

# 从事业单位的特殊性看 《事业单位财务规则》修订

王守军 ■

**摘要：**我国事业单位不同于企业和政府，也不同于民间非营利组织。现行法律和会计准则无法提供其财务行为规范所需的全部内容，《事业单位财务规则》有其存在的必要性，但同时需要补充和修订。补充和修订的方向应结合事业单位治理机构内部化特征与公共服务性质之间可能产生的矛盾，完善事业单位治理结构和治理体系，达成组织内部与外部的利益均衡，保证组织宗旨与目标的实现；结合事业单位运行绩效与外部问责之间的关系，在落实事业单位法人自主权的同时，也落实其自我运行、自我发展、自我约束的责任；结合大型复杂事业单位内部管理需要，支持其内部成本管理和经济核算，通过机制改进解决微观层面资源配置效率提高问题。

**关键词：**事业单位；财务规则；治理

**中图分类号：**F810.6 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2019)21-0011-04

按照我国事业单位改革的基本路径，对于承担行政职能的事业单位，其行政职能逐步划归行政机构或转为行政机构；对于从事生产经营活动的事业单位，逐步转为企业；对于从事公益服务的事业单位，继续保留在事业单位序列，并强化其公益职能。转为行政机构的事业单位，其财务与会计行为受到政府会计准则的规范；转为企业的事业单位，其财务与会计行为受到企业会计准则的规范；公益类事业单位的财务与会计行为，存在着企业会计准则不适用、政府会计准则未必能照顾到其特殊规律的问题。因此，如果《事业单位财务规则》继续存在，这个规则将主要面对公益类事业单位。公益类事业单位按照职能分工、服务对象和资源保障，又分为公益一类和公益二类事业单位，因此，在《事业单位财务规则》中应当考虑两类事业

单位的不同，对于其财务与会计行为的规范按照“最大公约数”进行体现。

《事业单位财务规则》的存在，就是要在与《预算法》《政府会计准则》等相互匹配的前提下，对于事业单位既不同于企业也不同于政府的运行规律，所做出的关于事业单位财务行为、效率保障、回应问责以及自身可持续等问题上的规范。

## 一、事业单位的特殊性问题

事业单位不同于企业和政府，也与一般意义上的非政府组织(NGO)、民间非营利组织(NPO)有所不同。事业单位是由国家设立或其他组织利用国有资产设立的，以社会公益为目的的公共服务机构。

事业单位与企业的主要不同在于事业单位不以营利为组织存在的目的，没

有可分割的权益，也没有对具体所有者的分红或投资回报。因此，事业单位天然地缺乏企业那样的股东或所有者基于利益而对组织的密切关注，也缺乏像企业所面临的市场检验。对事业单位监管一般是由举办事业单位的政府部门或组织进行的，可以认为国家或举办单位是受公共利益的委托对事业单位进行监督管理，事业单位与举办者之外的利益相关者存在着较长的代理链条，监督管理具有间接性的特点。

事业单位与政府也不同。虽然事业单位与政府都是科层组织，具备科层组织的基本特性，但是事业单位往往也是专业组织，特别是对于教育、医疗、科研等行业的事业单位来说，专业组织的运行规律十分突出。这类组织中，专业权力与行政权力并行，单位的治理和管理面临更为复杂的情况，存在着与政府规

**作者简介：**王守军，北京师范大学党委常委、副校长，研究员。

律的不同。事业单位可能设立下属事业单位,要承担对下属事业单位的监督管理;事业单位可能投资设立企业,需要对营利性组织进行监督管理,并承担保值增值的责任;有些事业单位(高校、科研院所)还会有科技成果转化,科技成果转化过程中对于无形资产的管理、处置、分配也具有一定的特殊性。

事业单位与民间非营利组织相同的是非营利性质,类似的是利益相关者特征明显。所谓利益相关者特征,就是事业单位存在着广泛的利益相关者,包括自身员工、服务对象、举办者、供应商、社会公众等,这些利益相关者从不同角度都会对事业单位有期望、有要求,甚至可以说,事业单位的经济行为选择是不同利益相关者利益均衡的结果。既然是利益均衡的结果,这些经济行为就有可能符合公共利益、也有可能不符合公共利益。但是,事业单位与民间非营利组织不同的是,事业单位作为政府举办的非营利机构,政府为事业单位提供资源、政策、权力,任命其管理者,定义其权限,影响其行为,政府是受公共利益委托行使监督管理职能的,也可以看作是事业单位最重要的利益相关者。

正因为事业单位是一种特殊的存在,所以,《企业会计准则》不适用,《政府会计准则》无法覆盖,《预算法》又不可能对事业单位财务行为有具体的规定,《事业单位财务规则》就要解决这些问题。

