

论我国政府会计改革路径

程敏(博士)

(上海大学悉尼工商学院, 上海 201899)

【摘要】在我国经济向市场经济转型过程中,公共管理、政府治理、预算和财政等公共领域发生的改革对政府会计系统造成倒逼压力,并使其产生改革需求。怎样进行政府会计改革以适应新形势下的需求,成为学者们研究的热点问题。本文在回顾以往研究文献的基础上,对我国政府会计改革路径进行归纳研究,以明确未来的政府会计改革方向和发展路径,为改革决策部门提供建议和指导。本文研究结果表明,我国政府会计改革应走有中国特色的渐进式改革道路,并从构建统一准则制度、引入权责发生制、建立“双轨制”会计体系、编制政府整体财务报告等路径方向上取得突破。

【关键词】政府会计; 中国特色; 渐进式改革路径

一、政府会计改革的总体方向

国际上,新公共管理运动、财政透明度提高的要求和发达国家政府会计改革示范效应,对我国政府会计带来了协调和趋同压力。而在国内,政府职能的转换、财政和预算体制改革深化、财政透明度提高的要求等环境因素更使得我国政府会计改革势在必行。为适应国内外政府会计发展的要求,我国许多学者纷纷对政府会计改革建言献策。对于具体改革的方向和路径,大家众说纷纭,没能形成统一的观点。

从现有的研究来看,学者们比较认同以下几条路径将主导未来的政府会计改革方向:一是改变预算会计条块分割的现状,制定统一的政府会计准则和制度,为政府会计改革顺利进行提供制度保障。二是基于国际政府会计权责发生制改革趋势,我国以传统收付实现制为基础的预算会计应逐渐转向以权责发生制为基础的政府会计。三是在我国政府会计体系构建过程中,实行政府预算会计和财务会计既分立又协调的“双轨制”模式。在完善政府预算会计制度基础上逐渐建立政府财务会计制度,实现政府会计双重功能。一方面准确核算和反映预算执行情况,为加强政府预算管理服务;另一方面全面、准确地反映政府的财政、财务状况,为评价政府的受托责任履行情况服务。四是满足财政透明度提高和政府信息公开的现实需求,试点编制政府整体财务报告,以此作为启动政府会计改革的突破口。

除了这些改革路径,学者们普遍认为我国政府会计改革是一项复杂的系统工程,改革的顺利实施依赖诸多配套措施和制度保障。在借鉴国际经验的同时,我国政府会计改革应走有中国特色的渐进式改革道路。下文就我

国政府会计改革的路径设计谈谈个人看法。

二、借鉴国际经验,走有中国特色的改革之路

经济的全球化促进了会计准则国际化,会计准则国际协调和趋同趋势越来越明显。为降低政府会计改革失败风险,保证我国政府会计改革绩效目标的顺利实现,我们应仔细研究西方国家和国际组织政府会计改革,汲取各国政府会计改革的有益经验和启示。基于此,许多学者对国际上政府会计改革及经验启示进行了研究介绍。欧阳宗书等(2013)介绍了美国和加拿大政府会计改革,认为这两个国家政府会计与预算的关系、政府或公共部门会计准则及其制定机构、政府财务报告及审计制度等方面值得我们借鉴。

对于政府会计改革的基础,美国以基金会计为基础,澳大利亚以企业会计准则应用为基础,英国政府会计则是以建立资源会计与预算制度为改革基础,在资源会计与预算制度、政府整体层面财务报告体系、政府会计标准与企业会计标准适度趋同等方面取得比较有特色的政府会计改革成果(张娟,2010)。根据英国政府会计改革经验,可以从三个方面进一步明确我国未来政府会计改革路径:一是在政府会计基础上,将收付实现制和权责发生制结合运用,逐步实现过渡;二是政府会计改革应立足我国国情,但也要借鉴企业会计改革经验,并向国际标准靠拢;三是建立有中国特色的政府整体财务报告体系。

在借鉴国际经验方面,香港政府会计渐进式改革道路以及政府财务会计和预算会计“双轨制”改革模式对我们具有重要的参考价值。具体来说,其给予我们的宝贵经验主要体现在两个方面:一是政府会计改革的目标必须考虑公众对政府会计信息的需求;二是选择合适的改革

