

重庆会计论坛

——2014年度重庆市会计学会优秀论文选集

重庆市会计学会 编

CHONGQING KUAJI LUNTAN

——2014NIANDU CHONGQINGSHI KUAJI

XUEHUI YOUXIU LUNWEN XUANJI



西南交通大学出版社

重庆会计论坛

——2014年度重庆市会计学会优秀论文选集

重庆市会计学会 编

CHONGQING KUAIJI LUNTAN

——2014NIANDU CHONGQINGSHI KUAIJI

XUEHUI YOUXIU LUNWEN XUANJI

西南交通大学出版社

·成都·

图书在版编目 (C I P) 数据

重庆会计论坛：2014 年度重庆市会计学会优秀论文
选集 / 重庆市会计学会编. —成都：西南交通大学出
版社，2015.8

ISBN 978-7-5643-4265-4

I. ①重… II. ①重… III. ①会计学—文集 IV.
①F230-53

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2015) 第 202911 号

重庆会计论坛

——2014 年度重庆市会计学会优秀论文选集

重庆市会计学会 编

*

责任编辑 李芳芳

特邀编辑 顾维群 李 娟 顾 飞

封面设计 墨创文化

西南交通大学出版社出版发行

四川省成都市金牛区交大路 146 号 邮政编码：610031

发行部电话：028-87600564

<http://www.xnjdcbs.com>

四川煤田地质制图印刷厂印刷

*

成品尺寸：185 mm × 260 mm 印张：17.75

字数：434 千字

2015 年 8 月第 1 版 2015 年 8 月第 1 次印刷

ISBN 978-7-5643-4265-4

定价：59.00 元

图书如有印装质量问题 本社负责退换
版权所有 盗版必究 举报电话：028-87600562

《重庆会计论坛》

编 委 会

编委会主任：祝轻舟

编委会副主任：董 宁 左良伦

编委会委员：（按姓氏笔画排序）

孔庆林	王杏芬	王海兵	刘 斌
毕 茜	朱 丹	杜 勇	罗少梅
胡耘通	顾 飞	章新蓉	彭 珏

前言

经济越发展，会计越重要。会计工作与经济社会的发展息息相关，在建立和完善社会主义市场经济体制，促进经济转型升级，推动经济社会持续健康发展的过程中发挥着日益凸显的基础性和支撑性作用。2014 年是我国全面深化改革的开局之年，也是我国全面推进管理会计体系建设的启动之年。党的十八届三中、四中全会对于深化市场经济体制改革，全面推进依法治国作出了重要的战略部署，同时也为深入推进会计强国战略，全面提升会计工作总体水平带来了新的机遇和挑战。因此，在经济新常态下，围绕转型升级的发展主题，紧跟会计前沿，繁荣理论研究，凝练实务经验，探索创新路径，对于又好又快地推进会计事业和经济建设的发展具有非常重要的意义。

为了进一步推进重庆会计事业的繁荣发展，鼓励会计学术研究，引领会计实践创新，促进会计研究成果和先进经验的推广交流，不断提升重庆会计工作的总体水平，更好地服务于地方财政经济发展，重庆市会计学会、重庆市总会计师协会 2014 年继续组织开展了优秀论文的征集评选活动。本次论文征集活动得到了全市各会员单位和广大会计工作者的积极响应，共征集到论文 310 篇，投稿数量在去年基础之上增加了 28%。本着“突出会计实践性，重点向实务倾斜，适度体现学术性”的择优评选原则，重庆市会计学会聘请了重庆大学、西南大学、重庆工商大学、重庆理工大学、西南政法大学等在渝高等院校的知名教授、实务界专家和会计学会学术专业委员会委员对征集的 310 篇论文进行了严格的评审。论文评选过程中，所有参评论文均采用匿名盲审的方式，全程隐去了作者姓名及单位等相关信息，以确保论文评选的公平公正。经过初评、复评和终审会评三个环节，最终评选出 2014 年重庆市会计学会、重庆市总会计师协会优秀论文一等奖 5 篇、二等奖 10 篇、三等奖 20 篇以及 6 个单位组织奖。

