

二十届三中全会精神引领高校财会制度全面深化改革

南京审计大学 乔春华

【摘要】坚持以制度建设为主线“是党的二十届三中全会通过的《中共中央关于进一步全面深化改革、推进中国式现代化的决定》的重要原则。改革开放以来,高校财会制度建设改革取得了重大成就,也积累了制度建设改革的宝贵经验;但在进入改革深水区中高校财会制度建设也存在不少“硬骨头”,需要在制度建设中逐步解决;高校财会全面深化改革下一步是加快推动高校财会智能财务和财务数智体系的建设,使质优会计数据成为新质生产力。

【关键词】二十届三中全会; 全面深化改革; 高校; 财会; 制度建设

【中图分类号】G627.5 **【文献标识码】**A **【文章编号】**1004-5937(2024)17-0154-08

一、进一步总结新时代全面深化高校财会制度建设改革的重大成就

(一)新时代全面深化改革应以坚持制度建设为主线

1.新时代全面深化改革中制度建设应摆在突出位置

党的二十届三中全会通过的《决定》指出:“坚持以制度建设为主线。”

2024年6月27日,中共中央政治局召开的会议指出:“进一步全面深化改革要总结和运用改革开放以来特别是新时代全面深化改革的宝贵经验。……坚持以制度建设为主线。”^[1]

2020年12月30日,习近平在主持召开中央全面深化改革委员会第十七次会议时指出:“我们要始终突出制度建设这条主线。”^[2]

习近平在《求是》杂志2024年第10期发表署名文章指出:“新时代改革开放具有许多新的内涵和特点,其中很重要的一点就是制度建设分量更重。”^[3]

2019年11月28日,习近平在主持召开中央全面深化改革委员会第十一次会议时指出:“突出制度建设这条主线。”

2012年11月,习近平在十八届中共中央政治局第一次集体学习时的讲话中强调:“要把制度建设摆在突出位置”。

由此可知,“以制度建设为主线”的理念一以贯之。

2.中国历史上“变法”改革的是“法”

1896年,梁启超在《变法通议》的“自序”中指出:“法者,天下之公器;变者,天下之公理。”^[4]改革,顾名思义是指改变和革新。在中国历史上无论是“商鞅变法”,还是“王

安石变法”或“戊戌变法”,变的或改革的都是“法”,即对不适应生产力发展的生产关系、上层建筑进行改革,主要是对“规章制度”乃至“体制”进行改变和创新。实践在发展,实践在创新,需要制度和理论的改革以及创新。目前更需要改革不适应新质生产力发展的体制机制和规章制度。

依法治理或依法管理必须有良法。《荀子·君道篇第十二》曰:“法者,治之端也。”商鞅《商君书·算地》曰:“为国也,观俗立法则治,察国事本则宜。不观时俗,不察国本,则其法立而民乱,事剧而功寡。”管仲在《管子·明法解》中写道:“法者,天下之程式也,万世之仪表也。”

(二)建立和完善了财会制度体系

1.改革开放以来建立了高校财会制度体系

(1)改革开放以来建立了以《会计法》为核心的高校会计制度体系

①《会计法》

1979年8月11日,财政部会计制度司起草了第一份《会计法》草稿共7章38条;1985年1月21日,新中国第一部《会计法》诞生。1993年12月29日,全国人大常委会通过了修改的《会计法》;1999年10月31日,全国人大常委会通过了修改的《会计法》。

②《注册会计师法》

1986年7月3日,国务院颁布《注册会计师条例》;1993年10月31日,全国人大常委会审议通过了《注册会计师法》;2014年8月31日,全国人大常委会通过了修改的《注册会计师法》。

【基金项目】“安徽省高校管理大数据研究中心”智库研究项目(AHDSJ20170101)

【作者简介】乔春华(1944—),男,上海市人,南京审计大学教授,享受国务院特殊津贴专家,研究方向:高校会计、高校预算、高校财务、高校审计、高校内部控制

③《总会计师条例》

1990年12月31日,国务院发布《总会计师条例》(国务院令 第72号);2011年1月8日,国务院发布修正的《总会计师条例》(国务院令 第588号)。

④《事业单位会计准则》

1997年5月28日,财政部发布《事业单位会计准则》(财预字[1997]286号)。

⑤《高等学校会计制度》

1988年12月10日,国家教育委员会发布了新中国第一部《高等学校会计制度(试行)》。

1998年3月31日,财政部和教育部颁发了《高等学校会计制度(试行)》(财预字[1998]105号)。

(2)改革开放以来建立了以《预算法》为核心的高校财务制度体系

①《预算法》

新中国成立45年一直没有《预算法》。1951年8月19日,政务院公布了《预算决算暂行条例》;1991年9月6日,国务院颁发了《国家预算管理条例》(国务院令 第90号);1994年3月22日,全国人大通过了被称为“经济宪法”的《中华人民共和国预算法》(主席令 第21号),这是新中国第一部《预算法》。1995年11月22日,国务院发布了《预算法实施条例》(国务院令 第186号)。

