

论我国政府财务会计目标的定位

陈劲松¹ 石道金(博士)¹ 彭珏(博士生导师)²

(1. 浙江林学院 杭州 311300 2. 西南大学经济管理学院 重庆 400715)

【摘要】 本文基于政府会计体系按性质和职能构建的观点,分析了我国政府财务会计目标的影响因素和政府财务会计信息的使用者及其信息需求,认为应分别采用不同的会计基础和为满足不同信息功能的需要,分阶段构建适应我国国情的、动态的政府财务会计目标。

【关键词】 政府财务会计目标 影响因素 使用者需求

会计目标是指在特定的会计环境中,人们通过会计活动试图或期望实现的结果,是现代会计理论研究及实践活动的逻辑起点。不同的历史时期,由于会计环境的不同,会计的目标也必然不同,会计环境的变迁必然会推动会计目标的变化。要研究政府财务会计的目标,就必须研究其相关环境因素,其中政治、经济、法律和文化是其主要的影响因素。基于此,本文对我国政府财务会计目标的定位作一探讨。

一、国外政府财务会计目标述评

国外对政府财务会计目标的表述,大体上可以归纳为美英模式和德法模式两种。

1. 美英模式。包括美国、英国、加拿大、澳大利亚、新西兰等国家的政府财务会计基本上属于同一模式。这些国家大都政治比较开明,集权程度较低,资本市场比较发达,文化也比较开放,注重个性化需求,国家对经济的干预较少,因此体现在政府财务会计目标上,会计信息主要为外部使用者提供,范围广,内容多且细,重点是提供财务方面的信息,提供会计信息的目的是阐明政府的受托责任和满足决策需要。

美国政府会计准则委员会(GASB)在其第一号概念公告“财务报告目标”中提出了三大类九小类政府财务会计目标:

(1)财务报告提供的信息应该帮助政府解脱受托责任,并且有利于使用者评估这种责任。①便于使用者判断政府当年的收入是否足够支付政府当年提供的服务;②表明政府的资源是否根据合法的预算获得和使用的,是否依从了相关的法律和契约的要求;③便于使用者评估政府的服务能力、成本和成效,从而有助于选举和决策。

(2)财务报告应该帮助使用者评价政府公用事业当年的运作结果,主要包括以下三个方面:①提供资源结构和资源使用的信息;②提供关于政府怎样筹措资金和满足现金需求的信息;③提供必要的信息来判断政府公用事业当年的运作结果,其财务状况是改善了还是恶化了。

(3)财务报告应该帮助使用者评估政府能够提供的服务水平和履行到期职责的能力。①提供关于政府公用事业财务状况和经济状况的信息;②提供关于政府公用事业的运作超

过当年计划的财务和非财务资源的信息,包括可以用来评估这些资源潜在服务的信息,这些信息应该可以帮助使用者估计长期和短期的资本需求;③披露对资源有限的法律和契约以及资源潜在损失的风险。

事实上,GASB认为政府财务会计的目标可以简单地表述为:“政府财务报告提供的信息,应当有助于使用者:①评价政府的受托责任;②做出经济的、社会的以及政治的决策,而评价受托责任是政府财务报告的最高目标,所有其他目标都必须与它相符合”。

澳大利亚会计准则委员会在其会计概念公告第2号——“通用目的财务报告的目标”中指出的政府财务会计目标是提供给使用者做出有关稀缺资源配置决策的有用信息,通用目的财务报告“履行受托责任”被包含在“提供对做出有关稀缺资源配置决策的有用信息”这个广义的目标当中。

国际会计师联合会政府对政府财务会计目标进行了深入研究,其公共部门委员会在第1号研究报告中阐述了政府财务会计的具体目标包括三个方面:①财务报告应当帮助政府完成向公民陈述受托责任的义务,并且应当有助于使用者评价政府的受托责任;②财务报告应当能够帮助使用者评价政府当年的业务活动成果;③财务报告应当帮助使用者评价由政府提供的服务及其履行业务的能力。

