

内部控制下政府行政运行成本管理创新

唐大鹏 | 王璐璐

行政事业单位作为政府职能的主要承担主体，其内部控制与政府行政运行成本管控存在紧密关联。党的十八届四中全会《决定》提出“分事行权、分岗设权、分级授权，定期轮岗，强化内部流程控制，防止权力滥用”，其中“分事行权、分岗设权、分级授权”是通过内部制衡机制规范政府权力行使、提升政府运行效率、控制政府行政运行成本的核心体现。尤其是当前推进财税体制改革和简政放权背景下，财政收入增速放缓，内部控制作为合理控制政府行政运行成本的重要手段，对解决财政收支失衡、优化支出结构、提高使用效率、防范财政风险、增加政府公信力、推进国家治理体系和治理能力现代化具有重要意义。

内部控制下政府行政运行成本管理框架

政府行政运行成本与政府业务履职成本两者共同构成政府成本。具体来讲，政府行政运行成本主要指政府为维持其机关运行而消耗的人力、物力和财力成本，包括单位人员工资发放、办公建筑的新建改建扩建和办公设备购置支出等，该成本在保证政府

履职职能正常发挥的基础上可以适度削减。而业务履职成本是指政府在履行该机构所实现的公共产品或服务提供职能所发生的人力、物力和财力成本，它是随政府履职业务的增加而上升的，对该成本的削减不一定会使得政府运行效率效果提升。“三公”经费，其实既包括行政运行成本也包括业务履职成本，例如，警车出警、商务洽谈出国、外国元首访华接待等都属于业务履职成本不能随意削减。通过上述概念界定，可以看出削减政府成本不能一概而论，应在内部控制“分事行权、分岗设权、分级授权”基础上，在保证政府业务履职正常进行的前提下对政府行政成本进行合理管控。

行政事业单位内部控制以合理保证单位经济活动合法合规、合理保证单位资产安全和使用有效、合理保证单位财务信息真实完整、有效防范舞弊和预防腐败、提高公共服务的效率和效果作为主要控制目标。通过制定制度、采取措施和执行程序，对单位经济业务运行过程及其存在的风险实施约束和控制，内部控制目标的实现及评价有赖于政府部门运行成本的高质量反映，而内部控制又为政府行

政运行成本提供了良好的反映和控制手段。从内部控制制衡性设计理念来讲，其强调分事行权、分级授权和分岗设权。分事行权，是从政府职能情况及内部管理需求出发，在区分不同性质支出活动的基础上，通过明确职责分工和设定相应的管控方式来实行分类管控。分级授权，是通过明确各部门、单位、岗位和人员的职责、权力和义务来实现对内部管控事项在不同级次上的有效管控，确保权责一致。对于分岗设权，则是要依据不相容岗位相分离原则，实现将政府内部管控事项根据管理职能对应到具体的工作岗位上并严格明确岗位职责。因此，在对政府行政运行成本问题进行研究时，应将内部控制作为重要参考因素。内部控制的分事行权、分级授权和分岗设权制衡性设计是基于具体管控事项以及着重强调不同层次和不同岗位对具体管控事项责任的基础上建立起来的，这也为政府行政运行成本界定及在不同层次责任主体上进行归集提供了理念支撑，并进一步影响对政府行政运行成本的管控设计。

目前，我国政府行政成本管控存在以下三个问题，一是政府行政运行

成本概念不一致，未对不同政府部门的行政运行和业务履职活动性质进行区分，存在将维持自身运行的开支与提供公共产品和服务的开支混为一谈。二是政府行政运行成本归集方式不当，由于基于权责发生制下的政府综合财务报告制度还未得到有效实施，导致政府资产折旧摊销无法准确归集至政府行政运行或业务履职成本。三是政府行政运行成本责任主体不清，无法有效跟踪成本发生具体过程，也无法根据成本发生对象进行绩效评价。上述问题皆阻碍了准确识别和管控政府业务履职活动和机构运转活动，从而限制了政府成本会计在政府行政运行成本的界定、归集以及具体管控问题的深入研究。因此，结合行政事业单位内部控制的分事行权、分级授权和分岗设权理念，可以实现对政府行政运行成本界定创新、归集创新和管控方式创新。

