

基于ABC成本法理念的高校支出预算编制

燕廷淼(副教授)

(河南工程学院审计处, 郑州 451191)

【摘要】一直以来,我国高校预算的编制工作不被重视,新颁布的高校财会制度也未完全落实。目前,新《预算法》的颁布实施推动了高校对预算编制工作的重视。本文认为,高校预算的编制可借鉴ABC成本法的基本思想,从作业管理入手,扎实编制基础;从优化作业视角,控制支出预算。同时,按用途划分和管理作业,这样,有助于推动高校成本核算与管理工作的实施,也有利于执行高校财会制度。

【关键词】高校;预算法;支出预算;ABC成本法

高校支出预算编制,就是指高校按照相关法规制度和政策要求制定分配预算资金计划的预算活动。近些年来,随着改革的深入,我国的法治意识正日益增强。在国家财政预算管理改革持续推进的同时,新版《预算法》亦已颁行,与原版相比,新版逐渐显露其“经济宪法”的威严。在当前社会和经济环境下,作为以公共财政为主要经费来源的高校,其支出预算如何编制值得研究与思考。借鉴ABC成本法的基本思想,来指引支出预算的编制,不仅有助于高校实现预算管理目标,而且有助于解决现行制度推行过程中所遭遇到的操作层面上的瓶颈问题。

一、制度环境及其要求

所谓制度环境,是指一系列用来建立生产、交换与分配基础的基本的政治、社会和法律基础规则。作为以公共财政为主要经费来源的高校,预算法、财会制度是其运行与发展过程中十分重要的环境因素。

(一)新《预算法》及其要求

经过近十年修订的新《预算法》已于2015年1月1日起实施。新《预算法》第四十六条规定,报批的预算草案应当细化,细化预算科目至功能类的项和经济类的款。第六十三条规定,各部门、各单位应当加强对预算收入和支出的管理,不得截留或者动用应当上缴的预算收入,不得擅自改变预算支出的用途。第十四条规定,经本级政府财政部门批复的部门预算、决算及报表,应当在批复后二十日内由各部门向社会公开,并对部门预算决算中机关运行经费的安排、使用情况等重要事项作出说明。此外,第三十二条关于编制预算的规定还涉及绩效管理问题。

应当说,这是在市场经济环境中,为使预算资金“用在所用之所”,新《预算法》所提出的十分具体的操作规定。细化支出以明细用途,确定所用方向;考评绩效以重

视效果,督促预算质量;公开信息使公众知情,便于社会监督。事实上,这也正是教育管理机构和公众对高校教育经费管理的期望。目前,高校预算方面的实务操作各行其是,预算管理有待完善,尚缺乏一套行之有效的操作规范。

(二)高校财会制度及其要求

1. 高校财务制度的相关规定。《高等学校财务制度》(财教[2012]488号)第五十六条规定:“高等学校应当根据事业发展需要,实行内部成本费用管理。”第五十七条至第六十二条,还对成本费用管理的其他方面进行了规定,如对教育费用、科研费用、管理费用、离退休费用和其他费用等进行了基本界定。此外,该制度的第四十三条、第四十七条还分别对固定资产折旧和无形资产摊销的具体操作做出了规定。

上述制度条文,首次对高校提出了进行成本管理的规定与要求。这既是一种制度突破,又是高校管理的现实需求。

2. 高校会计制度的相关规定。《高等学校会计制度》(财会[2013]30号)在“第一部分 总说明”中规定,“高等学校会计核算一般采用收付实现制,但部分经济业务或者事项的核算应当按照本制度的规定采用权责发生制”。同时,在“第二部分 会计科目名称和编号”中,又设置有“累计折旧”和“累计摊销”会计科目。会计制度的这些设计与安排,为高校核算成本提供了制度支持。

总之,由高校财会制度的创新突破可知,高校进行成本核算既是其本身管理所内生之需,又是公共财政“预算法治”的体现与要求。但事实上,制度虽早已颁布实施,但制度所期望的成本核算与管理方式仍然是镜中之花。究其原因,主要是至今尚无调和预算会计与财务会计矛盾

