

改进我国事业单位会计制度的几点思考

□ 程晓佳

随着我国社会主义市场经济发展和财政改革的不断深入,事业单位的外部环境和内部管理发生了许多新的变化,现行的事业单位会计制度已不能满足事业单位经济核算、预算控制、信息披露、成本考核和绩效评价等各个方面的需求,亟待进行修订。本文分析了事业单位会计制度的执行现状,在此基础上,探讨了国库集中支付、部门预算、“收支两条线”、政府采购等预算和国库体制改革以及事业单位财务规则对事业单位会计核算的要求,并结合国际惯例和先进经验,提出了改进事业单位会计制度的几点思考。

一、现行事业单位会计制度的基本情况

现行的《事业单位会计准则》(试行)和《事业单位会计制度》是财政部于1997年发布的,自1998年1月1日起施行。其后,财政部又相继发布了中小学校、高等学校、医院、科学事业单位和测绘事业单位等会计制度。这些会计制度共同构成了现行的事业单位会计制度体系(以下称事业单位会计制度)。

现行事业单位会计制度统一了会计记账方法(即借贷记账法);确立了真实性、可比性、一贯性、及时性、可理解性和配比等会计原则;建立了资产、负债、净资产、收入和支出等五大会计要素;在此基础上,形成了资产负债表、收入支出表等会计报表及其附表、会计报表附注、收支情况说明书等事业单位财务会计报告体系。

在会计核算基础方面,《事业单位会计准则》(试行)规定了事业单位的会计核算一般采用收付实现制,但经营性收支业务核算可采用权责发生制。《事业单位会计制度》、《中小学校会计制度》和《高等学校会计制度》遵循了这一原则,而《科学事业单位会计制度》、《医院会计制度》和《测绘事业单位会计制度》则规定采用权责发生制作为会计核算基础,或者在实质上引入了权责发生制核算基础。近年来,众多事业单位在实质上引入了权责发生制进行会计核算和成本核算。此外,事业单位基本建设会计与财务会计分离,有关基本建设的会计核算遵循《国有建设单位会计制度》。

二、现行事业单位会计制度执行中存在的主要问题

(一)现行事业单位会计制度滞后于我国财政预算体制改革
近年来,我国公共财政体制逐步完善,国库集中支付、政

府采购和部门预算等各项财政和预算体制改革进一步深入,现行事业单位会计制度已经不能满足新形势下财政和预算管理的需要。

1、国库集中支付和政府采购改革

经过4年多的试点,国库集中支付(国库单一账户)制度2005年原则上要全面铺开。国库集中支付改革加强了对财政资金的管理,改变了原有的资金收支渠道,同时也对预算会计提出了更高的要求。对于事业单位会计而言,就需要调整相关收支的核算,增加国库集中支付和授权支付等新业务的核算。同时,政府采购改革要求采用直接支付方式,而且政府采购资金多元化,这些也对事业单位会计提出了新的要求。

2、政府收支分类和部门预算改革

为了完整、准确地反映政府收支活动,进一步深化各项财政管理改革,财政部将于近年全面实施政府收支分类改革。现行事业单位会计制度中的会计科目体系是以原有的预算收支科目为基础设计的,随着政府收支改革的全面展开,事业单位会计制度出现了与政府收支科目不相协调的情况。同时,部门预算改革要求按照“大收大支”的原则编制预算,现行事业单位会计制度中要求单列预算外支出的规定,就不符合这一原则,有不能保证数据的可靠性。

3、构建透明财政、绩效财政

我国对财政资金的管理逐步强化事后监督与追踪问效,涉及财政资金运行的每个环节,需要与之相应的真实、完整的会计信息作为基础。因此,事业单位会计就需要同时满足实时追踪财政资金和全面核算单位财务状况这两个目标。

(二)会计核算采用收付实现制导致的问题

现行事业单位会计制度的会计核算一般采用收付实现制,使得事业单位除财务收支业务以外的其他活动没有得到应有的会计核算和信息披露,主要问题如下:

