

事业单位会计报表信息的缺陷及改进

华南热带农业大学 陈险峰

改革开放以来,我国企业会计改革取得了举世瞩目的成就,会计制度和标准几经变革,由原来计划经济体制下的会计制度体系逐步转变为适应社会主义市场经济体制要求并与国际接轨的、具有中国特色的会计标准体系。特别是近年来,一部分具体会计准则的陆续制定和颁布,如《企业会计制度》的颁布实施,使我国企业会计标准体系发生了质的飞跃。

相比而言,事业单位的会计改革要滞后得多。虽然我国颁布实施了《事业单位会计准则(试行)》、《事业单位财务规则》及不同事业单位的会计制度和财务制度,但就我国目前的经济形势、事业单位面临的国际国内环境和改革形势来看,事业单位现行财务会计准则、会计制度仍有许多不完善的方面,需要进一步加以改进。本文主要分析和探讨了事业单位在会计报表信息披露方面存在的缺陷,并就此提出了一些改进建议,以期对事业单位的会计改革有所裨益。

一、事业单位会计报表信息的作用

与企业相比,事业单位有其不同的典型特征。事业单位通常主要为社会提供一种或多种服务,不以盈利为目的,其在向社会提供服务的过程中,通常也会取得一定的收入,但这部分收入无法弥补服务成本(支出),因此事业单位通常需要国家或地方财政资金的资助或从其他途径取得无偿的资金资助。事业单位的以上特征决定了事业单位会计报表的使用者及其对会计报表信息的要求与企业有所不同。

《事业单位会计准则》规定,会计信息应当符合国家宏观经济管理的要求,适应预算管理和有关方面了解事业单位财务状况及收支情况的需要,并有利于事业单位加强内部经济管理。以上规定至少揭示了事业单位会计信息三个方面的主要作用:一是为国家宏观经济管理服务,为国家做出宏观经济管理决策提供相关信息;二是为国家有关管理部门、为事业单位资源的其他提供者等了解事业单位的预算执行情况、收支情况、财务状况及其变动、主要工作业绩提供相关信息;三是为单位内部各管理部门提供财务会计方面的相关信息。《事业单位会计准则》中对事业单位会计信息的要求是最基本的要求,是符合我国目前国情的,事业单位的会计报表作为提供会计信息的最主要载体,应达到以上要求。

美国财务会计准则委员会(FASB)关于“非经营组织财务报告的任务”的规定为,向当前和潜在的资源提供者以及其他信息使用者在确定非经营组织的资源去向时、在评估组织所能提供的服务以及继续提供该服务的能力时、在评估组织管理者的任职情况及工作的其他方面时提供充分的信息,

提供关于经济资源、债务和净资源以及交易结果、项目、改变资源及收益的环境的信息,提供会计期间内该组织表现状况的信息(包括组织净资源的数量和形态以及提供服务的效果和完成情况两方面),提供组织如何募集、支付现金或其他流动资源、借款和归还借款以及其他影响组织流动性因素的信息,有助于信息使用者更好地理解所提供的财务信息的解释或注解。

以上《事业单位会计准则》和 FASB 所规定的事业单位(非经营组织)的作用(任务)虽然有所差异,但由此提出的对事业单位(非经营组织)会计报表(财务报告)信息的要求却没有明显的差异。首先,为了满足信息使用者的需要,会计报表在质量方面必须真实、完整、公允、便于理解并符合一贯性原则。其次,会计报表在内容上至少应包括以下几个方面:事业单位的收支情况和财务状况及其变动情况、预算执行情况、主要业绩和管理情况以及其他辅助信息。我国现行事业单位会计报表相比以前在许多方面虽有所改进,但要满足以上各方面的要求,仍存在一些不足。

二、现行事业单位会计报表信息存在的主要缺陷

目前,我国事业单位实行统一的会计报表格式,改变了过去不同业务归口部门所属事业单位会计报表的种类、内容和格式不同的状况,有利于报表的汇总和报表指标口径的统一,从而能为国家和地方宏观经济决策提供更加有用的信息。但此套报表主要考虑的是政府部门对相关需求,相对忽略了事业单位内部管理者及其他信息使用者对相关需求,这显然不符合会计报表信息的相关性要求。考虑相关各方对事业单位会计报表信息的需求,现行事业单位的会计报表信息仍然存在不少缺陷,具体分析如下:

1.无法反映事业单位预算的执行情况。无论从宏观经济管理、政府有关管理部门的管理还是从单位内部管理部门的管理需要来看,事业单位会计报表都需要提供本单位预算的执行情况。对于宏观经济管理部门及政府有关管理部门来说,了解事业单位预算执行情况是分析财政资金运行效果、合理安排和分配财政资金及对事业单位工作绩效进行评估与考核的基础数据之一。而对单位内部管理部门而言,预算执行情况是事业单位进行一些重要决策,合理安排、使用事业单位的各项资金及开展其他相关管理工作的重要参考信息之一。但目前事业单位会计报表附注中对各项收支只反映实际发生数,而没有反映实际发生数与预算数之间的差异,虽然部分事业单位在会计报表附注中对本单位的预算执行情况及差异产生的原因有所分析,但由于并非强制性要求,各事业单位在是否

□·业务与技术

对本单位预算执行情况进行分析、如何分析及分析哪些内容方面差异较大,这势必对信息使用者了解事业单位的预算执行情况极为不利,甚至造成误导。

2.收支情况表侧重于反映支出的内容,而没有反映和揭示支出的用途和事业单位的主要业务成本。事业单位会计报表中主要通过收支情况表来反映收支情况。收支情况表侧重于按内容对支出进行披露,将支出分为人员经费和公用经费分别进行反映,并按明细项目逐一予以列示,但对支出用途的反映则过于粗略,只是将支出分为基本支出和项目支出两大部分予以反映,而没有对事业单位的业务(服务)成本进行揭示。

