

论控制方法在企业采购与付款业务中的应用

—以某民营企业为例

摘要

本文研究的目的是通过对不同类型控制方法的辨识和讨论，研究如何在实践中应用内部控制理论来分析现在内部控制的弱点与不足并加以改进的方法；其研究意义在于将国内、外最新的内部控制理论应用到企业的生产经营之中，从而为企业制订出健全、有效的内部控制体系起到其应有的作用，为我们国家提高管理水平做出贡献。

本文首先介绍了某民营企业的采购付款流程，详细说明该循环的控制环境和操作经过；然后介绍国内、外文献关于内部控制方法的提法，并总结归纳出五大控制方法：职责分工、恰当授权、凭证与记录、接近控制、独立检查。通过对这五个控制方法的分析，再与国际上流行的内部控制框架—COSO 框架相结合，组成内部控制分析体系。然后以该采购付款循环为例子，运用 COSO 框架和控制五方法，详细分析了该循环的内部控制弱点和不足的原因，并提出了相应的改进建议。最后，本文还列举了一些内部控制方法在实务中应用的例子，以加深读者对控制方法的理解。

本文的研究结论是只有将控制方法与控制框架有机地结合起来，才能在实务中有效地应用内控理论知识，并据之对内部控制进行分析和完善。

【关键词】： COSO 报告；控制方法；采购与付款

目录

中文摘要.....	II
Abstract.....	III
第一部分 案例介绍.....	1
1.1 引言.....	1
1.2 案例介绍.....	2
1.2.1 案例背景.....	2
1.2.2 原材料请购流程说明.....	5
1.2.3 原材料采购流程说明.....	5
1.2.4 原材料收货与记录流程说明.....	6
1.2.5 原材料付款流程说明.....	9
第二部分 案例分析.....	10
2.1 案例分析的目的、意义与基本思路.....	10
2.1.1 案例分析的目的.....	10
2.1.2 案例分析的意义.....	10
2.1.3 案例分析的基本思路.....	12
2.2 案例分析的理论基础.....	12
2.2.1 文献综述.....	12
2.2.2 控制方法与控制活动的比较.....	16
2.2.3 控制方法的类型.....	17
2.2.4 控制方法的说明.....	20
2.3 案例分析.....	22
2.3.1 内部控制评估与分析.....	22
2.3.2 应用控制方法的一些例子.....	29
2.3.3 内部控制的局限性.....	30
2.3.4 结束语.....	31
参考文献.....	33

表目录

表 1	公司职能表	4
表 2	采购比价表	6
表 3	原材料入仓单	7
表 4	质量问题报告书	8
表 5	控制方法汇总表	19
表 6	控制方法应用列表	29
表 7	内控弱点表	23

第一部分 案例介绍

1.1 引言

内部控制是一种管理思想和管理实践，发展历史悠久，有关内部控制的原则性要求已经融入相关的法律、政策之中或者体现为单独的规章制度。很多规模较大、管理比较规范的企业已经按照有关法律的要求建立起比较完善的内部控制制度。但是实际执行的效果如何呢？从国内外的实践来看，并不理想。内部控制长期追求的三大目标：会计信息的真实可靠、企业资产的安全完整和营运效率的提高。美国曾是内部控制的策源地，也是实行内部控制时间较长，理论相对较完善的国家。然而，近年来的一连串财务丑闻都证明内部控制在实现其最基本的目标：会计信息真实性方面都是力不从心的。在中国，银行系统是最早建立内部控制的行业，但同时是携款外逃、挪用公款或将巨额资金调往国外进行赌博和挥霍最集中的行业；一些企业包括上市公司虽然规模较大、内部控制制度相对健全，但是同样也存在着利用改制、改组、拍卖、租赁、担保等手段侵吞企业资产、中饱私囊等现象，以及制作虚假会计信息、到国外办理“投资移民”、损害中小股东利益等行为。正是由于上述种种现象的存在和频繁发生，国内、外近期对于内部控制的理论研究开始火热起来

随着内部控制理论研究的不断深化，国际上以美国为首的国家越来越重视内部控制的作用。美国国会先于 2002 年 7 月出台《萨班斯—奥克斯利法案 (Sarbanes — oxley Act)》，该法案是继《1933 年证券法》和《1934 年证券交易法》颁布以来给美国金融市场带来的最深远的改革法案。它要求上市企业管理层要在年报中对企业内部控制制度及其实施的有效性做出报告。所有在美国证券交易委员会 (SEC) 备案的企业，包括在美国注册的上市企业和在外国注册而在美国上市的企业，都必须符合《萨班斯—奥克斯利法案》的要求。显而易见，在经历了企业洗礼后，内部控制正在被人们重新审视，不难看出，内部控制的重要性正在人们的不断反思中以制度的形式凸显。SEC 推荐 COSO (the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commition) 委员会 1992 年发布的《内部控制—整体框架》(以下简称 COSO 框架) 报告作为管理当局和注册会计师进行内部控制评价的标准。COSO 框架是内部控制理论发展史上最为重要的里程碑，明确提出了内部控制过程的“五环节”(注 1)。并于 2004 年

9月 COSO 发布了《企业风险管理-整合框架》最终文本，将内部控制的“五环节”进一步细分为“八环节”。我们国家也于2008年6月28日，由财政部、证监会、审计署、银监会、保监会在北京联合召开企业内部控制基本规范发布会，发布了《企业内部控制基本规范》，并规定在2009年7月1日起首先在上市公司范围内实行，同时鼓励非上市的其他大中型企业执行。由五部门联合发布该规范，可以看出我们国家开始对企业内部控制建设的重视。

