



政府会计建设研究十年

——我们的观点演进

赵西卜 王建英 王彦 ◎著



中国财政经济出版社

政府会计建设研究十年

——我们的观点演进

赵西卜 王建英 王彦 著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

政府会计建设研究十年/赵西卜, 王建英, 王彦著. —北京: 中国财政经济出版社, 2016. 3

ISBN 978 - 7 - 5095 - 6578 - 0

I. ①政… II. ①赵…②王…③王… III. ①预算会计 - 研究 - 中国 IV. ①F812. 3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2015) 第 309955 号

责任编辑: 张若丹等

责任校对: 刘 靖

封面设计: 刘宏伟

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://ckfz.cfeph.cn>

E-mail: ckfz@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

营销中心电话: 010 - 88190406 北京财经书店电话: 010 - 64033436、84041336

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

880 × 1230 毫米 32 开 21 印张 578 000 字

2016 年 3 月第 1 版 2016 年 3 月北京第 1 次印刷

印数: 1—3 060 定价: 50.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 6578 - 0/F · 5293

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

质量投诉电话: 010 - 88190744

打击盗版举报热线: 010 - 88190492, QQ: 634579818

前 言

1997年，我们有幸深度参与了事业单位会计改革，并深深体会到事业单位会计的复杂程度远超过原有的想象。自那时起，在以企业会计准则为主攻方向的同时，我们对事业单位会计有了浓厚的兴趣。2003年作为课题主持人，我承担了财政部会计准则委员会的重点课题“政府会计的概念框架”，开始了政府会计研究之路。自2003年起，我和我的同事王彦老师、王建英老师自发组成了中国人民大学政府会计研究小组（以下简称研究小组），由王彦老师统领，王建英老师和我作为主要成员，采用团队形式对政府会计进行深入研究。组成这个团队，一是形成研究合力，以多角度专攻政府会计中的一个具体难题，二是在现有政府会计实务基础上充分借鉴吸收企业会计改革和国际政府会计改革的成功经验。团队式研究使我们受益颇多。

全国预算与会计研究会作为一级专业学术团体，每年都配合财政部相关部门的中心工作，围绕财政部各年重点工作任务开展相关课题研究。作为全国预算与会计研究会的分支机构，北京市预算会计研究会每年承接全国预算与会计研究会的研究课题。我们这个研究小组，每年配合北京市财政局及北京市预算会计研究会的研究任务开展相应的课题研究。十余年来，研究小组在北京市预算会计研究会、北京市财政局的积极支持和配合下，开展了以实际调研为基础的多项课题攻关，对诸如政府会计准则体系、管理模式、会计要素、会计主体、权责发生制、国有资本、固定资产及基础设施、政府负债、政府财务报告、财务报告分析利用等问题进行专题研究。

有些研究报告还得到了财政部相关领导的批示和认同。

2014年12月，国务院发布《关于批转财政部权责发生制政府综合财务报告制度改革方案的通知》，明确要求建立全面反映政府资产负债、收入费用、运行成本、现金流量等财务信息的权责发生制政府综合财务报告制度。《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》（以下简称《方案》）作为落实《中华人民共和国预算法》和《国务院关于深化预算管理制度改革的决定》（国发〔2014〕45号）、推进国家治理体系和治理能力现代化的重要举措，确定了建设中国现代化政府会计制度的目标、任务、原则、方法、内容、实施步骤和措施保障等，是建设中国现代化政府会计制度的纲领。该《方案》既是中国政府会计改革的方向和目标，也是建设中国政府会计的实施路径和具体方法。该文件的发布使我们备受鼓舞！经过长达数十年的政府会计研究论证，中国政府会计的实质性改革终于到来了！毫不夸张地说，《方案》已成为中国政府会计实质性改革的里程碑！

落实中国现代化政府会计制度，其核心内容就是通过政府会计准则规范政府会计行为，为国家治理现代化提供有助于评价政府受托责任和决策有用所必需的会计信息。如果说1992年的企业会计改革是助推中国经济发展的革命性变革，是在国际经济一体化局势下的被动式改革，那么，2014年开始的中国政府会计改革则是在推进中国国家治理中的自我革命。这次会计改革必将大大加快从国家管理到国家治理的革命性转变。

