

事业单位改制与 会计问题研究

李定清 章新蓉 姜永德 著

经济日报 出版社

重庆市教委科学研究项目
重庆工商大学专著资助项目

事业单位改制与 会计问题研究

李定清 章新蓉 姜永德 著

江苏工业学院图书馆
藏书章

经济日报 出版社

图书在版编目(CIP)数据

事业单位改制与会计问题研究/李定清 章新蓉 姜永德 著. —

北京:经济日报出版社,2004.6

(区域经济研究)

ISBN7-80180-324-8

I. 事… II. ①李②章③姜… III. 单位预算会计—研究—中国
IV. F810.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2004)第 052315 号

区域经济研究

著 者	李定清 章新蓉 姜永德
责任编辑	冯海岩
责任校对	梁久忠
出版发行	经济日报出版社
地 址	北京市宣武区白纸坊东街 2 号(邮政编码:100054)
电 话	010-63567690 63567691(编辑部)63567683(发行部)
网 址	edp.ced.com.cn
E-mail	edp@ced.com.cn
经 销	全国新华书店
印 刷	成都新千年印制有限公司
开 本	850mm×1168mm 1/32
印 张	9
字 数	225 千字
版 次	2004 年 6 月第一版
印 次	2004 年 6 月第一次印刷
书 号	ISBN 7-80180-324-8/F·121
定 价	16.00 元

版权所有 盗印必究 印装有误 负责调换

作者简介

李定清,男,1963年生,重庆江北人。现任重庆工商大学职业技术学院院长、会计学教授,校级学术带头人,兼任重庆市会计学会常务理事、重庆市预算会计研究会常务理事、重庆市建设会计学会副会长、重庆市社会保障监督委员会委员、重庆市科技咨询专家等职。主要从事会计基本理论、政府与事业单位会计的教学与研究,已公开发表学术论文 50 余篇,其中核心期刊 20 余篇;出版《中西政府与非营利组织会计比较研究》、《会计理论体系研究》等学术专著 3 部,主编《新编会计学》等教材 4 部;主持、参与省部级课题 7 项。有多篇论文被人大复印资料《财务与会计导刊》全文转载,并获各级学会科研奖励。

章新蓉,女,1959 年生,江西临川人。现任重庆工商大学会计学院财务会计教研室主任,副教授。主要从事财务会计理论与实务、政府与事业单位会计的教学与研究,已发表学术论文 30 余篇;合著《中西政府与非营利会计比较研究》1 部,主编或参编《中外合资企业会计》、《新编会计基础》等教材 3 部;主持、参与省部级课题 2 项。

姜永德,男,1970 年生,贵州黎平县人。现任重庆工商大学现代会计研究所副所长、讲师,校级学术骨干。主要从事会计基本理论的教学与研究,已公开发表学术论文 90 余篇,其中学科级刊物 1 篇、核心期刊 40 余篇;合著《资产重组会计研究》、《中外会计史比较研究》2 部,参编《会计实验教程》、《会计基础》、《会计电算化》等教材 4 部;主持、参与省部级课题 8 项。教改项目《改革会计教学,培养学生能力》获四川省人民政府优秀教学成果一等奖;合著《中外会计史比较研究》获重庆市人民政府优秀社科成果三等奖。

前 言

事业单位与政府机关、企业单位并列为三大社会组织。改革开放以来，伴随我国社会主义市场经济体制逐步建立，国有经济得到快速发展，以建立现代企业制度为目标的国有企业改制不断推进，在改革的实践中取得了不少成功的经验，并逐步形成了一套有效的改制理论和方法。然而，事业单位的改制总是滞后于企业改制。事业单位改制是社会主义市场经济发展的必然趋势。1997年党中央提出了事业机构改革“面向社会，走向市场，减员增效，减拨经费，三年到位”的总体要求。近几年来，事业单位改制或转制的实践证明，国家对事业单位改制的决策是正确的，取得了明显的成效，许多事业单位正处在改制之中。但我们也应看到，事业单位在改制过程中存在这样或那样的问题，特别是有部分事业单位还在等待，被动在原有体制下运行，不主动出击进行改革。其原因是观念陈旧，习惯于旧体制下的运行模式，事业单位改革没有法律可循，更没有现成的改制模式可借鉴。同时，事业单位的改制仍然处在实践和探索中，其改制的“理论”尚未形成。正是在这种背景下，2001年5月，我们向重庆市教委申报的“重庆市事业单位改制及其会计问题研究”课题获得批准立项。

