



政府综合财务报告 制度研究

Research on Government System of Comprehensive
Financial Reporting

李霁友 著



科学出版社



政府综合财务报告 制度研究

Research on Government System of Comprehensive
Financial Reporting

李霁友 著

科学出版社

北 京

内 容 简 介

本书从理论、政策和技术层面探讨了我国建立政府综合财务报告制度的意义与作用、目标与路径、步骤与措施、愿景与展望等，对改革我国预算管理制度、政府会计制度和财务报告制度具有参考价值。本书共分十章，第一章到第三章主要阐述政府预算和政府财务报告的关系；第四章主要阐述美国政府财务报告及与中国的比较；第五章主要阐述建立综合财务报告制度的驱动因素；第六章到第八章主要阐述政府综合财务报告的主体范围、质量与目标，要素及其核算，现状及主要问题；第九章和第十章主要阐述政府综合财务报告制度的构建和展望。

本书适合财税人员，经济及综合类公务员，财政、金融投资、会计统计等财经专业高年级的本科生、研究生，高校和科研院所工商、经济和公共管理类教师和研究人員，以及对政府预算管理、财政和会计感兴趣的读者参考阅读。

图书在版编目(CIP)数据

政府综合财务报告制度研究 / 李霁友著. —北京: 科学出版社, 2016

ISBN 978-7-03-042564-5

I. 政… II. ①李… III. ①国家机构—财务管理—研究报告—财政制度—中国 IV. ①F812.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2014)第 272773 号

责任编辑: 魏如萍 王丹妮 / 责任校对: 徐榕榕

责任印制: 霍 兵 / 封面设计: 无极书装

科学出版社 出版

北京东黄城根北街 16 号

邮政编码: 100717

<http://www.sciencep.com>

中国科学院印刷厂 印刷

科学出版社发行 各地新华书店经销

*

2016 年 7 月第 一 版 开本: 720×1000 1/16

2016 年 7 月第一次印刷 印张: 16 1/2

字数: 285 000

定价: 89.00 元

(如有印装质量问题, 我社负责调换)

国家社科基金后期资助项目 出版说明

后期资助项目是国家社科基金项目主要类别之一，旨在鼓励广大人文社会科学工作者潜心治学，扎实研究，多出优秀成果，进一步发挥国家社科基金在繁荣发展哲学社会科学中的示范引导作用。后期资助项目主要资助已基本完成且尚未出版的人文社会科学基础研究的优秀学术成果，以资助学术专著为主，也资助少量学术价值较高的资料汇编和学术含量较高的工具书。为扩大后期资助项目的学术影响，促进成果转化，全国哲学社会科学规划办公室按照“统一设计、统一标识、统一版式、形成系列”的总体要求，组织出版国家社科基金后期资助项目成果。

全国哲学社会科学规划办公室
2014年7月

序言 什么是权责发生制政府 综合财务报告制度

2013年11月十八届三中全会通过的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》指出，要实施全面规范、公开透明的预算制度，建立跨年度预算平衡机制，建立权责发生制的政府综合财务报告制度。“十二五”规划也明确提出要“建立权责发生制政府综合财务报告制度”。十三五规划（2015年10月29日十八届五中全会通过）建议进一步要求建立健全有别于转变经济发展方式、形成全国统一市场、促进社会公平正义的现代财政制度。要“建立全面规范、公开透明预算制度，完善政府预算体系，实施跨年度预算平衡机制和中期财政规划管理”。那么，究竟什么是权责发生制政府综合财务报告制度？为什么要建立权责发生制政府综合财务报告制度？本书将做一些理论和实务方面的探讨。

