

行政事业单位内部控制 制度设计操作指南

刘永泽 主编

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press



行政事业单位内部控制 制度设计操作指南

刘永泽 主编

© 刘永泽 2013

图书在版编目 (CIP) 数据

行政事业单位内部控制制度设计操作指南 / 刘永泽主编.
—大连: 东北财经大学出版社, 2013. 4
ISBN 978-7-5654-1141-0

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

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 057150 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

教学支持: (0411) 84710309

营 销 部: (0411) 84710711

总 编 室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连图腾彩色印刷有限公司印刷

东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm×240mm

字数: 402 千字

印张: 20 插页: 1

2013 年 4 月第 1 版

2013 年 4 月第 1 次印刷

责任编辑: 李 彬 刘东威 王芃南

责任校对: 贺 荔

封面设计: 张智波

版式设计: 钟福建

ISBN 978-7-5654-1141-0

定价: 36.00 元

前 言

为了加强行政事业单位内部控制体系完善和制度建设,我国财政部于2011年11月向全国发布了《行政事业单位内部控制规范》(征求意见稿),经过一年的讨论和实地调研,于2012年11月正式发布了《行政事业单位内部控制规范(试行)》,并于2014年1月1日开始在全国范围内的行政事业单位中正式实施。因此,财政部将在2013年对《行政事业单位内部控制规范》的内容进行宣传与培训,要求我国各级行政事业单位认真学习和贯彻《行政事业单位内部控制规范(试行)》,为明年在我国行政事业单位全面实施内部控制做好准备。为适应广大读者学习行政事业单位内部控制的要求,我们编写了《行政事业单位内部控制制度设计操作指南》这本教材。

《行政事业单位内部控制制度设计操作指南》一书,是中国内部控制研究中心组织编写的,是对中心多年从事行政事业单位内部控制相关研究的成果和经验的高度总结。在本教材的写作过程中,我们参阅了国内外大量的文献和资料,借鉴了相关专家的研究成果,深入到行政事业单位现场,对单位组织架构和业务流程进行潜心研究,先后在深圳市交通运输委员会、广州市人力资源和社会保障局等行政事业单位进行实地调研,积累了大量的实务经验。

因此,本教材具有内容新颖和可操作性强的特点。所谓“内容新颖”,是以刚刚发布的《行政事业单位内部控制规范(试行)》为依据进行编写的。另外,在行政事业单位内部控制的理论体系和内容上有较大的创新。所谓“可操作性”,是指所有章节都侧重内部控制制度的设计与操作。除了第一章,其余章节的内容是将行政事业单位整体划分为组织层级和业务层级,业务层级针对每种业务详细讲解了该模块的内部控制制度设计,并基于风险管理的思想,在每一章结构的设计上,按照业务流程描述——主要风险点分析——关键控制措施设计的脉络进行。另一方面,本教材不仅介绍行政事业单位内部控制制度设计原理,而且还穿插了大量的实际案例,尤其是对于主要风险点和关键控制措施的讲解几乎都有对应的小案例。这些案例既有行政单位的,也有事业单位的;既有内部控制的失败教训,也有内部控制的成功经验。

本教材共十章和两个附录。第一章主要介绍行政事业单位内部控制的理论框架;第二章介绍行政事业单位组织层级内部控制设计;第三章至第九章介绍行政事业单位业务层级内部控制设计;第十章介绍行政事业单位内部控制自我评价。附录

一为《行政事业单位内部控制规范（试行）》；附录二为深圳市交通运输委员会内部控制体系建设案例总结。

本教材既可作为《行政事业单位内部控制规范（试行）》的培训教材，也可以为行政事业单位设计和完善自身内部控制制度提供指导与案例支持，还可为各专业各层次高校学生学习和了解行政事业单位内部控制提供参考材料。

本教材是由中国内部控制研究中心主任刘永泽教授领衔编写。刘永泽教授不仅担任本教材的主编，负责大纲拟订、总纂和定稿，还执笔第一章，其他各章执笔人分别为：第二章由中国内部控制研究中心副主任池国华教授执笔；第三、第五章由行政事业单位内部控制研究所所长吉津海执笔；第四、第七章由行政事业单位内部控制研究所副所长刘克雄执笔；第六章由东北财经大学会计学院副院长孙光国教授执笔；第八章由东北财经大学会计学院常丽副教授和况玉书博士执笔；第九、第十章由东北财经大学会计学院唐大鹏博士执笔，并由其对本教材进行整体文字校对和整理。

