



对我国预算会计 引入权责发生制的思考



同济大学 杨柳 吴泗宗(博士生导师)

当前世界各国都在进行公共管理方面的改革,其中十分重要的一点是实行权责发生制预算。权责发生制预算不仅是深化财政管理与预算改革的一部分,而且权责发生制预算将逐步成为今后一个时期各国预算编制以至政府会计改革的主流趋势。一些 OECD(经济合作与发展组织)国家进行权责发生制预算改革的实践对我国预算管理改革有很多值得借鉴的地方。虽然目前我国的预算会计仍以收付实现制基础为主,但局部性地引入权责发生制也是可行的和必需的。

一、目前我国预算会计改革中完全引入权责发生制的条件尚未成熟

虽然收付实现制基础在我国财政管理和政府预算实践中的弱点逐步暴露出来,加上受国际上的影响,我国转向权责发生制基础的压力在逐渐增大,但现阶段系统地将收付实现制基础转向权责发生制基础的条件还不成熟。

1. 合规性目标仍是我国财政管理的重点。越来越多的发达国家转向权责发生制,主要动力是追踪结果导向,由投入预算转变为产出预算。其中,合规性是所有管理系统最基本的问题,而这正是发达国家在长期的管理实践中较为成功地解决了合规性问题之后财政管理重心的转移所导致的。相比之下,我国的财政管理与预算系统距离解决合规性问题还需一段时间。目前,预算和财务系统(以及其他方面)的违规现象在支出机构中十分严重。此外,我国当前的预算管理改革包括部门预算、政府收支分类等政府采购制度和国库集中支付制度等,它们还基本停留在投入预算阶段。由于收付实现制基础在公共部门扎根已久,没有哪个国家能够在收付实现制基础的政府会计报告和预算仍然存在很大问题的情况下成功地转向权责发生制,强行转变会计基础可能会产生更多、更严重的问题。实际上,目前最突出的问题如总预算会计的覆盖范围过于狭窄等与所采用的收付实现制基础本身并无直接联系,这些问题可以在不完全变更现有会计基础的前提下解决。实践表明,我国的情况与发达国家相比还有相当大的差距,合规性目标仍是目前财政管理的重点,因此转向权责发生制会计基础的条件尚未成熟。

2. 应理性看待国外实践。发达国家在转向权责发生制基础的会计、财务报告甚至预算方面已经取得了比较大的成就,但这个成就仍然是十分有限的。在改革过程中属于会计层面的问题,比较明显也相对比较容易解决,它只是借助财务报告对政府主体的交易和事项的后果进行事后描述,以满足社会公众及政府自身对信息披露的要求。预算不仅涉及政府与其他社会经济组织,而且涉及资源分配问题,较为复杂,

因而采用权责发生制预算的只有新西兰、澳大利亚等少数国家,其他国家基本上还处于摸索、尝试阶段。与收付实现制基础相比,权责发生制基础确实具有许多内在优势,特别是在提供全面、前瞻性的信息方面以及提供与绩效相关的成本信息方面。然而,实施权责发生制的条件相当严格,特别是需要有严格的数据、技术、技能方面的配套协同并且要达到高质量管理的要求,如果过量或不切实际地引入权责发生制,将会影响会计报告和预算系统的可靠性。

3. 要权衡预算会计中引入权责发生制的收益和代价。在考虑通过会计基础的转换来解决预算会计系统的现存问题时,要权衡政府会计基础转换的收益和代价。一类是必须采用权责发生制才能解决问题,但需付出较高的政治代价和经济成本;另一类是采用权责发生制可以解决问题,但需付出较高的政治代价和经济成本;还有一类是不需要采用权责发生制就可以解决问题,且政治代价和经济成本较小。第一类情况是可以立即着手进行权责发生制改革的,如为了解决现行预算会计基础下的年末结转事项合理不合规的问题,财政总预算会计和单位预算会计年终对上下级结算事项的处理方法,就运用了权责发生制。财政部于2000年印发了《财政总预算会计制度》暂行补充规定,确定中央财政总预算会计的部分事项采用权责发生制,标志着我国已经开始关注政府财政信息的真实性,并且运用权责发生制正确反映年终结余情况。第二类情况则需要慎重考虑,暂缓施行。第三类情况则应该采用其他

应用层次	立法规定的预算编制基础				未充分实施计划转轨的情况			
	应用范围	完全的权责发生制	除资本化、不计资产折旧外,均按权责发生制	除特定交易外,均按收付实现制	完全的收付实现制	转轨工作已经完成	正在积极推动转轨工作	补充揭示权责发生制信息
澳大利亚		是						
新西兰		是						
英国		是						
加拿大			是				是	
丹麦				是			是	
芬兰			是					
法国					是		是	
意大利			是		是			
荷兰					是	是		
冰岛			是					

手段来解决问题,不需要改变收付实现制基础。

二、我国预算会计基础改革的现实选择

1.一种会计基础为主,几种会计基础并存。发达国家的实践表明,由于受许多因素的制约,在预算会计系统中采用某种单一的会计基础可能行不通。实际上,目前多数国家(包括转向权责发生制基础的发达国家)在采用一种会计基础为主的同时,也采用其他会计基础,形成若干会计基础并存的格局。这些并存的不同会计基础经常出现在不同的领域,包括政府整体与机构之间、中央政府与地方政府之间,政府会计、财务报告与预算系统之间,收入确认与支出确认之间以及不同支出机构之间。上表反映了一些 OECD 国家权责发生制预算的实施状况。

