

新《事业单位财务规则》解读

——基于水利科研事业单位的分析

郝斯佳

(中国水利水电科学研究院 北京 100038)

【摘要】 本文以新时期水利科研事业单位会计目标为出发点,对新修订的《事业单位财务规则》进行解读,在此基础上分析新规则的具体应用,为今后水利科研事业单位财务工作的开展提供参考。

【关键词】 事业单位财务规则 会计目标 水利科研事业单位

随着我国财政管理和科技体制改革的不断深入,事业单位运行的内外部环境已发生巨大变化。为适应事业单位改革,进一步加强和规范事业单位财务管理,提高资金的使用效益,2012年2月,谢旭人部长签署财政部令第68号文,发布修订后的《事业单位财务规则》,并已于2012年4月1日起实施。该规则适用于各级各类事业单位,同时指出,行业特点突出的事业单位,可以该规则为基础,制定行业事业单位财务制度和管理办法。笔者以新时期水利科研事业单位会计目标为出发点,对新规则进行解读。

一、新时期水利科研事业单位的会计目标

2011年中央一号文件和中央水利工作会议指明了水利

改革发展的前进方向,将水利提升到关系国家安全、关乎民族振兴的高度。2011年水利建设投资落实资金3452亿元,其中中央水利投资1141亿元,首次突破千亿元大关;地方水利投资规模达到2311亿元,创历史新高。水利科研单位承担水利工程关键技术问题的研究任务,为推动水利事业的发展提供有力的科技支撑和科研保证。

水利科研事业单位属于财政差额拨款的公益性研究机构,筹资渠道由单一的财政拨款趋于多样化,自主权扩大、产业属性凸现,市场理念、竞争意识、效益观念等逐渐加强。因此,笔者将新时期会计信息使用者分为内部信息使用者和外部信息使用者,分别分析其会计目标。

我国现行《证券法》第七十七条规定“操纵证券市场行为给投资者造成损失的,行为人应当依法承担赔偿责任。”从本文第一部分的案例中可以看出,做空者通过市场操纵,给目标企业的投资者造成了巨大的经济损失。在我国,这种情况下,做空者势必会受到惩罚;而在美国,由于其有很灵活的社会舆论监管制度和专门从事转证融资业务的证券金融公司,做空会变得相对容易。另外,我国《证券法》第七十九条明文规定:“禁止证券公司及其从业人员从事下列损害客户利益的欺诈行为。”其中第六条即指出,“利用传播媒介或者通过其他方式提供、传播虚假或者误导投资者的信息。”这就从法律层面否定了做空的可行性。因为做空的过程中,传播的信息会在一定程度上“误导”缺乏信息的投资者。

因此,要在我国顺利推行“做空”机制,首先必须从整体上推行并尽快完成法律制度变革,健全完善相关的法律法规体系;其次,还需要借鉴发达国家证券市场发展的成功经验,开设专门从事转融资业务的证券金融公司,强化社会监督的有效性,利用其为券商融资的独特功能,推动我国做空机制的有效运行。

笔者认为,“做空”机制的运行,是一个成熟市场的必然走向,“做空”机制作为一种新型的会计信息的监管手段,对企业有很强的约束力。但是综合考虑我国现阶段的市场状况及法

律条件,目前在我国证券市场推出“做空”机制时机还不成熟。因此,我国应该继续完善“做空”方面的法律法规,同时积极创造市场条件,在适当的时候推出“做空”机制,从而强化我国的会计信息监管。

主要参考文献

1. 嵇晨. 一季度中国概念股几家欢喜几家愁 借壳上市遭财务质疑. 第一财经日报, 2011-04-08
2. 董少博. 做空的逻辑. 经济观察报, 2011-08-01
3. 陈为涛, 肖慧超. 我国股票市场引入做空机制的研究. 哈尔滨商业大学学报, 2003; 3
4. 马合焕. 论会计信息的社会监管. 现代商业, 2010; 33
5. 张前. 我国会计信息监管模式存在的问题及改进策略. 北方经贸, 2010; 12
6. 吴以凯, 王文莲. 从会计监管与会计信息供给的博弈到协调. 审计与经济研究, 2007; 6
7. 徐欢. 做空利润丰厚 中概股融券成本飙升. 证券时报, 2011-07-06
8. 做空机制成为掠夺中国概念股财富无形之手. 中国经营报, 2011-06-13
9. 关理文, 许世英. 关于建立中国证券市场做空机制的探讨. 成都信息工程学院学报, 2005; 5

