

第五讲

单位内部会计监督制度

财政部会计司

一、为什么要建立健全单位内部会计监督制度

《会计法》对单位内部会计监督制度作出规定,主要出于以下几方面的原因:

一是建立健全内部会计监督制度是加强单位内部管理的需要。单位内部会计管理制度是一项行之有效的内部监督管理制度,是内部控制制度的重要组成部分,对确保单位会计工作的正常运行和经营管理水平的提高具有十分重要的作用,也是建立健全法人治理结构的重要基础。

二是建立健全内部会计监督制度是治理会计秩序混乱的需要。当前会计工作中存在的秩序混乱、信息失真等问题,除有关管理人员故意违纪外,内部管理失控也是重要原因之一。有的单位负责人私自对外投资,收益不入账,中饱私囊;有的单位内部各职能部门都开设银行账号和设有“小金库”,资金管理严重失控;有的企业甚至发生负责人卷巨额公款外逃的事件;等等。在许多单位尚未认识到内部监督和内部控制重要性的情况下,迫切需要通过法律引导、督促建立健全内部会计监督制度,提高经营管理质量。

三是建立健全内部会计监督制度是借鉴其他国家和地区经济立法的需要。从有些国家和地区的经济立法情况看,有对内部控制问题作出规定的先例。如美国的《反贪污受贿法》规定,公众公司要建立健全内部控制制度,管理层对内控制度负有特殊责任。新加坡的《公司法》规定“每个公共公司和公共公司的子公司应设计并保留一套能提供充分的合理保障的内部账目控制系统”。我国台湾地区则规定股份有限公司要定期发布《内部控制声明书》,声明本公司对内部控制制度的重视程度和制度建设情况。

二、单位内部会计监督制度的基本内容和要求

根据《会计法》的规定,单位内部会计监督制度的基本内容包括以下几项:

(一)明确会计事项相关人员的职责权限。即记账人员与经济业务事项和会计事项的审批人员、经办人员、财物保管人员的职责权限应当明确,并相互分离、相互制约。具体要求:一是经济业务事项、会计事项的审批人员、经办人员、财物保管人员、记账人员的职责权限应当明确,做到职

权明确,程序规范,责任清楚,避免因职责不清相互扯皮、推诿,甚至越权行事,造成管理失控。二是记账人员与经济业务事项和会计事项的审批人员、经办人员、财物保管人员要实行职务分离。职务分离是内部控制的重要手段之一,可以有效防止因权限集中、职务重叠而造成的贪污、舞弊和决策失误。三是记账人员与经济业务事项和会计事项的审批人员、经办人员、财物保管人员应当相互制约。相关人员之间相互制约与职务分离既有联系也有区别。职务分离是相互制约的前提条件。但实行职务分离并不表明就能够相互制约,如果没有赋予各职务岗位的人员相应的职权,就无法进行相互制约。因此,在明确记账人员与经济业务事项和会计事项的审批人员、经办人员、财物保管人员的职责权限时,不仅要考虑职务分离的要求,还要考虑上述职务岗位的人员之间能够相互制约。

(二)明确重大经济业务事项的决策和执行程序。这是针对对外投资、资产处置、资金调度等重大经济业务事项活动中存在的盲目决策、程序混乱、管理失误而给国家、单位和社会公众利益造成重大损失的实际情况而作出的规定。重大对外投资、资产处置、资金调度等经济业务事项,既是各单位重大的经济活动,也是非常重要的财务管理问题,决策和执行的程序不明确,缺乏有效的监督和控制,不仅影响国家、单位和社会公众利益,也会削弱财务会计管理职能,并影响会计秩序和会计资料质量。《会计法》对重要经济业务事项决策和执行程序的要求,突出了两点:一是决策和执行的程序应当明确,做到制度化、规范化;二是决策和执行程序中应当体现决策人员与执行人员之间能够相互监督、相互制约,既要防止权限过于集中,也要防止政出多头、各行其是。

(三)进行财产清查。财产清查,既是加强财产物资管理的一项重要制度,也是会计核算工作的一项重要制度。有关会计制度规定,在编制年度财务会计报告之前必须进行财产清查,对账实不符的问题根据有关规定进行会计处理,以保证会计数据真实、完整。财产清查制度是通过定期或不定期、全面或部分地对各项财产物资进行实地盘点和对库存现金、银行存款、债权债务进行清查核对的一种制度。通过财产清查,不仅可以改善经营管理,保护财产的安

全与完整,也能够确定各项财产的实存数,以便查明实存数与账面数是否相符,并查明不符的原因和责任,制定改进措施,做到账实相符,保证会计资料真实、完整。财产清查制度历来是《会计法》强调的重要制度之一。修订后的《会计法》不仅要求各单位建立健全财产清查制度,而且要在内部会计监督制度中明确财产清查的范围、期限、组织程序,为保证财产清查制度得以具体落实和为有关管理部门监督检查财产清查制度的建立和执行情况提供可靠依据。

