

产权保护、反腐倡廉与政府内部控制

黄 灿

(中国人民银行长沙中心支行 长沙 410005)

【摘要】政府内部控制制度是内置于政府日常活动中的控制性规范,可以防止公共权力异化,确保政府履行“产权保护”之责,预防贪污腐败,建立政府信誉。《行政事业单位内部控制规范(试行)》的颁布为内部控制在我国政府部门的正式实施提供了指引。本文根据这个规范的要求,论述了政府部门内部控制的产权基础、目标和五大要素,提出了完善内部审计、强化外部监督以及完善政府会计准则体系的内部控制实施机制。

【关键词】产权保护 反腐倡廉 政府部门内部控制

一、研究背景

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》指出:要强化权力运行制约和监督体系,坚持用制度管权管事管人,构建决策科学、执行坚决、监督有力的权力运行体系,健全惩治和预防腐败体系。政府的主要功能是保护产权,它通过提供一套产权制度体系,旨在界定经济社会正常运转的产权结构,明确政府履行公共受托责任的基本规则。而要将产权保护的制度安排落到实处,还须创建政府部门内部控制框架体系,以确保制度规则得到有效执行。有效的内部控制,能够降低公共受托责任契约的不完备程度,减少政府治理失败所引发的问题。这对于反腐倡廉、保护人们财产权益和重塑政府信誉而言具有重要的现实意义。

加强政府内部控制已成为一种全球趋势。美国学者爱德华·卡尼等(2009)在《联邦政府内部控制》中阐述了政府内部控制体系的建立方式与实施方案。国际最高审计机关(2004)颁布的《公共部门内部控制准则指南》,规范了内部控制的概念、参与人员、责任主体、合理保障、效果的有限性和机构目标的设置等,同时将“风险评估”纳入了公共部门内部控制体系,强调了公共部门风险评估的重要性,将内部控制的本质界定为防范风险。

国内对政府内部控制的研究集中体现在两个方面:

一是完善我国政府内部控制的思路与举措研究。刘玉廷和王宏(2008)发现政府内部控制的关注点在政府行政活动的合法合规性、财务信息的真实完整性与资源分配的合理性方面,得出加强政府会计准则建设、强化政府部门内部审计作用以及适时跟进、合理吸纳企业内部控制经验的结论。王光远(2009)建议将企业内部控制的实务经验和方法程序融入政府内部控制领域。董小红

(2008)从动态和静态两方面解释了政府内部控制,提出从制度控制和对策控制两个维度加强内部控制。

二是政府内部控制框架体系的构建。刘永泽和张亮(2012)在界定我国政府部门权限和职责范围的基础上,构建了涵盖政府内部控制概念、原则、目标和要素的内部控制框架体系。张庆龙(2012)借鉴企业内部控制框架五要素理论,结合政府部门业务的特殊性,提出了以控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、内部监督五要素为内容的政府内部控制框架体系。

综上所述,当前学者集中讨论了政府内部控制的建立、框架体系和完善思路,为深入研究打下了基础,但对政府内部控制的有效实施问题讨论较少。本文结合财政部发布的《行政事业单位内部控制规范(试行)》,针对政府内部控制的产权基础、目标、要素和实施机制展开探讨,旨在为政府内部控制的有效实施提供政策建议。

二、政府内部控制的产权基础

政府内部控制是为实现政府财务报告的真实性、政府行为合法性,纠正和防范错误、舞弊的目标而设计的控制流程与制度体系。为什么要建立政府内部控制制度体系呢?因为有效率的组织是经济增长的关键。这里的必要条件是政府所能在制度上做出安排和确立财产所有权。根据发达国家的经验,政府的基本服务是创建一套产权体系,提供保护产权的基本规则,降低经济主体的交易成本,最大化社会产出,增加国家税收。因而建立有效的产权制度体系对于政府而言显得尤为重要。

产权制度提供了基本的产权结构,在整个人类历史上,人们基于产权结构来创造秩序并减少交易的不确定性,从而提高产权效率,有效保护自身财产权益。政府内部控制制度是内嵌于政府日常活动的运作规范,可以防

