

行政事业单位内部控制培训指定教材

行政事业单位 内部控制规范实施指南

◇ 方周文 张庆龙 聂兴凯 编著



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

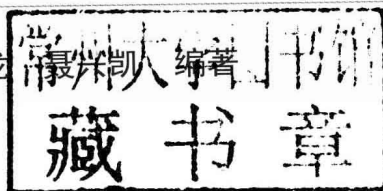


行政事业单位内部控制培训指定教材

行政事业单位

内部控制规范实施指南

◇ 方周文 张庆龙



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目 (CIP) 数据

行政事业单位内部控制规范实施指南/方周文, 张庆龙,
聂兴凯编著. —上海: 立信会计出版社, 2013. 4

ISBN 978-7-5429-3870-1

I. ①行… II. ①方… ②张… ③聂… III. ①行政事业
单位—内部审计—规范—中国 IV. ①F239.66-65

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 079416 号

策划编辑 蔡伟莉
责任编辑 蔡伟莉 何颖颖

行政事业单位内部控制规范实施指南

出版发行	立信会计出版社	
地 址	上海市中山西路 2230 号	邮政编码 200235
电 话	(021) 64411389	传 真 (021) 64411325
网 址	www.lixinaph.com	电子邮箱 lxaph@sh163.net
网上书店	www.shlx.net	电 话 (021) 64411071
经 销	各地新华书店	

印 刷	北京佳顺印务有限公司
开 本	710 毫米×1000 毫米 1/16
印 张	20
字 数	350 千字
版 次	2013 年 4 月第 1 版
印 次	2013 年 4 月第 1 次
书 号	ISBN 978-7-5429-3870-1/F
定 价	48.00 元

如有印订差错, 请与本社联系调换

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
一、行政事业单位概况	1
二、行政事业单位的特点	2
第二节 行政事业单位面临的主要风险	5
一、公信力丧失的风险	5
二、权力失控风险	6
三、行政行为不当的风险	7
四、贪污舞弊的风险	8
五、效率低下的风险	8
第三节 行政事业单位内部控制的历史沿革	9
一、行政事业单位内部控制的历史沿革	9
二、行政事业单位内部控制历史沿革评析	11
第四节 行政事业单位建立内部控制的必要性	13
一、加强内部控制建设是预防贪污腐败的有效手段	13
二、加强内部控制建设是保护干部的有效工具	13
三、加强内部控制建设是单位事业健康发展的必然要求	14
第五节 典型案例评析	14
一、中央单位“晒账单”引发争议	14
二、中央单位假发票问题	15
三、交通厅长现象	16
四、廉政风险防控机制建设	16
第二章 行政事业单位内部控制基本理论	18
第一节 行政事业单位内部控制范围界定	18
一、主体范围界定	18

二、客体范围界定	19
第二节 行政事业单位内部控制的概念	20
一、内部控制概念的演进	20
二、内部控制概念辨析	20
三、行政事业单位内部控制定义	21
第三节 行政事业单位内部控制目标	21
一、经济活动的合法合规	22
二、资产安全和使用有效	22
三、财务信息真实完整	22
四、有效防范舞弊和预防腐败	23
五、提高公共服务的效率 and 效果	23
第四节 行政事业单位内部控制的原则	23
一、全面性原则	23
二、重要性原则	24
三、制衡性原则	24
四、适应性原则	24
第三章 行政事业单位内部控制建设流程与方法	25
第一节 行政事业单位内部控制建设流程	25
一、项目设计计划	25
二、内部控制体系现状调研与风险评估	27
三、内控体系优化设计	28
四、内部控制建设项目的实施	28
五、内部控制建设项目测试与验收	29
六、内部控制项目实施案例	30
第二节 行政事业单位风险评估	31
一、风险评估概述	31
二、目标设定	32
三、风险识别	32
四、风险分析	36
五、风险应对	42
六、风险评估报告	43
第三节 行政事业单位风险控制方法	44

一、不相容岗位分离控制	44
二、内部授权审批控制	47
三、归口管理	49
四、预算控制	50
五、财产保护控制	50
六、会计控制	51
七、单据控制	51
八、信息内部公开	53
第四章 行政事业单位单位层面内部控制建设	54
第一节 内部控制环境建设	54
一、内部控制环境概述	54
二、内控环境调查与风险评估	55
三、内部控制环境的关键控制环节及控制措施	58
第二节 财务体系、内审体系、信息与沟通建设	64
一、财务体系建设	64
二、内审体系建设	66
三、信息与沟通建设	69
第三节 单位层面内部控制实务案例	73
一、从“白条抵库”看单位内部控制环境	73
二、最贵的铁皮与道光的荷包蛋	74
第五章 行政事业单位业务层面内部控制建设	76
第一节 预算业务控制	76
一、预算业务概述	76
二、预算业务的控制目标	79
三、预算业务流程	79
四、预算业务的主要风险	88
五、预算业务的关键控制环节及控制措施	90
六、预算业务控制案例	93
第二节 收支业务控制	96
一、收支业务概述	96
二、收支业务的有关政策规定	98

