

□ 赵建勇

预算会计若干基本理论问题研究

内容提要:预算会计是会计学在政府和事业单位领域中的运用,是会计学的两大分支之一。在现代会计理论结构中,会计主体、会计基础、会计要素、会计报告等问题属于会计的基本理论问题,它们自然也是预算会计的基本理论问题。本文主要针对上述预算会计若干基本理论问题作些探讨,以期抛砖引玉,引起会计理论工作者对预算会计基本理论问题的重视。

关键词:预算会计 基本理论

作者简介:1964年生,男,上海财经大学副教授,经济学博士。

一、预算会计主体

在现代会计理论中,会计主体通常被定义为会计工作特定的空间范围。在选定会计主体时,通常认为有两个可以依赖的标准:一是根据能控制资源、承担义务并进行经营运作的经济单位来确定;二是根据特定的个人、集团或机构的经济利益范围来确定。下面我们来讨论上述现代会计理论中有关会计主体的理论在预算会计中的使用情况和特殊表现。

中国现行预算会计分别由财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计组成。那么,财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计的主体分别是什么,整个预算会计的主体又是什么,我们分别来讨论。

财政总预算会计的主体是什么?是财政机关、一级政府,还是预算收支活动或其他什么?笔者认为,财政总预算会计的主体同时是一级政府和预算收支活动。说财政总预算会计的主体是一级政府,其主要原因是:财政机关在编制财政总预算会计报表时,是站在一级政府的立场上编制的,而不是站在财政机关的立场上编制的,即财政机关编制的财政总预算会计报表,是财政机关代表一级政府编制的会计报表,而不是财政机关本身作为一个行政单位编制的其自身的会计报表。在财政总预算会计中,一级政府是会计工作特定的空间范围,是财政总预算会计的主体。说财政总预算会计的主体又是预算收支活动,其主要原因是:中国的政府预算采用复式预算的方法编制,即整个政府预算由两个以上的性质不同的预算收支活动组成。按照现行财政总预算会计制度的规定,在中国的财政总预算会计中,存在着四个性质不同的预算收支活动,它们是一般预算、基金预算、专用基金和财政周转金。这四个性质不同的预算收支活动分别运行,各自平衡。即对这四个预算收支活动来说,“资产-负债=净资产”的会计等式分别成立。

在财政总预算会计中,预算收支活动也是会计工作特定的空间范围,是财政总预算会计的主体。笔者认为,预算收支活动也是财政总预算会计的主体,是现代会计理论中有关会计主体的理论在预算会计中的特殊表现之一。另外,财政总预算会计的主体也是一级政府,但财政总预算会计报告并没有全面完整地反映一级政府的全部经济信息,例如一级政府占有或者使用的实物资产并没有得到反映(在行政单位和事业单位会计报告等中反映)等,这是现代会计理论中有关会计主体的理论在预算会计中的又一特殊表现。

行政单位会计和事业单位会计的主体分别是什么?这个问题现在比较简单。笔者认为,它们就是行政单位和事业单位。我国从1998年1月1日起,对于行政单位和事业单位的预算内资金和预算外资金,开始实行统筹运行、综合平衡的管理和核算办法。因此,预算内资金、预算外资金分别运行、各自平衡的做法现在已经没有了。另外,我国也不比西方有些国家,它们在非盈利组织中设置若干个基金(如普通基金、特种目的基金、固定资产基金等)作为会计主体,进行会计核算。我国将整个行政单位和事业单位作为一个会计主体,组织会计核算。

在我国,整个预算会计的主体是什么?是一级政府、预算收支活动或其他什么?笔者认为都不是。主要原因是:我国财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计并不联合编制一套会计报告,而且事实上即使编制了也没有意义。财政总预算会计的收支与行政单位和事业单位的收支是拨款与接受拨款的关系,两者放在一起并不能说明一级政府的收支,也不能说明是预算活动的收支,它们不能抵销,也不能相加。还有,即使编制财政总预算、行政单位和事业单位的合并资产负债表,由一级政府占有或者使用的所有资产也并没有全部纳入其中。例如,由一级政府占有的国有企业的资产并没有纳入其中。有关资料显示,1996年,我国行政事业单位国有资产仅占国有资产总量的18.3%,这部分国有资产通过预算会计报告可以得到反映,但还有81%多的国有资产没有在预算会计报告中得到反映,它们是通过企业会计报表等反映的。^①在我国,预算会计的主体只能分别由财政总预算会计的主体、行政单位会计的主体和事业单位会计的主体组成。

