



事业单位会计目标的现实选择

重庆工商大学会计学院 章新蓉

一、事业单位会计目标定位

会计目标是指从事会计活动要达到的目的。关于会计目标有两种代表性的观点:一是受托责任观,二是决策有用观。“受托责任观”认为,会计目标是向资源的所有者(或资源的委托人)如实反映受托者对受托资源的管理情况,强调的是会计信息的客观性和可靠性;而“决策有用观”则认为,会计目标是向会计信息使用者提供对决策有用的信息,更强调会计信息的相关性和有用性。虽然受托责任观与决策有用观的出发点不同,但实际上两者是互补的。根据事业单位资金运动的特点,事业单位会计目标应是受托责任观和决策有用观的相互结合,并侧重于受托责任观。因为事业单位的主要目标不是营利,不像企业那样可以通过发行股票筹集资本,它更多的是围绕受托责任中心开展事业活动。从这个角度看,事业单位会计

的产权进行界定,要把握以下几个原则:

1. 会计信息产权的界定应该是清晰的。

产权界定应该使利益相关者清楚地知道自己所享有的权利、应承担的义务以及不承担义务可能受到的处罚,使作为一种产权的会计信息质量成为他们效用函数的一个自变量,起到调整其行为的作用。

2. 会计信息产权的界定应该是有效率的。

会计信息产权的界定要有利于实现社会总福利的最大化,违背这一原则进行的界定是没有效率的。能否把握这一原则取决于立法者的立场和能力。

3. 会计信息产权的界定是一个不断发展变化的过程。

首先,任何规范都不可能一诞生就是完备的,总有一个完善的过程。其次,随着客观环境的发展变化,已有的规范也应不断地发展完善。再次,在某些时候,对会计信息进行产权界定可能需要暂时放弃长期利益而选择短期利益,这也决定了它是一个需要不断调整的过程。总之,会计信息的产权界定不会是一劳永逸的,而是一个随着客观环境的变化和公众认识的提高而不断完善的过程。

4. 会计信息产权的界定不是越详细越好。

以法律形式界定产权也需要成本,包括界定成本和维护成本。但在成本过于高昂或条件不够成熟的情况下,切不可匆忙对会计信息进行产权界定。

四、会计信息产权的维护

对于会计信息产权的维护,我国已经做出了一些法律上的界定。比如,我国《会计法》第四条规定,“单位负责人对本单位的会计工作和会计资料的真实性、完整性负责”。类似的规

目标的定位与“受托责任观”的要求更加吻合。

我国1997年颁布的《事业单位会计准则》虽然没有明确提出事业单位会计目标,但在第二章“一般原则”中的第十一条规定: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营管理。

我国事业单位主要是由中央、省(直辖市)、市三级政府举办,事业单位负有国有资产保值的责任,应向各级政府报告国有资产的受托管理情况。随着社会主义市场经济的发展和事业单位“改制”的进行,事业单位的多元化投资体制已逐步形成,有的还引入外资,建立对外合作办事业的体制。为了弥补政府经费的不足,事业收费也成为事业单位经费的一个重要来源。当事业的扩大发展面临资金缺口时,事业单位也向金融

定还可以在许多经济法律法规中找到。从理论上讲,对会计信息产权的法律界定是清晰的,但在实际中,虚假会计信息仍然横行于市场,原因在于目前我们尚缺乏维护会计信息产权的有效措施。会计信息产权的维护是需要成本的,毫无疑问,要对维护的成本与收益进行权衡。维护会计信息产权就是要及时获取那些损害会计信息产权行为的信息,并对这些行为进行有效的制裁。显然,制裁需要耗费人力物力,这便构成产权维护的成本。产权维护的收益包括挽回和避免的损失。需要提及的是,尽管就个案而言,产权维护的成本大于收益,但是,不进行产权维护可能会带来其他行为人的错误预期,因而从全社会的角度看,纠正这种错误预期也是进行会计信息产权维护所获得的收益。

五、结语

在有限理性经济人的假设下,会计舞弊源于舞弊者成本与收益的权衡。当预期的收益大于成本时,会计舞弊就容易产生。界定会计信息产权的作用在于建立行为主体的行为规范,而维护会计信息产权的作用则是通过对违规行为的惩罚,使之影响行为主体的舞弊成本和舞弊收益,从而迫使舞弊者自发地调整自己的行为。虽然在理论上治理会计舞弊要依靠产权界定与产权维护两条腿走路,但笔者认为,在我国现阶段,会计舞弊现象泛滥的原因主要是对会计信息产权维护不力,相关法律得不到有效执行。治理会计舞弊,短期内要加强对会计信息产权的维护,对那些违反相关法律和会计准则的行为有力地进行处罚。长期来看,则需要进一步完善对会计信息产权的界定,具体而言是要促使我国会计准则更趋科学性和合理性。☐

机构贷款。为此,事业单位会计既要重视受托责任性,也不能轻视资源委托者做出未来资源托付决策的有用性。

事业单位会计信息使用者主要包括:①政府及其管理机构(包括各级政府财政、工商管理、税务、审计、监察部门及上级管理部门);②捐赠人和债权人;③事业单位的服务对象(包括缴费者、新闻媒体等);④社会中介机构(会计师事务所等);⑤事业单位内部管理部门和职工。这些信息使用者不仅有知情权,而且有指导、控制和约束的权利。