本次获奖的 35 篇论文，其内容涵盖了管理会计、政府会计、会计管理、审计监督、内部控制、上市公司财务与会计、财税改革和注册会计师行业发展等各领域，从不同的侧面反映了重庆广大会计理论工作者和实务工作者紧跟学术前沿、探索创新实践的严谨态度与科学精神。其主要成果集中体现在以下五个方面：

1. 立足本地企业经营管理实践多角度地探索了管理会计的实践性问题。包括 EVA 奖金池在企业绩效激励中的应用、基于成本竞争力的施工企业工程项目动态成本管理、基于价值创造的集团财务管控能力提升、企业精细成本管理等论题，从一个侧面反映了重庆会计工作者在探索管理会计实施路径方面所取得的实践经验和成果。

2. 多维度地研究了地方政府债务治理及政府会计改革与预算管理等问题。包括基于比较制度分析、AHP 和熵权、“大会计”的多维视角来研究地方政府性债务风险评估及其治理；基于政府治理视角研究政府会计改革以及对政府绩效预算管理体系构建、“三公”经费使用效益管理等论题的研究，为地方政府提升现代治理能力、防范负债风险提供了智库参考。

3. 关注和探讨了基层的会计管理和会计工作问题。包括重庆市巴南区“村财镇管”运行

现状及其完善对策、万州代理记账服务市场现状分析与规范发展、政府为小微企业购买代理记账服务的实践、镇乡财政会计人员管理、渝东地区边远地区小型会计师事务所发展、农村小学生营养改善计划资金管理等论题的研究，充分体现了会计研究扎根基层、服务实践的务实文风。

4. 加强了对内部控制和审计监督的研究。包括信息化环境下的企业内部控制审计风险与应对、行政事业单位的内控落地、慈善机构内部控制信息披露、江南新区政府投资项目工程审计以及政府性投资项目的财政监管等论题的研究，对于进一步强化监督，防范风险和预防腐败有着积极的作用。

5. 展示了紧跟学术前沿的会计理论研究成果。包括基于上市公司的系列实证研究，如货币政策波动、区域金融发展及盈余管理，会计业绩信息异质性与高管薪酬，企业社会责任、公司治理对内部控制审计需求的交互影响，上市公司亏损前后的投资和融资，异地审计与低价竞争等论题；基于博弈论的会计、财务、内控和审计系列研究，如小微科技型企业融资新路径之专利权质押博弈、基于内生性视角的行政事业单位内控落地博弈解析、政府购买审计服务参与财政科技项目审计的博弈分析等，从一个侧面集中地反映了重庆会计理论界当前的研究水平。

为了激励重庆广大的会计工作者不断地创新实践、开拓进取，现将获奖论文中的 34 篇论文，分会计理论与实务、财务管理与实践、审计与内部控制、财税管理与金融四个专题板块集结成册，公开出版，以便交流学习和宣传推广。

由于论文作者涉及面广，加之时间紧迫，统稿和编辑工作量较大，书中可能还存在疏漏之处，敬请读者批评指正。

重庆市会计学会
《重庆会计论坛》编委会
二〇一五年三月六日

目 录

会计理论与实务

政府治理视角下的政府会计改革研究	李定清	3
万州代理记账服务市场现状分析与规范发展思考	骆永林	11
会计业绩信息异质性与高管薪酬	蒋 涛 刘运国 徐 悦	17
基于成本竞争力的施工企业工程项目动态成本管理探讨	李晓川 张喜文	30
GS 公司 EVA 奖金池绩效激励的应用探析	杨 宇	38
从集团公司 IPO 审核谈企业财务管理的关键点		
——以施工企业为例	付小京	46
浅谈政府购买小企业代理记账服务的实践与思考	邱 麟	51
广告牌资产所有权与经营权相分离的会计核算问题探讨	刘 彦	58
论工业企业降低成本的几种有效途径	胡 琳	64

