

■经济理论与实践

试论公共财政与政府会计的关系

杨发勇¹, 瞿 曲²

(1. 武汉大学 财务部, 湖北 武汉 430072; 2. 厦门大学 会计系, 福建 厦门 361005)

[作者简介] 杨发勇(1969-), 男, 湖北江陵人, 武汉大学财务部高级会计师, 主要从事会计与财务管理研究; 瞿 曲(1977-), 男, 湖北监利人, 厦门大学会计系博士生, 主要从事会计与审计研究。

[摘 要] 公共财政和政府会计因公共受托责任而联系起来。公共财政的职能本质上是政府要承担的公共责任, 而政府会计就是对公共受托责任完成过程及其结果的认定、计量和报告。完善的政府会计理论与实务、健全的公共财政职能都是良好的公共治理的关键因素。政府会计系统为公共财政管理提供的基础技术, 政府会计提供的信息也为公共财政管理目标的实现服务。在我国, 建立与社会主义市场经济体制相适应的公共财政体制必然要求改革现有政府会计体系, 这是公共财政职能不断发展变化从而公共受托责任发展变化的要求, 是建立良好的公共治理结构的要求, 是完善公共财政管理的要求。

[关键词] 公共财政; 政府会计; 公共受托责任; 公共治理

[中图分类号] F235.1 [文献标识码] A [文章编号] 1672-7320(2005)01-0110-06

一、公共受托责任与政府会计

公共财政的职能实际上就是政府要承担的公共责任。政府会计作为会计的一个分支, 是对公共受托责任的完成过程及其结果予以认定、计量和报告, 为使用者提供信息。

(一) 受托责任与公共受托责任

国内外学者对受托责任(accountability)作过大量的研究和讨论。在《科氏会计辞典》中, 库珀教授(W. Cooper)和伊尻雄治教授(Yuji Ijiri)对受托责任的定义是“雇员、代理人或其他人定期报告其行动或行动上的失败, 以继续行使委任权力的责任”; 伊尻雄治教授后来在其专论三式记账法的著作里又指出: “责任人和委托人之间的受托责任关系, 是通过各样的手段建立起来的”, “不管受托责任关系是怎样的, 责任人总是要根据责任关系, 把他的活动及其结果, 向委托人交待明白。受托责任一般要求责任人通过记账来交待他的活动及其结果, 并把总括资料报告给委托人”。“受托责任观认为, 会计涉及三方: 责任人、委托人和会计人员”, “会计人员是作为第三方介入受托责任关系中的, 以便在责任人和委托人之间可以顺利地把受托的责任和交卸的责任交待明白”。英国的珀克斯教授(R. W. Perks)认为, 现实中有三种受托责任机制: 董事与股东间的受托责任关系; 管理受托责任关系; 国营部门的受托责任关系。

我国的杨时展教授认为: “受托责任主要包含以下四点: (1)严格按照委托人的意图, 最大善意地完成任务。用最经济、有效、严密的方法保管和使用由于完成托付的任务而获得的资源; (2)建立必要的会计和内部控制制度, 将完成的任务和因此而发生的资源的收支以及收支的结果据实向委托人报告; (3)

为了便于提出报告,接受审查,平常应对任务完成的情况,资金、资源收支使用的情况进行记录;(4)为了证明这些记录是实在的,要保存一切足以证明完成受托责任的各种证据。”

如果把一般受托责任概念应用于中央及地方政府和国有企业就产生了公共受托责任(public accountability)。美国审计总署(GAO)认为:公共受托责任就是指受托管理并有权使用公共资源的机构向社会公众说明其全部活动情况的义务。最高审计机关亚洲组织认为:公共受托责任是指受托管理公共资源的机构报告管理这些资源及其有关的规划、控制、财务的责任。彼得·伯德教授通过对公营部门委托受托关系的论述,表达了公共受托责任的意义:公民通过中央议会或地方议会将资源委托给中央或地方政府去管理,而中央或地方政府又将资源或决策权委托给社会公务员或地方政府官员,也包括各机构(如国有企业、医院和大学等)的官员。英国 ASSC 在 1976 年的《公司报告》中指出:公共受托责任意味着委托人不仅要提供一般目的的信息,而且要关注与提供信息相关联的行动结果的好坏。

