

# 我国政府会计计量基础的现实选择：双基础模式

广西财经学院 池昭梅

**【摘要】**政府会计计量基础的选择受多种因素的影响,本文借鉴世界主要国家政府会计改革的成功经验,并结合我国国情,提出我国政府会计的计量基础应采用双基础模式,只有这样才能真实地反映政府的财务状况和运营结果。

**【关键词】**政府会计 计量基础 收付实现制 权责发生制

随着 20 世纪 80 年代新公共管理运动的兴起,世界各国日益重视政府会计改革问题,对政府会计计量基础的理论研究也日渐成熟。会计计量基础的选择对会计期间损益的确定具有重要影响,其一般分为收付实现制与权责发生制。政府会计计量基础大体可以分为四种类型,即完全的收付实现制、修正的收付实现制、完全的权责发生制和修正的权责发生制。除新西兰、澳大利亚等国家实行完全的权责发生制以外,其他国家的政府会计计量基础或多或少仍保留着收付实现制。研究世界主要国家政府会计的计量基础,对于更好地推进我国政府会计改革、完善我国政府会计财务报告体系具有重要作用。

## 一、我国政府会计的计量基础

到目前为止,我国并无严格意义上的政府会计,一直以来,我国对政府财务状况及运营结果的核算统称为预算会计,其主要包括总预算会计、行政单位会计和事业单位会计。不论是执行总预算会计制度还是执行其他行政事业单位会计制度,财务报告的根本目的都在于反映各会计主体预算的执行情况,也就是现金的流入、流出及结余情况,因此预算会计对经济业务的核算主要是采用收付实现制。

在我国传统的财政管理体制下,收付实现制的优点主要体现在以下两个方面:第一,有利于安排预算拨款、加强预算管理。根据收付实现制原则,应按实际收到数确认本期的预算收入,按实际支出数确认本期的预算支出,这样处理有利于对本期预算收支作出合理的安排。第二,操作简单,便于会计人员掌握。采用权责发生制需要对经济事项作出较多的职业判断,对会计人员的职业判断能力要求较高,而收付实现制对会计人员的职业判断能力要求较低,便于会计人员理解和掌握,使得会计处理的成本相对较低。

无可置疑,收付实现制计量基础在政府会计中的应用对于加强预算管理、规范政府收支、促进国家宏观调控起到了重要作用。但是,随着我国近年来财政管理体制改革的不断深化,尤其是国库集中支付制度、收支两条线管理和政府采购等财政管理制度的出台,原有的预算会计已远远不能适应经济发展的需要,而收付实现制的不足之处也日益显露,主要体现在以下几个方面:

1. 难以真实地反映政府的财务状况。目前的预算会计体

系以收付实现制作为核算基础,一方面,使得由现金支出所形成的资产不能在政府财务报告中体现出来,形成了资产尤其是固定资产的体外循环,难以反映政府整体层面所拥有的资产状况;另一方面,负债的披露不够全面。对于政府的隐性负债,如社保基金、政府担保及银行不良贷款等,都没有在报告上进行充分披露。

2. 难以对资产、成本和费用进行合理的计量和分摊。其一,将政府有关部门购买固定资产的支出直接作为费用来处理,混淆了收益性支出和资本性支出,直接导致长期资产价值信息失真,不利于加强资产监管。其二,对政府部门现有固定资产不计提折旧,无法确知固定资产的新旧程度,也就无法真实地核算政府公共服务成本,难以对政府投资项目的绩效作出合理评价,不利于提升社会公众对政府的信任度。

3. 难以提供全面的财务信息,不利于信息使用者作出正确的经济决策。政府会计信息的使用者相对于企业而言要复杂和广泛得多。近年来随着政府外债及接受国际组织捐赠款及贷款金额的日益增加,政府会计信息的需求者不断增多,其对政府会计信息的质量要求也在不断提高。目前政府会计采用收付实现制作为计量基础,使得其所反映的经济业务的广度和深度都受到很大限制,简而言之,就是仅提供现金流量信息,只关注政府部门及相关单位的现金收支平衡,而忽视对非现金资源的反映。因此,要降低政府的财政风险,使其更好地提供公共服务,必须要保证会计信息的完整性。

## 二、双基础模式：一种现实选择

双基础模式以收付实现制为主,辅之以修正的权责发生制,旨在对政府及有关部门发生的经济业务进行较为全面的核算。双基础模式并不是对收付实现制的全盘否定,而是在继续采用收付实现制的基础上,对一些特定的经济事项采用权责发生制核算,也即是同时运用收付实现制和权责发生制。双基础模式至少可以解决以下两个方面的问题:①可以较全面地提供政府财务状况和运营绩效方面的信息,能较好地满足会计信息使用者的需求;②能大大降低政府会计改革的实施及运行成本,符合成本效益原则。

基于以上分析,双基础模式无疑是目前我国政府会计计量基础最现实的选择,但是要在实务中运用这种模式,需要解

决以下三个方面的问题:

1. 权责发生制实施的范围。在多大范围内实施权责发生制,取决于政府机构对收入和费用的确认,而收入和费用的确认主要取决于计量重点,也即资产和负债的确认范围。要全面真实地反映政府机构的财务状况和运营结果,必须统一资产和负债的确认范围,也即对称地实行权责发生制(陈小悦,2006)。笔者认为,目前最重要的是对以下两项特定经济事项实行权责发生制:①固定资产核算。应全面、连续地反映固定资产增减变动及成本摊销情况。政府机构运用上级有关部门拨付的预算款购买固定资产,所形成的实物资产只在购买部门反映,政府难以全面地了解其所控制的经济资源,这直接导致了资产的使用效率不高、重复建设严重等问题。此外,政府机构的固定资产不计提折旧,难以真实地反映出资产的新旧程度,也不利于对国有资产进行有效的监控。因此,对固定资产的增减变动,既要在政府机构层面反映,也要在政府整体层面反映,同时还要采用一定的折旧方法对固定资产计提折旧,以真实地反映资产的实际价值。②负债核算。应对显性负债和隐性负债进行充分的报告与披露。以收付实现制为计量基础所提供的会计信息仅能满足信息使用者对当期预算执行情况的分析需要,而不能提供政府未来偿债能力的相关信息。因此,在政府会计改革的过程中要重新界定负债的含义及确认标准。对于显性负债,只要符合负债的定义,就应在财务报告中予以充分披露,而对于隐性负债,则要在报表附注中进行披露,以反映潜在的财政风险。

2. 权责发生制实施的层面。权责发生制实施的层面包括政府整体层面和机构(单位)层面。笔者认为,必须在这两个层面同时实行权责发生制,原因如下:①在政府整体层面和机构层面同时进行计量基础改革,有利于两者报告内容与方式的统一,可以降低合并财务报表的编制成本,也弥补了我国预算会计报告体系存在的不足。②在实施政府会计改革的过程中,政府整体层面和机构层面对相同的经济事项都采用权责发生制核算,可以产生良好的政治效应,有利于改革的顺利进行。但是应注意的是,政府整体层面和机构层面的经济事项并不完全相同,而不同层级的政府发生的经济业务也有区别,如中央政府与市级政府的经济业务就存在差别,但是只有在各个层面对相同的经济事项采用同一计量基础,才能保证会计信息的真实可靠。

3. 权责发生制实施的方式。在政府会计改革过程中以权责发生制代替收付实现制是一种全新的挑战。不管实施权责发生制的程度如何,世界上大多数国家实施权责发生制都不是一蹴而就的,而是采取渐进式的实施方式。总结这些国家实施权责发生制的程序和步骤,主要有以下两个特点:①很少有国家采用完全的权责发生制或完全的收付实现制,大多数国家采用的政府会计计量基础都是综合权责发生制和收付实现制的双基础模式。②政府不同层面实施权责发生制的步骤也有所不同。如德国和意大利的中央政府至今仍没有实施权责发生制,其中央政府财务报表体系由一份以收付实现制为基

础的预算报表和一份资产负债表组成。而法国中央政府从1999年起逐步引入权责发生制来核算经济事项。新西兰政府在1989年引入权责发生制,其首先在部分部门试点,而后推广到所有政府部门(张雪芬,2006)。

基于以上分析,笔者认为,我国政治体制有别于西方一些主要国家,政府会计改革涉及面比较广,政府整体层面及机构层面的经济业务有所不同,借鉴其他国家政府会计改革的成功经验,采取渐进的方式推进我国政府会计计量基础的改革是十分必要的。总体来说,应遵循“明确内容、循序渐进、以点带面、统筹兼顾”的实施原则:①充分考虑我国国情,确定我国政府会计实施权责发生制的范围和程度,明确规定需要实施权责发生制的项目或事项,以便在各个层面实施时有据可依。②有步骤地选择部分机构或部门作为实施权责发生制的试点单位,选择试点单位时务必要考虑其代表性以及对权责发生制的内在要求等问题。③正确看待收付实现制和权责发生制的优缺点,摒弃“非此即彼”的观念,权衡两种计量基础的应用广度、深度和结合度,以真实地反映政府的财务状况和运营结果。

### 三、结论

收付实现制和权责发生制是两种不同的计量基础,其服从于不同的财务目标,不能绝对地说孰优孰劣。对于政府及其机构发生的经济事项,以收付实现制核算可以使政府了解现金流量状况,达到预算管理的目的,而运用权责发生制则有利于完整地核算政府运营的成本和费用,加强资产监督和管理,真实地反映政府的财务状况,尤其是对显性负债和隐性负债的充分披露,可以大大降低政府所面临的财政风险,对提高政府公共管理水平具有重要的作用。世界上大多数国家在政府会计核算中都曾经或正在采用收付实现制,这种计量基础加强了政府对现金收支合规性和合法性的管理。而近年来一些主要国家进行的政府会计计量基础改革经验表明,在一定程度上采用权责发生制可以弥补收付实现制在政府会计核算方面的不足。因此,在会计国际化进程中,为了增大财政透明度,使我国在国际资本市场上处于更有利的地位,我们必须结合国情,充分考虑政府会计改革的成本,实施双基础计量模式,坚持以收付实现制计量基础为主,逐步采用修正的权责发生制,以便能更真实地反映我国政府的财务状况和运营结果,使政府能更好地履行其受托责任。

【注】本文为财政部重点立项课题“我国政府会计概念框架确立与准则体系构建研究”(批准号:2009XZ001)的阶段成果。

### 主要参考文献

1. 王敏. 中国政府会计权责发生制改革论析. 中央财经大学学报, 2007; 9
2. 白彦锋. 基金会计理论与我国政府会计改革. 中央财经大学学报, 2007; 9
3. 刘玉廷. 我国政府会计改革的若干问题. 会计研究, 2004; 9