



中青年经济学家文库
ZHONGQINGNIAN JINGJIXUEJIA WENKU

论我国政府财务会计 概念框架体系

陈劲松 / 著

LUN WOGUO ZHENGFU CAIWU KUAIJI
GAINIAN KUANGJIA TIXI



经济科学出版社
Economic Science Press

中青年经济学家文库

论我国政府财务会计概念框架体系

陈劲松 著

经济科学出版社

责任编辑：王长廷

责任校对：王苗苗

版式设计：代小卫

技术编辑：邱 天

图书在版编目 (CIP) 数据

论我国政府财务会计概念框架体系 / 陈劲松著. —北京：
经济科学出版社，2009. 12

(中青年经济学家文库)

ISBN 978 - 7 - 5058 - 8823 - 4

I. 论… II. 陈… III. 预算会计 - 研究 - 中国
IV. F812. 3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 210444 号

论我国政府财务会计概念框架体系

陈劲松 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销
社址：北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100142

总编部电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：www. esp. com. cn

电子邮件：esp@ esp. com. cn

密兴印刷厂印装

880 × 1230 32 开 5 印张 130000 字

2009 年 12 月第 1 版 2009 年 12 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5058 - 8823 - 4 定价：20. 00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

摘 要

2006年2月15日,财政部颁布了一系列完整、连贯、协调一致的新的企业会计准则,这是我国会计改革的第三个也是最重要的一个里程碑。与企业会计领域改革取得巨大成就相对照的是我国政府会计领域的改革却迟滞不前,因此,下一步我国会计领域的改革重心必将是政府会计。在以往我国企业会计准则的制定过程中,由于没有制定财务会计概念框架,出现了一些概念不统一、逻辑不一致的情况,因此,按照理论先行的原则,我们必须充分对政府会计理论问题进行深入研究,只有从理论上研究清楚了,才能对政府会计改革实践进行正确指导。在渐进地实施我国政府会计改革的过程中,应当汲取企业会计准则制定的教训,借鉴国际经验,建立一个以政府财务会计目标为逻辑起点的政府财务会计概念框架,用于指导具体政府会计准则的制定和执行。本书正是基于这一认识,对我国政府财务会计概念框架进行构建,以期为我国政府会计的改革提供理论支持。

本书主要运用逻辑分析法、历史分析法、归纳法、演绎法、比较分析法等规范研究的方法,以新公共管理理论、公共财政理论、公共受托责任理论等为理论基础,借鉴国际先进经验,结合我国具体国情,对我国政府财务会计概念框架进行了构建。

本书首先对国外政府财务会计概念框架的研究情况进行了回顾,通过分析,笔者发现我国当前对政府财务会计概念框架存在概念认识上的误区,并进而指出这一认识误区根源于我国政府会计体系构建的不科学和不完善。我国当前政府会计体系是围绕预算资金的执行和组织类别来构建的,包括财政总预算会计、行政单位会

计、事业单位会计以及若干预算会计的分支,这一体系导致了现行的政府会计体系混乱不清、预算会计名不符实、缺乏系统完整的成本费用信息、政府会计体系缺少对内的管理会计等问题,因此本书提出应依据会计本身的性质和职能来构建其组成体系,建立政府财务会计、引入政府成本会计、构建政府管理会计以及完善政府财务管理体系、政府审计体系等相关体系,预算会计本质上是政府财务会计的一个特殊侧面的内容,其目的是加强预算管理和控制,而不是为了反映政府的财务状况,由于政府职能的特殊性决定了预算会计的特殊性,基于其在政府会计体系中的重要性,我国政府会计体系内应将预算会计从政府财务会计中相对独立出来,因而在研究政府财务会计概念框架时应针对预算会计的特殊性进行研究,而不能将其混杂在一般政府财务会计中进行,这样才能既阐明一般,又考虑特殊。