三、收支业务的控制目标	99
四、收支业务流程	100
五、收支业务的主要风险	103
六、收支业务的关键控制环节及控制措施	104
第三节 政府采购业务控制	108
一、政府采购业务概述	108
二、政府采购业务的控制目标	112
三、采购控制业务流程	112
四、政府采购业务的主要风险	115
五、政府采购业务的关键控制环节及控制措施	116
第四节 货币资金控制	118
一、货币资金概述	118
二、货币资金的控制目标	118
三、货币资金业务流程	119
四、货币资金的主要风险	120
五、货币资金的关键控制环节及控制措施	121
六、货币资金内部控制实务案例	123
第五节 实物资产控制	124
一、实物资产概述	124
二、实物资产的控制目标	125
三、实物资产业务流程	126
四、实物资产的主要风险	129
五、实物资产的关键控制环节及控制措施	130
第六节 对外投资控制	134
一、对外投资概述	134
二、对外投资的控制目标	135
三、对外投资业务流程	135
四、对外投资的主要风险	137
五、对外投资的关键控制环节及控制措施	138
第七节 建设项目控制	139
一、建设项目概述	140
二、建设项目的控制目标	140
三、建设项目管理流程	141

四、建设项目的 主要风险	147
五、建设项目的 关键控制环节及控制措施	148
第八节 合同控制	151
一、合同管理概述	151
二、合同管理的控制目标	152
三、合同管理业务流程	152
四、合同管理的主要风险	154
五、合同管理的关键控制环节及控制措施	155
第六章 行政事业单位内部控制自我评价与监督	158
第一节 内部控制自我评价概述	159
一、内部控制自我评价的主体	159
二、内部控制自我评价的内容	160
三、内部控制自我评价流程和方法	161
四、内部控制自我评价结果分析	170
五、内部控制自我评价报告	174
第二节 内部控制的监督机制建设	175
一、内部监督	175
二、外部监督	176
第七章 行政事业单位内部控制的信息化实施	
——以用友政务 GRP-U8 ^{R10} 为例	178
第一节 用友 GRP-U8 ^{R10} 产品简介	178
一、用友 GRP-U8 ^{R10} 的技术特点	178
二、用友 GRP-U8 ^{R10} 可实现功能	180
第二节 行政事业单位内部控制信息化实施	182
一、项目总体规划	183
二、内部控制信息化实施核心建设内容	185
第三节 用友 GRP-U8 ^{R10} 实施案例	203
一、上海市浦东新区教育局案例	203
二、四川成都体育学院案例	208
三、北京市丰台区机关事务管理处案例	212
附录 1 行政事业单位风险评估范例	218
附录 1-A 风险评估报告	218

附录 1-B 风险评估工作底稿	221
附录 2 行政事业单位内部控制自我评价范例	231
附录 2-A 内部控制自我评价报告	231
附录 2-B 内部控制自我评价工作底稿	234
附录 3 行政事业单位内部控制规范（试行）	244
附录 4 行政事业单位内部控制规范相关法规	255
1. 行政单位财务规则（2012 年修订）	255
2. 事业单位财务规则（2012 年修订）	262
3. 中华人民共和国政府采购法（2002 年颁布）	270
4. 中华人民共和国招标投标法（1999 年颁布）	282
5. 中华人民共和国招标投标法实施条例（2011 年颁布）	291
参考文献	306

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，必将承担着重要的历史使命。为此，行政事业单位加强自身的建设，强化内部管理，比以往任何一个时期都显得更为重要。

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

严格讲，行政单位指的是国家的行政机关，即中央和地方各级政府及其所属机构，但通常我们讲的行政单位是依据《中华人民共和国公务员法》的实施范围来定，最新的《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。

目前我们没有得到权威机构的统计数据说中国究竟有多少家行政单位，但我国有 34 个省级行政区，2 800 多个县级行政区，这样估算下来应该有不少于 30 万个行政单位。另据国家公务员主管部门的数据，2012 年全国公务员

的数量已经超过 700 万人。此外，还有近 100 万参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

