

# 现行政府会计制度的不足及改革设想

姜海华

(襄樊职业技术学院 会计系,湖北 襄樊 441021)

[摘要] 我国现行政府会计制度体系是在计划经济时代建立起来的,“收付实现制”原则是其立足之本。这种核算体系和当时的社会政治、经济环境是相适的,历史上也曾起到过巨大的作用。随着市场经济的发展和公共财政体制的建立等外部环境的改变,现行政府会计制度和会计实务之间的不适应表现的越来越明显。借鉴国际社会政府会计制度的改革方向,对我国政府会计目标进行重新定位并引入“权责发生制”的理念,在制定出政府会计准则体系的基础上,逐步将现行政府会计模式转变为基金会计,并根据受托责任编制系统、全面的政府财务会计报告。

[关键词] 收付实现制;权责发生制;公共财政体制;政府会计目标;会计准则体系;基金会计

[中图分类号] F233 [文献标识码] A [文章编号] 1673-0194(2006)01-0043-02

## 一、现行政府会计制度中存在的主要问题

我国现行政府会计(也叫预算会计)制度体系是在计划经济时代借鉴前苏联的经验和做法的基础上建立起来的,“收付实现制”原则是这种核算模式的基石和主要特征。这种以“收付实现制”原则作为核算基础的政府会计核算体系是和当时的政治体制、社会环境和经济基础是相适应的。它在相当长的一段时期内,对加强我国政府部门的会计核算和财务管理、向社会提供真实可靠的会计信息以及财政部门加强预算资金管理等方面都起到了十分巨大的作用。但是,随着社会主义市场经济的发展和公共财政体制的建立等外部宏观环境的改变,传统的政府会计制度体系对新形势的“不适应症”表现的越来越明显:

1. 现行的政府会计制度已严重滞后于财政体制的变革与发展。为了适应不断深入的经济体制、政治体制的需要,公共财政体制在我国已初步建立,“部门预算、政府采购、国库集中收付”是这种制度的核心内容和典型特征。公共财政体制的建立和发展,客观上必然要求以财政资金为主要核算对象的政府会计必须能够满足新型财政体制下的政府部门对预算管理、财务核算的新要求。所有这一切,都要求我们必须对传统政府会计核算模式进行系统、彻底的改革,以建立与公共财政体系相适应的政府会计核算新体系、新方法。

2. 政府会计制度滞后于政府会计实务的现象越来越突出。尽管我国的经济体制、政治体制和财政体制和计划经济时代相比已发生了巨大变化,虽然我们也对现行政府会计制度进行了一些修改和调整,但由于这些修改和调整并没有改变其传统核算模式的基础和根本原则,所以并不能从根本上解决会计理论落后于会计实务的现象。随着形势的进一步发展,这种现象会表现的越来越明显,现阶段的主

要为:无法有效落实地方政府的经济管理责任;无法反映地方政府在当期已经发生但尚未用现金支付的现实负债;低估当期财政支出,虚增了可供下期支配的财力资源;当期费用发生与支付不在同一会计期间时,不能完整反映地方政府成本耗费,使内部操纵和政府效率低下成为可能;不能从财务的角度全面反映政府的财务状况;不利于公共资源的管理使用,当款项没有支付时,容易造成物资入账不及时,从而导致管理混乱,资源浪费严重;无法向社会公众和监督部门提供更多的政府会计信息。

3. 我国现行政府会计制度不符合国际社会的习惯做法和发展方向。近20年来,在政府预算制度和会计制度中引入、推行“权责发生制”原则已成为西方市场经济国家的发展潮流。(1)丹麦、法国、波兰三国主要采用修正的收付实现制模式;(2)意大利、冰岛则采用修正的权责发生制;(3)澳大利亚、新西兰、瑞典、芬兰等国家则实行完全的权责发生制。

面对经济全球化的趋势和国际社会政府会计制度的改革方向,我国政府会计制度应当顺应历史潮流,引入“权责发生制”的理念,用“权责发生制”下的成本、费用要素取代“收付实现制”下的支出概念。这是因为“收付实现制”下的支出并不能反映各级政府当期提供公共物品和服务的全部成本,“权责发生制”则强调特定产出的确认与资源耗费的期间进行配比,并且对于未来现金支出的政府承诺也要提前确认。在此基础上产生的政府会计信息,对提供的物品、服务与同期的成本、费用进行配比,使政府的业绩更加透明化,同时也有利于广大纳税人及社会公众评价地方政府各组成部门履行职能的状况及其工作效率。

由此可见,对现行政府会计制度进行变革不但有着深刻的历史背景,也同样具有重要的现实意义和可操作性,这是因为:一方面社会各界在要求政府会计制度必须进行变革着这一问题上已普遍形成共识;另一方面政府会计改革的基础条件如人力、物力条件也充分具备,变革时机已经成熟。

[收稿日期]2005-07-29

## 二、现行政府会计制度改革设想

政府会计制度的改革是一项复杂的系统工程,做好这项工作的整体思路是:在积极稳妥的基础上搞好总体设计并分步进行实施,各项改革措施要相互配套衔接。具体可从以下几个方面入手:

1. 对政府会计目标进行重新定位。既然我国政府是受人民的委托来使用和管理国家财务资源,那么,就应该为利益相关者提供相关的财务会计信息。因此,政府会计制度应将评价政府受托责任的履行情况作为自己追求的最终目标。