止政府公共权力异化,预防利益集团贪污腐败,确保政府政策制定的产权保护导向,建立良好的政府信誉。

中国经济改革的成功归因于以资产界定权利的制度逐步取代以等级界定权利的制度,明确了私有产权界定,确立了产权交易和保护的基本规则。为确保产权制度改革已取得的成果,应深化改革,创建一套产权保护导向的制度体系。而确保产权制度有效性的关键是政策制定者秉承“有效保护人们财产权利”的理念,并创建一套控制规范,使得政策制定者执行该理念。

三、政府内部控制的目标

政府作为我国社会主义市场经济体制中的一类特殊会计主体,它不是赢利单位,其收入部分或全部来源于财政资金,其主要职能是社会服务。所以,行政事业单位内部控制制度建设不应以经济效益最大化为导向,而应以公共服务为目标来设计内部控制制度。

1. 合理保证国家资源分配公平公正。2013年我国的基尼系数已达到0.473,而国际警戒线为0.4,这表明我国的收入差距问题相当突出,贫富差距已引起我国政府高度重视,因为它反映了我国社会资源分配的不公平。在现代社会中,政府通过行使公共权力对社会资源进行再分配。所以,政府有责任通过制定和实施有针对性的社会保障政策以及税收等再分配政策来扭转贫富差距不断扩大的趋势,解决资源分配不合理的问题。有效的内部控制可以合理保证政府部门在制定及执行上述政策中贯穿公平、公正原则,将有限的公众资源投向公共利益最大化的领域,合理保证国家资源分配的公平公正,遏制分配不公现象,保证公共受托责任得到有效履行。

2. 合理保证国家财政资金的安全使用。党的十八大以来,党中央反对贪污腐败的决心很大,陆续揪出了一批贪官,这充分反映了党中央对保证国家财政资金合理使用的高度重视和坚强决心。政府内部控制作为反腐倡廉制度建设的新举措,可以防控权力异化风险,更加科学有效地防治腐败。所以,国家财政资金的安全合理使用成了政府部门有效实施内部控制的一个重要目标。内部控制从一定意义上可以说是为其建立了一道廉政防火墙,使政府部门的日常管理活动有章可循,避免国家财政资金的滥用、浪费、流失等,促使政府部门的工作人员廉洁从政,有效遏制贪污腐败、挪用资金、超标消费等行为,确保政府部门公共受托责任的有效履行。

3. 提高社会公共服务的效率和效果。政府部门不仅要促进国家资源分配的公平、公正,而且要提高社会公共服务的效率和效果。有效的内部控制要求政府部门通过建立合理的组织结构,明确各部门各人员的职责分工,对授权、执行、审核和记录等不相容职务进行分离,建立问责机制,同时规范政府部门日常运行的业务流程规则,提

高政府部门人员提供社会公共服务的效率和效果。

四、政府内部控制要素

政府内部控制要素是指实现政府内部控制目标应该采取的各种手段与程序,是政府内部控制体系具有可操作性的关键环节。政府内部控制包括内部环境、风险评估、控制活动、信息与沟通和内部监督五个要素。

(一)内部环境

一般而言,内部环境包括诚信与道德价值观、组织结构、权利与责任分配、人力资源政策与措施、员工胜任能力、反舞弊机制等。内部环境是所有其他要素的基础,是内部控制赖以生存的土壤,内部环境的好坏决定着其他控制要素能否真正发挥作用。下面我们主要从三个方面谈如何营造良好的内部环境:

1. 制定人力资源政策与措施。人力资源政策与措施是对员工聘用、定岗、薪酬、培训、评价、晋升、考核、奖惩等方面的制度规定,它引导员工达到政府部门期望的职业道德水平和胜任能力。比如,财政部发布的《会计从业资格管理办法》规定,在国家机关、社会团体、企业、事业单位和其他组织中担任会计机构负责人(会计主管)的人员,以及从事会计工作的人员应当取得会计从业资格。但是,我们有些政府部门的会计人员或会计主管人员没有达到上述的要求,业务素质都较低。所以,政府部门应对政府公职人员的从业资格严格地进行审查,不符合条件的不得聘用;同时要加强继续教育,不断提高政府部门从业人员的业务技能,提高政府部门公职人员的综合素质,保障政府内部控制的顺利实施。

