

## 预算会计理论观点述要

### 一、关于政府会计主体界定问题研究

2009年,国内学者对政府会计主体多有研究,但在如何界定政府会计主体及其范围问题上,观点差异较大。具有代表性的观点有:

一种观点认为,我国政府财务报告主体的界定应该采用双重标准,即组织论和控制论并用,并提出界定政府会计主体的3条标准:一是该组织(单位)从事的活动具有非市场性,目的在于履行政府财政性受托责任;二是该组织(单位)的财务资源直接或间接来源于强制征收;三是政府需要对该组织(单位)的财务后果负责。根据这些标准,政府会计的组织主体目前包括各级政府(部门)、行政事业单位、民主党派、人民团体,拓展后应当还包括大型公益性国有企业,但是不应当包括已经改制为企业化经营的事业单位。

一种观点认为,我国政府财务报告主体应当根据公共基金分配和控制的双重标准界定,政府会计主体应当包括:一是中央和地方各级政府;二是各级政府行政部门;三是政府非行政职能部门;四是国有事业单位。

一种观点认为,机关单位(包括立法、司法、行政、政党机关)和接受全额拨款的纯粹公立型事业单位应当纳入政府会计体系当中,国有企业在现阶段应当全部排除在政府会计体系之外。

一种观点认为,应当采用控制或所有权标准对政府会计报告主体进行界定,应当将政府机构、国有独资和控股企业、政府公益事业单位和所有的各种社会保障基金纳入政府财务报告。

总之,国内学者对会计主体的界定有多种提法。有的主张采用控制法,有的主张采用公共基金分配法,有的主张采用公共基金分配法和控制法,有的主张采用公共功能性质鉴别法(按履行政府行政职能和社会公共事业服务职能的程度划分政府会计主体)。

现将全国预算与会计研究会的观点综述如下。

#### (一)政府会计主体的确立模式。

从西方国家的实践看,各国对政府会计主体的界定,都有自己的特色,没有统一的方法。国际会计师联合会公共部门委员会总结西方国家的做法,提出控制法、公共基金分配法、法律主体法、政治受托责任法4种可供选择的方法。这4种界定的方法具有一定的借鉴意义,但如果只选用其中一种方法作为界定政府会计主体的标准,则难以适应中国的实情。

中国的政府会计确立何种主体模式,各方面认识尚不统一。研究会赞成采用单位主体与基金主体并存的双元主体模式。具体说,就是总体上以单位作为基本主体,对特殊事项(项目)以基金作为基本主体。

一是采用双元主体模式符合中国的国情。按照《预算法》、《会计法》规定,我国的部门预算编制与执行,企业会计、行政单位会计、事业单位会计、基本建设会计,一直是按单位进行核算、报告的。改革开放以来,我国的财政预算管理制度虽然进行了多方面的改革,但在部门预决算编制、部门预算执行、国库集中支付、政府采购、非税收入收缴等方面,仍然坚持按单位管理。随着改革的深化和管理的需要,在财政预算和会计核算方面也陆续推出了按基金(资金)管理的新形式(例如农业综合开发资金、社会保险基金等)。此外,我国的企业会计也采取了大多数以单位为主体、少数以基金为主体(如企业年金基金)的做法。实践证明,这种双元主体模式,是行之有效的。

二是我国政府会计全部采用基金会计主体制没有现实意义。推行基金制是加强管理的一种手段,不是目的。政府设置独立运作的基金,在加强政府或政府单位财务资源管理、更好地贯彻专款专用原则、保证公共财政资源或其他资源用于限定用途等方面,具有独特作用。但是,要推行基金制会计,前提是预算管理和财务管理必须推行基金制,否则,基金制会计的优势就不可能展示出来。近几年来,我国通过部门预算改革和政府收支分类科目改革,已经把一般预算收支、基金预算收支、债务预算收支、预算外资金收支融为一体,统一形成收入按来源、支出按功能的综合性公共财政预算体系。从财务管理的角度看,我国形成了资金或资产以单位为主的管理模式。这种预算管理和财务管理格局已经为社会各界认可,要推倒重建,既不可能,也无必要。

三是政府会计双元主体模式体现了与国际通行做法的协调性。国际上,对于政府会计主体的界定一般涵盖在政府会计概念框架中。在已实施政府会计改革的西方国家,大多建立了适应本国需要的概念框架。目前,国际公共部门会计准则理事会正在打造一套适用于全球需要的概念框架。该理事会认为,政府报告主体不受其法律形式的约束,可以是单位组织,也可以是一项计划。这就肯定了政府会计主体存在单位、基金等多形式主体的可能性。

