

应当有所区别,有所选择,要把握好两条原则:一是普遍适用原则,即对于所有单位都共同具备的业务,如货币资金业务、采购业务、固定资产业务等,无论是企业单位还是行政、事业单位都具备这些业务,而且业务内容和操作程序也基本相同,与这些业务相应的内部控制制度则应当适用于所有单位;二是个别适用原则,即对于一些不具普遍性的业务,如销售业务、对外投资业务等,一般是企业单位或事业单位才具备,相应的这些方面的内部控制制度也就适用于这些单位,而不能适用于所有单位。

(三) 关于内部控制制度的内容问题。

内部控制制度的内容十分丰富,涉及的范围也十分广泛,大到单位内部的组织结构,小到具体的某项经济业务。那么,内部控制制度应当规范和约束哪些内容、环节和岗位的职责、行为?应当从什么角度进行规范和约束?如何体现内部控制的内在要求和单位经营管理的特点?如何与现行的有关法律制度相协调,如何确定内部控制制度的标准?等等,这些内容、方法、措施都需要考虑和加以解决。从现实情况看,我国内部控制制度在内容上,应当突出会计核算和会计监督诸环节,即从会计环节入手,并向其他管理环节延伸,逐步形成内部控制网络,以重点解决当前经济生活中存在的会计秩序混乱、会计信息失真等问题,逐步推动单位生产经营活动秩序的好转;在具体业务上,则要重点突出各项业务的基本控制环节、程序和相关岗位的基本职责权限,建立起最基本的内部控制标准,以利于增强内部控制制度的适应性和可操作性,积极引导各单位加强内部控制制度建设。

(四) 关于内部控制制度的贯彻实施问题。

一项好制度,如果贯彻实施不力,很难发挥其应有的作用。组织做好内部控制制度的贯彻实施工作十分重要。如何贯彻实施好内部控制制度,我想应当从以下几方面入手。

一是从各单位入手。各单位是内部控制制度的执行者和

受益者,理应根据国家统一的内部控制制度的规定,结合本单位的特点,建立健全与其经营管理相适应的内部控制制度,并将内部控制制度的思想、方法贯穿到内部管理的各个环节和每位员工。在这一过程中,单位负责人要发挥其组织领导的作用。

二是从财政部门入手。财政部门是会计工作的法定管理部门,应当依法推动内部控制制度的贯彻实施,一方面,要正确履行法律赋予的职责,通过定期的监督检查,督促各单位建立健全行之有效的内部控制制度;另一方面,则要利用财政部门接触面广、便于组织的优势,通过经验交流等方式,主动指导、帮助各单位加强内部控制制度建设,为内部控制制度的全面广泛实施创造良好的环境。

三是从社会中介服务入手。在国外,会计师事务所在内部控制制度的推广和应用方面发挥了积极的作用。会计师事务所在这方面是大有可为的,除将客户的内部控制制度建设情况作为进驻审计前的一项必备工作外,要积极开展内部控制制度的咨询工作,为单位建立和应用内部控制制度提供人力、技术等方面的支持。这是一项前景广阔的业务。目前,国内已有许多会计师事务所开展起了这项业务,有的已形成了一定的规模。希望注册会计师界的朋友们抓住这一大好时机,积极拓展业务范围,为我国内部控制制度体系的建立和应用作出应有的贡献。

四是从会计理论界入手。在我国,内部控制制度是一个比较新的领域,它的思想、方法和相关知识传播得还不广泛,人们对它的了解也较少。这就需要会计理论界多做些这方面的工作,不仅要將内部控制制度的思想、理念、方法、技术传播给社会,也要及时将国外先进的成分引进来,传播开。从这个意义上讲,会计理论界的同志们也是大有可为。

(2000年12月21日《财会世界》周刊)

新修订的《会计法》所实现的若干重要突破

刘玉廷

1999年10月31日,第九届全国人民代表大会常务委员会第十二次会议通过了经修订的《会计法》,这是我国经济生活中的一件大事。这次修订的《会计法》,在若干重要问题上实现了突破性的进展,其核心是从法律的角度,遏制和解决当前一些单位会计秩序混乱、做假账和编假报表、导致会计信息严重失实的问题。新修订的《会计法》在很大程度上体现了会计的中国特色,是我国多年来会计改革实践的伟大成果,为我国进一步深化会计改革、促进社会主义市场经济的健康发展提供了保障。

一、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,并对违法会计行为承担相应的法律责任

众所周知,会计是一项专业性、技术性很强的工作,而

单位负责人不一定精通会计专业,那么,新修订的《会计法》为什么要求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,并承担法律责任呢?