二、预算会计基础

会计基础也称记帐基础,是指会计事项的记帐基准。从根本上说,会计基础主要解决收入和费用(支出)会计要素应以什么标准、在什么时候及如何记录和在会计报表中报告的问题。当然,资产、负债和所有者权益(净资产)会计要素也存在着类似的问题,但它们通常被认为是收入和费用(支出)会计要素确认连带产生的结果。下面我们主要讨论会计基础在预算会计中的选用问题。讨论时,笔者将分别就财政总预算会计和行政单位会计以及事业单位会计并主要针对其收入和支出会计要素展开阐述。

先讨论财政总预算和行政单位会计基础。我国现行预算会计规范规定,财政总预算会计和行政单位会计均采用收付实现制会计基础。究其原因,主要是因为我国政府预算采用收付实现制会计基础,为切实贯彻预算会计主要为加强预算管理服务的指导思想,财政总预算会计基础就需要与政府预算基础保持一致。行政单位预算收支大部分纳入政府财政决算报告,因此,其会计基础也应当与财政总预算会计一样。在这里,笔者认为,值得思考的一个问题是:作为政府预算收入的一个最主要的来源即政府的税收收入,按照现行有关税法的规定,在预算年度结束也即每年年底时,通常不能全部进入国库。按照收付实现制会计基础,财政总预算会计也不能对其作出记录。然而,这些税收收入应当是政府在当年预算年度内的收入。这在一定程度上影响了当年预算年度内政府预算收入的正确性。如果有可能的话,笔者认为,在会计基础方面,应

当适当考虑税法、预算制度和会计制度的协调。如果实际上较难协调的话,在会计上可以提供一些按照修正的收付实现制基础计算出来的政府预算收入的数据,以作为按收付实现制基础计算出来的收入数据的补充。

再讨论事业单位会计基础。事业单位是一种非常特殊的社会组织,它们主要从事社会公益活动,但又没有政府的行政权力。从经济性质上说,事业单位是一个非盈利组织,它们的业务活动不以盈利为目的。现行预算会计规范将事业单位的业务活动区分成事业活动和经营活动两大类,并且规定,事业单位一般采用收付实现制会计基础,但经营活动收支的核算可以采用权责发生制会计基础。笔者认为,事业单位对会计基础的选用取决于事业单位在市场经济中的经济地位。目前我国,事业单位的全面改革已经实质性启动。以财政部发布的自1997年1月1日起在全国范围内实施的《事业单位财务规则》为标志,事业单位与财政的关系已经全面进入核定收支、定额或者定向补助阶段。按照国务院的有关设想,事业单位“除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,争取三年基本达到自负盈亏”。^②可以预计,我国事业单位在近3年内将发生一次巨大的变化。市场观念、竞争观念、效益观念等崭新的市场经济体制下的观念将全面进入事业单位。事业单位的会计基础从总体来说也将逐渐转向以考核经济效益为主的权责发生制会计基础,而不再是以考核预算收支为主的收付实现制会计基础。

三、预算会计要素

我国现行预算会计设置了资产、负债、净资产、收入和支出五个会计要素。其中,资产、负债和净资产三个会计要素构筑资产负债表、收入和支出两个会计要素构筑收入支出表。下面我们分别讨论。

先讨论构筑资产负债表的会计要素。在资产、负债和净资产三个会计要素中,资产和负债可以说是所有组织共有的两个会计要素,但尽管如此,笔者认为,在预算会计中,资产和负债这两个会计要素依然有其特点。这些特点主要是:第一,财政总预算会计中的资产仅由货币资金(如国库存款、其他财政存款等)和债权(如暂付款、预拨经费等)两部分组成,没有实物资产如固定资产或存货这样的资产类别;行政单位中的资产具有取得的无偿性(行政单位中的资产尤其是固定资产通常由政府预算直接保证供给,而不需要行政单位依靠其业务收入去购买)和使用的非经营性的特点,另外,在行政单位中没有无形资产这一资产类别,行政单位中的资产通常也不使用“控制”这一企业常用的确认标准来确认资产,而使用“占有或者使用”这一标准来确认资产;事业单位的资产具有使用的非盈利性的特点,另外,在事业单位中,通常没有递延资产这一资产类别。第二,财政总预算会计中的负债具有主要表现为高信用度的国债以及因财政周转金的融通而形成的借入财政周转金和因体制结算等而形成的与上级往来的特点;行政单位和事业单位中的负债主要表现为高流动性即绝大部分负债均为流动负债的特点,因为国家规定,行政单位和事业单位都不可以以发行债券的方式来筹集长期资金,银行借款一般也只能取得短期借款而不可以取得长期借款。净资产是预算会计中特有的一个会计要素,其主要特点是:它是资产减去负债后的差额,这个差额不存在明确的所有者权益。这一特点主要是由向政府及事业单位提供资金的有关方面具有无需出资回报的特点所决定的。