#### (二)单位会计主体界定的标准。

按照双元主体模式设计,第一要务就是界定哪些单位纳入政府会计管理,哪些单位不纳入。界定政府会计的单位主体范围,一要符合政府公共财政体制中单位的基本特征;二要与政府财政资金管理、国有资产管理、会计管理体制相协调;三要尽可能减少改革的阻力;四要预留财政改革与发展的空间。依据上述4项基本要求,借鉴国外的有效经验,研究会提出适应中国情况的3条划分标准。一是公立性质。就是机构设置是经政府权威部门批准的,占有、支配、使用的资产全部或大部为国有资产。二是对政府负有财政、财务

的责任。包括按规定使用财政性资金、提高资金及资产的使用效益、维护国有资产安全等方面的责任。三是履行政府公共管理和服务职能。单位的经济业务活动属于公共管理或公共事业服务,不以营利为目的。同时具备上述3条标准的单位,列作政府会计单位主体,纳入政府会计系列管理。在执行过程中,如有个别特殊性单位难以划定,建议授权当地财政部门因地制宜确定。

采用以上政府单位会计主体界定标准的优点有:一是覆盖完整。公立单位使用的资源即是公共经济资源,以公立单位和履行政府公共职能这两条为标准,体现了政府公共财政的职能,涵盖了所有政府单位。二是便于操作。我国各级政府的机构、公立单位是确定的,根据相关部门(编制管理部门、国有资产管理部门)的认定即可对号入座。三是适应政府职能的转变。随着政府管理职能的转变、事业单位改革和农村综合改革的深化,有些单位会退出或进入履行政府职能的领域,以履行政府公共职能为标准,有些单位会从原属事业系列管理转为行政系列管理(例如银监会、证监会、保监会、电监会),届时可将这些单位划出或划入政府会计管理范围。四是与国际公共部门会计准则的做法趋同。国际公共部门会计准则理事会规定,国际公共部门会计准则适用于除了政府企业以外的所有公共部门主体。

### (三)基金会计主体界定标准。

按照二元主体模式设计,还要界定什么样的资金作为基金会计主体管理,什么样的资金不作为基金会计主体。在国外,无论是全部业务活动采用基金主体制的国家,或是部分业务活动采用基金主体制的国家,对基金的设置和基金会计主体的界定,都是依据本国管理需要确定的。国际公共部门会计组织尚未提出界定基金会计主体的标准(方法)。

依据基金会计理论要点,参照西方国家的做法,结合中国国情,基金会计主体的设立,应当与我国财政预算管理、财务管理的基金制管理对接。据此,提出界定基金会计主体的3条标准。一是经中央政府批准或中央政府授权省级地方政府批准成立特定事项(或称项目)的资金。二是要求资金单独运行,单设全套账户核算并编制财务报表。三是有财政拨款,并单独编制政府基金预算。同时具备以上三条标准的事项(项目),列为政府会计基金主体。

按照上述界定标准,我国政府会计中属于基金主体的有:三峡水库库区基金。此项基金专门用于库区管理、维护和基础设施建设,收入有固定的渠道,收支预算管理、财务管理、会计管理均独立运行。农业综合开发资金。此项资金是经国务院批准设立的,按项目管理,财政拨款纳入各级政府预算,财务管理和会计核算单独运作。此种做法从1988年起已连续执行二十多年。社会保险基金。此项资金,分级运作,属于政府托管性质,单独编有预算、财务收支计划,并独立核算。住房公积金。此项资金的运行情况与社会保险基金相似。国际金融组织贷款转贷资金。此项资金,有其特殊的转贷关系,资金转贷不以营利为目的,大部分贷款资金和全部还款资金流经各级财政部门。从1999年起,已设立专门会计制度核算。需要说明的是,目前财政管理上常用的基金、专项资金,仅要求其收入与支出相对应,不要求单独

运营,所以不可作为政府会计基金主体。预算会计制度上设置的基金科目,也不属于基金会计主体。

随着政府经济活动内容增加和管理的需要,还会设立新增的基金会计主体。但是,我国的基金会计主体不能设置太多,否则就会造成基金核算过于复杂,使基金管理失去意义。因此建议,在条件成熟时,还可建立国有资本经营基金会计主体。理由是:政府对国有企业的资本金(所有者权益),属于政府的投资资产。将政府对国有企业的投资资产及净资产在政府会计报告中披露,是完善政府会计报告内容的要求。进行企业国有资本金的核算,再加上目前已经启动的国有资本经营收支核算,就可以形成国有资本经营基金主体。这样,既可以核算和报告企业国有资本金的数量及增值减值,又有利于反映企业国有资本经营收支管理与国有资本金资产管理的有机衔接。

