

我国政府会计准则模式及体系研究

王建英

随着经济体制改革的不断深化以及社会对政府透明度要求的提高,目前我国预算会计面临着重大改革,从近年来预算会计向政府会计转化的改革方向看,制定政府会计准则已经是大势所趋。本文拟探讨我国政府会计准则模式及体系构建中的几个问题。

一、政府会计准则与会计制度的关系

从1993年企业会计改革开始,会计准则与会计制度的关系,尤其是具体会计准则与会计制度的关系,就一直是我国会计理论界探讨的一个问题。尽管曾经有意见认为,随着具体会计准则的全面发布,会计制度将逐渐退出历史舞台,但是,正如葛家澍(1995)指出的,具体准则和会计制度内容上并不存在不必要的重复,具体准则是横向的规范,侧重于确认、计量和报告,而会计制度是纵向的规范,侧重于会计科目及其使用说明以及会计报表的具体编报和编报说明。尽管该观点当时是针对行业会计制度的存废问题的探讨,但是该观点随着2001

年财政部发布《企业会计制度》得到进一步的肯定,即具体准则和会计制度在我国并行是我国会计规范体系的一个重要特点。2005年,刘玉廷在接受记者的访谈中指出,现行的基本准则和16项具体准则与企业会计制度、金融企业会计制度和小企业会计制度等是并存的,在某种意义上说,准则涵盖的范围广泛、内容全面、更具约束力,会计制度主要从会计科目和会计报表的形式加以规范,相当于准则的操作指南。

根据我国企业会计规范体系的制定经验,制定政府会计准则的同时,制定政府单位全计制度,应该是符合我国政府会计的实践需求的。政府会计准则从会计要素和业务的角度出发,侧重于各项会计要素和会计业务的确认、计量和报告,而会计制度则从会计主体和报告主体角度出发,侧重于单位全部业务的会计记录和报告编制的具体说明,会计制度应该根据具体准则的推进而不断进行完善。随着企业会计制度由行业会计制度转型为统一会计制度(金融企业和小企业除外),可以预见,我国事业单位中存在的行业会计制度也应该能够被政府单位统一会计制度所取代,而诸如军队这类具有特殊政治意义的行业的会计制度,应该根据《会计法》和国家统一的会计制度制定军队实施国家统一的会计制度的具体办法,报国务院财政部门备案。

二、政府会计准则的目标导向——预算报告目标还是财务报告目标

尽管传统的以预算报告为目标导向的政府会计已经不能适应民主社会对建立透明政府和防范政府风险的要求,但是,并不能因此就摒弃政府会计为预算报告编制服务的责任。与企业明显不同的是,政府对受托责任的履行缺乏有效的市场监督,因此,预算代替市场机制对于政府发挥着至关重要的监督作用。可以认为,预算报告和财务报告都是政府会计不可忽视的报告目标。

预算报告与财务报告存在的主要区别在于:

1、二者要求的会计基础可能不一致。从防范政府风险、考核政府绩效、保证代际公平的需要出发,国际上近年来致力于在政府会计和财务报告中推广权责发生制会计基础,国际会计师联合会公立单位委员会第11号研究报告专门研究了现金制与应计制,推进各国政府采用应计制会计基础。但是,各国在推广应计制基础时,预算编制通常落后于会计,如美国、加拿大、法国等,尽管在会计上采用了部分应计制,但依旧是用现金制为基础编制预算,因此导致预算报告与政府财务报告可能在一段时期内面临不同的会计基础。

2、二者需要涵盖的价值(资金)运动的范围不同。预算报告侧重预算资金层面,以政府当年预算资金的实际收支情况与当年预算数字的比较为报告重点,而财务报告则侧重于政府层面,以政府全部的资金状况为报告内容,范围更广泛,不仅包括政府预算资金收支,而且包括非预算资金的收支;不仅反映当年的资金运动,而且反映以往年度经济业务对当年资金

运动的影响,甚至反映当前经济业务对未来资金运动的影响。

政府会计准则体系需要兼顾预算报告目标和财务报告目标,但这两者的区别又导致在准则体系中需要考虑它们的层级地位。毋庸置疑,预算报告目标的狭隘性使其不能成为政府会计准则体系的主要目标导向;而制定平行地位的双重政府会计准则体系在成本和收益上并不是最好的选择。而且,预算报告与财务报告的差异并非不可调和,预算报告中的业务在财务报告的业务体系中都能涵盖,主要需要解决的矛盾是会计基础的差异。国际上政府预算与会计的发展趋势表明,政府会计基础的改变带动了预算的改革,采用应计制政府会计的国家正在逐渐改变编制预算的基础,以期减少预算与会计信息系统的摩擦。在政府会计改革的大趋势下,我国预算也必将逐步改进,最终实现预算与会计统一基础。另一方面,现金制和应计制在会计处理上也并非不可调和,实际上,目前企业会计中也存在根据重要性判断一些非重要的业务而采用现金制的做法,而企业会计报告中现金制的现金流量表更是在会计系统采用全面权责发生制基础上调整编报出来的。因此,笔者建议,政府会计准则采用财务报告目标导向,预算报告目标所需求的一些特殊的确认、计量和报告规范作为特殊业务准则,构成财务报告目标准则体系的一个组成部分。

