

中国政府会计基本准则与 IPSASB 财务报告概念框架之比较

李桂萍^{1,2}(副教授), 尹丛丛¹

【摘要】 鉴于国际公共部门会计准则的全球广泛适用性,2014年10月IPSASB公布的《公共部门实体通用财务报告概念框架》的先进性显而易见。我国财政部于2015年10月发布的《政府会计准则——基本准则》为政府会计实务问题的解决、财务报告的编制提供了指导原则和基础标准,成为我国名义上的政府会计概念框架。本文从会计目标、主体、信息质量特征、要素、确认、计量和报告等方面比较了二者的异同。

【关键词】 政府会计; 基本准则; 公共部门主体; 通用财务报告概念框架

【中图分类号】 F234

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)16-0114-4

一、引言

为加快推进政府会计改革,构建统一、科学、规范的政府会计标准体系,2015年10月23日,财政部公布了《政府会计准则——基本准则》(财政部令第78号,简称《基本准则》),以期规范政府会计核算,提高会计信息质量。《基本准则》自2017年1月1日起施行,它弥补了我国现行以收付实现制为核算基础的政府预算会计体系在资产负债管理、评价运营绩效和提供财务报告等方面的重大缺陷,详细规范了政府会计目标、主体、信息质量特征、要素、确认、计量以及报告等方面的内容,基本建立了真实反映政府执行情况的会计体系,为解决政府会计实务问题提供了指导原则,为编制财务报告提供了基础标准。

2014年10月,国际公共部门会计准则理事会(IPSASB)公布了《公共部门实体通用财务报告概念框架》(简称“IPSASB概念框架”),为国际公共部门会计准则的进一步完善奠定了坚实的基础。国际公共部门会计准则得到全球众多国家及地区的广泛采用,其在公共部门会计准则体系创建与实施方面积累的先进经验做法,值得我国借鉴和运用。本文比较了我国《基本准则》与IPSASB概念框架的异同,为构建我国科学、健全、有效的政府会计规范体系提供启示。

二、《基本准则》与IPSASB概念框架的相同点

《基本准则》与IPSASB概念框架在政府会计准则体系中的统驭作用相同:建立以权责发生制为基础的财务报告概念,运用概念制定具体准则和应用指南。两者内容体系相同——包含报告目标、会计信息质量特征、会计要素、财务报告和附录等内容。两者界定了相同的财务报告目标——向报告使用者提供有关通用财务报告的信息,反映政府会计主体公

共受托责任的履行情况,有助于使用者做出决策或者进行监督和管理(“受托责任观”和“决策有用观”有机结合的双重目标)。两者均以如实反映、相关性、及时性、可比性、一致性和可理解性作为其会计信息质量特征;以资产、负债、收入和费用作为财务报告会计要素;以历史成本、现值作为会计计量的属性;强调持续经营为会计确认、计量和报告的前提。

三、《基本准则》与IPSASB概念框架的差异

1. 两者关于权威性、界定范围、目标和使用者的差异。《基本准则》作为我国名义上的政府会计概念框架,为政府会计具体准则、制度的制定提供理论支持,也为政府会计实务提供实践指导;《基本准则》以财政部规章的形式颁布,既具有较强的约束力,也具备法律法规的显著权威性。IPSASB概念框架在第一章《概念框架作用及权威性》中指出,框架建立采用了权责发生制公共部门通用财务报告的基本概念,并运用概念来发展国际公共部门会计准则(IPSAS)及实践指南(GPFR),会计确认、计量及披露的权威性要求体现在IPSAS与GPFR中;概念框架既不是公共部门主体利用IPSAS来编报财务报告应遵循的强制条款,也没有超越现行IPSAS,而仅为处理财务报告问题提供指导,对IPSAS和GPFR未指明的情况提供支持,即公共部门主体可以参考IPSASB概念框架的相关定义、标准、原则等来做相应的会计处理。可见,IPSASB概念框架尽管在法律形式上没有显著的权威地位,但理论上,它作为制定IPSAS和GPFR的根本依据与出发点,是一种规则导向型框架,明确了现行IPSAS基本概念的内涵、逻辑关系及层次等方面的问题,与准则、指南构成了较为科学、统一、稳定、规范的公共部门会计准则体系,进而提高了IPSASB会计理论体系的适用性。

