预算会计与政府会计之比较研究

财政部行政政法司　王　湛

一、预算会计与政府会计的比较

1.预算会计与政府会计内涵和外延的比较。

从内涵来看，预算会计与政府会计存在着较大的差异。预算会计是指为了确保预算得到良好的执行、实施，用来追踪和报告支出周期的拨款和拨款使用阶段发生的财务交易的信息系统。政府会计则是用以对公共部门的财政交易或事项进行记录与计量，并报告给公共信息使用者的信息系统。分析两者的定义可以看出，预算会计的存在是为了追踪财政资金（主要是预算资金）的拨付与使用，反映财政资金在财政部门、政府其他部门、事业单位等会计主体中的运动过程并提供相关的信息。这类信息与其称作是会计信息不如称之为财政或财务信息更妥当。政府会计的存在则是为了对公共部门包括财政资金在内的所有资源的使用情况进行记录与计量，并向公共信息使用者提供与公共资源使用相关的会计信息。这类信息毋庸置疑属于会计信息，与企业会计信息在本质上并无差异，只是所反映的会计主体不同而已。

当然，预算会计与政府会计之间存在着很多的相似性。首先，两者都属于非企业会计体系。就会计主体而言，两者存在一部分共同的会计主体，即政府部门和公共部门（包括履行政府职能的事业单位）。其次，就会计对象而言，两者都要对政府公共部门中的财政资金的运动情况进行反映。正是由于存在这些相似之处，很多时候两者常被混为一谈。

从外延来看，我国的预算会计实质上与美、英等国的政府会计和非政府非营利组织会计相同。我国现行的预算会计中的财政总预算会计、行政单位会计、国库会计和一部分事业单位会计所反映的是政府部门（或履行政府职能的事业单位）的财政、财务和会计信息，其会计主体与大多数西方国家政府会计的会计主体范围基本吻合。而在事业单位会计中，大量的非行政性的事业单位会计又与国外的非政府非营利组织会计的外延相类似。因此，可以说我国的预算会计超出了政府会计的外延，包含了部分非政府非营利组织会计。

2.预算会计与政府会计目标定位的比较。

预算会计和政府会计最根本的区别在于两者会计目标定位的差异。预算会计的目标应当是向会计信息使用者提供财政资金的拨付、使用等运动状态的财政和财务信息，以满足财政管理和宏观经济管理的需要。政府会计的目标则是向信息使用者提供关于会计主体资源使用的会计信息，以帮助其履行政府的受托责任。它们目标定位的差异具体表现在：

第一，所提供信息内容的差异。预算会计信息的内容相对简单，主要包括：财政资金如何从各级财政部门通过预算等形式分配给政府及公共部门，如何通过国库支付的具体方式拨付到政府及公共部门，各政府及公共部门又如何在财政年度内使用财政资金以及相应的预算执行情况。相比之下，政府会计信息的内容就复杂得多。它不仅要包括财政资金的拨付、使用等信息，还要包括除财政资金之外会计主体所控制的公共资源的占有水平、实物状况和使用等众多信息。政府会计信息内容主要包括：政府对所使用资源的受托责任的履行情况；政府对其全部资产、负债的管理责任的履行情况；政府如何筹集资金并满足其资金需求的情况；政府筹集资金、偿还债务和履行义务的持续能力；政府的财务状况及其变动情况；政府在服务成本、效率、成果等方面的信息。

第二，会计信息使用目的的差异。预算会计信息主要是用于国家宏观经济管理和财政管理。首先，预算会计信息是各级政府监督预算执行进程、编制下年度预算的基础，也是政府及宏观管理部门制定财政政策、利用财政手段进行宏观调控和管理的重要参考依据。其次，预算会计信息是各级政府和公共部门编制和管理部门预算的基础。再次，预算会计信息是各级政府和公共部门反映预算收支的执行情况、制定财政收支计划的重要依据。最后，预算会计信息是立法机关和审计部门对各级政府财政收支进行审查监督的主要信息来源。

关于政府会计信息的使用目的，我们可以借用美国GGASB制定的第1号概念公告的原则要求来说明。该公告确定了九个财务会计目标，其中特别强调政府会计报告要做到：①财务报告应该帮助信息使用者履行政府的受托责任，并且应当使其能够评估这种责任；②财务报告应该帮助信息使用者评价政府当年的运作结果；③财务报告应该帮助信息使用者评估政府能够提供的服务水平和履行到期职责的能力。

第三，会计信息使用者群体的差异。预算会计的信息使用者主要是：各级政府、财政部门、公共部门及其管理者、立法机关和审计部门等。政府会计的信息使用者相对较多，除了上述预算会计的信息使用者之外，还应当包括政府的公共责任的委托者即民众，给政府融资或者参与融资过程的人即纳税人、投资者、债权人、其他金融机构、政府其他部门等。

3.预算会计与政府会计的会计基础的比较。

预算会计和政府会计的会计基础是收付实现制和权责发生制。历史上，收付实现制的预算会计和政府会计曾受到世界

各国的青睐,但随着预算体制改革和对政府会计信息需求的不断扩大,权责发生制的政府会计逐渐成为各国政府会计的主流和改革方向。笔者认为,采用何种会计基础主要取决于会计目标的要求。预算会计提供用于国家宏观经济管理和财政管理的信息,追踪反映财政预算资金的实际收支活动情况,因此预算会计采用收付实现制会计基础是恰当的。政府会计是为了辅助政府公共受托责任的履行,提供政府作为会计主体需要掌握包括资源受托责任的履行情况、资产与负债的管理情况、筹集资金的需求和能力、财务状况及其变动情况以及政府绩效等多方面的信息,要完成这一目标,政府会计必然要采用权责发生制的会计基础。