### (四)事业单位的会计管理归属。

我国各级政府十分重视社会事业的发展,各级财政对推动和促进社会事业发展,也给予了大力支持。改革开放以来,我国社会事业的发展在许多方面出现了一些新变化。一是事业单位经费来源不再单纯依赖财政拨款,出现了资金来源多渠道的格局。二是公立事业单位的经济业务活动,除履行公共服务外,还有一些经营性业务,有的甚至以经营性业务为主。三是财政对事业单位的管理,采取了定额补助、定额补贴等区别对待的政策。在这种新的形势下,哪些事业单位应纳入政府会计管理,哪些事业单位不纳入,就成了研究解决的难题。目前,各方面对事业单位归属问题的看法分歧较大,焦点是如何正确对待那些处于边界线附近的特殊性单位。为解决这个焦点问题,研究会提出了具体建议。

一是关于经费自理单位的归属。2008年,全国经费自理单位为1.99万个,占事业单位总数的3.5%。这些单位都是公立的,使用国有资产,提供部分公共服务,财政上给予定额补助,并纳入部门预决算管理。按照提出的三项标准衡量,应纳入政府会计管理范围。二是关于企业化管理事业单位的归属。据海南省统计,全省按企业化管理的事业单位有95个,占事业单位总数的1%。这类单位的法人登记仍为事业单位,但是单位的经济业务活动主要面向市场,实行企业化管理,有盈利目标;有些单位已经转变或正在转变为经济实体(如培训中心、招待所、出版社、文艺团体等)。这类单位虽然姓“事”,其经营活动与企业相同,财政对其的付款属于采购服务性质的支出,实际上已姓“企”。因此,这类事业单位不宜纳入政府会计管理范围。三是关于乡镇所属事业单位的归属。我国乡镇设置的事业单位,数量多,职能不清晰。海南省政府依据《中央机构编制委员会办公室关于深化乡镇机构改革的指导意见》进行改革,改革前财政供给事业单位为1318个,改革后为816个,减少40%。这就为界定政府会计单位主体范围奠定了基础。但是,就全国而言,乡镇机构改革还有一个较长的过程。已完成乡镇机构改革的地区,政府会计管理范围的界定,清晰明确;未完成改革的地区可先照原样确定,改革完成后再作相应调整。四是关于公立专业性社会团体的归属。据北京市调查,依托在有关主管部门的专业性社会团体(如研究会、协会),一般使用国有



资产,有财政“定额”补助,其业务活动是为政府主管部门工作服务的。目前,此类社会团体在会计制度适用上归属于民间非营利组织系列。这类社会团体实质上是公立社会团体,符合三条界定标准,应纳入政府会计管理范围。

在这里,需要强调指出的是:发展社会事业是政府的责任,也是财政的责任。事业单位改革要与社会事业改革统筹考虑,在短期很难到位。因此,规范政府会计主体范围,不一定要跟着事业单位改革跑,可以各走各的路。还要明确:规范政府会计主体范围,是准确提供会计信息的需要,不是财政卸包袱。

(五)国有企业是否纳入政府会计管理。

在控制论、广义政府论的主导下,许多西方国家把全部或部分国有企业列为政府会计主体范围,这就引起了我国诸多研究者的新思考,引发我国国有企业是否纳入政府会计管理的分歧。

研究会认为,国有企业(包括公用事业领域的国有企业、政策性银行、地方政府设立的投资公司或担保公司)都不应纳入政府会计管理范围。一是在计划经济时期,国有企业就没有纳入政府会计系列管理。改革开放以来,国有企业已成为独立经营、自负盈亏的法人主体。国有企业的经营目的与政府单位业务活动的目的迥然不同。二是我国的国有企业一直执行企业会计准则或制度,这一做法符合国际通行惯例。政策性银行、投资公司、担保公司等已在执行企业会计准则或制度,执行情况良好。三是国有企业的收益已列入政府预决算之中,国有企业的资产负债,不属于政府的资产负债,没有在政府会计报告中反映的必要。四是国际公共部门会计组织也不主张将政府企业(包括金融企业)纳入政府会计主体。国际公共部门会计准则委员会中国委员姜洪针对有些国家主张把国有企业纳入政府会计管理范围的动议提出质疑,明确指出:将国有企业纳入政府会计管理范围,不适应中国的情况。

