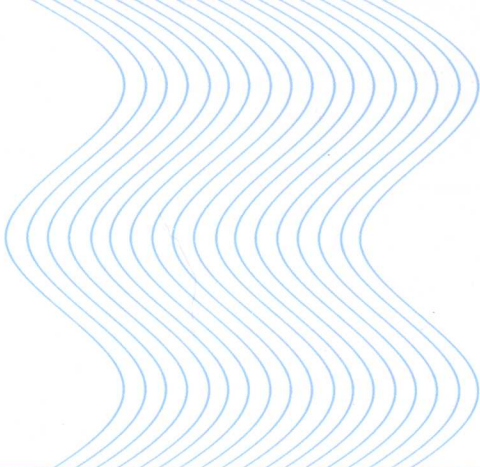
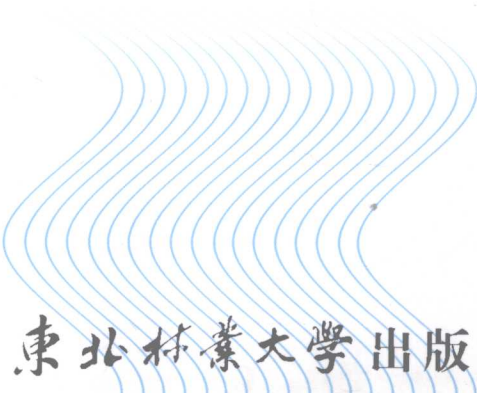




政府财务报告

理论与实务

邵冰 著



东北林业大学出版社

政府财务报告 理论与实务

邵 冰 著



东北林业大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

政府财务报告理论与实务/邵冰著. —哈尔滨: 东北林业大学出版社,
2008.4

ISBN 978 - 7 - 81131 - 238 - 6

I. 政… II. 邵… III. 国家机构—财务管理—研究报告—中国
IV. F812

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 061353 号

责任编辑: 杨秋华

封面设计: 彭 宇



NEFUP

政府财务报告理论与实务

Zhengfu Caiwu Baogao Lilun Yu Shiwu

邵 冰 著

东北林业大学出版社出版发行

(哈尔滨市和兴路 26 号)

哈尔滨市工大节能印刷厂印装

开本 787 × 960 1 / 16 印张 16.75 字数 300 千字

2008 年 4 月第 1 版 2008 年 4 月第 1 次印刷

印数 1—1 000 册

ISBN 978 - 7 - 81131 - 238 - 6

F·230 定价: 25.00 元

前 言

当前,我国正处于经济社会转轨时期,为了适应社会主义市场经济的发展,政府职能转换、行政管理和财政预算管理体制改革措施相继出台。而这些改革都离不开政府的财务信息,政府财务报告则是政府财务信息的重要来源。政府财务报告是国家决策机关和政府的主管部门做出宏观决策、制定公共政策以及进行公共管理的重要信息载体,是政府外部利益相关者了解政府财政和财务状况的重要信息来源,因此,政府财务报告全面、真实、完整地提供政府财务信息是至关重要的。

从1997年预算会计改革以来,我国在政府会计、行政事业单位会计以及预算报告的建设上都取得了一定的成就,但是,由于受到预算会计核算内容、核算基础和核算方法等局限,同西方比较完善的政府财务报告相比,我国政府的财务报告的建设还处于比较落后的状态。这造成了很多危害,例如:导致各级政府隐性债务被忽视,出现财政风险;难以客观评价政府绩效和公共资金使用效益,影响国家宏观政策的制定,最终会影响到国民经济和社会事业的发展;妨碍我国与其他国家政府之间的财务信息的交流和对比,对我国的国际信誉和国际融资的竞争力起到负面影响;等等。因此,在全球化的背景下,在财政透明度的要求下,在不断推进的新公共管理和公共部门财务管理改革的大环境下,结合西方政府财务报告的理论和实务研究,探索我国的政府财务报告的理论和实务的紧迫性是不言而喻的。

本书首先从理论研究入手,寻找我国政府财务报告建设的依据,以此作为我国政府财务报告实务的指导。全书共分两篇,其中理论篇主要包括四章,从政府财务报告研究意义入手,以受托责任理论和公共管理理论为支撑,以新制度经济学理论和基本会计理论等作为分析依据,借鉴西方国家政府财务报告改革的成功经验,对政府财务报告的模式及框架进行了理论探索;实务篇主要包括五章,通过分析我国目前预算报告中存在的主要问题,结合上篇的理论探索,分析了我国在政府财务报告构建的过程中亟待解决的问题以及改革的战略构架,提出了我国政府财务报告的模式及框架的设想。