②《事业单位财务规则》

1996年10月22日,财政部发布《事业单位财务规则》(财政部令[1996]第8号)。

③建立和健全了高校财务管理体制

1982年1月11日,教育部发布的《部属高等学校财务管理试行办法》提出“统一领导、集中管理、分工负责、权责结合”财务管理体制;1986年10月15日,国家教委、财政部发布的《高等学校财务管理改革实施办法》提出“统一管理、一级核算”与“统一管理、两级核算”财务管理体制;1997年6月23日,《高校财务管理制度》提出“统一领导、集中管理”与“统一领导、分级管理”的财务管理体制;教育部、财政部发布的《关于“十一五”期间进一步加强高等学校财务管理工作的若干意见》第五条提出“统一领导、集中管理”与“统一领导、分级管理、集中核算”的财务管理体制。

④《高等学校财务制度》

1997年6月23日,财政部和国家教委发布了新中国第一部《高等学校财务制度》(财文字[1997]280号);2012年12月19日,财政部、教育部印发了《高等学校财务制度》(财教[2012]488号)。

2.新时代全面深化改革以来完善了高校财会制度体系
(1)新时代全面深化改革以来完善了以《会计法》为核心的高校会计制度体系

①《会计法》

2017年11月4日,修改了《会计法》。2024年6月28日,又修改了《会计法》。

②《政府会计准则》

2015年10月23日,财政部发布《政府会计准则——基本准则》(财政部令 第78号)。

2016年7月6日,财政部发布《政府会计准则第1号——存货》《政府会计准则第2号——投资》《政府会计准则第3号——固定资产》《政府会计准则第4号——无形资产》等4项具体准则(财会[2016]12号);之后还发布《政府会计准则第5号——公共基础设施》《政府会计准则第6号——政府储备物资》等具体准则,以及《政府会计准则第3号——固定资产》应用指南》等准则应用指南。

③管理会计

2014年10月27日,财政部印发《关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》(财会[2014]27号)。

2016年6月22日,财政部印发《管理会计基本指引》(财会[2016]10号);2017年9月29日至2018年12月27日,财政部共印发《管理会计应用指引》34项。

2019年12月17日,财政部发布了《事业单位成本核算基本指引》(财会[2019]25号);2022年9月26日,财政部发布了《事业单位成本核算具体指引——高等学校》(财会[2022]26号)。

④《高等学校会计制度》

2013年12月30日,财政部印发《高等学校会计制度》(财会[2013]30号)。2017年10月24日,财政部发布《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》,不再执行《高等学校会计制度》等。

(2)新时代全面深化改革以来完善了以《预算法》为核心的高校财务制度体系

①《预算法》

2014年8月31日,修改了《预算法》;2018年12月29日,又修改了《预算法》;2020年8月3日,国务院发布了《预算法实施条例》(国务院令 第729号)。

②《事业单位财务规则》

2022年1月7日,财政部公布了《事业单位财务规则》(财政部令 第108号)。

③《高等学校财务制度》

2022年6月30日,财政部、教育部印发了《高等学校

财务制度》(财教〔2022〕128号)。

④第一次从制度层面提出了“高校财务治理”

2015年5月22日,《教育部关于直属高校落实财务管理领导责任,严肃财经纪律的若干意见》(财教〔2015〕4号)第二条指出:“健全财务治理体制和运行机制。要按照统一领导、集中或分级管理的原则,规范内部财务治理体制和运行机制。”

二、高校财会制度全面深化改革进入深水区

(一)全面深化改革必须重视以问题为导向

研究高校财会全面深化改革必须以问题为导向。最早提出“以问题为导向”的是马克思。他在《莱茵报》第137号刊论《集权问题》中提出:“问题就是公开的、无畏的、左右一切个人的时代的声音;问题就是时代的口号,是它表现自己精神状态的最实际的呼声。”马克思认为:“一个问题,只有当它被提出来时,意味着解决问题的条件已经具备了。”马克思还指出:“世界史本身除了用新问题来回答和解决老问题之外,没有别的办法。”^[6]

2006年11月24日,时任浙江省委书记的习近平以“哲欣”为笔名在《之江新语》发表的《问题就是时代的口号》一文中指出,“我们强调,要有强烈的问题意识,以重大问题为导向,抓住关键问题进一步研究思考,着力推动解决我国发展面临的一系列突出矛盾和问题。”^[7]2016年,习近平指出:“坚持问题导向是马克思主义的鲜明特点。问题是创新的起点,也是创新的动力源。”