一、综合财务报告制度的含义和特点

（1）综合财务报告是一种制度。所谓制度，是指要求成员共同遵守、按一定程序办事的规程，是节制人们行为的尺度，是行为的规则和方式，是人们在行为中所共同遵守的办事规程或行为准则，也是社会成员的行为规范或共同认可的模式。它具有系统、体系、体制、秩序、规律、方法等含义。如果说制度从宏观上偏重于制度体系、微观上偏重于具体规范的话，权责发生制政府综合财务报告制度则偏重于微观的具体规范。从会计与财务的角度看，它是政府会计规范特别是预算会计规范的组成部分；从财政与预算的角度看，它是财政管理制度特别是预算管理体制的重要内容，需要其他预算管理体制（如财政收支分类、政府集中采购、国库集中收付等）改革的配套。

任何个人、组织、社团，甚至包括政府都生存在特定的制度体系中，受其束缚、制约。政府财务报告制度就是对政府财政财务性资金及其运动进行确认、计量、记录和报告的规程、尺度、规则、准则等行为规范。政府的财政财务行为特别是具体报告方面要受到该制度的束缚、制约和控制，以便于做到“敢说敢做不逾规”。既然综合财务报告是一种制度，就

应该维护它的指导性和约束性、鞭策性和激励性、规范性和程序性、严肃性和可执行性等特点。

从实务层面上讲，制度作为一种共同遵守的法规章程，首先应该是“有法可依”。目前就编制权责发生制政府综合财务报告而言，财政部国库司从2010年起每年都发布相应的试编指南或试编办法，为各级政府、财政部门和其他相关部门遵循和参照提供了依据。其次应该是“有法必依”。有义务编制报告的一级政府、部门和单位必须根据试编办法和其他相关规定坚决执行，不打折扣。考虑到试编的复杂性和整体性，试编的报告暂时不对外公布，但考虑到它是我们以后推行这一制度的财务信息基础，各级部门和单位必须认真对待，查实各种财务统计数据，弄清各种报表的勾稽关系，分清各种会计报告的主体等。

制度是一种规则和规范，同时也属于观念、意识的范畴。一种制度要得以推行，必须让人们产生对这种制度共同的观念、意识和知识。可见，制度的推行必须加大对人们的宣传，培养人们对该制度共同的认知。如果公众对这种新的报告制度不了解，各级人大代表也习惯于认为政府的预算和决算收支报告就是政府的财务报告，政府部门和相关单位的财政财务人员也只习惯编制收支决算报告，新制度就无法建成。因此，政府和社会媒体应该对新制度加强宣传，形成人们的共识。财务报告制度是一种经济制度，是正式的、成文的、上升为国家意志的并受国家法律保护的规范。从根本上说，它是一种上层建筑的东西，它是为在社会上占主流的经济基础服务的，也是由该阶段的生产力水平所决定的。所以，在试编这种新的政府财务报告的时候，一方面要坚决执行，维护制度的严肃性和约束力；另一方面，要对在执行中遇到的问题及时总结，改进制度，以适应当前的、不久未来的生产力和生产关系。

(2) 综合财务报告制度是一种综合的财务报告制度。财务报表有时候也称做会计报表。不同的财务报表和报表附注及说明，构成了一个会计主体的财务报告（体系）。一般地讲，政府预算会计主要是指对政府预算资金收支的执行情况进行确认、计量、记录和报告的会计理论和实务，而政府会计主要是对政府性资金及其运动的情况进行确认、计量、记录和报告的会计理论和实务。在我国相当长一段时间里，政府预算会计就意味着政府会计，其核算的内容主要是政府预算收支的情况和预算收支活动所形成的资产负债及净资产的情况。决算报表就是财务报表，决算报告就是财务报告。各部门的决算报表体现为各类收支表，如收入支出决算总表、收入支出决算表、各类收支明细表和资产负债简表等。各级政府的决算报表基

本就是本级政府各部门的决算报表和下级政府的决算报表的汇总报表，是汇总报表或者联合报表，而不是综合报表或者合并报表。

其实，政府会计不仅要反映政府预算的收支情况、收入费用情况，以便反映政府的运营成本和运营绩效，还要反映政府所掌握和控制的经济资源，以及所承担的现实负债和或有偿付义务，以便评价政府承担受托责任的持续性；不仅要提供部门和单位（基金）的报表，还要提供政府层面综合或合并的报表。那么，什么是综合报表或者合并报表呢？这里有必要简单地解释一下。

