

论政府预算会计与财务会计的结合

张曾莲

(北京科技大学经济管理学院, 北京, 100083)

摘要: 随着我国公共财政与公共管理改革的不断深入, 现行预算会计越来越难以满足公共领域的信息需求, 政府会计改革势在必行。在我国既定的财政预算管理体制下, 如何既提高会计系统的信息含量与质量, 以满足政府部门财务管理的需求, 又不削弱会计系统预算管理的重要功能, 已成为改革的难题。从分析现行预算会计的局限性着手, 通过比较政府预算会计与政府财务会计结合的两种方式, 提出第三种方式, 并阐述这种结合方式的总体思路 and 具体措施。

关键词: 政府预算会计; 政府财务会计; 公共财政; 公共管理; 财政预算

中图分类号: F230

文献标识码: A

文章编号: 1672-3104(2011)04-0098-06

一、现行预算会计存在的主要问题

现行预算会计由财政总预算会计、行政单位会计以及事业单位会计组成。目前的预算会计是极不完善的预算会计与财务会计的混合体, 既不是真正意义的政府财务会计, 不能全面反映政府的财务状况、运营结果和现金流量, 也非真正意义上的政府预算会计, 难以完全发挥预算管理的作用。这主要是由于现行预算会计在确认、计量、核算和报告方面存在不足, 例如现金制、单一历史成本模式、会计科目不健全、会计核算方法不足、会计报表体系不科学等。

(一) 不能满足政府财务管理的需要

一是无法准确反映政府的资产状况。政府的资产始终是以其初始实际成本计量和反映的, 在资产持有期间不确认减值损失, 资产价值可能被高估。在单一历史成本模式下, 货币的时间价值得不到反映, 资产反映的价值不准确。具体如下。

(1) 部分存货没有作为资产确认。现行制度规定, 行政事业单位库存材料是大宗购入进入库存的并陆续耗用的物资。对于数量不大的办公用品, 随买随用的, 按购入价值直接列为支出。

(2) 无形资产没有作为资产确认。行政单位会计制度没有无形资产会计科目。在历史成本模式下, 软件

技术、知识产权等无形资产由于没有历史成本而无法计量。

(3) 对固定资产的核算和反映不全面。主要是固定资产不计提折旧, 不能反映固定资产的真实价值。

(4) 结转自筹基建科目存在的问题。

二是无法准确反映政府的负债状况。在现金制上, 当期已经发生, 但尚未用现金支付的政府债务不确认, 形成隐性债务和或有债务, 这可能夸大政府真正可支配的财政资源, 掩盖当前财政困难, 加大政府未来的财政风险。

三是行政运行成本无法进行确认、计量和报告。

(1) 政府部门核算的支出不能涵盖其全部的成本信息。在现金制下, 资产按照取得时的费用作为支出, 不能客观反映政府部门运转过程中的实际耗费成本。政府部门在现金制基础上确认支出, 支出项目基本上只反映行政单位流动资产的耗费, 对固定资产的耗费反映不足; 只反映有偿取得实物的耗费。

(2) 没有为专项资金设立支出类一级科目。专项资金支出目前是在拨出经费和经费支出的明细科目核算, 导致明细核算相当复杂。

(3) 缺乏行政运行成本科目, 不能准确地计量机关运行成本。

四是政府的财务绩效无法确认、计量和报告。由于现金制、资产占用不实、缺乏成本核算等, 政府财

收稿日期: 2010-12-01; 修回日期: 2011-06-09

基金项目: 教育部人文社科青年基金项目(10YJC790367); 北京市教育科学“十一五”规划课题(CCA10088)。

作者简介: 张曾莲(1980-), 女, 湖南长沙人, 北京科技大学经济管理学院讲师, 会计学博士, 管理科学与工程博士后, 主要研究方向: 政府会计。

务绩效评价不准确。

(1)不能客观公正地反映政府各期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)预算会计只反映国家财政预算的收支活动和收支情况,至于这些收入是否合理,有无遗漏流失,支出是否合规、是否有效益、效果等,则得不到反映。

(3)预算会计仅核算和反映财政预算收支情况,对于基本建设投资以及来自这些投资所产生的权益等,则未包含在预算会计的核算范围。对用于资本性支出的基本建设投资的效果、经常性开支的成本效益等,也没从会计角度进行评价。