毛泽东在《反对党八股》一文中指出:“什么叫问题?问题就是事物的矛盾。哪里有没有解决的矛盾,哪里就有问题。”^[8]习近平在2023年《新年贺词》中指出:“苏轼有句话:‘犯其至难而图其至远’,意思是说‘向最难之处攻坚,追求最远大的目标’。”当前高校财会制度全面深化改革进入“深水区”,遇到的是“卡脖子”的堵点,正是“向最难之处攻坚”。高校财会不发现问题是风险,不解决问题是危险。坚持问题导向就是要乐于发现问题,善于分析问题,敢于解决问题;坚持问题导向就是要树立发现问题是前提,分析问题是核心,解决问题是关键的理念。解决问题的过程,就是实践创新、理论创新、制度创新的过程。

(二)基本没有实行改革高校财政拨款制度

1.“改革按学生人数拨款的方法”没有实质性改革

1993年2月13日,《中国教育改革和发展纲要》(中发〔1993〕3号)第二十一条指出:“改革按学生人数拨款的方法。”^[9]30多年过去了,仍然采用“生均拨款”的方法。采用“生均拨款”的弊端是注重学校规模扩张,引导追求数量而

不是质量,引导外延发展而不是内涵提升。这种“投入型”而不是“产出型”的拨款机制,高校拨款机制的改革应从“入口”转变为“出口”拨款。

2.“经费投入与毕业生就业状况紧密挂钩”推动缓慢

2004年2月10日,《国务院批转教育部2003—2007年教育振兴行动计划的通知》(国发〔2004〕5号)指出:切实将高等学校“经费投入等方面工作与毕业生就业状况紧密挂钩。”^[10]20年过去了,与毕业生就业状况挂钩的经费投入没有实行。

3.“讲求绩效的高校预算拨款制度”提出16年没有实质性实行

2008年10月8日,《教育部关于完善中央高校预算拨款制度的通知》(财教〔2008〕232号)指出:“中央高校预算拨款制度改革的总体思路是:增加绩效拨款。”

2012年6月14日,《国家教育事业第十二个五年规划》(教发〔2012〕9号)第十一条第四款规定:“构建以绩效为导向的资源配置机制。”

2014年3月,《国务院学位委员会、教育部关于加强学位与研究生教育质量保证和监督体系建设的意见》(学位〔2014〕3号)指出:“建立研究生教育绩效拨款制度。”

2014年4月25日,《教育部财务司关于印发2014年教育财务工作要点的通知》(财教司函〔2014〕152号)第9条指出:“完善促进中央高校内涵发展的绩效拨款制度。”

2014年10月30日,《财政部、教育部关于建立完善以改革和绩效为导向的生均拨款制度加快发展现代高等职业教育的意见》(财教〔2014〕352号)指出:“要切实体现改革和绩效导向。”

2015年10月24日,《国务院关于印发统筹推进世界一流大学和一流学科建设总体方案的通知》(国发〔2015〕64号)第十五条指出:“更加突出绩效导向,形成激励约束机制。”

2015年11月17日,《财政部、教育部关于改革完善中央高校预算拨款制度的通知》(财教〔2015〕467号)指出:“讲求绩效的中央高校预算拨款制度。”

《国家教育事业第十二个五年规划》第十一条第四款规定:“完善高等学校财政支出绩效评价体系,构建以绩效为导向的资源配置机制。”

“绩效拨款”是有一定难度,但“绩效拨款”提出16年总得有个时间表,总得有少数学校试点。否则,重数量轻质量的“生均拨款”既不利于高等教育的高质量发展,又不利于高校财务的高质量发展。

4.可借鉴美国绩效拨款做法

习近平指出：“以开放促改革、促发展，是我国改革发展的成功实践。”美国田纳西州和佛罗里达州是研究绩效拨款的典型，1979年田纳西州最早采用绩效拨款。但是，30年间田纳西州在公立高校中绩效拨款占拨款总额的比例未超过4.5%，而12年间佛罗里达州在公立高校中绩效拨款占拨款总额的比例也未超过2.1%^[9]。美国采纳绩效拨款政策的州最高年份也不足35%^[9]。2007年后，美国在总结原绩效拨款（后称为PF1.0版）的经验与教训基础上推出了“绩效拨款2.0版”。田纳西州竟达到了85%~90%^[10]。

