

# 对《企业内部控制应用指引——销售》的修改建议

赵文超 郝凤琴

(河北工业职业技术学院 石家庄 050091 西藏职业技术学院 拉萨 850000)

**【摘要】** 财政部颁布的《企业内部控制应用指引——销售》(征求意见稿)有很多优点,但还存在一些不足。本文从体系的完整性、条款之间的衔接性、文字严谨性三个方面进行了分析,并提出了相关的修改建议。

**【关键词】** 销售 内部控制 应用指引

财政部2008年6月发布的《企业内部控制应用指引——销售》(征求意见稿)(简称《指引》)对于销售业务的内部控制做出了比较全面的规范,对指导企业销售工作具有重要的意义。但该《指引》还存在一些不足,为了完善《指引》,本文拟结合分析提出一些修改意见。

## 一、《指引》规范内容上的疏漏

1. 网上交易。随着电子商务的迅速发展,网上交易涉及的商品范围越来越广、种类越来越多,交易额也在以惊人的速度增长。但是,《指引》还只是停留在对传统销售业务的内部控制上,对网上销售只字未提,这不能不说是一个较大的疏漏,有可能导致《指引》刚一出台便已滞后。

2. 销售预测与预算。从目前的《指引》看,关注的重点是合同的谈判和客户信用调查。但是作为一个成熟的企业,应该未雨绸缪,对销售额进行预测并做出预算。尽管宏观和微观各种因素的变化可能会导致实际与预算有差距,有时甚至是很大的差距,但一般情况下,预算可以作为业绩考核的一个参考指标,并且制定预算本身也会增强企业对于未来的预测意识和预测能力,这也是内部控制必须做好的工作。

## 二、现有条款之间的协调性不够

### 1. 销售的范围。

**【原文】** 第二条:本指引所称销售,主要是指企业销售商品并取得货款的行为。企业提供服务并收取价款,可以参照本指引的规定执行。

第十五条:销售部门应当设置销售台账,及时反映各种商品、劳务等销售的开单、发货、收款情况。

**【分析】** 这两条内容的不当之处有三点:

第一,既然第二条明确了销售主要指“销售商品”,而“提供服务”(服务其实也是一种广义的商品)“参照执行”即可,那么正文就应该以“商品”为主,可以不必再专门提及“服务”,否则便有了前后不一致之嫌。

第二,第十五条中的“劳务”是无法“销售”并“发货”(对于劳务,人们习惯用词是“提供”)的,因此有了“劳务”的提法,反倒给表述带来不便。

第三,第二条中用的是“服务”,而第十五条用的是“劳

务”。如果一定需要提到,二者也应该一致才好。

**【建议】** 第二条中,将“服务”改为“劳务”;将第十五条中“劳务”二字删掉,相关内容改为“销售部门应当设置销售台账,及时反映各种商品销售的开单、发货、收款情况。”

### 2. 商品与货品。

**【原文】** 第二条:本指引所称销售,主要是指企业销售商品并取得货款的行为。

第五条第四款:销售退回“货品”的验收、处置与相关会计记录。

第六条:防止向未经信用授权客户发出货品。

**【分析】** 第二条采用“商品”提法,而其余的两条均采用“货品”提法。如果不是出于特别考虑,不应该出现提法不统一的现象。

**【建议】** 将第五、六条中的“货品”统一改为“商品”。

### 3. 舞弊与欺诈。

**【原文】** 第一条:防范销售过程中的差错和舞弊。

第三条第二款:可能因重大差错、舞弊、欺诈而导致损失。

第三条第四款:合同协议签订未经正确授权,可能导致资产损失、舞弊和法律诉讼。

**【分析】** 按照新《现代汉语词典》的解释,舞弊是指“用欺骗的方式做违法乱纪的事”,而欺诈是“用狡诈的手段骗人”。可以看出,“舞弊”包含了“欺诈”,因此,省略“欺诈”不仅简明、准确,而且保持了各条款之间的一致性。

**【建议】** 将第三条第二款相关部分改为:“可能因重大差错、舞弊而导致损失”。

## 三、某些用语不够严谨

### 1. 会计准则和制度。

**【原文】** 第四条第四款:销售的确认、计量和报告应当符合国家统一的会计准则、制度的规定。

第二十条:应当按照国家统一的会计准则、制度规定计提坏账准备。

**【分析】** 企业会计准则是经国务院批复由财政部颁布的,目前在上市公司强制使用,在其他企业建议使用;而《企业会计制度》则是财政部制定的,非上市企业普遍采用。随着我国

改革进程的加快,《企业会计制度》终将退出历史舞台,那么《指引》的这种提法是否可以反映这种趋势呢?当然,如果此处的“制度”不是专指《企业会计制度》而是作为各种会计相关制度的统称,则另当别论。

