

墨香财经学术文库

“十二五”辽宁省重点图书出版规划项目

Research on the Internal

Control Framework System of
Administrative Behavior

行政事业单位行政行为
内部控制框架体系研究

李英◎著

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



墨香财经学术文库

“十二五”辽宁省重点图书出版规划项目

Research on the Internal

Control Framework System of
Administrative Behavior

行政事业单位行政行为
内部控制框架体系研究

李英◎著

图书在版编目 (CIP) 数据

行政事业单位行政行为内部控制框架体系研究 / 李英著. —大连: 东北财经大学出版社, 2016.8

(墨香财经学术文库)

ISBN 978-7-5654-2473-1

I. 行… II. 李… III. 行政事业单位-内部审计-研究-中国 IV. F239.66

中国版本图书馆CIP数据核字 (2016) 第 199754号

东北财经大学出版社出版发行

大连市黑石礁尖山街217号 邮政编码 116025

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

幅面尺寸: 170mm×240mm 字数: 164千字 印张: 12 插页: 1

2016年8月第1版

2016年8月第1次印刷

责任编辑: 李 彬 刘慧美 李 丹 吴 茜

责任校对: 那 欣

封面设计: 冀贵收

版式设计: 钟福建

定价: 32.00元

教学支持 售后服务 联系电话: (0411) 84710309

版权所有 侵权必究 举报电话: (0411) 84710523

如有印装质量问题, 请联系营销部: (0411) 84710711

序

内部控制是一种古老的管理活动，与组织相伴而生、共同发展，已经形成了较为完整的理论和方法体系。1948年，维纳出版了《控制论——关于在动物和机器中控制和通信的科学》，其中控制论的思想和方法渗透到包括管理学在内的几乎所有的自然科学和社会科学领域，帮助形成了内部控制研究的一个高峰。

近些年来，内部控制问题再度成为全球理论界、实务界共同关注的热点话题，最根本的原因大概是管理创新的重要性日益显著。随着社会经济的持续发展，组织的业务活动越来越复杂，相应地，组织形式、组织结构不断创新发展，组织的内部管理活动也越来越重要，对管理创新的需求也就越来越迫切。李克强总理在2014年夏季达沃斯论坛上明确提出“大众创业、万众创新”的观点，其被视作中国新常态下经济发展

的“双引擎”之一。李克强总理特别强调：“创新不单是技术创新，更包括体制机制创新、管理创新、模式创新。”在组织的管理活动中，内部控制作为概念较为明确、方法较为具体、操作性较强、影响力较大的一个部分，理所当然地被当作推动管理创新的最好抓手，从而引起各界关注。

组织内部事务的外部化，是一个研究的新动向。根据传统的理论观点和实际做法，组织的内部管理大体上被视为其内部事务，社会公众和监管机构无权也无需进行干预。然而，随着经济和社会的不断发展，社会主体的行为影响越来越广泛，主体之间的利益关系越来越复杂，外部性问题越来越普遍。在公众公司、使用公共资源的组织，以及为公众服务的组织中，外部性问题尤其突出。相应地，组织内部事务的外部化成为社会治理中的一个新问题。美国安然公司发生的财务造假事件，就是组织内部控制缺失导致大量利益相关者受损的一个典型案例，直接推动了监管机构对企业内部控制活动的干预，继美国出台萨班斯法案之后，中国颁布了企业内部控制规范，在此基础上还做出了全面推进管理会计体系建设的决定。内部事务外部化的迹象展露，是值得理论界、实务界关注和研究的一个动向。

行政事业单位通常使用财政资金进行社会管理或提供公共服务，被很多经济学家称为“公共产品”的提供者。公共产品的外部性，也可以说是行政事业单位自身的公共属性，决定了社会公众有理由、有资格过问行政事业单位内部控制事务——如果他们认为需要过问也乐意过问的话。另一方面，“十八大”以来，深入推进依法行政、加快建设法治政府成为“全面依法治国”战略布局的一个重要部分，本质上体现为党和政府严格的自我约束，蕴含着宏观意义上党和政府的内部控制思想。

