

借鉴英美两国经验构建我国政府会计标准体系

贾康 王晨明 钟玮¹

【摘要】按照党的十八大完善政府预算体系、规范地方政府债务管理等方面的要求，我国正在着力构建统一、科学、规范的政府会计标准体系，而如何将整套标准体系与财政总会计进行有效对接，完整清晰地反映政府财务状况和运行情况，为政府决策提供科学有效的信息支撑，是政府会计改革的当务之急。英美两国是世界上较早实施政府会计改革的国家，近年来，通过建设“政府统一账户”（The Whole of Government Accounts, WGA）和较为完善的权责发生制合并财务报表，形成了统一政府会计体系为基础的财政风险识别框架。所以，将英美两国政府会计的变革过程与我国的改革实践进行对比研究，有利于借鉴、吸收其先进经验结合我国实际推进完善创新，以助力于我国政府会计改革、防范财政风险和优化绩效管理。

【关键词】政府会计体系 政府预算体系 财政风险

【中图分类号】F230 **【文献标识码】**A **【文章编号】**1004-518X (2021) 05-0048-13

一、引言

政府会计是用于确认、计量、记录和报告政府与政府单位财务收支活动及其受托责任履行情况的会计体系。在“会计”这一概念下，一般包括会计主体的预算、成本、财务核算、管理和决策支持职能。政府会计是政府的治理工具，从本质上讲，政府会计是收集和传递政府预算信息和财务信息的中枢，必然要兼具宏观和微观的职能：即宏观上要反映财政和政府部门整体的资源配置及国民经济运行调控，微观上要反映政府部门、组织内部的资源运用活动。

从这个视角看，财政总预算会计也应纳入政府会计范畴。但从财政预算与政府会计的关系看，两者却又有一系列的不同：在权力与功能上，预算是对未来公共资源配置的安排，体现政府活动范围、方向、战略重点与政策取向，是首先作为一种治理权力而存在，延伸为治理中的公共资源分配功能的发挥，而会计长期以来一直是作为对过去事项的反映，是政府履行纳税人受托责任的技术性结果，因此逻辑上是依据预算的规则而服务于预算的执行与决算。

在管理对象上，预算的对象是政府财政资金/资源的事前控制，政府会计是对资源配置活动、政府运行等的事后反映；在依据上，预算编制和执行要符合特定法律的要求，这些法律中往往有资金用途和规模比例的限制，以体现预算的刚性要求，而政府会计是依据会计准则、制度这类准法规，实际对会计政策的把握和运用，往往主观性和弹性更强；在内容上，预算以资金收支为直观形式，而政府会计则是确认资产、负债、收入、费用等不同的权利义务形式。

正是由于存在这些差异，世界各国在新公共管理运动前普遍对预算采用收付实现制核算，在引入“像管理企业一样管理政府”的进步理念后，预算的短期性、绩效的模糊性缺陷，使得权责发生制基础的核算要求更加迫切。国际公共部门会计准则委员会¹（IPSASB）、美国联邦政府会计准则委员会²（FASAB）创立的目的就是建立独立于预算规则的统一核算体系。这同时也需要解释和调和二者的差异，于是才有了致力于在资金收支和权利义务变化之间建立规则和联系的预算会计，即形成了财政总预算会计与政府会计体系既相互独立又相互衔接的关系，二者共同服务于国家治理目标。

¹**作者简介：**贾康，中国财政科学研究院研究员，博士生导师。（北京 100142）；
王晨明，中国财政科学研究院副研究员。（北京 100142）；
钟玮，中国财政科学研究院副研究员。（北京 100142）

改革开放以来，政府会计作为我国财政工作的基础和重要组成部分，经历了深刻调整和变革。1998年，涵盖财政总预算会计、行政单位会计与事业单位会计的会计核算标准体系初步形成；2010年以后，财政部在总结政府会计改革经验的基础上，按照党的十八大完善政府预算体系、规范地方政府债务管理等方面的要求，着力构建统一、科学、规范的政府会计标准体系，出台了政府会计基本准则，存货、投资、固定资产等具体准则、固定资产准则应用指南以及《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》，在部门和单位层面初步建立了双系统、双基础、双报告的政府会计核算标准体系。今后，如何将整套标准体系与财政总会计进行有效对接，完整清晰地反映政府财务状况和运行情况，为政府决策提供科学有效的信息支撑，又成为政府会计改革的重要任务。

国务院批转财政部《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》（以下简称《方案》）明确提出：完善政府财务会计功能，在会计核算环节引入权责发生制，财政部门需要编制资产负债表、收入费用表等财务报表，在此基础上形成政府综合财务报告，反映政府整体的财务状况、运行情况和财政中长期可持续性。

在实践中，应用中的《财政总预算会计制度》尽管引入了权责发生制的会计要素，会计核算采用双分录的形式，在一定程度上解决了资产负债的确认问题，但未能做到收付实现制和权责发生制二者的相互独立。从会计要素上看，最新的政府会计准则对于负债、预计负债等概念已给出纯粹的权责发生制下的定义，行政事业单位会计科目和报表也有对应的科目和报表项目，而财政总预算会计依然沿用了预算会计下的定义，从而在要素确认和核算口径上存在差异，对政府的资产负债管理形成操作障碍。同时，依据十九大全面实施绩效管理的战略要求，我国已在政府会计中引入了费用要素，而如何在财政总会计层面科学合理地确认、核算、归集、反映政府成本费用，进而降低政府行政成本，提升政府运行和财政资金运用绩效，现有的财政总预算会计难以满足这一要求，必须做出改进。

