

关于会计监督理论问题的思考

作者：胡继荣

随着近年来会计监督的严重弱化，会计监督如何在市场经济条件下发挥作用，会计监督理论如何进一步完善，成为摆在许多会计理论与实务工作者面前的现实问题。本文拟结合学习新《会计法》，对会计监督的相关理论问题进行探讨。

一、会计监督理论的形成 会计监督概念的出现是我国会计职能研究的结果，是伴随着会计职能的研究而提出来的。早在五、六十年代，我国学术界就在较大范围内对会计的任务与职能进行了讨论，在《会计原理》（财政部高等院校会计教材编写组，1962）一书中，含蓄地把反映和监督当作会计职能，把体现会计本质的任务特别强调为如实反映和加强监督（葛家澍，2000）。关于反映和监督的辩证关系有一个精辟的论述，“如实反映是为了加强监督，会计监督必须以如实反映为基础，而加强会计监督，又有助于如实反映情况”（《会计原理》，1963），这里明确提出了会计监督的概念。

与此同时，在学术界出现了有关会计职能问题的讨论，其主要观点为“会计核算有两大职能，一是反映，二是监督。反映和监督都是以货币形式进行的”（朝阳，1962）；“会计有两种职能，一是反映，二是监督，会计的一切作用，都是通过这两种职能来实现的”（陈思贵等，1962）。上述观点和提法的出现，可谓是我国会计监督理论的基本形成。

二、会计监督理论的发展

会计监督理论的雏形阶段，一般认为会计监督是利用会计监督经济活动过程。在其理论形成的初期，其初始含义是“通过反映加强监督，严格按照政策、法令、制度和计划、预算办事”（《会计原理》，1963）。后来随着研究的不断深入，以及对会计监督实践活动认识的深化，出现了对会计监督在不同层次，从不同角度所作出的多种解释。

一是会计学上的解释。根据马克思“过程控制和观念总结”的科学论断，会计监督通常等同于发挥会计监督职能。有的学者解释为“会计监督是按照有关的法规要求和预期的目标，对经济活动所进行的连续性与系统性的监督。”有的学者解释为“会计监督是指通过会计工作对本单位经济活动进行的监督，是经济监督的组成部分，是会计工作的重要职能”。还有的学者认为：“会计监督的功用主要表现在对会计核算过程中背离会计法律、规范的经济事项进行的监视督察上”。上述会计监督的主要观点，在计划经济体制下，对我国会计实务产生了一定的影响，确实使会计担当起了监督经济活动的角色。

二是对《会计法》中关于会计监督规定的解释。我国1985年颁布的《会计法》以及以后各次修订后的《会计法》中，均把会计监督写入了其中。对该解释又可分为两个阶段，1985年—1993年的《会计法》为第一阶段。1999年10月31日修订的《会计法》为第二阶段，在第一阶段，有专家理解为，会计监督就是“要求会计机构和会计人员对不真实、不合法或记录不准确的初始信息，对信息加工处理过程中与实际情况相背离的现象，以及对各种违法的收支行为进行监督，以保证经济活动能够合规、有序、高效地进行”；有的专家理解为会计监督是“通过对原始凭证的审查，对财务指标的检查和分析，以保证各项经济业务和财务收支的合法性、合理性和效益性。”《会计法》中会计监督的内容还可以进一步具体化为三点：

（1）对不合法的原始凭证不予受理；（2）账实不符按规定处理；（3）对违法的收支不予办理。这里需要说明的是，对于会计监督的含义，无论是会计学上的解释，还是对《会计法》规定的理解，都是我国建国后逐步建立起高度集中的计划经济体制的产物，其使会计成为执行国家计划，代表国家监督企业，反映企业对国家计划执行情况的主要工具。在第二阶段，会计理论与实务界针对新《会计法》“会计监督”的内容，进行热烈而广泛的讨论，笔者将在文章的第三部分进行探讨。

