

关于《事业单位财务规则》 修订的几点看法

龙海红■

摘 要：现行《事业单位财务规则》自2012年修订以来，很好地规范了事业单位的财务管理行为。自党的十八大以来，为推进国家治理体系和治理能力现代化，财税体制改革不断深化，政府部门职能的转变、新《预算法》的实施、行政事业单位内部控制制度初步建成、政府会计标准体系正式实施、互联网和大数据等技术手段的应用等对事业单位财务管理产生了深远影响。现行《事业单位财务规则》已经不适应这些新变化，必须进行修订。本文结合财务管理基本理论，从现行《事业单位财务规则》的框架内容入手，找出其存在的问题，为《事业单位财务规则》的进一步修订提供相关建议。

关键词：事业单位财务规则；框架内容；财务活动

中图分类号：F810.6 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2019) 22-0013-04

一、《事业单位财务规则》修订的必要性

《事业单位财务规则》(以下简称《规则》)是规范事业单位财务活动及其财务关系的基本准则，是财务管理的基本依据，也是规范全国120多万事业单位财务行为的基本准则。从发展历程来看，事业单位财务管理规则的建立经历了三个重要阶段：第一个阶段为1989年至1996年，财政部发布《关于事业单位财务管理的若干规定》，之后又出台《全额预算单位财务管理办法》《差额预算单位财务管理办法》《自收自支单位财务管理办法》和《事业单位收入财务管理办法》，初步构建起我国事业单位财务制度的体系框架；第二个阶段为1997年至2012年3月，《规则》及相关行业事业单位财务制度的施行标志着适应社会主义市场经济体制要求的独

立、统一、完整的事业单位财务制度体系的建立；第三个阶段为2012年4月至今，《规则》在2012年进行了一次修订，修订后的《规则》在一定程度上满足了国库集中支付、政府收支分类、部门预算、工资津补贴、国有资产管理、政府采购改革、“收支两条线”等财政管理体制改革的要求，也与当时事业单位会计准则和会计制度的修订相配套。由此可见，每一次财务制度、规则的出台、修订都是基于事业单位内外部环境的变化和单位自身管理的需要而发生的。自党的十八大以来，为推进国家治理体系和治理能力现代化，财税体制改革不断深化，对事业单位财务管理产生了重大影响，现行《规则》的修订迫在眉睫。

二、现行《事业单位财务规则》存在的问题

(一)《规则》规范的内容不合理

1.《规则》对财务管理的规定不全面。财务管理包括财务活动和财务关系，财务活动主要是指单位的资金运动，主要包括筹资活动、投资活动、营运资金活动和资金收回及分配活动；财务关系是在财务活动中体现出的单位与各利益相关者的经济关系。《规则》是对事业单位财务管理行为进行规范的制度，应该围绕上述活动来规范财务管理行为。然而，现行《规则》对财务管理的规定不全面，主要表现在：(1)很少规范投资活动、营运资金活动的管理，对筹资活动的规范仅在负债管理中提及。(2)侧重于服务财政管理体系的预算管理，忽略单位自身财务活动的管理。(3)很少对财务关系中体现出来的责权关系(尤其是与财政部门、上级主管部门)进行清楚界定。

2.《规则》的框架体系不完整。《规则》规范内容的不全面造成其框架体

作者简介：龙海红，中国财政科学研究院。

系不尽合理。现行《规则》共分十二章，可以分为四大类：一类是事业单位财务制度的概念基础，包括第一章总则（5条）和第十二章附则（7条），主要规定制度制定依据与目的、适用范围、财务管理体制的建立、制度实施时间等；二类是对事业单位财务管理内容的规范，主要包括第三章收入管理（4条）、第四章支出管理（10条）、第五章结转和结余管理（4条）、第六章专用基金管理（3条）、第七章资产管理（12条）、第八章负债管理（4条）；三类是对事业单位财务管理环节（方法）的规范，主要包括第二章单位预算管理（8条）、第十章财务报告和财务分析（4条）、第十一章财务监督（4条）；四类是对事业单位特殊业务的规范，包括第九章事业单位清算（3条）。可见，现行《规则》的框架体系主要是从加强预算资金管理的角度来规范事业单位各项财务活动的，如第三、四、五、六章从内容上来看属于预算资金活动的内容；又如财务分析中大多是对预算执行情况的分析。而且现行《规则》框架体系是基于收入、支出、资产、负债、净资产（包括结余和专用基金）五大会计要素来设计，并未体现出财务活动的过程，不能有效指导单位财务管理行为，不利于提升单位管理水平。此外，对于事业单位财务管理的目标，《规则》也未予以明确。

