

关于构建我国政府财务会计体系的探讨

<http://www.criifs.org.cn> 2008年2月19日 徐公伟

## 一、构建我国政府财务会计体系的必要性

1. 政府职能(公共管理)转换及公共财政体制的构建，客观要求建立政府财务会计体系，以提供具有全面性、相关性的会计信息。随着我国市场经济体制的建立和完善，要求我国政府转换职能，由政府的计划、指令性管理向服务型、绩效型、管理型转换。政府财政体制向公共财政体制转换，特别是近年来我国财政体制相继实施了“部门预算、收支两条线、国库集中支付、预算外资金纳入预算管理、政府采购、绩效评价”等一系列改革措施(刘玉廷，2004)，对保证我国政府职能的履行以及财政资金管理的公平、公正和有效性发挥了重要的作用。在新形势下，我国政府的职能以及公共财政体制发生了许多新的变化，出现了一些新的情况，特别是政府的透明、绩效目标，要求财务会计全面提供反映政府拥有(控制)经济资源、政府的债权、债务状况、政府对外投资情况、政府财政资金的运营情况、政府的现金流量情况和政府绩效评价状况等各方面的信息，提供的会计信息具有全面性、相关性，以满足相关会计信息使用者对信息的需求。

2. 现行政府预算会计体系所提供的会计信息，不具有全面性和相关性。我国目前的政府预算会计体系，虽然也有一套较完整的核算程序和方法，也能提供财政资金各方面的信息，由于受预算管理体制、预算会计制度等方面的影响，只是单一反映预算期内的各种信息，而对于预算期外的各种信息不能反映，提供的只是财政资金财务收支的信息，对于财务收支以外的其他信息，如政府债权、债务、投资、国有资产管理 and 现金流量等方面不能提供，会计信息使用者利用该信息，只能考核公共财产受托责任的履行情况，而对于政府资产运营情况、政府债权、债务、政府现金流量和政府工作绩效等方面情况无法考核，所以预算会计所提供的会计信息不具有连续性、全面性，不适应新形势下对财政资金管理的需要。

3. 构建政府财务会计体系是一种现实选择。政府财务会计要借鉴企业财务会计改革的成功经验，运用基金制会计模式和报告模式，定期、全面、连续、系统反映和监督政府各项经济活动、提供政府拥有各种资产、债权债务、对外投资、国有资产保值增值、现金流量等方面会计信息。这将有助于增加政府的透明度，扩大公民的知情权；有助于会计信息使用者，对政府工作绩效进行考评；有助于相关信息使用者进行投资、决策。同时利用政府财务会计所提供的财务信息，可以对政府的行政行为、工作规范行为、依法行政行为等进行监督和约束，做到依法治国，防腐倡廉。同时，国际会计标准化及其他国家政府会计改革的成功经验，对构建我国政府财务会计体系也有一定的借鉴意义。

因此，笔者认为，构建政府财务会计体系不仅是必要的，而且是必然的。但是，政府财务会计与企业财务会计在许多方面具有不同的特点，要防止“泛企业化”的倾向。政府同企业是两个不同

的组织,要借鉴企业财务会计的程序方法以及改革的成功经验,根据政府部门不同业务特点,构建我国政府财务会计体系,以达到统筹整个社会会计领域的改革和发展。

## 二、构建我国政府财务会计体系的若干思路

1. 政府财务会计目标方面。政府财务会计目标是提供政府各项活动财务状况、运营绩效及现金流量会计信息,满足有关信息使用者需要,包括全国人民代表大会和各级人民代表大会、国家财政部门、国家审计部门、国家统计局部门、业务或行业主管部门、债权人、纳税人、公共产品的受益者或消费者、国际货币基金组织和世界银行等(陆建桥,2004)。政府财务会计目标的本质是通过提供会计信息,来评价、考核会计责任的履行。对政府整体财务报表而言,要反映和监督政府运营责任的履行,考核、评价政府筹集公共资源及使用公共资源合理性;对基金财务报表而言,要反映和监督基金财务责任的履行,考核、评价政府筹集和耗费财务资源预算的完整性、合理性、合法性。政府财务会计目标的有用性包括五个方面:一是会计信息使用者利用会计信息进行投资、决策;二是会计信息使用者利用会计信息对政府公共财产受托责任履行情况进行评价,考核政府运营绩效的好坏;三是会计信息使用者利用该信息,对政府预算收支的合理性、完整性和效益性进行分析评价;四是会计信息使用者利用会计信息对政府履行财务管理的责任情况进行考核和评价;五是利用会计信息对政府制定相关的管理制度、内部控制、条例的合法性、合理性和充分性进行分析比较。这对于增强政府工作的透明度,评价政府工作的绩效,反映政府财务状况和公共受托责任,提高政府财政资金使用的合理性、效益性和科学性具有重要作用。西方一些国家政府会计改革的成功经验,对我国政府财务会计目标的确立具有一定的借鉴意义。