目前，我们国家企业的管理水平还不够高，特别是私营企业，还是处于“人治”状态，既缺乏内部控制的意识，也没有制订良好内部控制制度的素养。我们将以江浙某一私营企业为例（以下简称 X 公司），介绍他们现时内部控制的状况并进行分析和提供相关的改进建议。

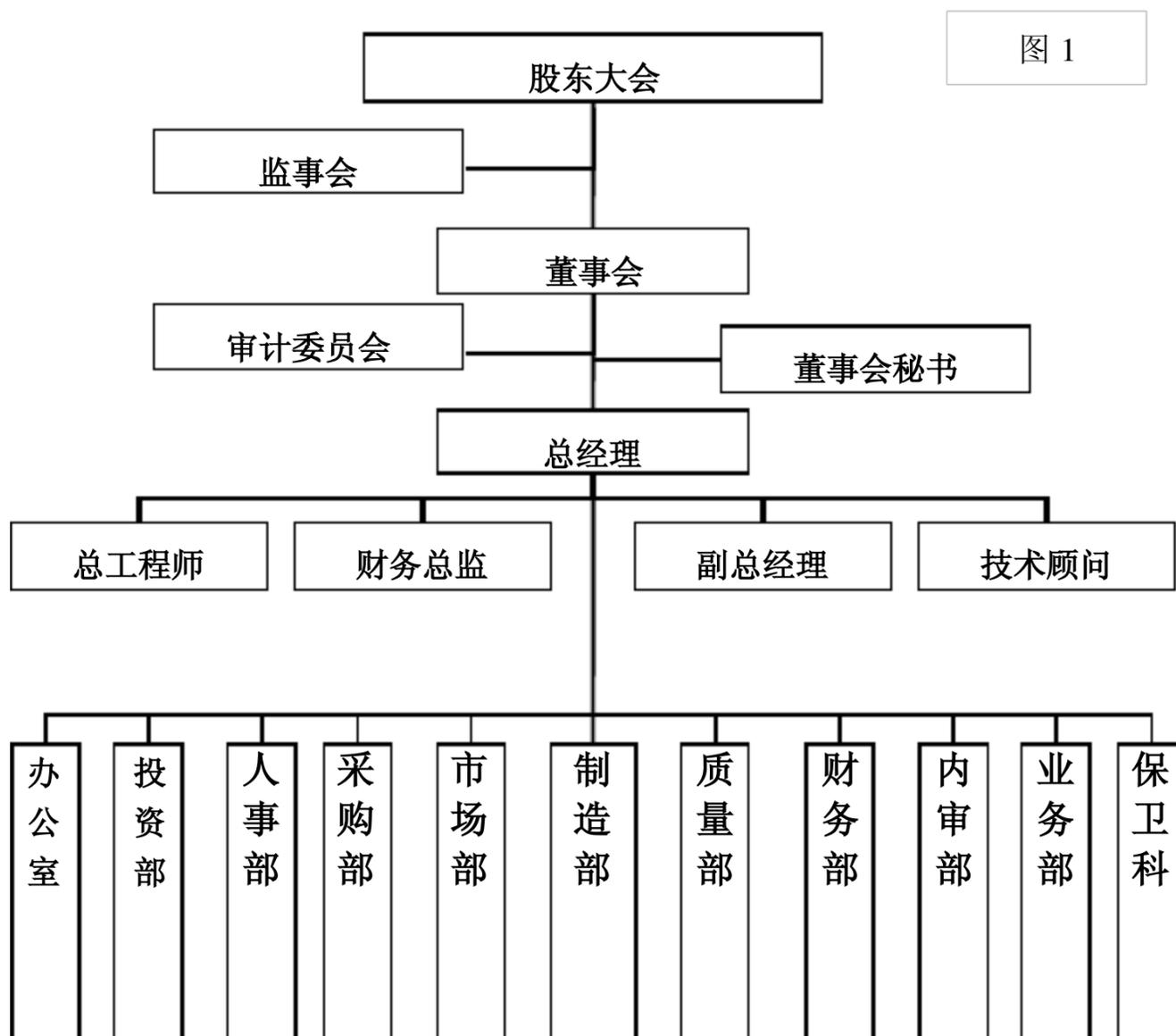
1.2 案例介绍

该公司为制造类企业，地处江浙一带，始建于1970年，在经过四十多年的奋发拼搏，现有职工20000多人，拥有总资产近300亿，曾先后获得“全国50家综合效益最优工业企业”、“国家级重点高新技术企业”、“中国名牌产品”等等荣誉。

1.2.1 案例背景

X 公司的股东大会下设有董事会和监事会、以及审计委员会等治理机构，具体的公司组织架构图如下：

X 公司组织架构图



据该公司相关人员介绍，X 公司现在仍然是一个家族控制的企业，董事长陈某一家人就占了 X 公司 80% 的股份，其中由陈某某本人担任董事长，其中一个儿子任公司董事，另外一个儿子担任公司总经理，与此同时，该儿媳妇担任公司的副总经理兼采购经理，所有的部门都直接对总经理负责。

另外，在公司的授权审批制度上，除了书面授权副经理可以签署材料采购金额在 8000 万元人民币（包括 8000 万）以下的采购合同外，其他的支出，均由总经理的最终审批。

