

政府会计目标选取问题研究

上海电视大学 郝东洋

【摘要】 本文对会计目标在政府会计改革中的作用进行了分析。在借鉴各国政府会计改革经验、充分考虑会计目标层次性的基础上,结合实际,对我国政府会计目标的选取提出了具体建议。

【关键词】 政府会计 会计改革 会计目标

一、会计目标在政府会计改革中的作用

会计目标在政府会计改革中的作用,可以从政府会计概念框架的重要性以及框架中会计目标的统率性地位来认识。

首先,构建政府会计概念框架的重要性毋庸置疑。会计概念框架是会计基本理论的重要组成部分,能帮助准则制定部门制定具有内在一致性的政府会计准则;在不存在相关准则时,提供一个解决会计问题的参照依据;增进使用者对财务报告的理解和信任。以美国政府会计准则委员会(GASB)为例,其从一开始就认识到健全的会计概念框架在政府会计准则发展中的重要性。为此,GASB先后专门发布了《联邦财务报告目标》(第1号概念公告)及《主体与揭示》两份概念公告,它们对随后发布的准则作用很大。在我国,由于企业会计准则没有制定概念框架,出现了一些概念不统一、逻辑不一致的情况。因此,在政府会计改革过程中,决策者充分汲取了企业会计准则制定的教训,认为政府会计改革和政府会计准则建设,应当理论先行,这样能使我国政府会计改革有的放矢,少走弯路,才能使我国政府会计标准的制定和政府会计改革能够真正解决我国实际问题。

其次,在政府会计概念框架中,会计目标则发挥着逻辑起点的统率性作用。它解决了三个问题:向谁提供政府会计信息;提供什么样的政府会计信息;提供这些政府会计信息干什么。科学地回答了上述问题,政府会计改革也就有了正确的方向。仍以GASB的改革为例,其1984年公布的第1号概念公告中对报告目标的详细阐述对其后的具体准则制定起到了直接的指导作用,这一点在第34号准则公告《州和地方政府的基本财务报表及管理讨论与分析》中表现得尤为突出,在长达十多年的时间中,报告目标指导了“史无前例的新政府会计报告模式”的制定。

由此可见,政府会计目标是设计政府会计概念框架的核心,是建立政府会计规范体系的基点,是推行政府会计改革的出发点和归宿点。

二、各国政府会计目标的比较

从各国政府会计改革的经验看,都有比较明确的会计目标。围绕会计目标所回答的三个问题,各国对政府会计目标的表述大体可归纳为两大模式。

其一为英美模式,包括美国、英国、加拿大、澳大利亚、新西兰等国在内。这种模式是依据新公共管理理论、权责发生制会计(预算)改革的理论界定的。其特点是:会计信息主要为外部使用者提供,范围广;着重提供财务信息,内容多且细;提供会计信息的目的是阐明政府施政的受托责任;政府会计定位为财务会计(政府资源会计)。

其二为德法模式,除德国和法国外,欧洲大陆国家也都采用这种模式。其特点是: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;提供这些信息主要供议会和政府决策使用。

事实上,经过仔细分析不难看出,两大模式的分野与其不同的政治经济背景有关。

首先,两种模式所处的法律体系不同。德法模式国家的法律体系属于以成文法为特征的欧洲大陆法系,而英美模式国家的法律体系则属于以习惯法为特征的海洋法系。大陆法系的国家政府会计受法律影响广且深,相关的规定往往直接列为公共财政和预算法的组成部分。而海洋法系国家,一般不通过立法对政府会计原则作具体规定,即使涉及对政府会计的要求,也是原则性的规定,详细且具体的政府会计原则由职业团体或各方面联合组成的专门机构主持制定。

其次,两种模式的国家里,议会与政府之间的关系不同。德法模式国家议会的作用相对政府较弱,而英美模式国家议会作用相对独立,与政府地位均衡。议会与政府间的关系不同很大程度上影响着立法机构和社会公众对政府会计信息的需求。如果议会的作用较弱、权力较小,则议会和政府会计信息的需求就相对较少,有时仅限于审核政府预算的执行情况,进而社会公众对政府会计信息的需求也较少;相反,如果议会的地位相对独立、权力较大,就有对政府行为进行全方位监督的动机,从而带动社会公众对财政状况的监督,这也从客观上对政府会计信息提出了更高要求。

最后,两种模式的国家里,联邦(中央)政府与地方政府的的关系不同。德法模式国家的联邦(中央)政府对地方政府的监督控制权一般较高,而英美模式国家的联邦(中央)政府对地方政府的监督控制则较弱。联邦(中央)与地方政府的不同关系影响着地方政府承受的外部压力以及外部相关人员对政府

会计信息的需求。如果联邦(中央)政府对地方政府监督控制权较强,投资者、债权人等外部人会将关注的焦点放在整个国家政府,而非地方政府。因此,外界对政府会计信息的需求就相对较弱,政府会计也与预算联系更为紧密。如果联邦政府对地方政府监督控制权较弱,则地方政府作用相对独立,其所承受的外部压力则更大,势必要求其提供易于公民、投资者、债权人理解的会计信息。

