

从党政领导干部经济责任审计视角 看政府会计改革

陈平泽¹, 刘秋东²

【摘要】 政府会计与政府审计的协同作用可以推动国家治理体系有序发展。党政领导干部经济责任审计作为一项具有中国特色的审计类型,对于政府会计改革具有双重能动性:既通过对政府会计信息的多重性需求来拉动改革,又将政府会计改革政策落实情况纳入审计内容来直接推动改革。为促进国务院发布的政府会计改革方案的落实,本文建议审计机关与财政部门构建政府会计改革协同机制,加强政府会计制度设计协作,充实审计内容,共享审计成果。

【关键词】 经济责任审计; 政府会计; 政府审计

【中图分类号】 C939

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)21-0107-4

一、引言

2014年底,国务院以国发[2014]63号文件批转了财政部制定的《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》。该方案是我国政府会计改革纲领性文件,明确了建立权责发生制政府综合财务报告制度的重要意义、指导思想、总体目标、基本原则、具体内容、配套措施、实施步骤和组织保障,提出力争在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。该方案还提出政府会计科目设置要实现预算会计和财务会计双重功能,并在条件成熟时,推行政府成本会计。这意味着,政府会计改革的目的是建立政府预算会计、政府财务会计和政府成本会计三大部分组成的现代政府会计体系。

党的十八届三中全会确立了国家治理体系和治理能力现代化的改革总目标。政府会计改革是我国国家治理体系现代化建设的一项重要内容。国家治理体系是一个大的系统,由众多子系统组成。政府会计与政府审计均是国家治理体系的子系统。政府会计是政府审计的对象,政府审计是推动政府会计发展的动力,两者具有关联性。政府会计与政府审计的协同作用能推动国家治理体系的整体有序发展。因此,为促进政府会计改革,有必要从政府审计的角度对其进行研究和探讨。

关于政府会计与政府审计的关系,学者们展开了深入研究。路军伟等(2006)研究了政府绩效审计与政府会计改革的互动关系,提出政府公共受托责任是两者共同的存在基础,新公共管理运动是两者共同的推动因素。他们认为政府绩效

审计本身需要的相关性信息,是目前政府会计系统无法提供的。政府绩效审计的推进,必然会促进政府会计改革。

张曾莲(2010)探讨了政府审计的咨询功能,提出政府审计意见能引导政府会计系统提供成本、绩效等信息。

戚艳霞等(2013)从有效履行公共受托责任和实现良好公共治理的角度,研究了政府会计与政府审计的整合协调关系。

然而,上述文献主要从合规性审计、财务报表审计和绩效审计等方面分别考察政府审计对政府会计改革的作用,尚未充分考虑领导干部经济责任审计这一中国特有的审计类型的作用与影响。领导干部经济责任审计是一项具有中国特色的审计类型(李金华,2008),党的十八大、十八届三中全会报告均提出要加强经济责任审计工作。经济责任审计在审计对象、特点、方式等方面与其他审计类型有明显的区别。近年来,党政领导干部经济责任审计对象覆盖面越来越大,目前已基本覆盖乡科级至省部级领导干部。为促进政府会计改革方案的顺利实施,本文结合我国国情,研究党政领导干部经济责任审计对政府会计改革的双重能动作用,并提出了相关政策建议。

二、党政领导经济责任审计对于政府会计改革的拉动作用——对政府会计信息的多重性需求

政府会计目标分为三个层次:基本目标是检查、防范舞弊和贪污,中级目标是促进财务管理体系的健全,最高层次的目标是帮助政府履行公共受托责任(陈立齐、李建发,2003)。评价政府履行公共受托责任情况,最直接的方式是评

【基金项目】 审计署重点科研课题项目“国家重大决策部署落实审计研究”(项目编号:15SJ02001)

□ 审计与 CPA

价其主要领导干部责任的履行情况。政府作为科层组织,其主要领导干部处于权力中心和核心地位,也是最终的责任主体,对于政府活动产生决定性的影响。政府会计信息既能从财务视角反映政府活动的实质,又是评价党政领导干部任期内履行经济责任情况的基础。党政领导干部经济责任审计的目的是界定、解除或追究被审计领导干部责任。政府会计信息的真实性、完整性决定了党政领导干部经济责任审计的质量和效果。

