

权责基础政府财务报告的意义与局限性

□王雍君

政府财务报告连同预算报告和政府财务管理信息系统，共同构成现代社会中公众观察和解读政府行为的三个主要窗口。其中，财务报告的作用是基本和关键的。近年来，在各种因素推动下，我国政府致力于建立权责发生制政府综合（区别于“合并”）财务报告制度，其主要意义可概括为三个关键方面：增进透明度、强化可持续性评估和改善决策制定；主要局限在于财务合规性控制的不充分。

一、增进财政透明度

与收付实现制财务报告相比，权责基础的综合财务报告可以让公众便利地了解政府花了多少钱、来自何处？这些钱花在哪里、合规吗？花钱的结果（绩效）如何？政府的资产和负债规模、结构、用途和变化情况如何？是否得到了妥善管理？财政风险如何？权责报告在透明度方面具有三重优势。首先是信息的全面性。权责发生制可以完整地报告资产、负债、净资产、收入、费用和运营余额（本期收入减费用）信息。收付实现制报告的财务要素仅限于现金流入、流出和余额，不能报告担保和税收支出等公共组织的非现金交易，也不能呈现政府提高养老金发放标准等跨期交易的未来财务后果，更不能记录和报告资产损耗（折旧和摊销等）与净资产的变化。其次是信息的前瞻性。现金信息属于典型的“事后信息”，即只是在交易导致现金

增减变动以后，才对交易进行记录，但此时采取任何救济行动都为时已晚。权责发生制则在交易导致“取得收入的权利”或“承担支出的责任”时就对交易进行记录，而不必等到现金流入或流出这一后果产生。信息的前瞻性优势在管理财政风险时尤其重要。风险管理的有效性高度依赖于前瞻性信息，滞后的信息于事无补。最后，权责发生制可以呈现与“花线的结果”（绩效）相关的信息，即完全成本信息。公众大多关注政府行动的全部财务代价，比如使用办公楼等固定资产开会、招待或作为项目投资的代价？答案需要用完全成本概念描述，评估绩效也需要完全成本信息。在收付实现制下，通常所谓的“现金流出”并非政府活动的完全成本，“政府行政成本”实际上被大大低估了。

另一方面，即使对收付实现制财务报告进行修正和完善，仍然无法获得资产、负债、净资产和完全成本等重要信息，从而使透明度限定在一个相对狭窄的范围内。但在公共部门拥有和控制大量公共资源、其行政行为对经济社会具有广泛而深远影响的背景下，仅仅向公众报告现金信息是远远不够的。对于资产、负债、净资产、完全成本、绩效等难以用现金流表达的公共信息而言，公众的知情权只有通过权责发生综合财务报告才能得到最佳保障，权责报告作为（以及其他信息使用者）的桥梁。由此可知，就满足公民信息需求的能力而言，权责发生制明显优于收付实现制，权责

发生制大大扩展了“透明财政”、“阳光财政”的广度和深度。

二、强化可持续性评估

政府的许多政策具有高昂的未来财政成本，比如给公务员加薪、提高养老金标准、加强环保力度以及其他政策承诺等。由于资源消耗或现金流出发生在未来多年，这些政策究竟需要花多少钱，只有在对其进行“政策生命周期评估”的前提下，才能真正为人知晓。收付实现制会计与报告无法提供相关信息帮助我们判断：在未来各年里，政府是否具备足够的来支持现行政策行动？何时将出现税收来源无法支撑支出水平、拥有的资产无法偿付到期债务的情形？

任何有效的财政管理系统都应将可持续性作为最高目标。当政府债务本息不可能收敛于某个临界水平从而无力偿付到期债务时，政府的财务状况便面临不可持续的挑战，及时识别和评估可能出现的不可持续性非常重要。这主要因为，采取事前行动需要提前确切了解情形有多严重，这通常意味着要么调整现行的政策行动以减少未来开支，要么增税，要么削减对公民的服务交付，或者这三者的某种组合。当这种调整措施来得太晚以致错失良机时，付出的代价可能高得难以承受。

