

《事业单位财务规则》 修订的思考与建议

江乐森 吴翠云 翟燕彬

摘要：国家统一的会计制度尤其是规范会计核算的准则制度，是生成和提供口径一致、相互可比会计信息的重要标准，是国家相关部门开展会计监管、维护市场经济秩序的重要依据，是中国特色社会主义制度的组成部分。现行《事业单位财务规则》（以下简称《规则》）自2012年4月1日施行以来，有力促进了事业单位规范会计核算行为、提高财务管理水平。随着事业单位等各项改革的不断推进和经济社会发展，《规则》已经难以适应当前事业单位财务管理工作需要。本文从《规则》修订的目标导向、问题导向入手，提出修改的具体意见。

关键词：政府会计改革；事业单位；财务管理；预算管理

中图分类号：F812.4 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2020)06-0042-03

一、适应改革发展，《规则》 修订势在必行

事业单位承担的职能已经成为我国政府职能的重要组成部分，事业单位大多属于政府预算单位，例如在皖中央预算单位中，从财政部安徽监管局对属地中央预算单位的监管来看，纳入预算审核的401个单位中事业及参公事业单位共231个，占比57.61%，机构数量超过了在皖行政单位机构数。从性质来看，事业单位处在企业、行政单位（政府部门）和民间非营利组织三者之间的交叉混合区域。事业单位改革的基本方向是依照公共财政建设思路，按公益性与非公益性、营利性与非营利性进行分类改革。

因此，事业单位改革要落实全面深化改革新要求，必然对事业单位管理制度体系进行修订完善。事业单位财务管

理要落实财政预算改革、事业单位改革以及政府会计制度改革新要求，同样要对作为事业单位管理制度体系重要组成部分的《事业单位财务规则》（以下简称《规则》）进行修订完善。

二、坚持问题导向，聚焦《规则》 修订重点

《规则》修订的主要任务是落实各项改革要求，特别是解决与上述改革不相适应的问题，保障和促进事业单位发展。

（一）《规则》与改革要求不协调

1. 会计核算体系。政府会计准则的实施构建了“双基础，双分录，双报告”的会计核算体系，财务会计采用权责发生制，预算会计采用收付实现制，而《规则》实行的是以收付实现制为核算基础的预算会计标准体系。

2. 会计要素定义。《规则》使用的

是政府会计改革前的会计要素，包括资产、负债、净资产、收入、支出和费用。在引入权责发生制后，会计要素分为预算会计三要素：预算收入、预算支出和预算结余，以及财务会计五要素：资产、负债、净资产、收入和费用。

3. 预算管理要求。新《中华人民共和国预算法》于2015年1月1日正式施行，明确提出了预算需要建立绩效评价的原则，《规则》尚未与之对标。实施预算绩效评价、着力提高事业单位财政资源配置的效率和受益等方面都有待在《规则》中予以明确。

4. 其他财政改革要求。根据深化财税体制改革和建立现代财政制度的要求，《规则》需对照关于“建立和完善标准科学、规范透明、约束有力预算制度”的要求对相关内容进行修订，如引入内部控制和管理会计等理念、强化规范预算编制、严格预算执行程序等要求，进

作者简介：江乐森，财政部安徽监管局局长；
吴翠云，财政部安徽监管局处长；
翟燕彬，财政部安徽监管局一级主任科员。

一步提高事业单位财务管理水平,保障财务管理活动的顺利开展。

(二) 预算财务管理活动存在问题

笔者在预算监管中发现,事业单位的预算财务管理常出现以下问题:一是预算编报不实;二是预算执行不规范;三是决算数据不准确。结合事业单位的特点进行分析,出现以上问题的原因主要有以下四个方面:

1. 事业单位改革尚未完成。目前事业单位改革仍在进行之中,部分事业单位尚未获得分类批复,职能定位难以明确。有的事业单位长期空编未申报增人相关预算,正是由于未能明确单位的职能和人员配置,无法有针对性地开展招聘。如部分事业单位尚未获得分类批复,笔者抽取其中11个单位进行统计,发现:共有编制617人,截至2019年7月实有在职人数271人,空编率高达64.83%。

2. 财政保障水平不足。调研中有的事业单位反映,无论是人员支出还是公用支出,财政保障力度均存在不足的情况。多家事业单位反映同城同待遇问题得不到解决,既缺少政策支持也没有财政资金保障,离退休干部因为和地方离退休人员一次性奖励的差距问题向单位施加了较大压力,如某科研机构反映其每年需动用自有资金4800万元弥补离退休干部奖励,若再无政策及财政经费支持,该单位历年的滚存积累即将消耗殆尽;如某参公事业单位反映其全省年人均公用经费不足2万元,车改后的人员交通补助只能从项目中列支;某二级预算单位反映其所属机关服务中心是公益一类事业单位,完全服务局机关,没有其他收入,人均的人员加公用经费仅10万元,机构运转较为困难。

