



中南财经政法大学
青|年|学|术|文|库

权责发生制政府预算 与会计改革问题研究

王银梅 著

3
中国社会科学出版社



中南财经政法大学
青年学术文库

权责发生制政府预算 与会计改革问题研究

王银梅 著

中国社会科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

权责发生制政府预算与会计改革问题研究 / 王银梅
著. — 北京: 中国社会科学出版社, 2009. 11
(中南财经政法大学青年学术文库)
ISBN 978 - 7 - 5004 - 8369 - 4

I. ①权… II. ①王… III. ①国家预算 — 财务管理 — 研
究 — 中国 ②会计制度 — 经济体制改革 — 研究 — 中国
IV. ①F812. 3 ②F233. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 226705 号

责任编辑 丁玉灵
责任校对 王兰馨
封面设计 久品轩
技术编辑 王炳图

出版发行 中国社会科学出版社

社 址 北京鼓楼西大街甲 158 号

邮 编 100720

电 话 010 - 84029450 (邮购)

网 址 <http://www.csspw.cn>

经 销 新华书店

印 刷 北京奥隆印刷厂

装 订 广增装订厂

版 次 2009 年 11 月第 1 版

印 次 2009 年 11 月第 1 次印刷

开 本 710 × 960 1/16

印 张 15

插 页 2

字 数 240 千字

定 价 32.00 元

凡购买中国社会科学出版社图书, 如有质量问题请与本社发行部联系调换
版权所有 侵权必究

《中南财经政法大学青年学术文库》

编辑委员会

主 任：吴汉东

副主任：郭道扬

委 员：刘可风

范忠信

齐文远

杨宗辉

张中华

卢现祥

罗 飞

张新国

朱延福

陈小君

熊胜绪

朱新蓉

夏成才

向书坚

杨灿明

陈池波

姚 莉

主 编：张中华

编辑部成员：姚 莉 陈敦贤 刘普生 朱冬生

本书主审：王金秀

总 序

一个没有思想活动和缺乏学术氛围的大学校园，哪怕它在物质上再美丽、再现代，在精神上也是荒凉和贫瘠的。欧洲历史上最早大学就是源于学术。大学与学术的关联不仅体现在字面上，更重要的是，思想与学术，可谓大学的生命力与活力之源。

中南财经政法大学是一所学术气氛浓郁的财经政法高等学府。范文澜、嵇文甫、潘梓年、马哲民等一代学术宗师播撒的学术火种，五十多年来一代代薪火相传。在世纪之交，在合并组建新校而揭开学校发展新的历史篇章的时候，学校确立了“学术兴校，科研强校”的发展战略。这不仅是对学校五十多年学术文化与学术传统的历史性传承，而且是谱写新世纪学校发展新篇章的战略手笔。

“学术兴校，科研强校”的“兴”与“强”，是奋斗目标，更是奋斗过程。我们是目的论与过程论的统一论者。我们将对宏伟目标的追求过程寓于脚踏实地的奋斗过程之中。由学校斥资资助出版《中南财经政法大学青年学术文库》，就是学校采取的具体举措之一。

本文库的指导思想或学术旨趣，首先在于推出学术精品。通过资助出版学术精品，形成精品学术成果的园地，培育精品意识和精品氛围，提高学术成果的质量和水平，为繁荣国家财经、政法、管理以及人文科学研究，解决党和国家面临的重大经济、社会问题，作出我校应有的贡献。其次，培养学术队伍，特别是通过对一批处在“成长期”的中青年学术骨干的成果予以资助推出，促进学术梯队的建设，提高学术队伍的实力与水平。再次，培育学术特色。通过资助在学术思想、学术方法以及学术见解等方面有独到和创新之处的成果，培育科研特色，力争通过努力，形成有我校特色的学术流派与学术思想体系。因此，本文库重点面向中青年，重

点面向精品，重点面向原创性学术专著。

春华秋实。让我们共同来精心耕种文库这块学术园地，让学术果实挂满枝头，让思想之花满园飘香。



2009 年 10 月

Preface

A university campus, if it holds no intellectual activities or possesses no academic atmosphere, no matter how physically beautiful or modern it is, it would be spiritually desolate and barren. In fact, the earliest historical European universities started from academic learning. The relationship between a university and the academic learning cannot just be interpreted literally, but more importantly, it should be set on the ideas and academic learning which are the so – called sources of the energy and vitality of all universities.

