

财政总预算会计制度改革初探

广东工业大学经济管理学院 陈文涓

【摘要】 本文结合政府收支分类改革,分析了目前财政总预算会计核算存在的问题,指出现行预算会计制度改革势在必行,并对财政总预算会计科目提出了改进建议。

【关键词】 政府收支分类 预算收支科目 财政总预算会计 会计科目

从2007年1月1日起执行的新政府收支分类方案主要包括三方面内容:一是将一般预算收入、基金预算收入、社会保障基金收入和预算外收入等都纳入政府收入分类体系,同时还对类款层次进行调整,增加一些汇总统计科目,如税收收入、非税收入;二是预算内外等所有政府支出统一按支出功能分类,使预算更细化、更透明;三是反映政府支出的经济性质和具体用途。

新的政府收支分类方案有助于建立我国财政信息管理系统,其基础数据主要来自预算会计和政府会计系统,因此预算会计制度的改革势在必行。本文就此问题作以下分析。

一、目前财政总预算会计核算存在的问题

1. 核算内容不够全面和深入。我国财政部于1997年发布的《财政总预算会计制度》规定,总预算会计核算以收付实现制为基础。虽然2001年印发的《〈财政总预算会计制度〉暂行补充规定》指出,中央财政总预算会计的个别事项可以采用权责发生制,但这些事项并未涉及直接隐性负债、或有事项及政府产权等如何处理。下面以财政负债和财政资

产为例展开分析:

产为例展开分析:
(1) 财政负债核算的范围过窄。核算财政负债的会计科目有三个,即“暂存款”科目、“与上级往来”科目、“借入款”科目。前两个科目反映财政与其他部门或财政部门之间的往来,不属于通常探讨的财政负债的范围。“借入款”科目反映财政部门向社会举借的债务,属于直接显性负债。而直接隐性负债(政府欠发工资、社会保障支出缺口等)、或有直接负债(政府担保的各种借款、政府未决诉讼等)和或有隐性负债(国有企业的潜亏,国有银行、农村信用社、供销社系统及农村合作基金的坏账等)则没有反映。截至2003年年底,我国政府积欠企业出口退税金额超过3000亿元;据不完全统计,在计划经济时期遗留下来的养老金隐性债务高达30000亿元,仅“十五”期间各项社会保险基金缺口就达1000亿元;还有各级政府通过向商业银行贷款或以公司基金为名的各类借款、代发债券等负债都没有如实反映在预算会计报表中。已披露的财政负债远远低于实际存在的规模,政府偿付债务的能力和承担负债的压力被低估。

人提供及供应商预付的部分,以及原材料、库存商品等资产中由贷款人提供资金购买的部分以及供应商赊销的部分。
在债权人资产下设置“贷款人资产”与“供应商资产”科目,分别反映企业资产中由贷款人与供应商出资而形成的资产部分;同时,在债权人资本权益下设置“贷款人资本补偿及其权益”与“供应商资本补偿及其权益”科目,反映其相对地拥有企业全部五项权益的状况,其中包含现行会计体系“负债”中的“短期借款”、“长期借款”、“应付票据”、“应付账款”、“其他应付款”、“预付账款”、“预提费用”、“应付债券”、“长期应付款”等科目所反映的内容。
(3) 营销责任资产与营销责任资本权益。对于一般企业,产品生产在前,产品销售在后,在产品交换的时候,无论是对产品的卖方或是买方来说都是权责对等的。现行会计体系已对企业收取货款这一“权”通过“应收账款”等科目进行了详细的核算,但并未对与之相对应的“责”加以反映。为了确保卖方(企业)上述“责”的准确履行,应在企业会计体系中对该项“责”予以反映与核算。而买方的“责”即是卖方的“权”,卖方的“责”即是买方的“权”。因此,对于企业“责”

产为例展开分析:

产为例展开分析:
(1) 财政负债核算的范围过窄。核算财政负债的会计科目有三个,即“暂存款”科目、“与上级往来”科目、“借入款”科目。前两个科目反映财政与其他部门或财政部门之间的往来,不属于通常探讨的财政负债的范围。“借入款”科目反映财政部门向社会举借的债务,属于直接显性负债。而直接隐性负债(政府欠发工资、社会保障支出缺口等)、或有直接负债(政府担保的各种借款、政府未决诉讼等)和或有隐性负债(国有企业的潜亏,国有银行、农村信用社、供销社系统及农村合作基金的坏账等)则没有反映。截至2003年年底,我国政府积欠企业出口退税金额超过3000亿元;据不完全统计,在计划经济时期遗留下来的养老金隐性债务高达30000亿元,仅“十五”期间各项社会保险基金缺口就达1000亿元;还有各级政府通过向商业银行贷款或以公司基金为名的各类借款、代发债券等负债都没有如实反映在预算会计报表中。已披露的财政负债远远低于实际存在的规模,政府偿付债务的能力和承担负债的压力被低估。

的反映,可转化为对顾客(买方)“权”的核算,即顾客所享有的资产及其资本权益,也可以说是营销责任资产与营销责任资本权益。

在营销责任资产下设置“营销责任准备”科目,反映与核算顾客及中间商因购买企业产品,使企业营销责任得以实现而应享有的资产。该科目为资产减值准备类科目,核算企业为营销活动成功、承担营销责任而计提的企业资产减值准备。从某种意义上讲,该资产减值部分即为顾客占有企业资源部分。

与之相对应,在营销责任资本权益下设置“营销责任负债及其权益”科目,反映顾客及中间商所享有企业资本权益的状况,即已实现的、应由企业承担的营销责任,包括现行会计体系“负债”中的“应付售后服务费”科目等内容。

主要参考文献

- ①杜胜利.CFO管理前沿.北京:中信出版社,2003
- ②联合国贸易与发展会议制定.刘刚等译.联合国国际会计和报告标准——环境成本和负债的会计和财务报告.北京:中国财政经济出版社,2003

□·改革探索

(2) 政府债权和股权的增减变动未反映在财政资产中, 政府债权的发生和收回未作为政府资产反映。现行制度规定, 发放贷款列为“一般预算支出”, 收回贷款本息列为“一般预算收入”, 而对贷款发生和收回导致的债权变动不进行核算, 这导致政府可支配的公共财政资源不真实, 不利于加强贷款的回收和管理。

政府对外投资形成的国有资本金以及缴存国际金融组织的股本未作为政府产权反映, 使政府资产状况和结构反映不完整。政府对外投资核算时仅列为“一般预算支出”, 未作为产权反映; 同样, 国有资产出售、转让所得款项列为“一般预算收入”, 不反映投资资产的减少。另外, 未核算和反馈国有股权的运营状况, 这也不利于国有资产保值增值。

2. 新的资金运作情况未能得到系统的反映。预算外资金未包括在财政总预算会计核算范围内, 其由《预算外资金财政专户会计核算制度》来规范。财政资金的体外循环既不利于财政资金统筹使用, 也使得财政总预算会计报表与单位预算会计报表反映的资金口径不一致。此外, 社会保障基金核算不统一, 财政部门无法全面反映社会保障基金的运作及增值情况。

3. 会计报表内容过于简略。如资产负债表中, 政府当年结余和历年累计结余没有分开, 不便于财务分析和资金调度。

4. 会计科目与政府预算科目不匹配。随着预算外资金、社会保障基金被纳入政府收支分类体系, 目前急需拓宽财政总预算会计核算内容, 解决预算明细科目和财政总预算会计明细科目分类不一致的问题。从长远来看, 预算外资金与一般预算资金应融为一体, 统一核算。作为过渡, 目前应在财政总预算会计体系内设置单独的预算外资金收入、支出、结余科目进行核算。

二、财政总预算会计核算应引入权责发生制

对于预算收支及结余这类基本业务, 仍按收付实现制核算, 以全面、客观地反映和监督预算执行情况, 对与揭示和防范风险相关的项目则应采用权责发生制核算或披露。除国内外借款和发行债券这类直接显性债务外, 还要对直接隐性债务和或有债务进行较为准确的确认、计量和反映。

