

政府内部控制的内涵界定、外延定位与预算选择

刘永泽, 况玉书

(东北财经大学 会计学院, 辽宁 大连 116025)

[摘要]政府内部控制是一个比较宽泛的概念,科学界定其内涵与本质是学术研究与实践发展的逻辑起点。政府内部控制的内涵应着眼于行政管理活动,体现管理控制的基本特性,因此对其边界范围、目标定位、设计视角和实施效果的分析有助于深刻理解它的本质特征。目前中国政府内控应以经济活动为边界;目标应包含资产目标和战略目标;设计视角应该多元化。政府内控是对传统行政监督模式的制度创新。采用政府内控导向的预算模式、完善法律法规体系、建立预算内控报告制度、合理界定内控的职能、培育良好的控制环境、完善预算内控的评价体系可作为中国预算管理推行政府内部控制的政策选择。

[关键词]政府内部控制;政府经济活动;预算管理;政策选择;行政管理;政府审计

[中图分类号]F125.7 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1004-4833(2015)03-0088-10

一、问题提出

近些年来,一些政府部门开始尝试在预算管理中引入政府内部控制制度,例如2011年深圳市交通运输委员会提出的“以预算管理为主线、以资金管控为核心”的内控建设思路对促进政府内部控制建设起到了很好的示范效应。最近几年,我国出台了一些法规等文件,明确要加强政府内控建设。2012年11月,财政部印发的《行政事业单位内部控制规范(试行)》要求行政事业单位加强内部控制建设;“十八届三中全会”通过的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》要求强化权力运行制约和监督体系;“十八届四中全会”通过的《中共中央关于全面推进依法治国若干重大问题的决定》进一步要求强化财政资金分配使用等内部流程控制。可以预见,政府内部控制将成为改进预算管理制度、创新行政监督模式和推进国家治理现代化的重要制度安排。

恰逢其时,2014年6月中共中央政治局审议通过的《深化财税体制改革总体方案》明确指出要改进预算管理制度,以规范政府行为、实现有效监督。2014年8月份全国人大常委会通过的《中华人民共和国预算法》修正案将立法宗旨由原来的“管理法”(“健全国家对预算的管理”),转向“控权法”(“规范政府收支行为,加强对预算的管理和监督”)。随着中国经济的发展,预算规模也在不断扩大,如2014年全国可安排的收入总量为140 530亿元,支出总量为154 030亿元。大规模的资金预算无疑加剧了财政风险,因此加强对预算的控制将成为新预算法成功实施的重要基础条件。

然而,政府内部控制与国家结构形式、历史文化、政治经济发展水平甚至是科学技术发达水平等密切相关,使得各国政府内部控制的概念、目标、边界等多方面存在差异。我国政府内部控制研究起步较晚,现有研究存在对内部控制的概念范畴模糊、边界范围不明、设计视角单一、目标定位不当、实施效果难定等问题,这些问题反过来又制约了相关研究的深入开展。从实践来看,对上述问题的认知

[收稿日期]2014-12-29

[基金项目]财政部重点科研课题(SZCG2011032791);辽宁省财政科研基金重点项目(14B006)

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

不清也必将制约内部控制在中国政府的推广和发展。基于上述考虑, 本文在不同视角下对政府内部控制多种认识的基础上, 构建了一个分析框架以界定其内涵, 进而对其边界范围、目标定位、设计视角、实施效果等关键问题进行阐释, 提出中国预算管理推行政府内部控制制度的可行政策, 以期为该领域的理论和实践发展提供有益的参考。

二、政府内部控制的多种认识与内涵界定

(一) 政府内部控制的多视角认识

政府内部控制的实践活动在其概念出现之前早就存在。例如, 在古埃及, 征收赋税时由两个官吏分别记录来相互牵制。再如我国古代的上计制度和御史制度, 前者意味着中央对地方财政控制的加强, 后者是防范公家官吏侵害人民权益或者是成为贪赃枉法的贪官污吏。由此可见, 古代政府内部控制体现的是一种互相牵制、互相监督的管理思想。

部分国际组织和学者将政府内部控制视为是政府责任的基础, 是政府治理的一个不可缺少的组成部分。如 2001 年国际会计师联合会(IFAC) 下属公共部门委员会发布的《公共部门治理——管理层视角》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^[1]。最高审计机关国际组织(INTOSAI) 也有类似的认识, 其在 2001 年发布的《内部控制: 政府部门责任基础》中提出内部控制是政府责任的基础^[2]。我国学者周卫华在 2011 年把政府内部控制看作是政府治理的一个重要组成部分^[3]。由此可见, 基于“政府责任”的界定模式强调了政府内控在政府治理中的地位与作用。

受到企业内控研究的影响, 美国审计总署(GAO) 更多地套用了企业内部控制的本质与概念。如 1999 年 GAO 修订的《联邦政府内部控制准则》把内部控制看作是管理一个组织的重要部分^[4]。2014 年 GAO 再次修订的《联邦政府内部控制准则》认为: “内部控制是一个由实体的监督机构、管理层和其他人员实施的、旨在为实现实体目标提供合理保证的过程^[5]。”由此可见, GAO 的定义借鉴了 COSO 报告的研究成果, 强调了政府内部控制是一个管理过程, 明确了政府内控的主体、客体、方法和目标等, 从而有利于丰富对政府内部控制内涵的认识。

