

政府部门内部控制

框架设计与有效运行

张庆龙 | 著

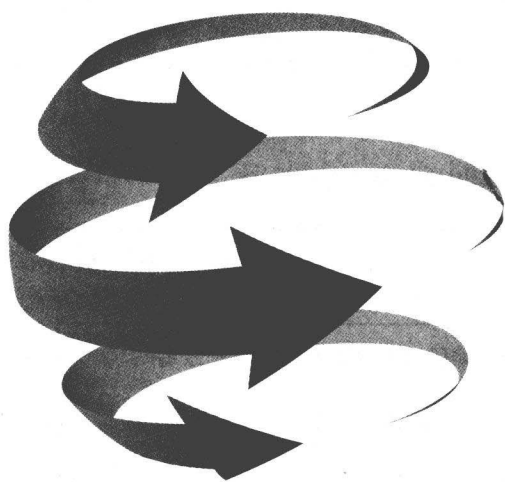


化学工业出版社

政府部门内部控制

框架设计与有效运行

张庆龙 | 著



化学工业出版社

· 北京 ·

本书以我国政府审计工作报告中反映的政府部门内部控制问题为出发点,在回顾美国政府部门内部控制的建设历程的基础上,系统提出了我国政府部门内部控制的理论框架与具体活动控制设计内容。作为国内第一本系统论述政府部门内部控制的专著,本书对构建我国行政事业单位内部控制基本规范,设计相关具体经济活动的内部控制配套指引具有重要参考价值和借鉴意义。

图书在版编目(CIP)数据

政府部门内部控制:框架设计与有效运行/张庆龙
著. —北京:化学工业出版社, 2012. 10
ISBN 978-7-122-15281-7

I. ①政… II. ①张… III. ①政府审计-内部审计-研究-中国 IV. ①F239.44

中国版本图书馆CIP数据核字(2012)第210925号

责任编辑:曾清燕 张焕强
责任校对:洪雅姝

装帧设计:韩飞

出版发行:化学工业出版社(北京市东城区青年湖南街13号 邮政编码100011)
印装:三河市双峰印刷装订有限公司
710mm×1000mm 1/16 印张13¹/₄ 字数215千字
2012年11月北京第1版第1次印刷

购书咨询:010-64518888(传真:010-64519686) 售后服务:010-64518899
网 址: <http://www.cip.com.cn>
凡购买本书,如有缺损质量问题,本社销售中心负责调换。

定 价:32.00元

版权所有 违者必究

序

石爱中

从20世纪中叶起,一些西方国家为了克服凯恩斯主义的缺陷,开始重新思考政府的角色定位、政府的作用定位、政府管理的制度和机制问题,并最终形成了新公共管理运动和相应的理论思潮。这一运动和理论的核心内容是,将市场机制、竞争原理引入政府管理领域,从而提高政府工作效率,实现政府再造。

新公共管理理论将政府角色定位为决策者,主张将决策制定过程和决策执行过程相分离。政府的主要工作要放在决策过程上,决策执行过程即公共服务的生产和提供过程可交由市场和社会去完成。

为了适应政府的新角色,政府组成人员应该以管理型专家为主,而不是以技术型专家为主,从而能够满足管理活动专业化的要求。

新公共管理理论认为,在具体的政府行政活动中应该引入企业管理的方法和机制,例如战略规划管理、项目预算管理、绩效管理、顾客管理、投入产出控制管理和人力资源管理等等。

毋庸置疑,新公共管理理论的产生只是基于一种政治哲学,因此,解决一类问题的同时,会导致另一类问题的产生。例如,在效率与公平、集权与分权、官僚体制与分权体制、文官制度与雇佣制度等关系的处理上,该理论与实践都处在两难选择的状态。但是,同样毋庸置疑,这一理论确有许多可以借鉴之处。例如,该理论的有效实践,可有助于建设服务型政府,确立有限政府构架,规范政府职能。通过将企业管理方法引入政府行政管理,可有助于降低行政成本,提高政府行政效率。

实际上,当人们将企业管理方法引入实际的政府行政管理过程中时,对政府部门内部控制的作用就日益突显,不同程度内部控制的实施就显得日趋重要。在这种情况下,有关企业内部控制理论与方法也就会被迅速地引入政府的政策研究活动和具体的施政过程,并变得不可或缺。例如,仅就分权管理机制的建立和公共产品的外包而言,如果没有严格并且合理的内部控制制度,就已经无法安全、高效地加以实施。

