

我国政府内部控制:经验借鉴与体系构建

刘永泽,况玉书

(东北财经大学 会计学院,辽宁 大连 116025)

[摘要]在我国全面深化改革的关键时期,政府内部控制与政府审计、政府治理、预算管控和反腐倡廉建设等存在着密切联系,其重要性不言而喻。我国单一制政府结构形式决定了政府内部控制体系具有其特殊的含义,国外相关的内部控制体系为我国提供了可资借鉴的经验。基于企业内部控制理论、现代契约理论、控制系统理论和新公共管理理论等理论,我国应从控制对象、控制层面和控制流程三方面重构政府内部控制体系。

[关键词]政府内部控制体系构建;政府部门内部控制;服务型政府;经济活动;非营利组织;国家治理;政府职能转变;政府审计;政府治理;预算管理

[中图分类号]F810;D035 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1672-8750(2015)04-0003-09

内部控制的重要性对于任何组织来说都是不言而喻的。然而,理论研究者和实务工作者对内部控制的探讨尤其是对内部控制体系的构建多数集中在企业这一类型的组织上,对政府的探讨和研究较少。而且一直以来,关于与政府有关的内部控制的探讨主要集中在对政府部门内部控制、行政事业单位内部控制或者非营利组织内部控制上,并没有从政府各个层级来统筹建立内部控制制度,因而不能充分发挥政府内部控制对于国家治理的基石作用。在我国全面深化改革的关键时期,尤其是在服务型政府建设的过程中,加强政府内部控制建设对于促进政府审计的发展、推动政府职能的转变、提高政府管理水平、促进惩治和预防腐败体系建设等都有重要的现实意义。构建我国政府内部控制体系不仅是我国政治经济发展的客观需要,也是内部控制学科向前发展的迫切要求。与政府部门内部控制、行政事业单位内部控制或者非营利组织内部控制的研究对象不同,本文以政府为研究对象。由于政府内部控制研究还属于探索阶段,本文重点研究两个问题:一是我国政府内部控制的基本内涵;二是在积极借鉴国外相关内部控制体系的基础上,结合我国政治经济发展与全面深化改革的要求,构建我国政府内部控制体系。当然,该领域的其他问题,尤其是政府内部控制实务部分将是我们未来研究的重点。

一、政府内部控制的内涵

由于以往与政府有关的内部控制研究主要以政府部门、事业单位等为研究对象,很少有文献从整体上探讨政府内部控制,而政府的组织形式又与国家结构形式紧密相关,这会影响到政府内部控制的设计、执行和评价等很多方面,因此,在构建政府内部控制体系之前,我们很有必要探讨一下政府内部控制的基本含义。

[收稿日期]2015-03-08

[基金项目]财政部2012年会计重点科研课题(SZCG2011032791)

[作者简介]刘永泽(1950—),男,河北唐山人,东北财经大学会计学院中国内部控制研究中心主任,教授,博士生导师,主要研究方向为财务会计和内部控制;况玉书(1985—),男,江西高安人,东北财经大学会计学院博士生,主要研究方向为财务会计和内部控制。

(一) 国外对政府内部控制内涵的探讨

无论是从理论研究还是从实践工作来看,较早关注政府内部控制问题的当属美国。1978年,美国国会通过的《督察长法案》(*Inspector General Act of 1978*)虽然没有明确定义政府内部控制的概念,但是强调了内部控制在政府管理效果性、效率性方面的作用。1982年9月8日,美国国会通过的《联邦管理者财务诚信法案》(*Federal Managers Financial Integrity Act of 1982*)认为内部控制可以宽泛地包括计划、运营、内部会计控制和管理控制。1983年美国审计总署(GAO)发布《联邦政府内部控制准则》(*Standards For Internal Control In The Federal Government*),认为政府内部控制是“管理层采用的组织、方法和程序的计划,旨在确保资源的使用符合法律、法规和政策;保护资源,防止浪费、损失和滥用;确保可靠的数据在报告中能够被获取、持续和公允披露”。1999年11月,GAO借鉴了COSO报告的研究成果,并对《联邦政府内部控制准则》进行了修订,其中的一个变化是重新对内部控制进行了定义,认为内部控制属于管理活动的一个重要部分,支持以业绩为导向的管理,主要采用计划、方法和程序等来实现组织的使命和目标。另外,修订后的准则还指出内部控制受组织中的每一个人的影响,它是一个动态调整的过程,只能提供合理保证,而不是绝对保证。

