

□ 丛树海

重塑我国政府会计体制的若干探讨

我国预算会计以其特定的内涵和特有的记帐方式,几十年来记载、计算和反映着政府经济活动的全部内容和全部过程,积累了丰富的数据资料,为国家预算的周而复始和连续进行:编制·审查批准—执行—决算,提供了可靠依据,成为国家预算工作的重要组成部分和不可或缺的管理手段。

80年代以来,伴随着行政事业单位财务管理体制的改革,特别是进入90年代之后,以学校为代表的全额预算单位的资金来源,及以医院为典型的差额预算单位的财务核算要求,均发生了巨大的变化。其中有些变化对原有的预算会计制度来讲带有本质性,影响到传统预算会计体系的划分、会计准则以及记帐方法。因而,改革传统预算会计体制,重塑我国政府会计,具有十分重大的现实意义,同时,这也是我国预算管理理论和预算工作实践的紧迫要求。本文在重新划分我国预算会计体系的基础上,重点讨论政府会计的组成、特性和核算方法的运用。

一、预算会计体系和政府会计的组成

我国预算会计对预算资金运动的全过程,包括预算资金筹集、使用和结存状况的三个阶段进行记帐、算帐和报帐,以预算资金为对象。因而,凡是与预算资金分配有关的收、支及其结果,就构成了预算会计体系。具体讲是由两个部分和三个不同性质的分支组成。两个部分是指财政总会计和行政事业单位会计。其中,财政总会计是财政部门记录、计算、反映国家预算收入、支出和结果全面情况的会计。行政事业单位会计则是以国家预算支出安排到行政部门和事业单位的那部分资金为对象,所以是一部分预算资金支出安排使用情况的会计。两者在范围和性质上具有本质差别。可以说,行政事业单位会计是财政总会计分配资金后续核算的一部分。从这个意义上,构成总会计分配资金后续核算其他部分的还有:(1)企业会计——对总会计分配资金用于国有企业挖潜改造、增拨或新拨铺底流动资金等项的后续核算;(2)基本建设会计——对总会计分配资金用于基本建设项目的后续核算;(3)农业会计——对总会计分配资金用于农业事业和各种支农资金的后续核算。所以,与企业会计、基本建设会计和农业会计相对应,仅行政事业单位划入预算会计,于逻辑上也有探讨的余地。预算会计三个不同性质的分支,是指财政会计、行政机关会计和一部分事业单位会计组成的全额预算单位会计,以及另一部分事业单位形成的差额预算单位会计*。所谓全额预算单位是指没有收入的行政事业机关,及基本没有收入或收入不稳定、数额不大的一些事业单位,如学校。因其资金需要全额或基本全额来

* 除全额预算单位会计和差额预算单位会计外,尚有自收自支单位会计。但其既然自收自支,实际上已与预算资金脱离了联系。这里不作专门讨论。并暂且将其划在预算会计体系之外。

自国家预算拨款,故称全额预算单位,其会计相应称为全额预算单位会计,或简称为全额会计。相应地,差额预算单位是指那些有稳定、经常和较多收入的事业单位,这些单位先“以收抵支”,在“入不敷出”的情况下,再由国家预算拨款补助。因这些单位的全部资金需要中仅有一部分来自国家预算拨款,即国家预算列入的只是其“支大于收”的差额预算单位,其会计称为差额预算单位会计,或简称为差额会计。

我国预算会计体系图



预算会计体系的这种划分方法,从当前预算资金的实际运动和今后政府功能改革的要求看,存在两个十分明显的理论缺陷和实践不符状况。

首先,预算会计的对象不清。通常认为,预算会计的对象是预算资金,因而,预算会计核算预算资金收、支、结存的全过程。但从这个意义上,如前所述,它并未涵盖预算资金用于国有企业、支农和基本建设部分。所以,其概念与内容未取得一致。另一说,认为预算会计是非物质生产领域的会计,它与企业会计包括工业、商业、交通运输、农业等形成“各持半壁江山”的局面,然而,据此划分的“非物质生产领域”的概念,同样缺乏理论依据。因为,饮食、服务、宾馆、旅游等行业也是非物质生产领域,但它们并不能计入预算会计范围。事实上,按这种思想划分预算会计体系的观点,更接近于“产业与非产业”——“非产业”属预算会计,或“企业与非企业”——“非企业”属预算会计的划分标准。但若以此为标准,预算会计的对象就不仅仅限于预算资金。

