**关于修订《事业单位财务规则》的几点思考**

**——基于政府会计基本准则视角**

孙静琴

摘 要：为了适应权责发生制政府综合财务报告制度改革需要，规范行政事业单位会计核算，财政部规定于 2019年1月1日起在行政单位实施政府会计制度。该新制度新会计核算体系和模式的构建，要求修订《事业单位财务规则》以适应政府会计制度改革的需要。笔者通过本文将《事业单位财务规则》与《政府会计准则——基本准则》进行对比思考后，整理出《事业单位财务规则》在框架结构、部分章节条款与政府会计体系的不适应之处，并提出了若干条修改意见。

关键词：事业单位、政府会计

作者资料：孙静琴，浙江大学医学院附属第二医院，浙江杭州，310005，浙江省杭州市拱墅区登云路118号吉祥半岛花园7-1-1102，13575734188.

作者简介：孙静琴（1985--），女，浙江省杭州市，财务总监助理，中级会计职称，硕士学位，研究方向：事业单位财务管理。

随着经济社会的发展和政府职能的转变，我国迫切需要建立统一、规范的政府会计标准体系，然而目前政府会计信息内容交叉、口径不一，通过汇总、调整编制的政府财务报告信息质量低，迫使我国需要进行政府会计改革。为此，我国政府会计改革借鉴有关国家和国际公共部分会计准则（IPSASs）双轨制经验，于2015年10月颁布了《政府会计准则——基本准则》（财政部令第78号）（以下简称“《基本准则》”），全面引入权责发生制作为会计核算基础，推进政府会计准则体系建设，随后制定了《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》以及7个行业补充规定和11个衔接规定，并已于2019年1月1日起在各级各类行政事业单位实施。

《事业单位财务规则》针对的是事业单位的财务管理活动，是财务制度中顶层的制度设计，是财务管理方面的政策性设定，其涵盖了财务活动的所有方面。财政部于2012年2月对外公布修订后的《事业单位财务规则》（财政部令第8号）（以下简称“《财务规则》”），并于2012年4月1日起施行，具体包括单位预算管理、收入管理、支出管理、结转和结余管理、专用基金管理、资产管理、负债管理、事业单位清算、财务报告和财务分析、财务监督等内容。

《基本准则》和《财务规则》都是财政部颁布的、具有相同法律效力的部门规章，两者既有联系，又有区别。《基本准则》是为提高政府会计核算质量、保证会计信息口径一致性而订立的适应时代要求的部门规章制度，其核算主体涉及各级政府、各部门及各行政事业单位，讲的是核算主体的共性内容。《财务规则》的定位是在政府会计的大背景下，为更好地服务于事业单位改革和发展，针对事业单位的特殊性而制定的制度，这要求《财务规则》在适应政府会计制度的共性内容以外的提出个性规定。

**一、《基本准则》的创新之处**

1．构建了“双轨制”会计核算模式

《基本准则》规定了政府会计由财务会计和预算会计构成，决算会计综合反映政府会计主体年度预算收支执行情况，财务报告要求反映政府会计主体某一特定日期的财务状况和某一会计期间的经济运行情况和现金流量。“双轨制”核算要求政府会计主体应当编制决算报告和财务报告，对报表的结构进行调整和优化，提高了部门、单位会计信息的决策有用性。

2．统一了各行业各部门的核算

《基本准则》扩大了核算主体，在科目设置、科目和报表项目说明中，采用了适用于各部门各行业的会计科目，统一了会计语言，打破了各部门、各行业因执行不同会计规范所导致的信息差异，提高了各部门、各单位会计信息的可比性，提高了合并部门财务报表和逐级汇总编制部门决算的准确性。

3．引入权责发生制核算基础

除2012年《医院会计制度》改革时，医院会计核算已引入权责发生制核算原则外，其余行政事业单位的会计核算仍为收付实现制，本次政府会计制度改革则要求纳入政府会计核算的会计主体引入权责发生制，增加应收款项和应付款项核算、计提折旧和摊销、采用权益法核算长期股权投资等核算内容，准确反映单位财务状况及运行情况。

4．扩大资产负债的核算范围

资产方面增加了公共基础设施、政府储备物资、受托代理资产、研发支出等核算内容，负债方面增加了预计负债、举债债务结款费用资本化或费用化、受托代理负债等核算内容，全面、清晰地反映政府会计主体的财务信息，防范财政风险。

