



中华会计网校
www.chinaacc.com

会计人员继续教育培训教材

行政事业单位内部控制规范 及相关制度应用指南

中华会计网校 编著

www.chinaacc.com
www.chinaacc.com

東方出版社

责任编辑：骆 蓉

图书在版编目（CIP）数据

行政事业单位内部控制规范及相关制度应用指南/中华会计网校编著.
—北京：东方出版社，2009

ISBN 978-7-5060-3685-6

I. 行… II. 中… III. 行政事业单位—内部审计—规章制度—中国—指南
IV. F239.66-62

中国版本图书馆 CIP 数据核字（2009）第 184842 号

行政事业单位内部控制规范及相关制度应用指南

XINGZHENG SHIYE DANWEI NEIBUKONGZHIGUIFAN
JI XIANGGUANZHIDU YINGYONG ZHINAN

中华会计网校 编著

东方出版社 出版发行

（100706 北京朝阳门内大街 166 号）

北京泽明印刷有限责任公司印刷 新华书店经销

2009 年 10 月第 1 版 2009 年 10 月北京第 1 次印刷

开本：880 毫米×1230 毫米 1/32 印张：13.125

字数：345 千字 印数：30000 册

ISBN 978-7-5060-3685-6 定价：30.00 元

邮购地址 100706 北京朝阳门内大街 166 号

人民东方图书销售中心 电话（010）65250042 65289539

中华会计网校书店 电话（010）82318888

前 言

2008年6月28日，国家财政部、证监会、审计署、银监会、保监会联合发布了《企业内部控制基本规范》，并要求自2009年7月1日起先在上市公司范围内施行，同时鼓励非上市的其他大中型企业执行。随着市场经济的发展和环境的变化，单纯依赖会计控制已难以应对企业面临的市场风险，会计控制必须向风险控制发展；同时，各部门之间的内控要求也有待于进一步的协调，以便为进行内部控制自我评估和外部评价提供统一标准。

与企业相比较，行政事业单位的内部控制制度建设还相对滞后。迄今为止，还缺乏一套对行政事业单位行之有效的内部控制指导性规范，也很少有行政事业单位聘请外部力量或自行研究设计一套系统完整、规范合理的内部控制制度体系。行政事业单位作为国家政策的直接贯彻和执行者，其收入基本来源于财政资金，由于经济业务较企业简单，因此，在内部控制制度建设上普遍存在一些问题，制约了行政事业单位的工作效率，影响了行政事业单位健康、可持续发展。加强和完善行政事业单位内部控制制度已刻不容缓。

为了帮助行政事业单位的管理者及相关人员理解内部控制理论，运用内部控制知识设计和管理行政事业单位，中华会计网校(www.chinaacc.com)特组织了一批内部控制和审计方面的专家、学者，耗时数月，精心编写了这本“梦想成真”系列丛书之《行政事业单位内部控制规范及相关制度应用指南》。另外，我们将企业内

部控制规范及相关规定放入了附录中，供大家参考学习。

“梦想成真”系列丛书自推出以来，受到广大读者的一致好评。丛书所涉内容，无论是对参加考试，还是对实务工作，都具有很强的指导性。

《行政事业单位内部控制规范及相关制度应用指南》分九章全面介绍了行政事业单位内部控制管理的各个重要环节，具体包括货币资金控制、采购控制、工程项目控制、固定资产控制、成本费用控制、全面预算控制、人力资源控制、内部审计。同时全书将理论和实务相结合，从实务案例的角度出发进行分析，具有更强的可理解性和可操作性，对实务工作者而言是一本不可多得的实用手册。

本书适合于广大财会工作者、内控研究人员等作为专业参考用书，也可以作为高校相关专业学生学习参考资料。

虽然我们力求完美，但由于时间有限，书中难免存在不足和遗憾，希望广大读者多提宝贵意见。

编 者

目 录

绪论	1
一、内部控制的起源与发展	1
二、内部控制规范化成为全球趋势	7
三、我国内部控制理论的发展	10
第一章 总论	17
第一节 行政事业单位内部控制的目标、原则和要素	21
第二节 内部环境	28
第三节 风险评估	41
第四节 控制活动	47
第五节 信息与沟通	52
第六节 内部监督	55
第七节 行政事业单位内部控制制度评价	58
第二章 货币资金控制	67
第一节 行政事业单位货币资金控制概述	69
第二节 货币资金内部控制的关键点	72
第三节 货币资金的主要内部控制方法	74
第四节 货币资金具体业务流程控制管理	79

