

# 我国政府会计权责发生制改革之建议

江苏苏州大学商学院 张雪芬

**【摘要】** 由于权责发生制在公共管理中的显著作用,政府预算与会计权责发生制改革已经成为各国财政管理制度改革的重点。本文对经济合作与发展组织(OECD)国家采用权责发生制的有关情况进行了简要总结,指出我国应该积极借鉴国际经验,在政府会计中进行权责发生制改革。

**【关键词】** 权责发生制 政府会计 改革

## 一、OECD 国家权责发生制改革的基本情况

据了解,世界各国目前已有 20 多个 OECD 国家在政府预算和政府会计中全部或部分地引入了权责发生制,并取得了一定的成果。

美国芝加哥伊利诺大学陈立齐教授,把 OECD 国家政府会计实施权责发生制的改革模式概括为三种,即弱式改革、次强或强式改革、超强式改革。①弱式改革模式——修正的收付实现制。它主要是对某些有明确期间的应收款项和应付款项(如应付转移款、应付借款、利息费用、政府员工养老金等),按权责发生制加以确认。丹麦、法国、波兰等就采取这一改革模式。这一改革模式通过对部分应计项目的计量与确认,较真实地反映了财务状况、未来的现金需求和筹资需求,也部分考虑到了未来偿债能力,确认了政府及其机构所有的负债。②次强或强式改革模式——修正的权责发生制。它是较为彻底的改革,在此模式下,除实物资产不进行资本化和不计提折旧外,金融资产以及所有负债、收入和费用均按权责发生制处理。这意味着政府财务报表要素要按照相对完整的财务资源意义上的资产和负债来加以限定,收入、费用(折旧除外)也基本上反映报告主体资源的增减。目前冰岛、意大利等的改革基本上处于这一阶段。③超强式改革模式——完全的权责发生制。主要代表国家有新西兰、澳大利亚、英国等。在此模式下,不仅购建的实物资产将进行资本化处理、计提折旧,而且将资产范围扩展到国有的基础设施(如公路、桥梁等交通设施)。对于自然资源、军事设施等政府特有的资产,也以不同的方式予以披露。

如果从 OECD 国家实施权责发生制的层面来看,主要有三种情况:①整个政府层面和各级政府部门都采用权责发生制进行会计核算和编制财务报告,如美国、英国、澳大利亚、新西兰、加拿大、芬兰、瑞典。②比利时、德国、荷兰、葡萄牙、瑞士等在财政部门对各机构、部门拨付款项时,按收付实现制进行会计核算和编制财务报告,各政府机构或部门在取得收入和发生支出时,则采用权责发生制进行会计核算和编制财务报告。这些国家一方面希望确保传统上财政拨款总体控制,以便于与现行预算比较,另一方面希望先加强一部分政

府部门的绩效管理,走循序渐进的道路。③在整个政府层面上采用完全的或修正的权责发生制,但各政府机构或部门仍按收付实现制处理,如意大利、希腊等。

如果从 OECD 国家实施权责发生制的推进方式来看,主要包括以下三种:①采用“一步到位”的方式,即政府会计的核算基础直接由收付实现制改为完全的权责发生制,其代表国家有新西兰、澳大利亚、英国等。②采用“分步到位”的方式,即先由完全的收付实现制过渡到修正的收付实现制,再由修正的收付实现制过渡到修正的权责发生制,最后由修正的权责发生制过渡到完全的权责发生制,其代表国家有加拿大等。③采用“逐步扩展”的方式,即先是根据实际情况对部分收入、支出项目或对部分资产、负债项目实行权责发生制,此后再逐渐推广扩大,其代表国家是美国。

如果从 OECD 国家实施权责发生制的范围(主要表现为政府会计与政府预算是否协调推进)来看,也可以分为以下三种情况:①在政府会计和政府预算上均采用权责发生制,即不仅政府会计核算和财务会计报告采用权责发生制,预算编制和报告也采用权责发生制,如新西兰、澳大利亚、英国等。具体实施时,先在政府会计中采用权责发生制,然后在预算编制上采用权责发生制。这种做法保证了预算信息和会计信息的一致性,有利于对预算执行情况的比较和控制。同时,在预算编制中反映政府运营成本,将成本与绩效目标有机联系起来,促进了绩效管理。②在政府会计核算和财务会计报告中采用了权责发生制,在预算编制上对部分项目采用权责发生制,例如加拿大。③在政府会计核算和财务会计报告中采用了权责发生制,但在预算编制上仍采用收付实现制,例如美国、法国等。在 OECD 国家中,属于上述第一类“激进派”的占 OECD 国家总数的 10.3%,属于上述第二、第三类“中间派”的占 24.1%,其余大多数国家都没有在预算中采用权责发生制。由此可见,权责发生制预算改革进程比权责发生制会计与财务报告改革明显要慢。

## 二、我国政府会计采用权责发生制的现实选择

笔者认为,应该积极借鉴国际先进经验,并结合我国的实际情况,采用“分步到位”的方式进行权责发生制改革。

1. 在各级政府的会计和财务报告中采用统一的修正的权责发生制基础。在国际上,各国政府采用权责发生制的范围是不同的。有的国家各部门采用权责发生制会计和预算,但政府总体的预算和财务报告中仍保留收付实现制;有的国家在中央政府和地方政府中采用不同的会计基础,只在地方或者只在中央采用权责发生制。我国地方政府虽然有自己的预算和财政自主权,但是主要的财政经济制度和政策都是统一的。各级政府会计和财务信息的一致性和可比性有利于宏观经济管理和财政管理,因此我国中央政府和地方政府有必要实行统一的会计基础,即选择统一的修正的权责发生制应用模式。

