

关于行政事业单位 内部控制的几个问题

刘永泽 唐大鹏

(中国内部控制研究中心/东北财经大学会计学院 116025)

【摘要】随着党的十八大胜利召开,优化和完善行政事业单位公共服务职能迫在眉睫,规范和加强行政事业单位内部控制,已经成为提高单位管理水平和风险防范能力,推进廉政建设,维护社会公众利益的重要手段。本文根据财政部2012年11月发布的《行政事业单位内部控制规范》(试行),对不同属性和业务的行政事业单位进行深入调研,结合企业内部控制的基本理论,对行政事业单位内部控制概念进行新的诠释,进一步划分了内部控制的范围,更加科学的定位了内部控制的目标,按照行政事业单位的特点赋予内部控制要素以新的内涵和外延,并有针对性的论述了行政事业单位内部控制实施机制。本文对行政事业单位内部控制的几个重点和难点问题的讨论,为《行政事业单位内部控制规范》的正式执行提供相应的理论基础和经验支撑。

【关键词】行政事业单位 内部控制 防范舞弊 预防腐败 实施机制

近年来,随着《企业内部控制基本规范》及配套指引的颁布和实施,企业管理制度日益健全,管理水平显著提升。我国政府在对经济体制进行改革和创新的同时,进一步规划公共服务职能,不断深化行政事业单位体制改革。长期以来,行政事业单位作为社会公共服务提供的主体,其内部控制工作不论是在制度建设、机制设计还是监督管理方面,都存在着一一定程度的滞后性。特别是随着公民的维权意识越来越强,纳税人对财政预算披露程度和内容的要求愈发严格,公众媒体更加关注行政事业单位的“三公费用”和经济责任审计报告。可以说,建立和健全行政事业单位内部控制不但是新时代与时俱进和贯彻科学发展观的实际体现,也是深入践行“清正廉明,心系群众”的行政宗旨,对于全面推进我国经济建设、政治建设、文化建设和社会建设的和谐发展,更好地建设法制政府、责任政府和廉洁政府,具有十分重要的时代意义。干胜道和王磊(2006)认为内部控制可以降低政府部门中严重违法违纪问题和经济案件未能被查出的风险。国家审计署审计科研所课题组(2007)按照国际组织有关公共治理的意见,认为强化政府部门内部控制是实现良好政府治理的关键。2011年11月10日,财政部开始对《行政事业单位内部控

制规范》(征求意见稿)广泛征求意见,于2012年11月29日全国印发《行政事业单位内部控制规范(试行)》^①,自2014年1月1日起全国执行,正式启动了行政事业单位内部控制建设与实施的系统工程,目的就是加强对权力运行的制约与监督,形成不能腐的防范机制和不易腐的保障机制。与此同时,我国行政事业单位内部控制的相关研究虽然已经取得相当大的进展,但是仍然没有建立完整的理论体系,实务界对行政事业单位内部控制尚未形成统一的认识,严重制约了内部控制实施的效率和效果。因此,本文正是针对几个理论界和实务界困惑已久的内部控制难点问题进行研究。

一、关于行政事业单位内部控制的涵义

一种理论的建立是需要对其建立的基础进行研究,这种研究将会避免由于对理论基础的误解而产生的无必要的争论,而这种基础工作的核心就是明确概念和涵义(科斯,1937)。从企业和行政事业单位内部控制的发展进程来看,两者是相辅相成、相互影响、共同促进的。美国《联邦政府内部控制准则》充分结合了COSO报告,将政府内部控制定义为:政府为了实现运行的有效性和效率、财务报告的可靠

① 后文简称《规范》

性和符合适用的法律和法规而进行管理的组成部分。国内相关研究也从不同角度提出了各自观点。王光远(2009)提出政府内部控制是为保证政府(机构或组织)有效履行公共受托责任,杜绝舞弊、浪费、滥用职权、管理不当等行为而建立的控制流程、机制与制度体系。樊行健和刘光忠(2011)认为政府内部控制是由政府部门(或单位)决策层、执行层、监督层和全体工作人员共同实施的、旨在合理保证实现政府部门(或单位)控制目标的过程。