的有效之法,在现有制度框架下,从实务操作层面上还无法取得成本核算所需要的基础信息。

(三) 财政预算管理改革与发展趋势

目前,我国财政预算管理改革正在持续进行。《国务院关于批转财政部权责发生制政府综合财务报告制度改革方案的通知》(国发[2014]63号)启动了“权责发生制政府综合财务报告制度改革”。可以预见,伴随着政府会计核算体系、财务报告体系以及财务报告分析应用体系的逐步健全,高校预算管理必然受其影响,毕竟高校预算是财政预算的重要组成部分。高校预算的重点在于支出预算,研究高校支出预算的科学方法,使预算数据在操作层面上充分发挥其在各项管理中的功用,也是顺应环境所需、改革所趋的当然之举。

二、ABC成本法的基本理念

ABC成本法又称为作业成本法或作业成本核算法。其指导思想是:成本对象消耗作业,作业消耗资源。由此可见,实行作业管理特别重要。这里的作业,是指企业提供一定量的产品或劳务所消耗的人力、技术、原材料、方法和环境等的集合体。

实行作业管理即实行以作业管理为基础的管理:企业管理深入到作业水平,有利于溯本求源,设法消除非增值作业,尽可能改进增值作业,减少其资源消耗,在持续改进中最大限度地提高企业从顾客收回的价值。

作业管理是现代企业观下的一种新思维。现代企业观认为,企业是为最终满足顾客需要而设计的一系列作业的集合体,是一个由此及彼、由内到外的作业链。既然如此,企业一切价值都由这条作业链创造,那么企业管理的着眼点就应放在这条作业链上,对构成作业链的各作业进行分析。

通过对作业执行以至完成所耗资源以及这些消耗对产品向顾客提供价值所做贡献进行动态分析,可以促进企业不断改进产品设计或进行流程再造,提高作业完成的效率和质量水平,在所有环节上减少浪费和尽可能降低资源消耗,并将企业置于不断改进的环境中,以促进企业生产经营水平的不断提高。

三、高校作业管理

尽管高校与企业不一样,高校提供的主要是教育培养和科研技术服务,但高校实现目标的运行与发展过程同样是一系列作业执行及完成的过程。在深度市场化的社会经济环境中,尽可能消除非增值作业、改进增值作业,在所有环节上减少浪费并尽可能降低资源消耗,也是高校必须正视的现实。因此,高校实行作业管理很有必要。

(一) 科学实施“三定”

无论是为了教育科研事业的发展还是经济组织的持续经营,高校都应该科学地实施定机构、定岗位和定人员

工作。

1. 定机构。高校应根据本校事业运行发展需要设置内部机构。坚持精简高效原则,一个内部机构就是一个部门,部门设置既不能重叠又不能有缺口。每一个部门都应有明确且独一无二的部门职责,以表明其存在的必要。

2. 定岗位。每一个部门应根据部门职责,因事或按需设岗。岗位设置既不能产生岗位重叠、人浮于事的现象,也不应出现任务不均或有事无人管理等问题。

3. 定人员。每一个部门内的每一个岗位,应根据职责所需配备合适的人员,或一岗多人,或一人多岗。核心问题是要达到工作量饱满、工作高效优质。

(二) 确定责任中心

所谓责任中心,是指根据部门职责管理不同作业并对作业成果及其耗费负责的主体。一般情况下,一个部门就是一个责任中心,但有些责任中心不是一个部门,而是一个临时机构,也可能是个跨部门组织。

从利于实践操作和充分发挥责任中心作用出发,依据作业的性质,可将责任中心划分为四类,即:

1. 教学责任中心。指承担教学任务的各院(系)部门。一般情况下,这类责任中心往往又细分为两小类,即:有学生的教学责任中心、无学生的教学责任中心。

2. 职能责任中心。指教学辅助部门、业务管理部门、后勤服务部门。

3. 决策责任中心。指决策或咨询机构,包括各个校级领导机构。

4. 公共责任中心。指对学校层面上费用支出事项的管理机构,其管理主体多为临时性组织或跨部门组织机构。如“人才引进”,按业务性质归人事部门负责,从而人事部门似乎属于职能责任中心,但人事部门对该事务不具有可控性,它受制于学校的决策及学校人才管理规划。再如,“×周年校庆”系典型的临时性公共事务,往往由学校成立的校庆工作组负责。为便于管理,一个公共事务视作一个公共责任中心。