十八届四中全会做出的《关于全面推进依法治国若干重大问题的决定》提出：加强对政府内部权力的制约，“对财政资金分配使用、国有资产监管、政府投资、政府采购、公共资源转让、公共工程建设等权力集中的部门和岗位实行分事行权、分岗设权、分级授权，定期轮岗，强化内部流程控制，防止权力滥用”。财政部先后印发《行政事业单位内

部控制规范（试行）》（财会〔2012〕21号）和《关于加强财政内部控制工作的若干意见》（财监〔2015〕86号），就是一步一步地将宏观的政府内部控制思想推向微观运行。

二

然而行政事业单位内部控制的复杂性远远超过企业等其他类型的组织。下面就简述几个问题。（1）动力机制问题：不少文献已经验证，市场机制相对成熟的环境里，企业可以有内生动力实施内部控制，内控好的企业更容易管控风险、消除内部运行障碍、提高经济效益，更容易获得相关者认可，形成融资、营销等各种便利，等等，所以，推动实施相对容易；但是行政事业单位内部控制的动力、阻力更具隐性特征，推动这个工作的抓手也不好确定，以至于管人的、管财的、监管的机构中，哪一类最合适作为牵头单位都难以决定。（2）主体范围问题：我国行政事业单位类型十分复杂，行政单位中，有的时候司法机关也被纳入“政府”的范畴，内部监督管理上与行政机关一致；事业单位中，又有承担行政职能的“准行政机关”，也有公益单位，甚至还有独立面向市场的“准企业”。（3）有关控制范围：财会〔2012〕21号主要针对行政事业单位的经济业务实施内部控制，但是财监〔2015〕86号则要求进行全业务内部控制。（4）有关控制方法：经济业务的内部控制方法虽然也很复杂，但是至少要遵循成本效益原则，而非经济业务的控制理论、控制方法似乎与行政事业单位千差万别又包罗万象的业务活动一样，难以找到清晰的思维逻辑和有效举措。

由此可以看出，对行政事业单位内部控制的研究需要考虑的问题太多，容易解决的问题太少。因此，在当前和今后较长的一个时期内，行政事业单位内部控制的实践必然是由简到繁、不断尝试、逐步深入的过程。作为实践的经验总结和科学升华，行政事业单位内部控制理论也需要得到相应的发展。我很欣喜地看到，行政事业单位经济业务内部控制、财政系统全业务内部控制的实践和理论探索都得到理论界的高度关注，已经有一些专家学者提出了颇有见地的观点。我一直认为，行政事业单位内部控制是一个有意思、有价值的研究话题，值得会计学术界高度重视，也值得有兴趣的学者投入大量的时间与精力。特别是在中国特

色社会主义背景下，从我国行政事业单位内部控制的实践中抽象、提炼出一些理论学说，很有可能迥异于西方国家的研究发现，很有可能实现理论研究的重大突破而令全球学术界瞩目。

三

我的博士研究生李英选择“行政事业单位内部控制”作为学位论文的主题，我是既惊又喜。这个研究领域博大精深，但是对于一个学术新人来说，博大精深实际上是凶险万状的代名词。我认为，做好研究的条件之一是要有良好的文献基础，有大量的理论积累。经济学、管理学、社会学、行政学、法理学、新老“三论”……理论基础相关的内容很多，但是真正可以直接借鉴的行政事业单位内部控制方面的文献相对很少；新闻性质的宣传报道很多，理论抽象的学术成果相对很少；说重要意义的很多，提内控经验的相对较少。如何从不那么直接相关的文献中汲取行政事业单位内部控制理论的思想精华、夯实论文的理论基础，显然很有难度。做好研究的条件之二是要有丰富的实践体验，有深入的思想认识。虽然行政事业单位一般都比较重视内部管理，制度办法比较规范，办事流程比较清晰，但是，对于众多的行政事业单位而言，现代意义上的内部控制还是一个新生事物。确定论文选题时，虽然财会〔2012〕21号文发布已经一年有余，但是，在非强制实施的情况下，真正能够达到文件要求的行政事业单位非常少，李英同学更加难以亲历其中。