一般来说,政府内部控制往往立足于宏观的政府部门体系,以各级政府作为一个整体进行研究。由于各级政府包括诸多政府职能部门,每个职能部门业务属性和机构设置都不一致,政府内部控制很可能缺乏针对性和可操作性,只能从总体上对内部控制提出原则性指导。而行政事业单位内部控制与政府内部控制相比,更加关注政府系统中各个部门和下属单位本身,将内部控制建设任务分解到承担政府职能的具体行政事业单位,涵盖了各个类型和业务的行政单位和事业单位。行政事业单位领导应该在《规范》的指导下,制定适合本单位的内部控制制度和实施细则,强调控制活动的全面性、适用性和可行性。综上所述,本文认为行政事业单位内部控制是指由单位领导负责,全体人员共同实施的,为实现单位控制目标,通过制定一系列制度、实施相关措施和程序,对经济活动的风险进行防范和控制的动态过程。为了更好的理解行政事业单位内部控制的内涵和外延,本文对其适用范围进行界定,并作为概念体系的重要补充。

二、关于行政事业单位内部控制的范围

行政事业单位内部控制的范围可以分为两方面,即主体范围和客体范围。主体范围主要从内部控制实施单位角度出发,而客体范围则主要以内部控制实施的具体经济活动为主。

(一) 主体范围界定

关于行政事业单位主体的界定,国内外研究各不相同。美国审计总署(GAO)认为政府内部控制主体是“组织(Organization)”。王光远(2009)也认为政府内部控制的主体应该是政府(机构或组织)。也有相关研究认为政府内部控制主体是政府工作人员或由其工作人员组成的群体组织(董小红,2008)。鉴于我国复杂的行政事业单位的组织机构体系,内部控制主体范围确定相对于政府内部控制则更加困难。

根据社会学理论的相关分析,社会法人组织可划分为政府部门、企业部门和非营利部门三类。而我国行政事业单位包括的行政单位和事业单位则分属政府部门和非营利部门。行政单位指各级政府下辖的职能部门,并有广义和狭义之分。广义上的行政单位范围非常广,构成比较复杂,包括行政、党、团机关在内的各种行政类机构,而狭义上行政单位仅指政府部门。事业单位则是我国特殊的一种组

织类型,隶属于非营利部门,主要包括行政性事业单位、公益性事业单位和经营性事业单位三种。近年来,我国开始对事业单位体制进行改革,逐步将行政类事业单位划入行政单位,将经营性事业单位改制为企业,原有事业单位序列仅保留公益类事业单位。考虑到我国社会团体编制类型和其他附属营业单位的情况,本文认为行政事业单位内部控制主体范围应包括广义上的行政单位、公益性事业单位、社会团体及其他附属单位。第一类是广义上行政单位,包括党的机关、人大机关、行政机关、政协机关、审判机关、检察机关、各民主党派机关以及列入国家行政编列的社会团体等;第二类是公益类事业单位,包括文教、科学、卫生等列入事业单位的社会团体等;第三类是狭义上的社会团体,仅指未被列入事业单位社团编制的社会团体;第四类是其他附属单位,指附属于行政事业单位但不具备企业法人资格,不能独立承担民事责任的单位。由于事业单位的特殊性,行政性事业单位可比照行政单位内部控制体系进行建设,经营性事业单位则应按照《企业内部控制基本规范》及其配套指引进行建设,而公益性事业单位按照事业单位内部控制体系进行建设。

(二) 客体范围界定

杨雄胜(2011)认为内部控制研究范畴不只是局限于道德伦理层面,更应该包含着现实法规至组织规范、业务标准和行为准则等诸多内容。本文认为对于行政事业单位来说,内部控制客体应该界定为包括法律法规、公共权力、业务标准和行为准则的一系列内容。从我国行政事业单位现状来考虑,内部控制建设必须充分考虑可操作性,因此内部控制客体范围应定位于对单位收支及其相关经济活动,主要包括预算管理、收支管理、采购管理、资产管理、工程建设管理与合同管理等。财政部门、审计部门和纪检监察部门等行政事业单位的外部监督部门也按照这样的客体范围对单位主要业务进行管理和监督。从广义上来看,行政事业单位内部控制客体范围,还应包括诸如社保基金和住房公积金等专项资金管理活动。尽管在严格意义上社保基金并不属于财政预算范围,但是由于其风险最后仍由政府“兜底”,相关部门正在研究逐步将相关专项资金活动纳入财政预算收支控制范围或者由相关行政类事业单位直接管理。目前,过于宽泛的客体范围尽管可以囊括行政事业单位各类活动,但是内部控制将失去普遍适用性,导致事倍而功半。因此,基于可行性和阶段性的考虑,当前我国行政事业单位内部控制客体范围暂时不考虑间接涉及资金活动的公共权力分配行为,而主要围绕与公共资金、国有资源和国有资产相关的经济活动,待条件成熟后再逐步扩大范围。

