# 我国审计的未来展望

河北科技师范学院　田利军　邵建强

【摘要】我国审计未来的格局将会由现行的国家审计、内部审计和社会审计“三足鼎立”的局面转变为社会审计“一支独大”、其他两种审计模式趋弱的局面;审计的重心将是舞弊审计、绩效审计、环境审计和财务审计;国家审计、内部审计和社会审计的行为主体模式将分别是立法型、审计委员会负责型和民间型。

【关键词】未来　审计　格局

## 一、未来我国审计的格局

**1.**国家审计将全线收缩。市场经济的确立使我国政府的职能发生了转变,随之审计机关对企业的审计将趋淡,直至退出审计一般企业这一领域, 而转为加强对政府机关的审计。在对政府机关的审计中,重点是政府机关的支出,而不是收入,财政收入将主要由税务机关监控。对支出审计由合法性为主转向关注合法性和效益性并重,最终过渡到以效益审计为主。国家审计的范围也将全线收缩,其中对金融资金、国有及国有控股企业的审计将逐步放开。

**2.**内部审计外部化。内置机构执行审计监督职能存在众多缺陷:①独立性差。内部审计部门是企业内部的职能部门,因此其独立性差,难以公允地评价企业的经营业务。②不经济。企业开展内部审计,必须设置内部审计部门,配备内部审计人员,需支付审计人员的薪金、培训费和管理费用,其费用有时会大于解决问题所产生的收益。③效率差。内部审计人员专业水平一般不高,这必然会影响审计效率。

内部审计为克服自身的缺陷,必然要求外部化:①内部审计外部化可提高内部审计的独立性,外部审计人员的工作报告要向合伙人汇报,发现的问题和建议可直接送审计委员会或董事会,不必有后顾之忧,具有信号传递作用。②外部审计组织具有先进的审计技术、丰富的审计经验,而且部分一流的会计公司还拥有独特的质量控制与保障制度。③外部审计组织无论在组织规模还是业务规模上都很经济,高额的服务费用可在大客户那里得到补偿或分摊,因而能够实现等效服务下的成本最低或成本相同下的高效。④外部审计组织可根据内部审计业务的需要灵活地制定预算、安排人员,而且还可以利用其在各地的分支机构和固有渠道, 达到效果最大、成本最小的目的。⑤外部审计组织的介入,可以使管理层专注于外部竞争或内部经营管理等重要领域。

**3.**社会审计将“一支独大”。我国加入WTO后,以“四大”(原为“五大”)为代表的国际会计师事务所进入我国市场更加便利,WTO的“国民待遇”将使我国社会审计的阵容进一步扩大。同时,社会审计业务涉及的范围也越来越广,随着市场的开放和扩大,很多会计师事务所不但承担验资、财务审计、资产评估等传统签证业务,还拓展了税务筹划、管理咨询、网站认证、网络审计、信息系统审计等新的领域;社会审计组织在常规财务审计技术和方法的研究与应用领域发展快速,成效显著。许多大型会计公司开始投入巨资来总结和规范审计技术和方法,并将这些技术和方法有机地融入审计手册或审计软件之中。双向独立超然地位、高超的专业胜任能力、丰富的执业经验和严格的质量控制使社会审计在对国家审计和内部审计的市场份额竞争中渐渐地占据优势地位,社会审计已经“蚕食”了部分国有企业的审计业务和金融审计业务,并正以惊人的速度进军内部审计市场。

## 二、未来我国审计的主题

**1.**舞弊审计是审计永恒的主旋律。历史经验表明只要有舞弊,就有舞弊审计。而舞弊问题可以说是古今中外都存在的问题。2000年我国审计署在对1 290家国有控股企业的审计中发现,会计报表严重失实的企业占68%。财政部2003年公布的对152家企业进行2002年度会计信息质量检查结果表明,年利润不实比例达10%以上的企业超过半数。舞弊行为无论对企业还是对整个经济的健康运行都会造成很大的损害。2002年美国公布注册舞弊检查联合会的报告估计,舞弊和财务操纵每年要使美国经济损失共4 000亿美元。美国注册会计师联合保险公司估计美国舞弊每年增加15%。舞弊主体的贪婪性是永远不会改变的, 法律永远不可能规范所有消极的东西,舞弊审计也会一直是审计不变的主题。

