

以绩效为导向的政府会计体系构建

安徽财经大学会计学院 张敏

【摘要】西方多数国家都在进行政府会计改革,并已取得一定成效。我国目前的预算会计并非政府会计,已不适应时代需要,亟须重新构建一个有中国特色的政府会计体系。本文基于公共受托责任理论、政府责任理论、公共财政理论、全面建设小康社会理论及和谐管理理论,通过研究我国政府会计较之西方发达国家的不足之处,提出了构建以绩效为导向的政府会计体系的对策。

【关键词】公共受托责任 政府责任 预算会计 政府会计

一、我国政府会计模式的缺点及不足

1.政府会计模式难以适应时代要求。

(1)现行预算会计与政府会计界限模糊,对中央政府会计和地方政府会计没有区别构建,某些部门会计有所交叉,不利于财务管理和政府职能的规范。

(2)笼统地将事业单位纳入政府会计的核算范围,不利于对事业单位及相关部门的财务活动进行反映和监督,并且与市场经济管理体制相矛盾。

(3)不能连续、全面、系统地反映政府财务状况及其对当期和日后的影响,只能反映当期预算的执行情况,以致政府会计的范围仅局限于单纯的预算。

2.政府会计目标尚不完善。西方发达国家的政府会计目标重在反映政府公共受托责任的履行,而非预算与实际的比较。我国的政府会计目标仅强调了会计信息对加强内部管理的作用,其主要有以下不完善之处:①随着国库单一账户体系制度的实施、政府采购制度的推广及事业单位的改制,政府财务活动变化较大,但会计目标并未与时俱进;②预算会计目标不能突出反映政府的公共受托责任;③对各级政府及政府部门应该提供什么样的会计信息以及如何提供,并未做出新的规定;④忽视了社会公众、民间团体等资源提供者利用会计信息对政府进行有效监督和评价的需要。

3.政府会计规范形式及其制定机构已经落伍。

(1)我国的政府会计规范属于“法规型”,其制定机构是国家政府机构;而英美等国家的政府会计规范属于“社会公认型”的,其制定机构是独立的民间组织。

(2)我国政府会计部门自1997年制定并颁布《财政总预算会计制度》、《行政单位会计制度》、《事业单位会计准则》、《事业单位会计制度》至今,未就预算会计制度如何适应财政预算管理体制改革、建立科学的预算会计规范体系提出改革措施,会计制度滞后于会计实务的现象很严重,各级财政总预算会计执行同一套会计制度也必然存在不少弊端。

4.政府会计确认基础已不适应新体制的要求。政府会计确认基础从传统的现金制转向应计制已成为国际会计的一大趋势,相比之下,我国预算会计规定的现金制具有以下弊

端:①造成成本信息失真,无法准确评价政府营运的效率、效果,不支持绩效管理改革;②产生隐性负债问题,不利于政府防范和化解财政风险,给财政经济健康运行带来隐患;③不能体现政府会计分期的观念,无法配比各会计期间的政府财务收支,不利于评价收支结余的性质,难以体现纳税人税负公平,反映的财务后果易被管理当局操纵;④不适应新的预算管理的要求,不能真实、完整地核算和反映实施政府采购制度和国库集中支付制度后的新业务,不利于预算管理活动的落实。

5.政府财务报告存在缺陷。

(1)缺乏政府审计与统计报告,很难确保政府财务报告的真实性与可靠性,不利于提高公共财政资金使用的经济性、效率和效果,无法防范政府官员玩忽职守。

(2)报告内容不够全面,与美国相比,我国政府会计报表中的营运表、现金流量表、固定资产账群表尚不完善,财务报告仅起到簿记作用,不利于各级信息使用者理解和使用。

(3)报告模式单一,不能有效反映政府的财务活动和债权、债务等财务状况。

(4)报告中基本报表的项目列示不够科学,影响了会计信息的真实性。

(5)报告编制方法单一,各级政府之间主要采用汇总方式而非合并方式编制。

(6)我国对报送中期财务报告的重视程度不够,这不利于对政府预算资金的营运分析与管理。

二、构建以绩效为导向的政府会计体系的理论基础

1.公共受托经济责任理论。公共受托经济责任就是受托管理公共资源的人对公共资源所负有的职责。无论是政府部门还是国有企业和事业单位,只要存在受托经营管理的公共财产,就必须承担公共受托经济责任。要使受托者在行使受托治理时的行为、决策符合人民的利益,就必须有一个能客观、真实、完整地政府对决策社会资源加以确认、计量、记录和报告的体系。

2.政府责任理论。我国是法治国家,应当遵循现今民主政治时代的基本价值理念——“责任政府”的要求。政府责

任包括对人民的责任和政府内部的责任,具体包括政治责任、行政责任、法律责任和道义责任。建立廉洁、勤政、透明、高效的责任政府离不开规范、有效的政府会计的核算和监督,由于政府会计工作对国家财政政策和货币政策的制定和执行起着至关重要的作用,是现代政府工作的中心,因而健全而有效的政府会计体系是政府进行良好的公共治理的基石,是政府高效运转和控制的基础,是政府顺利履行责任的重要保证。

3.公共财政理论。现代公共财政着眼于国家增强干预,以追求社会利益为己任,是与我国市场经济体制相适应的财政模式,体现了财政运行目标的公平性、财政收支活动的公共性、财政行为的规范性和法治性。政府应力求国家财政取之有据、用之有道、合理合法,逐步建立健全财政资金申请、审核、拨付、执行、绩效评价相结合的财政预算立法程序管理及审计监督框架,构建以绩效为导向的政府会计体系。

