

预算视角下高等学校内部控制实践研究

王正勇,栾 岚,肖 飞

(沈阳建筑大学计划财务处,辽宁 沈阳 110168)

摘 要: 内部控制在促进高等学校合规开展经济活动、保障国有资金使用安全、预防舞弊和贪腐等方面发挥了积极作用。从预算控制的角度出发,针对高等学校预算控制实践中发现的预算控制制度不健全、预算未实现全过程控制等问题,找出预算控制理论研究不深入、内部监督未发挥应有作用等原因,提出了争取主要领导的支持、建立健全高等学校预算管理制度等改进措施和解决方法,达到完善预算管理体系和管理机制、实现预算管理目标的目的。

关键词: 高等学校;预算控制;问题;实践研究

中图分类号: G647

文献标志码: A

中华人民共和国财政部于2012年11月发布了《行政事业单位内部控制规范(试行)》,自2014年1月1日开始实施,同时发布了指导意见,要求国家各级各类行政事业单位在2016年底前完成内部控制的建立和实施工作。作为国家治理机制体系中制衡约束机制的重要组成部分^[1],内部控制的建立和实施在促进高等学校合法合规开展经济活动、严格保障国有资产和公共资金的使用安全、保证财政财务信息真实完整、有效预防各种舞弊和贪腐行为等方面,确实发挥了积极作用,提高了高等学校的内部管理水平。但在内部控制实践过程中,也发现了一些存在的问题值得去深思和探索,笔者从预算管理者的视角出发,针对高等学校预算控制工作实践中出现的一些问题和缺陷,结合相关理论开展独立的思考和深入研究,在探究问题和缺陷产生的深层次原因的基础上,针对性地提出具体的改进措施和解决方法,达到完善预算管理体系和管理机制、实现预算管理

目标的目的。

一、内部控制理论及国内外研究现状

内部控制概念和相关理论产生于20世纪40年代的美国。1949年美国会计师协会审计程序委员会发表了《内部控制-协调系统诸要素及其对管理部门和注册会计师的必要性》专题报告,开始对内部控制概念进行初步定义。1988年美国注册会计师协会发布了《审计准则公告第55号》,认为企业内部控制结构包括合理保证企业特定目标而建立的各种政策和程序,而且内部控制由控制环境、会计制度、控制程序3个要素组成。而1992年美国COSO发布的《内部控制-整体框架》,提出了控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、内部监督五要素理论,让内部控制理论走向成熟。国内的内部控制理论研究起步较晚,2001年财政部制定了《内部会计控制规范——基本规范(试行)》,开始针对会计工作及其相关工作制定和实施控制

措施与程序。2008 年国家财政部发布了《企业内部控制基本规范》,在五要素理论上,结合中国实际情况对企业内部控制具体内容进行了补充和完善。2017 年财政部首次组织全国各级各类行政事业单位编报 2016 年内部控制报告,根据财政部会计司统计数据,2016 年全国事业单位内部控制建设覆盖率达到 100%。总体来说,当前国内内部控制理论研究主要沿用美国 COSO 五要素理论,并根据实际国情进行中国化改造和设计,使之更符合中国组织特点和业务特点,适应性更强。

研究在内部控制理论研究的基础上,认真梳理预算控制实践中存在的问题并提出解决对策,从细微处着手,在最末端发力,从下到上推动预算控制制度和 workflows 的建设和完善,以此落实公共受托责任,保证行政事业单位稳定发展^[2]。

二、高等学校预算控制实践中存在的问题

1. 预算控制相关制度不健全

《行政事业单位内部控制规范(试行)》发布后,高等学校作为公益二类事业单位按照国家要求,根据本单位自身的具体实际情况建立相关控制制度,制定控制措施和工作流程,实施内部控制。但由于内部控制的研究实践在中国发展较慢,高等学校相关制度建设还存在不尽人意的地方。例如在预算控制管理方面,虽然普遍制定了本单位的预算管理相关办法,但文件内容过于笼统宽泛,缺乏针对具体工作细节的规定要求,预算管理办法指导性强而实际可操作性弱^[3]。

2. 预算未实现全过程控制

在学校总预算分配下达各业务单位及职能管理部门的预算经费指标后,高校预算管理部门基本能够按照“无预算不支出”原则,要求各业务单位和职能管理部门必须按照年度工作计划和工作目标报送本部门综合预算及项目预算支出明细,较好地实现预算控制。但在职能管理部门向经费使用单位再次下拨

