

政府会计权责发生制的适度引入： 因素与建议

张琦

随着澳大利亚、新西兰等国政府会计权责发生制改革的成功实施，各国政府、会计准则制定机构和会计学者们开始关注政府会计改革，并取得了一系列卓有成效的研究成果。但学者们在探讨政府会计权责发生制改革时，往往关注于权责发生制与收付实现制的优劣比较，而对于政府会计究竟该如何引入权责发生制基础，其引入的程度如何确定，却鲜有研究。本文分析了权责发生制引入程度的影响因素，并试图为我国政府会计的权责发生制改革提出建议。

一、权责发生制引入程度的因素分析

(一) 政府会计目标的定位：权责发生制引入的阶段性

国外政府会计准则制定机构通常认为，政府会计的目标是反映政府的公共受托责任，并为使用者决策提供有用信息。但该目标不能立刻实现，必须分步完成。在不同阶段，政府会计的目标定位应该是不同的，权责发生制引入的程度也不尽相同。

在政府治理的初级阶段，政府需要解决的问题应该是确保财政资金的“合法合规性”，以及防范舞弊、贪污和浪费，保护公共安全。该阶段的政府会计目标应该定位在预算控制和建立完善的政府内部控制。而收付实现制在控制资金的合规性和编制预算方面是有优势的，收付实现制对政府会计实现初级目标具有相当好的适应性。该阶段的政府会计可以以收付实现制或者修正的收付实现制为基础。

在政府治理的中级阶段，政府已经基本解决了“合规性”问题，政府部门开始强调工作效率和效果以及透明度，政府会计的目标随之表现为反映和评价政府部门的绩效。这一目标的转化，要求政府提供服务的收入与成本、资产管理和负债方面的信息，反映政府受托管理资源的业绩和效率。政府会计必须在可用于偿还债务的金融资产和短期负债的确认、成本费用的分配与计量以及收入确认等方面引入权责发生制观念，准确反映尚可使用的资源存量(财务性资产扣除负债后的余额)以及提供公共服务的效果和成本，满足该阶段目标的变化。这一阶段的政府会计可采用修正的权责发生制基础。

在政府治理的高级阶段，政府会计的目标是全面反映政

府的公共受托责任。这一目标要求政府会计反映其受托管理全部资源与需要履行所有义务的存量和流量、管理效果与效率、资源保值增值情况等方面的信息。该目标涵盖了前两阶段的政府会计目标，要求在修正的权责发生制基础上增加反映政府资本性支出形成的实物资产及其折旧和长期性的债务方面的信息。这就需要政府会计采用完全的权责发生制基础或者接近完全的权责发生制基础。

(二) 适度披露和成本效益原则的考虑：权责发生制引入的非完全性

企业会计强调充分披露原则，解决市场参与者的信息不对称问题，并解脱经营者的受托责任。但政府作为受托方除了受托管理国家资源外还担负着重要的社会责任，因此，政府会计改革强调的应当是适度披露，而不是充分披露。

政府会计强调适度披露主要是基于两点考虑：一是国家安全的权衡。对于国防资源、高科技资源等国家资源，政府往往虑及国家安全而未在其财务报告中予以披露。二是成本效益原则的考虑。政府受托管理的许多资源相对企业资源而言难以计量，或者计量成本过高且收益甚微。基于实施成本等方面的考虑，国外有学者认为，政府会计可以通过对现有的收付实现制基础进行修正，而不必完全转向权责发生制基础。因此，各国可以根据自身的实际情况，有选择地在政府会计系统中引入权责发生制基础，而不应盲目地实施全盘的权责发生制改革。

(三) 对称原则的运用：权责发生制引入的对称性

对称原则是政府会计引入权责发生制基础的修正性原则。所谓对称的权责发生制，意味着同等对待性质和期限相同的资产和负债，以避免人为操纵，扭曲利用权责发生制。政府会计按照权责发生制基础确认某一特定资产(或负债)时，也应该确认性质和期限相同的负债(或资产)。例如，财务报告确认金融资产，就应同时确认短期负债，以反映可以用于偿还短期债务的财务资源；确认长期资产的同时，应确认为购建长期资产而发生的长期性债务，并区别于其他债务。

基于对称原则，FASAB的一些委员对美国联邦政府财务报告中不反映军用不动产的现行做法表示质疑，并建议委员

会考虑发布一项新的准则,要求军用不动产资本化,其原因是联邦政府财务报告纳入负债项目的范围比资产项目的范围要大得多,这造成联邦财务报告披露的巨额负净资产,如果确认军用不动产,可以减少资产和负债之间的差异。对称原则在美国州和地方政府财务报告中得到了体现。州和地方政府的净资产表中,净资产项目下单独披露“投入在资本性资产中,扣除相关债务后的金额”,专门反映资本性资产减去为购建资本性资产所发行的长期债务的差额。