(四)对会计资料进行内部审计。内部审计既是内部控制的一个组成部分,又是内部控制的一种特殊形式。根据国际内部审计协会的解释,内部审计是在一个组织内部对各种经营活动与控制系统的独立评价,以确定既定的政策和程序是否贯彻,建立的标准是否遵循,资源的利用是否合理有效,以及单位的目标是否达到。内部审计的内容十分广泛,一般包括内部财务审计、内部经营管理审计。在我国,已有不少部门、企业、单位设置了内部审计机构或内部审计人员,主要从事内部财务审计,对会计工作实行控制和再监督。内部审计对会计资料的监督、审查,不仅是内部控制的有效手段,也是保证会计资料真实、完整的重要措施。根据内部控制的基本原理和我国会计工作的实际情况,《会计法》规定,各单位应当在内部会计监督制度中明确“对会计资料定期进行内部审计的办法和程序”,以使内部审计机构或内部审计人员对会计资料的审计工作制度化和程序化。对这一规定应当理解为,在单位内部应当有除会计机构、会计人员以外的专门机构或人员对会计资料进行再监督,有内部审计机构或内部审计人员的单位,该项工作应由内部审计机构或内部审计人员进行;没有设置内部审计机构或内部审计人员的单位,也可以由其他负责监督的机构、人员进行,如公司制企业的监事会等。

单位内部会计监督制度的内容非常广泛,不同经济性质、经营规范、管理基础的单位对内部会计监督制度有不同的内容和要求。《会计法》只是从有效管理和控制的要求出发,对各单位建立健全内部会计监督制度提出了最基本的内容要求,不能简单地理解为单位内部会计监督制度仅包括这些内容和要求。从内部监督和控制的基本原理看,建立良好的控制环境,人事任免中的利害关系回避、重要岗位人员的定期轮岗、预算管理、业绩考核与评价、风险分析、系统监测等,都是内部监督和控制的重要方面和有效手段,对此,《会计法》没有作出规定,目的是保证法律规定的适应性。各单位在建立内部会计监督或内部控制制度时,可以根据管理需要和实际情况,在认真执行《会计法》有关规定的基礎上,加以充实和具体化。

三、建立健全单位内部会计监督制度应注意的几个问题

(一)建立健全内部会计监督制度是各单位的法定义务,必须坚决履行。即不仅要建立内部会计监督制度,而且必须健全这些制度,并保证这些制度得到有效执行。

(二)建立健全内部会计监督制度必须确立正确的目标。即制定内部会计监督制度应达到的目的。一般来讲,所制定的单位内部控制制度,应当保证单位经营管理目标的实现,保护单位资产的安全完整,保证会计记录的可靠性和及时提供真实的会计信息,保证单位各项经济活动符合效益原则,保证单位各项经济活动在法定范围内进行。

(三)建立健全单位内部会计监督制度必须坚持严格的科学原则。一要坚持合法性原则,即各单位制定的内部会计监督制度应当符合并严格执行法律、法规和国家统一的财务会计制度的规定。二要坚持适应性原则,即各单位制定的内部会计监督制度应当体现本单位的生产经营、业务管理的特点和要求。三要坚持规范性原则,即各单位制定的内部会计监督制度应当全面规范本单位的各项会计工作,要符合并体现会计科学的基本原理和方法,并能规范会计事务的各个方面、各个环节的工作,不能顾此失彼。四要坚持科学性原则。即所制定单位内部会计监督制度,必须科学合理,以使所制定的内部会计监督制度便于操作和执行;必须利于控制和检查,有了解监督制度执行情况的手段和途径;同时要根据执行情况和需要不断完善,以保证内部会计监督制度更加适应管理的需要。

(四)单位负责人必须在内部会计监督中正确履行职责。即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。一是要依法建立健全单位内部会计监督制度,通过制度委托、授权会计机构、会计人员按章办事,严格把关。二是单位负责人要以身作则,带头执法,不得干预、阻挠会计机构、会计人员依法履行职责,更不能授意、指使、强令会计机构、会计人员违法办理会计事项。三是单位负责人要坚决支持和保护会计人员依法履行职责,保护他们的合法权益。保证会计行为规范和会计资料质量,在很大程度上取决于会计机构、会计人员在会计核算和会计监督中充分发挥作用。可以说,只要会计机构、会计人员真正起到“把守关口”的作用,财务收支中的任何违法违纪问题都会得到有效制止和纠正。单位负责人应当支持、保证会计人员依法履行职责,为会计人员撑腰,帮助会计人员解决履行职责中遇到的困难和问题,在单位内部为会计人员实行有效监督创造良好的环境。

(五)会计机构、会计人员应当在内部会计监督中依法履行职责。即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。会计机构、会计人员不仅要根据《会计法》、国家统一的会计制度和单位内部规章制度赋予的职权,严把会计业务关,有效防范违法会计行为的发生,而且应当通过建立账簿、款项和实物核查制度,保证账账相符、账款相符、账实相符、账表相符,对账实不符的情况要及时作出处理,以实现有效的会计监督,保证会计资料的真实、完整和单位财产的安全。

责任编辑 袁 庚