

# 中国特色政府管理会计构建探讨

潘松剑, 胡国强(教授)

**【摘要】** 本文通过分析政府管理会计与政府预算会计、政府财务会计的适度分离与衔接的问题,结合有关文件的规定,构建了政府管理会计三层次指引体系,即基本指引、应用指引和案例示范三个层次,并指出中国政府管理会计建设的特色之处。

**【关键词】** 政府会计; 政府管理会计; 三层次体系; 中国特色

**【中图分类号】** F812

**【文献标识码】** A

**【文章编号】** 1004-0994(2016)10-0006-4

## 一、引言

党的十八届三中全会明确提出“建立权责发生制的政府综合财务报告制度”,标志着我国将建立独立反映政府资产与负债、收入与费用、运行成本及现金流量情况的政府财务会计体系。2014年10月,财政部出台了《关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》(财会[2014]27号),指出管理会计服务于行政事业单位,表明我国将逐步建立政府管理会计体系。目前我国实行的主要是以收付实现制为基础的政府预算会计体系,因此出现了政府财务会计、政府预算会计和政府管理会计“三足鼎立”的局面。这促使我们思索如果建立政府管理会计,其与政府预算会计、政府财务会计是什么关系,如何构建政府管理会计体系等问题。

毋庸置疑,实现政府管理会计价值创造功能,必须根植于“政府会计”大环境之中,并紧扣“推进国家治理体系和治理能力现代化”的要求。从理论与实践发展趋势来看,管理会计与财务会计已成为现代会计并驾齐驱的两大分支,而政府管理会计作为政府会计的一个分支,其理论体系的科学性与系统性一直遭人诟病,且这方面的研究仍显匮乏。这正是本文研究的初衷,即探讨政府管理会计体系的构建,指出中国政府管理会计建设的特色。

## 二、政府管理会计内容体系

(一)政府管理会计与政府财务会计、政府预算会计的适度分离

1. 在制度上分离。政府管理会计与政府预算会计、政府财务会计在制度上应相互分离,建立不同的制度体系。目前,在法律依据上,政府预算会计和政府财务会计主要依据的是

《会计法》(1999年)、《预算法》(2014年);在制度建设上,两者主要遵循的是《行政单位财务规则》(2012年)、《行政单位会计制度》(2013年)、《事业单位财务规则》(2012年)、《事业单位会计制度》(2012年),以及《财政总预算会计制度》(2015年)。在党的十八届三中全会明确提出“建立权责发生制的政府综合财务报告制度”后,2014年12月,国务院下发了《关于批转财政部权责发生制政府综合财务报告制度改革方案的通知》(国发[2014]63号),指明了政府综合财务报告制度的改革路线图,可以明确在不远的将来,政府财务会计遵循的主要制度将是政府会计准则体系(包括基本准则、具体准则与应用指南)。

相较于政府预算会计与政府财务会计,政府管理会计制度建设还处于空白状态,体系性、系统性建设尚有一段路程要走。在最高层次的法律法规层面上,还没有硬性规定政府部门必须执行管理会计,但可以预见的是,待时机成熟,相应的法律法规也会增加这方面的表述,使政府管理会计在各级行政事业单位的执行可获取法律上的权限与义务。在制度层面,依据财政部发布的财会[2014]27号文件可知,政府管理会计遵循的主要是由基本指引、应用指引和案例示范构成的三层次指引体系。对于政府管理会计指引体系的构建下文将予以论述。

2. 在报告上分离。在报告编制与披露上,应建立独立的政府综合财务报告制度、政府预算报告制度和政府管理会计报告制度,三者应适度分离,相互补充。

对于政府财务会计与政府预算会计二者的关系,目前存在两种思路:一是通过改善、修补现行预算会计制度来提供

**【基金项目】** 2015年度广西会计人才小高地课题“政府管理会计框架构建与运用”; 广西财经学院课题“高校教育成本核算与学费定价机制研究”(项目编号:2014A001)

两套信息;二是设立一套新的政府财务会计制度,独立于原来的政府预算会计制度(张曾莲,2011)。鉴于中国有着深厚的预算会计实践经验和制度建设经验,笔者认为,不应建立独立的政府财务会计系统,实行两套系统、两套计量基础、两套账户和两套报表的方法(美国采取了这种模式),而是采取第一种思路更为合理。从当前改革实践来看,我国也基本沿袭了第一种思路,即以原政府预算会计为基础进行改革,使其满足建立权责发生制的政府综合财务报告制度的要求。例如,在会计目标上,使政府预算会计同时满足预算执行情况与财务状况双重会计信息需求;在计量基础上,适度引入全责发生制,增加固定资产折旧和无形资产摊销;在核算方法上,扩大资产、负债“双分录”使用范围等。