**二、《基本准则》与《财务规则》相比较**

（一）核算主体具有从属关系

《基本准则》与《财务规则》相比较，其核算主体范围更广。《财务规则》核算的主体是除了执行《医院会计制度》等行业事业单位会计制度的、执行企业会计准则或小企业会计准则以外的事业单位。《基本准则》的核算主体包括各级政府、行政事业单位以及医院、基层医疗卫生机构、高等学校、中小学校、科学事业单位、彩票机构等行业事业单位、国有建设单位和有关基金等。从核算主体上看，前者是后者的组成部分，这要求《财务规则》的内容是在不违背《基本准则》的基础上根据事业单位的特性提出的财务管理要求。

（二）框架结构不同

《基本准则》与《财务规则》相比较，其结构简略、覆盖面广，但针对性弱。相比《财务规则》的十一个章节，《基本准则》的六个章节结构更清晰、内容更简略。《基本准则》将《财务规则》的第三章至第八章的收入管理、支出管理、结转和结余管理、专用基金管理、资产管理及负债管理整合为第三章预算会计要素及第四章财务会计要素。

《基本准则》相较《财务规则》提出对政府会计信息质量要求（《基本准则》第二章），在该章节中，主要提出要求将发生的各项经济业务或事项均纳入会计核算，会计信息需真实可靠、清晰明了且具有可比性。《财务规则》中没有涉及会计信息质量方面的内容。

《财务规则》相较《基本准则》提出事业单位清算（《财务规则》第九章）和财务监督（《财务规则》第十一章）。事业单位清算章节主要提出事业单位需清算的情形、清算注意事项以及清算结束后资产的处理；财务监督章节主要提出事业单位需接受主管部门和财政、审计部门对财务监督的内容、监督的方法及需建立的配套制度等内容。因《基本准则》的核算主体包括政府主管部门，故未涉及该两章节的内容。

（三）核算基础变化

事业单位会计核算一般采用收付实现制，但部分经济业务或者事项的核算应当按照本制度的规定采用权责发生制。而政府会计由预算会计和财务会计构成，预算会计实行收付实现制，财务会计实行权责发生制。原事业单位会计要素包括资产、负债、净资产、收入和支出，需对外提供财务报告，现因事业单位为政府会计制度的核算主体之一，其会计要素应与政府会计要素保持一致，预算会计要素包括预算收入、预算支出与预算结余，财务会计要素包括资产、负债、净资产、收入和费用，需对外提供决算报告和财务报告。

**三、有关修订的具体建议与说明**

原《财务规则》虽与《基本准则》虽同为财政部颁布的有相同法律效力的部门规章，但因核算主体是包含与被包含的关系，故笔者认为两者首先应在大方向上保持一致，在尽量保持框架结构一致外还需避免出现自相矛盾的内容。此外，因政府会计制度核算的主体较广，《基本准则》的内容较为粗线条，只能对各部门各行业的共性内容进行统一，无法做到面面俱到，故笔者认为《财务规则》需结合事业单位的特性，在内容上加入事业单位特有的财务管理条款。为理顺《财务规则》与《基本准则》两者的关系，笔者对《财务规则》的修订提出以下几条建议：

（一）调整原《财务规则》的基本框架

1．合并部分章节

原《财务规则》所分的章节过多，共有十一章，本着方便与《基本准则》相对照的原则，建议将原《财务规则》的第三章至第八章会计要素合并为“政府财务会计要素”章节，具体的会计要素做为小节进行说明。因政府会计规定，资产减去负债部分统称为净资产，其具体科目包括累计盈余和专用基金，原《财务规则》第五章结构和结余管理、第六章专用基金管理，笔者建议将该两章节内容合并为“净资产管理”一章。