基于上述观点,本书提出我国政府财务会计目标包括预算会计目标和一般政府财务会计目标这一观点,并主张分别采用不同的会计基础和分阶段构建适应我国具体国情的动态的政府财务会计目标。以目标为导向,我国政府会计主体也必须要从有利于实现财务受托责任、有效控制预算和加强政府财务资源的管理、提高政府效率的双重角度出发,对记账主体和报告主体分别加以界定,一方面,为保证预算资金的专款专用及对预算的限制,采用基金会计的模式,以各项基金为记账主体和报告主体,对各项预算按支出周期进行全过程核算和监督;另一方面,以各级政府为财务报告主体,反映政府的财务状况、运营情况等财务信息。会计信息质量是保证会计目标实现的先决条件,本书借鉴了企业财务会计的理论成果并结合政府的特殊性来构建政府财务会计信息质量特征体系。政府会计对象和政府财务报表要素也应服从于政府会计目标,本书对我国政府预算会计对象定位为预算资金的运动,包括拨款、承诺、核实和付款四个相互继起的阶段,预算就是在这个流程下完成不断的周而复始的循环的,对应的预算会计要素应设立拨款、支出义务、应

计支出和现金支出四类；而用于反映政府财务状况和运营情况的一般政府财务会计的对象则应定位为反映政府活动过程中的资金运动或价值运动，对应的财务报表要素在收付实现制下应设立现金收款、现金付款和现金余额，而在修正的权责发生制或完全的权责发生制下则应设立资产、负债、净资产、收入、费用五要素。政府财务报告体系是实现政府财务会计目标最直接的手段和方式，我国政府财务会计应充分借鉴美国政府财务会计所采用的双重视角报告模型，对于政府预算会计应建立基于收付实现制的政府基金会计模式并提供独立的政府基金会计报表体系，而对于一般政府财务会计则应提供基于修正的权责发生制或完全的权责发生制的政府层面的一般政府财务会计报表体系，同时提供报表附注及行政管理层讨论与分析等非财务信息，从而有效地实现政府财务会计目标。

Abstract

On February 15, 2006, Ministry of Finance issued a series of integrated, coherent and harmonious new corporation accounting standard. This is the third and the most important milestone of our accounting reform. However, the reform of the governmental accounting, unlike the successful corporation accounting reform, is sluggish, and need to be processed as following focus of our accounting reform. There were some disunity about concept and inconsistent logic in the former process to constitute the corporation accounting standard due to lack of Conceptual Framework for Financial Accounting. According to this, we must to adequately study the governmental accounting theory first, then direct our governmental accounting reform practice rightly only if we apprehend inside out the theory. In the stepwise process of our governmental accounting reform, we must learn a lesson from corporation accounting standard reform and refer to the international experience, basing on governmental financial accounting objectives, to structure a Conceptual Framework for Governmental Financial Accounting and direct the construction and implementation of governmental accounting standard. Base on this cognition, this paper discusses on the constitution of Governmental Financial Accounting Framework in order to provide academic sustain by structuring our Conceptual Framework for Governmental Financial Accounting.

The paper uses canonical disquisitive methods such as logic analytical method, historical analytical method, induction method, deductive method, and comparative analytical method. Taking new public manage-

ment theory, public financial theory, public accountability theory as theoretical foundation, this paper constructed our Conceptual Framework for Governmental Financial Accounting by referring to international advanced experience and integrating particular situation of our country.

This paper firstly reviews the disquisitive state of Conceptual Framework for Governmental Financial Accounting study internationally. It shows that there are some conceptual cognitive mistakes in our Conceptual Framework for Governmental Financial Accounting, and this was derived from unscientific and unsound governmental accounting system. The current governmental accounting system, is constructed according to implementation of budgetary funds and organization classification, It includes financial general budgetary accounting, administrative unit accounting, enterprise unit accounting and some budgetary accounting embranchment. This leads to problems for chaos in our current governmental accounting system, budgetary accounting unconformity, lack of systemic and integrated governmental accounting expense information, and lack of internal management accounting etc. Therefore, this paper put forward that we must accordingly construct the system based on governmental accounting essence and function, seting up governmental financial accounting, introducing governmental cost accounting and governmental management accounting, optimizing governmental financial management system and governmental audit system. Budgetary accounting, to some extent, is governmental financial accounting special lateral content. It' s objective is to strengthen budget management and control, but to reflect governmental financial condition. Since it lies on the speciality of government' function, budgetary accounting should separate from governmental financial accounting in governmental accounting system. Correspondingly, we should aim at budgetary accounting particularity while studying Conceptual Framework for Governmental Financial Ac-

