



国家社科基金项目

政府会计 建设研究

赵西卜 著

 中国人民大学出版社



国家社科基金项目

政府会计 建设研究

赵西卜 著

中国人民大学出版社
• 北京 •

图书在版编目 (CIP) 数据

政府会计建设研究/赵西卜著. —北京: 中国人民大学出版社, 2012. 6
(财会文库)

ISBN 978-7-300-15318-6

I. ①政… II. ①赵… 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 (2012) 第 108585 号

财会文库

国家社科基金项目

北京市社会科学理论著作出版基金资助

政府会计建设研究

赵西卜 著

Zhengfu Kuaiji Jianshe Yanjiu

出版发行	中国人民大学出版社				
社 址	北京中关村大街 31 号	邮政编码	100080		
电 话	010-62511242 (总编室)		010-62511398 (质管部)		
	010-82501766 (邮购部)		010-62514148 (门市部)		
	010-62515195 (发行公司)		010-62515275 (盗版举报)		
网 址	http://www.crup.com.cn http://www.ttrnet.com (人大教研网)				
经 销	新华书店				
印 刷	北京东方圣雅印刷有限公司				
规 格	155 mm×230 mm 16 开本	版 次	2012 年 7 月第 1 版		
印 张	22.25 插页 2	印 次	2012 年 7 月第 1 次印刷		
字 数	303 000	定 价	49.00 元		

版权所有 侵权必究

印装差错 负责调换

课题组成员名单

课 题 负 责 人：赵西卜

课题组主要成员：王 彦 王建英 汪雁题 陶春梅
 聂宝玲 李晓梅

课题主要参与人：曹 越 程 龙 董 莹 赵 晔
 陆 琨 林 雪 刘 聪

前言

随着政府行政透明度的增强，在建立和谐社会的基本要求下，政府应当如何更充分地向社会公众提供公共资源及其使用情况的信息，已经成为政府会计的当务之急。在这方面，业界同仁不懈努力，做了大量调查和研究工作，取得了很多研究成果。与此同时，我们在全预算会计研究会、财政部国库司、财政部会计司、北京市预算会计研究会等的大力合作和支持下，也在不断调查研究和分析思考政府会计改革的问题，并形成了一支比较稳定的研究团队。经过近十年的调查研究和讨论，获得了一定的研究积累，也取得了比较满意的研究成果。

结合已有研究，我们于 2006 年获得国家社会科学基金立项资助（项目名称为《公共财政体系中政府会计建设研究》，项目批准号 06BJY017），并于 2009 年结项（证书号 20090674）。后经专家



评审和中国人民大学出版社推荐,获得了北京市社会科学理论著作出版基金资助。同时,我们对北京市社会科学理论著作出版基金办公室提出的中肯意见进行了认真讨论,并对研究报告进行了仔细修改。本书正是在此成果基础上经修改、补充和完善而成的。在此,特向本课题所有参与者、国家社会科学基金、中国人民大学出版社、北京市社会科学理论著作出版基金和参与本书出版的工作人员表示诚挚谢意!

多年的研究发现,起源于英国、美国、澳大利亚和新西兰,以新公共管理为导向的政府改革,在 20 世纪的最后 25 年席卷西方乃至全世界。从那时起,为适应政府改革的要求,政府会计进入以权责发生制改革为主要内容的改革浪潮中。历经 30 年,西方发达国家的政府会计改革实践,为我们提供了很多的经验和教训。但是,我们的国情与西方国家有很大不同,无法照搬照抄西方国家政府会计的模式,需要结合我国实际,在充分借鉴国际经验的基础上,建立简便实用、科学高效的中国政府会计体系。

中国经济的飞速发展令世人瞩目,但与此同时,财政收入的大幅增加也带来了公共财政体制建设和完善的压力。脱胎于社会主义计划经济体制,又要适应新形势需要的中国政府会计改革,成为公共财政体制建设中的重大问题之一。

政府会计建设是一个系统工程,不仅需要会计的建设和完善,还需要相关的法律体系尤其是预算管理体系和预决算报告体系的有效完善。对公共财政体系建设中的政府会计进行研究,涉及的内容很多,需要解决的问题很多,研究的难度也很大。我们本着立足现实、长远考虑、逐步推进的精神,先设计出政府会计要解决的框架性问题,并努力把亟待解决的核心问题逐个突破。

