



锐思咨询

Less Risk, More Value

锐思·视野

行政事业单位内部控制专题

2014年春季刊（总第10期）

目录

法规解读

《行政事业单位内部控制规范（试行）》解读	1
国内外行政事业单位内部控制框架体系对比分析	5

方法指南

行政事业单位内部控制操作指南	14
构建行政事业单位内部控制体系的主要措施	25
行政事业单位内部控制架构及职责分析	28
行政事业单位内控开展步骤及相应成果	31
行政事业单位开展内部控制的主要目标	35
行政事业单位风险分析方法和工具	43
行政事业单位内部控制的监督体系	48

他山之石

公共部门风险管理指南	53
------------------	----

案例解读

政府采购招投标环节的风险与控制	72
“出尔反尔”的采购人	77
“真真假假”缴款书	84

法规解读

《行政事业单位内部控制规范（试行）》的解读
国内外行政事业单位内部控制框架体系分析

《行政事业单位内部控制规范（试行）》解读

自 2008 年 6 月财政部等五部委颁布《企业内部控制基本规范》及其配套指引以来，我国企业的内控建设步入了快速发展期。但同期，我国对行政事业单位的内控工作，尚未建立一套科学完善的规范体系。在国内，行政事业单位有 130 多万家，其内部控制体系大部分仍处于初级阶段，普遍存在会计基础工作薄弱，会计信息失真，资产管理混乱，账实不符，预算管理粗放，政府采购约束不力，乱收费及私设“小金库”等问题。为了进一步提高行政事业单位内部管理水平，规范内部业务流程，加强风险防控机制建设，根据《中华人民共和国会计法》、《中华人民共和国预算法》等法律法规和相关规定，财政部于印发了《行政事业单位内部控制规范（试行）》（以下简称《规范》）。

一、行政事业单位内部控制与政府内部控制的关系

美国审计总署（GAO）在 1983 年，在充分结合 COSO 报告的基础上，颁布了《联邦政府内部控制准则》，首次对政府内部控制做出了定义：政府为了实现运行的有效性和效率、财务报告的可靠性和符合适用的法律和法规而进行管理的组成部分。国内相关研究也从不同角度提出了各自对政府内部控制的观点。王光远（2009）提出政府内部控制是为保证政府（机构或组织）有效履行公共受托责任，杜绝舞弊、浪费、滥用职权、管理不当等行为而建立的控制流程、机制与制度体系。樊行健和刘光忠（2011）认为政府内部控制是由政府部门（或单位）决策层、执行层、监督层和全体工作人员共同实施的、旨在合理保证实现政府部门（或单位）控制目标的过程。

一般来说，政府内部控制往往立足于宏观的政府部门体系，以各级政府作为一个整体进行研究。由于各级政府包括诸多政府职能部门，每个职能部门业务属性和机构设置都不一致，政府内部控制很可能缺乏针对性和可操作性，只能从总体上对内部控制提出原则性指导。而行政事业单位内部控制与政府内部控制相比，更加关注政府系统中各个部门和下属单位本身，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，涵盖了各个类型和业务的行政单位和事业单位。

因此，行政事业单位内部控制是指由单位领导负责，全体人员共同实施的，为实现单位控制目标，通过制定一系列制度、实施相关措施和程序，对经济活动的风险进行防范和控制的动态过程。

二、行政事业单位内控规范与企业内控规范的异同

我国的行政事业单位是以增进社会福利，满足社会文化、教育、科学、卫生等方面需要为目的，不以盈利为直接目的的社会组织。与企业的内部控制相比，行政事业单位内部控制的内涵、所遵守的基本原则以及应采取的具体内部控制措施是相同的。在内控体系建立完善过程中，行政事业单位与企业都需要保证不同岗位的制约平衡，保证岗位的权责对等，保证规章制度的规范完善等。但同时，行政事业单位内部控制与企业又存在一定差别。第一，目的不同。行政事业单位强化内部控制建设的目的是更好的服务于整体社会经济的发展，而企业单位完善内部控制的目的是提高经济效益，实现股东利益最大化；第二，侧重点不同。行政事业单位内控侧重点在于保证财政资金的安全性，保证专款专用，管理、监控、记录以及报告资金使用情况，而企业则更注重内控对企业财务数据安全的保证，以及最终对企业经营效率效果和战略实现的保证。

三、《行政事业单位内部控制规范（试行）》制定目的及其主要内容解读

《行政事业单位内部控制规范（试行）》总共包括六章 65 条，前五章是对行政事业单位内部控制的具体要求，第六章规定了其具体施行的时间。

《规范》第一章为总则，一共包括六条。主要介绍了《行政事业单位内部控制规范（试行）》制定的目的和依据，并对内部控制做出明确定义，指出行政事业单位内部控制应遵循全面性、重要性、制衡性以及适应性原则，规定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，最后还明确指出行政事业单位组织实施内部控制具体工作应该包括梳理单位各类经济活动的业务流程，明确业务环节，系统分析经济活动风险，确定风险点，选择风险应对策略几个方面。第

一章是整体《行政事业单位内部控制规范（试行）》总领部分，对该规范进行了总体系统性的规定和解释。

《规范》第二章为风险评估和控制方法，一共五条。本章主要对我国行政事业单位的风险评估与控制方法做了要求与规范。特别强调了要建立风险评估机制，确定风险评估的频率，成立风险评估小组，编制风险评估报告，以及在风险评估时在单位层面和业务层面需要关注的重点。

本章中，对单位内部控制的一般的控制方法进行的概括：不相容岗位分离、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。

《规范》认为单位应当建立“以预算管理为主线，以资金管控为核心”的内部控制体系，通过预算这一基本控制方法将单位所有业务衔接起来，合理设置内部控制关键岗位，明确各岗位职能范围、业务权限、审批程序和相应责任，确保财产安全完整，利用记账、核对、岗位职责落实和职责分离、档案管理、工作交接程序等会计控制方法，通过对单位外部来源的报销凭证和单位内部表单的控制规范收支管理，确保单位会计信息真实完整，将经济活动及其内部控制流程嵌入信息系统中，消除人为操纵因素。

《规范》第三章为单位层面内部控制，一共六条。本章从行政事业单位管理的宏观角度具体阐述了财政部对我国行政事业单位内部控制建设的要求。我国行政事业单位完善内部控制建设，必须按照本章内容的要求来具体设置内部机构和具体岗位，并对具体岗位的权责以及任职资格做出明确的规定。

《规范》第四章为业务层面内部控制，一共六节四十一条。分别对预算业务、收支业务、政府采购业务、资产控制、建设项目控制、合同控制做出了具体要求。

预算业务控制主要内容有：预算编制有目标，预算执行有监控，预算完成有评价，预算结果有反馈，反馈结果有应用。

收支业务控制主要内容有：收入内部管理，财务部门归口管理，政府非税收入收缴职能单位收入管理，票据管理，支出内部管理，加强支出审批、审核、支付、核算和归档控制，债务内部管理、会计核算工作、档案保管工作。

政府采购业务控制主要内容有：政府采购内部管理制度的建立，政府采购预

算与计划管理，政府采购项目验收管理，政府采购业务质疑投诉答复管理，政府采购业务的记录控制，政府采购项目安全保密管理。

资产控制主要内容有：资产分类管理，货币资金管理包括银行账户管理、货币资金核查控制，实物资产管理，无形资产管理，对外投资管理。

建设项目控制主要内容有：建立建设项目内部控制管理制度，建立议事决策机制，建立审核机制，建设项目招标工作管理，资金使用管理，建设项目档案管理，建设项目竣工决算管理。

合同控制的主要内容有：归口管理，合同订立管理，合同履行监督审查制度，价款结算和账务处理，合同登记管理，合同信息安全保密管理，合同纠纷管理。

《规范》第五章为评价与监督，共五条。内部监督与评价是行政事业单位对内部控制制度是否健全、执行是否有效等方面的检查和监督，形成书面报告并做出相应处理的过程。内部监督与评价的重要性在于其实现对内部控制的管理，从而保证了内部控制的实施效果，因此内部监督需要设立相对独立的机构和岗位，全面、及时地对单位内部控制设计和运行中存在的问题和薄弱环节进行监督。结合我国行政事业单位属性和业务特点，内部监督与评价应包括立项评审监督、预算执行监督、预算绩效考评、内部审计、内部控制自我评价、党委纪检和监察等，形成由单位领导负责，内部审计部门、纪检监察部门和财务部门鼎力协作，各业务部门密切配合的自我监督机制。

《规范》第六章作为附则，要求本规范自 2014 年 1 月 1 日开始实施。

总体来说，《规范》作为我国颁布的第一个规范行政事业单位的内部控制体系，对政府各部门以及各事业单位的管理规范起到了很好的指引作用。

国内外行政事业单位内部控制框架体系对比分析

■ 国际公共部门与我国行政事业单位主体比较

公共部门是指负责提供公共产品或进行公共管理，致力于增进公共利益的各种组织和机构，最典型的公共部门是政府部门，也包括公用企业、非营利组织等。在我国，“公共部门”更多地体现为一个学术概念，更为常见的名称则是“行政事业单位”。

我国行政事业单位分为行政单位和事业单位。行政单位主要包括国家权力机关、行政机关、司法机关、检察机关以及实行预算管理的其他机关、政党组织等。事业单位主要包括教科文卫、社会福利、农林牧渔水事业单位等。我国的事业单位基本等同于西方国家的公立非营利性组织，指国家为了社会公益目的，由国家机关举办的，或其他组织利用国有资产举办的，从事教育、科技、文化、卫生等活动的社会服务组织。在政治结构三权分立的国家中，行政单位仅指单纯的政府机构，司法机构（法院系统）与立法机构（议会系统）都不在行政单位的范畴之内。在我国，行政单位的范畴比西方国家宽泛，包括政府机构、立法机构和司法机关。

为了对比分析更为透彻，本文选取在西方国家发展最为完善、同时也最具代表性的美国联邦政府内部控制框架体系，与我国行政事业单位内部控制框架体系进行比较分析。

■ 国内外行政事业单位（公共部门）内部控制理论发展比较

◆ 美国政府内部控制理论发展

公共部门内部控制概念最早在美国受到关注，当今已发展得相对健全、完善。其发展历程大致分为4个阶段。

美国政府内部控制法律法规与制度的初建期：18世纪90年代初期-20世纪70年代，美国政府初步建立了与内部控制相关的法律法规、规章制度。《1789年法案》设立了美国财政部，并建立了政府集中的会计和报告系统，这是较早涉

及政府内部控制的立法；1921年，在《预算与会计法案》的指导下，新设的审计总署(GAO)开始从财政部接管内部控制和监督的权责；1950年，《会计与审计法案》首次将内部控制及内部审计方面的责任主体明晰化，要求联邦政府主要部门、机构领导建立并维护适当的内部控制系统，承担内部控制及内部审计方面的责任。然而在此后25年里，该项法案的实施效果并不理想

美国政府内部控制法律法规和制度框架的形成期：20世纪70年代后期至90年代之间，美国政府制定了内部控制的制度框架和相关法规。由于政府内部控制监督制度实施不利，国会于1978年通过《督察长法案》，该法案并未明确内部控制的定义，但强调了内部控制在效率性及效果性方面的作用。1982年9月国会颁布《联邦管理者财务廉洁法案》，再度以立法形式对政府内部控制加以规范。《联邦管理者财务廉洁法案》在政府内部控制发展史上具有里程碑式的意义，它不仅要求持续评估并报告每个行政机构的内部会计控制和管理控制系统的充分性，而且还授权GAO发布内部控制准则，并对行政机构内部控制报告做出明确规定。这部法案的另一重要意义是直接催生了1983年GAO的《联邦政府内部控制准则》。在准则发布之前的1981年，预算管理总局(OMB)也发布了第123号通告“受托管理责任和控制”，以及指导联邦政府评价、改进和报告内部控制系统指南，并与准则一起构成了这一时期政府内部控制框架体系的主要规范性文件。

美国政府内部控制法律法规与制度框架的健全期：20世纪末，相关制度框架和法律法规的数量急剧增加，日渐完善了财务长和督察长制度，使其地位日趋上升。1990年，《首席财务官法案》首次要求联邦机构编制年度财务报表，并接受独立审计，促成了联邦政府CFO制度；1993年，《政府业绩与成果法案》促使督察长开始积极提升内控督查工作的效率；1994年颁布的《政府管理改革法案》旨在增强联邦部门首席财务官在提供完整准确的财务信息方面的责任，它扩充了CFO的财务报告责任；1996年的《联邦财务管理改进法案》，通过确保联邦财务管理系统提供可靠、一致的财务数据，以及在联邦政府内每年统一实施专业公认会计准则，从而促进联邦财务管理的改善。

美国政府内部控制法律法规与制度框架的完善期：21世纪初至今，随着信

息技术的不断发展,开始利用先进的信息技术手段来提高工作效率。为了确保信息安全传递,加强内控力度,国会先后通过了《政府信息安全改革法案》和《联邦信息安全管理法案》来对控制工作加以规范。

◆ 我国行政事业单位内部控制理论发展

理论发展:在我国,政府内部控制的研究与实践起步较晚,相对于国内企业内控的发展而言,行政事业单位的内控建设成熟程度较低。主要研究成果集中在20世纪80年代以后。直接以行政事业单位内部控制为研究对象的文献并不多见。一部分学者从理论出发,侧重于发现问题,分析原因,提出相关对策。还有一部分是从实践出发,以高校、医疗机构等特殊行政事业单位为调查对象。此期间的研究较多地分析了我国政府内部控制存在的问题,提出了建设性的意见,但较少讨论政府内部控制如何具体在实践中运用。

实践发展:20世纪90年代以来,我国陆续出台法律、法规、部门规章和规范性文件,基本涵盖了对政府部门政务、人事、财务、会计、信息处理技术内部控制及内部控制监督和处罚的要求。在法律层次上,体现对政府部门会计及财务管理的内部控制、内部监督的有:《会计法》、《预算法》、《政府采购法》、《招标投标法》、《担保法》、《审计法》、《行政监察法》等;在法规层次上有:《预算法实施条例》、《国务院关于加强预算外资金管理的决定》、《关于全面推进政府采购制定改革意见的通知》、《进一步加强财政管理意见的通知》、《审计法实施条例》、《行政监察法实施条例》等;在部门规章层次上有:《国家金库条例实施细则》、《税收征管法实施条例》、《财政预算资金拨付管理暂行办法》、《预算外资金管理暂行办法》、《财政总预算会计制度》、《行政单位会计制度》、《内部会计控制规范(试行)》、《审计署关于内部审计的规定》等。

我国正式开启行政事业单位内控建设始于2011年。财政部会计司于同年11月10日下发《行政事业单位内部控制规范》(征求意见稿),并于2012年11月29日下发《行政事业单位内部控制规范(试行)》(以下简称“《内控规范(试行)》”),指导我国行政事业单位进行内部控制体系建设,提高内部管理水平及公共服务效率效果。

■ 国内外行政事业单位（公共部门）内部控制定义比较

关于“内部控制”的涵义，国内外学者和机构从不同角度进行了详细的阐释。

◆ 美国对“内部控制”的定义

1949年美国注册会计师协会（AICPA）的审计程序委员会在《内部控制：一种协调制度要素及其对管理当局和独立注册会计师的重要性》中，首次对内部控制作了定义。

1999年11月，美国审计总署（GAO）发布了修订的《联邦政府内部控制准则》，对内部控制的概念重新进行了修订，指出“内部控制是管理一个组织的主要部分，它包括用以实现使命和目标的计划、方法和程序，并对以业绩为基础的管理提供支持”。其基本概念为设计和运用该标准提供基本的框架。内部控制是持续的且与业务运行融为一体的业务组成部分，不是一个事件，而是贯穿整个组织且持续进行的一系列行为和活动。内部控制应当是管理层用来控制和引导业务运行的不可或缺的组成部分，而不是一个政府机构的独立系统。从这种意义上讲，内部控制是内置于机构作为其基础制度组成部分的、持续帮助管理人员运转机构并实现其目标的管理控制。

◆ 我国对“内部控制”的定义

目前我国会计界对内部控制的认识主要有：内部会计与管理控制、内部控制结构和内部控制成分三种提法。王光远（2009）提出，政府内部控制是为保证政府（机构或组织）有效履行公共受托责任，杜绝舞弊、浪费、滥用职权、管理不当等行为而建立的控制流程、机制与制度体系。刘永泽、张亮（2012）指出，政府部门内部控制是指由部门领导层和全体人员共同实施的、旨在实现控制目标的过程。

较权威的定义是审计署（2006）《政府部门内部控制研究》课题组对政府部门内部控制给出的理解：“政府部门内部控制是内部控制要素与过程的统一。静态上讲，内部控制是指政府部门为履行职能、实现总体目标而建立的保障系统，该系统由内部控制环境、风险评估、内部控制活动、信息及其沟通和内控监督等要素组成，并体现为与行政、管理、财务和会计系统融为一体的组织管理结构、政

策、程序和措施；动态上说，内部控制是政府部门为履行职能、实现总体目标而应对风险的自我约束和规范的过程。

在充分考虑我国行政事业单位实际情况的基础上，财政部 2012 年出台的《行政事业单位内部控制规范（试行）》对行政事业单位范围和内部控制定义分别进行了界定：行政事业单位具体包括各级党的机关、人大机关、行政机关、政协机关、审判机关、检察机关、各民主党派机关、人民团体和事业单位等；行政事业单位内部控制是指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。

总体来看，关于内部控制概念的观点是不断发展的，人们对内部控制概念的认知也是一个从静态到动态、从方法观到过程观、从抽象到具体的不断变化的过程。

■ 国内外行政事业单位（公共部门）内部控制目标比较

如果把内部控制的概念作为了解行政事业单位内部控制的基础，那么目标可以说是内部控制的起点，也决定着内部控制的核心内容。

◆ 美国联邦政府内部控制目标

美国 1987 年发布的《纽约州内部控制法案》中阐明内控的目标包括但不限于：1. 资产保护；会计资料与财务报告的准确性和可靠性；2. 提高运行的效果和效率；3. 确保遵循有关的法律和规定；4. 鼓励坚持既定的管理政策。

1999 年 GAO 修订后的《联邦政府内部控制准则》，将政府部门内部控制的目标概括为应当为政府部门的下列目标提供合理保证：1. 运行，包括实体资源使用的效果和效率；2. 财务报告，包括预算执行报告、财务报表，以及对内和对外使用的其他报告的可靠性；3. 遵循有关的法律和规章。此外，保护资产是政府部门内部控制的一个子目标，所设计的内部控制应当为一个机构防止并及时发现未经授权的资产取得、使用或处置提供合理的保证。

◆ 我国行政事业单位内部控制目标

我国《行政事业单位内部控制规范（试行）》（2012）规定：行政事业单位内部控制的目标主要包括：合理保证单位经济活动合法合规、资产安全和使用有效、

财务信息真实完整，有效防范舞弊和预防腐败，提高公共服务效率和效果。

（一）经济活动合法合规：是单位有效履行职能的前提，因此是最基本的目标。通过制定制度、实施措施和执行程序，保证行政事业单位经济活动符合有关预算管理、国库管理、资产管理、建设项目管理、会计管理等规定。

（二）保证资产安全使用有效：资产是行政事业单位正常运转的物质基础和财力保障，资产不安全、使用效率低下都将对行政事业单位各项工作的开展产生不利影响。

（三）合理保证财务信息真实完整：按照国家规定编制和提供真实完整的财务信息是行政事业单位的法定义务（《行政事业单位财务管理规定》），是提升内部管理水平的有效措施。

（四）有效预防舞弊和防范腐败：内部控制的核心就在于制衡。科学运用内部控制的原理和方法，将制衡机制嵌入单位内部管理制度建设之中，强化内部监督，预防舞弊与腐败。

（五）提高公共服务的效率效果：提高公共服务的效率和效果是行政事业单位业务活动的总体目标，同时也是行政事业单位内部控制的最高目标。

由于我国行政事业单位经费全部或部分来自政府拨款，且不以盈利为目的，部分行政事业单位职员管理意识、道德意识薄弱，舞弊腐败、挥霍国家资源的事件时有发生；同时行政事业单位是国家行政管理、组织经济建设和文化建设、维护社会公共秩序、增进社会福利或者满足社会文化、教育、科学、卫生等方面需要，提供各种社会服务为直接目的的社会组织。所以，内部控制目标中着重强调“有效预防舞弊和防范腐败”和“提高公共服务的效率效果”。