事业单位会计报表对收支情况的这种反映方式,虽有利于按支出性质了解和分析事业单位的支出结构,便于预算的编制,但由于目前我国许多事业单位并非只提供某种单一的服务,而是同时提供多种服务,且往往还承担一定的社会和政府职能,因此,按事业单位类别汇总反映的支出情况并不能真正反映社会资源的分配情况,在这种情况下产生的事业单位汇总报表信息还有可能会对宏观经济决策造成误导。另外,由于事业单位会计报表没有对业务(服务)成本进行揭示,不利于事业单位的主管部门和单位内部管理部门了解本单位、本部门经济资源的流向(用途)以及评价事业单位的工作业绩和管理成效。在目前事业单位业务、职能多元化以及附属业务、职能较多的情况下,这种评价显得尤为重要。

3.由于事业单位固定资产只按原始成本(或重置成本)计价,不反映固定资产的损耗和净值,资产负债表中反映的资产和净资产价值均不能揭示事业单位资产和净资产的实际价值。在事业单位的资产负债表中,资产类中的固定资产和净资产类中的固定基金一般情况下按相等金额列示,且均反映固定资产的原始价值。

由于受科技进步、生产力水平提高而导致固定资产的重置成本降低和价值损耗等因素的影响,事业单位的固定资产原值往往大大高于其实际价值,从而事业单位会计报表中所反映的资产和净资产价值也都远远大于其实际价值,信息使用者从报表信息中难以真正了解事业单位的实际资产和净资产状况,无法合理分析事业单位资产使用的潜力,也不利于同类事业单位之间的横向比较。同时,在国家逐步重视和加强对事业单位国有资产保值增值指标进行考核的情况下,现有事业单位的会计报表信息也难以真实反映其资产保值增值的状况。

4.现行会计报表体系不能反映事业单位现金流量及其变动情况,不利于信息使用者特别是单位内部管理者做出正确的财务决策。事业单位的收入来源并非只有财政拨款,大量事业单位需要参与各种市场经济活动,在筹资和投资活动中拥有一定的自主权。了解事业单位现金存量及流量,并对其未来的现金流量进行预测,是单位内部决策者进行筹资和投资决策的重要依据。对于事业单位外部的信息使用者而言,如对事业单位提供贷款的银行,需要对事业单位的偿债能力进行评价,也需要了解事业单位现金存量和流量方面的信息。

而目前事业单位会计报表体系中并未包含现金流量表,同时由于事业单位并非严格按收付实现制原则进行会计核

算,所以事业单位的收支情况表不能完整地反映现金的流入、流出及增减变动情况。一方面,大量事业单位从事各种经营性活动,许多单位的经营性收入甚至已成为其主要收入来源。根据事业单位相关会计制度的规定,事业单位的经营收支按权责发生制原则进行核算,从而经营收支结余并不能反映经营现金流量的增减变动。另一方面,即使是事业单位的事业收支也并非完全按收付实现制原则进行核算。例如,事业单位收到政府专项合同款及其他委托合同款时,并不作为收入入账,而是记入“合同预收款”账户,其后按合同和项目完成进度确认收入。因此,由于事业单位会计报表体系中不包含现金流量表,不能反映现金流量及其变动情况,既不利于单位内部决策者做出正确的财务决策,也不利于外部信息使用者正确评价事业单位的偿债能力。

三、提高现行事业单位会计报表信息质量的建议

提高现行事业单位会计报表信息质量,必须既要有利于报表的汇总和报表指标口径的统一,又要能尽可能满足相关各方对事业单位会计报表信息的需求。为此,可在不改变现行会计报表总体结构的情况下,改变部分报表的指标构成,并补充部分附加报表。

1.在资产负债表中的资产方增加“累计折旧”和“固定资产净值”两栏,同时,净资产方的“固定基金”按固定资产的净值反映。为此,事业单位应设置“累计折旧”科目,由于事业单位固定资产购建支出已经在购建当期直接列支,因此事业单位在计提固定资产折旧时不应再作为支出入账,可直接冲抵“固定基金”。通过以上处理,在不改变目前事业单位收付实现制核算基础的前提下,能相对真实地反映出事业单位固定资产的净值。

2.在不改变事业单位收支情况表基本结构的情况下,在收支情况表中增设“本年预算数”和“实际与预算的差异”两栏。对各项收支实际发生数与预算数之间差异的反映,不仅有利于国家宏观经济管理部门、政府有关管理部门和单位内部管理部门了解事业单位预算的执行情况,而且有利于事业单位改进预算管理工作,提高预算编制的科学性和预算执行的严肃性。

3.对于承担多项业务(职能)的事业单位增设“主要业务(职能)费用(成本)表”作为事业单位支出决算表的附表,用以反映事业单位各项主要业务(职能)成本费用的发生情况。此表可按不同业务(职能)分别设置,按支出的用途(直接支出、间接支出)设专栏反映,在目前情况下可主要提供给事业单位的业务主管部门和内部管理者使用。为了提供以上会计报表信息,事业单位应设立相应的辅助账,按业务(职能)和支出用途反映各项支出情况。

4.倡导部分事业单位编制现金流量表。由于现金流量表所提供的信息主要是对事业单位的投资、筹资决策和外部信息使用者评价事业单位的偿债能力有用,而对宏观经济决策的作用有限,现金流量表可不作为汇总上报的报表,仅供单位内部管理者 and 向事业单位贷款的金融机构等其他相关信息使用者使用。考虑到我国目前事业单位的情况比较复杂,对此表的编制不宜做强制性规定,可倡导那些参与市场投资、筹资活动或经营活动达到一定规模的事业单位编制。○