

# 权责发生制政府会计 与预算改革进程分析

● 高 宁 陈胜群 陈工孟

## 一、分析的必要性

当今世界相当多的市场经济国家，在政府会计财务报告方面面临着一个相似的问题：作为会计主体的国家政府及其各下属机构，如何建立一种能真实、公允地反映其运营活动和报告其结果的方法机制，以适应新的预算管理目标定位。传统的收付实现制会计基础，以现金收付作为预算记录的标准，而忽视了收入实现、资源消耗或负债形成在经济学实质意义上的时点。因而，要提高政府财务管理效率、加强政府控制政策等方面，收付实现制显得无能为力，这就促使了各国对政府会计进行根本性的改革。

新的预算管理目标定位引发的会计改革，其核心内容是将会计确认为与计量基础向权责发生制转换，同时变革相应的预算管理制度，即由收付实现制向权责发生制转轨的趋势具有实际意义。

为便于分析，我们选择一些具有代表性的经合组织（OECD）国家针对这项改革情况，根据有关资料编制了一张“实施状况表”（见附表）。从表中可以看出，OECD 各国在实施进程上的确存在差异：大多数国家仅在会计报告中采用权责发生制基础，而少数国家则

在预算管理中也采用；有些国家在政府机构或部门中采用，有些则在会计报告和预算管理中全部采用；有些采用完全的权责发生制，有些则在部分项目上采用修正模式。为了从这些交叉复杂的现象中找出共同的特征，下文按会计与预算两个层面加以分析。

## 二、OECD 各国权责发生制会计（财务报告）应用情况的分析

在附表“权责发生制会计的应用”栏中，细分为“权责发生制会计应用于政府机构或部门”和“应用于整个政府层面的合并财务报表”两栏。从表中可以看出，基本上可以归纳为以下几类国家。

第一类国家可称为“彻底改革派”。澳大利亚、加拿大、芬兰、瑞典、新西兰、英国和美国这 7 个国家（占 OECD 国比例 24.1%），在政府机构、部门与整个政府层面均采用基本一致的权责发生制基础，它们除在政府部门层次上编制以权责发生制基础的财务报表之外，还将整个中央政府作为会计主体，以完全的权责发生制基础编制合并财务报表。需要指出，英国虽然目前在整个政府层面采用了权责发生制，但各地方政府尚在采用收付实现制。我们将它归为彻底改革派，因为它

（三）其他有一定业务收入的事业单位，如新建的应用研究科研院所、公立高等学校、一般文艺团体等，可采用改良的权责发生制，即主体经济业务实行权责发生制，某些次要的经济业务可采用收付实现制。

目前我国事业单位还没有编制“现金流量表”，将来编制此表时有些单位则需要采用权责发生制的同时，应用收付实现制来换算出现金流入量和流出量。现阶段事业单位在进行投资决策时也需要利用按收付实现制确认的现金流入量和流出量信息。

最后谈一下概念问题。人们对权责发生制和收付实现制在习惯上都称为“会计基础”或“会计核算基

础”。这种概括不太确切，也不明确，可以说没有讲到点子上。其实，这个问题都是在会计准则、会计制度的“一般原则”这一章中规定的，它理所当然的是会计原则；而这个原则要解决的是各种收支在什么情况下确认的问题。因此，笔者认为最好正式命名为“收支确认原则”。最近很高兴地看到《预算管理与会计》编辑部在观点综述中采用了类似的提法，即“收支确认标准”（见该刊 2002 年第 1 期 P38）。我恳切期望理论界和实务界的各位同行对此进行探讨，以求取得共识。

（作者单位：中国人民大学）

已经决定自 2005—06 财务年度起各地方政府必须正式提供完全的权责发生制财务报告，以完成全面的转轨。冰岛的情况也接近于彻底改革派，但它在整个政府层面的报告信息仅限于金融性资产，对实物资产的信息披露尚在酝酿中。

第二类国家属于“局部改革派”。爱尔兰、荷兰、葡萄牙和瑞士（广义地也可把提供政府部门补充信息的比利时、德国、匈牙利包括进去）属于这种类型。它们仅在政府机构或部门应用权责发生制基础，而在整个政府层次上仍采用收付实现制。这意味着，财政部门对各部门拨付款项时接收付实现制核算和报告，各部门在取得收入和发生支出时则采用权责发生制核算与报告。我们分析，之所以有局部改革派这样的做法，主要是出于既确保传统上财政拨款总体控制，便于与现行预算比较，同时又希望先加强一部分政府部门的绩效管理，它走的是一条循序渐进的道路。

