

# 中国政府会计改革发展四十年:回顾与展望

荆新(博士生导师)

**【摘要】**今年是我国改革开放40年,我国政府会计也有40年的改革发展历程。在简要回顾我国政府会计改革发展历程的基础上,梳理政府会计改革发展的成就,总结政府会计改革发展的经验,并展望政府会计改革发展的前景。我国政府会计改革发展的过程历经起步调整、主动摸索、系统准备和全面改革四个阶段;在理论研究和机制转换上实现了重大突破,基本建成了中国特色政府会计的系统结构和准则制度体系;走出了中国特色政府会计改革发展的新路子,彰显出国际影响力;政府会计改革发展的未来前景具有可预期性。

**【关键词】**政府会计;政府预算会计;政府财务会计;政府成本会计;政府管理会计

**【中图分类号】**F810.6

**【文献标识码】**A

**【文章编号】**1004-0994(2018)19-0003-4

我国从1978年开始实行改革开放以来,取得了举世瞩目的巨大成就,今年已走过40年的辉煌历程。与此相应,我国政府会计改革发展也经过了40年。40年来,我国政府会计改革发展经历了怎样的过程,取得了哪些成就,积累了哪些经验,预期未来前景如何?在此历史时点,有必要对我国政府会计改革发展进行回顾、梳理、总结和展望。

## 一、政府会计改革发展历程的简要回顾

我国政府会计改革40年的历程,因应我国实行改革开放而启动,适应我国经济政治社会体制改革而行进。由预算会计到政府会计的改革历程可分为1983~1992年、1993~1998年、1999~2009年、2010年至今等四个时期,亦可归为1980、1990、2000和2010等四个年代,相应表现出初步改革调整、主动改革摸索、系统改革准备、全面改革突破的显著特征。

### (一)政府会计初步改革调整时期

在改革开放之前,政府会计是与计划经济体制相适应的预算会计模式,实行单一的收付实现制基础、单一的收支决算报告,不能提供政府财务状况和成本费用信息。

这个时期,我国政府会计改革的基本背景是:1978年党的十一届三中全会决定改革开放,1984年党的十二届三中全会决定实行有计划的商品经济体

制;1980年财政预算管理实行“划分收支,分级包干”,事业单位开始实行“预算包干,超支不补,结余留用”预算管理方式,1988年事业单位改为全额预算管理、差额预算管理和自收自支管理三种方式。

政府会计改革的主要举措有:1979年初,国务院批准财政部恢复会计制度司(1982年更名为会计事务管理司,1994年改称会计司);1980年1月,中国会计学会成立,搭建了会计改革理论与实践研究交流的高层次平台。为适应有计划的商品经济体制和财政预算管理方式变化,1983年财政部修订《财政机关总预算会计制度》,充实总预算会计的机构建设;1988年又修订《财政机关总预算会计制度》和《行政事业单位会计制度》。1985年颁布新中国首部《会计法》,会计工作开始步入法制化轨道。

这一时期,政府会计改革处于起步阶段,主要是配合预算管理的改革调整,对预算会计制度进行了相应的改革调整,尚未冲破计划经济体制下的单一预算会计模式。这一时期我国尚无政府会计概念,实务研究分散,理论研究匮乏。

### (二)政府会计主动改革摸索时期

这个时期,我国政府会计改革的基本背景是:1993年党的十四届三中全会决定建立社会主义市场经济体制;1993年企业会计改革产生了拉动效

应；1994年颁布新中国首部《预算法》，强化了预算会计工作的法律规范。

政府会计改革的主要举措有：1993年财政部成立预算会计改革领导小组和常务工作组，以及若干专家小组；1995年发布《预算会计核算制度改革要点》；1997年制定《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(试行)》《事业单位会计制度》，陆续制定事业单位分类会计制度，如高校、医院、科学事业单位等。

这一时期，政府会计改革进入主动摸索阶段。在事业单位会计准则尤其在医院会计制度中植入了财务会计要素和权责发生制，冲破计划经济体制下的预算会计模式，实务研究持续进行，理论研究开始起步，有了政府会计的提法和比较研究的初步成果。