由于笔者水平有限,书中的很多观点还不成熟,仍需做进一步的探讨和完善,敬请专家指正。

邵 冰

2008年1月于哈尔滨

目 录

理 论 篇

第一章 导 论	(3)
第一节 政府财务报告研究的意义	(3)
第二节 政府财务报告研究综述	(7)
第二章 政府财务报告理论基础	(19)
第一节 财政透明度与政府财务报告体系建设	(19)
第二节 新公共管理运动与政府财务报告体系建设	(35)
第三节 公共部门财务管理与政府财务报告体系建设	(50)
第三章 西方国家政府财务报告改革的经验与借鉴	(73)
第一节 西方国家政府财务报告改革的背景分析	(73)
第二节 不同政府会计模式下财务报告的异同分析	(84)
第三节 西方国家政府财务报告经验总结	(99)
第四章 财务报告模式与框架分析	(103)
第一节 政府财务报告模式的分析思路	(103)
第二节 不同层面财务报告模式分析	(108)
第三节 政府财务报告框架分析	(123)

实 务 篇

第五章 我国现行预算报告现状与改革的必要性	(137)
第一节 我国现行预算报告存在的主要问题	(137)
第二节 我国政府财务报告改革的紧迫性分析	(142)
第三节 我国政府财务报告改革的成本效益分析	(145)
第六章 我国政府财务报告目标	(149)
第一节 政府财务报告目标的分析框架	(149)
第二节 政府财务报告的目标层次和目标体系	(156)

第七章 我国政府财务报告模式及框架·····	(164)
第一节 我国政府财务报告的改革战略·····	(164)
第二节 构建具有中国特色的政府财务报告模式·····	(182)
第三节 政府财务报告的框架·····	(188)
第八章 政府财务信息质量及其保障体系·····	(199)
第一节 政府财务信息质量要求·····	(199)
第二节 我国政府财务信息质量保障体系探索·····	(206)
第九章 我国政府财务报告改革具体设想·····	(217)
第一节 我国政府财务报表要素及其确认基础的重新确定·····	(217)
第二节 我国政府财务报告主体与报告体系的重构·····	(239)
参考文献·····	(256)
后 记·····	(259)

理 论 篇

第一章 导 论

第一节 政府财务报告研究的意义

一、概念界定

据历史考证,在公元前 11 世纪,我国就有了官厅会计。一般认为官厅会计是我国奴隶社会和封建社会历代王朝官府中反映和监督国家财政收支的工具,是实现国家财政管理的基本手段。政府是法律授予管理国家事务的行政权力机关,用于反映国家事务的会计自然可以称为政府会计。后来,官厅会计被改称为政府会计,新中国成立后又正式称为预算会计。自此以后直到现在,我国官方文件中不曾出现过政府会计概念。基于这一点,笔者的观点完全属于理论层面的探讨。

(一) 预算会计、非营利组织会计和政府会计

1. 预算会计

我国和西方国家都有预算会计的概念,但两者的含义不同。如美国也有如同我国的预算会计(budgetary accounting)名称,但含义却是不同的。美国的预算会计是指记录预算的会计。预算会计是政府预算与政府会计结合,通过预算账户记录和报告预算执行情况的控制程序。

我国现行的预算会计是我国特有的会计术语。预算会计是各级政府财政部门 and 行政事业单位采用一定的技术方法,核算、反映、监督国家预算执行情况及结果的一种专业会计。预算会计与国家预算紧密相连,有国家预算的单位、组织就有预算会计,没有预算的单位,也就无所谓预算会计。我国现行的预算会计都与国家预算有着不同程度的关系,有的是直接为国家预算的执行和管理服务的,有的是在其发展中起源或脱胎于执行国家预算。我国现行的预算会计组成体系与国家预算体系一致,国家预算按照预算收支范围,可分为总预算和单位预算两类,各级总预算由各财政部门负责组织实施,各级单位预算由各级行政事业单位负责执行。预算会计也相应地由总预算会计和单位预算会计组成,其中单位预算会计包括行政单位会计和事业单位会计。财政总预算会计是用来核算、反映、监督国家(政府)预算执行情况和财政周转金等各项财政性资金活动情况的会计。行政单位会计是各级各类行政单位核算、反映和监督单位预算执行情况和结果的会