英美两国是世界上较早实施政府会计改革的国家，通过建设“政府统一账户”（The Whole of Government Accounts, WGA）和统一的政府会计体系，不仅发展出较为完善的对政府预算和财务会计核算编制体系和方法，更以此为工具，形成了资源会计与预算报表体系为基础的财政风险识别框架。因此，将英国政府会计的变革过程与我国的改革实践进行对比研究，有利于借鉴、吸收其先进经验并结合我国实际进行完善创新，以助力于我国政府会计改革、防范财政风险和优化绩效管理。

二、英国实施政府统一账户的主要内容及成效

英国是世界上较早实施政府会计改革的国家，近年来，通过建设“政府统一账户”不仅发展出较为完善的编制体系和方法，更以此为工具，形成了资源会计与预算报表体系为基础的财政风险识别框架。因此，将英国政府会计的变革过程与我国的改革实践进行对比研究，有利于借鉴、吸收其先进经验并结合我国实际进行完善创新，以助力于我国政府会计改革、防范财政风险和优化绩效管理。

（一）英国政府会计改革的主要内容

英国政府会计在1993年引入权责发生制改革以前，其财务报告仅需编制预算执行情况表和资产负债表。1996年，英国设立了财务报告咨询委员会（FRAB），专职独立地向议会就财政部制定的资源会计手册发表意见。1998年，英国在议会下设成立公共会计委员会（PAC），负责审阅预算及财务报告。

2000年，政府颁布《政府资源与会计法案（2000）》（GRAA），要求所有履行公共职能及完全或持续使用财政资金的机构采用资源会计与预算制度。其本质上，是要满足私营部门以PPP（公私合作伙伴机制）等方式介入公共产品和服务供给后，对政府部门信息透明度和决策有效性的需求。这一制度要求以权责发生制为基础，将投入与部门目标及产出相匹配，力求全面地反映公共部门运行成本及资源耗费情况。

资源会计与预算报表体系可以分为以下两个部分：

一是各部门的财务报表，按照《预算原则法》的规定，对于所有支付，相关部门应以资源账户为基础，采用单式簿记的方式，反应各公共部门的财务状况、运营情况和现金流。报告主要包括五张报表：（1）资源产出汇总表，用于列示产出与预算情况，比较预算与实际执行及之间的差异；（2）运营成本表，反映部门全部收支情况，包括部门的行政管理支出和项目支出所消耗的资源及收入净额及已确认的利得与损失情况；（3）资产负债表，反映特定时点的资产、负债和纳税人权益情况；（4）现金流量表，按运营、资本支出、筹资等分类反映部门现金流及营运资本信息；（5）资源运用情况表，按部门目标列示资源运用情况。在单式簿记下，由于按时间顺序记账，对于预算年度已结束后才支付的非税收及罚没事项，如果该预算年度尚未结算则依然计入该年度。这些成为议会履行监督职能的重要依据。

二是建立“政府统一账户”，在公认会计原则之下，以权责发生制为基础，按照年度政府财务报告手册的要求采用复式记账的方法编制政府整体的资源会计报告，报告目标包括：（1）证明公共资金按议会确定的战略目标使用；（2）支持战略规划管理，提供有关公共服务成本信息；（3）证明公共机构充分履行了职责并有效规范地管理使用资金。

2006年，政府宣布将从2008—2009财年起，全面采用国际财务报告准则（IFRS）编制和公布政府统一账户。政府统一账户合并了6000多个英国公共部门经审计的财务报表，并由国家审计署（NAO）独立审计。

