

会计信息生产社会化条件下 审计监督体系的建立

刘泽荣 邱剑侠

(天津商学院 天津 300134)

【摘要】 本文在对会计信息生产社会化模式进行研究的基础上,探讨了新的审计监督体系的建立及审计在新模式下的地位及作用。

【关键词】 会计信息生产社会化 生产模式 审计监督体系

会计信息生产社会化条件下的审计监督体系以会计信息生产社会化模式的应用为铺垫,主要包括三个审计主体,即政府审计、会计信息中心审计和内部审计。这种全新的审计监督体系充分利用了计算机网络技术发展给经济监督和管理带来的便利和规范。

一、会计信息生产社会化思想对传统审计提出的挑战

1. 对政府审计提出的挑战。按照我国宪法的有关规定,我国的国家审计属于典型的行政审计模式,即各级审计机关隶属于各级政府的行政系统,地方各级审计机关受双重领导。然而,现行的国家审计模式存在的缺陷亦是显而易见的。政府审计机关作为国家的管理机构,对各级政府及其职能部门的营运效率进行审计监督。事实上,审计机关又隶属于各级政府,即各级政府既是审计机关的领导者,又是审计机关监督和控制的对象。显然,这样的体系安排是不科学的,客观上将直接导致审计难、处理难等诸多问题。

笔者认为,在会计信息生产社会化条件下,应成立专门的会计信息中心,政府部门凭借其法律地位的权威性可以成为该中心的控制方或管理者,根据企业(或单位)的相关业务数据,记录它们的经济活动,为社会提供公正、客观、可靠的会计信息。那么,谁又可以成为政府部门的监督管理者呢?无疑,原本的行政审计模式已不能与这种全新的会计信息生产模式相适应,只有将审计机关从政府部门独立出来,强化其审计职能的独立性和权威性,才能够保证审计机关对政府部门的有效监督。立法型审计模式(即审计机关只隶属于立法部门而独立于政府部门之外的一种模式)则是一种可取的审计模式。会计信息生产社会化思想的产生将促使政府审计发生变革,这有利于政府审计职能的履行。

2. 对社会审计提出的挑战。我国社会审计独立性的先天缺乏以及市场经济的不完善、证券市场的不规范,使得会计师事务所执行审计业务时,往往受制于企业,丧失其独立性。会计信息生产社会化模式下各种企业的经营交易都将会在经济信息网上实现并得到处理,最后由专门的会计信息中心按用户级别向用户提供作为公共产品的公共化财务会计

信息。这种信息处理方式实质上使得企业的财务会计信息同样形成于会计信息中心,并使企业的财务状况受到会计信息中心主管方的监督,因此社会审计的地位及作用相对来说就会降低。但是,任何一个全新的系统或者模式在应用初期都可能难以立即完全发挥其功效,所以将会存在一段社会审计与全新审计模式并存的过渡时期,即会计信息生产社会化模式首先在社会的某些领域或行业得到应用,而社会审计同时也在其他领域或行业内发挥作用。随着新的审计监督体系的建立和不断完善以及会计信息生产社会化模式的日趋成熟,社会审计将逐步退出市场。

3. 对内部审计提出的挑战。从内部审计方面来看,会计信息生产社会化模式能够促使企业(或单位)加强内部审计,克服内部审计独立性较弱的缺陷,其对于企业(或单位)的内部管理和控制能起到监督和规范作用。

(1) 内向性是内部审计区别于社会审计和国家审计的重要属性,即企业的内部审计主要是为企业服务的,而我国的内部审计深受计划经济体制的影响,政企不分的弊端使得内部审计既服务于政府又服务于企业。内部审计的“双向性”掩盖了其本质属性,使其作用无法得到充分发挥。在会计信息生产社会化模式下,政府能够通过会计信息生产中心了解到企业的财务状况,并能对其进行双向对比,充分了解企业的内部审计情况。因此,企业的内部审计无需再为政府服务,这有利于发挥其应有的作用。

(2) 内部审计人员知识结构单一、整体素质偏低是当前内部审计存在的重要问题之一。笔者认为,在社会审计退出市场以后,综合素质较高、审计经验丰富的注册会计师队伍将成为各企业(或单位)内部审计人员的重要来源。这些注册会计师的加入无疑会强化企业的内部管理和控制,企业的内部审计将得以规范。