X 公司的采购循环涉及到仓库、采购部、质量部、制造部和财务部等部门，其中仓库不是一个独立的部门，而是业务上由财务部指导，行政上则直接向副总经理汇报工作。相对于采购循环来说，他们的具体职能如下表：

公司职能表

主管人员	部门	与采购循环相关的职责
副总经理	采购部	1) 负责寻找新的供应商； 2) 负责定期对供应商进行评估； 3) 确定采购原材料的数量； 4) 和供应商确定原材料采购价格； 5) 及时跟进供应商送货，以确保原材料满足生产的需要； 6) 申请付款； 7) 通知供应商取款； 8) 负责与供应商交涉原料供应过程中的有关问题，如原材料质量问题等。 9) 通知仓库来料的日期与品种、数量；
制造经理	制造部	1) 确定原材料的领用数量； 2) 填写原材料领用单； 3) 就原材料使用过程中问题给副总经理； 4) 搬运原材料；
财务经理	财务部	1) 记录大类原材料的收入、发出与结余的数量和金额； 2) 定期（年末）与仓库人员盘点原材料仓； 3) 复核原材料付款申请是否符合公司规定； 4) 付原材料款； 5) 记录付款；
副总经理	仓库	1) 对原材料的收、发、存作明细记录； 2) 定期(年末)与财务人员盘点库存； 3) 定期向主管人员汇报原材料库存情况； 4) 接收供应商来货； 5) 通知质检人员作来料检验； 6) 编制原材料入库单； 7) 将原材料入仓库数量与价格录入电脑系统； 8) 保管好库存原材料； 9) 相关单据交给财务部存档； 10) 协助采购人员处理不良原材料；
质检经理	质量部	1) 对来料进行质量检验； 2) 检验合格时在《原材料入仓单》上签名确认； 3) 出具《质量问题报告》；

涉及采购循环的制度有：

1. 采购管理制度；
2. 原材料管理制度（包括原材料出、入仓管理制度）；
3. 应付款管理制度；

4. 付款授权审批文件；

另外，X 公司使用 ERP 软件中的材料模块来对原材料的收、发、存进行管理，对相关单据进行电子化处理，以提高公司的运作效率。

下面，我们将详细介绍该公司原材料采购循环，包括请购、采购、入仓、记录、付款流程等。

1.2.2 原材料请购流程说明

每天仓库管理员遵循公司规定，将当天的原材料入仓单和出仓单全部录入电脑系统，由电脑结算出当天各种库存原材料的余额。在每天下午下班前，仓库管理员都需要将原材料收、发单据交给仓库主管。仓库主管检查当天的单据是否已全部输入电脑，然后就检查是否有库存量低于最低库存限额的原材料品种。如果发现有原材料库存数量低于最低库存限额，仓库主管就打电话通知相关采购员，以便采购部及时采购该品种的原材料。

采购员在收到某品种原材料库存余额低于最低库存限额的信息后，就打开电脑查看相关原材料库存信息，并了解公司最近的生产所需要的原材料数量后，大概确定原材料的采购数量和送货时间，就口头向采购经理汇报相关的采购信息。在取得采购经理认可后，采购员准备向供应商询价。

1.2.3 原材料采购流程说明

采购员一般同时向三家或以上的相关的供应商询价。我们了解到，该公司还没有建立合格供应商评估程序，而是由不同的采购员负责不同物料供应商的管理，也没有定期轮换制度，其询价的供应商都是经常有业务往来的客户。由采购员收集供应商发回的报价单，并根据其网上收集到的价格信息，初步与供应商议价。在收集完几家供应商的报价后，采购员将相关的报价和初步议价结果等资料做成《采购比价表》，由经办人签名确认后，上交给采购经理复核。

采购比价表

序号	采购物料	采购数量	采购价格	摘 要	评分
合计					

制单： 复核： 审批：
时间： 时间： 时间：

采购经理在复核完《采购比价表》及相关的附件后，就按“价格优先、质量优先”的原则约有关供应商电话谈判。必要时，采购经理还会与采购员一起约供应商来公司或中立的地点面谈，以便相同质量条件下为公司在争取最有利的价格和付款条款。公司并没有规定原材料采购价格最终由何种级别的人员来审批，因此，X公司的原材料价格一般是由副总兼采购经理确定，由采购经理在《采购比价表》上注明采用该供应商的原因并签名确认。

在确定采购价格和付款条件后，由采购员根据标准的合同格式来拟定具体的采购合同。一般来说，由于标准的合同样本已经过公司法律顾问的审核，因此，根据标准合同格式签订的具体合同不再需要公司法律顾问的审批，只有签署特别格式的合同，才需要公司法律顾问的审批。采购合同需要经采购经理在其授权范围内（采购总金额在 5000 万元人民币以下，包括 5000 万元人民币）复核签名后，才能传给供应商签名确认，然后回传给采购部存档。为了方便财务部核算与监督，采购合同一般需要在双方签署后的三天内复印一份给财务部存档。

1.2.4 原材料收货与记录流程说明

采购员根据公司的库存情况和生产进度，及时通知供应商送货的时间、数

量和送货地点，并电话通知仓库主管相关的送货信息，以便仓库安排相关人员做好接货准备。

当供应商将原材料送到公司指定位置时，由仓库人员根据采购部提供的来料信息，与供应商共同清点来料数量和规格。在确认来料数量后，就由仓库经手人员在供应商的送货单上签名确认，如果来料清点数量与单上的数量有差异，就会在单上注明实收数量，并由双方签名确认。由于X公司并没有要求仓库人员保留供应商的送货单，所以仓库人员一般不保留送货单。