财务管理与实践

巴南区“村财镇管”运行现状及其完善对策探讨	顾 飞 李文博	71
“营改增”税制改革对事业单位财务管理的影响	王小容 刘晓凤	79
上市公司亏损前后投融资实证研究	张书伟	83
小微科技型企业融资新路径之专利权质押博弈		
——基于 2014 年重庆市专利事业发展战略推进计划	王秀霞 王睦瑶	92
优化集团企业资产负债结构的方法探讨		
——以 C 集团为例	雷世光	98
浅谈房产税改革对房地产公司财务状况的影响		
——以重庆龙湖地产为例	俞宝水	104
医疗集团财务管理的实践与探索	王海涛	116

审计与内部控制

集团财务管控能力提升与价值创造		
——以重庆巨能集团为例	裴周丽	123
行政事业单位内控能“落地”吗：基于内生性视角的博弈解析	酒莉莉 何 敏	130
信息化环境下的企业内部控制审计风险与应对	王海兵 何建国 杨 娱	139

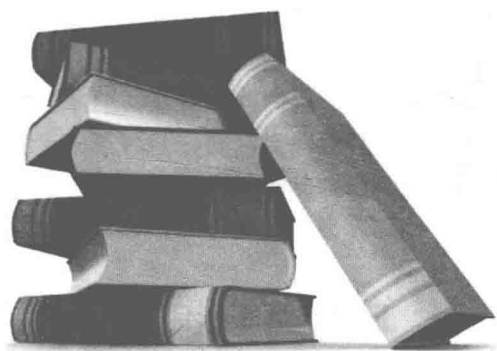
政府购买审计服务参与财政科技项目审计的博弈分析	何雪峰 何 敏	149
企业社会责任、公司治理对内部控制 审计需求的交互影响研究 ——基于 A 股主板上市公司的实证分析	韩 彬 刘 莎	156
会计师事务所从事证券业务的伦理冲突及其化解	刘光英 马玉林	170
异地审计与低价竞争	石恒贵 黎 明	176
浅议江南新区政府投资项目工程审计问题及建议	邢小龙	183
慈善机构内部控制信息披露新探讨 ——来自行政事业单位内部控制规范的启发	孟 蕾	188

财税管理与金融

货币政策波动、区域金融发展及盈余管理 ——基于中国上市公司数据	陈 耿 包燕萍	195
基于 AHP 和熵权的地方政府债务风险评估	何 敏 王秀霞	204
重庆地方政府性债务管理：一个比较制度分析的视角	张 王 李玮链 黄仕恒 陶 琴	212
“大会计”与地方政府性债务治理：作用机理与分析框架	杨兴龙 刘 冰	221
重庆市政府绩效预算管理体系构建的思考	袁 媛 熊 伟 华 军	229
政府性投资项目财政监管中存在的问题与对策研究	严中祎	237
对严控“三公”经费以提高资金使用效益的思考	谭朝武	243
提升镇乡财政会计人员管理效果的案例分析	向家祜	251
农村小学生营养改善计划的管理模式创新	袁昌兴	255

附 录

重庆：打造结构优化、布局合理的人才队伍	263
重庆会计人员为网络继续教育点赞	265
重庆：以领军“头雁”带动会计人才队伍建设	267
2014 年全国会计领军（后备）人才重庆市入选名单	269
重庆市第二期会计领军（后备）人才培养选拔入围人员名单	270
重庆市第二期会计青年（后备）英才培养选拔入围人员名单	272
重庆市会计学会、重庆市总会计师协会 2014 年优秀论文征文活动评选结果	274



会计理论与实务

政府治理视角下的政府会计改革研究*

李定清

重庆工商大学会计学院

当今世界范围内掀起了一场新的政府治理变革运动。20 世纪 70 年代以来,世界许多国家的政府组织都经历了重大的变革,这些变革涉及政府与企业、政府与市场、政府与社会关系的根本性、全方位的调整,变革的目的是追求政府的善治。这场波及世界的政府治理运动依托于一系列创新性制度的设计、选择和安排,反映了当代政府治理变革的基本理念和价值。政府治理的变革必然推动政府会计改革,要求提供反映政府公共受托责任的财务报告信息,以实现政府治理的目标和要求。