相关财政专项经费和教学业务经费预算指标时,有时并不要求经费使用单位报送项目预算支出明细,而是通过不控制预算明细项目支出的方式,让经费使用单位可以随意支出而不受约束,导致在预算控制最末级环节出现失去预算控制的情形,未实现全过程预算控制。

3. 预算执行环节控制失效

高等学校预算控制的本质就是通过预算编制和审核相结合的方式将本单位年度工作计划以资金流的形式呈现出来,再通过预算执行对资金流的流向和流量进行控制和调节,最终实现对单位全部经济活动的预算约束。在这个过程中,预算编制是预算控制的基础,而预算执行是预算控制的关键,没有规范的预算执行,预算控制将毫无意义。所以,即使预算编制得再好,如果预算执行得不规范、不认真,就会导致预算控制失效。有案例显示:某高等学校二级学院报销教师超工作量课时酬时,在预算账户余额仅 112.17 万元的情况下,依然报销超工作量课时酬 234.21 万元,超预算支出 122.04 万元,原因是预算管理人员改变预算控制方式,让经费使用单位在经费账户预算余额不足的情况下依然可以赤字支出,导致预算控制失去对经济活动的约束作用,也让学校的预算资金蒙受了较大损失。

4. 存在无预算支出的问题

《中华人民共和国预算法》《事业单位财务规则》等相关法律法规明确规定事业单位全部收入支出应纳入单位预算管理。但在高等学校预算控制实践中,有时依然存在无预算支出情况,而且就发生在预算管理职能部门。这些行为不但违反预算控制相关法律法规和文件要求,更让高等学校事业经费的使用脱离预算监控,执行过程中的约束力未能有效体现^[4]。同时也反映出预算管理职能部门作为预算控制的管理者和执行者对待预算控制工作的态度,给预算控制工作带来了负面影响。

5. 未开展预算项目绩效考核评价

高等学校的预算控制工作重心大都集中在预算编制、执行和决算等环节,较少关注预

算执行的效果以及预算目标是否实现。预算经费下拨后,只要不是超预算支出,预算管理部门一般不过问预算执行情况,只有临到年底或者上级机关有要求时,才会催促各部门加快预算经费支出,以免预算经费被财政收回或下一年度扣减。至于预算经费的使用是否达到预期效果,是否实现了预定工作目标则很少有人去分析研究。而缺乏考核评价的预算控制工作,既不能及时总结发现预算项目执行过程中出现的问题和偏差,也无法为修正、完善下年度预算项目编制工作提供文件依据,让预算控制工作难以形成“闭环”。

三、问题产生的原因

1. 主要领导不重视预算控制

无论是预算法还是事业单位财务规则,还是国家发布的相关指导意见和通知,都在强调预算控制的重要性,但因为其属于内部管理活动,很难在短期内给实施单位带来实际的经济利益和社会效益,所以和其他业务工作相比难以引起单位的高度重视。同时,预算管理工作针对预算全过程制定和实施各项严格的制度、措施和程序,实现对高等学校经济活动的有效约束,但也难免会对管理层面的管理工作和经济活动开展造成不便,也让主要负责人对预算控制管理兴趣不高^[5]。

2. 预算工作人员素质有待提高

任何工作的高效开展都有赖于执行者较高的综合素质和职业道德操守,预算控制同样如此。在现实工作中,预算工作人员的综合素质良莠不齐,让高等学校预算工作质量差别较大。同时,预算工作涉及本单位大量财政资金的分配管理,能力不足和职业道德操守差的工作人员会因无意识的错误操作和“嫌麻烦、怕得罪人”心理而不作为,让预算控制出现混乱失去效力。同时,可能会出现别有用心的人利用权力寻租,导致高等学校财政资金和国有资产出现损失,不但影响高等学校的社会形象,更让预算控制失去存在意义。

3. 预算控制理论研究不深入

高等学校预算控制相关制度不健全主要

是相关预算理论研究和实践工作总结不到位。由于预算控制的理论研究和实践在中国较为鲜见,所以相关理论基础薄弱,实践经验缺乏。预算控制的专业性和发展前景较弱,难以吸引大多数高级人才的研究兴趣,这也让预算控制相关理论研究和实践发展缓慢。在高等学校内部管理方面,预算控制岗位因为工作量和责任较大也较少得到工作人员的青睐,更少有人去思考和完善预算控制相关制度。各种内外因素叠加影响导致高等学校内部控制制度的建设不尽人意,尤其是缺少针对具体工作细节的、指导性强的工作规范类文件。

