

苏建华 著

政府预算内部控制制度设计

System Design
Of The Government Budget Internal Control

 中国财政经济出版社

政府预算内部控制制度设计

苏建华 著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

政府预算内部控制制度设计 / 苏建华著. —北京: 中国财政经济出版社,
2013. 7

ISBN 978 - 7 - 5095 - 3909 - 5

I. ①政… II. ①苏… III. ①国家预算 - 预算管理 - 研究 IV. ①F810. 3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 206199 号

责任编辑: 张振中 张伟利

责任校对: 李 丽

封面设计: 孙俪铭

版式设计: 兰 波

中国财政经济出版社 出版

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

E-mail: cfeph@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

北京富生印刷厂印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 16 开 19.5 印张 322 000 字

2013 年 7 月第 1 版 2013 年 7 月北京第 1 次印刷

定价: 45.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 3909 - 5/F · 3179

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

质量投诉电话: 88190744

反盗版举报热线: 88190492、88190446

序 ■■■■

在国内国际形势日益多变的今天，政府部门的公信力正面临着前所未有的风险与挑战，无论对于中央财政还是地方财政，政府预算内部控制理论研究都是一个值得深入探讨的课题。这项理论研究将有效促进政府财政管理水平的提高，避免财政浪费，舞弊，管理失当而引起财政效率的损失，国家资产的流失。内部控制管理已经在不少政府部门包括地方财政部门进行了相关的实践，经过一段时期的运用，内部控制逐渐显现了它的效益性和效率性。但是，到目前为止，我国政府预算内部控制还没有形成一套成熟的理论体系或框架，使得有关财政内部控制的实践由于没有得到理论的指导，而难以有效深入，有的甚至只停留在形式上的建立，却在实效上出现了重大的内部控制缺陷，造成财政重大损失。江西鄱阳县财政局经济股长卷款潜逃的案例，已经告诫人们：加强财政内部控制建设已经成为一项刻不容缓的时代命题。如何保证财政内部控制在实践运用中的有效性，避免内部控制重大缺陷，以及如何采取弥补措施等等，这些问题都是内部控制理论研究界需要给予回答的问题。

苏建华博士所写的《政府预算内部控制制度设计》一书，它的出版恰逢其时。可以说，这本书填补了目前国内关于政府预算内部控制系统性理论研究的空白，它将为我国政府预算内部控制的制度构建提供有益的理论指导，为内部控制实践、预算管理系统的成功转型发挥积极影响。仔细研读本书，其特点主要表现在以下几个方面：



第一，它以更高的高度、更全面的视角系统地审视政府预算，并在内部控制的功能定位、机构设置、组织治理结构等方面提出了有益的借鉴、思想和观点。内部控制目标定位一直是内部控制理论和实务界关注点的问题之一，本书为政府预算内部控制作出了适当合理的目标定位，在公共财政建设核心——政府预算——政府预算内部控制目标这一链条上推导出内部控制制度框架设计。即在公共财政最基本的理念基础上，在弥补市场失灵，服务市场和大众，民生与责任财政，法治财政，有限与效率的核心目标建设上，提出内部控制建设应当是有助于建立更加廉洁、高效、有限的政府机构，有助于建立绩效的预算管理制度，有助于建立更加透明的财政体系，有助于建立更加清晰的分权制度和保证内部治理的规模精简与合理化。这是站在战略和全局的高度定位内部控制目标，其思路清晰，观点明确，高屋建瓴地阐明了政府预算内部控制的目标体系。

第二，本书借鉴美国 COSO 内部控制定义，实现了政府预算管理与内部控制的耦合。在内部控制环境建设上提出了创新性的见解与新思路，就如何理清政府与市场的边界关系，如何实现政府与企业外部边界管理的最优化，实现政府预算部门内在的预算决策、编制、执行、监督上的权力制衡关系等等问题，作者都相应作出了理性而准确的回答，合理地解决了政府预算内部控制的环境基础，为最终制定更加合理的公共财政政策、政府预算治理结构提供了可供参考的理论模型，其见解独到，思想成熟，收到较好的研究效果。