2006 年, 我国审计署认为政府内部控制是内部控制要素与过程的统一。从静态角度看, 政府内部控制包括控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、监督五要素; 从动态看, 政府内部控制是政府为履行职能、应对风险和实现总体运作目标的一种自我约束和规范过程^[6]。这种界定模式从外在特征来考察政府内部控制的内涵, 更强调了政府内部控制的要素、制度安排及实施目的, 体现了各级政府和各个政府部门内部控制的共性特征, 对于不同层次政府内部控制实践的开展具有一定的指导意义。2012 年 11 月 29 日, 财政部印发的《行政事业单位内部控制规范(试行)》(财会[2012]21 号) 第三条将内部控制定义为“单位为实现控制目标, 通过制定制度、实施措施和执行程序, 对经济活动的风险进行防范和管控^[7]。”由此可见, 该定义强调风险管控的理念, 而且主要是对经济活动而不是政治等其他活动的风险进行防范和控制。值得注意的是, 行政事业单位内部控制是政府内部控制的重要组成部分, 但并不等同于政府内部控制, 它主要关注政府系统中各个部门和下属单位本身, 且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。也有学者从实施目的来界定政府内部控制的内涵。如王光远从政府有效履行公共受托责任, 杜绝舞弊、浪费、滥用职权、管理不当等角度界定政府内部控制的含义, 认为政府内控是控制流程、机制与制度体系^[8]。樊行健和刘光忠也持有类似的想法, 认为政府内部控制是合理保证政府部门(或单位)有效履行公共受托责任的过程^[9]。李琦从规范政府行为、保障有效运用公共资源和降低政府行政成本的角度考察了政府内部控制的概念, 认为政府内部控制是渗透到主体管理活动中的一系列行为^[10]。这种界定模式不仅强调了政府内部控制的制度观和流程观, 还特别强调了实施政府内部控制的的目的及其作用, 有助于增强实施政府内部控制的动力。

从前人的研究中不难发现,学术界和实务界因基于不同的视角而对政府内部控制存在多种认识,这些认识分别从不同的侧面为我们考察政府内部控制的内涵提供了丰富的素材(见表1)。

表1 政府内部控制认识视角及简要评价

年份	部分机构或学者	研究视角	基本观点	简要评价
2001	IFAC ^[1] 、INTOSAI ^[2]	政府责任	将政府内部控制视为是政府责任的基础,是政府治理的一个不可缺少的组成部分	强调了政府内部控制的地位与作用
1999、2014	GAO ^[4-5]	管理过程	内部控制是管理一个组织的主要部分	强调管理导向的政府内部控制
2006	中国审计署 ^[6]	制度整合	政府内部控制是内部控制要素与过程的统一	强调了政府内部控制的要素、制度安排及实施目的
2012	财政部 ^[7]	风险管控	内部控制是对经济的风险进行防范和控制	强调了风险管控的理念
2009、2011	王光远 ^[8] 、樊行健和刘光忠 ^[9] 等	实施目的	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	不仅强调实施过程,还强调实施目的和效果

资料来源:作者根据相关文献整理

(二) 政府内部控制的主要特点与内涵界定

虽然前述研究为我们分析政府内部控制的基本特征、主要目的与适用范围提供了许多有益的参考,但是由于缺乏对政府内部控制的完整认知框架,造就了对政府内部控制的内涵及其本质的认识易陷于“概念丛林”之中,进而对实践造成困惑。所以,从政府内部控制的多种认识中提炼主要观点,进而对其内涵进行科学合理的界定,无疑是理论研究与实践发展的逻辑起点。

1. 一国政府内部控制的内涵和外延与该国的国家结构紧密相连。这是与企业内部控制最大的一个区别点。目前,对公共部门内部控制的研究大多数集中在政府部门内部控制、行政事业单位内部控制或者非营利组织内部控制上。从预算角度来看,这些研究对象大多针对的是预算执行单位,即研究公共资源使用的内部控制问题。而事实上,政府内部控制体系除此之外,还包括一个非常重要的层面,即政府层面的内部控制,它主要研究公共资源分配的控制问题,涉及的主体包括各级财政部门、各级人民代表大会等。政府层面的内部控制问题则涉及政府层级的问题。目前全世界有200多个独立的国家,政府层级非常复杂。就国家结构而言,既有单一制的国家,也有联邦制的大国。政府层面的控制主要是指上级行政机关运用一定的手段,按照整体目标,规范下级行政机关对决策的执行情况和监督检查其依法有效地行使自己职权的情况,以便及时发现和纠正执行中的偏差,确保各层级政府依据层级划分处于可控状态的活动。从这一点来看,联邦制国家政府内部控制中“内部”大多数的时候仅限于本级政府行为,其外延相对单一制国家而言较小。