三、关于行政事业单位内部控制的目标

内部控制的目标即控制主体通过针对客体的内部控制设计、建设和实施所要达到的效果。企业内部控制的目标

为合理保证企业经营管理合法合规、资产安全、财务报告及相关信息真实完整,提高经营效率和效果,促进企业实现发展战略。对于行政事业单位,刘玉廷和王宏(2008)认为政府行政行为的合法性、财务报告的真实性与资源调配的适当性是政府部门内部控制的核心关注点。本文根据我国行政事业单位内部控制实际情况,将目标定位于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,提高公共服务的效率和效果,有效防范舞弊和预防腐败。与企业内部控制目标相比,行政事业单位内部控制的目标主要有以下几个特点。

首先,行政事业单位内部控制以有效防范舞弊和预防腐败的目标替代了发展战略。王光远(2009)认为内部控制是保护资产安全、防范舞弊的第一道防线。对于掌握了大量社会公共资源和公共资金的行政事业单位而言,内部控制更应该关注受托责任的履行情况,而不能片面追求业务发展规划的政绩考核,内部控制目标设计应充分意识到防范舞弊和预防腐败的重要意义,将廉政建设提升到新的高度,充分运用内部控制的制衡原理,发挥流程控制作用,建立由事先防治和事后惩治构成的反腐倡廉机制。

其次,行政事业单位内部控制更加关注公共服务的效率和效果而不是经营方面。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。行政事业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,强调公共服务的覆盖面和满意度,平等地对待公共服务对象以及其他相关利益主体,科学合理的设计资金分配方案,有效地实现财权与事权的匹配,发挥预算管理的引导和监督作用,提高公共服务的效率和效果。

最后,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,但是也针对行政事业单位的特殊属性赋予了一定新的内容,要求单位重点关注经济活动的合法合规,以《规范》作为单位最低的行为准则,设计内部规章制度,在资产安全的基础上强调使用效率,保证单位在建工程项目及时转为固定资产、资产购置和处置的合理与高效、资产情况与财务账簿相符,防止资产流失和浪费,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。

四、关于行政事业单位内部控制的要素

内部控制要素是行政事业单位建立和实施内部控制的具体内容。美国审计总署(GAO)在《联邦政府内部控制准则》中界定政府内部控制要素包括:控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、监控5个要素,其内容与COSO框架五要素的阐述基本一致。刘永泽和张亮(2011)认为我国政府部门内部控制应在内部控制目标的指导下,明确保证目标实现的内部控制要素,包括:内部环境、风

险评估、控制活动、信息与沟通和内部监督。一般来说,行政事业单位与企业在要素的内涵和外延上都有很大区别,这是由于两者不同组织形态和特点决定的。行政事业单位内部控制要素涵义的特殊性主要体现在治理结构、业务活动、风险类型和监督形式等方面。行政事业单位内部控制要遵循集体决策、权利制衡、不相容职务相分离和信息流程化等原则,据此设计内部控制要素的具体内容。

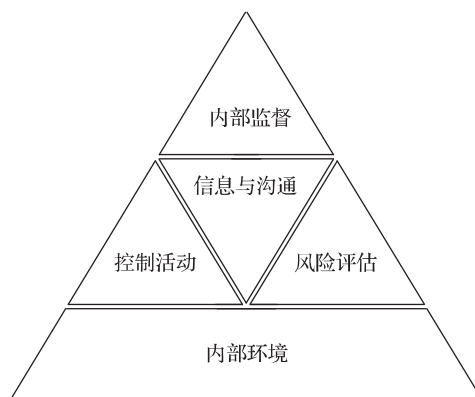


图 行政事业单位内部控制要素

(一) 内部环境

内部环境是行政事业单位内部控制建立和实施的前提,是其他四个要素的基础。内部环境的内容主要包括组织架构、集体决策机制、不相容职位相分离、授权审批关键岗位责任制、人力资源政策和单位文化等。在这些内部环境要素中,组织架构、决策机制和岗位设置是内部控制运行的起点和依据。

