

关于政府会计权责发生制改革的若干思考

刘炳江

(西南财经大学会计学院 成都 610074)

【摘要】 本文在阐述我国政府会计现行收付实现制存在的问题和比较收付实现制与权责发生制两种会计核算模式优缺点的基础上,提出了我国政府会计实行修正的权责发生制的改革建议。

【关键词】 政府会计 收付实现制 修正权责发生制

《中华人民共和国预算法》规定,各级政府每年应向同级人大做上年财政预算执行情况报告并接受审查,报告的重要内容之一是当年政府财政收支结余情况。然而笔者通过对江苏、四川、青海和重庆四省、市 2007 年财政预算执行情况的调查,发现这些地方政府结余项目的内涵并不一致:一是格式、内容没有完全统一,即使有一定专业知识的财会人员也一时很难搞清其收支结余之间的关系;二是对结余项目基本上都做了不同程度的调整,至于结余项目是如何计算出的、结余项目的准确含义是什么,让人难以琢磨。

为何执行相同的预算会计制度,却产生不同的结余项目呢?为了解释这个问题,本文试以结余项目引出政府会计核算基础并探讨我国政府会计核算基础改革问题。

一、从结余项目看政府会计核算基础缺陷

《现代汉语词典》对“结余”的解释为:动词,结算后余下;名词,结算后余下的钱。同时对“结算”的解释为:把一个时期的各项经济收支往来核算清楚。财政部颁布的《行政单位会计制度》(财预字[1998]49号)规定:结余是行政单位各项收入与支出相抵后的余额。由此可以看出,结余是以实收实付为前提条件的,在政府会计中是指收付实现制基础上的结余。

然而一些地方政府财政预算执行情况报告中多数使用了修正的结余项目,即使用了权责发生制基础上的结余项目。很显然,这一选择与现行规章制度相矛盾,也凸现了目前我国政府会计收付实现制核算基础与经济社会的发展不相适应的弊端。随着我国社会主义市场经济体制的建立和逐步完善,实践呼唤改革我国现行的政府会计制度,亟须建立起与政府职能相适应的新型政府会计核算模式和会计准则。

从世界范围看,从 20 世纪 80 年代初开始,美国等发达国家先后进行了政府会计和预算改革,许多国家已基本建立起以权责发生制为核算基础的政府会计体系,并在实践中取得了比较好的效果。目前超过三分之二的经济合作与发展组织(OECD)成员国的政府会计都不同程度地使用了权责发生制。其中,新西兰、澳大利亚、英国等国家已经在政府会计中全面实行权责发生制;美国、加拿大等国家则引入了修正的权责发生制;许多发展中国家也开始对政府会计进行改革,逐步放

弃完全的收付实现制,在一定程度上采用修正的收付实现制或修正的权责发生制。可见,以权责发生制为基础的政府会计核算越来越受到国际社会的关注,以权责发生制为基础的政府会计核算逐步取代以收付实现制为基础的政府会计核算,已成为国际政府会计发展的新趋势。

二、两种会计核算基础的优缺点及选择

1. 收付实现制的优点和缺点。收付实现制坚持的是现金流观念,即收入与费用的确认以是否收到或付出款项为准,只有本期已收到的款项才记为本期收入,本期已付出的款项才作为本期支出或费用,而不论收入或费用的归属期间。其优点是能真实地反映政府的财政预算收入、支出,如实反映预算收支结果,便于落实预算余缺。

收付实现制的缺点是:①容易导致会计信息不真实。如年终“结余”实为已有用途、暂时无法支付的项目,实际上这个“结余”是收付实现制核算结果的一种不真实反映,是不真实的结余。②反映的财政财务信息不全面、不完整。如没有反映社会保险基金支出缺口、政府为企业贷款提供担保产生的或有负债、地方政府欠发工资及从世界银行等国际金融组织和向外国政府借入的外债等,会虚增政府可支配的财政资源,从而造成虚假平衡,对宏观经济决策和市场运行产生错误导向,不利于政府防范和化解财政风险,影响政府提供公共服务的能力。③资产确认、计量不合理。如存货的购入和固定资产的建造等采用分期付款的方式,导致资产确认不合理、会计信息缺乏客观性;再如现行的国有固定资产不提取折旧,导致账面固定资产严重脱离实际,虚增了固定资产总量。④无法反映政府的受托责任。⑤不符合国际惯例。OECD 成员国大多在政府会计中不同程度地引入了权责发生制,许多发展中国家也开始对政府会计进行改革,逐步摒弃完全的收付实现制,一定程度上采用修正的收付实现制或修正的权责发生制。我国是世界上许多大的国际组织的重要成员,我国的经济已是世界经济的重要组成部分,在经济日益全球化的今天,遵循国际公认的经济规则已经成为许多国家(尤其是大国)应尽的一项重要义务。因此,我国政府会计的收付实现制应尽快实行变革,以实现与国际政府会计的趋同。

2. 权责发生制的优点多于缺点。权责发生制即应计制,是以责任、义务是否发生或确认为标准进行会计核算的。其缺点是在披露现金流量信息方面不足,要求高,投入成本大。其优点是能客观、全面、真实地反映政府预算、财政、财务信息,有利于控制政府财政支出和优化公共资源配置;有利于政府负债管理,防范财政风险,提高绩效;能适应政府职能转换和财政体制改革的要求,建立满足社会各群体对公共信息需求和政府对绩效评价的制度;有利于增强公共信息的透明度,推进我国富裕、文明、和谐社会的建设步伐;有利于我国政府会计实现与国际惯例趋同。

