

公共预算引入权责发生制的思考

文/李林林 肖丽雅 郭斌

一、公共部门传统的收付实现制预算

收付实现制即以资金的流入来确定收入。收付实现制预算就是现金收支的时间作为预算记录的标准，各国的中央政府预算都曾采用收付实现制，它对于确保政府行为的合规性是有利的。政府可以通过控制其下属单位的现金支出状况来达到控制的目的。现金易于跟踪和监督，很符合公立单位强调控制和确保不超支的传统做法。但是，很明显，收付实现制预算与实际，或者说“应该”是有很大差距的，这种差距导致了收付实现制的几个缺陷：首先是易于操纵。其次，收付实现制在收集信息时提供的经济事项可能是最晚的记录。某一年度内预算决定产生的现金流量，不能反映有关资产、负债的重要信息，也不能预警某些决策的长期影响。到了信息被记录时，发生的事件已不可逆转。另外，收付实现制难以提供准确的成本信息，不利于业绩管理。有的资产可供若干期间使用和耗费，整个政府的实际成本和单个产品和服务的具体成本，可能在某几个期间被高估，而在另几个期间被低估。现金流量不能恰当地将年度中耗费的资源与提供的产品和服务进行配比，难以充分评价某一业绩的成本。

二、改革中的权责发生制预算

(一) 权责发生制预算提高了预算信息的完整性和有用性

1、权责发生制预算采用公认会计准则在资源耗用期间确认预算成本，方便比较支付部门之间、支付部门和私立单位之间的运作情况，有利于改进成本与业绩的配比关系。因为权责发生制信息反映了一个时期内提供产品和服务所耗资源的成本，所以权责发生制比收付实现制更准确、更全面地反映了政府行为的成本。权责发生制预算在确认提供产品和服务的成本时，如雇员的递延报酬（未来支付的养老金），并不要求发生即期的现金支付。同时，权责发生制预算又会将一些现金开支的成本分摊到各个受益期间。因此，权责发生制能更好地反映政府行为所实际耗费的资源。由于权责发生制预算信息与其它财务和业绩指标之间更具可比性，权责发生制预算有助于了解业绩的成本。支持者认为，如果预算和财务报表都采用权责发生制，那么在要求的和拨付的预算金额与财务报表和其他业绩报告反映的实际结果之间进行比较就变得更加容易了。因此，权责发生制预算有助于充分认识预算与业绩之间的关系。

2、提供长期资产负债观，通过改进资产和负债的预算问题，以便评价某些政府行为的稳定性并鼓励政策和管理方面的长期行为。权责发生制预算引入了资产负债观，改进了信息，有利于加强政府的管理责任，采用权责发生制预算的国家，通常要求表决通过对与预期经营表中的费用相似的项目的拨款，由此，在预算辩论中引入了资产负债观。具体做法是：(1)在拨款金额中包括与单位的资产和负债变动有关的费用；(2)要求预算报告中包括基本财务报表。权责发生制预算拨款通常反映了某一财政年度内发生的成本，所以提供了与经营表相近的信息。经营表确认了某一时期的收入和费用，反映了资产负债表的变动。例如，折旧减低了资产负债表中资产的价值，增加了经营表中的费用。权责发生制预算提供与预期经营表相近的信息，即预算损益表，所以它也反映了资产负债表的变动，如折旧或养老金负债的变动等。因此，支持者通常认为，权责发生制预算有利于更充分地评价政府对其资产和负债的管理状况，因而更充分地评价长期的财务健康状况。

3、加强政府的经营责任，通过提高预算信息的透明度、可靠性和一致性。由于会计准则是独立制订的、经充分论证的和已被理解的，以会计准则为基础的预算会提高预算信息的一致性和可靠性。有人认为，公众较熟悉私立单位的会计准则，所以这样的预算更易让人理解、更透明。例如，新西兰认为采用私立单位或其它已有的应计会计准则提高了信贷市场对政府财务管理的信任度。

(二) 权责发生制预算通过成本——产出之间的联系改进了政府的业绩管理

1、权责发生制预算支持更分权、更强调业绩的经管责任制度。一些国家使用权责发生制预算支持更分权、更强调业绩的管理制度，如新西兰和澳大利亚。新的制度赋予部门管理人更大的自主权，他们负责在预算成本内提供特定的产品和服务，同时在使用资源方面也有更多的自由。新西兰和澳大利亚通过产出拨款和权责发生制预算的结合，而不是通过单一的权责发生制方法，改善了业绩管理。产出拨款为生产“产出”（以政府名义生产的产品和服务）所需的全部资源提供资金，包括折旧和养老金费用等不需要立即支付现金的成本。为了营造商业化的环境，在可能的情况下，拨款将反映政府愿意支付给部门的产出的公允市价。部门管理人在使用投入（工资、物料、资本等支出）生产指定产出的过程中有很大的自由权。这种做法体现和支持了一种观念：公立单位应该尽可能按私立单位的模式进行运作。由于权责发生制下的预算确认与资源耗费更一致，所以支持者认为权责

发生制为分析一定业绩的全部成本提供了更好的基础。例如，雇员的养老金，有可能在很多年都不需要支付现金，在实际上，在预算年度内已经有成本发生，采用权责发生制就能在发生时确认成本。同时，权责发生制可以减少收付实现制预算造成的成本扭曲。例如，在权责发生制预算框架下，如果支付部门在某一个年度内的负债增加了，那么就不会因为该部门现金开支较少而显得高效。反之，政府部门也不会因为它在一个年度内用于长期资产的现金开支较大而显得低效，因为长期资产方面的投资有助于提高今后一段时期的效率。采用权责发生制预算后，还可以在可互相替代的供应商之间比较成本和业绩。因此，权责发生制预算加强了经管责任。衡量业绩最理想是调整为权责发生制的口径。

