

基于会计准则的执行框架构建研究

韩海景

(山西省财政税务专科学校, 山西 太原 030024)

摘要: 研究证明, 构建完善和高质量的基于政府会计准则的执行框架是会计准则执行的有效保障, 同时也有利于政府会计主体地位的凸显, 最终使得政府会计准则下所构建的预期目标得以实现。新的政府会计准则体系建立了权责发生制的财务报告制度, 为开展政府信用评级、成本核算和控制、绩效管理、防范中长期财政风险提供了信息支持, 拓展了政府会计的职能, 促进了现代财政制度建设, 推动了整个国家治理体系和治理能力现代化。本文首先针对基于现实环境下的政府会计准则执行情况展开详细分析、并进行了总结, 最后提出构建了政府会计准则执行框架的策略, 以期能为全面提升我国政府会计准则执行的实效性奠定坚实的基础, 为相关工作的有序开展提供具体的理论与实践支持。

关键词: 政府会计准则; 执行框架; 构建; 有效策略

我国的政府会计体系改革起步较晚, 现如今也正在如火如荼地改革与发展过程中, 相关工作得到了社会各界的广泛关注。改革之后的政府会计准则是否能有效执行, 执行框架的构建起着决定性作用。为了确保政府会计准则的执行质量, 探讨怎样构建一个能够推动相关政府会计主体有效执行政府会计准则的指导性框架具有积极的现实意义。

一、政府会计准则执行的理论解析

会计准则是从技术角度对会计实务处理提出的要求, 其合理的功能定位是规范会计确认、计量、记录和报告, 确保会计信息的有用性, 为审计监督和监管与惩戒提供重要依据。会计准则主要约束的对象是会计信息, 政府会计信息是执行政府会计准则最直接的成果。站在宏观角度, 政府会计准则的执行过程具有明显的系统性特征, 这一过程中任何因素的变化都会对政府会计准则执行主体的行为产生直接或间接的影响, 最终影响着其整体的执行质量。影响政府会计准则执行质量的因素很多, 除了受到执行主体自身认知能力水平等内部因素影响之外, 还可能会受到一系列外部因素的影响, 如审计监督、准则可操作性以及规范性等。

二、基于现实环境下的政府会计准则执行分析

政府会计改革对建立现代财政制度、提升国家治理能力具有重要意义。现阶段在执行政府会计准则体系的过程主要存在以下几方面问题。

(一)《改革方案》确定的任务目标仍未实现

国务院转发的财政部制定的《关于权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》明确提出了政府会计改革四项任务, 包括建立健全政府会计核算体系、政府财务报告体系、政府财务报告审计、公开机制和政府财务报告分析应用体系, 以及修订和完善相关配套措施。现在我国政府会计准则、会计制度已经开始实施, 但是财政部改革方案所确定的改革任务和改革目标还远远没有实现。

首先, 政府会计标准体系的建设才是一个起步, 政府财务报告审计、信息公开、信息分析应用制度正处于探索阶段, 还没有真正实施, 政府会计改革的相关配套措施也还没有真正完全启动。

其次, 政府会计准则实施过程中仍然存在大量的实务问题, 甚至是难题, 需要我们理论和实务界认真去研究、破解。我国《预算法》规定: 预算包括一般公共预算、政府性基金预算、国有资本经营预算和社会保险基金预算。我国现行的政府会计准则制度没有覆盖所有的公共资金的范围, 基本涵盖一般公共预算和政府性基金预算, 而社会保险基金预算实行的是单独一份会计制度, 因为他依然采用的是收付实现制, 而不是我们现在通常政府

财务会计采用的权责发生制; 我们国有资本经营预算包含庞大的国有资产, 如何纳入到我们政府综合财务报告, 这是一个难题。

第三, 现阶段政府会计改革还不能满足政府其他领域改革对其提出的要求。比如推进整个政府治理体系和治理能力现代化, 需要我们真正解决如何让政府信息公开、让社会能够监督政府、依法行政, 这些都是很大的挑战; 再比如行政事业单位运行经费的核算、成本的反映比企业要复杂太多, 我们必须站在政府的角度去研究怎样控制成本, 站在部门的角度如何去节约成本, 政府绩效考核需要的投入产出和成本效益指标, 也必须由政府会计提供信息支撑。