假设一级政府下面只有两个部门，即 A 部门和 B 部门，没有下一级政府。两个部门分别获得政府的拨款收入 100 万元，在政府运营期间，A 部门借给 B 部门 20 万元，这时候两个部门的财务状况发生了变化。

A 的财务状况简单表示如表 1 所示。

表 1 A 的财务状况（单位：万元）

资金的运用		资金的来源	
现金	80	拨入经费	100
投资（债权性投资）	20		
运用合计：	100	来源合计：	100

B 的财务状况简单表示如表 2 所示。

表 2 B 的财务状况（单位：万元）

资金的运用		资金的来源	
现金	120	拨入经费	100
		应付借款	20
运用合计：	120	来源合计：	120

如果我们只是简单地把 A 部门和 B 部门的财务状况汇总或者联合一下，政府层面便会多出 20 万元的资产，会计上称之为资产虚增。只有把 B 部门 20 万元的应付借款和 A 部门 20 万元的债权性投资进行抵销，才可能真实地反映政府层面所掌握和控制的经济资源。同一级政府各部门之间和政府之间可能存在着复杂的借贷、买卖、拨付拨入、调入调出和投资被投资等经济关系，如果报表只是简单地汇总而不是综合，将无法反映政府真实的财政财务状况和运营结果。目前的报表综合至少包括三个方面的内容：第一，要在报表层面调整核算基础，由收付实现制改为权责发生制；第二，要调整、抵销和合并同一级政府下面不同记账主体的经济业务往来；第三，要包括政府经济层面和财政统计等方面的信息。

所谓调整，主要是把根据收付实现制基础记录的经济业务和事项调整为根据权责发生制基础来记录。所谓抵销，是对同一级政府各部门单位之间和不同政府间存在资金来往和其他经济业务往来导致虚增资产、负债或净资产的项目予以抵销，以反映政府资金及其运动的真实情况。所谓合并，就是对调整和抵销后的项目分类做最后汇总。

事实上，制度包含着社会价值，其运行反映了一个社会的秩序，作为一种上层建筑的东西，它对经济基础和生产力起着巨大的反作用。实践证明，传统的预算会计编制的财务报告，无法真实、全面、完整地反映我国政府性资金及其运动。我们必须对其改革，使之成为能满足公众受托责任、以建立服务型绩效型政府为目标的现代政府会计和财务报告制度。

(3) 综合财务报告制度是一种政府的财务报告制度。说它是一种政府的财务报告制度而不是企业、个体和非营利组织的财务报告制度，是因为综合财务报告制度涉及政府性资金或者政府报告主体与非政府性资金或非政府报告主体的边际问题。那么，哪些会计主体是政府财务报告主体，应该纳入政府综合财务报告当中？在我国，从理论上讲，凡是在行政上与政府具有隶属关系的行政事业单位，以及在经济上与政府具有财政缴款和拨款关系的国有、国有控股和国有参股的企业，均属于政府会计主体和综合报告的合并主体。但从会计实务上讲，考虑到我国各个主体在经济和行政隶属关系上的复杂性、工作量过于庞大、经济信息不易获取等情况，扩大会计主体有一个循序渐进的过程。我们不能走要么仅满足于目前的预算会计，主要以公共财政和政府性基金的收支主体作为报告主体，要么过于理想化，把政府行政事业单位和国有、国有控股和国有参股的企业均纳入报告主体的极端。概括地讲，一项成熟的制度有三个层面，即属于精神层面的共同习惯道德的非正式约束、属于行为规范法律法规层面的正式约束、属于鼓励或者限制禁止层面的实施保障机制。从我国建立权责发生制政府综合财务报告制度的推行进程来看，精神层面还需要加大宣传培训的力度；规范层面还处于试编阶段，需要政府预算制度、政府会计制度的配合；保障机制层面还不够，需要政府出台具体的奖惩措施。