第五节	货币资金业务的监督检查	81
第六节	实务案例讲解	84
第三章	采购控制	91
第一节	行政事业单位采购控制概述	93
第二节	政府采购与付款业务流程及控制要求	94
第三节	日常采购关键内部控制	100
第四节	实务案例讲解	104
第四章	工程项目控制	113
第一节	行政事业单位工程项目控制概述	115
第二节	立项与招标控制	121
第三节	建设与验收控制	127
第四节	实务案例讲解	131
第五章	固定资产控制	141
第一节	行政事业单位固定资产控制概述	143
第二节	固定资产取得与验收控制	143
第三节	固定资产使用、维护控制	149
第四节	固定资产处置和转移控制	153
第五节	实务案例讲解	158
第六章	支出控制	173
第一节	行政事业单位支出控制概述	175
第二节	支出预算控制	178
第三节	支出执行控制	184
第四节	实务案例讲解	188

第七章 全面预算控制	191
第一节 行政事业单位全面预算控制概述	193
第二节 预算编制控制	198
第三节 预算执行控制	204
第四节 预算调整控制	207
第五节 评估与披露	213
第六节 实务案例讲解	213
第八章 人力资源控制	217
第一节 行政事业单位人力资源控制概述	219
第二节 人力资源管理的活动领域	221
第三节 人力资源的规划与实施控制	223
第四节 人力资源的激励、约束与退出控制	237
第五节 实务案例讲解	252
第九章 内部审计	257
第一节 行政事业单位内部审计概述	259
第二节 内部审计控制要点	267
第三节 内部报告	273
第四节 实务案例讲解	277
附录 1 关于印发《企业内部控制基本规范》的通知	281
附录 2 企业内部控制应用指引(征求意见稿)	292
附录 3 企业内部控制评价指引(征求意见稿)	384
附录 4 企业内部控制鉴证指引(征求意见稿)	388

绪 论

一、内部控制的起源与发展

(一)内部控制的起源

内部控制的起源通常与独立审计师的需求联系在一起。没有人能说清内部牵制或内部控制的真正起源，但一般都认为，作为一种审计方法的内部控制源于以职责分工为特征的“内部牵制”，其目的是保护单位组织内部现金资产的安全和账簿记录的准确。例如：根据赫曼霍特(Chuemhotl)墓石记载，当时每次货币存入银库的时候，首先要有记录官在银库外加以记录，然后接受银库出纳官的监察和登记。同样，每当收获季节结束将谷物运进谷仓之前，都要由监督官当场监视谷物装运情况，并做好记录；进仓时，有记录官登记每批谷物的数量和种类。这种谷物和货币入库须经记录官、出纳官和监督官几道环节的做法，实际上就是内部牵制控制。19世纪末和20世纪初，“内部会计控制”的概念得以提出和使用。内部会计控制相对于内部控制来说要相对狭义一些，它主要关注财务报表审计，更适合于当时的审计人员。

(二)内部控制的发展

内部控制在世界范围的发展可以追溯到20世纪的几个主要发

展阶段：第一个阶段是从20世纪20年代到40年代；第二阶段是从40年代到80年代；第三个阶段是90年代以后直到21世纪。每一个阶段都有标志性的事件，促成内部控制理论和实务的发展。

第一个阶段：20世纪20~40年代的内部控制

1929~1933年的经济大萧条以后，美国各界纷纷致力于治理会计秩序和财务报告，美国证券交易委员会(SEC)的成立推动着会计和审计实务朝着标准化方向发展。但是，尽管SEC和会计职业界作出了很多努力，会计和财务报告还是面临一次又一次的挑战。1938年，轰动美国的商业丑闻——“麦克森—罗宾斯丑闻”引发了SEC和会计职业界对审计中内部控制问题的极大关注。