■ 国内外行政事业单位（公共部门）内部控制原则比较

内部控制的原则是单位建立与实施内部控制应当遵循的基本方针，也可以认为是理论和实践相结合的契合点。

加拿大控制基准委员会（COCO）的内部控制框架是目前世界上最具影响力的内部控制理论框架之一。COCO 的内部控制原则一共有 20 条，按内部控制的四个基本方面分为目的、承诺、能力、监控和学习四组。

我国审计署行政事业审计司认为，政府内部控制框架构建原则包括合法性原则、有效性原则、谨慎性原则、全面性原则、及时性原则、独立性原则、成本效益原则。

由于人们主观上对内部控制建立与实施的认识不同，内部控制原则的侧重点也有所差异。内部控制的原则不在于数量的多少，而是针对我国目前的国情而言。可以说，不同的阶段有不同的认知，内部控制原则也有不同的侧重。我国政府部门内部控制建设起步较晚，借鉴企业内部控制建设过程中总结出来的内部控制原则就更具有现实意义。《企业内部控制基本规范》规定，企业建立与实施内部控制应当遵循下列五项原则，即全面性原则、重要性原则、制衡性原则、适应性原则和成本效益原则。

《内控规范（试行）》规定，行政事业单位建立与实施内部控制应当遵循四项原则，即全面性原则、重要性原则、制衡性原则和适应性原则。《内控规范（试行）》之所以没有强调成本效益原则是由行政事业单位的本质属性决定的，它要服务于社会，服务于社会公众利益。它强调的是公平和效率，如果过分看重成本效益，某种程度上可能会损害社会公众的利益。

■ 国内外行政事业单位（公共部门）内部控制要素比较

◆ 美国联邦政府内部控制要素

1999年GAO修订后的《联邦政府内部控制准则》，对政府内部控制要素进行了清晰界定：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，并分别进行了阐述，其内容与COSO框架五要素的阐述基本一致。

“控制活动”是执行管理层指令的策略、步骤、技术和机制，比如遵循编制和执行预算有关要求的过程。控制活动帮助保证采取行动来应对风险。控制活动是政府机构为资源管理和取得有效成果所进行的计划、实施、回顾和问责的不可或缺的组成部分。

控制活动发生在单位的所有层级和所有职能中。它们包括各种各样广泛的活动，比如：批准，授权，核实，和解，绩效评述，安全保障，提供执行这些活动执行证据的相关记录以及合适文档的创建和维护。控制活动可以在计算机化的信

息系统环境中实行，或者通过手工过程实行。

控制活动可以根据特定控制目标分类，比如保障信息处理的完整性和准确性。

常用的控制活动包括：最高层考评实际绩效、管理层考评职能级或者活动级绩效、人力资源管理、对信息处理的控制、对脆弱资产的实物控制、绩效度量和指标体系的建立和考评、职责分离；交易与事项的正确执行；对交易与事项的准确、及时记录；对资源和记录的限制接近和经管责任；对交易及其内部控制的恰当的记录等。

此外，政府机构的内部控制应当具有灵活性，以便机构能够调整控制活动，使其适应其特殊需求。出于多种原因，某个机构采用的特定控制活动，可能有别于其它机构采用的。这些原因包括：他们面临特殊的威胁、遇到特殊的风险；管理上的判断；组织的规模和复杂性；数据的敏感性和价值；系统的可靠性、可用性和性能要求。

◆ 我国行政事业单位内部控制要素

我国财政部于2012年11月29日下发《行政事业单位内部控制规范（试行）》，自2014年1月1日起施行。《行政事业单位内部控制规范（试行）》则没有对内部控制的要素进行清晰地界定，但从单位层面内部控制和业务层面内部控制进行了详细阐述，从另外的角度折射出了内部控制的内部环境、风险评估、控制活动、信息沟通、评价与监督五个要素。

例如，《行政事业单位内部控制规范（试行）》中第二章，“风险评估和控制方法”对应五要素中的“风险评估”和“控制活动”，其中，分别从单位层面和业务层面对风险评估重点关注方面进行阐述。《行政事业单位内部控制规范（试行）》中提出的常用控制方法有以下八种：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、会计控制、财产保护控制、单据控制、信息内部公开。与美国《联邦政府内部控制准则》中提到的控制手段略有差异。

政府部门内部控制要素是其概念框架体系的重要组成部分，对政府部门内部控制理论和实践建设具有重要现实意义。从《内控规范（试行）》来看，并没有明确提到多少个要素，但从它的单位层面和业务层面看，突出了职业道德和诚信观念，突出了服务社会，服务公众的内在需求。

综上所述可知，国内外（以美国为例）对行政事业单位（公共部门）内部控制规范的框架体系不完全相同，但基本架构是一致的。政府内部控制是政府管理的组成部分。政府内部控制以满足公共利益为目标，以追求社会效率和公平之间的平衡为价值取向，而且能产生影响宏观经济效果和政府公众信誉的社会效应。但同时也要认识到，无论内部控制设计和运行多么完美，内部控制不能对实现政府机构的目标提供绝对保证。

方法指南

行政事业单位内部控制操作指南

构建行政事业单位内部控制体系的主要措施

行政事业单位内部控制架构及职责

行政事业单位内控开展步骤及相应成果

行政事业单位开展内部控制的主要目标

行政事业单位风险分析方法和工具

行政事业单位内部控制的监督体系

行政事业单位内部控制操作指南

第一章 内部控制实施背景

一、国内内部控制法规背景

2008年5月22日，国家财政部、证监会、审计署、银监会、保监会（以下合称“五部委”）联合发布了《企业内部控制基本规范》（财会〔2008〕7号，以下简称“基本规范”），自2009年7月1日起在上市公司范围内施行，鼓励非上市的大中型企业执行。该基本规范要求上市公司定期对本公司内部控制的有效性进行自我评价，披露年度自我评价报告，并聘请具有证券、期货业务资格的会计师事务所对内部控制的有效性进行审计。该基本规范的发布，标志着中国企业内部控制规范体系建设取得重大突破。

2010年，五部委再次联合发布了《企业内部控制应用指引》、《企业内部控制评价指引》和《企业内部控制审计指引》（财会〔2010〕11号，以下合称“企业内部控制配套指引”），对企业内部控制体系建设提出了更加具体的实施要求，标志着企业内部控制体系建设的全面开展。

2012年11月29日，国家财政部印发了《行政事业单位内部控制规范（试行）》（财会〔2012〕21号，以下简称“内控规范”），标志着中国行政事业单位内部控制体系建设的开始。内控规范的发布，是在分类推进事业单位改革，建设廉洁高效、人民满意的服务型政府，适应财政规范化、科学化、信息化管理的背景下，为切实提高我国行政事业单位内部管理水平，所制定的重大举措。

二、行政事业单位内控现状

近年来，行政事业单位发生的各类违法违规案件，如不负责任的决策、内部舞弊和腐败、截留“小金库”等，均是行政事业单位内部控制较为薄弱所导致的。发生这种不良事件的原因，主要有以下几个方面：

（一）内部控制观念淡薄

良好的内部控制意识是内部控制制度设计完善和运行有效的基本前提。但目前一些单位的领导对内部控制建设的重要性认识还不到位，内控意识不强。重发展、轻控制，对内部控制知识缺乏基本了解，经常发现一些单位把内部控制看成仅是财务部门的事，对于单位日常运营中的潜在风险，往往熟视无睹，或心存侥幸，抱着只要不出问题就不算有风险的态度。

（二）内部控制基础薄弱

目前行政事业单位对于内部控制的概念及其基本要求较为薄弱。不少单位的管理人员甚至连内部控制为何物都不甚了解，更别提内部控制所要求的不相容职务分离、关键岗位管理、会计控制等具体要求。同时，在日常管理工作中，又多存在岗位设置不清晰、管理要求不科学、部门间协调与信息沟通不畅等问题，导致内部管理较为混乱。

（三）内部控制制度执行不严格

目前行政事业单位大多已经制定了大量的管理制度，我们经常可以听到单位管理人员强调“我们是有严格的制度规定的”，“我们的制度写的非常详细”，但在实际管理过程中对制度的执行情况又缺乏必要的监督，导致有章不循、违章不究，制度高高挂起，管理我行我素。

（四）监督机制不完善

行政事业单位目前主要的外部监督依赖财政、审计部门的定期检查，但大多偏重于对单位财政资金的运用是否合法、合规进行检查，而对于被审计单位是否建立有效的内部控制制度以及是否严格执行该制度则较少关注。。

内部监督方面，普遍缺乏对既定管理要求及制度规定执行情况的跟踪监督，尤其缺乏事中的跟踪分析机制。一些单位强调对重大事项的事后考核，认为只要考核有效，风险就能得到有效控制。然而实际情况是，缺乏在事前的充分论证，就有可能在考核前已造成单位的实质性重大损失；在事中缺乏跟踪分析与报告机

制，就无法及时修正和调整可能出现的偏差；在事后缺乏完善的总结评估工作，使实施过程中的经验与教训随风而逝。

（五）内部控制专业人才稀缺

行政事业单位目前普遍存在内控专业人才稀缺的现状。一方面，部分现有管理人员竞争意识差，缺乏创新精神，业务素质难以满足实施内部控制和监督的要求。另一方面，在行政事业单位内部控制建设起步阶段，要引进既熟悉行政事业单位经营特点，又理解内部控制管理内涵的外部专业人才，亦并非易事。

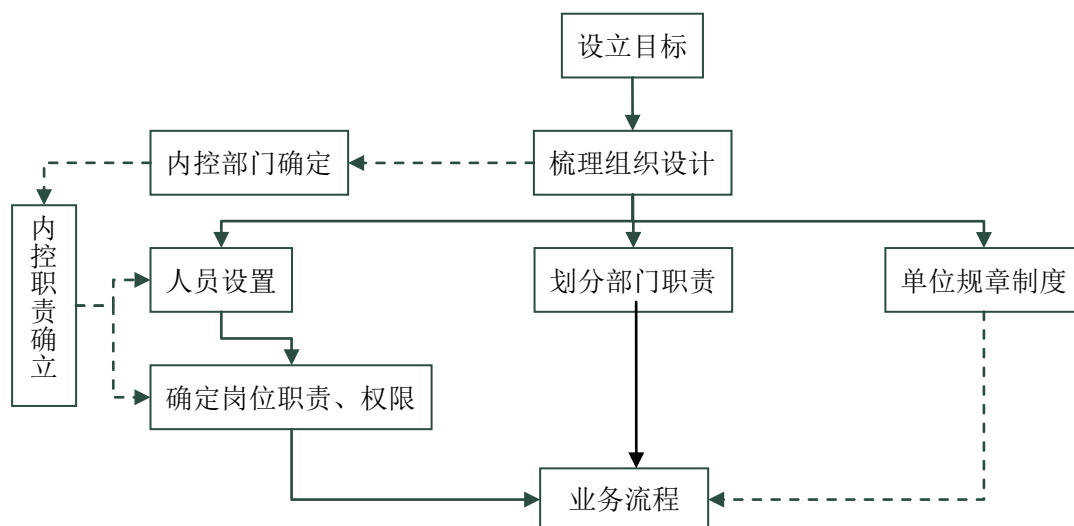
在上述背景下，行政事业单位内部控制体系建设过程中，其建设步骤及重点，相比管理基础相对较好的上市公司，存在一定异同。行政事业单位内部控制体系的建设，应更加强调内部控制基本理念的贯彻与内部控制基础工作的执行，并结合行政事业单位的特点，对重点业务进行重点建设，从而形成对单位具备实效的内部控制体系。

第二章 内部控制体系建设步骤

一、单位管理目标的设定

行政事业单位因其所涉领域较广，各单位的运营模式及管理特点各不相同，服务受众与服务目标也存在较大差异。而目标上的差异，会直接影响单位风险评估的结果，并直接体现在单位内部结构的设置、管理模式的选择、管控重点的划分等各个环节。因此各单位应当确定各自的服务与管理目标，并基于《内控规范》提出的五大内部控制目标，即：合理保证单位经济活动合法合规、资产安全和使用有效、财务信息真实完整，有效防范舞弊和预防腐败，提高公共服务的效率和效果，对单位管理目标进行分类与细化，从而确定为实现目标所需配置的资源与分工，为目标实现设计相应的组织架构、权责分工、管理模式等。

二、组织架构梳理与完善



单位组织架构与完善，应当从以下几个方面着手：

（一）领导分工与报告条线

行政事业单位在完善内部组织架构时，应当首先明确领导在内部控制管理环节上的职责与分工。《内控规范》第六条明确规定，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。除此之外，各分管领导在内部控制各环节上的管理职责与边界、报告条线与机制，也决定了后续业务流程与内部控制体系的设计。

（二）部门设置与权责划分

行政事业单位在设置部门与岗位时，应当注意以下问题：

1. 适应单位实际情况

在设置部门与岗位时，应当根据其部门职能，在充分考虑部门工作的复杂度、工作量及风险度的同时，结合公司人力资源现状，既考虑公司人力资源配置成本，也要考虑重要岗位的专业胜任能力。合理配置部门与岗位的人员，

2. 不相容职务相互分离

在设置部门与岗位时，切实贯彻执行不相容职务相互分离原则，并根据相关的风险评估结果设立内部牵制机制，特别是在涉及重大或高风险业务处理程序时，必须考虑建立各层级、各部门、各岗位之间的分离和牵制机制，对因机构人员较少且业务简单而无法分离处理某些不相容职务时，应当制定切实可行的替代控制措施。需要指出的是，因无法分离不相容职务而选择的替代控制措施，其有效实施成本往往远远高于岗位分离本身增加的人工成本。

3. 权责分配

单位可以通过制定组织结构图、业务流程图、岗（职）位说明书和权限指引等内部管理制度或相关文件，使员工了解和掌握组织架构设计及权责分配情况，正确履行职责。就内部机构设计而言，建立权限指引和授权机制是非常重要的。有了权限指引，不同层级的员工就知道该如何行使并承担相应责任，也利于事后考核评价。“授权”所表达的意思是，单位各项决策和业务必须由具备适当权限的人员办理，而这一权限则是通过公司章程约定或其他适当方式授予的。

（三）集体决策机制的建立

在实务中，不少单位在日常运营中，或多或少都会涉及到“三重一大”事项的决策与管理问题，即“重大决策、重大事项、重要人事任免及大额资金使用”问题。

《内控规范》第十四条规定，“单位应当建立健全集体研究、专家论证和技术咨询相结合的议事决策机制。重大经济事项的内部决策，应当由单位领导班子集体研究决定。重大经济事项的认定标准应当根据有关规定和本单位实际情况确定，一经确定，不得随意变更。”

目前行政单位与事业单位在重大事项的议事机构设置上各有不同，并且与企业所要求的现代法人治理结构相差较大。为保证三重一大事项决策的科学、充分、权威，未设立相应议事机构的单位，可以通过党务议事条线，如党政联席会或党务会议等，快速建立集体决策机制；已设立专门议事机构的单位，应当进一步明确议事机构的议事规则。同时，各单位均应结合各自的实际情况进一步明确三重

一大事项的具体范围与标准，并严格执行。

（四）关键岗位识别与管理

在《内控规范》第十五条中，已对行政事业单位关键岗位进行明确的界定，即：预算业务管理、收支业务管理、政府采购业务管理、资产管理、建设项目管理、合同管理以及内部监督等经济活动的关键岗位。单位对上述岗位的严格管理，主要体现在以下方面：

1. 轮岗机制建立

轮岗机制的建立可以有效防范长期处于关键岗位的人员的舞弊情况，同时轮岗周期也因岗位性质的差异而有所不同。从控制效果上来讲，轮岗周期较短，控制效果较好；从运营效率上来讲，轮岗周期较长，业务熟悉度高，运营效率也较高。因此具体确定轮岗周期时，应当综合考虑控制成本与运营效率。

2. 强制休假及专项审计

当某些关键岗位由于客观条件无法实现轮岗机制时，可采用强制休假机制，在关键岗位人员强制休假期间，对其工作进行检查，并配合以定期的专项审计，可以及时发现关键岗位人员舞弊迹象。

3. 人员胜任能力管理

关键岗位人员往往担负单位核心、重要工作，其专业胜任能力与职业道德操守会对关键岗位的工作成效与单位服务效果产生重要影响。因此，单位应当加强内部控制关键岗位工作人员业务培训和职业道德教育，以不断提升其业务水平和综合素质。对于单位会计、法务等岗位，应当配备具有相应资质和能力的人员。

三、业务流程梳理与划分

对单位现有业务流程的梳理与划分，实际上是对单位组织架构、权责分配、管理模式的总结与固化。对于行政事业单位而言，业务流程的梳理存在两大难点：

一是对现有运营与管理模式的固化。在流程梳理的过程中，需要对流程中的

操作单位及其工作职责（可能是部门、岗位或内部机构）、操作顺序（工作程序）、操作记录（表单或记录）、授权机制（报审报批及其权限）进行统一与明确。在组织架构梳理与权责体系建设完善的前提下，该项工作才有可能高效完成。因此，对业务流程的梳理与划分，实际上进一步要求单位需要首先完善和巩固组织架构与权责体系的基础工作。

二是打破传统的以部门为边界的管理思路。在业务流程的梳理过程中，保证权责对等、分工明晰、管理科学和相互制约，无一不体现着部门间协调合作，信息互通的管理要求。这与行政事业单位传统的部门间各司其职各自为政的工作机制大相径庭，对现有管理流程的改造与完善提出了较多新的要求。

为了保证业务流程梳理工作的质量，行政事业单位可以通过对现有业务流程进行分类，并分别刻画核心业务流程图，以达到流程梳理的目的。

涉及到的单据记录应当进行明确。一个好的业务流程图，有助于我们识别各业务流程中的关键控制点（即对管理风险起到关键性作用的控制措施），并进一步制定对应的制度。

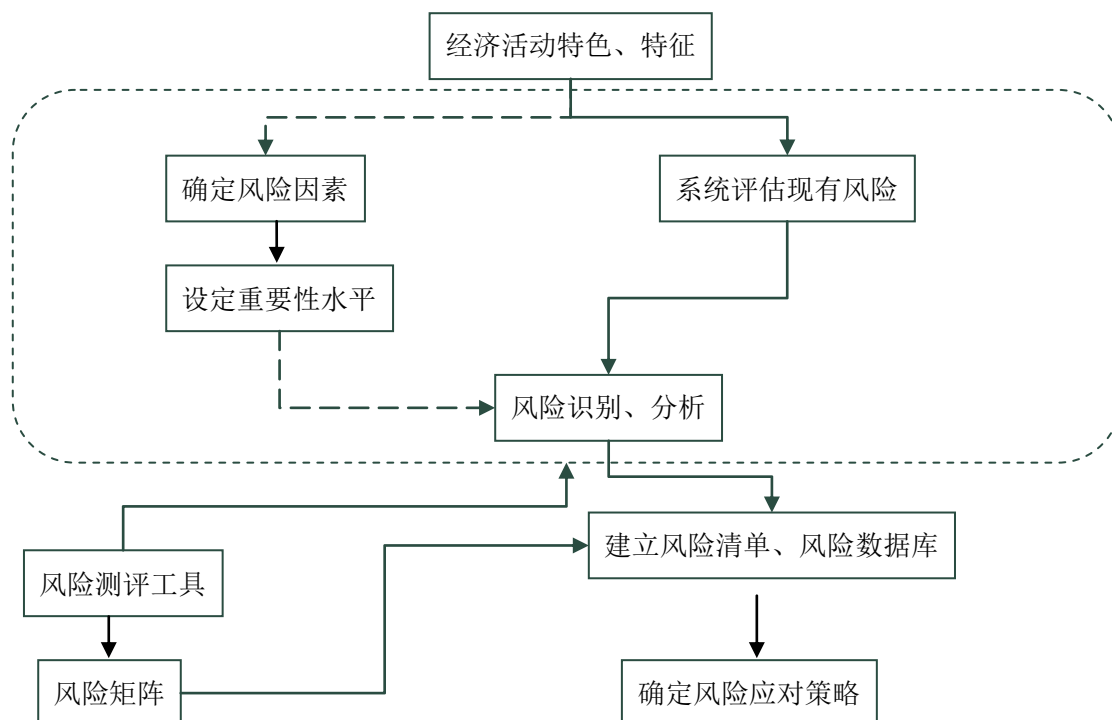
通常情况下，行政事业单位主要业务流程至少应当包括以下内容：

1. 组织架构
2. 人力资源
3. 公共服务定位
4. 预算业务控制
5. 收支业务控制
6. 政府采购业务控制
7. 资产控制
8. 建设项目控制
9. 合同控制

