

会计研究2014.11

全面深化改革导向的政府 会计改革探索

——第五届“政府会计改革理论与实务研讨会”综述

张国清 李建发 刘丽珑 陈 菁

(厦门大学会计发展研究中心/管理学院会计系 361005)

党的十八届三中全会通过的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》(以下简称《决定》)中,多项决议都直接或间接地对中国的政府会计改革提出了需求,为开展政府会计改革理论研究和实践提供了很好的动力与导向。在此背景下,由中国会计学会政府及非营利组织会计专业委员会主办、厦门大学承办、厦门国家会计学院和厦门市财政局协办的第三届“公共管理、公共财政与政府会计跨学科论坛”暨第五届“政府会计改革理论与实务研讨会”于2014年5月10日至11日在厦门大学召开。与会者在政府会计准则制定、政府综合财务报告建设、政府会计改革的目标、路径、内容等若干方面达成了诸多共识。

在主题学术报告阶段,财政部会计司司长杨敏解析了未来如何推动政府会计改革以及理论研究,李建发教授系统分析了我国应如何构建现代政府会计体系和权责发生制政府综合财务报告,东南大学陈志斌教授从国家治理的视角解读政府会计概念框架,中南财经政法大学张琦教授提出了建设政府会计系统的构想,南开大学马蔡琛教授、上海财经大学葛守中教授、厦门大学张馨教授、卓越教授分别作了“打造国家长治久安的财政制度基础”、“国家资产负债表与IMF政府财政统计核算体系”、“关于深化政府预算制度改革”、“政府绩效评估的理论与实践”的报告;在会议论文报告与讨论阶段,参会代表们从政府会计准则体系构建、政府治理与政府会计改革、政府会计与报告的目标、自然资源资产负债表等不同角度分享新成果和感想;在圆桌自由讨论与交流阶段,与会代表就政府会计与财务报告改革的若干难题进行了深度的交流和互动,提出了积极的政策建议和理论研究方向。

一、政府会计改革的公共环境分析

杨敏司长指出,国家十一五、十二五规划以及中共中央、国务院印发的《党政机关厉行节约反对浪费条例》等都对政府会计改革提出要求,《决定》中明确提出要建立权责发生制的政府综合财务报告制度等。这些要求充分体现了政府会计改革在加强公共资金管理、推进国家治理体系和治理能力现代化的过程中的重要作用。在新形势下,加快推进政府会计改革是一项十分紧迫的政治任务;李建发教授认为,我国规模庞大的公共资金,如果没有科学规范的政府会计和全面、系统、完整的财务报告,就无法形成对政府有效的公共约束。他指出,新一届中央领导对财政、预算管理制度改革、政府会计改革都非常重视。《决定》更是将建立权责发生制政府综合财务报告提到国家治理体系和治理能力现代化的基础的战略高度;陈志斌教授认为,政府会计和财务报告改革应该定位为国家治理的基石和重要组成部分;荆新教授指出,《决定》为政府会计界提出一系列重大研究课题;张琦教授认为,绩效评价或对政府行为的监督需要成本信息,三公经费公开后受到全社会的热情关注,政府债务风险问题等,都是政府会计改革很好的契机;李定清教授认为,政府会计改革的动力来自于政府治理;姜宏青和杨洁指出,财政和公共管理领域的制度变迁不仅为政府会计制度变革提供基础与保障,反过来也会倒逼政府会计的变革。

二、政府会计改革的实践和理论研究现状分析

杨敏司长认为,我国现行政府会计制度的缺陷包括,不能如实反映政府家底,不利于加强资产负债管理,不能客观反映政府公共管理成本等。现行的政府会计制度种类繁多、条块分割、口径各异,相互之间核算的标准也不一致,缺乏规范统一的政府会计标准体系,不能提供信息完整的政府财务报告。政府会计改革方面的研究主要停滞在理论方面,提出的观点很多,务实的经验比较少;李建发教授指出,迄今财政部在推进政府会计改革中已经取得了丰硕成果,但从整体上看这轮改革显得改良有余而改革不足,与现代政府会计体系还有差距;陈立齐教授指出,目前的预算会计制度主要是为了落实行政监督、促进常规预算管理,而较少关注宏观财政分析和风险管理;张琦教授从目前财政部政府会计改革的方案中归纳出了应计制和现金制的五种融合模式;陈志斌和章贵桥认为,我国政府会计无法对政府收支进行全程、全面的会计监管,不能满足财务管理与绩效评价的需要;姜宏青和杨洁认为,新的政府会计制度依然是对预算会计模式的修正性调整;路军伟副教授认为,截止当前我国政府会计改革从整体上看依然没有触及核心政府并取得实质性进展。

