

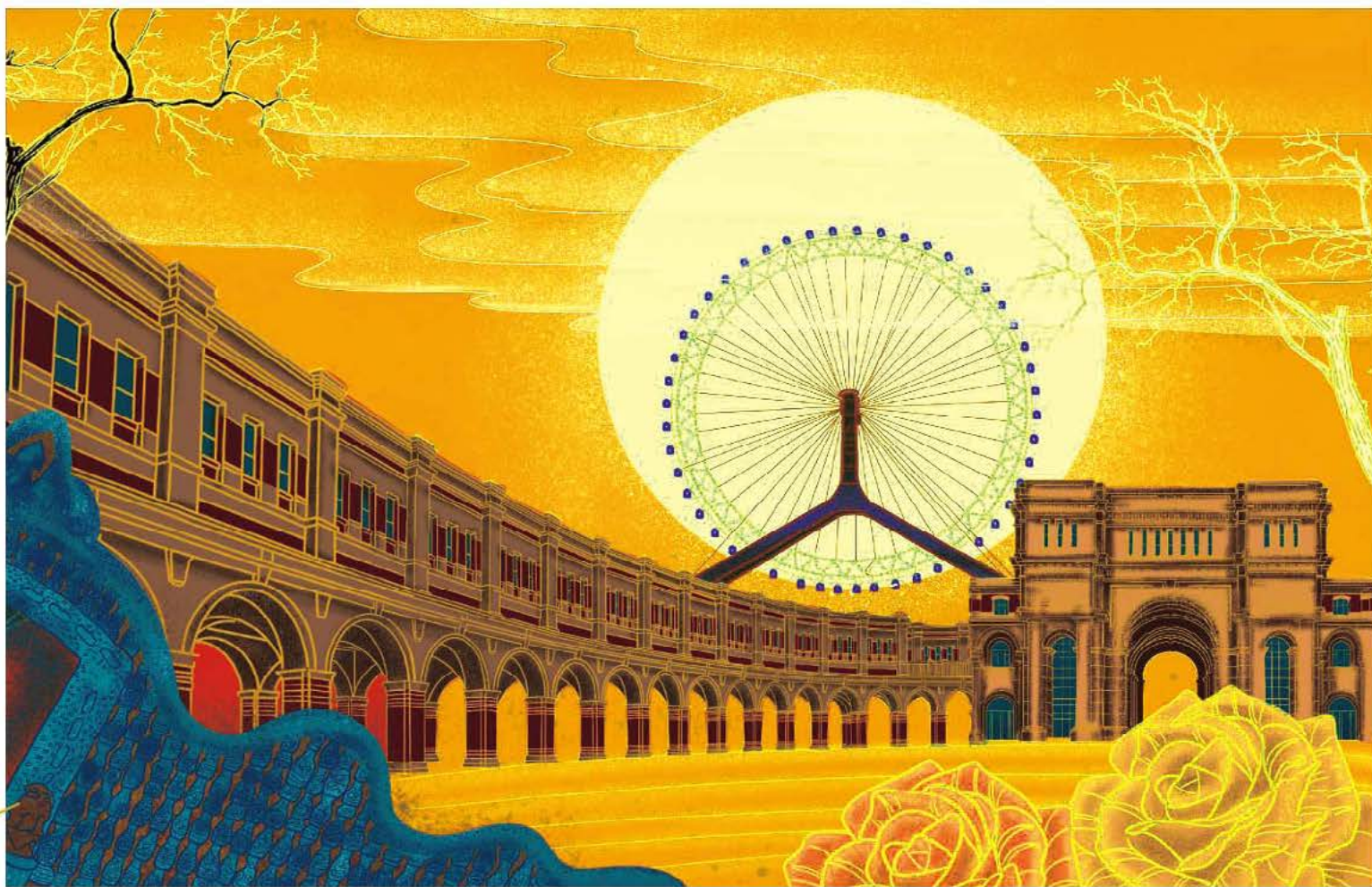


天津财会

TIANJIN FINANCE AND ACCOUNTING

总第 239 期
内部资料 免费交流

政策导读 理论探讨 工作参谋 经验共享 良师益友 信息互动



● “厉行节约 反对浪费”

——致天津市会计学会全体会员的倡议书

- 关于三级公立医院绩效考核工作的探讨
- 完善政府会计监督的若干思考
- 行政事业单位内部控制基础性评价与对策

5

2020

天津市财政局 天津市会计学会 编印

准印证号2019092

2020政府财务数智化研讨会 ——天津站成功举办

2020年9月24日，由我会与单位会员——北京用友政务软件有限公司联合开展的“数字政府 智慧财务”2020政府财务数智化研讨会——天津站在会计之家成功举办。

本次论坛邀请相关领域的专家学者、政府领导聚集一堂，共同探讨在当今新技术、新政策的发展背景下，政务财务智慧管理的发展突破口，研讨数智化内控管理赋能、部门预算绩效管理、政府会计制度重难点业务等热点话题，共同开启政府财务智慧管理的新方向。

在研讨会上，天津市会计学会秘书长张达表示，在新政府会计制度实施、内控建设、全面预算绩效管理的推进过程中，一些难点疑点问题困扰着单位财务人员，此次研讨会围绕这些热点、难点问题梳理，并为财务人员答疑解惑。同时，他对单位会员——用友政务响应学会号召，积极参与消费扶贫，助力决战决胜脱贫攻坚做出的实际行动表示了衷心的感谢。

用友政务专家针对预算绩效政策解读与案例应用、数智化为行政事业单位内控创新赋能、政府会计制度重难点业务实操三个主题进行了精彩的分享及讲解。

会议上，天津市会计学会副秘书长张璐向大家介绍了来自精准帮扶村吉日本村的农产品，并邀请参会人员品尝来自万里之外的于田“沙漠玫瑰”花茶、于田灰枣、甘肃靖远枸杞，动员爱心力量，以消费扶贫的方式精准帮扶贫困农户，全力助力脱贫攻坚。



天津财会

1979年7月创刊

(双月刊)

天津市财政局
天津市会计学会

编印

编印人员

栗庆林

张 达

赵秀云

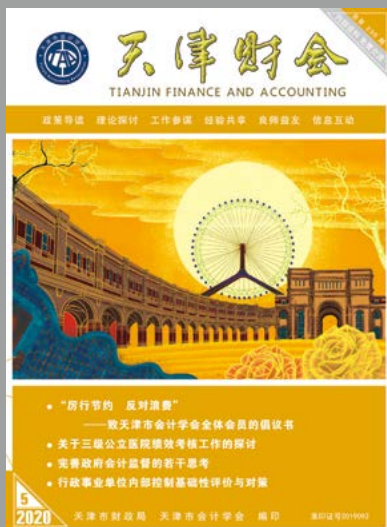
马立群

邢 亮

张 璐

肖琳亚

苑 乐



3 管理会计

浅析“互联网+”时代下企业财务管理创新 魏萍萍

6 工作动态

“厉行节约 反对浪费”
——致天津市会计学会全体会员的倡议书

7 工作研究

完善政府会计监督的若干思考 陈 欣

关于三级公立医院绩效考核工作的探讨 郑欣之

12 内控论坛

行政事业单位内部控制基础性评价与对策 陈 鹏

内部控制视角下推进行政事业单位预算绩效管理 李爱莲

20 政策法规

财政部会计司有关负责人就印发《住宅专项维修资金会计核算办法》答记者问

23 理论探索

政府会计制度改革背景下事业单位加强财务管理的探索与思考 魏敬淞

全面实施预算绩效管理背景下高等教育资源的优化配置研究 郭晓婷

企业清算状态下财会处理问题初探 张爽

内部审计在公立医院内部控制中的应用研究 王亚兰

生产企业呆滞库存管理探讨 郭勇

创新思路，探索维修资金保值增值新渠道 代红

45 税务园地

企业增值税专用发票风险防控研究
尹钧惠 刘学青 朱银鸽

48 领军论坛

《2020 天津市会计领军人才培养工程科研成果集萃》出版

封二 专题报道

2020 政府财务数智化研讨会——天津站成功举办
苑乐

封三 图片新闻

二则 冯元 刘妍

封面

天津风情



联系单位 天津市会计学会
地址 天津市河西区广东路
67号会计之家四楼

邮政编码 300230

电话 23286471

网址 www.tjkjxh.org.cn

网上投稿 www.tjkixh.org.cn

投稿邮箱 tjck1979@126.com

印刷 天津午阳印刷股份有限公司

出版日期 2020年10月25日

印数 1500册

发送对象 本行业、本系统、
本单位内部

来稿不退，请作者自留底稿
作者文责自负，本刊不承担连带责任
恪守职业道德，请勿一稿多投

内部资料
免费交流

天津市内部资料性出版物准印证号

2019092

浅析“互联网+”时代下企业财务管理创新

■ 魏萍萍

“互联网+”实质是传统产业在互联网的帮助下转型升级,具体来说即是大数据、移动互联网、云计算等传统产业中应用的过程。简单说来,就是“互联+传统产业”,但发挥的效果却不是“1+1”,而是用两者的融合,创新出不一样的发展形势。市场经济快速发展,直到当下,现代企业逐渐形成,企业日常管理的重心逐渐从生产管理转移到财务管理,财务管理职能和地位与昔日相比可谓天差地别,企业要想获得高收益着眼于企业的管理也是身为经营者应有的管理理念,尤其要注重财务管理。

一、“互联网+”时代企业特征

在“互联网+”时代,每个企业都需要按照互联网思维,改造和调整企业管理模式、营销模式、组织架构和产品研发模式等。例如,对于制造行业来说,“互联网+”和工业4.0意味着制造企业要完成数字化改造,实现数字化工厂。

(一) 互联网行业具有明显的先发优势

互联网行业具有明显的先发优

势,在“互联网+”时代的企业机遇空前,诱惑很多,但只有专注某一领域,迅速占据细分市场,做精、做专、做深、做强,才有可能在未来的竞争中胜出。

(二) “互联网+”时代企业的独特财务特征

“互联网+”时代企业财务的首要特征是技术产品、数据信息、创新模式等新兴资产的数额远高于人、财、物等传统资产存量。第一,从财务结构上看,资产负债率比较低,而流动比率、速动比率非高;第二,从资产结构上看,一般为轻资产企业,固定资产占比低,主要是电脑、办公设备;第三,从收入结构上看,额小量大:单笔交易的金额是微小的,但用户数量是巨大的,总的交易单数为“海量”;第四,从成本费用结构看,轻成本、重费用主营业务成本较低,销售费用(广告及市场推广费用)和人力成本相对较高。第五,企业的“收入结构”决定了盈利模式,“成本结构”决定了平台延展性。

二、我国企业财务管理现状分析

(一) 企业财务管理现状

我国1960年以后才着手研究与实行财务管理的理论方面。这些年来,固然有所突破,然则,互联网经济的进一步扩展,传统财务管理很多不足也暴露出来。目前,企业的发展存在着服务水平低下的缺陷。市场上大多数企业依然处于亏损状态,原因就是市场经济的发展过程中忽视了财务管理的作用,使得企业管理模式老化,企业的财务管理没有得到有效激化。某些企业往往只注重眼前的利益,一味地追求市场占有率,对自身企业的财务现状认识不清。

现阶段企业财务管理部门在实际的管理过程中,将会遇到各类的问题,比如,财务管理人员的职责意识较为薄弱、风险防范意识较差、专业素养较差、财务管理水平较低以及内部控制手段无法落实到实际中等,这些都是我国国企财务管理的所面临的典型问题。

(二) 企业财务管理在“互联网+”时代迎接的挑战

1. 财务服务共享平台一体化。企业的财务服务共享平台可以有利于企业管理者提出内部管理制度方

案在平台内执行，还可以改善企业财务管理的模式，解决财务管理中的一些复杂的实物，解决财务人员的繁琐工作，节约他们的工作时间，让他们有精力投入到企业的财务监督以及检验财务数据真实性方面。因此能够看到企业使用服务共享平台对企业的财务基础性工作的有非常大的好处，能够节约他们的工作时间，节省人力资源。但是现实情况是我国企业对财务共享服务平台的认识不足，对于选择和使用平台的经验不足，大都认为财务共享服务平台要是使用网络技术，改变原有的财务管理系统，这样的认识是不对的，财务服务共享平台的重点在共享上面，只要把财务管理系统、固定资产、薪资核算以及总账报表等等结合在一个平台上，采用同一个模式去管理他们就能做到共享平台，方便企业工作。

2. 财务数据一体化。企业财务数据一体化是共享服务得到有效实施的保障，因为要得到数据一体化就需要企业的财务共享平台和企业的业务系统达成统一。就目前形势看，企业的管控问题不重视，因此企业的共享服务平台大都主要是共享和服务，这就促使企业的生产经营活动有很多的问题出现，因此应该做好对财务的分工工作，从企业数据上报和数据收集开始，到企业的财务报表、以及会计的核算工作，这些工作要想做好的基础也是对数据的真实性的把握。在我国的经济体制飞速的发展的今天，应该做好数据一体化工作，推进数据共享服务平台，为企业的发展提供数据的

可靠支持。

三、“互联网+”时代下企业财务管理存在的问题

（一）企业缺少科学合理的财务管理模式

企业的财务管理工作一直都是企业管理者们头疼的工作，因为他的复杂性和挑战性，因为财务管理工作决定一个企业在市场经济中的生存，尤其在“互联网+”时代下，企业更需要不断的按照经济的发展，改变以往传统的财务管理的理论方法和管理制度，这些在现有的经济竞争中都受到一定的挑战，所以这种情形下看企业的财务管理模式不是最科学的，因为他没有把互联网技术融入到企业的财务管理模式中，也没有改变传统的财务管理模式和互联网技术相融合，更没有为企业的发展去适应互联网给企业带来的改革，因此在现代的信息时代，企业落后的财务管理模式就成为企业发展的阻碍因素。因为企业的财务管理的预测和监督工作缺乏，同时企业没有较强的财务管理的人员，财务管理人员缺乏，因此企业的财务管理方案没有私人定制，就没有合适的企业发展的一套财务管理系统，因此可以说企业缺乏科学合理的财务管理模式。

（二）财务管理目标单一

说企业财务管理目标单一主要是从现代企业添加“互联网+”背景下的财务管理模式相对比的，以前的企业财务管理目标仅有对资金的管理、成本的控制、销售的总结以及决策的管理等管理模式，但是

这不足以满足企业的利益最大化的目标，因此企业应该把整个财务管理模式贯穿于企业中。“互联网+”时代下，信息技术的飞速发展，企业的新的管理模式相继出现在市场中，以适应不断变化的市场经济，企业的财务管理模式也随之改变，企业不断的拓展自己的财务管理深度，不管是财务报表还是预算以及会计核算都发生了改变，成为“互联网+”时代企业发展的方向，改变以往的目标单一问题。

（三）财务风险管理机制不健全

互联网技术是虚拟的网络经济，因此企业在使用互联网技术的时候自然就存在一定的风险，尤其企业的财务管理的制度应用互联网技术，而财务风险管理机制不健全，企业就会存在一定的财务风险，财务数据被窃取、财务资金的使用不合理出现虚假数据等一些列问题都是企业的财务风险，所以企业建立健全的财务风险管理机制是非常重要的一个方法。因为财务数据是企业的机密，一旦财务数据遭到丢失或者被损坏，企业的经济财产就会受到威胁，企业的经营也会产生一大波问题，所以企业需要一个健全的财务风险管理机制。

（四）管理意识薄弱

随着互联网技术的快速发展，企业需要处理的信息量变得越来越多，如果企业财务管理在发展过程中没有注重收集及筛选信息的话，企业领导人员将无法及时掌握市场最新的发展趋势，这无疑将对企业决策造成严重的影响。而近年来，

部分企业财务管理的自我定位出现一定的偏差,许多企业的财务部门只注重企业财务核算,将财务管理的重点放在企业会计职能上,而忽略了信息的收集与分析。然而,只通过研究企业的账务无法准确地掌握企业的发展状况以及市场的变化。这将使企业在未来发展过程中失去一定先机。将财务管理的职能定位在会计核算方面,无疑是将财务管理的职能简单化。企业的财务管理活动不仅需要协调企业的资金管理,还应对企业的未来发展方向起到引导作用。

四、“互联网+”时代企业财务管理创新改进建议

(一) 科学定位财务管理战略目标

“互联网+”时代对企业的财务管理影响意义深远,不仅要企业加强各部门之间的沟通,同时也要做好对财务的管理工作,这样促使财务管理工作的作用于整个企业的生产中,鉴于这样的企业发展的背景,对企业财务管理进行科学的管理和创新非常必要,企业在面对“互联网+”技术以后,企业的财务管理与以往有很大的差别,企业需要积极应对网络技术,信息技术在企业的管理中才能够打破常规,实现企业财务管理的战略目标。同时企业采用先进的管理模式,利用互联网的软件技术功能,在短时间内提高企业的管理战略目标的意义,为企业的发展赢得时间,因为在“互联网+”时代,时间就是财富。

(二) 全力构建大数据平台

“大数据”顾名思义所包含的内容很多,企业的发展要是想实现数据一体化和服务平台共享一体化,就应该做好准备,为迎接新时代给企业带来的挑战而努力,因此构建大数据平台很重要。首先企业应该对“互联网+”时代的商业模式和数据处理平台的变革的认识,要在改变自己原有思维的基础上,构建企业自己的大数据处理平台,把企业的整个运营都贯穿于数据平台中,活学活用,发挥出互联网在数据汇总方面的优势,合理分配会计职能,做好工作计划和调整,让整个财务部门都参与到数据平台的构建中,进行分析和决策,快速完善大数据处理平台的各项事物,尽早让数据平台运行起来。

(三) 优化财务管理工作流程

企业适应“互联网+”时代所带来的一切改变,企业首先要做的就是优化企业财务管理工作流程,减少工作中繁琐的事务,减少财务工作者的工作压力和工作量,要对企业的业务流程进行重组和划分。改变以往部门之间的界限和限制,打乱重组,依据“互联网+”时代的需要来建立企业的财务、业务和决策的一体化,实现企业内部现金流、信息流畅通无阻,还有通过互联网技术深入到企业整体的工作流程中,从原材料到产品销售到最后的产品售后服务,减少其中不必要的环节,缩短环节的复杂,最终实现企业财务管理整个工作流程简约、清晰,做好资源的整合和共享,提高企业的竞争力和财务管理能力。

此外,一方面还应对财务和业务协同内容进行创新,在“互联网+”时代下的企业,能够借助于信息共享平台来实现信息共享,从而将信息通过统一的数据录入口径进行传输,能够将信息传递给企业内部各个部门和系统中,并保障信息的统一性和服务的协同性。对财务控制体系进行全面有效的创新与改进,能够有效的确保服务、供应商客户端以及相应渠道间运营活动满足控制目标以及相应的财务预算要求等。另一方面,合理的开展财务控制活动。企业要借助先进的网络技术,在短时间内获取经营活动的信息内容,并从这些内容中获取财务信息内容,通过良好的整理将其反馈到相应的使用者手上,为其决策的提出提供有利保障。最后,实现远程财务控制,借助“互联网+”时代的优势,通过运用先进的网络技术,来实现企业财务工作的远程控制,进而保障企业财务工作的有效开展,大大提升企业整体的工作效率与质量。

(四) 转变财务管理理念

传统的财务管理将管理的重点放在企业资金运转上,然而,随着互联网技术的快速发展,企业在发展过程中更加注重有效信息,只有及时掌握市场需求以及国家最新政策,企业领导者才能够更加科学地规划企业在未来一段时间内的发展规划。因此,企业财务管理应将目光放在信息资源及企业文化等无形资产上,在互联网时代迅速发展的今天,企业与社会联系变得越来越紧密。因此,企业在发展中还应

