

建立与社会主义市场经济体制相适应的行政管理体制,实现政府职能转换,是我国继续深化改革的一个重要方面。政府职能转换,要求政府把直接管理社会经济活动转换到为社会主义市场经济的发展提供公共行政服务和依法管理的轨道上来。这种职能转换的前提是财政管理体制改革和国家财政职能的转换,即依法建立复式预算,将国家财政转换为公共财政,把经常预算与投资预算分开,把政府行使国家权力征收的税收主要用于社会公共事务管理和培育社会主义市场经济土壤方面。这种改革和转换使会计提供评价政府履行受托业绩信息的重要性显凸出来。

财政管理体制改革、国家财政职能转换,要求与之相适应的预算会计必须随之改革,将“预算会计”扩大为“政府会计”也是一种必然的趋势和要求。政府会计历来是我国会计学者很少问津的领域,这主要是由于我们过去照搬前苏联的模式把政府会计仅仅局限于反映和监督财政预算资金收支活动所致。前苏联的预算会计模式显然大大扭曲了政府会计的实质,也弱化了政府会计的职能。这次预算会计原地踏步式的改革,不能不说是一种缺陷。

李建发博士作为财政部预算司主持的《事业单位会计准则》研究起草组成员和中国会计学会主持的《中国会计百科全书》“政府

及非盈利组织会计”分主编,在执笔起草《事业单位会计准则》和撰写《中国会计百科全书》过程中,收集了大量的研究资料,并逐渐形成了他的学术观点。在我的指导下,他于1996年完成了题为《试论具有中国特色的政府会计与财务报告体系》的博士论文。这篇博士论文得到了江西财经大学裘宗舜教授和已故的中南财经大学杨时展教授等会计学家的充分肯定和高度评价,称它是一部“我国近半个世纪以来填补政府会计空白、具有创新和开拓意义的力作”。我想,这个评价是恰如其分的。作者在这篇博士论文的基础上,根据社会主义市场经济体制下政府职能转换和政府管理体制改革的客观现实以及这次预算会计改革的情况,借鉴世界各国政府会计理论进行修改,写成了这部我国政府会计领域的学术专著。它的写成并出版,不仅填补了我国近半个世纪以来政府会计领域学术研究的空白,而且对推进我国政府会计理论研究、指导政府会计实践都具有重大意义。我认为,本书具有以下五个特点:

一是研究思路新。大家都知道,国外会计学术界在关于会计目标方面形成了决策有用论和受托责任论两大针锋相对的观点。近20年来,随着会计信息系统理论和决策科学的形成,以及会计信息在经济管理决策中的广泛应用,决策有用论的观点独占鳌头。李建发博士在辩证分析了政府的客观环境及政府受托管理社会公共事务职能的基础上指出,政府财务报告首先应提供受托业绩的信息,使用者使用政府财务报告信息的目标主要是评价政府受托责任,在此基础上进行各种决策。这符合政府会计信息使用的逻辑过程,客观再现了政府会计信息的作用,而且书中把受托责任视为政府会计的一块基石,并把受托责任的论点贯穿始终。

二是突破中外政府会计模式。建国以来,会计学术界往往把预算会计视为国家预算管理的工具,预算会计的核算对象也仅局限

于预算资金运动。这次预算会计核算制度改革虽然把“预算资金”扩大为“财政性资金”，但它仍然没有摆脱为国家预算管理服务的束缚，而随着社会主义市场经济体制的建立、政府职能的转换，政府履行的受托责任就不能再仅仅局限于财政预算资金收支了，有必要根据新的形势把政府履行管理社会公共事务及代表国家意志和人民意志行使管理权的各项财务活动如国家资源、国有资产、国家债权债务以及受托管理的各项社会保障统筹基金等都纳入政府会计的视野。同时，根据我国事业单位的性质、管理体制和承担社会事业发展职能的客观事实，把非盈利事业单位纳入政府会计范畴；而基于我国国有资产数量和价值庞大、分散的特点，把国有资产的产权、收益权及其变动情况作为政府会计确认、计量和报告的内容，亦是恰当的。

三是理论体系完整。作者在分析政府会计的历史、现状及改革的基础上，对政府会计的基本前提、政府会计与财务报告目标、政府会计对象与会计要素、政府基金会计的确认与计量、政府财务报告以及政府会计与财务报告规范等基本理论和概念都作了全面、深入的探讨，全书构建了一个完整的政府会计基本理论体系，为将来预算会计的进一步改革和建立我国的政府会计体系所作的大胆探索也是值得肯定的。

