

浅谈预算会计引入权责发生制问题

<http://www.crifs.org.cn> 2005年11月25日 刘延辉

传统的政府预算编制和预算会计核算一般以收付实现制为基础。随着社会的不断进步与发展，一种较收付实现制更加全面、完整、准确地反映政府综合财政经济状况的核算基础—— 一权责发生制逐步被引入政府预算编制和会计核算领域。自20世纪90年代以来，西方一些主要国家在政府预算

编制和政府会计核算中逐步引入了权责发生制，并成为这一举措的先驱，随着时间的推移，这一成果已被越来越多的国家关注和运用，逐渐成为当今世界预算编制和政府会计核算的一个主流趋势和发展方向。改革开放以来，中国财政体制改革的重点集中在财政收入管理方面，财政支出相对滞后，从1998年起，随着财政部财政支出方面的改革，积极推进部门预算编制改革并积极推进以建立国库单一账户为核心的国库管理制度改革以及在更大范围内实行政府采购制度改革的不断深入，权责发生制预算会计改革已成为财政体制改革的重要方向。本文将围绕这一主题，对我国预算会计引入权责发生制的一些相关问题进行研究。

一、我国预算会计引入权责发生制的必要性

我国的预算会计、报告和预算系统一直采用收付实现基础，随着财政体制改革的不断深入，以及国外财政管理改革的新动向，我国引入权责发生制的压力日益增大。因此，通过国外政府在政府会计、预算编制及财政报告中运用权责发生制情况的研究，并结合我国的国情，笔者认为在我国预算会计中引入权责发生制有着重要的意义。

(一) 引入权责发生制可以更好的评估和管理财政风险许多迹象表明，90年代中期，中国政府的财政风险逐步加剧，局部性的财政危机在基层一级已经相当普遍，并有可能蔓延到上级政府，从而对政府的财政可持续性造成严重危机。而解决这一问题的前提是获得前瞻性信息，以便在危机出现之前能采取必要的调节措施。与收付实现制基础相比，由于确认和记录交易的时间大为提前，权责发生制基础在提供这类信息方面显然更有优势。原因在于在政府引入或有义务或提供一项免税时，在

预算中并没有支付任何现金，因此收付实现制基础的会计系统不能评估和管理这类财政风险。对于管理跨年度交易引起的风险，采用权责发生制也具有明显的优势。国际会计师联合会在“###\$ 年发布的名为“核算和报告负债”的研究报告中指出：没有完整的关于债务、或有事项和承诺的信息，政府和政府财务报告的其他使用者就不可能对政府财务状况作出现实的评估，而这种评估是制定关于服务供应数量与质量决策的基础。如果立法机关、政府管理者只有一些关于或有事项的不完整的信息必然给决策的制定带来较高的风险。基于此，该份报告提出一项明确的建议：为满足信息需求，政府必须至少将会计基础的范围转向修正的权责发生制基础。

(二) 引入权责发生制是增加财政透明度的需要

国有资产流失在最近10年是我国比较严重的问题，造成这一现象的原因很多，但信息问题是其中之一。收付实现基础虽然可以确认和记录部分资产，但对资产和负债的记录是非常有限的。特别是不能确认和记录固定资产、基础设施和其他长期资产，由于没有相应的现金流，固定资产的折旧也不能在收付实现基础会计中作任何报告。这样的内容还包括大多数长期负债，由于缺乏资产和负债方面的信息，各级政府和支出机构对于政府资产和负债的管理相当脆弱，近年来为了弥补这项工作的缺陷，政府已组建新的国有资产管理机构来加强对国有资产的监管，权责发生制会计可以确认和记录全部负债和资产，这是收付实现制基础会计无法实现的。另外，公共部门的活动和目标本是非营利的，采用收付实现制是比较合适的，但这并不意味着公共部门没有营利性活动，实际上，每个国家的公共部门都多少从事一些商业目的的活动，只不过程度和方式不同而已。中国公共部门的盈利性活动的相对规模比其他国家都多，这与中国特殊国情和计划经济的背景有关。而对盈利交易的确认和记录正是权责发生制基础的优势，这也正是权责发生制基础在企业财务会计领域得到广泛应用的原因。因此，公共部门的盈利性活动可以在权责发生制基础下得到更好的记录与报告。

