

建立事业单位资产实物 和价值同步管理的财务规范

姜宏青 王安■

摘要：随着我国政府资产报告制度和政府会计制度的发布与实施，事业单位资产核算与管理更加重要。基于政府预算管理目标建立的现行《事业单位财务规则》在资产管理规范方面存在涵盖范围窄、重合规性轻绩效性、重视实物管理忽视价值管理等问题，已经不能完全适应新政策变化的需要，应将事业单位资产管理联系预算管理和绩效管理纳入财务管理规范范畴，拓宽事业单位资产管理范围，规范不同类别资产的计量规则，建立与基于全生命周期的资产实物管理同步的资产价值管理体系。

关键词：事业单位；财务规则；价值管理；同步管理

中图分类号：F810.6 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2020)03-0026-04

一、事业单位资产管理的政策背景

根据《中共中央关于建立国务院向全国人大常委会报告国有资产管理情况制度的意见》(中发[2017]33号，以下简称《意见》)的有关要求，2019年10月财政部发布《国务院关于2018年度全国行政事业性国有资产管理情况的专项报告》，首次公布了我国行政事业性单位的资产金额，其披露具有以下意义：第一，政府资产报告制度作为推进国家治理现代化、创新政府资源配置方式、强化人大对政府管理监督职能的重要措施已经成为一项制度安排，在今后的政府运营管理中应予以常态化开展。第二，该专项报告以“行政事业性资产”的表述代替“行政事业单位资产”，意味着纳入报告的资产不限于保障行政事业单位正常运转所配置的资产，还包括以行政区划

为界和职能责任为限的基础设施、文物文化以及科技创新等方面的资产，即包括不由预算财政资金形成但由行政事业单位控制、使用或代管的资产，这也与《意见》要求的“到2022年，基本建立起报告范围全口径、全覆盖，分类标准明确规范，报告与报表相辅相成的报告体系”目标相一致。第三，专项报告的数据信息由2016年以来在全国范围内通过逐级摸排、申报以及统计等方法获得，意味着我国尚未建立可以全面、及时、有效提供行政事业性资产数量和价值的信息机制，也就谈不上实行资产的价值管理。为全面摸清国有资产家底，建成全口径、全覆盖、分类标准明确的资产报告体系，提高政府资产配置和使用绩效，一系列强化资产管理的政策制度相继出台。政府会计准则和制度的改革以“双系统”的会计信息体系全面核算事业单位预算收支、财务状况和运营

结果，全面反映事业单位资产、负债和运行成本，并最终形成一级地方政府的综合财务报告，对于明晰事业单位资产状况提出了要求。2018年12月，财政部发布了《关于进一步加强和改进行政事业性单位国有资产管理工作的通知》(财资[2018]108号)，要求各部门在摸清底数的基础上建立健全的资产管理制度，注重资产的会计核算和资产报告等工作，加强顶层设计，加强资产全生命周期管理。2019年财政部为落实“放、管、服”政策要求，扩大事业单位运营自主权，修订《事业单位国有资产管理暂行办法》，放宽对出租、投资等市场化运营资产的审批权限和科技成果转化审批规范，允许事业单位市场化交易其持有的科技成果，所取得的收入全部归单位所有。

这些政策的出台标志着我国事业单位改革进入新的阶段，笔者认为可从

作者简介：姜宏青，中国海洋大学管理学院教授；
王安，中国海洋大学管理学院硕士研究生。

纵横两个维度理解：从横向来看，以新《预算法》为统驭的政府预算管理、资产管理、债务管理和绩效管理等政策构成了政府财政资金管理框架，并纳入国家治理现代化改革进程中；从纵向来看，事业单位作为政府提供公益性服务的职能延伸机构面临着相应的变革，必须在这个政策框架内落实和建立相应的财务管理制度，形成能够和顶层设计相对接的、符合事业单位改革目标的财务管理规范体系，《事业单位财务规则》（以下简称《规则》）的修订就是其中重要的一环。基于此，本文拟对《规则》中有关资产管理部分内容提出相关修订建议。

