关于建立我国非企业会计体系的探讨

财政部行政政法司 王 湛

会计体系分为企业会计和非企业会计两个分支。近年来,随着资本市场的发展和现代企业制度的建立,我国先后制定了《企业会计准则》和《企业会计制度》,使企业会计在实践中不断得以发展与完善。但是,非企业会计并未适应会计环境的变化而不断发展。因此,如何根据会计环境的变化科学地构建非企业会计体系,成为推进我国会计改革的根本性问题。

一、我国非企业会计的现状分析

国际上,非企业会计多体现为政府及非营利组织会计。我国非企业会计是指预算会计,主要包括财政预算会计、行政单位会计、事业单位会计和国库会计等。这种非企业会计体系在一定程度上沿袭了我国计划经济时期的做法,即预算会计体系分为总预算会计和单位预算会计两大分支。1998 年预算会计改革后,预算会计体系出现了一些变化:细化了单位预算会计,对行政单位会计和事业单位会计的核算分别做出了规定,出台了《行政单位会计制度》、《事业单位会计制度》和《事业单位会计准则》等法律法规;针对基本建设单位、社保基金等特殊会计主体和特殊会计事项,规定了相应的会计核算方法。

近年来,随着市场经济的发展和政府职能的转变,我国非企业会计的环境发生了三大变化:财政体制改革不断深化、事业单位机构改革稳步推进、民办非营利组织日益壮大。会计环境的这些巨大变化使现行预算会计体系的缺陷逐渐显现出来:

1.预算会计体系的结构不严谨。预算会计体系各组成部分之间的协调性较差,既存在交叉重叠,又存在空白之处,不同预算会计制度、规定之间存在矛盾。这就造成了预算会计所反映的财政资金、资源的占用和使用情况不准确,从而影响了财政预算管理的效果。

2.预算会计主体的范围不明确。我国事业单位组成复杂,其中一部分事业单位代行部分政府职能,还有相当一部分事业单位从事经营活动,具有企业的性质。因此,要所有事业单位都适用事业单位会计制度显然不妥。

3.预算会计提供的信息不能满足公共财政管理的需要。公共财政是为社会提供公共产品和服务的国家财政,它要求国家财政管理应从为政府提供服务转变到为社会提供服务上来。预算会计作为财政管理的一个途径,其工作中心也必须从政府预算管理转变到对公共产品和服务的提供进行管理上来。目前的预算会计是核算、反映和监督政府及行政事业单位以预算执行为中心的各项财政资金收支活动的专业会计,会计报告侧重于对预算收支的反映,而忽略了对单位财务状况(包括财政资金、资源在公共产品和服务的提供过程中实现的效益等)等信息的反映。因此,预算会计与我国公共财政管理的要求不相适应。

4.预算会计无法适应会计国际化的要求。目前,我国已较多地参与国际事务的处理,特别是政府海外筹资的增加,使得国际组织和外国政府对我国财政信息更加关注。预算会计作为非企业会计体系的重要组成部分和提供财政信息的重要手段,不可避免地要参与到会计的国际化进程中,预算会计信息的可比性、可理解性受到越来越多的国际关注。例如,国际货币基金组织先后于 1998 年和 2001 年通过和修订了《财政透明度良好做法守则——原则宣言》和《财政透明度手册》,其核心要求是政府应当定期向公众提供全面并且真实的财政信息,并对财政信息的公开内容、程序以及如何确保这些信息的质量进行了具体规定。而我国现行的预算会计在结构体系、制度内容、会计基础、报告体系等诸多方面与国际惯例存在很大的差异,这就阻碍了我国财政信息的提供,并难以被国际组织和外国政府认可,难以适应会计国际化的要求。

二、构建我国非企业会计体系的设想

(一)会计环境的变化对我国非企业会计体系结构的影响

会计环境的变化往往是会计改革发展的动力,影响我国非企业会计体系结构的环境因素体现在以下方面:

1.我国财政体制改革对非企业会计中的政府会计有重大影响。政府会计必须适应财政体制的要求,要与政府管理体制、财政管理体制、预算管理方式保持一致。随着我国财政体制改革的深入和公共财政的建立,我国陆续实施了部门预算改革、国库集中收付制度改革、收支两条线管理改革、政府采购制度改革和绩效评价管理制度改革等,标志着我国财政体制改革已将重点从财政收入方面转移到了财政支出管理方面。政府会计作为政府支出的重要核算手段,所肩负的任务更加艰巨。因此,政府会计信息的种类应更加丰富,信息的内容应更加细化,对信息的及时性和有用性等质量特征的要求也应不断提高。

政府会计应当满足以下要求:①反映政府职能的履行(公共产品和服务的提供)情况;②反映政府部门资金的使用情况;③反映预算收入和支出的执行情况;④反映政府采购的情况;

⑤反映政府的资产、负债情况;⑥反映行政事业单位国有资产的管理情况;⑦提供政府宏观管理需要的其他信息。

2.我国事业单位机构改革对非企业会计中的事业单位会计和非营利组织会计有重要影响。我国事业单位改革的目标,是要建立一个与社会主义市场经济体制相适应、满足公共服务需要、科学合理、精简高效的现代事业组织体系。履行政府职能且不宜撤销的事业单位,应转变为政府部门;公益性事务较少、可以改制为企业的事业单位,或者从事大量市场经营活动、企业色彩比较浓重的事业单位,应转变为企业。改革后公益类事业单位是我国事业单位的主体,这些事业单位的特点是:非政府也非"二政府";非企业也非"准企业";非营利也非变相营利。可以看出,改革后的事业单位的主要职能是提供教育、医疗、科研、文化、体育等公共服务,具有典型的非营利性质,这与民办非营利组织相似。因此,这些事业单位可以与民办非营利组织共同适用非营利组织会计制度。