事业单位是指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，不以营利为目的的各类组织机构。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，如各类寺庙、教堂、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 万家，从业者超过 3 000 万，我国 70% 以上的科研人员、95% 以上的教师和医生都集中在各类事业单位^①。

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，我国行政事业单位具有

^① 数据来源：《人民日报》（海外版）2012 年 8 月 30 日。

鲜明的中国特色，与企业组织相比，也有许多不同的特点，表现在以下几个方面。

（一）事业单位机构庞杂、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（即类似我国事业单位）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、文娱、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作出过巨大成就，但是，数量庞大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，不少地方的大部分财政资金用于支付行政事业单位人员的工资，成为名副其实的“吃饭财政”。

（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，行政单位的经费来源主要来自财政资金。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，但其目的不是为了资本的保值或增值，而是为了始终如一地为

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，不是它们的中心工作。

（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，企业与这三者间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方面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。这种限定要求对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 行政事业单位面临的主要风险

在我国，行政事业单位往往就代表着党和政府，即便是没有公共权力的部门，比如中小学出了问题，社会公众也要将其归因于主管部门的管理不力，所以，行政事业单位面临的风险实际上就是我们党和政府面临的风险。作为一个发展中大国，我们党和政府面临着各种各样的风险，包括政治风险、社会风险、经济风险、自然风险、技术风险等。由于风险种类颇多，这里无法一一列举，按照可控和与本书相关的原则，下面归纳了我国行政事业单位面临的主要风险。

一、公信力丧失的风险

明朝万历年间，内阁首辅王锡爵曾对东林书院的创始人顾宪成抱怨说：“当今所最怪者，朝廷认为对的，外界一定认为不对；朝廷认为不对的，外界一定认为是对的。”一个政府，不得人心到如此境界，必定离灭亡不远了。行政事业单位是依法设立的单位，其一切权力来自人民，但是，部分行政事业单位及其工作人员违背“一切权力来自人民”的精神，胡作非为，导致我国行政事业单位失去了公信力，这成为当前我们党和政府面临的重大风险。

（一）粗暴执法、作风不正、与民争利

个别行政机构和行政人员没有摆正自己的位置，没有按照依法行政的要求，简单粗暴，滥用自由裁量权，随意动用警力，开动公检法国家机器，导致了民众与政府的对立、对峙和对抗；当与切身发生利益冲突时，不少行政主体都采取与民争利的行动，不讲道理，滥用权力，伤害群众利益、政府形象和执政基础，导致种种潜在的和现实的不良影响。

（二）决策随意性强

在行政事业单位存在决策随意性的问题，决策往往缺乏长远的规划，每一任领导都有新思路、新纲领，领导一走，留下不少烂尾工程。尽管理论上讲执政者不能因循守旧，要有突破和创新，可实际上在很多地方即使原决策拥有很高科学含量和民主含量也很难得到延续和发展，例如城市规划、经济发展方略、社会发展方略等，就连街边绿化，都出现“一届领导一茬树，街

边小树永不大”的状况，其结果就是“政策没有连续性和稳定性”，造成大量浪费和政府公信力下降。

（三）信息不透明、不可信

信息不公开、不透明一直是我国行政事业单位备受诟病的地方，许多可以公开的信息，都被以“保密”为借口拒绝了。如前段时间有大学生申请公开陕西安监局局长“表哥”杨达才的工资，就被拒绝了。这样的行为民众往往解读为“官官相护”，从而失去对政府的信任。还有，最近几年，根据国务院的安排，各个中央单位都要“晒晒账本”，特别是“三公经费”，每个单位公开的“三公经费”报表也受到了广泛的关注。但是，个别单位公开的财务报表却受到社会广泛质疑，如2011年18日住建部公布“三公经费”账单，就广受质疑。为什么政府晒的账本得不到认可，政府如何取信于民？这是值得我们深省的。

（四）政绩造假现象普遍存在

为了创造出政绩，上级要什么，就能造什么，特别是“官出数字，数字出官”现象，导致政府公信力丧失。面子工程在不少地方盛行，为遮盖农村落后的状况，不少地方建设了“遮羞墙”，凡此种种，损害了人民的利益，浪费了财政资金。

二、权力失控风险

（一）自我约束意识薄弱

美国前总统布什在论述政治文明时曾说过：“人类千万年的历史，最为珍贵的不是令人炫目的科技，也不是浩瀚的大师们的经典著作，而是实现了对统治者的驯服，实现了把他们关在笼子里的梦想。”实际上，大凡是个人，没有喜欢受约束的，当个一官半职，就以为自己了不得，特权思想严重，不愿意受约束，这种思想绝不仅仅是个别人才有，近年来不断呈现的“我是局长”，“我爸是李刚”等事件，都反映了这样的心理。

