

从会计要素看我国政府会计基础的改革

林倪滨

(厦门大学会计系,福建 厦门 361005)

摘要:本文从会计要素的角度,结合我国的实际情况,对政府会计基础的改变进行了分析比较,阐述了收付实现制与权责发生制的区别及优缺点,并提出了我国政府会计改革的思路 and 方向。

关键词:政府会计 会计要素

2000年,财政部与香港理工大学成立“政府预算与会计权责制”课题组,目的在于通过对不同国家权责发生制预算编制和政府会计核算情况的分析、比较,探讨我国进行此项政策的可行性。之后的几年里,财政部多次邀请国内外的政府预算与会计的官员以及专家学者,就我国的政府预算与会计改革进行了广泛的探讨与交流。我国政府预算与会计由收付实现制向权责发生制的转变,正在紧锣密鼓地策划中。

一 权责制政府会计的特点

收付实现制政府会计曾经是世界的传统做法,但在 20 世纪 90 年代以来,采用权责发生制的政府会计已经成为许多国家正在进行的公共财政管理改革的重要内容之一。那么权责发生制的政府会计和收付实现制下的相比,会给我们带来些什么呢?

收付实现制下,政府会计只确认收入和费用,资产方面只考虑现金(含银

行存款等);而权责发生制政府会计除了确认收入和费用外,还引进了资产、负债和净资产三个要素。我们就从这些新增的要素以及收入和费用要素的变化来分析收付实现制和权责发生制政府会计的差别。

1. 资产

资产是权责发生制下引进的一个新的要素,指的是主体所控制的,作为过去事项结果的资源,并且预计主体可从中获得未来经济利益或服务潜力。这里核算的不仅仅包括现金,还包括了其他的流动资产、固定资产和长期资产。对这些资产进行核算有以下特点:

(1) 采用权责发生制处理年度结转问题

在年度预算执行过程中各级政府部门经常会遇到预算已经安排,但由于各种原因当年无法支出的情况。特别是在实行政府采购与国库集中支付制度以后,出现了采购环节和拨款环节相分离,

采购货物与货款支付存在时间间隔。如果按照现行的收付实现制的要求来处理,对预算单位来说,可能会夸大可支配资源的数量,出现比较严重的账实不符,不能真实反映预算单位的真实经济业务。

为了克服收付实现制会计基础的缺陷,目前在总预算会计的核算中,已经试行采用权责发生制方法来处理个别事项的年终结转问题。对于一些预算已经安排,但由于某些原因引起的当年未能实现的支出,采用权责发生制的核算基础,使年终结余不实问题在一定程度上得到解决。

(2) 增加了对固定资产、存货等有形资产的核算

在目前收付实现制下,用于购置政府固定资产、存货方面的财政资金一旦支出后就被确认为费用,退出了政府与公众的视野,不利于财政资金的有效使用,不利于加强财政管理与监督,产生了

浪费、应留资金。

(6)按房改文件规定实行货币分房后应付给职工的住房补贴应留资金。

(7)企业列入编外和长期病假人员的费用。

在资产清查、产权界定和价值重估等各个工作阶段,真正做到实事求是地反映单位的实际情况,既要按国家规定的政策办事,也要确保勘察设计单位的财产真实可靠。

三、实事求是地分析单位净资产形

成的历史过程,提出合理资产处置方案

在实行企业化试点后,勘察设计单位走上市场经济自主经营、自负盈亏道路,特别近年来,所有的勘察设计项目都要通过市场竞争去取得。单位的经济效益和财力积累是勘察设计人员发挥聪明才智、加班加点和超负荷的劳动强度取得的,然而个人报酬却相对较少。因此,就需要财务人员认真分析、核算,恰如其分地反映职工超额劳动所创造的价值。

