

# 论三轨制政府会计体系的构建

张曾莲

(厦门大学管理学院 厦门 361005)

**【摘要】** 本文首先介绍了政府会计的三个子系统:政府财务会计、政府预算会计和政府管理会计,并分析了它们之间的关系。然后通过分析现行预算会计的不足,提出应构建三轨制政府会计体系。

**【关键词】** 政府预算会计 政府财务会计 政府管理会计 三轨制

## 一、政府会计的三个子系统

1. 政府财务会计。政府是国家的行政权力机关,它代表国家行使公共事务管理权力和公共行政权力,按立法机关批准的预算筹集和使用公共资金,负责分配、使用和管理公共资金和资源,代表国家管理和运营国有资产,管理和承担国家的债权债务,负有保护公共资金、公共资源、公共财产的安全和完整,不断提高它们的使用效率和效益,确保国有资产保值增值,防范财务风险,促进社会政治经济稳定,推动经济持续增长,维护公共利益并实现利益最大化等责任,这些都是政府承担的财务受托责任。财务受托责任因财务收支活动的开展、交易或事项的发生而处于不断变化的状态,必须通过政府会计进行全面的确认、计量、记录和报告。为此,建立核算内容完整的政府财务会计系统,是全面反映政府财务受托责任的需要,也是公众借以评价政府公共受托责任履行情况的依据。政府财务会计应能够全面、完整、系统地反映政府的财务状况和财务活动结果,全面、客观、真实地反映政府的成本费用,全面、客观地反映政府的受托业绩。

2. 政府预算会计。它将政府预算和政府会计相结合,通过设置一套严密的预算账户,将政府预算执行的全过程进行严密的记录,并通过预算报表的形式向相关的信息使用者报告政府及政府部门、机构和单位履行预算管理职责情况的信息。预算是由政府行政部门根据社会发展计划和国家方针编制的、经立法机关批准后执行的年度财政收支计划,预算一经批准,就具有法律效力。预算会计只是对法定年度预算执行情况起控制作用,它并不影响政府财务会计的核算,这两个系统可以提供政府预算与实际相比较的会计信息。

3. 政府管理会计。在政府会计体系中,建立政府管理会计之所以必要,是因为以下两点原因:一方面,我国政府正朝着新公共管理思路进行行政管理体制改革和转变政府的职能,并向逐步建立服务型政府、绩效型政府的方向转变。为此,政府及其官员需要树立成本意识和投入产出的观念,增强行政成本意识和公共服务意识,变行政管理为公共管理,在具体的公共管理和公共服务中,引入工商管理技术和方法,加强公共财务管理,不断提高公共资金使用效益,进而提高行政效

率。另一方面,当前我国政府行政成本居高不下、行政效率和公共资金使用效益低下、重投入轻产出、进行重复投资和建设、大量浪费公共资源的情况普遍存在。笔者认为,通过建立政府管理会计系统,按照管理会计的方法,对政府开展公共管理和公共服务活动所耗费的公共资源进行系统化的核算,不仅有利于反映政府公共管理和公共服务的真实成本,有利于转变政府官员的公共财务管理意识,也能为客观评价政府工作绩效提供真实可靠的信息。

## 二、政府预算会计、政府财务会计与政府管理会计的关系

1. 政府预算会计与政府财务会计的关系。政府预算会计与政府财务会计的并存性体现在四个方面:政府会计目标的实现,客观上要求两个子系统并存;政府职能转变及公共财政体制的构建,使两个子系统并存成为必然选择;从提供会计信息的全面性、相关性及评价政府工作绩效方面看,两个子系统存在并存的必然性;从实际运行的结果方面看,两个子系统并存是一种必然要求。同时,两个子系统在诸多方面存在差异性。首先,在会计信息使用者方面,政府预算会计提供的会计信息具有特定性,仅仅满足政府财政部门、各级政府以及立法机关等相关方面的信息需求;政府财务会计提供的会计信息包括政府国有资产管理状况,政府债权、债务、投资情况,政府公共受托责任履行情况及绩效评价情况,政府现金流量信息,其使用者具有一般性。其次,在会计确认基础方面,政府预算会计采用现金制,这种会计确认基础不能正确反映报告期内的收入和支出;而政府财务会计采用权责发生制或修正的权责发生制。再次,在会计核算内容方面,政府预算会计只核算政府财政资金的拨入、拨出及运营情况,提供预算管理财务收支情况;政府财务会计要核算国有资产管理、债权、债务、投资、固定资产折旧、存货入账价值以及政府现金流量等方面的内容。

2. 政府预算会计与政府管理会计的关系。政府预算会计与政府管理会计的关系不仅表现在政府管理会计核算的信息资料能够为政府预算编制、预算控制、预算评价等提供政府活动的成本、绩效等方面的信息,还表现在政府预算会计的确认基础影响政府管理会计所反映的相关信息内容。政府预算会

计的确认基础包括现金制和应计制。目前大部分国家的政府预算会计采用现金制,也有少部分采用应计制,这样会产生管理会计与预算会计的一致和背离。政府管理会计与预算会计的关系有三种:一是管理会计与应计制预算结合;二是管理会计与预算系统的基金控制结合,它同时注重成本和现金;三是管理会计系统与预算会计系统相互独立。