在我国,虽然没有什么新公共管理运动,新公共管理理论也不是政

府行政管理的主流思想潮流，但是在建立市场经济的过程中，为了适应发展市场经济的要求，政府也在不断地调整自己，改造自己。在这个过程中，新公共管理理论中的一些合理思路 and 做法，会被自然而然地加以引鉴，顺理成章地影响着政府部分改革措施的制定和实施，从而深深地影响着政府改革的进程。

从实际情况看，在我国政府的改革过程中，人们日益看重政府内部控制的作用。一方面，许多专家学者开始涉足这一领域的研究。另一方面，政府管理部门也开始制定有关规定，来加强政府部门的内部控制。近些年来，一些会计类学术刊物中不断刊载有关政府内部控制问题的论文，2011年国家还发布了《行政事业单位内部控制》的征求意见稿。这说明，政府内部控制问题不仅引起了专家学者的极大兴趣，而且已经提到了政府改革的议事日程。

客观地讲，在目前阶段，政府部门的内部控制确实要比企业弱，引鉴企业内部控制的工作才刚刚起步，建设政府内部控制框架的任务还相当繁重。因此，在这一领域，当然还需要有更多的专家学者和政府官员来加以关注。北京国家会计学院张庆龙教授此时撰写并出版了《政府部门内部控制：框架设计与有效运行》一书，无论从时机还是从内容看，都是一件值得高兴的事。作为一本对我国政府内部控制问题进行初步研究的学术著作，该书一定会对实际的政府改革进程，特别是在研究层面，发挥应有的作用。

在相关文献较少，政府实践经验不足的情况下，张庆龙教授做了大胆尝试，精神可嘉，能力可鉴。融入实际的改革进程是出有用成果的前提。张庆龙教授以学者的敏感，捕捉到如此重要的问题，对该问题研究的发轫起到了非常重要的作用。当然，政府部门内部控制的建设不会一蹴而就，它会与政府行政管理、政府会计等各个领域的改革相伴而行。希望张庆龙教授继续关注政府改革的整体进程，不断地深入对此问题的研究，以便对政府内部控制体系的最终建立和完善发挥更大的作用。

目录

⑤ 第1章 导论

1

- 1.1 研究背景：政府审计工作报告引发的思考 3
- 1.2 政府部门内部控制框架研究现状评述 9
 - 1.2.1 国外研究现状与趋势 9
 - 1.2.2 国内研究现状分析 18
- 1.3 研究思路与方法 26
 - 1.3.1 研究思路 26
 - 1.3.2 研究方法 27
- 1.4 研究特色 28
 - 1.4.1 系统梳理了政府部门内部控制研究文献 28
 - 1.4.2 基于审计视角分析了政府部门内部控制研究的必
要性及相关的完善对策 28
 - 1.4.3 提出政府部门内部控制的科学内涵 28
 - 1.4.4 提出政府部门内部控制的要素框架 29
 - 1.4.5 设计出政府部门内部控制的具体业务活动控制内容 29

⑤ 第2章 公共受托责任、政府治理与政府部门内部控制

31

- 2.1 公共受托责任与政府治理 33
 - 2.1.1 公共受托责任的本义是指政府受托责任 33
 - 2.1.2 公共管理是政府履行公共受托责任的实现方式 39
 - 2.1.3 政府治理源于公共管理领域的“政府失灵” 40
- 2.2 政府治理与政府部门内部控制 45
 - 2.2.1 公共受托责任是政府治理与内部控制之间的联结纽带 ... 45
 - 2.2.2 政府部门内部控制是政府治理的重要基石 47
 - 2.2.3 政府治理模式影响着政府部门内部控制的发展和完善 ... 49

3.1 美国政府部门内部控制建设的实践	59
3.1.1 内部会计控制阶段	59
3.1.2 内部会计控制向管理控制发展的阶段	60
3.1.3 内部控制框架阶段	65
3.2 美国政府部门内部控制建设的几点启示	68
3.2.1 政府部门内部控制建设是一个相关法律法规不断完善的过程	68
3.2.2 强化管理层的责任有利于塑造良好的内部控制执行环境	69
3.2.3 政府部门内部控制体系的完善应借鉴企业内部控制的成果	70
3.2.4 发挥政府审计机关在政府部门内部控制建设中的推动作用	71
3.2.5 政府部门内部审计制度的完善程度预示着内部控制的执行效果	72

