

政府会计制度体系建设探讨

蒋振成 贝洪俊(教授)

(浙江省财政厅 杭州 310006 浙江万里学院 宁波 315100)

【摘要】 本文讨论和分析了在我国现行的财政预算管理体制下,充分借鉴企业会计改革和国际政府会计改革的成功经验,建立我国政府会计制度体系的意义和具体构建设想。

【关键词】 政府预算 预算单位 基本建设 社会保险基金 会计制度

一、建立政府会计制度体系的意义

从制度创新的角度讲,创建政府会计基本准则并在其指导下进行政府会计制度体系建设对我国财政管理体制改革的成功实施具有重要的指导意义。

1. 建立政府会计制度体系可为政府单位内部会计制度的建设提供依据。根据国际货币基金组织《财政透明度手册》的要求,各国的内部控制体系应符合国际最高审计机构的指导原则,并在建立健全内部控制的基础上,对预算执行情况进行内部审计。因此,政府及其单位要保证内部会计制度的全面性和合理性,就必须在政府会计准则的指导下制定政府会计制度。

2. 建立政府会计制度体系有利于保证政府会计信息质量。会计制度由于对具体业务的记录和财务报告的披露都做出了较为详细的规定和限制,从而有助于会计人员准确地进行实务操作,在一定程度上能够保证会计信息的质量。

3. 建立政府会计制度体系是降低制度创新成本的合理模式。当前,我国的政府会计改革有两种思路:一是政府会计准则取代政府会计制度,以迅速与国际接轨;二是政府会计准则和政府会计制度并存,并行建设。从制度创新成本角度讲,第二种思路更为合理。从第一个五年计划开始,我国在会计规范上就采用了“制度”形式,至今已经形成了比较完整的体系,由于其操作性较强,长期以来,会计人员习惯于依赖会计制度进行业务处理,在这种情况下,会计制度的改革和新制度的出台都能够很快被接受,无论是理论研究还是贯彻实施,成本都较低。而会计准则在我国建设的时间比较短,而且仅仅局限在企业层面,虽然目前企业会计准则已经颁布实施,但其中的操作指南仍然是企业会计制度的翻版。西方发达国家在会计准则建设方面虽然历史悠久,但还存在不足,加之国情不同,所以不能为我国直接所用。因此,我国应在借鉴国外经验的基础上,探索适合我国国情的、有中国特色的政府会计准则。这意味着我国政府会计准则的建设将是一个漫长而曲折的过程,将耗费大量的人力、物力和财力。所以,政府会计准则的建设不可能一蹴而就,其不能立即取代制度,这符合制度创新中的成本效益原则。

二、政府会计制度体系的构成

目前,关于我国预算会计体系的改革在学术界和实务界基本形成了一致的意见,即借鉴其他国家的做法,构建与国际趋同的政府会计体系。政府及其行政机关的会计归属于政府会计已毫无疑问,事业单位会计的归属问题是争论的焦点。

笔者认为,全面走向市场并与财政完全脱钩的事业单位,无论其公立与否,其会计都属于企业会计范畴;而公立非营利组织,即财政拨款的事业单位会计则属于政府会计范畴。由此可见,政府会计体系包括财政总预算会计、行政单位会计和事业单位(有财政拨款)会计以及基本建设会计、社会保险基金会计等。

我国目前正处于政府会计改革的初期,在政府会计体系范畴内,建立政府会计制度体系符合我国会计改革的稳健发展目标,同时与我国政府行政改革的大环境相吻合。

基于上述指导思想,我们将对现行的预算会计制度按照政府交易或经济事项进行梳理、整合,制定出与政府会计体系相配套的四个制度:一是《政府预算会计制度》,二是《预算单位会计制度》,三是《政府投资基本建设会计制度》,四是《社会保险基金会计制度》。其中,《政府预算会计制度》在整个政府会计体系中处于主导地位,因为财政资金是从政府整体(国库)流向各支出单位(各预算单位)的。实际上,《政府预算会计制度》与其他三项会计制度就是总与分的关系;从会计核算的角度讲,就是总账与明细账的关系。由此可见,政府会计核算对象就是政府预算收支、预算单位收支、政府投资基本建设和社保基金运行等的集合体。