因此,对于政府预算会计,应编制独立的政府预决算报告,全面、清晰地反映政府预算执行情况,为加强财政宏观调控、深化财税体制改革与改善政府预算管理水平提供支持。对于政府财务会计,应编制独立的政府部门财务报告和政府综合财务报告,包括政府资产负债表、政府收入费用表、政府现金流量表及政府成本报表,反映政府的资产与负债、收入与费用、现金流量,以及公共服务支出与机关运行成本等财务信息。对于政府管理会计,鉴于其研究尚处于起步阶段,编制各级政府部门管理会计报告,以及更进一步的中央本级政府综合管理会计报告较为适宜,待条件成熟时编制全国整体的政府综合管理会计报告。政府部门管理会计报告主要提供政府预算管理、成本管理、绩效管理和项目管理等方面的信息,为政府各部门价值创造、决策规划、控制评价、绩效考核与风险防范等提供支持。

## (二)政府管理会计与政府财务会计、政府预算会计的适度衔接

1. 在信息系统上衔接。信息化是政府管理会计建设的重要抓手,是政府管理会计能否推广实施的基本保障。当前我国政府部门实施的主要是预算会计,信息化系统针对的主要也是预算会计。权责发生制的政府综合财务报告制度改革提出后,财政部门还要实行财务会计,编制财务报告,接受政府审计,向社会公众披露信息。当政府管理进一步要求绩效管理和价值创造,推进国家治理体系和治理能力现代化时,发展政府管理会计成为大势所趋。管理会计技术方法的复杂性、跨学科性,以及预测、决策、规划、控制职能的多样性,对信息技术手段与人员素质能力提出了全方位的挑战。从技术、人力和物力角度来看,这恐怕是当前政府会计改革面临的障碍。实现政府管理会计建设目标,建立强大的、整合的信息化系统是必然之路。

笔者认为,预算会计与财务会计信息化衔接是指二者共同使用一套账户、一套系统,由同一组人员一次录入数据,通过信息化系统的处理,同时自动生成预算会计与财务会计两套信息。对于政府管理会计,要求既衔接财务又衔接业务,使

二者有机融合。政府管理会计信息化的最佳状态是与预算会计、财务会计共用一套系统,一方面是信息的生成,另一方面是信息的再加工利用。如果技术上三者共用一套系统不具备可行性,或者操作上十分复杂,管理会计信息化系统可以适度分离,但是与财务会计和预算会计信息化口径标准应一致,使信息能够互通互联、共享沟通。

2. 在人才队伍上衔接。现代高素质的会计人才队伍是政府管理会计、政府财务会计与政府预算会计的共同支撑,笔者认为,这三项工作应由同一班子、同一组人员完成。财务人员不仅要完成核算功能的财务会计和预算会计工作,还要执行价值创造的管理会计任务,这对财务人员而言是一个新的挑战。政府部门财务人员首先要做的是转变观念,积极树立管理会计意识。当前单位管理会计运用实践中的财务人员表现出四种状态:①不知不做,即不知道管理会计这件事,实践中也没有运用相关技术方法;②不知在做,即不知道管理会计是什么,但实践中运用了管理会计技术方法;③已知未做,即知道什么是管理会计,但在实践中没有运用;④已知在做,即知道什么是管理会计,实践中也在积极探索运用(楼继伟,2014)。从总体上看,政府部门财务人员管理会计意识还较为薄弱,需要加大宣传管理会计必要性与紧迫性的力度,并积极组织开展相关培训。