回顾十多年的研究历程和研究成果，我们感到有小小的成就感，更有要为中国政府会计建设贡献力量的自信心、责任感和使命感。在此，我谨代表中国人民大学政府会计研究小组，向为我们提供政府会计研究机会、提供政府会计改革思想和研究成果的各位领导、同仁和朋友表示诚挚的谢意，向为研究小组提供调研协助和条件支持的政府基层单位表示衷心感谢！

为便于有志于参与中国政府会计变革的同仁进行相关问题的研究和讨论，我们特将十余年来对中国政府会计研究的过程和点滴体

会出版。需要说明的是，在研究过程中，我们不断根据实际调研情况对以往的观点和方法进行修正和完善，现有的观点也不是我们最终的定论，还会在不断调研、学习和讨论中修正和补充。也正因为如此，我们把本书命名为《政府会计建设研究十年——我们的观点演进》，各年研究成果保留原样。

2005 年至今，研究小组在对政府事业单位、政府行政单位和财政部门、相关国有企业，以及地方人民代表大会办事机构、政府信用评级机构等进行广泛调研基础上，完成了政府会计方面的研究课题二十余项，本书正是这些研究成果的集中展示。在课题研究中，中央财经大学李晓梅副教授、北京市教育局陶春梅博士、北京工商大学陈珂教授、北京市预算与会计研究会聂宝玲同志和高笑莲同志、北京市财政局马晓薇同志，以及北京市相关区县财政局同志深度参与了课题的拟定和内容讨论并对课题研究内容和观点提出了中肯的意见和建议，在此表示衷心感谢。特别需要感谢时任《预算管理与会计》杂志总编的汪雁题先生，汪老从课题设计到稿件撰写投入了大量精力，指导课题组高质量完成了 2005 ~ 2010 年的各项课题研究。限于世界银行中国经济改革的实施（技援五期）中国政府会计管理与改革战略框架研究项目“建立政府会计准则体系研究”（项目主持人赵西卜）和“政府会计制度体系研究”（项目主持人王彦）的知识产权归属问题，未能将这两个课题的研究报告收入本书；2009 年完成的国家社会科学基金项目“公共财政体系中政府会计建设研究”（20090674，项目主持人赵西卜），由北京市社会科学理论著作出版基金资助并由中国人民大学出版社于 2012 年 7 月出版发行，其内容不再收入本书；2013 年财政部、科学技术部课题“科学事业单位财务制度修订”和“科学事业单位会计制度修订”（项目主持人赵西卜），以及 2013 年完成的财政部“行政单位会计制度设计”（项目主持人王彦）和 2015 年完成的“财政总预算会计制度设计”（项目主持人王彦）等制度性研究成果，已经公布实施，不再收入本书；2012 年完成的财政部课题“国际公共部门会计准则委员会对政府会计最新研究成果的借鉴”（项目主持人赵西

卜)以翻译和归纳借鉴为主,限于篇幅也未收入本书。我们将一如既往地在中国政府会计建设道路上不断前进,力争拿出更多更好的研究成果,为中国政府会计的建设和发展贡献我们的微薄之力。

本书由中国财政经济出版社出版发行,在此,向中国财政经济出版社表示衷心感谢!中国财政经济出版社会计分社副社长樊清玉女士为本书出版做了大量辛勤工作,在此向她表示我们的诚挚谢意!

本书观点仅是研究小组的一些不成熟看法,而且在深入研究中不断对已有观点进行了修正和完善。尽管这些观点和建议性做法多数被已经正式发布执行的政府会计基本准则及政府总预算会计制度、行政单位会计制度和事业单位会计准则等所采纳或认可,但时至今日,这些观点也远未达到权威观点的水平。也正因为如此,才有出版本书的必要。希望本书所载内容和观点能够引起业界同仁关注,并请对我们的观点、看法等提出宝贵意见和建议,大家群策群力,共同研究,为中国政府会计的健康发展作出新的更大贡献。