10. 财务管理

11. 信息系统

四、单位风险识别与评估



风险评估是在内控体系建设过程中最容易忽视的环节，而实际上，这个环节却是建立行政事业单位内控体系的一个至关重要的前提。单位应当从单位层面和业务层面两个方面进行风险评估。其中，单位层面风险评估应当重点关注以下方面：

- 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；
- 内部控制关键岗位工作人员的管理情况；
- 财务信息的编报情况。

业务层面风险评估应当重点关注以下方面：

- 预算管理情况；
- 收支管理情况；

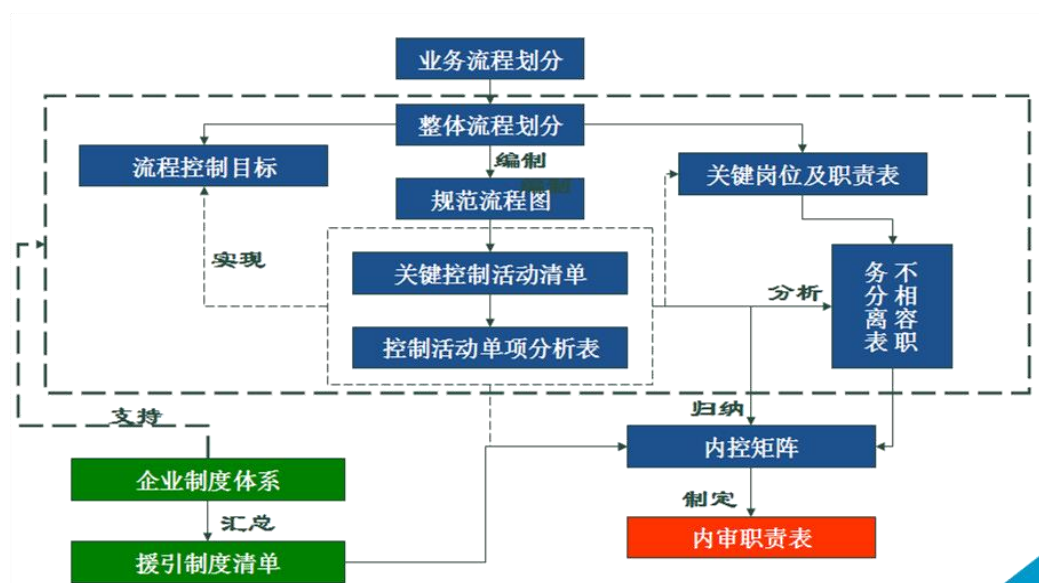
- 政府采购管理情况；
- 资产管理情况；
- 建设项目管理情况；
- 合同管理情况。

单位应当基于自身经济活动特色、特征，利用专业的评估工具对经济活动内外风险进行量化分析，对风险可能发生的频率和后果赋值，计量风险的严重程度，同时设定事业单位对风险的容忍限度，对诊断出的所有风险进行排序，随后建立相应的风险数据库及风险应对策略。

五、内部管理制度的建设

在前述的建立风险数据库的前提下，单位的任务是基于上述风险数据库对单位各类经济活动的流程进行梳理，针对某项具体的业务流程(明细程度可能根据企业的控制目标具体界定)应当确定关键岗位、职责表，描述关键控制点及相关的控制活动，分析不相容职务，从而形成单位内部控制管理制度。

《内控规范》对单位提出了建立健全单位各项内部管理制度的要求。企业内部控制体系建设过程中对于制度建设的经验，同样适用于行政事业单位，可供单位参考。



制度体系建设实际上是对前述单位目标设定、组织架构梳理、业务流程划分及单位风险评估与应对等工作的整合。因此，一个好的制度体系，除了明确所涉事项的具体操作要求之外，还应当在其内容中体现上述环节的工作内容及其考虑的因素，包括但不限于：职责划分、授权情况、不相容职务分离、业务流程以及关键控制环节的操作记录等。

此外，制度体系建设过程中，还应关注制度建设工作的完善情况，包括：

（一）制度拟定与审议

行政事业单位应当明确内部管理制度的拟定与审议流程，尤其是明确重要制度，如：财务管理制度、预算管理制度、合同管理制度、资产管理制度等的集体审议机制。制度体系建设基础较好的单位，可对制度体系进行分级管理，明确各级制度的制定、审议、管理流程。

（二）制度修订与调整

行政事业单位应当结合单位发展的实际情况，定期对现有制度体系进行修订与调整，并明确修订调整的工作机制，原则上应当与制度制定的流程保持一致。

六、内控体系监督与考核

在以往的国有上市公司内控失败的案例中，很多企业已经制订了防范风险的控制制度，这些制度设计虽不能避免所有的风险，但至少可以保证不会导致企业破产清算，难以持续经营。他们失败的原因不在于缺乏制度，而在于缺乏监督，致使制度形同虚设，舞弊肆虐、管理完全失效。

内部控制有效性分为设计有效性和执行有效性两个方面。

在行政事业单位完成内部控制管理制度的建设，还仅仅是初步解决了行政事业单位内部控制设计层面有效性的问题，为保证内部控制体系在单位内部执行有效，我们除了为单位内部制定并下发内部控制管理制度外，还需对内部控制体系运行情况进行监督。

监督工作可分为日常监督与专项监督两种。单位应当由专门的、职责独立的内审部门负责日常的监督，并及时直接地向单位负责人汇报。

除此之外，单位还要制定专项监督制度，对非经常性重要项目进行不定期的监督，以防止预料之外的风险发生。

七、内部控制评价与更新

单位在业务发展的过程中会发生大小各异的内部变化，小到基层员工的变动，大到经营模式的变化，这些变动累积到一定程度会导致原有的风险手册和内控管理手册不再符合企业的实际，因此，内部控制体系也应该是一个动态更新的过程。

这个动态更新的过程即可以是渐进式的（当内外部变化不是非常剧烈时），也可以急进的、全新式的（当内外部发生的革命性的变化时）。

《内控规范》第六十三条明确了对单位内部控制的有效性进行评价并出具单位内部控制自我评价报告的要求。该要求实际上明确了行政事业单位定期对内部控制运行情况进行评估以及进行动态更新的机制。

内部控制的自我评价原则上每年至少开展一次。

我们建议单位在首次建立内控体系或重大动态更新时选择第三方的权威中介机构，既可以借助其专业知识为单位量身定做内控体系，也可以通过培训方式培养单位自身的内控理念和意识。

构建行政事业单位内部控制体系的主要措施

根据《行政事业单位内部控制规范（试行）》规定，行政事业单位内部控制方法一般包括：

- 不相容岗位相互分离。合理设置内部控制关键岗位，明确划分职责权限，实施相应的分离措施，形成相互制约、相互监督的工作机制。
- 内部授权审批控制。明确各岗位办理业务和事项的权限范围、审批程序和相关责任，建立重大事项集体决策和会签制度。相关工作人员应当在授权范围内行使职权、办理业务。
- 归口管理。根据本单位实际情况，按照权责对等的原则，采取成立联合工作小组并确定牵头部门或牵头人员等方式，对有关经济活动实行统一管理。
- 预算控制。强化对经济活动的预算约束，使预算管理贯穿于单位经济活动的全过程。
- 财产保护控制。建立资产日常管理制度和定期清查机制，采取资产记录、实物保管、定期盘点、账实核对等措施，确保资产安全完整。
- 会计控制。建立健全本单位财会管理制度，加强会计机构建设，提高会计人员业务水平，强化会计人员岗位责任制，规范会计基础工作，加强会计档案管理，明确会计凭证、会计账簿和财务会计报告处理程序。
- 单据控制。要求单位根据国家有关规定和单位的经济活动业务流程，在内部管理制度中明确界定各项经济活动所涉及的表单和票据，要求相关工作人员按照规定填制、审核、归档、保管单据。
- 信息内部公开。建立健全经济活动相关信息内部公开制度，根据国家有关规定和单位的实际情况，确定信息内部公开的内容、范围、方式和程序。

针对行政事业单位内部控制实际问题、根据内部控制的基本原则，结合上述基本控制方法，可以从以下几个方面着手，构建行政事业单位内部控制体系：

（一）强化行政事业单位内部控制意识，营造良好的内控环境。行政事业单位内部控制的成败很大一部分取决于单位人员的意识和行为，其中更为关键点是

单位领导者的内控意识。行政事业单位领导者在内部控制的执行中应起带头作用，充分认识到内部控制制度建设的重要性，并对内部控制制度建设的合理性和有效性负主要责任；加强对单位全体员工的教育和培训，通过宣传和教育使全体员工深入了解内部控制的内涵，同时明确各个岗位在内部控制执行过程中的职责，增强他们在内部控制中的责任意识；营造良好的内部控制环境，建立与内部控制相关的单位文化，使整个单位沉浸在良好的内控氛围中，有助于内部控制的有效执行。

（二）健全行政事业单位内部控制体系。行政事业单位内部控制工作的效果，需要一套科学合理的制度体系来支持和保证。目前我国并未出台针对行政事业单位内部控制的相关规范，财政部门应当组织有关专家学者，研究制定体现行政事业单位特点的规章制度，促进行政事业单位建立健全内部控制的制度体系，并不定期地进行监督检查。另外，单位应根据自身的业务特点，在明确各级权责关系的基础上，制定一套完善的内部控制体系。具体而言，行政事业单位的内部控制体系应包括以下几方面：（1）规范职能职责划分，避免一人多岗现象，注意分离不相容岗位；（2）规范预算、资金和费用支出等的管理，确定单位内控的重点和目标，确定合理的报销审批程序，明确建立授权和分配责任的方法，对重大事项按程序实行集体决策审批，进一步完善行政事业单位内控制度。

（三）提高内控人员综合素质。公司对内部控制岗位人员综合素质的控制要从源头抓起，招聘的时要综合考虑应聘人员的专业能力、职业敏感度、工作态度等因素，选取综合素质较高的人员担任内控岗位职务。另外，单位可通过培训，使内部控制岗位人员的知识和技能不断得到更新、补充、拓展，进一步掌握内部控制管理相关政策，提高管理水平。

（四）完善会计控制制度，确保财务内控工作有章可循；设置合理的会计岗位，确保各岗位职责明确、相互制衡；提高会计人员职业道德、业务水平，确保财务人员正确行使权责；要建立完善的会计处理程序，严格的核对制度，确保会计信息真实有效；完善部门预算制度，扩大部门预算范围，并严格预算的调整和追加程序；将部门预算与单位内部的责任预算有机结合，加大责任预算体系力度；建立预算编制质量和项目考核机制，严格进行预算考核。

（五）财政部门是会计与内部控制工作的主管部门，审计部门是重要的监督部门。各级财政部门应当成立相应的组织机构，加强对行政事业单位内部控制建设的组织与指导，并拨出专项经费，对内部控制制度建设提供经费支持；另外，行政事业单位应建立独立的内部审计机构，使其能独立、公正、客观地行使内部审计职责，并对单位的内部控制制度设计的效果及其实施的有效程度做出评价。建立必要的信息披露制度，接收群众的监督和约束。加强跟踪落实内外部的审计决定、审计意见，真正做到通过审计加强内部会计控制，提高各项管理水平。

行政事业单位内部控制架构及职责分析

根据《内控规范》的规定，“单位应当单独设置内部控制职能部门或者确定内部控制牵头部门，负责组织协调内部控制工作。同时，应当充分发挥财会、内部审计、纪检监察、政府采购、基建、资产管理等部门或岗位在内部控制中的作用。”

从归口管理部门的角度来讲，在实务中，有些单位成立专门的处室来负责内部控制体系的建设，保证有足够的资源支持和协调内部控制工作的开展，确保内部控制工作的相对独立性。但是，这种组织形式安排下，需要单位投入额外的人力和资源，对单位的成本要求和人员能力要求较高。因此，对于多数单位而言受制于岗位编制、专业人员等条件限制，目前尚不具备成立专门的内部控制管理机构的条件。一般来说，行政事业单位的内部控制牵头部门有以下几种形式：

首先，可以由会计处（室）负责内控体系建设，因为内控体系更多的是为了保障资金、资产的安全，与财务控制的目标相对较为一致。但是，这种组织形式安排下，财务人员对其他业务管理流程的熟悉，以及内控建设完成后与审计监督检查的衔接，成为制约内控有效实施的两个主要因素。此外，作为一个全面的内控体系，会计处（室）本身也是一个需要被监督检查的重要处室。

其次，可以由审计处（室）负责内控体系建设，因为审计处（室）不执行任何的具体业务，并且在日常的监督检查汇总中已经对业务有了较为全面的了解，可以将内控建设与管理审计做到有机结合，并且这样可以实现内控建设与内控监督检查的连贯性。但是，这种组织形式安排下，内控建设和内控监督评价由一个部门来做，可能导致内控设计中存在的不足被掩盖。

再者，可以由制度管理的处室或者体系管理的部门负责内控体系建设，这样可以实现内控体系与其他管理制度和管理体系的有机融合。但是，这种组织形式安排下，由于缺少财务专业的人员参与，可能在最终目标的实现，在财务数据的真实性和财务资产的有效性控制方面较为薄弱。

当然，单位也可以抽调财会、审计和业务管理等骨干成员成立内控工作组来

开展内控体系的建设。但是，这种组织形式下，一定要考虑如何保证内控运作的持续性和稳定性。

从单位不同管理层级的内控职责来看，单位领导班子负责组织领导单位内部控制的建设和运行；各处室负责人要带动本处室的人员参与本部门的内控建设；全体员工广泛参与内部控制的具体实施；单位内部控制的负责处室应结合实际，制定内部控制体系建设的分阶段目标和建设步骤，围绕内部控制的五个要素扎实开展工作，深入宣传；各职能处室应积极参与内控体系建设，参与内控流程、制度和控制要点的讨论，并严格按照内控的要求执行业务操作；审计处（室）按照内控体系的要求监督各岗位的内控执行情况，做到严格监督、严肃考核。随着实施工作的不断深入，单位应当加强内部控制全员、全面、全过程管理，进一步推动管理创新，不断提升管理水平，有效防控经营风险，保证实现价值目标，最终促进单位实现发展战略。

需要强调的是，《内控规范》第六条指出单位负责人对内部控制的建立健全和有效执行承担责任，并且在第九条指出单位领导必须担任风险评估小组的组长，经济活动的风险评估结果要及时报告给领导班子审阅。由此可见，单位领导在内控体系中承担了两个层面的责任：

首先在内控的建立健全层面，单位领导必须作为负责人来推进整个内控体系的建设。内部控制体系的建立和实施是一个“一把手工程”，单位的领导必须是第一责任人。因为内控体系的建设涉及到业务流程的规范，处室职责的调整。各处室往往从各自的利益出发，无法实现流程在单位层面的最优化，这时候必须由单位领导进行协调和决策。同时，内控建设的关键不是操作层面的管理调整，二是顶层设计的规范和优化。

其次在内控执行层面，单位也必须起到表率作用。内部控制规范的不仅仅是一般员工的业务活动，也包括了领导的决策、协调等活动。领导对于流程的尊重和坚决的执行将是内控体系能否落地的关键。

总之，在内控的全过程中，没有一把手的参与，流程的优化和风险防控是无法真正有效落地的。

行政事业单位建设完善的内部控制体系除了需要合理的组织保障及明晰的

各层面各岗位职责分工外，内控建设成员的专业能力也是一个重要的方面。总体来看，内控建设团队的成员需具备的专业能力有：（1）财务专业能力：能够了解财务数据的意义以及财务数据变化预示的管理漏洞；（2）审计专业能力：能够敏锐的了解高风险领域，并抓住主要的风险环节；（3）专业业务能力：对采购、基建项目、法务合同等专项内容有深入的理解，指导各业务环节常见的管理漏洞；（4）沟通能力：能够与单位领导、处室领导以及操作人员进行有效的管理沟通，引导大家共同来解决问题。内控团队成员最好囊括多个部门的人员，形成一个相互协作、相互补充的工作小组。

但就大多数行政事业单位来讲，现有的人员无法满足上述要求，为解决单位内部控制专业人才紧缺状况，单位应当有计划地培养内部控制专业人才。一是通过参加政府部门、中介机构、单位内部举办的培训学习等，促使内控人员掌握相关知识；二是让从事内部控制的专业人员，在工作实践中不断探索学习，以内部控制基础理论、基本规范及配套指引为指针，借鉴其他单位的经验，结合实际，自我学习、自我积累，探索创新，不断提升个人的业务能力和单位的内控管理水平；三是在聘请中介机构开展内部控制咨询服务时，充分利用中介机构的专业力量，通过业务沟通交流和参与实际运作来锻炼培养单位专业队伍。单位领导要高度重视内部控制专业队伍建设，在强调全员参与内部控制的基础上，采取多种措施，建立激励机制，鼓励从事内部控制的专业人员自学成才。

行政事业单位内控开展步骤及相应成果

内部控制体系的建设是一个系统、长期的工程，涉及单位管理的方方面面。因此，内部控制体系的建设也应有计划、有步骤地持续开展。

一般来说，内部控制体系建设主要分成以下五个阶段，具体如下：

第一阶段：启动阶段

(1) 各单位要召开内部控制规范体系宣传实施动员大会，并制定单位内部控制整体建设实施方案或持续改进计划，明确总体建设目标和各阶段的任务。

(2) 方案应具体包括：一是成立以单位负责人为组长的内部控制建设工作领导小组，并明确专人负责内部控制建设工作的具体实施，领导小组设立专职机构或确定牵头部门，配备专门工作人员，具体负责内部控制体系的建设与实施工作；二是建立相关部门共同参与的跨部门联动工作机制，明确分工，落实责任，共同推进，并做好对各处室或下属单位的内部控制建设组织指导工作；三是按照内部控制建设与监督、评价职责相分离的原则，明确内部审计或相关处室负责组织内部控制评价工作。

(3) 在启动阶段，单位可以开展培训会议、讲座、沙龙等形式的活动将内部控制体系的重要性及实施方法等内容予以宣贯，务必保证单位自上而下能全员了解并参与内控体系的建设工作。

第二阶段：调研阶段

单位应结合自身特点和管理要求，重新评价本单位治理结构和内部机构设置，明确各类治理主体的权利运行机制，合理设置职责权限，规范决策程序，确保组织架构能够高效、合理的运行。

各实施单位在本阶段需要完成关键业务流程梳理，查找经营管理的风险点，评估风险影响程度，编制各类风险与缺陷清单，明确关键控制节点和控制要求，实施业务流程再造。

(1) 进行流程划分

内控建设团队应搭建内部控制的框架体系，进行流程划分，保证涵盖本单位管理的核心、重点及高风险领域。

内部控制建设涉及到单位内部的岗位调整、职责变化和流程再造，所以往往在推进过程中遇到较大的阻力。初次开展内控体系建设的单位可以根据自身的情况，有重点的选取若干个业务先行推进，待形成经验后再全面推广，做到循序渐进，逐步推进，这将会更有利于内控体系的成功实施。

