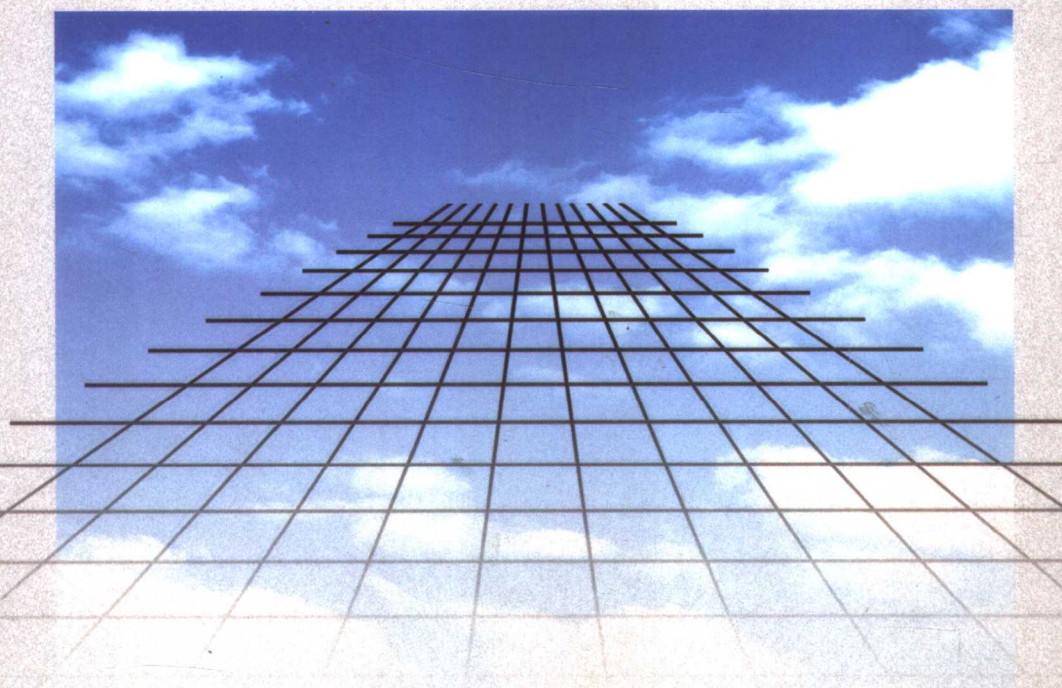


政府会计发展与对策

● 张雪芬 著

ZHENG FUKUAI JI FA ZHANYU DUI CE



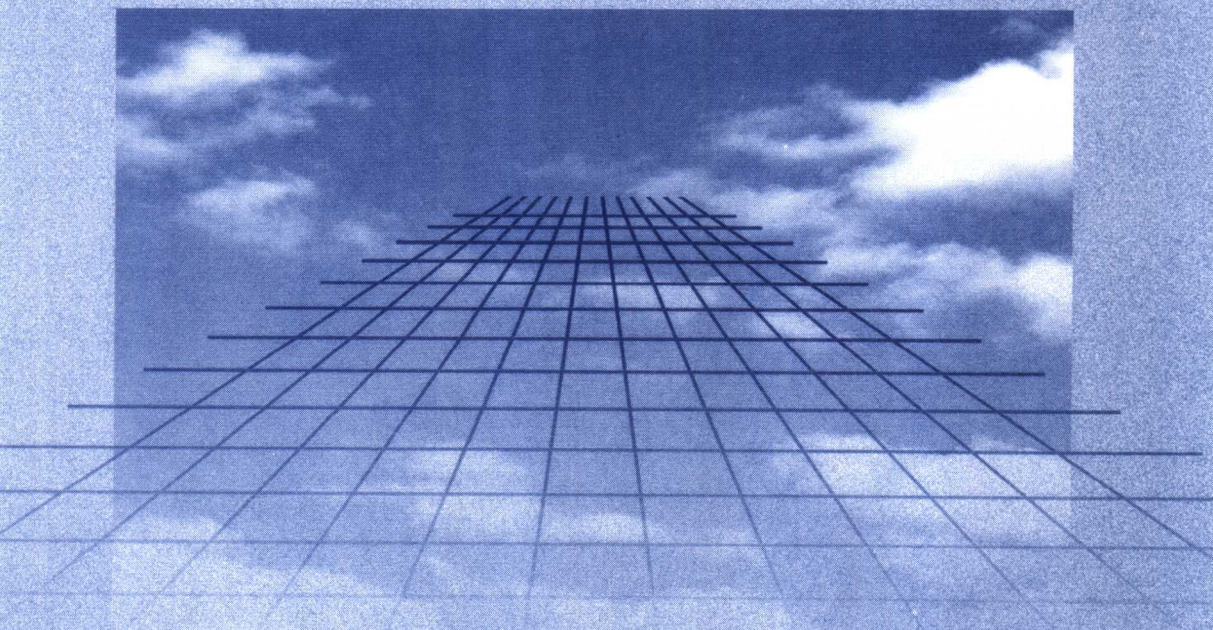
中国时代经济出版社
China Modern Economic Publishing House

