



2014

会计学学术集萃

KUAIJI XUESHU JICUI

天津市会计学会 编

天津出版传媒集团

 天津科学技术出版社

2014

会计学术集萃

天津市会计学会 编

天津出版传媒集团



天津科学技术出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

2014会计学术集萃 / 天津市会计学会编. —天津:
天津科学技术出版社, 2014. 8
ISBN 978-7-5308-9137-7

I. ①2… II. ①天… III. ①会计学—文集 IV.
①F230-53

中国版本图书馆CIP数据核字 (2014) 第187208号

责任编辑: 王 璐

责任印制: 兰 毅

天津出版传媒集团

 天津科学技术出版社出版

出版人: 蔡 颢

天津市西康路 35 号 邮编 300051

电话 (022) 23332399

网址: www.tjkjcbbs.com.cn

新华书店经销

天津午阳印刷有限公司印刷

开本 880×1230 1/32 印张 16 字数 513 000

2014 年 9 月 第 1 版第 1 次印刷

定价: 58.00 元

前 言

为推动我市会计学术研究工作，交流先进管理经验，总结天津会计工作服务天津经济建设的新思路、新成就，促进会计科研成果转化，我们编辑出版了《2014 会计学术集萃》。本书共收录 62 篇会计科研文章：其中以天津市会计学会 2014 年度会计学术论文评选为主题，遴选获奖论文 39 篇，专题论文 23 篇。这些学术成果或长、或短，或规范、或实证，密切联系当前会计改革发展中的重大理论与实践问题，从不同的角度，结合天津经济社会发展实际及广大会计人员普遍关心的热点与难点问题，在会计管理制度改革、会计准则实施、内控制度建设、会计信息化、财务管理、优化资源配置等方面进行了广泛、深入地探讨，反映了当前我市会计理论与实务研究的最新水平。

值此《2014 会计学术集萃》出版之际，我们谨向本书的论文作者表示祝贺，同时，也衷心地祝愿我市的会计研究与实践创新更上一层楼，加速学术成果转化，为服务社会经济发展、建设美丽天津做出新的贡献。

编 者

2014 年 9 月

目 录

获奖论文

企业内部控制体系完善与实施研究	
——以天津移动通信集团为例	倪 莹 (3)
航天武器型号产品成本控制研究	
——基于价值链的视角	苏新宇 (18)
刍议大司库环境下细化现金流管理	刘爱民 李东灵 张晓军 (40)
生均教育成本体系的研究	杜万新 (49)
浅谈资产证券化在天津港集装箱物流中心的运用	朱佳东 (63)
试论平衡计分卡在高校绩效管理中的应用	
	郭晓婷 王学革 苑方琦 (71)
上市公司融资结构研究	陈金鹏 (83)
价值链分析在企业成本管理中的应用	扬 文 (99)
浅议银企直联	
——天津电信资金管理系统与制度的分析	高永涛 (111)
专项经费实施项目管理的研究	刘 静 岳 洁 (119)
浅析 XBRL 推广对我国企业财务转型的影响	韩 涛 (133)
对新会计制度下三甲医院现金流量表的编制及分析	
研究	陈 敏 张 蕴 (140)
外商投资企业执行我国会计准则研究	励贺林 (158)
中小企业融资问题探析	邓丰华 (169)



