

当前内控 与内审热点问题研究与借鉴

DangQian NeiKong Yu NeiShen ReDian WenTi YanJiu Yu JieJian

◎ 关振宇 王凡林 段凤霞 著

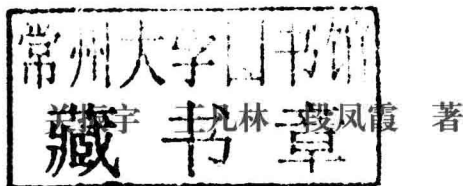


经济科学出版社
Economic Science Press

本成果的研究及其出版获得了：

①北京市教委创新科研团队建设专项暨北京青年政治学院青年职业意识培养与社会实践研究创新学术团队（项目负责人：关振宇，项目编号：514000046CZ/002/005）；②北京市社科基金项目（项目负责人：王凡林，项目编号：14JGB130）；③北京市教委社科重点项目（项目负责人：王凡林，项目编号：SZ201510038019）：《北京高新企业实施信息化管理的风险度量和治理研究》专项资金的资助。

当前内控与内审热点问题研究与借鉴



经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

当前内控与内审热点问题研究与借鉴/关振宇, 王凡林, 段凤霞著. —北京: 经济科学出版社, 2016. 1

ISBN 978 - 7 - 5141 - 6423 - 7

I. ①当… II. ①关…②王…③段… III. ①企业内部管理 - 研究 IV. ①F270

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2015) 第 315265 号

责任编辑: 刘 茜 庞丽佳

责任校对: 郑淑艳

版式设计: 齐 杰

责任印制: 邱 天

当前内控与内审热点问题研究与借鉴

关振宇 王凡林 段凤霞 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编部电话: 010 - 88191217 发行部电话: 010 - 88191522

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: [http: //jjkxcbs. tmall. com](http://jjkxcbs.tmall.com)

北京汉德鼎印刷有限公司印刷

三河市华玉装订厂装订

710 × 1000 16 开 13.75 印张 250000 字

2016 年 1 月第 1 版 2016 年 1 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 6423 - 7 定价: 35.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191502)

(版权所有 侵权必究 举报电话: 010 - 88191586)

电子邮箱: [dbts@ esp. com. cn](mailto:dbts@esp.com.cn))

前 言

内部控制首先产生应用于公司企业管理工作中。就内部控制的概念而言，1992 年美国 COSO 委员会在其发布的《内部控制框架》中明确的定义是：公司的董事会、管理层及其他人士为实现以下目标——运营的效益和效率、财务报告的可靠性和遵守适用的法律法规，提供合理保证而实施的程序。2008 年我国发布的《企业内部控制基本规范》对企业内部控制确立的定义为：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。强调了企业实施内部控制的目标是——合理保证企业经营管理合法合规、资产安全、财务报告及相关信息的真实完整，进而提高经营效益和效果，促进企业发展战略的实现。

2001 年起，财政部相继发布了《内部会计控制规范——基本规范（试行）》和货币资金、采购与付款、销售与收款、工程项目、对外投资和担保 6 项内部会计控制具体规范，并印发了固定资产、存货、筹资、预算、成本费用 5 项征求意见稿。内部会计控制规范作为《会计法》的配套规章，审计署、国资委、证监会、银监会、保监会以及上海、深圳证券交易所也从不同角度对加强内部控制提出了明确要求。2008 年 6 月 28 日，财政部等五部门联合发布了我国首部《企业内部控制基本规范》；2010 年 4 月 26 日，财政部等五部门发布了《企业内部控制配套指引》，包括 18 项《企业内部控制应用指引》、《企业内部控制评价指引》和《企业内部控制审计指引》，并要求自 2011 年 1 月

1日起在境内外同时上市的公司实行,自2012年1月1日起在上海证券交易所、深圳证券交易所主板上市公司实行,择机在中小板和创业板上市公司实行,鼓励非上市大中型企业提前执行。