分事行权与政府行政运行成本界定创新

从内部控制的分事行权角度来看，不同性质的支出事项其发生目的和投入要素均存在差异，因此，可以实现基于发生目的和要素投入两个层面创新界定方式。

政府收支分类科目的支出功能分类科目强调财政性资金的投入方向和目的，解释政府“做了什么”，可以为政府行政运行成本按照发生目的进行界定提供支撑，同时，结合分事行权思想，分事项进行成本界定。具体来讲，机关运转成本核算政府管理和组织自身内部事务活动过程中发生的各种费用，一般对应“行政运行”、“事业运行”、“一般行政管理”、“机关服务”等支出功能分类科目，而对应业务履

职成本核算政府部门在履行政府职能即监管社会公众事务以及提供公共产品和服务等过程中发生的各种费用，对应不同级次功能科目下除“行政运行”、“事业运行”、“一般行政管理”、“机关服务”等科目以外的其他相关功能科目。

除强调财政资金投入方向和目的外，分事行权同样要求建立支出功能分类科目与支出经济分类科目之间的匹配关系，而政府支出经济分类科目解决财政性资金“怎么花出去”的问题，反映政府财政性资金支出的具体用途，对应不同发生目的下政府支出所转化的各类要素投入。在区分发生目的的基础上，通过采用政府提供公共产品和公共服务所需的要素（资源）投入及其耗费情况，对政府行政运行成本实施进一步界定。具体而言，行政运行成本对应为因提供工作人员薪酬、单位基本保障条件、内部管理活动运作资金以及基本办公条件所发生应归属当期的相关支出，主要包括办公人员成本、办公设施成本和办公运转成本三类。其中办公人员成本是指支付给单位全体在职人员（包括编内和编外）的工资福利、对个人和家庭的补助；办公设施成本是指保证单位全部工作人员的基本工作条件所发生的可以归属到当期的支出；办公运转支出是指为针对整个单位基本运转需求以及单位领导层人员以及部门内设机构中办公属性部门职工在管理和组织单位内部事务过程中的运作资金需求所发生的相关支出。

分级授权与政府行政运行成本归集创新

政府行政运行成本以单位为最终归集对象，自然需要通过由基层至领

导层逐级递归而成，而通过分级授权可以有效建立政府行政运行成本的归集路径。具体来讲，单位预算进行内部分解过程中，是依据授权管理层级进行逐层细化，同时兼顾政府支出功能分类科目和经济分类科目层级，依次从单位整体预算、处室预算、岗位预算进行细化分解，确定每个层级为维持其正常运转的预算。预算内部分解作为资金分配的过程，其分配对象与经济活动的实际履行主体以及政府行政运行成本归集对象具有一致性，即不同层级资金获取、资金使用、成本核算、绩效考核具有过程统一性，岗位支出成本、处室运行成本、单位行政运行成本逐层分类归集，形成了一条成本对象清晰又便于为事前参考、事中控制、事后评价提供有效成本信息的路径。另外，成本的归集方法受制于成本归集路径，归集方法得以有效发挥作用，取决于其是否与成本归集路径相适应，进而将政府行政运行成本核算与政府部门绩效考评有机结合，推动加强成本归集与控制目标的同步实现。

分岗设权与政府行政运行成本管控创新

内部控制的核心管控对象是岗位，强调岗位责任制，将职责落实到岗位上，确保权力运行职责清晰、责任追究有径可循。通过分岗设权，将工作岗位管理与政府管控事项和未来发展需求紧密结合起来，同时，也将政府行政运行成本的发生责任与具体岗位联系起来。政府行政运行成本界定与归集服务于政府行政运行成本控制，因此以分岗设权为基础，通过实行分事行权、分级授权，可以推进政府内部控制建设与完善，并最终实现

