

# 论我国预算会计的定位

哈尔滨 景宏军 王蕴波

**【摘要】**目前我国财政、会计理论界还没有完全形成对政府会计概念的正确认识,因而就没能形成全面反映政府经济资源、现时义务和业务活动的政府会计体系。本文主要研究如何在既有的框架内清楚界定政府会计和预算会计的基本框架,并据此对我国目前的公共会计体系做出重新安排,进而加强财政管理。

**【关键词】** 预算会计 政府会计 概念辨析

近年来,我国在财政管理领域进行了多项改革,但在财政管理最重要的手段——政府会计方面,至今还没有突破性进展,所采取的改革措施大多缺乏整体性和前瞻性。其原因当然是多方面的,但对于“预算会计”与“政府会计”的本质认识不清是一个很关键的问题。

## 一、预算会计的本质及内容

预算会计就是与预算紧密相连的会计。而预算支出是一个复杂的过程,它开始于立法机关批准预算,终结于预算资金流入民间部门。这一过程包括拨款、承诺、核实、支付四个阶段。拨款是指通过法律由立法机关授权某个特定目的或某个政府单位在特定期间内可以开支的法定数额。承诺是指政府、支出部门或机构做出的已经导致财政支出义务发生并且需要在未来某个时候履行的决策或者决定。核实是指对供应商交付的商品与服务进行核实,以明确所交付的商品与服务是否与所签署的合同或协议相符,包括所交付的商品与服务是否与所签署的合同和发出的订单相符。付款是指政府向商品与服务供应者支付款项。

所以,预算会计应定义为:用于确认、计量、记录预算批准和预算执行整个过程中所发生的经济活动或事项,报告预算拨款和拨款使用情况的信息系统。它主要记录预算支出过程中资金流量的变化。

## 二、我国预算会计与标准预算会计的差距

我国现行预算会计是在1998年形成的,包括:财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计三大部分。另外,收入征解会计、基本建设会计和国库会计(这三者合称“参与预算执行会计”,与总预算会计同属政府层面预算会计)也是其必要的补充。

从外延看,我国的预算会计实质上与西方的政府与非营利组织会计相同。其中:财政总预算会计、行政单位会计、国库会计和一部分事业单位会计所反映的是政府部门(履行政府职能的事业单位)的财政、财务和会计信息,与国外政府会计的范围基本吻合。而在事业单位会计中,大量的非行政性的事业单位又与国外的非营利组织会计类似。这导致我国的预算会计超出了政府会计的外延,它与标准预算会计的差距体

现在以下几个方面:

1. 会计目标偏离。这套预算会计体系强调“预算会计要为政府的宏观经济决策服务”,忽视了政府之外的其他相关主体的利益,没有体现出“预算会计追踪拨款和拨款使用”的特征。

2. 核算范围偏大。我国预算会计的核算范围远远超过了“与支出周期各个阶段相关的交易”的范畴:除了追踪预算执行过程的资金流动外,还记录一部分资产和负债。进一步讲,我国现行预算会计不仅反映着特定财政年度发生的财政资金的流量,也零星地反映着经济存量。

3. 会计监督偏弱。我国现行预算会计被人为地拆解为两大部分:政府层面的预算会计和单位层面的预算会计。政府对财政资金支出流程的监督截至资金流出国库,缺乏对预算单位资金后续活动的监督。

由上述分析可知,我国的预算会计已经不再是传统意义上的预算会计了。

## 三、政府会计的本质及内容

对于什么是“政府会计”,目前国际上尚无统一的说法。法国的有关法律将其表述为“记录行政部门(国家、地方政府和行政事业单位)的账目,其目的是了解和控制预算和资金流动的步骤、财产状况、成本和年终成果”;美国的财政学家 B.J. 理德和约翰·W. 斯韦恩将其表述为“对在预算执行阶段发生的财政行为进行记录,该记录是评估预算执行结果、准备新一轮预算编制以及预算执行过程中财政决策的基础”;我国中央财经大学的王雍君教授将其表述为“用以对公共部门的财政交易或事项进行记录和计量,并将记录的结果报告给公共信息使用者的信息系统”。