1.从法理上说,单位负责人既然作为本单位的法人代表或主要负责人,应当对本单位包括会计工作在内的所有经营管理工作和各项经营管理活动负责,并承担相应的法律责任。

根据《中华人民共和国公司法》规定,作为公司的法定代表人或主要负责人,主要行使的职权之一是公司代表权,即有权代表公司进行诉讼的各种活动;其次是行使业务执行权,而且在董事会休会期间,董事长有依照法律、章程、股东大会决议、董事会决议代行董事会职权的权限;还有股东大会召集及主持权、董事会召集并主持权、董事会决议执行情况等的检查权等。由此可见,公司法定代表人或主要负责人

拥有管理公司所有重要经济事项和对外代表公司处理业务的权利,根据权利与义务对等的原则,公司法定代表人或主要负责人同时也应承担相应的义务,对其所作出的决策和决议负责。而公司所作出的决策和决议绝大部分都与会计核算和管理直接或间接相关,如公司的年度财务预算、决算、利润分配和弥补亏损,变动注册资本,公司合并、分立、解散等,几乎都是以会计信息为基础的,作为公司的法定代表人或主要负责人,当然应对上述事项负责,同时也就包含着对会计信息的真实性、完整性负责并承担相应的法律责任。

国务院1992年发布的《全民所有制工业企业转换经营机制条例》规定,企业享有生产经营决策权,产品、劳务定价权,产品销售权,物资采购权,资产处置权,投资决策权,留用资金支配权,联营、兼并权,劳动用工权,人事管理权,工资、奖金分配权,内部机构设置权,等等。企业所有的这些权力都将由厂长(经理)代表企业行使。同样道理,作为单位负责人的厂长(经理)也要对自己所行使的权力承担相应的义务,即对本单位包括会计工作在内的各项生产经营管理工作负责。

2. 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,并承担相应的法律责任,符合中国的实际情况。

在市场经济条件下,单位负责人有权任命、聘用或者解聘会计机构负责人(会计主管人员)和有关会计人员,两者之间是行政领导与被领导、聘任与被聘任的关系。会计机构负责人(会计主管人员)等会计人员是在单位负责人的领导下开展工作的,也是单位负责人的参谋和助手,尽管这些人员可以在一定程度和职权范围内决策和处理业务,但他们是在单位负责人的领导下具体组织实施的,如果本单位的会计工作出现作假和违规行为,不仅相关人员有责任,由此产生的法律责任还是应由单位负责人承担。在实际工作中,各单位对外报出的财务会计报告,最终必须是由单位负责人签名、盖章才能作为合法的文件对外提供,否则,不具有法律效力,有关方面不予受理。这不仅是一种形式上的要求,实质上代表着一种法律责任。一个单位对外提供虚假的财务会计报告的行为如同对外提供假冒伪劣的产品,其责任是相同的。因此,单位负责人必须在对外提供的财务会计报告上签名、盖章,其法律责任是不能回避的,不能认为会计工作专业技术性强,是会计机构和会计人员的事情而与己无关,更不能认为在财务会计报告上签名、盖章只是一种手续,而对其内容可以不负责任。

值得提出的是,新修订的《会计法》规定单位负责人对本单位的财务会计资料的真实性和完整性负责,并不意味着会计人员作假或违规可以不负责任,如果会计人员有意作假或出现违规行为,除追究单位负责人的法律责任外,负直接责任的会计人员同样要受到法律制裁。

3. 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,并承担相应的法律责任,国际上已有先例。

日本《有限公司法》规定,“董事代表公司(第二十五条)”,“董事须于每決算期制作下列文件及其附属明细书:资产负债表、损益计算书、营业报告书、关于利润分配或亏

损处理的议案(第四十三条)”,“董事履行其职务有恶意或重大过失时,该董事对第三人亦连带承担损害赔偿責任(第三十条)”,“董事就第四十三条所列文件应记载的重要事项进行虚伪记载或者进行虚伪登记或公告时,亦同前项(即董事亦应对第三人连带承担损害赔偿責任)”。

德国《有限责任公司法》第三十五条规定:“管理董事在法院内外均代表公司”,第四十一条规定“管理董事有义务使公司依照规定进行会计工作,在每一营业年度最初三个月内,管理董事提出上一营业年度的资产负债表与损益计算书”。该法第八十二条专门对公司负责人提供虚假报告所应承担的法律责任作出了规定,如果公司负责人对外提供虚假报告或者在公开的通告中对公司资产状况作不真实的陈述或隐瞒事实真相者,将被处3年以下徒刑或罚金。

英国《公司法》第二百三十三条第一款规定,“公司的年度报表应当由董事会批准并由公司的一名董事代表董事会签署”;第五款规定“如果批准的年度报表不符合本法的规定,那么每一位参加批准活动的,明知道它们不符合规定但又没有纠正的董事就违反了规定,应当受到罚款。公司的每一位董事从报表被批准之时起,就被认定为批准行为的当事人,除非他能够说明他已采取了合理的措施阻止批准行为”。

法国法律规定得更加严厉,其刑法中规定如果公司负责人故意毁灭或隐匿会计文档的,将被处3年监禁和30万法郎的罚款;如果伪造或滥用伪造凭证的,将被处3年监禁,个人并处30万法郎罚款,同时公司处150万法郎罚款,并强制宣布其破产。税法中还规定,如果乱记账或资产负债表的,公司负责人将被处5年监禁和25万法郎的罚款。

各国的事实证明,这样规定责任清楚,对抑制、减少、乃至杜绝会计违法行为至关重要,因此,我国《会计法》在修订过程中借鉴了这一做法,明确了单位负责人为单位会计行为的责任主体。