因此,基于政府改革的要求,尤其是社会主义市场经济体制的建立和完善,权责发生制以其显著的优势,能成为收付实现制的理想的替代选择。

三、我国政府会计宜实行修正的权责发生制

我国政府会计核算基础选择权责发生制是不容置疑的,只是时间早晚和路径选择的问题。综合近年来理论与实务工作者的研究成果,笔者认为,我国政府会计核算基础改革的路径应选择次强式权责发生制(修正的权责发生制)模式,即以权责发生制为主,收付实现制为补充。

国际上,政府会计核算基础的改革路径主要有弱式权责发生制(逐渐拓展)、次强式权责发生制(分步到位)、超强式权责发生制(一步到位)等模式。笔者主张我国选择次强式权责发生制改革路径的理由主要有以下三点:

1. 现实基础。我国目前政府会计核算基础为完全收付实现制,在实际执行过程中,各级政府会计机构、组织和会计人员已经局部地、部分地采用了权责发生制,而且在国家文件中也不程度地使用了权责发生制,并取得了较好的使用效果,发挥了积极作用。财政部在2001年12月19日印发的《财政总预算会计制度暂行补充规定》(财库[2001]63号)中明确规定:“财政总预算会计核算以收付实现制为主,但中央财政总预算会计的个别事项可以采用权责发生制。”其中的个别事项主要包括:预算已经安排,由于政策性因素,当年未能实现的支出;预算已经安排,由于用款进度等原因当年未能实现的支出;动用中央预备费安排,因国务院审批较晚当年未能及时拨付的支出;为平衡预算需要,当年未能实现的支出;其他。该补充规定标志着我国已经开始关注政府财务信息的准确性,并且运用权责发生制正确反映年终结余项目。

不过,由于地方财政不参照执行上述补充规定,且该规定仅限于上述五种情形,因而其影响力有限。为配合财政国库管理制度改革,财政部于2004年12月30日印发了《财政国库管理制度改革单位年终结余资金账务处理暂行规定》(财库[2004]190号),明确财政预算单位在账务处理上应在年终将财政预算指标数与直接支付数及额度使用数之间的差额(即收付实现制下的“结余”)转入新设科目“财政应返还额度”借方,同时将其记入贷方“拨入经费”或者“财政补助收入”科目,这实际上是一种局部使用的权责发生制,在随后的财政国库集中收付制度改革中都使用了这种账务处理方式。两种核算基础在我国政府会计核算中已经不同程度地得到了应用,并

产生了良好的效果。因此,我国政府会计权责发生制的选择已经具备一定的现实基础,弱式权责发生制模式在我国已经局部实施并取得一定成效。

2. 配套改革基础。近年来,我国公共财政改革力度不断加大,部门预算、政府采购、国库集中收付、国有资产管理等改革的推出,为政府会计核算基础的改革做了较充分的准备,创造了必要的条件。尤其是国库集中收付管理改革工作的不断深入推进,在充分利用现代网络技术手段的基础上,各级政府财政国库部门充当了预算单位的“出纳员”,同时又充当了财政部门的资金“监管员”,实现了预算部门资金支付的事前监管,实时、有效、详细地记录和监管每一笔财政资金的流向和金额,有效地克服了权责发生制无法准确提供现金流情况的缺点,使得政府便于从宏观上控制预算,同时又全面地反映了政府的资产、负债等财务状况,进而合理安排政府预算,提高政府财务管理水平及全面反映政府受托责任,为次强式权责发生制模式改革打下了较坚实的基础。

3. 采用次强式权责发生制模式,可减少会计核算基础选择带来的机会成本,并对预防腐败产生积极作用。采取弱式权责发生制模式,坚持以收付实现制为主,部分项目以权责发生制作为补充,如日常核算实行收付实现制,年底将部分应计项目调整为权责发生制并对外提供财务报告等。如前所述,这些要求在我国其实已经得到了一定程度的实施。

应该看到,我们有些政府部门目前采用的弱式权责发生制模式还存在明显的不足:①应计项目只在年底时才予以调整,由于平时没有会计记录,缺乏事实依据,因而调整时难免出现主观估计、判断,使得数据的准确性大打折扣。②由于数据是主观估计、判断的,难免相关人员会借机做假,人为地“制造”或者“粉饰”应计项目,在“应计”、“不计”和“计多少”上同财政部门进行博弈。这样便难以形成客观、完整、科学的“应计”项目,导致各级汇总的“应计调整项目”缺乏真实性而无法使用。而采用次强式权责发生制模式则可以避免这种情况,平时的会计核算坚持权责发生制,部分特殊项目实行收付实现制,会计资料真实、完整,可以避免机会成本乃至腐败行为的产生。显然,采用弱式权责发生制模式必须加强监管工作,加大对应计项目的审计、监督,确保其真实、准确、完整。

综上所述,我国政府会计权责发生制核算基础改革的条件在实质层面上已经具备,需要进一步做好的工作是从法律层面提供保障,完善政府会计制度改革的法律法规。笔者认为,我国目前的政府会计改革没有必要按常规走完每一个步骤,可以跨过修正的收付实现制这一步,走次强式权责发生制改革路径,以减少改革成本,提高改革效益。

主要参考文献

1. 北京市预算会计研究会《政府会计课题组》.关于建立中国政府会计准则的研究报告.会计研究,2006;3
2. 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
3. 张雪芬.我国政府会计权责发生制改革之建议.财会月刊(会计),2007;2