1980 年,英国人史密斯(B. Smith)将公营部门的受托责任划分为三大类九小类:宪法方面的受托责任;地方分权方面的受托责任;协同方面的受托责任;企业方面的受托责任;资源方面的受托责任;职业方面的受托责任;司法方面的受托责任;准司法方面的受托责任;程序方面的受托责任。其中,前三项属于政治方面的受托责任,中间三项属于管理方面的受托责任,最后三项属于法律方面的受托责任。1984 年,斯图尔特教授(J. D. Stewart)提出一种“梯形受托责任”:方针受托责任;项目受托责任;业绩受托责任;过程受托责任;正直性和合法性受托责任。显然,梯形受托责任系统既报告财务信息,也报告产量和成果信息。

(二)公共财政与政府的公共责任

公共财政的职能实际上就是政府要承担的公共责任。公共财政与政府的公共责任密切相关,公共财政的职能与公共财政的支出范围,是根据社会的公共需要确定的,政府的公共责任就是履行政府职能满足社会的公共需要,有效率地提供公共物品。

公共财政的收入来自公共,公共财政的支出用于公共。在市场经济条件下,公众纳税和政府征税,二者之间的联系纽带是“公共物品”。公共纳税为的是消费公共物品,政府征税则是提供公共物品。这就要求人们必须确立政府的责任意识:政府负有用好公共财政的责任,即政府负有提供公共物品和公共服务的责任和义务;民众负有依法纳税的义务和要求提供公共物品的权力。这样,政府与民众便有了双方相互责任、权力、义务相对称的关系。一方面,公民纳税的义务与其享用公共服务的权利相对应;另一方面,政府征税的权力与其向公民提供公共物品的义务相对应。

显然,政府对民众的责任是一种受托责任。在这种受托责任中,人民大众是委托人,而政府是受托人。而根据公共选择和政策分析学者的观点,由于公共物品的估价或评价上的困难、公共机构尤其是政府部门垄断了公共物品的供给缺乏竞争机制、政府机构及官员缺乏追求利润的动机、监督机制的缺陷等原因,公共机构提供公共物品存在低效率的问题。解决公共机构提供公共物品的低效率问题的途径是多方面的,通过会计的手段对公共受托责任的完成过程及其结果予以认定、计量和报告,提供相关信息是一个重要途径。

(三)公共受托责任与政府会计

会计作为一个信息系统,为使用者提供决策有用的信息。我国的王光远教授认为“现代会计审计的精义在于受托责任”。会计的本质就是对受托责任的完成过程及其结果予以认定、计量和报告,在委托人和受托人之间架起一座桥梁。受托人利用会计信息旨在客观公正地反映和控制其履行受托责任的过程及结果,并向委托人交待;委托人利用经过审计的会计信息旨在判断受托人对受托责任履行的如何,是否可以解除受托人的受托责任,自己是否继续做委托人。杨时展教授也有论述:“受托责任的存在,是人们之所以要会计的根本原因。”“很多决策都要求会计提供信息。但最根本的一项就是为判明受托人是否已完成了受托责任,是否继续给受托人以信任,这个根本决策,提供信息。”

政府会计作为会计的一个分支,也是为使用者提供信息,要对公共受托责任的完成过程及其结果予以认定、计量和报告。在美国,“GASB 及其相应联邦机构的职能就是为了帮助公民得到必要的信息,以

便评定政府在财务上的公共受托责任。”GASB(美国政府会计准则委员会, Governmental Accounting Standards Board)认为政府财务报告的主要用户是:政府主要的负责对象人民大众;直接代表人民的立法机关和监督机构;给政府融资或者参与融资过程的人——纳税人、其他政府、投资者、债权人、债券保险商和分析人员。GASB 在第一号概念公告(Concepts Statement No. 1)详细说明了政府财务报告的目标:财务报告应该帮助履行政府的受托责任,并且应该使用户能够评估这种责任;应该帮助用户评价政府实体当年的运作结果;财务报告应该帮助用户评估政府能够提供的服务水平和履行到期职责的能力。

二、公共部门治理与政府会计

健全的政府会计理论与实务对于一国经济增长有着深远的影响,它是良好的公共治理结构的关键因素。

(一)良好的公共治理

公共治理是指权力在公共部门中体现和执行的方式,以及使政策制定在任何时候都健全的安排。治理这个概念包括如何做出决策、权力和部门的平衡,以及使政治家和管理者保持责任感的途径。它并不是指单个的公共政策,而是指公共政策制定和执行所依赖的环境。