除了美国,有关国际组织也较早地关注了政府内部控制问题。最高审计机关国际组织(INTOSAI)1992年发布的《内部控制准则指南》(*Guidelines for Internal Control Standards*)把内部控制结构定义为“一个组织的计划,包括管理层的态度、方法、程序和其他措施,为实现一般目标提供合理保证”。2001年该组织又发布了善治指南9120号文件《内部控制:为政府问责制提供了基础》(*Internal Control: Providing a Foundation for Accountability in Government*),认为政府内部控制的本质是“一项被用来合理保证管理目标实现的管理工具(a management tool)”。它进一步指出:“简单地说,内部控制是一个组织为了有效果并高效率地完成它的使命而管理其活动的过程。”2004年INTOSAI讨论通过了善治指南9100号文件《公共部门内部控制准则指南》(*Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*),对内部控制概念进行了更新,并且借鉴了COSO报告的相关内容。该指南将公共部门内部控制定义为公共部门管理层和员工为合理保证单位履行使命、实现总体目标而应对风险的过程,并将内部控制的本质界定为防范风险。相对于COSO定义和1992年的《内部控制准则指南》,《公共部门内部控制准则指南》的内部控制概念考虑了公共道德规范,强调了公共部门资源保护的重要性,突出了非财务信息控制的重要性,强化了信息技术控制。另外,2001年,国际会计师联合会(IFAC)下属的公共部门委员会(PSC)发布的研究报告《公共部门治理——治理主体的视角》(*Governance in the public sector: A Governing Body Perspective*)指出,内部控制制度是公共部门问责制的基础,是公共部门治理的重要工作之一。此外,1996年,国际信息系统审计与控制协会(ISACA)发布的《信息及控制技术控制目标》(*Control Objectives for Information and related Technology*)把内部控制界定为精选设计的政策、程序、惯例和组织机构,目的是防止、识别并纠正不可预测的事件并提供合理保证,最终实现组织的目标。

(二) 我国政府内部控制内涵的界定

近些年来,越来越多的理论研究者 and 实务工作者开始关注我国政府内部控制的问题。从笔者掌握的文献来看,现有文献经常会出现“政府内部控制”、“政府部门内部控制”、“行政事业单位内部控制”和“公共部门内部控制”等术语,但很少有文献对这些概念进行辨析,甚至有些研究直接视它们为是同义词。概念的模糊往往是对一门学科发展最大的打击,将会严重阻碍该学科的发展。我们从现有文献也能看到一些研究现状:目前在与政府相关的内部控制研究中,对政府部门、行政事业单位内部控制的研究相对较多^[1-6],对公共部门内部控制的研究则相对较少,且多见于学术讨论中,而对政府内部控制的研究则尤为少见。本文将就政府内部控制的内涵进行一些探讨。

本文认为,与“政府”的含义有广义和狭义之分相对应,政府内部控制的概念也有广义和狭义之

分。广义的政府内部控制泛指各类国家公共权力机关的内部控制,通常包括立法机关内部控制、行政机关内部控制和司法机关内部控制。狭义的政府内部控制特指国家行政机关的内部控制。无论是从广义概念还是从狭义概念来看,政府内部控制的概念都是一个整体概念。本文认为,政府内部控制是各级政府为了高效地实现其目标而管理其经济活动的过程。政府内部控制涵盖的范围非常广泛,可以分成三个层次加以解释:

第一个层次是实施具体行为的机关各个组成部分的内部控制,即“政府部门内部控制”,也是最基本的层次。从这个视角来考察,政府内部控制包含了政府部门内部控制^[3]。

第二个层次是一级政府中的具体行为机关的内部控制以及这些机关之间的内部控制。

第三个层次的政府内部控制还包括了各级政府之间的内部控制。这在中国表现得更明显、更突出。

如果说一般的政府内部控制包括前面两个层次,那么第三个层次是比较有中国特色的,这也就是我们为什么要对上述“政府内部控制”、“政府部门内部控制”、“行政事业单位内部控制”和“公共部门内部控制”四个概念进行辨析的原因之一。人们只有明确了各个概念之间的含义,才能结合我国的国情,立足我国的现实环境,构建具有中国特色的政府内部控制制度,也才能有效地开展关于政府内部控制的研究和实践活动。

二、国外内部控制体系与经验借鉴

放眼全球,对政府内部控制研究较早且现今制度较为完善的是美国。我国政府内部控制建设起步较晚,学习借鉴国外先进的内部控制体系具有一定的现实意义,但我们也需要注意内部控制尤其是政府内部控制因国家制度和文化背景的差异而具有明显的地区性。此外,如前所述,相比较而言,研究企业内部控制体系的文献较多,这也为政府内部控制体系的构建提供了可资借鉴的经验。由于政府内部控制研究相对于企业来说本身就少,也不成系统,本文尝试对国外与政府内部控制相关的框架体系进行了归纳和总结,以便为我国政府内部控制体系构建提供有益的启示。