再讨论构筑收入支出表的会计要素。笔者认为,预算会计中的收入会计要素具有如下特点:第一,目的性。财政总预算会计取得收入的目的是为了实现在国家的职能,即国家的国防、治安、行政、外交、教育等都需要有资金作为保证;行政单位和事业单位取得收入的目的是为了开

展各自的业务活动。第二,合法性。财政总预算会计取得的收入应以预算法和税法等作为主要的法律依据;行政单位和事业单位取得的收入应以《行政单位财务规则》和《事业单位财务规则》等作为主要的法规依据。第三,非偿还性。即财政总预算会计取得的税收和收费等收入,行政单位取得的拨入经费和预算外资金等收入,以及事业单位取得的财政补助收入和事业收入等收入,都是不需要偿还的。预算会计中的支出会计要素具有如下特点:第一,财政总预算会计的支出事实上是一级政府为实现其职能而对财政资金所作的再分配,这笔财政资金的正式消耗是在行政单位、事业单位以及其他有关政府需要对其进行补助的单位。第二,财政总预算会计的支出数以资金拨出数为标准确认,一般不考虑实际耗用资金单位的实际使用数,政府支出决算数也主要以财政总预算会计的支出数为标准。第三,行政单位和事业单位的支出事实上包含了按照预算关系向其所属单位转拨资金的拨出经费数。

在预算会计中,结余是否需要单独设置为一个会计要素?这是一个在预算会计改革中几经讨论的问题。经过反复研究,最后决定不将结余设置为一个会计要素。其主要原因是,在预算会计中,结余的经济意义不大。这一点,与企业会计中的利润会计要素不能相比。对政府和事业单位来说,重要的是预算的执行情况,收支结余的大小不是评价其业绩的主要依据。

四、预算会计报告

与预算会计目标相适应,我国预算会计报告主要包括资产负债表和收入支出表两张主表以及会计报表附注和附表等其他有关会计报告。下面我们分别讨论。

先讨论资产负债表。在预算会计中,资产负债表是反映政府和事业单位在某一时期财务状况的一张会计报表。在我国,预算会计中的资产负债表事实上分别由财政总预算会计的资产负债表、行政单位的资产负债表和事业单位的资产负债表组成,这三张资产负债表不进行合并。显然,预算会计中的资产负债表没有全面完整地反映一级政府的财务状况。笔者认为,如果有可能的话,我国是否可以考虑编制一张能够全面完整地反映一级政府财务状况的资产负债表。在这张资产负债表中,为一级政府占有或者使用的所有资产、需要由一级政府承担的所有负债以及归一级政府所有的净资产全部纳入其中。当然,在我国目前的情况下,要编制这样一张资产负债表也确非易事,它需要根据有关行政单位、事业单位以及企业(国有独资企业应当全部纳入,非国有独资企业中的国有成份也应当纳入)编制的资产负债表,对其采用适当的编制程序如合并或抵销程序才能编制而成。但尽管如此,笔者认为,编制这样一张资产负债表依然很有必要,因为它可以全面完整地反映一级政府的财务状况,从而对于一级政府全面了解本级政府的财务状况、进一步加强对国有资产的管理等具有重要的现实意义。

