

行政事业单位 内部控制规范解读

XINGZHENG SHIYE DANWEI
NEIBU KONGZHI GUIFAN JIEDU

周学云 张灼◎主编



中国财政经济出版社

行政事业单位内部控制 规范解读

主 编 周学云 张 灼
副主编 崔 亮 陈汉明 徐 俊
李建伟 曾 钧 杨 超

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

行政事业单位内部控制规范解读 / 周学云、张灼主编. —北京: 中国财政经济出版社, 2014. 3

ISBN 978 - 7 - 5095 - 5177 - 6

I. ①行… II. ①周… ②张 III. ①行政事业单位 - 内部审计 - 规范 - 中国 - 学习参考资料 IV. ①F239.66 - 65

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2014) 第 050161 号

责任编辑: 张 军

责任校对: 王 英

封面设计: 陈 瑶

版式设计: 汤广才

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: ckfz@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

营销中心电话: 88190406 北京财经书店电话: 64033436 84041336

北京中兴印刷有限公司印刷

787 × 1092 毫米 16 开 10.25 印张 246 000 字

2014 年 3 月第 1 版 2014 年 6 月北京第 3 次印刷

定价: 23.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 5177 - 6/F · 4189

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

反盗版举报热线: 88190492、88190446

本书编写委员会

主 编 周学云 张 灼

副主编 崔 亮 陈汉明 徐 俊

李建伟 曾 钧 杨 超

编 委 方 毅 袁春云 柯 庆

熊振威 唐红兵 雷桂芝

汪胜洪 程红燕

目 录

第一章 我国行政事业单位开展内部控制建设的必要性	(1)
第一节 行政事业单位概况及特点	(1)
第二节 行政事业单位内部控制的历史沿革	(4)
第三节 行政事业单位建立内部控制的必要性	(5)
第二章 总则	(7)
第一节 行政事业单位内部控制的目标	(7)
第二节 行政事业单位内部控制的原则	(11)
第三节 行政事业单位内部控制建设流程	(13)
第四节 内部控制项目实施案例	(16)
第三章 风险评估和控制方法	(17)
第一节 风险评估	(17)
第二节 控制方法	(24)
第三节 风险评估和控制方法实务案例	(28)
第四章 单位层面内部控制	(30)
第一节 建立内部控制的组织架构和工作机制	(30)
第二节 加强内部控制的要求	(33)
第三节 单位层面内部控制实务案例	(35)
第五章 业务层面内部控制	(37)
第一节 预算业务控制	(37)
第二节 收支业务控制	(55)
第三节 政府采购业务控制	(69)
第四节 资产控制	(82)

第五节 建设项目控制 (100)

第六节 合同控制 (112)

第六章 评价与监督 (127)

第一节 对内部控制的自我评价 (127)

第二节 对内部控制的监督 (128)

第三节 评价与监督案例 (133)

附录一 行政事业单位内部控制规范（试行） (135)

附录二 行政单位财务规则 (144)

附录三 事业单位财务规则 (150)

主要参考文献 (157)

第一章 我国行政事业单位开展内部控制建设的必要性

党的十八大报告指出“我国发展仍处于可以大有作为的重要战略机遇期”，这是我党对当前中国发展形势的总体判断。面对这一千载难逢的“战略机遇期”，我们党和政府要坚持不懈地深入推进经济、政治、社会、文化、生态等各领域的体制机制改革，建设全面小康社会，最终把我国建成富强、民主、文明、和谐、美丽的社会主义现代化强国。作为承担公共管理和社会服务职能的行政事业单位，必将承担重要的历史使命。为此，行政事业单位加强自身建设，强化内部管理，比以往任何一个时期都显得更为重要。为了加强行政事业单位内部控制体系完善和制度建设，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正式实施。

第一节 行政事业单位概况及特点

一、行政事业单位概况

（一）行政单位

行政单位是指进行国家行政管理、组织经济建设和文化建设、维护社会公共秩序的单位，主要包括国家权力机关、行政机关、司法机关、检察机关以及实行预算管理的其他机关、政党组织等。

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，行政单位主要包括国务院、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。《中华人民共和国公务员法》第一章第二条指出“公务员是指依法履行公职、纳入国家行政编制、由国家财政负担工资福利的工作人员”。其实施

