

# 行政事业单位推行财务共享服务的相关探讨

张庆龙

**摘要：**本文在回顾西方国家推行财务共享服务的背景基础上，探讨了我国政府会计改革背景下的财务共享推行的驱动因素与可行性。从降低行政成本、提高会计核算效率、推动财务转型的动因来看，企业财务共享的经验、行政事业单位的规模效应、会计集中核算建立的基础、国库集中支付账户等为行政事业单位推行财务共享提供了可行性。针对推行财务共享服务存在的领导认识、人员素质、信息系统、业财分离四个方面的障碍，提出引导管理者思维转变、提升财务人员素质、统一规划财务信息系统建设等建议。

**关键词：**行政事业单位；财务共享；可行性；障碍与建议

**中图分类号：**F235.1 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2019)12-0053-05

## 一、新公共管理：催生西方政府部门财务共享服务模式兴起

当公共预算限制所形成的成本压力和公民不断提高的服务期望不断加强时，政府部门就开始被迫采取措施，以有效应对这些新的挑战。从20世纪中叶起，一些西方国家为了克服凯恩斯主义的缺陷，开始重新思考政府的角色定位、政府的作用定位、政府管理的制度和机制问题，并最终形成了新公共管理运动和相应的理论思潮。这一运动和理论的核心内容是，将市场机制、竞争原理引入政府管理领域，从而提高政府工作效率，降低行政运行成本。

新公共管理理论将政府角色定位为

决策者，主张将决策制定过程和决策执行过程相分离。政府的主要工作要放在决策过程上，决策执行过程即公共服务的生产和提供过程可交由市场和社会去完成。为了适应政府的新角色，政府组成人员应该以管理型专家为主，而不是以技术型专家为主，从而能够满足管理活动专业化的要求。

新公共管理的核心是减小政府规模、压缩政府活动空间、创新服务供给方法，以更低的费用、更高的效率实现公共目标。新公共管理理论认为，在具体的政府行政活动中应该引入企业管理的方法和机制，例如战略规划管理、项目预算管理、绩效管理、顾客管理、投入产出控制和人力资源管理等。毋庸质

疑，新公共管理理论的产生只是基于一种政治哲学，因此，解决一类问题的同时，会导致另一类问题的产生。例如，在效率与公平、集权与分权、官僚体制与分权体制、文官制度与雇佣制度的等诸关系的处理上，该理论与实践都处在两难选择的状态。但是，同样毋庸置疑，这一理论确有许多可以借鉴之处。例如，该理论的有效实践，可有助于建设服务型政府，确立有限政府构架，规范政府职能。通过将企业管理方法引入政府行政管理，可有助于降低行政成本，提高政府行政效率。

事实上，在西方国家过去的三十年里，情况远远比想象的更糟。各个政治派别均对政府的预算绩效提出了批评。

**作者简介：**张庆龙，北京国家会计学院教授，博士生导师，享受国务院特殊津贴专家，审计与风险管理研究所所长、企业财务共享服务研究中心主任，天津财经大学管理学博士、财政部科学研究所博士后。

他们宣称：政府行政运行效率低下、毫无成效、机构过于庞大、开支过高、过度呈现官僚化、制定了许多不必要的规则、对民众需求反应冷淡、政务不公开、不民主、侵犯公民隐私权、以权谋私等，并且认为政府服务无论数量还是质量均未达到理应向纳税民众提供的水准。

当政府部门运行的环境充满挑战时，政府部门的各个组织开始考虑引入和借助于企业的共享服务模式，降低后台服务成本并集中政府财政预算资金以改进服务。事实上，这一概念已经在西方国家的许多跨国企业、行业组织广泛应用，其目的是分拆后台职能（例如，人力资源、采购、IT、财务、文书等），将不属于组织的主要活动但具有辅助作用的任务趋于集中，运用流程再造和信息化水平的提升，降低成本，提升后台部门的服务能力和运行效率。共享服务与新公共管理的目标是一致的。共享服务中心这一概念更有利于激励其管理层改善组织绩效，并赋予管理层权力，通过消除阻碍创新的规则和程序来实现他们的目标。共享服务也符合公共管理改革运动的顾客导向宗旨，因为共享服务中心会公布对所提供服务的成本、质量和及时性的持续评估结果。鉴于政府部门的支出会影响到整个经济的全局，共享服务中心建设的决策就显得尤为慎重。

