

财政部财政改革与发展重大问题研究课题丛书

财政部干部教育中心组织

政府预算会计 问题研究

ZHENG FU YUSUAN KUAIJI WENTI YANJIU

王雍君 主持



经济科学出版社
Economic Science Press

财政部财政改革与发展重大问题研究课题丛书

财政部干部教育中心组织

政府预算会计问题研究

王雍君 主持

经济科学出版社

责任编辑：李 雪 吕亚亮

责任校对：王肖楠

版式设计：代小卫

技术编辑：李长建

政府预算会计问题研究

财政部干部教育中心组织

王雍君 主持

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

第三编辑中心电话：88191307 发行部电话：88191540

网址：www.esp.com.cn

电子邮件：esbj3@esp.com.cn

北京密兴印刷厂印装

880×1230 32 开 10.625 印张 240000 字

2004 年 8 月第一版 2004 年 8 月第一次印刷

印数：0001—8000 册

ISBN 7-5058-4206-4/F·3484 定价：23.50 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

《财政部财政改革与发展重大问题研究课题丛书》

编 审 委 员 会

主任委员：楼继伟

副主任委员：廖晓军 王 军 解学智
王建国 贾 康 吴俊培

委 员(以姓氏笔画为序)：

马国强	马海涛	王 乔	王雍君
帅重庆	丛树海	刘尚希	孙 开
李 赤	李俊生	张 军	张 馨
苏 明	赵凌云	杨灿明	周秉建
贾荣鄂	高培勇	储敏伟	

序

“财 政改革与发展重大问题研究”因兼具丰富理论与指导实践双重任务而倍显重要。经过努力，课题组的同志们取得了一批很有份量的研究成果，确实难能可贵。现在又将其结集出版，提供更多的关心财政、支持财政、研究财政的人们学习借鉴、研究参考，不能不说又是一件好事。

改革开放 20 多年来，特别是党的十四届三中全会以来，在党中央、国务院的正确领导下，我国财政实施了一系列重大改革，打破了统收统支的财政体制，初步建立了适应社会主义市场经济发展要求的公共财政框架，有效发挥了财政的职能作用。1994 年至 2003 年，全国财政收入年均增长 17.4%。2003 年，全国财政收入已达 21 715 亿元。财政实力的不断壮大，明显增强了财政宏观调控能力，有力促进了国民经

济和社会各项事业的健康发展。

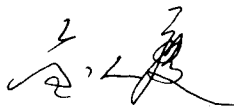
当前，我国正处在全面建设小康社会的关键时期。按照科学发展观的要求，更好地发挥财政职能作用，促进实现“五个统筹”，是财政工作首要而紧迫的任务。这之中，有许多重大理论和现实问题需要认真研究与积极探索。实践表明，采取由行政机关主导、专家学者参与，理论界和实践部门并肩携手研究财政改革与发展中的重大课题的办法，是一种很好的形式。将来自多个方面的力量结合起来，取长补短，优势互补，既可有效地推动财政理论研究的不断深化，又可大大加速科研成果在实际工作中的推广与应用。这次出版的 12 项课题研究成果，就是理论工作者与实践工作者密切合作的结晶。

总体上看，这些研究成果具有以下共同特点：一是研究视野较为开阔。注重吸收借鉴了国内外以及相关学科的前沿成果，既丰富了财政理论研究内容，又拓展了财政理论研究领域，体现了较高的学术研究水平。二是具有一定的前瞻性。课题的研究，不仅注重解决当前面临的现实问题，还注重从长远发展的角度，设计未来的公共财政体制框架，分析财政政策的未来取向，研究长效机制的具体内容，既指导了当前实践工作，又启示了今后改革发展思路。三是理论联系实际，针对性强。课题研究人员能够贴近财政改革和发展实际，广泛调查研究，深入层层分析，提出了许多有针对性的对策建议。

当然，坦率一点说，上述课题研究也还存在如何进

一步增强时效性和可操作性的问题，个别观点也还有可商榷、可完善之处。尤其是要看到，社会政治和经济财政形势在不断发展变化，财政改革和发展的目标、重点、内涵、路径等也将随之相应调整。因此，现在取得的研究成果是阶段性的，还需要根据形势发展的要求，继续加强跟踪研究，不断加以丰富和完善。希望广大财政工作者更加重视财政理论和工作专题研究，广大专家学者更加关心财政事业、支持财政工作，共同为我国的财政改革与发展大业做出新的贡献。