第三类国家比较特殊，像希腊和意大利，虽然在整个政府层面上也采用完全的或修正的权责发生制，但各政府机构或部门却仍按收付实现制处理。这类国家的思路与局部改革派恰恰相反，它们认为政府整体的资源配置、受托责任和透明度情况是急待解决的问题，而就机构与部门而言，现阶段只有维持传统方式，才可确保现金收付的符合性控制。

不属于上述三种情况，但有一定改革举措的国家有丹麦、法国、波兰等，它们在整个政府层面的报告中，对利息费用、员工养老金和其他一些事项按权责发生制加以披露。这些国家一定程度上有着与上述第三类国家相似的思路，但在改革的征程上只是刚刚迈出了探索性的第一步。

综合上述情况，在 29 个 OECD 国家中，有 15 个（占 51.7%）已经在政府机构或部门层次上实施或试行了权责发生制会计基础，有 12 个（占 41.4%）则在整个政府层面上或多或少采用了权责发生制财务报告方法。将两种情况合起来看，表格中除韩国外的 20 个国家（占 70.0%），在特定的层次和范围上，各自进行了其权责发生制政府会计改革尝试。

### 三、OECD 各国权责发生制预算应用情况的分析

在附表列示的“权责发生制预算应用”栏中，主要是就整个政府层面而言的，表中列示了一些尚未完全实施权责发生制预算的国家计划转轨情况。从表中可以看出，大致上可分为以下几类情况。

第一类是预算与会计已经完全接轨（或立法已明

确将来要完全接轨的）国家，以澳大利亚、新西兰和英国为代表。在立法规定的预算编制基础栏中，只有澳大利亚、新西兰已经真正完成了向完全权责发生制基础预算转轨的历程。这两个国家将资产资本化，资产折旧在其整个寿命期内记录为费用，在形成义务时确认为负债。英国虽然也属于完全转轨国，但它在两方面不同于澳、新两国，一是它刚开始实施转轨（2001—02 财务年度起），二是其地方政府的法定财务报告目前仍只认可收付实现制，要到 2005—06 财务年度才能使两者正式接轨。英国与其他 OECD 国家改革途径的差别在于，它主要立足于资源预算的思想，先改革预算体制，对改革财务报告体系，特别是地方政府报告，则采取了缓一步的稳健改革方式。

第二类是立法权责发生制预算改革进程推动较快的国家，主要有加拿大、冰岛、芬兰和意大利等。这些国家除不进行资本化、不计资产折旧（芬兰对转移支付也未按权责发生制处理）之外，其他均遵循权责发生制基础编制预算（意大利采取并举的方式，也同时编制收付实现制基础预算）。

第三类是在个别项目尝试局部改革的国家：如丹麦和美国。立法要求对利息费用、员工养老金计划按权责发生制要求列入预算。

除上述三类国家外，其他 OECD 国家的法律只认可收付实现制预算。

如果将上述第一类国家视为预算改革的“激进派”，第二、三类视为“中间派”，除此之外称为“观望派”，那么 3 个“激进派”国家占 OECD 国总数的 10.3%，“中间派”占 24.1%，“观望派”则占了 69.0%。从这些比例来看，权责发生制预算改革进程明显逊色于会计与财务报告上的改革进程。

### 四、小结

总之，这项改革进程相对慢了一些，但不能否认改革的趋势，更不应怀疑权责发生制预算改革的必要性。当今处于政府会计改革进程中的各 OECD 国家，尚无一个真正构筑了在实践中能顺利运作的完善体系，即使对那些领先一步实施或体系相对完整的国家来说，也有很多棘手的具体问题等待解决。然而，从本文对改革进程的分析可以看出，向权责发生制会计基础转轨的改革，在应用深度上基本上走的是一条“先会计后预算”逐步深入的道路，在应用层次上采用的是“由局部到整体”逐渐扩大的战略，在应用范围上则根据各自的国情需要对业务类型自行取舍。这是历史赋予改革者的使命。

