



对建设我国政府会计准则 几个问题的思考

赵西卜■

本文就我国政府会计准则建设中政府会计目标、会计主体、会计信息质量要求、会计核算基础、会计要素分类、会计核算系统安排、会计报告等问题进行分析,供业界同仁参考。

一、几个关键概念界定

理论界和实务界在研究我国政府会计时,均使用了诸如政府会计、预算会计、财务会计等概念。研究我国政府会计,就需要厘清这些概念的内涵。

(一) 政府预算会计

国外所指的政府预算会计主要是对预算落实的一种监督型会计,它通过设立一系列的控制账户反映预算批准和执行方面的信息。在我国,预算会计是财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计的总称。它以反映预算收支执行情况为主要目的,是反映预算执行结果的会计。与国外所谓的主要对付款和承诺进行记录的预算会计截然不同。或者说,尽管我们也有关于承诺和付款等一系列行之有效的控制性措施,但这些过程并未通过专门的会计系统进行记录,即,我国所谓的预算会计并不包括承诺和付款等控制性记录,这些控制性内容是通过严密的经费审批程序实现的,而且行之有效。

(二) 政府会计

政府会计包括政府预算会计和政府财务会计。国外政府会计中的预算会计和财务会计一般各自独立,各司

其职。国外的预算会计独立于政府财务会计之外,所称国外政府会计实际上就是政府财务会计。

我国要建立的政府会计尽管也包括预算会计和财务会计两大部分,但预算会计和财务会计尚无各自独立的必要。因此我们要建立的政府会计实际上就是根据预算收支执行核算的要求,对现有预算会计进行适当调整,并根据实际需要将财务会计中需要核算的资产负债等信息补充到核算系统而建立的新型会计。它不是对原来预算会计的颠覆,而是以原预算会计为基础补充资产负债等财务会计信息的会计,是对原预算会计的拓展。

二、政府会计目标

政府会计目标又称政府会计报告目标。在公共财政体系框架下,各国关于政府会计原则性目标(或称宏观性目标)的提法基本一致,即提供有助于决策和反映公共受托责任的信息。

我国政府会计目标也是由政府会计信息使用者的需要决定的。就目前看,各级人大立法机构、政府监督机构、政府职能管理部门、社会公众、纳税人、政府债权人,以及其他利益相关方都是政府会计信息使用者,因此,我国政府会计总体目标与国际通行表述方法一致,即:既要反映政府履行受托责任情况,又要反映有助于决策的信息。对这一原则性长期目标,政府会计

应分阶段、分步骤逐步实现。近期目标应主要包括三项:一是提供有助于使用者了解和评价政府预算执行情况的信息;二是提供有助于了解和评价政府财务状况的信息;三是提供有助于评价政府的服务努力、成本和结果的信息。

考虑到急需性和可行性,现阶段政府会计目标应以服务于预算管理为主,主要反映预算执行情况和政府财务状况,为科学合理地配置资源和加强预算管理服务。这些信息主要通过不同的报表得以体现。其中预算执行情况信息主要体现在预算收支执行情况表中,财务状况信息主要体现在资产负债表中。

三、政府会计主体

政府会计主体是政府会计为之服务的特定对象,主要界定会计核算和报告的空间范围。会计界一般把政府会计主体分为记账主体和报告主体。其中记账主体主要是指以什么主体为单位按照政府会计规范进行核算。报告主体是指哪些主体要作为政府会计报告内容的组成部分列入会计报表。就个别报告而言,记账主体和报告主体是一致的;但就合并报表而言,报告主体的范围有时大于记账主体的范围。国外所称的会计主体多指报告主体。在我国,会计主体多指记账主体,是指采用政府会计确认计量标准的组织(包

括政府、政府部门、组织或需要单独确认计量和报告的基金)。

按照目前的预算会计规范,我国还没有完整意义上的政府报告主体方面的规定,制度上尚未对政府整体的报告内容和报告范围做出详细规定。按照我国国家机构实行民主集中制,以及按照中央和地方的国家机构职权的划分,政府行政遵循的是,在中央的统一领导下,充分发挥地方的主动性、积极性的原则。为了反映与政府行政有关的会计信息,我国政府会计不仅需要提供各政府单位、部门及政府整体的会计信息,也需要根据这些基本信息生成部门整体会计信息及各级政府整体会计信息。这也符合国际货币基金组织《2001年政府财政统计手册》的基本要求。同时,为了反映各项法定基金管理使用的具体情况,也要提供各项独立核算的基金的会计信息。

对于上述观点,目前意见不太一致的主要集中在以下三个问题上。

(一) 哪些单位应作为单位会计主体按照政府会计规范进行确认、计量和报告?

