

美国政府会计权责发生制特点与我国政府会计基础改革问题研究

<http://www.criifs.org.cn> 2005年7月25日 陈穗红 石英华

内容提要

我国目前正在酝酿政府会计制度的改革，在新的政府会计制度建立过程中，会计基础的选择和转换是一个非常重要的问题。本文研究和分析了美国政府会计权责发生制应用实践的主要特点，并探讨了我国政府会计权责发生制改革的现实意义。在借鉴国际经验和结合我国财政管理改革实践的基础上，对我国政府会计权责发生制应用问题提出了若干建议和看法。

关键词：政府会计、政府财务报告、权责发生制

近年来，随着我国政府会计改革研究的展开和深入，权责发生制在我国政府会计中的应用问题引起了人们越来越多的关注。美国在政府会计中采用权责发生制有相当长的历史，形成了比较丰富的经验和特色，是目前世界各国进行政府会计基础改革中比较推崇的模式之一，对我国的改革也有一定的可借鉴之处。但是政府会计是一国财政管理体系的重要组成部分，在借鉴国际经验的同时，还必须依据我国财政管理改革的实际情况和需要来探讨我国政府会计权责发生制改革的有关问题。

一、美国政府会计权责发生制应用实践的特点

美国在政府会计中采用权责发生制基础美国联邦政府与州、地方政府各自独立制定政府会计准则，在权责发生制应用方面，联邦政府和州及地方政府经历了不同的独立发展过程，但又有着趋同的发展倾向。这种趋同最鲜明地表现在政府会计和财务报告目标从主要的预算执行工具转向政府向权益人说明其受托责任，以及要求采用权责发生制基础编制政府整体的合并财务报表。

（一）与财务报告目标有着紧密的联系

在美国政府会计改革和发展的历史上，权责发生制的应用直接产生于编制政府财务报告的需要，两者之间有着难以分割的联系。政府财务报告和预算不同，预算反映当年的政府财政收支总额及分配结构，而政府财务报告通常包括以资产负债表为核心的一系列财务报表，从更为全面的角度反映政府的运行能力和财务绩效。年度预算只反映了一个时期的现金流入与流出，资产负债表则是对政府资产和负债的持续衡量。这种多时期连续化的会计模式具有对实行权责发生制会计基础的内在要求。

在美国无论是州及地方政府会计准则还是联邦政府会计准则，都明确地提出了政府财务报告的目标。这些目标决定了采用权责发生制的必要性和具体应用模式。以州及地方政府的财务报告为例，GASB提出了3个方面的目标：第一、财务报告应说明政府的受托责任。第二、财务报告应帮助用

户评价政府实体的年度运营结果。第三、财务报告应帮助用户评估政府实体能够提供的服务水平及其履行应尽责任的能力。

在上述政府财务报告的诸多目标中，有很多方面是必须采用权责发生制才能实现的。如受托责任目标中的期间公平情况、评价政府实体的年度运营结果、评价政府未来提供服务的能力等在现金收付制基础上都是无法提供必要信息的。同时，政府财务报告的目标也决定了政府会计中权责发生制基础的应用范围和程度。财务报告的这些目标构成一个比较复杂的目标体系，各目标之间既互有联系，也可能存在冲突。因此仅采用一种会计基础、使用一种财务报表、编制一套财务报告很难能充分满足这些目标，美国的政府会计实践中是分别地采用不同的会计基础和编制不同的财务报告来满足这些目标的要求。

（二）在不同层次的财务报告中采用不同程度的权责发生制基础

按照目前美国州和地方政府的财务报告模式，州和地方政府都要编制两套独立但又相互关联的财务报告。一套是将政府作为一个整体的政府层面的财务报告，它将政府的全部业务综合起来，以政府全部经济资源作为计量对象，包括长期资产，采用完全的权责发生制基础。另一套是基金财务报告，将政府作为各个独立基金的集合。这些报告只关注本期的财务资源，主要采用修正的权责发生制基础，但在不同性质基金的财务报告中所采用的权责发生制的程度也有不同。

（三）政府财务报告和政府预算采用不同的会计基础，各有侧重但相互联系，并要求保持数据信息的一致性。

就预算整体及其编制来讲，美国人通常称其预算为“责任制基础”的预算，实际上是一种建立在拨款法案和支出授权基础上的预算。而在预算收支和赤字的计量方面，则采用的是收付实现制会计基础。