## 二、事业单位运行管理中的几个重要问题

(一) 事业单位治理机构的内部化特征和公共服务性质的矛盾

事业单位治理机构具有一定特殊性。虽然事业单位负责人都是上级部门任命的,但是事业单位治理机构的成员(党委会、办公会、院务会等)都是内部的,大多数成员也是内部产生的。因此,

在事业单位治理中,需要避免过于从组织内部利益角度或被内部成员“绑架”来考虑问题、决策事项、执行业务、监督自我。

从事业单位的产品或服务的特征看,事业单位的主要产品可能是公共服务,很多具有公共品和准公共品的性质,这类公共服务或多或少存在着外部性问题,而存在外部性的服务倾向于供给不足。事业单位的公共服务中,又有一些产品(比如教育、科研成果)的效果具有长期性和隐蔽性,质量标准模糊、难以衡量,这种情况可能会导致对事业单位服务质量的监督困难。因此,公共服务数量供给不足和质量监督困难,与事业单位治理机构成员内部化特征“耦合”在一起,导致事业单位的决策可能与社会需要存在距离、甚至脱节,组织行为偏离社会公益目标,甚至偏离组织宗旨。需要重视的潜在问题有以下几个方面:

1. 营利动机过强。公益一类事业单位主要从政府取得财政补助,公益二类事业单位除了财政补助以外,还有事业收入、经营收入、捐赠收入等。事业单位取得财政补助,是因为承担了政府赋予的公共服务职能,是政府代表社会公共利益对事业单位的补偿,而政府对于财政补助的分配使用管理往往比较严格。事业单位取得事业收入、经营收入,往往是利用其生产能力去服务和社会市场所赚得的收入来源,这类自筹收入的使用分配管理往往具有自主性和灵活性。如果事业单位不顾服务对象的反对做出提高服务收费的决策,就可能产生对收入合法性的质疑;如果收入中与副业相关的收入占比越来越大,那么收入结构就可能反映出偏离主业的问题;如果经营收入侵占公共服务能力和资源,就可能影响社会公共服务的数量和质量,等等。

2. 不负责任的支出。虽然事业单位的预算需要上级部门批准,但是由于委

托代理关系中存在着信息不对称,上级部门不可能管也不可能管到所有的细节。如果事业单位过于关注自身利益或者迫于内部压力,就有可能超过自身财力进行资源分配;支出结构不能聚焦主业、支持核心业务,而更多地支持可以“赚钱”的业务;支出效率和效果不符合社会期望、存在低效和浪费的问题。

3. 过度负债行为。多年来,一些事业单位被曝出“形象工程”、劳民伤财;还有些事业单位的决策者不顾发展规律,好大喜功,短期行为明显。这些巨额甚至竭泽而渔的投资会导致财务状况恶化,影响单位的可持续发展。

这些问题的本质是什么?由于事业单位治理机构成员是内部化的,而外部利益相关者有可能很分散,存在着集体行动困难,导致组织无法很好地平衡内部利益相关者与外部利益相关者的利益,利益均衡点有可能向其内部利益相关者的方向偏离。因此,改进方向就是完善事业单位治理结构和治理体系,以外部利益相关者的参与和监督纠正治理机构成员内部化可能带来的偏颇。

(二) 事业单位运行绩效与法人自主权

事业单位的运行绩效直接影响着国计民生。我国在校生2.76亿人,80%以上在教育事业单位就读,教育的发展直接关系到科教兴国和人才强国;我国14亿人口的健康和医疗,绝大多数是由公立医院和基层医疗卫生机构提供的服务。因此,事业单位运行绩效十分重要,而运行绩效高低又与法人自主权大小存在着相关性,我们很难想象一个事业单位在严重缺乏自主权的情况下能够高效率、高质量、可持续地运转。

事业单位的运行绩效需要一定的法人自主权,而法人自主权是政府和举办单位授予的,因此,事业单位绩效与环境有关,事业单位的利益相关者不同程度地影响着单位的绩效。毫无疑问,在

诸多利益相关者中，政府是最重要、也是对事业单位影响最大的利益相关者。政府扮演着三种角色：一是资源提供者，作为公共利益代表对事业单位进行投入；二是事业单位的举办者，对所举办的事业单位进行管理，或者参与事业单位的治理；三是社会管理者，对事业单位行为进行规范，事业单位的角色是社会活动的参与者，应当服从规范。由于存在着三重关系，事业单位的行为与政府行为之间就具有了高度的相关性：

1. 事业单位主体意识与政府行为之间具有高度的相关性。政府干预越多，事业单位主体意识越淡漠，事业单位的行为越被动。如果希望事业单位主体意识强化，政府应减少直接干预。政府作为社会管理者与举办者角色混淆，就可能造成“有责问不了”和“有责说不清”。