目前,如何将我国众多的事业单位划分为政府单位和非政府单位,理论界说法各异。尤其处于事业单位改革进程中,难以用一个标准进行归类。按照国际通行做法和认定原则,笔者认为,判断一家事业单位是不是属于政府单位,应同时具备两个条件:一是对政府负有财务责任的公立组织,二是在政府管制或控制下从事非营利目的的活动。按照这一原则,在现有各类国有事业单位基础上做适当调整即为政府单位,一是将已经完全市场化运作但名义上仍作为事业单位管理的排除在政府单位之外,二是将不以营利为目的而是专门从事政府性活动但名义上是企业的单位归入政府单位。也就是说应本着实质重于名义的原则界定政府单位。

(二) 哪些基金应作为基金核算主体?



我国自建国以来,一直按单位、部门组织预算管理活动,单位主体成为会计记账主体的主要形式。但随着各项专用基金的不断出现,客观上需要单独反映有关专用基金的取得、使用及基金财务状况。按照基金的不同用途和管理方式,这些基金主要包括政府托管性质的基金(如社会保障基金)和政府性基金(如农网还贷基金、三峡水库库区基金、地方教育基金等)。托管基金单独运作和管理,而且已经作为独立报表单独编报,实际上已经是基金主体了,这些基金实质上只是政府受托管理的资金,并不属于政府所有,也不需要与托管基金的收支和资产负债并入政府整体会计报表。而各种政府性基金则不同,它属于政府所有,由政府支配和使用,因此应包括在政府整体会计报表内。将政府性基金包括在政府整体会计报表内的方法有两种。一种方法是直接作为收支和相应的资产负债,与政府一般性收支和一般性资产负债一起记账核算,最终体现在单位主体的会计报表及政府整体会计报表中;另一种方法是对基金单独设立账户群独立反映该基金的收支和资产负债,单独编报基金会计报表,然后通过报表合并方式并入政府整体会计报表,即采用基金会计模式。根据我国全国性政府基金的管理方

法,有些基金尚不具备按照基金会计理论采用基金会计的核算条件。根据我国预算管理行之有效的现行做法,对于已经单设资金账户核算、单独编制预算并与其他资金分开运作和管理的基金,出于提供基金财务状况、营运结果及现金流量等信息需要的考虑,应以该基金为会计主体进行独立核算和报告,而不是把所有全国性基金都采用基金模式进行处理。目前适宜采用基金会计主体模式的,除社会保障基金、住房公积金等托管基金外,农业综合开发资金、三峡水库库区基金、国际金融组织贷款转贷资金等也应采用基金主体模式。

(三) 国有企业的会计信息要不要列入以及如何列入政府会计报表?

通过政府会计提供政府整体的财务状况、运营情况、现金流量等信息,是各国的一致做法,也是国际公共部门会计准则及国际货币基金组织的基本要求。在决定哪些主体、交易和活动要纳入财务报告主体范围的方法上,国际公立单位委员会第11号研究报告归纳了四种可以结合使用的方法,即基金核准分配法、法律主体法、政治性受托责任概念和控制概念。

国外之所以将国有企业纳入报告范围,除受“控制论”和“广义政府论”理论主导外,更主要的原因还在于它们的国有企业大都是公共领域的国有企业(如铁路、邮政等)。我国情况则不同,国有企业几乎涉及所有领域,且数量众多,规模庞大。如果把国有企业纳入政府会计报告范围,会与着重反映政府性活动的目标相悖。因此,笔者主张在政府财务报告中仅以权益法形式反映国有资产的价值,以提供政府可利用资源的程度,不宜采用报表合并方法进行政府会计报表的编报。

四、政府会计信息质量要求

《国际公共部门会计准则第1

号——财务报表》附录中专门规定了财务报告的10项质量特征,它们是:可理解性、相关性、重要性、可靠性、真实反映、实质重于形式、中立性、审慎、完整性、可比性,同时还阐明了相关性和可靠性的三项制约因素,即及时性、效益和成本之间的平衡、各质量特征之间的平衡。

结合我国实际,笔者认为我国的政府会计是集政府预算会计与财务会计于一身的会计体统,而且具有民主集中制的统一管理的政府特征。因此,政府会计报告的信息质量要求首先应当是合法性、统一性、及时性,其次才是可理解性、可靠性、相关性、一致性、可比性。

五、政府会计核算基础

推行权责发生制是西方国家政府会计改革的主要标志。在我国,各方面都认为:现行预算会计核算采用“以收付实现制为基础”的做法有局限性,也需要逐步推行权责发生制。但笔者认为,从预算编制到政府会计全方位采用权责发生制的方式并不可取,在财务会计方面全面应用权责发生制也不现实。现在急需解决的问题是,权责发生制应运用到什么程度?哪些项目需要采用权责发生制?如何推进权责发生制等。

笔者认为解决上述问题的关键是要回答三个问题:预算会计要不要在个别事项上引入权责发生制?财务会计上的哪些项目需要引入权责发生制?近期内先在哪些项目上采用权责发生制?