自20世纪80年代开始，在私营部门和跨国公司中，共享服务的应用极其广泛。通用电器、惠普等业界先驱率先使用共享服务模式。2001年，财富500强和欧洲500强企业，90%以上的企业已经或打算推行某种形式的共享服务。在私营企业采用共享服务20年后，公共部门组织开始接受共享服务中心这种形式，这主要是源于预算危机和机构迫切需要削减相关成本导致的。公共部门是否适合使用共享服务这种模式？对此，Janssen和Joha（2006）指出，共享服

务中心似乎特别适合于公共部门，因为在目前的实际操作中，各个机构都在开发和维护自己的系统和服务。通过将服务的开发、维护和使用集合在一起，成本可以在各机构之间分摊，而不可企及的创新就可能变得唾手可得，腾出来的资金则可以用来提高政府部门的行政服务水平……虽然该领域的研究文献很少，但依然出现了一些研究成果和案例展示。Burns和Yeaton（2008）研究了公共部门实施共享服务成功的几个因素。例如：强大的项目管理技能、高层的支持、有效的沟通、强大的变革管理和分阶段实施。Gerd Schwarz（2013）对美国公共部门组织的共享服务中心应用情况进行了调查，验证了针对公共部门后台职能应用共享服务、外包等各种方案的优缺点，并提出相应建议。

Hammer（2001）认为共享服务最早应用在财务领域，但其应用的范围可以向信息技术、人力资源以及行政管理等领域进行拓展。财务共享服务是依托信息技术将不同国家、地点的实体的会计核算业务集中到一个平台来记账和报告。平台的建设以财务业务流程处理为基础，以优化组织结构、规范流程、提升流程效率、降低运营成本或创造价值为目的，以市场视角为内外部客户提供专业化生产服务的分布式管理模式。对于财务共享服务是否适用于公共部门，从目前可以掌握的国外文献来看，并不多见。但从共享服务整体适用于公共部门的讨论和实践来看，该假设具有可行性。尤其是在我国推行国家治理现代化、预算绩效改革、减税降费、政府会计改革的宏观背景下，该问题的讨论和可行性研究具有重要的理论意义与实践意义。

## 二、政府会计改革：推动我国行政事业单位财务转型与财务共享中心建立

在我国，虽然没有什么新公共管理运动，新公共管理理论也不是政府行政管理的主流思想潮流，但是在建立市场经济的过程中，为了适应发展市场经济的要求，政府也在不断地调整自己，改造自己。在这个过程中，新公共管理理论中的一些合理思路和做法，会被自然而然地加以引鉴，顺理成章地影响着政府部门改革措施的制定和实施，从而深深地影响着政府改革的进程。

当前，我国已经进入全面深化改革的关键时期，政治、经济、文化以及社会等方面发生了巨大变化，国家治理能力和治理体系的现代化建设面临一系列新的挑战。为此，我国开始加快推动政府职能转变以适应社会、经济的发展需求。

2019年1月1日，我国各级政府部门开始使用新的政府会计准则与制度。经济学家们认为，在稀缺的世界里制度本身也是稀缺的，选择一种制度意味着必须放弃另外一种制度。与交易成本一样，制度成本也是客观存在的一种社会事实。因此，对制度的任何选择都是有机会成本、创立成本和执行成本的。从制度演化的角度来看，执行成本包括实施成本和维护成本。我国原有的各级政府部门采用的会计信息系统，仅能满足会计核算制度下收付实现制会计核算和报表编制的要求，并不能满足《政府会计制度》改革要求的“双体系”功能，这必然需要更高水平的信息化系统提供支持，包括会计软件和会计信息系统的更换与升级换代，这些势必会增加政府部门的行政运行成本。此外，简单进行分散的会计核算系统的升级改造，在业财长期分离和难以实施管控的背景下，会重新制造信息孤岛问题，会计数据分散造成的不完整问题，执行标准不统一问题，简单、重复性强的低附加值会计核算占用大量财务人员时间，使得财务人员难以向更具有决策管理功能的管理会