在总结上述各种表述的基础上,再对政府的组织特性与会计基本理论进行整合,笔者将政府会计定义为: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系统。政府会计是把所有政府单位及政府构成实体作为一个履行受托责任的整体,可以全面、系统地反映其预算执行情况、资金运用活动、财务管理业绩。因此,政府会计的本质在于:满足使用者对公共部门财务

与预算信息的需要。一般来讲,政府会计应包括财务会计、管理会计、成本会计和预算会计四部分。

#### 四、政府会计与预算会计的关系

政府会计反映的是政府管理国家公共事务、运用公共资源及受托责任履行的情况,它从功能上可以划分为四个部分:政府财务会计、政府管理会计、政府成本会计和政府预算会计。很显然,预算会计是政府会计体系中的一个子系统。在财政管理体系中,预算管理居于核心地位,而预算会计反映的恰恰就是政府预算的执行情况,以及实际执行情况与预算之间差别的信息,所以,预算在财政管理中的核心地位直接导致了预算会计在政府会计中的重要地位。在我国现阶段的政府官方文件中只有“预算会计”的提法,尚未出现“政府会计”一词,所以,有必要剖析一下二者之间的差别。

1. 在会计目标选择上存在差异。预算会计重视预算资金在使用方面的合规性,即:资金是否严格按照预算规定的时间、金额、流程和用途使用。政府会计则侧重于报告政府公共财政受托责任的履行情况。虽然政府会计报告包括了预算信息,但是政府会计报告的类别与预算会计报告的类别并不相同,报告的范围也比预算会计更广一些。

更主要的是,政府会计还要为政府会计信息的外部使用者提供评价政府整体财务状况和绩效有用的信息。政府会计信息不仅要提供政府“合规性”方面的信息,还要提供政府“效率性”方面的信息。

2. 会计核算范围不同。通常财政资金的流动起始于公众向政府的缴款,终结于政府向商品与服务供应者的付款,涉及纳税人、政府、供应商三方。政府会计对于从资金流入到资金流出整个过程内的所有财政交易都进行反映,而预算会计只反映财政资金的支出过程。具体来说,政府会计的对象除了包括预算会计的对象——资金流量外,还包括整个预算资金的连续运动及积累的结果——资金存量,将政府国有资产及政府的债权、债务的价值运动也作为其核算对象。很显然,政府会计的覆盖面比预算会计要广泛。

3. 会计账户设置不同。政府会计要反映财政交易的收支情况及结果,因此政府会计的账户基本上是根据财务分类进行组织的,主要包括资产、负债、收入、费用、转移、内部财务运营、预算运营等账户。而预算会计的账户应该是根据支出周期进行组织的,主要包括拨款、承诺、核实、支付类账户,它受预算分类的影响,如图1所示。

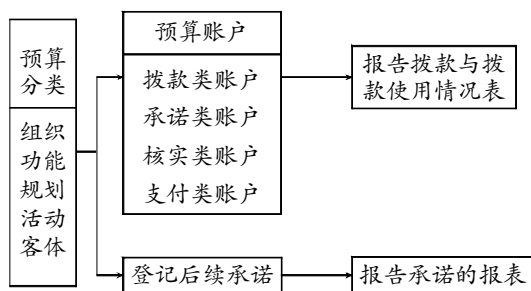


图1 预算分类对预算会计账户及报表的影响图

4. 收支确认基础选择各异。预算会计以收付实现制为基础,它在控制实际支出方面比权责发生制有显著的优越性。但对政府会计而言,由于其会计目标的扩大、会计对象的扩展,为了客观、真实地反映政府财务活动及其财务状况,保证会计信息的相关性和可靠性,会计确认不应采用单一的收付实现制,逐渐引入权责发生制是政府会计改革的必然结果。

#### 五、我国预算会计的准确定位

如前所述,目前我国政府官方文件上只有“预算会计”一词,尚未出现“政府会计”这一提法,这是否也就意味着我国只有预算会计,而没有政府会计呢?这还需要具体分析实际情况,才能得出结论。下面笔者拟从四个方面对我国预算会计进行剖析。