(六)会计主体、会计规范适用主体、预算管理主体范围的关系。

在政府会计理论讨论和会计实务管理中,存在会计主体、会计规范适用主体和预算管理主体的提法。其中会计主体是指会计记账和报告的主体,会计规范适用主体是指会计准则或制度适用的会计主体,预算管理主体是指政府预算管理中,编制、执行、报告预决算的主体。这3种主体的范围是否应一致,目前国内的认识不统一。在我国政府会计管理中,应该体现这3种主体范围的一致性。一是有利于会计报告与预算紧密衔接,数据口径相同,对信息进行比较。二是我国现行预算管理制度和会计制度设计的初衷,实际上体现了这三种主体范围的一致。三是在理论上也可以说得清。

据此,应当在政府会计管理中做到以下几点:设计政府会计基本准则时,要体现这三种主体范围的一致性;明确将属于经费自理的事业单位和公立专业性社会团体纳入部门预算管理,明确国有企业、企业化管理事业单位不属于部门预决算单位;制定政府单位会计制度时,要将公立专业性社会团体纳入适用范围。

(七)小结。

我国政府会计主体模式适宜采用单位主体和基金主体并存的模式。政府单位会计主体的界定应当符合政府单位的基本特征,政府单位会计主体要同时满足三条标准,即公立性质,对政府负有财政、财务的责任,履行政府公共职能。政府基金会会计主体的设立应当符合预算管理和财务管理对会计核算的要求。政府基金会会计主体应当同时满足三条标准:经中央政府批准或经中央政府授权省级政府批准成立特定事项(或称项目)的资金;要求资金单独运行,单设全套账户核算并编制财务报表;与财政有拨款的联系,并单独编制基金预算。解决事业单位的归属问题,关键是正确处理好处处于边界线附近的几类特殊性单位的归属问题。我国的国有企业,包括政策性金融企业在内,均不纳入政府会计管理或报告的范围。会计主体、会计规范适用主体、预算管理主体的范围应当保持一致。

## 二、关于政府会计推行权责发生制问题研究

(一)专家学者的观点。

世界银行和国际货币基金组织等多边金融机构一直积极倡导在政府部门中引入权责发生制会计。一些市场经济国家已经成功地完成了政府会计从收付实现制向权责发生制的转变,如新西兰、瑞典和英国。一些发展中国家和转轨国家也在考虑实施政府权责发生制会计。推行权责发生制,也可以说是西方国家政府会计改革的主体内容,体现了各自的国情和管理需要。在我国,各方面都认为预算会计采取单一现金制的做法,有一定的局限性,需要借鉴国外的经验进行改革。但是,权责发生制运用到什么程度,如何运用,仍有不同的看法。一是仍采用收付实现制,逐步向权责发生制过渡。二是实行修正的收付实现制,逐步向权责发生制过渡。三是实行修正的权责发生制,以完全的权责发生制作为长远目标。四是实行以收付实现制为主体、以权责发生制为补充的会计核算基础。

1. 政府资产如何引入权责发生制问题,一些学者建议:

(1) 扩大政府资产的确认范围。根据权责发生制的核算原则,将财政对国际金融组织的产权投资、使用资本性支出购置的各类政府储备、政府对国内企业的投资、对行政单位的资本性支出形成的固定资产、对事业单位的资本性支出形成的固定资产和无形资产、使用资本性支出购建的公共基础设施等纳入政府资产的范围,并进行会计核算。增设“政府投资资产”资产类科目;同时增设“政府投资基金”基金类科目,作为“政府投资资产”科目的对应科目。对外投资首先要划分为短期对外投资和长期对外投资,并按投资性质分设股权投资和债权投资两个二级科目。单位定期存款中,凡是谋求收取利息、实现资金增值、具有投资资产性质的,应在长期(或短期)对外投资科目下设置“定期存款”二级科目进行核算;不具有投资资产性质的,仍在“银行存款”科目中核算。

