

# 行政事业单位与企业内部控制规范 差异分析

## ——基于 COSO 内部控制整合框架视角

陈 茵<sup>1</sup> 陈爱华<sup>2</sup>

(1.厦门大学 管理学院 2.厦门国家会计学院,福建 厦门 361005)

**【摘要】** 财政部 2012 年 11 月发布了《行政事业单位内部控制规范》(试行) 并将于 2014 年 1 月 1 日起在各级行政事业单位实施。该规范的实施可以规范和加强行政事业单位内部控制,推进廉政建设,提高行政事业单位管理水平和风险防范能力,维护社会公众利益。文章基于 COSO 内部控制整合框架视角,对比分析行政事业单位内部控制规范与企业内部控制规范的差异,并提出相应的改进建议,为我国行政事业单位内部控制规范有效建设和实施提供参考。

**【关键词】** 行政事业单位 内部控制 差异分析

**【中图分类号】** F275 **【文献标识码】** A **【文章编号】** 1004-2768(2013)10-0178-04

### 一、行政事业单位内部控制规范的必要性及发展历程

行政事业单位是在我国政治体制下特有的组织体系,广义的行政事业单位包括行政单位和事业单位,涉及政治、经济生活的各个领域,对于推动我国经济、文化建设,维护社会公共秩序发挥着重要的作用。在当前社会经济高速发展、国际格局变动频繁、社会不确定性风险加剧的情况下,提高行政事业单位的公众服务职能迫在眉睫。《行政事业单位内部控制规范》(试行)在这一社会经济环境下应运而出,对新时期下的经济政治建设具有重要意义。

#### (一)我国行政事业单位内部控制规范建设的必要性

行政事业单位作为社会公共服务提供的主体,掌握着大量国家资源,承担国民经济建设的重要职责,其制度建设、决策机制、政策措施等都倍受广大公民的关注,涉及社会各方面的切身利益。随着公民维权意识的日益加强,公众对政府信息的透明程度要求越来越高,行政事业单位存在的“统计数据打架”、“采购金额超标”、“财务信息不完整”、“三公费用”不规范、财政预算和项目执行效率低等问题,都与行政事业单位内部控制规范建设的不完善有关。

我国经济的快速发展,需要行政事业单位和企业共同发展作用,通过规范运行提高效率 and 经济效益。由于我国行政事业单位的特殊性,其内部控制相对于企业内部控制更加复杂,而理论界和实务界对行政事业单位内部控制的研究还未引起足够的重视,导致目前我国的行政事业单位的内控建设刚处于起步阶段,在建设中仍有诸多问题亟待解决,这些问题的存在严重制约了行政事业单位的工作效率和效果,影响行政事业单位的公信力。因此建立和健全行政事业单位内部控制对于促进我国建设廉洁政府,构建和谐社会,全面推进我国经济建设、政治

建设、文化建设和社会建设,具有十分重要的时代意义。

#### (二)我国内部控制发展历程

人类关于内部控制活动的历史非常悠久,早在公元前 3600 年的美索不达米亚文明时代,就存在着原始的内部控制实践。内部控制的发展随着经济环境的变化,其发展演变大致可分为:内部牵制阶段、内部控制系统阶段、内部控制结构阶段、内部控制综合框架阶段和企业风险管理阶段。纵观内部控制研究的发展,国内外学者主要集中在内部控制基础理论和企业内部控制领域,相对于企业内部控制而言,行政事业单位内部控制的发端时间较晚,对于行政事业单位内部控制的研究相对较少,成熟程度也较低,企业内部控制的理论成果和实践经验可以为行政事业单位内部控制的发展与完善提供一定参考和借鉴。

