

□ 赵建勇

关于我国预算会计的改革

在我国,会计按其运用的部门,可以区分为企业会计与预算会计两大类。以《企业会计准则》的发布和施行为标志,我国企业会计的改革进入了一个崭新的发展阶段。与此相比,我国预算会计的改革,进展较为缓慢。至今,我国仍未颁布施行改革后与社会主义市场经济体制相适应的有关预算管理单位(包括财政总预算管理单位、事业行政预算管理单位,以下简称预算单位)的会计准则或会计制度。这在一定程度上给预算会计工作带来了困难,影响了预算会计在预算单位经济管理活动中的应有作用。为此,国家财政部门自1994年起已着手进行预算会计的改革工作,并成立了相应的改革小组,专门从事预算会计的研究改革工作。本文就我国现行预算会计制度的缺陷、改革的指导思想、总体模式和主要内容等方面对预算会计的改革作一初步探讨,以供研究。

一、现行预算会计制度的缺陷

根据我国财政机关现行由财政部1988年制定颁布的《财政机关总预算会计制度》,以及事业行政单位现行由财政部制定颁布的自1989年1月1日起实行的《事业行政单位预算会计制度》,笔者认为,现行预算会计制度的缺陷主要有以下几个方面:

1. 不适应政府转变管理职能的需要。长期以来,我国实行高度集中的计划经济体制,政府对国民经济的管理实行政的直接管理。随着我国社会主义市场经济体制的建立和不断完善,政府对国民经济的管理也已逐步地由行政的直接管理转向宏观调控的间接管理。在会计上,具体表现为政府主要研究制定适用面较广的较高层次的会计规范,如会计法、会计准则等,对于具体会计方法、程序等,只要其不影响政府宏观调控机制的正常运行,允许单位根据自身情况自主选择。依此,现行预算会计制度在众多方面显示出不能适应政府经济管理职能由行政的直接管理向宏观调控的间接管理转变的需要。主要表现在:(1)会计管理以直接管理、行政管理为主,对单位会计业务管得过多、统得过死。如按预算管理方式,将预算单位划分为全额预算管理单位(以下简称全额单位)、差额预算管理单位(以下简称差额单位)和自收自支预算管理单位(以下简称自收自支单位)三种类型,并分别设置会计科目,组织会计核算,事无巨细,一统到底。再如,对预算单位的资金严格划分为预算内资金和预算外资金两部分,两部分资金分别运行,其来源、运用和结存各自平衡,一般不发生相互关系等。(2)行业会计制度政出多门,种类过多,且没有统一的规范。现行预算会计制度除了按预算管理形式分为全额单位、差额单位和自收自支单位三种类型之外,还分行业设立。各行业的会计制度由各行政主管部门根据其各自的需要分别制定。如国家教委颁布有《高等学校会计制度》,卫生部颁布有《医院会计制度》等。据

了解,我国目前仅事业单位会计就分有近 17 种行业会计制度之多。而且,各行业会计制度没有统一的会计规范,会计信息缺乏横向之间的可比性。这影响了国家统计和汇总会计数字的正确性,从而也影响了会计数据的国家宏观经济调控的决策有用性。

2. 不适应预算单位尤其是事业单位经济活动发展的需要。现行预算会计制度是以计划经济体制为背景设计的,它适用于高度集中的计划经济体制,即预算单位的经济活动都是在国家计划安排下进行的。然而目前,随着经济体制改革的不断深入,预算单位尤其是事业单位经济活动的实际情况已经发生了极大的变化。这使得现行预算会计制度已经不能适应预算单位尤其是事业单位经济活动发展的需要。主要表现在:(1)多渠道筹集资金,引起了事业单位投资主体的多元化。近年来,事业单位通过社会各种渠道(如社会集资、企业捐赠等)筹集的资金,在事业单位资金总额中所占的比重迅速增长。在有些事业单位中,这个比重已经达到了相当高的水平。然而,在现行预算会计制度中,却将这部分资金列为预算外资金,按预算外资金的管理方法进行管理和核算。(2)讲究经济效益,引起了事业单位引入企业的一些经济管理原则。社会主义市场经济体制的建立,将预算单位尤其是事业单位推向了市场。经济效益问题已是摆在事业单位面前的一个不可回避的问题。目前,在不少事业单位中,相当多的业务活动支出(如有些单位总支出 50%以上),已须靠其自创的业务活动收入来供给。以其自创收入来抵其所需支出,已逐渐成为众多事业单位走向市场的趋势。然而,现行预算会计制度却未给予其恰当的位置。如作为核算经济效益的会计方法—权责发生制原则、配比原则等,都未予以合理认可。随着我国全额单位向差额单位转化、有条件的差额单位向自收自支单位转化的预算单位总体改革思路的逐渐进行,预算单位的经济效益问题将进一步突出。(3)一些新型事业单位目前还没有相应的预算会计制度。随着我国经济体制改革的不断深入,我国目前已经出现事业单位多种经济形式并存的局面。诸如民营或私立学校、股份制医院等。对这些新型事业单位,目前还没有可供执行的会计制度。