计职能转型问题。这些问题和背景的存在恰恰与企业当初建立财务共享服务中心的背景如出一辙,成为引入财务共享服务中心模式的重要驱动因素。

### 三、行政事业单位推行财务共享服务的可行性分析

#### 1. 企业经验为行政事业单位引入共享服务提供借鉴

如前所述,财务共享服务在世界500强企业以及国内大型国有企业集团已经广泛使用并取得公认的好评。财务共享服务中心正在从最初的网络报账、影像系统、资金交易处理平台为特征的1.0版本,迈向以数据化和智能化为特征的2.0版本。技术变革正在成为财务共享服务的核心驱动力,移动互联网、云技术、大数据等新技术与财务共享服务的结合成为财务共享服务2.0的核心概念。

与之相比,我国大多数行政单位仍处于会计信息化的初级阶段,甚至一些单位仅是实现了最基本的会计电算化。条块分割、各自为战的信息孤岛现象较为严重,许多方面还存在不足。而企业运用财务共享服务的经验可以为我国行政事业单位引入共享服务所借鉴。例如,云计算为特征的财务共享服务中心不但会减少行政事业单位会计信息化建设的时间,还会大量节约信息系统的开发成本和购买硬件设备的购买成本,同时还能够避免传统会计信息化建设可能出现的开发风险和系统风险等。云计算更会有利于各级行政事业单位共享一套核算规则,共享一套会计核算系统。通过企业财务共享的“银企互联”模式,可以实现行政事业单位财务无现金报账和网上收款,提升银行信息反馈质量和工作效率。

#### 2. 行政事业单位下属单位众多、同质性强

财务共享服务适用于一定规模以上

的组织,规模越大的组织越会选择建立财务共享服务中心,这样才能够通过集中更有效地发挥财务共享模式的规模经济效应。在我国,行政事业单位往往在全国呈现出纵向的多层级分布,且分支机构众多。行政主管部门一般为一级预算单位,其下属单位为基层(二级、三级等)预算单位,虽然机构众多,但同质性较强。例如,中央设立国家税务总局,各省市设立省级市级税务局,某教育厅下属的高校、中小学校,某卫生健康委下属的众多公立医院,某科研机构下属的全国科研院所等等,这些为建立行政事业单位财务共享服务奠定了重要的组织基础。如果将这些单位同质性的业务职能与会计核算集中起来,通过流程再造与信息化结合,便可以高质量、低成本地提供标准化会计核算服务,产生规模财务管理效益与经济效益,显著提高核算的效率,减少各单位因大量报销而产生的工作量,节约人工成本,并专注于业务发展,逐步形成良性发展。

行政事业单位所构建的财务共享服务范围可以由各级政府的行政主管部门及其下属同质性单位实施,也可以由各级财政部门通过会计集中核算的形式,再造成为财务共享服务中心。当然,财务共享并不因此改变各级预算单位会计主体责任。各单位仍然对本单位预算编制执行、资产管理等财务工作的合法合规性和所提供原始财务资料的真实性、完整性、合理性负责。

#### 3. 会计集中核算与政府会计改革搭建了会计集中与统一的基础

行政事业单位会计集中核算严格来说是一种会计委派制,指的是由财政部门成立会计核算中心,在保障行政事业单位资金使用权、自主权及所有权不变的基础上,取消统管单位的会计核算人员、出纳人员岗位,由财政部门委派会计人员,集中对行政事业单位的会计

