

德法模式的政府财务报告改革及启示

<http://www.criifs.org.cn> 2008年5月19日 常丽文

本文是辽宁省教育厅人文社科研究项目《以纯净评价为导向的政府财务报告改革问题研究》(立项编号: 2006B038) 的阶段性研究成果

德国和法国与我国在政治体制、文化传统、法律体系等方面有诸多相似之处,而且这两个国家的政府财务报告改革都体现出绩效评价取向,所以对我国绩效评价导向政府财务报告改进尤其具有借鉴意义。

一、德法模式政府财务报告改革概况

(一) 法国政府财务报告改进动因和主要内容

1. 改进动因。法国是一个共和制国家,现行宪法颁布于1958年。根据宪法规定,法国实行总统制,立法、行政、司法三权分立。法国是一个高度集权的国家,超过80%的公共财政支出由中央政府控制。从20世纪90年代中期起,要求中央政府进行预算和会计改革的呼声日渐升高,这主要基于两方面原因:一是国会对现行预算的形成和执行的实际控制不够,而公共支出又在持续增长,因此要求财政提高透明度;二是报告内容不完整,特别是许多费用、补贴、投入、税收、收入都没有纳入预算管理,有形固定资产没有进行恰当核算等。这场改革主要是由上层发动的,其中国会议员、中央政府高官、高级公务员(主要来自财政部)充当了领导角色。

2. 改进概况。法国政府财务报告采用的是典型的渐进式战略。法国政府认为,根据国内和国际经验,政府会计制度向应计制转变是一个长期过程,大概需要8-10年时间。虽然2001年宪法草案要求这一转变在2006年完成,但并不意味着这一过程会在2006年之前结束,这是一个持续研究、改革和发展的过程。

从1983年以来,权力分散化在法国不断推进,同时政府致力于更加透明化的信息,并酝酿着改革根本预算法。法国的财政管理总报表(CGAF)用资产负债表和收支表(statement of revenue and expenditure)的形式描述当年的预算事项、现金交易和会计分录结果,每年与记录前一年的预算执行情况的预决算法案(Budget Review Act)一起发行。1999年和2000年的CGAF第一次具有了资产负债表和收支表的原型,年末通过额外的会计基础(extra-accounting basis)对以现金制分录编制的报表进行特定调整,加入了应计制的要素。2001年关于预算法的新宪法草案确定了由现金制向应计制会计转变的法律基础。新宪法草案发布后,法国财政部开始在三个领域推进应计制会计工程。一是在组织上,2002年财政部成立了中央政府公共会计准则委员会(CPAS),其主要职责是研究和签署财政部提议的新公共部门会计准则。在初步评估后,修订的准则和CPAS的注释将被送到私立部门会计准则制定机构——国家会计委员会(National Accounting Council),由其确定公共

部门会计准则与公认会计准则(GAAP)的一致性。在国家会计委员会批准后,新的会计准则对中央政府生效;二是政府会计准则概念框架先行。政府会计准则起草稿由财政部预算与公共会计理事会的专门小组提出,交由CPAS 审议,最后再送交到国家会计委员会。新宪法草案部分地确定了上述程序并规定准则委员会的工作要定期向议会报告。新准则由预算与公共会计理事会另一个专门小组执行,它将建议在所有相关领域中对程序和实践需要进行的修改,并将与各政府部门一起实现这些变革;三是设计了新的信息系统,法国建立了新的政府预算与会计信息系统“ACCORD”,负责协调政府支出的说明、授权和设定。

新宪法草案同时确认了政府会计核算采用双重基础:预算的执行采用修正的现金制,而政府会计报表采用应计制。双重基础适于对预算执行进行及时报告,最小化了应计制预算可能带来的复杂性和操纵机会,同时在应计制下估计政府的固定资产和成本更为可靠,可以更好地反映政府的财政状况。立即采用应计制预算需要巨大的资源和努力,在尚未充分准备的情况下,采用现有的双重基础成为法国政府改革的过渡措施。

目前,法国政府会计在双重基础模式下,建立起三套会计系统:(1)预算会计系统,该系统将继续采用现金制,对预算活动的现金流入和流出进行核算;(2)财务会计系统,该系统对中央政府所有活动进行核算,除中央政府特有业务活动外,所有业务活动都应像企业一样采用权责发生制进行核算;(3)成本会计系统,法国中央政府预算改革目标为采用项目预算,为了加强对项目的成本控制和绩效评价,法国准备建立成本会计系统对每个预算项目进行核算和分析。

与中央政府相比,法国地方政府的预算和会计改革先行一步。法国地方政府由大区、省、市镇和市镇机关四类组成,其中市镇是主体。目前市镇已经基本完成了预算和会计的权责发生制改革,省和大区的改革正在进行中。下一步法国将提高市镇间报告信息的可比性,对市镇间的预算和财务报告信息进行合并,提高财务报告的编报速度。

(二) 德国政府财务报告改进动因和改进概况

1. 改进动因。德国是一个联邦共和国,国家政体为议会共和制,国家权力在联邦政府和州政府之间划分是这种政体的一个特点。联邦政府、州政府和地方当局在法律上是自治的,独立地行使宪法所赋予的权力。根据宪法所规定的政府内部关系,德国的政治体制被称为合作联邦制。从20世纪90年代开始,随着“新公共管理”运动的发展,德国政府会计的改进一直处于热烈的讨论之中。