三、政府会计制度体系的建设

1. 《政府预算会计制度》建设。现行财政总预算会计代表政府整体仅记录拨款交易,拨款的使用情况则由行政单位和事业单位分别记录。总预算会计不记录拨款的使用情况造成的直接后果是:不能全面而及时地向会计信息使用者提供支出各阶段的信息,特别是未能覆盖诸如政府产权、长期资产、应计支出、社会保障、政府担保、出口退税以及或有负债等方面的相关信息,使得有效监督预算执行、监控财政风险、评估政府财务状况和可持续性的工作变得十分困难。因此,扩大总

预算会计的核算范围应该是制定《政府预算会计制度》的第一步,也是最关键的一步。

笔者认为,将现行《财政总预算会计制度》和《国库会计制度》整合为《政府预算会计制度》符合当前财政预算管理改革的需要。其中,2000年开始全面启动的国库改革,为将现行的总预算会计和国库会计整合为政府预算会计奠定了基础。

将《财政总预算会计制度》和《国库会计制度》整合为《政府预算会计制度》,其目的在于解决“谁”代表政府整体记录交易信息的问题,总预算会计的主体(政府整体)并没有发生变化。考虑到在实时追踪“机构层交易”的信息方面,改革后的政府国库机构比其他核心部门都处于更有利的地位,由政府国库机构来承担这一职能更为合适,这也是将总预算会计与传统的国库会计整合为政府预算会计的根本原因。

政府预算会计是各级政府通过财政部门,以货币为主要计量单位,对政府预算的执行情况和政府受托责任的履行情况进行连续、系统、完整的核算和监督的宏观会计。其会计主体是具有经济、政治、文化和社会意义的一级政府。根据我国的政权结构和行政区划,会计主体应分为中央、省、市、县和乡五级。政府预算会计对象,包括政府预算的执行情况和政府受托责任的履行情况两方面。

2.《预算单位会计制度》建设。预算单位会计是指各级政府进行行政管理、组织经济建设和文化建设、维护社会公共秩序的组成单位,对其预算执行情况和责任履行情况进行连续、系统、完整的核算和监督的会计。将财政国库会计的核算范围扩展到单位层面的交易并不意味着取消支出单位的会计责任,而是保留和强化支出单位的会计主体地位,由其承担相应的会计与财务责任。在我国一些地方的国库与预算会计改革试点中,行政和事业单位的会计主体地位被取消,这些机构将原来承担的会计与主要的财务管理责任转交给某个集中性机构(通常称为“会计核算中心或服务中心”或“支付中心”)承担。这种做法存在明显的缺陷,它严重地削弱甚至取消了支出单位的内部管理责任,而保留和强化这种管理责任是良好的预算与公共财政管理系统的一个基本特征。

从理论上讲,会计主体是会计为之服务的单位或组织,是拥有资产、承担义务、进行独立的财务活动和独立核算的法人。从赋予支出单位必要的内部管理责任角度出发,笔者认为不能把单位会计主体视为财政国库会计的附庸而忽视其主体地位,会计核算中心或服务中心抑或支付中心不能代替支出机构行使会计主体的职能。况且,作为一个预算单位,支出机构仍负责本单位的预算编制与执行,仍然是预算资金的实际使用者,仍然管理着本单位的资产与负债。此外,国际会计师联合会(IFAC)的公共部门委员会(PSC)制定的国际公共部门会计准则中,清楚地界定了作为报告实体应具备的条件,即单位或机构是否使用政府财政资源、政府是否直接支配其运营和政府是否对其运营结果直接负有财务责任。可见,我国的政府行政和事业单位符合这些条件,因而在建立政府预算会计之后,仍然需要保留预算单位的会计主体地位。另外,财政部在2001年发布的《财政国库管理制度改革试点方案》中提