在我国,有关内部控制的理论研究在改革开放之前几乎处于空白状态,从 1996 年财政部颁布的我国第一个关于内部控制的行政规定《独立审计具体准则第 9 号——内部控制和审计风险》开始,在政府的主导下,我国内部控制在理论和实务上的推广得到发展。2006 年开始,随着我国《企业内部控制基本规范》及配套的应用指引、评价指引和审计指引的制定,在学术界和实务界掀起了一番企业内部控制理论研究和实务应用研究的热潮。潘晓梅(2013)通过对 2007—2011 年在《会计研究》、《审计研究》和《审计与经济研究》上发表的内部控制相关文献的整理分析发现,近 5 年来对内部控制的研究重点主要集中在内部控制评价与信息披露、风险管理与内部控制关系、公司治理与内部控制关系等方面,对我国上市公司内部控制的实施环境和实施机制、内部控制实施的成本效益分析以及内部控制的实施效果等领域的研究成果也日益增加。我国上市公司内部控制的建立和完善确实对企业价值有高度显著的正向促进作用,并随着改革的深入和证券市场的规范化,呈现出逐年强化的趋

【收稿日期】2013-07-20

【基金项目】教育部人文社会科学重点研究基地重大项目“企业集团风险管控的会计内部报告研究”(11JJD790006)

【作者简介】陈茵(1983-),女,福建莆田人,厦门大学管理学院博士研究生,研究方向:财务会计理论与实务;陈爱华(1985-),男,湖北黄冈人,博士,厦门国家会计学院讲师,研究方向:内部控制理论与实务。

势(林钟高等,2007),各类企业在建设和实施内部控制工作中取得了积极的成效。

相比之下,我国对行政事业单位内部控制的研究却相对滞后。王光远(2009)以“政府内部控制”为主题搜索清华CNKI数据库中1980—2009年的相关文章,直接符合此主题的文章不足10篇;笔者进一步以“行政事业单位内部控制”和“政府内部控制”为主题搜索CNKI数据库中2010—2013年的相关文章,直接符合此主题的文章也只有32篇。虽然可以看到行政事业单位内部控制在理论研究上日益受到重视,但仍严重滞后于企业内部控制的研究。

《企业内部控制基本规范》及系列配套指引的实施,对全面提升企业的经营管理水平,提高企业的经营效率起到重要作用,也为我国行政事业单位内部控制的发展提供借鉴。美国反虚假财务报告全国委员会(Treadway)的发起组织委员会(COSO)对1992年发布的《内部控制整合框架》(Internal Control—Integrated Framework)进行修订,并于2011年发布《内部控制整合框架》(征求意见稿),在新框架中,COSO从原内部控制五要素中提出了17项基本原则和81个属性,这些原则和属性构成的标准有助于评估主体的内部控制有效与否,可以广泛地应用于上市公司、非上市公司、政府部门和其他组织,也为我国行政事业单位内部控制框架的建立提供参考。在理论界和实务界研究基础上,财政部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,于2011年11月10日开始对《行政事业单位内部控制规范》(征求意见稿)广泛征求意见,并于2012年11月29日全国印发《行政事业单位内部控制规范(试行)》,拟于2014年1月1日起全国执行。

## 二、行政事业单位内部控制与内部控制差异分析

### (一)内部控制的目标差异

内部控制的目标是组织设置内部控制所要实现的目的或欲达到的效果(张庆龙,2005)。内部控制目标是管理目标的具体化,任何单位的内部控制目标都需要与其经营管理目标相一致。由于行政事业单位与企业的经营目标不同,行政事业单位承担着国计民生的重大责任,其管理目标是为社会发展服务,提高整个社会的经济发展水平,服务公众,而企业经营的目标是为了实现企业价值最大化,两者的经营目标不同,导致企业内部控制与行政事业单位内部控制的目标产生差异。企业内部控制和行政事业单位内部控制都要合理保证组织经济管理活动的合法合规、资产安全和使用有效、财务报告及相关信息真实完整。但是,由于行政事业单位业务活动的目标是实现社会效益最大化而不是单位经营效益最大化,其强调的是对公众受托责任履行情况的考核,关注公众服务的满意度并避免舞弊和腐败现象,因此,企业内部控制的目的是要提高经营效率和效果,促进企业实现发展战略,而行政事业单位内部控制的目标则要有有效防范舞弊和预防腐败,提高公共服务的效率和效果。