核算业务、会计监督管理及会计服务等加以处理,并由核算中心管理银行账户,清理银行账户,所有的收支业务归集到核算中心结算、核算的一种会计核算模式。

行政事业单位会计集中核算模式产生的目的不仅仅是会计核算业务的集中,更主要的是将各行政事业单位银行账户纳入统一管理、资金收支纳入统一管理,并以此来规范和监督各单位财政资金使用,减少贪污腐败现象的发生。

会计集中核算尽管有其优点,一段时期发挥了重要作用,但在实际执行过程中,也产生了很多突出的问题。第一,容易造成会计集中核算机构与单位会计责任界限不清,在会计主体责任界定上出现单位和核算机构相互推诿和扯皮的问题。第二,会计集中核算没有推进会计与业务的融合,反而造成会计远离了业务,会计对于业务的监督功能反而得到了弱化,更无法发挥预算对于事前和事中的监督。第三,一名会计人员同时处理几个单位的会计核算又会由于业务情况的不了解带来会计信息不准确和不真实的问题。因此,会计集中核算在行政事业单位并没有得到推广应用。

尽管如此,会计集中核算与财务共享服务中心的理念在会计基础作业的处理相一致,它将分散的、重复的基本业务抽离出来,集中到一个新的财务平台按照统一的标准和流程进行处理。可以说原来的会计集中核算给财务共享服务搭建了集中与统一的基础,财务共享服务则是在此基础上的功能划分和系统升级改造。当然,财务共享服务中心与会计集中核算有所不同,财务共享服务不是简单的将现有的财务流程简单归集和组合,而是要在现有的基础上实现对财务流程的再造设计,逐步形成共享财务、业务财务、战略财务的功能划分。因此,财务共享服务中心的建设还会涉及到各项业务流程的再造,而会计集中

核算仅是将各分支机构的部分财务核算人员集中办公,物理集中到一个平台处理各单位的会计核算业务,但缺乏有效的业务流程再造,尤其是打通业务流程的再造。

4. 国库集中支付制度建立了资金账户集中管理的基础

国库集中支付管理下,规范了财政资金拨付渠道,取消各类财政专户资金,所有资金统一存放国库和统一从国库支付,避免了财政资金大量沉淀在国库之外,有利于国库统一调度使用资金,极大地提高了财政资金运行效率。

行政事业单位构建财务共享服务中心可以借助已经建立的国库集中支付制度规范行政事业单位的账户管理体系,减少银行账户,压缩支付层级,统一结算,提高效率。加之,集中所带来的实时比对,有利于往来的动态监控和预警,提高预算资金的风险防控。资金账户的集中管理,有利于强化大额资金的预算管理与审批管理,降低预算执行偏差率,提高预算执行的准确性,减少无效资金沉淀带来的财务成本和国库资金余额的不足问题。

#### 四、我国行政事业单位推行财务共享服务的障碍性因素

虽然企业经验、信息技术的发展以及制度改革都为财务共享服务中心的推行奠定了良好的基础,但是,当前在我国行政事业单位推行财务共享服务还是存在一定障碍性因素,主要表现在:

1. 管理层观念落后、变革的主动意识不强

行政事业单位推行财务共享服务的本质是通过会计核算的集中与财务信息化水平的提升逐步带动整个业务管理效率和管控能力的增强。即便如此,行政事业单位管理层对于财务转型与变革仍缺乏主动意识。会计核算集中到财务共享服务中心这意味着自由财务权力的丢

失,这是大多数单位管理层所不愿意见到的。此外,创新意味着可能失败。主管部门的管理层对于新事物往往具有抵触心理,害怕因为变革影响自身组织的稳定性和自身职务的升迁。对于下一层级的管理层来说,财务共享势必会影响单位现有管理的操作流程、财务制度甚至是组织架构等方面,这就难免会触及现有的内部利益格局,堵住一些“灰色地带”,从而使“一把手”产生抗拒心理。在技术手段的利用上,传统的管理者依然习惯于依赖手工操作、纸质文件签名、审批等习惯,而不习惯于电子化审批。因此,行政事业单位未来建立财务共享服务中心最大的阻力将来自于各层级管理层。