麦克森—罗宾斯是一家从事化学与制药的大型公司，1937年对外提供的资产总额达到1亿美元，在当时是具有相当规模的，对麦克森—罗宾斯公司进行审计的是普华永道会计师事务所(Water Pricehouse)。它的股票在纽约证券交易所进行交易。1938年12月，证券交易所停止了该公司股票的交易。随后美国证监会(SEC)的调查发现，该公司虚构了2000万美元的存货和应收账款，占全部资产的20%，在当时的大萧条时期数额是相当巨大的。

在对麦克森—罗宾斯公司的调查报告中，SEC对当时的内部控制实务进行了研究，并认为“全面了解客户的内部审查和控制体系的必要性是再怎么强调也不为过的”。SEC同时注意到，对内部牵制系统的审查不应仅仅局限在某些特定的会计职能方面，而应扩大到对交易方式的全面了解。随后的实践也表明，对内部控制的研究必须超出会计职能的范畴。

第二个阶段：20世纪40~80年代的内部控制

1949年，美国注册会计师协会(AICPA)出版了第一本审计学意义上的内部控制研究专著《内部控制——协作体系的要素及其对于管理层和独立公共会计师的重要性》，并首次给内部控制下了个定义：“内部控制包括在组织内部采用的，以保证资产安全性、核

查会计数据的准确性和可靠性、提高运营效率、促进管理政策的贯彻和实施为目的的计划，以及所有与之相协调的方法和措施。”

1958年，AICPA下属的会计程序委员会(CAP)在其发布的第29号《审计程序公告》(SAP)中，从广义上将内部控制解释为以会计或管理为特征的控制活动，包括会计控制和管理控制两部分。后来在1963年发布的第33号SAP中，又提出“独立审计师主要考虑与会计有关的控制”，并认为“会计控制和财务记录的可靠性有直接和重要的联系，要求审计师做出评估。管理控制一般间接地与财务记录有关，因此无需评估。但是，如果审计师确信特定的管理控制与财务记录的可靠性之间有重要关联，则可以对其进行评估”。

从上述定义的演变可以看出CAP不再像1949年那样为内部控制下一个具有广泛内容的定义，而是通过引入“会计控制”和“管理控制”，从审计人员在审计过程中应关注研究的方面，即会计内部控制着手进行定义，这样有助于审计人员明确并限制内部控制审查的范围。

1974年AICPA成立了审计师责任委员会，即著名的科恩委员会，以研究审计师的职责。科恩委员会的一个重要的建议是公司管理当局应在出具财务报告时再出一份报告，以披露公司内部控制系统状况。另外一个建议是要求审计师对管理当局出具的内部控制报告进行评价并报告。在发布了科恩委员会报告之后，财务经理人协会(FEI)给其成员发了一封信，在信中FEI认可了科恩委员会管理当局出具内部控制报告的建议，同时，为帮助其成员实施该建议，FEI还出具了指南。这些管理当局的报告目前已经越来越多地出现在公司提交给股东的年度报告中。科恩委员会和FEI的行动得到了SEC的响应。1979年，SEC发布了征求意见稿，以广泛征求对于管理当局就公司内部会计控制报告的强制性要求的意见。这些征求意见稿同时也要求外部独立审计师对管理当局

的内部会计控制报告出具评价报告。征求意见稿认为,设置并维持公司的内部控制系统应成为管理当局的重要职责之一。而且,征求意见稿还表明,关于内部控制系统的有效性的信息,对于投资者更好地评价管理当局的经营业绩和职责是非常必要的,正如内部的或其他未经审计的财务信息的可靠性一样。虽然征求意见稿后来被撤销——因为其实施的成本、报告信息的非相关性,同时由于对遵守法律的要求与《反国外贿赂法》(FCPA)联系太密切,从而遭受批评——但它倾向更加强调管理当局对于内部和其他未经审计财务信息设置并维持有效的内部控制系统的职责。

也许部分地由于对FCPA立法和内部控制报告建议的反应,AICPA于1979年成立了内部控制的特别顾问委员会(Minahan委员会),以对建立和评价内部控制提供指南。这个Minahan委员会,在FCPA颁布实施之后不久成立,但却填补了内部控制指南方面的空白。现存的指南主要包含在职业审计的文献中,并被审计师改进、完善了。附加的指南被认为对帮助管理当局履行其内部控制职责是非常必要的。虽然Minahan委员会并不是特地为这个目的而成立的,但Minahan委员会认为,此指南对于管理当局和董事在考虑他们的公司是否符合FCPA有关内控的条款的要求时,应该会有很大帮助。