经济稳定和社会团结必须有健全的公共治理。有效的公共治理能够提供:(1)使人们得到平等和公平对待的环境;(2)透明的氛围,以限制垄断行为、增进效率、鼓励创新;(3)社会投资的稳定性和可预测性;(4)使不同的政策目标包括短期和长期利益相互协调;(5)责任分工,避免个人或集团误用权力。不仅如此,世界各国竞争日趋激烈,现代经济和日益增长的全球贸易和投资利益的取得,也要以私有和公共部门的健全治理为前提。世界经济合作与发展组织(Organization for Economic Cooperation and Development, OECD)众多成员国都致力于加强治理结构,以从全球经济中获得经济和社会利益。

OECD 还确认了良好的公共治理应具备以下几个属性:(1)透明度。应过程公开,系统地报告目标的实现情况;(2)明确受托责任。即公开行动、决策及决策制定过程,以接受公共机关、国会以及民间的深入检查;(3)反应敏捷。具有足够的能力和灵活性应对变动的国内和国际环境;(4)面向未来。有能力预测未来,根据未来的成本和预期变化制定相关政策;(5)具有守法、公平执法和正直的精神。应公平地推行透明的法律、法规和制度,使其成为公共部门支持道德行为、严厉惩治腐败文化的一部分。

(二)公共治理、公共财政与政府会计

公共财政具有的职能与良好的公共治理所应具备的属性是一致的,在我国建立公共财政体制也是为了改善、提升公共政策制定和执行所依赖的环境,完善公共治理。而充分、有效发挥公共财政的职能必然要求构筑健全而透明的政府会计体系,健全有效的政府会计作用的发挥也需要良好的公共治理环境的支持。

公共财政是政府经济即公共经济的主要内容,是和市场经济相适应的一种财政类型。早在近 40 年前著名财政学家马斯格雷夫就已提出财政的三大职能——资源分配职能、收入分配职能、经济稳定职能。资源配置职能定位于调节公共产品分配,通过公共决策,使社会资源优化配置,达到满足社会公共需要的目的;调节收入分配职能定位于调节个人收入分配,通过财政收支政策,使财政向居民个人收入分配倾斜,达到社会公平分配的目的;稳定经济增长职能定位于调节社会总需求,通过财政宏观调控,使社会总需求与社会总供给平衡,达到充分就业、物价稳定,经济增长的目的。我国的郭庆旺教授从国家在经济中的作用范围和程度分析,认为财政具有配置(提供公用品)职能、稳定职能(宏观经济调控)、分配职能和发展职能。可见,建立公共财政体制要求财政具有的职能与前述有效的公共治理的要求是一致的。

前已述及,公共治理不是单个的公共政策,而是指公共政策制定和执行所依赖的环境。构建我国公共财政的目的是解决财政职能错位的问题。建立公共财政的基本框架适应并反映了政府职能转变的大趋势,进一步确立了财政改革的明确目标,有利于尽快消除计划体制模式对财政改革和财政新体制建设

的惯性影响和阻碍,实际上可以改善、提高公共政策制定和执行所依赖的环境。

构筑健全而透明的政府会计体系是良好的公共部门治理的基石。良好的公共治理应具备透明度、明确受托责任、反应敏捷、面向未来等几个基本属性。财政的透明度、受托责任的明确即要求公开政策意图、制定和实施过程,并评估其经济性、效率和效果,而这必然要求有效的公共预算和会计体系。公共预算是政府在每一个财政年度的公共财政收支计划,是政府最重要的政策文件,体现了政策目标的协调和具体实现。有效的会计体系才能及时、系统地充分披露所有相关的财政信息,这是提高财政透明度的前提。政府会计与财务报告关系到政府向社会公众及其他各方提供的财务信息是否真实、完整、可靠的问题。如果政府会计内容残缺不全,会计方法缺乏科学性、合理性,财务信息不能真实、完整地反映政府的财务状况,这样,财政的透明度无法保证,公共受托责任也无法明确;另外,不相关、不真实的信息也必将给政府财务资源提供者、监督机构及依赖政府财务信息做出各种决策的其他信息使用者造成误导。这些都将直接影响良好的公共治理的建立。OECD中许多国家正在对它们的预算和会计框架进行重新思考。如OECD在促进良好治理的方案中考虑了“重新分配预算资源”、“为未来而预算”、“业绩预算”、“权责发生制会计”等问题,以改进公共预算和财政管理。