(一) 美国联邦政府内部控制框架

美国联邦政府在内部控制研究和建设方面做了许多有益的探索,试图寻求一种机制以便出色地完成政府的各项业务。1982年,美国国会通过《联邦管理者财务廉洁法案》(*Federal Managers Financial Integrity Act of 1982*),要求美国审计总署(GAO)发布政府内部控制准则。次年,美国审计总署(GAO)应要求发布了《联邦政府内部控制准则》(*Standards For Internal Control In The Federal Government*)。该准则由一般准则、具体准则和审计处理准则三个部分组成:一般准则主要是对联邦政府内部控制的基本问题如控制目标、控制手段、保证程度等进行了规范;具体准则由六条构成,涉及文件记录、业务执行、职责分离、监督、资源限制接近等;审计处理准则主要规范审计结果如何运用的问题,例如要求管理层对审计发现与建议进行评价,并且要求及时采取措施加以改进。美国审计总署(GAO)对该准则的执行进行了持续跟踪,并于1999年11月和2014年9月分别对该准则进行了修订,修订后的准则借鉴了COSO研究报告的成果,构建了一个综合性更强的框架,为政府内部控制的设计、执行和维护奠定了良好的基础^[7]。

(二) 国际组织对政府内部控制体系的研究

1. 国际会计师联合会

国际会计师联合会(IFAC)下属的公共部门委员会也较早地对政府内部控制进行了研究。2001年该委员会在其发布的《公共部门治理——管理层视角》报告中就阐述了内部控制的思想,并讨论了公共部门内部控制与治理的关系。该报告认为内部控制制度是政府责任的基础,是政府治理的最重要工作,并指出公共部门最佳治理结构应包括行为准则、组织架构与程序、控制作业和外部报告。

2. 最高审计机关国际组织

最高审计机关国际组织 (INTOSAI) 也不遗余力地关注了政府内部控制的构建问题。早在 1992 年, INTOSAI 就发布了《内部控制准则指南》, 以适应国家审计实践发展的要求。随着时代的发展, 人们越来越认识到政府治理的重要性。为了推动政府治理的进程, 2004 年的第十八届最高审计机关国际会议讨论通过了新的《公共部门内部控制准则指南》。该指南对公共部门内部控制进行了系统的论述, 如对公共部门内部控制的概念、责任主体、保证程度、机构目标的设定、内部控制的局限性等都进行了论述。值得一提的是, 该指南认为, 与企业内部控制不同, 公共部门内部控制具有两重效应——政治效应和经济效应: 前者主要是指公共道德控制和信息资源控制; 后者主要是指组织目标控制和政策执行控制。INTOSAI 还积极借鉴企业内部控制的经验, 如借鉴了 2004 年 COSO 发布的《风险管理——整合框架》, 在指南中特别强调了风险评估这一程序, 详细论述了内部控制与风险管理之间的关系。INTOSAI 对公共部门内部控制的探索为世界各国包括政府在内的公共部门构建内部控制体系提供了宝贵的经验。

(三) 美国 COSO 的内部控制体系

众所周知, 1992 年美国 Treadway 下设的 COSO 委员会提出了美国 COSO《内部控制——整合框架》(1994 年进行了增补), 为企业建立内部控制提供了一个权威标准, 2013 年进行了修订。需要注意的是, 这里使用的术语是“内部控制——整合框架”, 它说明内部控制不仅包括内部会计控制, 而且包括单位所有活动的控制^[8]。整合后的内部控制框架主要内容可以概括为一个定义(指内部控制的定义)、三个目标(指运营目标、报告目标以及遵循目标)、五个要素(指控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、监控)。COSO 内部控制报告采用了三维度模型来描述组织的内部控制系统, 如图 1 所示。

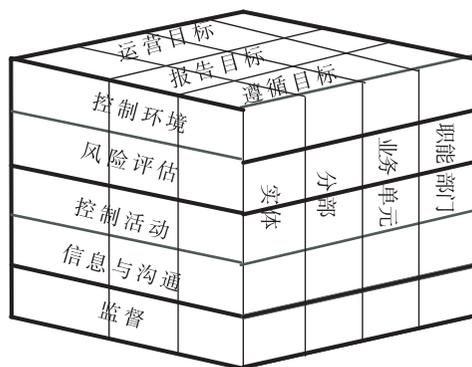


图 1 COSO 立方体 (2013 版)

