


国家自然科学基金重点项目

# 中国政府资产负债表 编制研究

杜金富 王 毅 阮健弘  等著

 中国金融出版社

国家自然科学基金重点项目：政府资产负债测度核算的  
理论方法与政策研究（项目编号：71333014）

# 中国政府资产负债表 编制研究

杜金富 王毅 阮健弘◎等著

责任编辑：张 铁

责任校对：潘 洁

责任印制：张也男

## 图书在版编目 (CIP) 数据

中国政府资产负债表编制研究 (Zhongguo Zhengfu Zichan Fuzhaibiao Bianzhi Yanjiu) / 杜金富等著. —北京: 中国金融出版社, 2018. 10

ISBN 978 - 7 - 5049 - 9709 - 8

I. ①中… II. ①杜… III. ①国家行政机关—资金平衡表—编制—研究—中国 IV. ①F231.1

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2018) 第 193299 号

出版  
发行 **中国金融出版社**

社址 北京市丰台区益泽路 2 号

市场开发部 (010)63266347, 63805472, 63439533 (传真)

网上书店 <http://www.chinafph.com>

(010)63286832, 63365686 (传真)

读者服务部 (010)66070833, 62568380

邮编 100071

经销 新华书店

印刷 保利达印务有限公司

尺寸 169 毫米 × 239 毫米

印张 20

字数 335 千

版次 2018 年 10 月第 1 版

印次 2018 年 10 月第 1 次印刷

定价 60.00 元

ISBN 978 - 7 - 5049 - 9709 - 8

如出现印装错误本社负责调换 联系电话 (010)63263947

# 前 言

《中国政府资产负债表编制研究》是国家自然科学基金重点资助项目“政府资产负债测度核算的理论方法与政策研究”的阶段性成果。本书遵循政府资产负债核算的一般国际规则，对编制中国政府资产负债表的理论和方法进行了深入研究；结合我国实际情况，构建了中国政府资产负债表编制的完整框架；并对核算中存在的问题，提出了解决办法和建议。

编制政府资产负债表，可以摸清政府对企业、事业单位、非营利组织、国际机构、基金等机构的出资额；政府掌握的文化文物资产规模及构成；政府直接拥有、占有和控制的土地、地下资源、社会构成物等非生产资产的规模及构成；政府控制非营利组织掌握的资产负债规模及构成等。本书的研究成果，也是我们正在编制的《2008—2017中国政府资产负债表》的重要依据。我们期望本书在中国政府资产负债表编制实践中发挥指南作用。

全书由八章组成，各章内部也自成体系。除第一章导论外，第二章至第七章分别研究了狭义政府、事业单位、政府控制的非营利性组织、国有非金融性企业、国有存款性金融机构、国有非存款性金融机构等政府组成部门资产负债表的编制，第八章为政府总体资产负债表的编制。每一章都由三部分内容构成：政府主体范围与层次的研究、政府主体资产负债范围与分类的研究，以及政府主体资产负债表编制的研究。读者可能会发现少部分内容有些重复，这样的安排是为了更好地体现研究与工作逻辑的一致性，特此说明。

## 中国政府资产负债表编制研究

本书由杜金富（北京语言大学经济研究院、商学院）主持完成。具体分工如下：第一章由阮健弘撰写，第二章由王毅撰写，第三章由罗猛撰写，第四章由陈浩、计茜撰写，第五章由罗猛、李静萍撰写，第六章由苗雨峰撰写，第七章由郭武平撰写，第八章由杜金富撰写。全书由杜金富、王毅、阮健弘、张文红统稿。参加讨论研究撰写的还有白玮、郭永强、郑桂环、石春华、刘琦、刘小二、宋光磊、马晓菁等。白玮同时做了大量协调工作。

