

# 预算会计体系研究

尹艳芙

(湘潭大学商学院 湖南湘潭 411105)

**【摘要】** 本文对我国现行预算会计体系存在的问题进行了分析,同时对改进现行预算会计体系提出了相关建议,以使我国预算会计体系更加完善。

**【关键词】** 预算会计体系 支出周期 “准则规范”模式

由于我国现行预算会计体系是对原有预算会计体系的改进和发展,因此具有自己的特点,但同时也存在一些问题。本文将对我国现行预算会计体系存在的问题进行分析,并提出相应的改进建议。

## 一、我国现行预算会计体系存在的问题

1. 不能提供支出周期各阶段的完整信息。会计的本质是向信息使用者提供相关会计信息。预算会计也不例外,一个完善的预算会计体系应该能够及时为信息使用者提供其所需的信息。但我国现行预算会计体系不能及时向信息使用者提供全面的信息,特别是关于社会保障、政府担保、出口退税等支出义务和或有负债等方面的信息,这使得信息使用者难以有效地监控预算执行和财政风险以及评估财政状况。

“以拨作支”的预算方式使预算难以有效地提供拨款、承诺、核实和付款这四个阶段的信息,从而使会计信息缺乏及时性和相关性。这主要是因为,预算的基本作用之一在于控制公共支出,这就要求信息使用者及时掌握预算执行过程中实际发生的支出,并将实际支出数与预算授权数进行比较。在发达国家,预算授权需要在预算会计中加以记录,而政府会计系统是为公共财政管理服务的,由于预算授权反映的是预算数据而不是实际支出了多少财政资金,从而在会计系统中记录的是预算授权信息。预算授权的真正含义是允许某个支出单位可以在什么项目上花多少钱,这就为支出控制和监控预算执行过程提供了条件。从这层意义上来看,拨款数和支出数是不一样的。“以拨作支”既不能告诉我们支出单位“可以花多少钱”,也不能告诉我们支出单位“还可以花多少钱”,因而这种做法不可避免地会导致会计信息失真。

2. 总预算会计、行政单位会计和事业单位会计相互独立,缺乏整合。我国现行预算会计按组织类别的不同分为总预算会计、行政单位会计和事业单位会计这三个相对独立的分支,三者各自记录不同组织类别的交易:总预算会计记录政府整体的拨款交易和付款交易;行政单位会计记录行政单位在付款阶段的交易;事业单位会计记录事业单位在付款阶段的交易。这样,三个分支中没有一个完整地记录支出周期各阶段的交易。由于“各自为政”,核心部门没能实时获得机构层的

付款交易信息,无法对付款阶段进行有效监控,也无法实施有效的支出控制。

从会计科目上看,三个分支都分别采用独立的与其他分支不同的会计科目进行会计核算,客观上形成了相互分割、互不衔接的格局。这一方面导致三个分支记录的会计信息失去了可比性,另一方面导致总预算会计和核心部门无力追踪机构层交易,加上缺乏用于核心部门与支出机构之间传输数据和信息的技术平台,从而财政部门、立法机构、审计部门和其他核心部门既无法在宏观层面上实时了解或生成政府整体财政预算信息,也无法在微观层面上实时追踪支出机构的单笔财政交易,以致无法发挥实施财政监督、管理财政风险、评估财务状况和可持续性关键作用。

3. 财务报告系统存在缺陷。我国现行预算会计体系的财务报告系统主要存在以下缺陷:

(1)不能提供政府整体的合并财务报表。政府整体的合并财务报表是最重要的一个报表类别。研究表明,包括核心部门、立法机关、媒体和公众在内的几乎所有的信息使用者,都需要通过这类报表获得政府整体预算方面的信息与财务信息。基于此,几乎所有发达国家都提供此类报表,但我国现行预算会计体系无力提供。另外,由于总预算会计、行政单位会计和事业单位会计各有一套财务报表,各套报表自成体系、分别编报,无法生成政府整体的合并财务报表。我国现行预算会计体系虽然提供了关于政府整体的预算报告(包括未来财政年度的预算收支报告和预算执行情况的报告),但还有许多类别的财政交易(例如政府基金和预算外交易)并未得到反映,因此这些报告并不是完整意义上的政府整体财务报告。