三维度模型描述了内部控制系统的运行机制。例如, 对控制行为的选择不仅要考虑风险评估的结果, 还可能需要重新考虑控制环境、监督等其他要素。可见, 内部控制并不是上述五个要素按照一定的顺序逐个进行的过程, 而是系统中每个节点相互影响、相互作用形成控制合力的一个过程。

(四) 加拿大的 COCO 框架

受到 COSO 报告的鼓舞, 加拿大注册会计师公会 (the Canadian Institute of Chartered Accountants, CICA) 下属的控制基准委员会 (The Canadian Criteria of Control Board, 简称为 COCO 委员会) 也积极构建一套内部控制框架, 并于 1995 年 11 月份发布了《控制指导纲要》(以下简称“COCO 框架”), 如图 2 所示。显然, 与 COSO 框架相比, COCO 框架更精简, 也易于理解和使用。

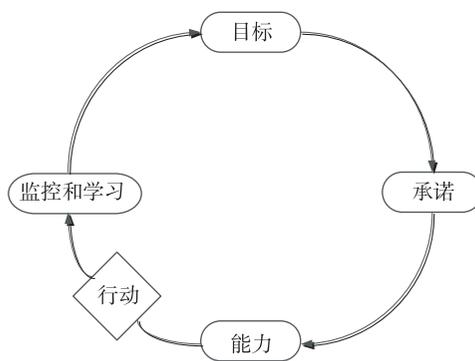


图 2 COCO 框架

该框架主要包括四个方面, 即目标(有关组织管理的准则)、承诺(有关身份和道德标准的准则)、能力(有关能力的准则)、监督和学习(有关组织发展的准则)。此外, 该框架认为内部控制的要素包括资源、系统、流程、文化、结构和任务, 这些要素共同作用, 为组织的使命和目标服务。虽然 COCO 框架在结构上比 COSO 框架要简单一些, 但是它为我们构建政府内部控制体系提供了另外一种视角。

(五) COBIT 框架

随着信息革命和信息技术发展,计算机系统在组织中的作用越来越重要,对计算机系统以及存储信息的保护逐步成为组织信息系统内部控制的重要内容。在信息系统内部控制的发展中,对于信息系统设备的物理安全控制、系统软件以及存储信息的逻辑控制构成了信息系统的内部控制。

1996年,国际信息系统审计与控制协会(ISACA)发布了《信息及控制技术控制目标》(Control Objectives for Information and related Technology,以下简称“COBIT 指南”),并在1998年和2000年进行了更新。COBIT 指南针对信息及控制技术构建了一套由六部分组成的内部控制体系,包括执行纲要、控制框架、控制目标、审计指南、管理指南和实施工具。COBIT 指南包含了全球主要的、一般公认的有关IT内部控制的标准,是一个国际性的、综合性IT内部控制评价工具。毫无疑问,COBIT 指南是信息系统的内部控制最全面、最权威的标准。与COSO框架三维度模型类似的是,COBIT也从三个维度来考虑IT控制,如图3所示。

COBIT 框架的第一个维度可称为IT资源,包括组织中的人员、应用系统、技术、设备和数据的价值等所有的IT资源。

第二个维度可称为IT流程,由域、流程及活动三个部分组成。第三个维度是信息标准,也由三个要素即质量、信用和安全性构成。所有的IT整体系统或流程都要考虑用这三个标准来评价。其中,COBIT 框架用“信用”这个词来描述会计和财务控制。

