

ZhengFuKuaiji
XiangGuan WenTi YanJiu

政府会计 相关问题研究

主编 王惠平 副主编 姚志伟 方周文 刘微芳

财政部 2011 年会计重点课题

政府会计相关问题研究

主 编 王惠平

副主编 姚志伟 方周文 刘微芳

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

政府会计相关问题研究 / 王惠平主编. —北京: 中国财政经济出版社, 2012. 9
财政部 2011 年会计重点课题

ISBN 978 - 7 - 5095 - 3793 - 0

I. ①政… II. ①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(2012)第 164162 号

责任编辑: 吕小军

责任校对: 胡永立

封面设计: 郁 佳

版式设计: 董生平

中国财政经济出版社出版

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

E-mail: cfeph@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: 88190406 北京财经书店电话: 64033436 84041336

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

787×960 毫米 16 开 31.5 印张 375 000 字

2012 年 9 月第 1 版 2012 年 9 月北京第 1 次印刷

定价: 68.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 3793 - 0/F · 3106

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

序

我国现行预算会计制度体系是应财政预算管理的要求建立和逐步发展起来的，为财政资金的运行管理和宏观经济决策发挥了重要的基础性作用。然而，随着我国社会主义市场经济和公共财政体制的建立和完善，现行预算会计制度在核算范围、核算基础、财务报告设计等方面的缺陷逐渐显现，难以适应新形势的需要。2006年，“十一五”规划提出要“推进政府会计改革”。“十二五”规划再次要求“进一步推进政府会计改革，逐步建立政府财务报告制度”。2008年开始实施的《政府信息公开条例》也要求“行政机关应当及时、准确地公开政府信息”。因此，研究建立新的政府会计标准体系，依法及时准确地公开政府的资产、负债、收入、费用以及预算执行等信息，具有深远的现实意义，也成为一项较为紧迫的任务。

财政部对推进政府会计改革工作十分重视。多年来，在政府会计理论研究、国际经验交流、人才培养、试点改革等方面开展了一系列工作，形成了一系列理论研究成果，并在实践上以发布新的《医院会计制度》为标志，拉开了新一轮公共部门会计改革的序幕。《政府会计相关问题研究》一书是财政部2011年会计重点研究课题成果之一，具有以下两方面特点：一是该书体现了集体智慧的结晶。该课题由财政部会计司指导，海南省财政厅牵头，

会同地方财政部门的同行，与中直有关部门、学术界倾力合作，共同完成，体现了集体智慧，很好地发挥了集体研究的合力。二是研究内容具有系统性和创新性，研究结论具有实践指导意义。该书系统、深入地研究了我国政府会计改革的动因、政府会计目标、政府会计主体、政府会计原则、政府会计要素、政府财务报告等重大问题，特别是能在上述问题形成基本观点的基础上，总结海南省政府会计改革试点的经验，针对当前政府会计改革中存在的问题，提出了进一步推进我国政府会计改革的若干建议，对我国未来的政府会计改革具有较好的参考价值，为我国政府会计标准的制定提供了有益的启迪。

“十二五”时期，我国经济社会发展仍处于重要的战略机遇期。会计工作既面临难得的历史机遇，也面临诸多风险挑战，推进会计改革与发展的任务艰巨而繁重。政府会计方面，一方面，行政体制改革的不断深入、政务公开的持续推进、公共服务型政府的建设等有利于建立新型的政府会计标准；另一方面，政府会计改革不仅涉及行政体制改革和公共财政体制的建立完善等体制问题，而且需要研究确定政府会计的目标、主体、原则、会计要素的确认、计量和披露等诸多技术性问题，从而使政府会计改革面临巨大挑战。在机遇与挑战并存、困难与希望同在的关键历史时期，我们要增强机遇意识和忧患意识，科学把握规律，主动适应形势变化，进一步深化政府会计改革与发展，全面提升政府及行政事业单位的会计管理水平。

中国会计学会会长

2012年4月

序 二

会计工作是经济工作的基石。政府会计是我国会计制度体系的重要组成部分。2010年，党的十七届五中全会通过的《中共中央关于制定国民经济和社会发展第十二个五年规划的建议》明确指出要“进一步推进政府会计改革，逐步建立政府财务报告制度”。

