



政府预算 与会计的未来

权责发生制改革纵览与探索

*Zhengfu Yusuan
yu Kuaiji de Weilai*

主 编 楼继伟
副主编 张弘力 李 萍

4



中国财政经济出版社

政府预算 与会计的未来

国际货币基金组织高级顾问与副首席

Charles Fomares

for Manager of Budgets

作者 傅晓霞
译者 傅晓霞 傅晓霞 傅晓霞

4



国际货币基金组织

政府预算与会计的未来

——权责发生制改革纵览与探索

主 编 楼继伟

副主编 张弘力 李 萍

中国财政经济出版社

图书在版编目(CIP)数据

政府预算与会计的未来——权责发生制改革纵览与探索/楼继伟主编.
—北京:中国财政经济出版社,2001.12

ISBN 7-5005-5427-3

I. 政... II. 楼... III. ①国家预算—研究 ②预算会计—研究
IV. F810.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2001)第 088734 号

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://www.cfeph.com>

E-mail: cfeph@drcc.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址:北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码:100036

发行处电话:88190406 财经书店电话:64033436

清华大学印刷厂印刷

787×1092 毫米 16 开 20 印张 351 000 字

2002 年 1 月第 1 版 2002 年 1 月北京第 1 次印刷

印数:1—10 060 定价:42.00 元

ISBN 7-5005-5427-3/F·4804

(图书出现印装问题,本社负责调换)

《政府预算与会计的未来——权责发生制改革纵览与探索》编委会

主 编 楼继伟

副 主 编 张弘力 李 萍

编 委 张 通 王卫星 陈工孟 陈诗新

陈穗红 刘光忠 赵永旺 郑建新

王明景 孙翠杰 金介辉 王海涛

张 奇 石英华 程 浩 左龙佩兰

高 宁 陈胜群 郭 彤 梁 晓

导 言

传统的政府预算编制和预算会计核算一般以收付实现制（现金制）为基础。随着社会的不断进步与发展，一种较之现金制能更加全面、完整、准确地反映政府综合财政经济状况的核算基础——权责制逐步被引入政府预算编制和会计核算领域。与传统的现金制预算相比，权责制预算的一个最大好处就是能够增加透明度，揭示政府潜在风险，反映综合财政经济状况，提供更加真实、全面和广泛的信息。

自 20 世纪 90 年代以来，西方一些主要国家，在政府预算编制和政府会计核算中已逐步引入了权责发生制的概念，而且随着时间的推移，这一成果已被越来越多的国家关注和运用，逐渐成为当今世界预算编制和政府会计核算的一个主流趋势和发展方向。特别是一些经济合作和发展组织成员国（OECD）如澳大利亚、新西兰、英国、美国、法国、冰岛等国已率先在政府预算编制中不同程度地采用了权责发生制，并取得了一定的成效。权责发生制之所以风靡全球，有其深刻的历史原因。

第一，二次世界大战以后，出于政府管理模式的需要，政府支出不断增加。为了满足不断增长的支出需要，多数西方国家实施了扩张性财政政策，导致政府发债规模和赤字规模越来越大。为了改变这种状况，规避财政风险，通过权责发生制来转变政府管理方式，并改变收付实现制会计基础下会计信息不够全面、准确、真实、透明的现实变得尤其重要。

第二，20 世纪 80 年代以来，经济国际化、全球化的发展使公共管理环境发生了重要的变化，为追求经济效益最大化、保证社会稳定，政府必须适应环境进行调整；同时，人们要求政府按成本—效益原则配置和管理资源。由于私营部门进入公共领域，要求政府提供更加透明、公正的价格和资源配置条件成为一种趋

势。因此,公众和私营部门越来越关注政府的财产情况及隐含的财政风险,要求提高政府财务信息的透明度,并为私营部门参与公共部门管理、配置资源提供一个统一的、透明的会计核算标准,有利于私营部门参与公共事务的管理。

