

基于政府会计准则制度的 《事业单位财务规则》修订思考

赵西卜 赵爱萍

摘要：本文以现行《事业单位财务规则》为基础，依据政府会计准则制度和相关法律法规，对其中总则、预算管理、收入管理、支出管理、结余管理、基金管理、资产管理、负债管理、单位清算、财务报告、财务监督和附则等内容提出修订建议，并围绕以权责发生制为基础的收入和成本费用管理、投资和筹资管理、财务报告相关内容提出补充完善建议。

关键词：事业单位财务规则；政府会计准则制度；修订

中图分类号：F233；F235.1 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2020)05-0018-05

深化财税体制改革的不断推进，政府会计改革、内部控制和管理会计在行政事业单位的落地实施，“大智移云”时代下对会计行业的冲击，使事业单位的财务管理环境、目标都发生了很大变化，现行《事业单位财务规则》(以下简称《规则》)已无法满足事业单位财务管理工作的需要。笔者根据已实施的《预算法》以及《政府会计准则——基本准则》《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》(以下将两者统一简称为政府会计准则制度)，结合《基本建设财务规则》《行政事业单位内部控制规范(试行)》《管理会计基本指引》等，对《规则》的内容提出完善建议。

一、总则

现行《规则》总则中的内容包括制定目的、适用范围、基本原则、主要任务和责任人。考虑未来建立政府成本会计的要求，应在财务管理的主要任务中，增加加强成本费用管理的相关内

容，要求事业单位的资源配置和绩效评价应充分考虑成本因素，引导事业单位重视基于业务活动成本的财务管理。

二、预算(或财务)管理体制

现行《规则》中单位预算管理的内容包括事业单位预算管理办法、预算编制和调整程序、决算程序等。政府会计准则制度明确了预算收入、预算支出和预算会计报表内容，为保持《规则》与准则制度的一致性，同时为了更好地贯彻落实《中共中央 国务院关于全面实施预算绩效管理的意见》(以下简称《意见》)，笔者认为应按如下方法进行修订和完善：

1. 将财政补助收入改为财政拨款预算收入，非财政补助收入改为非同级财政拨款预算收入。

2. 政府会计准则制度的实施提高了对事业单位预算编制的要求，预算管理要求中应明确提出关注资金使用情况同时重视预算项目的执行结果并进行绩效

评价。政府决算报告应当包括决算报表和其他应当在决算报告中反映的相关信息和资料，该报告能够反映预算执行进度和执行结果，同时也应能够服务于预算绩效管理。

3. 根据政府会计准则制度，应在预算管理要求中增加编制预算会计报表，具体包括预算收入支出表、财政拨款预算收入支出表和预算结转结余变动表。

三、预算收入和支出管理

现行《规则》中收入管理和支出管理分别就收入的定义、收入的构成、收入管理及财政专户资金管理，以及支出、支出构成、支出管理、绩效管理等方面提出了原则性要求。按照政府会计准则制度的相关规定，预算会计中的预算收入和预算支出以收付实现制为基础进行确认和计量，财务会计中收入和费用要素以权责发生制为基础进行确认和计量。鉴于此，可将原收入管理和支出管理合并为一章，改为预算收入和预算支

作者简介：赵西卜，中国人民大学商学院教授；

赵爱萍，山西省财政税务专科学校教研室主任，讲师。

出管理,同时增加收入及成本费用管理章节。具体可在原内容基础上按照政府会计准则制度中的名称、定义和内容进行调整。

1. 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。事业单位预算收入包括财政拨款预算收入、事业预算收入、上级补助预算收入、附属单位上缴预算收入、经营预算收入、债务预算收入、非同级财政拨款预算收入、投资预算收益、其他预算收入(包括利息预算收入、捐赠预算收入、租金预算收入等)。关于各类预算收入的定义在政府会计准则制度中已有规定,无需重复,但是应明确预算收入均为“纳入部门预算管理的预算收入”;同时为与财务会计中收入要素区别,还应说明预算收入以收付实现制为基础确认。

2. 预算支出是指政府会计主体在预算年度内依法发生并纳入预算管理的现金流出。事业单位预算支出包括事业支出、经营支出、上缴上级支出、对附属单位补助支出、投资支出、债务还本支出、其他支出(包括利息支出、捐赠支出等)。各类预算支出的定义,在财务规则中无需重述。考虑到年末决算报告和绩效管理的需要,应对预算支出具体范围按照其资金来源(财政拨款、非财政专项资金、其他资金)分别提出明确的要求。同时为与财务会计中费用要素区别,还应说明预算支出以收付实现制为基础进行确认计量。