范围包括中国共产党各级机关、各级人民代表大会及其常务委员会机关、各级行政机关、中国人民政治协商会议各级委员会机关、各级审判机关、各级检察机关和各民主党派机关七大机关，这七大机关都可以称为行政单位。此外，还有参照公务员法管理的群团机关、事业单位工作人员，如中国证券监督管理委员会、中国银行业监督管理委员会、中国保险业监督管理委员会和国务院国有资产监督管理委员会，这些单位多数拥有公共管理权力，不具备或者不宜具备自己组织收入的能力，基本靠财政资金保障，从经济管理角度来讲，应当归属为行政单位。

（二）事业单位

根据我国《事业单位登记管理暂行条例》的规定：事业单位是指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。事业单位的特征是不具有物质产品生产和国家事务管理职能，主要以精神产品或各种服务形式向社会公众提供服务，不以营利为目的。根据《民间非营利组织会计制度》的规定，非营利组织被划分为两大类，即公立非营利组织（事业单位）和民间非营利组织。目前我国民间非营利组织力量相对弱小，主要包括基金会、行业协会、商会、联合会、学会、研究会和联谊会等民间组织。而事业单位在社会经济生活中扮演着重要的角色，所涉及的领域十分广泛，包括：

- （1）科技组织，如研究机构、科技协会、乡镇农技站、水文所等。
- （2）教育组织，如幼儿园、小学、中学、普通高校和职业技术培训机构等。
- （3）文体组织，如公园、博物馆、图书馆、文化站、文艺表演团体和体育团体等。
- （4）新闻出版组织，如广播电视台和报社、杂志社等。
- （5）健康和福利组织，如医院、养老院、孤儿院、福利院、儿童保护组织以及红十字会等。
- （6）宗教组织，如教会、佛教协会等。
- （7）基金会，如中国青少年发展基金会、中国儿童基金会、宋庆龄儿童基金会以及全国社保基金理事会等。

据了解，目前全国的事业单位总数 126 万个，共计 3 000 多万正式职工，另有 900 万离退休人员，总数超过 4 000 万人。根据《中共中央 国务院关于分类推进事业单位改革的指导意见》，我国将对事业单位体制进行改革，根据职责任务、服务对象和资源配置方式等情况，将从事公益服务的事业单位细分为两类：承担义务教育、基础性科研、公共文化、公共卫生及基层的基本医疗服务等基本公益服务，不能或不宜由市场配置资源的，划入公益一类；承担高等教育、非营利医疗等公益服务，可部分由市场配置资源的，划入公益二类。对公益一类，根据正常业务需要，财政给予经费保障；对公益二类，根据财务收支状况，财政给予经费补助，并通过政府购买服务等方式予以支持。

二、行政事业单位的特点

行政事业单位是公共管理和社会服务职能的主体，是政治制度的组织载体，我国的国情和政治制度决定了与西方国家相比，行政事业单位具有鲜明的中国特色。与企业组织相比，行政事业单位也有许多不同的特点。具体表现在以下几个方面。

（一）单位机构庞杂、从业人员众多

拥有数量众多的事业单位是我国的一大特色，其范围覆盖各个行业，从业人员数量仅次于企业，是我国第二大社会组织。西方国家的公立非营利组织（类似我国事业单位）相对较少，主要是民间非营利组织，包括社会团体、基金会、民办非企业单位和寺院、宫观、清真寺、教堂等。我国的事业单位大多是在计划经济体制下建立和发展起来的，是计划经济条件下的产物，主要提供教育、科研、文艺、医疗、体育等公共服务职能。产生于特定时期的事业单位，在巩固国家政权，发展国民经济，繁荣社会主义文化，满足人民群众基本生活需求等方面做出过巨大成就，但数量众多的事业单位主要靠财政资金保障，使得国家财政面临比较大的压力。

（二）经费保障方式多元化

同世界各国一样，我国行政单位没有或者很少有自己的经费收入，特别是实行国库集中支付制度和“收支两条线”以后，行政单位的经费主要来自财政资金。事业单位的经费来源则呈现出多元化的特征：对于没有稳定的经常性业务收入或收入较少的事业单位，实行全额拨款；对于有一定数量的稳定的经常性业务收入，但还不足以解决本单位经常性支出的，需要财政补助的事业单位，实行差额拨款；对于有稳定的经常性收入，可以解决本单位的经常性支出，但尚未具备实行企业化管理条件的事业单位，实行自收自支。西方国家的行政事业单位（即公共部门和公立非营利组织）数量较少，基本是财政全额拨款，保障方式相对单一。