附表:OECD 成员国权责发生制政府会计和预算的实施状况

应用深度			权责发生制会计的应用						权责发生制预算的应用									
应用层次			应用于各政府机构或部门	应用于整个政府层面的合并财务报表					立法规定的预算编制基础			未充分实施中国计划转轨的情况						
序号	国别	应用范围	(此栏对范围暂不作细分)	完全的权责发生制	除不资本化、不计资产折旧外,均按权责发生制。	除资本交易外,均按权责发生制。	除特定收入外,均按权责发生制。	完全的收付实现制	完全权责发生制	除不资本化、不计资产折旧外,均按权责发生制。	除资本交易外,均按权责发生制。	除特定收入外,均按权责发生制。	完全的收付实现制	转轨工作已完成	正在转轨	积极推动	补充信息	揭示权责发生制信息
1	澳大利亚	是(1995年起)	是(1995年起)						是(99-00年起)									
2	比利时	(注1)						是					是					
3	加拿大	是(2001-02财务年度起)	是(同左)							是						是		
4	丹麦						是(注2)					是(注2)						是
5	芬兰	是(1998年起)	是(同左)							是(注3)								
6	法国						是(注4)						是			是		
7	德国	(注5)						是					是					是
8	希腊		是										是					
9	匈牙利	(注1)						是					是					
10	冰岛	是(注6)			是(注6)					是								
11	爱尔兰	是(1995年起试点)						是					是					
12	意大利				是					是(注7)			是(注7)					
13	韩国							是					是			是		
14	荷兰	是(1995年起试点)						是					是	是				
15	葡萄牙	是						是					是					是
16	瑞典	是(1994年起)	是(同左)										是			是		
17	新西兰	是(1991-92财务年度起)	是(同左)						是(94-95年起)									
18	波兰						是(注8)						是					
19	瑞士	是						是					是			是		
20	英国	是(1999-2000财务年度起)	是注(9)					(注10)	是(注11)									
21	美国	是(1997-98财务年度起)	是(同左)									是(注12)						
统计分析简表	各政府机构或部门的完全或修正应用		完全的权责发生制	修正的权责发生制	修正的收付实现制	完全的收付实现制	完全权责发生制	修正的权责发生制	修正的收付实现制	完全的收付实现制	转轨工作已完成	正在转轨	积极推动	补充信息	揭示权责发生制信息			
应用(近期拟应用)国家数	15		7	2	3	17	3	4	2	20	1	5	3					
占 OECD 国比例	51.7%		24.1%	6.9%	10.3%	58.6%	10.3%	13.8%	6.9%	69.0%	3.4%	17.2%	10.3%					

注释和说明:

- 注 1. 编制收付实现制报告但提供权责发生制补充信息。
- 注 2. 利息费用和员工养老金按权责发生制。
- 注 3. 转移支付按收付实现制。
- 注 4. 利息费用和其他某些事项按权责发生制,正在向完全权责发生制过渡。
- 注 5. 1998 年预算原则法修正通过,编制收付实现制报告但允许提供权责发生制补充信息。
- 注 6. 1992 年起实施,但在实物资产方面的改革冰岛尚未完成。
- 注 7. 意大利采用两种预算并行的做法。在表下的统计中未计入完全的收付实现制国家。
- 注 8. 员工养老金按权责发生制。
- 注 9. 英国中央政府自 1999-2000 财务年度起编制整个政府层面的合并财务报告。
- 注 10. 英国地方政府目前仍以收付实现制编制报表,但计划自 2005-2006 财务年度起全面转向权责发生制。
- 注 11. 自 2001-02 财务年度起。
- 注 12. 利息费用、某些员工养老金计划、贷款和担保项目按权责发生制。
- 注 13. 表格中未填列“是”或其他字样,意味着“否”或无此内容。
- 注 14. 由于空格太小的关系,表中少数地方对时间用了简称,如“99-00 年起”代表“1999-2000 财务年度起”。
- 注 15. 本表中的“完全权责发生制”不包括对历史遗产、军事设施的确认问题,相似地,税收和其他非交易性收入也可能不建立在完全权责发生制基础上。
- 注 16. 20 个 OECD 成员国中的 8 个在会计与预算的任何层面均未实施权责发生制,本表未予列示。这同时也说明,有 21 个成员国(占 72.4%)或多或少实施或正打算实施与权责发生制相关的改革。