我国政府会计体系改革探讨

李相志　罗付珍

(对外经济贸易大学国际商学院　北京　100029)

【摘要】本文分析了我国政府会计和会计环境的变化,并在阐述政府会计改革理论的基础上,从制度和内容两方面探讨了我国政府会计改革的思路。

【关键词】政府会计　部门预算　政府财务报告

近年来,随着我国政府财力的增强和支出规模的扩大,社会公众对政府公共财政管理也不断提出新的要求,作为反映政府经济活动的政府会计信息已成为检查、监督、评价政府公共财政管理水平的重要依据。然而,我国现行的政府会计体系在理论基础、会计核算、报表披露和追踪问效等方面存在诸多缺陷,还不能全面反映政府的经济活动,不能为报表使用者提供正确、相关、有用的信息。因此,根据会计环境的变化,借鉴国际先进经验,改革政府会计制度,促进政府会计体系的建设就显得尤为重要。

一、政府会计改革的理论基础

在推动政府会计改革之前,必须重新树立政府管理的价值观,改变其行为取向,以全新的思维方式,从新的角度考虑政府行为,为政府会计体系改革的顺利进行提供坚实的思想基础。

1. 委托代理理论。在现代民主社会,政府与公民、政府与社会虽然在形式上是法权关系,但本质上是一种契约关系和委托代理关系。这种关系本质上要求代理人必须就其资源的使用情况向委托人负责,即政府必须按照纳税人的意愿来支配和使用公共财政资源,保证公共财政资源分配使用的经济性、效率性和有效性,尽可能以低廉的成本和优质的服务满足日益多样化的公共要求,并就资源使用的最终结果向纳税人负责。

2. 财政透明度原则。"透明"是相对于"不透明"而言的。财政透明度的基本要求是利益相关者能以较低的成本获取与政府预算管理及会计有关的所有有用的信息。公开与透明是政府依法行政、取信于民的重要体现,也是确保政府的公共财政受托责任得以落实的前提条件。政府预算公开与透明的核心就是要消除信息上的不对称,将政府预算置于公众的监督之下。

3. 有效政府理论。市场经济条件下,政府公共预算管理应建立在有效政府的基础之上。首先,有效政府应该是具有制度效率的政府,它能根据市场的变化和社会的发展及时调整生产和供给以及相应的政治制度;其次,有效政府应该是具有资源配置效率的政府,在公共产品和公共服务的提供过程中,应该以社会公共需求为导向,与市场和其他社会组织有明确的分工和协作,有效利用各种机制,有针对性地提供高质量的公共产品和服务。

4. 责任政府理论。有效政府必须是一个"可问责的政府"。责任政府理论在政府公共预算管理中的具体表现就是公共财政决策的责任制,政府预算、财务信息的公开化和透明化,公共财政资源配置和使用中的高效率以及政府对社会公共需求的积极回应。以责任政府的理念推进政府预算管理和会计改革,就是要在筹集、分配和使用公共财政资源中关注成本,注重绩效,强调投入和产出的配比关系,同时通过对财政资金绩效的计量和考评,为社会公众提供准确的预算会计信息,强化公众参与的意识,提高民主监督质量,促进政府更加自觉地履行公共受托责任。

二、政府会计改革的内容

1. 引入权责发生制政府会计。我国现行政府会计制度实行的是收付实现制,随着会计环境的变化,政府会计体系暴露出很多问题,其中很多弊端是由收付实现制引起的。因此,引入权责发生制是我国政府会计改革的必由之路。

我国的政府会计引入权责发生制应该借鉴其他国家改革的经验教训,走适合我国国情的改革之路:①加强相关的立法工作,为改革提供法律保障。一方面要加快立法工作,明确政府部门的权力和责任,把衡量政府活动的有效性和效率性的标准以法定的形式加以明确;另一方面要研究制定我国政府会计准则,完善有关预算管理制度的法律法规,使改革实施过程规范化、科学化和合法化。②扩大财政负债的核算范围。从对财政负债项目的分析来看,以下几种负债应该按照权责发生制的要求纳入财政负债的核算范围:政府借款和政府债券引起的利息、政府欠发工资、政府采购引起的应付未付货款、社会保障支出等。③摸清家底,规范资产记录,为今后资本化管理打好基础。现行政府会计无法真实地反映政府的资产状况,不利于资本化管理以及对资产的所有权、收益权的管理。而从权责发生制的要求来看,对资产进行资本化核算是必然趋势。要对各项实物资产进行确认,包括不动产、军用资产、投资资产、自然资源等。

2. 建立政府财务报告制度。政府财务报告应该是一种通用的、全面而系统地反映政府财务状况和运行情况的规范化的信息披露方式。迄今为止,我国还没有实行政府财务报告制度。虽然财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计各有一套财务报表,但是各套报表自成体系,并且存在严重的缺陷:报表内容不完整,反映信息过于简单;结构不合理,项目列示不规范。建立政府财务报告制度应当做好以下工作:

(1)确立政府财务报告目标。政府财务报告提供的信息至少能帮助报表使用者达到以下目标:评价预算执行的符合程度、分析政府的营运绩效、判断政府的财务状况、评价控制系统的运作情况等。公共受托责任和财政透明度是政府财务报告的最高目标,为了实现这个目标,政府应加大信息披露力度和降低信息使用者的成本,并考虑信息使用者的接受能力。因此必须制定政府会计准则,促使行政当局提供适当数量的会计信息。