5.高校管理改革的“绩效拨款”不是绩效拨款

《财政部关于实行中央级普通高校绩效拨款与项目支出预算执行挂钩办法的通知》后来被《中央高校管理改革等绩效拨款管理办法》取代，但该文件中的“绩效拨款”指标是传统“项目支出预算执行率”，实质上是“支出进度”。笔者曾认为：这种“按预算执行进度奖励的绩效拨款不能称为绩效拨款。”^[11]

6.“完善”高校财政拨款制度”提出25年实行迟缓

1999年1月13日，国务院批转教育部《面向二十一世纪教育振兴行动计划》（国发〔1994〕39号）第四十五条指出：“完善拨款制度”。

1999年6月13日，《中共中央、国务院关于深化教育改革全面推进素质教育的决定》第二十四条指出：“进一步完善教育经费拨款办法”。

《关于2015年中央和地方预算执行情况与2016年中央和地方预算草案的报告（摘要）》指出：“完善高校预算拨款制度”；《关于2015年中央和地方预算执行情况与2016年中央和地方预算草案的报告》修改为：“改革中央高校预算拨款制度”。

2017年9月，中共中央办公厅、国务院办公厅印发的《关于深化教育体制机制改革的意见》指出：“健全各级教育预算拨款制度和投入机制。”

（三）高校预算

1.高校推动“中期预算框架”是个硬骨头

（1）跨年度预算平衡机制的提出

《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》中提出“建立跨年度预算平衡机制。”这是我国首次提出“建立跨年度预算平衡机制”2014年8月31日，《预算法》以法律形式明确了“各级政府应当建立跨年度预算平衡机制”的规定。

（2）应为中期预算框架

李俊生^[12]研究认为，将MTEFs称为中期预算框架是比

较合适的。

（3）“中期预算框架”在我国改为“中期财政规划”

2014年9月26日，国务院发布的《关于深化预算管理制度改革的决定》（国发〔2014〕45号）规定：“改进预算管理和控制，建立跨年度预算平衡机制。实行中期财政规划管理。”2018年11月8日，财政部发布的《关于贯彻落实〈中共中央、国务院关于全面实施预算绩效管理的意见〉的通知》（财预〔2018〕167号）指出：“统筹推进中期财政规划。”2021年3月7日，国务院颁布的《关于进一步深化预算管理制度改革的意见》（国发〔2021〕5号）指出：“加强跨年度预算平衡。加强中期财政规划管理。”

马蔡琛^[13]认为：“跨年度预算平衡机制作为一个具有较多自主创新色彩的词汇，在国外文献检索中甚难找到对应的恰当术语。”

（4）高校要不仅要在传统“项目支出”编制“中期预算”，而且传统“基本支出”也应编制“中期预算”

高校要实施预算绩效，必须编制“中期预算”。传统“项目支出”要编制中期预算（遗憾的是高校在传统“项目支出”编制“中期预算”仅一年就中止了）；高校传统“基本支出”也应编制“中期预算”。牛美丽^[14]指出：“中期财政规划的编制非常困难。……这项改革的推动并不理想。”

2.高校推动“零基预算”是个硬骨头

财政部预算司认为，什么是零基预算（Zero-Based Budget ZBB）？顾名思义，零基预算是指在编制预算时一切从“零”开始。彼得·派尔^{[15]6-7}认为，如果将零基预算理解为就是一切从“零”开始那是不正确的，这样理解会造成混乱。

零基预算编制法需要解决三个关键步骤：

（1）确定决策单位。“不论这些决策者身居何位，决策者应该管辖的决策单位以20—200个之间为好不宜超过200个决策单位，更不宜有成千个决策单位。”^{[15]8-13}

（2）制定一揽子决策。一揽子决策应该包括对每个决策单位进行评估的相关信息：如期望/目标；对部门或项目所进行活动的描述（将要做什么和如何做）；成本和效益分析；工作量和业绩的衡量；完成所做工作可供选择的途径；不同的结果（每项活动获得不同程度资金支持可取得效益的情况）。

（3）排序。排序是指在制定出一揽子决策之后，将每个一揽子决策根据本部门或机构的职责和利益影响大小或重要程度排列次序，并编制“排序表”，凡排列在100以内的一揽子决策可分配到资金，101号以后的一揽子决策就分配不到资金。在美国佐治亚州实行零基预算编制法的第一年曾在10000个一揽子决策和65个政府机构的一揽

子决策排序表。

2018年8月17日,财政部印发的《管理会计应用指引第202号——零基预算》(财会〔2018〕22号)第二条规定:“零基预算适用于企业各项预算的编制,特别是不经常发生的预算项目或预算编制基础变化较大的预算项目。”第十二条规定:“零基预算的主要缺点:一是预算编制工作量较大、成本较高;二是预算编制的准确性受企业管理水平和相关数据标准准确性影响较大。”上述规定指的是仅适用于传统“项目支出”。