恳请同仁和读者批评斧正。

赵西卜

2016年2月于中国人民大学明德商学楼

目 录

2005 年《政府会计的概念框架》	1
第一部分 主要观点归纳	1
第二部分 研究报告全文	3
第三部分 政府会计准则第×号——基本准则（建议稿） ...	41
2005 年《建立中国政府会计准则体系的研究》	49
第一部分 主要观点归纳	49
第二部分 研究报告全文	81
2006 年《政府会计管理模式研究》	108
第一部分 主要观点归纳	108
第二部分 研究报告全文	121
第三部分 政府会计信息有用性及需求情况调查报告	156
2007 年《政府会计要素确认和计量研究》	173
第一部分 主要观点归纳	173
第二部分 研究报告全文	184
第三部分 政府会计要素确认情况调研报告	227
2008 年《政府财务报告体系建设问题研究》	245
第一部分 主要内容归纳	245
第二部分 研究报告全文	262
第三部分 ××市政府国有资产的会计核算与 财务报告研究	306

2009 年《政府会计规范模式及相关内容设计》	327
2009 年《政府会计中的权责发生制改革研究》	338
2009 年《政府会计主体范围研究》	351
2010 年《政府预算会计与财务会计结合问题研究》	371
2010 年《政府综合会计报告中的国有资本信息披露研究》 ...	399
第一部分 主要观点归纳	399
第二部分 研究报告全文	417
2011 年《政府财务报告编制的研究》	450
第一部分 研究报告全文	450
第二部分 基于调研基础的 × × 市政府性非营利企业的划分 标准	486
2012 年《政府对外投资的核算报告问题研究》	489
2012 年《政府固定资产核算与报告问题研究》	498
2013 年《政府负债核算与报告研究》	525
2014 年《政府财务报告分析和政府养老金负债研究》	562
第一部分 研究报告全文	562
第二部分 × × 市 2013 年财政供养人员养老金负债测算方法 说明	616
第三部分 政府存量债务会计核算设想	623
2015 年《政府综合财务报告应用体系研究》	630
第一部分 主要观点归纳	630
第二部分 研究报告全文	640

「2005 年」

第一部分 主要观点归纳

我国的政府会计是以政府为会计核算主体，反映政府各业务活动中的财政资金收支和运用效果，对政府预算执行情况和财务状况进行记录、计量、核算和报告，以向政府内部提供其进行宏观决策和制定相关政策所需要的会计信息为主要目的的专门会计，是进行财政资金管理的的重要手段。

二、政府会计的对象

① 本课题为财政部会计准则委员会重大课题，课题负责人为赵西卜，执笔人为赵西卜、王彦。

径政府预算；（2）财政支出形成的资本金；（3）政府债务的发生和偿还；（4）政府债权的发生和收回；（5）预算单位的全部财务活动情况；（6）属于与政府预算紧密相联的税收征缴、国库缴拨、政府代管性质的社会保障基金及住房公积金等；（7）暂时不对国家文化资产、土地资源以及矿藏等进行核算和报告。

三、政府会计的适用范围

我国政府会计的范围应包括政府机构、组织和所有国有事业单位，而且要涵盖原来预算会计体系中的财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计。政府企业不纳入政府会计范围之内，但政府对国有企业的投资产权应纳入政府会计的报告范围。

四、政府会计目标

我国的政府会计在满足政府会计信息使用者方面，未来很长时间内，以满足政府部门自己的需要为近期目标的模式不会发生根本性改变。内部使用的需要主要表现为：财政部门用于监督预算执行和进行预算决策；政府机关用于掌握预算情况和执行结果；税务部门用于有效安排税务管理和决策；立法机关用于监督政府部门的职能履行、预算执行和预算安排；人民代表大会需要预算执行情况的必要信息等。

为满足以上信息使用者的需要，政府会计（报告）目标可以细化为三个方面：（1）反映报告中央和地方政府预算收支执行情况，提供相关的有用信息；（2）全面真实反映政府财务状况的相关信息；（3）反映政府受托责任履行情况的重要信息。