方式,既顾全大局,又不会给改革主体带来较大的负担。当然,香港政府会计改革在遵循国际公共会计准则及政府机构会计准则、权责发生制应用完善等方面面临的问题和障碍同样值得我们关注(李雷,2012)。

国际经验固然值得借鉴,但具体的改革实践需要立足于我国国情,这是因为政府会计不是孤立的,而是与所在国的政治经济体制、财政预算管理体制密切相关。相应地,政府会计改革必须根植于本国的政治、经济、文化背景,与政府职能、财政管理体制和政府审计等相关改革配合,才能取得预期的改革绩效目标(刘玲利,2011)。政府会计的国情特性已经成为学者们的研究共识。张琦、程晓佳(2012)以经济合作与发展组织(OECD)为研究样本来证实政府会计改革的国情特性和地域特性。研究结果表明,法律体系、国民受教育程度、资本市场成熟程度、政府财政盈余水平、企业会计改革、负债水平等因素对所在国政府会计改革存在显著影响。财政部国库司2011年通过实地考察发现,法国、瑞士两国在政府会计管理机构设置和改革模式等方面存在差异,并进一步证实政府会计与政府管理体制密切相关。我国实行社会主义市场经济体制,致力于建立具有中国特色的公共财政制度和预算管理体制。

国情的差异,意味着我国政府会计改革不能像企业那样强调与国际接轨,更不能简单地照搬国际经验。而应对发达国家完善的会计准则体系内容进行分析,根据我国国情和财政管理需要进行取舍。在制定我国政府会计改革路径时,应该考虑我国政府会计运行的公共环境、社会政治环境,做出恰当的政策选择。纵观世界发展史,鲜有发展中国家不加选择地移植国外先进经验,并成功实现其与本国制度环境“耦合”的例子。我国应正确处理政府会计准则本国化与国际化的关系,借鉴西方国家成功的改革模式,创新自己的改革路径,走出一条符合国情的政府会计改革之路。

三、我国政府会计渐进式改革路径

在当前经济转型背景下,我国政府会计改革面临许多挑战和机遇。梳理近年来国内有关政府会计改革的成果发现,学者们普遍认为政府会计改革是一个涉及诸多方面的系统性渐进式过程。政府会计改革是一项复杂的系统工程,宏观政治、经济环境与微观财政、预算管理制度,以及利益相关者的动机等多种因素共同决定了政府会计改革的路径方向。基于成本效益考虑,我国复杂的现实环境意味着我国政府会计改革将是一个长期的、渐进的过程。

戚艳霞等(2013)从我国现实环境及现行预算会计体系出发,认为我国政府会计改革将是一个协调冲突、螺旋上升的过程。路军伟(2011)根据国际政府会计改革的客观规律、我国的现实环境以及现行预算会计的弊端,确立

“控制取向→管理取向→报告取向”渐进式政府会计改革的战略次序安排。张琦(2011)以利益相关者动机与制度因素影响为研究视角,阐述了我国政府会计改革诸多影响因素,包括预算约束与财政透明度、绩效评价与成本计量、资产管理与债务风险防范等,进一步论证了我国政府会计改革不能一蹴而就,而应是一个循序渐进的过程。

虽然学者们对我国政府会计渐进式改革总体路径达成一致意见,但在渐进式改革路径的具体实施方面,他们又各持己见。赵西卜等(2010)提出的改革路径方向主要包括:一是进行法规、体制层面的协调,构建完整统一的政府会计制度和规范;二是改进和优化现有的信息生成和传输机制,提供经过整合的完整政府会计信息。刘玲利(2011)认为政府会计改革应遵循分阶段、分步骤逐步推进的原则,选择合适的突破口与切入点,建立行业试点与地区试点,渐进推广。关于试点改革主体,他建议选择与企业行为较为接近且公众关注度较高的高校、医院等事业单位;关于试点改革地区,他建议选择经济较发达、体制改革较深入、人口文化素质较高的城市,通过示范效应,形成以点带线、以线带面的政府会计渐进式改革模式。他着重于论述试点的渐进式改革方式,但对于政府会计改革突破口和切入点却没有进行详细论证。张琦等(2010)也认同以医院、高等学校两个行业制度作为研究修订事业单位会计制度与会计准则的研究对象。同时,他们还提出了我国政府会计改革路径的其他突破点,包括构建政府会计概念框架和理论体系、整合优化现有的预算会计制度、实验性运用权责发生制以及逐步分离政府财务会计与预算会计。