(二) 准则体系完备程度欠缺

我国已初步建立起包括基本准则、具体准则、应用指南以及会计制度在内的政府会计标准体系, 但是政府会计准则体系依然需要进一步补充、修订和完善。

国际公共部门会计准则理事会是通过概念框架来定义会计准则所涉及重要会计概念的内涵和外延。我国政府会计改革是参照企业会计的做法, 以基本准则代替概念框架, 基本准则对具体准则和会计制度的制定起着统驭的作用。我国现行的《政府会计准则——基本准则》里面有一些概念没有覆盖到后面具体准则和制度里面的内容。比如说历史文物作为政府资产, 如果按照政府会计基本准则对资产概念的定义它是负资产, 他不仅不能给主体带来经济利益, 但主体还要花大量的资金来维护它, 这是矛盾的地方。随着我们今后具体准则的制订过程中会逐渐发现我们基本准则有些概念没有解释清楚, 所以随着政府改革的推进, 基本准则还会不断地修订。

政府会计具体准则是根据基本准则的要求, 对政府会计核算与报告的会计事项所做的规定, 它对会计实务具有直接的规范作用。目前为止, 像我国企业会计准则已经发布了 42 份具体准则; 国际公共部门的具体会计准则也已发布颁发了 44 份; 而我国财政部发布了包括存货、投资、固定资产、无形资产、公共基础设施等 10 份政府会计具体准则, 从数量上比较我国政府具体会计准则的制定还远远不够, 而现在政府会计的实施主要的依据还是政府的会计制度, 随着政府会计改革的不断推进, 我们应该把一套具体会计准则逐步制定完善。

政府会计准则应用指南是根据基本准则、具体准则制定的, 是对具体准则的进一步阐释和实务操作的指引。同一会计事项在不同的行业和领域中确认、计量的具体账务处理不一样, 这样政府会计准则应用指南就应该对不同情形的实务操作起到指引作用。

目前,我们的政府会计准则应用指南覆盖内容还不够全面,在很多不同领域、不同情形下还不能够利用它对具体的账务处理提供依据。

政府会计制度主要是规定会计科目及其使用说明、财务报告的格式及其编制说明。新的会计制度把原来分行业的事业单位和行政单位的会计制度统一起来,避免了不同行业、不同会计制度核算口径、核算内容的差异。会计科目作为政府会计核算的一个基本框架,是编制决算报告重构政府会计核算模和财务报告的基础,所以说现行统一的会计制度,重构了政府会计核算模式。但是现行的会计制度只是针对行政事业单位的,现在政府还是采用的总预算会计,还没有建立真正的政府财务会计制度。

(三) 会计人员专业胜任能力不足

新建立的政府会计准则体系具有明显的行政法性质,且对执行主体的约束力也越来越强。为了确保执行质量,在执行的过程中需要相关的会计工作人员以及会计主体具有极强的主观意愿,且相关执行能力一定要过关。然而,从现实情况出发,强制执行占绝大多数。现行政府会计体系与原来的预算会计体系相比,不是仅仅会计科目的变动,而是两套体系,对政府会计人员,尤其是基层的财会人员可能对两套核算体系的一些概念的理解和核算的基本要求不能完全深入理解,一方面对新准则体系的学习存在抵触心理,以至于在工作过程中手忙脚乱,不能很好胜任岗位职责,从而不可避免影响财务报告的编制质量。

三、基于政府会计准则执行框架构建的有效策略

任何制度要想充分发挥作用,关键在于执行效果,唯有构建系统且完整地执行框架,建立健全执行机制,才能从某一程度上保证政府会计准则的执行质量,进而预期的目标也才得以实现。

(一) 建立政府会计相关制度配套保障机制

政府会计改革的目的是为了加强资产负债管理、防范财政风险,促进政府财务管理水平提高和财政经济可持续发展。

首先,对政府会计要正确定位,从原来只是作为预算管理的工具服从预算,现在反过来为预算管理服务,通过核算资料来分析预算管理的成败。从整个国家治理、现代财政制度建设方面考虑,把政府会计改革真正融入到国家治理体系当中,凸显政府会计在国家治理中的基础性作用,在推动公共管理领域各项改革时要同时保证政府会计准则有效实施;反过来,公共管理领域的改革也有赖于政府会计改革的强力推进,要让政府会计更好地服务于现代财政制度建设,