4.1 政府部门内部控制的内涵	75
4.1.1 企业内部控制内涵的研究评述	75
4.1.2 国际组织关于政府部门内部控制内涵的解释	81
4.1.3 我国政府部门内部控制内涵的界定	84
4.2 政府部门内部控制的作用	92
4.2.1 有助于保证政府部门履行责任	93
4.2.2 有助于减少公共政策失灵	93
4.2.3 有助于提高行政决策的科学性和可行性	93
4.2.4 有助于保证管理人员和工作人员的素质和能力	94
4.2.5 有助于保证政府部门贯彻执行相关法律法规	94
4.2.6 有助于保证财政财务收支的真实、合法和效益	94
4.2.7 有助于保证实物资产和信息资源的安全	95
4.2.8 有助于保证政府部门信息的真实、可靠	95

4.3 政府部门内部控制的主体与客体	95
4.3.1 政府部门内部控制的主体	95
4.3.2 政府部门内部控制的客体	97
4.4 政府部门内部控制的原则	99
4.4.1 服务导向性原则	99
4.4.2 兼顾效率与公平的原则	99
4.4.3 合规合法性原则	100
4.4.4 全面性原则	100
4.4.5 重要性原则	100
4.4.6 分权制衡原则	101
4.4.7 适应性原则	101
4.4.8 成本绩效原则	102
4.5 政府部门内部控制的要素框架	102
4.5.1 企业内部控制的要素框架评述	102
4.5.2 我国政府部门内部控制要素框架的构建	111

⑤ 第5章 政府部门主要经济业务活动控制设计

125

5.1 预算控制活动设计	127
5.1.1 我国政府部门预算控制现实中存在的突出问题及风险	127
5.1.2 预算控制活动的设计内容	128
5.2 收入控制	130
5.2.1 我国政府部门收入控制现实中存在的突出问题及风险	130
5.2.2 收入控制活动的设计内容	131
5.3 支出控制	133
5.3.1 我国政府部门支出控制现实中存在的突出问题及风险	134
5.3.2 支出控制活动的设计内容	134
5.4 财政拨款结余控制	136
5.4.1 我国政府财政拨款结余控制现实中存在的突出问题及风险	136
5.4.2 财政拨款结余控制活动具体设计内容	137
5.5 资产管理控制	137

5.5.1 我国政府部门资产管理控制现实中存在的突出问题及风险	138
5.5.2 资产管理控制活动具体设计内容	139
5.6 工程建设项目控制	145
5.6.1 我国政府部门工程建设项目控制现实中存在的突出问题及风险	145
5.6.2 工程建设项目控制活动具体设计内容	147
5.7 政府采购控制	149
5.7.1 我国政府采购控制现实中存在的突出问题及风险	153
5.7.2 政府采购控制活动具体设计内容	156
5.8 经济合同控制	159
5.8.1 我国经济合同控制现实中存在的突出问题及风险	159
5.8.2 经济合同控制活动具体设计内容	160
5.9 财务信息化控制	161
5.9.1 我国政府部门财务信息化控制现实中存在的突出问题及风险	162
5.9.2 财务信息化控制活动具体设计内容	162

④ **第6章 审计监督与政府部门内部控制的有效运行** 165

6.1 审计监督与政府部门内部控制的关系	167
6.2 内部审计监督与政府部门内部控制	168
6.2.1 内部审计监督是政府部门内部控制的重要组成部分	168
6.2.2 国内外关于政府部门内部审计的研究现状	169
6.2.3 我国政府部门内部审计现实中存在的突出问题	172
6.2.4 我国政府部门内部审计的完善建议	181
6.3 政府审计监督与政府部门内部控制	193
6.3.1 政府审计是保证政府部门内部控制有效的外部监督机制	193
6.3.2 政府审计机关参与政府部门内部控制中遇到的瓶颈	195
6.3.3 政府审计如何有效地发挥对于政府部门内部控制的监督	198

