

新时期的公共产权会计及其变革逻辑

洪连鸿

(福建商学院 会计系, 福建 福州, 350012)

【摘要】基于公共产权的双客体、双主体和双重属性的新时代特征, 单向预算会计只能满足国家主体对政府在取得、用益和处分公共资金的合规合法性进行核算和监督的需要, 难以胜任国家对政府主体履行公共资产取得、支配的经济绩效责任进行核算、考核和监督的任务。公共产权的有效运行需要预算会计和财务会计相结合的双向政府会计给予保驾护航。为了发挥财务会计功能, 尚需以绩效为导向制定出一体化的公共资产取得、支配的公共责任财务制度。

【关键词】公共产权; 权力控制; 责任监督; 政府会计

【中图分类号】F230 【文献标识码】A 【文章编号】2096-3300(2018)05-0075-06

立足我国国情, 财政部发布并自2017年1月1日起施行《政府会计准则——基本准则》, 建立了预算会计与财务会计的双向政府会计框架, 对政府在行使公共产权权力和履行公共产权责任做出了制度性安排, 适应我国全面深化改革的现实需要。本文通过回顾产权与会计相互依存关系的发展史, 旨在更好地思考在当前全面深化改革、推动国家治理现代化的新形势下公共产权与政府会计的逻辑关联性, 以便双向政府会计更好地服从、服务于公共产权高效运行的需要。

一、产权会计的根本使命

会计与产权渊源由来已久^[1]。旧石器时代的“结绳记事, 刻契记数”是原始部落用于计量和记录属于本部落财富的一种簿记活动, 通过结绳、刻契的方式可以较精确地反映部落的财富数量, 以便在部落成员中公平、有效地支配财富。自然经济至

资本主义萌芽时期产生的庄园会计、官厅会计、寺院会计以及较早形态的商业会计等多种簿记形式中, 较具代表性的庄园会计是用于反映庄园财产完整性和保全性的技术手段。文硕^[2]认为庄园会计是通过管理经办人员记录来保护农庄财产, 使其免受雇佣人和有关人员的盗窃、欺骗、效率差和合伙作弊等带来的损失。资本主义初步发展阶段, 两权(所有权和经营权)合一的独资、合伙企业出现, 一种能够反映企业资金来龙去脉的复式簿记应运而生。卢卡·帕乔利在其著名的《算术、几何、比与比例概要》中较为系统地介绍了复式簿记技术, 包括财产目录编制、盘存、账簿设置、借贷记账、损益计算及相关账务处理方法等, 这些技术实际上是专门用于计量、记录企业产权运行状况及其结果的方法。在资本主义商品经济高度发展阶段, 两权(所有权与经营权)分离的公司制企业, 其产权关系愈加复

收稿日期: 2018-06-09

作者简介: 洪连鸿(1962-), 男, 福建龙海人, 副教授, 硕士, 研究方向: 产权会计。

杂,企业产权主体多元化,更需要借助簿记技术以明晰各产权主体的权益。复式簿记形成的早期只用于银行业的借贷关系,簿记的对象也只是单一体现债权债务关系,后因产权关系复杂化的公司制企业的建立,导致复式簿记对象扩展到资产、资本、损益等方面。借贷复式记账法的功能拓展,使得“借贷”失去原有的含义,成为一对纯粹的记账符号。

从会计的历史发展过程可以发现,会计的技术功能一直处于扩展变化当中,从远古的结绳记事到文明时代的单式簿记、复式簿记直至现代会计,随着产权关系从单一产权结构到两权合一到两权分离的演变轨迹而不断进化。然而会计的本质是不变的,它一直固守着为产权及其运行的确认、计量、记录和报告服务这一根本使命。伍中信、黄嘉怡^[3]对会计的根本使命表述为“体现产权结构、反映产权关系、维护产权意志”;郭道扬^[4]在论述会计的功能作用时曾指出会计之所以重要,就在于它所进行的反映与控制贯穿于产权价值运动的全过程,在对产权收益实现的确认、计量、考核、披露及管理中具有不可替代的作用。