第三，本书对内部控制风险评估进行了重点阐述，提出把风险预算作为防范财政风险的重要工具。本书引入 VaR 实现风险预算，提出财政风险需要进行预算编制，进行责任分配，来化解和防范财政风险。这是财政界目前还未实现的目标。本书通过实证分析，对财政赤字进行细化风险，以解释财政赤字如何影响通货膨胀，通货膨胀反过来又如何对财政赤字的风险造成影响。尽管本书未能做出具体的数据分析，但是仍然起到了抛砖引玉的作用。作者显现了较好的数量研究功底和计量分析能力，这是本书的另一大亮点，值得



读者朋友借鉴和学习。

综观本书优点不少，这是苏建华博士长期致力于财政经济管理研究的结晶。本书是由她的博士论文修改而成，为财政预算内部控制的理论研究提供了良好的基础和积极的示范作用。这本书的出版将有助于深化对预算管理的认识与理解，可以为预算部门的内外部管理机制提供有益的借鉴。

2013 年夏

前言 ■■■■

21 世纪的“政府再造”实现了行政改革上的观念更新。它包括“三个再造”和“一项制度”。“三个再造”是指“政府职能再造”，“管理流程再造”和“预算再造”。政府职能再造，是指以委托代理原理重新界定政府职能，通过界定政府与市场的关系来缩小政府直接管理范围，以解决政府的“缺位”、“越位”与“错位”问题。管理流程再造，是指政府管理推行信息化、扁平化、流程化、环节化管理。预算再造，是根据财政效率原则，建立预算绩效，实现科学理财。“一项制度”，是指公共支出绩效评价制度。政府再造为政府公共管理提供了科学的管理模式，为政府管理扫除了观念、体制以及技术障碍，从而实现了绩效管理目标。政府预算内部控制从目标上就是要汲取这“三个再造”和“一项制度”的理论精华，形成对市场资源配置与政府权力需求的根本约束力，使权力部门机关在预算范围内执行，在预算资源的限度内通过处理人与人关系的再分配，参与管理，根据既定的控制程序，实现预算目标。国内的不少学者对公共政策的分析大多专注于技术层面。事实上，政府预算内部控制作为一种特定的公共管理的规制，更需要从成本约束、利益集团博弈、规则制约和制度变革等角度进行分析，通过内部规则的不断完善，实现内、外部规则的制度创新，其实质就是最大限度地将在私人部门的管理和经营方法引入公共管理部门，以企业化的管理机制和理念克服政府失灵，使政府预算管理更具有灵活性和效率特征。通过政府内部市场和准商业制度的设计，来改善官僚体制的运转方式，创新政府治理范式，强调公民对政府行为的有效制约，通过政府预算有效反映广大民众的公共偏好，使政府成为一个真正有限、高效、廉洁的政府。这是本书研究政府预算内部控制的出发点和目标，同时也是研究的背景与意义所在。本书通过对政府预算内部控制的制度设计研究，从控制环境、风险评估、控制措施、信息沟通以及内部控制的有效评价与监督这五个要素出发，



形成政府预算治理的逻辑链条。以这五个要素所形成的“大循环”到预算业务操作流程的“小循环”为基础，在制度建设和数理方面，为政府预算内部控制的制度设计提供具有参考价值的政策建议。

全文分为 10 章。

第 1 章主要介绍选题的背景、目的、意义，国内外研究综述，本书的研究思路、研究方法以及主要观点与创新。选题的背景包括研究的理论与实践的背景，指出了政府预算内部控制的现实意义。在研究方法和整体逻辑上，介绍了本书的总体思路与结构安排。主要的观点创新包括理论创新与应用上的创新。

第 2 章对政府预算内部控制进行理论分析与定位思考。从国内外内部控制的理论发展到内部控制的本原分析，从政府预算的内部控制的内容到内部控制的原则进行深入分析，最后提出了建立与公共财政相适应的政府预算内部控制的目标，以及基本的框架图，为后面的分析打下良好基础。

第 3 章是政府预算内部控制的现状与存在的问题。通过考察政府预算内部控制现状与存在的问题，从整体与作业层级上进行健全性、符合性和综合性评价，为优化政府预算内部控制制度建设提供基础，制定更加合理的内部控制制度。