三、公共财政管理与政府会计

公共财政管理与公共预算有着密切的联系。政府会计是公共财政管理最基础的技术,而且政府财务会计提供的信息为公共财政管理目标的实现服务。

(一)公共财政管理

什么是公共财政管理?B.J. Reed 和 John W. Swain 将公共财政管理定义为“公共财政管理涉及公共资产与负债的处理,并且通过提供相关的信息和见解,使政府官员能够作出有依据的决策”。并且他们认为,“把公共财政管理理解为一个技术性概念是完全正确的”,“技术性是指做事情的方式”,“公共财政管理考虑的是如何用货币来处理事情,这才是公共组织管理的核心”,“公共财政管理主要研究资金如何流入各个公共机构、如何在机构内流动以及如何流出的过程”。

公共财政管理是公共管理的一个重要方面。在公共服务改革中,提高财政管理水平是一个重大课题,因为新公共管理的一个重要目标是降低公共经费开支和节约社会资源,要求公共部门的管理者将主要的注意力转移到提高财政控制和产出效率上来。公共财政管理正是公共管理系统中一个不可或缺的组成部分,建立新公共管理体系需要公共财政管理改革的配合。

按 B. J. Reed 和 John W. Swain 的论述,公共财政管理的要素包括公共机构、法律约束、政治环境、公共品、财务概念、具体技术等。公共财政管理的基础包括相关法律、政治环境、技术和组织安排。公共财政管理的目标包括控制、管理和计划。控制就是致力于确保组织能够完成具体的职责,组织中的成员不会偏离规定的政策;管理的目标则强调在日常工作中能实现效率并取得效果;计划目标主要致力于确定组织的目标并选择实现目标的方式。在 B. J. Reed 和 John W. Swain 的著作中,公共财政管理的内容则包括:公共收入管理、公共支出管理、收入支出的预测及成本分析、公共采购、现金管理、投资管理、资本预算、公共债务管理、风险管理、人事和养老金管理、审计、评估财务状况、融资管理。

(二)公共财政管理与公共预算

公共预算是政府在每一个财政年度的公共财政收支计划,它涉及到收入如何取得以及费用如何支付的决策。B.J. Reed 和 John W. Swain 认为:“公共预算是一个对公共收入和支出进行决策的过程,而公共财政管理考虑的是在处理公共资金方面的技术问题。二者在概念上有一种明确的区分。公共预算侧重于与资源的取得和使用有关的政策的制定,而公共财政管理则是为进行预算决策、实施决策以及公共资金有关的其他方面提供相关的信息。”

但是,公共财政管理与公共预算有着密切的联系。首先,公共财政管理被认为是遵循和执行预算决策的具体工作。B.J. Reed 和 John W. Swain 认为,“公共预算涵盖了公共财政管理”。因为“公共预算进

行了一些重大决策,解决了干什么的问题。而与公共财政管理相关的决策相对较小,回答了怎样干的问题。”其次,公共预算也可以作为控制、管理和计划的工具,即可以作为实现公共财政管理目标的工具。公共预算用于配置资源、分配收益和成本、保持经济稳定,公共预算通过控制可使用资源的提供量来对公共部门及相关公务员的行为加以约束。在实际公共财政管理中必然要涉及到公共预算。最后,公共财政管理过程中的技术操作是用来为制定和分析预算议案收集信息的。公共预算过程可以分为预算草案的编制、预算的批准、预算的执行、预算的决策与评估四个阶段,而公共财政管理的技术与公共预算的阶段相对应,可以分为预测收入和支出,成本分析,资本预算,债务管理,风险管理,养老金管理及其他有关人员的问题,评价财政状况,经济发展和发展财政;政策制定者考察在编制阶段和收入中得到的相关信息;会计,收入管理,支出管理,购买,现金管理和投资;决策审计四个阶段。

(三)公共财政管理与政府财务会计

可以从两方面来看公共财政管理与政府财务会计的关系:一是政府会计是公共财政管理最基础的技术,二是政府财务会计提供的信息为公共财政管理目标的实现服务。

技术是公共财政管理的基础之一,而政府财务会计是最基础的技术。政府财务会计除了通过一般的会计核算程序来提供信息外,它的某些用途还可直接作为公共财政管理的手段,如内部控制、成本会计、存货会计等。另外,从政府财务会计系统与公共预算的关系来看,为更好地治理而设计的预算编制目标,如果没有相应的会计系统改变就无法实现。正是财务会计系统将政策和预算意图转化为财政管理和控制信息。政府财务会计系统被认为是“预算的反射”。

另一方面,正如 B.J. Reed 和 John W. Swain 所说:“会计在公共财政管理中是十分重要的,因为当制定涉及资金的决策时,会计系统是为公共组织提供相关财务信息的主要来源。”