二、传统公共产权观弱化会计功能的发挥

(一) 传统公共产权观的局限

传统的公共产权观可以从客体、主体和权属厘定其特征。传统公共产权的客体为公共资金,并非公共资产。公共产权是相对于私有产权存在的,只存在于与私人产权的转化。在形式上公共资金来源于私人财产,包括对私人财产征税、处罚、国有化等非对价性给付以及收费、发行公债等对价性给付,但本质上是国家基于公共性代替公众持有的公众之财,仍属于公共资产;传统公共产权的主体界定为国家,并非政府。公共资金属于公共资产归国家所有,授权政府行使。由此,政府在行使公共产权权力时应按照产权主体——国家的意志(即法律),对国家法律没有明确规定或明确授权的事项,政府不可为。如政府在公共资金取得方面,无论是税收、收费、行政处罚的收取,应按法律授权和法定程序。在公共资金的用益和处分中,预算及其实施过程应遵循《预算法》等相关法律规定,政府采购

服务则应遵循《政府采购法》和《招标投标法》等相关法律规定;传统公共产权的权属是一种权力,而非义务。公共产权在权属安排上是一种公权力,是政府基于公共性而生的公权力,指向社会公共生活^[5]。这种公权力在现实中的主要表现形式是政府机关从事财政的行为,其行使会对私有财产权造成相当的影响。因此权力必须受到严格的控制,必须将预算作为控制政府财政收支行为的基本制度^[6]。

综上,传统公共产权观的逻辑局限在于仅关注由私有财产权转化为公共产权的公共资金的初始确认,以及私有财产权经转化归属于国家后授权政府行使其权力的正当性,忽略了政府对私有财产权主体应承担的责任、义务,未能对政府使用公共资产过程的进一步追踪和有效监督。

(二) 传统公共产权观必然导致会计功能弱化

传统公共产权观由于仅关注由私有财产权转化为公共产权的货币性公共资金,并非公共资产,以致服从、服务于公共产权会计,也只能以公共产权的货币性公共资金为保护对象,对其进行确认、计量、记录和报告。2017年1月1日政府会计准则开始执行之前具有保护公共产权使命的政府预算会计就是明证。张国清、白澎^[7]认为预算会计制度虽然引入了资产等会计要素,但核算的内容依然限于货币性资产和结算性往来款项,大部分政府资产没有相应的会计记录与报告。早在十几年前我国会计学者就提出应当扩大公共产权的客体空间,并纳入会计核算对象。陈志斌^[8]从政府受托责任的角度阐释“公共产权”的客体应该包括固定资产、自然和人文资源。政府历年利用财政预算资金形成的固定资产,没纳入政府会计核算体系,不但不能正确反映一级政府所拥有资产资源的真实情况,而且也容易导致浪费和腐败;李建发、肖华^[9]从公共财务管理对象的角度认为应当把公共投资、公共财产等都确定为政府会计对象。传统公共产权观的关注点仅在于货币性公共资金的初始确认问题,必然导致大量的国家公共资产游离于公共产权会计账簿体系之外。会计只需采取单一的收支模式,对货币性公共资金的取得(财政收入)和处分(财政支出)进行确

认、计量、记录与报告,因此服务于公共产权的预算会计以“现金制”而非应计制为基础。

再者,传统公共产权观下公共产权的权属是一种公权力,在形式上表现为政府机关从事财政的收支行为。由于缺乏强有力的制度约束,这种所谓的公权力性质极易产生扩张或异变^[10],公权力一旦扩张或异变,不仅会侵犯私有财产权,也会损害公共产权的公共性。为此,公共产权的会计使命是要向权力授权方(如人民代表大会)披露针对政府机关行使货币性公共资金的取得(收入)是否具备合法性和正当性,以及是否按照法定要求和合理性原则进行支配。我国服务于公共产权的现行预算会计定义为以收付实现制为基础对政府会计主体预算执行过程中发生的全部收入和全部支出进行会计核算,主要反映和监督预算收支执行情况的会计。预算会计报表定义为综合反映政府会计主体年度预算收支执行结果的文件。《政府会计准则——基本准则》并没有明确要求预算会计应向社会公众(即私有财产权主体)披露信息,导致私有财产主体只能知晓和评估政府取得自身财产的正当性边界,未能进一步追踪和监督政府使用这些财产的过程^[11]。

三、公共产权的时代特征及实行双向政府会计的必要性

十八届三中全会《决定》提出建立现代财政制度和推进法治中国建设的目标,指出强化权力运行制约和监督体系,让权力在阳光下运行。十九大报告提出,到本世纪中叶实现国家治理体系和治理能力现代化。强化责任意识是推进国家治理现代化的重要内容和必要路径^[12],关涉公民财产权、关涉民生的公共产权理应纳入权力制约和责任监督体系。为了适应新时期全面深化改革的现实需要,公共产权观发生了变化。我国2017年颁布的《政府会计准则——基本准则》(下称《基本准则》)已建立双向政府会计的基本框架,即收付实现制的政府预算会计与权责发生制的政府财务会计为适应新公共产权概念所做出的制度性安排。