(下转第6页)

“厉行节约 反对浪费” ——致天津市会计学会全体会员的倡议书

全体会员：

“餐饮浪费现象，触目惊心、令人痛心！”习近平总书记近日对制止餐饮浪费行为作出重要指示。餐饮浪费不是小事，事关我国粮食安全，事关社会道德风尚，事关良好作风养成。小小餐桌，传承了中华民族的优秀文化和尊重劳动、珍惜粮食的传统美德。为此，市会计学会向全体会员发出以下倡议：

一、倡导节约用餐。自觉践行勤俭节约，并积极向家人和身边朋友宣传节约粮食观念。培养健康饮食理念，注重营养，均衡饮食，不

挑食偏食，不暴饮暴食，不食用野生动物。外出或居家就餐时，根据人员数量适量点餐、合理消费、主动打包，不剩饭、不剩菜、减少浪费，以“光盘”为荣，拒绝“剩”宴，养成科学合理的饮食习惯。

二、倡导文明就餐。树立文明新风，珍惜节约每一粒粮食，摒弃好面子、讲排场的陋习，积极推行“分餐制、公筷制、双筷制”，踊跃参加到“文明餐桌、光盘行动”中来，不在公共餐饮场所大声喧哗、吸烟酗酒，营造文明的就餐环境。

三、争当节约践行者。自觉抵制铺张浪费的不良风气，不奢华、不攀比，积极做“文明餐桌、光盘行动”的发起者、推广者、监督者，以身示范、引导感召家人、朋友加入节约行列，营造节约光荣、浪费可耻、节约资源、人人有责的良好氛围，打造文明新风尚。

文明用餐，贵在平时，重在坚持。让我们共同携起手来，从现在做起，从细微处做起，勤俭节约，反对浪费，带头真过“紧日子”，以实际行动营造优良的饮食文化环境。

2020年8月17日

（上接第5页）

注意维护社会利益，这有利于企业形象以及企业文化的建立。而信息资源将使企业能够及时了解市场变化趋势，从而，使企业能够更好地抓住发展机遇，除此之外，掌握更多的信息，也将有效地提高企业的抗风险能力，使企业能够规避不必要风险。

五、结语

现在全球经济一体化的进程

已经给企业的发展带来很大的机遇和挑战，但是企业需要不断的改善自己的管理模式，尤其是财务管理方面，需要不断的依据市场经济的需要以及企业的发展目标来进行创新，创新工作方法，创新管理模式等等，企业传统管理模式被取代已经成为一种社会的必然趋势，只有企业学会合理的使用“互联网+”时代的优势，才能在市场经济中改善企业的经营管理方式，游刃有

余，才能够不断的走在企业发展道路的前列，也才能够提升企业的财务管理水平，为社会创造更大的社会价值。

作者单位 天津睿和税务师事务所有限公司

完善政府会计监督的若干思考

■ 陈欣

近年来我国经济迅猛发展,已经跃升为全球第二大经济体,伴随着经济发展,一些违法违纪的问题逐步暴露出来,例如某国家部门私自动用中国奥委会的专项资金、某省自然灾害的中央救灾款被挪用、某些地区财政收入注水、某地方隐瞒财政赤字等等。完善政府会计监督体制机制已经成为一项刻不容缓的任务,在推进国家治理体系和治理能力现代化的大背景下,这项工作更显得意义重大。

一、政府会计监督的概念和作用

政府会计监督,是指政府财政、审计、税务等部门根据各自的职责权限,依据法律法规等制度规定,综合运用经济、法律、行政的手段,对市场经济参与主体的会计行为、会计信息、会计资料等进行监督检查,保护各方主体的经济利益,促进市场经济正常、有序发展。政府会计监督具有以下作用:

(一)强化外部监督职能,促进市场公平竞争

政府会计监督的实施主体是财政、审计、税务等政府部门,他们

是会计市场的监督者,也是市场经济的守护者。会计监督包括政府会计监督、单位内部监督和会计行业自律监督,三者是一个统一的有机体,相互补充、相互制约。政府会计监督是市场主体公平竞争、规范从业的重要保障,一方面,不同的监督有不同的侧重点、不同的作用,政府会计监督属于外部监督,与会计主体(被监督者)没有利益往来,没有从属关系,相对于其他两项监督而言,具有更高的独立性;另一方面,政府会计监督的履责主体是政府部门,代表国家行使公权力,因此具有更高的权威性。

(二)有效解决信息不对称问题

会计主体拥有自身的全部会计信息,并作为一项无形资产加以保护,会计信息的使用者客观上无法获取所有的会计信息,从而造成会计市场上信息的不对称,会计主体在这方面处于优势地位。拥有会计信息的一方有可能利用信息优势从事舞弊活动,扰乱市场秩序,导致市场经济参与主体之间的竞争出现不公平的问题。政府会计监督的一项重要职责就是解决信息不对称问

题,通过监督促进信息披露,保证会计信息正常有序流动,打击会计舞弊行为,营造公平的市场竞争环境。

(三)充分发挥宏观调控作用

政府会计监督的主要任务是对公平和效率进行监督,在国家宏观调控体系中发挥着重要作用。政府会计监督能够为国家宏观调控的决策提供真实、准确的会计信息,为高效、精准决策提供保障,提高决策的科学性。同时,政府会计监督在决策执行的监督落实和执行效果的评估过程中也发挥着重要作用,会计信息数据能够客观反映执行工作的实际效果,发现执行过程中存在的问题和偏差,及时矫正执行措施,保证国家宏观调控政策落地落地,顺利实现宏观调控目标。

二、政府会计监督存在的主要问题

(一)财政部门的监督职能出现弱化趋势

一是缺乏顶层设计。国家层面对于政府会计监督缺少一个整体、长远的规划,在政府会计监督的体系建设上还存在欠缺,面对新情况

新变化，政府会计监督的反应速度显得有些迟缓，监督主体、监督措施、监督评价等方面都需要进一步分析、完善。二是多头负责，监督角色定位不清晰。根据《会计法》等相关法律法规的规定，会计监督主要有各级财政部门负责，但是《审计法》、《证券法》等法律法规，又赋予了审计、税务、证券监管等部门相应的会计监督权力，税务、证券监管等部门属于传统的强势部门，执法力度和效果都远胜过财政部门，导致财政部门的监督呈现弱化特点。同时，各部门的联防联控联动机制尚没有完全建立，出现“多头监管、九龙治水”的局面，监督效果不理想。

（二）监督力量薄弱

一是人员力量和专业素质待提高。监督人员力量薄弱，主要是相对于监督对象庞大而言的，市场经济参与主体广泛，监督对象涵盖不同行业、不同领域，既有行政事业单位，也有国有企业、民营企业、上市公司等，同时，还要对扶贫、救灾等工作进行专项监督，监督工作任务繁重，而各级财政部门的监督人员力量不能满足监督工作的要求。同时，由于监督工作内容繁多，专业化程度高，又反映出监督人员在专业素养方面的不足，会计、法律等专业知识的欠缺同样制约监督工作的有效开展。二是信息化建设相对滞后。财政等部门的监督多数还延用传统的工作方法，在信息系统建设、大数据挖掘、风险预警、信息共享等领域，尚需要下大力气研究、推动。

（三）监督机制不完善

一是监督的方式方法过于单一。政府会计监督一般还是事后监督，没有形成链条化管理，事前、事中、事后全过程监督的机制上没有形成，重视“查”、“罚”习惯思维存在，预防意识有待加强，对于违法违规的防控机制需要深入研究。二是配套法律法规相对滞后。《会计法》等法律法规的修订跟不上日益变化的经济生活，甚至部分领域的处罚出现空白，财政部门与审计、证券监管等其他执法部门的衔接缺乏明确规定，政府会计监督与单位内部监督，以及与行业自律监督等也缺乏相应规定，整个监督体系有待进一步完善。

三、完善政府会计监督的对策和建议

（一）建立统一的监督体系，完善法律法规等顶层设计

一是强化财政部门的会计监督主责，建立以财政部门为主体，审计、税务、证券监管、国资等部门配合的统一监督体系，各部门各司其职、相互配合，形成监督合力。相关法律法规应该明确各部门的监督职责和执法权限，理顺监管工作关系，形成事前、事中、事后的闭环管理，无死角、全覆盖。二是建立联防联控联动机制，各部门应强化预防为主的工作意识，定期召开会计监督联动工作会议，研究监督过程中存在的问题，明确工作重点，协调解决疑难问题，加强监督信息共享，综合分析研判，保证监督工作整体推动，高起点谋划、高标准

运行。三是建立日常重点工作通报制度，在定期会议之外，遇有紧急、重大情况，各部门需要第一时间互通信息，研究解决措施，将问题解决在萌芽状态，早发现、早根治。

（二）完善考核评价机制，提升工作实效

一是实施精准监督。针对社会经济生活实际情况、违法违纪的突出特点，制定有针对性的会计监督方案，细化任务目标，加大执法力度。打通监督工作“最后一公里”，实现政府会计监督与会计主体内部监督的有效衔接，延伸监督触角，提高监督效能。加强与行业自律监督的合作，织密监督之网，让政府会计监督不缺位，形成一盘棋的工作格局。二是完善监督工作自身考核评价机制。设立专门机构，定期对各部门的会计监督工作进行总结、评价，分析不足与问题，按照“戴明环”的管理思路，通过PDCA循环评价会计监督工作效果，及时纠偏，不断提高工作水平。

（三）加强信息化建设，充分挖掘数据资源

一是建立统一的信息化平台。通过信息化平台实时掌握会计主体的会计信息、会计行为，用技术手段对会计主体形成震慑，培养各会计主体在监督下开展工作的的工作习惯。通过统一平台加强各级各部门之间、监督者之间、监督者与被监督者之间的信息交流，督促相关主体依法进行信息披露，营造公开、透明的市场竞争环境。二是充分运用数据挖掘技术。运用分类挖掘、异类挖掘等大数据技术，找出已有会

关于三级公立医院绩效考核工作的探讨

■ 郑欣之

一、背景

为了维护医院公益性、调动医生积极性、提升群众获得感，国务院办公厅于2019年1月30日发布《关于加强三级公立医院绩效考核工作的意见》提出，2019年在全国启动三级公立医院绩效考核工作，2020年基本建立较为完善的三级公立医院绩效考核体系。公立医院综合改革自2010年启动试点，政策上的顶层设计已基本完成，但存在政策落地见效的“最后一公里”问题。如何让政策转化为医院和医务人员的自觉行动并产生预期效果，绩效考核是最关键有效的手段之一。《意见》中明确三级公立医院绩效考核指标体系由医疗质量、运营效率、持续发展、满意度评价等4个方面55个考核指标构成。随后，国家卫生健康委印发了《关于启动2019年全国三级公立医院绩效考核有关工作的通知》，公立医院绩效考核工作随之正式启动。

二、三级公立医院绩效考核的建立

(一) 三级公立医院绩效评价

三级公立医院绩效考核指标体系由医疗质量、运营效率、持续发展、满意度评价4个方面的指标构成。在医疗质量方面，建立了24个指标，涉及医院的医疗质量控制、合理用药、检查检验同质化等指标，对三级公立医院的医疗质量和医疗安全进行考核。在运营效率方面，建立了19个指标，涉及医院的人力资源配比、经济管理、收支结构、门诊和住院患者次均费用等指标，对三级公立医院的医疗资源利用率、医院经济运行管理情况、医院财务管理水平以及医院对患者费用合理控制进行考核。在持续发展方面，建立了9个指标，涉及医院人才队伍建设、教学科研能力、人才结构等指标，对三级公立医院创新发展和持续健康运行，卫生技术人员职称结构，以及当前社会紧缺卫生技术人员（如麻醉、儿科、重症医学等人员）占比等，医务人员稳定性，对教学科研能力进行考核。在满意度评价方面，建立了3个指标，涉及患者满意度、医务人员满意度指标，对三级公立医院的满意度情况进行考核。三级公立医院社会效益的重要体现是不断提高患

者满意度，医院高质量一条服务的重要保障是不断提高医务人员满意度。

(二) 数据来源及数据质量控制

此次三级公立医院绩效评价指标的数据来源包含：国家卫健委已采集的数据，如国卫财年报，国家医疗机构、医师、护士电子化注册系统等数据；相关单位已采集的数据，如国家卫健委满意度调查平台、国家医学考试中心等相关数据；国家卫健委医院质量检测系统、病案管理质控中心等相关数据；医院填报。通过规范指标数据的来源，因此数据的可信度较高。

为提高数据的质量，国家卫健委要求三级公立医院提高病案首页质量，按照国家统一规定规范病案首页的填写病案首页，加强临床数据标准化、规范化。2019年3月底前，国家卫健委推行了全国统一的疾病分类编码、手术操作编码等，建立统一编码和术语集。国家卫健委建立全国三级公立医院绩效考核信息系统，以数据信息考核为主，现场复核为辅，利用“互联网+考核”的方式客观的采集考核数据。

三、三级公立医院绩效考核中存在的一些问题

(一) 三级公立医院绩效考核中缺乏医疗质量考核内容

三级公立医院应当根据国家下发的《意见》为核心内容,建立并完善相关的绩效管理制度,实现三级公立医院绩效管理与国家绩效管理的要求相一致。而现阶段三级公立医院绩效管理制度中,在以医疗质量为核心的绩效考核制度中存在薄弱环节,缺乏全面的医疗质量考核内容。对在职人员的考核制度没有把医疗质量做为重点考核项,使在职人员意识中并未存在医疗质量为首要任务的思想。

(二) 三级公立医院绩效管理中缺乏对运营效率的重视

根据《意见》中运营效率指标的重点要求内容,三级公立医院在实际绩效管理中缺乏对运营效率指标的重视,仅仅是简单形式化要求在职工在工作中以医院运营效率为工作目标,缺乏对运营效率的实际考核管理。运营效率中包含资源利用效率、门诊及住院患者平均费用变化、主动控制费用不合理增长,而医院绩效管理中并未针对这些环节建立有效的控制制度。资源利用效率是通过人力资源配比和人员负荷指标来评价的,公立医院绩效管理中并未对资源利用效率进行评价,无法掌握医院资源利用情况,不能总结出医院运营效率的实际情况。医院未对运营效率进行有效掌握和把控,导致医院运营效率低下,阻碍医院可持续性发展。

(三) 三级医院绩效管理中并

未体现可持续发展的举措

三级公立医院可持续发展是《意见》新政策中的要求内容,可持续发展体现在医院拥有较强的科研能力和拥有大量医学人才。随着社会在不断发展,医学与社会发展的同步,如果医院对科研项目不注重,医疗水平不断下降,导致患者满意度不断降低,最终影响医院的可持续发展。医院如果缺失科研项目以及绩效考核制度不完善,医学人才自然不会选择,医院可持续发展要求无法满足。

(四) 三级公立医院绩效管理中缺乏患者满意考核内容

患者满意度充分体现了医疗服务的附属属性,应当作为医院医疗服务的体现之一,也是《意见》新政策中所要求的内容。三级公立医院绩效管理中并未加入患者满意度考核制度,患者满意度包括:治疗效果、护理效果、服务态度。患者对公立医院达到满意的要求,会对医院的医疗技术进行宣传,会促进更多的患者进入医院治疗。无形中促进了医院资源利用率,最终提升了医院的运营效率。而实际绩效管理中并未加入患者满意度考核制度,在职员工在工作中并未注重患者的满意度,患者满意度缺失,最终影响了医院的可持续发展。

四、三级公立医院绩效考核的思考与建议

(一) 加强制度层面设计

三级公立医院绩效考核是医改的一个重要环节,是公立医院改革的一项重要制度,在三级公立医院

绩效考核制度设计方面,涉及政府、卫生健康部门和三级公立医院,为促进考核工作的顺利实施,通过国家卫生健康委颁布的制度,解读政策等方面的顶层设计,在制度层面上做了周密的安排。各省市卫健委应当组织相关部门深入研究考核指标的内容,加大对三级公立医院绩效考核工作的培训和指导,促进各医院能更加理解和支持此项工作。

(二) 完善评价指标

在三级公立医院绩效考核的整个指标体系中,设置了4个一级指标、14个二级指标、55个三级指标,其中定量指标50个,定性指标5个。在55个指标中,国家监测指标26个,占有指标的47.27%。财务部分指标18个,占有指标的32.73%,其中定量指标16个,定性指标2个,国家监测指标9个。

国家卫健委为实现评价指标的同质化、标准化,制定了一套标准统一的评价指标体系。但是由于我国各省市间相关的医保政策、医疗卫生健康事业发展水平的不平衡,三级公立医院的性质不同等因素,评价指标应当做适当的调整。三级公立医院绩效考核应当以55项为核心,增补“个性化”评价指标,可根据不同类型的三级公立医院细化评价指标。

(三) 优化考核方法

由于综合医院与专科医院在专业性和医院发展中纯在一定差异,应将综合医院与专科医院的考核标准加以区分,通过分类考核、分类评价的方式,充分体现不同性质医

院的专业性考核。对于考评的方法，可以深入挖掘更加综合的评价方法，充分体现三级公立医院的医疗能力、医疗效率、医院的管理能力，以及确保安全生产的层面来评价医院的绩效。关于综合的绩效考核方法，可借鉴较为成熟的 DEA 数据包络分析法、综合指数法、TOPSIS 等模型，综合的来考量医院绩效管理水。

（四）加强运营效率的管理

《意见》中，运营效率指标中包含了资源利用效率，门诊、住院患者次均费用等考核指标。对于运营指标中次均费用的增幅，是衡量患者费用负担水平及其增长情况的重要指标。根据《意见》的考核标准，要求该指标应当逐步下降，旨在考核医院控制患者医药费用不合理增长，逐步降低患者就医负担。医院应当对各个环节的费用进行评价，对不合理的费用进行有效的控制，一方面合理减轻患者负担，另一方面提高医院的运营效率。

（五）统筹规划做好部门分工

三级公立医院绩效考核由卫生健康部门主导，负责对公立医院绩效考核的政策制定、考核指标的建立及考核指标的相关说明。三级公立医院的实际运营中，涉及的政策制定部门较多，主要涉及卫生健康、中医药、医保、人社、发改委、财政、教委等部门。国家应当在公立医院绩效考核的顶层设计上，协调各部门共同参与三级公立医院绩效考核的设计，做好部门分工落实，确保考核结果应用的落实到位。

五、总结

随着《关于加强三级公立医院绩效考核工作的意见》的实施，三级公立医院在绩效考核在实际落实上有了新政策为指导，对公立医院改革及公立医院绩效管理制度完善起到了推波助澜的重要作用，促进医院在可持续发展的道路上有了新航向，医院应当不断提高医疗质量水平、加强医院的运营管理，更好的为患者提供优质的医疗服务。

目前，公立医院仍存在药品零差率、新医保支付方式的改革、提

高职工待遇、教学科研、基本建设、设备购置、扶持重点学科发展等方面带来的资金压力，政府应落实公立医院财政补助政策，以确保公立医院绩效考核改革工作的顺利完成。

随着新医保支付方式推行以按病种付费为主的多元复合式支付方式的改革，医保相关机构应指导并监督公立医院合理控制医保费用，并全力保障医保基金按时足额支付。

新的绩效考核体系，将促使公立医院转向质量效益型发展方向，构建符合新医药卫生体制改革方向的绩效考核体系，促进医疗服务质量和运行效率的不断提高，但新的绩效考核体系目前仍处于摸索阶段，需要在实践工作中不断探索、完善。