国际会计师联合会(IFAC)公共部门委员会将政府会计信息使用者需要的信息概括为四个方面:①评价资源是否按照法定预算和其他法律或相关授权的规定使用;②评价政府或部门整体的财政状况;③评价政府的运营情况;④评价政府或部门使用资源的业绩。

2010年中共中央办公厅和国务院办公厅发布了《党政主要领导干部和国有企业领导人员经济责任审计规定》,将党政领导干部经济责任审计内容划分为十个方面:经济政策执行情况、遵纪守法情况、重大经济决策制定和执行情况、经济管理制度建立和执行情况、财政预算收支情况、政府债务管理和使用情况、国有资产管理和使用情况、政府投资项目建设和管理情况、经济管理和决策的效益情况、遵守有关廉洁从政规定情况等。

可以看出,《党政主要领导干部和国有企业领导人员经济责任审计规定》涉及的党政领导干部经济责任内容,比国际会计师联合会列出的四项信息需求内容更广,其不仅涵盖了该四项需求,而且还包括经济政策执行情况、重大经济决策实施情况、经济管理制度建立和执行情况以及领导干部个人廉洁从政等。鉴于经济责任审计“由事评人”和“由事定责”的特点,即对于领导干部任职期间的业绩要进行审计评价,对于审计发现的问题要界定领导干部的责任,所以相对于合规性审计、财务报表审计和绩效审计等其他审计类型而言,党政领导干部经济责任审计对于政府会计信息的需求呈现出多重性:

1. 审计本地区或本部门财政预算收支情况,需要政府预算会计系统提供完整的预算收支信息。我国当前的预算会计提供的预算收支信息并不完整,不能自上而下地反映预算收支的整个链条,财政总预算会计、行政单位会计、事业单位会计并未有效衔接,财政总决算报表与部门决算报表相脱节,影响了审计全过程的追踪能力。预算会计应着眼整个支出周期,从预算授权、拨款、承诺、核实、付款五个阶段分别计量(王雍君,2007)。

预算会计改革应根据新修订的《预算法》要求,按照“一级政府一级预算”的原则,从预算审批、分配、拨款到最终支付,实现全过程的计量,以加强预算控制,避免预算资金的沉淀、挤占和挪用。预算会计的主体应是根据《预算法》确立的预算单位,会计计量应能反映出预算授权下的预算资金分

配、管理和使用情况,为审计人员评价领导干部任期内对本地区或本部门财政预算收支管理情况提供支持。为达到上述目标,除了改革当前的预算会计制度,还应将预算会计改革与国库集中支付制度改革进行配套实施,即将所有的财政预算资金都纳入国库集中支付体系进行管理,每年年末将国库现金会计收支情况(收付实现制计量)与单位预算会计收支情况进行对账,加强资金收付控制,为审计的全过程追踪提供会计信息基础。

2. 审计政府债务、国有资产的管理和使用情况,需要政府财务会计系统提供权责发生制的财务信息。通过权责发生制政府财务会计改革,将政府资产、债务信息纳入会计核算范围。一方面,将国有资产的处置、转让等情况和政府债务的举借、偿还等情况全部列入会计计量范围,作为领导干部任期内经济业绩的评价依据,约束领导干部通过出售国有资产、举借债务来增加财政收入等短期行为,促进领导干部树立科学的政绩观。另一方面,通过计量固定资产折旧情况、政府债务融资成本等,科学核算政府行政成本,揭示财务风险,为上级部门考核领导干部任期内业绩提供参考。

3. 审计重大经济决策制定和执行情况、政府投资项目建设和管理情况、经济管理和决策的效益情况,需要政府财务会计系统与政府成本会计系统提供财务和成本信息。

审查重大经济决策制定和执行情况,遵循“实施重大经济决策→形成经济事项→计量成本和绩效信息→评价决策结果→追究经济责任”的逻辑思路,其中成本和绩效信息由政府财务会计系统和成本会计系统提供。