自此,我国的企业内部控制制度、规范和运行体制、机制建设已经趋于完善,而解决行政事业单位内部控制理论和实践的滞后性问题,被迫切地提到了现实工作日程上来。在此背景下,为配合深化行政体制改革的迫切需要,积极推动和建设职能科学、结构优化、廉洁高效、人民满意的服务型政府,切实贯彻落实党的十八大提出的“健全权力运行制约和监督体系”、“让权力在阳光下运行”的工作任务,加快涉及公共财政领域的配套改革,是有效推进政治经济体制改革的重要突破口。财政部于2012年11月出台了《行政事业单位内部控制规范(试行)》(自2014年1月1日起施行)。与之相适应,随后的2012年12月6日,财政部以第71号令的形式,公布了重新制定的《行政单位财务规则》(已于2013年1月1日起施行);2012年12月还配套颁布了重新修订的《事业单位会计准则》、《事业单位会计制度》(已于2013年1月1日起施行)。

行政事业单位的内部控制可以理解为由行政事业单位的领导层和全体员工实施的、旨在提高行政事业单位管理服务水平和自身风险防范能力,促进行政事业单位可持续、健康的发展,科学有效弥补市场缺陷,维护社会主义市场经济秩序和公众利益,实现行政事业单位管理服务目标所制定的政策和程序。行政事业单位内部控制属于政府部门和事业单位整体管理系统的有机组成部分,体现为与行政、管理、专业活动、财务和会计系统融为一体的组织管理结构、政策、程序和措施。一般由内部控制环境、风险评估、内部控制活动、信息及其沟通和内部控制监督等要素组成。实质是行政事业单位为履行职能、实现总体目标而实施开展的应对风险的自我约束和规范过程。

内部审计与内部控制之间是伴生关系。内部审计归根到底是因内部控制的需要而产生的,它既是内部控制系统的有机组成部分,

又是对内部控制有效性的确认者。关注内部审计质量控制成效问题，就是对内部控制有效性的甄别和判断。在财政部于2012年11月出台的《行政事业单位内部控制规范（试行）》（自2014年1月1日起施行）已开始全面实施之际，关注、认识和讨论内部审计质量问题，对行政事业单位内部控制规范的全面实施具有重要的现实意义。内部审计质量控制是内部审计机构采用科学的组织手段和技术方法，根据一定的要求和规定的标准，从内部审计机构和内部审计项目两个层面对机构的组织与运行、人员的素质和结构、业务的范围和特点及审计项目的立项、实施、结果、报告等进行组织、督导和检查的活动，是内部审计机构和人员对自身活动进行控制的自律行为，借以提高审计工作水平和审计工作效率，保证审计质量的重要途径。全书还着重涉及了提升事业单位内部审计质量控制的路径、措施、手段和方法问题；关注了建设项目管理审计及其目标确认的问题；明确了建设项目全过程跟踪审计的背景、内涵与特征、功能与成效等基本问题；特别就建设项目全过程跟踪审计面临的诸多热点和现实问题开展了全景式的讨论与对策探索。

本书特别针对性地选择了较为成熟的企业内部控制制度体系建设案例，试图为行政事业单位内部控制规范的全面实施，提供可资借鉴的参考样板。即以某上市公司企业（SST 酱业股份有限公司）的内部控制为例，对企业内部控制背景、内容和关键环节内控流程设计，予以了全方位、多维度的展现。希望能够对行政事业单位开展内控制度体系设计，提供和发挥其重要的参照价值和积极的指导作用。上篇“内控与内审问题探讨”由关振宇、段凤霞完成，下篇“内控（企业）案例分析”研究由王凡林、关振宇、段凤霞完成。全书由关振宇教授设计并最终定稿。

作者

2016年1月于北京

目 录

上 篇 内控与内审问题探讨

第一章	行政事业单位会计改革的实践创新与现实意义	3
第二章	行政事业单位实施内部控制规范的现实意义 与应用解析	8
第三章	行政事业单位落实内部控制规范的必要性探讨	17
第四章	高校等事业单位内部控制的重要性、 局限性及其防范	22
第五章	提高内部审计质量控制的路径探讨	27
第六章	论高校建设项目管理审计及其目标确认	33
第七章	高校建设项目全过程审计背景内涵特征与 功能探析	38
第八章	高校全过程跟踪审计工作成效探讨	43
第九章	建设项目全过程跟踪审计面临问题与对策	49
第十章	高校审计科学化工作实践探索 ——以北京青年政治学院强化内审工作为例	57