（三）经济活动不是行政事业单位中心工作

企业的目标是营利，只有通过生产经营活动和资金的流通，企业才能取得资金回报，最大限度地创造利润，所以，企业的中心工作就是经济活动。

行政事业单位不以营利为目的。大部分行政事业单位是以服务于社会、服务于公众为宗旨的，它们提供“公共物品”的活动都是人民生活和社会发展必不可少的活动。虽然行政事业单位同样必须通过各种渠道尽可能多地寻找财务资源，但其目的不是资本的保值或增值，而是始终如一地为社会公众提供各种公共物品，保证其事业的可持续发展。所以，行政事业单位的经济活动不是其中心工作（个别单位除外，如基金会），其中心工作是由其法定职责使命决定的，如组织人事部门，其中心工作是干部的选拔任用；纪检监察部门，其中心工作是对党员干部的纪律检查；各级人民法院，其中心工作是审判工作。在这些单位里，经济活动只是后勤保障活动，不是中心工作。

（四）资金来源的无偿性和资金使用的强约束性

为企业提供资金的包括投资者、债权人和顾客。其中，企业的投资者提供资金要求获得投资回报和投资回收；债权人要求到期还本付息；而顾客之所以提供资金，是因为要获得企业提供的产品或服务。可以说，企业与这三者都是平等的民事主体，基于公平交易的原则建立关系。

行政事业单位则不同，其资金主要来源于国家财政、个人或机构的捐赠及向服务对象收取的以“成本补偿”为基础的服务费收入等，资金提供者未必能够获得相应的回报，资金提供者之所以要提供资金很大原因是由于国家公权力的强制，行政事业单位与资金提供者之间并不是平等的关系。因此，为约束行政事业单位对“免费午餐”的享受，国家法律必然要对行政事业单位进行必要的约束。这方面主要体现在行政事业单位对财务资源的运用具有

独特的控制程序，即它不是根据纳税人、捐赠人等提供的资源与享用服务之间的关系进行的，而是按照资源提供者或其代表的“限定”用途分配的。这种限定要求将具有特定用途的资源用于特定的目的或项目，而不能挪作他用。

（五）行政事业单位的运营绩效难以量化评价

运营绩效反映行政事业单位职责使命的履行情况和结果。由于行政事业单位不以营利为目的，而是追求政治稳定、人民幸福、秩序良好、生态怡人等社会效益，这些成果很难用财务的、经济的等量化指标来衡量，而必须主要从非财务的、非经济的定性指标来评价、衡量。尽管在某些事业单位中，为了考核经济效益，促进增收节支，改善事业管理，也可以进行成本核算，如科研课题成本核算、医疗成本核算、人才成本核算等。但是，事业单位的成本核算同企业的成本核算相比问题较为复杂，主要是费用的计量和分配比较困难，有关基础工作也比较薄弱，只能逐步完善。目前仅在少数单位开始尝试实行绩效考核，效果也不是很好。

第二节 行政事业单位内部控制的历史沿革

内部控制的起源通常与独立审计师的需求联系在一起，作为一种审计方法的内部控制源于以职责分工为特征的“内部牵制”，其目的是保护单位组织内部现金资产的安全和账簿记录的准确。

一、行政事业单位内部控制的历史沿革

内部控制在世界范围的发展可以追溯到 20 世纪的几个主要发展阶段：第一个阶段是从 20 世纪 20 年代到 40 年代；第二个阶段是从 20 世纪 40 年代到 80 年代；第三个阶段是从 20 世纪 90 年代以后直到 21 世纪。每一个阶段都有标志性的事件，促成内部控制理论和实务的发展。