计。事业单位的活动目的是社会公益目的，资金来源是国有资产。行政单位和事业单位在单位性质、职能、预算管理办法等方面存在明显的区别，故区分为行政单位会计和事业单位会计。另外，中国人民银行在办理国库业务过程中设立的国库会计、中国银行在办理基建拨贷款过程中设立的基本建设拨贷款会计以及税务部门在办理税款征解过程中设立的税收会计也属于预算会计的范围。

2. 非营利组织会计

国外非营利组织区分为公立和私立两种。公立非营利组织（类似于我国的事业单位）主要依靠政府拨款运营，视同公务单位，纳入政府会计体系；私立非营利组织（我国称为民间非营利组织）的财务收支活动因具有特殊性而自成体系，它们采用的会计称为非营利组织会计（nonprofit organization accounting）。在美国，非营利组织会计根据国家法律、资源提供者的财务约定和财务会计准则委员会（FASB）制定的公认会计原则进行确认、计量、记录和报告。

3. 政府会计

政府会计（government accounting）是从西方国家引进的概念。政府会计主要用于确认、计量、记录和报告政府和政府单位财务收支活动及受托责任履行情况。在西方，政府会计是一个广义的概念，其主体既可以是一级政权政府，也可以是公务单位和公立非营利组织甚至公营企业。

从上述分析中可以发现，我国预算会计与西方国家的预算会计并不是同一层次的概念，从会计主体范围角度看，更接近于西方国家的政府会计。进一步讲，我国预算会计实际上也承担了政府会计的职能，不仅反映预算执行情况，而且也反映政府的资产负债信息，尽管后者不够完整。所以笔者认为我国目前的预算会计无论是从主体角度还是从核算内容角度都更接近于西方的政府会计。由于我国理论界目前关于我国政府会计的定位尚未形成一致意见，因此这仅是笔者个人的观点。

（二）政府财务报告

财务报告本身是一个可以有诸多界定形式的概念，政府财务报告（government financial reporting）也不例外。政府财务报告的概念主要有以下几种解释：

（1）财务报告是一个实体与利害关系者之间进行交流的工具，它包括所有在财务会计和报告系统中可以找到的数据，具体包括财务报表、预算中反映的财务信息、财政计划（fiscal plans）、支出估计数，或者关于单项规划或活动的绩效报告。财务报表是财务报告的核心，但其他财务信息（诸如绩效计量或预算信息）也可以包括进来。

（2）在《美国联邦财务会计概念第1号公告——联邦财务报告的目标》

(1993) 中, 将财务报告定义为: 以货币形式对一个主体的交易和事项及其经济后果进行报告和解释的书面文件。联邦政府的财务报告为制定政策、项目活动、评价绩效及其他目的提供信息。美国政府会计准则委员会 (GASB) 认为, 政府财务报告包括以下四部分内容: ①财务报表; ②必要的补充信息; ③附表; ④统计表。

(3) 我国学者赵建勇 (2002) 将政府财务报告界定为“为满足信息使用者的需求而编制的以财务信息为主要内容、以财务报表为主要形式、全面系统地反映政府财务受托责任的综合报告。该报告是信息使用者进行经济和社会决策的依据, 也是政府解除财务受托责任的有效凭证”。

这些不同界定形式的共同特点首先在于突出了财务报告的形式特征, 即政府财务报告也是信息载体; 其次, 突出了受托责任观, 财务报告既是政府反映其受托其责任履行情况也是解脱其受托责任的有力依据; 再次, 强调了财务报表是财务报告的核心部分, 这些报表可能包括资产负债表、收益表 (收入支出表、财务业绩表、运营情况表)、现金流量表 (财务状况变动表), 同时还包括报表附注、附表和说明材料。最后, 政府财务报告所反映的财务信息具有综合性和广泛性的特征。由于政府肩负着广泛的受托责任, 使得政府财务信息涵盖的范围十分广泛, 既包括财务信息, 也包括非财务信息, 表现出综合性的特征。

