

对我国政府会计改革的探讨

朱雪峰

(镇江市高等专科学校 工商管理系,江苏 镇江 212003)

摘 要: 现行政府会计不能全面反映政府的资金运动,无法体现政府的“隐性债务”,反映信息不充分。政府会计改革应着重从会计目标、记账基础、会计主体、会计报告等方面进行。

关键词: 政府会计;受托责任;会计改革

中图分类号: F23 **文献标识码:** A **文章编号:** 1008-8148(2005)02-0058-04

一、政府会计的内涵界定

在我国按照会计是否从事经营活动,将其分为企业会计和预算会计。一般把政府及非营利组织称为预算单位,其适用的会计被称为预算会计。我国的预算会计包括财政总预算会计、行政单位会计、事业单位会计等。就其实质来看,我国的预算会计相当于国外的政府及非营利组织会计。本文把财政总预算会计和行政单位会计称为政府会计,把事业单位会计称为非营利组织会计。这样划分的原因是:第一,目前不少事业单位,在资金上与财政逐渐脱钩,实行自负盈亏,有些已经实行企业化运作;还有许多事业单位的经费来源已多样化,财政拨款所占比重有逐渐下降趋势。与此同时,行政单位与财政的关系日益密切,而与其附属单位逐渐脱钩。第二,由于实行政府采购,许多资金不进入行政单位账户,行政单位可支配的资金非常少;另外会计集中核算的实行,将取消行政单位的会计部门,各行政单位仅仅作为报账单位。这使得财政总预算会计与行政单位会计合并为政府会计成为可能。

二、现行政府会计存在的问题

(一) 现行政府会计不能全面反映政府的资金运动

现行政府会计仅仅反映预算资金的执行情况,而对政府受托管理的资源、国有股权及受益权、社会保障基金的运作情况等没有进行全面反映。

1) 政府对国有企业、国有控股公司投出的资本,仅列为“一般预算支出”,不反映投资形成的产权;国有资产出售、转让所得,列为“一般预算收入”,不反映政府投资资产的减少,这样提供的信息明显不完整,无法反映政府产权的规模、增减变动及国有权益的保全情况,不能及时为国有资本金的管理和调控提供科学依据。

2) 行政单位的固定资产不计提折旧,不反映其损耗价值,固定资产的更新和维护通过按收入的一定比例提取修购基金来解决。在这种核算方式下,固定资产的账面价值只反映历史成本,难以反映其实际净值。

3) 目前社会保障基金的会计核算按照专门制定的《社会保险基金会计制度》进行的,这一制度目前独立于预算会计制度之外,在预算会计报表中只是笼统地反映当年财政对基金的拨款支出,而不能反映社会保险基金的运作情况。

(二) 现行政府会计无法体现政府的“隐性债务”,弱化了风险和责任意识

由于收付实现制是以现金的实际收付作为确认当期收入和支出的依据,因此在这种记账基础上,财政支出只包括以现金实际支付的部分,如当期支付的行政事业费、当期归还债务的本金和利息等。对当期已经发生但尚未用现金支付的“隐性债务”则没有反映,主要表现为政府拖欠职工的工资、尚未用

收稿日期: 2004 - 05 - 23

作者简介: 朱雪峰(1973 -),女,江苏淮安人,讲师,硕士生。

现金支付的政府债券利息、社会保障基金缺口等。这些本应属于当期的支出,但因政府财务困难而没有在账面上进行反映。这样,在客观上一方面夸大了政府真正可支配的财政资源,不利于国家宏观政策的制定,另一方面也导致了与之相关的债务被掩盖,使政府的风险意识淡化,给财政的持续性发展带来隐患。

(三) 现行政府会计反映的信息不充分

政府会计的核算内容无法反映政府财政管理工作的全貌。随着我国财政管理体制改革的进行,公共财政框架的建立,单纯考核预算执行情况已不能反映财政管理工作的好坏。政府会计工作的重点必然要转向关注政府公共受托责任的履行情况,监督政府的整体财政管理工作。我国现行的政府会计无法反映政府的整体财务状况和工作绩效,无法评价政府工作的好坏。

(四) 现行的预算会计模式只是体现了簿记作用,没有发挥会计应有的监督作用

专项资金应该专款专用,可在一些部门却成了“唐僧肉”。这些现象从不同侧面折射出政府会计监督不力,没有发挥出政府会计应有的作用。这主要由于财政部门的角色长期局限于分配资金,当财政部门将财政资金划拨到预算单位账户上,财政部门的任务也就完成了,财政部门仅仅在账本上记录预算资金的分配情况,至于预算单位具体如何使用资金,财政部门缺乏有效记录与监督,这是导致公款挪用、贪污的主要原因。这也表明我国政府信息公开披露的财务信息过于概括和笼统,在财务信息披露的完整性、充分性方面存在明显的局限性。

三、改革现行的政府会计

为了全面反映政府对受托资源的管理情况,全面揭示政府债务,实现财政透明,对我国现行的政府会计进行改革很有必要。那么从哪些方面进行改革呢?笔者认为,应着重对会计目标、会计主体、会计报告、会计核算基础等方面进行改革。

