

推进政府会计改革思路探析

□ 东风

建国以来,我国政府会计均以收付实现制为核算基础。但随着经济发展和财政改革的不断深化,其与新时期公共财政管理的新目标已不相适应,亟待改革。现行政府会计制度的局限性主要表现在:

一是无法全面反映政府负债。随着社会和经济向纵深发展,政府负债问题日益突出。而以收付实现制为核算基础的预算会计所反映的财政支出,只涉及以现金支付的部分,并不能反映当期已经发生但尚未用现金支付的那部分政府债务,也就无法完整反映政府债务的规模和质量。特别是在“一届政府办一届事”的现状下,许多没有能力搞基本建设的乡镇也上马“形象工程”、“政绩工程”,乡镇政府负债的“雪球”越滚越大。此外,还存在如社会保险基金支付缺口、欠发工资、粮食亏损挂账等政府债务。完全以收付实现制为核算基础的预算会计一方面不自觉地夸大了政府的可支配财力,导致财力虚增,对经济决策和市场运行产生错误影响,不利于防范和化解财政风险;另一方面造成政府权责不统一,往往是上一届政府的债务转嫁到下一届政府身上,由于各级政府间权责不清,不能客观评价各届政府和领导的绩效,加大了政府运行风险。

二是不能适应当前预算管理改革的需要。目前,我国中央和地方的预算管理改革正在深入推进,需要有相应的政府会计制度相配套。但现行制度明显滞后,暴露出许多问题。如部门预算改革需要分部门、分具体项目核算,由于种种原因,一些具体项目在当年无法支出,按收付实现制的规定就形成当年结余,导致财政结余资金的虚增。再如预算会计科目设置不能满足政府采购改革的需要,而且往往由于采购和付款的时间不一致,出现账实不符的现象。

三是会计报表信息失真,易造成政府经济决策失误。收付实现制以实际收到款项或支付款项的时间作为记账凭据,往往当年应承担的支出没有体现在当年支出中,如政府应支付的利息、社会保障资金等。一方面政府账面上反映可支配的财力数额较大,另一方面政府应支付或者应承担的待下年实际支付的费用却没有反映在账面上,这就给决策者提供了虚假的会计信息,易造成政府决策的失误,如以虚增财力盲目建设、重复建设,一味追求规模效应,造成资源浪费和风险扩大。

险扩大。

政府会计是提供政府财务信息的重要工具,关系着责任政府、透明政府、绩效政府的构建与实现。因此,针对现行政府会计制度存在的问题,对其及早实施改革很有必要。笔者认为,应着重对政府会计的目标、主体、核算基础、报告内容等进行改革。

(一) 追根溯源构建政府会计目标

会计起源于受托责任,然而,我国《会计法》和有关会计制度均未明确提出受托责任。应该引进“政府受托责任”这一概念,转变观念,重新定位政府会计目标。

政府机关是依法行使国家权力、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,就应接受资源提供者的监督。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诚信与效率。随着财政体制、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,即将目标建立在强调公共受托责任的逻辑起点之上。

(二) 明确区分政府会计主体

建议从有利于实现评价财务受托责任的会计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,把政府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,是从会计核算角度来界定的会计主体,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之间的界限更加清晰,便于加强政府财务资源管理,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,为立法机关和公民进行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。

报告主体一般从会计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。主体理论的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,这些使用者依赖会计报告获取对自己履行受托责任和制定决策有用的信息。由此可见,会计报告主体可以是政府部门、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能履行政府的一小部分职责,其职责履行情况并不代表该级政府履行受托责任的情况,所以会计报告主体的核心应当是各级政府。

(三)转变政府会计的核算基础

收付实现制下的政府会计核算,不能全面反映政府资金使用情况,其会计报告的信息不够完整。而采用权责发生制作为核算基础,可以提供政府收支方面更为全面、准确的信息,能够对政府的资产、负债进行全面反映,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状况。

具体来说,以权责发生制为核算基础的优势主要表现在以下几个方面:一是权责发生制有利于对资产的持续管理。以权责发生制为核算基础,可通过资产的摊销和计提折旧来反映资产的实际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的评价是十分重要的。收付实现制下对资产的管理仅集中在是否投资于新的资产,但权责发生制下政府对资产的管理不仅是增购资产问题,而是更重视如何对现有资产进行养护、改良以及延长其使用年限。二是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,避免隐性负债藏而不露的问题。机构管理者也难以将其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,提高政府防范财政风险的能力。政府可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。三是权责发生制能完整地反映政府部门提供公共产品和服务的成本。权责发生制是在配比基础上确定产品或服务的成本,这种成本既具有会计期间的可比性,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或定价。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效率。

针对我国政府会计目前的实际情况,应逐步引入权责发生制作为核算基础,大致可分为三个阶段实施。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。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,并不会给政府部门带来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核算。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,是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庞大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、政策变化和环境恶化等因素而给政府带来过重的财务压力。

(四)逐步完善政府会计报告的披露内容。

一是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: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,是否专款专用;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;社会保障基金管理和使用情况的信息。此外,还应将各类基金财务报表的数字汇总,合并为政府部门、各级政府的会计报告(即由政府层面财务报表构成),以全面反映政府受托责任的履行情况。

二是增加管理层的阐述与说明。即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,则需对有关变动作出解释。政府对自身的管理业绩进行阐述与分析,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,同时也可帮助政府会计信息使用者作出正确的决策。

三是增加现金流量表。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核算的优势,编制我国政府会计的现金流量表,以有效改善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。

(作者单位:江苏省财政科学研究所 江苏省通州区经信委)

责任编辑 韩璐