政府财务会计系统为公共财政管理的控制、管理及计划目标服务。公共财政管理的每一个不同目标要求不同的相关信息:控制目标需要有关是否应当采取某项行动的信息;管理目标需要对投入和产出的实现及联系作处衡量;计划目标需要预测未来可能发生的事件和前景,同时寻找实现未来目标的途径。政府会计系统为公共财政管理目标提供信息服务。从会计系统中可以得到预算信息,使得追溯实际支出与预算支出相互关系成为可能,这是控制的前提。政府会计系统为运营和财务方面的决策提供信息,涉及资金管理的决策是以会计系统信息为基础的。会计系统提供的信息有利于制定财务计划,计划通常是建立在将来与过去相似的假设基础上的,而会计系统就是提供过去活动的信息。

政府财务会计系统提供的信息对公共财政管理的有用性可以从其提供的信息的特点看出。GASB 在其第一号概念公告“财务报告目标”中提出了 9 个政府财务会计目标,从中我们可以看出 GASB 要求政府财务报告应提供的信息的内容及特点:

1. 针对“财务报告应该帮助履行政府的受托责任,并且应该使用户能够评估这种责任”的目标,财务报告应该:

(1) 提供信息供用户判断当年的收入是否足够支付当年的服务;(2) 表明资源是否是根据合法的预算获得和使用的;是否依从了相关的法律和契约的要求;(3) 提供信息帮助拥护评估政府的服务努力、成本和造诣。和其它来源的信息相结合,这些信息帮助用户评估政府的经济状况、效率和效果,并且有助于选举和决策。

2. 针对“财务报告应该帮助用户评价政府实体当年的运作结果”的目标,要求财务报告应该:(1) 提供资源和资源使用的信息;(2) 提供关于政府怎样筹措资金和满足现金需求的信息;(3) 提供必要的信息来决定当年的运作结果,显示实体的(财务)状况改善了还是恶化了。

3. 针对“财务报告应该帮助用户评估政府能够提供的服务水平和履行到期职责的能力”的目标,要求财务报告应该:(1) 提供关于政府实体财务状况和(经济)状况的信息;(2) 提供关于政府实体的用途超过当年的实物和非财务资源的信息,包括可以用来评估这些资源潜在服务的信息。这些信息应该可以帮助用户估计长期和短期的资本需求;(3) 披露对资源有限制的法律和契约,以及资源潜在损失的风险。

以上从公共受托责任、公共治理、公共财政管理三个方面分析了公共财政与政府会计的关系。在我国,建立与社会主义市场经济体制相适应的公共财政体制必然要求改革现有政府会计体系,这是公共财政职能不断发展变化从而公共受托责任发展变化的要求,是建立良好的公共治理结构的要求,是完善公共财政管理的要求。

[参 考 文 献]

- [1] [美]B·J·理德,约翰·W·斯韦恩.公共财政管理[M].朱萍译.北京:中国财政经济出版社,2001.
- [2] 陈小悦,陈立齐.政府预算与会计改革——中国与西方国家模式[M].北京:中信出版社,2002.
- [3] 李建发.政府会计论[M].厦门:厦门大学出版社,1999.
- [4] 王光远.管理审计理论[M].北京:中国人民大学出版社,1996.

(责任编辑 邹惠卿)

On Relationship between Public Finance and Government Accounting

YANG Fa-yong¹, OU Ou²

(1. Department of Accounting & Finance, Wuhan University, Wuhan 430072, Hubei, China;

2. Department of Accounting, Xiamen University, Xiamen 361005, Fujian, China)

Biographies: YANG Fa-yong (1969-), male, Vice-director of Department of Accounting & Finance, Wuhan University, majoring in accounting and financial management; QU Qu (1977-), male, Graduate, Department of Accounting, Xiamen University, majoring in accounting and auditing.

Abstract: Public accountability is a bridge between public finance and government accounting. Assuming public accountability is the function of public finance, and government accounting is the assertion, measurement and communication of the process of the discharge of public accountability. Reasonable theories and practices of government accounting and public finance are both key elements of sound public governance structure. Government accounting systems also provide basic skills for public financial management. The information from government accounting also serves to the realization of public financial management's objectives. In our country, it is necessary to reform the existing government accounting system to construct a public finance system seasoned with market economy, which is required by changes of public finance function and in turn changes of public accountability, also by building up sound public governance structure and perfecting public financial management.

Key words: public finance; government accounting; public accountability; public governance