其次,原有的全额单位会计和差额单位会计划分,已经发生了很大变化,很难适应当前和今后预算管理的实际情况。过去全额单位会计包括了全部行政机关和一部分事业单位,主要是学校。但近10年来,学校经费来源的渠道已大大增加,不再单单依靠国家财政拨款。实践中,学杂费收入、校办企业收入、社会捐赠收入、房屋和场地出租收入,已经占学校经费特别是高等院校经费的相当大部分,国家预算拨款在许多学校已不足60%。很显然,它们已不再是原本意义上的“全额预算”拨款单位,而是事实上的“差额预算”补助单位。与此同时,不可忽视的是,我国法律所规定的9年义务制教育制度,使得我国小学和中学理论上将长期主要依赖国家财政拨款。另一方面,由于各种各个学校所处地区、地理位置不同,其“创收能力”就存在很大差异。所以,学校是全额预算拨款,还是差额预算补助,以及补助程度很难有统一标准。再从原有的差额预算单位医院看,由于药品价格和住院费标准的提高,医院收入数额大大增加,特别是一些开办了所属药品或医疗器械厂的医院,其收入可能有较大水平的提高,大大减轻了国家财政拨款的压力。实际情况是,除国家财政的定项补助外,医院某种程度上似乎已成为经济核算单位。当然,它与企业的经济核算制仍有本质的不同。

总之,原本实行的、以预算拨款程度为标准的预算管理体系及其相应的预算会计体系划

分,不仅明显不应当前的实际情况,而且由于交叉行政机关和事业单位的管理方式,将不利于政府职能的长期规范。

笔者主张,将我国原有的预算会计体系,重新划分为政府会计和事业单位会计(或简称事业会计、单位会计)两个部分。或者,更确切地讲,是用政府会计和事业会计两个概念取代预算会计概念。由此形成我国整个会计体系及其三个组成部分:政府会计、事业会计(单位会计)、产业会计(企业会计)。其中,政府会计由财政总会计(或称预算会计)和行政机关会计(或称机关会计)组成。事业会计由原预算会计的一个部分独立出来,形成一个独立的体系,以区别于政府职能。

改革前后预算会计体系对比图

改革前预算会计体系划分		适用范围	改革后预算会计体系划分	
预 算 会 计	总预算会计	财政总预算	总预算会计	政府 会计
	全额单位会计	行政机关	行政机关会计	
		部分事业单位	事业单位会计	事业 (单位) 会计
	差额单位会计	部分事业单位		

重建我国政府会计体制具有重要的理论和现实意义。

首先,继续沿用原有预算会计体系已不能适应单位预算改革的新情况,不利于提高预算会计管理工作质量。其中的主要矛盾表现在事业单位方面。因为,就原有预算会计体系看,经济活动内容变化最大,对预算管理影响最直接的,正是事业单位改革。这种变化和影响实际上已经涉及到对资金收付式记帐法、预算会计准则以及科目分类和核算过程等各个方面。事实上,在原有预算会计范围内,有的地方和单位已经在资金收付式记帐法之外,使用了借贷记帐法、反收付式记帐法等几种记帐方法,同时适用着不进行成本核算和成本核算制两种截然不同的会计思想,同时存在着预算内和预算外两类资金,预算外(或其他)类资金又划分为:预算外财政性资金,单位创收抵支收入,应缴预算资金,专项拨款资金,以及从预算资金中提取而形成的专用基金等等。显然,原有预算会计体系还将不利于预算外资金的改革。

其次,建立政府会计,可以政府活动为依据,有利于政府职能分工和完善。例如,全额预算管理的事实质上反映了政府对这部分事业实行“统包”的政策,但经济和社会发展的过程证明,应当是社会与政府共同办事业,政府既不必要“统包”,也无能力“统包”。政府职能必须向公共品提供转换。