第 4 章是典型国家预算内部控制的经验借鉴。参考各国预算内部控制经验，对我国建设相关的制度提供重要的借鉴意义。从全球范围看，美国较早关注政府内部控制，它是内部控制相对健全、完善的国家之一。而法国政府集权式的预算管理控制方式，同样具有鲜明特点。因此选择这两个典型的国家预算作为参考。

第 5 章是政府预算内部控制的环境设计。内部控制环境建设需要从财政治理的角度出发，理顺各个利益部门之间的关系，解决内部控制系统中相关个体和部门利益的冲突。同时需要着力提高政府预算的技术环境，提高预算能力建设，这是内部控制的基础。本章从分析政府预算组织结构的理论出发，包括市场与政府的边界，政府与政府部门之间的无边界与组织结构扁平化角度，为完善政府预算的组织结构提供建议。另外，就如何实现政府预算内部控制的治理结构，完善技术环境，决策技术，编制技术，执行技术，实现权责发生制的政府会计体系以及更加全面、与国际接轨的政府财务报告制度建设等等提出具体参考性的措施。

第 6 章是政府预算内部控制的风险评估与控制。作为内部控制的第二要素，风险评估是内部控制的核心内容。要进行风险评估，第一就是要设定目



标,即寻找靶子,我们所要评估的内容是什么,评估的方式是什么,以及所要实现的目标。本章分析了风险管理的识别方法,充分分析了政府预算决策、编制、执行到决算等各个环节存在的风险,然后运用 VaR 技术进行风险预算分配,分析 VaR 在财政预算风险分析中应用的意义,紧接着把这个方法进行实证性分析,运用于财政赤字,寻找经济各个因素对财政赤字的贡献率,找出风险源,从而确定分散风险的目标。最后,提出建立政府预算风险预警机制,根据预警机制的功能目标,包括预警功能,以一系列可供参考的监控指标体系作为宏观与微观的判断标准,实现对财政风险状况的有效衡量。此外,进行实时动态性监控功能,从收集信息,整理和归类,识别入手,对财政债务的结构,负债的性能,利率的变化趋势等做出日常的分析评价,及时反映债务的状况,便于及时采取正确措施。

第 7 章是政府预算内部控制措施。作为内部控制的第三要素,控制活动包括政策与程序建设。本章首先分析了政府预算自带的防火墙,即将预算的流程模式进行充分分解,对其相应的政策与措施进行详细剖析,进而起到管理风险的目的。其次,对预算执行过程中的政策与程序进行分析,通过对各个控制手段,包括部门预算的控制模式、控制机制、绩效控制手段进行分析,最后提出了预算具体业务操作流程再造的理念,并对怎样进行业务流程的设计和业务流程所需要克服的各种偏向都做了详细的阐述。

第 8 章是政府预算内部控制的信息沟通。分析预算信息,实现信息流畅,及时反馈,实现对财政资金的有效控制,需要充分了解信息流的运行路径,在研究信息的供给与需要的同时,达到有效的信息沟通,实现预算内部控制真正意义上的管理。本章分析了信息沟通的原理,找出信息沟通可能存在的障碍,根据政府预算的实际,提出了信息沟通路径精细化,以及多样性的沟通方式。最后对参与式的政府预算信息沟通提出了可行的政策建议。

第 9 章是政府预算内部控制的有效性评价与监督。政府预算内部监督和评价,是确保财政风险有效控制,保证财政资金运行安全与合规的重要步骤,这是本章考虑的重点内容。实现绩效监督,实现多维立体式的绩效监督结构,从微观监督转向宏观监督,从财务收支的真实性、合规性监督转向绩效监督,形成整体层级到作业层级的全方位的监督工作,来检验内部控制制度设计的有效性,通过对管理全面的规范性综合评价,为改进内部控制建设提供重要参考价值。本章运用了模糊评价法,利用模糊集理论进行评价分析。建立预算内部控制评价指数,设计依据问卷调查,取得相应的内部控制的评价原始数据,以规



范的评语集合，来确定权重值。进而对内部控制进行有效评估，从整体与作业评级层面考察内部控制运营状况，实现对政府预算内部控制制度的有效性进行整体评估。

第 10 章是结论与展望。首先对全书的分析内容进行全面总结，提出了政府预算内部控制制度建设的阶段性目标。其次，对我国未来实施政府预算内部控制提出了可能面临的问题与展望。

