

我国政府财务报告与内部控制体系建设思考

田五星(博士)

(华侨大学工商管理学院 福建泉州 362021)

【摘要】完善的政府财务报告和内部控制体系,是建设透明政府、绩效政府的基本保障。研究政府财务报告与内部控制建设方面的国际动态和经验教训,有助于推动我国透明政府、绩效政府的建设。本文在探讨美国联邦政府财务报告与内部控制的相关规范体系及其发展进程的基础上,对我国政府财务报告与内部控制体系的建设与完善提出了若干对策建议,以期对我国公共管理和政府建设的未来发展有所裨益。

【关键词】政府财务报告 内部控制 美国联邦政府

一、研究背景

以英国为首的西方国家开展的新公共管理运动(NPM)已经持续了三十多年,其改革政府、再造政府的作用和效果有目共睹。从本质上来看,所谓新公共管理,即以企业竞争的竞争、顾客至上、绩效评价等理念来对公共部门、政府部门实施管理。在国际环境影响和国内现实需求的双重作用下,我国开始逐步推进以降低公共运行成本、公开政府财务信息、改革政府预算与政府会计为主要特征的透明政府、绩效政府、责任政府改革。

如何更好地实现以最低运行成本来为社会公众提供令其满意的公共服务,如何让社会公众更好地获知和理解政府部门提供的公共服务信息特别是对公众委托的公共资源的配置效益信息等,建立政府财务报告制度和政府部门内部控制机制是实现这一目标的必要措施和有效途径。基于此,本文尝试借鉴美国联邦政府关于政府财务报告的相关规范研究,以及在联邦政府内部控制建设方面的相关经验,结合我国当前政府公共部门的实际状况,对我国政府财务报告制度和内部控制机制的建设和完善提出若干对策建议,以期对我国公共管理和政府建设的未来发展有所裨益。

二、关于美国联邦政府财务报告

20世纪90年代初期,由于《美国首席财务官法案(CFO法案)》(1990)、《政府管理改革法案(GMR法案)》(1994)以及美国联邦会计准则咨询委员会(FASAB)的推动,美国联邦政府财务报告(FR)较90年代之前在内容和格式上都经历了深刻变革和转型。CFO法案为14个内阁层次的部门和10个机构设置了CFO,并要求审计其托管的资金以及业务类型的活动。GMR法案对CFO法案作出了一些修改,扩大了其条款的应用范围,要求所有的重大

机构提供已经审计的财务报表,其涵盖特定机构所有的活动和账户。CFO法案明确了CFO的责任,即由其主要负责向社会公众提供与政府活动相关的财务信息,主要方式包括将每年已由相关机构审计的财务报表提交给联邦政府预算与管理局(OMB)等。而且GMR法案也要求,由财政部编制的FR,从1997财政年度开始应当接受美国审计总署(GAO)的审计。

为了制定相关会计准则和财务报告准则,用以指导编制符合CFO法案的政府部门财务报表,在GAO总审计长、OMB局长以及财政部长的共同努力下,FASAB这一专门组织于1990年底应运而生。FASAB认为,财务报告应当主要关注当前和未来纳税人的信息需要。出于对美国联邦政府财务报告进行较为完整的描述和界定的需要,从1993年9月份开始,FASAB针对财务报告的目标定位、主体和呈报要求、信息使用者和信息质量要求、财务报表的要素和确认标准、管理层讨论与分析以及如何区分财务报告的组成部分等问题,分别发布了六个概念公告。概念公告为联邦财务会计准则(FFAS)提供了一般性指导,而FFAS为财务报告设置了具体的要求。为了对会计和财务报告问题提供指南,包括常见的一般问题和一些特殊的问题处理,从第一个概念公告颁布开始,FASAB陆续颁布了38个准则公告,其目的在于确保将美国联邦政府部门的整体财务状况以及运营成果信息通过财务报告形式提供给利益相关者,实现透明政府的预期。目前对这些基本准则公告已进入细化和解释的技术阶段,便于更好地指导具体操作和应用。

