

中外政府会计的比较研究

<http://www.criifs.org.cn> 2006年9月18日 么冬梅

摘要：中外政府会计存在差异，主要原因是政府会计环境不同。随着经济全球化的日益发展，会计标准的国际化成为一种趋势。各国为适应国际贸易的迅猛发展，都在进行政府会计改革。西方国家政府会计改革起步较早，经过近三十年的改革，已逐步形成了一套比较完善的政府会计准则体系。中国现处在政府会计改革初期，应借鉴西方国家经验，从中国实际出发，建立一套适应会计国际化需要的会计规范体系。

关键词：政府会计；政府会计模式；政府会计目标；

政府会计基础20世纪80年代开始，特别是90年代以来，政府会计国际化趋势越来越明显，西方国家为了适应经济全球化、社会公共管理以及国家宏观经济管理的要求，在国际组织的积极倡议和大力推动下，进行了一系列的政府会计改革，并取得了许多成功的经验。本文拟对中国及西方政府会计进行比较，了解西方政府会计理论和实务，借鉴西方国家政府会计改革的先进经验，为进行中国政府会计改革奠定基础。

一、中外政府会计比较

1. 政府会计概念及构成体系。所谓政府会计是指反映、核算和监督政府单位及其构成实体（统称为政府单位）在使用财政资金和公共资源过程中财务收支活动的会计管理体系。政府会计是把所有政府单位及政府构成实体作为核算范围，全面反映政府各种受托责任的会计。而预算会计一般是指记录法定预算及其执行情况的会计。美国的政府会计适用于州及地方政府单位，以及政府举办的医院、高等院校、福利机构等非营利组织的政府企业但不包括各党派团体。美国联邦政府与州和地方政府的预算各自独立，因而联邦政府会计与州和地方政府会计也自成体系。“政府会计”没有出现在中国正式文件中，在中国的会计理论与实务界，也很少用“政府会计”这一名称，但并不等于没有政府会计。在中国，广义的政府会计等同于预算会计，是以预算管理为中心的宏观管理信息系统和管理手段，是核算、反映和监督中央与地方政府预算以及行政事业单位收支预算执行的一门专业会计，包括财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计；狭义的政府会计是指核算、反映和监督各级人民政府及其行政单位政府预算执行情况的会计，包括财政总预算会计和行政单位会计，各党派和人民团体也属于政府会计体系，但不包括国有企业。中国中央政府和各级地方政府会计是一个有机整体，它们共同组成政府会计体系。

由此看来，中国的预算会计与西方的预算会计名称一样，核算内容不一样，与西方的政府会计名称不一样，核算内容却类似。2. 政府会计模式。政府会计模式可以表述为政府会计实践的示范形式，是对已定型的政府会计实务的概括和描述。由于各国的政治、经济、社会、法律、地理、文化等环

境的不同，导致政府会计实务不尽相同，会形成各具特色的不同的政府会计模式。按照政府会计与传统的公共预算之间的关系不同将政府会计分为德法模式、美国模式和英国模式三大类。

德法模式的政府会计以德国和法国为代表，大部分欧洲大陆国家都采用了这一模式，这种模式的政府会计实际上只是预算体系的附属物，其主要特点是以收付实现制为基础，记录预算拨款的用途，政府会计的主要目标是行政控制，其次才是向议会报告自己受托责任的履行情况。美国模式的政府会计以美国为代表，是一种基金会计模式，基金被看做一种会计主体，设置相应的资产、负债、收入和支出科目，并各自有平衡关系。基金会计确认基础是权责发生制或修正的权责发生制。会计报告倾向于满足实际或潜在的外部使用者的需求。这种会计模式的优点是可以达到控制和检查限定资源的使用是否符合法律和行政的要求，但缺点是如果基金种类繁多，会计科目和会计报表就会比较复杂，且各项基金不能调剂使用，造成政府单位财务的浪费。

英国模式的政府会计基本上摆脱了传统的预算。政府的所有活动都采用了权责发生制会计基础，预算本身也采用了权责发生制。英国中央政府会计实行基金会计模式，地方政府会计的特定业务也需要设立基金。新西兰、澳大利亚、加拿大等国家都在不同程度上应用了这一模式。

从政府会计的发展方向以及政府会计的目标来看，美国模式的政府会计与英国模式基本相似，美国模式的政府会计也有向英国模式靠拢的趋势，所以可以将美国模式和英国模式合并称为英美模式。