Zhongnan University of Economics and Law is a high education institution which enjoys rich academic atmosphere. Having the academic germs seeded by such great masters as Fanwenlan, Jiwenfu, Panzinian and Mazhemin, generations of scholars and students in this university have been sharing the favorable academic atmosphere and making their own contributions to it, especially during the past fifty – five years. As a result, at the beginning of the new century when a new historical new page is turned over with the combination of Zhongnan University of Finance and Economics and Zhongnan University of Politics and Law, the newly established university has set its developing strategy as “Making the University Prosperous with academic learning; Strengthening the University with scientific research”, which is not only a historical inheritance of more than fifty years of academic culture and tradition, but also a strategic decision which is to lift our university onto a higher developing stage in the 21st century.

Our ultimate goal is to make the university prosperous and strong, even through our struggling process, in a greater sense. We tend to unify the destination and the process as to combine the pursuing process of our magnificent goal with the practical struggling process. The youth’s Academic Library of Zhongnan University of Economics and Law, funded by the university, is one of our specif-

ic measures.

The guideline or academic theme of this Library lies first at promoting the publishing of selected academic works. By funding them, an academic garden with high – quality fruits can come into being. We should also make great efforts to form the awareness and atmosphere of selected works and improve the quality and standard of our academic productions, so as to make our own contributions in developing such fields as finance, economics, politics, law and literate humanity, as well as in working out solutions for major economic and social problems facing our country and the Communist Party. Secondly, our aim is to form some academic teams, especially through funding the publishing of works of the middle – aged and young academic cadreman, to boost the construction of academic teams and enhance the strength and standard of our academic groups. Thirdly, we aim at making a specific academic field of our university. By funding those academic fruits which have some original or innovative points in their ideas, methods and views, we expect to engender our own characteristic in scientific research. Our final goal is to form an academic school and establish an academic idea system of our university through our efforts. Thus, this Library makes great emphases particularly on the middle – aged and young people, selected works, and original academic monographs.

Sowing seeds in the spring will lead to a prospective harvest in the autumn. Thus, Let us get together to cultivate this academic garden and make it be opulent with academic fruits and intellectual flowers.

Wu Handong

序

王银梅博士的《权责发生制政府预算与会计改革问题研究》是她申请博士学位的毕业论文，在答辩过程中受到专家的一致好评，认为是一篇具有重大理论和现实意义的优秀博士论文。现在该文能够顺利出版，我作为她的论文指导老师感到由衷的高兴并顺致祝贺。

传统的政府预算编制和预算会计核算一般以收付实现制为基础。收付实现制由于能够准确地记录货币收支，提供真实的现金指标，对加强现金管理，防止预算超支，具有明显的作用；同时它还可以与传统的收付实现制预算拨款进行符合性比较，具有一定的优越性。此外，收付实现制简单易行，便于编制报告，容易被使用者理解，需要的会计技术较少，因此，成本也比较低廉。然而，传统收付实现制存在的问题也非常明显。例如，这种制度难以全面反映公共部门的资产负债情况，影响了会计信息的可比性，不利于公共部门资金使用情况的综合评价，等等。

因此，自 20 世纪 90 年代以来，随着世界范围内新公共管理运动的兴起，在政府会计管理中引入权责发生制原则，逐渐成为一种潮流。在 29 个 OECD 国家中，有 15 个国家（占 51.7%）的政府会计已经在机构或部门层面上实行了权责发生制计量基础；有 12 个国家（占 41.4%）则在整个政府层面上采用了某种形式的权责发生制财务报告模式。这一方面表明，这些国家在管理上正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，有着极其重要的意义。

我国现行的预算会计执行的是 1998 年实施的预算会计制度体系，这种制度体系在过去的几十年里基本满足和适应了中国的财政预算会计和行政事业单位会计核算的需要。但随着我国社会主义市场经济体制的建立和完善，现行以收付实现制为基础的会计核算体系已无法真实、全面地反映和披露会计信息。其自身的局限性也不能适应预算管理制度“三项改革”

的深化,也不利于与国际会计惯例接轨、适应全球化竞争的需要。因此,近年来,国内对我国政府预算应该引入权责发生制的呼声日益高涨。应该说,改收付实现制为权责发生制是预算会计核算基础的现实选择。

王银梅博士的这部学术著作,立足于公共财政框架体系,运用委托代理、公共选择、公共治理等相关理论,充分借鉴新西兰、加拿大、美国等典型国家权责发生制政府预算与会计的改革实践经验,并结合我国的现实国情,认为我国进行权责发生制改革是有利的,但目前尚不具备完全权责发生制改革的条件,需要一些配套制度和条件的完善,且必须走渐进的改革道路。具体而言,我国的权责发生制改革必须走一条自条件创造到核心改革的“阶梯式递进”改革道路。在条件创造阶段,主要任务是为权责发生制改革创造条件,即为权责发生制改革奠定基础;在核心改革阶段又分为两个层次:一是权责发生制改革在推进方式上,采用分步进行;二是在改革顺序上,从政府预算会计的权责发生制应用开始,进而到政府会计报告的改革,最后在政府预算中引入权责发生制。在此基础上,提出我国权责发生制的目标模式是:建立权责发生制政府会计、权责发生制政府财务报告及权责发生制政府预算。