2. 德法模式。除德国和法国外,欧洲大陆国家如意大利、西班牙也都采用这种模式,这些国家大都实行集权管理,国家对经济活动干预较多,资本市场不很发达,属于成文法国家,文化较为传统和保守,往往比较注重集体主义,权力距离也相对较大,等级较为森严,注重按章办事。他们的做法是:会计信息主要向立法机关、行政部门提供,主要提供财政预算信息,这些信息主要供议会和政府管理部门决策使用。如德国规定,政府会计的主要目的是满足立法机关的信息需要,政府会计属“立法导向”型会计,其信息用于“财政”目的而非“管理”目的;法国规定,所有的信息使用者不具有同等的重要性,政府会计信息首先必须确认政府部门自己的需要是最重要的(北京市预算会计研究会政府会计课题组,2006)。

二、我国政府财务会计目标的影响因素分析

1. 政治因素。我国是一个社会主义国家,实行多党合作、民主协商的政治制度,政府对国家事务和财政预算管理实行“统一领导、分级管理”的体制。同时,根据国家政权结构和“一级政权、一级事权、一级预算”的模式,政府预算分为中央、省(自治区、直辖市)、市(自治州)、县(市辖区、自治县)和乡镇等五个级次,每一级预算分别由各级政府的财政总预算和所属行政事业单位预算组成。我国政府会计一直被作为国家经济管理的工具,立法机关和管理部门是政府会计信息的主要使用者,政府会计的主要目的是向立法机关和政府管理部门提供财政预决算信息和管理信息。改革开放后,我国在经济领域进行了一系列改革,政治体制改革也在不断深化,政府在社会和经济运作中的地位、职能更加明确,国家对经济的干预力度减少,市场规律发挥越来越大的作用,会计作为独立的学科得到了较大的发展,政府除向立法机关和管理部门提供预算和管理信息之外,客观上也要求政府会计提供更富信息含量和更加透明的财务报告,以解脱政府的公共受托责任和满足包括社会公众在内的信息需求者的信息需求。

2. 经济因素。在经济管理体制方面,我国当前处于从计划经济向市场经济转变的转轨时期,计划经济与市场经济交替碰撞,政府的计划与预算职能仍然较为突出,政府会计信息仍然主要是反映国家预算执行情况。随着市场经济体制逐步健全,政府的职能必将发生深刻的变革,逐步转向为市场经济服务,并促使政府财务会计目标随之发生变化,政府会计信息使用者的范围会进一步扩大,政府会计为不同的信息使用者提供更多的与决策相关的信息的需求也随之增加。现阶段,我国实行的是以生产资料公有制为主体、多种经济成分共存的所有制,公有经济在国民经济中仍然占据主导地位,国家是主要的投资人和 社会管理者,政府代表国家行使国有资产的所有权,政府有义务向社会公众提供有关国有资产的保值增值信息。随着资本市场的发展,政府财政资金的来源逐步发生变化,除了税收之外,政府还通过证券市场向国内外投资者举借债务资金和募集股本金。因而新的形势下政府会计必将为更多的利益相关者提供决策相关的信息。

3. 法律因素。我国基本上属于成文法国家,当前政府会计法规体系主要包括《会计法》、《预算法》、《财政总预算会计制度》、《行政单位会计制度》、《事业单位会计制度》和《事业单位会计准则》等,会计规范和准则都属于行政法规,立法机关和管理部门是政府会计信息的主要使用者,会计目标的表述散见于相关制度法规里,并侧重于提供合规信息和满足管理需要。可以预见,随着政府职能的转换和财政预算体制改革的深化,相关政府会计法规体系也需进一步进行调整,我国政府财务会计目标也必将随之改变。

4. 文化因素。我国深受两千多年封建文化的影响,思想较为传统和保守,比较注重集体主义,奉行集权管理,注重按章办事,对不确定性尽量规避,表现在政府财务会计目标上就是比较注重对法规的遵从和对预算执行情况的反馈。随着改革开放的深入,我国精神文明建设也取得了长足的进步,人

民当家做主的意识不断得到加强,对国家事务的关心和参与热情不断高涨。政府的职能正在朝着适应市场经济发展的方向转变,主要体现在以下方面:①强调政府受人民之托,用人民的资金来管理国家各项事务,向人民提供公共服务。②政府应当为人民当好家,理好财。政府应当接受人民的监督和评价,其中包括对政府国有资产管理、债务管理和财政性资金管理的监督和评价。③在市场力量逐步增强、法制建设逐步完善和政府职能逐步转变的情况下,人民与政府之间需要建立起委托与受托的代理关系,政府负有公共受托责任。④政府的功能将逐步向服务型、管理型、绩效型转换。

