

试论中国预算会计体系*

赵建勇

(上海财经大学 会计与财务研究院, 上海 200433)

摘要: 本文认为, 事业单位会计是否依然归属于预算会计体系, 应区分情况而定: 已与财政脱钩、不再纳入预算管理事业单位, 其会计不应再归属于预算会计体系, 可归入企业会计体系; 仍依靠财政补助、纳入预算管理事业单位, 其会计仍应归属于预算会计体系。事业单位会计不宜独立成为一个会计体系。为进一步完善预算会计制度体系, 中国目前应考虑制定一个统一的《预算会计基本准则》。

关键词: 中国; 预算会计; 体系; 事业单位会计

中图分类号: F235.1 **文献标识码:** A **文章编号:** 1001-9952(2001)06-0060-05

目前在中国, 预算会计体系问题直接涉及政府财政部门“行政事业单位收支汇总表”的编制以及《预算会计基本准则》的拟定和预算会计制度体系的进一步完善, 甚至直接涉及中国对整个会计体系的重新划分。本文拟对引出国内对中国预算会计体系问题讨论的原因、主要观点及其理由以及国外概况等进行阐述, 并在此基础上构画笔者观点。

一、1998年中国对预算会计体系的改革及其由此引出的问题

在中国, 预算会计是会计学在政府预算与行政事业单位中的运用。在1998年实行新预算会计制度之前, 中国预算会计体系主要由财政机关总预算会计和行政事业单位预算会计即总预算会计和单位预算会计两部分组成。1998年实行新预算会计制度后, 行政事业单位预算会计一拆为二: 行政单位会计和事业单位会计。将行政事业单位预算会计一拆为二的主要原因是, 在市场经济体制下, 从总体来说, 行政单位和事业单位在单位性质、经济业务内容、财务管理要求、对市场的依赖程度等方面都存在着较大的差异, 因此, 需要区别对待其各自的会计政策和核算方法。目前, 中国预算会计体系主要由财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计三部分组成。

行政单位会计与事业单位会计的分离, 以及目前不少事业单位日益走向市场, 在资金上与财政逐渐脱钩, 实行自负盈亏, 但与此同时, 行政单位与财政的关系日益密切, 而与其附属单位逐渐脱钩, 这一现实使人们有理由相信, 行政单位会计与事业单位会计的差距将进一步扩大。与此同时, 这一现实也已使越来越多的人对事业单位会计是否仍应归属于预算会计体系产生

收稿日期: 2000-12-11

基金项目: 国家社会科学基金资助项目(00BJY091)

作者简介: 赵建勇(1964—), 男, 上海人, 上海财经大学会计与财务研究院、会计学院副教授, 博士。

了怀疑。从1998年底起,中国财政部将事业单位的会计管理工作从原来的预算司(历来负责管理预算会计工作的政府职能部门)转入了会计司(历来负责管理企业会计工作的政府职能部门),与此同时,财政总预算会计和行政单位会计的管理工作依然留在预算司。这一现实更引起了不少人对中国事业单位会计的归属问题作进一步的思考。合理界定预算会计体系,首先有利于政府财政部门正确编制行政事业单位收支汇总表。行政事业单位收支汇总表反映了一级政府所属行政事业单位的收入、支出和收支结余的汇总情况。由于目前不少事业单位面向市场开展业务活动取得的大量业务活动收支也全部并入政府财政部门编制的行政事业单位收支汇总表,这样的收支汇总表,其意义值得怀疑。其次有利于进一步完善预算会计制度体系。中国目前要想制定一个内容能同时涵盖财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计的《预算会计基本准则》,依然存在着相当的难度。合理界定预算会计体系,有利于拟定《预算会计基本准则》及其他相应的会计制度,从而进一步完善中国预算会计制度体系。

二、目前中国对预算会计体系的三种不同观点及其理由

目前在中国,关于如何合理界定预算会计体系存在着三种不同的观点。

1. 事业单位会计仍应归属于预算会计体系,与行政单位会计一起合称“行政事业单位会计”。持这种观点的人认为,古今中外,会计历来分成盈利性会计即企业会计和非盈利性会计即非盈利组织会计或称预算会计两大类,事业单位的非盈利性质足以让事业单位会计归属于预算会计体系。另外,如果将事业单位会计从预算会计体系中分离出去,这会打乱中国多年来精心建立起来的预算管理信息系统。

2. 事业单位会计不应再归属于预算会计体系,而应与企业会计一起合称“企事业单位会计”。持这种观点的人认为,根据党中央提出的“面向社会,走向市场,减员增效,减拨经费,3年到位”,^①以及事业单位也需要“自负盈亏”^②的事业单位改革方案,事业单位的经济效益指标将越来越重要。事业单位的会计核算也将逐渐从以核算预算的执行情况为主转向全面核算事业单位本身的财务状况和经营成果为主,企业会计中的诸多一般原则如权责发生制原则、配比原则、收入实现原则等也将越来越多地可以适用于事业单位。事业单位会计将逐渐向企业会计靠拢,而不是向预算会计靠拢。