应当说,王银梅博士的著作为我国实施权责发生制政府预算与会计改革提供了有益的探索。其创新性主要体现在:一是将政府预算、会计与报告作为一个整体进行系统的研究;二是在一个广阔背景下研究权责发生制,认为权责发生制改革不是孤立进行的,而是更为广泛的政府公共管理和预算改革的一部分,并为其他方面的相关改革提供最基础的技术支持;三是设计出具体的改革目标模式,具有一定的参考和借鉴意义。当然,文中仍有一些不足需要作者在今后的研究中进一步充实和完善。



2009年4月24日

摘 要

传统的政府预算编制和政府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和发展，一种比收付实现制更加全面、完整和准确地反映政府综合财政经济状况的核算基础——权责发生制逐步被引入了政府预算编制和会计核算领域。与传统的收付实现制相比，权责发生制最大的优越性在于能够增加透明度，揭示政府潜在的风险，反映综合财政经济状况，提供更加真实、全面和完整的信息。

自 20 世纪 90 年代以来，西方一些主要国家，尤其是 OECD 主要成员国，在政府预算编制和政府会计核算中，逐步引入了权责发生制的概念。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。权责发生制之所以风靡全球，是有其深刻的历史背景的。

第一，财政危机。20 世纪 80 年代以来，多数西方国家的处境十分艰难。一方面，经济增长进入低谷，财政收入增长缓慢；另一方面，政府支出不断增加，从而导致财政状况不断恶化。

第二，信任危机。伴随着财政状况恶化的是政府信誉的恶化，近 20 年来，政府机构日趋膨胀，官僚主义盛行，行政成本不断攀升，经济民主不断受损，尤其是政府在干预经济上的不力和失败，使各国政府一天天陷入管理危机和公众信任危机的境地。

第三，经济全球化。全球化趋势使国与国之间的竞争空前激烈，各国也更加重视增强本国的综合国力和核心竞争力。同时，经济全球化要求政府具有更高的公共管理能力，更加灵活、高效的运作效率，以增强政府的权变管理能力，提高政府对公民的回应能力。

第四，信息技术的发展。信息产业的高速发展，使知识共享成为可能，也进而促使公民社会知识水平的均衡化，提高了公民的文化素质和信息吸纳能力，增加了公民参与政府管理的可能性和政府满足公民参政议政

要求的巨大压力。其结果是社会公众要求政府赋予其更多的监督权力，也给政府提高运作效率带来巨大的压力。

第五，来自理论界的压力。伴随社会、经济和政治的变革，西方公共管理者和理论研究者都在探讨和寻求解决政府公共管理的理论和实际问题，一批有价值、成系统的理论应运而生，这些理论为西方国家在转变政府施政理念、完善施政方式、提高管理效率等方面提供了依据。

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改革。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，有着极其重要的意义。

改革开放以来，我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、政府收支分类改革、政府预算科目改革、国库集中收付制度改革、政府采购制度改革，“收支两条线”改革等等。与此同时，随着体制改革，政府职能也在进行重大调整，许多社会经济事务，政府将由直接管理变为间接管理，小政府、大社会的格局正在逐渐形成。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。

我国作为一个发展中国家，目前正处在经济转型期，伴随改革的深入和国际国内形势的变化，社会对政府行为的“可控性”、“透明性”和“服务性”的要求越来越高。政府需要进一步提高决策、管理与服务的水平，加快建设廉洁、高效政府的进程，尽快形成行为规范、公正透明、廉洁高效的政府管理体制。

与此不相适应的是，自新中国成立以来，我国政府预算和会计的基础基本上一直采用的是收付实现制，它的局限性随着改革的逐渐深入而逐步显现出来。随着收付实现制预算模式弊病的逐渐显现，国内对我国政府预算与会计应该引入权责发生制的呼声日益高涨。在实践方面，上海已率先在这方面进行了探索和尝试。

总而言之，学习、研究、借鉴国际政府预算管理领域的权责发生制改革成果，对于提高我国的政府预算管理水平具有十分重要的理论和实践意义。

本书研究的体制背景是市场经济体制，并立足于公共财政框架体系，运用委托代理、公共选择、公共治理等相关理论，采取规范分析、实证分析、比较分析及理论与实际相结合等研究方法，围绕论文主题展开研究。