行政事业单位内部环境具有以下特点。第一,企业内部环境强调“三会一层”的公司治理结构在内部控制体系中的重要作用,而行政事业单位由于不具备公司的管理组织和股权结构,单位“一把手”须对单位内部控制的建立健全和有效实施负责,同时充分发挥单位财务、内部审计、纪检监察等部门在内部控制中的作用,根据外部监管要求和单位实际情况优化和调整组织架构,设置与设计内部控制职能部门或岗位,处理好组织架构中决策权、执行权和监督权的分配,形成三权分立互相制衡的有效机制,还要在业务环节对流程中的岗位职责进行分工,相互监督同时兼顾效率。第二,由于企业资产的私人权属,大股东可以在决策中完全“无视”他人意见,而行政事业单位由于资金和资产均来源于财政而非私有,应实行领导班子集体决策机制,充分发挥内部控制的制衡作用,要求在决策前实现政务信息公开,决策中采用集体讨论的形式,健全集体研究、专家论证和技术咨询相结合的议事决策机制,杜绝“一言堂”现象,决策后要实行对执行结果的跟踪,将决策效果与干部升迁降免挂钩。值得注意的是,集体决策并不意味着要集体负责,因为集体负责的结果往往会是无人负责

责,要建立健全责任追究制度,具体落实到每个责任人身上。第三,行政事业单位应借鉴企业内部控制,对公共职能履行过程中的各项业务进行梳理,建立健全内部控制关键岗位责任制,制定适合本单位的组织结构图、岗位说明书和管理权限等,明确单位业务流程,确保不相容岗位相互分离,实现岗位之间的制约和监督。

(二) 风险评估

风险评估是行政事业单位及时识别、评估与分析组织层级与业务层级中与影响内部控制目标实现的相关风险,科学合理地确定风险应对策略。最高审计机关国际组织于2004年发布的《公共部门内部控制准则指南》中特别增加了“风险评估”内容,规范了公共管理部门如何开展风险评估,并强调了政府部门风险评估的重要意义。风险评估要求单位持续关注与评估在履行行政职能过程中内部或外部因素导致损失的可能性,不但要关注单位组织层级的宏观风险,还要重视单位业务层级的微观风险。

一方面,组织层级风险由于组织架构、权责分配、决策机制和岗位设置等因素导致。由于行政事业单位掌握着巨大的公共权力,在当前我国法律体系尚不健全、公共权力缺乏有效制约的情况下,单位面临着滥用公共权力、舞弊和腐败的风险,每年因此而落马的高官不计其数。而且行政事业单位作为公共产品的唯一供应方,并无市场竞争对手,公共资金使用效率无从保障。可以说,公共部门掌握大量社会公共资源,控制着工程建设、土地使用权等稀缺资源的配置权,行政手段配置资源的领域较多且比重较大。为了争夺稀缺资源,外界各种行贿弄权手段应运而生,导致公共部门出现大量“寻租”现象,严重侵害和浪费了公共资源,将最终影响资源的合理配置。

另一方面,业务层面风险是指业务活动和业务流程方面的风险。具体来说,预算控制的主要风险是预算编审、批复、执行和决算是否规范,预算决策和执行机制是否建立,内部批复指标是否与支出事项相衔接等;收支控制的主要风险是单位收入是否完整,支出分类是否准确合理,预算指标是否分解为支出事项,资金支付是否合规等;采购控制的主要风险是采购范围是否合规,采购决策和执行职能是否健全,招投标环节是否科学公正,采购支付与合同管理是否结合等;工程项目控制的主要风险是工程项目前期准备和立项评审是否科学等;资产控制的主要风险是资产购置和处置标准是否合规,使用效率能否保障等;合同管理的主要风险是合同立项是否经过合理合法的可研程序、合同签订是否合规、合同是否得到有效执行等;基金管理的主要风险包括基金收入与支出程序是否严密、偿付能力能否保证、金额是否统计全面、结余资金投资风险如何规避和降低等(刘永泽和唐大鹏,2012)。