2．增加部分章节

（1）建议增加预算会计要素相关内容章节。根据政府会计制度核算的“双轨制”要求，原《财务规则》未涉及预算会计要素的内容，建议增加“政府预算会计要素”章节，在该章节中对预算收入、预算支出和预算结余的定义进行明确。按照《基本准则》规定，预算会计要素包括预算收入类、预算支出类与预算结余类。预算收入是指政府会计主体在预算年度内依法取得对并纳入预算管理对现金流入，其有9个预算收入类总账科目，分别为财政拨款预算收入、事业预算收入、上级补助预算收入、附属单位上交预算收入、经营预算收入、非同级财政拨款预算收入和投资预算收益、其他预算收入。预算支出是指政府会计主体中预算年度内依法发生并纳入预算管理对现金支出，其有8个预算支出类总账科目，分别为事业支出、经营支出、上缴上级支出、对附属单位补助支出、其他支出、投资支出和债务还本支出。预算结余是指医院预算年度内预算收入扣除预算支出后的资金余额，以及历年滚存的资金余额，其有9个预算结余类总账科目，分别为资金结存、财政拨款结转、财政拨款结余、非财政拨款结转、非财政拨款结余、专用结余、经营结余、其他结余和非财政拨款结余分配。笔者建议在修订《财务规则》时加入对上述预算会计要素科目的简要介绍。

（2）建议增加信息管理相关内容章节。会计信息系统是形成高效核算、准确会计信息的有效途径，事业单位需以政府会计准则制度的实施为契机，将“业财融合”的理念加入至经济业务与会计管理的信息化建设中，推动经济业务和会计管理的深度融合发展与有效对接，而这部分内容并未在原《财务规则》中有所涉及。笔者认为在修订《财务规则》时增设的信息管理章节至少包含以下内容：首先，事业单位信息管理离不开制度的有力保障，相应的管理制度包括岗位责任制度、操作管理制度、系统维护制度及档案管理制度等；其次，事业单位信息管理的顺利实施离不开人员的培养，在信息化过程中需要有既掌握会计信息化软件操作，又懂得信息技术的高素质的会计人员，以适应会计信息化建设和管理的需要；再次，会计信息化需要与各业务系统实现互联互通，各业务系统应规范信息管理，保障信息获取、传递的规范与完整；最后，信息系统建设不能缺乏安全保障，需从设备管理、操作系统安全、网络和数据库管理、应急事故管理、密码和安全设备管理等方面进行有效防护。

（二）修改原《财务规则》部分章节内容

1．修改原《财务规则》第一章总则

总则是部门规章制度的序言，是对总体概括性的叙述，原《财务规则》第一章总则对制度制定的目的、适用范围、基本原则和主要任务进行叙述。笔者建议在修订原《财务规则》时需在总则章节中对政府会计新创建的预算会计和财务会计适度分离并相互衔接的“双功能、双基础、双报告”会计核算模式进行介绍。

2．修改原《财务规则》第二章单位预算管理

2014年8月，第十二届全国人民代表大会第十次会议对我国预算法进行了第一次修订，2018年12月通过了对《中华人民共和国预算法》（中华人民共和国主席令第二十二号）的第二次修订。新修改的预算法有许多创新性的亮点，而原《财务规则》因制定时间较早且后续未根据新预算法进行修正，其第二章单位预算管理的内容较为简单，故笔者建议在第二章节中结合新修改的预算法相关条款进行增加。

（1）建议增加预算全口径管理内容。新预算法明确表示全部的收入和支出都应当纳入预算管理，提出了“全预算口径”的概念，而原《财务规则》第六条表示事业单位预算由收入预算和支出预算组成，未对预算核算及管理的范围进行明确，故笔者建议在修改该章节时参考新预算法相关条款内容进行补充及修改。

（2）建议在相关条款中加入预算绩效的概念。预算绩效是新预算法提出的全新概念，如新预算法第四章预算编制中提出预算编制需参考绩效目标管理，第六章预算执行中明确表示各级政府及预算单位需对预算执行情况进行绩效评价等，而原《财务规则》第八条表示预算收入编制需参考以前年度预算执行情况、预算年度的增减因素及以前年度结转和结余情况，第十条预算执行均未提及预算绩效，故笔者建议在修改该章节时需将绩效思维贯穿与预算编制、预算执行、决算以及预算审查的各个环节。

（3）增加预算公开与监督内容。新预算法在不同的相关条款中多次要求政府预算信息公开、透明，此外有关财政的一些专项工作，例如政府采购情况、转移支付政策与执行等情况也需向社会公开。同时，为了加强预算监督，新预算法要求对预算执行情况做审计工作报告，并向社会公开。笔者建议在修改该章节时，增加事业单位需公开预算及有关财政的专项工作，接受预算审查等相关内容，增加预算编制、执行管理的严肃性。

