

政府会计主体界定研究

全国预算与会计研究会课题组

会计主体是理论上的一种假设,用以界定会计管理活动的空间范围。目前,我国会计管理已形成企业会计、政府会计、民间非营利组织会计“三足鼎立”的格局。但是,对政府会计管理的范围和会计主体界定的标准,对政府会计与其他两类会计管理的边界线如何划定,理论界和实务界有着不同的看法。本文拟对此问题作一定的分析并提出相应的解决建议。

一、政府会计主体的确立模式

西方国家确立政府会计基本主体,有组织说、使用者说、受托责任说、公共财政理论、基金理论等多种理论基础,不同的理论观点导出不同的管理模式。他们的做法,概而言之有三种:(1)以单位作为基本主体,就是按政府组成、控制的单位,作为基本主体,德国、法国都是这种做法。(2)以基金作为基本主体,就是把政府营运的资金“切块”,每“块”资金有固定的来源和限定

的用途,分别设置账户核算、编制财务报表。每“块”基金独立运作,都作为基本主体。采用这种模式的典型代表是美国的州和地方政府会计。(3)单位主体和基金主体并存,就是对政府一般经济资源以单位作主体进行核算和报告,对有特定用途的资金以基金作主体进行核算和报告。这种做法可称之为“二元主体”模式。目前,英国、加拿大、澳大利亚等国家都采用这种模式。

对于我国政府会计应确立何种主体模式,各方面的认识尚不统一,有的学者提出应学习美国的做法,全部采用基金主体模式;实务工作者和多数学者则主张采用“二元主体”模式。我们赞成后一种观点,即采用单位主体与基金主体并存的“二元主体”模式。具体说,就是总体上以单位作为基本主体,对特殊事项(项目)以基金作为基本主体。其理由主要有以下几点:

1.采用“二元主体”模式符合我国国情。按照《预算法》和《会计法》的规

定,我国的部门预算编制与执行,企业会计、行政单位会计、事业单位会计以及基本建设会计一直是按单位进行核算并报告的。改革开放以来,我国的财政预算管理制度虽然进行了多方面的改革,但在部门预决算编制、部门预算执行、国库集中支付、政府采购、非税收入收缴等方面,仍然坚持按单位管理。随着改革的深化和管理的需要,在财政预算和会计核算方面也陆续推出了按基金(资金)管理的新形式(例如农业综合开发资金、社会保险基金等)。此外,我国的企业会计也采取了大多数以单位为主体、少数以基金为主体(如企业年金基金)的做法。实践证明,这种“二元主体”模式,是行之有效的。

2.我国政府会计全部采用基金会主体制缺乏现实意义。推行基金会制是加强管理的一种手段而非目的。政府设置独立运作的基金,在加强政府或政府单位财务资源管理、更好地贯彻专款专用原则、保证公共财政资源

负债,预测政府持续运作的能力。

2.财务管理和绩效管理目标

财务会计系统以满足财务管理和绩效管理需要为主要目标,提供以下具体信息:第一,政府整体的财务状况信息,包括政府资产、负债和净资产的总量、构成及其变动情况、偿债能力方面

的信息,有助于信息使用者评价政府受托责任的履行情况和持续提供公共服务的能力,尤其有利于政府财政资源的提供者作出合理的投资、信贷等决策。第二,政府运营绩效的信息,包括政府当年的运作成果、各种建设项目和服务的成本信息,有助于使用者

评价政府工作的经济性、效率性、效益性。第三,政府的现金流量信息,包括现金流入、流出、净额及其变动情况的信息,有助于信息使用者预测政府未来的现金流量和偿债能力。■

(作者单位:中国人民大学商学院)

责任编辑 武献杰

或其他资源用于限定用途等方面,具有独特作用。但是,推行基金制会计的前提是预算管理和财务管理必须推行基金制,否则基金制会计的优势就不可能展示出来。近几年来,我国通过部门预算改革和政府收支分类科目改革,已经把一般预算收支、基金预算收支、债务预算收支、预算外资金收支融为一体,统一形成“收入按来源、支出按功能”的综合性公共财政预算体系。财政部部长谢旭人指出:今后“要进一步完善公共财政预算、国有资本经营预算、政府性基金预算的编制,在建立社会保险基金预算的基础上逐步建立社会保障预算,形成有机衔接、完整的政府预算体系,以全面反映政府收支总量、结构和管理活动。”从财务管理的角度看,我国也形成了资金或资产以单位为主的管理模式。这种预算管理和财务管理格局已经为社会各界所认可,要推倒重建,既不可能,也无必要。如果这种既定格局不能改变,在政府会计上推行完全的基金制,将会产生许多问题:一是政府会计核算与预算管理难以衔接;二是单位多渠道取得的资金,拆开核算后将影响单位收支的统一管理;三是基金制会计对现行的会计模式、会计核算系统、会计核算观念冲击太大,必定带来强大的阻力。