中国政府会计采取的是一种预算会计模式，其特点是以政府预算为基础，其组成体系与国家管理体制相适应，每一个预算单位为一个会计主体和报告主体，将政府单位根据机构建制、经费领报关系分为主管会计单位、二级会计单位和基层会计单位。这种预算会计模式的主要缺点：一是将政府预算与政府资金使用的核算割裂开来，预算不能控制具体的财务资源使用，达不到政府预算的目的；二是财政资金层层下拨给预算单位使用，助长了各预算单位争资金而不注重资金效益和不强调资金管理现象，不能真正发挥政府财务资源的经济效益；三是政府预算主观性强，预算不细，不易达到其目的。由此看来，英美模式政府会计是以各种基金作为会计主体，而不是整个政府，德法模式不以基金作为会计主体，中国的会计主体是预算单位，各种基金只是政府单位会计主体的内容，基金不作为一个单独的会计主体。

3. 政府会计规范及其制定机构。德法模式政府会计标准的制定机构主要是政府，德国没有单独的准则制定机构，德国三个层次的政府会计依据的准则是各自的公共财政和预算法。财政部主要负责拟定联邦政府的财务会计和报告法律制度。联邦州政府通过联邦参议员参与立法，预算和会计工作由各州的内政部负责。地方政府的预算和会计准则由地方内政部负责，地方财政部门协助。

英美模式的政府会计标准基本上都是由会计职业团体制定的。如美国政府会计规范属于准则模式，侧重于对外财务报告准则规范，包括分联邦政府、州及地方政府会计规范。联邦政府会计准则的制定机构是联邦会计准则咨询委员会（FASAB），地方政府会计准则的制定机构是由财务会计基金会主办的美国政府会计准则委员会（GASB），美国政府会计规范具有开放性，侧重对外财务报告准则规范。英国中央政府会计准则虽然由财政部制定，但是财政部在制定会计准则时，要遵循会计准则委员会颁布的相关指导，并且还要征求作为咨询机构的财务报告咨询委员会的意见。地方政府会计的基本法定框架和具体会计处理的建议由特许公共财务和会计师协会起草，经英国会计准则理事会批准后发布。

中国政府会计规范属于制度模式，侧重于具体业务规范，是以制度的形式由国家财政部制定颁布，具有指令性、强制性和统一性的特点。由此看来，英美模式的政府会计规范是由会计职业团体制定的，德法模式以及中国的政府会计规范是由财政部制定的。英美及德法模式都是按照政府级别分别实行各自的规范，而中国是按财政总预算会计、事业单位会计、行政单位会计分别执行各自的会计规范。

4. 政府会计目标。德法模式政府会计信息的使用者主要是立法机关，如德国政府会计的主要目的是与预算和法律保持一致，监督预算的执行，满足立法机关的信息需求，并没有考虑社会公众和政府部门执行机构的信息需求。德国政府会计报告的主要特征是“法律形式重于经济实质”，其目的是向议会报告财政收支的合法性，以保证实际收支项目与预算收支相一致。

英美模式的政府会计信息使用者不仅包括立法机关，同时也包括社会公众和其他利益相关人员。美国将反映政府的受托责任作为政府会计的基本目标，并通过具体目标来达到这一目的。英国中央政府财务报告的目标：表明公共资金按照国会设定的目标正确地使用；向国会提供有关服务成本的信息；证明授权使用公共资金的各机构充分履行其职责并有效地管理公共资金。

中国现行预算会计规范没有专门就会计目标问题做出比较详细地阐述，有关会计目标的内容，在《财政总预算会计制度》、《行政单位会计制度》、《事业单位会计准则》的“相关性”原则里做出概括性的描述。中国政府会计信息使用者主要是财政部门、上级单位和行政单位或事业单位自己，政府会计的基本目标是会计信息应当符合国家宏观经济管理的要求，行政单位和事业单位会计信息使用者要求提供行政单位和事业单位财务状况和收支情况等方面的信息。通过以上比较可以看出，德法模式会计目标强调的是预算与实际的比较，英美模式的基本目标是政府公共受托责任的履行和报告，中国则将适应国家宏观经济管理和有关方面的需要作为预算会计基本目标。

5. 政府会计基础。德法模式的政府会计基础是完全或修正的收付实现制。德国核心政府部门报表的编制基础是修正的收付实现制，联邦预算法要求采用收付实现制，即在收付实际发生时记录收入和支出。法国地方公共部门会计的计量基础也是修正的收付实现制，只记录现金业务，但为了记录年末的经济业务，第二年一月底以前不能结账。

英美模式的政府会计是以完全或修正的权责发生制为基础。美国政府会计基础比较复杂，美国州和地方政府按照公认会计原则的要求，可支用基金或政务基金采用修正的权责发生制基础，不可支用基金或权益基金采用权责发生制基础，政府整体或称政府层面的财务报表采用权责发生制基础。美国政府会计准则委员会要求州和地方政府对由政府基金提供资金的行为采用修正的权责发生制。英国中央政府会计实施的是“资源会计与预算”系统，资源会计所遵循的会计准则和会计惯例是公认会计原则，采用的编制基础与企业会计一样，是完全的权责发生制。英国地方政府会计财务报告也采用权责发生制，按照企业会计实务指南编制。