(2)对财务报告使用者的界定范围过于狭窄。财务报告使用者包括内部使用者和外部使用者。然而,我国现行预算会计制度大体上将财务报告使用者界定为内部使用者,并且诸如立法机关和审计机关等重要类别的内部使用者均未被明确地界定在内,这种做法不符合《预算法》和其他相关法律法规的基本精神。我国现行预算会计制度对于预算会计信息与预算会计目标方面的具体规定是:总预算会计信息应当符合《预算法》的要求,适应国家宏观经济管理和上级财政部门及本级政

府部门对财政管理的需要;行政单位会计信息应当符合国家宏观经济管理的要求,适应预算管理部门和有关方面了解行政单位财务状况及收支结果的需要,并有利于行政单位加强内部财务管理;事业单位会计信息应当符合国家宏观经济管理的要求,适应预算管理部门和有关方面了解事业单位财务及收支状况的需要,并有利于事业单位加强内部经营管理。

目前我国的总预算会计信息和行政单位会计信息的内部使用者被界定为财政部门、上级单位,以及组织内部的管理者(领导);关于外部使用者,现行制度只是模糊地界定为“有关方面”。这表明我国现行预算会计制度大体上将信息使用者界定为内部使用者,外部使用者的需求多半被忽略。即便是内部使用者,现行制度的界定范围也过于狭窄,尤其是未将立法机关和审计部门等重要类别的内部使用者界定在内。而发达国家和相关国际组织对特定的会计与报告事项进行了清晰、具体的界定,如国际会计师联合会(IFAC)于2000年将政府财务报告的目标界定为:财务报告必须阐明政府或其下属实体对财务事项和受托管理资源的受托责任,从而为财务报告使用者的决策提供有用的信息。

4. “制度规范”模式不具有灵活性和适应性。迄今为止,我国预算会计规范基本上还是采用“制度规范”模式,只有事业单位会计实施准则与制度并行。并且,预算会计的各个分支都有独立的制度,一直缺乏能够统一应用于政府会计或其分支的会计准则,也不存在发布政府会计准则的机构。与“准则规范”模式相比,“制度规范”模式不具备适应性和灵活性。这是因为,当经济条件发生变化时,会计准则也会发生较大变化,如果在这种情况下某个分支采用“制度规范”模式,则其会计准则需要进行大范围的变更,因此带有明显的不适应性。也正因为“准则规范”模式具有一定的优势,所以发达国家和有关国际组织普遍采用“准则规范”模式。

5. 现金制会计基础存在缺陷。相对于应计制会计基础,现金制会计基础存在两个方面的缺陷,即信息提供的滞后性和核算范围的狭窄性。这具体表示为:首先,现金制会计基础通常在“坏结果发生之后”才计量和确认交易,因此管理者和决策者不能在此类事项发生之前采取有效的措施,而在不利事项发生以后再行控制已失去意义,这样极可能错过采取行动的最佳时机;其次,现金制会计基础只能提供相对狭窄的现金交易信息,而无法提供非现金交易信息以及与绩效相关的服务成本信息。由于这两个方面的缺陷,使得决策者无法获得与长期决策相关的信息,也无法对政府绩效进行评价。近年来,发达国家和部分发展中国家纷纷将传统的现金制会计基础转向应计制会计基础也是出于这个原因。

## 二、对我国现行预算会计体系的改进建议

1. 打破“组织类别”核算框架,建立“支出周期”核算框架。从上述分析可以得出,按组织类别划分预算会计框架,会导致预算会计体系缺乏系统性,并且人为地割裂了各分支之间的联系,从而无法提供政府整体的合并财务报表。而按支出周期来构建预算会计框架,将在清晰界定支出周期组成阶段的基础上,根据各阶段交易的特点和会计控制的要求来组织

