

# 谈行政事业单位基建会计并账的两大基础

刘用铨

(厦门国家会计学院教研中心 厦门 361005)

**【摘要】**我国行政事业单位会计改革热点之一是基建会计并账。笔者认为,基建会计并账需要两大基础:构建双轨制政府会计模式以及基建预算并入部门综合预算。

**【关键词】**基建会计并账 权责发生制 双轨制政府会计 基建预算并账

我国现行行政事业单位会计以现金制为基础,基建财务与基建会计本质是支出资本化过程,必须以权责发生制为基础,所以,现行行政事业单位会计无法反映基建业务。现行做法是单位会计与基建会计分设两套账核算,这一做法造成行政事业单位资产核算不全面,也虚增单位支出,导致会计信息不完整。长期以来我国政府会计实务界一直呼吁改革单位会计与基建会计分设两套账核算的做法,将基建会计并入单位会计大账,还设计了基建会计并账核算方法。我国正在酝酿的行政事业单位会计改革重点难点之一也是将基建会计统一纳入行政事业单位会计体系内。2009年8月颁布的《高等学校会计制度(试行)》征求意见稿、2010年颁布的《医院会计制度》主要变化之一就是,要求将基建会计纳入“大账”,这一改革增强了行政事业单位会计信息的完整性。笔者认为将基建会计并账需要两大基础。

## 一、构建双轨制政府会计模式

前已述及,基建财务与基建会计本质是支出资本化过程,基建会计并账必须引入权责发生制基础。众所周知,政府会计权责发生制改革是各国政府会计改革的核心问题。然而,我国政府会计权责发生制改革常常陷入一种误区。一些学者认为,政府会计权责发生制改革就是构建一个新型的基于权责发生制基础的政府会计系统来替代现行的基于现金制基础的政府预算会计系统。

实际上,各国政府会计引入权责发生制并不意味着摒弃传统现金制。引入权责发生制并不是说传统现金制不好,至少在当前及可预见的未来现金制都有重要的用武之地。因为目前绝大多数国家预算编制都仍以现金制为基础,作为反映预算控制与执行的专业会计,预算会计以现金制为基础,恰能适应预算反映与控制的需求。虽然目前少数一些国家包括澳大利亚、新西兰、加拿大等声称他们已经在政府预算与会计领域实施了一体化完全权责发生制,但是绝大多数国家,不论是作为判例法系重要代表的美国还是作为成文法系重要代表的法国,都以现金制作为预算编制的基础。即使以权责发生制为基础编制政府预算的少数国家,在政府预算管理中也都没有丢掉现金管理。

所以,各国政府会计需要同时实现两大目标:①反映预算执行信息,实现预算控制功能;②反映资产负债等财务状况信息,核算运营成本,评价管理绩效。本文探讨单位会计与基建会计并账就是为了更加准确地反映政府及部门机构资产负债财务状况。为了实现这两大目标,国际上政府会计通行模式是构建涵盖基于现金制的预算会计系统与基于权责发生制的财务会计系统两大分支的双轨制政府会计模式。笔者将双轨制政府会计中预算会计与财务会计两大分支的会计目标与功能、会计对象、会计基础、会计恒等式比较如下:

经典双轨制政府会计模式

	预算会计系统	财务会计系统
会计目标与功能	反映预算执行信息,实现预算控制	反映资产负债财务状况信息,核算运营成本,评价管理绩效
会计对象	预算指标	财务状况
会计基础	现金制	权责发生制
会计恒等式	预算权限额=预算权状态	资产=负债+权益

双轨制政府会计模式下预算会计和财务会计各自拥有一套完整、平衡的账户体系,各自反映一个会计恒等式。即对一笔交易或事项同时从预算会计和财务会计角度做两套各自平衡的会计处理,当然更多情况下一笔交易或事项只涉及一个方面的确认与计量。

与国际政府会计比较,表面上我国现行政府会计只有预算会计,没有财务会计,但实际上我国预算会计名不副实,并非真正意义上的预算会计。一方面,按照国际惯例,预算会计主要是对预算批准、执行进行反映和控制。虽然我国现行预算会计也反映了预算执行过程中的“拨款”、“付款”,但是没有反映预算执行的全貌。另一方面,我国现行预算会计也涉及国际惯例中政府财务会计核算的内容,比如对短期债权债务进行核算。为此,现行预算会计是预算会计与财务会计的“混合体”。令人遗憾的是,我国政府会计“混合体”中两方面都极不完善,存在着明显的缺陷。

目前,双轨制政府会计模式已成为我国政府会计改革的

重要共识。财政部会计司(2009)指出,未来的政府会计系统与报告体系可借鉴美国总统预算报告与政府年度财务报告,考虑采用双重目标与双重体系模式,以便满足不同信息需求,并通过编制调整调节表,协同不同基础下的会计信息。2009年8月12日财政部会计司印发《高等学校会计制度》和《医院会计制度》的征求意见稿,公开向全社会征求意见。2009年高校、医院会计改革重要特点之一就是,构建预算会计与财务会计并行的双轨制会计模式,即新会计制度“要求平行设置财务会计科目与预算会计科目,既提供绩效评价需要的权责发生制的财务信息,也能提供预算管理需要的预算收支信息”。