五是提供的预决算报告难以满足政府财务管理的需求。

(1)预算会计报表体系设计存在缺陷。从总体上看,财务报表的内容过于简单,没有披露国有资产预算、社会保障预算和债务收支预算等会计信息,也没有提供反映政府绩效与成本的信息。从报表结构上看,财务报表项目设置不科学。例如,行政事业单位的收入和支出项目既在收入支出表中列示,又在资产负债表中列示。

(2)提供的财务信息存在明显的缺陷。预算会计过分强调以预算管理为中心,忽视了政府部门作为一个独立的会计主体所应反映的必要信息,只侧重披露预算执行情况信息,对报告使用者范围适用过于狭窄,未能提供政府绩效和成本报告,对资产和负债报告也不充分。

(二) 不能满足政府预算管理的需要

一是预算资金计量不准确,分配预算的依据不科学。政府部门的预算资金来源多样化,除财政拨款外,还有预算外资金。而预算外资金的确认与计量存在一些问题,例如有些预算外资金没有按照收支两条线管理。预算内资金也没有计量清楚,例如基本支出与项目支出被人为的用于调节收支。基本建设投资被反映在预算会计外。

二是预算执行方面的问题。现行预算会计主要披露财政部门的预算分配信息,没在统一系统中反映预算单位的实际执行信息,难以反映预算资金运动全貌,也难以真实、完整地核算国库集中收付制度和政府采购制度,无法为编制部门预算、实施零基预算提供信息,不能客观反映财政实际结余和预算执行结果。

三是预算执行结果不准确,不利于正确年终结转。在年度预算执行过程中,各级财政部门经常会遇到预算已经安排,由于各种原因当年无法支出,如果按照现金制的要求处理,容易造成当年结余不实,给人为调节财政平衡提供技术缺口,造成财政虚假平衡。

四是单位财务决算敞口以及部门决算对预算调整问题。由于诸多方面的局限,使财政部门对行政事业单位的决算审批与监督检查工作一直难以深入进行,绝大多数部门单位的年度财务决算长期敞口。重预算、轻决算,财政决算审批权限形同虚设,财政监管缺位。

二、目前政府预算会计与财务会计相结合的两种观点

针对现行预算会计面临的诸多问题,将现行预算会计拆分为政府预算会计和政府财务会计已被理论界和实务界广泛接受,但新的政府预算会计和政府财务会计究竟该如何结合存在不同看法。实务界主要赞同通过修补现行预算会计制度来提供两套信息,即方式一;理论界主要赞同新设统一的政府预算会计制度和政府财务会计制度,即方式二。

笔者认为方式一和方式二并不冲突,在某些事项上可以选择方式一,在其他事项上可以选择方式二。以方式二为主,以方式一为补充。具体而言,在会计制度设计上选择方式二,按总预算、行政单位、事业单位分别构建政府预算会计和政府财务会计两套制度;在报告环节选择方式二,分别提供政府预算会计报告和政府财务会计报告,分别满足内外使用者的不同信息需求;在日常会计核算时选择方式一,通过设计一整套包括预算会计科目和财务会计科目的科目体系,一套人马,一套核算系统,一次录入数据,一次编制分录,通过计算机实现两套账自动生成;在会计基础的上选择方式二,政府预算会计仍采用现金制,政府财务会计则采用修正的应计制,以提供成本、绩效等信息。方式一和方式二的整合运用要求政府预算会计和政府财务会计要适度分离和整合(制度上分离,核算上融合,报告上分离),以最低的改革成本,满足实际工作的需要。

选择分设政府预算会计制度和政府财务会计制度主要是为了满足预算管理和财务管理双重需要,选择维持目前总预算、行政单位和事业单位的划分来设计

新会计制度是为了不增加工作量和与行政管理体制相衔接。

三、政府预算会计与财务会计相结合的新思考

(一) 整体思路

笔者构建的政府会计体系由财政总预算预算会计制度和财政总预算财务会计制度、行政单位预算会计制度和行政单位财务会计制度、事业单位预算会计制度和事业单位财务会计制度组成。