3. 不适应与国内企业会计及国外政府与非盈利组织会计的交流。由于现行预算会计制度不是按照国际惯例设计的,因此,在“会计语言”上不适应与国内企业会计及国外政府与非盈利组织会计的交流。主要表现在:(1)在会计的统一规范上不适应交流。由于现行预算会计制度是按预算管理形式、分行业设立的,没有一个按所有预算单位这样一个统一范畴来设立的会计规范,而国内企业则有不分所有制、不分行业的统一的《企业会计准则》,国外政府与非盈利组织,例如美国,则有政府会计准则委员会统一制定的政府与非盈利组织会计准则,因此,不能在会计统一规范上的交流。(2)在会计基本概念与方法上不适应交流。如关于会计的基本前提、目的、信息质量要求、要素等,在现行预算会计制度中,或是没有明确提出,或是提法上与国内企业会计及国外政府与非盈利组织会计相去甚远。在记账方法上,也没有一致采用国际通用、国内企业会计所采用的“借贷记帐法”。(3)在会计要素的确认、计量和报告的一般原则上不适应交流。如由于现行预算会计制度并不强调预算单位的会计主体概念,因此,关于资产、负债、基金(或净资产)这样三个最基本的会计要素,连名称都未出现,就更谈不上它们的确认、计量和报告的一般原则问题了。而这些都是国内企业会计及国际会计惯例中的重要内容。(4)在财务报告上不适应交流。在现行预算会计制度下,预算单位的会计报表种类繁多。如事业行政单位,连同基本数字表在内,全额单位约有 8 张会计报表。然而,作为反映预算单位最重要经济业务内容的某一日资产、负债和基金情况的资产负债表,以及某一定时期收入、支出和结余情况的收入支出表等相关报表,却不单独出现。这就不能适应与国内企业会计及国外政府与非

盈利组织会计的交流。

二、预算会计改革的指导思想

80年代以来,尤其是党的“十四大”的召开,社会主义市场经济体制在我国已初步确立并正在不断完善。然而,与市场经济体制相适应的预算会计规范,在我国目前基本上是空白。在预算会计转入以市场为导向的会计问题上,我们尚没有直接可以利用的经验。为此,预算会计的改革必须探讨其指导思想。笔者认为,我国预算会计的改革,主要应遵循如下指导思想:

1. 与社会主义市场经济体制的需要相适应,并具有前瞻性。这是因为:(1)建立社会主义市场经济体制,是我国经济体制改革的总体目标。这一总体目标要求我们对各种经济管理体制,如财政、税收、金融、价格、会计等,都按照市场经济的规律进行改革。预算会计作为运用于国家预算单位的一门专业会计,自然也不能例外,其改革也理应按照我国社会主义市场经济体制的需要进行。(2)市场经济体制作为国家管理国民经济的一种方式,其内容并不是永恒不变的。尤其是我国目前正处在由计划经济体制向市场经济体制转轨的过程中,市场经济体制的具体内容仍需不断完善。为此,预算会计的改革不应仅限于目前的市场经济现状,而应以现行市场经济的现状为基础,适当着眼于未来市场经济的发展,在理论和实务上都具有前瞻性。只有这样,预算会计的改革才能适应并在一定程度上促进社会主义市场经济的发展,而不至于出现一种纯粹被动的适应,之后很快就滞后,马上又需要进行改革的局面。