五、政府会计假设

政府会计基本前提应包括四个方面：会计主体、持续运作、会计分期和货币计量。这些名称与企业会计的假设一致，但在具体含义上却差别很大。

会计主体多样（基金、单位、部门），持续运作可多角度理解（有明确期限的基金、无明确期限的基金、单位），会计分期有多种形式（公历制、特殊要求、基金存续期），货币计量（需要大量辅以非价值指标）。

六、政府会计的信息质量特征

政府会计的信息质量特征包括真实性、及时性、相关性、可比性、一贯性、限制性、实质重于形式、收付实现制和权责发生制、配比、明晰性、全面性和重要性 12 项。

七、政府会计的核算基础

一般经济活动采用收付实现制核算基础，期末预算执行的个别项目采用权责发生制核算基础，某些经济活动采用收付实现制和权责发生制双核算基础，需要进行绩效评估的项目或经营活动要求采用权责发生制核算基础。

八、政府会计要素

设置三个层面的会计要素：政府预算报告层面的会计要素包括预算收入、预算支出和预算结余；政府财务状况报告层面的会计要素包括资产、负债和基金产权（净资产）；绩效报告层面的会计要素包括收入和支出。

九、政府财务报告

财务报告应当包括报表、报表附注和文字说明。

主要会计报表有：财政预算执行情况表（包括预算收入、预算支出和预算结余）；部门预算执行情况表（包括预算收入、预算支出和预算结余）；资产负债表（包括资产、负债和净资产）；收入支出表（列示收入类项目、支出类项目和净损益项目）；基金报表（主表包括基金资产负债表、基金收入支出表，并将基金产权变动表作为附表）。

第二部分 研究报告全文

我国预算会计经过了近 60 年的发展，从最初的以反映预算资金收付为主要目的的会计模式发展到以反映资金收付和反映预算资金运行结果并重的预算会计模式。尤其是 20 世纪 90 年代末开始的预算会计改革，适应当时的预算管理要求，实行了以“一则三制”（事业单位会计准则、事业单位会计制度、行政单位会计制度和财

政总预算会计制度)为核算体系的预算会计模式,在预算会计的目标、原则、要素、报告等方面有了重大突破。但随着预算管理四项改革和预算收支科目分类改革的实施以及政府机构改革和政府职能的转变,我国对预算会计提出了更高的要求,行政民主化进程的加快,也使得原预算会计的方法不能完全适应新形势的要求,需要有更科学高效的会计体系反映政府受托责任及其履行情况,也就是说需要建立更科学、高效的政府会计体系。

建立政府会计体系必须首先在理论上搞清楚政府会计的目标、原则、会计要素及其确认计量以及政府财务报告等问题,这是实施政府会计改革的前提和基础。当然,理论研究成果还应在实践中可行,不结合现实情况进行的纯理论研究无实际价值。为此,我们本着“理论与实际结合、注重实用性和可操作性”的精神,对承担的《政府会计的概念框架》课题,在界定了政府会计及其目标、政府会计对象、政府会计适用范围的基础上,对政府会计概念体系从政府会计目标、政府会计假设、政府会计的信息质量特征、政府会计的核算基础、政府会计要素、政府财务报告六个方面进行了研究。研究目的是为会计准则委员会进行政府会计准则和政府会计制度的制定提供参考。现将研究结果分两大部分综合汇报如下。

政府会计界定及政府会计的对象和适用范围

一、政府会计的界定

(一) 政府会计与预算会计

从我们了解的情况看,大部分国家都建立有政府会计体系。尽管政府会计中很大一部分涉及政府预算及其执行情况,但它们并没有使用“预算会计”的称谓,主要是因为预算会计既不能准确反映政府会计应达到的目标,也无法涵盖政府会计应包括的内容。我国长期以来一直使用“预算会计”的称谓,主要是因为我国长期以来实行计划经济,政府机构、组织和政府设立的实行预算管理的单位应通过一定的会计方法,反映预算执行情况。高度集中的行政权力和严格的计划管理,使满足预算管理的要求成为政府会计首要的甚

