

我国预算会计 发展趋势展望

□赵秋梅 王慧霞

一、建立符合国际会计惯例的政府与非营利组织会计体系
在中国,政府与非营利组织会计习惯称为预算会计。目前,中国的预算会计主要有财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计。其中,事业单位一般仅指国有事业单位会计,不包括私有事业单位会计。中国的预算会计通常被认为是与企业会计相并列的会计学两大分支之一,是以预算为中心的宏观管理信息系统和管理手段,是核算、反映和监督中央和地方预算以及行政、事业单位收支预算执行情况的会计。

按照目前国际会计语言,我国预算会计应向政府与非营利组织会计的名称转变。同时,我们应科学界定政府与非营利组织会计的核算范围。其中,政府会计应以政府活动为核算范围,凡是政府活动引起的资金运动,都应该纳入政府会计的核算范围,现行的总预算会计和行政单位会计核算内容是其重要组成部分,事业单位会计应单独划分为一类,为与营利组织——企业相区别,统称为“非营利组织会计”较合适。诚然,在广泛的意义上讲,非营利组织会计或称非企业单位会计也包含政府会计,但从国内外的发展趋势来看,非营利组织会计与政府会计已是并列之势。这样,我国整个会计体系就由政府会计、非营利组织会计、企业会计三部分构成,各司其职,形成“三足鼎立”的会计体系。

二、制定统一规范的会计基本准则

设计我国政府与非营利会计准则体系,应考虑的因素很多,如要与《会计法》和《预算法》相关法律保持一致,适应预算管理和经济体制改革的需要,吸取企业会计改革的经验及教训,借鉴西方政府与非营利组织会计及国际公立部门会计的习惯做法。

准则的具体内容可包括以下三个部分:一是会计要素准则,主要对会计要素的确认与计量、信息的披露做出具体规定。包括资产会计准则、负债会计准则、基金会计准则或净资产准则、收支业务会计准则、成本会计准则。二是会计报表准则,主要对报表反映的内容、格式和排列做出规定。包括资产负债表准则、收支情况表准则、现金流量表准则以及基金增减变动表准则。三是特殊行业会计准则,主要包括预算与决策报告准则、国库会计准则和捐赠会计准则。必须说明的是,非国有事业单位(类似于美国的私立非营利组织)包括民办非企业单位、社会团体、基金会以及已全面走向市场并与财政脱钩的事业单位的会计规范,不纳入预算会计准则规范中。因为非国有事业单位(或私立非营利组织)与国有事业单位在资金来源、运营目标、社会责任、管理方式、评价标准等方面都存在一定差别,在会计法规制度设计上应分别安排,制定单独的非国有事业单位会计制度,这样才符合国际惯例。目前,财政部已发布了《民间非营利组织会计制度》(征求意见稿)相关内容还待探讨。

就发展过程来看,近期内,改革后的预算会计制度体系应分为三个层次。第一层次是会计法和预算法。第二层次是政府会计基本准则、非营利组织会计基本准则。第三层次是财政总预算会计制度、行政单位会计制度和事业单位会计制度。

三、修正预算会计确认基础

根据会计确认基础的选择原则,借鉴西方政府与非营利组织会计的先进经验,笔者认为我国政府与非营利会计应采用修正的会计确认基础。其中,政府会计(财政总预算会计和行政单

位会计)宜采用修正的收付实现制基础。即原则上采用收付实现制,对某些特定业务则偏向采用权责发生制基础。例如,财政总预算会计预算收入中政府间补助收入以及预算支出中的退休养老金、补助支出可采用权责发生制,并设置往来款项账户核算相应的债权和债务。行政单位会计可以对欠发的职工工资、欠发的退休养老金、需要分期摊配的大宗消耗等会计事项采用权责发生制确认。而非营利组织会计宜采用修正的权责发生制基础。即原则上采用权责发生制,对某些特定业务,例如政府拨款、捐赠收入和奖励支出、赞助支出等则偏向采用收付实现制。非营利组织中的事业单位改革是逐步走向市场,经济活动逐步向企业靠拢,因此应向权责发生制转变,但事业单位的性质又决定了不能采用完全的权责发生制,而应以收付实现制作为补充。

四、完善会计报告体系

第一,增设现金流量表。现金流量表能准确地反映各项业务活动的现金来源及运用的具体情况,提供准确有用的信息。随着财政体制改革的进行,政府管理当局以及外部的信息使用者需要针对政府预算的执行情况对财政年度资金的流动情况进行分析评价,做出各种决策。因此,编制现金流量表显得非常必要。

第二,增加附加报表。随着政府采购等情况的出现,要求报表能突出反映政府采购等工作的效果以及由此对经费支出的影响情况。为顺应相关要求,财政总预算会计、事业、行政单位会计应当考虑将政府采购等业务专设报表(如附表、明细表),单独反映这些内容。

第三,丰富会计报表附注的披露。一些重要的、需要详细说明的项目内容,在报表中无法准确表示,其最好的解决途径是在报表附注中进行反映。这样,使用者就可以从中了解和掌握在财务报表中无法了解和掌握的信息。

第四,建立政府财务报告的鉴证机制。按照西方国家的做法,政府财务报告还应包括审计报告,即政府财务报告在向使用者公布之前应先由权威部门进行审计,这是非常必要的。因为,审计机关或其他鉴证机构以其公正、中立的身份,通过对政府财务报告进行不偏不倚的审计,提供客观、公允的鉴证报告,可以保证会计报告的真实性和可靠性,使政府财务报告取信于使用者,以解除其受托责任。因此,必须建立政府财务报告的鉴证机制,将政府审计报告作为政府财务报告的一个必要组成部分。

(作者单位:河北经贸大学会计学院)