### (三)政府会计系统改革准备时期

这个时期，我国政府会计改革的主要背景是：2000年财政部开始试行部门预算管理，并陆续推出政府收支分类、政府采购、国库集中收付等系列改革并持续完善。2006年我国建成系统的企业会计准则体系，并取得了成功经验。

政府会计改革的主要举措有：2003年财政部成立政府会计改革领导小组，正式启动政府会计改革研究工作。财政部以及会计司、预算司、国库司、中国会计学会和财政科学研究院组织举办了一系列政府会计研讨会，设计并安排了一系列研究课题，全面展开政府会计研究。2007年政府会计改革被写入《国民经济和社会发展第十一个五年规划纲要》，目标是建立规范统一的政府会计准则制度体系和政府综合财务报告制度。2007年起，我国正式加入国际公共部门会计准则委员会，具有了一定的话语权。2009年我国修订了《高等学校会计制度》和《医院会计制度》，旨在配合财政预算体制改革。此外，2004年财政部发布了《民间非营利组织会计制度》，确立了非营利组织会计部门的制度规范。

这一时期是我国政府会计改革攻关的系统准备期。财政部明确提出政府会计改革命题，并有规划地开展前期准备研究，为后续改革提供理论支持和方案准备。

### (四)政府会计全面改革突破时期

这个时期，我国政府会计改革的新时代背景是：2013年党的十八届三中全会决定全面深化改革，明确经济、政治、文化、社会、生态文明五大体制改革要点，提出国家治理体系和治理能力现代化的新要求，

提出“建立权责发生制政府综合财务报告制度”。2014年我国全面修订《预算法》，规定各级政府财政部门应当按年度编制以权责发生制为基础的政府综合财务报告，报告政府整体财务状况、运行情况和财政中长期可持续性。

政府会计改革的主要举措有：2010年财政部发布《权责发生制政府综合财务报告试编办法》，并于2011年在11个省市开展试编工作；2012年发布《行政事业单位内部控制规范(试行)》；2014年国务院批转财政部发布《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》<sup>[1]</sup>(以下简称《改革方案》)，明确政府会计改革的目标规划和总体部署；2015年财政部成立政府会计准则委员会，作为政府会计准则制度制定的协调机制；2016年以来财政部陆续发布《政府会计基本准则》、五项政府会计具体准则、《财政总预算会计制度》以及《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》。2016年财政部会计司发布《会计改革与发展“十三五”规划纲要》<sup>[2]</sup>(以下简称《规划纲要》)，提出总体目标——建立健全与社会主义市场经济相适应的会计体系，深入推进会计工作法治化、信息化、现代化。

由此可见，进入新时代以来，政府会计展开全面深化改革，政府会计发展步入快车道，形成了顶层设计、总体规划、明确目标和组织协调的新机制，实现了重大攻关突破。

## 二、政府会计改革发展的主要成就

改革开放40年来，尤其是进入新世纪新时代以来，我国政府会计改革与发展在政府会计制度建设、机制建设、理论建设等方面都取得了丰富的创新成果，基本建成中国特色政府会计体系，探索出中国特色政府会计改革发展的新路子，彰显出国际影响力。

### (一)政府会计的制度创新成果

按照《改革方案》，制定了政府会计制度包括《政府会计制度》和《财政总预算会计制度》，开辟了政府会计准则建设，并发布了基本准则和五项具体准则，开创了统一规范的政府会计准则制度模式，确立了双体系、双基础、双报告的新型政府会计体系，为新时代政府会计实务提供了新规范，开拓了行政事业单位内部控制的基本框架，为政府和社会治理现代化提供了基础性的制度条件。这是新中国政府会计史上的一次伟大飞跃，具有里程碑意义。

在制度设计层面，成功破解了权责发生制的会计确认难题，攻克了公共基础设施和股权投资等资

产的计量难题,有效解决了基本建设会计分账的难题,实现了财务报表与决算报表的有机契合,建成了政府综合财务报告体系,有效实现政府财务会计与政府预算会计的总体协同,适应社会主义市场经济体制和国家治理体系治理能力现代化要求的政府会计法规体系基本形成。

## (二)政府会计的机制创新成果

我国政府会计机制创新的主要成果有:借鉴企业会计改革的成功经验,形成顶层设计、总体规划、组织协调、有序推进以及制度实施的新机制。

在中国特色的经济政治社会体制下,改革的顶层设计至关重要。党的十八届三中全会的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》明确提出“建立权责发生制政府综合财务报告制度”的总任务,政府会计改革的顶层设计通达最高层。

