

如何改进我国预算会计核算和报告



上海财经大学会计学院 张国生

我国现行预算会计制度以收付实现制为基础,会计核算只记录各个预算科目中的实际发生数,并不记录估计收入数和预算授权数,不进行预算控制也不提供预算比较信息。在这种框架下,无论是支出机构还是核算部门,都难以在预算执行过程中追踪各种收入来源和每个支出类别下的预算数据与实际数据的差异,而这种追踪又是对预算批准和执行过程进行控制的前提。因此,要实现政府会计(预算会计)的基本目标——合规性控制就变得极为困难。为此,本文拟对预算账户的设置、预算会计核算方法以及预算报告内容的改进进行以下探讨。

一、预算账户的设置

鉴于政府预算的重要性以及预算的刚性约束,政府应采用预算会计方法来追踪政府预算的批准和执行全过程,并提供预算比较信息。政府需要在实行法定年度预算的会计主体账户体系中同时设置相互匹配的预算账户和会计账户:预算账户包括预计收入、拨款和保留支出的总分类账及明细分类账,用以详细记录和反映预算的批准和执行情况;会计账户包括收入和支出的总分类账及明细分类账,用以详细记录和反映经济业务的实际发生情况。

设置收入和支出的明细账户是为了对每一种收入来源和每一种拨款实施更详细的预算控制。会计账户和预算账户的设置要匹配,会计账户的详细程度应不低于预算账户,同时要注意为法定预算中的每一种收入来源和拨款都设立一个独立的明细账户。此外,基金转账和发行债券收益要在两个附加的预算总分类账中记录和核算,用以估计其他筹资来源和其他筹资用途。

为了能在账户中直观地反映预算的执行情况,预算账户和会计账户需要进行融合,即预计收入账户和收入账户相匹配,拨款账户、保留支出账户和支出账户相匹配,估计其他筹资来源与其他筹资来源相匹配,估计其他筹资用途与其他筹资用途相匹配。

也就是说,在政府的收入账户和支出账户中,需要同时记录和反映来源于预算账户的预算数据以及来源于会计账户的实际发生数额。通过计算账户余额,收入账户和支出账户还可以随时反映出预算的待执行数额,包括收入的待收取数额和支出的待支付数额或剩余开支授权数额。设立预算账户并对预算的批准和执行过程进行会计记录,这是政府为加强预算管理而采用的一种重要的会计方法,由此形成了政府会计中的预算会计。

预算会计还需设置保留支出储备账户作为保留支出总

分类账户的备抵账户。保留支出储备账户余额表示这一部分基金不能用于拨款,而应从拨款账户中扣除,以便得出拨款的剩余可支出金额。

换言之,保留支出储备账户余额是下一年度拨款的可用资源,但只用于过去的支出约定,而未保留基金余额则可为下一年度新发生的支出约定提供资金。在总分类账中包括预算账户并不会对资产和负债账户造成影响,资产和负债账户只记录实际的资产和负债。“预计收入”和“收入”(实际数)账户,用于记录会计主体预算年度的所有预计收入和实际收入。“拨款”、“保留支出”和“支出”账户,用于记录会计主体法定预算的拨款数、预算年度所发生的保留支出数和实际支出数。这些总分类账户除了提供有关预算收支和实际的全部收支以及保留支出的数据外,也可作为更详细的收入和支出明细分类账户的控制账户。

二、预算控制和核算的改进

我国目前的预算会计采用收付实现制,这样无法对政府在某一期间内形成的法律责任和承诺的兑现情况进行有效反映,不利于年度支出的控制和现金管理。针对现阶段我国腐败盛行、公共资金使用效率普遍低下等情况,笔者建议将预算基础扩展为责任制,利用会计账户和预算账户的配比和融合,采用保留支出会计,以强化预算控制和预算的法制性,确保合规性目标的实现。责任制预算在发出订单、签订合同和发生其他类似交易时记录交易,并通过保留支出会计来进行核算和控制。政府的预算控制包括收入控制和支出控制两个方面。