### (二)内部控制的原则差异

原则是对内部控制建设、实施和监督过程中对相关问题处理的规则和准绳。《企业内部控制基本规范》和《行政事业单位内部控制基本规范(试行)》对建设和实施内部控制都要求遵循全面性原则、重要性原则、制衡性原则、适应性原则;但在《企业内部控制基本规范》还要求企业遵循成本效益原则,在内部控制建设和实施中权衡实施成本与预期效益,以适当的成本实现有效控制,而行政事业单位内部控制对此却不作要求。究其原因,笔者以为,行政事业单位作为公共服务部门,其掌握着大量的公共资源和公共权力,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,容易产生以权谋私、滥用公共权

力、舞弊和腐败的现象,这些不仅严重侵害和浪费了公共资源,也对社会稳定产生不利影响,因此,行政事业单位的内部控制对社会经济效益产生的影响较难估计,也就难以通过成本效益原则来对其内部控制实施与否进行权衡。

### (三)内部控制的要素差异

内部控制要素是建立和实施内部控制的具体内容。《企业内部控制基本规范》认为企业在建立与实施有效的内部控制,应当包括内部环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、内部监督五个要素;行政事业单位内部控制要素的内涵和外延与企业内部控制有很大区别,由于行政事业单位的治理结构、风险类型、业务活动类型和监督形式与企业不同,其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,并据此设计内部控制要素的具体内容(刘永泽、唐大鹏,2013)。

1.内部环境。内部环境是企业实施内部控制的基础,COSO的《内部控制整合框架》认为内部控制环境对组织活动、确立目标和评估风险的方式有着广泛的影响,并对控制活动、信息与沟通系统和监控活动的设计和日常运行的方式也产生重要影响。企业的内部环境一般包括治理结构、机构设置及权责分配、内部审计、人力资源政策、企业文化等,而行政事业单位内部控制不仅受包括组织架构、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单位内部环境因素的影响,也受到包括上级政府主管部门、审计、纪检等监督部门的外部环境因素的影响。企业内部控制强调通过设置高效合理的治理结构来保证内部控制的有效建立和实施,而行政事业单位的组织结构与企业不同,需要单位负责人对本单位内部控制的建立健全和有效实施负责,同时要充分发挥财会、内部审计、纪检监察等部门或岗位在内部控制中的作用,建立健全集体决策议事机制。

2.风险评估。风险评估是识别和系统分析影响实现内部控制目标相关的风险,为合理确定风险应对策略奠定基础。《企业内部控制基本规范》规定企业在进行风险评估时需要准确识别与实现控制目标相关的内部风险和外部风险,并确定相应的风险承受度,包括整体风险承受能力和业务层面的可接受风险水平,关注包括:人力资源、管理、财务、自主创新、安全环境等内部风险因素以及经济、法律、社会文化、技术、自然环境等外部风险因素。《行政事业单位内部控制规范》则不考虑风险承受度,而是从单位和业务两个层面对风险评估作具体要求。在进行单位层面风险评估时重点考虑:内部控制工作组织、内部控制机制建设、内部管理制度完善、内部控制关键岗位工作人员管理、财务信息的编报及其他情况;在进行业务层面风险评估时重点关注:预算管理、收支管理、政府采购管理、资产管理、建设项目管理、合同管理及其他情况。企业采用定性和定量相结合的方法对风险进行评估后,根据评估结果,结合企业风险承受度,并权衡风险成本与效益,综合运用风险规避、风险降低、风险分担和风险承受等风险应对策略;而行政事业单位则是通过一系列的风险控制方法来尽可能地降低风险。

3.控制活动。COSO的《企业风险管理——整合框架》认为,控制活动是帮助确保管理当局的风险应对得以实施的政策和程序,后者是指人们直接或通过对技术的应用来执行政策的行动。企业的内部控制活动是企业根据风险评估结果,采用不相容职务分离控制、授权审批控制、会计系统控制、财产保护控制、预算控制、运营分析控制和绩效考评控制等控制措施,将风险控制可在承受范围之内。行政事业单位内部控制活动包括单位层级的机构、岗位设置和决策机制,也包括业务层级中的各个管理流程,采用不相容岗位相互分离、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、信息内部公开等控制方法来实现对风险的控制。