⑤ **主要参考文献**



第1章

导 论



1.1 研究背景：政府审计工作报告引发的思考

一千多年前，一位哲学家说过：“正如一个人发现自己舌尖上有蜂蜜或毒药，不可能不去品尝一样，负责管理政府资金的人不可能不去品尝，哪怕是一点点国王的财富……正如当一条鱼在水里游时，我们无法知道是否它在喝水一样，我们也无法知道掌管政府财富的人是否错误地分配了钱财。”所以，对于保护公共资金的安全来说，控制是必要的，对于那些没有控制体系或控制很少而且效果很差的国家来说，更是如此。

从1978年到现在，随着我国经济改革开放的深入，我国政府部门先后进行了多次行政管理体制改革。2008年2月党的十七大报告提出了至2020年深化行政管理体制改革的总目标，要求以转变政府职能为重点，深化政府机构改革，优化政府组织结构，实现政府管理方式向规范有序、公开透明、便民高效的根本转变，建设人民满意的政府。在这个特殊的经济转型时期，政府部门职能正悄然发生变化，逐步由管理型向廉洁型、服务型转变，从权力政府向责任政府转变，从全能政府向有限政府转变。

政府部门是管理社会公共事务的主体，是掌握公共权力的重要机构。然而，腐败是与公共权力共生的现象，由于政府行为具有单方面的强制性，当权力不受制衡和监督时，政府部门的行政行为一旦出现失误、违法，就会对人民群众的合法权益造成直接的侵犯，给人民利益带来极大的损害。为此，政府部门必须加强内部自身管理，制定一套严格的制度和有效的控制措施来抑制乃至消除腐败现象，其关键就在于能否对权力实施有效的制衡、监督。政府部门的内部控制作为政府部门管理的重要组成部分，在政府管理中发挥着约束、规范政府部门行政管理行为，提高政府部门决策的科学性，保证财政财务收支的真实性、合法性、效益性，维护公共资源安全，防止损失、滥用、毁坏等方面的作用。政府部门内部控制的建设对于新形势下推动我国政府部门职能转变具有重要的意义。

为什么探讨政府审计工作报告？它与政府部门内部控制有什么关系？笔者认为，政府审计监督是对被审计单位的资源利用情况及其他经济行为的监督和评价，是对政府部门管理行为的约束，可有效预防、抵御部门管理中的风险并促进政府部门的建设，这是社会公众赋予政府部门的外部监督机制，因此在健全政府部门管理方面离不开审计的监督。



闲置严重。例如，2008年，教育部有7个项目，经费合计101.30亿元，在编报部门预算时未细化到具体项目。这种现象比较普遍，像科技部、国家发展和改革委员会（简称国家发改委）、教育部、工信部、公安部等单位都存在类似的现象。2008年，外交部负责实施的因公电子护照项目预算为4 500万元，实际支出302.97万元，占预算的6.73%，结余4 197.03万元；外交部护照工本费项目2008年年初结余3 551.14万元，当年财政拨款收入670万元，实际支出312.90万元，年末累计结余3 908.24万元。以上财政资金结余，未能很好地发挥资金使用效益。还有2008年，科技部以前年度财政拨款净结余资金6.81亿元未纳入预算安排使用，其中：基本支出结余3 552.74万元，项目支出结余6.45亿元，未能很好地发挥资金使用效益。由民政部负责的全国最低生活保障信息系统工程自2004年实施以来进展缓慢。截至2008年年底，该工程实际完成投资1 566万元，资金结余6 980万元，占到账资金的81.68%，闲置资金未能及时发挥效益。2008年，财政部在编制专项检查费等14个延续项目预算时，只安排使用了这些项目以前年度累计结余资金1.56亿元中的4 100.90万元，其余结余资金1.15亿元未做安排。至2011年3月底，国家发改委2010年下达的农村电网改造升级工程等6个项目的中央预算内投资117.79亿元中，有92.11亿元（占78%）闲置未用。

（2）账外资产现象严重，存在不将附属单位上缴收入纳入预算编报的现象。例如，2002—2008年，国家发改委中国经济体制改革研究会未将所属单位上缴的现金收入共计113.30万元纳入本单位财务账内核算；2008年，外交部所属服务中心未编报附属单位上缴收入预算，而实际当年附属单位上缴收入4 586.43万元。2005年4月以来，国家物资储备局机关服务中心将一家已撤销的所属公司的余款326.43万元，转入另外一家所属公司开设的银行账户中，用于物资储备局机关、离退休干部和服务中心职工的福利支出。截至2009年4月，此笔资金还结存202.03万元。2004年以来，机关服务中心将收回的职工购房借款86.39万元存入一家所属公司开设的银行账户中。截至2009年4月，此笔资金还结存76.01万元。上述存放资金的银行账户均未在机关服务中心及其所属公司账内核算反映。