通常,在前两类责任中心中包含多项作业。在后两类责任中心内,每一个决策责任中心或公共责任中心,其作业相对单一、作业用途单一。

(三) 划分作业

由前文可知,作业可以理解为各种耗费的集合体,也可以理解为行为或事项。高校在运行过程中所发生的各种各样的活动,或教育服务于学生,或管理服务于学生,或进行科研工作,或从事生产经营等,这些实现大学职能的活动都可以理解为作业。詹姆斯·A.布林逊和约翰·安多斯在《作业成本管理行业手册》中指出,“职能是具有共同目的的所有作业集合”,而“作业是企业为了完成这项职能的所作所为”。这是从另一个角度对作业所作的解释。

就高校而言,如何划分作业呢?划分作业时,必须结合高校特点来进行,高校的教学等业务不是“流程式”的纵向结构,而是“职能式”的平行结构。只有贴合高校实际的作业划分,才便于相关管理事务的实施,划分才体现其意义。

1. 划分作业的基础、依据与标准。划分作业的基础,就是明确责任中心。只有责任中心确定,才能明确该责任中心的职责任务,方可划分作业。

划分作业的依据,就是责任中心的职责任务。有了职责任务,才有作业存在的必要。

划分作业的标准,就是作业的用途。要划分作业,必须围绕管理目的来确定划分标准。为了便于进行预算管理、成本管理,按照作业用途来划分作业,是科学的划分方法。

这里的“用途”,首先是区分高校履行哪一职能,是培养人才所用,还是服务社会所用,如此等等。其次,区分成本项目。例如,都是培养人才所耗用,还必须区分行政事务所耗用与教学事务所耗用,如此等等。再次,应便于绩效考评。即便是同属一个成本项目,若事务非常重要且所耗较大,从绩效考评角度看,其“用途”标志显著,应单独作为一项作业,这也是考评需要。如教务处质量监督,即属此类。

2. 划分作业的原则。

第一,完整性。为确保学校某责任中心完成其职能,该责任中心所划分出的作业必须与其完成职能的职责范围相符,不能重复亦不能有缺口。划分作业时,以本责任中心为限,对该责任中心的职能进行分析,尽可能地按同质或同类来划分工作,将本责任中心的所有工作都进行归类,不留“死角”。

第二,协调性。性质相同的责任中心之间,应采用相同的标准进行同质或同类的划分,规范定义作业。如,凡教学责任中心,其责任中心职能同质、业务环节相似、实施方式相近,所划分出的作业也应大致相同,如行政事务、教学事务、学生事务、就业事务等。结合财政预算管理与人工费用核定特点,可将人工费用单独作为一项作业,即“人员薪酬”。虽教学单位不一样,但作业名称应保持一致,命名方式也应一致,如“×学院教学事务”、“×学院学生事务”等。同时,作业划分要有利于与预算管理要求(评价)和成本项目相衔接,不能将分属不同用途的作业归集在一起,既不利于预算管理所用,又不方便成本项目的归集。

第三,简明性。即在满足成本管理、预算编制和绩效考核需要与要求的前提下,力求简明,不能将作业切割得太细。例如,职能责任中心财务处,“财务处日常运行”涵盖财务处所发生的同质同类办公事务。这一作业就是财务处日常事务运行,其发生费用所归属的成本项目为“行

政管理”(暂且定此名)。这一作业命名概括准确,且没有再细分的必要。

第四,连续性。作业的定义应注意纵向需求。一些基础性常规作业,从定义名称到作业内容宜保持纵向的一致性。强调作业的连续性,旨在方便进行纵向比较,以利于预算工作质量的逐年提高。