2. 政府内部控制主体行为的双重属性表明若要有效地实施政府内部控制,除了应当建立健全各项内部控制制度外,还应当更加重视职业操守与伦理价值观的提升。政府结构的复杂性决定了政府内部控制主体的多样性,其行为具有经济属性和政治属性。每种属性都可以从整体抽象的政府和由官员、职员所组成的利益集团两个维度进行考察。各级政府要维护国家整体利益或各自地区的局部利益,而各级政府官员和职员则关注自身的经济利益和政治利益。有经验表明,在经济利益或政治利益的驱使下,以往许多滥用职权、贪污贿赂等职务犯罪的发生,或者因为缺失职业操守或者因为伦理价值观的偏差。正因为如此,政府控制环境建设的重要内容之一是加强职业操守与伦理价值观的提升,这是因为它们是政府内部控制的保鲜剂。

3. 政府内部控制的内容和边界与该国的政治、经济、科技等环境密切相关。一国政府内部控制的广度和深度受制于该国政治、经济、科技等的发展水平。毋庸置疑,发达国家与发展中国家政府内部控制的重点、控制内容和边界显然存在很大的差异,即使是同一个国家,因其处在不同的历史发展阶段,其政府内部控制的重点、控制内容和边界也是大不相同的。从美国联邦政府内部控制的发展历程能够清晰地看到这一点。进入21世纪后,信息技术的迅猛发展导致了一系列与信息技术相关的政府内部控制法律法规的诞生,如美国国会先后通过了《2000年政府信息安全改革法案》、《2002年联

邦信息安全管理法案》,以加强信息技术方面的控制,保障信息安全。因此,一国在研究或建设政府内部控制的过程中必须考虑该国的政治、经济、科技等发展水平。

4. 政府存在的价值决定着政府内部控制的目标与企业内部控制的目标之间存在根本性的差异。政治学、社会学等学科从不同角度研究了政府的起源问题。无论是自然需要论、社会契约论,还是“政府是社会发展到一定历史阶段的产物”观点,它们都认为政府的出现都是民意的诉求。所以本文认为,政府存在最根本的价值在于其代表构成政府这个共同体的公众利益。政府存在的价值决定着政府的目标,政府的目标又决定着政府内部控制的目标。如2004年,INTOSAI发布的《公共部门内部控制准则指南》在内部控制目标的表述上更加强调公共部门内部控制的政治效应和经济效应^[11]。而美国审计总署(GAO)2014年新发布的《联邦政府内部控制准则》在内部控制目标上完全与企业内部控制目标趋同^[5],这恰恰掩盖了政府内部控制目标与企业内部控制目标的差异性。相比较而言,政府更加关注公平和正义,更加关注社会效益和政治效应,而企业更加关注效率和效果,更加关注经济效益。

根据上述政府内部控制主要特点的分析,本文认为:政府内部控制是在一定的控制环境下,各级政府和各个政府部门的监督机构、管理层和其他人员实施的、旨在为实现政府各项行政管理目标而发生的一项行政管理活动。与其他定义相比,本文对政府内部控制的界定尤其强调政府内部控制是一项特殊的行政管理活动,它内生于行政管理需要,其经济属性和政治属性意味着各个国家的政府内部控制及其规范体系客观上存在明显差异。这既需要政府内部控制立足本国国情,也需要借鉴与吸收其他国家先进的控制理念和科学的控制方法。

三、政府内部控制的争论与选择

(一) 政府内部控制的边界范围:是部分控制,而不是全面控制

从国际范围来看,无论是企业内部控制,还是政府内部控制,都有着由会计控制向全面控制的发展趋势。如1992年COSO内部控制报告提出时,使用的术语是《内部控制——整合框架》。该框架特别强调“整合”二字,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。从政府方面来看,无论是美国1978年颁布的《督察长法案》,还是1982年颁布的《联邦管理者财务诚信法案》,都明确要求各个联邦政府机构建立内部控制系统,并从会计控制逐渐向全面控制转变。

从理论上讲,政府内部控制的客体是非常广泛的,涉及政府的各项行政管理活动。但是在确定政府内部控制的边界时,相关学者应当考虑其所处的政治经济环境。我国政府内控建设刚刚起步,内部控制理念还远未普及,因此其边界不宜过宽,政府应当按照循序渐进的原则,根据目前最迫切的问题,围绕政府当前工作重点,有计划、有步骤地开展政府内部控制建设,并逐步向全面控制发展。正如国际货币基金组织(IMF)认为“所有政府职能均为财政活动”的那样,“十八届三中全会”通过的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》也明确指出:“财政是国家治理的基础和重要支柱。”基于上述认识,本文认为:结合中国国情,政府内部控制建设应当分阶段进行,目前控制范围以政府经济活动为边界。进一步而言,由于政府预算是经法定程序批准的政府年度公共财政收支计划,因此随着新《预算法》的颁布与实施,我国政府内部控制建设应当重点围绕预算工作展开。在一定程度上可以说,以预算内部控制为主线开展政府内部控制,抓住了政府内部控制工作的“牛鼻子”。政府内部控制通过职责分工控制、授权审批控制、资产安全控制、会计控制、信息化控制等充分发挥对财政预算的制约,这本身就会直接或间接地制约、影响到其他行政管理活动,从而影响到公共政策的有效实施。