2. 尽可能吸收国内《企业会计准则》及国外政府与非盈利组织会计的有关研究成果,并充分反映我国预算单位的特性。这是因为:(1)企业与预算单位,都是国民经济的组成部分,尽管它们在国民经济中的基本职能等具有一定的差别,然而,它们在经济业务内容等方面具有相当的共同或相似性。如企业与预算单位为开展正常业务活动需要,都需拥有一定的资产,也都可能会承担一定的负债,都会有资产减去负债后的余额问题;再如,企业与预算单位在其业务活动中都会取得一定的收入,也都会发生相应的费用或支出,都存在着收入减去费用或支出后的余额问题,等等。除此之外,企业会计与预算会计又都属于会计科学,有着会计科学的共有规律。如它们都需要有会计的基本前提——会计主体、持续运营、会计分期及货币计量;报告的会计信息都需要符合其基本质量要求——可靠性、相关性、可比性、一致性等。所有这些,都要求预算会计的改革应尽可能吸收《企业会计准则》的有关研究成果。另外,充分吸收《企业会计准则》的有关研究成果,也有利于加快预算会计改革的进程,缩短预算会计改革的时间。(2)国外政府与非盈利组织会计,其产生的经济等背景是有别于我国的。但随着我国对外开放改革的深入进行,我国经济已日益融入国际经济的大循环之中,上述经济等背景的差别已日渐缩小,共同或类似经济业务不断增多。这就使得我国预算会计改革借鉴国外政府与非盈利组织会计有了可能,并且这种可能性在逐渐增大。国外政府与非盈利组织会计已经有了一定的研究成果。例如,美国政府会计准则委员会已颁布了一系列政府与非盈利组织的会计准则;财务会计准则委员会也发表了《论财务会计概念》第四辑——《非营利组织编制财务报告的目的》等。尽可能吸收国外政府与非盈利组织会计的有关研究成果,有利于我国预算会计与国际会计惯例接轨,有利于预算单位参与国际间的交流与合作,也有利于加快预算会计的研究进程,避免不必要的研究精力的浪费。(3)我国预算单位虽然在许多方面与国内企业及国外政府与非盈利组织有着许多相同或类似之处,但是,其特性也是相当明显的。如企业一般属于国民经济中的物质生产部门,其主要职能是生产经营社会所需要的产品或商品,或提供劳务;而预算单位一般属于非物质生产

部门,其主要职能是管理国家财政收支、维护社会正常运转或向社会提供公益服务等。再如,企业业务活动所需的资金,主要靠投资者投入或信贷者提供,资金的使用主要由企业根据市场情况自主决定,业务运营的目的主要是盈利;而预算单位业务活动所需要的资金,则主要是国家预算资金,预算资金的使用一般须按有关预算计划安排支出,业务运营不以盈利为目的,而较注重社会效益,等等。此外,由于我国的经济、政治、文化及与预算会计密切相关的预算制度等,都与国外的不完全相同,因此,我国预算单位和国外政府与非盈利组织也具有一定的差异。所有这些,都要求预算会计的改革须充分反映预算单位的特性。如企业资产减负债后的余额可称为所有者权益,但预算单位不宜如此称谓,而应称之为基金或净资产;再如企业收入减费用或支出后的余额,可称之为利润,但预算单位则以称之为结余为好。不仅称谓,其性质、组成内容等都具有一定的差别,等等。

三、预算会计改革的总体模式

预算会计必须改革,而且预算会计的改革已成为会计改革的当务之急,这一点目前已为众多人士所共识。然而,预算会计怎么改?按照何种模式改?如,是制定统一的预算会计准则,之下再制定相应预算单位类型(如财政总预算、行政单位、事业单位等)的会计制度?还是不制定统一的预算会计准则,而分别各预算单位类型各自制定相应的会计准则,再在之下制定相应的会计制度?或是在统一预算会计准则下,再制定各预算单位类型的会计准则,之下再制定相应的会计制度?等等。对此,目前各方人士看法各不相同,仁者见仁,智者见智。笔者认为,预算会计改革模式的设计,应当充分考虑我国预算管理体制改革的特点、各类预算单位会计核算内容的繁简以及改革的主客观条件是否成熟和具备等因素,本着理论上说得通、实务上行得通来进行。具体地说,我国预算会计的改革可实行分类的准则与制度相结合的总体改革模式,即不制定统一的预算会计准则,有的预算单位类型实施会计准则,有的预算单位类型则直接实施会计制度。理由如下:

1. 各种预算单位类型在会计核算的内容、目的和要求等方面存在着比较大的差别,因此,不适宜制定统一的预算会计准则。我国现行预算会计大体上可以分为两大类,即财政总预算会计及事业行政单位预算会计。事业行政单位预算会计又可分为事业单位预算会计与行政单位预算会计两类。各类预算会计虽然具有其共性的一面,然而,其在核算对象的内容、核算的目的和要求等方面都存在着较大的差别。例如,财政总预算会计核算的对象,是财政机关在执行总预算职能过程中各项预算资金的集中、分配及其结果;行政单位预算会计核算的对象,是国家行政管理机关在其执行行政管理职能过程中所取得的国家预算拨款收入、拨出经费和费用支出以及收支结余;事业单位预算会计核算的对象,是其在向社会提供公益服务、产品或劳务过程中通过各种渠道取得的收入(如国家拨款收入、社会捐赠收入、业务活动收入等)、业务活动支出(有些业务活动支出还需要核算成本,如有偿产品生产成本、科研课题成本等)及收支结余,等等。各种预算单位类型之间的这种比较大的差别,决定了要制定统一的预算会计准则,具有相当大的难度。或者说,制定统一预算会计准则的客观条件还未成熟和具备。制定出来的统一预算会计准则,要么在这个地方或那个地方不能适应这种类型或那种类型的预算单位的需要或实际情况,要么抽象、高度概括或者说粗略得对各类预算单位都缺乏实际统制和指导意义。为此,要统一制定一个预算会计准则,实难可行。

2. 各类预算单位会计核算的复杂情况或程度也具有比较大的差别,因此,应分别类型实

施制度和准则规范。例如,财政机关核算的国家集中预算收入、预算拨款支出及收支结余等,行政单位核算的国家拨入经费、经费支出及收支结余等,较之以事业单位核算的多渠道取得的资金、资金支出有的需要讲究经济效益等,具有核算的业务相对统一政策性强、核算的内容相对简单等特点。为此,财政总预算会计及行政单位预算会计似乎就无须制定会计准则规范,而仍可以也应以会计制度形式直接规范。当然,新的财政总预算会计制度及行政单位预算会计制度,应从单纯服务于统收统支财政体制下的报帐型会计,转向有利于加强财政宏观调控和单位微观管理、提高资金使用效果的管理型会计。由于事业单位其经济业务较为灵活,经济内容也较为复杂,而且事业单位的类型较多且各具有相当的差别,如科研、文化、教育、体育、卫生等单位各不相同,因此,事业单位就有必要制定会计准则规范,在会计准则规范下,再可暂按行业实施会计制度规范。随着事业单位逐步走向市场,事业单位将逐步采用企业的许多有关经济原则,事业单位与企业的共性将逐步增多。为此,事业单位会计准则应尽可能向《企业会计准则》靠拢,以迎合事业单位会计与企业会计统一的大趋势。

3. 关于会计规范体系。预算会计按上述模式进行改革之后,原有的会计规范体系将发生一系列变化。变化的主要特征是预算会计由原先的财政总预算会计制度及事业行政单位预算会计制度两种预算会计规范,变成了由财政总预算会计制度、行政单位预算会计制度及事业单位预算会计准则和各行业事业单位预算会计制度等多种既有准则又有制度的预算会计规范。当然,这还不能仅从名称上去看待这种变化,更重要的还须从各种会计规范的内容变化上去看待这种变化。

四、预算会计改革的主要内容

预算会计需要改革的内容很多,按照本文所述的适应社会主义市场经济发展的要求以及尽可能吸收共性、反映特性的指导思想,笔者认为,预算会计改革的主要内容可以概述为以下几个方面:

1. 关于预算会计的名称。预算会计这个名称现在是否还能继续使用,这取决于它现在还能否概括其内容。根据《新华词典》解释,“预算”一词,是指经过一定程序编制、核定和批准的政府、机关和事业单位的年度或季度收支计划,如国家预算、地方预算、单位预算等。可见,预算一词强调的是计划,这与以如实反映确已发生的经济业务为主要职能的会计,在概念上是相互矛盾的。而且,现行许多预算单位,尤其是许多事业单位,在全额单位向差额单位转化、差额单位向自收自支单位转化的过程中,其不少业务活动的收支,已越来越不能用预算的收支计划来概括。另外,预算会计的称法,也没能体现出会计主体的概念,如企业会计,会计的主体是企业。因此,笔者认为,预算会计这个名称已经与其内容不相适应了。可以考虑将财政总预算会计及行政单位会计改称为政府会计,事业单位预算会计改称为非盈利组织会计,整个预算会计即改称为政府与非盈利组织会计。这样,可以克服称之为预算会计的上述缺陷,同时,也可以迎合国际惯称。