(2)明确政府财务报告原则。编制政府财务报告应当遵循全面性、可靠性、相关性、一致性、可比性、可理解性、有用性等原则。其中,全面性是指政府财务报告应反映政府资金运动的全貌和报告主体的所有方面;有用性是指政府财务报告对于信息使用者来说都应该是有用的,应有助于信息使用者理解这个机构现在和未来的活动情况,机构资金的运用、来源及其运作效率。

(3)转变政府财务报告主体。政府财务报告的主体涉及报告内容的范围和组成结构。我国现行政府财务报告主体分为财政总预算主体、行政单位主体和事业单位主体。随着部门预算、国库集中收付制度和政府采购制度的推进,财政总预算会计和行政单位会计将逐渐趋于以一级政府为中心,对整个政府的会计事项进行核算,所以客观上要求将财政总预算会计与行政单位会计合二为一,成为政府财务报告主体;对于收入主要来源于财政拨款的事业单位,其会计核算应纳入非营利组织会计体系中;对于与财政完全脱钩的事业单位,其会计核算纳入企业会计体系。

(4)拓宽政府财务报告信息需求者的范围。我国现行的政府财务报告的编制主要针对权力机关及行政管理单位等内部使用者。事实上,政府财务报告具有宏观性,因此其信息需求者也很广泛,具体应包括社会公众、公共资金的投资者和债权人、有关评估机构及其评估者、各级行政管理部门等。

(5)政府财务报告内容的构建。我国的政府会计改革应吸收企业会计改革的成功经验。参照企业会计,政府财务报告体系至少应包括资产负债表、财务业绩表、现金流量表、财务报表附注。资产负债表用于反映政府的财务状况,财务业绩表用来反映政府的收支变化情况,现金流量表用来反映政府现金的流入、流出和结存情况。财务报表附注应该包括以下重要信息:对会计政策、会计方法使用情况的说明;对外投资、重大的或有负债、未结清的保留数、重大的期后事项、养老金计划及养老金负债、近期到期的债务;累计基金余额赤字;年度支出超过核定经费的基金等。

3. 建立绩效预算评价体系。绩效预算是市场经济条件下政府管理模式发展到一定阶段,进一步加强公共支出管理,提高财政资金有效性的客观选择。绩效预算不仅是预算方法的一种创新,而且是政府预算会计管理理念的一次革命。绩效预算就是将政府预算建立在可衡量的绩效基础上,强调的是"结果导向"。对于政府部门来说,公众对政府提供公共服务的质量与成本的关注,有助于促进政府决策程序的规范化和民主化;绩效目标的确立、绩效考评的执行及绩效评价结果的公开,有助于强化政府部门的责任;绩效预算赋予了政府部门更大的预算执行权,有助于促使政府部门按照成本效益原则优化资源配置。对于财政部门来说,绩效预算改革有助于促进财政管理方式的创新与变革,有助于提高财政资金的使用效率。在我国,绩效预算改革应当是在继续推进政府预算管理与会计的各项改革基础上建立起完善的绩效评价体系,将绩效预算的理念引入到我国的政府预算管理与会计中。具体包括:

(1)确定绩效评价内容。我国政府预算绩效评价应涵盖政府所有的公共支出,绩效评价的内容应不仅包括"量"的考评还应包括"质"的考评,具体来说有以下四个方面:一是绩效目标的合理性、科学性评价,即要求各部门在向财政部门申报预算资金项目时,应当制定合理、科学、明确的绩效目标,使之与预算执行结果挂钩,并作为编制绩效预算的基础和依据;二是财务评价,即对项目资金的落实与使用情况、经费投入与产出比较、财务信息质量、财务管理状况等方面进行评价;三是对绩效目标完成情况的评价,即通过对项目实际执行情况与绩效目标的对比分析,评价绩效目标的实现程度,并对其原因进行分析;四是持续效能及影响力的评价,即对项目完成后产生的效用及其对经济、社会、环境等方面的影响进行评价。

(2)建立绩效评价指标体系,编制产出与绩效分析表。绩效评价首先要求建立完整的财政预算支出绩效评价指标体系,使项目的绩效目标能够量化和具体化,为评价各类项目的绩效提供技术支持。最直接的绩效评价指标是计算投入产出比,但是由于政府预算的特殊性,所以应根据不同部门来设定绩效评价指标。例如,对警察的绩效评价不能只片面地强调逮捕人数的多少或犯罪率的高低,还应特别注意绩效评估对其行为的影响。最后,在指标执行的基础上,应编制产出与绩效分析表以评价其业绩。

无论从国内还是从国际来看,我国的政府会计目前都处于一个全新的、动态的变革环境中。这势必要求我们解放思想,更新理念,改进传统运行机制和制度,对政府会计体系进行改革,以适应社会经济的发展和预算环境的变化。

主要参考文献

1. 李敏之.我国政府预算会计改革措施构想.财会月刊(综合),2007;7

2. 张琦.公共受托责任、政府会计边界与政府财务报告的理论定位.会计研究,2007;12

3. 刑俊英.改革政府会计制度　防范财政负债风险.会计研究,2005;4

4. 曾绚.构建我国现代政府会计体系的若干探讨.科技与经济,2005;2