由此可见,从一国的政治及经济体制出发、考虑历史文化等方面的独特性进行政府会计的改革,明确适合于我国国情的政府会计目标是恰当且必须的。

三、政府会计目标发展的渐进性与层次性

在正式确定政府会计目标前,有必要进一步对政府会计目标发展的渐进性与层次性加以认识。

从根本上说,政府会计的改革动力源于民主社会和市场经济对受托责任的巨大需求。随着民主政治与市场交易的发展,政府会计信息越来越多地成为调控和强化经济活动、订立社会和政府合约条款的依据。在政府从事货物和服务买卖及资金借贷等市场交易时,会计信息将反映其经济受托责任;而在政府通过征税来筹集公共资金时,会计信息将反映其政治受托责任。

民主的政府被要求公开账目,接受审计或公布其财务报告——这种财政透明度思想在客观上限制了政府的权限。可以理解的是,政府不会自愿提供公众感兴趣的更多信息,这就需要制定强制性的报告准则,以达到获取符合公众信息使用者要求、反映政府受托责任的会计报告的目标。政府会计目标日益具体化与全面化的变迁既直接反映了政府财政透明度的提高,也成为政府民主化进程的标志。

在政府会计目标渐进发展的过程中,其内涵不断丰富扩张,以致现代政府会计目标体现出一定的层次性。一般认为,成熟的政府会计有三个层次的目标。

首先是基本目标。政府会计的基本目标在于检查、防范舞弊和贪污,以保护公共财政资金的安全。这一目标是政府会计信息系统的基本功能体现。即便在行政、立法、司法权力平衡的政体里,舞弊现象仍时有发生,因此应建立必要的披露程序、提高财政资金的透明度,防止财政违规行为。

其次是中级目标。政府会计的中级目标在于促进健全的财务管理,使政府的收入、支出、举债和还债等经济活动能全面处于政府的预算和事前规划范围当中。在这种情况下,政府会计系统将有助于当事人提高政府运营活动的经济性和效率性,保证以最低的成本提供更好的公共服务。

最后是最高目标。政府会计的最高目标在于帮助政府履行公共受托责任。公共受托责任依存于政府行为的各种代理关系中:公务员对行政长官有受托责任、行政部门对立法部门有受托责任、政府对民众有受托责任。通过刺激代理人披露必要、适量的信息,降低使用者的信息成本,以提高受托责任的履行效率。

只有认识到政府会计目标发展的渐进性以及层次性,从而依据我国的政治与经济环境合理地政府会计目标做出选

择,才能保证政府会计改革的顺利进行。

四、政府会计目标的选择

以上述分析为依据,笔者认为确立政府会计目标,应从我国的国情出发,保证理论上的合理性和实践上的可行性。

首先是为谁提供政府会计信息。我国政府会计信息应向立法机关和有关行政管理部门提供,包括各级人大、各级政府及所属财政、税务、审计、宏观规划部门、部门预算主管部门。其原因在于:第一,在我国政治经济高度集中统一的环境下,立法机关和政府部门需要利用政府会计信息进行宏观调控和提供公共服务的决策,各级政府会计的会计主体也有提供这些信息的职责。第二,我国民众关注的重点主要在于增收、医疗、教育、就业等民生问题,相对于西方民众来讲,较少关注政府会计信息。第三,我国政府获得的捐赠,相对美国等西方国家微不足道,基本不需要说明捐赠资源的使用情况。第四,我国政府是人民的政府,其履行了各级人大的委托责任,政府向作为立法机构的人大提供财务报告,体现了执政为民的宗旨。

其次是提供什么样的政府会计信息。我国政府会计应以提供政府财政资金信息为主,包括政府预算、部门预算执行的信息,重大投资项目的绩效信息,财政、财务资金使用风险预警信息,政府产权、债权、债务信息等。这是因为:我国财政收入占全国GDP约20%,如此巨大的资源如何分配使用,是人大和政府领导关注的重点,也是审计部门检查的重点;而我国实行共产党领导、多党合作的政治制度,政党间无根本利益冲突,政府领导人不存在通过向社会公众提供全方位履行经济活动绩效信息获取当选的需要。

最后是提供政府会计信息的目的。我国政府会计信息的目的应主要为国家和政府领导提供决策服务信息。其理由是:国际公立单位会计准则强调,公共部门财务报告应以决策有用性为首要目标,反映受托责任为次级目标;而政府通过财政、综合规划、税收等政策进行宏观调控和提供公共服务,的确离不开政府会计信息的支持。

由此,我国政府会计的目标可明确为:以向政府、立法机构提供财政资金收支信息为主,同时提供财政状况的信息。这种模式符合我国国情,既充分反映了财政收支信息,又反映了使用财政资金形成的财产信息和应由本期财政支出负担的负债信息。

主要参考文献

1. 宋衍蘅,陈晓.西方国家政府会计的比较及其借鉴.会计研究,2002;9
2. 陈立齐,李建发.国际政府会计准则及其发展评述.会计研究,2003;9
3. 裴荣,郝东洋.论我国政府会计准则概念框架的构建.财会月刊(会计版),2004;10
4. 李元,杨薇钰.应计导向政府会计概念框架的制度有效性分析.当代财经,2005;6
5. 张国生,赵建勇.政府和非营利组织会计的环境、特征与预算会计改革.财经论丛,2005;1