3. 事业单位会计既不应再归属于预算会计体系,也不应归属于企业会计体系,而应成为一个相对独立的会计体系,即企业会计、预算会计(或政府会计)、事业单位会计(或非盈利组织会计)应成三足鼎立之势。持这种观点的人认为,事业单位以其不以盈利为目的而区别于企业,又以其不具有社会管理职能而区别于政府。由此,事业单位会计需要核算的是收支结余而不是利润,是净资产而不是所有者权益;与此同时,事业单位会计也需要采用资本保持概念,需要进行成本核算、采用权责发生制。另外,事业单位还存在着众多不同的行业,例如高等学校、中小学、科研院所、文化馆、博物馆、图书馆、医院、广播电台、电视台、体育馆等等。事业单位行业之多及其情况的复杂性不亚于企业。中国1997年制定发布《事业单位会计准则(试行)》的主要原因之一,就是要统一规范各行业事业单位的会计核算。事业单位会计应当成为一个相对独立的会计体系,以满足事业单位会计工作特殊性的需要。

三、西方国家政府和非营利组织会计体系以及存在的问题和可借鉴之处

中国的预算会计大致相当于西方国家的政府及非营利组织会计。目前,西方国家非营利

组织会计情况的复杂性也同样存在。美国将诸如高等院校、医院、福利机构等非营利组织区分成政府举办或公立和民间举办或私立两大类。公立非营利组织(为方便说明,以下公立非营利组织仅指美国州和地区政府举办的非营利组织。自然,美国的公立非营利组织也包括联邦政府举办的非营利组织)会计归属于政府会计体系,其会计准则由政府会计准则委员会(Governmental Accounting Standards Board,即 GASB)负责制定;私立非营利组织会计归属于私立企业会计体系,其会计准则由财务会计准则委员会(Financial Accounting Standards Board,即 FASB)负责制定。但尽管如此,至今为止,GASB 的主要精力依然集中在为美国州和地方政府制定会计准则上,没有专门针对公立非营利组织制定一套符合其实际情况的会计准则。同样,FASB 的主要精力也依然集中在为私立企业制定会计准则上,也没有专门针对私立非营利组织制定一套符合其实际情况的会计准则。这样,在美国,不用说没有一套可以适用于全部非营利组织的统一的会计准则,即便是公立或者私立非营利组织的统一的会计准则也几乎成了一块空白地。

目前,美国在非营利组织会计准则方面,除了明确区分公立和私立外,行业特征比较明显。例如,对于公立高等院校,GASB 发布的会计准则公告、全国高等院校管理官员协会(National Association of College and University Business Officers)印发的《高等教育财务会计和报告手册》(Financial Accounting and Reporting Manual for Higher Education)以及美国注册会计师协会(American Institute of Certified Public Accountants,即 AICPA)发布的行业审计指南具有权威性。再如,对于公立医院和健康机构,GASB 发布的会计准则公告、AICPA 发布的行业审计指南以及美国医院协会(American Hospital Association)和健康财务管理协会(Healthcare Financial Management Association)发布的会计与财务报告原则具有权威性。值得注意的是,美国私立非营利组织会计尽管原则上执行 FASB 发布的会计准则公告,但由于 FASB 至今并未为其制定一套符合其实际情况的会计准则,因此,私立非营利组织为了其会计信息与公立非营利组织具有一定的行业可比性,在组织会计核算时,往往也会借鉴公立非营利组织的有关做法。例如,有些私立非营利组织也会模仿公立非营利组织设立相应的基金,将基金作为会计主体,组织会计核算。这样,在美国,尽管政府会计与企业或者确切地说是私立企业会计显然分属于两大类会计体系,但非营利组织会计应当归属于哪个会计体系或者是否应当独立成为一个会计体系也成了一个问题。

目前在美国,由于公立非盈利组织会计归属于政府会计体系,因此,其财务报表并入政府财务报表。但私立非盈利组织会计由于不归属于政府会计体系,因此,其财务报表也不并入政府财务报表。笔者认为,这一点在一定程度上可供我国借鉴,即归属于政府会计体系的非盈利组织会计,其财务报表应当并入政府财务报表,否则,则不予并入。

四、解决中国预算会计体系问题的方法

为进一步完善预算会计制度体系,中国目前应考虑制定一个内容可以同时涵盖财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计的《预算会计基本准则》了。但中国在这方面不能完全照搬西方国家例如美国的做法。中国有中国自己的实际情况。目前,中国的事业单位数量庞大,不仅区分成国有或公立和私立,而且还区分成纳入预算管理或非企业化管理和不纳入预算管理或企业化管理。根据国务院的设想,中国事业单位“除了教育单位和极少数需要由财政拨款的以外,其他事业单位每年减少财政拨款 1/3,争取 3 年基本达到自负盈亏”。^⑤由此,我们有

理由相信,中国的国有或公立事业单位将在近3年内发生一次巨大的变革。大量的文化、运用型科研、卫生、体育、广播、电视事业单位等将全面走向市场,实行企业化管理。当然教育单位以及其他需要由财政拨款的事业单位的数量以及政府财政对它们的投资从总量上说仍然是很大的。

