

从政府会计基本准则看政府会计改革

王孟龙

【摘要】《政府会计准则——基本准则》的发布将给今后的政府会计核算工作带来深远的影响。本文在分析准则规定的基础上,探讨该准则的适用范围,研究政府会计与财务会计、预算会计、成本会计的关系,并认为“准则+制度”是目前比较好的过渡做法。

【关键词】 政府会计; 基本准则; 预算会计

【中图分类号】 F810.6

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)07-0095-2

2015年10月23日,财政部发布了《政府会计准则——基本准则》(以下简称《基本准则》),标志着我国的政府会计改革又向前迈出了坚实的一步。《基本准则》突破了1998年所确立的预算会计制度体系框架,将对今后的政府会计核算工作产生深远的影响。笔者通过分析《基本准则》中的规定,探析里面的重要变化,试图一窥政府会计改革。

一、《基本准则》的出台背景和主要内容

2013年11月,党的十八届三中全会明确提出“建立权责发生制的政府综合财务报告制度”,政府会计改革开始提速。2014年12月,国务院批转财政部《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》(以下简称《方案》),《方案》中明确提出:“权责发生制政府综合财务报告制度改革是基于政府会计准则的重大改革,总体目标是通过构建统一、科学、规范的政府会计准则体系,建立健全政府财务报告编制办法。”2014年12月底,《基本准则》在内部征求意见之后公开征求意见,并于2015年10月正式发布,为下一步的政府会计改革指出了方向和奠定了基调。

《基本准则》包括六章六十二条,全面贯彻了《方案》提出的“适度分离政府财务会计与预算会计、政府财务报告与决算报告功能,全面、清晰反映政府财务信息和预算执行信息”的要求,对《基本准则》的适用范围、政府会计的组成体系、会计信息质量要求、会计要素、对外报告等做出一般性规定,并在附则中解释了几个关键概念。

二、对《基本准则》的几点探析

(一)《基本准则》的适用范围

《基本准则》第二条规定准则适用于各级政府、各部门、各单位,并将其统称为政府会计主体。为了进一步明确“各部门”和“各单位”的范围,第二条第二款指出,各部门、各单位是指“与本级政府财政部门直接或者间接发生预算拨款关系

的国家机关、军队、政党组织、社会团体、事业单位和其他单位”。这说明,判断本部门或者本单位将来是否要执行《基本准则》的一条重要准绳就是本部门或本单位是否与本级政府财政部门发生预算拨款关系。具体可以参照现行的预算会计制度体系的执行范围,包括各级各类国家机关、政党组织,以及各级各类事业单位,此外还应当包括各级政府财政部门的财政总预算会计和社会保险基金等内容。

但是,并不是只要存在预算拨款关系就必须执行《基本准则》,例如国有企业和财政部门之间也存在预算拨款关系,但是执行的是《企业会计准则》。再比如一些纳入部门预算的、在管理体制上还没有与行政机关脱钩的协会、学会、基金会等社会组织,这类组织的单位性质一般为社团法人或非营利机构法人,执行的是《民间非营利组织会计制度》,因此也不适用《基本准则》。此外应当注意的是,虽然这类单位不执行《基本准则》,但是将来有可能会受到《基本准则》或者相关具体准则的影响或约束。例如国有企业,虽然执行《企业会计准则》,但是其特殊的经济地位以及与政府千丝万缕的联系,在编制一级政府的综合财务报告时肯定要考虑是否予以合并以及怎样合并,将来出台的政府会计合并具体准则就可能对此做出规定。

《基本准则》第二条第一款将各级政府、各部门、各单位纳入适用范围,同时第二条第三款将军队、已纳入企业财务管理体系的单位和执行《民间非营利组织会计制度》的社会组织排除出去,这标志着我国统一的会计制度体系已经明确分为政府会计、企业会计和非营利组织会计三大类,“三足鼎立”的局面清晰形成。

(二)政府会计的构成

《基本准则》规定,政府会计由预算会计和财务会计构成,并且分别规定了各自的会计核算基础、会计要素和报告

□ 说法读规

体系。预算会计实行收付实现制,包括预算收入、预算支出、预算结余三个会计要素,生成政府决算报告(包括收入支出表等);财务会计实行权责发生制,包括资产、负债、净资产、收入、费用五个会计要素,生成政府财务报告(包括资产负债表、收入费用表、现金流量表等)。这是与现行的预算会计制度体系最大的不同。现行的预算会计实际上是预算执行会计与财务会计的糅合。会计核算要实现反映预算执行情况和财务状况的双重目标,在具体核算上需要通过“双分录”来实现。例如事业单位使用银行存款购买固定资产,首先借记“固定资产”科目,贷记“非流动资产基金”科目;同时借记“事业支出”科目,贷记“银行存款”科目,该笔分录主要为了反映预算执行情况。计提折旧时,借记“非流动资产基金”科目,贷记“累计折旧”科目。可以看出,双分录下只能“虚提”折旧,计提的折旧金额无法以费用的形式体现,不利于成本核算和决策分析。笔者认为,执行《基本准则》后,可以采用平行记账的方式,即在财务会计下借记“固定资产”科目、贷记“银行存款”科目以反映财务状况的变化,同时在预算会计下借记“预算支出”科目、贷记“预算结余”科目以反映预算执行情况。计提折旧时,在财务会计下借记费用类科目、贷记“累计折旧”科目,预算会计下不做分录。这样可使两个子系统在一套体系中共存,相互独立互不干扰,更好地实现各自的目标。