(2) 进行目标设定

针对每个一、二级流程，内控建设团队应组织各处室进行讨论，得出本单位在该流程管控过程中的主要目标，从而为下一步的风险识别打下基础。

(3) 进行风险识别

根据已确定的各流程目标，识别出可能影响这些目标的风险，并进行一一列示，形成风险清单。

二级流程名称	风险事件编号	风险事件描述	风险属性	风险类别	初始风险评估			风险管理策略			风险责任部门	
					频率	损失	等级	承受	规避	降低		分担
预算业务控制												
全面预算	R01-01-01	预算编制过程短，时间紧张，准备不充分，未对有关政策和指标掌握全面，可能导致预算编制准确性低。	财务风险	资金管理风险	2	4	重要级			√		财务部门
	R01-01-02	预算编制为参照以前年度单位收支实际情况，真实反映单位本年度全部业务收支计划，可能导致预算编制结果失真。	财务风险	资金管理风险	2	4	重要级			√		财务部门
	R01-01-03	对于专业性较强的重大项目，例如基建和信息化项目，未在预算编制过程中进行专业性事项立项审批，可能导致重大项目预算编制不准确。	财务风险	资金管理风险	2	4	重要级			√		财务部门
	R01-01-04	财务部门与业务部门之间缺乏有效沟通，可能导致预算编制与预算执行、预算管理与资产管理、政府采购和投融资管理等经济活动相脱节。	财务风险	资金管理风险	2	4	重要级			√		财务部门
	R01-01-05	预算项目不细，编制程序、方法不规范，随意性较大，可能导致预算的准确性不够，预算目标缺乏准确性、合理性、可行性。	财务风险	资金管理风险	2	4	重要级			√		财务部门
	R01-01-06	单位内部预算指标分解设置不合理，可能导致单位内部各业务部门权责与事权不匹配，影响了部门职责的履行和财政资金使用效率。	财务风险	资金管理风险	2	4	重要级			√		财务部门
	R01-01-07	预算编制以财务管理部门为主，业务部门参与度低，可能导致预算编制不合理，预算编制权、责、利不匹配。	财务风险	资金管理风险	2	4	重要级			√		财务部门
	R01-01-08	全面预算未经适当审批或超越授权审批，可能导致预算权威性不够、执行不力。	财务风险	资金管理风险	2	4	重要级			√		财务部门
	R01-01-09	预算调整没有严格控制，调整事项不充分、调整方案不合理，可能导致预算调整随意、频繁，预算失去严肃性和硬约束。	财务风险	资金管理风险	2	4	重要级			√		财务部门
	R01-01-10	没有严格执行批准的预算安排各项收支，资金收支随意性较大，部门项目没有预算指标，或者没有按照标准履行相应的申请审批程序，可能导致预算的执行与预算指标不符，影响预算的严肃性。	财务风险	资金管理风险	2	4	重要级			√		财务部门
	R01-01-11	预算执行没有进行分析，没有建立有效的沟通机制，财务部门与业务部门彼此缺少有效的沟通，可能导致财务人员不了解项目进度，业务人员不了解预算执行情况，影响预算执行的效率和效果以及降低预算的严肃性。	财务风险	资金管理风险	2	4	重要级			√		财务部门
	R01-01-12	预算执行过程中缺乏有效监控，可能导致预算执行不力，预算目标难以实现；缺乏健全有效的预算反馈和报告体系，可能导致预算难以发挥操作作用。	财务风险	资金管理风险	2	4	重要级			√		财务部门
	R01-01-13	预算与预算相脱节，口径不一，难以及时反映预算执行情况，可能导致预算管理效率低下。	财务风险	资金管理风险	2	4	重要级			√		财务部门
	R01-01-14	预算评价机制不完善，未将评价结果与预算指标的下达相结合，可能导致预算管理缺乏有效的监督机制。	财务风险	资金管理风险	2	4	重要级			√		财务部门

(4) 进行调研诊断

根据风险清单，内控建设团队开展调研与诊断，发现单位运行的各环节是否存在缺陷，并将这些缺陷进行整理分析形成缺陷清单。

（5）进行风险应对

针对每一条风险和缺陷，内控建设团队应组织各处室进行讨论，结合成本效益等原则设计出适合本单位的风险应对和缺陷整改的措施。

第三阶段：体系建设阶段

（1）各单位应在调研阶段工作的基础上，结合内部控制目标，梳理完善管理制度体系。

（2）同时，完成内部控制管理手册的编制工作，从而促进业务流程的规范化与标准化。

（3）有条件的单位可以推进内部控制体系建设与信息化建设的整合对接，在将制度和控制措施嵌入流程的基础上，结合单位信息化建设进程，将业务流程和控制措施固化到信息系统中，实现在线运行。

第四阶段：实施阶段

（1）要落实内部控制执行责任制，建立主要负责人承诺制，明确单位主要负责人对内部控制有效执行负总责，带头执行内部控制制度。

（2）要逐级进行责任分解，将内部控制执行与管理权限配置、岗位责任落实有机结合，建立内部控制体系的培训机制，做好上岗前培训和持续教育，确保每个岗位员工熟知本岗位权限和职责，并具备相应的专业胜任能力，形成员工积极参与、自觉执行、主动监督的全员内部控制意识与氛围。

（3）建立重大风险信息沟通与报告路径、责任与处理机制，确保内部控制重大风险信息顺畅沟通和及时应对。

第五阶段：持续改进和完善阶段

（1）根据业务发展要求和外部经营环境变化，持续检验和评估管理制度和内控手册的有效性，建立动态调整与改进机制，防止出现制度缺失和流程缺陷。

（2）加强内部控制日常监督检查，内部审计或相关处室要通过在线测试、现场调查等方式，加强对同级处室和各级子单位内部控制执行有效性的日常监督检查，确保内部控制有效执行。

上文中提到，内部控制体系的建设工作中，会形成相应的成果，包括内部控制手册、风险清单以及内控制度等。

内控手册本质上和单位的流程、制度是一一对应的，只不过流程和制度描述了单位的所有动作过程，而内控手册不关注效率性动作，它只囊括了控制性动作并总结了其原因和要求。以采购流程来说，在采购流程的十个动作中：（1）请购，（2）核对库存，（3）批准采购，（4）询比价，（5）确定供应商，（6）合同会签，（7）签订合同，（8）收货，（9）验收，（10）付款，制度和流程表述了从1到10的整个动作过程；而内控手册只是把其中的2、3、4、6、7、9这几个针对风险的控制性动作进行提炼和说明。

风险清单和内控手册都是从流程出发进行的要点识别和汇总。但是风险清单罗列的是流程中面临的影响目标的可能性事件，即风险；而内控手册罗列的是单位在针对风险防范中采取的主观的控制措施，即控制要点。

对应风险事件编号	风险事件描述	对应目标编号	控制措施编号	控制措施描述	控制措施责任部门	控制频率	手工/自动	财务报告认定					对应制度	涉及文档		
								预防性/检查性	影响报表科目	存在/发生	完整性	准确性			截止	授权和义务
R01-01-01	预算编制的过程短，时间紧张，准备不充分，未对有关政策和资料掌握全面，可能导致预算编制准确率降低。	CO01-02	CA01.01-01	单位各部门按照规定的预算编报职责，预算编制标准，以及下一年度工作安排，提出预算建议数以及基础数据申报，经单位分管领导审批后，进行汇总形成预算建议数，交财务部门负责人审核后提交单位领导审批。	财务部门	每年	预防性	手工								
R01-01-02	预算编制未依据以前年度单位收支实际情况，未真实反映单位本年度全部业务收支计划，可能导致预算编制结果失真。	CO01-02	CA01.01-02	预算编制在当年预算执行情况基础上，根据本单位各部门（及下属单位）上报的业务工作计划，对下一预算年度单位财政收支规模和结构进行预计和测算。	财务部门、业务部门	每年	预防性	手工								
R01-01-03	对于专业性较强的重大项目，例如基建和信息化项目，未在预算编制过程中进行专业性事前立项审批，可能导致重大项目预算编制不准确。	CO01-02	CA01.01-03	对于建设工程、大型修缮、信息化项目和大宗物资采购等专业性较强的重大事项，除有关规定必须执行专业评审机构评审的情况外，单位成立评审小组自行组织评审，一刻委托外部专家或机构等第三方进行评审。	财务部门	每年	预防性	手工								
R01-01-04	财务部门与各业务部门之间缺乏有效沟通，可能导致预算编制与预算执行、预算管理与资产管理、政府采购和基建管理等经济	CO01-05	CA01.01-04	单位建立内部预算编制、预算执行、资产管理、基建管理、人事管理等部门或岗位的沟通协调机制，按照规定进行项目评审，确保预算编制部门及时取得和有效运用与预算编制相关的信息，根	各业务部门、财务部门	每年	预防性	手工								

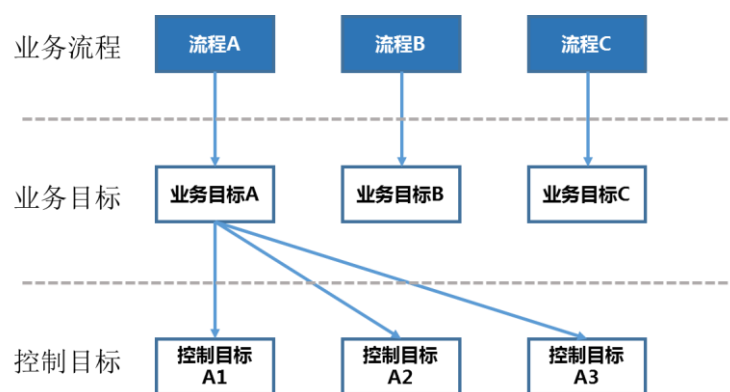
其中，内控建设的主要成果展现是内控制度和内控手册，但是并不意味着完成了这些成果的编制就等于完成了内控体系的建设。因为内控包括了设计和执行两个层面，成果的编制只是在特定时间阶段完成了内控设计的工作，内控体系运行的更大任务是内控的执行。甚至内控手册和管理制度也应随着单位组织架构或运营管理流程发生变化而进行变化。

行政事业单位各业务环节的内部控制目标设定

行政事业单位开展内部控制时，首先应该在确定业务流程后，识别出各项经济活动的业务目标，然后根据业务目标逐步分解，得到相应的控制目标。这些业务目标以及控制目标总体上应与行政事业单位内部控制的整体目标相一致。

业务目标是通过业务流程所期望达到的标准或水平，是实施控制措施的落脚点，也是决定内部控制运行方式和方向的关键。

任何一个业务流程都有其业务目标，而这个业务目标又可以分解成若干个控制目标，这些控制目标是保证业务目标能够实现的基础。



以政府采购这样一个业务流程为例，简单来说，流程的业务目标是确保采购到合适的需要的物品。同时，在这一业务目标的实现过程中又会包含需要关注的几个控制目标：价格合理，数量合适，质量上乘，供应及时等。如果采购无法保证这样四个控制目标的实现，那么即使采购到相应的东西，也就缺失了应有的意义。

识别业务目标和控制目标的意义在于帮助各单位能够深入的分析在各业务开展过程中可能面临的风险以及存在的缺陷。只有明确了业务开展需要达到的预期，才能发现在实现这一预期过程中可能存在的不足。

流程目标往往根据实务操作经验进行总结和提炼。一般来说，流程的控制目标按照属性可以分为八类：完整性、及时性、真实性、准确性、有效性、合法性、合理性、保密性。

- (1) 完整性：主要证实业务流程或经济活动中所涉及或所造成的信息、资料、数据或成果被完整的记录；
- (2) 及时性：主要证实所涉及的业务流程或经济活动被及时执行，所造成或达成的成果被及时的记录、表述或传递；
- (3) 真实性：主要证实所涉及的业务流程或经济活动真实发生，所造成或达成的成果确实存在；
- (4) 准确性：主要证实所涉及的业务流程或经济活动及其所造成或达成的成果被准确的记录或表述；
- (5) 有效性：主要证实所涉及的业务流程或经济活动及其所造成或达成的成果能达到预期的效果，满足单位的需求，降低业务流程或经济活动中发生各类风险的可能性，并且一定程度上可以提升单位公共服务的效率和效果；
- (6) 合法性：主要证实所涉及的业务流程或经济活动及其所造成或达成的成果均符合或满足国家法律、外部监管机构相关法规以及单位内部规章制度的规定；
- (7) 合理性：主要证实所涉及业务流程或经济活动及其所造成或达成的成果均经过科学的论证和测试，保证资源的合理利用；
- (8) 保密性：主要证实所涉及的业务流程或经济活动及其所造成或达成的成果能够被安全的保护，从而维护单位的权益。

不同的业务流程有不同的控制目标，相同的业务流程也会有若干个不同的控制目标。各单位在具体提炼每个业务流程的控制目标时只需要根据流程的操作步骤，对照八个目标属性进行具体的分析，从而整理出各个流程的控制目标表述。

在《行政事业单位内部控制规范（试行）》中，主要对行政事业单位的六项主要经济业务活动进行了规范和明确，以下将分别对这六项经济业务活动的控制目标展开讨论：

■ 预算业务

行政事业单位经济活动的本质就是资金的运用，其资金主要来源为国家财政下拨的资金，国家财政资金主要通过预算进行管理，其他如事业单位的自有资金，

同样应该纳入单位的全面预算管理中。

预算管理的业务目标是单位结合整体目标及资源调配能力，经过科学合理论证、预测，全面综合计算、平衡后，对当年或者超过一个年度的经济活动和财务事项进行合理、完善的经费计划和安排。

对预算管理业务进行分解，能得到预算编制、预算执行、预算调整、决算管理和预算考核等五个流程环节，通过这五个流程环节，对预算管理的业务目标进行分解，就能得到上述环节的控制目标，详见下表：

流程环节	控制目标	目标属性	相关法规
预算编制	程序规范：预算编制程序要遵循集体决策的原则。	合法性	《行政事业单位内部控制规范》第二十条
	方法科学：在考虑预算编制因素时，需要进行科学的测算。	合理性	
	编制及时：在预算年度开始前，形成预算草稿。	及时性	
	内容完整：涉及收入支出的各个层面。	完整性	
	项目细化：将所有收入支出因素都考虑进来。	完整性	
	数据准确：预算所涉及的项目数据应真实准确。	准确性	
预算执行	密切关注和监控预算的执行情况，对预算执行中发现的问题及时进行解决和改进。	有效性	《行政事业单位内部控制规范》第二十一条、第二十二条
预算调整	预算调整与预算编制类似，应当做到程序规范、方法科学、编制及时、内容完整、项目细化以及数据准确。	合法性、合理性、及时性、完整性、准确性	《行政事业单位内部控制规范》第二十一条
决算管理	预算执行的结果，要求做到预算执行情况的真实、完整反映，对预算执行情况作出及时且合理的分析，为下一年度的预算编制提供参考。	真实性、完整性、准确性、及时性、有效性	《行政事业单位内部控制规范》第二十三条
预算考核	预算考核所针对的是预算管理全过程的评价和估算，预算考核必须是科学合理、准确完整。	完整性、准确性、有效性	《行政事业单位内部控制规范》第二十四条

■ 收支业务

行政事业单位的收支业务与资金流转密切相关，是单位运行中的核心业务之一，也是其内部控制的管控重点，行政事业单位的收支业务主要包括：收入业务、支出业务以及债务业务三个方面。

这三个主要业务所共同关注的主要是资金收支的安全、准确及有效，避免资金的收入以及支出活动存在截留或伪造的现象。行政事业单位收支业务的控制目标详见下表：

流程环节	控制目标	目标属性	相关法规
资金收入	<ul style="list-style-type: none"> ■ 资金收入由统一的部门归口管理； ■ 保证相关收入单据的真实有效； ■ 确保资金收入的准确，避免资金被挪用或截留。 	合法性、真实性、准确性、及时性	《行政事业单位内部控制规范》第二十六条
资金支出	<ul style="list-style-type: none"> ■ 资金支出申请必须符合国家和单位的相关法律法规； ■ 资金的支出应当经过科学合理的测算，金额准确； ■ 资金使用过程中应当进行跟踪。 	合法性、合理性、真实性、准确性、有效性	《行政事业单位内部控制规范》第二十九条、三十条
债务管理	<ul style="list-style-type: none"> ■ 重大举债和偿还等经济事项应当进行充分的讨论决策； ■ 对债务实时监督； ■ 对债务准确进行会计核算以及对账检查工作。 	合理性、准确性、有效性	《行政事业单位内部控制规范》第三十一条

■ 政府采购业务

政府采购的业务目标是完善并合理制定政府采购体系，通过科学论证和精确计算，对单位本年度或者中长期的采购事项进行统一安排，从而有效利用社会资源，为单位的业务活动采购物美价廉的物品。

根据政府采购的业务目标，按照政府采购业务流程中的各个环节对业务目标进行分解，就能得到相应的控制目标，主要涉及的流程环节包括采购预算和计划的制定、采购过程管理、采购验收等其他环节，政府采购业务各个环节的控制目标详见下表：

流程环节	控制目标	目标属性	相关法规
采购预算	编制时需要内容完整、数据准确、方法科学，保证资源分配的有效性并控制政府采购成本，避免出现重复购置、浪费资金，或出现未予购置、影响业务工作的 情形。	完整性、准确性、合理性	《行政事业单位内部控制规范》第三十四条
采购计划	采购计划是根据采购预算的编制情况而进行安排的，所以其应该完整的反映政府采购预算的落实情况，并且采购计划的安排必须经过相应的审核和审批，注意采购的规模效益以及科学合理。	完整性、准确性、合理性、有效性	《行政事业单位内部控制规范》第三十四条
采购实施	主要包括采购的招投标管理、供应商选择以及采购实施等流程，其中招投标以及供应商的选择必须符合国家相关采购法律和法规。	合法性	《行政事业单位内部控制规范》第三十五条
采购验收与付款	采购过程完成之后的结果管理，所能体现的是整个采购过程的有效性。作为最后一道关口，应该对采购项目的数量、质量、规格等事项进行严格的验收，确保采购的物品符合预期。	准确性、完整性、有效性	《行政事业单位内部控制规范》第三十六条
其他环节	政府采购需要接收公众的监督和质疑。	合法性	《行政事业单位内部控制规范》第三十七条
	应当加强对政府采购业务的记录控制。妥善保管政府采购预算与计划、各类批复文件、招标文件、投标文件、评标文件、合同文本、验收证明等政府采购业务相关资料。	完整性	《行政事业单位内部控制规范》第三十八条
	涉密政府采购项目，单位应当与相关供应商或采购中介机构签订保密协议或者合同中设定保密条款。	保密性	《行政事业单位内部控制规范》第三十九条

■ 资产业务

行政事业单位资产控制的业务目标是保证行政事业单位的资产安全、提高资产使用效能，从而提高公共服务的效果和效率。

从类型上来分，行政事业单位的资产主要能够分为货币资金、实物资产、无

形资产、对外投资以及其他资产。

由于行政事业单位不同类型的资产具有不同的存在形态和特点属性，相应的控制目标也不尽相同，详见下表：

流程环节	控制目标	目标属性	相关法规
资产分类管理原则	单位应当对资产实行分类管理，建立健全资产内部管理制度。分类管理属于行政事业单位资产控制的基本原则，也是单位实施资产控制的重要方法。	合法性、合理性	《行政事业单位内部控制规范》第四十条
货币资金管理	<ul style="list-style-type: none"> ■ 确保银行账户的开立、保管和注销符合相关法律法规要求； ■ 确保库存现金、银行对账单、余额调节表等账实相符、账账相符，保证货币资金的安全完整。 	合法性、完整性、准确性、保密性	《行政事业单位内部控制规范》第四十一条、第四十二条、第四十三条
实物资产	<ul style="list-style-type: none"> ■ 对资产实施归口管理。明确资产使用和保管责任人，落实资产使用人在资产管理中的责任； ■ 按照国有资产管理相关规定，明确资产的调剂、租借、对外投资、处置的程序以及审批权限和责任； ■ 建立资产台账，加强资产的实物管理； ■ 建立资产信息管理系统，做好资产的统计、报告、分析工作，实现对资产的动态管理。 	合法性、合理性、有效性、完整性	《行政事业单位内部控制规范》第四十四条
无形资产			
对外投资管理	在事前，事中以及事后均进行控制。应保证对外投资经过科学的论证，投资项目过程中实施跟踪和监督，以及投资事后评价以及责任追究。	合理性、准确性、有效性	《行政事业单位内部控制规范》第四十五条