笔者认为,纳入中国预算会计体系的事业单位,可以仅限于那些国有或公立并且是纳入预算管理的事业单位。至于那些私立以及不纳入预算管理的事业单位,可以考虑不纳入预算会计体系,而纳入企业会计体系。这样处理的原因主要是:一方面,由于私立以及不纳入预算管理的事业单位与财政脱勾,如果将其收入与支出的数据并入政府财政部门编制的行政事业单位收入支出汇总表,汇总的收入与支出数据缺乏意义。试想:如果将与财政脱勾的国有或公立事业单位的收入和支出汇入行政事业单位收支汇总表,那么,是否也有必要将国有企业的收入与支出汇入“行政企事业单位收支汇总表”?另一方面,由于私立以及不纳入预算管理的事业单位,其会计原则更接近于企业而不是行政单位,因此,如果将私立及不纳入预算管理的事业单位会计纳入预算会计体系,那么,预算会计制度体系就难以完善。试想:中国目前是否有可能制定出一个能同时适用于企业和预算单位的“公认会计准则”?

笔者不赞成将中国事业单位会计设为是一个与企业会计、预算会计(或改称政府会计)相并列的第三个相对独立的会计体系。其原因主要是:一方面,在中国的事业单位中,有的为国有或公立,有的为私立,有的纳入预算管理,有的不纳入预算管理,各种事业单位的情况各不相同,要想将中国事业单位会计设立为一个相对独立的会计体系几乎不大可能。试想:如果将90%的经费来源于政府财政的中小学,与100%的经费来源于业务活动的剧团、科研院所、电视台等放在一起,如何恰当地制定出能让它们共同适用的会计制度?另一方面,会计体系也不宜设立得太复杂,相互割裂不利于寻求会计的共性,总结会计发展的一般规律。

笔者认为,将中国预算会计体系仅局限于财政总预算会计、行政单位会计以及公立且纳入预算管理的事业单位会计,符合中国的实际情况。这样来界定中国预算会计体系,不仅有利于政府财政部门编制出富有意义的“行政事业单位收支汇总表”,而且还有利于目前在中国制定出《预算会计基本准则》及其相应的会计制度,进一步完善预算会计制度体系。当然,这样做的前提之一,就是必须明确:已全面走向市场并与财政完全脱勾的事业单位,不论其公立或国有与否,均属于不纳入预算管理或企业化管理的事业单位。

* 本文为作者主持的2000年度国家社会科学基金项目“政府财务报告问题研究”的研究成果之一。

注释:

- ①黄明锦:《关于建立公共支出预算体系若干问题的思考》,《预算管理与会计》,1999,4:22-23。
- ②罗干:《关于国务院机构改革方案的说明》,见1998年《中华人民共和国第九届全国人民代表大会第一次会议文件汇编》。
- ③同②。

参考文献

- [1]李建发. 政府会计论[M]. 厦门:厦门大学出版社,1999.
- [2]赵建勇. 中外政府会计规范比较研究[M]. 上海:上海财经大学出版社,1999.
- [3]赵建勇. 预算会计若干基本理论问题研究[J]. 财经研究,1999,(6).
- [4]赵建勇. 我国政府预算与预算会计改革趋势之我见[J]. 经济科学,2000,(1).

[5]Freeman and Shoulders. Governmental and Nonprofit Accounting-Theory and Practice [M]. USA:Prentice-Hall, 1996: 1-14.

On Budget Accounting System in China

ZHAO Jian-yong

(*Research Institute of Accounting and Finance,
Shanghai University of Finance and Economics, Shanghai, China 200433*)

Abstract: This paper considers that for nonprofit organizations that have no relations with public finance, their accounting should not still belong to budget accounting system, it can belong to business enterprise accounting system; but for nonprofit organizations that still depend on fiscal assistance, their accounting should still belong to budget accounting system. It's inappropriate for nonprofit organization accounting becoming a separate accounting system. It is the time now in China that a uniform "Basic Standards on Budget Accounting" should be set down in order to improve budget accounting system further.

Key words: China; budget accounting; system; nonprofit organization accounting

(上接第 47 页)

最重要的准备就是要有与技术创新相匹配的制度创新,例如网上交易问题,要完善法律和市场管理制度,确保正当交易合法有效,强化加密和身份认证技术规定,保障交易安全、信息安全和资金安全。我们认为:技术创新和制度创新是相互制约、相互促进的,由于我国期货市场还是社会主义初级阶段的期货市场,社会主义市场经济本身是一种有管制的市场经济,所以我们主张加强制度创新对新技术的保护作用,先垒坝,后放水,宁可慢,务求好,以确保期货市场在规范的基础上发展。

参考文献:

- [1]廖英敏. 中国期货市场[M]. 武汉:湖北人民出版社,1999.
[2]韩正. 期货从业教程[M]. 上海:上海人民出版社,1998.

The Innovation and the Development of China Futures Market

LI Ya-guang

(*China International Future (Shanghai), Co., LTD. Shanghai, China, 200063*)

Abstract: The paper considers that the key to develop China's futures market is innovations, including idea innovation, institution innovation, organization innovation and technology innovation.

Key words: futures; innovation; development