

The Foundation, Implement and Evaluation of
Internal Control System in Enterprise

企业内部控制体系 构建、实施与评价

张继德 著



经济科学出版社
Economic Science Press

企业内部控制体系 构建、实施与评价

张继德 著



经济科学出版社
Economic Science Press

图书在版编目 (CIP) 数据

企业内部控制体系构建、实施与评价 / 张继德著.

—北京: 经济科学出版社, 2013. 12

ISBN 978 - 7 - 5141 - 4108 - 5

I. ①企… II. ①张… III. ①企业内部管理 - 研究 - 中国 IV. ①F279. 23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 298258 号

责任编辑: 齐伟娜 易 莉

责任校对: 杨 海

责任印制: 李 鹏

企业内部控制体系构建、实施与评价

张继德/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: 88191217 发行部电话: 88191540

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

电子邮箱: [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)

北京季蜂印刷有限公司印装

710 × 1000 16 开 24. 25 印张 490000 字

2013 年 12 月第 1 版 2013 年 12 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 4108 - 5 定价: 52. 00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

本书系北京工商大学国有资产管理协同创新中心项目（批准号：GZ20130801）、北京市教委创新团队项目，本书得到投资者保护的会计实现机制及其效果研究（IDHT20140503）、科技成果转化和产业化——北京市国有企业预算管理体系完善对策及实施（PXM2013_014213_000099）、北京工商大学学术专著出版资助项目（ZZCB2012-04）、北京市教委社科计划重点项目“会计治理的实现路径及其评价”（SZ201210011007）国家社科基金项目（青年项目），基于会计的投资者保护评价体系及指数建设研究（11CGL025）等资助。

内部控制标准是建立现代经济体系的关键因素之一，我对中国政府在内部控制标准建设方面取得的成就表示高度赞赏。

——国际会计准则理事会主席戴维·泰迪

热烈祝贺中国企业内部控制基本规范发布，中国企业内部控制基本规范与国际领先的内部控制框架在所有主要方面保持了一致。

——美国 COSO 委员会主席拉瑞·瑞腾博格

序

在当今世界经济一体化和资本流动全球化的背景下，企业是社会主义市场经济的重要组成部分，在利用社会资本、扩大就业、促进生产力发展、创造社会财富等方面发挥着重要作用。作为企业管理语言的内部控制目标已从原有的报告目标、财物安全目标、合法合规性目标扩展到战略目标和经营目标，这表明企业内部控制将关注企业的长远、可持续发展以及合理管理风险。内部控制对企业战略目标实现的重要性毋庸置疑，特别在当今竞争日益激烈、风险无处不在的市场经济环境下，企业的内部控制显得更加重要，更加必需，更加紧迫。

但是，我国现在缺乏真正意义上的关于企业内部控制体系的构建、实施和评价的指导资料。学者们的研究与实际有一定距离，而内部控制做得比较好的企业家又由于种种原因没有很好地进行总结、归纳和凝练。因此，本书的出版非常及时，非常必要。

本书的作者张继德博士，具有扎实的理工科、管理学和会计学学术背景，现在东北财经大学做工商管理博士后研究；张继德博士具备十年在特大型中央企业基层工作、管理的经验，并有多年北京民营企业集团高管经历，具有扎实的实践基础。同时，他利用给国家机关和中央企业的会计人员做培训的机会，就内部控制问题与一些财务总监、财务经理和财务处（科）长进行了深入探讨，实地调研了不少有益案例，并经过认真的梳理、总结和提炼，使本书既有较高的理论性，又有较强的实务性。这是我很高兴看到的。可以说，本书既是作者博采众专家之长、结合企业实际情况写成的，更是诸多学者、专家和实务人员智慧的结晶。本书有以下几个特点。

