

# 政府会计的未来取向——事项法

厦门大学 路军伟

事项法是在否定价值法的基础上提出的一种会计理论研究方法,但其并未从根本上动摇价值法的主流地位。在政府会计理论研究及政府会计改革的呼声日渐高涨的今天,事项法的优越性也许可以在政府会计领域得以充分显现。

## 一、事项法的优点及其应用的困惑

事项法是美国会计学教授乔治·索特在1966年首次提出的,是西方现代会计理论研究的基本方法之一。索特教授认为,按照会计理论研究方法的不同,可以将会计分为价值法会计和事项法会计两大类。价值法会计有其难以避免的局限性,而事项法会计在研究思路、方法和特征上与价值法会计有很大的不同,能够克服价值法会计的局限性。主要表现在以下几方面:

1.否定价值法下的关于使用者信息需求具有可知性和同一性的假设。价值法倡导者认为,财务报告使用者的信息需求是可知,而价值法会计在进行收集、加工、整理、计算、汇总等一系列会计程序之后产生的财务会计信息可以满足大多数使用者的需求。而事项法倡导者认为,每个使用者的需求并不可知,而且每个使用者的决策模型也各有不同,因此

来说是完全不可控制的,必须用现实的现金来清偿。同时,这种偿付债务的现金流量还具有单向性和强制性的特点,纳税债务的延期也是有条件的,一旦企业现金不足又无法进行新的融资,而税务部门又无法通融,就会增加企业不必要的纳税成本和损失。

可见,支付税金给企业的现金流量带来了巨大的压力,通过纳税筹划企业的现金流量状况可得到以下两方面的改善:一方面,可以在一定程度上降低企业税负,减少现金流出总额;另一方面,可以获得延期纳税的利益,从而缓解企业当前的现金流量压力。

### 2.纳税筹划对企业财务管理对象的影响。

纳税筹划对企业财务管理的对象也有较大影响,这种影响存在于企业价值运动的各种形态中。它对企业现金流量的影响,主要通过以下两个途径来实现:一是在税法允许的范围内,合理运用加速折旧以及缩短资产折旧和费用摊销年限等会计政策,尽量减少当期利润,推迟纳税时间,在一定程度上缓解企业现金流量的压力;二是充分运用国家的税收优惠政策,直接降低企业税负支出,减少现金流出,从而改善企业的现金流量状况。税负支出对现金流量具有的巨大刚性作用,使得纳税筹划成为企业改善现金流量状况的一个重要手段。纳税筹划除上述直接影响企业现金流量的途径外,还通

会计人员的任务只是提供有关经济事项的信息,由使用者根据需要自己选择。

2.主张提供“原汁原味”的经济事项信息。事项法倡导者认为,会计人员在选择会计方法和程序上的主观化倾向,使价值法下的财务会计信息的相关性日益弱化,且信息不充分,这种会计处理越是深入,相关性就越弱。事项法倡导者主张提供“原汁原味”的以经济事项为基础的信息。

3.打破价值法下单一货币计量手段的局限,提供非财务信息。货币计量是价值法会计的一大前提假设,以货币为计量手段仅揭示了经济事项价值方面的信息,对非价值信息则不予披露。所谓事项,是指可以由一个(或多个)因素或特征描述的任何行为。因而,事项法倡导者认为,应突破价值法会计下的单一货币计量,采用多元计量手段揭示经济事项的价值和非价值方面的信息。

过对存货、固定资产、无形资产、长期投资等资产计价的影响,间接影响着企业的现金流量。比如通过在一定条件下的纳税筹划,使企业有条件地运用成本法来核算长期投资成本,这样就可以将由被投资单位支付的投资收益长期滞留在被投资单位账上作为资本积累,从而避免部分投资收益应补交的企业所得税。

### 3.纳税筹划对企业财务管理内容和职能的影响。

纳税筹划对企业财务管理内容的影响比较广泛,主要体现在对筹资管理、投资管理以及日常运营等的影响上,其中最重要的是对筹资管理和投资管理的影响。在企业筹资活动中,纳税筹划通过不同资金成本的税收杠杆效应来提高权益资本的利润率;对投资活动的影响主要表现在对投资地点、投资项目以及投资者身份的选择上。

纳税筹划对财务管理职能影响最大的方面是财务计划,它要求企业在做财务计划时,事先要充分考虑纳税筹划调整和纳税筹划成果对财务计划的影响。

由于纳税筹划活动的复杂性,在进行筹划活动时必须采取有效的管理模式。纳税筹划的管理基础是价值管理,具体的管理模式是成本管理模式。在运用成本管理模式时,必须进行详细的相关收益和成本分析。同时,还必须运用价值链的管理方法对各个具体的纳税筹划方案进行有效的整合。☐



尽管事项法会计具有上述优点,但从事项法被提出到现在,它并没有实质性撼动传统价值法所构建的大厦,原因在于:①事项法在企业会计领域的实施需要比较苛刻的前提条件,即财务报告使用者的自身素质和知识水平都应较高,知道需要什么样的信息用于经济决策;②随着各种经济因素的渗透,企业的经济事项众多且千差万别,如何储存与传播这些经济事项信息同时又不致于导致“信息超载”,就成了事项法会计得以有效实施的“瓶颈”。