3. 内控不到位。事业单位支出核算不规范的行为往往伴随着内控问题,如会议费支出没有经过批准、报销缺少签到表等必要的原始凭证、差旅费缺少事

前审批等,说明对内部控制的建立或实施存在缺陷,内部控制理念、措施尚未固化融入事业单位各项业务及财务管理之中。

4. 基层财务保障有限。有的基层事业单位财务人员水平有限,多数尚未摆脱收付实现制记账理念。如某体量较大的参公单位反映,该系统到县局受限于保障规模往往只有七八名工作人员,财务人员甚至是兼职担任,各单位在工作强度和难度同时增加的情况下,无法增加财务资源的投入,最终只能加大财务人员的工作量,直接影响到了基层事业单位会计信息的准确性以及会计报告的质量。

(三) 政府会计准则实施中存在难点问题

调研还发现,事业单位在政府会计准则及制度的实操中遇到了一些具体困难和问题。

1. “财务会计和预算会计适度分离并相互衔接”模式下部分差异的调整问题。首先,财务会计货币资金结存与预算会计资金结存的差异。对于纳入部门预算管理的现金收支业务,在进行财务会计核算的同时也应当进行预算会计核算;对于其他业务,仅需要进行财务会计核算。这样就导致财务会计货币资金结存与预算会计资金结存存在差异,容易产生混淆。主要体现在以下几个方面:货币资金形式的受托代理资产、应缴财政款、已收取将来需要退回资金的其他应付款等、已支付将来需要收回资金的其他应收款等、收到预拨下期的预算款、收到转拨其他单位预算款、根据规定设置专用基金(留本基金)等。其次,本年盈余与预算结余的差异。《政府会计制度》报表附注中本年盈余与预算结余的差异按照重要性原则,对本年度发生的各类影响收入(预算收入)和费用(预算支出)的业务进行适度归并和分析,将年度预算收入支出表中“本年

预算收支差额”调节为年度收入费用表中“本期盈余”的信息。上述两项差异,通过会计科目的分析,可以得出部分数据信息,但要准确地完成相关表格的填制以及对差异准确性的校验具有一定的难度,很有可能产生为避免工作难度而将差异数全部填制到“其他事项差异”的情况。

2. 会计调整中的追溯调整问题。准则对本期发现的与前期相关的重大会计差错,规定了如果影响或者累积影响不能合理确定,可以比照非重大会计差错,将其影响数调整相关项目的本期数。事业单位反映在执行中为了便于操作,可能会滥用此条规定,将与前期相关的重大会计差错均按照影响或者累积影响不能合理确定的方式执行,只调整本期数,不调整期初数。

3. 合并报表编制抵销分录问题。根据政府部门财务报告编制操作指南的征求意见稿,部门合并会计报表编制中抵销核对的工作量较大,还涉及核算统一性及累计金额问题,实际操作存在一定困难。

4. 新旧制度衔接的处理问题。为做好新旧制度的衔接,财政部印发了有关制度衔接问题处理的相关规定,但在具体执行中存在一些难点。如某二级预算单位反映在对“专用基金”余额进行转换时,需进行全面分析和调整,该局的此项余额系往年根据上级部门下达的预算批复金额和一定比例计提形成的,属于“从预算收入中提取”类别,最初转换为“820105非财政拨款结转——累计结转”,而同系统其他单位转换为“820205非财政拨款结余——累计结余”,目前由于缺乏权威指导尚未形成定论。

出现以上问题的原因主要是我国当前政府会计准则及制度仍然处于不断摸索、完善的阶段,《政府会计制度》正式实施时间尚短,实践经验不足,目前仅出台了《政府会计准则制度解释第1号》

和《政府会计准则制度解释第2号》，还需要在实施过程中不断完善并进行权威解读。多数事业单位基层管理人员尚未转变理念，新准则制度的实施缺乏良好的会计管理基础和环境，对财务人员提出了很高的素养要求。

