

# 政府会计基础比较研究

## ——传统的收付实现制与崛起的 权责发生制，孰优孰劣？

陈胜群 陈工孟 高 宁

(香港理工大学深圳研究院中国会计与金融研究中心 518034)

**【摘要】** 传统上，政府受托责任的核心是反映政府部门预算执行情况以及支出是否符合有关法律法规要求，这一定位并不完全适应剧变了的经济环境的内在要求。在当今经济全球化的大背景下，政府受托责任的具体内容与形式发生了根本性的变化。是关注现金流以做到切实遵守预算，还是注重资源及其使用以提高效率和效果，这种由不同的公共管理理念决定的会计目标差异，必然导致不同的会计技术选择，更直接地说，它决定了政府会计方法基础的选择。本文通过对两种会计基础的深入研究，认为在政府会计领域采用传统的单一会计基础有一定局限性，应该借鉴国际经验有选择地进行权衡取舍，循序渐进地实施相关改革。

**【关键词】** 政府会计 收付实现制 权责发生制

### 一、政府会计收付实现制基础的基本特征

从基本的计量和确认标准上说，收付实现制旨在计量主体在某个期间内收到的现金与付出的现金之间的差额这种财务结果，它以现金的实际收付来确认交易和事项。

收付实现制会计基础的目标在于，向财务报告使用者提供一定会计期间内筹措现金的来源、这些现金的使用以及报告日现金余额等信息。如果管理上要求重点关注现金余额并控制其变化的话，那么收付实现制是适当的选择。

用一个不太贴切的比喻说，收付实现制像是主体支票簿记录的积累反映，是以现金为中心的（当然也包括一些非现金交易，如以实物形式收到的外国援助，或者政府部门间资产转移所做的帐面调整等，性质上与直接的现金收付出入无异）流水帐记录，它客观如实地记录了现金流量，却无从反映主体资源的存量，即不记录业务或事项对资产和负债的影响。例如，将举债视为收入，即通过长期合约贷到的款项被计作现金流入，相关的长期负债在偿还时作为现金支出；对资本性支出（如购建建筑物）和经常开支（如职工工资、办公费用）不做区分；同时，收付实现制下的“成本”是以支出发生的时点确认的，而不管提供服务或交易的获益时间，因此实际上并不存在真正的配比。

基于收付实现制不涉及除现金项目外其他各种资源存量，因此政府部门除编制收款和付款表外，不编报反映组织净值的资产负债表。

传统上绝大多数政府部门采用收付实现制进行核算和报告，很大程度上出于这一会计基础在证明现金支出符合性控制合规方面的功效。作为收付实现制会计的汇总帐户，拨款帐户反映年度实际收支情况，政府要求将其与下拨的预算数进行比较。政府部门管理人员以拨给的预算数为基础编制人员、差旅、资本支出和其它资源计划，然后尽可能地量力而行，确保不超出现金预算。

政府会计收付实现制基础之所以成为绝大多数国家会计核算和报告的基础，因为它基本符合传统政府管理的特点。传统上，利润既不是政府部门活动的目标，也不是评价这些活动绩效的计量依据。政府收入主要并不来源于公共产品的销售

或服务的提供, 而是由法律赋予的强制征税权力取得的。政府部门活动的持续能力和偿还能力取决于政府继续为之提供资金的意愿, 而不是取决于政府部门取得回报的能力。这一会计基础提供了一个报告组织支出总额的简单而有效的途径, 对现金总额控制而言, 这种会计形式是可靠和重要的, 它既是反映公共部门主体承担的受托责任的基础, 也作为政府编制预算的基础。

## 二、政府会计权责发生制基础的基本特征

在计量和确认标准上, 权责发生制计量的是主体在某个期间内取得的经济收益与消耗的经济资源之间的差额这样一种财务结果, 确认则仅仅以交易和事项是否实质发生为评判标准。