(四) 利益相关者的需求: 权责发生制引入的重点项目

利益相关者对政府会计信息的需求也是政府会计基础选择的重要因素。不同阶段的会计目标下,这些利益相关者对政府会计的信息需求的内容是不同的。从利益相关者的信息需求角度,可以确定政府会计中哪些项目、哪些业务更迫切需要采用权责发生制基础进行反映。

有调查发现,“担保而形成的负债”、“固定资产折旧”等问题是目前信息使用者最需了解而我国现有政府会计体系又尚未提供的信息。利益相关者的需求提示了我国政府会计引入权责发生制基础的程度(有哪些项目应首先引入权责发生制基础)以及引入的方法(引入权责发生制基础的改革模式)。

(五) 政府特殊项目的确认: 权责发生制引入的难点项目

政府在本质上不同于企业,政府会计不可能采用与企业会计相同的完全权责发生制基础。一些特殊项目在企业会计中按照权责发生制基础需要确认为资产或负债,但政府会计可能因为某些原因(如计量技术的限制等),不必或暂时无法按照权责发生制基础纳入政府的财务报告,如折旧的计提、托管资源、环境负债、社会保险等。这些是政府会计引入权责发生制基础的难点。

企业会计中的折旧是固定资产购置成本结转的形式,也是成本收回的手段。按照权责发生制的要求,企业在固定资产的使用期内分期对固定资产计提折旧费用并与当期收入配比。但政府会计不同于企业会计:①政府提供公共物品,没有人愿意为之付费,所以只能通过税收来筹集资金,这个特征切断了收入费用的配比关系;②由于政府基金会计中计量的是支出而不是费用,固定资产折旧费用既不是政府基金财务资源的来源,也不是财务资源的使用,如果在政府基金中记录折旧费用,就会混淆两种本质不同(费用和支出)的计量。由此,美国政府会计准则委员会(GASB)指出,在修正的基础设施法下,基础设施不需要计提折旧,但需确保基础设施的维护支出,以维持基础设施的正常运转。

企业会计中基于权责发生制基础的划分资本性支出和收益性支出原则,在政府会计中也不完全适用。FASAB将长期资产划分为两大类:通用的和托管的。通用不动产、厂场及设备用于提供商品或服务,其成本将与其他从事类似经济活

动的实体成本进行比较,应按照权责发生制的要求予以资本化。而托管资源是由联邦政府为了国家特殊利益(如国防的要求)进行的投资。由于联邦政府无法将这些资源转换为现金去偿还债务,而且这些资源也不同于通用长期资产那样能提供商品或者服务,因此,FASAB认为将其资本化并列示在政府财务报告的长期资产下是不起作用的,应将这些资源在其投资发生时即作为当期费用处理。

对于社会保险和环境负债,FASAB和GASB主要基于计量困难的原因没有将其列示在政府财务报告的长期负债项目下。如果能计量政府对环境方面应当承担的责任,环境负债将会被确认为政府的负债。

二、对我国政府会计改革的建议

基于对上述政府会计引入权责发生制程度影响因素的分析,笔者对我国政府会计改革中权责发生制基础引入的程度、形式和步骤等问题提出以下几点建议:

第一,政府会计权责发生制改革总是与政府公共管理体制的其他改革一起进行的。因此,必须结合我国建立公共财政,实行部门预算,建立政府采购、国库集中支付和国库单一账户制度等财政预算管理体制改革,以及政府功能向服务型、管理型、绩效型逐步转变的现状,明确现阶段我国政府会计目标的定位,从而决定我国政府会计引入权责发生制基础的程度和引入的步骤。

第二,政府会计权责发生制改革应该是一个对会计信息需求逐步增加的过程,而不应是用一个会计系统(权责发生制系统)取代另外一个会计系统(收付实现制系统)的过程。因此,政府会计改革应关注在哪些方面和项目引入权责发生制以增加政府财务报告的信息含量。

第三,关注政府利益相关者的信息需求,将其作为我国政府会计各项目引入权责发生制先后顺序和程度的依据。同时,应在政府部门引入类似企业的竞争和监督机制(如政府信用评级的机制),提高利益相关者对政府财务报告的关注度,使利益相关者的需求真正成为政府会计权责发生制改革的驱动因素。

第四,加强对政府特殊资产和负债的计量研究,对于暂时无法准确计量的资产和负债,可以先以非货币计量的形式(如土地的面积等)列示于政府财务报告的附注等补充资料中,尽可能地确保政府财务信息的完整性。

第五,权衡政府会计中各类经济业务和事项引入权责发生制基础的成本,以及引入的迫切程度和效益,选择我国政府会计权责发生制改革的切入点,防止权责发生制引入的“一刀切”现象,分项分步有序地引入。■

(作者单位:中南财经政法大学会计学院)

责任编辑 张玉伟