

不同的使用人提供不同的账：“财政来了报穷账、银行来了报富账、税务来了报亏账、股民来了报盈账”。可以说，加强对依法建账情况的监督，是会计监督的“首要环节”。

(二) 会计凭证、会计账簿、财务会计报告和其他会计资料是否真实、完整

对会计资料真实性、完整性的检查，一直是财政部门对各单位会计核算工作监督的一项重要内容，基础工作薄弱是影响会计信息质量的重要因素，加强这方面的监管，促进各单位正确计量、确认、记录经济活动，真实完整地反映本单位的财务状况和经营成果，是会计监督的“基础环节”。

(三) 会计核算是否符合新《会计法》和国家统一的会计制度的规定

会计资料真实和完整，是靠会计核算的规范性来维持的。一是各单位采用的会计年度、记账本位币、会计记录文字、会计档案保管等一整套基础工作是否符合法律、行政法规和国家统一会计制度的规定；二是各单位对资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润等六要素进行确认、计量、记录、报告时所采用的会计处理方法是否符合国家统一的会计制度的规定，有无随意改变确认标准或计量方法，虚列、不列或迟列资产、负债、所有者权益、收入、成本费用的现象，有无违规改变成本核算方法、变更折旧年限、随意选择报表合并或汇总范围等办法操作会计信息现象。实践证明，检查人员往往是通过对六要素的确认、计量、记录的检查，发现疑点查出问题的，这是会计监督的“关键环节”。

(四) 从事会计工作的人员是否具备从业资格

会计人员无证上岗，也将危及社会经济秩序和安全。对这方面工作的监督管理，主要包括检查从事会计工作的人员是否取得了资格证书并接受管理，会计机构负责人是否符合任职条件，会计机构负责人是否具备会计师以上专业技术职称或者从事会计工作三年以上的经历等，对会计人员资格的监管，是会计监督的“必要环节”。

(五) 财政部门有权对会计师事务所出具审计报告的程序和内容进行监督

新《会计法》规定财政部门有权对会计师事务所出具审计报告的程序和内容进行监督，一方面体现了法律之间的充分协调一致，另一方面，随着国有企业的财务会计报告由财政部门审批逐步过渡到社会审计机构审计，加强对审计质量的监督，最终目的也是加强对企业会计信息质量的监督，与会计监督的根本目标是一致的。按照财政部内部分工，注册会计师行业管理授权由中国注册会计师协会办理，其他司局通过审查企业发现事务所的问题，都交由中国注册会计师协会处理。

### 三、努力建立监督运作机制，切实履行会计监督职责

(一) 建立自身运作机制

自身运作机制是指财政部门内部有关机构、有关法规和工作制度的分工与协调机制。

建立自身运作机制主要是做好四项工作；第一，健全法规体系，规范程序，确保依法监督。第二，明确职责分工。要在统一政策、统筹规划前提下，明确财政部门内部有关职

能机构在会计监督方面的分工。第三，健全会计信息质量检查制度。检查是监督的基本手段之一，当前，比较可行的办法是健全会计信息检查公告制度。实践证明，会计信息质量检查突破了传统的财务收支检查模式，转变为对经社会审计机构审计后的企业会计信息质量进行全方位的监督，并以此检验注册会计师的审计质量，同时也对会计基础工作、会计人员从业资格一并进行了检查。可以说，这种监督方式在规范企业会计行为的同时，也监督了社会审计机构的审计质量，一箭双雕，收到事半功倍的效果，实践证明是符合新《会计法》对财政监督工作要求的，应该成为各级财政部门今后实施会计监督的主要方式之一。第四，建立落实监督职责情况的考核措施，各级财政部门定期将组织开展会计监督的情况。