1. 内部信息使用者的会计目标。我国事业单位是在传统计划经济体制下,套用国家机关管理模式建立的,其主要活动受控于政府主管部门,国家投资仍占有重要位置。作为预算会计的重要组成部分,事业单位信息使用者主要是财政部门、上级单位和事业单位自己,可以称之为内部信息使用者。

我国《事业单位会计准则(试行)》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。2011年中央一号文件提出,从土地出让收益中提取10%用于农田水利建设,说明中央和地方财政大幅度增加了对专项水利资金的投入,因此加强公共财政预算管理、贯彻落实国家宏观经济政策、保证财政资金的有效使用,仍然是内部信息使用者的基本会计目标。

2. 外部信息使用者的会计目标。随着中央与地方对水利投入的加大,水利科研事业单位资金来源渠道也日趋广泛,不仅是财政拨款,私人组织捐赠、金融机构借款、提供有偿服务等收入的增加,使会计信息的需求主体也随之扩大,每一资源的提供者对会计信息会提出不同要求。此外,由于新公共管理理论的提出和受托责任意识的加强,对于财政信息公开和透明的要求也日益强烈,关注群体不断扩大。总体而言,外部信息使用者主要有外部监督机构、其他国家及国际组织、资源提供者(包括纳税人、投资者、债权人)等。

外部信息使用者不仅关心财政资金的执行情况,还关注相关资金的使用是否实现了经济性、效益性和效果性,同时对组织的资产运行、债权债务、净资产变动等情况,需要进行连续而全面的分析,会计信息不仅要真实客观,还要满足信息使用者的决策需求,对会计信息质量提出了更高的要求。

二、《事业单位财务规则》的主要修订内容

原有《事业单位财务规则》更多的是满足内部信息使用者的需求,对外部信息使用者的会计目标考虑不足,存在财务信息不准确、资产反映不完整、经费监管不到位等问题。新的《事业单位财务规则》在原规则结构的基础上,针对存在的突出问题进行了修订。

1. 明确预算管理范围,实现资金有效运转。新规则第六条规定,事业单位预算是指事业单位根据事业发展和计划编制的年度财务收支计划。将事业单位发展目标作为预算编制的基础,说明预算管理不仅包括财政收支,还应囊括各项收入和支出,实现单位预算统一管理,有利于真实全面反映本单位的财务状况和事业成果,并且为单位财务资源统筹、重大经济决策和科研项目管理等提供支撑。

(1)规范收入和支出管理。新规则中收入包括财政补助收入、事业收入、上级补助收入、附属单位上缴收入、经营收入和其他收入,其中修改完善了财政补助收入的定义,即财政补助收入是事业单位从同级财政部门取得的各类财政拨款,因此可将事业单位收入分为财政收入和非财政收入两类,根据不同信息使用者的会计目标分别管理。支出包括事业支出、经营支出、对附属单位补助支出、上缴上级支出和其他支出,其中事业支出明确分为基本支出和项目支出,并在支出管理中提

出新的要求,严格执行国库集中支付制度和政府采购制度等有关规定,注重支出的绩效管理,依法加强各类票据管理。

(2)完善结转和结余资金管理。新规则第二十八条分别界定了结转和结余的概念,结转资金是指当年预算已执行但未完成,或者因故未执行,下一年度需要按照原用途继续使用的资金;结余资金是指当年预算工作目标已完成,或者因故终止,当年剩余的资金。在此基础上,新规则将结转和结余划分为财政拨款结转和结余资金、非财政拨款结转和结余资金,根据用途不同,分别核算和管理,使净资产反映的财务信息更加真实客观。