《基本准则》把政府会计界定为财务会计与预算会计的综合体;而IPSASB概念框架仅把国际公共部门会计界定为财务会计。《基本准则》会计主体目标除了编制财务报告,还编制决算报告。《基本准则》的财务报告目标是向财务报告使用者提供与政府财务状况、运行情况和现金流量等有关的信息,反映政府会计主体公共受托责任履行情况,有助于财务报告使用者做出决策或者进行监督和管理。《基本准则》的决算报告目标是向决算报告使用者提供与政府预算执行情况有关的信息,综合反映政府会计主体预算收支的年度执行结果,有助于决算报告使用者进行监督和管理,并为编制后续年度预算提供参考和依据。IPSASB概念框架会计目标为编制财务报告,提供对报告主体使用者关于责任履行及决策有用的信息。

《基本准则》明确规定财务报告和决算报告的使用者为各级政府、其他利益相关者、债权人以及社会公众。显然,我国政府会计报告主要为政府内部使用者和与政府有利益关系的外部使用者使用,没有明确提出新闻媒体和独立的专业分析人员等信息使用者,只是简单模糊地以“其他利益相关者”表述。IPSASB概念框架对报告使用者进行了区分,使用者分为主要使用者和潜在使用者,主要使用者为服务接受者和资源提供者,包括社会公众、立法机关、议会成员等;潜在使用者包括一些特殊利益的组织、与公共部门实体有商业或非商业交易的组织以及在自愿或非自愿基础上被认定为单独用户组成的团体(如公共部门和私营部门资源提供者)。通用财务报告为主要使用者提供所需要的受托责任和决策参考信息。

2. 两者关于前提、信息质量特征与报告主体的差异。《基本准则》提出,政府会计核算的前提是政府会计主体的持续运行,并强调会计核算应当划分会计期间、以人民币作为记账本位币、采用借贷记账法记账。IPSASB概念框架仅强调报告主体的持续运行。《基本准则》依次将如实反映(可靠性)、完整性、相关性、及时性、可比性、可理解性和实质重于形式作为政府会计信息质量具体要求。IPSASB概念框架把相关性、如实反映、可理解性、及时性、可比性、可验证性作为会计信息的质量特征。通用目的财务报告信息的限制性条件为重要性、成本效益原则与各信息质量特征间的权衡。可见,《基本准则》没有将可验证性作为信息质量特征,也没有提出报告的具体约束条件,只是简单解释了以上特征的涵义,没有说明各信息特征间的平衡关系及逻辑关系,缺乏层次性,未形成逻辑关系清晰的体系。而IPSASB提出如实反映包括完整性、中立性和精确性,如实反映的本质是实质重于形式,可见,实质重于形式不作为IPSASB财务报告信息的一个单独质量特征,它被嵌入如实反映概念中;此外,IPSASB明确了可验证性作为独立信息质量特征的原因;可验证性特征尽管与如实反映紧密相连,但如实反映经济现象的信息不能够绝

对、肯定地得到验证,可验证需要以独特的方式发挥作用。可验证性是指有助于信息使用者获得财务报告如实反映经济及其他现象(事项及交易)实质的信息。

《基本准则》明确采用了会计主体概念,但对概念未作详细解释,仅对具体会计主体作了规范:会计主体为各级政府以及与本级政府财政部门直接或间接发生预算拨款关系的国家机关、军队、政党组织、社会团体、事业单位和其他单位。而IPSASB概念框架采用了报告主体概念,并对概念、内容及特征作了详细解释,IPSASB指出公共部门报告主体是政府或其他公共部门组织、项目或为制定财务报告的活动单位集合体,它包括一个或一个以上独立的实体(一个集团报告主体)。报告主体的关键特性为:①代表委托人筹集资源,并利用资源开展活动为委托人获取利益;②存在依靠财务报告获取会计信息及制定决策的服务接收者或资源提供者。显然,IPSASB认为报告主体并不一定是独立法人;报告主体必须开展经济活动,与报告使用者存在密切的利益关系。