作者单位 天津市第三中心医院



行政事业单位内部控制基础性评价与对策

■ 陈 鹏

一、相关概念界定

(一) 内部控制概念

内部控制的概念来源于 COSO 管理的定义，它是以内外部专业管理制度为基础展开的，按照控制职能方法、程序，采取一系列措施，形成的规范而系统的全过程控制体系。内部控制以监督与风险管理为最终目的，通过对关键控制节点的流程分析形成组织内外部管理规范。

(二) 内部控制基础性评价

内部控制基础性评价是单位在开展正式内部控制建设之前或开展初期，开展的对内部控制建设基础情况的摸底评价。它坚持全面性、重要性、适应性及问题导向性原则。一方面能够使单位明确内部控制的基本要求和重点内容，另一方面能够帮助单位及时发现内部控制建设中的薄弱环节，实现“以评促建”，从而增加内控体系建设的针对性。

二、行政事业单位内部控制建设存在的问题

(一) 内部控制环境有待改善

一是内部控制制度不健全，具体来讲，如税收征管法、预算法等

与现行财政国库管理制度不完全适应，一些该修订的法律法规当前尚没有进行修订，导致行政事业单位行为规范不受约束，出现公款随意挪用、未按制定用途合理使用资金、财产清查制度不明确、内审机构形成虚设等问题。二是内部控制意识不强。一些单位形成重业务发展、轻内部控制与管理。部分单位认为内部控制是财务部门、审计部门的事情，还有一些单位片面的认为各部门实行内部控制等同于单位整体内部控制，甚至一些单位制定了内部控制制度，但只是将内控制度挂在墙上，实际操作中却没有切实贯彻。

(二) 风险意识不强，风险评估缺失

一方面，内控风险意识不强，一些行政事业单位片面的认为自己不属于生产经营企业，只进行社会管理，提供公益服务，无须进行成本核算，因而缺乏风险研究与风险分析。另一方面，内部控制风险评估缺失。一些行政事业单位只重视项目规模的扩大及建设投入，却忽视了对风险的评估、分析和报告等环节，导致单位不能对财务活动进

行全面有效的防范与控制，最终不仅给单位，还给国家带来巨大的经济隐患。

(三) 资产管理无序，预算控制效率低下

资产管理无序，对于固定资产，存在重资金、轻实物的现象，固定资产入账不及时，缺乏资产管理制度，没有进行定期盘点，一些低值易耗品无人保管，固定资产没有计提折旧，不能如实反应资产的实际价值等；现金管理方面也存在许多漏洞，如一些单位不能将资金及时存入银行，也不及时记账，导致收支、挪用现象频发。单位预算编制方法较为落后，当前采用增量预算较多，而少采用零基预算，并没有将过去已经支出的资金是否合理纳入考虑范围，制定的预算目标还不够科学，在实际工作中，经常会遇到调整预算指标的情况，严重削弱了编制预算的约束作用。

(四) 沟通系统不完善，信息沟通不顺畅

当前，行政事业单位的信息沟通系统建设不够完善，部门与部门之间、下级与上级之间，交流不充分，导致经常会因为不能有效沟通

出现问题。例如一些部门私自挪用专项资金, 由于没有完善的信息沟通系统, 导致横向、纵向沟通困难, 下属不能及时上报给上级领导, 也就不能及时纠正部门内或某些人的错误, 最终给国家造成财产损失。当前行政事业单位主要采取会计集中核算制度, 会计核算中心负责对行政事业单位进行会计核算与业务监督。但实际情况是, 两单位各行其是, 行政事业单位只关注实物, 会计核算中心只关注账务, 最终形成账实分离的资产管理状况。

三、行政事业单位内部控制单位层面改进思路设计

(一) 确定控制需求及控制范围

一般来讲, 行政事业单位内控建设具体需求包括: 不断完善内控制度、有效应对各类风险、积极改进部门业务流程, 提高工作效率。至于内控建设实施范围, 则需要确定是下属单位和单位所有业务流程, 还是分步实施情况下, 某些业务流程, 亦或某些单位优先开展。

(二) 调研现状, 进行风险评估

一般, 现状调研要解决两个问题, 分别为各项业务活动的主要程序及各项业务活动的具体分类。风险评估则需要从单位层面、业务层面两个层级展开。风险评估要重点

评估的内容包括: 各项制度建设是否合理、职责确定是否明确, 是否覆盖所有业务领域; 在运行过程中, 每项内控制度是否与业务实际流程相吻合, 是否有控制断点存在及内控制度是否能够切实有效执行等。

(三) 设计方案

在内控制度设计方案时, 一定要明确各项业务所要达到的控制目标, 并识别导致控制目标不能实现的风险点, 针对这些风险点, 通过有效的信息沟通与交流, 设计控制活动方案, 从而将控制目标、风险及控制活动合为具有可操作性的整体。在设计方案时, 可通过两项制度的不断优化, 实现制度与实际工作的有效衔接, 一是在关键控制点上, 要明确审批和报备事项及要求, 二是明确审批及报备要件、资料, 还可将其录入信息管理系统中, 实现内控建设的 IT 化, 以提高工作效率。

(四) 实施方案

在实施方案过程中, 要注意以下几个方面的问题: 第一, 利用现有法规及部门职责, 根据“三定”方案要求, 推动内控制度实施; 第二, 充分发挥内控制度的服务主动性, 调动广大员工的积极性, 从而真正接受内部控制制度建设; 第三, 结合工作周期安排, 强化制度执行。第四, 将内控实施方案与信息管理系统相结合, 实现内控建设信息化。

四、行政事业单位内部控制基础性评价业务层面控制制度

(一) 预算业务管理控制

1. 预算控制主体及职责

(1) 财务部门。财务部门负责单位预算管理, 汇总并审核其他业务部门提交的年度预算资料, 细化分解财政部门下达的关于内控建设的相关数据指标, 负责对单位预算执行情况进行监控监督, 并制定相关预算管理标准。

(2) 单位领导。单位领导主要负责决定单位预算的相关重大事项, 例如预算管理政策、预算调整方案、草案及财务决算等。

(3) 财政部门。财政部门负责预算政策、标准、财务制度的制定, 负责单位预算审批, 同时兼具对行政事业单位内控建设的管理工作。

2. 预算控制业务流程

预算业务控制流程主要包括编审与批复、执行、调整、决算编审及绩效考评等五个重点环节。

(1) 预算编审与批复。根据《部门预算管理规程》的相关规定, 预算编审与批复业务主要包括准备阶段、“一上”、“一下”和“二上”、“二下”, 共五个阶段, 预算编审与批复流程见下图 1 所示。

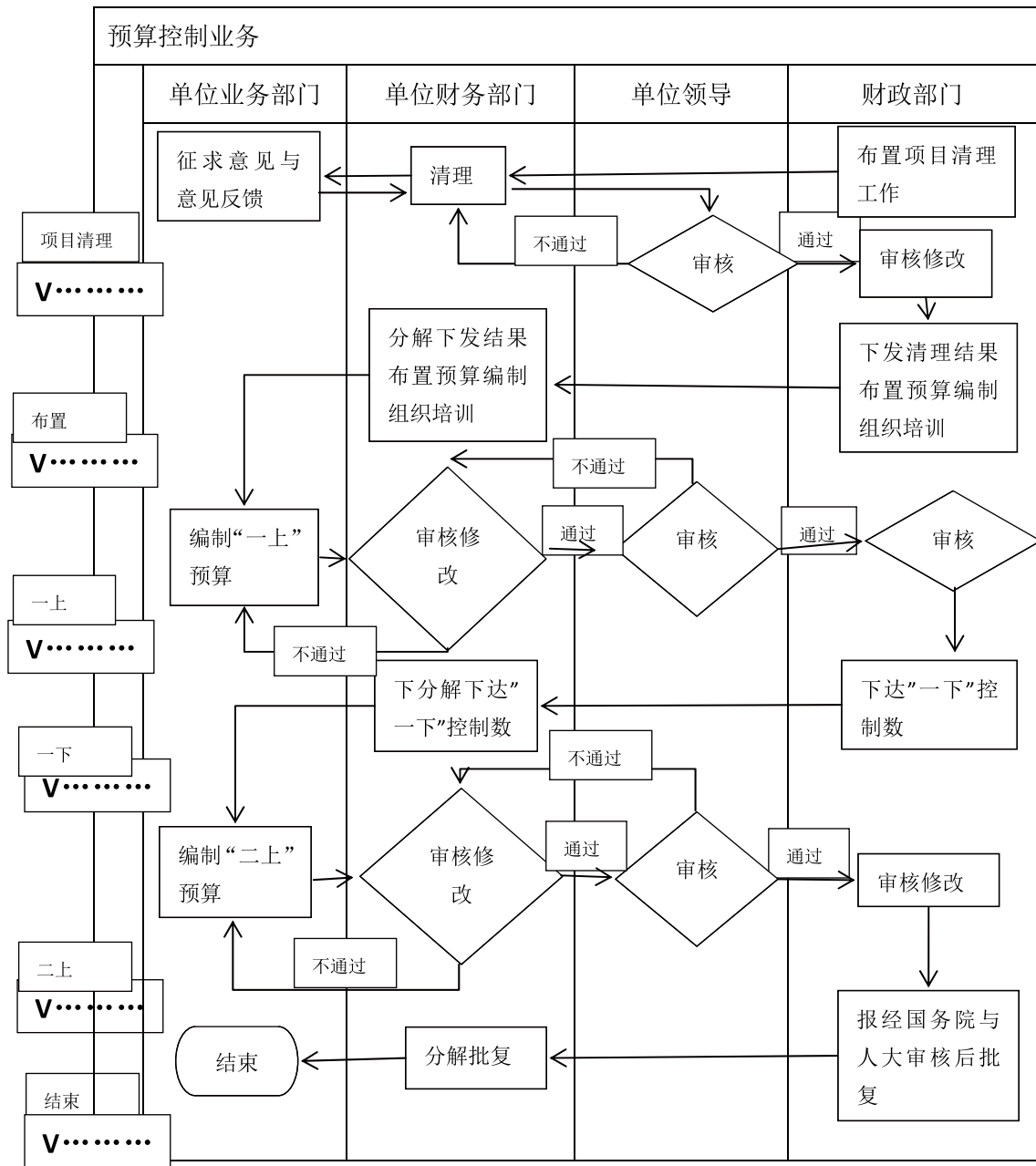


图 1 预算编审与批复业务流程图

(2) 预算执行业务。财务部和单位管理层对部门年度预算申请进行逐级审核,并准予执行的过程,称为预算执行。

(3) 预算调整。在预算执行过程中,会受到国家政策及自然灾害等诸多因素的影响,因而业务部门会提出预算调整申请,单位审核

后,报国家财政部申请。

(4) 决算编报业务。行政事业单位决算编报业务流程见下图 5.2 所示。决算编报是对年度预算执行情况的总结,要确保编报数据的真实、可靠,以为下年度预算提供数据参考。

(5) 绩效考评业务。绩效考

评是在决算之后,对预算执行情况,建立奖惩与问责机制,跨期预算应该建立连续性追踪问责机制。

(二) 收支业务管理控制

1. 收入业务控制主要措施。

收入业务控制的主要措施包括:第一,设置业务收入管理岗位,明确收入岗位职责权限,使财务收款与

核算等不相容岗位相互分离;第二,单位银行账户的开立、变更与撤销及收入退付都应经授权与审批;第三,所有收入应及时足额入账,禁止设立账外账及小金库;第四,认真贯彻落实“收支两条线”的管理规定;第五,单位印章印鉴应有专人保管,票据保管及使用应得到授权与审批。

2. 支出业务控制主要措施。支出业务控制的主要措施包括:第一,对单位支出项目进行合理分类;第二,根据单位实际支出情况,采用预算包干、定额标准控制、合同控制、据实支付控制、定点消费控制等模式对支出项目进行管控;第三,明确业务支出标准;第四,明确支出审批流程及审批权限;第五,对支出业务票据进行规范管理;第六,确保支出业务的管理报告真实有效。

(三) 资产管理控制

1. 货币资金内部控制。货币资金控制是对行政事业单位的银行存款、库存现金及其他货币资金进行有效管理,主要控制内容包括:进行审批与授权控制,明确岗位职责;加强对银行存款及现金控制;加强对票据及印章控制;加强对会计记录控制。货币资金控制的业务流程主要包括:支付申请——支付审批——支付复核——实际支付环节。无论哪个支付环节,都应该明确岗位分工,加强货币资金的授权审批。

2. 实物资产内部控制。实物资产核算复杂,对实物资产的内部控制内容主要包括明确岗位分工;实

物资产的取得与验收;使用与维护;处置与转移等内容控制。实物资产内部控制应该根据单位实际业务情况,合理确定基本业务流程,一般主要包括实物资产的取得、维护、更新改造及后期处置等。

(四) 政府采购业务管理控制

1. 采购控制业务流程。一般来讲,采购控制业务流程分为政府采购与内部采购,政府采购流程为编报、批复采购预算——明确采购主体——确定采购方式——确定代理机构——提出采购需求——招标采购——投标管理——合同备案——组织验收——采购支付。内部采购是由于单笔采购金额不适应政府的采购目录中而进行的采购。

2. 采购控制风险关键点。一是采购主体审查采购事项是否合法合规;二是确定采购方式,防止舞弊现象及代理机构舞弊行为的产生;三是采购文件经过专业机构的评估,且合法合规;四是进行科学的采购价格预算;五是合理确定招标要素,防止舞弊行为的产生。

(五) 建设项目管理控制

1. 建设项目管理控制主要风险点。建设项目管理是行政事业单位自行建造或委托其他其他单位开展的安装活动。建设项目一般耗资较多,规模较大,容易产生贪污腐败现象。现实生活中,暗箱操作、豆腐渣工程就是建设项目问题,其管理控制的主要风险点涉及项目立项、项目设计与预算、招标、建设及竣工验收等环节。

2. 建设项目管理控制关键控制措施。第一,签订项目建设协议,

明确岗位职责,不相容岗位相互分离;第二,建立项目授权审批制度,未经授权的机构不得办理项目建设业务;第三,审批人不得越权审批,经办人在批准范围内建设项目;第四,单位制定明确的项目建设业务流程,对各个环节进行有效控制,确保建设项目的全过程能够得到有效控制。

五、行政事业单位内部控制工作的基础性评价

(一) 内部控制工作基础性评价组织

行政事业单位内部控制工作基础性评价组织一般来讲,是单位的内审机构或专门的内控评价机构。对于设有专门内控机构的单位来讲,可由专设机构负责,但为保证基础性评价的独立性,内控制度设计与评价部门最好相互分离。对于没有设立专门部门的,可委托中介机构进行评价,但评价报告的责任主体仍然是行政事业单位。

(二) 内部控制工作基础性评价内容

内控工作基础性评价的内容主要包括三个方面,一是内控系统设计的有效性,二是内控制度运行的有效性,三是系统设计与运行过程的经济性。内控系统设计符合控制目标,又能在降低成本的同时,有效降低风险,有利于推动内部控制工作的顺利开展。

(三) 内部控制工作基础性评价方法

内部控制工作基础性评价方法,可学习借鉴西方国家的先进经

验，同时结合我国行政事业单位的实际特点，采用多种评价方法，如调查问卷法、个别访谈法、专题讨论法、实地查验法比较分析法、穿行测试法等。

（四）内部控制工作基础性评价结果应用

内部控制工作基础性评价的结果应该以书面形式形成报告，并报送有关部门，结果中对于能够有效设计、执行的有关部门应予以表彰，对于违反相关规定的个人及部门应予以处罚。对于内控制度的设计缺陷，应该及时分析原因，并提出补救措施和改进方案。

六、完善行政事业单位内部控制工作建设的整体对策

（一）不断优化内部控制环境

一是强化内控意识。具体来讲，单位领导可通过召开研讨会议、定期讨论的形式，加强对内控制度的学习；可制定相关规定，将单位领导的绩效与内控制度建设挂钩；定期对相关人员进行培训，从而推动内控制度的顺利实施。同时，坚持不相容岗位相互分离与权利相互制约的原则，合理设置相关岗位，从而规范员工行为。二是建立科学的绩效考评体系。要设立科学的考核指标，以此对部门与员工进行定期考核，考核结果予以公示，同时适时奖励员工，从而调动员工内控实施积极性。除物质激励外，注重精神激励，可增强整个单位内控实施的凝聚力。

（二）建立风险评估机制，充分发挥审计作用

首先，单位领导及财务部门应该树立风险管理意识，财务部门应该对单位资金来源、结构及用途有全面的认知，并不断拓展融资渠道，不能单纯寄希望于国家财政补贴，从而减轻财政压力；其次，单位应该充分利用科技手段，对内控关键点进行全程监控，找出可能的风险，并及时采取措施加以控制。最后，尽可能利用财务指标将风险量化，从而建立量化的财务预警机制。行政事业单位可建立专门的风险评估机构和岗位，通过风险评估机制管理内部控制活动。具体可采用SWOT分析方法，定期进行自身状况评估，以使自己抓住机遇，迎接各项挑战。

（三）落实全面预算管理，确保控制顺利进行

首先，健全全面预算管理制度。行政事业单位要不断扩大部门预算编制范围，在分析经济形势的前提下，科学并细化、确定预算金额及支出用途和标准。在预算执行环节，要贯彻国库集中支付原则，不得随意追加预算，明确责任制度，支付中心全程做好资金流向及流量

监控。通过全面预算，使单位会计核算与业务管理有效衔接。其次，完善资产盘查制度。建立资产定期、不定期盘查制度，实时动态的掌握单位资产情况，同时规范会计核算，确保会计科目及时处理，及时列支，保证账实相符、账证相符。

（四）建设内部控制管理信息系统，完善信息沟通

一是部门可通过书面形式，定期向单位决策者提交内控实施报告，从而使决策者了解单位财务状况、资金及运行管理状况等。行政事业单位可充分利用网络途径，加强与民众的沟通交流，从而使制定的政策更加切合民意，可建立电子政务平台，促进部门与民众信息共享的同时，加强单位与民众的互动，从而推动政策的顺利实施与完善改进。二是建立反舞弊机制，可明确相关岗位及部门的职责权限，并建立完善的违规举报途径，对违规行为为公开处理，保证信息传递的有效性。

作者单位 天津青少年活动中心



内部控制视角下推进行政事业单位预算绩效管理

■ 李爱莲

2019年底天津市委市政府制定发布了《关于全面推进预算绩效管理的实施方案》，明确要建立事前绩效评估机制，强化绩效目标同步管理，做好绩效运行监控管理，全面开展绩效评价的全过程绩效管理链条。形成以绩效为核心的财政政策体系和资金管理机制，建立全方位、全过程、全覆盖的预算绩效管理体系，实现预算和绩效管理一体化。强调将同级单位及所属各部门全部纳入预算资金管理，围绕各部门的职责，以预算资金为主线，统筹考虑其业务活动进行全面考核评价，将单位整体绩效与与各业务部门预算挂钩，切实提高整体和核心业务实施效果。

一、预算绩效管理与内部控制制度

内部控制制度是单位内部建立的使各项业务活动互相联系、互相制约的措施、方法、和规程。

预算绩效管理是政府绩效管理的重要组成部分，是以预算为对象开展的绩效管理，是将预算管理理念和绩效管理方法贯穿于预算编制、审批、执行、调整、决算，监

督的全过程，并实现与预算管理有机融合的一种管理模式，是深化公共财政管理改革、提高财政资金使用效率的创新手段，也是从根本上提高部门责任意识，促进政府职能转变的重要举措。