二、明确会计核算的确认和计量问题,会计核算要贯彻稳健原则

1. 关于会计核算的确认和计量问题。

《会计法》第二十五条规定,“公司、企业必须根据实际发生的经济业务事项,按照国家统一的会计制度的规定确认、计量和记录资产、负债、所有者权益、收入、费用、成本和利润。”

在计划经济条件下,我国的会计是不独立的,与国际相比差异较大。会计核算首先要遵守财务制度,财务制度中规定了诸如什么是固定资产,固定资产应提多少折旧,残值率是多少,应收账款应提多少坏账准备,等等。这些内容本来属于会计确认的范畴,却体现在财务制度中,会计制度只是根据财务制度的规定进行账务处理,这种会计制度实际上只起簿记的作用。这种安排是和我国公有制的计划经济模式相适应的。多年来,我国的企业特别是国有企业,一直是作为国家计划的基层单位,企业财务是国家财政的基础。常说某一企业的折旧率提高几个百分点,财政作了多少让步,企业提高折旧率要考虑财政的承受能力。因为折旧提多了会影响企业上交税利。不仅如此,企业提取的折旧视同一种政府基金(折旧基金)上交给国家,企业的固定资产更新改造所需

资金再由国家拨给。企业的税利全部上交给国家,发生亏损由国家弥补。在这种体制下,企业不是独立的生产经营者,没有独立的自主经营权,企业财务与国家财政形成一个统一的整体,因而出具的会计报表很难客观真实地反映企业的经营和财务状况。

随着社会主义市场经济的建立和发展,企业逐步地成为独立的生产经营者,有了生产经营自主权,国家不再包揽企业的一切。即使是国有企业,搞不好也会倒闭以致破产。国家与国有企业之间已变成投资者与经营者的关系,通过出资人代表行使所有者职能,以及重大决策和选择管理者的权利,按出资额享有资产收益,对企业的债务承担有限责任,不干预企业的日常经营活动。在新的情况下,国家的会计制度不再是只起簿记的作用,而是要恢复会计的本来面目,以法律的形式规定了会计的确认、计量问题。企业应当采用何种政策,在不违背国家统一的会计制度的前提下,可以自行决定。

2. 关于会计核算的稳健原则。

新修订的《会计法》第二十六条特别规定,公司、企业的会计核算要贯彻稳健原则,主要是针对现阶段一些公司、企业存在虚列、多列资产、负债、所有者权益,虚列或隐瞒收入,随意调整利润的计算和分配方法,编造虚假利润或者隐瞒利润等行为而作出的。

稳健原则的主要含义,是指对某些经济业务或会计事项,存在不同的会计处理方法或程序可供选择时,以尽可能选用一种不虚增利润和夸大权益的做法;对经济活动中的不确定因素,要求人们在会计处理上持谨慎的态度,必须充分估计到风险和损失,尽可能少计或不计可能发生的收益,把风险缩小到或限制在极小的范围内。

我国近年来已经发布实施的具体会计准则、股份有限公司会计制度及有关规定,已在致力于贯彻上述会计原则,以促使公司、企业在市场竞争中防止虚假繁荣和“泡沫”现象。

比如,债务重组准则规范各类企业在发生财务困难的情况下,对债务重组进行处理。债务重组的方式包括以实物资产清偿债务,将债务转为资本,以及减少债务本金或利息等。债务重组所发生的公允价值与账面价值的差额,作为当期损益,列入“营业外支出”。有关规定还进一步明确,“对于公司的坏账损失,只能采用备抵法核算。”

再如,投资准则规定,“企业持有的短期投资,在期末时应以成本与市价孰低计价,提取短期投资跌价准备,并将市价低于成本的金额确认为当期投资损失”。同理,对于期末各类存货的可变现净值低于成本的部分,要提取存货跌价准备,列入当期损失。非货币性交易会计准则最初是针对边境贸易中的以物易物交易,而近年来,公司改制及上市过程中出现的资产置换业务较为普遍,而资产置换中的交换价值也往往成为调节利润的手段,因此,解决这一问题就成为该项准则的主要目标。

对于长期投资、固定资产和无形资产等长期资产,有关准则、制度将允许提取长期资产价值减损准备。

除上述内容之外,现行会计制度中规定的递延资产、待处理财产损失等,一些企业亦将其作为利润的调节器,实际

上,这些内容不符合资产的定义,而是一种费用或损失,应该从当期的利润中扣除,否则,就会虚增企业资产和利润。随着新修订的《会计法》的贯彻实施,这些问题将逐步得到解决。

三、提出各单位要建立、健全本单位的内部会计监督制度,按照现代企业的要求,加强内部控制

新修订的《会计法》第二十七条规定,“各单位应当建立、健全本单位内部会计监督制度。单位内部会计监督制度应当符合下列要求:

(一) 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;

(二) 重大对外投资、资产处置、资金调度和其他重要经济业务事项的决策和执行的相互监督、相互制约程序应当明确;

(三) 财产清查的范围、期限和组织程序应当明确;

(四) 对会计资料定期进行内部审计的办法和程序应当明确。”