(三) 国际社会改进政府会计的努力带来的改革压力

发达国家最近半个世纪以来的政府会计改革主要经历了两个阶段。第一阶段的改革侧重于将政府会计的核算范围从财政收入和财政支出扩展到政府资产和负债方面。传统上政府会计的覆盖范围大体限于确认、记录和报告政府的财政流量交易，包括收款交易和付款交易，相比之下，对于政府资产和负债的记录非常薄弱。随着政府规模的扩展和政府更加全面的介入经济生活，政府对资产和负债的规模越来越大，政府从事的盈利性流动越来越多，发展更为全面的政府会计显得越来越重要。在此背景下，发达国家20世纪60年代至70年代实施绩效预算的实践，提出了对政府的商业性活动进行管理的要求，加上国民账户核算方面的要求，促使一些发达国家开发了覆盖到负债和资产的政府会计体系。联合国在权责发生制基础上针对政府部门建立起来的国民账户体系，也成为激励政府会计变革的重要诱因。那些盎格鲁—萨克逊文化传统的国家，特别是新西兰、英国、加拿大、澳大利亚等国是第二阶段改革的先驱，其中新西兰走在了所有国家的前面。这些国家近期改革的共同特点是以政府会计改革支持结果导向的公共管理。在强调结果导向的管理模式中，管理者关注的中心问题是：公共组织使用公共资源产生了什么有意义的结果，得到这些结果付出的代价有多大，回答这两个基本问题需要有成本和绩效信息，但传统的收付实现制基础会计无法提供这两类至关重要的信息。

转向权责发生制基础政府会计的改革就是在这一背景下推动的。

二、我国预算会计引入权责发生制的设计改革我国预算会计的核算基础，是在我国经济体制和财政管理体制不断深入以及中国加入WTO大环境下提出的。改革的目的是使政府与预算会计提供的信息能够更好的反映政府的受托责任的履行情况，更能客观、准确地反映国家预算的执行结果，全

面反映政府整体的财务状况和财政政策的可持续性。

(一) 总体思路

我国预算会计引入权责发生制的总体思路是：以受托责任作为中国预算会计核算基础改革的目标，立足于中国国情，借鉴西方国家改革的成功经验，分析收付实现制和权责发生制优缺点，逐步确定收付实现制和权责发生制的适用范围，采用两种会计基础并存的格局，以达到全面反映政府履行职责的情况以及财政资源使用及其结果的情况。

(二)收付实现制与权责发生制的比较分析收付实现制与权责发生制之间的根本差异在于会计确认的时间不同。

这一根本差异带来了两种会计基础下会计记录方法的差异和核算功能的不同。

收付实现制以会计期间款项收付为标准入账，会计记录方法比较简单。但对各期收益和费用水平的反映却不尽合理。当收入实现和收到款项的时间不在同一期间时，收付实现制会计记录的收益便不能代表当期营业活动的真实结果；同样，当费用发生与支付不在同一期间时，收付实现制会计记录的费用便不能正确反映当期营业活动所支付的代价。因此，收付实现制基础所计算的损益并不能公正客观地表达经营结果。

权责发生制即收入和费用的确认以权力已经形成和义务已经发生为标准。权责发生制会计记录方法较为复杂，但是较好的克服了收付实现制的缺陷，能够比较正确地反应各期费用水平和盈利情况。权责发生制是现代企业财务会计的一项基本特征。