从1980年到1985年,在审计界,关于内部控制的专业准则得到了很大的发展,并逐步精练。1980年,美国AICPA发布了外部独立审计师对内部控制进行评价报告的准则。1982年,美国AICPA发布公告,该公告包含了一个修改过的指南,该指南要求外部独立审计师在财务报表审计中研究和评价内部控制。1983年,内部审计师协会发布准则,该准则提出并修改了外部独立审计对内部控制特点、参与者在内控的建立、维持和评价方面的职责的指南。1984年,美国AICPA发布了指南附录,考虑了内部控制过程中计算机的影响。

然而，直到 1985 年，公众的注意力才聚焦在内部控制上。由于一系列公司破产案件和审计失败诉讼的发生，国会下属的委员会开始召开听证会。听证会集中在公众公司发生的一系列事情上，因为公众对管理当局的行为、财务报告的适当性以及外部独立审计师的有效性产生了怀疑。在听证过程中，司法部门讨论了约束各种财务报告问题，包括要求公众公司的管理当局评价并报告内部控制的有效性。而且，该立法也包括了要求外部独立审计师对管理当局的内部控制报告提供意见的条款。虽然这个立法后来没有颁布实施，但下属的委员会吸纳了听证会的部分意见，因为它考虑到了财务报告过程的其他方面，并突出了内部控制。

1988 年 4 月美国注册会计师委员会(AICPA)针对 80 年代大量的财务失败所导致的投资者的损失，为了尽量弥补公众对于审计保证的期望值和职业界认为审计所能实际传递的差距，发布了 SAS No. 55，取代了 1972 年发布的 SAS No. 1，首次提出内部控制结构(internal control structure)。从“制度二分法”向“结构分析法”的演变被认为是内部控制史上的一个重大转变。它指出“企业内部控制结构包括为合理保证企业特定目标而建立的各种政策和程序”，并认为内部控制结构由控制环境、会计制度、控制程序三个要素组成，在三个构成要素中，会计制度是内部控制结构的关键要素，控制程序是保证内部控制结构有效运行的机制。它还特别强调了管理者对内部控制的态度、认识和行为等控制环境的重要作用。SAS No. 55 将控制的研究重点逐步从一般含义向具体内容深化。

在内部控制标准化和规范化的进程中，“全美反舞弊性财务报告委员会”的作用不可忽视。20 世纪 70 年代美国频发的公司财务失败和可疑的商业行为的泛滥所引起的混乱，促成了“全美反舞弊性财务报告委员会”(即著名的 Treadway 委员会)的产生，该委员会成立于 1985 年，由 AICPA、AAA、FEI、IIA 以及 IMA 发起。Treadway 委员会主要目标是识别引发欺诈性财务报告的各种常见

因素，并为减少这些事件的发生提供建议。委员会的报告发布于1987年，为公众公司的管理当局和董事、公共会计职业界、SEC、其他的监管者以及司法部门和学术界都提供了建议。Treadway委员会直接为内部控制提供了许多建议。它强调了控制环境、道德操守、胜任能力、审计委员会以及一个活跃且客观的内部审计的重要性。它也再次对管理当局对内部控制的有效性进行报告提出了要求。而且，Treadway委员会也要求五个发起组织合作，整合不同的内部控制概念和定义，以得出一个通用的参考观点。这意味着该指南将帮助公众公司改善他们的内部控制系统，并评估内部控制系统的有效性。1987年的报告试图从更宽泛的立场，也就是综合考虑独立审计师和公司高级管理层的角色和态度，关注关于内部控制的统一指南的制定。该委员会调查发现，近50%的财务舞弊案件是由于内部控制失败或部分失败造成的。