(一) 公共产权的时代特征

新时期的公共产权观相对于传统公共产权观,

在客体、主体和属性方面都具有显著的特征。

第一,公共产权的双客体特征。公共产权既是公共资金又是公共资产,两者区别仅在于公共资金外延较窄。在形式上两者均来源于私人资产,如国家对私人财产征税、处罚、国有化等非对价性给付以及征收土地房屋、收费、发行公债等对价性给付。静态上的公共资产是政府基于公共性而代替社会民众持有的公众之财,包括政府各种形式的投资及形成的收益、政府向行政机构事业单位拨款形成的各类有形、无形的资产等,但不包括诸如文物文化遗产、生态环境资源等非私有财产权转化的归国家所有的公共资源。

第二,公共产权的双主体特征。公共资金的主体界定为国家,公共资产的主体则界定为政府。国家是公共资金的主体,授予政府行使公共资金收支权力,政府必须按照国家的意志(即法律),国家法律没有明确规定或明确授权的事项,政府不可为;而公共资产的主体为政府,公共资产是政府过去的经济业务或者事项形成的,由政府控制、预期能够产生服务潜力或者带来经济利益流入的经济资源。

第三,公共产权的双重属性特征。公共产权属性既是一种公权力,也是义务或责任。公共产权的一面是权力,国家授予政府行使公共资金收支权,公共财产权在权属安排上是一种公权力。公共产权权力动态表现形式为将私人财产权转化为公共资金,对转化后的公共资金进行支配(用益和处分);公共产权的另一面是责任,实现公共资产取得和支配的经济绩效和功能效用,促进社会整体公共福祉最大化。

(二) 实行双向政府会计的必要性

在新公共产权观下,会计从单行政府会计(预算会计)演变为双向并行政府会计(预算会计和财务会计)。其中,预算会计以公共资金为核算对象,而财务会计以公共资产为核算对象。

1. 预算会计是政府行使公权力得以“法治”的技术条件

政府权力的本源在于人民,是人民赋予政府行使公共产权的权力。因此,无论是公共资金的取得或是用益处分都必须征得人民的同意、依照人民的

意愿。然而现实中由于人口众多和地域辽阔,实施直接民主成本极高,只能实行代议制,即由人民选出他们的代表,代表作出的决定往往视为人民的合意。政府依照法律规定行使公共产权权力即体现民主。但权力具有天然的扩张性,容易越界越位侵犯私人财产权或脱离法定的轨道运行,化公为私侵占公共产权。

2013年以来,公众熟知的“权力清单”意在进一步清晰政府的权力边界,理清政府各部门的权力,明确政府与市场、社会的权力边界。2015年1月1日,作为国家经济领域的基础性法律、政府收支根本大法,《全国人民代表大会常务委员会关于修改〈中华人民共和国预算法〉的决定》正式生效实施。这种“法无授权即禁止”约束政府权力的法治理念,是国家治理体系和治理能力现代化的题中之义。利用技术手段对政府行使公权力边界及运行轨迹进行确认、计量、记录和报告,使权力运行公开化、透明化,便于人民监督和评价,离不开规范、有效的政府预算会计。中外理论界和政界普遍认为,构建健全、透明、有效界定政府行使公共产权权力的政府预算会计是良好的公共产权运行的法治基石。如果说法律制度对公共产权权力的行使划定了路线图,那么现金制政府预算会计就是对运行中的权力进行“定位”的技术装置,为人民、人大、立法机关、国家审计、政府等判断公共产权权力运行是否合法合规提供可验证性信息。

2. 财务会计是政府履行责任得以民主监督的技术基础

强化责任意识是推进国家治理现代化的重要内容和必要路径。公共产权实体责任是基于公众权利的责任,在取得、支配(用益和处分)公共资产时承担相应的责任。第一,在公共财产取得环节承担为社会公众提供公共产品或服务的责任。对于非对价性给付的公共资产取得,比如征税、国有化取得的公共资产承担为民生和公共福祉服务的明晰化责任。对基于对价性给付取得的公共资产,如征收土地房屋承担公平公正给予补偿的责任。在发行政府债券时,履行还本付息的义务;第二,公共资产用

益环节履行善良管理人的勤勉义务,承担公共资产管理及保值增值责任。公共资产用益责任的重点在于设置有利于公共资产有效使用和合理监督的管理制度,激励公共资产在使用时提高效率,促其保值增值;第三,公共资产处分环节如公共资产用于公共基础设施建设和提供基本的公共服务、支付公务员工资以及政府公共事务等方面承担节约成本和财产保全责任。