更为重要的是,企业会计领域没有适应事项法生存的“土壤”。①尽管价值法关于财务报告使用者需求的可知性和同一性假设有些牵强,但在市场经济条件下,价格机制是资源配置和经济决策中的关键要素,目前价值法下的会计信息系统基本可以满足各类财务报告使用者传递价格信号的需要;②尽管关于企业财务管理目标的争论还在继续,如利润最大化、股东利润最大化、企业价值最大化等,但企业“赚钱”始终是其本质特征,因此从价值的角度来构建企业的财务报告信息系统是无可厚非的;③至于财务报告使用者对于非财务信息的需求,价值法会计下完全可以寻找其他途径进行披露,并不需要推倒整个价值法会计体系;④会计方法和程序上的主观性倾向问题是价值法会计最大的弊端,但企业价值法会计由来已久,从制度学的角度来看,产生了“路径依赖”,何况这些会计处理方法以及最终的产品——标准化的财务报告的确为财务报告使用者节省了大量的自行处理成本。

总之,事项法在企业会计领域未能取代价值法,除自身的原因以外,就是没有找到适宜的“土壤”,而在政府会计领域(尤其是我国),事项法可以充分展示其优越性。

## 二、政府会计事项法取向的几大理由

1.政府存在目的及运行环境。新公共管理的倡导者认为,社会存在三种部门:一是企业;二是政府;三是非营利组织。政府之所以存在是因为市场经济自身无法克服“市场失灵”的弊端。政府要提供公共产品来服务于大众、服务于市场以及干预经济。因为政府是以满足社会需求为己任,所以政府通常具有以下特征:①政府通常不存在营利动机;②从整体上说,政府的收入绝大部分来自于纳税收入和其他非互惠性交易;③授权使用公共资源并对这些资源进行管理。

国际会计师联合会(IFAC)的研究报告认为,公共部门运行环境的这些显著特征促使其形成了一些附加的报告形式,如非财务业绩报告和符合性报告,而这些报告形式并非是私立单位财务报告传统模式中的组成部分。既然如此,直接以事项法来构建政府会计与财务报告体系,提供以事项为基础的财务(价值)信息和非财务(价值)信息,比采用价值法来构建政府会计与财务报告体系更符合政府存在的目的及运行环境。

2.政府会计目标的受托责任观。在市场经济条件下,价格是调节资源配置的有效手段,而政府行为无论是从资源的筹集角度还是从公共产品的供给角度来看,都基本不涉及价格调节机制问题。税收是政府可使用资源的主要来源,它具有非互惠性和强迫性的特征;公共产品则具有非排他性和非竞争性的特征,无法利用价格手段来调节供给和消费。因此,政

府会计提供的财务报告主要是用于解除政府的受托责任,让财务报告使用者了解政府受托责任的履行情况并进行相关的决策。而政府的受托责任又具有广泛性,包括社会、经济、政治、文化等,财务受托责任只是其中的一个部分,因此政府财务报告中的非财务(价值)信息是非常重要的。如果从价值法角度构建政府会计与财务报告体系,那么经过较为主观的技术处理后生成的财务信息并不利于社会公众做出决策。相反,以事项法为基础政府会计与财务报告体系则能够提供各种各样“原汁原味”的经济事项信息,对于公众的决策可能更具有相关性。

3.政府财务报告使用者的复杂性。政府财务报告的使用者,无论从范围上还是从类型上都比企业财务报告的使用者要广泛和复杂得多,大致可以包括:立法机构和其他管理机构、公众、投资者和债权人、评估机构、国际性机构和资源提供者、经济和财务分析师等。价值法假设财务报告使用者的需求具有同一性,这在企业会计领域可以勉强行得通,而在政府会计领域,财务报告使用者的需求就难以捉摸。同样是纳税人,富人可能更关心社会治安与国防建设等政府承担的安全受托事项,穷人则可能更关心社会救济、救助以及财政转移支付等政府承担的社会保障方面的受托事项。因此,政府会计应当突破单一货币计量手段,从多角度将大量的事项信息展现给公众,给不同需求者以自由选择的空间,这与事项法所倡导的观点不谋而合。

4.政府会计对象和业绩难以仅用货币计量。就我国而言,政府预算会计的对象主要是财政性资金运动。一些学者认为这个对象过于狭窄,不足以全面、系统地反映政府的财务业绩及运营状况,而应该将核算对象扩大到整个政府的价值运动。但由于单一货币计量手段的弊端,价值法会计难以构建如此庞大的政府会计体系。政府以提供公共产品、实现公众利益最大化为己任,公共产品涵盖面广,既包括真实的产品,也包括无形的服务。由于政府的非营利特征,提供这些公共产品的业绩通常也无法从价值的角度用货币来衡量。因此,这也决定了政府会计和财务报告应当以事项法为基础,追求计量手段的多元化。

5.政府活动的事项化特征。从理论上来看,政府每一项活动都要有相应的预算作为财政支撑。从功能预算的分类来看,政府承担着国防、教育、科技、文化等众多领域的若干受托责任。从项目预算的角度来看,政府预算单位的职能将被划分为若干个具体项目,反映出政府活动的事项化特征。政府会计中划分事项标准较企业组织更容易确定,而且不会以降低政府之间信息的可比性为代价。因此,政府会计反映政府受托事项的履行情况是符合政府活动的事项化特征的。

需要说明的是,以事项法为基础来构建政府会计与财务报告体系,并非是要全盘否定政府会计领域价值法的应用,而是有主有辅的问题。笔者认为,事项法的强大优势恰好可以弥补政府会计领域价值法无法克服的缺陷。在我国政府会计领域,目前并不存在“路径依赖”问题,旧的预算会计模式寿终正寝,而新的政府会计与财务报告体系尚未建立,加上民主化进程不断加快以及信息技术发展突飞猛进等有利因素,事项法完全可以作为政府会计未来的主要模式取向。□