2. 会计主体方面。政府财务会计要以基金作为会计核算主体,定期、连续、全面和系统的反映基金的经济信息。基金模式即按照法定预算对资源使用的限定将单位资源分为若干类基金,每个基金都具有一套独立完整的账户系统,它可以更好地约束国家预算体系中的各个组织和单位严格执行国家预算,保证各项资源用于其法定用途(荆新等,2004)。由于每个基金都有自己一套完整的账户体系和报表体系,可以清楚的反映出不同单位(组织)各个基金的使用状况、价值变动情况和财务变动状况,便于考核政府履行公共受托责任的情况,便于加强国家预算资金的管理和调控,同时也便于各种经济资源使用的合理性、绩效性考评。

3. 会计要素方面。政府财务会计应采用基金会计要素模式。企业会计划分为资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润等六大要素。政府财务会计同企业会计不同,它不以盈利为目的,出资者不要求投资回报,所以政府财务会计不存在所有者权益和利润两个要素。政府财务会计可以基金为会计主体设置资产、负债、净资产(基金余额)、收入、支出会计要素,来反映和监督某个基金(某类基金)资产、负债、净资产(基金余额)、收入和支出的情况,反映某个基金(某类基金)财务状况、运营绩效以及现金流量等方面的会计信息,这对于提高政府工作的透明度,加强政府的国有资产管理、债权债务管理,公共资源(财务)受托责任的履行与绩效评价以及提高政府财政资金的使用效率具有重要意义。

4. 会计确认基础方面。政府财务会计的确认基础,应采用权责发生制或修正的权责发生制。修正的权责发生制是在对权责发生制作一定修正的基础上形成一种会计确认基础,修正的内容是不确认实物资产,从而也不确认固定资产折旧,费用会计要素也改成支出会计要素,修正的权责发生制是一种偏向于权责发生制的会计确认基础(赵建勇,2004)。现行政府预算会计的确认基础是现金制,显然这种确认基础不能正确提供报告期(预算期)各种收入、支出的真实情况,无法真实反映政

府财务状况及提供公共产品、公共服务的成效，预算会计的确认基础要由现金制向权责发生制逐步过渡，可采用现金制→修正现金制→修正的权责发生制→权责发生制过渡形式，国际会计惯例以及西方一些国家都已经采用这种会计确认基础，这对我国财务会计确认基础的选择，具有较好的借鉴意义。

5. 财务报告模式方面。政府财务会计的报告模式，要采用基金报告模式。每个基金都有一套完整的资产负债表、收入支出表(业务活动表)、现金流量表以及有关报表附注及说明(荆新等, 2004)，可以对于某个基金单独编制会计报表，反映某个基金的资产、负债、净资产(基金余额)、收入和支出等方面的会计信息，也可以对某类基金编制联合会计报表，反映某类基金各方面的会计信息。根据西方国家政府会计关于财务报表的编制要求及我国具体情况，为综合反映政府开展各项经济活动的会计信息，政府财务会计应定期编制中期财务报表和年度财务报表。从财务报告的构成体系层面看，政府财务会计编制的财务报告具体内容包括：财务报告基本概述、政府整体层面财务报表、基金财务报表、财务报表附注与说明书以及其他需要披露的会计信息。其中，财务报告基本概述应提供政府作为财务报告主体的财务状况及变动趋势、重要基金的财务变动的信息与变动趋势以及一些影响财务报告信息真实性的情况说明；政府整体财务报表(包括资产负债表、净资产报表、业务活动表、现金流量表)应反映主体政府和构成单位整体层面上的财务状况及现金流量的变动情况；基金财务报表根据基金的不同类型及特征，可以分别编制。对于政府性基金，可分别编制资产负债表、收入费用和基金余额变动表；对权益性基金，可分别编制基金净资产表、收入费用和基金净资产变动表、现金流量表；对于信托性基金，可分别编制信托净资产表、信托净资产变动表(厄尔·R·威尔逊等著、荆新等译，2004)。

### 三、结论

随着我国政府职能转换及公共财政体制的构建，现行政府预算会计所提供的会计信息，不具有全面性、相关性，已无法满足会计信息使用者的相关需求，必须积极构建政府财务会计体系。笔者认为，政府财务会计应采用基金会计模式和报告模式。在会计主体方面，政府财务会计要以基金为会计核算主体；在会计要素方面，政府财务会计要以基金为主体设置会计要素；在会计基础确认方面，政府财务会计应采用权责发生制或修正的权责发生制；在会计报告模式方面，政府财务会计要采用基金报告模式。政府财务会计建设采用基金制会计模式，将有助于政府职能的转换和公共财政体制改革与完善，有助于实现“透明政府、绩效政府”的目标，符合政府会计改革的客观要求，有利于整个社会会计领域的改革和发展，有利于协调企业会计与政府及非营利组织的改革和发展。

文章来源： 中宏数据库2008-2-4                      (责任编辑： Hlh)