还需强调的是,在财政部印发的《预算管理一体化规范(试行)》(财办〔2020〕13号)文件中,传统“基本支出”和传统“项目支出”的提法在“项目库管理”中修改了:传统“基本支出”改为“人员类项目支出”和“运转类项目”中的“公用经费项目支出”;“项目支出”改为“其他运转类项目支出”和“特定目标类项目支出”。

3. 高校推动“预算绩效评价”是个硬骨头

(1) 高校未能按期基本建成全方位、全过程、全覆盖的预算绩效管理体系

2018年9月1日,《中共中央、国务院关于全面实施预算绩效管理的意见》规定:“力争用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,实现预算和绩效管理一体化。”“3—5年”按5年计算是2023年9月1日,但高校未能按期基本建成。

(2) 高校没有制定“细化量化、可比可测”的绩效指标和标准体系

2019年12月10日,《教育部关于全面实施预算绩效管理的意见》(财教〔2019〕6号)规定:“绩效目标不仅要包括产出、成本,还要包括经济效益、社会效益、生态效益、可持续影响和服务对象满意度等绩效指标。”

然而教育部规定与财政部基本相同,2015年5月21日,财政部印发的《中央部门预算绩效目标管理办法》(财预〔2015〕88号)第二章为“绩效目标的设定”,第十条规定:“效益指标是对预期效果的描述,包括经济效益指标、社会效益指标、生态效益指标、可持续影响指标等。”第十三条规定:“设定的绩效目标应当符合以下要求:细化量化。绩效目标应当从数量、质量、成本、时效以及经济效益、社会效益、生态效益、可持续影响、满意度等方面进行细化,尽量进行定量表述。”《中共中央、国务院关于全面实施预算绩效管理的意见》第十三条规定:“各行业主管部门要加快构建分行业、分领域、分层次的核心绩效指标和标准体系,实现科学合理、细化量化、可比可测、动态调整、共建共享。”但教育部没有制定“教育行业、教育领域、

高等教育层次”的“细化量化、可比可测”的核心绩效指标和标准体系。

(四) 高校会计

1. 高校管理会计

财政部印发的《管理会计应用指引803号——行政事业单位》第三章为“战略管理”,第四章为“预算管理”,第五章为“成本管理”,第六章为“绩效管理”。《管理会计应用指引》400号系列和500号系列没有提到适用于行政事业单位,包括“第401号——本量利分析”未列入高校?并不是因为传统“基本支出”中大量的“固定成本”,“变动成本”极少(如每生实习费);而是因为“本量利分析”中的“盈亏平衡点”不能决定亏损的专业不招生。于增彪^[9]指出:“在我国事业和行政单位,管理会计几乎是空白。”然而,高校管理会计推动难度很大。

2. 高校成本

(1) 高校曾试图在“财务会计”中实行成本核算

2010年9月2日,财政部发布了《高等学校会计制度(第二次征求意见稿)》的《附件1:高等学校成本管理暂行办法(征求意见稿)》,但遗憾的是未出台。

2012年12月19日,财政部、教育部的《高等学校财务制度》(财教〔2012〕488号)第十章为“成本费用管理”,第五十九条规定:“成本核算是指按照相关核算对象和核算方法,对高等学校业务活动中发生的各种费用进行归集、分配和计算。”第六十二条规定:“高等学校应当根据实际需要,逐步细化成本核算,开展学校、院系和专业的教育总成本和生均成本等核算工作。”可惜第十章“成本费用管理”未实行。

(2) 成本核算在高校“财务会计”中未实行,试图在高校“管理会计”中推动

2018年12月27日,财政部印发的《管理会计应用指引第803号——行政事业单位》(财会〔2018〕38号)第五章为“成本管理”,第十九条规定:“行政事业单位成本管理可应用标准成本法、作业成本法、完全成本法等工具方法。”

(3) 高校成本应属于“管理会计”

2017年10月24日,财政部印发的《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》(财会〔2017〕25号)共77个一级科目,却没有类似企业会计科目中的“生产成本”科目。2018年8月14日,财政部印发的《关于高等学校执行〈政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表〉的补充规定》(财会〔2018〕19号)也没有类似企业会计科目中的“生产成本”科目。2022年9月26日,财政部

印发的《事业单位成本核算具体指引——高等学校》(财会〔2022〕26号)仍没有类似企业会计科目中的“生产成本”科目,高校既然要实行成本核算,怎么不设成本核算的会计科目?