更进一步讲, 如同公司财务报告作为公司制度和资本市场的一项重要机制一样, 政府财务报告也是现代公共管理中的一项重要信息制度。李心合 (2002) 认为, 会计实际上是作为“制度”, 而不是纯粹的信息系统而存在的。在会计理论研究不断深入、政府财务报告改进汇成时代潮流的今天, 围绕着政府财务报告已经形成了一系列涉及面广、内容复杂的多环节的制度安排。这些制度安排包括政府财务报告编报制度、审计制度、审批制度以及对外披露制度等, 政府财务报告日益凸显制度性的特征。

综合上述分析, 本书将政府财务报告界定为: 政府以满足信息使用者的需求和反映其受托责任履行情况为主要目的而提供相应政府财务信息的主要信息载体, 是政府解脱其受托责任的有力依据, 也是政府重要的信息沟通制度之一。

二、政府财务报告研究的意义

政府财务报告是关系到政府能否向国家权力机关、决策机构、社会公众及其他相关各方提供真实、可靠的财务信息的问题。如果政府财务报告内容残缺不全, 财务信息没有足够的透明度, 披露的信息不能充分揭示政府的财务状况、财务绩效及受托责任履行情况, 势必难以取信于民, 也必将给国家决策机构及依赖政府财务信息做出相关决策的人士造成误导。所以, 政府能否全面、真实、可

靠、完整地反映其财务活动情况及财务状况，较企业的涉及面更广，影响面更大。

我国现行的政府财务报告是 1997 年确立的预算会计报告模式，它虽然在反映政府预算执行情况方面有所改进，但对涉及政府受托管理的预算收支以外的政府财务收支活动情况及财务状况，如政府受托管理的国家资源、国有资产，权利属于国家或各级政府的其他资产，国家或各级政府负有偿付责任和义务的债务、担保，以及政府各部门经管和掌握的预算外资金收支情况等信息并没有做任何的披露。由于信息披露不完整、不全面，致使各级政府隐性债务被忽略，国家财务风险和财政风险增大，国有资产流失得不到遏制；由于政府财务信息披露不充分、透明度不高，难以客观评价公共财政资金使用效益，直接影响公共政策选择，最终影响国民经济和社会事业发展。

随着我国政治民主化建设进程的不断加快，社会公众的公民权利和义务意识的日益增强，以及社会主义市场经济体制的日臻完善，政府行政管理职能和财政预算管理制度正朝着公共（事务）管理和公共财政管理的方向转变，并进行了一系列体制性的改革。这种职能转换和体制改革，使政府的公共受托责任更加明确了，政府代表国家行使公共事务管理和公共行政权力，按代表民意的立法机关批准的公共预算筹集和使用公共资金、公共资源，负责公共资金和公共资源的管理，不断提高公共资金和公共资源的使用效率和效益，保护公共财产安全和完整，维护公共利益并实现公共利益最大化目标。政府绩效好坏及受托责任履行情况应通过一定的方式和渠道，全面、真实、可靠、完整地向代表民意的立法机关和社会公众披露和报告。而作为反映政府公共受托责任和公共财政管理基础和技术手段的政府财务报告，是披露和报告这种信息的最恰当的方式和渠道。它以政府会计为基础，将政府公共经济活动特别是公共财务活动的过程和结果，按照一定的程序和方法加工处理，形成财务信息，并按照一定的模式对外报告。所以，为了更充分地披露政府公共财务活动和公共资源受托管理责任的履行情况，不断提高财政透明度，提升政府财政管理和公共部门财务管理水平，加强政府会计与财务报告制度建设，就显得非常重要了。

此外，我国是国际会计师联合会（IFAC）的成员国，IFAC 制定的一系列旨在提高财政透明度和政府财务报告国际间的可比性的国际公共部门会计准则，我国有义务遵循；加入世界贸易组织后，为了加强政府间的经济往来与合作，也要求我们必须按照国际政府财务报告通行的做法相应地建立我国的政府财务报告体系。

基于上述认识，政府财务报告问题研究主要立足于我国政治经济制度、政府

公共部门财务活动特征及公共财政管理体制改革的客观现实,借鉴 IFAC 国际公共部门会计准则和市场经济发达国家政府会计的通行做法,从政府财务报告的目标研究入手,系统分析公共政策选择、公共管理决策、社会公众及有关各方评价政府受托责任履行情况、衡量政府绩效等对财务信息的需要,就建立具有中国特色和国际可比性的政府财务报告体系及相应的改革提出政策建议。

