论我国政府会计报告主体的重新界定

王 玮

（中国矿业大学管理学院 江苏徐州 221116）

【摘要】有效的政府会计报告制度是实现财政透明度的重要基础条件，而界定报告主体是构建政府会计报告制度的核心环节。本文借鉴西方国家的“双主体”模式，按照交易性原则统一规划会计账户，实现政府会计报告主体的重整，以使我国的政府会计报告制度更加合理、成熟。

【关键词】政府会计报告主体 双主体 交易共性 透明度

一、政府会计报告主体的内涵

按照国际会计师联合会公立单位委员会的解释，政府会计报告主体是指能够合理预期到使用者存在的主体，这些使用者依赖财务报告获取对自己履行受托责任和制定决策有用的信息，它们可以是政府部门、作为政府一部分的主体以及整个政府。鉴于政府会计的特殊性，许多国家都将政府会计主体区分为记账（核算）主体和报告主体。而其中政府会计报告主体是从财务报告的角度，对会计主体的具体界定，报告主体主要解决单位会计报表的业务资料范围问题。报告主体一般从财务报告的目标和信息使用者的需求出发，以主体理论为基础确定。主体理论是在主体假设的基础上形成的，其核心是强调一个经济实体本身的独立存在。会计要反映主体内部的价值运动，而不是持有主体权益的个人的经济活动。在确定政府会计报告主体时，要注意层次性，把政府会计的报告主体分为基本政府和基本政府的组成单位（如行政单位）、主要基金，条件成熟时，将基本政府的相关单位（如国有独资企业）也纳入报告主体范围。

在美国，政府会计报告主体的界定采用了“双主体”模式：首先，政府作为一个整体，需要报告其政务活动和企业活动，对政府能够实际控制的财务资源的获得与使用情况进行报告，以反映其财务受托责任的履行情况；其次，基金层面以主要的政务基金、企业基金和受托基金作为报告主体，并对那些主要的基金单独编报基金财务报告，非主要的基金则合并在一起编报基金财务报告。这样，政府对公共财务进行的处理就清楚地表达了出来，满足了信息使用者依赖财务报告获取数据以对报告主体履行财务受托责任进行评估和制定决策的信息需求。

二、现阶段我国政府会计报告主体的界定

政府会计报告主体的界定是构建政府会计报告制度的核心环节。目前，我国政府会计报告主体的界定标准有四种，分别是：基金核准分配标准、法律主体标准、政治性受托责任标准以及控制标准。其中，使用基金核准分配标准是通过论证与基金核准分配法或支付命令是否相符，明确受托责任和准备决策相关信息。使用这种方法，报告主体将包括那些完全或主要依靠政府基金核准分配来获取基金的主体。换言之，如果采用这一标准，报告主体将与预算主体一致。这种标准的主要缺陷在于确定的报告主体范围会难以反映政府运营活动的全貌。我国现行政府会计报告主体的确定就采用了这一标准，所以政府会计报告的组织主体局限于政府（部门）、行政事业单位以及各民主党派和人民团体。

三、我国政府会计报告主体界定的局限性

无论是政府预算活动还是政府准财政活动，都与政府运营绩效有密切联系，但准财政活动不同于明确的财政活动，不记录在预算或预算报告中，而且准财政活动的实施主体也没有包含在现行预算报告主体内，所以现行政府会计报告主体的界定方式阻碍了对政府绩效性受托责任的全面反映。

另外，由于我国目前政府会计报告体系采用的是单一的组织主体模式，在没有引入基金报告主体的情况下，政府财务信息只能总括反映政府合规性受托责任的履行状况，而无力提供不同性质财政资金的具体来源和使用信息。这样容易导致政府财务信息相对笼统，即使编制了政府合并财务报表也会使政府财务信息过于宏观，制约了对政府合规性受托责任的详尽反映，难以满足信息使用者对不同层次的政府财政性信息的需求。

四、政府会计报告主体的重新界定

综合以上观点，针对政府会计报告主体在我国政府会计中的重要地位和影响以及我国目前在政府会计报告主体界定方面存在的问题，如何合理地进行政府会计报告主体的重整成为我们探讨的重点。

1. 基于财政透明度视角对政府会计报告主体进行重整。社会契约理论认为，国家作为政治实体是人们订立契约、让渡自己全部或部分权利而组成的。政府的权力来自于最高权力的委托，公众与政府之间的关系实质上就是一种委托代理关系，政府作为受托人有义务履行公众所赋予的受托责任。公共受托责任是最高权力受托责任和由此派生的公共资源受托责任的有机结合。近年来，世界各国政府财政支出呈不断上升的

趋势，我国政府财政支出占GDP的比重从2002年起也超过了20%。财政支出的扩大化一方面意味着政府受托责任的扩大，但另一方面也意味着政府运营存在低效率的隐患。社会公众是公共资源的主要提供者，有权力监督政府使用公共资源的效率和效果。但在不完全契约条件下，政府与社会公众之间存在严重的信息不对称，政府是公共信息的创造者和拥有者，社会公众则处于信息弱势地位。政府与社会公众之间的博弈会使社会公众产生强烈的监督政府行为和获得公共信息的动机。所以，政府应提高财政透明度、尊重社会公众的知情权和监督权。