至是唯一的目标，以至于使预算会计取代了政府会计。

预算会计实际上是以预算资金为主体，从政府管理需要出发设计的会计系统，即预算会计系统。预算会计是以预算管理为中心，以货币为主要计量单位，以经济和社会发展为目的，对各级政府预算和行政、事业单位预算的执行情况进行完整、连续、系统核算和监督的专业会计。它的主要特点是核算预算收支，计算经费余存。

随着我国政府职能转变和政府行政民主化进程，需要以政府为主体，从受托责任角度出发重新设计会计系统，不仅要以收付实现制为基础核算政府预算收支，反映预算执行情况，而且还要以权责发生制为基础核算政府资产和需要进行业绩评价的项目及业务的收入、支出，反映政府的财务状况及需要进行业绩评价的项目及业务的运营成果。新的政府会计系统应当是政府预算会计和财务会计的有机结合。由此可见，政府会计同原来的预算会计相比，在目标上发展了，在核算内容上扩大了，在核算方法上也精确了，在核算范围上也更全面了。主要体现在以下四个方面：

1. 会计对象的扩展。预算会计以预算资金及其运动为对象，以预算年度为会计期间，确认、计量、记录和报告当年的预算收支及结果。而政府会计应以政府及政府单位为会计主体，除了包括预算会计对象内容外，还应包括全部预算资金活动及其结果，如：将政府出资形成的产权、政府的债权、政府因获得资金形成的债务都要在政府会计中予以核算和反映。这样，就可以通过政府会计更为全面地反映、考核各级政府、单位预算执行情况、履行受托责任情况、国有资产的家底及保值增值情况等。政府会计的作用远远大于预算会计。

2. 权责发生制会计基础的引入。长期以来，预算会计采用收付实现制（现金制）会计基础对预算收支进行反映。但对政府会计而言，由于其会计对象扩展、会计目标扩大，为了客观、真实地反映政府预算执行情况、政府财务状况及相关业务的成果，保证会计信息的相关性，会计确认基础不应只采用单一的收付实现制，或主要强调现金收付制，对某些会计事项还应采用权责发生制。

3. 基金会计模式的应用。由于政府会计资金来源主要体现为非交易性收入的特殊性（如税收收入、规费收入、基金收入等），在其使用上，往往要限定用途，即预算限定。为了更好地体现专款专用原则，政府会计应在全面反映政府全部预算资金收支情况的基础上，对各种专用基金及托管基金的收支及财务状况单独进行反映，即在粗放型的预算会计模式基础上逐渐引入精细化的基金会计模式，如社会保障基金、具有托管性质的住房公积金等。

4. 财务报告内容的拓展。预算会计报告以提供预算执行情况报告为主，作为预算执行情况报告的主要基础，主要为政府部门、各级人大服务，而政府会计报告应全面反映政府预算执行情况、财务状况及重要的财务业绩、与受托责任相关的财务及非财务信息。在财务报告的服务对象上，政府会计还应适当考虑除政府部门、单位以外的信息使用者的需要，而不能仅仅从政府单一角度考虑预算资金收支情况，因为政府财务报告的使用者具有多元化特点，如分析师、出资人或基金委托人等。国际会计师联合会在1991年公布的《中央政府的财务报告》中也列举了五种类型的主要使用者，可见政府财务报告服务对象不能是单一的。另外，政府财务报告的组成和具体内容也比传统意义上的预算会计报告复杂得多。政府会计不仅要提供关于预算执行情况和结果的报告，而且还要提供关于政府资产、负债的情况；不仅要反映预算执行情况，而且要反映政府财务状况以及提供有助于评价政府绩效的财务信息和提供服务的潜在能力。

（二）我国政府会计的界定

将我国原来的预算会计更名为政府会计，需要明确我国政府会计的目标如何定位、政府会计有什么特点，进而决定我国的政府会计如何定义。

同国外的政府会计相比，我国目前的政府会计规范没有专门对预算会计的目标作出具体说明，只是在一般原则中作了一般叙述：总预算会计的信息要符合预算法的要求，适应宏观经济管理和财政管理的需要；单位会计信息要符合宏观经济管理、适应预算管理的