第五,唯一性。各个作业都有其司职主体(责任中心),而每个责任中心又都有其所属的作业。一项作业只能归属一个责任中心,而一个责任中心至少有一项作业。

3. 定义作业的基本要求。为了便于实施预算管理与成本核算,作业定义必须符合以下要求。

第一,前两类责任中心的作业以“部门名称+作业或事务名称”命名,如:“会计学院教学事务”、“财务处日常运行”、“校办日常运行”等。

第二,第三类责任中心的作业以“校级领导姓名或机构名称+日常运行”命名,如:“A书记日常运行”、“B校长日常运行”、“校财经委日常运行”等。

第三,第四类责任中心的作业以“公共事务+序号+作业或事务名称”命名。凡学校层面的作业,均以“公共事务+序号”来定义,用以区分责任,且便于绩效考评。“公共事务”就表示为学校层面的事务,而非某一部门事务。具体如:学校层面的人才引进事项,若该事务编号为1,则其作业命名为“公共事务1人才引进”,如此等等。除去部门作业外,学校层面的作业特别多,这就需要按用途和成本项目来严谨地命名。

4. 不同责任中心的作业举例。划分作业,首要的是坚持用途标准,不能将不同用途的事务或事项“捏合”为作业。否则,由此产生的相关数据很难被成本管理或其他财务管理所应用。下面仅以两类责任中心为例加以示范(需要说明的是,不同高校对所属部门职责的界定不完全相同)。

第一,××学院责任中心。××学院责任中心作为基层教学部门,其职责是依据专业培养计划开展教育教学与科研活动,落实学校所要求的管理措施等。据此划分并定义作业如下:××学院人员薪酬、××学院行政事务、××学院教学事务、××学院学生事务等。关于作业的详细描述,限于篇幅兹不赘述(下同)。

第二,教务处责任中心。教务处责任中心作为教学管理部门,其职责为审核检查各二级学院专业培养计划,并据以监督落实;组织实施专业规划、专业申报、专业建设、结构调整等;组织教学质量监督、评价,制度建设等;负责教学日常运行等。据此划分并定义作业如下:教务处人员薪酬、教务处日常运行、教务处专业管理、教务处质量管理等。

(四)规范管理作业

学校应成立预算管理机构负责作业管理,与规划发

展部门相结合,准确界定职能与作业的逻辑关系;每年定期对各责任中心作业进行梳理,准确命名、及时更新维护作业档案;深入研究,建立健全作业成果指标体系;配合相关业务部门检查监督各责任中心作业执行情况及其质量。

四、费用项目的引入

为了便于进行预算管理,使作业直接与支出预算相联系,现引入费用项目这一概念。所谓费用项目,是指根据支出的经济性质和具体用途,对已界定作业所进行的细化。

(一)费用项目的划分

上述作业的划分,只是实现了部门职责的作业化,因为部门要履行其机构职责,就必须通过具体的作业来实现。但是以作业为“主体”反映其耗费情况,尚无法规范反映预算管理要求(明细反映至经济类的款),因此,按支出的经济性质和具体用途对作业进行细化,实质上就是按支出的经济分类对作业的再次细化。以费用项目的形式进行反映,不仅使预算基础更扎实,能体现预算法要求,而且预算的方法更规范,也便于基层单位进行日常控制。

1. 费用项目划分的基础与依据。划分费用项目的基础,就是已界定的作业。就某责任中心而言,要划分费用项目首先须明确是哪项作业要划分费用项目。没有作业,也就没有费用项目。任何一个费用项目都是某作业的费用项目,不同作业的费用项目不会交叉。

划分费用项目的依据,就是财政部门颁布的“支出经济分类科目”的款级科目。

2. 费用项目划分的原则。如同作业划分原则,费用项目的划分也必须坚持以下五个原则:

第一,完整性。为确保该项作业的完成,该作业划分出的费用项目所归集的支出必须与该作业的总支出正好相符,不能重复亦不能有缺口。划分时,以本作业为限,对该作业内容进行预见性分析,科学合理地预测作业完成的方式方法及其发生耗费的的经济内容。

