



江西财经大学

JIANGXI UNIVERSITY OF FINANCE AND ECONOMICS

学校代码 _____

密 级 _____

中图分类号 _____

UDC _____



Y3221851

硕士学位论文

MASTER DISSERTATION

论文题目 _____ 公益类事业单位会计核算问题的研究 _____
(中文)

论文题目 _____ Research On Accounting Problems Of Public _____
(英文) _____ Welfare Institutions _____

作 者 _____ 周蕾芳 _____ 导 师 _____ 胡玉可 副教授 _____

申请学位 _____ 硕士 _____ 培养单位 _____ 经济学院 _____

学科专业 _____ 会计学 _____ 研究方向 _____ 会计理论与实务 _____

二〇一七年六月

独创性声明

本人声明所提交的论文是我个人在导师指导下进行的研究工作及取得的研究成果。尽我所知，除了文中特别加以标注和致谢的地方外，论文中不包含其他人已经发表或撰写过的研究成果，也不包含为获得江西财经大学或其他教育机构的学位或证书所使用过的材料。与我一同工作的同志对本研究所做的任何贡献均已在论文中作了明确的说明并表示了谢意。

签名： 周嵩男 日期： 2017.6.28

关于论文使用授权的说明

本人完全了解江西财经大学有关保留、使用学位论文的规定，即：学校有权保留送交论文的复印件，允许论文被查阅和借阅；学校可以公布论文的全部或部分内容，可以采用影印、缩印或其他复制手段保存论文。

（保密的论文在解密后遵守此规定）

签名： 周嵩男 导师签名： 胡玉可 日期： 2017.6.28

目 录



1 绪论.....	1
1.1 研究背景及意义.....	1
1.1.1 研究背景.....	1
1.1.2 研究意义.....	2
1.2 国内外研究现状.....	3
1.2.1 国外研究综述.....	3
1.2.2 国内研究综述.....	4
1.2.3 研究述评.....	5
1.3 研究内容及思路.....	6
1.3.1 研究内容.....	6
1.3.2 研究思路.....	6
2 公益类事业单位会计核算相关理论基础.....	8
2.1 公益类事业单位会计核算相关概念界定.....	8
2.1.1 公益类事业单位.....	8
2.1.2 公益类事业单位会计核算.....	9
2.2 公益类事业单位会计核算相关的理论基础.....	10
2.2.1 公共财政理论.....	10
2.2.2 受托责任理论.....	11
2.2.3 委托代理理论.....	12
2.3 公益类事业单位的改革趋势.....	13
2.3.1 公益类事业单位改革内容.....	13
2.3.2 公益类事业单位改革特点.....	14
3 我国公益类事业单位会计核算现状.....	16
3.1 现行事业单位的会计标准体系.....	16
3.2 新会计核算制度分析.....	16
3.2.1 会计主体和会计要素发生改变.....	17
3.2.2 会计核算内容丰富化.....	17
3.2.3 改变固定资产的核算方法.....	17
3.2.4 新增与基建相关的会计科目，按月将相关数据计入会计“大账”.....	17
3.2.5 完善会计科目体系和科目使用的相关说明.....	18
3.2.6 改进会计报表的体系和结构.....	18

3.3 会计核算现状.....	18
3.3.1 会计核算范围.....	19
3.3.2 会计核算基础.....	19
3.3.3 财务报告体系.....	19
4 我国公益类事业单位会计核算存在的问题.....	21
4.1 我国公益类事业单位会计核算制度上存在的问题.....	21
4.1.1 会计核算基础与目标不匹配.....	21
4.1.2 现行财务报告体系不完整、不真实.....	22
4.2 我国公益类事业单位会计核算工作中存在的问题.....	23
4.2.1 会计核算管理制度不完善.....	23
4.2.2 会计核算基础工作缺乏规范性.....	24
4.2.3 缺乏健全的内部控制制度和监督机制.....	24
4.2.4 对预算管理的重视度不足.....	25
4.2.5 缺少对会计工作人员的培训和教育.....	25
5 优化公益类事业单位会计核算的建议.....	26
5.1 优化公益类事业单位会计核算制度.....	26
5.1.1 统一采用权责发生制会计核算基础.....	26
5.1.2 完善财务报告体系.....	27
5.2 优化公益类事业单位的会计核算工作.....	29
5.2.1 建立健全会计核算管理制度.....	29
5.2.2 加强会计核算基本工作.....	29
5.2.3 提高会计核算工作的监督力度.....	29
5.2.4 开展全面预算管理工作.....	29
5.2.5 强化会计工作人员的工作能力和综合素质.....	30
结 论.....	31
参考文献.....	33
致 谢.....	36

Contents

1 Introduction	1
1.1 Study background and significance	1
1.1.1 Study background	1
1.1.2 Study significance	2
1.2 Literature review	3
1.2.1 Review of foreign studies	3
1.2.2 Domestic study review	4
1.2.3 Review	5
1.3 Study contents and proposals	6
1.3.1 Study contents	6
1.3.2 Study proposal	6
2 The theories of public welfare institutions' accounting	8
2.1 The definition of public welfare institutions' accounting	8
2.1.1 Public welfare institutions	8
2.1.2 Public welfare institutions' accounting	9
2.2 The theories of accounting for public welfare institutions	10
2.2.1 Public finance theory	10
2.2.2 Accountability theory	11
2.2.3 Principal agent theory	12
2.3 Public welfare institutions' reform trend	13
2.3.1 Public welfare institutions	13
2.3.2 Characteristics of public welfare institutions' reform	14
3 Public welfare institutions' accounting in China	16
3.1 Accounting standards system of the current public institutions	16
3.2 Analysis on new accounting system	16
3.2.1 Changes of accounting entity and accounting elements	17
3.2.2 Enrichment of accounting content	17
3.2.3 Change of the accounting method of fixed assets	17
3.2.4 Infrastructure related accounting subjects, the monthly data will be included in the accounting big account	17
3.2.5 Improvement of the accounting system and the use of subjects related	

instructions	18
3.2.6 Improvement of the system and structure of accounting statements.....	18
3.3 Accounting status.....	18
3.3.1 Accounting scope.....	19
3.3.2 Accounting basis.....	19
3.3.3 Financial reporting system.....	19
4 The problems of accounting in public welfare institutions in China.....	21
4.1 Problems of public welfare institutions accounting system in China.....	21
4.1.1 Accounting basis and objectives do not match.....	21
4.1.2 Current financial reporting system is not complete, not true.....	22
4.2 Problems in the accounting work of public welfare institutions in China.....	23
4.2.1 Accounting management system is not perfect.....	23
4.2.2 Basic accounting work is lack of standardization.....	24
4.2.3 Lack of sound internal control system and supervision mechanism.....	24
4.2.4 Budget management is not enough.....	25
4.2.5 Lack of accounting staff training and education.....	25
5 Optimization suggestions of the accounting in public welfare institutions.....	26
5.1 Optimization of public welfare institutions accounting system.....	26
5.1.1 Unified accrual basis accounting.....	26
5.1.2 Improve the financial reporting system.....	27
5.2 Optimization of the accounting of public welfare institutions.....	29
5.2.1 Establish and improve accounting management system.....	29
5.2.2 Strengthen the basic accounting work.....	29
5.2.3 Improve the supervision of accounting work.....	29
5.2.4 Carry out comprehensive budget management.....	29
5.2.5 Strengthen the performance and competence of accounting staff.....	30
Conclusion.....	31
Reference.....	33
Acknowledgement.....	36

摘 要

随着社会环境的不断改革变换和经济体制的逐步深化，我国当前的事业单位体制将逐渐转变为三类划分：政府管理主导的事业单位、公益类事业单位和从事生产经营活动的事业单位。而其中的公益类事业单位也正处于变化阶段。基于其与市场经济体制的关联性十分紧密的影响，随着市场不断变化和经济竞争越来越激烈，亟需将公益类事业单位的已不再适用的管理体制和会计核算模式进行改革，因此对公益类事业单位会计核算的研究是十分必要和具有深远的现实意义。本文拟在现行事业单位会计制度及核算体系的基础上，对公益类事业单位进行研究。基于现有的国内外专家学者的研究成果，总结得出公益类事业单位的相关理论基础及未来几年的发展趋势。并从我国现行事业单位会计核算现状角度，对我国公益类事业单位的现行会计核算体系及会计制度进行深入的分析，得出在会计核算制度与实际核算工作中存在的问题，诸如会计核算范围与核算基础的不完整规范、会计核算工作不健全、缺乏监督机制等。基于上述研究分析，结合公益类事业单位自身的特性，从核算制度、核算方法及财务报告体系等方面出发，提出优化会计核算制度，改进财务报告体系，强化会计核算基础工作及相关管理制度等改进方案，以期为公益类事业单位的改革工作提供理论基础和指导性的建议。

关键词：公益类事业单位；改革；会计核算；收付实现制；会计报告

Abstract

With the continuous transformation of the social environment and the gradual deepening development of the economic system, China's current public institutions will gradually be divided into three categories: government managed and oriented institutions, public welfare institutions and business institutions. And the public welfare institutions are also in the stage of reform. Concerning its influence due to its close relationship with the market economic system; the continuous reform of the market economy and the increasingly intense competition. Also the public welfare institutions is not suitable for the management system and accounting system reform, so the study of public welfare institutions accounting is very necessary and significant. Based on the current accounting system and calculating system, this paper analyzes the public welfare institutions. Based on the existing study results of experts and scholars at home and abroad, this paper summarizes the relevant theories of public welfare institutions and the development trend in the next few years. And from the status quo of China's current public welfare institution's accounting system, this paper conducts an in-depth analysis and found out the problems in current accounting and in actual accounting work, such as the incompleteness of the specification on accounting scope and accounting basis, the incompleteness of accounting work, the lackness of supervision mechanism. Based on the analysis of the above study, combined with the public welfare institutions' characteristics, from the perspective of accounting system, accounting methods and financial reporting system, this paper put forward the optimization proposal, to improve the financial reporting system, to improve and strengthen the work of accounting basis and related management system, to provide theoretical support and guidance for public welfare institution reform.

