

算绩效管理的保障措施。高校全面预算绩效评价指标体系和新模式有利于实现预算和绩效相融合,提高资源配置效率和资金使用效益,提升预算绩效管理水平和促进高校内涵式发展。有学者认为艺术类高校在财务预算管理中,必须始终坚持问题导向,深化业财融合,不断优化和完善管理模式,创新管理制度和方法,进一步提升管理人员的职业技能和综合素质,使教育资源配置、预算资金运行、成本控制、绩效管理工作全面推进,进而促进艺术类高等教育治理体系和治理能力的全面提升。有学者针对当下高校对预算绩效评价重视程度不够、评价指标分类缺乏专业性、评价指标个性化不突出等问题,提出根据高校预算资金性质、承担的服务职能、不同学科领域特点分类建立预算绩效评价体系等建议。

有学者基于协同理论建立全面预算绩效管理协同模型,通过分析北京市医院管理中心对于公立医院全面预算绩效管理的实践,提出需要推动预算绩效管理走向包括主体、职能、过程和信息协同的全面预算绩效管理新模式。并建议在公立医院全面预算绩效管理中强化预算绩效主体协同,健全预算绩效职能协同,落实预算绩效过程协同,推进预算绩效信息协同。有学者认为公立医院应以政府会计制度为基石重构多维度立体的全面预算框架,充分利用海量会计信息,设计合理适用的关键指标体系,充分利用医院综合运营管理系统(HRP)的集成性,结合标准化和个性化需求,构建全面预算管理信息系统,保障全面预算管理落地实施,并发挥其作用,形成战略性管理的良性循环。有学者以JT科研单位为例,基于新政府会计制度,依据新公共管理理论、委托代理理论等,分析了JT科研单位预算管理的现状、存在的普遍性和个别性问题;采用德尔菲法和层次分析法构建了基于新政府会计制度的预算管理绩效评价体系;分析新政府会计制度下预算管理绩效评价体系的特点,结合JT科研单位2017—2019年的预算数据,评价分析预算管理情况。通过研究得出如下结论:JT科研单位预算管理及其绩效评价水平逐年提升,且水平的提升是全面、客观、清晰、稳定的;新政府会计制度执行,对JT科研单位预算管理产生积极影响,提升了资产管理水平、完善了财务核算和管理职权、提高了财务信息的及时性和真实性;预算管理绩效评价体系有效果导向性,绩效效果相对重要,但绩效效果的实现,有赖于预算目标设定的恰当性以及执行目标、检查纠偏等过程控制。因此,政府及部门实现预算管理水平的整体提升,还需在预算管理的实际工作中均衡控制和实现好各项指标。

五、政府财务管理与成本会计

随着我国政府会计改革不断推进和政府会计准则制度的实施,行政事业单位所面临的内外运营环境发生了较大的变化。为更好地适应新形势发展,依据环境变化来改革自身财务管理理念、财务管理模式等也成为行政事业单位发展过程中的必经阶段。《改革方案》提出,在改革条件成熟时推行政府成本会计,并使政府成本会计相关信息服务于政府财务管理。2019年12月,财政部印发《事业单位成本

核算基本指引》,明确了成本核算的基本原则和方法,提供了事业单位开展成本核算工作要遵循的基本依据,夯实了绩效管理的基础。基于此,政府财务管理与成本会计受到学者关注。

(一)政府会计核算与财务管理

有学者以权责发生制政府会计改革引发的政府财务管理理论重构为主要内容进行阐述,结合当下政府会计制度实施对政府财务管理理论体系重构的影响,从变革管理重心内容、拓展管理范围、提升管理需求、明确政府财务管理主体及目标、政府会计体系和政府财务管理体系有效对接等方面进行深入探讨和分析,其目的在于加强权责发生制政府会计改革在政府财务管理理论重构中的价值。有学者从新政府会计制度重点内容出发,研究其给事业单位财务管理带来的影响,并从管理理念、管理模式等分析新政府会计制度下事业单位财务管理中存在的问题,最后针对存在的问题提出革新单位管理理念、强化固定资产管理、做好政府会计制度执行工作、加强信息沟通与交流等建议,为事业单位应用新政府会计制度提供参考借鉴。有学者以Q事业单位资产管理为例,分析政府会计制度实施对行政事业单位财务管理工作的影响,主要表现为对单位财务管理监督产生指导作用、促进单位实现资源优化配置、有效实现单位风险防控、促进单位完善会计制度以及促进单位实现战略发展目标等。