在这里，特别感谢财政部会计司制度一处王鹏处长和黄赞等相关领导的大力支持和指导，也对深圳市交通运输委员会、广州市人力资源和社会保障局对本教材案例编写过程中提供的素材表示衷心的感谢。本书虽力求完善，然而由于行政事业单位类型众多，业务种类繁多，内容上还不够全面和具体。另外，鉴于时间仓促及能力有限，本教材必有不足之处，敬请各位学者、专家和读者批评指正！

作者
2013年3月

目 录

第一章 行政事业单位内部控制概述	1
第一节 行政事业单位内部控制的意义.....	1
第二节 行政事业单位内部控制目标	10
第三节 行政事业单位内部控制要素	13
第四节 行政事业单位内部控制原则	17
第五节 行政事业单位内部控制方法	18
第二章 行政事业单位组织层级内部控制设计	26
第一节 组织架构	26
第二节 决策机制	40
第三节 执行机制	45
第四节 监督机制	49
第五节 协同机制	52
第三章 预算控制设计	59
第一节 预算控制范围与目标	59
第二节 预算控制业务流程与主要风险点	60
第三节 预算控制主要控制措施	74
第四章 收支控制设计	91
第一节 收支控制范围与目标	91
第二节 收支控制业务流程与主要风险点	95
第三节 收支控制主要控制措施	97
第五章 采购控制设计	110
第一节 采购控制范围与目标.....	110
第二节 采购控制业务流程与主要风险点.....	112
第三节 采购控制主要控制措施.....	119
第六章 资产控制	134
第一节 资产控制概述	134
第二节 货币资金内部控制	136
第三节 对外投资内部控制	147
第四节 实物资产管理内部控制	160

第七章 建设项目控制设计	175
第一节 建设项目控制范围与目标.....	175
第二节 建设项目控制业务流程与主要风险点	177
第三节 建设项目控制主要控制措施	185
第八章 会计控制设计	194
第一节 会计控制范围与目标.....	194
第二节 会计控制业务流程与主要风险点.....	195
第三节 会计控制主要控制措施.....	203
第九章 合同控制设计	216
第一节 合同控制范围与目标.....	216
第二节 合同控制业务流程与主要风险点.....	217
第三节 合同控制主要控制措施.....	226
第十章 行政事业单位内部控制自我评价	237
第一节 内部控制自我评价组织.....	237
第二节 内部控制自我评价内容.....	240
第三节 内部控制自我评价步骤与方法.....	253
第四节 内部控制自我评价结果处理.....	257
附录一 行政事业单位内部控制规范（试行）	262
附录二 深圳市交通运输委员会内部控制体系建设案例总结	272

第一章

行政事业单位内部控制概述

内部控制作为行政事业单位制约和监督权力的有效方式和手段，对其理论基础的分析和研究显得尤为重要。本章主要对行政事业单位内部控制的作用、含义、目标、要素、原则和方法等理论问题进行介绍。

第一节 行政事业单位内部控制的意义

本节主要对行政事业单位内部控制制度建立的意义进行阐述，并对行政事业单位进行分类，提出行政事业单位内部控制的概念和特点。

一、建立行政事业单位内部控制制度的意义

改革开放三十多年来，我国的经济的发展取得了举世瞩目的伟大成就，经济总量一跃超过日本、德国、英国和法国等发达国家，成为仅次于美国的第二大经济体。但是，经济的高速发展没能掩盖行政体制存在的诸多问题，如政府职能不明确、行政管理效率低下、政府权力失控、贪污腐败现象严重等。因此，我国迫切需要推进行政体制改革，强化政府的服务意识，创新政府管理体制，建设法治政府和服务型政府。政府内部控制建设实践证明，健全有效的内部控制，是政府部门切实加强内部管理、提高公共资金使用效率和为人民服务水平的重要举措。而作为政府部门内部控制研究的起点，内部控制框架体系的构建显然成为亟待解决的关键问题。

2008年5月22日，财政部会同证监会、审计署、银监会、保监会出台《企业内部控制基本规范》。2010年4月15日，财政部会同证监会、审计署、银监会、保监会又发布了《企业内部控制应用指引第1号——组织架构》等18项应用指引、《企业内部控制评价指引》和《企业内部控制审计指引》。内部控制基本规范和配套指引的发布，标志着我国内部控制规范体系的形成，是我国内部控制制度发

展的里程碑。鉴于企业内部控制制度的不断完善,行政事业单位内部控制建设过程还处于起步阶段,行政事业单位管理过程中的诸多问题亟待解决,因此,新时期建立行政事业单位内部控制制度有着十分重要的理论价值和现实意义。