在开展本项目研究过程中，不论是在对重庆市乃至全国进行的广泛调研，还是大量的理论分析与实施操作方案探讨，我们深刻地感受到，推进我国事业单位改制，不但具有深刻的理论意

义，同时对于实际工作也有指导作用。基于此，我们在2002年底提交课题研究报告时，萌发了以此课题报告为基础，出版《事业单位改制与会计问题研究》专著的设想。尔后，在拟定专著的写作提纲时，其研究内容在课题报告的基础上，增加了“现代事业制度”、“事业单位财务管理”和“事业单位财务报告”三章内容，使专著体系更加完整、逻辑性更强。

本书以社会主义市场经济理论和“三个代表”重要思想为指导，运用辩证唯物主义和历史唯物主义的基本原理，以及比较研究方法、实证研究方法等融为一体，将事业单位改制与会计、财务问题作为一个整体进行了全面深入研究。首先对事业单位和事业单位会计进行了重新界定，全面阐述了事业单位改制的动因，结合重庆市乃至全国的事业单位改制的现状分析，提出了事业单位改制的目标是建立现代事业制度；其次，以此为基础探索了事业单位改制的模式和选择，构建改制背景下的事业单位会计理论结构和具有中国特色的事业单位会计规范体系，并对科研机构、高等学校和医院等事业单位在改制中的会计问题进行了探讨，提出了解决的办法；最后，借鉴西方非营利组织财务管理理论与方法，结合我国事业单位财务管理的特点，建立和完善了事业单位财务管理理论与方法体系，以及事业单位财务报告的改革与完善进行了探讨。同时，还对当前事业单位改制及其会计中出现的一些新情况、新问题进行了理性分析，发表了我们的看法。对于事业单位改制与会计问题的系统研究，在国内还无此先例，具有较高的实践意义。

本书的主要观点有：

1. 认为事业单位的内涵具有公益性和产业性的双重特征。这种特征是从政府公共财政理论和商品经济属性两个方面，对事业单位在市场经济条件下进行分析而得出的结论。这种观点为事业单位改革与发展提供了广阔的空间，也为事业单位改制提供了

理论依据。

2. 认为事业单位会计是介于政府会计与企业会计之间的新型会计,即非营利组织会计。非营利组织与政府部门、企业单位并列为三大社会组织。随着我国事业单位会计改革的不断深入,事业单位会计必然向非营利组织会计发展。我国会计规范体系将由政府会计规范、企业会计规范和非营利组织规范组成。

3. 认为事业单位改制的目标是建立现代事业制度。现代事业制度的基本特征是法人组织、产权清晰、权责明确、政事分开、科学管理。现代事业制度的基本内容包括事业法人制度、事业领导制度、事业人事制度、事业财务制度、事业运行管理制度、事业评估制度和事业社会保障制度。

4. 认为事业单位改制的方向是社会化、市场化、产业化、集团化和国际化。当然,事业单位社会化、市场化、产业化、集团化和国际化是就事业单位改制整体而言,是事业单位改革与发展的一种趋势,并非要求现在所有的事业单位都必须社会化、市场化、产业化、集团化和国际化。即是如此,在事业单位改革与发展的不同阶段,其社会化、市场化、产业化、集团化和国际化的程度也有所不同。

5. 认为事业单位改制的模式多种多样,不同的事业单位应采用适用于本单位运营特点和管理要求的改制模式,切忌不能“一刀切”。对于中小学校和不能以市场为导向的公益性事业单位通过改制主要是加强内部管理,适当引入市场机制;开发、经营性科研机构和勘察设计单位要逐步改制为企业,具体形式可以是有限责任公司、股份有限公司、股份合作制等;高等院校的改制是调整高校的分布结构和专业结构,建立多种形式的办学体制,高校后勤管理社会化并进行企业化管理;医疗卫生机构要在调整结构的基础上,按照建立新型医疗机构分类管理体制的要求,根据医疗机构性质、社会功能及其承担的任务,对非营利性医疗机

构与营利性医疗机构实施分类管理。

6. 主张改革政府对事业单位的拨款制度。根据国家公共财政体制管理的要求,实行“项目投资或项目补助”的办法;积极探索政府需要的公共产品或服务,引入竞争机制,实行市场化运作,采用竞争中标的项目获得经费,即所谓的“拿钱买服务”。这样就可以彻底改变事业单位“等、靠、要”的思想,积极、主动进入市场,实现事业单位的可持续发展。事业单位的生存和发展应由社会和市场来决定。