要求，并有利于单位内部管理。从这些要求可以看出，预算会计信息使用者的范围主要是人民代表大会、各级政府、财政部门和政府单位，没有考虑国债购买者、金融机构以及其他财务资源提供者对政府会计信息的需求，使用者使用预算会计信息的目的还主要是为财政经济管理提供对决策有用的信息。从国际情况看，我国目前确立的预算会计的目标存在不足，既不符合国际通行做法，也不适应我国政府预算改革的要求。国际货币基金组织（IMF）在 2001 年修订的《财政透明度手册》中，提出了政府财政信息透明度（公开性）要求及其对政府会计目标的影响。其指出：政府会计信息使用者需求是政府会计目标的决定因素，政府会计不仅要反映政府过去受托责任的履行情况，而且还要有利于使用各种政府会计信息制定决策。《国际公立单位会计准则第 1 号——财务报表的列报》也提出了相同的目标要求，指出：通用财务报表的目的是为广大政府会计信息使用者在制定有关资源配置的经济决策和评估决策时，提供主体的财务状况、业绩和现金流量的信息。公立单位财务报表的目的尤其应该是提供对决策有用的政府会计信息，并且应该具体表明其受托责任的履行情况。该准则同时指出：政府会计通用财务报表的使用者包括中央和地方不同税种的纳税人、立法机构的成员、借款人、供应商、媒体和雇员等。由此可见，《国际公立单位会计准则》确定的政府会计信息使用者的范围主要是政府外部而不是政府内部。美国《政府会计准则委员会概念公告第一号》也进行了类似表述。他们之所以将政府会计信息主要使用者定位于政府外部，主要是受“新公共管理理论”的影响，是主要针对联邦制国家而言的。而我国是多党合作的民主治理国家，与西方国家的情况有很大区别。我国如何确定政府会计信息主要向谁提供以及提供什么信息、提供这些信息干什么等问题，不能照搬国外的做法。

我们认为，我国预算会计作为政府财政管理的重要工具，主要应为政府内部财政预算管理服务，并向人大提供收支预决算信息，预算会计主要反映政府预算执行情况，为政府财政管理和宏观经济管理提供决策有用信息。尽管这与国际货币基金组织、国际会计师

联合会公立单位委员会等国际组织把政府会计信息使用者范围主要定位于政府外部，并把信息使用者的需求确定为反映政府过去受托责任的履行情况和为未来提供决策有用信息的目标有很大差距，但不可否认，我国过去几十年来预算会计在财政预算管理中确实发挥了重要作用，并形成了一套比较适合我国国情的方法体系。把预算会计改革为政府会计，不应放弃预算会计作为政府财政管理重要工具的作用，政府会计应继承预算会计原有的功能和作用，适当考虑国外成功经验，使之发扬和充实。

就政府会计信息的需要者而言，由于我国长期以来实行计划经济，高度集中的行政管理和严格的计划管理，使公民参与民主管理和进行民主监督的意识很弱，远远没有达到西方发达国家的水平。同时，我国实行人民代表大会的政治制度，人民代表大会既是国家的立法机关，又是广大人民群众的代表，政府会计向国家立法机关提供会计信息，也就等于向社会公众提供会计信息。除了政府有关部门以外，其他关心政府会计信息的群体主要是对政府出资项目进行出资的出资人（一般是捐赠人）和对政府投资项目进行贷款的国内外债权人。因此我们认为：我国的政府会计应当主要为国家和政府领导人进行决策服务，同时向立法机关反映政府及政府单位在经济上履行受托责任的状况，并对其他政府会计信息使用者提供会计信息。

就提供的会计信息内容来说，政府会计应当向政府部门、国家立法机关提供政府财政资金使用和分配的信息，提供有助于评价政府及政府单位效率的财务信息，如财务状况方面的信息、债权债务方面的信息以及政府产权方面的信息等。政府会计对政府有关部门提供会计信息的同时，在不涉及国家机密的前提下，应当将会计信息向社会公开，以满足政府以外的政府会计信息使用者（如出资人、债权人等）的需要。

基于上述分析，我们给我国政府会计作出如下定义：

我国的政府会计是以政府为会计核算主体，反映各政府单位业务活动中的财政资金和其他资金的收支和运用效果，对政府预算执