三、修订建议

(一) 加快事业单位改革进度，进一步夯实修订基础

伴随新一轮的机构改革，应加快综合事业单位分类改革进度，明确事业单位的性质和职能，根据分类批复情况并结合其为社会提供公共服务的状况及在市场上获取收入能力等因素，确定事业单位财政保障政策，合理确定财政保障的力度和结构，对公益一类的事业单位适宜以政府为主导、市场为补充，经费由财政予以保障；对公益二类事业单位，财政可根据其业务特点和财务收支状况给予经费补助，并通过购买服务等方式予以支持；对于生产经营类单位，尽快制定财政资金退出计划，可视行业性质和事业单位状况给予过渡期改制的财政补助；对参公类事业单位，由于涉及的干部职工身份复杂，应尽快明确改革后的单位属性，做好人员分流和身份转换，便于合理做好财政保障。

(二) 调整概念框架体系，对接政府会计准则

事业单位财务管理是事业单位发挥职能作用的基础保障，会计管理是职能活动的完整真实记录反映和相关活动过程控制，这决定了《规则》应当成为政府会计制度的重要组成部分。针对《规则》与政府会计改革整体不协调的情况，建议将改革成果全面、完整地在修订中体现，按照“双基础，双分录，双报告”的会计核算体系，重新构架会计框架，重新修订会计要素。通过对资产、负债类信息如实记录、完整反映，全面反映事业单位财务状况，进一步加强资产管理

和控制债务风险，夯实预算事业单位资产管理基础；通过对收入、费用的合理归集和反映，引入成本、绩效等先进的财务管理理念，全面反映事业单位的履职成本，为进一步完善管理和评价制度提供扎实有效的信息基础。

(三) 体现重点改革要求，提高财政资金使用效益

一是明确实施预算绩效评价，着力提高事业单位财政资源配置的效率和和使用效益。建议在修订中补充绩效相关预算管理要求，将其贯穿于预算编制、预算执行和决算编制等环节中，以绩效为抓手提升财政资金使用效益。同时相应修订财务分析指标体系，可从财务状况指标、运行情况指标、发展能力指标等方面分析评价事业单位的资产负债及收支结构、经济效益、资产营运能力、成本管理能力及长期发展趋势等。二是建立跨年平衡机制。自2016年起预算编制已实施中期财政规划管理和编制三年滚动财政规划，建议在修订中明确事业单位应根据年度经济社会发展目标、国家宏观调控总体要求和跨年度预算平衡的需要，参考上一年预算执行情况、有关支出绩效评价结果和本年度收支预测，建立跨年平衡预算机制。三是加强预算编制和执行管理。在修订中对预算编制、执行和预算调整程序予以规范，强调事业单位应依法组织收入，严格落实支出安排，确保资金及时用于预算项目，不断提高财政资金的使用效益。

(四) 强化内控与监督，建立约束有力管控机制

随着事业单位改革的推进和部门预算管理对预算权责关系的进一步规范，按照行政事业单位内部控制建设的指导意见及试行规范等规定，事业单位应建立健全内部控制体系，有效运用内部控制基本方法。建议在修订中加入内部控制的相关规定，从内部环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、内部监督五个

方面入手，明确内部控制在财务管理中的重要意义，要求事业单位找准抓手，制定符合本单位实际情况可操作性强的内控制度体系和责任考评体系，实现以内部控制为框架、预算管理为主线、重大事项决策风险防控为重点、财政资金及国有资产安全控制及使用效益最大化为核心的目标，加强对经济和业务活动的控制管理，做到过程留痕、责任可追溯，从源头和机制上有效防范风险。同时财政部门及有关业务主管部门也要加强对事业单位实施内部控制情况的指导、监督和考核评价工作，充分调动事业单位在内控管理中积极作为的主观能动性。

(五) 加强分类调研指导，提升准则制度可操作性

充分调研政府会计准则制度实施中出现的难点和普遍性问题，分类予以解决。一是技术手段可以解决的问题。如合并报表编制抵销分录问题，建议能建立并推广系统内统一的往来信息系统进行操作(也可以修改为按照重要性原则，如对于单位之间的债权债务事项，年末余额不超过10万元的或本年累计发生额不超过10万元的，可以不进行抵销)。二是有待进一步明确难点问题。如会计调整中的追溯调整问题、新旧制度衔接的处理问题，建议以政府会计准则制度相关解释和应用指南等方式进行说明。三是需要职业判断、易混淆模糊的会计处理。如对财务会计货币资金结存与预算会计资金结存的差异、本年盈余与预算结余的差异处理问题，建议适时出台权威的操作指引，逐项举例加以说明，给基层单位财务人员以具体指导。同时应加大对事业单位财务人员的培训力度，不断完善其财务专业技能，建立一支高素质高水平的财务管理队伍，充分保障新形势下事业单位财务管理工作的顺利开展。□

责任编辑 王词