counting, not intermixing it in ecumenic governmental financial accounting, in this way we can clarify universality and consider particularity.

Base on that, this paper put forward that our governmental financial accounting objectives should include budgetary accounting objectives and general governmental financial accounting objectives, and should be build up by stages for different accounting basis and functions. Take the objectives as guide, we should respectively define account entity and report entity in terms of achieving financial accountability, effectively controlling budget, enhancing government financial resource management, and improving government efficiency. On one hand, in order to ensure budgetary capital to achieve special funds for special purpose and to restrict budget, we should inextenso count and supervise each budget according to expenditure cycle by applying fund accounting mode and take each type of fund as accounting entity and report entity; on the other hand, we need take each level of governments as financial report entity to disclose financial information on governmental financial condition and operating situation etc. The accounting information quality is the precondition to ensure the realization of accounting objectives, This paper constructed governmental financial accounting qualitative information system by using for reference of corporation financial accounting and integrating governmental particularity. Governmental accounting elements and objects should also submit to accounting objectives. This paper define governmental budget accounting objects as budget fund movements, including four mutual coherent phases that is appropriation, commitment, verification and payment. Corresponding budgetary accounting elements comprises appropriate funds, payout obligation, accrual expenditure and cash payout. But the objects of general governmental financial accounting which reflects governmental financial conditions and operating situations should refer to certain fund movement or value movement in the

course of governmental activity. On cash basis, the corresponding accounting elements should comprise cash recievement, cash payment and cash balance. On accrual basis the accounting elements should include five elements which are assets, liabilities, net asset, revenue and expense. Governmental financial reporting system is the most direct mean and mode to attain governmental financial accounting objectives. Our governmental financial accounting should adequately use for reference duplicate angle report model adopted in American governmental accounting. Governmental budget accounting should establish governmental fund accounting mode base on cash basis and offer self-governed governmental fund accounting reporting system. and for general governmental financial accounting, we should provide governmental lay ecumenic governmental financial accounting report forms system basing on modificatory accrual basis or accrual basis and non-financial information such as report forms annotations and administrative management discussion and analyse etc in the same time , consequently to realize governmental financial accounting objectives.

目 录

第一章 绪论	1
第一节 研究对象和研究意义	1
第二节 研究背景	2
第三节 国内外研究现状	4
第四节 本书拟解决的主要问题、研究方法与内容结构	28
第二章 政府会计	31
第一节 国外政府与非营利组织	31
第二节 国内政府与非营利组织	32
第三节 政府会计	38
第三章 构建政府财务会计概念框架的理论基础	43
第一节 新公共管理理论	43
第二节 公共财政理论	46
第三节 公共受托责任理论	49
第四章 我国政府会计组成体系研究	54
第一节 我国传统政府会计组成体系	54
第二节 我国传统政府会计组成体系的问题分析	55
第三节 构建我国政府会计组成体系的建议	58
第四节 其他相关体系的建立	62