内部控制对象是单位经济活动的风险。经济活动业务层面的风险控制关注点主要有预算管理控制，收支管理控制，资产管理等方面的控制。预算绩效管理属于内控管理范畴，以内部控制制度为基础，规范事业单位预算绩效管理行为，是政府治理体系建设的组成部分。

预算绩效管理制度中运用的方法与内部控制中的职责分工、授权批准等控制方法相一致，目的是提升组织的绩效，提高预算的执行力，规避预算在编制、执行和考核过程中面临的各种风险。

二、预算绩效管理机构和关键控制点

在当前形势下，为了加强行政事业单位的科学管理和预算工作内部控制，必须明确预算业务各相关岗位职责，坚持按照权责分明，分工控制，相互牵制，相互监督的原

则，抓住关键控制点，设立预算绩效管理内部控制组织机构。

（一）预算绩效管理组织机构

1. 决策机构。按内控制度要求单位领导班子组成预算管理决策机构，负责预算制定。我校成立了以主体责任“一把手”牵头，党委办公室、行政办公室各个业务部门负责人组成的决策机构，其职能主要审议预算方案及预算调整方案，审批预算编制、分析及考核制度。

2. 管理执行机构。单位会计、出纳组成预算管理、执行机构，负责预算管理执行工作。其职能拟定预算目标和预算政策，汇总、编制、平衡年度预算，组织下达预算方案，协调解决预算执行中的问题，考核预算执行情况，督促完成预算目标。

3. 单位纪检、审计部门组成监督机构，负责预算审计监督工作。其职能审计部门依法对预算绩效管理情况开展审计监督，充分发挥审计监督作用，发现涉嫌违纪或职务违纪问题线索，及时移送纪检监察机关。

（二）内部控制制度关键控制点

1. 编制审批及下达。新修订的

《中华人民共和国预算法实施条例》规定，“县级以上地方各级政府财政部门于每年的6月30日前部署本行政区域编制下一年度预算草案的具体事项”。教育局按规定召开预算布置会，传达财政要求及相关政策，部署预算编制工作，向各单位下达预算控制数。负责执行工作的财政部门按照区教育局要求，与决策部门沟通，通知各业务部门，部署预算编制工作，分解细化预算控制数，业务部门按照预算编制要求编制部门预算，提交基础数据材料，报财务审核，财务审核并拟定单位的预算建议数交决策机构通过后上报教育局，教育局审定预算建议数后报财政局审批，根据财政局审核意见教育局向各单位下达预算控制数，财政部门将教育局核定的预算控制数分解下达到各部门并执行。

2. 预算执行。业务部门的经办人提出预算执行申请，财政部门对预算执行申请是否在合理的范围内进行审核，由主管校长对预算申请审批，三重一大事项的支出要集体审议通过。

3. 预算追加调整。业务部门在预算执行过程中遇特殊紧急情况，在预算不足或预算结余的情况下，按规定的预算调整程序，提出预算追加调整申请，财务对预算追加调整申请进行审核，提出意见建议，提交预算决策机构审议并上报教育局，根据批复追加或调减预算数后由业务部门组织执行。

4. 决算与评价。区教育局召开决算布置会议，下发相关的决算材

料和要求，财政部门传达区局有关会议精神，业务部门与资产管理进行固定资产清查，将相关的资料提供给财务，财政部门收集业务部门的资料，根据规定进行年末会计处理并由财务主管审核，由领导班子组成的决策机构对财务决算报告及报表进行审核通过后，财务上报区教育局决算报表，区教育局审核后上报财政局进行决算批复。

三、风险分析及应对措施

预算编制过程短、时间紧、前期准备以及论证不充分，导致预算项目不细、编制粗糙、编制质量低下；财政部门与各业务部门缺乏有效的沟通，导致预算编制与执行、预算管理与资产管理、政府采购管理和建设项目管理等经济活动脱节，随意性大，缺乏严谨性。

预算指标分解批复不合理，导致单位财权与事权不匹配，影响部门职责履行和资金使用效率，预算调整缺乏严格控制，约束力不够。

不严格按照批复的预算安排各项收支，存在无预算超预算支出等问题，影响预算的严肃性；没有及时分析预算执行情况，沟通不畅，导致预算执行进度偏快或偏慢。

预算与决算相互脱节，不按规定编制，反映不及时、不完整、不真实、不准确，造成预算管理效率低下。

（一）预算的编制审批及下达风险分析及保障措施

1. 风险分析。（1）业务部门对财政政策理解不完整、不准确。

（2）指标分解不合理，财务

部门与其他职能部门缺乏有效的沟通指标分配不合理，财权与事权不匹配。

（3）预算编制不科学，数量单价脱离实际，导致无法实现预算目标，造成资金不足难以完成任务或资金浪费。

（4）财务审核不严格，造成预算不符合实际，预算编制不准确。

（5）单位决策对发展方向、目标存在分歧，对财务数据掌握不准确，对全年工作缺乏充分的预测和详细的规划。

2. 保障措施。加强组织领导，各单位各部门是预算绩效管理的责任主体，单位及部门主要负责人对本单位本部门预算绩效负责，加强相关人员培训，培养科学分析现状，准确预测未来的能力；督促指导有关政策措施落实，明确职责建立责任追究制度；重大项目立项评审，集体决策；归口管理、不相容的岗位分离；在充分调研的基础上，充分保证预算的可行性，确保绩效管理延伸至资金使用终端。

（二）预算执行风险分析及保障措施

1. 风险分析。不严格执行预算标准，存在无预算或超预算事项等问题，授权支付金额控制不严格；业务部门提交用款计划不及时，导致无法及时付款或年终突击花钱；预算执行没有有效的沟通和分析，没有按批复的预算安排支出；审批重形式轻实质，业务部门负责人对信息把控缺乏准确性。

2. 保障措施。预算指标实行额度控制，明确岗位职责；加强沟通、

财政部会计司有关负责人就印发《住宅专项维修资金会计核算办法》答记者问

为了进一步规范住宅专项维修资金（以下简称维修资金）的会计核算，保证会计信息质量，促进维修资金的规范管理和安全有效使用，近日，财政部制定发布了《住宅专项维修资金会计核算办法》（以下简称《核算办法》）。财政部会计司有关负责人就《核算办法》有关问题回答了记者的提问。

问：制定《核算办法》的背景和意义是什么？

答：维修资金是由业主交纳并所有，专项用于住宅共用部位、共用设施设备保修期满后维修和更新、改造的资金，在我国发挥着住宅“医保金”和“养老金”的重要作用。目前，各地维修资金会计核算的规定不尽统一，随着近年来我国商品住宅的快速发展和维修资金管理的不断规范，各有关方面积极呼吁出台全国统一的规范维修资金会计核算的制度。鉴于此，我们在总结现行有关维修资金会计核算规定基础上，根据《会计法》、《物业管理条例》、《住宅专项维修资金管理办法》（建设部 财政部令第165号，以下简称《管理办法》）

等法律法规制定了《核算办法》。制定出台《核算办法》，具有以下重要意义：

一是回应社会关切的现实需要。近年来，随着住房制度改革后新建的商品住房逐步老化，维修资金的使用金额明显增加。相应的，广大业主对维修资金的使用、管理、结余等情况越来越关注，对公开披露维修资金相关会计信息的需求越来越强烈。通过规范维修资金的会计核算，有利于维修资金管理机构和广大业主交出一本符合统一核算标准的“明白账”，满足社会有关方面对维修资金会计信息的需要。

二是提升维修资金管理水平的迫切要求。全国维修资金余额规模日益庞大，亟需在摸清家底基础上进行规范管理。但是，由于各地维修资金会计核算标准的不统一以及一定程度的不规范，导致主管部门在汇总数据时口径不一致、数据不完整，不能精准施策。通过统一会计核算标准，有利于科学衡量各地维修资金管理水平，也有利于各级主管部门制定有针对性的管理措施。

三是健全维修资金监管体系的

重要基础。近年来，维修资金的使用管理情况已逐渐成为审计工作关注的重点之一。然而，由于缺乏统一的会计核算标准，导致审计也缺乏统一的标准，影响了审计程序的合理实施，也影响了审计结论的客观性和准确性。通过统一规范会计核算，有助于为加强维修资金的监管提供统一标准，为维修资金监管体系奠定制度基础。

问：《核算办法》起草发布经历了哪些过程？对各方反馈意见是如何采纳吸收的？

答：为做好《核算办法》的制定工作，我们早在2018年10月就会同我部综合司、住建部房地产市场监管司，与来自部分地区维修资金托管机构的代表举行座谈，初步了解各地维修资金的管理现状、业务模式，以及对制定统一会计核算办法的需求。在此基础上，我们于2019年2月至3月赴部分地区和托管机构开展调研，充分了解不同地区和单位维修资金业务和会计核算的有关情况。与此同时，我们有针对性地设计了有关维修资金的调查问卷向部分省级财政部门发

放，进一步了解省本级及省以下对维修资金的会计处理现状和问题。在实地调研和问卷调查后，我们初步确定了《核算办法》的整体框架，并着手起草讨论稿。在起草过程中，根据有关各方反馈情况不断修改，并就一些具体实务问题多次向有关机构咨询了解。在多次研讨和反复修改完善基础上，于2019年4月下旬形成征求意见稿。

2019年4月25日，我们印发了《财政部办公厅关于征求〈住宅专项维修资金会计核算办法（征求意见稿）意见的函〉》（财办会〔2019〕12号），面向住建部、地方财政厅（局）和社会公众公开征求意见。各有关方面积极反馈，截至2019年6月19日，我们共收到书面反馈意见57份，其中4份表示无不同意见，其余53份共提出了300条具体意见。反馈意见总体上认为，制定《核算办法》统一全国的维修资金会计核算标准非常有必要，有利于提升信息质量、进行规范管理、加强监管。绝大多数反馈意见对征求意见稿表示赞同，认为适用主体、会计核算模式、会计计量基础都比较合适，基本能够满足目前实务的需要。但是，部分反馈意见也针对征求意见稿有关明细科目设置、返还维修资金、划转维修资金、统筹使用维修资金、列支管理费等业务提出了具体的修改意见和建议。

2019年下半年，我们对各方反馈意见进行了认真梳理和讨论分析，在此基础上对征求意见稿进行了修改。2020年以来，我们就修

改过程中遇到的有关政策问题与部内外有关单位多次进行沟通，修改完善后于4月20日发布。

问：制定《核算办法》遵循了哪些原则？

答：在制定《核算办法》过程中，我们主要遵循了以下原则：

一是与法律法规相协调。目前，在维修资金的管理制度方面，《物业管理条例》规定了总的原则，《管理办法》对其交存、使用和监督管理等进行了规定。《核算办法》以《管理办法》为基本遵循，有关收入、支出、净资产科目的设置及账务处理均与《管理办法》保持协调。

二是着力解决实务需要。对于《管理办法》未明确规定，但随着实务发展已经存在的一些业务事项，我们在不违反《管理办法》规定的前提下在《核算办法》中予以规范。比如，针对将维修资金的利息分配到户、因各种原因退回维修资金、市区两级代管机构实行备用金制度等业务，均明确了具体的会计处理，以满足实务需要。

三是务实简化和易于操作。考虑到维修资金的业务比较简单，信息使用者主要关注维修资金的交存、收益、使用，以及实际结余情况，我们在制定《核算办法》时力求务实简化和易于操作。比如，对银行存款利息、质量保证金等采用收付实现制而非权责发生制核算，对净资产的明细科目设置做了简化处理等。

问：关于《核算办法》，有哪

些需要说明的重要事项？

答：《核算办法》共包括五部分内容，第一部分为总说明，第二部分为会计科目名称和编号，第三部分为会计科目使用说明，第四部分为财务报表格式，第五部分为财务报表编制说明。其中，需要重点说明的事项有以下几个方面：

一是关于《核算办法》的适用主体。《管理办法》第四条规定“住宅专项维修资金管理实行专户存储、专款专用、所有权人决策、政府监督的原则”，明确了维修资金是一项独立于其代管机构自身资产的资金。因此，《核算办法》将《管理办法》规定的代管机构负责管理的维修资金作为独立的会计主体，反映维修资金的收入、支出和结余情况，而与其代管机构自身资产无关。

同时，根据《管理办法》的规定，《核算办法》要求按照商品住宅、已售公有住房分别建账、分别核算。但是，考虑到部分代管机构同时管理商品住宅和已售公有住房维修资金，从简化实务考虑，也可以合并建账，但应当在有关会计科目下按照商品住宅和已售公有住房进行明细核算。

此外，《管理办法》规定，业主大会成立后按规定可将代管机构负责管理的维修资金划转至业主大会，业主大会应当建立住宅专项维修资金管理制度。为了保证维修资金会计核算的连续性，《核算办法》规定，已划转至业主大会管理的维修资金可参照执行本办法。

二是关于会计核算模式。《核

算办法》将业主交存的维修资金确认为收入，期末将收入转入净资产，这不仅符合维修资金收支管理的要求，而且符合基金会会计通过净资产反映基金结余的惯例，也能反映业主对维修资金净资产享有所有权的经济实质。在征求意见过程中，有部分反馈意见建议参照《住房公积金会计核算办法》将业主交存的维修资金确认为负债。我们认为，由于维修资金归集的目的在于使用，并不像住房公积金存在返还给缴存人的现时义务，因此不符合负债的定义，故未采纳相关建议。

三是关于会计核算基础。《核算办法》规定维修资金一般采用收付实现制进行核算。主要理由是，维修资金会计核算的目标主要是为了反映资金的收、支和结余情况，不涉及复杂的权责义务关系，也不需要进行成本费用归集及分摊的复杂会计处理，因此，对维修资金主要采用收付实现制核算基础，可以使会计信息与实际资金流相匹配，能够更好地满足信息使用者的需要。同时，为了满足部分特殊业务核算的需要，《核算办法》规定，

部分经济业务或事项的核算应当按照本办法的规定采用权责发生制。这主要体现在房屋灭失返还资金和备用金业务的会计处理上。

问：维修资金代管机构首次执行《核算办法》时，应当如何做好新旧衔接？

答：按照《财政部关于印发〈住宅专项维修资金会计核算办法〉的通知》要求，《核算办法》自2021年1月1日起施行。如前所述，目前各地区维修资金的会计核算标准很不统一，我们难以针对特定的核算制度制定执行《核算办法》的衔接规定。但是，我们在通知中明确了新旧衔接的总体原则。具体而言，单位在首次执行日通常应当开展以下几个步骤的工作：一是根据原账编制2020年12月31日的科目余额明细表；二是按照《核算办法》设立2021年1月1日的新账；三是按照《核算办法》的规定将原账资产、负债和净资产会计科目期末余额进行重分类后转入新账相关会计科目，比如原账将维修资金记入负债类科目的，应将相关余额转

入“商品住宅维修资金”或“已售公有住房维修资金”科目；四是基于《核算办法》的核算基础对新账相关会计科目期初余额进行调整，比如对原账的应收、应付科目余额进行分析，相应调整有关净资产科目余额；五是按照登记及调整后新账的各会计科目余额，编制2021年1月1日的科目余额表，作为新账各会计科目的期初余额。执行《核算办法》属于会计政策变更，为简化操作，通知规定在首个报告年度无需编制上年比较财务报表。

问：对于《核算办法》的实施还有哪些要求？

答：下一步，我们将会同有关部门适时对《核算办法》进行培训。各级财政部门应当加强对《核算办法》的宣传和培训，积极指导各地维修资金代管机构深入学习《核算办法》，认真做好新旧制度衔接，确保《核算办法》自2021年1月1日起顺利实施。各有关单位在《核算办法》执行中有何问题，请及时反馈我们。



政府会计制度改革背景下事业单位加强财务管理的探索与思考

■ 魏敬淞

一、行政事业单位会计制度改革背景

传统的行政事业会计一直沿用1988年以来颁布的相关制度体系，轻会计核算、财务筹划管理而重视逐级财政汇总的预算决算报表体系。报告目的主要是反映财政预算资金的收支余情况。

根据财政部发布《关于贯彻实施政府会计准则制度的通知》，自2019年1月1日起，政府会计准则制度在全国各级各类行政、事业单位全面施行。全国上下行政事业单位会计改革正在如火如荼的进行。

我国改革开放后在会计制度上一直奉行逐步与国际趋同、接轨的方针，使国民经济发展更好的融入世界经济贸易大环境、提高经济开放的程度。2015—2016年OECD（经合组织）34个成员国里面有73%（及25个）的国家把权责发生制作为其年度财务报告的编制基础，另外有9%（3个）的国家正在向权责发生制过渡。

十九大报告中梳理点评了事业单位发展的现状及瓶颈，总结指出要建立全面、规范、透明、约束有

力的预算制度，全面实施绩效管理，行政事业单位全面内控制度，政府财务报告制度。财务报告是会计一个工作周期的结束，新的行政事业单位会计制度改革完成后最终出具新的政府财务报告也标志着行政事业单位系列改革的收官。这一系列改革从根本上改变了事业单位的面貌和财务管理环境，进一步要求事业单位提高财务管理水平。

二、市场经济对事业单位的发展提出了新的要求

事业单位，英文是Public Institution，在国际上是指由政府利用国有资产设立的，从事教育、科技、文化、卫生等活动的社会服务组织。事业单位在我国一般是国家设置的带有一定的公益性质接受政府领导的法人实体。

服务性是事业单位最基本特征。社会生活中有一些领域和行业经济收益性差又在国民经济发展社会民生保障方面发挥着关键性、支持性、基础性的重要作用。党和国家根据社会发展或者公共需求统筹规划设置这一类单位服务社会民生。公益性和非盈利性是事业单位

服务性所派生出来的鲜明属性。因此事业单位所追求的最根本的是提供公共服务所产生的社会效益，同时，有些事业单位在保证社会效益的前提下，为实现事业单位的健康发展和社会服务系统的良性循环，根据国家规定向接受服务的单位或个人收取一定的服务费用。

事业单位按行业划分为十八大类，具体包括：教育、科研、文化、卫生、社会福利、体育、交通、城市公用等。

20世纪末本世纪初，在改革开放政策的正确指引下，我国经济保持了良好强劲的发展势头，在21世纪的第一个十年结束时，中国经济总量达5.8万亿美元超过日本成为世界第二大经济体，社会主义市场经济改革取得阶段性成功。于此同时，由于我国事业单位管理方式、隶属关系不同于别国，相对独立于市场体系，一定程度上一定范围内部分事业单位自身发展不充分不均衡。

而我国现在正处于全面建设小康社会攻坚克难的关键时期，加快社会事业发展，使其跟上经济发展速度，满足人民群众公益服务需求

的任务更加艰巨。

在新的市场经济条件下社会涌现了大量的新领域、新行业、新的热点及经济增长点。面对新形势我国的社会事业发展还是相对滞后，一些事业单位功能不清机制体制不够灵活，公共服务提供方式单一。

改革开放四十年的经验中我国逐步摸索出了具有中国特色的高效市场机制，市场成为调配资源最高效最有利的手段，事业单位由于自身主要依靠财政拨款，这种现状一方面增加了财政的负担，另一方面，也带来了资源配置不及时，事业单位收入受到区域性经济发展限制过大，一定程度上导致事业单位资源配置和利用的效率不高且来源单一。

党和国家始终关心关注事业单位的发展，高度重视事业单位在经济社会发展中提供公益服务的重要角色。为了稳步推进教育、科技、文化、卫生等事业单位分类改革，深入贯彻落实科学发展观，适应推进服务型政府职能转变，提高事业单位公益服务水平、加快各项社会事业发展的需要提出了一系列改革方案。