非营利组织会计必须反映:①事业单位的事业发展情况和提供公共产品、服务的成本效益情况;②事业单位的财务状况;③向资金捐赠者履行受托责任的情况;④其他有用信息。同时,事业单位资金大多来源于政府拨款,这与执行预算的政府机构的特点很相似。因此,非营利组织会计必须对事业单位财政预算资金的收支情况等加以反映。

3.市场经济体制下民办非营利组织的出现对非企业会计体系的构建有很大影响。计划经济体制下,社会公益事业都由国家包揽,基本上不存在民办非营利组织,因此我国未对民办非营利组织会计作任何规定。然而,民办非营利组织可以弥补公共财政资金在公共产品投入上的不足,有助于促进和引导民间资金投入到公共产品上来,从而可以在一定程度上解决政府作用失灵问题。这就要求非企业会计体系必须包含民办非营利组织会计。笔者认为,民办非营利组织与事业单位具有相似性,可以共同适用非营利组织会计制度。但是,从我国及世界各国目前的情况来看,民办非营利组织不会成为发展社会事业的主要力量,其与事业单位相比,无论在数量上还是在规模上都有差距。因此,民办非营利组织所适用的非营利组织会计制度应当更加简单。同时,与事业单位不同,民办非营利组织无财政预算资金来源,非营利组织会计也不需要反映财政预算资金的收支情况等信息。

(二)我国非企业会计体系的构成

构建我国非企业会计体系主要有两种思路:一是根据会计主体的受托责任和资金来源来构建非企业会计体系,二是根据会计主体及其提供公共产品、服务的性质来构建非企业会计体系。

按照第一种思路,非企业会计应当包括政府会计和民办非营利组织会计两大部分。其中:政府会计适用于有财政资金来源的各类会计主体,包括财政总预算会计、行政单位会计、事业单位会计、政府基金会计和参与执行财政预算的其他单位会计;民办非营利组织会计只适用于无财政资金来源的民办非营利组织。这种体系结构的优点是政府会计可以全面地反映财政预算资金的收支情况,将所有由政府拨款的单位会计都纳入政府会计的范围。按照第二种思路,非企业会计应当包括政府会计和非营利组织会计两大部分。其中:政府会计包括财政总预算会计、行政单位会计、政府基金会计和参与执行财政预算的其他单位会计,非营利组织会计包括事业单位会计和民办非营利组织会计。与第一种体系结构的差别就在于该体系将事业单位会计与民办非营利组织会计都归为非营利组织会计。

对于这两种非企业会计体系结构,笔者更倾向于后者。因为这种体系结构是根据会计主体的性质设计的,事业单位和民办非营利组织都是以提供公共产品和服务为目的的非营利组织,相同性质的会计主体适用相同的会计规范,也体现了实质重于形式的原则。对于如何在非营利组织会计中区别对待事业单位和民办非营利组织的问题,笔者认为有两个可行的方法:其一,为非营利组织会计制定统一的会计准则,用以指导事业单位会计和民办非营利组织会计的核算,同时为两者制定不同的会计制度和实施规范;其二,为两者制定统一的会计制度和会计准则,同时制定《事业单位财务制度》,侧重于规范事业单位财政预算资金收支等活动。

《财会月刊》投稿指南

一、投稿内容:《财会月刊》是以财务会计为主,包括审计、金融、财政税务、经济管理等内容的财经刊物,凡此类文章均可投给本刊。本刊尤其重视案例分析方面的文章,欢迎作者赐稿。

二、稿件要求:①内容新颖,能紧密结合财会改革及理论发展实际,突出热点、难点,观点独到,分析深刻,有前瞻性和实用性;②会计版文章字数一般不超过五千字,综合版文章字数不限;③能用文字说明的,请勿用图表。

三、投稿方式:选择以下任何一种方式投稿即可,请勿将同一篇文章重复投给本刊。

①邮寄投稿。邮编:430015;地址:武汉市汉口高雄路1号;收件人:《财会月刊》编辑部。

②E-mail投稿。以下的三个E-mail地址,都可以使用:CKYK@163.com;TG.99@163.com;TG.99@126.com。

③网上投稿。本刊在中华财经网设有在线投稿系统,以下三个网址均指向"中华财经网",作者在首页点击"投稿"或在"财会月刊"栏目中点击"在线投稿",在对话框中填好相关内容即可。http://www.chinac.cn;http://www.ckyk.cn;http://www.zhcj.cn。

四、注意事项:①请一定写明作者姓名、单位、地址、住宅与办公电话、手机与小灵通号码,以便本社及时通知稿件采用情况;②请勿一稿多投,三个月内未接到本刊采用通知可另行处理;③作者文责自负,因抄袭、剽窃他人文章而引起的一切后果完全由作者自己负责,本刊概不承担连带责任。若发现有抄袭、剽窃他人文章行为的,本刊将予以曝光,并严肃处理。