1. 在会计目标方面。这套预算会计体系强调“预算会计要为政府的宏观经济决策服务”,忽视了其他相关主体的利益。而“为政府的宏观经济决策服务”所包含的内容就不仅是“追踪拨款和拨款使用”,还应该包括提供有关成本信息、财务信息和其他与管理与决策有关的综合信息,而这些信息的提供就已经超出了预算会计所覆盖的范围,需要政府财务会计、政府成本会计和政府管理会计发挥功能才能实现。所以,从我国现行预算会计的会计目标看,它已经超出了对标准预算会计的要求,换句话说来讲,以这种会计目标为导向是不可能建立标准的预算会计的。

2. 在核算范围方面。如前所述,我国的预算会计超出了政府会计的外延,我国预算会计的核算对象既包括了政府部门,也包含了一部分非营利组织——公立非营利组织,不是纯粹意义上的预算会计。

我国的预算会计无论是从理论层面还是从实务层面来看,其核算范围都已经远远超过了与支出周期各个阶段相关的交易,除了追踪预算执行过程的资金流动外,事实上还记录资产和负债(虽然不完整)。进一步来讲,我国现行预算会计不仅反映着特定财政年度发生的财政资金的流量,也零星地反映着多年积累的经济存量。

3. 在会计账户与会计报表方面。一般来讲,政府会计都采用基金核算模式,而基金会计的要素分为五类:基金资产、基金负债、基金余额、基金收入和基金支出;其产生的报表包括资产负债表、政府运营表和按照收付实现制编制的现金流量表。它们之间的关系见图2。

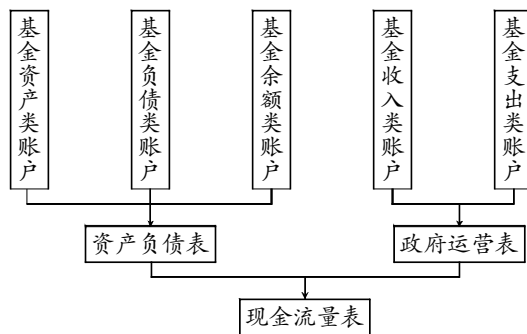


图2 政府会计账户及报表图解

在账户设置方面,我国现行预算会计分别设置资产类账户、负债类账户、净资产类账户、收入类账户和支出类账户五类,分别对应政府会计的基金资产类账户、基金负债类账户、基金净资产类账户、基金收入类账户和基金支出类账户,它们在账户性质、账户用法上都是一致的。所以,从这一点可以看出,我国预算会计的账户设置更接近于政府会计,而偏离了标准的预算会计。

在会计报表的设置上,按照现行制度,财政总预算会计要设置的报表有:资产负债表、预算执行情况表、财政周转金收支情况表、财政周转金投放情况表、财政周转金变动情况表;行政单位会计设置的报表包括:资产负债表、收入支出表、经费支出明细表、基本数字表和专项资金收支情况表;事业单位设置的报表包括:资产负债表、收支总表、专款资金收支情况表。可见,三者所设置的共同报表包括:资产负债表、收入支出表(报告非专款专用资金的收支)和一些专项资金收支表。因此,总的来看,现行预算会计提供的报表就包括资产负债表和收支情况表。这已经超出了标准预算会计只提供预算资金使用情况的范围。它不仅提供反映资金流量的收支情况表,还提供反映资金存量的资产负债表,从这点看,现行预算会计更接近政府会计,而偏离了标准的预算会计。

4. 在收支确认标准方面。标准的预算会计采用的是收付实现制,而我国现行预算会计采用的并不是收付实现制,而是修正的收付实现制。①在财政部颁布的《〈财政总预算会计制度〉暂行补充规定》中,对《财政总预算会计制度》作如下暂行补充规定:财政总预算会计核算以收付实现制为主,但中央财政总预算会计的个别事项可以采用权责发生制。这些事项有:预算已经安排,由于政策性因素当年未能实现的支出;预算已经安排,由于用款进度等原因当年未能实现的支出;动支中央预备费安排,因国务院审批较晚,当年未能及时拨付的支出;为平衡预算需要,当年未能实现的支出等。②《事业单位会计准则》第十六条规定“会计核算一般采用收付实现制,但经营性收支业务核算可采用权责发生制”,这是对收付实现制的一次突破。