下 篇 内控（企业）案例分析

第十一章	SST 酱业股份有限公司内部控制案例剖析	65
------	----------------------------	----

▶▶ 当前内控与内审热点问题研究与借鉴

第一节	案例公司建设内控体系背景资料	65
第二节	案例公司内控体系具体内容	71
第三节	关键环节内部控制流程举例	121

上 篇

内控与内审问题探讨

第一章

行政事业单位会计改革的实践 创新与现实意义

继2012年^①先后修订颁布出台《事业单位财务规则》(以下简称《新财务规则》)、《事业单位会计准则》(以下简称《新会计准则》)后,财政部经过多年论证和广泛征求意见,于2012年12月19日正式颁布印发了修订后的《事业单位会计制度》(以下简称《新会计制度》),并决定自2013年1月1日起全面施行。在涵盖事业单位《新会计准则》、《新会计制度》的同时,以事业单位《新财务规则》为参照点,就纵深视野而言,涉及我国行政事业单位特别是事业单位会计改革的系列规范和法规文件,已基本全部颁布到位并着手实施。就事业单位会计改革的纵向延伸而言,财政部于2012年年末公布了2012年12月5日审议通过的《行政单位财务规则》,并于2013年1月1日起施行,新规则明确了行政单位财务管理的主要任务与工作重点,即围绕预算、决算的科学合理编制,建立健全财务管理制度,实施预算绩效管理,通过严格预算执行,真实反映单位财务状况,加强对行政单位财务活动的控制和监督;合理配置、有效利用、规范处置资产,防止国有资产流失,进一步加强资产管理;并规定通过定期编制财务报告,规范开展财务活动分析,不难看出,行政单位财务管理的主要任务与工作重点,同事业单位财务管理改革面临主要任务和工作重点是一脉相承和密切关联的。就事业单位会计改革的细化和深度延伸而言,截至2013年新年伊始的1月21日,涉及医院、高校、中小学、科学、广电、文物、文化、体育、人口和计划生育等行业的事业单位财务制度相继

^① 关振宇:《论行政事业单位会计改革的实践创新与现实意义》,载《会计之友》2013年第9期上。

出台和颁布完毕。限于篇幅,本书着重针对事业单位《新会计制度》的颁布与实施背景、现实意义、主要创新内容及实施过程应关注的问题开展一些有益的探讨,以便在实际工作过程中,帮助我们对构成行政事业单位会计改革领域重要组成内容的《事业单位会计制度》,有所更加全面的了解和认识。

一、新事业单位会计制度修订出台的背景与现实意义

针对1997年7月17日财政部颁发的《事业单位会计制度》而言,伴随社会主义市场经济体制的日趋完善和推进,小康社会建设进入关键时期,社会经济环境和要求发生了根本性的变化。党的十六大以来,特别是党的十八大确立了全面建成小康社会的奋斗目标以后,我国当前社会公共事业发展面临的相对滞后性、事业单位功能定位问题更加日益突出,政事、事企不明,机制不健全不灵活的现象逐渐成为社会主义市场经济体制深化改革和全面建成小康社会的瓶颈;公共服务供给总量、供给方式无法与社会需求与公平要求相对接,支持事业单位开展公共服务的政策及监督管理措施仍很薄弱,为满足改革的进一步迫切需要,事业单位资源配置的合理性、质量效率性也亟待提高。在此背景下,中共中央、国务院在2011年出台了关于分类推进事业单位改革的指导意见,分类推进事业单位改革的迫切性提到了现实议事日程。“建立健全事业单位财务会计和国有资产管理体制,加强财务监督,确保财政资金和国有资产使用规范、安全和有效”,是中央关于分类推进事业单位改革的指导意见中涉及的重要具体内容和关键环节之一,因此,修订变革已经实施了15年之久的事业单位会计制度成为现实社会经济生活的必然要求。事实上,财政部修订事业单位会计制度的工作已经酝酿很久,早在2007年就对其开始着手全面启动了相关修订调研工作,在借鉴国际惯例和成功经验,并在充分考虑我国事业单位实际情况的基础上,起草了《新会计制度》修订初稿,并一直处于不断修改完善的过程当中。2012年年初,配合2012年2月7日出台的事业单位《新财务规则》的修订发布,对原来形成的《新会计制度》修订初稿再次进行了进一步的修改,经过2012年一年来的调研论证、广泛公开征求社会各方特别是一线专业理论和实际工作者的意见和建议、积极有效开展实务及业务模拟测试和多轮修订完善,期间特别遵循并结合了2012年12月5日通过并颁布的事业

