

[编者按]近年来,我国先后制定修订了《预算法》《会计法》《政府采购法》《党政机关厉行节约反对浪费条例》等法律法规,印发了预算管理、资产管理、收支管理、会计管理等一系列具体制度。为综合分析有关法律法规和相关改革对《行政单位财务规则》的影响,评估现行《规则》的适用性和修订的必要性,明确需要修订的内容等,财政部行政政法司与中国财政杂志社联合开展“《行政单位财务规则》修订征文”活动,广泛听取广大财政、财务、会计人员以及专家学者的意见建议。本刊将陆续刊发本次征文活动的相关文章,欢迎大家积极参与讨论和交流。

# 基于结果导向的 《行政单位财务规则》修订思考

喻凯

**摘要:**新《预算法》、政府会计准则制度等一系列法律规范的发布和实施,使得现行《行政单位财务规则》在财务活动管理方面已无法适应政府会计改革和行政单位财务管理的需要。本文基于结果导向提出四方面修订建议,即围绕结果目标,以建设服务型、法治型、绩效型的财务治理体系为主线;围绕结果标准,对标新《预算法》和政府会计准则制度;围绕结果控制,强化内部控制、绩效管理、财务监督;围绕结果运用,聚焦管理会计、财务分析、成本管理三项创新。

**关键词:**行政单位财务规则;结果导向;政府会计

**中图分类号:**F233 **文献标志码:**A **文章编号:**1003-286X(2020)15-0018-03

结果导向是国际标准化组织(ISO)质量管理体系中的核心思想之一,即强调经营、管理和工作的结果,所有表现形式和过程均要符合结果的要求。否则没有价值和意义。从结果导向的视角来看,《行政单位财务规则》(以下简称《规则》)自2012年重新制定并实施以来,在指导行政单位加强财务管理工作方面起到了较好的指引、规范、控制的效果。但是随着新《预算法》、政府会计准则制度等一系列法律规范的发布和实施,现行《规则》在财务活动管理方面已无法适应政府会计改革和行政单位管理需要,亟需修订完善。为此,笔者基于结果导向对现行《规则》提出四方面修订建议。

## 一、围绕结果目标,紧盯一条主线

党的十八届三中全会提出要积极推进国家治理体系和治理能力现代化,规划了全面深化改革的新发展蓝图。在这一政策目标指引之下,加快政府职能转变,大力推行问责制和现代财政体制,政府的功能逐步向服务型、法治型和绩效型转变,相应要求政府转变理财观念,由以往的财务支出行为管理向财务治理转变,积极建设新时代财务治理体系,以适应国家治理方式的转型升级。行政单位是政府职能的主要履行者,是落实国家政策的重要组织机构,一直以

来,在现行《规则》等一系列财经制度的指导下,行政单位财务管理工作主要围绕收支管理的合规性开展,在规范行政单位行为、保障行政单位运行、促进行政单位履行职能等方面发挥了积极作用。但在新形势下,行政单位财务管理工作应主动适应政府职能转变,树立结果导向,积极履行主体责任,以建设服务型、法治型、绩效型的财务治理体系为主线,切实提高行政单位财务治理能力。为此,笔者认为,《规则》修订应提高站位,树立大局意识,紧紧围绕建设服务型、法治型、绩效型的行政单位财务治理体系这条主线开展修订工作,具体在第一章“总则”第一条中增加“建

**作者简介:**喻凯,武汉市委办公厅处长,高级会计师,全国高端会计(后备)人才行政事业类六期学员。

设服务型、法治型、绩效型的行政单位财务治理体系,推进国家治理体系和治理能力现代化”这一表述,更加清晰地明确《规则》的指导思想。

## 二、围绕结果标准,对标两项法律制度

### (一) 对标新《预算法》

预算管理工作是行政单位财务管理的重要环节。新《预算法》提出了全口径预算管理、完善地方债管理、规范预算公开等新举措,并首次引入跨年度预算平衡机制。因此,笔者认为,《规则》修订应全面对标新《预算法》的具体要求,对涉及的章节进行全面修订,确保《规则》的修订结果能够完全符合新《预算法》的各项标准。具体来说,在《规则》第二章“单位预算管理”中,可加入全口径预算编制管理的相关规定,如:所有收入都应当编入预算,实行全口径管理;建立预算的跨年度平衡机制,各级行政单位都应当编制中期财政规划和三年滚动财政规划;完善预算公开制度,除了涉及国家安全情况外,所有行政单位都应当在统一时间、以统一格式将预算进行公开,以提高财政透明度,促使行政单位的各项业务和财务活动都在法律法规的框架下运作;进一步加强预算收支管理,规范预算执行和预算调整的程序,加强预算执行的过程管理,明确预算调整的原则、流程、具体要求及时间节点等,以利于提升预算执行力,确保行政单位严格按照预算开展财务活动,最大程度实现预算管理的法治化。