以上说明我国财政总预算会计和事业单位会计并不是完全采用收付实现制,一部分也采用了权责发生制。从这方面看,现行预算会计更类似于典型的政府会计。因此,我国现行的预算会计与国际上通行的政府会计的概念更为接近。它虽名为预算会计,但实质上已经大大超出了标准预算会计的范畴,具有了政府会计雏形,可以说是一种并不完善的政府会计。

## 六、准确定位预算会计的意义

政府会计与预算会计既关系密切,又自成体系。但长期以来我国一直将二者同等看待,只注重联系,而忽视区别,造成了我国现行“预算会计”的尴尬地位:它既不是真正的预算会计,也不是纯粹政府会计。因此,一方面,我们要整合政府会计体系;另一方面,可以考虑重构预算会计体系,以满足政府财政管理的需要。

1. 整合政府会计体系。这样有利于所有的政府单位使用的政府性资金和资产都按照统一的标准和制度来进行核算与

管理;有利于科学真实地反映、全面有效地监督政府拥有的资源和承担责任的情况;有利于有效地提高资金使用率和资产利用率;有利于为政府宏观经济调控的实施提供可靠的保障。因此,从这个角度来看,建立一个现代化的政府会计体系是必然的。

我国现行预算会计,从核算范围上讲已经超出了预算资金收支的范围,既有成本核算的内容,又对长期资产进行核算,而且其主要的目的还是“为政府的宏观经济决策服务”,所以,它已经不再是传统意义上的预算会计,而具有了政府会计的雏形(虽然尚不完善),其中包含了政府财务会计、成本会计、管理会计和预算会计的相关内容。因此,重构我国的政府会计应从为其正名开始,将成本会计、管理会计和预算会计剥离出去,还各种会计以本来面目。

2. 重构预算会计体系。从以上的分析中我们得出我国现行预算会计实际上是政府会计雏形的结论,而预算会计又是政府会计中的重要部分,那么,为了完善预算管理手段,加强对预算资金的监管,就有必要建立我国自己的预算会计体系。

其一,完善预算会计流程,增加覆盖范围。对于预算资金支付的上述四个阶段,我国现行预算会计只对于付款阶段有记录,而且是按照银行支出数进行记录,并不是记录资金的实际支付量。对于拨款、承诺和核实三个阶段的记录属于空白。虽然对于这方面,近几年我国已进行了国库集中支付制度改革,并已经有所改善,但只限于财政直接支付部分,对于财政授权支付的资金,仍然由单位会计进行记录,即:处于核心层预算会计的监督之外。所以,要将覆盖范围扩展至拨款、承诺、核实和支付四个阶段,覆盖资金支付的全过程。

其二,整合现行预算会计体系。把预算会计从现行预算会计体系中剥离出来,将现行财政层面预算会计与单位层面预算会计合二为一,构建符合国际标准的预算会计体系。

从范围上看,新型预算会计体系应该包括现行预算会计体系中的财政总预算会计、国库会计、基本建设会计、行政单位会计和部分事业单位会计等内容。总的原则就是,只要单位接受财政拨款、使用财政性资金,那么它的收支活动就应该被纳入到预算会计的核算范围中;而那些虽接受预算管理,但是并没有使用国家财政资金的单位,就应该从预算会计的核算范围中剔除。

笔者认为,要将我国的预算会计还原为政府会计,不仅仅是改变名称的问题,而是转变整个会计观念的问题,即政府会计由原来的以预算收支为主导转变为以财务收支为主导。

## 主要参考文献

1. 财政部会计司编.政府会计研究报告.大连:东北财经大学出版社,2005
2. 李建发.政府及非营利组织会计.大连:东北财经大学出版社,2002
3. 王雍君.政府预算会计问题研究.北京:经济科学出版社,2004
4. 张国生.改革预算会计和构建政府会计体系的思考.中南财经政法大学学报,2005;6