2. 围绕最终目标制定出“科学合理、先后有序、统一规范”的政府会计准则体系。政府会计准则是在政府会计准则理论结构的指导下,对具体政府会计业务的处理所做出的原则性规定。准则的具体内容应当包括三部分内容:一是会计要素准则,主要对会计要素的确认与计量、信息披露所作出的规定,包括资产准则、负债准则、基金或净资产准则、收支准则;二是会计报表准则,主要是对会计报表反映的内容、格式和项目的排列做出规定,包括资产负债表准则、收支情况表准则、现金流量表准则以及基金增减变动表准则;三是特殊行业会计准则,主要对某些特殊行业的业务进行会计核算做出规定,包括预算与决策报告会计准则、国库会计准则和捐赠会计准则。

3. 依照宪法的精神,以各级政府为特定会计主体,核算整个政府的财务状况、收支情况和最终结果。政府会计体系是以国库集中收付制度为基础的。实现国库集中收付后,将以一级政府为中心,核算整个政府的财务状况和收支结果。目前所实行的财政总预算会计和行政单位会计必将合二为一,共同组成政府会计新体系,核算的内容也应该从预算收支扩大为政府的资产、负债、净资产、收入、支出、收支余额,从而连续、全面、系统、完整的反映预算收支对政府财务活动情况及财务状况产生的当期影响和连续影响,提供整个一级政府的营运业绩和财务受托责任的会计信息。

4. 深刻理解会计的基本职能,将政府会计的核算对象扩展为以预算资金为主的全面价值运动过程。预算会计以预算资金运动为对象,反映预算执行情况及结果。由于预算是以“年度”为期间基础编制执行的,预算会计确认、计量、记录和报告的重心自然就是当年的预算收支情况及结果。政府会计把政府作为会计与财务报告主体,应当从更广的范围来研究会计对象,即政府主体的会计对象除了反映当期预算资金运动情况及结果外,还应该全面、系统、完整地反映整个预算资金运动连续的过程及累计的结果。具体地说,包括国有资产(包括产权及收益权)管理的责任、对内对外债权债务管理的责任等政府受托管理国有资产,代表国家或地方对外举债。那么,国有资产及政府债权债务方面的价值运动也必须作为政府会计对象。政府会计对象为价值运动可以更好地反映政府管理国家事务活动和履行受托责任的连续性,把预算资金运动的前因后果联系起来,提供连续、全面、系统、完整的财务信息,同时也可以分清各届政府任期内受托责任的履行情况,以及对下届政府造成的财务影响。防止本届政府为表现政绩而大量举债,债务由下届政府偿还的短期化行为。此外,把国有资产产权及收益的价值运动纳入政府会计,还有利于督促各级政府履行国有资产保值增值的责任,防止

国有资产流失。

5. 根据政府会计准则的要求,逐步将现行政府会计模式转变为基金会计。政府会计中,为反映预算限定,防止政府财务资源被滥用,更好地贯彻专款专用原则,应将会计模式转变为基金会计。基金通常是指按照特定的法规、限制条件或期限,为从事某种活动或完成某种目的而设置的一组财务资源,它具有目的性、限制性和受托责任广泛性三个特征。政府及政府单位应当以基金作为财务资源管理的基本单位。比如,美国政府准则委员会向美国州和地方政府推荐采用的基金主要有三类,而政府基金,包括普通基金、特别岁入基金、资本项目基金和偿债基金,权益基金,包括企业基金和内部服务基金,受托基金,包括信托基金和代理基金。政府各基金之间有明显的界限,任何基金都是一个与其他基金分开并相互独立的会计与财务报告主体,它们各自都有相应的资产、负债、收入、支出或费用以及基金余额或其他权益,并通过一套自求平衡的账户与报告体系记录和报告政府特定活动及其财务资源来源与应用情况和结果。为此,基金间交易及有关款项的垫付、往来等事项都必须分别在相关基金主体中作出完整的记录和报告。

6. 借鉴国际社会通行做法,将现行政府会计确认基础由“收付实现制”改为“修正的权责发生制或修正的收付实现制”。国际会计师联合会认为:“会计上有这样一个确认基础区间,这个区间的范围从现金制基础这一端到完全应计制基础的另一端,在这两个极端中间,有很多变化,这些变化实际上是对现金制基础或者是对应计制基础的修正,它是积累财务数据所需的信息制度,其复杂程度随着会计基础沿会计基础区间从现金到基础向应计制基础的移动而逐渐提高”。许多国家的地方政府、一些国家的中央及地方政府通常采用修正的现金制或修正的应计制会计。

7. 围绕“完善政府会计信息体系,增加政府会计信息透明度”这一主题,编制系统、全面的政府财务会计报告。政府财务会计报告是政府对一定会计期间财务活动乃至整个主体各项活动进行系统、全面的总结和报告,它应当包括预算决算、国有资产、社会保障基金等各方面的综合信息。典型的财务会计报告为年度财务会计报告。政府年度财务会计报告应当报告主体在会计年度内财务收支活动情况和结果、会计年末财务状况以及会计年度的财务状况变动情况,并对所有各项影响财务收支情况和财务状况的事项、影响程度情况做出说明、解释。政府年度财务会计报告应当经权威的鉴证机构(如会计师事务所)审计核定后,才能向社会公布。只有这样,广大社会公众、立法及监督机构等政府财务报告的使用者才能据以分析、评价报告主体管理当局的财务业绩和财务受托责任履行情况,并在此基础上做出相关的决策。

### 主要参考文献

- [1] 钟蓓雄. 关于我国预算会计改革的探讨[J]. 上海会计, 2003, (5): 16.
- [2] 陈纪瑜, 陈友莲. 我国政府预算与会计引入权责发生制的思考[J]. 财经理论与实践, 2003, (5): 123.
- [3] 张霞. 中美政府会计比较及其启示[J]. 财会通讯, 2003, (8): 280.
- [4] 宋衍衡, 陈晓. 西方国家政府会计的比较及其借鉴[J]. 会计研究, 2002, (9): 16.