

我国政府预算会计体系和 政府财务会计体系实现方式的思考

赵西卜 王彦 王建英

随着我国公共财政体系的不断完善,建设与我国政治体制相适应的政府会计的步伐明显加快。由于政府会计必须与一国政治体制相适应,因此政府会计建设步伐和模式各国迥异。就我国而言,如何在借鉴、吸收国外经验和教训的基础上,建立适合我国政治体制和公共财政体系现实的政府会计,已成为当务之急。本文从建立我国政府预算会计体系和政府财务会计体系历史发展规律的角度出发,重点论述两大会计体系下我国政府会计如何选择核算基础、核算模式和报告体系。

一、政府预算会计体系和政府财务会计体系的核算基础

传统的政府会计是预算会计,以报告政府预算收支情况为目标。随着公共经济理论的出现和公共财政体系的建立,政府和社会公众都要求政府会计在提供政府预算执行情况信息的同时,还要提供公共资源运用情况或受托责任履行效果情况的信息,从而在政府会计中又形成以报告政府财务状况和运营状况为目标的财务会计。政府会计提供信息的双重目标性,决定了政府会计不仅需要政府预算会计体系,而且需要政府财务会计体系。从核算基础角度看,政府预算会计体系以收付实现制为主,强调预算收支的会计处理;政府财务会计体系以权责发生制为主,强调财务状况的反映。

20世纪80年代,由新西兰率先发起,澳大利亚、英国、加拿大、美国等国家先后进行了政府会计和预算改革,基本建立了以权责发生制为主要核算基础的政府财务会计,并在实践中取得了较好的效果。但是,在完全采用权责发生制会计基础的国家,遇到了政府决策信息需要方面的困难(如澳大利亚、新西兰等),而不得不重新审视收付实现制会计。在

完全采用收付实现制会计基础的国家,随着公共财政理论的推行,也遇到政府会计报告外部使用者信息需求的压力,而引入权责发生制基础,逐渐建立起了政府财务会计体系(如法国、波兰等国家)。在美国,虽然建立了比较完全的政府财务会计,但从来也没有放弃使用收付实现制的预算会计。可见,将政府预算会计体系和政府财务会计体系有机结合,将成为大部分国家政府会计的选择模式,只是在结合程度上有所区别,从而呈现以财务会计为主还是以预算会计为主的多样化模式。

二、实现我国政府会计双重体系的基本模式

我国现行的政府会计尽管也提供了部分财务会计信息(如个别资产和负债项目),但整体看,我国的政府会计基本上还是政府预算会计。近年来,随着我国财政管理多项重大改革(包括转移支付、政府采购、部门预算、收支分类、绩效评价等),现行的政府会计(或称预算会计)已经难以满足公共财政管理的需要,亟待进行新的政府会计体系构建。现阶段我国政府会计的信息需求仍然以预算收支信息为主,因此,应当按照财政体制改革的需要完善政府预算会计体系,同时按照公共财政体系的基本要求逐步建立政府财务会计体系。

如何建立适宜的会计体系模式,以达到既要反映政府预算收支、又要反映政府财务状况的目的?各国有不同的做法,但概括起来,主要有三种模式:(1)采用预算会计和财务会计两套相互独立的体系,建立两套会计账户,分别按收付实现制和权责发生制核算,如芬兰和法国的中央政府会计。(2)采用一套体系,建立一套预算会计账户,按收付实现制核算,并设置若干财务会计账户,按权责发生制核算,以满足财务

报表的要求,如德国。(3)采用一套体系,建立一套同时满足预算会计和财务会计报表要求的权责发生制核算的会计账户,如澳大利亚。采用两套相互独立的核算体系的,主要是该国家对政府会计有全面按权责发生制基础提供财务会计信息的要求,而预算又基本采用收付实现制基础,造成预算会计和财务会计核算不一致的内容很多,因此采用两套体系同时处理。采用一套会计核算体系的,有的是因为政府预算编制采用的是权责发生制,预算会计核算与财务会计核算基本一致,不需要采用两套会计核算体系;有的是因为政府法令对提供权责发生制会计信息的要求不高,没有必要采用两套会计核算体系,而以预算会计体系为主,以权责发生制账户辅助反映。