《人民日报》（2012年04月17日01版）刊发了《中共中央国务院关于分类推进事业单位改革的指导意见》提出划分公益一类公益二类事业单位，遵照政事分开、事企分开和管办分离的要求，以促进公益事业发展为目的，坚持科学分类、因地制宜的原则，建立起功能明确、治理完善、运行高效、监管有力的管理体制和运行机制，形

成基本服务优先、供给水平适度、布局结构合理、服务公平公正的中国特色公益服务体系。进一步增强事业单位活力，不断满足人民群众和经济社会发展对公益服务的要求。坚持着眼发展，充分发挥政府主导、社会力量参与和市场机制的作用，实现公益服务提供主体多元化和提供方式多样化。

2014年1月1日起在全国各级行政事业单位正式实施财政部印发的《行政事业单位内部控制规范（试行）》（财会〔2012〕21号）内控建设的范围进一步扩大，由原先的单一企业主体向行政事业单位领域拓展。文件要求事业单位坚持全面性、重要性、制衡性、适应性和有效性的原则，从内部授权审批控制、归口管理、预算控制、财产保护控制、会计控制、单据控制等方面进一步提高我国行政事业单位的内部管理水平，规范内部控制，加强廉政风险防控机制建设。

行政事业单位政府会计制度改革，推行政府综合财务报告，与原有的预决算报告体系相互独立。实行了财务会计和预算会计并行的核算方式，双分录同时使用权责发生制和收付实现制，满足了不同的管理需求。提出了3+5的会计要素设置，预算会计要素包括：预算收入、预算支出以及预算结余；财务会计包括：资产、负债以及净资产收入以及费用。新形势下的会计核算模式主要是增加了收入和费用两个方面的内容，可以直接反映出行政事业单位的发展现状和财务状况经营情况。

三、行政事业单位财务管理目标梳理

事业单位以服务性为基本特征，有着公益性和非盈利性的鲜明特点。与企业追求利润最大化的财务管理目标大相径庭。在会计核算方面，事业单位没有利润这一会计指标，因此很长的一段时间内财务管理的相关理论无法在事业单位内应用，国内相关的研究也比较少。导致其运营情况、财务风险、资金利用效率都无法评估。在新的形势下新的环境下这一情况亟待改变。

遵照国家对事业单位改革的总体目标和政策要求，结合现代企业财务管理的管理目标、科学方法和发展历程。

事业单位财务管理应当牢牢把握国家为社会民生提供更好的总量更大质量更优的服务的初衷。把扩大规模扩大服务量作为根本目标。坚持提质增效更好的服务社会。

事业单位的投资者（股东）是国家或者地方政府，应当将国有资产保值增值所谓次要指标。

对单位资金利用的效率进行管控和评价，做好全面科学预算、目资金绩效评价。基本支出预算改变参照以往数据的固定预算模式，跟工作量挂钩。项目预算改变有钱就用没钱不办事的弹性预算编制方法，综合评价项目绩效指标让财政资金落到实处惠及民生。

在行政事业单位内控层面，引入投资管理，为科学决策引入市场风险、财务风险、经营风险的评价。

四、事业单位财务管理水平较低的现实情况和主要问题

(一) 预算编制不完善、执行力度不强

实务中编制财政预算往往按照往年同类活动经验进行粗略预算, 预算不准、不全面对经济活动没有深入考虑。另一方面预算执行力不强, 缺乏对预算资金使用效益审计, 成本考核, 效益考核, 这导致很多项目难以取得预期的社会效益。

(二) 财务管理有待完善

事业单位财务管理一般不参与单位决策与运营, 缺乏自身的总结和规划, 单位内部对财务业务的监管监察尚处于空白。业绩考核和财务数据的分析利用较差。

(三) 事业单位财务管理内容单一

管理形式和手段落后, 仅限于分级授权的审批制度。管理体制被动, 管理技术不灵活等, 使得单位财务管理滞后于风险的发生, 事业单位财务管理对信息手段利用的也十分不足。

五、提高事业单位财务管理水平的建议

现代财务管理方法虽然不能直接在事业单位财务管理过程中应用, 但是借鉴其理论对事业单位提高自身财务管理水平到达事前管理、科学化管理有着重要意义。结合事业单位自身发展的特点和财务管理目标。提高事业单位财务管理水平应从以下几个方面着手。

其一, 事业单位资金主要来源是财政拨款和行政事业性收费少数

事业单位有投资收益和经营收入。以往的财政拨款预算对于事业收费只是纳入财政专户管理, 对于事业单位自有的经营性收入只是要求其经营亏损不得以财政拨款弥补。事业单位预算现状是跟业务量脱节, 完全按照历史数据固定填报, 对财政补助资金预算编制细致, 而对其他来源资金疏于管理。

现代化管理的企业预算要求跟企业的战略和目标保持一致, 强调可执行性, 全面考虑企业可以调动的各种资金, 有的企业甚至将经常

性的经营负债减去经常性经营资产作为企业可以占用的资金一并考虑调度。另一方面现代企业全面预算有完整而严谨的体系, 以销售量为核心和起点编制生产成本预算, 销售及管理费用预算等业务预算, 结合企业自身发展需要编制专门决策预算。依据业务预算形成反应预计现金收支、资产占有负债情况及经营利润。企业预算通过规划、控制和引导经济活动, 达到预期的经营目标并作为业绩考核的重要依据。

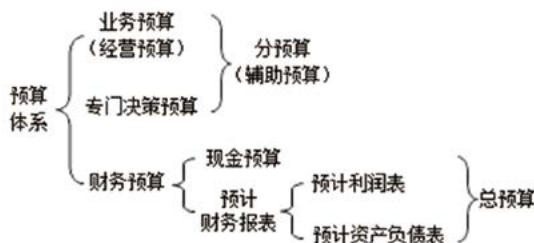


图1 企业全面预算体系

事业单位应当借鉴企业全面预算的方式结合成本习性分析, 首先剔除年固定成本(固定人员成本及固定公用成本), 预计全年业务水平业务总量(如学校学生数量医院接诊数量等指标), 科学编制业务量预算, 参照各项业务的开支水平和国家相关规定及同行业统计数据, 抛开以往单纯参照以前年度数据固定编制预算的方式, 采取零基预算的编制方法科学制定年度业务预算。

事业单位在编制项目预算的过程中应当结合单位优势劣势、行业、区域未来的发展方向, 编制项目预算, 并同时确定项目预算绩效评价的主要参照指标, 从根本上杜绝巧立名目转移他用的风险。

从资金来源上, 应该将行政事业性收费、经营性盈余纳入预算管理, 根据全年预算确定资金需用量, 合理筹划资金来源, 事业性收费经营资金由于不能直接使用, 提取法定的专用基金后, 应尽早上缴财政。

其二, 事业单位的收费很少有拖欠的情况, 支付款项时候也是钱货两清的, 账面应收应付预收预付款几乎为0。因此一般不重视流动资产流动资金的管理。但是在实务操作中, 经常会遇到单位由于种种原因过早申请财政拨款, 存放于基本账户的情况。

现代财务管理中十分强调运营现金的管理, 本着满足合理的资金需求, 提高资金使用效率, 节约资

金使用成本，保持足够的短期偿债能力的原则，甚至提出了“现金为王”的管理方针。相关理论涉及流动资产的投资策略与融资策略、现金管理、应收账款管理、存货管理、流动负债管理（短期借款、短期融资券、商业信用）。

事业单位处于种种原因，实务中往往偏好尽早的申请零余额账户资金存放于自有的基本账户，并没有依据业务量情况支付情况，分次少量的申请资金，使得季度申报的零余额账户用款计划达不到预期的效果，大量资金在单位基本户沉淀，削弱了财政授权支付的预期效果。事业单位应当加强现金管理，在请款计划上严格把关，同时考虑到不特定性和风险，根据自身的行业和业务特点预计好存货需用量，将少量现金存放于基本账户（如零碎修缮、季度采购资金、季度固定成本及经费等），限制基本户余额并纳入预算执行考核指标。

其三，企业财务管理当中对于投资项目决策有净现值（NPV）= 未来现金净流量现值 - 原始投资额现值决策时净现值 > 0，方案可行，

说明方案的预期收益率（内含报酬率）> 必要收益率。当比较两个互斥投资时为了排除初始投资额不同的这一影响因素，有现值指数（PVI）= 未来现金净流量现值 / 原始投资额现值。这一相对数指标。对投资期不同的项目，使用年金净流量（ANCF）= 现金净流量总现值 / 年金现值系数，来表达各年现金流量中的超额投资报酬额。

事业单位参照这一经验制定财政项目资金预算时，在满足单位自身发展与行业地方相协调的基础上，应该充分考虑技术革新的速度与项目筹建期的长短，比较初始投资金额的大小，项目投入回收期的长短，未来能产生的经济社会效益惠及的范围和提供服务的数量等多方面因素，全面研究提供可靠的量化的数据报告，参与决策。同时这些数据 and 指标本身也能为后续的项目绩效考核提供依据。

六、总结

随着我国社会主义市场经济的发展，国家全面深化改革的推进，总体的经济形势外部环境发生着巨

大的改变，“新常态”下必将对事业单位财务管理工作提出新的要求，就目前的趋势开看，有以下几个趋势：要求行政事业会计职能转变从单一的核算收支转为为单位综合管理服务，从科学理论体系和技术方法上为单位运营职能实行提供更有力保障，更多的关注财务风险的揭示与规避，防范舞弊长抓不懈。

运用财务管理理论知识，能有较好的解决预算与业务量相结合的实际问题，企业全面预算的概念可以防止行政事业单位过分依赖财政资金造成的资源利用率不高，对营运现金的预测和集中管理有利于提高财政资金的配置效率，引入投资决策可以为单位项目资金的申请和使用提供科学依据有利于单位领导层决策。

随着改革的深入和落实，事业单位财务管理必将成为一个新的课题引发更多有识之士的探讨和研究。

作者单位 天津市河西区教育数据信息中心



全面实施预算绩效管理背景下高等教育资源的优化配置研究

■ 郭晓婷

一、背景

2000年以来,中央财政对高等教育的投入逐年增加,高校的办学规模和办学条件有了很大提高,2000年,全国财政性教育支出2563亿元,占GDP比例2.58%;到2010年,财政性教育支出达到14566亿元,相当于2000年支出规模的5.68倍,占GDP比例达到3.66%。2012年首次实现国家财政性教育经费占国内生产总值4%的目标,此后连续7年保持在4%以上。《国家教育事业发展“十三五”规划》提出的“保证国家财政性教育经费支出占国内生产总值的比例一般不低于4%,确保财政一般公共预算教育支出逐年只增不减,确保按在校学生人数平均的一般公共预算教育支出逐年只增不减”这一目标正在逐步推进。

随着高等教育经费投入的增加,高等学校办学规模也在逐年增大,普通高等学校数量从2000年的1041所增加到2010年的2358所;之后增长有所减缓,2018年,全国共有普通高等学校2663所。高等学校本科招生数2010年为

661.8万人,是2000年招生数量的3倍;2018年达到790.99万人。2018年在校生数量达到3103万。高校扩招20年,在校大学生数量涨了10倍。庞大的学生规模必然对学校的校舍、设备、师资等资源配臵有了更高的要求,国家财政对全国高校的经费投入如何均衡,各个高校如何提高资源的使用效益,都是相关学者研究较多的问题。

二、我国高等教育资源配置的现状

教育资源是指教育领域通过社会总资源配置所取得的所有人力资源、物力资源和财力资源的总和。这些资源具体体现在高校的经费投入、办学规模、办学条件等方面。由于高校隶属关系、地域分布等问题,很长一段时间,中央高校、211、985名单中的高校在经费拨付、资源配置中占据相对优势;而不同地区的经济发展水平制约着地方政府对当地高等学校的经费投入,造成高等教育资源在地区和学校分配上的差距。不同地区的高校数量、学科分类、物价水平等因素

都影响着教育资源总量的分配,因而总量指标不能如实反映地区间教育资源的差异性。

(一) 相关数据分析

本文采取“生均资源”这一指标对比不同地区高校在师资水平、科研力量、办学条件等方面的差异。按照我国对大陆经济区域的划分,分为东部地区(包括北京市、天津市、河北省、上海市、江苏省、浙江省、福建省、山东省、广东省、海南省)、中部地区(包括山西省、安徽省、江西省、河南省、湖北省、湖南省)、西部地区(包括内蒙古自治区、广西壮族自治区、重庆市、四川省、贵州省、云南省、西藏自治区、陕西省、甘肃省、青海省、宁夏回族自治区、新疆维吾尔自治区)和东北地区(包括辽宁省、吉林省、黑龙江省)四大地区进行比较。由于数据取得的局限性,教育部公开的教育统计数据从2013年开始发布分地区情况统计,本文分别选取了2013年和2018年数据进行比较。

表 1 2013 年各地区生均教育资源对比

地区	在校生人数	专任教师生师比	副高职称以上教师	博士学历以上教师	科研人员	图书	计算机	固定资产
			(人/学生)	(人/学生)				
东北	2497846	16.33	0.028	0.012	0.0012	86.39	0.38	6.05
东部	10618521	17.08	0.025	0.014	0.0017	89.55	0.43	6.84
西部	6315390	17.36	0.022	0.008	0.0007	81.11	0.32	5.19
中部	7042922	17.96	0.021	0.008	0.0007	81.65	0.31	4.41
全国平均水平		17.30	0.024	0.011	0.0011	85.14	0.37	5.73

表 2 2018 年各地区生均教育资源对比

地区	在校生人数	专任教师生师比	副高职称以上教师	博士学历以上教师	科研人员	图书	计算机	固定资产
			(人/学生)	(人/学生)				
东北	2632111	17.68	0.028	0.015	0.0010	93.02	0.46	7.95
东部	12124220	17.83	0.026	0.019	0.0019	92.11	0.48	9.08
西部	7895412	19.16	0.021	0.010	0.0005	80.44	0.36	6.73
中部	8362016	19.36	0.020	0.010	0.0006	82.41	0.35	5.58
全国平均水平		18.54	0.023	0.014	0.0011	86.60	0.42	7.44

表 3 各地区专任教师情况对比

地区	副高级以上占比		博士占比	
	2013年	2018年	2013年	2018年
东北	45.79	49.50	19.04	27.34
东部	43.41	46.64	24.70	33.51
西部	38.16	40.50	13.69	19.58
中部	37.47	38.18	13.68	19.58
全国平均水平	40.88	43.20	18.70	25.93

“生师比”是学校教学工作中的重要数据。由于教师在高等学校中的重要地位，生师比一定程度上体现了高等教育规模的大小、高校人力资源利用效率，也从一个侧面反映了高校的办学质量。学生数量和专任教师数量可以反映学校的办学规模；专任教师的学历结构、专业技术职务情况，很大程度上反映了教师队伍的专业水平、教学能力；科研机构人员数量和相关研究经费可以反映学校的科研能力，这些指标可以综合反映人力资源方面的投入。校舍面积、图书、资产价值等可以反映物力和财力资源的投入。

通过 2013 年和 2018 年全国平均数据对比发现，随着学生数量的增加，生师比略有升高但变化不大，说明教师队伍的总量与在校生规模同向变化，但每名学生对应的

副高级职称以上教师数量略有下降，每名学生对应的博士以上学历教师数量上，高校专任教师结构副高以上职称占比和博士占比有所提高，教师队伍学历层次正在逐步提升。职称晋升涉及到学历、教学能力、科研水平、工作年限等多方面因素，而且随着教师数量的增加，基数变大，职称晋升渠道变窄，因而职称结构变化较小。高校在人才培养工作外还承担着科学研究的职能，科研机构力量代表着高校在理论研究、课题实践、创新能力等方面的水平，并带动学校学术发展。专职科研人员数量与学生数量比例在 2013 年和 2018 年基本持平。

随着学生规模逐年增加，国家和地方财政经费投入也加大，体现高校基本办学条件的图书、资产等指标，生均标准 2018 年相比

2013 年均有上升，其中，固定资产产生均金额上升最多。这也反映出国家对高等教育的经费投入力度加大。2012 年以来，国家财政性教育经费占国内生产总值比例均保持在 4% 以上。

对比各个地区的生均比例发现，中部、西部地区的各项指标值均低于全国平均水平，专任教师生师比升高，其中生均副高以上职称教师和科研人员的比例降低，反映出学生规模增加后，高水平教师数量短缺，学校科研机构力量仍有待加强；资产方面，2018 年各个指标虽有涨幅但与全国平均水平的差距相对于 2013 年变大，其中西部地区生均图书册数降低，西部地区教育资源的薄弱仍需要大量人力、财力资源投入。

东部地区各个指标生均值均优

于其他地区，体现了东部地区教育资源的巨大优势，随着人口流动、区域经济的发展，这一优势在不断加大。

(二) 高等教育资源配置存在的问题

1. 教育经费总量投入不断增加，但地区差异较大。根据教育部公布的2018年各级教育生均一般公共预算教育经费增长情况，2018年全国生均经费平均数为22245.81元，较2017年涨幅为3.61%，但全国31个省份（不含港澳台）中，生均经费超过这一标准的省份仅有8个，分别为北京、上海、浙江、海南、广东、宁夏、青海、西藏，集中在经济发达的东部地区和重点扶持的西部地区。其中，北京市生均经费较2017年降低4.99%，但仍然高达63273.24元，接近全国生均经费的三倍。有

6个省份生均经费已经低于全国平均数但经费投入仍在继续降低。除国家财政投入外，各省级财政对当地高校经费的投入受经济发展水平影响较大，经费投入的地区差异性明显。从表1来看，东部地区的图书、计算机、固定资产等生均水平一直高于其他地区，而中、西部地区生均水平低于全国平均值。

2. 中西部地区生师比过高，高水平教师短缺。随着招生规模的不断扩大，高校教师规模也在加大，2018年生师比相较于2013年有所上升，教育部给出的生师比水平依据学校类别在11—18之间。中西部地区高出这一标准，相较于2013年数据，2018年生师比升高，但生均副高级以上职称教师比例降低。形成原因一方面是招生规模扩大，师资队伍紧缺，另一方面有可能是高水平人才的流失造成的。从

表3中、西部地区教师结构来看，具有副高级及以上职称的教师和具有博士学位的教师所占比例较小，低于全国平均水平。而东部地区随着学生规模扩大，副高级以上职称教师数量也在增加，生均副高级以上教师数量上升。各省份中，专任教师副高级以上职称占比最高的是北京市，高达64.25%，而占比最低的新疆仅为34.69%。

3. 高校科研发展不均衡，地区差异明显。大学的三大职能是人才培养、科学研究和社会服务。高校的科研机构数量、科研人员水平、课题数量和科技经费等可以反映出学校的科研服务功能和社会服务功能。根据教育部发布的《2017年高等学校科技资料汇编》中相关数据（如表4和表5），不同地区和不同规格高校获得科技经费的差异明显。

表4 各类高校拨入科研经费情况

学校类别		学校数量	科技经费占比	研究与发展经费占比%	R&D成果应用及科技服务费占比
按学校规格分	211及省部共建高等学校	113	67.44%	70.50%	73.56%
	其他本科高等学校	855	31.40%	28.71%	25.11%
	高等专科学校	792	1.16%	0.79%	1.33%
按学校隶属分	部委院校	28	12.06%	12.80%	14%
	教育部直属院校	65	49.41%	52.54%	48.30%
	地方院校	1667	38.53%	34.66%	37.70%