2. 事业单位资源配置效率效果与行为自主性具有相关性。事业单位是独立的法人主体，也是独立的经济主体。这个主体与其资源提供者之间、特别是在事业单位与政府之间，应当存在着硬预算约束关系。事业单位的经济决策应当负责任，事业单位的治理机构应当考虑事业可持续发展。在这个方面，有些事业单位没有管理好长期刚性支出或者收支失衡出现内部赤字。如果政府作为投入者与举办者角色混淆，事业单位与政府之间预算约束软化，就可能使事业单位内部赤字转化成过度举债，从而造成财政兜底责任。

3. 事业单位低效浪费与制度环境忽视效率要求具有相关性。“规范”和“效率”对于任何一个组织来说都很重要，但规范往往是“硬的”、效率往往是“软的”；规范往往可见，效率往往隐形。对于事业单位的“效率”与“规范”，外部监管往往选择的是“规范”，同时往往忽视“效率”。比如：预算决策往往具有“脉冲性”，预算管理规律可能与教学、科研、医疗等运行规律不一致，这就会

产生“谁服务谁”的问题，比如：过于强调各种业务活动服从预算规律常常会出现资金供需的结构性矛盾，有些项目“等米下锅”而有些项目大量结余或闲置。我国事业单位较为普遍地存在经费浪费、空间浪费、设备浪费等问题，这与制度环境强调规范而忽视效率是有关系的。

4. 社会监督体系的强弱与政府对事业单位控制的强弱也具有相关性。政府作为机构举办者，控制力越强，影响程度越高，事业单位行为与其行为一致性越强，行为责任就越不易区分，政府越需要为事业单位资源配置及经济行为的后果进行“背书”，极端情况下政府对事业单位的直接干预还可能排斥社会监督。比如：高校经社会审计的财务年报可能与政府批复的决算不一致，到底以哪个报告进行公开？有时审计在事业单位发现的问题难以整改，可能是因为这些经济决策是由上级部门做出的，事业单位无力整改。

事业单位的法人自主权是一把“双刃剑”，事业单位需要拥有自主权也需要用好自主权，否则在监督缺位的情况下，事业单位可能出现一些决策上的非理性行为和不规范行为。因此，结合事业单位运行绩效与外部问责之间的关系，落实事业单位法人自主权的同时，也要落实其自我运行、自我发展、自我约束的责任。

(三) 事业单位的内部机制改革与制度保障

有些公益二类事业单位（高校、医院、科研院所等）往往是大型复杂的专业性组织。这类事业单位对外是一个机构，内部则划分为若干业务单位和职能部门。这类事业单位所提供的产品或服务，部分地面对市场和社会，市场检验虽然不完整，但也可以是一种监督力量。从另一个角度说，这类单位服务社会的过程中，取得的收入也是对财政投入的

重要补充。因此，应当支持这类单位接受市场检验、改进服务、多渠道筹集资金。如果简单地“统收统支”，就会产生“搭便车”问题，既会造成严重的政府财政负担，也会带来严重的效率低下。因此，在这类大型事业单位，往往需要适当地划分不同层级、不同目标的“核算单位”。这些经济核算单位既有二级单位层级的院系、科室、部处、中心，也可以是更具体层级的项目。这些核算单位收入支出相对独立，或者专款专用，涉及到核算单位之间的经济业务，则采取“亲兄弟、明算账”的方式进行收支。比如：有些高校和医院，对于使用水电的各个部门和单位收取水电费，对于占用房屋资源的部门和单位收取房屋资源调节费，对于使用公共实验测试平台的项目收取测试费、分析费，事业单位对于利用公共条件收取管理费、间接费等。这些做法实际上是内部经济核算和成本核算的内容，也是管理会计中责任中心管理的内容。但是，在《政府会计准则》《事业单位财务规则》（2012）中少有这样的业务处理规范，税收法律和规章也并不承认这些经济活动的内部性质而对其征税，关于收费管理的规定和检查可能把一些内部经济业务当作行政事业收费而要求进行审批，客观上并不鼓励这些不利于提高资源配置效率的措施。

结合大型复杂事业单位内部管理需要，应当支持落实事业单位内部成本管理和经济核算，通过机制改进解决微观层面资源配置效率提高问题。

### 三、关于《事业单位财务规则》修订的建议

事业单位财务规则仍然具有存在的意义。在我国，事业单位接受财政资助、被授权从事公共服务、承担国家和社会给予的任务，其行为应当符合公益宗旨和行为规范。由于《预算法》《政府会计准则》等并没有在事业单位的治理方面

做出规范,也没有对事业单位内部经济活动做出规范,这类规范只能由《事业单位财务规则》做出。在经济活动方面,《事业单位财务规则》与《预算法》《政府会计准则》一起,共同构成了事业单位经济行为规范的依据。对于《事业单位财务规则》的修订,这里只是提出修订方向和大致想法。