很有必要通过改革,真正做到尊重知识、

尊重人才,充分调动广大工程技术人员的积极性,提高勘察设计技术质量水平,提高经济效益。争取在改制方案的报批中,获得上级国资部门较有利的政策支持。

勘察设计单位的改企建制工作是一项复杂的系统工程,财务方面所涉及内容政策性又很强,所以要求我们财务人员认真学习、掌握国家有关的方针政策,虚心向已改制单位请教,吸收其成功的经验,抓好财务基础工作,配合单位将改制工作做好。

由于我国预算会计从性质上来看,与西方国家的政府会计无太大区别,故在本文中称之为政府会计。

大量的账外资产,容易造成国有资产流失。

权责发生制通过对固定资产、存货等有形资产的核算,我们能对政府部门拥有的固定资产、存货等有形资产进行清楚反映,可以实施更好的资产管理,减少侵占国有资产的情况,为国有资产的有效利用打下基础。同时,对财政支出区分经常支出与资本支出,对各类固定资产计提折旧,提高了公共资源配置的效率,有利于政府部门的长期决策。

(3) 增加对国有股权和有价值证券形态资产的核算

计划经济时代,政府投资采用单一的财政拨款形式,投资一旦由财政拨款,就脱离了政府预算的管理,政府的投资仅仅反映为当期的财政支出。但如今市场经济条件下,政府投资增加了有偿贷款、政府参股等多种形式,向着多元化的方向发展。

在政府参股的情况下,参股资金拨出后成为以国有股权形态存在的政府资产,通过对这部分资产的核算,也就是对国有股权进行确认、计量、记录和报告,来真实地反映政府资产状况,以实现国有资产所有权和收益权的管理,更体现了国家作为所有者的地位。

(4) 增加对临时借出款项的核算

现在,上级单位对下级单位,存在一些临时的借款性质的拨款,但是这些资金在未来的会计期间里还是要偿还的。在收付实现制下,这些临时借出款项不会被确认为资产进行管理,上级单位缺乏追缴意识,下级单位没有偿还压力,这些资金难以得到有效使用。而权责发生制下,这些临时借出款项被确认为资产,使上级单位督促下级单位有效使用和偿还该资金,防止国有资产的流失。

(5) 对资产进行核算带来的问题

权责发生制下可以对固定资产资本化,在实际耗费时按照持续经营原则的假设进行分期确认和分摊固定资产成本。但是在确认及认定资产价值时,即使有会计准则指导资产计价,对具体资产项目的计价仍可能是主观的。

对于历史性遗产类资产如博物馆、纪念碑、遗迹等毫无疑问属于固定资产,但它们又是独一无二的,有的甚至是上千年前建的,成本又该如何核算;各种基

础设施和工程网资产在其发展过程中的成本中,一些属于公路维护保养费用,一些属于更新改造费用,这该如何处理;自然资源如石油、天然气等是否需要将其确认为资产;资产的估价究竟是用历史成本还是公允价值……这些问题即使是在采用了权责发生制政府会计的国家,仍然存在很大的争议。

2 负债

负债也是权责发生制下新增加的要素,指的是主体因过去事项而承担的现时义务,该义务的履行预计将导致主体失去含有经济利益或服务潜力的资源。它包括了政府所承担的所有短期、中长期的负债。增加对负债的核算有以下这些优点:

(1) 采用权责发生制处理跨年度支付的问题

在收付实现制下,财政支出只包括以现金实际支付的部分,并不能反应那些已经发生但尚未用现金支付的政府债务,使政府的这部分债务成为隐性债务。政府部门若对一定时期的收支进行人为控制以改变会计结果,就会导致政府会计信息的不透明,进而降低了公众对政府部门的信任度,为营私舞弊和贪污腐败提供了便利条件。

在权责发生制下,在费用的实际发生时确认费用,使政府会计信息更透明,提高政府部门的信任度,同时也有利于更好地编制预算,正确考核政府的绩效。

(2) 增加对中长期负债进行核算

在收付实现制下,政府会计不对中长期债务进行核算,例如政府发行的国家债券、金融债券等。忽视未来将到期的债务,政府很难做出合理的预算安排,存在一定的隐性财务风险。

而在权责发生制下,政府会计增加了对中长期债务的核算,能够真实、全面反映政府的财务状况,使政府能够及时了解各种财务风险情况,为防范风险提供了决策依据,提高了防范财务风险的能力,增强了处理到期债务的能力,避免大量赤字或者通过缩减支出来平衡财政收支。