最后,建立政府会计体系便于适用一致的记帐方法。同时,事业单位会计成为独立的会计体系后,也有利于加强事业管理,促进事业单位会计工作水平,提高事业效果。

二、政府会计的界定

政府会计根据政府政治经济的活动情况及其在资金上的反映,以货币为计量单位,对其资金筹集、使用和结存,进行连续地、系统地、及时地记帐、算帐和报帐。为国家预算管理和立法机构实施预算监督提供科学、有效的数据资料。

政府会计仍以预算资金为记帐主体,但却以政府活动范围为外延。通过财政总会计,记录、计算和反映国家总预算的运动过程及其运动结果,是政府会计的主要方面。通过行政机关会计,记录、计算和反映政府经费的使用过程及其结果,有利于机关定员定额管理,促进节约使用经费;有利于政府职能完善,实施国家公务员制度,提高政府行政效率。

政府会计要按照一定的准则进行。以便处理会计对象、会计事项和会计信息时具有相应规范的标准。政府会计准则同样要包括基本准则,会计要素确认、计量、编报准则和具体业务准则三个层次。本节着重讨论政府会计对原预算会计改革中出现重大变革的几个重要环节,如权责发生制与收付实现制,预算支出核报的数字基础,政府会计要素等。

(一)关于权责发生制和收付实现制

以“权责”为标准建立的会计核算制度,将本期应发生的收入和支出一并计入本期收益和成本,而不论其是否实际发生。这对从事生产经营性经济活动的企业来说,不仅是必要的,而且是可行的,有利于企业会计正确地反映生产经营的当期成本。而以“实际收付”为标准建立的会计核算制度,只以本期实际发生的收入和支出计入当期“收益”和“成本”。也就是说,某项收入或支付即使“应当发生”,但只要本期并未实际发生,就不能计入当期收益或成本。一般讲,收付实现制更适宜于那些不从事生产经营活动,因而不必要进行成本核算的“非盈利性”的组织和团体。

政府会计应采用何种会计核算制度?

首先,从政府会计核算对象的要求看。政府在经济性质上属于“非盈利性组织”,政府本身不从事生产经营活动,不会产生经营性收益和相应的经营成本。所以,总体上讲,政府会计不宜采用“权责发生制”,而以取“收付实现制”为适。其次,政府作为“非盈利性组织”通常不需要进行成本核算,税务成本、国债发行成本本质上都属于“费用”,不存在“应收”或“应付”的问题,一般也无需进行费用集合和费用分摊,甚至不必对固定资产折旧处理。再次,从国家预算资金的实际运动过程看,当期未实际收进的资金其实根本不可能作为当期的预算收入。举例来讲,若当期计划发行国债 1000 亿元,在实际认购 900 亿元的情况下,当年的国家债务收入只能是 900 亿元,而不可能认定为 1000 亿元。又如,一笔应收税款,因企业资金困难未实际缴库而拖欠,虽然极不合理,但仍然无法认定为当期国家税收收入。总之,在政府会计每项支出必须有实际资金保证的情况下,基于政府作为“非盈利性组织”的基本属性,政府会计制度比较适宜于选择“收付实现制”作为其核算基础。

(二)关于预算支出核报的数字基础

在原预算会计中,预算支出核报的数字基础通常有两个,总预算使用“银行支出数”,单位预算使用“实际支出数”。

总预算按照预算计划向单位预算实施拨款,预算资金由国库转拨到预算单位的开户银行,国库资金减少了。但按预算管理和核算的制度规定,国库资金的这一支付过程,被认定是“预算拨款”,而非“预算支出”。预算支出的实际成立要在预算单位动用银行存款支付各项费用之时,

称之为“支出报销”。显然,总预算实施预算拨款和支出报销是两个过程,其预算支出核报的数字基础是单位的“银行支出数”。

总预算之所以将预算拨款和预算支出划分为两个阶段,是与其预算经费管理体制的传统做法——结余上缴相适应的。因为在结余上缴的情况下,唯有单位实际支取动用的金额才最终成为“预算支出”额。虽然拨款但未支取的单位存款,经过“结余上缴”,又形成了国库资金,当然不能作为“预算支出”处理。然而,传统的结余上缴体制早已被“结余留用”的包干制所取代。也就是说,国库对单位拨款后,即便单位年度内对该项存款分文未取,也不必另行缴回国库,这意味着国库一经拨款、一旦减少,就不再形成回流。因而,传统的不准“以拨代支”已无实际意义。预算支出核报的数字基础也不应再是单位的“银行支出数”。恰恰相反,预算支出在拨款和支出的关系上应当“以拨作支”,预算支出核报的数字基础应当改为“国库拨款数”。