(二) 政府内部控制的目标定位:是五个目标,而不是三个目标

2014年9月GAO再次修订的《联邦政府内部控制准则》几乎完全采用了COSO内部控制报告的目标,即运行目标、报告目标和遵循目标。我国政府内部控制的目标也应当包括这三类基本的目

标。这三类目标并不相同,但是它们相互之间又是交叉的。一项特定的内部控制目标可能被归为多个类别,满足不同的需要,也可以由不同的人直接负责。

除了运行目标、报告目标和遵循目标这三类目标以外,政府内部控制还应考虑资产目标,即保护资产安全的目标。理由是:自从1789年美国《法案》要求设立财政部以来,至今为止,许许多多的法律法规和规范性文件都特别强调保护公共资产的安全性。比如,1983年版的《联邦政府内部控制准则》把保护资产安全作为内部控制的一个重要目标。到1999年修订该准则时,也经历了16年之久。由此可见,在美国,保护公共资产安全,尤其是财政资金安全的理念已经深入人心。因此,在1999年版和2014年版的《联邦政府内部控制准则》没有把保护资产安全目标专门与政府内部控制三大目标作为并列的第四大目标,而是把保护资产安全的目标作为内部控制三个目标的一个子集看待。我国如果不强调保护公共资产的安全,而是像美国《联邦政府内部控制准则》那样处理,本文认为这样不符合我国的国情:第一,设立资产安全目标的主要原因是由于我国存在大量的国有企业,资产安全目标与我国国有企业资产保值增值的目标一致;第二,无论从理论研究还是实践工作来看,我国政府内部控制起步较晚,还很不成熟,应当以明示的方式突出资产安全目标的重要性;第三,从我国目前腐败问题来看,很多落马官员就是栽在资产问题上。因此,本文认为保护资产安全应当作为我国政府内部控制的一个重要目标。与企业类似,政府也有其战略目标,而且其重要性并不亚于企业战略目标。从历史发展的角度来看,“战略”作为一个术语也较早地运用于政府。面临全球化时代的到来,我国各级政府也必须实施战略管理,才能应付各种挑战,提高行政效率。为此,政府内部控制的目标应当包括战略目标,当外部环境和内部环境的因素不断变化时其战略目标也要不断调整,以促进政府实现其发展战略。

(三) 政府内部控制的设计视角:是多元视角,而不是单一视角

根据对现有文献的归纳整理发现,内部控制制度的设计视角大概有如下几种。第一种是基于内部控制的会计控制与管理控制的视角。该设计方法是指组织机构立足于其实际情况,针对容易发生错误或舞弊的业务或环节来设计内部会计控制制度和内部管理控制制度。第二种是基于业务循环的视角。该设计方法是20世纪70年代提出和运用的一种内部控制方法,该方法按照组织处理内部某类经济业务的流程来设计内部控制制度。此外,还有人提出基于全面风险管理的视角、基于审计的视角、基于利益相关者的视角、基于战略导向的视角、基于现代系统的视角等来分析政府内部控制^[12-13]。

目前,我国一般的行政区域层级为四级制,但实际中也存在二级制和三级制等。我国政府架构的层级性和复杂性决定了我国政府内部控制设计视角的多样性。除了上述提及的内部控制设计视角外,政府内部控制设计非常重要的一个视角是基于绩效导向的视角。政府有些支出几乎是没有风险的,如一些民生项目支出。在这种情况下,如果政府内部控制完全是按照风险导向来设计的,很可能导致控制无效。但是如果考虑绩效的话,这种支出很可能造成公共资源的低效率,甚至是浪费。因此,对一些几乎没有风险的支出,设计政府内部控制时可以更多地基于绩效导向的视角。另外,我国改革已经进入攻坚期和深水区,各级政府面临的风险挑战之多前所未有的。政府级别越高,政府战略就显得更加重要。基于上述分析,本文认为政府内部控制设计可供选择的视角至少包括基于绩效导向、基于风险导向、基于战略导向。这三种视角可以同时运用,而且越往高一级政府,基于战略导向的内部控制显得越重要;越往低一级政府,基于绩效导向的内部控制显得越重要。

(四) 政府内部控制的实施效果:是制度创新,而不是重复建设

政府内部控制是一种制度。有些理论研究者 and 实务工作者认为,各级政府和各个政府部门并不缺乏制度,甚至有时候会出现“政出多门”的现象。其在建设政府内部控制的过程中,似乎也没有设置什么特别的制度,而只是把原来有的制度进行了修订、完善或者废止,把原来没有而现在需要的制