第二,协调性。性质相同的作业之间,应采用相同的标准进行同质或同类的划分,规范定义费用项目。如,凡“教学事务”作业,每一教学责任中心职能同质、业务环节相似、实施方式相近,所划分出的费用项目也应大致相同,如办公费、印刷费、差旅费、培训费、维修费、其他费等。此外,协调性还应表现在,同样性质的支出在不同作业的费用项目应命名一致,或者说性质一样的费用项目,其支出范围应当一致。例如,会计学院教学事务办公费、会计学院学生事务办公费、教务处日常运行办公费、教务处质量管理办公费等费用项目,其支出范围应保持一致。

第三,简明性。简明的前提是满足预算编制的要求。通常情况下,常用的支出经济分类款级科目有70多个。但

是不同作业有其发生耗费的规律,划分时应根据该规律来确定,不能将各项作业所发生的经济活动切割太细。例如,“教务处日常运行”作业,偶尔发生千元以下的“咨询支出”,就不宜再单独设置“教务处日常运行咨询费”费用项目,就近归入“教务处日常运行其他费”费用项目即可。

第四,连续性。与划分作业时要求相似,兹不赘述。

第五,唯一性。各个费用项目都有其司职主体,而每个责任中心的每项作业又都有各自所属的费用项目。一个费用项目只能归属某个责任中心的某项作业,而不能归属多项作业,更不能归属多个责任中心。

3. 费用项目命名。为了区分费用项目,每个费用项目的命名必须显示责任中心、作业名称,以标明该项费用项目的归属。命名格式为:责任中心名称+作业名称+支出经济分类的款级科目名称。如,“会计学院行政事务办公费”这一费用项目中,“会计学院”为责任中心名称,“行政事务”为作业名称,“办公费”为款级科目名称。以会计学院为例,建立作业与费用项目档案如表1所示。

表1 会计学院作业与费用项目档案

作业名称	人员薪酬	行政事务	教学事务	实习实训	学生事务	就业事务
费用项目	基本工资	办公费	办公费	办公费	办公费	办公费
	津贴补贴	差旅费	差旅费	差旅费	差旅费	差旅费
	绩效工资	交通费	交通费	交通费	交通费	交通费
	社会保障	出国费				
	其他补贴	维修费	维修费	维修费		
			劳务费	劳务费	劳务费	劳务费
			印刷费		印刷费	印刷费
			培训费			
		其他费用	其他费用	其他费用	其他费用	其他费用

4. 费用项目的作用。①在现有预算管理制度下,费用项目是编制单位预算的基础。②费用项目是实施零基预算的有效途径。③将某一作业所属费用项目进行归集,即可得到该作业执行直至完成的费用信息,亦即该作业成本信息。④通过将预算支出数与实际支出数进行对比,还可以进行预算执行情况分析。

5. 费用项目的性质。①费用项目是用以编制支出预算最基本的数据单元。②费用项目就是用以对作业耗费进行细化反映的经费支出明细科目。

(二)规范管理费用项目

预算管理机构负责费用项目管理。与会计核算部门相结合,规范费用项目与作业的逻辑关系,准确命名、及时更新费用项目档案;规范各类费用项目支出范围;深入研究,建立健全作业成果指标体系;配合相关业务部门检查监督各责任中心作业执行情况及其质量。

五、高校支出预算编制方法

高校在编制预算过程中,针对不同的预算内容或预算项目采用不同的编制方法。常见的方法有以下几种。

1. 基数法。基数法又称为基数增长法,是指以上年度实际收支为基数并在此基础上考虑预算年度内的各项增长因素据以编制预算的方法。该方法重视上年度实际收支数据的采集和预算年度新业务等增长因素的分析预测。

现行《高等学校财务制度》所采用的预算编制方法即为此法。第十三条规定:“高等学校参考以前年度预算执行、结转和结余情况,根据预算年度事业发展目标、计划与财力可能,以及年度收支增减因素和措施,按照预算编制的规定编制预算。”

基数法是一种典型的传统预算方法。其优点是各预算年度之间具有很强的连续性,有利于连续性业务项目的开展;其缺点是不加分析地认可既往发生的收支,忽视其可能存在的合理甚至是不合规、不合法因素,不利于业务活动的创新开展。