其次,继续推进政府会计准则体系相关的配套改革。相关的配套改革包括修订行政事业单位财务制度、改革资产(负债)管理制度、完善预算分类改革与决算报告制度,加强政府财政管理信息系统升级改造。某种程度上相关的配套改革比政府会计准则制度本身还重要。

(二) 完善政府会计准则体系建设

近些年,为了使政府会计改革能够按照《改革方案》设定的时间和进度来完成,我国政府会计改革推进的力度很大,所以整个会计准则体系的还有许多不完善的地方,应继续制定和修订完善政府会计准则体系;通过改进准则的制定模式和程序来提高质量,比如对在会计准则制定中征求意见稿的程序,增加一个征求意见交流讨论会,把提意见的不同领域和部门的人员召集一起,通过沟通交流的过程使得理论界和实务界的意见相互融合,这样制定的准则更科学、更符合实务操作的需要;准则制定过程中要

注重基本准则、具体准则和应用指南之间的要做到有机衔接。

(三) 建立政府财务报告审计与财务信息公开制度,拓宽政府财务信息用途

政府财务报告审计涉及到规模巨大的公共资金,在我国政府审计市场非常大。从审计的职责来看,政府财务报告审计属于政府审计的范围,但《审计法》规定所要审计的内容没有明确包含政府财务报告审计,仅包含政府预算收支审计和财政资金收支审计,更多是侧重于预算角度来考虑;而政府财务报告审计个侧重于了解整个政府的财务状况、评估政府的财政风险和财政的可持续发展能力。建议《审计法》修订时应包含政府财务报告审计的相关内容,至于政府自己的审计人力不足,可以委托会计师事务所来审计,整个审计质量由政府审计部门监控,审计资格也应有政府审计部门来认定,这样审计财务报告的审计才能保证质量。

建立政府财务信息披露机制,政府财务信息的使用非常广,因为我们国家是人民政府,人民拥护政府就需要了解政府、监督政府,促使政府实施财政善治,但是现阶段我们对政府财务报告的信息需求还远远不足。我们要积极培育政府信息使用者群体,教育广大的人民群众不仅仅要关注自己的个人利益,也要不忘初心、牢记使命,关注国家整体的财政经济政策,关心国家的中长期发展。

(四) 加强财会队伍建设,实现准则制度实施效果

只有高质量的财会队伍建设起来才能保证政府会计准则制度的实施效果。财政部《关于贯彻实施政府会计准则制度的通知》(财会[2018]21号)指出:各部门、各单位的负责人要提高政治站位,把政府会计准则制度的贯彻实施作为一件大事来抓,指导督促政府会计准则制度有效实施,同时要健全会计机构,充实会计人员,为政府会计准则制度实施提供有力保障。政府会计准则体系的实施不仅仅是财会部门的事情,单位负责人要高度重视;同时要加强对会计人员对会计准则制度、专业知识的学习和培训。

(五) 推进会计教育和会计考试改革

从重要性来说,政府会计对我们社会主义国家不言而喻。之前大多学校《预算会计》基本上是会计专业学生的选修课,还有不少学校不开这门课;现在《政府会计》这门课应纳入作为会计专业的必修课;随着政府会计体系的不断完善和改革,政府会计应作为纳入会计职业、职称考试的重要内容。

四、结语

综上所述,政府会计准则的执行框架构建从理论和实践两个方面着手,结合现实环境深入探究其合理性和实效性。本文主要从制度配套保障机制、完善准则体系、财务报告审计与信息公开、加强财会队伍建设以及推进会计教育和会计考试改革五方面详细阐述政府会计准则的执行框架构建,以期能够助力政府会计准则执行工作的有序开展,进而促使政府会计准则预期目标的尽快实现。

参考文献:

- [1] 向恒静. 基于政府会计准则的执行框架构建研究[J]. 财会学习, 2022(18): 77-80.
- [2] 周曙光, 陈志斌. 政府会计准则的执行框架构建研究[J]. 中央财经大学学报, 2021(8): 53-61.
- [3] 孙雪萍. 政府会计准则的执行框架构建的构建[J]. 新晋商, 2022(2): 63-65.