



当代中国中青年经济学人文库

The Research on the
Problems of Public Liability
Accounting

公共债务会计问题研究

王 瑶 著



图书馆



经济管理出版社
ECONOMY & MANAGEMENT PUBLISHING HOUSE

The Research on the
Problems of Public Liability
Accounting

公共债务会计问题研究

倾注了导师大量的心血。倘若本书有些许贡献，当归功于导师。当然，

本书的疏漏，

在三年

间，吴水澎

教授、傅

强教授、傅

强教授、傅

强教授、傅

强教授、傅

强教授、傅

强教授、傅

强教授、傅

强教授、傅

强教授、傅

强教授、傅

强教授、傅

强教授、傅

强教授、傅

强教授、傅

强教授、傅

强教授、傅

强教授、傅

强教授、傅

斤到葛家澍教授、余绪缨教授、

也受到曲晓辉教授、陈汉文教授

强教授、唐于华教授、桑士俊

强教授、唐于华教授、桑士俊

强教授、唐于华教授、桑士俊

强教授、唐于华教授、桑士俊

强教授、唐于华教授、桑士俊

强教授、唐于华教授、桑士俊

强教授、唐于华教授、桑士俊

强教授、唐于华教授、桑士俊

强教授、唐于华教授、桑士俊

强教授、唐于华教授、桑士俊

强教授、唐于华教授、桑士俊

强教授、唐于华教授、桑士俊

强教授、唐于华教授、桑士俊

强教授、唐于华教授、桑士俊

强教授、唐于华教授、桑士俊

强教授、唐于华教授、桑士俊

强教授、唐于华教授、桑士俊

强教授、唐于华教授、桑士俊

强教授、唐于华教授、桑士俊



经济管理出版社
ECONOMY & MANAGEMENT PUBLISHING HOUSE

图书在版编目 (CIP) 数据

公共债务会计问题研究/王瑶著. —北京: 经济管理出版社, 2009.5

ISBN 978-7-5096-0608-7

I. 公… II. 王… III. 公债—预算会计—研究
IV. F810.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 059665 号

出版发行: 经济管理出版社

北京市海淀区北蜂窝 8 号中雅大厦 11 层

电话: (010) 51915602 邮编: 100038

印刷: 北京市银祥福利印刷厂 经销: 新华书店

组稿编辑: 张 艳

责任编辑: 张 艳 王 聪

技术编辑: 杨国强

责任校对: 超 凡

720mm×1000mm/16

16.75 印张 253 千字

2009 年 8 月第 1 版

2009 年 8 月第 1 次印刷

定价: 38.00 元

书号: ISBN 978-7-5096-0608-7

· 版权所有 翻印必究 ·

凡购本社图书, 如有印装错误, 由本社读者服务部

负责调换。联系地址: 北京阜外月坛北小街 2 号

电话: (010) 68022974 邮编: 100836

“当代中国中青年经济学人文库”

编委会

主 编：金 碚

副主编：沈志渔

编委会成员（按姓氏笔画排列）：

王延中

李 凯

吴家骏

张承耀

罗仲伟

高 闯

梅洪常

邓荣霖

李曦辉

陈 宪

杨世伟

洪 涛

黄如金

韩岫岚

史 丹

李海舰

陈 耀

杨冠琼

赵景华

黄津孚

熊胜绪

刘力钢

汪同三

张世贤

杜莹芬

郭克莎

黄群慧

魏后凯

刘戒骄

汪海波

张其仔

周叔莲

唐晓华

戚聿东

总 序

在中国近三十年来的改革开放历程中，千百万时代弄潮儿“摸着石头”趟过了溪流，跨越了江河，在建立社会主义市场经济的实践中艰难探索，中国的经济学人也在其中。伴随着经济发展的进程，中国经济学界出现了百花齐放的喜人局面，其中尤以中青年学者表现最为活跃，成果丰硕。他们对经济建设和社会生活中的许多问题和现象进行了卓有成效的深入分析和探讨，在紧密联系实际问题的理论研究中提出了许多新观点、新方法、新理论，其中不乏具有很高学术水平和实际应用价值的优秀作品。

经济管理出版社决定选择在学术上勇于探索，有所创新，又具有较高理论水平的中青年经济学人的学术专著，结集出版“当代中国中青年经济学人文库”丛书。丛书的作者主要来自中国高等院校和科研院所，受过系统的经济学专业训练，具有比较扎实的经济学理论功底，能够敏感和准确地把握经济社会发展中所遇到的实际问题，并能为中国的经济建设和社会发展建言献策。“当代中国中青年经济学人文库”丛书为中国中青年经济学人提供了一个发展成果的园地，构建了一个学术交流的平台，使他们能够把自己的研究成果和学术思想更广泛地向社会展示和传播，为学界所分享。