（二）英国政府统一账户报表构成

政府统一账户由合并收入费用表、合并综合收益表、合并资产负债表、纳税人权益变动表、合并现金流量表构成（图1—图4）。

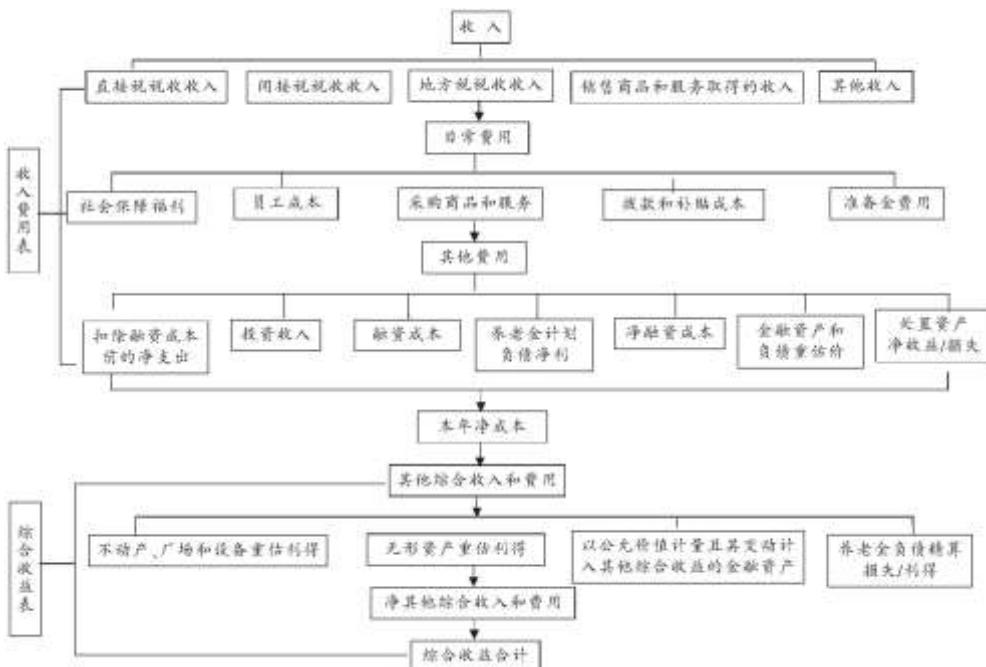


图1 合并收入费用表及合并综合收益表结构³

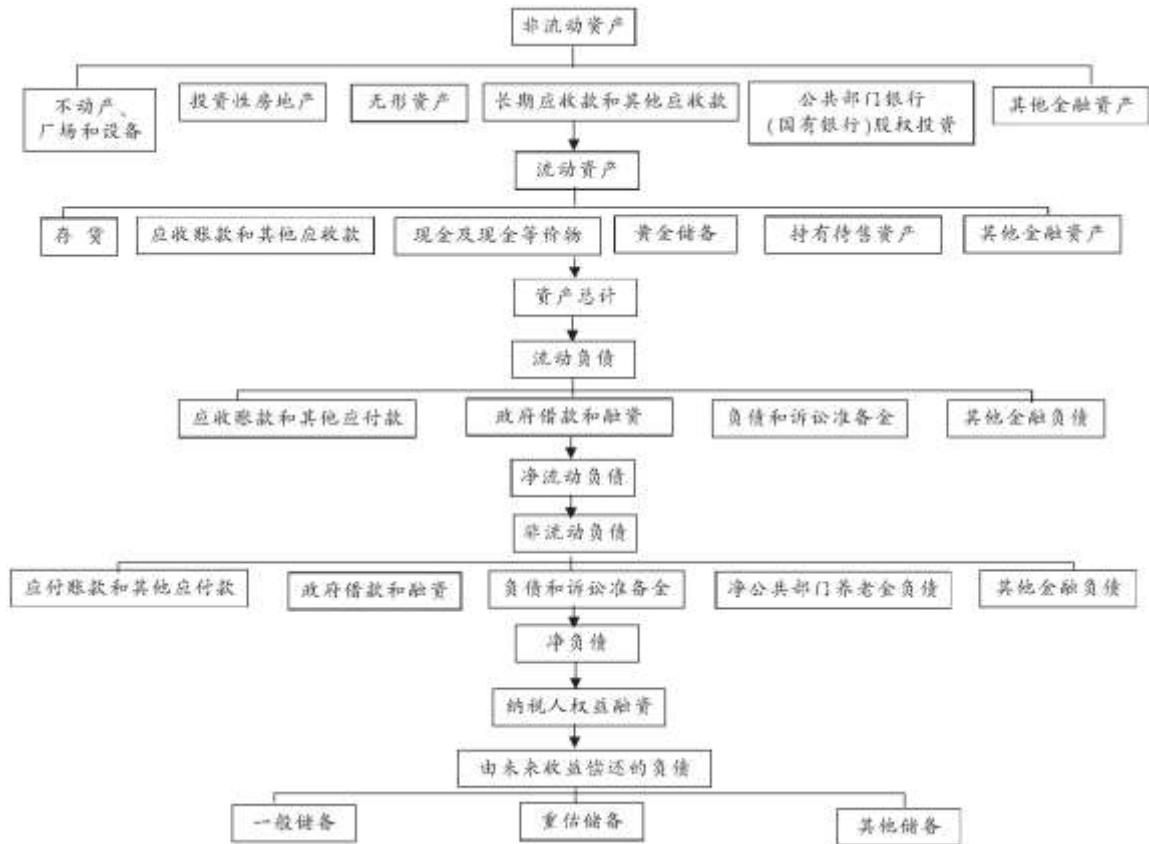


图 2 合并资产负债表结构

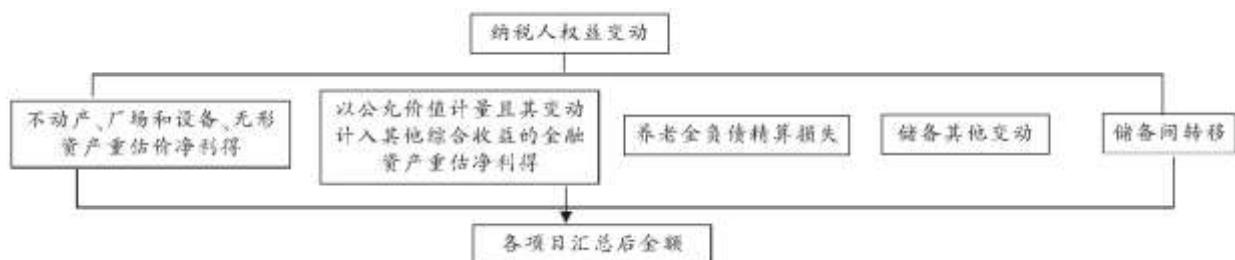


图 3 合并纳税人权益变动表结构

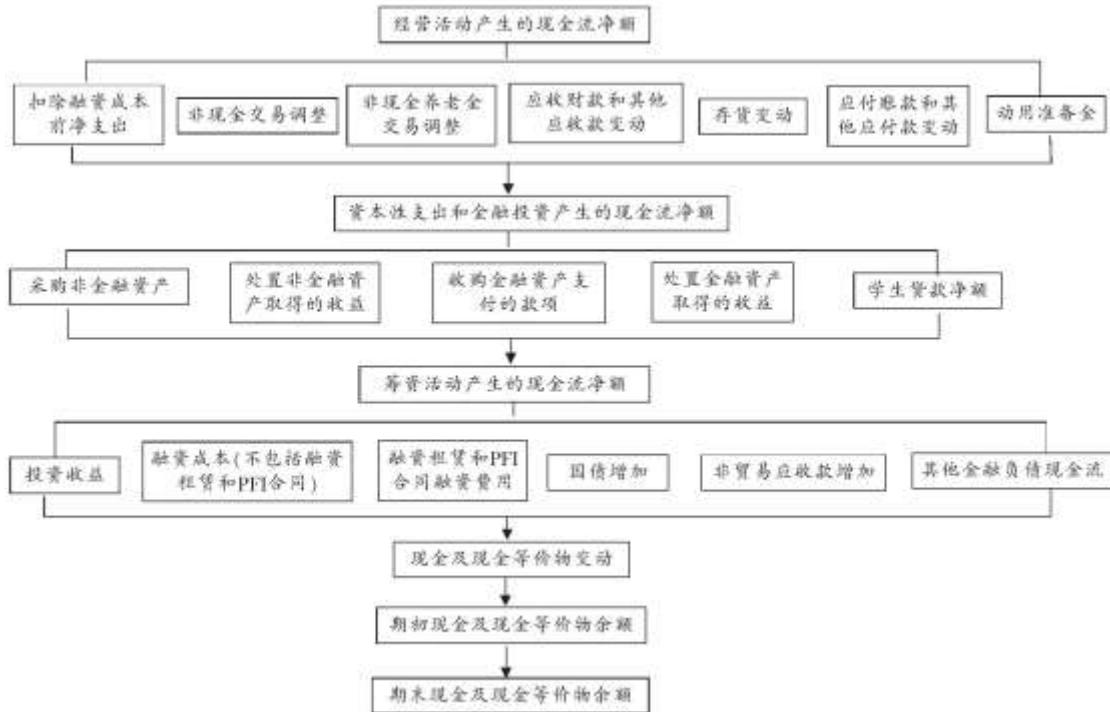


图 4 合并现金流量表结构

（三）英国政府统一账户合并财务报表的范围

政府资源与会计法案（GRAA）规定：政府统一账户合并，覆盖的是经英国财政部认定的具有提供公共产品和服务职能，以及完全或基本上由公共资金资助的实体，包括：中央政府部门、非政府部门公共机构、地方政府、国家卫生服务和自治机构等。由于没有一个实体有能力控制其他实体，根据政府统一账户的目的，有些实体尽管符合 GRAA 中的条件，并且也被国家统计局分类为公共部门实体，但还是没有被纳入合并范围，因为其尽管要对各自的议会负责，但不需要对政府行政部门负责，所以不视为政府的一部分。如：国家审计署、独立国会标准局、议会等。但需要指出的是，上述这些公共部门实体与政府统一账户的合并主体的交易视为关联方交易，即在国家统计局对公共部门的实体分类中作为公共部门，但政府统一报告中将其作为重大关联方 4。

（四）英国政府统一账户的编制方法

政府统一账户主要采用历史成本的计量方法，也对某些资产和负债引入了重估价，其报告期是本年 4 月 1 日至次年 3 月 31 日的财政年度。政府统一账户中实体所有权资产的确认主要根据实体是否受政府控制以及相对政府统一账户的重要性程度来加以确定，并计算确认相应的份额。在编制合并报表时，只有来自政府统一账户范围之内的活动才会被确认，只有当其完全终止或转移到政府统一账户之外时，活动才会被终止确认，如：某一公共部门被重新分类为私营部门。因此，政府机构之间的职能转移不会对政府统一账户的性质产生影响。

