

政府会计改革引入基金会计模式探析

余应敏 黄阳

摘要：将基金会计引入政府会计体系是基金会计理论在公共部门应用的一个重要发展。在我国政府会计实行的双轨制框架下，基金会计模式的引入有助于优化现行政府会计体系，尤其在资源分离、受托责任履行、资产管理和会计监督等方面具有重要作用。同时，我国引入基金会计也具有可行性，制度衔接的渐进性为基金会计提供了兼容性接口，技术条件的成熟性为基金会计的精细化落地提供了有力支撑。本文认为，应根据现有的条件与我国政府会计改革的现状，识别基金会计的“内嵌方式”，使其与当前“双轨制”框架下的预算会计与财务会计有机融合，渐进引入融合式或扩容式基金会计，建设实施多种会计模式共存、协调与统一的一体化政府会计体系，以促进提高财务信息的透明度和准确性，并为政策执行、预算管理及会计监督等方面提供更强支持，进而推动政府财政管理的现代化和科学化。

关键词：政府会计；基金会计；“双轨制”；融合式；扩容式

中图分类号：F810.6 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2025)13-0063-03

基金会计(Fund Accounting)作为一种会计制度或模式，主要通过对不同类型的基金进行独立核算和报告，以确保每只基金的专款专用。其核心目标是明确预算资金的使用边界和用途，强化政府财务管理、确保各类资金严格按照法定用途执行，有效追踪和评估政府及其下属单位对专项基金的使用效率，从而提升财政资源配置的透明度和合规性(余应敏, 2010)。国际经验表明，基金会计作为政府“大会计主体”下的“小会计主体”，在独立核算框架下，通过详细列示每项子基金的收入、支出和结余，确保资金的委托方(如纳税人)或报表使用者能够全面了解每项基金的资金流动及使用

效果，进而提高资金使用的透明度和问责性。同时规避政府(受托方)在管理过程中可能面临的逆向选择和道德风险问题，具备锁定资金用途、约束使用方向的机制，为专项资金管理提供强有力的制度支持。

笔者认为，基金会计的引入不仅是对当前政府会计体系的补充，更是广泛的制度创新，体现政府在面对不断变化的财政管理需求时，通过新的会计工具和制度来优化资金管理。在保持当前“双轨制”运行稳定的前提下通过基金会计的嵌入，既能有效规避激进改革引发的制度摩擦，又能为政府综合财务报告制度注入精细化治理要素，同时也能进一步推动全面预算绩效管理下绩效审计体系的构建。

一、基金会计具有独特的不可替代功能

尽管权责发生制财务会计的引入推动了政府会计体系的改革，但当前的“双轨制”运行并未达成高效资金管理目标，特别是在专项资金和基金的管理上，存在信息处理不足的现象。诸如：预算会计注重宏观资金流向的管理，聚焦于预算编制、执行与调整，却未能在细化资金用途、确保资金专款专用以及评估资金使用效果等方面提供充分支持(白彦锋, 2007)。财务会计能够准确记录资金流动，然而其重点仍在于综合财务报表的展示，缺乏对专项资金项目与基金使用效果的细化分析。当前政府综合财务报告在信息决策有效性方面存在专项资金流向的透明度不足、预算执行的动态追踪缺失及绩效评估机制的不完善等问题，其根源在于现有会计监督机制的不足，不能精准捕捉政府财政资金的调拨与流转，降低效率管理。引入基金会计这一核算理念与方法，能够精准记录每一笔“小会计主体”下资金的流向，实时向政府与公众展示财政资金的使用情况，有效避免资金使用中的模糊性，降低资金滥用的风险。

引入基金会计不仅是促进反映资金使用情况、进行绩

作者简介：余应敏，中央财经大学会计学院教授，博士生导师；
黄阳，中央财经大学会计学院博士研究生。

效评估的重要手段,也是推动政府预算管理精细化与效果导向转型的必要步骤。基金会会计通过设立独立的会计主体,进行独立核算、报告与跟踪,为预算管理者提供更加详细的资金使用数据,从而有效弥补依赖预算执行率等流量指标的不足。通过独立核算每个专项基金,基金会会计不仅能全面归集资金的收入、支出与结余,还能够结合效益指标进行成本归集与综合分析,为政府优化资源配置、提升预算执行效果提供更加科学的数据支持。这些独立的基金主体不仅能够详细记录和报告其运营的资产、负债与权益,还能严格跟踪资金的收入、支出至结余的全过程,形成完整的资金使用“全景图”,为政府决策者提供基于实际绩效的精细化决策依据。