(二) 建立部门协作机制

部门协作机制是指财政部门与其他政府部门之间在会计监督问题上的分工与协作机制，其关键是互通信息，形成合力。第一，财政部门在会计监督中发现的需要追究责任人员行政、司法责任的，要按照财政部、监察部、审计署、高检院《关于严肃追究扰乱财经秩序违法违纪人员责任若干具体问题的通知》的规定，及时移送有关部门处理。第二，财政部门在会计监督中发现的需要追缴税款等事项，除根据新《会计法》对会计责任进行处理外，要及时移送有关部门按其职责进行处理。第三，要尽快与有关部门协商，使有关部门在对会计资料监督检查时发现的、依据新《会计法》应由财政部门对责任单位和责任人员实施处罚的事项能够及时移送到财政机关。

(三) 建立执法机制

执法机制是指处罚制度和力度的协调和统一，其关键是确保执法必严，树立新《会计法》的权威。财政部门要综合利用经济的、行政的、法律的手段，加大处理的力度。特别是要将处理事与处理人相结合，追究责任人的责任，彻底改变过去对违法违规问题对事不对人，违法单位交点钱了事，责任人安然无恙，屡查屡犯、屡禁不止的局面，真正树立新《会计法》的权威。各级财政部门要加强内部监督，上级财政部门要加强对下级财政部门执法情况的检查，也请监察和审计部门及广大会计人员对财政部门执法情况进行监督。

## 新《会计法》与社会审计监督

中国注册会计师协会秘书长 李 勇

会计的基本职能，是通过有效的核算和监督，为管理者、投资者、债权人和政府部门改善经营管理、评价财务状况、作出投资决策、进行宏观调控提供信息服务。所以，规范会计行为，依法防范、制止、打击提供虚假会计信息等违法行为，是保护国家和社会公众利益，维护社会主义市场经济秩序的客观要求。为此，《会计法》的修订，突出体现了规范会计行为、保证会计信息质量的基本宗旨。为实现这一

宗旨,新《会计法》确立了单位内部监督、注册会计师的社会审计监督(以下简称社会审计监督)和政府监督三位一体的会计监督模式,并明确了社会审计监督的地位、作用,进一步健全了会计监督体系,强化了社会审计监督的法律依据,既有助于注册会计师社会审计监督作用的有效发挥,同时,也对注册会计师审计工作提出了新要求、新任务。

## 一、社会审计监督地位在我国经济生活中的逐步确立

我国的社会审计制度产生于20世纪初,恢复重建于80年代。1980年12月财政部颁布《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法实施细则》,规定“合资企业在纳税年度内无论盈利或亏损,都应当按规定期限,向当地税务机关报送所得税申报表和会计决算报表,并附送在中华人民共和国注册会计师的查账报告。”这一规定为注册会计师制度的恢复重建创造了条件。为适应这一需要,财政部随后发布了《关于成立会计顾问处的暂行规定》,我国注册会计师行业开始恢复和起步。从此,注册会计师在社会经济生活中的作用日益显著,业务领域以三资企业查账验证和会计咨询为起点,逐步扩展到国内各类企业的查账验证、资产评估、税务代理、外汇检查、经济纠纷调解、司法经济案件鉴证,以及受聘担任企业会计顾问,对经济项目进行可行性研究等各类鉴证与咨询业务。

1993年10月,八届人大常委会第四次会议审议通过《中华人民共和国注册会计师法》,以法律的形式确立了注册会计师社会审计监督的主体地位。同时,《公司法》、《企业法》、《全民所有制工业企业转换经营机制条例》、《证券法》等法规也对注册会计师提出了执业要求。1996年4月国务院发布《关于整顿会计工作秩序进一步提高会计工作质量的通知》,提出:为了有效制止和防范利用会计信息弄虚作假,提高会计报表质量,要依法实行企业会计报表审计制度。根据我国注册会计师事业发展情况,实行企业年度会计报表注册会计师审定制度采取分步到位办法。据此,财政部制定了《国有工交企业年度会计报表注册会计师审计暂行办法》,就国有工交企业年报审计工作开始进行试点。1998年10月,财政部根据国务院机构改革要求,进一步转变财政职能,发挥注册会计师在企业财务会计监督中的作用,发布了《国有企业年度会计报表注册会计师审计暂行办法》,规定从1998年起国有企业年度会计报表,除个别特殊行业(企业)外,不再实行财政审批制度,其年度会计报表,应于年度终了在规定时间内委托中国注册会计师实施审计。至此,我国国有企业年度会计报表注册会计师审计制度正式建立。