“当代中国中青年经济学人文库”丛书是中国中青年经济学人立足中国实际国情，研究关系国家发展的重大经济理论问题的优秀成果集萃。当前，随着中国经济的持续蓬勃发展，全世界经济学人都高度关注中国经济发展中出现的各种经济现象和经济关系。中国经济所具有的巨大规模、深厚历史和高度丰富性，为世界经济学界提供了千载难逢的理想样本。中国的中青年经济学人以他们得天独厚的条件，在研究和分析中国经济建设和社会发展中取得了具有重大理论意义和现实意义的成果。鼓励中国中青年经济学人以更大的理论兴趣努力

深入研究中国经济问题，也能够促进中国经济学研究水平的提高和中国新一代经济学人的更快成长。“当代中国中青年经济学人文库”丛书的出版发行，还将有助于促进中国经济学研究的国际交流，提升中国中青年经济学人在世界经济学界的影响力。

“当代中国中青年经济学人文库”丛书的编辑出版是我国经济学界的一件幸事，更是广大中青年经济学人的一件幸事，祝愿“当代中国中青年经济学人文库”不辱使命，不负众望，真正成为中国中青年经济学人科研成果佳作精品的荟萃之地和瑰宝之库。

金 碚

2007年2月2日于北京海淀区世纪城

前 言

公共债务是政府会计核算和报告的一项重要内容，它对于评价政府的财务状况、衡量政府的财政风险、制定政府的财政政策等具有十分重要的作用。如何改进我国的政府会计，使之能够提供更加全面，具有更高质量的公共债务信息，是本书研究的重点。

本书的主要内容有以下 7 章构成：

第 1 章 导论。本章主要对本书进行简单介绍，具体内容包括研究范畴——公共债务与公共债务会计概述、本书的理论与现实意义、公共债务会计研究的文献综述、研究的思路与框架、研究方法以及本书的创新之处与不足。

第 2 章 我国公共债务会计的实践探讨——历史追溯与现状分析。本章对新中国成立以前和新中国成立以后的公共债务及公共债务会计的状况进行了历史追溯，并对我国当前公共债务会计存在的主要问题进行了评析。

第 3 章 公共债务会计的国际比较与借鉴。本章从横向国别比较出发，分析总结了美国、英国、澳大利亚、新西兰和法国等国实施公共债务会计改革的经验和教训。

第 4 章 公共直接债务会计。本章通过分析我国在直接债务会计核算方面的缺陷，详细阐述了公共直接债务会计核算及其改革问题。

第 5 章 公共或有债务会计。本章运用经济学的基本理论阐释了我国公共或有负债的特点、重要诱因和财政后果；通过介绍澳大利亚、新西兰和美国在公共或有负债报告上的特色，提出了改进我国公共或有债务会计报告实务的政策建议。

第 6 章 公共隐性债务会计。本章应用新公共管理理论，引入政府价值维



④改进公共或有负债的会计报告实务，应秉承先易后难的原则，从表外披露入手；遵循重要性原则、谨慎性原则和成本效益原则；采用比较以及多维度披露模式。

⑤运用代际核算法对当前的社保政策进行较为科学的评价，以补充信息的形式在财务报表外揭示较长时期内我国社保基金缺口变化情况。

⑥公共债务会计问题不是一个单纯的技术性问题，它同时还涉及制度、文化、技术等层面的因素。

⑦目前我国公共债务会计面临的问题可概括为两个方面：首先是改革的动力不足（包括内部动力和外部动力）；其次是改革的能力不足。

编者

缩略语

AARF	澳大利亚会计研究基金会
AAS	澳大利亚会计准则
AASB	澳大利亚会计准则委员会
ACC	新西兰事故赔偿公司
ADB	亚洲开发银行
AICPA	美国注册会计师协会
AIFRPs	澳大利亚国际财务报告公告
ASB	英国会计准则委员会
ASRB	新西兰会计准则审核委员会
BTNPF	新西兰国家供应基金信托理事会
CERCLA	美国综合环境反应、补偿与负债法案
CFSs	新西兰政府财务报表
CIPFA	英国特许公共财务和会计师协会
CNC	法国全国会计理事会
CRC	法国会计规范委员会
EBRD	欧洲复兴与开发银行
ED	征求意见稿
EU	欧盟
FAF	美国财务会计基金会
FASAB	美国联邦政府会计准则咨询委员会
FRAB	英国财务报告咨询委员会