7. 认为事业单位会计规范的最终目标是建立中国特色的非营利组织会计规范体系,推动事业单位会计逐步向非营利组织会计靠拢。非营利组织会计规范体系仍然走会计准则和会计制度有机结合之路,可分为三个层次:一是制定非营利组织会计准则;二是在会计准则基础上,按国有和非国有事业单位分别制定会计制度;三是按特殊行业如科研单位、学校、医院等制定会计核算办法作为会计准则和制度的补充。在知识经济的条件下,要扩大事业单位会计的核算范围,如人力资源的核算、事业成本的核算等,逐步推行事业单位会计的网络化,并建立事业单位公开的会计信息披露制度。

8. 认为事业单位财务管理目标包括总体目标和具体目标两个层次。事业单位财务管理的总体目标是事业绩效的最大化;事业单位财务管理的具体目标包括筹资管理目标、投资管理目标、成本管理目标和分配管理目标等四个方面。我们以事业单位财务管理目标为基础,构建了事业单位财务管理理论与方法体系,并完善了事业单位财务分析指标体系。

本书的总体思路由李定清提出并组织课题组成员章新蓉、姜永德共同撰写,其中:李定清撰写第一、二、四、八章;章新蓉撰写第五、六(第二、三部分)、七章;姜永德撰写第三、六(第一部分)章。最后,由李定清总纂定稿。在撰写过程中,参

考了国内外大量相关文献，颇多启发、借鉴，在此谨向有关作者表示衷心的感谢。

本书得以出版，首先要感谢重庆市教委、重庆工商大学等单位资助，感谢重庆工商大学会计学院院长陈兴述教授、四川美术学院财务处李勇成处长、重庆煤炭设计院财务处朱汉申处长给予的支持和帮助。经济日报出版社也为本书出版付出了辛勤劳动，表示敬意。

由于我们学识和资料有限，加之事业单位改制正处在探索中，与之相适应的事业单位会计理论与实务问题还有待研究和完善，书中疏漏自知难免，恳请广大读者和同行专家批评指正。

李定清

2003年10月于

重庆工商大学会计学院

目 录

前 言	(1)
第一章 导论	(1)
一、事业单位与事业单位会计的界定	(1)
二、事业单位改制的必要性	(14)
三、事业单位改制的现状分析	(17)
四、事业单位改制的原则	(25)
五、事业单位改制的基本框架	(27)
第二章 现代事业制度	(38)
一、我国事业制度改革的历史过程	(38)
二、建立现代事业制度的意义	(43)
三、现代事业制度的基本特征	(48)
四、现代事业制度的基本内容	(55)
五、建立现代事业制度的设想	(62)

第三章 事业单位改制的程序和模式	(65)
一、事业单位改制的基本程序	(65)
二、事业单位改制模式的类型	(70)
三、事业单位改制模式的选择	(73)
四、事业单位改制案例	(89)
第四章 事业单位会计理论结构	(100)
一、事业单位会计目标	(100)
二、事业单位会计假设	(106)
三、事业单位会计要素	(112)
四、事业单位会计信息质量特征	(117)
五、事业单位会计确认与计量	(122)
六、事业单位会计准则的制定	(131)
第五章 事业单位会计规范体系设计	(139)
一、事业单位会计规范现状分析	(139)
二、西方非营利组织会计规范体系的评价	(146)
三、事业单位会计规范的改革	(150)
第六章 事业单位改制中的会计问题	(166)
一、科研事业单位会计	(166)
二、高等学校会计	(173)
三、医院会计	(190)

第七章 事业单位财务管理	(200)
一、事业单位财务管理现状分析	(200)
二、建立和完善事业单位财务管理理论体系	(204)
三、完善事业单位财务管理方法	(214)
四、事业单位财务分析	(233)
第八章 事业单位财务报告	(243)
一、事业单位财务报告界定	(243)
二、中外非营利组织财务报告体系的评价	(247)
三、改进事业单位财务报告遵循的原则	(250)
四、事业单位财务报告的模型	(252)
五、改进事业单位财务报告的设想	(255)
参考文献	(264)

