

权责发生制与收付实现制的 政府财务报告差异分析

黄同鹤 杨钧博 马奇巧

(北京工商大学商学院 北京 100048)

【摘要】十八届三中全会提出“建立权责发生制的政府综合财务报告制度”,政府财务报告会计基础的调整反映出政府会计目标的改变,而政府会计目标的改变正是顺应我国当前的会计环境变化。同时,政府财务报告会计基础的调整必然会产生政府会计信息披露的差异。本文通过权责发生制政府财务报告与收付实现制政府财务报告差异分析,充分展示了我国会计环境的变化,也有助于我们对政府会计目标的理解。

【关键词】 权责发生制 收付实现制 政府综合财务报告 差异分析

政府财务报告是政府会计体系的核心组成部分,是为信息需求者编制的以财务信息为主要内容、财务报表为主要形式、全面系统地反映政府财政状况、履行受托责任的综合报告。与企业财务报告类似,政府财务报告的编制基础也分为两种,即:收付实现制和权责发生制。

一、收付实现制下政府财务报告的缺点

在政府财务报告会计基础的选择上,我国长期以来采用收付实现制,这是我国政府会计环境决定的,从建国至计划经济时期,我国国民经济水平处于低水平上升阶段,政府行为目标侧重资金控制,即收入、支出等信息是否客观、合规地被反映,收付实现制正好满足对收入、支出客观、合规反映的需要。采用收付实现制的合理性在于,会计只确认实际收到的现金或付出的现金的交易或事项,并计量现金收支差额产生的结余,在政府会计中,会计确认数是实际入库的预算资金,便于安排预算拨款和预算支出的进度,并如实反映预算收支结果。

随着我国改革开放以及社会主义市场经济的不断发展,政府会计环境发生了巨大变化,政府行为目标也需要从“合规”向“效率”转变,从“分配”向“管理”转变,从“被动反映”向“主动决策”转变,政府的财政支出使用更高效,管理更细致全面,决策能力更强成了政府会计改革的方向,而要实现上述转变的基本前提就是政府会计信息完整、全面、真实的反映。

在收付实现制的情况下,政府是以收到现金确认收入,付出现金确认支出的,其中的权责关系、收入的性质和支出的结果等会计信息没有说明,并不能完整、全面、真实地反映政府财务状况,要实现政府行为目标的转变也就无从谈起,因此,政府会计基础需要做出相应调整。

十八届三中全会明确提出“建立权责发生制的政府综合财务报告制度”,在权责发生制的情况下,以交易或事项是否实质发生作为会计确认的标准,能更好地体现权责关系等信息,所以有利于实现政府行为目标的“三个转变”。

不难看出,会计环境的变化使得会计目标有所改变,会计目标的改变引起会计基础的调整,而会计基础的调整必然会使会计信息披露产生差异,所以,收付实现制政府财务报告较之权责发生制政府财务报告必然存在以下差异:

(一)只反映收入而不反映收入的形成性质

政府财政收入主要有以下几种形式:税收收入、债务收入、国有企业运营收入、国有财产收入、行政司法收入、其他收入。其中,税收收入是政府收入最主要的形式,是政府活动的主要财力支柱,税收收入占各国政府收入的比重一般都在90%左右。债务收入是国家以信用方式从国内、国外取得的借款收入。国有企业运营收入是指国家以国有资产所有者代表的身份,采取上缴利润、租金、股息红利和资产占用费等形式取得的政府收入。国有财产收入是指政府凭借其所拥有的财产而取得的租金、利息和变价款等收入。行政司法收入是指政府或公共机关由于向居民提供某种服务或为了限制人们的某些行为,根据一定的标准收取的规费收入或罚没收入。其他收入是指除了上述各类收入形式以外的收入形式,如事业收入、外事服务收入、捐赠收入等。