（3）虚列支出，将下一年支出列为本年支出，扩大项目经费支出使用范围，用于本单位福利支出。例如，2008年，国家发改委经济体制与管理研究所通过虚假合同将85.19万元修缮购置专项资金转出后，出借给企业使用；在基本支出中列支项目支出38.97万元。2008年，某研究发展中心扩大



项目经费使用范围，支出40万元，用于发放本单位职工课题补贴。2007—2008年，公安部第一研究所在基本科研业务费中超范围列支了两个自主设立的科研项目费用，共517.14万元。2008年，工业和信息化部本级基本支出超出预算1 007.16万元；扩大项目经费使用范围支出432.60万元，用于非项目支出。2008年年底，人力资源和社会保障部将部分项目超预算支出的92.15万元，调整到其他项目中列支，扩大了被调入项目的经费使用范围。2008年，查出国土资源部两个所属单位虚报冒领财政资金861.65万元，向相关公司转移资金203.92万元。其中：2006年7月，所属广州海洋地质调查局编报2007年预算时，虚报在职职工人数30人，相应多得财政资金59.10万元；2005年和2007年，所属中国地质调查局发展研究中心下属北京联合地源软件技术有限公司在地质技术装备采购过程中通过虚报价格等方式，共计骗取专项资金802.55万元；2008年5月，北京联合地源软件技术有限公司与相关公司串通，编造虚假的软件技术转让合同及有关付款协议书，以技术转让费名义向相关公司转移资金203.92万元；还有，2006年12月以来，青岛海洋地质研究所所属青岛海洋地质工程勘察院（以下简称“海勘院”），用490万元虚假发票在国家专项中虚列支出，并将其中的150万元资金通过相关公司转出并私存私放，其余340万元挂往来账；2007年5月，海勘院以采购油料的名义在财政专项中虚列支出600万元，截至审计时尚有294.49万元存放于相关公司。2007—2008年，环境保护部未经财政部审批，在3个项目中安排公务用车购置预算，相关项目承担单位在项目经费中列支126.61万元，购置公务用车6辆（其中2008年列支74.51万元购置4辆）。2007—2008年，中国环境科学院、北方核与辐射安全监督站、环境规划院、环境保护部信息中心等4个所属单位在财政专项经费中列支552.53万元，用于人员经费、办公楼装修等（其中2008年列支482.47万元）。2008年，中国农业科学院（简称农科院）在中央级科学事业单位修缮购置资金中支出118万元购车4辆；2007—2008年，农科院向已确定转制为科技型企业的12个所属单位下达修缮购置资金预算1.18亿元；2007—2008年，农科院将应由院本级执行的63个课题，超范围安排给38个有关单位，并拨付资金769万元。2008年12月，作物所在其课题项目经费中列支在职人员劳保和防暑降温费用15.16万元，提取办公房屋使用费491.21万元；在专项经费中为其下属企业支付推广和设备购置款共132.50万元。

2010年，210个所属单位未经批准扩大开支范围，共支出10.26亿元；33



个所属单位采取虚列支出、以拨作支等方式，将1.51亿元预算资金列支后拨付给下级单位或项目承担单位；13个所属单位采取重复申报项目、多报在编人数等方式，多申领财政资金0.3亿元。

(4) 越权审批基本建设项目。例如：2006—2008年，公安部未报国家发改委审批，自行批复公安部第一研究所、人民公安报社和公安部居民身份证密钥管理中心3个所属事业单位办公楼建设项目投资4.22亿元。

(5) 往来款长期挂账，未纳入部门预算管理。例如：财政部2001—2008年，将部本级预算中的项目经费共计6 510万元（其中2008年925万元）拨付给信息网络中心并列报支出，但截至2008年年底，信息网络中心按财政部要求向各省财政部门只拨付了2 714.60万元，结余3 795.40万元挂账。将部门预算改革前（2000年前）已列报支出的事业费等专项经费、待清理款项等共计8 182.69万元，在往来账款中挂账，多年未动用。