一是建立专门用于追踪整个预算执行过程的政府预算会计系统,支持国库集中支付等财政支出管理改革,防范政府部门和预算单位在预算执行过程对预算资金的挤占、截留、挪用、超支等道德风险行为,以强化财政支出过程对合规性行为受托责任的履行。政府预算会计的建立应和国库集中支付、政府集中采购制度密切结合起来,明细账户的设置应和政府收支分类改革相匹配;在具有较大财务自主权的支出机构中,应根据部门预算的内容和预算执行的各环节,建立拥有一套自我平衡账户体系的机构预算会计。

二是建立独立于政府预算的政府财务会计体系,关注和追踪政府活动的长期结果和影响,客观反映政府财务状况和财务业绩情况,促进和完善政府财务管理。在此基础之上,适时建立政府成本会计,对政府履责所耗费的公共资源进行归集、分摊与核算,它不但能为成本管理与控制提供支持,而且能为外部绩效审计、评价以及绩效预算拨款等提供相关成本信息,最终促进政府绩效性公共受托责任的履行。新公共管理的绩效管理要求政府财务会计系统能够全面、完整、系统地反映政府公共部门的财务状况和财务活动结果,全面、客观、真实地反映政府公共部门的成本费用,全面、客观地反映政府公共部门的受托业绩。构建满足这一要求的政府财务会计系统需要解决会计模式选择、应计制会计基础引入、会计对象确定、会计信息披露方式与形式、政府财务报告体系构建等问题。

(二) 具体措施

建立以预算收支为核心的政府预算会计和以政府及其单位的整个财务活动为核心的政府财务会计,从政府会计的组成体系、会计核算模式、会计核算要素和会计科目、财务报告体系等整个会计确认、计量、核算与报告方面进行规范。政府财务会计侧重反映政府及其部门一切财务活动情况及其结果的会计分支,

服务于财务管理。政府预算会计侧重核算和报告预算收支情况和结果,服务于预算管理。

1. 重构政府财务会计

一是财务会计确认与计量的改进。

(1)财务会计应采用修正应计制,采用与企业会计相似的确认原则与计量方法,反映政府财务状况与运营业绩。应计制应逐步引入,先短期项目再长期项目,先会计、后财务报告、再预算,先修正应计制再完全应计制。需要注意的是,我国现行预算会计主要还是依赖现金制信息,至少是修正现金制信息,如何克服现金制的不足,是需要解决的现实难题。

(2)综合运用多种计量属性。例如固定资产计量引入重置成本,以衡量政府持有资产当前的市场价格水平,较准确地反映维持资产再生产能力所需的物质补偿。无形资产计量引入可变现净值,以实物资本保持概念为基础,日常会计处理采用现行售价计量属性,能使计价在时间和方法上保证一致性,会计信息对各利益方更相关、更有利于财务决策。政府投资引入现值,侧重于计量未来,考虑货币时间价值,充分反映资产的未来经济价值。自然资源和或有负债适度引入公允价值,有助于反应其真实价值。

(3)各会计要素确认的关注点各不相同。①政府资产的确认主要关注非金融资产。绝大部分国家在政府财务报告中仅要求确认金融资产,以反映政府清偿负债或承诺、或者为未来活动提供资金的能力。但金融资产仅是政府受托管理国家资源中的极小部分,大量政府资产以非金融资产的形式存在。非金融资产源于各届政府项目的产出积累,以及祖先遗留或战争中获取,对其合理披露是评价政府资源管理绩效和产出效率的前提。在不影响国家安全的前提下,尽可能地在财务报告中确认并披露更广泛的政府资产,以反映政府控制资源的整体情况。需计提折旧的资产还须考虑折旧。②政府负债的确认主要关注推定义务。目前多数国家仅确认法定义务,如应付工资等。而社会福利引致的巨额未来支出承诺、政治承诺事项、环境负债等导致的推定义务,因其产生时尚未发生法定义务,往往未在政府财务报告中确认为负债。推定义务的处理可以考虑披露成本和绩效评价的需求,采用适当方式在表内或表外确认或披露政府推定义务。③政府净资产主要关注政府履责能力的持续性。政府净资产为负表示政府现有资源无法履行当前和未来的义务与责任,需要通过征税等方式补充额外的经济资源。而净资产能否真实反映政府履行责任的持续能力,有赖于政府资产与负债确认的合理性与对称性。④政府收入