Keywords: public institutions; reform; accounting accrual basis; Accounting Report

1 绪论

1.1 研究背景及意义

1.1.1 研究背景

事业单位是我国独有的一种组织体系，主要是代表政府部门向社会大众提供公共性质产品和服务，可以说，事业单位是我国社会管理的重要组成部分和核心组织机构。从我国事业单位发展历程来看，其已经逐渐转变成了我国计划经济体制下的重要产物。但是在公共服务市场化、社会化程度不断深化的背景下，我国现行事业单位的经营管理模式无法适应当前的社会环境，并且在日常工作中逐步突显出各种漏洞和问题出来，需要得到进一步的解决和处理。因此，在此背景下，对我国事业单位的管理机制和工作制度进行改善已经是当前经济社会环境下的必然发展态势。自从党的十七大会议召开以来，会议思想逐渐被贯彻应用到了我国事业单位的改革思想和方案中。通过改革事业单位的工作和职能，来满足社会公众对于社会公共服务的需求。为此，国家在2010年3月重点颁布了《关于分类推进事业单位改革的指导意见》，在管理办法中强调要针对公益类事业单位的实际情况建立一套行之有效的管理制度和办法，指导事业单位的正常运行，坚持以人民群众的需求为核心，形成一套公正、公平、优先社会服务的具有中国特色的公共服务体系。在政策的鼓励支持下，至今日，事业单位的改革已经实现了分类改革，在经营性事业单位和具有行政职能的事业单位两部分事业单位基本改革完毕，在税收、人事管理、收入合理分配、社会保障等方面都取得了巨大的成就，已实现管理机制和治理结构的优化和完善，推进了事业单位的进一步改革发展。但仍占据很大一部分比例的公益类事业单位并没有参与到改革进程中，与其他两类事业单位的管理形成混合经营的局面，严重制约着事业单位改革进度。

而从另一个角度看，资产扩张的矛盾在公益类事业单位管理过程中逐渐突显出来，阻碍了公益类事业单位的日常管理和经营。此外，公益类事业单位的会计核算现状显示，随着业务的多元化，核算内容也逐渐复杂多样，原有的核算模式下，逐渐反映出多类问题和矛盾。例如，单位内部从事会计工作的人员会计行为不规范、传统的会计核算模式已经无法满足日常业务的需求等。财政部于2012年12月修订发布了《事业单位会计制度》，在原有的事业单位核算模式的基础上，作了大量的修改和完善，进一步规范了事业单位的会计核算工作。但从公益类事业单位的核算现状来看，最新颁布的事业单位会计制度更多地针对我国事业单位的会计核算工作，并不完全适用公益类事业单位的特点和实际会计核算情况，并没

有从市场经济体制角度建立起适合公益类事业单位特性的核算模式和相关管理制度，因此，对公益类事业单位原有的会计核算模式进行改革已经成为了必然的发展趋势。

1.1.2 研究意义

事业单位所构建的现代公共设施系统，在我国经济管理体制下，基于社会人群的公共需求，为社会公众提供着高水平、高质量的公共服务和产品，是当前我国公共管理体制进行深入变革的重要组成部分。对事业单位的改革，最终要实现建立一套行之有效的运行机制和管理体制，以人民群众的需求为核心，逐步形成一套公正、公平、优先社会服务的具有中国特色的公共服务体系。而目前我国将事业单位划分为政府行政管理类、经营类以及公益类，前两类事业单位已经在税收、人事管理、收入合理分配、社会保障等方面都取得了巨大的成就，并且对管理机制和治理结构进行了优化和完善，推进了事业单位的进一步改革发展。但公益类事业单位的改革还处于发展的初期阶段，与其他两类事业单位的管理形成混合经营的局面，在影响公益类事业单位正常工作的情况下，从长远来看，还会阻碍到事业单位的改革规划和进程。

会计核算工作是一个企业经营管理和发展壮大进程中不可缺少的一部分，直接影响到企业资产合理有效地利用，也会关系到企业的经济增长和稳定。因此，建立健全企业会计核算体系，能够对企业的内部控制和外部监督起到十分重要的作用，还能够提高企业内部财务工作的透明度。对事业单位会计核算工作的完善，使其能够反映事业单位政府资金的真实使用情况，提高工作效率及工作透明度，也能够进一步规范政府拨付资金和国家财产的安全管理，更好地实施职能，强化事业单位的职能。公益类事业单位的主要目的就是实现对社会大众的公共服务。

然而，通过对我国学者研究成果分析发现，大部分的研究工作都关注于一般经营企业的会计核算体系，研究相对深入和成熟，而对事业单位尤其是公益类事业单位的研究仅仅停留在会计核算工作的某一部分或某一方面，很少有整体核算框架及相关理论研究。公益类事业单位的会计核算，是管理工作的重要组成部分，会计核算的规范能够保证更好地执行和完成工作职能，更好地提供社会公共服务。因此对于事业单位改革，对于会计核算制度的研究分析具有必要性和现实意义。本文拟以公益类事业单位为研究分析对象，基于现有的国内外专家学者的研究成果与现行事业单位会计核算制度，对公益类事业单位的会计核算现状进行分析，得出在会计核算制度与实际核算工作中存在的问题，结合公益类事业单位自身的特性，从核算制度、核算方法及财务报告体系等方面出发，提出相应的改进措施。希望能够为公益类事业单位的会计核算工作提供理论支持，并能够为事业单位的

改革提供指导性的建议和建设性的指导方向。

1.2 国内外研究现状

1.2.1 国外研究综述

我国公益类事业单位的称呼在国外相对应的经营机构被称为非营利性组织。两者的功能定位和职能基本相同，所以通过研究国外学者对非营利性组织的相关理论和管理建议能够为我国对公益类事业单位的改革提供一定的指导和帮助。在美国，非营利性组织被划分为公立和私立两大分类，根据非营利性组织的性质和功能不同，又进一步细化分为福利组织、教育健康组织、慈善福利组织和宗教组织等。弗里曼、肖尔德斯著；赵建勇等译（2004）曾在其所著作的《政府与非营利组织会计理论与实务》一书中指出非营利性组织的四个显著的特征：（1）非营利性组织并不以盈利作为最终目标；（2）非营利性组织的所有权和最终管辖权属于机构所有者或社会公众，但是规定无特殊情况不得出售或转让任何股权；（3）通过非营利组织分发给社会大众所消费的商品或服务不能返还给金融资源提供者；（4）非国家制定会计核算准则和制度，而是通过投票决定是否接受公认组织和机构所制定的会计准则。而安东尼（1989）将非营利组织定义范围十分狭窄，仅仅指非营利性质的机构组织。

1973年成立了一个国际范围内的民间会计组织机构，由九个国家共同设立，被称为国际会计准则委员会(International Accounting Standard Committee, 简称 IASC), 设置是为了维护公众的利益, 并发布符合民间组织的会计准则, 进一步扩大国际会计核算指南的核算范围, 进一步促进两者的衔接和会计核算制度的改进。该会计准则委员会在制定非营利性组织的会计制度方面做得非常不错, 获得了较好的成绩, 不仅含有三张财务报表, 还包括对会计制度和会计差错的更正等内容。从上述非营利性组织的会计准则发展来看, 国家对于非营利性组织的会计核算方式方法做了较大的投入, 也取得了比较优异显著的成绩。

Gary G. Hamilton (1986) 认为, 针对西方非营利性组织的会计核算要素应当同样包括资产、负债、收入和支出, 除此之外还要包含基金、损益和净资产等要素。在这一点上是与我国事业单位的核算方式有差异的。Erich Peter (2002) 则提出, 在美国针对不同的组织机构会采用不同的会计准则, 例如非营利性组织因与政府关系密切, 要单独制定会计准则, 而不能与企业等营利性组织一样采用企业会计准则。为了更好地反映非营利性组织的会计核算制度和准则, 政府于 1999 年曾颁布过《政府会计与财务报告准则汇编》, 用来规范公立学校、医院等非营利性

组织机构的会计核算工作，取得了较好的成效。

我国事业单位会计核算准则下规定的会计核算基础为“收付实现制”，与西方国家相比较，西方国家对于非营利性组织的会计核算以“权责发生制”为基础的。这是我国和国外针对事业单位核算问题的最大区别，可能出现当发生业务但没有现金支出时并没有入账的情况，这就会造成极大的差异。

1.2.2 国内研究综述

在公共服务市场化、社会化程度不断深化的背景下，我国公益类事业单位的经营管理模式无法适应当前的社会环境，已经逐渐暴露出各种问题来，亟需解决。而目前我国研究学者的研究大多关注经营类事业单位的会计核算问题，形成比较成熟与完善的理论研究，而对事业单位尤其是公益类事业单位的研究仅仅停留在会计核算工作的某一部分或某一方面，很少涉及到公益类事业单位的会计核算框架及相关理论。

从事业单位运作模式、运作特点、管理体制及相应的改革等层次，多位专家学者做了深入地分析，提出了自己的相关观点及看法。邵淑莉（2009）指出，随着改革发展，不同类别的公共机构、社会阶级制度、资本渠道等各个方面发生深刻变化，相应的会计制度也需要改革。蒋冬青、张学英（2009）提出了公共机构的运作模式必须采用企业会计改革。孙万刚、田延年（2010）提出事业单位的财务管理模式要从四个方面进行，包括费用控制、激励约束、激励机制和财务管理体系等。朱琳（2008）则依据农业公益类事业单位的资金特征和会计核算特点，提出要从投资、筹资、成本管理及分配管理等方面开展会计核算工作。艾东（2011）强调，随着事业单位的改革，现有的事业单位将转变为政府管理、公设和企业级。公共类的机构其金融投资、会计模式或将延续之前的模型，但在面对新的社会经济环境和机构改革，现有的会计系统迫切需要一定的改革。艾东认为，事业单位应当制定统一的企业会计制度，取消交易制度，将基建会计纳入会计核算机构，构建财务报告与财务报告的主要辅助组合新体系，并完善财务分析指标体系^①。封贵敏（2014）指出，随着市场经济体制改革的深化，经济活动的公共类机构也呈现新的特点，使财务会计工作变得更加复杂，由金融危机引起的金融风险的可能性也会增加。机构管理体制和运行机制逐渐暴露出越来越多而复杂的矛盾和问题，严重制约了事业单位和机构的自身发展^②。

在事业单位新会计制度方面，也有多位学者发表相关观点。裴敏（2015）通过对事业单位的新旧会计制度的对比，对比分析了会计核算主体、会计核算内容、

^①艾东. 公益类事业单位会计核算制度优化研究[J]. 财会通讯, 2011(28).

^②封贵敏. 对现行的社会公益类事业单位会计的问题探究分析[J]. 现代经济信息, 2014(20).

会计构成要素、财务报告体系及基建投资等方面的不同之处，并提出了新会计制度对会计核算带来的影响^①。刘菁（2014）则从事业单位新会计制度角度出发，分析得出核算过程中仍存在的相同与不足之处，包括财务报告体系不满足现金流量分析需求，大部分事业单位仍要使用收付实现制、个别经济业务与事项的核算才会涉及到权责发生制、核算不能体现负债的实际情况、会计核算不能全面体现事业单位的成本等^②。王翠钦（2015）指出，目前我国现阶段的事业单位会计核算在核算人员素质、会计核算制度、内部监督及预算管理等方面都或多或少存在问题^③。

在完善事业单位核算问题方面，多位学者提出改进措施。宋希亮（2005）认为针对我国事业单位会计核算现阶段存在的问题，应适当借鉴西方国家对于非营利性组织的会计准则改革的经验和教训，还要基于我国国情和社会主义经济环境的实际特征，深入改革会计核算体制。谷传铭（2012）则认为要进行事业单位会计核算的改革，应当从扩大会计核算范围、完善会计核算制度、提高会计人员素质等方面出发，来建立健全事业单位会计核算体制^④。而权利（2009）指出，基于我国事业单位改革现状，应当摒弃从前只关注现金收入的做法，应当对成本核算给予更高的重视，才能够实现提高资金使用和运行效率的目标，来推进事业单位的发展^⑤。

1.2.3 研究述评

综上所述，现阶段研究学者从事业单位管理体制、会计核算问题的提出及解决等方面提出了自己的观点和看法，找出现行事业单位会计制度的核算优缺点，并在分析得出我国现行事业单位核算模式问题基础上，提出会计核算的改革方法，来为本文对公益性事业单位会计核算问题的研究提供了理论依据。通过大量翻阅文献发现，历年来，我国专家学者对公益类事业单位的关注度不高，研究其会计核算的理论十分稀少。由于公益类事业单位与一般事业单位相比具有特殊的职能和特性，因此需要对其进行针对性分析。本文拟对公益类事业单位的会计核算现状进行分析，得出在会计核算制度与实际核算工作中存在的问题及相应的改进措施，为现实中公益类事业单位的会计核算提供指导方向，推动其会计健康发展。

^①裴敏. 探究新事业单位会计制度对事业单位会计核算的影响[J]. 会计师, 2015(09).

^②刘菁. 新事业单位会计制度对事业单位会计核算的影响评析[J]. 财经界(学术版), 2014(04).

^③王翠钦. 浅谈事业单位会计核算中存在的问题及对策[J]. 行政事业资产与财务, 2015(09).

^④谷传铭. 论新时期事业单位会计核算模式的创新发展[J]. 现代商业, 2012(29).