以收付实现制为会计基础,确认仅仅以交易或事项引起的现金的实际收付为评判标准,虽然能够客观地反映收入,但是不反映收入的形成性质。收入可能来源于税

收收入、国有企业运营收入、国有财产收入、行政司法收入和其他收入,这类收入能够及时确认、权责已履行,但也可能来源于债务收入,政府通过发行债券募集到资金,债券到期时,政府需要将资金还给债券持有人,并支出相应利息,这个过程并没有直接产生新的收入,只是资金使用权的转让,因此,债务收入并不属于真实的收入而应该属于一项负债。虽然收付实现制能够客观反映收入总量,但不注重对不同性质的收入的划分,将增加政府的隐形负债,大大提高政府财务风险水平,同时,虚增政府财政收入。

以权责发生制为会计基础,确认则以交易或事项是否实质发生为评判标准,对于非债务类资金在交易或事项实质发生时应该确认为收入,而对于债务收入却不同,政府在收到债务类资金且交易或事项已实质发生时,因债务而收到的资金应该确认为负债,债务到期时,政府还债义务解除,负债抵消。不难看出,以权责发生制为会计基础,能够反映收入的形成性质,这将有助于政府在确认真实收入的同时确认需要偿还债务,在准确计量财政收入的同时揭示政府的隐形负债,在明晰真实收入的来源比重的同时控制政府财务风险。以权责发生制为会计基础编制的政府财务报告所披露的会计信息能够满足使政府的财政支出使用更高效,管理更细致全面,决策能力更强的需要。

(二)只反映支出而不反映支出的结果

财政支出按产生效益的时间分类可以分为经常性支出和资本性支出。经常性支出是维持公共部门正常运转或保障人们基本生活所必需的支出,主要包括人员经费、公用经费和社会保障支出。资本性支出是用于购买或生产,使用年限在一年以上的耐久品所需的支出,它们的耗费的结果将形成供一年以上的长期使用的固定资产。由此不难看出,财政支出会产生不同的支出结果,经常性支出可转化为费用,资本性支出可转化为资产,区分支出结果将有利于政府了解支出成本,管理财政支出结构,提高政府资金使用效率和效果。

以收付实现制为会计基础,确认仅仅以交易或事项引起的现金的实际收付为评判标准,虽然能够客观地反映支出,但是不反映支出的结果。支出的结果可能是人员经费、公用经费和社会保障支出等经常性支出,这部分支出将转化为费用,也可能是固定资产等资本性支出,这部分支出将转化为资产。虽然收付实现制能够客观反映支出总量,但不注重对不同支出结果的归类,当本应确认为费用的经常性支出被确认为资产时,就会导致国有资产规模和数量信息失真以及资产管理和监督的失控,当本应确认为资产的资本性支出被确认为费用时,一定程度上也为挪用预算经费开了方便之门。

以权责发生制为会计基础,确认则以交易或事项是否实质发生为评判标准,并且能够将不同性质的支出所属的会计要素进行准确确认,避免了将经常性支出与资本性支出混为一谈。支出确认为资本性支出后,就从资产负债表中的资产反映,由此就能够更准确地对国有资产规模和数量信息进行记载,使资产的管理和监督更加有效;支出确认为经营性支出后,就从收入费用表中的费用反映,由此就能够更准确地反映当期的成本,为政府绩效管理创造条件,在费用准确确认的情况下,能够更真实地反映政府净结余以及政府偿债能力,同时,也降低了对预算经费挪用的可能性。由此可见,以权责发生制为会计基础编制的政府财务报告能够为政府提供更为详细和真实的会计信息,为政府提高财政支出效率和效果、提高管理水平以及决策水平创造有利条件。

