

# 事业单位会计改革思考与建议

曹乃恩 路军伟(博士)

(厦门大学管理学院 厦门 361005 山东大学管理学院 济南 250100)

**【摘要】** 本文基于国际新公共管理运动以及我国事业单位会计历次改革经验教训,对我国事业单位会计改革的若干重要议题进行思考。

**【关键词】** 事业单位会计 改革 权责发生制 基金会计 基建会计

2009年,财政部发布了《高校会计制度》征求意见稿与《医院会计制度》征求意见稿,这意味着我国正式揭开事业单位会计改革的序幕。吸取我国事业单位会计历次改革经验教训,以当前国内外环境为考量,笔者认为,我国事业单位会计的未来改革和发展应重点考虑以下问题:

1. 事业单位的界定。我国存在着大量的事业单位,从性质上来看,它处在企业、行政单位(政府部门)和民间非营利组织三者之间的一个交叉混合区域,在很多情况下,它们与企业、政府部门以及民间非营利组织的界限模糊,不太容易区分。目前,我国的国有事业单位还在不断改革之中,改革的基本方向是按照公共财政建设的思路,将现有国有事业单位按照公益性与非公益性、营利性与非营利性进行分类改革,其中,非公益性、营利性的事业单位将与财政脱钩,并改制为企业,推向市场;公益性、非营利性的事业单位将根据其提供公共物品的纯度不同,由财政给予拨款或补贴,并按照非营利组

织的运营模式进行改革。可以预见,改革彻底完成之后,国有事业单位将有一部分转为企业,一部分转为民间非营利组织,还有一部分继续保持国有事业单位的性质,也即公营的非营利组织。公营非营利组织将处于企业、行政单位、民间非营利组织之间,在资金来源、财务运行机制等方面都有明显不同。不仅如此,不同领域的事业单位之间在上述方面往往也会差异悬殊。因此,事业单位会计的改革与发展,又要充分考虑事业单位所具有的一些显著特征,明确对事业单位进行界定。界定事业单位是事业单位会计改革成功的先决条件。在明确事业单位组织性质的前提下,我们应充分借鉴我国企业会计、民间非营利组织会计的改革经验,以及参照国外公立非营利组织会计的先进做法,对事业单位会计加以研究和改革。

2. 基金会计模式。事业单位作为公营的非营利性组织,其财务资源的来源渠道广泛,有财政拨款收入,有私人组织捐赠收入,有提供有偿服务的收入,有从银行等金融机构的借款

## 四、公允价值计量模式应用的建议

1. 规范资产评估体系,加强队伍建设。资产评估是公允价值确定最重要的方式,因此公允价值的完善离不开资产评估的发展。首先,需要加快制定有关公允价值取得、评估和变动的相关细则,建立一套严格的资产评估制度;其次,应引入第三方房地产评估机构,增加公允价值计量的独立性,加强资产评估师的队伍建设;最后,要提高检查监管部门的监管水平,同时有效发挥社会监督的作用,强化对资产评估机构的监管。

同时必须加强对公司治理层、管理层以及关键岗位人员进行有关公允价值的教育和培训,加强会计人员的守法意识和道德教育,确保会计人员遵守职业道德,减少人为利用这一会计政策进行调节资产与利润的不正当行为。

2. 提高会计人员职业判断能力。会计职业判断,是指会计人员在面临不确定经济事项的情况下,根据会计法律、法规等会计标准,结合企业自身的经营环境和经营特点,运用会计专业知识和从业经验,通过计算、分析、比较等方法,合理且合法地对会计主体发生的经济事项和交易采用的会计处理原

则、方法等做出最终的断定、估计或选择。新会计准则的颁布实施从很大程度上拓展了会计职业判断的弹性空间。是否可以采用公允价值计量需要会计职业判断;公允价值计量金额的确定也需要会计职业判断。因此,为了更好地实施新会计准则,应该加强会计人员培训,采取多种途径提高会计人员职业判断水平,推进公允价值计量在更大范围的应用。

3. 规范上市公司公允价值信息披露。保证信息披露的公开、透明是遏制企业操纵利润最有效的方法。因此,国家应该进一步明确公允价值计量披露的相关问题,要求企业披露包括公允价值的确定方法、确定投资性房地产时所聘请的评估机构、评估方法、证据来源、估计假设等要素,防止公司在重大会计政策披露中照搬准则的原则性条款,避重就轻,从而保护广大投资者等利益相关者的利益。

## 主要参考文献

1. 财政部会计司.关于我国上市公司2007年执行新会计准则情况分析报告,会计研究,2008;6
2. 张兴,徐文学,柳萍.上市公司投资性房地产采用公允价值计量的现状分析.商业时代,2009;31

等。通常情况下,不同的财务资源提供者鉴于资源使用的有效性,可能会指定资源用于专门的用途。在事业单位会计中,只有采用基金会计模式才能更好地保证这些资源的专用性,保证资源取得和使用的合法与合规性。相对而言,我国现行事业单位脱胎于传统的预算会计,主要目的还是服务于国家的财政预算管理,极少考虑对其他资源提供者的受托责任。然而,随着社会经济的发展,事业单位资源的来源渠道必然将更加广泛,而每一资源的提供者可能会提出不同的使用限制和要求,为了更好地履行和反映事业单位对这些资源提供者的受托责任,采用基金会计模式势在必行。但是,如何采用、如何设计以及如何执行,还有待于进一步地研究。