三、政府会计准则体系的结构

1. 政府会计准则体系是否需要区分中央和地方

从政府会计准则体系结构看,一些国家,尤其是联邦制国家,存在区分中央与地方制定政府会计准则体系的做法。如美国、英国、荷兰、瑞士等典型的联邦制国家,地方政府享有高度的自治权,有自行制定会计规范(或准则)的权利,因此在政府会计规范的制定上也明显地分为两个层次:联邦政府会计规范(或准则)和地方政府会计规范(或准则)。美国和英国都采用的是由联邦和地方两套不同的准则制定机构分别制定针对联邦和地方政府会计准则的做法;加拿大、澳大利亚、法国、德国、意大利、西班牙等中央或联邦集权的国家,中央政府(联邦政府)与地方政府的会计规范方面没有明显的分层,通常是地方政府需要使用中央统一制定的会计规范(或准则)。但是,加拿大政府统一的政府会计准则中分别为联邦政府和地方政府的报告制定了不同的准则,包括:财务报表概念——联邦、省和地方政府;财务报表目标——联邦、省和地方政府;财务报表呈报——联邦、省和地方政府;财务报表的目标——地方政府;财务报表呈报的总体标准——地方政府。

我国《会计法》第八条规定,“国家实行统一的会计制度。国家统一的会计制度由国务院财政部门根据本法制定并公布。国务院有关部门可以依照本法和国家统一的会计制度制定对会计核算和会计监督有特殊要求的行业实施国家统一的会计制度的具体办法或者补充规定,报国务院财政部门审核批准。”因此,中央、地方分别制定政府会计准则的做法不适应我国的立法体制。

2. 单位指向还是业务指向的准则体系设计

在我国现行的预算会计规范体系中,《财政总预算会计制度》以预算资金为指向,《行政单位会计制度》和《事业单位会计准则》则以单位为指向,三者处于平行地位,这种不同指向、各自独立分离的规范模式与前期我国实行的财政资金管理体制有关。在实行政府集中采购、国库集中收付制度之前,我国的财政资金运动实际分为两个环节,前一个环节是预算资金入库和拨款阶段,后一个环节是预算资金在各行政事业单位中的具体耗用阶段,相应地会计上需要分别核算这两个环节的资金运动,结果形成以预算内资金为主体和以单位为主体区分的两种会计体系,它们各自具有独立的会计要素和核算范围。

我国当前实行的部门预算打破了预算内外资金的划分,政府集中采购和国库集中支付将行政事业单位中的主要资金使用过程与财政总预算资金的拨款阶段合二为一,资金运行由两环节逐渐转变为统一循环。因此,众多学者呼吁将财政总预算会计与行政事业单位合二为一,构建政府会计。过去以单位为指向的会计规范模式带来的一个问题是各会计规范的内容具有相当多的重复,如果继续沿用,势必造成政府会计准则制定的成本浪费。基于财政资金业务上总预算财政收支与单位预算收支运行合一的现实趋势,本文也主张将财政总预算会计与行政事业单位会计合一,建立整体政府会计概念,构建一体化的准则体系,以业务为主体设计具体准则,避免以单位为主体独立或相对独立设计准则体系。

3. 政府会计准则框架的统领——基本准则还是概念框架

在政府会计准则具体框架的构建问题上,有两种不同的意见,其主要区别在于统领会计准则的应该是基本准则还是概念框架。从内容上看,基本会计准则与概念框架是一致的,都是对会计目标、会计假设、会计信息质量特征、会计要素进行定义和说明,但是从形式上看,基本会计准则属于法规,因此采用条文格式、语言概括,从中不能直接得到有关内容的详细说明,许多细节只能在准则之外的其他文件中进行解释;而概念框架属于研究报告,解释性、说明性更强,对理解概念具有相当大的帮助。