3. 费用要素属于财务会计体系的内容,考虑未来建立政府成本会计的需要,应将内部成本核算归并到成本费用管理中予以规范,删除原第二十四条关于内部成本核算的内容。并将事业单位的预算收入和支出应全面纳入绩效管理的要求在评价和监督部分予以强调。

四、预算结余管理

现行《规则》中结转和结余管理的内容,主要包括结转和结余的内容及其管理原则。政府会计准则制度中预算会计部分只有预算收入、预算支出和预算结余三个要素,为满足预算会计能够进行复式记账,预算结余内容增设了“资金结存”,用来核算纳入部门预算管理资金的流入、流出、调整和滚存等情况。笔者认为,为与政府会计准则制度相协调,应按如下方法进行修订和完善:

1. 增加“资金结存”的内容及其管理原则,并按照政府会计准则制度修订其他结转结余内容。资金结存是指事业单位资金的存量,根据资金支付方式及资金形态,包括零余额账户用款额度、财政应返还额度和自有货币资金三种,其结存余额应与其他预算结转结余的合计金额相等。

2. 政府会计准则制度是规范单位发生各类业务活动如何进行确认计量和报告,关于预算资金的使用范围与程序应在《规则》中加以规定。对于财政拨款结余资金,应明确不准参与事业单位的结余分配;对于非财政拨款结转资金,应明确结余资金使用范围、分配程序,便于更好地指导单位进行实务操作。

3. 政府会计准则制度中非财政拨款结余包含了原事业基金的内容,应将第三十一条关于事业基金管理的相关内容删除。

五、收入和成本费用管理

政府会计准则制度中财务会计要素与预算会计要素各司其职,在财务规则中应体现不同会计要素的职能和管理方法,建议增加以下与财务会计要素相关的内容:

1. 收入是指报告期内导致政府会计主体净资产增加的、含有服务潜力或者经济利益的经济资源的流入。事业单位收入包括财政拨款收入、事业收入、上级补助收入、附属单位上缴收入、经营

收入、非同级财政拨款收入、投资收益、捐赠收入、利息收入、租金收入、其他收入等。

2. 费用是指报告期内导致政府会计主体净资产减少的、含有服务潜力或者经济利益的经济资源的流出。事业单位的费用包括业务活动费用、单位管理费用、经营费用、资产处置费用、上缴上级费用、对附属单位补助费用、所得税费用、其他费用等。考虑未来建立政府成本会计的需要并满足成本管理与核算的需要,要求事业单位对费用按具体成本对象进行合理归集和分配。

3. 成本管理。事业单位实施政府会计准则制度,财务会计中引入了费用要素,并对固定资产、无形资产等资产进行计提折旧、摊销,为其开展成本核算提供了理论依据和实践基础。建立成本会计也是绩效管理的基础,在财务规则中需明确事业单位应进行成本核算,准确反映事业单位的运行成本和履职成本,满足成本信息需求,从而提高其行政运行和财政资源配置效率,为绩效管理提供详实依据。

为提高资源配置效率、科学合理降低成本,事业单位应根据自身业务情况,可以选择运用适宜的成本管理工具方法,比如针对高校、公立医院等事业单位可以引入变动成本法、作业成本法等,实施成本控制、分析与考核,进一步提高事业单位成本管理水平。

六、投资和筹资管理

随着经济的发展、环境的变化,事业单位承担的事务日益增加,随之需要更多资金支撑其持续开展业务活动,导致事业单位资金来源多元化,因此应强化事业单位的投融资管理及其带来的风险管理,结合事业单位当前情况及未来发展趋势,完善以下内容:

1. 投资管理。为保障事业单位持续发展,应赋予单位一定的资金使用、管

理自主权,提高资金效益同时加强投资资金的监管。一是将原对外投资的内容按照投资股权、债券等类型进行分类描述;二是允许事业单位将其自由资金在确保安全的前提下进行对外投资;三是增加投资审批程序及其管理要求,包括长期债券投资和长期股权投资取得、持有、处置的管理;四是增加事业单位参与PPP项目的投资管理规定。

2. 筹资管理。为满足事业单位业务开展的资金需求,应允许其在规定范围内举债的同时加强筹资风险管理。一是将原借入款项的内容进行重新表述;二是增加除了向银行等金融机构举债外,允许单位通过政府平台发行债券方式筹资;三是增加筹资审批程序及其管理要求,包括借款、应付债券的取得、持有、归还的管理;四是增加事业单位参与PPP项目的筹资管理规定。