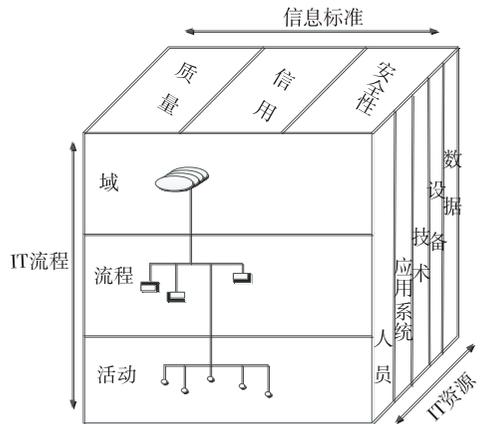


图3 COBIT 框架

来源:《信息及技术的控制目标(COBIT®)》第三版。

三、构建政府内部控制体系的依据

(一) 企业内部控制理论和方法为构建政府内部控制体系提供了经验依据

尽管政府内部控制与企业内部控制存在很多不同,如控制目标不同、责任机制不同等,但是内部控制的科学性和技术性使得人们在构建政府内部控制体系时在许多方面可以合理地借鉴企业内部控制成功的经验,尤其是当政府内部控制的研究还处于起步阶段,这种借鉴越发显得十分必要。内部控制学科所具有的合理内涵和内部控制中所采用的技术手段、控制方法如不相容岗位分离、授权批准等,都是可以在不同的领域之间甚至跨国界流动的。这决定着内部控制学科在不同的应用领域相互借鉴、开展国际交流是具备科学基础的。而内部控制体系或框架中所体现的大多数知识和技术手段都是内部控制的普遍知识和可以共用的技术手段,而且也是最精华的部分。这说明在政府构建内部控制体系时可以借鉴和运用企业内部控制理论和方法,企业内部控制理论研究和实践活动可以为政府内部控制体系的建立和发展提供一定的经验依据。

(二) 现代契约理论为构建政府内部控制体系提供了理论依据

现代契约理论不仅可以运用在现代企业研究上,也可以运用于政治领域,主要是对政府的研究上^[9]。该理论要解决的一个核心问题就是,在信息不对称的情况下如何设计一种契约以规范和约束相关人员的行为。契约分析不以最大化、最优化为追求目标,而是需要在不同的契约安排中进行比较和选择,追求西蒙所提倡的“适度满意化”^[10]。现代政府好比一个“超级企业”,其间也存在一系列的契约,正式的或非正式的契约。因此,在分析研究各级政府、政府部门各自的内部控制机制设计问题时,我们非常有必要先对政府进行契约分析,以契约理论为基础设计的政府内部控制才能贴近现实状况。而且契约分析以“交易”作为最小的研究单元,这必然会涉及交易双方或多方,所以我们要考虑交易各方的关系或结构,而不能仅仅只对个体进行分析。因此,在政府内部控制体系的构建过程中,

始终要根据内部控制各要素与同维度中其他要素的关系以及不同维度中其他要素的关系来考虑。由此可见,现代契约理论为构建政府内部控制体系提供了重要的理论依据。

(三)系统理论为构建政府内部控制体系提供了方法论指导

系统论具有普遍性、交叉性和综合性的特点,其理论与方法被运用于不同的学科来解决不同的问题。我国著名科学家钱学森也指出:“系统就是由相互作用、相互依赖的若干组成部分结合成的具有特定功能的总机体。”^[11]而一个系统又成为它所属的较大系统的一个组成部分。不言而喻,政府内部控制系统由许多子系统构成,其本身又是比它更大的政府系统的有机组成部分。特别是系统论中以下三方面的观点给内部控制体系的建立带来了重大影响:(1)系统的整体性;(2)系统是由相互作用和相互依存的要素所组成的;(3)系统受环境的影响和干扰,并和环境相互发生作用。例如,理论界越来越重视控制环境的作用;政府内部控制体系中的各要素作为一个整体,是相互作用和相互依存的,这些认识都是在系统论的影响下形成的。受系统论的影响,政府内部控制是复杂的系统工程^[12]成为目前的主流看法之一,如杨周南、吴鑫就曾经采用系统工程学的技术和方法来研究内部控制的问题^[13]。由此可见,政府内部控制体系是集控制流程、控制资源与控制机制为一体的系统,系统论作为关于任意系统的一般理论与方法论,为我们建立政府内部控制体系提供了方法论指导。

(四)新公共管理理论为构建政府内部控制体系奠定了理念基础

新公共管理运动崛起于20世纪80年代,致力于改造政府等公共部门的管理理念和管理模式,由于其先进的管理理念和管理工具,对全世界公共部门的管理产生了深远的影响。新公共管理理论强调政府再造,以企业家的精神来改造政府、重塑政府;重视流程再造,以全新的过程型替代传统的职能型组织结构,从而提高组织效率和效果;积极借鉴私人部门先进的管理技术和思想,如引入绩效管理、目标管理、全面质量管理等;倡导顾客至上的理念,以服务为导向;重视政府等公共部门的信息化改革,提高信息透明度。在新公共管理运动的推动下,政府内部控制体系应当考虑公共资源配置和使用的效率、质量及有效性;加强组织层面的控制,不断优化业务流程,提高政府效率和效果;逐步实现严格的绩效目标控制;重视战略规划在预算编制和执行中的导向作用,强调总量控制;鼓励公众参与管理和监督;加强信息管理等等。总之,新公共管理理论强调绩效导向的管控模式,为构建政府内部控制体系奠定了扎实的理念基础。