（二）《规则》与其他规范的界限不清晰

财务管理、管理会计和内部控制在理论上存在内容交叉重复，《规则》和《管理会计应用指引803号——行政事业单位》《行政事业单位内部控制规范（试行）》也是如此。

例如，《管理会计应用指引803号——行政事业单位》在战略管理、预算管理、成本管理、绩效管理、风险管理等方面综合应用管理会计工具方

法，《规则》也对预算管理、财务分析进行了独立成章的规范；《规则》与内部控制规范在预算管理、资产管理等方面也存在内容交叉重复。规范之间的界限不清晰可能导致规范执行中的扯皮现象或者重复工作，不利于单位管理。

（三）《规则》与新政府会计准则制度不协调

现行《规则》与事业单位会计准则制度在立法目的、适用范围、会计要素概念等方面高度统一且相互协调。但2015年以来，财政部陆续出台了《政府会计准则——基本准则》及存货、投资等9个具体准则，应用指南和政府会计制度，形成了财务会计与预算会计相互分离又相互衔接的政府会计核算模式，这导致新政府会计准则制度与现行《规则》呈现出不协调性，主要表现为：

1. 归并统一问题。新政府会计准则制度下，《行政单位会计制度》《事业单位会计制度》以及九个行业事业单位会计制度统一为新《政府会计制度》，不再按照单位类型划分会计制度和行业事业单位会计制度，同时取消基建会计。从现行《行政单位财务规则》和《规则》的内容框架看，除事业单位有专用基金管理之外，两者的其他内容框架基本一致。

2. 两者规范的对象不协调。新政府会计规范的对象包括财务活动和预算活动，在“财务会计与预算会计相互分离又相互衔接”“双功能、双基础、双报告”的政府会计核算模式下，新政府会计既采用权责发生制对单位财务活动进行会计核算，为单位管理提供信息，又采用现金收付制对单位预算活动进行核算，为预算管理提供信息。而现行《规则》主要为预算管理服务，侧重于预算收支活动管理。

3. 两者对会计要素的规定不一致。

主要表现在：（1）会计要素分类不同。《新政府会计准则——基本准则》提出“3+5”会计要素，对资产、负债、净资产、收入、费用、预算收入、预算支出和预算结余会计要素进行界定和分类。而《规则》只有资产、负债、净资产、收入、支出5个会计要素，是现金收付制下的会计要素。（2）对会计要素的界定和分类不同。新政府会计制度增加了对新的会计要素（收入和费用）的界定，并重新对资产、负债、预算收入和预算支出进行了分类，这与现行《规则》中相关概念的表述不一致。比如在新政府会计基本准则中，预算收入是指政府会计主体在预算年度内依法取得的并纳入预算管理的现金流入，而《规则》中的收入是指事业单位为开展业务及其他活动依法取得的非偿还性资金。前者更强调纳入预算管理，后者强调非偿还性资金。

4. 两者对财务报告和财务分析的规定不一致。主要有：（1）新政府会计准则制度增加了权责发生制下的财务报告，而《规则》没有这方面的规定。（2）新政府会计准则制度没有对财务分析做具体规定，《规则》则设置了反映预算执行情况的财务指标。

（四）《规则》不能满足预算管理改革的要求

为了深化财税体制改革和建立现代财政制度要求，我国于2014年对《预算法》进行了修订，并自2014年以来陆续发布了《国务院深化预算管理制度改革的决定》（国发〔2014〕45号）、《国务院关于实行中期财政规划管理的意见》（国发〔2015〕3号）、《中共中央 国务院关于全面实施预算绩效管理的意见》（中发〔2018〕34号）、《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）等。现行《规则》是在《预算法》的基础上制定的，在预算

资金管理方面应该与《预算法》等相关规范相一致,但这些规范中的新规定还未体现到《规则》之中。主要表现如下:

1.《规则》没有明确全口径预算体系。新《预算法》删除了预算外资金的相关内容,建立了全口径预算体系,把所有的政府收支统一纳入预算管理,从横向上来讲,预算包括一般公共预算、政府性基金预算、国有资本经营预算和社会保险基金预算在内的“四本预算”;从纵向上来讲,预算层级包括中央、省、市、县、乡“五级预算”。同时,新《预算法》对政府收支分类科目做出规定,收入分为类、款、项、目,支出按其功能分为类、款、项,按其经济性质分为类、款。《政府会计准则》在预算会计的界定中对此也有明确规定,即“预算会计,是指以收付实现制为基础对政府会计主体预算执行过程中发生的全部收入和全部支出进行会计核算,主要反映和监督预算收支执行情况的会计”,而《规则》中仅规定“事业单位预算由收入预算和支出预算组成”,没有明确规定全部收支都纳入预算管理。

