

# 构建治理“小金库”长效机制的思考

张淑翠<sup>1</sup>, 马国贤<sup>2</sup>

(1. 国家行政学院, 北京 100089; 2. 上海财经大学, 上海 201900)

**摘要:** 近几年以来, 全国“小金库”治理工作取得了较大成效, 但是并没有达到彻底治理“小金库”效果, 究其原因, 主要是对“小金库”产生的深层原因没有认识清楚。因此, 本文通过分析, 提出会计与财务信息不对称和财政制度滞后是导致“小金库”问题存在和蔓延的两个深层原因, 进而从构建治理“小金库”长效机制的角度提出了“小金库”治理的目标与路径, 以及相应的政府会计与财务体系改革措施。

**关键词:** 政府会计; 信息化; 流程再造

**中图分类号:** F812.2      **文献标识码:** A      **文章编号:** 2095-0098(2014)03-0057-04

“小金库”是政府腐败形式之一, 是重要的财政管理问题。它不仅涣散了党政机关政纪, 而且阻碍了财政资金效率提高以及诚信政府建设, 因而危害是极其严重的。对此, 本文把根治“小金库”确立为政策目标, 以会计与财务信息公开为路径, 建立标本兼治的“小金库”长效机制, 以期通过会计与财务改革寻求彻底根除“小金库”之道。

## 一、“小金库”产生的深层原因分析

为了寻求问题的合理解决路径, 我们必须分析产生问题的源头, 即深层原因, 从源头上进行治理, 否则就只能治标, 而无法治本。当然, 建设“小金库”治理长效机制也不例外。本文认为, 会计与财务信息不对称, 以及财政制度滞后是“小金库”问题存在和蔓延的两个深层原因。

### (一) 会计与财务信息不对称

“小金库”属于道德风险行为, 若任其发展, 会导致公共委托代理失败, 进而促使政府处于腐败无能和无效率状态。为此, 在治理政府腐败上, 虽然我们也需要建立领导人的责任制、离任审计制、以及不准私设“小金库”等规定, 但是这只能约束政府官员的具体行为, 而不能从根本上消除腐败。尤其是, 政府单位的会计与财务信息是保密的, 在部委内部, 除了分管领导, 对其他人员是不开放的。在对外上, 虽然有责任向财政部门报告资金使用情况, 但主要通过会计报告, 因而除了报告各会计科目的收支信息外, 对财政也是保密的。因此, 会计与财务信息上的保密原则, 使得外人对单位会计、财务究竟发生了什么, 单位支出是否符合财政、财务制度规定, 有无“小金库”等无从知道。除此之外, 在会计与财务信息保密下, 发现与查处违法、违纪案件的成本很高, 这就造成了“小金库”“查而不处、屡查屡犯”的难题。而查处的困难性, 以及违法高收益和处罚的成本低, 更是助长了一些人的侥幸心理。这都为某些人试图通过“小金库”获得“制度外利益”提供了条件。因此, 最终根治腐败关键是要解决政务信息不对称问题, 只有委托人与代理人之间信息对称, 才能避免官员的机会主义行为, 促使他们从维护公共利益出发, 理性行政、理性执法。

收稿日期: 2014-02-26

基金项目: 国家社科基金重点项目: 我国预算绩效专项指标体系研究(12AZD097)

作者简介: 张淑翠(1978-), 女, 博士后, 主要研究方向为公共经济理论与政策;

马国贤(1945-), 男, 教授, 博士生导师, 主要研究方向为公共经济理论与政策。

## (二) 财政(财务)会计制度建设滞后

尽管信息不对称会导致“小金库”产生,但是若会计与财务制度是完善且有效的,就不可能让“小金库”发展成为一种普遍现象。因此,我们还必须从另一方面,即制度和机制上去寻求“小金库”问题的根源。

首先,预算会计的四个假设与公共财政建设要求脱节。这是“小金库”存在的现实基础。从会计制度上看,当前存在的主要问题有:

一是独立实体假设与公共财政的改革方向冲突。公共财政改革的依据是整体政府理论。即政府是一个整体,而部门、组织是政府整体中的手脚等功能单元。因此,无论如何改革,只能强化政府整体的功能,而不能将职能部门独立于政府,否则就必然会产生组织利益,并将它置于政府所代表的公共利益之上。然而,我国现行的预算会计制度是基于独立实体假设设计的,将每个行政事业单位看作是一个利益实体。显然,这一假定是不适合行政事业单位,尤其是政府组织的会计核算。