2. 政府会计和财务报告采用修正的权责发生制,而预算仍然可以采用收付实现制。预算当年的财务计划,也是政府收支的重要控制工具,显然收付实现制基本上能够满足预算功能实现的要求。因此在各国的改革实践中,很多国家的预算仍然采用收付实现制,少数国家在政府会计、财务报告和预算方面采用了权责发生制。其实,即使在采用权责发生制预算的国家,预算文件中也必须有一张在收付实现制基础上编制的现金流量表。

由于我国政府当年收支的信息是决策部门和预算管理部门关心的主要内容,再加上对预算资金使用合规性的反映与审查仍然是我国现阶段预算管理的重要任务之一,收付实现制预算能够较好地满足这些基本要求,因此建议在政府会计和财务报告中采用权责发生制,而在预算中仍然保留收付实现制,这样有利于信息处理的简化和预算制度的稳定。收付实现制预算缺少长期信息的缺点,这可以通过编制多年期的滚动预算予以弥补。由于会计基础不同,在以权责发生制为基础的财务报表和以收付实现制为基础的预算执行结果之间会产生很大的差异。但从美国的实践经验来看,通过财务报表和预算之间的对账处理,两者是可以实现衔接并达到协调一致的。

3. 循序渐进地采用修正的权责发生制。根据我国的实际情况,应该采用“分步到位”的方式,但应当以完全的权责发生制作为一个长期的目标。从当前趋势看,修正的收付实现制已逐渐被各国所淘汰,而实行完全的权责发生制则意味着对政府固定资产的大规模重新评估,考虑到我国政府会计报告范围尚未确定,以及采用“一步到位”方式带来的舞弊可能性和成本效益原则,也不宜尽快采用。

最常见的修正的权责发生制形式是对确认资产和负债的范围做出限制,例如:确认非金融资产,但对国防基础设施和文化资产在建造或取得时确认费用;只确认短期金融资产和负债;确认所有负债但不包括养老金负债等。做出上述限制的原因是因为这些资产和负债的确认存在技术上的困难,计量成本过高或对政府管理影响不是很大等。

我国政府会计和财务信息主要是满足政府管理需要和反映政府履行受托责任的情况。由于现阶段计量技术和成本的限制,我国适宜逐步采用修正的权责发生制。资产和负债的确认范围可以包括现金和财务资源、流动负债和长期负

债。①对有明确期间的往来款项、国债还本付息费用等,按权责发生制加以确认。通过对部分应计项目的计量和确认,能更真实地反映财务状况,未来的现金需求和筹资需求也能更明确。同时,还能部分地考虑到未来的政府偿债能力,确认政府及其机构所有的负债。②对某些预算收入可按权责发生制加以确认。例如房产税、车船使用税、政府间补助收入和下级的上解收入等。由于我国对房产税和车船使用税实行按年计征、分期缴纳,且这两项税源稳定,因此可以按年初已批准的预算确认收入。另外,我国规范的转移支付制度正在形成,均衡拨款将是最重要的转移支付形式。因此,也可以根据年初批准的预算对政府间补助收入和下级的上解收入按权责发生制进行确认。③对部分支出项目可采用权责发生制核算。例如,财政总预算会计对预算单位的年终结余资金、政府间上解支出、补助支出以及其他年终应付未付的事项可以采用权责发生制进行处理。今后应在试行过程中不断总结经验,逐步推广到地方政府预算会计和行政事业单位会计,以正确反映预算年度结余的真实情况。④对国债转贷资金、世界银行贷款、外国政府借款等债务可以采用权责发生制进行核算,以全面反映政府债务情况,加强各项政府债务的管理,客观反映政府可支配的财政资源。目前,行政事业单位会计可以对欠发职工工资、需要分期摊配的大宗服务消耗或购买性支出等会计事项采用权责发生制予以确认。

虽然对政府部门的固定资产计提折旧有利于更好地实施绩效管理,有利于准确考核部门公共服务的成本耗费和效率水平,但是这需要对现有的大量政府固定资产进行估价,同时涉及部门预算编制的问题,需要耗费较高的成本和较长的时间。因此,笔者建议在我国政府会计和财务报告制度改革的初始阶段暂时不实行这一办法,而是逐步创造条件,将其作为第二阶段改革的主要任务。近期财政部应该制定行政事业单位资产清查办法,尽快对行政事业单位国有资产开展一次全面的清查,为全面核算政府的固定资产做好准备。

另外需要说明的是,由于历史原因,我国政府对养老保险负有相对较大的责任,我国的国有企业总规模之庞大也是其他国家不能比拟的。虽然从政府所担负的责任来说,理应将养老保险、国有企业财务数据放入政府会计和财务报告范围内,并采用权责发生制进行计量。但是,由于技术上的难度和计量成本很高,同样可以留待后期解决。此外,也可以借鉴美国的相关经验,将这方面的会计信息放在政府资产负债表以外进行报告。

综上所述,笔者认为,我国政府会计在引入权责发生制上应采取渐进式的改革,还应该注意在资产和负债项目的应用上采取对称的方法,即同等对待性质和期限相同的资产和负债,以避免利用权责发生制进行人为操纵。

#### 主要参考文献

1. 财政部会计司. 欧洲政府会计与预算改革. 大连: 东北财经大学出版社, 2005
2. 陆建桥. 关于加强我国政府会计理论研究的几个问题. 会计研究, 2004; 7