

的是公平和效率,如果过分看重成本效益,某种程度上会损害社会公众的利益。

## 五、关于行政事业单位内部控制的要素

单位内部控制的基本要素是行政事业单位建立和实施内部控制的基础,也就是基本内容。国内外对内部控制的要素有着不同的认识,但总体体现出一种趋同的趋势。COCO 报告指出:在任何一个企业中,控制均包括目的、承诺、能力、监控和学习四个最基本的要素。COCO 把控制看作是组织的要素(包括组织的资源、系统、流程、结构和任务),这些要素组合到一起能够支持人们实现组织目标。COSO 报告则将内部控制要素发展为控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、监控五要素。2004年,COSO在其发布的《企业风险管理框架》(ERM)中将内部控制(风险管理)要素进一步扩展到了八个:内部环境、目标设定、事项识别、风险评估、风险应对、控制活动、信息与沟通、监控。在我国,《内部审计具体准则第5号——内部控制审计》指出,内部控制包括控制环境、风险管理、控制活动、信息与沟通、监督五个要素。《企业内部控制基本规范》将内部控制要素界定为内部环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、内部监督五要素,构建了以内部环境为重要基础、以风险评估为重要环节、以控制活动为重要手段、以信息与沟通为重要条件、以内部监督为重要保证,相互联系、相互促进的五要素内部控制框架体系。《内控规范》(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、风险评估等五个要素。樊行健、刘光忠(2011)指出,现阶段,在我国政府部门内部控制建设中,采用我国《企业内部控制基本规范》“五要素”做法,是比较现实的选择,是我国政府部门内部控制建设迫切需要,也便于内部控制的学术交流。

由上可知,国内外对内部控制规范的探讨不完全相同,但基本趋势是一致的,外部环境的变化和信息技术的不断创新对内部控制的要素也提出了新的挑战。李心合(2007)认为,价值创造导向的内部控制系统就可以分解为控制环境、目标制定与预算编制、风险识别与应对、控制程序和方法、信息与沟通、绩效评价与激励、监控七项要素。张宜霞(2008)认为,在内部控制框架中,内部控制整体上主要由五个要素构成:企业治理控制、企业管理控制、作业控制、信息系统和企业文化。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。

## 六、评述及启示

从最新的文献研究来看,学者们分别就行政事业单位内部控制的内涵、目标、原则、要素等几个方面对行政事业单位内部控制基本理论进行了深入的研究。从发表的内容上来看,一部分集中于对政府部门内部控制框架体系构建的研究,也即前面综述的重点内容;一部分是关于政府部门内部控制存在的问题和相应的对策建议,虽对内控建设起一定的借鉴作用,但研究深度明显不够;另外,对单位内部控制风险、评价和业绩等方面的研究相对很少。从研究的方法上来看,大部分采用了规范研究方法。财政部发布的《内控规范》(试行)对行政事业单位的内控研究提出了迫切要求。由于企业内部控制与行政事业单位内部控制既共通又有相异,行政事业单位内部控制研究应该在企业内部控制研究相对成熟的基础上,总结已有的研究成果,探索出符合我国国情的当代行政事业单位内部控制,这也是本文写作的目的。

不可否认,国内的行政事业单位内部控制研究起步较晚,与国外的政府内部控制研究还存在着一定的差异,这也与我国特有的国情相关联。考虑到我国具体国情,笔者提出几点未来研究方向:(1)研究内部控制基本理论,建立和完善符合我国国情的行政事业单位内部控制框架体系;(2)探索适合我国具体情况的内部控制评价体系,研究影响内部控制的影响因素;(3)将行政事业单位的内部控制从理论层面扩展到具体的应用层面,解决实践中如何更好地防范舞弊,服务社会,服务公众;(4)如何建立内部控制、风险管理、激励机制来促进内部控制目标的实现等。■

(作者单位:山西财经大学会计学院)

责任编辑 张璐怡

### ● 短讯

8月4日,2013年CMA职业发展论坛在北京召开,政府部门有关领导、业内专家、企业CFO等400余人参加了此次论坛,共同探讨、交流了管理会计职业发展。CMA是美国注册管理会计师协会(IMA)旗下的注册管理会计师认证。本次国内最大CMA培训基地优财的取证学员达到一百五十多人,IMA全球董事会董事、注册管理会计师协会(ICMA)董事会主席、IMA国际发展部副总裁等五位IMA高级董事为学员颁发证书并进行沟通。

(张阳供稿)