新形势下我国商业银行信息披露的改进·····	王 芳 (176)
船舶制造企业目标成本管理体系初探·····	李光明 (184)
对我国商业银行管理会计应用的思考·····	秦会武 (191)
公允价值会计问题研究·····	冯 毅 (201)
高校专利战略绩效评价体系构建·····	王 菲 李雪松 (213)
电子商务对财务会计的影响·····	李 冰 (220)
关于企业合并中合并会计报表问题的研究·····	杜晓楠 (226)
港口企业实施“营改增”影响浅析·····	李建新 (235)
通信企业营收资金管理方式探讨·····	丁明浩 (240)
企业内部会计监管的效果及其影响因素	
——基于制度变迁视域下的实证研究·····	乔 菲 (249)
信息化环境下对会计人员工作的思考·····	陈与麓 (258)
科研经费管理体系研究·····	张文兢 (262)
融通融资方法 激发员工活力 加快港口发展·····	武 斌 (271)
后危机时代对公允价值计量模式的反思·····	李 莉 (282)
期权在资金决策过程中的应用浅析·····	毛永新 (288)
“营改增”对电信企业财务管理工作的影响和应对·····	张 浩 (299)
浅议高等教育生均成本体系·····	张 欣 刘 蒙 白 云 (305)
JZ 公司作业成本法的实施与关键要素·····	张辰刚 (313)
企业销售收入确认条件的实务操作·····	逯华玮 (320)
企业财务监督检查工作转型实例探讨·····	高维庆 (324)
高校会计人员的心理状态及其影响因素研究·····	刘文婷 (331)
以项目管理为核心 向项目管理要效益 向资金管理	
要效益	
——中交烟台环保疏浚有限公司项目成本管控纪实	
·····	张丰和 刘 昕 (337)
全面预算管理创新工作在公司中的实践·····	张 琨 (348)
试论邮政企业全成本管控分析·····	高 昕 (357)
“小金库”的成因与长效治理机制·····	朱元良 (364)

专题论文

浅谈营业税改征增值税对铁路运输业的影响及建议·····	陈 彤 (375)
基于作业成本法的物流成本核算研究·····	王 毅 (381)
生产性企业资金管理探讨·····	张建生 (386)
关于加强监狱系统预算管理的探讨·····	王朝霞 (391)
浅谈资产负债表造假的手段与识别方法·····	佟泊良 (397)
企业内部控制缺陷的认定、整改、披露问题研究·····	张明杰 (403)
国有企业内部控制的问题及对策·····	齐 琳 (408)
外资企业内部控制与风险管理经验的借鉴·····	李宝存 (413)
集团企业组建财务管理中心初探·····	钱 琳 (418)
关于企业集团资金池业务的探讨·····	王 新 (423)
浅析国有企业内部财务分析工作存在的缺陷·····	顾菊凤 (430)
加强财务基础管理, 增加企业综合效益·····	魏泓艺 (436)
企业并购财务风险问题研究·····	刘俊明 (440)
浅析物流企业财务管理·····	余 洋 (449)
基于 EVA 的天津国有上市公司业绩评价研究·····	左 杰 (454)
浅议 ERP 系统在企业财务管理中的应用·····	刘红莹 (460)
基于现金流量表的企业收益质量分析·····	张 笑 (465)
企业融资工作存在的风险以及风险防范对策·····	曹桂玲 (469)
关于高校预算管理的研究与思考·····	匡 蕊 (474)
事业单位往来款项清理过程中发现的问题及对策·····	李屹楠 (479)
浅谈医疗卫生单位财务管理·····	刘 蕊 (485)
我国高等会计人才综合素质培养创新途径探析·····	李诗白 (489)
论多维度的财务管理·····	吉 勇 (497)

获奖论文

企业内部控制体系完善与实施研究

——以天津移动通信集团为例

倪 莹

一、内部控制理论基础

内部控制是一个古老而年轻的话题。内部控制的逻辑出发点为“修己安人”。“修己”体现为自我治理，阐述了企业法人治理结构的精髓^①。内部控制的产生原因在于促使组织成员了解并实现组织企业目标，防止组织成员为追求个人利益而牺牲企业利益，因组织成员能力限制而形成的控制问题及控制环境不确定性等方面^②。