四、我国政府内部控制体系的构建

(一)构建政府内部控制体系的思路

政府内部控制是一项复杂的系统工程,本文中构建其体系的总体思路是:立足于我国政府的实际情况,以形成绩效导向下的控制力为最终目标,以政府完整的经济活动链条“资源获取—资源投入—资源配置—资源使用—产出结果”为控制对象,以设计主体、执行主体和评价主体为控制主体,以政府层面内部控制和政府部门内部控制为控制层面,每个层面又分为战略、组织、流程、结果四个控制维度,以导航系统、标准系统、报告系统和评价系统重构控制流程的可操控的全新的政府内部控制体系,构造的体系如图4所示。

(二)政府内部控制体系的核心问题——以绩效为导向的控制力

任何一个组织的控制力都是通过一系列的控制活动来实现的,不同的地方在于不同的组织有着不同的使命和目标。比如,企业追求股东财富最大化,而政府的目标则呈现多元化,既有经济目标,又有政治目标,还有社会目标。根据社会契约论,政府是公民之间缔结契约的结果,社会公众让渡公共权力,政府承担受托责任。为了满足社会公众的需求,政府必须行使公共权力获取公共资源以便完成使命和目标。因此,具体地来说,政府内部控制力就体现为政府在公共资源和受托责任之间长期实现平衡的能力^[14]。所以,从资源的获取到向社会提供公共产品或服务,政府的整个经济活动过程都是我们控制的

对象,与之相对应的总额控制、资源配置、资源使用和绩效评价四个关键问题将贯穿于政府内部控制过程的始终。

(三) 政府内部控制客体——政府经济活动

探讨政府内部控制客体意义和价值在于解决该问题有助于界定政府内部控制的具体活动设计范围。1992年 COSO 内部控制报告提出时,使用的是“内部控制——整合框架”。特别强调“整合”二字,是因为“它表示内部控制不仅包财务管理中的会计,而且包括单位的所有活动”^[8]。可见,COSO 框架界定的内部控制范围是非常广泛的,内部控制系统是一个庞大的系统。

我们认为,内部控制的功能不能被无限放大,内部控制也不是万能的,它存在一定的局限性。首先,从实际需求来看,内部控制最重要的一个职能是防范风险。由于国家制度和 Cultural 差异的原因,我国现阶段及以后的很长时间内,实务工作中的内部控制将仍会是以防控财务风险为核心的内部控制。更进一步来讲,就我国政府而言,针对财务风险的控制主要是针对预算资金风险的控制。而对风险的控制更重要的是对风险源头的控制,就预算资金来说,不仅要关注财政资金使用的内部控制问题,还应关注预算编制、财政资金的申请、拨付等环节的内部控制问题。因此,本文将基于预算管理的视角来研究政府内部控制,即不仅研究行政事业单位财政资金使用的内部控制问题,更重要的是把财政监督关口前移,改变以往事后监督的方式,取而代之的是实现全过程嵌入式监控。其次,从腐败问题来看,有相当一部分腐败分子是“栽”在经济问题上,如贪污、挪用公款、非法转移国有资产、私设和私分“小金库”等等。这些问题的产生,往往是由于国家机关、国有企业等内部控制机制,尤其是财政资金的内部控制机制的缺乏或者不健全所造成的^[15]。基于这样的认识,我们所构建的政府内部控制体系,其控制的客体不是政府所有的活动,而是政府中的经济活动,尤其是政府预算行为。目前,在一定程度上可以说,政府内部控制其实就是对政府财政预算的管控。这样的一个界定遵循了内部控制建设应循序渐进的要求,也是符合我国目前的实际情况的。

(四) 政府内部控制主体

探讨政府内部控制客体的意义和价值在于该问题的明确有助于界定政府内部控制责任承担者。从全球范围来看,政府内部控制主体的演变趋势是朝着多元化的方向发展的。为此,2004年最高审计机关国际组织(INTOSAI)修改了《公共部门内部控制准则指南》,扩大了内部控制主体范围的同时也明确了各主体承担的内部控制责任。借鉴该指南的思想,本文认为政府内部控制主体可以分为三大类,即设计主体、执行主体和评价主体,它们相互独立。

设计主体是政府内部控制标准的缔造者,但是,从实践来看,政府部门内部控制的设计主体有些混乱,所以政府内部控制的设计主体是一个值得探讨的问题,应当避免目前政府部门内部控制设计主体出现混乱的局面。

再看执行主体,由于政府内部控制的内涵分为三个层次,因此政府内部控制执行主体也有宏观、中观和微观三个层次之分。从宏观层面的控制主体来看,主要是各级政府(中央和各级地方政府);从中观层面的控制主体来看,主要是政府各个部门;从微观层面的控制主体来看,主要是政府部门下属相关单位,包括全额拨款事业单位。我国政府结构采用单一制模式决定了内部控制主体的多层级局面。

