

我国预算会计改革的问题与建议

马忠音

(广东中山海事局,广东 中山 528437)

摘要:随着我国社会主义市场经济体制的建立和完善,我国财政管理体制开始重大改革,改革的目标是建立与市场经济体制相适应的公共财政体制。我国现行预算会计制度在许多方面已经不适应当前市场经济发展和公共财政体制改革的要求。为适应新形势发展的需要,改革现行预算会计制度,加强政府会计理论研究,促进政府会计体系建设,已显得十分必要。

关键词:预算会计制度;改革;建议

中图分类号:F810.6

文献标识码:A

文章编号:1672-447X(2008)05-0084-03

1 我国现行预算会计体系存在的主要问题

1.1 核算范围不够全面

一些特定的项目,不属于职能活动的一些事项、一些会计核算的范围和主体,没有纳入统一的核算,表现在基本建设会计核算、社会保险基金的核算等。

在预算会计里面,对每年的基本建设,通过国家的基本建设投资,新增的基建投资的存量、增量,以及历年滚动形成的国家资产,作为国家形成的固定资产存量,在预算会计里面,核算得不够全面,不够完整。

随着国家的社会保障制度改革,社保、养老、医疗、生育等几大基金,属于政府通过法律形式来托管的基金。严格地讲,应该纳入政府会计核算的范畴。

1.2 核算内容不够完整

现在的预算会计不能够完整地反映政府的资产和负债,核算更多地侧重于预算资金的收入和支出。

对于政府的资产以及政府应该承担一些债务核算不够完整。如固定资产核算,政府拥有的固定资产主要有两个方面,一个是通过历年的基本建设投资增量形成的,另一个通过财政拨款提供但不纳入基本建设,不属于固定资产,对固定资产的核算,没有一个统一的会计

报告来完整地反应政府真正拥有多少资产。

对于国有股权,在新的市场经济体制下,政府退出金融领域,但是各级政府还有相当规模数量的国有资产。在企业会计里面有一个长期投资,国有企业的股权应该属于国家的长期投资,但用我国现行的预算会计却无法核算和反映它。对于有价证券,如中国政府购买的美国政府的债券及其他国际组织的债券,这些债券在企业会计里面叫有价证券,实际上是证券投资。这一内容,在现行的会计预算体系里面也没有核算的相关规定。

对于债务反映得不够充分。近几年我们国家的宏观调控、财政政策的运用很充分,从1997年以来实行积极的财政政策,每年都发行1000多亿的建设国债,但现行的预算会计中不能够反映出政府拥有多少债务,相关信息提供得不够充分。

1.3 收付实现制会计基础存在局限性

预算会计主要是收付实现制,是因为预算管理、预算编制和管理都是收付实现制的,是跟预算管理相配套的。但是如果从财务会计的角度来分析,在预算会计里规定的收付实现制确实存在一些局限。1.收付实现制不能客观公正地反映政府在各个会计期间提供公共产品和服务的实际耗费与效率水平,不利于对政府活动的效率效果进行评价和监督,也不利于政府内部的效率改进。2.收付

收稿日期:2008-09-02

作者简介:马忠音(1970-),安徽黄山人,广东中山海事局财务处长,研究方向为预算会计。

实现制也会造成同一会计期间政府权力和责任不相匹配。3.不利于正确处理年终结转事项。4.无法准确反映政府负债情况。^[1]1.4 会计信息的披露不充分

主要有三个方面:1.没有提供绩效管理 and 成本管理方面的信息。2.财务报表的结构不合理。3.缺乏政府层面的财务报告。

2 我国预算会计改革的建议

2.1 建立政府和非营利组织会计体系

预算管理制度的重大改革,使得预算单位资金运作方式有很大变化,针对一些会计新分支的出现和会计新业务的扩展,需要科学地构建非企业会计的组成体系。非企业会计应当按照会计主体的性质、职能,划分为政府会计和非营利组织会计两个分系统,其下再分设若干会计分支。

2.1.1 政府会计

首先我们应当建立起“政府会计”这个概念。其实,财政总预算会计、行政单位会计就是政府会计,我们现在称之为“预算会计”。预算会计是对国家预算执行过程和结果进行核算和监督的会计。政府会计不能只反映政府预算的执行情况,而应全面核算和监督各项财政性资金活动的过程和结果。