一是应用性。企业内部控制是应用性和操作性很强的学科，内部控制相关人员包括会计以及财务管理人员，他们特别关注自身实际操作能力和应用能力的培养和提高。所以作者在分析有关概念、理论和方法问题时紧密结合企业实际，在介绍和阐述有关程序和方法的同时注重案例分析，通过案例诠释实际应用过程和结果。其中内部控制实务部分专门介绍企业应用的背景、过程、结果

和评价，旨在通过应用的内容和过程，强化使用者对有关方法和技能的熟悉、掌握和运用。

二是科学性。企业内部控制应当是严谨而科学的，为了保证内容准确，不误导使用者，作者与财政部、高等院校以及科研院所的专家进行多次交流和沟通；书中案例的选取也经过反复斟酌，具有较强的针对性、实用性和借鉴性。

三是综合性。企业内部控制是一个完整的体系，无论是理论基础、程序方法、问题分析、解决方案等都具有很强的综合性。本书分为内部控制理论和内部控制实务两部分，理论部分对内部控制进行了完整的理论诠释，实务部分引导使用者结合给定的案例背景、过程和结果思考特定问题，案例及其所反映出的特定问题具有综合性。

四是时代性。丛书作者紧跟会计准则、制度以及政策变化，在实务上注重吸纳会计、财务管理、内部控制和风险管理研究的新思路、新观点和新成果；在内容上注重理论和实践的结合、形式和内容的协调统一，强调实务操作规律，具有明显的时代性。

市场经济就是风险经济，在市场不确定性日益扩大的今天，切实有效地加强内部控制成为企业追求的重要目标之一。我相信本书的出版，将为广大内部控制工作人员在内部控制体系构建、实施与评价过程中提供重要帮助。



2013年11月13日

前 言

我大学毕业以后在中国石化集团齐鲁石化公司工作十年，对企业内部控制的内容、环节和存在问题进行了认真的体验、关注、思考和理解。期间组织过车间正常的生产、质量、安全、工艺和设备管理，曾经领导生产企业 ISO9000、ISO14001 标准的宣传贯彻以及信息化软件的实施，理解了生产企业生产和信息化内部控制的内容、环节和工具，并非常高兴地经历了齐鲁石化公司对淄博市大化纤厂等两个大型企业的并购重组，对集团企业的组建和内部控制等方面存在的问题进行了深入探索。2006 年开始，我到多家中央企业和国家机关讲解内部控制和风险管理方面的内容，在讲解过程中，和部分中央企业的财务总监、财务经理和财务从业人员进行了交流、沟通和探讨。随后又前往多家集团企业调研过内部控制体系实施状况，发现了企业内部控制方面普遍存在的问题，了解企业相关人员在内部控制体系构建、实施和评价方面表现出的无奈、茫然和困惑。

2008 年 6 月 28 日，财政部、证监会、审计署、银监会、保监会五部委联合发布《企业内部控制基本规范》，2010 年 4 月 26 日，财政部、证监会、审计署、银监会和保监会五部委联合发布《企业内部控制配套指引》，表明适应我国企业内部控制的实际情况、融合国际先进经验的中国企业内部控制规范体系的建成。财政部、证监会、审计署、银监会和保监会五部委同时要求，在国内外同时上市的公司从 2011 年 1 月 1 日开始实施执行企业内部控制规范体系，在上海证券交易所和深圳证券交易所主板上市的公司从 2012 年 1 月 1 日开始实施执行，同时鼓励非上市的大中型企业提前执行。

基于 2011 年内部控制评价报告、内部控制审计报告，财政部会计司和证监会会计部对截至 2010 年 12 月 31 日在我国境内外同时上市的 67 家公司的内部控制进行的分析发现，新华制药（000756）披露其在报告期内，公司未能按照《企业内部控制基本规范》和相关规定在所有重大方面保持有效的财务报告内部控制，即内控无效。内控审计报告中，新华制药（000756）被出具否定意见，其审计师在出具的内部控制审计报告中披露了新华制药内部控制存在的重大缺陷。在披露报告的 67 家公司中，73.1% 的公司（49 家）存在内控缺陷，