审查政府投资项目建设和管理情况、经济管理和决策的效益情况,也需要提供成本信息。如果未对政府行政成本按类别、项目进行计量和细化,则无法得出具体经济事项或项目的成本,也难以对经济决策结果进行审计评价和界定责任。

成本的分摊可以采取分步成本法、标准成本法和作业成本法等。其中作业成本法是一种比较理想的成本计量方法。美国联邦会计准则第4号公告《管理成本会计准则》也指出,作业成本法可以作为政府部门的计算方法。在成本的计量内容上,除了计量经济成本,还需计量与经济成本相关的社会成本和环境成本。如对于重大决策形成的经济事项产生的环境成本,可以分为污染实际治理成本和污染虚拟治理成本。污染实际治理成本是指当前已经发生的污染治理成本;污染虚拟治理成本是指将当前排放至环境中的污染物全部处理所需要的成本,这是防止环境功能退化所需的治理成本。所以,需要将政府财务会计、成本会计核算内容扩展到社会成本、环境成本范围。

监督部门和上级政府对政府会计信息的需求,是政府会计改革的动因之一(张琦、张娟,2011)。党政领导干部经济责任审计对政府会计信息的多重需求,对于政府会计改革有拉动作用:审计需求的全部预算收支信息,拉动以预算收支全

过程会计核算为目标的政府预算会计改革;审计需求的公共资源使用信息,拉动以完全权责发生制计量为目标的政府财务会计改革;审计需求的领导干部任职期间成本与业绩综合评价信息,拉动以作业成本法运用为目标的政府成本会计改革。

党政领导干部经济责任审计对政府会计信息的需求如图1所示:

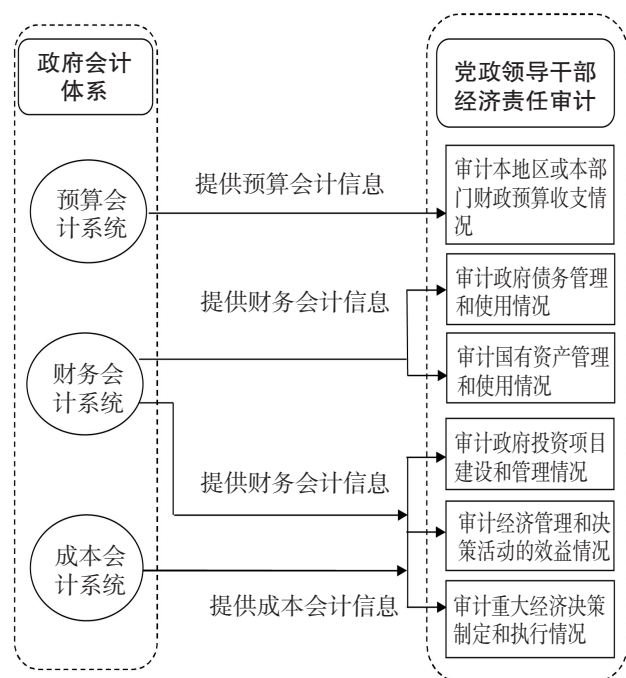


图1 党政领导干部经济责任审计对政府会计信息的多重需求

三、党政领导经济责任审计对于政府会计改革的直接推动作用——将政府会计改革政策落实情况纳入审计内容

党政领导干部经济责任审计将贯彻执行经济政策情况等列入审计内容,对于政府会计改革具有独特的直接推动作用。这种作用不同于前述的需求拉动功能、审计咨询功能,是直接运用审计监督功能来推动政府会计改革政策的实施。具体做法是将政府会计改革政策的贯彻落实情况、与政府会计改革相关的经济管理制度的建立与执行情况直接列入审计内容,审查被审计领导干部在本地区或本部门对于政府会计改革政策的落实情况和相关制度建设情况,对于贯彻落实乏力、制度建设未达到要求的领导干部进行审计问责,以此推动中央政令畅通,减少政府会计改革的阻力。