出的新国库模式的基本精神也是与此相一致的。该方案规定,行政事业单位应区别两类支付方式填写拨款申请书和进行会计处理,即财政直接支付与财政授权支付。

财政直接支付程序。预算单位按照批复的部门预算和资金使用计划,向财政国库支付执行机构提出支付申请,财政国库支付执行机构根据批复的部门预算和资金使用计划及相关要求对支付申请审核无误后,向代理银行发出支付令,并通知中国人民银行国库部门,通过代理银行进入全国银行清算系统实时清算,然后财政资金从国库单一账户划拨至收款人的银行账户。

财政授权支付程序。预算单位按照批复的部门预算和资金使用计划,向财政国库支付执行机构申请授权支付的月度用款限额,财政国库支付执行机构将批准后的限额通知代理银行和预算单位,并通知中国人民银行国库部门。预算单位在月度用款限额内,自行开具支付令,通过财政国库支付执行机构转由代理银行向收款人付款,并与国库单一账户和预算外资金财政专户清算。

在政府会计体系范畴内,重新整合、构建《预算单位会计制度》是政府会计制度体系规范化建设的重要组成部分,是进一步完善预算单位会计主体地位、明确预算单位会计责任、保护国家财产安全完整的有效保证。

3.《政府投资基本建设会计制度》建设。政府投资基本建设项目涉及面广,内外关系复杂。基本建设过程具有长期性、流动性和连续性,涉及资金多,滋生贪污腐败的可能性大,基本建设的这些特点决定了政府投资基本建设会计的特殊性。

政府投资基本建设项目的管理关系从经济学上说是一种典型的委托代理关系,政府作为委托人将项目委托给建设单位进行管理,建设单位作为代理人负责项目的建设并履行相应的契约责任。这种委托代理关系中最关键的问题是如何让建设单位更好地履行相应的契约责任,这也是委托人最为关心的问题。为什么国家制定了详细、严格的国有建设单位会计制度?为什么竣工验收要由上级部门主持?为什么竣工财务决算必须经国家审计部门审计并由财政部门审签?目的只有一个,就是要考察代理人的契约责任履行情况。另外,从代理人角度来说,他也需要了解委托人是否履行了委托责任,比如代理人应该获得的利益(如结余资金分配、投资包干结余分配等)是否得到保障。通过什么途径来使双方都能考察对方的履约情况呢?以质量这一指标进行考核难以量化(同为合格工程,质量并不一定相同),以数量这一指标进行考核又过于狭窄(完成规定的工程量只是最基本的要求),而以货币这个一般等价物作为计量单位的国有建设单位会计,能起到其他任何方法所不能起到的作用。通过建立《政府投资基本建设会计制度》,委托人可以比较清楚地知道代理人执行项目概算的情况,代理人也可以清楚地知晓委托人是否履行资金及时到位、留成按比例分配等保证代理人利益的责任。因此,《政府投资基本建设会计制度》的本质是考察委托人和代理人的履约状况。

随着部门预算改革和国库集中收付制度的推行,尤其在

平衡记分卡理论与实务问题研究

何建国(教授) 赵澄

(重庆理工大学会计学院 重庆 400050)

【摘要】本文从一个新的角度阐述了平衡记分卡的实质,即战略管理工具。重点论述了平衡记分卡发挥作用的循环路径,即依靠四个维度间的内在因果关系,以递推的形式产生作用:顺路径地实现企业价值最大化的财务目标,逆路径地实现信息间的传递与反馈。平衡记分卡的精髓就在于对各个方面的“均衡”,这也是平衡记分卡能够成为企业高效率、低成本的管理工具的根本原因。作为一项有效的管理工具或管理制度,平衡记分卡的有效实施,必须有全体员工的参与和高管的必要关注,同时从战略层面制定管理目标也是其成功实施的关键。