在编制合并报表前，英国财政部会向各实体收集内部政府交易的详细信息，并与账簿中的余额、发生额相匹配，做抵消分录。纳入合并范围的实体间交易都应被抵消。在编制合并报表前对各实体财务报表进行调整，使其符合权责发生制的要求。

尽管有着相对完整周密的合并规则，但由于实体报送数据的不准确，英国政府统一账户的合并报表信息质量并不太高，根

据审计署的估计，2015 年总收入和支出的不确定性总规模为 65 亿英镑，占当年总收支绝对值之和的比重为 5%，总资产和负债的不确定性水平为 26 亿英镑，占当年总资产和负债绝对值之和的比重约 3%。随着政府信息化水平的提升，这种误报的金额在逐年下降。

这其中，政府统一账户编制存在一些特殊项目。如：税收收入、公共基础设施等。对于税收收入，其只有在能被可靠计量且经济利益很可能流入政府会计主体时才被确认，按照权责发生制，在提供服务的期间内确认。其中，税收和关税收入按照实际收到或应收的公允价值计量，即当一项应税事项已经发生、金额能够可靠计量，并且应税事项的经济利益很可能流向政府时，才能确认为收入。如果关于税收和关税收入的征收具有重大的不确定性，则不应确认为收入。对于公共基础设施这类资产，在中央政府层面采用历史成本确认，在地方政府层面采用的是重置成本。

（五）英国政府统一账户与国民经济核算的功能比较

政府统一账户对于提升英国政府公共财政管理及决策水平及议会履行监督审查职责，发挥了重要作用，其与国家统计局发布的国民经济核算账户及预算责任管理局发布的经济表现和公共财政预测，共同构成了合理保障政府财政长期绩效的治理机制。

政府统一账户主要采用国际企业会计准则并按照公共部门的特点进行解释和调整，并且为便于报告使用者理解，政府统一账户在报告中阐释了财政当期赤字、公共债务净额与净资产之间的关键差异 5。

国民经济核算账户主要按照经济领域进行数据统计，其公共部门债务净额包括除应付款以外的大部分金融负债和流动金融资产，这其中的金融负债包括：金边债券、国库券和国民储蓄负债，流动金融资产主要包含外汇储备和银行存款。