(4) 综合财务报告制度是一种会计制度。说它是一种会计制度涉及两个方面的内容：第一，财务报告是财务会计反映的重要步骤。从会计循环的角度看，会计核算分确认、计量、记录和报告（含披露）四个步骤。报告是确认、计量和记录的延续，也是财会工作的“最终产品”。通过财务报告公众可以了解政府的财政财务状况、运营结果、现金流量和预算收支执行等情况。第二，这种政府财务报告是以权责发生制为基础编制的。所

谓权责，就是依照法律或契约而产生的权利和责任。从发生的时点看；如果是政府主体对资源拥有或控制的权利，应确认为资产；如果是政府主体对系统外的一项现时责任，应确认为负债。从发生的时段看，如果是政府主体收取酬金或已经拥有了获取报酬的权利，是经济利益的流入，应确认为收入；如果是政府主体为了赚取收入而发生的代价，而且这种经济利益已经流出系统，应确认为费用。政府财务报告编制的基础要求与会计核算基础应保持一致，以避免大量的账务调整工作。

二、建立综合财务报告制度的背景和理由

希腊和冰岛等国家面临破产，美国和日本等国的个别地方政府申请破产保护，无不与政府债务不透明，政府财务报告不全面、不完整有密切关系。西方发达国家要求编制权责发生制政府综合财务报告的原因包括：第一，新公共管理运动的目的是要提高公共管理效率和公共资源使用效益。政府综合财务报告有利于提高财政透明度，为公众提供更多、质量更好的政府财政财务信息。第二，有利于改善政府绩效管理。许多国家公共服务的范围与规模不断扩张，社会福利制度成本日益上升，而各国经济水平相对不高，税收的增长受到限制，国家财政收支不平衡，导致通货膨胀率不断攀升，公债和赤字规模也日渐扩大，投资和就业受到冲击与影响，经济和社会的稳定和发展遭遇挑战。在这种形势下，公众对政府的绩效管理产生了质疑，要求政府改善绩效，而政府综合财务报告是充分反映政府的运营成本、运营绩效的重要手段。第三，要改进传统的社会保障制度特别是养老金制度，使政府各项隐性成本显性化，同时要改进政府与私人之间的债权债务关系，理顺各级政府之间的财政资源分配关系，使各级政府承担其应承担的责任，均需要综合财务报告提供基本的信息支持。

从全球视角看，金融危机和财政赤字是内在动力，预防腐败和增强政府公共受托责任是重要推力，公众知情权是外在压力，信息技术是不可或缺的支撑力，这些因素共同推进了政府会计和财务报告制度的改革。从国际背景来看，西方政府的财政危机、信任危机迫使它们改进预算管理方法和记录预算管理的政府会计制度，以提高政府的治理效率。全球经济一体化和信息技术的发展，为新政府会计改革提供了外部环境和技术支持。对于发展中国家来说，权责发生制政府综合财务报告，能够更好地反映一国政府的财政财务活动情况，是政府财政统计必不可少的工具。综合报告有助于全面反映政府对内、对外的各种经济流量与存量，有利于控制政府的财政风险。例如，传统的现金收付制财务报告不能反映一国政府的对外负

债、外汇储备等情况，而由于权责发生制政府综合财务报告引入了政府财政统计等其他经济社会信息，形成了与其他宏观、微观经济核算体系的协调与联系，能有效监测政府的对内、对外的债务风险。

从我国的情况看，一方面，由于长期受到计划经济的影响，“大市场，小政府”的社会格局还未能形成，政府机构臃肿、效率低下、腐败滋生的现象仍然存在，“三公经费”居高不下；另一方面，从1998年开始的预算支出管理推出后，公众对政府财政财务的可控性、透明性、服务性和可参与性的要求越来越高。特别是近年来，政府进行了投融资改革，私人资本可以参与公共领域，公众对政府会计信息有了更高的要求，如要求提供成本信息、按公允会计原则披露政府的或有负债和隐性负债、告示社保资金的状况和风险、建立养老金会计制度等。这些问题及其解决，要求我们建立高质量的政府综合财务报告制度。