^⑤权利. 公益类事业单位会计制度改革探讨[J]. 现代经济信息, 2009(17).

1.3 研究内容及思路

1.3.1 研究内容

随着我国社会环境的不断改革变换和经济体制的逐步深化，公益类事业单位也在相应的进行着变革。而会计核算作为事业单位的核心部分，也应当随着环境的变化而变化。在此背景下，研究公益类事业单位会计核算问题成为了亟待解决的重中之重。本文希望通过现阶段我国公益类事业单位会计核算制度的研究分析，找出其存在的问题，针对性地提出优化措施，来促进公益类事业单位的健康发展，推进事业单位的改革进程。

根据本文的研究内容和方法，本文的研究结构如下所示：

第一章是绪论。主要包括三个章节，从分析选题背景、选题目的及意义出发，分析国内外研究学者有关事业单位的文献，并介绍论文的主要研究内容和研究思路、框架三部分。

第二章是介绍公益类事业单位会计核算的概念界定及基本理论。通过介绍对公益类事业单位、公益类事业单位会计核算的相关概念，结合事业单位会计核算的四大核心理论，进行阐述和分析，为下面几章节的内容做了理论铺垫。

第三章是在理论分析基础上，总结公益类事业单位的会计核算现状。主要分为我国现行事业单位会计核算标准体系、新会计核算制度的主要变化以及会计核算的现实情况。

第四章是基于公益类事业单位会计核算的现状，从会计核算制度与核算工作两方面深入分析，得出公益类事业单位会计核算过程中存在的问题。为下一章的改进策略奠定了理论基础。

第五章是在分析得出的会计核算问题基础上，针对性地从会计核算方法、会计核算制度及会计报告等方面提出优化其会计核算的相关改进策略。

第六章是论文的结论。这一部分对公益类事业单位会计核算工作做了一个总结，借助会计核算工作建议，希望能够使现实生活中公益类事业单位的会计核算问题得到很好地解决，并且能够促进事业单位的改革顺利进行。

1.3.2 研究思路

本文拟在现行事业单位会计制度及核算体系的基础上，对公益类事业单位进行研究。基于现有的国内外专家学者的研究成果，从我国现行事业单位会计核算现状角度，对我国公益类事业单位的现行会计核算体系及会计制度进行深入的分析，得出在会计核算制度与实际核算工作中存在的问题。基于上述研究分析，结合公益类事业单位自身的特性，从核算制度、核算方法及财务报告体系等方面出

发，提出优化会计核算制度、改进财务报告体系等改进建议。

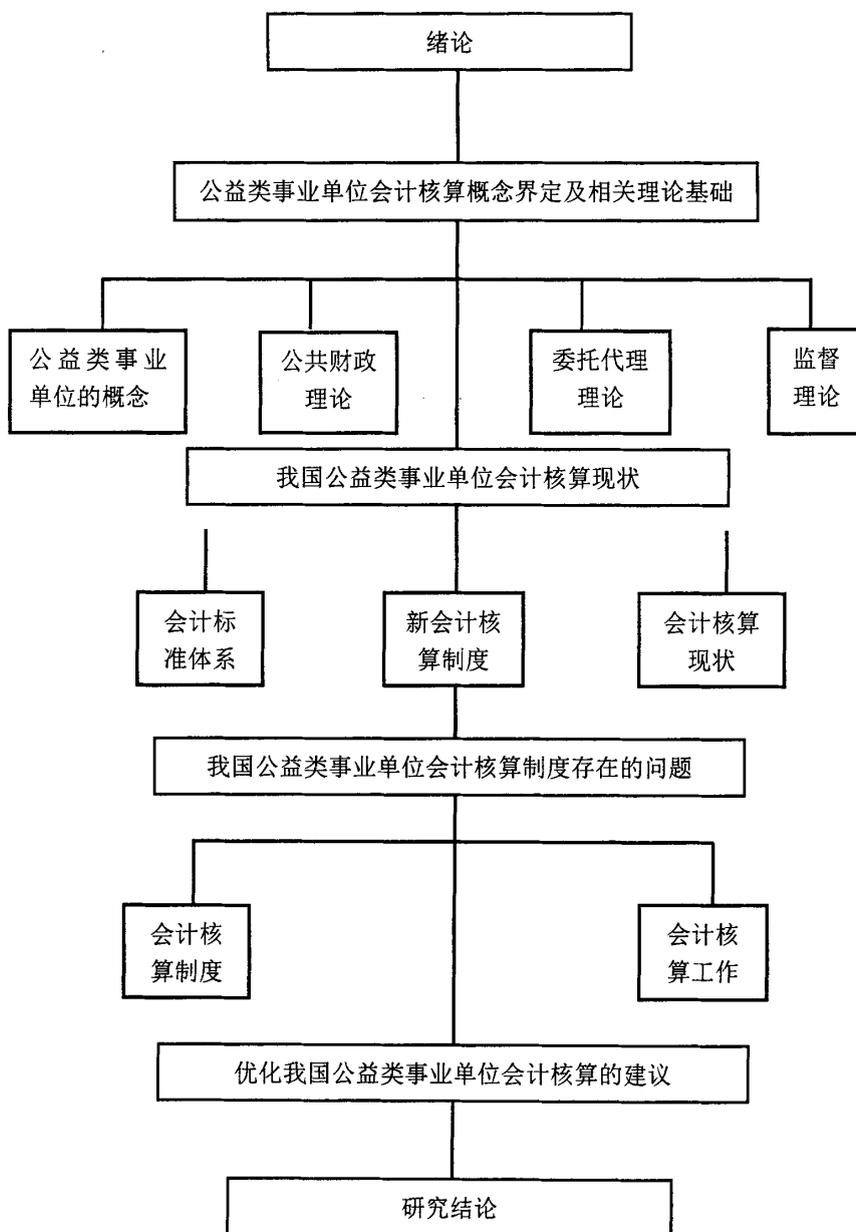


图 1.1 论文研究结构图

2 公益类事业单位会计核算相关理论基础

2.1 公益类事业单位会计核算相关概念界定

2.1.1 公益类事业单位

公益类事业单位，作为事业单位一个重要组成部分，是由国家设立的、以社会公众的需求和长远利益、以向公众提供社会公共服务和社会公共产品为工作职责的非营利性事业单位和机构。公益类事业单位的提出，源于我国中央编制委员会办公室在提出我国事业单位改革方案之时所提及的，目的是对事业单位进行职责更加明晰化的细分，针对性地提供服务，来推进事业单位改革进程。公益类事业单位是非营利性性质的事业单位，作为事业单位的重要组成部分，主要包括医疗卫生、社会福利、公共文化、体育事业、科研成果和高等教育等工作。公益类事业单位主要是为满足社会公众的利益和需求，更新换代，提供更加符合要求的社会公共服务和公共产品，来促进社会经济的发展以及不断壮大。对于我国的经济来说，公益类事业单位是必不可少的一部分，能够提高国民素质和文化科教水平，作为第三产业有其特殊性和独特性。在经济高速发展的今天，我国现代社会相较于生产力和经济来说，精神产品的需求越来越强烈，物质产品也更加依赖精神产品的发展。因此，公益类事业单位的发展壮大能够对我国的综合素质增强、人民生活水平和精神水平的提高有着十分突出的作用和意义。

公益类事业单位由于自身的功能定位不同，主要划分为以下三类：

第一类公益类事业单位是政府的社会福利机构，通过公益类事业单位向公众提供免费的公共社会服务和产品，而不是通过市场进行经济调控和配置。这类公益类事业单位主要包括社会公共医疗和义务教育等事业单位。这类公益类事业单位严令禁止从事营利性的活动，对于经营活动和范围由国家决定和颁发具体的实施办法。这类公益类事业单位的经济来源主要是政府财政拨款，通过达到履行职责的目的，来合法获取财政收入和财政资金，同时实行“收支两线”的管理办法。对于这类公益类事业单位，必须严格进行监督和把控，禁止从事营利性活动，通过监督管理来实现社会服务质量的提升和实现社会的公共利益。

第二类公益类事业单位是按照政府的规定收费标准向社会公共提供公共服务。在这一类公益类事业单位中，公共服务是有确定的价格的，在一定范围内可以通过市场经济来调控。这类公益类事业单位主要包括非营利性医疗组织和普通高等教育等组织机构。尽管由国家设立来进行社会服务和开展相关业务服务，带有公益目的，根据国家政府对于价格的定位，也会收取一定的社会服务费用。这

类公益类事业单位的盈利服务收入是不需要征税的，作为政府的免税收入，同样采用“收支两线”的管理办法。对于这类机构应当合理分配职能职责，科学进行人员的分配和管理，要加强会计核算的透明度，政府和社会的监督要到位，从而保证公益性的经营目标的实现，并且提高这类公益类事业单位的社会服务和产品的质量。

第三类公益类事业单位是指国家支持下采用市场调配资源方式实现的公共业务服务机构和组织。主要包括党报党刊、广播电台等组织结构。这类公益类事业单位具有定价和收费权，能够自主进行社会服务和营利活动，并收取一定的收入，同样也是非税收入范围内的。国家要监督和管理其提供的社会服务和产品价格要与服务质量相匹配，也要参照一定的价格标准来实施。

2.1.2 公益类事业单位会计核算

公益类事业单位的会计核算对象实际上是社会福利组织的经营业务活动。主要用来核算公益类事业单位的政府收入和经营收入的资金运作情况和国有资产的安全管理情况。公益类事业单位的会计核算职责是对其日常发生的经营活动和业务范围内的资金财产和业务活动进行核算和管理，主要实现监督和公开反映两个方面的职能。公益类事业单位通过对具体会计事项和经济业务活动的会计核算，来为国家各级机关和管理部门、社会公众等利益相关者提供所需要的会计信息，有助于保持核算工作的透明公开性，帮助领导者做出正确的选择和决策，实现国家预算，保证各项公益类事业工作的顺利开展，保证国有资金和财产的安全和完整性，加强事业单位内部各级部门的管理，提高公益类事业单位的经济效益，从而推动事业单位的发展和壮大。

对于公益类事业单位会计核算工作主要是指预算管理，主要包括全面预算、差额预算和自收自支三类预算单位。公益类事业单位的会计核算特点主要包括以下几点：

(1) 根据不同的社会经济环境，政府全面财政预算包括不同的内容，主要有固定补贴、固定期限补贴、补贴支付差额。

(2) 由于上级单位会对预算支出的差额提供补助款，所以已经作为预算支出的部分不单独核算。根据业务的需要可以采用权责发生制进行差额预算的账务处理。

(3) 在年度终了对预算差额应该通过决算来解决，清理出年度预算额之外。通过这种办法来体现财政收支的最终结果，并寻求平衡点，达到差额预算效果。

随着我国社会经济环境的不断变化，对于事业单位的改革要求越来越强烈，公益类事业单位的会计核算工作也面临着改革的前夕。对于公益类事业单位的会

会计核算内容和核算方法特点，都有了新的内涵和变化，逐渐凸显出其在事业单位中的社会地位。公益类事业单位的核算主体在不同的会计核算准则中有不同的应用，而且具体的会计核算方法和程序即使是对于同一单位来说，不同时期都会呈现不同的核算特征。而我国现有的事业单位有些是非营利性的政府行政组织，少部分的实质是盈利企业，更多的是兼顾盈利企业和政府行政组织的双重属性的公益类事业单位。在此背景下，公益类事业单位的会计核算特点发生了如下变化：

(1) 逐渐趋同于营利性企业的会计核算特点。随着社会经济环境的不断变化，事业单位也在逐步进行改革。我国事业单位在此背景下，开放了资本来源，允许非国有资本进行投入。这样一来，事业单位的产权主体包括了国家、企业和社会公众，对于投资收益的要求十分高，需要了解事业单位的运行情况和相关财务数据。因此，必须开展权责发生制下的会计核算工作，来提供有关成本会计和现金流量的相关信息，最终实现企业会计和事业单位会计核算工作的一致性。