三、我国政府财务会计信息的使用者及其信息需求

1. 政府管理部门。我国长期以来实行市场调节与国家宏观调控相结合的管理机制,政府各职能部门在经济管理中发挥着重要的作用,政府会计改革都与政府各职能部门的需求密不可分,各级政府虽然自身是会计信息的提供者,但自身也是会计信息最直接的需求者。目前我国财政改革的核心任务是建立与市场经济体制相适应的公共财政管理框架,政府各职能部门为加强预算控制和宏观经济管理,必然要求政府会计提供有利于管理决策的信息。

2. 立法机关。我国各级人民代表大会和常务委员会是代表人民利益的立法机关,是我国的最高权力机关,并代表人民对政府进行监督。《宪法》和《预算法》都明确了政府应向各级人民代表大会和常务委员会报告政府收支情况,因此,政府会计应向立法机关提供预算执行和依法行政的信息,以解脱其受托责任。由此可见,立法机关理所当然地成为政府会计信息的主要使用者之一。

3. 审计机关。在我国,国家审计机关的职责是审查政府财务报告。《审计法》第二条规定:“审计机关对国务院和地方各级政府及其各部门的财政收支的真实、合法和效益依法进行审计。审计机关需要通过审查政府财务报告对预算执行情况和政府财务收支的合法性和效益性作出评价。”因此,审计机关也是我国政府会计信息的主要使用者之一。

4. 投资人和债权人。随着全球经济一体化步伐的加快,国际资本日益融合,我国积极利用国际资本来加快经济建设。近些年来,我国政府通过发行国债或向相关机构组织举借债务,在国内外资本市场上筹集了大量的资金,用以推进社会经济发展。在这种新形势下,放贷的外国政府、国际金融组织、国债持有者、国家银行等与政府发生关系的投资人和债权人出于对其资金安全和收益稳定性考虑,必然要了解政府财务状况和收支状况,以便据此作出相关的经济决策,因此,投资人和债权人构成了政府会计信息的使用者。

5. 社会公众。财权是事权的物质保障,政府资源主要包括:政府作为社会公共利益的代表者而无偿占有的国家公共资源,政府利用社会管理者的权力而向纳税人征收的税款和国家以法令形式强制性征缴的处罚性收入,政府作为公共产品提供者而在向社会提供劳务或服务时收取的少量成本补偿收入,以及机构或个人的无偿捐赠等等。政府同人民之间形成了受托与委托的公共受托代理关系,政府在使用上述资源的同

时,必须接受资源提供者的相应监督。人民作为国家资源的终极所有者,必然要求政府财务会计提供政府对国家资源的使用情况和履行相关受托责任的信息。

6. 其他利益相关者。除了上述一些政府会计信息的主要使用者,我国政府会计信息的使用者范围在逐步扩大,产生了一些新的信息需求者,如在我国政府部门与非营利单位、企业的合作项目逐渐增多的情况下,为政府提供服务的企业组织使用政府会计信息进行正确的经营决策的信息需求必将随之增多。当然,他们只是对政府会计信息中与自身经营相关的少量信息密切关注,其信息需求具有强烈的针对性。另外,专业的经济和财务分析师也开始加入政府会计信息的使用者行列,他们需要为相应的机构和个人提供专业的信息服务,必然要求高质量的政府会计信息。还有一些环境和动物保护主义者也会关注政府的特定会计信息。

四、政府财务会计的目标定位

1. 政府预算会计的目标。我国目前的政府预算会计是在1998年改革的基础上按照组织类别构建起来的总预算会计、行政单位会计和事业单位会计三位一体的预算会计体系。在该体系下,三者采用不同的会计科目记录各自的交易,实际运作中形成了相互分割、互不衔接的“三张皮”。因为这一体系并不是全面反映包括拨款、承诺、核实和付款四个阶段政府预算支出周期的预算会计,而是以预算会计中的预算执行会计为主体的政府预算会计,现行预算会计的三个分支虽然都记录各自的交易,但没有哪一个系统能完整、连续地记录支出周期上游阶段的预算授权、中游阶段的承诺交易和核实交易以及下游阶段的付款等各个阶段的预算信息,从而使得预算会计对预算的监控职能难以落实到位(王雍君,2004)。