■ 建设项目业务

行政事业单位建设项目业务流程的业务目标为提高工程质量、保证工程项目安全及时完成、控制工程成本、防范工程舞弊。

行政事业单位建设项目主要包括项目前期工作阶段、项目建设实施阶段和项目竣工阶段。各流程环节的控制目标详见下表：

流程环节	控制目标	目标属性	相关法规
项目前期工作	行政事业单位应对项目的建设进行科学论证，保证项目建议书、可行性研究报告以及项目设计方案的合理有效。	合法性、合理性、有效性	《行政事业单位内部控制规范》第四十八条
项目建设实施	<ul style="list-style-type: none"> ■ 保证招投标过程的合法保密； ■ 保证资金使用环节的合法合理； ■ 对施工过程进行监督和控制，保证工程合理有效的进行。 	合法性、保密性、合理性、有效性	《行政事业单位内部控制规范》第四十九条、五十条
项目竣工	<ul style="list-style-type: none"> ■ 应当按照规定的时限及时办理竣工决算，组织竣工决算审计。 ■ 根据批复的竣工决算和有关规定办理建设项目档案和资产移交等工作。 	合法性、及时性、完整性、准确性、合理性	《行政事业单位内部控制规范》第五十一、五十二、五十三条

■ 合同业务

行政事业单位合同管理业务的业务目标是维护单位权益、避免法律风险、为其他经济活动提供支持，从而提高管理效率。

合同的业务流程主要包括合同的订立与审批、合同履行与监督、纠纷处理以及合同登记归档等环节，各个环节的控制目标详见下表：

流程环节	控制目标	目标属性	相关法规
合同的订立与审批	合同具有一定的法律效力，在订立过程中应当进行充分论证和研究分析。	合法性、完整性、合理性	《行政事业单位内部控制规范》第五十五条
合同履行与监督	合同的履行是一个持续性的过程，所以行政事业单位必须对合同的履行情况进行监控，能及时发现合同履行过程中所发生的问题，对合同进行补充、修改或解除。	有效性、完整性	《行政事业单位内部控制规范》第五十六条、五十七条
纠纷处理	控制合同纠纷，需要维护本单位的合法权益的基础上，又不侵犯对方的合法权益。	合法性	《行政事业单位内部控制规范》第五十九条

流程环节	控制目标	目标属性	相关法规
合同登记归档	确定相应的归口管理部门，对合同进行统一管理，以确保合同的归档的完整，并且对于涉密的合同采取保密措施。	完整性、保密性	《行政事业单位内部控制规范》第五十八条

行政事业单位风险分析方法和工具

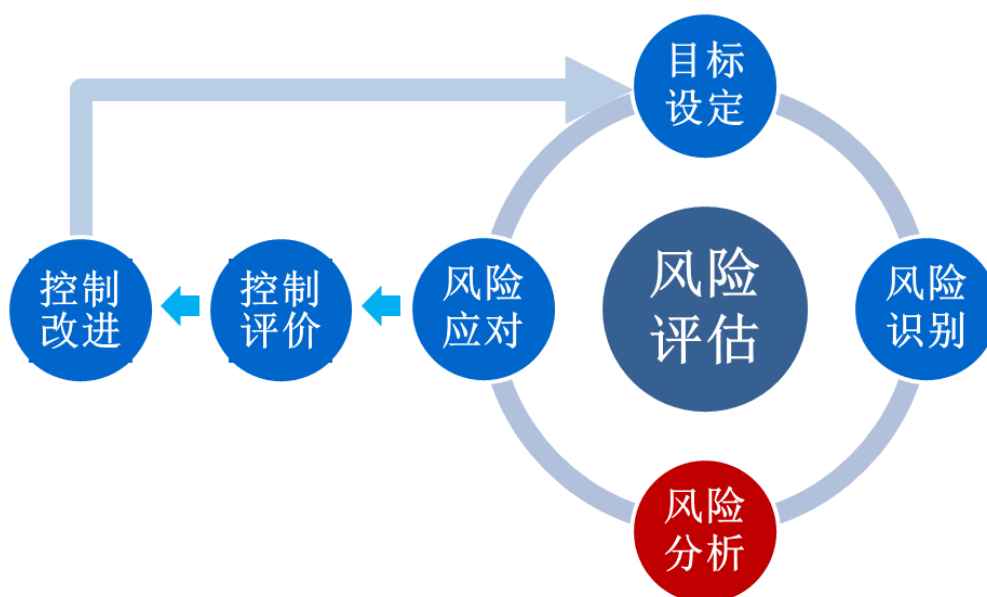
一、风险分析概述

国资委 2006 年颁布的《中央企业全面风险管理指引》中第二十条指出“风险分析是对辨识出的风险及其特征进行明确的定义描述,分析和描述风险发生可能性的高低、风险发生的条件”。

一般而言,在内部控制管理中,风险分析是在风险识别的基础之上,运用定量和定性方法进一步分析风险发生的可能性和对单位目标实现的影响程度,并对风险的状况进行综合评价,以便为制定风险应对策略、选择应对措施提供依据。

风险分析的内涵在不同的领域稍微有许差别,狭义的风险分析仅仅指对风险发生的可能性和后果进行评价,而广义的分析风险还可能包括对风险的发生原因、发生条件、作用方式进行评价甚至对风险的后果进行计量和评估。

在内部控制管理中,风险分析是风险评估的重要环节,直接影响风险控制措施的制定。风险分析在内部控制建设中的地位如下:



二、风险分析的方法和工具

在风险识别之后，会进行风险分析，根据分析的结果确定风险应对策略。行政事业单位进行风险分析的方法主要有：情景分析法、专家讨论法、关键风险指标法、流程图分析法、事件树分析法、统计推论法等。各单位应根据所分析风险的不同领域，采用适当的分析方法。例如分析国家经济、政策环境对单位的整体风险的影响时适合采用情境分析法、专家讨论法；分析建设项目等复杂业务的风险时适合采用流程图法、事件树法；分析财务收支等频繁发生、可以定量统计分析的业务时可以采用关键风险指标法、统计推论法等。

（1）情景分析法

情景分析法又称前景描述法，是假定某种现象或某种趋势将持续到未来的前提下，对预测对象可能出现的情况或引起的后果作出预测的方法。

其实施步骤如下：

① 在建立了团队和相关沟通渠道，同时确定了需要处理的问题和事件的背景之后，下一步就是确定可能出现变化的性质。

② 对主要趋势、趋势变化的可能时机以及对未来的预见进行研究。

（2）专家讨论法

专家讨论法是为了保证风险分析的全面性、科学性，集中在所分析领域的专业人员组成专家讨论组，有组织、有条理地对风险的特性进行分析的方法。

其实施步骤如下：

① 讨论前准备：参与人、主持人和课题任务落实要讨论识别的风险主题。

② 风险主题展开讨论：突破思维惯性，大胆进行联想；力争在有限的时间内获得尽可能多的创意性设想。

③ 风险主题探讨意见分类与整理。

（3）关键风险指标法

一项风险事件发生可能有多种成因，但关键成因往往只有几种。关键风险指标管理是对引起风险事件发生的关键成因指标进行管理的方法。

其实施步骤如下：

- ① 分析风险成因，从中找出关键成因。
- ② 将关键成因量化，确定其度量，分析确定导致风险事件发生（或极有可能发生）时该成因的具体数值。
- ③ 以该具体数值为基础，以发出风险预警信息为目的，加上或减去一定数值后形成新的数值，该数值即为关键风险指标。
- ④ 建立风险预警系统，即当关键成因数值达到关键风险指标时，发出风险预警信息。
- ⑤ 制定出现风险预警信息时应采取的风险控制措施。
- ⑥ 跟踪监测关键成因数值的变化，一旦出现预警，即实施风险控制措施。

（4）流程图分析法

流程图分析法是对流程的每一阶段、每一环节逐一进行调查分析，从中发现潜在风险，找出导致风险发生的因素，分析风险产生后可能造成的损失以及对整个组织可能造成的不利影响。

运用流程图绘制单位的运作管理业务流程，可将与单位各种活动有影响的关键点明确出来，结合这些关键点的实际情况和相关历史资料，明确单位的风险状况。

其实施步骤如下：

- ① 根据单位实际绘制业务流程图；
- ② 识别流程图上各业务节点的风险因素，并予以重点关注；

③ 针对风险及产生原因，提出监控和预防的方法。

(5) 事件树分析法

事件树分析起源于决策树分析，是一种时序逻辑的分析方法，它以一个初始事件为起点，按照事件的发展顺序，逐步地进行分析，每一事件可能的后续事件只能取完全对立的两种状态，逐步向结果方面发展，直到达到系统故障为止。它既可以定性地了解整个事件的动态变化过程，又可以定量计算出各阶段的概率，最终了解事件发展过程中各种状态的发生概率。

其实施步骤如下：

① 首先要挑选初始事件。

② 按序列出那些旨在缓解结果的现有功能或系统。

③ 在每条线上标注一定的失效概率，同时通过专家判断或故障树分析的方法来估算这种条件概率。

(6) 统计推论法

统计推论是进行项目风险评估和分析的一种十分有效的方法，它可分为前推、后推和旁推三种类型。

前推法是从历史的经验和数据出发，向前推测未来事件可能发生的概率及后果，是采用最普遍而又行之有效的一种预测方法。

后推法是以未知的想象事件及后果为依据，从它和某一事件的联系来推断该事件的风险。也就是将未来事件归算到有数据可查的、造成这一事件的一些起始事件上，在时间序列上表现为由前向后推算。

旁推法就是利用类似项目的数据进行外推，用某一项目的历史记录对新的类似建设项目可能遇到的风险进行评估和分析，当然这还得充分考虑新环境的各种变化。

其实施步骤如下：

- ① 收集并整理与风险相关的历史数据；
- ② 选择合适的评估指标并给出数学模型；
- ③ 根据数学模型和历史数据预测未来风险发生的可能性和损失大小。

行政事业单位内部控制的监督体系

一、监督概述

监督，察看并加以管理，即对现场或某一特定环节、过程进行监视、督促和管理，促使其结果能达到预定的目标。监督机制是内部控制管理中的重要组成内容。建设完善的行政事业单位内部控制监督体系，需要特别加强监督机制的建设，根本原因是监督机制与内部控制均是为了使组织更好地达到其目标，防止组织行为与目标相偏离。

我国《行政事业单位内部控制规范（试行）》第四条规定，行政事业单位内部控制的目标主要包括：合理保证单位经济活动合法合规、资产安全完整、财务信息真实准确，提高公共服务的效率和效果。加强监督机制的建设，也需要从上述目标出发，以建立完善的内部控制监督体系。

二、行政系统内部监督与外部监督

（一）内部监督

行政系统内部监督指国家行政机关内部设立专门机关，对其国家行政机关及其工作人员是否遵守国家法律和纪律，或对有关公共事务处理是否符合法律和政策，予以检查、调查、处理或提出建议。内部监督又分一般监督和专门监督：

1、一般监督指按照行政隶属关系和机关协作关系而产生的监督。一般监督主要包括两种情况，即行政机关上下级之间的监督和不同行政机关之间的监督：

- 上下级监督：指按照行政管理机构的直接上下级关系，实行自上而下和自下而上的双向监督；
- 职能监督：指政府各职能部门或直属机构依据法定权力，就其主管业务在自己的职能范围内对其他部门进行监督。

2、专门监督是指政府内部设立具有专门监督职能的机构，对所有部门的行政工作以及公务员的行政行为实行专业化分工的监督。专门监督包括对人事管理的行政监察和对财务管理的审计监督。

- 行政监察：行政监察是行政系统内部专门设立的纪律监察部门对行政管理机构及其人员的纪律状况进行监督。
- 审计监督：审计监督是由专职机构和人员，对被审计单位经济活动的合规性、合法性和效益性，以及会计和其他经济活动的真实性、公允性进行独立审查、评价和鉴证的监督活动。

（二）外部监督

- 1、权力机关的监督：指国家立法机关对行政管理机构实施的监督。
- 2、司法机关的监督：主要是通过审理和判决行政诉讼案件和行使违宪审查权的方式进行。
- 3、政党的监督：指执政党组织对国家行政机关及其工作人员的监督；其中，执政党的监督占有重要地位。
- 4、公民及社会团体的监督：国家的宪法和法律具有保护公民及社会团体的条款，赋予公民权力、通过一定程序，在一定范围和一定程度上对国家行政管理机构及其工作人员的行为进行监督。
- 5、新闻舆论的监督：通过新闻媒介的快速报道、揭露、曝光、评论等形式，引起社会普遍关注和警觉，形成社会舆论，对行政管理机构产生压力，从而制约并监督行政权力的行使，防止权力的滥用。

三、事业单位内部监督与外部监督

事业单位，是指国家以社会公益为目的，由国家机关举办或者其他组织利用国有资产举办的，从事教育、科技、文化、卫生等活动的社会服务组织；我国的事 业单位大体可以分为“参公(即参照公务员)”、“全额拨款”、“财政补贴”、“自收自支”四类。

相对于企业单位而言，事业单位包括一些有公务员工作的单位，是国家机构的分支。除“自收自支”类的其他三种事业单位，资金均不同程度来源于国家财政款项；另外事业单位与行政机关都是以为人民和社会服务为宗旨，不以营利为目的。

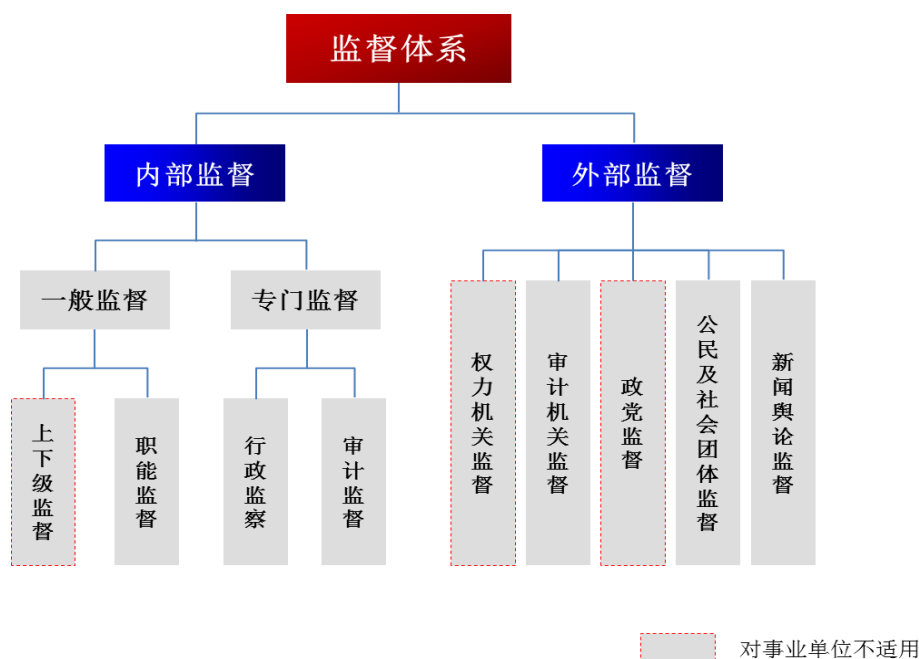
事业单位的监督管理体系与行政机关有很多相同点。故也可以将对事业单位

的监督划分为系统内部监督和外部监督两大类，其中内部监督与行政系统相似，主要包含“职能监督”、“政府与主管机关监察”和“审计监督”三类；而外部监督主要是“司法机关的监督”、“公民及社会团体的监督”以及“新闻舆论监督”三类。

四、行政事业单位内部控制监督体系

内部控制是组织内部建立的一整套促使其达成目标的规范和程序。财政部出台的《行政事业单位内部控制规范（试行）》对行政事业单位内部控制体系的建立与完善提出了要求和指导意见，内部控制是本单位的内部行为，受监管机构监督指导。从单位自身角度而言，建设内部控制主要先从内部监督入手，利用七大控制措施，完善本单位的内部控制体系。七大控制措施具体包括：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、预算控制和运营分析控制和绩效考评控制。从财政部等政府和主管机关角度而言，不仅要对其如何建设本单位内部监督提出要求和指导，也要与外部监督相结合，使得内外部监督机制相协调，发挥协同作用，促使各单位达到其内控目标。

结合前述的行政事业单位内部监督和外部监督体系，建设行政事业单位内部控制监督体系可以从以下框架入手：



五、建设行政事业单位完善的内控监督体系

行政事业单位内控监督体系建设主要从内部监督入手，建立健全岗位责任制、执行督查制、内部财务审核制、绩效考核制和责任追究制等各项机制，合理配置业务部门、管理部门和监督监控部门监管的范围和内容，形成岗位之间的制约和监督，完善各业务的流程，从而对行政事业单位的各项活动进行控制和监督。

（一）岗位责任制

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和管理、建设项目管理、债务管理、经济合同管理，以及内部监督等。单位应当明确上述岗位的职责及分工，确保不相容岗位相互分离、制约和监督。

单位应当实行关键岗位业务人员以及部门负责人的轮岗制度。不具备轮岗条件的单位应当采取专项审计、部门互审等替代控制措施。

（二）执行督查制

督查制度的建设是对督查事项的跟踪监督，明确各部门工作职责，增强全体人员规章制度的执行力。行政事业单位组织机构一般包括党办、纪委、组织部、监察室及各具体的业务部门。党办、组织部可以负责党务方面执行力建设的监督、考核和信息反馈工作；纪委可以负责执行力建设综合监督、考核工作；监察处负责政务方面执行力建设的监督、考核和信息反馈工作；各具体业务部门业务开展、组织管理等各项工作并进行相互监督，形成完善的监督、考核和信息反馈机制。

（三）内部财务审核制

单位建立完善的预算管理机制，并严格根据批复的预算安排各项收支，确保预算严格有效执行。进行科学、有效的收支控制，各项收入应当由单位财会部门统一收取并进行会计核算，其他部门和个人未经批准不得办理收款业务，严禁设立账外账和“小金库”；完善支出管理流程，明确内部审核、审批、支付、核算、账务处理和归档等支出各关键岗位的职责权限，定期和不定期检查、评价支出管理的薄弱环节，如发现问题，应当及时整改。

（四）绩效考核制

绩效考核是提高执行力的有效途径。绩效考核体系建设应该围绕各单位的目的

标和业务而建立，设计一套关键绩效指标(KPI)，既有明确的目标导向，又有对关键业务的考核；既营造一种机会上人人平等的氛围，又体现个人与团队之间的平衡关系，体现出简洁、实效、操作性强的特点。

（五）执行过错追究制

建立环环相扣的责任追究制，对不同层次、各个岗位的员工制定出精细的责罚条例，让执行力弱或有过错者为其行为“买单”。对各单位、各部门及其工作人员在预算管理、收支管理、采购管理、资产管理、建设项目管理、债务控制、经济合同管理、民主管理、精神文明建设等方面的过错行为，实行严格的责任追究。对过错较轻的，给予训诫、责令检查、通报批评或调离岗位处理，对犯严重或者特别严重过错的，给予警告、记过、记大过、降级、撤职、开除等行政处分或党纪处分，对直接关系人民群众生命财产安全和利益的重大责任事故的有关责任人，要严厉追查，依法依规严惩。

除内部监督外，各单位可以建立与外部沟通联系的渠道，强化与外部监管的协调配合。如党办、纪检监察部门可以倡导建立本单位廉洁文化，将廉洁、奉公、高效、服务的理念融入本单位的各项工作中；建立完善投诉、举报和信访管理制度；财政资金使用情况公开，专项项目由第三方审计机构审计等等。通过加权对外部监督主体的联系和配合，形成全过程、全方位的监管，从而实现其监督目的。



他山之石

公共部门风险管理指南——世界审计组织治理指南 9130 号

公共部门风险管理指南

前言

世界审计组织（INTOSAI）1992年发布的《内部控制准则指南》是一个有生命力的文件，该文件体现了内部控制准则应当在内部控制的设计、实施和评价方面推进的洞察力，这种洞察力也包括更新指南的持续努力。

世界审计组织第17届国际大会（首尔，2001年）确认1992年发布的《内部控制准则指南》急需修订，并同意借鉴美国防虚假财务报告委员会（COSO）发布的《企业内部控制整体框架》。随后的协商进一步扩充了应对道德价值观方面的内容，进一步扩充了为相关信息处理控制活动一般准则提供更多信息方面的内容。