(三)只反映现金收支,而不反映现金收支本身引起的权利、义务的变化

政府收入与支出的每一次变动必然是由政府某一项业务活动引起的,传统的政府会计只反映现金的收支状况,而没有反映由现金收支本身所引起的权利、义务的变化。这里的权利是指收入的收取权利,义务是指费用的支出义务,权利、义务的变化是指收入的收取权利与费用的支出义务由形成到最终实现的过程。权利、义务的变化产生是由于权利、义务的形成时间与现金收付行为的发生时间不一致而引起的,具体来说,有三种情况:情况一是权利、义务的形成时间在现金收付行为发生时间之前,在此情形下,收入收取权利或费用支付义务已经形成,但权利、义务只是抽象存在,待以后具体的现金收付行为发生时,才能得以最终实现。情况二是权利、义务的形成时间与现金收付行为发生时间同时发生,在此情形下,收入或费用的本质内容与表面形式取得了一致,即内容是表现为收付形式的经济内容,形式是反映经济内容的收付形式,两者是一致的。情况三是权利、义务的形成时间在现金收付行为发生时间之后,在此情形下,现金收付行为已经发生,但权利、义务还没有形成,即收入或费用在表面形式上已经确认但本质内容并没有发生,不符合实现原则,因此,只有权利、义务在将来形成后才能最终实现。

传统的政府会计强调收支平衡,这势必要求收入和支出需要客观地反映,虽然在一定程度上传统的政府会计保证了收入与支出的客观性,但是,却造成了相关性的缺失,因为政府财务报告上显示的是政府实实在在拥有的现金,忽视了现金收支背后权利、义务的变化,也就是说,政府在权利、义务的形成时间在现金收付行为发生时间不一致时,只反映收入或费用在表面形式上的确认,而不反映权利、义务的本质内容是否与之相对应,收入与支出变动是因为哪一项业务活动而引起的并不清楚,即只

反映现金收支而不反映现金收支本身引起的权利、义务的变化。这种相关性的缺失所产生的会计信息不能全面、真实地反映政府财政状况,从而加大政府管理以及决策难度,财政支出的效率和效果也无法衡量。

以权责发生制为会计基础编制的政府财务综合报告不仅能够将现金流入流出揭示出来,更加反映资金运动的本质,即何种业务导致现金的流入与流出,如对于情况一,会采用应计、预提等方法进行处理,对于情况三,会采用预收、待摊和递延等方法进行处理。这将有利于政府对当期以及未来决策提供数据和信息的支持,在政府编制全年预算是根据往年的历史数据进行编制,由于只参考历史数据,没有与之相匹配的业务活动的信息可以参考,往年拨付的财政资金是否用到位,财政资金的使用是否高效,取得的效果如何,财政资金的使用是否有浪费现象,是否存在资金挪用等等都无法考量,而这些关键环节又是政府准确编制预算的前提条件,更是政府对当期以及未来决策的重要依据。

所以,以收付实现制为会计基础编制的政府财务报告能很好地掌握现金的变动情况,但无法反映现金变动本身引起的权利、义务的变化,这种只注重形式,不考究其本质的方法不利于政府当期以及未来的决策,而以权责发生制为会计基础编制的政府财务综合报告既记录现金变动,又反映了相应的业务性质,能够为政府在当期以及未来决策提供支持。

(四)只反映收入与支出的客观性,而不反映收入与支出之间的配比性

为说明问题,我们以固定资产入账及价值转移为例。对于政府来说,固定资产是维持政府正常工作的主要资产,在用不同的会计基础对固定资产进行核算时,就会产生差异。

以收付实现制为会计基础,政府在购进一项固定资产时,按照当时固定资产的价格入账,使用期不反映固定资产折旧,未来仍然用历史成本计量,这将导致三种会计信息的不真实:一是政府资产虚增,固定资产的长期使用必然会产生耗损,固定资产的价值会随着耗损程度的加大而降低,而在以收付实现制为会计基础的情况下,固定资产耗损不会在报表上反映,即长期使用使用的固定资产的价值和刚购入固定资产时的价值是一样的,没有发生任何变化,这显然不合常理,必将导致政府资产虚增。二是购入固定资产时的当期盈余反映为不真实的亏损,固定资产是政府花钱购买的,是一种支出,但是往往这种支出金额很大,而且受益期很长,如果将此支出一次性计入购买时的那个月,会导致当月明显亏损。三是固定资产在使用期时的盈余反映为不真实的盈余,由于没有将购进固定资产的支出合理地分配至日后的受益期,会