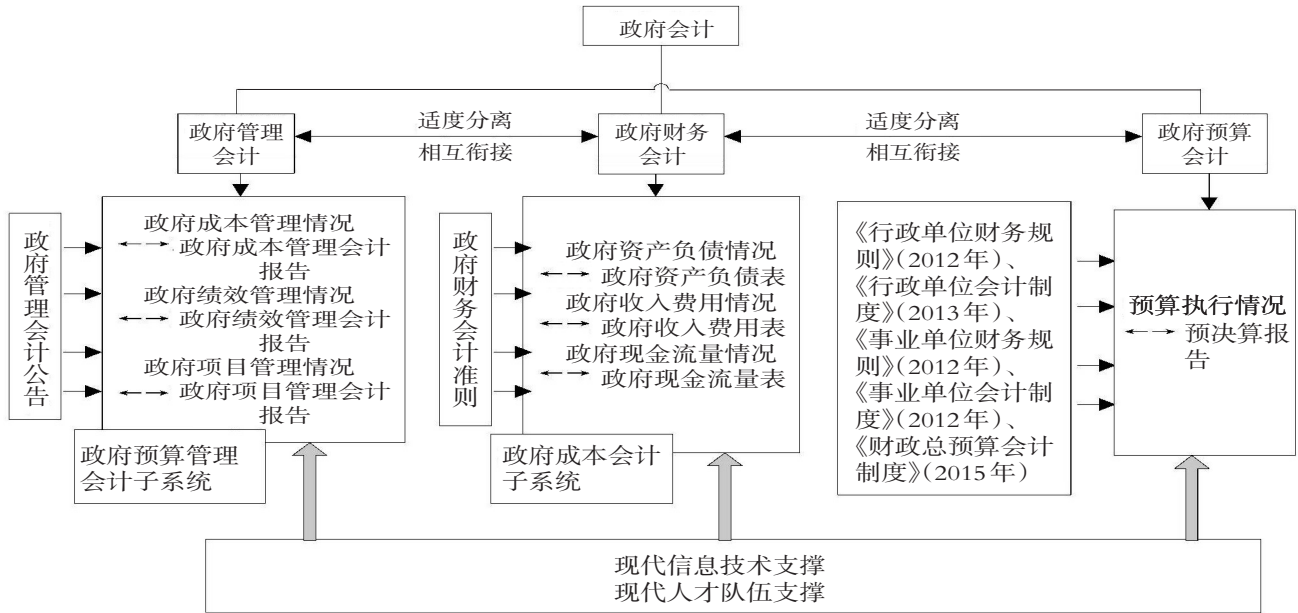
政府管理会计人才队伍建设与衔接是一种多层次、全方位、立体的建设与衔接,而不仅仅局限于单位一线的财务人员,它包括四层含义:①高校、科研院所或政府研究机构加强基本理论研究,使管理会计理论科学化、系统化,同时深入到政府部门和企业一线管理会计实践实务中,提供指导、咨询与交流,推动实践发展;②政府部门、大中型企业高级管理会计人才充分发挥实践领头羊作用,树立管理会计最佳实践标杆,同时到高校、科研院所进行研究、访学与参观,提升理论水平与研究整合力量;③建立中国管理会计人才能力培养体系,考虑建立属于中国自己的管理会计师评价体系与资格认证制度,同时高校加强管理会计专业方向、课程体系和师资队伍的建设,培养高端管理会计人才;④积极开展国内外交流,吸收国外先进管理会计技术与经验,促进中外学者交流互动、培训学习。总之,政府管理会计人才队伍建设是一种理论与实践、中央与地方、专家与人员、国内与国外互补、动态、融合的立体人才培养格局。

综上所述,笔者认为政府管理会计在制度、报告上要适度分离,在信息化系统、人才队伍支撑上要适度衔接,按这种思路构建的政府管理会计内容体系如下页图所示。

## 三、政府管理会计三层次指引体系

### (一)基本指引层构建特征

根据财会[2014]27号文件的规定,管理会计指引体系包括基本指引、应用指引和案例示范三个层次。这种条文式分层的体制与我国会计制度的文本传统是一脉相承的,从基本



政府管理会计内容体系

理论扩展到应用实践。这与《企业会计准则》的基本准则、具体准则与应用指南的模式非常类似。笔者认为,基本指引应短小而精要,起到高屋建瓴的作用,内容不能牵扯太多,也不可过于宽泛,避免讨论一些研究性理论。

基本指引应清晰、明确地论述政府管理会计的定义、目标、基本概念、基本要素等核心理论,这些核心理论要能够充分反映政府管理会计的四方面特征:

1. 政府管理会计是一种服务职能,而非要达到的目的。也就是说,政府管理会计是一种工具,或一个信息系统,它为管理者决策提供支持。

2. 政府管理会计决策过程最终是为了实现政府目标或防止事项偏离目标,或者为政府创造价值。政府目标可能是提高财政资金使用效率,降低行政事业单位成本,考核、激励业务人员,为政府工程项目创造价值等。

3. 政府管理会计是一种传达信息的手段,通过沟通提供有价值的信息,帮助决策者做出更合理的决策。也就是说,政府管理会计能够处理不同部门信息,像黏合剂一样把各个部门结合在一起,通过沟通为管理者提供有相关性、影响力的建议和信

4. 政府管理会计是前瞻性的、面向未来的。即它的主要活动是规划、预算、预测、考核、内部控制、风险防范等。

(二)应用指引层构建特征

应用指引是整个政府管理会计指引体系的重点与难点,其内容最多,面临的困难也最多。这种困难与复杂性是由政府管理会计六个方面特性决定的:①无外部强加的、统一的规则,如法律、规范、准则等;②以保值、增值为目标;③没有强制性,没有法定披露义务,如政府管理会计的内容、方法、结构与报告具有很强的灵活性和个体性;④信息计量多样

性,如信息的分类有财务与非财务信息之分,货币性与非货币性信息之分,定性与定量信息之分,动态与静止信息之分等;⑤面向未来,具有前瞻性;⑥技能上要求沟通、解决问题、做出决策,跨学科,技术多样。

笔者认为,这一层主要阐述政府管理会计的内容与技术方法,上述六个特性决定了政府管理会计内容广泛、多样,技术方法综合、灵活。因此,应用指引层的一个重要命题就是确定其包含哪些内容,适用哪些技术方法。在政府管理会计内容和技术方法选择上,应重点考虑四个特征:①创造巨大经济效益、社会效益、部门效益的热点、重点内容;②有关重大改革实施、政府政策落实的内容;③提升政府与部门治理水平、治理能力和治理效能的内容;④尽可能避免使用“神秘”、复杂的模型、系数等量化方法与技术。

因此,笔者建议,政府管理会计在内容上主要包括:政府预算管理效率、行政事业单位成本支出控制、政府部门内部控制、地方政府融资(债务)风险防范、领导问责绩效等,分部分、分模块地加以阐述。在管理方法上,可以考虑综合运用各种方法,比如:企业管理会计常用的战略积分卡、平衡计分卡、作业基础预算、作业成本法、价值链分析和风险管理等,较为成熟的预算配置、执行和决算分析评价技术,“投入——产出——效益”模型分析技术,公众满意度定性分析技术,等等。但要注意技术方法的适用性,尽可能避免使用“神秘”量化分析方法。

(三)案例示范层构建特征

与国外明显不同的是,我国行政事业单位以及非营利组织规模十分庞大,中国注册会计师协会的初步数据显示,每年财政支出的80%左右是通过行政事业单位支出的,每节约一个百分点,就能节约上千亿元的资金。可见,政府管理会计在

行政事业单位有着广阔的运用空间。在行政事业单位用好管理会计,有利于压缩行政成本,提高资金使用效益,提升单位治理水平和治理能力。

案例示范层体系的构建相较于前两个层次体系更为容易,一方面是深入部门、业务一线,调查、研究目前各单位管理会计构建与应用情况,总结梳理出实务中运用管理会计创造巨大价值的典型案例;另一方面是专家学者等亲自参与到某个行业、部门或业务的管理会计构建与运用中,一线指导,建言献策,形成成功运用的示范。总体来说,案例示范主要有三个来源:一是我国政府管理会计实践中已经成功应用发挥效能的案例;二是高校科研院所、中介服务组织设计创造的典型案例,接受实践的检验;三是吸收借鉴国外公共部门管理会计成功典范与最佳实践。

总之,政府管理会计案例示范应具备三个特征:①尽可能的丰富多样,分类别、行业、部门构建,具有时效性、代表性,并持续动态更新;②能够解释、契合前两部分的基本指引与应用指引,先后呼应、前后一致;③能够实现最佳实践,确实对政府部门具有参考意义、垂范作用。

#### 四、政府管理会计建设的中国特色

构建中国特色的政府管理会计离不开孕育它的经济、政治环境与传统文化精髓。当前的经济转型、政府管理体制改革、法治社会的建立、党和国家领导人执政的新理念等为中国特色政府管理会计的建设提供了基础。笔者建议,中国特色政府管理会计建设从以下几方面考虑:

1. 政府管理会计建设根植于中国特色的经济发展、制度背景、国家结构与政府管理体制的土壤之中。我国当前正面临经济转型、经济结构调整,从经济高速增长进入健康平稳持续发展状态,产业结构调整、区域结构调整和投资消费结构调整也随之进行。财税领域服务财政科学化、精细化,公共财政管理改革逐步推进,颁布了新的《预算法》,修订了财务规则、财务制度等。政府管理体制随之转变,全面提升公共服务水平,积极转变政府职能,做好服务,用好权利,监督好权利,进行政府结构改革,提高行政效率。

我国单一制集中领导结构,使得我国从中央到地方各级政府步调统一,政通令达,上级指导监督下级,十分有利于政府管理会计的推广与执行,以及先进政府管理会计方法经验的传播与培训,从而在各级单位掀起学习和应用管理会计的热潮。这些新的形势、任务和要求,为政府特色管理会计的建设提供了契机与抓手。中国特色政府管理会计体现在紧跟时代步伐,围绕着改革需求做文章,充分发挥国家治理工具的作用,推进治理能力现代化等方面。政府管理会计建设与政府改革紧密联系在一起,这一方面最能体现中国政府管理会计建设的特色。

2. 把传统文化精髓植入中国特色政府管理会计,并积极吸收国外先进理论、方法与实践。以中国传统文化“全局观”、

“系统观”指导政府管理会计建设,实现“整体优化效应”,与经济转型、公共财政改革、政府职能转变、领导问责机制等改革配套进行,优势互补。政府管理会计建设牢靠树立全国一盘棋思想,法律法规完善、制度规则修订和培训经验推广等整体布局,通盘通篇考虑;同时,突出重点任务与重点工作,加强政府管理会计基础理论研究,做好指引体系建设,提高信息化水平,大力培养人才队伍;并且积极吸收、消化西方先进的理论、技术与方法。

2014年10月,全球负有盛名的两大会计组织美国注册会计师协会(AICPA)和特许管理会计师公会(CIMA)联合发布了第一套用于指导管理会计实践的《全球管理会计原则》,美国管理会计师协会(IMA)先后发布了四辑《管理会计公告》。自1922年美国学者奎因斯坦在其著作《管理的会计:财务管理入门》中首次提出“管理会计”概念开始,美国管理会计研究已有近百年历史,这为我国特色政府管理会计建设提供了丰富的理论与实践经验,值得我们学习、借鉴。

3. 中国特色管理会计建设切实体现新一届党和政府领导人执政的新思想、新观点、新思路和新举措。以习近平同志为总书记的党中央在治党、治国、治军实践中提出了许多新思想、新观点、新思路和新举措,令人耳目一新。如:第一次提出中国梦,第一次对全面深化改革作出部署,第一次提出推进国家治理体系和治理能力现代化,第一次提出使市场在资源配置中起决定性作用,第一次提出以提高经济增长质量和效益为中心,第一次提出深化财税体制改革,第一次提出健全反腐败领导体制和工作机制,第一次提出健全国家自然资源资产管理体制和完善自然资源监管体制,等等。这是中国特色政府管理会计建设的总思想、总目标与总指导方针。将其落实到中国特色管理会计建设上要着眼于提高财政管理效率和水平,提高政府管理效能,降低行政事业单位行政成本,提高支出效率,使政府工程项目创造价值,领导部门加强绩效问责与权利制约等。总之,这些新思想、新举措为政府管理会计建设开辟了思想阵地,提供了丰富的启示与指引。

#### 主要参考文献:

- 财政部. 关于全面推进管理会计体系建设的指导意见. 财会[2014]27号, 2014-10-27.
- 张曾莲. 论政府预算会计与财务会计的结合[J]. 中南大学学报(社会科学版), 2011(4).
- 孟焰, 孙健, 卢闯, 刘俊勇. 中国管理会计研究述评与展望[J]. 会计研究, 2014(9).
- 周小文. 新一代领导集体执政理念与执政风格[M]. 北京: 中国中央党校出版社, 2014.
- 中国总会计师协会. 关于征集行政事业单位管理会计案例的函. 中总协[2015]4号, 2015-03-30.
- 作者单位: 广西财经学院会计与审计学院, 南宁 530003