### (二) 对标政府会计准则制度

2015年以来,财政部先后发布了《政府会计准则——基本准则》及一系列具体准则(以下简称基本准则及具体准则),全面引入了权责发生制,并对政府会计改革涉及的新会计要素体系进行了规范,明确了定义、确认及计量的原则,为政府会计核算体系建设奠定了基

础。随后,《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》(以下简称《政府会计制度》)发布并于2019年1月1日正式实施。这种“双系统、双基础、双报告”的政府会计核算体系强化了财务会计功能,为科学编制权责发生制政府财务报告、准确反映单位财务状况和运行成本等提供了基本遵循。反观现行《规则》中关于资产、负债、收入、支出以及结转结余等会计要素的定义和分类标准,其与基本准则及具体准则中会计要素的定义、确认条件和计量存在较大不同,需要对照准则统一规范表述。此外,《规则》以收付实现制为基础,只体现了政府预算会计要素,主要以现金预算和管理为主,未建立权责分明的财务管理范畴,建议在具体修订时,增加政府财务会计要素,一方面针对已有的收入、支出、资产、负债的会计要素,对照准则制度,在权责发生制基础上补充明确财务核算规则,如引入折旧、服务潜力、经济利益流入或流出、现时义务等新标准规范;另一方面增加净资产、费用等会计要素的表述,列明新增会计要素在行政单位财务管理中应遵循的财务核算规则。

## 三、围绕结果控制,强化三项抓手

### (一) 强化内控

2014年1月1日,《行政事业单位内部控制(试行)》正式实施。2015年12月和2017年1月,财政部门先后出台《关于全面推进行政事业单位内部控制建设的指导意见》《行政事业单位内部控制报告管理制度(试行)》等内控制度,对行政单位的内控体系建设路径、作用机理等做出明确规定,指出要以“分事行权、分岗设权、分级授权,定期轮岗”为重点,强化内部流程控制,防止权力滥用,切实规范内部权力运行,为规范行政单位财务管理工作发挥了强有力的保障作用。由此可见,内部控制建设对规

范行政单位财务管理非常重要,构建科学有效的内控体系是促进行政单位财务治理规范化的重要抓手。然而现行《规则》中只在第十章“财务监督”中提出了行政单位应当建立健全内部控制制度的概念性表述,而具体内容、规范指引、约束要求等方面皆缺失,不利于行政单位财务治理体系的建设。因此,笔者建议,在修订《规则》时,应在第一章第四条关于“行政单位财务管理的主要任务”中明确提出行政单位建立健全内部控制体系的目标要求,可专门增加一章“内部控制”的内容,对行政单位内控评价主体、组织形式、流程以及具体内容和评价标准进行规定,对控制方法做简要概括,对预算管理、收支管理、资产管理、政府采购、合同管理、建设项目管理等重点业务层面的内部控制可以穿插在具体对应章节中进行表述,不重复、不赘述,以此明确行政单位内部控制的责任和义务,帮助行政单位防范和管理经济活动中的各类风险。

### (二) 强化绩效

2018年9月,中共中央、国务院出台了《关于全面实施预算绩效管理的通知》,提出要力争在3~5年时间基本建成全方位、全过程、全覆盖的预算绩效管理体系,努力提高财政资源配置效率和使用效益,推动预算和绩效管理一体化融合式发展。在推进全面实施预算绩效的过程中,要求各级各部门牢固树立“花钱必问效、无效必问责”的理念,积极提高预算管理水平 and 政策实施效果。然而,现行《规则》第四章第二十二条中提出的“行政单位应加强支出绩效管理,提高资金的使用效益”明显比较笼统化,对全面预算绩效管理的内容阐述不够完整。因此,笔者建议,在修订《规则》时,可在第二章“单位预算管理”中新增“预算绩效管理”的具体规则,将绩效管理嵌入预算编制、执行、监督及信息公开的全过程中,通过设立绩效目标、跟踪