一、政府治理及其特征

(一) 政府治理的含义

政府组织是现代社会组织不可或缺的部分。政府是指国家权力的执行机关,即接受人民委托,利用公共资源,为公众提供各种服务,且不以营利为目的的社会管理机构。确切地说,政府指的是整个公共部门,包括政府单位和公立非营利组织。因此,从广义上看,我国的政府组织就是整个公共部门,包括各级政府、行政单位和事业单位;从狭义上看,我国的政府组织仅指各级政府机关、立法机构、检察机关、审判机关等政府权力机关。

政府变革是社会主义市场经济最重要的内容之一。从企业和政府改革的实践看,一个公司需要治理,一个国家也需要治理。政府治理就是试图通过改革政府职能的活动范围和运行机制,力图在政府与市场关系、政府与社会关系之间寻求更为有效的提高公民福利及提升国家生产力、竞争力的制度安排和创新性组织。其中“治理”的基本含义是在一定范围内运用权威维持公共利益的最大化,以满足公众的需要。党的十八大以来,我国进行了大规模的政府行政改革,通过有效的政府治理变革,建立与社会主义市场经济相适应的政府行政体制和公共管理体制,处理好政府与市场、政府与社会的关系,使政府成为推动市场经济的服务性政府,以实现国家治理体系和治理能力现代化的目标。

(二) 政府治理的主要特征

政府治理是国家治理的重要组成部分。政府治理、市场治理和社会治理是现代国家治理体系中三个最重要的次级体系。政府治理具有以下几个方面的特征:

1. 政府治理主体的多元性

政府治理理论认为,政府并不是国家唯一的权力中心,各种机构包括社会的、私人的,

*本文是 2013 年度重庆市社会科学规划项目(2013YBJY069)的阶段性成果,获重庆市会计学会、重庆市总会计师协会 2014 年优秀会计论文一等奖,已发表于《商业会计》2014 年第 9 期。

只要得到公众的认可,就可以成为社会权力的中心。治理是政治国家与公民社会的合作、政府与非政府的合作、公共机构与私人机构的合作、强制与非强制的合作。因此,治理的主体不仅出现了多元化的趋势,而且在这些多元化的主体之间存在着一种权力依赖的关系。

2. 政府治理过程的互动性

“政府治理”旨在建立一个以相互依存为基础、以协作为特征、纵横协调、多元统一的社会治理结构。因此,政府治理在强调国家与社会合作的过程中,是一个上下互动的过程,它主要通过合作、协商、伙伴关系以及确定共同的目标等方式来实现对公共事务的管理。

3. 政府治理范围的广泛性

政府治理不同于传统的以领土为界的民族国家管理模式,它涉及的对象要宽泛得多。由于治理的权威主体既可以是政府,也可以是非政府的、跨国界的民间组织,所以治理的范围既可以是特定的领土界限内的民族国家,也可以是超越国家领土界限的国际领域。

4. 政府治理目标的有效性

政府治理的目标是通过建立服务性政府,实现其依法行政,成为透明高效有责任的政府。政府治理目标的有效性,就是将企业运作模式引入政府机构,按企业模式重塑政府。政府治理强调政府管理的成本,重视管理的绩效,把政府效率的提升放在行政成本降低、效益增长的双向思考中。

二、政府治理与政府会计的关系

(一) 政府治理与新公共管理模式

1. 政府治理模式

20 世纪 70 年代以来,西方发达国家掀起了一场声势浩大的公共行政改革运动,即“新公共管理”运动。经合组织(OECD)1995 年度的公共管理发展报告《转变中的治理:OECD 国家的公共管理改革》一文指出:经合组织国际的政府治理变革具有一个已经发展起来的共同的议事日程,这就是“新公共管理”政府治理模式。这表明传统政府治理理论及实践向新公共管理理论及实践转变,也是经合组织成员推行政府会计改革的重要力量。