根据马斯特里赫特条约，非流动资产和营运资本中的其他资产（如应收账款）不属于债务工具，也不包括在公共部门债务净额中。与此对应，政府统一账户负债净额是资产负债表中应收、应付款、固定资产和所有金融资产各项目的净合计。

（六）英国政府统一账户的信息质量控制机制

英国政府统一账户侧重于通过评估政府资产和负债的组合以管理长期风险，提高资源的分配效率，而部门财务报表侧重反映政府特定部门机构支出、现金需求或者单项的资产或负债。鉴于此，政府统一账户的发布和管理已经纳入英国财政部的全面风险管理框架。

同时，由于基础报表的风险可能对 WGA 的合并和编制产生重大影响，因此需要识别和披露基础报表的主要风险，包括：基础报表中回报差错导致的余额重大错报；未能提供数据或提交延误；内部交易事项和余额未合理抵消导致报表的重大错报等。

为了有效管控 WGA 合并和编制过程中的风险，英国财政部设计了相应的风险控制活动，并监控其有效性和完整性。

在组织架构上，财政部下设审计委员会，负责监督与政府统一账户相关的内部审计报告和风险管理活动，并审查部门内部控制措施、提供独立建议；外部由审计署独立向议会报告审计结果。审计署有权获取编制过程中的所有工作底稿并参加财政部审计委员会及政府统一账户的咨询工作。

此外，编制政府统一账户还设置有咨询组，其成员来自公共部门、咨询机构等，专门提供对影响编制、列报及报表使用的关键问题的建议，为报表质量的持续提升提供支持。财政部负责为中央政府制定财务报告框架，并与其他相关机构协同工作制定相关会计准则，共同监督各部门支出。

三、美国实施政府统一账户的主要内容及成效

（一）美国政府会计改革的主要内容

美国政府会计分为财务会计与预算会计两个维度，预算会计是依据财政管理和宏观经济调控的要求而设定的对于预算资金的考量体系。财务会计则是按政府会计准则对与经济资源相关的权利义务等的核算体系。对于财务会计，由美国联邦政府会计准则委员会（FASAB）和州与地方政府的政府会计准则委员会（GASB）在遵循公认会计原则（GAAP）的前提下，分别负责各自会计准则的研究制定工作。

1. 联邦政府。

对于财政总预算会计，财政部和总统预算管理办公室（OMB）负责颁布统一的预算规则和科目表，要求各部门按收付实现制定期上报预算执行报表。

对于财务会计，根据美国法典，也是由财政部与总统预算管理办公室合作，提交上一年度经美国政府问责局（GAO）审计的财务报告，该报告合并范围要覆盖所有的政府行政部门和部分立法和司法部门。财务报告为总统、国会和美国人民提供了政府如何管理纳税人的钱的全景，它概括了联邦政府财务状况和运行情况以及影响国家和公民现在和未来的重要财务问题，包括对中长期财务状况可持续的研判。

政府财务报告的重点是权责发生制下政府成本和收入、资产和负债以及其他重要财务信息。1975年，安达信事务所为美国政府编制了首份权责发生制的合并财务报表；1990年，《首席财务官法案》要求25家联邦政府机构按照FASAB的会计准则以权责发生制为基础编制合并财务报告，该报告借鉴了企业财务报告的形式，依据美国通用会计准则（GAAP）及联邦会计准则咨询委员会（FASAB）制定的联邦财务会计概念公告（SFFAS）编制。

政府财务报告主要由以权责发生制为基础的财务报表、财务可持续性报表和附注三部分构成，具体内容包括资产负债表、净成本表等8张报表，合并抵消范围基本覆盖所有行政、立法及司法部门。

对于特殊的联邦实体，如美联储、财政部直接、间接持有股权或享有投资收益的金融机构或商业实体（government sponsored enterprises），其资产、负债只纳入了政府财务报告合并范围，但没有纳入联邦政府预算“机构和账户的联邦项目”中，只是在资产负债表上反映相应的投资份额价值。

政府财务报告使得社会公众能够低成本评价美国联邦政府预算执行的经济后果，但由于政府会计机制，特别是内部控制重大缺陷，使得自1997年审计署开始审计联邦政府财务报告以来，审计署一致拒绝发表审计意见。

2. 联邦政府部门。

联邦政府各部门的财务报表由首席财务官负责编制，总统预算管理办公室（OMB）负责监管。相对政府层面的报表，机构除要编制资产负债表、净资产变动表、净成本表等外，还要编制预算资源表（statement of budgetary resources）和受托代理活动表（statement of custodial activities），以体现国会授权的资金来源和用途，以及围绕资金使用开展的相关活动。

3. 州和地方政府。

州和地方政府一般有特定的被称为主计机构的会计主体（Controller's Office）承担会计核算和报告编制工作。1984年，

美国建立了州和地方政府会计准则委员会 (GASB), GASB 不制定统一的会计科目, 各部门也不作为会计或报告主体, 而是以基金为主体进行财务核算。

1999 年, GASB 发布了政府会计准则第 34 号《州和地方政府财务报表及管理层阐述与分析》要求州和地方政府同时编制基金财务报告和政府财务报告。美国政府会计准则委员会 (GASB) 认为, 基金是指“按照特定的法规、限制条件或期限, 为从事某种活动或完成某种目的所分离形成的, 依靠一套自身平衡的科目来记录现金及其他财务资源, 以及相关负债和剩余权益或余额及其变动情况的一个财务与会计主体”。