修订后的《内部控制准则指南》于2004年发布，该指南同样与时俱进，随着环境的变化而得到完善和发展，以包括像COSO的《企业风险控制整体框架（2004）》的发展带来的冲击。因此，像COSO《企业风险控制整体框架（2004）》一样，新修订的《内部控制准则指南》吸收了当代的风险管理思想。由于本文主要为公共部门读者而写，我们通常用词语“机构”替代特定私营部门中的“企业”。

本文阐述的扩充内容是世界审计组织内部控制准则委员会成员共同努力的结果，该修订已由部分国家（法国、匈牙利、孟加拉、立陶宛、荷兰、阿曼、乌克兰、罗马尼亚、英国、美国和比利时）最高审计机关代表委员会组成的特别工作组进行了协调。

——世界审计组织内部控制准则委员会主席，比利时审计法院院长：佛冉克·万斯塔彼勒(Franki VANSTAPEL)。

引言：

COSO 发布的《企业风险管理框架》的基本前提是企业的目的就是为利益相关者创造价值。对公共部门来说，一般期望公职人员公平地提供公众利益，合理地管理公共资源。实际上，公共部门的利益相关者就是公众及其推选的代表。

所有机构都面临不确定性，对于管理的挑战在于确定为利益相关者创造最大价值时，准备承受多少不确定性。同样至关重要的是：不确定性潜藏着对价值的破坏或增进，既代表风险，也代表机会，对公共部门而言，就是向公众提供利益的增加或减少。机构风险管理能够有效地应对不确定性以及由此带来的风险和机会，从而提高机构创造价值的的能力，能够更加经济高效地提供服务，能够在考虑公平正义时对准这些目标。

在对机构进行管理以实现其目标的过程中，世界审计组织发布的《公共部门内部控制准则指南》只是把内部控制看作提供了一个总体性概念框架，而 COSO 的《企业风险管理整体框架》和其他类似模型指导机构，在最小化风险和最大化机遇以识别未来的风险和机遇的基础方面，向前推进了一步。

像公司治理制度中对职责定义的扩展一样，机构风险管理要求改变组织思考实现目标的方式。正是因为对有效性的强调，机构风险管理是一个动态的过程，它应用于战略的制定，有效贯穿于整个过程，并受到机构所用层级和业务部门的影响，旨在识别影响机构实现自身目标的所有事项。

本指南为公共部门应用机构风险管理的原则提出了一个粗略的建议性框架，并提出了机构风险管理的评价原则。然而，本指南不打算代替或取代《公共部门内部控制准则指南》，而是为世界审计组织成员国使用这些规范进行风险管理额外提供的补充资料。本补充指南也不打算限制、干预与法律完善、规则制定或其他纪律政策的制定相关的适当授权。

总之，本指南相关的公司治理准则方面的补充内容将会得到清晰的阐述，本

指南不提供实施良好公司治理制度的详细政策、程序及惯例，也不寄希望它适用于所有法律环境的所有机构。然而，对机构完善制度以努力促进其向利益相关者提供最好服务的宽泛框架而言，该指南提供了新的内容。

指南结构

本指南的结构与世界审计组织发布的《公共部门内部控制准则指南》的结构类似，分为两个章节。第一章定义了机构风险管理的概念并界定了其范围，第二章提出了风险管理的要件，并强调了内部控制准则的扩充内容。

第一章 机构风险管理概念

1.1 定义

1.1.1 COSO 发布的《企业风险管理框架》指出，机构风险管理就是应对影响价值创造和价值保持的风险和机遇，其定义如下：

“机构风险管理是一个由决策层、管理层和其他人员共同参与的过程，用于机构战略制定和机构的各个部门及各项活动，用于确认可能影响机构的潜在事项，并在其风险偏好允许的范围内管理风险，从而为机构目标实现提供合理保证。”

1.1.2 在公共部门，价值创造和价值保持词语的含义不像在私人部门那里直截了当，坚定扩展定义的目的是使其尽可能涵盖更多的部门和组织类型。照此，用服务创造和服务保持替代定义中的价值创造和价值保持，该定义完全有可能适用于公共部门中的机构。

1.2 明确使命

1.2.1 制定机构使命或远景是机构风险管理的起点，管理当局应按照机构使命的要求确立战略目标，选择实现战略目标的策略，并在整个组织内建立与战略目标相协调的支撑目标。

1.3 设定目标

1.3.1 世界审计组织发布的《内部控制准则指南》将目标分为四类(尽管大多数目标属于一个以上), 即:

- 战略目标, 指高级目标。该目标与机构使命一致并支撑机构使命。
- 运营目标, 指运作的有序性、道德价值、经济性、效率性和效果性, 维护资源安全以免丢失、滥用和损毁。

- 报告目标, 指报告中履行职责和义务的可靠性。

- 遵循目标, 指遵守相关法律、法规并使其行为能够与国家政策一致。

1.3.2 前两类目标不完全属于机构控制框架, 因此, 风险管理制度仅对得到良好管理的风险提供合理保证, 并使管理当局能够及时发觉这两类目标的满足程度。然而, 机构控制框架都有报告目标和遵循目标, 有效的机构风险管理通常为管理当局提供这些目标得到满足的保证。

1.4 识别事项——风险和机遇

1.4.1 机构风险管理的目标一旦设定, 机构风险管理要求组织识别那些影响目标实现的事项, 这些事项可能有积极影响, 也可能有消极影响, 或者兼而有之。消极影响代表风险, 它阻碍机构实现目标的能力, 这些风险的产生既有内部因素也有外部因素。表 1 列出了政府机构面临的许多风险, 相关的特殊机构很可能有其他风险。

表 1: 政府部门和机构面临的某些风险

经济形势变化, 例如: 经济增长低迷, 税收收入减少, 服务机会减小, 或公共服务的可行性和质量受到限制
政府治理不当或法律执行不当, 破坏了公共服务环境
公共工程进度慢, 超支, 达不到质量标准

达不到公共服务计划要求，不能持续地提供公共服务
资源或技术不能满足公共服务的要求
政府部门和机构的合伙人或其它政府部门和机构不能履行公共服务合约
当公共服务方式趋于老化时，在引入新的公共服务方式之前，不能合理地评估项目的可行性，可导致一系列问题发生
忽略技术开发、进步，或投资不合理性，或投资技术不配套
疏忽公共服务监督
公共服务绩效无法测定
政策目标不确定，导致意外问题出现
舞弊和行为不当，导致资金损失和浪费
疏于对公共服务规范的指导、创新

1. 4. 2 有正面影响的事项可能抵消负面影响，它代表机遇。机遇就是事项发生的可能性，该事项将增强机构实现目标的能力，或者能够使机构更有效地实现目标。如同试图降低风险一样，管理当局应当制定抓住机遇的规划。

1. 5 沟通与学习

确定机构风险管理“有效”与否是风险管理过程的基本组成部分，管理当局需要判断风险管理各个成分是否存在和有效运行；也就是说，风险管理不存在重大缺陷，所有发生的风险都在给定的机构风险偏好可接受的范围。机构风险管理有效的地方，管理当局掌握与使命要求一致的所有四类目标的范围及实现程度。机构内部自上而下和自下而上的有效沟通对推进这一过程必不可少。

1. 6 风险管理的局限性

1. 6. 1 不论机构如何合理地制定和有效地实施风险管理制度，风险管理都不能为总目标的实现提供绝对保证。换言之，本补充指南认为风险管理只能为机

构实现目标提供合理保证。

1. 6. 2 合理保证相当于实现目标所需要的满意置信水平（可靠程度），或者说，如果目标出现不能实现的征兆，管理当局能够及时察觉。确定多大满意的置信水平属于判断问题，在进行实际判断时，管理当局必须考虑机构的风险偏好及对目标实现有影响的事项。

1. 6. 3 合理保证体现了不确定性及其未来风险的理念，这些风险没有人能进行确定预测。另外，机构内部控制以外的因素或其影响，如政治因素，能够对机构完成目标的能力产生影响。在公共部门中，机构内部控制的外部因素甚至能迅速改变核心目标。局限性产生于如下几种情况：人类决策判断的固有缺陷；由于人类低级错误而发生的偶然事件；与应对风险和设置控制制度决策相关的成本和收益；逃避内部控制的两人及其以上人的串通，管理当局滥用内部控制制度。这些局限性妨碍管理当局有实现目标的绝对保证。

1. 7 内部控制与机构风险管理的联系

在许多方面机构风险管理可以看作内部控制模式的自然演变，许多组织在运用机构风险管理特有理念之前，都对内部控制模式的应用进行了全面的探索。内部控制是机构风险管理必不可少的部分，机构风险管理框架除了包括内部控制外，还形成了一个十分健康的理念：机构的业务性决策如何从其核心使命及相关目标中独立出来，如何向管理者提供手段或工具以帮助他们特定事项做出正确的应对。

与世界审计组织的《公共部门内部控制指南》相比，企业风险管理模式在某些领域中得到了进一步的发展，尤其在如下几个方面：拓宽了目标种类，包括更完善的报告目标、非财务信息和战略目标；扩充了风险评估要素，引进了不同的风险概念，如风险偏好、风险容忍度和风险回应等；强调了独立董事的重要性，并细化了独立董事的角色和职责。

第二章 机构风险管理要素

机构风险管理由八个紧密相关的要素构成，他们源于管理者的经营方式，并与管理过程融为一体。这些要素包括：

- 内部环境；
- 确立目标；
- 识别事项；
- 评估风险；
- 应对风险；
- 控制活动；
- 信息和沟通；
- 监督。

在运用风险管理要素时，机构应当考虑组织所有层面的全部活动范围，管理当局还应考虑机构风险管理框架使用的新创新和新措施。

实施机构风险管理。要求管理当局具有风险组合的观念。实际上，所有层次的管理者都必须考虑其活动范围内可能产生冲击的事项，并向最高级管理人员提供这些事项。评估可以采取质量的方式或者数量的方式。最高级管理人员应利用各级管理部门和各业务部门风险评估结果，提出机构层面的风险组合。

人在风险管理中的重要作用。机构风险管理的实施和有效运转依赖机构管理当局和其他人员。风险管理通过组织中个人的行为和说明实现，机构风险管理也对个人行为产生影响。每个职员都有不同的知识水平和理解能力，机构风险管理当局设法提供一种机制，使每一个职员能够理解机构目标背景下的风险。

职员应当知道自己的责任和权限，相应地，个人职责与行为方式之间必须存在简单、明确的联系。最高管理层主要进行监督，他们还要指明方向，批准战略，

审批某些交易和政策，从而在提高组织文化方面发挥不可替代作用。

2.1 风险环境（背景）

2.1.1 风险环境（背景）包括组织风格、影响全体人员的风险意识、规定的组织纪律和组织结构，风险环境是机构风险管理所有其他要素的基础。内部风险环境要素包括风险管理理念、风险偏好、管理委员会的监督、诚信和道德观、职员能力，以及管理当局配置权力及责任、组织与开发人力资源的方式等。

2.1.2 机构的风险管理理念是一组共享的信念和态度，这种信念和态度是机构打算怎样考虑从战略制定到日常工作所有工作的风险。理念对文化和业务方式产生影响，包括如何确认风险、承担哪类风险、如何管理风险。机构风险管理理念应当在政策陈述、利益相关者及职员的口头和书面沟通、制定政策中得到贯彻。无论沟通方式如何，高级管理人员通过日常行为而不是通过沟通政策强化风险管理理念至关重要。

2.1.3 风险偏好是指机构在实现目标过程中愿意接受的宽泛层次的风险量，它反映了风险管理理念，并进而影响机构文化和运行方式，风险偏好可以从数量或者从质量方面考虑。在制定战略时，应考虑愿意接受或忍受的风险，战略要求的回报应当与风险偏好保持一致。

2.1.4 此外，在识别风险环境和选择适当的风险偏好时，公共部门必须考虑“宽泛机构”。赞助与被赞助组织（其它政府部门或立法机构）的意见和偏好、合作组织的意见有助于指出针对恰当风险管理理念和风险偏好的明确方向。

2.1.5 机构高级管理层是内部环境的关键组成部分，并对其要素产生重要影响。不言而喻，“最高管理层的风格”能够建设或者根本瓦解组织文化，高级管理人员独立于行政管理的状况、管理经验和思想境界、参与及检查程度、行为的适当性等，都起着重要作用。高级管理人员可以包括部分最高行政管理人员，除内部环境的有效性以外，高级管理团队包括一些外部独立人士是可取的。这是

因为高级管理人员为通过咨询和详查行为承担行政管理责任做好准备，为提出其他观点做好准备。

2.1.6 管理人员的诚信和道德观影响战略和目标的实施方式，因为机构的良好声誉价值极大，行为准则必须高于应遵守的基本法律标准。道德行为和管理人员诚信是社团文化的副产品，社团文化包括道德、行为准则及沟通交流和实施的方式，最高管理者在确立社团文化方面发挥着关键作用。以对抗实现根本使命的方式，过分强调短期结果可能营造不健康的内部环境。

2.1.7 正式行为规章非常重要，它是健康道德格调提升的基础。职员没有担忧地向管理委员会提供有关信息的向上沟通渠道（或正式举报程序）也非常重要。然而，书面行为规章自身不能保证程序得到遵守，即使所有人员必须证明他们意识到了其预期行为，与执行规定同样重要的是对违反规定人员的惩处。高层管理人员传递的信息迅速形成社团文化，当碰到难处理的业务决策时，“做正确的事”迅速成为整个机构的共识。

2.1.8 能力反映了履行指定任务必备的知识和技能，它需要由人力资源实践（这些实践包括个人晋升、录用、培养和处分低下绩效）来支撑。管理者为特定工作规定特定能力水平，并将其转化为特定岗位的恰当说明。认识到能力和成本之间存在平衡也非常重要。

2.1.9 机构的组织结构为计划、执行、控制和监督活动提供框架，采纳的组织结构应当适合业务需要，有的采取集权模式，有的采取分权模式；有的按地域设置，有的按功能设置。不论组织结构如何，机构组织都应能够有效地进行风险管理，开展有关活动，实现其目标。

2.1.10 权力和责任的配置包括授权和促进个人及团队发挥提出问题和解决问题的主动性的范围，以及对权力的限制。其主要挑战在于确保全体人员理解机构目标，理解其行为如何贡献于这些目标的实现，理解实现目标需要的授权范围。

确定责任与授权同样重要，个人认识到他们承担责任的程度极大地影响着内部环境，这对最高首长完全使用。

2.2 制定目标

2.2.1 制定战略目标，为较低层次的运营、报告和遵循性目标奠定基础。每个机构都面临着来自内部和外部的各种风险，面临有效识别事项的前提，风险评估和风险应对就是制定目标。在管理者确定和评估实现目标的风险和采取必要的降低风险措施之前，必须制定目标。目标与机构的风险偏好保持一致，并驱动机构的风险承受水平。

2.2.2 机构使命按照机构所渴望的获得确定，管理当局制定战略目标，系统阐述战略，确定相关操作。战略目标与最高层次目标一致并支撑机构使命，履行使命所采取的战略及相关目标比使命本身更有活力，使命调整要考虑正在变化的环境或条件。

2.2.3 不管各个层次的机构目标如何不同，都有特定宽泛的分类能够使用。所有目标属于下列分类中的一个或一个以上：

运营目标：该目标与机构运作的效率和效果相配，包括绩效目标和保护资源免受损失的目标。当与公共报告结合使用时，使用广义的“资源或资产保护”概念：预防、检查和纠正公共资金的滥用。运营目标必须反映机构运行的具体环境，尽管运营目标是指导配置资源的焦点，如果他们不明确或没有很好构思，资源将会被误导。

报告目标：该目标与机构报告的可靠性相关，包括财务数据和非财务数据。尽管报告目标也涉及外部组织准备的信息，但可靠报告的关键目标是为管理当局的预期目的提供正确、完整的信息。没有正确、完整的信息，管理当局很难做出好的决策。

遵循目标：该目标与相关法律和法规有关，其必要性与市场、环境、职工福

利等有关。有些机构还要遵守国际遵循目标。

2.2.4 有效的风险管理为机构实现其业务目标、报告目标和遵循目标提供合理保证。

2.2.5 由管理当局和委员会确定的风险偏好，对制定战略和评估目标的相对重要性具有指导作用。实际上，风险偏好就是机构在向利益相关者提供价值（以公共服务的形式）时打算承受的风险水平。通常，许多不同战略的任何一种都可以实现期望使命，每种组合面临不同的风险。管理当局应当选择那些最适合风险偏好的战略及相关目标。

2.2.6 风险容忍度是与目标实现相关变量的可接受程度，他们通过行为指标度量。通常，行为指标最好用与相关指标相同的计量单位度量。在风险容忍度范围内运营，可以为管理者提供机构风险偏好范围内的极大保证，并实现机构目标。

2.3 识别事项

2.3.1 管理当局对那些如果发生就对机构产生影响的潜在事项进行识别，这些事项必须按照他们是否代表机遇，或者他们是否可能对机构成功实施战略和实现目标的能力产生不利影响（风险）进行分类。在识别风险事项时，管理当局在机构的整个范围内考虑来自机构内部和外部、可能增加风险和机会的各种因素。

2.3.2 事项指来自机构内部或者外部影响战略实施或目标实现的事件或事故，事项可能有积极影响或者有消极影响，或者两者兼而有之。事项的性质从显性到隐形，事项的影响从微不足道到非常巨大。因此，为避免漏看事项，除了对发生的事项及其影响的可能性进行评估外，最好进行事项识别。

2.3.3 管理当局必须理解驱动事项的内部和外部主要因素类别，外部因素可能包括但不限于政治环境、社会环境、技术环境改变，以及影响机构自身或者供应商的经济问题。内部因素源于管理当局选择的作用方式，这可能包括机构的基本制度、多少运营场所、职工技能、业务信息系统怎样运行等。

2.3.4 面向过去和未来事项的认识技术。针对过去事项的技术可以考虑年度报告和账目、延期款项事件、内部报告等，针对未来事项的技术可以考虑人口迁移特征、新市场的状况、政治环境预期变化。事项确认技术依其复杂程度和自动化程度呈现出很大的不同，他们可以针对事项从上至下或由下而上进行检查。

2.3.5 事项通常不单独发生，一件事可以导致另外一件事发生，并可能同时发生。管理当局应当理解一个事项如何与另一个事项相关，通过评估事项的相关性，有可能确定风险管理成效最直接的地方。

2.3.6 将潜在事项按组分类也可能有用。通过在整个机构内事项的进行水平合并和在运行单位内事项的垂直合并，管理当局能够增进对事件间关系的理解，事项分组也能对最有效率的应对方式提供指导。尽管各个机构将开发适合自身特点的事项分类的方式，《PEST市场分析》（PEST是政治、经济、社会和技术因素英文首字母的缩写）可以作为基础的标准工具使用。

2.4 评估风险

2.4.1 评估风险允许机构考虑对完成目标有影响的潜在事项的程度。管理部门应当从影响和可能性两种视角、综合运用定量和定性方法评估事项。事项的正向影响和负面影响可以个别评估，或者按类评估。评估风险应以固有风险和剩余风险为基础。

2.4.2 尽管“风险评估”一词有时结合一次性活动使用，在机构风险管理背景下，风险评估则是在整个机构发生的持续、重复、相互影响的活动。风险评估的目标就是确定足够重要和足够成为管理焦点的事项。

2.4.3 潜在事项的不确定性必须从可能性和影响视角进行评估。可能性表示规定时间内事项发生的可能性，而影响表示事项对机构完成目标能力具有的影响程度。管理当局评估可能性的期间应与相关战略和目标时间范围保持一致。最重要风险是那些发生可能性高、影响大的风险，反之，最不重要风险是那些发生可

能性低、影响小的风险。管理平衡点应该位于可能性大、影响大的风险上（见表2）。风险评估的最终结果将对每一风险按照可能性和影响划分等级，一些机构使用高一—低等级，一些使用“信号灯”系统的红、黄、绿等级，还有一些使用数值度量（如百分数）。

2.4.4 风险评估方法可以是定量的或者定性的，使用哪种技术方法依据目标和主观判断决定。机构的确不必在所有业务领域使用相同的评估技术，然而，管理当局必须清楚地认识到人类在风险评估时的偏见，必须保证使所有相关人员关于评估风险分级术语的含义达成共识。如果不能达成共识，高级管理人员评估不同风险的重要性就比较困难。