目 录 ■ ■ ■ ■

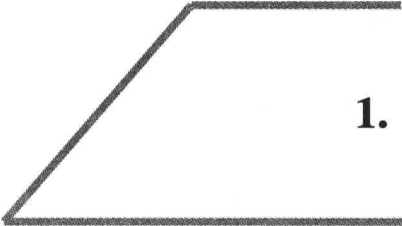
1. 绪论	(1)
1.1 研究背景、目的和意义	(1)
1.2 国内外研究综述	(5)
1.3 几个概念的比较及政府预算内部控制的概念界定	(10)
1.4 本书需要解决的问题	(14)
1.5 研究思路、方法与结构安排	(22)
1.6 研究的重点、难点及理论创新	(25)
2. 政府预算内部控制理论分析与定位思考	(27)
2.1 内部控制的基本理论分析	(27)
2.2 政府预算内部控制制度基本理论分析	(39)
2.3 政府预算内部控制的经济学分析	(50)
2.4 政府预算内部控制制度框架的定位思考及设计	(55)
2.5 本章小结	(60)
3. 我国政府预算内部控制制度的现状与存在的问题	(61)
3.1 预算内部控制的整体现状分析	(61)
3.2 政府预算控制环境面临的一系列问题	(64)
3.3 政府预算内部控制风险方面存在的问题	(75)
3.4 政府预算内部控制措施方面存在的问题	(88)
3.5 政府预算内部控制信息沟通存在的相关问题	(93)
3.6 评价与控制方面存在的缺陷	(96)
3.7 本章小结	(97)



4. 典型国家预算内部控制的经验借鉴	(98)
4.1 美国管理与预算局发展分析	(98)
4.2 美国政府预算内部控制状况	(101)
4.3 法国政府预算内部控制的经验	(109)
4.4 典型国家政府预算内部控制的启示	(114)
4.5 本章小结	(117)
5. 政府预算内部控制环境制度设计	(118)
5.1 政府预算的组织结构	(118)
5.2 政府预算治理结构	(128)
5.3 预算内部控制的技术环境	(132)
5.4 预算内部控制环境制度设计	(150)
5.5 本章小结	(172)
6. 政府预算内部控制的风险评估与控制	(173)
6.1 预算风险识别	(173)
6.2 政府预算风险评估	(177)
6.3 财政风险预算	(183)
6.4 政府预算风险预警建立与防范措施	(190)
6.5 本章小结	(196)
7. 政府预算内部控制措施	(197)
7.1 控制措施理论的再引入	(197)
7.2 政府预算流程分析	(203)
7.3 政府预算执行管理控制的政策与程序	(214)
7.4 以绩效为导向的预算控制措施	(223)
7.5 政府预算业务流程再造	(235)
7.6 本章小结	(242)
8. 预算内部控制的信息沟通	(243)
8.1 信息与沟通原理	(243)
8.2 预算信息的需求与供给	(246)



8.3 建立良好信息沟通系统的设想	(250)
8.4 本章小结	(258)
9. 预算内部控制的有效性评价与监督	(259)
9.1 内部控制评价与监督的意义及原则	(259)
9.2 政府预算内部控制评价监督方式	(262)
9.3 内部控制的评价标准	(265)
9.4 政府预算内部控制评价与监督实证分析	(271)
9.5 本章小结	(283)
10. 结论与展望	(284)
10.1 本书主要结论	(284)
10.2 展望	(287)
参考文献	(288)
致 谢	(297)



