

提升内部控制建设水平和报告质量的路径探析

● 刘金文 马 波

【摘要】内部控制是行政事业单位治理的基石,是促进各项经济业务活动依法高效运行的有效手段。自《行政事业单位内部控制规范(试行)》(以下简称《内控规范》)发布以来,行政事业单位内部控制建设已经历了10年的实践探索,内部控制报告的编制报送也实施了7年。内部控制报告质量能否全面反映单位内部控制建设情况?建设成效是否符合《内控规范》要求?文章通过对近几年行政事业单位内部控制建设及报告质量的共性问题进行归纳及原因剖析,从强化内控意识、严格制度执行、加强培训指导、统筹推进设计等四个方面,提出了进一步提升内部控制建设水平和报告质量的路径建议。

【关键词】内部控制建设 报告质量 原因剖析 路径建议

一、行政事业单位内部控制建设及报告编制的发展历程

行政事业单位内部控制的目标,是通过事先制定制度机制、严格实施控制措施和执行程序,实现对经济业务活动的风险进行防范和管控。自2012年财政部《内控规范》发布以来,各单位经过十年的内部控制建设实践探索,取得了显著的成效,在内部控制报告的系统填报方面也逐渐规范。

回顾十年的发展过程,大致可分为三个阶段:

第一阶段,2012年至2014年,规范建设阶段。为了进一步加强廉政风险防控机制建设,提高行政事业单位内部管理水平,财政部于2012年发布《内控规范》,要求2014年1月1日起实施。《内控规范》对行政事业单位内部控制建设构建了基本框架并提出了总体要求,主要内容可分为三个层次:一是总则、风险评估和控制方法,二是单位层面内部控制和业务层面内部控制,三是评价与监督、附则,全文共六章六十五条。

第二阶段,2015年至2016年,全面推进阶段。自《内控规范》发布实施以来,虽然各单位在内部控制建设方面取得了初步成效,但也存在部分单位主要领导重视不够、制度建设有缺陷、发展水平参差不齐等问题。为了全面推进行政事业单位内部控制建设,促进各单位加强重视和均衡发展,财

政部2015年发布《关于全面推进行政事业单位内部控制建设的指导意见》(财会〔2015〕24号,以下简称《指导意见》),对行政事业单位内部控制建设和实施提出了具体指导性意见。

2016年开始要求开展内部控制评价,发布《关于开展行政事业单位内部控制基础性评价工作的通知》(财会〔2016〕11号,以下简称《评价通知》),要求各单位开展“摸底”评价,达到“以评促建”的目的。

第三阶段,2017年至今,报告管理阶段。为了规范行政事业单位内部控制报告的编制、报送、使用及报告信息质量的监督检查等工作,财政部2017年发布《行政事业单位内部控制报告管理制度(试行)》(财会〔2017〕1号,以下简称《报告管理制度》),从2017年起,每年以《通知》的形式发布内部控制报告编报工作要求,如《关于开展××年度行政事业单位内部控制报告编报工作的通知》,已经连续发布7年,前几年填报要求基本相同。从2021年起,内部控制报告填报要求有变化,主要有三个明显的特点:一是不再显示报告结论,即优良中差;二是强调报告的审核,未经审核不得上报;三是新增《数据质量自查表》作为填写审核情况的依据。

二、内部控制建设水平及报告质量的现状分析

行政事业单位内部控制报告的编

报工作对单位内部控制体系建设有非常重要的促进作用。各单位要在年度终了,结合本单位内部控制建设的实际情况,依据相关制度文件的要求,在全国统一的内部控制报告填报系统编制和报送内部控制报告,并且提供能够反映单位内部控制建设的真实材料为佐证材料。所以,内部控制报告既能够综合反映本单位内部控制建立与实施取得的成效,也能发现内部控制存在的问题和缺陷。

《报告管理制度》第七章对行政事业单位内部控制报告的监督检查进行了规定,要求各级财政部门、各部门应当组织开展内部控制报告的监督检查,主要包括填报的真实性、完整性和规范性;内部控制报告信息质量的监督检查工作采取“统一管理、分级实施”原则,财政部和各级财政部门分别组织实施中央和各地区行政事业单位内部控制报告的信息质量监督检查工作。