(2) 会计核算制度的标准不同。对于不同的企业和机构组织，由于性质不同，提供私人物品和准公共产品的区别会导致采取不同的会计核算制度，所以标准也会有所不同。

2.2 公益类事业单位会计核算相关的理论基础

2.2.1 公共财政理论

公共财政理论是比较基础的理论之一，以市场经济制度为标准执行。最初提出公共财政学观点的是亚当·斯密（1759），他提出市场作为“看不见的手”在社会经济中发挥着十分重要的作用，指导经济活动的发生，帮助社会个体自身利益的同时，也会实现社会利益最大化，因此应当避免政府干预所带来的破坏。公共财政会在社会资源合理配置中发挥越来越强的作用，政府的干预应该逐步减少。20世纪30年代，由于资本主义经济萧条所引发的金融危机事件中，凯恩斯（1936）在他的著作中提出“就业、利息和金钱”的国家干预理论，除了传统的财政收支，还要包括公共债务和预算，同时也要求政府干预经济的活动存在。这一理论肯定了财政政策和政府的重要地位。而在此之后，马斯格雷夫（1959）曾提出，作为市场来说并不能够实现所有经济活动的功能和职责，这时就需要国家政府颁布公共财政政策来进行合理干预。并且定义了公共财政的经济活动范围，包括宏观经济的稳定、资源合理配置以及提供社会服务和产品等三个部分。20世纪80年代起，多位西方学者开始重视政府对于资源合理配置的相关研究，以布坎南、阿特金森为代表，试图探求达到政府效益和市场操作的一个协调结合。

而我国是从 20 世纪 90 年代后期开展公共财政的研究和议论。张馨（1997）提出，公共财政产生的目的就是为了解决市场失效问题，通过公众监督来实现对社会提供公共服务和产品的目的。安体富（1993）提出，公共财政要以“市场失效”为标准，采用市场经济手段，弥补市场缺位和越位。郑建新（2002）则认为，公共财政是由政府分配职能和活动，要求其提供公共服务和产品来满足社会公众的需求。王国庆（2005）提出，公共财政是一种手段，国家借助自身的权力和地位，在经济活动中发挥社会职能，实现国民收入的合理分配和提供社会服务和产品。刘玉廷（2004）同样也认为公共财政的存在就是为了防范市场经济的失灵，这样由政府和市场双重作用，来规范经济环境，保持稳定、规范、公平。从以上研究结果发现，公共财政主要是基于“市场经济”而建立的，满足“社会公共需要”是要达到的最终目标。

2.2.2 受托责任理论

受托责任理论是比较普遍使用的一则理论。受托责任作为一种社会生活和现代社会中普遍存在的关系，无处不在。英国学者查尔斯·梅达瓦（1978）曾在他的著作中提出，在受托责任的发生过程中，人民应当对这一过程中自己表现的行为做出约束、承担责任。Dubnick 和 Romzek（1987）则从两个维度研究受托责任，主要包括控制程度和控制源两个方面，将受托责任划分为四个不同的部分，包括：政治、法律、职业和官僚四个部分的受托责任。并且认为作为受托代理人和公共机构的管理人来说，应当对自己实施的行为负责，并且有责任和义务对托付者进行相关结果的回复。杨展（1982）则认为，受托责任主要是委托人将自己的财产进行委托管理，给予受托人充分信任的一种表现和意志的体现。斯图尔特（1984）指出委托代理关系中受托人的问责是受托人的义务。多种问责，多样性，例如存在的输入，过程，输出，结果和政策责任。因此，在理论上，没有明确统一的“问责制”的定义和概念。基于上述认识的“问责”，主要可以表现为在委托代理关系的基础上，受托人按照委托人的意志和指示来进行相关行为或履行相关承诺，由此产生了受托责任经济行为和经济关系。可以说，受托责任最重要的是对委托人的任务按照意愿很好地进行履行。

受托责任学派认为，问责制应该作为现代会计核算工作的根源，对于政府会计核算工作来说，公共问责制的实施能够决定公益类事业单位会计工作的后续发展和壮大。由于在会计核算过程中会计信息不对称，不能够很好地监督会计核算工作做到公平公正，就会带来会计信息的失真和缺乏可信性。因此，会计核算工作应当统一进行管理，能够统一监督，会计核算工作才不会受到影响，才能真实反映会计核算情况，实现以公众利益和需求为目标。随着“新公共管理”理论的

不断扩张，不仅给西方国家的会计核算工作带来巨大的变化，也进一步推动了我国事业单位会计核算工作的改革和转型。在此背景下，国家相关部门正在抓紧推进国库集中收付制度的发展和改善，逐步建立现代国库管理机制和办法。因此，受到该制度的影响，我国公益类事业单位也应当根据自身会计核算工作的特征和管理需要，进行相应的改革和变化。可以继续采用会计集中核算制度，也可以采用分散式的会计核算方法，当然也可以实现两者的有机结合，扬长避短，来实现公益类事业单位的健康发展。通过改变会计核算方法，申请财政收入额度，实现受托责任目标和相关职责，才能够在政府的监督管理下来进行受托行为，避免了信息不对称带来的问题，真实反映受托人对于委托人委托行为的完成情况和经营管理成果等。

2.2.3 委托代理理论

代理理论是契约理论的重要组成部分，主要包括委托代理理论和代理成本理论两种。本章主要是依据委托代理理论开展的研究。扬森和 Mclean 认为，委托代理作为一种委托经济关系，在合同约定下，实施相关行为或者履行要求的服务等。委托代理理论是基于信息不对称的理论基础，认为委托人和信息之间是存在不对等的关系，应当发扬代理人的相对信息优势，来提高委托人的信息意识和途径，从而实现双方的共同利益，达到利益最大化。当然，由于代理人可能在代理过程中存在追求自身利益最大化的情况，就会存在“逆向选择”和“道德风险”现象。

委托代理理论中，委托人和代理人都是相对理性的，在委托代理过程中，都要实现自身利益最大化，所以就会存在信息不对称的问题。这一理论同样适用于事业单位，由于政府相关部门和预算单位的效用目标不一致，所以也会存在信息不对称的问题。现阶段主要采取的是会计集中核算的方法，通过将决策人和实践人分离开，保证会计工作的独立性。但是由于会计核算工作的不规范，会计集中核算工作并没有真正实现作用，也没有真正参与政府内各预算单位的财务管理工作。因此，政府的会计核算还是完全依赖于政府各预算部门和单位提供的会计信息，仍然存在信息不对称的现象。由此可以发现，会计集中核算模式并不能很好地解决委托代理关系和核算过程中出现的利益冲突和信息不对称的矛盾和问题，亟待出台新的制度政策来改善这个情况。自从国库集中付款制度的颁发，相关政府部门利用互联网平台，将技术与制度进行很好地结合，通过银行来直接进行财政收支的运营和管理，减少中间环节可能出现的问题，加强资本进一步运作，能够有效控制信息不对称现象，缩短了政府部门与所需获取会计信息之间的距离，信息不对称问题得到了一定程度的解决，提高了政府会计核算效率，达到了双方利益最大化的效果。但是，由于委托代理双方的利益和目标都不相同，所以无论

采取怎样的会计核算方式，都无法改变这一情况的存在，所以仍然有可能出现“道德风险”和“逆向选择”问题，也就会带来由于信息不对称出现的各种问题和矛盾。因此，在此背景下，委托代理理论规定公益类事业单位必须改变现行会计核算制度和办法，改善会计核算工作，将监督会计核算的工作交由外部独立第三方来进行，一方面提高信息的公开透明度，另一方面改变公益类事业单位运行效率低下等问题的出现，督促其及时改变经营策略提高经济效益，从而更好地按照社会公共的利益需求来履行受托经济责任。

2.3 公益类事业单位的改革趋势

随着社会环境和经济科学的不断发展和强化，我国的事业单位运行机制和管理制度也在随之进行变革。而作为事业单位重要组成部分的公益类事业单位，更应将改革提上日程。而会计核算是事业单位的核心问题，通过对会计核算体系的改革和优化，来实现资源的合理配置，使事业单位内部的资金管理及利用更加透明和有效，也能够不断优化事业单位内部构成，逐步实现由公益无偿的社会服务向市场化、有偿服务方向进行转变。

2.3.1 公益类事业单位改革内容

对于公益类事业单位来说，现阶段最主要的工作是为社会公众无偿提供社会公共服务和社会服务产品，以公众利益为中心，针对全社会，肩负着公共事业单位健康发展的重任。根据国家和政府提出的相关政策和职能，公益类事业单位按照规定要求履行工作职能，执行“公益事业”任务，主要在教育、科学、文化、体育以及卫生等方面发挥自己的作用和力量。根据国家和政府对其的定位，还可以将公益类事业单位划分为纯公益性和准公益性两种。纯公益类事业单位，顾名思义，完全公益性的事业单位，一般情况下都是无偿经营管理，很多纯公益类事业单位都是直属政府管辖，也支持鼓励社会大众合作兴办，因此具有一定的“外部性”。另外，还通过社会公开招标的形式，丰富事业单位和主体的数量和种类，使其通过竞争变得更强大。纯公益类事业单位包括公共图书馆、公共卫生院、科学研究、环境保护以及义务教育等。而另一类事业单位，突出自身的排他性和独特性，主要是能够针对特殊人群和社会个体提供特殊的社会服务和产品。这一类服务和产品具有独特性和排他性，例如非营利性医疗机构、高等教育等。对于公益类事业单位，国家和政府可以通过鼓励和支持政策积极推进其发展进程，还可以设立各类公益基金来给予金钱补贴和支持，以促进公益类事业单位逐步发展成为独立的非营利组织，使其拥有独立的事业法人地位，能够长期为公众和国家

利益而服务。

目前，从公益类事业单位现状来看，需要政府主管部门或行政单位从以下几个方面来进行改革：

从管理方式方面，单位性质要逐渐转变为独立事业单位法人。在此基础上，事业单位完全有自主权来履行公共职能，而政府主管部门主要通过政策和相关规章制度来进行指导和监督，重点关注事业单位其所在的职责和职能履行情况是否符合规定；

从管理国有资产方面，按照政府相关部门的规定，公益类事业单位必须定期进行检查国有资产的真实性和完整性，整理好编制资产的总目录、资产清查、产权归属、债权债务清单和清理工作；

从用人制度方面，要实行社会竞争上岗的方式，采用聘用制的用人制度，即全员聘用制，保证公平公开，才能保证人员能力达到标准；

从社会保障方面，要建立健全公益类事业单位职工养老保险制度，解决现阶段存在的问题，按照国家统一的养老保险制度标准建立和实行；

从经费管理方面，我国公益类事业单位要从根本上转变管理制度，采用定额补助、核定收支的方式方法来进行管理；

从职工薪酬分配方面，要将职工的工资福利从定额转变为与社会绩效和经济绩效相关联。

2.3.2 公益类事业单位改革特点

1.与政事相分离

公益类事业单位作为政府管辖的重点组成部分决定其具有公益性的经营目的，按法律规定正常运行，国家支持鼓励下拨经费以及政治性倾向下的人才管理模式等。公益类事业单位的特性也因此具有一定的问题，所以未来实行时必须要将政事与其经营相分离，坚持公众的利益价值取向，要以社会人民的利益和意志为核心，以此为原则来建立起一个更公平公正公开的公共事业管理运行方式，打破我国传统的官僚集权制，建立新型管理机制，加大宣传力度来鼓励和支持社会人民的广泛参与。