第一章 导 论

事业单位是我国传统计划经济的产物。在计划经济体制下，事业单位往往是行政权利的衍生品，被当作行政部门的附属物。因此，事业单位带有明显的行政体制性特征。事业单位这种行政性特征，无法适应市场经济体制和事业单位改革的要求。正是在这种背景下，1997年中央提出了事业单位改革“面向社会，走向市场，减员增效，减拨经费，三年到位”的总体要求，这就意味着政府对事业单位的拨款呈总体下降趋势，事业单位的生存和发展只有通过改制或转制，逐步实现事业单位的社会化、市场化和产业化。事业单位改制是改变国有事业单位传统体制，合理有效地配置事业资源，规范财政资金供应范围，建立适应社会主义市场经济的现代事业制度。目前我国推行的事业单位改制或转制，是政治体制和经济体制改革的重要内容，也是事业单位在市场经济条件下的改革和创新。经过几年的事业单位改制的试点，实践证明事业单位只有改制或转制，才能求得发展，否则没有出路。

一、事业单位与事业单位会计的界定

(一) 事业单位的界定

事业单位改制就是将现有的国有事业单位从计划经济体制向市场经济体制转变，实行分类管理，进行产权制度改革，建立与社会主义市场经济体制相适应的现代事业组织。因此，依据事业单位环境的变化，重新界定事业单位是事业单位改制首先要解决

的问题。

1. 事业单位的实质

在现代汉语词典中，将事业单位定义为“特指没有生产收入，由国家经费开支，不进行经济核算”的单位。它包括三层含义：（1）事业单位不是从事生产经营的单位，它一般不提供物质产品，它的收入不是生产性收入；（2）事业单位的资金来源是国家的财政预算，它不存在成本补偿的问题；（3）事业单位不需要向国家或其他任何人分配盈余，不需要进行利润计算。在各种《预算会计》教材中一般对事业单位的定义为：“指不具有社会生产职能和国家管理职能的，直接地或间接地为上层建筑、生产建设和人民生活服务的单位”。从这一定义看出，事业单位的界定主要从两个方面进行：（1）将事业单位与企业单位比较，将是否以营利为目的、是否从事生产职能作为划分事业单位和企业单位的标准，事业单位不以营利为目的，不具备社会生产职能；（2）将事业单位与行政单位比较，将是否具有国家行政管理职能、是否具有行政权力区分事业单位和行政单位的标准，事业单位不具备国家行政管理职能，不具有行政权力。同时，也表明事业单位是社会存在不可缺少的组成部分，它在直接或间接地为上层建筑，生产建设和人民生活服务。但我们应该看到，这一定义是在计划经济体制下的认识，认为“事业”的内涵界定为由国家经费供给、不实行经济核算的事情，把事业单位看成是纯消费性、纯福利性的组织，没有揭示事业单位的实质。这种认识的局限性在于，只看到了国家对事业单位的有形产出，从而在根本上低估了甚至忽视了事业单位特殊的存在价值。

事业单位的实质是具有公益性和产业性的双重属性，具有事业法人地位的社会组织。一般来说，社会产品可以分为公共产品、混合产品和私人产品三大类。公共产品是具有完全“非竞争

性”和“非排他性”的产品^①，如国防、行政管理、立法与司法、治安、环境保护、城市基础设施建设等，应由政府来提供；私人产品是指消费过程具有“竞争性”和“排他性”的产品，如住房、衣服、食品、家用电器等，应有私人组织（企业）通过市场来提供；混合产品指介于公共产品和私人产品之间、在不同程度上兼有两者某些性质的产品，如公园、教育、医疗卫生、文化等，应由事业单位来提供。混合产品相对于公共产品和私人产品而言，具有不完全的非排它性和非竞争性；具有效益上的外溢性特征。由此说明，事业单位一方面部分负担着具有公共性和社会性的服务，国家财政给予财政补贴；另一方面又部分为满足个体消费的需要，包含有商品经济属性，通过市场来给予补偿。正是事业单位具有产业的属性，近年来我国推行了科技产业、教育产业、卫生医疗产业、文化产业、体育产业等政策，这也为事业单位改制向市场化、企业化和社会化方向发展提供了理论依据。目前我国多数事业单位属于提供混合产品，具有公益性和产业性的特征。另外，随着我国政治体制和经济体制的改革，事业单位不再是政府的附属物，而是具有独立核算、自主管理、自我发展、自我完善的事业法人主体。