四、政府会计概念框架和统一准则构建

我国社会主义市场经济体制的进一步完善以及公共财政改革步伐的加快,积极推动了政府会计改革。政府会计作为公共财政体制的重要基础,政府政务公开、财政透明度以及绩效管理等方面的客观要求使其改革问题已不容回避。基于现阶段政府会计改革的重要性,学者们首先关注的改革路径是制定规范统一的政府会计准则,完善政府会计体系制度层面的建设。除了制定统一的政府会计制度准则,许多学者还纷纷建议通过构建政府会计概念框架体系来指导高质量政府会计准则的制定。殷红(2010)系统地研究法国政府会计准则体系的演进和最新动态,认为我国政府会计改革需要首先解决政府会计概念框架构建问题,为制定高质量的政府会计准则体系提供指导。法国政府会计在改革伊始,首先解决一些基本的、概念性的问题,确定政府会计概念框架,然后根据确立的概念框架制定具体的会计准则,建立政府会计准则规范体系。这种做法保证了具体会计准则之间的协调性和一致性,进一步推动政府会计改革顺利进行。而我国目前的政府会计体系还没有公认的概念框架,现在正在进

行的政府会计改革应首先解决这个问题,然后基于政府会计理论和概念框架构建高质量的政府会计准则体系。相应地,潘俊、陈志斌(2011)也认为政府会计概念框架构建是我国政府会计改革的重要出发点,对政府会计体系的良性循环起着至关重要的作用。

总之,我国政府会计改革首先需要构建一个逻辑一致且严谨的政府会计概念框架理论体系,包括政府会计目标、主体、信息质量特征、会计要素、确认基础、计量属性和财务报告等内容,为政府会计准则制定提供基本原理和理论指导,进而为政府会计改革的顺利推进和路径优化提供思路。

五、政府会计改革渐进式引入权责发生制基础

纵观国际上政府会计改革国家,鉴于其不同的国情,权责发生制改革的广度、深度以及进程快慢存在明显差异。立法的制约、政策的博弈、预算的配套、利益相关者的配合等方面都会影响改革的进程,但政府会计权责发生制改革的趋势、方向和必要性却不容置疑。

我国政府会计改革也不例外,其重要路径就是循序渐进地引入权责发生制会计基础。许多学者纷纷对我国政府会计引进权责发生制的可行性、步骤进行了研究论证。查良春(2011)总结了OECD政府会计和预算权责发生制改革的绩效成果,认为相比于收付实现制,权责发生制在揭示政府潜在风险、提高信息透明度、提供更加全面完整信息以反映政府受托责任等方面具有明显的优势。立足我国国情,他进一步论证了现阶段我国事业单位引进权责发生制进行会计核算已基本可行。张婧雅(2012)探讨了我国政府会计权责发生制改革路径,认为权责发生制的引进应考虑国际、国内政治经济形势和政府承受能力。现阶段我国政府会计应先引入修正的收付实现制,等到时机相对成熟之后再逐步过渡到修正的权责发生制,最终目标是实行完全的权责发生制。梅淑先(2011)也对我国政府会计权责发生制改革的战略次序进行了研究,认为根据国际惯例,我国政府会计的最终目标是实行权责发生制。但由于我国的现实情况,在改革路径上,短期内政府会计改革应为预算管理制度变革提供支撑,为预算事前控制和责任制服务;长期来看,为满足政府绩效管理的需要,政府会计系统应逐步过渡到权责发生制。

贺敬平等(2011)对海南省政府会计改革试点进行了案例研究,进一步论证了政府会计权责发生制改革的必要性、可行性和渐进性。海南省政府会计改革试点实践主要体现四个方面,即权责发生制改革路径、会计实现和配比原则应用、会计标准规范建设和改革过渡衔接问题。基于海南省试点改革的实践和理论成果分析,贺敬平等(2011)认为我国现阶段政府会计权责发生制改革如箭在弩,应由“必要性”向“可行性”视角转变。海南省改革试点表明权责发生制更能满足预算单位财务管理的需要。可

