

我国政府会计目标的定位

丁鑫 荆新

政府会计目标是指政府会计系统提供的信息所要达到的目的。政府会计目标的定位是我国政府会计改革中需明确的首要问题,是构建政府会计准则体系的基础。笔者对政府会计目标的相关因素进行分析后,对我国政府会计目标予以界定。

一、我国政府会计目标相关因素的探析

政府会计不同于企业会计,笔者认为政府会计的目标应取决于如下三个主要因素:

(一) 政府会计主体——政府会计信息提供者

会计主体辨明了会计信息的提供方,为会计目标的实现提供了空间载体。政府会计主体具有如下特征:第一,公共性。政府会计主体属于公共部门,以实现政府的公共职能为目标。第二,非营利性。政府会计主体不以营利和资本增长为目的,其目的是管理社会公共事务,向社会提供公共产品和公共服务。第三,财政性。政府会计主体与政府各级财政部门具有财政缴拨款关系。第四,专用性。政府的财政资源主要来源于纳税人缴纳的税收和政府向国内外举借的各种债务资金,其运用受到有关法律、法规、合同或协议的限制,以确保财政资源按规定的用途使用。

政府会计主体的上述特征决定了政府会计的目标应是提供财政透明

度,反映其对所有投资者、债权人以及其他财政资源提供者受托责任的履行情况。

(二) 会计客体——政府会计信息使用者及其信息需求

笔者认为,我国政府会计信息使用者包括人大及其常务委员会、审计部门、财政部门、政府及其内部管理机构、社会公众、投资者与债权人、捐赠者、评估机构、其他政府与国际组织等,其中人大及其常务委员会、审计部门、财政部门是政府会计信息的重要使用者,其余使用者是政府会计信息的一般使用者。

1. 重要使用者及其信息需求

(1) 人大及其常务委员会。各级人民代表大会及其常务委员会作为我国的立法机关,负责审议和批准政府的各项预决算,并授权政府管理和使用财政资源。因此,政府对其负有受托责任,应向其提供财政资源的来源、类型、管理和运用效果等信息,从而评价政府预算执行的合规性、财务状况和运营业绩。

(2) 审计部门。各级审计部门负责审计、监督政府财政资源的来源、管理和运用,因此,需要向其提供预算执行情况信息、实际结果与法定预算的比较信息、财政资源的管理和运营绩效信息以及是否遵守与财政相关的法律、法规等信息,从而对各级政府、单位财务收支的真实性、合法性、效益性进行审

查、监督,作出相关的社会、政治决策。

(3) 财政部门。各级政府的财政部门负责监督检查本级各部门及所属各单位预算执行情况和财务状况,需要全方位的政府会计信息,以评价各部门、单位受托责任的履行情况,并作出相关决策。

2. 一般使用者及其信息需求

(1) 政府及其内部管理机构。各级政府作为本级政府的会计主体,需要了解和掌握本级政府的全面会计信息,包括预算执行情况信息和财务状况信息,更需要据此制定经济政策和加强公共财政管理。政府内部的行政管理人員等也需要利用政府会计信息,尤其是项目、业务的成本信息,进行内部管理,并为本级政府的决策提供建议。

(2) 社会公众。社会公众包括纳税人和其他个体,是政府财政资源的提供者,也是政府提供公共产品和服务的接受者。因此,社会公众有权了解并监督政府管理国家事务和财政资源的效果,以及政府活动的经济影响,进而评价政府受托责任的履行情况和持续提供服务的能力。

(3) 投资者与债权人。投资者与债权人包括个人和机构投资者与债权人。作为政府财政资源的提供者,他们需要了解政府资产、负债(现实的及或有债务)状况,筹集资金的管理和运用效果,未来可获得的财政资源以及是否遵从投资约束和债务契约等信息,以

评估政府的偿债能力和持续运作的能力,防范潜在的财政风险,并在此基础上作出相关投资、信贷决策。

(4) 捐赠者。捐赠者作为政府财政资源的无偿提供者,虽然不期望按所提供资源的份额获取经济回报,但需要了解所捐赠资源的用途及其运用效果。

(5) 评估机构。评估机构包括债券的评级机构、经济师和财务分析师等,他们需要依据政府会计信息分析政府的财政和经济状况,评价政府的信用等级,为政府现在的和潜在的投资者、债权人等进行投融资决策提供参考。因此,他们需要了解政府整体财务状况、现金流量等信息,以预测政府偿债能力及进行风险定价。