国外的实践证明，权责发生制政府综合财务报告制度能够计量政府运营成本，提高预算管理的绩效，较好解决政府行为的持续能力问题，提高政府防范财政风险的能力。具体说来，我国建立政府综合财务报告制度的理由包括以下四个方面。

(1) 西方政府会计改革，为我国建立新型的会计和财务报告制度提供了借鉴。西方新公共管理运动，要求政府引入企业的管理方法和企业的会计制度来核算政府成本，提高其运营绩效，为纠正政府财政财务作弊提供了一个重要的参照系，秉着“它山之石，可以攻玉”的精神，我们完全可以采用。同时，我国市场经济的发展、公共财政预算体系的逐步完善、电子信息技术的迅猛发展和企业会计准则的制定与有效执行，无不为我们建立新的政府会计制度提供了有利条件。

(2) 政府巨大的财政压力要求进一步提高财政资金的使用效率。2008年以来，由于受到全球金融危机的影响，我国中央财政收入大幅下降，而为了刺激经济，实施积极的财政政策，扩大公共投资，财政支出大幅度上升，这要求政府在提高财政效率方面出台新的制度和政策。而近年来的审计风暴，揭露了国家从中央各部委到地方各级政府的财政财务问题，有些部门和地方侵占、挪用、浪费财政资金几近猖獗，“三公经费”和“小金库”问题屡禁不止。预算管理体系和政府会计制度在资金控制和内控管理方面的缺陷，是建立政府综合财务报告制度的重要原因之一。

因此，建立讲究资金效率、能够全面反映政府财政状况及治理效果、以权责发生制为基础的政府综合财务报告制度，成为国家新时期配套预算改革、提高财政效率的重要举措。

(3) 公众对政府财政财务信息的需求在增加。随着我国国民经济的发展，民主政治的推进和公民受教育程度的提高，公众对政府财政财务信息的知情权在提高。

(4) 政府综合财务报告制度是整体推进财税体制改革和提高国家治理能力的需要。政府综合财务报告既能提供政府经济资源的流量信息，也能提供存量信息；既能提供财务信息，也能提供有关政府的社会经济信息。这些信息有利于建立政府跨年度预算平衡机制，从而减少年度预算对资源的浪费，节约政府行政成本，提高运行效率。从国家治理的角度看，财政是国家治理的基础和全面深化改革的支撑，国库集中收付制度、国库单一账户体系、政府收支分类改革、部门预算改革、政府财政财务信息公开条例的制定和执行，无不要求政府会计和财务报告制度做出重大调整和改革。

编制政府综合财务报告是加快政府会计改革、提升政府财务管理水平、推进国家治理体系和治理能力现代化的一项重要改革。从根本上讲，建立高质量的政府财务报告制度是全面深化改革，解决政治、经济和社会生活中深层次问题的重要途径。社会公众也希望通过综合财务报告全面反映政府的财政财务信息，增加财政透明度，进一步明确政府的公众受托责任。建立权责发生制政府综合财务报告制度，既是全面深化财税体制改革的必然要求，也是夯实国家治理体系、实现国家治理能力现代化和推进国家发展战略的重要基础。