绩效效果、构建绩效指标体系、实施绩效评估、开展绩效结果运用等手段,构建事前、事中、事后绩效管理闭环系统,以有力促进行政单位绩效型财务治理体系的建设。

### (三) 强化监督

2020年1月召开的十九届中央纪委四次全会提出,要促进党内监督与人大监督、民主监督、行政监督、司法监督、审计监督、财会监督、统计监督、群众监督和舆论监督贯通融合、协调协同。首次将财会监督纳入党和国家监督体系之中,赋予了财会监督新的政治定位。然而,现行《规则》第十章“财务监督”虽对行政单位的财务监督内容、形式等做了表述,但存在站位不高、重点不突出的问题。笔者建议,在修订《规则》时,首先,可在第十章“财务监督”中突出和强化财会监督的地位和作用,指明“财会监督是党和国家监督体系的组成部分,在党内监督统领作用下,财会监督要发挥专业特色,突出事前和事中监督职能,发挥关口前移、事前预防、及时预警的独特优势”。其次,在监督组织形式方面,可在第十章第五十八条中提出“联合联动的监管模式”,积极探索财会监督与人大、司法、统计、审计、税务以及社会监督等监督主体的协同,完善跨部门协调机制,形成监管合力。最后,在监督的方法路径方面,可在第十章第五十六条中增加创新监督方式的内容,提出“在原有的财务监督路径的基础上,探索财务共享服务中心模式的财务监督新路径”,即通过在行政单位中建立财务共享服务中心,由共享中心实施外部的财务监督,增强财务监督的时效性、独立性,实现核算与监督相统一,保障行政单位财务管理规范有序高效运行。

## 四、围绕结果运用, 聚焦三项创新

### (一) 管理会计创新

2014年11月,财政部出台了《关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》,2016年6月财政部印发了《管理会计基本指引》,2017年9月之后陆续出台了一系列管理会计应用指引,对各类组织探索管理会计应用提供了路线图,初步构建了适应社会主义市场经济体制的管理会计指引体系。管理会计最大的一个特点就是为决策服务,通过管理会计创新,利用现有财务核算取得的会计信息,运用战略地图、滚动预算管理、作业成本管理、本量利分析、平衡计分卡等管理会计工具进行数据挖掘和分析,为单位规划、决策、控制、评价活动提供有用的信息,实现会计职能从重核算到重管理决策的拓展,推动组织实现规划、战略和愿景。现行《规则》中并未涉及管理会计相关内容,建议在修订《规则》时,在第九章“财务报告和财务分析”中找出一个切入点,将管理会计的理念嵌入其中,引导和鼓励行政单位探索管理会计创新,运用管理会计工具对现有财务核算信息、财务报告进行数据挖掘和分析,积极为行政单位财务治理体系建设提供决策支持。

### (二) 财务分析创新

政府会计改革提出建立健全权责发生制政府综合财务报告制度,清晰、全面、系统地反映政府综合财务状况,为今后加强政府债务管理、政府信用评级和政府绩效考核管理提供定量的数据支撑,这也是服务于国家治理体系和治理能力现代化的现实需求。《政府会计制度》中规定了行政单位在编制预算报表的基础上,还需编制财务报表,包括会计报表和附注。会计报表主要包括资产负债表、收入费用表、净资产变动表、现金流量表,以上财务报表以权责发生制为基础,根据财务会计核算数据编制而成。而现行《规则》第九章“财务报告和财务分析”中,行政单位财务报告内容、体系是建立在

原有收付实现制的基础上,侧重于预算执行情况的反映和分析。因此,在修订《规则》时,建议在第九章“财务报告和财务分析”中对权责发生制基础下的行政单位财务报表相关要求进一步明确,同时,基于国家治理体系和治理能力现代化的视角,对行政单位基于权责发生制的财务报表分析要求进行拓展和丰富,可以适当引入企业广泛运用的偿债能力、资产营运及保值增值能力、财务持续能力等相关指标,并将此分析结果与行政单位绩效管理结合起来,形成管理的闭环。

### (三) 成本管理创新

《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》中明确提出要在条件成熟时推行政府成本会计,规定政府运行成本归集和分摊方法等,反映政府向社会提供公共服务支出和机关运行成本等财务信息。随着政府会计制度体系的日益完善,目前已实现了财务会计和预算会计适度分离,具备了实施成本核算管理的基础。2019年12月,财政部发布了《事业单位成本核算基本指引》,明确了成本核算对象、成本项目和范围、成本的归集和分配等成本管理的指导要求,同时提出行政单位、参照执行政府会计准则制度的非行政事业单位主体开展成本核算工作,可参照执行。该指引将于2021年1月1日起实施,这必将对行政事业单位加强成本核算工作、夯实绩效管理基础起到积极的促进作用。现行《规则》中尚未引入成本概念,在制度架构上缺少这部分内容。因此,笔者建议,在修订《规则》时,可单独增加一章“成本管理”,在现有财务核算的基础上,重点对行政单位成本管理的对象范围、流程、核算方法、成本分析及控制等内容进行规范,以利于促进构建行政单位成本管理制度体系,为政府绩效管理提供数据支持。■

责任编辑 李卓