权责发生制会计基础的目标在于, 提供主体控制的经济资源信息, 提供从事经营的成本或提供产品和服务成本的相关信息, 提供用于评价经济主体的财务状况及其变化和经济主体经营活动经济性以及效率性的有用信息。如果客观经济现实迫使我们将视点聚集在经济资源及其变动方面, 那么权责发生制就成了合理的选择。

权责发生制撇开了现金的实际收付, 只注重交易和事项的实质发生。它所反映的年内已实现收入, 与款项是否实际到帐无关; 反映的年内已消耗货品和服务, 也不管款项是否已从主体帐户中划出。它把在本期支付但与前期提供的服务相关的金额, 在前期先予确认; 对在本期没有消耗的资产成本则予以递延, 在后期这些资产用于提供服务时再确认。

像私营部门会计确定利润一样, 在政府组织的情况下, 评估提供服务的净成本需要依靠与期间相关的收入和费用。权责发生制基础要求将特定期间发生的从商品和劳务中赚取的收入适当地与提供商品和服务的成本相配比。在权责发生制基础上, 收入和费用的确认时间和现金交易的确认时间的差异, 会产生被资本化的资产(未来经济利益)和负债(未来经济利益的流出), 只有在产品或服务实际发生时才可真正确认为收入和费用。常见的例子是, 资本性资产的服务潜能消耗时对其计提折旧。

权责发生制的重要特征是对资源存量的如实反映, 具体表现为对主体财务状况正确揭示。对政府等非盈利主体来说, 每年要计量的是在本年内提供服务消耗的净资源和未消耗经济资源的净累积。反映财务状况的组织净值的计量, 应该按照以现金加应收帐款、应计收入和递延资产(包括固定资产)等, 减应付帐款、应计负债和递延收入等来确定。组织借助资产负债表对期末资产和债务进行反映。如果政府在当期许诺了养老金福利并需要在以后期间支付退休福利, 该事项发生就应记录相应的资产和负债。实际发生现金支付时, 再注销负债记录。

尽管权责发生制在方法体系上较收付实现制复杂和繁琐, 但它为真实报告组织的现有资源和未来责任提供了一种手段。同时, 在预算管理上, 权责发生制以产出(例如各部门提供的产品和服务)为基础编制计划, 并按照产出的成本进行评价。对政府管理而言, 这种会计基础更具决策的相关性, 它使得政府及其所属的公共部门履行受托责任的情况更加经得起检验。同样地, 建立在资源合理配置基础上的预算方案, 应该更符合政府长期战略的目标要求。

## 三、收付实现制: 对公共管理的适应与不适应性

在传统公共管理体制下, 政府开支是否遵守授权和法律法规要求是受托责任的首要问题, 如果开支是按收付实现制会计基础如实记录的, 那么核查履责情况时依据就相当明确。由于收付实现制直接对货币收支加以记录, 因而在精确衡量预算对信贷以至国民经济的影响, 进而实施货币调控政策方面, 也具有独特的优越性。收付实现制下的赤字与政府借款需求相当接近, 在评价政府对经济的影响时, 相当便利的现金指标既能提供现实的信息, 又使控制具有明确的针对性。此外, 收付实现制操作简单、易于理解, 数据处理成本相当低廉。传统公共管理的政府受托责任表现为确保政府固定的行政程序规范运作, 防止腐败和浪费妨碍既定目标的实现, 收付实现制对这一责任目标具有相当好的适应性。

尽管收付实现制存在着上述种种优点, 但随着公共管理环境的剧变, 它明显表现出了对新体制的种种不适应性。现实地看, 收付实现制政府会计基础所反映的受托责任狭窄, 提供的财务信息有限且相关性较差, 但对于新公共管理体制下、国际竞争环境下的政府绩效最大化目标、信息透明度问题、为社会公众维护国有资产的责任等, 它可能无能为力, 有时甚至会误导政府决策。当今很多有识之士毫不留情地对它喊出了“不”字, 其中的原因颇值得探讨。其具体表现有:

其一, 中央和地方政府财务状况信息被扭曲。政府财政预决算信息的使用者无法了解政府行政能力方面的各种资源, 政府拥有的资产(固定资产、无形资产等)和承担的负债(积欠的长期债务、拖欠的费用等)在收付实现制报表中无从体现。

其二, 完全成本信息的失真和成本波动。政府运营既需要现金流量支持, 同样也要利用以往的资源。收付实现制不顾长期资产的耗损, 不能充分反映政府公共服务的相关成本。因而, 收付实现制下的成本信息用于评价政府工作效率和服务质量将产生偏差。此外, 跨期资产使用和耗费, 使按收付实现制确认的产品和服务成本, 在不同期间内忽高忽低, 呈现不应有的波动。成本信息的失真, 使得接受产品或服务的公众对政府的信任度降低, 同时也不利于政府部门内部合理的激励

机制的架设。

其三, 收益性支出和资本性支出的混淆。对跨期资本性支出, 收付实现制在现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。

其四, 隐性负债问题。因为收付实现制只有在用现金实际清偿负债时, 才对其确认, 而根本不提前考虑未来的许诺、担保和其它或有因素, 事实上形成了隐性负债问题。最常见的是, 对贷款、养老金、社会保险计划等, 政府按原定利率或精算方法确定的承诺, 可能导致若干年后的巨额现金流出。这类预算资源分配的重大问题, 在收付实现制下往往被忽视了。

其五, 不适应新的预算管理的要求。对财政官员、议员等政府财政预算信息的使用者而言, 因无法全方位地把握固定资产、无形资产等影响政府行政能力的各种资源信息, 不利于正确地对政府部门使用公共资源的效率、效果和经济性进行决策和管理, 不利于政府采购、部门预算和国库集中支付等预算管理活动的落实。同样, 对政府累计形成的负债不能合理地制定偿还计划, 对未来的各种或有风险也不能做到防患于未然。

还有其他相关问题也必须一提。如收付实现制预算反映的事项过于单一, 其简括程度造成了表面上的信息透明错觉, 实质性信息却无从获取。又如, 人为将收付款的时间提前或顺期推延, 会导致年终突击花钱或操纵成本。再者, 收付实现制不能正确反映长期决策的成本。这些问题均使得政府财务报告的可信性大大降低。

综上所述, 由于收付实现制会计基础本身的局限性, 难以提供符合新公共管理要求的相关财务信息, 不能显示财务状况及财务绩效的全貌, 低质的财务信息又导致低水平的财务管理和预算管理。现实经济中按收付实现制基础提供的政府及所属公共部门财务信息, 既不披露非现金资产存量的价值、负债, 也不提供服务的成本, 因而难以揭示财务状况和财务绩效的全貌, 财务报告可信性成疑。这种会计基础所反映的会计责任狭窄, 提供的财务信息不广泛和综合, 不能向管理者们提供制定决策所需要的信息。

#### 四、新公共管理体制下权责发生制的优越性

对于新公共管理体制, 政府会计权责发生制基础表现出了明显的优越性, 国际权威机构对此基本持肯定态度。“经济合作与发展组织”(OECD)指出权责发生制为公共部门带来的好处有: 反映和提供由于给予公共部门管理者额外的灵活性而产生的受托责任基础; 便于更有效率和更有效果地进行资源管理; 超越运用现金的概念, 将业绩概念进行拓展以改进受托责任; 提供政府和管理部门决策影响的长期关注(OECD, 1993)。“会计师国际联合会”(IFAC)则认为, 权责发生制基础会计信息使政府管理部门能够: 准确评价政府及其机构的绩效、财务状况及现金流量情况; 评价其遵循预算的情况; 正确作出财政资源配置的决策; 证明其利用财政资源的受托责任; 准确反映政府为其政务活动提供资金的情况, 并评价其融资及偿债能力; 评价政府部门提供产品和服务的成本、效率(IFAC, 2000)。具体展开来说, 权责发生制基础政府会计的优势主要表现在以下几个方面。

