种经济活动中，都可以建立起不同行业和专业、不同形式的社会中介机构，但这些社会中介机构应该是有着不同层次特点。从经济监督角度讲，社会经济监督也有着不同的监督层次。商品交易、证券交易、职业介绍等中介机构的监督是一般层次的经济监督形式，税务咨询代理、社会公证、法律事务、信用评介、资产评估等中介机构的监督是中间层次的经济监督形式，而社会审计及中介机构、行业专业社会团体（如行业协会）等机构组织的监督则是较高层次的社会经济监督形式。这里讲的监督形式不同层次，并非指中介机构的级别高低层次，或者是服务的层次高低，而仅是从监督意义上讲的层次，这层次的区分主要在于其进行监督深度，监督内容的层次深度和范围。商品交易中介机构只涉及某一项经济业务的活动，社会公证的也只对某一经济事项进行证明，而社会审计则要对被审对象全部经济活动尤其是财务收支活动给予鉴证，中介机构行业协会要对本行业

中介机构进行再监督，都应属于较高层次的经济监督。建立这样一个有力的、广泛的社会经济监督体系就目前而言，还只能算是一个起步阶段，如何发展和完善，还有待取得社会的共识。

国家政府的经济监督目前存在的问题主要是监管合一缺乏监督力度的问题。监管分离并不是管理过程不能进行监督，而是在管理全部职能发挥作用的同时，还要有相当一部分监督职能需要从管理中分离出来，专司监督职能，或主要施行监督职能，至少在管理部门内部要专门设有监督的职能机构，如税务稽查，相对有一定的独立性。财政、金融、计划、劳动、工商行政管理等管理部门都应专设监督职能机构，这并不影响其内部各管理机构行使其管理职能中的监督，恰恰是有助于管理机构的监督及管理职能作用的发挥。财政部门专设财政监察处室（不同于内部的行政监察处室）开展工交企业财务方面的监督工作，绝不会影响工交企业财务处室本身的监督及管理，而对这些管理机构可能忽略或没有涉及的问题，专司监督职能的机构可能就会发现并协助处理。这些监督机构与社会经济监督等方面监督的配合，对于加强管理无疑是十分有益的。国家审计机关的审计监督作为对于经济监督及管理进行再监督的更高层次的监督形式，虽然有相当的独立性，相比较其他一些政府的经济监督起着更明显的监督作用，但除了在监督体系上配合的问题，更重要的一个问题，还是强化其独立性的问题。必须形成经济审判、经济检察、国家审计监督三位一体的高层次的经济监督体制。作为独立的高层次的经济监督，在政府经济监督、社会经济监督、自控经济监督从不同方面、不同层次进行监督的配合下，整个国家的经济监督才会体现出更大的威力。整个经济监督体系的完善对于宏观经济管理及整个社会主义市场经济机制的正常运行将会起到不可估量的作用。

二、审计监督体系的确立及其独立性

审计监督是经济监督体系的一个重要组成部分，它是较生产、流通、分配、消费、财政、税收、金融信贷、会计、统计、劳动等经济监督更高形式的专门监督。从审计监督体系来看，包括国家审计监督、内部审计监督、社会审计监督三个组成部分。根据《审计法》和《注册会计师法》规定，它们都有权在不同的经济领域范围分别独立地进行审计活动，开展审计监督。作为审计监督体系的主导，国家审计由国家审计机关依法独立地对国务院各部门和地方各级人民政府、国家金融机构、国有企事业单位以及有国有资产的单位的财政财务收支及其经济效益进行审计监督，同时对内部审计、社会审计（审计事务所）进行指导和监督。内部审计是由各主管部门和企事业单位内部专职审计机构或审计人员所执行的审计，审计范围主要是对本部门、本单位及其下属单位的财务收支、经营管理活动及其经济效益进行内部审计监督。而社会审计是经法定程序由政府有关部门批准并注册登记的注册会计师，在会计师事务所或审计事务所执业，接受各企业、行政事业单位或个人委托，依法独立对被审单位的财务收支及其经济效益进行审计鉴证及管理咨询服务，在鉴证服务中进行监督。由于特殊的原因，社会审计十几年来一直没能很好地解决两所、两师、两会、两个部门分管的问题，甚至在国家颁布的《注册会计师法》和《审计法》中也还存在着划分不清的问题。直到最近在 1996 年 6 月召开的全国第一次注册会计师协会特别代表大会，才真正实际着手理顺这个关系。社会审计统一管理问题，不单是对注册会计师暨社会审计如何统一，由谁领导的问题，从根本上来讲，这是涉及到我国的审计监督体系如何完善的问题。社会审计工作由哪个部门管理实质是一个审计监督独立性问题。