仓库人员将刚收到的原材料存放在仓库的待检区；并编制事先已连续编号的《原材料入仓单》一式三份（仓库、采购、财务），填写上采购合同号，由仓库经手人签名确认，然后通知质检部人员对来料做质量检验，同时将《原材料入仓单》交给质检人员。如果是公司无法进行技术检验的原材料，则要求供应商提供“质保书”，即原材料出厂时经独立第三方检测合格的证书。

表 3

原材料入仓单

序号	物料编号	物料名称	物料数量	摘要	备注

总计：

制单： 复核： 审批： 录入：

时间： 时间： 时间： 时间：

公司规定：质检人员需要在接收到仓库人员的《原材料入仓单》后二天内完成来料检测，未经检验的原材料一般不能直接投入生产使用。质检人员根据公司事先规定的检测方法对来料进行检验，如果检验通过，就在《原材料入仓单》上签名确认，然后将《原材料入仓单》返还给仓库人员；如果检验不通过，就出具《质量问题报告书》一式三份（质检、采购、仓库），经质检部经理确认后，发给采购部人员，由采购部与供应商就来料质量问题进行协调。

质量问题报告书

质检项目：
质检过程：
质检结果：
审批：

制单：

复核：

时间：

时间：

仓库人员在收到质检部签名确认的《原材料入仓单》后，就将已经检验合格的原材料运放到仓库区域保管。这里需要指出的是，由于X公司生产耗用的原材料量很大，并且实物比较笨重，出于节省成本的目的，X公司通常是在生产车间划出一块存放原材料的地方，用于保管收到的原料，生产车间和的原材料仓库是没有相互分隔的。然后仓库保管员将《原材料入仓单》上的数量输入电脑ERP系统。一般来说，仓库经办人员与单据录入人员是相同的人员，并且每个人都有自己的登录密码。每天下班前，仓库经办人员需要将当天的《原材料入仓单》交给仓库主管，由仓库主管跟财务部相关人员了解采购价格后，将原材料入仓价格输入电脑系统，并检查录入数量是否有误，然后再《原材料入仓单》上签名确认后，统一转交财务部存档。

财务部在收到仓库送来的《原材料入仓单》时，就会与仓库人员清点单据的号码与数量，并将单据号码记录在财务部的登记本上，由仓库人员签名确认，以示相关的单据已交付给财务部。但据我们的了解，财务部除了对原材料的单据收付进行控制外，并没有对单据的总量进行控制，以确认所有的单据都没有重复和遗漏地交给财务部人员。

据我们从财务部和仓库相关人员处了解到，X公司是由仓库对原材料进行明细记录，而由财务部对原材料进行汇总记录，也就是仓库负责将原材料单据逐笔录入电脑系统，而财务部则每个月底分类核对每种原材料的收、发数量和金额。

因此，财务部在收到仓库送来的《原材料入仓单》后，就将单据按顺序号排列存放，由财务部成本会计于每月末统计原材料的入仓数量和金额，并打印出汇总入仓数量和金额，以作为财务部入账的依据。