二、事业单位资产管理相关规范现状与问题

（一）事业单位国有资产管理规范

从20世纪80年代末开始，随着市场经济体制改革的不断深入，我国将企业国有资产和行政事业单位国有资产实行分开管理体制，1995年，原国资局、财政部首次发布《行政事业单位国有资产管理暂行办法》（国资事发[1995]17号），对行政事业单位国有资产的管理目标、资产范围、各相关机构的监督管理职责以及产权登记机关做出规定，并对资产实物的使用、处置、评估、统计报告和监督等管理流程予以明确。2006年，在我国公共财政体制改革的政策背景下，财政部相继发布了《行政单位国有资产管理暂行办法》（财政部令第35号）、《事业单位国有资产管理暂行办法》（财政部令第36号，以下简称36号令），首次对行政单位和事业单位资产管理分别制定规则，两者在制度内容、框架设计上具有统一性，包括资产管理的目标、管理机构及职责、资产范围、资产流程管理、产权登记及纠纷处理、信息管理与报告、监督检查和法律责任。两者的差异在于36号令更加强调保障和促进各项事业发展，以建立适应社会主义市场

经济和公共财政要求的事业单位国有资产管理体制为目标，在资产的配置使用方面具有灵活性。与国资事发[1995]17号文不同的是，36号令一方面从实物管理控制方面明确了管理原则、细化了责任主体、规范了配置程序、强化了使用管理和处置管理，另一方面还强调了事业单位“资产管理与预算管理相结合，资产管理与财务管理相结合，实物管理与价值管理相结合”的“三结合”原则，同时，由于财政预算管理实行政府采购制度和国库集中收付制度，强化了预算约束力，政府资产采购流程管理更加公开和可控。与36号令相对接的是《规则》中资产管理的相关规范，现行《规则》界定了事业单位资产的概念和范围，对各类资产管理做了基本规范，特别是在资产取得、转让、投资、出租出借和报废事项的审批和内部控制等方面提出了管理要求。

36号令和《规则》结合部门预算、政府采购和国库集中收付制度的改革，逐步强化了事业单位资产流程管理，为预算资源的有效配置提供相应的依据。目前，在事业单位资产管理实践中，有条件的事业单位开发了国有资产信息系统，将资产购置预算、资产采购、验收和处置报废等管理环节纳入信息平台，将过去通过人工控制的功能调整到线上由系统自动控制，将资产流程和内部责任单位（或人）进行连接，不仅能反映资产全流程的申报和审批，还能明确不同流程相关责任人的责任。同时，将资产配置标准输入系统设置，在预算申报环节就可以评价资产购置预算的适当性。信息系统的开发和利用全景式地展示了事业单位资产的管理流程和分布状况，基本实现了全生命周期资产实物管理的目标。

然而，《规则》与现阶段政策改革要求相比仍然存在诸多问题：（1）从管理对象来说，对管理的资产范围界定过

窄，仅包括财政预算资金形成的流动资产、固定资产、无形资产和对外投资等，没有包括事业单位控制和使用的全部资产。（2）从管理目标来说，重流量管理轻存量管理，重流程管理轻责任管理，重实物管理轻价值管理，重合规性管理轻绩效管理，并未达到36号令“三结合”的原则要求。（3）从管理效能来说，由于尚未有一个可以全面核算资产全流程实物和价值变化的制度保障，因此未能有效建立与事业单位资产全生命周期实物管理相一致的价值管理体系，进而难以形成与预算管理和绩效管理相对接的成本和收益的价值量信息。