在联邦一般公认会计原则(GAAP)层级中,联邦财务会计准则属于最高层次,其对政府财务报告更是作了全面、完整的规范,主要从以下几方面展开:①报告目标:包

括政府预算编制与执行是否遵守诚信原则、政府机构运营绩效如何、政府公共受托责任履行情况以及财务管理系统和管理控制四个方面。^②报告主体:按照“组织观”来确定财务报告主体,即联邦政府是由提供服务的组织构成,部门和主要的独立机构是组织单位,它们管理资源并对其运营负责,因此将成为主要的报告主体。将所有组织单位主体汇总后构成联邦政府主体。汇总的过程将包括这样的组织:联邦政府在财务上对其负责的组织,以及它们与政府之间关系的性质和重要性使得如果被排除在外的话将使得联邦政府财务报告具有误导性或不完整。因此,联邦政府财务报告主体包括了两个层面:机构和政府整体。^③确认基础及会计要素:联邦机构按完全应计制进行会计核算,准则定义的财务报表要素类似于企业,包括资产、负债、净资产、收入和费用。^④报告内容:根据相关概念公告规定,联邦政府财务报告至少应包括流量和存量信息、预算和业绩计量信息等方面的报表,并且还应有关于对报告主体大致情况的描述以及对文化、教育、环保等方面的资源投入和社会效益等方面信息。

联邦政府的报告形式包括本级财务报告和合并财务报告。联邦机构、部门、建设项目以及预算账户都可以确定为报告主体,都应按相关规范的要求提供本级财务报告。^①本级财务报告的内容至少应包括基本财务信息(资产负债表、运营情况变动表、净成本表、资源预算表等主要财务报表和附注)、补充财务信息(RSI)和其他相关信息(OAI)。^②合并财务报告(CFS)是联邦政府面向美国大众的通用目的受托责任报告,由财政部和OMB共同提交,提供来自各个联邦机构、部门的合并与概括财务信息,主要包括MD&A、GAO报告、财务报表、财务报表附注、托管信息和补充信息六个组成部分。联邦政府负责:^①根据美国GAAP编制年度CFS;^②建立、维护和评价内部控制,以合理地保证实现《1982年联邦管理者财务诚信法案》(FMFIA)中的控制目标;^③遵循有关的法律规章制度。美国联邦应当将整个联邦政府视为唯一经济实体作为报告主体来编制和提供合并财务报告。

综上所述,美国联邦政府在政府财务报告规范体系建设方面经历了一个从初步探索到不断改进、逐步完善的发展过程,其做法和经验有很多值得我们借鉴之处,譬如由相关权威机构推动、制定具有指导性的相关法律规范、对主要问题进行针对性的重点研究等。

三、美国政府基于财务报告的内部控制体系

2002年,美国SOX法案首次提出要审计公众公司的财务报告内部控制(ICFR),对其是否有效进行鉴证,并向公众公开鉴证结果。随后的美国证券交易委员会(SEC, 2003)最终规则还对财务报告内部控制进行了正式定义。所谓财务报告内部控制,是指一套完整的程序、措施和方

法,可以用来合理保证财务报告的编制遵循了相关制度规范,以及财务报告反映的信息具有可靠性。

美国联邦政府对财务报告内部控制提出了很高的要求,在以前的基础上取得了突破性成就。根据联邦政府要求,各组织、部门、机构应成立专门的财务报告内部控制评估团队,从综合性、全面性的角度,对财务报告内部控制的设计合理性和运行有效性进行评价并得出结论,具体范畴包括控制环境、控制主体、控制要素、控制程序等,涉及结构层面和应用层面的全方位内容。对于各联邦机构、政府部门,联邦政府要求其管理层以《OMB通告A-123:管理层受托责任与控制》等为依据,评估其财务报告内部控制的有效性,明确相关责任,而且其评估结果需要经过独立审计师的审计和鉴证,给出审计意见,最后需要将自我评估和审计鉴证等所有信息包含在其年度“绩效和受托责任报告(PAR)”中一并提供。

美国SOX法案的通过,推动了联邦政府重新评估其财务报告内部控制以及管理层的有关责任履行情况的政策。在促进和支持有效的内部控制方面,一直以来联邦机构受到诸多法律规章的约束。CFO法案要求政府机构建立并评估与财务报告有关的内部控制,建立和维护一体化的机构会计与财务管理系统,其应当遵守有关的内部控制准则。该法案还要求,审计师在对政府机构财务报告进行审计时,可以将内部控制审计整合在一起进行。联邦政府相关机构修订后的《政府审计准则》和《联邦财务报表审计要求》也提出,审计师必须描述和说明财务报告内部控制中存在的重大缺陷或不足,在审计联邦机构财务报表的同时,检查、测试和报告内部控制的建设和运行状况。而OMB等近来采取了一系列改进措施,如要求联邦政府加速编制和提供财务报告,各部门、机构及时向管理层提供准确的财务管理相关信息以便于其能够科学决策、提高决策质量,对存在的与财务报告相关的内部控制重大缺陷和问题,在每个财年的每个季度末跟踪检查和监督其改进情况等。这些措施和行动都极大地促进了对财务报告内部控制的合理建设和有效执行。