首先, 权责发生制会计报告为社会公众充分提供了如实评价政府财务状况和运营绩效的信息, 这类信息如实反映, 促进了有效的管理。

在反映中央和地方政府财务状况信息方面, 权责发生制报告信息包括了政府运营各方面的综合数据, 如资产、负债、净权益、收入、支出, 对某些约定承诺和突发事件等也可以以报表注释形式说明。进一步就信息各层面来说, 鉴于权责发生制划清了收益性支出和资本性支出, 因而在报告日可以充分、真实地陈报所有资产与负债项目, 有利于政府资产与负债的管理, 应该注意到:

1) 权责发生制有利于对资产的持续管理, 对使用年限长的基础建设尤其如此。在权责发生制基础上, 政府面临的不仅是增购资产问题, 而更应重视如何对现有资产进行养护、改良以及使用年限的延长。通过确认持有资产的成本并将其与使用情况进行比较, 可以更好地认识持有资产的成本;

2) 在促进资产持续性管理的同时, 负债管理也得到了加强。权责发生制避免了隐性负债藏而不露的问题, 机构管理者也难以将他自身应承担的当期成本转嫁给继任者(Ian Ball, Tony Dale, William D. Eggen, John Sacco, 1999)。此外, 对雇员养老金、社会保险和贷款等长期承诺, 若以政府负债的形式加以揭示, 既有利于今后的预算制定, 也在真正意义上增加了信息的透明度;

3) 权责发生制揭示的政府负债情况, 有利于政府正确的融资决策(陈峙维, 1999)。如在融资租赁情形下, 权责发生制会计向所有权人和债权人提供判断性信息, 如果设备的主干部分已经废弃不用, 或累计了长期负债, 所有权人和债权人就需要知道设备废弃计划, 债务到期时间。这样的压力促使公共部门加强设备管理, 合理安排偿债计划;

4) 权责发生制下的资产减负债的净值, 体现了政府公共部门的净财富, 净财富数额及其变动支持政府长期的决策。政府将随时关注当前和今后的财务状况(特别是对国债的把握)、各届政府权益, 以及在实物、人力和研究开发资本的结构方面对现在和未来福利的贡献。

其次, 在改进公共部门服务质量和效率, 增强政府竞争力方面, 权责发生制为量化计划和活动的效率水平, 以及评价其随时间变化的情况提供了一种机制。例如:

1) 对于新西兰、澳大利亚等采取资本收费形式和以资本和净资产为基础获取报酬的政府管理者而言, 权责发生制是一种极为有效的激励制度。如果融入适当的灵活性, 权责发生制将帮助对持有资产的种类和数量做出决策, 以及通过发掘未充分利用的有形资产的价值, 来鼓励更好地进行管理资产(Valerie Archibald, 1994);

2) 在成本信息方面, 只有权责发生制方法才能在配比基础上确定产品或服务的“真实完全成本”, 且这是一种既具有期间可比性、又可与外部竞争者作比较的成本。由于有完整、可比的成本信息, 可以鼓励竞争, 便于决定内部收费或定价问题。同时基于真实成本基础, 管理上就可以要求公共部门以产量(产品或者服务)或经营成果来衡量其工作绩效(Par Pierre Samson, 1999)。同时, 真实、准确的完全成本指标增强了决策的相关性, 进而强化了受托责任, 管理者必然把视野从现金控制转向资源优化配置层面。

3) 以权责发生制为基础的成本核算制度, 有助于公共部门确立竞争目标, 改进服务质量和效率(澳大利亚、新西兰和英国等创立的内部市场可视为权责发生制对竞争机制的支持)。同时, 它对于政府机构绩效评价, 实施全面的、具有效率性和效果性的资源管理, 也极具助益。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性, 有利于更重视业绩的管理和监控模式。