2.《规则》没有提及跨年度预算平衡机制。新《预算法》改进预算控制方式,建立跨年度预算平衡机制,按照中期财政规划管理的要求,事业单位自2016年开始编制三年滚动预算,强调跨期预算平衡,允许年度内可以出现赤字预算。而《规则》规定“事业单位预算应当自求收支平衡,不得编制赤字预算”。

3.《规则》对预算编制细化和预算调整条件没有明确规定。新《预算法》要求预算编制细化,第四十六条规定“报送各级人民代表大会审查和批准的预算草案应当细化。本级一般公共预算支出,按其功能分类应当编列到项;按其经济性质分类,基本支出应

当编列到款。本级政府性基金预算、国有资本经营预算、社会保险基金预算支出,按其功能分类应当编列到项。”而且在第六十七条对预算调整情况做了明确限制。而《规则》对此均规定模糊,导致对实际工作的指导性不强。

4.《规则》很少提及预算绩效管理。新《预算法》要求公共财政预算绩效管理要贯穿预算活动整个过程,此外,还有诸如专项转移支付定期评估和退出、预算公开等内容,都体现着预算绩效管理的理念。而《规则》对预算绩效管理却很少提及。

三、《事业单位财务规则》修订的建议

(一)处理好《规则》与相关法律法规的关系

1.厘清《规则》与管理会计应用指引、内部控制规范之间的关系。对三者共同规范的内容(预算管理、资产管理等)要界定清楚各自规范的范围,明确各自的侧重点,避免重复规定。

2.统一行政事业单位财务规则。为了与现行《政府会计制度》规范的对象相一致,建议把《行政单位财务规则》与《规则》、行业事业单位财务规则归并统一为《政府财务规则》。

3.处理好与《基本建设财务规则》的关系。基建投资活动是单位财务活动的一部分,基建财务管理也是单位财务管理的重要内容,理应把两个规则进行合并。但由于基建投资活动的复杂性和独特性,国家对其资金管理有特殊的管理要求,如果合并到《规则》中会打乱规则的整体结构,内容也会冗长,因此可单独设立《基本建设财务规则》,并注意与新《规则》投资管理规定相协调。如果条件允许,可以把《基本建设财务规则》作为新《规则》的细则处理,建立两者的从属关系。

4.处理好《规则》与政府会计准则制度的关系。(1)《规则》应突出对财务活动管理的规范。由于行政事业单位全部或者部分资金来源于财政资金,单位财务活动过程会伴随着预算资金运动,因此《规则》对财务活动管理的同时也应对预算资金活动予以规范,新《规则》应以财务活动管理的规范为主,改变现行《规则》过分强调预算资金活动管理。(2)《规则》对资产、负债、预算收入、预算支出、结转结余及结余分配等的概念界定和分类等要与政府会计准则制度相一致。(3)对于政府会计准则制度涉及到会计处理的财务活动,如投资、资产减值(坏账准备计提)、固定资产折旧、收入、费用、净资产等内容,《规则》应增加此方面的财务管理规范。(4)《规则》对财务报告与财务分析的规定要与政府会计准则制度以及权责发生制政府综合财务报告编制规范的相关规定相一致。

5.处理好与《预算法》的关系,适时增加对预算管理的新要求。如增加预算编制、预算执行与调整、决算,以及预算绩效管理等内容。

(二)重构新《政府财务规则》的框架体系

构建新《政府财务规则》的框架体系应遵循财务活动过程来进行,而不是从会计要素角度来设计,为此应增加筹资管理、投资管理、营运资金管理等内容。构建新《政府财务规则》的框架体系要继承现行《规则》的可取之处,充分考虑财务环境变化的影响,以及与其他法律法规的协调关系,借鉴《企业财务通则》的经验。新《政府财务规则》既要规范预算资金活动,更要突出对单位自身财务活动的规范,还要考虑对财务关系中权责的规范。因此,新《政府财务规则》的框架体系应该包括:总则、单位预算管理、预算

资金活动管理(预算收入管理、预算支出管理、结转结余及结余分配管理)、筹资管理、投资管理、营运资金管理、特殊财务业务的规范、财务报告和财务分析、财务监督及附则。具体内容如下:

1. 总则。继续保留现《规则》对制度制定的依据与目的、适用范围、财务管理的基本原则和主要任务、财务管理体制的规定。修订适用范围为行政事业单位,对基本原则和主要任务要根据新变化进行酌情修改。建议增加:财务管理的内涵、财务管理的目标、财务管理体制的具体内容(包括财务机制运行与机构人员设置等)、财务关系及各方(财政部门、上级主管部门、各级预算单位、审计监督部门等)的权责划分,以及信息技术的应用要求等。