2. 关于预算单位的界定。我国目前按预算管理方式,将预算单位划分为全额单位、差额单位和自收自支单位三种类型。其中不少预算单位,尤其是自收自支单位,如文化单位中的不少剧团等,它们已经不再具备预算单位的特性。另外,有些类型的预算单位,其内部的经济业务也十分复杂,其中不少业务纯属盈利性质,失去了预算单位的特性,如不少高校办的各类公司等。预算单位能否给予正确的界定,这关系到改革后的预算会计的有关准则和制度的适用范围和

适用性。笔者认为,应重新确定新的标准,如资财供应者及其目的的区别标准、业务运营的目的的区别标准、剩余资财的性质的区别标准等,对预算单位予以重新明确界定。只有这样,才能明确改革后预算会计的有关准则和制度的适用范围,并保证其具有较强的适用性。

3. 关于总则和一般原则。关于这一点,笔者认为,可以在众多方面采用《企业会计准则》的研究成果。在总则方面,如应明确指出,改革后预算会计的有关准则和制度,适用于设在中华人民共和国境内的所有预算单位,不区分所有制形式,也不论是否接受国家财政资助;再如应明确指出会计工作的基本前提—会计主体、持续运营、会计分期和货币计价概念;还有,为便于交流,会计记帐方法应统一采用“借贷记帐法”等。在一般原则方面,诸如客观性、相关性、可比性、一致性等会计信息的基本质量要求,都可为预算会计的有关准则和制度直接采用;但会计要素的确认、计量和报告的一般原则,有的则应分别不同情况确定,如权责发生制、配比等为计算经济成果而设立的一般原则,只有在需要明确计算经济成果的事业单位才适用,财政机关、行政单位一般不能适用。

4. 关于预算内资金与预算外资金。现行预算会计制度严格区分预算内资金与预算外资金,收支两条线,分别核算,各自平衡。笔者认为,就确立预算单位独立会计地位、加强预算单位内部管理而言,这种处理方法是不妥当的。可以考虑按预算单位取得资金是否受资金提供者指定用途,将其划分为指定用途资金及非指定用途资金两大类,分别核算,分别报告。这样有利于确立预算单位独立会计地位,有利于预算单位对会计信息的利用,加强预算单位的内部管理。同时,这也有利于资金提供者了解和监督其最为关心的指定用途资金的使用情况。若国家同时需要了解对预算单位的出资总数,也可在指定用途及非指定用途资金下再分设出政府拨款收支、业务活动收支等专项,以满足其需要。

5. 关于会计要素和会计平衡等式。会计要素是对会计对象的具体内容按照经济特征所进行的归类和界定。参照企业会计准则并根据预算单位的特性,笔者认为,预算会计要素可划分为资产、负债、基金、收入、支出和结余六个。它们之间的关系是:资产—负债=基金;收入—支出=结余。或者:资产—负债=基金+结余(未完工指定用途性质收支结余应暂不结转至基金)。在这里,一般认为,只有“资产—负债=基金”才是会计平衡等式,会计平衡等式只有这一个,至于“收入—支出=结余”不能理解为会计平衡等式,这只是会计的加减公式,加减公式与平衡等式应该是有区别的。

6. 关于会计报表。会计要素是构筑会计报表的材料。根据本文上述对预算单位会计要素的划分,笔者认为,预算单位的会计报表主要有“资产负债表”和“收入支出表”两张。资产、负债和基金要素构筑资产负债表,它反映预算单位某一特定日期的财务状况;收入、支出和结余要素构筑收入支出表,它反映预算单位某一特定期间的收支情况及结余构成情况。资产负债表与收入支出表之间的钩稽关系是:收入支出表的结余(未完工指定用途性质收支结余除外)应转入资产负债表的有关基金之中。另外,基本数字表仍是反映预算单位的机构、人员情况和事业成果的一张重要会计报表,它对于分析考核预算单位定员定额管理情况和工作计划完成情况以及有关的社会效益和经济效益等,都具有重要的意义。因此,尽管其数字主要来源于人事和有关业务部门的统计数字,如行政单位的职工人数、教学单位的职工人数和学生人数、医疗卫生单位的职工人数和门诊人次等,但基本数字表仍应作为预算单位的一张最基本的会计报表。