从法规的一致性和我国的具体国情看,采用基本准则做统领应该更为可行。会计准则在我国属于法规范畴,而概念框架则属于理论研究范畴,法规在我国更容易得到严格的执行,而概念框架的强制性显然要弱很多。因此,出于对法规形式一致性的考虑,本文建议政府会计准则比照企业会计准则体系的框架进行构建,建立以基本准则为统领,下设多个具体准则的框架形式。

四、政府会计具体准则的结构设计

前面的论述中提到,我国会计准则的设计应该从单位指向转为业务指向。根据前面对政府会计内容的研究,本文将具体准则分为三类:

说说「职业规划」这件事

职场人生三人谈

□ 本刊记者

记者：本期职业规划征文活动，我们请来三位朋友一起聊聊与“职业规划”相关的几个问题。这三位朋友的工作经历虽然各有不同，但都在自己的工作领域取得了一定成绩。听听他们各自的工作感悟，希望能给您带来一点启发。先让我们来认识一下三位朋友吧。

叶友(文中“叶”)：曾在某进出口公司担任进出口代表；其后曾任某跨国公司北方区域销售总监及某网站销售副总裁；之后重回学校充电，2005年获得中国人民大学管理学(会计学)博士学位。

党海鹏(文中“党”)：某国家级出版社部门主任、版权经理、副编审；曾在世界银行出版局工作；2004年获“北京十佳版权经理人”称号。

陈友梅(文中“陈”)：注册会计师，曾在一家规模不大的会计师事务所从业；2004年底加入厦门天健华天会计师事务所，完成了第一次由个人自主选择的“跳槽”。

记者：怎样评价“职业规划”这件事？和成功有必然联系吗？

叶：我的理解，职业规划就是对自己职业生涯的一系列预测、构想、计划和行动，是对自己的职业进行事前的主动管理。由于个人设计的主动性增强和市场经济提供了更多自由及空间，使人们的职业规划成为可能。对职业的规划往往要兼顾社会经

济环境和自身条件，一方面，要想想将来的社会会怎么变化，经济会怎么发展，哪一种产业会有较大前途，哪一种职业的前景较好；另一方面要看看自身的兴趣所在和才能所及，就像胡适所说的“性之所近，力之所能”。也就是说，既要自身的兴趣和才能结合在一起考虑，又要将自身条件与外部环境的现状和趋势结合在一起考虑。

我个人认为虽然职业规划有一定的用处和好处，但是它并不必然导致成功，成功也并不一定要事先存在着专门的职业规划。这是因为，职业规划牵涉到对自身的认识和对未来的预测，但对自身的认识何其难也，以至于先贤棒喝“认识你自己”，而对未来的预测也是一件极其困难的事情，有谁能成为百发百中的预言家呢？

党：职业规划离不开落实。规划与设计很重要，但勤奋、拼搏、甘于寂寞等成功所必需的基本条件也同样重要。

陈：早些时候看到这么一句话：对着天空射箭比对着树枝射箭，会来得更高、更远。我对这句话的理解是职业或者人生的规划应该有一个较高的、明确的目标，这样职业的道路可能会走得更远些。对于职业规划与成功的联系，也许还可另用一句话来表述：潜能的培养依赖于长远的志

一般业务准则：包括各项主要资产的会计准则、负债会计准则、净资产(基金余额)会计准则、各项主要收入会计准则、各项主要支出会计准则。会计要素的界定应能为各会计主体通用，这些会计主体可能是基金会计主体，如普通基金、国有证券投资基金、社保基金等。一般业务准则的项目不限于要素本身，而是要素中的某些具体业务的准则，比如固定资产准则(包括目前被排除在单位会计之外的基建业务)、捐赠会计准则等，而且可以随着新业务的出现逐渐增加。在有关收入和支出的会计准则中，需要考虑预算收入、预算支出与财务报告中要求的收入、支出界定的差异。

特殊业务准则：包括预算业务调整准则、执收业务准则、代理业务准则、成本核算业务准则等。其中，预算业务调整是

协调预算执行情况报告与政府财务报告的重要会计业务，它提供政府会计中对预算执行情况的记录和对政府财务状况的记录之间差异的协调和解决方案；执收业务包括目前人民银行和部分商业银行代理的国库业务、税收征管部门的税收征管业务；代理业务包括政府和公立事业单位代理的社保基金、医疗基金、住房公积金等所有代理业务；成本核算业务为某些事业单位需要进行的账内或账外的成本核算业务。

报告准则：包括预算执行情况报告准则、财务报告准则，或是增加具体的会计报表准则，如资产负债表准则、运营表准则、联立及合并报表准则等。

(作者单位：中国人民大学商学院会计系)

责任编辑 张玉伟