(2) 固定资产提取折旧。从长远看,政府和非营利组织固定资产应计提折旧,并相应设置累计折旧等科目。这有利于更好地实施绩效管理,准确考核部门公共服务的成本耗

费和效率水平。预算单位固定资产按购置取得时的费用列做支出,对跨年度购置的固定资产,按当年实际支付的金额列报支出。应对固定资产的购置成本进行资本化,在实际使用耗费时,按权责发生制原则和持续经营的假设进行分期确认和分摊固定资产成本。对政府及其部门运转过程中所耗费的固定资产成本,通过分期提取折旧的方法予以确认和核算。既可以客观反映出政府及其部门运转过程中的实际耗费的成本,评价政府及其部门的绩效,又可以建立资产更新储备基金。

(3) 国有资产权益的管理。政府作为预算会计的主体,应对国有资产权益的变动情况进行确认和计量。由于目前对国有资产权益的确认和计量的依据难以取得,还不能纳入预算会计的核算范围,但应积极创造条件,及早纳入预算会计主体的核算范围。当前,应将政府国有资产权益的变动情况作为政府理财的一部分,对固定资产、无形资产、股权投资的成本资本化,对政府及其部门运转过程中所耗费的成本,通过分期提取折旧的方法予以确认和计量。当然对于一些难以确认的政府资产,如军事资产等,可以不纳入核算范围。

#### 2. 政府债务如何引入权责发生制,有学者建议:

(1) 内外债务。现行财政总预算会计制度中设置了借入款科目,但借入款提法没有“债务”明确。为了全面核算内外债务,有效防范债务风险,建议根据债务预算收支科目分设国内债务和国外债务两个一级科目,并按照债务种类设置明细科目。对借入债务应负担的利息费用,根据合同规定的利率和借款期限,分年按月提取利息费用。提取利息费用时列报支出,并转入到负债项下作暂存或应付款处理;支付利息时作冲减暂存和应付款。对于国债转贷资金,按各年度应承担本金利息金额进行预提,在列报支出时,转入到负债项下作暂存或应付款处理;支付本金和利息时作冲减暂存和应付款。对借出的债务,按借出资金额度的一定比例提取坏账准备金,分期分摊债务风险和坏账损失。从某一会计年度看,提取风险准备金会增加年度的财政支出负担,但从防范财政风险角度看,建立风险准备金将更有利于评价政府的运营绩效,有利于地方财政的可持续运转。

(2) 应付转移支付款和应付工资。这两个项目需要特别关注,建议单独设置科目,在需要时使用。另外还应单设一个其他应付款科目,把应付款项同暂存款分开核算。

(3) 借款。现行事业单位会计制度中没有一个借入款项科目。为了便于安排债务偿还及分析偿债能力,资产、负债项目都应按流动性进行分类。借款科目则应按归还期限分设短期借款和长期借款两个科目。

#### 3. 政府收入和支出如何引入权责发生制,有学者建议:

(1) 财政收入。对地方政府或预算单位购入有价证券的利息收入、预算收入中的房产税、政府间补助收入等可先按权责发生制确认收入,但对大多数的其他收入项目仍保持原来的收付实现制。政策性退税和国有企业计划亏损补贴的应补未补数,采用权责发生制。财政部门应在年度终了,按照税务、海关、企业等部门提供的相关资料及经立法机关批准的预算,对当年实现的财政收入中应退未退和应补未退补数进行调整。具体办法,可在总预算会计负债下增加

“应退未退收入”科目,调整时,减少“财政收入”,增加“应退未退收入”。由于金库报表对退库和计划亏损补贴事项作为当年财政收入的减项反映,因此下年度实际退付时,财政部门应根据退付凭证作相反的会计处理。

(2) 财政支出。可采取以权责发生制为主,仅对预算单位的经费支出等项目保持收付实现制。同时,设置往来款项账户核算相应的债权和债务。对于财政改革出现的某些新业务事项,应采用权责发生制核算。如统发工资过程中,出现一些由于种种原因未发放需在下年度发放,如欠发养老金等,这些都是政策性很强的刚性支出,代表政府的义务和受托责任,应按权责发生制进行确认。再如,在政府采购过程中,可能会出现跨年度政府采购业务。跨年度政府采购业务的会计核算应当建立在权责发生制的会计处理基础上,以会计年度作为会计期间,按采购合同的履行情况,凡属本会计年度应当负担的采购费用,不论款项是否已经支付给供应商,财政总预算会计都会作为本年度支出处理;凡不应属于本会计年度负担的采购费用,即使其款项已经支付给供应商,财政总预算会计也不应作为本年度支出处理。对于本期应负担的未来社会保障要求,可按照权责发生制预算要求,将本期应承担的经济责任列入年度支出预算,在拨付社保基金时,列报当年财政支出。从而使影响政府可持续发展的社会保障等支出需求在各会计期间得以均衡负担,避免在以后年度因人口老化、政策改革和环境恶化等因素,而带来过重的支出压力。