在公共产权实体责任履行中,为了消除信息不对称的问题,需要运用技术手段对政府的履行责任情况进行连续确认、计量、记录和报告,这种技术手段便是以权责发生制为基础的政府财务会计。权责发生制财务会计是政府履责的“导航”系统,不仅能为公共产权实体提供实现履责目标所需的及时、准确、相关的决策信息,也能为民众了解、评价和监督公共产权实体用权履责情况提供及时、可验证性信息,为实现民主监督奠定技术基础。

四、双向政府会计提升公共产权运行效能的路径

双向政府会计的预算会计是政府行使公共资金权力得以法治的技术条件,而财务会计是政府履行公共资产责任得以民主监督的技术基础,即公共产权运行需要双向政府会计的保驾护航,而提升公共产权运行效能则是构建双向政府会计的目的。为此,需要完善公共产权运行的法制体系,拓展政府会计功能。

(一) 构建公共产权运行的法制体系

公共产权作为一种应受严格控制的公权力,承担服务于社会民生和公共福祉的责任,应具有高度的正当性。因此公共产权法律制度应涵盖权力控制和责任履行要素。按照公共产权实体运行的取得、用益和处分过程的相应权力与责任,均纳入法定原则的范畴,制订和修订相关法律制度规范,为二元政府会计充分发挥权力控制和责任监督奠定法律基础。

目前在公共产权取得方面立法主要有非对价性给付取得的《企业所得税法》《个人所得税法》《税收征收管理法》《行政处罚法》等;在公共资产支

配(用益和处分)方面立法主要有《预算法》《预算法实施条例》《国有资产法》《招标投标法》《政府采购法》等。然而这些法律主要是对公共产权权力运行的规范,至于公共产权责任履行方面的规范,尚无相应明晰的法律制度。

从顶层设计的角度来看,未来公共产权的运行应实现权力和责任的法律规范化。对现行的有关公共资金取得、用益和处分权力控制方面的法律规范进行全面梳理,在合法性和绩效评估的基础上厘定公共资金的权力清单,最终实现以完全“人大立法”逐步取代现行的“授权立法”;而对于公共资产取得、用益和处分责任、义务方面的法律规范,鉴于现行尚无有关的法律法规,可以先通过授权方式,由政府以绩效为导向厘定公共资产的责任清单,制定公共资产取得、用益和处分的公共责任财务制度,形成一体化的公共责任财务制度链。

(二) 拓展政府会计服务公共产权运行的职能

将公共产权界定为应受控制的公权力和应受监督的责任,通过对其权力行使和责任履行进行有效的法规调整,是公共产权有效运行的基本前提。而会计对公共资产的取得、用益和处分三个环节的权力行使及其相应责任履行情况进行货币计量、记录和报告,是公共产权有效运行的技术条件。而提升政府会计服务于公共产权有效运行的功用,应拓展政府会计的控制监督、决策支持和绩效考核三个方面的职能。

1. 政府会计的控制监督职能

政府会计控制监督职能的基本要义在于控制政府取得、支配公共产权过程中的权力和监督其相应责任的履行。对公共产权的取得、用益和处分都应严格依照法律规定进行跟踪确认、计量和记录,并进行信息公开披露,为社会民众、立法机关、监察机关、审计机关等提供控制政府行使权力的“过界”行为信息和监督政府相应责任履行情况的信息,如政府征税时“过界”侵犯公民私人产权的信息以及对已经取得的公共资产肆意处分的信息等。

2. 政府会计的决策支持职能

政府会计决策支持职能的基本要义在于通过更

准确的计量技术,为政府在取得、支配公共产权等关键决策上提供信息支持。

会计信息在公共产权取得环节的决策支持。藉由公共产权使私人财产转化为公共产权,依据会计信息研判其正当性与必要性。会计信息对公共产权取得决策支持具体表现为:(1)在征税时能够支持是否符合量能负担的判断;(2)在征收土地房屋时能够支持公共利益与商业利益的区分判断,以及能够支持公平公正补偿分析;(3)在国有化取得公共产权时能够支持是否符合公共利益的评价;(4)在政府收费时能够支持确定适合的收费主体和必要的收费范围;(5)在发行政府债时能够支持发债主体的资格判断以及偿债能力分析。