（二）政府会计制度对事业单位资产价值计量的规范

现行政府会计制度下，纳入事业单位的资产核算范围不仅包括《规则》中列示的各项资产，还包括基础设施资产、文物文化资产、政府储备物资和保障性住房等资产项目，其价值计量可以通过历史成本、重置成本、公允价值、现值和名义金额五种计量属性按照优先选择原则进行计量。资产以历史成本进行计量可以客观真实地反映资产取得时支付的现金金额或者支付对价的公允价值，反映过去的交易或事项，这种计量属性能提供可稽核、可查证的会计信息，保证会计信息质量的真实可靠性，属于优选级别最高的计量属性。在这个基础上，资产按照取得的方式基于历史成本的不可获得性及资产用途的改变等因素可选择其他计量属性，而以“1元”名义金额计量则是无法获得资产的客观价值又没有必要进行价值评估时暂时入账的计量选择。这种确认计量的规范体系基本能够解决以财政性资金形成的事业单位不同类型的资产价值计量问题，这些资产的价值管理均应纳入事业单位财务管理范畴。

但从完成受托责任目标视角来看，事业单位对其资产的核算和报告仍然存

在以下局限：(1) 会计确认资产的空间范围与统计实物量不一致。根据政府会计制度和政府资产报告制度的要求，政府会计仅能确认符合资产定义、可以用货币计量的资产，而政府资产报告则需要报告本部门或本地区所有资产的统计量以摸清政府资产底数。所以基于会计视角，事业单位仍然存在因历史原因或者无法计价原因等造成的大量账外资产，即使政策上要求将其纳入家底范围但却局限于会计确认条件而难以纳入会计核算和报告体系。(2) 部分资产的会计确认时点具有不确定性。随着公共产品和服务供给侧改革的不断深入，多中心治理观念贯彻在政府和事业单位、事业单位和其他机构或组织的合作应用中，合作关系延长了资产管理的链条，对资产的核算和管理提出新的问题。以科研机构和高校的“产学研一体化”改革为例，科研机构（包括高校）进行科学研究投入资金，形成科研成果或申报专利，这些科研成果或专利要用于市场产品的开发或提高生产能力，形成创新推动力，才能够实现由科研带动产业创新的发展目标。但是从事业单位资产管理的方面来说，从投入资金进行研发到与市场主体进行合作的过程中，应该在什么时点确认什么资产、如何确定该资产的价值、如何对该资产进行价值管理等问题具有不确定性，还存在政策优化的空间。(3) 报告披露的会计信息与信息使用者需求不匹配。首先，资产价值会因为计量规则的不同或选择性使用规则而不同，难以满足不同会计信息使用者的决策需要。其次，一项资产的价值具有多元化的特征，比如，一项文物资产购买时有成本价值，对外投资时有市场公允价值，保护时有历史价值和艺术价值，开发利用时有教育价值和带动区域未来经济发展的综合价值，不同用途、不同时点的价值不同，若仅从会计学角度进行成本计量则不能为其使用、

保护、投资、开发和利用等提供决策依据。最后，财务报告中的资产负债表仅提供反映事业单位某一特定日期的财务状况，表内资产的列报也仅提供某一特定日期的资产价值信息，对未来进行预测时缺少对“历史的回顾”（即缺少可对比的信息），仅从时点信息进行预测或决策也有失合理性。

总之，事业单位资产在会计核算和报告方面的局限不能满足实现资产实物和价值同步管理的信息需求，不能实现资产价值量与实物量在时间和空间上进行同步管理。因此，事业单位在修订《规则》时，需要突破政府会计对资产价值管理的局限，以事业单位改革和发展的目标要求确定财务管理的目标，将资产管理嵌入财务管理体系中，成为预算管理和绩效管理为核心，才能真正实现有效配置和使用资源的管理目标。

三、事业单位资产实物和价值同步管理的规范策略

对资产进行价值管理，首先需要分析和架构资产价值管理的组成要素，基于财务管理目标确定资产价值管理的目标，进而确定计量规则，在计量规则中确定计量目标、时间和空间以及计量属性的选择和不同组合（如图1），然后基于价值管理的组成要素制定相应规范，保证资产价值管理在不同组织间是一致的，在同一组织的不同期间是一贯的，同时符合上一层级政策的有关规定。为此，对《规则》的资产管理规范提出以下修订策略：