政府会计发展与对策

● 张雪芬 著

ZHENG FUKUAI JI FA ZHANYU DUI CE

苏州大学“211工程”学科
建设经费资助项目



中国时代经济出版社
China Modern Economic Publishing House

图书在版编目 (CIP) 数据

政府会计发展与对策/张雪芬著. —北京: 中国时代经济出版社, 2006. 11

ISBN 7-80221-192-1

I. 现… II. 张… III. 预算会计—研究 IV. F810. 6

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2006) 第 128002 号

政府会计发展与对策

张雪芬 著

出版者	中国时代经济出版社
地 址	北京东城区东四十条 24 号 青蓝大厦东办公区 11 层
邮政编码	100007
电 话	(010)68320825(发行部) (010)88361317(邮购)
传 真	(010)68320634
发 行	各地新华书店
印 刷	北京鑫海达印刷有限公司
开 本	787×1092 1/16
版 次	2006 年 11 月第 1 版
印 次	2006 年 11 月第 1 次印刷
印 张	18
字 数	320 千字
印 数	1~3000 册
定 价	32.00 元
书 号	ISBN 7-80221-192-1/G·102

版权所有 侵权必究

前言

在我国相关的正式制度中并没有“政府会计”这个名称，只有“预算会计”这种称谓。通常，预算会计被定义为用于核算和报告各级财政机关，各行政事业单位预算收支情况和结果的一个会计分支，并认为，预算会计是国家财政预算管理的重要组成部分，是为国家预算服务的，是执行预算的会计。但随着改革开放的深入进行，市场经济环境已经发生了巨大变化，政府职能的转变、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等，要求与之相应的预算会计必须随之改革，将“预算会计”扩展为“政府会计”也是一种必然的趋势和要求。就会计核算对象而言，我国的预算会计主要反映预算的执行情况，它核算对象过于狭窄，只是英美模式政府会计的一个组成部分。虽然半个多世纪以来它几经变迁，尤其是在1998年进行了比较大的改革，但也只是对核算和反映国家预算收支情况及结果的“预算会计”进行改革，并没有涉及到“政府”这个层面，政府受托管理的国家资源、国有资产以及国家债权债务的变动情况及国家的财务状况依然没有作为会计的对象，如果把这些内容也进行会计反映和监督，那么用“预算会计”这个名称是概括不了的，所以，必须把预算会计扩展为“政府会计”。

政府会计是指以政府作为会计核算主体，用于确认、计量、记录政府接受人民委托，管理国家公共事务和国家资源、国有资产，报告政府运行的宏观经济信息以及政府对公共财务资源管理业绩及履行受托责任情况的会计系统。由于政府会计工作对财政政策的制定和执行起着至关重要的作用，所以，

它就成为政府高效运转和控制的基础。可以说,廉洁、高效的政府离不开政府会计的真实核算和有效监督,而规范、健全的政府会计又是建立廉洁、高效政府的前提和基础之一。所以,政府会计改革作为公共财政建设和政府预算管理改革的重要组成部分,近年来备受关注,建立政府会计意义非凡。

政府会计作为一门学科,有一系列的基本理论与方法问题需要研究。本书主要对现代政府会计的会计主体、会计目标、信息质量特征、会计对象、会计要素、会计确认基础、基金会计模式、政府财务报告、政府会计规范等几个主要问题进行了探索。全书共七章。