(一) 构建政府会计目标

会计起源于受托责任,这是我们研究会计理论、解决会计问题的出发点之一。离开受托责任谈会计,无异于舍本逐末。然而,我国《会计法》和有关会计制度没有明确提出受托责任。我国应该引进政府受托责任的概念,从会计目标上开始转变,只要目标定位好,其他的问题就能迎刃而解。

政府机关是依法行使国家权利、管理国家事务的机构,由于其代表国家意志,执行公共财政资源的

筹集、使用和管理,就必然要受到资源提供者的监督。政府部门必须对资源使用的经济性、有效性负责。政府有义务向委托人(社会公众)公开呈报有关信息,以便监督和评价政府的忠诚与效率。随着财政体制改革、行政体制改革的深入,公众日益迫切需要了解政府对公共资源配置的公平与效率信息,并利用政府的财政信息和政策导向作出市场判断和正确决策。因此,政府会计目标的设计应能帮助政府履行公共受托责任,把目标建立在强调公共受托责任的逻辑起点之上。

(二) 政府会计的记账基础应向权责发生制转变

收付实现制下的政府财务报告不能全面反映政府资金运动,会计报告的信息不够完整,而权责发生制可以提供收入支出方面更全面、准确的信息,能够对政府资产、负债进行全面地反映,还可以使管理者清楚地了解财政成本及其在时空上的变化。具体来说,权责发生制会计基础的优势主要表现在以下几个方面:

1) 权责发生制有利于对资产的持续管理。在权责发生制会计基础下,可通过资产的摊销和计提折旧来反映资产的使用状况及更新要求。这些信息对于资产管理及资产使用效率评价是十分重要的。收付实现制对资产的管理集中在是否投资于新的资产。权责发生制下政府对资产的管理不仅是增购资产问题,而更应重视如何对现有资产进行养护、改良以及延长其使用年限,对使用年限长的基础设施尤其如此。

2) 权责发生制能全面反映政府债务。权责发生制能揭示社会保险、雇员养老金等政府长期承诺形成的负债,避免了隐性负债藏而不露的问题。机构管理者也难以将其自身应承担的当期成本转嫁给继任者,有利于政府实施稳健的财政政策,提高政府防范财务风险的能力。政府对其负债全面地加以揭示,既有利于今后的预算决定,也有利于政府制定正确的融资决策。

3) 权责发生制能完整地反映政府部门提供公共产品和公共服务的成本。权责发生制方法在配比基础上确定产品或服务的成本,这种成本既具有期间可比性,也可与外部竞争者比较,从而有利于鼓励竞争,有助于决定服务项目的收费和定价。同时基于真实成本基础,在管理上就可以要求公共部门以产量(产品或服务)或经营成果来衡量其工作绩效,从而有助于政府部门提高工作质量和工作效率。

针对我国目前的实际情况,我国应逐渐引入权责发生制,大致可分为三个阶段。第一阶段,对全部的金融资产和部分负债项目实行权责发生制核算。政府部门的资产一般可划分为金融资产、实物资产和无形资产。金融资产又包括现金、短期投资、应收收入、对外贷款和预付资金、长期投资等。由于金融资产具有明显的未来收益性,其价值通常可以可靠地计量,完全有条件对金融资产进行确认。部分负债包括应付账款、应付利息、应付工资、应付转移支付款。这些负债大多数与企业的债务相似,并不会对政府部门造成特殊的计量和报告问题。第二阶段,对能够反映政府绩效的项目,即部分的实物资产和无形资产采用权责发生制。第三阶段,对社会保障基金的支出进行计量和报告。对于本期应负担的未来社会保障需求,可以将其作为政府的一项特殊债务,按照权责发生制予以确认。具体地说,将未来社会保障需求本期应分担的经济责任列入年度支出预算,在拨付社会保障基金时,列报当年财政支出。从长远看,这种核算方式可以使影响政府可持续发展的社会保障支出需求在各会计期间得以均衡负担,避免在以后年度因人口老化、政策改革和环境恶化等因素,而带来过重的财务压力。

(三) 会计主体区分为会计记账主体和会计报告主体

在我国政府会计主体概念选取时,必须从有利于实现评价财务受托责任的报告目标和加强政府财务资源管理、规范政府财务行为的双重角度出发,把会计主体区分为记账主体和报告主体。

记账主体又可称为核算主体,是从会计核算的角度来界定会计主体,主要解决单位业务核算及确认入账的范围问题。在确定记账主体时,可借鉴西方国家普遍采用的政府基金会计模式,以各类基金为记账主体。基金会计模式可以更好地贯彻专款专用原则,使各种具有专门用途的预算资金的界限更加清晰,便于加强政府财务资源管理,它可以更好地约束国家预算体系中的各个组织和单位严格执行国家预算,保证各项资源用于其法定用途,增强政府会计的透明度,为立法机关和公民监督提供必要的前提条件。我国政府会计可以根据复式预算的要求和政府承担的财务受托责任情况,从加强财务资源管理和规范政府财务行为的需要出发,建立政府公共基金会计、国有资产基金会计和社会保障基金会计。