上述这些职责明确、相互分离、相互制约、相互监督的一系列法律要求,构成了内部控制的本质。

(一) 什么是内部控制

内部控制是社会经济发展到一定阶段的产物,其内容是随着单位对内强化管理、对外满足社会需要而不断丰富和发展起来的。内部控制最初称为内部牵制,主要特点是以任何个人或部门不能单独控制任何一项或一部分业务权力的原则进行组织上的职责分工,从而使该项业务权力通过发挥其他个人或部门的职能进行交叉检查或交叉控制。内部控制的基本目标是有助于管理层实现其经营方针;保护单位各项资产的安全和完整,防止资产流失;保证业务经营信息和财务会计资料的真实性和完整性。

(二) 怎样建立、完善和实施内部控制

通常情况下,一个单位要实行内部控制,重点应当在组织结构及职责分工、授权批准、会计记录、资产保护、职工素质、预算、风险管理和报告制度等诸多环节组织实施。

1. 组织结构控制。

实行和完善内部控制,首先要从本单位的组织结构开始,主要包括:确定单位的组织形式,明确相关的管理职能和报告关系,以及为每个组织单位内部划分责任权限。

根据内部控制的要求,单位在确定和完善组织结构的过程中,应当遵循不相容职务相分离的原则。所谓不相容职务,是指那些如果由一个人或一个部门担任,既可能弄虚作假,又能够自己掩盖其舞弊行为的职务。单位的经济活动通常可以划分五个步骤,即:授权、签发、核准、执行和记录。一般情况下,如果上述每一步骤均由相对独立的人员或部门实施,就能够保证不相容职务的分离,便于内部控制作用的发挥。

2. 授权批准控制。

授权批准是指单位在处理经济业务的过程中,必须经授权批准以进行控制。在公司制企业中,一般由股东会授权给董事会,然后再由董事会授权给企业的总经理和有关管理人

员。企业每一层的管理人员既是上级管理人员的授权客体，又是对下级管理人员授权的主体。

授权批准的形式通常有一般授权和特别授权之分。一般授权是对办理常规性的经济业务的权力、条件和有关责任者作出的规定，这些规定在管理部门中采用文件形式或在经济业务中规定一般性交易办理的条件、范围和对该项交易的责任关系。在日常业务处理中可以按照规定的权限范围和有关职责自行办理。特别授权指受权处理非常规性业务，比如重大的筹资行为、投资决策、资本支出和股票发行等。特别授权也可用于超过一般授权限制的常规业务。

单位的经济业务既涉及本单位与外单位之间资产与劳务的交换，也包括单位内部资产和劳务的转移和使用。根据内部控制的要求，每笔经济业务都应有一系列内部相互联系的授权批准程序。

3. 会计记录控制。

会计记录反映经济业务发生、处理和结果。会计记录控制的要求是保证会计信息反映及时、完整、准确、合法。

一个单位的会计机构实行会计记录控制，要建立会计人员岗位责任制，对会计人员进行科学的分工，使之形成相互分离和制约的关系。经济业务一经发生，就应对记载经济业务的所有凭证进行连续编号，通过复式记账，在两个或两个以上相关账户中进行登记，以防止经济业务的遗漏、重复，揭示某些弊端和问题。

定额备用金制度是用来建立内部控制的另一种方式。这种制度同样可以用于建立对企业分支机构或各部门的现金控制。

4. 资产保护控制。

资产保护控制主要包括接近控制、盘点控制，广义的资产保护控制还包括资产的购入和销售活动的控制等。

接近控制主要是指严格限制无关人员对资产的接触，只有经过授权批准的人员才能够接触资产。接近控制包括限制对资产本身的直接接触和通过文件批准的方式对资产使用或分配的间接接触。一般情况下，现金、银行存款、其他货币资金、有价证券和存货等变现能力较强的资产必须限制无关人员直接接触，比如，货币资金的收支管理只能限于特定的出纳员；支票等重要票据的签发，必须是单位指定的负责人；个人印章必须是有关人员自己保管，严禁代管；股票、债券等有价证券必须确保两人以上同时接触的方式加以控制；存货的实物保护可以由专职的仓库保管员控制，对一些特殊的存货还应采取一些必要的其他保护措施。间接接触可通过保管、批准、记录及不相容职务的分离和授权批准控制来达到。

盘点控制是指对实物资产进行盘点，并将盘点结果与会计记录进行比较，盘点结果与会计记录如不一致，可能说明资产管理上出现错误、浪费、损失或其他不正常现象。为了防止差异再次发生，可以加强保护控制、惩罚不称职的员工或采取其他改进措施。

5. 职工素质控制。

职工素质控制包括企业在招聘、使用、培养、奖惩等方面对职工素质进行控制。

招聘是保证单位的职工应有素质的重要环节。单位的人

事部门和用人部门应共同对应聘人员的素质、水平、能力等有关情况进行全面的测试、调查、试用，以确保受聘人员能够适应工作的要求。对于录用后的员工要实行考核晋升、培训、休假、轮岗。打破平均主义的分配制度，职工工资水平由企业根据当地平均工资和本企业经济效益决定。注意人力资源的合理配置，积极推行优胜劣汰的机制。单位内人才的价值受管理方式的影响。如果管理层重视对单位内职工的投资、管理和使用，合理配置组织内的人力资源，职工所创造的价值必然会增加；反之，就会造成人力资源价值的不充分发挥，甚至损失和浪费。