以看出,虽然学者们就如何成功推行存在广泛争议,但我国政府会计权责发生制变革已是历史必然。

除了技术层面的变革,政府会计改革还与政治体制、财政体制改革密切相关,改革的复杂性和艰巨性决定了权责发生制基础引入的渐进性。郭平、李宁(2010)认为我国的政府会计发展、改革进程和核算基础与美国不同,最根本的原因就是政府会计所处的环境不同。我国的政府会计权责发生制改革不是一个孤立的过程,只有不断适应我国的环境,才能顺利达到改革目标。于国旺(2011)研究了影响权责发生制改革顺利进行的环境因素,认为政府会计权责发生制改革是一个合作、博弈的均衡结果。权责发生制改革能否顺利推进及推进程度,取决于政府、资源提供者、利益相关者之间的力量对比。他还强调健全良好的受托责任是政府会计权责发生制改革的必要条件,而健全良好的受托责任依托于相应的制度环境。这些制度环境主要包括:完善的法律法规、健全的公共管理体制、良好的公共财政机制、透明的财务信息系统、有效的绩效管理体系。权责发生制比收付实现制更复杂繁琐,改革需要花费高昂的转换和运作成本。而健全良好的受托责任能降低交易成本,是政府会计改革的“催化剂”和“润滑剂”。受托责任通过体现利益相关者需求,避免利益冲突,减少改革摩擦,使得改革成本效益朝着良性的轨道发展。

六、政府财务会计与预算会计“双轨制”模式

我国没有真正意义上的政府会计,现行的预算会计存在很多缺陷,难以满足公共管理、预算监控、财政透明等多层次、多方面信息需求。我国政府会计属于体系单一的单轨制会计,现行预算会计在本质上是修正现金制基础上的财务会计。在政府会计渐进式改革路径设计下,许多学者认为我国现阶段改革目标是建立预算会计与财务会计分立并存的多功能政府会计体系,采用收付实现制和权责发生制相结合的会计基础模式,提供不同层次、多元化的政府会计信息以满足使用者的需求,进而反映政府受托责任履行情况。这种改革思路的理由有三点:一是预算会计与财务会计分立并协调,能够满足预算管理和财务管理双重需要;二是我国现阶段政府会计从业人员力量和信息系统技术支撑能力较为薄弱,在此环境下,需要采用兼顾传统与改革的渐进式模式,政府预算会计与财务会计相结合是较优的选择;三是政府会计改革初期,满足预算控制要求,为预算管理服务将仍是政府会计体系建设的首要目标,这意味着长期内我国政府会计将仍以收付实现制作为预算管理基础。

基于这种改革思路和现实环境,许多学者提出政府财务会计与预算会计“双轨制”改革模式。在此模式下,政府会计既披露预算控制管理信息,又公布政府财务信息。政府会计依托预算和财务信息,实现预算管理和财务管理双重职能。路军伟(2011)基于经济发达国家政府会计

改革的实践,认为完善的政府会计必然是集预算和财务控制、管理支持、对外财务报告三种功能于一体的信息系统。我国政府会计体系应采取政府财务会计和预算会计“双轨制”模式,这种改革蓝本能够较好地支撑我国政府会计渐进式改革战略和路径次序。目前,我国政府会计主要是预算会计,政府财务会计功能没能很好地体现。简建辉、于芳芳(2012)认为应将预算会计承担的财务会计职能分离出来,建立“双轨制”新型政府会计模式,使得财务会计和预算会计成为一个有机整体存在于政府会计体系中。政府预算会计和财务会计相结合的“双轨制”模式,一方面可以加强对政府预算的实时反映和监控,避免财务会计信息滞后弊端;另一方面可以提升政府财务管理效能,提供全面完整的信息以反映受托责任履行情况,克服传统预算会计信息反映过窄的缺陷。

也有学者通过国别研究,指出美国政府会计是典型的“双轨制”模式——基金会计和预算会计相结合。在美国,基金会计和预算会计自成体系、相辅相成,对我国建立预算会计和财务会计“双轨制”政府会计体系有着重要启示意义。