(3) 增加对社会保险基金的核算

由于社会保险是一种准政府行为,社保基金的运行状况关系到政府未来的财政负担。但在收付实现制下,政府会

计只是笼统地反映了财政对社保基金的拨款支出,而不能反映基金的运作情况。

在我国社会保险资金来源并不充裕,而社保支出负担比较沉重的情况下,运用权责发生制基础的预算会计,能够做到全面掌握和提供社保基金运行的会计核算信息,做出切合实际的预算安排,对潜在的财政风险加以十分关注和防范,保证了社保基金运行与财政预算资金运行之间的信息联系通道。避免了对社保基金当年结余产生错觉,持盲目乐观态度,甚至由此导致的挤占和挪用社保资金。

(4) 增加对临时借入款项的核算

原理与资产中第(4)点相同,促进下级单位有效使用和偿还该资金,防止国有资产的长期无效占用。

3 净资产

净资产是收付实现制下已有的要素,而在权责发生制下,它的含义有所变化,指的是主体的资产扣除负债后的剩余权益。若余额为正值,则代表可用于将来商品和服务提供的净资源;若为负值,可将其看作已被用于清偿债务的以后期间的收入。对净资产的核算有以下这些变化:

(1) 净资产 = 资产 - 负债

收付实现制下,由于政府主体主要考虑现金流量,不考虑其他资产和负债,所以他的净资产在金额上等同于现金,无法表现决策对政府主体长期的影响和满足考核绩效的要求。

而在权责发生制下,政府主体的净资产为资产减去负债。对所有资产和负债进行核算,从而确定政府主体的净资产,这样能够更好预警某些决策的长期影响,全面地反映政府的财务状况和提供关于政府行为的长期持续能力的信息,有利于政府形成更好的、长期稳定的决策。

(2) 收入和费用以权责发生制为基础进行核算

这一点,我们将通过对收入和费用要素的分析来说明其特点与优点。

4 收入和费用

由于这二者的变化基本一致,而且原理相同,所以笔者将其合并起来分析。

收入同样是收付实现制下已有的要素,在收付实现制下,它是指报告期内政

府主体的现金总流入。而在权责发生制下,收入指报告期内导致净资产增加的经济利益或服务潜力的总流入,不包括与所有者投入相关的流入。

费用也是收付实现制下已有的要素,在收付实现制下,它是指报告期内政府主体的现金总流出。而在权责发生制下,费用指报告期内导致净资产减少的经济利益或服务潜力的总流出,不包括与所有者分配相关的流出。

(1) 在相关事项发生时确认收入和费用

收付实现制的一大特点就是,以会计期间款项收付作为标准入账,在主体收到现金时确认为当期的收入,在主体支付现金时确认为当期的费用。这样的会计记录方法比较简单,基本不存在主观判断,稳健性强,但对各期收入和费用水平的反映却不尽合理,会产生收入与费用不配比的现象,并导致期末结余不实。

而权责发生制所确认的收入反映政府主体年度内应收的或已赚取的金额,而不考虑是否已经实际收到款项。费用则是在年度内为了获得商品和接受服务而产生的成本,无论这些成本是否已经支付。这使政府主体的收入与费用能够在相应的期间内得到确认,并使其收入与费用相配比,可以更好地体现主体的运营成果,能提供决策中最有用的信息,正确对政府行为进行绩效考核,满足更加注重成果的公共预算管理制度改革的需要。

(2) 对成本进行核算

在收付实现制下,并不进行成本核算,这样不利于节约业务费用和绩效的考核与评估,不利于政府主体的内部管理,不利于国家资金的有效使用,而且很容易造成国有资产的流失。

采用权责发生制为基础的政府会计,能将政府部门的价格和绩效与私营部门做比较,将促使政府部门以较少的资源取得更好的成果。而且以统一的基础计量成本,消除了收付实现制中信息失真的影响,有利于各部门间的成本比较,提高国有资产的使用效率,减少国有资产浪费。

