



我国政府会计的改革方向:基金会计

山东交通学院 姜月运

我国政府部门目前执行的是自1998年起实施的包括《财政总预算会计制度》、《行政单位会计制度》、《事业单位会计制度》在内的预算会计制度体系。预算会计是核算、反映和监督政府和行政事业单位以预算执行为中心的各项财政资金收支的专业会计,其目标是满足国家宏观经济管理和预算管理的需要。

在大多数情况下,发达国家对政府会计和预算会计进行了区分。政府会计是指与企业会计相对应的专门用以记录、计量、报告政府公共部门财务交易或事项的会计系统,有时也称为公共部门会计。预算会计是指政府会计中用于追踪拨款和拨款使用的政府会计,它是用于追踪支出周期各阶段交易的实用学科。与之相比,我国的预算会计无论是在理论上还是在实践上,其核算范围都已经远远超过了与支出周期各阶段相关的交易,应该说我国现有的预算会计体系并非严格意义上的政府会计,但是在职能上已接近了国外的政府会计,只是在实务中体现为预算会计模式。虽然其对政府各种财务资源的取得与使用作了一定的区分,但是并不细致、完整,难以形成科学、有效的结构,其结果是使日常核算与财务报告难以系统地反映各种专项财务资源使用的详细情况,不利于对专款专用政策的贯彻和对资金的内部管理,给有关信息使用者带来不便,同时也容易造成内部项目资金被挤占、挪用。

一、构建以基金为报告主体的政府会计模式

西方国家政府会计中普遍采用基金会计模式。这种模式在反映预算控制和加强政府财务资源管理方面发挥了重要作用。根据政府组织的特点,政府活动具有多样性和遵循法律结果的必要性,各种财务资源往往具有特定的使用目的,需要遵循一定的运作限制,没有单一的利润考核指标,因而不能像企业等营利性组织那样,以单个会计实体记录和汇总全部政府业务,得出相应金额。因而,政府会计系统应该设置相应基金来具体核算。

基金通常是根据特定的法规、限制条件和期限,为从事某种活动或完成特定目的而设定,具有目的性、限制性和受托责任广泛性三个特征。各基金之间有明显的界限,各自独立核算,各自都有相应的资产、负债、收入、支出以及基金余额或其他权益,并通过一套自求平衡的账户与报告体系记录、报告政府特定活动及其财务资源的来源、运用情况和结果,这种会计模式称为基金会计模式。

二、我国基金分类的初步设想

1. 构建我国政府会计模式的关键。即确立适当的基金种

类、数量及各自的核算规则或限制。基金会计体系必须结构完整、科学,符合现实需要,又能适应将来的政府会计发展趋势的需要。另外,基金的设定也具有层次之分。在基金大类之下,又可以按功能、目的、性质、支出项目、服务对象等再具体划分不同的基金小类。基金的数量要适中,既要能满足需要,又不至于因数量太多而造成管理混乱和效率低下。

2. 对作为报告主体的基金的分类。在一个国家的政府会计体系中,基金的具体分类是和各国财政预算管理体制相适应的。借鉴美国政府会计中的基金分类方法,并考虑我国政府预算的实际情况和未来发展的需要,大致可以设定政府基金、权益基金、受托基金和非基金账户组四个政府会计实体。每一类基金作为一个单独的会计实体,都有各自单独的日记账、分类账、试算平衡表和会计报表,以核算和反映该种基金的运营情况。

政府基金可以参照现行的划分方法,根据需要增减或合并有关具体分类基金。政府基金用于核算可用的政府财务资源的来源、使用和余额,以反映相关基金的财务状况及其变化,并编制政府基金的运营报表。

权益基金包括国有资产权益基金和政府采购基金两类。国有资产权益基金用于核算我国国有资产的整体运营情况。我国存在着规模庞大的国有资产,对这些产权和权益建立相应的基金会计核算体系,有利于加强对国有资产的监督管理,以促使其保值增值。同时,随着我国财政预算管理体制改革深入,以采购基金为主体进行会计核算和报告,将有利于加强对政府采购基金的管理。

受托基金用于核算政府所持有的属于个人、组织或其他政府单位基金而存于信托代理机构处的资产。在我国主要有两大类受托基金,即养老信托基金和社会保障基金。养老信托基金以政府或政府单位为受托人,接受其他政府或政府单位的委托,按照选定的养老金方案,对公务员的养老金进行运作和管理。我国的社会保障基金体系正在不断完善,并建立了相应的社会保障基金,这些基金应选择适当的会计核算原则进行核算和报告,以反映政府的受托责任。

非基金账户组核算政府的普通固定资产和普通长期负债。普通固定资产不能作为政府基金支出,是不能用于政府基金支出的财务资源。普通长期负债在负债未到期之前也不产生政府基金支出。由于这些账户不包括财政资金和相应的负债,因而它们不是基金。需要指出的是,由于折旧属于费用,是为了计算净利润而计提的,但政府会计不需要净利润指标,不计算损益,所以不需要在基金账户中予以记录。□