基于SOX法案中关于对上市公司内部控制的新要求,美国首席财务官委员会和总统的廉洁与效率委员会代表组成的一个共同促进委员会,启动了对当时联邦机构内部控制要求的新一轮检查和评估,最终导致了《OMB通告A-123:管理层受托责任与控制》的修订。修订后的通告包含了SOX法案的基本精神和要求,主要目的是突出联邦政府机构管理层在财务报告内部控制中的责任。与修订前相比,修订后的《OMB通告A-123:管理层的内部控制责任》除更新了内部控制标准外,最重大的变化是增加附录A“财务报告内部控制”,因此也导致该通告的名称由“管理层受托责任与控制”改为“管理层的内

部控制责任”。

从2006年开始,美国联邦政府逐步着手实施有针对性的内部控制评估,总体来看分成全方位评估和分阶段评估两个阶段。在设置CFO的24个政府机构中,选取16个进行第一阶段的评估,其余的则进行分阶段评估。在被评估的政府机构管理层提供的绩效和受托责任报告中,能对其财务报告内部控制提供无保留意见的保证陈述的只有10个,其余为有保留或无法保证意见。

关于财务报告内部控制现实状况,美国联邦政府有较为清晰和全面的认识与理解。考虑到财务报告内部控制中存在的不足和问题,联邦政府正在努力采取相关措施和方法进行改进,尤其是有针对性地去识别和评估政府机构中存在的与财务报告有关的内部控制重大缺陷,在此基础上制定有效的控制程序和措施去防范和纠正。尽管如此,除联邦政府进行的自我评估外,多年来GAO在其对联邦政府财务报告的审计报告中,均认为联邦政府没有保持有效的财务报告内部控制。截止到2009财年,GAO连续13年对联邦财务报告中的合并财务报表发表了“拒绝表示意见”的审计报告。拒绝表示意见,意味着审计师无法获得充分的信息对财务报表信息的可靠性形成意见。尽管如此,2006~2009年联邦财务报告所包含的24个最重大联邦机构中,有19个机构的财务报表得到了无保留审计意见。

可见,尽管美国联邦政府在内部控制建设方面取得了一系列成果,但如何更好地改进和完善联邦政府现有的财务报告内部控制系统,切实保证联邦政府建设一个健全的、涉及政府部门各个层面和所有业务的全方位内部控制体系,从而合理保证联邦政府高效实现其公共服务目标,仍有很长的路要走。

四、反观我国政府财务报告与内部控制建设

了解和熟悉发达国家关于政府财务报告和内部控制建设的经验和做法,有利于我们少走弯路,提高效率。当前我国还没有编制过政府层面的财务报告,尽管海南省曾经作为试点编制过针对全省的综合财务报告,但进入全面推广实施直至能够向社会公众提供政府层面的综合财务报告,还处于理论探索中。由于美国联邦政府等的成功实践和我国企业界在业内的大力推动,加上我国政府目前的现实需求,我国在政府的内部控制制度建设方面也取得了一些进展,比如2012年11月29日财政部颁布《行政事业单位内部控制规范(试行)》,要求各行政事业单位从2014年1月1日起施行。这一事件对我国政府部门内部控制建设而言具有里程碑式的重大意义。

从财务报告与内部控制二者关系来看,既体现出一致性又存在区别。一方面,财务报告可以作为内部控制的一种方法和措施,而内部控制机制的存在又能促进财务

报告的可靠性;另一方面,财务报告反映的内容信息主要体现在财务上,而内部控制范围则包括组织机构的所有层面。因此,财务报告与内部控制互为促进。美国联邦政府关于财务报告和财务报告内部控制的研究成果给我们提供了经验和启示,但我们不能简单照搬。笔者认为,紧密结合我国当前的现实国情,在借鉴美国联邦政府研究成果和实践经验的基础上,可以采取以下措施来改进和推动我国政府财务报告和内部控制体系建设:

(一)关于政府财务报告

1. 大力推进相关法律法规建设。对于政府财务报告,我国目前尚没有专门出台相关的法律法规或制度来进行规范,几乎处于法律法规建设真空期。李建发(1999)指出,与西方国家相比,我国具有独特的政治、经济和法律体制,这种独特的社会体制要求,我国的政府会计改革和政府财务报告体系建设更需依赖相关法律法规和行政法令来规范和指导。

我国政府相关方面的改革已经给我们提供了现实警示,譬如在我国国库集中支付改革、财政收支分类改革过程中,也曾遇到了不少障碍和阻力,其根源就在于缺乏相应法律支持,导致改革的深度和广度都受到了很大影响。我国《预算法》实施了18年,目前正在修订中,处在向社会公开征集意见阶段。但其规范对象局限在预算编制和执行方面,要求报告的信息内容也仅涉及关于预算执行的相关情况。《会计法》虽然有专门针对财务会计报告的相关规定,要求国家机关以及各企、事业单位遵照执行,但由于政府会计体系的不完善,使其对于政府而言几乎沦为“一纸空文”。

因此,必须大力推进关于政府财务报告的法律法规建设,可以考虑在《预算法》、《会计法》等法律条文中作专门规范,也可以专门制定相关政府财务报告制度,如建立政府财务报告年报披露制度等;与此同时,政府会计制度、准则以及概念框架等也应尽早出台,毕竟政府会计的改革和完善才是政府财务报告健全的根基。十八届三中全会(2013)后,《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》中提出,“建立权责发生制的政府综合财务报告制度”,这无疑为我们推进相关法律法规建设明确了方向、提供了动力。

2. 完善政府资产的会计核算和信息处理。政府资产是政府和公共部门提供公共服务的最基本保障。但目前的情况表明,对于我国政府资产究竟有多少,如何去确认、计量和记录,政府还是一本“糊涂账”,更谈不上向社会公众报告和提供相关信息。

全面、准确地对政府资产进行会计核算和处理,是编制和提供政府财务报告的基本前提。美国的GASB(政府会计准则委员会)、FASAB以及IFAC(国际会计师联合

会)等国际组织在制定会计概念框架、会计准则等时对政府资产进行了深入研究并取得了丰硕成果。国内学者如陈志斌(2003)、李建发和肖华(2004)、张琦(2006)、张国清(2008)等,也已经针对各类政府资产取得了一些研究成果,但是仍缺乏系统、全面、深入、有针对性的研究。

笔者认为,可以基于公共产权理论来构建政府资产分类管理框架,根据政府资产性质、功能的不同来进行定义、分类、确认和计量。譬如结合我国政府实际,比照企业的会计处理方法,将我国政府资产划分成实物资产、金融资产、经营性国有资产、无形资产等,其中实物资产应该会形成政府资产的主要构成部分,包括了供各公共部门、行政事业单位在提供公共服务时使用的存货和普通固定资产,以及供社会公众享用的公共基础设施、国防资产,还有经营性国有产权益、资源性国有资产、文物文化资产等。具体来看,对于存货和普通固定资产,可以参照企业会计方法进行会计处理,采用一定的标准对存货进行计价,包括对存货跌价准备的处理,采用合适的折旧政策对普通固定资产进行损耗处理,力求真实、准确地反映政府的存货和固定资产信息;对于公共基础设施,西方发达国家的惯例是,存在多种会计处理和报告方法,比如历史成本会计、重置价格会计、剥夺价值会计、更新会计等,公共基础设施报告的最优形式,涉及财务计量和非财务信息披露的完美结合,可从这两个角度构建恰当的公共基础设施会计与报告体系;对于国防资产,由于可能涉及国家安全和国家机密,可采取限制级的以非财务信息反映为主的会计处理方式;对于经营性国有产权益,考虑其与企业的市场运作模式关系密切,存在不同程度的非国有股权参与,可引入企业股权投资中的权益法、成本法等分别不同情况来对国有产权益进行会计核算处理;而资源性国有资产应当处理为政府为了当代和后代的利益以及保护环境而管理的信托资产,不应当在政府的资产负债表中列报,而应当与其他政府资产分开向受益人报告,并且应当开发和使用注重于资源性国有资产的应用目标和实物特征的一套生态和社会指标,以便评价其受托责任和受托业绩。