2. 单位预算管理。继续保留现《规则》对单位预算的内容、管理办法、预算的编制要求、审批程序、决算编报,以及预算的分析与考核等内容框架。建议修订或者增加的内容主要有:(1)明确预算编制的范围、原则和方法。预算编制范围为全口径预算,包括全部收支纳入预算、全部财务活动过程纳入预算;树立绩效预算管理观念,建立跨年度预算平衡机制,允许年度内赤字预算,实行三年滚动预算编制方法,尽可能根据政府收支分类和管理的要求来细化预算指标。(2)根据《预算法》的要求,规定预算调整的具体条件。(3)严格预算执行的管理规定。严格贯彻“收支两条线”,体现预算绩效管理的要求,提高资金使用效果。(4)根据建立“公开透明,全面规范”预算管理制度的要求,建立公开透明的决算制度,并与《政府会计制度》相关会计报告的规定相一致。(5)根据预算管理的新变化,增加预算绩效管理的内容。强调预算绩效管理贯穿预算活动

的全过程,建立预算编制、预算执行、决算、评价各环节的绩效管理原则。

3. 预算资金管理。十八届三中全会提出“全面深化改革的总目标是完善和发展中国特色社会主义制度,推进国家治理体系和治理能力现代化”。为了满足国家对财政资金管理的需要,新《政府财务规则》仍然要保留预算资金管理的内容,也就是现《规则》中(预算)收入管理、(预算)支出管理、结转结余及结余分配管理(如事业单位专用基金管理)等内容,其中的相关概念要与政府会计规范相一致。关于资金收回和分配问题,由于行政事业单位的资金收回和分配多与结转结余资金及其分配相关,故也在此部分中予以规范。

4. 筹资管理。此部分内容是在现《规则》的负债管理一章中加以规范的,虽然负债管理是行政事业单位筹资管理的主要组成部分,但负债管理是从会计要素角度出发,侧重于负债筹资方式的管理,对筹资管理的规范不全面。新《政府财务规则》应增加对净资产中国家投入资金、自有资金来源等的相关规范,以及对财务风险防范的规定。

5. 投资管理。它是对单位投资规模、投资方式和投资结构等具体投资活动管理行为的规范,具体包括对外投资和对内投资两方面内容,对外投资是指股权和债权投资,对内投资主要是购建固定资产、无形资产和其他长期资产的活动。现《规则》对投资管理的规范主要体现在对对外投资、固定资产、无形资产的规定上,这些规定继续保留。同时,应增加提高投资效益方面的内容。

6. 营运资金管理。营运资金管理可以从两个方面来理解:一方面,可以理解为对营运资金的管理,因此其管理应包括流动资产管理和流动负债

管理;另一方面,可理解为对营运资金活动的管理,营运资金活动是指购产销活动,而作为政府公共部门的行政事业单位,其营运活动与企业相比有其特殊性,资金主要来源于财政资金,用于行政活动和事业活动之中,没有明显的购产销活动。为此,新《政府财务规则》应采用第一个概念加以规范。现《规则》对营运资金的管理规范主要体现在对流动资产的规范,应予以保留。增加对采购活动的规范,并与政府采购法律法规相协调。

7. 特殊财务业务的规范。主要包括:事业单位清算和行政单位划转撤并的财务处理等。建议继续保留现《规则》有关规定。

8. 财务报告和财务分析。建议继续保留现《规则》对财务报告的概念与作用等规定,修订和增加:(1)根据新《政府会计制度》的规定,修改现《规则》财务报告的内容,增加政府财务报告和预算会计报告的新内容。(2)根据单位管理要求,增加财务分析的内容。现《规则》财务分析内容主要包括预算编制与执行、资产使用、收入支出状况等,侧重于预算执行情况分析,建议增加单位财务状况和运行结果的分析内容。(3)在现《规则》财务指标的基础上增加新的财务分析指标。现《规则》财务分析指标主要有预算收入和支出完成率、人员支出与公用支出分别占事业支出的比率、人均基本支出、资产负债率等,在保留这些指标同时,增加流动比率、现金比率、资产周转率、成本费用率、内控基础评价指标等。

9. 财务监督。建议继续保留现《规则》对财务监督的内容、方式、要求等规定。

此外,从事业单位控制成本的角度出发,建议在《规则》修订中增加对于成本管理的相关规定。

责任编辑 张璐怡