本书定稿前，征求了杨伟民、吴晓灵、许宪春、马骏、李燕、周天勇等专家学者的意见（意见附后），在此向他们表示感谢！

我国体制改革正在深入进行中，政府资产负债表的编制也需要不断完善。欢迎读者对本书提出修改意见。

杜金富  
2018年8月

# 我国政府资产负债表编制框架研究

## (代序)

我国政府资产负债表的编制如同国民经济其他机构部门一样，包括政府部门核算的范围与层次、政府资产负债核算的范围与分类以及政府资产负债核算方法等内容。

### 一、我国政府部门核算的范围与层次

研究编制我国政府资产负债表，首先需要界定政府部门的标准，明确政府部门组成范围与层次，研究政府部门的构成等。

#### (一) 我国政府部门的界定标准

编制我国政府资产负债表中的政府与我们通常用语的政府不是一个概念。这里的政府既不等同于行使行政权的政府，也不等同于行政事业单位，还不等同于政府管理体系的机构，而是拥有、支配和控制公共资源的法律实体。

编制政府资产负债表中的政府不等同于行使行政权的政府。最窄口径的政府也就是狭义政府，是通过政治程序设立的、在特定区域内对其他机构单位拥有立法权、司法权或行政权的法律实体。其主要功能有，用来源于税收或其他收入的资金承担为社会、企业和个人提供货物和服务的责任；通过转移手段进行收入和财富的再分配；从事非市场生产。狭义政府只是政府组成的一部分。

编制政府资产负债表中的政府也不等同于行政事业单位。我国的行政事业单位是指拥有公共权力并主要由税收等公共资源支撑，从事非市场生产，承担为社会、企业和个人提供货物和服务的法律实体，主要包括党政机关和事业单位。但政府还控制一些非营利组织和一些

营利机构，它们也不同程度地掌握、支配和控制公共资源，也应属于政府总体的组成部分。

编制政府资产负债表中的政府也不等同于政府管理体系的机构。政府机构系列是从管理的角度划分的，但编制资产负债表是从拥有公共资源的程度来划分的，二者可以不同。比如中央银行，有的国家在管理体系上是把它划为政府机构系列，有的国家没有划到政府机构系列，而是由国会直接监督，但编制资产负债表一般都划到公共金融公司范围。

编制政府资产负债表中的政府是指拥有、支配和控制公共资源的法律实体，即指拥有公共权力、靠公共资金支撑、为居民提供非市场产品和公共服务的机构。

### （二）我国政府层次的划分

为了反映政府拥有、支配和控制公共资源的程度，我们把编制政府资产负债表的政府分为三个层次：第一层次为直接拥有、支配和控制公共资源的法律实体，即狭义政府部门；第二层次为广义政府（狭义政府+事业单位+政府控制的非营利组织）；第三层次为公共部门（广义政府+公共公司）。从逻辑关系来说，公共部门包括广义政府和公共公司，政府包括在公共部门之中。我们之所以把公共部门列为政府范围，是从编制政府资产负债表层次划分的技术角度而给予的一个层次称谓。政府的定义还主要指广义政府。

从这三个层次来看，第一层次的政府对公共资源拥有、支配和控制力最强，其他层次政府对公共资源拥有、支配和控制力逐级减弱。

狭义政府或称行政单位或预算政府指经政治程序设立或国家编制部门批准设立、其支出纳入国家预算、履行相应公共职责的法律实体。在我国主要是指政府财政总预算、行政单位和社会保障保险基金。

事业单位是我国特有的称谓，是由国家机关举办或者其他组织利用国有资产举办，以公益性活动为目标，经编制部门批准，从事教育、科技、文化、卫生等活动的社会服务实体。

政府控制的非营利组织主要指政府对非营利组织人员控制和资金控制。非营利组织指从事公益性或者非营利性活动，不向出资人、设立人或者会员分配所取得利润，投入人对投入该组织的财产不保留或者享有任何财产权利的社会组织等。

公共公司分为国有非金融企业和国有金融企业。国有非金融企业主要经营非金融产品。国有金融企业主要经营金融产品。国有非金融企业一般称为国有企业，它是国家作为出资人依照相关法律投入资本金举办的企业，包括国有独资企业、国有独资公司、国有联营企业、国有绝对控股企业、国有相对控股企业、国有参股企业等。

国有金融企业又分为国有存款性金融机构和国有非存款性金融机构。存款性金融机构是以存款为主要负债，以贷款为主要资产，直接参与存款货币创造过程的金融机构。非存款性金融机构则是以接受资金所有者根据契约规定缴纳的非存款性资金为主要来源的金融机构。国有金融企业也是国家作为出资人依照相关法律投入资本金举办的企业。