FReM	英国政府财务报告手册
FRS	英国财务报告准则
GAAP	公认会计原则
GASB	美国政府会计准则委员会
GASBCS	美国政府会计准则委员会概念公告
GASBI	美国政府会计准则委员会解释公告
GASBS	美国政府会计准则委员会准则公告
GASBTB	美国政府会计准则委员会技术公报
GDP	国内生产总值
GFS	政府财政统计
GFSM	政府财政统计手册
IASs	国际会计准则
IBRD	国际复兴与开发银行
ICANZ	新西兰注册会计师协会
IFAC	国际会计师联合会
IFFAS	美国联邦会计准则咨询委员会解释公告
IFRS	国际财务报告准则
IMF	国际货币基金组织
IPSASB	国际公共部门会计准则委员会
IPSASs	国际公共部门会计准则
ISAB	国际会计准则理事会
ISAC	国际会计准则委员会
MIGA	多边投资担保机构
NPM	新公共管理
NZDMO	新西兰债务管理办公室
NZ GAAP	新西兰公认会计原则
NZ IFRS	新西兰国际会计准则
NZSF	新西兰年金基金

OECD	经济合作与发展组织
PCG	法国会计总方案
PPPs	公私合作
PSACC	加拿大公共部门会计与审计委员会
PSAS	加拿大公共部门会计公告
PSASB	澳大利亚公共部门会计准则委员会
PSC	公共部门委员会
RA	资源会计
RAB	资源会计与预算
RAM	资源会计手册
RB	资源预算
SAC	澳大利亚会计概念公告
SFAC	美国财务会计准则概念公告
SFFAS	美国联邦会计准则咨询委员会准则公告
SNA	国民账户体系
SORPs	英国推荐实务公告
SSF	全国社会保障基金理事会
TB	美国联邦会计准则咨询委员会技术公告
TFHPSA	公共部门会计协调国际工作组
TR	美国联邦会计准则咨询委员会技术公报
UIG	澳大利亚紧急问题小组
WGA	政府整体账目

目 录

第 1 章 导 论	1
1.1 研究范畴——公共债务与公共债务会计概述	1
1.2 本研究的理论与现实意义	9
1.3 公共债务会计研究的文献综述	13
1.4 研究思路与框架	27
1.5 研究方法	28
1.6 创新之处与不足	28
第 2 章 我国公共债务会计的实践探讨——历史追溯 与现状分析	31
2.1 新中国成立以前的公共债务概述	31
2.2 新中国成立以前的公共债务会计	33
2.3 新中国成立以后的公共债务	41
2.4 新中国成立以后的公共债务会计	48
2.5 我国当前公共债务会计问题聚焦	54
第 3 章 公共债务会计的国际比较与借鉴	57
3.1 美国的公共债务会计	58
3.2 英国的公共债务会计	72
3.3 澳大利亚的公共债务会计	83
3.4 新西兰的公共债务会计	91
3.5 法国的公共债务会计	98
3.6 经验总结与借鉴	111



第 4 章 公共直接债务会计	121
4.1 公共直接债务的含义与内容	121
4.2 现行预算会计制度下的公共直接债务会计核算	121
4.3 公共直接债务的确认与计量	122
4.4 公共直接债务的会计核算	123
第 5 章 公共或有债务会计	149
5.1 公共或有债务的内涵与特点	149
5.2 我国公共或有债务的主要内容、规模及财政后果	151
5.3 财政机会主义与公共或有债务——兼论政府会计的责任	154
5.4 公共或有债务会计的处理与报告	160
5.5 改进我国公共或有债务会计报告实务的建议	181
第 6 章 公共隐性债务会计	183
6.1 公共隐性债务的含义与内容	183
6.2 社会保障义务的会计核算与报告	193
6.3 地方政府直接债务的会计核算与报告	206
第 7 章 我国公共债务会计的困境、反思及框架体系的构建	209
7.1 我国公共债务会计的困境	209
7.2 对我国公共债务会计困境的反思	218
7.3 我国公共债务会计框架体系的构建	219
结束语	225
参考文献	227
后 记	249

图表目录

图 1—1	政府会计的范畴	8
图 1—2	研究结构框架	27
图 3—1	联邦政府负债的确认程序	62
图 3—2	澳大利亚政府会计准则制定机构	84
图 4—1	政府采购业务流程	131
图 4—2	中国国债规模趋势	142
图 5—1	财政、国企、国有银行“三位一体”结构与 或有隐性债务的关系	156
图 6—1	劳动和社会保障部建立后我国社会保障管理体制的格局	186
图 6—2	收付实现制基础上的社保计划对整体预算的效应	201
图 6—3	权责发生制基础上的社保计划对整体预算的效应	201
表 1—1	财政风险矩阵	3
表 1—2	准备和或有负债的确认与披露	19
表 2—1	我国 1981 年以来的国债（内债）发行情况	42
表 2—2	我国现行预算会计准则与制度	49
表 2—3	权责发生制程度与资产、负债的核算范围	56
表 3—1	FASAB 与 GASB 差异比较	59
表 3—2	资源会计的实施范围	73
表 3—3	账务负债和准备的区别	77
表 3—4	新 AASB 准则编码方法	86
表 3—5	法国中央政府会计准则	102