二是会计核算与专项资金管理要求脱节。部门预算是公共财政的核心制度,按部门预算改革的原意,基本支出预算是部门(单位)的经常性经费,在会计上应采用持续经营假设和年终结账核销制。而专项资金是部门(单位)的办事经费,其核算应当与项目建设的过程同步,并采用“一次性经营”假设和“专款专用、专项核算、结算清账”制度。因此,从道理上说,部门预算的两种经费的核算原则是不同的,核算方式也应不同。但是,现行的《行政单位会计制度》和《事业单位会计制度》对两类收支均采用持续经营假设和年终结账核销制,虽然在制度中有专项资金结余允许下年度继续使用的规定,但因没有做出新年度如何过账,项目完工后如何结算等操作规定,因而未落实于会计核算。这就出现了专项预算“被支出”、“被结余”,最终被转入“小金库”等问题。

三是手工记账假设不符合政府会计信息化方向。政府行政的本质是公共委托代理关系,因此公共财政应当是建立在公共委托代理基础上,以信息公开为特点的现代政府理财制度。然而,我国的财政(财务)会计制度,却是建立在手工记账假设上的,这就会产生会计信息“孤岛效应”,从而导致会计信息无法及时反馈财政,财政也无法及时、低成本地监察单位行为,最终“目不明,耳不聪”。

四是允许总预算会计与单位会计脱节假设不符合会计法要求。允许总预算会计与单位会计脱节假设也指财政总决算可以按“以拨代支”原则进行。这会导致政府决算虚假,产生专项资金“被支出”、“被结余”等问题。

其次,财政制度设计长期忽略“整体政府”,而是按“单位理财”理念来设计制度的,造成“软预算约束”。主要有以下方面:

一是存在着预算编制上的“部门瓜分预算”难题。“部门瓜分预算”指在预算编制上按“两下两上”的要求,财政在“一下”时,应当给每个部门设定一个“预算控制数”,然后由部门按此控制数提出一般支出和项目支出的预算分配建议数。实质上,预算控制数就是部门的支出基数,并通过它瓜分了政府预算。

二是存在着预算上的完整性难题。完整性是重要的预算原则,它要求作为受托人的政府,向受托人全面报告公共资金预算。为此,政府预算必须覆盖全部公共资金,且收支分开列示。但在,我国却存在预算尚不够完整,公共资产帐不完整,且前清后乱,以及预算外资金依然存在等问题。

三是存在着“专项资金预算”管理难题。在部门预算改革中,设置专项资金预算的目的是让职能部门有一笔“办事预算”。但是,由于部分专项预算并非用于“办事”,而是用于弥补部门的“三公支出”缺口上,或是“被支出”等制度性与管理性原因,导致专项资金管理不规范现象。

四是存在着财政管理放任、监督不严的难题。一些人没有认识到财政监督检查机构基本职责就是看护好公共资金,而查处“小金库”是整顿政风政纪,建设廉洁政府的抓手,却认为是“找麻烦”,继而采取默认态度,并且为了“不得罪人”,他们对“小金库”事件或者处罚偏松,或者“眼开眼闭”。

## 二、“小金库”治理的目标与路径

本文的政策目标就是,铲除“小金库”孳生的土壤和制度条件,建立起治理“小金库”长效机制。既然会计与财务信息不对称,财政制度建设滞后是“小金库”产生的深层原因,因此本文就围绕这两点提出了三种

政策路径:

一是会计核算网络化。就是建设一个基于互联网的,开放的网络财务管理平台,将各行政事业单位会计与财务信息、相关业务信息都纳入此平台,并在网络上运行。这样就解决了会计与财务信息不对称难题,实现了单位会计与财务信息上的透明,同时财政和审计将能监控到所有单位会计纪录。但是,由于我国现行的财政总会计、以及行政单位、事业单位的会计在科目设置、核算规则等方面存在差异,因而即使有些省建立了基于“金财工程”的会计网络,也因以上技术性原因的阻隔,会计信息无法流通。因此,路径一虽然解决了会计和财务管理信息不对称(当然,事实上它并未完全做到这点),但由于它没有解决财政(财务)会计制度建设滞后的问题,因而虽然对小金库有遏止作用,但尚不能根治。

二是改革会计与财务制度。这就是通过修订预算会计制度,或设计一套新的政府会计制度和财务制度,以此来治理小金库。但是,信息不透明是财政无法建立有效的、低成本的监控机制的核心原因之一,并且我们所说的财政(财务)会计制度建设滞后,是指会计和财务制度的假定不适应。而要从不适应到适应,就必须破除独立实体、手工作业等假定,采用整体政府和网络化(会计信息流通)等假定。因此,改革会计与财务制度十分必要,但如果脱离了网络化,仍不可能建立“小金库”治理的长效机制。

