

# 构建我国政府会计基本准则的思考

张雪芬 郭萍萍

(苏州大学会计系 江苏苏州 215021)

**【摘要】** 本文在西方财务会计概念框架的基础上,认为我国政府会计改革应立足国情制定政府会计基本准则,并探讨了主要由会计目标、核算基础、会计主体、会计报告等四个部分组成的政府会计基本准则具体内容。

**【关键词】** 政府会计 基本准则 权责发生制 政府财务报告

上世纪 80 年代以来,国际上迎来了政府会计改革的浪潮。尽管各国采取的改革路径和模式不尽相同,但多数国家采用与企业会计类似的技术手段和规范处理——注重成本管理,强调绩效评价。这些国家的改革探索和实践为我国政府会计改革提供了有益的借鉴和启示。

## 一、政府会计基本准则的选择

国际会计准则理事会和美国等国家、地区在会计准则中多制定有“财务会计概念框架”。财务会计概念框架是一套目标与基本原理相互关联的有内在逻辑关系的财务会计理论体系,是用来指导并评价会计准则的基本理论框架。我国用基本准则取代财务会计概念框架,其最显著的特征就是立足国情、国际趋同(刘玉延,2007)。我国的基本准则是创新与趋同相结合的一项准则(葛家澍,2006)。由于我国基本上属于成文法的国家,政府会计法规体系已初步形成,包括《会计法》、《预算法》、《事业单位会计准则》(试行)等,法律环境的特点决定了我国政府会计往往受到政府的严格管制。因此,我国政府会计规范应当采取基本准则加一套会计制度的模式(北京市预算会计研究会课题组,2010)。

我们主张制定基本准则而不是概念框架,理由有三点:一是出于对法规形式一致性(与企业会计一致)的考虑。我国政府会计准则体系应该比照企业会计准则体系的框架进行构建。“政府会计基本准则”的提法具有准确的概念和鲜明的特色。二是采用“基本准则”的表述,既简明易懂,又便于人们清楚地理解其性质和地位,很容易看出它的特点;基本准则高于具体准则,统驭着整个准则体系。这种制度安排,比较符合我国当前的国情。三是从内容上讲,基本准则和概念框架大体一致,但基本准则在我国属于法规范畴,而概念框架是研究报告,属于理论研究范畴。相比较强制性较弱的概念框架,基本准则的法规形式在我国更容易得到严格执行。

## 二、我国政府会计基本准则应涵盖政府财务会计和预算会计

20 世纪 80 年代以来,由新西兰率先发起,澳大利亚、英国、加拿大、美国等国家先后进行了政府会计和预算改革,基本建立了以权责发生制为主要核算基础的政府财务会计,并

在实践中取得了一定的成果。但是,在完全实行权责发生制会计基础的国家,遇到了政府政策信息需求方面的困难(如澳大利亚、新西兰等),而不得不重新审视收付实现制会计。在实行收付实现制会计基础的国家,随着改革财政理论的推行,也遇到政府会计报告外部使用者信息需求的压力,因而引入权责发生制基础,逐渐建立起政府财务会计体系(如法国、波兰等)。在美国,虽然建立起了比较完整的政府财务会计,但从来没有放弃使用收付实现制的预算会计。可见,将政府预算会计体系和政府财务会计体系有机结合将成为大部分国家政府会计的选择模式(赵西卜等,2007)。

政府会计的结构选择应当服从于政府会计目标——提供预算执行的信息和体现政府公共受托责任的信息。为了实现政府会计目标,就需要主体提供管理和决策的预算和财务两方面信息,将政府会计的结构设计为预算会计和财务会计。从我国政府会计改革方向和现阶段相关条件看,我国应在保持提供现金制基础预算收支执行信息的同时,引入权责发生制基础,逐步建立政府财务会计体系,全面反映政府资产负债等财务状况,为财政的可持续发展和宏观调控服务。

## 三、政府会计基本准则的主要内容

### 1. 政府会计(财务报告)目标。

(1)基本取向:有主次的双重目标。美国政府责任总署(GAO)将政府受托责任定义为,受托管理并有权使用公共资源的政府和机构具有向公众说明它们的全部活动情况的义务。李建发(2006)认为,公共受托责任应当是受托管理公共资源的政府、机构和人员,履行社会公共事务管理职能并向公众报告的义务。从我国政治体制看,政府主要受人民代表大会及其常务委员会委托,代表国家意志行使对公共财务资源的筹集、使用和管理权力,这就是广泛存在于政府及其管理当局与社会公众之间的公共受托责任。

但是,现行政府财务报告注重政府相关部门和组织内部对财务信息的需求,强调了政府预算信息的重要性,忽视了政府外部的相关利益主体,从而忽视了作为国有财产终极所有者——公众的利益,其局限性是不言而喻的。所以,树立外部信息使用者利益导向观,重整政府会计(财务报告)目标是

势所趋。因此,我国政府会计总体目标是,以公共受托责任为基本出发点,同时提供满足政府会计信息使用者的信息需求、全面的政府财务信息。也就是说,总体目标主要反映政府履行受托责任情况,其次还要反映有助于决策的信息。