是政府履行职责资源耗费的补充,它表示能实际为政府带来的可支配经济资源。政府不能采用应计制确认收入,政府收入的可支配特性决定了政府只有在其有权动用该项资源时才能确认为收入,而不是取得收款权利就应确认收入。⑤政府费用应与政府履行职责的情况配比,其合理地确认与计量是正确评价政府履责成本、政府行为效率和效果的前提。为了全面反映政府资源的总耗费,应按照应计制的要求,将政府所有的付现成本和非付现成本都确认为费用。增设运营成本科目,反映成本核算情况。

二是财务会计核算的改进。

(1)为了规范会计核算和报告行为,提高会计信息质量,财务会计核算应遵循客观性、相关性、可比性、一贯性、及时性、明晰性、专款专用、满足财务管理和全面性等一般原则。

(2)财务会计的核算对象,应涵盖财政部门、主管部门及所属单位、参与预算执行的国库和税务部门、承担政府资产负债的管理部门的经济业务活动,包括政府收支预算、部门预算收支和纳入部门预算管理的单位预算,具体包括财政支出形成的资本金、政府债务的发生和偿还、政府债券的发生和收回、预算单位的全部收支和财务活动、与政府预算紧密相连的税收征缴、国库缴拨、政府代管性质的社会保障基金及住房公积金等。

三是财务报告的改进。

(1)明确财务会计目标。财务报告是对行政事业单位财务状况和财务收支结果的总结,是进行财务管理和业务管理的重要依据。新的财务报告目标应符合宏观经济管理的要求,适应业务管理和有关方面了解财务状况和收支结果的需要,有利于加强部门财务管理。

(2)新设会计报表体系。目前会计报表体系基本由资产负债表、收入支出表及相关的明细表、附表和附注组成,已不能适应政府部门财务管理和业务管理的需要,应新增一些内部会计报表,例如成本明细表、绩效相关报表、统计报表等。通过通用目的财务报告披露政府财务状况、运营成果和现金流量。财务会计系统的主要目标是披露有关政府提供公共服务的水平、履行到期债务的能力,以及政府运营成果等方面的信息。凡是引起政府资源存量发生变化的事项或交易都应包括在财务会计系统中。政府财务会计系统需通过资产负债表、运营业绩表和现金流量表等通用财务报表实现上述目标。行政事业单位可以编制部门财务报告,根据需要,可以编制各级政府合并财务报告,乃至国家主体政府财务报告。

2. 重构政府预算会计

一是预算会计确认与计量的改进。

(1)分阶段选择会计基础。政府预算会计仍应以现金制或修正现金制为主,反映政府预算收支的执行情况。当预算系统以保证预算资金使用的合规性为目标时,它将侧重于资金的过程控制。在该目标要求下,由于现金制下的现金信息将比应计制下的资产与负债信息更能方便信息使用者理解,预算系统往往采用现金制。当预算系统以控制政府全部资源的使用绩效为目标时,它将侧重于对政府资产与负债的存量、结构与流量的反映,应计制将弥补现金制在资产与负债信息披露方面的不足。当预算系统处于过渡状态时,它可能采用修正现金制或修正应计制,预算系统主要报告流动资产与流动负债,以反映政府财务资源的使用情况。

(2)预算的计量。预算会计旨在追踪拨款及其使用,即追踪和记录涉及财政拨款及其使用的营运事项,它覆盖拨款、拨款分配、拨款增减变动、承诺、核实/服务交付阶段的支付义务,以及现金拨付。各国预算会计模式存在很大差异。多数发达国家通过预算会计对支出周期各个阶段的交易进行会计记录,至少在承诺和付款阶段有此记录,要么由支出机构,要么通过集中控制程序进行会计记录,这两种预算会计都是不充分的。