### （三）我国政府部门的构成

1. 狭义政府的构成。我国是在中国共产党的领导下，坚持和完善人民代表大会制度、多党合作和协商制度、民族自治制度以及基层群众自治制度的具有中国特色的社会主义国家。我国预算政府机构包括中国共产党机构、人民代表大会机构、人民政治协商会议机构、行政机构、司法机构、部队、群众团体、民主党派机构等，我们把这些机构统称为行政单位。我国狭义政府机构还包括社会保障保险基金等机构。

2. 广义政府的构成。广义政府除狭义政府机构外，还包括事业单位和政府控制的非营利组织。

事业单位包括教育、科研、文化艺术、卫生、体育、农林渔和水利、社会福利、城市公用、交通、信息咨询、中介服务、勘察（探）、气象、地震测防、海洋、环保、检验检测、知识产权、机关后勤服务等 19 大类机构。

## 中国政府资产负债表编制研究

政府控制的非营利组织主要有政府控制的社会服务机构、社会团体、基金会、其他社会服务机构、宗教机构等。

3. 公共部门的构成。公共部门除广义政府外，还包括国有非金融企业、国有存款性金融机构和国有非存款性金融机构。

### （四）我国政府部门核算有关问题研究

从政府资产负债核算的角度来看，我国政府部门核算存在政事、政社、政企界定不清晰等问题。

狭义政府核算需要研究的问题主要有：一是有些参公管理的事业单位应纳入狭义政府机构核算范围；二是有些政企不清晰的机构，“一套人马，两块牌子”，既有行政管理的职能，又有经营盈利的目标，其资产负债表如何拆分到政府资产负债表和公共公司资产负债表之中还需要研究。

广义政府核算需要研究的有关问题主要有：一是政府主权财富基金性质的机构、政府部门特殊目的实体等应纳入广义政府核算范围；二是从事生产经营活动的事业单位，即所提供的产品或服务可以由市场配置资源、不承担公益服务职责的事业单位，应纳入企业核算范围；三是对于“一套人马，两块牌子”的事业单位资产负债核算应该区分处理；四是对于事业单位举办企业和企业举办的事业单位的核算需要清晰界定；五是政府控制的非营利组织的界定标准需要研究。

公共部门核算需要研究的问题主要有：一是对国有企业的标准需做清晰的界定；二是对国有企业的覆盖范围需重新厘定；三是研究划分存款性金融机构与非存款性金融机构的界限标准；四是研究国有与非国有性质存款性金融机构的界定。

## 二、我国政府资产负债核算的范围与分类

### （一）我国政府资产的界限及分类

资产特别是政府资产，国内外文献尚无统一的定义。从国际文献来看，不同的文献从不同的角度对资产有不同的定义。《国民账户体系

2008》（SNA2008）将资产定义为：“资产是一种价值储备，代表经济所有者在一定时期内通过持有或使用某实体所产生的一次性或连续性经济利益。它是价值从一个核算期向另一个核算期结转的载体。”《国际公共会计准则》（IPSASs）将资产定义为：“资产作为过去事项的结果而由主体控制，并且所带来的未来经济利益或服务潜能被预期会流入主体的资源。”《政府财政统计手册》（GFSM2001）将资产定义为：“政府核算中的所有资产都是经济资产，这些资产是具有以下特点的实体：机构单位对这些资产行使单个或集体所有权；这些资产的所有者通过在一定时期内持有或使用这些资产获得经济利益；这些资产能以货币计量。”我国目前对政府资产还没有一个完整清晰的定义。已有的对政府资产的定义散见于财务会计规章制度中。《政府会计准则——基本准则》将资产定义为：“资产是指政府会计主体过去的经济业务或者事项形成的，由政府会计主体控制的，预期能够产生服务潜力或者带来经济利益流入的经济资源。”《财政总预算会计制度》将资产定义为：“资产是政府财政占有或控制的、能以货币计量的经济资源。”《行政单位会计制度》将资产定义为：“资产是行政单位占有或者使用的，能以货币计量的经济资源。”这里所称占有，是指行政单位对经济资源拥有法律上的占有权。由行政单位直接支配，供社会公共使用的政府储备物资、公共基础设施等，也属于行政单位核算的资产。《事业单位会计制度》将资产定义为：“资产是事业单位占有或者使用，能以货币计量的经济资源，包括各种财产、债权和其他权利。”《民间非营利组织会计制度》将资产定义为：“资产作为过去的交易或者事项形成并由非营利组织拥有或者控制，给其带来经济利益或者服务潜力的经济资源。”我国《企业会计准则——基本准则》将资产定义为：“资产是指企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。”