(一) 全面提升行政事业单位的综合管理水平

建立内控制度的核心是全面提升单位综合管理水平,一个单位内控制度的好坏反映了单位的综合管理水平。实施内控制度是对单位各项管理制度的整合。通过编制内部控制制度,建立健全预算管理、经费支出管理、工程项目管理、政府采购管理等重点业务领域的内部控制规范,有效解决了行政事业单位管理制度和标准缺失、弱化、模糊和缺乏体系化等问题,进一步明确了各部门的职责权限和按流程办事的原则,为公共服务职能和业务运行提供了有效的制度规范保障。各部门在实际工作中遵循该手册相关内部控制规范,履行工作职责,规范业务行为,进一步提升内部管理水平。同时,通过梳理与资金管控密切相关的重点领域的岗位职责和流程控制节点,着力规范了业务流程与职责分工,进一步强化了制衡与监督机制,明确了流程上的关键控制点,并将控制措施配置于各个业务流程之中,紧紧把控风险关口,使内部管理的风险防范以及保护资金安全的能力日趋增加,内部控制体系较好实现了内控程序化与常态化,将内部控制管理规定中的部门职责、标准流程、政策法规、权限金额等内容全部“固化”在系统程序中,达到内部控制标准对各项经济业务约束的“自动”实现,真正实现从“人治”管理向“法治”管理的转变。同时,借助信息化系统,大量的事务性工作由计算机处理,可以解决行政事业单位人员不足、效率低下等问题,使领导的管理方式由传统的日常管理向例外管理转换。这样不但降低了人为影响的因素,有利于降低舞弊与腐败的风险,还增强了单位的人员管理效率,全面提升行政事业单位的综合管理水平。

【案例 1—1】

虚假发票层出不穷

虚假发票问题的产生主要是由于行政事业单位管理水平不高,对发票的审核缺乏依据,导致应用于公共服务的资金没有投入到相应的领域,资金损失和浪费严重。2010 年,国务院向全国人大常委会提交了中央部门虚假发票列支问题的整改报告:相关部门通过收回违规报销资金、更换真实发票等方式整改 9 737 万元,占 68.31%,并将其余 4 503 万元假发票问题移送纪检监察部门或司法机关作进一步查处。2010 年 6 月,国家审计署审计长刘家义受国务院委托,向十一届全国人大常委会第十五次会议作了审计报告。报告指出,审计中发现接受和使用虚假发票列支问题比较普遍。抽查 56 个中央部门已报销的 29 363 张可疑发票中,有 5 170 张为虚假发票,列支金额为 1.42 亿元。其中:8 个部门本级和 34 个所属单位在无真实经济业务背景的情况下,利用虚假发票套取资金 9 784.14 万元,主要用于发放职工福利补贴等;12 个部门本级和 37 个所属单位对票据审核把关不严,接受虚假发票报账 4 456.66 万元。因此,加强行政事业单位内部控制建设将对单位财务管理水平提升和财务风险的防范起到极大的促进作用。

（二）制约滥用公共权力预防腐败

行政事业单位面临着滥用职权的风险，特别是行政腐败的风险。行政事业单位是公共部门，掌握着巨大的公共权力，在当前我国法律法规尚不完善、公共权力缺乏有效制约的情况下，滥用职权甚至行政腐败的现象非常严重，每年因此而落马的高官不计其数，正如阿克顿勋爵所言：“权力导致腐败，绝对的权力绝对地导致腐败。”要继续全面加强惩治和预防腐败体系建设，加强反腐倡廉教育和廉政文化建设，健全权力运行制约和监督体系，加强反腐败国家立法，加强反腐倡廉党内法规制度建设，深化腐败问题多发领域和环节的改革，确保国家机关按照法定权限和程序行使权力。要加强对权力运行的制约和监督，把权力关进制度的笼子里，形成不敢腐的惩戒机制、不能腐的防范机制、不易腐的保障机制。各级领导干部都要牢记，任何人都没有法律之外的绝对权力，任何人行使权力都必须为人民服务、对人民负责并自觉接受人民监督。要加强对一把手的监督，认真执行民主集中制，健全施政行为公开制度，保证领导干部做到位高不擅权、权重不谋私。防止腐败主要从两个方面入手：一是“不敢”，二是“不能”。而内部控制制度就是要解决第二个问题。内部控制的最基本原则是权力制衡，而腐败都是由权钱交易引起的。一个好的内部控制制度，可以让你犯错误，想犯错误没有机会。

【案例 1—2】 辽宁抚顺爆出“土地奶奶”