（一）内部控制的概念

1992年，由美国注册会计师协会、美国会计学会、财务经理人协会、国际内部审计师协会和管理会计师协会共同赞助成立的一个专门研究内部控制的问题委员会美国反舞弊性财务报告委员会，发布了《内部控制——整合框架》报告。在该报告中，内部控制的含义为受到企业董事会、管理当局和其他职员的影响，为企业的经营效果和效率、财务报告的可靠性、法律法规的遵循性提供合理保证的过程。内部控制包括控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通及监控五个互相联系的要素，体现于管理层经营企业活动中。上述五项要素相互联系，作为评价内部控制系统是否有效的准则^③。

① 张俊民.内部控制理论与实务[M].大连：东北财经大学出版社，2012

② 程新生.企业内部控制[M].北京：高等教育出版社出版，2008

③ 朱荣恩，应唯，袁敏[M].企业内部控制制度设计.上海：上海财经大学出版社，2005



我国内部控制基本规范对内部控制的定义为,企业内部控制由企业董事会、监事会、经理层和全体员工实施的、旨在实现控制目标的过程。这一定义突出强调内部控制是由企业董事会、监事会、经理层和全体员工实施的,旨在实现控制目标的过程,有利于梳理全面、全过程控制的理念。

从上述对内部控制的概念阐述我们可以发现,内部控制的基本出发点是以防为主,贯穿于企业生产经营的始终。内部控制需通过事前、事中、事后的过程性的控制手段,以达到整体控制效果。

(二) 内部控制理论发展过程

内部控制理论经历了一个不断发展、逐渐完善的历史进程,从发展阶段上,主要经历以下五个阶段^①。

(1) 内部牵制阶段。古埃及法老统治时期设有监督官;古罗马帝国宫廷库房有了双人记账制;中国古代周朝有了较为完备的会计制度。早期的内部牵制由职责分工、会计记账和人员轮换三要素构成。内部牵制的执行可以分为实物牵制、机械牵制、体制牵制及簿记牵制等四个方面。该阶段的控制核心主要关注于会计领域,主要控制对象为钱、账、物等会计事项。

(2) 内部控制制度阶段。20世纪20年代经济危机爆发使得内部控制开始超出会计和财务范畴,深入到企业生产管理各部门及各环节。1958年,美国注册会计师协会审计程序委员会发布的《审计程序公告第29号》将内部控制划分为管理控制和会计控制两大部分,通过形成和推行一整套内部控制制度来实施控制。内部控制的目标除保护组织财产的安全外,还包括增进会计信息的可靠性、提高经营效率和遵循既定管理方针。

(3) 内部控制结构阶段。1988年4月美国会计师协会颁发《审计准则文稿第55号》指出企业内部控制结构主要包括控制环境、会计制度和控制程序等内容,该报告首次将“内部控制结构”代替了“内部控制”。该报告的颁布和实施体现了内部控制理论研究的突破性成果

^① 张俊民.内部控制理论与实务[M].大连:东北财经大学出版社,2012

果，一方面，控制环境作为一项重要内容与会计制度、控制程序一起纳入内部控制结构中；另一方面，不再区分内部会计控制和内部管理控制。

（4）内部控制整合框架阶段。美国反虚假财务报告委员会在 1992 年 9 月发布了《内部控制——整合框架》研究报告，提出了内部控制的合理确保经营效率和有效性、财务报告的可靠性及对适用法规的遵循三项目标和控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、监控五大要素。内部控制进入了内部控制整合框架阶段。2013 年 5 月 14 日，COSO 发布《2013 年内部控制——整体框架》及其配套指南。新版《整体框架》在内容和结构等方面均与原版相同，相关内控管理措施有所升级，其调整主要体现在以下方面：①强调企业主动性。新《整体框架》相对于旧框架强调，一套有效的内部控制体系除了对制度和流程严格遵守外，还要求管理层和董事会的判断力。②着重原则导向。新框架提出 17 项原则，每一项原则均与内部控制五大要素其中一个相联系，应视为一个整体来对待。③扩大报告范围。1992 年版本框架的报告焦点仅限于对外财务报告。新框架扩大了报告目标类别，将财务报告以外的其他外部报告类型，以及包括财务和非财务报告在内的内部报告，均纳入考虑范围。