单位《新会计准则》提出的相关要求和内容，最终于2012年12月19日印发出台了现行修订后的《新会计制度》。

新的事业单位会计制度的现实意义主要体现在以下几个方面：首先，顺应了政府职能和经济发展方式的转变，体现了建设服务型政府的客观要求，对加快全面建成小康社会、不断完善改革总体布局具有重要的现实意义和促进作用。其次，有力保障了公共事业为满足和适应市场经济深化改革的不断发展，为完善事业单位管理体制机制，激发事业单位活力，满足伴随经济社会发展而不断增长的人民群众对公共服务的需求创造了条件。最后，适应并符合了事业单位科学分类改革的具体要求，即按社会功能将事业单位分为行政、生产经营和公益服务三个类别，《新会计准则》提供了根据不同事业单位特点实施不同的改革管理措施的会计核算条件，为事业单位着力在整体管理方式、收入分配、资产负债与人力资源管理、财政财务保障等关键环节开展体制机制的管理创新探索提供了前提条件。

二、新事业单位会计制度的主要创新、变革内容

《新会计制度》由总说明、会计科目名称和编号、会计科目使用说明、会计报表格式、财务报表编制说明五部分近5万字组成。特别是通过详细规定会计科目使用及财务报表编制，较为全面地规范了事业单位经济业务及事项的确认、计量、记录和报告。该项制度实现了与《新财务规则》、《新会计准则》和财政预算、国有资产等领域改革及相关政策法规的较好协调，在继承了原制度的合理内容的基础上，展示了事业单位会计改革重大理论和实践环节的有效突破和创新，体现了渐进式改革的总体要求。与原制度相比较，笔者认为《新会计制度》展示的创新和变革主要体现在以下五个方面：

(1) 体现了针对激发事业单位管理体制机制的创新、事业单位人力、财力人力资源管理、收入分配方式的改革、社会保障措施的有效实施等一系列事业单位宏观整体管理改革措施的配套与衔接。

(2) 新增了与国库集中支付、政府收支分类、部门（综合）预算、国有资产管理乃至薪酬与税收等一系列与公共财政和预算管理改革工作进程相配套的事业单位会计核算内容。

(3) 在借鉴国际惯例经验和我国企业会计准则实践的基础上,强化了对事业单位资产、基建项目的管理核算内容,如:创新性引入了“虚提”固定资产折旧、无形资产摊销等一系列新的会计核算新方法;明确了针对资产的计价和入账管理;规定了基建数据定期并入事业单位会计“大账”的具体要求,并着重突出了对财政投入资金的会计核算和监督内容。

(4) 为强化预算的严格执行提供前提条件,明确界定了非财政补助收入的含义、内容与核算要求,鼓励根据所开展的业务活动实行内部成本核算办法,并进一步规范了非财政性补助资金的结转、结余及分配的会计核算。

(5) 全面完善了会计科目体系和会计科目的相关使用说明;系统改进完善了财务报表的编制体系和结构;为全面开展和对接信息化管理、精细化管理提供了完善的会计核算基础条件。

三、事业单位实施《新会计制度》须重点关注的具体问题

《新会计制度》体现的创新与改革举措内容,兼顾了事业单位财务、预算、资产、成本等方面管理的实际需要,有效保障和促使了事业单位财务状况、经营成果、预算执行等一系列财务管理与会计核算面临的实际情况,并确保对事业单位的经济活动进行全面、真实、客观、公正、明确的反映和监督。对事业单位会计信息质量的提高、事业单位的科学精细化管理、事业单位财务管理水平的提升均起到了切实有效的促进作用。贯彻和实施事业单位《新会计制度》是在一个全新环境和国家治理理念下开展的一项富有挑战性的工作,需要涉及和关注的问题很多,但仍应抓住一些关键环节和重点问题,以便由点带面、有所侧重地稳妥有效开展新旧制度的衔接和过渡。

笔者认为,当前新老制度衔接阶段,实施事业单位《新会计制度》须着重关注的具体问题,主要包括以下几个方面的内容:

(1) 事业单位《新会计制度》突出强调了核算与监督的同等重要性,《新会计制度》的实施和工作重点,必须同加强事业单位成本核算、绩效评价、预算执行等内部管理与财务风险控制工作相协调。