导致受益期的盈余不真实地反映。产生上述问题的原因在于,以收付实现制为会计基础,只追求收入与支出的客观反映而不追求收入与支出(费用)之间的配比,而以权责发生制为会计基础,恰好能解决上述问题。

众所周知,权责发生制是基于持续经营和会计分期两个会计假设提出的,而持续经营和会计分期假设的提出也是为了真实反映收入、费用和损益。收入、费用和损益的真实反映不仅建立在持续经营和会计分期的假设上,还应该遵循配比原则,按照配比原则,固定资产的成本不仅仅是为取得当期收入而发生的成本,也是为取得以后各项收入而发生的成本,也就是说,固定资产成本是为在固定资产有效使用期内取得收入而发生的成本,即收入与费用在相应的发生期间内的配比,采取的具体会计方法就是对固定资产计提折旧。以权责发生制为会计基础反映了收入与支出之间的配比性,使得政府会计信息更加真实地反映。

(五)只反映现金流动和结余,而不反映经营成果和绩效

根据前文所述,收付实现制政府财务报告只反映收入而不反映收入的形成性质、只反映支出不反映支出的结果、只反映现金收支而不反映现金收支本身引起的权利义务的变化、只反映收入与支出的客观性而不反映收入与支出之间的配比性,概括地讲,收付实现制下的财务报告只注重对现金流动和结余的反映。

在此情况下,政府只能本着收支平衡,有多少钱办多少事的原则进行决策,而这些决策产生的经营成果和绩效是无法反映出来的,原因有三:一是不能划分收入的形成性质,收入中可能有属于资产的部分,也可能有属于负债的部分,收付实现制无法将收入的形成性质清晰地划分,也就无法反映真实的收入;二是不能划分支出的形成结果,支出结果可能是资产,也可能是费用,收付实现制无法将支出的结果进行清晰地划分,也就无法反映真实的成本;三是不能将收入与成本进行配比,权利、义务的形成时间与现金收付行为的发生时间并不完全同步,注重现金流控制的收付实现制由于自身的缺陷无法将两者进行同步匹配,这样就会导致因果关系链断裂或者错位。

由此可知,在收入与成本无法准确确认以及相互匹配的情况下,是无法对经营成果和绩效进行考量的,而权责发生制能够解决上述问题,但其缺陷在于不能像收付实现制那样控制现金流动和结余,所以,还需编制现金流量表来补充相关信息。

通过对比传统的政府财务报告体系与权责发生制政府综合财务报告体系可以看出,未来的政府综合财务报告在反映现金流动和结余的基础上更加注重经营成果和绩效。

传统的政府财务报告体系主要包括:总预算会计报告、行政单位会计报告和事业单位会计报告。总预算会计报表有资产负债表、预算执行情况表、财政周转金收支情况表、财政周转金投放情况表、预算执行情况说明书及其他附表。行政单位会计报表包括资产负债表、收入支出表、支出明细表、附表和报表说明书。事业单位会计报表作为反映事业单位财务状况和收支情况的书面文件,是财政部门 and 上级单位了解情况、掌握政策的重要资料。概括地讲,我国现行的政府财务报告由资产负债表、收入支出表或预算执行情况表以及有关的财务报表附注组成。

权责发生制政府综合财务报告主要包括:政府财务报表、政府财务报表附注、政府财政经济状况、政府财政财务管理情况。与收付实现制政府财务报告不同的是,权责发生制政府综合财务报告增加了政府财政经济状况和政府财政财务管理情况,政府财政经济状况主要以政府财务报表为依据,结合国民经济形势,分析政府财务状况、运营情况,以及财政中长期可持续性;政府财政财务管理情况主要反映政府财政财务管理的政策要求、主要措施和取得的成效等。