（5）风险管理整合框架阶段。2004 年 9 月 29 日，COSO 发布了《全面风险管理——综合框架》报告。报告指出，全面风险管理是由董事会、管理层及其他人员实施，在战略制定过程中和整个企业中予以采用的一个过程，旨在识别可能会对企业产生影响的潜在事件，将风险控制在企业的承受能力之内。与 1992 年的《内部控制——整合框架》相比，《全面风险管理——整合框架》出现了一些变化，主要体现在以下方面：①扩大风险管理范围，包含了《内部控制——整合框架》的精髓；②增加战略目标；扩大报告目标的范围，并将内部报告也涵盖在内；③提出“风险容量”和“风险容限”两个概念；④扩展深化风险评估，增加了目标设定、事件识别、风险评估与风险应对，从而代表企业风险管理意识的日益增强和积极主动管理风险；⑤侧重风险管理，各个要素的具体差异。如内部环境部分，不仅包含《内部控制



——整合框架》中全部属性，还将重点放在风险管理上，增加了风险管理理念、风险文化和风险承受能力三个属性^①。

二、天津移动通信集团内控体系建设情况分析

（一）天津移动通信集团内控体系组织架构

天津移动通信集团内控体系从组织架构上实行两条线管理机制。一方面，财务部作为内控职能管理部门与业务部门作为运动员，分别负责公司内控体系的设计和执行；另一方面，内审部及外部审计师作为裁判员，负责内控体系的监督和检查。各部门主要职责如下：

（1）内控职能管理部门。财务部作为内控职能管理部门负责组织协调内部控制体系建设与实施，研究制定内部控制规划策略、管理制度和政策法规并组织实施；完善内部控制体系框架建设；建立完善的内部控制制度，定期维护和更新内部文档；组织协调内外部内控审计测试等 SOX 遵循和信息披露工作；开展有关培训和宣传等工作。

（2）内控业务执行部门。各业务部门作为内控业务执行部门负责牵头开展本专业领域内的内部控制工作，配合落实公司层面内部控制管理制度在各专业领域的落地实施；配合开展内部控制制度的更新和维护；配合内外部内控审计测试等 SOX 遵循工作。各业务执行部门设置专职或兼职内部控制管理岗位，并配备相应专业胜任能力的人员。

（3）内控监督评价部门。内审部作为内控监督评价部门负责公司各管理机制和业务流程内部控制制度的健全性、合理性和有效性的审计、评价以及内部审计风险评估；研究完善全面风险管理监督评价体系，制定监督评价相关制度。

（二）天津移动通信集团内控体系建设目标及原则

（1）内控体系建设目标。天津移动通信集团在开展内部控制体系建设的总体目标为以风险为导向，提高财务报告的可靠性，保证公司的合法合规运营，促进经营效率和效果的持续提升。具体而言，主要包括以下目标：①确保将风险控制在与总体战略目标相适应并可承受的范围内；②合理保证财务报告及相关信息的真实性、完整性，实

^① 梁晟耀.企业内部控制基本规范合规实务指南[M].北京：电子工业出版社，2010

现真实、可靠的信息沟通；③合理保证有关法律法规的遵循；④确保有关规章制度的贯彻执行，提高经营活动的效率和效果，降低实现经营目标的不确定性。

（2）内控体系建设原则。天津移动通信集团内部控制体系的总体设计思路是，借鉴内部控制理论，参考内部控制范例，遵循内部控制法规，结合企业管理实际。天津移动内部控制体系建设的原则主要包括以下方面：①全面性原则。内部控制应当贯穿决策、执行和监督全过程，覆盖企业及其所属单位的各种业务和事项。②重要性原则。内部控制应当在全面控制的基础上，关注重要业务事项和高风险领域。③制衡性原则。内部控制应当在治理结构、机构设置及权责分配、业务流程等方面形成相互制约、相互监督，同时兼顾运营效率。④适应性原则。内部控制应当与企业经营规模、业务范围、竞争状况和风险水平等相适应，并随着情况的变化及时加以调整。⑤成本效益原则。内部控制应当权衡实施成本与预期效益，以适当的成本实现有效控制。