和设计会计科目,并且所有符合会计实体界定标准的公共组织(包括支出机构和政府整体)都统一采用这套会计科目进行会计核算,从而能系统有效地追踪、记录和报告公共组织(政府整体和机构)的预算营运情况,为有效监控预算执行提供相关、可靠、全面的信息。按支出周期进行核算主要有两个方面的优势:①能全面地反映预算资金的营运过程。将支出周期分为拨款、承诺、核实和付款四个阶段,将有利于追踪拨款、预算调整数、支出项目间的资源转移以及拨款的使用情况等。②有利于在现有的三个分支间建立有效的联系。现有的三个分支割裂了预算会计这个统一的整体,无法对拨款进行有效的追踪和管理,从而削弱了预算管理的功能。而要改变这种现状,需要在三个分支之间建立一种本质联系,而按支出周期划分正好实现了这一目标,从而为改进现有的组织类别划分奠定了坚实的基础。

2. 从“制度规范”模式转向“准则规范”模式。政府会计采用“准则规范”模式已是大势所趋。目前许多发达国家基本上采用的是“准则规范”模式,如美国的政府会计准则经过长期发展后,已经较为成熟,其内容集中反映为政府会计准则委员会每年修订一次的《政府会计与财务报告准则汇编》及联邦会计准则顾问委员会制定的八个会计准则。近年来,IFAC致力于推动建立公共部门会计准则,从1998年以来,其下设的公共部门委员会相继发布了17项国际公共部门会计准则,涉及政府会计确认基础、政府会计主体、政府财务报告等内容。而我国作为IFAC的成员国,为了积极参与国际经济合作和政府会计活动,发挥我国在国际政府会计中的作用,有必要借鉴上述会计准则公告,进一步改进和完善我国的政府会计及其财务报告。

由于我国现有的“制度规范”模式存在许多缺陷并且不符合国际通行做法,从而有必要参照国际惯例,以“准则规范”模式取代“制度规范”模式。具体来说,就是放弃传统的“制度规范”模式,改由权威会计机构连续和系统地制定与发布准则,对政府会计及其财务报告事项加以规范,这些事项包括预算会计的账户组织、会计主体、报告主体、会计要素、会计政策和会计基础。如同企业会计准则一样,政府会计准则也应当适用于所有相关的会计与报告实体。而在实务操作上,应通过由权威会计机构制定和发布公共部门会计准则的方式进行。在此基础上,应每年出版和公布政府会计规范,我国可以借鉴美国的做法,每年出版和公布政府会计规范,其内容包括已经发布仍在使用的和当年新发布的政府会计准则及规范,同时在政府活动和环境不断变化的条件下确保其连续性。

3. 改进预算会计财务报告。任何会计系统的基本目标都是提供信息以满足信息使用者的需要。财务报告是满足各类信息使用者需要的基本工具,因为不同类别的信息使用者均需要通过财务报告获取报告实体的相关信息。然而,我国现行预算会计的财务报告不能满足信息使用者的需要,从而应从以下几个方面进行改进:①明确财务报告的报告要求。政府部门的财务报告应满足以下两项最低报告要求:报告对拨款与支出项目的管理情况以及报告受托责任。②明确财务报告的

# 销售导向的全面预算管理模式的运用

邹怡雯 伍伟

(九江学院 江西九江 332005)

**【摘要】** 本文分析了企业实施全面预算管理的意义,介绍了以销售为导向的全面预算管理模式的运用,以探索全面预算管理在我国的发展。

**【关键词】** 全面预算管理 管理模式 绩效评价

全面预算管理起源于20世纪初,它是在社会生产力不断发展、社会生产组织形式逐渐多样化和市场竞争日趋激烈的情况下,促使西方发达国家的企业加强内部管理和控制,提高市场竞争能力和抵御风险能力,以实现企业经营战略目标而建立起来的一种内部会计制度。经过长期的发展和演变,其已发展成为一种现代企业管理模式。