6. 预算控制。

预算控制是内部控制的一个重要方面。在西方市场经济的国家，公司、企业都非常重视预算控制的作用。经过批准的预算就是单位的法令，单位内部的各部门都必须严格履行，完不成预算，将要受到处罚。预算控制也是一个系统，该系统的组织由预算编制、预算执行、预算考核等构成。预算控制的内容可以涵盖单位经营活动的全过程，包括筹资、融资、采购、生产、销售、投资、管理等诸多方面；也可以就某些方面实行预算控制。

在实际工作中，预算编制不论采用自上而下或是自下而上，其决策权都应落在内部管理的最高层，由这一权威层次进行决策、指挥与协调。预算的执行层由各预算单位组织实施，并辅之以对等的权、责、利关系，由内部审计部门负责监督预算的执行。通过预算的编制和实施，检查预算的执行情况，比较分析内部各单位未完成预算的原因，并对未完成预算的不良后果采取改进措施。

7. 风险控制。

企业所面临的风险按形成的原因一般可分为经营风险和财务风险两大类。

经营风险是指因生产经营方面的原因给企业盈利带来的不确定性。比如，由于原材料供应地的政治经济情况变化，运输路线改变，原材料价格变动，新材料、新设备的出现等因素带来的供应方面的风险；由于产品生产方向不对头，产品更新时期掌握不好，生产质量不合格，新产品、新技术开发试验不成功，生产组织不合理等因素带来的生产方面的风险；由于出现新的竞争对手，消费者爱好发生变化，销售决策失误，产品广告推销不力以及货款回收不及时等因素带来的销售方面的风险；此外，还存在劳动力市场供求关系变化，发生通货膨胀，自然环境恶化，税收调整以及其他宏观经济政策的变化等方面的因素，也会直接或间接地影响企业正常经营活动。所有这些生产经营方面的不确定性，都会引起企业的利润或利润率的高低变化，从而给企业带来风险。经营风险多数情况来源于企业外部，尽管如此，企业仍应采取有效的内控措施加以防范。

财务风险又称筹资风险，是指由于举债而给企业财务成果带来的不确定性。企业举债经营，全部资金中除自有资金外还有一部分借入资金，这会对自有资金的盈利能力造成影响；同时，借入资金需还本付息，一旦无力偿付到期债务，企业便会陷入财务困境甚至破产。对财务风险的控制，关键是要保证有一个合理的资金结构，维持适当的负债水平，既要充分利用举债经营这一手段获取财务杠杆收益，提高自有

资金盈利能力,同时也要注意防止过度举债而引起的财务风险的加大,避免陷入财务困境。

除此之外,投资风险也是我国公司、企业特别值得注意的问题,包括对投资本金的收回和投资报酬等,是企业内部控制的重要环节,企业必须采取必要的措施防范投资风险。

8. 编制业绩报告控制。

业绩报告也称责任报告,是单位内部各级管理层掌握信息、加强内部控制的报告性文件,也是内部控制的重要组成部分。业绩报告是为单位内部控制服务的,属于管理会计的范畴,因此,编制业绩报告必须与单位内部的组织结构和其他控制方式相结合,明确反映各级管理层负责人的责任。报告的种类和格式由内部单位根据各自的实际情况自行设计,可以由财会人员负责,也可由财会、业务和管理人员共同来完成。业绩报告可以有日报、周报、月报、季报、年报等,并通过文件的形式予以规定。无论是反映哪一个管理层的业绩报告,报告的格式和内容都必须是简明易懂,避免烦琐哲学、过于专业化而缺乏实效。

单位各级管理层所需的业绩报告,在报告的频率和繁简方面应有所不同。一般应遵循金字塔原则,由低层向高层逐级定期报告内部控制的实施及责任的履行情况,差异的说明及改进措施和意见。

(三) 内部控制的检查与评价

一般情况下,内部控制的检查与评价是通过内部审计来完成的。内部审计在某种程度上可以理解为对内部控制的控制。在对内部控制进行检查和评价时,通常在按以下程序和步骤进行:

首先,确定被审计单位内部控制的标准。在对被审计单位的内部控制进行评价前,必须汇集国家有关方针、政策、法律制度以及单位内部的一系列内部控制文件,结合本单位的实际情况形成内部控制的标准。内部审计将根据标准对被审计单位的内部控制的现状进行检查和判断。

其次,检查、判断被审计单位内部控制的健全情况。内部审计应通过检查被审计单位内部控制系统现状与事先确定的标准进行对照,确认内部控制措施是否已经采用,对照发现的控制缺陷,应加以记录、归类、汇总,并说明控制缺陷可能产生的弊端以及对整个控制系统的影响。在分析被审计单位控制缺陷及潜在影响的基础上,即可对被审计单位内部控制的健全性作出评价。