海南省财政厅高度重视政府会计改革工作。2009年6月，海南省在全国率先启动了行政事业单位会计改革试点工作，随着2010年底财政部会同卫生部推出新的《医院会计制度》，拉开我国公共部门会计改革的序幕，海南省又积极从理论和实践两个方面参与推动政府会计改革工作。理论上，2011年海南省财政厅成立以财政厅总会计师王惠平同志牵头的课题组，积极承担了财政部2011年会计重点研究课题“政府会计相关问题研究”工作；实践中，又积极参加财政部组织的11个省市开展的试编政府综合财务报告工作。

《政府会计相关问题研究》一书，是在财政部2011年会计重点研究课题“政府会计相关问题研究”的成果基础上扩展而成。该书做到了理论和实践相结合。随着社会主义公共财政体制的确立，财政的公共性、公益性和公平性特点越来越明显，财政越来越贴近民生，领导和老百姓都希望能看懂财政报表，读懂财政报告，该书结合社会需

2 | 政府会计相关问题研究

求和财政实际，将财务会计的“权责发生制”原理有针对性地引入到财政预算会计实践中去，基本形成了政府会计的基本框架，力求政府财务报告能满足社会对政府收入、“三公支出”、政府债务、民生等财政热点问题关切的需要，从而使该书既具有较强的理论学术性，又具有较强的实践操作性，这种理论上大胆改革探索的精神，是值得肯定和鼓励的。由王惠平同志牵头的课题组开展的“政府会计相关问题研究”也顺利通过财政部鉴定，得到了财政部的肯定和好评，认为对今后政府会计改革、政府会计标准的制定有较好的参考价值。

当然，建立既与国际接轨、又具有中国特色的政府会计体系是一个长期而艰巨的任务，本书也可能存在一些不足，希望在今后的理论和实践中不断地探索和完善。

海南省财政厅厅长、党组书记

2012年4月

前 言

政府会计改革是 20 世纪末西方发达国家最为成功的改革之一，也是新公共管理运动最核心的内容之一。政府会计改革的目的在于全面系统地提供政府及其部门的财务状况和预算执行信息，为公共财政决策提供科学的依据，为考核政府及其部门公共治理效能提供准确的绩效数据，从而帮助社会公众评估政府履责情况。相比之下，我国政府会计还存在不少缺陷，难以提供完整、公允的会计信息。为建立现代服务型政府和公共财政，我国的政府会计改革已经是历史必然、迫在眉睫。

为此，根据财政部办公厅《关于开展 2011 年会计重点课题研究的通知》（财办会〔2011〕4 号）的文件要求，我们组成了课题组，立足我国政府会计的现状、特点和所处环境，在比较、借鉴国外政府会计及我国改革试点做法和经验的基础上，系统地研究了我国政府会计改革的动因、政府会计目标、政府会计主体、政府会计原则、政府会计要素、政府财务报告以及改革的路径选择等核心问题，其中也包含了海南省在行政事业单位实施政府会计改革试点的做法和经验的总结。希望能够拓展研究视野，为构建我国的政府会计标准体系框架提供些理论支撑和实证启示。本课题报告分为八章：

第一章指出本课题研究的背景和意义，以及基本理论和

2 | 政府会计相关问题研究

实践借鉴。当前我国政府会计体系存在着主要满足预算管理需要，不能充分揭示风险，不能反映政府整体的资产负债情况等问题，为建设完善的社会主义市场经济，适应财政改革的需要，迫切需要推进我国政府会计改革；本课题主要依据的基本理论是公共受托责任和新公共管理运动理论，主要西方发达国家政府会计改革的模式和途径是可供我们借鉴的实践活动。

第二章指出我国政府会计目标定位。当前会计理论和实务界普遍支持“目标导向”原则，即研究会计理论或者制定会计规范，应当先定位目标，然后围绕着如何实现目标，来选择基础、定义要素和设计报表，从而构建会计体系。我国政府会计目标是定位于公共受托责任理论的基础上，根据我国政府会计环境的实际情况，弥补现行政府会计目标主要定位于满足预算管理需要的不足，我们提出政府会计目标应更关注于外部信息使用者的需要，应当在为内部信息使用者加强内部管理提供有用信息的同时，满足外部信息使用者评价政府公共受托责任和作出决策的需要。

第三章着重于政府会计主体研究。由于我国政府公共受托责任关系的复杂性，特别是事业单位成分的复杂性，决定了判断一些单位是否纳入政府会计主体范围具有相当的难度。为此，我们借鉴西方发达国家会计主体界定标准，结合我国实际，提出了界定我国政府会计主体的标准。为充分反映政府公共受托责任的情况，我们提出单位主体和基金主体并存的“二元主体”模式，其中，一级政府是基本的会计主体（主要是报告主体），其所属的行政事业单位，符合标准的也都是单位主体；当前基金会计主体处于理论探讨阶段，在社保基金、住房公积金等领域可以开展基金会计试点工作。