这表明基金具有特定的目的和用途外, 还强调基金被视为一种会计主体, 设置相应的资产、负债、收入和支出科目, 并各自有平衡关系。基金会计模式的特点是: (1) 政府会计的权益理论是基金论; (2) 基金是一种会计主体, 主要有政府基金、权益基金和信贷基金三种类型; (3) 基金会计确认基础采用应计制会计基础或修正的应计制会计基础; (4) 每项基金的财源流入和流出, 设置相应的“预算账户”和“实际账户”, 将预算纳入会计核算中。

这种会计模式的优点是可以达到控制和检查限定资源的使用是否符合法律和行政的要求, 但缺点是如果基金种类多, 会使会计科目及会计报表比较复杂, 且各项基金之间不能调剂使用, 会导致政府单位资金的浪费。

政府财务报告要采用完全的责权发生制, 必须同时遵守 GASB 准则以及地方政府自行制定的、更为具体的会计法规的双重要求, 并需要审计。从政府财务报告的资产负债表项目看, 资产按照用途分为财务资产和非财务资产; 负债分为流动负债和长期负债, 长期负债主要按照债务资金的用途: 如果是由地方政府发行债券用于购建固定资产的则计入资本性负债; 若是应付员工工资福利等则属于经营性负债。资产与负债差额部分即为净资产, 其中有一些由贷款人或捐赠人仅限于指定用途的为限定性净资产, 剩余部分则为非限定性净资产。

政府财务报告中还包含政府活动情况表, 该表中各项目是按照权责发生制的原则来计量, 相关政府活动分为提供治安、消防等公共服务的政务活动和提供燃气、水等需要使用者付费的企业性活动。对于收入项目根据政府对纳税人拥有的法定索取权, 费用则包括政府各类经济和人力资源的耗费。

权责发生制合理地反映了收入与费用的匹配情况, 以承诺义务作为费用计入活动表的处理方式也从会计的角度提示了财政资源的可持续性以体现国际公平, 进而遏制了官员任期内的过度承诺。地方政府没有联邦政府的现金流量表, 净资产中也没有进一步细分投入和盈余等。

预算会计是在收支平衡和依法理财的原则下, 对政府的每笔财政拨款设立单独的收支账户, 主要项目包括: 现金支出、履约承诺、价格调整、预算追加等。

从确认基础看, 预算的单独账户既不属于权责发生制也不是严格的收付实现制, 其仅反映现金收支而并非经济事项本身的权利义务。反映收入时会记录财年年初预测值和实收值, 并会根据实际情况的变化记录调整值。在收入口径上, 预算会计把发行债券取得以及政府间转移支付的资金都作为预算收入处理, 这与财务会计的收入理念有着一定差异。

GAAP 下确认的收入、费用与收付实现制下的地方政府预算收入、支出的关系见公式 (1)。尽管 GASB 不承担预算概念和预算会计准则制定, 但也会对财务报告和预算报告做出比较, 解释相关信息和数据的差异和原因, 以此对美国联邦政府财务状况和财政收支情况提供互补信息。

GAAP收入+发债收入+转移支付(收入)+以前年度结余=预算收入

GAAP费用+转移支付(支出)+预付款项-以前年度预付款项-坏账准备=预算支出 (1)

四、提升我国政府统一会计体系协同性的认识及建议

英国政府统一账户的实施和美国政府会计模式是政府会计改革的标志性成果，通过借鉴企业会计的理念和方法，为公共部门生成高质量财务信息，并以此为分配公共资源奠定了坚实基础。

一是实现公共产品与服务的投入产出科学计量。统一的政府会计体系能够更加科学精准地为各类复杂业务的政府行政目标实现和成本情况提供高质量会计信息，并提高对公共部门服务的重要性。

二是实现有效的资产管理。在会计上确认包括公共基础设施、文物等各类国有资产的控制权基础上，能够为资产全生命周期的价值计量、处置、更新等提供决策支撑，引入应收应付等权责发生制科目，资产和负债的配比程度更高，营运资金管理也更为科学。

三是促进了对政府负债、财务风险与宏观经济风险统筹管理。在报告层面将政府统一账户置于政府宏观风险管理框架体系之下，遵循可承受投资法则的法律要求；在报表层面将或有负债分为可以计量和难以计量的部分，分别对其确认和披露。

四是为各方监督和管理公共财政资金提供有效工具。特别是强化了议会对预算的监督，使其在权责发生制下的视角更为宏观和长远。国际货币基金组织也正在促进权责发生制会计的运用，以及发达国家政府综合财务报告的编制和运用。

借鉴英美两国的经验，笔者对我国提高政府统一会计体系协同性的认识与建议如下：

(一) 协同的内容和原则

从英国经验看，预算会计主要聚焦于收付实现制下政府预算资金的收支活动，而政府会计的核算内容不仅包括预算资金，还包括权责发生制下的资产、负债、收入、费用以及不纳入预算管理的各类政府资金的核算。收付实现制预算的优势在于能够及时跟踪、反映和控制资金运动情况，但缺陷在于难以反映资源的投入与产出关系，进而也无法评估预算决策的长期影响。

因此，公共部门的会计改革往往从推进预算会计的权责发生制改革切入。简单来说，权责发生制预算是将资金的开支在拥有权利义务的全周期内进行分摊，如：对公务员未来支付的养老金，尽管没有在当期实际支付却有未来支付义务；对资产的购置成本应在资产的使用期间内分期计入，由此而更好体现投入与实际产出结果的关系。

当前，我国政府会计改革已在行政事业单位引入了权责发生制财务会计，实行双基础、双功能、双报告的政府会计体系，但按照《预算法》中编制权责发生制的政府综合财务报告及预算会计须实行收付实现制的规定，我们需要将财政总预算会计和政府会计在体系上衔接一致。