2009年财政部原张通部长助理(2009)也指出,目前,我国财政总预算会计主要采用的是收付实现制,财政决算报表也是基于收付实现制基础编制的。这样做较好地反映了当期财政预算收支执行情况,但是缺乏完整的政府资产负债信息,不利于加强公共财政管理,促进财政的可持续发展。中央财政准备在现阶段仍然采用收付实现制进行日常会计核算的基础上,试编部分项目按权责发生制披露的财务报告。财政部也鼓励地方研究试编权责发生制报表。

全国预算与会计研究会(2009)也明确提出,政府会计要有双重报告目标——预算管理目标和财务管理目标。为此,根据“二元结构”核算基础的设计原则,将会计要素分成两类:一类是以现金制为基础的预算收支类会计要素;另一类是以权责发生制为主要基础的资产负债类会计要素。最终政府综合财务报告包括“双重会计目标”的内容。

所以,目前构建基于现金制的预算会计与基于权责发生制的财务会计并行的双轨制政府会计已成为我国政府会计改革的重要共识。这也是我国行政事业单位基建会计并账第一个重要的基础。

### 二、将基建预算并入部门综合预算

我国传统预算管理方式是“分散↔分散”关系。政府部门单位中财务部门负责一块事业费预算,办公室也负责一块办公经费预算,其他职能部门还负责一块其他经费预算。相应地,以省级财政部门为例,财政部门不同处室各负责一块经费预算,将资金/经费切块分配管理。这种预算管理方式的缺陷是政府部门单位没有职能部门也没有人掌握整个部门单位预算综合情况,财政部门也无法掌握财政资金到底是哪些部门单位花出去的,无法落实公共支出责任主体。按照国际货币基金要求,每一笔公共支出至少需要落实“Who”、“What”、“How”三个方面的属性,显然我国传统预算管理方式无法达到这一要求。

2000年我国推行部门预算改革,其基本含义是“一个部门一本预算”。部门预算改革最重要的意义是,落实公共支出责任主体。实行部门预算改革后,预算管理方式转为“集中↔集中”关系。政府部门单位中所有预算都集中到财务部门负责,相应地,以省级财政部门为例,财政部门成立若干业务管理处室如教科文处、行政政法处等,专门负责某一类型预算单位预算,实现“一个部门一本预算”。我国部门预算改革前后预算管理方式的对比见图1。

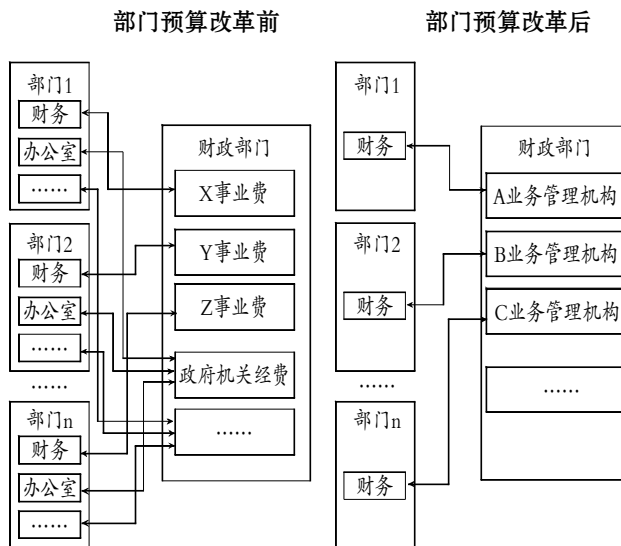


图1 我国部门预算改革后预算管理方式的转变

但遗憾的是,目前我国政府预算管理还是没有完全做到“一个部门一本预算”,还是没有完全实现“集中↔集中”预算管理方式,重要“漏网之鱼”就是基建经费预算。以地方省属高校为例,其除了从省财政厅教科文处获取事业经费,还从经建处获取基建经费,更不用说发展与改革部门安排的基建经费,目前我国不少地方基建经费预算尚未并入部门综合预算。

更重要的是,目前我国不少地方在国库集中支付环节已经要求将事业经费和基建经费等所有财政性资金统一纳入国库集中支付。这种前后不一致的做法将给后续的预算会计核算环节造成“无所适从”的困境;在事业经费预算与基建经费预算尚未并账的前提下,事业经费在单位会计核算,基建经费在基建会计核算;但是,事业经费与基建经费资金统一纳入国库集中支付,要求所有财政性资金都在单位会计核算,否则预算单位与财政国库部门之间无法实现对账。

所以,笔者认为我国行政事业单位基建会计并账的第二个重要基础是基建预算并账,这是比基建会计并账更重要的问题。

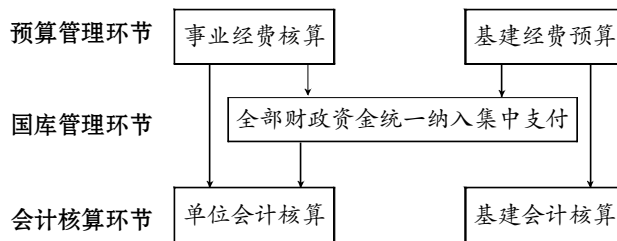


图2 基建预算并账与基建会计并账

### 主要参考文献

1. 冯秀华. 群策群力 破解难题. 预算管理与会计, 2009; 12
2. 刘卫民. 试论高校事业财务与基建财务的合并核算. 财会月刊(综合), 2008; 8
3. 罗晶晶, 谢小红. 医院会计制度改革亮点纷呈. 中国会计报, 2011-02-09