4.信息与沟通。在大数据时代,不管是企业还是行政事业单位,每天都会产生数量庞大的信息流,这些信息及时有效地传递与沟通,成为企业和行政事业单位管理效率提高的重要因素,建立畅通的信息沟通渠道,保证信息传递的及时性和有效性,可以降低沟通成本,减少因信息不对称带来的决策失误和资源浪费。《企业内部控制基本规范》提出企业应当建立信息与沟通制度,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。而《行政事业单位内部控制规范》对信息与沟通仅散见于各个条款中,没有明确统一的要求。

5.评价与监督。评价和监督包括内含于业务活动所进行的日常监控和基于独立于业务活动视角实施的独立评价,通过评价和监督可以对内部控制进行经常性的监督、评价和纠正(李玉环,2007)。《企业内部控制基本规范》要求企业制定内部控制监督制度,明确内部审计机构(或经授权的其他监督机构)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、方法和要求,并将内部监督分为日常监督和专项监督;而行政事业单位的监督不仅包括单位内部审计部门或岗位对内部控制建设和实施情况的检查与监督,也包括各级财政部门 and 审计部门对单位内部控制建设和实施的检查监督。企业和行政事业单位都需要结合内部监督情况,对内部控制的有效性进行自我评价,出具内部控制自我评价报告;《企业内部控制评价指引》对企业内部控制评价程序和评价报告进行详细规范,对行政事业单位内部控制评价具有一定的参考借鉴意义。

#### (四)内部控制执行机制差异

一切制度都需要有效的执行才能达到制度制定的预期目标。行政事业单位和企业的组织架构、运行机制等都存在着巨大差异,因此,其内部控制的执行机制也存在较大差异。执行机制包括内在激励机制和外在约束机制,内在激励是指组织有主观动机去严格地执行相关内部控制标准;外部约束则包括立法和监管的要求,以及相应的责任追究制度、权力机关的监督和审批、法定审计、公众和舆论监督等(陈志斌、何志莲,2007)。

1.内在激励机制差异。企业建设和实施内部控制可以有效降低企业的经营风险,提高盈利能力,不管是企业股东、债权人、管理层等都与企业有直接的利益关系,可以在企业实施内部控制提高经济效益的过程中获得收益。因此,企业建立内部控制的内在动因是其利益追求(何云、谢志华,2011)。而行政事业单位的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、李建发,2009),由于其带有明显的非盈利的公共服务属性,对单位内部人员推动内部控制的建设和实施内在激励不足。

2.外在约束机制差异。企业内部控制的建设与实施不仅需要接受相关法规和外部监管部门的约束,还需要接受独立于企业的外部审计机构的审计鉴证。根据《企业内部控制基本规范》及相关配套指引的规定,施行企业内部控制规范体系的企业,必须对本企业内部控制的有效性进行自我评价,披露年度自我评价报告,同时需要聘请会计师事务所对其内部控制有效性进行审计,出具审计报告;政府监管部门对企业施行内部控制规范体系的情况进行监督检查。而行政事业单位内部控制目前在规范文件中,要求单位进行内部控制的有效性进行自我评价,出具内部自我评价报告,并接受各级财政部门 and 审计部门的监督检查,但对内部控制的自我评价报告没有相应的披露要求,也缺乏外部独立机构的审计鉴证约束,其执行的约束机制

有效性还有待考量。

### 三、行政事业单位内部控制规范的改进建议

财政部于2012年11月29日颁布的《行政事业单位内部控制规范》(试行)主要包括总则、风险评估和控制方法、单位层面内部控制(包含组织、机制建设、制度、人员、财报)、业务层面内部控制(包含预算、收支、政府采购、资产、建设项目、合同管理)、评价监督以及附则等六方面。该内部控制规范的架构及主要内容与财政部2008年颁布的《企业内部控制基本规范》存在一定的相似之处,它们均借鉴了美国COSO内部控制整合框架的精髓,并结合了我国具体的基本国情。然而整体而言,《行政事业单位的内部控制规范》(试行)在内部环境、信息与沟通这两个要素上的缺失,以及在风险评估、控制活动、评价与监督这三个要素上的不尽完善,可能直接导致该规范约束性不足、最终无法得到较好执行的结果。因而,本文认为该规范可以从五个方面完善。