(三) 控制活动

控制活动是确保行政事业单位风险得以应对和控制的一系列制度和程序。控制活动应充分结合《规范》,从单位实际情况出发,从整体上对制度规范和控制方法进行设计,以此来规避或降低风险,保证各项业务的正常开展,从而实现内部控制目标。控制活动贯穿于整个行政事业单位,包括组织层级中的机构和岗位设置,也包括业务层级中的各个管理流程。针对不同的组织机构、岗位和业务流程,所需的控制活动也是不同的。为了完成某项控制目标,控制活动可以单独使用,也可以混合使用。

控制方法主要包括不相容职务分离控制、内部授权审批控制、归口管理、预算控制、财产保护控制、会计控制、单据控制、信息内部公开和信息系统控制等。单位应当建立“以预算管理为主线,以资金管控为核心”的内部控制体系,通过预算这一基本控制方法将单位所有业务衔接起来,合理设置内部控制关键岗位,明确各岗位职能范围、业务权限、审批程序和相应责任,确保财产安全完整,利用记账、核对、岗位职责落实和职责分离、档案管理、工作交接程序等会计控制方法,通过对单位外部来源的报销凭证和单位内部表单的控制规范收支管理,确保单位会计信息真实完整,将经济活动及其内部控制流程嵌入信息系统中,消除人为操纵因素。

(四) 信息与沟通

信息与沟通是行政事业单位保证信息收集、制作与传递,确保信息在单位内部与外部之间的有效沟通。可以说,信息与沟通是连接其他四个要素的桥梁,行政事业单位应提高信息的有用性和沟通的有效性,明确内部控制相关信息的收集、处理和传递程序,确保信息及时沟通,促进内部控制有效运行。单位根据财政部门等外部监管部门的要求,统一信息口径,规范信息内容,既要在单位内部增强领导决策相关性,还要在政务信息公开过程中,真实、及时和完整披露单位社会职能的履约情况,增强外部信息使用者对财政预算和决算信息的可理解性,实现单位内外部信息协调与沟通,确保信息在单位组织层级与业务层级之间,以及单位与外部的财政部门、审计部门、纪检监察部门、采购供应商、中介机构、新闻媒体和社会公众之间进行顺畅沟通和反馈。

内部控制信息化系统将内控思想、机制设计、业务流程和内部监督等通过信息化落地,实现内部控制的系统化与常态化,促进行政事业单位向例外管理转型,实现各业务的标准化与流程化管理,排除人为干扰因素,保证内部控制的实施效果。

(五) 内部监督

内部监督是行政事业单位对内部控制制度是否健全、执行是否有效等方面的检查和监督,形成书面报告并做出

相应处理的过程。内部监督的重要性在于其实现对内部控制的控制,从而保证了内部控制的实施效果,因此内部监督需要设立相对独立的机构和岗位,全面和及时对单位内部控制设计和运行中存在的问题和薄弱环节进行监督。结合我国行政事业单位属性和业务特点,内部监督应包括立项评审监督、预算执行监督、预算绩效考评、内部审计监督、内部控制自我评价、党委纪检和监察等制度和程序,形成由单位领导负责,内部审计部门、纪检监察部门和财务部门鼎力协作,各业务部门密切联系的自我监督机制。

内部监督应克服仅针对事后结果进行处理,而缺乏事前和事中监督的弊端,重点对贯穿各个业务的预算批复、预算执行、决算和绩效考核等环节进行监督,厘清各业务之间的衔接关系,明确内部审计机构(或经授权的其他监督部门和机构)和其他内部机构在内部监督中的职责权限,规范内部监督的程序、方法和标准,对预算执行情况、会计报告的编制和披露情况进行监督检查,评价和报告内部控制缺陷。同时,单位应充分发挥单位党委纪检和监察部门的监督作用,加强党内监督和党风廉政建设,依法对干部职责履行合法合规情况进行监督,及时处理舞弊与腐败行为。另外,单位应将干部考评机制与升迁、奖罚相结合,保证内控的全员参与、实现内部控制的有效运行。

五、关于行政事业单位内部控制的实施机制

任何一种理论概念框架都是来源于实践,并指导实践,行政事业单位内部控制相关理论必须应用到具体管理活动中才会发挥作用。同时,为了保证应用的效率和效果,应用过程还需要设计相应的实施机制。North(2001)认为组织中任何一套制度或机制都好于没有制度或机制。任何组织只有在健全有效的内部控制实施机制下才能有条不紊地运行下去(胡继荣和包玉婷,2008)。内部控制作为一种组织运行的重要保障,无论对于行政事业单位还是对于企业都有不可比拟的优越性,而行政事业单位内部控制在实施动因和实施方式等方面与企业有着明显的差异。