有1家公司披露其存在1个重大缺陷。其中,2家公司分别披露其存在7个重要缺陷和1个重要缺陷;其余公司存在一般缺陷,且缺陷的个数差异较大,个别公司多达1000余个,有的则只有1个。这表明企业内控规范体系实施过程中存在企业内部对内部控制的认识不够、内控专业人才缺乏、企业内部控制建设及评价缺乏指导、内控评价报告信息有效性有待提升等问题。中介机构在咨询、审计环节存在问题,在内控咨询中存在人员素质和服务质量参差不齐、咨询服务针对性不强与企业管理结合度不够等问题,在内控审计中存在对内控审计业务重视程度有待提升、技术标准及培训需进一步加强、内控审计团队人员结构有待完善、信息系统审计力量不足等问题。

截至2012年12月31日,财政部会计司和证监会会计部对沪、深交易所总共2492家上市公司内部控制情况进行分析发现:佛山照明(000541)、西王食品(000639)、山东如意(002193)等8家上市公司披露存在内部控制重大缺陷;北大荒(600598)、万福生科(300268)、海联讯(300277)3家上市公司的内部控制评价结论为无效;4家(次)上市公司披露了内部控制总共存在15个重大缺陷;22家(次)上市公司披露了内部控制总共存在223个重要缺陷;243家(次)上市公司披露内部控制总共存在2359个一般缺陷;3家上市公司因存在财务报告内控重大缺陷被注册会计师出具否定意见,19家上市公司的内部控制审计意见为带强调事项段的无保留意见,非标准内控审计报告共22份。

这一切表明上市公司内部控制评价报告披露存在内部控制评价范围披露不够充分、评价范围不够恰当、内部控制缺陷认定标准不够科学、内控缺陷的披露不够充分、对内控缺陷整改的理解不当、内部控制评价报告格式与内容差异较大、评价结论表述不规范等问题。上市公司内部控制审计报告披露存在审计意见的客观性恰当性不足、内控缺陷的性质及影响披露不够充分准确、内控审计报告结论及相关信息披露与内控评价报告不一致等问题。

这一现状促使我下决心写一本关于企业内部控制体系构建、实施和评价方面的书,以便对企业构建、实施和评价内部控制体系提供一点帮助。从2011年初,我便开始策划本书的内容和结构。

本书的逻辑结构如下。

第一部分为内部控制理论。首先,从内部控制的渊源、系统论、契约论的角度系统阐述了内部控制的内涵,并从企业的发展史和内部控制的作用两方面诠释了内部控制的重要性,分析了内部控制规范的重要性,归纳了内部控制的产生和演进、我国企业内部控制制度建设现状、我国企业内部控制规范的形成动因和实施初始条件。其次,根据《萨班斯—奥克斯利法案》、《COSO内部控

制整合框架》、COSO-ERM 整体框架、内部控制基本规范内部控制、企业内部控制配套指引的发布和内容重述了内部控制规范变迁,从内部控制概念辨析界定和构建、内控体系实施、内部控制评价等视角对国内外相关文献进行了梳理、归纳和评述。最后,按照企业内部控制体系的构建、企业内部控制体系的实施、企业内部控制体系的评价三个阶段对内部控制有关内容进行了详细阐述。