政府会计目标不仅决定了政府会计的内容和方法,也决定了政府会计改革的手段和内容。我们研究认为,政府会计应以政府为主体,不仅反映政府预算收支情况,还要反映政府财务状况;不仅反映政府履行职能的情况,还要提供有利于政府决策的有用信息;不仅按照预算法及时提供以现金制为基础的预算及其执行情况,还要

按照会计自身规律准确反映以权责发生制为基础的资源及其使用效果。中国政府会计主体与西方国家不同,我国实行的集中领导分级管理的民主集中制管理体制,使得我国五级政府构成一个整体,与西方国家实行的联邦制形式有着本质的不同,由此使得我国的政府会计要求上下统一、目标一致。

政府会计核算对象或称政府会计核算范围是政府会计改革要解决的关键问题之一。我们认为,政府会计目标决定了政府会计既要反映预算执行情况,又要反映政府资源及其使用情况的结果。现阶段我国政府会计的核算对象应涵盖除企业会计和民间非营利组织会计以外的所有单位的经济业务活动。具体包括:全口径政府预算,财政支出形成的资本金,政府债务的发生和偿还,政府债权的发生和收回,预算单位的全部财务活动情况,与政府预算紧密相连的税收征缴、国库缴拨、政府代管性质的社会保障基金及住房公积金等。

政府会计适用范围是政府会计改革的焦点,主要涉及两大问题:一是国有事业单位是否纳入政府会计范围,以适用统一的政府会计规范;二是国有企业是否纳入政府会计范围。我们研究认为,国有事业单位作为履行政府职能的重要单位,应纳入政府会计范围之内,并按政府会计规范进行相应的会计处理,只是目前我国事业单位改革正在进行中,哪些事业单位纳入,哪些事业单位不纳入,还需要根据现有事业单位的具体情况重新梳理。国有企业执行企业会计规范已成为不争的事实,但国家对国有企业的出资形成的资本金是政府的重要资源,应将国有资本金纳入政府会计范围之内,只是需要再深入研究国有资本金的增值如何在政府会计中予以反映。

政府会计的核算基础堪称政府会计改革的关键。在这方面,国际公立单位委员会、美国联邦政府会计和州政府会计,以及澳大利亚、新西兰、英国、法国等,都有不同程度的改革经验供我们参考。但我国目前的预算管理体制在短期内还不可能要求预算编制走向彻底的权责发生制基础,现有预算管理方法在长期内也就不可能有实质性改变。这种情况下,以现金收付制基础反映预算执行情况,并以权责发生制基础反映政府资产负债情况,就成为可行的思路,这

一思路我们称之为“双基础制”。

制定政府会计规范的核心内容是会计要素分类及其确认计量。由于双基础制的采用，会计要素可以有多种方式，目前有六要素、八要素，甚至有十要素之说。我们认为，依照政府会计提供预算执行情况信息和提供政府资产负债信息的双重目标要求，目前适宜按照预算收入、预算支出、预算结余、收入、费用、资产、负债、净资产八要素进行会计要素的设计。在政府会计确认和计量问题上，能够参考企业会计做法的尽量借鉴并与之接近，但有些特殊事项，如国有资本金、文化文物资产等需要采用与企业不同的确认计量原则。

政府会计报告是政府会计的最终产品，其内容和形式的选择，既要考虑我国已有习惯做法，又要符合政府会计目标要求。借鉴国外成功经验，结合我国现实情况，我们认为政府财务报告应包括会计报表和相关的文字材料，并提出了会计报表应包括资产负债表、预算（部门预算）收支表、单项基金报表，并以净资产变动表、项目（经营活动）损益表（按权责发生制核算）等辅助报表作为补充的报表体系，同时建议各主管部门及各级政府应提供本部门及本级政府整体的报表（即合并报表）。

我们以“不断完善政府预算会计，初步建立政府财务会计”为指导思想，结合公共财政体制建设的一系列重大举措，提出了应实行以“基本准则+制度体系”为核心的政府会计管理模式。政府会计基本准则应当包括：政府会计适用范围、政府会计核算对象、政府会计目标、政府会计核算基本假设、政府会计信息质量要求、政府会计核算基础、政府会计要素、政府会计计量属性、政府单位内部成本核算、政府财务报告等内容。具体的会计制度应该包括：税收会计制度、国家金库会计制度、政府总会计制度、政府单位会计制度、特殊业务资金会计制度、各种托管基金会计制度等。我们同时建议启动政府会计管理模式，做好三个方面的工作：解决当前现实工作中的紧迫需求；建设政府会计具体规范；完善相关配套措施和技术储备。

