

# 论行政事业单位内部控制规范的实施难题

许国艺(副教授)

(郑州航空工业管理学院 郑州 40015)

**【摘要】**《行政事业单位内部控制规范(试行)》于2014年1月1日起在我国行政事业单位施行。然而,行政事业单位的公益属性及其权力约束属性使得行政事业单位内部控制在推行过程中面临诸多难题。

**【关键词】**行政事业单位 内部控制 规范

财政部于2011年底发布了《行政事业单位内部控制规范》(征求意见稿),对行政事业单位的内控提出了要求,2012年11月正式发布了《行政事业单位内部控制规范(试行)》,决定从2014年1月1日起在我国行政事业单位范围内全面有效实施。《行政事业单位内部控制规范(试行)》的实施是完善公共治理、提升公共服务水平的必由之路,对建设人民满意的服务型政府、构建廉政风险防控机制具有重要的意义。然而,行政事业单位的公益属性及其权力约束属性使得行政事业单位内部控制在推行过程中面临诸多难题。

## 一、行政事业单位内部控制的公共属性与实施动力

经济利益追求是企业建立内部控制的内在动因,企业在经营管理的过程中为了控制经营风险,有必要实施相应的管理控制措施以实现股东预期的经营目标,满足债权人的偿债需求和管理层自身报酬的实现需求。企业内部控制实施动力主要来源于企业各利益关系方的利益诉求,企业建立内部控制具有追求利益的动机。尽管近年来外部监管机构和立法部门对内部控制提出了相应的监管要求,但企业内部控制实施的自发性和主动性主要还是来自于内部的利益驱动。

在公共管理领域,由于企业和个人无法消除外部性对社会经济的影响,必须由行政事业单位提供必要的公共产品和公共服务或者直接进行干预,这样行政事业单位的行为就涉及社会生活的方方面面,行政事业单位职能的行使是行政事业单位的社会责任,具有明显的社会公益性特征。行政事业单位的公务行为是为了满足以大众目标为指向的公共利益,实现社会成员在共同使用资源的基础上的共享利益。追求社会公平和效率之间的均衡成为行政事业单位的基本价值取向,其内部控制是为了实现公共事务管理的目标,这不同于利益最大化的企业目标,使得行政事业单位内部控制目标具有显著的公

共物品属性,不具有企业内部控制强烈的自我实施的内在动力。

## 二、行政事业单位内部控制的权力约束属性与实施阻力

规则的不确定性是权力的来源,内部控制通过控制措施限制执行者的选择余地以遏制权力滥用,对不同岗位赋予相应的权力,权力在不同部门、岗位之间相互制约和相互监督,因分工而形成的不相容岗位间的相互牵制也就演变成成为权力之间的相互制衡与控制关系,使得任何人不得拥有凌驾于内部控制之上的特殊权力,权力分享和权力制衡是内部控制执行的重要机制。业务活动经过企业内部两个或两个以上分工的部门,就必然涉及两个或两个以上的权力层次,从而形成权力之间的相互制衡,内部控制的本质表现为单位内各主体之间的相互制衡和各科层权力主体自上而下的监督。

行政事业单位的职能活动依托于公共权力,使得行政事业单位的职能活动具有明显的权力背景。行政事业单位的职能活动流程就成为公共权力分割、授予和分别行使公共权力的过程。这样行政事业单位的职能活动流程就呈现出程序化的特征。程序化流程长期以约定俗成的方式存在,处于程序化流程中的各个岗位有时无法清晰描述所在岗位的权利、责任与义务,对行政事业单位的职能活动流程的整体目标和长期规划也缺乏清晰的认识。这使得内部控制容易受人为因素的影响,容易产生监督力软化、公共财物私化、岗位负责人亲信化、会计信息内部化等问题。

行政事业单位是为了满足以社会大众目标为指向的公共利益,而社会是一个复杂的人类生活的共同体,在满足以社会大众目标为指向的公共利益的过程中又存在着以个人目标为指向的私人利益,公共权力的行使是通过委托公共代理人而实现的,公共代理人在实现公共权力

的过程中有可能为实现私人利益而损害公共利益。行政事业单位内部控制贯穿于公共权力行使的全过程,通过决策、执行与监督的相互分离,在权力分配与平衡中实现对权力的制约与监督,避免公共代理人为了实现私人利益滥用权力而损害公共利益,防范公共管理风险。这势必会损害公共代理人的既得利益或潜在私人利益,从而招致公共代理人的抵制,使得行政事业单位内部控制的实施面临阻力。