1.2.5 原材料付款流程说明

采购部人员根据采购合同的规定，在每个月底统计供应商的送货数量与金额，编制《采购付款申请单》，附上相关的《原材料入仓单》，由经办人员签名

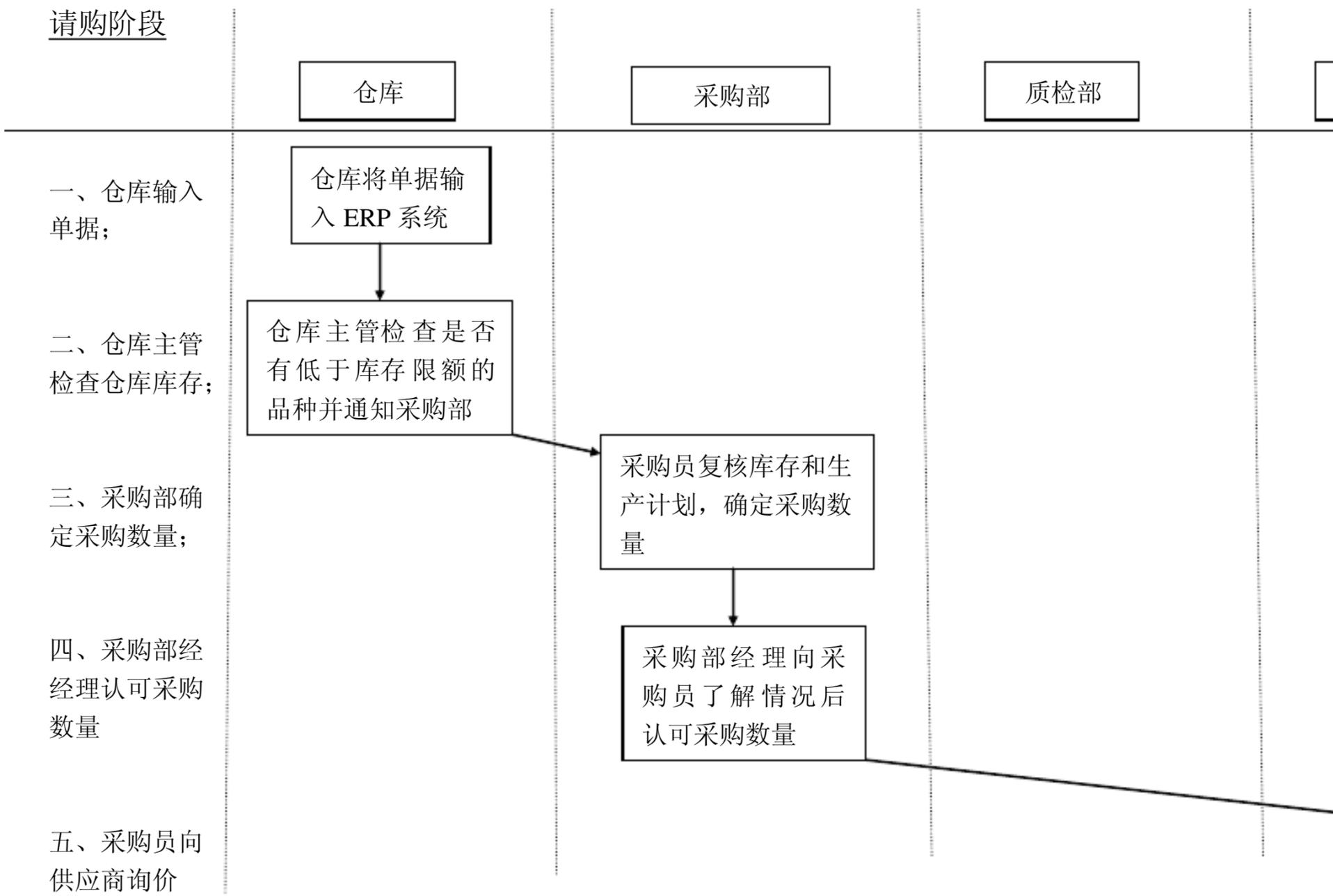
后，再交给货仓主管签名确认，最后交由采购部经理审核签名。

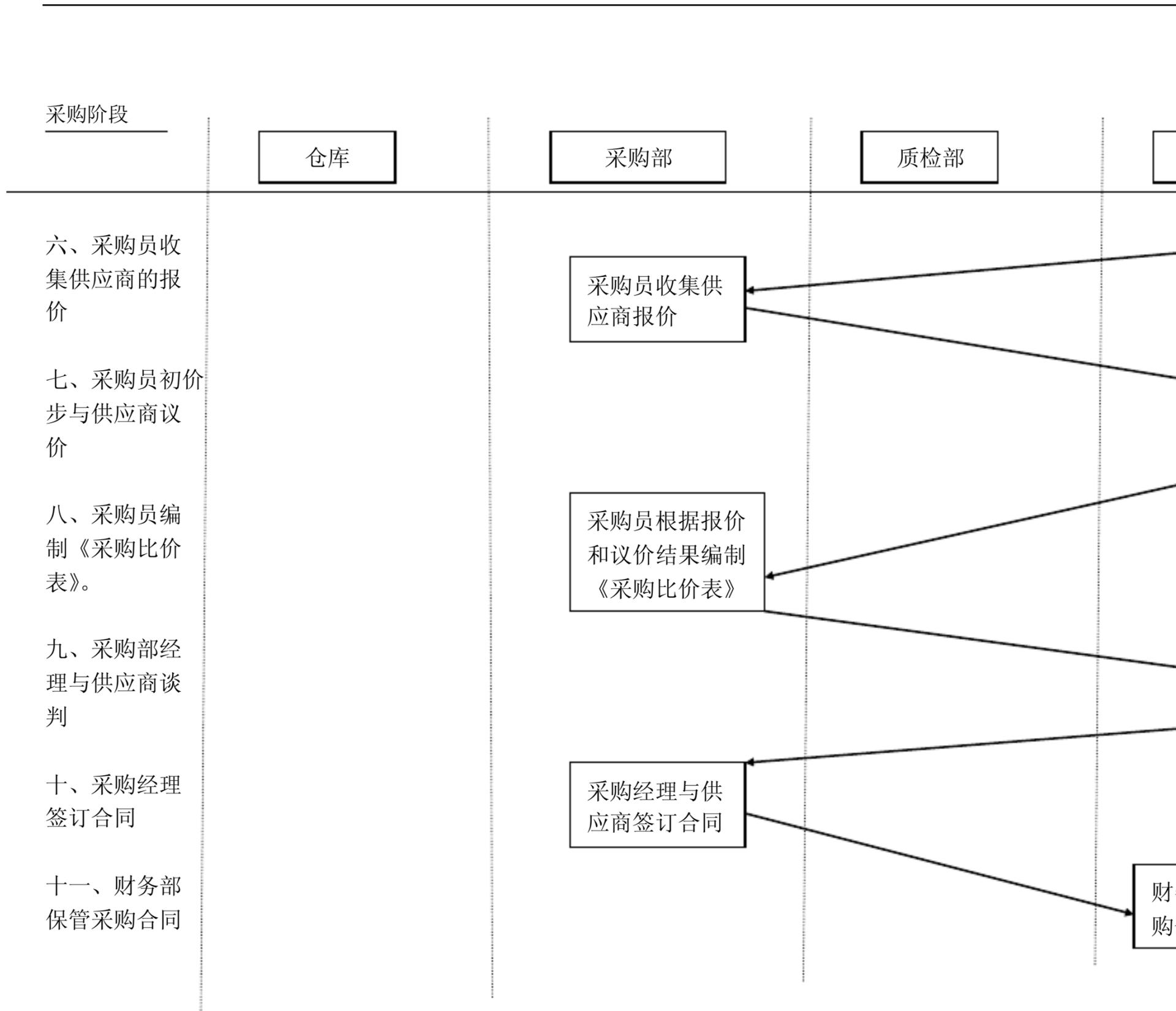
然后采购部相关人员将经审核的《采购付款申请单》交给财务部复核，财务部应付款会计在复核《采购付款申请单》、采购合同以及相关的《原材料入仓单》后，如果复核没有异议，则在《采购付款申请单》上签名确认，再转交财务经理审批，最后交由总经理审核。如果以上任何一环节没有通过，则与采购部相关人员协商，视情况处理。