### (一) 反映事业单位治理特殊性

《事业单位财务规则》(2012)规定“事业单位的财务活动在单位负责人的领导下,由单位财务部门统一管理。”事业单位治理机构虽然是高度内部化的,但是其产品和服务具有公共服务产品特征,许多经济活动已经不是内部管理的事情,会涉及到内部和外部诸多利益相关者,越来越多地表现出参与性、协调性。因此,要在事业单位治理体系中体现内部与外部利益的平衡,需要外部监督更加严密,程序更加透明,决策的民主性和科学性要有保障,财务信息要通过年报等方式向社会公开,并及时全面回应社会问责。《事业单位财务规则》需要将这些要求表达得更清楚。

### (二) 保障事业单位法人自主权

近年来的科研“放管服”改革中,下放权力就意味着将经费分配、经费使用的自主权下放给从事创新科研类事业单位。对于高校、医院、科研院所等事业单位,应当允许这些事业单位按照运行规律制定经费使用规则,并要求其经费使用行为应当“自恰”。在这些单位实施政府采购、国库集中支付的过程中,应考虑事业单位业务的不同规律而进行适应性调整,增加灵活性。应当允许事业单位按照自身的规律开展收支,鼓励事业单位适当积累。国家对于事业单位的审计监督既要有权威性,又要简化和统筹各方面的审计,实现审计结果的共享。

### (三) 重视事业单位的可持续发展

《事业单位财务规则》(2012)规定“事业单位预算应当自求收支平衡,不得编制赤字预算。”对于这个要求的理解可能存在歧义。事业单位预算平衡不仅是收入与支出的平衡,更重要的是收入、结余使用和支出的平衡。这就要求事业单位在编制预算时:(1)如果结余使用

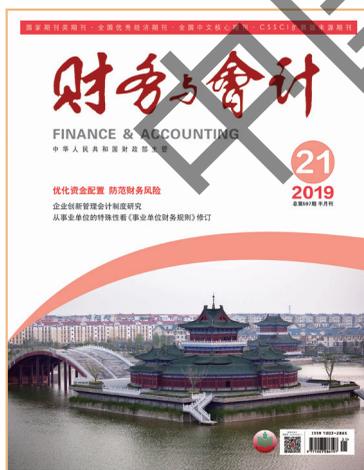
为零,预算平衡就意味着当年支出不允许超过收入;(2)如果结余使用为负数,预算平衡就意味着支出不允许超过弥补了上年赤字的收入;(3)如果存在着举债来源和支出,预算平衡就意味着在还款期内的每一年中,包含还本付息的支出不能超过收入加结余使用;(4)要求债务支出必须纳入平衡,并要求举债决策作为预算决策的重要内容。因此,要引导事业单位的经济行为不竭泽而渔、不过度负债,取之有道、用之有度,物有所值、物尽其用。

### (四) 提高事业单位资源配置效率

《事业单位财务规则》(2012)规定“事业单位应当提高资产使用效率,按照国家有关规定实行资产共享、共用”,仅仅这一提倡性的条款还不够,在实际工作中缺乏的是制度的保证和支持。《事业单位财务规则》应当留有余地并与其他相关规章进行协调,对事业单位内部经济核算的会计处理提出规范,对内部服务收费行为及原则予以确认,并支持内部经济往来取得免税政策。□

责任编辑 任宇欣

## 封面图片·封面读说



封面图片:开封金明池  
(供稿:全景网)

## 第二十一封信:来自金明池

### ——致邂逅的爱情

王桺

犹如深睡,我在市井之下沉寂多年。

风光台榭,都折叠起来犹如收藏,直到有人肯细细地开掘。砖瓦木石铺过来,新鲜的水灌进来,我便苏醒,犹如闲极无事的人,睡足了伸个懒腰,举目四顾,就见了更多的繁华,不一样的人间。

昨日的记忆仍旧清晰,喧闹的士女,灵巧的幼童,以及彬彬有礼的士子,当然也免不了落地失意的青年人。我清楚知晓每个人的心思,所以我总是无语。而记忆里最清晰的,当属灿烂春天,那些男女之间偶然的邂逅,然后是有涟漪的心。

游人如织,一日游览要相逢多少人,偏对一个人心动,若说这不是缘分,还有什么缘分。我看见,在传统礼仪和风俗重重围绕之下的爱情,和如今没有不同,都是心动,相思,寻寻觅觅。

旧日已去。我依然可目睹每季的人群,来往不息,而年轻人的心,没有什么改变,那里有的是爱情,和对未来的期望。

波光围绕的水心殿上,有的是邂逅的机会,我只需慢慢看去,看那是谁,和谁。