第一章在回顾我国预算会计建立发展的历史基础上,客观地对现状及其存在的问题进行了分析。第二章对我国政府会计的改革背景进行了分析,在此基础上提出了政府会计改革的必要性。第三章提出在当前的改革中,最首要的问题是构建我国政府会计基本准则,因为作为纲领性规则的政府会计基本准则可以用来指引整个政府会计的改革方向。在本章中具体讨论了政府会计的基本前提条件、政府会计主体、政府会计目标、政府会计的信息质量特征、政府会计对象和会计要素等问题。第四章首先通过对权责发生制和收付实现制这两种会计基础的比较研究,作者认为在政府会计领域采用传统的单一会计基础有一定的局限性,应该根据我国的实际情况,借鉴国际经验有选择地进行权衡取舍,循序渐进地进行权责发生制改革。第五章详细讨论了基金会计问题。在美国的政府会计中普遍使用基金会计模式,我国在进行政府会计改革的过程中,也可以借鉴这种做法。因为基金会计模式有它的优越性。第六章详细讨论了政府财务报告问题。政府财务报告是一个能够全面完整地反映政府财务状况、各项事业和行政事务活动情况及结果的综合报告,它主要提供政府履行受托责任情况的信息。但我国各级政府至今还没有编制过一份全面、完整的政府财务报告。因此,在本章讨论了我国政府财务报告的改革问题。第七章关于会计规范问题。会计规范本身包含许多内容,但在本章重点讨论会计规范层次、准则制定机构及会计规范的内容等问题。本章首先回顾了我国目前的制度规范体系,在此基础上,明确改革方向,构建我国政府会计准则规范体系;并提出在改革我国政府会计规范体系的过程中,应根

据我国实际情况，积极借鉴国外先进经验。

本书的出版得到了苏州大学“211 工程”学科建设经费的资助，得到了苏州大学商学院领导以及会计系主任的鼎力支持，对此，本人不胜感谢！在此还要忠心地感谢中国时代经济出版社的帮助！

由于作者水平和资料的局限，书中的某些观点可能很不成熟，还需要做进一步的探讨和完善，并且还可能存在其他一些问题或缺陷。我以忐忑不安的心情，期待着师长、专家、同仁和读者的批评、指正。