4.实施和谐管理理论。随着社会进步、科技飞速发展,日益复杂多变的外部环境、管理者的有限理性和复杂的组织运作模式使得传统的管理方式面临严峻的挑战,而管理理论缺乏系统的应对之道。在这种情况下,和谐管理理论应运而生,目前已逐步构建了以和谐主题为核心概念的现代管理理论体系,其基本思路是在“问题导向”基础上建立“优化设计”与“人的能动作用”互动耦合的双规则机制。只有积极运用和谐管理理论才能建立行之有效的政府会计体系。

三、构建以绩效为导向的政府会计体系的建议

1.增强公共受托责任观念,树立以反映受托责任履行情况为主的政府会计目标。要使公共受托经济责任这一思想观念落实到各级政府工作人员的自觉行动上,确保严格履行公共受托责任并按委托者的要求接受政府审计人员的监督,必需树立以公共受托责任为逻辑起点的金字塔形政府会计目标。底层目标是保证公共财政资源及其他国家资源真正用于限定的用途和核算政府财务业绩及受托责任的履行情况;中层目标是促进政府单位建立健全财务管理机制和帮助政府会计信息使用者评价政府的受托责任和提供公共服务的水准;最高目标是帮助政府履行公共受托责任并制定经济、政治、社会的相关决策。

2.建立符合我国国情的政府会计规范体系。

(1)为尽快与国际接轨,应使政府会计规范形式从制度形式逐步转变为准则形式。

(2)在保证会计准则的高质量、权威性的同时又兼顾到独立性,可在财政部组建政府会计准则委员会,严格履行制定程序,由其专门负责政府会计准则的规划、研究、制定等工作,最后由财政部颁布实施。同时,应当在社会上吸收会计学及相关学科方面水平高的高校教授、资深学者,成立一个“专家咨询网络”,与我国注册会计师协会共同组成独立而又极具专业胜任能力的政府会计准则咨询委员会,负责对会计准则的制定及修正进行监督并提供建议。

(3)根据随着预算管理体制改革和公共财政体制框架的建立而出现的新情况和新问题,及时修改、补充和完善现行的政府会计规范,每年出版一本最新内容的《政府会计规范》,使其既纳入过去制定和发布、现仍切实可行的会计规范,又纳入

根据时代发展要求制定的政府会计规范补充规定。

3.建立概念统一的政府会计准则体系。应确立以基金报告主体、政府机关报告主体、政府会计及其组成报告主体为内容的“三重主体”的政府主体假设,并建立基金会计要素,将“净资产”要素改为“基金余额”要素,以全面、综合、完整地反映不同层次的财务收支及受托责任履行情况。应将有关政府会计信息质量特征的原则确定为可理解性原则、可靠性原则、相关性原则、可比性原则、重要性原则、实质重于形式原则、成本效益原则、有用性和及时性原则,其中,可靠性包含真实性、完整性、客观性、无差错和可核对性;相关性包含预测价值和反馈价值;可比性包含统一性、一致性。以此为基础重建具有内在逻辑联系的政府会计信息质量特征体系。

4.改进政府会计确认基础,完善政府会计法律体系。应将修正的应计制作为改革最终目标,并采取分步骤、分项目的方式,先将目前完全的现金制改为修正的现金制,待条件成熟时再使之逐步推广为修正的应计制。建议根据公共部门改革的具体要求,出台相关法律法规,为引入应计制确认基础奠定法律基础。政府会计法律体系应包括三大层次:第一层是《会计法》;第二层包括《预算法》、《预算会计法》、《部门产出预算条例》、《政府绩效法》、《政府公共管理和会计责任法案》、《国家资源与账户法案》、《政府财务会计法》等;第三层包括预算会计准则和制度、政府财务会计准则和制度。

5.规范政府会计核算内容,建立科学合理的会计科目体系。应将政府会计对象从传统的预算资金运动扩展为新公共管理机制下的价值运动,同时将过去预算会计狭窄的核算内容在原有基础上扩展,将政府债权纳入财政总预算会计核算,并设置政府债权的科目和相对应的基金科目;将政府借款和政府债券等负债项目纳入财政负债中核算;将政府对外投资形成的产权纳入财政总预算会计核算。各级政府应编制固定资产使用情况统计表,同时增设“累计折旧”、“在建工程”、“待处理财产损溢”、“工程基金”、“固定基金”等相关科目;将社会保险金纳入财政总预算会计进行独立核算,保证收支配比,同时设置相应的会计科目及基金科目。另外,应取消《预算外资金财政专户会计核算制度》,使预算外资金与一般预算资金融为一体,进行全部财政资金的统一核算,促进政府部门对全部财政性资金的科学规划。

6.健全政府财务报告制度。建立独立于政府的外部审计制度,使审计机关或其他鉴证机构以公正中立的身份提供客观、公允的审计报告,建议在人大设立审计机关或由人大聘请社会审计组织进行审计。同时应将审计报告纳入政府财务报告体系,以保证政府财务报告信息的相关性和可靠性,客观、公允地反映政府绩效和受托责任。还应构建一个层次分明、内容完善的政府财务报告体系,使其包括审计报告、政府财务报告、政府部门财务报告、基金财务报表、会计报表附注、要求披露的补充信息这五个部分。

主要参考文献

- ①盖地.政府会计.上海:立信会计出版社,2001
- ②李建发.政府会计论.厦门:厦门大学出版社,1999
- ③席酉民.尚玉钊.和谐管理理论.北京:中国人民大学出版社,2002