(3)明确决算管理的有关要求。决算是预算执行的结果,不仅要求资金落实到位,更要求资金使用得当、并实现预期目标,因此新规则要求事业单位应当加强决算审核和分析,保证决算数据的真实、准确,规范决算管理工作。

2. 加强资产管理,与基建会计相整合。资产管理一直是事业单位财务管理中颇具争议的热点问题,特别是基建会计与预算会计相分离,造成会计信息不完整。由于财政分配和基建投资管理体制的原因,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”,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,也令外部信息使用者对事业单位的财务信息不知所措。

新规则在规范资产的配置、使用、处置等方面有所改善,同时还将基建会计与事业单位会计进行了整合,以实现外部信息使用者的需求。第三十六条指出,事业单位的资产包括流动资产、固定资产、在建工程、无形资产和对外投资等。并具体规定,在建工程是指已经发生必要支出,但尚未达到交付使用状态的建设工程,在建工程达到交付使用状态时,应当按照规定办理工程竣工财务决算和资产交付使用。

3. 增设“财务监督”一章,建立健全财务监督制度。新规则增设“财务监督”一章,具体规定了财政监督的主要内容、监督机制和内外监督制度,指出事业单位财务监督应当实行事前监督、事中监督、事后监督相结合,日常监督与专项监督相结合,建立健全内部控制、财务信息披露等监督制度,依法公开财务信息。加强对事业单位的财务监督力度,不仅有利于规范事业单位的会计行为,还有利于提高会计信息质量,为内外外部信息使用者提供更有效的财务信息。

三、《事业单位财务规则》在水利科研事业单位的应用

《事业单位财务规则》的颁布实施,满足了对事业单位财务管理工作科学化、精细化的要求,部分行业根据成本管理和绩效管理的需求,可以在行业事业单位财务管理制度中引入权责发生制。因此,如何创新和充实财务管理的内容和手段,结合行业特点,合理有效应用新规则,成为下一步更具实践意义的工作。

通过上述对内部和外部信息使用者对水利财务信息的目标要求,可以看出水利科研事业单位的资金来源渠道较多,不仅要体现以财政预算和收支管理为主线(收入、支出、结转

和结余),还要兼顾科研事业单位财务管理(成本费用、资产、负债、净资产)的思路。同时,应充分考虑科研事业单位以科研业务活动为主的特点,进一步规范和加强科研项目经费管理。

1. 明确成本费用管理要求。新规则中提及事业单位可根据业务活动的实际需求实行内部成本核算办法,但没有明确指出具体办法。因此,是否在水利事业单位实行成本费用管理,首先应明确支出与成本费用管理的关系,然后结合实际情况进行判断。

(1)支出管理和成本费用管理的关系。新规则第十八条将支出定义为“事业单位开展业务及其他活动发生的资金耗费和损失”。因此,支出管理是在收付实现制下,以财政预算管理为主线,不包含固定资产折旧和无形资产摊销等非资金形态的耗费和损失,是必须实施的;相较而言,成本费用管理是在权责发生制下,以财务管理为主线,是资产的耗费和损失,包含固定资产折旧和无形资产摊销,是可以选择实施的。

(2)水利科研事业单位进行成本费用管理的必要性和可行性。水利科研事业单位主要从事应用开发研究和科技服务,成本费用管理是以科研业务的经济实质为基础,可增强会计信息的可靠性和相关性。因此,进行成本核算可以为编制科研项目预算、分析投入产出效益、优化资源配置、开展支出绩效评价等提供参考和数据支持,并为内外部信息使用者的决策提供合理保证。

成本费用管理是单位在满足财政预算管理的基础上,为满足单位财务管理的有关要求提出的,与支出管理并不冲突,反而更加清晰地体现了财政管理与财务管理的不同要求,是切实可行的。

2. 明确固定资产折旧和无形资产管理要求。新规则中没有明确指出固定资产计提折旧和无形资产管理的问题,只是在第三十三条修购基金中提及,实行固定资产折旧的事业单位不提取修购基金。上文已说明,水利事业单位开展成本费用管理的必要性和可行性,因此在资产管理中应以权责发生制为会计基础,反映财务信息的真实性。