新政府会计制度引入了权责发生制原则,给高校的财务工作带来了影响与变革,高校财务工作的重点与目标也需做出相应调整。有学者认为在新政府会计准则制度的要求下,高校在财务管理工作中需要重视在制度层面提升计财部门的职能地位、针对新制度加强对财务人员岗位培训、突出部门群的建设强化资金预算管理、多部门配合下完善资金效益评价模式等四个方面的工作,同时,还应在全体教职工中营造和培育敬畏并遵守财经纪律的氛围和意识。有学者以H高校为例,针对执行政府会计制度对于高校后勤财务管理的影响,分析问题成因并提出对策建议,以完善我国高校尤其是高校二级独立核算单位财务管理,提高财务管理水平。

政府会计制度的实施,对高职院校的财务管理提出了更高要求。高职院校在其求规模、求质量的发展过程中,财务风险也随之凸显。高职院校应识别一系列财务风险,并建立长效防范机制。有学者以F职业技术学院为例,以COSO发布的2017年版ERM框架的核心内容为导向,指出高职院校要想实现长久稳定发展,应建立科学的管理机制,并将学校战略和财务战略有效链接,梳理预算、收入、支出三个财务重要领域的风险点及因筹措资金而产生的债务风险。同时,高职院校应加大风险防控宣传力度,树立全员关注风险、认识风险、管控风险的良好风险管理文化,把可能发生的风险损失扼制在源头。有学者以高职院校财务管理作为研究对象,针对新政府会计制度实施的重要意义及新政府会计制度对高职院校财务管理的影响进行详细分析,提出相应的建议 and 对策,旨在促进高职院校新旧政府会计制度衔接与融合,实现财务管理转型升级,不断提升高职院校的财务管理水平。

政府会计制度的实施对医院财务管理工作产生了多方面影响,使得财务管理目标有了新的变化。有学者以医院执行政府会计制度为切入点,提出完善财务管理工作制度和流程,运用信息技术不断提升精细化管理和效率,将财务管理人员工作能力作为培养目标,助力各项财务管理目标顺利实现。有学者就新政府会计制度对医院财务管理产生的影响因素进行分析,通过不断创新医院的财务管理机制、规范医院财务核算流程、构建现代化管理信息系统、健全预算编制工作、强化内部控制机制等形式,一方面有助于医院不断提升自身经济效益获取能力,为医院的长期稳定健康发展奠定基础;另一方面,医院作为以社会服务性为主的事业单位,有助于为医院营造更加适合公众就医的服务环境。

有学者分析科研院执行新政府会计制度给财务工作带来的众多挑战和调整,认为最直接的解决方式就是加强业务和财务融合程度,真正从业务需求和实际出发确定财务核算的思路和方法,应重视培养会计人员的技能水平,摒弃简单的复核票据真实性、金额准确性的思维惯性,从业务处理的整体流程上考虑财务核算,保证财务信息的可靠性。有学者深入分析新政府会计制度下林业事业单位财务核算与财务管理之间的关系,以及如何进一步强化对财务核算与财务管理的融合运用,以期获得更好的财务管理办法。

诸多学者普遍认为:为适应新政府会计制度的变化,行政事业单位管理者应积极转变财务管理思维、服务意识、管理模式,如果还停留在传统的财务管理思维和管理模式中,不仅难以提高行政事业单位的管理效率和经济效益,也不利于降低行政事业单位的财务风险和运行成本。

(二) 事业单位财务规则重构

自政府会计标准体系落地实施以来,事业单位财务管理工作面临的内部任务和挑战、外部环境和形势都发生了巨大变化,《事业单位财务规则(2012)》已经无法满足事业单位财务管理工作和适应政府会计改革的需要。因此,部分学者对《事业单位财务规则》的修订进行研究。有学者在梳理事业单位财务管理工作精细化、全覆盖和信息化基本要求的基础上,分析财务管理工作存在的问题,即财务管理规则与指引匮乏、财务管理信息技术滞后和财务管理分析体系空缺等,并据此提出应对措施,主要包括:加快研究出台与新政府会计制度相匹配的《事业单位财务规则》、整合事业单位部门内部管理流程与明确责任主体、进一步强化事业单位信息化建设和构建具体部门财务管理分析体系指引等。有学者以现行《事业单位财务规则》为基础,依据政府会计准则制度和相关法律法规,对其中总则、预算管理、收入管理、支出管理、结余管理、基金管理、资产管理、负债管理、单位清算、财务报告、财务监督和附则等内容提出了修订建议,并围绕以权责发生制为基础的收入和成本费用管理、投资和筹资管理、财务报告相关内容提出补充完善建议。

政府会计改革的持续推进使得事业单位财务管理环境和行为发生了较大变化,有学者对现有《事业单位财务规则》进行了分析,从明确财务会计体系和预算会计体系不同的财务管理要求和从政府会计准则视角对《事业单位财务规