美国无论是联邦政府还是州及地方政府，都要根据要求编制和公布其预算及财务报告。预算和财务报告的信息各有侧重，预算事先编制的财务计划，而财务报告中的会计信息是以已经发生的实际交易或事件为基础的，反映的是事实结果。权责发生制基础的财务报告，特别是资产负债表可以提供关于以往决策的现时财务结果，和当前决策的未来财务结果的有价值信息。将预算和以权责发生制为基础的财务报告联系起来可以相互补充，全面反映政府的运行状况和绩效，验证预算的合理性，为制定下年度预算决策提供参考。

美国的联邦政府和州及地方政府在实践中也很重视两种不同会计基础所产生的信息的协调一致性。虽然两者口径不同，结果数据不同，但必须保证两者都是正确的信息，经过调整后，在同一口径下应当达到同样的结果。在这方面，联邦政府采用的是财务报表和预算之间对账的办法。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数字差异。两者对账的结果不仅起到了相互核对、保证数据信息正确性的作用，而且，通过对账说明了两者差异的原因，为经济政策分析提供了更多的有用信息。例如在2002-2003财政年度，联邦政府收付实现制的预算赤字为3750亿美元，而在权责发生制基础上的赤字（报表中称为“净运行成本”）为6650亿美元，相差2900亿美元。通过对账，查出其巨额差异的主要原因在于确认公务人员和军队雇员的退休金，导致负债增长2870亿美元。资本性资产的折旧费用也是导致较大的权责发生制赤字的原因之一。对账和分析的结果表明了政府政策和会计处理方法对不同时期财政状况的影响。

二、我国政府会计采用权责发生制的实践意义

在我国现行的预算会计制度中,总预算会计、行政单位会计与事业单位会计(经营性业务除外)都实行收付实现制,这是与我国目前投入控制型的预算管理模式的相适应的。随着我国社会主义市场经济体制的建立和发展,收付实现制基础已经显露出若干重大缺陷,它无法全面准确地记录和反映政府的财务状况,难以真实、准确地反映各政府部门和行政单位提供公共产品和公共服务的成本耗费与效率水平。在我国预算会计制度改革、财政管理改革和经济发展的进程中,已经产生了采用权责发生制的客观必要性。

(一) 采用权责发生制,有利于促进财政管理改革,提高政府财政管理水平。

采用权责发生制,有利于推动和促进现有的财政和预算管理改革。1、采用权责发生制会计基础,可以为部门预算改革提供更完善的技术平台。如果将权责发生制基础上的政府会计和财务报告制度与部门预算相结合,就可以提供更为全面和准确的部门服务成本和部门财务状况信息,为部门预算编制提供更科学的依据,为细化部门预算和部门的财务绩效考评提供基础,使部门预算发挥更大的作用。2、我国的政府采购范围和规模正在逐年扩大,并且正由一般商品采购和服务采购向工程采购扩展。由于采购大宗项目时常有跨年度的情况发生,在收付实现制下,不能反映那些当期虽已发生但尚未支付的部分,可能会导致预算资金结余不实等问题。采用权责发生制可以避免上述问题,更为科学合理地核算政府采购资金。3、实行国库集中收付制度减少了在途资金和闲置浪费,国库账户的闲置现金余额增多。采用权责发生制,能够及时反映和确认应收未收和应付未付的收支信息,为加强政府现金流预测提供及时可靠的信息,有助于提高预测的准确性和前瞻性,有助于提高政府现金管理水平,推动国库集中收付制度改革。

采用权责发生制,可以为建立政府绩效评价制度提供技术基础,有利于推动政府公共管理改革。建立政府绩效评价制度是促进政府部门提高运行效率的重要措施,而准确的公共服务成本信息和政府财务状况信息是评价政府绩效的必要基础条件。权责发生制信息比收付实现制更准确、更全面地反映了政府在一个时期内提供产品和服务所耗资源的成本,并能更好地将成本与绩效成果进行合理的配比,有利于加强管理者对产出和结果的责任,有利于促进全面的绩效管理改革。