1. 绪 论



1.1

研究背景、目的和意义

1.1.1 研究背景

1.1.1.1 理论与实践的背景

随着企业内部控制制度的日趋完善,防范企业风险,减少资产流失以及遏制舞弊等行为效果的日益显现,激发了内部控制在政府部门的运用,并成为发达国家公共管理的一种趋势。从全球范围看,美国是较早关注政府内部控制的 国家,也是当前政府内部控制发展比较健全的国家。美国 1982 年《联邦管理者财务廉洁法案》在政府内部控制发展史上就发挥了里程碑的作用,不仅要求每个行政机构持续评估和报告内部会计控制和管理控制系统的适当性,还授权 GAO 发布内部控制准则,规定行政机构内部控制报告的具体规则等等。1983 年美国发布《联邦政府内部控制准则》,1990 年制定《首席财务官法案》,在联邦政府制定首席财务官(CFO)制度,有力推动财务管理制度的现代化,提高财务报表的质量,升华了政府管理能力。推行政府管理内部控制的还有玻利维亚、荷兰和日本等国家。玻利维亚和荷兰于 1990 年分别通过《政府管理和控制法》和《政府会计法》,确定公共组织内部控制的法律职能;日本通过



《公共财务法》和《公共会计法》确定公共部门的财务和会计检查及内部控制，并规定所有政府部门依法定要求检查并控制本单位的财务和会计活动，这些控制有效提高了政府管理水平。目前我国有不少地方财政部门正致力于推动财政内部控制的制度建设，在改进预算管理效率上颇有热情，对推动地方财政管理效率起到了很好的示范效应。但是我国还没有建立政府内部控制制度的相关法案，其研究也只是处在理论的碎片中，发展程度相对缓慢，迫切需要借鉴国际经验和政治观念、经济制度等理论，壮大我国政府内部控制实务发展，以及我国政府内部控制尤其是预算内部控制的理论研究。

1.1.1.2 现实挑战的背景

我国政府改革的方向为预算管理提出了新的挑战。随着民主政治和政府行政管理体制改革的发展，建立“责任政府”成为我国政府改革的价值取向和追求目标，加强和提升国家权力的监督力度，提高公众参与监督水平，造势“上下连贯，一致监督”的社会民主进程，对财政监督管理提出了严格的要求，其所面临的一个巨大挑战就是需要对控制理念进行重新构建。建立高效、透明、有限责任的预算管理机制，需要财政监督实现绩效管理，形成监督主体与监督受体权力相互制约机制，必然要求财政监督从精细化管理出发，提高制度的创新，实行有效的专业化分工，保证各部门更好地履行职责，实现监督的规范、有序和绩效。

近年来，我国刮起的“审计风暴”所披露的问题让人触目惊心，政府预算违法违规使用财政资金的现象十分严重。而2011年发生的江西省贫困县财政局长携近亿元公款外逃事件，更是举世震惊！这些问题都以事实向我们敲响警钟，加强政府内部治理，摆正政府预算内部控制，真正实行而不是形式化内部控制制度，才能从源头上切断政府部门的腐败行为和政府官员的渎职罪行。我们需要真正行动起来，从政府预算管理内部控制开始，实现政府履行公共受托责任。现实呼唤政府预算内部控制的建设与发展，也同样促进现阶段预算管理控制的改革。诸如部门预算、国库集中收付制度、政府采购等方面，都是预算内部控制改善的有效进程，然而监督和控制力度仍然不够，治理结构、法制角度以及权衡机制方面都存在重大缺陷，实施条件与成本相对较高。要实现反腐倡廉制度建设，切实提高制度执行力，就需要强化政府投资项目和公共资金监管，完善财政预算制度，推进预算公开透明。而实现这些目标，正是政府预算内部控制一项必需的任务，只有从内部治理角度来完善政府公共预算（包



括政府性基金预算、国有资本经营预算和社会保险预算制度),才能形成覆盖政府所有收支的预算体系,实现事前、事中、事后预算监督,严格预算调整,提高预算编制的科学化水平。推行预算管理信息化、扁平化、流程化、环节化管理;进一步加强对预算的有效控制,尤其是内部控制,实现“预算再造”,建立基于对有效公共服务为拨款依据的预算,保证预算分配关系的规范化、法制化进程,减少非制度因素对预算的侵蚀,提高预算效率。因此,深入研究政府预算内部控制,建立起系统化、集中化、精细化、持续化的政府预算内部控制体系,以解决预算的弱控制和软约束、低绩效、低透明的运营模式,实现由“外部控制”向“内部控制”和“产出控制”转移,实现“大财政”与“小财务”兼收并蓄,全面改善我国预算绩效管理,实现计划、组织、领导和控制管理,以科学化与精细化管理机制保证预算效率的最大化,使防范财政风险的措施更加具有针对性。