本书首先对相关概念进行了界定，确定了本书的研究范围及思路。在此基础上分析了我国权责发生制改革的必要性及可行性，并对改革进行了成本收益分析，得出结论：我国进行权责发生制改革是有利的，但目前尚不具备完全权责发生制改革的条件，需要一些配套制度和条件的完善，且必须走渐进的改革道路。

其次，本书介绍了国外权责发生制改革的实践及经验教训，并得出对我国权责发生制改革的启示。

再次，本书分析了我国政府预算与会计的现状及存在问题，在此基础上提出了我国权责发生制政府预算与会计的改革设想：我国的权责发生制改革必须走一条自条件创造到核心改革的“阶梯式递进”改革道路。

第一步，条件创造阶段。此阶段的任务主要是为权责发生制改革创造条件，即为权责发生制改革奠定基础。（1）加大政府收支分类改革的推进力度；（2）完善合规性预算管理；（3）加强民主政治建设；（4）整合现行的预算会计体系；（5）建立完整的政府财务报告制度。

第二步，核心改革阶段。核心改革阶段分为两个层次：一是权责发生制改革在推进方式上，采用分步进行。主要分四个步骤：（1）相关法律法规的设立；（2）选择特定项目应用；（3）部门和地方试点；（4）全国推行。二是在改革顺序上，从政府预算会计的权责发生制应用开始，进而到政府会计报告的改革，最后在政府预算中引入权责发生制。

最后，本书提出了我国权责发生制的目标模式：建立权责发生制政府会计、权责发生制政府财务报告及权责发生制政府预算。

（一）权责发生制政府会计

1. 权责发生制基础下会计要素的含义

资产（Assets）指：已受政府会计主体控制的经济资源，并且预计可获得未来经济利益或服务潜力。负债（Liabilities）指：政府主体已承担的经济义务，预计会导致主体失去经济利益或服务潜力的资源。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，不含与所有者投入相关的流入。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、耗费和负债的增加,但不包括与分配给所有者有关的权益减少。净资产/权益(Net assets/equity)指:政府主体的所有资产扣除所有负债后的剩余权益。若余额为正值,则体现为可用的净资源;若余额为负值,可看做已提前使用的收入。

2. 政府会计权责发生制会计要素的确认与计量

会计要素的确认与计量标准。权责发生制下,资产的确认与计量遵循公认会计原则中的历史成本原则,会计期末有确凿证据证明资产的账面价值低于可收回价值,应当按差额计提资产准备。按照应计制标准,政府会计应确定资产资本化标准,低于这一标准的资产不能资本化,计入当期费用,高于这一标准的必须资本化。但当单个资产价值低于最低标准,而这类资产作为一个整体,金额高于最低标准时,可将这类资产归并在一起作为一类资产来确认。对于定期更新的资产,在首次购置时作为固定资产确认,此后将所有更新作为费用处理,只有资产价值发生较大变动(一般指更新的支出占原值的30%以上),才需调整资产的账面价值。资产服务潜力的损耗,应在发生损耗的会计期间将其确认为费用。资产处置时,应将处置资产所得与其账面价值的差额在处置资产的会计期间内确认收益或损失。

在权责发生制下,以未来“应支付”义务的发生时点来确认相关的负债。其中或有负债和承诺事项很有可能(会计上定义为可能性在50%—95%)导致经济利益的流出,应当确认为预计负债。如由于政府担保的连带责任,政府新的卫生条款和安全条款颁布产生的义务等都可能产生或有负债。

权责发生制政府会计对收入的确认标准为:与该项目的相关经济利益很有可能流入,对该项目的成本和价值能够可靠计量。税收收入依各税种的征管办法及应税收入的实现来确认,非税收入由于征收的不稳定性,可以以收到款项作为确认标准。政府转移支付遵照国际惯例,在发生转移支付时确认收入。其他收入如捐赠,汇兑损益等确认与企业的标准相同。

在权责发生制下,一项交易或事项要确认为费用必须同时满足费用的定义以及可能性和可计量性的确认标准。主要报告的费用类型包括:人员费用、商品销售成本、提供服务的成本、实物资产的使用(折旧和服务潜力的损失)、租金和租赁成本、维护和运行费用、利息、政府转移支付、