表5 各地区高校拨入科研经费情况

地区	学校个数	科技经费占比	研究与发展经费占比	R&D成果应用及科技服务费占比
东北	136	9.09%	10.55%	8.73%
东部	726	60.43%	59.34%	60.26%
西部	491	15.63%	16.38%	14.46%
中部	407	14.85%	13.73%	16.55%

表4数据显示，全国1760所高校中211及省部共建高校仅113所，就获得了经费总量的三分之二

以上；从学校隶属关系来看，65所教育部直属院校获得拨入经费占经费总量的一半左右。不同规格的

高校获得科研经费拨入差距例悬殊。从表5地区分布来看，东部地区高校数量不到高校总数的一半，

但获得各项经费达到经费总量的60%左右,远超其他三个地区。

科研经费和项目数量是衡量高校科研创新工作的重要指标。高校的科研队伍实力、仪器设备、课题研究水平等固有因素是高校取得项目和经费的重要影响因素,这也使得综合科研能力强或者具有重点扶持项目和专业的的高校更容易获得课题项目经费,而科研实力薄弱的地区和高校与之差距不断拉大。

三、全面实施预算绩效管理背景下高等教育资源配置的相关建议

目前我国高等教育资源配置中存在的人力资源、物力资源等方面地区性差异问题,很大程度上受资源配置和经费使用效益的影响。在现有经费规模和分配体制下,高校资金管理和使用效率成为影响高等教育发展的重要因素。《中共中央国务院关于全面实施预算绩效管理的意见》已于2018年发布,我国将全面实施预算绩效管理。在宏观层面地区间高等教育资源的分配和微观层面高校之间以及高校内部的资源分配中实施预算绩效管理将有助于优化教育资源配置,提高教育经费使用效益,从而促进高等教育的长远均衡发展。

(一)改进财政拨付方式,加大经费使用监督与评价

我国目前对高校的财政拨款采取“基本支出预算加项目支出预算”模式,分季度或分项目划拨,基本支出用于维持高校日常教学、管理活动等正常运转,专项支出用于学校长期规划的基础设施建设、

设备购置、专项活动等支出。其中,基本支出采用生均拨款方式,经费拨付额度与学生人数相关。这就造成了部分高校盲目开设新专业、扩大学生规模,申请专项经费进行校园建设,以获得更多财政拨款。高等教育财政拨款应优化拨款模式,不再以学生人数作为唯一标准,引入绩效评价体系,上级主管部门或聘请外部中介机构对高校当年度经费使用效益、办学成果、专项经费实施进度等进行评价后,结合评价结果再进行下一年度预算批复。财政经费在保证高校正常运转的基础上,依据评价结果酌情增加或削减下一年度经费拨付,以保证经费的质量和使用效益。

(二)设立专项经费,扶持中西部高校发展

对于基础设施和人力资源相对薄弱的中西部地区高校,由主管部门牵头组织专家对学校定位、办学思路、学科发展等进行指导,充分利用现有资源,优化专业结构,鼓励开设特色专业,扶持其发展顶尖专业,加快提升中西部高等教育发展水平。针对高校发展规划在“基本支出和项目支出”之外设立专项经费,用于扶持高校的人才引进和专业发展,加大人员经费投入和人才科研启动资金,帮助中西部高校引入高层次人才和学科带头人,并对经费使用情况进行跟踪评价。

继续大力推进协同创新机制,教育主管部门指导中西部地区高校利用自身优势专业加强与行业企业、一流高校的科研机构合作,并给予经费支持,以带动高校学科发

展,增强科研力量。

(三)专项资金动态管理,以“双一流”建设带动区域高等教育发展

2017年教育部公布了世界一流大学和一流学科建设高校及建设学科名单。其中,一流大学建设高校42所,一流学科建设高校95所。相关专家指出,在双一流建设中,高等教育财政拨款制度将以更加具有开放性和竞争活力的绩效评价体系为杠杆,建立激励约束机制,鼓励公平竞争,强化目标管理,突出建设实效,有利于创新型高校群的建设。

在“双一流”建设中,实行分类建设引导,动态管理,突出绩效导向,专项资金在相对稳定支持的基础上,实行动态调整,对成效明显的建设高校加大支持力度,对缺乏实效的建设高校减小支持力度。建立高校有进有出动态调整机制。财政专项经费的再分配依托于高校的资金使用效益和建设成果,这必将激发高校的内在活力,带来高校管理体制的变革,达到国家经费投入使用效益最大化。通过高校间的竞争、交流与相互合作,带动区域高等教育发展,进而推动我国高等教育事业整体水平的提升。

(四)学校建立绩效考评体系,加强经费使用内部控制

高校在制定校内预算时,同样应建立相应的绩效考评体系,针对不同学院、系部,结合其工作特点,制定不同的绩效评价指标,严格审核其经费的使用。强化目标管理,部门预算编制中公用经费应说明事

企业清算状态下财会处理问题初探

■ 张爽

一、导言

(一) 选题背景及意义

清算,是企业不再满足持续经营条件下所作出的选择,是市场经济中企业发展的结果之一。企业经济遵循价值规律,讲求市场竞争,有竞争力就会存在优胜劣汰,可以说企业退出市场,进行清算,也是市场经济的组成部分。企业清算核算作为一个承上启下的阶段,它不仅承载着清算企业各项权利、义务,也是经济资源重新配置和权利义务重新组合的铺垫程序。它使经营状况不佳的企业退出市场,以保证市场向前发展,始终生机勃勃。

在我国,企业清算主要分为破产清算和普通清算,这两种清算形式均需清查资产、偿还债务,最终注销企业使其法人地位归于消灭。但这两者适用的法律不同,普通清算适用于《公司法》,是达到法定清算事由时,公司股东依据《公司法》进行解体清算。而破产清算则主要由《破产法》进行调整。

本文的研究重点为破产清算会计,因此除特殊说明外,下文中的清算均指破产清算。

(二) 相关研究现状

影响企业持续盈利能力的因素很多,既有法律、金融、市场等外部因素,也有企业经营性质、规模、技术水平、管理能力等内部因素,但内部因素为直接诱因。对于企业破产清算会计的研究,国内外很多学者都提出了自己的建设性意见。国际会计准则理事会曾制定《国际会计准则35号——终止经营》、《国际财务报告准则第5号——为销售而持有和终止经营的非流动资产》(IFRS5),西方发达国家也都建立了清算会计准则体系,且其准则的业务处理与披露也与国际财务报告准则要求趋同。

我国也曾于2002年颁布《企业会计准则——终止经营》征求意见稿,但因种种原因,并未正式发布,不具有指导性。故目前我国对于破产清算会计尚无明确准则加以规范。而1996年财政部曾颁布《国有企业试行破产有关会计处理问题暂行规定》、2016年财政部发布的《规范“三去一降一补”有关业务的会计处理规定》的通知是目前清算会计账务处理的主要依据。

对于企业清算,文芳认为,影响企业持续盈利能力的因素很多,

既有法律、金融、市场等外部因素,也有企业经营性质、规模、技术水平、管理能力等内部因素,但内部因素为直接诱因。王超认为企业经济遵循价值规律,讲求市场竞争,有竞争力就会存在优胜劣汰,破产清算就是就是市场经济环境下法律体系的重要组成部分。孙蕾认为,企业清算是一个承上启下的阶段,它不仅承载着清算企业各项权利、义务,梳理和终结,也是经济资源重新配置和权利义务重新组合的铺垫程序。

对于清算期间,现行会计制度并未规定。笔者认为可以参照《企业清算环节所得税管理暂行办法》的规定,企业被人民法院依法宣告解散或破产之日,为清算开始日。同时,《暂行规定》中要求,破立企业应于法院宣告破产日,按照办理年度决算的要求,进行财产清查,计算完工产品和在产品成本、结转各损益类科目、结转利润分配等,进行相关的帐务处理。在此基础上编制宣告破产日的资产负债表、自年初起至破产日的损益表,以及科目余额表,报表格式和编制方法按现行会计制度有关规定执行;并将

编制的会计报表报送主管机关。

对于清算会计假设,陈艳红认为,在清算状态下,企业资产、负债已经没有长期短期之分,都处于清算条件之下。会计分期以持续经营假设为前提,将持续经营的生产活动划分为相等的期间据以计算盈亏,编制报告。对于货币计量假设,法元升等认为,货币作为价值的表现形式,作为确认、计量的主流,有其无法替代的优势。企业应当将整个清算期作为一个纳税年度根据国家税务总局的规定,管理人接收破产企业后,因管理人或者债务人请求对方当事人履行双方均未履行完毕的合同所产生的债务;债务人财产受无因管理所产生的债务;因债务人不当得利所产生的债务;为债务人继续营业而应支付的劳动报酬和社会保险费用以及由此产生的其他债务;管理人或者相关人员执行职务致人损害所产生的债务;债务人财产致人损害所产生的债务。

美国财务准则委员会发布的《Accounting principle board 30》中对终止经营进行了规定,终止经营是指企业业务分部的经营,且该部分业务已放弃、处置或出售,或虽仍处于持续经营状态,但其正处于一项正是计划中,并以该处置计划的一部分形式体现。石帅芳认为,会计基本假设是对会计所处外部客观环境,进行主观归纳和总结的结果。科学合理的假设应当正确的反映企业所处的外部经济环境,进而对企业规范有序地开展会计实践活动提供依据,完善会计理论体系的构建。谷红燕认为在企业清算会计

中,资产的价值更加注重以“可变现价值”或者“公允价值”来计量,因为从清偿公司债务的角度来看,人们所关心的并非是资产、负债的过去价值,而是其现时的价值。所以清算期间核算应当更加侧重变现价值。

《企业会计准则——基本准则》第四十二条规定,资产的可变现净值应按照其正常对外销售所能收到的现金或者现金等价物的金额扣减该资产至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额来计量。国际会计准则《IAS35》规定,中止经营计划的批准和公告,表明中止经营中的资产可能已发生减值,或以前所确认的这些资产的减值损失应予以增加或转回。《IAS36》资产减值中规定,企业应估计中止经营的各项资产的可收回价值(资产销售净价与其使用价值中的较高者),并确认减从此损失或以前的减值损失的转回。

债务人虚构债务或承认不真实债务无效根据破产法规定,在规定的申报期内未申报债权的,可在破产财产最后分配前补充申报。由此看出,在破产财产最终分配前,清算负债金额均有变动可能,故应当定期予以报出。

《破产法》规定,破产费用和共益债务均以债务人财产为清偿对象,并享有优先于其他债权的受偿权。同时,财政部发布的《关于国有企业试行破产有关财务问题的暂行规定》要求,在破产财产分配完毕,人民法院裁定破产程序终结后,

清算组应编制破产企业破产清算日至终结日止的清算财务报告,连同破产企业的财务报告资料和清算资产负债表,一并移交同级主管财政机关和国有资产管理部门。

(三) 研究方法

论文研究思路:首先对我国当前企业破产清算会计处理进行充分了解,查阅现阶段国内外专家学者对清算会计的理论研究,其次结合自己在天津清算事务所的实习经历,发现实习中清算会计处理尚待健全之处,最后提出自己的见解。

本文总体运用文献分析与描述性研究相结合的研究方法,本文共分为五章,各章节具体使用的研究方法如下:

第一章、第二章相关研究以文献研究为主,通过对参考文献的分析,全面地、正确地掌握所研究的问题。第三章至第五章是在文献研究的基础上进行描述性研究分析,采用了文献分析与描述性研究相结合的方法。通过对研究对象系统合理的分析,了解事物发展中存在的问题,从而针对性的提出了一些解决问题的方案,最后得出结论。

(四) 预期结果及意义

随着改革开放的深入,一些企业不适应市场发展规律,出现倒闭或重组。但由于始终未出台明确的清算会计准则对清算会计业务加以规范,导致账务处理并不能真实反映清算状态下企业资金、价值运动,故我国亟待出台清算会计准则以对清算期间的账务处理加以规范,以保证清算期间提供的会计资料相关、有用。因此研究企业清算状态

下财会处理,具有很大的现实意义。

二、清算会计核算现状分析

(一) 清算会计期间与财会处理步骤

破产清算是破产法的基本制度,企业被人民法院依法宣告解散或破产之日,为清算开始日。自此正式进入清算会计核算的范围之内。财政部《关于国有企业试行破产清算会计处理暂行规定》(下称《暂行规定》)要求企业应于清算开始日,按照办理年度决算的要求,进行财产清查,计算完工产品和在产品成本、结转各损益类科目、结转利润分配等,进行相关的帐务处

理。在此基础上编制宣告破产日的资产负债表、自年初起至破产日的损益表,以及科目余额表,报表格式和编制方法按现行会计制度有关规定执行;并将编制的会计报表报送主管机关。

在人民法院宣告破产后至管理人接管企业前,完成财务会计与破产会计的衔接。在管理人接管企业后至破产终结前,所发生的一切经济业务均应按照清算会计的原则处理,也是本文着重讨论的内容。

分为年度、半年度、季度和月度。而清算会计以整个清算期间作为一个会计期间,一般为破产宣告日至终结日,这样一来就打破了公历年度,为清算会计核算提出了新的要求。

货币计量:货币作为价值的表现形式,是确认、计量的主流,有其无法替代的优势,货币计量仍然适用于清算会计。

(三) 科目设置不同

不同于持续经营下财务会计的核算,《暂行规定》要求清算会计单独设置清算损益科目。其借方余额为清算净损失,转入“利润分配—未分配利润”借方;贷方余额为清算净利润,按规定税率计提所得税后,余额转入“利润分配——未分配利润”贷方。

(四) 财务成果不同

《暂行规定》要求,清算期间,应当按照人民法院、主管财政机关和同级国有资产管理部门规定的期限编制清算资产负债表、清算财产表、清算损益表、债务清偿表。此四张表作为反映清算期间财务成果的报表。

而持续经营会计则要求按会计期间反映企业财务状况、经营成果和现金流量,企业应当按照准则规定每个公历年度编制资产负债表、利润表和现金流量表、所有者权益变动表及报表附注,并予以披露。

(五) 现行清算会计核算依据

现行会计准则以《暂行规定》作为核算基础,《暂行规定》设立了资产、负债、清算损益三类共

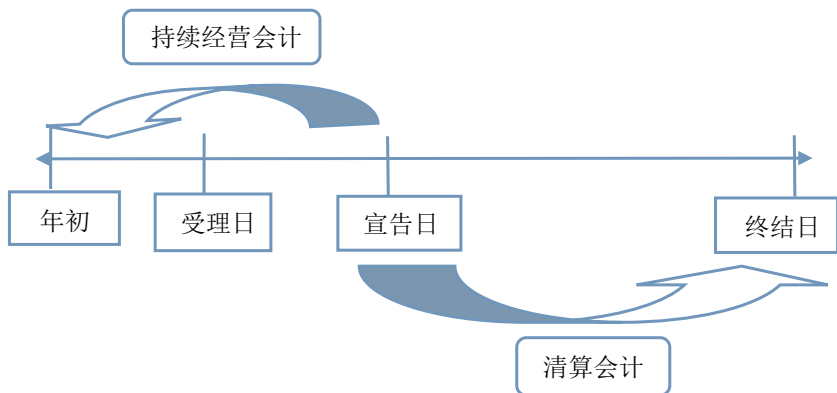


图1 清算会计期间与财会处理步骤

(二) 会计核算的基础不同

企业清算期间,同样涉及会计核算的基本前提,也就是我们通常所说的会计假设,但是会计假设又与持续经营状态下有所变化:

会计主体:《破产法》规定,企业破产清算实行管理人制度。在管理人接收破产企业后,其会计主体由公司管理层变为清算管理人,即由管理人取代原企业自身,成为会计主体,对外承担民事责任,对内进行清偿工作。

持续经营:一般企业会计以持续经营为前提,而清算会计是建立在企业即将终止经营的基础之上,即企业主体将在清算终结后注销,法人资格也将不复存在。在终止经营假设下,企业资产、负债已经没有长期短期之分,都处于清算条件之下故持续经营假设不再适用。

会计分期:会计分期以持续经营假设为前提,将持续经营的生产活动划分为相等的期间据以计算盈亏,编制报告。持续经营会计期间

23个会计科目,财务报表方面,需要编制清算资产负债表、清算财产表、清算损益表。

三、现行清算会计核算中存在的问题

(一) 清算会计体系不健全

现行清算会计核算以《暂行规定》为主体,其体系总结见表1:

表1 现行清算会计体系

种类	企业性质	法律依据	会计依据
普通清算	国有企业	公司法	无
	其他企业	民事诉讼法	无
破产清算	国有企业	破产法	国有企业试行破产有关会计处理暂行规定
	其他企业		无

如上表所示我国国有企业破产清算依据《暂行规定》,而其他企业会计核算无依据;而且普通清算、破产重整会计核算均无依据,这就造成了清算会计上的真空状态,导致这类清算无据可依。究其原因《暂行规定》的实施是在国家政策性破产的大背景下,其内容也为国有企业政策性破产量身定做的;而《破产法》则适用于中国境内所有企业的破产,以《暂行规定》对接《破产法》必然存在问题。

(二) 《暂行规定》与《破产法》存在冲突

由于《暂行规定》颁布时与86年老《破产法》相匹配,其规定的受偿顺序也为老《破产法》规定的顺序。即破产财产应当先清偿职工工资和保险费、破产所欠税款、破产债权。但2007年我国修订了《破产法》对清偿顺序进行了重新规定,优先清偿有担保债权,然后是清算费用、共益债务,最后是普通债权。根据上位法优于下位法原则,《暂行规定》与上位法《破产法》相悖,应当予以修改。

(三) 对会计披露要求不够充分

《暂行规定》未规定清算会计分期,导致财报具体披露期间无法明确。笔者认为,在此情况下,可以参考企业所得税法对于清算期间的规定。企业所得税法规定,企业应当将整个清算期作为一个纳税年度即,无论清算期长于12个月还是短于12个月,均视为一个年度。

《暂行规定》中对共益债务的会计处理没有做出规定。《破产法》规定,管理人接收破产企业后,因管理人或者债务人请求对方当事人履行双方均未履行完毕的合同所产生的债务等属于共益债务,共益债务享有优先清偿权,在破产财产中随时清偿。但《暂行规定》对共益债务的会计处理却是一片空白,明显不能满足现行清算会计核算的要求。

四、针对现行清算会计制度的改进建议

(一) 健全清算会计体系

随着我国社会主义市场经济的发展和企业管理制度的逐步建立和不断完善,很多西方发达国家制定了清算会计准则,从基础原理上就为企业终止经营账务处理进行规范。例如,美国财务准则委员会发布的《Accounting principle board 30》中对终止经营进行了规定:终止经营是指企业业务分部的经营,且该部分业务已放弃、处置或出售,或虽仍处于持续经营状态,但其正处于一项正是计划中,并以该处置计划的一部分形式体现。这就为企业清算会计处理制定了顶层设计。

1. 建立清算会计假设。会计基本假设是对会计所处外部客观环境,进行主观归纳和总结的结果。科学合理的假设应当正确的反映企业所处的外部经济环境,进而对企业规范有序地开展会计实践活动提供依据,完善会计理论体系的构建。传统持续经营会计假设已经不适合清算会计,企业清算会计需要重新定义适用的会计假设。

2. 明确清算会计要素。会计要素是对会计对象的基本分类,会计对象的变化自然引起会计要素的改变。认为对于清算会计,可以参考持续经营会计理论,设立清算资产、清算负债和清算权益,作为清算资产负债表;设立清算收益、清算费用、清算支出、清算损益,作为清算损益表。其中有清算资产 = 清算负债 + 清算权益;清算收益 - 清算成本 - 清算费用 = 清算损益。