国务院批转财政部发布的《改革方案》,为政府会计全面深化改革制订了总体规划,明确了政府全面深化改革的总目标和阶段性目标、安排了时间表和路线图,财政部成立了政府会计准则委员会,有效组织协调,持续有序推进,形成了政府会计改革的系统性创新机制,以保证政府会计全面深化改革取得成功。

政府会计准则制度的实施机制更加完备。财政部发布《关于贯彻实施政府会计准则制度的通知》(财会[2018]21号),对政府会计准则制度的实施内容、实施时间和范围,实施的准备工作,实施的组织领导等都作出了明确具体的安排。要求各级财政部门要高度重视政府会计准则制度的贯彻实施工作,建立健全工作机制,加强统筹规划、协调指导、宣传培训和督促检查,积极推进本地区政府会计准则制度的贯彻实施。

## (三)政府会计的理论创新成果

进入新世纪、新时代以来,财政部及会计司、预算司、国库司、中国会计学会、财政科学研究院持续组织系列研讨会,着力推进政府会计理论研究,《会计研究》《财政研究》等学术刊物大力支持政府会计理论研究,越来越多的学者聚力于政府会计理论研究,在政府会计体系结构、政府会计的基本目标、政府会计的范围边界、政府会计具体准则、政府会计的确认基础、政府会计报告体系、政府会计概念框架、政府会计的国际比较等方面,都取得了创新性成果,为我国政府会计改革提供了有力的支持。与此同时,我国引进了一批国际政府会计理论研究文献、国际

公共会计准则和外国政府会计准则文献,促进了国际比较与借鉴研究。

2009年以来,中国会计学会政府及非营利组织会计专业委员会创建了政府会计与公共管理合作研究年会平台,持续开展学术交流,推出了一批研究成果,为我国政府会计改革发展贡献了智慧。特别是进入新世纪、新时代以来,我国涌现出一批致力于政府会计研究的青年学者,投入到政府会计改革的大潮,发挥了才智,累积了后劲。

## (四)政府会计改革发展的国际影响

中国作为世界大国,政府会计改革发展取得了成功,探索出中国特色政府会计改革发展的新路子,本身就是世界的成果,显露出国际影响。譬如,在权责发生制方面,成功避免了一些国家激进式改革的做法,在行政事业单位内部控制制度建设方面取得了新鲜经验,在成本会计和管理会计建设方面取得了重要成果。随着全面深化改革开放和“一带一路”的持续推进,预期我国政府会计改革发展必将取得更加圆满的效果,必将彰显更大的国际影响力。

## 三、政府会计改革发展的成功经验

我国政府会计改革发展的丰富实践积累了比较系统的成功经验,初步总结如下:

一是政府会计改革发展植根于改革开放的大背景和经济政治社会发展的大环境,必须适应经济政治社会体制的要求,与财政预算管理改革发展相互衔接、相互协调,达到相互促进、相得益彰。这是贯穿于政府会计改革发展整个过程的基本逻辑。

二是政府会计改革发展必须有顶层设计和总体方案,明确目标和组织规划协调,实现有序推进、重点攻关突破,有效实现预期目标。这是中国特色政府会计改革发展的内在机制。

三是政府会计改革具备明确清晰的目标导向,能够借鉴企业会计改革的成功经验,继而与企业会计改革发展并驾齐驱、相得益彰,实现我国整个会计体系的法制化、信息化、现代化。

四是政府会计改革发展需要政府会计理论研究先行并取得创新成果。必须有组织地凝聚各方面的智慧,传承我国会计文化,借鉴国际会计惯例,攻克理论难题,内化于我国政府会计改革与发展的过程和成果。

五是政府会计改革发展不断推进制度创新、机制创新和理论创新,更新发展理念,消除体制障碍,破解各种难题。创新为政府会计改革与发展提供持

续源泉和动力。

#### 四、政府会计改革发展的未来展望

我国政府会计改革与发展的前景广度开阔、深度可测,具有可预期性。未来仍有许多课题需要持续研究探索,从而建立起具有中国特色、实现重大理论突破并彰显国际影响力的政府会计理论与方法体系。这里仅论及三个方面:

##### (一)“三足鼎立”会计大格局

2004年财政部发布的《民间非营利组织会计制度》,标志着我国完整会计体系呈现“三足鼎立”的大格局。这就是企业会计、政府会计、非营利组织会计三足鼎立,并且已经定型、成熟。其中,企业会计和政府会计改革发展取得重大成功,需要非营利组织会计的改革与发展。

非营利组织(NPOs)是实质上的Public(公开性),我国《慈善法》规定了NPOs的治理结构和信息公开要求。财政部会计司发布的《规划纲要》明确提出研究修订非营利组织会计制度,促进建设现代社会治理体系。为此,需要研究NPOs会计准则和信息披露制度,研究NPOs治理结构,研究NPOs会计信息质量与治理效率之间的关系,创建中国特色的NPOs会计理论与方法体系。

##### (二)政府会计的内部结构

在理论上,政府会计体系主要有“二元结构”“三元结构”“四元结构”的不同认识或主张。“二元结构”,通常是指财务会计和预算会计,也有学者提出财务会计和管理会计之说(认为预算会计属于管理会计的分支);“三元结构”通常是指财务会计、预算会计和成本会计;“四元结构”则是指财务会计、预算会计、成本会计、管理会计。目前,相对于政府财务会计和预算会计的研究,政府成本会计和管理会计的研究还比较薄弱,迫切需要理论与方法的突破性创新。

2014年财政部发布《关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》,强调全面推进管理会计体系建设的重要性和紧迫性。2016年以来,财政部陆续发布《管理会计基本指引》和一系列应用指引。会计司发布的《规划纲要》明确提出研究制定政府成本会计制度。近日,中共中央、国务院印发了《关于全面实施预算绩效管理的意见》<sup>[3]</sup>(以下简称《意见》),对全面实施预算绩效管理作出顶层设计。这对于深化政府预算管理制度改革、推进国家治理体系和治理能力

现代化具有重要意义。《意见》要求创新财政预算管理方式,强调成本效益,明确提出力争用3~5年时间基本建成全方位、全过程、全覆盖的预算绩效管理体系,实现财政预算和绩效管理一体化。这又为政府会计尤其是成本会计、管理会计的系统建设和理论方法体系研究提出了新的重大课题。适应新时代、新指引新任务的要求,结合政府会计改革发展,借鉴企业成本会计和企业全面预算管理的理论与实践成果,研究创建政府成本会计、政府管理会计和全面预算绩效管理的理论与方法体系,已经成为理论与实践研究者义不容辞的责任。

##### (三)政府会计的法治化建设

目前,财政部已经启动修订《会计法》,为实现全面修订,急需全面研究。这里仅提出三点粗浅建议:

一是新《会计法》的立法依据有提升空间。《预算法》是“根据宪法,制定本法”。《会计法》立法依据是否可提升为“根据宪法,制定本法”,值得研讨。《宪法》规定,“国家加强经济立法,完善宏观调控”,“国家厉行节约,反对浪费”。

二是新《会计法》需更加系统规定会计报告的基本要求。以往《会计法》对此的基本要求是:真实、完整。《预算法》明确预算收支决算报告的基本要求是:真实、准确、完整、及时。《会计法》修订对此如何考虑,值得研讨。

三是新《会计法》应明确载入政府会计。基于政府会计改革发展的重大成果,鉴于“三足鼎立”会计大格局已经成熟稳定并将共存发展,如何安排《会计法》的基本框架,如何把政府会计以应有的章节篇幅明确载入新的《会计法》,如何载入非营利组织会计?这些都是迫切需要研究的课题。与此相关,《预算法》先行一步在附则中提出:各级政府财政部门应当按年度编制以权责发生制为基础的政府综合财务报告。

#### 主要参考文献:

- [1] 国务院. 关于批转财政部权责发生制政府综合财务报告制度改革方案的通知. 国发[2014]63号, 2014-12-12.
- [2] 财政部. 关于印发《会计改革与发展“十三五”规划纲要》的通知. 财会[2016]19号, 2016-10-08.
- [3] 中共中央, 国务院. 关于全面实施预算绩效管理的意见, 2018-09-01.

作者单位:中国人民大学商学院,北京100872