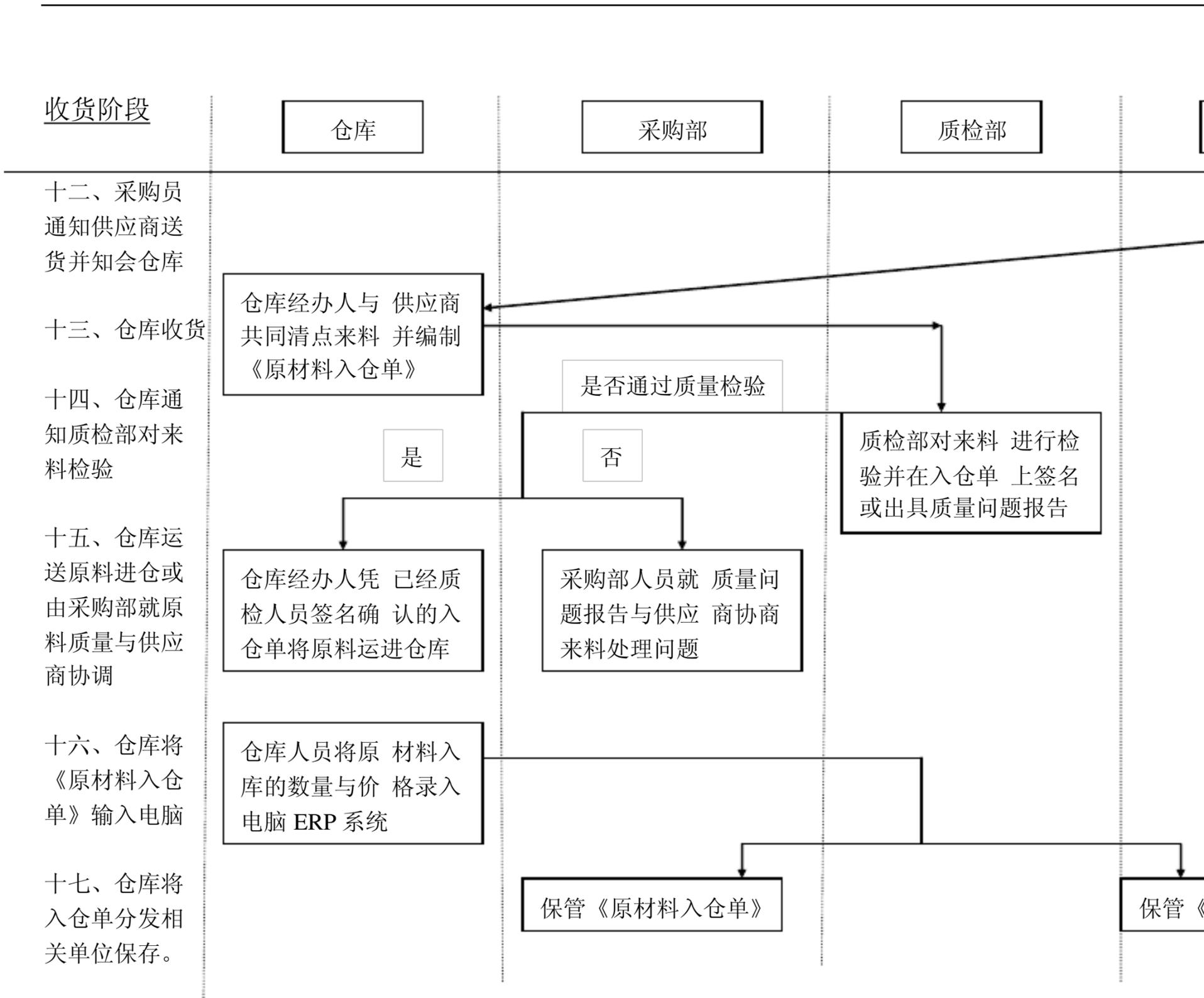
财务部出纳定期去收经总经理审批后的《采购付款申请单》，最后检查一次付款申请单的格式和审批是否符合公司的付款要求，然后签发付款支票，并通知采购部人员，由其通知供应商前来领款。财务部有一个支票登记本，记录着支票的领用情况，所有领用出去的支票均需要有领票人签名确认。最后，出纳在付款申请单盖“付讫”章，附上支票头，交给会计人员做帐。