四是观点明确，论据充足。作者在大量参考西方政府会计理论资料的基础上，通过中外政府会计以及政府会计与企业会计的比较，提出了若干具有新意和创造性的政府会计理论观点。比如，在会计基本前提方面，作者提出了环境性前提与规范性前提的概念，强调预算控制和基金管理对政府会计的规范和约束，并对会计主体与报告主体作了明确的区分；在会计目标方面，作者提出受托责任的基本观点；在会计对象方面，作者大胆地提出除了财政预算收

支外,还应把政府受托管理的国家资源、国有资产、国家债权债务以及政府管理的社会保障基金都纳入政府会计核算与监督的对象的新见解;在政府会计要素方面,作者引入了基金会计理论,并对基金会计要素进行了深入的探讨;在会计确认与计量方面,作者从正确区分政府受托责任的角度出发,提出了政府会计应采用修正的应计制基础,对我国政府公务员退休费用和国有资产产权及收益权的会计确认与计量问题,也提出了自己独特的看法;在政府财务报告方面,作者明确地划分了基金财务报告、政府单位财务报告和政府财务报告等不同层次,并对如何改进我国政府财务报告以及政府财务报告的鉴证问题进行了深入的探索;在政府会计与财务报告规范方面,作者在分析西方“社会公认型”的政府会计与财务报告规范利弊的基础上,提出我国政府会计与财务报告应包括“法律、基本原则、行政法规、会计制度”等层次的法规型规范体系;等等。我认为,所有这些观点都具有开拓性和创新意义,对我国预算会计的改革具有借鉴价值。

五是理论联系实际。作者对政府会计基本理论的研究并不是就理论而谈理论,而是把理论与我国的政府会计实践紧密地结合起来,从理论探讨中分析我国政府会计实践的不足,也提出了进一步改革我国预算会计、建立具有中国特色的政府会计与财务报告体系的新设想。这充分说明了作者不仅有较扎实的政府会计理论基础和丰富的政府会计实践经验,而且把两者有机地结合起来。本书的写作与出版,表明作者对我国预算会计改革和政府会计体系的建立做了可贵的开拓性的研究工作。

《政府会计论》是我国浩如烟海的会计书籍中一部具有较高学术价值和实践意义的专著,虽然书中提出的某些理论观点还可以讨论,而且有待实践的检验,但作者能够率先提出这些论点,充分

说明作者的胆略和宽阔的研究思路,也体现了作者扎实的理论功底和丰富的实践经验。

葛家澍

1998年10月

前

言

前 言

政府会计是一门用于确认、计量、记录政府受人民委托管理国家公共事务和国家资源、国有资产，报告政府公共财务资源管理的业绩及履行受托责任情况的会计学分支。在我国，政府会计已经久违了我们近半个世纪了，取代它的是解放初期从前苏联搬来的预算会计。由于预算会计对象过于狭窄，只核算和反映各财政年度国家预算收支情况及结果，而未把政府受托管理的许多国家资源、国有资产及国家债权债务等反映国家财务状况的内容纳入反映和监督的视野，致使大量的国家资源、国有资产因“家底不清”而源源不断地浪费掉、流失掉，这是预算会计反映和监督范围过于狭窄、会计信息不全面不完整所致。因此，作者主张，从“政府”的层面来改革预算会计制度，建立一个能全面、完整、系统反映政府受托管理公共财务资源的业绩和履行受托责任情况的政府会计体系。

为使会计核算制度与整个经济体制、财税管理体制相适应，财政部在企业会计制度改革获得成功之后，于1994年起着手进行预算会计核算制度改革。预算会计核算制度改革历时三年多，在1997年下半年相继颁布了《财政总预算会计制度》、《行政单位会计制度》、《事业单位会计准则》和《事业单位会计制度》等系列改

革文件,这些准则、制度于1998年1月1日起全面施行。透过这些准则、制度,我们不难发现,这次预算会计核算制度改革在认真总结建国以来我国预算会计工作经验,充分吸收企业会计改革成就的基础上,对预算会计核算方法、核算模式和报告体系等方面进行了大胆的改革,并有所突破。但这也只是对核算和反映国家预算收支情况及结果的“预算会计”进行改革,并没有涉及到“政府”这个层面,政府受托管理的国家资源、国有资产以及国家债权债务的变动情况及国家的财务状况依然没有作为会计的对象。如果把这些内容也进行会计的反映和监督的话,那么用“预算会计”这个名称是概括不了的,所以,必须把预算会计改称为政府会计(或政府及非盈利组织会计)。

政府会计与企业会计属于会计学的两个不同分支,它也有别于预算会计。作为一门学科,有一系列的基本理论与方法问题需要研究。本书主要对建立具有中国特色的政府会计与财务报告体系的若干基本理论问题进行了探索。全书共八章。