2. 加强政府部门组织结构建设。政府部门的组织结构通过对政府部门日常运行活动进行规范、控制、监督和评估,保证政府部门目标的实现。与企业内部控制中的治理结构(股东大会、董事会、监事会及管理层)相比,政府的治理结构相对简单,监督与制衡作用往往被忽视。所以,完善政府控制环境,最重要的就是要优化政府部门组织的治理结构。通过明确各级政府之间和政府各职能部门之间的职责权限,使政府部门的各项行政活动相互制衡。同时,对政府部门的各项行政活动进行绩效评估,从制度上营造政府内部控制环境。

3. 营造积极进取的政府部门文化。文化建设是控制环境建设的重要组成部分,培育积极上进、廉洁进取的风气和精神面貌,有利于内部控制的顺利实施。在具体实施过程中,部门负责人处于关键地位,其对内部控制认识的程度决定着内部控制能否在政府部门顺利、有效地实施。部门负责人必须树立一种廉洁上进、全心全意为人民服务理念的文化,为本部门确立标准、做出榜样。同时,重视政府部门内部控制的宣传,在政府部门人员中普及内部控制观念,强化全体人员的内控意识,加强政府部门负责

人和员工的责任感,提高大家遵循内控规范的自觉性,以保证内部控制执行的效率与效果。

(二)风险评估

1. 部门层面风险评估。部门层面风险评估重点针对社会资源配置不公、国家财产流失、行政官员贪污腐败等风险进行评估。政府部门拥有政府资源使用的决定权,在开展工作时拥有巨大的公共权力,在资源使用过程中因逆向选择和道德不良问题会出现疏忽、侥幸、贪污等行为,这些行为会给社会造成巨大的损害。

因此,应当加强政府部门全体人员的思想政治教育,提高他们的公仆意识和风险防范意识,在部门内部设置风险管理小组,配备专门人员负责研究内部控制工作的组织情况、内部控制机制的建设情况、内部管理制度的完善情况、内部控制关键岗位的管理情况和财务信息的编报情况,使政府部门能科学合理地评估风险,从而为应对实际工作中产生的各种风险提供组织保障。

2. 业务层面风险评估。业务层面的风险评估包括对预算管理、收支管理、政府采购管理、资产管理、建设项目管理、合同管理等进行评估。该层面的评估主要是对政府部门具体业务活动中的业务审核审批程序、业务履行情况及日常业务的具体工作进行评估,主要目的是对政府部门在履行具体行政业务过程中的违规行为进行防范和控制,尽可能地减少违规行为造成的损失。

(三)控制活动

政府内部控制活动包括不相容职务分离控制、预算控制、授权审批控制、收支业务控制、财产保护控制、合同控制和绩效考评控制等相关的活动。政府内部控制的有效实施应重点关注以下控制活动:

1. 不相容职务分离控制。政府部门在规划政府组织结构过程中需要解决不相容职务的分离问题,因为由单个员工或岗位独自履行职责往往会增加出现错误或舞弊的可能性。所以,内部控制的关键人员和关键岗位之间应形成相互制衡、相互监督的关系。具体的不相容职务主要有:业务的授权、执行、审核和记录要分离;财产物资的保管和记录要分离。不相容职务岗位的分离可以在一定程度上预防与发现行政职责行使过程中产生的错误、舞弊行为,确保政府内部控制目标的实现。

2. 授权审批控制。授权审批控制的有效实施需要政府部门明确规定各岗人员行政业务处理权限、程序及责任,并建立重大事项集体决策和会签制度。现实中有些政府部门处理各类行政业务实行“一支笔”审批做法,这样容易导致滥用职权,产生腐败问题。所以,政府部门必须建立完善的授权审批控制,按一定标准对授权活动、程序及权限做出规定,明确责权利关系,使授权在有序、合理的范围内进行,有效防止部门领导严重集权。