二、我国已具备推行基金会会计的制度基础与技术条件

笔者认为,从一定程度上而言,当前我国在制度框架、技术基础设施及改革路径设计等方面已具备基金会会计落地的现实基础。

一是制度衔接的渐进性为基金会会计提供了兼容性接口。在“双轨制”框架下,预算会计与财务会的“适度分离”原则为基金会会计的引入预留了“资金用途流向”这一维度的拓展空间。预算会计通过收付实现制监控财政收支进度,财务会计通过权责发生制进行资金的资产负债计量,而基金会会计则专注于资金用途的合规性约束,三者是功能互补的治理工具集成。在保持预算会计和财务会计“双轨制”运行的同时,可将基金会会计作为政府会计体系中的基础和补充,提升预算资金使用效益和监管能力,从而确保财政资金的透明度和资源的有效管理,发挥基金会会计在业务项目和基金管理方面的优势。例如,《政府会计准则第10号——政府和社会资本合作项目合同》要求对不同的PPP项目进行独立核算,其本质上体现了基金会会计思想的局部应用:即将项目公司视为独立的会计主体,通过“资产——负债——净资产”的平衡式核算,并与政府综合财务报告形成合并与分解的嵌套结构。这种“准则先行、局部突破”的改革经验为基金会会计体系的融入提供了宝贵的实践样本。

二是技术条件的成熟性为基金会会计的精细化落地提供了有力支撑。预算管理一体化的覆盖推广应用为基金会会计的核算奠定了技术基础。尽管基金会会计的引入可能会因项目的多样性对实务产生一定冲击,但在当前信息系统技术发展的背景下,技术进步在一定程度上为基金会会计的实施提供了实践可行性。财政部推出的政府预算管理信息系统(BMS)已

在各级财政部门逐步推广,政府资源管理信息系统(GRMS)和财务会计信息系统(FMIS)等技术平台也在持续推进,这将有助于政府预算编制与执行的自动化和信息化,实现基于历史数据的预算优化和效益预测,提升资金的实时监控能力。基金会会计可作为连接预算会计(合规性)与财务会计(效率性)的桥梁,从而避免现有会计体系“形式化”与“实用性”的割裂。基金会会计的独立核算可通过系统化的数据采集、处理和分析平台进行操作,为基金会的分类、资金流向追踪及资金使用绩效评估提供数据支持。

三是渐进式改革路径能够有效控制制度转换成本。基金会会计的引入无需颠覆现有体系,可以通过“分类试点——分层推进——技术赋能”的策略实现平滑过渡,有效控制制度转换带来的成本。在现有的信息技术和政府会计体系框架下,基金会会计仍将遵循权责发生制进行具体核算,通过专门的基金账户对每项基金的资金流动进行独立记录,并在此基础上生成单项基金报表、联合报表以及绩效评估报表,确保政府层面的资金使用状况得到全面展示,并评估资金使用的效益与绩效。在领域选择上,优先推进管理基础扎实且具有较高风险外溢性的资金类型,如:在政府性基金预算中,可以率先针对地方政府专项债项目进行独立记录与管理,以隔离政府隐性债务风险;并在轨道交通、产业园区等细分领域设立以“小会计主体”为基础的资本项目基金;同时针对社会保险基金则可构建“个人账户基金+统筹基金”分账核算体系(张国生和赵建勇,2007)。

三、我国基金会会计模式政府会计的未来建制

当前学术界对“基金会会计模式未来建制”的讨论主要集中在三个方面:其一是融合式基金会会计建制,即在当前的政府会计体系中继续保持预算会计和财务会计的主导地位,同时融入基金会会计的独立核算功能。通过跨部门、跨层级的协调,基金会会计能够实现各类资金在预算管理和财务报告中的数据融合,进而为政府提供全面的资金管理和绩效评估。该建制在根本上维护了现有预算会计和财务会计体系的稳定性,强调基金会会计与其他会计体系的协调发展。其二是扩容式基金会会计建制。即在预算管理和财务会计系统的基础上,进一步扩展基金会会计核算的覆盖范围。通过将更多的专项资金(诸如政府性基金预算、社会保险基金预算等)纳入基金会会计管理体系,推动政府财政资金的精细化管理,实现基金会会计的渐进式改革。扩容式建制强调专项资金的管理,尤其对地方政府专项债的基金会会计建制,将有助于隐性债务的

治理,推动隐性债务显性化,防范财政风险(余应敏,2008)。其三是典型式基金会计建制。即全面转变政府预算会计和财务会计双模式,将基金会计作为政府会计体系的核心。这种建制下的基金会计不仅记录资金流动,还承担预算与财务管理综合职责,实现基金基础上的预算与财务融合。