目 录

第一章 政府预算与政府财务报告..... 1

第一节 政府预算与核算..... 1

第二节 我国政府预算体系及其平衡..... 5

第三节 全口径预算和预算透明度 21

第四节 预算执行与财务报告 28

第二章 政府财务报告和预算编制的核算基础 33

第一节 收付实现制及其修正 33

第二节 权责发生制及其修正 42

第三节 对不同核算基础的比较 52

第四节 收付实现制预算 58

第五节 权责发生制预算 63

第六节 对不同预算基础的比较 71

第七节 政治经济对核算与预算基础的影响 77

第三章 政府预算流程与政府财务报告 81

第一节 政府预算流程 81

第二节 政府预算流程与财务报告编制的关系 89

第四章 美国政府财务报告及与中国的比较 91

第一节 美国政府财务报告的一般原理及与中国的比较 91

第二节 美国州和地方政府财务报告及与中国的比较 96

第三节 美国联邦政府财务报告及与中国的比较 98

第四节 美国政府财务报告编制及与中国的比较..... 102

第五章 建立政府综合财务报告制度的驱动因素..... 108

第一节 新公共管理理论..... 108

第二节 公众受托责任..... 112

第三节 市场对资源配置起决定性作用..... 116

第六章 政府综合财务报告的主体范围、质量与目标..... 119

第一节 报告主体的界定..... 119

第二节 政府性资产的界定..... 125

第三节	政府性负债的界定	130
第四节	报告主体的现状及改进	144
第五节	综合财务报告质量特征与目标	146
第七章	政府综合财务报告要素及其核算	157
第一节	报告要素的定义	157
第二节	报告要素的确认与计量	158
第三节	报告要素的计量模式和科目设计	164
第八章	我国政府财务报告现状和试行编制综合财务报告的主要问题	169
第一节	我国政府财务报告现状	169
第二节	试行编制综合财务报告的主要规定	185
第三节	试行编制综合财务报告存在的主要问题	191
第四节	试行编制综合财务报告的改进方法	194
第九章	政府综合财务报告制度的构建	199
第一节	建立政府综合财务报告制度的意义	199
第二节	西方政府会计及财务报告改革和启示	207
第三节	构建政府综合财务报告制度的主要措施和内容	213
第十章	政府综合财务报告制度的展望	234
第一节	建立权责发生制的政府预算	234
第二节	建立全口径、高透明、多目标的政府会计	236
第三节	建立“三位一体”的政府综合财务报告	238
参考文献		244
相关法律法规		248

第一章 政府预算与政府财务报告

本章分四节，第一节主要阐述政府预算与核算的关系，第二节主要阐述目前我国的政府“四本预算”^①体系及其平衡，第三节主要阐述全口径预算和预算透明度的定义及范围等，第四节阐述了预算执行与财务报告。

第一节 政府预算与核算

政府预算是指经法定程序审核批准的具有法律效力的政府年度财政收支计划，是一个政权对某一期间财政收支活动和财务管理活动的一种规划，是各级政府、公共部门依法编制并经法定程序审核批准而成立的包括财政收支在内的政府年度财力配置安排，是经过法定程序审批的一个国家各级政府预算的总和。它是国家集中和分配政府资金的手段，是实行国家民主管理的重要形式，也是立法机关评价政府受托责任的依据。

政府预算，是国家机器运转的物质基础和财政宏观调控的重要手段。预算收入是国家履行其公共职能的物质基础；预算支出是实现其政治功能的重要体现。分税制是我国目前预算管理的主要特征，由于中央与地方共享税的存在，我国的分税制属于不完全分税制。

在我国，政府预算分中央政府预算和地方政府预算。其中，中央政府预算包括本级各部门预算和直属企业财务收支计划等；地方政府预算包括省级预算、地区级预算、县级预算和乡镇级预算四级。政府预算有经常性预算和资本性预算之分，政府预算实行复式预算。

政府预算原则一般具有可靠性、分类性、稳妥性、重点性、透明性、法规性、集中性、完整性、公开性、绩效性、真实性、年度性、统一性、全面性、一致性、严格性、平衡性和审计性等特点。公共财政预算具有资

^① 目前财政部的提法如下：进一步完善公共财政预算，全面推进国有资本经营预算，全面编制中央和地方政府性基金预算，认真编制社会保险基金预算，待条件成熟时，研究逐步过渡到编制社会保障预算。也就是说，目前各级政府的“四本预算”，是由前三项预算和社会保险基金预算构成，即社会保险基金预算将由社会保障预算取代。相对而言，社会保障除了正常的社会保险部分，还包括社会救助等内容。所谓的“四本预算”主要是指公共财政预算、政府性基金预算、国有资本经营预算和社会保险基金预算。