(2)具体目标:递进的三个目标。为了使政府会计目标兼具前瞻性和操作性,我们根据政府会计总体目标结合具体的环境(国情)条件制定具体的政府会计目标。现阶段需要考虑三个层层递进的具体目标:第一,提供有助于使用者了解和评价政府预算执行情况的信息。政府会计应当提供预算收支的预算数和实际数——通过比较预算计划和实际执行情况,为监督预算执行的合规性等日常预算收支管理提供依据。第二,政府会计应充分反映政府财务状况的变化及未来可能的变化,提供包括政府经济资源的来源与用途、政府融资与流动性状况、政府主体年度运营结果的财务状况等方面的信息。第三,提供反映政府运营绩效的信息。政府会计应提供有助于评价政府的服务能力、成本和成果的信息,反映政府的运营绩效等信息。

## 2. 政府会计记账主体与政府会计报告主体。

(1)我国政府会计的记账主体和报告主体。对于政府会计主体的确定,目前比较倾向于两个层面的主体方法,一方面按照具体核算的需要划分记账主体,另一方面根据政府的行政层级确定报告主体。这种方法既满足了会计核算的需要,同时也有利于政府对外信息的输出(陈劲松,2009)。只要明确了政府单位会计主体及其范围,即明确哪些单位属于单位会计主体,就可以明确政府部门层次和政府整体层次会计报告的内容范围。

(2)政府会计单位主体的界定。目前,国内关于政府会计报告主体一般认为分三个层次,即政府整体、政府部门、政府单位。前两个层面报告主体的界定比较明确,讨论的焦点在第三个层面报告主体如何界定。对第三个层面报告主体的界定,国际会计师联合会公立单位委员会提出了四种可供选择的划分方法,即资金授权分配法、控制法、法律主体法、受托责任法。除了政府权力机构以外各种形式的政府组织,英美等国家主要采用控制法作为区分其是否属于政府会计主体的方法。

按照我国实际情况,我们赞成采用控制法和资金授权分配法双重标准法。也就是说,使用控制法标准将接受政府补贴的非公立单位排除在外,使用资金授权分配法标准将所有受控于国家但在财政上无稳定拨款关系的国有企业和公立自收自支事业单位排除在外。这种做法在一定程度上体现了与国际惯例接轨,并且能够使报告主体与部门预算主体基本保持一致,将纳入部门预算审批的单位作为政府财务报告的主体。

对于有严格限定用途的受政府委托从事某些政府基金的管理工作的基金主体,如社会保险基金、三峡建设基金等,它们有特殊的或专门的会计信息使用者,特定的受托责任使这些基金成为政府会计的特殊主体,即基金会会计主体。从国际经验来看,基金主体和政府单位主体都是各级政府的组成单位,它们承担有限的受托责任,最终要将政府单位的财务报告进一步汇总、合并为政府主体的财务报告(张月玲,2009)。

因此,我国的政府会计主体可以建立多层次、多样性的政府会计主体结构,可以采用单位会计主体与基金会会计主体并存的模式。

3. 政府会计核算基础:修正的收付实现制和修正的权责发生制。大多数学者认为,政府会计基础需要改革,引入权责发生制是一个必然的选择。但是很少有学者主张采用完全的权责发生制,而普遍认同渐进式引入权责发生制的思路。基于我国政府会计(财务报告)的双重目标,以及现阶段计量技术和成本的限制,并且采用修正权责发生制的效益将大于成本,现阶段采用修正的权责发生制是比较合适的。

应该注意的是,在引入权责发生制的政府会计改革中,收付实现制和权责发生制是可以共存的。发达国家的实践表明,在政府会计系统中采用某种单一的核算基础并不合乎需要,同时采用几种核算基础不仅有效而且可行,因此,在采用某种主导性的会计基础的同时,附加其他类型的会计基础是可行且合乎需要的(王雍君,2004),典型的例子如美国。政府会计包含政府财务会计和政府预算会计:前者可以主要采用修正的权责发生制,强调财务状况的反映;后者可以采用收付实现制(或修正的收付实现制)或权责发生制(或修正的权责发生制),发挥它们各自的优点,相辅相成。

4. 政府财务报告和政府综合报告。目前,我国还没有真正意义上的政府财务报告,有关政府财务受托责任的信息不完整地分散在预算执行情况报告、国民经济与社会发展报告和政府工作报告之中。因此,有必要建立政府财务报告,全面、完整、系统地反映政府财务受托责任的履行情况。评价政府的受托责任和业绩仅仅考虑财务、经济、定量方面的因素是不够的,还要充分考虑非财务的、非经济的、非定量的因素。因此,财政部门还应代表政府编制政府年度综合财务报告。

从我国目前各方面对政府财务信息的需求来看,我国应选择以政府为主体编制政府财务报告。它包括两个报表体系和综合文字说明:一个报表体系是财务报表体系(基于修正的权责发生制),包括财务状况表、财务运行绩效表(简称业绩表)和现金流量表;另一个报表体系是预算报表体系(基于收付实现制),包括预算收支执行情况表及一些附表(张雪芬,2008)。综合文字说明部分包含宏观经济环境分析、政府财务状况和管理绩效分析、经济发展趋势分析、财务报表以外应予披露的附加信息等内容。

## 主要参考文献

1. 葛家澍. 创新与趋同相结合的一项准则. 会计研究, 2006; 3
2. 张通. 我国预算会计制度改革回顾与展望. 预算管理会计, 2009; 2
3. 陈志斌. 政府会计概念框架结构. 会计研究, 2011; 1
4. 张琦等. 我国政府预算会计系统的构建研究. 会计研究, 2011; 1
5. 贺敬平等. 权责发生制在我国政府财务会计中的应用. 会计研究, 2011; 6