

# 政 府 会 计 改 革 策 略

厦门大学管理学院 王 瑶

由于收付实现制预算会计基础存在诸多局限性,难以适应预算会计环境的变化和市场经济对政府资金管理的需要,如何逐步引入(修正)权责发生制会计核算已成为近期预算会计制度改革迫切需要解决的问题之一。

## 一、改革的进程安排

1.宜分阶段、循序渐进地实施改革。1979年,F.C.Mosher提出了将政府财务管理分为三个阶段的建议:①规范与控制阶段。本阶段的重点在于合规性、准确分类和规范收支。②财务管理阶段。本阶段的重点在于完善监督、更加优化资产管理、更加务实地预算以及以提高效率和降低成本为核心的审计。③战略选择阶段。本阶段的重点在于结合预算、计划和会计,利用绩效审计来增强经济性、效率性和效果性。Mosher认为,许多国家的政府会计与审计改革进程中出现的问题,正是由于违背了阶段顺序才产生的。

目前,国际上大多数国家实行的是修正的权责发生制,从安全性和可行性考虑,笔者建议我国也应从收付实现制向权责发生制逐渐过渡,按照收付实现制→修正的收付实现制→修正的权责发生制→权责发生制的路径分步推进改革。

2.实行从地方政府到中央政府的改革路径。这种做法的优点在于避免了超负荷的工作量和过于复杂的操作,并且能够汲取试点政府的经验和教训,降低改革的风险和成本。建议我国可选取若干省市进行试点,待实行一段时间后,在肯定改革成效的基础上,逐步向其他省市乃至中央政府拓展。

3.秉承先易后难的原则,依据本国国情对改革的业务类型有所取舍。比如,从技术上考虑,将权责发生制应用于收入确认的难度要大于将其应用于支出确认的难度,部分原因是前者的不确定性高于后者。因此,可以考虑先将权责发生制用于支出的确认和计量,然后再用于收入的确认和计量。对资产项目的确认,可以先按权责发生制对部分金融资产进行核算,之后再考虑按权责发生制对实物资产进行核算。

## 二、改革的配套措施

1.施行相应的法律保障措施。法律框架是推进权责发生制改革的前提条件。具体的做法是根据公共部门改革的具体要求制定相关的法律法规,包括对财政法规、审计法规的修订,制定权责发生制会计准则,详细规定资产、负债的处理规则等。

2.积极引导学术界从事政府会计研究,包括建立概念框架体系和进行实证研究。政府会计概念框架研究主要包括对政府会计概念研究、政府会计使用者研究、政府会计目标研究以及政府会计模式研究等。通过对比利时政府会计改革的

研究发现,比利时政府过于依赖企业会计系统,将私营部门的会计概念直接转换到公共部门,导致一些规则自相矛盾,缺乏一贯性,加之缺乏专业的会计系统支持,概念框架缺乏的问题更加严重,严重影响了比利时的会计改革进程。由此,概念框架的重要性可见一斑。

实证研究不仅是评价改革效果、向政策制定者提供科学反馈意见的一个重要手段,而且它有助于我们发现产生问题的根源,提高决策质量。目前,政府会计实证研究仍存在较大缺口,与政府会计改革的需要很不协调,它应该成为会计学术界关注的方向。

3.加大惩罚力度,提高政府审计质量。政府审计的存在是对公共部门贪污、欺诈等违规行为的一种威慑,其目的不仅在于发现违规行为,更重要的是对违规者进行处罚。近年来,我国每年都会公布政府审计报告,从审计结果来看,国家各部委都存在着不同程度的违规现象,其主要原因可能就在于对相关责任人未能追究相应的责任。因此有必要加大惩罚力度,提高政府审计的质量。目前我国的政府审计主要从事财务合规性审计,其作用也仅限于财务审计和财务报告审计,这与我国所处的财务管理阶段是相匹配的。随着我国步入政府财务管理的下一个阶段,绩效审计的重要性会逐渐凸显出来。

## 三、改革的非技术性问题

1.组织文化与组织规则相冲突。实施改革的组织有其自身的组织文化,组织文化是组织成员多年来潜移默化形成的习惯性思维和行为方式,不会轻易改变;组织规则不同,它由管理者发布下去,甚至可以朝令夕改,规则的改变不一定使组织文化也发生改变,如果两者相去甚远,那么改革的成效就会非常有限。在政府会计改革之前,大多数政府的思维方式是行政性的、面向内部的、关注程序而不重视结果的;政府会计改革要求管理者的思维转向外部,将公民视为政府服务的购买者,并更加关注结果。政府会计改革措施如同规则,它必然会与长期存在的政府组织文化发生冲突。

2.预算压力不足。政府会计改革最主要的刺激因素是财政压力,而来自政府内部的压力是有限的。如果地方政府与上级主管部门始终保持密切的财务关系,轻松地维持预算平衡甚至突破预算,则其改革的动力就会降低。

3.政府高层对政府会计改革的重视程度不够。在使用会计系统的问题上,政府管理者的态度至关重要,会直接影响到改革的成效。政府高层应该意识到,新会计系统和程序的引进并不表示政府成员就一定会使用它们,政府会计改革并不是纯粹的技术问题。○