再说评价主体,与政府部门内部控制设计主体混乱不堪的局面相比较,政府部门内部控制的评价主体在全球范围内达到了高度一致的共识,绝大多数研究者认为应由政府审计机关来评价政府部门

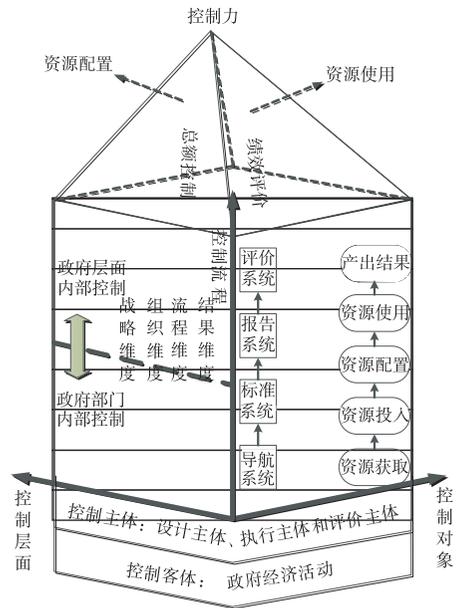


图4 政府内部控制体系示意图

内部控制执行的有效性。借鉴这一经验,本文认为出于独立性的考虑,我国政府内部控制的评价主体应与设计主体相分离,也应为政府审计机关。

(五) 政府内部控制对象

如图4所示,政府内部控制体系的第一个维度是政府内部控制对象。控制对象是控制客体的具体化。政府整个经济活动中需要解决的五个根本问题是:(1)资源获取,是指政府如何通过公共权力获取各项资源以满足社会公众向政府提出的公共需求。(2)资源投入,是指政府使用或耗费的公共资源,包括人、财、物等资源。(3)资源配置,是指投入的这些资源如何配置到不同的部门、目标和方案中去。(4)资源使用,是指获取到的资源如何有效地使用。(5)产出结果,是指为了满足社会公众的需要,政府能够提供的公共产品或服务。政府完整的经济活动链条“资源获取—资源投入—资源配置—资源使用—产出结果”中的每一个组成部分都应该是政府内部控制体系中重要的控制对象。

(六) 政府内部控制多层面整合

如图4所示,政府内部控制体系的第二个维度被称为控制层面。由于政府结构的特殊性以及每个结构在整个政府架构中的功能不同,政府内部控制体系首先可以分成两个层面,即政府层面内部控制和政府部门内部控制,前者主要是针对公共资源分配的控制,后者主要是针对公共资源使用的控制。每个层面又包括对战略、组织、流程和结果的整合,以实现集战略控制、组织控制、流程控制和结果控制为一体的控制力。其中战略控制能力包括建立支出目标或优先次序的能力、中长期框架的实现能力、绩效计划的执行能力以及对绩效计划执行结果控制的能力等^[16],涉及的控制工具包括平衡计分卡(BSC)和关键成功因素(CSF)。随着时空环境、职能与角色等因素的变化,政府必须适时检查、诊断组织的结构与功能并适时调整。政府内部控制体系应当关注组织层面的变化,例如组织结构的调整、组织中各项关系的变化。与组织维度紧密相关的控制工具是组织再造理论。政府的业务(事项)活动内容、环节纷繁复杂,需要对业务流程进行梳理、整合、重构,不断优化流程^[17]。与流程维度紧密相关的控制工具是流程再造(BPR)。结果维度可以通过评价政府提供公共产品或服务的数量、质量以及时效来进行控制。与结果维度紧密相关的控制工具是3E模型,即经济(Economic)、效率(Efficiency)和效果(Effectiveness)模型。

(七) 政府内部控制流程整合

如图4所示,政府内部控制体系的第三个维度被称为政府内部控制流程,它包括导航系统、标准系统、报告系统和评价系统这四个前后相连、密切相互的系统。这四个系统是对传统政府控制流程(预算编制—预算执行—决算)的重构。其中,导航系统主要是指如何根据政府的战略规划制定合理的预算目标;标准系统主要是要解决控制标准的问题,根据预算目标编制预算方案,合理确定控制标准;报告系统包括政府财务报告子系统、预算报告子系统和政府绩效报告子系统^[18];评价系统主要包括业务评价子系统和财务评价子系统,其中,业务评价主要是对与政府职能、使命或计划、事项活动完成程度的评价,财务评价主要是对资金使用、财务状况的评价。