(一) 关于行政事业单位内部控制实施动因

依据制度经济学理论,企业建立内部控制(包括管理措施和控制政策)是一个追求利益的动机。缪艳娟(2008)认为自发形成的内部控制制度内生于企业经营管理活动中,并在企业个体实践中自然演进,具有制度的自实施功能,因而内部控制建设和实施成本低且效果好。何云和谢志华(2011)也认为利益追求是企业建立内部控制的内在动因。由于企业与其利益相关者具有直接的经济关系,内部控制实施动力主要来源于企业股东、债权人等方面。出于对股东和债权人提出的管理目标和自身报酬的考虑,管理层也有动力实施内部控制,降低企业的经营风险,提高盈利能力。尽管企业外部监管部门会对内部控制提出相关要求,但是更为强烈的内部控制实施的自发性和主动性则来自于企业内部。而

行政事业单位是以满足公共利益为目标,以追求社会公平和效率之间的均衡为价值取向。而内部控制建设是为了保证行政事业单位管理目标得以实现,发挥制约、规范公共管理行为的作用(张国清和李建发,2009)。因此,相对于企业以实现利润最大化为目标,具有强烈的内部控制实施的内生动力,行政事业单位内部控制实施目标则具有明显的非营利的公共属性,且内生动力天然不足。

从公共管理理论角度出发,社会公众理应成为行政事业单位内部控制的推动者。我国是人民民主专政的社会主义国家,公众选举代表来代表其的意愿,并通过全国人民代表大会上升为国家的意志,以合法途径和程序将公共资金委托给行政事业单位进行管理,形成了社会公众与行政事业单位之间的委托人与代理人的关系。委托人与代理人的意志有可能保持一致,也有可能不一致,社会公众具有对公共资金监管的积极动力。特别是随着我国行政管理体制改革不断深化,社会公众也对政务透明度提出了越来越高的要求,迫使相关部门必须加强内部控制(刘力云,2007)。鉴于我国特殊的国情和历史原因,社会公众普遍无法直接对单位支出情况进行监督和制约,因此要求行政事业单位建立内部控制,履行受托责任。Gray and Jenkins(1986)认为受托责任人有义务保证责任的履行并向委托人列报履约信息。针对我国行政事业单位属性及公共资金的特点,单位与所支配的资金和资产没有直接的权属关系。单位领导不愿意放弃“既得利益”或“相关特权”,缺乏内部控制设计和实施的主观能动性,也没有积极性向利益相关者进行信息列报,且单位支出方向和重点一般是由政府职能规划而不是由单位本身来决定的,单位只是作为遵照预算执行。所以单位缺乏积极性来相应建立内部控制以衡量其提供公共服务的效率和效果(审计署,2004)。因此,正是由于我国行政事业单位产权结构不明晰,导致内部控制实施内生动力不足,实施动力主要来源于单位外部的监督和推动力量,而非企业内部控制来源于公司内部治理的压力。

(二) 关于行政事业单位内部控制实施方式

本文针对我国行政事业单位的具体情况,展开关于内部控制实施方式的探讨,明确内部控制实施组织和实施方法,以便相关部门加强制度建设和机制设计。

根据前文所述,尽管广大纳税人具有强烈的监管意愿,但受限于信息不对称与监督手段不足而无法实现,需要由相关公共部门代表纳税人行使职权,要求单位建立健全内部控制。按照职能及机构属性,财政部门、审计部门和纪检监察部门应当承担行政事业单位内部控制建设和实施的主要督导责任。财政部门作为公共资金使用计划的审批者和分配者,有义务对资金使用的方向和效率进行持续跟踪和监督。外部审计部门的职能就是对公共资金使用过程的合理合规性进行审查,对相关部门和岗位受托责任的履行

结果进行审计。纪检监察部门则负责公共资金使用过程中的单位与人员违法违纪情况进行监督、调查和惩处。这些外部实施组织具有监管的权力和义务,应对行政事业单位内部控制实施进行指导、评价及结果处理,在事前监督、事中监督和事后评价过程中起到不同的积极作用。

