

关于《事业单位财务规则》与 《政府会计准则——基本准则》 协调与衔接的几点思考

高思凡■

摘要：《事业单位财务规则》是事业单位财务制度体系中的基本制度，《政府会计准则——基本准则》是政府会计准则体系的“概念框架”。尽管二者在理论基础、价值取向和规范对象上存在协调性，但是在制定依据、适用范围和规范内容上，却有诸多不协调之处。修订《事业单位财务规则》需要针对二者不协调之处，与《政府会计准则——基本准则》进行相应衔接，使二者具备逻辑一致性。

关键词：事业单位财务规则；政府会计准则；预算管理

中图分类号：F810.2 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2019)23-0022-03

2015年10月，财政部发布《政府会计准则——基本准则》(以下简称《准则》)。作为政府会计的“概念框架”，《准则》在政府会计准则体系中处于指导地位，它的出台必然涉及事业单位财务制度的完善问题，这一点已体现在《权责发生制政府综合报告制度改革方案》所确定的配套措施和2018~2020年工作计划中。《事业单位财务规则》(以下简称《规则》)是事业单位财务制度体系中的基本制度，是制定行业财务制度及事业单位内部财务管理办法的依据。修订《规则》应当厘清其与《准则》的关系，重视二者的协调和配合，这也是政府会计制度改革顺利实施需要面对和解决的重要课题之一。

一、《规则》与《准则》的不协调

(一) 制定依据不协调

《规则》与《准则》皆以财政部令的形式发布，均为部门规章，属同位法。但《准则》之上有《会计法》和《预算法》作为纲领性的法律规范，《规则》却没有明确的上位法，由此造成二者在制定依据方面的不协调。

缺乏明确的上位法统驭《规则》，导致事业单位财务管理行为缺乏纲领性的法律规范和支持，由此产生了三方面的不利后果。一是修订《规则》及相关事业单位财务制度时无法把握基础性的背景及理论，可能产生不稳定的事业单位财务制度体系；二是难以发挥上位法的统御指导作用，难以归纳不同类型的组织在财务管理方面的共性和差异性，难以针对各行业财务规范形成统一的法律法规依据和组织机制安排，进而难以形成合理的资源配置制度安排；三是导致

《规则》与《预算法》《事业单位国有资产管理暂行规定》《基本建设财务规则》《准则》等存在交叉重叠，致使《规则》在执行过程中出现可选择性和多变性，进而可能出现管理漏洞以及管理程序上的矛盾。凡此种种不利方面致使《规则》难以具备《准则》的刚性约束程度及强制力，在事业单位会计财务规范中的地位与作用也不及《准则》，以致实务界重“会计”而轻“财务”，最终同时削弱了财务与会计的职能。

(二) 适用范围不协调

《规则》在总则中指出，“本规则适用于各级各类事业单位”；《准则》在总则中指出，“本准则适用于各级政府、各部门、各单位”。由此可见，《规则》的适用范围被《准则》所包含，《规则》的适用范围更窄。

《规则》适用范围过窄产生了一些

作者简介：高思凡，中国海洋大学管理学院会计系博士研究生。

局限性,相关政策制定部门按照部门、领域或行业来制定规范单位财务管理行为,有“政出多门”的现象,导致政府组织财务管理领域多项规则并存、体系繁杂,如《规则》与《行政单位财务规则》分别规范事业单位和行政单位的财务管理行为,《规则》与《基本建设财务规则》对事业基本建设投资财务管理皆有所规范,类似“归口分级”的管理体制导致各制度规范之间缺乏有效衔接。