第三, 权责发生制给政府部门带来了一种文化的转变, 使得管理者更重视政府机构的效率、效果等财务绩效管理问题。

全面、深入地向权责发生制框架转轨, 将使得政府官员和部门管理者对权责发生制预算对政府行为控制、业绩管理的作用有更深刻的认识。权责发生制方面的专业培训, 增进了管理人员的决策能力和会计水平, 从某种意义上说, 使政府预算管理者自觉向企业管理者进行, 从而在根本上带来了政府文化的变化。因此, 改革的行为和决策, 不仅仅表现为在当前预算上的成效, 更重要的是它对未来长期经营活动的积极影响。管理者将可以在诸如所提供服务的数量和数量、稀缺资源的分配等重要领域做出更准确的决策, 对公共部门建立更有效的、类似于私有部门的会计准则能力产生积极影响。私营部门和公共部门准则的趋同也有利于两者间更广泛的合作(Certified General Accountants Association of Canada, 1999)。

第四, 权责发生制更加适应新公共管理环境下拓展了的公众受托责任要求, 增强了财务透明度(GAO, 2000)。

最后, 相当重要的一点是, 全面、持续地推进权责发生制基础政府会计可以提供增强财政长期支持能力方面的信息, 从而优化政府的中长期决策。

权责发生制会计将提供更多的机会来关注产出、强化现有的体制。对于公共部门而言, 向权责发生制转轨提高了政府部门对于公共支出的计划和控制, 为议会制定公共支出战略提供了依据, 提高了在高水平上进行现金控制的可能性; 对于整个国家经济而言, 它为公共支出战略和国民核算体系提供了持有和使用政府资产(包括营运资本)方面的高质量信息(Andrew Likieman, 1998)。

## 五、对政府运用权责发生制基础的反对意见及其探讨

对会计基础向权责发生制转轨的问题, 相当一部分人存有疑虑, 他们提出了一些权责发生制的薄弱之处。例如, 因背离了现金流实际而缺乏客观性, 由于假设和准则的复杂性导致的透明度问题, 编报方法难以熟悉, 经济利益理论基础上的资产概念对于政府控制的资产并不适合, 核算与报告系统的高运作成本, 等等。这些反对意见从不同角度反映了权责发生制的局限性, 对之加以认真的思考, 将有助于我们的改革实践。主要值得探讨的问题包括以下几个方面。

首先, 反对者直接针对最基本的立足点问题质询: 政府与企业究竟是不是同质的? 一些评论家指出, 由于政府与企业在其追求的运营目标上的根本差异, 政府主体的特性有别于企业, 因此不能照搬企业模式。企业会计中的“利润”, 在政府部门并不明显, 特别是政府主管并不过多地从盈利性或财务状况的角度思考问题。此外, 建立在经济利益理论基础上的资产概念, 对于大多数公共部门控制的资产来说可能并不适合。这些意见实际上隐含着政府主体与企业主体特性“非同质性”的观点。这些观点大致可以概括为(James Guthrie, 1998): 1) 政府部门目标不包括获取利润, 此盈利不是一个绩效评价指标; 2) 财务结构是不重要的; 3) 清算是不重要的(如持续经营的能力不取决于运营资本, 而取决于议会是否有意继续拨款); 4) 不存在决策权(如, 一个部门可能不允许出售资产, 保留收益或改变经营)。