第三,测试被审计单位内部控制的有效性。内部审计测试内部控制的有效性的方法包括定性的统计抽样检查,在抽样检查中,内部审计应当科学地选定具有代表性的测试样本,借以正确判断被审计单位内部控制的质量状况。

最后,写出内部控制检查与评价的最终报告。内部审计人员在其最终报告中,可能要提出若干具体的调查结论、意见、评价和建议,以供单位最高管理层采纳,同时也要送交被审计单位的管理层以改进内部控制。

四、强化会计的外部监督职能,各单位要积极配合外部有关方面对本单位的会计资料实施监督检查

新修订的《会计法》除了规定各单位要加强内部会计监

督(内部控制)制度的同时,还强调对本单位会计资料的外部监督检查,以保证会计资料的真实、完整。

1. 配合财政、审计、税务、人民银行、证券监管、保险监管等行政机关依法对本单位会计资料的真实性和完整性实施监督检查。

配合财政部门按照《会计法》和国家统一的会计制度的规定,对是否依法设置会计账簿,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,会计核算是否符合本法和国家统一的会计制度的规定,从事会计工作的人员是否具备从业资格等问题进行监督检查;配合审计机关依照审计法的规定,对本单位的会计资料实施监督检查;配合税务机关依照税收征收管理法的规定,对本单位的会计资料进行监督检查;配合证券监管部门依照证券法对本单位的会计资料进行监督检查;配合保险监管机构依照保险法对本单位的会计资料进行监督检查等等。

各单位在配合有关行政机关依法对本单位的会计资料进行监督检查时,对于重复检查等情况有权予以抵制。各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。

2. 配合会计中介机构对本单位的会计资料及有关情况进行审计、验资和其他业务工作。

我国会计师事务所及注册会计师的执业范围最初限于外商投资企业。随后扩大为参与公司改制及上市。1998年10月,财政部根据国务院机构改革的要求,进一步转变政府职能,发挥注册会计师对企业财务会计监督的作用,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。

注册会计师承担法律责任是独立的,他们对自身的执业行为负责。如果委托人示意其作不实或者不当证明,故意不提供有关会计资料和文件,有其他不合理要求,注册会计师予以隐瞒或未拒绝有关报告;或者明知委托人有违法行为而不予指明或作不实的报告,除了追究注册会计师的法律责任外,同时要追究委托人的法律责任。这里所称的委托人即为单位负责人。单位负责人不要误解为,委托了会计师事务所、注册会计师,出具虚假的审计报告、验资报告,其法律责任均由事务所和注册会计师承担而与自己无关。实际上注册会计师不是客户的法人代表,他们只对自身的行为负责,不能代替单位负责人承担相应的法律责任。

3. 会计委派制——强化外部监督的有益尝试。

近年来,各地试行会计人员委派制的情况发展很快,效果很好。这是我国会计改革实践中出现的新生事物,需要引起有关方面的重视。从某种意义上说,也可视为单位外部会计监督的一种。

会计委派制的形式包括对国有大中型企业委派财务总监、对行政事业单位委派会计负责人、对国有中小型企业委派会计人员等。

中央纪律检查委员会认为,会计委派制是反腐倡廉治本的一项有效措施。各种腐败和贪污犯罪等经济案件往往都与单位的财会工作和会计人员密切相关,抓住了委派会计这一环节,就能更好地控制源头。中纪委二次会议提出,“改革会计人员管理体制,在国有企业、国有控股企业进行会计委派制度试点,有条件的地方和部门也可以试行会计委派制度。”

由产权管理部门从国有资产所有者的角度向国有企业委派财务总监,进入公司董事会或监事会,不进经营班子,不参与企业日常的经营管理,也不作为企业内部的财会负责人,这种形式的委派与《全民所有制工业企业法》和《公司法》没有矛盾,试点表明这种形式是可行的;对行政事业单位委派会计负责人,对财政预算内、外资金进行核算和监督,这种形式的委派不受上述有关法律的限制,实践证明是成功的;对中小企业委派会计人员,履行企业会计核算和监督职能,这种形式有待进一步探讨。

会计委派制在发达国家也有先例,比如,法国的会计分为两大系统,即公共会计和企业会计,所有政府部门实行公共会计制度,全国有60 000多名公共会计人员直接由财政工业部的公共会计总局管理,也就是说,全国所有行使行政职能的行政事业单位的会计工作,都要由财政部派出的公共会计来完成。法国财政部对全国的公共会计实行条条管理,对国家各级政府、各部门、各种机构、各国国有企业的会计工作实行直接监督。阿根廷也有对公共部门委派会计的做法。

我国是以公有制为主体的社会主义市场经济国家,加强对国有资产和公有财产的管理,无论从所有者代表还是社会管理者的角度,都有必要对实践中出现的会计委派制问题进行积极的探索,加以总结。

有的单位提出,实行会计委派的单位,单位负责人是否不再对本单位会计资料的真实性和完整性负责,而由委派的会计人员负责,这种认识有失偏颇。因为无论何种形式的委派,被委派的会计人员都不是单位的法定代表人或主要负责人,他们没有单位负责人的权限,也不承担属于单位法定代表人或主要负责人的法律责任。对于委派会计的单位会计资料的真实性和完整性的法律责任问题,仍应由单位法定代表人或主要负责人承担。