(1)固定资产折旧。水利科研事业单位因行业的特殊性,除采购通用设备外,对水利专用仪器设备的需求较高,在资产中所占比重较大。由于专用仪器设备工艺复杂、技术先进,很大部分是政府采购的进口设备,因此其资金来源于财政补助收入。现行的会计处理是按原值入账后,同时计提固定基金,在资产和净资产中同时反映。由于对来源于财政拨款的收入并不计提修购基金,因此设备的有形或无形磨损,并未得到补偿,账面价值不能反映固定资产的实际价值。所以,水利科研事业单位无论其购置经费来源,应对所有固定资产计提折旧,并取消修购基金。对于财政拨款经费项目,计提的折旧冲减固定基金;实行成本核算的项目,同时将折旧计入成本费用。

(2)无形资产计价和摊销。目前,水利科研事业单位对自行研发形成无形资产的核算与管理缺乏可操作性的规定,导致该类无形资产未入账,不利于无形资产管理和成果转化。笔者认为,此问题可参考企业财务会计核算方法,自行研究开发

发生的支出计入当期费用,对形成的无形资产按实际成本计价;对于取得的无法确认价值的无形资产,按照名义价值计价。按实际成本计价的无形资产,应自确认当月起在预计使用年限内分期摊销,以名义价值入账的无形资产不予摊销。

3. 明确财务报告和财务分析要求。新规则修订了事业单位年度财务报告的内容,包括资产负债表、收入支出决算表、一般预算财政拨款收入支出表、固定资产投资决算报表等主表,有关附表以及财务情况说明书等,新增了财政拨款收入支出表和固定资产投资决算报表。财务情况说明书主要说明收入及支出、结转、结余及其分配情况、资产负债变动、对外投资等情况,水利科研事业单位的核心业务是科研,并以科研项目为核算对象,因此财务情况说明书还可纳入科研及辅助业务开展情况、科研项目专项经费使用情况、成本费用控制情况等,从而使会计报表体系更为完整,以满足财务管理、预算管理等多方面的信息需求。

新规则指出财务分析的内容包括预算执行情况、资产使用、收入支出状况等,财务分析的指标包括:预算收入和支出完成率、人员支出与公用支出分别占事业支出的比率、人均基本支出、资产负债率。结合水利科研事业单位的特点,还可增加科研项目经费来源结构、科研项目预算执行进度、成本费用结构及变动比率等。

四、结束语

随着中央对水利事业的高度重视,水利科研事业单位的经济责任和社会责任更加重大,内外部信息使用者对会计信息的需求也越加丰富。新规则为水利科研事业单位的财务工作提出了新的要求,同时也指明了具体的研究方向。修订后的新规则在预算管理、收入管理、支出管理、结转和结余资金管理、资产管理、财务监督等方面进行了完善和改进。笔者结合水利科研事业单位的会计目标,针对支出管理、资产管理等提出较为具体的应用办法,即适当引入权责发生制,实行成本费用管理、固定资产计提折旧、无形资产管理,同时对财务报告和财务分析的内容进行了补充说明。

但在实际工作中,新规则的应用还存在一些需要更好解决的问题。第一,成本核算对象的确认。水利科研事业单位项目数量多,规模不一,如果仅以科研项目为核算对象,核算方法复杂,且不符合成本效益原则,因此如何更加科学合理地确认成本核算对象,尚需进一步研究。第二,自行开发无形资产成本的确认。由于很难较为准确地地区分研究阶段和开发阶段的费用支出,所以在实际操作中仍然无法准确确定此类无形资产的实际成本。第三,绩效考评指标体系的完善。事业单位的考评机制现仍以预算管理为主,财务指标也更多是反映预算执行和完成情况,建立健全客观全面的绩效考评体系,增加非财务指标,加强软环境控制,也是值得深入探讨的课题。

主要参考文献

1. 曹乃恩,路军伟.事业单位会计改革思考与建议.财会月刊,2011;4
2. 王晨明.关于中国政府会计改革模式选择的研究.中国总会计师,2007;4