新《会计法》第三十一条规定:“有关法律、行政法规规定,须经注册会计师进行审计的单位,应当向受委托的会计师事务所如实提供会计凭证、会计账簿、财务会计报告和其他会计资料以及有关情况。”新《会计法》的这一规定进一步明确了注册会计师的社会审计监督的地位和作用,体现了会计监督制度的重大转变。

## 二、会计监督体系中社会审计监督与政府、内部监督的关系及其责任

维护会计工作秩序,强化会计监督,最重要的是建立健

全包括政府监督、社会监督和单位内部审计监督在内的会计监督体系,这是保证会计工作依法有序地进行的有利手段。

### (一) 会计工作的政府监督与社会审计监督

《会计法》第三十三条规定:“财政、审计、税务、人民银行、证券监管、保险监管等部门应当依照有关法律、行政法规规定的职责,对有关单位的会计资料实施监督检查。”这一规定既确立了政府有关部门的监督地位,又阐明这些监督必须按照国家有关法律法规规定的范围和权限进行,不能超越权限范围进行监督。

会计工作的社会审计监督,主要是指注册会计师依法接受委托对受托单位的会计报表进行审计并发表审计意见。政府借助于社会审计对企业会计工作监督,是有效制止和防范利用会计报表弄虚作假,提高会计报表质量的重要手段。

应该指出的是,政府监督与社会监督在许多方面有很大的差异:

首先,政府监督是代表国家实施的监督,具有法律的强制性;社会监督是注册会计师接受委托以独立第三者的身份对受托单位进行的监督,委托人自愿委托是前提。

其次,政府监督的目标由有关法律加以规定,社会审计监督的目标由注册会计师和委托人根据业务特点确定。财政、审计、税务、人民银行、证券监管、保险监管等部门对相关单位的会计工作监督目标不尽相同,各有侧重。因此,为了避免政府有关部门对单位重复检查,《会计法》第三十三条第二款规定,“前款所列监督检查部门对有关单位的会计资料依法实施监督检查后,应当出具检查结论。有关监督检查部门已经作出的检查结论能够满足其他监督检查部门履行本部门职责需要的,其他监督检查部门应当加以利用,避免重复查账。”社会监督的目标是依照委托人的需要委托要求确定的。例如,政府要求企业实行年度会计报表注册会计师审计制度,会计报表审计的目标是注册会计师对被审计单位的会计报表的合法性、公允性和一贯性发表意见。此外,注册会计师还可以接受委托承办一些特殊目的的审计业务,审计目标有其特殊性。

再次,政府监督的依据是国家有关的法律、法规和部门规章,社会审计监督的依据是国家有关法律、法规和注册会计师职业准则、规则。例如,审计机关实施监督的依据是《中华人民共和国审计法》、《国家审计准则》等,税务机关的监督依据为《中华人民共和国税收征收管理法》、《中华人民共和国增值税条例》等;注册会计师是根据《中华人民共和国注册会计师法》、《中国注册会计师独立审计准则》进行审计监督的。

### (二) 会计工作的内部监督与社会审计监督

《会计法》第二十七条规定,各单位应当建立、健全内部会计监督制度。内部会计监督制度作为内部控制制度的重要组成部分,对保证单位业务活动的有效进行,保护资产的安全和完整,防止、发现、纠正错误与舞弊,保证会计资料的真实、完整具有重要的作用。从注册会计师审计角度来看,无论是制度基础审计,还是风险导向审计,都离不开企业建立、健全内部会计监督制度这个前提。注册会计师在执行审计时,首先要研究和评价企业的内部会计监督制度,注册会计师实施连续审计时,还要检查以前年度对企业提出的