三、天津移动通信集团内控体系发展阶段

天津移动内控体系主要经历了与财务报告相关的内部控制体系阶段（2005年6月～2010年）、以风险为导向的内部控制体系阶段（2011年～2012年）及以价值为导向的全面风险管理体系阶段（2013年起建设）等三个阶段，目前正处于以价值为导向的风险管理体系建设阶段。

（一）与财务报告相关内部控制体系阶段

天津移动与财务报告相关内部控制体系自 2005 年 6 月～2010 年 12 月建立期间，总体运行平稳，提升了公司的管理水平。2006 年～2010 年连续五年的外部内控审计中，均顺利过关，遵循工作总体有效，主要建设效果如下：

（1）搭建内部控制体系。通过统一、规范、系统化的与财务报告相关的内部控制体系制度的建设，完善了基本的内部控制设计，业务流程范围覆盖了公司所有业务部门，共形成资本性支出流程、收入和计费业务流程、存货管理流程、营运支出业务流程、货币资金管理流程、固定资产和无形资产管理业务流程、人工成本管理业务流程、会计和财务报告、筹资业务流程、关联交易业务流程、法律法规遵循业



务流程、税务管理业务流程及信息技术整体控制等13大主要内控流程，共梳理形成约700个关键控制点。

(2) 梳理规范业务操作。梳理及规范了业务执行层面各类操作，实现了风险评估、制度设计、业务执行、监督报告的闭环管理流程。通过业务访谈及专业判断进行了业务流程的风险评估，通过内控文档的优化更新及内控制度办法的建立完善了制度设计，通过明确落实关键控制点责任部门和责任人保证执行落地，通过内外部内控审计测试及业务自查加强了监督检查力度，通过定期内控体系建设情况报告形式明确了管理要求。

(3) 提升风险管理意识。通过结合基于财务报告相关的内控建设初步的风险管理体系，深化了内控的管理细度，实现了将与财务报告相关的内控要求融入日常工作，与业务运营融合，提升了业务执行效率与效果，增强了风险管理意识。

(二) 以风险为导向的内部控制体系阶段

随着公司整体经营管理的要求的不断完善，风险管理要求的不断加强，与财务报告相关的内控体系已不能满足公司风险管理的需求。自2011年起，天津移动通信集团内控体系设计理念从COSO整合框架的以SOX404合规遵循为核心，面向财务报告，转变为COSO全面风险管理框架的以风险管理控制为核心，面向公司全业务流程，内控体系逐渐过渡到以风险为导向的内部控制体系建设阶段。在此阶段，主要建设效果如下：

(1) 搭建业务框架。内控体系框架不再以存货、资金等会计视角为主线，而是从市场营销、采购等公司具体业务视角搭建。同时，从全生命周期出发，在各关键环节设置数据稽核的控制要求，区分实物管理和数据管理采集稽核样本，从而加强全流程的风险管理控制，提升数据真实性。如新增了有价卡管理流程，通过评估有价卡全生命周期管理流程，梳理形成有价卡数据审批与数据生成、生成数据与系统加载数据稽核、库存出库与销售日报稽核、充值系统同步及有价卡处置等关键环节，明确关键控制环节控制要求，加强对有价卡管理的风险管理控制水平。

(2) 增设关键控制。一方面, 由于业务合作形式日趋多样, 多渠道整合营销及联合促销等合作模式对双方资金、资产安全提出了更高的控制要求。如对于代销商与营业厅合作业务, 对代管存货明确了控制措施, 明确控制要求; 另一方面, 结合原则性控制要求, 针对具体方式进一步细化控制要求, 提高关键环节控制力度。如对于采购业务, 鉴于采购方式及业务流程不同, 区分了招标采购、非招标采购与集中采购三类模式, 细化控制要求。