政府行政运行成本控制目标。

(一)以基于目标导向的控制目标实现为前提。控制目标的设定是做好政府行政运行成本管控工作的先决条件,也是促进政府内部控制具体实施的必要条件。结合我国行政事业单位内部控制规范,可以将政府行政运行成本的内部控制目标归纳为如下三个方面:一是合规合法目标,严格按照相关的外部标准与单位制定的内部标准,对其发生总额严加管控,保证其支出合规合法。二是信息真实完整目标,也就是报告目标的要求,强调政府部门要提供真实可靠的行政运行成本信息,客观地反映实际维护机关运转成本状况,从而满足政府内部领导层的决策需求,也同时满足外部利益相关者的财务信息需求。三是提高公共资金使用效率和效果目标,与企业以营利为目标不同,政府职能是向社会公众提供公共产品和服务,其业务活动主要是以实现社会效益为目的。而政府的经费来源于公共资金,所以应在维持政府业务履职正常进行的前提下适度减少政府行政运行成本,明确行政运行成本归集的责任主体,从而进行根据成本发生对象进行绩效评价。

(二)以基于权责发生制的责任划分为基础。明确的管控对象是设计并实施良好管控手段的必要前提。通过明确政府行政运行成本的发生主体以及基于权责发生制下成本的归属期间,可以明确行政运行成本管控的空间和时间范围,即明确行政运行成本的责任主体以及期间使用责任。从责任主体角度来讲,按照层次可以依次对应为岗位、处室、单位或者计划、项目、职能等,其中岗位是行政运行成本管控最为具体的单位。从期间角

度来讲,基于权责发生制对归属期间进行划分,可以准确反映现时维护政府行政运行类资产的折旧或摊销情况等,不仅可以直接反映该类资产的实际使用情况,还可以进一步的对政府实际行政运行成本发生情况进行准确归集,为进一步开展管控提供稳定有效基础。

(三)以基于支出形式的风险防控为核心。政府行政运行成本管控是在不同支出活动的决策、执行和监督全过程进行风险防范。主要表现为人员类支出、设施类支出和运转类支出的风险控制。其中针对具有每年支出额度大体不变的人员类支出,由于“三定”方案和工资管理制度的限定,其风险防控重点应聚焦于规范发放标准和列支范围等方面;对于资产购置、使用和处置过程中的设施类支出,其应注重在政府采购、工程建设项目以及资产管理过程中产生的支出标准不明确、支出范围不合理、支出程序不合规等风险防范;而运转类支出风险主要表现在对资金使用过程中的支出审核标准审批权限不明确,因此,应对定额标准的支出事项走直接报销程序以提高工作效率,对额度未定标准已定的支出事项应走事前申请审核和事后报销程序,而对于既未定额也未定标准的支出事项,则需通过政府采购招投标等方式以保证过程合规合法、环节公开透明、结果保质保量。保证支出活动全程留痕,行政运行成本高度可控。

(四)以基于内控方法的过程控制为保障。基于政府行政运行成本控制目标、责任主体以及风险防控方式,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,在事前、事中和事后皆对政府行政运行成本起到

良好的管控效果。在对政府行政运行成本进行管控过程中,可以采用预算控制、归口控制、审批控制、程序控制、单据控制和标准控制等内部控制管控手段。政府行政运行成本的最终使用还要落实到政府实际活动中来,党的十八届四中全会《决定》对内部控制提出的相关要求中,除了“分事行权、分级授权和分岗设权”,还有就是“强化内部流程控制”,因此应有效运用内部控制方法来加强政府行政运行成本发生的过程控制。预算控制是依据部门(单位)职责、发展战略和任务活动来编制年度收支计划,并通过强化事中和事后的预算约束作用,从而有效实现资金使用的全程控制。应切实发挥预算控制在政府行政运行成本管控过程中的主线作用。维持机关运转大多是一些例行或具有明显规律性和重复性的事务,一般使用标准明确、编制依据充分,可提前准确预测,因此应紧密结合政府部门(单位)的实际情况,以事前作为管控重点,在编制预算时就针对行政运行成本的各类事项科学合理分配预算指标,在事项实际发生时运用审批控制,确保在预算指标范围内规范有效使用相关资金,确保“限额”绩效管理目标的有效实现。此外,政府行政运行成本在实际发生时,在内外标准规定、审核审批权限设定、程序履行要求、单据凭证填制要求等方面还存在着较大的差异,因此有必要在预算控制基础上,有效地运用标准控制、归口控制、程序控制、单据控制等手段,切实抓好各项风险特性的管控,实现对政府行政运行成本的全过程管控。□

(作者单位:中国财政科学研究院
东北财经大学)

责任编辑 刘永恒