杨世忠等^[7]的研究表明:“可见潘先生的观点,不仅与当下责任会计的原理相一致,而且明白无误地告诉人们,高等学校的成本核算属于管理会计范畴。”

(4)高校成本核算难

代小琳^[8]报道:“但学生培养成本确实很难计算,……这是一个很复杂的指标,所以研究起来要有一定的时间。”

宋伟涛等^[9]认为:“在复旦大学高等教育研究所所长熊庆年看来,核算高校学费成本是一项十分复杂的工程,‘学生的培养成本之所以难以让人明白,首先是由于大学教育成本的构成非常模糊,教育机构的会计制度也不适应成本计量的需要’。”

(5)国外未计算过高校成本核算

郭少峰^[10]报道,大陆高校以前没有做过成本核算,国外也没有先例,虽然也曾组织人员到国外考察,但现在做具体核算仍非常复杂。

段治平等^[11]认为:“华盛顿州公立高校自1977年始,采用成本分担理论作为其学费定价的理论基础,基于生均成本数据和分担比例确定学费。该州立法确定学费只能是教育成本的24%~33%。由于院校生均教育成本很难准确计量,以及合理分担比例的难以确定,该州在1995年宣布放弃以成本决定法作为学费定价的基础。”

(6)同样事业单位的医院成本核算的对象比高校容易明确

杨纪琬^[12]指出,“事业单位的基本业务如果要进行成本核算,其难度不亚于甚至要超过企业的成本核算,这是因为事业单位成本核算的对象往往不可能像企业那样明确、具体。”

医院进行成本核算比高校容易,其原因不是医院早就实施权责发生制,而是医院相当多的费用可以对象化,如医生对患者可一对一门诊,药是给谁用的,手术是给谁做的,病床是给谁住的,心电图是给谁做的,B超是给谁做的,CT是给谁做的,等等,而“高校”则很难将费用对象化,直接费用极少。《事业单位成本核算具体指引——高等学校》第十二条规定:“教学活动成本可以进一步划分为院系教学成本、学生教学成本……高等学校可以按照不同学生类别,分专业、学科、学历等成本核算对象,核算学生教学成本。”可是,“核算院系教学成本”“核算专业成本”“核算学科成本”“核算学历成本”等,其难度是很大的。财

政部印发的《事业单位成本核算具体指引——高等学校》第四十三条规定:“本指引自2023年1月1日起施行。”但是,一年半过去了,高校不仅没有施行,而且试点高校步履维艰。

(7)高校实行成本核算的目的是什么

①为了制定“生均拨款标准”和“学费标准”。无论是“入口拨款”还是“出口拨款”都需要“生均拨款标准”。用上一年生均拨款数和学费数再加上折旧等计算的“生均培养成本”能作为下一年制定“生均拨款标准”和“学费标准”吗?笔者曾指出,这是个“先有鸡”还是“先有蛋”因果的困境。再者,在同一个省内,部属高校,省属高校,市属高校(如苏州市属高校“拨款标准”高)“拨款标准”都不一样,经济发达地区和经济欠发达地区“学费标准”也不一样,“生均培养成本”怎么能作为制定“生均拨款标准”和“学费标准”?笔者认为,应推行计算教育“标准成本”来确定“生均拨款标准”和“学费标准”^[13]。因为“标准成本”是能确定培养某专业学生的成本“应该”是多少而不是“实际发生”是多少。

②为了加强学校成本管理。即使是同样专业,有的高校管理好成本低;有的高校管理差成本高;有的高校通过上大课、减少实验、返聘退休人员等措施降低成本;有的高校延长寒暑假减少水、电、暖支出,这些措施不利于保证教育质量,与同类专业其他高校没有可比性,只有采用“标准成本”与“实际成本”之比。

(8)作业成本法

《事业单位成本核算具体指引——高等学校》规定:“具备条件的高等学校可以采用作业成本法,根据资源动因将院系教学成本分配至有关作业,然后再将作业成本根据作业动因分配至课程。高等学校应当在梳理教学流程基础上划分作业,例如授课、指导论文、实践活动、考试等。资源动因、作业动因参数可以选择学分数、课时、人次、房屋面积、课后作业次数等。”

作业成本法的难点是烦琐:要搞清楚“资源”“动因”“作业”等,要“分割作业”“确定作业”“费用分摊到作业”等,一个高校可以确定上千个“作业”,其难度不言而喻。目前“核算专业成本”都难,却要“根据资源动因将院系教学成本分配至有关作业,然后再将作业成本根据作业动因分配至课程”,核算“课时成本”“论文成本”等,这好比没有学会走就想跑,国外大学一般在图书馆分若干“作业”,试行作业成本法。