(3) 注重前后评估。根据业务流程进行梳理发现, 部分业务流程未明确事前评估及事后监控的闭环要求。基于此, 在业务流程评估的基础上, 对部分业务流程增加了前后评估环节, 提升了效率效果。如对于新业务及资费营销案业务流程, 新增了推出营销方案的方案测算论证分析关键控制环节事先评估环节及营销方案后评估及跟踪评估时候评估环节。

(4) 合并同质控制。通过长期的业务实践来看, 对于同类业务, 放在不同的流程中, 出现了不同业务部门的认识不统一, 导致管理方式不一致。通过业务流程的删繁就简, 归并整理了同类型业务控制。如将网内结算、网间结算、SP结算、漫游结算等结算业务流程控制点合并成为一个结算流程。通过相关共同点的提炼汇总, 从整体上把握风险, 也统一了网络部门、数据部门、业务支撑部门与财务部门的流程控制要求。

(5) 梳理标准规范。一方面, 考虑系统维护量增加, 效率降低, 以及未来的可扩展性, 兼顾控制基线要求, 适当强化部分控制, 为不断增多的系统提供统一、标准的控制规范, 统一了各信息系统的整体控制要求。另一方面, 通过梳理与财务报告相关性系统, 考虑其是否产生计费话单或生成财务数据, 是否传输或存储财务数据, 对与财务报告无直接关联的系统不再纳入内控手册矩阵关键控制系统范畴, 纳入日常管理流程。

通过以风险为导向的内控体系的构建, 从业务流程上新增采购管理流程、预算管理流程、营销管理流程及生产运维管理流程等4个流程; 合并了营运支出业务流程、存货管理流程及筹资管理等3个流程。优化



后共计14个业务流程；优化后约400个控制点，较原有控制点，减少了约43%。

（三）以价值为导向的全面风险管理体系阶段

在经历了与财务报告相关的内部控制及以风险为导向的内部控制阶段，天津移动通信集团内控和风险管理日益规范化，有效提升了企业管理水平，但与 COSO《全面风险管理——整合框架》及国资委《中央企业全面风险管理指引》要求，还存在一定的差距。自2013年起，天津移动内控体系设计理念过渡到以价值为导向的全面风险管理体系阶段。该体系尚处于建设阶段，目前主要取得效果如下：

（1）深化风险文化。作为企业文化建设的重要部分，天津移动已将风险管理文化建设纳入企业文化标杆管理体系，从制度层面上保障风险管理文化的建设，并将风险管理与绩效考核相结合，对于不符合风险管理要求、违反商业道德和诚信原则的行为进行处罚，促进风险责任的落实。公司管理层和风险管理专职人员作为传播企业风险管理文化的两种基本力量，分别通过自上而下和由点及面的推动方式，传播公司的风险管理文化。通过风险管理文化建设与培训，风险管理意识日趋深入人心，风险文化逐步形成。

（2）构建风险体系。天津移动通信集团以国资委发布的《中央企业全面风险管理指引》中确定的分类为参考，结合通信公司的企业特点及公司的实际业务情况，主要风险主要划分为战略风险、财务风险、市场风险、运营风险、法律风险和信息技术风险等六类风险^①。天津移动通信集团全面风险管理工作从上述六类风险角度出发，营造企业自身文化；梳理公司各业务和内外环节存在的风险，健全风险防范制度，构建风险防范体系。通过与利益相关方的沟通，提升企业形象，加强公司的廉政建设。①天津移动根据业发展需求，围绕中心，服务大局，联系实践，落实企业文化规划，完成企业文化发展规划，提升企业文化知晓率和认同度。②天津移动通过梳理公司业务管理、网络运营等各方面存在的风险点及薄弱环节，提升全员信息安全意识，以

① 国有资产监督管理委员会.中央企业全面风险管理指引，2006