第三,企业会计制度的改革也在一定程度上推动了非营利部门会计制度的改革。企业会计制度中以成本—效益原则管理和配置资源、强调管理责任和控制、并以结果和增加财富价值为目标的管理理念不断地渗透到公共管理部门,进而推动了非营利部门会计制度和政府会计制度改革的进程。

近年来,越来越多的西方国家在不遗余力地推行政府预算与会计权责发生制。这一方面表明,这些国家在管理上正在积极顺应历史发展的客观要求,另一方面,改革初步成功国家的经验证明,实行政府预算与会计权责发生制对于政府预算管理的现代化,以及预算管理水平的提高,有着极其重要的作用。

学习、研究、借鉴国际财政预算管理领域的这一最新成果,对于提高我国的财政预算管理水平具有十分重要的意义。改革开放以来,中国财政体制改革的重点集中在财政收入管理方面,财政支出管理改革相对滞后。从1998年起,财政部加大了财政支出方面的改革力度,积极推进部门预算编制改革,以部门预算改革为切入点,细化预算编制,提高预算编制的科学性和透明度,并对政府预算科目进行必要的调整和改革;同时,积极推进以建立国库单一账户为核心的国库管理制度改革,在更大范围内实行政府采购制度。这些方面的改革都对预算管理观念、模式和方法提出新的更高的要求。

目前,我们在改革和管理中还存在一些亟待解决的问题,包括:一些收支项目不配比,不能真实反映当年的结余情况;财政总预算会计无法完整、合理地反映社会公共资源的分配、核算和结转;无法准确、真实地反映政府的各种“隐性债务”和社会保险基金的长期成本,以及防范政府财政风险等。我们有必要积极探索加强预算管理的新方法。

为了更好地了解和掌握国际预算管理和政府会计方面的最新动态,进一步深化预算管理改革,推动权责发生制预算与会计方法的研究,财政部于2000年与香港理工大学联合成立了“政府预算和会计权责发生制”课题组。旨在通过对不同国家权责发生制预算编制和政府会计核算情况的分析、比较,探讨在我国预算编制和预算会计核算中引入权责发生制的可行性。

经过课题组一年的努力,通过调研、国际研讨、出国考察等形式,我们对当前国际权责发生制预算改革的情况和各国的具体做法有了一个比较系统的了解。同时结合我国的国情,较为客观地分析、研究了当前预算管理和预算会计现状及

采用权责发生制的可行性。在此基础上，根据实际工作的需要，有针对性地提出了“关于中央财政总预算会计部分事项采用权责发生制”的建议，并将对现行《财政总预算会计制度》作相应修改。

从国际经验看，权责发生制对政府加强预算管理具有十分重要的作用，但是，改革的难度和成本也很大，需要作长期的努力。今后，我们将继续在这一领域作积极探索，并结合我国国情，积极稳妥地研究和推进这项改革。

目 录

导 言	(1)
-----------	-------

研究与探索

权责发生制政府会计和预算改革的国际趋势	(3)
权责发生制预算会计调研报告	(18)
现行中国预算会计制度研究报告	(26)
澳大利亚、新西兰政府预算与会计权责发生制考察报告	(43)
加拿大政府财务与预算权责发生制考察报告	(51)
中央财政部分引入权责发生制的可行性	(60)
财政总预算会计制度的暂行补充规定及说明	(64)

权责发生制预算

权责发生制预算国际比较	(69)
-------------------	--------

国际公立单位会计准则与政府财务报告介绍

国际公立单位会计准则	(103)
权责发生制政府财务报告	(138)

各国权责发生制改革实践

新西兰的权责发生制改革	(209)
澳大利亚的权责发生制改革	(217)
加拿大的权责发生制改革	(226)

英国的权责发生制改革	(232)
美国的权责发生制改革	(246)
法国的权责发生制改革	(253)
冰岛的权责发生制改革	(268)
荷兰的权责发生制改革	(277)