#### (一)内部环境

内部环境决定了行政事业单位的基调,也是内部控制其他要素得到实施的重要基础。结合COSO的内部控制框架和我国企业内部控制基本规范、配套指引等的要求,本文认为行政事业单位内部环境包括单位领导的价值观和职业道德、人力资源政策、管理层级和权责分配、单位文化等方面。其具体要求是:(1)价值观和职业道德:要求单位领导能够诚信、廉洁、全心全意为人民服务,带头履行好受托责任,并深刻明白行政事业单位内部控制建设的重要性;(2)人力资源政策:要求行政事业单位人才引进、培养、考核、晋升等环节能够做到合法合规、高效、透明公开、公平公正的要求;(3)管理层级和权责分配:要求行政事业单位需要清晰的管理层级以及明确员工具体的工作任务,避免“整日到办公室喝茶看报”等现象;(4)单位文化:培养员工全心全意为人民服务的公仆心理,减少甚至杜绝贪污腐败。行政事业单位应尽量去官僚化,建设平等、活跃、高效的单位文化。

#### (二)风险评估

风险评估要求行政事业单位结合自身的各类目标设定、分析和评估相关的风险,而《行政事业单位内部控制规范》(试行)中仅对行政事业单位风险评估的责任主体、频率和评估主要内容进行原则性的规定。因而,本文认为至少可以从以下三点完善该规范:(1)明确行政事业单位各类目标可能涉及的关键风险;(2)明确风险评估的一般方法;(3)完善风险评估结果的报告机制及应对措施;(4)补充内部环境相关的风险评估。

#### (三)控制活动

《行政事业单位内部控制规范》(试行)包括内部控制一般方法、单位层面内部控制以及业务层面内部控制。在业务层面内部控制中着重关注预算、收支、政府采购、资产、建设项目、合同管理等六个关键环节,这符合内部控制的重要性原则、成本效益原则的要求,但该规范中缺乏对人力资源、上下级单位控制、政府信息公开、信息系统等关键活动的控制。人的因素是内部控制建设与执行的重要环节,近年来各类媒体屡屡报道公务员招录程序不公平、部分官员晋升过快、官员腐败等问题,因而行政事业单位内部控制规范中应体现的人力资源相关的控制规定,尤其是官员的离任/调任审计、财产信息公示、三公支出等方面须有具体规定。此外,行政事业单位上下级之间(类似于企业母子公司)的监督活动、政府信息公开活动、信息系统等方面的内部控制也应在行政事业单位内部控制规范中有所体现。

#### (四)信息与沟通

《行政事业单位内部控制规范》(试行)中缺乏信息与沟通相

关的规定,本文认为信息与沟通对评价内部控制设计合理性、内部控制五要素(除信息与沟通之外)执行有效性等方面发挥着重要作用,是体现内部控制规范完整性的重要标准,因而行政事业单位内部控制规范中应对行政事业单位建立从上到下、从内到外的信息沟通机制作出明确规定,要求行政事业单位建立详细的信息沟通机制,它至少包括四个方面的内容:(1)内部控制设计与执行相关信息在行政事业单位的传递机制;(2)信息系统建设和使用要求;(3)反腐败机制;(4)举报投诉机制。

#### (五)评价与监督

《行政事业单位内部控制规范》(试行)中对行政事业单位内部控制自我评价、财政部门 and 审计部门等外部部门评价进行了简要规定,缺乏类似于《企业内部控制评价指引》和《企业内部控制审计指引》中对行政事业单位内部控制评价内容、评价方法、内部控制缺陷认定、评价结果及报告等方面细致的规定。此外,外部独立的专业机构对行政事业单位内部控制进行评价也具有很强的可操作性(涉密的行政事业单位除外),因而可以在内部控制规范中补充外部审计相关的规定。

整体而言,《行政事业单位内部控制规范》(试行)的出台,标志着我国行政事业单位内部控制的理论和实践的发展迈入一个新台阶,但是与企业内部控制、西方发达国家政府内部控制的发展水平还存在较大差距,我们应该充分结合我国的基本国情、企业内部控制发展实践以及西方发达国家政府内部控制发展实践,不断完善我国行政事业单位内部控制的建设。

#### 【参考文献】

[1] 财政部.行政事业单位内部控制规范(试行).2012. <http://www.mof.gov.cn/>.