本课题研究力图解决政府会计与公共财政体制改革相适应的现实问题，以我国政府会计应包括政府预算会计和政府财务会计为突破口，对我国政府会计改革中的重点和难点问题进行了一些研究和讨论，希望在诸如政府会计适用范围、核算基础和财务报告等重大问题上，能够为政府相关部门制定政府会计准则、推进我国政府会计改革提供有益参考。

受政府会计复杂性和我们研究能力的限制，本研究报告所能达到的目标与我们的期望还有很大距离，有很多深层次的问题在本研究报告中还未能很好地解决。我们仍在深入调研，力争在更细致的问题上在未来 3~5 年内有所突破。

希望本书的出版能够抛砖引玉，与业界同仁不断探索，不断思考，不断修正，并恳请读者以批判的态度提出意见和建议。

最后，课题组全体成员对本书研究中所引研究资料的所有作者，以及为本书出版予以支持、资助和辛勤工作的所有工作人员表示诚挚谢意！

赵西卜



目 录

第一章	公共财政建设与政府会计改革	(1)
	第一节 公共财政：理论与实践.....	(1)
	第二节 中国公共财政建设对政府会 计的要求.....	(15)
	第三节 中国公共财政建设环境下的 政府会计改革.....	(22)
第二章	政府会计目标.....	(28)
	第一节 两种会计目标观.....	(29)
	第二节 中外政府会计目标模式 比较.....	(35)
	第三节 政府会计信息有用性及需求 情况调查报告.....	(40)
	第四节 我国政府会计目标 定位.....	(57)



第三章	政府会计内涵、核算对象和适用范围	(68)
	第一节 我国政府会计的内涵及核算对象	(68)
	第二节 政府会计适用范围	(84)
第四章	政府会计主体	(98)
	第一节 中外政府会计主体比较	(98)
	第二节 我国政府会计主体特征及相关建议	(107)
第五章	政府会计核算基础	(114)
	第一节 会计核算基础类型与特征	(115)
	第二节 会计核算基础与政府会计目标	(118)
第六章	政府会计要素及其确认与计量	(132)
	第一节 国内外政府会计要素的设置	(132)
	第二节 政府会计概念框架中会计要素设置	(140)
	第三节 国外政府会计要素的定义与内容	(144)
	第四节 我国政府会计要素的定义与内容分析	(169)
	第五节 政府会计要素确认情况调研报告	(180)
	第六节 资产负债表会计要素的一般确认 与计量	(196)
	第七节 财政和部门预算收支表会计要素确认	(205)
第七章	政府财务报告体系构建	(213)
	第一节 政府财务报告的基础性认识	(213)
	第二节 国外政府财务报告基本情况	(214)
	第三节 我国政府财务报告问题及设计建议	(225)
第八章	政府会计管理模式	(245)
	第一节 政府会计管理模式总体研究	(245)

第二节	政府会计基本准则设计	(253)
第三节	政府会计制度体系设计	(258)
第四节	政府会计科目设计	(264)
第五节	政府会计报告模式设计	(271)
第六节	政府会计的实施步骤和主要配套工作	(282)
第九章	研究结论	(286)
参考文献		(296)
附录 A	法国政府会计改革及对我国的启示	(305)
附录 B	政府会计信息有用性及需求调查——单位负责人及 财务部门	(326)
附录 C	政府会计信息有用性及需求调查——“两会” 代表	(330)
附录 D	政府会计信息有用性及需求调查——政府决策者 ...	(334)
附录 E	政府会计信息有用性及需求调查——主管部门 (包括财政部门)	(338)



第一章 公共财政建设与 政府会计改革

第一节 公共财政：理论与实践

一、公共财政理论

诺斯（1990）认为，国家带有掠夺和契约两重性。^①若暴力潜能（violence potential）在公民之间进行平等分配，便产生契约型国家；若这种分配是不平等的，则产生掠夺型国家。国家有两方面的目的，它既要使统治者的租金最大化，又要降低交易费用以使全社会总产出最大化，从而增加国家税收。即国家为了实现上述目的，需要以恰当方式（主要是税收）采集足够多的资源，并以“有效”的方式对资源进行分配和运用，并