1. 财政总预算会计和行政单位会计是政府会计的基本组成部分。财政总预算会计全面核算和监督各级政府全部财政性资金的活动情况,是政府会计的核心。行政单位会计是财政总预算会计的扩展和延伸,它的会计数据是财政总预算会计数据的组成部分。通过预算管理的改革,人们深切地意识到,应该把行政单位会计和财政总预算会计结合起来,统筹规划,制定完整的政府会计法规。第一,各行政单位的决算报表构成同级政府的财政决算,从而完整系统地反映本级政府预算的执行情况。行政单位会计同财政总预算会计在科目设置、核算口径上是完全衔接的,会计数据是局部与整体的关系,两者密不可分。第二,部门预算、收支两条线、国库集中支付等制度实施以后,政府对行政单位财政支出的控制加强,行政单位资金的运行同财政、国库业务活动的运行融为一体,双方的会计数据往往出自同一来源。所以,两者会计制度盘查安排是非常必要的。

2. 参与执行总预算单位的会计。主要有中国人民建设银行及代理商业银行的国库会计,税务机关及其他执行单位的收入征解会计等。这类会计提供的会计数据,要直接列入财政总预算会计报表。至于中国人民建设银行及其他银行有关基建拨款的核算,因它们不再代行政府职权,办理的是银行结算业务,不再属于政府会计范畴。

3. 财政性基金会会计。主要有国家投资基金会计(国

有资本金会计)、重要物资储备基金会会计、国际金融组织贷款及转贷会计等。

4. 财政托管基金会会计。主要有社会保险经办机构的各种社会保险基金会会计、各级财政部门社会保障基金财政专户会计等。

上述政府会计的各个分支情况各有不同。有的由财政机关和行政单位执行,有的则由专设机构执行,有的会计数据汇总后纳入政府决算报表,有的则否。从发展来看,应将未纳入政府决算的信息列为政府总预算会计报表的附注,条件成熟后应编制反映全部政府资金和托管资金的合并会计报表。

2.1.2 非营利组织会计

非营利组织会计可按其举办者、出资者身份,分为民办非营利组织会计和公立非营利组织会计(事业单位会计)。非营利组织是指其经营目的在于社会利益而非某一个人或组织或所有股东的经济利益的组织,即不以营利为目的的经济和社会组织。包括:事业单位、民办非企业单位、社会团体及各种基金会等。

2.2 将“全面受托责任”引入政府会计目标

“全面受托责任”应包括政府接受国家和人民的委托并按《预算法》的规定履行的预算管理责任、公共财政管理体制责任、国有资产管理责任、社会保障基金等信托基金运营责任、政府债权债务管理责任等经济责任,以及维护社会治安、提高公民素质、保护环境的社会责任和政治责任。在这一概念的引导下,政府会计要素、科目、方法、报表内容的制定应有利于提供高质量的会计信息,有利于使用者评价政府整体财务状况和政府绩效,满足实际使用人和潜在使用人的需要,从而帮助政府有效履行其公共职能。

从财务的角度讲,政府公共部门应依法履行筹集和使用公共资金,不断提高公共资金效率,保全公共财产,保护公共财务安全等财务受托责任。所以,财务受托责任是政府公共部门最主要的受托责任,加强财务管理则是强化财务受托责任的重要手段。

2.3 采用两种计划基础相结合

国外政府会计运用权责发生制的实践证明,它能克服收付实现制的缺陷,大大提高政府会计信息的透明度,加强政府对资产、负债的管理,提高行政管理的效率和效果。我国政府会计采用的收付实现制也有它突出的特点,表现在,它能提供相当便利的现金流信息并实现对现金的有效控制,监督财政收支的合法性,在防止腐败浪费上也有相当大的作用。权责发生制和收付实现制并不是各自只有一种标准的模式,宜采用以下办法。