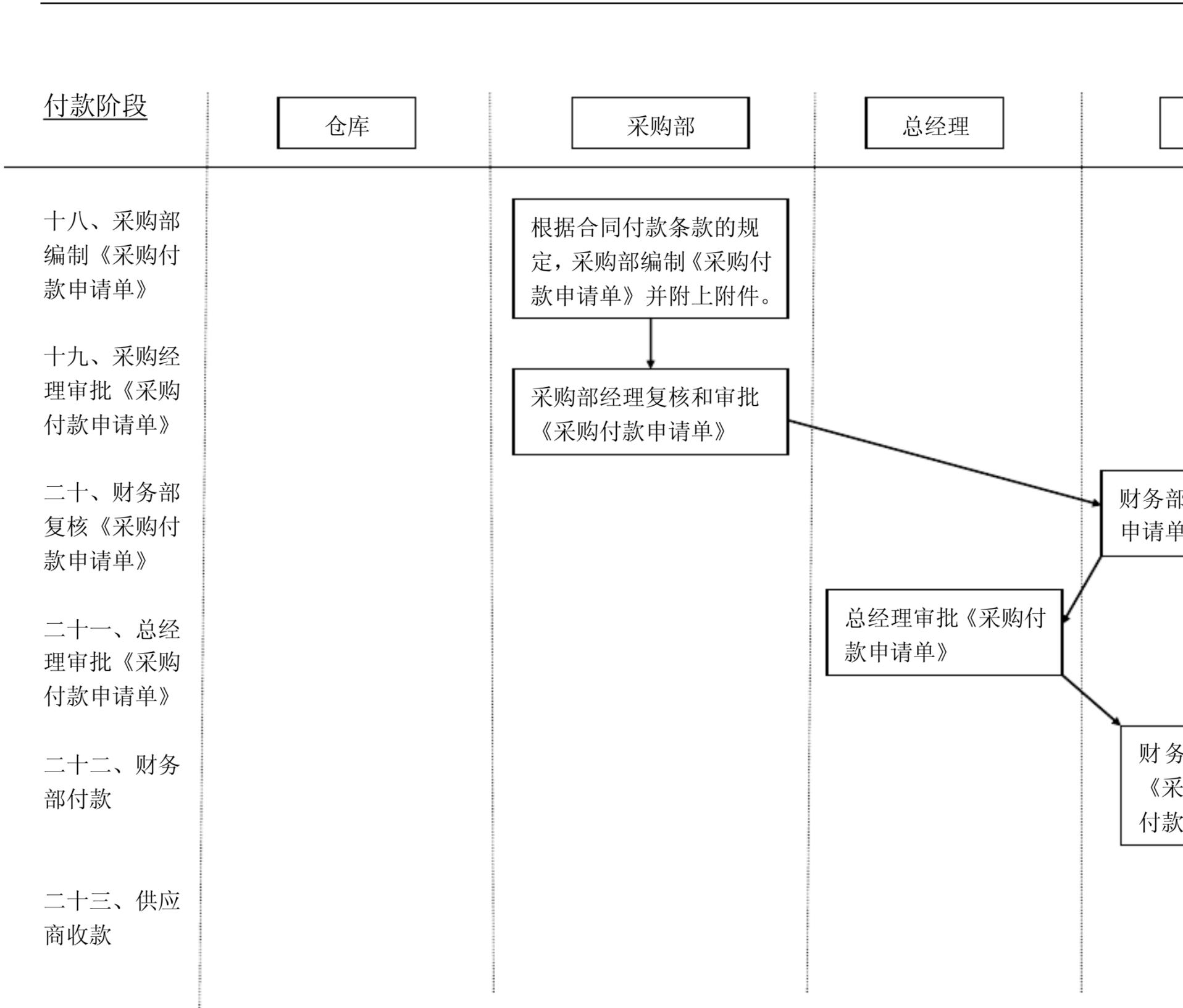
为了更好地说明 X 公司的采购付款循环，我们编制了一个流程图来显示该公司的采购付款运作流程，详见图 2。

X 公司采购付款流程图









第二部分 案例分析

2.1 案例分析的目的、意义与基本思路

2.1.1 案例分析的目的

本次案例分析的目的是：

1、 介绍国际上最新的内部控制研究成果和控制方法，并通过对控制办法的分析和说明，从而在理论上认识如何将以 COSO 为代表的内部控制模型应用在生产实践当中。

2、 以本案例作为描述对象，说明如何将 COSO 内部控制框架与企业实际生产经营活动相互有效地结合起来，探索一条如何将国际上最新的内部控制成果与我们企业实际生产经营活动相结合的道路。

2.1.2 案例分析的意义

第一、建立有效的内部管理控制体系，需要国际是先进的内部控制理论研究成果的支持和指导。2004 年 9 月，COSO 委员会最新发布了《企业风险管理综合框架》，提出了建立有效的内部控制系统需要经过八个环节：内部环境、目标制定、事项识别、风险评估、风险反应、控制活动、信息与沟通、监控等。本论文通过对控制方法的分析和描述，将 COSO 框架与企业的生产经营活动相结合，为我国企业提高内部管理水平探索新路子。

第二、建立企业内部管理控制体系，是建立现代企业制度，完善法人治理结构，实现经营机制的转换，加强企业的经营管理，提高企业经济效益的客观需要。现代企业制度的重要特征之一就是权责分工、恰当授权，要求企业内部建立相互制衡、相互监督的治理机制，以加强内部管理，提高经营效率。