事实上这样的观点是可以探讨的。不需直接反驳, 只需再问几个问题: 利润动机是决定主体特性的唯一因素? 对政府

特性的“非同质性”果真站得住脚？退一步说，即便是非同质的，这必然导致采用不同的会计基础？

其次，反对者对会计信息质量层面的一系列问题提出了不同看法。

信息质量层面的首要问题是客观性。一方面，最为浅显的是，无论现金是否存在银行，权责发生制会计都不如收付实现制会计客观。从权责发生制收支差额数不能取得可使用现金信息，对权责发生制数进行调整往往依赖于主观估计，这容易因专业判断的水准差异造成计量失真或受到人为操纵。如新西兰和澳大利亚的观察家指出，在本质上是政治性的预算环境中，可能存在操纵的机会（GAO，2000）。另一方面，相当多的公共资产很难加以客观地计量，例如：艺术收藏品、学校建筑物、收藏品、道路、桥梁、图书、国有土地、公园、野生动物和政府大楼等。政府必须明确知道（既不高估也不低估）公共资产的总体“价值”，才能有效地管理这些资产，以作出有关使用资产或清理资产的决策。更棘手的是，上述“资产”是否应定义为会计学上资产本身也存在争议，绝不是单纯的计量困难问题。举例来说，客观性可能面临这样的资产评估问题：某项国有资产究竟如何认定？如何对其评估？是否意味着可以将价值1亿元的国家森林公园出售，为同样价值的河道水利工程、或者国家大剧院、或者某段高速公路筹资？这些数字到底具有什么意义？如何解释资产会计价值的变动？在什么时点和怎样将资产的“市场价值”确认为“帐面价值”？如何在部门损益表记录这一调整？

对于上述关于客观性问题的见解，必须公允地进行评判。我们认为，现金帐户不可能完全不受操纵，收付实现制下可能存在其他形式的操纵（如突击花钱操纵成本，或有意延迟支付以粉饰绩效），其恶果并不逊于权责发生制。鉴于权责发生制会计不仅仍需陈报现金信息，而且还强化了现金流量表，故一般不会发生信息遗漏，对现金的控制仍是有效的。从制度方面看，收付实现制会计的条例极其单薄，难以编纂成文，而权责发生制会计原则和条例经过几个世纪的发展，已经形成了公认会计原则。至于某些特定的公共资产的计量与确认问题，我们认为本质上是会计计量技术局限性所导致的信息模糊问题，这在私营部门会计中同样存在，只是没有政府会计中表现得如此突出罢了。显然，信息模糊问题不应当左右对会计基础的选择，完全可以确保权责发生制基础的前提下，逐渐研究和解决特定的计量和确认技术问题。

一些其他的信息质量层面问题也值得注意。一是可比性，对于政府部门之间的财务状况比较来说，反对者认为收付实现制下现金流量信息较为直观，容易比较。也有专家担心，虽然现金流量表能反映政府的借款需求，但权责发生制仍不能提供充分的信息以分析政策产生的影响（GAO）。但是，权责发生制的支持者认为，采用权责发生制这并不意味着排除了其他收付实现制政府报表，比如，按照国际货币基金组织的政府筹资统计（GFS）标准编制的报表仍然被采用。而且权责发生制单独列示现金流量表，某种程度上强化了与现金相关的信息。

还有信息的透明度问题。反对意见指出，权责发生制预算所采用的财务报告准则和基本假设较为复杂，会影响信息的透明度（GAO）。我们认为，如果认为方法简捷就是透明，那是不正确的。因为方法简捷往往与低信息含量联系在一起，低信息含量既难以保证客观真实，更难以做到充分披露，透明度也无从谈起了。公众要求的是建立在客观真实基础上的透明。

第三方面的反对意见，也是摆在各国政府面前的相当现实的问题，即权责发生制会计和预算改革的高构建成本和高运作成本问题。

反对者首先提出了熟悉性问题。他们认为，债务评级机构等政府报表的使用人，对权责发生制会计报表的格式和内容都不熟悉，政府部门自身的会计师在实行变革时也面临知识更新的困难（Ian Ball, Tony Dale, William D. Eggers and John Sacco, 1999）。关于这一点，权责发生制的支持者指出，鉴于企业财务会计的广泛影响，公众更熟悉权责发生制资产负债表，却很少有人熟悉政府的收付实现制报表。

尽管可以较快地熟悉，但在政府机构和部门中全面推行权责发生制会计系统，其实施和运作成本相当高，这是一个不争的事实。根据有关资料（Ian Ball, et al 1999），新西兰审计署估计，在1987到1992年间，该国财务管理改革的总成本是1亿6千万至1亿8千万新西兰元，约占同期政府开支的0.1%。另据今年在昆明召开的权责发生制政府会计研讨会专家的说明，加拿大的改革成本约为6.6亿加元，澳大利亚具体金额不详，估计也有相近的支出。