3. 政府会计“双元主体”模式在一定程度上体现了与国际通行做法的协调。已实施政府会计改革的西方国家大多建立了适应本国需要的政府会计概念框架。目前,国际公共部门会计准则理事会正在打造一套适用于全球需要的政府会计概念框架。该理事会认为,政府报告主体不受其法律形式的约束,可以是单位组织,也可以是一项计划。这就肯定了政府会计主体存在单位、基金等多形式主体的可能性。

二、单位会计主体界定的标准

我们认为,界定政府会计的单位

主体范围,一要符合政府公共财政体制中单位的基本特征,二要与政府财政资金管理、国有资产管理、会计管理体制相协调,三要尽可能减少改革的阻力,四要预留财政改革与发展的空间。依据上述四项基本要求,借鉴国外的有效经验,笔者提出适应我国情况的三条划分标准:(1) 公立性质,即机构设置经政府权威部门批准,占有、支配和使用的资产全部或大部分为国有资产;(2) 对政府负有财政、财务的责任,包括按规定使用财政性资金、提高资金及资产的使用效益、维护国有资产安全等方面的责任;(3) 履行政府公共管理和服务职能,即单位的经济业务活动属于公共管理或公共事业服务,不以营利为目的。同时具备上述三条标准的单位,可列作政府会计单位主体,纳入政府会计系列管理。当然,在执行过程中,如有个别特殊性单位难以划定,建议授权当地财政部门酌情确定。

采用以上政府单位会计主体界定标准的优点主要有:(1) 覆盖完整。公立单位使用的资源即是公共经济资源,以公立单位和履行政府公共职能为标准体现了政府公共财政的职能,涵盖了所有的政府单位。(2) 便于操作。我国各级政府的机构、公立单位是确定的,根据相关部门的认定即可“对号入座”。(3) 适应政府职能的转变。随着政府管理职能的转变、事业单位改革和农村综合改革的深化,有些单位会退出或进入履行政府职能的领域,以履行政府公共职能为标准,届时可将这些单位划出或划入政府会计管理的范围。(4) 与国际公共部门会计准则的做法趋同。国际公共部门会计准则理事会规定,国际公共部门会计准则适用于除了政府企业以外的所有公共部门主体。

三、基金会计主体界定标准

基金会计主体的设立应当与我国财政预算管理、财务管理的基金制管

理对接。据此,特提出界定基金会计主体的三条标准:(1) 经中央政府批准或中央政府授权省级地方政府批准成立特定事项(或称项目)的资金;(2) 要求资金单独运行,单设全套账户核算并编制财务报表;(3) 有财政拨款,并单独编制政府基金预算。同时具备以上三条标准的事项(项目),可列为政府基金会计主体。

按照上述界定标准,我国政府会计中属于基金主体的有:(1) 三峡水库库区基金。此项基金专门用于库区管理、维护和基础设施建设,收入有固定的渠道,收支预算管理、财务管理、会计管理均独立运行。(2) 农业综合开发资金。此项资金是经国务院批准设立的,按项目管理,财政拨款纳入各级政府预算,财务管理和会计核算单独运作。(3) 社会保险基金。此项资金分级运作,属于政府托管性质,单独编有预算和财务收支计划,独立核算。(4) 住房公积金。此项资金的运行情况与社会保险基金相似。(5) 国际金融组织贷款转贷资金。此项资金有其特殊的转贷关系,资金转贷不以营利为目的,大部分贷款资金和全部还款资金流经各级财政部门。从1999年起,已设立专门会计制度核算。

需要说明的是,目前财政管理上常用的“基金”、“专项资金”,仅要求其收入与支出相对应,不要求单独运营,所以不可作为政府会计基金主体。预算会计制度上设置的基金科目,也不属于基金会计主体。

随着政府经济活动内容增加和管理的需要,还会设立新增的基金会计主体。但是,基金会计主体不能设置太多,否则就会造成基金核算过于复杂,使基金管理失去意义。

同时,我们建议,在条件成熟时,可建立国有资本经营基金会计主体。理由是:政府对国有企业的资本金属于政府的投资资产。将政府对国有企

业的投资资产及净资产在政府会计报告中披露,是完善政府会计报告内容的要求。进行企业国有资本金的核算,再加上目前已经启动的国有资本经营收支核算,就可以形成国有资本经营基金主体。这样,既可以核算和报告企业国有资本金的数量及增值减值,又有利于反映企业国有资本经营收支管理与国有资本金资产管理的有机衔接。