3. 两者关于会计要素的差异。《基本准则》构建了政府预算会计和财务会计适度分离并相互衔接的政府会计核算体系,因而政府会计要素为“二元结构”,即政府预算会计要素(预算收入、预算支出与预算结余三个要素)和政府财务会计要素(资产、负债、净资产、收入和费用五个要素)。为准确反映政府会计主体的运行成本,科学评价政府资源管理能力与绩效,《基本准则》对资产、负债要素进行了重新定义,并提出不同于现行预算会计中收入与支出概念的要素——收入和费用。资产是政府会计主体过去的经济业务或者事项形成的、由政府会计主体控制的、预期能够产生服务潜力或者带来经济利益流入的经济资源;负债是政府会计主体过去的经济业务或者事项形成的、预期会导致经济资源流出政府会计主体的现时义务;收入(费用)是报告期内引起政府会计主体净资产增加(减少)的、含有服务潜力或者经济利益的经济资源的流入(出);净资产作为一个独立的要素,是政府会计主体资产扣除负债后的净额,体现了政府履职本期活动的经济结果和履行公共责任的持续能力,利用净资产评价本期政府职责履行的有效性,关键在于政府资产与负债的权责对等。

IPSASB概念框架规范了具体报表要素,并对要素在框架体系中的作用进行解释。IPSASB提出报表包括资产、负债、收入、费用、所有者出资和所有者分配六个要素和附加项目。资产是主体控制的由过去事项形成的现实资源;负债是指主体由于过去事项引起的资源流出的现实义务;收入(费用)是指非所有者出资引起的主体净财务状况增加(减少);净资产(净财务状况)并没有被IPSASB规定为独立的报表要素,仅定义为加上资产负债表中确认的其他资源及扣除其他义务后的资产与负债之间的差额,可以为正或为负;所有者出资是由作为所有者的外部团体投入的,产生或增加主体净资产利益的主体资源流入;所有者分配是主体向作为所有者

□ 参考借鉴

的外部团体分配并减少主体净资产权益的主体资源流出。要素附加项目通常是指为实现财务报告目标,需要将一项不满足定义的资源或义务进行确认,作为其他资源或其他义务;IPSASB认为报表要素的重要性表现为,报表要素是构建财务报表的基石,它为记录、分类和汇总经济数据和经济活动提供了一个初始点,成为联系报告目标、主体及信息质量特征的纽带。

4. 两者关于会计确认的差异。《基本准则》采用收付实现制对政府预算会计要素进行确认和计量,即预算收入(支出)一般在实际收到(实际支付)时予以确认,并且以实际收到(或实际支付)的金额进行计量。政府财务会计要素中资产(负债)的确认标准是在符合定义的前提下,满足以下条件:①与该经济资源(义务)相关的服务潜力很可能实现或者经济利益很可能流入(流出)政府会计主体;②该经济资源(义务)的成本或者价值能够可靠地计量。收入和费用的确认体现了配比原则,其标准是:①与收入(费用)相关的含有服务潜力或经济利益的经济资源很可能流入(流出)政府会计主体;②含有服务潜力或经济利益的经济资源流入(流出)会导致政府会计主体资产增加(减少)或者负债减少(增加);③流入(流出)金额能够可靠地计量。

IPSASB概念框架在第六章《财务报表中的确认》中规定了确认标准、确认与披露的关系以及终止确认的内容。确认是指将满足要素定义、计量后取得质量特征以及考虑公共财务报告信息限制的项目,以一定的金额列报于财务报表恰当科目的过程。确认标准包括两方面:①满足要素的定义;②能以实现质量特征和考虑公共财务报告信息约束的方式进行计量。披露与确认的关系主要表现为,披露不仅可以提供满足一部分要素定义特征的项目信息,而且可以提供满足要素定义但不能用一种实现财务报告目标所具备质量特征的方式来计量的项目信息。IPSASB概念框架提供了终止确认的具体指引,终止确认是判断以前已经确认的要素期初是否发生导致移除报表要素的变化,并在变化发生时移除要素项目的过程。在评价要素存在的不确定性时,终止确认的标准与初始确认的标准相同。

5. 两者关于会计计量的差异。《基本准则》预算会计要素计量以实际发生金额为基础,财务会计要素依据要素性质及成本、价值的可获得性采用合适的混合计量属性来核算。会计主体可以采用历史成本、重置成本、现值、公允价值和名义金额(资产特有的属性)五种计量属性对资产进行计量;采用历史成本、现值和公允价值三种计量属性对负债进行计量。政府会计主体一般应当采用历史成本对资产、负债进行计量,采用重置成本、现值、公允价值计量的,应当保证所确定的资产(负债)金额能够持续、可靠计量。但如果某种资产无法采用上述计量属性,则应采用名义金额进行计量。以上计量属性的选择既要体现资产、负债计量的前瞻性,也要充分