第二部分为内部控制实务部分。首先对 ZGYS 企业现状和内部控制现状进行了系统分析。采用李克特量表法 (Likert scale), 分析影响内部控制有效性的关键要素,探讨这些关键要素在企业内部控制构建、实施和评价中的作用;通过结构方程分析法,实证性地检验影响企业内部控制有效性的关键因素。然后,对 ZGYS 内部控制体系实施情况进行了认真的调查与分析。接下来,对 ZGYS 内部控制体系基础框架构建和风险识别程序进行了详细阐述和分析;随后,对 ZGYS 资金、采购、存货、销售、工程项目、固定资产、无形资产、长期股权投资、筹资、预算、成本费用、担保、合同协议、业务外包、子公司管理、财务报告编制与披露、人力资源管理、信息系统、衍生工具、并购、关联交易、内部审计、贸易等 23 项业务的管理目标、业务风险和业务流程进行了系统梳理和分析。最后,系统阐述了 ZGYS 内部控制评价指引的要求和做法,并将企业内部控制规范体系实施中相关问题解释第 1 号、企业内部控制规范体系实施中相关问题解释第 2 号、我国境内外同时上市公司 2011 年执行企业内控规范体系情况分析报告 (2011 年内控评价报告、内控审计报告的分析) 以及我国主板上市公司 2012 年执行企业内控规范体系情况分析报告作为附件,便于有关内部控制体系构建、实施和评价人员参考。

为了保证本书的准确性,防止误导使用者,在写作之前,我和财政部、中国人民大学、首都经贸大学、北京工商大学等内部控制方面的专家学者进行了许多探讨,讲课期间及讲解以后又和许多学员进行沟通、交流和探讨。因此,与其说本书的形成是我们讲课和学习的积累,倒不如说是同仁和所交流过的专家学者、总会计师和注册会计师们、董事长和总经理以及其他会计从业人员智慧的结晶。

书中的案例都力求全面、准确、实用,具有代表性、引导性和示范性,考证工作非常繁杂。考证过程中,我也曾想到过放弃,但脑中经常浮现出学员们两地奔波前来听课的情景,闪现着听课时学员们专注的眼神,还有在内部控制体系构建、实施和评价时相关人员困惑无奈的表情,每想停笔又总是深深自责又继续努力工作到深夜。看到学员写给我们的 E-mail,接到学员给我们的讲述他们因学习而掌握企业内部控制实施方法的电话时,心中顿有如释重负之感

觉。学员对企业内部控制实务操作的需要对我们来讲实在是一种动力、一种紧迫、一种责任。

本书的出版得到了经济科学出版社领导、专家的帮助和支持，特别是郭兆旭社长的支持和齐伟娜老师细致认真的修改。感谢我的研究生纪佃波、王淑芳、栾艳辉、刘向芸等在资料搜集、数据分析等方面作出的贡献。ZGYS的领导、专家也为本书出版付出了辛劳。在此，要特别感谢我国著名的会计学家、北京工商大学副校长、博士生导师、教授谢志华博士，他一直非常关心本书的选题、组织和写作，并亲自为本书作序、撰写书评。我国著名经济学家、全国政协委员、财政部财政科学研究所所长、博士生导师、教授贾康博士，2008年中国财务战略管理专家、神华集团有限公司财务部总经理翟日成和金蝶国际软件集团董事局主席徐少春先生为本书撰写书评，在此表示诚挚的谢意！还要感谢中国有色金属建设股份公司副总经理兼董事会秘书杜斌先生、中国有色金属建设股份公司战略规划部经理林成义先生、李进博士，中国石油化工股份有限公司总裁王天普博士、中国石油化工股份有限公司财务部王德华主任、中国石油化工股份有限公司风控处方春生处长、神华集团股份有限公司内控审计部总经理李国忠博士对本书的帮助和提供的案例支持。

