



基于公共产品理论的 行政单位会计改革研究

初宜红 王婧婧

行政单位是进行国家行政管理、组织经济建设和文化建设、维护社会公共秩序的单位，其提供的服务是国家运行所必需的公共产品，具有消费的非竞争性和受益的非排他性。一方面，行政单位通过财政支出提供公共产品以满足公共需求；另一方面，行政单位强制、无偿地向纳税人征税以保证自身职能的实现，因此行政单位有责任向各利益相关者提供财政状况、资金使用情况和预算执行情况等财务信息。然而，我国行政单位会计目前采用的预算会计模式侧重于核算和监督行政单位预算执行过程及结果，在财务信息提供方面难以满足有关各方的需求，行政单位会计改革势在必行。本文基于公共产品理论分别从会计目标、会计主体、记账基础、财务报告四个方面对行政单位会计改革进行探讨。

一、公共产品的“价格”与“成本”决定了会计目标

（一）现行的行政单位会计目标定位不准确

我国《行政单位会计制度》对行政单位会计目标的界定为：“会计信息应当符合国家宏观经济管理的要求，适应预算管理和有关方面了解行政单位财务状况及收支结果的需要，有利于单位加强内部财务管理；行政单位的会计报表应当反映行政单位财务收支情况及其结果。”笔者认为，此目标侧重于满足各级政府宏观经济管理和预算管理的需要，而不是为社会公众及公共产品的其他利益相关者服务，未能体现行政单位作为微观经济主体提供公共产品的职能，需基于公共产品理论对行政单位会计目标重新进行定位。

（二）行政单位会计目标的重新定位

1. 公共产品的“价格”决定了会计目标的受托责任观

作为公共产品的消费者，社会成员将自己的部分收入以税收的形式让渡给行政单位，行政单位利用取得的税收收入提供公共产品，服务于社会公众，这正是市场等价交换行为在公共财政活动中的反映。因此，税收具有公共产品的“价

格”的性质。

税收使行政单位和社会公众之间形成了受托责任关系：行政单位在社会公众的授权下获得了使用公共资金的权力，同时也承担了提供公共产品的义务；社会公众作为委托人须按照行政单位的要求纳税，承担纳税义务，同时有权要求行政单位公开其对税收的安排使用和管理公共资源等方面的信息。

2. 公共产品的“成本”决定了会计目标的决策有用观

公共产品的“成本”是指行政单位在提供公共产品过程中占用的资金，按来源可分为两类：一是社会资源，包括无偿占有的国家公共资源，如纳税人缴纳的税赋、捐赠人的无偿捐赠等；二是举债筹集的资源，包括发行债券筹集的资金、向其他债权人借款筹集的资金等。第一类公共产品的“成本”决定了各级政府、立法机构和其他管理机构、纳税人以及捐赠人构成公共产品的利益相关者，第二类公共产品的“成本”决定了债券投资者和其他债权人也构成公共产品的利益相关者。

各利益相关者为行政单位提供了资源，因此，他们会关注与之相关的资源使用的合规性以及使用的效益：各级政府、立法机构和其他管理机构需要了解行政单位的预算执行情况和公共资源的利用情况，以评估行政单位对社会公共资源的管理成效以及资源使用的合法性和合规性；纳税人需要了解其上缴税款的去向和使用情况，通过分析行政单位提供公共服务的成本信息、绩效信息、预期财务及非财务信息，利用会计信息监督政府的行为；捐赠人的信息需求与纳税人一样，不过对于其无偿提供的用于具体项目的资源，他们会要求行政单位提供与项目有关的具体业绩信息，并据以决策是否继续捐赠；行政单位债券的投资者和其他债权人需要行政单位提供资产保值增值、预算收支及其实际执行情况，以了解其资金运营以及债务偿还能力，并据以评估行政单位是否能够在债券到期时及时兑付。



综上所述,笔者认为我国行政单位的会计目标应是:既反映受托责任又提供决策有用的信息,因此,对行政单位的会计目标可重新定位为“向财务报告的使用者提供与单位的预算执行情况、财政状况、资金使用情况有关的会计信息,反映行政单位受托责任的履行情况,有助于财务报告使用者作出相关决策”。