**2.**绩效审计将是审计的中心。随着我国政治、经济体制改革的深入和经济对外开放的发展,我国基本上具备了开展绩效审计的动因和条件。尽管目前我国很少开展绩效审计,但可以预料,我国未来绩效审计的目标是经济效益与社会效益相结合、近期利益与可持续发展相支持、局部效益与全局效益相协调的整合效益机制。绩效审计的对象及内容不仅是单个经济主体的经济活动,更是由个体经济活动构成的国民经济整体活动。绩效审计的任务将由国家审计机关来完成。

**3.**环境审计将是审计的重点。环境与经济密不可分,环境为经济发展提供资源等条件, 经济发展又会反过来影响环境。审计监督的对象是经济活动,它不可避免地与环境产生联系。但随着经济的发展,环境和生态受到了很大的破坏,反过来它们又对经济发展构成很大的威胁。因此,必须加强环

保工作,不断改革和完善环境管理手段和方法,以适应形势发展的需要。为了保证环境质量,政府制定了一系列的环境保护政策,并投入大量的人力、物力和财力。这就要求强化投资的调控机制,提高环保投资效率,建立和完善相应的评估和监督机制,以促进环保事业的健康发展,确保国家环境管理措施的有效实施。环境审计正是在此基础上应运而生的一种全新的环境管理手段,环境审计将是审计的重点之一。

**4.**财务审计是审计的基础。要有效地开展舞弊审计、绩效审计、环境审计,离不开财务审计,它是所有审计的基础。但随着经济的发展和技术的进步,对财务审计来说重点已不再是审计内容的探讨,而是如何更新审计的技术与方法。计算机已不再是作为简单计算和分析的工具,智能化的专家软件不仅使取证更加方便,而且能对经济活动的各种效益动因做出更加精确的判断, 从而有利于从各个层次把握经济活动,提高审计工作的效率和成效。

**三、未来我国审计行为主体模式**

**1.**未来我国的国家审计行为主体模式。目前,我国的政府审计体制模式为典型的行政型模式,本级审计机关接受上级审计组织和本级政府的双重领导,反映了改革开放之初我国政治经济社会发展的基本要求。但这种模式与立法型、司法型和独立型相比,具有较浓厚的政府内部监督色彩。政府审计代表国家对国有资金使用者进行经济监督和评价。而往往这些国有资金使用者都有一定政治地位和权力,若要对其进行经济监督,则要求监督者至少不受其约束,否则由审计部门来审计同级政府,就很难做到客观、公正。也就是说,国家应使政府审计机构独立于国有资金使用者,并赋予其较高的审计权威,才能使政府审计更具有效性。

要想提高政府审计的有效性,必须提高其独立性和权威性。对此,众多学者呼声最高的就是采用立法型审计模式,即审计机构隶属于人民代表大会。如刘力云博士提出国家审计的本质就是对政府管理和使用公共资金的经济责任进行评价和审查, 并将审计结果报告给公共资金所有者的代表机构——人民代表大会。因此,从负责制的角度考虑,审计机关隶属于人民代表大会最合理。笔者认为这种观点有一定的道理,但目前实行这种立法型模式的时机尚不成熟,原因有三点:①我国的人民代表大会及其常务委员会的主要任务是抓国家方针政策,通过立法程序指导、监督和限制政府的活动,而并不负责办理实务性的工作。②我国相关法规尚不健全,如果审计机关现在就隶属于人民代表大会,而税收、财政等监督仍归政府领导,则会增加执行审计决定的难度。③综观我国历史可以发现,我国古代和近代国民党统治时期,基本上都是“人治”社会,而不是“法治”社会。新中国的法制建设虽然取得了很大的成绩,但并未形成健全的“法治”机制;加之传统的“人治”观念仍然具有强大的惯性,因此,短期内离开行政力量,国家审计很难开展工作。不管立法型审计模式是众望所归还是大势所趋, 都离不开民主和法制的不断完善。近期维持现状更有利于树立审计的权威性,而到本世纪50年代,我国将会采用立法型审计模式,通过制定法规的方式来强调审计的处理权,并将采用“垂直型领导”的管理体制,打破从前的“双层领导”管理体制。