第四章探讨了政府会计原则。习惯上理解，政府会计原则包括一般原则和会计信息质量特征，一般原则的重点是会计基础的选择。为满足评价政府公共受托责任的目标，应当引入权责发生制基础，以便确认并报告政府的财务状况和运营成果，充分揭示风险和评价绩效。但是由于完全的权责发生制基础实施难度大、成本高，结合各国政府会计实践，我们认为应当采用修正的权责发生制。在会计信息质量特征方面，借鉴企业会计准则和西方国家政府部门会计准则有关规定，根据会计目标的要求，我们提出了可靠性和相关性并重的观点。

第五章对会计要素进行了研究。根据引入政府财务会计的要求，对新的预算会计和财务会计的要素进行定义，分别提出了预算会计和财务会计的会计恒等式，设计了相关会计科目，列举了若干会计分录。计量方面，主要采用历史成本模式，对部分科目采用公允价值模式进行了探讨。

第六章主要探讨会计报表的设计问题。会计报表是财务报告的重要组成部分，为实现政府会计目标，分别设计了基于新的预算会计和财务会计的报表体系，包括政府预算执行情况表、财政周转金收支情况表、财政周转金投放情况表、财政周转基金变动情况表、资产负债表、运营成果表和现金流量表等。

第七章是海南省政府会计改革试点实践和成果总结。海南省根据修正的权责发生制建立了政府财务会计系统，编制了资产负债表、收入支出表等报表，理论联系实际，以实践验证了理论的合理性。

第八章是推进政府会计改革的政策建议。我们建议重构现行的预算会计、逐步引入权责发生制和政府财务会计、编制政府层面的财务报告，鉴于当前推进政府会计改革还存在现有会计系统整合困难、事业单位分类改革尚未完成、信息管理系统和会计人员素质跟不上、改革成本高等问题，我们结合实际提出两条改革途径：一是从重构政府会计体系出发，在各政府会计单位主体建立预算会计和财务会计两套系统，编制政府层面的会计报表；二是不重构政府会计体系，而只是基于现行政府会计系统，通过数据调整，得到我们所需要的权责发生制基础的会计报表。我们支持第一条途径。在步骤上我们建议先行试点、循序渐进。

目 录

第一章 绪论	(1)
第一节 政府会计改革的背景和意义	(1)
第二节 政府会计改革的理论基础和经验借鉴	(11)
第三节 研究内容、方法、创新点及不足	(20)
第二章 我国政府会计目标和模式	(23)
第一节 政府会计目标理论及比较研究	(23)
第二节 政府会计环境与政府会计目标的关系分析 ...	(28)
第三节 我国政府会计目标定位	(30)
第四节 我国政府会计模式	(35)
第三章 我国政府会计主体	(39)
第一节 政府会计主体理论与西方国家政府会计 主体界定借鉴	(39)
第二节 我国现行政府会计主体构成及存在的问题 ...	(42)
第三节 我国政府会计主体框架构建设想	(43)
第四章 我国政府会计原则	(48)
第一节 政府会计基础有关理论	(48)
第二节 我国政府会计基础选择	(53)
第三节 政府会计信息质量特征	(56)

第五章 我国政府会计要素	(64)
第一节 我国政府会计要素和会计科目设置的原则	(64)
第二节 政府预算会计要素与会计科目的设置	(66)
第三节 政府财务会计要素与会计科目的设置	(73)
第四节 对我国政府会计要素计量模式的讨论	(85)
第六章 我国政府财务报告	(92)
第一节 我国政府财务报告的演进	(92)
第二节 我国现行政府财务报告的评价	(98)
第三节 政府财务报告体系的构建	(100)
第七章 海南省政府会计改革实践研究	(112)
第一节 海南省政府会计改革的主要做法	(112)
第二节 海南省政府会计改革取得的成效	(120)
第三节 海南省政府会计改革存在的不足	(123)
第八章 推进政府会计改革的政策建议	(125)
第一节 研究总结	(125)
第二节 推进我国政府会计改革面临的挑战	(126)
第三节 关于我国政府会计改革的若干建议	(130)
第四节 推进我国政府会计改革的路径设想	(132)
附录 1：公共财政预算收支科目	(138)
附录 2：政府性基金预算收支科目	(214)
附录 3：国有资本经营预算收支科目	(225)
附录 4：政府财务会计科目表	(230)
附录 5：财政总预算会计制度	(232)
附录 6：医院会计制度	(255)
附录 7：权责发生制政府综合财务报告试编	(310)
附件 1. 2010 年度权责发生制政府综合财务报告试编指南	(310)

