

中国预算会计的实践与改革

高 强

一、我国预算会计的实践与发展

我国会计基本可以分为企业会计和预算会计两大类。预算会计是我国会计的专有概念,它是我国会计领域的一个特殊序列,主要包括财政机关总预算会计、行政机关会计和事业单位会计。

财政机关是组织国家财政收支,办理国家预算、决算的专职管理机关。行政机关是进行国家行政管理,组织经济建设和文化建设,维护社会公共秩序的单位,包括国家权力机关、政府机构、司法机关等等。事业单位,是指不具有社会生产职能和国家管理职能,直接或间接地为社会发展、生产建设和人民生活服务的单位,包括学校、医院、公用事业、科研单位等等。以上这些单位执行的会计,在我国统称预算会计。此外,预算会计还包括其他有关参与总预算执行部门的专业会计,如国库会计、税收征解会计、国家基本建设拨款会计等等。

从上述预算会计的组成可以看出,我国预算会计具有两个显而易见的特点:

(一)广泛性。预算会计的范围不同于我国历史上的官厅会计或政府会计。它不是仅限于政府部门执行的专业会计,还包括大量非政府部门的事业单位。预算会计的适用范围决定了核算内容的广泛性和复杂性。预算会计既反映一级政府、各级财政的收支状况,也反映一个部门、一个单位的预算收支情况,既有宏观性,又有微观性。

(二)以国家预算为基础。我国的预算会计与国家预算特别是国家政权密切相关。它是核算、反映国家预算和单位预算执行的专业会计。财政总会计和行政单位会计都是预算会计的组成部分。而事业单位纳入预算会计序列是由于目前我国事业单位正常运转所需经费的绝大部

分是由国家财政预算供给的,其资金运动也应该纳入预算资金的收支范围。

在中华人民共和国建国初期,我国预算会计更多地学习、借鉴了原苏联的一些作法。1950年10月,财政部召开了第一次全国预算会计金库制度会议,讨论通过了《各级人民政府暂行总预算会计制度》和《各级人民政府暂行单位预算会计制度》。这两个暂行制度明确了中国政府会计的名称、会计的组成、会计方法等等,从而为建立我国新型的、统一的预算会计模式和会计工作体系打下了基础。几十年来,我国的预算会计又经过了多次较大的改进,但两个暂行制度确定的预算会计结构、原则和方法的基本框架沿用至今。建国以来我国预算会计的实践可以从以下七个方面加以概括:

1. 形成了一套完整的预算会计组织体系和管理体系。我国预算会计体系中总预算会计按照一级政权一级财政的原则,分为中央、省、市、县、乡五级。单位预算会计根据国家行政事业机构建制、经费领报关系和预算管理层次分为三级:即主管会计单位、二级会计单位和基层会计单位。加上参与总预算执行的国库会计、税收征解会计、基本建设拨款会计,共同构成一个有机整体,形成了遍及全国的会计核算网络。这一核算网络的最高管理机关是中华人民共和国财政部。

2. 建立了一套完整的会计制度体系。自两个暂行制度下发后,根据经济发展需要和预算管理要求,我们对预算会计制度及其他相关制度进行了多次大的修订和补充,逐步建立了不同层次的规范性制度。目前约束预算会计执行的全国统一的制度体系有《中华人民共和国会计法》、《中华人民共和国预算法》、《中华人民共和国国家金库条例》、《财政机关总预算会计制度》、《事业行政单位预算会计制度》、《中央级事

业行政单位限额拨款办法》等主要法规、制度以及一系列单位预算财务管理规章制度。这些制度体系构成了我国预算会计工作必须遵循的基本规范,以及对预算会计工作进行考核的基本依据。

3. 培养了一支逾百万人的预算会计队伍。建国以来,随着社会主义经济建设的发展,预算会计工作领域不断拓宽,预算会计队伍不断发展壮大。截至1993年底不完全的统计,全国预算会计从业人员有127.6万人。其中财政机关总预算会计人员约占十分之一,其余均为事业行政单位预算会计人员。上述预算会计人员中、大中专以上文化程度的占总人数的82.8%。

4. 在实践中摸索出比较科学的预算会计理论与方法体系。预算会计理论产生于我国预算会计工作的实践,并在实践中不断丰富和完善。在几十年的发展过程中,我们对有关预算会计的概念、预算会计的范围、预算会计的职能、预算会计的管理、预算会计对象、预算会计模式、预算会计基础等一系列理论问题形成了比较完整的理论体系,用于指导我们的工作与教学。有关预算会计的方法如预算会计科目、凭证、帐簿、报表等等,也在实践中逐步系统化、规范化,并在预算会计工作实践中发挥了巨大的作用。