第二节 政府财务报告研究综述

政府会计与财务报告并非产生于现代,而是历史悠久、源远流长,尤其是世界各国对政府会计与财务报告的研究在 20 世纪最后的 20 年空前高涨,现在这种趋势仍在持续。

一、预算会计改革文献回顾

在我国,“预算会计”是有着特定内涵的术语,所以我国理论界和实务界对政府会计问题的探讨大都冠以“预算会计”的称谓。

关于预算会计改革问题,从 20 世纪 90 年代开始,专家和学者们就在不断探索。讨论的焦点有两条主线:一是关于预算会计的组成体系问题,二是关于预算会计的一般理论问题,会计基础一般理论则是焦点中的焦点。

雁秋(1997)归纳了关于预算会计核算的会计基础选择的六种意见:其一,是两种记账基础并提,即采用所谓“双重记账基础制”。其二,随记账方法同步变革,相应地一律改用权责发生制。其三,继续一律采用收付实现制。其四,财政总预算会计核算和行政单位会计核算采用收付实现制,事业单位会计核算使用权责发生制。其五,对事业单位两种记账基础并存,即对事业会计主体,或按照经济业务性质,或按照不同核算要求,分别实行收付实现制或权责发生制;对财政总预算会计单位和行政单位,则继续沿用收付实现制。其六,财政总预算会计核算和行政单位会计核算以收付实现制为基础,事业单位一般采用收付实现制,经营性收支核算业务可采用权责发生制。

相比而言,雁秋认为最后一种意见(第六种意见)较为完善、较为合理,适用性强。为什么这样说呢?因为这个意见基本上统一了各类预算会计主体的会计基础,合理兼顾了特殊需要,并且体现了继承与创新的结合。

李任九(1997)认为预算会计应该采用混合制确认基础,因为服务性行业或非营利性行业的应计项目、存贷核算不具有实质性意义,所以,“配比原则”没有坚持的必要,应计制因而也没有得到推广,这些行业仍然沿用现金制。现金制虽然不能合理地确定本会计期间的经济损益,但这种方法比较符合一般人的习

惯，核算手续比较简便，所以，“这种会计处理基础主要运用于非营利性的机关、事业和团体单位”。

从历史沿革来看，应计制是在现金制的基础之上发展起来的。由于企业经济业务日趋复杂，在成本与费用、收入与利润的确认越来越复杂和重要的时候，产生了应计制。也就是说，应计制是以经济环境日趋复杂、损益核算日趋重要为土壤的；反之，如果这种土壤不存在，使用应计制的必要性也就降低。

从实际情况来看，正是由于预算会计工作中坚持应计制，造成未收先支，冲击了预算平衡；正是由于坚持了应计制，增设了各种过渡性科目，导致会计确认复杂繁琐，会计人员经常要进行无意义的倒账。

综上所述，预算会计当然要与一般会计实现制度接轨，但是，由于预算会计主体特殊，预算单位资金运动过程特殊，决定预算会计制度改革不可能沿袭一般（企业）会计制度。由于预算会计不进行成本核算，一般只用来反映预算执行及资金运动状况，因此采用现金制更为妥切。然而，正如许多学者所指出的那样，几乎所有的单位都没有采用绝对化的时间基准。现金制和应计制仅是确认时间基准的两个极端，对于具体的经济业务，它们有各自的特点和适用范围。我们倾向于现金制，但也应借鉴并吸收应计制的某些优点，综合形成混合制。

邵丽云、樊建文（1997）专门讨论了预算会计主体和核算对象问题，他们认为，作为一个会计主体，必须满足以下条件：①在一定的空间内必须具有一定的经营活动或业务活动；②在经济上具有独立或相对独立的地位。目前属于预算会计范畴有的各级政府财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计。各级政府财政总预算会计的主体应该是国家或代表国家的各级政府。从上面的论述中我们可以清楚地看到，在各级政府财政总预算会计的业务中，国家既有一些收支活动，又独立地拥有资产、承担义务，满足作为会计主体的条件。因此，各级政府财政总预算会计的主体是“国家”或代表国家的“各级政府”。

新中国成立初期，在确定预算会计概念时，我们将预算会计的对象表述为“预算资金的运动及其结果”，这和当时的客观情况是相符的。但是随着国民经济和国家财政管理体制的发展，预算会计的对象也发生了很大的变化。财政总预算会计核算的内容已大大拓展了，不再是预算执行过程中预算资金的运动及其结果，还包括预算外资金、财政信用资金和自筹资金的运动及其结果。