### 三、公共资源所有者缺位,资产所有者无法对物资实施直接控制

行政事业单位职能活动开展的基础是国家机器的强制力,而非市场交易的规则,在资源的取得和占有上是通过公共财政资金的供给。行政事业单位的公共资源的管理体制为“国家统一所有、政府分级监管、单位占有使用”,公共资源成为行政事业单位提供公共产品和公共服务的物质基础和财力保障。然而,公共资源的取得、占有和使用不是通过等价交换的市场机制交易取得的,纳税人缴纳税收形成公共财政资金,但纳税不是纳税人的投资行为,行政事业单位拥有或控制的许多资产也是依照公共财产的产权界定方式进行的,因此不存在拥有剩余财产索取权的股东,所有者的缺位导致公共受托责任的实际委托人缺位。

社会公众具有对公共资金监管的积极动力,在现行管理体制下,尽管单位与所支配的资金和资产没有直接的权属关系,单位实质上占有并支配公共资源,社会公众普遍无法直接对单位支出情况进行监督,使得资源的所有者无法对公共资源的占有使用情况进行直接的控制。

### 四、缺乏刚性约束,使得行政事业单位控制功能弱化

行政事业单位的职能活动是在缺乏投资约束机制、市场竞争机制和价格机制的环境中开展,行政事业单位的职能活动的开展不受市场机制的约束,更多来自政治约束和财政约束。

从财政约束来看,公共财政的宗旨是维持行政事业单位的存在、保证行政事业单位提供公共服务而取得财政收入。行政事业单位支出不是由单位本身来决定而是由政府职能规划,各个单位遵照预算执行各项开支。这与作为管理工具的企业预算是不同的,依据政府职能规划制定的公共资源配置预算无法依据单位的具体情况进行精细化设计和实施。我国对行政事业单位的经费采用基数法,属于“基数法预算”而非绩效预算,编制预算的依据是投入而不是产出,这使得预算与管理、预算与效果脱节,基数成为财政和各单位之间讨价还价、互相博弈的依据,年年基数加增长,表现出明显的软预算约束。

行政事业单位及其代理人的行为是为了谋求公众利益,但谋求公众利益的政治约束本身难以精确衡量,行政

事业单位及其代理人的政治约束除了贯彻执行上级指示,更多的是部门利益和个人利益,比如职位的升迁、获取高薪、获取更大的特权和权力等。而行政事业单位及其代理人的行为后果却由社会公众来承担,行政事业单位的利益与社会公众的利益集合不完全一致,与企业家受严格的市场约束相反,现实的制度环境对行政事业单位及其代理人的政治约束缺乏刚性。

预算软约束使得行政事业单位内部控制的实施者在支配公共资源的过程中主观随意性较强,公共资源的控制缺乏明确的可执行性规则,导致公共资源控制的随意性。政治约束缺乏刚性使得行政事业单位的实际控制者拥有游离于政治约束规则之外的自由裁量权,他们会运用这些自由裁量权去获取既得利益而不愿意受内部控制规则的约束与控制,缺乏设计和实施内部控制的主观能动性。这将导致行政事业单位控制功能的弱化。

### 五、监督信息不完备与信息披露不充分,使内部控制实施面临信息障碍

行政事业单位提供公共产品或公共服务,却在很多情况下并不直接收费,几乎没有对应其服务的收入;或者提供自然垄断的产品,导致非竞争的均衡价格。从产品市场来看,也无法通过价格机制对行政事业单位形成约束。产出的性质决定了行政事业单位缺乏产品市场价格竞争的制约;依据国家强制力对资源的占有或控制决定了行政事业单位不必过多面对资本市场的压力,缺乏资本市场的竞争机制。所有者的缺位、剩余索取权的缺失导致行政事业单位的职能活动缺乏投资约束机制。这样,行政事业单位的职能活动是在缺乏投资约束机制、市场竞争机制和价格机制的环境中开展的,使得行政事业单位的职能活动具有非市场化的特征。这种非市场化的特征,使得行政事业单位之间、行政事业单位与私人部门之间缺乏比较和竞争。同时,行政事业单位提供的公共产品也是具有非竞争性的公共物品,这就无形中降低了行政事业单位的外部压力,缺乏披露会计信息的动力,也就没有提高会计信息质量的动力,导致行政事业单位的行为监督信息的不完备。