是为序。



2004年7月21日

出版说明

为了广泛动员社会力量，深入研究当前财政改革与发展中的重大问题，发挥理论对实践的指导作用，进一步推动财政改革向纵深发展，财政部于2001年12月成立了“财政改革与发展重大问题研究”课题组，组织一批全国著名的财政理论研究领域的专家学者对财政改革与发展进程中的一些重大问题进行研究。

“财政改革与发展重大问题研究”课题组组长由财政部副部长楼继伟担任，副组长由财政部副部长（时任财政部部长助理）廖晓军、财政部部长助理王军、西藏自治区副主席（时任财政部税政司司长）解学智、财政部干部教育中心主任王建国、财政部科研所所长贾康、武汉大学副校长吴俊培担任。“财政改革与发展重大问题研究”课题包括12项子课题，它们分别是“积极财政政策问题研究”、“入世后的中国

财政政策问题研究”、“中国税费改革问题研究”、“建立健全社会保障管理体系问题研究”、“构建公共财政框架问题研究”、“部门预算编制问题研究”、“国库集中收付制度问题研究”、“政府采购问题研究”、“财政风险及其防范问题研究”、“政府预算会计问题研究”、“地方财政问题研究”、“财政体制改革问题研究”，这些子课题分别由吴俊培、马国强、高培勇、丛树海、张馨、苏明、马海涛、杨灿明、刘尚希、王雍君、贾康、孙开等十二位国内财政理论界的著名专家、教授任负责人。课题组的具体组织协调工作由财政部干部教育中心负责。

“财政改革与发展重大问题研究”课题为对策性研究课题，按照课题组的要求，各子课题最终研究成果应包括三部分内容，即借鉴与思考（各种不同类型国家此项工作的做法）、现状与问题（我国此项工作的现状及存在的问题）、对策与措施（可操作的对策意见）等。课题研究工作大体分为五个阶段，即（1）前期准备阶段；（2）研究报告撰写阶段；（3）充实完善阶段；（4）评审鉴定阶段；（5）研究成果完成阶段。

在研究报告撰写阶段完成之后，各子课题分别形成了5000字左右的阶段性研究报告，为了检验各子课题的阶段性研究成果，在各子课题之间进行情况交流，课题组于2002年8月在河北涿州召开了“财政改革与发展重大问题研究”课题研究工作座谈会。课题组在充分肯定了各子课题的阶段性研究报告之后，进一步明确了课题研究工作的目标：开展“财政改革与发展重大问题研

究”课题研究工作的出发点和落脚点，就是为财政改革实践提供参考意见，立足于现实，着眼于长远，为财政改革出谋划策。

座谈会后，各子课题对其阶段性研究报告做了进一步的充实完善，截至2003年下半年，各子课题均形成了15万字左右的最终研究成果，基本完成了研究工作。课题组分别于2003年10月和12月在乌鲁木齐和北京召开了“财政改革与发展重大问题研究”课题研究成果的评审鉴定会，12项子课题均以高质量的研究成果通过了评审鉴定。

“千淘万漉虽辛苦，沥尽漫沙始得金”，课题研究工作与淘金一样，各子课题负责人为各自承担的研究任务做出了许多努力，经过深入推敲、广泛求证，付出了大量的心血，才形成了最后的研究成果，这批课题研究成果是我国财政学界著名的专家学者集体智慧的结晶。

在课题研究过程中，财政部部领导对研究工作十分重视和关心，楼继伟副部长、廖晓军副部长和王军部长助理就课题研究工作多次做出书面指示。楼继伟副部长和王军部长助理分别出席了在研究中期的座谈会和最后的评审鉴定会，为研究工作提出了具体要求，保证了课题按照既定目标顺利完成。为了协助和配合研究工作，财政部有关司局为课题研究工作提供了大量的第一手资料和最新的财政业务工作信息。财政部关税司王伟副司长、国库司周成跃副司长和娄洪处长、社会保障司余功斌处长以及国务院农村税费改革领导小组办公室胡忠勇

政府预算会计问题研究

财政部财政改革与发展重大问题研究课题丛书

副处长参加了有关子课题的评审鉴定，并从实际工作的角度提出了许多宝贵意见和实践信息。各子课题负责人所在单位对课题研究工作给予了支持并提供了方便。在此，向所有对课题研究工作给予支持和帮助的单位和个人表示感谢。

为及时推广本课题的研究成果，更好地为财政改革与发展提供理论支持和借鉴参考，在各子课题根据评审鉴定意见进行修改完善之后，课题组将各项研究成果编辑整理，作为财政部财政改革与发展重大问题研究课题丛书予以出版，不足之处，请读者批评指正。