源配置、收入分配、调控经济和监督管理等职能。

预算具有硬约束力，不得随意和非法调整。传统的年度预算收支分平衡、赤字和结余三种状态，出现赤字意味着当年的支出超过收入，弥补的方法包括动用历年结余、增加税收、超经济发行货币、发行公债以及设立稳定基金(把当年超收的收入设立预算稳定调节基金，专门用以弥补短收年份预算执行收支缺口)。

目前，发行公债和设立稳定基金是我国政府应对财政赤字的主要措施。特别是发行公债，具有反经济周期、平衡财政、提供投融资工具、抑制通货膨胀、能与货币政策相配合等特点。政府预算收支的出纳机构是各级国库，我国实行人民银行经理国库制度。目前，我国要求政府实行集中采购和集中收付制度，为此国家建立了国库单一账户，以保证国库制度得以执行，满足合规性的要求。但是，我国在预算编制、预算执行和决算(预算执行结果的总结)中都以收付实现制为基础，在全面披露政府财政财务信息方面存在很大的局限性。

预算包含预算编制、审查与批准、执行与调整、决算与评价等环节，而核算是政府对政府性资金运动的确认、计量、记录和报告。政府预算的执行与调整是通过政府核算来反映的，是对政府预算的执行结果的总结，即决算是通过政府(预算)财务报告来体现的。从本质上看，政府性资金预算(执行)和核算(反映)的关系是客观内容与主观形式的关系。内容决定形式，形式反作用于内容。

政府预算和政府核算(会计)均能为国家的公共管理提供基础性信息，二者紧密联系同时又各有特点。从我国目前的情况看，政府预算的编制其实就是政府财政性资金收支计划的编排；预算执行阶段就是通过会计对以现金收支为主的政府交易事项的记录过程；预算执行结果即决算就是根据会计凭证、账簿等会计资料编制政府财务报告的过程。

良好的政府会计能够为编制预算提供许多有用的财务信息，可以说，政府会计是预算管理的基础。特别是在权责发生制基础上，会计能够提供更加充分的、有用的信息，包括政府的各种资产，如固定资产、投资、存货等，也包括政府的各种债务。这些信息是采用“零基法”编制部门预算的重要依据。如果以“产出法”编制预算，在权责发生制基础上，会计还能提供有关成本及绩效考核的指标。

财政预算，作为政府性资金活动的计划与执行，必然要通过会计信息形式或财务报告形式来加以记录和反映，只有通过与时俱进的会计形式才可能客观、公正地描述市场经济状况下的政府性资金及其运动。从这个角

度来看,财政资金及其运动是内容,记录和反映财政资金运动的政府会计是形式,政府会计和财务制度改革要为财政这个内容的发展服务。

事实上,会计不仅仅是一项技术,更是反映政府财政资金运动的一种手段,如果会计不能正确地反映内容,甚至扭曲了财政资金的实际运动,将会对整个包括财政政策在内的宏观经济政策的制定、执行和反馈带来负面影响。可见,在全面深化改革的新时期,改革政府会计制度、建立政府财务报告制度具有极其重大的现实意义。

政府预算和政府核算(会计)的交叉关系表现为:一方面,政府预算包括预算编制、批准、执行、决算和监督等程序,政府预算资金的收入、支出和结余等执行程序是会计核算的重要内容;另一方面,政府会计除了核算预算的收支执行等资金流量外,还要核算政府资金存量,披露表外信息,编制各项报表特别是政府综合财务报告。

会计的功能在于对财政年度的预算控制和预算执行情况的考察。目前,我国的预算、会计核算和财务报告(决算)均以收付实现制为基础,同时试行编制权责发生制政府综合财务报告。

根据“一级政权、一级预算”原则,目前我国分别设立中央、省、市、县和乡五级政府的财政总预算会计,同时对各级政府下属的预算行政事业单位分别设置行政单位会计和事业单位会计。为了方便缴拨款,每一级政府又将预算单位分三个层次,即一级预算单位(主管会计单位)、二级预算单位(二级会计单位)和三级预算单位(基层会计单位)。在拨款关系上,政府总预算对应一级预算单位财政拨款,一级预算单位对应二级预算单位拨款,二级预算单位对应三级预算单位拨款。在缴款关系上,三级预算单位对应二级预算单位缴款,二级预算单位对应一级预算单位缴款,一级预算单位对应一级政府缴款。