**3. 权责发生制基础。**尽管事业单位会计相对于财政总预算会计和行政单位会计来说,其在会计基础上已经有所进步,但是,事业单位会计仍然是以现金制基础为主,这使得事业单位的成本数据不完整,不利于评价和考核事业单位的绩效,同时,也不能真实反映事业单位的财务信息。权责发生制是当今国际政府与非营利组织会计改革的一个主流,权责发生制会计系统将产生更加相关和有用的会计信息,能够更好地促进公共部门的财务管理和受托责任。相对政府组织而言,公营的非营利组织更有条件进行权责发生制相关方面的改革。应该说,我国在事业单位采用权责发生制基础的问题上的认识 and 态度是一致的,只是在如何采用以及如何设计一套权责发生制事业单位会计系统的问题上还没有达成统一认识。

**4. 成本核算问题。**从非营利这个大目标来看,事业单位的有偿服务或产品的收费不应超过其提供的“准公共产品”的成本。此外,虽不营利,但提高资金使用效益也应当是事业单位财务管理的重要目标。因此,成本核算也就理所当然地成为事业单位会计的任务之一。然而,从当前来看,我国的“上学难”和“看病难”等问题往往都源于学校和医院这些事业单位的不合理收费,而事业单位的资金使用效益也不尽如人意,造成这些问题的一个主要原因在于没有准确的成本信息作为参考。因此,事业单位会计应该在全面采用应计制的前提下,建立一个成本会计系统,用于对事业单位提供的准公共产品进行成本核算。

**5. 与基建会计的整合。**历史上,由于财政分配和基建投资管理体制的原因,我国的单位预算会计和基建会计是相互分离的,在事业单位中当然也不例外。也就是说,在一个事业单位内部存在两个会计类型,一个是“事业单位会计”,一个是“基建会计”。这样一来,就人为地割裂了事业单位资金的流动和循环的整个过程。随着社会经济的发展,事业单位的独立性和主体性不断增强,事业单位内部的二元会计体制不但无法满足内部财务管理的需要,也难以满足外部,尤其是政府主管部门宏观财政预算管理的需要,难以体现市场经济条件下事业单位的主体地位,更令外部信息使用者对事业单位的财务信息不知所措。一些有识之士在不断呼吁在事业单位内部将事业单位会计和基建会计整合。令人欣慰的是,在财政部2009年发布的《高校会计制度》与《医院会计制度》的两份征求意见稿中,已经初步勾勒出事业单位会计和基建会计整合

之后的雏形。但如何更好地整合并加以实施,以及在其他所有类型事业单位中推广开,是我们下一步需要重点研究的问题。

**6. 双轨制会计模式。**双轨制会计模式是指在政府与非营利组织会计中采用“财务会计”与“预算会计”两套并行的会计系统。在政府及非营利组织中,预算通常是具有法律效力的约束性契约,主体应当根据预算的要求来组织财务资源的收入以及运用,而预算会计系统旨在根据“拨款——分拨——承诺——支付”的程序,通过设立一套账户记录与监控预算执行的全过程;然而,预算会计提供的信息侧重于预算的收支,无法满足主体的公共部门财务管理的信息要求,如资产、债务等财务状况信息,预算会计就无法提供。因此,除预算会计之外还应设立一套能够反映主体全面财务状况与财务业绩的财务会计系统,“预算会计”和“财务会计”共同构成双轨制会计体系,一个旨在满足预算管理、控制之信息需求,而另一个则旨在满足公共财务管理。《高校会计制度》与《医院会计制度》征求意见稿中已经有了双轨制会计,但是,仍存在这样几个问题:预算会计是否涵盖单位的全部预算,还是只涵盖政府拨款的那一部分;预算会计只记录和反映了预算的收支情况,并没有追溯记录拨款、分拨、承诺等阶段;预算会计与财务会计之间的协调问题也缺乏统一安排等。如果要将双轨制政府会计向其他类型事业单位推广,这些问题必须予以解决。

**7. 制度建设与财务报告。**当前的事业单位会计是我国政府与非营利组织会计体系中唯一采用“准则+制度”来规范的会计类型,毫无疑问,这是沿用了企业会计的做法。事实上,采用制度模式既能够被会计人员所接受,也能够更好地满足宏观财政预算管理的需要,而采用准则的初衷也是为了满足多行业事业单位的需要。然而,事业单位的资源提供者越来越广泛,事业单位的活动类型也越来越复杂,因此,事业单位不仅仅对提供资源的政府承担受托责任,对外部所有资源的提供者都承担着受托责任,而这在目前的事业单位会计准则中并没有体现。因此,事业单位会计也应当逐步采用准则模式加以规范,并以提供对外财务报告为主要导向,这既符合国际公共管理的趋势,也能够更好地促进我国事业单位进行国际交流。为此,一方面,我们要使事业单位会计更加符合财政预算管理和单位财务管理的要求,制定更加合理和可行的事业单位会计制度;另一方面,我们要将眼光放得更长远一些,借鉴企业会计改革的成功经验,修改和完善事业单位会计的基本准则,并在基本准则之下,建立以财务报告为导向的事业单位会计的具体准则,保障事业单位对外财务报告的可靠性和相关性。

**【注】**本文系教育部人文社会科学研究青年基金项目“我国政府会计改革取向定位与改革路径设计研究:基于多重理论视角”(批号:09YJC790171)的阶段性研究成果。

#### 主要参考文献

1. 罗伯特·J.弗里曼著,赵建勇等译.政府及非营利组织会计——理论与实践.上海:上海财经大学出版社,2004
2. 路军伟.我国政府会计改革取向定位与改革路径设计:基于多重理论视角.会计研究,2010;8