4. 预算控制管理模式僵化

高等学校的预算经费主要来源于财政拨款和非税收入,有较强的政治性、公益性和无偿性等特征,其在使用方面会受到诸多限制。同时,高等学校预算控制职能部门作为公益性事业单位内部部门,其工作模式和工作流程也深受行政单位影响,每一项工作的开展都要依据政策文件和上级要求进行,管理体制较为僵化。2018年《中共中央、国务院关于全面实施预算绩效管理的意见》(中发〔2018〕34号)文件发布后,各省财政厅开始逐步推进全面预算绩效管理。各高等学校根据财政要求在上报本级预算同时编报预算绩效目标文件,已全部开展预算项目绩效评价工作。但在校内预算的控制管理方面却较少开展预算项目绩效考核,本单位预算资金使用的效率和效益很少得到全面的评价和考核。

5. 内部监督未发挥应有作用

内部审计部门作为高等学校内部监督部门,主要任务是审查和评价组织的业务活动、内部控制和风险管理的适当性和有效性,以促进组织完善治理、增加价值和实现目标。但在实际工作中,有些高等学校的内部审计由于审计力量有限、审计工作重心选择等诸多原因,预算审计并未成为内部审计工作的重点内容,没有或者很少开展内部预算审计。由于缺乏内部审计的监督,预算控制工作就少了一道“紧箍咒”,在预算控制过程中出现问题无法及时发现并纠正解决,导致预算控

制功能减弱。

四、解决问题的思路和方法

1. 争取主要领导的支持和认可

高等学校的预算管理不受管理者重视的深层次原因前文已经阐述,但预算控制在高校规范自身经济活动、保护国有资产安全、保证会计信息真实完整等内部管理方面发挥出的重要作用和实际效果,也是非常值得肯定的。预算工作人员应该利用一切机会向管理者详细讲解预算控制的作用和意义,宣传预算控制在约束高等学校经济活动和内部管理行为,在约束经济行为、控制经营成本、管理成本方面具有的突出优势,应让管理者树立起“向管理要效益”的意识,认可并支持预算控制管理工作,为预算控制工作的进一步展开打下坚实的基础。

2. 建立健全高等学校预算管理制度

预算工作不仅具有约束单位的经济活动的重要作用,还拥有分配调整单位资金资源的重要权力,其全部活动必须纳入制度的“笼子”接受全过程监督管理,才能保证预算工作不出现任何偏差和错误,也才能保证财政资金的安全和高效使用。所以,高等学校的预算管理制度需要进一步细化,针对预算工作人员的选配条件、预算管理权限的设定、预算经费增减的录入和审核、预算管理工作的内部控制等各工作环节的制定详细的规范规则^[6]。让全部预算活动做到“有法可依,有章可循”,始终运行在制度的轨道上。

3. 设置独立的预决算管理机构

高等学校预决算管理工作本身政策性和专业性较强,并且要根据财政部门要求随时进行相关调整。同时,预算编制、执行、分配和调整等日常工作量也较大,所以在计划财务处下设独立的预决算管理科室是非常必要的。独立的机构和人员配置,将会极大地提升预决算工作人员的归属感,提高预决算工作效率和工作质量,有效实现不相容岗位相互分离和内部授权审批控制。同时,形成“AB岗”工作制度,增强预决算工作的可持

续性和预决算工作岗位的“可替代性”。

4. 培训高素质预算工作人员

加强预算工作人员的业务培训和职业道德教育。一方面通过继续教育和会议培训,督促预算工作人员全面学习预算相关的法律法规和校内预算规章制度,了解最新的预算相关政策和财政文件要求,不断提高预算工作人员自身的政策水平和业务能力^[7]。另一方面要进行廉洁从业教育和警示教育,“敲警钟,划红线”,要求预算工作人员恪守职业道德,自觉规范职业行为,不违规更不能违纪。

5. 实现预算工作人员定期轮换

预算工作人员在预算工作某个岗位长期工作不轮岗,对单位管理本身是利弊的。有利的方面在于长期从事预算工作,熟悉预算政策和工作流程,整体预算工作不会出现较大起伏,管理压力较小。不利的方面是因为对预算控制相关工作过于熟悉,尤其是对政策和管理方面的设计缺陷的了解,会给别有用心的人留下“权力寻租”的机会,不仅没有达到约束经济活动和控制经费支出的目的,还导致财政资金和自有资金出现损失浪费,给预算控制整体工作带来极坏影响。