三是建设基于信息化的政府会计。基于信息化的政府会计是指按“会计与财务制度改革+网络化”公式改革预算会计和现行的财务管理模式,重建财务管理和政府会计体系,并将其纳入“金财工程”,实现基于网络运行的“小金库”治理。这可能是建立小金库治理长效机制的合理,且可行的路径:首先,它是针对我国小金库治理中的两个深层原因提出的;其次,它符合公共财政建设和整体政府的建设方向;第三,它符合政府会计作为公共,应具备的核算、财务管理和公共信息等功能的自身要求,并且也为编制政府资产负债表提供了依据;第四,我国政府信息化工程和“金财工程”建设为路径三奠定了基本的硬件条件。

### 三、政府会计与财务体系的构想

#### (一) 建设基于信息化的政府会计

首先,按“一个政府,一个系统,一套科目,分工核算”的设想设计新的政府会计系统。“一个政府,一个系统”指依托“金财工程”,每个政府建设一个会计系统,即无论是财政部门,还是属于行政事业单位的政府组织和非营利组织,其核算都纳入这一系统,实行资料和信息共享。“一套科目”指从有利于编制政府资产负债表出发,每个政府只设置一套政府会计科目,政府组织和财政总会计核算都在该会计科目和账务体系下进行,但同时也满足各单位的管理需要。“分工核算”指按“管算结合”要求,系统将部分会计科目设为“专用科目”并分配给相关的政府会计单位。这套政府会计系统完整体现了为财政服务(预算功能),为本单位管理服务(财务功能),向公众提供信息(公共信息功能)等功能的要求,从制度设计上杜绝“小金库”的出现。

其次,按行政级次,建设网络和会计信息数据库系统。即在“小金库”治理上,当前我们缺的是信息,而非处理手段。而政府会计信息化的数据库给我们提供了最广泛、最全面的会计信息,若借助于计算机检索,输入有关字段,我们就可以将可能与“小金库”有关的会计事项,及时、全部找出来,进行有目的检查,若将那些频繁发生的事项编入程序,则我们随时可以监察到各单位的“小金库”动向。

#### (二) 按会计信息化要求进行流程再造

首先,预算管理再造,包括以下两点内容:一方面,区分两类单位的性质,构建两类会计。我们应根据“整体政府”理论,重新划分预算对象,建设合理的管理模式。具体地说,一是形成政府组织和非营利组织两个预算管理新模式,二是形成两套会计核算体系。另一方面,会计假设再造。以“网络运行”假设替代手工记账假设;对政府组织会计以“整体政府”假设替代独立实体假设;部分地采用一次性经营和修正的权责发生制假定;取消“以拨代支”,实现按实际决算数编报决算。

其次,政府会计信息流程再造,包括以下几点:一是重建会计流程。会计信息化是在满足现行的会计流程核算需要的前提下,进行网络数据库的政府会计账务体系;改造会计凭证,增加附加信息;建设“一单一证”式的专用记账凭证模式的再造。二是设计环节化会计信息处理流程。政府会计系统环节化管理后,由于能发挥后一个环节对前一环节的检查和监督作用,因而它也有利于提高管理上的科学、规范性。三是重

建会计科目体系和会计制度。这既是保证会计信息质量的要求,也是完整体现政府会计三大职能的要求。

第三,设置固定资产账套。这就要按“财政记账,单位管理实物”的要求,财政必须建设“政府固定资产账套”。

### (三) 重建会计报告体系

在信息化财政条件下,体系会自动产生会计报表信息。为此,在政府会计信息化实现后,报送会计报表制度是否应当存在,或怎样表达?这就要重建会计报告体系。

### (四) 建设科学的财政监督体系

从制度上看,现行财政监督是围绕着收支两条线、专款专用、防治“小金库”等三个主要问题,沿着查账、算账的传统思路进行的,而政府会计改革后,这些工作的一部分应该可以由计算机承担。

## Thinking on the Building and Governing Long – Effective Mechanism of “Private Coffers”

ZHANG Shucui<sup>1</sup>, MA Guoxian<sup>2</sup>

( 1. Chinese Academy of Governance, Beijing 100089, China;

2. Shanghai University of Finance and Economics, Shanghai 201900, China)

**Abstract:** In the past few years, achievements were made in the governing work of “private coffers”, but it was not carried through thoroughly. Speculating on the reason, the failure to understand the deep – layer causes of causing “private coffers” problem was one important cause. So, through the analysis, this paper proposed that the information asymmetry of accounting and financial and the lagging financial system are the two underlying causes. Then, from the angle of building and governing the long – effective mechanism of “private coffers”, this paper proposed the goals, the paths and the corresponding reform measures of government accounting and financial system.

**Key words:** government accounting; information technology; re – engineering

( 责任编辑: 黎 芳)