5. 开展了预算会计教学工作,为我国预算会计的发展培养输送了大批杰出人才。目前我国财政部管辖的五所财经大学、院校都开设了预算会计专业课程。另外,在其他一些大专院校经济管理类专业,以及在几乎遍及全国各省区的中等财会专业学校中,也设有预算会计课程;除了正规院校外,我们还在中央电视大学、会计函授大学、各种业余大学、以及各种培训班中开展了不同形式、不同层次的预算会计教学。据统计,目前全国预算会计人员经过各种专业培训的达76.5万人。预算会计教学的发展,有效地提高了我国预算会计人员的整体水平与素质,对我国预算会计的组织发展起到了重要作用。

6. 成立了预算会计研究学术组织,丰富发展了预算会计理论。随着我国“改革开放”经济政策的推行,财政、预算、财务体制都发生了较

大变革。改革一方面促使预算会计工作得到了进一步发展,另一方面也对预算会计工作提出了新的更高的要求。为了积极组织与推进预算会计基本理论和方法的研究与应用,开展学术交流,总结工作经验,更好地发挥预算会计在预算管理中的核算、反映、监督作用,我国于1990年成立了全国预算会计研究会。自研究会成立以来,开展了多种形式的理论研讨活动,提出了很多有质量的论文,使我国预算会计理论研究发展到了一个较高层次。

7. 实行了会计专业技术资格考试。1992年开始,我国进行了会计专业技术人员管理制度的一项重大改革——实行会计专业技术资格考试制度。这是建立公正客观评价人才、合理选拔人才的机制,调动广大会计人员学习、工作的积极性,提高会计人员素质的一项重要举措。从第一次考试报名情况看,仅报考预算会计师与助理会计师的人数达25万人。通过考试,我们有了大批合格的专业人才。

总之,我国预算会计的实践是成功的。在中国这样一个广阔的舞台上,预算会计工作有着极大的发展前景,是大有可为的。

二、我国预算会计面临改革的繁重任务

自1978年以来,中国开始了举世瞩目的经济体制改革。经过十几年的努力,经济环境和经济形势都发生了巨大变化。在1992年召开的中国共产党第十四次全国代表大会上,我国第一次明确提出建立社会主义市场经济体制的改革目标。改革为中国的经济腾飞铺平了道路,也对预算会计改革提出了新的要求。对预算会计进行改革,不是对以往取得成就的否定,而是着眼于今后,研究适应社会主义市场经济体制要求的新的预算会计制度。

我国现行预算会计的基本模式是在计划经济体制下形成的,建立于供给型财政管理模式基础之上。其预算会计的范围、预算会计的划分、预算会计程序及方法等都是囿于财政拨款资金的范围及渠道确定的。我国正在由传统的计划经济向社会主义市场经济体制逐步转化,

财政分配格局以及单位财务管理形式正在发生重大变化。这种变化使我国现有预算会计主体的经济内容和客体的运行方式都将有所改变。在这种情况下,我国现行预算会计体系及运行机制与这种变化的要求明显的不适应:

第一,现行的预算会计制度不适应政府转变职能的需要。现行预算会计管理以直接管理、行政管理为主,计划经济色彩较浓,对单位会计特别是事业单位会计管得过多,统得过死,不利于调动单位的积极性和主动性。

第二,现行预算会计模式和核算办法不适应市场经济要求,不能满足预算会计单位尤其是事业单位经济活动的需要,不利于引导单位利用市场机制参与竞争,提高资金使用效益。

第三,现行预算会计是一种报帐型会计,即向国家财政报帐,拨多少款报多少帐。由于十几年来事业单位已从单纯由财政供应资金的“单轨制”转向多渠道、多形式筹资发展,因而出现报帐方式与单位资金运行方式错位。不利于正确提供会计信息,无法满足社会各有关方面对会计信息的需要,影响了会计信息应有的决策价值。

第四,由于事业单位资金供给渠道的多元化,各单位对财政拨款的依赖性逐渐弱化,部分单位与财政原有的缴拨款关系也将发生变化。同时,大量随经济改革产生的,不同组织形式的新事业单位因与财政没有直接缴拨款关系而未列入预算会计范畴,使预算会计涵盖范围界限不清,并缺乏足够的说服力。

上述问题说明,目前的预算会计制度不利于发挥预算会计的职能作用,迫切需要按照社会主义市场经济的要求进行改革。

三、改革预算会计制度初步设想

(一)改革的目标

预算会计改革要突破现有的局限性。其目标是建立适应我国社会主义市场经济机制的需要,采用国际通用会计惯例、具有中国特色的科学规范的预算会计模式和运行机制,以利于加强财政预算管理和单位财务管理,利于提高资