其他费用或损失（资产减值、外汇汇兑损益等）。上述项目除政府转移支付外，与企业的费用类似，可以直接采用企业的确认标准。

（二）权责发生制政府财务报告

1. 政府财务报告目标

政府财务报告应当全面反映政府财务业绩和财务受托责任的相关、可靠的财务及非财务信息。按照国际通行的财务报告目标，我国政府财务报告应提供的信息有：遵从法定预算的信息、财政状况的信息、业绩信息、经济影响信息等。

2. 政府财务报告的组成体系

政府会计以独立承担受托责任的主体作为报告主体。按照承担受托责任的范围，对财务报告分为三个层次：立法限定用途和目的的、独立承担受托责任的基金作为会计主体，单独编制基金财务报告；政府单位根据不同的规定设立基金，以政府单位会计主体，将各种基金财务报告汇总、合并成政府单位财务报告；最后政府单位主体的财务报告进一步汇总，合并为政府主体的财务报告。由此，我国应当建立“金字塔”形财务报告结构：政府整体合并财务报告；中央政府财务报告；各级地方合并财务报告（按行政级次合并）；按基金类型编制的部门合并财务报告；单个基金会计报表。

（三）权责发生制政府预算

权责发生制预算是一种产出预算管理模型，要求支出管理者不仅应对现金支出负责，更应对与其所生产的产出相关联的全部成本负责，强调以“绩效”导向的“企业化管理”运作。

权责发生制预算的编制应坚持以下原则：第一，预算编制以部门所提供的公共产品或服务及其最终实现的社会成果为中心。第二，预算拨款以部门的产出而不是投入为标准提供。第三，按照政府所提供公共服务（或产品）的来源即政府“购买”和政府“生产”分别核定预算。第四，反映有关公共产品或服务的全面成本信息。第五，以实现公共资源优化配置作为预算的根本原则。

权责发生制预算要求有三个基本文件：一是预期资产负债表。在资产方列示应收贷款和固定资产以及其他项，在负债方列示长期经营性负债和

长期负债。因担保而产生的或有负债也要进行估计并列示。二是预期利润表。用来列示计划收入（而不只是收到数）和支出（而不只是费用）。三是预期现金流量表。用来列示当期经营的计划净现金流入和因投资与各项活动产生的净现金流出。

在进行创造条件和核心阶段改革的同时，还应该做好一系列配套措施的改革工作，例如研究开发统一的适合权责发生制会计核算和报表编制、汇总及调整的软件系统；加强预算监督；做好培养大批高素质人才的工作等。

纵观全书，本书在以下三个方面有所突破：

第一，将政府预算、会计与报告作为一个整体进行系统的研究。本书从政府预算管理的整个过程出发，说明健全的政府预算管理离不开各个阶段提供的信息，各个阶段相互联系，缺一不可。

第二，置于广阔背景下进行研究。权责发生制改革不是孤立进行的，而是更为广泛的政府公共管理和预算改革的一部分，并为其他方面的相关改革提供最基础的技术支持。除了政府预算、会计和报告之外，还有民主政治、文化建设等方面的内容。

第三，设计出具体的改革目标模式。

当然，本书不可避免地存在一些不足，而且任何问题的研究都没有终点，对于权责发生制改革的研究，我将在改革的实践中不断探索和总结，并逐步将其推向深入。

关键词：政府预算；政府会计；政府财务报告；权责发生制；收付实现制

Abstract

Traditionally, governments used to deploy input – based budgeting systems and cash – based accounting systems. However, these systems do not provide the information that is necessary for a government to operate efficiently and effectively. Therefore, with the development of the society, a growing number of countries have already shifted or are planning to shift from cash – based to some form of accrual accounting in the public sector. Usually, the implementation of some accrual – based system is linked to wider financial management reforms including performance management requiring information on cost.

Since 20th century 90's, some West especial OECD member countries have adopted accrual basis in government budgeting and accounting, which obtained apparent effects in improving government management. New Zealand, Australia, Canada, and the United States implemented accrual accounting in the 1990s. In Europe, Sweden and the UK followed suit, while other countries are shifting or are planning to shift to an accrual basis. Pina and Torres observe that Anglo – American countries emphasize efficiency, effectiveness, and value for money. They are more likely to introduce market mechanisms and notions of competitiveness and envisage the citizen primarily as a consumer of services. These countries have undertaken initiatives of devolution and they have adapted private sector experience to the public sector. The shift from cash to accrual is clearly illustrated by the fact that half of OECD member countries use some form of accrual accounting in their financial reporting. Because of the remarkable function of the accrual basis, the government budgeting and accounting reform for adopting accrual basis has become the keystone of every country's financial management reform and has attracted high attention of many international organizations. The accrual basis has been accepted by more and more countries because of the profound historical