度建立起来了而已,与政府内部控制概念出现之前的行政监督并无二致,属于制度的重复建设。

有研究表明,中国行政监督体制在实践中暴露了明显的缺陷,如行政法制监督机制在结构,运作机理和功能释放都还存在着明显不足,他们认为加强行政监督有效性的关键在于革新管理技术^[14]。在此背景下,学术界和实务界希望革新行政监督技术来解决行政监督的有效性。受新公共管理运动思潮的影响,人们开始在政府管理活动中逐渐引入企业先进的管理思想和管理技术,其中内部控制是备受关注的一种。除了有较为成熟的理论支撑内部控制发展外,更重要的原因是政府内部控制在企业管理活动中得到了成功地应用。基于此,行政监督理论可以吸收利用内部控制理论体系中的理念、技术和方法来得到发展和创新。总的来说,传统行政监督构成内部控制的一个要素,但是作为一项制度安排,政府内部控制还对于政府文化、伦理道德、价值观、风险评估、信息与沟通等都有特殊的要求,属于制度创新而不是重复建设。正如 COSO 报告指出的那样,内部控制制度在组织中起到的是一种整合的作用,而不仅仅是单项制度的简单加总,更不是制度的重复建设,而是基于原有制度和实际情况的再创新。

四、中国预算管理推行政府内部控制的政策选择

改革开放以来,我国不断地加强预算改革,如 1999 年将改革的重点转到了支出管理(涉及部门预算改革、国库集中收付体制改革、政府采购等),以期再造预算编制与执行过程。这一过程虽取得了一定成效,但是我国预算中财政腐败、违规、低效率、浪费等机会主义行为时有发生。原因是多方面的,但从深层次分析不难发现,预算管理中政府内部控制机制的缺乏是最关键的原因。政府内部控制在我国政府预算管理领域的有效实施,最迫切的任务是需要加强制度建设,形成有效的、相对完善的制度环境。本文据此针对性地提出一些政策建议。

(一) 建立以政府内部控制为导向的预算模式

在一个国家不同的发展阶段,预算管理制度最需要解决的问题是不同的,因此,在确定预算改革的重点时,首要考虑的是目前所处的预算发展阶段。著名公共预算专家凯顿采用三个变量,包括收入汲取、公共责任和行政控制,提出了预算模式理论^[15]。他将西方预算史划分为“前预算阶段”、“预算阶段”及“超预算阶段”^①。其中,行政控制变量是指在政府内部是否建立了严格的财政控制制度^②,它是刻画“预算阶段”的重要变量^③。“前预算阶段”主要特点是放弃了公共责任和弱化了行政控制,但是最大限度地汲取收入。随着政治体制和科技手段的进步,公共责任和行政控制被引入政府预算成为可能,这样做可以促成控制导向的现代公共预算制度的建立。

近些年来,我国预算改革取得了可喜的成绩。但是,从最近几年政府审计的情况来看,我国还没有确立真正意义上的以控制为导向的现代公共预算制度。因为我国既缺乏有效的政府内部控制,又缺乏落实公共责任的外部政治控制,所以“预算阶段”的使命还没有完成。控制的弱化造成财政资源配置效率低下,财政管理效率得不到提高,财经纪律松弛,腐败现象严重。另外,我国预算信息披露不充分、预算分析能力还比较低下、支持绩效责任的预算环境还未形成等原因,使得我国逾越预算阶段直接进入超预算阶段变得不太现实。如果政府不将公共责任和财政控制引入到预算领域以规范政府预算行为,加强对预算的监管,那么,不管采取什么样的预算改革方案和措施,都难以有效地管理公共

^①凯顿认为,前预算阶段具有五个特征:连续性、分权、私有化、权宜性、腐败严重。预算阶段具有四个特征:年度性、一致性、全面性、严格性。超预算阶段具有三个特征:连续性、预算的不可预测性、预算的私有化。

^②其他两个变量的含义是:收入汲取是指预算制度从社会中汲取资源的能力;公共责任是指预算制度是否对社会公众承担一种政治责任。

^③在“前预算阶段”和“超预算阶段”,行政控制都很低,而在“预算阶段”行政控制较强,因此加强行政控制是“预算阶段”独有的重要任务。

资源和合理地运用公共权力,也难以杜绝预算中财政腐败、违规、浪费等机会主义行为的发生。

上文已经将我国政府内部控制的范围集中在以财政预算资金为核心的经济活动上。总体来说,目前我国政府主要的经济业务活动体现在预算业务、收支业务、采购业务、资产业务、工程建设业务和合同业务上。图1显示了如何将上述六大经济业务的内部控制嵌入到预算管理过程中去。

从图1来看,政府预算活动过程管理主要涉及三类部门,分别是业务部门、财务部门和相应的财政部门,它们三者分工明确、各司其职、互相牵制,形成了政府部门内部控制的基本框架。政府部门的财务部门连接着业务部门和相应的财政部门,起着承上启下的作用。其中,内部预算批复是财政预算批复结构的分解和细化,并通过对预算内容分解和细化实现内部资源合理配置。内部预算批复有效衔接了法定