的确，在研究开发、制度设计、人员培训、电算化系统建设和维护等方面的高成本问题，难以回避。但仅从成本一方面不应构成反对的理由，应该依靠“成本/效益”性的全面分析。

除上述三方面反对意见外，对权责发生制改革后的会计效果也有不同的看法。一种意见是，某些被认为是政府会计从收付实现制转为权责发生制所带来的成果，也可以通过更好地运用收付实现制而实现。另一种意见认为，权责发生制会计能否使政府提供的产品或服务价格恰当地反映相关的资源成本，以避免过多或过少地提供这些产品或服务，这一点值得怀疑（Goldman and Brashares, 1991）。显然，这类争辩更多地带有主观臆测的成份，应该让事实来说话。

## 六、必须借鉴国际经验有选择地实施相关改革

通过本文对政府会计权责发生制的优越性和局限性的全面分析, 我们认为, 总体而言, 优越性已经被 OECD 国家先进的实践所证实, 改革正在走向深入。局限性固然存在, 也不容忽视, 但有关问题在实践中并没有成为真正的障碍, 一些认识上的差异在争鸣中得到了较好的解决。

简括地说, 政府会计采用权责发生制基础将使得: 1) 会计系统更开放。有关政府的更综合的信息, 对任何想获取它们的人来说, 都是可以得到的, 这在旧制度下是极为困难的事; 2) 财务管理手段更强大。财务控制得到了加强, 所有机构都有明确的财务目标; 3) 计量业绩和财务控制效果更佳。鼓励采用更商业化的方式运作, 提高更强大的信息, 藉此提高了效率。它在推动政府资源有效管理和促进持续运营能力方面值得一提。

从现有的实践看, 权责发生制确实推动了对政府资源的有效管理。采用权责发生制方法, 使得政府机构拥有的资源状况(如资产净值、存货等)一目了然, 人们可以充分了解这些资源的状况和使用效率。为鼓励提高资产使用效率, 新西兰、澳大利亚等国在对权责发生制基础信息判别的前提下, 采取资本费用征收措施。也就是说, 政府部门占有和购置的资产不是“免费赠品”, 它必须为降低费用努力, 也必须及时发现和处理闲置不良资产, 这才能提高资源使用效率。基于这种思路, 澳大利亚国防部在 2000 年出售或租出了其三个主要城市的闲置不用的地产。征收资本费用的措施, 也迫使新西兰教育部卖掉了几处 60 年代购置后就一直闲置的地产。

同时, 权责发生制也实实在在促进了政府持续运营能力。理论上, 政府有着私营部门难以比拟的持续运营能力, 如在发生债务危机时政府可以通过提高税收、发行货币等方式偿还到期债务, 而私营部门则不可能具有同样的能力。然而, 政府部门采取这种方式, 可能损害国民经济的稳定甚至危及社会稳定, 其代价可能是巨大的。因此, 任何政府都应该谨慎地对待政府债务问题, 以确保自身的持续运营能力。由于权责发生制政府会计信息能全面反映政府负债情况, 包括政府过去和现在的决策所形成的债务情况, 也可推算隐性负债信息, 这就使得政府不得不更为谨慎地进行相关决策。比如, 冰岛的养老金负债, 就是借助新的权责发生制会计体系在预算中确认的。由于公务员退休后领取的养老金与他的现行工资有关, 工资的调整会对国家养老金负债产生直接影响, 因此, 冰岛政府对公务员工资的调整就极为谨慎。这确保政府能稳健地运营, 也有利于国家经济的稳定。