经过反复考虑，我最后还是支持她研究行政事业单位内部控制问题。一个原因是这个选题真的如此重要，我非常愿意看到多一些人关注这个领域，希望看到这个问题能够多出一些成果；另一个原因是李英不畏艰难的探索精神值得鼓励，我十分乐于看到我的学生写文章没有过于功利。单纯看什么题材容易成文、文章投出去容易发表，容易被刊物或者编辑的某些偏好带入歧途，可能使学生消弭了研究的兴趣、泯灭了思想的火花。值得欣慰的是，李英经过大量阅读各种文献资料、深入保靖和龙山两县开展实地调研，加上多年来在学校从事教学工作、在杂志社从事编辑工作，对行政事业单位的运行和内部管理有一定的了解，最终以行政行为内部控制为研究重点，按时完成了学位论文，并且得到评审

和答辩专家的认可。本书对行政事业单位内部控制理论、原则和方法提出了一些看法，将行政行为的流程进行了分类梳理，指出了各类行政行为的关键风险点和控制措施，特别是在文献研究和实地调研的基础上进行了典型案例研究，可以说是对行政行为内部控制理论和方法研究方面的一次有益探索，值得肯定。

当然，本书还有不够完善之处，研究还需继续推进。例如，行政事业单位和行政行为的概念界定与研究内容还有些不协调、不一致，内部流程重构、关键环节和风险控制方法还显得比较简略，案例研究显得不够精细和深入，等等。希望李英发扬知难而上的精神，深入行政事业单位内部控制研究之宝库，挖掘理论精髓，推动实务工作。

因此，我支持李英将论文出版印行，并作序鼓励。

中国会计学会 周守华

2016年9月

前言

我国行政事业单位承担着管理社会经济发展的神圣职责，其每项决策、政策、制度、措施等都涉及社会方方面面的利益，不管是货币政策、财政政策、税收政策、宏观调控措施，还是住房、教育、医疗、文化、科技等改革举措，都牵一发而动全身。行政事业单位内部控制作为行政事业单位管理的重要组成部分，在行政事业单位部门管理中发挥着制约、规范行政行为的作用，有助于保证行政决策的科学性和可行性，有助于保证政府部门履行责任，有助于保证政府部门贯彻执行相关法律法规，有助于保证财政财务收支的真实、合法，有助于保证政府部门信息的真实、可靠、公开、透明。然而由于行政事业单位的特殊性、内部控制的复杂性以及理论和实践上对内部控制重要性认识的不足，行政事业单位的内控建设相对比较滞后。目前，我国仅仅在规范行政事业单位经济活动方面制定了基本规范，在行政事业单位的核心业务方面，特别

是在最需要进行控制的行政行为的内部控制问题上，基本属于空白。因此，在贯彻落实习近平总书记“把权力关进制度的笼子里”“让权力在阳光下运行”等指示精神方面，现行内控规范的效果非常有限，深化行政事业单位内部控制研究，特别是推动针对行政行为的内部控制，对切实提升行政事业单位整体管理水平具有特别重要的意义。

本书是问题导向研究。我国开展行政事业单位内部控制实践是当前形势所需，解决行政事业单位内部控制面临的问题，需要相应的理论支持和指导。本书基于组织行为理论和政府交易成本理论重构行政事业单位内部控制理论框架，为我国后续进行行政事业单位内部控制学术研究、理论交流和实务发展提供一个新的研究视角和路径参考；同时结合我国事业单位分类改革现状以及《行政事业单位内部控制规范（试行）》现有内容，在行政事业单位内部控制整体框架指导下，为行政事业单位建立行政行为内部控制提供范例，以期推动行政事业单位防范各类风险、提高内部管理水平、增强治理能力、改善公共管理和服务效果。