#### (二) 全国预算与会计研究会对此问题的观点。

##### 1. 政府会计核算基础的运用模式。

我国的政府会计,是集预算会计、财务会计于一体的紧密型结合。我国1998年的预算会计改革,会计功能定位为预算会计,实际上包含了少部分的财务会计内容。如行政事业单位会计对部分资产负债、总预算会计对期末未使用的财政资金结转,都是按权责发生制处理的。但是从整体上看,预算会计方面核算范围较窄(在确认负债的情况下,不核算债务预算收支),财务会计方面“缺位”不少(缺少很多资产负债项目核算)。因此,今后要完善预算会计、建设财务会计。

我国的政府会计管理,可以参考美英国家的做法,在继承预算会计、财务会计紧密结合的前提下,设计中国式的双基础模式。其要领有:一是预算会计部分基本采用收付实现制,以权责发生制作少量补充,财务会计部分以权责发生制为主,收付实现制为辅。二是政府会计中的预算会计核算,平时业务按收付实现制处理,对期末已经实际发生且符合预算规则的事项,按权责发生制调整。三是政府会计中的财务会计核算,大部分资产负债业务按照权责发生制确认,对少部分业务按照收付实现制处理。四是对部分事项(包括固定资产、投资、贷款、借款等),在预算会计中按照收付实现制处理,同时在财务会计中按照权责发生制处理。

我国政府会计采用双基础的理由有:一是有利于体现政府会计“双重目标”的要求。用收付实现制核算能直接反映预算收支执行的合规性和资金使用结果;用权责发生制核算,能全面地反映政府资产、负债的情况,即反映政府的家底,并为评价政府绩效提供相关的会计信息。二是我国已



有运用双基础制的实践经验和制度基础。在会计核算上,现行制度虽然规定以收付实现制为基础,但实际上也在同时运用权责发生制。如“财政总预算会计制度”、“行政单位会计制度”、“事业单位会计制度”上都列有资产、负债类科目,设有资产负债表,某些会计事项也是采用权责发生制核算的。另外,《高等院校会计制度》和《医院会计制度》两个制度征求意见稿中的主要业务核算也是按照双基础制设计的。三是从理论上讲,政府会计乃至企业会计都没有纯粹的收付实现制或权责发生制,都是收付实现制和权责发生制的结合应用。其运用的程度取决于会计目标和会计事项的重要性程度和会计处理的成本效益。

## 2. 推行权责发生制的范围。

主张在预算会计和财务会计中,根据管理需要选择部分事项运用权责发生制的理由有:一是全面实施权责发生制不仅受到预算编制、管理方式的制约,而且受到技术条件的制约。权责发生制固然有分期反映政府资金营运和资产负债静态状况的天然优势,但也受到许多条件的限制。突出的表现是:应收、应付的收支和资产负债,很难确定该事项确认时点和计量方法,尤其是那些非交易性资产和负债,以及某些营运性收支,其确认计量的难度远远超出企业会计。因此,政府会计推行权责发生制只能选择部分事项。二是全面实施权责发生制在管理理念、政治代价、经济成本、会计处理、数据分析等方面将产生巨大的震动。政府会计要全面采用权责发生制,必须先要在人们的思想上树立公共财政观念、政府运营成本观念、政府风险观念、经济资源观念、政府绩效观念等。这些新观念,对我国一直延续下来的财政资金分配观念、财政资金管理观念、财政资金预算执行观念等,是一个巨大的冲击,整个社会尤其是管理层难以在短期内全面接受。另外,有些长期性负债(如政府供养人员的养老金按照权责发生制基础对未来几十年的应付金额折现为负债入账)即使在技术上不存在问题,但巨额债务(国际货币基金组织研究认为,我国的养老金缺口多达9万亿之多)在政府会计报告上披露,会引起社会上不必要的动荡。三是目前政府会计信息使用者没有提出全部事项按权责发生制反映的信息要求。政府会计信息需求是推动政府会计改革的直接动力。就立法机关、审计部门和政府决策者而言,最迫切需求的信息,是政府债务和政府资产存量等方面的信息;就社会公众而言,最关注的是民生资金不到位的信息。他们对其他方面信息的需求均不强烈,有的根本没有需求。