内部会计监督制度改进建议是否得到改进和落实。

### (三) 单位负责人的会计责任与注册会计师的审计责任

《会计法》第四条规定：“单位负责人对本单位的会计工作和会计资料的真实性、完整性负责”明确了单位负责人是单位对外提供报告的责任主体。单位负责人的会计责任是指单位负责人负责建立、健全内部控制制度，保护资产的安全、完整，保证会计资料的真实、完整。

《中华人民共和国注册会计师法》第二十一条规定了注册会计师的审计责任：“注册会计师执行审计业务，必须按照执业准则、规则确定的审计程序出具报告。”注册会计师的审计责任是指注册会计师按照独立审计准则的要求出具审计报告，并对发表的审计意见负责。

会计责任和审计责任是两种不同性质的责任，既不能相互替代，也不能相互转嫁。保证会计资料的真实、完整，被审计单位负责人责无旁贷。一个单位会计信息严重失真，会计报表存在重大错误、舞弊或违犯法规行为，单位负责人首先要承担会计责任。注册会计师审计的职能是鉴证和监督，注册会计师执行审计业务时，一般采用抽样审计，加之被审计单位内部控制制度固有的局限性，对单位负责人的会计造假行为，注册会计师即使尽到了应有的职业谨慎，有时也很难发现这些问题。因此，注册会计师的审计意见只能向委托人合理地确定已审计会计报表的可靠程度，会计报表使用人决不能苛求注册会计师对已审计会计报表的真实性、完整性提供绝对保证。当然，如果注册会计师不具备专业胜任能力或没有尽到应有的职业谨慎，没有依据独立审计准则执业，导致虚假审计报告，或与被审计单位串通一气合谋舞弊，故意出具虚假审计报告，应当承担审计责任，即依法承担民事责任、行政责任和刑事责任。注册会计师的审计责任不能替代，减轻或免除单位负责人的会计责任。例如，被审计单位负责人故意提供虚假会计资料，而注册会计师在审计中没有尽到应有的职业谨慎，没有发现会计报表中存在的舞弊，事后问题一旦被揭露出来，被审计单位负责人不能借口注册会计师审计过会计报表而拒绝承担造假责任，注册会计师也不能借口会计报表是由被审计单位负责人提供而不承担过失责任，谁的责任谁承担。新《会计法》明确单位负责人承担会计责任，抓住了问题的实质，找到了会计造假的源头，有利于从根本上解决会计造假屡禁不止的现象。

## 三、注册会计师行业如何履行好社会审计监督的职责

《会计法》作为会计工作的母法，确立了社会审计对会计工作监督的法律地位，注册会计师行业必须认真贯彻执行《会计法》赋予的职责和任务，紧密围绕提高会计信息质量，有针对性地开展一系列富有成效的工作。主要有以下几个方面：

### (一) 提高注册会计师的专业水平

1. 加大培训力度。注册会计师行业能否承担起社会监督的职责，归根到底要有一支合格的人才队伍。合格的人才要靠培训。国务院领导历来非常重视注册会计师的培训工作，多次强调这是市场经济的奠基，是千秋万代的大业。今后，这方面工作要进一步加强，要结合执业队伍现状，全面

规划中长期后续教育工作，进一步明确阶段性后续教育工作目标，本着全面提高、重点培养的工作方针，既抓学历教育，又抓从业人员的继续教育，力争三至五年内，培养更多的合格的注册会计师，使队伍整体素质有明显的提高。

2. 完善专业标准制度，形成较完备的职业规范体系。有效实施会计信息监督的首要前提，是要解决监督的操作技术和标准问题。目前，我国独立审计准则体系框架基本形成，随着经济活动的广泛性和复杂性的增强，须不断研究国际审计准则的发展趋势，进一步修订、补充、细化、完善已颁布的执业准则及指南，为注册会计师开展审计鉴证和服务工作提供有力的技术支持。