在改革预算支出核报的数字基础的同时,可以继续保留反映事业实际效果的“实际支出数”。但对单位来说,“实际支出数”的涵义已经有了一定的变化。过去“实际支出数”与“预算支出数”即“银行支出数”之间存在简单的联系,两者相差一个“支取未报数”——表现为单位暂付款项、库存材料和现金等。一般是实际支出数小于银行支出数。现在,单位经费来源渠道大大增加,国库拨款仅占单位经费来源的40—60%，“实际支出数”在反映事业效果的同时,与国家预算支出数的联系却淡化了,缺少了直接的关系。

(三)关于政府会计要素的确认

作为以经济特征归类的会计对象,会计要素的选择和确认,对政府会计核算及其会计报告制度,具有很大的影响。

政府会计要素是政府会计工作的具体对象,是政府会计用以反映预算资金包括总预算收支和政府机关经费收支运动状况及其结果的基本因素。因而也是构成政府会计报表,以及财政总决算和政府机关决算报表的最基本的组件。有鉴于此,笔者以为,政府会计要素似可由收入、支出、结余三个要素组成。这里首先需要解决的疑虑是:为何不把资产、负债和净资产象企业会计那样也作为政府会计要素?这实质是由于政府会计的属性完全不同于企业会计所决定的。政府会计本质上是一种“分配会计”,企业会计则是“经营会计”。前者“取之于民,用之于民”,是对已有“蛋糕”的“切块”和“分食”;后者是一种生产和创造,着力于“做大蛋糕”。例如,企业会计的资产要素是指能为企业带来经济利益的资源,政府资产尽管也有能力为政府增加经济收益,但政企分开的社会主义市场经济不可能要求政府用其“资产”去创造收益。企业资产的大多数具体内容也不适用于政府会计。如政府没有设置递延资产的必要,基于政府至高无上的权威,也无法估量政府无形资产的价值等等。所以,只要我们承认政府资产与国有资产的差别,不把国有资产的经营与政府的一些固定资产混淆在一起,政府的固定资产不是作为带来经济利益的资源,政府会计就不必设置资产及其相应的负债和净资产要素。

政府收入完全不同于企业收入和事业单位收入。企业收入是一种经营收入,其收入多寡反映了企业生产经营的效果,收入抵补支出成本之后形成企业经营成果。事业单位收入则是一种业务活动收入,依据单位对社会和个人提供服务的状况而收取。事业收入要抵补事业活动成本或费用。而政府收入则主要是凭借其政治权力的强力而“凭空”向企业和个人征收的(税收),无需直接提供等价交换。或者是凭借其崇高的信誉而向企业和个人筹借的(公债)。政府收入并非为抵补“成本”,而在于其资源配置、收入再分配及其经济稳定与发展的职能需要。

政府支出也完全不同于企业支出和事业支出。企业事业支出的目的在于创造出各自新的

物质产品和劳务,属于经营和业务活动的成本。政府支出在实现财政职能的同时,主要用于维护国家机器运转,促进社会事业发展,实现转移支付和谐调经济发展。因而,政府支出作为一种宏观经济和社会需要,与企业事业单位的微观活动不可同日而语。

政府不是经营性组织,因而也不具有“盈利”的任务,政府收入原则上全部用于安排支出。不管是“量入为出”的指导原则,还是“量出为入”的理财思想,收支的大体平衡体现了政府收支的基本性质和本质要求。尽管作为凭借政治权力和高度信用的政府收支完全有能力做到收支结余或者赤字,但是,政府收支实际运动的结果,即使排除政策导向的主观因素,也必然会存在现实的差额,或者收入略大于支出形成结余,或者支出略大于收入形成赤字。而一般地,在平衡预算的原则下,略有结余的可能性会更大一些,也更符合政府收支运动的规律。所以,政府会计设置“结余”要素是完全必要的,它与“收入”和“支出”要素形成组合,共同构成政府财政预算和决算报表的基本“组件”。其平衡公式为:收入-支出=结余