权责发生制改革重要论述

中国政府预算会计制度的现状、问题与改革设想 财政部常务副部长 楼继伟	(285)
借鉴国际经验,推动我国政府预算与会计权责发生制改革 财政部预算司司长 张弘力	(293)
关于预算编制与财务报告中运用权责发生制的思考 财政部预算司副司长 李 萍	(300)
《政府预算与会计权责发生制》课题组活动纪实	(308)
后 记	(310)

研 究 与 探 索

权责发生制政府会计和 预算改革的国际趋势

收付实现制政府会计和预算曾经是世界各国的传统做法，但从 20 世纪 90 年代以来，采用权责发生制的政府会计和预算已经成为许多国家正在进行的公共财政管理改革的重要内容之一。人们认为，这一改革对加强政府财务和预算信息的全面性和透明度，提高公共部门运行效率，改善政府经济政策的持续能力都有着重要的促进作用。

一、什么是权责发生制政府会计与预算

（一）什么是权责发生制

会计上确认一个会计期间的收入与费用从而确定其损益的标准，称之为会计基础或会计处理基础。由于会计核算工作要分期进行，就有可能产生同一会计期间，各项收入和费用的发生与款项的实际收取和支出不一致情况。例如本月应收的收入，可能在以后月份才收到，也可能在实现以前提前收到；应付的费用，可能在以后月份才支付，也可能在发生以前提前支付。对此，在会计上有两种不同的处理标准（会计基础），一种是收付实现制，亦称为现金基础；另一种是权责发生制，亦称为应计基础。

收付实现制即收入与费用的确认以款项是否已经收付为标准。凡本期收到的款项，均作为本期收入入账；凡本期支付的款项，均作为本期费用入账，而不论

这些收入和费用是否是在本期实现或发生。

权责发生制即收入和费用的确认以权利已经形成和义务（责任）已经发生为标准。对于收入，不论款项是否收到，以权利形成确定其归属期。凡本期已经实现的收入，不论款项是否在本期收到，都应作为本期收入入账；对于费用，不论款项是否付出，以支付责任的发生确定其归属期。凡本期已经发生的费用，不论款项是否在本期支付，都应作为本期费用入账；凡是不在本期实现的收入和已经发生的费用，即使款项在本期收付，也不应作为本期的收入和费用处理。

（二）权责发生制与收付实现制的比较

收付实现制与权责发生制之间的根本差异在于会计确认的时间不同。这一根本差异带来了两种会计基础下会计记录方法的差异和核算功能的不同。

收付实现制以会计期间款项收付为标准入账，会计记录方法比较简单。但对各期收益和费用水平的反映却不尽合理。当收益实现和收到款项的时间不在同一期间时，收付实现制会计记录的收益便不能代表当期营业活动的真实结果；同样，当费用发生与支付不在同一期间时，收付实现制会计记录的费用便不能正确反映当期营业活动所支付的代价。因此，收付实现制基础所计算的损益并不能公正客观地表达经营结果。在现代企业财务会计模式中，收付实现制已经不再是会计确认的一般原则，而只有一些小规模商店及个人收支的会计处理中，由于收入和费用的发生与收付期间不一致的问题较少，与其他方面的关联较为简单，或对经营结果的核算并无精确的期间要求时，仍采用这一比较简单的会计基础。

权责发生制会计记录方法较为复杂，但是它较好地克服了收付实现制的缺陷，能够比较正确地反映各期费用水平和盈利情况。权责发生制是现代企业财务会计的一项基本特征。在产业革命以前，由于当时的经营活动比较简单，大多是单独的、互不关联的短期活动，会计实务以收付实现制为确认基础。随着大工业生产及股份公司的出现和发展，权责发生制才逐渐被人们所接受并应用于会计实务。在股份经济的发展中，要求财务会计提供能真实反映企业财务状况的可靠、公允的财务信息，正确核算企业损益，以维护投资者、债权人以及与企业有利害关系各方面的利益。而在大工业生产中，正确、客观地核算企业损益的关键是进行投入与产出的比较，说明企业努力的付出（从而形成费用）与这种努力的成果（从而形成收入）之间的关系，在会计上要定期把相互关联的收入与费用进行配比。为了便于定期将收入与费用进行匹配，便于进行分析和管理工作，必须严格确认和计量会计期间内所实现的收入与所发生的费用成本。在企业经济活动中，现金