3.高校总会计师

目前,教育部直属高校和省属高校的总会计师岗位莫

名其妙地撤销了。张国有的《大学章程》一书中《南加州大学章程》和《密歇根大学董事会章程》设置“首席财务官”职位；露西·拉普斯基与玛丽·P.麦考文·莫克^[24]在《高校的财务运作(CFO译丛)》“前言”中指出：“《高校的财务运作》这本书论及了首席财务官每天所面临的许多问题。对新上任及已在位多年的首席财务官，这本书给出了一系列解决问题的新思路与新方法。”在市场经济国家，CFO指财务总监或首席财务官，是单位仅次于CEO的最重要的管理职位之一。

2010年6月21日，中共中央、国务院公布的《国家中长期教育改革和发展规划纲要(2010—2020年)》第五十八条规定：“在高等学校试行设立总会计师职务，……公办高等学校总会计师由政府委派。”2011年4月1日，教育部、财政部印发的《高等学校总会计师管理办法》(教人〔2011〕2号)没有宣布失效；2022年6月30日，财政部、教育部印发的《高等学校财务制度》(财教〔2022〕128号)第七条仍规定：“高等学校财务工作实行党委领导下的校(院)长负责制。高等学校应当在校级行政领导班子设置总会计师岗位或配备具有财务管理背景的副校级行政领导成员，协助校(院)长管理学校财务工作。”然而，绝大部分高校的总会计师消失了，是制度规定有问题还是实际运作有问题？有因噎废食之嫌。

三、高校财会制度全面深化改革的基本经验和展望

(一)高校财会全面深化改革的基本经验

1.领导我们事业的核心力量是中国共产党，坚持党的全面领导是高校财会的定海神针。

2.指导我们思想的理论基础是马克思列宁主义，坚持中国特色社会主义理论是高校财会的指导思想。

3.为人民服务是我们工作的宗旨，坚持为师生理财是高校财会的出发点。

4.守正创新是新时代治国理政的重要思想方法。守正创新是指既要恪守正道，遵守正常的发展规律；又要解放思想，勇于实践创新、理论创新、制度创新。坚持守正创新是高校财会的重要原则。

5.改革是重要法宝，坚持全面深化改革是高校财会发展的不竭动力和永恒主题。

6.开放是中国式现代化的鲜明标识，坚持汲取国外科学成就和先进经验是高校财会的进步之阶。

7.发展是硬道理，坚持高质量发展和可持续发展是高校财会的第一要务。

8.法治是治理体系和治理能力现代化的的重要依托，坚持依法理财是高校财会的内在要求和根本保证。

9.平安是改革发展的基本前提，坚持平安理财是高校财会防范和化解财务风险、财务危机和财务困境的基础。

10.实事求是党的思想路线，坚持科学理财是遵循理财规律办事，量力而行、尽力而为的高校财会的成功之道。

(二)高校财会全面深化改革的展望

1.高校财会要加快发展新质生产力

2024年1月31日，习近平指出：“发展新质生产力，必须进一步全面深化改革，……着力打通束缚新质生产力发展的堵点卡点，……让各类先进优质生产要素向发展新质生产力顺畅流动。”^[27]

2.高校某些数据不真实影响“质优”

2017年12月8日，习近平指出：“在互联网经济时代，数据是新的生产要素，是基础性资源和战略性资源，也是重要的生产力。因此要构建以数据为关键要素的数字经济。”^[27]首次明确提出“数据是新的生产要素，是重要生产力”。笔者认为，质优会计数据是新质生产力。以数据为关键要素的新质生产力是数字时代的先进生产力。

但是，相当多高校有的会计数据却不正确，如“预算执行率”指标实际上是传统“项目支出”的“预算执行进度”，而不是“预算执行效率”，有些高校为了赶花钱进度采取突击花钱或数据造假；又如统计数据中的“就业率”也存在数据造假。2024版的《会计法》提高了对弄虚作假的惩罚力度。且不说惩罚，造假的数据肯定不是“质优”的，要加快发展高校财会的新质生产力、整治数据造假是高校财会制度建设的重点。

3.高校财会加快发展新质生产力要有制度保障

习近平指出：“要完善数字经济治理体系，健全法律法规和政策制度，完善体制机制，提高我国数字经济治理体系和治理能力现代化水平。”2022年2月18日，国务院国资委发布的《关于中央企业加快建设世界一流财务管理体系的指导意见》(国资发财评规〔2022〕23号)规定：“主动运用大数据、人工智能、移动互联网、云计算、区块链等新技术，充分发挥财务作为天然数据中心的优势，推动财务管理从信息化向数字化、智能化转型，实现以核算场景为基础向业务场景为核心转换，努力成为企业数字化转型的先行者、引领者、推动者，为加快产业数字化、数字产业化注智赋能。……完善智能前瞻的财务数智体系。……具