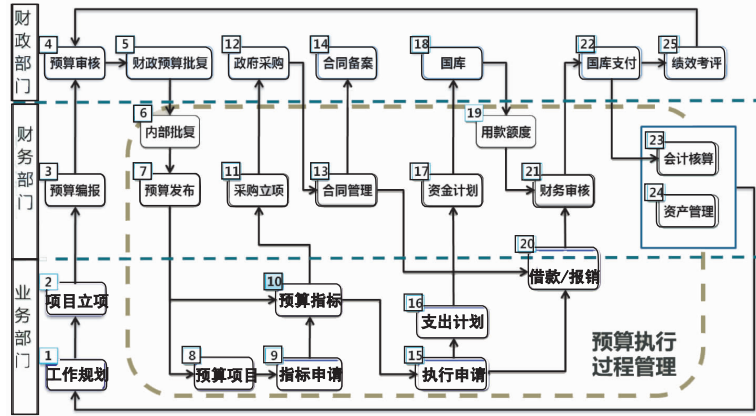


图1 政府预算活动过程管控示意图

功能科目,并进一步将预算管理责任和目标落实于单位内部的各个部门、各个项目负责人,形成有效的责任传递机制,真正实现财权与事权的有效匹配。而且,我们从图1还可以看到,预算控制本身就是一项控制活动。预算控制本身就是一种精打细算、厉行节约的机制安排,而且更重要的是,由各级人民代表大会审议、批准的预算,实质是对支出规模的一种法定授权。就原则而论,只有在授权范围内的支出,才合法,才有效。超出授权范围的支出,即便是必需的,也要依法提交各级人大常委会审议、批准。通过预算,我们可以形成对支出规模的有效控制。

总之,中国预算改革的当务之急是将政府内部控制制度嵌入到预算的整个过程当中,重新树立预算的严肃性和正式制度的权威性。这样做将有助于增强中国预算透明度,提高预算分析能力,严明财政预算纪律,落实依法行政原则。

(二)完善政府内部控制的法律法规政策体系

虽与美国“以立法为先导”的政府内部控制制度建设理念不同,但与其他大多数国家改革类似,我国政府内部控制建设走的也是一条渐进式道路——先经验,后推广,总结经验再实践。目前中国很少有法律法规明文指出要建立政府内部控制制度,这也暴露了立法层对政府内部控制的要求不明确、立法对内部控制的认识不足等缺陷。而要成功实施政府内部控制,最大的问题就是控制公共受托责任中受托方的权力和行为,使其有效履行公共受托责任。这就需要由公众代表机构建立相应的法律和制度,形成刚性控制。由此可见,建立与中国国情相适应的法律法规政策体系势在必行。

根据细致程度不同,我国政府内部控制规范可以分为两种类型,一是基本规范,即在基本框架的层次上制定内部控制规范,从而能够为政府内部控制的主体、客体、边界、要素、原则、责任、评价等问题提供法律依据;二是具体规范,即在具体业务层次上制定内部控制规范,其内容包括财政资金分配使用、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,从而能够为政府内部控制的业务流程、职责划分、建立标准、监督机构的权利义务等问题提供法律依据。在立法层次上,根据内部控制制衡思想,本文建议由全国人民代表大会以法律的形式专门讨论通过我国政府内部控制规范,提高我国政府内部控制规范的立法层次,树立制定主体的权威性。理由是,我国政府类别划分比较复杂,各级政府之间存在错综复杂的关系。政府内部控制面临的执行主体就是政府本身,如果以各级政

府或者各个政府部门制定各自的内部控制规范,显然是不太合理的;如果推及地方各级政府和各个政府部门,那就显得更加不合理了;如果由中央部委行署单独或联合作为制定主体,也不太合理。一是这样做的权威性不够,在平级的部门中有时难以信服。二是各级政府和各个政府部门在组织结构、职责范围、机构设置、人员任用、业务活动等方面都有其特殊性,均有国家其他法律法规和相关管理制度的规定进行约束,由某个部门单独或联合作为制定主体主导的政府内部控制难以囊括所有活动,尤其是难以覆盖所有政府部门的行政管理活动。因此,政府统一制定主体,也有利于推动政府内部控制制度的建设。由于需要控制的业务活动非常复杂,考虑到操作性、可行性而又不失权威性,本文建议可以由全国人民代表大会以法律的形式专门讨论通过我国政府内部控制基本规范,由国务院以行政法规的形式来制定具体规范,由审计署以部门规章的形式来制定政府内控的评估指南,对于各部门特有的内部控制内容,则可以通过部门规章或其他法律、法规的有关条款做出规定。

(三) 建立预算内部控制的报告制度

如果预算改革不能相应地影响政治过程,预算改革就很难实现其目标的。推行政府内部控制,有利于提高预算信息数量和质量,增强预算透明度,有助于各级人大加强对预算的监督。所以,政府内部控制先以经济活动为边界加以控制,然后逐步加强政治控制,最终使政府内部控制由部分控制向全面控制转变。在这一点上,美国的经验值得我国借鉴。美国1982年的《联邦管理者财务诚信法案》对政府内部控制报告作了明确规定,要求机构负责人签署并向总统和国会出具内部控制年度自评报告,以说明所在机构的内部控制是否遵循了《联邦政府内部控制准则》,以及对内部会计和管理控制系统中所存在的重大缺陷的纠正计划。2004年修订的《OMB通告A-123》要求联邦机构年度绩效与受托责任报告(PAR)包括对财务报告内部控制的评价。而且,自从2004年起,联邦机构必须在财政年度结束(9月30日)后的45天以内向预算管理总局(OMB)和国会提交PAR,而不再是半年的法定期限。