2.3.1 对不同机构分别采用不同的办法

1. 政府总预算会计的一般项目实行收付实现制。某些特殊项目如已确定的税收收入、国有资产收益、财政

预算已安排而尚未拨付的支出、应拨入拨出上解下划等结算收支,采用修正的权责发生制,在当年年末列收列支。行政单位原则上实行收付实现制。

2. 依靠国家财政补助并有一定业务收入的事业单位,采用修正的权责发生制。

3.能够收支相抵、经济自主的事业单位,采用权责发生制。

4. 全部依靠政府拨款的事业单位,采用收付实现制。

2.3.2 实行权责发生制的核算内容

1.固定资产核算实行权责发生制。政府作为预算会计的主体,应对国有资产的权益的变动情况进行确认和计量。应将国有资产权益的变动情况作为政府理财的一部分,对固定资产的购置成本资本化,对政府及其部门运转过程中所耗费的固定资产成本,通过分期提取折旧的方法予以确认和计量。

2.政府债务核算实行权责发生制。权责发生制下应反映预算会计主体所承担的全部债务。

2.4 建立协调的预算会计制度

目前,由于总预算会计与单位预算会计缺乏协调,财政总预算会计与国库会计不能有效衔接,单位预算会计与基建会计互相独立,为推行政府会计改革,迫切需要建立协调的预算会计制度体系,这个会计制度体系应涵盖所有政府会计应当包含的内容。各会计制度分别对政府会计内容进行规范,不重复,不矛盾。生成的会计信息,应既便于分类汇总,又便于纵横登并。^[4]

2.5 构建新的财务报告体系

美国政府会计准则委员会前副主席汤姆·艾伦认为,政府财务报表准则的目标应为:提供一致的财务报告;提供可比的财务报告;为审计验证提供基础;为那些企业财务报表准则不能有效解决、政府特有的财务问题提供指南。

政府财务报告改革建议:

1.资产负债表及其附表采用权责发生制,根据政府受托责任活动的特点设立报告要素。应对固定资产计提

折旧,充分计量长期资产,合理确认不良资产,促进政府对资产的持续管理,及时发现和处置不良资产。要真实揭示政府的债权、债务,衡量长期、短期偿债能力,以助于财政风险测评、防范并及时化解财政危机,同时合理安排资金,提高财政资金的使用效率。

2.收入支出表采用权责发生制,实现对政府服务的完全成本核算,并进行横向、纵向比较,进而有助于评价政府绩效,加强政府的外部竞争能力,强化政府受托责任,促进政府服务质量和效率的提高。

3.增加以收付实现制为基础的现金流量表,借此途径对现金进行控制,监督预算的执行。现金流量表中现金净流量为负数时表示政府的财政赤字,相当于政府的举债需求。

4.增加合并报表。包括通用合并报表、特殊项目的合并报表等,采用的会计基础视合并报表的类别而定。

5.增加报表附注。附注应披露报表项目及影响财务状况的相关事项,披露与受托责任相关的非财务信息,可单独报送。

2.6 重视政府会计管理信息系统建设

政府会计采用权责发生制在增加政府财务信息的含量的同时,大大增加了信息处理的工作量和复杂程度。我国目前在政府财政管理方面已经建立了一些相应的信息管理系统,但这些系统都是基于现金制为基础的政府预算与会计管理方式下建立的,如果采用权责发生制,则必须对现行的信息系统进行改进、整合,建立起不同子系统之间的联接。^[5]

参考文献:

[1]王庆成.论我国非企业会计组成体系的构建[J].会计研究,2004,(4).
[2]张国兴.关于构建我国政府会计体系问题的研究[J].会计研究,2008,(3).
[3]张琦.公共受托责任、政府会计边界与政府财务报告的理论定位[J].会计研究,2007,(12).

责任编辑:胡德明

China's Budgetary Accounting System Reform and Advices

Ma Zhongyin

(Zhongshan Maritime Safety Administration, Zhongshan528437, China)

Abstract: With the establishment and development of socialist market economy system, China's financial management system has undergone a significant reform aiming to build up a public financial system. As the current budgetary accounting system can't suit the development of market economy and the demand from the reform, it is necessary to change the current accounting system, enhance the governmental accounting research and promote the development of governmental accounting. The paper analyzes the accounting issues and points out the necessity of an immediate reform in the current accounting system by making comparison with those experienced developed countries.

Key words: Budgetary accounting system;Reform;Advice