五、结语

内部控制不但具有技术性,而且还具有社会性,对于政府内部控制尤其如此。客观上,各个国家的政府内部控制存在明显差异,因此,在构建我国政府内部控制体系时,除了积极借鉴国外政府内部控制的相关经验外,还应当立足于我国的实际情况。我国单一制的结构形式决定了我国政府内部控制除了政府部门内部控制外还应当包括政府层面的内部控制。政府部门内部控制主要针对公共资源使用的控制,而政府层面的内部控制则主要针对公共资源分配的控制。企业内部控制理论、现代契约理论、控制系统理论和新公共管理理论为我国构建政府内部控制提供了丰富的理论资源。具体来说,应当结合政府的实际情况,以形成绩效导向下的控制力为最终目标,从控制对象、控制层面和控制流

程等方面整合形成我国政府内部控制体系。

在我国开展政府内部控制研究,不仅有利于内部控制理论的发展,而且在新预算法实施后,对于在预算管理领域中推行政府内部控制制度、尽快建立现代公共预算制度也有积极的作用,因而具有显著的理论意义和实用价值。虽然本文力图深入研究政府内部控制的理论和实践,并试图给出全面、恰当的解释和规范建议,但无论是研究内容还是研究方法,都存在一定的局限性,未来的研究可以在这些方面加以改进。

参考文献:

- [1]刘玉廷,王宏. 美国加强政府部门内部控制建设的有关情况及其启示[J]. 会计研究, 2008(3):3-10.
- [2]张庆龙,聂兴凯. 政府部门内部控制研究述评与改革建议[J]. 会计研究, 2011(6):50-56.
- [3]刘永泽,张亮. 我国政府部门内部控制框架体系的构建研究[J]. 会计研究, 2012(1):10-19.
- [4]刘永泽,唐大鹏. 关于行政事业单位内部控制的几个问题[J]. 会计研究, 2013(1):57-62.
- [5]刘光忠. 政府部门内部控制构建与实施研究[D]. 西南财经大学, 2011.
- [6]刘永泽,况玉书. 行政单位内部报告体系研究——基于预算管理的角度[J]. 南京审计学院学报, 2013(3):24-32.
- [7]GAO. Standards for Internal Control in the Federal Government[S]. 2014.
- [8]财政部会计司. 美国政府及非营利组织会计讲座[M]. 北京:中国财政经济出版社, 2002.
- [9]Cheung S N S. On the New Institutional Economics[M]//Werin L, Wijkander H. Contract Economics. Cambridge (MA): Blackwell, 1992.
- [10]西蒙. 行政行为——行政组织决策过程的研究[M]. 北京:北京经济学院出版社, 1991.
- [11]钱学森,等. 论系统工程(新世纪版)[M]. 上海:上海交通大学出版社, 2007.
- [12]王军. 加快健全我国企业内控标准体系和会计师事务所内部治理机制[J]. 会计研究, 2006(9):3-6.
- [13]杨周南,吴鑫. 内部控制工程学研究[J]. 会计研究, 2007(3):64-70.
- [14]张宇蕊. 绩效导向下的政府财务管理控制系统研究[D]. 湖南大学, 2008.
- [15]吴汉全. 政府职能转变与权力制约机制建设[J]. 南京审计学院学报, 2014(2):3-11.
- [16]陈捷. 公共部门绩效管理 with 财政支出的效率[J]. 云南财贸学院学报:社会科学版, 2003(2):42-43.
- [17]张海娟,陶树人,张连棠. 对企业流程再造(BPR)的系统化认识[J]. 科研管理, 2002(3):112-117.
- [18]刘永泽,况玉书. 论行政事业单位管理会计体系构建[J]. 会计与经济研究, 2014(2):28-34.

[责任编辑:黄 燕]

Internal Control in Chinese Government: Experience and System Construction

LIU Yongze, KUANG Yushu

(School of Accounting, Dongbei University of Finance and Economics, Dalian 116025, China)

Abstract: In the critical period of deepening reform of our country, the internal control in government is closely linked with government audit, government governance, budget control and anti-corruption, and its importance is self-evident. China's unitary government structure determines that the internal control system in government has its special connotation, and foreign related internal control system provides valuable experience for our country. Based on the theories of enterprise internal control, the modern contract, the control system theory and the new public management, we should reconstruct the internal control system in our government, which comprises control objects, control levels and control processes.

Key Words: internal control in the government; internal control in government sectors; service-oriented government; economic activities; non-profit organizations; national governance; change in government functions; government management; budget management