中央政策执行乏力问题是我国国家治理中由来已久的顽疾,其根源在于有的地方和部门基于狭隘利益的考虑,有意抵制、规避、延滞、扭曲中央政策意图,导致“上有政策、下有对策”现象出现。政府会计改革的总体目标是科学、全面、准确地反映政府资产负债和成本费用,全面、清晰地反映政府财务信息和预算执行信息,为开展政府信用评级、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。上述改革目标符合国家整体利益的要求,同时也会增强对地方政府和部门领导干部行为的监督和约束,进一步影响地方政府和部门利益甚至是领导干部的个人利益,党政领导干部也有动机延滞或扭曲政府会计改革政策的贯彻落实。

根据《党政主要领导干部和国有企业领导人员经济责任审计规定》,党政领导干部必定要面临经济责任审计这道关口,任职期间的权力行使必定要接受审计机关的检查,审计发现的问题必定要定责。在这三个“必定”的前提下,就能对权力行使形成稳定性的约束,使政策执行监督机制呈现出固定化、长期化态势。由此可见,通过审计可以调整党政领导干部执行中央政策的成本收益关系,增加地方政府和部门领导干部抵制、规避、延滞、扭曲中央政策意图的成本,激发其作为理性“经济人”的意识,进而根据国务院文件要求采取相应的措施执行政府会计改革政策。

具体而言,党政领导干部经济责任审计对于政府会计的直接推动作用,主要表现在以下两个方面:

一是将贯彻落实政府会计改革政策情况列入审计内容,督促党政领导干部采取相应措施来实施政府会计改革。政府会计改革是一项综合性的改革,涉及各地方、各单位资产、负债的计量和行政成本的核算,与其他政策领域交叉融合,覆盖面广,积累难题多,任务艰巨,难以凭财政部门一己之力完成,需要中央和地方各行政事业单位共同实施,协调配合。党政领导干部拥有强大的资源,对政府会计改革相关政策领域具有控制和管辖权,通过指导、表扬、批评、处分等各种直接或间接的行政手段和领导方式来引导、支持、改变所辖职能部门或单位的行政行为。并且,党政领导干部是实施政府会计改革政策恰当的责任主体。由党政领导干部组织协调政府会计改革的贯彻落实,能避免政府各部门、所属各单位之间相互推诿、扯皮,进而增强改革成效。《党政主要领导干部和国有企业领导人员经济责任审计规定》进一步明确,将贯彻执行党和国家有关经济工作的方针政策和决策部署情况列作党政领导干部经济责任审计内容。政府会计改革方案是以国务院文件形式发布的,属于国家经济工作的方针政策和重大决策部署。基于此,建议将政府会计改革方案贯彻落实情况列入党政领导干部经济责任审计内容,以促进党政领导干部重视政府会计改革,采取清查核实资产负债等措施来贯彻改革政策。

二是将政府会计改革相关的重要经济事项管理制度建立和执行情况列入审计内容,督促党政领导干部建立制度巩固政府会计改革成果。经济管理制度的建立能将政府会计改革成果长期化、稳定化,构建权责发生制财务报告制度,形成规范的信息披露机制,避免政府会计改革措施因主要领导干部的调整或意识转移而被虚化、弱化。根据《党政主要领导干部和国有企业领导人员经济责任审计规定》,经济责任审计

□ 审计与 CPA

应将重要经济事项管理制度建立和执行列入审计内容,审查权责发生制财务报告制度和相关的资产、负债管理制度建立和执行情况,督促党政领导干部建章立制,完善政府会计管理制度。

党政领导干部经济责任审计对政府会计改革的直接推动作用如图2所示:

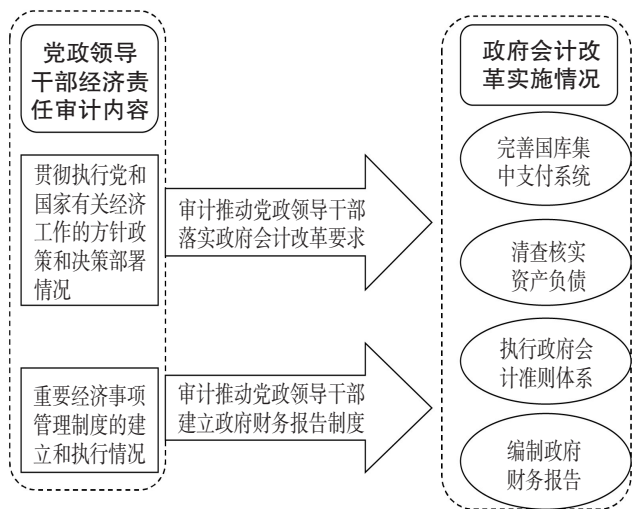


图2 党政领导干部经济责任审计对政府会计改革的直接推动作用

四、政策建议

为了更好地发挥党政领导干部经济责任审计对政府会计改革的需求拉动和直接推动作用,建议构建审计机关、财政部门关于政府会计改革的沟通协调机制,充分发挥政府审计与政府会计的协同作用,进而推动国家治理现代化。

1. 财政部门应深入研究审计机关的会计信息需求,增强政府会计准则等制度的适用性。财政部门在起草政府会计相关制度时,应吸收审计机关的力量,充分听取审计人员的意见,使政府会计系统提供的预算收支、财务状况和成本信息符合经济责任审计的需求,推动审计工作的开展。

2. 审计机关应将政府会计改革政策落实情况列入党政领导干部经济责任审计重点内容,并加大审计力度。审计机关在确定党政领导干部经济责任审计工作方案时,应将落实政府会计改革的具体措施情况列入审计重点内容。对于地方和部门党政领导干部在政府会计改革政策执行中的不作为、乱作为等问题进行揭示、问责,以保障政府会计改革政策的及时落地。

3. 审计机关将党政领导干部经济责任审计结果抄送财政部门,拓展审计成果应用渠道。当前,《党政主要领导干部和国有企业领导人员经济责任审计规定》确立的经济责任审计工作联席会议制度由纪检、组织、审计、监察、人力资源社会保障和国有资产监督管理等部门组成,尚未包括财政部门。鉴于经济责任审计内容涉及经济政策执行、经济管理程度、财政预算收支、国有资源和政府性债务等情况,建议审计机关将党政领导干部经济责任审计结果抄送财政部门,使财政部门掌握其他部门和地方政府执行政府会计改革政策的具体情况,对政策执行情况进行评估,进而采取措施、调整政策,推动改革深化。

主要参考文献:

- 陈立齐,李建发. 国际政府会计准则及其发展评述[J]. 会计研究,2003(9).
- 陈平泽. 依法治国视角下的党政领导干部经济责任审计[J]. 审计月刊,2015(1).
- 陈志斌. 政府会计概念框架结构研究[J]. 会计研究,2011(1).
- 李金华. 我国审计25年回顾与展望[M]. 北京:人民出版社,2008.
- 刘家义. 中国特色社会主义审计理论研究[M]. 北京:中国时代经济出版社,2013.
- 路军伟,陈希晖. 政府绩效审计与政府会计改革的互动关系研究[J]. 审计与经济研究,2006(6).
- 戚艳霞,种金睿,姜国杰. 公共财政管理框架下的政府会计改革:理论诠释与制度完善[J]. 财政研究,2013(11).
- 戚艳霞,王鑫. 政府会计与政府审计的动态协调和制度优化[J]. 审计研究,2013(3).
- 戚振东,尹平. 经济责任审计产生的动因和权力监督特征研究[J]. 审计研究,2013(1).
- 王雍君. 支出周期:构造政府预算会计框架的逻辑起点[J]. 会计研究,2007(5).
- 张琦,张娟. 供求矛盾、信息决策与政府会计改革[J]. 会计研究,2012(7).
- 张曾莲. 政府会计改革的新力量:政府审计的咨询功能[J]. 厦门大学学报(哲学社会科学版),2010(4).
- 作者单位:1. 中国矿业大学(北京)管理学院,北京100083; 2. 中海油田服务股份有限公司,北京100027