财政部财政改革与发展重大问题研究
课题组

2004年8月

前 言

一、研究目的与依据

《政府预算会计问题研究》是财政部于 2001 年立项的“财政改革与发展重大问题研究”所属子课题“中国预算会计改革”的研究报告。大体上从 20 世纪 90 年代末开始，我国财政改革的战略重心开始从财政体制方面逐步转向预算和财政管理领域，使预算会计改革的严重滞后带来的问题日益突出，客观上要求进行大的改革。

从国际上看，20 世纪 80 年代中期以来，以新西兰、英国、澳大利亚、加拿大等为代表的发达国家也在大刀阔斧地推进预算和财政管理方面的改革，预算会计改革是其中最为热门的领域之一。此外，自 20 世纪 90 年代末亚洲金融危机以后，包括国际会计师联合会（IFAC）、国际货币基金组织（IMF）等在内的国际性组织也在全球范围内致力于推动政府会计改革，以促进更高的财政透明度，为市场机制的良好运作提供更好的

信息支持。

本书就是在上述大背景下展开研究的，目的在于为我国中长期的预算会计改革构造一个清晰的、既能有效支持预算与财政管理又可在较高程度上与国际接轨的目标模式，以及达到这一目标模式的策略与步骤。基于这一目的，本书大量吸收了国际上关于预算会计的研究成果，并对中国现行预算会计存在的主要弱点（宏观层面的弱点）进行了深入的反思和阐述，以此为目标模式的选择和定位提供坚实的基础。

二、研究方法

研究方法服从于研究目的。本书侧重的是宏观和战略层面的研究，并不过分注重细节，而是着重关注现行预算会计体系在宏观或战略层面存在的缺陷，这是从两个角度观察得出的：一是国内视角；二是国际视角。国内视角是指为确保有效的财政管理和预算，我们究竟需要什么样的预算会计信息？现行预算会计为何不能提供这些信息？国际视角是指与发达国家和国际会计理论倡导的预算会计模式相比，中国现行的预算会计模式的差距在哪里？正是从这两个视角出发，本书提出了建立以支出周期概念为支点、总预算会计与单位会计采用相同会计科目平行记录的预算会计目标模式。

本书既采用了实证研究方法，也采用了范围研究方法。在实证研究中，本书在宏观层面上清楚地描述了现行预算会计的现状和问题，概括起来，主要有两个方面：一是“散”，二是“缺”。所谓“散”，指的是总预算会计、行政单位会计和事业单位会计相互割裂成互不关联的“三张皮”，彼此采用不同的会计制度、会计科目和会计核算方法——也就是“操不同的会计语言”——

记录交易，而且你记录的我不记录，我记录的你我不记录，一方面导致会计信息失去了宝贵的可比性，另一方面导致财政部门和其他核心部门无法实时获得机构层交易信息，以致无法实现有效的财政监督；所谓“缺”，指的是大量的政府支出义务（对应于承诺阶段）、应计支出（实质是核实阶段形成的负债）和财政拖欠信息游离于现行预算会计的视野之外，而这些会计信息对于核心部门监控预算执行过程、评估政府财务状况以及管理财政风险意义重大。

在规范研究中，本书着重探讨了“未来的预算会计目标模式应该是怎样的”这一战略层次的问题。对此，本书清晰地刻画了该目标模式的几个要点：

1. 现行预算会计应整合并改称为政府会计。
2. 以“支出周期”概念为核心，打破“组织界限”（按组织机构制定预算会计制度和会计分支），建立能够全程式追踪财政资金流动的预算会计体系。
3. 总预算会计和单位会计使用相同的会计科目和会计规范记录交易。
4. 将总预算会计的核算范围扩展至机构层交易。
5. 由权威性机构制定和发布政府会计的准则规范。
6. 为转向应计基础（accrual basis）政府会计创造条件。
7. 通过政府财政管理信息系统（GFMS）作为运作的技术平台。

在勾画目标模式的基础上，本书还以较大的篇幅探讨了从现行模式转向目标模式的步骤和策略。

理论和实践相结合的方法贯穿本书研究的始终。一个明显的

例子是对引入应计会计基础问题的讨论。本书的一个基本观点是：在可预见的未来，中国全面转向应计会计基础的条件尚不成熟，预算会计更为紧迫也更加重要的议题是巩固和完善现金基础会计。具体地讲，改革的首要目标应是以支出周期概念为主线，开发更为全面的、能够追踪支出周期各阶段交易的更为全面的预算会计。