对比以上各种定义不难发现，国内外对政府资产的定义有几个共同特点：第一，强调是一种资源，排除了声誉、人力资源等资产；第

二，强调主体的占有或控制，没有所有者的自然资源不包括在资产范围之内；第三，强调未来能获得经济利益或提供服务；第四，能以货币计量。这四个特点也构成了政府资产的四大要素。

一是我国政府资产指经济资产，政府的声誉、管理能力和水平等政治资产不包括在经济资产的核算范围。二是资产为政府这个主体所占有或控制。政府对资源的占有或控制，实际是所有权问题，即法律所有权和经济所有权。三是资产未来能获得经济利益或提供服务，有的资产未来能获得经济利益，有的未来能提供服务。四是资产能以货币计量，能计量的经济资源纳入资产核算范围，不能计量的资源不纳入资产核算范围。

我们认为，政府资产可定义为，政府控制的未来能获得经济利益或提供服务的、能以货币计量的资源。

### （二）我国政府资产的分类

我国政府资产的分类，既要遵循国际一般准则，又要体现本国的特色，还要注重分类的综合性和多样性。我们认为，我国政府资产核算的分类，首先分为非金融资产和金融资产。非金融资产是实体资产，为政府所有或控制，不代表对其他单位的融资关系；金融资产是虚拟资产，代表对其他单位的融资关系。其次，对两大类资产再进行分类。非金融资产可能作为生产过程的产出而产生、自然产生和作为社会构成物。生产资产划分为固定资产、存货和文化文物。自然资产及社会构成物通称为非生产资产。自然资产包括土地、地下矿藏、在开放领海内的鱼等。社会构成物包括专利和租赁。非金融资产是除金融资产外的所有经济资产。它包括固定资产、存货、文化文物资产、非生产资产和其他非金融资产。金融资产可再分为国际储备资产、通货和存款、债务性证券、贷款、股票和其他权益、保险技术准备金、金融衍生产品、应收/应付款、其他金融资产。

### （三）我国政府负债与金融资产

负债是指金融负债。金融负债与金融资产相对应，它的载体是金

融工具，通过金融工具确定融资关系。金融工具对债权人来说，它是金融资产；对债务者来说，它是金融负债。金融负债与金融资产是一个问题的两个方面，其定义和分类相同。

### （四）完善我国政府资产负债核算的研究

我国政府资产负债核算基本以会计核算为主，核算范围没有全覆盖，资产负债分类基本以流动性为主。需要研究的问题主要有：一是从宏观上完善中国政府资产负债核算的范围与分类，进一步明确金融资产、非金融资产和金融负债的基本分类。二是完善非金融资产核算，完善固定资产的核算，修订固定资产统计制度，把文化文物资产从固定资产核算中分离出来；完善存货的核算范围，把战略性储备纳入存货的核算范围；设立文化文物资产核算项目，以核算用于展览、教育或研究等目的的历史文物、艺术品以及其他具有文化或历史价值并作长期或永久保存的典藏等；完善非生产资产的核算，把土地、地下资产、其他资源资产和无形非生产资产纳入核算范围。三是完善金融资产和金融负债的核算，要把按金融工具分类落到实处，特别是核算科目上要体现分类的要求；要完善出资额项目的核算，把狭义政府对事业单位、非营利组织、基金、企业和其他机构组织的出资额纳入政府核算范围。

我国政府资产负债表的编制，就是把反映我国政府部门及其资产负债的数据搜集整理并以表式形式加以展示。这就需要研究展示政府部门及其资产负债数据的表式设计、数据的搜集、估价、整理和登录等。

## 三、中国政府资产负债表的核算方法

### （一）我国政府资产负债表表式设计

我国政府资产负债表采取纵列横栏方式展示主体和客体的构成。纵列记录主体及其构成，也就是记录政府机构的各部门；横栏记录客体及其构成，就是记录资产负债项目及资产净值。我国政府资产负债表表式如表 1 所示。

