

成本,确定滚动项目预算支出定额标准,为编制中期财政规划、建立跨年度预算平衡机制提供信息基础。同时,通过分析政府综合财务报告中的相关信息,可有效分析政府内部管理者对实施资本项目的决策计划,及其对政府资产未来折旧、政府债务规模、偿债能力变动的影 响,以约束政府谨慎制定未来的支出决策、筹资决策,合理安排滚动预算及中长期规划。

其三,分析体系有助于政府信用评级。在资本市场尤其是债券市场中,政府财务报告可作为一个有效的信号和监控的工具。通过对政府财务报告信息的分析,将更加全面地反映地方政府的财务状况,掌握政府资产、负债的结构、特点和变化情况,并计算政府资产负债率,客观分析政府偿债能力及水平,从而帮助社会评级机构、咨询机构和潜在的借贷人正确评估政府的财务状况和信用水平,使政府以更低的成本举债融资。

经济越发展,会计越重要。《改革方案》中的四大任务围绕以构建政府综合财务报告为核心,分别从数据信息生成的前端、中端和终端整个全过程加以管理和控制,体现了对财政资金全过程的管理理念。四大任务之间存在着层层递进的逻辑关系,即构建政府会计核算体系是政府财务报告的基础,政府财务报告是会计核算的最终产品;有效的审计监督机制是政府会计核算和政府财务报告体系的重要保障;搭建良好的政府财务报告的分析运用系统是政府决策者实现可持续发展的根本目标。通过完成《改革方案》中的四大任务,最终建立起政府财务数据的共享中心、监控中心、分析运用中心和决策中心,进而为国家治理现代化的需要提供数据支撑,促进资源的有效配置,推动经济社会全面、均衡、可持续发展。□

(作者单位:中国财政科学研究院)  
责任编辑 李卓

## 政府会计核算模式构建: 国际比较与启示

宁美军 ■

《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》(下称《改革方案》)明确指出,建立权责发生制政府综合财务报告制度的首要任务是建立健全政府会计核算体系。《政府会计准则——基本准则》明确提出了政府财务会计和预算会计“双系统”的基本改革思路。本文借鉴国际经验论述了不同会计体系下政府会计核算的模式建构,同时立足我国国情,对推进政府综合财务报告制度与政府会计准则的衔接过渡、构建具有中国特色的政府会计核算模式提出了建议。

### 一、国际比较

如何构建适宜的政府会计核算模式,以达到既能反映政府年度预算执行情况,又能反映政府资产负债、收入费用、运行成本、现金流量等财务信息的目的?国际公共部门会计准则及有关国家政府财务报告制度改革提供了有益经验,主要分为三种:

(一)采用三套会计体系——以法国为代表

法国施行中央集权式管理,中央和地方政府实行统一的政府会计管理。法国《财政法组织法》为本国政府会计核算模式构建及相关政府会计建设奠定了

坚实的法律保障。在构建政府会计核算模式过程中,法国积极借鉴本国企业会计改革的成功做法,吸收国际财务会计准则、国际公共部门会计准则和欧盟各国会计标准的有益经验,并充分立足本国政府的特殊国情(即政府会计要求既要反映政府年度预算执行情况的结果,又要反映政府资产负债、收入费用、运行成本、现金流量等财务状况),建立了三套相互独立的会计体系:一是以收付实现制为核算基础的预算会计体系;二是以权责发生制为基础对政府所有活动进行核算、主要反映政府真实财务状况的财务会计体系;三是以权责发生制为核算基础,主要反映政府各项政策活动成本的成本会计体系。

(二)采用两套会计体系——以美国、加拿大为代表

美国是高度法治的联邦制国家,具有联邦政府会计、州与地方政府会计两个独立的政府会计体系,其制定的一系列法律《首席财务官法案》、《政府管理改革法案》、《税收责任法案》、《政府审计准则》、《联邦政府内部控制规范》等有效保障了政府会计建设和政府审计建设实施的效率和效果。在构建政府会计核算模式过程中,一方面,为发挥本国