预算会计作为核算政府预算资金的收支活动的会计，在政府会计中处于重要的地位。预算政府最主要的财务计划。传统的收付实现制预算有以下几方面的好处：1，收付实现是评价政府对经济影响使用的较广和较习惯的指标之一；2，收付实现易于追踪，适应公共部门预算强调控制和确保不超支的传统管理办法；3，对大部分的政府行为来说，形成政府债务的交易发生时间和未清偿债务而支付收付实现的时间之间间隔很短。因此，一般来说，收付实现既能提供充分的信息，又能实施有效的控制，但同时收付实现制的缺陷也日益明显：即不能预警某些决策的长期影响，难以全面反映政府的财务状况和提供关于政府行为的长期持续能力的信息；不能将政府服务的成本与绩效配比，难以满足更加注重成果的公共预算管理制度改革的需要等，因此，需要引入权责发生制来弥补收付实现制的不足之处。权责发生制预算不只是一种孤立的技术方法，而是公共管理领域全面改革的一个部分，这些改革试图通过增加透明度即采用更分权、更强调绩效的管理方式，提高公共部门的效率。权责发生制提高了决策用预算信息的完整性和有用性，能够更好的将成本和绩效进行配比；提供全部成本的信息，鼓励进行长期管理和制定长期政策；提高预算报告的一致性和可靠性。可见收

付实现制和权责发生制对预算会计核算和报告各有利弊，它们不是完全对立的、排斥的，而是可以互相补充的，共同存在的。这两种核算基础可以根据具体的会计事项和特定的环境、条件选择较为合理的核算基础，使之各自发挥优势。实际上，权责发生制更有利于反映政府的资产和负债，可以帮助进行经济决策；而收付实现之更有利于反映政府的收付实现流入和流出以及结存，以帮助政府做出近期或未来借债的决策，因此，只有两者进行有机的结合，才能全面的反映预算资金的运行及政府财务状况的全貌。

(三)权责发生制和收付实现制核算范围的确定

1、财政收支核算中的权责发生制的改革

财政总预算对财政收入的核算，仍以收付实现制为主。预算单位的收入项目，可以采用权责发生制予以确认和计量。支出的核算，原则上采用权责发生制，对预算单位的经费支出，仍采用收付实现制。

2、政府债权债务的权责发生制改革借入债务的核算仍按现行办法处理，其中：对借入债务应承担的利息费用，应采用权责发生制原则，根据约定的利率和借款期限，分年按月提取利息费用。提取利息费用时列报支出，并转到负债项下做暂存或应付款处理；支付利息时作冲减暂存或应付款。在

借出债务时，做应收或暂存款项处理；收回时，作冲减应收或暂付款项处理。但债券回收的不确定性较大，特别是政府财政债券无法回收，而形成的坏账损失较多。因此，财政总预算会计有必要对借出债权采用权责发生制原则，按借出资金额度的一定比例建立坏帐准备金，分期分摊债务风险和坏账损失。

3、在社会保障核算中的权责发生制改革对于政府财政总预算会计，政府财政应按权责发生制预算要求，社会保障需求本期应分担的经济责任列入年度支出预算。预算单位对未来社会保障需求应承担的经济责任，应按权责发生制原则，列报当年支出。

4、在固定资产购置与耗费核算的运用目前，预算单位固定资产按购置取得时的费用做支出，对跨年度购置的固定资产，按当年实际支付的金额列报支出。今后应对固定资产的购置成本进行资本化，在实际使用耗费时，按权责发生制原则和持续经营的假设进行分期确认和分摊固定资产成本。

对政府及其部门运转过程中所耗费的固定资产成本，通过分期提取折旧的方法予以确认和核算。这样既可以客观反映出政府及其部门运转过程中的实际耗费的成本，评价政府及其部门的绩效，又可以建立资产更新储备基金。同时，是财政单位固定资产更新投入，由以前的一次性和集中性投入，变为对部门和单位折旧基金不足部分的补偿。从会计年度来看，提取折旧基金将会增加单位的财务负担；但从长期来看，可以将资产购置所需的财力在若干会计期间平均分摊，均衡财政预算单位在大型资产购置方面的压力，在持续经营的假设下，将固定资产予以资本化，并在其使用过程中分期核算其耗费的成本，这样比按收付实现制列报支出更能形成良性循环，也便于正确界定部门的绩效。

作者单位：山西省财政厅国库支付中心

文章来源：山西财税 （责任编辑： x1）