【关键词】平衡记分卡 战略管理工具 绩效评估体系 均衡

一、平衡记分卡的内涵与本质

检索平衡记分卡的相关文献,笔者对“平衡记分卡是什么”这一问题产生疑惑。业界和学界将平衡记分卡定位为一个动态的绩效评价系统,称其为企业的“战略地图”、“一种革命性的评价制度”。它不但能够兼顾企业的财务和非财务指标、外部与内部指标,而且能够兼顾企业的短期与长期目标,在发展中促使目标实现,有着其他绩效评价方法所没有的优势。从

卡普兰教授(1992)对平衡记分卡的论述来看,他也支持该观点。

平衡记分卡只是绩效评价体系吗?从企业构建、使用平衡记分卡的实践活动来看,笔者认为,对平衡记分卡的定位应更多地立足于企业的战略管理工具,绩效评估是企业为实现其战略管理目标、提供战略管理信息的手段。平衡记分卡是以信息为基础,系统考虑企业业绩驱动因素,多维度收集、评价企

《招标投标法》和《政府采购法》实施以后,现行基本建设会计制度已完全不能适应新形势发展的需要,从而需要尽快修订和完善。因此,在政府会计体系范畴内,重新整合、构建《政府投资基本建设会计制度》是政府会计制度体系规范化建设的重要组成部分。

4.《社会保险基金会计制度》建设。目前,我国的社保基金是纳入单独的社会保险基金财政专户(以下简称“财政专户”)、实行收支两条线管理的,专款专用。基金的来源有二:一是经办机构或税务机关征收的基本保险费(含个人和所在单位缴纳的)。其中:税务部门征收的基本保险费,由国库划转至财政专户;经办机构征收的社会保险费,由经办机构缴入财政专户。二是各级财政补充基金缺口的拨款,从国库直接拨入财政专户。由于来源渠道不同,会计核算自成体系:①各级财政拨款补充的社会保险基金,按照《财政总预算会计制度》作一般预算支出核算;②税务机关征收缴入国库的社会保险基金收入、从国库划转到财政专户的资金,按基金收支预算核算;③纳入财政专户的各项保险基金,按照《社会保险基金财政专户会计核算暂行办法》核算;④社会保险经办机构经办的社会保险基金,按照《社会保险基金会计制度》分别设置“基本养老保险基金”、“失业保险基金”、“基本医疗保险基金”三个会计科目进行核算。

会计核算方法的不统一,必然造成财政部门难以提供全面、清晰的社会保险基金会计信息,信息使用者不能直观地了

解财政部门管理的社会保险基金的总体规模和收支情况。

随着我国经济体制改革的日益深入,政府在市场和社会经济运行中的分工逐步明确,政府职能的重点转向对公共产品的提供。社会保险基金从属性上来说,具有公共产品的职能,笔者认为,将社会保险基金纳入政府会计体系进行相对独立的核算,将收支进行配比,单独反映社会保险基金的会计信息,与社会保险基金本身的属性是一致的。其会计核算可以借鉴西方基金制会计的核算模式,即以基金作为记账主体,独立编制会计报表,最终通过编制合并财务报表的形式将这部分基金纳入政府会计体系中。因此,在政府会计体系范畴内,重新整合、构建《社会保险基金会计制度》是政府会计制度体系规范化建设的重要组成部分。

综上所述,在政府会计基本准则层面下建立政府会计制度体系符合我国会计改革的谨慎性要求,这不仅能够降低改革成本和改革风险,而且与企业会计改革的路径趋同,有可供借鉴的经验。

主要参考文献

1. 刘光忠. 改进我国预算会计制度的思考. 会计研究, 2002;1
2. 陈志斌. 公共受托责任: 政治效应、经济效率与有效的政府会计. 会计研究, 2003;6
3. 王雍君. 政府预算会计问题研究. 北京: 经济科学出版社, 2004