中国政府资产负债表编制研究

表 1

我国政府资产负债表

机构  资产负债	公共部门													
	广义政府				公共公司							合计		
	狭义政府	事业单位	政府控制的非营利组织	合计	国有非金融企业	国有存款性金融机构			国有非存款性金融机构	合计	未经合并	合并	未经合并	合并
						中央银行	国有其他存款性金融机构	合计						
<b>一、资产</b>														
非金融资产														
生产资产														
固定资产														
存货														
文化文物资产														
非生产资产														
其他非金融资产														
金融资产														
国际储备资产														
通货和存款														
债务性债券														
贷款														
股票和其他权益														
保险技术准备金														
金融衍生产品														
应收及预付款														
其他金融资产														
<b>二、负债</b>														
通货和存款														
债务性证券														
贷款														
股票和其他权益														
保险技术准备金														
金融衍生产品														
应付及预收款														
其他负债														
<b>三、净值</b>														

### （二）数据的搜集

我国已经建立了一系列政府资产负债核算制度，具备了编制政府资产负债表所需数据的基础。但还不完善，需要其他方式补充搜集数据。主要有：

#### 1. 未建立或尚未公布核算制度的政府机构部门数据的搜集

这些机构部门主要有政府主权财富基金性质的机构、政府部门特殊目的实体、政府基金、政企合一的政府机构、事业单位和政府控制的非营利机构等。搜集这些机构部门的数据，有些机构内部有完善核算数据的，我们需研究如何从制度上解决这些机构数据的报送问题；有些机构内部核算不完善，也没有建立报送制度，如政府控制的融资平台、各种基金等，这些机构的数据可能需要典型调查、全面推算；还有些没有明确核算主体，也没有建立核算制度的资产负债项目，如公路、水坝等，这些数据可能需要到主管部门调查，摸清实物数量，进行测算；政府参股企业的数据也可采取典型调查、全面推算等方式。

#### 2. 没有建立核算制度或核算界限不清项目数据的搜集

没有建立核算制度的核算项目主要有出资额、文化文物资产、非生产资产等。这些项目的数据可能主要运用典型调查、分析推算等方式获得。如狭义政府“出资额”，可以分析事业单位、政府控制的非营利组织、国有企业、其他机构的有关数据进行推算获得。

核算界限不清项目除在建工程等非金融资产外，主要是金融资产和金融负债，如长期投资、短期投资、长期负债、短期负债、有价证券等。这些项目的数据目前可以主要从金融部门的统计数据中获得，如债券中的国债作为负债可以从狭义政府的负债方获得；作为资产可以从国债登记公司等部门的统计数据中获得。

### （三）估价

政府资产负债表每一项目的价格都应当是编表日期的价格。而日常记录的项目价格与编表日期的项目价格可能不一致，这需对这些项

目数据进行估值和调整。资产负债估价一般有市场中观测到的价值、通过累积和重估交易得到的价值、未来收益的现值、以外币计值的资产等。

从估值的角度，可将资产分为金融资产和非金融资产。金融资产又可分为货币性金融资产和非货币性金融资产。金融负债的分类与金融资产相同。货币性金融资产包括通货和存款、贷款、应收/应付款、保障保险基金等。非货币性金融资产主要指股票和债券。货币性金融资产账面价值就是市场价值。因此，估值主要是对非金融资产、非货币性金融资产项目的价格进行调整。

1. 固定资产的估价。固定资产中的建筑物和构筑物、机器设备可采用“永续盘存法”，按编表时的市场价格进行重置估价。对在建工程超过一年以上的按在建期的生产者价格或购买者价格指数进行调整。对于家具用具的价格，可按市场价格减去消耗价值进行调整；对于动植物的价格，按市场价格或预期未来收益价值估价。

2. 存货的估价。对于生产过程已经完成的存货可根据账目价值按编表时点的生产者价格指数进行估算；对于商品可按市场销售价格指数估算；对于中间投入存货可根据账目价值按购买者价格指数估算。对政府储备物资可按账目价值计价。

3. 文化文物资产的估价。有市场价格的文化文物资产按现期市场价格对其进行估值；如缺乏有组织的市场，根据可获得信息的程度，利用为防火、防盗等投保的价值数据对文化文物资产进行估值，或组织拍卖方面的专家进行估值。