预算会计改革课题组（蒋宝康等，1998）系统地阐述了预算会计改革的相关问题。课题组将预算会计的特点归纳为公共性、非营利性和财政性。所谓“公共性”，是指预算会计主体（政府机关和事业单位等）属于公共部门，以实现公共职能为目的，以公共资金为核算对象，以公共事务为核算依据，以公共业务成果

为主要考核指标。所谓“非营利性”，就是预算会计主体不以营利为目的。所谓“财政性”，是指单位预算会计与国家财政存在着密不可分的联系。预算会计是预算管理的基础，它本身就是预算管理工作的一部分。

课题组提出财政总预算会计的主体是各级政府，它核算、反映和监督的对象是政府预算执行。同时，也明确了财政总预算会计和事业单位会计、行政单位会计都是独立的会计主体，从而承认了单位的经营自主权和利益，为取消预算内外资金分割，取消阶梯式过渡，实行“收支统管、统一核算”奠定了理论基础。

另外，课题组认为需要制定涵盖全部预算会计体系的《预算会计基本准则》，这是进一步深化预算会计改革的主要内容，如果没有《预算会计基本准则》，将使我国两个会计体系的会计准则不完整。

赵建勇（1999）认为，财政总预算会计的主体同时是一级政府和预算收支活动；行政单位会计和事业单位会计的主体分别是行政单位和事业单位。总体而言，我国预算会计的主体只能分别由财政总预算会计的主体、行政单位会计的主体和事业单位会计的主体组成。

赵建勇同时提出了预算会计基础的选择问题，认为总预算和行政单位会计基础的选择应考虑税法、预算制度和会计制度的协调。如果实际上较难协调，在会计上可以提供一些按照修正的收付实现制基础计算出来的政府预算收入的数据，以作为按收付实现制基础计算出来的收入数据的补充。而事业单位的会计基础从总体来说也将逐渐转向以考核经济效益为主的权责发生制会计基础，不再是以考核预算收支为主的收付实现制会计基础。

赵建勇（2000）将我国预算会计改革概括为五个方面：①预算会计制度体系将进一步完善，统一的《预算会计基本准则》将得以建立；②复式预算制度将进一步完善，财政总预算会计将为复式预算组织完整的会计核算；③大部分事业单位将进一步走向市场，事业单位会计将区分情况分别向两个方向发展；④政府采购制度将进一步推广，财政总预算会计对大部分财政资金支出数的列报口径将以其直接向供货商或劳务提供者的拨付数为依据；⑤国库单一账户制度将逐步实行，财政总预算会计和行政单位会计将逐步向政府会计发展。

朱福兴（2000）提出借鉴西方公共会计之经验，构建我国公共会计体系，首先从概念上可在注重实质性改革的同时，不妨考虑名称的改进。事实上名称的改进在一定程度上将为实际内容的改革提供前提和指导，继之在框架体系的构成上，依照公共产品理论（公共经济学）的基本原理，对我国现行预算会计的构成体系做出根本性的调整。作为未来预算会计体系改革的目标，健全的公共会计体系应是其基本定位。为此，笔者有如下设想：重构后的预算会计体系——公共会

计应包括政府会计和非营利组织会计两个部分。政府会计,即政府预算收支会计,包括政府财政总预算会计、税收会计、国库会计等,该部分可根据我国预算管理体制和新中国成立以来预算会计实践的经验,在基本保留或沿袭原行之有效的方法和基础上,视客观内容变化做相应调整,其主体内容可继续维持。而非营利组织会计则可根据各自经济和社会活动的特点、各自向社会提供公共产品和劳务的形式,区分为纯公共部门会计和准公共部门会计两部分,此两类部门(单位)会计核算可更多地借鉴西方公共会计中基金会计核算之成熟经验,依照各类不同性质基金的特点,分类核算。随着市场经济体制的不断深化,我国公共产品体系将不断发展和壮大,因而改革与充实非营利组织会计将是改革我国预算会计体系、构建公共会计的主要方面。