第三个阶段：20世纪90年代以来的内部控制

全美反舞弊性财务报告委员会的报告发表不久，COSO委员会成立，其于1992年发表的内部控制整体框架，成为迄今为止研究内部控制问题的经典文献。在COSO报告中，内部控制被定义为：内部控制是一个过程，该过程受到公司董事会、管理层和其他人员的影响，其目的是为下列目标的实现提供合理保证。这些目标包括财务报告的可靠性、经营的有效性和效率、遵守法律法规。在COSO整体框架中，内部控制是由控制环境、风险评估、控制活动、信息及沟通、监督五个要素构成。1994年，COSO委员会提出对外报告的修改篇，扩大了内部控制涵盖范围，增加了与保障资产安全有关的控制，得到了美国审计总署（General Accounting Office, GAO）的认可。与此同时，AICPA则全面接受COSO报告的内容，于1995年据以发布了《审计准则公告第78号》（SAS NO. 78），并自1997年1月起取代了《审计准则公告第55号》。2003年8月，COSO委员会又发布了《企业风险管理框架》征求意见稿，在内部控

制整体框架基础上提出了风险管理的框架,由此将内部控制的5个要素扩充为基于风险管理的8个要素,将内控为风险管理服务的理念发挥得淋漓尽致。2004年9月,COSO委员会发布了《企业风险管理框架》终稿,这是内部控制发展到风险管理层面的一个里程碑。尽管一些学者认为COSO报告将财务报告目标置于突出的地位不妥,并认为这是项目组和COSO委员会成员构成的必然结果,但COSO整体框架还是得到较为普遍的认同和接受。

二、内部控制规范化成为全球趋势

随着世界范围的企业合并、资本国际化、贸易壁垒的逐渐消失和金融市场的一体化,内部控制日益成为一个世界性的话题。其实,早在20世纪70年代,美国就试图通过立法途径完善公司内部控制问题。受到1973~1976年“水门事件”调查的影响,政府立法机构和规章制定部门开始密切关注内部控制。“水门事件”特别检举办公室和SEC分别进行了几个独立的调查,调查结果揭露出一个事实,即许多主要的美国公司对国外政府官员进行非法的政治援助、可疑或非法的支付,包括贿赂。作为对这些调查的反应,国会委员会举行了听证会,来听取大众关于美国公司对国外政府官员的不适当支付的意见,于1977年以全票通过了《反国外贿赂法》(Foreign Corrupt Practices Act of 1977,简称FCPA)。除了反贿赂条款,FCPA还包括了一些属于会计和内部控制的条款。《反国外贿赂法》被认为是内部控制发展史上的又一个里程碑。FCPA要求公司对外报告的披露要设计一个内部会计控制系统,并维持其有效性,以期为下列目标提供合理的保证:①交易在管理当局的一般授权或特殊授权下执行;②交易按需被记录,以使资产在账面上得到反映;③只有在得到管理当局的一般授权或特殊授权后,资产的接近才得到允许;④将账面资产和实存资产在合理的期间

内进行核对，并对产生的任何差异均采取适当的措施。这些条款要求公司的管理当局设置账簿记录，以期精确并适当地反映公司资产的交易和处置，并要求管理当局保证内部会计控制系统的充分性，以期实现相关目标。因此，该法案暗含的一个关键主题是适当的内部控制应该能有效地阻止对国外政府官员的非法支付。很快，随着 FCPA 的颁布生效，有关内部控制的活动就如洪峰大水一样猛然爆发了。许多公众公司将它们的内部审计职能部门的规模和职责大大地加大了，并更加密切地关注它们的内部控制系统。同时，不少组织，包括职业团体和监管机构，从各个不同的角度对内部控制进行研究，并发布了许多内控建议和指南。

2001 年安然事件之后，美欧国家相继出现许多公司舞弊丑闻，诸如世通、帕玛拉特、阿霍尔德等，这些公司丑闻及其引发的投资者信任的缺失把公司治理推到了潮头浪尖。随之而来的是全球范围内为建立监管体系、改善上市公司和政府机构财务报表透明度所做出的种种努力。