(3) 收入与费用不包括债务和受托责任相关的收入与支出

在收付实现制下,政府的收入包括筹资引起的资金流入和作为代理人或受托人而产生的托管资金的流入,费用也包括了偿债支出以及充当代理人或受托人而产生的托管资金的流出。而这些并不导致政府实际净资产的变化,不应被确认为收入和费用。

权责发生制下,政府的收入和费用排除了这一部分内容,将其确认为负债,不影响净资产,使收入和费用更合理真实,便于财政预算以及绩效考核。

二 政府会计基础的改革进程

从以上的分析可以看出,政府会计由收付实现制向权责发生制改革,利大于弊。放眼世界,美、英、法、德等许多国家已经在不同程度上,在政府会计中采用了权责发生制。

我国预算会计制度的改革应当充分借鉴国际经验,努力向国际惯例靠近,同时又必须符合我国的具体国情,与当前的经济发展水平、人员技术条件等相适应。在政府会计改革的过程中,笔者认为要注意以下几点:

(1) 明确改革目标

国际上许多采用权责发生制的政府会计的国家,其采用程度大多有所差异。美国在财务报告和预算中使用了不同的成本计量基础,新西兰、澳大利亚采用的是较为彻底的权责发生制。而我国应该根据改革目标以及具体国情,来选择权责发生制的实施程度和相应的会计核算内容。

(2) 相应的法律保障

法律框架是各国推进政府会计改革的前提。在实施改革前,我国应该根据政府会计改革的具体要求制订相关的法律法规。包括对财政法规、审计法规的修订,制定权责发生制会计准则,详细规定会计各要素的处理规则。

(3) 相关人才的支持

与任何大规模的改革一样,要圆满地实施权责发生制会计,监控以及信息重点上的转变是不可或缺的。这些问题的解决主要靠推广权责发生制技术的专

门培训,为政府部门培养足够的有能力承担改革实施任务的专业化和合格的骨干人员。

(4) 采用渐进式改革

由于一旦政府会计基础发生变化,将对政治、经济、社会等产生巨大影响,所以在政府会计基础改革的初期,要先找出较佳的结合点,逐步创造条件,采用循序渐进的办法,使与政府会计核算的正常秩序和改革顺利进行相协调。为实现新旧制度的良性过渡,可以按要求分别按照两种基础来报告政府会计的结果。

从改革的范围来看,可以采用先小规模、小范围试点,然后再扩大和推广的做法。既然权责发生制侧重于强调绩效考核,那么首先改革的应该是那些绩效问题比较突出并且相对容易衡量的部门,负责国有资产保值增值的国资委和负责财政基本建设项目拨款的发改委都可以被纳入其中。另外,还可以考虑把试点和我国的部门预算改革结合起来,因为这些编制部门预算的政府部门实行了定员定额制度,为实行权责发生制奠定了良好的基础,改革相对容易一些。

从改革的程度来看,可以考虑先改革财务报告,暂不改革预算。这是因为,财务报告是反映绩效的关键环节,采用权责发生制能使绩效考核更加科学、合理。而且财务报告相对简单,改革相对容易。尽管权责发生制在财务报告和预算中的不同步,可能会导致一些混乱,但从实践来看,多数国家仍然停留在权责发生制下政府财务报告的改革阶段。所以对财务报告进行改革就成了最佳选择。

综上所述,政府会计引入权责发生制是顺应会计标准国际化发展的潮流,它能为政府会计核算提供完整的会计信息,增强会计信息的透明度。我们需要在经济体制和财政管理制度不断深化改革的过程中,努力创造条件,推进我国预算会计制度向比较规范的政府会计制度转换,建立符合社会主义市场经济体制要求的,与国际惯例相一致的中国政府会计制度。