(一) 预算会计要不要在个别事项上采用权责发生制?

前已述及,我国的预算会计以反映预算执行情况为主,因此预算会计核算基础应与预算编制采用的基础一致,以便将预算与预算执行结果进行比较。就目前我国实际执行的情况看,《关于印发〈财政总预算会计制度〉暂行补

充规定的通知》(财库[2001]63号)明确有五类事项在预算会计中应采用权责发生制。这一制度的执行在反映预算执行情况方面确实起到了积极作用,简化了决算数据的详细解释。但这一规定执行也引起了有关方面的质疑。笔者认为,按照预算编制的口径,只有当事项已经发生且款项已经实际支付才可以作为预算支出记录,否则会因支出采用权责发生制掩盖预算编制不准的问题。因此预算会计采用权责发生制对期末的五类事项进行支出调整的做法值得商榷。笔者认为,预算会计中对于符合条件的五类事项按照权责发生制进行调整,实际上属于财务会计的范畴,不应在预算会计中反映。在财务会计信息尚未建立之前,暂时在预算会计中对其进行反映也是必要的。但随着财务会计的建立,在预算会计中应取消预算支出按权责发生制进行调整的做法,以保持预算会计与预算编制口径的一致性。近期应在保持现有做法的基础上,细化支出调整的条件,以增强预算执行信息的可理解性,减少乃至消除会计处理对预算编制偏差的掩饰。

(二) 财务会计上的哪些项目需要引入权责发生制?

我国目前对于如实反映政府整体的预算执行情况,提供有助于安排未来政府预算的信息,全面反映政府主要财务状况的要求日益高涨。在现有基础和条件难以全面实施权责发生制会计的情况下,对重要事项采用权责发生制处理可以说是一种有效选择。笔者认为,在重要事项的选择上,应考虑“两类事项一个原则”。

两类事项:(1)直接影响下年(及以后)预算安排的项目(如因结算时间因素导致年末未能支付的确定性预算支出,下年度乃至未来年度需要支付的债务利息等);(2)关系国计民生的重要债务(如应付的三农政策补贴资金)或对国计民生有重要影响的基础性投

资项目(医院、学校的建设等)。

一个原则:以不影响社会稳定为原则。有些项目按权责发生制的核算结果列报,能够为政府有效执政提供积极的帮助;但有些项目的列报可能会有消极作用甚至会引起社会动荡,无需反应在报表上。

(三) 近期内先在哪些项目上采用权责发生制?

近期内,财政总预算会计可先在债务、债权事项内采用权责发生制,行政事业单位可在债权(包括已发生的利息)、债务(包括已发生的利息)、内部成本核算(包括折旧、摊销等)等事项中采用权责发生制。待条件成熟时,可逐渐推广到基础设施等领域。

六、政府会计要素分类

政府预算会计和政府财务会计是政府会计的两个分支。

在政府预算会计方面,国外政府预算会计是一种反映预算执行过程,追踪拨款与拨款使用的会计,通常按照拨款、承诺、核实和付款阶段来记录,提供的信息主要为预算执行控制和政府内部管理服务,我国的预算会计是一种反映预算执行结果而不是预算执行过程的会计,不具有追踪拨款、承诺、核实和付款各阶段信息的功能。在反映预算执行情况问题上,笔者认为应继续发挥我国现有预算会计的功能,设置预算收入、预算支出、预算结余三类预算会计要素。该类要素以满足预算管理为目的,预算收入、预算支出和预算结余的口径与预算编制口径完全一致。因此在其要素定义和项目组成上,可直接引用预算收支分类中的相关概念。

在财务会计方面,国外政府财务会计主要是确认、计量和报告政府财务报表要素,提供政府财务状况和运营情况等方面的财务信息,为中长期财政发展和宏观调控服务。财务报表要

素是基于权责发生制基础的,一般都设有资产、负债、净资产(权益)、收入、费用等要素。在我国政府财务会计要素设置上,笔者认为可以借鉴其他国家乃至企业会计的做法,设立资产、负债、净资产、收入、费用和净变动(结果)六大要素。要素定义上可借鉴国际公共部门会计准则对政府财务报表要素的定义方法,甚至可以适当参照企业会计准则中的相关定义做出相应规定。