近几年,笔者有幸作为专家组成员参与了某市财政局的信息质量检查工作,从2021年开始按照“每年三分之一、三年全覆盖”的方式,每年按33%的比例,对各区财政局、市直各部门(单位)内部控制报告和《数据质量自查表》进行抽查。通过阅览和检查单位填报的内部控制报告系统,不仅可以从表面上看出内部控制报告的信息质量,也能反映内部控制机构的履职情况,还能体现内部控制建设的实施效果。同时,笔者作为第三方机构执业注册会计师,为多家单位的内部控制体系建设整改工作提供了咨询服务。通过对单位内部控制建设的咨询服务,体会到各单位的实际情况及管理特点对内部控制建设有很大影响,各单位在内部控制建设和编制报告中存在的问题或表现的形式各有侧重,但经过归纳分析,提炼出内部控制体系建设及报告质量主要存在以下三个方面的共性问题。

(一) 表面上,报告填报质量有待提升

内部控制报告系统填报质量,包括内部控制报告整体规范性、填报数据准确性、佐证材料匹配性及文字部分真实性。经过多年实践,整体填报程序规范有效、内容完整。但也存在以下问题:

一是报告基础数据不准确。如本年单位召开内部控制领导小组会议次数和内部控制相关培训次数方面,填报次数与实际情况不相符;合同订立规范情况中本年合同订立数填写数据与实际情况相差很大;内部控制关键岗位定期轮岗情况与实际情况不符。

二是佐证材料上传不规范。有的是佐证内容与内部控制无关,如内部控制领导小组会议佐证材料不是内部控制专题会议记录,只是一般的党组会议或办公会议记录;有的是佐证材料不能证明填报内容,如资产账实相符程度要求上传资产清查报告或盘点报告,但多数单位没有盘点,只上传资产报告或报表,不能反映年末资产清查总额情况。

三是文字部分无实质内容。文字部分要求填报单位内部控制基本情况、内部控制问题及整改情况、经验做法、意见建议、经典案例等内容,其中:基本情况和问题整改情况一般都能描述清楚;经验做法方面多数单位都是简单应付,没有提炼归纳内部控制工作的成绩和亮点;意见建议应该是对财政部门或上级主管部门开展内部控制工作的意见建议,但很多单位在文字材料中填写本单位内部控制整改建议;经典案例方面多数案例只是简单说明,未对案例背景、案例启示等展开深入分析,有的与内部控制无关,如电视问政项目情况也作为内部控制案例。

(二) 职责履行上,领导组织机构运转不畅

《内控规范》和《指导意见》要求各单位成立内部控制领导小组和工作小组,明确内部控制牵头部门并建立沟通联动机制,明确监督评价部门并建立监督评价机制,确保内部控制相关工作的正常和有效开展。实际工作中,各单位都成立了内部控制领导小组,也明确了办公室或财务部门为牵头部门,内部控制工作取得了一些成效;但也有些单位存在建设与监督职责不清晰、常态化工作不落实的情况,主要表现在以下方面:

一是职责分工不清晰。有的单位只明确牵头部门,未明确内部控制监督评价部门;有的单位牵头部门与监督评价部门都设在财务处,未保持分离;有的单位虽然明确监督评价部门为纪检监察部门或审计部门,但实际未履行监督评价职责。

二是会议培训无专题。虽然各单位都成立了内部控制领导小组,单位负责人担任领导小组的组长,但多数单位未召开过内部控制领导小组专题会议研究或讨论内部控制专门问题,只是在党组会或办公会中讨论内部控制相关议题;很少有单位开展内部控制专业培训,只是在财务相关业务培训中有涉及内部控制的预算编制、收支管理、政府采购等内容,没有突出内部控制的专业性。

三是评估评价未实施。制度要求各单位每年至少

开展一次风险评估和内部控制评价,但多数单位填报不真实,填报开展了风险评估和内部控制评价,但实际并未开展,也未形成相关评估报告和评价报告。

(三)整体效果上,制度设计和执行存在缺陷

内部控制的实施效果需要通过二个层面实现,一是制度的设计有效,要覆盖全面不能存在盲区;二是制度的执行有效,要严格落实不能打折扣。各单位都设计了内部控制基本制度和业务管理办法,也基本上能按照业务流程执行,但在某些具体环节的设计和执行方面还存在缺陷,主要是:

一是管理制度不完善,缺少相关业务环节。如预算业务管理中缺少绩效管理的相关内容,收支业务管理中缺少公务卡管理的相关内容,政府采购管理中缺少目录以外或限额标准以下的商品和劳务采购相关内容,资产业务管理中缺少无形资产管理的的相关内容,建设项目管理中缺少项目验收管理与结算审计相关内容,合同业务管理中缺少合同档案与纠纷管理的相关内容。

二是业务流程不规范,没有明确执行岗位。有的单位只有业务管理办法,没有设计业务流程图;有的单位虽然有流程图,但只有业务经办过程和走向,没有明确经办部门的职责或具体业务环节的经办岗位;有的单位有流程,但没有设计经办业务的相关表单,操作性不强。

三是制度执行不到位,存在操作与制度不符。有些单位制度设计很完善,但执行过程中并不严格。如预算管理中多数单位设计了预算评审委员会,但实际并未开展预算评审工作;收支业务中要求使用公务卡,但也存在未使用公务卡开支报销支出的情况;政府采购中存在采购与验收未分离、验收不规范的情况;资产管理中存在实物管理与盘点未分离、盘点未落实的情况;建设项目管理中存在竣工验收不及时、结算审计不严格的情况;合同管理中存在归口管理部门不明确、未建立合同台账和实时监督的情况。

三、内部控制建设及报告质量存在问题的原因剖析

不同单位在内部控制建设上存在缺陷和报告质量存在问题,有不同的原因,笔者在实际工作中会通过问卷、访谈、穿行测试等方法进行了解。通过了解和剖析,内部控制建设和质量检查中存在问题的主要原因可以分为主观和客观两个方面,归纳如下。

(一)主观方面,内控意识不强,全员参与不够

单位主要负责人对本单位内部控制报告的真实性和完整性负责,可见主要负责人的对内部控制的重视程度及控制意识决定单位内部控制的建设方向和实施成效;同时,由于内部控制建设涉及单位层面和业务层面经济业务活动的方方面面,需要单位全体员工的积极参与和配合,《内控规范》中要求各单位明确内部控制牵头部门并建立相关部门的沟通协调联动机制,所以,员工的参与意识和配合程度影响单位内部控制建设的效率和效果。但实际工作中,领导主观意识不强和员工参与配合不够的现象在各单位都有不同程度的存在,主要体现在以下方面:

一是工作落实不主动,领导小组作用不明显。在内部控制报告质量检查中发现,各单位虽然都成立了内部控制领导小组,单位负责人担任组长,但工作的主动性不够,组长及领导小组作用发挥不明显。如有的单位内部控制建设领导小组还是在2016年进行基础性评价时成立,单位领导班子成员多次变动也没有调整内部控制领导小组成员;有的单位内部控制报告纸质版,没有经过本单位主要负责人审批签字后对外报送;多数单位内部控制机构运行情况不佳,年度任务没有完成,如一年只要求一次的领导小组会议、内控培训、风险评估、内控评价等工作都没有正常开展。这些方面,充分反映了领导对内部控制工作的重视不够,导致在填报内部控制报告系统时临时拼凑佐证材料上传。在多家单位内部控制建设咨询服务中开展问卷调查时,其中有问到“影响单位内部控制建设的主要原因是什么”,占60%以上的回答是“领导重视不够”,与以上情况完全匹配。

二是配合协调不积极,全员参与成效未显现。虽然在内部控制领导小组和工作小组中都会明确内部控制牵头部门,也会规定相关业务部门或岗位在内部控制建设中的具体职责,但实际运行中,多数单位将内部控制牵头部门设在财务处(科)室,认为财政部门主管的工作自然应该由财务处(科)室负责,业务部门的参与积极性不高,在内部控制建设中的作用没有发挥。如单位的权力运行机制和关键岗位管理需要组织人事部门制定和执行,一般都能按照决策、执行、监督“三权分立”的原则规范权力运行机制,但在关键岗位管理方面多数单位未能按照内部控制建设要求制定岗位轮换制度并严格实行定期轮岗,也未针对未轮岗

人员进行专项审计,导致填报系统时此项内容与要求不符,也无法提供佐证材料;如内部控制的监督评价工作需要明确具体的部门负责,但大多数单位没有明确监督评价部门,有的虽然明确但没有履行职责,导致监督评价缺位;有的由牵头部门负责评价,导致制度建设与监督评价未实行分离。