作者

2006 年 10 月

目 录

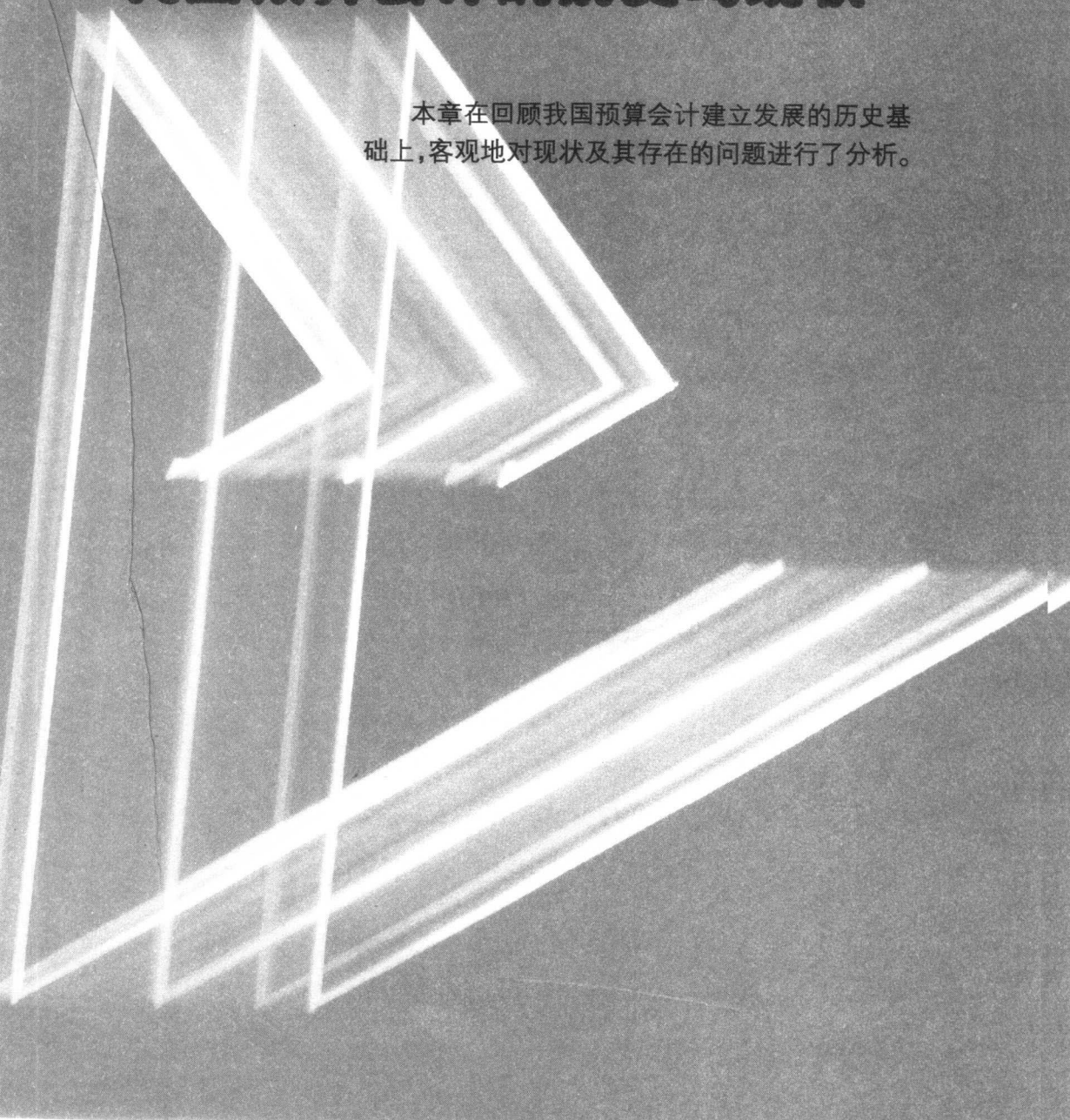
前 言	(1)
第一章 我国预算会计的历史与现状	(1)
第一节 我国预算会计的建立和发展	(3)
第二节 现行预算会计的主要内容	(6)
第三节 现行预算会计制度的缺陷	(10)
第二章 政府会计改革背景	(25)
第一节 政府职能的转换与政府会计改革	(27)
第二节 公共财政体制的改革与政府会计改革	(31)
第三节 政府收支分类科目的变化与政府会计改革	(38)
第四节 政府绩效评价制度的建设与政府会计改革	(40)
第五节 全球性改革带来的改革动力与压力	(42)
第六节 我国政府会计改革的目标定位	(48)
第三章 构建我国政府会计基本准则的思考	(55)
第一节 构建我国政府会计基本准则的设想	(57)
第二节 政府会计基本假设	(62)
第三节 政府会计目标层级的构建	(72)

第四节	政府会计信息的质量特征	(85)
第五节	政府会计对象和会计要素	(88)
第四章	政府会计的确认基础	(97)
第一节	对会计确认基础的基本认识	(99)
第二节	收付实现制和权责发生制的比较	(108)
第三节	OECD 国家关于权责发生制确认基础的改革情况	(114)
第四节	国际会计师联合会关于权责发生制会计的改革动态	(128)
第五节	我国应当适度引入权责发生制	(132)
第五章	基金会计	(147)
第一节	基金会计的概况	(149)
第二节	基金会计的基本原理	(155)
第三节	基金会计模式	(162)
第四节	我国建立基金会计模式的可行性分析	(189)
第六章	政府财务报告	(197)
第一节	政府财务报告概述	(199)
第二节	政府财务报告的主体	(211)
第三节	政府财务报告的构成	(222)
第四节	政府财务报告模式的新发展	(224)
第五节	政府财务报告的鉴证	(251)
第七章	政府会计规范的构建	(255)
第一节	从制度规范转向准则规范	(257)
第二节	西方国家政府会计规范的启示及借鉴	(266)
主要参考文献		(276)

第一章

我国预算会计的历史与现状

本章在回顾我国预算会计建立发展的历史基础上,客观地对现状及其存在的问题进行了分析。



第一节 我国预算会计的建立和发展

我国的预算会计从新中国成立时建立到现在已经经历了半个多世纪的历程,在这半个多世纪里经历了多次的修订和变革,形成了目前由财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计共同组成的体系,期间大体经历了创立与初步形成、调整与变动以及初步发展三个阶段。^①