2. 新公共管理模式特征

新公共管理理论是政府治理变革的理论标向。经合组织提供的“新公共管理模式”的基本框架建议,认为它包含了五个方面的主要要素原则,即透明度、负责任、灵活性、前瞻性、法律和正直,其宗旨是倡导建立一种“以市场为基础的公共管理,最大限度地重视国家资源的使用效率”。

英国、澳大利亚、新西兰、加拿大、法国等国家普遍实行了以市场为导向的行政改革措施,都在不同程度上实践着新公共管理理论。这种新公共管理政府治理模式具有鲜明的特征:① 政府是依法行政政府,一切公共权力都必须符合宪法和法律,并在宪法和法律的监督之下行使;② 政府是有限权力政府,政府的公共权力由人民授予,必须严格限定在为人民服务的范围内;③ 政府是透明政府,严格实行政务公开,避免暗箱操作,自觉接受群众的监督;④

政府是责任政府,政府及其公务员所行使的一切权力的背后都连带着一份责任;⑤ 政府是效能政府,必须严格注重降低治理成本并提高服务质量,避免机构人员膨胀(王成国,2008)。目前,新公共管理运动已席卷全球,我国也正在进行深化公共行政体制改革试点,政府的功能将逐步向服务型、绩效型政府转变。

(二) 政府治理与公共受托责任

1. 政府治理的实质

政府治理是政府行使权力、制定和执行政策所信赖的制度环境和机制,包括如何做出决策、行使权力以及使政治家和管理者保持责任感的途径。普遍认为,受托责任是良好政府治理的重要依赖。受托责任产生于委托代理关系,政府公共受托责任建立在公民与政府之间的委托代理关系的基础之上。李建发教授(2006)认为,公共受托责任应当是受托管理公共资源的政府、机构和人员,履行社会公共事务管理职能并向公众报告的义务。从预算管理角度讲,受托责任无论对于公共资源的“使用”,还是对于使用公共资源所产生的“结果”,都是必不可少的。新公共管理治理模式的实质是从企业化政府的层面上定位政府预算与会计的受托责任关系,反映并报告社会公众要求的政府职责的受托责任。

2. 公共受托责任的内容

政府公共受托责任是多维的受托责任。Stewart(1984)认为,公共受托责任是一个“梯形受托责任”:① 正直和合法受托责任,即依照预算和法律法规的要求来使用资金;② 过程受托责任,确保执行适当的程序并有适当的效率;③ 业绩受托责任;④ 项目受托责任、目标及其实现程度;⑤ 政策受托责任。李建发教授(2006)认为,政府公共受托责任既包括行为义务,也包括报告义务。一方面,政府应当从人民的公共利益出发,管理好人民托付的公共财产,履行好国家和社会公共事务管理职能,同时,政府应当向公众及其代表报告其受托责任的履行情况。我们认为,政府公共受托责任包括两个方面:一是基于政府内部受托责任的要求,即参与公共资源配置和使用的各个部门必须对整体政府负责,每一个使用公共财政资源的预算单位和支出机构都必须对受其工作影响的利益相关者负责;二是基于外部受托责任的要求,政府整体必须就公共资源的配置和使用结果对全体公民负责。政府公共受托责任是构建政府会计体系的基石。

(三) 政府治理与政府会计

1. 政府治理与政府会计具有共同的理论基础

从政府治理的产生可以看出,政府治理源于公共管理中的政府失灵,其核心是委托代理问题,两者统一于政府公共受托责任目标的实现。而政府会计的本质是对公共受托责任完成过程及其结果的确认、计量和报告。因此,政府治理与政府会计的目标有必然联系,都是基于公共受托责任的要求,产生于委托代理问题,共同目标在于公共受托责任的履行。

2. 政府治理与政府会计遵循的目标和原则相同

从目标角度看,政府治理与政府会计都强调政府资源的有效配置,提高政府管理效率和政府信息公开,以解除政府公共受托责任。从原则角度看,政府治理与政府会计都遵循相互牵制、相互制衡的原则。2012年,财政部颁布实施的《行政事业单位内部控制规范(试行)》,