第五章 政府财务会计概念框架概述	65
第一节 政府财务会计概念框架的含义及作用	65
第二节 政府财务会计概念框架的研究内容	69
第六章 我国政府财务会计目标	72
第一节 政府财务会计目标的影响因素分析	72
第二节 国外政府财务会计目标述评	75
第三节 我国政府财务会计目标的定位	78
第七章 我国政府财务会计信息质量特征	86
第一节 国外财务会计信息质量特征研究概述	86
第二节 我国政府财务会计信息质量特征	89
第八章 我国政府会计主体	95
第一节 政府会计主体的概念	95
第二节 政府会计主体界定的方式	96
第三节 政府会计主体界定的国际经验	97
第四节 我国政府会计主体的界定	100
第九章 我国政府财务会计确认基础	102
第一节 关于财务会计确认基础	102
第二节 政府财务会计确认基础的分类	103
第三节 我国政府财务会计确认基础的选择	107
第十章 我国政府会计对象与财务报表要素	113
第一节 会计对象与财务报表要素	113
第二节 国外政府会计对象及财务报表要素	114
第三节 我国政府会计对象和财务报表要素	117

第十一章 我国政府财务报告体系·····	120
第一节 政府财务报告的概念·····	120
第二节 我国政府财务报告的现状及存在问题·····	121
第三节 政府财务报告的国外经验·····	122
第四节 构建我国政府财务报告体系·····	125
第十二章 结论·····	134
第一节 研究结论·····	134
第二节 本书的创新点及有待进一步做出 研究的问题·····	136
参考文献·····	138
后记·····	145

第一章

绪 论

第一节

研究对象和研究意义

2006年2月15日,财政部颁布了一系列完整、连贯、协调一致的新的企业会计准则,包括一个基本准则和38个具体准则,基本上覆盖了我国现代企业经常涉及的交易、事项和其他经济活动。葛家澍教授认为新会计准则的出台,标志着在我国社会主义市场经济的会计规范基本取代了计划经济的会计规范,这是我国会计改革的第三个也是最重要的一个里程碑,昭示着我国会计发展新时代的到来。与企业会计领域改革取得巨大成就相对照的是我国政府会计领域的改革却迟滞不前,因此,接下来我国会计领域的改革重心必将将是政府会计领域。按照理论先行的原则,我们应在政府会计改革之前充分对包括政府财务会计目标、政府会计主体、政府财务会计信息质量特征、政府会计对象、政府财务报表要素、政府财务会计确认基础及政府财务报告体系在内的一系列政府财务会计的基本理论概念的政府财务会计概念框架进行研究。因为从理论上把概念框架的基本原则研究清楚了,准则体系就有了基础,改革就能真正到位,不走弯路。陈小悦等认为在以往我国企业会计准则的制定过程中,由于没有制定财务会计概念框架,出现了一些概念不统一、逻辑不一致的情况,在渐进地实施我国政府会计改革的过程中,应当

汲取企业会计准则制定的教训，借鉴国际经验，建立一个以政府财务会计目标为逻辑起点的政府财务会计概念框架，用于指导具体政府会计准则的制定和执行。前车之鉴，后事之师，我们必需充分对政府会计理论问题进行深入研究，只有从理论上研究清楚了，才能对政府会计改革实践进行正确指导，本书正是基于这一认识，对我国政府财务会计概念框架进行构建，以期为我国政府会计的改革提供理论支持。

第二节

研究背景

由于特殊的历史原因，我国至今并未建立起真正意义上的完整的政府会计体系，而是一直以预算会计取而代之。我国在新中国成立以后至改革开放以前较长时期里实行的是中央集权的计划经济体制，财政管理统收统支，财政履行的是“国家分配功能”，预算会计也服务于国家财政预算管理的需要，核算财政收支情况。改革开放以后，我国逐步由计划经济向市场经济过渡，政府也逐渐转向间接管理和宏观调控，相应的财政管理体制也进行了一系列渐进式改革，国家财政收支结构及其管理模式和单位经济活动等都发生了较大变化，从而对预算会计核算的内容和要求产生了较大影响，在这种情况下，财政部门于1984年起开始执行新的《财政机关总预算会计制度》，在强调原有总预算会计的记账、算账和报账功能外，强化了其组织管理职能；1989年施行的《事业行政单位预算会计制度》则顺应宏观预算管理上将单位预算分为全额预算管理、差额预算管理和自收自支管理的要求，相应地增加了会计核算的内容。在党的十四大提出建立社会主义市场经济体制的要求下，财政部又对预算会计制度进行了重大改革，于1998年1月1日起施行新制定的《财政总预算会计制度》、《行政单位会计制度》、《事业单位会计准则（试行）》和《事业单位会计制度》，分离了行政单