(一)政府收入的预算控制和核算

在预算意义上,收入包括所有财务资源的流入即净资产增加的全部金额。政府收入的分类首先按资金的用途划分,然后在此基础上再按资金来源进行细分。取得授权的个人或部门可以使用收入明细分类账中的数据,并对各种收入来源进行监督。

因此,对预计收入明细分类账和收入明细分类账进行比较是必要的,这样可以在一个预算年度内定期比较各种收入来源的实际收入和预计收入,其账户余额是各种收入来源的待收取数。行政管理者应研究预计收入和实际收入的重要差异以确定:①现实情况是否发生了变化,预计收入是否可以实现,是否需要进行修订;②采取怎样的行动来确保预计收入的实现。改进后的政府收入会计核算方法如下:

1.预算通过时,以预计收入总额,借记“预计收入”科目,贷记“未保留基金余额”科目,并把各种收入来源的预计数录

入到各自收入明细分类账的“预计收入”列中(借记)。该时点的收入明细账户余额代表本年度预计要确认的收入金额(或待收取数)。当在预算年度内对预计收入进行修订时,如果是增加预计收入,应以上述方法进行记录和核算;如果是减少预算收入,则借记“未保留基金余额”科目,贷记“预计收入”科目,同时在相应的收入明细分类账的“预计收入”列中贷记各自的金额。

2.收入确认时,以实际收入总额,借记“现金”(或“应收账款”)科目,贷记“收入”科目,并在相应的收入明细分类账的“收入”列中贷记各自金额。此时收入明细账户余额代表了截止当日的收入预算数与实际数之间的差额,即本预算年度未实现的预计收入。

在预算年度内的任何时候,收入明细账户余额的合计数都应该等于总分类账的“预计收入”余额与“收入”余额之间的差额。

(二)政府支出的预算控制和核算

预算的基本职能之一在于控制公共支出。当预算通过时,拨款就是对管理者的一种支出授权,在特定期间内发生拨款支出义务。当授权的支出义务发生时,视为拨款支出。因为法律要对政府管理者导致支出数额超过指定金额、支出义务超出指定范围以及在授权期满后发生支出义务等行为加以处罚,因此依据谨慎性原则,每项订单和每项合同签订前要进行复查,以确保在获得商品或服务时有足够的拨款可用于支出。为对支出的预算控制,拨款、支出和保留支出三类支出明细分类账户的设置必须完全协调。支出明细分类账应包括年度中有关明细拨款的数据,例如截止当日的支出、保留支出和未保留基金余额。因此,支出明细分类账可以帮助部门领导和财务人员对每一种明细拨款进行监督和控制。改进后的政府支出会计核算方法如下:

1.预算通过时,以拨款总额(本预算年度的估计授权支出总额),借记“未保留基金余额”科目,贷记“拨款”科目,同时在相应的支出明细分类账的“拨款”列中贷记各自金额。该时点的支出明细账户余额代表了本预算年度各个支出项目的授权支出余额。如果年内增加拨款,处理方式与上同。如果年内减少拨款,则借记“拨款”科目,贷记“未保留基金余额”科目,同时在相应的支出明细分类账的“拨款”列中借记各自的金额。

2.订购产品或签订服务合同发生保留支出时,以订单或合同中的数额记录拨款已经被保留,即借记“保留支出”科目,贷记“保留支出储备”科目。同时,在相应的支出明细分类账的“保留支出”列中借记各自的金额,减少可用于支出的未保留余额。这样就有效地为保留支出对应的预期支出储备了充足的拨款余额,称为“保留支出储备”。保留支出金额只是一种估计负债,在订单或合同的实际履行中,数量或单价的变化将可能导致实际支出金额和保留支出金额不同。

