

以新会计法为准绳 进一步夯实单位内部财会监督基础

厦门国家会计学院 | 刘用铨 中亚区域经济合作学院 | 黄京菁

会计法是规范会计工作的基础性法律。2024年6月28日，第十四届全国人民代表大会常务委员会第十次会议通过《关于修改〈中华人民共和国会计法〉的决定》；8月13日，新修改的会计法全文发布，进一步健全了我国财会监督法律制度。各单位应当按照“坚持依法监督，强化法治思维”的要求，以新会计法为准绳，进一步夯实单位内部财会监督的基础。

建立健全内部会计监督制度是加强单位内部财会监督的最有力抓手

按照《关于进一步加强财会监督工作的意见》要求，各单位结合自身实际建立权责清晰、约束有力的内部财会监督机制和内部控制体系，落实单位内部财会监督主体责任。建立健全内部会计监督制度是加强单位内部财会监督的最有力抓手。新会计法第二十五条规定“各单位应当建立、健全本单位内部会计监督制度”，并将内部会计监督制度纳入单位内部控制制度，从而确定

了内部控制制度的法定地位。其具体要求包括以下五个方面：

一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、财物保管人员的职责权限应当明确，并相互分离、相互制约。这属于“不相容职责分离”要求。内部控制理论认为，两个及以上人员无意识地犯同样错误的可能性很小，有意识地合谋串通舞弊可能性也低于一人舞弊可能性。一般地，单位内部授权审批、业务经办、审核监督、财产保管、会计记录等五大职责两两分离，其中“底线要求”是至少由两个机构或个人办理重要业务全过程工作，“相互制约”，严格执行“二律法”（rule of two）。

二是重大对外投资、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。这属于“决策、执行和监督相互分离”要求。单位内部控制建设要求，单位经济活动的决策、执行和监督应当相互分离。建立健全集体研究、专家论证和技术

咨询相结合的议事决策机制。单位“三重一大”经济事项的内部决策，应当由单位领导班子集体研究决定，防范一言堂、一支笔风险，提高决策科学性。

不相容职责分离与决策、执行和监督相互分离，共同构成内部控制“制衡”机制的核心要求。“舞弊三角形理论”认为，舞弊行为发生由压力（pressure）、机会（opportunity）、自我合理化（rationalization）等三个因素共同促成，缺一不可。内部控制建设以人为本，以岗位职责为立足点，将制衡机制嵌入业务流程减少或消除人为舞弊“机会”。在开展财会监督工作中应当构建“法律法规使之不敢、职业道德使之不想、内部控制使之不能”的反舞弊机制。

三是财产清查的范围、期限和组织程序应当明确。这属于“资产安全和有效使用”要求。我国公有制经济占主体地位、国有经济发挥主导作用。因此，单位内部控制突出强调“资产安全和有效使用”的控制目标，这也是党中央、国务院重视财

会监督的经济基础。各单位确保“资产安全和有效使用”的最重要控制方法是盘点和清查。以行政事业单位为例,《关于加强行政事业单位固定资产管理的通知》要求单位每年至少对固定资产盘点一次,确保账账相符、账实相符。而通常在发生重大资产调拨划转、单位改制、因自然灾害等不可抗力造成资产毁损灭失等特殊情形下单位开展资产清查。2006年、2016年财政部统一组织开展全国行政事业单位国有资产清查工作。

四是对会计资料定期进行内部审计的办法和程序应当明确。这属于加强“内部审计”要求。内部控制建设要求单位内部审计部门或岗位应当定期或不定期检查单位内部会计管理制度和机制的建立与执行情况,以及会计核算关键岗位及人员的设置情况等,及时发现会计核算领域内部控制存在的问题并提出改进建议。

五是国务院财政部门规定的其他要求。新会计法修改增加“(五)国务院财政部门规定的其他要求”,为下一步拓展、完善内部会计监督制度预留空间。

拒绝办理或予以纠正是依法履行财会监督职责的主要形式

按照《意见》要求,会计机构、财会人员应当“拒绝办理或按照职权纠正违反法律法规规定的财会事项”,这是会计机构、财会人员根据会计法等法律法规依法履行财会监督职责的主要形式,也是内部

财会监督的形象写照。新会计法第二十六条第二款规定,“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。”打铁还需自身硬,依法履职需要财会人员提升专业胜任能力,具备履行职责所需的专业知识、职业技能和实践经验,并通过后续教育等途径,保持和提升专业胜任能力。尤其财会人员应当熟练掌握国家统一的会计制度,这是依法履职的基本功,也是“看家本领”。

新时代会计机构、财会人员依法履行财会监督职责应当从“事后监督”转变为“事前监督”。传统大部分财会监督属于“事后监督”,通常情形下违法违规的财会事项已经发生,损失已不可避免,只能“亡羊补牢”。新时代财会监督应当通过内部控制建设防患于未然,强化“事前监督”,在具体开展、发生财会事项之前告知单位业务人员相关的法律法规、财经纪律以及国家统一的会计制度规定,充分体现财会监督工作的服务价值。

检举(举报)是实施财会监督中最有效的反舞弊措施

按照《意见》要求,财会人员“有权检举单位或个人的违法违规行为”,这是对财会人员“道德追求”的更高要求。新会计法第二十八条规定“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……”。