^① 关于国家的性质主要有两种：掠夺论和契约论。前者认为国家是掠夺的产物，是统治阶级剥削被统治阶级的工具；后者认为国家是公民达成契约的结果，它主要为公民服务。

解决再分配问题。事实上,政府的任何采集和分配财政资源的决策都会改变社会的财富分配,具有一种财富和收入再分配的功能。伴随着天赋人权、平等自由等社会契约论思潮的兴起,西方各国逐渐由掠夺型国家过渡到契约型国家,由封建主义进化到资本主义,并建立了市场经济体制以及相应的三权分立等民主制政体,实现了资源配置规则由等级规则向产权规则的跨越。由此,市场经济中的政府扮演了“服务国民”的角色,并借助财政去履行政府的职责。于是,关于公共财政问题的理论与实践诞生了。

公共财政理论源于西方,围绕着政府与市场的关系,西方财政理论和实践经历了自由放任、全面干预和福利财政的演变过程,主旨是通过政府的合理定位进而界定财政的职能边界。在17世纪资本主义自由竞争时期,基于当时的社会经济条件,古典学派财政学家认为,财政只有收入职能和配置职能(斯密,1981)。进入到垄断阶段以后,鉴于社会贫富分化不断加剧,西方学者认为财政职能应该增加收入分配职能以遏制贫富分化加剧,缓和社会矛盾。1929—1933年世界性的经济危机后,经济学界兴起了“凯恩斯革命”,主张政府从消极的“守夜人”角色转变为积极的经济“干预者”角色。当时西方各国反萧条、反失业政策的诞生和执行,客观上需要财政提供资金支持,以稳定社会经济。至此,当前广为学术界接受的财政“三职能”说(资源配置、收入分配和稳定经济)由马斯格雷夫(2003)总结出来。竞争性市场无疑是有效配置资源的最佳方式,但市场失灵不能保证“公共产品”的有效供给,不能保证分配结果的公平,建立以弥补“市场失灵”为主职的公共财政是市场经济国家的必然选择(倪志良,2007)。

那么,何谓公共财政?具有什么特征?包括哪些内容呢?公共财政(public finance)指的是国家或政府为市场提供公共服务的分配活动或经济活动,它是与市场经济相适应的一种财政类型和模式。它具有如下特征:(1)公共财政的理财主体是国家——包括各级政府及其理财专职机关,其理财主体具有层次性;(2)公共财政活动的目的是实现国家职能——主要包括经济和政治职能;(3)公共财

政活动的根据是国家权力——政治权力、财产权力以及行政管理权力；(4) 公共财政活动体现为参与分配的过程而不是结果（张馨，1997）。结合上述内容，我们认为，公共财政的基本特征可以概括为“公共性、非盈利性和法制性”三个方面。其中公共性是指公共财政必须着眼于满足社会公共需要，凡不属于或不能纳入社会公共领域的交易或事项，财政必须退出；凡属于或可以纳入社会公共领域的交易或事项，财政必须介入。非盈利性即在市场经济条件下，政府作为社会管理者，其行动的动机不是、也不能取得相应的报酬或盈利，而只能以追求公共利益为己任，其职责只能是通过满足社会公共需要的活动，为市场有序运转提供必要的财力支持和制度保障。法制性即财政收支行为必须规范化，财政收入主要来自社会公众（纳税人）的缴纳，财政支出也要为社会公众提供公共服务，即“取之于民，用之于民”，那么作为资源提供者的社会公众有权力监督政府的收支行为，这就决定了政府财政收支必须以法制为基础，通过规范收支过程，维护纳税人的合法权益。这三个特征中，公共性决定了非盈利性和法制性，是公共财政最基本的特征，是公共财政不可回避的问题。可见，公共财政理论是以市场经济为前提，以公共产品理论为依据，弥补市场缺陷和实现政府职能为目的的财政理论。公共财政体系应该包括三个基本内容：一是财政满足社会公共需要，筹集运用政府掌握的社会资源，实现资源优化配置的规律及其政策法制和实现方式；二是财政对市场经济进行宏观调控，稳定经济增长，调节收入分配，维持市场公平竞争，为市场提供公共服务的规律及其政策法制和实现方法；三是实现财政的规范化、制度化、法制化和科学化途径。公共财政是为了公共目的、提供公共产品、满足公共需要的政府理财全过程（贾康、苏朋，2004）。

