

府成本会计的实施情况、改革经验,认为SFFASNO.4的理论价值在于提出了政府成本会计目标、完全成本等概念、系统化发展理念,并建立了一套较完整的成本核算方法;而且其在预算编制、成本控制等方面发挥了重要作用,从而对我国实现国家治理体系与治理能力现代化、建设与发展我国政府成本会计具有重要借鉴意义。有学者针对当前在管控行政成本过程中存在政府行政运行成本界定范围不一致、政府行政运行成本责任主体不清,无法有效跟踪成本发生具体过程,也无法根据成本发生对象进行绩效评价,政府行政运行成本归集方式不当,且由于权责发生制下的政府综合财务报告制度还未得到有效实施,导致政府资产折旧摊销无法准确归集至政府行政运行或业务履职成本等问题。因此,提出在分事行权、分岗设权和分级授权的内部控制视角下,在厘清政府行政运行成本的基本概念基础上,通过梳理政府内部控制与政府行政运行成本之间的逻辑关系,基于分事行权的政府行政运行成本范围界定、基于分岗设权的政府行政运行成本责任落实以及基于分级授权的政府行政运行成本归集方法等方面进行创新,缩减行政运行成本,提高行政效率。

建立健全成本信息公开制度是价格改革的重要方向之一,有学者基于对近十个省市的实地调研和文献分析,首先介绍成本信息公开的现状,包括城市供水行业、政府定价的其他行业、市场定价项目的成本信息调查公开。其次,总结四点问题:成本监督审计待加强;缺乏制度保障,推进不足;公开内容需细化;公开标准待优化。然后,基于价格、垄断规制、信息不对称、公共物品等理论,着重对成本信息公开的必要性进行探讨,并设计了成本信息公开的基本框架。最后,提出五条对策建议,即:确定具体项目,实行目录管理;完善成本监审制度,促进成本信息公开和发挥信息价值;构建制度体系,提供合法性依据;界定公开的主体、周期、指标、重点成本费用、渠道、经费和保障;加大对市场定价的成本信息调查和公开。在健全成本信息公开的基础上,由于政府组织运营的特点不同于营利性组织,无法完全通过市场验证成本的合理性和有效性,如何有效利用成本会计信息,以便于评价政府行为的有效性,评价政府投入和产出的合理性,更加客观和全面地评价政府绩效,也能够公共产品是政府独立提供还是合作提供的决策中做出合理选择,需要建立有效的成本标准体系,因而,有学者根据公共治理理论和公共产品标准化管理的要求,提出政府成本标准设计的两个维度,即:横向维度和纵向维度。横向维度是成本标准在治理不同层面与领域所发挥的效应;而纵向维度是成本标准在应对不同环境与情况下的灵活度,并基于政府行为所耗费资源的计量特征构建政府成本的定性标准与定量标准,从而能够促进政府资源的有效利用,最大限度达成治理目标。

2. 事业单位成本会计理论研究

事业单位作为政府会计体系的组成部分,承担着提供公共产品和服务的重任,同时会耗用各种公共资源,但由于其涉及资金来源渠道更加多元,成本核算也相对复杂,因此,也有一些学者将其单独作为研究对象展开研究。针对当前

事业单位成本会计存在覆盖面不完全、核算体系不健全以及成本核算对象单一等诸多问题,为有效提高事业单位管理绩效,全面履行事业单位公共受托责任,有学者基于会计信息化的技术背景,对事业单位成本计算对象进行多元设计,提出以责任部门分类、业务事项分类、资源目标以及个体单元分别设置成本核算对象,进而形成多元化的成本会计信息模块。完整、多元化的成本信息不仅有利于考核各事业单位的管理绩效,更有利于在宏观层面建立公共服务耗费率标准,为公共服务标准化提供客观依据。也有学者以更加微观的视角切入,基于事业单位下的高等院校,针对我国不同行政区域间高等教育财政拨款数额悬殊、区域内高等教育财政拨款普遍分层对待、不同隶属关系高校间教育财政拨款差别大、不同性质的高校间教育财政拨款冰火两重天以及高等教育财政拨款依据单一、财政投入效用考核缺失等高等教育成本分担现状,从政府履行职能的角度考虑,建议解决我国高等教育成本分担中的诸多问题应着重从以下方面入手:(1)应以国家权力机关和政府职能部门为主导,完善高等教育成本分担法律制度,明确教育成本分担比例,建立教育财政拨款与学费收取标准匹配体系。(2)要充分发挥财政蓄水池调节作用,减轻经济欠发达地区高等教育财政拨款压力,从源头上保证教育成本分担合理。(3)尝试普遍发放“教育券”模式,缓解民办高校学生教育成本分担过重现象。(4)普遍调整教育财政拨款标准,加大奖励力度,体现成本效用原则。(5)应积极探索高等教育成本分担毕业补偿机制,使高等教育成本分担比例不断优化。