2. 事业单位与非营利组织比较

现代社会科学地把社会组织分为政府组织、营利组织和非营利组织，它们分别是政治领域、经济领域和社会领域的主要组织形式。多年来，不同的机构和学者试图从不同角度来阐述非营利组织的定义。日本川口清史认为：非营利组织一般是不以获取利润为目的，而从事商品生产、流通、提供服务的民间组织。他还指出：非营利组织通常是美国的提法，实际上，从具有公共性质

^① “非竞争性”是指一旦公共产品提供出来，没有必要排斥任何人对它的消费，因为该产品消费者的增加不会引起边际成本的任何增加。“非排他性”是指一个人对某项公共产品的消费，并不能排斥其他人也同时消费。

的教育、医疗、福利等为社会公益服务的组织来看，这些组织不同于企业，不是以获取利润为目标，同时这些组织一般是民间性的机构。美国税法第 501 条 26 款规定：凡是免征所得税的组织都称为非营利组织；又如美国约翰·霍布金斯大学非营利机构比较研究中心认为，凡符合组织性、民间性、非营利性、自治性和志愿性等五个特性的组织都可被视为非营利组织；还有些学者认为凡以促进“公众利益”或“特定公益事业”为目的的组织就是非营利组织。因此，我们认为非营利组织是指在政府部门和以营利为目的的企业之外的机构和组织的总称，不以获取利润为目的，而以推进社会公益服务为宗旨的独立部门，又称为第三部门^①。这些组织包括各种教育机构、卫生福利机构、社会团体、民间非企业组织、基金会、宗教团体等。

目前，我国理论界对我国事业单位与美国等西方国家的非营利组织的关系的认识有三种观点：（1）认为事业单位和非营利组织是一回事；（2）认为事业单位与非营利组织完全是两个概念，不能混为一谈；（3）事业单位与非营利组织大同小异，比较相像。我们认为，我国事业单位与西方的非营利组织不能划等号，只能说中国的事业单位是与非营利组织相类似的准非营利组织。其理由有三：（1）我国事业单位虽一般不以营利为目的，但有相当多的单位实行有偿服务，以收抵支，对于收入的依赖性很强，而西方的非营利组织一般都有足够的资财提供，不以营利为目的其成立的宗旨。如果某一个非营利组织机构资财供给发生严重困难，它就可以破产倒闭，政府一般不去干预；（2）我国事业单位包容范围很大，从某种意义上说是一个包容量很大的、含义模糊的概念，而西方的非营利组织外延没有这样大，主要集中在一些社会公益性、社会福利性机构；（3）我国的事业单

^① 西方经济学界认为：社会经济结构应该划分为三大部分。即第一部分为政府，第二部分为企业，第三部分为非营利组织。

位的主体是全民所有制，私有或民营事业单位比重较小，而西方国家的非营利组织可以由政府兴办，可以由私人资助兴办，也可以由社会慈善机构资助兴办。随着我国市场经济体制的完善，不以营利为目的的“事业单位”与美国等西方国家的“非营利组织”将趋向于相同。因此，我国的事业单位和社会团体都属于非营利组织，而民主党派等政治组织不属于此范围，纳入政府单位的范畴。

3. 事业单位的分类

(1) 按照公共财政管理要求，以“社会共同需要”为标准，根据不同类型单位的不同性质、不同特点，可将事业单位分为公益性事业单位、准公益性事业单位和经营性事业单位。

第一，公益性事业单位，是指提供纯公共产品或收费管理程度难，需求弹性小，外部效益大的混合公共产品的公共部门。如基础教育、基础科研（包括高科技研究）、公共图书馆、博物馆、计划生育、公共卫生防疫，由于其从事的事务基本上代表社会公共利益，其服务对象个人的受益与公共利益是完全一致的，消费无排他性，属于典型的社会共同需要，财政应保障其资金供给。

第二，准公益性事业单位，是指提供具有一定外部效益混合公共产品的公共部门。这类事业单位的经济性质具有双重性，它既部分负担着具有公共性和社会性的服务，同时其提供的产品或服务具有排他性，又部分为满足个体消费的需要，它含有商品经济的属性。如高等教育、职业教育、广播电视、医疗保健等，是一种介于社会共同需要与个人之间的需要，一方面为提高全民族的教育文化素质和保证人民身体健康等所必需，另一方面可按照国家政策规定组织一部分收入，因此财政对其的投入可采取资助的形式。

第三，经营性事业单位，是指提供收费管理较容易，需求弹性大，外部效益较低的混合公共产品的部门，提供的事业服务属