二、改进事业单位会计目标实现模式

美国非营利组织会计核算体系和报告模式主要根据受托责任目标设计。为达到控制目标和检查限定资源的使用是否符合捐赠人及法律和行政的要求,美国建立了与其财务资源相适应的非营利组织基金会计模式。美国非营利组织会计将净资产分为永久限定用途净资产、暂时限定用途净资产和非限定用途净资产,对不同的净资产提出了不同的保全要求,并使其净资产保全的要求在不同类别净资产之间有所区别。对限定性净资产,如留存基金,必须遵从财务资源提供者规定的保全本金的要求,其中对永久限定用途净资产,必须永久地保全;暂时限定用途净资产必须在限定期间保全,限定到期则转为非限定用途净资产;而对于非限定用途净资产,其保全的责任并不是财务资源提供者的特定要求,因此对非限定用途净资产的保全未予明确约束。事实上,美国非营利组织的财务资源比企业受到更加严格的指导、控制和约束,政府一般通过特定机构或法律条款对非营利组织实行监督,非营利组织必须报送财务报告,主管部门有权在任何时间查看组织的财务记录,如发现该组织行为出现问题,政府须派专职审计师对资金的使用情况进行审查。

目前,我国事业单位已逐步按照市场化要求改革,采用商业化的方式提供事业单位的服务或产品,各种自有收入来源占了单位经费较大比重,受托责任关系的发展已使委托人呈现多元化格局。事业单位的内部管理也不再局限于预算资金收支管理,而代之以绩效为导向的方式管理。根据事业单位内、外部环境的变化,事业单位必须明确会计信息使用者的现实要求,改革现行事业单位会计核算和报告模式,为有关信息使用者提供更多的、有用的会计信息。

1.改进事业单位会计确认和计量模式。

我国《事业单位会计准则》的一般原则中第十六条规定:会计核算一般采用收付实现制,但经营性收支业务核算可采用权责发生制。从制度规定看,事业单位会计可分别按一般业务和经营业务采取两种不同的确认基础,但从事业单位的实际来看,主要还是实行收付实现制。然而,事业单位采用收付实现制,一是不能正确反映事业单位当期实际成本费用,无法正确揭示事业绩效与成本费用之间的关系;二是对事业单位资产和负债反映不全面。如高校一般是按学年收取学费,而其相关费用有的提前发生现金支出,有的在下一学年发生现金支出,在收付实现制下,实际收到学费时确认全部收入,相应的费用却在现金支出的各期确认。这样,一方面不仅使当期的费用成本不实,而且造成当期的收支不配比,不能真实地反映当期的收支结余;另一方面对预收和应收的学费、对预先支付和延后支付的费用不按期确认,未能形成相应的债权和债

务,由此形成的财务报表信息必然与实际有距离、不准确。因此,权责发生制基础是事业单位会计基础的现实选择。

目前,事业单位会计准则没有规定区分收益性支出与资本性支出,只是原则性地规定将购置固定资产、无形资产等长期资产发生的费用直接列入当期支出,固定资产只核算其原值,不计提折旧。这种规定必会使收入与支出不相配比,不利于固定资产的管理和更新,也不利于净资产的保全,严重影响了事业单位的发展。因此,事业单位会计应严格按划分收益性支出与资本性支出的原则核算,正确确认长期资产,并对固定资产计提折旧,对无形资产进行摊销,通过收入来弥补相关费用,以正确反映事业单位的资产和净资产。

随着事业单位的改制,部分事业单位逐步走向市场,并融入国内和国际市场竞争中,其运营风险和财务风险已逐步显现。因此,为了增强事业单位应付风险的能力,应该允许事业单位适度运用谨慎性原则。在涉及到坏账发生、存货毁损、固定资产折旧、资产减值等不确定事项时,应允许事业单位采用计提坏账准备的方法,在物价上涨时采用后进先出法对发出存货进行计价,在计提固定资产折旧时,允许采用加速折旧法、允许部分资产计提减值准备等,使事业单位不虚计结余,有利于事业单位净资产的保全。

只有对事业单位会计确认和计量模式进行调整,才能更准确、更全面地反映事业单位在一定时期内的耗费,并能更好地将成本与绩效比较,保全事业单位净资产,正确地反映事业单位的财务状况及收支情况和揭示事业单位的受托责任履行情况,并为有关信息使用者的决策提供有用的信息。

2.改进事业单位会计报告模式。

财务报告所提供的信息既要能反映事业单位对受托责任的履行情况,又要有利于资源委托者做出未来资源托付的决策。因此,事业单位会计信息的内容除了应包括事业单位受托责任履行情况的财务状况和收支情况,还应包括资产负债表、收入支出表及附表、基建投资表、现金流量表。事业单位现行会计报表体系还不够完整,没有现金流量表是一个缺陷,随着会计信息使用者的要求更全面以及事业单位内部管理的需要,提供反映事业单位在一定时期的现金流入、现金流出和现金净额情况的现金流量表是必然趋势。

调整改进事业单位会计报告模式的思路是:第一,根据公共受托责任的特点,增加会计信息的透明度。事业单位在向有关部门或单位报送会计报表的同时,应定期公开其财务状况及变动、收入和支出情况,可采取登报或网络披露方式公布,以得到缴费方的理解和支持,并接受缴费方和社会公众的监督。第二,增加非货币信息的披露,特别是要充分披露关于事业单位社会责任履行情况及产生社会效益的信息。可利用图片、条形图、曲线图等图像形式披露会计信息,它更便于社会公众和缴费方对会计信息的理解。第三,建立“实时报告系统”的技术平台,广泛运用信息技术,包括数据库技术、计算机网络技术、远程通讯技术及多媒体技术等,对会计信息进行处理和传递,将信息及时、高效地传递到有关使用者手中,满足信息使用者的需要。□

[本文系“重庆市教育委员会资助科学技术研究项目”的阶段性研究成果]