

构建我国预算会计体系的探讨

魏长升 龚莉莉

(河海大学商学院 ,江苏 南京 210098)

[摘要] 由于财政预算管理体制改革和预算会计的客体运行环境的变化 ,预算会计体系面临进一步改革。目前我国应当将事业单位分成公立且纳入预算管理和私立及不纳入预算管理 ,前者和财政总预算会计、行政单位会计组成政府会计体系 ,后者和民间非营利组织组成非营利组织会计体系。

[关键词] 预算会计体系 政府会计 非营利组织会计

[中图分类号] F810.6 [文献标识码] A [文章编号] 1003-9511(2006)02-0046-03

从 1998 年 1 月 1 日起实施的新预算会计制度 ,标志着我国会计制度的更加完善 ,与国际会计惯例的进一步接轨 ,极大地促进和提高了我国预算会计的整体管理水平。根据我国预算会计体系的现实情况和存在问题 ,借鉴美国的成功经验 ,探讨我国预算会计体系构建。

1 我国预算会计体系的现状和存在问题

我国预算会计是指各级政府、使用预算拨款的各级行政单位和各类事业单位核算和监督各项财政性资金活动、单位预算资金的活动过程和结果以及有关经营收支情况的专业会计。1998 年实行新预算会计制度后 ,我国预算会计体系就其广义而言 ,包括财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计三大主体会计以及执行政府总预算出纳保管业务的国库会计、执行政府总预算收入业务的收入征解会计、执行政府总预算的基本建设支出业务的基建拨款会计三大关系会计。其中 ,行政会计包含部队会计、社会团体会计等 ;事业单位会计包含非经营性事业单位会计、经营性事业单位会计以及兼有经营性业务与非经营性业务事业单位会计。可见现行预算会计体系形式上是包罗万象的 ,而事实上有名无实 ,习惯上把预算会计分为财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计三部分 ,而国库会计、收入征解会计等则又自成体系。

目前 ,预算会计体系构建中争论的焦点在于 :事业单位会计的归属问题。关于事业单位会计的归属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”^[1]。持这种观点的人认为 ,古今中外 ,会计历来分成营利性会计即企业会计和非营利性会计即预算会计两大类 ,事业单位的非营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 ,这会打乱我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”^[1]。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” ,以及事业单位也需要“自负盈亏”的改革方案 ,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、收入实现原则等将越来越多地适用于事业单位。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(或非营利组织会计)成三足鼎立之势^[1]。持这种观点的人认为 ,事业单位以其非营利而区别于企业 ,又以其不具有社会管理职能而区别于政府。为此 ,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值概念,需要进行成本核算、采用权责发生制。另外,事业单位行业之多及其情况的复杂性不亚于企业。我国1997年制定发布《事业单位会计准则(试行)》的主要原因之一,就是要统一规范各种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。

2 美国公共会计体系评价与借鉴

与我国预算会计相对应的会计体系,在西方通常称为公共会计(美国称为“政府与非营利组织会计”)。政府与非营利组织同企业一样,都是社会的基本构成环节,所以我们可以有选择地借鉴西方国家公共会计的成熟经验,但在借鉴中必须注意它们之间存在的区别。

西方非营利组织的概念是从美国的会计理论中借鉴过来的。按照美国会计理论界公认的、财务会计准则委员会明确提出的标准,凡具备以下三个特征的,均应归属于非营利组织,并应遵循有关的会计规则:①资财供应者提供的各种资源既不指望返还,也不期望取得经济利益上回报的;②对外提供服务或商品不以营利或获取某种营利等价物为目的;③不存在可以出售、转让、赎卖或一旦清算可以分享一份剩余资财的明确的所有者利益^[2]。