二、建立新的审计监督体系的构想

1. 会计信息生产社会化模式的建立。会计信息生产社会化模式比传统的会计信息生产模式具有明显的优势。其会计信息生产的社会性优于个体化的会计信息生产的根本属性,

在个体化的会计信息生产模式下,传统手工会计操作所产生的会计信息不仅具有滞后性、不对称性以及不可靠性等不良特征,更为重要的是,传统手工会计操作是以企业(或单位)个体为背景和基础的,因而为企业(或单位)个体自身服务的,往往会忽视或损害其他利益相关者的利益。而会计信息生产社会化模式的建立是以网络信息处理技术日趋成熟为前提的,计算机网络所具有的优势能够克服传统手工会计操作的种种弊端,为以社会利益为背景和基础的会计信息模式的建立提供了可能性。图1为会计信息生产社会化的一种构想模式:

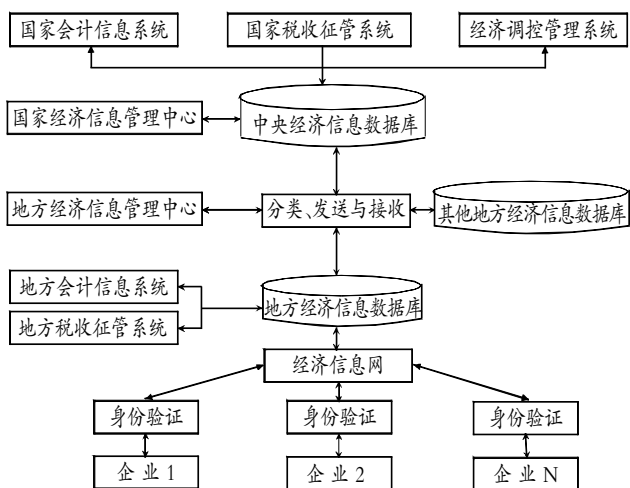


图1 网络条件下会计信息生产社会化模型图

上图构建的会计信息生产社会化模式采用的是以中央为领导、地方各级政府分管的组织形式,即中央和地方是上下级隶属关系。这样的垂直体系构成客观上要求审计监督体系的编排按照会计信息生产社会化模式的结构形式进行,即在地方设立类似会计信息中心这样的信息处理机构,负责各级地方经济信息的处理,并将相关处理结果报告给上一级行政单位,层层递交,最后由中央汇总各类信息并就反映的经济情况做出相应的经济决策。

2. 相关审计机构的设置。基于会计信息生产社会化条件下的信息处理特点,政府或其下属相关部门将成为会计信息中心的管理者,对会计信息中心提供的相关会计信息进行审计,并出具审计报告。同时由独立的审计机构对会计信息中心的运作情况进行审计。

既然存在会计信息中心这样的信息处理机构,就必然存在相应的机构管理者,负责经济信息的社会化生产,并维护机构的正常运行。那么谁将成为会计信息中心的主管方呢?按照笔者的构想,政府可以设立一个隶属于自己的相关部门。例如,由信息管理部来专门负责会计信息中心的运作和管理。笔者选择政府相关部门作为会计信息中心的主管方主要基于以下原因:①会计信息中心的主管方应具有绝对性的独立地位,即主管方的工作不能受到任何一方的干涉,应保持形式上和实质上的独立。政府部门作为国家职能的履行者,与企业之间并不存在直接的利益往来,因此能较好地保

持其客观、独立的立场。②政府部门具备很强的权威性,其工作开展的严谨性以及内部风气的严肃性保证其在通常情况下不会受到社会公众的普遍质疑。

但是,政府部门的工作并不是完美的。在目前情况下,政府内部贪污腐败现象依然存在,政府审计仍需加强。如前所述,我国现行的行政审计模式存在着较大的缺陷,无法适应会计信息生产社会化模式的需要,因此需要将审计机构从政府体制中独立出来,成为独立的审计机关,审计机关接受各级人民代表大会的委托,依法独立对政府部门进行财政监督,也就是要走立法型审计模式之路。