2. 财务人员素质不高

财务共享不是简单的将会计核算集中化处理,更重要的是在各个分子单位设置业务型财务,去从事有利于管理层决策的业务,从而推动财务人员转型。长期以来,行政事业单位对于高素质财务人员的需求不足,这就导致财务资源的投入也明显不足,使得当前行政事业单位财务人员的素质普遍不高。而且,行政事业单位由于体制、事业单位性质等原因,无法辞退冗余的会计核算人员,很容易使得会计核算队伍变得更加庞大,成本不降反升。加之,固定编制的限制性因素,使得财务共享服务中心不可能为此而增加人数,这也会大大影响建立财务共享服务中心后的实施效果。

3. 会计信息化基础薄弱,业务条块分割明显

大多数行政事业单位目前的会计信息化仅是一个孤立的会计核算系统,并没有打通相关业务信息系统,这与行政事业单位的条块分割的管理体制是直接相关的。这种体制性的障碍因素会导致各行政事业单位之间、各分支机构之间、各信息系统之间不能有效实现资源

共享和互联互通,这些与财务共享的理念是背道而驰的。此外,由于一些行政事业单位财务的信息化程度较低,要达到建立财务共享服务中心所要求的信息化程度需要很大的资金投入,并且财务共享服务中心的建立是一项长期工作,可能会持续2~3年,同时在这一阶段会计人员需要学习、更新相关的知识。会计核算系统更新成本较高以及由此带来的一系列麻烦,会给人们带来畏难情绪,阻碍财务共享服务中心的建立。

4. 业财分离影响财务共享服务作用的发挥

建设财务共享服务中心的目的之一就是为实现财务转型,构建业财一体化的业务型财务。财务共享服务中心建设完成后,可以通过业财融合路径,通过管理会计职能发挥财务对于业务的决策支撑,实现更好的服务,并通过服务来带动管控。而长期以来,行政事业单位的财务人员远离业务,重核算轻业务,重事后轻事前事中。大量的核算工作占用了会计人员大量的工作时间,造成管理会计作用的发挥极其有限。

建立财务共享服务中心后,许多留在行政事业单位的业务型财务由于不懂共享服务中心的运作模式,不会利用财务共享服务中心自身的数据创造功能,一旦双方在某一领域的业务、职责划分、权属关系等问题上持不同的观点而产生矛盾,就会影响到单位财务内部的合作关系,进而影响财务部门工作整体运行效率,最终进而影响管理会计作用的发挥,这可能会在某种程度上与最初建设财务共享的设想大相径庭。这些也会成为进一步推进财务共享服务中心建设,实现财务转型的障碍性因素。

#### 五、主要建议

1. 用正确的理念引导管理者思维观念的转变

财务转型始于共享服务,财务共享

服务中心的建设实质是一种变革,势必带来对原有管理模式和部分人员固有利益的冲击,它需要得到主要管理层,尤其是一把手的充分认可和支持,需要打破一些传统的习惯和认识。为此:

从行政事业单位的主体来看,行业主管财务部门应该主动宣传财务共享服务的理念,充分利用政府会计改革、行政事业单位内部控制建设的有利时机,与主要领导者、单位一把手进行有效沟通,强调以会计集中核算为特征、流程再造与信息化应用为手段的财务共享服务中心建设在降本增效,提高行政报销处理效率、加强后台服务、推进业财融合、构建大数据为特征的管理会计等方面的优势,引发管理者的兴趣,主动尝试推动本单位进行财务转型,进行财务共享服务方面的应用试点工作。

