

政府会计核算对象与适用范围探讨

黄 灿

(中国人民银行长沙中心支行 长沙 410005)

【摘要】 本文对我国政府会计核算对象与适用范围进行了探析,指出了我国现行预算会计核算体系中存在的问题,并提出了一些个人看法。

【关键词】 核算对象 适用范围 政府会计

一、政府会计核算对象

1. 政府会计核算对象的内涵。政府会计核算对象就是政府会计核算的具体内容,或者说是政府会计报告信息的主体内容。从我国实际情况看,政府会计核算对象就是政府会计核算和反映的各种政府会计要素的具体内容。我国目前的预算会计实际上以反映预算资金收支为主,并未全面反映政府在行使职能过程中对公共资源的使用、支配情况。

2. 国外政府会计核算对象归纳。国外政府会计核算对象主要可以分为两类:

一类是以英国、美国为主要代表的国家,这些国家对政府会计核算对象的界定比较广,基本上把与政府有关的各种资源都纳入进去,即所谓的资源会计。也正是由于其资源会计的特点,因此很大程度上采用了权责发生制会计基础。从具体内容来看,美国政府会计的基金模式具有很好的借鉴意义。美国政府会计将各种基金作为相对独立的会计主体,分别核算不同用途的财务资源的来源和使用情况。作为独立会计主体的各项基金,都有各自的资产、负债、收入和支出,以及相应的基金余额或基金权益。这样,各基金就可以有属于自己的一套完整的财务报表。基金主体会计可以清晰地描述有关组织和单位对不同法定限制资金的使用情况以及与各项法定限制资金相配套的其他资源的取得和使用状况,增强政府会计的透明度,为立法机关和公民实施监督提供必要的前提条件。

另一类是以德国、法国为主要代表的国家,这些国家的政府会计核算对象包括了全部的政府收支和部分以财务会计核算为基础的资源。其政府会计报告的编制以修正的收付实现制或完全的收付实现制为基础,而不像英、美等国那样采用完全的权责发生制或修正的权责发生制。

3. 我国现行预算会计核算对象及其存在的问题。我国当前的财政总预算会计的核算对象是政府预算、部门预算执行和预算周转金等财政性资金收支活动。资产、负债只包括货币性资产和结算性往来款项,缺乏对政府投资性资产、储备性资产的核算,债权债务的核算也不完整,难以反映政府的真实财务状况和财政活动的全貌,不能为部门预算编制提供完整的会计信息。

1998年进行预算会计制度改革后,财政部针对企业实际情况陆续出台了一系列相关核算制度和专项业务的核算办法,但就现行的《财政总预算会计制度》而言,存在的问题主要有:①预算外资金未包括在财政总预算会计核算范围之内,编制部门预算以后,预算外资金应进入政府会计系统;②多、双边贷款的借入、转贷、收回、使用等未纳入财政总预算会计,但这部分内容属于政府预算范围,应在政府会计中反映;③政府预算和部门预算都属于预算,但现行的财政总预算会计制度规定的会计报表未考虑部门预算中经营性收支及其形成的资产、负债等情况;④由于相关的社会保障基金核算不统一,财政部门管理的社会保障基金的总体情况无法得到全面反映。

从部门预算会计角度看,现行的行政单位会计制度和事业单位会计制度存在的主要问题有:①基本建设拨款与行政费和事业费收支分别编报报表,无法通过预算报表完整地反映全部预算执行和资金使用情况;②行政事业单位会计对其拥有的固定资产不计提折旧,无法反映固定资产的净值,导致固定资产的实际价值与账面价值严重背离。

从财务会计角度看,现行的预算会计存在的主要问题有:①政府债务的发生和偿还未作为预算收入和预算支出反映,导致预算收入和预算支出信息与预算口径不一致,无法准确反映预算执行情况;②政府债权的发生和收回未作为政府资产加以反映,导致无法全面反映政府资产状况;③政府投资形成的国有资本金以及缴存国际货币基金组织的股本未作为政府产权进行反映,不能反映政府资产对未来预算收支和服务能力的影响;④政府承担的现行债务无法准确反映,如拖欠的工资、应退未退的税款等。

可以说,现行的政府会计不仅没有全面反映政府财务状况及其对未来预算执行情况的影响,而且对当期的政府预算、部门预算的收支活动的反映也不全面。

4. 对界定政府会计核算对象的几点建议。现阶段我国政府会计应涵盖的内容包括三个方面:财政总预算会计制度涉及的内容;行政单位会计制度涉及的内容;未实行企业化管理以及在可预见的未来不实行企业化管理的国有事业单位的核算内容。现阶段政府会计核算应注意以下几个方面的内容:

(1)全口径核算政府预算、部门预算和预算单位的全部财务收支活动。政府部门必须适应预算编制和预算执行情况分析的需要,根据政府预算、部门预算的要求进行会计核算和报告,以准确反映预算执行情况。

(2)财政支出形成的资本金,从预算会计角度看,它是当年的预算支出,但这种支出不是纯消费性支出,它实际上是一种有利于提高政府服务潜能和进行宏观管理的资源,因此需要同时以资产进行表达。