清算资产将资产的计价由历史成本转变为可变现价值或公允价值，这是因为，清算期间资产的价值更加注重以“可变现价值”或者“公允价值”来计量，因为从清偿公司债务的角度来看，人们所关心的并非是资产、负债的过去价值，而是其现时的价值。

同时，应当注意到，很多企业截止终止经营时点，仍在正常生产产品，终止经营停工后，其未完工产品可以参照《企业会计准则——基本准则》对可变现净值的规定计量，即资产的可变现净值应按照其正常对外销售所能收到的现金扣减该资产至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额来计量。对于清算宣告日，企业资产面临处置及由于改变资产持有目的带来的资产减值，可以参照国际会计准则规定，在法院宣告破产之日，估计各项资产的可收回价值，如果表明中止经营中的资产可能已发生减值，则所确认的这些资产的减值损失应予以增加。

清算负债为人民法院依据破产法确认的负债或经过债权人会议审议通过的负债。《破产法》第三十三条规定，债务人虚构债务或承认不真实债务无效。故企业账面上所负负债并非均有效，并非均具有偿还义务，管理人应当协助债权人会议审议所有负债，确定债权人名单及债权额度作为清算负债。

清算权益是清算资产减去清算负债后的余额，在破产企业，此余额一般为负值。企业破产清算一般为资不抵债，如果出现清算资产大

于清算负债，则企业一般无需破产清算，即在正常经营中变卖资产偿还债务。

清算收益核算企业破产清算时变现资产所获得的收入，以及经批准继续履行合同或继续经营时所得的营业收入。清算收益包含处置资产收入可以对资产处置价格单独核算监督。

清算成本包括变卖资产时转出的资产原值以及债务人继续营业所支付的成本。

清算费用：清算费用包括破产费用和共益债务；根据破产法规定，破产费用和共益债务均以债务人财产为清偿对象，并享有优先于其他债权的受偿权；而在《暂行规定》中并没有科目核算共益债务。

3. 划分会计期间。由于清算会计对会计期间并没有明确规定，笔者认为可以参考企业所得税法对于清算期间的规定，企业所得税法规定人民法院破产宣告日至终结日作为一个会计期间。即无论该期间超过一年还是少于一年，均作为一个会计期间。确定了会计期间起止日后，可以在此基础上进行分期，

而分期方法应当与持续经营会计有所不同，即不再依据持续经营为假设条件分期，参考清算期间实际需要以及法院审理案件的需要划分会计期间，打破将每个核算年度划分为等长的会计期间的传统理念，按照申请日——受理日——宣告日——管理人接管——第一次债权人会议——财产分配——终结注销的顺序列报，这样可以使报表报出时期与法院清算期间相匹配，满足报表使用者要求。

(二) 变更清算账务处理方法

清算期最常见的处置资产核算，《暂行规定》的账务处理类似于持续经营期间处置非流动资产核算。只是将售价与账面价值的差额计入清算损益科目，而没有科目核算处置资产收款总额。即《暂行规定》仅能计算出差额，无法计算出售资产发生额。

例如：清算期间处置固定资产，售价100万元，账面原值150万元，累计折旧30万元。账务处理对比见表2。

表2 变更清算账务处理

《暂行规定》处理	可变更为
借：银行存款 100 万元 清算损益 20 万元 累计折旧 30 万元 贷：固定资产 150 万元	借：银行存款 100 万元 贷：清算收益 100 万元 借：清算成本 120 万元 累计折旧 30 贷：固定资产 150 万元 借：清算收益 100 万元 清算净损益 20 万元 贷：清算成本 120 万元

管理人接收企业后，应当清点资产，及时追讨应收款项，以作为破产财产。应由会计人员依据原企业“应收账款”、“预付账款”、“其他应收款”账户分别列出明细表，逐一查账且复印有关原始凭证作为记录依据，并按顺序编号。将追回资金入账，未追回资金列入列表相应项目。

追踪企业债务形成及追讨事项的动态过程，有利于把我工作进程，利于各部门之间衔接，依据状态，据实入账，查清每一笔债务的来龙

去脉。

4. 增加清算财务状况表。增设清算财务状况表（如表6），本表左方按其流动性列示各种清算收入，包括资产处置收入、清算期经批准继续经营产生的营业收入。右方为清算支出与破产财产分配支出，按其清偿先后顺序列示；其中担保债权优先清偿，破产费用与共益债务可用破产财产随时清偿。破产财产在优先清偿破产费用和共益债务后，依照下列顺序清偿：（1）破产人所欠职工的工资和社保支

出；（2）破产人欠缴的除前项规定以外的社会保险费用和破产人所欠税款；（3）普通破产债权。普通债权无论其发生时间先后，数额大小，一律依其债权数额比例获得清偿。也就是说，当破产企业破产财产不足以支付全部普通债权时，为保证债权人公平受偿，企业对各债权人所负担的债务占总债务的比例，清偿。这样就可以通过一张表，显示全部资产变现情况以及变现获得资金清偿债务情况。简单易行，一目了然。

表6 清算财务状况表

年 月 日

清算期： 年 月 日— 年 月 日

项目	金额	项目	金额	
			清偿额	清偿率
一、清算收入		一、清算费用		
1、库存现金		1、担保债权		
2、清户所得		2、破产费用		
3、债务追讨		3、共益债务		
4、存货变现		4、其他支出		
5、固定资产		合计		
其中：土地		二、清算成本		
建筑物		1、固定资产结转		
6、租金收入		2、无形资产结转		
7、经营收入		3、应收款项		
8、其他收入		4、其他		
收入合计		合计		
		三、分配		
		1、职工债权		
		2、社保基金		
		3、欠缴税款		
		4、普通债权		
		分配合计		
合计		合计		

五、结论

企业清算作为市场经济的重要组成部分，它使经营状况不佳的企业退出市场，以保证经济发展始终生机勃勃。对于现行清算期间会计核算，由于缺少相关准则加以规范，多年来始终处于不完善状态，这使一些会计处理缺乏依据，为舞弊带

来机会。

笔者认为，健全清算准则体系的第一步，就是设立相关清算核算原则，核算原则为纲，纲举目张。第二步就是设置更适合的会计核算方法，核算方法的设立应当充分考虑清算期间会计处理的特点。第三步就是加强报表披露，报表是会计

成果的最终表现形式，在清算状态下，报表的披露能够便于使用者及时了解破产企业财务及清偿债务状况，同时也有利于人民法院清算审判工作。

作者单位 天津市河东区田庄中学

内部审计在公立医院内部控制中的应用研究

■ 王亚兰

随着医改的不断深化,公立医院不仅管理体制、运行机制发生巨大变化,其遭受的内部风险和外部竞争也越来越大,作为提升管理与防范风险的重要手段,医院内部控制的有效运行就显得尤为重要。内部审计是医院重要监督手段,是对日常经济活动和内部控制的再控制,能促进内部控制不断完善和发展。因此,有必要将内部审计与内部控制有机结合,强化内部审计对内部控制的作用,提升内部管理水平,促进公立医院健康持续发展。

一、内部审计对于公立医院内部控制的重要意义

内部控制是指公立医院为了防范和管控经济活动风险而建立的内部管理系统,由内部控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、监督等五要素组成。内部审计是控制环境(组织架构)、风险评估、监督等内部控制要素的重要组成部分,在内部控制中发挥检查、评价、监督和咨询的作用,是对日常经济活动和内部控制的再控制。

(一) 内部审计是医院风险管理和内部控制的重要组成部分

从内审部门在内部控制建设中的角色来看,内部审计部门要参与内部控制建设,并对建设完成后的内部控制进行评价、监督、检查。

从单位层面内部控制方面来看,审计部门作为重要的监督机构,是构成内部控制顶层要素——组织架构的重要内容,对于决策机构和执行机构能发挥约束制衡作用,可以为医院内部控制的有效实施以及形成长效机制提供重要保障。

从风险评估这一内控要素来看,公立医院应当对经济活动风险进行定期、全面且系统的评估。内部审计是对日常风险管理过程的独立评价和再控制,负责牵头或组织对医院运营风险的识别、分析、控制,同时,通过建立健全内部控制来降低控制风险。

从业务层面内部控制方面来看,内部审计作为医院监督机构应当发挥其在内部监督中的职责权限,对经济业务执行过程与结果进行事前、事中与事后的监督。

(二) 内部审计对内部控制运行的有效性起着重要的作用

一是能监督内部控制系统的实

施。要使内部控制机制得到有效运转并发挥积极有效的作用,必须强化内部审计的评价与监督作用。通过内控审计,可以揭示内部控制制度的薄弱环节,并提出改进措施,从而使内控制度不断完善。

二是为内部控制的规范运行提供持续有效的保证。内部审计通过系统、规范化的方法,对单位及业务层面内部控制的设计、实施和效果评估进行指导,适时持续监测;通过对内部控制的检查,评价内部控制是否健全与有效,并且针对管理和内部控制的缺陷,提出建设性意见和改进措施,协助管理人员更有效地管理和控制各项活动,以提高效益,有效保证内部控制制度的执行。

二、内部审计在公立医院内部控制中的现状分析

(一) 对内部控制和内部审计认识不足,未能建立有效的内控审计体系

一是对内部控制的认识缺乏完整性,完全忽视了内部控制的作用,影响医院内部控制制度的建立、完善和有效实施[3]。

二是对内部审计存在认知上的偏差,认为内部审计部门只是在迎接上级部门检查或进行创建评审时的应对机构,如果过分重视内部审计机构还会制约医院工作的正常开展。内部审计忽略了给医院提供确认和咨询的增值服务,不能满足现代医院管理发展的需求。

三是对于内审部门在医院内部控制中的职能定位不明确,对内部审计在内部控制中发挥的作用以及两者的关系认识不到位。部分医院管理人员认为内部控制只是财务部门的事,与内部审计部门关系不大;医院内部审计业务主要侧重于财务收支、基建项目等经济活动的审计,而未开展或甚少开展对医院内部控制方面的审计,且主要发挥事中或事后审计与监督作用,很少开展事前审计;对内控审计认识不足,导致未能有针对性地对医院内部控制实施情况开展审计工作,不仅影响内控审计工作效果,而且影响内控审计体系的构建。

(二)风险管理意识淡薄,未能建立有效的风险评估机制

随着我国医药卫生体制改革的逐步深化,公立医院面临的风险范围进一步扩大,除了面临法律、政策、技术等外部风险外,内部风险也更加凸显,包括医院单位层面及具体业务层面的运营风险。然而,由于目前大多数医院未能意识到风险的存在,或者未能建立有效的风险评估机制,因此,对于可能存在的各种风险无法及时识别,并加以分析和采取有针对性的风险应对措施,从而未能充分发挥内部控制防

范风险的作用,医院可能蒙受重大损失。

(三)内部审计在内部控制中的评价与监督作用发挥不到位

大部分医院没有建立一套完整的、统一的内部控制的监督和评价机制,致使检查、评价和监督流于形式,内部控制体系难以发挥其应有的作用。主要原因:一是未能充分意识到内部审计在内部控制发挥的作用;二是未能及时有效评价业务活动、风险管理、内部控制设计与执行的有效性,揭示内部控制薄弱环节及存在的重大风险,并采取针对性的应对策略和控制措施;三是对于内部控制未能进行动态的管理和调整,对于内部监督检查和自我评价中发现的问题,未能对相关制度、措施和程序进行持续调整、改进,使各项制度、措施和程序能够适应新情况,新问题,在经济活动风险管控中持续发挥积极的作用。

三、加强内部审计在公立医院内部控制中的作用

(一)提高对内部审计与内部控制重要性的认识,建立健全内审工作机制

1. 提高医院管理者对内部审计促进内控管理重要性,以及在内部控制中发挥内部审计作用必要性的认识。内部审计是内部控制要素的重要组成部分,应当对内部控制进行检查、评价、审计、监督、咨询。它既是内控体系的一个重要分支,又是实现内控目标的重要手段。它是对公立医院内部控制的再控制,

其主要是通过规范化系统化的方法,审查、评价经济活动、风险管理及内部控制的适当性、有效性,检查、监督内部控制的设计与执行是否有效,是否存在运营风险或内控缺陷(漏洞),并提出有针对性的解决措施和应对方案,促进公立医院战略目标的实现。

2. 着力实现内审工作思路的转变,在内控体系中,将内控环境、风险管理、评价与监督机制作为内审工作的出发点和重点工作对象。一是审计职能要实现从鉴证向内部顾问、咨询的转变,以改变内部审计主要强调事后监督的现状,突出事前监督,达到一定程度预防风险的目标。二是审计内容要实现从财务收支审计向内部控制审计的转变,以改变内审工作领域主要强调经济业务这一现状,突出单位内控环境(如“三重一大”决策机制、授权体系与责任等)、业务流程与风险点、内部控制执行有效性等方面的内容。三是审计目标要实现从查错防弊向规避风险的转变。关注医院重点领域、重点部门、重点资金、关键岗位及人员等审计监督。四是审计模式要从传统账项基础审计、制度基础审计向风险导向审计转变,关注医院的风险及其控制,建立健全医院的风险管理体系,以及内部审计工作机制。

(二)强化全面风险管理意识,定期开展风险评估,建立完善的风险管理体系

1. 内审部门牵头,开展风险评估工作,建立风险评估机制风险评估是公立医院内部控制的要素之

创新思路，探索维修资金保值增值新渠道

■ 代红

随着住房建设规模不断加大，各地住房成交总量的持续上涨，加之地方缴交制度的完善，维修资金归集总量及维修成本稳步增长。资金监管中潜在的风险也相应加大，归集、使用等管理环节漏洞逐步表现出来，维修资金的保值增值问题更是逐渐引起社会的关注。

维修资金作为公共资金，首要要求是资金安全，因此目前对公共资金管理比较保守和谨慎，虽然满足了公共资金流动性的需要，但是没有满足资金保值增值的需要，大量资金沉淀闲置。本文主要就创新思路，探索维修资金的保值增值渠道展开论述。

一、现行维修资金存储管理制度

《住宅专项维修资金管理办法》（住建部165号令，以下简称“165号”令）第二十六条规定：“在保证住宅专项维修资金正常使用的前提下，可以按照国家有关规定将住宅专项维修资金用于购买国债。利用住宅专项维修资金购买国债，应当在银行间债券市场或者商业银行柜台市场购买一级市场新发

行的国债，并持有到期。”

各省市往往根据自身实际情况制订维修资金管理办法，普遍采取定期储蓄方式存储，只是存储期限和存储结构各异。天津市采取每年与维修资金委托管理银行签订《房屋专项维修资金管理业务委托协议书》，全面、清晰地界定双方的权利和义务。每周以全市维修资金归集总额和到期的定期存款为基数，按与银行约定的比例和期限，采用浮动利率定期存款方式储蓄，进行规模增值。

二、维修资金增值管理存在的问题

（一）资金结余形态以银行存款为主，存款利率过低

维修资金的公共属性决定了维修资金的管理首先要确保其安全，不能用于任何的风险投资，但是数额巨大的维修资金同时又具备沉淀性强的特点，客观上它又是预备性资金，并非时时需要，而受法规限制，维修资金仅能定期存款和购买国债。从2012年开始，中国人民银行和财政部发文规定凭证式国债仅对个人投资者发售，“165”号

令中关于购买凭证式国债的规定形同虚设。各省市大多通过银行组合存款进行增值，年化收益率约在3%左右，达不到业主5%的预期。深圳的年化收益率为4.41%，天津收益率为3.9325%，而北京的增值收益率仅为固定的3%。存款利率过低，加上通货膨胀因素，导致资金收益率低，确实损害了缴存人的资金收益权。

（二）维修资金投资渠道少，资金贬值风险突出

现有制度规定，包括维修资金在内的各种公共资金应当在银行专户存储、专款专用。为了保证资金安全，公共资金闲置时，除可以用于购买国债或者用法律、法规规定的其他范围外，严禁挪作他用。理论上处于兼顾安全性和流动性需要，购买国债也是公共资金的最佳选择，但是由于目前发行的国债品种单一、期限结构不合理、可上市流通的国债数量有限，公共资金投资的国债多为流动性不佳的非上市流通国债。为了保持流通性，维修资金很大部分以银行存款为主，虽然满足了资金安全性和流动性需要，但是随着我国利率市场化的推

进,基础存款利率与市场利率差逐渐拉大,按照以往的定期存款难以实现资金的保值增值,通胀风险突出,收益率低下。

(三)维修资金托管银行,引入竞争机制不足

“165”号令第十条规定:“直辖市、市、县人民政府建设(房地产)主管部门应当委托所在地一家商业银行,作为本市行政区域内住宅专项维修资金的专户管理银行,并在专户管理银行开立住宅专项维修资金专户。”但各省市在维修资金托管银行的选择上并没有完全按照165号令执行,天津市从支持地方银行的角度出发,选择地方银行作为维修资金的托管银行,深圳、苏州、泰州等城市则通过公开招标的方式选择多家托管银行。维修资金主管部门往往不能自主决定专户管理银行,也没有对银行进行管理的有效抓手;同时,专户管理银行向主管部门提供的资源和服务的质量并不影响资金的实际存放量,导致银行之间无法形成有效的竞争。

(四)维修资金管理主体,不具备资金投资经验

公共资金一般具有互助性、强制储蓄性、委托代理性。委托代理是公共资金运作方式的理论支撑。投资是使用资金的行为,公共资金的首要要求是资金安全。为了在目前的金融市场中保证资金安全、稳健地进行资金管理,需要高素质的投资管理队伍。维修资金的主管部门不是政策性金融机构,没有自有资本金,缺乏专业的金融人才,更缺乏有效的金融风险监控机制,

缺乏规范的会计审计和信息披露制度,因此无法承担维修资金存款缴存、贷款发放、贷款呆账管理、投资管理等一系列金融功能和操作技能。机构属性和实际功能的错位,不仅会导致运行效率缓慢,维修资金增值收益低下,而且资金安全也会存在隐患。

三、创新思路,探索维修资金保值增值新渠道

(一)政府搭建资金托管平台,实现维修资金保值增值

政府搭建资金托管平台,打破大部分城市维修资金由某家银行垄断式托管的现实,引入资金托管竞争机制,即可以实现资金保值增值收益最大化,又可以避免“鸡蛋放入同一个篮子里”,将装在不同篮子的鸡蛋放在不同的卡车上,减少资金托管风险,实际操作可以借鉴深圳、苏州、泰州等城市通过招标实现资金增值保值。

(二)改变维修资金管理模式,实现维修资金保值增值

从全球养老保险基金管理模式上看,既有参保者个人参与的直接管理模式,也有政府或自治机构代为管理的模式,还有完全由市场机制代为管理的委托—代理模式。维修资金管理机构不是政策性金融机构,缺乏专业的金融人才,有效的金融风险监控机制,不具备专业理财和增值运作的的能力,缺乏规范的会计审计和信息披露制度。因此建议维修资金管理主体与投资主体适当分开,采取委托代理管理模式,由专业的投资运营管理机构进行投