附件 2. 2011 年度权责发生制政府综合财务报告试编办法	(415)
附录 8: 海南省权责发生制改革会计核算办法	(441)
附件 1. 会计科目表	(448)
附件 2. 会计科目使用说明	(450)
附件 3. 资产负债表、运营业绩表、现金流量表、预算执行收支表	(478)
参考文献.....	(482)
后 记.....	(489)

第一章 绪 论

第一节 政府会计改革的背景和意义

2010 年 12 月底，财政部发布了新的《医院会计制度》，拉开了我国政府会计改革的序幕。我国目前的政府会计体系是以预算会计的形式存在，包括了财政总预算会计、行政单位会计、事业单位会计和国有建设单位会计，以及参与预算执行的国库会计和收入征解会计等。现行的政府会计体系在 1998 年实施了较大改革后沿用至今，为搞好我国的财政管理发挥了较为积极的作用。但随着我国政府职能的转变和财政管理的改革，以及各层次利益相关者对政府会计信息的需求等政府会计环境的变化，现行的政府会计体系已经越来越不能适应我国建立社会主义市场经济公共财政框架的要求，政府会计改革势在必行。

一、现行政府会计体系存在的问题和不足

（一）主体定位不尽合理

在 1997 ~ 1998 年政府会计改革之前，我国的政府会计体系由财政机关总预算会计和行政事业单位预算会计两部分组成，改革后，行政事业单位预算会计拆分为行政单位会计和事业单位会计，原因在于随着市场经济制度的建立，行政

2 | 政府会计相关问题研究

单位和事业单位在单位性质、经济业务内容、财务管理要求和对市场的依赖程度等方面表现出了较大的差异，各自的会计政策和核算方法需要区别对待。但是，随着市场经济体制改革的深化和市场经济制度的不断完善，不少事业单位日益走向市场，在资金上与财政逐渐脱钩，实行自负盈亏，在经费上出现了财政补助事业单位和经费自理事业单位的区别；另外，随着事业单位改革的开展，在职能上，有的事业单位是公共功能较强的准政府单位，有的事业单位不以营利为目的向社会提供公共服务，有的事业单位则已成为进入市场竞争领域的经营性单位，仍然将所有事业单位都作为政府会计主体纳入政府会计体系进行规范不尽合理。

（二）会计目标定位单一，无法满足多方信息使用者的需求

根据财政部 1998 年《财政总预算会计制度》的规定，财政总预算会计的目标：“总预算会计信息，应当符合〈预算法〉的要求，适应国家宏观经济管理和上级财政部门及本级政府对财政管理的需要。”《行政单位会计制度》规定行政单位会计的目标：“会计信息应当符合国家宏观经济管理的要求，适应预算管理和有关方面了解行政单位财务状况及收支结果的需要，有利于单位加强内部财务管理。”《事业单位会计准则（试行）》规定事业单位会计的目标是：“会计信息应当符合国家宏观经济管理的要求，适应预算管理和有关方面了解事业单位财务状况及收支情况的需要，并有利于事业单位加强内部经营管理。”可见，总预算会计主要是为国家宏观经济管理服务，适合当时预算管理的需要，行政、事业单位会计是以满足国家预算管理和单位内部管理的需要为目标。随着我国经济市场化程度的提高和公共财政体制改革的深入，当前的总预算会计、行政单位会计、事业单位会计不能完全满足政府财政管理和绩效管理的需要，只是作为国家宏观经济管理的一种手段，缺失现金流量信息，不能反映政府受托责任的履行情况，难以提供政府绩效评价所需的信息。而且，预算会计信息的使用者主要限定于人大、财政部门和各单位的内部管理者，忽视了我国审计部门、政府的投资人、债权人以及社会公众等利用会计信息对政府进行有效监督和评价的需要。