美国将医院、高等院校、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。公立非营利组织会计归属于政府会计体系,其会计准则由美国政府会计准则委员会(以下简称 GASB)负责制订;民间非营利组织会计归属于企业会计体系,其会计准则由美国财务会计准则委员会(以下简称 FASB)负责制订。因此,美国主要有两大类会计规范,即政府会计规范与私立部门会计规范。其中,政府会计规范是由美国政府会计准则委员会(GASB)来发布实施,用以核算与政府相关的各种活动,其中包括政府举办的诸如学校、医院等公立非营利组织,但不包括非政府举办的诸如学校、医院等私立非营利组织。而私立部门会计规范主要是由美国财务会计准则委员会(FASB)来发布实施,主要用于各种私立组织如企业、私立非营利组织等。

尽管如此,至今为止,GASB的主要精力主要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的主要精力也主要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,即便是公立或者是私立非营利组织的统一的会计准则也几乎成了一块空白。

但有一点非常值得我国借鉴的是,在美国由于公立非营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;私立非营利组织会计由于不归属于政府会计体系,因此,其财务报表并不并入政府财务报表,这样更利于反映预算会计的正确性。

3 构建我国预算会计体系的建议

随着公共财政的建立,通过借鉴美国的做法,应将我国预算会计体系准确界定为政府会计体系,将政府与非营利组织会计准确界定为公共会计体系。再根据我国的实际情况,应建立起既符合本国国情又与国际惯例相协调的具体包括财政总预算会计、行政单位会计以及公立且纳入预算管理的事单位会计的政府会计体系。私立及不纳入预算管理的事单位会计则应与民间非营利组织会计等共同构成一个与企业会计、政府会计相并列的非营利组织会计体系。这样既结合了我国目前事业单位的复杂性和特殊性,很好的解决了事业单位的归属问题,也避免了像美国那样没有一套可以适用于非营利组织的会计准则,同时政府会计体系的建立也符合财政预算管理体制的改革。具体原因如下:

(1)预算管理体制的改革,客观要求财政总预算会计、行政单位会计、国库会计和收入征解会计等成为政府会计,用以核算与政府相关的各项活动。在我国,政府会计尚未在正式文件中出现。所谓政府会计,是指反映、核算和监督政府单位及其构成实体在使用财政资金和公共资源过程中财务收支活动的会计管理体系^[3]。随着预算管理体制的深化改革、国库集中收付制度和政府采购制度的实施,财政资金的流向发生了重大变化。比如预算单位用于发放工资、购建固定资产、购买材料及服务等所需要的财政资金不再由财政通过主管部门拨入用款单位,而是由财政部门从国库单一账户按规定程序直接拨入职工工资账户或直接拨付给提供商品或服务的供应商,行政单位收到的财政资金不再表现为货币资金,而是一方面表现为收入的增加,另一方面表现为费用的增加或非货币性资产的增加。各行政单位作为政府的组成部分,其所有的资金都是财政资金,都要通过国库单一账户收付,其资金活动已通过总预算会计反映,因而行政单位应根据财政部门提供的付款凭证进行资金核算,根据采购品入库情况入账。这样财政总预算会计和行政单位会计相当于总括和明细的关系,其发展趋势应当是共同构成政府会计。

同时,由于三大关系会计参与了财政总预算的收支运行,政府会计也应包括三者在内。另外,为了组成一个涵盖预算管理和财务管理的政府会计体系,政府会计信息要求完整性,不仅应来源于财政总预算会计、行政单位会计,也应来源于公立及纳入预算管理的事业单位会计。目前,我国的事业单位数量庞大,不仅区分为公立和私立,而且还区分为纳入预算管理和不纳入预算管理。据党中央提出的事业单位改革方案,我国的事业单位将在近几年内发生一次巨大的变革。大量的文化事业单位、应用型科研事业单位、卫生事业单位、广播电视事业单位等将全面走向市场。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财政对它们的投资从总量上说仍然会是很大的。所以纳入政府会计体系的事业单位,可以仅限于那些公立或国有且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,不纳入政府会计体系,而纳入到非营利组织会计体系。因为私立及不纳入预算管理的事业单位与财政脱钩,如果再将其收入与支出的数据并入政府财政部门编制的事业行政单位收入支出汇总表,汇总的收入与支出数据缺乏意义;另外由于私立以及不纳入预算管理的事业单位,其会计原则与行政单位差别很大,因此,如果将其纳入政府会计体系,政府会计制度体系就难以完善。