四、事业单位的会计管理归属

我国各级政府十分重视社会事业的发展,各级财政对推动和促进社会事业发展,也给予了大力支持。改革开放以来,我国事业单位的发展在许多方面出现了一些新变化。一是事业单位经费不再单纯依赖财政拨款,出现了资金来源多渠道的格局。二是公立事业单位的经济业务活动,除履行公共服务外,还有一些经营性业务,有的甚至以经营性业务为主。三是财政对事业单位的管理,采取了“定额补助”、“定额补贴”等区别对待的政策。在这种新形势下,哪些事业单位应纳入政府会计管理成为研究需解决的难题。目前,各方面对事业单位归属问题的看法分歧较大,焦点是如何正确对待那些处于边界线附近的特殊性单位。我们的具体意见是:

第一,关于“经费自理”单位的归属。2008年,全国“经费自理”单位为1.99万个,占事业单位总数的3.5%。这些单位都是公立的,使用国有资产,提供部分公共服务,财政上给予“定项补助”,并纳入部门预决算管理。按照上述政府会计单位主体的“三条界定标准”衡量,应纳入政府会计管理范围。

第二,关于“企业化管理事业单位”的归属。这类单位的法人登记仍为事业单位,但是单位的经济业务活动主要面向市场,实行企业化管理,以盈利为目标;有些单位已经转变或正在转变为经济实体(如培训中心、招待所、出版

社、文艺团体等)。这类事业单位不宜纳入政府会计管理的范围。

第三,关于“乡镇所属事业单位”的归属。我国乡镇设置的事业单位数量多,且职能不清晰。海南省政府依据《中央机构编制委员会办公室关于深化乡镇机构改革的指导意见》进行改革,改革前财政供给事业单位为1 318个,改革后为816个,减少40%。这就为界定政府会计单位主体范围奠定了基础。但是,就全国而言,乡镇机构改革还有一个较长的过程。笔者认为,已完成乡镇机构改革地区的政府会计管理范围的界定,自然是“水到渠成”;未完成改革的地区可先照原样确定,改革完成后再作相应调整。

第四,关于“公立专业性社会团体”的归属。如研究会、协会,一般使用国有资产,有财政“定额”补助,其业务活动是为政府主管部门工作服务的。目前,此类社会团体在会计制度适用上归属于民间非营利组织系列。由于其实质上属于公立社会团体,符合上述“三条界定标准”,应纳入政府会计管理范围。

五、国有企业是否纳入政府会计管理

我们认为,国有企业(包括公用事业领域的国有企业、政策性银行、地方政府设立的投资公司或担保公司)都不应纳入政府会计管理范围。主要原因有以下几点:(1)在计划经济时期,国有企业便未纳入政府会计系列管理。改革开放以来,国有企业已成为独立经营、自负盈亏的法人主体。国有企业的经营目的与政府单位业务活动的目的迥然不同。(2)我国国有企业一直执行企业会计准则或制度,这一做法符合国际通行惯例。政策性银行、投资公司、担保公司等也已在执行企业会计准则或制度。(3)国有企业的收益已列入政府预决算,国有企业的资产负债不属于

政府的资产负债,没有在政府会计报告中反映的必要。某些信息使用者如有这方面的信息需求,可以从别的渠道获得。(4)国际公共部门会计组织也不主张将政府企业(包括金融企业)纳入政府会计主体。

六、会计主体、会计规范适用主体、预算管理主体范围的关系

在政府会计理论讨论和会计实务管理中,存在会计主体、会计规范适用主体和预算管理主体的提法。其中会计主体是指会计记账和报告的主体,会计规范适用主体是指会计准则或制度适用的会计主体,预算管理主体是指政府预算管理中,编制、执行、报告预决算的主体。这三种主体的范围是否应一致,目前国内的认识不统一。

我们认为,在我国政府会计管理中,宜体现这三种主体范围的一致性。理由主要有:(1)有利于会计报告与预算紧密衔接,数据口径相同,对信息进行比较;(2)我国现行预算管理制度和会计制度设计的初衷,实际上体现了这三种主体范围的一致;(3)在理论上也可以说得清。

据此,我们建议,应当在政府会计管理中做到以下几点:(1)设计政府会计基本准则时,要体现这三种主体范围的一致性。(2)明确将属于“经费自理”的事业单位和“公立专业性社会团体”纳入部门预算管理;明确国有企业、企业化管理事业单位不属于部门预决算单位。(3)制定政府单位会计制度时,要将公立专业性社会团体纳入适用范围。■

责任编辑 张璐怡