预算会计以收付实现制为会计基础,其优点在于收付实现制预算会计以现金流动形式确认并计量预算资金收支,能更好、更经济地追踪预算资金的实际收支情况。也有人认为,预算会计的会计基础应当与预算管理模式保持一致。其实,不论采用何种预算管理模式,在预算执行过程中仍脱离不了现金流动的基本形式,而采用收付实现制对预算资金流动情况进行追踪是顺理成章的,也是完全合理的。换言之,权责发生制的政府会计对预算中现金流的运动是无法有效追踪的,其信息必然存在一定的不完备性,这也正是收付实现制预算会计存在的最根本原因。

以权责发生制为基础,政府会计可以提供更多方面的信息,主要侧重于以下三个方面:

一是政府及公共部门国有资产的核算和管理。我国的国有资产可以分为三类:第一类是资源性资产,由于该类资产缺乏计量依据,其价值有待于进一步确认。第二类是经营性国有资产,主要分布在国有企业和国有控股公司,执行企业会计制度。第三类是行政事业性国有资产,主要分布在各级政府行政事业单位和科研单位,且其增长速度很快。面对如此庞大的行政事业性国有资产,收付实现制预算会计只能对每年的财政投入产生的增量进行计量,却无法对行政事业资产的存量进行反映。因此,行政事业单位固定资产的会计信息应作为政府会计信息的主要内容之一。

二是政府会计要全面计量财政收支情况,提供财政隐形债务等财政风险信息。权责发生制政府会计可以全面计量发生在本期但未实际支付资金的支出项目,从而更为科学合理地配比收支,减少收付实现制下形成的政府隐性债务,降低由于会计处理所造成的财政风险。

三是政府会计要准确核算政府及公共部门的成本和费用,准确地提供绩效考评的信息。收付实现制下发生的支出全部确认为当期成本和费用,从而使得递延性的成本费用无法在以后各期中摊销,导致成本费用分配不合理,模糊了对政府和公共部门提供公共产品、服务与其消耗公共资源的对应关系,影响了对政府和公共部门绩效的评价。权责发生制的政府会计一方面可以提供关于成本与效益的比较信息,另一方面还可以细化成本费用核算,提供详细的绩效分析信息,辅助提高公共资源的使用效率。

二、我国预算会计和政府会计改革的思路研究

目前,我国实行收付实现制的预算会计,作为政府财务报告信息的唯一来源是远远不够的,建立权责发生制基础的政府会计势在必行。关于我国预算会计改革的思路,笔者认为,改革应围绕如下的目标来进行:在改进和完善收付实现制预算会计体系的同时,逐步建立起权责发生制政府会计体系,以丰富政府财务信息报告系统。预算会计改革不能简单地以权责发生制的政府会计取代收付实现制的预算会计,而应在相当长的一段时间内保持两种会计信息系统并存。首先,因为两者的会计信息均有所侧重,任何一种信息都无法取代其他的信息。其次,我国现行预算管理仍采用收付实现制,因此预算会计改革不可能在较短的时间内完全以权责发生制取代收付实现制,即使是在权责发生制的预算管理模式下,收付实现制预算会计仍将提供关于预算收支实际执行情况等非常重要的信息。从长远来看,随着预算管理模式的变化以及政府会计环境的变化,信息使用者对权责发生制政府会计的信息需求会不断地增加,因此建立、发展政府会计是大势所趋。但是就预算会计与政府会计的关系来看,即使政府会计成为最主要的信息来源,预算会计仍无法被完全取代,一种合乎逻辑的解决方法是将收付实现制的预算会计作为政府会计的一个子系统,以弥补权责发生制会计信息的不完备性。

我国政府会计改革必须注意相关改革的配套问题:

一是要注意财政管理体制改革。随着我国公共财政体制的建立,我国政府陆续对部门预算管理、国库集中收付管理、收支两条线管理、政府采购和绩效评价管理实施了改革,这标志着我国财政管理已将重点从财政收入方面转移到财政支出管理方面。目前,财政管理逐步趋于科学化、复杂化,这就要求:一方面,预算会计需要进一步改进,提供以收付实现制为基础的用于辅助预算管理的财政、财务信息;另一方面,政府会计必须适应新时期财政管理体制的特点和要求,提供预算会计信息之外的更多内容的信息。

二是要注意预算管理改革。我国正在实行权责发生制预算改革,逐步改革收付实现制预算模式,建立权责发生制的预算模式。这一改革方向决定了政府会计要逐步采用权责发生制基础进行会计确认,以提供按照权责发生制确认、计量和配比的政府及公共部门的成本、绩效预算的信息。

三是要注意事业单位改革。无论是政府会计还是预算会计,它们都属于非企业会计体系,应按照有别于企业会计主体的思路来界定政府会计和预算会计主体的范畴。目前我国预算会计的主体较为混乱,主要是如何划分各类事业单位会计主体适用会计类型的问题。我国部分事业单位的改革已初步提供了解决这一问题的经验。我国事业单位改革的方向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。对承担政府职能且不宜撤销的事业单位,应转变为政府部门;对公益性事务较少、可以改制为企业的,或者从事大量市场经营活动、企业色彩比较浓厚的事业单位,应明确转变为企业。改革后,我国事业单位的主体是公益类事业单位,应当适用非政府非盈利组织会计;承担政府职能的事业单位和其他政府部门同样适用政府会计;而转变为企业的事业单位宜适用企业会计。同时,凡有财政预算资金注入的事业单位、国有企业及其他会计主体,都应当按照预算会计的要求,对预算资金的收支等进行追踪,提供相关的预算会计信息。