二、基于纯公共产品及其效益覆盖的层次性明确会计主体

会计主体是对进入会计信息系统的经济交易和事项所作出的空间上的限定,有利于明确会计责任。行政单位会计主体的界定应以有效界定各行政单位提供的公共产品为基准,以便于合理评价各单位的受托责任履行情况,正确引导公共服务。但在实际工作中,由于对行政单位提供的服务覆盖范围划分不清,造成政企不分、政事不分,导致会计主体不明确。针对会计主体不明确的现状,行政单位会计主体的界定应解决两个方面的问题:一是政企分开与政事分开,二是明确行政单位各层级之间的关系。

(一) 政企分开与政事分开

第一,政企分开。根据产品的效益覆盖范围,行政单位提供公共产品的受益对象是整个辖区,以非营利为目的,满足公共需求;而企业提供产品的受益对象往往是部分民众,以营利为目的,满足私人需求,具有竞争性与排他性。因此,行政单位履行的是公共服务的职能,而企业履行的是生产经营的职能。实行政企分开后,行政单位不能直接参与企业的生产经营活动,企业作为经济组织也要将承担的公共服务职能移交给行政单位。

第二,政事分开。行政单位提供的公共产品是纯公共产品,而具体执行公共事务的事业单位提供的教育、文化、卫生、医疗等服务在一定程度上具有排他性和竞争性,属于准公共产品,二者有本质上的区别。实行政事分开后,行政单

位要将所承担的技术性、服务性职能转移到事业单位,承担行政职能的事业单位则应将行政职能划归行政单位或转为行政单位。

明确了行政单位职责与企业职责、事业单位职责的区别,就可以进一步将行政单位界定为提供纯公共产品且具有强制性和权威性的机关。

(二) 各级行政单位应构成有层级的会计主体

由于行政单位提供纯公共产品的性质不同,受益范围也不同,因此纯公共产品的提供呈现出效益覆盖的层次性,即纯公共产品可以分为全国性纯公共产品和地方性纯公共产品。为了保证纯公共产品的有效供给,客观上要求中央和地方行政单位分工负责。因此,纯公共产品的层次性是划分各级行政单位职责范围和事权的基本依据,各级行政单位作为提供纯公共产品的主体均应成为会计主体,构成有层级的会计主体。

三、财政支出绩效评价要求引入修正的权责发生制

(一) 收付实现制不能满足财政支出绩效评价的要求

财政支出的绩效评价包括两个方面:一方面,评价行政单位履行职责过程中为社会所作的贡献,如对社会福利、经济发展、资源节约和环境质量等方面的影响,即社会效益评价。利益相关者可以衡量每一项支出的结果与设定的目标是否一致,判断行政单位的公共服务能力。另一方面,评价行政单位对公共资源的使用效率,也就是评价行政单位能否使有限的资金发挥较大的效用,即经济效益评价。利益相关者可以通过行政单位会计对财政支出(投入)和提供公共产品(产出)的合理确认与准确计量进行分析,了解其对资源的使用情况。

行政单位会计一直以收付实现制为会计核算基础,基本上能够满足预算收支管理的需要。但收付实现制难以实现财政支出的绩效评价,原因有三:一是固定资产的磨损不计提折旧。同样的一项固定资产使用五年和使用十年效益不同,但收付实现制并不能体现这一点。二是收付实现制从账面上无法体现固定资产的新旧程度,不利于固定资产的管理。三是收付实现制不利于预算编制,编制预算时应考虑上一年度资产的存量。

(二) 引入修正的权责发生制

按权责发生制提供的信息更具有决策的相关性,能全面、准确地记录和反映行政单位的财务状况,有利于财政支出绩效评价。然而,笔者认为,我国行政单位目前完全采用权责发生制还不成熟,可以先采用修正的权责发生制,即分层次、分步骤地引入权责发生制记账基础,如在固定资产、