三、新《会计法》在会计监督理论上的突破

新《会计法》所构建的“三位一体”的会计监督体系，较以往的会计监督理论，笔者认为，有以下几方面的重大突破：

1 进一步完善了内部会计监督制度。内部会计监督制度,即单位内部控制制度的重要内容,单位的内部会计监督制度是单位根据国家有关法律、法规的规定,结合本单位具体情况制定的旨在对会计工作、会计资料及其所反映的经济活动进行监督的一系列规定的总称。

会计控制是单位(企业)的会计机构和会计人员,通过会计核算来参与控制本单位的经济活动过程,以保证会计信息质量的一种内部控制方式。严密、有效的内部控制制度是其他会计监督的基础。新《会计法》突出了内部控制的要求。在第二十七条中,对单位内部会计监督制度进行了规定,实际上是突出了衡量和评价会计主体及其管理控制行为的有效性。内部会计监督的具体内容为:(1)对原始凭证的审核和监督;(2)对会计账簿的监督;(3)对实物、款项的监督;(4)对财务会计报告的监督;(5)对财务收支的监督;(6)对其他经济活动的监督;(7)内部审计和对外部监督的配合等。

2 明确了单位负责人和会计机构、会计人员的义务与职责。单位负责人应当保证会计机构、会计人员依法履行职责,不得授意、指使、强令会计机构、会计人员违法办理会计事项。会计机构、会计人员对违反本法和国家统一的会计制度规定的会计事项有权拒绝办理或者按照职权予以纠正。还包括建立一套健全的内部会计监督制度,内容为:(1)会计人员岗位责任制度;(2)内部牵制制度;(3)稽核制度;(4)计量验收制度;(5)财产清查制度;(6)财务收支审批制度等。

3 加强了社会审计的监督作用。新《会计法》规定,须经注册会计师进行审计的单位,应当向受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。任何单位或者个人不得以任何方式要求或者示意注册会计师及其所在的会计师事务所出具不实或者不当的报告,财政部门有权对会计师事务所出具的审计报告的程序和内容进行监督。被审计的单位要密切配合注册会计师执行审计业务,这种配合其实是一种法定的提供义务。

4 规范了政府各部门的监督职责。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。新《会计法》在三十三条中既要求各有关部门依照法定职责实施监督检查,又对有关检查的结论及其利用作出了规定。这样,就规范了政府监督部门在执行监督过程中有出具检查结论的义务,同时也要求其他政府监督检查部门尽量利用检查结论,避免重复查账。

5 加大了对违法行为的检举力度。新《会计法》第三十条明确规定:“任何单位和个人对违反本法和国家统一的会计制度规定的行为,有权检举。收到检举的部门,负责处理的部门应当为检举人保密,不得将检举人姓名和检举材料转给被检举单位和被检举人个人。”其精神可从以下几方面理解:(1)任何单位和个人对违法会计行为都有权检举,法律保护任何单位和个人行使这一权利;(2)收到检举的部门应按照有关法律、法规的规定进行处理;(3)如无权处理就应当及时移送有权处理的部门处理;(4)为了保护检举人,禁止相关部门将检举人姓名和检举材料转给被检举单位和被检举人个人。

6 构筑了适应新形势要求的会计监督体系。新《会计法》充分吸纳了我国近年来关于会计监督理论研究的成果,构建了一个内部监督、社会监督和政府监督三位一体的会计监督新体系。这种意义上的会计监督,目前较为一致的解释是:内部会计监督制度是内部控制制度的重要内容;会计的社会监督是由社会中介机构、注册会计师执行的审计监督;而政府监督则是以财政、审计、税务、人民银行、证券监管、保险监管等部门在行使行政管理职能中实施的行政执法监督。这种解释体现了在当前市场经济条件下,各会计行为主体之间的权责关系,它是在新的历史条件下赋予会计监督的新含义,是会计监督理论的新发展,新突破。

作者单位:福州大学

会计系
海)

(责任编辑:李