三、如何推进政府会计改革

杨敏司长指出,政府会计改革的目标,应当是采用系统合理的会计原则和方法核算政府拥有的资产、承担的债务、提供的公共服务以及资金运营等情况,编制以政府会计准则为基础的政府综合财务报告,全面反映政府的财务状况、运营成本和预算执行情况,反映政府受托责任的履行情况,有助于财务报告使用者做出决策。政府会计改革的路径,应当是建立政府会计准则,各级政府及其组成主体依据统一、规范的政府会计准则进行会计核算、编制财务报表,在此基础上通过专门的会计方法和程序,合并形成真实、完整、准确的权责发生制政府综合财务报告。政府会计改革的主要内容包括建立健全法律法规、制定统一的政府会计准则、编制政府综合财务报告、编制地方政府债务报告、修订完善政府预算会计制度、推进行政事业单位财务制度改革、全面清理核实政府资产负债项目、建立政府会计信息系统等;陈立齐教授认为,政府会计改革的总体目标应当是,以健全的会计和报告原则为基础,建立有效的财务报告体系。其核心在于以应计制为基础、采用综合财务报告;李建发教授认为,政府会计改革须解决的若干具体问题包括,确定概念框架、准则、制度改革的顺序以及预算、财务、会计改革的顺序。建立统一的改革组织机构,以免政出多门、相互矛盾。明确改革的主体和政府会计体系。会计规范是制度、准则还是制度加准则;张琦教授认为,政府会计改革应加强顶层设计,需要反思怎样能让政府披露的财务信息对政府内部、外部使用者都有价值,有必要建立一个基于政府会计准则的确认、计量、记录、报告模式;马蔡琛教授认为,试编权责发生制政府财务报告不等于“土法炼钢”,政府财务报告要通过基于会计准则和会计制度的会计核算形成;孙琳副教授认为,我国应率先完成预算法和政府会计准则的修订和建立;常丽副教授认为,政府会计改革可以考虑从下到上,从地方到中央的方式。

很多与会专家都认为,政府会计改革首先要建立政府会计准则,否则很难有实质性的进展。陈立齐教授认为,目前最紧迫的工作是制定政府会计准则和改善政府会计制度,首当其冲的是制定资产和负债的准则;陈志斌教授指出,政府会计和综合财务报告的目标应当是管控治理观、受托责任观、决策有用观等有机结合的综合目标。政府会计和财务报告主体定位于先编制单位和部门,再编制地方政府,最后编制中央政府的财务报告;张琦教授认为,政府会计改革应考虑哪些交易事项更适合用应计制或现金制;张月玲教授认为,我国应积极借鉴政府会计准则建设的国际经验,逐步建立较完整的政府会计准则体系。

关于政府会计体系建设,陈立齐教授认为,现代政府应该有一个强有力的支撑财政政策制定及财政管理的政府会计体系,它应该能够定期地生成资产负债表、财务绩效表、现金流量表等,并将预算与实际的收入和支出进行对比;张琦教授指出,政府预算会计系统的设计难点包括优化现行预算会计系统、反映预算管理的全流程等,政府财务会计系统的设计难点包括权责发生制与收付实现制在收入与费用、资产与负债方面的对称运用等;李定清教授认为,我国政府会计改革近期的重点是建立政府预算会计和政府财务会计二元系统,长远目标是建立包括政府成本会计、政府管理会计在内的四元系统;姜宏青和杨洁认为,我国的政府会计改革应当按照会计逻辑而非预算逻辑来构建和完善政府会计体系。

四、权责发生制政府综合财务报告建设

李建发教授认为,权责发生制政府综合财务报告的两个关键维度是权责发生制和综合。“综合”二字

尤为重要,体现出全面、系统、综合的要义,这种综合既涉及服务于预算管理、公共管理、利益相关者、兼顾受托责任和决策有用等目标上的综合,党政机关、事业单位、国有企业等不同主体的综合,财务、非财务信息的综合,还涉及内容、形式、基础、时间等方方面面的综合。根据现有的研究,权责发生制政府综合财务报告的有用性备受争议,赞成和反对的言论几乎平分秋色。陈志斌教授认为,政府综合财务报告能够全面完整地反映各级政府所拥有的各类资产、承担的各类负债、政府收入、行政成本、运营情况与经济发展水平等;陈穗红教授认为,政府综合财务报告不仅仅只是会计问题,还牵涉到多年度预算、资产负债的预测、地方政府债务等问题,但核心是会计核算和政府财务报告。