(6) 政府采购不规范。例如，2008年，财政部本级及其负责的部分部门集中采购事项未编报政府采购预算，共支出6 807.99万元；部本级的地方政府财政门户网站维护、软件服务费等项目，以及会议服务、印刷项目等，共计1 393.96万元，未实行政府采购；在部门集中采购中将13个不符合单一来源采购方式的项目，按单一来源方式进行采购，共计1 069.72万元。2003年，财政部组织信息网络中心等单位进行小型机等设备招标采购时确定的采购第一包的中标金额为1 622.98万元，但实际签订合同金额2 165.29万元，超出的542.31万元未招标。2007年—2008年，信息网络中心将中国政府采购网的运行维护项目（507.98万元）指定所属公司实施，未实行公开招标。

(7) 未严格执行审批制与负责制。例如，2000年4月，在未办理相关审批手续的情况下，原劳动保障部机关服务局将该部所属的北京招待所楼房（账面原值2 437万元）对外出租经营，租赁期为8年，后又通过签订两个补充协议，将租赁期延长至2012年。上述已收租金全部作为原劳动保障部机关服务局经营收入，等于是未经批准将2 437万元非经营性资产出租经营。2002年，农业部未经国务院机关事务管理局批准，越权批复农科院利用15亩国有划拨农业科研土地使用权，与民营企业合作开发建设高科技综合试验楼，建设规模为2.75万平方米。该项目2005年9月开工，2008年3月竣工验收，实际建设成写字楼、商铺和商品房，建筑规模为9.58万平方米，农科院按照协议分得写字楼2.88万平方米，占建设总规模的30%。民营企业分得6.7万平方米，已取得销售收入9.08亿元。2004年，农科院研究生院将其办



公楼一层及地下室共2 130平方米与民营公司合作经营；2008年，中监所将自有的威地科技大厦12 321平方米对外出租，这些项目均未履行相关报批手续。

(8) 私存私放资金、设立“小金库”问题仍然存在。2009年以来，各部门深入开展了“小金库”专项治理活动，但2010年度的审计工作发现，82个所属单位采取截留收入、虚列支出等方式，套取和私存私放资金4.14亿元，主要用于发放奖金、补贴等。

(9) 收入和资产管理存在一些薄弱环节，主要表现在非税收入征缴、资产核算、出租出借等方面。其中：80个所属单位未按规定征缴非税收入3.09亿元，违规收费3.68亿元；52个所属单位违规出租出借资产、委托理财以及资产入账不及时等，涉及金额18.75亿元；39个所属单位未严格执行政府采购规定，有的是为加快采购进度规避集中采购，有的是执行政府采购政策和程序不规范，涉及采购资金7.57亿元。

(10) 工程建设项目控制不严。例如，2010年审计报告揭示了如下问题。一是部分项目在工程施工、材料采购等方面违背国家招投标规定，有的甚至非法转分包。京沪高铁建设中，合同金额44.46亿元的施工、监理、咨询等项目尚未招标，相关公司就已进场开展工作。西气东输二线工程建设中，有45.01亿元管道和站场施工、2.33亿元设备材料采购的招标不规范，分别占抽查施工、材料采购合同总额的72%和12%。76个支线机场建设中，有23个机场共计19.38亿元的359项合同未按规定公开招标，占抽查合同总数的20%。二是部分项目建设过程中，存在投资控制不严、建设进度滞后等问题。在投资控制方面，主要是物资采购和工程款结算审核不严等增加投资15.12亿元，虚假申报、多头申报、挤占挪用或违规使用建设资金11.63亿元，以假发票或“白条”入账4.65亿元。在建设进度方面，有170个粮油仓储设施项目未能如期于2010年年底建成，占应建成数的78%，造成中央补助2.56亿元滞留或闲置。

形成上述中央行政事业单位财政预算执行问题的原因是多方面的，但核心的原因还是行政事业单位内部控制薄弱造成的。针对这一问题，每一年的政府审计工作报告中几乎都要谈及关于建立健全行政事业单位内部控制，完善业务管理流程的相关建议，并且占到所提审计建议比例的90%以上。例如：建立对重大事项的决策制度和问责机制；加强预算管理、项目管理、基本建设管理和国有资产管理，提高预算资金的使用效益和保证国有资产的保值增值；加强预算管理，严格按项目使用范围支出，提高财政资金使用效