针对行政事业单位行政行为内部控制研究，全书共分为七部分进行讨论：

第1章，导论。本部分作为本书的开篇，认为建立、健全行政事业单位行政行为内部控制规范是预防贪污腐败的有效手段，是降低行政成本，提高政府工作透明度与公信力，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的重要手段。通过对选题背景的简要描述引出本书的主题——行政事业单位行政行为内部控制，阐述本书的理论价值与应用价值，在此基础上进一步介绍本书的研究目的、内容安排及创新观点。

第2章，行政事业单位内部控制实践理论回顾及内涵界定。这一部分首先梳理、回顾了行政事业单位内部控制建设实践的历史发展过程，以探索我国行政事业单位内部控制规范建立的依据和现实考量；同时对行政事业单位内部控制相关研究文献进行评述，以归纳国内外研究存在的问题与局限性。通过对行政事业单位内部控制实践及研究的历史回顾与现状分析，对我国行政事业单位行政行为内部控制的内涵予以重新

界定。

第3章，行政事业单位内部控制理论探讨与框架重构。本部分首先通过对现有行政事业单位内部控制框架进行追本溯源，发现现有行政事业单位内部控制主要来自对企业内部控制和美国《联邦政府内部控制准则》的学习和借鉴，而究其根本是对COSO内部控制的沿用、继承，并从其背后的管理理论入手探讨了现有内部控制框架的缺陷和改进趋势。然后在此思想指导下，根据行政事业单位性质、工作目标等特征，提出行政事业单位内部控制的组织行为理论，进而将行政事业单位内部控制的“政治中心特色”和“激励引导特点”具体应用，基于交易成本经济学理论和政府管理半径理论视角，分析行政事业单位内部控制的本质特征：不仅要控制核心业务活动过程中可能发生的会计成本、经济成本，更应充分考虑该过程中可能占用、消耗、损失的社会成本；不仅要着眼于经济业务活动控制，更需要充分认识核心业务活动与经济业务的互动关系，将核心业务活动内部控制纳入行政事业单位内部控制框架体系中，与单位经济活动风险防控建设分别从公共行政权力和公共财产利益两个层面对行政事业单位的内部控制建设相互配合、支持，致力于帮助行政事业单位能够切实维护公共利益、提高行政效率、赢得民众的信任支持。

第4章，行政事业单位行政行为内部控制框架概念明晰。本部分针对行政单位和行政性事业单位行政行为内部控制的特殊性进行详细阐述，在前述理论框架下对行政单位和行政性事业单位的核心业务活动——行政行为内部控制框架的基本概念进行分析确定。基于广义内部控制的不同层次内容和内部控制发展历程对行政行为内部控制的内涵进行探讨，在此基础上分析确定行政行为内部控制的目标、主体范围、客体范围、主要原则及基本要素。

第5章，行政事业单位行政行为内部控制框架体系构建。在明确行政行为内部控制框架理论基础和相关概念的基础上，本部分主要将前述行政事业单位行政行为内部控制理念落实到行政事业单位各类行政行为上，基于内部控制目标和内部控制原则，对内部控制主体范围（行政单位及行政性事业单位）的控制客体范围（行政行为）的内部控制进行分

类，确定四类行政行为内部控制模式：抽象行政行为内部控制模式、依职权具体行政行为内部控制模式、依申请具体行政行为内部控制模式、双方行政行为内部控制模式；进一步参考有关行政事业单位行政行为业务流程的法律、法规以及准则、规范，分析各类行政行为可能面临的主要风险，制定相应的控制制度体系、实施体系和评价体系。

第6章，针对县级行政事业单位的行政行为内部控制体系设计。本部分探讨的是行政事业单位行政行为内部控制基本要素及体系设计在现实县级行政事业单位的实际应用。之所以定位于县级行政事业单位，是因为考虑到县级政府行政行为执行效率在我国政治、经济、文化和社会建设进程中的重要性，以及县级行政事业单位行政行为执行环境中存在诸多内部控制薄弱环节，使得加强行政行为内部控制的必要性显著。通过对县级行政事业单位行政行为实施过程的实地调查，归纳、总结其行政行为风险点，以湖南省龙山县为例，设计、实施与其相适应的、具有可操作性的内部控制制度体系、实施体系以及评价体系。