表2：风险评估与应对的简要模式



2.4.5 风险评估一旦完毕，机构风险的优先顺序应当显现出来。如果暴露的风险在给定的机构风险偏好范围内不可接受，该风险应当列为最优先或“关键风险”，关键风险应当在机构最高层面给予经常关注。随着时间的推移，当机构目标发生变化、风险环境发生变化、关键风险发生变化时，具体风险优先顺序也要发生变化。

2.4.6 风险评估涉及的“固有风险”，指管理部门在没有采取任何可改变风险发生的可能性或影响措施的情况下，机构所面临的风险。剩余风险指考虑了管

理部门的风险应对后仍然存在的风险。这种方法的优势是允许管理部门识别那些占用了管理时间风险，而这些时间可以更好地用于其他事务。

2.5 应对风险

2.5.1 评估相关风险后，管理部门决定如何应对风险。应对风险的方式包括转移风险、处理风险、终止业务和承担风险。当考虑风险应对时，管理部门对风险发生的可能性和影响的结果进行评估，对每一风险应对方式的成本和收益进行评估，目的是选择那些剩余风险在所规定的风险容忍度范围内的风险应对方式，管理部门还应识别有利的机会并采纳宽泛的风险组合观点。

2.5.2 风险应对方式分为以下几类：

- 分担或转移风险，就是指通过转移或其它分担一部分风险的方式降低风险发生的可能性或影响，这可以通过传统保险的方式，或者向承担风险的第三方付费的其他方式来实现。这种方式在降低财务风险、资产风险和外包业务工作时特别有用。然而，大多数风险不能全部转移。特别地，即使签订了外包协议，名誉风险一般也不可能转移。

- 降低或处理风险，到目前为止，绝大多数风险以这种方式应对。采用该方式用于减少风险发生的可能性，或者减少风险的冲击，或者两者兼而有之。在应对大量的风险时，主要使用这种方式。这种方式涉及大量的日常业务决策，这些决策将在本准则第二章第六款和《内部控制整体框架》内部控制程序中详细说明。

- 规避风险或终止业务（退出产生风险的活动以规避风险），公共部门机构几乎不可能转移核心业务以规避风险，在考虑新的服务提供方式是否合理、具体项目是否继续进行时，可以采取规避方式应对风险。

- 承担或忍受风险，即不采取减少风险产生可能性或影响的措施。该方式认为，识别出这种不支出成本的应对风险方式将降低风险冲击和发生概率至可

接受水平,或者使固有风险产生在风险可承受的范围。当然,如果风险已经发生,承担风险可通过意外事件计划的方式增加应对出现的冲击。

2.5.3 风险管理模式不仅强调预测和管理风险,而且还强调确认机会。任何情况下,管理当局都应当不仅考虑风险或负面影响的事项,而且用心考虑机会或正面影响的事项。注意两个方面:第一,降低威胁与出现正面影响的机遇无论是否同时发生;第二,无论如何考虑不产生威胁并且有正面机会环境的出现。

2.5.4 管理部门应当评估各种应对风险方式的效果,然后决定如何最好地管理风险,选择风险概率和冲击都在风险容忍范围内的应对方式或这种方式的组合。选定的应对风险方式没有必要产生最少剩余风险,但如果应对风险方式产生的剩余风险高于可容忍风险,管理部门需要重新考虑风险应对方式和风险可容忍程度。

2.5.5 评估其它应对固有风险的方式时,要求考虑应对方式可能产生的额外风险。按照这种方式,高级管理人员从风险组合的观点考虑应对方式,可以使他们对整个风险应对的轮廓有一个总的看法,使他们能够考虑保留的剩余风险性质和类型是否与总使命和风险偏好保持一致。

2.5.6 管理部门一旦采纳介绍的风险应对方式,就需要制定风险管理执行计划,执行计划的核心部分是保证风险应对方式有效实施的控制活动。

2.6 控制活动

2.6.1 控制活动是有助于保证管理部门的风险应对得到实施的政策和程序,控制活动存在于整个组织、所有层面和全部职责中。因为《公共部门内部控制准则指南》包含了设置有效内部控制的详细信息,本补充指南仅把内部控制延伸到机构风险管理的背景下,不打算做其他更多的阐述。

2.6.2 机构风险管理将控制活动作为机构努力实现业务目标过程的重要组成部分。实施控制活动不仅为了自身的缘由或看起来“做正确的事”,而是作为管理业务目标实现的机制。

2.6.3 同时，实施控制活动通常是确保风险应对得到恰当地实施，就确定的目标而言，控制活动本身也是一种风险应对。控制活动的选择或测评必须考虑风险应对及其目标的相关性和适当性。

2.6.4 因为每个机构都有自己的目标及其实现方式，那就存在着不同的风险应对方式和相关控制活动。即使两个机构有相同的目标，并对如何实现目标做出了类似的决策，控制活动也可能不同，这是因为不同的管理团队有不同的风险偏好和风险容忍度。

2.6.5 在风险管理背景下，所有控制程序可为四个大类：

- 预防性控制，设置预防性控制是为了限制风险产生的可能性和非意愿结果的出现。实现机构目标能力风险的影响越大，采取适当预防性控制措施越重要。

- 指示性控制，设置指示性控制是为了确保特定结果的出现。当非意愿事件（如安全漏洞）的规避非常关键时，指示性控制就非常重要。因此，它通常用于支撑遵循性目标的实现。

- 检查性控制，设置检查性控制是为了确认是否“事项发生后”产生了不良结果。然而，适当的检查性控制的存在，借助产生的威慑作用，也能够降低出现不良结果的风险。

- 纠错性控制，设置纠错性控制是为了改正已经产生的不良结果。纠错性控制还可以作为应急性措施，以实现资金或可靠性的恢复，预防损失或浪费。

2.7 信息及沟通

2.7.1 用于支持内部控制目标数据的质量要求与用于支持机构风险管理数据的质量要求没有什么不同。由于《公共部门内部控制准则指南》关于“信息与沟通”包含详细的资料，本补充指南不打算对风险管理背景下的信息要求做进一步的规定。

——信息

2.7.2 与实现内部控制目标相比，机构风险管理特别要求机构获取必要的大量信息。例如：战略目标要求更多的产出和结果信息。另外，对数据的使用也稍有不同。历史数据容许机构追踪与目标、计划和期望相对照的实际绩效，并能够对要求管理者关注的潜在事项提出早期预警。现行数据容许管理者对业务单元或过程中的现存风险有一个及时的看法，并识别预期的变化。这可容许机构判定其是否在风险容忍的范围内运行。

2.7.3 有关信息的识别、获取和交流应当采取员工能够履行其职责的方式和时机。有效的交流也发生在上下之间、横向之间的信息流动。所有工作人员应该从最高管理层接收到明确的信息——机构风险管理责任必须得到认真履行。他们必须理解自己在机构风险管理过程中的任务及其相关工作，工作人员都必须有相应管理层面沟通重要信息的方式，也要有与外部利益相关者的有效沟通。

2.7.4 恰当的人有恰当的信息、恰当的时间和地点，对实施有效的机构风险管理必不可少。

——沟通

2.7.5 沟通是信息系统固有的特征。正如向恰当的人员提供信息履行职责一样，沟通必须以广义的形式出现，传播集体文化，应对预期，包括个人和小组责任，及其它相关事项。

2.7.6 管理当局提供明确和直接地内部沟通，这种沟通引导个人的行为预期和责任履行，这应当包括机构风险管理文化和方式的清晰阐述。沟通的程序和步骤应当与要求的文化一致，并支持这种文化。沟通应当传递：

- 机构风险管理的重要性和相关性；
- 机构目标；
- 机构风险偏好和风险容忍度；

- 风险识别和评估的通用语言；
- 个人在支持和实施风险管理中的角色和责任。

2.7.7 还需要职工掌握向直接管理部门和通过组织沟通风险基本信息的方式，通常安排每天处理关键操作事务的一线职工识别问题的苗头。为了报告这些信息，必须有开放的沟通渠道和明确的倾听意愿。如果团体文化是一种“猎杀信息”的方式，职工将不能向上级报告存在的问题，风险也不可能被及时确认。

2.7.8 在多数情况下，正式的报告路线是向上沟通的恰当渠道。然而，在某些环境中，其它沟通渠道（如检举热线）也十分必要。因为其重要，有效的机构风险管理要求建立直通最高管理者、方便所有职工使用且无畏惧心理的其他沟通渠道。

2.7.9 不仅在机构内部必须有适当的信息沟通，而且对外也应如此。与外部利益相关者沟通机构管理风险的方式，向他们保证机构将公告所预期的信息并管理适合公告的预期，这一点非常重要，尤其对影响公共利益的有关风险和公众依靠政府管理这些风险的地方更加重要。与外部沟通的严肃性和诚实性也向他们传递了整个机构的重要信息，并对形成组织文化产生重要影响。

2.8 监督

2.8.1 应该适时监督机构风险管理，以评估风险管理各要素的作用。这可以通过持续的监督活动、专项评估或两种方式的结合来实现。机构风险管理制度的缺陷必须向相当级别的管理层报告，严重问题向最高管理层或最高领导层报告，以便机构完善风险管理程序。

2.8.2 机构目标可能随着时间的过去发生变化，面临的风险组合及其相对重要性也可能发生变化。曾经有效的风险应对方式可能变得无关紧要或没有必要实施、控制活动基本无效或总体失效。管理部门必须不断地监督机构风险管理制度的效果，以便决定其是否仍旧合理和有效。

2.8.3 风险管理有效性评估的范围和频率有很大不同，它取决于风险组合的重要性、应对方式的重要性的和管理这些风险的有关控制措施。当管理当局决定接受风险管理框架的全面评估时，管理当局应当密切注意包括战略制定在内的程序的各个方面。然而，正常管理活动（例如风险登记表更新，组织或功能的“健康检查”）也要成为监督风险管理过程的要件。

参考资料：

1. 澳大利亚，《风险管理准则》，2004年。
2. 美国防虚假财务报告委员会，《企业风险管理框架》，2004。
3. 英国财政部，《风险管理原则和概念》，2004年。
4. 加拿大财政部，《风险管理整体框架》，2001年。
5. 美国防虚假财务报告委员会，《内部控制框架》，1992年。

资料来源：INTOSAI PSC Subcommittee on Internal
Control Standards 2007

翻 译：审计署审计科研所 王 戌
校 对：审计署审计科研所 王长友

案例解读

政府采购招投标环节的风险与控制

“出尔反尔”的采购人

“真真假假”缴款书

政府采购招投标环节的风险与控制

案例回放：

资料一：

某市政府采购监管部门收到某仪器仪表设备供应商 A 公司的投诉，称某高校仪器设备公开招标采购项目的中标供应商 B 公司采取虚假应标的非法手段谋取中标，请求重新对 B 公司投标文件响应招标文件的真实性与符合性等进行论证和核查，并对 B 公司的弄虚作假行为做出处罚。其理由是：招标文件中对“恒温电导检测器(量程范围：0-10000 μ S/cm；池体积：0.8 μ L；温度稳定性： $<0.001^{\circ}\text{C}$)”的技术要求，只有国外某品牌（系招标文件推荐的 3 个品牌之一）的高端产品 ICS-5000 离子色谱仪符合要求，其他品牌或该品牌的其他任何一种型号均不能满足上述技术要求，根据招标文件的评分体系，应视为无效投标。A 公司怀疑 B 公司的投标标书配置中所投产品主要设备离子色谱仪 ICS-900 系该品牌的低端产品，不能满足招标文件的技术要求。

收到投诉后，监管部门一方面要求 A 公司限期补正相关资料，另一方面要求代理机构和采购人继续与 A 公司沟通。监管部门正式受理投诉，并于次日分别向 A、B 公司发出协查通知。

监管部门组织该项目原评标委员会的专家成员对 B 公司的投标文件和双方提交的相关资料进行复核和论证。经复核，专家均认为，B 公司的投标文件从其书面材料上来看是完全响应招标文件的，但对 B 公司所投产品 ICS-900 是否能实质性满足招标文件规定的技术要求，双方提供的证据材料都不充分，无法判断。同日，监管部门再次分别向 A、B 公司发出书面通知，要求进一步提交相关证据材料，包括投诉所涉产品 ICS-900 气相色谱仪的原版产品说明书，以及提供取得原版产品说明书来源的证明材料等。但双方均表示没有这样的资料，只能提交一些别的资料或将之前的资料再重新提交一次。

监管部门组织 A、B 公司当面质证，并邀请原评标委员会成员、采购人及代理机构代表参加。与会人员讨论后认为，对于温度稳定性 <0.001 这项技术指标，双方的证据都不充分，需要再搜集证据。随后，监管部门要求双方针对这两点重新补充有关证据。

监管部门在与 A、B 公司协商并征得双方同意后，书面通知将该案投诉处理决定延期 10 个工作日做出。监管部门做出“撤销合同，责令重新开展采购活动”的处理决定。

资料二：

2004 年 10 月，国家发改委和卫生部委托两家社会采购代理机构(中国远东国际贸易总公司、国信招标有限责任公司)通过公开招标，对国家医疗救治体系项目——血气分析仪进行采购。评标方法为综合打分法：商务 15 分，价格 30 分，技术 55 分。2004 年 10 月，北京现代沃尔参加了其中两包采购血气分析仪的投标，但开标结果却让他们大吃一惊。

2004 年 11 月 19 日和 12 月 21 日，两次竞标结果显示，中标者均为广东开元医疗设备有限公司，而其投标价格是所有供应商中最高的，为 8 万元。排名第二的北京现代沃尔的投标价格为每台 5.68 万元。

北京现代沃尔(原告)前后向采购人及两家代理机构提出了同样的书面质疑，主要内容为：(1) 原告的产品品牌、质量、价格都很合理，但未能中标，希望给予不中标的理由；(2) 招标文件中没有写明具体的评标方法、打分标准、计算公式；(3) 评标委员会招标人对投标人文件有异议的情况下，应要求投标人对投标文件有关事项做出解释或澄清，但原告未接到评委会的质询；(4) 公示中标结果应当包括该项目评委会成员名单，以便接收投标人和社会监督；(5) 中标供应商同样的产品在其他省份的价格比这次投标价格低得多，让人难以理解。(中标商广东开元公司同样的产品在河北省投标价格仅为 6.74 万/台，共计 22 台。而这次的中标数量为 586 台，价格却是 8 万/台。原告委托律师查证后发现，开元公司是家新成立的公司，不符合标书中对供应商的基本要求，而且投标文件凌乱不堪。)

令人吃惊的是，几乎如出一辙，两家代理机构在回复中都认为原告的产品在技术上与招标文件中的技术条款有一定的距离，但是并没有详细告知原告所投产品哪些技术指标不满足招标文件的要求，也未公布具体评标方法、打分标准、计算公式和评委会成员名单。原告再次就投标产品技术方面的分析，向国家卫生部、发改委提出质疑，但得到的答复实在不能令人满意。

在向采购人及其代理机构提出二次质疑未果后，2005年1月，北京现代沃尔以书面形式向负责同级政府采购的监督管理部门——财政部提出了投诉，要求财政部对上述采购事实和行为人进行查处。但是4个月过去了，财政部也没有对投诉做出明确答复。因此，北京现代沃尔以“财政部的不作为行政行为直接侵害了投标供应商的合法权益”为由提起行政诉讼，将财政部告上了法庭。

2005年5月20日上午开庭。被告人财政部提供了国务院的相关通知作为证据，并认为：医疗救治项目是国务院批准的重大建设项目，采用公开招标方式，应当适用招标投标法。按照国务院划分的行政监督职责，国家发改委是指导和协调全国招投标工作的主管，对重大项目有监督管理的职责。对于国家重大建设项目的投诉，应由国家发改委处理。

财政部代理人还辩称，接到原告投诉后，财政部并没有行政不作为，而是于2005年2月23日，请国家发改委、卫生部等有关人员召开协调会。会上研究决定，把此投诉移交发改委处理。这样不仅避免了两部门重复处理，而且符合法律规定。财政部也曾多次在电话里和原告公司负责人沟通，因此并不是没有给予企业任何答复意见。

2006年12月，一中院判决财政部败诉，要求其对原告的投诉做出答复。法院认为根据《政府采购法》，财政部应在本案中对照招投标履行监督管理职责，而其却将投诉转给发改委，没有履行法定的监督管理职责。

案例评述：

政府采购风险主要是由于政府采购运作过程因制度设计、运行失当和管理缺陷等因素导致采购失败而造成直接或间接损失的可能。上述两个案例，反映出不少在政府采购流程中存在的风险。

我们可以发现上述两个案例中关于招投标的若干风险，具体如下：

风险一：中标单位的投标价以及投标技术文件与招标文件要求存在差异

资料一与资料二中，中标单位的投标文件中的技术参数以及投标价并不是最为合理的，具体来说，有以下两点：

- 资料一中，B公司的投标文件中，设备技术参数并不符合招标的要求，中标单位的资质与招标文件中要求的明显存在差异，中标单位存在不满

足招标要求的情况，招投标过程存在虚假的嫌疑；

- 资料二中，实际中标单位（广东开元医疗设备有限公司）采购价格偏高，中标单位并非最低中标价，且中标单位为新成立的公司，不符合招标文件的基本要求，招标过程存在虚假的嫌疑。

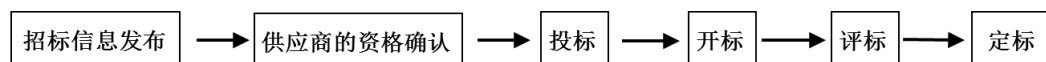
风险二：政府采购监督职责不明确

资料二中，财政部与发改委之间就监督管理职责引起了争议，可见，政府采购业务监督职责不明确，无法对各项环节存在的问题及时发现整改，从而引起政府采购失败或造成损失的可能。

针对以上风险，我们认为，主要可以从以下几个方面对招投标环节进行规范：

1. 规范招标、投标与评标过程，做到公开、透明、公正、公平

招投标有一套完整的、统一的程序，这些程序在不同的国家、地区和经济组织之间基本上是相同的。其大致程序顺序如下：



资料一和资料二中，导致采购失败的最根本原因，都是由于采购中标单位实际不满足招标的技术条件，而面对质疑，采购机关并未就评标结果做出合理的解释。

在上述流程中，主要涉及招标信息发布以及评标过程的管理，以下分别进行说明：

（1）从招标信息发布环节来说，主要需要进行 2 个步骤，即招标文件的编制以及招标信息的发布。

依据《政府采购招标投标管理暂行办法》，招标文件主要包括下列内容：（一）投标邀请函；（二）投标人须知；（三）提交投标文件的方式、地点和截止时间；（四）开标、评标、定标的日程和评标方法；（五）标的名称、数量，技术参数和报价方式要求；（六）投标人的有关资格和资信证明文件；（七）投标保证金的要求；（八）交货、竣工或者提供服务的时间；（九）政府采购合同的主要条款及订立方式；（十）政府采购合同的特殊条款；（十一）政府采购管理机关规定的其他应当说明的事项。

其中开标、评标、定标的日程和评标方法是招标文件中较为核心的内容，这部分内容的制定是否科学合理将直接影响采购的质量以及评标结果。所以，对于

这一环节，必须经过反复的认证和讨论。

(2)对于评标环节来说，一般来说，是由评标委员会来负责审查投标文件，并做出评价。依据《政府采购招标投标管理暂行办法》，评标委员会由招标人的代表和有关技术、经济等方面的专家组成，成员人数为5人以上单数，其中技术、经济等方面的专家不得少于成员总数的三分之二，与投标人存在利害关系的不得进入评标委员会。

在评标环节完成后，除了公布结果以外，也应对评标结果进行一定的说明，特别是关于价格以及技术标准审查的说明，也便于其他供应商能了解未中标的原因。

2. 加强对政府采购业务质疑投诉的答复，做到评标结果有据可循

在上述案例中，可以发现，面对未中标单位的投诉与质疑，采购机关并未进行明确的答复，不免让人怀疑招投标过程的真实性。

在最新颁布的《行政事业内部控制规范（试行）》中相关规定，“单位应当加强对政府采购业务质疑投诉答复的管理，指定牵头部门负责、相关部门参加，按照国家有关规定做好政府采购业务质疑投诉答复工作。”