六、财务报告与信息披露理论研究

1. 政府综合财务报告的改革与创新

在推行财政管理和会计核算体制改革中引入权责发生制,通过高质量的地方政府综合财务报告编制与披露,带动各级政府财务管理水平的提升。权责发生制的政府综合财务报告改革是一项巨大的工程,需要在长时间内不断进行理论和实践的探索,截至2018年底,相关文件对规范政府部门财务报告编制报表具有一定的指导作用,但对于如何编制政府综合财务报告,还缺乏总体框架、具体的操作性指引和编制性要求。

有学者通过对2011年开始的权责发生制政府综合财务报告试编工作和2014年以来权责发生制政府综合财务报告制度改革的相关进展进行分析、评价,到目前为止,中国权责发生制政府综合财务报告制度改革实现了按部就班、逐渐推进的进程。总体而言,对照改革实践和时间表要求,权责发生制政府综合财务报告制度改革的进展符合计划。虽然中国权责发生制政府综合财务报告制度改革取得了许多成果,但是通过对影响会计结果的技术性因素和非技术性因素分析得出中国权责发生制政府综合财务报告制度改革中遇到的问题和难点,大致可以归纳为三个方面:一是会计核算相关制度建设存在不足。二是实现改革目标的基础薄弱。三是统筹协调需要加强。同时,也提出了加快权责发生制政府综合财务报告制度改革建议:(1)提高认识,完善改革的顶层设计。(2)加快夯实权责发生制政府综合财务

报告制度改革的基础。(3)加强统筹协调。基于此,有学者提出了基于“圈层分类”的政府综合财务报告立体框架体系和报表合并路径。政府功能的多样性导致不同层级、不同职能的政府机构、教育医疗等事业单位、国有企业之间形成了复杂的财务关系,首先利用地球物理和区域经济中的“圈层结构”思想对政府功能进行分类,将政府服务水平分为社会管理服务、社会保障服务、社会增值服务以及社会资源服务;为满足上级政府财务报告使用者的“决策有用”需求,还需考虑政府层级关系设计垂直结构;分析不同圈层会计要素的特征并设计相应的确认、计量方法和最同一圈层不同层级、不同圈层同一层级、上下层级的报表合并路径。基于政府功能,引入了地理和区域经济中的“圈层结构”理论,在对各级政府进行“圈层分类”的基础上,界定各“圈层”的性质和“圈层”之间的财务关系,以“圈层”为基础的政府财务报告框架,既能兼顾政府功能多样性和上下层级合并报表的要求,反映不同的“公共受托责任”的履行情况,也有利于为不同政府会计信息使用者的决策提供依据。有学者认为政府综合财务报告在六年的试编阶段中,受到编制报告未对外披露的限制,外部专家与学者对于许多试编过程中遇到的问题与困境都无法了解。尤其是面对2017年政府综合财务报告正式编制节点的到来,报告编制质量将面临公众的监督评价以及巨大挑战。通过使用政府会计实务人员发表的文献和报告作为数据源,从政府综合财务报告试编阶段的问题提炼出会计基础问题,结合财政事权划分,支出责任匹配等行政制度设计层面因素,梳理了政府会计改革所面临的本质问题与困境,论述政府财务报告编制中的困难和后续改革路径。研究表明:(1)只有理清不同层级政府及职能部门的事权,了解其职责范围与具体事项内容,政府会计才能将提供的公共服务与产品,以及对应的公共资产完整、准确、真实地反映在政府财务报告之中。(2)必须确保财权与事权相匹配,保证基层政府有足够的经费来支撑事权的履行,从源头动机上避免减少隐性负债,才能将所有负债纳入政府综合财务报告中。有学者立足我国制度背景与实践,对我国一级政府本级合并财务报表的合并主体范围、相关主体入表方式和主体具体合并标准进行了研究。研究结论显示,我国一级政府本级合并财务报表的合并主体包括财政总预算、行政单位和事业单位,国有股权作为“长期股权投资”项目进行披露等。立足于我国预算和行政管理体制,将国际公共部门会计准则的合并原则应用到我国实践,从执行层面提出了符合我国国情的“预算领拨关系为主,行政隶属关系为补充”的主体合并标准。