对于财政的国库库款、财政账户资金等资产，应纳入资产负债表内，需要符合权责发生制原则，是一个合并的概念，即对于一些内部事项需要作抵销处理，但目前的国有资产情况报告、决算报告等汇总概念下，这些信息都有待于进一步按照会计准则的要求予以统一规范。

政府会计与财政总会计协同问题的核心是探索高效的政府会计实施机制，通过提升体系内部各类会计准则制度的协同性降低管理成本、实现改革目的。政府会计与财政总会计体系的协同，即是将政府会计与财政总预算会计通过统一的基础、原则、要素，共同服务于编制政府综合财务报告目标的实现。具体体现为几个方面：

一是服务对象统一，即财政总会计和政府会计都服务于建立权责发生制政府综合财务报告制度，其中包括部门（单位）财务报告、本级政府综合财务报告和行政区政府综合财务报告。

二是会计基础一致，在编制政府综合财务报告的基础上，是权责发生制的财政总会计和政府财务会计的衔接，鉴于目前我国对财政总预算会计基础尚未修订，所以现阶段财政总预算会计应当先调整为权责发生制基础的财务报表，再由合并主体进行合并后生成综合财务报告。

三是会计要素口径衔接，即各类会计要素涵盖的具体内容口径应当一致，并在各个会计期间保持一致；四是报表各类项目的性质和功能，以及同类项目在单位层面和合并层面的列示（余额、净额）应当统一；五是同类经济业务或事项执行的会计政策应当匹配。

协同应坚持以下原则：第一，坚持统一性。会计的目标是为决策使用者提供有用信息，会计各类要素信息的统一、规范是决策有用的前提，政府会计与财政总预算会计协同的最终目标是实现制度有机统一，成为完整的核算体系。会计科目和决算报表、财务报告的项目会计基础、核算内容和口径要一致可比，避免为决算汇总、合并财务报告造成障碍，继而提高真实、可靠、可比、可理解和及时性。

第二，坚持继承创新。2019年新修订的政府会计制度继承了2012年制度规定的合理内容，创新之处在于引入了权责发生制。政府会计与财政总会计的协同也同样需要在现有会计标准体系下，保留预算会计合理成分的同时，引入权责发生制会计核算要求。

第三，坚持充分协调。这是政府会计的特殊之处，政府会计和财政总预算会计同属政府账本，要在满足财政基础工作需要的同时与资产、预算、社保等管理制度相协调。比如：资产处置需要按规定报经批准，执行收支两条线管理，新的政府会计制度相应要求对收支科目设多级明细核算；在预算管理制度中，预算编制执行政府收支分类科目，要具体到类款项，按功能分类、按经济分类。所以，在预算会计中，预算执行要通过多级明细科目核算基本支出项目支出、经济分类功能分类等等。相应地，财政总预算会计也需要按照现行财政制度法规和政策管理要求进行完善。

第四，坚持保证会计信息质量。正如上述统一性所述，协同后应当有助于提升会计信息质量，有助于会计信息和报告的数据可核查、信息可追溯，便于后续开展信息质量的监督评价工作。

第五，坚持务实简化。本次政府会计改革中，考虑到行政事业单位的客观条件，对会计政策多采用了简化处理的方法，例如：折旧仅采用直线法，并且不考虑残值，也未引入减值准备，并且计提对象只是对事业单位收回不需要上缴财政的应收和其他应收款项。另外，长期股权投资的权益法与企业相比也简化得多。同时，对固定资产盈盈尽量减少专业判断，重要性很大的做前期差错处理，金额较小的则直接冲减费用进入当期损益。因此财政总会计在会计政策上，也要考虑行政事业单位的现实情况，与其衔接一致，统一要求。

第六，作主动而适当的借鉴。我国企业会计改革历经30年积累了很多宝贵经验，同时，国际公共部门会计也正在由收付实现制向彻底的权责发生制转变。这些经验对于我国政府会计与财政总会计的改革探索非常重要，应在去芜存菁的基础上，有效应用于我国政府会计改革实践。

（二）协同的阶段性措施建议

目前政府部门会计与财政总预算会计核算结果存在不一致的情况，主要表现在两个方面：一是政府部门会计核算信息无法反映政府收支分类科目和预算项目信息。

政府部门会计核算系统与财政部门的预算指标和执行管理系统普遍割裂，存在政府部门会计核算与财政指标和资金管理环节不衔接等问题，导致财政资金的政府收支分类科目、预算项目等信息无法在单位会计账中完整反映。

二是财政总预算会计核算通常不反映单位政府部门项目情况。由于政府部门会计与财政总预算会计核算口径不同，财政总预算会计核算结果往往不能反映具体单位的具体项目执行情况，与政府部门会计核算结果无法一一对应。

政府部门会计对已支付资金进行会计核算更正时存在随意性。政府部门会计单方面对相关账务信息进行更正后，未及时通知财政部门，导致财政总预算会计与政府部门会计核算结果不一致。

按照支撑政府财务报告编制的会计制度实施期间，二者的协同性可以按照时间点分为三个阶段。

第一阶段（2019年）。由于2019年是新政府会计制度实施的第一年，所以这一阶段的政府财务报告只能从财政总决算和部门决算报告这些反映政府财政财务情况的报告以及预算会计核算体系中获取相关数据和信息，并补充、配合使用，以满足政府、人大和社会监督管理政府财务状况和政府运营情况、评估财政长期可持续性等的需要。