根据对美国联邦政府内部控制实施机制的分析,内部控制法制化成为其最为有效的实施手段和方式。美国政府预算管理局(OMB)于1981年发布了A-123号通告《管理层责任与控制》。随后,美国政府在1982年颁布《联邦管理机构财务诚信法案》中明确要求政府部门持续地评估和报告其内部会计控制和管理控制系统的适当性,并授权美国审计总署(GAO)指定和发布内部控制准则。审计总署(GAO)于1983年发布了《联邦政府政府控制准则》,并与《管理层责任与控制》和《联邦管理机构财务诚信法案》共同构成了美国政府内部控制制度体系,并开始在美国政府体系中实施。随着《规范》的颁布,我国行政事业单位内部控制建设标准初步形成,但是依然缺少对实施机制进行规范的制度体系。郝书辰和王进杰(2007)也认为外部监管部门应从监管法制化角度入手,对资金进行详细的控制。财政部门作为行政事业单位财政预算和资金的直接监管机构,应出台相应制度对财政资金应达到的使用效果和效率进行规定,设定单位公共资源的分配标准,指导单位内部控制的建设和实施。外部审计部门作为内部审计职能的重要补充,要加强对绩效审计和离任审计的制度建设,对单位会计信息的真实性、公允性,运用公共资源的经济性、效益性、效果性,以及提供公共服务的质量进行监督。纪检监察部门重点针对单位内部可能存在的滥用职权、贪污腐败等违反党纪国法的犯罪行为进行立法监督,将内部控制作为反腐倡廉的重要手段列入相关法律建设体系中。需要注意的是,现代社会公共危机频发,公共管理事务的错综复杂、各要素密切相关以及部门专业化分工等,使诸多事务的管理也需要各部门间的广泛协作(赖静萍和刘晖,2011)。

总之,行政事业单位内部控制的实施需要协调外部实施组织之间的关系,相关部门齐抓共管,在单位领导及全体人员的共同参与下,真正提升行政事业单位内部管理水平,增强行政办事效率,改善干部作风,切实加强廉政风险防范机制建设。

主要参考文献

- 爱德华·卡尼等. 2009. 联邦政府内部控制. 王光远等译. 北京: 中国时代经济出版社
- 财政部. 2012. 行政事业单位内部控制规范(试行)
- 财政部、证监会、银监会、保监会及审计署发布. 2008. 企业内部控制基本规范. 上海: 立信会计出版社

董小红. 2008. 我国政府内部控制初探. 商业会计, 8: 34~37

樊行健, 刘光忠. 2011. 关于构建政府部门内部控制概念框架的若干思考. 会计研究, 10: 34~41

干胜道, 王磊. 2006. 基于信息不对称的政府审计风险的控制研究. 审计研究, 1: 125~29

国家审计署审计科研所课题组. 2007. 政府部门内部控制失效溯源. 财经, 5: 11~16

郝书辰, 王进杰. 2007. 政府绩效预算执行控制改革研究. 财政研究, 4: 24~28

何云, 谢志华. 2011. 企业内部控制的缺陷、路径依赖与创新问题研究——基于制度经济学的分析视角. 经济体制改革, 1: 60~63

胡继荣, 包玉婷. 2008. 美国联邦政府单一审计制度及其借鉴意义. 审计研究, 4: 30~33

赖静萍, 刘晖. 2011. 制度化与有效性的平衡——领导小组与政府部门协调机制研究. 中国行政管理, 8: 22~26

刘力云. 2007. 论发展和完善我国政府部门内部审计. 审计研究, 4: 30~25

刘永泽, 唐大鹏. 2012. 社保基金偿付能力风险理论分析与实证检验. 审计与经济研究, 1: 55~63

刘永泽, 张亮. 2012. 我国政府部门内部控制框架体系的构建研究. 会计研究, 1: 10~19

刘玉廷, 王宏. 2008. 美国加强政府部门内部控制建设的有关情况及其启示. 会计研究, 3: 3~10

缪艳娟. 2008. 企业内部控制制度的产生与演进——从制度视角分析. 审计与经济研究, 4: 98~103

王光远. 2009. 中美政府内部控制发展回顾与评述——兼为《联邦政府内部控制》(中文版)序. 财会通讯(综合), 12: 6~10

杨雄胜. 2011. 内部控制范畴定义探索. 会计研究, 8: 46~52

张国清, 李建发. 2009. 美国政府机构内部控制的发展及其启示. 厦门大学学报(哲学社会科学版), 4: 86~92

Coase. 2001. 企业的性质. 上海: 上海财经大学出版社

COSO. 2008. 内部控制——整合框架. 方红星主译. 大连: 东北财经大学出版社

Douglass C. North. 2001. 经济史中的结构与变迁. 上海: 上海三联书店

Gray, A., and W. I. Jenkins. 1986. Accountable Management in British Central Government: Some Reflections on Financial Management Initiative. Financial Accountability and Management, 2 (3): 171~186