### (二) 加强注册会计师职业道德教育

保证会计信息质量的一个重要环节，在于注册会计师在实施监督时，能否保持应有的职业谨慎和职业道德，能否恪尽职守、依法办事。如果注册会计师和事务所缺乏质量意识、责任意识和风险意识、不遵循法律法规和职业道德，片面追求收入，必然会导致社会监督的低效，甚至出现与客户通同作弊的恶劣行为，致使会计信息失真现象得不到揭露和制止。因此，必须加强注册会计师的职业道德教育，使注册会计师不仅具有发现问题的专业能力，而且能够遵循职业道德的要求，揭露客户会计信息中存在的问题，制止弄虚作假的行为。

### (三) 加强行业对注册会计师执业质量的监管

提高会计信息质量，必须进一步完善行业的监管约束系统，加大对注册会计师业务工作的监督和对违法违规行为的处罚力度。重点有三方面工作：

第一，要强化对执行证券期货、国有大型骨干企业、金融机构等重点领域审计业务的监管。凡发现注册会计师有违规违纪、弄虚作假行为的，一律严肃对待，坚决处理，决不迁就。

第二，逐步建立事务所执行业务报备制度。要求执行证券期货、国有大型骨干企业和金融机构审计业务的事务所，将其执业情况报送行业协会备案。

第三，强化行业协会的自律和监管，建立和完善质量监督体系，充实监管队伍，并赋予相应的行政处罚权，建立调查委员会、惩戒委员会、技术鉴定委员会，提高行业自律监管和处罚的权威性。

此外，为强化监管手段，我们正在建设全行业的信息网络，充分利用网络方便、快捷和覆盖面广的特点，为全面实现报备制度创造条件，逐步扩大业务监管幅度。通过网络，力争对一些重大审计项目实现“事前报备、事中控制、事后检查”的监督机制。

### (四) 大力整治注册会计师执业环境

注册会计师执业市场混乱、行政干预、地区（部门）保护严重的现象，严重制约着注册会计师服务、沟通、公证、监督作用的有效发挥，导致中介业务的变相分割，致使中介市场出现了严重的恶性竞争，带来一些中介机构和执业人员在执业质量和职业道德上的放纵，虚假信息得不到揭露，甚至迎合地区利益、部门利益、客户利益的需要，弄虚作假，通同作弊，造成经济信息质量低下，严重扰乱了经济秩序的有序运行，必须大力加以整治。目前，中国注册会计师协会

正按 1999 年 10 月 31 日国务院办公厅发出的《关于清理整顿经济鉴证类社会中介机构的通知》精神,落实、开展清理整顿工作。相信通过这次清理整顿,一定能为注册会计师进行社会审计监督创造良好的执业环境。

(五) 提高会计信息质量,拓展业务种类,为企业提供多元化的专业服务。

注册会计师行业作为知识密集型行业,拥有一大批精通会计、审计、税务、管理、金融等知识的专业人士,我们要充分开发和利用这些人才资源,积极开拓咨询服务业务,比如:帮助企业设计财务会计制度,建立健全内部控制监督制度,提供管理咨询、投资咨询、税务咨询和代理提出资本结构调整或资金筹措方面的建议,协助企业实施发展战略、技术战略、组织战略、经营战略、改造战略等等。通过注册会计师的服务,帮助企业提高管理水平、经营效益和会计信息质量。

我们相信,新《会计法》的颁布,注册会计师行业改革和建设力度的加强,以及会计市场秩序的整顿和规范,一定能够有力地保障会计信息质量,促进我国社会主义市场经济深入、健康地发展。

## 加强会计宏观管理 保证信息真实完整

财政部会计司司长 冯淑萍

### 财政部门主管会计工作应遵循 “统一领导,分级管理”的原则

新《会计法》第七条规定:“国务院财政部门主管全国的会计工作。县级以上地方各级人民政府财政部门管理本行政区域内的会计工作。这一条规定了会计工作由财政部门主管并明确在管理体制上实行“统一领导,分级管理”的原则。