综上所述,国际上政府会计体系已出现“双轨制”甚至“多轨制”趋势,我国应顺应该趋势,建立现代意义上“双轨制”政府会计框架。

七、以编制整体财务报告为政府会计改革突破点

到目前为止,我国还未能编制全面完整的政府整体财务报告。每年的预算执行情况报告、国民经济与社会发展报告和政府工作报告,分散地披露一些政府财务受托责任信息,并不完整。政府工作报告、预算执行情况报告和其他报告除了反映预算收支情况及结果,并没有提供更多的政府财务状况信息。

我国实行以收付实现制为基础的决算报告制度,注重预算执行情况的准确反映,为加强预算管理和预算监督服务。但随着社会经济的快速发展,预算会计决算报告制度逐渐暴露出诸多缺陷。仅仅实行决算报告制度,无法全面准确地反映政府资产、负债、成本费用等信息,不利于强化政府资产管理、降低行政成本、提升运行效率、有效防范财政风险,也就难以满足建立现代公共财政制度、促进财政长期可持续发展以及推进国家现代化治理的要求。因此,推进政府会计改革迫切需要拓展现行单一的预算会计决算报告制度,建立全面反映政府资产、负债、收入、费用、运行成本、现金流量等财务信息的权责发生制政府综合财务报告制度。这就需要编制一套集中的政府整体财务报告,全面、系统、完整地反映政府财务状况和运营成果,不仅满足信息使用者的决策需求,而且反映政府受托责任履行情况。许多学者纷纷建议编制政府整体财务报告,并将其作为我国政府会计改革的重要突破路径。张婧雅(2012)认为新西兰和美国政府会计改革共同

的实践特征就是引入权责发生制,建立政府对外财务报告体系。我国政治体制改革、民主化发展以及社会公众不断增长的信息诉求等客观环境迫切要求改革现有财务报告制度,建立政府综合财务报告体系。我国政府会计改革的重要路径目标之一就是建立政府综合年度财务报告制度,编制和发布政府年度综合财务报告。

西方国家政府财务报告改革实践引入新公共管理理论,注重对政府财务报告绩效的考核。我国推进政府财务报告改革应研究和借鉴西方各国政府财务报告改革有益的经验 and 做法(刘斌,2011)。但政府财务报告改革涉及面广,具有较强的技术性、政策性、敏感性,需要遵循我国总体政府会计渐进式改革路径原则,逐步推进以权责发生制为基础的政府综合财务报告制度建设。首先,拓展我国现行预算会计体系报告范围,从仅仅反映政府预算资金收支情况,逐步扩展到反映政府全部财务资金活动,让各项费用支出“全面阳光化”(章贵桥、潘俊,2013),满足人们对政府财务信息的知情权和监督权。其次,基于政府公共受托责任,建立政府财务报告体系,全面、真实、系统地反映政府预算执行情况和财务状况,并权衡成本效益,形成财务报告制度化、细则化。最后,在条件成熟的情况下,引进政府财务报告审计鉴证机制,并基于财务报告对政府进行绩效考评,以评价其承担的公共受托责任是否得到全面有效履行。

我国正在推进的政府会计改革,是以试点编制政府整体财务报告为突破点,并根据渐进式改革原则,提出在2020年前建立具有中国特色的政府会计准则体系和权责发生制政府综合财务报告制度的愿景。目前,我国尚未建立全面完善的政府会计准则体系和报告制度,政府整体财务报告只能暂按权责发生制原则和相关报告标准编制。相应地,政府整体财务报告主要为提高政府财政透明度、地方政府债务管理等提供信息支撑,随着准则体系和报告制度的逐步完善,将最终实现全面反映政府公共受托责任的终极目标。

主要参考文献

- 郭平,李宁.我国政府会计改革初探——基于中美政府会计环境比较视角[J].会计之友,2010(1).
- 贺敬平,王森林,杨晓林.权责发生制在我国政府财务会计中的应用[J].会计研究,2011(6).
- 戚艳霞,王鑫.政府会计概念框架的国际比较和构建理念[J].财政研究,2010(7).
- 路军伟.我国政府会计改革取向定位与改革路径设计[J].会计研究,2010(8).
- 路军伟.政府会计改革:战略次序、框架设计与冲突协调[J].中央财经大学学报,2011(7).
- 赵西卜,王建英,王彦,曹越.政府会计信息有用性及需求情况调查报告[J].会计研究,2010(9).