**【建议】**将上述两个条款中的“国家统一的会计准则、制度的规定”改为“国家统一的会计法规的规定”。

## 2. 信用政策。

**【原文】**第六条:信用政策应当……就不同的客户明确信用额度、回款期限、折扣标准以及违约情况下应采取的应对措施等。

第十条:企业应当建立销售定价控制制度,制定价目表、折扣政策、收款政策,定期审阅并严格执行。

**【分析】**对于这两条我们认为有三处需要改进。

第一,“回款期限”提法不准确。信用政策的要素之一是“信用期限”,即“允许”买方推迟付款的期限,而“回款期限”则是指从销售确认之日到“实际”收到款项的时间。这两者是不同的,买方可以选择在信用期满前或期满后付款,因此回款期限既有可能短于也可能长于信用期限,不可混为一谈。并且,信用政策确定的只能是“允许”的期限,而“实际”回款期限与“允许”期限是有很大区别的。

第二,“折扣政策”还可以进一步明确。众所周知,折扣分为商业折扣和现金折扣,信用政策中提到的都是指后者。为了明确,不妨加上“现金”二字。

第三,“收款政策”提法不准确。“款”的范围很广,只要是涉及金额的,基本上都可以用“款”来表示;而“账”则非常准确地表明了双方的财务关系。因此,各教材采用的提法都是“收账政策”,而不用“收款政策”。

**【建议】**第六条改为:信用政策应当……就不同的客户明确信用额度、信用期限、现金折扣标准(此处“现金”二字可加可不加)、折扣期限以及违约情况下应采取的应对措施等。

第十条改为:企业应当建立销售定价控制制度,制定价目表、折扣政策、收账政策,定期审阅并严格执行。

## 3. 专家。

**【原文】**第十三条第二款:应当征询法律顾问或专家的意见。

**【分析】**法律顾问也属于专业人士,因此《指引》的提法欠妥。另外,如果觉得“专家”这一称谓的感情色彩较浓,可以采用更为中性的“专业人士”提法。

**【建议】**改为:应当征询法律顾问等专业人士的意见。

## 4. 营运资产与流动资产。

**【原文】**第十八条:保证企业营运资产的周转效率。

**【分析】**“营运资产”并不是泛泛意义上的“用于企业营运的资产”,同时它也不是一个非常专业的会计用语,而常用的会计词语“营运资金”是指流动资产超过流动负债后的差额,用在这里难以准确表达起草者的本意。

**【建议】**将“营运资产”改为“流动资产”。

## 四、病句等其他问题

### 1. 词语搭配不当。

**【原文】**第十五条:销售部门应当……由相关人员对销售合同协议执行情况进行定期跟踪审阅。

**【分析】**“执行情况”是无法“审阅”的,动宾搭配不当。

**【建议】**将“审阅”改为“分析”等词。

### 2. 措辞欠严谨。

**【原文】**第二十二条:企业应收票据的贴现必须经由保管票据以外的主管人员的书面批准。

**【分析】**“保管票据以外的主管人员”指代不明,难以理解。即使改为较为通顺的“票据保管者以外的主管人员”,也会产生歧义。

第一种理解:票据保管者也是主管人员之一,但是贴现不能由他自己决定,而需要其他的主管人员批准。但是现实生活中保管票据的多为出纳人员,并非主管人员。因此,这种解释说通。

第二种理解:票据保管者只是普通职员(假设是会计部门出纳员A)。按上述规定,贴现需要A之外的人(假设是会计部门普通职员B)的主管C(假设是会计部门经理)批准,而此时该主管C还同样是A的主管,即C还是“票据保管者的主管人员”,那么,“以外”所指是何人仍不好理解。

总之,以上两种理解都无法得出合理的解释。

**【建议】**请起草者根据原意酌定。

### 3. 需要斟酌的介词。

**【原文】**第十四条:销售退回的货物应当由质检部门检验和仓储部门清点后方可入库。……财会部门应当对检验证明、退货接收报告以及退货方出具的退货凭证等进行审核后办理相应的退款事宜。

**【分析】**第一个分句中的“由”字,可以表明检验和清点部门,这没有任何问题。但是,换成“经”字可能更好些,一则同样可以表明执行部门,二则“经……后方可……”更加准确规范。

第二个分句如果进行简化,则成为“部门对凭证进行审核后办理事宜”,如果在“对”之前加一个“在”字,变成“部门在对凭证进行审核后办理事宜”更加规范。

**【建议】**第十四条改为:销售退回的货物应当经质检部门检验和仓储部门清点后方可入库。……财会部门应当在对检验证明、退货接收报告以及退货方出具的退货凭证等进行审核后办理相应的退款事宜。

### 4. 多余的标点。

**【原文】**第五条第一款:客户信用管理、与销售合同协议的审批、签订。

**【建议】**“管理”后面的顿号应删掉。

## 主要参考文献

1. 李凤鸣. 会计制度设计. 上海: 复旦大学出版社, 2005
2. 于长春. 会计制度设计. 北京: 首都经济贸易大学出版社, 2003
3. 朱荣恩, 徐建新. 现代企业内部控制制度. 北京: 中国审计出版社, 1996
4. 许拯声. 企业内部会计制度及设计. 上海: 立信会计出版社, 1996