备条件的企业应探索建立基于自主可控体系的数字化、智能化财务。”建议财政部、教育部出台类似《关于一流高校加快建设世界一流财务管理体的指导意见》的文件。

2021年11月24日,财政部发布的《会计改革与发展“十四五”规划纲要》规定:“积极推动会计工作数字化转型。做好会计工作数字化转型顶层设计。……将会计信息化工作规范的适用范围从企业扩展至行政事业单位。”我们盼望早日“从企业扩展至行政事业单位”。

小智治事,大智治制。习近平指出:“凡属重大改革都要于法有据。”高校财会制度全面深化改革的下一步是进一步加强顶层设计,加快推动高校智能财务和财务数智体系的建设,做到“于法有据”,因此,要“坚持以制度建设为主线”。●

【参考文献】

- [1] 中共中央政治局召开会议,讨论拟提请二十届三中全会审议的文件,中共中央总书记习近平主持会议[N].人民日报,2024-06-28.
- [2] 习近平主持召开中央全面深化改革委员会第十七次会议强调坚定改革信心汇聚改革合力 推动新发展阶段改革取得更大突破[N].人民日报,2020-12-31.
- [3] 习近平.全面深化改革开放,为中国式现代化持续注入强劲动力[J].求是,2024(10):3-7.
- [4] 翦伯赞,郑天挺.中国通史参考资料(近代部分下册)[M].北京:中华书局,1965:98-99.
- [5] 马克思恩格斯全集(第1卷)[M].2版.北京:人民出版社,1995:203.
- [6] 习近平关于《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》的说明[N].人民日报,2013-11-16.
- [7] 毛泽东选集(第3卷)[M].北京:人民出版社,1991:839.
- [8] 罗新祐,陈亚艳.高等教育绩效拨款政策的历史嬗变:以美国两个州为例[J].复旦教育论坛,2016(2):99-106.
- [9] 毛丹.美国高等教育绩效拨款政策的形成过程及政策网络分析——以田纳西州为个案[J].北京大学教育评论,2015(1):148-165.
- [10] DOUGHERTY K J,NATOW R S,JONES S M, et al.The political origins of performance funding 2.0 In Indiana,Ohio and Tennessee:theoretical perspectives and comparisons with performance funding 1.0 [D].CCRC Working Paper,2014.
- [11] 乔春华.高校预算管理研究[M].苏州:苏州大学出版社,2013:266-270.
- [12] 李俊生.中期预算框架研究中术语体系的构建、发展及其在中国应用中的流变[J].财政研究,2016(1):9-25.
- [13] 马蔡琛.构建中的跨年度预算平衡机制:国际经验与中国现实[J].财政研究,2016(1):26-37.
- [14] 牛美丽.中期财政框架:并非锦上添花的改革[J].公共行政评论,2016(6):64-66.
- [15] 财政部预算司.零基预算[M].北京:经济科学出版社,1997:6-7.
- [16] 于增彪.对我国管理会计发展的基本看法[J].中国总会计师,2014(4):20-21.
- [17] 杨世忠,马元驹.倡导学校教育成本核算的先驱——潘序伦先生教育成本核算思想述评[J].会计与经济研究,2013(5):19-23.
- [18] 代小琳.《高等学校生均成本核定办法》计划今年制定[N].北京晨报,2007-01-05.
- [19] 宋伟涛,沈大雷.调查:高等学校为什么涨学费?学费该如何涨?[N].中国教育报,2014-07-14.
- [20] 郭少峰.大学生培养成本核定出标准,文科生年成本1.3万[N].新京报,2006-04-05.
- [21] 段治平,周传爱,史向东,等.国内外高校收费比较与借鉴——以美国、德国、日本为例[J].价格理论与实践,2006:77-78.
- [22] 杨纪琬.学习两个《准则》的体会[J].预算会计,1996(10):22-27.
- [23] 乔春华.高校管理会计研究[M].南京:东南大学出版社,2014:143-146.
- [24] 张国有.大学章程(第二卷)[M].北京:北京大学出版社,2011:105,127.
- [25] 露西·拉普斯基,玛丽·P.麦考文·莫克.高校的财务运作(CFO译丛)[M].李正,主译.王晖,主校.北京:中国财政经济出版社,2004.
- [26] 习近平在中共中央政治局第十一次集体学习时强调:加快发展新质生产力 扎实推进高质量发展[N].人民日报,2024-02-02.
- [27] 习近平带政治局集体学习,领导干部要学懂用好大数据[EB/OL].<https://news.cctv.com/2017/12/10/>.