(二)客观方面,专业能力不足,经费条件受限

内部控制建设是一项系统工作,在制度的制定与实施中,需要专业的素养、人员的配备和经费的支持。所以,影响内部控制整体效果的客观因素主要是对岗位人员的专业素质要求和客观条件的支撑匹配。实际工作中,在内部控制建设和实施的多个环节存在专业能力不够和客观条件限制的情况,主要体现在以下方面:

一是专业能力方面。内部控制工作是单位内部管理的系统性工作,既涉及单位层面的机构和机制建设,又涉及业务层面制度的建立和具体执行,需要全员参与。对牵头部门或具体负责的岗位人员来说,一方面要全面掌握行政事业单位内部控制制度规范要求,另一方面要全面了解单位制度建设和实施的各个环节,专业能力和协调沟通能力都要求很高。如大多数单位认为内部控制风险评估、内部控制评价、信息系统建设等工作专业性强,需要专门组成工作小组或聘请第三方专业机构才能实施。实际工作中由于能力不够、时间和经费有限,导致相关工作未开展。

二是客观条件方面。定期轮岗制度是内部控制中一项重要的制衡机制,可以减少错误和舞弊的发生,大多数单位对于内部控制相关的关键岗位未实行轮岗,主要原因是人员编制有限、岗位有业务素质要求;内部控制信息化是内部控制发展的最高阶段,可以减少人为操控并提高工作效率,但大多数单位没有开展内部控制信息化建设,主要原因是开发成本高、信息化项目需要审批。

四、提升内部控制建设水平和报告质量的路径建议

本文通过对以前年度内部控制报告的质量分析及原因剖析,根据编报要求,梳理出以下路径和建议。

(一)强化内控意识,形成控制合力

内部控制建设需要单位领导的高度重视、各职能处室的积极参与、监督机构的考核评价,环环相扣才

能形成单位内部控制合力,实现内部控制整体目标。

一是单位主要负责人和内部控制领导小组要把内部控制作为加强单位内部管理的一项专门工作,严格按照制度规范要求健全各项制度机制并狠抓落实,每年有计划地安排开展专题研究、业务培训、风险评估、监督评价等常态化工作,确保领导小组作用的正常发挥及相关工作的正常运转。

二是内部控制工作小组要根据单位发展变化和上级管理要求及时修订相关制度内容,对内部控制组织机构、内部管理制度进行必要的调整和完善,确保制度与单位的实际情况和上级管理要求相匹配;各业务部门要配合牵头部门对本部门相关的经济业务活动流程进行梳理和开展风险评估,及时发现本部门内部控制建设存在的问题,积极参与单位经济业务活动管理办法的制定,严格执行单位内部控制管理制度,配合内部控制监督评价工作。

三是牵头部门要加强与相关业务部门协调配合,建立沟通协调机制,应当充分发挥综合办公、组织人事、财会、政府采购、基本建设、资产管理、纪检监察、内部审计等部门或岗位在内部控制中的作用。及时掌握单位内部控制建设中情况、条件的变化,提请相关部门做好相当工作。如机构变动或人员调整时要提请组织人事部门更新岗位职责说明书,相关岗位人员任期届满要执行关键岗位轮岗机制;针对监督评价部门的评价结果要及时反馈到相关业务执行部门,并要求按时整改和完善。

(二)严格制度执行,提升整体效果

内部控制制度不仅需要形成健全的制度手册并存档备查,更要应用落实到日常行政管理和经济业务活动各环节,并定期监督检查执行情况,才能确保效果。

一是加强制度宣传。单位层面和业务层面的制度要及时对全体员工进行宣传培训,让全体员工了解单位制度及业务管理办法的要求,熟悉业务办理流程,确保制度办法的全员知晓;定期对相关业务制度办法开展专业辅导,提升关键岗位人员的业务素质和任职能力,确保能胜任关键岗位工作要求。

二是严格制度落实。单位层面的制度一般涉及党委会议事规则和办公会议事制度、“三重一大”议事制度、分级授权审批管理制度及相关的监督管理办法,在日常党务和行政管理中要严格落实各项制度规定

和权力运行机制,确保决策权、执行权、监督权既相互制约又相互协调;业务层面的制度或管理办法一般涉及主要的经济业务活动,如预算业务、收支业务、采购业务、资产管理、建设项目、合同管理等,在日常业务办理中,要严格落实不相容岗位分离、业务办理流程及审批,确保各项业务活动合法合规运行,实现单位运营的效率和效果。