2.将非营利性作为事业单位改革的首要目标和原则

在对我国公益类事业单位会计核算制度和工作进行改革时，可以适当参考西方国家的成功案例和成熟经验，针对我国实际国情来进行因地制宜的改革。西方国家的非营利组织发展过程可以作为我国公益类事业单位的发展模型。首先，要对公益类事业单位的法律地位重新定位和明确；其次，建立一个理事会模式的领导管理机制，在做出重大事项决定时，采用投票式防止独权专政；在此，要对事

业单位人员的管理和分配进行严格规定，可以施行公开竞争招聘和合同制下的员工聘用机制，并且在内部进行分配过程中，严格遵守相关法律规定，公平公正公开地进行分配，经得起社会的监督。

3.多元化的经费来源

目前，公益类事业单位经费的主要来源是国家和政府，在此背景下，很多时候不能完全以社会公众利益为核心，与其定位并不匹配。因此，鉴于其公益性的特性，应当建立多种方式的投入模式来获取管理经费。可以包括政府投入、社会公众和企业的赞助和捐款等，这样能够保证其独立性，也能保证公益类事业单位更好地为社会大众提供服务。这样，必须大力倡导和宣传公众的捐赠和奉献意识。

4.清晰明了的财政拨款去向

目前，我国公益类事业单位的产物主要是纯公共产品，非营利性决定了自我经费补偿能力弱，主要依靠财政拨款来进行日常经营活动。在征收税收的时候，应当参考西方国家对非营利组织的管理办法，采用税收优惠政策，对公益类事业单位采取适当减半或者免收企业所得税和增值税的相关费用。此外，我国公益类事业单位为了提高财政资金的使用效率，应当建立起经营管理专业机制，政府通过向公益类事业单位提供财政收入和资金资产方面的支持，监督事业单位是否真正承担起国家赋予的公共职能和责任，并且实时监测其日常经济活动和业务项目是否符合要求。一旦公益类事业单位没有正常完成项目，政府有权适当减少或者停止对其的资金补贴。如果已经长期不再承担项目，政府有权对其进行机构间的调整，包括撤销或者与其他公益类事业单位合并。为更好地监督事业单位的资金来源和去向，要严格执行“收支两条线”的管理方式，保障国有资产的经营和保值增值。这样，才能更好地促进公益类事业单位的发展壮大。

3 我国公益类事业单位会计核算现状

3.1 现行事业单位的会计标准体系

目前，我国事业单位的会计制度划分为总预算会计制度和单位预算会计制度。但在现实生活中，实施的预算会计系统则分为三类：行政单位预算会计系统、财政机关预算会计系统以及事业单位预算会计系统。

而针对事业单位的会计核算系统，可以划分为三个层次：

第一层次，事业单位现行会计准则。该会计准则是财政部根据不同事业单位会计的类型而制定的，在该准则中规定所有的事业单位，必须遵循会计准则的普遍性规定和要求。现行事业单位会计准则解决了在各种要素核算方面、记账基础与方法等方面的具体问题，能够为事业单位会计在做账时提供指导方向和建议。事业单位现行会计准则也是整个会计体系中一个核心组成要素，具有非常重要的地位。可以作为会计体系承上启下的重要转折点。

第二层次，事业单位的通用会计制度和特殊情况的会计规定。事业单位中规模较小、依赖国家拨款经营的，例如敬老院、小型医院、图书馆、中小学学校等，可以依据财政部制定的事业单位通用的会计制度和规定。而对于事业单位中的特殊行业，如教育、卫生、科研、文体等大型的事业单位，具有一定的收入规模和来源，相较于普通的事业单位类型具有一定的特殊性，可以由各级主管部门协同财政部来制定相应的会计制度，这样可以更加针对性地解决会计方面存在的特殊问题。相较于通用会计制度最大的区别是个别会计科目的设置和具体应用。

第三层次，事业单位内部的会计管理制度。主要是针对各事业单位在实际会计工作中，执行各类会计准则时，应当根据自身的实际情况，补充制定一些管理制度。各事业单位在管理方面具有其独特性，这样能够针对性地解决管理问题。

3.2 新会计核算制度分析

在新会计准则的改革背景下，我国于2012年对原有的事业单位会计制度也做了重新修订，与此同时废除了1997年颁布的事业单位会计制度。新会计制度的颁布，对事业单位的会计核算工作产生了巨大的影响，是一个重大的创新突破和挑战。本部分拟从新事业单位会计核算制度与旧会计核算制度之间的区别，分析所带来的不同改变，以为下一部分会计核算现状奠定基础。

3.2.1 会计主体和会计要素发生改变

在事业单位新会计核算制度中对会计要素和会计主体进行了明确界定，这是与原会计制度的不同之处。在旧会计核算体系中，是以预算资金活动为主要核算内容和会计主体，这样的结构没有办法全面的反映事业单位的经营情况和财务状况，也无法适应现阶段改革后的财务管理工作。而新事业单位会计核算制度下，会计主体是事业单位各项经济业务活动，这种核算体系下的覆盖面更加广泛，能够更好地体现“全面性”的规定和要求。还能够保证会计信息的完整性和准确性，提高事业单位的资金使用效率。在旧会计核算体系中，会计科目划分为资金来源类、资金运用类和资金结存类三大类。而在新会计制度中，会计要素分为资产、负债、净资产、收入和支出五部分，通过改善会计核算要素具体内容，可以更好地进行会计核算工作。

3.2.2 会计核算内容丰富化

新事业单位会计制度弥补了原事业单位会计制度中没有对政府补助和非政府补助结转两部分的明确划分和核算，相应地增加了这部分的会计核算内容。首先，增加了“非财政补助结转”和“非财政补助结余分配”科目，这两个科目主要用于核算非财政补助的结转和结余分配的情况；其次，增加了国有资产管理、财政收支分类、部门预算和国库集中支付等方面的核算内容，能够与事业单位改革和相关财政法规相衔接；最后，重新定义财政补助收入，进一步规范了财政资金和非财政资金的会计核算，实现了精细化管理政府补助支出。

3.2.3 改变固定资产的核算方法

在旧的事业单位会计制度下，对于固定资产的核算是通过“固定资产”与“固定基金”两个会计科目，用来反映固定资产的初始入账价值，但对于固定资产的后续计量并没有明确规定。固定资产计量不精确，就会对会计信息的公开透明性和质量要求带来一定的负面影响和阻碍作用。然而，在新事业单位会计制度下，首先，取消了原有的科目“固定基金”，新增设了“非流动资产基金—固定资产”、“累计折旧”两个科目，在取得固定资产时，将固定资产原值计入“非流动资产基金—固定资产”科目，对于相应的折旧摊销计入“累计折旧”，冲减“非流动资产基金—固定资产”，不计入相关资产的支出。

3.2.4 新增与基建相关的会计科目，按月将相关数据计入会计“大账”

在旧事业单位会计制度中，会计核算并不包含基础设施建设相关的资产、负债以及收入支出等内容，而通常将其放入基建工程核算帐套中。而新的事业单位

会计制度单独设立基础建设投资，将其单独建立账套核算，并按月将相关数据计入会计“大账”。除此之外，对于在建工程项目项下非基础建设类业务也设置了相应的科目，并制订了比较详细的规定和账务处理方法。通过对基建建设的会计制度的制定，能够使事业单位对于基建业务进行更好的资产负债的管理，降低财务风险，提高核算信息的准确性和完整性，并且进一步规范会计核算工作。

3.2.5 完善会计科目体系和科目使用的相关说明

新事业单位会计制度在制定过程中，为了更好地实现会计核算目标，对会计科目进行了相应的调整，完善了会计科目体系，相应的补充和修改了部分会计科目，主要解决由于会计科目的缺失，对会计核算工作和质量带来的负面影响。根据会计核算过程中出现的各种问题，对会计科目进行界定和调整，统一设置会计科目的序号。在这一设置上，沿用会计报表科目，例如将“现金”和“银行存款”统一为货币资金类项目，并将“对外投资”科目划分为“长期投资”和“短期投资”两类。尽管新制度下建立的一套统一、完善的会计科目体系，但各事业单位可以根据自身的业务情况相应增减部分明细科目，但不能影响到日常会计核算工作和日常按照规定编制会计报表。在新的事业单位会计制度下，对于事业单位的各类经济事项和业务活动的具体核算和账务处理都进行了比较详细的说明和解释。

3.2.6 改进会计报表的体系和结构

在旧的事业单位会计制度下，会计报表体系和结构存在一定的缺陷，不能够全面体现事业单位的财务状况和经营成果。新事业单位会计制度对于财务报表进行了补充和完善，改变了其中的部分要素，并将会计报表划分为报表和附注两部分。报表包括资产负债表、财政补助收支表和日常收支表等。比较特殊的报表是财政补助收支表，其主要反映事业单位某一会计年度内财政补助的收支、结存情况。这样的会计报表体系更加完整和系统化，能够更好地配合会计制度来规范会计核算工作，有利于财会系统的更好使用和发展，为事业单位的会计核算工作提供必然的理论基础和参考依据。

3.3 会计核算现状

我国事业单位的环境随着社会经济体制改革而发生着巨大的变化，从建立起行业间的《事业单位会计准则》和《事业单位会计制度》，按照制度规定进行会计核算，再到新会计准则下事业单位会计核算工作，经历了非常大的突破和挑战。从现行的事业单位会计准则来看，核算工作进行的比较完善和顺畅。伴随着政府

采购量的不断增加、政府收支的进一步改革推进、国库集中支付制度不断完善，事业单位的会计核算现状也根据实际情况在逐步进行调整，以适应不断变化的情况，现在看来核算工作也逐步稳定下来。

3.3.1 会计核算范围

事业单位会计准则明确规定，事业单位发生的各项资金收入和财产都应当并入到单位的会计核算中。核算的对象应当为事业单位自身所发生的各种经济业务活动，通过对其核算，来真实记录和反映所发生的各项经济业务。现阶段我国事业单位的部门预算包括了本单位所有的收入和开支，所以在进行预算过程中要考虑所有的预算资金，将其作为预算对象。现阶段，大部分的公益类事业单位从事非营利性经营活动，绝大部分的资金来源是通过国家财政拨款，当然，也不排除其他的预算之外的收入和支出的存在。这一差异的产生主要是由于事业单位包括两个预算体系，事业单位预算会计体系和事业单位基建会计体系。基建工程项目中会存在不同渠道的资金来源，包括政府划拨和向社会外界筹集的资金。会计核算对于基建工程的核算并没有进行严格规定，导致建造、管理和核算之间的严重脱节，造成基本建设投资计划与部门预算编报之间存在严重的时间脱节，影响到部门预算的编报和资金的投入投出。

3.3.2 会计核算基础

在2012版的新会计制度中明确规定事业单位的会计核算基础一般应采用收付实现制，但对于事业单位部分经济事项或业务活动的核算可以参照权责发生制的相关规定。从新会计核算制度的相关规定中看出，目前我国大部分事业单位还是采用收付实现制作为会计核算的基础和主要执行制度，而权责发生制只允许用于少数会计业务活动中。收付实现制相比权责发生制有其优势，操作简便、运行顺利、能够比较直观地反映预算实际执行情况，这一点对于事业单位十分重要。但随着政府采购力度的加大和国库集中支付制度的实行下，采购环节和付款环节不再是同步进行，材料的采购和支付欠款这两个步骤有一定的时间间隔，尤其常会出现跨年度的间隔，在年终结算的时候就会带来收支不符合的情况。这样，对于年末编制年度决算，会带来十分巨大的影响和差异，无法真实反映和分析事业单位的实际财务状况和经营成果。

3.3.3 财务报告体系

作为一个企业来说，年末评价特定时期的财务状况和经营成果十分必要。对于公益类事业单位也如此。公益类事业单位也需要一套财务报告体系来实现这一需求。目前，公益类事业单位的财务报告体系包括财务报表和附注两部分，包括