不仅是政府行政单位内部控制的建设内容,也是完善政府治理的重要举措。

3. 政府治理与政府会计具有相互促进的作用

政府治理要求建立服务型政府和政府信息公开制度,是政府会计变革的基础和发展动力。同时,政府治理以政府绩效为导向,评价政府服务成本效益,都要求政府会计提供反映政府营运状况和绩效的政府会计信息,而提供政府会计信息是解除政府公共受托责任的重要途径。如何降低政府财务风险、提高政府营运效率是政府治理和政府会计共同关注的问题。

三、政府治理框架下的政府会计改革

(一) 政府会计改革的基本理念

政府会计改革是政府治理的重要内容。从政府治理角度看,政府具有公共资金管理者和使用者的双重身份,客观真实披露政府的资产负债状况、“投入—产出”绩效是其责任。因此,我国政府会计改革应当借鉴经合组织成员的政府治理和政府会计改革的经验,将政府会计改革置于政府治理及新公共管理框架,置于我国特定的政府会计环境,置于政府精细化管理和预算管理体系,建立与国际公共部门会计准则相融通的政府会计规范模式和评价体系中。我们认为,政府治理框架下的政府会计改革应遵循以下基本理念。

1. 目标责任观

政府会计改革必须遵循反映政府公共受托责任的目标,并向政府利益相关者提供对决策有用的政府财务报告信息,客观评估政府活动是否符合可持续发展战略的要求,提升政府风险的应对能力。

2. 风险管理观

风险管理是一种政府治理理念。通过政府会计改革,将政府债务收支纳入预算管理,强化政府财务风险的核算与管理,建立政府风险预警机制,适时监控地方政府的债务规模和结构,防范政府风险。

3. 信息透明观

信息透明就是指信息使用者能够从政府公开发布的政府会计信息中真实了解政府管理的执政理念、发展战略、财务状况、营运绩效等。政府会计信息的公开透明,不仅是监督政府活动运行情况的本质要求,也是社会主义政治民主和政治文明在政府财务管理领域的具体体现。

4. 绩效导向观

政府绩效评价是解除政府受托责任的重要内容。绩效导向就是将传统的投入预算管理向产出预算管理转变,强调以结果和产出为导向,以及政府受托责任和绩效评价,强化绩效管理。政府会计改革更加注重结果责任。

5. 规范趋同观

政府会计准则是规范政府财务活动的准绳,是政府治理信息公开透明的支撑。同时,政府会计准则建设也是政府会计改革的重要内容。规范趋同观就是充分借鉴国际公共部门会计

准则的经验和做法,加快制定我国的政府会计准则,实现与国际公共部门会计准则协调趋同的改革目标。

(二) 重构我国政府会计体系

政府治理与政府会计改革客观上要求重构政府会计体系。政府会计体系是指基于政府治理目标,和政府绩效管理评价相适应的,具有内在的逻辑性、层次性和结构性的会计系统。

1. 传统预算会计体系

目前,我国政府的会计体系是围绕预算资金执行和组织类别来构建的,即传统的预算会计体系,包括财政总预算会计、行政单位会计、事业单位会计以及若干预算会计分支。由于传统的预算会计体系中的三个分支采用不同的会计科目组织会计核算,客观上形成了相互分割、互不衔接的“三张皮”格局,导致财政总预算会计并不能整合行政单位会计和事业单位会计,无法提供合并的政府整体财务报告,也就不能全面评价政府公共受托责任。因此,传统的预算会计体系必然向现代政府会计体系转变。

2. 现代政府会计体系

政府会计的主要功能是监督预算执行过程的合规性,提高财政透明度,评价政府绩效和解脱受托责任。从政府会计的功能类型构建政府会计体系,目前学术界主要有三种观点:

(1)“二元论”,即认为政府会计体系由政府预算会计和政府财务会计构成。如张奇博士(2007)主张,将政府会计系统划分为以权责发生制为基础的政府财务会计系统与以收付实现制为基础的政府预算会计系统,发挥两类不同会计系统各自的优势功能。