国内外研究表明,检举(举报)是反舞弊机制中发现舞弊的最主要措施。2024年国际注册舞弊审查师协会(ACFE)重磅发布的《2024年ACFE全球职务舞弊调查报告》表明,全球各类组织43%的舞弊是由举报(Tips)发现的,是发现舞弊的第二重要措施——内部审计(14%)的3倍多。在我国检察机关立案侦查的案件中,群众举报的职务犯罪案件占立案总数的70%以上。2023年中国企业反舞弊联盟/企业内部控制协会发布第三份中国企业反舞弊蓝皮书——《中国企业反舞弊调查报告2022》指出,我国企业发现舞弊的三大渠道分别是内部举报热线(79%)、内部审计(75%)以及外部举报(50%)。

值得强调的是,除了涉及国家主权和公共安全以外,检举(举报)权是宪法及法律赋予公民的一项权利而非应尽的义务,因此检举(举报)属于职业道德的范畴。财会人员实施职业道德行为,有利于弥补社会公众对财会职业的“期望差距”以及由此衍生的“信任差距”,更加凸显财会工作基于公共利益导向的关键职业特征。

笔者认为,健全完善的财会监督举报机制应当至少具备以下五个特征:一是做好保密工作,确保举报人没有被报复的担忧和恐惧。二是举报奖励对内部知情人/潜在举报人具有吸引力。通过奖励等激励机制引导、激发财会人员的道德行为。三是举报人按照法定程序进行

举报。通常先内部举报，内部举报无效时再外部举报。《企业内部控制基本规范》第四十三条规定，企业应当建立举报投诉制度和举报人保护制度，设置举报专线，举报投诉及保护制度应当及时传达至全体员工。建议《行政事业单位内部控制规范（试行）》也应当明确“举报投诉制度和举报人保护制度”。按照法定

程序是举报区别于自媒体等不受控制的爆料的重要特征。四是公共利益因举报而得到保护或挽回损失。举报者出于高尚的善意动机而实施举报，这是举报区别于为一己之私告发甚至诬告以及“公报私仇”行为的重要特征。五是举报对潜在违法者发挥威慑作用，这是建立举报机制的真正目的。国家机关、企事业

单位以及其他组织建立举报机制乃至整个内部控制体系的最重要意义是事前阻吓和威慑，而不是事后揭露和惩处。因此，不应当以举报多少违法违规财会行为作为衡量单位举报机制成效的指标。单位违法违规的财会行为越少，则举报机制等内部控制体系越有效。□

责任编辑 李艳芝

财政动态

安徽：以常态化抽查复核促进绩效评价长效化提升

安徽省财政厅 | 孔粒

安徽省财政厅印发《关于2023年绩效自评和部门评价抽查复核情况的通报》，对单位自评和部门评价结果进行抽查复核，这是安徽省为提升绩效评价工作质效采取的一项常态化措施。据统计，近四年来，安徽省财政厅共对103家省直部门所有自评和部门评价进行了抽查复核，覆盖项目支出3622项，省对下转移支付支出144项，涉及资金1378亿元。通过抽查复核，进一步压实了预算部门绩效管理的主体责任，不断提升评价质量。

规范复核方式和流程。制定《安徽省省级预算支出绩效单位自评和部门评价抽查复核工作规程》，明确抽查复核对象、组织实施和结果应用等流程，每年按照覆盖率不低于部门总数20%的原则，采取“财政+预算部门+第三方”协同，以及“现场+非现场”方式开展抽查复核，发现问题及时向被抽查部门反馈，复核结果予以通报，督促各部门完善整改举措、提高绩效管理规范化水平。

严格复核规则 and 标准。制定省直预算部门绩效管理抽查复核评分指标体系，并在近年抽查复核基础上不断优化完善审核规则、量化评分标准。重点从部门绩效自评的全面性、完整性和规范性，以及项目绩效自评的真实性、准确性和客观性等方面进行复核，围绕绩效自评材料的“卷面分”与实际产出和效果评价

“业绩值”，对照设定的绩效目标，查看资金管理、目标完成等状况，摸清真实执行情况，进行多维度分析，形成抽查复核结论。

强化复核结果应用。建立“反馈+整改+通报”的结果应用机制，将抽查复核中发现的问题梳理形成问题清单，“点对点”反馈部门，逐项提出相应整改要求及工作建议，要求部门切实采取有效措施做好整改，确保问题有对策、建议有回应、整改有效果，并加强抽查复核结果的整理分析，形成抽查复核整体情况，通报省直所有预算部门。同时，将抽查复核工作纳入预算绩效管理考核体系进行年度考核，将抽查复核结果作为下年预算安排、完善政策和改进管理的重要依据，进一步规范部门预算管理、优化支出结构。

深化复核后半篇文章。2021—2024年，省财政厅对省直预算部门单位自评和部门评价进行了全覆盖式抽查复核，并通过“回头看”系统梳理总结对比各项目自评指标，将分析结果应用于修改完善《安徽省分行业分领域绩效指标与标准体系》，同时嵌入一体化系统供各部门共享共用，帮助省直预算部门持续完善本行业本领域绩效指标和标准体系，促进提升绩效目标编制质量，形成“绩效自评抽查复核—指标分析—反馈回溯绩效目标”的优化闭环。□

责任编辑 刘慧娟