王庆成(2000)提出了预算会计体系和预算会计基本准则问题。王庆成认为,从科学的概念来看,预算会计应包括两大组成部分:①政府会计首先包括执行政府总预算的财政总预算会计和执行政府总预算支出的行政单位会计;②事业单位会计。事业单位会计与政府会计有较大的差别,主要体现在事业单位有自己的业务收入,而且相当一部分事业单位可以做到收支相抵,因而在会计原则、会计科目和核算方法上有不少特点,所以形成了预算会计的一个独特的分支。关于统一的预算会计基本准则问题,王庆成提出1997年预算会计改革的主要成果,就是建立了“一则三制”的预算会计法规体系,但是此处的“一则”指的是《事业单位会计准则》,而不是覆盖全部预算会计的基本准则。从理论上说,预算会计既然是两大会计分支之一,也应该有一个基本准则。但是从实践上看,却存在一些问题,主要在于预算会计的各个组成部分差别性很大,如三个组成部分的会计一般原则就不一样,报表内容也有很大差异,要制定一个普遍适用的基本准则难度很大,西方也没有这方面的经验。基于这一点,王庆成认为在2000年左右还不具备制定基本准则的条件,可以制定一个类似预算会计核算制度改革要点那样的统一规范文件。

赵建勇(2001)提出,“将中国预算会计体系仅局限于财政总预算会计、行政单位会计以及公立且纳入预算管理的事业单位会计,符合中国的实际情况”。这样来界定中国预算会计体系有利于政府财政部门制定出《预算会计基本准则》以及相应的会计制度,进一步完善预算会计制度体系。同时,赵建勇也提出建立上述中国预算会计体系的基础条件是必须明确界定事业单位的范围,将已走向市场并与财政完全脱钩的事业单位排除在预算会计主体之外。

张雪芬(2001)提出,我国预算会计体系将向“政府和非营利组织会计”发展;预算管理制度的改革,包括编制部门预算、实行国库单一账户、建立政府

采购制度等,客观上要求财政总预算会计与行政单位会计合二为一,成为政府会计。而事业单位会计包括在非营利组织会计之中,非营利组织与政府部门的本质特征相近,但还是有较大的差异。主要是事业单位有自己的业务收入,而且相当一部分可以做到收支相抵,如一般事业单位除了财政资金外,还有其他性质的资金,而且这部分资金的收支不需要通过国库单一账户,所以会计系统的独立性相对较强。这样,非盈利组织会计和政府会计虽同属于非企业会计,但不能称为政府会计,在制定会计规范时,将其统称为“政府和非营利组织会计”。

陈桂华(2001)提出,“随着社会主义市场经济体制的不断完善,大部分事业单位将进一步走向市场,从而事业单位会计将有所分化”。随着社会主义市场经济体制的建立,我们必须按照公共财政的要求对事业单位重新进行科学合理的界定和划分,事业单位将分为两类:一类是教育单位和少数需要由财政拨款的事业单位,将继续依靠财政补助收入来满足其开展业务活动支出的需要;另一类是除了上述情况以外的事业单位。后者将进一步走向市场,向企业会计方向发展。

钱梅生(2002)提出了对现行预算会计制度改革的措施建议:①部分地引进权责发生制的收支确认原则。②对预算会计引进管理会计的理念:A.建立健全内部控制制度;B.预算单位在运用管理会计时,可利用标准成本、定量分析、差异分析等科学方法来加强内部管理,进行绩效考核和分析。③对某些会计处理方法和科目设置进行修订。

刘金焕(2002)提出对预算会计原则进行修订,确立权责发生制的主导地位,并提出要为实行权责发生制预算创造条件。我国已着手进行部门预算和国家预算制度的改革,这是我国逐步进行预算改革的基础之一。同时,要逐步加大平衡各地区财政能力的力度,包括必要的财政风险控制等,以真实地反映预算的实际情况,这也是我们实行权责发生制会计的另一项重要的基础性工作。我们要真正实现权责发生制的会计基础,就必须揭示财政风险,从而采取措施控制风险,为实现权责发生制预算创造条件。

李定清(2002)认为,“会计目标是会计理论与会计实践的起点和归宿,在会计理论结构中居于重要位置。目前,我国预算会计目标尚未建立,导致预算会计规范缺乏会计目标的指导”。在借鉴国外政府与非营利组织会计目标理论研究成果的基础上,李定清提出我国预算会计目标应由基本目标、特殊目标、一般目标和具体目标四个层次组成。①基本目标:一是适应国家宏观经济管理需要,二是反映政府有关单位的受托责任;②特殊目标:满足政府会计信息使用者和事业单位会计信息使用者的需要;③一般目标:是指会计信息的具体内容,应包括财务状况、收支结果和受托责任;④具体目标:是指预算会计报表的种类,即我国