在我国，有关公共财政理论的演进，经历了以下三个阶段（高培勇，2007）：第一阶段是1949年之前，当时无论是在实践中还是理论上我国都在向西方看齐的事实，决定了西方财政理论很容易在中国大地传播，并成为主流理论；1949—1978年是公共财政理论在



我国发展的第二个阶段，由于意识形态的原因，该理论逐渐从我国退出，“公共财政”渐渐地成为资本主义财政的代名词，其他以马克思主义政治经济学为基础的财政理论成为主流理论；第三阶段是1979年至今，市场取向的改革使得计划经济时代形成的理论越来越难以解释实践，特别是社会主义市场经济改革目标的确立，新财政理论呼之欲出，我国学术界就是在这样的背景之中重提公共财政问题的。安体富和高培勇（1993）讨论了国家财政的职能范围，认为计划经济体制下的财政可以称为“生产建设财政”，而在市场经济条件下，由于社会资源的主要配置者是市场而不是政府，财政职能范围相对于计划经济条件的财政职能来说是小而窄的，此时的财政可称为“公共财政”。我们认为，在中国，建设公共财政的过程主要是要实现由“生产建设型财政”向“分配公平型财政”的平稳过渡。

二、公共财政实践

（一）西方主要国家公共财政实践

西方主要国家的公共财政实践主要体现为根据自己的国情，各自建立公共预算。但其公共预算的基本思想和做法大同小异。^①

1. 美国

根据1993年通过的《政府绩效与结果法案》（Government Performance and Results Act, GPRA），联邦政府开始着手从事绩效测量改革，目标是实施“绩效预算”。绩效预算是建立公共预算的必然要求。美国海军研究生院（Naval Postgraduates School）发表的题为《国防部预算程序改革》（Reform of Program Budgeting in the Department of Defense）的文章认为，战略规划及消费者/顾客追求支出结果等因素应在制定预算时予以考虑，以便评估支出增加所能获得的成果（Jerry McCaffery, Lawrence R. Jones, 2004）。在新绩效预算改革中，战略规划的制定和顾客参与是重要的变化。20世

^① 我们主要从中央政府（联邦政府）层面对公共预算进行阐述。

纪 50 年代的绩效预算着重于测量政府行动的成本,这隐含着以下假定:单位成本数据将最终导致预算程序的中央集权化,少数人能够通过追随几个关键数据的变化,做出所有关于政府行动的更好决策。依据《政府预算与结果法案》,20 世纪 90 年代的绩效测量和战略规划制定,更倾向于整个机构内目标的分散化,并促使消费者/顾客的期望成为更高级政府考虑的事项。联邦预算的最新改革措施是由总统乔治·W·布什和总统管理与预算办公室引入的,并在 2003 财政年度的总统预算中实施。2003 财政年度预算设立了“以绩效为基础的政府预算”,将预算资金的拨付与联邦部门和机构的成果绩效测量联系在一起。通过在联邦政府当中构建以绩效为基础的预算,从而使得美国的预算实践与世界上许多预算实践最为先进的国家(如新西兰、澳大利亚、加拿大、瑞士和英国)相一致。

2. 英国

英国宪法规定了中央政府资金筹集和使用,以及相应的预算与会计的基本规则。在现代背景下的中央政府财政中,王室意味着中央政府,即财政部,基本的宪法原则是“王室需要钱,下议院授权,上议院通过授权”。换言之,只有政府对资金有要求权(国会或国会的个别议员则没有),除非政府当局面临挑战,否则国会除了接受政府对资金的要求外,没有其他选择。中央政府筹集和使用的资金的数量由财政部决定,征税的具体权力由法令条例规定,因此,下议院决定是否征税,而是否举债及偿还贷款是财政部的职责。中央政府按照法令条例规定的资金总量进行资金支出,更多具体授权的形式和内容由财政部和下议院达成的协议规定。财政部按照法定框架决定预算的其他方面并进行全部的会计记录。监督下议院授权的资金是否被正确地使用是审计长的职责。在年度预算中,财政部负责预算的形式和内容,各部门负责向财政部提交必要信息以编制向国会提交的“完整准确”的预算。每年 12 月份,财政部向各部门下达预算分配的任务,明确预算提交的时间和信息。在三四月份的预算日,财政部向国会提交预算,一般在 4 月份,国会授权通过。在授