会计信息在公共产权用益环节的决策支持。政府对于已经依法取得的公共产权依据会计信息进行预算管理,实现物尽其用。会计信息对公共产权用益的决策支持具体表现在:(1)据以审核政府预算是否尽到善良管理人的勤勉义务和秉承量入为出的基本原则;(2)据以调整不同地区存在的财力不平衡性等。

会计信息在公共产权处分环节的决策支持。如公共产权处分按生命周期包括规划、购置、运营、维护和处置五个不断循环的阶段,会计能够捕获、储存并为各个层面的政府机构提供可靠、正确、及时的决策信息。

3. 政府会计的绩效考核职能

政府会计考核评估职能的基本要义在于考核评估政府取得、用益和处分公共产权各环节权力行使效率和责任履行效果。政府会计不仅要关注权力行使的合法性、民主性问题,还应关注权力行使的效率问题。如取得环节的征税程序效率、用益处分环节中预算编制、审议、执行程序的效率。政府会计除了能在考核评估公权力行使效率中发挥作用,还应在政府责任履行效果考核评估中发挥功效。具体体现为:对于合法转化为政府单位占用于一般行政活动的公共资产(如市政大楼、车辆及办公设备等),政府单位负有维护、保养和重置的责任,会计应能够对其最小化成本、最大化效率进行绩效考

核评估; 对于合法转化为政府向社会生产和居民生活提供公共服务、物质基础设施的公共资产, 政府负有维护、维修的责任, 会计应能够对其购建和维护成本最小化进行绩效考核评估; 对于合法转化为政府权益性投资的公共资产(如投资国有企业), 政府负有履行出资人责任, 会计应能够对其保值增值进行绩效考核评估; 对于国有化的历史文物文化遗产(如博物馆的收藏品、历史建筑物、历史遗址等), 政府负有安全保护、维护的责任, 会计应能够对其实物保全状况及其维护成本最小化进行绩效考核评估; 对于国有化的自然资源(如森林、矿藏、土地、海洋等)以及生态资源、环境资源, 政府负有保护责任, 会计应能够对其保护成本最小化进行绩效考核评估。

参考文献:

- [1]伍中信,张荣武,曹越. 产权范式的会计研究: 回顾与展望[J]. 会计研究, 2006(7): 83-89.
- [2]文硕. 西方会计史: 会计发展的五次浪潮(上) [M]. 北京: 中国商业出版社, 1987.
- [3]伍中信,黄嘉怡. 产权功能与会计使命[J]. 财会月刊, 2018(2): 3-11.
- [4]郭道扬. 论产权会计观与产权会计变革[J]. 会计研究, 2004(2): 8-15.
- [5]刘剑文,王桦宇. 公共财产权的概念及其法治逻辑[J]. 中国社会科学, 2014(8): 129-146.
- [6]刘洲. 财政支出的法律控制研究——基于公共预算的视角[D]. 重庆: 西南政法大学, 2011.
- [7]张国清,白澎. 公共产权导向的政府资产分类管理与财务报告问题研究[J]. 会计与经济研究, 2017(3): 26-39.
- [8]陈志斌. 公共受托责任: 政治效应、经济效率与有效的政府会计[J]. 会计研究, 2003(6): 36-39.
- [9]李建发,肖华. 公共财务管理与政府财务报告改革[J]. 会计研究, 2004(9): 7-10.
- [10]冯涛,袁为. “政府产权”范式的理论内涵及其对政府改革的意义[J]. 福建论坛(人文社会科学版), 2008(3): 4-14.
- [11]刘剑文,王桦宇. 公共财产权的概念及其法治逻辑[J]. 中国社会科学, 2014(8): 129-146.
- [12]张贤明. 强化责任意识 推进国家治理现代化[N]. 光明日报, 2018-02-08(03).

Public Property Accounting and Its Reform Logic in the New Era

HONG Lianhong

(Department of Accounting , Fujian Business University , Fuzhou 350012 , China)

Abstract: Based on the new features of the dual object, dual subject and dual attribute of public property right, the single budget accounting meets the needs of the state to check and supervise the legitimacy of the government's acquisition, to use and dispose of public funds, but it is difficult for the state to check, assess and supervise the economic performance of the government in fulfilling the acquisition and control of public assets. Therefore, the effective operation of public property right requires the dual government accounting of budget accounting and financial accounting to offer support. In order to give full play to the function of financial accounting, it is necessary to formulate a performance-oriented integrated public accountability financial system for the acquisition and control of public assets.

Key words: public property right; rights control; responsibility supervision; government accounting

(责任编辑: 练秀明)