3.当收到订购的产品或服务,保留支出变为支出时,首先,冲回保留支出总分类账和明细分类账记录,借记“保留支出储备”科目,贷记“保留支出”科目,并在相应的支出明细分类账的“保留支出”列中贷记各自的金额;其次,在总分类账和明细分类账中分别记录各项支出,借记“支出”科目,贷记“应付账款”或“现金”科目,支出明细分类账的未保留支出余额根

据估计的支出(保留支出)和实际的支出之间的差额做相应调整。

4.当发生未保留的支出时,并非由采购订单或其他合同导致的支出(如工资和公用事业费)在发生时加以记录,没有保留支出的冲回分录。所有支出发生时都要减少相应的支出明细分类账的未保留余额。

在预算年度内的任何时候,支出明细分类账的“未保留余额”列的合计数应该等于总分类账的“拨款”账户余额与“支出”和“保留支出”两个账户余额合计数之差。此外,为了保证适当的预算控制、防止拨款超支,大多数电算化会计系统都会设计程序,拒绝处理将导致支出明细分类账的“未保留余额”出现借方余额的业务。

(三)预算会计的年终结账

预算会计的计量焦点是流量,即当期的现金收支,因此财政年度末要进行结账,以了解未保留基金余额账户中的运营成果。预算分录(包括修订分录)可以使未保留基金余额账户在年内保持其计划的年末余额。

由于预算分录的预算控制过程止于财政年度末,年度运营预算中的预计收入和拨款到年末也已到期,因此结账时首先应冲回预算分录(含所有修订分录),把未保留基金余额账户的金额由计划的年末余额变成实际结账前的余额。具体分录为借记“拨款”科目,贷记“预计收入”科目,差额借记或贷记“未保留基金余额”科目。其次,结清相关实际运营账户总分类账(实际收入、支出)和其他总分类账户(基金间转账和更正账户),使未保留基金余额账户的金额更新为实际年末余额。再次,把保留支出储备账户由一个抵销总分类账的备查账户变成一项真正的基金余额“储备”,包括两个步骤:一是结清一对备抵账户,即借记“保留支出储备”科目,贷记“保留支出”科目。二是减少未保留基金余额,为保留支出增加基金余额储备,即借记“未保留基金余额”科目,贷记“保留支出储备”科目。最后,结清收入明细分类账和支出明细分类账户,准备记录下年预算和实际运营的数字。

三、改进我国的预算报告——提供中期预算报告和年度预算报告

我国的预算会计除需编制预算执行情况表、资产负债表和财政周转金报表外,还需要编制中期(月报、季报或半年报)预算报告和年度预算报告。

中期预算报告包括中期收入预算报表和中期支出预算报表。中期收入预算报表通常至少要包括来自收入明细分类账的以下数据:截止当日确认的收入、本年的预算收入以及两者之间的差额。中期支出预算报表通常至少要包括来自支出明细分类账的以下数据:本年拨款、截止当日的支出、中期报告日的保留支出和每项拨款的未保留余额。中期预算报告还提供截止当日的预算年度收入所占年度支出的百分比,可以按照收入或支出的类别和总额反映,同时还提供上一年度同期的百分比数据。

此外,中期预算报告还应提供管理当局的评价以说明:①影响收入或可能影响未来收入的所有重要因素;②影响至今发生的支出和保留支出、可能影响本年支出总数或年末保留支出的所有重要因素。中期预算报告经常作为监控机构在

投资准则若干问题探析

厦门大学管理学院 周娟 孙玉春

我国《企业会计准则——投资》(以下简称“准则”)在2001年进行了修订,对提高我国会计信息质量产生了积极的影响。但准则在某些方面仍有不足,笔者现就以下问题提出一些看法。

一、成本法转为权益法的核算问题

准则规定,投资企业对被投资单位的持股比例增加,或其他原因使长期股权投资由成本法改为权益法核算的,投资企业应在中止采用成本法时,按追溯调整后长期股权投资的账面价值(不含股权投资差额)加上追加投资成本等作为初始投资成本;当投资企业由权益法改为成本法核算时,按长期股权投资的账面价值作为新的投资成本,与该项长期股权投资有关的资本公积准备项目不作任何处理。显而易见,以上规定明显存在逻辑不一致。究竟哪种处理更为妥当,现分析如下:

“追溯调整法”是指“对某项交易或事项变更会计政策时,如同该交易或事项初次发生时就开始采用新的会计政策,并以此对相关项目进行调整”。由此可见,追溯调整法适用于会计政策变更的情形。会计政策变更是指“企业对相同的交易或事项由原来采用的会计政策改用另一会计政策的行为”。当“法律或会计准则等行政法规、规章要求变更”,或“变更会计政策以后,能够使所提供的企业财务状况、经营成果和现金流量信息更为可靠、更为相关”时,企业可以变更会计政策。

当投资企业对被投资单位“无控制、无共同控制且无重大影响”时,长期股权投资采用成本法核算;当投资企业对被投资单位“具有控制、共同控制或重大影响”时,应采用权益法核算。通常情况下,持股比例是确定投资企业对被投资单位有无控制、共同控制和重大影响的依据,但应遵循实质重于形式原则。由此可见,成本法转换为权益法,是由于投资企

年中修订预计收入和拨款金额的依据。

年度预算报告可按以下两种方式编制和提供:一是将法定年度预算的会计主体(如普通基金和特种收入基金)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(即基金财务报表)对外提供;二是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情况的存在,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。年度预算比较报表或附表应该包含最初预算数、最终预算数、实际数和差异数等信息。年度预算比较表可以采用

业对被投资单位的影响程度发生了实质性变化,这与会计政策变更的对象——“相同的交易或事项”有着本质区别。

因此,投资企业对被投资单位的长期股权投资由成本法转换为权益法不属于会计政策变更范畴,故不宜采用追溯调整法。在采用权益法前,投资企业对长期股权投资应按成本法核算,转换后则采用权益法核算。这样不仅符合实质重于形式原则,也利于实务操作。

二、权益法下投资损益的确认问题

在权益法下,被投资单位当年实现的净利润或发生的净亏损均影响所有者权益,进而会导致长期股权投资账面价值变动。准则规定,投资企业应在取得股权投资后,按应享有或应分担的被投资单位当年实现的净利润或发生的净亏损的份额(法规或公司章程规定不属于投资企业的净利润除外)调整投资的账面价值,并确认为当期投资损益。投资企业按被投资单位宣告分派的利润或现金股利计算应分得的部分,相应减少投资的账面价值。

对于上述投资企业直接按“应享有或应分担的被投资单位当年实现的净利润或发生的净亏损的份额”确认当期投资损益的做法,笔者认为欠妥,因为这样容易导致投资企业未分配利润内容构成的混乱。

未分配利润是企业留待以后年度进行分配的结存利润。从数量上而言,它是期初未分配利润加上本期实现的净利润减去提取的各种盈余公积和分配利润后的余额。未分配利润有两层含义:一是留待以后年度处理的利润,二是未指定特定用途的利润。根据我国《公司法》等有关法规的规定,企业当年实现的净利润一般应按如下顺序进行分配:提取法定盈余公积和法定公积金;提取任意公积金;向投资者分配利润或股利。最后剩余的即是当期未分配利润。法定盈余公积和法定公积金是必提项目。投资企业投资损益的确认依据是被投资

预算格式或者公认会计原则下的业务活动表格式,列示的细节应达到立法机构对行政机构的“预算控制点”列示的要求。年度预算比较表应说明会计主体采用的预算基础,对个别基金出现的未在预算比较报表或附表中显示的超支情况进行披露。此外,年度预算比较表应提供协调预算基础和公认会计原则基础的运营数据。

总之,政府会计只有运用预算会计方法,运用相匹配的会计账户和预算账户来追踪预算支出的全过程,提供预算比较信息,加强支出控制和现金管理,才能确保合规性目标的顺利实现。□