采用权责发生制可以提供政府资产的全面信息,有利于加强对国有资产的管理和监督。政府会计采用收付实现制基础,往往会混淆经常性支出和资本性支出。对跨期资本性支出,收付实现制在现金支付日即作为费用核销,因而预算报表就不包括此类支出的使用价值和服务年限信息。这种做法导致非经营性国有资产规模和数量信息失真,对这些资产的管理和监督也可能失控。同时一定程度上也为挪用预算经费开了方便之门。采用权责发生制会计基础,可以较好地地区分经常性支出和资本性支出,有效避免资产一旦购置或建造完成就脱离公众的监督视野,提供关于政府资产的全面信息,有利于加强对非经营性国有资产的监督管理。

(二) 采用权责发生制,是建立有效的政府财务报告制度的需要。

政府财务状况是国家制定重大经济决策、实行宏观调控和考查政府绩效所必需的重要信息。在国际上,OECD国家已经普遍实行了比较完善的政府财务报告制度,每年要向议会提供政府财务报告,得到议会批准后的财务报告信息可供公众使用。政府财务报告和政府预算不同,政府预算反映当年预算收支的现金流量情况,政府财务报告不仅反映预算收支,还要反映政府的资产和负债情

况；不仅反映当年预算政策的执行结果，还反映了以往决策累计的财务效应，是政府决策和公众了解政府绩效的重要信息来源。特别是在权责发生制基础上，能够使财务报告的信息质量得到进一步的提高，对政府资产和负债的反映更为真实和确切。

目前我国没有实行政府财务报告制度，一些与预算收支没有直接关系的重要财务信息被忽视和遗漏。这一缺陷对政府来说，缺少政府财务状况的全面信息会使财政和经济政策的选择和预算编制缺乏充分的依据。对外部来说，预算会计信息过于简单，造成政府财务状况透明度不高，不利于立法机关和公众对政府资金分配与运行的监督和管理。目前这一问题已经受到政府和学术界的关注，政府会计制度和财务报告制度改革已经被提上政府的议事日程。会计基础问题是政府财务报告制度的一个重要因素，影响到财务报告的功能和财务报告目标的实现。例如，从政府财务报告中的核心报表—资产负债表来看，它是对政府资产和负债进行持续衡量的工具，只有采用一定程度的权责发生制，将长期负债和长期资产包括在内，才能够全面地反映政府的财务状况、运行能力和财务绩效。如果在新的政府会计制度和财务报告制度中仍采用完全的收付实现制，很多财政管理的目的无法达到，政府财务报告的功能也会十分有限。如防范财政风险、政府部门绩效衡量等方面的管理要求都不能得到满足。

（三）采用权责发生制能全面地反映政府的负债状况，有利于揭示和防范财政风险。

收付实现制只有在用现金实际清偿负债时，才会确认支出，而不能提前揭示未来的承诺、担保和其它因素形成的隐性负债，政府潜伏的财政危机也会被掩盖。而采用权责发生制为基础，按一定的标准确认和反映政府的承诺和负债状况，可以在一定程度上纠正财务信息失真的状况，能较为真实地反映政府的负债状况和财政的真实状况，披露财政潜在的支出压力，因而对政府累计形成的负债能够合理地制定偿还计划，对未来的各种或有风险也能够做到防患于未然。

我国预算法规定地方政府预算必须保持收支平衡，地方政府也没有发债权。但实际上，许多地方政府存在巨额的隐性负债问题。例如一些基层地方政府长期拖欠企业建筑材料和施工款项，拖欠职工工资和应付医药费等。而在收付实现制情况下，这些问题不能够在政府预算和财务报表中反映出来，对未来的政府运行和地方经济发展造成巨大隐患。如果采用权责发生制，就有可能正确提供政府负债信息，提醒各方面关注财政风险，及时采取措施减少后患。

