

“企业经营者和其他职工以管理、技术等要素参与企业收益分配的,应当按照国家有关规定在企业章程或者有关合同中对分配办法做出规定,并区别以下情况处理:(一)取得企业股权的,与其他投资者一同进行企业利润分配;(二)没有取得企业股权的,在相关业务实现的利润限额和分配标准内,从当期费用中列支。”这是对人力资本的一个初步认可,但参与分配的前提是需要员工转为股东,以转换后的身份参与企业税后利润的分配,本质上仍未认可员工的剩余收益分配权,资产负债表中也只体现股东的利润分配结果。②对于普通员工,可以通过企业的税后基金分享企业的

税后利润,即借鉴原公益金形式,改变公益金的实质用途,如设立奖励职工的临时性基金,对为企业增值做出特殊贡献的员工、对推动企业文化起到表率作用的员工进行物质表彰。这种基金所形成的奖金是税后提取的,可让所有员工都有机会从企业利润最大化中享受到实惠。这样做也可以避免费用化带来的所得税的杠杆效应,使对员工的开支决策单纯化。为避免造成与公益金类似的长期挂账现象,可以规定提取的规模由企业根据切实需要决定,提取后1~2年内分配完毕。还可以建立职工的长期储备基金,参考各个员工的工作时间及工资水平,从税后利润中提取不同比例的

金额,供各员工离职或者退休后,通过获取现金或者股票的形式,分享在企业服务期间企业所累积的经营成果。这种基金真正将企业的税后利润与每位员工的福利挂钩。只要员工不是大批流动或者大批退休,公司仍可将大部分基金进行再投资。③在披露方面,这些基金都可以在资产负债表中代替公益金,包含于盈余公积或者单独成项列示于所有者权益项下;员工可以作为利润分配的对象体现在所有者权益变动表中并在财报中公开。

(作者单位:中国农业大学经济管理学院)

责任编辑 刘莹

我国政府会计存在的问题与发展方向

■ 闫涛

一、我国政府会计存在的问题

(一) 现行政府会计不适应预算管理制度的改革

1. 预算会计信息不完整。预算会计信息是编制部门预算的重要依据,特别是在零基预算下,各部门的资金支出额度不是以基数加一个增长比例确定,而是根据自身的职能、经济资源、机构人员等因素来确定。与传统预算模式相比,“零基法”下的部门预算需要大量的会计信息,包括核定编制、制定标准定额、充分了解各部门现有的资产和使用情况等。然而,无论是现行的财政总预算会计还是行政事业单位会计都无法提供相关的会计信息。以基本建设支出为例,我国行政事业单位会计制度中只将其列入专项支出,没有相应的会计科目对其日后的资金活动进行核算,不利于对资

产的持续管理,容易造成资金浪费。

2. 财政总预算会计和行政事业单位会计的核算范围出现变化。实行国库单一账户后,财政资金的流向发生了很大变化,改变了预算资金的流转程序。财政资金不再直接拨付到各部门,只是一个预算额度下达各单位,行政、事业单位的财政资金不再表现为货币资金。这使得政府对资金的控制权加强,财政总预算会计的核算范围随之扩大,这就需要对财政总预算会计和行政事业单位会计进行整合。如预算单位用于发放工资、津贴的财政资金不再由主管部门拨到用款单位,而是由财政部门从单一账户按规定程序直接拨到职工工资账户,行政、事业单位收到的财政资金一方面表现为收入的增加,另一方面表现为费用的增加(如工资支出等),这就需

要对财政总预算会计、行政和事业单位会计制度的核算内容进行相应修改。

3. 无法完整反映采购信息。与国库集中收付一致,在实行集中性的政府采购制度后,财政部门按批准的预算和采购合同情况,直接将款项支付给供货方或劳务供应方,而现行的财政总预算会计无法完整反映这些采购信息。一方面,很多采购项目的资金除财政预算资金外还包括预算外资金,这些采购资金集中到财政部门由财政部门统一支付,就产生了资金从采购单位向财政部门流动的现象,容易造成采购单位收支过程中价值流转和资金及实物流转相脱节;另一方面,凡是列入政府集中采购的商品和劳务一律由财政部门通过国库直接向供货商或劳务提供者支付款项。随着采购规模的扩大,直接拨款数将作

为财政总预算会计列报此类财政资金支出数的依据,所以,在总预算会计支出类科目中应相应增设核算财政直接拨款的科目。

(二) 政府会计体系本身的问题

1. 目标不明确。现行财政预算会计制度没有对预算会计目标做专门表述,只是在一般原则中提到要满足宏观管理的要求、适应预算管理的需要、便于内部管理等。这种规定实际上只体现了政府作为预算的组织者和管理者的特点,而对政府的受托责任情况反映不够完整,对我国构建完整的政府会计准则体系有一定的影响。