一、创立与初步形成阶段(1950~1965年)

新中国成立以后,预算会计与企业会计一样,都是以前苏联的会计为蓝本建立起来的。新中国成立时,我国面临着种种经济困难,当时的客观环境要求实行高度集中的预算管理体制。为了建立新的预算会计工作秩序,财政部于1950年10月召开了全国预算会计、金库制度会议,讨论通过并于1950年12月12日正式颁布了适用于各级财政机关的《各级人民政府暂行总预算会计制度》和适用于各级行政事业单位的《各级人民政府暂行单位预算会计制度》,规定从1951年开始实施。这两项会计制度(以下简称《暂行制度》)的颁布与实施标志着我国预算会计的诞生,并确立了总预算会计与单位预算会计分立的框架。

这两项暂行制度是新中国的第一个关于政府会计的制度,它在政府会计名称、核算范围、会计要素、会计科目分类、记账方法和记账基础等方面都作了统一规定:①暂行制度中明确了我国的政府会计总称为“预算会计”。其中,各级财政机关核算总预算执行情况的会计称为“总预算会计”;各级行政事业单位核算单位预算执行情况的会计称为“单位预算会计”。②“预算会计”由财政总预算会计和单位预算会计两部分组成。其中,财政总预算会计核算各级人民政府关于财政收支、调拨及资产负债增减的一切会计事项;单位预算会计核算除国防、企业资金、大宗岁入等具有特殊性质外的各机关一切财务收支的会计事务。当时,财政总预算会计分为中央、大行政区或自治区、省总会计三级;单位预算会计分为一级单位会计、二级单位会计和三级单位会计。③预算会计采用历年制,以公历

^① 对我国预算会计发展历程划分为三个阶段,主要参考资料是:中国会计年鉴编辑委员会的《中国会计年鉴1998》、《中国会计年鉴1999》、《中国会计年鉴2000》,中国财政经济出版社。

1月1日起至12月31日止为一个会计年度。④财政总预算会计和单位预算会计都以收付实现制为基础。⑤记账方法采用现金收付记账法,但如果实际需要,可以采用借贷记账法。⑥确认五大会计要素,《各级人民政府暂行总预算会计制度》第五条规定:本制度之会计科目分为岁入、岁出、资产、负债和资产负债共五类。《各级人民政府暂行单位预算会计制度》第十二条规定:本制度之会计科目分为收入、支出、资产、负债和资产负债共五类。⑦以“实际支出数”作为支出口径。⑧关于会计报表,总预算会计报表主要由资产负债表、收入支出决算表,分为日报、月报、季报、年报四类;单位预算会计报表主要由资产负债表、支出计算表和基本数字表,分为日报、月报、年报三类。

这套《暂行制度》后又经过多次修订。1953年借鉴前苏联的经验对预算会计的总则、会计科目、凭证、账簿和记账方法、会计报表进行了全面的修订,并在1954年取消了两个《暂行制度》中的“暂行”二字,改正式颁布执行。具体的修订事项由:①适用范围,将《总预算会计制度》区分为中央、省和县(市)两部分,分别使用;《单位预算会计制度》的适用范围明确为各级人民政府所属行政机关、事业单位、企业主管机关和团体。②会计要素,1953年会计要素由原来的五类改为资产和负债两类。③从1954年开始统一采用借贷记账法。④支出口径,基建拨款支出以“银行支出数”列支报销;财政机关直接经办的支出以“财政拨款数”列支;预算单位的事业行政经费以“银行支出数”列支。⑤定额管理,1954年为加强对事业经费支出的管理,制度中增加了对单位的事业费部分实行定员定额管理,并对中央预算单位在银行存款开户作出了规定。⑥会计报告,总预算会计报表改为月报、季报、年报三类。1955年会计报表基本定型,月报为“预算收支执行情况表”;季报共三种,即“预算收支计算表”、“资产负债表”、“定员定额情况表”;年报分为“最终资产负债表”、“收入支出总决算表”以及附表。