许多专家认为除了财务会计和预算会计,政府会计还应当包括成本会计。《基本准则》并没有提及成本会计,笔者认为这种做法符合国际惯例和国情:一是无论是国外的概念框架抑或是我国的《企业会计准则》,都对成本会计做出详细规定;二是在财务会计还没有成熟的条件下,无法准确地规定成本会计的具体内容。另外,《方案》中已经提到在条件成熟后再推行政府成本会计,因此,可以预见在不久的将来,政府成本会计将会以另外的形式予以规定。

(三) 政府会计准则制度体系

我国现行的预算会计制度体系主要包括财政总预算会计制度、行政单位会计制度、事业单位会计准则制度三大部分,具体包括《财政总预算会计制度》、《行政单位会计制度》、《事业单位会计准则》、《事业单位会计制度》,以及医院、高校、科研单位、彩票机构等不同行业事业单位会计制度,此外还有《社会保险基金会计制度》等。这些准则制度中,既有部门规章(如《事业单位会计准则》),也有一般性的规范性文件;既有单位会计制度,也有基金会计制度(如《社会保险基金会计制度》);既有分行业的会计制度,也有分业务的会计制度(如基建业务执行《国有建设单位会计制度》)。现行制度体系庞杂,规定不统一,不同的制度之间甚至还存在矛盾,缺乏一个统一的框架予以指导和约束。《基本准则》出台后将会缓解甚至结束这一混乱复杂的局面,因为未来所有与政府会计核算有关的规定都不能违背《基本准则》。

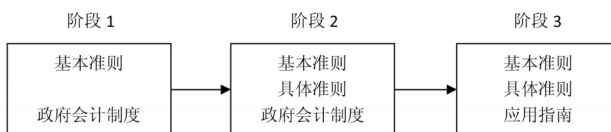
《基本准则》征求意见稿和《方案》在2014年年底就已发

布,但是2015年新修订的《财政总预算会计制度》并没有完全贯彻其中的理念,这确实令理论界和实务界产生了一些困惑。《基本准则》实施后,需要再次考虑两者之间的关系,《方案》中也提到,在2018~2020年工作中仍然需要再次完善《财政总预算会计制度》,届时就应当在《基本准则》的框架下进行修订。

《基本准则》中规定,政府会计具体准则及其应用指南、政府会计制度等应当遵循《基本准则》制定,因此《基本准则》出台后,就要厘清现行的预算会计制度体系与《基本准则》的关系,对现行制度进行新一轮的修订。但是《基本准则》的实施并不意味着可以立即废除现行的预算会计制度体系并直接过渡到准则体系。这是因为:第一,单纯的一个《基本准则》并不能指导实务操作,而具体准则的建立和完善是一个长期的过程,在“基本准则+具体准则+应用指南”的准则体系建立与成熟之前存在一个过渡阶段。第二,现行的预算会计制度虽然存在诸多弊端,但是其内容具体,易于会计人员的理解和使用,而且行政事业单位的会计人员也已经习惯了这种形式。第三,现行的预算会计制度体系刚经过一轮修订,现行的《事业单位会计制度》于2013年实施,《行政单位会计制度》于2014年实施,而修订后的《财政总预算会计制度》仅比《基本准则》公布早半个月,因此,在时间上还需要一个缓冲。

三、结语

多年的经验和教训表明,渐进式改革适合我国的国情,政府会计改革也是如此。《基本准则》提出了“政府会计制度”的概念,笔者认为,在过渡期内实行“准则+制度”的模式是一种可行的改革路径,即先整合、修订目前的预算会计制度,出台政府会计制度,引入权责发生制并设计出双体系八要素的会计科目和报表体系,同时根据轻重缓急和难易程度制定具体准则,最终过渡到“基本准则+具体准则+应用指南”的模式(如下图所示)。



政府会计准则制度体系的可能改革路径图

《基本准则》的实施日期为2017年1月1日,在此之前要做好相关单位财务与会计人员的培训工作,此外还要继续推进行政事业单位的内部控制建设工作与会计信息化建设工作,以配合《基本准则》的平稳实施。

主要参考文献:

张琦,程晓佳. 政府财务会计与预算会计的适度分离与协调:一种适合我国的改革路径[J]. 会计研究,2008(11).

作者单位:中国财政科学研究院,北京100142