此外,行政事业单位的公共代理人还会利用其信息优势,有选择地披露信息以掩盖其公共资源支配的随意性和自由裁量权使用的不合规性,导致监督信息的不完备性和信息披露的不充分性。再者,行政事业单位的流程不像企业制造过程的业务流程那样复杂,在复杂的业务流程下工序与工序之间的信息共享,通过分权、授权与有效监管形成一系列职责分工明确的岗位,并赋予各岗位职责对应的权力,通过收集岗位职责履行过程和结果的信息并进行检查考评,将有助于实现业务流程中信息的公开与透明。行政事业单位的业务流程相对单一,很多经

# “营改增”企业如何选择上游供应方

——基于现金流视角

桑广成(高级会计师) 焦建玲(副教授)

(河北冀康投资有限责任公司 石家庄 050061 河北经贸大学会计学院 石家庄 050051)

**【摘要】**“营改增”后,企业的可抵扣进项税额直接影响企业的税负水平。因此,如何选择货物、劳务等的上游供应方是一个值得研究的问题。本文从“营改增”企业净现金流出量视角,具体测算了“营改增”企业净现金流出量无差别时的不同供应方的报价系数,以供决策参考。

**【关键词】**营改增 上游供应方 净现金流出量

随着我国“营改增”力度的不断加大,越来越多的行业纳入“营改增”试点范围,征收营业税的只剩下生活性服务业、建筑业、房地产业、金融业等四个行业。增值税有着不同于营业税的计税原理,营业税改征增值税必将影响到企业各个方面的生产经营决策。本文基于现金流视角探讨“营改增”后企业如何选择上游供应方。

## 一、增值税及其计税方法

增值税是对销售货物、提供加工修理修配劳务以及提供应税服务的单位和个人,就其实现的增值额征收的一个税种。其具有以下特点:第一,对销售货物、提供加工修理修配劳务或者提供应税服务各个环节中新增的价值额征收;第二,其核心是税款的抵扣制;第三,实行价外征

收,日常会计核算中,其成本不包括增值税。

收,日常会计核算中,其成本不包括增值税。

增值税的计税方法有两种:一般计税方法和简易计税方法。

一般计税方法下,应纳税额=当期销项税额-当期进项税额。当期销项税额小于当期进项税额不足抵扣时,其不足部分可以结转下期继续抵扣。在一般计税方法下,增值税的实质是对生产经营各环节的增值额部分征收,环环征收层层抵扣,具有消除重复征税、促进专业化协作的优点。

简易计税方法下,应纳税额=销售额(换算成不含税收入)×征收率。在该种方法下,不涉及进项税额的抵扣。

一般纳税人实行凭发货票抵扣的制度,即允许抵扣

济业务的发生由归口部门实行统一管理,不利于业务信息的公开透明。

美国著名法官布兰狄西的名言“阳光是最好的防腐剂,灯泡是最有效的警察”告诉我们,透明的权力运作和社会环境对杜绝腐败现象和各种违法行为具有重要的意义,让权力在阳光下运行、以基层老百姓看得见的方式操作,可以最大限度地防止权力失控、决策失误与行为失范。信息不完备和披露不充分,不利于实现权力的程序化和制度化,无法将权力关进制度的笼子,这将使得健全的内部控制无法得到有效实施,出现有法不依、执法不严、违法不究的局面。

综上所述,行政事业单位内部控制公共属性和权力约束属性使得行政事业单位内部控制规范在推行过程中面临控制环境缺失、控制基础薄弱和监督缺失的困境;公共资源所有者缺位,缺乏所有者直接实施控制,刚性约束的缺失,导致控制活动的不力与功能弱化;监督信息不完

备与信息披露不充分使得《行政事业单位内部控制规范(试行)》在推行过程中面临信息沟通的障碍。所有这些因素的存在,《行政事业单位内部控制规范(试行)》推行面临困难就在所难免。

**【注】**本文系河南省2014年度会计领域软科学公开招标研究课题“行政事业单位内部控制规范实施工作的研究”、国家社科基金项目“审计信息公开运行机制研究”(编号:13BJY019)和河南省软科学项目“政府审计结果公告制度研究”(编号:1324000410744)的阶段性研究成果。

## 主要参考文献

1. 刘永泽,唐大鹏.关于行政事业单位内部控制的一个问题.会计研究,2013;1
2. 王卫国.行政事业单位内部控制问题与建议.财政监督,2013;8
3. 田祥宇,王鹏,唐大鹏.我国行政事业单位内部控制制度特征研究.会计研究,2013;9