从监管主体来看,财政部作为全国主管会计的政府监管部门,应从政府的角度出发,发挥正确引导、服务、沟通协调的作用,采取鼓励但不强制或者一刀切的态度,利用《会计法》修订的有利时机,扫除行政事业单位推行财务共享服务方面的制度性障碍因素,强调实施财务共享服务的主体责任划分问题,鼓励相应省市财政部门、行业主管部门在会计集中核算的基础上,充分发挥国库集中支付账户与零余额账户的资金管理优势,组织相关课题或者调研研究,鼓励相关案例的出版、编辑工作,为行政事业单位财务共享服务的推广营造良好氛围。

## 2. 以财务转型带动行政事业单位财务人员队伍综合素质提升

财务共享模式引入政府部门将会带来行政事业单位财务人员的转型和分流。这种变化会将财务人员划分为共享财务、业务财务和战略财务。那些长期从事简单、重复性劳动的财务人员将被划入共享财务范畴,进入财务共享服务中心工作。财务共享服务中心作为行业

主管部门的一个事业单位,将承担起所有下属同质性单位的报销、审核、制单、核算及报表的生成工作。而保留在本单位及行业主管部门财务部门的财务人员则面临转型及素质提升问题,他们的定位不是报账员,也不是会计凭证物理位置转移的传递者和经办人,而应定位为既熟知单位业务,又精通财务共享,并学会利用财务共享生成数据,为业务决策和管理者决策服务的管理会计人才。这就要求他们做好预算预测、规划,做好财务分析与资产管理,做好内部控制与风险管理,更好的与本单位的业务管理相互融合。并且为了顺应信息化发展的需要,努力增强自身的数字商数,提升信息化技能,锻造成为复合型的高端会计人才。

为此,笔者认为,会计主管部门应重视修改和完善行政事业单位财务人员的能力框架,在知识结构、能力培养中重视综合素质的培养,尤其是管理会计和信息技术方面的内容与技能,提高利用管理会计服务于本单位和运用信息技术提升效率的工作能力,逐步打造一批熟悉政府会计准则制度、内部控制规范制度和会计信息化三位一体的复合型财务人才队伍。

## 3. 统一规划本单位的财务信息系统建设,通过平台建设实现业财融合

财务共享服务中心的建立,有利于将财务共享系统与各业务系统之间进行无缝隙集成,以业财融合的思路实现预算管理、资产管理、政府采购、合同管理等财务业务数据集中归集和协同应用,使得规模化的行政事业单位能够跨区域获取第一手基础数据,实时提供核算与数据分析,实现可视化管理决策服务。同时,通过信息化手段实施的内部控制建设,有利于降低财务风险,提升财务管理工作效率。

为此,行政事业单位的管理者应首先归口本单位的所有信息化管理工作,

做好顶层设计规划,实现数出一门、资源共享,避免产生新的信息孤岛问题。其次,在财务共享服务信息系统建设的过程中,应注意运用标准化思维、平台思维、链接思维、内部控制方法的嵌入思维,构建财务共享服务的信息化基础平台,统一会计相关标准,通过前台、中台、后台的打造,实现数据的收集、传输、验证、存储、查询、分析等功能。第三,在主体平台系统之外留有接口,以添加银企直连系统、商旅平台、采购平台等,发挥各系统在财务共享服务架构下的协同效用。第四,会计主管部门应在政府会计准则与制度实施后,加快推动XBRL国家统一的分类标准实施与应用要求,为财务系统与单位业务管理系统的数据库交换,财务报告与内部控制的融合奠定标准化的接口基础。

责任编辑 武献杰

## 主要参考文献

- [1]黄书娟.财务共享模式对行政事业单位财务管理的启示和经验借鉴[J].西部财会,2017,(7):27-30.
- [2]T Burns, K Yeaton. Success factors for implementing shared services in government[J]. Management, 2008.
- [3]M Janssen, A Joha. Motives for establishing shared service centers in public administrations[J]. International journal of information management, 2006, 26(2): 102-115.
- [4]O Z Aksin, A Masini. Effective strategies for internal outsourcing and offshoring of business services[J]. Journal of operations management, 2008, 26(2): 239-256.