1、现行事业单位资产、负债的核算不能完整地反映资产、负债的实际价值

(1) 固定资产。现行事业单位会计制度只核算固定资产原值,不核算固定资产折旧而以计提修购基金替代,这样难以反映固定资产的净值,同时修购基金的计提依据和比例并不是按照固定资产的实际损耗情况确定的,缺乏客观依据。而且,税法规定事业单位在交纳所得税时,应当在税前抵扣固定资产折旧,因

此现行制度体系下,应纳税所得额的计算缺乏会计依据。

(2)对外投资。现行事业单位会计制度对对外投资的核算过于笼统,不区分长、短期投资,不按股权、债权等类别细分长期投资,无法具体反映各类投资价值和各期投资收益,不利于事业单位对投资项目的管理。

(3)无形资产。现行事业单位会计制度对无形资产核算的规范不全面,对自创无形资产的计价等核算要求不符合会计理论和实务的最新发展。

(4)负债。不区分短期负债和长期负债,也不确认与或有事项有关的负债,无法全面反映事业单位的债务情况和偿债能力。不仅如此,事业单位计提的部分专用基金等具有负债的性质,不属于真正意义上的净资产。

2、现行事业单位会计制度缺乏成本核算方面的规定,不利于事业单位加强成本控制和成本管理

目前,财政部正在积极探索绩效预算和财政资金使用的绩效评价体系,成本信息是评价绩效的一项重要指标,但是,以收付实现制为基础的事业单位会计制度成本核算内容很简单,不能提供合理的成本数据,无法为制定决策、实施监管以及预算审批提供依据,不利于事业单位的成本管理和绩效评价。

3、事业单位会计报表不能做到完整地反映事业单位的财务状况、业务活动情况和现金流量状况

由于存在上述种种改革中的新问题和新情况,在以收付实现制为基础的会计原则下,各项报表本身列报的项目和内容不科学、不完整,会计信息披露不充分,难以满足使用者的信息需求。

(三)无法满足事业单位体制改革逐步深入的需要

随着事业单位体制改革的逐步深入,有些地方的事业单位体制改革已经取得了阶段性成果。事业单位与主管部门的资金关系多样化,更多的社会资本将被允许进入事业单位,资金来源多元化,事业单位的新业务层出不穷,这些都要求对现行事业单位会计制度进行修订。

(四)基建会计游离于财务会计核算之外

事业单位基建项目的会计核算游离于整个单位的会计核算体系之外,使得事业单位会计报表反映的信息不完整,不利于事业单位对基建项目的财务管理和监督,也不符合我国预算体制改革的要求。

三、改进现行事业单位会计制度的基本思路

改进现行事业单位会计制度的基本思路包括:积极配合我国预算和国库制度等改革和事业单位财务规则修订,满足事业单位预算资金和财务管理的需要;在会计核算基础上适当引入权责发生制,加强对事业单位资产和负债的核算,更好地反映事业单位的财务状况,对成本核算做出规定,为绩效预算和绩效评价提供成本数据;改进事业单位财务报告体系,调整会计报表的内容和格式;从实际情况出发,适当借鉴国际惯例和先进经验,积极稳妥,适时推进,使修订后的事业单位会

计制度既有前瞻性,又不至于超前,保证其可操作性。

四、改进事业单位会计制度的总体设想

1、制定统一的事业单位会计制度,取消行业制度

我国现行的事业单位会计体系中,各项制度之间在存在大量重复的同时,又存在一些原则上的差异。根据我国会计标准改革的总体原则,借鉴企业会计改革的经验,应当制定统一的事业单位会计准则和制度,取消行业制度。对于特殊性的行业,可以在不违背统一会计制度的前提下,制定相应的会计核算办法。这样既能从原则上规定事业单位会计核算的一般原则和概念基础,又能为事业单位提供具体的会计科目和会计报表及其使用说明,有利于实务操作。