在这种情况下,独立的立法审计机关主要有两项职责:一是就政府机构的工作开展情况和财政收支情况进行审计。一方面,独立后的立法审计模式能够从体制上理顺审计机关和财政部门的关系,切实保证审计机关履行职责并解决好所需经费问题;另一方面,这种模式能够使政府审计监督体系更加完善,便于划分中央和地方审计机关的业务归属。二是对会计信息中心的运作情况进行审计和监督。由于会计信息中心的运作很大程度上依赖于计算机网络,因此对于会计信息中心的审计将十分复杂,务必要求审计人员具备专业化的计算机网络操作和应用能力以及丰富的审计经验。

3. 审计工作的开展。在会计信息生产社会化模式下,不同类型审计主体之间联系密切,形成一种相互监督的机制,从而加强对企业(或单位)的管理。

在传统的审计监督体系下,不同类型的审计主体在各自的领域内确实能起到一定的作用,但存在的问题同样不容忽视。其原因之一就是审计主体之间缺乏联系,在执行审计业务时只是各尽其责,彼此之间缺乏沟通,没有形成一种相互牵制、相互配合的机制。正如传统会计理论下只是站在个别“会计主体”的立场上,记录与反映的是“会计主体”的内部信息,不能反映各个“会计主体”之间的联系,难以反映社会经济活动的全部情况,也就难以保证会计信息不失真,而会计信息生产社会化模式很好地克服了这一缺陷。由于企业所提供的财务信息都是来源于企业的社会交易,这种活动的社会性必然在社会上产生诸多财务会计信息交汇点,如统计机关、税务管理机关、工商行政管理机关等。将这些财务会计信息汇聚点通过互联网进一步联结,就形成一个巨大的社会经济活动记录系统,它可以从参与经济活动的对应企业和其他应知道该活动的机构中取得可相互参照的信息。一个企业要想提供不客观、不可靠的信息,就必须保证与之相关的各个企业和机构都能够为这个不可靠信息提供相互参照的信息,而这基本上是不可能的。这样,就可以通过不同机构、企业之间的相互牵制来避免会计造假。

如果把同一审计监督体系下的不同审计主体很好地整合起来,使得不同审计主体在执行审计业务时能够将其他审计主体的审计结果与企业的财务信息状况进行对比和双向(多向)评定,从而得出正确的审计结论并加强对被审计的单位的监督和控制。在会计信息生产社会化条件下,这样的想法是有可能实现的。