位和事业单位会计制度，并按照取消原三种单位预算管理模式下统一实行的“核定收支、定额或者定向补助、超支不补、结余留用”的新预算管理办法，对事业单位会计核算内容和要求作了相应改革，同时对于事业单位开展的经营活动首次允许采用权责发生制。这套预算会计制度尽管顺应改革开放形势的需要，作了较大的改革与完善，但是其本质特征仍然没有改变，预算会计制度仍然基于预算会计是为了满足国家宏观预算管理需要这一目标来设计。

到 21 世纪初期，我国经过近 30 年的改革开放，市场经济环境已经发生了巨大变化，尤其是政府职能的转换、公共财政体制的改革、政府收支分类科目的变化、政府绩效评价制度的建设以及政府监督的加强等，均对反映政府经济活动的政府会计信息系统提出了新的更高的要求，从而使现有的预算会计系统逐渐暴露出其缺陷来，集中表现在现行预算会计体系内财政总预算会计、行政单位会计、事业单位会计相互割裂，无法反映预算资金运动的全貌，容易造成部门单位预算约束弱化、财务监督失控，资金使用过程中资金挪用等违规违纪现象频繁发生，公共支出不断膨胀；同时由于现行预算会计仅以现金收付制为基础，不利于政府会计发挥更多、更重要的职能，这直接导致了政府会计中财务会计部分核算资产负债不全面、不完整，不利于全面反映政府受托责任、财务状况及财务业绩；政府会计没有进行成本核算和成本分析，不能反映政府耗用资源的情况，无法提供政府运营的成本费用信息，所反映的收支信息也不全面，这种现状不利于政府绩效管理。

事实上，导致上述诸多缺陷的根本原因并不在于预算会计系统本身，而在于我国政府会计体系的不完善，而导致这一现状的最根本的原因之一在于政府会计理论体系的严重滞后性。理论源于实践进而指导实践，现实已经发生了巨大变化，然而政府会计理论仍然囿于预算会计这一狭小领域，从会计目标的定位到相关会计主体的界定、会计核算对象的确定、会计要素的采用、会计核算基础的确立直到会计报表体系等相关理论仍然停留在预算会计上，想依靠预

算会计本身的改进来解决政府会计的问题已经越来越行不通了，因此，政府会计的改革势在必行，相关的理论研究也必需深入进行，对由基本概念理论构成的政府财务会计概念框架进行研究就显得尤为重要了。

第三节

国内外研究现状

一、西方国家政府财务会计概念框架建设

（一）关于财务会计概念框架

财务会计概念框架的研究始于企业会计领域。财务会计概念框架（Conceptual Framework for Financial Accounting, CF）作为一个专门术语，最初出现于1976年12月美国财务会计准则委员会（FASB）公布的《财务会计概念结构：财务报表的要素及其计量》（Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting Elements of Financial Statements and Their Measurement），指出财务会计概念框架（statements of financial accounting concepts, SFAC）是一部章程、一套目标与基本原理组成的、互相关联的逻辑体系，其能够导致前后一贯的会计准则，并指出财务会计和财务报表的性质、作用和局限性。而在美国财务会计准则委员会（FASB）1980年发表的第二号财务会计概念公告（SFAC No. 2）中则指出，财务会计概念框架是由目标和相互关联的基本概念组成的连贯的理论体系，这些目标和基本概念导致前后一贯的准则。通过制定财务会计和报告的结构与方向，促进公正的财务会计信息和有关信息的提供，以便有助于协助资本市场和其他市场的有效运行，该框架将能为公众利益服务，确定目标和识别基本概念并不是为了直接解决财务会计