(2)我国应该建立与政府会计体系相并列的非营利组织会计体系,这一体系包括私立及不纳入预算管理的事业单位和民间非营利组织等。非营利组织一词是从西方引进来的,而事业单位却是我国所独有的名词。1998年国务院发布,2004年修订的《事业单位登记管理暂行条例》,将事业单位定义为:“国家为了社会公益目的,由国家机关举办或者其他组织利用国有资产举办的,从事教育、科技、文化、卫生等活动的社会服务组织。”^[4]这个条例出台,从法律层面上确认了我国事业单位国有国办的身份。其实,这是一种狭隘的界定。所以有许多人认为,非营利组织在我国就是指我们通常所说的事业单位,这种观点有不妥之处。相对于国有事业单位,我国还大量存在着与国有事业单位具有相同的社会责任并提供公共产品和服务的非国有单位,我们一般称之为民间非营利组织。2005年1月1日财政部颁发的《民间非营利组织会计制度》第二条规定:“本制度适用于在中华人民共和国境内依法设立的符合本制度规定特征的民间非营利组织。民间非营利组织包括社会团体、基金会、民办非企业单位等。”同时在第二条规定中指出,民间非营利组织应当同时具备以

下特征:①该组织不以营利为宗旨和目的;②资源提供者向该组织投入资源不取得经济回报;③资源提供者不享有该组织的所有权。所以可以把我国私立及不纳入预算管理的事业单位和民间非营利组织统称为非营利组织,以此作为非营利组织会计准则的唯一核算主体。从我国现在的实际情况来看,我国私立及不纳入预算管理的事业单位与原主管的行政部门脱钩,有自己的经费来源,因此不能简单地把他们并入政府会计体系,同时这也符合“政事分离”的政府职能转变。“政事分离”简言之,是指政府部门与非营利部门体制分离,在我国现有的情况下,即把事业单位从政府行政体制内剥离出来,让事业单位从政府的行政附属机构成为自负盈亏、善于经营、具有社会责任并有服务竞争力的非营利组织,从而可以大大提升我国非营利组织提供公共产品的品质与效率^[5]。另外,这些事业单位不以营利为目的,与企业相比,虽然在一些方面与企业单位有相似之处,但这些事业单位更着重于服务社会,非营利性和公共性反映了他们的基本特征,所以也不能简单纳入企业会计体系。尽管我们的民间非营利组织也有以营利为目的,如私立学校、私立医院等,因为如果没有利润,民间资本是不会投入到这些本应由政府兴办的社会公共部门,但是这些民间非营利组织也具有公共性特征,譬如以打工一族的子女为对象的“民工子弟”学校也具有提供服务的性质,因此,也不能简单的把他们纳入企业会计规范。

总之,为适应我国经济体制和财政体制改革的需要,应积极推进政府会计体系改革及非营利组织会计标准体系建设。目前我国应当将事业单位分成公立且纳入预算管理和私立及不纳入预算管理两类,前者和财政总预算会计、行政单位会计组成政府会计体系,后者和民间非营利组织组成非营利组织会计体系。

[参考文献]

- [1] 许成昌. 浅议我国预算会计体系的改革[J]. 事业财会, 2003(3): 22-24.
- [2] 王倩. 西方非营利组织会计与我国事业单位会计的比较及启示[J]. 预算管理与会计, 2004, 15(3): 27-29.
- [3] 财政部国库司. 对国外政府会计改革的研究[J]. 预算会计改革, 2005, 12(10): 24-27.
- [4] 任进. 事业单位的若干法律问题[J]. 天津行政学院学报, 2004, 4(5): 67-71.
- [5] 符钢战. 关于中国事业部门体制转型问题研究[J]. 管理世界, 2005(2): 57-67.

(收稿日期 2005-12-08 编辑 徐广生)