结合以上法规要求，我们建议实施政府采购时，应明确规定质疑投诉的答复工作的归口部门、职责权限和工作流程。

3. 明确政府采购监督机制，做到政府采购全过程合法合规

所谓政府采购监督，是指对政府采购法律法规执行程度，采购项目的立项、招标，采购合同的有效性及其履行情况，采购资金拨付，采购商品实际使用及效果评价等诸环节的全过程、全方位以及对采购人员采购行为的约束。

在上述案例中，卫生部作为采购机关、财政部作为采购拨款的单位、发改委作为协调全国政府采购招投标工作的监督管理部门，都应该监督采购的全过程。

采购的方式也分为很多种，采购监督的方式也自然需符合不同的采购方式，参与政府采购的各个环节，审查政府采购业务的各项记录，及时有效的发现采购过程中的风险与缺陷，落实整改措施。

“出尔反尔”的采购人

案例回放：

某省政府采购中心受当地体育彩票管理中心的委托，采购 500 台“全热线”电脑体育彩票销售终端机。根据国家体育总局提供的全热线销售终端机的入围企业名单，一共有五家企业，本次采购活动于是就采取了竞争性谈判的采购方式，其程序却一波三折，生出了许多事端。

谈判文件要求供应商提供“全热线”产品，“兼容半热线”供应商却也在谈判供应商之列，而且竟然成了评审结果第一名，之后又发生了采购人选择排名第二的“全热线供应商”的意外。事情最终走向了投诉。当地政府采购办公室做出“采购过程影响了成交结果，责令重新组织谈判活动”的处理决定。这到底是怎么回事呢？

谈判文件商量着卖

《政府采购法》第三十八条第三款规定：确定邀请参加谈判的供应商名单。谈判小组从符合相应资格条件的供应商名单中确定不少于三家的供应商参加谈判，并向其提供谈判文件。

出人意料的是，因为种种原因，这五家企业中只有两家购买了谈判文件。不到三家，怎么办？就在这时，谈判之前，一家能提供兼容半热线产品的供应商来买谈判文件，并出示了国家体育总局体彩中心的一份文件，证明兼容型的机型也能满足采购人的需求。在这种情况下，政府采购中心就该兼容型产品能否满足采购人需求，到底卖不卖给该供应商谈判文件的问题，与采购人商议，并且召开了共 6 人参加的商讨会。政府采购中心还做了会议记录。

现场商议无果。采购单位的 3 个会议代表表示要回去和领导商量之后再做决定。在与领导商量之后，采购人代表电话通知政府采购中心，表示同意将谈判文件卖给“兼容半热线”的供应商。政府采购中心于是就放心地把谈判文件卖给了该供应商。

就这样，通过“商议”，谈判文件卖给似乎根本就不具备竞争谈判资格的“兼容供应商”，在一定程度上对谈判文件做出了实质性修改，但是因为竞争性谈判的日子马上就到，政府采购中心也没有采取更改谈判文件、上网公告、通知其他

供应商的做法，就直接进入了下一个环节。

采购人不兼容供应商中标

竞争性谈判就这样在仓促中开始了，仓促的决定似乎也预示着问题的出现。在评审结果出来之后，最后补充进来的兼容机型供应商排名竟是第一，另外一家全热线机型供应商排名第二。采购人对这种情况很为不满，提供了一份国家体育总局体彩中心出台的文件，证明兼容半热线机型与全热线机型是有区别的，说明兼容机型供应商不能满足采购人的需求。而且还对政府采购中心表现出了强烈的不满：兼容机型供应商根本就不在全热线机型供应商入围名单里，政府采购中心为何要将谈判文件卖给该供应商？不仅如此，采购人还到处说是政府采购中心在违规操作，却丝毫不提采购中心就此事与自己进行的商议，也不承认自己曾经电话通知采购中心同意将谈判文件卖给兼容供应商的事实。

供应商进行质疑投诉

采购人执意要选择排名第二的全热线供应商，本来排名第一的兼容机型供应商却被采购人“抛弃”。此举引起排名第一的兼容供应商强烈不满，于是就经过质疑并走向了投诉，当地政府采购中心和采购人均成了被投诉人。

当地政府采购办公室受理投诉后，遂对投诉人、被投诉人以及相关供应商提交的文字说明、证据和其他有关材料进行审查、核实，认为本次采购活动存在几个问题：一是投诉人虽为评审结果第一名，但其资质不符合采购公告和谈判文件要求；二是被投诉人对谈判文件供应商资质要求未进行变更而通过了投诉人的资格预审，违反政府采购法第六十四条“采购人必须按照本法规定的采购方式和采购程序进行采购”的规定；三是在采购程序违法情形下，被投诉人将排序第二的供应商确定为预成交供应商，不符合法律规定。于是依据《政府采购供应商投诉处理办法》规定，做出“采购过程影响了成交结果，责令重新组织谈判活动。”的处理决定。

案例评述：

在上述案例中，当地政府的采购中心为采购人着想，费劲心思想办法让采购项目得以顺利进行，没想到最后采购人出尔反尔翻脸不认人，使采购中心陷于“不义”的境地。从这个案例中，我们看出了采购中心在主持公开招投标工作中的不

合规，不严谨，缺乏风险意识，最终不仅没有得到采购人的认同，反而被排名第一却没有中标的企业告上了法庭。同时，也反应出我国制定的招投标相关法规机制方面仍然有所疏漏。

第一，政府采购中心违法、违规操作

采购中心在成立之初的本意并不仅仅是作为一个采购方代言人的角色，而更多是为了节约成本，杜绝腐败，体现出公平与公正，在招投标过程中起到监督作用。然后，本案例中的采购中心却未能尽职尽责，立场不正确，处处为采购人着想，所做行为已经违法违规。

根据《政府采购法》第三十八条第三款规定：“确定邀请参加谈判的供应商名单。谈判小组从符合相应资格条件的供应商名单中确定不少于三家的供应商参加谈判，并向其提供谈判文件。”评标之前，仅有两家符合资质要求的供应商购买了谈判文件，如果严格按照本法的规定，此次招标应予以流标，重新再次进行。巧合的是，谈判之前，一家能提供兼容半热线产品的供应商来申请购买谈判文件。采购中心就是否能将该谈判文件卖给该公司与采购人代表进行协商。采购中心作为政府组织公开招投标的平台机构，其实理应明白，在此种情况下该次招标工作应作为流标处理。即使采购人同意第三家并不符合谈判文件要求的第三家供应商来参与投标，采购中心也应该予以拒绝。但是采购中心却未坚持原则，而是与采购人商议，最终为了保证此次招标不流标，同意第三家供应商“滥竽充数”。

采购中心违反法律法规的行为不止上述这一条。根据《中华人民共和国招标投标法》（以下简称“招投标法”）第二十三条的规定：“招标人对已发出的谈判文件进行必要的澄清或者修改的，应当在谈判文件要求提交投标文件截止时间至少十五日前，以书面形式通知所有谈判文件收受人。该澄清或者修改的内容为谈判文件的组成部分。”在本案例中，采购中心与采购人允许并不完全符合谈判文件要求的供应商参加投标，在实质上已经构成了更改谈判文件的事实，根据第二十三的规定，应当在谈判文件要求提交投标文件截止时间至少十五日前，以书面形式通知所有谈判文件收受人。但实际上，采购人没有进行该项工作，作为应对《招投标法》了如指掌的采购中心也没有尽到提醒的义务。对前来参与投标的第一家以及第二家供应商，甚至对其他尚未来得及投标的供应商而言是不公平的。换句话说，如果采购人确实同意放低采购要求，可能前来参加竞标的供应商就远远不

止这三家。然而，采购中心的这种行为又严重违反了此条法律的规定，是对其他供应商的不公。

因此，我们可以看出，该采购中心在这次招标工作中违法违规，缺乏中间人应有的公正立场，没有起到应尽的义务。

第二，政府采购中心缺乏风险意识

案例显示，政府采购中心与采购方代表就是否应将谈判文件卖于本并不符合规定的第三家供应商进行了商讨。虽然讨论无果，但在会议中采购中心仍做了会议纪要。

采购方代表表示需要将该事件请示单位领导，并在得到答复后电话通知采购中心，同意第三家供应商参与投标。然而，采购中心在此时却没有向采购人索取书面通知，缺乏有利证据证明该行为确实得到了采购人的授权，导致后期对簿公堂时处于被动状态。究其原因，就是采购中心缺乏风险防范意识，如此重要的授权，没有书面文件仅靠电话中的口头通知，给了采购人以“反水”的机会。

风险应时刻警惕，尤其是在政府招投标这类违规、舞弊等事件频繁的事项中，采购中心作为平台机构更应明白此项工作的重要性和风险高发度，理应更加注重风险防范，对于事件进行中的每项工作都应留下书面痕迹。

第三，所谓的“专家”让人存疑，招投标相关机制有待完善

在此案例中，采购单位为了保证本次招标工作不流标，在数量上满足了法律的相关要求，同意了第三家供应商参与投标。可能他们在考虑时认为，在评标过程中，这一家供应商肯定会被首先淘汰。然而，出乎他们意料的是，这第三家供应商居然被采购中心选出来参加评标的“专家们”认定为第一。

这一个巧合给我们带来了一个巨大的问号。最终的评标结果是由专家评选出来的，本不符合谈判文件要求的第三家供应商却排名第一。这不得不让人怀疑，这些专家究竟是如何确定的排名，他们又是否真正了解采购人的需求，了解“全热线”产品与“兼容半热线”产品的差异。如果严格按照未进行更改的谈判文件进行评选，这个供应商理应被排除在外。事后，这些专家却并未得到相应的问责。

《中华人民共和国招标投标法》第三十七条规定：“评标由招标人依法组建的评标委员会负责。依法必须进行招标的项目，其评标委员会由招标人的代表和有关技术、经济等方面的专家组成，成员人数为五人以上单数，其中技术、经济等

方面的专家不得少于成员总数的三分之二。前款专家应当从事相关领域工作满八年并具有高级职称或者具有同等专业水平，由招标人从国务院有关部门或者省、自治区、直辖市人民政府有关部门提供的专家名册或者招标代理机构的专家库内的相关专业的专家名单中确定；一般招标项目可以采取随机抽取方式，特殊招标项目可以由招标人直接确定。”在这条法律中，我们可以看到，该条文仅仅规定评标委员会由招标人的代表和有关技术、经济等方面的专家组成。但事实上，各省政府采购中心拥有的所谓“专家库”并未按照行业或产品等进行分类。每次在其中随机选择专家来进行评选，存在着机制上的漏洞，那就是随机选出来的所谓专家究竟对这个行业、对采购物品有多少的认知度。这些专家是否能合理保证所选出来的中标人确实能满足采购人的需求。

这个案例恰恰反映出了这个问题，我国在招投标的法规中对于专家库的构建、评标委员会的选取以及相应的问责机制缺少更为详细和规范的规定。评标委员会的构成成员应该在评标前充分了解该行业和采购产品特点，并通过问责机制保证这些专家能真正认真的行使该职权。

“真真假假”缴款书

案例回放：

2009年3月5日上午，延安市宝塔区检察院检察长杜安平在办公室接到一个举报电话，称延安公路管理局李渠收费站数百万元车辆通行费亏空，去向成谜。杜安平立即把电话打给副检察长、反贪局局长刘玉平，并叮嘱这可能是一起特大贪污舞弊案件。

一听涉案数字，刘玉平带领几名干警赶紧直奔李渠收费站。然而，到了李渠收费站，刘玉平跟收费站领导一接触，发现案子没头没脑，收费站自己都说不清钱到底去哪了，如何亏空，甚至连亏空的具体数字也不清楚。

2009年3月5日，反贪局迅速成立5个工作组，开始围绕李某和李渠收费站展开调查，并在当日就初步了解到案件真相。

据了解，李渠收费站收费上缴业务全部通过辖区银行专门账户进行，收费站把钱存入银行，最后到达省财政厅统一的道路通行费专门账户。然而，银行查账表明，收费站的账户余额为零，说明账户上的钱分文不少到达了财政厅的专门账户。于是，反贪局开始怀疑收费站内部出了问题。

通过现场调查了解到，李渠收费站的窗口收费人员一共分四个班组，其中，每天有一个班轮休，其他3个班按每班8小时轮值，收费人员将费用收进后，每天统一交给收费站会计，再由会计将钱存入银行账户。所以，反贪局的怀疑对象，首先就锁定在会计李某身上。

据了解，李某对电脑十分精通，这个“80后”的会计至今单身，吃住在单位，工作在自己的办公室，平时寡言少语，穿着也十分俭朴。检察官从侧面调查发现，李本人不吸毒、不赌博，而且没有做任何生意，也不存在生意亏钱之类的事情，很难把他与贪污几百万元巨款联系在一起。

然而，当反贪局副局长李爱军与李进行接触谈话时，才问了几句话，李就承认这些公款全部是他挪用的，全部用于网络赌博，并全输掉了。李某从2008年1月开始，通过办公室互联网进入境外赌博游戏网站，参与“转轮盘、老虎机、百家乐”等赌博。为此，他还专门在银行办理个人网银，将挪用来的公款全部转存进这张银行卡，然后整日在办公室里赌博。

而正是由于李某所挪用公款全部输在境外网络赌博上，也造成该案中公款无

法得到追偿，更让反贪局吃惊的是，李某挪用如此巨额的公款，其作案手法既没有什么高智力因素，也没有什么高级造假技术。

李某作为财务会计，每天将站上提交的收费汇总收齐后统一存入银行，存进时，李要开具一式五联的《陕西省公路车辆通行费现金专用缴款书》交给银行检验，银行清点所存款额与缴款书上数字一致时，会在缴款书上加盖工作人员私章和“现金收讫”字样业务用章。

李某拿到银行盖章之后的缴款书，除了要留几联给单位作账之外，还要将第五联交到延安公路管理局收费管理科备存，收费管理科工作人员将第五联检验无误后装入会计凭证作账，以此确认收费站会计确实将全部收费存入银行。

据李某交代，他往局里收费管理科交第五联缴款书时，发现工作人员大多时候只扫一眼就收进作账了。于是，他每次把收费现金往银行存入前，先提取一部分留给自己，然后重开一张与当天收费款额一致的缴款书第五联，并撕一个与“现金收讫”章大小差不多的纸片，蘸上印泥盖在缴款书上，最后把这张缴款书交到收费管理科工作人员手里。

反贪局调查表明，从2008年1月至案发时，李某个人银行上发生的赌博转账次数高达787次，总计金额达到570余万元。法院审理认为，被告人李某身为国家工作人员，利用职务之便，侵吞、骗取巨额公款用于境外赌博，给国家造成重大经济损失，其行为构成贪污罪，且情节特别严重，应从严惩处。但考虑到其犯罪后能够自首，且认罪态度好，依法对其从轻处罚，遂以贪污罪一审判处李某死刑，缓期两年执行，并处没收个人全部财产。

案例评述：

贪污公款迷恋赌博的李某终究难逃法律的制裁，在诸多财务舞弊案例中，通常采用的手法都是利用职务之便以及单位所存在的管理漏洞，通过篡改单据上的数据或者伪造相关单据，从而达到截留资金的目的。

收费站属于行政事业单位，虽然规模不是很大，但其现金流量却是十分巨大的，《行政事业单位内部控制规范》中也对收支管理进行了明确的规范，按理说，收费站对资金的管控应更加严格。然而，在长达一年多的时间内，李某截留资金高达570万元，而更令人震惊的是，李某使用的手法十分拙劣，并不能称得上是高明。

那么收费站究竟存在哪些缺陷？又能通过哪些措施加以控制和防范？以下将一一进行说明：

1. 针对伪造缴款书，应做到缴款书的定期核对

在本案中，李某主要是通过伪造缴款书第5联的方式实施舞弊，但是案例并没有详细描述李某伪造缴款书的手法，据我们分析，存在以下3种可能性：

(1) 正确填写缴款书前4联交银行进行盖章，撕下第5联由李某手工填写并盖上伪造的“现金收讫”章。

这种方法也是俗称的“阴阳表单”，如果通过这样的手法进行舞弊的话，那么上交公路管理局的缴款书第5联与收费站的前4联金额是完全不一致的，如果公路管理局只是对缴款书第5联进行保存，而并未定期核对的话，是很难发现其中问题的。因此，公路管理局只要设立定期与收费站的缴款书相互核对的机制，就能立即发现李某的舞弊行为。

(2) 正确填写缴款书5联操作完成后，再重新开具一张缴款书第5联并盖上伪造的“现金收讫”章。

如果通过这样的手法进行舞弊的话，那么李某每次实施舞弊时，需要开具2份缴款书，那么上交公路管理局的缴款书第5联与收费站保管的前4联上的金额以及单据号是完全不一致的。

另外，如果每次都需要多开一张缴款书的话，那么上交公路管理局的缴款书数量与收费站缴款书的实际使用量是不一致的。如果收费站有相关的缴款书使用登记记录的话，就能发现异常情况。

(3) 李某重新伪造一本缴款书，正确填写缴款书前4联后，从伪造的缴款书中重新开具第5联。

这种方式与上述第一种舞弊手法相似，只要公路管理局能定期与收费站相互核对缴款书，就能发现金额不一致的情况。

《行政事业单位内部控制规范》第二十八条也明确规定：“单位应当按照规定设置票据专管员，建立票据台账，做好票据的保管和序时登记工作。票据应当按照顺序号使用，不得拆本使用，做好废旧票据管理。负责保管票据的人员要配置单独的保险柜等保管设备，并做到人走柜锁。”

因此，结合李某可能采用的作案手段以及国家相关法规条款，我们建议：

■ 公路管理局与收费站首先应针对公路收费建立缴款书登记台账，公路管

理局应当在每次收到缴款书第 5 联以后，将单据号、日期、金额等信息进行登记，并且保证是连续编号的。

- 另一方面，收费站应当在登记同样信息的基础上，要求收费站各窗口工作人员每天清点公路费，相关会计人员应当将各窗口的公路费明细进行登记，确保各窗口上缴金额的准确。（这里同时需要注意定期检查收费窗口的监控录像，防止收费窗口工作人员私吞公路费）
- 在建立台账的基础上，公路管理局与收费站之间还应当建立一定的定期对账机制，主要核对每天缴款书的单据号以及金额是否存在差异，这样就能有效防止舞弊事件的发生。

2. 不相容职务未分离

从案例的描述来看，李某在开票的同时，也负责去银行进行缴款。因此我们可以进行合理推测，职责上来说，李某身兼了收费站的“出纳”和“会计”。

这是一个老生常谈的问题，收费站并没有做到不相容职务的分离，我们建议，收费站应准确识别不相容职务，将这一流程中的缴款人与开票人相互分离，起到相互监督的作用。

另外，案例中并没有描述收费站缴款书前 4 联的保管情况，如果也是李某进行保管的话，那么李某就能很容易伪造前 4 联，这样即使公路管理局与收费站进行定期核对，也很难发现其舞弊行为。我们建议缴款书的前 4 联在银行盖完章后，应由收费站其他专人进行缴款书的台账登记以及保管。

3. 缴款书上印章的核对

从案例描述来看，如果按照正常的流程，缴款书第 5 联上应有银行加盖的工作人员私章和“现金收讫”章，而李某伪造的缴款书上，只有一个伪造的“现金收讫”章，那么从中可以看出，公路管理局在收进缴款书时，并没有进行严格的核对。

就这一点，我们认为，公路管理局相关工作人员应该加强风险防范意识，仔细核对上交的缴款书，缺少银行工作人员私章，或者“现金收讫”章存在异常，就应该拒收，而不是简单扫一眼就入账。当然，公路管理局要是能够做到定期直接到银行领取对账单，并与银行实现直接的对账，便能更加便捷和及时的发现并杜绝交款中的舞弊。

在行政事业单位陆续开展内部控制体系建立的大环境下，各地各级行政事业单位也应该针对自身经济活动中所存在的风险或缺陷进行准确识别和控制防范。



锐思咨询

Less Risk, More Value

联系我们：

地址：上海市九江路 69 号 5 楼（古象大厦）

电话：021-63214297

邮箱：mail@lx-rs.com

网站：www.lx-rs.com