中国的国家审计自 1983 年建立审计监督制度以来，就一直承

担着整个审计体系的建立和完善的重任，不但要完成本身承担的依法审计监督责任，还承担对内部审计及社会审计的指导和管理。而对社会审计的管理应该说一直是局限在注册会计师的管理。注册会计师这一社会审计监督部分一直没能统一在审计部门所概括的审计体系中。从管理体制角度看，我国的审计监督体系一直是一个不完整的体系。在实际业务开展上，在监督效果上乃至在社会审计事业的健康发展上，都已明显表现了这一缺陷。已有的审计监督体系作为计划经济构成特征，严重地受到了部门管理的限制和影响，如何建立一个适应社会主义市场经济要求的审计监督体系有待重新认识。一个科学的监督体系主要取决其监督体制所体现的内在联系，而不在于部门系统的制约关系及程度，当然，协调的部门系统制约有助于内在联系的体现，如注册会计师与注册审计师合二为一，加强了系统的制约关系。社会审计组织由哪个部门负责管理，这只是一个管理形式问题，如果能理顺可能更好，但如何解决国家审计与社会审计及内部审计的内在联系，则需要我们从更为广泛的角度去考察和分析。我们要从适应社会主义市场经济运行机制，完善我国经济监督体系上作以更充分地考虑。如，国家审计机关的隶属关系，内部审计接受国家审计机构指导和管理是否合适，西方民间审计与国家审计各自为政并且以民间审计为主导的审计体系是否符合中国国情，整个审计监督体制应如何确立，等等，有待我们在实践中进一步认识。如何建立起新型的适应市场经济发展需要的审计体系，如何以更加优越的管理体制去体现审计监督体系的科学性和审计监督的独立性特征，是在今后相当一段时间内，摆在我们审计工作者面前的研究课题。

审计监督的独立性问题，一直是我国审计监督体系完善的一个十分突出的问题。从十几年审计工作的实践来看，审计监督作用发挥上存在的根本问题就是独立性问题。我国国家审计机关作为行政型审计机构隶属于政府。由于政府行政部门具有广泛的行