辽宁省抚顺市国土资源单位顺城分局原局长罗亚平在任职期间，利用掌管征地款、动迁补偿款等机会，贪污受贿 3 000 余万元，另有折合人民币 3 000 余万元的财产无法说明来源，被沈阳市人民检察院提起公诉。沈阳市中级人民法院 2010 年 12 月 20 日下午认定，罗亚平犯受贿罪、贪污罪、巨额财产来源不明罪，一审判处其死刑，剥夺政治权力终身。罗亚平不仅刷新了辽宁官场贪腐犯罪涉案金额的纪录，而且其案被中纪委领导批示为“级别最低、数额最大、手段最恶劣”，民间因此称她为“三最”女贪官，她还被叫做“土地奶奶”。之所以出现“土地奶奶”，直接原因就是罗亚平平时飞扬跋扈、专横霸道、独断专行，导致权力失去制约，个人意志代替集体决策，滥用公共权力而滋生了腐败问题。

（三）保证公共资金分配公平、公正

在当前的情况下，行政事业单位职能转变不到位，行政手段配置资源的领域和比重较大，公共工程建设、土地使用权立项等稀缺资源的配置权，基本都掌握在相关行政事业单位手中。为了争夺稀缺资源，各种行贿弄权手段应运而生，最终影响资源的合理配置。内部控制的核心思想就是强调集体决策，决策、执行与监督分离，和不相容岗位相分离，以保证公共资金分配和使用的公平公正。内部控制要求实行单位领导办公会和基层单位例会的集体决策机制，由例行的基层单位例会提出问题，分管领导按权限审批，重大事项提交单位领导办公会，实行领导班子集体研究决定。对于规划课题、信息化建设等专业性强的重大事项，实行专家论证与技术咨询相结合的议事决策机制。在业务管理过程中，要实现决策、执行与监督分离并

相互制约。单位领导办公会决策，各预算单位执行，财务部门进行监督管理，对不符合预算及违反财务管控要求的决策实行一票否决。分离不相容岗位，形成了互相监督、互相制约机制。在各业务流程中，首先由领导层对审批权进行分解；其次，按照不同的职能，将流程节点的控制岗位进行分离，各岗位对业务进行归口和审批权限；最后，由各岗位之间的业务逻辑关系实现岗位的互相校验和监督。这样最终实现了行政事业单位公共资金分配和使用的公平公正。

（四）防止公共资金使用中的损失浪费

行政事业单位面临着资金使用效率低下的风险。行政事业单位作为社会公共部门，是公共产品的唯一供应方，导致了行政事业单位提供的公共产品没有竞争对手，因此资金的使用效率没法得到有效保证。内部控制体系针对这一问题，建立各个业务的管理制度和规范，通过信息化手段实现了对业务事项的规范化和实时化控制，对人的权力运用进行了制衡。运用信息技术将经济活动及其内部控制流程嵌入计算机系统中，实行计算机随机抽取预选供应商的方式完成内部采购程序，有效降低了人为操纵因素的影响，规范相关业务流程与审批权限，有效弥补制度缺陷和管理上的薄弱环节，同时也提高了工作效率，保障了财务信息的及时性、准确性，形成一套事前、事中、事后相结合的控制体系，辅以信息化体系建设，既是打造“制度化、责任化、高效率”阳光政府工作部门的需要，也有效防止了公共资金使用中的损失和浪费。

【案例 1—3】 公款吃喝造成惊人浪费

媒体报道，政府部门通常搞的公款宴请，每次 10 人一桌，桌上的菜一般在 20 道以上，从昂贵的海鲜到本地产的甲鱼、野鸡、野猪等，各种山珍海味一应俱全。一桌菜价一般在 4 000 元以上，喝上四五瓶高档五粮液酒，再加上每人一包高档香烟，每次公款吃喝花费不低于 1 万元。让人心里纠结的是，菜上得太多，根本吃不完，最后上的几道菜往往连动都没动，最终被服务员倒进垃圾桶。2013 年初，中央发出厉行节约的号召之后，公款吃喝之风得到遏制，一些高档酒店上座率明显下滑，就连茅台、五粮液等上市公司股价也不断下跌。

要遏制“舌尖上的浪费”，要从以下三个方面着手：第一，废除公务接待制度。任何事物都有其产生的根源和赖以生存的土地。如果把根源、土壤铲除了，问题自然会得到解决。造成“舌尖上的浪费”的罪魁祸首还是现行公务接待制度。公务接待制度许多单位都有，有的是潜规则，有的是写在纸面上的。在这样的制度下，接待不同级别的领导，地点、餐费、酒水、香烟等都有不同的标准，领导级别越高，接待标准越高，再加上攀比风的盛行和官员虚荣心的暴涨等原因，使得公款招待动辄就花成千上万元。要杜绝这样的浪费，必须得从制度层面斩草除根，即废除现行的公务接待制度。第二，加大行政监察力度。凡是公款吃喝者，最害怕的莫过于被曝光、被查处。监管督察部门一定要逮着一例严惩一例，绝不心慈手软。第三，发挥群众监督作用。畅通举报、投诉渠道，并以适当奖励方式激发群众的监督