目前我国政府会计面临的基本情况是:①会计信息以反映预算执行情况为主;②预算采用收付实现制基础编制;③客观上要求政府按权责发生制基础反映主要的资产负债信息。据此笔者认为,我国现阶段政府会计应当采用预算会计账户为主,融入部分反映资产负债账户的一套会计体系,设置一套预算会计账户,并设置若干权责发生制核算基础的资产负债账户,分别满足预算会计报表和财务会计报表的需要。

从具体操作角度看,适当增加权责发生制会计基础的应用范围,即可实现以政府预算会计为主、财务会计为辅的政府会计模式。具体做法是:

1、基本业务采用收付实现制。对于预算收入、预算支出和预算结余,平时按收付实现制加以全面核算,以全面客观地反映和监督财政预算的执行情况,为政府、政府部门(如国家部委)及政府单位(如事业单位、社团等)的决策提供资金收支方面的完整信息。

2、个别事项采用权责发生制。对于期末发生的应收未收、应支未支事项,如工资、拨款等,应于期末采用权责发生制进行调整,以反映相关资产和负债情况。

3、部分项目采用收付实现制和权责发生制双基础。对于资本性支出项目(如固定资产、无形资产、对外贷款、股权投资等),应当一方面按收付实现制确认为预算支出,另一方面按权责发生制确认为政府产权、债权、固定资产增加;对于出售长期资产取得收入的项目,应当一方面按收付实现制确认为收入,另一方面应当按权责发生制确认为政府产权、债权、固定资产减少;对于借入或归还外债的项目,一方面应当按收付实现制确认为债务收入或债务支出,另一方面按权责发生制确认为应付债务的增加或减少,以全面、完整地提供政府债务的形成、使用和偿付信息。

4、对需要提供绩效考评和成本核算的项目或活动以及政府单位的经营性活动,应采用权责发生制。

三、政府预算会计和政府财务会计双重体系下的政府会计报告体系的构建

在政府预算会计和政府财务会计双重体系模式下,政府会计报告一般分为政府预算报告和政府财务报告。财务会计模式的政府会计以提供财务报告为主,有的国家通过现金表间接提供预算报告,有的单独提供预算报告。预算会计模式的政府会计以提供预算报告为主,同时需要提供资产负债情况,编制资产负债表,但不同国家提供的资产负债项目范围不同。另外,在中央政府层面,政府提供财务报告时,需要有大量的文字说明,并将文字说明作为报告的重要组成部分。如在美国政府综合财务报告的文字说明中,包括了管理层阐述和分析、目前财务状况和预算执行情况、采取的行动与取得的成效、经济背景分析与展望、审计报告、下期预算展望等六个主要部分。

就我国而言,最近几年关于政府会计改革的研究和讨论,大都集中于政府财务报告的构建和会计基础选择两大方面,对政府会计报告特别是文字说明的内容研究相对较少。因此,笔者认为,目前我国政府财务报告应着重围绕政府会计报表对政府预算和财务状况方面的信息进行综合说明,分为会计报告文字说明、会计报表和会计报表附注三大部分。

在政府层面,财务报告的重点是文字说明,重点突出四项内容:①以汇总会计报表为主对财政经济状况和预算执行情况进行分析;②对重大项目和社会关注的重点问题进行重点分析,特别应对重点支出项目、上级转移支付项目以及年度预算收支平衡情况进行必要说明;③将有助于进行政府绩效评价的相关信息,在财政主要工作情况及重点支出项目分析中进行说明;④根据政府工作重点和发展规划,对未来预算进行展望。

在政府单位和政府部门层面,会计报告的重点是会计报表及相应的报表附注。会计报表主表包括反映预算执行情况的预算收支执行表和反映财务状况的资产负债表。会计报表附注除了通常对会计报表内容的补充说明外,还应包括没有纳入表内、但需要提供诸如反映政府经济资源的相关统计数据信息等。

从政府会计报表的构建和生成程序来看,政府单位、政府部门和各级政府各层面的会计报表应构成一个统一的体系,以体现会计信息全面反映、层次清晰、分类明确、指标可比的基本要求。在政府会计报表体系中,通过会计报表既能获得任意一种资金、一个项目、一个单位的会计信息,又能获得一个部门、一级政府以及政府整体的汇总会计信息。会计报表的主表应当是预算收支执行表和资产负债表,其中预算收支执行表属于政府预算会计报表的范畴,资产负债表