2、适当引入权责发生制

近年来,在事业单位会计中引入权责发生制的呼声日益高涨。正如前文所分析的,现行事业单位会计制度因以收付实现制为主要会计核算基础而产生了一系列问题。因此,在事业单位会计中引入更多的权责发生制,已是大势所趋。关键是需要进一步探讨在何种程度上引入权责发生制,如何分步骤引入权责发生制。

3、补充国库集中收付等财政改革需要的会计处理规范

国库集中收付、政府采购等财政改革为事业单位带来了新的核算内容,比如国库直接支付、国库授权支付等。在改进现行的事业单位会计制度时,毋庸置疑,需要将这些内容补充进去,并视具体情况,作进一步的规范。

4、将基建会计纳入事业单位会计大账

事业单位基建会计与财务会计“两张皮”,为事业单位的财务管理和资产管理带来了不少问题。因此,在改进事业单位会计制度时,要将基建会计纳入大账,并必须将与基建相关的核算内容补充进去,同时设计相应的基建报表,以此满足事业单位内部和主管部门的管理需要和信息需要。

五、改进事业单位会计制度的若干具体问题及初步设想

1、如何实现既满足预算管理的需要,又全面反映事业单位财务状况

满足预算管理最好的方式是预算会计与财政预算编制采用同样的基础,在我国即以收付实现制为主;而全面、真实地反映事业单位的财务状况和业务活动情况又需要采用权责发生制。在一定程度上讲,这两个目标是相互矛盾的,但是,事业单位会计又必须同时满足这两个目标,不可偏废。这也是改进事业单位会计制度时需要解决的一个基本问题。

为了解决这一问题,本文提出两种初步设想:

第一,“单轨制”——即日常核算以财务会计(权责发生制)为主,期末对会计数据进行调整,满足预算管理的需要。这种方案的优点在于平时的会计处理原则统一,如果单位的业务活动简单,年末的调整也不会太复杂;其缺点在于不能提供实时的预算信息,而且年末的调整数据可靠性较差。

第二,“双轨制”——即日常核算采取预算会计(收付实现制)和财务会计(权责发生制)并行,期末同时生成预算报告和财务报告,并将预算报告作为财务会计报告的一个组成部分。这种方案的缺点在于平日的工作量加大,对会计人员的要求较高;其优点在于能够提供实时的预算信息,更好地配合预算和国库改革。

2、如何逐步细化对预算过程的核算

现行的事业单位会计制度只体现了预算执行的实际支付阶段。从加强预算管理的角度看,事业单位会计应当能更好地体现预算执行的全过程(或者至少是重要步骤,比如预算指标数的确定和调整、用款计划数的核定、保留支出、实际支出等),而不仅仅是实际支付阶段。此外,加强预算管理还要求事业单位真正做到专款专用,能够将每一笔预算与每一笔实际支出对应起来。

这就要求事业单位对预算过程进行更详细的核算,也就是说,需要在事业单位会计体系中制定较为完整的预算会计。但是,这一目标不可能一蹴而就,在现阶段还达不到这一理想状况。本文认为,事业单位会计目前从实际支出阶段扩展到预算指标的确定和调整以及实际支付两个阶段(同时反映指标的结余)应当是可行的,下一步再扩展至用款计划的核算和保留支出阶段。当然,这个问题和第一个问题是紧密相关的。如果不实行“双轨制”,这项改进也难以实行。

3、如何更好地满足国库集中收付等财政改革的需要

国库集中收付等改革对事业单位财政资金的核算提出了新的要求,比如在国库直接支付的情况下何时确认财政补助收入,在国库授权支付的情况下何时确认财政补助收入,这两种支付方式下的确认时点是否应当一致,等等。

根据现行的相关规定,直接支付额度和授权支付额度的确认时点不同:前者是在事业单位取得实际支付凭据时同时确认财政补助收入和相关支出;而后者是在事业单位取得授权额度凭据时同时确认财政补助收入和零余额账户额度(资产类科目)。在改进事业单位会计制度时,需要对此作进一步研究,将这部分内容补充进去。