政府会计,是指用于确认计量和报告政府组织为社会公众和经济组织提供的公共产品的财务活动,以及政府受托责任履行情况的专门会计。在我国,政府会计主要由财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计三个板块组成。财政总预算会计是指各级政府财政部门核算、反映、监督政府预算执行和财政周转金等各项财政性资金活动的专门会计。行政单位会计是指各级行政机关和实行行政财务管理的其他机关(包括各级权力机关、审判机关和检察机关)、政党及人民团体核算和监督本单位财务活动情况及结果的专门会计。事业单位会计是指各类事业单位核算和监督本单位财务活动情况及结果的专门会计。国有事业单位从国家机构建制和经费领报关系看,也是该级政府的预算单位。

在我国，政府预算单位和政府企事业单位至今还没有严格的界定，一般包括中央政府机构、地方政府机构及相应的政府主体(如机构、团体、委员会和企业)、政府拥有或控制的实体(如国有企业和国有金融机构)。政府预算一般分为预算收入和预算支出两部分。我国财政预算收入主要包括税收收入、社会保险基金收入、非税收入、贷款转贷回收本金收入、债务收入和转移性收入等。目前，我国中央与地方政府的财政收入主要来源如表 1-1 所示。

表 1-1 我国中央与地方政府的财政收入主要来源

财政收入	主要来源
中央固定收入	关税，海关代征消费税和增值税。消费税，铁道部门、各银行总行、各保险公司总公司等集中缴纳的收入(包括营业税、利润和城市维护建设税)，未纳入共享范围的中央企业所得税、中央企业上交的利润等
中央与地方共享收入	增值税，中央分享 75%，地方分享 25%；纳入共享范围的企业所得税和个人所得税，中央分享 60%，地方分享 40%；资源税，按不同的资源品种划分，海洋石油资源税为中央收入，其余资源税为地方收入；证券交易印花税，中央分享 97%，上海、深圳分享 3%
地方固定收入	营业税(不含铁道部门、各银行总行、各保险公司总公司集中缴纳的营业税)，地方企业上缴利润，城镇土地使用税，城市维护建设税(不含铁道部门、各银行总行、各保险公司总公司集中缴纳的部分)，房产税，车船税，印花税(不含证券交易印花税)，耕地占用税，契税，烟叶税，土地增值税，国有土地有偿使用收入等

资料来源：财政部，中国财政基本情况(2011 年)，北京：经济科学出版社，2012

我国财政预算支出主要包括一般公共服务、外交、国防、公共安全、教育、科学技术、文化体育与传媒、社会保险基金支出、国债还本付息支出等 25 项。目前，我国中央与地方政府的主要财政支出如表 1-2 所示。

表 1-2 我国中央与地方政府的主要财政支出

财政支出	包含内容
中央财政支出	国防、武警经费，外交支出，中央级行政管理费，中央统管的基本建设投资，中央直属企业的技术改造和新产品试制费，地质勘探费，中央安排的农业支出，中央负担的国内外债务的还本付息支出，以及中央负担的公检法支出和文化、教育、卫生、科学等各项事业费支出
地方财政支出	地方行政管理费，公检法经费，民兵事业费，地方统筹安排的基本建设投资，地方企业的改造和新产品试制经费，地方安排的农业支出，城市维护和建设经费，地方文化、教育、卫生等各项事业费以及其他支出

资料来源：财政部，中国财政基本情况(2011 年)，北京：经济科学出版社，2012

目前我国政府预算和核算存在的主要不足如下：一是政府性资金预算的范围较窄，且有些纳入预算范围的资金没有受到严格的审查和监管；二是核算仍然坚持以收付实现制为基础，只能记录和报告政府性资金的流