第一章用辩证唯物史观,客观分析了我国政府会计的历史发展和社会主义市场经济体制下进一步深化预算会计改革,建立具有中国特色的政府会计与财务报告体系的客观必然性和研究政府会计与财务报告若干基本理论问题的必要性。

第二章从分析政府权力的来源、政府职能作用入手,侧重论述了市场经济体制下政府的经济作用以及建立公共财政、进行公共财政预算和财政监督的客观必然性,提出政府的财务受托责任问题,在此基础上对政府会计的环境特征进行了探讨。

第三章讨论了政府会计的基本前提问题。社会经济环境对会计确认、计量、记录和报告过程的影响,使会计人提出了会计科学得以建立的四个基本前提(或假设),书中称为环境性前提。它们对

政府会计也具有约束力。由于公共财政收支预算须由立法机关审批并按限定的用途设立不同的基金,所以,预算控制和基金管理对政府会计确认、计量、记录和报告的全过程始终起约束作用,书中将这种约束称为规范性前提。政府会计的环境性前提也具有特点,在主体问题上必须区分会计主体与报告主体,持续经营观念应理解为政府活动的连续性与财务收支的暂时性。

第四章分析了政府会计与财务报告的目标。政府管理社会公共事务的活动关系到每个公民和不同的利益团体,其财务信息具有广泛的使用者。各类使用者使用政府提供的财务信息并不都是为了作出某种决策,而具有不同的使用目的。为满足不同使用者的需求,政府会计与财务报告目标应有层次,而提供政府履行受托责任的信息应是政府会计与财务报告最高层次的目标。本章最后对我国政府会计与财务报告的目标进行了理论探讨。

第五章论述政府会计对象与政府会计要素。会计对象包括两个相互联系而又相互独立的概念,一是作为反映和监督的对象,二是作为一个信息系统的处理对象,会计要素是对前者的具体化。政府会计对象不应局限于预算资金活动,应从“政府”层面来研究政府会计对象,把政府受托管理的国家资源、国有资产和国家债权债务等都纳入政府会计反映和监督的范围。根据基金理论和政府非盈利性的组织目标,政府会计要素的表现形式和内涵都有别于企业会计要素。

第六章探讨了政府会计要素的确认与计量问题。政府财务报告使用者主要以财政年度评价政府业绩及履行受托责任的情况,其财务报告按当期财务资源流动观念编制,对当期可支用的财务资源采用现金制基础确认,但为区分不同财政年度政府的受托责任,对于某些交易或事项则需采用应计制基础确认,这种混合的确认

认基础称为修正的应计制会计。政府会计不计算利润,它通常采用历史成本计量。政府对不同类别的基金承担不同的受托责任,政府会计对不同类别的基金应采用不同的确认基础和计量属性。最后,具体探讨了基金收入、基金支出、基金余额、基金资产、基金负债要素的确认和计量,特别是退休养老金支出和国有资产产权及收益权的确认和计量问题。

第七章论述了政府财务报告。政府管理公共事务不以盈利为目的,财务报告主要提供政府履行受托责任情况的信息,受预算的约束,政府财务报告应分别按预算基础和会计基础编制。根据报告范围的不同,政府财务报告有基金财务报告、政府单位财务报告和政府财务报告之分。编制政府财务报告必须确认财务报告的组成单位。最后,着重探讨了我国政府单位财务报告的改革以及财务报告鉴证问题。

第八章讨论了政府会计与财务报告规范问题。本章探讨了会计规范的含义和性质,在客观分析了美国“社会公认型”政府会计与财务报告规范体系的利弊和我国预算会计制度改革的成败的基础上,对我国建立以“法律→一般会计原则→行政法规→会计制度”为主线、法规型的政府会计与财务报告规范体系问题进行了探讨。

本书是在作者博士论文的基础上,根据财税管理体制改革的和政府职能转换的客观现实,结合这次预算会计核算制度改革情况进行修改后写成的,是我在攻读博士学位期间的学习心得和政府会计实践的总结。在本书作为博士论文撰写期间,得到我的导师、著名会计学家、中国会计学会副会长葛家澍教授的精心指导;厦门大学副校长、博士生导师吴水澎教授,会计系余绪缨教授、曲晓辉教授、王光远教授、黄世忠教授等对论文的选题和写作也给予诸多