五、要求国家实行统一的会计制度,国家统一的会计制度由国务院财政部门制定

新修订的《会计法》多处出现“国家统一的会计制度”的提法。正确理解国家统一会计制度的概念及其内容,对于保证各单位会计资料真实、可比具有重要意义。

(一) 什么是国家统一的会计制度

国家统一的会计制度的特征主要表现为以下几个方面:

1. 在全国范围内实施,凡设在中华人民共和国境内的各企业事业单位,均要执行国家统一的会计制度。

2. 制定主体统一,国家统一的会计制度由国务院财政部门制定,如个别部门有特殊要求,而统一会计制度中又没有规定,国务院有关部门可以依照本法和国家统一的会计制度,制定具体办法或者补充规定,报国务院财政部门审核批准;中国人民解放军总后勤部可以依照本法和国家统一的会

计制度制定军队实施国家统一的会计制度的具体办法,报国务院财政部门备案;各省、自治区、直辖市人民政府财政部门也不制定国家统一的会计制度,如果有些会计制度确需地方根据各地区的具体情况制定具体办法,财政部将在有关国家统一会计制度中加以明确,也就是说,经过财政部授权,在不违反本法和国家统一会计制度的前提下,各省、自治区、直辖市人民政府财政部门可以制定实施国家统一的会计制度的具体办法或者补充规定,并报财政部审查批准后实施。

3. 制定主体是法定的,国务院财政部门制定国家统一的会计制度,在新修订的《会计法》中作出了明确规定。

(二) 国家统一的会计制度的内容

1. 会计核算制度。

现阶段,属于会计核算制度的内容有:企业会计准则(包括基本会计准则和具体会计准则)、行业会计制度、股份有限公司会计制度、事业单位会计准则及会计制度、行政单位会计制度等。

建国以来,国务院财政部门及有关主管部门分别制定了若干会计核算制度。直到1993年,随着经济体制改革的深化,由计划经济向市场经济转换,经国务院批准,财政部在全国范围内进行了“两则”、“两制”为主要内容的全面的企业会计改革。这次会计改革,结束了我国40多年来以计划经济为基础的会计体系,建立和实施了与社会主义市场经济相适应的会计模式,为财政、税收和金融体制改革,特别是现代企业制度的建立奠定了基础。

自1993年以来,会计核算制度改革在深化。1997年,财政部发布了《企业会计准则——关联方及其交易的披露》;1998年,财政部发布了《企业会计准则——现金流量表》等7项具体会计准则;1999年,财政部又发布了《企业会计准则——非货币性交易》。至今共发布了9项具体会计准则,其中现金流量表、债务重组和非货币性交易准则,适用于所有企业,其他6项具体会计准则适用于上市公司。与此同时,1998年,财政部发布了《股份有限公司会计制度》。目前,上市公司执行《股份有限公司会计制度》和已发布的所有会计准则;未上市的股份有限公司执行《股份有限公司会计制度》和已发布的由所有企业执行的具体会计准则;其他企业仍执行行业会计制度和已发布的由所有企业执行的具体会计准则。

财政部门对会计核算制度改革的目标是:逐步建立完整的企业会计准则体系,包括《企业会计准则——基本准则》和几十项具体会计准则,基本会计准则构成中国会计准则体系的第一个层次,若干项具体会计准则作为中国会计准则体系的第二个层次。随着我国加入世界贸易组织的来临,我国会计改革的步伐将进一步加快,这是不以人们的意志为转移的。

除上述建立会计准则体系外,按照市场经济的要求,现行的十几个行业会计制度计划于2000年进行合并、修订和统一,形成统一的综合的会计制度;还将针对小型企业的特点,制定简易会计制度;金融行业较为特殊,拟将单独制定会计核算制度。

2. 会计机构和会计人员制度。

新修订的《会计法》规定,属于会计机构和会计人员的

会计制度主要有：会计机构负责人任职资格制度（正在修订）、会计从业资格证书管理制度（正在修订）、会计人员继续教育制度等等。这类会计制度待进一步修改完善，将作为新修订的《会计法》配套措施的重要组成部分。

（1）会计机构负责人的任职资格制度。

新修订的《会计法》规定，担任单位会计机构负责人（会计主管人员）的，除取得会计从业证书外，还应当具备会计师以上专业技术职务资格或者从事会计工作3年以上经历。具备会计师以上的专业技术职务资格，是指要具备会计师或高级会计师的专业技术资格，这是对一般单位的会计机构而言的；有些单位的会计机构负责人也可具备助理会计师或会计员职务资格；规模较小的单位的会计机构的负责人，只要具备从事财会工作3年以上经历即可。具体办法财政部将另行规定。