无形资产的后续计量中,根据资产的性质和使用情况合理确定其使用寿命,按权责发生制原则和持续运行假设分期计提折旧和进行摊销,即通过增设“累计折旧”、“累计摊销”科目反映资产因使用中的消耗而发生的价值减少,从而真实体现资产价值。具体而言,可采用“虚提”折旧的模式对行政单位的固定资产、无形资产计提折旧,即在计提折旧时冲减净资产“固定基金”而非计入当期支出,账务处理为:借记“固定基金”,贷记“累计折旧/累计摊销”。

四、构建多维的财务报告体系以满足多元化信息需求

(一) 行政单位财务报告的现状

我国现行的行政单位财务报表由资产负债表、收入支出表、必要的附表及会计报表附注和收支情况说明书组成,主要反映与预算执行直接相关的现金流信息,信息含量有限。随着行政单位职能的转变,关注利益相关者的信息需求,建立完善的行政单位财务报告体系,是行政单位会计目标得以实现的关键环节。因此,笔者认为财务报告改革应扩展财务报告的内容,使行政单位会计信息满足利益相关者的需求。

(二) 构建多维的财务报告体系

如前所述,不同的利益相关者对行政单位会计信息关注的焦点不同,其信息需求呈现多元化。当前行政单位会计信息的提供与这种多元化的信息需求之间的差距要求构建多维的财务报告体系,以全面准确地反映行政单位的公共服务能力、支出结构及其效果、财政资金的使用状况、债务结构等信息,满足不同利益相关者的信息需求。

笔者认为,我国整体的行政单位财务报告体系应由会计

报表、会计报表附注和财务情况说明书组成,其中,会计报表包括资产负债表、收入支出表、财政补助收入支出表。资产负债表主要是满足投资者和债权人的需求,他们根据资产负债表对行政单位的资金运营以及债务偿还能力进行分析,以评估投资回报和本金及利息的偿还情况;收入支出表主要为纳税人和捐赠人服务,这些利益相关者利用此表了解行政单位收入与支出结构、公共服务的成本以及财政资金的使用状况,以评价所提供资源的使用效率、效果;财政补助收入支出表主要是便于行政单位与财政对账,为预算管理提供服务,换言之,财政据此了解行政单位对财政补助的具体使用情况;附注是对在会计报表中列示项目的文字描述或明细资料,以及对未能在会计报表中列示项目的说明等,是披露行政单位相关活动的非财务信息的重要途径,行政单位财务报告应当充分利用附注提供更多有用的信息,发挥其辅助作用。

(作者单位:山东财经大学会计学院)

责任编辑 张璐怡

参考文献

1. 陈小悦,陈璇.2005.政府会计目标及其相关问题的理论探讨.会计研究,11
2. 陈志斌.2011.政府会计概念框架结构研究.会计研究,1
3. 冷继波.2011.论新公共管理下政府会计改革.财会通讯,3
4. 王淑杰.2004.改革我国政府会计基础的思考.财会月刊,8
5. 王雍君.2002.权责发生制与政府预算管理改革.财政研究,3

● 简讯

IFAC有关委员会与中注协联席会议在京召开

不久前,国际会计师联合会(IFAC)工商业界职业会计师委员会(PAIBC)、会计职业组织发展委员会(PAODC)、中国注册会计师协会联席会议在北京召开。财政部部长助理余蔚平出席会议并讲话,中国注册会计师协会副会长兼秘书长陈毓圭通报了中国经济及会计行业发展情况。

余蔚平对IFAC在国际会计审计标准制定及实施、会计价值推广及维护全球金融市场稳定、提高市场透明度、促进经济复苏等方面的作用给予了积极评价。他表示,中国重视会计行业发展,重视利用IFAC平台履行责任、发挥作用,重视与国际同行的交流合作与沟通协调。他对IFAC进一步促进全球会计行业发展提出三点建议:一是充分认识行业优势和对公众的责任,发挥对全球行业的领导力,在国际经济事务中发出更有力度的声音,在国际和经济体等不同层面的经济决策中提出中肯咨询意见,在全球经济治理机制重建中发挥主体性作用;二是推动各成员组织的协调合作,为各成员组织的合作交流提供动力和平台,特别是在国际标准的持续趋同领域做出新的努力;三是对新兴经济体会计行业的发展需求给予更多关注,对发展瓶颈和困难给予更多认识,对发展努力给予更多支持。

(本刊记者)