金使用效果,利于加强国家宏观经济管理,促进社会事业发展。

初步设想,改革后的预算会计体系划分为:财务会计、行政机关会计和事业单位会计(包括财政拨款事业单位会计和非政府拨款事业单位会计)。前二者属于政府会计;后者属于单位会计。政府会计是反映政府行使国家管理职能的专业会计,在管理上应强调集中统一性和规范性,其会计核算应严格遵循国家规定;单位会计则应强调其社会性和服务性,国家对其管理应趋向于宏观管理,在统一会计原则的基础上,引导单位适应市场经济要求,建立核算体系。

当然,实现这样的改革目标是需要时间的,不能一蹴而就。为了使预算会计改革能够实现平稳过渡,避免草率决策失误,在改革的论证与准备上需要进行大量的调查研究,广泛听取社会各界的意见,以寻找出符合中国国情,适应我国现阶段生产力发展水平和经济管理要求的改革方式。

(二)改革的重点

改革预算会计,有许多重大的理论与实践问题需要研究解决。从目前来看改革的重点主要是:

1. 关于预算会计范围的界定和体系划分问题。实质是拓展现有预算会计范围问题。对于这个问题有两种意见,一种意见认为预算会计仍维持现有范围不变;另一种意见认为预算会计不能局限于原有的概念,不能只限于财政拨款单位,而应以单位性质决定其会计归类。我个人认为,这个问题应从历史的角度去看。原有预算会计的定义产生于建国初期,在计划经济体制下,事业单位主要由国家出资兴办,因此预算会计也只限于财政拨款单位,经过十几年的经济体制改革,国家财政拨款已不是事业单位维持生存和发展的唯一形式。大量民营、合资及其他组织形式的事业单位在中国开始发挥越来越重要的作用。我们的预算会计改革应顺应形势的发展,开阔视野,从一个新的角度去观察与思考。如果能解决预算会计核算的社会性问题,将是对预算会计范畴的一大突破。

2. 关于预算会计制度体系问题。这个问题的核心是要不要制定总的预算会计准则问题。现在有一种颇具代表性的意见是先制定出一个总的预算会计准则,准则下再分别制定财政总会计制度、行政机关会计制度和事业单位会计制度。我认为制定总准则难度较大,因为财政总会计和单位会计的会计对象、收入、支出的划分与确认及其核算内容有相当大的差别,难以简单归并,因此即使制定出总的预算会计准则,对于预算会计工作实践也难以发挥其指导作用。从解决当前预算会计存在的实际问题出发,对业务内容千差万别的事业单位会计核算采用准则形式加以规范是必要的,也是可行的。而对于各级政府财政部门的总会计和国家机关的会计,则应以统一的会计制度约束。

3. 关于预算会计要素的确定问题。预算会计的要素如何确定是一个争议较大的问题。经过多次讨论,目前对于会计要素比较趋于一致的意见是包括资产、负债、净资产(或基金)、收入、支出和结余的六要素。这六要素是对预算会计对象的基本分类,但关于要素的具体名称,要素的具体内涵还有不同的争议。

4. 关于预算会计的名称。目前预算会计的名称因其历史的成因已成为一个专有名词并为公众广为接受。将来如果预算会计的范围有所变化,那么,预算会计名称也可以考虑适当更改。现在已经有很多人关注这个问题,并提出了各种主张,但尚未有一种被普遍认为可以接受的提法。如果没有合适的意见,预算会计的名称仍然可以保留,但其内容应按改革要求重新定义。

5. 关于预算会计平衡公式。会计平衡公式问题也是会计要素关系的问题。按现在讨论确定的资产与负债等会计要素论,预算会计的平衡公式应该是:资产-负债=净资产(基金)

6. 关于预算会计基础。目前预算会计的基础有收付实现制和权责发生制。设计新的会计制度还会存在两种结帐基础交叉的问题。财政总会计和行政机关会计适于采用收付实现制;事业单位有的可以使用权责发生制,有的则更

适于收付实现制。严格地讲,任何一种会计的结帐基础都不可能是固定的,排它的。但应该有一种是基本的。在设计预算会计制度中,既要考虑有利于单位核算,便于类比,又要有利于单位主管部门与基层单位之间的衔接。其会计基础可以在一定条件下交叉运用。

7. 关于预算会计的成本核算及效益考核。对于企业会计而言,成本及效益考核是会计核算的重要内容。它是归集本期生产耗费,衡量企业经营成果的根本手段。企业的收益可以用价值尺度衡量,对其成本可以比较准确地进行会计核算。但对于预算会计而言,进行成本核算则是一个难题。预算会计单位任务不象企业那样可以用品种批量来简单描绘,事业任务周期具有不固定性,其成果难以简单用价值尺度衡量,因而预算会计如何进行成本核算及效益考核是一个需要认真研究解决的问题。但是也要看到,在市场经济的条件下,单位的事业成果又必须要核算成本,否则就不能准确考核单位的运作成效,不能合理补偿单位的耗费,也不能引导单位走向市场,公平竞争。在这个问题上我们还要下大力量进行研究,如果能找到预算会计成本核算的有效方法,也将是一个重大突破。