资产负债表、财政补助收支表和日常收支表等，比较特殊的报表是财政补助收支表，其主要反映事业单位某一会计年度内财政补助的收支、结存情况。能够更好地配合会计制度来规范会计核算工作，有利于财会系统的更好使用和发展，为事业单位的会计核算工作提供必然的理论基础和参考依据。但随着我国事业单位体制的不断更新变化和改革，现存的公益类事业单位已经逐渐具有法人资格，成为独立的法人单位。相较之下，现行的事业单位财务报告体系中缺少现金流量表，事业单位的高层管理者无法通过实时掌握和监控资金收支的真实情况分析单位的实际支付能力等，由此影响到未来的现金流量预算表及未来的发展策略和方向。

4 我国公益类事业单位会计核算存在的问题

在我国事业单位体制改革和新事业单位会计制度颁布的背景下，对于公益类事业单位的会计核算工作也随之发生了变化，对事业单位的发展来说是一个重大的创新突破和挑战。然而，在新旧制度衔接的过程中仍然会存在一些问题亟待解决，本章主要从公益类事业单位会计核算制度和会计核算实际工作两方面来分析。

4.1 我国公益类事业单位会计核算制度上存在的问题

2013年开始实行的新事业单位会计制度，给我国公益类事业单位的会计核算带来了一次新的创新和改变，解决了之前核算制度中存在的部分问题，是一次比较大的突破和挑战。但在实际施行新事业单位会计制度时，也发现仍存在部分遗留问题亟待解决。

4.1.1 会计核算基础与目标不匹配

随着我国社会经济体制的不断发展和变化，以及事业单位的进一步深化改革，旧事业单位会计制度和准则已经不再适用于新体制下的社会经济环境。在此多重背景影响下，为顺应时代的需求和潮流，我国于2013年颁布施行新的事业单位会计核算制度。新事业单位会计制度主要是针对事业单位的财务状况和经营管理成果进行评价，其中明确规定了事业单位的会计核算目标是要通过日常会计核算，向财务信息使用者提供与利益相关的事业单位的财务状况、经营成果、现金收支及会计预算实际执行情况，这样能够使利益相关者更好地跟踪了解事业单位在受托责任下的实际履行情况，也利于决策者做出正确的经济决策和经营管理策略。而另一方面，新事业单位的会计准则中也对其进行了规定，会计目标必须以会计信息使用者的需求为核心来制定，除此之外，还要能够为政府宏观经济调控和政府预算开支提供有效、准确的会计信息，能够更好地配合事业单位正常事务的执行。而会计核算基础的确定与会计目标有着十分紧密的关系，很大程度上受到它的影响，一旦设定了会计目标，会计核算基础也就随之确定下来。

但在新的事业单位会计制度下，仍然将收付实现制作为大部分事业单位的会计核算基础，权责发生制仅限于极小部分的事业单位的经济业务活动中。这样的会计核算基础并没有与新制度下的会计目标相匹配，无法协调一致。在普遍使用收付实现制的会计核算基础的情况下，虽然核算方式更简便、运作也比较方便，但是对于财务信息使用者来说，并不能真实地了解事业单位资产、负债、收入及成本等全面的信息，因此也不能有效地考核事业单位的实际工作情况和财务工作

使用效率。除此之外，收付实现制的会计核算基础无法很好地记录和体现事业单位内部“隐性负债”的实际情况，在管理层实际分析财务风险时，就会带来很大的漏洞，不能及时有效地进行防范；收付实现制下也常会出现采购与付款跨期的问题，在年度终了有些事项的结转会存在比较大的偏差，无法进行有效地处理和解决；此外，收付实现制核算下的事业单位无法精准核算日常运作过程中产生的费用和相关成本，这样会给事业单位的绩效评价带来一定的阻碍；与此同时，收付实现制也会带来权利与责任不相匹配的情况，这样就无法公平、公正、公开、客观地评价和考核公益类事业单位受托责任下的履行情况。

以往的事业单位核算主要是会计预算与财务报表编制，此背景下事业单位实行收付实现制的会计基础比较符合现实情况，也比较满足核算需求，能够比较明晰直接地看出事业单位的实际收支资金，操作和运营起来也比较容易简便。然而，随着社会经济环境的变化，对于事业单位实行两种不同的会计核算基础，尽管有明确的规则区分，但是在一定程度上会给人操作带来可乘之机，加大了造假虚报的可能性，并且给了利益追求者利用漏洞来粉饰财务报表的空间，使其无法真实反映事业单位实际财务状况和经营成果。举例来说，对于公益类事业单位取得固定资产的核算工作中，按照新事业单位会计准则规定，对于同一经济事项的发生，需要分别做两次会计分录，但从理论和实践双重角度分析这都是不合理的，严重违背了会计准则中的清晰性和及时性的核算原则。此外，就我国目前事业单位的会计核算情况来看，只有将权责发生制引入才能更好地解决新会计制度下出现的各类问题，因此为了更好地实现新会计准则和制度规定下的会计目标，必须及时地将收付实现制会计核算基础转化为权责发生制的会计核算基础。

4.1.2 现行财务报告体系不完整、不真实

新事业单位会计核算制度下，对于财务报表进行了补充和完善，改变了其中的部分要素，并将会计报表划分为报表和附注两部分。报表包括资产负债表、财政补助收支表和日常收支表等。但面对这新形势下不断变化的社会经济环境，缺乏科学合理的核算和管理的方式方法，所以仍有财务报告体系不健全的问题存在，无法满足新社会经济环境下的核算要求，也无法为财务报表使用者和信息使用者所使用。

在现行的事业单位会计制度下的财务报告体系存在着各种问题：

(1) 财务报告体系不完整。现行的会计报表划分为资产负债表、财政补助收支表和日常收支表及其附注。但对于公益类事业单位的实际核算要求来看，现行的财务报表体系并不能全面、完整地反映公益类事业单位的全部信息。而且缺乏现金流量表的情况下，无法了解到公益类事业单位的资金流入和支出的情况，也

就无法准确编制未来现金流量预算表，对事业单位的未来发展方向和战略带来极大的影响。

(2) 公益类事业单位所实行的“大预算”体制概念并没有很好地应用到会计核算工作中，并且在科目设置方面并不完整和全面，不符合会计信息质量的相关规定和要求。这样，信息使用者将没有办法通过财务报表整体把握会计预算体系的具体内容，因此对于财务报告的准确性和真实性都有待进一步考证。

(3) 财务报告无法全面、真实准确的反映会计信息。对于事业单位来说，基于收付实现制的会计核算基础，通常是通过历史成本计价来进行会计计量和核算。财务报告中的资产负债表、财政补助收支表和日常收支表在市场经济较稳定的背景下，能够比较准确真实地反映事业单位日常经营活动的资产负债及盈利状况。但由于收付实现制带来的负面影响，就会使事业单位在年终核算时出现很多没能及时入账的债权债务问题，没有记录在会计账簿之中，也就无法体现在财务报表中。这样会导致财务报告中的债权债务的记录并不准确和真实，反映并不充分、充分。

(4) 当前的会计核算制度体系无法满足微观管理下对核算工作的需求。从公益类事业单位的会计核算现状来看，核算管理模式与实际执行过程中的情况存在着很大的差异，尽管有很强的宏观管理概念和理论支持，但是从微观和实践上来看缺乏可实施性。公益类事业单位由于现实实行过程中管理模式的局限性，为实际的收入支出核算带来了很大的影响。面对着新经济形势下的社会经济环境不断变化，现行的财务报告体系并没有跟上时代的要求，缺乏合理、正确、科学的管理方法，因此无法保证资金的使用效率和安全情况，更不能为财务报表信息使用者与事业单位内部调控和管理所用。

因此，作为公益类事业单位，必须要正确地规范对业务活动的成本和费用的相关会计核算，准确地对资金的运营状况进行分析和监控；而从另一方面看，公益类事业单位作为一个会计核算主体，既要确保单位内部资金的安全性和合理运作，更要保证财务会计核算工作的顺利进行，就要更好地完善财务报告体系，来更好地为事业单位内部控制提供帮助和服务。

4.2 我国公益类事业单位会计核算工作中存在的问题

4.2.1 会计核算管理制度不完善

现阶段，我国公益类事业单位在进行会计核算工作的过程中工作人员有过多的自主性，缺少对具体工作进行规范的财务管理制度和办法，因此会出现会计核算工作存在漏洞和问题的情况，缺乏对管理工作的正确和深刻认识，并且忽略会

会计核算管理制度在公益类事业单位日常工作中的重要性和必要性，由此会导致公益类事业单位在日常经营活动中，常常会出现工作效率低、工作成果并不符合要求的情况。在此背景下，公益类事业单位的财务人员在日常核算工作中无据可循，没有管理制度的支撑，会计工作人员就无法系统、规范、完整地按照相关规定来展开各项会计核算和管理工作的，因此才会使会计核算工作缺乏谨慎性和正确完善性，也会给我国公益类事业单位的改革和发展带来一定的负面影响。

4.2.2 会计核算基础工作缺乏规范性

目前我国公益类事业单位出现的各类问题中最常见也是最容易忽略的就是日常会计核算工作中的规范性管理，主要表现在：（1）会计工作人员在填列业务事项和会计凭证的时候粗心大意，不符合规定和要求，过于简单地记录摘要信息，并且在填写附件数量时常常填错或者漏填，也没有仔细确认附件信息的真实性和准确性；（2）在会计凭证填列过程中，会计工作人员由于对科目的使用过于随意化，常常错误填列会计科目，与会计准则的规范严重不符；（3）会计工作人员在进行凭证填列和添加附件的过程中，往往缺少对于经济业务活动和相关文件证明的真实性和准确性的复核工作，常常出现账证不符的情况；（4）会计工作人员没有定期或按时整理部分经济事项的资料，由此在日后审阅财务账簿、汇总财务数据以及编制报表分析报表的时候，带来很多不必要的麻烦。例如没有抵消已实现的未达账项，没有及时清理已抵消的往来款项、没有及时核实余额十分巨大、跨越期间十分长的资金和账款等。

4.2.3 缺乏健全的内部控制制度和监督机制

目前为止，我国大部分公益类事业单位还没有建立起单位内部的审计管理部门，即使小部分公益类事业单位已经建立起内部审计管理部门，但事实上该部门也没有发挥其监督管理单位经济业务活动和工作职能应有的责任。这样的内部审计管理部门并不能达到预想的效果，内部控制系统并不能实施作用，形同虚设。具体体现在：（1）公益类事业单位不相容岗位没有达到相分离的规定。部分单位内部对于会计和出纳这两个岗位没有分人管理，通常是由同一个人在负责，而且部分公益类事业单位甚至没有设置现金日记账和银行存款日记账，这样就会给核算工作带来一定的漏洞，容易发生经济纠纷问题，无法通过账簿的查证来探寻资金的流向；（2）会计从业资格证作为会计从业人员的上岗证的规定并没有实现。目前仍有部分公益类事业单位的会计人员没有获取会计从业资格证，导致出现会计人员整体的素质和知识储备不高的现象；（3）内部财务审批制度并不规范和完善。虽然公益类事业单位内部设置了财务审批制度，但是很多情况都是形同虚设，对于会计工作人员来说并没有严格按照规定执行，执行力十分低下。作为内部控