热情和积极性。

二、行政事业单位分类

（一）行政单位

根据相关社会学理论分析, 社会法人组织可划分为政府、企业 and 非营利单位三种。其中, 政府是一个国家的统治机构, 为维护 and 实现特定的公共利益, 按照区域划分原则组织起来的, 以暴力为后盾的政治统治和社会管理组织, 是国家公共行政权力的象征、载体和实际行为体。政府以国家作为其存在的基本前提, 国家是权力主体, 政府则是国家权力的代表和执行机关。现代意义上的政府职能由具体的行政单位负责实施。行政单位, 即行政机关, 是国家权力机关授予其管理国家事务的机关, 有广义和狭义之分。广义的行政单位是指国家的立法单位、行政单位和司法单位等使用公共资金的公共部门总合, 代表着社会公共权力。狭义的行政单位是指国家政权机构中的行政机关, 是一个国家政权体系中依法享有行政权力的组织体系。

我国行政事业单位主要指行政单位和事业单位。根据《中华人民共和国宪法》和《中华人民共和国地方各级人民代表大会和地方各级人民政府组织法》的相关规定, 传统意义上的行政单位是狭义的, 主要包括国务院、省、市和县级的各级政府下辖的相关行政机关, 是政府职能的实际承担组织, 如财政部、交通运输部、发改委、民政部、人力资源和社会保障部、卫生部等。但是, 从我国特殊的国情出发, 行政单位应该是个更加综合宏观的概念, 其定义也更为广泛, 不但包括各级行政机关, 还应该包括各级党的机关、人大机关、政协机关、审判机关、检察机关、各民主党派机关和团的机关等单位在内的各种使用公共资金的行政类机构。例如, 党的最高领导机关, 是党的全国代表大会和它所产生的中央委员会, 党的地方各级领导机关, 是党的地方各级代表大会和它们所产生的委员会, 党的各级委员会向同级的代表大会负责并报告工作。党的机关主要包括中共中央、省、市、县各级党委、中共中央直属机关管理局等办事机构等; 人大机关包括全国、省、市、县级人民代表大会及常设办事机构等; 政协机关包括全国、省、市、县级政治协商会议及常设办事机构等; 审判机关主要包括最高基层、中级、高级和最高人民法院, 并设军事、铁路、水运等专门人民法院; 检察机关包括最高人民检察院、地方各级人民检察院、军事检察院、铁路运输检察院等; 各民主党派机关包括中国国民党革命委员会、中国民主同盟、中国民主建国会、中国民主促进会、中国农工民主党、中国致公党、九三学社、台湾民主自治同盟; 团的机关主要包括共青团中央和地方各级团委及其办事机构。本教材的行政事业单位中的行政单位就是这种广义上的概念。

（二）事业单位

事业单位是我国特有的一种公共组织类型, 事业单位的概念主要源自相关法律法规的规定。根据我国《事业单位登记管理暂行条例》规定: 事业单位是国家为了社会公益目的, 由国家机关举办或者其他组织利用国家财政创办的从事教育、科

技、文化、卫生等活动的社会服务组织。另外,《中华人民共和国公益事业捐赠法》规定:公益性非营利的事业单位是指依法成立的,从事公益事业的、不以营利为目的的教育机构、科学研究机构、医疗卫生机构、社会公共文化机构、社会公共体育机构、社会公共福利机构等。上述两种定义的意思基本一致,总结归纳以上两种定义,可以得出这样的结论:事业单位是不具有社会生产职能和国家管理职能的,不以营利为主要目的的,为上层建筑和经济基础及人民生活服务的社会组织和机构。事业单位和政府以及政府部门的最大区别,在于其不具有行政管理的职能。尽管某些事业单位从事的活动涉及国家行政管理职能,但也只是在特定情况下接受国家的委托。

事业单位属于非营利部门,按照性质区分,可分为行政性事业单位、公益性事业单位和经营性事业单位三种。近年来,我国对事业单位体制进行改革,逐步将行政类事业单位划入行政单位,将经营性事业单位改制为企业。考虑到我国社会团体编制类型和其他附属营业单位的情况,本文认为行政事业单位内部控制主体范围应包括广义上的行政单位、公益性事业单位、社会团体及其他附属营业单位。