我国的内部控制理论起步较晚，进入 20 世纪 90 年代以后，资本市场在我国迅速发展，由此而来的公司治理和信息披露等，成为困扰政府和公司利益相关者的问题。20 世纪 90 年代后期，政府有关部门和两个证券交易所陆续重视其内部控制的规范问题。1996 年财政部发布《独立审计具体准则第 9 号——内部控制审计风险》，1997 年中国人民银行颁布《加强金融机构内部控制的指导原则》。1999 年 10 月颁布的《会计法》明确提出各单位应当建立健全本单位内部会计监督制度，并做了不相容职位互相分离等若干具体规定。2001 年 6 月，财政部发布了《内部会计控制规范——基本规范（试行）》以统驭和指导内部会计控制具体规范的制定，并随后陆续制定了若干具体规范。《会计法》和《内部会计控制规范——基本规范（试行）》是适用于所有单位的，至此，我国行政事业单位内部控制建设才有比较明确的法规依据。此后，2007 年财政部发布了《企业内部控制基本规范》，并陆续发布了具体规范和相关配套指引，专门用于指导企业内部控制建设。2012 年，财政部发布了《行政事业单位内部控制规范》，标志着我国行政事业单位内部控制建设又到了一个起点。

二、行政事业单位内部控制历史沿革评析

我国《会计法》明确提出各单位应当建立、健全本单位内部会计监督制度，并明确单位法人代表为第一责任人，从而明确了行政事业单位及其负责人建立、健全本单位内部会计监督的责任。《内部会计控制规范——基本规范（试行）》也做了类似规定。但从近年来行政事业单位内部控制的实施情况来看，这些法规的强制力还是不够的。由于我国立法机构和公众对政府部门公共受托责任的履行情况的监督力度不够，致使政府部门没有解除受托责任的强大动力，也就没有实施内部控制的压力。此外，我国政府尚未推行“任务驱动”的绩效型管理，内部控制主要功能在于防错纠弊，处于比较原始的阶段，没有形成体系，效果还不明显。由此可见，我国行政事业单位内部控制建设任重而道远。

第三节 行政事业单位建立内部控制的必要性

内部控制既是行政事业单位的一项重要管理活动，又是一项重要的制度安排，是行政事业单位治理的基石。实施好内控规范，对于提高单位管理水平，改进公共服务的质量和效率，规范财经秩序，建设服务型政府都具有重要意义。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、加强内部控制建设是全面提升行政事业单位综合管理水平的必然要求

行政事业单位作为公共服务的提供者和社会事务的监管者，代表党和政府履行相关职能，在推动经济社会发展过程中起着至关重要的作用。目前我国行政事业单位的内部管理水平普遍不高，会计管理基础薄弱，究其原因，主要就是单位内部管理不善造成的：一是单位内部管理制度不够健全，制度之间衔接不够，没有形成完整的制度体系；二是风险防范意识薄弱，有些单位对经济活动风险认识不足，执行制度不到位；三是内部监管不力，没有针对风险制定有效防范措施，缺乏及时发现和有效处置风险的能力。对此，必须借助内部控制这一手段，重新审视和梳理现行的管理制度，建立有效控制措施，创新体制机制，来破解长期存在的内部监管薄弱问题，全面提升内部管理水平。行政事业单位在管理上一直存在一块盲区，国家大部分制度只规范到单位，只有财务制度规定管得比较具体，但也只涉及会计业务。这些制度到单位以后，单位内部如何管，业务与会计如何联结，一直没有得到很好的解决。所以行政事业单位的内部管理相对于企业比较薄弱，而内部控制正好解决了这个问题。

二、加强内部控制建设是预防贪污腐败的有效手段

党的十八大明确指出：要深化行政体制改革，建设职能科学、结构优化、廉洁高效、人民满意的服务型政府。要求规范公共权力的运行，加强对行政权力的监督。十八届中共中央政治局第一次集体学习时，习近平以“物必先腐，而后虫生”来警示大家。他表示，对一切违反党纪国法的行为都必须严惩不贷，绝不能手软。内部控制是预防贪污腐败的有效手段，其作用机理就是“使其不能腐”，2012年开始在全国推行的“廉政风险防控机制”建

设，就是将内部控制原理用于反腐倡廉的一次尝试。内部控制制度是防腐制度的重要组成部分。主要是解决“不能”和“不易”的问题。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。内部控制制度可以防止人犯错误，使人没有机会犯错误。从一定意义上说，搞好内部控制，能够起到制度笼子的作用。实施内控规范，建立完善的内部控制制度，对于建立健全权力运行的制约和监督体系，减少自由裁量权的空间和余地，用制度来限制权力的滥用，具有重要的促进作用。

三、加强内部控制建设是保证公共资金分配公平、公正的工具

在当前情况下，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。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设定审批权限；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无法得到有效保证。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，有效防止了公共资金使用中的损失和浪费。