2002 年 7 月 30 日，美国紧急出台了公司改革法案《萨班斯—奥克斯利法案》(Sarbanes—Oxley Act)(以下简称 SOX 法案)，又成立了一个新的监管机构来监管会计职业界和公司董事会。该法案是 1930 年以来美国证券立法中最具影响的法案，它加重了公司主要管理者的法律责任，加强了对公司高级管理层的收入监管，对公司内部的审计委员会作出法律规范，强化了对公司外部审计的监管，加强了信息披露制度和其他有关公司监管的规定。该法案第 103 条款要求外部审计师在每份审计报告中说明审计师对上市公司内部控制构成及程序的测试范围，并在该审计报告或单独的报告中注明。第 302 条款要求公司建立、评价和报告关于财务报告披露的内部控制。第 404 条款要求管理层编制包括内部控制报告的年度报告，其内容包括强调公司管理层建立和维护内部控制制度及相应控制程序充分有效的责任、上市公司管理层最近财务年度末

对内部控制制度及控制程序有效性的评价；同时要求担任年度财务报告审计的会计师事务所应当对公司内部控制进行测试和评价，并出具评价报告。SOX 法案的发布，标志着美国内部控制规范化进入一个新的阶段——政府立法管制阶段。

与美国依赖政府法规规范公司内控有别的是，欧盟采纳的则是一种以原则为基础的、自愿的方式。英国改善内部控制的努力可见诸于 1999 年问世的《公司治理综合法典》。该指导意见 (Turnbull · Guidance) 的目的是帮助那些在美国证监会 (SEC) 注册的非美国企业应对内部控制要求，这些企业可选择采用该指导意见作为其内控框架。而 SEC 也认可该指南在评估内部控制有效性方面的权威性。该指南于 2005 年 7 月 15 日起生效。加拿大也制定了自己的标准来改善内部控制。安大略证券委员会之 Multi-lateral Instrument 52—109 (与 SOX302 相似) 和 52—111 (与 SOX404 相似) 要求企业与年报一同提交相关内部控制报告。

随着欧元成为欧盟国家通用货币，资本更为自由地流动，相互持股的趋势不断增长，并购行为的增多以及全球市场要求改善市场效率和有效性呼声的高涨，欧盟对改进内部控制的关注也进一步加大。欧盟 2002 年改革白皮书强调内部控制是企业各经理层的责任，这些责任应与经营活动紧密联系，只有及时获得准确信息才能及时采取措施应对经营中的种种变化，并提出内部控制包括控制环境、业绩和风险管理、信息和沟通、控制活动、审计和评估五个方面。许多欧盟成员国自 90 年代起开始制定公司治理法规以改善内部控制。经合发展组织也积极在其 30 个成员国 (这些国家占到全球收入的 60% 和全球贸易的 76%) 间推行这些公司治理法规。经合发展组织协议第八章相关规定和 SOX 的要求相类似，其提升透明度的举措包括足够的会计法规要求、独立外部审计及公司内部控制。

国际银行业也在积极改善内部控制系统。2004 年 6 月，“十国

集团”发布了被称为“Basel II”的资本充足性框架，这一框架于2006年生效。Basel II中744和745节要求就内部控制架构进行独立检查，这包括风险管理，建立监管内部政策合规性的方法，以及验证内部控制系统在保证企业有序和谨慎经营的有效程度。Basel II第751和752节要求企业对内部控制环境进行评估，包括信息报告流程和体系的质量、企业经营风险和活动之间的联系，以及企业管理当局应对风险的记录。各银行应依据其风险情况和风险管理程序的应用程度以及内部控制来决定资本充足度。

三、我国内部控制理论的发展

我国的内部控制理论起步较晚。进入20世纪90年代以后，资本市场在我国迅速发展，由此而来的公司治理和信息披露等，成为困扰政府和公司利益相关者的问题。90年代后期开始，政府有关部门和两个证券交易所陆续重视其内部控制的规范问题。

1999年修订的《会计法》第一次以法律的形式对建立健全内部控制提出原则要求，第27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：①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；②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；③财产清查的范围、期限和组织程序应当明确；④对会计资料定期进行内部审计的办法和程序应当明确。

财政部从2001年开始连续制定发布了《内部会计控制规范——基本规范》等7项内部会计控制规范，包括：《基本规范（试行）》（2001）和涉及货币资金（2001）、采购与付款（2002）、销售与收款（2002）、工程项目（2003）、担保（2004）、对外投资（2004）的