3．修改原《财务规则》第十章财务报告和财务分析

根据《基本准则》的要求，政府会计制度执行后，在同一会计核算系统中实现决算报告和财务报告的“双报告”功能。决算报告是综合反映政府会计主体年度预算收支执行结果的文件，包括决算报表和其他应当在决算报告中反映的相关信息和资料，决算报告的编制主要以收付实现制为基础，以预算会计核算生成的数据为准。财务报告是反映政府会计主体某一特定日期的财务状况和某一会计期间的运行情况和现金流量等信息的文件，包括财务报表和其他应当在财务报告中披露的相关信息和资料，其中财务报表至少包括资产负债表、收入费用表和现金流量表，财务报告的编制主要以权责发生制为基础，以财务会计核算生成的数据为准。原《财务规则》第十章财务报告和财务分析是在未执行政府会计制度“双轨制”核算前提条件下的章节条款，与政府会计报告的要求存在矛盾之处，建议根据政府会计制度需提供的报表要求进行修改。

4．修改与《基本准则》相矛盾的部分

（1）增加或修改部分条款。根据原事业单位会计制度规定，允许事业单位根据具体情况决定是否对固定资产计提折旧，若不计提折旧则需要计提修购基金，故原《财务规则》第六章专用基金管理第三十三条表示专用基金包括修购基金、职工福利基金和其他基金，其中规定了修购基金的提取依据及不提取修购基金的情形。现根据政府会计权责发生制核算的要求，固定资产需提取折旧直接计入费用，修购基金已不再适用，笔者建议删去与修购基金相关的条款。原《财务规则》第十一章财务监督“第五十八条事业单位财务监督主要包括对预算管理、收入管理、支出管理、结转和结余管理、专用基金管理、资产管理、负债管理等的监督”，财务监督的主要内容仅停留在财务会计信息质量上面，不符合现代化企事业单位的管理需要，笔者建议增加“内控管理”、“资产管理”、“成本管理”、“绩效管理”等内容。

（2）增加或修改会计要素的科目。为政府会计统一核算的需要，笔者建议增加或修改原《财务规则》中的部分会计要素科目，并增加相应条款进行解释说明：第三章收入管理的财务会计科目中建议增加“非同级财政拨款收入”科目，并进行会计科目解释；第四章支出管理的财务会计科目事业支出建议修改为“业务活动费用”、“单位管理费用”科目，增加“所得税费用”、“资产处置费用”科目；第七章资产管理科目建议增加“公共基础设施”、“政府储备资产”、“文物文化资产”、“保障性住房”、“自然资源资产”、“受托代理资产”等会计科目；第七章资产管理“第四十条…固定资产一般分为六类：房屋及构筑物；专用设备；通用设备；文物和陈列品；图书、档案；家具、用具、装具及动植物”，建议根据政府会计最新的固定资产类别，将该条款修改为“房屋及建筑物；通用设备；专用设备；家具、用具及装具”四大类，并按各类别的折旧年限进行折旧。

当下，我国正处在国民经济快速发展、经济改革大有成效的历史性重要阶段，政府会计准则体系的制定及政府综合财务报告制度的建立，迫使原有的事业单位会计体系已不能完全适应新形势下事业单位发展的需要，事业单位财务规则的修订工作迫在眉睫。笔者提出以上几点修改拙见，意在抛砖引玉，希望政策制定者在政府会计改革的大背景下，以事业单位财务管理需求为导向，紧跟时代的步伐，加大改进的力度，为事业单位更好地履行政府职能、提供公益服务、参与社会公共事务管理做制度保障。

主要参考文献：

[1] 财政部.政府会计准则——基本准则（财政部令第78号）[2015-10-23].http://www.mof.gov.cn/.

[2] 财政部.事业单位财务规则（财政部令第68号）[2012-02-07]. http://www.mof.gov.cn/.

[3] 高瑞珍.新预算法下行政事业单位预算管理的要点[J].财务管理；2015（20）：60-61.

[4] 贾涛.事业单位财务规则[J].金融财务；2013（19）：35,22-23.