在 OECD 成员国中,至少有 11 个国家在预算管理中一定程度上采用了权责发生制,存在着至少两种会计基础。一种会计基础为主、几种会计基础并存的格局,对于我国目前而言也应该是一种理性的选择。其部分原因在于:我国有众多的支出机构和多层次的政府结构,彼此之间的具体情况差别很大,而且可能某种会计基础在有些领域较难实行,但在其他领域则相对比较容易实行。国际上即便是已经在政府预算会计实行权责发生制的国家,也没有完全抛弃收付实现制。如各国均有一张以收付实现制为基础编制的政府预算会计报表——现金流量表,以弥补权责发生制在披露现金流量信息方面的不足。权责发生制能够全面反映政府的资产和负债情况,收付实现制能够反映现金的流入、流出及存量情况,只有将两者有机结合,才能够反映政府财务状况的全貌。

2.逐步引入权责发生制。向权责发生制转换,世界上除少数国家外,通常都有一个渐进的过程,而不是一步到位的。各国政府对于预算会计改革的推进方式和实施范围主要有以下三种:①采用一步到位的方式,即对政府会计的核算基础直接由收付实现制转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改为完全的权责发生制,加拿大就是采用这种方式;③逐渐扩展方式,即根据实际情况对部分收入、支出项目或部分资产、负债项目实行权责发生制,此后再逐渐推广,美国就是采用这种方式。

结合我国的实际情况,预算会计核算基础由收付实现制向权责发生制的转换,应采用分步进行、整体推进的原则展开,具体可分两步进行:第一步主要是以收付实现制为主,对与揭示和防范风险相关的项目进行权责发生制核算或进行披露制度的改革;第二步主要是对与促进管理和效率相关的项目进行权责发生制改革,待条件成熟时,由修正的收付实现制逐步转变为修正的权责发生制,即以权责发生制为主,但对某些会计事项仍采用收付实现制。同时,对非营利组织会计改革则可一步到位,由修正的收付实现制直接转变为完全的权责发生制。

为保证我国预算会计信息的可比性,满足国家宏观管理和经济决策的需要,预算会计改革应适用于所有的预算会计主体,即中央和地方财政总预算会计、中央和地方预算单位

会计同步实施。

3.做好当前的工作。

(1)对于国家财政改革中出现的某些新业务事项采用权责发生制予以处理。在政府采购过程中,可能会出现不同的情况:如有的材料已到,但发票账单未到;有的发票账单已到,但材料未到;有的采用分期付款方式;有的采用一次性付款方式。这些付款方式在收付实现制下只能在实际拨款时按拨款金额确认和计量财政支出,这显然不能真实地反映预算的执行情况,因此应按权责发生制进行处理。另外,在工资统发过程中,对于出现的少数欠发工资及欠发退休养老金的情况,因这类支出具有可计量性且政策性很强,代表政府的义务和受托责任,因此应按权责发生制进行确认。

(2)预算单位的收入核算采用权责发生制。实行部门预算后,预算单位的年度收入项目较为稳定,而且确认和计量收入的依据也容易取得。因此,对预算单位的收入款项应根据经审批的预算计划在经济事项发生时予以确认。其中,对财政安排的预算资金和预算外资金计划部分,在年度预算执行过程中应按国库和财政专户实际拨付额确认。年度终了后,财政当年应拨未拨的预算资金和预算外资金,如果财政部门仍决定留给预算单位使用,则预算单位应按权责发生制计为当年收入,同时增加应收款项,下年度收到财政部门拨入上年未拨付的款项,应作减少应收款项予以反映;如果财政部门对上年未拨付的预算资金和预算外资金决定收回,则预算单位不能将其确认为收入。财政总会计应对各项收入按收付实现制进行确认,对应退未退税收、应补未补企业亏损采用权责发生制核算。

(3)支出的核算采用权责发生制。关于支出的核算,政府财政支出应按权责发生制预算确定的支出预算数额和支出范围,在应归属的会计期间分别确认。考虑到国库集中支付制度改革后预算单位支出情况比较单一,为了加强对预算单位支出的管理和监督,仍应采用收付实现制。但对事业单位经营性支出项目,应采用权责发生制核算。

(4)选择社会保障支出和债务收支科目应采用权责发生制。第一,按权责发生制原则对政府债务进行确认和计量,尤其是要注意对政府直接隐性债务和或有债务是否做到了较为准确地确认和计量。由于在收付实现制下以前年度的大量举债没能在债务发生时就确认其应该承担的经济责任,也没有对已形成的潜在债务风险在各个会计期间进行合理的分担,致使越来越重的债务负担成为制约地方财政可持续运转的一个重要因素。因此,应从地方财政的可持续运转出发,对预算会计主体所承担的债务风险进行合理的确认和计量,以便防范和化解现实和未来的偿债风险。另外,在政府债务收支处理方面,对国债等国内外借款和对外发行债券的利息应按权责发生制处理。第二,对政府未来应承担的政府公务员的养老保险和纳入社会保障体系中的未来应支付的社会保障支出应按权责发生制确认。由于人口老龄化使得健康和退休计划的成本迅速增长,虽然是未来的支出需求,在以后年度才会支付,但为了减轻政府未来工作正常开展的压力,实现可持续发展,政府应合理预算这些未来的支出需求,并制定出会计期间应负担的未来支出需求的负担办法。□