第7章，研究结论与展望。基于前面的理论分析、框架设计及应用，本部分将主要的研究观点及结论进行概括、总结，希望能为我国行政事业单位行政行为内部控制规范设计提供一种可参考的通用模式，并进一步提出本书的局限性和对未来行政事业单位内部控制研究的展望。

作者

2016年7月

目录

1 导论/1

- 1.1 行政事业单位行政行为内部控制的选题背景/1
- 1.2 行政事业单位行政行为内部控制的研究价值/5
- 1.3 本书的研究目的、思路与内容安排/9

2 行政事业单位内部控制实践理论回顾及内涵界定/16

- 2.1 行政事业单位内部控制建设实践/16
- 2.2 行政事业单位内部控制理论研究/25
- 2.3 行政事业单位内部控制的内涵界定/33

3 行政事业单位内部控制理论探讨与框架重构/46

- 3.1 现有行政事业单位内部控制框架的追本溯源/46
- 3.2 基于组织行为理论视角的行政事业单位内部控制探讨/56
- 3.3 基于政府交易成本视角的行政事业单位内部控制框架重构/63
- 3.4 行政事业单位内部控制建设路径/72

- 4 行政事业单位行政行为内部控制框架概念明晰/74
 - 4.1 行政行为内部控制的内涵/74
 - 4.2 行政行为内部控制的目标/77
 - 4.3 行政行为内部控制的范围界定/83
 - 4.4 行政行为内部控制的主要原则/85
 - 4.5 行政行为内部控制的基本要素/90

- 5 行政事业单位行政行为内部控制框架体系构建/100
 - 5.1 行政事业单位行政行为内部控制模式/100
 - 5.2 抽象行政行为内部控制模式/103
 - 5.3 依职权具体行政行为内部控制模式/113
 - 5.4 依申请具体行为内部控制模式/118
 - 5.5 双方行政行为内部控制模式/124

- 6 针对县级行政事业单位的行政行为内部控制体系设计/132
 - 6.1 选择县级行政事业单位设计行政行为内部控制体系的原因/132
 - 6.2 湖南省龙山县行政事业单位行政行为概述/134
 - 6.3 龙山县行政事业单位行政行为内部控制设计（单位层面）/140
 - 6.4 龙山县行政事业单位行政行为内部控制设计（业务层面）/142

- 7 研究结论与展望/167
 - 7.1 研究观点概括/167
 - 7.2 研究局限性与研究展望/169

主要参考文献/170

索引/177

1 导论

本章通过对选题背景的简要描述引出本书的主题——行政事业单位行政行为内部控制，阐述本书的理论价值与应用价值，在此基础上进一步介绍本书的研究目的、内容安排及创新观点。

1.1 行政事业单位行政行为内部控制的选题背景

随着我国改革开放水平的不断提高，市场经济体制日趋完善，经济取得突飞猛进的发展。与此同时，承担着提供公共管理与服务职能的行政事业单位，行政职能模糊、行政效能低下等诸多积弊逐渐成为国家、社会重点关注的议题。

1.1.1 行政事业单位内部控制的必要性

我国行政事业单位承担着管理国家、社会公共事务的重大职责，行政事业单位的业务活动内容基本上都属于关系国计民生的大事，行政事业单位的职能、属性及业务活动决定了其工作质量、效率和效果不仅牵