则》具体内容进行修订这两个角度提出了修订建议,确保政府会计准则制度的实施和《事业单位财务规则》的统一和衔接。有学者分析了政府会计改革的主要内容和现行《事业单位财务规则》的不足,借鉴国际上其他国家公共部门财务管理改革的经验,提出了明确财务管理职责、完善预算管理、修订资产管理、增加风险管理和信息管理等改进建议,以期为现行财务规则的修订提供参考。有学者结合预算法和政府会计改革,对《事业单位财务规则》的修订提出两点意见:一是以“所有收入纳入预算”和“项目绩效”为例,提出《事业单位财务规则》应与《中华人民共和国预算法》在执行层面辩证统一;二是提出《事业单位财务规则》与《政府会计准则——基本准则》在权责发生制和收付实现制、项目实施周期、收入确认时点方面的辩证统一。

有学者比较分析了《政府会计准则》和《事业单位财务规则》两者之间存在的差异,从会计要素的修订、固定资产和在建工程、无形资产的定义和核算、存货的范围以及对外投资项目的分类核算等方面提出对《事业单位财务规则》的修订建议。有学者将《事业单位财务规则》与《政府会计准则——基本准则》进行对比,整理出《事业单位财务规则》在框架结构、章节条款设计上与政府会计体系的不适应之处,并提出了若干条修改意见。有学者建议《事业单位财务规则》修订的完成节点尽量在2020年以后,以便能充分吸收容纳其他改革的最新成果,增强新《事业单位财务规则》内容及时间的适用性,避免短时间内再次修订。因此,制定符合实际情况的事业单位财务规则,对确保事业单位在新时期的更好发展,具有十分重要的意义。

有学者认为《事业单位财务规则》将内部控制制度定位为财务监督手段,这一做法本末倒置。从性质上看,财务规则是事业单位为防范财务活动风险而制定和实施的控制制度,那么财务规则就是内部控制制度的一部分。而财务监督仅为财务规则的一个组成部分,故而财务监督从属于内部控制制度。因此,在《事业单位财务规则》修订时,应当考虑其与《行政事业单位内部控制规范(试行)》的协调问题,厘清财务监督与内部控制的关系,并在此基础上明确财务监督的主体和方式。

(三) 政府成本会计

随着预算绩效管理工作的全力推进实施,以收付实现制为核算基础的预算会计不能真实反映机关运行耗费的各项资源,无法准确核算机关运行成本,导致机关单位的绩效无从评价,预算绩效管理难以实现。有学者分析了其深层次原因主要包括:机关运行成本的理论研究不够深入、机关运行成本的核算基础不够健全、机关运行成本的基础数据获取以统计意识为主导、成本效益意识没有融入机关单位绩效评价。为此提出五项改进建议:明确以资源管理模式和资源消耗产出作为新的划分机关运行成本和公共服务成本原则、制定以作业成本法为核心的机关运行成本会计核算制度、建立机关运行成本财务报告制度以逐步取代机关运行成本调查统计报表制度、构建机关运行成本绩效评价管理制度和开发专门的机关运行成本管理信息系统。全面实施预算绩效管理对政府成本会计信息提出了新要求,有学

者基于政府预算绩效管理理论和政策的目标要求,考虑政府组织绩效和成本之间关系的特殊性,结合多元化绩效评价目标,细分成本计算单元与之对应,全面整合全方位、全过程和全覆盖预算绩效管理的信息需求,建立分层交叉的政府成本会计信息体系,实现预算绩效管理与政府成本会计信息体系的有效融合。

新政府会计制度明确提出高校将以权责发生制为会计核算基础,实现预算会计和财务会计适度分离,同时明确费用核算的概念,这些为高校成本核算提供了基础和可能性;高校已有的信息化建设为成本核算提供了技术支持。有学者基于新政府会计制度,对高校如何进行成本核算进行了初步探讨,针对以学费定价为目的的学生培养成本核算,明确成本核算对象、成本核算的会计期间,探讨了高校经费、费用与成本三者的关系,以及归集和分配各项费用方法,为高校成本核算提供一些思路。有学者基于政府会计制度影响下,从观念、制度、方法、人员技术四个方面阐述高校成本核算现状及存在的问题,从正反两面分析其影响因素,有针对性地提出加强成本意识、健全制度建设、合理选择方法以及强化人员技术支持等对策建议。