3. 恰当界定财务报告主体。界定财务报告主体是为了确定政府日常会计处理和编制财务报告的空间范围。恰当地界定政府财务报告主体,有助于明确政府财务报告应当包括的实体范围,以便正确地将不同的交易和活动归属到其应当包含的政府财务报告中去;有助于合理辨认政府所负责的业务重心,并阐明和界定各类公共部门组织的作用与受托责任。

目前来看,国际上针对公共部门确定财务报告主体的方法主要有基金授权分配法、法律主体法、政治受托责任法和控制法可供选择采用,也可两种或两种以上方法

综合使用。笔者认为,应当基于受托责任观来界定财务报告主体,因为无论其公共政策决策是由政府自身还是由特别设立的主体来实施的,有关的官员都应对受这些决策影响的公民负责,政府官员广泛的受托责任观念就奠定了政府财务报告主体的基本概念。政府财务报告主体的关键特征是,使用者依赖于主体的财务报告获得信息用于评价受托责任和受托业绩,并作出各种资源配置、政治和社会决策,因此信息需求是界定政府财务报告主体范围的基本依据。

基于我国的国情,判断某个公共部门(行政单位、事业单位、国有企业)是否应当包含在政府财务报告主体中可以依据两个标准:第一,权力标准,即政府有权力管制该部门的战略性财务和运营政策;第二,受益或财务负担标准,即政府受益于该部门的业务运营活动,或者受制于其运营不善导致的财务负担,并且能够利用其权力来改变其受益程度或财务负担大小。

根据这些标准并结合我国实际,我国政府财务报告主体至少可以划分为依次递进的三个层次:①基层政府主体,即政府单位主体,包括某一政府单位及其下属部门、事业单位以及拥有和控制的国有企业,如市、县级政府财务报告主体;②某级政府主体,包括某级政府单位及其下辖的各部门、事业单位、下级政府及其拥有和控制的国有企业等,如省级政府财务报告主体;③一级政权主体,由各级政府主体合并而成,如国家整体综合财务报告主体。

(二)关于政府部门内部控制(ICGD)

美国联邦政府突出财务报告内部控制概念,是基于其特殊的时代背景和现实需要。笔者通过大量阅读内部控制相关文献发现,无论是从内部控制理论的历史演进轨迹,还是从内部控制的实践历程来考察,内部控制都涉及一个组织的各个层面和所有业务,强行从某个方面来狭隘地定义内部控制,会陷入白华等(2011)描述的“为不能独立存在的系统寻找独立存在的理由的尴尬境地”。内部控制系统是相对于组织而言的一种内在管控机制,如同内部控制之于企业一样,针对政府的内部控制,其落脚点应具体到政府组织,如各政府部门、机构和单位等。政府部门内部控制系统应当包括财务报告在内的所有业务活动,它是由政府部门全体人员在管理层的领导下全员实行的,包括控制要素、控制过程及实施监督机制在内的一个有机体系,其目的是合理保证政府部门有效履行职责并最终实现政府部门总体目标。

本文认为,政府部门内部控制体系建设涉及的内容和范畴固然很多,如控制风险评估、控制方法设计、控制活动过程中的信息交流与沟通等,但良好的内部控制环境和健全的实施监督机制则是政府部门内部控制体系是

否有效的根本保障。内部控制环境是内部控制系统能否建立以及建立后能否有效运行的起点和基础,实施监督机制则是内部控制系统产生效用的有力保证。因此,笔者提出应重点从这两方面入手来实施和加强政府部门的内部控制建设。

1. 完善政府部门内部控制环境。尽管不同学者对于内部控制环境有不同的认识,但通过综合对比分析,笔者发现,无论从什么角度、采用什么方法,控制环境的内涵都逃不开两个方面:“硬”环境和“软”环境,更直接一点说就是制度和人。本文通过梳理相关文献和总结当前实务操作现状,发现我国政府部门内部控制的微观环境总体来看有了一定程度的改善,但仍存在很多问题和缺陷,不利于内部控制体系的建设和有效运行,具体表现为思想不重视、制度不健全以及监督不到位等方面。