3. 风险管理。事业单位进行投资活动因其收益的不确定性会带来投资风险,进行融资需要定期偿还本息可能因资金不足带来财务风险,为确保投资与融资对象的风险状况与事业单位的风险承受能力相匹配,并在一定程度降低或控制投融资风险,应要求单位建立健全投融资风险管理制度,明确提出单位应提前预估并评价对各类投资、融资过程(包括PPP项目)中可能出现的风险及其后果严重程度,同时制定相应的风险防范措施,科学有效控制和化解财务管理中的各类风险,尤其是事业单位的债务风险。

七、资产管理

事业单位的资产属于国有资产,也是其履行职责的物质基础。按照政府会计准则制度,笔者认为应按如下方法进行修订和完善:

1. 完善资产定义和内容。资产是指政府会计主体过去的经济业务或者事项形成的,由政府会计主体控制的,预期

能够产生服务潜力或者带来经济利益流入的经济资源。流动资产主要有货币资金、短期投资、应收及预付款项、存货等;非流动资产主要有固定资产、在建工程、无形资产、长期股权投资、长期债券投资、公共基础设施、政府储备物资、文物文化资产、保障性住房和自然资源资产等。

2. 提高固定资产认定标准。随着社会经济高速发展和物价上涨,为提高事业单位的工作效率,适当提高固定资产认定的价值标准:如单位价值在5 000元以上(其中专用设备单位价值在10 000元以上)等。

3. 增加资产计量属性。资产的计量属性主要包括历史成本、重置成本、现值、公允价值和名义金额。资产采用不同的计量属性产生不同的计量结果,提供的信息也不同。为客观公允反映事业单位的资产信息,应要求单位科学合理计量资产,明确上述计量属性的应用原则:一般采用历史成本,在特定情形下采用其他计量属性并且保证所确认的金额能够持续可靠计量,经管类资产(公共基础设施、政府储备物资、文物文化资产、保障性住房)不得使用名义金额。

4. 计提坏账准备。根据政府会计准则制度规定,对于未来收回后不需上缴财政的应收款项可以计提坏账准备,应在此明确坏账准备的计提范围和审批程序,避免资产人为损失。

5. 计提资产折旧、摊销。依据政府会计准则制度,单位应对固定资产、无形资产、公共基础设施、保障性住房进行计提折旧摊销,在此要求单位严格按月计提折旧、摊销,按照受益对象将折旧摊销额计入不同费用项目,以真实准确地反映现有资产的价值,促进资产合理配置。

6. 资产清查。对于资产清查不能仅限于固定资产,事业单位应定期全面清

理核查资产情况,至少每年一次。同时,确保符合准则要求的资产全部纳入核算范围,加强日常管理。对实物资产(存货、固定资产等)定期盘点,确保账实相符;对达到报废年限且没有使用价值的资产及时处置,提高资产的使用效益;对长期挂账的债权债务等往来款项分析原因,及时报批处理。

7. 资产管理责任。为严格落实有关国有资产管理的规定,防止国有资产流失,要求事业单位对资产管理责任进行明确划分,科学合理设置各个岗位,明确其职责,保证不相容岗位相分离,提高财务管理工作效率与效果。

八、负债管理

加强事业单位的负债管理,不仅应合理解决其资金问题,还应有效控制其债务风险。按照政府会计准则制度的已有要求和内容,笔者认为应按如下方法进行修订和完善:

1. 完善负债的定义和内容。负债是指政府会计主体过去的经济业务或者事项形成的,预期会导致经济资源流出政府会计主体的现时义务。流动负债主要包括短期借款、应付及预收款项、应付职工薪酬、应缴税费等。非流动负债主要有长期借款、长期应付款、应付政府债券和政府依法担保形成的债务等。

2. 增加负债计量属性。负债的计量属性有历史成本、现值和公允价值。负债采用不同的计量属性产生不同的计量结果,提供的信息也不同。为客观公允地反映事业单位的负债信息,应要求单位科学合理计量负债,明确上述计量属性的应用原则:一般采用历史成本,在特定情形下采用现值和公允价值并且保证所确认的金额能够持续可靠计量。