表 3—6	承诺表	109
表 3—7	美国政府会计准则重要性程度分类	112
表 3—8	公共部门与私营部门的差异	114
表 3—9	现金财务状况表举例	119
表 4—1	全国行政事业单位离退休支出情况	138
表 4—2	中央行政事业单位离退休支出情况	139
表 4—3	地方行政事业单位离退休支出情况	139
表 5—1	承诺进度表	162
表 5—2	或有事项进度表	163
表 5—3	应付款与准备	166
表 5—4	京都协议下的新西兰负债准备	168
表 5—5	承诺表(新西兰)	169
表 5—6	或有负债和或有资产报表	171
表 5—7	或有负债的报告形式	173
表 5—8	美国联邦政府资产负债表	174
表 5—9	环境与处置负债	175
表 5—10	保险项目负债	176
表 5—11	贷款担保负债	177
表 5—12	承诺表(美国)	178
表 6—1	政府价值维度	204
表 6—2	政府价值维度及对应的实现方法	205

第1章 导论

1.1 研究范畴——公共债务与公共债务会计概述

1.1.1 公共债务

所谓公共债务 (Public Liability), 就是公共部门债务的简称, 即一国公共部门承担的所有债务。

公共债务的产生需要具备两个条件: 首要是经济条件, 其次是政治条件^①。所谓经济条件是指公共债务需以闲置的剩余产品作为物质基础。闲置剩余产品的出现, 不仅为公共债务的存在奠定了物质基础, 还为公共债务提供了分配对象, 使统治者得以对已经分配和再分配的闲置产品进行有偿分配, 因此使公共债务成为可能。政治条件则是公共债务产生的必要条件, 这就是国家的出现。公共债务必须以国家权力作为后盾才能够得以推行, 正如马克思指出的: “国债制度、现代税收制度……所有这些方法都利用国家权力, 也就是利用集中的有组织的社会暴力^②来汇集国家收入, 以维持国家运转。”

① 杨大楷:《国债论》, 第3~7页, 上海:上海三联书店, 1995。

② 《马克思恩格斯全集》, 第21卷, 第195页, 北京:人民出版社, 1965。

公共债务的历史源远流长,可追溯到公元前4世纪左右的古希腊和古罗马的奴隶制时代,当时曾出现国家向商人、高利贷者和寺院举债的事例^①。但在奴隶社会和封建社会,公债的出现只是偶然的現象。至封建社会末期,伴随着资本主义生产关系的出现,公债(主要表现为国债)才得到了快速发展。对于这段时期的公债,马克思总结说:“公共信用制度即国债制度,在中世纪的热那亚和威尼斯就已经产生,到工场手工业时期流行于整个欧洲,殖民地制度以及它的海外贸易和商业战争是公共信用制度的温室。所以它首先在荷兰确立起来。国债即国家的让渡,不论是在专制国家、立宪国家还是共和国,总是给资本主义时代打下自己的烙印。”^②千家驹认为,现代意义的公债是资本主义国家的产物,它之所以不会出现在封建社会和奴隶社会,主要有三个原因:第一,在资本主义社会中,资产阶级为维持阶级专政这一国家机构所需要的经费大大膨胀,因此产生了发行公债来弥补财政支出不足的需要;第二,资本主义公债同资本主义生产关系以及反映资本主义意识的个人主义是分不开的,这种观念在封建社会和奴隶社会被斥为“犯上”,封建社会和奴隶社会的强权不会认同臣民放债给君主而要君主偿还的做法;第三,发行公债需要金融市场的技术支持,这样公债才能作为“有价证券”来流通,而这一条件在封建社会和奴隶社会并不具备^③。

随着人类社会的发展演进,公共债务的内容日益增加,已经不再局限于国债一种形式了,政府担保、承诺以及“财政兜底”^④等行为使公共债务的边界不断扩充。曾经有一段时间,我国理论界对公共债务的认识仅停留在国债上,很少涉及国债以外的其他内涵。20世纪90年代后期,随着积极财政政策的启动以及波拉科娃(Hana Polackova)财政风险矩阵(参见下文)的引入,我国财政理论界开始从公共主体的视角重新审视政府债务,并将“不确定性”的内

① 宾建成等:《当代中国国债研究》,第16页,长春:吉林人民出版社,2003。

② 潘国琪:《国民政府1929~1949年的国内公债研究》,第2页,北京:经济科学出版社,2003。

③ 千家驹:《旧中国公债史资料(1894~1949年)》,第1~2页,北京:中华书局,1984。

④ 财政兜底是指国家财政作为“最终责任人”,承揽其他经济主体无法化解的剩余的公共风险。现阶段我国财政所承担的风险是无限的,涉及金融、社保、外债等方面,这些风险最终都可能转嫁给国家,由财政进行“兜底”。