的关心和帮助；本书写成后，葛家澍教授还在百忙中为本书作序，在此向他们表示崇高的敬意和衷心的感谢。

在论文答辩期间，江西财经大学的裘宗舜教授、已故的中南财经大学杨时展教授专程前来厦门大学为我主持论文答辩，对论文给予充分肯定和高度评价，并对其中的某些观点提出了宝贵的修改意见和建议，这些意见和建议对本书的修改和体系的完善颇有帮助，在此也深表谢意。

本书的写成，得益于中国会计学会，作者作为他们主持编写的《中国会计百科全书》“政府及非盈利组织会计”部分的分主编，在《全书》的写作过程中得到财政部财政科学研究所杨纪琬教授、会计事务管理司和中国会计学会秘书处领导的指点，使我对这个领域的研究产生了浓厚的兴趣；还得益于财政部预算司和教育部财务司，作者作为他们组织的《事业单位会计准则》研究起草组和《高等学校财务制度》、《高等学校会计制度》制定小组的成员之一，在《准则》、《制度》的起草、制定、讨论和修改过程中，对本书的构思和观点的形成起了重要的作用；在收集博士论文资料时，得到美国伊利诺斯大学政府会计与预算教授 James L. Chen 博士、财政部会计准则委员会陈毓圭博士、上海财经大学博士生导师汤云为教授和张为国教授等的帮助，在此谨表示感谢！

由于作者水平和资料的局限，书中的某些观点可能很不成熟，仍需作进一步探讨和完善，也可能存在其他一些问题和缺陷，恳请广大专家、读者给予批评指正。

李建发

1998年10月30日

目 录

目 录

序

前言

- 第一章 政府会计的历史、现状与改革 (1)
- 一、历史上的官厅会计 (1)
- 二、建国以来计划经济体制下的预算会计 (7)
- 三、社会主义市场经济体制与预算会计改革 (21)
- 第二章 政府会计的环境特征 (43)
- 一、政府的职能 (43)
- 二、社会主义市场经济条件下政府的经济作用 (51)
- 三、公共财政收支及其监督 (63)
- 四、政府的受托责任与政府会计 (69)
- 五、政府会计的环境特征 (78)
- 第三章 政府会计的基本前提 (87)
- 一、会计基本前提与政府会计 (87)
- 二、预算控制 (93)

三、基金管理	(105)
四、基金会计主体与报告主体	(111)
五、政府活动的连续性与基金收支的暂时性	(118)
第四章 政府财务报告目标	(122)
一、对政府财务报告目标的基本认识	(122)
二、财务报告目标的内涵	(128)
三、政府财务报告目标的结构	(144)
四、我国政府会计与财务报告目标的探索	(154)
第五章 政府会计对象与会计要素	(161)
一、政府会计对象问题的探讨	(161)
二、基金理论与政府基金会计要素	(166)
第六章 政府基金会计要素的确认与计量	(180)
一、政府基金资源流动	(180)
二、政府基金会计要素的确认基础	(184)
三、确认标准与计量属性	(193)
四、基金收入的确认与计量	(195)
五、基金支出的确认与计量	(204)
六、基金资产、基金负债及基金余额的确认与计量.....	(215)
第七章 政府财务报告	(223)
一、政府业绩、受托责任与财务报告.....	(224)
二、基金财务报告与政府单位财务报告	(233)
三、政府报告主体与政府财务报告	(242)
四、政府财务报告的鉴证问题	(251)

第八章 政府会计与财务报告规范·····	(255)
一、政府会计与财务报告规范的性质 ·····	(255)
二、政府会计体系与规范体系 ·····	(265)
三、“社会公认型”政府会计与财务报告规范的评述 ···	(268)
四、我国政府会计与财务报告规范问题的探讨 ·····	(277)
主要参考书目·····	(285)

图书在版编目(CIP)数据

政府会计论/李建发著. —厦门:厦门大学出版社1999.3
ISBN 7-5615-1435-2

I. 政… II. 李… III. 国家机构-会计-理论 IV. F810.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字(1999)第 05912 号

厦门大学出版社出版发行

(地址:厦门大学 邮编:361005)

厦门新嘉莹彩色印刷有限公司印刷

(地址:厦门市莲前北路 77 号 邮编:361009)

1999 年 3 月第 1 版 1999 年 3 月第 1 次印刷

开本:850×1168 1/32 印张:9.5 插页:2

字数:236 千字 印数:1—2000 册

定价:18.00 元

如有印装质量问题请与承印厂调换

第一章

政府会计的历史、现状与改革

古人云，“鉴古知来”。只有了解历史，才能了解发展；只有把握过去，才能把握未来。会计的发展也不例外。一部完整的会计发展史是由政府（官厅）会计和民间（企业）会计这两个车轮齐头并进发展而来的，研究会计既要研究民间会计的发展史，又要研究政府会计的发展史。而要研究后者，更必须把握政府会计的过去，揭示其发展规律。