对部分项目则采用收付实现制和权责发生制双基础制。例如, 对于资本性支出项目, 一方面应按收付实现制确认为预算支出, 另一方面应按权责发生制确认为政府产权、债权的增加; 对于出售长期资产取得收入的项目, 一方面应按收付实现制确认为预算收入, 另一方面应按权责发生制确认为政府产权、债权的减少; 对于借入或归还外债的项目, 一方面应按收付实现制确认为债务收入或债务支出, 另一方面应按权责发生制确认为应付债务的增加或减少, 以全面反映政府债务的形成及变动。

三、对财政总预算会计科目设置的改进建议

结合《2007年政府收支分类科目》, 笔者拟对现行财政总预算会计科目作如下改进:

1. 资产类科目。①增设“政府股权投资”科目, 反映政府投资股权的情况。②增设“贷款”和“转贷款”科目, 用于政府在对境内外贷出有偿资金计入支出的同时, 核算所取得的债权。③增设“待处理财产损益”科目, 取消原有的“待处理财

政周转金”科目, 以反映无法收回的资产(如无法收回的贷款、转贷款及财政周转金等)。

2. 负债类科目。①增设“应付款”科目, 核算财政部门期末按权责发生制确认当期支出而形成的应付款项(此项不再通过“暂存款”科目核算)。②披露政府隐性负债, 有重点地提供或有负债信息。对重大的或有负债, 如行政赔偿事项的未决诉讼、为其他单位提供的债务担保等, 应评估其金额并在财务报告中说明。

3. 净资产类科目。①在原有“预算结余”、“基金预算结余”、“专用基金结余”科目的基础上, 增设“预算外结余”、“社会保险基金结余”科目, 核算各类财政资金的当年结余。此外, 在资产负债表表中增设这五个结余的期初数栏, 反映各类财政资金的历年累计结余, 以区别各类资金的当年结余。②增设“政府投资基金”科目, 与政府投资取得的资产、产权保持平衡。如政府以产权参股投资时, 一方面按收付实现制借记“一般预算支出”科目, 贷记“国库存款”等科目; 另一方面按权责发生制借记“政府股权投资”科目, 贷记“政府投资基金”科目。③增设“政府贷款基金”科目, 与“贷款”和“转贷款”科目保持平衡。若逾期贷款无法收回, 则冲减“政府贷款基金”科目金额。如政府贷出款项时, 一方面按收付实现制借记“一般预算支出”科目, 贷记“国库存款”等科目; 另一方面按权责发生制借记“贷款”科目, 贷记“政府贷款基金”科目。贷款无法收回时, 借记“待处理财产损益”科目, 贷记“贷款”科目; 转销无法收回的贷款时, 借记“政府贷款基金”科目, 贷记“待处理财产损益”科目。④增设“政府偿债基金”科目, 与“应付款”、“借入款”科目保持平衡。

4. 收入类科目。①增设“债务预算收入”科目, 核算政府在境内外举借债务所得的收入。如政府向社会借入款项时, 一方面按收付实现制借记“国库存款”科目, 贷记“债务预算收入”科目; 另一方面按权责发生制借记“政府偿债基金”科目, 贷记“借入款”科目。②增设“预算外收入”科目, 核算政府预算外资金收入。③增设“社会保险基金收入”科目, 核算基本养老保险、失业保险、基本医疗保险、工伤保险、生育保险及其他社会保险基金收入。④扩大“调入资金”核算范围, 核算各类财政资金之间的调拨, 如返还性收入、财力性转移支付收入、政府性基金转移收入、预算外转移收入等。

5. 支出类科目。①增设“债务预算支出”、“预算外支出”、“社会保险基金支出”科目。②扩大“调出资金”科目的核算范围, 取消《预算外资金财政专户会计核算制度》中规定的“政府调剂支出”科目。目前, “调出资金”科目只核算财政部门从基金预算的地方财政税费附加收入结余中调出的用于平衡预算收支的资金。“调出资金”科目应核算各类财政资金之间的调拨, 如将预算外资金转入一般预算内资金, 则借记“国库存款”科目, 贷记“调入资金”科目; 同时, 借记“调出资金”科目, 贷记“财政专户存款”科目。

主要参考文献

①刘玉廷. 我国政府会计改革的若干问题. 会计研究, 2004;9

②王庆成. 建立科学合理的预算会计科目系统. 事业财会, 2004;4