再讨论收入支出表。在预算会计中,收入支出表是反映政府和事业单位在一定期间内收入和支出以及结余情况的一张会计报表。犹如资产负债表,在我国,预算会计中的收入支出表事实上也分别由财政总预算会计的收入支出表、行政单位的收入支出表和事业单位的收入支出表组成,政府财政决算以财政总预算会计的收入支出表为主要依据。以财政部1997年发布自1998年1月1日起在全国范围内实施的《财政总预算会计制度》以及《政府预算收支科目》为标志,中国的政府预算已分别由一般收支预算、基金收支预算以及债务收支预算三部分组成,政府预算支出一般实行以拨作支,即以财政拨款数作为财政支出数。笔者认为,政府预算采用复式预算并在预算会计规范中规定相应的做法以及政府预算支出确认方法的改革等在我国都非常有必要,但在反映政府预算收支情况的收入支出表方面,仍有以下三点可以进一步展开讨论:第一,目前反映政府一般预算收支情况的收入支出表称为“政府财政收支决算总表”,该表

的名称似乎改称为“政府一般预算收支决算表”为好,因为该表的收支内容并不包括基金预算收支。目前,在国家统计局的有关统计资料中,财政总收入和财政总支出的数据事实上并不包括基金预算收入和基金预算支出的内容,但基金预算收支的数据在我国已有一定的数量,如1997年中央政府性基金收入1 066.09亿元,占中央财政总收入的22%。^③第二,财政支出采用以拨作支的确认方法尽管与财政部门将财政资金分配出去之后即不再能重新安排这笔财政资金的理论相一致,而且,这样的确认方法也确实比较简单,便于及时编制出财政总预算会计的收入支出表,但财政部门对使用财政资金的单位以及这些单位财政资金的使用情况和结余数额依然不可忽视。如果有必要的话,可以编制这样一张收入支出表,即在这张收入支出表中,反映有关方面(如行政单位和事业单位等)实际取得的财政资金数和实际使用的财政资金数以及相应的财政资金结余数。第三,现行行政单位和事业单位的收入支出表都需要分别提供预算内收支和预算外收支的数据,这对于加强预算内资金和预算外资金的管理确实具有一定的作用,但目前由于《行政单位财务规则》和《事业单位财务规则》都要求预算内、外资金统筹运行、综合平衡,因此,在行政单位和事业单位的收入支出表中,预算内、外收入的数据可以做到分别反映,但预算内、外支出的数据事实上就只能采用统计的方法填列,为此,应当加强对统计方法的规范和解释。另外,财政总预算会计目前还没有与行政单位和事业单位会计相配套的预算外资金核算办法,应当加紧规范。

最后讨论其他会计报告。预算会计报告除了上述资产负债表和收入支出表外,还有诸如会计报表附注和附表等其他有关会计报告。会计报表附注主要是为帮助信息使用者理解会计报表的内容而对报表的有关项目等所作的解释,如采用的主要会计方法、预算执行情况的说明等。附表是以表格的形式对有关重要的内容所作的补充性报表。在预算会计中,比较特殊而且也比较重要的一张附表是基本数字表。基本数字表是反映行政单位和事业单位的机构设置、人员情况、设备情况和工作成果等的一张报表。笔者认为,行政事业单位的基本数字表,其重要性在一定程度上不亚于资产负债表和收入支出表,这可能与在行政事业单位的业绩评价指标中非经济指标占一定比重直接相关。为此,笔者认为,应当充分重视并认真规范行政事业单位的基本数字表。

注释:

①全国预算会计研究会主办:《预算会计》杂志,1998年第3期,第47页。

②国务委员兼国务院秘书长罗干:“关于国务院机构改革方案的说明”,1998年3月6日第九届全国人民代表大会第一次会议上。

③刘仲黎:“关于1997年中央和地方预算执行情况及1998年中央和地方预算草案的报告”,1998年3月6日第九届全国人民代表大会第一次会议上。

参考文献:

1. 中华人民共和国财政部:《财政总预算会计制度》、《行政单位会计制度》、《事业单位会计准则》、《事业单位会计制度》、《行政单位财务规则》、《事业单位财务规则》,1997年、1998年起实行。
2. 全国预算会计研究会预算会计课题组:《新预算会计制度知识问答》,浙江人民出版社1997年第1版。
3. 刘发顺、兰平:《新会计制度补充规定——操作指南(续三)》,经济管理出版社1999年第1版。
4. 赵建勇:《中外政府与非盈利组织会计规范比较研究》,上海财经大学博士论文油印本。

(作者单位:上海财经大学会计学院,邮编:200433)