3. 规范职工薪酬的管理。应付职工薪酬是指按照有关规定应付给职工(含长期聘用人员)及为职工支付的各种薪酬,包括基本工资、国家统一规定的津



图 / 刘昆

贴补贴、绩效工资、改革性补贴、社会保险费(如职工基本养老、医疗保险费,职业年金等)和住房公积金等。笔者在实地调研中发现,大多数事业单位在职工薪酬的管理上并不规范,比如仅按实际支付的金额确认薪酬,未计提缴纳社会保险费和住房公积金等问题。这对于加强负债管理、准确进行成本管理都是不利的。《规则》中应对此作出明确的要求,如,负债以权责发生制为基础核算,事业单位应按月确认应承担的各项职工薪酬,根据“谁受益谁承担”原则计入受益对象的费用项目,并按时发放工资、缴纳社会保险和住房公积金等。

4. 预计负债。事业单位依法担保形成的债务应确认为预计负债。在确认预计负债时,单位履行该义务与或有事项相关、且有确凿的证据属于满足负债确认条件的现时义务。

此外,考虑到事业单位筹资管理的重要性,应将原制度中第五十条的相关内容扩充为包括筹资活动形成的各项负债的管理及要求,并同时规定不得对外担保的相关条款。

九、累计盈余和专用基金管理

现行《规则》中专用基金管理的内容主要包括专用基金的定义和内容及其

管理原则。政府会计准则制度中净资产内容与原制度中的差异较大,笔者认为应按如下方法进行修订和完善:

1. 累计盈余。事业单位的累计盈余包括历年实现的盈余扣除盈余分配后滚存的金额,无偿调入调出资产产生的净资产变动额。

2. 专用基金管理。在政府会计准则制度下,专用基金是否有其存在意义一直存在争议。对于修购基金,如今对固定资产中的房屋建筑物、通用设备、专用设备、家具等进行实提折旧,因此修购基金已无需计提;对于职工福利基金,我国是在1985年发布的《事业单位工资制度改革后财务管理的若干规定》中首次提出,如今显然已不适用。笔者在调研过程中了解到各事业单位现在均不计提,发生职工福利时借鉴企业采取据实列支的处理方法,现在账面上留存的金额为以前计提的,但是各单位不清楚如何使用也不敢使用这项专用基金。

为与政府会计准则制度保持协调一致,笔者认为应将原专用基金管理中第三十三条修购基金的相关规定删除,职工福利基金中前期已计提的可以使用,但要规定其使用范围和程序。

若考虑到特殊行业的事业单位仍需计提一些专用基金,应在《规则》中明

确专用基金包括的内容、计提原则和比例、具体使用范围和程序(包括前期积累的基金),从而为实务提供操作可行的指导意见。

十、财务报告

政府会计改革的重要内容之一就是建立健全权责发生制政府综合财务报告制度,全面、清晰地反映政府财务信息,为开展政府信用评级、加强资产负债管理、改进政府绩效管理等提供支持。按照政府会计准则制度,笔者认为应按如下方法进行修订和完善:

政府财务报告是反映政府会计主体某一特定日期的财务状况和某一会计期间的运行情况和现金流量等信息的文件。政府财务报告包括政府综合财务报告和政府部门财务报告两部分。政府财务报告应当包括财务报表和其他应当在财务报告中披露的相关信息和资料。财务报表是对政府会计主体财务状况、运行情况和现金流量等信息的结构化表述,包括会计报表和附注。

事业单位的财务报告属于政府部门财务报告,主要内容包括会计报表(资产负债表、收入费用表、现金流量表)和附注,是以权责发生制为基础、依据财务会计核算生成的数据编制而成的。事业单位应按月编制资产负债表和收入费用表,及时反映单位的财务状况和运行情况。事业单位为主管部门的还应当根据相关规定编制合并财务报表。

对于财务分析部分,除按现行要求规定预算执行情况的相关分析指标外,还应增加关于财务持续能力、偿债能力、营运能力及保值增值等相关指标,并将该部分内容归并到评价与监督部分加以强调。同时删除第五十六条财务情况说明书的内容,因现行政府会计准则制度中财务报表附注可反映此内容。

十一、单位清算

近年来事业单位正进行大规模的机构改革,现行《规则》中事业单位清算内容主要包括清算资产的处理办法,但是对于事业单位的负债、净资产和预算资金的管理未加以明确,给实务带来了困惑。笔者认为应结合当前事业单位机构改革方案,修订完善清算内容,明确清算流程,增加负债、净资产和预算资金管理内容。对于负债和净资产采取与资产一致的处理办法,对于预算资金的划转依据和流程加以详细规定。