尽管事关重大，但财政的可持续性评估却甚少受到重视。其深层原因在于，个体通常只关注自己的利益，很少关注追求自身利益的行动将在整体的社会层次和中长期内带来怎样的后果。政

府也大体如此。每届政府都有任期，每个任期的政府都追求自己的政策目标，短期的视角很容易造成对财政可持续性评估的忽视。因此，每个任期的政府追求自己的政策目标可能带来的整体和中长期后果，至少必须在中央政府的层面上得到充分考虑，在此基础上反思和调整相关政策，以避免可能出现的不可持续甚至危机。这就要求客观和可靠的可持续性评估。权责发生制综合财务报告提供了较理想的评估工具。

收付实现制财务报告也可作为评估工具，但只能作为现金基础的评估工具（即政府现金流量表）使用。其局限性在于：当年的现金流入与流出之比较，是一种基于流量的评估方法，不能表明资产与负债存量的可持续性，不能提供关于政府整体财务状况的完整画面。举例而言：在过去十年中，一些地方政府

每年通过土地使用权的出售获取了大量收入，政府现金流量表十分“漂亮”，但这并不表明这些地方政府没有可持续性的威胁，恰恰相反，资产逐年而迅速地减少可能导致许多政府或早或晚将面临不可持续的威胁。这类威胁的早期信号只有通过资产负债表才能识别，而资产负债表只能在权责发生制基础上编制和披露。另一个例子也可表明资产负债表（存量）监测法的重要性。目前我国正在推行地方政府债券自发自还试点，地方政府欲加入试点、发行债券的前提条件之一是披露其真实的财务状况，特别是资产负债状况。这主要是因为债券投资者非常关注发债政府是否有足够的能力（可用于偿付债务的资产）来偿付到期债务本息。理论上，政府可以通过增加税收、压缩支出、举借新债等来偿付到期债务，但税收具有稳定性，增加税

收有各种限制和障碍；压缩开支则意味着削减对公民的服务，通常亦不容易实现；举新债还旧债意味着发债政府未来要承担更大的偿债压力。因此，投资者只有在投资时就选择有足够可偿债资产和良好财务能力的发债政府，才能保证自己的收益。权责基础的资产负债表和综合财务报告能够帮助投资者进行选择判断，也有助于推动科学合理的地方政府融资机制的建立和规范。

三、改善决策制定

财政决策的质量事关全体人民的共同利益，也考验政府施政能力。基本的财政决策可划分为五个主要类别：收入——费用决策；现金流（流入——流出——余额）决策；存量（资产——负债——净资产）决策；资本支出（项目）决策；财政风险决策。



收入——费用类决策需要解决两个基本问题：一是政府当年获得的资源（收入）流量，是否足以覆盖当年的公共服务成本（费用）？出现缺口怎么办？二是每项特定活动（比如清扫积雪）的成本收益如何？前者涉及宏观决策，后者涉及微观决策。两者的共同点都在于对成本绩效信息的依赖。权责基础报告中的收入费用表提供了支持这类决策所需要的相关信息。

现金流决策关注现金流入与流出是否匹配，余额是否过多以及现金资源应如何充分利用。在这里，收付实现制与权责发生制没有分别，因为两者都可编制现金流量表。

权责发生制的主要优势之一体现在对存量决策的支撑上，存量决策在财政决策中占有重要地位。政府活动是否导致了资产或净资产的大量减少或损耗；资产结合是否合理；资产是否得到良好配置；政府的融资规模和结构是否适当；融资结构与资产结构是否匹配；这些问题的回答依赖权责报告中的资产负债表。现实中，虽然存量决策关注的主要是事关全局和长远的中长期问题，但其质量经常没有得到足够的重视。“资产管理”就是明证。我国有世界上规模最大的公共资产，其中大多是政府拥有、控制或实际支配的资产，但因为忽略对这些资产的管理，使其并没有得到充分利用。政府的行政成本并不仅仅表现在花了多少钱，更表现在占用和损耗了多少资产，资产占用本身会产生机会成本，也就是“资产成本”。有些国家（比如新西兰）的体制要求部门支付这些成本，称为“资产占用费”。但目前我国的政府部门还不必为其占用的资产支付任何代价。在这种负激励体制下，没有哪个部门拥有充分利用好资产的合理动机，每个部门都追求越多越好，而不是必要或充分利用；追求预算极大化，而不是花钱的绩效。权责基础财务报告或