（一）基于资产报告制度的要求拓展资产财务管理的范围

立足于国家治理现代化的目标报告政府资产，政府资产的概念应当摆脱现行制度的约束，涵盖的范围应当以国土和政权为界，包括自然资源、基础设施、文物等九大类（刘红娟，2016），将这些资产从财务管理视角进行分类，应该按

照来源和价值转移方式分类，包括：财政预算资金形成的资产、事业单位控制和使用的资源性资产、营利性资产（投资基金等）、事业单位托管的资产和其他资产，由财政预算资金形成的资产是保障事业单位正常运转或委托事业单位提供政府要求的公益性服务所形成的资产，通常属于耗用性资产，包括存货、固定资产等；事业单位控制和使用的资源性资产一般是指由于历史原因或自然原因形成的、没有计价入账的文物文化资产或土地等资源类资产；营利性资产是事业单位基于专业性服务和市场化运营形成和使用的资产，比如投资基金是政府设立由事业单位管理或事业单位用历年滚存结余资金设置形成的对外投资的资产项目；事业单位托管的资产不能按照事业单位的管理目标使用和处置，应该按照委托人的要求进行保值增值管理。这四大类资产管理目标不同，运营管理的流程不同，计量规则不同，应分别基于优化配置、宏观调控、保值增值等目标导向确定相应资产的财务管理内容。这些资产有些在政府会计核算体系中核算和报告，有些因为不符合确认和计量的要求没有纳入核算体系但是在信息披露体系中，也有部分资产既不在核算体系也不在披露体系，但是属于政府向权力机构报告资产的范畴。无论是否在会计信息中核算和报告，资产都属于事业单位财务管理的范畴，都需要对其配置成本和保值增值情况进行管理，因此，《规则》需要拓展资产财务管理的对象，细化资产类别，按照不同类别的资产分别制定管理规范，以反映事业单位对不同类型资产的管理目标。