因此,事业单位分类改革后,现有的事业单位将分别归属于第一部门、第二部门和第三部门。具体情况如图 1—1 所示。

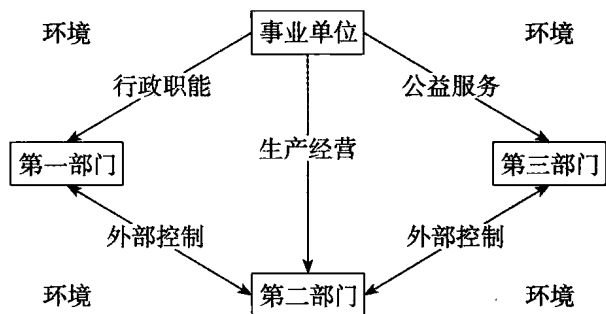


图 1—1 社会组织内部控制规范体系图

这样,我国就基本形成了和其他国家一致的三个部门的社会组织结构,而环境则是社会组织和内部控制存在的基础,包括政治环境、经济环境、法律环境、文化环境和技术环境等。相应地,社会组织的内部控制规范体系也应当包括第一部门、第二部门和第三部门的内部控制规范,而三个部门之间的联系就是外部控制。所谓外部控制,是相对于内部控制而言的,指的是外部的组织对组织施加的一种控制行为。但是,我国目前只制定了第二部门的内部控制规范,第一部门和第三部门的内部控制规范尚未制定,本教材选取了第一部门中的行政单位和第三部门中的事业单位作为研究的对象。

三、行政事业单位内部控制的概念

(一) 行政事业单位内部控制的定义

从企业和行政事业单位内部控制的发展进程来看,两者是相辅相成、相互影

响、共同促进的。美国《联邦政府内部控制准则》正是充分结合了 COSO 报告，对政府内部控制进行定义的。从静态上讲，行政事业单位内部控制是指行政事业单位为履行职能、实现总体目标而建立的保障系统，该系统由内部控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通和监督等要素组成，并体现为与行政、管理、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；从动态上说，内部控制是行政事业单位为履行职能、实现总体目标而应对风险的自我约束和规范的过程。

值得注意的是，行政事业单位内部控制和政府内部控制是两个不同的概念。政府内部控制是为保证政府（机构或组织）有效履行公共受托责任，杜绝舞弊、浪费、滥用职权、管理不当等行为而建立的控制体系。行政事业单位内部控制的主体是行政事业单位及其所属部门（单位），政府内部控制的主体是政府总体。因此，政府内部控制是更高层次的内部控制，其以满足公共利益为目标，以追求社会效率和公平之间的平衡为价值取向，而且能产生影响宏观经济效果和政府公众信誉的社会效应，在政府管理中发挥制约、规范公共行为的作用。政府内部控制在目标、属性和作用方面都更加宏观，从这个角度来说，行政事业单位内部控制从属于政府内部控制。一般来说，政府内部控制则往往立足于宏观的政府部门体系，以各级政府作为一个整体进行研究。由于各级政府包括诸多政府职能部门，每个职能部门业务属性和机构设置都不一致，政府部门内部控制很可能由于缺乏普遍适用性而缺乏针对性和可操作性，只能从总体上对内部控制提出原则性指导。而行政事业单位内部控制与政府内部控制相比，更加关注政府系统中各个部门和下属单位本身，将内部控制建设任务分解到承担政府职能的具体行政事业单位，涵盖了各个类型和业务的行政单位和事业单位。单位领导应该在规范的指导下，制定适合本单位的内部控制制度和实施细则，强调控制活动的适用性、针对性和可行性。综上所述，本书认为行政事业单位内部控制是指由单位领导负责，全体人员共同实施的，为实现单位控制目标，通过制定一系列制度、实施相关措施和程序，对经济活动的风险进行防范和控制的动态过程。为了更好地理解行政事业单位内部控制的内涵和外延，这里对其适用范围进行界定，并作为概念体系的重要补充。

行政事业单位内部控制的主体与客体界定作为概念研究的重点，直接决定了行政事业单位内部控制的效果和效率。行政事业单位内部控制的主体界定有广义与狭义之分，狭义上的行政事业单位内部控制主体就是指负责执行政府各职能的行政事业单位本身。广义上的行政事业单位内部控制主体应扩展到各级政府全部职能机构及其下属单位。例如，各级财政部门从狭义上来看作为一个独立的行政单位存在，为了维持单位日常运营，单位必然会发生各种经费支出，按照行政单位的管理办法，单位经费支出必须由单位预算来进行统一归口管理，因此从狭义上看，行政事业单位内部控制主体应该为行政事业单位及其下属单位。同时，从广义上来看，财政部门作为政府的重要组成部分，其设立的作用就是完成包括行政性事业单位和公益性事业单位在内的全部政府职能相关机构和部门的业务和日常经费管理，并将其