三是强化监督评价。针对大多数单位监督评价缺位的现象,建议各单位在内部控制领导小组中明确内部控制的监督评价部门,并建立监督评价机制,加强对机构运行和制度执行的日常监督和年度评价,将评价结果中涉及内部控制机构运行、相关制度执行等领域存在的缺陷,作为下年度内部控制建设与整改的重点方向,促进单位不断提高内部控制水平和效果。

(三)加强培训指导,提高编报水平

内部控制报告是全面反映单位内部控制建设水平和成果的载体,一份标准的报告既要在外表形式上符合报告框架的格式要求,又要在内容实质上反映内部控制建设的实际成果。

针对填报单位,牵头部门负责人或填报人要关注和领会内部控制系统填报要求,按照相关指引和辅导说明填报数据和上传佐证材料,提高填报数据的准确性和真实性,以及佐证材料的匹配性;要认真提炼单位内部控制建设的经验做法和意见建议,为同行业领域单位建设内部控制和财政部门管理内部控制工作提供借鉴和参考;要严格履行报告分级审查及领导审核签字制度,落实报告编制和审核责任制。

针对财政部门,一是加强对单位内部控制编报工作的培训,培训对象除具体经办岗位人员外,还应该扩大到单位负责人、牵头部门负责人、监督评价部门负责人,明确各部门职责并详细讲解填报内容和佐证材料上传要求;二是加强内部控制风险评估和内部控制评价专项工作的指导,聘请专业人员讲解具体方法和实际操作,制定风险评估和内部控制评价模板,提升业务能力;三是加强对检查和评价存在问题的整改,特别是针对内部控制薄弱环节和扣分事项,要建立问题清单,及时掌握整改情况,达到“以评促建”的目的。

(四)统筹推进设计,建设信息系统

内部控制建设可以概括为三个阶段:管理制度

化、制度流程化和流程信息化;曾有财政部门领导提出“凡是不上信息化的内部控制都是假内部控制”,可见,采用科技手段逐步实现内部控制信息化和自动化,是内部控制建设发展的最高境界。

理想状态的内部控制信息化是要求运用科技手段将内部控制关键点嵌入业务运行信息系统中,主要特征包括但不限于内嵌管控规则、固化管理流程、预警风险行为等。应用场景主要体现自动化,如预算额度的自动控制、经费标准的自动审核、合同签订与支付的自动校验、审批事项的自动流转、异常信息的自动预警等。

多数单位填报内部控制系统时填写单位内部控制信息化未覆盖,也未联通政府会计核算模块,与实际情况相符,也有少数单位填报了信息化情况但实际上不符合内部控制信息化的要求。说明整体上各单位内部控制信息化程度与信息系统建设要求存在很大差距,各单位在填报系统的“意见建议”中也提出要求财政部门统筹设计和推进。因此,建议财政部门了解单位实际情况,统筹设计信息系统建设方案,协调政府会计核算、资产管理、预算管理、政府采购等模块互联互通,真正实现内部控制管理信息化。■

(作者单位:合和(武汉)会计师事务所(特殊普通合伙))

参考文献

- [1]财政部.关于印发《行政事业单位内部控制规范(试行)》的通知[EB/OL].(2012-11-29).http://kjs.mof.gov.cn/zhengcefabu/201212/t20121212_713530.htm.
- [2]财政部.关于全面推进行政事业单位内部控制建设的指导意见[EB/OL].(2015-12-21).http://kjs.mof.gov.cn/zhengcefabu/201601/t20160105_1643573.htm.
- [3]财政部.行政事业单位内部控制报告管理制度(试行)[EB/OL].(2017-01-25).http://kjs.mof.gov.cn/gongzuotongzhi/201702/t20170216_2536035.htm.
- [4]湖北省财政厅.省财政厅关于印发《湖北省省级行政事业单位内部控制指引》的通知[EB/OL].(2023-01-09).https://czt.hubei.gov.cn/zfxxgk_GK2020/zc_GK2020/qtzdgkwj/202301/t20230117_4491158.shtml.
- [5]刘永泽,唐大鹏.行政事业单位内部控制实务操作指南(第三版)[M].大连:东北财经大学出版社.