上世纪50年代末,我国的国民经济进入调整时期,此时的预算会计工作受到削弱;1962~1965年预算会计工作重新受到重视并逐步得到加强。财政部于1962年召开了全国第一次会计工作会议,于1965年8月召开了全国预算会计工作会议,提出要稳步推进预算会计改革。改革的主要内容包括:①将《单位预算机关会计制度》修改为《行政事业单位会计制度》。②修改了会计科目,会计科目分为资金来源、资金运用和资金结存三类,会计等式由原来的资产=负债改为资金来源-资金运用=资金结存。③改革记账方法,取消借贷记账法,采用资金收付记账法,并于1966年起实施。但预算会计体系基本上还是维持原有的体系。

二、调整与变动阶段（1966～1996 年）

1966 年以后的一段时间内我国的预算会计几乎是停滞不前。进入 20 世纪 80 年代后，为适应当时财税体制、预算管理体制和财务体制改革的要求，财政部门分别于 1983 年和 1988 年两次修订预算会计制度。

在总预算会计方面，1984 年开始执行新的《财政机关总预算会计制度》，该制度明确了总预算会计的主要职责是进行会计核算，实行会计监督，参与各级财政预算管理，协助做好国库工作；其主要任务除了记账、算账、报账等日常事务外，还要负责调度预算资金，协助国库做好有关事务，组织指导所在地区的预算会计工作。1989 年，《财政机关总预算会计制度》再次修订，改称“财政总会计”，规定它是财政部和地方各级财政机关核算、反映、监督国家和地方各级总预算执行的会计。这次修订拓宽了总会计的会计核算范围，将财政信用资金纳入进来，由核算预算资金和预算外资金拓宽为核算包括财政信用资金在内的全部财政资金，并将预算资金和预算外资金分开来核算和报告。修订后的总预算会计报表分为月报和年报两种。月报主要有资金活动情况表、经费支出明细表两种。年报主要有资金活动情况表、财政收支决算总表、预算外资金收支决算表等。

在单位预算会计方面，1989 年颁布新的《事业行政单位预算会计制度》，这次改革侧重于以下几个方面：①规范了单位预算会计的名称，扩大了单位预算会计制度的适用范围。这次会计制度改革将单位预算会计制度称为《事业行政单位预算会计制度》，它适用于各级各类事业行政单位；同时，新制度也根据事业行政单位财务制度改革和预算管理体制改革的 new 情况，对实行全额、差额和自收自支三种不同预算管理方式的事业行政单位，设计了相应的会计科目，规定了具体的核算办法。②根据事业行政单位业务特点和财务收支管理的需要，增加了会计核算的内容，如抵支收入和成本费用的核算与管理、专用基金和专项资金的核算与管理、预算外收支的核算与管理等。③会计确认基础的改革，事业行政单位的会计核算一般实行收付实现制，简单的成本费用核算的会计事项可以采用权责发生制。④会计报表由于不同的预算管理方式而不尽一致，其中通用的主要会计报表是资金活动表。此外，全额预算单位编报经费增减情况表、经费支出明细表等；差额预算单位编报业务收支表；自收自支单位编报收益表。⑤事业单位会计的地位得到巩固与加强，预算会计主体的规范十分明确，事业单位会计异军突起，其地位得以完全确立，成为整个预算会计体系中最具有发展活力的领域。另外，事业单位会计与企业会计发生了某些趋同的现

象,如由于成本费用核算的需要,可以采用权责发生制。由于某些事业单位业务活动领域的拓展和管理方式的变化,需要编报收益表和成本费用标准。总而言之,《事业行政单位预算会计制度》的实施,对我国事业单位会计的发展起到了很大的推动作用。

1990年至1996年,预算会计各项工作在原有的轨道上前行,几乎没有什么改变。期间于1994年2月财政部成立了预算会计改革常务工作组,着手准备新一轮的改革。并制发了《预算会计核算改革要点》,规定了预算会计改革的指导思想、改革目标、会计体系、核算方法和改革步骤等。

三、初步发展阶段(1997年~)

20世纪90年末期,中国的预算会计改革进入了一个新的初步发展阶段。1997年5月财政部颁布《事业单位会计准则》,1997年9月颁布了《财政总预算会计制度》、《事业单位会计制度》,1998年2月颁布了《行政单位会计制度》,以上制度均从1998年1月1日起实施,由此形成了现行预算会计体系。这套制度总体上讲,它仍然在“预算会计”框架下运行,而不是在“政府会计”轨道上运行,但它已经有了很大的变化。