（2）会计从业资格证书管理制度。

财政部于1990年3月发布了《会计证管理办法（试行）》，开始在全国范围内推行《会计证》管理制度。1996年财政部对原来的会计证管理的试行办法进行了全面修订。

新修订的《会计法》，以法律形式规定了从事会计工作的人员，必须取得会计从业资格证书。《会计法》实施后，没有会计从业资格证书的会计人员，就不能再从事会计工作。否则，就属于违法行为。有鉴于此，财政部决定将现行的《会计证管理办法》修改为《会计从业资格证书管理办法》，对会计人员从业资格的的条件、考试科目、从业资格的检查与管理等有关内容作出全面的规定，以保证《会计法》的贯彻实施。

（3）会计人员继续教育制度。

继续教育是对专业技术人员不断进行知识、技能的更新和补充，以拓展和提高其创造、创新能力和专业技术水平，完善其知识结构的一种教育方式。开展继续教育，最早出现于上世纪末，广泛形成于本世纪40年代，现已成为一种国际性的大规模新型教育活动，各国尤其是发达的市场经济国家都非常重视开展继续教育活动。

为了有效地开展会计人员继续教育，在经过数年的国内外调查研究论证后，财政部于1998年1月以财会字4号文印发了《会计人员继续教育暂行规定》，自1998年7月1日起在全国试行。这是我国第一次以规章的形式从制度上明确规范了会计人员继续教育的指导思想、主要任务、管理体制、教育内容、培训时间、检查与考核等，标志着我国面向21世纪的会计人员继续教育工程的全面启动。

新修订的《会计法》要求会计人员应当遵守职业道德，提高业务素质，还要求加强对会计人员的教育和培训。面对新世纪、新形势带给会计人员的机遇和挑战，我们需要付出加倍的努力，尤其应以宣传贯彻新修订的《会计法》为契机，加大会计人员继续教育的力度。

3. 会计工作管理制度。

属于会计工作管理制度的主要有：会计基础工作规范、会计档案管理办法等。这些制度中的一些重要内容，包括办理会计手续的经济业务事项、填制会计凭证、登记会计账簿、编制财务会计报告、办理会计交接、建立和保管会计档案等已上升为法律条文，主要体现在《会计法》第二章的有

关条款中。会计基础工作规范的具体内容，通过《会计基础工作规范》和《会计档案管理办法》等办法加以规定。

六、强调违反《会计法》犯罪将承担刑事责任

新修订的《会计法》在明确单位负责人对本单位的会计工作和会计资料负责的同时，特别强调了会计造假等违法行为为应承担刑事责任问题。

1. 不依法设置会计账簿的，或私设会计账簿的，由县级以上人民政府财政部门责令限期改正。上述行为构成犯罪的，依法追究刑事责任。

2. 未按照规定填制、取得原始凭证或者填制、取得的原始凭证不符合规定的，由县级以上人民政府财政部门责令限期改正。上述行为构成犯罪的，依法追究刑事责任。

3. 以未经审核的会计凭证为依据登记会计账簿，或者登记会计账簿不符合规定的，由县级以上人民政府财政部门责令限期改正。上述行为构成犯罪的，依法追究刑事责任。

4. 向不同的会计资料使用者提供的财务会计报告编制依据不一致的，由县级以上人民政府财政部门责令限期改正。上述行为构成犯罪的，依法追究刑事责任。

5. 伪造、变造会计凭证、会计账簿，编制虚假财务会计报告，构成犯罪的，依法追究刑事责任；授意、指使、强令会计机构、会计人员及其他人员伪造、变造会计凭证、会计账簿，编制虚假财务会计报告，构成犯罪的，依法追究刑事责任。

6. 随意变更会计处理方法的，由县级以上人民政府财政部门责令限期改正。上述行为构成犯罪的，依法追究刑事责任。

7. 未按照规定使用会计记录文字或者记账本位币的，由县级以上人民政府财政部门责令限期改正。上述行为构成犯罪的，依法追究刑事责任。

8. 未按照规定保管会计资料，致使会计资料毁损、灭失的，由县级以上人民政府财政部门责令限期改正。上述行为构成犯罪的，依法追究刑事责任。隐匿或者故意销毁依法应当保存的会计凭证、会计账簿、财务会计报告，构成犯罪的，依法追究刑事责任。授意、指使、强令会计机构、会计人员及其他人员隐匿、故意销毁依法应当保存的会计凭证、会计账簿、财务会计报告，构成犯罪的，依法追究刑事责任。

9. 任用会计人员不符合规定的，由县级以上人民政府财政部门责令限期改正。上述行为构成犯罪的，依法追究刑事责任。单位负责人对依法履行职责、抵制违反本法规定行为的会计人员以降级、撤职、调离工作岗位、解聘或者开除等方式实行打击报复，构成犯罪的，依法追究刑事责任。

10. 未按照规定建立并实施单位内部会计监督制度或者拒绝依法实施的监督或者不如实提供有关会计资料及有关情况的，由县级以上人民政府财政部门责令限期改正。上述行为构成犯罪的，依法追究刑事责任。

新修订的《会计法》是会计工作的根本大法，其所包含的内容非常丰富，所涉及的范围极其广泛，学习和研究《会计法》，对于更好地贯彻实施《会计法》，提高我国的会计工作水平，规范市场经济秩序，必将发挥极为重要的作用。

（《会计研究》2000年第1期）