4. 非生产资产的估价。土地的现期价值会因为其地理位置不同以及用途不同而有明显的区别，因此，需要识别每一块土地的地理位置和用途或土地的地域范围，然后予以估值。城市建设用地价值可根据国家征用土地的最低价作为估价的基础进行测算调整；或采用土地残差法和比例分摊法，将地上建筑物价值从总价值中扣除或按比例分摊，从而单独得出土地的价值。其他用地价值或按购买价格结合市场价格

进行调整，或按预期未来收益价值调整估算。

无形资产或按合同规定的支付金额估值，或按市场销售价格估算，或按预期未来收益价值调整估价。

5. 非货币性金融资产的估价。主要根据市场价格进行计价。

### 四、数据的整理和登录

政府资产负债表是在单位资产负债表、部门资产负债表的基础上合并汇总生成的。单位资产负债表和部门资产负债表的编制也都要合并汇总，即对数据进行整理。政府组成部门的资产负债表项目与政府资产负债表的项目不完全一致，这就需把政府组成部门资产负债表的项目按政府资产负债表的项目进行归类，并对政府部门间的资产负债项目进行合并，登录和汇总资产负债数据。

### 五、完善我国政府资产负债表编制的建议

完善我国政府资产负债表的编制需要逐步完善编制政府资产负债表的法律法规体系、报告体系和操作体系。

#### （一）逐步完善编制政府资产负债表的法律法规体系

一是逐步完善编制政府资产负债表主体组成部门的法律法规体系。适时出台和修订完善国有企业、政府控制的非营利组织、政府部门特殊目的实体、事业单位和行政单位管理的法律法规，进一步明确政府主体组成部门的范围。

二是建立和完善政府资产负债核算项目的法规制度体系，建立政府投资和资本管理规章和条例，建立文化文物资产、非生产资产等核算制度。修订和完善固定资产核算制度，完善金融资产和负债核算制度。

三是完善政府资产负债表编制的基础法规制度体系。针对政府主体不同的组成部分，完善会计、统计和业务核算相协调的记录时间、定值估值、数据搜集和整理、数据报送等一整套法规制度体系。

### （二）进一步完善政府资产负债表的编制报告体系

一是明确编制政府资产负债表的分工体系。编制政府资产负债表大体分为三个层面：第一层面为代表国家编制政府资产负债表。国外大都有两套编制报告体系，一套为财政部门编制的政府资产负债表报告体系，一套是统计部门编制的国民资产负债报告体系。两套编制体系各有特点，互相补充。但二者核算的范围不同，反映结果的角度也不一样，彼此不能互相代替。我国应建立和完善两套编制报告体系。第二层面为各部委承担编制分部门资产负债表。政府资产负债表是由预算部门、事业单位、政府控制的非营利组织、国有非金融企业和国有金融企业等分部门资产负债表所构成的。我们建议，预算部门、事业单位的资产负债表编制由财政部门负责；政府控制的非营利组织的资产负债表编制由财政部门、民政部门、工商管理部門负责；国有非金融企业的资产负债表编制由统计部门和国资管理部门负责；国有金融企业的资产负债表编制由中央银行负责。第三层面为机构单位编制上报资产负债表。这是编制政府资产负债表最基础的数据源。编制机构单位要按照规则制度等要求，编制本机构单位的资产负债表。

二是建立完善政府资产负债表编制上报的责任体系。国家编制政府资产负债表应提交全国人大作为审议预算和国民经济计划的重要参考。各部门编制的部门资产负债表也应公开，接受社会监督。编制政府资产负债表的三个层次按照权责对等的原则，建立和完善责任制，失责必究。

### （三）不断完善编制政府资产负债表的操作体系

一是要完善编制中国政府资产负债的分类体系。中国政府资产负债的分类体系也包括三个层面：第一层面为国家资产负债的分类，按国际分类和我国实际情况，提出涵盖全部机构单位与部门的资产负债的分类。第二层面是国家综合管理部门对机构和资产负债的分类，如中央银行、金融监管部门、财政部门、商务管理部门、民政部门等，在国家对全部机构单位与部门的资产负债的分类的基础上，根据本部