在高等教育体制改革和政府会计制度改革背景下,成本观念和绩效理念受到各方关注,人们越来越重视高校教育成本核算。政府会计制度的实施给高校教育成本核算提供了制度和理论依据。有学者分析政府会计制度实施前高校教育成本核算存在的问题包括成本核算意识淡薄,缺乏精准的成本会计核算,缺乏科学的成本核算方法,缺乏统一、规范的教育成本核算体系,缺乏专门的成本核算系统,缺乏高校教育成本信息披露和核算监督机制等。在政府会计制度下,应增强成本意识、选取先进核算方法、加强制度体系建设、加快信息化建设和完善监督机制等工作,使高校教育成本核算与管理工作更加科学、规范、准确、高效,提高高校教育资金的使用效益。有学者以Q高校2018年财务数据为例,对成本核算对象、核算基础、成本会计科目设置、成本范围等进行了研究,并将作业成本法引入间接教育成本的归集和分配,通过对直接教育成本、间接教育成本、折旧和摊销成本的数据分析,探索新政府会计制度下的高校教育成本核算模式。

有学者从政府会计制度改革的视角,分析了中小学校进行教育成本核算的可行性,研究了中小学校教育成本核算的对象与范围,方法及步骤,并进一步探索了中小学校教育成本核算实现的组织体系与工作流程。研究发现,新制度下双基础、双体系的会计核算模式实现了费用与支出的区分,使得教育成本核算有了账簿基础,从而大大提高了核算的准确度和效率;而且,中小学校可以通过借鉴企业成本管理方法中分步法的思路来进行学校教育成本核算,并在各部门的通力合作和相互配合下,完成教育成本核算工作。研究结果可以为广大中小学校的教育成本核算提供参考。

作业成本法是基于资源耗用的因果关系进行成本分配,即根据作业活动耗用资源的情况,将资源耗费分配给作业,再依照成本对象消耗作业的情况,把作业成本分配给成本对象。资源是高校运行耗费的最原始形态,是成本产生的源

泉。一所高校对资源的消耗能力可以直接反映其管理水平。有学者以D大学为例,介绍了如何运用作业成本法核算政府会计制度下的生均培养成本,并提出高校可参照企业作业成本核算过程,进行成本管理,主要包括以下五个步骤:一是获取培养成本核算所需资料,确定培养成本核算内容;二是选择生均培养成本的核算对象,确定核算期;三是归集培养成本作业中心,识别成本动因;四是确定各作业中心的成本分配率,核算生均培养成本;五是编制生均培养成本报表。

因科研活动的公益性、探索性、智力投入高等特点,科研事业单位完全做到全成本核算依然是个艰难的探索之路。科研经费间接成本是对高校开展科研活动的成本补偿,随着《政府会计制度》的实施,高校在会计核算模式、财务报告编制方面都发生了重大变化,新制度为高校成本核算提供了制度保障。有学者阐述了科研经费间接成本的构成及研究现状,梳理了从资源归集、作业中心成本计算及科研项目成本分摊的整个核算流程。根据资源消耗的不同特点,运用作业成本法和权重比例法的理论和方法,科学地对科研经费间接成本进行分类和分摊,构建了比较完整的高校科研经费间接成本核算模型。同时提出了与模型运用相配套的建议:制定具体行业的间接成本核算规定,规范间接成本的核算;构建并完善高校成本管理系统并加强财务人员的培养;根据高校自身特点,制定科研经费间接成本核算体系。

2019年1月开始实施的《政府会计制度》将医院会计核算纳入“政府会计制度”核算体系。医院自产制剂是医院核心竞争力的重要体现。政府会计制度下,医院自产制剂的核算中设置“成本差异”账户,引入了“标准成本”核算理念。有学者通过实例对比分析了政府会计制度下医院自产制剂核算的创新,并对医院如何运用“标准成本法”,提高医院制剂管理水平进行了探析。通过分析认为,长期以来医院自产制剂的会计核算不能准确反映制剂的实际成本,在自产制剂管理中,成本意识淡薄。医院执行《政府会计制度》,引入“标准成本法”,不仅是会计核算方法的改进,更是管理理念的革新。政府会计为医院准确核算、正确归集自产制剂成本数据提供了制度保障,“标准成本法”为医院实施资金成本控制、评价经营业绩提供了方法与管理工具。医院在政府会计框架下熟练运用“标准成本法”,在正确核算制剂成本的前提下,提高成本管控水平,为患者及时提供“质优价廉”的名药,进而打造医院的核心竞争力。

政府会计制度为公立医院成本管理提供了契机。有学者将成本管理划分为成本核算、成本分析、成本控制三个阶段,通过对X医院的案例研究,发现了政府会计制度实施在成本管理过程中具有隐蔽性和复杂性的问题。X医院尚未构建成本管理组织,成本核算模式粗放,具体表现为科室成本核算的基础建设不到位,项目和病组的成本核算依然是“瓶颈”。X医院的成本分析不深入,只关注全院的盈余结果,没有继续细化分析,成本控制也相对薄弱,存在难以降低成本等问题。结合X医院推行政府会计制度的实际情况和管理经验,提出了以下建议:一是在全院建立成本管理