新旧报告体系	具体会计信息报表
传统的政府财务报告	资产负债表、收入支出表或预算执行情况表以及有关的财务报表附注
权责发生制政府综合财务报告	资产负债表、收入费用表、政府财务报表附注、政府财政经济状况、政府财政财务管理情况

可见,权责发生制政府财务报告加强了对政府的经营成果和绩效的反映,之所以能够反映政府经营成果和绩效是由于权责发生制较之收付实现制提供的会计信息更完整、全面、真实。不难看出,会计基础的变更将引起会计信息披露(政府财务报告)上的重大差异。

(六)只合并了部分报告主体,而无法合并全部报告主体

收付实现制政府财务报告的合并主体主要有:财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计,而权责发生制政府综合财务报告的合并主体在此基础上增加了新的报告主体——社会团体,从而扩大了政府财政报告的合并范围。社会团体是指主要从事公益性项目融资、建设或运营任务的国有或国有控股企业(即“公益性国有企业”),土地储备资金。除公益性国有企业外,其他国有或国有控股企业(“非公益性国有企业”)、物资储备资金等,只将其国有权益或净资产的有关项目列入政府综合财务报告。

不难看出,权责发生制政府综合财务报告的合并主体增加了资金运动最为活跃的社会团体——企业。为何要将企业(公益性国有企业和非公益性国有企业的部分

项目)列为政府财政报告的合并主体呢?宏观地看,随着我国社会主义市场经济的不断发展,企业创造价值的活力将进一步增强,政府作为管理者、秩序维护者不仅需要了解政府自身的财务状况,也需要掌握企业的财务状况,以便更好地发挥政府的职能。而如何将企业财务信息与政府财务信息合并,形成政府综合财务报告,又是一个难题。由于企业财务报告是以权责发生制为会计基础,政府财务报告是以收付实现制为会计基础,会计计量口径的不一使得信息无法整合,权责发生制恰恰能够解决这一难题。不难看出,政府财务报告的会计基础由收付实现制转变为权责发生制不仅是政府会计改革自身的需要,也是顺应社会经济发展的必然趋势。由此可知,收付实现制政府财务报告只合并了部分报告主体而无法合并其他报告主体,而权责发生制政府财务报告改变了这一现状,使得政府财务报告更全面。

二、结语

总之,会计环境的变化必然引起会计目标的改变,会计目标的改变又需要对会计基础进行相应的调整,而会计基础的调整将直接影响会计信息披露的内容,分析会计信息披露内容的差异有助于会计人员对政府会计改革深刻理解,在破除改革阻力的同时,通过对差异的分析可以找出改革方案的不足,并加以改正。

以权责发生制为会计基础编制的政府综合财务报告是我国财税体制改革的细小部分,是顺应时代发展的重要标志,表明了我国全面改革的决心。改革自然会遇到艰难险阻和相应风险,唯有迎难而上才有成功的希望,如果没有掌握成功的方法,依然会折戟沉沙。建立权责发生制的政府综合财务报告并不是一蹴而就,需要有方可循,有法可依,循序渐进,攻坚克难,唯有这样,我国财税体制才能踏上新台阶,我国经济发展才能健康可持续。

【注】本文系国家社科基金项目(青年项目)(编号:11CGL025)、北京市教委科研基地——科技创新平台“会计与投资者保护研究基地”以及北京市教委社科计划重点项目(编号:SZ2012100111007)的部分研究成果。

主要参考文献

1. 刘谊,廖莹毅.权责发生制预算会计改革:OECD国家的经验及启示.会计研究,2004;7
2. 刘玉廷.我国政府会计改革的若干问题.会计研究,2004;9
3. 刘炳江.关于政府会计权责发生制改革的若干思考.财会月刊,2009;2
4. 宋伟.权责发生制与收付实现制的辩证统一.中国石油大学胜利学院学报,2009;3
5. 江秀英.权责发生制:政府财务信息披露的关键技术手段.黑龙江对外经贸,2009;8