考虑政府会计实务的现状。

IPSASB概念框架明确规定了计量的目标以及资产、负债的计量基础。IPSASB概念框架指出,计量目标为选择恰当的计量基础以最大公平地反映政府报告主体的服务成本、运营能力及财务能力,并以有用的方式使主体进行会计核算,实现决策有用的目标。资产、负债计量基础的选择通过提供有助于信息使用者评价历史成本与现值计量的服务成本、主体依据实物及其他资源在未来时期提供服务所具备的营运能力以及主体为其运营活动提供资金的财务能力,以实现满足公共部门财务报告目标;同时,计量基础的选择也包括主体对所提供信息满足质量特征、财务报告信息约束条件的程度所做出的评价。IPSASB指出资产的计量基础包括历史成本、市场价值、重置成本、净销售价格和使用价值;负债的计量基础包括历史成本、履约成本、市场价值、解除成本和假定价格。使用价值是主体持续使用一项资产而获取经济利益的潜力与能力的现值和主体报废处理该资产所获得的净额之和;履约成本是主体以最低成本形式来履行负债义务时所发生的成本;负债的解除成本与资产的净销售价格类似,是主体立即解除负债义务的金额,表现为债权人放弃要求权而收到金额,或第三方接受义务方转移的负债而要求的对价;负债的假定价格与资产的重置成本类似,是主体理性上愿意交换某一现有负债所获取的金额。对于每个计量基础,IPSASB均阐述了其与主体的特有性、可观察性以及入手(脱手)价值的具体关系;也解释了它们在报告主体计量服务成本、运行能力及财务能力中的具体应用。

6. 两者关于财务报告列报的差异。《基本准则》规范了政府决算报告和财务报告构成的政府综合财务报告体系。政府决算报告反映了政府会计主体年度预算收支的执行结果;政府财务报告反映了政府会计主体某一特定日期的财务状况和某一会计期间的运行情况、现金流量等信息,由政府综合财务报告和政府部门财务报告构成。财务报表由会计报表和附注构成,会计报表至少包括资产负债表、收入费用表和现金流量表。政府综合财务报告体系的建立整合了报告主体的服务、运营及财务等信息,考虑了多方信息用户的需求,衔接了政府会计微观信息与宏观财经运行的关系,促进了政府财政管理政策的实施;实现了从原来政府信息需求的单项“向上问责”转向多使用者、多层次需求的“向上问责”、“向下问责”和“平行问责”的全面问责制;反映了过程控制的预算执行信息,凸显了提供政府整体层面的财务状况、运营情况以及政府财政经济与政府财政财务管理情况的现实需求。

IPSASB概念框架第八章解释了报告的概念、信息选择的性质内容及原则、报告间与报告内信息列报的原则以及信息组织的性质与原则。IPSASB指出列报是对公共部门主体通用财务报告内的信息进行的选择、列示与组织,报告的目标是提供满足财务报告目标以及实现质量特征与约束条件

的财务信息。选择、列示和组织信息需要根据用户对有关经济或其他事项的需求来确定。信息选择强调,信息在财务报表与其他报告间的列报主要受到报告目标、质量特征及信息必须反映的经济或其他现象的影响。信息选择包括列报信息和披露信息的选择,列报是利用恰当的标记、表与图展示技术,以总揽式的信息反映信息的过程;披露通常是在报表附注及其他财务报告中反映信息;信息披露增强了列报信息的可理解性与有用性。信息列示内容包括报告信息的位置和组成部分,其影响因素包括信息的性质、具体报告审查要求以及信息间联动;信息组织强调信息的排列、分组和归类,它主要受到信息间的重要相关性(增强、相似、实现目标等)与信息是否披露的影响。

除以上主要差异外,《基本准则》与 IPSASB 概念框架在附录方面也有很明显的不同。《基本准则》附录主要介绍了会计核算、预算会计、财务会计、收付实现制和权责发生制的概念以及准则的具体生效日期。IPSASB 概念框架附录主要介绍了自 2009 年以来概念框架发展完善过程中所发布的有关讨论文件和征求意见稿的公布日期、咨询结束期。