政权力，在审计工作开展与审计结论和建议的执行上具有比较有利的条件，但客观上也要受到行政当局的控制和干预，在我国法制不健全的条件下，对审计工作的影响也是十分明显的。司法经济审判、司法经济检察和国家审计监督三位一体，作为最高层次的经济监督，有利于整个经济监督体系在适应社会主义市场经济机制正常运行条件下的确立和完善。随着我国立法工作不断完善，检察院、法院的司法权得以充分发挥的情况下，国家审计监督作用也完全可以得到充分发挥。内部审计监督在政府及其所属行政管理部门、企事业单位内部通过设立审计委员会或审计专职部门及人员从事审计活动。内部审计的管理应完全由政府行政部门、企事业单位自行设置和管理，它应该成为内部自控经济监督系统的一个重要组成。内部审计所开展的内部审计监督应主要体现防范性和建设性的职能特点，这一监督对外部审计监督将起到重要的基础作用。当然内部审计也有一个相对独立性的问题，其审计机构要独立于其他机构以外，应该直接隶属于这一内部的最高责任层次，对最高责任层次负责。从宏观管理角度上看，对内部审计如果考虑有统一管理和指导的必要，可以由内部审计协会专司其职。社会审计监督通过政府行政部门依照法定程序批准的注册会计师及其机构（审计、会计师事务所）依法进行。从适应社会主义市场经济运行机制的需要和社会审计的独立审计的要求来看，建立一种什么样的管理体制更适合社会审计监督的开展，不能不是一个要我们重新考虑的问题。在中国，由于历史的原因，会计工作一直由财政部门主管，而注册会计师因其开展审计活动的内容，主要是查帐，查验财政财务收支情况，至少在社会审计发展的初期是如此，再加上在职务称呼上沿袭传统惯例等因素，注册会计师的工作就理所当然的成为财政部门主管范围。审计部门站在审计性质与审计体系角度来对待社会审计的管理问题，其认识也是有着更深层次意义的。审计从会计中分离出来，独立地从事审计，在性质上二

者截然不同。现代审计与现代会计有着密切的内在联系，有着在内容、方法等方面相近相同 相结合 同步发展的相关性特征 但由于二者性质截然不同，职能异化，地位作用明显区别，其在审计活动中的主客体基本关系也就自然形成。显然，把审计主体概括在会计客体中，在管理上把社会审计包含在会计总概念之中，不合正理。如果强调独立审计，在管理体制上应该有利于体现这一独立性的特点。注册会计师的叫法，有历史发展过来的原因，也有与国际通称相接轨的因素，但这些都改变不了社会审计的本质。当然，注册会计师也从事会计服务、咨询管理的活动，而我们必须明确注册会计师的基本职能和性质是审计鉴证，它所从事的会计服务和管理咨询等活动，从更确切的意义上讲，应是为审计监督提供更为可靠的基础。随着社会审计的发展，审计范畴也将发生很大的变化，审计内容也将从以财务收支审计鉴证为重点，逐步转向以经济效益和管理审计为重点，注册会计师同会计工作的关系以及注册会计师的职能作用也将发生更大的变化。随着社会主义市场经济的不断完善和多元化经济主体市场作用的发挥，政府财政部门对微观基础包括其会计工作的直接控制作用将日渐减弱，仅从财政会计管理角度强调社会审计监督作用，显然不利于强化社会经济监督的威力。在这里，我们首先强调，社会审计与会计是两种截然不同的工作，两者分离势在必行；其次强调，社会审计即注册会计师的审计必须独立进行其活动，在管理上也应体现体制的优越性；最后强调，财政会计工作无法涵盖社会审计即注册会计师的工作，从监督的意义上讲，财政会计的监督不能包括社会审计监督，在管理上如果将社会审计监督列于财政会计管理范畴，实质是沿袭了计划经济的旧体制，显然削弱而不是强化了审计监督的职能。在这一管理体制下的社会审计监督之独立性及其与整个审计监督体系和整个社会经济监督体系的内在联系也会受到一定的影响。

那么建立一种什么样的管理体制更有利于整个经济监督体系的完善呢？客观地讲，从整个审计监督体系的完善，有利于社会审计事业健康发展和其作用充分发挥，并强化其独立性及其职业社会化特点出发，政府和管理上超脱一些为好。形成一个政府和行业分别管理，又体现独立的专门监督职能相互配合的格局，构成一个具有我国特色的适应市场经济机制的独立经济监督体系，对完善整个经济监督体系有着十分重大的意义。