属于政府财务会计报表的范畴。主要报表体系结构应体现“四、二、一”的特点。“四”是指四个层面的报表,即政府单位会计报表、政府部门合并会计报表、本级政府联合(不含下级政府)会计报表和本级政府汇总(含下级政府)会计报表。“二”是指两个主表,即预算收支执行情况表和资产负债表。“一”是指一套独立的托管基金报表,包括社会保障基金报表和住房公积金报表等(但每一托管基金均应包括资产负债表和收益(支)表等一套完整的报表)。各报表附表根据政府财政管理的要求进行编制,如行政事业支出明细表等。

与国外相关报表体系相比,上述报表体系具有以下特点:

1、不编制营运表(营运成果表)。从理论上讲,基于权责发生制基础的政府财务报告中,除了资产负债表以外,还应当包括营运表,以组成完整的政府财务会计报表。然而,我国政府会计目前不适宜全面采用权责发生制基础,而以收付实现制为主。这种情况下,营运表的内容与预算收支执行表相差不大。而且,要编制营运表还需要设置一套核算财务会计收入、费用的账户,形成对政府单位经济业务的大量重复记账,大大增加记账成本。因此笔者建议目前不编制营运表,以后随着权责发生制基础的应用范围不断扩大,可以根据信息披露的需要适时建立营运表。

2、辅以收支调整表。由于预算收支执行情况表和资产负债表的编制基础不同,两者之间无法建立直接勾稽关系。

为了保证报表数据的衔接,同时对两个主要报表之间的差异进行解释,需要在以上报表体系之外辅以收支调整表。收支调整表是预算收支执行情况表和资产负债表的辅助说明报表。即,在预算收支执行表的基础上,剔除不影响资产负债的收支,增加影响资产负债但不影响预算的收支,以使预算收支执行表和资产负债表通过收支调整表建立勾稽关系。

3、不编制现金流量表。大量使用权责发生制基础的情况下,需要通过现金流量表反映政府资金收支的情况。而我国主要使用收付实现制基础,政府会计核算的预算收支已基本反映了现金流量情况,再单独编制现金流量表的必要性不大。

4、单独编制托管基金报表。尽管政府也使用政府资金对社会保障基金和住房公积金进行一定数额的支付或补助,但社会保障基金和住房公积金在性质上是政府托管基金,是一种封闭式基金,各自单独形成收益(支)和资产、负债。其收益(支)和资产、负债与政府使用公共资源形成的资产、负债明显不同。因此,应当单独编报社会保障基金和住房公积金收益(支)表和资产负债表。■

(本文为国家社会科学基金资助项目(批准号06BJY017)的阶段性成果)

(作者单位:中国人民大学商学院)

责任编辑 屈艳贞

● 简讯

“会计教育准则与会计职业的进步”研讨会在京举行

2007年10月25日,中国注册会计师协会与国际会计教育准则理事会(IAESB)在京联合举办“会计教育准则与会计职业的进步”研讨会,共同探讨会计教育和培训的改革与发展。中注协会长刘仲藜出席会议并致辞。中注协秘书长陈毓圭、国际会计教育准则理事会主席亨利·萨维耶、国际会计教育准则理事会工作组成员梅尔文·伯格和凯琳·彬克斯分别就注册会计师国际会计教育准则框架体系的最新发展、中国注册会计师胜任能力指南的制定及实施情况发表了演讲,最高人民法院王闯博士就注册会计师民事责任规则体系发表了演讲。

近年来,中国注册会计师行业在人才建设方面,已经形成了包括资格前教育、继续教育和领军人才培训在内的行业人才培养体系。中注协将以不久前制定发布的《中国注册会计师胜任能力指南》为指导,完善注册会计师考试制度,推动会员分级管理制度建设,推动CPA专业方向院校教学改革,提高教学质量,推动注册会计师行业人才建设。

从国际会计教育准则理事会的情况来看,由于成员组织的类型、发展阶段、文化和教育体系不同,各成员组织对国际会计教育准则遵循的方式也存在差异,为解决这一问题,IAESB将对现有国际教育准则进行修改完善,并单独发布专项指南,使各成员组织更有效地执行。■

(本刊记者)