资金管理,或是建立专业化的资金管理队伍,降低维修资金管理操作风险,应对市场风险,提高维修资金的投资收益率,同时借此控制维修资金的管理性风险。

(三)拓宽投资渠道,明确投资范围,分类管理投资资金,实现维修资金保值增值

适当拓宽维修资金投资渠道,规范明确维修资金的投资范围、运行机制、市场监管和法律责任,通过多元化投资组合实现维修资金保值增值。不同性质的公共资金对风险偏好、投资周期、投资原则以及投资领域均有不同的要求。例如养老保险资金的社会统筹部分资金性质属于全体参保人的共同资金,要求流动性好、风险偏好低;个人账户结余部分资金的投资收益直接影响参保人的养老金水平,支付期可预测,因此流动性要求较低,对收益率要求较高,需通过多元投资组合实现保值增值。维修资金可以借鉴养老保险资金,对投资实施分类管理:开发商所缴的维修资金类似养老保险资金的社会统筹部分资金,可以购买财政部发行的特种国债,例如超长期的政府国债投资项目,以保障房屋专项维修资金收益的安全性;而个人账户部分的资金可以采取信托模式,或委托代理模式,由符合资质的市场机构作为代理人,由专业的基金管理机构进行专业化的投资与管理,适当拓宽投资渠道,保障维修资金的增值收益。

(四)制定投资战略,完善投资组合策略,实现维修资金保值增值

生产企业呆滞库存管理探讨

■ 郭勇

一、呆滞库存

(一) 定义

呆滞库存顾名思义就是或“呆”或“滞”的库存，是指暂时不用或者永远没有机会使用的具有风险的库存。各行业和各企业对呆滞库存的理解有所不同，比如电子企业由于产品升级较快，180天没有使用基本就可以判定为呆滞库存。需要注意的是呆滞库存跟账龄库存不是一个概念。比如我们企业对呆滞库存的定义是存货一年以上没有领用，且未来两年内没有正常订单使用，从中看出其中存货账龄只是判断是否是呆滞库存的一个方面。

(二) 危害

在很多制造型企业里，有些企业呆滞库存几乎占到存货的一半多，巨大的呆滞库存不仅占压着企业的大量周转资金，还长期占据着存储空间，并且耗费大量的人力、物力，对企业现金流及管理运作带来严重不良影响，受到企业老板的深恶痛绝，甚至还有句说法——“库存是万恶之源”。是什么原因导致出现这么多的呆滞库存？

二、呆滞库存产生的原因

(一) 生产部门随意生产

在很多粗放型企业中，“随意性”的事情屡有发生，如随意回复客户，随意下单，随意变更，随意交货等。随意生产也是常见现象，有些企业生产什么由车间甚至是员工说了算，车间员工不按生产计划生产，哪款产品单价高、做起来简单就会多做。如某家企业管理变革时调研发现车间堆积了约10万件超计划生产的产品部件，因该车间是计件生产，员工只要生产一件产品就有相应的提成，因此员工就专挑易做易赚钱的产品做，如此造成了呆滞物料的增加。

(二) 采购起订量

随着社会的发展，个性化需求日益增加，客户订单品种增加，而单品种的订单数量变少，导致生产企业在采购材料时往往少于供应商的最小起订量，而多出的库存可能成为呆滞库存。

(三) 设计或工艺变更

在产品的开发或设计过程中，由于客户的需求变更造成之前采购的一部分存货无法使用，大多客户比较强势，这部分呆滞库存只能由企业自行消化处理。

(四) 客户取消订单

由于市场变化，客户取消已经

签订的合同，这部分订单有的已经采购原材料，有的甚至成品已经完工，鉴于长期重要客户，对此情况企业只能承担一部分损失。

(五) 采购时加损耗

企业为了保证订单交期和生产的连续性，往往在标准BOM的用量基础上适当的加一些损耗，如果生产各方面顺利的话，车间没有产生补料的话，采购时多购的损耗极可能成为呆滞库存。

(六) 工作失误

这部分由于企业内部管理不当，比如库存数据不准确，物料计划员计算错误，产品设计错误，销售员的销售订单错误等。

三、呆滞库存的解决方法

(一) 成立库存削减管理小组

人员包括存货会计，物料计划员，产品设计员，销售员。具体做法如下：

1. 首先建立了一整套呆滞料控制的流程，每月末从ERP系统数据中分批次导出期末材料的数量及金额，根据相关数据编制《呆滞料清单表》和《呆滞料形成原因分析报告》

2. 根据销售订单和标准BOM

企业增值税专用发票风险防控研究

■ 尹钧惠 刘学青 朱银鸽

一、引言

金税工程，是覆盖全国税务机关的计算机网络对增值税专用发票和企业增值税纳税状况进行严密监控的一个体系，围绕着“一个平台、两级处理、三个覆盖、四个系统”的总体目标而建立。在我国大数据和云计算技术的不断完善和创新的支持下，促进了社会经济的发展。下文将在“大数据与金税三期”背景下提出企业防范和应对开受增值税专用发票风险的看法和建议。

二、大数据下金税三期的优势

（一）建立了统一的征管平台

大数据下，金税三期所建立的统一平台使得所需的税收数据可以在全国范围内实现大集中。将有关涉税信息的收集、交换、流转、分配等职能进行整合优化，真正实现了统一管理。特别是在2018年地税与国税合并以后，税务资源将实现更进一步的深度整合，工作人员可以利用大数据技术分析数据，大大提高了税收执法效率。税收政策执行的一致性得到了大幅度的提升，有利于提升整体服务质量；统一执法尺度，有效地制止了大部分

违法行为，有利于维护税收公平。

（二）建立信息共享机制

金税三期利用大数据和云计算及统一的标准和征管平台促进政府各个部门之间建立起信息共享机制，为国家提高宏观经济决策水平和管理能力提供更加精准的数据支持，对我国经济建设和社会发展发挥重要的作用。它省去了大部分对各地纳税信息的调研成本，从而很大程度上降低了国家纳税成本，使得国家资源得到合理充分的利用。

（三）合理规避风险

金税三期工程与大数据和云计算等先进科学技术的融合，使人工操作起来困难庞大的信息分类工作有了实现的可能，工作人员能够利用大数据和云计算技术对整合分类的数据进行分析，对纳税人所在的行业、企业经营规模以及经营状况等数据进行深入的分析，找出纳税人发生问题概率较高风险点，从而对税务管理工作存在的风险进行有效合理规避，降低税收征管发生的概率。

（四）构建纳税服务体系

为纳税人构建纳税服务体系，充分体现了对纳税人合法权益的尊

重和保护。大数据和云计算的加入，金税三期系统支持多种申报方式，包括网上申报、电话申报、短信申报等，优化纳税人纳税服务，节约大量时间，通过提供智能化的网络信息系统为纳税人提供更加高效的税收服务，使纳税人在办理各项业务的时候，无需在不同的部门之间奔波。各部门资源共享，简化了工作流程，减轻纳税人办理纳税申报业务的负担，同时也减轻了税收工作人员的工作负担。大数据和云计算加入金税三期之后，可以说是实现了纳税人、国家以及税收部门的一举多赢。

（五）促进社会进步

金税三期与大数据的结合，不仅带动了税务相关人员对大数据技术和云计算知识的了解和学习，同时也促进了国家税收和整个社会向大数据时代快速迈进的步伐。

三、大数据下金税三期对企业开受增值税专用发票的影响

（一）企业虚开虚抵增值税专用发票被查被罚风险增大

在金税三期系统中，只要开增值税专用发票，就能一路顺藤摸瓜

把你的上下游查的清清楚楚。其中一个环节有问题，系统就会预警。税务局利用金税三期和大数据平台可以快速对一个企业的信用做出判断，进行归类监控，快速稽查可能存在虚开虚抵和偷税、骗税、漏税的发票税局，一旦发现有虚开虚抵的发票将会处于一定的处罚情节严重时，将会承担严重的法律后果。在金税三期下，企业虚开虚抵增值税专用发票被查被罚风险增大，但依然存在一些增值税发票不正规交易，例如，企业与企业之间虚开虚抵增值税专用发票和关联方交易问题等。

(二) 企业与税务信息不对称，企业成为税务风险点可能性增大

在大数据和云计算技术下，金税三期可以在全国范围内进行数据的收集，平台的建立使数据信息可以及时传递，扩充了数据源，实现对税收风险变化及时的反应。在进行数据分析时，提高税收风险分析质量。而企业对数据来源渠道并不了解，从而容易造成金税三期系统和企业纳税信息不对称情况。税务机关对于企业与税务信息不匹配的，将其列为税务风险点，进行重点监察，从而达到筛选指标异常、税务风险高的企业的目的。

(三) 区块链电子发票到来，便捷同时带来巨大的资金安全隐患

2018年8月10日，全国首张区块链电子发票在深圳实现落地。区块链电子发票是全国范围内首个“区块链+发票”生态体系应用研究成果。区块链电子发票打通了发票申领、开票、报销、报税全流程，为现有电子发票提供了可优化方案。在企业层面，可优化无法批量查询发票真伪、开票成本高等问题。但网上支付依然存在许多问题严重威胁资金的安全，网上支付时

不时发生的偷盗、诈骗等案件依然整得使用者人心惶惶。同时，区块链电子发票目前只涉及小笔金额的交易，技术在一定程度上还不够成熟，是否实用于大笔金额交易，还需要一定的完善与发展。

四、对如何防范和应对企业开受增值税专用发票风险的建议

(一) 杜绝虚开虚抵增值税专用发票，提高风险防范意识

随着金税三期的推广，企业面临的风险增加，应充分认识虚开虚抵增值税专用发票的危害。在交易前进行必要的了解，在交易时确保各环节手续完整，在交易后保留证据避免损失，并且抵制住虚假进项发票的诱惑。对于企业，企业应预防和拒绝不在经营范围内的业务。

企业严格应做好进项税发票的审查监管，防止受某些不法公司影响，被列入税收黑名单，影响公司声誉，进而阻碍公司的稳定和发展。例如有些盗用他人身份证或注册信息的空壳公司，可能非法贩卖增值税专用发票，这些增值税专用发票不是伴随真实业务产生的，不能追根溯源，当企业纳税时会出现数据异常，由空壳公司开出的进项发票会被金三系统筛查预警，企业与空壳公司都会被列入发票黑名单中。由此，企业应做好对合作公司背景调查，尽量与成立时间较长、信誉

良好、发展稳定的公司进行合作。

在税收治理方面，税收黑名单制度是税务机关促进企业依法诚信纳税的重要举措，也为企业在考虑是否要与对方公司进行合作的重要参考。列入税务系统黑名单的企业，不仅仅只有空壳公司，也有因其他原因而进入黑名单的企业，对于这样的企业，应全面了解对方公司的诚信经营和纳税情况，考虑是否与其合作。在认真考察之后，如能与其建立合作关系，企业也应在合同中列示、强调关于开授增值税专用发票及合作进度的细则，确定确保增值税专用发票合法合规。

(二) 企业对增值税专用发票进行实时的严格监控

为了防范风险，在采购与销售时企业内部应进行动态跟踪、实时监控。当取得增值税专用发票时，无论公司是供货方还是销货方都应关注是否是直接获取的。对于销售开出的销项税发票，要有获得进项税发票；同时，采购的进项税发票，也要有相应的销项税发票，有出有进，流程清晰。并且在商品流通时，增值税专用发票要关注进项品种的姓名是否与销项品种的是否一致；销售额与企业的实际生产能力、日常经营范围、营业利润等是否匹配；发票的日期内容与企业的日常经营活动是否相符。

(三) 熟悉税法以应对增值税专用发票风险

金税三期实现了各税务机关内部信息之间的交换、共享，使数据的获得更加全面、广泛。由于企业对数据的获得并不了解或者不及

时,有可能导致税务机关所获得的数据与企业的纳税信息不对称,进而使得企业纳税程序更加繁琐或使纳税时间延迟。

企业应熟悉现有的税法和金税三期工程,积极与税务机关配合,把握和了解善意取得虚假增值税专用发票的定义和法律责任。当双方存在真实货物交易,善意取得虚假增值税专用发票时,纳税企业明白如何主动维护自己的合法权益,通过向税务机关出具合同、进销存单等有效的成本费用凭证证明双方交易行为合法合理,从而避免承担行政处罚和刑事责任。同时,纳税企业也应积极向卖方追补增值税专用发票。

(四) 加强企业涉税人员管理

当前,我国税收风险管理面临着企业组织结构日益复杂,关联方交易、网上虚拟交易、电子商务、股东交易等新兴业务模式已成新常态的全面挑战。对于企业税务管理人员,在经济学理论基础、涉税数据分析、税收风险管理、信息化建设、云计算技术等领域具备足够的知识储备和能力储备。以企业可持

续性稳定发展为宗旨,做好自身规范,坚守税务道德准则。企业定期进行技术培训和知识更新,对于培训内容进行测试,以了解其掌握程度。在企业内部应设立专门的内部增值税发票查收、监管部门,为增值税专用发票从接收到记录“保驾护航”。

在大数据背景下,企业财务系统应根据税务机关纳税系统的升级及时更新换代。企业财务设备及设施应对纳税系统提供优良的技术支持和良好的运行环境。合理配置人力资源,统筹公司人力资源,实现涉税管理效益的最大化,为增值税专用发票管理系统配备能熟练应用云计算的技术人员。

推进企业内部增值税专用发票管理制度创新,将企业涉税人员管理职责进行合理划分,准确界定有关工作人员在税收管理中的职责范围和基本任务。

五、总结

综上所述,企业应该加强税务信息建设,紧跟“大数据”和“互联网+”的步伐。金税三期上线后,

企业存在的纳税问题将会一一暴露出来,大数据的应用使传统的管理工作模式发生了改变。金税三期系统能够整合企业纳税数据,实现纳税信息和增值税专用发票信息在国地税和相关纳税部门之间的共享互通,利用强大的数据分析功能对纳税数据进行计算分析、比较,准确的筛选出存在问题的发票,从而找出买卖增值税专用发票进行偷漏税行为的企业。因此,企业要顺应形势发展,支持配合税务工作的展开,规范企业自身的行为,促使企业趋于良性发展。充分认识到企业之间买卖增值税专用发票属于不当行为,坚决抵制开具虚假发票和接受增值税专用发票的违法行为,树立开具增值税专用发票的风险防范意识。企业应定期组织纳税相关人员学习最新税法知识和实务操作,熟练掌握线上申报系统,有效的防范和应对可能发生的增值税专用发票问题。

作者单位 天津科技大学



《2020 天津市会计领军人才培养工程科研成果集萃》出版

近日，由天津市会计领军（后备）人才培养工作领导小组办公室编纂、天津科学技术出版社出版的《2020 天津市会计领军人才培养工程科研成果集萃》已与读者见面。该书收录天津市第五期会计领军人才学员的课题报告及毕业论文共 10 篇。文章内容涉及会计准则制度、税务研究、融资会计、管理会计、会计信息化、内部控制等多个会计领域热点学术主题。

党的十九大报告中指出：“人才是实现民族振兴、赢得国际竞争主动的战略资源。”为贯彻落实国家人才强国战略，建设天津市高素质的会计人才队伍，按照财政部《会计行业中长期人才发展规划（2010—2020）》的总体部署，天津市财政局在认真调研、科学规划、立足实际的基础上，确立了人才培养长效机制。天津市人才工作领导小组高度重视，印发了《天津市会计领军人才培养工程实施方案》，对高端会计人才予以专门立项、专门培养。在财政部、天津市人才办的指导下，在各部门、各单位的支持下，天津市会计领军人才培养工程进展顺利，成效显著。截至目前，

北京国家会计学院作为培养基地共培养天津会计领军学员 147 名。其中：第五期 51 名学员（企业事业类 40 名，注册会计师类 11 名）已完成答辩，第六期 47 名学员（企业事业类 33 名，注册会计师类 14 名）和第七期 49 名学员（企业事业类 35 名，注册会计师类 14 名）。天津市会计领军人才培养工程建立并执行了严格的考核淘汰机制，对每一位学员都提出了严格的纪律要求和学习目标要求。《2020 天津市会计领军人才培养工程科研成果集萃》的面世，既是对第五期学员学习成果的肯定和总结，也是对下一批学员的激励与鞭策，也将为学员们的实际工作带来有益的指导和启发。

北京国家会计学院院长秦荣生在序言中表示：“课题报告及毕业论文集的完成，浸润着天津领军学员们三年来辛勤耕耘的汗水，闪耀着来自各行业会计高端人才的智慧，为天津市的会计工作带来理论和实践的指导，是学员们三年培训沉甸甸的果实，也是对天津市会计领军人才培养工作最好的肯定与回报。”

据了解，天津市会计领军（后备）人才班第六期及第七期学员很快也将进入课题报告的撰写阶段。天津市人才工作领导小组将继续按照中共中央印发的《关于深化人才发展体制机制改革的意见》要求，突出需求导向、完善人才培养的体制和机制、创新人才培养模式，继续做好毕业学员的后续知识更新安排，进一步提高在读学员的培训质量和效果，努力协助打造天津市高端会计人才品牌。希望天津市会计领军人才培养工程能够帮助本市各行业会计高端人才，不断提升政策把握能力、管理决策能力、风险应对能力、开拓创新能力、沟通协调能力，实现从执行者向领导者、管理者、决策者的转变，学思践悟，发挥领军人才综合优势，倾心助力天津经济高质量发展。





天津市会计学会高端会计工作委员会LOGO启用

经天津市会计学会高端会计工作委员会各委员投票，工委会主任、副主任委员审核，天津市会计学会审定，自2020年9月11日起，启用以下图标（LOGO），为高端会计工作委员会对内、对外开展业务、宣传所用。会徽图案由深蓝、纯白两种颜色构成。总体色调稍暗，古朴、庄重，隐现出会计职业以及会计从业者所共有认真、求实、踏实、沉稳、理智、准确的特点。

高端会计工作委员会2020年度第一次主题研讨会成功举办

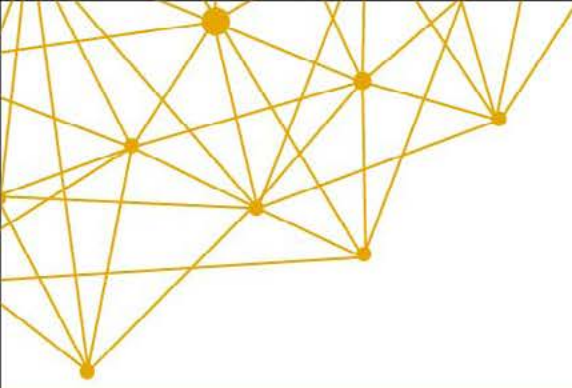
9月29日，天津市会计学会高端会计工作委员会（以下简称“工委会”）第一次主题研讨会顺利召开，研讨会以“会计高端人才使用”为主题，天津市会计学会秘书长张达出席会议，会计学会相关负责人、工委会委员及天津会计领军人才近40余人到场或视频连线参会，会议由王忠箴常务副主任委员主持。

工委会主任高咏委员首先介绍了工委会学术研讨活动的组织意义、工委会对会计领军人才的引领、带动、组织作用和共同致力于发挥智库与头雁效应的决心，同时也代表工委会感谢学会及市财政局对工委会活动的重视与支持。

王忠箴常务副主任委员、王建明副主任委员、伏丽委员分别就《新时期下会计高端人才在政府政务和企业经营方面的作用和责任》、《企业经营过程中会计高端人才使用现状和建议》、《会计高端人才自身能力提升和培养体系构建》三个主题进行交流分享。各参会领军人才轮流发言，结合自身的工作、学习经历，在会计高端人才的培养、使用和机制建立等方面发表感想并提出建议。

张达秘书长在总结发言时表示，领军团体的发展与平台的支持紧密捆绑，大家的闪光点也离不开平台的支持，要立足于自身的价值体现，通过不断的努力和优秀表现让“领军列车”永动，发挥积极有效的作用。





欢迎关注
天津会计学会官方微信



欢迎关注培训专用微信



欢迎关注天津会计之家微博