四、《基本准则》与 IPSASB 概念框架异同的原因

会计发展史显示会计的产生、发展与演进均与会计环境变化息息相关。20 世纪 80 年代以来,西方国家逐渐开展的公共管理改革以及 21 世纪中国政治经济体制的深化改革,使得西方国家与我国已充分体会到政府作为公共资源受托者应当承担起财政绩效的受托责任,以收付实现制为核算基础的预算会计标准体系已不能适应改革需要,政府会计改革势在必行。鉴于各国政府改革的差异、会计作为一种国际公共商业语言以及公私部门会计的趋同化,为改善政府会计信息的透明度和可比性,旨在改善公共部门财务管理的 IPSASB 成立,IPSASB 概念框架伴随着 IPSAS 的制定、实施而建立。同样,中国共产党十八届三中全会《关于全面深化改革若干重大问题的决定》所提出的“建立权责发生制的政府综合财务报告制度”战略部署的实施,《预算法》对政府财政部门综合财务报告的明确要求以及国务院对财政部《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》的批转,拉开了中国特色政府会计改革的序幕。但由于国际与国内的会计环境、制定机构程序等方面的不同,IPSASB 概念框架与我国《基本准则》存在显著差异。

1. 会计环境不同。不同国家的经济、政治、法律和社会环境不同,因此经济体制、政治管理体制、立法模式、国家治理及政府“家底”等存在差异。为制定全球公共部门通用、高质量的会计概念框架,IPSASB 历时八年,利用全球有关会计准则的技术资源,按计划、分阶段地推出基于公共部门需求、特征的国际公共部门会计概念框架,不仅得到了世界银行、OECD、IMF、欧盟统计机构、亚洲开发银行、最高审计机关国际组织等国际组织的响应,其会计准则也被全球 50 多个国家

广泛采用,逐步增强了全球范围公共部门财务报告的质量。为全面建设小康社会,实现中华民族伟大复兴,我国以创新、协调、开放、绿色与共享发展的理念全面推进深化改革。构建以权责发生制为基础的政府综合财务报告制度是当前转变政府职能、依法治国的重大举措,党中央、国务院与财政部对政府综合财务报告制度的改革做了重要战略部署,《基本准则》的出台是 2015 年政府会计的重大改革,为今后构建统一、科学、规范的政府会计准则体系奠定了坚实的理论基础。

2. 制定团队与程序不同。为开发高质量的 IPSASB 体系,IPSASB 成立了由科研机构(由指引委员会、项目咨询组与小组委员会构成)、民间机构(协商小组)、外部援助机构以及表决机构(志愿者会员)组成的制定团队。科研机构成员广泛,通过协商、合作开展研究,编写征求意见稿、指南或草案等;外部援助机构为 IPSASB 工作提供经费与制度方面的支持;民间机构为成员提供项目时间、技术等方面的意见;具备过硬专业资质的专家会员行使投票表决权。在制定概念框架的过程中,IASASB 依据“问题启动、资料搜集、项目立项、征求意见、意见斟酌与确认通过”程序,保证了规范制定的公开、严格与透明。我国财政部会计司长期以来一直追踪西方国家及 IPSASB 政府会计的改革,并于 2011~2013 年在不同省区试编权责发生制政府财务报告,经过 2014 年两次对草案征求意见稿,2015 年 10 月 23 日《基本准则》终以财政部令 78 号文件形式公布。2015 年 11 月 11 日财政部办公厅发布存货、投资、固定资产和无形资产四项具体政府会计准则征求意见稿,12 月 16 日,财政部政府会计准则委员会成立,政府会计准则规范体系建设加快步伐,开始走向标准化、科学化。

五、结论

我国《基本准则》在结构设置和内容安排上与 IPSASB 概念框架部分趋同,充分吸收了其精髓;但与 IPSASB 概念框架还存在显著差异,实行预算会计和财务会计适度分离又相互衔接的政府会计体系,具有明显的创新性和中国特色。《基本准则》未详细阐述一些重要领域的内容(如报告主体、确认等),在内容、内在逻辑等方面存在着不足。我国政府会计改革起步较晚,具体准则及指南还在酝酿、征求意见稿中,因此,可以通过制定发布完善的具体准则及指南,与《基本准则》形成有机准则体系的基础上,逐步构建适合我国国情、兼顾国际趋同且稳定、有效、科学的政府财务报告概念框架,全面、清晰地反映政府预算执行信息和财务状况,显著提升财政透明度、政府决策能力,促进国家治理的现代化。

主要参考文献:

戚艳霞. 我国政府会计准则体系的构建——基于我国政府环境和国际经验借鉴的研究[J]. 会计研究, 2010(8).

作者单位: 1. 聊城大学数学科学学院, 山东聊城 252000; 2. 中央财经大学会计学院, 北京 100081