事实上, OECD 国家的政府会计权责发生制改革实践取得了相当大的成功, 优越性基本上压倒了局限性。政府会计权责发生制基础提供了这样一些可能: 真正超越现金流概念, 在全面受托责任基础上实施预算管理; 真正以竞争性方法去实现既定的绩效目标; 更有效率、更有效果地进行资源管理; 更科学、更合理地进行长期战略决策, 以增强政府的持续运营能力。一个基本的结论是, 在政府会计领域采用单一的收付实现制基础有一定局限性, 应该借鉴国际经验有选择地进行权衡取舍, 循序渐进地实施相关改革。

## 参考文献

- Goldman, Frances and Edith. 1991. *Brashares, Performance and accountability: Budget reform in New Zealand*. Public Budgeting & Finance, Winter, Public Budgeting and Finance
- OECD. 1993. *Accounting for what?: the value of accrual accounting to the public sector*, OECD, Paris
- IFAC, PSC. 2000. Study 11: *Governmental Financial Report: Accounting Issues and Practices*, May 2000.
- Ian Ball, Tony Dale, William D. Eggers and John Sacco. 1999. *Reforming Financial Management in the public sector: lessons U. S. Officials can learn from New Zealand*
- GAO. 2000. *Accrual Budgeting: experiences Of other nations and implications for the United States*
- Andrew Likieman, *Resource accounting and budgeting: rationale and background*, Resource Accounting and Budgeting.
- James Guthrie. 1998. *Application of accrual accounting in the Australian public sector—Rhetoric or reality?* Financial Accountability & Management, February
- Certified General Accountants Association of Canada. 1999. *Getting it right—The financial information strategy in the federal government*
- Par Pierre Samson. 1999. *Accrual Intonations Changement de cap*
- Valerie Archibald. 1994. *Accruals accounting in the public sector*, Longman in association with the Civil Service College
- 陈峙维. 1999. 我国政府公务会计应如何采用权责发生基础之研究. 硕士论文, 台湾大学会计研究所

## English Abstracts of Main Papers

### **Study on the Readability of Share B' s Annual Reports in the Shenzhen Exchange**

*Yan Dawu & Sun Manli*

The annual reports of listed companies can be divided into two categories: financial information and non-financial information. Non-financial information is mainly composed of narratives. The effective communication between listed companies and investors depends on whether the readability of narratives matches the understandability of investors. In this paper we studied the readability of annual reports (English version) of 59 B-share companies listed in the Shenzhen Exchange. Flesch model and one-tail t-test have both been adopted to test the hypotheses.

### **Comparative Analysis on Foundation of Government Accounting**

*Chen Shengqun et al.*

Traditionally, the core of government accountability lies in the way that government budgeting is being implemented and whether the government expenditures are made in compliance with rules and regulations. This positioning may no longer fit the needs of the changing economic environment. In this era of globalization, the government accountability is also changing. Whether the focus is on cash flow in strict compliance with budget or resource utilization that maximizes the effectiveness and efficiency is largely determined by the public administration objective, which in turn determines the accounting techniques to be chosen. Through in-depth analysis on the two basic accounting concepts, this paper concludes that the adoption of a single accounting concept has its limitations. Instead, our government accounting and budgeting should borrow the experiences from some countries who have adopt accrual basis in their domestic practices, choose the practical ways and promote China's reform process gradually.

### **Researches on Value Decesion on Listed Companies in Sight of the Financial Appraisal System**

*Lu Zhengfei & Shi Yu*

To discuss the differences in financial analysis and evaluation system between high-technic & high-growth companies and traditional companies in China A-share market, this paper firstly compared the financial analysis and evaluation systems now available and investigated investors, and then obtained two sets of financial analysis and evaluation systems. Secondly, we tested and verified it. The most important findings in this paper are: growing ratios show the financial features of high-technic & high-growth companies best; the growth of high-technic & high-growth companies reflect in not only operation performance ratios but also financial position ratios; the average ratios such as profit margin, return on equity and PE ratio of high-technic & high-growth companies are notably higher than those of traditional companies. Based on the findings mentioned above, we think the investment value of high-technic & high-growth companies much more depends on the expected future growth other than current operation performance.