三、我国政府会计权责发生制应用的若干问题

我国目前正在酝酿政府会计制度的改革，在新的政府会计制度建立过程中，会计基础的转换是一个不容忽视的问题。我们认为，我国政府会计基础的转换应考虑以下若干问题：

（一）政府会计基础的转换要满足财政管理的要求，和财政管理改革相协调。

会计基础本身只是一种技术手段，它是构成政府会计制度和政府财务报告制度的必要元素之一。但是，政府会计制度和政府财务报告制度并不是单纯的会计问题，而是财政管理体系、乃至整个公共管理体系的组成部分，政府会计和财务信息应当和财政管理的要求相一致。如果政府会计和财务信息在数量和质量上不能满足财政管理的要求，那么财政管理的功能就会缺失；相反，如果政府会计和财务信息的提供超出了财政管理的需要，也会造成信息过度的负担，加大政府运行成本，降低工作效率（此处的财政管理是一个较宽泛的概念，不仅限于财政部门的管理，还包括立法机构、政府其他部门对财政的监督和管理；不仅包括预算执行、资金使用的管理，也包括公共资源分

配的决策在内)。

政府会计基础的转换,必须考虑预算编制、预算运行中的日常管理和审计监督的需要。同时,我国和欧美国家不同,由于我国的市场经济体制及相关的财政、政治体制都仍处在深化改革和完善的过程中,因此政府会计基础的选择和转换,要考虑我国公共管理和财政管理改革的需要。政府会计基础的转换,不仅要与部门预算改革、国库集中支付制度改革、政府采购制度改革、政府支出绩效评价等现有的各项改革相协调,而且要充分考虑未来推行的政府现金管理改革、多年度滚动预算、政府绩效考评等改革对政府会计技术手段的要求,

(二) 政府会计基础的转换要研究社会各方面对政府会计和财务信息的需求。

我国政府会计和财务信息的主要使用者首先是各级政府的财政管理部门,主要用于政府预算的编制和执行,以及对政府财政资金运动的监督管理;其次是宏观经济决策和管理部门,主要用于制定经济政策和进行宏观经济调控;再次是立法机关和审计部门,用于对政府预算收支的审批和监督。这三方面使用者对政府会计和财务信息的需求是各有侧重,又相互关联的。对各方面的需求进行认真的研究和分析,是选择和确定我国政府会计权责发生制应用模式的必要步骤。

因此,我国政府会计基础的转换,需要研究社会各方面对政府会计和财务信息的需求,特别需要研究财政管理对与政府会计和财务信息的需求,然后对不同层次的需求进行分析,在经济可行的前提下,确定应当供给的政府会计和财务信息内容及相关技术手段。

(三) 权责发生制的应用要和政府会计体系和财务报告制度改革相一致

会计基础是一种计量标准,它不可能脱离会计体系整体而发挥作用,权责发生制的应用只有在有效的政府会计和财务报告制度框架下才有实际意义。第一,要根据社会主义市场经济的要求,对现行预算会计模式进行根本性改革,实行由预算会计向政府会计转变。现行的预算会计模式在体系上集总预算会计和单位预算会计为一体,在核算内容上集中于预算收支活动,如果在这一框架下采用权责发生制,整体作用会受到很大的局限,仍然难以达到全面反映政府的资金运动和财务状况的目的。因此需要借鉴发达国家经验,将预算会计体系改为非营利机构会计和政府会计两个部分,各司其职。

第二,要建立政府财务报告制度,明确财务报告目标。从国际经验看,政府财务报告是一种全面、系统地反映政府财务状况的核算方式,也是披露政府会计综合信息的一种规范化途径。比较完整的政府财务报告包括现金流量、资产负债等多方面的信息,在政府财务报告制度下,权责发生制的作用才能得到更有效的发挥。权责发生制应用模式的选择取决于政府财务报告的目标。在发达国家政府财务报告制度的发展过程中,财务报告的目标大体经过三个发展阶段:第一阶段以反映预算资金使用的合规性为主;第二阶段以满足财政管理的需要为主;第三阶段以说明政府受托责任为主。如美国目前的政府财务报告目标即以说明受托责任为主。这一目标要求政府必须提供政府全部经济资源的使用和占有情况,因此必须采用完全的权责发生制基础,才能提供包括政府所有长、短期资产和负债以及政府固定资产在内的会计和财务信息,达到这一目标的要求。

在我国目前,财政管理改革刚刚起步,财政资金管理中违规和腐败现象还很严重,现阶段财务报告的目标应当兼顾预算资金使用的合规性和财政管理的要求,并以此为基点来选择权责发生制的应用模式。