(三) 规范内容不协调

1. 会计基础不协调。《规则》规定,部分行业事业单位财务管理可以引入权责发生制,除此之外,事业单位在收支计量与确认的处理基础上仍然默认采取收付实现制。相比之下,《准则》正式在政府会计核算中引入权责发生制,权责发生制与财务会计内在结合强化了政府财务会计职能,能够通过“资产权属”以及“负债责任”提供有关资产和负债的“存量”信息。不难看出,《规则》有悖于《准则》“双基础”的思路,《规则》规范下的事业单位财务管理,仍将收付实现制下以预算会计为核心兼有财务会计的“混合”预算会计体系作为信息基础,难以有效利用权责发生制会计所提供的会计信息。如此,事业单位既难以进行全面有效的预算管理,又难以进一步提高资产管理绩效并防范财务风险,进而对事业单位持续健康发展造成桎梏。

2. 会计要素内容不协调。《准则》引入权责发生制原则后,对会计要素进行了重新界定,确定了收付实现制下的预算收入、预算支出和预算结余三项预算会计要素和权责发生制下的资产、负债、净资产、收入和费用五项财务会计要素。相比之下,《规则》中收入、支出、结转和结余以及资产、负债等会计要素的定义和分类与《准则》有较大出入。首先,《规则》中的资产、负债仅是由于收支结余而产生的“存量”信息,并非以事业单位掌控的资源、承担的义务为基

础,其实质上是“混合”预算会计系统下的收入与支出要素的辅助要素,难以反映资产、负债的全面情况。以资产为例,《规则》中尚未体现公共基础设施、保障性住房、文物文化资产等内容。其次,《规则》中缺少净资产和预算结余的概念,相关差额的概念则是通过结转和结余资金、事业基金、专用基金三个方面进行规定。最后,《规则》只有收入与支出的概念,未体现收入与费用要素。一方面,《规则》中的收入要素总体上属于预算收入范畴,与《准则》中收入的确认时点和确认条件有很大区别;另一方面,《规则》中只有支出要素没有费用要素,《规则》中的支出要素总体上也属于预算支出范畴,难以准确反映政府会计主体的运行成本。

3. 报告体系不协调。《准则》明确了决算报告与财务报告的“双报告”,其中政府财务报告反映财务信息,决算报告反映预算执行信息,二者都有助于报告使用者做出决策、进行监督和管理。相比之下,《规则》中有关报告的内容在定义、主要内容及构成方面都与《准则》有所差异,二者报告体系的不协调性主要体现在以下三方面。首先,“双报告”的思路尚未体现在《规则》中,《规则》并未明确决算报告的概念,《规则》中的财务报告实际发挥着事业单位预算收支决算报告的作用,与《准则》名同实异。其次,《规则》中的财务报告以合规为导向,其重点是反映事业单位当年资金资源的预算情况,即反映事业单位收支、预算执行有无违规违法行为,与以绩效为导向的《准则》中的财务报告有所出入,难以全面反映事业单位资金资源使用的合理性、效益性等财务状况信息。最后,《规则》中的财务报表体系不完善,并未提出要根据事业单位实际情况编制现金流量表,部分事业单位难以从现金角度考察资产变现能力以及偿债、支付能力。

4. 财务分析内容不协调。《准则》确定了收入和费用要素之后,与财务会计相伴的成本观念、绩效观念得以顺利体现在财务报告中,财务会计遵循权责发生制(计提固定资产折旧费用、无形资产摊销费用)、能够进一步反映政府的运行费用和履职成本,合理评价事业单位耗费公共资源等情况,从而为事业单位财务分析指标体系的构建奠定良好的基础。而《规则》中的财务分析指标基于原“混合”预算会计体系构建,在一定程度上难以反映事业单位资金资源的真实变动状况,进而可能导致事业单位财务分析结果产生误差。除此之外,《规则》中的财务分析指标尚未构成体系,缺乏系统性,难以满足事业单位财务管理多元化绩效考核和评价的使用需求。

二、《规则》与《准则》的衔接

(一) 制定依据的衔接

笔者认为,可以考虑在《规则》中明确其上位法,如新《预算法》,以此从更高层次发挥统驭指导作用,以更好地规范政府财务主体的财务活动与财务关系。对于《规则》和《准则》内容的重复部分(如《规则》中关于相关会计要素定义的规定等),应本着“一致”的原则在《规则》中体现,并根据内容进行详略处理,已经在《准则》中明晰的问题《规则》中可以不再赘述,《规则》应当聚焦于政府会计要素的财务管理方面。