第二节 现行预算会计的主要内容

一、现行预算会计的主要内容

改革开放以来,特别是党的十四大确立了我国市场经济体制的改革目标之后,中国的预算会计改革进入了一个新的阶段。在此背景下,1994年2月,财政部预算会计改革常务工作组成立,设置了总预算会计制度、行政单位会计制度、事业单位会计准则和预算会计改革大纲四个起草小组,着手进行预算会计制度的改革。在广泛吸取各方面意见和建议的基础上,各起草小组在1994年底完成了预算会计制度改革的初稿,随后,财政部将这几个制度的征求意见稿下发到各省市区财政厅局和中央各部委征求意见。1995年10月,财政部预算司提交了《预算会计核算制度改革要点(征求意见稿)》(以下简称《改革要点》),在《改革要点》所确定的基本思路和改革目标的指引下,财政部几经修订,最终于1997年下半年和1998年初陆续颁布了《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》和《事业单位会计制度》等一系列预算会计改革文件，并于1998年1月1日起全面施行。由此形成了现行预算会计体系的制度框架。当时的改革主要是为了适应社会主义市场经济体制建立以后，政府职能、财政管理方式、事业单位的资金渠道等各方面发生的深刻变化对预算会计的要求，这次预算会计的改革主要集中在以下十个方面：

1. 重新划分了预算会计体系

新的预算会计体系由各级人民政府财政会计、事业单位会计、行政单位会计和参与执行财政总预算收入执行的国库会计和收入征解会计（包含税收会计、农业税征解会计、海关征解会计）组成。与原来的预算会计体系相比，新的预算会计体系有两个方面的变化：增加了各级人民政府财政会计的层次，即把乡（镇）财政总预算会计正式纳入各级人民政府财政总预算会计体系；将原来的事业行政单位会计分为事业单位会计和行政单位会计。

2. 改变了事业单位会计核算管理模式，提出准则管理

从会计核算模式上看，这次预算会计改革分别采用制度或准则加制度的规范形式对财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计进行规范，即财政总预算会计、行政单位会计采用制度模式，事业单位会计采用准则加制度的模式。

3. 实行预算内和预算外资金统一平衡

新制度打破了预算内外资金的界限，确立了大收入、大支出的概念和全收全支的预算原则，实行统一管理、统一核算、统一报告的新的模式；取消了全额、差额、自收自支事业单位三套会计科目，统一采用一套会计科目。

4. 提出了会计报告的目标

这次预算会计改革，不论是《财政总预算会计制度》、《行政单位会计制度》还是《事业单位会计准则》和《事业单位会计制度》都比较明确地提出了会计报告的目标。与旧的预算会计制度相比有两个突破：一是扩大了会计信息的用途。这体现在三个方面：会计信息由“为预算管理服务”扩大到“为国家宏观经济管理服务”；会计信息对本单位（本级财政）的作用由“了解情况”扩大到“加强内部财务（财政）管理”；会计信息的使用者由“上级和本单位”扩大到“有关方面”。二是丰富了会计信息的内容，原来只要求提供反映预算执行情况的会计信息，现在除了要求提供反映预算执行情况的会计信息外，还要求提供财务状况的会计信息。

5. 第一次比较系统、完整地提出了会计核算和报告的一般原则

财政机关和事业、行政单位会计提供的信息要实现上述规定的目标，必须保证会计信

息具有真实可靠的质量,才能作为国家宏观经济管理和经济决策的依据。这次预算会计制度改革为了规范会计核算和报告行为,提高会计信息质量,规定了会计核算和报告必须遵循客观性、相关性、可比性、一贯性、及时性、明晰性、收付实现制、专款专用、实际成本、重要性等普遍适用于财政机关、行政单位和事业单位的一般原则。对于事业单位经营业务的核算还规定了可采用权责发生制,并且经营支出与相关的收入必须配比。

6. 采用国际上通用的借贷记账法

很长时期以来,我国预算会计所采用的记账方法是资金收付记账法。这种记账方法虽然便于对资金实收实付的理解,但比较繁琐,而且其科学性也存在一些问题。目前,世界各国一般都采用借贷记账法,它已成为一种国际会计惯例。这次预算会计制度改革规定财政机关、行政单位和事业单位会计都必须采用借贷记账法。