第三、建立规范的政府会计与财务报告准则和制度。权责发生制比收付实现制能够更全面地反映政府财务状况，但是如果缺少规范的准则和制度约束，也更容易出现人为控制的弊端。因此必须建立比较完整和系统的政府会计与财务报告准则和制度，这在我国政府级次较多、行政单位繁多的情况下，对于保证权责发生制的规范运用，保证政府会计和财务报告信息的真实性和可比性，具有极为重要的意义。当前应重点研究政府会计与财务报告准则和制度的指导思想、目标和基本框架。

（四）权责发生制应用范围的选择：建议在各级政府的会计和财务报告中采用统一的权责发生制基础，预算仍保留收付实现制。

我国是单一制国家，地方政府虽然有自己的预算和财政自主权，但是主要的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。

在大多数国家的政治和经济决策过程中，对于预算信息的要求主要是当年的收入和支出，我国也是如此。再加上对预算资金使用合规性的反映与审查仍然会是我国现阶段政府会计和财务报告的重要任务之一，收付实现制预算能够较好地满足这些基本要求。因此可以只在政府会计和财务报告中采用权责发生制，而在预算中仍保留收付实现制，有利于信息处理的简化和预算制度的稳定性。收付实现制预算缺少长期信息的缺点，可以通过编制多年期的滚动预算得到弥补。而且从美国的经验看，通过一定的对帐处理，权责发生制的政府会计和财务报告信息和收付实现制的预算信息是可以实现衔接和协调一致，并不会影响各自的原有功能。

（五）权责发生制应用程度的选择：采用修正的权责发生制，在第一阶段暂不计提政府固定资产的折旧。

很多国家在改革中根据本国的国情和财政管理的需要，在采用权责发生制的同时，保留了一定程度和范围的收付实现制做法，从而形成了多种“修正的权责发生制”模式。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，例如有：确认非金融资产，但对国防基础设施和文化资产在取得或建造时确认费用；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。限制范围的原因往往是由于这些资产和负债的确认存在技术上的困难，计量成本过高，或对政府管理与政策的影响不大等。

基于本文对我国政府财务报告目标的观点，我们认为目前我国政府会计和财务信息主要应满足反映预算资金使用合规性和财政管理的需要，以及现阶段计量技术和成本的限制，宜采用修正的权责发生制基础。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。例如国债还本付息费用按权责发生制原则分期确认，担保贷款的担保责任和借出债权确已坏账的，按权责发生制入账，以达到充分揭示政府隐性债务，防范财政风险的目的。对于收入，可以借鉴国际上的一般做法，采用接近收付实现制的做法，只对一部分有政府政策承诺的、可计量的负收入（补贴）采用权责发生制。

虽然对于政府部门的固定资产实行折旧制度有利于更好地实施绩效管理，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，这无论在技术上，还是工作量上都存在较大难度，需要付出较高的成本，因此我们建议在我国政府会计和财务报告制度

改革的第一阶段，暂时不实行这一办法，而将此留待改革的后期解决。

我国的养老保险和国有企业的资产与负债问题与美国不同，我国政府对养老保险负有相对较高的责任，而我国的国有企业规模极为庞大。虽然从政府所担负的责任来说，理应将其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，技术上的难度和计量成本都很高，同样可以留待后期以其他方式解决。可以借鉴美国经验，将这方面的会计信息放在政府资产负债表以外进行报告。

政府会计基础由收付实现制向权责发生制的转换还需要一定的配套条件，除了相关制度的改革以外，最为重要的两个方面就是政府会计从业人员的培训和政府会计软件的开发。我国现有的政府会计从业人员大多对权责发生制基础上的会计业务处理方法不甚了解，在改革的过程中必须依据政府会计和财务报告的有关准则和制度对其进行认真的培训，提高业务素质。我国已有多种预算会计软件，当政府会计基础进行转换时，要及时进行政府会计新软件的开发和其他有关软件的调整与更新。在新的软件开发过程中，既要发挥市场竞争机制的作用，又要保证基本标准的统一性，以利于全国财政信息系统的连接和操作。

注:本文获财政部”三优”评比论文鼓励奖

本文作者:财政部科研所研究生部财政教研室 陈穗红 石英华

文章来源:2004年财政部”三优”评比 (责任编辑: zfy)