## 一、企业实施全面预算管理的意义

预算管理是一种系统的方法,用来分配企业的财务、实物及人力等资源,以实现企业既定的战略目标。企业可以通过预算来监控战略的实施进度,有助于控制开支以及预测企业的现金流量和利润。虽然我国许多企业已经开始编制预算,但往往将预算作为财务部门的既定工作,缺乏预算管理观念,没有

目标。我国现行预算会计制度没有关于财务报告目标的清晰规定。在改进政府会计及其财务报告的未来努力中,应通过制定和发布会计准则的方式,明确界定政府财务报告的目标。从国际经验来看,财务报告的一般目标是提供相关信息以满足信息使用者评估受托责任履行情况和制定决策的需要。对于两大财务报告目标即“受托责任观”和“决策有用观”孰重孰轻的问题,在公共部门财务报告领域一直存在着争议。从我国目前的情况来看,应该更加重视“受托责任观”。③明确政府财务报告的使用者。我国现行预算会计制度将信息使用者大体上界定为内部使用者,外部使用者的需求多半被忽略。结合我国的实际情况,现阶段的政府财务报告应首先满足核实部门监控预算执行过程的需要以及向立法机构报告受托责任(合规性)履行情况的需要,其次是满足政府宏观经济管理的需要。④编制政府整体的合并财务报表。多数国家的相关法律法规都要求企业集团编制合并财务报表,包括合并资产负债表和合并利润表。从政府整体必须向公民纳税人承担受托责任的角度讲,政府整体的合并财务报表比单一财务报表更为重要。实际上,目前几乎所有发达国家都编制并提供政府整体的合并财务报表,但我国各级政府还没有编制过一份全面、完整的政府财务报告。因此,为提高财务报告的质量,应致力于编制政府整体的合并财务报表。

进行过程预算管理,使预算管理流于形式。因此,有效的全面预算管理对于企业的发展有着重要的意义。

1. 全面预算管理为企业管理提供战略支持。预算管理通过规划未来的发展指导当前的实践,因而具有战略性。战略支持功能在动态预算上得到了最充分的体现,动态预算通过滚动预算和弹性预算等形式将未来置于现实之中,它通过确定企业销售、生产、分配以及筹资等活动的目标,进而据以执行与控制,分析并调整差异,指导企业在市场竞争中趋利避害,全面实现企业的战略目标。

2. 全面预算管理能完善企业的管理机制。全面预算管理通过对企业各部门的成员在预算编制、执行与控制、考评与激励等过程中权责利关系的全面规范,将企业管理机制具体化、

4. 逐步从现金制会计基础转变为应计制会计基础。基于前面的分析,我们可以了解到与应计制会计基础相比,现金制会计基础存在一些固有的缺陷,并且这些缺陷在我国财政管理和政府预算实践中已经逐步暴露出来,加上国际上采用应计制会计基础的趋势增强,使得采用应计制会计基础的压力逐年增大。总的来说,采用应计制会计基础的优势包括:有利于评估和控制财政风险,有利于监管和报告政府资产与负债,有利于评估政府绩效等。因此,随着经济环境的变化,预算会计信息使用者对信息的质量要求提高,从现金制会计基础转变为应计制会计基础是大势所趋。结合我国的现实情况,由于我国现金制会计基础尚不完善以及目前管理目标的重点为合规性等,将现金制会计基础转变为应计制会计基础的时机尚不成熟。因此,我们应该采取一种渐进的方式,结合本国的情况,逐步实现现金制会计基础向应计制会计基础的转变。

## 主要参考文献

1. 李定清,张国康,章新蓉.中西政府与非营利组织会计比较研究.重庆:重庆出版社,2001
2. 马海涛.政府预算管理学.上海:复旦大学出版社,2003
3. 刘明慧.政府预算管理.北京:经济科学出版社,2004
4. 刘用铨.公共财政管理与政府会计的改进.财会月刊(理论),2007;2