在财政部国库司的推动下,2011年全国11个省市试编权责发生制政府综合财务报告,2013年已扩展到所有省份,其主要做法是,政府在不改变现行日常会计核算的情况下,通过转换预算数据以及收集整理并汇总、反映政府相关的财务信息,进行权责发生制调整和合并,生成所要求的财务报告。由于还没有建立相应的会计准则,试编出来的权责发生制政府综合财务报告在真实性和完整性方面是有局限性的。陈立齐教授指出,这些试点反映出地方政府会计实践中的不足以及工作人员在处理权责发生制计量和报告的复杂问题时技术能力的不足。

李建发教授认为,政府综合财务报告改革思路是总体规划、顶层设计、先易后难、重点突破、逐步推进。政府综合财务报告改革措施包括加强理论研究、拓宽研究视野,成立跨部门、司局的协调机构和准则、制度制定机构,启动政府会计概念框架和政府会计准则研究、制定,以及研究政府综合财务报告的相关重大问题与配套制度;陈立齐教授认为,虽然年终调整是一条捷径,但这不是长远之计,应当在整个年度采用应计制记账,并建议逐步实施应计制;李定清教授认为,政府综合财务报告的内容主要包括资产负债表、营运业绩表、现金流量表、财务报表附注以及其他附表,还要建立政府综合财务报告的审计制度,并强调公开透明、充分披露的原则。

五、国家(政府)资产负债表方面的争论

财政部在2011年首次将“研究推进政府会计改革、探索试编政府资产负债表”列为加快财税体制改革的工作之一,《决定》再次提出“编制全国和地方资产负债表”;李建发教授指出,政府财务报告中的政府资产负债表和国家资产负债表分别属于政府会计、国民经济核算范畴的内容。国家资产负债表是将一个国家所有经济部门的资产和负债进行分类、加总得到的报表,一般由政府、居民、企业和金融机构的子表构成,显示了一个国家在某一时刻上的家底,政府的资产负债表只是国家资产负债表中的一个部分;葛守中教授认为,国家资产负债表是政府财政统计核算体系中的存量核算,也就是政府资产负债表,就是政府财政统计、政府会计的事。必须首先掌握政府财政统计核算体系的理论与方法,才能编制政府资产负债表,其中权威的规范之一是IMF颁布的《2001政府财政核算体系》,各国政府会计先后慢慢地向政府财政统计靠拢。

关于国家(政府)资产负债表的现状,李建发教授指出,国内由李扬、马骏、曹远征牵头的三个研究团队分别编制了2012年中国的国家资产负债表,但这三份表在政府的资产、负债方面给出了差异很大的答案;李敬涛和陈志斌认为,这三个团队均立足于编制国民经济核算范畴的国家资产负债表,对政府会计范畴的政府资产负债表编制难免不够细化和深入;杨志宏和郑岩指出,这些研究团队缺乏对政府资产负债等基本概念的界定、统一的核算原则和方法;陈立齐教授指出,在资产与负债的确认标准和估计方法的可靠性未明确之前,建议大家对于这些国家资产负债表数据抱怀疑的态度。

关于如何改进国家(政府)资产负债表,李建发教授认为,政府会计改革必须系统、全面、到位;杨志宏和郑岩指出,应从建立鉴别政府资产的标准、探索量化政府隐性债务的方法、构建核算政府资产负债的计价原则等方面着手;启洁等建议,应由国家统计局负责编制国家资产负债表总表,各个部门均应编制本部门的资产负债表;李敬涛和陈志斌认为,应当完善各级政府资产负债表的编制体系、拓宽公共品债务统计口径、加强宏观统计方法与会计核算方法的结合、加快政府会计体系的建设等。

与会期间,还成功召开了中国会计学会政府及非营利组织会计专业委员会工作会。在工作会上,委员们讨论了《中国会计学会政府及非营利组织会计专业委员会工作规划》,推选了会计学会第八届理事会政府及非营利组织会计专业委员会名单,并商定了下一届年会和跨学科论坛将在北京举行。