下面，就我国政府会计的历史发展情况作唯物辩证的分析，并立足于现实，以更好地展望未来。

一、历史上的官厅会计

通常，我们习惯地将我国奴隶和封建社会历代王朝官府中用于记录国家财政收支活动的会计称为官厅会计。与西方国家的会计发展史不同，在我国，会计虽然产生于民间，但由于我国长期处于经济落后、商品经济很不发达的封建社会，会计在我国则最先被系统应用于代表封建统治机构的官厅。所以，我国官厅会计体系比民间会计的起源要早得多，也较为完善。

会计发展史表明,人类的会计思想和会计行为是社会生产发展到一定阶段的必然产物,并随着社会生产的发展而发展。当原始社会进入氏族公社制度后,社会生产力迅速发展使生产除满足生活消费外出现了剩余的时候,就产生记录和计量生产过程和结果的必要。为了对生产过程和生产成果进行管理,人类便采用了“刻石记事,结绳计数”这种最原始的方法来计量和记录。这是会计的雏型。在原始社会、奴隶社会和封建社会,由于受生产规模的限制及从经济效益的角度考虑,生产者对生产过程的计量和记录并没有由专门的人员来执行,单个商品生产者“仅仅用头脑记账(例如农民;只有资本主义农业,才产生使用簿记的租地农场主),或者仅仅在他们的生产时间之外附带地把收支、支付日等等记载下来”^①。所以,会计仅是生产职能的附带部分。

官厅会计只是会计诸多分流中的一支。它主要是用于计量和记录历代官府各项财政收支活动的一种会计。在我国,官厅会计可以说是有史料记载以来最初被系统、完整应用的范例。据《孟子·滕公子》一书记载,夏时代就对“五十而贡”的贡赋收支情况进行计算、记录;商代不仅能够将经济活动及事项的收支情况按其发生的时间顺序采用文字叙述的方式在“简册”(或“籍书”)上登记,开创了我国单式簿记(即“中式簿记”)之先河,而且还设置了会计的专门组织机构,配备会计官员;西周奴隶制国家已经设置了完整的会计账簿,对财政收支项目进行分类、分项核算,并设法使收支保持平衡。在制度建设方面,西周时期就建立了岁计、上计制度,并按行政区划逐级报告每年的财物收支情况;春秋战国时期,已经把“入”、“出”这对记账符号写在每笔经济事项的前面,并将西周时代的“籍书”改为“簿书”……我国著名的会计史学家郭道扬教授概括地指出,“自夏、商及西周以来历代的官厅会计处于支配地位,而民

^① 马克思:《资本论》第2卷,第151页。

间会计则大体亦步亦趋，尾随其后，其差异甚微。从总的方面看，至元明之际，我国的民间会计大体上落后于官厅会计”^①。

问题是：会计为什么首先应用于官厅而不是民间（企业）？为什么产生于劳动人民生产实践的会计反而成为奴隶主贵族、封建统治者剥削和统治劳动人民的工具，并为奴隶制、封建制国家及其统治者服务？作者认为，这至少有以下几个方面的原因：

第一，国家的产生是官厅会计产生的直接原因。国家的产生，必然产生国家机器运转所必需的财政收支活动。为了保证国家机器的运转，维护统治者的统治地位，抵御外来侵略和防止国内社会混乱，就需要有军队、行政、立法和司法等具有相关职能的部门和机构，就会产生各项收支活动，就需要对收支情况进行计算和记录。“为了维护国家的政治统治，就必须保证国家对经济的统治，而要保证国家对经济的统治，就要建立管理国家经济的官厅会计。”^②

国家之大，事务之多，财政收支活动之繁，不是靠头脑所能记忆的。比如，西周时期的国家财政收支活动就分九赋和九式。所谓“九赋”，是指国家九种经常性的收入；而“九式”则为九种经常性的支出。“九赋”、“九式”虽然各自都有固定的收支内容，而且还具有一定的相互对应关系，但它仍然需要借助会计的方法来计算、记录收支情况，并设法保持收支平衡。

在奴隶社会，由于其特殊的政治经济制度，王朝的财政与奴隶主贵族的财产混在一起。秦始皇统一中国并建立封建专制的社会制度以后，对封建国家的财政收支与皇室的财政收支作了较严格

^① 郭道扬著：《中国会计史稿》（上册），中国财政经济出版社 1982 年版，第 6 页。

^② 王世新、李凤阁主编：《预算会计》，东北工学院出版社 1990 年版，第 15 页。