图2为笔者对新的审计监督体系的一种构想。

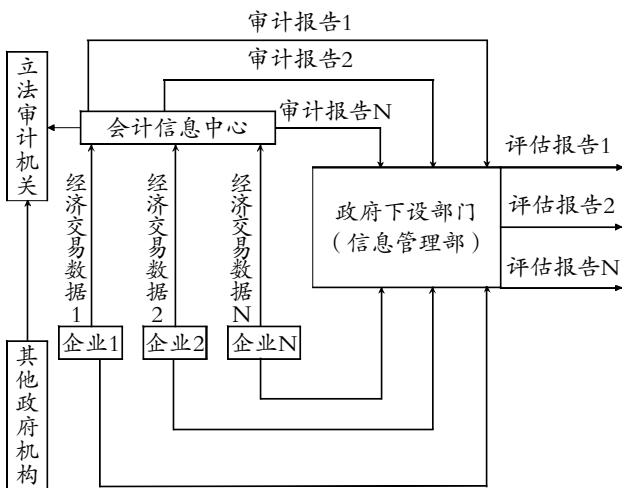


图2 会计信息生产社会化条件下审计监督体系构想图

如上图所示，笔者所构想的审计监督体系主要包括三个审计主体，即政府审计部门、会计信息中心以及内部审计部门。内部审计部门不仅存在于企业之中，而且在会计信息中心内部同样存在。会计信息生产中心能够根据企业（或单位）所提供的经济信息进行会计处理，然后按用户级别向用户提供公开化的财务会计信息，并以此作为出具审计报告的依据。另外，会计信息生产社会化模式的应用并不意味着企业内部财会部门的撤销，企业仍然必须对相关的经济业务进行会计处理。注册会计师的加入，使得企业的内部审计得以加强，内部审计部门应该对财会部门提供的相关会计资料进行审计，并出具内部审计报告，然后向会计信息中心的主管方提供内部审计报告。这样就会存在两份审计报告，即一份为会计信息中心出具的审计报告，另一份是企业内部审计报告。正常情况下，两份审计报告所能反映的企业（或单位）的情况是一致的。考虑到会计信息中心能提供真实、可靠的会计信息，因此可以认为会计信息中心出具的审计报告是可信的，如果两份报告之间存在明显差异，则可以断定该企业的内部管理和内部控制存在问题。在实际运用过程中，政府部门可以对两份报告进行双向对比，根据评价结果采取相应的处罚或奖励措施。同时，一部分具备较强计算机操作能力的注册会计师在离开会计师事务所之后可以加入会计信息中心，以加强会计信息中心的内部审计力量。

4. 注册会计师的安置问题。社会审计在退出市场之后，注册会计师将主要从事内部审计方面的工作。

(1) 加入企业（或单位）的内部审计部门。这种情况下，注册会计师受雇于企业（或单位）。在会计信息生产社会化模式下，企业（或单位）发生的每一笔经济业务都会被会计信息中心记录下来，从而保证会计信息中心出具的审计报告是真实和具权威性的。在这种情况下，企业（或单位）所提供的内部审计报告就成了会计信息中心主管方评估被审计单位内部控制和管理情况的依据。企业（或单位）必须赋予内部审计部门充分的独立性，并对内部审计部门的工作及审计

人员给予足够的重视和支持，才能保证其出具的内部审计报告能与会计信息中心的审计报告相一致，从而获得较好的评估结果，提高企业的声誉和提升企业形象。

(2) 加入会计信息中心的内部审计部门。由于会计信息中心的主管方是政府机构下设的一个部门，因此会计信息中心内部工作人员应该属于政府行政编制。其工作职位及薪资待遇服从政府的统一安排，工作的开展情况受到独立的立法审计机关的监督。

三、会计信息生产社会化条件下审计的地位及作用

如前所述，会计信息生产社会化模式能够克服传统会计信息生产模式的种种弊端，那么在这种会计信息生产模式下，审计监督是否还有存在的必要？审计的地位及作用是否就不那么突出了呢？笔者认为其答案是否定的。

1. 会计信息生产社会化模式的建立是以计算机网络作为其经济业务信息运行的平台。网络的共享性、开放性以及虚拟性使得审计机构需要对被审计单位计算机网络系统的维护、监控、恢复三种技术能力以及可能带来的经营风险进行评估，即所谓的网络安全审计。审计的内容以及相关的技术性问题的将更加复杂，这方面需要我们进一步深入研究。

2. 会计信息生产社会化模式下，会计信息中心固然可以提供公开化的财务会计信息，真实反映被审计单位的财务状况，但是必须有相应的审计监督机构对会计信息中心管理者业务职能的履行情况做出评价并发表审计意见。

3. 会计信息生产社会化模式下，新的审计监督体系将更加完善，不同类型审计主体各自为战的局面将会得到改观。各个审计主体之间可以得到很好的整合，在履行各自职能的同时相互配合，使得新的审计监督体系更加严密，保证审计结果的真实性。另外，对此问题还需要说明以下几点：

(1) 实践表明，政府减少对市场的微观干预，加大对经济宏观性指导的方针有利于经济的发展。因此，政府成为会计信息中心的主管方，并不意味着政府可以干涉企业的具体运作，而只是对企业的财务状况做出客观、公正的评价，以达到规范经济市场的目的。

(2) 企业（或单位）内部审计部门向会计信息中心提交内部审计报告的时间应早于会计信息中心公开发布各企业（或单位）财务会计信息的时间，以便会计信息中心的主管方根据内部审计报告对被审计单位的内部控制及管理情况做出评价。

(3) 由于在该模式下会计信息中心将全面反映企业会计核算的各项交易和事项，因此要合理区分会计信息和企业信息，会计信息中心应对商业机密予以保密。

(4) 需做好计算机网络的安全和维护工作，防止病毒侵入，保证网络的畅通无阻。

主要参考文献

1. 田天. 对改革我国政府审计模式的两点看法. 财务与会计, 2004; 9
2. 蔡秋玉. 我国内部审计的制度缺陷与重建. 福建论坛, 2003; 7