纳入总财政预算的范围内进行统一管理，因此，广义上的行政事业单位内部控制主体应该是各级政府及其所属部门，而不是仅指具有某一个单项职能的行政事业单位。由于行政事业单位内部控制的主体界定不同，其客体的界定标准也有很大差异。进一步说，本教材将行政事业单位内部控制客体的重点控制领域放在资金上，并将资金定义为公共资金、国有资源、国有资产。行政事业单位内部控制的客体，从狭义上看应定位于对行政事业单位相关经济活动的控制。对行政事业单位进行内部控制的外部监督部门也是按照这样的控制对象进行监管，例如相关审计和纪检部门。经济活动是指行政事业单位根据财政收支预算对本单位的日常业务进行财务收支管理。但是从广义上来看，很多行政事业单位内部控制的客体还包括属于单位职能范围，但是不属于单位日常经济活动控制范围的资金，如社保基金和住房公积金等。

因此，当前我国行政事业单位的主体定位于狭义上的概念层级，即行政事业单位本身，但是将客体定位于行政事业单位管理职能范围内的全部经济活动，包括社保基金等公共资金在内的全资金范围。同时，行政事业单位内部控制不仅仅是经济活动，还包括对审批权、职权等事权的控制，但考虑到我国现状，现阶段我国行政事业单位内部控制范围不宜界定为全部活动，而应界定为经济活动即财权，待条件成熟后再逐步扩大范围。

（二）行政事业单位内部控制的特点

由于行政事业单位的属性，其资金来源主要以财政预算资金为主，因此其内部控制具有以下特点。

1. 实施动力不足

依据制度经济学理论，企业建立内部控制（包括管理措施和控制政策）是一个追求利益的动机。自发形成的内部控制制度内生于企业经营管理活动中，并在企业个体实践中自然演进，具有制度的自实施功能，因而内部控制建设和实施成本低且效果好。利益追求是企业建立内部控制的内在动因。由于企业与其利益相关者具有直接的经济关系，内部控制实施动力主要来源于企业股东、债权人等方面。出于对股东和债权人提出的管理目标和自身报酬的考虑，管理层也有动力实施内部控制，降低企业的经营风险，提高盈利能力。尽管企业外部监管部门会对内部控制提出相关要求，但是更为强烈的内部控制实施的自发性 and 主动性则来自于企业内部。而行政事业单位是以满足公共利益为目标，以追求社会公平和效率之间的均衡为价值取向。而内部控制建设是为了保证行政事业单位管理目标得以实现，发挥制约、规范公共管理行为的作用。因此，无论是相对企业实现利润最大化的目标，还是其强烈的内部控制实施的内生动力，行政事业单位内部控制实施目标具有明显的区别，且内生动力天然不足。

从公共管理理论角度出发，社会公众理应成为行政事业单位内部控制的推动者。我国是人民民主专政的社会主义国家，公众选举代表来代表其意愿，并通过全国人民代表大会上升为国家的意志，以合法途径和程序将公共资金委托给行政事业

单位去管理，形成了社会公众与行政事业单位之间的委托人与代理人的关系。委托人与代理人的意志有可能保持一致，也有可能不一致，社会公众具有对公共资金监管的积极动力。特别是随着我国行政管理体制改革的不断深化，社会公众对政务透明度提出了越来越高的要求，迫使相关部门加强内部控制。这是出于我国特殊的国情和历史原因，社会公众普遍无法直接对单位支出情况进行监督和制约，因此要求行政事业单位建立内部控制，履行受托责任。受托责任人义务保证责任的履行并向委托人列报履约信息。而在我国行政事业单位普遍没有动力去建立和实施内部控制。这是由于行政事业单位属性及公共资金的特点，单位与所支配的资金和资产没有直接的权属关系。单位领导不愿意放弃“既得利益”或“相关特权”，缺乏内部控制设计和实施的主观能动性，也没有积极性向利益相关者进行信息列报。而且单位支出方向和重点是由政府职能规划而不是由单位本身来决定的，单位只是遵照预算执行。所以单位缺乏积极性来相应建立内部控制制度以衡量其提供公共服务的效率和效果。因此，正是由于我国行政事业单位产权结构不明晰，导致内部控制实施内生动力不足，实施动力主要来源于单位外部的监督和推动力量，而非像企业内部控制那样来源于公司治理的压力。