因此,我国应继续深化政府财务会计改革,进一步明确政府财务会计的目标定位。现阶段我们可借鉴发达国家的双重预算模式,即:一方面,采用现金基础或修正的现金基础,并将之逐渐调整为修正的权责发生制基础,以最终采用完全的权责发生制基础的一般政府财务会计体系;另一方面,采用基金会计模式并运用同预算相吻合的会计基础,建立基于支出周期的预算会计这一特殊政府财务会计体系。预算会计的特殊性决定了它的目标的相对单一性和稳定性。根据上述改革思路,我国当前政府预算会计的目标应定位为追踪预算拨款和拨款使用的政府会计,它应采用与预算一致的会计基础即修正的权责发生制,提供连续、系统、完整地反映拨款、承诺、核实和付款四个相互衔接阶段的预算支出周期全过程的会计信息,为政府管理部门有效管理预算全过程、合理控制公共支出、妥善管理财政风险提供全面的会计信息,并满足立法机关、政府审计机关和社会公众对预算管理和监督的信息需求,从而解脱政府的公共受托责任。

2. 一般政府财务会计的目标。相比较而言,一般政府财务会计目标要比政府预算会计目标相对复杂和不稳定。它更多地受客观的政治、经济、法律、文化等外部因素的影响,其定位不可能一成不变,会随外部因素的变化而变化。因此,我国一般政府财务会计的目标应分阶段来确定。

在未来3~5年的时间内,我国政府财务会计应在完善财政收支分类改革的基础上,着手完善基于现金制基础或修正的现金制基础的财务会计体系,提供反映政府整体的财务状况、运营情况和现金流量信息,满足政府管理部门、立法机关和审计机关在做出政治、经济、文化和法律决策时的信息需要,从而解脱政府的公共受托责任。

在未来5~20年的时间内,逐步引入修正的权责发生制基础。在资产方面,除反映现行现金制基础上政府当期流动资产之外,应逐步增加反映政府长期债权投资、国有股权投资、固定资产、无形资产等政府长期资产;在负债方面,除在现金制基础上反映政府当期的流动负债之外,应逐步增加反映政府直接隐性负债、或有直接负债,充分揭示政府的负债风险;在政府的收入和费用确认方面,应逐步按修正的权责发生制原则来进行确认,从而有利于政府绩效的考评,为建立绩效透明政府奠定基础。随着改革的深化,政府会计信息的使用者必将逐步扩大,社会公众、投资人及其他利益相关者也将加入政府会计信息的使用者行列,因而,我国一般政府财务会计的目标应定位为在修正的权责发生制基础上提供反映政府财务状况、运营情况和现金流量的财务信息,以满足政府管理部门、立法机关和审计机关在做出政治、经济、文化和法律决策时的信息需要,同时满足投资人及其他利益相关者做出相应决策的信息需要,并有利于社会公众了解政府公共受托责任的履行情况,从而解脱其公共受托责任。

在未来20~50年甚至更长的时间里,我国的政治改革将更加深入,人民当家做主的程度将不断提高,市场经济体制更加完善,政府作为管理者将从更多的经济领域退出来,主要为经济的发展保驾护航;政府会计相关的法律、法规和制度必将进一步完善,一般政府财务会计对于修正的权责发生制的使用范围会更广直至采用完全的权责发生制;政府资产的核算范围将扩大到包括国家土地、文物、矿产资源等政府的全部资源,债务的反映也将扩大到或有隐性负债;政府此时的财务会计对财政风险的揭示会更加充分,对收入费用的确认在权责发生制下会更加全面。因此,这个时期一般政府财务会计目标可表述为提供以应计制为基础的反映政府财务状况、运营情况和现金流量的财务信息,以满足政府管理部门、立法机关和审计机关在做出政治、经济、文化和法律决策时的信息需要,同时满足投资人及其他利益相关者做出相应决策的信息需要,并有利于社会公众了解政府公共受托责任的履行情况,从而解脱其公共受托责任。

【注】本文系浙江省教育厅资助研究项目“我国政府财务会计概念框架的构建”(项目编号:20070937)的阶段性成果。

主要参考文献

1. 美国政府会计委员会编.马如雪等译.美国州和地方财务会计与财务报告准则汇编.北京:人民出版社,2004
2. 北京市预算会计研究会政府会计课题组.关于建立中国政府会计准则的研究报告.会计研究,2006;3
3. 王雍君.政府预算会计问题研究.北京:经济科学出版社,2004