2. 主体不完整。西方国家的政府会计一般采用复合主体的会计模式,即区分报告主体和记账主体。为了满足内部管理的需求,政府会计对受托资源分别建立基金,每项基金都是独立的会计主体,通过自求平衡的账户分别核算,分别报告政府特定活动及其财务资源的来源、运用和结果。同时,政府会计又是独立的报告主体,对外报告本身的各种受托责任。而我国财政部门在编制政府会计报表时是站在一级政府的立场上,因而一级政府是政府会计主体。虽然对于指定用途或需要单独报账的资金项目分别设置基金予以核算,但在报告中仍然以政府作为主体,每项基金不分开,都是单一主体的组成部分,这一模式将政府预算与具体使用资金的核算分割开来,使得预算对具体财务资源的使用缺乏控制,不利于提高财务资源的使用效率。

3. 财务报告信息不完整。一方面,现行政府财务报表只能反映预算收支执行情况,而不能充分反映整个政府和行政事业单位的财务状况,且一些财务状况核算得比较粗略,即使是收支情况也未能与预算项目协调配合,难以充分反映预算收支的执行结果。另一方面,在现行的政府会计报表结构下,收入类和支出类项目既在资产负债表中反映,又

在收入支出表中反映,从而造成无意义的重复列示,且使资产总额、负债与基金总额虚增。

4. 会计核算基础的局限性。目前,我国执行的是1998年实施的预算会计体系,采用的是收付实现制的会计核算基础。收付实现制只确认和计量现金交易,即要求收到现金时确认收入、支出,现金时确认费用,而不对收入和费用进行配比。随着我国公共管理环境发生的重要变化,收付实现制的局限性日益显露。第一,按照收付实现制编制的财务报表所反映的受托责任比较狭窄,并且易被管理当局操纵,因为管理当局可以根据需要将收款或付款时间推迟(陈立齐等,2003)。因此,财务信息缺乏可靠性和连贯性,不能客观考核政府当期的实际绩效。第二,收付实现制是以现金的实际收付作为确认当期收入和支出的依据,不能反映当期已经发生但尚未用现金支付的政府债务,造成政府会计反映的财政负债远远低于实际存在的财政负债规模,从而形成了隐性债务,给政府财政运行(贷款、养老金、社会保险计划等)带来财务风险。第三,收付实现制容易造成单位的成本核算信息不完整,不利于单位进行成本核算、节约开支,容易造成国有资产流失。

二、我国政府会计的发展方向

1. 明确政府会计目标。即明确政府会计究竟应该做什么,不应该做什么。明确的政府会计目标不仅是政府会计改革的基础,也对政府会计准则的制定有指引作用。根据我国实际情况,政府会计目标应包括以下内容:一是政府会计信息能够反映政府受托责任的完成和履行情况,有助于公众和相关监督部门评价各级政府的绩效服务,提高财政资金的使用效率,避免浪费。二是充分考虑信息使用者的需要,真实反映全面、可靠的财务信息,帮助使用者做出决策,正确制定有关财政政策,为政治、经济和社会管理提供依据。

2. 引入权责发生制。我国要建立社会主义市场经济条件下的公共财政,加强预算管理,引入权责发生制是非常必要的。而目前我国市场发育尚未完善,经济发展水平相对落后,完全采用权责发生制将承担较高的成本。基于此,我国应逐步完善现行法律和规范政府会计体系,采取“渐进式”的改革方式(王晨明,2009),积极稳妥地改革政府预算会计核算基础,即采用修正的权责发生制。可以先对欠发的职工工资、应偿还的内外债务、政府间上解支出及补助支出等会计事项采用权责发生制确认。在经过修正权责发生制的过渡后,结合我国国情逐渐扩展到完全的权责发生制。

3. 发展基金会计模式。我国应借鉴西方的基金会计模式,建立类似的受托基金和权益基金,使各种具有专门用途的预算资金界限更加清晰,防止政府资源被滥用,更好地贯彻专款专用原则,以增加政府会计的透明度。

4. 完善政府财务报告体系。政府财务报告首先要包括能够完整反映政府预算执行情况的财务报表和报表附注与分析报告;其次要包括审计报告,主要是对财务报告反映的政府公共受托责任和业绩进行审计,促进我国政府会计向法制化程度高、透明度高的规范型政府会计转化,以提高政府的运行效率。

5. 强化政府会计人员培训。推行政府会计改革,需要与之匹配的会计人才。会计人才建设是政府预算会计改革的关键,应当高度重视我国政府会计人才的培养。一是加强政府部门会计人员职业培训,使具体操作人员熟悉并会运用新的会计制度。二是培养高技术的政府会计人才,特别是在财政部门制定政策制度的人员,因为他们是制定会计准则和会计制度的关键,要有计划、有步骤、渐进地培养这类会计人才。

(作者单位:大连交通大学管理学院会计学专业)

责任编辑 陈利花