三、记帐方法的讨论

政府会计采用何种记帐方法,决不仅仅是记帐符号的差别和记帐技术的适应性问题。尽管从记帐技术或方法简便程度上讲,记帐方法的选用和讨论似乎没有必要过于认真地大动干戈,特别是在大量采用计算机记帐之后,然而,一旦跳出“技术性”的角度,记帐方法的选择就与记帐对象,以及特定会计属性和该会计记帐、算帐、报帐的内在要求具有密切的联系,关系到该会计核算的科学性、合理性。

如上所述,政府会计作为一种分配会计,其目的在于记录、核算和反映财政筹集和安排使用资金的过程及其结果,没有投入和产出的概念,因而无需象企业会计那样计算生产成本和经营成果,一般不进行成本核算。再从财政资金实际运动过程看,通常是先组织收入,再将所筹资金按比例分配使用到各个方面,最后形成了财政收支的结果。所以,笔者以为,政府会计继续采用“资金收付式记帐法”,不仅简便易行,而且更能体现财政资金收付的基本特征。不仅不会损害政府会计核算的科学性,而且更加符合其核算对象的运动规律,或者说更具有科学性。事实上,由“资金收付式记帐法”概括的“收入”、“支出”和“结余”等会计要素也与国家预算报告和审查制度更趋于一致,有利于立法机构对政府理财行为的监督。

从政府会计业务核算内容及核算结果的会计报告讲,资金收付式记帐法的核算过程和结果报告也更明晰和合理。举例来讲,假定总预算组织收入,对机关拨款,机关支用经费,报销的一系列过程如下:

- ①财政总预算组织一笔税款入库 100;
- ②财政将资金 80 拨给机关;
- ③机关收到②项财政拨款 80;
- ④机关日常支用经费 70;
- ⑤期末机关按支用数向财政报帐;
- ⑥财政对⑤项机关经费报销;

又假定其他条件不变,不考虑诸如“银行支出数”之类的报销标准问题。分别以“资金收付式记帐法”和“借贷记帐法”核算上述过程为:

以资金收付式记帐法进行的会计核算

总预算会计-----机关会计

①收:预算收入 100 收:国库存款 100 ②付:经费拨款 80 付:国库存款 80 ⑥收:经费拨款 70 付:预算支出 70
资金来源-资金运用=资金结存 $100-80=20$ $100-(80-70+70)=100-80$

③收:拨入经费 80 付:经费存款 80 ④付:经费支出 70 付:经费存款 70 ⑤收:经费支出 70 付:拨入经费 70
资金来源-资金运用=资金结存 $10-0=10$ $(80-70)-(70-70)=(80-70)$

以借贷记帐法进行的会计核算

总预算会计-----机关会计

①借:国库存款 100 贷:预算收入 100 ②借:经费拨款 80 贷:国库存款 80 ⑥借:预算支出 70 贷:经费拨款 70
借=贷 $100=100$ $100-80+80-70+70=100$

③借:经费存款 80 贷:拨入经费 80 ④借:经费支出 70 贷:经费存款 70 ⑤借:拨入经费 70 贷:经费支出 70
借=贷 $10=10$ $80-70+70-70=80-70$

从上述两种不同的记帐方法所核算的业务过程及其会计报告看,它们除记帐技术、记帐符合差异外,并没有记帐原理的变化。但从两者的会计报告形式看,却有报告方法的不同。资金收付式记帐法由于采取“资金来源-资金运用=资金结存”的平衡公式,其会计报告所反映的资金运动过程更加明晰,更符合财政资金实际运动的收收支支及其收支差额。而借贷记帐法基于“借贷永相等”的恒等式,其会计报告不够明确。当然,这种情况是由于借贷记帐法与政府会计核算对象不完全适应的结果。因为,必须强调的是,财政预算报告制度的基本要求是:政府收入情况,政府支出情况,收支相抵后的结余情况。

(作者系上海财经大学证券期货学院教授,单位邮编为 200433)