制流程中重要的环节，一旦在审批环节出现上下串通的情况，会影响到国家的财产安全。

4.2.4 对预算管理的重视度不足

作为事业单位，尤其是公益类事业单位，必须将预算管理作为进行日常经营活动的重点工作内容，应将其贯彻执行于预算会计内容的编制和执行全过程中。对于预算工作的成功完成来说，预算管理工作能够直接影响预算工作的质量和财务管理水平的高低。然而，我国公益类事业单位的现状是内部财务工作人员对于预算管理工作的重视度不足，没有明确预算管理工作的归属部门和人员。大部分单位人员都会认为预算管理工作应当是财务部门工作人员的工作，与自己所在部门无关，但是通过理论和实践双重指引下，预算管理工作是业务工作的具体体现，应当由业务部门工作人员与财务部门工作人员共同制定和监督其后期成果。目前，由于业务部门工作人员并不重视和关心预算管理工作，也没有意识到其重要性，所以公益类事业单位最后制定出预算成果并没有结合单位下一年度的工作重点，缺乏一定合理性，严重脱离公益类事业单位的实际情况。此外，公益类事业单位的很多工作人员在实际执行预算的过程中，常常出现超出预算仍向财务部门申请经费的情况，而尽管预算有所结余仍要全部无意义的消耗掉。这些情况就会导致公益类事业单位的预算管理工作缺乏规范性和严谨性，对单位的长期发展会产生负面的影响和阻碍。

4.2.5 缺少对会计工作人员的培训和教育

除了上述工作中出现的问题之外，目前我国公益类事业单位在未来长期发展的进程中有一个十分重要的问题，就是单位内部工作人员工作能力和素质并不高。除了部分会计工作人员存在没有会计从业资格的情况外，最主要的是缺乏专门的培训机制和教育活动来提高会计工作人员的会计知识的学习和综合素质能力，对于新的会计知识和法律法规的了解和学习并没有得到很好地重视和应用。在不断变化的社会经济环境下，会计核算制度和原则也在不断更新换代，人员知识体系的更新换代也很必要，因此对于新的会计知识和法律法规的了解和学习就显得十分重要和关键。尽管，会计从业资格证每年都有一次会计的继续教育学习和年审，但是这种考核式的学习过于形式化和表面化，不能够从根本上提高会计工作人员的学习意识，并无法从根本上提高会计人员的业务能力和综合素质。因此，就会出现公益类事业单位内部工作人员素质和能力良莠不齐的情况，对于日常人员的管理存在一定阻碍和困难，所以急需通过培训来提高其会计业务知识和实务操作能力。

5 优化公益类事业单位会计核算的建议

根据我国事业单位的改革制度规定，随之带来的是，我国事业单位相应地颁布了新的会计核算制度和准则，为了更好地进行会计核算工作，需要公益类事业单位按照新会计制度的规定，尽快进行新旧会计制度和工作的过渡和衔接。可以通过加强对新事业单位会计制度的宣传和教育工作，进一步加深单位内部工作人员对新会计制度的重视度和理解认识。可以通过在单位内部开展教育培训活动，使财务工作人员全员参与进来，充分了解和认识新制度制定的实质和精华内容，并且能够将理论知识应用到实际工作中，正确地操作和执行会计制度，与此同时针对执行过程中存在的各种漏洞和缺陷及时归纳总结，积累经验来进一步分析解决相关问题。另外，公益类事业单位应该建立一套会计核算信息系统和核算软件，通过智能化的工具更好地实现会计新旧科目和核算内容的衔接，首先是保证会计相关信息正确录入和计算。其次，要从实际业务活动出发，重视会计核算过程和账务处理，包括事业单位内部固定资产计提折旧、无形资产的摊销、资产清查工作、建立基础设施建设的相关账套、非财政补助收入结转和结余等事项的会计核算。除此之外，在新会计制度和会计核算工作方面仍然存在各类问题，通过进一步分析和总结，提出如下改进策略。

5.1 优化公益类事业单位会计核算制度

5.1.1 统一采用权责发生制会计核算基础

面对社会经济环境给事业单位的改革带来的影响，公益类事业单位的会计核算基础也应当进行适应性的变化。在新的事业单位会计制度下，仍然将收付实现制作为大部分事业单位的会计核算基础，权责发生制只在极小部分的事业单位的经济业务活动中使用。这样的会计核算基础并没有与新制度下的会计目标相匹配，无法协调一致。因此对于公益类事业单位来说，应当替换掉收付实现制的会计核算基础，剔除掉其带来的负面影响，使用修正过的权责发生制会计核算基础，以确保公益类事业单位的资产、负债和收入支出等情况的真实和准确，配比单位的财务状况和经营成果，达到最终目的。由于我国现阶段事业单位主要采用国库集中支付的方式，这样对于同一笔经纪业务，使用收付实现制和权责发生制能够在会计报表上有不同的体现。这样一来，经济业务实质相同的处理方式会带来不同的会计信息，会误导会计报表信息使用者，使其做出错误的经济决策。可见，我国现行会计核算基础存在众多问题，因此亟需修正会计核算基础。

目前,我国事业单位普遍选择收付实现制的核算方式,根据经济业务实质,只在职工福利和设立基金的时候选择权责发生制。尽管收付实现制简单易操作,但是在实际核算过程中并不能真实地了解事业单位资产、负债、收入及成本等全面的信息,因此也不能有效地考核事业单位的实际工作情况和财务工作使用效率。而权责发生制的优越性经过对比就体现出来了,相比于收付实现制,它能够更加适用于我国公益类事业单位的会计核算工作。权责发生制能够将事业单位的财务资金信息更加明晰化、透明化,更深入了解和掌握单位内部资产负债、收入支出的财务状况和经营成果。因此,将权责发生制作为公益类事业单位的会计核算基础是我国事业单位发展进程中必然的做法,提高会计信息的准确性和透明度,加大对会计信息的利用率和价值,能够达到预计的最佳状态。

5.1.2 完善财务报告体系

(1) 构建主体财务报告与辅助财务报告相结合的新体系

2013年颁布的事业单位会计制度中主要提供的资产负债表、财政补助收支表和日常收支表及附注等,并不能全面、完整地反映公益类事业单位的全部信息。而我国现行企业会计准则规定企业必须提供三张财务报表,并且披露本公司的非财务信息,这样能够保证会计信息的透明化、全面化。因此,公益类事业单位可以沿用这一制度,采用主体财务报表和附注相结合的方式进行事业单位的会计信息披露。具体来说,在原有主体财务报表的基础设置上,增加二级财务报告的特殊事项和会计内容,来满足特殊需求,统一汇总事业单位的财务会计信息进行进一步的披露。在原有的一级财务报告基础上,财务报告主要核算的是公益类事业单位的教育教学和科研业务的相关会计信息,新增的二级财务报告则核算基础设施建设以及后勤服务等相关会计信息。除此之外,还需要对基建工程、无形资产、固定资产等信息进行记录和总结,提供各类辅助明细表。当然,披露非财务信息同样重要,无论是财务信息还是非财务信息,都会对财务报表使用者带来决策上的重大影响。例如,对于上级主管部门和国家政府相关部门来说,十分关注事业单位内部控制是否有效、管理层的薪酬是否合理、内部审计工作是否完善、财政资金的使用情况是否得当等。而对于债权人来讲,更关注事业单位的偿债能力、盈利能力和资金流是否充裕等。

(2) 建立健全财务指标分析体系

对于企业管理者来讲,财务指标分析是最为重要的决策资料,通过对公司一年的财务指标进行分析,能够更好地了解和掌握公司的运营状况和财务情况。公益类事业单位亦如此,财务分析主要针对公益类事业单位的资产存量和增量、现金流量等的全方面分析,希望从单位经营过程的各个环节、各个阶段的经济效益

中找出存在的问题，以便于在下一步制定年度计划等决策时提出修改、纠正的措施，以取得公益类事业单位的最大经济效益。与此同时，通过对财务指标的分析应用，还能够帮助会计报告利益相关者和使用者通过深入了解单位内部会计信息，掌握经济情况，从而制定科学、正确的决策。在设定财务指标的过程中，应该着重体现以下方面的内容：（1）反映公益类事业单位社会效益的财务指标。社会效益指标是指对公益类事业单位的产出值进行量化，来计算单位为社会提供科学教育人才和研究成果的数量。（2）反映公益类事业单位内部各部门、各层级经济活动所带来的经济效益成果情况的财务指标。这一指标主要是监测对于经济资源是否有效配置和合理利用，作为事业单位的决策层，了解该指标能够掌握各部门、各层级的投入产出比，进行资源的合理配置，达到最大化的利用程度。（3）反映公益类事业单位基础设施建设、经营收入支出情况的财务指标。这一指标的实行对于公益类事业单位的工作十分重要。通过结合基础财务数据和相关指标分析才能够全面反映事业单位财务状况和经营成果。（4）反映公益类事业单位的净资产组成的财务指标。净资产为资产与负债之差，是单位财富和支付能力的重要体现，但也会偶尔出现净资产较高时单位支付能力较低的情况。通过增加净资产构成等财务指标分析，能够更好地进行会计核算工作，并且有利于提高决策层管理单位决策的正确性。（5）反映公益类事业单位的对外投资收益率的财务指标。通过该指标可以真实反映事业单位多渠道的资金来源，更好地分析事业单位的自我发展能力。

（3）建立事业单位的财务风险防范系统

对于一个企业的经营过程来说，最重要的就是如何预防财务风险。不只是普通的经营企业，公益类事业单位也适用，其实际经济业务活动同样存在着各种风险尤其是财务风险。但是目前我国公益类事业单位的财务风险比较小，没有达到企业对财务风险的重视程度，经常被单位管理层忽视。降低财务风险，能够更好地保证事业单位会计核算工作的正常运行，减少不必要的经济损失和利益冲突。因此，应当在公益类事业单位会计核算工作中设立财务风险防范系统，满足社会大众的利益需求，通过实施会计核算工作，按照国家政策制度的相关规定实行，提升公益类事业单位内部会计核算工作的质量和效率，保障单位资金财产的安全性，实现政府和事业单位、公众三者的利益最大化。

5.2 优化公益类事业单位的会计核算工作

5.2.1 建立健全会计核算管理制度

针对当前我国公益类事业单位缺少对具体工作进行规范的财务管理制度和办法，建议在新会计核算制度下，首先要针对会计核算工作建立健全会计核算管理制度。事业单位应当对内部会计核算人员的工作职能、工作行为、账务处理流程和方法等进行明确的规定和要求，还要实时储存和保管会计凭证和会计帐簿，对于会计资料的使用和销毁也要进行严格要求，而且对于会计人员工作间的交接也要纳入到会计核算管理制度中。避免会计人员过于自主性而带来的各种疏漏和问题，也能确保公益类事业单位会计核算工作的顺利进行和开展。

5.2.2 加强会计核算基本工作

目前我国公益类事业单位出现的各类问题中最常见也是最容易忽略的就是日常会计核算工作中的规范性管理，因此应当将会计核算基本工作提上日程。提高公益类事业单位会计基础工作的重视度和重要性，加强对内部会计工作人员的工作意识，规范内部会计工作人员的工作行为，通过建立各种管理制度来使他们坚守自己的岗位，坚持自己的原则，尽职尽责地完成会计核算工作。除此之外，通过设立考核制度和奖惩制度，定期评价业绩水平，通过评价结果来决定会计人员的晋升或者淘汰等。这样，一方面能够提高会计人员的工作积极性和自主性，更好地开展会计核算工作，另一方面也能通过加强规章制度，提高会计核算工作的效率和质量。

5.2.3 提高会计核算工作的监督力度

截至目前为止，事业单位改革还在进行中，我国大部分公益类事业单位还没有建立起单位内部的审计管理部门，即使小部分公益类事业单位已经建立起内部审计管理部门，但事实上该部门也没有发挥其监督管理单位经济业务活动和工作职能应有的责任。因此，应当通过建立相关监督管理部门，实现内外部共同监督的目的。首先，通过财政部、审计部和税务部等外部监督机构，定期监控事业单位内部核算工作的进展和情况，而公司内部审计部门则要对会计核算具体工作情况进行评价和总结，实时掌握事业单位的财务状况和经营成果，避免出现大的纰漏和问题。通过加强会计核算工作的监督力度，能够保证会计核算工作的公开透明，提高会计工作人员的工作效率和规范性，进一步规范其会计核算行为。