- cn/.
- [2] 财政部,证监会,审计署,国资委,银监会,保监会.企业内部控制基本规范.2008.<http://www.mof.gov.cn/>.
- [3] 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.
- [4] 王光远.中美政府内部控制发展回顾与评述[J].财会通讯,2009(12):6-10.
- [5] 潘晓梅.我国内部控制研究述评:基于2007—2011年主流文献[J].生产力研究,2013(2):193-196.
- [6] 林钟高,郑军,王书珍.内部控制与企业价值研究——来自沪深两市A股的经验分析[J].财经研究,2007(4):132-143.
- [7] 王光远.中美政府内部控制发展回顾与评述[J].财会通讯,2009(12):6-10.
- [8] COSO. Internal Control - Integrated Framework(ED).<http://www.coso.org/>.
- [9] 张庆龙.内部审计理论与方法[M].北京:中国时代经济出版社,2005.
- [10] COSO.内部控制——整合框架[M].方红星,译.大连:东北财经大学出版社,2008.
- [11] 李玉环.日本内部控制评价与审计准则[M].大连:东北财经大学出版社,2007.
- [12] 陈志斌,何忠莲.内部控制执行机制分析框架构建[J].会计研究,2007(10):46-52.
- [13] 何云,谢志华.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[J].经济体制改革,2011(1):60-63.
- [14] 张国清,李建发.美国政府机构内部控制的发展及其启示[J].厦门大学学报(哲学社会科学版),2009(4):86-92.

(责任编辑: X 校对: F)

(上接第171页)力、隐性契约的培育和建设,才能保证集团的生命力和可持续发展。契约越不完全,企业文化、企业家声誉和诚信、企业家的能力也就越具有发挥空间。

第二,企业家应重视自身能力的建设和品德的修养。企业能力不仅决定了企业成长的速度、方式和界限,还与企业绩效正相关。而企业家能力是企业能力的源泉。企业家能力不仅可直接为集团创造效益,还可组建隐性契约,如培育企业文化,建立信任机制,积累声誉资本、创造高效的组织惯例,获取子公司及其员工的心理认同和信赖,减少交易成本,从而使母公司的控制意图得到更好地执行,最终提高财务控制绩效。集团各项财务控制目标的实现需要各种能力作为支撑和保障。企业家能力残缺或不平衡将会阻碍企业集团的可持续发展,严重时甚至会为集团的发展带来灭顶之灾。因而,母公司管理者应持续加强战略能力、管理能力、洞察能力和学习能力等能力的培养,针对自身能力的不足有意识进行弥补和完善,保持各种能力平衡性。此外,企业家应加强自身诚信和道德建设。

第三,控制环境、控制行为和控制绩效之间的关系不仅可以作为集团财务控制系统的设计框架,还为集团财务控制问题的诊断提供思路。当企业集团的财务控制效果不佳,控制效率低下时,不仅要关注控制体系是否健全、合理,更重要的是分析控制环境是否存在问题,这一研究框架不仅体现系统论和权变论的思想,还融合了企业契约理论和能力理论的观点,该研究框架深化了企业集团财务控制的内涵,提高了对现实问题的解释力。

#### 【参考文献】

- [1] 贺小刚.企业家能力与企业成长:基于中国经验的实证研究[J].经济研究,2005(10):101-111.
- [2] 李海,张德.组织文化与组织有效性研究综述[J].外国经济与管理,2005,27(3):2-11,26.
- [3] 茅于軾.中国人的道德前景[M].3版.广州:暨南大学出版社,2008.
- [4] 张宜霞.企业内部控制的范围、性质与概念体系——基于系统和整体效率视角的研究[J].会计研究,2007(7):36-43.

(责任编辑: L 校对: Q)