十二、信息化管理

信息技术支撑是提高工作效率的基础,财务工作中的信息化建设更需要稳步推进,尤其要实现政府预算会计和财务会计的“适度分离并相互衔接”,更要依赖于强大的信息化系统,笔者认为可补充以下内容:信息系统是支撑政府会计改革、政府业务开展的重要技术手段,事业单位应该尽快建立与改革相配套的信息化处理平台,以提高工作管理效率。一方面,财务软件应按照政府会计“双功能”的路径完成升级改造,实现“双报告”;另一方面,应融合会计信息化系统和其他业务信息系统(资产管理、成本信息系统、政府采购管理系统、费用报销管理系统、人事管理系统等)的数据,实现数据共享,建立大数据平台,从而提高事业单位整体的管理水平。此外,事业单位肩负着保障国家政治、经济、文化生活正常运行的任务,涉及教育、科学、技术、文化、卫生、体育等多部委和行业领域。其信息数据具有多元性、复杂性和重要性,应通过相关规定加强其数据信息的安全管理,促进事业单位的安全稳定发展。

十三、评价与监督

现行《规则》中财务监督的内容主要包括监督内容和监督方式及其要求。为贯彻党的十九大关于“全面实施绩效

管理”的精神,依据《意见》和内部控制要求,结合政府会计准则制度,笔者认为应按如下方法进行修订和完善:

1. 评价内容。评价内容包括财务分析和绩效考核两个方面,财务分析结果是绩效管理的依据,绩效管理是促进单位实现财务预期指标的重要手段。

一直以来,事业单位主要关注预算资金的管理,忽略了对其他财务信息的分析。政府会计准则制度实施后,财务会计与预算会计平行记账,更能准确反映事业单位的财务状况和运行结果。财务分析应从预算会计和财务会计两方面入手,包括运行能力和结构分析,具体分析指标包括财务与非财务、短期与长期、定性与定量等。预算会计指标包括预算收入和支出执行率、人员支出和公用支出比率、基本支出和项目支出比率等;财务会计指标包括反映筹资能力(资产负债率、流动比率等)、投资报酬(投资收益率、投入产出比率等)、各项成本费用(运行成本降低额或率等)相关指标分析。

笔者对多家事业单位的调研中发现,绩效管理是目前实务操作的重难点,实务中进行绩效评价与考核均流于形式,因此要求事业单位建立健全符合其发展要求、科学、规范的绩效管理制度非常必要。与以往财务绩效管理缺乏明确、清晰、规范的标准相比,政府会计准则制度的实施,尤其是《事业单位成本核算基本指引》的发布为事业单位财务管理提供了绩效管理依据。

事业单位结合自身的情况,可借鉴企业引入杜邦分析法、平衡计分卡进行绩效管理,即从多维度进行绩效评价考核并予以适当的激励政策,以利于财务工作的精细化管理,为管理决策和单位长期发展提供可靠的参考依据。

2. 监督内容。事业单位财务管理以完善事业单位财务体系为基础,这项工作的开展不仅需要单位内部力量支持,

同时离不开外界的有力监督。政府会计改革后,政府要向社会公布财政资金的使用情况,这有利于外界对事业单位财政资金收支的监督。因此,应要求事业单位的主管部门与财政部门履行职责,加强对事业单位的日常监督与专项监督,并借助信息化手段进行动态监控,全方位提升财务管理水平。

十四、罚则

在我国“放管服”改革的过程中,事业单位若未严格执行《规则》甚至违背《规则》,给单位造成损失,单位本身应承担违规责任,监管部门承担相应履职不力责任。笔者认为《规则》修订中应增加相关罚则内容,即结合《预算法》《财政违法行为处罚处分条例》等,在单位违反财务管理各项规定时,要求事业单位负责人及相关人员、上级主管部门、财政与审计等监管部门承担直接责任和间接责任。

十五、附则

笔者建议,现行《规则》附则中应增加相关专有词的解释,如政府会计准则制度的“双功能”“双基础”“双报告”等。

责任编辑 李卓

主要参考文献

- [1] 赵西卜,张强,王建英.建立我国政府成本会计的几点思考[J].会计与经济研究,2016,(6).
- [2] 应唯,张娟,杨海峰.政府会计准则体系建设中的相关问题及研究视角[J].会计研究,2016,(6).
- [3] 顾宏伟.论新《政府会计准则——基本准则》对行政事业单位财务管理的影响[J].财经界,2017,(14).