2、权责发生制预算有利于竞争，促进文化的转变。无论权责发生制预算有否与产出预算结合在一起，它都能促使公立单位受用更有竞争性和更商业化的做法，从而提高这些部门的效率。例如，权责发生制预算使得可互相替代的供应商(包括公立单位或私立单位的供应商)之间的进行业绩比较更为方便。此外，权责发生制预算对促进文化的改变也很重要，它使得人们更重视财务管理和业绩管理等问题。首先，权责发生制预算方便比较，促进业绩改革。一致的、完整的成本信息有助于更充分地认识不同决策的影响，对促进管理很重要。同样，权责发生制下可以进行更有效的业绩比较，有助于政府发现低效之处或找到提供政府产品和服务最有效的方法。权责发生制还增强了预算信息和实际财务及业绩信息之间的可比较性，有利于更重视业绩的管理和监控模式。加强与私立单位之间的比较是有益的，收付实现制预算不会将非现金成本包括在政府当期的预算决策中，但私立单位供应商的价格中包括了这部分成本。权责发生制预算提供了更完整、更可比的成本信息，有助于进行更好的选择：应该由公立单位还是私人供应商来提供产品和服务。新西兰主张公立单位也要支付利息税和红利，这样，更便于比较这些部门与提供相同产品和服务的其他供应商(包括私立单位供应商)的成本。因此，权责发生制预算有助于发现成本高和成本低的地方，以便分析部门间的成本差异，采取措施提高效率 and 降低成本，促进业绩改革。其次，权责发生制预算支持文化转变的重要工具。如果预算制度仍提留在收付实现制基础上，那么即使在财务报表或其它补充报告中提供权责发生制信息，也不可能显著地转变公共部门的行为。英国的观察家指出，一般情况下，很难使人们对公共部门的财务管理部门问题感兴趣，但是预算中采用了权责发生制方法后，却引起了人们对近来实施的权责发生制改革的关注。

三、权责发生制预算改革分析

从上面对权责发生制的优点的分析中，我们从一个侧面了解了权责发生制改革的好处，但不可否认，权责发生制预算与收付实现制预算相比，在某些情况下，是不具备优势的。

首先，政府与企业是有区别的。从历史的发展来看。在会计发展历史的初期，尚未出现商业信用和借贷行为的情况下，收付实现制成了中西方复式簿记的基础，并且，以现金流入与现金流出的差额来确定当期的收益。然而，工业革命到来以后，随着企业对机器设备等长期资产投资的增加，以款项的实际收支为标准的收付实现制，由于前期大规模购建固定资产所引起的大额现金流出，造成了收益结果的显著差距，在某种程度上阻碍了企业对资本的吸纳。在这种情况下，权责发生制成为首选。然而，政府是非生产性部门，收付实现制产生之本在这里是不存在的，它的最大优势也就打了折扣。

其次，权责发生制产生并能立足，主要归功于收付实现制不能产生“收入”与“相关成本”的关联；换言之，即收付实现制不能客观地反映“应该”。相反，基于会计分期的基本假设，权责发生制将“应计”的概念成功地导入了企业收益的计量之中，取而代之以应收应付为标准确认各会计期的收入与费用。但与此同时，也带来了一个“致命”的副产品——权责发生制本身并不能真正地解决“应计”问题。在持续经营的前提下，对于财务业务事项是否“发生”的判断，不能不说是主观判断的结果。这其中不仅包含了诸如固定资产折旧方法等会计政策的选择，也隐含了其它各种会计估计问题。由于权责发生制无法避免的人为因素，使得预算也最终成了一种受制于理念的计量结果，因而也为调节、粉饰财务状况提供了可能。

另外，以互联网络为代表的新型技术在会计领域的运用，更是直接而又深刻地冲击着这一传统会计理论。例如，利用网络所形成的特殊的企业组织形式——虚拟企业，由于这种组织形式存在于虚拟的网络之中，具有分合迅速的特点，因此，虚拟企业的经营活动并不存在持续经营的前提条件，一个交易期间即企业的全部生存期，以“应计”为特征的权责发生制失去了存在的基础。相反，以收付实现制作为核算虚拟企业在交易期间所取得的经营业绩，则相对比较合乎情理。

对于政府部门来讲，“虚拟”的冲击同样是是否进行权责发生制改革的又一重要因素。“虚拟企业”的产值的核算，税收的征收，两种预算相比起来，收付实现制很明显更具有优势。

权责发生制与收付实现制的争论伴随着新技术革命的产生而在会计以及其它相关领域泛起了不小的波澜，公共预算自然也受到了影响，从世界范围来看，许多国家都在考虑或已经实行了权责发生制预算。这为我国的预算改革提供了借鉴的依据，许多人即立即主张我国也应该进行权责发生制预算改革，但是，我们也要清楚地看到权责发生制预算在政府部门的“不适应”。借鉴是应该的，但是必须经过充分地考虑，这样才不会只是搬来了形式【作者单位：李林林、肖丽雅/军

相关链接

公共预算引入权责发生制的思考
论专利保护中的等同原则
论我国公司法对一人公司的规制
论外资并购市场准入的法律支持
物权法对商业银行业务的影响初探
期货交易所违规行为的剖析与防范
社会经济行为中知假买假者弱势论
对餐饮业收取“开瓶费”的法律思考

本网站为集团经济研究杂志社唯一网站，所刊登的集团经济研究各种新闻、信息和各种专题专栏资料，均为集团经济研究版权所有。

地址：北京市朝阳区关东店甲1号106室 邮编：100020 电话/传真：（010）65015547/ 65015546

制作单位：集团经济研究网络中心