第二章 总 则

第一节 行政事业单位内部控制的目标

一、行政事业单位内部控制的含义

第一条 为了进一步提高行政事业单位内部管理水平，规范内部控制，加强廉政风险防控机制建设，根据《中华人民共和国会计法》、《中华人民共和国预算法》等法律法规和相关规定，制定本规范。

【条文解读】

为了规范会计行为，保证会计资料真实、完整，加强经济管理和财务管理，提高经济效益，维护社会主义市场经济秩序，由中华人民共和国第九届全国人民代表大会常务委员会第十二次会议于1999年10月31日修订通过《中华人民共和国会计法》，自2000年7月1日起施行。

为了强化预算的分配和监督职能，健全国家对预算的管理，加强国家宏观调控，保障经济和社会的健康发展，根据宪法，由1994年3月22日第八届全国人民代表大会第二次会议通过，主席令第21号公布《中华人民共和国预算法》，自1995年1月1日颁发之日开始全国施行。

改革开放30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，经济的高速发展不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。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。

第二条 本规范适用于各级党的机关、人大机关、行政机关、政协机关、审判机关、检察机关、各民主党派机关、人民团体和事业单位（以下统称单位）经济活动的内部控制。

【条文解读】

本条阐明了《行政事业单位内部控制规范》的适用主体和控制客体，也就是说哪些单位应当执行《行政事业单位内部控制规范》，《行政事业单位内部控制规范》主要是针对这些单位的哪些方面做出了规范。

根据中共中央、国务院以中发〔2011〕5号印发《关于分类推进事业单位改革的指导意见》：在清理规范基础上，按照社会功能将现有事业单位划分为承担行政职能、从事生产经营活动和从事公益服务三个类别。对承担行政职能的，逐步将其行政职能划归行政机构或转为行政机构；对从事生产经营活动的，逐步将其转为企业；对从事公益服务的，继续将其保留在事业单位序列、强化其公益属性。在事业单位分类改革完成之前，我国所有的事业单位都应当执行《行政事业单位内部控制规范》，但是，纳入企业财务管理体系的事业单位和事业单位附属独立核算的生产经营单位不执行本规范。

内部控制的原理和方法可以适用于行政事业单位所有的业务活动，但目前《行政事业单位内部控制规范》暂时主要对经济活动从风险管控的角度进行规范。

第三条 本规范所称内部控制，是指单位为实现控制目标，通过制定制度、实施措施和执行程序，对经济活动的风险进行防范和管控。

【条文解读】

1992年9月，美国反虚假财务报告委员会的发起组织委员会（COSO）发布了一份报告《内部控制——整合框架》（1994年进行了增补），即COSO内部控制整合框架。该框架指出“内部控制是受企业董事会、管理层和其他人员影响，为经营的效率和效果、财务报告的可靠性、相关法规的遵循性等目标的实现而提供合理保证的过程。”2004年9月，COSO发布了《企业风险管理——整合框架》。企业风险管理整合框架认为“企业风险管理是一个过程，它由一个主体的董事会、管理当局和其他人员实施，应用于战略制订并贯穿于企业之中，旨在识别可能会影响主体的潜在事项，管理风险以使其在该主体的风险容量之内，并为主体目标的实现提供合理保证”。

2008年6月28日，我国财政部会同证监会、审计署、银监会、保监会制定并印发《企业内部控制基本规范》（以下简称《基本规范》）。自2009年7月1日起适用于中华人民共和国境内设立的大中型企业（包括上市公司）执行。同时鼓励小企业和其他单位参照其内容建立与实施内部控制。财政部、证监会、审计署、银监会及保监会于2010年4月26日联合发布了《企业内部控制配套指引》，其中包括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》。

《行政事业单位内部控制规范》从静态和动态两个方面对内部控制进行了定义。从静态上讲，内部控制是行政事业单位为了规范和管控经济活动风险而建立的内部管理系统，该系统由内部控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通和内部监督等要素组成，具体体现为各项内部管理制度以及落实制度所需的控制措施和程序。从动态上讲，内部控制是通过制定制度、实施措施和执行程序，为实现控制目标的自我约束和规范的过程，是一个循环往复、不断优化完善的过程。

行政事业单位内部控制的主体与客体界定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应界定为负责执行政府各职能的行政事业单位本身。例如，各级财政部门作为一个独立的行政单位为了维持日常运营，单位必然会发生各种经费支出，因此它所控制的是本部门的经济活动，而不是一级政府的经济活动。