2. 零基预算法。零基预算法(ZBB)又称为零底预算,其全称为“以零为基础编制计划和预算的方法”。也就是在每个预算年度开始时,将所有还在进行的管理活动都看作重新开始,即以零为基础。根据组织目标,审查每项活动对实现组织目标的意义和效果,并在费用—效益分析的基础上,重新安排各项管理活动的优先次序。依照重新安排的优先次序进行资金和资源的分配。

3. 定额法。一般地,定额是指在合理的劳动组织和合理地使用材料与机械的条件下完成单位合格产品所消耗资源数量之规定标准。它反映一定时期社会生产力水平的高低。高校预算编制过程中所称定额,是指财政或财务部门根据既往支出水平或先进水平结合实际情况所规定的单位支出标准(一般以人均、台均等形式表现)。

所谓定额法,是指根据定员(人数)、设备台数等结合相应的支出标准编制相关预算的方法。定额法适应于按照定员(人数)和其他基本数字计算的预算项目,如人员经费、车辆维修费等。

4. 比例法。比例法是指以一定的收支数据为基础依据并通过相关法规所定比例预计支出的预算编制方法。

比例法常用于预算人员经费附加支出、经营性收入所产生的税金支出,如养老保险金、住房公积金、医疗保险金、失业保险金、工会经费、职工福利费、营业税费等方面的支出。

六、高校支出预算的编制

(一)我国高校现行的支出预算编制方式及其评析

1. 现行支出预算编制方式。目前,我国高校尤其是地方高校,普遍采用“经费切块包干”方式来编制支出预算。除基本建设资金计划外,该方式所遵循的根本原则是“以

收定支”。其基本做法如下:

第一,确定收入预算,以预算收入确定预算支出规模。

第二,划分支出大类,不同类别用不同的切块方法。

首先,公用支出类。①以学生为直接动因的支出预算,按预算学费收入的一定比例或生均一定金额来预算其支出,并以此作为其支出的预算数,如实习实训支出、学生活动支出、就业指导支出等。需要说明的是,预算所用的标准或定额有些是经验数据,有些是政策要求。②以工程量为动因的支出预算,按以往支出水平估算,并以不低于以往水平来确定预算年度支出预算数,如维修费用等。③以购置量为动因的支出预算,按照调研的市场价格预算其支出,并以此作为该项支出的预算数,如教学仪器采购支出等。④除上述公用支出外,其他公用支出多采用基数法预算其支出,并以此作为该类支出的预算数。如此等等。

其次,人员费用类。①以正式职工为动因的人员费用支出预算,按照人事部门人员信息及工资等级且考虑人员增减情况预算其支出,并以此作为相关人员费用支出的预算数。②以非正式职工为动因的人员费用支出预算,按相关人员工资政策及工资等级且考虑人员增减情况预算其支出,并以此作为相关人员费用支出的预算数。③以离退人员为动因的人员费用支出,按照有关人事政策及工资等级且考虑人员增减情况预算其支出,并以此作为相关费用支出的预算数。④以学生为动因的人员费用支出预算,按照国家相关政策及学生类别等预算其支出,并以此作为国家助学金等项目支出的预算数。

2. 简要评析。

第一,预算的编制与学校事业的运行发展缺乏直接的关系。除人员费用支出外,公用支出不是根据预算年度事业运行发展所需“作业”来制定预算的。以至于有些方面预算数偏小,不能满足实际“作业”所需;有些方面预算数偏大,有预算无“作业”,有钱无处花。同时,由于缺少对“作业”的充分预测与筛选,往往还会出现该执行而未执行及不该执行却执行的“作业”。

第二,预算数据很难直接用来进行日常预算控制。由于事前缺乏对“作业”及其耗费的梳理与科学预测,在预算执行过程中很难用既有的预算数据进行日常控制。

第三,预算编制过程缺乏群众基础。实事求是地讲,目前高校预算编制工作主要是一部分财务人员和一少部分部门工作人员的事情,规划部门、教学及科研等部门则较少参与其中。许多具体执行“作业”人员,只是被动地去适应预算,缺乏对预算执行情况及其结果的基本关心。