七、会计核算系统安排

在国外,政府会计核算系统大多采用预算会计系统和财务会计系统分设的做法,两套核算系统各自独立。但我们所谓的预算会计与国外所指的预算会计有着本质区别,我国的预算会计信息类似于国外政府财务会计系统中的现金流量信息。

我国进行的政府会计改革正是以现有的预算会计为基础,补充以资产负债为主的政府财务会计信息的一种改革。在我国目前的预算会计基础上,如何生成相关的财务会计信息,理论界主要有两种不同的看法。一种主张设立一套系统同时满足预算会计和财务会计的需要,另一种则主张设立两套完全独立的系统各司其职。

设立一套系统的做法实际上就是把政府财务会计和政府预算会计有机结合在一起,并将同一事项在预算会计和财务会计中重合的部分采用特殊的处理方法达到准确反映的效果。这种做法,在执行过程中又有两种处理方式:一是在反映财务会计信息时,将该业务体现的预算收支信息同时补充入账(《医院会计制度(征求意见稿)》和《高校会计制度(征求意见稿)》采用的就是这种方法)。二是在反映预算会计信息时,将该业务体现的财务会计信息(包括资产负债、财务收支等)同时补充入账。两者的区别在于以预算会计为主还是以财务会计为主,但结果完

全一致。

设立两套完全独立的会计系统,实际上就是将一项业务分别作为预算会计和财务会计进行处理。预算会计系统下生成预算收支表和资产负债表(主要是累计现金结余)。财务会计系统下生成资产负债表、财务收支表(运营表),甚至可以再生成间接法下的现金流量表。

设立两套完全独立的会计系统分别进行会计处理,相当于一套原始单据分别按照两种规范进行处理,处理过程和结果互不干扰,有利于对各自生成的会计信息的理解和使用。但最大的问题是,两套会计信息会有大量重复。在一个系统中考虑两种不同基础的会计,仅将其重复的部分进行技术处理,将大大简化核算工作。

笔者建议:(1)行政事业单位会计的很多业务属于财务会计系统要处理的业务(尤其是需要进行内部成本核算的行政事业单位),可以财务会计为基础,将属于预算收支的内容补充入账的方式,以另行生成预算收支执行情况表。生成的报表包括资产负债表、预算收支执行情况表(可同时作为现金流量表使用,或经简单处理即可成为现金流量表)、运营表。(2)财政总会计中主要是预算收支业务,只有个别事项属于财务会计业务,可以预算会计为基础,将属于财务会计的资产负债补充入账的方式,以另行生成相关的资产负债信息。生成的报表包括预算收支执行情况表、资产负债表、运营表(如果需要的话)。

八、政府会计报告

政府财务报告是政府会计的最终产品,信息使用者主要是通过政府财务报告来了解政府受托责任履行情况。目前,不同国家的财务报告各有不同。但大都包括合并报表、报表附注和文字报告。只是报表的具体构成和合并

的范围不同而已。笔者认为,在政府财务报告问题上,我国需要解决两大问题:一是政府财务报表应有哪些内容构成?二是要不要以及如何生成政府整体财务报告?

(一)政府财务报表应由哪些内容构成?

不同国家提供财务报表的内容各不相同,但一般来说都包括了资产负债情况、营运情况、现金流量情况等。如,国际公共部门会计准则要求政府提供财务状况表、财务业绩表、净财务状况变动表和现金流量表。我国政府财务报表也应提供类似的信息,以便通过这些信息了解掌握政府预算收支执行情况、营运情况和财务状况。所不同的是,我国预算执行情况表(尤其将来采用全口径预算,并采用完全现金制后)等同于国外的现金流量表,因此我国无需再单独编制现金流量表。这样,我国政府会计报表就由预算收支执行情况表、资产负债表和营运表三张主表构成。通过这三张表分别反映政府预算执行情况、财务状况和营运结果(尤其在注重成本与效率管理的情况下,营运表意义重大)。

(二)要不要以及如何生成政府整体财务报告?

缺少政府整体情况的财务报告是业界共识。理论界和实务界都认为提供政府整体财务报告意义重大,可以通过政府整体财务报告了解和掌握政府整体收支情况、营运情况以及资产负债情况。联邦制国家大都提供联邦政府整体财务报告,但它们不需要将州和地方政府的财务报告与中央政府财务报告进行合并或汇总。我国政府是民主集中制下的国家政府,五级政府共同构成政府整体,因此有必要逐级汇总合并,以形成各级政府及政府整体财务报表。■

(作者单位:中国人民大学商学院)

责任编辑 武献杰