财政透明度的核心要求是政府向公众提供反映政府财政受托责任的信息，这些信息具体包括合规性受托责任信息、绩效性受托责任信息以及建立在两者基础上的持续性受托责任信息。为了实现财政透明度的契约精神，政府会计报告主体的界定应以政府的财政受托责任为基础。因为政府会计报告的目的之一就是为使用者评价政府受托责任的履行情况提供一个基础，所以政府会计报告主体的定义也应当以反映公共受托责任为基础。但是，公共受托责任基础仅是确定政府会计报告主体的出发点和基本原则，具体界定政府会计报告主体时必须有确定的标准。

基于组织性质视角的政府会计报告主体的界定方式是从现代公共财政理论出发，完全以政府的经济职能作为出发点来界定政府会计报告主体，在一定程度上模糊了所有权概念，进而忽视了政府的财务责任。就控制论而言，尽管从理论上可以界定“控制”的范围，但这种界定通常只能是原则性的，而不能是规则性的，这样会导致控制范围界定的困难。尤其是我国作为以公有制为基础的社会主义国家，国家所掌握或控制的财务资源的潜在范围远远大于西方国家，使用控制标准界定政府会计报告主体的难度就更大。

2. 合理引进西方国家的“双主体”模式。西方国家政府会计主体的界定大多采用“双主体”模式，即分别从组织性质和组织资金的来源与用途两个层面界定政府会计的主体。一般将前者称为政府主体即报告主体，将后者称为基金主体即记账主体。其中：报告主体由以基本政府为核心的多个层次组成；记账主体由各类具有专门用途的基金构成。

美国政府会计准则委员会（GASB）于1991年6月发布的《政府会计准则委员会第14号公告——财务报告的主体》规定，政府会计报告的主体由以下部分组成：①基本政府；②基本政府负有财务责任的组织；③那些就其与基本政府的关系的性质和重要性来说，如果不将它们纳入报告主体的财务报表将会导致财务报告信息不完整的组织。由此可见，美国实际上是将整个政府的全部经济活动都纳入到一个统一的“政府主体”中进行核算，包括政府单位、公立非营利组织及其所属的公立企业。公共财政理论认为，政府应当具有公共物品的提供者、公平分配的保障者和公有制度的维护者等三个方面的职能。而且，作为“政府”的一个组成部分，必须同时符合以下两项标准：①从事的活动属于非市场导向；②资金来源于强制征收。公共财政理论从经济角度界定的“政府”符合政府会计的本质要求，因为政府会计只对政府在各项经济活动中所发生的资金运动进行反映和监督。由此可见，西方国家对“政府会计主体”这一概念的界定是以公共财政理论为基础的。

因此，我国在整合和发展政府会计的过程中，要注意层级性，即把政府会计的报告主体分为基本政府和基本政府的组成单位。第一层次为中央政府和各级人民政府，第二层次为政府各个部门（各级政府的行政部门），第三层次为政府的相关单位（公立非营利组织），由此构成多层级的政府会计报告主体。

3. 按照交易共性原则统一规划会计账户。所谓交易共性，是以最多的共性界定交易类别。即无论哪一层级的政府主体，均要以实现政府的经济职能为前提，都要对本级政府或部门所掌管的经济资源及投入和产出结果进行确认、计量、记录和报告，以如实反映本级政府或部门履行政府职责和实现政府职能的情况。此外，会计账户是按照会计要素来设置的，而会计要素又是按照财务交易的共性来界定的。企业会计包括六大会计要素：资产、负债、所有者权益以及收入、费用和利润。虽然作为会计实体的企业，其具体情况千差万别，但所有企业发生的财务交易与事项都可以归结为与六大会计要素相对应的某个类别。只有按照交易共性原则来界定会计要素并设计会计账户，才能使会计要素在原则上适用于所有类别企业的会计核算。相反，如果按照组织类别的共同属性来设计会计账户，必然产生严重的信息鸿沟。

从交易共性原则出发，政府会计的账户设置，首先应以交易类别为基础，而不是以组织类别为基础。即无论承担会计核算的是哪一类别的组织，都应当采用相同的会计账户对同质性交易进行记录与会计处理。按照交易共性原则构建统一的会计账户，即无论是政府整体还是组成单位或者是基金类别，只要它们承担会计核算和报告的责任，都可以使用相同的会计语言来记录、处理和报告交易，从而实现便利和高效率的信息流动，并将极大地保证财政和预算信息的可比性，为政府编制合并财务报表奠定坚实基础。

综上所述，要提高我国政府会计报告的透明度，更好地做到取信于民，在一定程度上取决于政府会计报告主体的准确界定。鉴于目前我国政府会计报告制度还不甚完整，我们更应该不断重整，不断改进，从而不断完善我国政府会计报告制度。

主要参考文献

1. 贝洪俊.新公共管理与政府会计改革.杭州：浙江大学出版社，2004

2. 赵建勇.政府会计的显著特征.会计研究，2004；9

3. 张连江，喻景中. 论政府会计的会计记账主体与报告主体.财务与会计，2003；10

4. 詹雷，王成.我国政府会计的现状和问题分析.财会月刊，2004；A1

5. 常丽. 政府财务报告主体的重整——基于财政透明度的视角.财经问题研究，2008；6

6. 朱雪峰.对政府会计主体的新认识.事业财会，2005；5