这一阶段，财政部门主要以财政总预算会计报表、农业综合开发资金会计报表、部门财务报表、土地储备资金财务报表、物资储备资金会计报表等为基础编制政府综合财务报表，对于不符合权责发生制原则的会计科目和数据，应当提取数据后按照报告标准在重要性原则基础上进行调整，编制调整分录。

其中，一些经济事项在财政总预算会计和行政事业单位会计制度中处理不一致的，需要借助外部数据源或对账面进行必要调整。以政府长期股权投资为例，在原事业单位会计制度下，长期股权投资按照成本法核算，而财政总预算会计有股权投资科目但报表中没有反映，只能按权益法从国有企业财务会计决算报表中取得相关数据并编入政府综合财务报表。

当然，实践中各地也有一些探索性做法，例如：广东省财政厅制定印发《广东省省本级财政股权投资核算暂行办法》，建立“双分录、双体系”分类核算管理制度，对符合规定的股权投资项目同时纳入台账登记及总会计账核算。

浙江省制定分步实施股权投资核算的方案，首先将政府投资基金纳入总会计核算，并进一步理顺政府对企业的股权投资关系，待条件成熟后再将企业股权投资纳入核算范围。这些做法一定程度上完善了总预算会计资产核算内容，但尚缺乏全国层面的统一和规范。

总的看在这一阶段，由于协同性不足影响了综合财务报告的准确性、完整性、规范性甚至真实性。

第二阶段。2020年度：新财政总预算会计实施第一年，政府部门编制的2019年度财务报告会形成资产负债表、收入费用表、现金流量表、净资产变动表、本期盈余和预算结余差异调节表四张权责发生制下的财务报表。

因此，这一阶段的政府财务报告可以从财政总决算和部门财务报告中获取相关数据和信息，并补充、配合使用，部门侧的权责发生制会计核算基础得以夯实，能够更好满足政府、人大和社会监督管理政府财务状况和政府运营情况、评估财政长期可持续性等的需要。

我国于新政府会计准则初始实施的这一阶段，在编制 2019 年政府财务报告时，由于各部门行政事业单位已经采用新政府会计制度，对应地仍需要按照财政总会计和新政府会计制度的核算内容作出报表调整。这种处理方式将延续到新财政总会计制度引入权责发生制实施后的第一年。

第三阶段。新财政总预算会计实施一年以后。财政总预算会计和政府部门会计在核算基础、会计政策、科目、报表上基本协同。政府综合财务报告的信息质量的可比性、一致性、可监督性等将大大提升。

政府部门会计与财政总预算会计对同一笔财政资金的核算反映应衔接一致，这也是部门决算与财政总决算保持有效衔接的基础。财政总预算会计账簿的设置应满足项目全周期管理要求，账簿中要设立预算项目明细账，能够全面反映预算项目的预算资金变动情况，政府部门预算会计账簿的设置应满足项目全周期管理要求，账簿中要设立预算项目明细账，反映预算项目的资金变动情况。财政总预算会计和政府部门会计均需核算到具体单位、具体项目，从而保证了财政总预算会计与政府部门会计对同一笔财政资金收支的核算结果反映口径的一致性。

政府部门会计对财政资金的核算结果应与财政总预算会计核算结果保持衔接，确保双方信息来源一致、管理口径一致，相关记账凭证所载辅助信息原则上应从财政部门预算指标管理、资金支付管理、政府非税收入征收管理等环节自动获取。记账凭证所载的预算项目信息要完整全面，并与财政部门项目库信息保持一致，实现政府预算、部门预算、单位预算管理的衔接贯通。

建立全面反映政府资产负债、收入费用、运行成本、现金流量等财务信息的权责发生制政府综合财务报告制度，需要改进财政总会计报表体系，于总结政府综合财务报告编制试点经验的基础上，进一步清晰界定、有效整合政府财务报告与决算报告的功能，为政府综合财务报告制度编制提供科学借鉴，改变试点编制工作中将收付实现制人为调整成权责发生制的编制方法，从而为有效防范财政风险、增强政府公共服务能力、促进财政长期可持续发展、推进国家治理现代化提供可靠的信息支撑。

参考文献：

- [1] 陈立齐. 西方国家政府会计专题讲座[J]. 预算管理与会计, 2010, (9) .
- [2] 陈穗红. 三问权责发生制政府综合财务报告制度改革[J]. 财务与会计, 2015, (4) .
- [3] 杜金富. 政府资产负债表：基本原理及中国应用[M]. 北京：中国金融出版社，2015.
- [4] 王泽彩，胡志勇. 政府预算管理与政府会计改革的协同性研究[J]. 经济纵横, 2019, (11)

注释：

1 国际会计师联合会(IFAC)下的常设委员会，成立于 1986 年。

2 联邦财政部、预算管理办公室(OMB)、审计总署(GAO)、国会预算局和非政府私人部门的成员组成，成立于 1990 年。

3 未实现利得和损失在纳税人权益变动表的准备科目中反映，如果未来实际发生则利得和损失计入收入费用表中的净成本中。

4 比较特殊的是苏格兰皇家银行(RBS)，根据财务报告手册(FReM)规定，在合并报表中按照 IAS28 “联营及合营企业投资”以公允价值计量，且并未纳入合并范围，英国审计署对此有不同意见，认为应将其纳入合并范围。

5 国民经济核算账户经常盈余（赤字）与 WGA 支出净额的差异主要是因为对养老金、准备金变动、减值费用和资本性拨款的处理方法不同；国民经济账户中公共部门债务净额包括以赎回价格计量的国债，并且不会对溢折价予以摊销。