财政部门主管会计工作,主要是在统一规划、统一领导的前提下,实行分级负责、分级管理,充分调动地区、部门、单位管理会计工作的积极性和创造性,无论是在国家财政部门与地方财政部门的关系上,还是在财政部门与有关业务主管部门及企事业单位的关系上,都要适当分工并搞好协调配合,上级对下级、财政部门对各业务主管部门都不能事无巨细一概包揽。具体做法是:国务院财政部门在统一规划、统一领导会计工作的前提下,发挥各级人民政府财政部门 and 中央各部门管理会计工作的积极性,各级人民政府财政部门 and 中央各业务主管部门应积极配合国务院财政部门管理好本地区、本部门的会计工作;各级人民政府财政部门根据上级财政部门的规划和要求,结合本地区的实际情况,管理本地区的会计工作,并取得同级其他管理部门的支持和配合。

## 发挥业务主管部门和其他政府 管理部门在监管会计工作中的作用

对会计工作的监管,除了发挥财政部门的作用外,还要发挥业务主管部门、政府其他管理部门的作用。会计工作是一项社会经济管理活动,会计资料是一种社会性资源。政府管理部门在履行管理职能时,都会涉及有关单位的会计事务和会计资料,有关法律赋予了政府有关管理部门监督检查相关会计事务、会计资料的职责。因此,新《会计法》第三十三条第一款规定:“财政、审计、税务、人民银行、证券监管、保险监管等部门应当依照有关法律、行政法規规定的职责,对有关单位的会计资料实施监督检查。”这一规定,体现了财政部门与其他政府管理部门在管理会计事务中的相互协作、配合的关系。

### 对会计制度的管理

会计制度是指政府管理部门对处理会计事务所制定的规章、准则、办法等规范性文件的总称,包括对会计工作、会计核算、会计监督、会计人员、会计档案等方面所作出的规范性文件。我国是社会主义市场经济国家,在发挥市场主体作用的同时,必须进行必要的宏观调控。国家在进行宏观调控中,不仅需要各基层单位提供真实、完整的会计资料,也需要各单位的会计工作在处理各种利益关系中维护国家的方针、政策和法律、法规。会计制度既是各单位组织会计管理工作和产生相互可比、口径一致的会计资料的依据,也是国家财政经济政策在会计工作中的具体体现。会计制度作为法制化经济管理手段的重要组成部分,必须纳入政府管理部门的管理范围。因此,新《会计法》第八条对国家统一的会计制度的制定权限问题作出了规定。

#### (一) 国家统一的会计制度的构成

国家统一的会计制度,是新《会计法》中的一个特定概念,“是指国务院财政部门根据本法制定的关于会计核算、会计监督、会计机构和会计人员以及会计工作管理的制度”。

国家统一的会计制度具有以下基本特征:第一,会计制度所规定的基本原则是统一的,即应当符合新《会计法》的规定。第二,会计制度的制定主体是法定的,即国家统一的会计制度由国务院财政部门制定。第三,国家统一的会计制度是在全国范围内实施的,凡是设在中国境内的各单位,都必须执行国家统一的会计制度,香港、澳门、台湾除外。根据规定,我国国家统一的会计制度主要包括以下一些内容:

1. 会计核算制度; 2. 会计监督制度; 3. 会计机构和会计人员管理制度。此外,会计档案管理制度、代理记账管理制度、会计电算化管理制度等,也是国家统一的会计制度的重要组成部分。

#### (二) 国家实行统一的会计制度,是规范会计行为的重要保证

如前所述,会计制度既是规范各单位会计行为的标准,是各单位组织会计管理工作和产生相互可比、口径一致的会计资料的依据,也是国家财政经济政策在会计工作中的具体体现,更是维护社会经济秩序的重要保证。正因为如此,党的十五届四中全会提出,要“建立健全全国统一的会计制