收付与收入、费用的发生之间并不存在必然的联系，所以必须采用权责发生制，而不是收付实现制。经过几十年的实践，权责发生制已经成为各国公认的私营部门会计一般原则。目前，其应用范围正在向政府部门扩展。

（三）权责发生制政府会计

在国际上，预算会计和政府会计的概念是有区别的。在西方国家，预算会计的核算内容主要是政府预算资金的收支活动，政府会计的范围则比预算会计更为广泛，还包括了那些并不反映为预算收支的政府资金运动。所谓权责发生制政府会计就是指以权责发生制为基础政府会计计量和核算制度。

目前国际上采用的权责发生制政府会计准则在很大程度上是参照私营部门的会计准则建立的。权责发生制政府会计的基本特征就是在政府经济活动的交易和事项发生时，而不是在现金实际收付时对交易和事项进行确认。权责发生制政府会计确认的会计要素有资产、负债、净资产/权益、收入和费用。权责发生制政府会计计量和核算侧重的是所有资产（而不仅仅是现金），但同时也包含了现金流量的所有信息。

在权责发生制政府会计中，资产（Assets）是指受到政府会计主体所控制的，作为过去事项结果的资源，并且预计主体可从中获得未来经济利益或服务潜力。资产是为主体提供达到其目标的手段，“服务潜力”是指资产依据主体目标用于提供商品和服务，但并不直接产生现金流量；“未来经济利益”是指资产将会直接产生现金流量。权责发生制政府会计确认的资产包括现金、应收账款、应计收入、实物资产及其他长期资产。完全的权责发生制政府会计要求将所有资本性资产的购置支出资本化，并在这些资产的服务潜力消耗或损失时计提折旧。

在权责发生制政府会计中，负债（Liabilities）指主体因过去事项而承担的现时义务，该义务的履行预计将导致主体失去含有经济利益或服务潜力的资源。权责发生制要求确认截至报告期末，为获得商品和服务而发生的负债，具体包括应付薪酬、应计带薪休假工资或其他应计的病假工资等。此外，还包括所有借款、其他债务（如转移支付的应计额），即使它们不能直接取得任何收益，都应予以确认。

在权责发生制政府会计中，收入（Revenue）指报告期内导致净资产/权益增加的经济利益或服务潜力的总流入，不包括与所有者投入相关的流入。具体包括：税收收入；出售商品或服务所取得的收入；出售资产的净收益。权责发生制政府会计所确认的收入反映会计报告主体年度内应收的或者已赚取的金额，而不

考虑是否已经实际收到款项。那些已经被确认但尚未实际收到款项的收入构成一类资产——应收收入。与收付实现制不同，权责发生制下，收入不包括筹资引起的资金流入或销售资产的收入总额，也不包括由于政府作为另一方的代理人或受托人而产生的托管资金的流入。

在权责发生制政府会计中，费用（Expenses）指报告期内经济利益或服务潜力的减少，表现为导致净资产/权益减少的资产流出、耗费或负债的增加，但不包括与分配给所有者有关的权益减少。费用包括与以下项目相关的成本：购买商品和接受劳务；实物资产的折旧；出售资产的净损失；非互惠性的政府转移支付；非偿还性的补贴、捐款和捐助。与收付实现制不同，权责发生制下的费用是在某一会计期间内为了获得商品和接受服务而产生的成本，无论这些成本是否已经支付。它不包括与实物资产的购建有关的支出、债务的偿还或对其他主体的投资（不论是贷款或是补充资本金），也不包括政府充当他方的代理人或受托人所产生的托管资金的流出。实物资产的成本在购置时予以确认。除大部分土地外，实物资产的成本将以折旧的形式在其使用期限内摊销。