第四,预算数据利用率不高。由于预算数据缺少扎实的基础支撑,预算质量存在明显瑕疵。据调查,高校呈报的预算支出数据,仅仅用于财政部门批复预算和单位年

终决算之用,单位预算管理等则无法使用。

(二)改革后的高校支出预算编制方式及其评析

1. 改革后的高校支出预算编制方式。新《预算法》规定:“各部门、各单位应当按照国务院财政部门制定的政府收支分类科目、预算支出标准和要求,以及绩效目标管理等预算编制规定,根据其依法履行职能和事业发展的需要以及存量资产情况,编制本部门、本单位预算草案。”

第一,学校成立预算管理机构,负责全校预算管理工作。预算管理工作包括预算编制、预算执行、预算结果及其考评。此外,该机构还负责作业管理工作。作业管理包括作业划分、作业档案建立与维护、作业执行结果核算,以及费用项目档案管理等。

第二,预算工作启动。学校预算管理机构根据预算年度学校运行发展要求,将各责任中心作业量连同上级编报预算新规定、新政策,下达至各责任中心。

第三,责任中心编制预算表。各责任中心动员各“作业”执行负责人员,根据各作业特征及其执行以至完成的需要,参考预算管理机构所提供的费用项目目录与要求,确定各作业的费用项目,并采用科学方法(一般为零基预算法)预测各费用项目支出。分作业列明并汇总其费用项目,同时按经济分类汇总本责任中心同名费用项目支出(表格结构见下表2)。各责任中心将汇总预算表连同各作业支出预算必要性说明书及执行效果预测等,报送预算管理机构。

表2 某教学类责任中心公用支出预算表

作业名称	行政事务		教学事务		实习实训		学生事务		就业事务		经济分类合计
	名称	金额									
费用项目	办公费										
	差旅费		差旅费		差旅费		差旅费		差旅费		
	交通费		交通费		交通费		交通费		交通费		
	出国费										
	维修费		维修费		维修费						
			劳务费		劳务费		劳务费		劳务费		
			印刷费				印刷费		印刷费		
			培训费								
用途分类合计	其他费用										

第四,确定学校预算草案。预算管理机构,汇总各责任中心上报的支出预算数据,根据收入规模及政策要求,

提请学校决策部门确定上报的学校预算草案。学校决策部门会同相关决策咨询机构,从学校全局出发,依照零基预算思想,通过取舍作业方式最后确定上报草案。从作业管理角度分析,这一过程也是优化作业链的过程。

2. 简要评析。

第一,预算编制贴近学校事业运行发展实际。责任中心的作业根据各责任中心事业运行发展的需要确定,而各责任中心的作业具体执行人员又广泛参与预算编制,这使得各项预算数据具有扎实的支撑基础。

第二,预算数据满足新《预算法》的基本要求。各责任中心上报的预算汇总既有按用途分类的数据,又有按经济分类明细至款的预算数据,尤其是费用项目的设置实现了科目明细的规范化,体现出应用的严肃性。

第三,预算数据可以直接用于预算管理的日常控制。借助财会管理软件,根据实际管理需要,可以分“作业”或“费用项目”,以指标的形式进行日常控制。

第四,以作业的取舍决定支出预算的规模,预算数据与作业预计执行效果紧密联系,十分方便绩效考评。

第五,方便成本核算提取财务会计信息。由前述内容可知,通过预算管理系统可以很容易地提取出某一作业的实际支出。又由于作业所汇集的实际支出是某用途的作业在执行及至完成过程中所消耗的费用,将众多相同用途作业的费用汇集在一起就是某种业务活动的成本,也就是高校实现某一职能所发生的成本。

总之,改革后的预算编制方式,不仅符合新《预算法》的基本要求,而且能够为预算管理和成本核算提供会计信息支持。

主要参考文献

刘希宋等.新的成本管理方法:作业成本法:机理、模型、实证分析[M].北京:国防工业出版社,1999.

格莱·M.库金斯(Gary M.Cokins)著.谭军等译.作业成本管理成本会计制度的创新[M].沈阳:辽宁人民出版社,2000.

燕廷森.高校培养成本核算与管理研究[M].成都:西南财经大学出版社,2014.

宗文龙.高校教育成本核算与控制研究——作业成本法视角[M].北京:中国财政经济出版社,2006.