实用、全面、准确是本书写作的初衷和我始终努力追求的目标，但由于本人水平所限，不足之处敬请读者批评指正。您所有的意见、建议和鼓舞都将成为我的新起点！

愿本书对于企业构建、实施和评价企业内部控制体系真正有所帮助。

张继德

2013年11月13日于北京工商大学

目 录

第1编 内部控制理论

第1章 绪论	3
1.1 内部控制含义	3
1.2 内部控制的重要性	7
1.3 内部控制规范的重要性	10
1.4 内部控制的产生和演进	12
1.5 我国企业内部控制制度建设现状分析	15
1.6 我国企业内部控制规范主要的形成动因和实施初始条件	16
第2章 内部控制规范变迁	22
2.1 《萨班斯—奥克斯利法案》	22
2.2 COSO 内部控制整合框架	27
2.3 COSO - ERM 整体框架	41
2.4 内部控制基本规范	47
2.5 企业内部控制配套指引	60
第3章 文献综述	63
3.1 侧重于内部控制概念辨析界定和构建的视角	63
3.2 侧重于内部控制体系实施的视角	67
3.3 侧重于内部控制评价的研究	71
第4章 企业内部控制体系的构建	74
4.1 企业内部控制的构建分析——内部控制目标体系	74

4.2	企业内部控制构建的原则	79
4.3	分阶段构建内部控制体系	82
4.4	内部控制设计的流程	91
4.5	企业风险识别方法体系	94
第5章	企业内部控制体系的实施	102
5.1	企业内部控制体系的实施原则	102
5.2	契约观下内部控制关键点	104
5.3	企业内部控制体系实施中的难题	108
5.4	企业建立内部控制规范体系的对策	111
第6章	企业内部控制的评价	114
6.1	内部控制评价概述	114
6.2	内部控制评价的依据和内容	115
6.3	内部控制评价的程序和开展	116
6.4	内部控制缺陷的认定和整改	116
6.5	内部控制评价报告	117
第2编 内部控制实务		
第7章	ZGYS 内部控制现状及内部控制体系实施情况	121
7.1	ZGYS 概况	121
7.2	ZGYS 内部控制现状	129
7.3	企业内部控制有效性影响因素的实证研究	134
7.4	ZGYS 内部控制体系实施情况的调查与分析	146
第8章	ZGYS 风险识别程序	155
8.1	ZGYS 构建内部控制体系基础框架	155
8.2	ZGYS 风险识别程序	161
第9章	业务和管理流程	167
9.1	资金内部控制业务流程	167

9.2	采购内部控制业务流程	172
9.3	存货内部控制业务流程	177
9.4	销售内部控制业务流程	180
9.5	工程项目内部控制业务流程	184
9.6	固定资产内部控制业务流程	187
9.7	无形资产内部控制业务流程	191
9.8	长期股权投资内部控制业务流程	194
9.9	筹资内部控制业务流程	198
9.10	预算内部控制业务流程	201
9.11	成本费用内部控制业务流程	205
9.12	担保内部控制业务流程	209
9.13	合同协议内部控制业务流程	212
9.14	业务外包内部控制业务流程	216
9.15	出资企业管理内部控制业务流程	219
9.16	财务报告编制与披露内部控制业务流程	223
9.17	人力资源管理内部控制业务流程	227
9.18	信息系统内部控制业务流程	230
9.19	衍生工具内部控制业务流程	234
9.20	并购内部控制业务流程	237
9.21	关联交易内部控制业务流程	241
9.22	内部审计内部控制业务流程	245
9.23	贸易内部控制业务流程	249
第 10 章	ZGYS 内部控制评价的要求和做法	258
10.1	内部控制评价概述	258
10.2	内部控制评价的依据和内容	263
10.3	内部控制评价的程序和开展	265
10.4	内部控制缺陷的认定和整改	268
10.5	内部控制评价报告	273
10.6	例示	277
10.7	评价报告参考格式	284
10.8	ZGYS 金属建设股份有限公司 2012 年度内部控制评价报告	287
附录一	企业内部控制规范体系实施中相关问题解释第 1 号	304

附录二	企业内部控制规范体系实施中相关问题解释第2号	311
附录三	我国境内外同时上市公司2011年执行企业内部控制规范 体系情况分析报告——基于2011年内部控制评价报告、 内部控制审计报告的分析	317
附录四	我国上市公司2012年实施企业内部控制规范体系情况分析报告	346
主要参考文献		364

第

1

编

内部控制理论