**2.**未来我国的内部审计行为主体模式。当前世界各国设置的内部审计机构大致有六种类型, 即股东大会负责型、董事会负责型、审计委员会负责型、监事会负责型、总经理负责型和主计长负责型。但普遍认为,股东大会不是一个常设机构,难以承担内部审计的正常工作;监事会因不具备公司的经营管理职能,其本质(防止董事会成员舞弊)和目标(维护股东的权益)与内部审计作为公司治理结构的监督、反馈中心以及内部审计直接服务于管理当局的经营决策的职能存在较大的差距;主计长负责型混淆了财务会计与审计监督两种职能,独立性和权威性最差;总经理负责型因缺乏独立性而使监督职能流于形式; 董事会成员不能接近日常经营,其对公司下属多层次渗透的监督可能会遇到来自经营者的阻挠。因此,审计委员会负责型成为众望所归的最佳选择。

审计委员会负责型模式的优点突出,表现在以下几个方面:①审计委员会具有对内部审计主管的任命权和撤换的同意权,解决了内部审计负责人的后顾之忧,因而能提高内部审计的独立性;②审计委员会归属董事会或监事会这些企业权威机构领导,使其领导下的内部审计机构能够具有较强的独立性和权威性;③内部审计人员由于拥有得天独厚的位置和熟悉本单位情况的优势,可以帮助审计委员会全面履行其财务治理的职责, 减少股东和经营者之间的信息不对称,使股东利益得到有效保护,从而受到股东的拥护;④审计委员会双向负责、双轨报告、保持双重关系的组织形式与国际内部审计师协会的《内部审计实务准则》的要求相一致;⑤审计委员会负责型模式符合现代企业制度和完善的公司管理结构的要求, 它既能作为企业自我约束机制进行日常经济监督,又能代表包括政府在内的所有投资者和债权人等利益相关者对企业履行经济责任情况进行审计。

美国、加拿大都有法定要求建立审计委员会,英国虽无法定要求,但设立审计委员会的企业比较普遍。国际内部审计师协会也有在企业建立审计委员会的建议。美国世通公司的内部审计成功地发现管理层舞弊,证明审计委员会负责型模式切实有效。我国《审计署关于内部审计工作的规定》规定,设立内部审计机构的单位可以根据需要设立审计委员会,配备总审计师。可见,审计委员会负责型已是大势所趋。

**3.**未来我国的社会审计行为主体模式。注册会计师审计存在“三大模式”即民间型、综合型和行政型的审计组织模式。我国目前社会审计的行为主体模式正从行政型向民间型过渡。随着经济体制改革和政治体制改革的不断深化,我国的会计师事务所已经完成了脱钩改制,正按国际惯例以合伙制和有限责任制形式重新组建,并鼓励合并或组建集团会计师事务所。可以预期,在较长的一段时期内这种以风险为导向、以注册会计师智力资本为前提、以质量控制为核心、以行业自律与法规监控相结合的宏观管理体制的民间型审计组织模式将成为我国社会审计行为主体的发展趋势。

**主要参考文献**

①刘大贤.我国审计的未来.中国审计,2003;17

②田利军.试探内部审计的主管模式.财会月刊,2004;A10

③田利军,王亦明.财务舞弊现状及对策.重庆工商大学学报,2004;1