7. 确立了新的会计要素和会计平衡方程式

此次改革确立了资产、负债、净资产、收入、支出等较为科学规范的会计要素,从而有利于真实反映报告主体的财务状况和财务收支结果。会计平衡方程式为“资产-负债=净资产”,此前的资金来源、资金运用和资金结存是与资金收付记账法相适应的,其平衡等式为“资金来源-资金运用=资金结存”,显然,这样的会计要素和会计平衡等式注重的是单位或部门的资金来源、资金运用和资金结存情况,它与计划经济体制下的行政单位和事业单位是财政的附属单位,它们只需要向财政部门报告资金的来源、运用和结存情况有关。随着我国经济体制改革的深入,行政单位和事业单位的要素管理越来越重要,行政单位和事业单位都是经济利益主体已成为客观事实。因此,以核算单位或部门的财务状况和收支为核心的资产、负债、净资产、收入和支出五个要素得以确立,“资产-负债=净资产”的会计平衡方程式也随之确立,这种要素划分是与借贷记账法相适应的。随着记账方法由资金收付记账法改为借贷记账法,平衡方程式也必须根据借贷记账法原理予以重建。所以,改革后的预算会计的平衡方程式为“资产-负债=净资产”。

8. 规范了会计核算基础

改革后的制度明确规定财政机关、行政单位仍应采用收付实现制;事业单位的“会计核算一般采用收付实现制,但经营性收支业务核算可采用权责发生制”。后来,财政部又规定自2001年11月19日起,中央财政总预算会计对以下五类事项采用权责发生制:①预算已经安排,由于政策性因素,当年未能实现的支出。②预算已经安排,由于用款进度等原因,当年未能实现的支出。③动用中央预备费安排,因国务院审批较晚,当年未能及

时拟付的支出。④为了平衡预算需要，当年未能实现的支出。⑤其他。财政部同时规定，中央财政总预算会计采用权责发生制仅限于上述事项，除此之外的其他所有事项均不得采用权责发生制，地方各级财政也不比照执行；对采用权责发生制进行会计核算时，平时不作账务处理，待年终结账，经确认当年确实无法实现财政拨款，需结转下一年度支出时，应借记“一般预算支出”等科目，贷记“暂存款”等科目，下一年度实际支付时，借记“暂存款”等科目，贷记“国库存款”等科目。

9. 规范了预算支出的列报口径

此次改革中，财政总预算会计对预算包干经费的列报口径改为财政拨款数，即以拨款数记为“支出”数，简称“以拨作支”。由于普遍实行预算包干的管理方式后，各预算单位年度的经费结余，留归单位于下一年度继续使用，即使是限额拨款的余额在年末虽然需要注销，而此余额也不应反映为财政机关的财政结余（因为下年初还需要将此余额返还）。所以，为便于落实财政结余，各级政府财政机关总预算会计取消了以银行支出数列报预算支出的规定，对各项包干的经费规定按拨款数列报预算支出，事业行政单位则以实际支出数列报支出。

10. 设计了新的会计核算报表体系

这次预算会计制度改革根据新提出的会计目标，设计了一套与之相适应的新的会计报表体系。总预算会计报表有资产负债表、预算执行情况表、财政周转金收支情况表、预算执行情况说明书及其他附表等。其他附表有基本数字表、行政事业单位收支汇总表以及所附会计报表。行政单位会计报表主要包括资产负债表、收入支出总表、支出明细表、附表和报表说明书。事业单位会计报表主要包括资产负债表、收入支出表、附表及会计报表附注和收入支出情况说明书等。

二、对现行预算会计体系的总体评价

现行预算会计制度自1998年实施以来，为适应我国由计划经济向社会主义市场经济转轨过程中各级财政部门 and 行政事业单位加强预算管理和会计核算的需要，提高我国预算会计的整体管理水平起到了积极的作用，同时也为我国政府的会计核算进一步向国际惯例靠拢打下了一定的基础。

现行预算会计的基本功能是追踪预算执行情况，提供管理者和决策者（包括上级政府）所需要的有关预算执行情况的信息。这一系统在某些方面是有效的，主要优势有两个