2. 改进概况。目前,德国政府实体允许采用权责发生制基础的会计系统,但只是作为传统的现金收付制会计系统的补充。在这种情况下,核心管理机构的决策主要还是基于传统的财政。1996-1997年,财政部制定了一个“标准化的成本和绩效会计系统”,这套系统对传统的现金收付制预算和会计系统起了补充作用。成本会计系统记录了一段相关时间内的交易和事项,同时考虑到了资产的贬值和升值。它还特别计算了员工的养老金。德国中央政府财务报告改革形成了三种财务报告,分别说明如下:

①财务状况报告。财务状况报告在资产的确认、计量和记录方面遵循德国商业会计的规定。一部分根据政府的特点进行了修改(例如净资产的内容)。

②财务绩效报告。财务绩效报告的结构根据支出类型会计的格式,政府活动的结果会单独列出

来（即政府收入和支出之间的差异），它反映了财务效率。特定期间的净盈余或亏损就是将特殊活动的结果、征税结果，以及一般活动的结果相加，这表现了政策效率。

③活动报告。活动报告的功能类似于德国私人企业商业会计中的管理报告。报告包括关于产品生产指标和比率的绩效报告（产品报告）以及提供人力资源和投资的成本信息的资源报告。德国地方政府的改革种类繁多，而且力度也比联邦政府大得多。目前，各地方政府的预算和会计改革主要基于以下三种不同的概念框架结构。为了协调不同地方的改革方式，内政部常务委员会于1998年为地方预算法的改革专门成立了下级委员会。地方预算法改革委员会在1999年制订了工作计划，2000年通过了两个草案。第一个草案描述了新的地方政府权责发生制预算和会计系统的框架，基本点是将私人领域会计规则作为参考模型。但是，考虑到公共部门的特点，会计系统将会拓展，加入现金流量报告的内容。

第二个草案是传统预算和会计系统的纵深发展，它主要集中在成本会计、资产计价、期初余额，以及平衡预算的规则方面。另外，德国城市联邦(KGSt)和德国城市联盟(DSt)成立了一个工作组，作用是讨论不同小组的建议，收集不同的解决方法，将其反映到内政部常务委员会，从而交换经验以及协调进程。

二、德法模式政府财务报告改革的经验总结及启示

德法模式的政府财务报告改进导向以服务于强化政府财政管理为主，这种导向本身有些保守，甚至与公共管理理念相背离，但是在改革初期或者在短时期内，这种导向可以发挥“平稳过渡”的作用。德法模式的可圈可点之处在于政府财务报告改革的渐进方式，当然这一点是否值得学习需要视情况而定。

（一）德国改革经验总结及启示

1. 循序渐进的方式。德国政府财务报告改进在相当长的一段时间内采用的是现金制和应计制相互补充的方式，以传统的现金制为主，应计制为补充，将来再过渡到应计制，这一改革是循序渐进的。这种改革方式比较稳健，对改革中出现的问题也能有机会修正。不过，这种改进方式的推广需要注意适用的条件。一般来讲，联邦制国家因为改革推广中遇到的环节较多，可以考虑这种方式；另一方面在文化传统比较保守（理性）的国家也比较适合。如果对规模小、改革主线单一的国家，不一定非要设计过渡阶段。

2. 制定概念框架来指导政府财务报告改进。尽管联邦政府没有一个统一的政府财务报告概念框架，但是州和地方政府分别设立了三个不同的概念框架。地方政府预算和会计系统的改革都在概念框架的指导下进行。这样，政府财务报告改革就有了具体的目标和指导原则，不会偏离既定方向。

（二）法国改革经验总结及启示

1. 注重政府财务报告改革的协调和组织。法国政府财务报告改革是典型的渐进式模式，改革过程中遇到了很大的阻力，而且这种阻力主要来自政府上层管理人员。这足以说明改进的实施难度和复杂性，改进措施的执行者和决策者很可能对改进不会持有完全一致的意见和观点。所以，对于发展中国家和经济转轨国家的政府财务报告改进来讲，注意协调和组织是保证改进顺利进行的必要条件。

2. 政府会计系统设计应适当简单化。法国当前的改革思路是建立一个由三套会计系统构成的完整政府预算与会计体系。这三套会计系统分别是预算会计系统、成本会计系统和财务会计系统，这套复杂的政府会计系统对于政府绩效评价而言是必要的，但其实施经验却说明这三套会计系统同时运行，总是会出现很多差错、误解和协调的困难。这样复杂化的模式设计只能是加大改革难度。所以对于准备进行改革的发展中国家和经济转轨国家，需要设计相对简单的政府会计系统，待时机成熟后再引进政府成本会计与报告系统。

3. 注重政府财务报告改进中的技术资源开发利用。法国政府财务报告改进中，不断引进新的财务管理和分析软件。对于政府财务报告改革而言，新技术的开发应用不仅是提供技术支持，同时也可以节约改革成本，加快改革进程。

文章来源：辽宁经济 （责任编辑： XL）