(二) 适用范围的衔接

《准则》统一了各级政府、各单位、各部门的基本会计准则,为构建标准统一的政府会计核算体系和编制权责发生制的政府综合财务报告奠定了坚实的基础。参考此模式,笔者建议将《规则》的适用范围扩大,提升《规则》从国家层面对规范各级政府、各单位、各部门财务管理行为的通用性。可以考虑与《行政单位财务规则》的适用范围合并,制定《政府财务通则》,以便于各级政府、各



图 / 张庆龙

单位、各部门执行一套财务制度的“概念框架”，进而构建标准统一的政府财务制度体系，与政府会计制度改革保持一致。

（三）规范内容的衔接

1. 明确修订思路。现《规则》仍依托于原“混合”预算会计体系，规范内容主要集中于收付实现制下的预算管理。《规则》修订时应当明确权责发生制的本质和业务范围，进而将《准则》呈现出的“双体系”“双基础”“双目标”的改革思路在《规则》中予以明确。

2. 提高预算管理要求。首先，事业单位预算管理应由合规导向转变为合规与绩效导向并重。要进一步规范预算编制、调整及执行的程序，强化预算工作的规范性，进一步明确预算收支安排，并在预算编制、调整、执行以及决算编制等环节重视绩效管理工作。其次，增强预算管理的全面性、协调性、可持续性，由按照基数法编制的年度预算向跨年平衡机制转变。最后，进一步完善预决算公开工作，更加全面、充分地向决算报告使用者反映预算执行信息。以上要求皆应体现在《规则》的修订中，以进一步贯彻《准则》的精神。

3. 完善财务会计要素管理。《规则》应当拓展资产、负债的概念和内涵，明确净资产、收入、费用的定义与分类，与《准则》的相关规定保持一致。资产要素管理方面，应当明确公共基础设施、文物文化资产、对外投资等资产的财务管理问题；落实无形资产摊销、固定资产折旧及坏账的计提等要求；应当基于全面的价值计量对资产管理内容进行规范，进一步明确资产在配置、使用、处置等环节的管理要求。负债要素管理方面，应当全面加强事业单位所承担现实义务的管理，明确预计负债、受托代理负债等负债管理问题；明确事业单位偿债能力及财务风险分析要求。净资产要素管理方面，应当明确累计盈余、专项基金的提取、计提等相关财务问题。收入、费用要素管理方面，应从收入的获取途径、期间、金额和结构等方面规范事业单位的资金使用限制和受托责任；事业单位收入和费用应当遵循期间配比和事项配比原则，并明确收入、费用在合规以及绩效管理方面的要求。

4. 优化财务报告和财务分析。一方面，《规则》与《准则》财务报告的口径应当保持一致，例如，事业单位应当根

据实际需要增加现金流量表以如实反映单位现金流量的信息，同时应当关注多个连续的会计年度，对事业单位财务管理的长期影响和结果进行全面报告，进而为报告使用者提供更加系统、完整、连续的财务信息。另一方面，建议在原有财务分析指标的基础上，新增以权责发生制为基础的财务分析指标，以构建科学的财务分析指标体系。例如，可以明确收入费用率指标，通过对比收入和费用的总体情况，总体评价事业单位提供公共产品和服务的成本效益情况。

责任编辑 张璐怡

主要参考文献

[1] 李心合. 重新解读财务与会计的关系[J]. 财务与会计, 2008, (22): 71-73.

[2] 杨雄胜. 财务管理原理[M]. 北京: 北京师范大学出版社, 2007.

[3] 姜宏青, 宋晓晴. 双轨制政府会计改革引发政府财务管理理论重构[J]. 中国海洋大学学报(社会科学版), 2017, (3): 23-30.