在权责发生制政府会计中，净资产/权益（Net assets/equity），指将主体的资产扣除所有负债后的剩余权益。若余额为正值，则代表可用于将来商品和服务提供的净资源，即公众对报告主体的投资。若余额为负值时，可将其看作已被用于清偿债务或其他负债的以后期间的税收收入或其他收入。净资产/权益由以下要素的部分或全部内容构成：投入资本；累积盈余或累积赤字；准备金（如重估准备金、外币折算准备金）。

权责发生制政府会计报表通常包括财务状况表、财务业绩表、现金流量表和净资产/权益变动表。而采用收付实现制为基础编制财务报表，主要的报表是现金流量表。

与收付实现制相比，权责发生制政府会计可以在以下方面为用户提供更为全面和准确的信息：（1）政府对所使用资源的受托责任的履行情况；（2）政府对其全部资产、负债的管理责任的履行情况；（3）政府如何筹集资金并满足其资金需求的情况；（4）政府筹集资金、偿付债务和履行义务的持续能力；（5）政府的财务状况及其变动情况；（6）政府在服务成本、效率、成果等方面的业绩情况。

（四）权责发生制预算

预算是政府最主要的财务计划。收付实现制预算在收到和付出现金的同时记录收入和开支，而不考虑政府行为何时实现收入、耗费资源或增加负债。权责发

生制预算在政府行为实现收入、耗费资源和增加负债的期间记录交易，而不考虑与之相关的现金是否已收到或已付出。由于政府预算中的成本信息会对决策者和管理者产生重要的激励作用，也由于应用权责发生制政府收入计量实务的困难性，目前各国收付实现制预算和权责发生制预算的差异更多在于预算成本的计量。所谓权责发生制预算，通常是指按照以权责发生制为基础的财务会计准则记录预算成本。两种预算的不同不仅仅是政府服务预算成本计量的技术差异，实际上反映了对预算的作用和功能的不同选择。

传统的收付实现制政府预算有几方面的好处：（1）现金是评价政府对经济影响时用得较广和较习惯的指标之一；（2）现金易于跟踪，适应公共部门预算强调控制和确保不超支的传统管理办法；（3）对大部分的政府行为来说，形成政府债务的交易发生的时间和为清偿债务而支付现金的时间之间间隔很短。因此，一般来说，收付实现制既能提供充分的信息，又能实施有效的控制。尽管收付实现制有这些好处，但是收付实现制预算也存在着重要的缺陷：不能预警某些决策的长期影响，难以全面地反映政府的财务状况和提供关于政府行为的长期持续能力的信息；不能将政府服务的成本与绩效配比，难以满足更加注重成果的公共预算管理制度改革的需要。因此，一些国家开始从收付实现制预算转向权责发生制预算。

权责发生制预算不只是一种孤立的技术方法，而是公共管理领域全面改革的一个部分，这些改革试图通过增加透明度及采用更分权、更强调绩效的管理方式，提高公共部门的效率。权责发生制预算提高了决策用预算信息的完整性和有用性，它能够更好地将成本与绩效进行配比；提供了全部成本的信息，鼓励进行长期管理和制定长期政策；提高了预算报告的一致性和可靠性。

权责发生制预算在确认提供产品和服务的成本时，如雇员的递延报酬（未来支付的养老金），并不要求发生即期的现金支付。同时，权责发生制预算又会将一些现金开支的成本分摊到各个受益期间。例如，在权责发生制预算中，固定资产的购买成本会在其使用年限内进行分摊，而收付实现制预算将全部的现金支出都作为购买当期的成本。因此，权责发生制能更好地反映政府行为所实际耗费的资源。由于权责发生制预算将预算确认与资本耗费结合在一起，使得在要求的和拨付的预算金额与财务报表和其他绩效报告反映的实际结果之间进行比较变得更加容易，有助于了解取得绩效的成本，了解预算与绩效之间的关系。

权责发生制预算引入了资产/负债观，在拨款金额中包括与单位的资产和负债变动有关的费用，采用权责发生制预算的国家通常要求预算报告中包括资产负