2008年颁布的《政府信息公开条例》,其立法目的就是接受监督,实现政府有效管理。推进财政预算信息公开,涉及信息公开的范围,公开的深度,信息获得的难得程度等等。这是政府预算接受社会监督的前提条件。而要实现信息公开,就必须要求预算在公共支出、基本建设支出、行政经费支出等方面做到透明,在计划、决策、编制、执行等方面要做到更加详细、明确、具体,让广大群众能“看得懂,看明白”的同时,把政府一切收支活动纳入规范化、法制化的轨道。这一系列问题,需要切实从政府预算管理内部控制角度出发,理顺预算管理方式,实现“精细”预算、“透明”预算、“绩效”预算、“科技”预算,通过建立服务中国特色的政府财务报告制度与信息制度,实现财政预算信息公开,包括预算权力、责任、义务的实体公开,不断实现预算的民主性、透明性、可行性。

1.1.2 研究的目的和现实意义

近年来政府预算在我国已经成为政治学、经济学以及社会学的研究热点,但是政府预算内部控制的研究和实践却是少之又少。本书通过延伸企业内部控制理念到政府预算管理之中,通过政府预算内部控制建设,不仅仅试图引导政府预算管理跟上国际的发展潮流,同样也希望通过深入探讨,引入内部控制的新理念、新技术,使之成为我国政府预算内部控制的新课题,起到抛砖引玉的作用,更希望通过分析政府预算内部控制的环境控制、风险评估、控制活动、



信息沟通与监督机制，建立以防范风险和控制舞弊为中心，以控制标准和评价标准为主体，“结构合理、层次分明、衔接有序、方法科学、体系完备”的政府预算内部控制规范体系，来强化政府预算的完整性、公开性、真实性、有效性，提高预算效率，化解财政风险，解决由于政府特权引起的信息不对称问题和实现民主法制监督。

1. 为政府预算部门内部控制理论提供相关建议。

细说开来，事实上，无论何种国家体制、财政状况、经济发展水平和历史文化背景下的政府，追求预算效率都是政府预算管理的一项绝对目标。因此，可以说一个有效政府的标准，就是为政府管理与控制提供并维护动态效率的过程，一个能够激发企业家发现和创造的过程。通过强调资源利用的强制性和节约性，来寻求政府良好治理的一种努力，进而提高政府绩效、责任性、透明度和持续运营能力及降低风险。反映在政府预算管理模式上，优化预算效率，更是管理者促进绩效的重要动机。政府内部控制是欧美国家，特别是美国、荷兰等国普遍采用的一种行之有效的管理技术手段，尤其是风险评估等方面在控制财政风险方面具有很好的用武之地。目前，随着各国财政风险日益加大，制定内部控制政策来监督财政管理和预算整个过程的决策、编制、执行等方面成为西方国家的重要手段。因此，本书意在为政府预算内部控制理论提供相关建议，来促进防范和化解财政风险，实现有效的监督与控制。

2. 实现政府预算管理与内部控制的耦合。

政府部门具有一种权力的排他性，特别是政府可以通过课税来增加自己的资源并拥有独一无二的课税权、禁止和惩罚权等行政或法律上的强制管理措施，使得政府的管理权有别于企业和民间组织。但是，财政部门与企业也存在着共同性。比如，信息提供者和信息使用者利益不完全一致的问题，政府和纳税人之间也存在着明确的委托—代理关系，但政府作为代理人控制着公共资源，比纳税人了解更多的内幕情况，因此，也存在着政府同纳税人对政府财务信息的占有严重的不对称。信息对称与否，势必危害在信息占有上处于劣势的一方，影响公众对政府业绩和公共资源使用情况的了解和监督，不利于提高公共资源的使用效率。同时，在政府财政部门与财政资金的使用单位之间也存在着委托—代理关系和信息不对称现象，影响财政部门对财政资金的合理分配和管理效果。把内部控制理论运用于财政管理体系中，需要在求同存异的过程中思考，把一个微观的管理方式放大，通过一个大财政观的角度来控制，建设真正与内部控制制度相匹配的财政内部控制体系，以及能够满足企业家发挥作用