因此,本文认为,借鉴美国相关的经验,立足我国的国情,我国政府内部控制相关的法律法规也应明确政府内部控制报告制度的刚性要求。具体来说:第一,国务院在向全国人民代表大会报告中央和地方预算执行情况时,应一并报告中央和地方政府内部控制执行情况;各级地方政府在向本级人民代表大会报告地方各级总预算执行情况时,应一并报告各级地方政府内部控制执行情况。第二,国务院行政机构负责人应当签署并向国务院报送政府内部控制评价报告;地方各级政府行政机构负责人应当签署并向上级主管部门和本级人民政府报送政府内部控制评价报告。第三,除了涉及国家机密以外,社会公众应当能够通过公开的渠道获取这些报告。

(四) 合理界定预算内部控制的职能

在中国预算管理领域中推行政府内部控制制度,涉及众多的利益相关者,它不仅包括横向关系的协调,还包括纵向关系的配合等,这就需要合理界定政府预算内部控制的职能。一方面,政府应明确各主体的权利和义务;另一方面,政府应采取有效措施和手段,统筹安排各级政府和各个政府部门的职责,保障政府内部控制运行畅通并有效。

各级政府和各个政府部门应当建立健全内部控制岗位责任制,结合单位性质、预算类型、收支管理特点,按照科学制衡的原则设置内控职能机构,明确各部门各岗位的职责权限,制定适合本级政府和本单位的组织结构图、岗(职)位说明书和权限指引等内部管理制度或相关文件,使全体人员掌握政府内部机构设置、岗位职责、业务流程等情况,从而明确权责分配,正确行使职权。其中,内部控制关键岗位主要包括预决算编制和绩效评价、资金管理、票据管理、印章管理、物资和固定资产的采购与管理、建设项目管理、债务管理、合同管理以及内部监督等。在职能配置上,政府要从我国国情出发,建立纵横协调的预算内控职能体系。各级政府和各个政府部门领导班子对各级政府和各个政府部门内部控制的建立健全和有效实施负责。在实施内部控制时,政府应当充分发挥财会、内部审计、纪检监察等部门在内部控制中的作用。

(五) 培育良好的政府内部控制环境

由于中国历史文化、政治和经济体制、自然环境、人口结构等因素的影响,在中国预算管理领域中推行政府内部控制制度,首要的任务是加强内部控制环境的建设,而做到这些,各级政府和各个政府部门领导是关键。从近几年对贪污腐败案件的原因调查来看,有些政府领导法制观念淡薄,追求经济利益或政治利益而违法违纪,滥用职权,甚至一手遮天。在我国预算管理领域中推行政府内部控制制度,必然会触及到利益相关者的利益,制约政府内部权力。此时领导应高度重视政府内部控制建设,严于律己,率先垂范,以身作则,只有这样才能推动政府内控建设,减少实施内控的阻力。

从预算管理角度看,本文认为可以从以下几个方面培养良好的控制环境。第一,分事行权。政府根据预算管理的需要,按照一定的标准将各项预算事项分类,以便根据不同的事项明确职责分工和设定相应的管控方式,即需要明确“什么事,由谁管,如何管”。在实践中,分事行权最关键也是最难的。地方对政府收入和支出事项进行分类和归口,且最终分项的结果既要满足政府收支分类改革的要求,又要满足政府内部预算管理的需求。第二,分岗设权。政府中的所有岗位按照预算事项性质、责任轻重大小、繁简难易程度和所需人员的资格条件等因素,予以分门别类、评定等级、确定名称,做到不相容的岗位相互分离,岗位之间相互牵制,并在此基础上制定岗位规范,最终达到将预算事项根据管理职能对应到具体的工作岗位上的目的。第三,分级授权。为了解决预算事项的责任缺位和权力越位问题,政府应对不同级次的管控事项通过授权明确各部门、单位、岗位和人员的职责、权利和义务。

(六) 完善预算内部控制的评价体系

明确预算内部控制评价的组织形式,是内部控制工作能够有序、高效开展的前提。对预算内部控制评价的基本功能是评价内部控制是否存在缺陷,进而评价公共权力机构在运行机制、资源分配和使用、公共受托责任履行等方面是否存在机会主义行为。