(2) 因涉及和反映的资产与负债管理的内容较多,如固定资产、无形资产、基建项目、负债按流动性的划分等业务内容,事业单位实施和开展落实

《新会计制度》，不仅仅是财务部门单纯的会计核算与财务管理的业务问题，应当同基建部门、审计、国有资产管理等部门一起，系统组织开展对《新会计制度》的培训学习工作，以便统一和提高对相关落实工作的认识，确保《新会计制度》的实施工作顺利开展。

（3）注重事业单位财务报告体系的完善和变更内容，明确变更改进的目的和动机。事业单位财务报告由会计报表、会计报表附注和财务情况说明书共同组成，会计报表包括资产负债表、收入支出表、财政拨款收入支出表以及相关附表。其中财政拨款收入支出表为新增加的会计报表并按多步式结构设计，同时对原资产负债表和收入支出表的结构和项目进行了改进，即取消了资产负债表中的收入和支出项目并按流动性对项目内容进行排列，目的在于为事业单位财务分析与风险防范工作提供前提条件。上述对事业单位财务报告体系的完整性改进，一方面在于进一步实现与企业会计的相互协调，同时也满足了财务与预算管理、绩效考核等多方面的信息需要。

第二章

行政事业单位实施内部控制规范的 现实意义与应用解析

为配合深化行政体制改革的迫切需要^①，积极推动和建设职能科学、结构优化、廉洁高效、人民满意的服务型政府，切实贯彻落实党的十八大提出的“健全权力运行制约和监督体系”、“让权力在阳光下运行”的工作任务，加快涉及公共财政领域的配套改革，是有效推进政治经济体制改革的重要突破口。为此，财政部于2012年11月出台了《行政事业单位内部控制规范（试行）》（自2014年1月1日起施行），与之相适应，随后的2012年12月6日，财政部公布了重新制定的《行政单位财务规则》（已于2013年1月1日起施行）；2012年12月还配套颁布了重新修订的《事业单位会计准则》、《事业单位会计制度》（也已于2013年1月1日起施行）。

《行政事业单位内部控制规范（试行）》的颁布与实施，标志着社会主义市场经济体制的完善，首先表现为政府职能的转变已成现实，全行业时代推行和实施内部控制的机遇期已趋于成熟。以推行和开展有效内部控制、提升管理效率和水平的科学管理机制，已开始逐步从企业管理领域的应用，逐步拓展到了包括政府公共服务管理领域的、全社会各个领域的管理工作中来。在行政事业单位内部控制规范实施的开端之际，本书拟就行政事业单位落实内部控制规范的历史背景、现实意义、工作措施等问题，作以尝试性总结和探索，便于对行政事业单位内部控制规范有更加深刻的了解和认识，从而帮助我们将落实工

^① 关振宇：《行政事业单位实施内部控制规范的现实意义与实用解析》，载《社会科学家》2014年第1期。

作做得更好。

一、内部控制的产生渊源和发展应用背景

（一）基本概念的界定

内部控制理论产生于管理的需要、并伴随内部控制实践经验的不断总结而发展起来的。

内部控制首先产生应用于公司企业管理工作中。1992年美国COSO委员会发布的《内部控制框架》给出的内部控制定义是——公司的董事会、管理层及其他人士为实现以下目标提供合理保证而实施的程序：运营的效益和效率，财务报告的可靠性和遵守适用的法律法规。2008年我国发布的《企业内部控制基本规范》对内部控制规定为：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。并指出企业实施内部控制的目标，是合理保证企业经营管理合法合规、资产安全、财务报告及相关信息真实完整，提高经营效益和效果，促进企业实现发展战略。

行政事业单位的内部控制是由行政事业单位的领导层和全体员工实施的，旨在提高行政事业单位管理服务水平 and 风险防范能力，促进单位可持续、健康发展，维护社会主义市场经济秩序和社会公众利益，实现行政事业单位管理服务目标所制定的政策和程序。

行政事业单位内部控制属于政府部门和事业单位整体管理系统的有机组成部分，体现为与行政、管理、专业活动、财务和会计系统融为一体的组织管理结构、政策、程序和措施。一般由内部控制环境、风险评估、内部控制活动、信息及其沟通和内部控制监督等要素组成。实质是行政事业单位为履行职能、实现总体目标而实施开展的应对风险的自我约束和规范过程。

（二）内部控制理论实践发展阶段划分

内部控制理论与实践大致经历了：内部防范和牵制阶段、会计控制和管理控制阶段、内部控制结构（要素）阶段、控制整体框架阶段、控制综合框架阶段五个阶段。