(2)“三元论”,即认为政府会计体系由政府预算会计、政府财务会计和政府成本会计构成。如荆新教授(2009)提出了“三元系统”观点,认为政府会计体系应以财务会计(基本功能是提供整体财务状况信息)为主导,融合预算会计(基本功能是提供预算拨款收支信息)和成本会计(基本功能是提供业务、项目成本信息)。

(3)“四元论”,即认为政府会计体系由政府预算会计、政府财务会计、政府成本会计和政府管理会计构成。如景宏军、王蕴波教授(2008)认为,政府会计从功能上可以划分为四个部分:政府财务会计、政府管理会计、政府成本会计和政府预算会计。

以上三种不同观点,都勾画出了未来政府会计体系构建的发展方向。由此也说明,政府会计理论研究的范围相当广泛,很多政府会计理论和实践问题需要我们去探索与实践。关于上述三种不同观点,我们认为建立政府预算会计和政府财务会计“二元系统”是近期我国政府会计改革的重点,而政府成本管理、绩效评价客观需要引入政府成本会计和管理会计。因此,建立包括政府成本会计、政府管理会计在内的完备有效的政府会计“四元系统”,是政府会计改革的长远目标。

(三) 加强政府会计准则建设

政府会计准则建设是完善政府治理的重要内容。国外很多发达国家专门设有政府会计与财务报告准则制定机构,制定内容详细全面的政府会计准则与财务报告准则。因此,我国政府会计改革也需要制定一套内容完整的政府会计准则。通常而言,政府会计准则的内容包括概念框架、具体准则、财务报告准则以及相关应用指南或操作手册。政府会计准则的制定,

注重政府会计利益相关者的参与度,强调公开、透明和包容性。政府会计概念框架与我国会计基本准则内容相同,它是对政府会计规范体系的基本原则问题所做的规范和要求,主要包括政府会计核算前提、会计目标、会计基础、会计计量、会计要素和财务报告等内容。

1. 政府会计目标

政府会计目标是政府提供财务信息或编制财务报告的目标或目的,它是指导政府会计准则制定的最高层次,是用于评估现有会计准则、发展未来会计准则的基础。在会计理论上,会计目标有受托责任观和决策有用观两种代表性的学派。关于政府会计目标问题,在理论上有两种不同观点:一是“单一目标”观,认为政府会计目标是反映政府或政府单位的公共受托责任;二是“双重目标”观,认为政府会计的目标是受托责任与决策有用并存。我们认为,受托责任观与决策有用观并非互相排斥,而是相互联系的。受托责任观和决策有用观的共同点应该在于,都是为有关各方提供有用信息,这些信息可以用来评价受托责任,也可以用于会计决策。但考虑到公共受托责任是政府会计存在的客观基础,因此,政府会计目标应该定位为以“受托责任观”为主导,以“决策有用观”为辅助的“双重目标观”。

2. 政府会计要素

政府会计要素是政府会计对象的具体化,是按照交易或者事项的经济特征所做的基本分类。它既是政府会计确认和计量的依据,也是确定政府财务报告的结构和内容的基础。我们认为,政府会计要素的分类必须考虑以下因素:一是会计要素要符合政府会计目标的要求;二是会计要素应完整反映政府活动涵盖的会计核算对象;三是会计要素要满足基于不同确认基础的会计报表的需要;四是会计要素的定义应具有普遍适应性。在这些因素中,政府会计目标决定政府会计核算对象和会计要素确认基础。目前我国政府会计改革目标就是要建立包括政府预算会计和政府财务会计两大子系统的政府会计体系,由于两个子系统在会计目标、确认基础上的差异,其会计要素的设置也有所不同。政府会计要素分为政府预算会计要素和政府财务会计要素,它们共同构成“二元结构”的会计要素。政府预算会计要素设置“预算收入”“预算支出”和“预算结余”三要素;政府财务会计设置“资产”“负债”“净资产”“收入”和“费用”五个要素,其中“资产”“负债”和“净资产”属于资产负债表要素,“收入”和“费用”属于收入费用表要素。