二是预算会计核算的改进。

(1)预算会计的核算对象是预算资金流转的全过程。实施国库集中支付制度后,各级财政部门的国库管理机构直接对用款单位预算资金的使用情况进行控制。新的预算会计系统可由各级财政部门代表本级政府预算会计主体,核算本级预算资金的取得、分配与实际使用等资金流过程。政府预算会计制度与政府收支分类改革密切相关,政府预算科目的设置应按照政府预算收支科目口径反映政府预算执行情况。当然,政府预算科目的设置,也要考虑到会计技术和方法的内在规律。预算收支执行核算要素包括预算收入、预算支出和预算结余。

(2)加强非税收入的管理,合理制定日常公用经费定额。要求将非税收入纳入各级政府财政预算或事业单位预算,实行统一收支、统一核算和统一管理。首先,要求预算会计的收支计划,必然根据综合预算的要求,全面反映本部门收支活动的完整情况,不能是有的收支反映,有的收支不反映。改进各个部门的支出预算按“两类三块”的支出结构编制方法,两类是指基本支出预算与项目支出预算,可以采用新的分类标

准,例如经济分类。三块是指人员经费、日常公用经费和项目经费。在一定的人员编制与工资性收入政策下,人员经费是固定成本与不可控成本,而日常公用经费与项目经费是可控成本。实际工作中应将内容完整作为规范部门预算的前置条件。合理制定日常公用经费定额是规范部门预算的关键环节,核心是与日常公用经费相对应的工作任务的确定。大多数财政部门在制定日常公用经费定额时,往往将注意力集中在定额本身,而对与定额所对应的日常工作任务的划分则重视不够,进而与完成特定工作任务的项目支出相互混淆。

(3)实施项目绩效评价是规范预算会计的努力目标。项目绩效评价是指公共支出项目决策时,必然按照项目绩效评价的要求对项目进行全面分析。公共部门的主要任务是为社会提供公共服务。由于社会对公共服务的需求与政府提供公共服务财力的矛盾的,项目的选择只能按先急后缓,优先安排急需的公共服务项目。编制项目支出预算时,坚持以结果为导向,以项目成本为衡量标准,以项目绩效为目标,将分配财政资金与提高预算绩效有机结合起来。

三是预算报告的改进。预算报告是在财政年度结束时发布的实际与预算的比较财务报表。报告期间实际预算执行情况和该期间预算的比较时政府受托责任的组成部分。预算报告可按两种方式编制和提供:将法定年度预算的会计主体按预算基础编制收入、支出和基金余额变动表,作为基本财务报表对外提供;将预算比较表作为必要的补充信息对外提供。考虑到我国目前预算弱化、预算的核算和报告不充分等,将预算比较表作为基本财务报表提供是一种更为可取的办法。预算执行情况主要通过预算与实际对比表实现。该表按照与预算相同的确认基础来确认实际收支,并与预算收支相比较。

3. 政府财务会计和预算会计的协调

政府预算会计和政府财务会计在履行政府财务受托责任时相互补充,尽管研究时分开,但它们是政府会计整体的有机组成部分。两者通过信息的协同,实现功能的协同。两者协调的取向包括会计基础的协调、会计要素的协调、会计科目的协调和会计报告的协调等。

一是会计基础的协调。根据政府会计的目标,政府会计应提供以财政资金收支信息为主,同时提供财务活动和结果方面的信息。通常,预算会计以现金制为基础,财务会计以应计制为宜,两者的会计基础不一致。财务会计采用现金制时,预算会计可以采用承

诺制+现金制,使用承诺制旨在对预算的执行加以控制,防止预算超支,而使用现金制旨在反映预算执行的完毕。事实上,如果采用现金制,财务会计将完全融入到预算会计之中;财务会计采用修正现金制时,预算会计应采用承诺制+修正的现金制;财务会计采用修正应计制时,预算会计应采用承诺制+修正的应计制;财务会计采用完全应计制时,预算会计仍应采用承诺制+修正的应计制,因为预算资源主要是财务资源,而完全应计制对应经济资源流动观念,预算会计主要关注预算资源的流量,不需要对实物资产加以确认和反映,因此,预算会计没必要采用完全应计制。为了降低改革成本,大部分会计账户可仍采用现金制,期末通过数据转换或调整方法编制部分事项应计制的财务报告;对部分会计事项,例如折旧,采用应计制核算。