有学者认为《政府会计制度》和《医院会计制度》中现金流量表在记账模式、现金流量分类、现金概念和适用范围四个方面存在差异。但是《政府会计制度》中现金流量表和预算收入支出表的编制基础都是收付实现制,提供的都是现金流量信息,如若设计不当,很容易出现信息重复提供或遗漏或和预算收支表重叠过多,基本没有提供其他会计报表不能提供的重要信息的问题。现金流量表需要在借鉴《政府会计制度》和《医院会计制度》两者经验的基础上,厘清现金流量表的功能定位和明确政府部门类型,重构我国行政

单位和事业单位的现金流量表。

有学者以石家庄市政府综合财务报告的编写为例,从编制范围、内容、方法和流程四方面厘清剖析问题,揭示石家庄市政府综合财务报告编制工作中存在数据采集难度大、编制方法不科学、编报系统不专业等弊端,并提出要进一步推进地方政府综合财务报告的体系规范建设、切实提高地方政府综合财务报告编制水平和强化地方政府综合财务报告编制保障措施三方面的可操作性较强的改进优化建议。有学者结合工作实际,总结了试点编制政府部门财务报告应该注意的几个问题。(1)要高度重视政府部门财务报告编制工作;相关单位一定要高度重视,牢固树立法治意识,按照财政部的统一部署,认真开展、扎实推进政府部门财务报告试点编制工作。(2)要合理确定试点编制政府部门财务报告的编报范围;在试点编制期间,如果没有明确正式文件确认转表情况下,原则上纳入编制范围的单位应该与2017年部门决算单位一致。(3)要及时开展资产负债清查;清查核实后的资产负债统一按规定进行核算和反映,确保账实相符,并与行政事业单位国有资产报表有关数据相衔接。(4)充分利用现有的部门决算结果;财务报告的编制工作时间紧、任务重,所以充分利用现有的部门决算结果是编制好政府部门财务报告的必然选择。(5)认真做好政府部门财务报告分析;要全面、清晰反映政府财务信息和预算执行信息,开展政府信用评级、加强资产负债管理、改进政府绩效监督考核、防范财政风险等提供支持。政府资产负债的编制应该逐步完善编制政府资产负债表的法律法规体系,进一步完善政府资产负债表的编制报告体系,不断完善编制政府资产负债表的操作体系。

有学者通过对政府资产报告、国家资产负债表、政府综合财务报告及自然资源资产负债表进行比较研究,分别从统计核算目的(均可归结于摸清经济主体的“家底”、核算主体(确定很大程度上依赖于政府会计准则与制度的规范)、核算报告内容(在资产或负债的划分上还没有一个较为统一的标准)、计量方法与属性(资产价值评估体系还不完善;部分计量属性的选择上还存在主观性)、报表框架设计、报表编制方法与流程(自下而上的编制路径)展开分析,旨在促进我国政府会计相关工作的开展,同时也为加快建立国家统一的经济核算制度提供了政策建议:(1)协调制度与准则,完善具体编制制度及指引。(2)明晰核算边界,统一核算口径。(3)完善计量技术,改进编制方法。国家资产负债表和政府资产负债表既密切联系又有本质区别,有学者从两者的所属范畴和主体范畴、适用规则、定义、框架、内容和编制基础多个方面进行比较和辨析,指明两者在一定程度上具有内在一致性且互为补充的特点,厘清相关领域的逻辑思路、夯实研究基础,为促进国家治理现代化提供了参考。

2. 政府会计信息披露及质量研究

政府财务信息披露可以反映政府对受托责任的履行程度,进一步提高政府透明度。有学者在借鉴国内外研究方法的基础上,采用财务信息披露指数DI值法(内容维度、特征维度和网页设计维度)和描述性统计法,对广东省深圳市政府31个组成部门2012—2015年的财务数据公开报告进行分