中国现行的预算会计制度规定以收付实现制为核算基础（中央总预算会计的个别事项和事业单位的经营业务核算采用权责发生制）。采用收付实现制，会计只确认实际收到的现金或付出的现金的交易事项，并计量某一期间的现金收支差额的财务成果，会计核算程序比较简便；同时，会计确认数是实际入库的预算资金，便于安排预算拨款和预算支出的进度，并如实反映预算收支结果。

通过比较可以看出，采用权责发生制会计基础是由于政府会计强调交易或事项的实质，而采用

收付实现制主要是强调与预算保持一致。如何选择合适的会计确认基础是当前政府会计理论研究需要解决的问题，引进权责发生制是政府会计改革的趋势。

6. 政府会计报告。会计报告通常称为财务报告，是提供会计信息的基本工具。德国的政府会计报告是由财政部向议会报告的，其内容是上一财政年度的收支情况和资产负债情况。主要内容是逐项列示实际收入和支出。资产负债表只包括货币资产和资本市场负债，它仅仅是年度报告的一项不完整的附注，实际上，联邦及联邦州并没有全面反映所有资产和负债状况的报告。在美国，政府会计报告按照编制的时间可以分为中期财务报告和年度财务报告。其中，中期财务报告是以内部使用者为服务对象的，一般不向外界披露；综合年度财务报告则是面向各种各样的信息使用者，因而它的编制应符合公认会计原则的要求。政府的年度财务报告由介绍部分、财务部分和统计部分组成，其中财务报表是核心，财务报表具体包括资产负债表、收入支出与基金余额变动表、现金流量表、净资产变动表等。英国资源会计与预算系统要求政府各部门提供的财政报告包括：资源产出概要表、运营成本表、资产负债表、现金流量表和按各部目标分组的资源报表以及政府整体报表。

中国政府会计报告中总预算会计报表包括资产负债表、预算执行情况表、财政周转金收支情况表、财政周转金投放情况表、预算执行情况说明书及其他附表等。行政单位会计报表包括资产负债表、收入支出总表、支出明细表、附表和报表说明书。总体上说，中国的政府会计报表由资产负债表、收入支出表及必要的附表及会计报表附注和收支情况说明书等组成。年度会计报表按照财政部门 and 上级单位下达的有关决算规定组织执行。

通过比较可以看出，各国报表中都有资产负债表和收入支出表。德国政府会计报告虽然详细地描述了预算和实际之间的差异，但是并没有提供反映政府财务状况的整体情况。美国的年度财务报告层次结构清楚，规范内容详细，特别是简介部分和统计图表的设计有助于信息使用者理解和使用年度报告所提供的会计信息。中国的年度会计报表没有对情况简介和统计图表做出要求。

二、西方政府会计改革对中国的借鉴意义

虽然西方国家在政治、经济体制等方面与中国存在着很大的差异，但是在政府会计改革前，在政府预算和会计实务等方面与中国有一些相似之处，因此，西方国家的政府会计改革有一些可供我们借鉴之处。

1. 逐步引入权责发生制。中国政府会计核算基础改革应该采取渐进式的方式，从社会保险收支、国债收支、政府担保支出、固定资产以及政府服务费用等方面采用权责发生制原则开始，逐步向较高级别的权责发生制过渡。

2. 与相关的改革协同进行。我国应借鉴西方国家政府会计改革与相关改革协同进行的经验。将政府会计改革与财政体制改革、事业单位体制改革协同进行。另外，政府会计改革还与财政管理信息系统的升级换代和人员技能的培训密切相关，因此，应加快中国会计人才的培养，尽量减少改革的阻力。

3. 为政府会计改革提供法律保障。德国属于“会计法典化”国家，德国政府预算和会计工作都有专门的法律规定作保障。改革开放以后，中国制定了很多与会计相关的法律制度，但这些法律规范与其他法规之间有所失衡，内容和详细程度远远不够，我们应该借鉴德国的做法，建设和完善会计规范体系。

综上所述，中外政府会计存在差异的原因主要是政府会计环境不同，西方国家政府会计改革起步较早，经过近三十年的改革和发展，已逐步形成了一套比较完善的政府会计准则体系。中国目前正处在政府会计改革的初期，尚未建立以政府会计准则为中心的会计规范体系。我们应借鉴西方国家先进经验，从中国实际出发，全面分析中国政府会计环境，进行政府会计改革，建立一套适应会计国际化需要和宏观经济管理需要的政府会计规范体系。

文章来源：学习与探索 （责任编辑： XL）