（三）核算范围较窄

目前我国现行的预算会计涵盖的内容狭窄，预算会计核算内容只包括

政府预算资金的收支活动，并未将政府活动引起的资金运动都纳入核算范围，以致一些政府资金运动未能得到全面反映。一是资产核算不完整。首先，现行预算会计对固定资产的核算由行政单位会计记录，各级政府的财政总决算并不予以反映，这就意味着购置固定资产的财政资金一旦支出后就退出了政府与公众的视野，信息使用者无法了解政府管理资产的全貌。其次，行政单位虽然记录了固定资产，但并未对其计提折旧，这样既不能完整反映行政单位提供公共服务的成本耗费情况，又造成了固定资产账面价值虚增，使固定资产的账面价值和实际价值相背离。再次，现行预算会计没有对国有股权进行确认、计量和报告，无法真实地反映政府这部分资产的状况，也难以实现对国有资产所有权和收益权的管理。二是债务核算不完整。首先，直接显性债务和直接隐性债务的核算与报告不完整。直接显性债务指地方政府应承担的法定的应支未支支出，主要包括欠发工资、地方政府应承担的法定公务员养老金及未弥补政策性亏损等。我国地方政府的直接隐性债务主要包括当地的公共投资项目未来的资本性和经常性支出、非法定的未来社会保障等。通常情况下，这类支出未来的发生比较确定，是将来地方政府要承担的责任。一般情况下，这部分债务能够确定金额的应予以计量，不能确定数额的应予以披露。其次，未披露或有显性债务和或有隐性债务。一般情况下至少应披露或有显性债务规模、内容等，我国地方政府或有显性债务的主要内容是地方政府提供的各种贷款担保，包括国外贷款担保、国内贷款担保，但现行预算会计对这些担保信息却未给予确认和披露。由于或有隐性债务产生的事件是不确定的，政府承担的支出责任也难以预计，如地方金融机构出现危机地方政府被迫提供援助；或者因维护被污染环境而需要发生的支出等。这部分政府承担的支出责任难以预计，一般也不便于确认，但或有负债却潜藏着巨大风险。所以，现行的预算会计对政府债务反映得不够充分，不能全面地反映政府的资产、负债、净资产的整个财务状况，越来越不适应政府职能转变的需要。

（四）主要是以收付实现制为核算基础，存在一定局限性

收付实现制的核算基础越来越不适应市场经济体制和财政管理制度改革的需要。长期以来，我国的政府会计都实行收付实现制（事业单位经营性业务除外），这种核算基础主要用来计量主体在某个期间收到现金与付

出现金之间的差额，有利于客观地反映和监督政府财政预算收支执行情况。随着政府职能的扩展，其预算管理体制转为公共财政管理体制，它所固有的缺陷日益明显。一是不能满足政府资产信息质量要求。对固定资产的计量，按收付实现制对固定资产不计提折旧，行政事业单位编制的资产负债表是按照账面原价来反映的，实际上虚增了资产的价值。另外，由于不计提折旧，行政单位和事业单位要进行内部成本核算、成本管理，加强绩效预算时，其费用就缺失折旧费用，不利于加强管理，而且对无形资产、股权等长期资产也缺乏相应的计量。二是不能满足政府负债信息质量要求。在收付实现制下，财政支出只包括以现金支付的部分，对当期已经发生，但尚未用现金支付的借款利息、政府债券、社会保障基金缺口等不作为负债核算确认，导致信息失真。同时忽视隐性负债，如政府担保形成的或有负债等，隐藏了政府的财政风险。三是收付实现制的实施造成在同一会计期间权力和责任的不匹配，即本届政府偿还的可能是以前各届政府举借的债务，而这些债务又可能转嫁给以后各届政府偿还，从而不能客观、公正、全面地考核各届政府的实际政绩。四是存在因跨年度支出而出现结余不实的问题。如上级财政应拨付下级政府的补助，由于种种原因，县级资金未及时全部下达乡镇，就会出现上级欠下级的问题；如果乡镇对上级应拨的补助作为增加补助收入，对应支出而实际未支出的款项不作为一般预算支出列支，那么必然会造成“预算结余”，这部分未支出的预算项目并入当年的结余，这显然是不合理的。

（五）对会计要素的定义不科学

会计要素划分为资产、负债、净资产、收入、支出五大类，其中：资产定义为主体可控制的经济资源，没有明确资产带来的未来经济利益或服务潜力，虽然强调了经济资源要能以货币计量，但没有强调经济资源成本或价值计量的可靠性；负债定义为主体所承担的能以货币计量，需以资产偿付的债务，没有体现负债的基本特征，即会导致未来经济利益的流出，没有强调货币计量的可靠性；净资产定义为资产减去负债的差额，只是一个数量概念，没有揭示净资产的实质，即主体拥有或控制的净公共资源；收入定义为非偿还性资金，只是从使用权角度强调了收入的非交易性，没有揭示收入的经济本质，即经济利益的流入；支出定义为财政资金的再分