3. 政府会计基础

政府会计一般有现金制基础、修正的现金制基础、修正的应计制基础和完全的应计制基础。我国现行的政府会计确认基础一般采用现金制基础,这是由原预算会计的特点所决定的。随着我国政府会计环境的变化,政府会计基础的选择应该依据政府会计体系和政府会计目标的要求来决定。因此,我们认为,政府预算会计基础应该与政府预算基础一致,采用现金制会计基础,以评价政府预算收支执行情况和履行的受托责任;政府财务会计基础采用应计制,以评价政府财务状况、运营业绩等受托责任的履行情况,并做出合理决策。

4. 政府会计计量

从会计理论上讲,会计计量包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值等五种计量属性,它们各有优劣,但彼此并不完全排斥,在会计计量时往往可以同时使用两种或两种以上属性,以提高会计信息的相关性。长期以来,我国政府会计采用的是历史成本计

量属性,并以会计核算原则的形式加以规范。历史成本是会计计量属性中最早出现的,具有客观性、可验证性等优点。但实践已经证明,单一的计量属性既不能满足政府会计计量的要求,也不能很好地实现政府会计的目标。在政府会计中,对会计要素项目计量是为了满足政府决策有用并反映受托责任的履行情况。因此,政府会计目标决定会计计量属性的选择,客观上要求政府会计计量模式从现在的单一计量模式向综合计量模式转变,即以历史成本计量属性为主,多种计量属性共存并相互配合,以满足各方面会计信息使用者对多元化会计信息的需求。

需要指出的是,政府会计规范有制度模式、准则模式和准则制度混合模式,目前我国政府会计采用的是制度模式。因此,我国政府会计规范模式的改革,可以借鉴我国企业会计规范改革的进程,政府会计规范模式可以分两步走:一是近期改革目标是建立“基本准则+制度”的混合模式;二是长期改革目标是建立与国际公共部门会计准则相趋同的会计准则规范模式。

(四) 建立政府综合财务报告制度

1. 建立政府综合财务报告制度的必要性

政府信息公开制度是政府治理的基础。目前,我国尚未实行政府财务报告制度,政府财务信息只是散见于政府预算执行情况报告、国民经济与社会发展计划执行情况报告及政府工作报告中。政府对外披露财务信息的主要方式是政府预算报告,披露的形式简单且不规范,所传达的财务信息十分有限,政府债权、债务、资产等财务状况不能得到全面完整的反映。这种披露方式对内部使用者来说,无法使政府决策得到充分的依据,对外部使用者而言,政府财务状况的透明度不高,不利于立法等机关和社会公众对政府资金分配与运行的监督和管理。李克强总理在《2014年政府工作报告》中指出:“推行政府综合财务报告制度,防范和化解债务风险。”因此,建立政府综合财务报告及披露制度势在必行。

2. 政府综合财务报告模式的选择

从理论上讲,政府财务报告模式可以分为现金制基础下的政府财务报告、修正的现金制基础下的政府财务报告、修正的应计制下的政府财务报告和完全的应计制下的政府财务报告四种。不同会计基础下的政府财务报告在会计要素、报表类型和披露其他信息等方面有所差异。不管采用什么样的财务报告模式,它都是由政府财务报告的目标决定的。因此,根据我国政府会计的环境和政府会计改革的进程,政府财务会计目标强调受托责任与决策有用并存,会计基础由收付实现制向权责发生制转变,这些都决定了目前我国应积极推进政府财务报告制度改革,采用修正的应计制或应计制下的政府财务报告模式。2013年9月,财政部部长楼继伟称:“我国将试编权责发生制政府综合财务报告。”这标志着我国政府会计改革进入了新的历史阶段。

3. 政府综合财务报告制度的内容

政府综合财务报告不仅是披露政府综合财务信息的一种规范化途径和载体,而且是信息使用者评价政府绩效及做出相应决策的重要依据,也是实现国家治理体系和治理能力现代化的重要基础。因此,政府财务报告体系的构建应遵循需求导向原则,形成全面评价政府绩效的多维的政府财务报告体系,以满足不同利益相关者多元化的信息需求。我们认为,政府综合财务报告的内容主要包括:① 资产负债表,反映政府财务状况;② 营运业绩表,反映政