二是会计要素的协调。由于政府财务会计和政府预算会计的基本原理不同,两者会计要素的设置也不同。原有预算会计要素划分为资产、负债、净资产、收入和支出五类,以提供预算执行情况的会计信息为目标,服务于政府预算管理。而政府财务会计需要提供政府部门所有的公共财务资源的交易或事项,其会计要素设置应有区别,它不但关注资源流量,更关注资源的存量及其状态,而政府预算会计主要关注预算资源流量,对两者共同部分加以协调。

三是会计科目的协调。为了克服现行预算会计体系三张皮的问题,如果维持目前的总预算、行政和事业三套系统,则要求会计主体使用相同的会计科目和预算分类记录交易,这是实现信息在支出机构与财政部门之间实时传输的基础。财务会计与预算会计要做到内在协调,从会计科目的设置原则、核算范围、分类、提供会计信息的详细程度以及核算口径等方面,使两个子系统所提供的会计信息具有协调性,有利于两个系统会计信息的可比,从两个不同的侧面反映政府各项活动的综合信息。在会计核算上,通过修改和完善目前的预算会计科目体系,使修改后的会计科目具备预算会计科目和财务会计科目,具备预算会计和财务会计核算功能,实现一套核算系统提供两类信息。在现金制或修正现金制下,财务会计的会计科目的设置相对简单,财务会计更像预算会计,两者在会计科目上的协调也相对简单。在修正应计制下,财务会计将采用资产、负债、净资产、收入、支出要素,预算会计的基本原理是将预算数与实际数进行比较来反映预算的执行。

四是会计报告的协调。对于中期报告来说,政府

财务会计报告主要满足于公共财务管理的需要，而政府预算会计报告主要满足监督和控制政府预算的需要，两者之间不必协调；对于年度报告来说，政府财务会计主要提供政府的财务状况、财务业绩、现金流量等财务报表，而政府预算会计报告主要提供收支的预算和实际比较报表以及预算资源状态表。收入费用表和收入支出表都是关注资源流量的财务报表，收入和费用按照期间的配比，能够说明本届政府是否存在向下届政府转嫁受托责任；而当期收入对当期支出的弥补情况，可用于判断和解释政府财政的可持续性，两者反映的含义不同，但容易混淆。因此，在年度对外的综合财务报告中，应在报表附注或其他地方对收入费用表和收入支出的预算和实际比较报表进行协调和说明。此外，还应注意财务报告主体的协调等。财务报告主体不同于会计主体。对于政府财务会计来说，除主体政府对外报告以外，一些关联性的主体也要包含在政府财务会计报告之内；而实施政府预算会计的主体应当是采用了法定预算的，某一会计主体是

否应包含在政府预算会计报告之内的判定标准是预算资源的分配。两者在判定标准上的不同也是政府会计报告协调应重点考虑的一个方面。

参考文献：

- [1] 中国会计学会. 政府会计理论与准则体系研究[M]. 大连: 大连出版社. 2010: 72.
- [2] 谢梅. 析政府会计与预算会计的联系与差异[J]. 预算管理与会计, 2007(11): 37.
- [3] 路军伟. 基于公共受托责任的双规制政府会计体系研究[D]. 厦门大学会计学博士论文, 2006: 81.
- [4] 蔡芳宏, 匡小平. 对公共预算改革与政府会计改革协调推进的思考. 当代财经, 2009(1): 49.
- [5] 李雄飞. OECD 国家权责发生制预算和政府会计改革探析[J]. 企业经济, 2003(2): 31.
- [6] 徐公伟. 谈我国政府财务会计与预算会计的协调[J]. 财政研究, 2005(3): 58.

Thoughts on binding mode of governmental budget accounting and financial accounting

ZHANG Zenglian

(University of Science and Technology, Beijing 100083, China)

Abstract: As China's public finance and public management reform continued to deepen, current budget accounting was more and more difficult to meet information needs of the public domain, government accounting need reforms. Established in our financial and budget management system, how to improve both the accounting system's information content and quality to meet the needs of financial management of government departments, without weakening budget management function of accounting system, becomes a problem of reform. From an analysis of limitations of the current budget accounting, by comparing two combined ways of government budget accounting and financial accounting, this paper puts forward a third way.

Key Words: governmental budget accounting; governmental financial accounting; binding mode

[编辑：汪晓]