行政事业单位内部控制的客体，即内部控制的控制范围。关于行政事业单位内部控制的范围有广义和狭义之分，广义是将行政事业单位内部控制的范围界定为单位的全部活动，狭义是界定为单位的经济活动。考虑到内部控制的局限性和现实的环境，《行政事业单位内部控制规范》并非对行政事业单位全面活动的风险进行防范和管控，只限于经济活动，即资金活动。其特点是“以预算为主线，以资金管控为核心”的内部控制体系，包括预算、采购、收支、工程、资产与合同六大业务活动。

二、行政事业单位内部控制的目标

第四条 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。

【条文解读】

内部控制目标就是单位建立内部控制所要达到的目的，总体上讲，内部控制目标和单位的总体目标是一致的。但是，单位的总体目标相对远大，内部控制作为具体的工作，有必要把整体目标进一步细化，一般将内部控制目标分层次进行表达，最低层次是合法合规的要求，最高层次是实现单位战略目标的要求。合理保证是一种高水平但非百分之百的保证。影响单位目标实现的有内部环境和外部环境，内部控制是无法绝对防止决策失误或判断错误，也无法控制外部环境影响。所以内部控制只能提供合理保证，而不能提供绝对保证。

1. 单位经济活动的合法合规

行政事业单位的经济活动合法合规是单位有效履行职能的前提，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，也是其他四个目标存在的前提和基础。所以，合理保证单位经济活动合法合规是行政事业单位内部控制最基本的目标。

行政事业单位内部控制首先要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；遵从相关财经法规，提供真实的财务信息等。又如，行政事业单位不能超越法定的界限开展经营活动，更不能开展非法活动；应当根据财经法规规定，设立账簿，进行会计核算，及时提交财务报表；使用真实合法的票据，拒绝“假发票”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。行政事业单位经济活动的合法合规，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。

2. 资产安全和使用有效

资金、资产的安全完整，是第二层次的目标。国家对行政事业单位资产的管理，坚持所有权和使用权相分离的原则，实行国家统一所有，政府分级监管，单位占有、使用的管理体

制。资产是行政事业单位正常运转的物质基础和财力保障，资产不安全、使用效率低下都将对行政事业单位各项工作的正常开展产生不利影响。所以，合理保证单位资产安全和使用有效是内部控制的重要目标。

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。行政事业单位资产管理一直是管理中的重点和难点问题，由于收付实现制造成资产的价值与实物脱离，如何解决单位在建工程项目及时转为固定资产，保证固定资产账实相符，都成为行政事业单位内部管理的重要方面。所以，要加强单位资产管理，保障资产的安全和完整，就必须从资产采购预算、资产配置标准、资产采购计划、资产采购实施、资产验收入账、资产使用和盘点到最后的资产处置各个环节入手，加强资产控制的过程管理。因此，强调保证资产的安全和有效，就是要加强行政事业单位以预算为中心的资产管理。

3. 财务信息真实完整

该目标与会计报告和相关信息的可靠性有关，强调行政事业单位要提供真实可靠的会计报告和相关信息。按照国家规定编制和提供真实完整的财务信息是行政事业单位的法定义务，提升内部管理水平的有效手段。所以，合理保证单位财务信息真实完整也是内部控制的重要目标。行政事业单位应当按照要求加强会计核算和预算、决算管理，确保财务信息真实完整，并且强化财务信息分析和结果运用，为外部监管和内部管理提供信息支持。

会计报告和相关信息反映了行政事业单位的运行管理情况和预算的执行情况，是行政事业单位财务信息的主要载体，提供真实可靠的会计报告和相关信息也是对行政事业单位的基本要求。同时，会计报告及相关信息作为社会公共产品，完整地反映了行政事业单位完成公共服务职能和履行社会责任的情况。另外，由于行政事业单位的特殊性和利益相关者的高度分散性，更加突出了行政事业单位会计报告和相关信息的重要性。因此，行政事业单位必须合理保证会计报告和相关信息的真实完整，客观地反映部门的运行管理情况和预算的执行情况，为领导层的决策提供可靠依据，也为其解除受托责任提供依据。行政事业单位编制的报告既是管理的一种要求，也是一种有效的监督机制，有利于行政事业单位履行职责，完成工作任务。但是，由于会计信息是对单位经济活动的客观反映，如果单位违反法规在先，为了掩盖问题，单位领导可能授意会计人员编造虚假财务信息。反过来，行政事业单位为保证财务信息的真实完整，客观上成为一种有效的约束机制，有利于行政事业单位遵守财经法规，正确履行职责。随着行政事业单位经济活动的日趋复杂，部分财务会计制度可能跟不上形势发展要求，单位要保证财务信息的真实完整也面临着越来越大的挑战。因此，行政事业单位要保证会计报告和相关信息的真实完整，需要采取一系列内部控制措施。另外，预算执行报告是行政事业单位的重要报告之一，具有法定效力，这是行政事业单位和企业报告上的很大不同。