系着全国人民的切身利益，维系着社会公众对于行政事业单位的信任，还影响着我国“全面建成小康社会、全面深化改革、全面依法治国、全面从严治党”的伟大实践和历史进程。

陈旧的行政管理模式严重影响着行政事业单位的有序发展、公共管理效率与公共服务质量，并有可能激化社会矛盾。作为政府公共服务供应链条上重要环节的行政事业单位，迫切需要转变职能、优化结构，深化行政管理体制改革，改进管理方式。我国行政管理体制改革的重要内容，是行政事业单位自身管理的改革与建设，而内部控制建设作为行政事业单位内部管理的重要组成部分，能切实改善行政管理水平，有效地减少和规避行政事业单位风险，提高行政管理运行效率和服务能力，保证行政事业单位更好地履行社会公共管理职能。由此可见，加强行政事业单位内部控制建设，是推进现有行政体制改革、提高公共管理效率、改善公共服务质量的客观需要。

党中央历来高度重视行政事业单位相关工作，大力推动行政管理相关改革。党的十六大、十七大提出深化行政管理体制改革，进一步转变政府职能，改进管理方式，建设服务型政府，降低行政成本，提高政府工作透明度与公信力等要求；十八大报告进一步明确指出要建设职能科学、结构优化、廉洁高效、人民满意的服务型政府，规范公共权力的运行，加强对行政权力的监督，把权力关进制度的笼子里。

2012年11月29日，财政部发布《行政事业单位内部控制规范（试行）》，于2014年1月1日起正式施行，由此启动了行政事业单位内部控制建设这一系统工程，通过对行政事业单位情况深入调研、科学分析、系统归纳，针对我国行政事业单位组织和业务的实际情况讨论、制定出来的《行政事业单位内部控制规范（试行）》，无论在基本要素、控制目标、控制范围方面，还是在控制标准和执行评价机制方面都创新地体现着“中国特色”，对我国行政事业单位内部控制建设的推进有里程碑意义。这是我国行政事业单位内部管理规范化进程中的一个重大举措，在全国范围内掀起了开展行政事业单位内部控制建设的大潮。

2013年7月19日，财政部专门组织召开了“行政事业单位内部控制规范实施动员视频会”，全面部署《行政事业单位内部控制规范（试

行)》的具体实施工作。习近平总书记强调,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。《行政事业单位内部控制规范(试行)》在单位内部权力制衡方面能够起到制度笼子的作用,减少自由裁量权的空间和余地,用制度来限制权力的滥用。

2013年12月5日,教育部下发“关于做好《行政事业单位内部控制规范(试行)》实施工作的通知”(教财函〔2013〕142号),要求“各省、自治区、直辖市教育厅(教委),各计划单列市教育局,新疆生产建设兵团教育局,部属各高等学校、各直属单位”充分认识实施内部控制规范的重要意义,把握实施内部控制规范的基本原则、主要任务和工作要求,指导、推动各教育行政事业单位进一步完善内部控制,提高内部管理水平。

2014年10月29日,十八届四中全会审议通过了《中共中央关于全面推进依法治国若干重大问题的决定》,指出我国法治建设“同党和国家事业发展要求相比,同人民群众期待相比,同推进国家治理体系和治理能力现代化目标相比”还存在许多不适应、不符合的问题。其中,“立法工作中部门化倾向、争权诿责现象较为突出,有法不依、执法不严、违法不究现象比较严重,执法体制权责脱节、多头执法、选择性执法现象仍然存在,执法司法不规范、不严格、不透明、不文明现象较为突出,群众对执法司法不公和腐败问题反映强烈;一些国家工作人员特别是领导干部依法办事观念不强、能力不足,知法犯法、以言代法、以权压法、徇私枉法现象依然存在”。这些问题,从治国理政的角度说,基本上都可归结为广义的政府行为“失范”。“加强对政府内部权力的制约,是强化对行政权力制约的重点”。应特别强调“对财政资金分配使用、国有资产监管、政府投资、政府采购、公共资源转让、公共工程建设等权力集中的部门和岗位实行分事行权、分岗设权、分级授权,定期轮岗,强化内部流程控制,防止权力滥用”。因此,推动行政事业单位开展内部控制建设在一定程度上可以视为贯彻落实十八届四中全会精神的具体措施。在财政部学习贯彻十八届四中全会精神活动中,楼继伟部长深刻阐述了《关于全面推进依法治国若干重大问题的决定》关于行政