（二）基于资产的实物管理流程规范资产的价值管理流程

我国目前已经基于财政预算管理要求建立了事业单位全生命周期的资产实物管理流程，资产的财务管理需要将实物管理和价值管理同步起来，价值管理

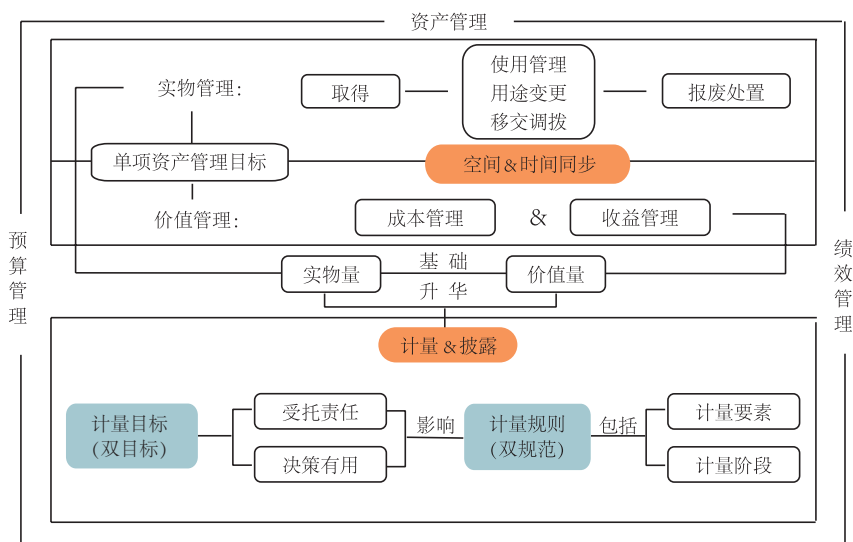


图1 事业单位资产实物和价值同步管理的组成因素及其关系

需要规范处于不同阶段的资产的计价问题，明确什么情况下需要计量成本、什么情况下需要计量收益。价值管理包括成本管理和收益管理两大内容，取决于事业单位资产的类别和用途。通过财政预算资金配置取得的资产主要是耗用性资产，需要全流程规范成本的计量和控制，以便于形成事业单位资产占用价值和运行成本的信息，为资产的更新和预算配置提供价值量信息。如果资产改变用途，将耗用性的资产用于对外投资或其他盈利性项目，需要对资产的价值按照另外的规则重新确定。资源类资产需要规范入账条件和计价规则，如果将资源类资产用于开发利用或投资，那么也需要规范其成本和收益的计量原则，以有效评估该项资产自身的价值和由该项资产开发利用导致的相关资产价值的变化，从而为决策提供有用的信息。投资性资产和代管类资产需要明确资产保值增值的计量规则和管理流程。所有改变原定用途的资产都需要进行价值评估，需要规范价值评估的流程和相关评估机构的资质要求。在资产报废处置的流程中，除了规范资产处置时点、处置条件、报废条件等内容外还需要规范资产处置

计量的规则，避免资产处置过程中国有资产流失现象的发生。

（三）建立以目标为导向的资产价值规范体系

从会计目标来说，对资产进行计量立足于受托责任的视角是指资产的计量应当满足可靠性、完整性等质量要求以满足投资人进行履责评价，立足于决策有用的视角是指资产的计量应当满足有用性、可比性等质量要求以满足信息使用者做出投资、信贷、资源配置等决策（葛家澍，2010），政府会计目标和其他会计具有一致性，即：评价受托责任和提供决策有用的信息，同时政府会计中的预算会计系统还具有满足政府预算资金管理的目标需要。不同的目标要求政府资产的价值管理需要制定不同的计量规则，包括：确定计量对象、选择计量属性、规范计量阶段和计量程序，目的在于规范一项资产在什么情况下以何种计量属性、经过什么计量过程、确定什么入账价值和以什么方式报告，即不同的会计目标影响资产的价值计量行为和计量规则的选择。

从财务管理的目标来说，资产的价值管理立足于事业单位发展目标要求下

的资源有效配置和使用，既包括不同类型资产资源的配置规模和结构的管理，也包括不同类型资产资源在不同会计期间的运行和保值增值的管理，因此建立以目标为导向的资产价值管理体系要求《规则》：第一，对事业单位的资产按照来源和价值流转方式不同进行分类；第二，确定不同类别资产的管理目标，进而基于不同的目标规范资产的计量规则，包括规范计量单位、计量属性、计量阶段和可持续性计量的调整规则；第三，对不同类别资产的运行绩效和保值增值绩效分别规范评价原则和方法。

（四）规范资产价值管理的财务分析体系

事业单位资产价值管理不仅是生成和报告资产价值的信息，更重要的是对资产价值信息的分析和使用，以实现会计目标和财务管理目标。我国事业单位涵盖领域广泛、行业多样，不同行业业务差异大，绩效评价各有特点。但是，基于通用性的政府会计制度建立的资产价值计量信息体系可以将个性化的资产以货币计量的方式予以抽象和概括，因此可以建立行业间不同事业单位财务管理绩效的分析和评价规范。基于此，笔者认为《规则》应明确事业单位财务分析事项的目标和信息来源，在财务分析的框架内建立专门的资产价值分析单元，规范资产价值和实物同步管理的分析框架，包括：分析维度、基本指标的设置、数据和信息的来源、分析路径和过程、特殊行业的具体要求等，旨在促使事业单位科学化和规范化管理单位资产，有效配置和使用提高资产管理绩效，明确资产管理的责任归属，同时在全国范围内建立不同行业的事业单位资产管理绩效通用性分析框架，为政府决策机构制定政策和为权力机构有效行使监督职责服务，为事业单位其他信息使用者有效评价管理绩效服务。□

责任编辑 张璐怡