4. 有效防范舞弊和预防腐败

防范舞弊和预防腐败是现阶段行政事业单位内部控制尤为重要的一个目标。这一目标的设定具有很强现实针对性，同时也是《行政事业单位内控规范》相对于企业内部控制规范和国外的内部控制标准的一大特色。内部控制的核心就在于制衡。科学运用内部控制的原理和方法，将制衡机制嵌入单位内部管理制度建设之中，强化内部监督，通过建立和实施严密的内部控制，起到“关口前移”的效果，实现有效防范舞弊和预防腐败的目标。

我国行政事业单位掌握了大量的社会公共资源，在进行资源和资金的分配过程中，单位

应该按照公平、公开、公正的态度，廉洁奉公，采用一系列程序化的办公流程，达到资源的优化配置。但是，由于行政事业单位决策权、执行权和监督权的三权分立机制尚在完善过程中，从而引发贪污腐败行为，破坏了单位内部控制体系，造成社会资源的极大浪费和分配不公，这可能会降低人民群众对党和政府的信任度。内部控制的最基本原则是权力制衡，行政事业单位应该充分运用内控的制衡原理，在单位内部进一步完善决策权、执行权和监督权三权分立的机制，发挥流程控制作用，有效地预防腐败，因此，内部控制制度是防腐制度的重要组成部分。该目标是行政事业单位能否持续公平分配资源的有效保障，是行政事业单位内部控制实现最高目标的制度基础，作用于行政事业单位组织层级和业务层级。

5. 提高公共服务的效率和效果

这一目标是以前四项目标为基础的。在我国，无论是行政单位还是事业单位实际上都担负着一定的管理公共事务、提供公共服务、维护和实现社会公共利益等方面的公共管理职能。提高公共服务的效率和效果是行政事业单位业务活动的总体目标，同时也是行政事业单位内部控制的最高目标。

行政事业单位的整体职责使命便是有效管理国家和提供公共服务。对于行政单位来说，它是整个国家机器的一个组成部分，其终极目的是完成国家赋予它的职能，也就是说，它的目标和职能是被外界赋予的，无法自己决定和改变。事业单位在日常运营管理中要努力做出符合战略要求、有利于提升可持续发展能力和创造长久经济及社会效益的策略选择。建立和实施内部控制能够改善内部管理，提升单位的综合实力，从而最终有利于其职责使命的履行。

总而言之，行政事业单位内部控制以有效防范舞弊和预防腐败目标替代了发展战略，将预防腐败和廉政建设提升到新的高度。行政事业单位内部控制更加关注公共服务的效率和效果。这是由于作为公共部门，行政事业单位属于非营利社会组织，其成立的目的和职能就是对社会公众提供服务，其业务活动主要以实现社会效益为目的而不是经营效益最大化。单位要通过公共服务效率的高低来评价其业务活动的绩效。行政事业单位内部控制其他三个目标虽然在形式和内容上与企业内部控制大致相同，但也针对行政事业单位的特殊属性赋予了一定的新内容，要求单位重点关注经济活动的合法合规，在保证资产安全的基础上强调使用效率，真实完整地报告单位的财务信息，客观地反映预算执行情况，为单位领导决策提供可靠依据。

第二节 行政事业单位内部控制的原则

内部控制的原则是各单位在建立和实施控制过程中必须遵循的基本要求。在原则的指导下，各单位应当根据自己的实际情况，发挥主观能动性，开展内部控制建设并组织实施。

第五条 单位建立与实施内部控制，应当遵循下列原则：

（一）全面性原则。内部控制应当贯穿单位经济活动的决策、执行和监督全过程，实现对经济活动的全面控制。