3. 预算控制。预算政府部门工作的起点和依据,是政府部门内部控制的核心环节。因此,政府部门预算控制顺理成章地成为内部控制制度的重中之重,是政府部门最需要加强的内部控制环节之一。

完善政府部门预算制度要做好的工作是:首先,完善预算编制、审批、执行、决算与评价等预算内部管理制度,使各部门的责任相互牵制、有机结合。其次,根据部门的职责和分工,对按照法定程序批复的预算在政府部门内部进行指标分解下达,规范内部预算追加调整程序,发挥预算对经济活动的管控作用。最后,根据批复的预算对部门的收入与支出情况做出合理安排,确保预算的刚性约束,杜绝超预算、随意扩大预算的行为发生。

4. 绩效考评控制。政府内部控制作为对政府部门人员分配政府资源的一种约束与管制机制,在一定程度上会受到那些认识不到位、个人利益至上人员的抵制。为了有效推进政府内部控制的实施和执行,应当将政府内部控制的执行情况纳入绩效考核体系,奖优罚劣。只有对政府部门的内部控制工作进行公正地评价、奖惩,才能为政府内部控制的有效实施奠定基础。

(四)信息与沟通

信息与沟通是政府部门对获取的信息进行识别、梳理和及时传递,以满足员工履行职责的需求,是内部控制有效实施的重要组成要素。政府部门应当建立一个能完整、准确地收集与政府行政活动相关的信息库,并建立在政府有关部门之间进行及时传递、有效沟通和正确应用的信息与沟通机制,包括建立内部报告制度与举报投诉制度,以提高政府内部控制的运行效率。

1. 建立内部报告制度。首先,提高政府部门全体人员的信息管理意识,通过信息化专业培训,使全体人员提高利用有价值信息的能力。其次,在政府部门内部建立一个现代信息沟通管理系统,使内外部信息都能通过这个系统及时传递给相关信息需求者,实现政府部门内部信息的有效沟通,同时应规定政府各部门人员在内部控制中的权限与职责,制定内部信息交换程序和规则,确保信息的可靠性,助推政府内部控制的有效运行。

2. 建立举报投诉制度。公开是最好的防腐剂。政府内部控制的有效实施离不开人民群众的积极参与。据调查,80%的职务腐败识别是源于群众举报的。因此,要畅通人民群众监督的途径,为充分发挥群众监督作用创造客观条件。政府部门应建立有效的举报投诉制度,鼓励人民群众积极进行监督,大胆揭发挥霍公款、贪污腐化、行贿受贿等腐败行为,促进政府内部控制发挥有效作用。

(五)内部监督

内部监督是一个完善的政府内部控制体系必不可少的组成部分,是政府内部控制发挥作用的有力保证。有效

的内部控制监督不仅可以影响单位的领导者、日常活动及组织文化,而且可以揭示贪污浪费、欺诈和滥用。所以,政府单位应当建立健全内部监督制度,保证内部控制目标的实现。具体而言,内部监督包括强化内部审计职能和建立缺陷报告制度这两个方面。

1. 强化内部审计职能。内部审计部门是对内部控制建立与实施情况进行内部监督检查和自我评价的职能部门。然而一些政府部门的内部审计流于形式,缺乏有效的内部监督。因此政府部门应建立独立的内部审计机构,配备必要的审计人员,对单位的各项业务活动进行定期、公正、合理、独立的审计,增强事前和事中控制,及时发现并解决存在的各种问题,真正做到利用内部审计来提高单位内控效率,进而提高整体管理水平。

2. 建立缺陷报告制度。缺陷报告是将内部控制运行过程中出现的缺陷自下而上而进行的报告。为了有效实施内部控制,及时反馈内部控制实施过程中的缺陷,政府部门应建立正常的内部控制缺陷报告制度,及时汇集和报告政府管理过程中发现的内部控制缺陷,并对发现的内部控制缺陷进行适当的跟进评估,为修正内部控制缺陷提供依据,从而确保内部控制的有效运行。