报告主体一般从财务报告的目标和信息使用者的需求出发,以主体理论为基础确定。主体理论是

在主体假设的基础上形成的,其核心是强调一个经济实体本身的独立存在,会计要反映主体内部的价值运动,而不是持有主体权益的个人的经济活动。按照国际会计师联合会公立单位委员会的解释,报告主体是指能够合理预期到使用者存在的主体,这些使用者依赖财务报告获取对自己履行受托责任和制定决策有用的信息。由此可以看出,财务报告主体可以是指政府部门、行政单位或整个政府。不过,笔者认为,将各级政府作为报告主体比将单个政府部门或单位作为报告主体更为重要。因为一个政府部门或单位只是履行政府一小部分的职责,其职责履行得好并不表明该政府就很好地履行了受托责任,所以财务报告主体的核心通常是各级政府。

(四) 逐步完善政府财务报告的披露内容

1. 增加政府层面财务报表和基金层面财务报表

利用基金层面财务报表着重提供以下三个方面的信息:1) 预算执行情况,即政府是否按照《预算法》的规定,将财政资金用于预算限定的用途,专款专用;2) 国有资产方面的信息,特别是国有资产的产权结构及国有资产保值增值的情况;3) 社会保障基金管理使用情况的信息。另外还应将各类基金财务报表的数字汇总,合并为政府部门、各级政府的财务报告,以全面反映政府受托责任的履行情况。

2. 增加管理层的阐述与说明

管理层的阐述与说明就是由政府部门对财务报表进行介绍,为读者提供通俗易懂的财务信息。例如,如果政府发行长期债券,则需解释筹措资金的用途;如果政府的年初预算与后来的修正预算之间存在较大差别,则需要对有关变动作出解释。政府对管理业绩进行讨论与分析,有利于政府强化管理业绩的观念和形成履行公共受托责任的政治文化,同时它可以让信息的使用者作出正确的决策。

3. 增加现金流量表

我们可以借鉴企业会计改革的成果,发挥预算会计长期采用收付实现制的优势,编制我国政府会计的《现金流量表》,有效解决目前我国在现金流量信息方面的短缺现象,从而满足宏观经济决策对经济前景预测的需求。

参考文献:

- [1] 李建发. 政府会计论 [M]. 福建: 厦门大学出版社, 1999.
- [2] 张霞. 中美政府会计比较及其启示 [J]. 财会通

讯, 2003, (8): 29 - 30.

[3] 尚海涛. 对财政总预算会计改革的思考与建议

[J]. 财会研究, 2004, (2): 13 - 15.

[4] 詹雷, 王成. 我国政府会计的现状和问题分析

[J]. 财会月刊, 2004, (A1): 12.

[5] 邢俊英. 改革政府会计制度防范财政负债风险

[J]. 会计研究, 2004, (4): 69 - 72.

责任编辑: 李大洪]

A discussion on the innovations of government accounting

ZHU Xue-feng

(Business Administration, Zhenjiang College, Zhenjiang 212003, China)

Abstract: Nowadays, government accounting cannot reflect overall operation of funds and cannot embody "invisible liabilities". It cannot show abundant information. Government accounting innovations must focus on accounting objective, note-accounting base, accounting entity and financial statements, etc.

Key words: government accounting; commissioned ability; accounting innovations

(上接第 54 页)

部门, 当好参谋。

2004, (2): 17 - 20.

参考文献:

[3] 顾锦芳, 朱悦怡. 普通工科院校加强哲学社会科学队伍建设的对策研究 [J]. 常州社会科学, 2004,

(5): 30 - 32.

[1] 中共镇江市委办公室. 全市人才工作督查情况

综述 [J]. 镇办通报, 2004, (50): 5 - 8.

[2] 繁荣发展福州哲学社会科学课题组. 繁荣发展

福州市哲学社会科学调研报告 [J]. 福州社会科学,

责任编辑: 李大洪]

An investigation and reflection of the present state of philosophy & social science talents in Zhenjiang

XUE Yu-gang¹, JI Zheng-song², YANG Guo-dong³, DAI Zi-gang⁴, WU Jie⁵, TANG Heng⁶

(1. Secretariat of Philosophy & Social Science Association in Zhenjiang, Zhenjiang 212001, China 2. Dean's Office, Zhenjiang

College, Zhenjiang 212003, China 3. Science & Technology Research Department, Zhenjiang College, Zhenjiang 212003, China

4. Science & Research Department, Zhenjiang Municipal Party's School, Zhenjiang 212003, China 5. Science & Technology Research

Department, Jiangsu University of Science and Technology, Zhenjiang 212003, China 6. Science & Technology Research

Department, Jiangsu University, Zhenjiang 212013, China)

Abstract: Through investigations, the writers discover that there are some major problems in the work of social science talents: improper conception of the work of talents and social science, imperfect system of social science administration, lack of professional talents, irrationality of talents structure, and shortage of funds. To solve these problems, social science administration system should be established, talents operation system should be innovated, dominant courses with features of Zhenjiang should be opened, social science talents staff should be reinforced.

Key words: Zhenjiang; philosophy & social science; talents work