OMB. 2004. Revisions to OMB Circular A-123, Management's Responsibility for Internal Control

To Build Up a Quality Characteristics System of Corporate Social Responsibility Information ——Based on a Questionnaire of the Information Users

Ji Li et al.

To build up a quality characteristics system of corporate social responsibility (CSR) information, this paper extracted major quality characteristics of CSR information from the literatures and practice, explained them into specific and evaluable quality characteristics items, and empirically examined them through a questionnaire of the information users and an exploratory factors analysis, as well as identified the weight of each item. This paper found it is different between the quality characteristics of CSR information and accounting information, in contrast, users of CSR information more emphasize the relevance, understandability, balance and integrity; don't require reliability and comparability much.

The Issues on the Internal Control of Administrative Institutions

Liu Yongze & Tang Dapeng

Following the 18th convention of CCP, regulating and strengthening the internal control of administrative institutions is the main measure to improve the management level and the ability of administrative risk prevention, which could build a clean government to safeguard the public interest. According to "the internal control norms of administrative institutions" that the Ministry of Finance released, this article is making a new conception of the internal control of administrative institutions, further divide the scope of internal control, more scientifically position the objectives of internal control, define the connotation and denotation to the elements of internal control, and finally discuss the distinctive enforcement mechanism of internal control. In this paper, the researches on several important and difficult problems would supply the formally execution of "the internal control norms of administrative institutions" with the theory basic and experience support.

Macro – Monetary Policy, Regional Financial Development and Corporate Financing Constraint ——Firm – Level Micro – Evidence about Monetary Transmission

Huang Zhizhong & Xie Jun

This paper studies the relieving effect of macro – monetary policy on corporate financing constraint based on regional financial development, and explores the transmission effect of macro – monetary policy on corporate investing. Our positive research suggests that, 1) Ease – monetary policy has a positive effect on corporate investment and corporate financial constraint, could significantly relieve corporate financial constraint, encourage firm expanding investment. 2) Regional financial development also has a positive effect on corporate investment and corporate financial constraint. 3) Regional financial development strengthens transmission mechanism of macro – monetary policy. Our empirical results supply firm – level micro evidence about transmission mechanism of macro monetary policy.

Is Internal Capital Market Efficient in Chinese Listed Companies? ——Empirical Evidences from Multiple Divisions Listed Companies in H – stock

Wang Fengjuan & Su Lizhong

In theory, business groups can construct internal capital market to allocate resources efficiently when external capital market is inefficiency or low – efficiency. In this paper, we directly measured the internal capital market efficiency of multiple divisions listed companies in H – stock. Study in a sample of 532 panel data from 2000 to 2011 shows that internal capital market of listed companies in H – stock is efficient on the whole, most listed companies can allocate resource effectively, and some have excellent "picking winners" ability. This conclusion is consistent with the theoretical expectations. It not only provided empirical evidence for the economic policy of developing China's business groups, but also laid the foundation of theories and methods for further research.

The Causes and Consequences of Financial Information Disclosure Quality of Charity Organizations

Liu Yali et al.

This paper investigates financial information disclosure quality of charity organizations and its causes and consequences. The financial information disclosure quality of charity organizations are influenced by the complexity of organizations, financial condition and administrative efficiency, and are positively associated with subsequent donations charity organizations received. Our results prove that financial information disclosure quality actually affects donors' decision, and it is urgent to improve the regulation on financial information disclosure system for nonprofit organizations.

Study on the Design of General Competency Framework for Internal Auditing in China ——Analysis Based on a Survey

Zhang Qinglong

Using a survey tool, this study finds a gap between the current competency of internal auditors in China and the required position and role of internal audit function. From there, the study conducts alayered capability approach to investigate the essential knowledge, skills and characteristics required under the general competency framework for internal auditing in China.