许可以开启解决这一问题的钥匙。

资本支出决策在现行部门预算体制下被界定为“项目预算”。这一界定有明显缺陷，修补办法有两个。首先，需要清楚地定义“资本支出”，包括满足会计要素“资产”的标准究竟是什么，并非只有“项目”才会形成资产。其次，特定资本支出应满足哪些标准，以及各类资本支出如何进行合理排序。资本支出表不能直接回答这两个问题，但呈现出来的问题（比如规模过大、结构不当）可以帮助决策者反思这些问题，并在反思的基础上改进决策制定。“项目预算”体制向资本支出预算体制的转变，有助于解决一个实践中十分普遍和严重的问题，即公共投资项目的建设与维护运营的脱节，也就是通常所说的“重建设、轻维护、轻运营”问题。资本支出表要在权责基础上编制。

最后一类财政决策是财政风险管理。此类决策要求尽可能量化主要的财政风险，包括显性或或有负债、隐性或有负债以及隐性直接负债（如社会保险基金缺口）。我国的一些地方政府从事许多高风险交易（例如担保），这些交易的财务后果几乎没有呈现在任何财务报告或预算报告中。收付实现制可以告诉我们一旦坏结果发生，财务损失将会有多大。但是，这类滞后信息对于风险的事前或事中管控没有实质价值。这个局限性可以通过权责报告中的财政风险表得到弥补。

四、关于财务合规性控制

任何良好的财政管理系统都关注对预算执行过程的财务合规性控制，其焦点在于对财政性资金的全程、逐笔和实时的监控，即“财政监督”。财政监督体系的微观基础是对财政性资金的全程、逐笔和实时的会计记录。公共部门的存在和活动依赖各种资源，其中现金资源最为重要，并且实际上现金资源才是公共组织可以年复一年合法地从预算中获

得的唯一资源。与管理好其他公共资源相比，管理好现金资源更加事关全体纳税人的核心利益。

这个观念强调了收付实现制的特殊重要性。过去数十年中，许多国家或政府引入了各种会计分支，包括权责会计、成本会计和基于支出周期的预算会计，但就财务合规性控制的实质重要性而言，没有任何一个会计分支能够与收付实现制会计相提并论。然而，收付实现制会计对于预算执行过程的财务合规性控制并不充分，主要局限在于不能实现对财政性资金流动的全程和实时记录，现金记录是片断式的和滞后性的。因为不能一并满足“全程”和“实时”这两个基本要素，因此，收付实现制报告财务合规性控制的有效性就被大打折扣。

权责发生制的引入无法弥补这个局限性。其原因主要有三个：权责会计不记录预算授权，而授权正是财务合规性控制的最高依据；权责会计也不记录支出承诺，而支出承诺是支出控制的源头；权责会计并不在资产、商品与服务“取得”环节记录交易。如此一来，权责会计便无法在支出周期的中上游保持对交易信息的连续记录。这种局限性自然也体现在权责基础财务报告中，即不能呈现财政授权、支出承诺（形成支出义务）以及核实交付（形成应计支出）阶段的信息。概而言之，权责会计对支出过程的记录和报告依然是支离破碎的。这个局限性，只有通过引入和发展全面（基于支出周期）的预算会计才能解决。以此言之，如果目的是加强预算过程的财务合规性控制，那么，发展全面的预算会计与改革的改革，与引入权责会计与改革的改革，同等重要。□

【本文为“北京市支持中央在京高校共建项目：北京市财政收入可持续性研究”课题的阶段性成果。】

（作者为中央财经大学财经研究院院长）

责任编辑 张蕊