（二）部门职责分离不够

截止2012年，河南省交通厅已经连续4任交通厅长因贪污腐败下马了，交通系统贪污腐败案件多发，被称为“交通厅长现象”。究其原因，在于我国

现有的交通体制是公路的勘探规划设计、投融资、建设、质量检查验收、营运管理、费用征收都是由交通部门完成，不受同级政府其他职能部门的制约，完全或主要在其系统内部封闭运行，同受交通厅长一人控制。同时厅长身兼数职，多数是厅长兼任高速公路建设开发公司董事长或某某高速公路指挥部总指挥。这就造成了交通系统的决策、执行、监督权力几乎集中在厅长一人之手，利用职务上的“便利”非常容易，厅长要不“中枪”就很难了。

（三）缺乏独立监督机制

监督的效果取决于监督机构的独立性和权威性。独立性是监督的“灵魂”，是客观、公正的基础，是形成有效监督的前提。比如上述的“交通厅长现象”，对交通厅长的监督，来自省政府或交通部的监督，距离远再加上信息不对称，很难对厅里日常工作进行检查监督；省纪委监委派驻的纪检组组长大多是“自己”人，而且是厅党组成员，党组书记是厅长或副厅长担任，形成领导与被领导关系。这样的监督机制很难形成对交通厅长的有力监督。

三、行政行为不当的风险

行政行为是政府和行政人员依法依规履行基本职能和运行行政职能、对行政相对人乃至整个行政客体施加影响的具体行动。目前，我国在这一层面存在的突出问题主要有如下几方面。

（一）行政不作为或乱作为

1997年春节刚过，刚上任的亳州市委书记李兴民组织政法系统举行一场亳州历史上规模最大的阅兵仪式，据了解，为了这次的大阅兵，并不富裕的亳州财政一下子就贴进了上百万元，这是典型的乱作为；还有各地发生的一些强拆行为，不少是打着公益事业的旗号，为个别利益集团牟利，也是典型的乱作为。2012年12月1日《河南商报》报道了一起农民工躺在立交桥下20天致死事件，这又是典型的有关部门的不作为。

（二）决策的不科学不民主

很多行政决策都是根据领导的主观意志和特殊取向来进行的。群众或行政相对人基本不能参与，甚至旁听也不行。虽然个别地方和部门出台了诸如行政听证制度，在行政决策时让群众代表参加或旁听，但是由于纳入听证范围的事项较少，参与听证的代表性不足，一些关键行政决策没有纳入听证，

所以这方面的进步很有限。

（三）只顾眼前，不顾长远

很多地方领导在事关本地发展战略上思考不多、只盯住当前利益和政绩。部分地方大肆卖地、炒高地价，发行公债，竭泽而渔，用尽眼前的资源，不考虑可持续发展下的资源有限性并节约使用，不考虑债务负担和资源枯竭将给后续各届政府以及子孙后代带来的严重负担，其根源就在于不当的领导决策上，就在于没有在决策上切实落实科学发展观。

四、贪污舞弊的风险

（一）贪污腐败案件高发

近年来，腐败案件时有发生，案值逐年增长。在我国，根据法律规定，贪污腐败案件的主角除了国有企业领导和员工外，其他的都是行政事业单位的领导和普通工作人员。一个单位的主要负责人发生了贪污腐败案件，对这个单位的影响无疑是巨大的。

（二）财务舞弊案件多发

从近年来审计署公开的审计结果来看，违反财经法纪是普遍现象，财务舞弊案件一直处于多发期。仅 2008 年度中央预算执行和其他财政收支审计，就发现违规资金 40.5 亿元，损失浪费 4.67 亿元。2010 年，更是爆发了轰动全国的中央单位假发票问题：2010 年 6 月 23 日审计长刘家义向全国人大常委会作 2009 年度中央预算执行和其他财政收支的审计工作报告时说，审计署抽查 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。中央单位假发票问题，正是是财政部着手制定《行政事业单位内部控制规范》的直接原因。

五、效率低下的风险

（一）行政审批过多，行政效率低下

当前，我国政府仍然没能完全适应市场经济的角色，政府管了很多不该管的事情。有说盖一栋楼，需要跑几十个部门，盖一百多个公章；有些事项法规已明确规定，却依然要通过部委联签、部内会签，再上部长办公会审批。