2. 实施方式多样

在对实施动因分析的基础上，本书针对我国行政事业单位的具体情况，展开关于内部控制实施方式的探讨，明确内部控制实施组织和办法，以便相关部门加强制度建设和机制设计。

尽管广大纳税人具有强烈的监管意愿，但受限于信息不对称与监督手段不足而无法实现，需要由相关公共部门代表纳税人行使职权，要求单位建立健全内部控制。按照职能及机构设置属性，财政部门、审计部门和纪检监察部门应当作为行政事业单位内部控制建设和实施的主要督导部门。财政部门作为公共资金使用计划的审批者和分配者，有义务对资金使用的方向和效率进行持续跟踪和监督，审计部门的行政职能就是对公共资金使用过程的合理、合规性进行审查，对相关部门和岗位受托责任的履行结果进行审计，纪检监察部门则负责对公共资金使用过程中的单位与人员违法违纪情况进行监督、调查和惩处。这些外部实施组织有监管的权利和义务，应对行政事业单位内部控制实施情况进行直接管理、评价及对结果进行处理，在事前监督、事中监督和事后评价以及信息披露和结果处理过程中扮演不同的积极角色。

根据对美国联邦政府内部控制实施机制的分析，内部控制法制化成为其最为有效的实施手段和方式。美国政府预算管理总局（OMB）于1981年发布了A-123号通告《管理层责任与控制》。随后，美国政府在1982年颁布的《联邦管理机构财务诚信法案》中明确要求，政府部门持续地评估和报告其内部会计控制和管理控制系统的适当性，并授权美国审计总署（GAO）指定和发布内部控制准则。审计总署（GAO）于1983年发布了《联邦政府政府控制准则》，并与《管理层责任与

控制》和《联邦管理机构财务诚信法案》共同构成了美国政府内部控制制度体系，开始在美国政府体系中实施。随着规范的颁布，我国行政事业单位内部控制建设标准初步形成，但是依然缺少对实施机制进行规范的制度体系。外部监管部门应从监管法制化角度入手，通过向单位强调制度、政策和指令，对资金进行详细的控制。财政部门作为行政事业单位财政预算和资金的直接监管机构，应出台相应制度对财政资金应达到的使用效果和效率进行规定，设定单位公共资源的分配标准，指导单位内部控制的建设和实施。外部审计部门作为内部审计职能的重要补充，要加强对绩效审计和离任审计的制度建设，对单位会计信息的真实性、公允性，运用公共资源的经济性、效益性、效果性，以及提供公共服务的质量进行监督。纪检监察部门重点针对单位内部可能存在的滥用职权、贪污腐败等违反党纪国法的犯罪行为进行立法监督，将内部控制作为反腐倡廉的重要手段列入相关法律建设体系中。需要注意的是，现代社会公共危机频发、公共管理事务的错综复杂、各要素密切关联以及部门专业化分工等，使诸多事务的管理也需要各部门间的广泛协作。

总之，行政事业单位内部控制实施需要协调外部实施组织之间的关系，相关部门齐抓共管，在领导及全体人员的共同参与下，真正提升行政事业单位内部管理水平，切实加强廉政风险防控机制建设。

第二节 行政事业单位内部控制目标

单位内部控制的目标主要包括：合理保证单位经济活动合法合规、资产安全和使用有效、财务信息真实完整，有效防范舞弊和预防腐败，提高公共服务的效率和效果。

一、合理保证单位经济活动合法合规

行政事业单位经济活动必须在法律法规允许的范围内进行，严禁违法违规行为的发生，这是行政事业单位内部控制最基本的目标，是其他四个目标存在的前提和基础。该目标取决于外部因素，在一些情况下对所有行政事业单位而言都很类似，而在另一些情况下只对部分或个别行政事业单位有要求。行政事业单位通常情况下要采取必要的措施保证单位经济活动合法合规。适用的法律法规确定了其最低的行为准则，行政事业单位须将合法合规目标纳入内部控制目标之中。例如，行政事业单位必须根据预算管理制度如期完成预决算工作，公开预算信息；遵从相关财经规定，提供真实票据完成报销等。因此，行政事业单位需要制定政策和程序来处理相关法律法规要求的事项。行政事业单位的合法合规记录会对其社会形象产生巨大影响，对于提高行政事业单位的执政能力和社会公信力具有重要意义。

二、合理保证单位资产安全和使用有效

该目标强调了保证行政事业单位资产的安全和有效利用，以保证其使用效率。该目标与成熟先进的管理理念和方法、最新的科学技术的发展（尤其是信息技术）