(3)将政府债务的发生和偿还以债务方式进行核算和报告的同时,对相应的预算收入和预算支出进行核算和报告。将政府债权的发生和收回以预算支出和预算收入的形式进行核算的同时,对相应的债权进行反映和报告。

(4)预算单位的一切活动都纳入预算。政府会计不仅要反映所有财政性资金(包括基本建设拨款等)的收支及其相关资产负债的情况,同时还要将已经纳入预算但并不属于财政性资金的预算收入、预算支出以及相关的资产、负债和净资产一并进行核算和报告。

(5)尽管国家文化资产、土地资源以及矿藏等属于政府重要资源,但暂时不适合对其进行核算和报告。因为在现有会计计量技术条件下,这些资产大多难以用货币指标进行衡量。

二、政府会计适用范围

1. 国外政府会计的适用范围。国外的政府会计准则体系都明确了其适用范围,但各有特点,不尽一致。

美国联邦政府会计准则规定其适用范围为所有联邦实体及合并实体。这些实体不仅包括政府整体、政府的组成单位(如一个机构或部门),而且包括政府举办的学校、医院等公立非营利组织和交通、供热、供水等公共基础设施领域中政府拥有的企业以及其他可能的报告单位,但不包括非政府举办的学校、医院等私立非营利组织。

国际会计师联合会(IFAC)的公共部门委员会(PSC)制定的国际公共部门会计准则规定其适用范围包括:中央政府、地区性(如州、省、管区)政府、地方(如市、镇)政府和它们的组成机构(如分支机构、代理处、董事会和委员会),但不适用于政府企业。

尽管政府会计准则适用范围内的公共部门实体的业务领域和隶属关系存在差别,但从公共服务角度看,政府会计的适用范围至少包括两部分:一是政府单位及所有的公立非营利组织;二是政府企业。西方国家判断一个机构、单位和组织是否应纳入政府会计适用范围,其标准主要有三个:①是否使用政府财政资源;②政府是否直接支配其运营;③政府是否对其运营结果直接负有财务责任(张琦,2007)。只要同时满足这三个标准就应纳入政府会计适用范围,否则不纳入。

2. 国内学者关于政府会计适用范围的主要观点。目前国内学者对政府会计适用范围争议的焦点主要集中在以下两个方面:①事业单位是否纳入政府会计适用范围;②国有企业是否纳入政府会计适用范围。

对于事业单位是否应包含在政府会计的适用范围内,主要有三种主张:①政府会计适用范围不包括事业单位,而将事业单位全部纳入非营利组织会计适用范围;②按职能、公立私立、拨款比例、经费、编制等重新界定事业单位,重新划分哪些应纳入政府会计适用范围,哪些应纳入非营利组织会计适用范围;③公立的事业单位纳入政府会计适用范围,私立的事业单位纳入非营利组织会计适用范围。

关于国有企业是否应包含在政府会计的适用范围内也有三种主张:①将国有企业全部纳入政府会计适用范围;②国有企业不属于政府会计适用范围;③只将国有资本金纳入政府会计适用范围。笔者认为,我国国有企业使用的国有资产尽管从其性质上讲也是政府的财政资源,但是国有企业改革后已经成为独立经营、自负盈亏的法人主体,政府已不再直接干预企业的经营活动,不对其运营结果负有直接财务责任,因此不宜纳入政府会计体系。

3. 事业单位是否应纳入政府会计适用范围。对于事业单位是否应纳入政府会计适用范围,我国会计理论界意见分歧很大。有的主张将事业单位纳入政府会计适用范围,有的则不主张将事业单位纳入政府会计适用范围。笔者认为,事业单位应纳入政府会计适用范围,理由是:

(1)无论事业单位是否有非财政资金收支,也不管其在全部分支中占多大比重,只要它没有走向市场,没有实行企业化管理,就会或多或少地使用政府财政资源,就会由政府支配并由政府对其运营过程和结果全面负责。统计资料显示,事业单位的收入来源很大程度上依赖于政府财政资金或政府许可的服务垄断收费。如果不把这些事业单位纳入政府会计适用范围,这些收入和支出就无法准确地反映在政府预算收入和支出中。

(2)政府的职能主要是进行行政管理、发展社会事业和进行宏观管理与调控。发展社会事业的这一职能基本由事业单位承担了,开展社会事业活动所需经费和资金也主要来自于政府预算。如果政府会计不包括这些预算支出,那么政府预算支出中用于社会事业发展的支出就会被遗漏。

(3)有些事业单位根据政府授权颁发各种许可证,这实际上就是政府行政职能在事业单位的延伸。也就是说,这些事业单位既有发展社会事业的职能,又具有一定的政府行政职能。

但需要指出的是,已经实行以及将要实行企业化管理的事业单位其各项活动实际上已实行市场化运作,这类事业单位不适用政府会计。

主要参考文献

1. 北京市预算会计研究会. 关于建立中国政府会计准则的研究报告. 会计研究, 2006; 3
2. 陈小悦, 陈璇. 政府会计目标及其相关问题的理论探讨. 会计研究, 2005; 11
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. 会计研究, 2007; 12