5.2.4 开展全面预算管理工作

目前，我国公益类事业单位的现状是内部财务工作人员对于预算管理工作的

重视度不足，没有明确预算管理工作的归属部门和人员，导致预算管理工作缺乏规范性和严谨性，长此以往会阻碍事业单位的改革进程和未来发展。因此应当进行全面预算管理工作，不仅要加强职能部门和业务部门对预算管理工作的关注度和重视度，还要将预算管理的理念深深灌输到每一位部门工作人员的工作中，从根本上提高全面预算管理的实施效率。这种实行从下至上、从上至下的双向预算管理制度的实现，能够提高预算编制的正确性，对提高公益类事业单位的会计核算工作带来十分重要的影响，有利于进一步强化全面预算的工作质量。

5.2.5 强化会计工作人员的工作能力和综合素质

现阶段，阻碍我国公益类事业单位进一步发展和改革的重要原因是单位内部工作人员工作能力和素质并不高，财务人员团队的参差不齐，会严重影响到工作的进一步开展。因此，作为公益类事业单位的长远考虑，应当定期组织单位内部财务工作人员参与专业化知识和业务能力的培训，通过学习不断变化的新会计制度，来提高相关人员的实践能力和综合素质。此外，还应当提高会计工作人员的法律法规意识，定期学习国家政策法规，强化法律法规的知识和教育，对于后续会计核算工作具有十分重要的影响。通过提高会计工作人员的综合素质和工作效率，有利于规范会计工作人员的行为，提高工作效率，并且提高公益类事业单位的会计核算工作质量和信息的真实完整性。

结 论

公益类事业单位通常是为社会大众提供一种或者多种社会服务和产品，且不以盈利为目的的经济活动。公益类事业单位在向社会提供公共化的服务过程中，满足公众利益的基础上，通常也会获得一定的收益和回报，但是由于这部分收入较少，不能完全弥补社会服务成本（社会服务支出），因此公益类事业单位就需要国家政府或者其他地方政府部门提供资金上的帮助，通过政府拨款或者其他社会途径取得无偿的资金资助。由于公益类事业单位的无偿、独立、非营利性等特点，决定了事业单位会计报表的利益相关者和信息使用者对待会计报表信息的要求与其他经济组织会有所不同。

公益类事业单位的财务报告体系包括了三张主表，主要反映公益类事业单位在一定会计时期内经营成果和财务状况，并且展示单位年终结余成果。现行事业单位财务报告体系包括资产负债表、财务资金收入支出表、财务情况说明书等。对于公益类事业单位编制财务报告的目的，就是为了使有关会计信息使用者及时了解、分析、判断、评价公益类事业单位内部的经营情况和财务状况，并且应当为实施决策提供有效、准确的信息。公益类事业单位应按照国家部门预算支出分类和管理权限的相关规定，定期向国家有关主管部门、财政部门及其他报表信息使用者提供规范的会计报表等资料。

随着我国社会经济信息化、全球化、网络化的发展动态以及知识驱动的基本特性，决定了公益类事业单位应当确立独立法人的地位，并且对于其原有的经济事项和相关业务活动模式进行相应的改革和深化。在此背景下，公益类事业单位的经济活动会呈现出新的特征：多元化的资金来源和筹资渠道，不再使用原来单一的财政拨款的筹资模式，突破性地以费、产、社、科、贷、息等多方面的开展融资方式；面对多样化的经济业务活动，公益类事业单位除了要在科研、教育等方面加强要求外，对于商业企业的核算部分也要进行相应的处理和改进，来应对复杂化的经济业务活动。因此，作为公益类事业单位，应当准确、及时地向信息使用者和投资人传递会计核算信息，来协助制定科学、正确的投资决策。本论文的创新点在于研究视角比较独特，重点研究了公益类事业单位的会计核算工作。

现阶段，随着我国社会经济环境的不断复杂化，事业单位改革也在逐步实现中，改革公益类事业单位的会计核算工作势在必行。而这项课题是一个十分复杂且庞大的工程，通过一篇三万字的论文是无法研究透彻的。本论文也只是针对公益类事业单位会计核算中的一些比较重大、突出性的一部分问题进行了初步的分析和探讨，时间投入不足的情况下，提出了一些创新性但并不成熟的建议和看法，

需要进一步的修正和完善。除此之外，公益类事业单位会计核算中的一些非常重要的问题如固定资产计提折旧的方法和标准、如何通过会计核算计算事业单位内部的成本等，都需要日后进一步的深入挖掘。论文尚有很多的不足和需要改正的地方，希望各位老师能够给予宝贵性的指导和建议，学生会在后续工作学习中进行进一步的学习和完善。

参考文献

- [1]艾东. 公益类事业单位会计核算制度优化研究[J]. 财会通讯, 2011(28): 54~55.
- [2]崔岩. 新事业单位会计制度下如何改进事业单位会计核算[J]. 现代商业, 2014(06):231~232.
- [3]邓宝玲、吴艳秋、魏紫娟. 当前我国事业单位现行会计核算模式探析[J]. 北方经贸, 2011(12):78~79.
- [4]邓媛媛. J 参公事业单位财务管理问题及对策研究[D]. 安徽大学.
- [5]封贵敏. 对现行的社会公益类事业单位会计的问题探究分析[J]. 现代经济信息, 2014(20):300~301.
- [6]谷传铭. 论新时期事业单位会计核算模式的创新发展[J]. 现代商业, 2012(29):207.
- [7]关淑华. 对我国事业单位会计核算基础现状及问题分析[J]. 商业经济, 2016(06): 53~55.
- [8]惠凤玲. 浅谈行政事业单位会计核算中的常见问题[J]. 现代经济信息, 2011(08):114.
- [9]何巧白. 改进事业单位固定资产核算的建议[J]. 预算管理与会计, 2003(02): 35.
- [10]靳瑜杰. 新形势下加强事业单位会计管理的思考[J]. 行政事业资产与财务, 2016(21): 59、42.
- [11]景俊琦、冯岩淑. 国外非营利组织机构会计制度及对我国事业单位会计改革的启示[J]. 科技创新导报, 2011(24):183.
- [12]金小娟. 我国公益性事业单位会计核算[J]. 合作经济与科技, 2009(15): 46~47.
- [13]李春华、严明. 非营利组织会计研究综述[J]. 财会通讯, 2004(22): 28~31.
- [14]李坤麟. 我国事业单位会计核算模式改进探究[J]. 经营管理者, 2008(15):104.
- [15]李琳. 我国社会公益类事业单位会计制度改革研究[D]. 北京林业大学.
- [16]李明慧. 行政事业单位会计监督问题研究[D]. 郑州大学.
- [17]刘菁. 新事业单位会计制度对事业单位会计核算的影响评析[J]. 财经界, 2014(04):172~173.
- [18]刘金香. 当前我国事业单位现行会计核算模式中存在的主要问题与对策[J]. 财经界, 2011(05):121~122.
- [19]裴敏. 探究新事业单位会计制度对事业单位会计核算的影响[J]. 会计师, 2015(09): 47~48.
- [20]权利. 公益类事业单位会计制度改革探讨[J]. 现代经济信息, 2009(17):186.

- [21]邱平. 事业单位会计核算及财务管理措施探究[J]. 时代金融, 2016(32): 195~196.
- [22]舒惠好、王鹏. 学习国外成功经验 推进中国政府及非营利组织会计改革[J]. 会计研究, 2002(05):53~55、62.
- [23]邵淑莉. 浅析社会公益类事业单位会计制度存在的问题及解决措施[J]. 财经界, 2009(05):18~19.
- [24]宋希亮. 改革事业单位会计核算模式的思考[J]. 山东经济, 2005(04):113~114.
- [25]王翠钦. 浅谈事业单位会计核算中存在的问题及对策[J]. 行政事业资产与财务, 2015(09): 68~69.
- [26]王淑梅. 关于改革我国预算会计核算基础问题的探讨[J]. 财政研究, 2002(07): 7~10.
- [27]王琦、李占红. 浅谈市场经济条件下事业单位会计核算模式的改革[J]. 中国总会计师, 2009(10):72~73.
- [28]徐瑞. 经济新常态下事业单位会计核算面临的问题及应对策略[J]. 中国乡镇企业会计, 2016(03): 152~153.
- [29]张蜀馨. 社会公益类事业单位会计制度基础改革研究[J]. 知识经济, 2011(15): 55~56.
- [30]Gabriela Vaceková, Marek Pavlík . Utilization of Financial Controlling in the Conditions of Non-profit Organizations in the Slovak Republic and Czech Republic[A]. Proceedings of 2013 International Conference on Economic, Business Management and Education Innovation(EBMEI 2013 V19)[C], 2013.
- [31]Jing Zhu . Discussion on Common Problems about Fixed Assets Accounting in Public Institutions [A]. Proceedings of 2013 Fourth International Conference on Education and Sports Education(ESE 2013 V12)[C], 2013.
- [32]June Pallot . A Wider Accountability The Audit Office and New Zealand's Bureaucratic Revolution[J]. Critical Perspectives on Accounting, 2003(1).
- [33]James L. Chan . Government Accounting :An Assessment of Theory ,Purposes and Standards[J]. Public Money & Management, 2003(1).
- [34]Jane Broadbent, James Guthrie. Changes in the Public Sector :A Review of Recent "Alternative "Accounting Research[J]. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 1992(2).
- [35]Mort Dittenhofer . Performance auditing in governments[J]. Managerial Auditing Journal, 2001(8).
- [36]Stephana Dyah Ayu R, Sih Mirmaning D.E, St. Lily Indarto, Agnes Arie M . Tax Accounting For Fixed Assets: IFRS Based Indonesian Fiscal Reconciliation

-
- [A]. International Scientific Academy of Engineering and Technology (ISAET) Conference Proceeding[C], 2015.
- [37]Xien Li. Research on Social Responsibility of the Accounting Firms Under the Dig Data Environment[A]. Advances in Social Science, Education and Humanities Research (Volume 70) [C], 2016.
- [38]Xi Chen . Explore new accounting standards and the quality of accounting information[A]. Proceedings of 2014 International Conference on Education Management and Management Science (ICEMMS 2014)[C], 2014.
- [39]Zhe Wang. The Problems in Chinese Government Financial Information Disclosure and Relevant Proposals[A]. IETI Transactions on Business and Management Sciences (2016, Volume 1, Issue 1) [C], 2016.

致 谢

时光飞逝，转眼间同等学力申硕的求学生涯即将结束，回想起在读研期间的点点滴滴，收获的不仅是知识，更是一段丰富的人生经历。

在毕业论文停笔之际，我要感谢我的导师胡玉可教授。胡老师治学严谨的精神，和蔼可亲的态度，为我树立了榜样。从论文选题到整个写作过程中，胡老师给予我很大的启发和帮助，并促成论文的最后定稿。如今，我的硕士学业即将结束，我想衷心向导师说一声“谢谢”。

此外，还要感谢经济学院和研究生院的老师和同学们，他们给我提供了良好的学习氛围，我的论文才得以顺利的修改完善。感谢他们对我在学习中的指导和帮助。这段人生经历我将永生难忘。

最后，我要感谢我的父母，是他们对我的谆谆教导以及给予我莫大的支持，使我能顺利完成学业。

向在百忙之中抽出宝贵时间审阅此论文的各位专家教授表示诚挚的谢意！我将继续努力，做到今天我以母校为荣，明天母校以我为傲。

周蕾芳

2017年3月