根据上述理由,对我国政府会计范围(即哪些政府会计事项需要采用权责发生制反映)的确定,提出以下九类业务。

第一类,财政预算支出中年末未付的款项。主要指当年预算已经安排但由于预算进度缓慢、项目管理不善等原因尚未支付的款项。目前,财政总预算会计核算已对“五类”事项采用权责发生制处理。这种做法应继续执行,但要细化操作规定。

第二类,预拨资金。主要指财政总预算会计对主管部门和预算单位预拨下年度的资金。这种事项,多年来都是按权责发生制记账的,今后应继续采用。但是要进一步作出详细的规范,以防止在可能超支的情况下将属于支出的事项作

为预拨资金处理。

第三类,预算单位支出中的采购事项。主要包括两类:一是按照预算已经实际发生但尚未支付款项的支出(如劳务购买等)。此类支出,应作为预算支出和当期负债。二是支出已经发生且资本化为资产的支出(如固定资产购置、无形资产购置、材料购买等)。此类支出,应同时做支出和资产处理。

第四类,外债、国债及转贷事项。对这类事项,应同时作预算收支和资产负债处理。贷款获得时,属于本级预算使用的部分既应做债务收入又应做负债处理,并计提已经实际发生的利息。偿还贷款本息时,既应做债务支出又应做负债偿还处理。属于转手贷出的部分,同时做债权债务处理。

第五类,对外债权事项。主要指国外债券的购买和收回事项。对于此类事项,应同时作预算收支和资产负债处理。

第六类,按原规定已按权责发生制进行了相应会计处理但处理方法不当的事项。这类事项主要指事业单位按照权责发生制确认的修购基金。计提修购基金的做法起到了很好的作用,但也存在两大问题:一是固定资产价值没有真实反映;二是修购基金实际形成了未用结余资金,不利于预算资金管理。为了解决这个问题,应采用折旧形式计提折旧,并取消原来的修购基金计提方法。

第七类,政府产权及股权。主要指政府对国有企业投资的股权及对国外组织的产权(如对国际组织的股权、基金权益等)。对于这类事项,应在实际支付产权、股权资金时既做预算支出又做投资资产增加处理。收回时,既做预算收入又做投资资产收回处理。

第八类,惠民惠农补贴、补助及增长工资承诺。主要指已列入当年预算年末尚未发放到位的支出数(包括生产补贴、生活补贴、医疗补贴及财政供养人员增长工资等)。对于这类事项,应根据政府政策规定作为负债处理。

第九类,事业单位经营性业务及内部成本核算事项。指事业单位的经营性收支业务需要进行内部成本核算的项目。这类事项应继续采用权责发生制进行处理。

上述九类事项中,如果按照先急后缓的原则排队,其顺序是:一是年末支出调整事项。年末支出事项按权责发生制处理,应同时具备两个条件:该支出必须是已经安排且有具体的实施项目;该支出必须已经发生且有具体的付款对象。财政预算总会计和事业单位会计都应依据这两个条件进行年末事项调整,通过该原则的限制,防止虚列支出。该类支出是社会各界关注的重点,需要排在首位。二是折旧。折旧的处理相对于其他事项更容易一些,对实行成本核算或绩效评价的项目也是急需解决的问题。三是地方债务。地方债务积存数字越来越多,成为社会各界普遍关注的大事。地方债务处理,单靠财政部门是难以做到的,单靠政府会计更难达到目的。但是在会计角度,起码要起到警示和促进化解的作用。四是主权债务、国债及利息。五是惠民、惠农补贴。政府会计应将应付未付的各项惠民惠农补助、补贴即时入账反映。同时,建议将所有对个人及家庭的支出都按权责发生制处理,以反映民生政策的落实情况。

## 3. 推行权责发生制的步骤(方法)。

在中国政府会计权责发生制改革问题上,中外专家都

主张渐进式推行。但在具体步骤(方法)上主要有3种观点:一是由弱到强。这种观点主张权责发生制的起点应是流动性财务资源及流动性负债,其后加入长期性财务资源和长期性负债,再往后再确认运营性固定资产以及或有负债。二是分阶段、分项目、分主体逐步引入权责发生制。这种观点主张先搞固定资产折旧,先确认金融资产与显性金融负债,并在公立医院和高等院校先推行。三是在采用收付实现制进行日常核算的基础上,试编制部分项目按权责发生制反映的财务报告。即在现行报表中加入部分权责发生制项目的数据。会计核算先不进行权责发生制处理。