在中国预算管理领域中推行政府内部控制制度,主要应从内部和外部两个层次评价主体来完善预算内部控制的评价体系。从内部评价主体来看,主要包括三个方面。一是完善政府整体层面的自我评价。美国1999年版和2014年版的《联邦政府内部控制准则》强调组织中的每一个人都在影响内部控制。据此,政府内部控制应存在全局性的自我评价,实施全员参与、自主评价。二是完善政府内部多层次的内部控制评价。这主要是基于委托代理关系应由委托人负责实施评价。考虑到专业胜任能力和评价的权威性,故具体工作可以由内部审计部门负责。三是完善各级政府审计机关的评价。这个层次的评价主体是站在宏观角度,基于社会公众的利益,依据国家及相关部门颁布的法律法规进行的内部控制评价,主要从政府治理的角度进行评价。此外,政府上还应积极引入外部评价主体。政府管理当局出于解脱受托责任和本着对人民高度负责的精神,也需要借助一定的外力(如注册会计师评价、社会公众的评价)对政府进行强制性的内部控制进行评价,最终达到推进政府内部控制的自我评价上升到自觉程度的目的。

五、主要结论与研究展望

本文的主要结论如下。第一,从政府内部控制的多种认识中提炼主要观点,进而对其内涵进行科学合理的界定,即政府内部控制是在一定的控制环境下,各级政府和各个政府部门的监督机构、管理层和其他人员实施的、旨在为实现政府各项行政管理目而发生的一项行政管理活动,它内生于行政管理需要,具有经济属性和政治属性。第二,对政府内部控制在边界范围、目标定位、设计视角和实施效果四个方面的争论进行了深入辨析,以明确中国政府内部控制目前的选择路径。第三,根据政府内部控制的本质特征和现阶段中国政府预算管理的共性问题,提出基于政府内部控制导向的中国预算管理政策选择。

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,而且对于中国预算管理领域中

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。政府内部控制是传统行政监督模式的制度创新,与国家背景密切相关,因而其具体形式与内容具有明显的国家特色。为了加深对政府内部控制的认识,学者们需要不断寻求新的研究范式和研究方法,如采用案例研究、访谈调查等实证研究方法。另外,政府内部控制研究属于一个跨学科的交叉研究,涉及行政管理学、会计学、审计学、计算机科学、政治学、社会学等学科,这些均表明对政府内部控制的深入研究还具有较大的空间。

参考文献:

- [1] IFAC. Governance in the public sector: a governing body perspective[S]. 2001.
- [2] INTOSAI. INTOSAI GOV internal control: providing a foundation for accountability in government[S]. 2001.
- [3] 周卫华. 关于构建我国政府内部控制体系的研究[J]. 中国管理信息化, 2011(6):18-20.
- [4] GAO. Standards for internal control in the federal government[S]. 1999.
- [5] GAO. Standards for internal control in the federal government[S]. 2014.
- [6] 审计署审计科研所. 中国审计研究报告 2006[M]. 北京:中国时代经济出版社, 2007.
- [7] 财政部. 行政事业单位内部控制规范(试行)[S]. 2012.
- [8] 王光远. 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[J]. 财会通讯, 2009(34):6-10.
- [9] 樊行健, 刘光忠. 关于构建政府部门内部控制概念框架的若干思考[J]. 会计研究, 2011(10):34-41.
- [10] 李琦. 试论降低政府行政成本的路径选择——基于完善政府内部控制的思考[J]. 黑龙江对外经贸, 2011(9):86-87.
- [11] INTOSAI. INTOSAI GOV guidelines for internal control standards for the public sector[S]. 2004.
- [12] 车桂娟. 基于政府审计视角的政府内部控制研究[D]. 武汉大学, 2012.
- [13] 王桂莲. 基于现代系统思考的企业内部控制创新研究[D]. 吉林大学, 2008.
- [14] 罗高亮, 黄克宇. 行政监督有效性的策略分析[J]. 前沿, 2008(6):71-74.
- [15] 刘永泽, 况玉书. 行政单位内部报告体系研究——基于预算管理角度[J]. 南京审计学院学报, 2013(3).
- [16] 郑石桥. 政府审计对公共权力的制约与监督:基于信息经济学的理论框架[J]. 审计与经济研究, 2014(1):11-18.
- [17] 张先治, 顾水彬. 基于管理控制的治理导向国家审计理论与模式研究[J]. 审计与经济研究, 2013(5):14-21.

[责任编辑:杨志辉]

Connotation and Denotation of Internal Control in the Government and Budget Selection

LIU Yongze, KUANG Yushu

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

Abstract: Internal control in the government is a wide concept, and its connotation and nature are a logical starting point of promoting academic research and practice. Its connotation should focus on the administrative activities, and embody the basic characteristics of the management control. Analyses on the boundaries, goal orientation, design perspective and implementation effect are helpful to deeply understand its essence characteristics. Internal control in Chinese government should be based on economic activities as the boundary at present; the objectives should include assets and strategic objectives; the design perspective should be diversified; the control is an institutional innovation to the traditional administrative supervision mode. According to its nature and the characteristics of Chinese budget management, applying the government internal control-oriented budget mode, perfecting laws and regulations system, establishing reporting system, reasonably defining the control functions, nurturing the good control environment, and perfecting budget internal control evaluation system can promote the Chinese budget management.

Key Words: government internal control; government economic activities; budget management; policy selection; administrative management; government audit