本书大量采用了比较研究方法。以当前发达国家普遍采用以及权威性国际组织倡导的预算会计模式为参照，清晰地勾画了中国现行预算会计模式的差异和弱点。当然，本书的讨论也表明，评价一国预算会计体系的优劣不能脱离它所依托的具体环境，现行预算会计在特定条件下起过积极作用，基本上满足了当时预算和财政管理工作的基本需要。然而，随着改革的深化，现行预算会计的“不适应性”矛盾日益突出，需要借鉴国际上的成功经验加以改革。在我国日益融入国际社会，财政管理和预算的目标与理念越来越趋同（例如普遍强调合规性和绩效、透明度、受托责任、公民参与）的背景下，一个过分强调本国特色、在基本层面上不与国际接轨的预算会计体系肯定是不合需要的。基于这一认识，本书在进行充分的比较研究的基础上，强调了这样一个观点：我国的预算会计改革，在宏观层面上应充分吸收借鉴国际经验，努力与国际通行做法接轨，其中最重要的是以支出周期为核心构造预算会计的核算框架方面，并将总预算会计的范围扩展到机构层交易。

三、研究主题是“预算会计”而非“政府会计”

本书研究的主题是“预算会计”，全称为“政府预算会计”。考虑到预算会计与政府会计无论在概念还是实务层面上都存在重

叠之处，本书同时也在政府会计的框架内讨论预算会计改革问题。这种视角的讨论应被视为支持而非脱离本书的主题。

新中国建立初期就开始使用“预算会计”概念，但学界和政府相关法规与文件缺乏清晰而严格的定义，对“预算会计”与“政府会计”的关系与界限也未加以澄清。本书在研究大量国外相关文献的基础上，采用目前国际上关于预算会计的标准定义：预算会计是用于追踪拨款和拨款使用的政府会计。这个概念简明扼要，它清楚地表明预算会计是政府会计的组成部分，其目的和功能在于追踪财政资金的流动——从拨款开始到付款结束，其间经历承诺和核实两个阶段，形成一个完整的支出周期。在民主与法治社会中，拨款需要得到立法机关的授权（没有授权就没有拨款），同时需要遵循特定法律（通常是拨款法）。因此，拨款是典型的法律行为，需要通过预算会计体系进行追踪和记录，直到通过付款导致公款（财政资金）最终流出公共部门，进入商品与服务供应商账户。

四、本书的主要特色

（一）与国际层面的相关研究接轨

发达国家的政府会计与预算会计经历长期的实践检验，并在近期进行的重大改革中积累了较丰富的经验和教训。此外，全球范围内的相关研究文献亦日益增多，许多地区和国际性会计组织在近年来亦频繁发布关于政府会计与财务报告方面的研究报告。相比之下，目前国内的研究显得相对滞后，至今仍然没有与国际文献接轨的高质量著作问世。国内各高校使用的财政、预算和会计方面的教科书，亦鲜有阐述预算会计与政府会计的内容。本书的研究尝试打破这一局面，着重从“与国际接轨”的角度研究

中国预算会计、政府会计与政府改革的改革问题，并做了较多的理论阐述。与此相适应，在撰写和准备总报告及分报告的过程中，负责人及参与者参阅了大量的国内外关于政府会计、报告及相关问题的文献和资料，包括 IFAC（国际会计师协会）、OECD（经济合作与发展组织）、IMF（国际货币基金组织）以及美国等发达国家权威性会计机构发布的专题研究报告和会计准则。

（二）以“支出周期”概念为主线展开研究

本书详细阐明了以支出周期为主线构造预算会计框架的理由、支出周期的概念、构成阶段、各阶段会计核算的方法与内容、与支出周期各阶段交易相对应的信息类别与性质，以及这些信息对于监控预算执行（事前的财政监督）、管理财政风险、制定决策的意义与价值。

（三）引入一系列新的分析概念

为与国际层面的相关研究接轨，本书引入了一系列国际相关文献中广泛使用的分析性概念，包括“支出周期”、“财政交易”、“承诺”、“核实”、“支出义务”、“应计支出”、“预算营运”、“财务营运”，等等。由于具有很强的分析性和针对性，借助这些概念很容易把握问题的实质。鉴于这些概念在国内相应研究领域尚未被使用，本书对这些概念做了适当解释，并给出了中英文对照。

（四）结合政府会计和政府报告进行研究

预算会计与政府会计的直接目的都是提供关于公共组织的财务报告，报告使用者从中获得相关信息以帮助他们做出最有利于自己的决策（或选择）。更一般地讲，政府会计和报告系统是实现良好的预算管理、财务受托责任以及制定政策决策的关键因素。鉴于三者之间的这种内在联系，本书在着重研究预算会计改