第三、建立企业内部管理控制体系，是贯彻我国新《会计法》 财政部颁布的《内部会计控制规范》以及适应美国《萨班斯—奥克斯利法案》等法律法规

的必然要求。我国于 2000 年 7 月 1 日开始实施的新《会计法》第二十七条明确要求“各单位应当建立、健全本单位内部会计监督制度”。内部会计监督制度应当符合:记帐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;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;财产清查的范围、期限和组织程序应当明确;对会计资料定期进行内部审计的办法和程序应当明确。财政部颁布的《内部会计控制规范》进一步指出,内部会计控制是指单位为了提高会计信息质量,保护资产的安全、完整,确保有关法律法规和规章制度的贯彻执行等而制定和实施的一系列控制方法、措施和程序。随后财政部陆续出台了各项业务内部控制规范。2002 年 7 月 30 日生效的美国《萨班斯—奥克斯利法案》,旨在进一步全面提高所有在美国上市的公司(含注册地在美国境外的上市公司)的治理水准,强化上市公司的内部控制,规范财务和信息披露的程序和行为,防止或减少虚假不实和欺诈行为的发生。以上说明,企业建立完善的内部控制体系十分必要。

第四、建立企业内部管理控制体系,是加入 WTO 后参与国际竞争的迫切需要。随着社会生产力的发展和科学技术的进步,信息技术高度发展,全球经济一体化的进程加速,各国企业所面临的风险也逐渐加大。我国企业也面临众多国内外企业的激烈竞争和有力挑战,必须尽快建立健全有效的内部控制制度,提高经营管理的效率和效果,以便在激烈的国际竞争中立于不败之地。只有在内部各个环节实行有效管理的企业,才能真正获得市场竞争的优势。

2.1.3 案例分析的基本思路

本次案例分析的基本思路是:

1. 以 X 公司的采购循环为例子,详细说明该公司现时的操作流程,
2. 对控制活动与控制方法进行比较分析,指出采用控制方法的意义。
3. 对内部控制方法进行分析,并与 COSO 框架相结合,探讨控制方法与 COSO 框架之间的联系。
4. 对 COSO 框架和相关的控制方法进行总结,提出有效应用 COSO 框架

的方法。

5. 运用 COSO 框架与相关的控制方法对 X 公司的采购循环进行分析，包括循环层次和控制点上的分析，指出其控制点和相应的控制措施，同时提出相应的改进建议。

2.2 案例分析的理论基础

2.2.1 文献综述

很多学者和组织对内部控制理论进行了卓有成效的研究和探讨：

1、关于控制框架的研究

加拿大COCO指南与美国COSO报告的比较分析(2007)：COCO指南是由加拿大特许会计师协会(Canadian Institute of Chartered Accountants) 负责的控制规范委员会(Criteria of Control Board, 简称为COCO)于1995年发布的“控制指南”(Guidance on Control), 简称“COCO 指南”。COCO 指南认为控制的基本要素包括目标、承诺、能力、学习和监督，这四个基本要素通过“行动”联结成一个循环。COCO从四个基本要素出发，制定出了有效控制的20 个规范标准。具体如下：

(1) 目的

- ① 应拟定与沟通各种目标。
- ② 应识别与评估组织于达成目标期间所面临重大性的内部与外部风险。
- ③ 应制订、沟通与实施为支持组织目标达成与风险管理所设计的政策，使得成员了解组织对自身的期许以及他们能自由行动的范畴。
- ④ 应建立与沟通各种为达成组织目标所从事的计划。
- ⑤ 各种目标与相关计划应包括可衡量的绩效目标与指标。

(2) 承诺

- ① 应制定、沟通与实施组织全面性的道德价值观的共识如诚信、正直等。
- ② 人力资源政策与实务应与组织道德价值观以及目标达成一致性。
- ③ 应清楚界定权力、职责与其应负责任并与组织目标一致，并能由适当的人

完成决策。

④ 应加强互信的气氛以支持组织成员彼此之间的资讯流通以及他们朝着达成组织目标有效的表现。

(3) 能力

① 成员应具有达成组织目标所必要的知识、技巧与工具。

② 沟通过程应能支持组织的价值观及达成其目标。

③ 应能及时识别与沟通相关与适当资讯，以使得成员能够执行他们的职责。

④ 应能整合组织中不同的领域的决策与行动。

⑤ 控制作业的设计应为组织不可分割的一部分，并考虑到组织目标、达成这些目标所面临的风险以及控制元素之间的关联性。

(4) 监督与学习

① 应监督外部与内部环境以获得资讯，这些资讯可能发出需要重新评估组织目标或控制的信号。

② 应针对组织目标与计划中所认定的特定目标与指标来监督绩效。

③ 应能挑战组织目标与制度背后的各种假设。

④ 当遇到目标变更或看到缺失报告，就应重新评估对资讯需要与相关资讯系统。

⑤ 应建立与执行、稽核程序以确保适当地改变与改善措施。

⑥ 管理阶层应定期评估组织内的控制成效，并且将结果与相应负责的个人沟通。

COSO 报告的演进与启示(2007): 从二十世纪九十年代开始, 美国的 COSO 报告和加拿大的 COCO 指南的提出标志着国际上对内部控制理论的研究进行了成熟阶段。1992 年, 美国“反对虚假财务报告委员会”(National Commission on Fraudulent Reporting), 所属的内部控制专门研究委员会发起机构委员会 (Committee of Sponsoring Organizations of the Tread-way Commission, 简称 COSO 委员会), 在进行专门研究后提出专题报告: 《内部控制——整合架构 (Internal Control — Integrated Framework)》, 也称 COSO 报告。2004 年 3 月 9 日, PCAOB 发布了其第 2 号审计标准: “与财务报表审计相关的针对财务报告的内部控制的审计”, 并于 6 月 18 日经 SEC 批准。SEC 对该标准的认同等于从另外

以上内容仅为本文档的试下载部分，为可阅读页数的一半内容。如要下载或阅读全文，请访问：<https://d.book118.com/307153161154006100>