4、在何种程度上引入权责发生制

上文提到,改进事业单位会计制度时应当适当引入权责发生制。何谓“适当”?本文认为,在现阶段,在以下方面引进比较适当:(1)计提固定资产折旧和无形资产摊销。(2)修改对外投资的核算,引入长期股权投资的权益法;计提股票、债券的应收股利和利息。(3)计提坏账准备。(4)按照权责发生制确认交换交易收入和费用。(5)引入成本核算概念,作出相应的规范。(6)引入“待摊费用”和“预提费用”等会计科目。但是,鉴于实际情况,对于资产减值(除坏账准备之外)、预计负债等还是暂不引入为好。

5、如何将基建会计纳入事业单位大账

将基建会计纳入事业单位大账,就要求在改进事业单位会计制度时吸收《国有建设单位会计制度》中的相关核算内容。对此初步设想是,在事业单位会计中增设“在建工程”科

目,并且在“在建工程”科目下设置相关的明细科目,归集基建成本,对基建工程进行明细核算。同时,将《国有建设单位会计制度》中的相关报表予以改进和简化,纳入事业单位财务会计报告,作为资产负债表的附表。这样既能满足对基建工程进行具体会计核算的需要,又能满足单位管理层和政府主管部门的信息需要。

6、是否取消“基金”的核算

现行事业单位会计制度中有关“基金”的核算并不是真正意义上的“基金会计”,而且有些基金项目实质上属于单位的负债,而不属于净资产。同时,我国的预算体制并不是以基金作为预算主体,也就不要求预算会计中采用“基金”会计。此外,目前专用基金的计提缺少客观依据,应改为据实列支为宜。为此,应当取消事业单位会计制度中有关“基金”的核算。但是各项改革应当相互配合,这还需要与《事业单位财务规则》等相关规定相配合,同时设计出更合理的净资产会计科目。

7、如何修改对拨入专款的核算

现行事业单位会计制度规定,“拨入专款”核算事业单位收到财政部门、上级单位或其他单位拨入的有指定用途、并需要单独报账的专项资金。拨入专款项目大多数跨年度使用,而且一般要求已完工项目进行结转,未完工项目不能结转。这样能够较好地满足对拨入专款进行专款专用的管理以及单独报账时的信息需要;但同时,这种核算会导致收入支出表中的“收入类”、“支出类”项目有可能包括以前的收入和支出,与当年收支混在一起,不能很好地反映当年的收支状况。

在实务中,拨入专款的情况较多,都被笼统地放在“拨入专款”科目中核算。本文认为,首先需要弄清楚各类拨入专款的性质,然后区别对待,采用不同的会计处理方法。主要有以下几种情况:(1)财政部门、主管部门或其他政府部门的直接补助(拨款)。这种拨入专款的核算应当与财政补助收入的核算一致。(2)财政部门、主管部门或其他政府部门的专项补助。取得专项补助的事业单位通常需要在项目结束时提交成果、通过评审。对于这类真正的拨入专款,可以考虑在取得款项时先将其确认为负债,同时设置专门的资产项目归集已为项目使用的款项,待项目结项时,再将负债转为收入或净资产。(3)有限定用途的民间捐赠。这类款项的处理可以借鉴《民间非营利组织会计制度》中的相关规定。(4)正常的商业交易(交换交易)。这类情况应当与其他提供服务业务的处理一致。

8、如何改进财务会计报告的内容和格式

对于改进财务会计报告,本文的初步设想主要有:(1)改进资产负债表的内容和格式,按照“资产=负债+净资产”的会计等式设计资产负债表,取消收入和支出项目;(2)根据引入权责发生制后收入和费用会计科目的改动,相应地将原收入支出表改进为业务活动表;(3)为满足预算管理的需要,设计相应的预算收支表;(4)为满足对基建核算、拨入专款等进行管理的需要,设计相应的附表。

(作者单位:财政部会计司)

责任编辑 张玉伟