图 / 杨曼

政府预算控制、执行记录、执行结果报告等方面的功能，美国联邦政府建立了以收付实现制为核算基础的预算会计系统，该系统包括收入、支出、预算盈余/赤字三大要素，并遵循预算概念和政策；另一方面，为了增量核算并发挥本国政府资产负债和营运业绩功能、提升本国政府绩效管理水平和强化本国政府的公共受托责任，美国联邦政府增建了以权责发生制为核算基础的财务会计系统，该系统包括资产、负债、净资产、收入和费用五大要素。这两套系统各自拥有一套自相平衡、相互独立、相互补充的账户和报表体系，并在预算会计系统、财务会计系统中分别按照收付实现制、权责发生制核算本国政府会计经济业务或事项。这为美国联邦政府实现政府资产负债表的全景式信息披露给予了重要的技术支撑。此外，美国联邦政府在完善预算会计功能基础上成功增强财务会计功能并夯实财务报告核算基础，得益于本国政府会计准则（权责发生制会计准则）对企业会计准则的参考借鉴，使得权责发生制会计准则建设有章可循，目前已发布的7项概念公告、45项准则公告以及若干项解释公告和技术公告均在联邦政府各部门得到有效执行。

加拿大实行联邦政体，其政府会计称为公共部门会计。在构建公共部门会计核算模式过程中，一方面，为准确反映本国政府年度预算执行情况和收支情况、加强预算管理和监督，加拿大公共部门采用以修正的现金制或现金制为核算基础的预算会计体系，各级公共部门内部均有独立的预算系统；另一方面，为满足全面准确反映本国政府资产负债信息、进行成本核算和财务业绩评价、衡量本国政府支付能力等方面的需要，加拿大公共部门会计采用以修正的权责发生制逐步过渡到完全的权责发生制为核算基础的财务会计体系。此外，与美国一样，加拿大为制定能够同时实现预算会计功能和财务会计功能的公共部门会计准则，也借鉴参考了本国企业会计准则。

（三）采用一套会计体系——以德国、澳大利亚、瑞士、新西兰、英国为代表

德国是一个高度法治的国家，《商法》和《公开法》等一系列法律为其选择循序渐进且较为稳健的政府会计改革方式奠定了良好的法律环境。在构建政府会计核算模式过程中，德国采用一套会计体系，即建立一套预算会计账户，以

收付实现制为核算基础，同时设置若干财务会计账户，以权责发生制为核算基础，并通过增加“盈余调整”这一净资产账户建立预算会计账户和财务会计账户之间的勾稽关系，从而分别按照收付实现制和权责发生制核算本国政府会计的经济业务或事项。

澳大利亚制定的一系列法律《财政管理及问责法》、《公共服务法》、《联邦机构和联邦企业法》、《预算报表诚信法》、《审计长法》使得政府会计建设和政府审计建设相得益彰，提升了本国政府治理水平。在构建政府会计核算模式过程中，澳大利亚采用一套会计体系，即建立了一套能够同时满足预算会计报表和财务会计报表要求的会计账户和报表体系，并统一按照权责发生制核算本国政府会计的经济业务或事项。与澳大利亚一样，施行分权式管理的瑞士也采用一套会计体系，以权责发生制为核算基础，统一本国政府公共预算和会计体系，这与本国《协调一致的会计模式手册》的法律保障密不可分。

新西兰政府会计变革的成功及其财政和经济水平迅速攀升，得益于本国政府体制的有效性，以及《国有关部门法》、《公共财政法》等各项法案的支持、权责发生制的引入、成本管理体系的建立等方法的综合有效实施。在构建政府会计核算模式过程中，新西兰建立了一套同时满足财务管理与预算系统要求的会计账户和报表体系，并统一按照权责发生制核算本国政府会计的经济业务或事项。

英国制定《政府资源与报表法案》在本国政府部门实施资源会计和资源预算，以改善公共部门管理，提高本国政府部门会计信息（尤其是本国政府资源使用及成本信息）的透明度和准确性。在构建政府会计核算模式过程中，英国建立一套同时满足资源会计与预算系统要求的会计账户和报表体系，并统一按

照收付实现制核算本国政府会计的经济业务或事项。

## 二、对我国的启示

### (一) 建立健全相关法律法规体系

从国际经验看,各国政府会计核算构建模式及相关政府会计建设均具有一定的法律渊源。即各国均从法律高度确立了政府会计核算构建模式及相关政府会计建设的必要性和重要性,明确了政府管理人员的法律责任,促进了政府会计信息披露的充分性,为政府会计建设的成功实施奠定了良好的法律环境和保障基础。笔者认为,我国也应建立健全相关法律法规体系,不仅要专注于建立健全政府会计相关法律法规体系,还应建立健全政府审计法律法规体系、企业会计法律法规体系等相关配套措施。即,在完善《会计法》、《预算法》、《政府会计准则》等法律法规的同时,积极获取《宪法》、《公司法》、《证券法》、《内部控制基本规范》等相关法律法规的支持,并积极建设政府审计准则,从而加快政府会计建设的步伐和力度。