五、政府内部控制实施机制

1. 完善内部审计。内部审计是政府内部控制实施过程中自我纠偏和修复的机制。政府内部控制的有效实施必须以单位完善的内部审计为支撑。现实中,很多政府部门设置了专门的内部审计机构,但内审机构大多依附于政府执行机构,权威性和独立性存在问题,无法对内部控制的设置及执行情况进行客观、独立的监督与评价。因此充分发挥内部审计的职能作用显得尤为迫切:一是通过内部审计审查和评价政府内部控制设计的合法性、适当性和运行的有效性,为政府部门内部控制体系的完善提供建设性意见;二是政府部门负责人要高度重视内部审计在内部控制实施过程中的积极作用,支持内部审计对单位财政资金收支的合法性、资金运用的合理性和效益性发表意见,并根据审计意见进行整改和奖惩,真正发挥内部审计在政府内部控制体系中的积极作用。

2. 加强外部监督。政府作为公共受托责任的履行者,其活动目标应该是公共利益的最大化,但实际情况并不全是这样,有些政府部门有时则站在分管系统的角度,考虑的是部门利益的最大化。从本质上看,政府内部控制的实施动力主要来源于外部监督,因而外部监督机制对内部控制的有效实施具有重要的意义。

政府部门的资金系国家财政资金,通过对政府部门资金使用方向、用途的监督,处罚其违规行为,促进政府部门合理使用财政资金。同时,国家审计署凭借拥有的独立地位以及精湛的审计技术,有责任和能力承担起对政

府内部控制的监督与评价职能。审计署通过进一步完善审计报告制度,建立健全质询、问责制度,检查评价政府部门内部的自我监督机制,可以促进政府部门持续改善公共服务质量,更好地履行公共受托责任。

3. 加快政府会计准则建设。政府会计准则建设是保障政府内部控制建设有效实施的制度基础。政府会计准则在内部控制制度建设的核心,是实施内部控制的制度基础,它对于提升政府部门内部控制水平,可以发挥积极的引领作用。国家统一政府会计准则的制定使得政府的会计信息披露更加客观、真实,更具可比性,降低了政府部门与社会公众之间的信息不对称程度。

以美国为例,美国审计总署(GAO)于1983年发布联邦政府内部控制准则之后,将加快政府会计准则建设作为内部控制实施的重要配套措施。美国政府会计准则委员会陆续制定了适用于各级政府的会计准则,为美国政府内部控制实施奠定了坚实基础。可见,建立一套较为完整的政府会计准则体系,并定期编报政府综合财务报告,已经成为国际上加强政府公共管理、提高财政透明度的重要手段和通行惯例。事实上,高质量的政府会计准则是政府实现财务报告规范化内部控制的基石,是政府内部控制有效实施不可或缺的制度安排。

【注】本文系国家社科基金“国家经济安全体系中审计监督功能定位与实施路径研究”(项目编号:11CJY013)、中国博士后特别资助项目“审计监督维护国家经济安全的作用机理与实施路径研究”(项目编号:2012T50684)、湖南省高校创新平台基金项目“产权保护、国家经济安全与审计监管路径研究”(项目编号:11K012)和湖南大学青年人才成长计划项目的阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 张庆龙,聂兴凯.政府部门内部控制研究述评与改革建议.会计研究,2011;6
2. Duncan J. B. et al. Internal Control Systems in US Churches: An Examination of the Effects of Church Size and Denomination on Systems of Internal Control. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 1999; 12
3. 爱德华·卡尼著.王光远译.联邦政府内部控制.北京:中国时代经济出版社,2009
4. IFAC. Governance in the Public Sector. a Governing Body Perspective. 2001
5. INTOSAI. Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sectors. 2004
6. 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.会计研究,2008;3
7. 董小红.试论政府治理与政府内部控制.财政探索与研究,2008;7