3. 政府财务会计与政府管理会计的关系。通常管理会计和财务会计能有效地使用同一数据库,相关部门在制定财务会计准则时,应考虑其对管理会计的影响。企业的很多财务会计准则与管理会计目标不一致,政府会计准则也存在这样的问题。当两者不一致时,需要进行协调。即使经过协调,重大不一致还是会引起困惑和呈报信息可信度的缺失。如果两者处理方式不同,将很难为财务会计和管理会计提供有效的信息。所以,财务会计准则与管理会计概念需要同时确定,差异需要尽量缩小。从受托责任角度看,管理会计是一种与财务会计相对应的会计。以程序性受托责任为对象的政府财务会计不要求追求稀缺资源利用的绝对和相对结果,但正如程序性受托责任与结果性受托责任不能绝对分开一样,管理会计与财务会计也不可能处于绝对对立状态,而是存在一定的联系。有专家指出:政府管理会计是政府财务会计在逻辑上的延伸,同时管理会计又是传统财务会计与其他领域的技术的结合,是传统财务会计和管理咨询二者的混合物。

### 三、现行预算会计的不足与政府会计体系变革

我国目前并不存在真正意义上的政府会计。现行政府会计对象仅仅为财政性资金运动,类似于政府预算会计。目前预算会计由财政总预算会计、行政单位会计以及事业单位会计组成,它是极不完善的预算会计与财务会计的混合体。我国政府一直以来强调预算会计是为预算管理服务的,使得现有的预算会计系统在提供政府会计信息方面存在很多不足,主要表现在四个方面:预算会计信息缺乏公开性;预算会计信息缺乏资产信息;现行预算会计系统提供的政府债务信息相当匮乏;预算会计没有提供政府整体及部门的成本、绩效信息。总之,现行预算会计还不是真正意义上的政府会计,它主要对预算资金而非政府资金运动进行核算,这就使得我国的预算会计虽然反映与当期预算执行相关的财务收支情况和财务状况,却没有连续、全面、系统、完整地反映预算收支对政府财务活动及财务状况产生的当期影响及连续影响。这是导致我国预算会计系统不能对政府资产、负债、成本和绩效进行有效核算和报告的根本原因。

而政府职能转变和行政管理改革,要求改革现行预算会计,建立包含政府预算会计、政府财务会计和政府管理会计的新型政府会计体系。一是传统的行政管理体制成为束缚市场经济发展的枷锁,政府官员缺乏责任感,导致政府行政管理无效率。这就要求减少政府过多的行政规则,推动政府机构改革。二是新公共管理运动要求政府运用现代经济学原理和工商管理技术、方法,引入市场机制、竞争机制和绩效考核评价体系,建立三轨制政府会计,为公共管理提供必要的财务信息。三是随着民主政治的发展、公众知情权意识的增强,我国

正积极倡导建立透明政府、绩效政府,这也需要能客观反映政府公共受托责任履行情况的三轨制政府会计。在公共受托责任背景下,政府的功能正逐步向服务型、管理型、绩效型转变,建立透明政府、绩效政府,需要完善政府会计系统,以全面反映政府各项活动,评价其业绩;对政府进行有效制约和监督,以解脱政府的公共受托责任。因此,政府职能转变要求建立三轨制政府会计体系,体现“立党为公、执政为民”的精神。

### 四、三轨制政府会计体系的构建与协调

政府会计改革,必须跳出预算管理的框架,以履行公共受托责任为主要出发点,以满足政府会计信息使用者的信息需求、提供全面的政府会计信息为目的,构建绩效导向的应计制政府会计系统,实现预算会计向政府会计的过渡。这不仅仅是名称上的变化,而是对我国现行预算会计体系的根本性变革。

新公共管理的绩效管理理念强调以绩效评价为主要工具,以追求政府活动的经济性、效率性与效果性为目标,强化对政府与政府部门公共受托责任的约束,完善公共受托责任机制。这一方面要求政府准确地核算公共活动的成本费用,强化内部财务预算管理,以推动政府绩效的提高;另一方面要求政府充分公开披露财务信息,不断提高财政透明度,通过外部监督和外部评价推动政府绩效的提高。这要求建立兼具预算会计、财务会计和管理会计目标的三轨制政府会计体系。

在商业领域,管理会计系统与财务会计系统往往被割裂开来分别研究,而且没有单独建立预算会计系统。在公共财务领域,政府预算会计、政府财务会计和政府管理会计在履行政府的公共受托责任方面具有相互补充的协同作用。三个会计系统间的协调效果取决于协同基础的建立、协同过程影响因素的识别、协同作用发挥的途径等。首先,没有健全的预算会计系统和管理会计系统,政府内部就无法对预算执行情况、资源耗费情况进行跟踪控制,也就无法掌握客观、真实的预算执行信息与成本信息。而政府自身对这些信息的掌握是满足财务会计系统外部信息需要的前提,否则将不仅导致政府内部绩效评价无法进行,也会制约财务会计系统在满足外部绩效评价信息需求方面效用的发挥。其次,政府财务会计系统的改革如基金会计模式的选择、应计制会计确认基础的引入,以公共资金运动而非单独预算资金运动为会计对象等,不仅有利于满足外部公众绩效评价的信息需求,还可为政府公共管理提供便利的信息。此外,在考虑我国会计信息披露内容、方式与形式等问题时,不仅要求从满足外部信息需要的角度进行探讨,还要从政府预算会计系统、政府成本会计系统所提供的信息支持方面做可行性分析。总之,政府预算会计系统、政府管理会计系统与政府财务会计系统应通过信息的协同,最终实现功能的协同。

### 主要参考文献

1. 徐公伟.谈我国政府财务会计与预算会计的协调.财政研究,2005;3
2. 厄尔·R·威尔逊著,荆新译.政府与非营利组织会计.北京:中国人民大学出版社,2005
3. 李建发.政府财务报告研究.厦门:厦门大学出版社,2006