### (二) 确定政府会计核算基础的应用程度和推进范围

由于目前我国仍缺乏健全的政府会计法律法规体系、透明的政府财政管理信息系统以及有效的政府财务报告编报内部控制,因此,为减少可能会增加的计量风险和审计风险,目前应确定政府会计核算基础的应用程度和推进范围。笔者认为,我国可借鉴加拿大政府的做法,即,现行政府会计核算基础仍以收付实现制为主,并在谨慎、合理借鉴国际经验的基础上,逐步实现“收付实现制(现金制)→修正的收付实现制(修正的现金制)→修正的权责发生制(修正的应计制)→权责发生制(应计制)”的渐进式改革。同时,我国经济社会发展对建立现代财政制度和推进国家治理现代化的客观要求,决定了我国当前应当

建立全面反映政府资产负债、收入费用、运行成本、现金流量等财务信息的(修正的)权责发生制政府综合财务报告制度,在推进范围方面,也可采取渐进式改革方式,即先推动一部分行政单位实施起来,在实施过程中及时修正出现的问题并总结经验,进而带动其他行政单位改革实施的积极性并减少实施难度。

### (三) 逐步建立两套会计体系的政府会计核算模式

与国际做法相比,鉴于《改革方案》中提出,我国要在2018~2020年才会研究推行政府成本会计,因而法国所采用的预算会计、财务会计和成本会计三套会计体系的政府会计核算模式不用于当前我国的实际。同时,基于我国特殊国情和现阶段我国政府对实现预算会计和财务会计双重功能的需求,政府会计核算基础也不可完全采用收付实现制或权责发生制,因此,一套会计体系的政府会计核算模式也不适用于我国。相比之下,笔者认为,目前最适宜采用的还是预算会计和财务会计两套会计体系的政府会计核算模式,分别按收付实现制和权责发生制核算,从而实现财务会计与预算会计适度分离并相互衔接。

具体来说,首先,政府预算会计一般应采用收付实现制,包括预算收入、预算支出、预算结转和预算结余,以全面客观反映和监督政府年度预算执行情况,并列示于政府决算报表,从而为政府、政府部门及政府单位的决策提供资金变动的信息支持。其次,特定事项采用权责发生制。政府预算会计中实行权责发生制的特定事项(如土地等资产核算、养老金等负债核算)应当符合国务院的规定,并适度且合理借鉴企业财务会计的一般做法。第三,政府财务会计一般应采用权责发生制。对于预收款项和预付款项、应计收入和应计费用,应当在期末采用权责发生制进行调整以合理反映相关资产和负债情况。由于没有

独立的政府成本会计体系,因此,需要提供绩效考核和成本核算的政府单位经营业务或事项也应以权责发生制为核算基础。此外,部分项目应采用收付实现制和权责发生制双基础。政府各部门应当清查核实并合理评估本部门的固定资产、无形资产以及代表政府管理的公共基础设施、储备物资等资产,并选择收付实现制和权责发生制双核算基础对分类清查核实后的资产和负债进行准确核算和反映,进而掌握本部门财务状况、运行情况、现金流状况以及政府预算收支执行情况。例如,对于股权投资、对外贷款、固定资产等资本性支出项目,一方面应采用收付实现制确认预算支出,另一方面应采用权责发生制分别确认政府产权、债权、固定资产的增加。□

(作者单位:中国人民大学商学院)

责任编辑 李卓

## 主要参考文献

[1] 财政部国库司考察团. 法国、瑞士的政府会计管理体系及对我国的启示[J]. 财务与会计, 2011, (9): 59-62.

[2] 欧阳宗书, 狄愷, 张娟等. 美国、加拿大政府会计改革的有关情况及其启示[J]. 会计研究, 2013, (11): 3-7.

[3] 张琦. 新西兰政府会计改革回顾及启示[J]. 财务与会计(综合版), 2007, (7): 54-56.

[4] 赵西卜, 王彦, 王建英. 我国政府预算会计体系和政府财务会计体系实现方式的思考[J]. 财务与会计(综合版), 2007, (12): 17-19.