结合当前控制环境问题,笔者借鉴制度理论,认为政府部门内部控制环境可以划分为正式制度环境和非正式制度环境两类:正式制度环境包括部门预算、组织结构与权责分配及内部审计等,政府部门必须将这些方面不断加强的同时予以固化,形成一种由部门所有成员必须强制遵守和执行的行为规则;管理哲学与风格、道德价值观、职业胜任能力和人力资源政策等则构成非正式制度环境,政府部门内部控制最终都要由人来执行,而人的行为受道德价值观、理念和意识等文化“软”因素的影响,良好的组织文化氛围对于有效实施内部控制具有积极的推动作用。

本文提出,供给主导型制度变迁模式是我国的合理路径选择,即由政府部门及上级政府主导,强制性地出台一些指导和规范政府部门内部控制体系建设的法律规定和具体操作规程,并要求政府部门从上至下全面形成一种加强内部控制并付诸实际行动的工作理念,从正式制度(刚性控制或“硬”控制)与非正式制度(柔性控制或“软”控制)两方面双管齐下,来探索政府部门内部控制环境的改进和完善问题。

2. 完善政府部门内部控制实施监督机制。“好的制度可以使坏人变成好人,坏的制度则使好人变成坏人”,有效的制度设计对政府部门内部控制体系建设至关重要。但内部控制制度设计得再科学、再合理,没有一个好的实施监督机制的存在,也不会让控制主体有压力和动力去实施和执行它。内部控制实施监督机制,是一种借助社会、组织或机构的力量对执行或违反正式内部控制制度的行为主体以各种形式予以奖励或惩处,从而使其得以有效实施的条件和手段的总称(缪艳娟,2010)。可见,政府部门内部控制实施监督机制的核心是对执行或违反正式内部控制制度的行为所采取的奖惩措施或手段。因此,政府部门内部控制的合理设计与有效运行,离不开合理

的实施监督机制,即奖惩机制或激励约束机制。

赏罚分明、激励约束并行是政府部门内部控制有效运行的必要保障。激励是奖赏和鼓舞,通过物质奖励或精神表彰,激励机制可以使组织目标与组织成员需要有效结合;约束则是限制和管束,约束机制是通过一系列的规章制度来规范组织成员的行为,避免受托人利用信息优势和职权谋取不当利益,损害委托人和组织的权益。

基于我国政府部门内部控制环境现状,以及实现有效控制的预期结果之需,笔者提出,政府部门应建立一个将树立典型正面榜样与刚性化问责应责制度相结合的内部控制实施监督机制,从而将政府部门组成人员的行为限定在预期的控制范围之内,最终实现内部控制的预期结果。譬如依据政府部门的业务流程和对关键控制点的设置,明确规定不同流程和控制点的岗位工作人员的控制任务标准,定期和不定期地对各控制主体的控制行为进行测试和检查,可以由政府部门组成的控制考评小组实施,也可聘请部门外部的专业机构实施。根据测试和检查结果,对于控制任务执行较好的给予物质奖励和精神表彰,并树立起能带动其他人员积极性的典型,发挥榜样效应;对于控制任务执行较差的则予以惩罚,可采取警告、通报批评、降薪、降级、调岗直至解聘等措施;对于没有执行控制甚至故意钻漏洞、破坏内部控制制度的则要严格进行责任追究,体现刚性原则。

值得注意的是,在政府部门内部控制的实施监督机制中,需要做好激励与约束的平衡。如果激励不足,就会导致“有法不依”,政府部门各管理层及组织成员缺乏实施内部控制的积极性,失去发挥主观能动性执行和加强内部控制的内驱力;而如果没有约束,又会导致“执法不严”,部门管理层及成员会丧失警惕性,在执行和实施内部控制过程中“睁一只眼闭一只眼”,增加风险产生的可能性,甚至有的还会抱有侥幸心理,主动寻找内部控制的漏洞导致舞弊、腐败的产生,从而失去内部控制运行的外动力。内驱力与外动力的合理平衡,才能形成健全的内部控制实施监督机制,才能最终促进政府部门内部控制系统的有效运行。

【注】本文系国家自然科学基金青年基金项目(项目编号:71002045)及华侨大学科研基金资助项目(项目编号:13SKBS103)的研究成果。

主要参考文献

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.会计研究,2008;3
2. 张国生.公共受托责任与政府财务报告.财会月刊,2004;24
3. 季晓云.内部控制法律规范体系之构建.财会月刊,2013;4