8. 关于固定资产的核算与折旧的反映。按现行会计核算要求,固定资产只记录反映原值。这种办法简化了会计核算,体现了预算会计以收付实现制为基础的特点,但也带来资产帐面价值与实际价值不符的矛盾。为了能准确反映单位资产的价值,使会计信息既能反映单位资产的原始投入,又能反映单位资产的现值,以正确估计单位履行行政事业职责或提供各种服务的水平和能力,需要从会计核算的角度解决固定资产的损耗价值的反映问题。进行固定资产核算,对于某些通过收入可以补偿损耗的单位来说,并不难做到。但对依赖国家拨款的单位来说,其固定资产折旧的反映就是一个难点了,主要是如何处理折旧与损耗补偿,如何制约单位正确进行帐务处理。

9. 关于会计报表的设计。预算会计涉及面广,级次多,业务繁杂。往往一个单位下面还附

属不同类型的经济组织,汇总不同单位的会计报表是预算会计一项重要内容。会计报表的设计是一个很复杂的问题。过于简单则无法准确反映各类不同单位的情况;过于繁杂又难以归类比较。对单位会计应规定哪几种会计报表?如何列报?哪类单位会计报表需要合并?如何合并?这些都是需要根据现有单位实际情况考虑解决的问题。

10. 关于会计改革与财务改革的配套问题。从去年我国企业会计改革实践的结果看,会计与财务改革配套的问题至关重要。它甚至成为影响会计改革能否取得成功的关键。目前我们提出的改革设想与现在财务通行的作法有些距离,如果财务不改革,将增加预算会计改革的难度,并使预算会计的一些改革设想将难以实施。

改革预算会计是一项系统工程,需要解决的问题很多,在这里我提出预算会计改革的一些重点问题,主要是引导广大预算会计工作人员、专家、学者及关心预算会计建设的有识之士

投身于预算会计改革的研究,出主意、想办法,以便集思广益,共同把预算会计改革工作做好。

四、大胆借鉴、勇于创新

会计作为一门科学,是在实践中产生和发展,并在实践中不断完善的。在不同社会,由于生产力发展水平不同,社会经济管理方式不同,会计的深度广度和方法也各有不同。但作为一门科学,会计是没有国界的。不同类别的专业会计是可以相互借鉴的。在我国预算会计建立初期,我们曾借鉴了国外的经验,今后我们还要继续学习国外先进的管理方式和方法。预算会计改革,一方面要吸取企业会计改革的成功经验,另一方面要研究国际上其他国家的实践,大胆借鉴,为我所用。结合中国国情,走出具有中国特色的预算会计发展道路。目前我国进行的各项经济改革为我国预算会计改革提供了有利时机,要把握机遇,把预算会计改革推向前进。我深信,我国预算会计的发展,前景是光明的。

(《预算会计通讯》1994年第4期)

贯彻《会计法》——开创会计工作新局面

陆 兵

八届全国人大常委会第五次会议作出《关于修改〈中华人民共和国会计法〉的决定》,按照社会主义市场经济的要求,结合当前会计工作中存在的突出问题,对1985年发布的《会计法》进行修改,是非常必要的,也是非常及时的。当前的首要任务,是在认真学习、宣传《会计法》的同时,贯彻执行好《会计法》,使《会计法》的各项规定切切实实落实到会计工作中去。

首先,各级财政部门要加强对会计工作的管理,把贯彻实施《会计法》作为一项重要工作来抓。要加强对会计工作的指导、监督和管理,保障会计人员依法行使职权,对基层单位会计人员反映的问题要认真调查研究,及时作出处理。当前,要采取有效措施重点解决两个问题,

一是国家机关、社会团体、国有企业事业单位会计工作中存在着会计基础工作薄弱、会计资料失真和有法不依、执法不严、违法不究等问题,要促进这些单位在总结1985年以来实施《会计法》情况的基础上,严格对照《会计法》的规定,找差距,查问题,定措施,搞整顿,建立健全会计内部管理制度,全面提高会计工作水平;二是采取措施,促进集体企业、私营企业、个体工商户等新纳入《会计法》实施范围的单位建立正常的会计工作秩序,按照《会计法》的规定填制和审核会计凭证,建立会计帐簿,编制会计报表,建立财产清查制度和会计内部控制制度,保证会计资料的合法、真实、准确、完整。

其次,要加强对《会计法》执行情况的检查。