研究会的看法是:应按照先易后难,先局部后全面的原则推行,在权责发生制的事项选择上,条件成熟一个搞一个;对于实行权责发生制的事项,中央和地方财政要同步进行,总会计与单位会计也要同步到位,以便合并、汇总政府整体情况;上述第三种思路实际上是一种立竿见影式的做法,简便易行,灵活性大。但仅仅是在会计报表中补充有关数据,缺乏账表之间的勾稽,也容易被审计部门提出质疑。

#### 4. 推行权责发生制需要明确的几个具体问题。

第一个问题,固定资产折旧虚提和实提的问题。虚提就是不因计提折旧而增加财政支出。实提就是因提取折旧导致增加财政支出。按照我国预算管理的既成做法,固定资产购置属于预算支出,因此计提折旧宜采用虚提的做法。

第二个问题,关于外债、国债发行是否作为收入核算的问题。我国现行制度规定:外债、国债只作负债、不作收入处理,应计债务利息不作负债处理;代地方发行的债券只作收入(兑付时作支出)、不作负债处理。鉴于我国现行的政府收支科目分类方法和预算编制口径,已将债务收支列入预算统一管理,在会计上应将国债、外债的本金和利息既作负债处理,又作债务预算收支(偿还时作为债务还本预算支出)处理。

第三个问题,关于采用核算基础不变、用权责发生制调整报表的做法后,以什么原始资料作为编表依据的问题。核

算基础不变、用权责发生制调整报表的做法实际上不改变现有的会计系统,仅仅在报表中补充有关急需披露的资产负债信息。这种做法固然有报告成本低、调整项目灵活等优点,但数据难以通过账簿取得。这就要求建立完备的备查账,以获取相关数据。

第四个问题,关于某些事业单位单项成本核算的问题。很多事业单位需要按照事项进行内部成本核算,这就需要会计上提供关于按事项为成本计算对象的成本信息。在事业单位内部设置内部成本核算系统,凡是属于与成本核算对象有关的一切支出均应进行相应的归集和分配。这个系统可以作为财务支出的一个子系统来管理,不宜在财务会计系统外再搞专门的成本系统,以便通过财务会计系统对成本子系统进行控制

#### 5. 小结。

以上问题是按照预算会计与财务会计紧密结合的思路阐述的,提出的建议要点为:一是鉴于政府会计具有双重目标,会计核算基础应采用双基础制,即:预算会计中基本采用收付实现制,财务会计中以权责发生制为主。二是我国政府会计推行权责发生制的范围,既应涉及预算会计又应涵盖财务会计。两大部分中选择的具体事项有多有少,推行的力度有弱有强。三是当前推行权责发生制的主要事项,按轻重缓急排列的顺序是:预算会计支出中的年末调整事项——提取折旧并取消计提修购基金的做法——地方债务——主权债务、国债及利息——惠民补贴。四是我国推行权责发生制应采取渐进式的做法,逐步到位。成熟一个推行一个。同一事项要在中央、地方和单位同步推行。五是政府会计账户核算系统,可以设置一套,也可以搞两套。现阶段宜搞一套核算系统。六是我国政府预算编制推行权责发生制改革的条件尚不具备。在预算编制采用收付实现制的条件下,政府会计可选择部分事项先推行权责发生制。

(全国预算与会计研究会供稿)

## 学 术 文 选

### 金融危机背景下的公允价值 会计问题研究

于永生

#### 一、当前公允价值会计问题分析

##### (一)关于公允价值会计的争论。

由美国次贷危机引发的全球金融危机使公允价值会计备受关注。2008年3月以来,许多美国大型金融机构指责

公允价值会计强迫确认永远不会实现的损失,扭曲了财务报告、动摇了投资者信心,是导致危机恶化和蔓延的重要原因,呼吁暂停使用第157号财务会计准则公告“公允价值计量”(SFAS157)。金融机构批评和游说活动的影响如此之大,以至于美国国会通过的《2008紧急经济稳定法案》也将公允价值会计列为议题,要求证券交易委员会(SEC)调查SFAS157的“按市价价值”会计对金融危机的影响并对其存废作出抉择。此后,美国总统、欧盟主席及G20国峰会在讨论应对危机的策略时无不涉及公允价值会计,其全球关注度达到前所未有的程度。2008年12月底,SEC发布《“按市价价值”会计研究报告》,其结论是:暂停公允价值会计很可