(6) 其他政府与国际组织。全球经济一体化使各国政府以及国际组织之间的联系更加紧密。各国政府更加关注彼此的财务状况,以便作出社会、政治、经济决策。

为满足上述信息使用者的信息需求,政府会计的目标应是确保及时公开政府的财政信息,包括财政制度、预算程序、财务状况和运营绩效的公开信息,有利于信息使用者进行各项决策。

(三) 政府会计环境

第一,政治管理体制。我国的地方政府依行政区划设置,分为省、市、县、乡四级,地方各级政府服从中央政府的领导。我国各级政府均属政府行政单位,一级政府一级财政。随着民主政治建设的不断深入,公民的“话语权”和各种媒体对政府监督的增强,客观上强化了政府向立法机构、监督机构、社会公众等报告其受托责任的履行情况。

第二,经济环境。我国是社会主义市场经济国家,实行以生产资料公有制为主体、多种经济成分共存的所有制结构。政府代表国家管理社会公共事务,配置公共资源,因此政府应当向国

家、社会公众报告其对受托资源的管理和运用情况,从而解除其受托责任。而且,随着政府融资、投资手段不断创新,政府可以通过国内外资本市场融通各种资金,因此,政府有义务向其财政资源提供者报告其财务状况等信息,以便于信息使用者评价政府的偿债能力并作出相关决策。

第三,法律环境。我国基本上属于成文法国家,会计准则属于行政法规,但与其他成文法系国家不同的是会计在我国作为一门独立的学科得到较快的发展,有利于政府会计目标的实现。

二、中国政府会计目标的界定

综上对我国政府会计目标相关因素的分析,笔者将我国政府会计的目标分总体目标和具体目标分别予以界定,其中具体目标是总体目标的具体化,总体目标通过具体目标予以实现。

(一) 我国政府会计总体目标的界定

我国政府会计的总体目标可以分为如下三个层次:

第一,基本目标——提高政府的财政透明度。基本目标是整个目标层次的起点,是重要目标和最高目标得以实现的基础。良好的财政透明度要求向公众及时提供政府过去、现在和未来的财政活动以及财政风险的全面、可靠的信息。因此政府会计主体应公开披露政府部门内部的政策和管理职能、有关预算、税收和其他公共财政的法律和法规、预算编制和执行程序等信息,以提高财政透明度,增强公众对政府的监督。

第二,重要目标——全面反映政府的受托责任。受托责任是政府会计存在的基础,政府的受托责任包括外部受托责任与内部受托责任。外部受托责任是指政府整体对社会公众所承担的受托责任;内部受托责任主要指政府组织内的等级受托责任,包括政

府部门对基本政府的受托责任,政府部门下属的机构和单位对政府部门的受托责任,下级人员对上级人员的受托责任等。政府会计既应帮助政府解除其对社会公众的外部受托责任,也应有助于解除政府组织内部的受托责任。

第三,最高目标——提供有助于使用者进行决策的信息,即“决策有用性”。决策有用性是指政府会计的目标应当以信息使用者的需求为导向,包括内部决策有用性和外部决策有用性。内部决策有用性是指政府会计能够为政府会计信息的内部使用者(政府及其内部机构等)提供有助于其作出有效管理决策的信息;外部决策有用性是指政府会计能够为政府会计信息的外部使用者(人大及其常务委员会、审计部门及社会公众等)提供有助于其作出经济、社会和政治决策的信息。

(二) 我国政府会计具体目标的界定

按照近期我国政府会计定位于预算会计系统与财务会计系统相结合的改革模式,笔者认为政府会计的具体目标应兼顾预算管理、财务管理和绩效管理三方面需要,分别通过预算会计系统和财务会计系统予以实现。

1. 预算管理目标

预算会计系统应以满足预算管理的需要为主要目标,提供以下具体信息:

第一,政府预算资源的来源、分配和使用的信息以及预算与实际结果相比较的信息,满足预算管理的需要,提高预算透明度,便于公众监督,并有助于信息使用者评价政府受托责任的履行情况。第二,政府预算资源是否依据法定预算、是否按照相关法律与合同的要求和限制取得和运用的信息,以便于使用者进行经济、社会、政治的决策分析。第三,未来的预算资源信息,有助于使用者评价未来的预算资源是否足以继续提供公共服务以及偿付未来的

政府会计主体界定研究

全国预算与会计研究会课题组

会计主体是理论上的一种假设,用以界定会计管理活动的空间范围。目前,我国会计管理已形成企业会计、政府会计、民间非营利组织会计“三足鼎立”的格局。但是,对政府会计管理的范围和会计主体界定的标准,对政府会计与其他两类会计管理的边界线如何划定,理论界和实务界有着不同的看法。本文拟对此问题作一定的分析并提出相应的解决建议。

一、政府会计主体的确立模式

西方国家确立政府会计基本主体,有组织说、使用者说、受托责任说、公共财政理论、基金理论等多种理论基础,不同的理论观点导出不同的管理模式。他们的做法,概而言之有三种:(1)以单位作为基本主体,就是按政府组成、控制的单位,作为基本主体,德国、法国都是这种做法。(2)以基金作为基本主体,就是把政府营运的资金“切块”,每“块”资金有固定的来源和限定

的用途,分别设置账户核算、编制财务报表。每“块”基金独立运作,都作为基本主体。采用这种模式的典型代表是美国的州和地方政府会计。(3)单位主体和基金主体并存,就是对政府一般经济资源以单位作主体进行核算和报告,对有特定用途的资金以基金作主体进行核算和报告。这种做法可称之为“二元主体”模式。目前,英国、加拿大、澳大利亚等国家都采用这种模式。

对于我国政府会计应确立何种主体模式,各方面的认识尚不统一,有的学者提出应学习美国的做法,全部采用基金主体模式;实务工作者和多数学者则主张采用“二元主体”模式。我们赞成后一种观点,即采用单位主体与基金主体并存的“二元主体”模式。具体说,就是总体上以单位作为基本主体,对特殊事项(项目)以基金作为基本主体。其理由主要有以下几点:

1.采用“二元主体”模式符合我国国情。按照《预算法》和《会计法》的规

定,我国的部门预算编制与执行,企业会计、行政单位会计、事业单位会计以及基本建设会计一直是按单位进行核算并报告的。改革开放以来,我国的财政预算管理制度虽然进行了多方面的改革,但在部门预决算编制、部门预算执行、国库集中支付、政府采购、非税收入收缴等方面,仍然坚持按单位管理。随着改革的深化和管理的需要,在财政预算和会计核算方面也陆续推出了按基金(资金)管理的新形式(例如农业综合开发资金、社会保险基金等)。此外,我国的企业会计也采取了大多数以单位为主体、少数以基金为主体(如企业年金基金)的做法。实践证明,这种“二元主体”模式,是行之有效的。

2.我国政府会计全部采用基金会主体制缺乏现实意义。推行基金会制是加强管理的一种手段而非目的。政府设置独立运作的基金,在加强政府或政府单位财务资源管理、更好地贯彻专款专用原则、保证公共财政资源

负债,预测政府持续运作的能力。

2.财务管理和绩效管理目标

财务会计系统以满足财务管理和绩效管理需要为主要目标,提供以下具体信息:第一,政府整体的财务状况信息,包括政府资产、负债和净资产的总量、构成及其变动情况、偿债能力方面

的信息,有助于信息使用者评价政府受托责任的履行情况和持续提供公共服务的能力,尤其有利于政府财政资源的提供者作出合理的投资、信贷等决策。第二,政府运营绩效的信息,包括政府当年的运作成果、各种建设项目和服务的成本信息,有助于使用者

评价政府工作的经济性、效率性、效益性。第三,政府的现金流量信息,包括现金流入、流出、净额及其变动情况的信息,有助于信息使用者预测政府未来的现金流量和偿债能力。■

(作者单位:中国人民大学商学院)

责任编辑 武献杰