6. 建立校内预算绩效管理机制

高等学校应学习国家和省里关于预算绩效考核的相关文件,借鉴省财政厅和教育厅在实施预算项目绩效管理方面的先进经验,在校内预算控制管理工作中大力推进校内预算项目绩效考核管理。建立校内预算项目绩效考核评价相关制度^[8-9],规范绩效考核工作流程。要求校内各单位在编制年度预算时,要针对本单位的年度工作任务和申请的校内专项预算制定项目绩效目标,在年底决算时进行绩效考核,并参考绩效考核评价成绩,对下年度预算经费额度进行调整,从而达到提高预算编制质量、提升预算经费使用效率的目的。

7. 加强对预算工作的内部审计

内部审计是高校内部治理的重要组成部分,也是实施内部控制、开展高校内部管理和内部监督的重要手段。内部审计独立于预算控制工作之外,以独立的“第三人”身份对整

体预算控制工作进行审核和监督。通过单位内部监督力量的介入,全面立体监控预算控制工作全过程,促使预算控制真正发挥约束经济活动的作用^[10],并进一步提高高等学校内部管理水平。

五、结 语

预算控制虽然在工作实践中存在一些不足和问题,但其在促进高等学校提升单位内部管理水平,实现公共资源分配权力制衡,打造廉洁公正服务环境,提升高等学校社会声誉和工作效率等各方面始终发挥着重要作用。随着党和国家对预算控制工作的高度重视,随着行政事业单位改革进一步深化,高等学校将在借鉴国内外成熟的内部控制理论和实践案例的基础上,利用人才优势,结合高等学校各自的实际情况,深入开展预算控制相关理论研究,并指导、完善高等学校预算控制制度体系建设,使之更贴近预算控制工作实际,更具有可操作性。

参考文献:

[1] 张庆龙. 行政事业单位内部控制建设原理与

操作实务[M]. 北京:电子工业出版社,2017.

- [2] 高宝智. 内部控制视角下对行政事业单位预算管理的思考[J]. 纳税,2021,15(8):169-170.
- [3] 赵普祥. 行政事业单位财务内部控制存在的问题与对策研究[J]. 行政事业资产与财务,2020(18):49-50.
- [4] 李浩茹,朱虹. 基于内部控制的高校预算管理研究[J]. 质量与市场,2021(16):48-80.
- [5] 苏琳,赵景龙. 新形势下高校内部控制实践中的问题研究[J]. 会计师,2021(15):66-67.
- [6] 康凌宇. 全面预算在高等职业院校内部控制管理中的实践[J]. 科技经济市场,2021(8):57-58.
- [7] 王杨林. 会计预算控制的强化及实践意义解析[J]. 内蒙古煤炭经济,2020(8):85-86.
- [8] 陈同海. 高校预算控制的实现瓶颈与有效路径探讨[J]. 商业会计,2022(12):94-96.
- [9] 庞伟. 全面预算管理在内部控制中的作用及实践[J]. 中国集体经济,2022(6):51-52.
- [10] 周鲜华,金祖姮. 亚太实业内部控制自我评价存在的问题及对策[J]. 沈阳建筑大学学报(社会科学版),2020,22(6):604-609.

Research about Internal Control Practice in Higher-Education Institutions from the Perspective of Budget

WANG Zhengyong, LUAN Lan, XIAO Fei

(Planning Finance Department, Shenyang Jianzhu University, Shenyang 110168, China)

Abstract: Internal control plays active functions in promoting high education institution to legally develop economic activities, ensures the safety usage of state-owned funds, and prevents fraud and corruption, etc. From the perspective of budget management officers, aiming at the issues found in university budget control practice, which are unsound budget control system, lacking whole process control in budget and so on, it finds out the causes like budget control theory research are not deep enough and the inner supervision fails to take dual functions. It raises the improvement measures and solutions, such as gaining the support from main leaders, perfecting budget management system in higher education institutions, improving the budget management system and mechanism, and achieving the goal of budget management.

Key words: higher education institution; budgetary control; problems; practice research

(责任编辑:王丽娜 英文审校:林 昊)