鉴于我国政府财政支出的日益多元化,尤其是涉及专项债务、医疗、养老、教育及社会保障等专项资金,本文认为,现阶段实施融合式或扩容式基金会计建制将有助于政府更好地精细化管理这些专项资金,但长期来看,典型式基金会计也许是政府会计两套体系的融合交汇点。基于此,建议采取“重点突破、分层推进、数智赋能”的路径。具体而言:(1)选择关键领域进行试点。针对地方政府专项债务的管理和监控问题,引入基金会计对专项债务资金进行独立核算与管理,提高债务透明度、追踪专项资金流向、规避隐性债务风险;针对养老保险、医疗保险等社会保障基金,涉及大规模资金流动且有较高透明要求的资金项目,可以在该领域开展基金会计改革,探索独立核算和报告的具体方式;针对教育、基建、环保等资金,实现针对性突破,为更大领域的改革提供参考。(2)做好国家层面的制度建设与标准化,确立地方层面的试点与推广。国家层面应明确基金会计的基本制度框架,制定基金会计核算规范和财务报告标准,确保基金会计体系的可操作性,确保基金会计能够与现有的预算会计和财务会计体系协调运行。地方层面根据本地财政管理需要,选择重点领域开展基金会计试点工作,根据不同地区财政水平、技术能力等条件,逐步推广实施,确保改革的可持续性和有效性。(3)持续建设数字化平台,加强资金监管与风险防控。建设综合性的财务信息管理平台,初步转型期将预算会计、财务会计和基金会计数据集成,提升财务管理智能化水平,利用大数据自动化收集和处理各基金财务数据,提高数据时效性和准确性。通过建立智能化的资金风险预警系统,对专项资金的使用进行实时监控,识别资金流动规律,精准管控专项资金违规调拨风险。通过实时反馈,优化各类基金的使用效率和资金效果。

在具体落地与实施的过程中,应注意到所设立的不同基金间可能存在业务交叉,划分会计主体的界限有时难以精准界定,进而可能会存在导致核算复杂和混乱的问题发生。因此短期来看,融合式基金会计的建制和扩容式基金会计仍需加大力度重点突破关键问题,以尽可能发挥自身优化作用,缓解改革制度性阻碍。其中,融合式基金会计建制下需达成:(1)跨部门协同机制。基金会计的核心之一在于各类

资金的数据融合,建立跨部门、跨层级的协调机制至关重要。建议设立基金管理委员会负责不同部门之间的沟通与协调,确保各类资金在预算管理和财务报告中的统一核算。(2)系统化的信息化建设。融合式基金会计的落地实施依赖于信息化系统的支持,应优化升级政府当前的财务管理信息系统,达成跨部门、跨层级的资金信息共享、数据融合、跨系统交互等功能,具备对各类专项资金独立核算与管理的能力,保持与现有预算会计和财务会计的兼容,确保信息传递的准确性和时效性。(3)绩效评估体系的建设。建立与基金会计相匹配的绩效评估体系,确保每笔资金的使用效果可以被追踪和评估,设立专项基金绩效考核指标,定期对各类专项资金的使用效果进行评估,确保资金真正用于特定的目的,以达到预期效果。扩容式基金会计建制下需达成:(1)明确专项资金的范围。首先明确哪些专项资金应该纳入基金会计管理范畴,明晰不同会计主体之间的界限和分类,可以通过政策指导界定专项资金的种类,同时对各类专项资金的资金来源、使用目的、管理要求等明确进行规定,确保基金会计的核算有据可依。(2)加强政府资金透明化管理。政府可以建设专项资金使用报告和审计制度,确保专项资金的流向、使用、效益等的公开透明,及时向公众和监督机构披露相关信息,同时经独立的第三方审计机构定期对资金使用情况审计,确保资金的合规和有效。(3)完善风险预警和管理体系。扩容式基金会计建制还需要加强财政风险的预警和管理,尤其是在地方政府专项债的管理上,建立分级预警机制,利用大数据和人工智能技术对潜在风险进行预测,及时采取措施防范风险,定期评估资金使用情况,为政府决策提供有用依据。简言之,在基金会计的初期建制下,做好不同基金主体划分,确保每一笔资金都符合特定的目的和规定,提高政府内部协调效率,进而发挥基金会计整体优势。□

责任编辑 姜雪

主要参考文献

- [1]白彦锋.基金会计理论与我国政府会计改革[J].中央财经大学学报,2007,(9):93-96.
- [2]余应敏,王曼虹.基于财政透明度视角的政府财务报告初探[J].中央财经大学学报,2010,(1):1-6.
- [3]张国生,赵建勇.我国政府会计采用基金会计模式的探讨[J].预算管理与会计,2007,(2):31-33.