在这里提出了以社会审计为主体建立具有我国特色的审计监督体系，与以往社会审计为补充的提法的主要区别在于如何看待社会审计在市场经济中所处地位和工作领域及作用。我国社会主义市场经济机制客观要求以社会监督作为国家审计基础和前提，其监督的广泛性和具体化，已远非作为对国家监督之补充所能概括。要充分发挥社会审计的监督作用，就必须首先发挥其广泛性作用，扩大其工作领域，强化其普遍监督的特点，以成为市场经济中进行审计监督的主体。国家审计作为更高层次的监督，在社会审计、内部审计为基础前提下，有重点进行特定领域的监督及对社会审计、内部审计进行再监督，则才会更见实效。注册会计师制度是发达国家创造的有效的社会监督方式。在国际经济跨入一个新的发展阶段，国际间的商品交流、资金融通、技术、知识、劳务及信息的交流达到前所未有的规模，注册会计师这一社会审计事业也已步入国际化的轨道。社会审计组织即会计师事务所的业务范围、工作区域、组织规模、人员素质及构成都具有明显的国际化发展特征。市场经济发达的国家，社会审计已在形成完备的中介服务机构体系中，发挥着建立和维持资本市场的完整性方面最重要的作用；发展中国家在培育市场过程中，也越来越重视完善这一中介机构的服务机制，逐步发挥其外部监督作用。社会审计的基本性质特征是受托审计，注册会计师以独立的第三者，介于委托人与被审计人或社会公众之间，接受委托人委托依法进行审计，其审

计的目的、内容、范围取决于委托者的要求，要对委托者负责，并在对委托者负责的同时，也要对社会公众，对其他有关联者负责，对国家负责，要负法律责任和经济赔偿责任。在我国当前建立和完善社会主义市场经济机制，实行现代企业制度的过程中，注册会计师以其特有的社会审计鉴证服务监督职能在理顺所有者与经营者的责任关系，促进产权有效约束与监督机制形成，完善社会主义市场经济体系方面发挥着十分重要的职能作用。要建立现代企业制度，就必须充分发挥注册会计师的疏导、咨询、监督作用，依靠注册会计师做好资格审查、资产评估、注册资本验证、财产盈亏审计等方面的工作。将现有企业改组为有限责任公司、股份有限公司，没有注册会计师进行工作，就会造成不规范、不公正。当然注册会计师必须对签字负法律责任。就我国目前社会审计的现状，完成这些重任，充分发挥注册会计师应有的作用，还需做出很大的努力。

第二章 中国社会审计监督现状

一、中国社会审计的产生与发展概况

1840 年鸦片战争之后，随着帝国主义列强对我国的经济和军事侵略，外国资本家纷纷来华兴办工厂企业，因此他们的社会审计组织也纷至沓来。当时在上海就有薛迈罗、达利、大美、汤笙等会计师事务所，几乎垄断包揽了我国的社会审计业务，还讥笑我国没有会计师。随着我国民族工商业的兴起，部分会计审计界人士开始了中国社会审计的探索，先后在上海、北京、天津、武汉、广州、重庆等工商业集中的城市办起了会计师事务所。据不完全统计，到 1947 年，我国颁发的注册会计师证书累计 2,619 张。著名的会计师事务所有以下四家：

(1) 正则会计师事务所。1918 年，当时在交通银行主持会计改革的谢霖先生，认为外国人独揽仲裁大权，不仅给我国造成经济损失，而且是对民族尊严的侮辱。为此，他于这年 6 月上书北洋政府农商、财政两部，建议实行中国会计师制度。但财政部搁置不办，而农商部则十分赞赏，立即委托谢霖起草《会计师暂行章程》10 条，并于同年 9 月颁布施行。同时颁给谢霖第 1 号会计师证书，表示嘉奖。同年，谢霖组织会计师杨曾询、盛活华、李大纬、甘伯康、秦开等人，分别在北京、天津创办了我国首家会计师事务所——正则会计师事务所。

(2) 徐永祚会计师事务所。徐永祚先生 1919 年从业于证券交易所，曾为我国最早的上海证券交易所设计业务规程、会计制度，并受聘为交易所会计科长。他深知公证对证券交易的重要性，深