基于IPSAS 47的政府收入分类体系研究

陈隽　陈嘉惠　周伟

摘　要：本文以《国际公共部门会计准则第47号——收入》为理论参照与制度借鉴，系统开展政府收入分类国内外比较，以资产负债观替代收入费用观，探索构建我国政府收入分类体系，形成约束性安排交易收入与无约束性安排交易收入二分框架，显著提升复杂交易的适应性与国际趋同性。同时，以公立医院医疗收入为例，明确政府收入二分框架下医疗收入分类归属。

关键词：政府收入准则；IPSAS 47；约束性安排；公立医院；医疗收入；收支配比

中图分类号：F234.5；F810　**文献标志码：**A　**文章编号：**1003-286X（2026）14-0070-04

2023年3月，国际公共部门会计准则理事会（IPSASB）发布《国际公共部门会计准则第47号——收入》（IPSAS 47），自2026年1月1日起施行。IPSAS 47实现了三大变革：一是理念变革，从收入费用观转向资产负债观。二是分类变革，以“约束性/非约束性安排”替代“交换/非交换交易”，形成二分体系。三是模型变革，建立统一的“约束性安排会计模型”，与《国际财务报告准则第15号》（IFRS 15）五步法趋同。IPSAS 47既保持公共部门属性，又吸纳企业收入准则的科学内核，为我国政府收入准则制定提供了成熟、可行、可落地的国际范本。本文拟基于IPSAS 47构建政府收入分类理论框架，明确政府收入分类的逻辑主线。同时，以公立医院医疗收入为例，拓展政府收入准则在公益二类事业单位的适用理论，为政策制定提供理论支撑。

一、IPSASB与我国政府收入分类对比

（一）IPSASB收入分类体系

1.旧体系：三分法割裂混乱。IPSAS 47发布前，《国际公共部门会计准则第9号——交换交易收入》（IPSAS 9）规范销售商品、提供劳务、利息、特许权使用费等具有等价交换属性的收入；《国际公共部门会计准则第11号——建造合同》（IPSAS 11）单独规范工程建造类长期合同收入；《国际公共部门会计准则第23号——非交换交易收入（税收和转移）》（IPSAS 23）规范税收、补助、捐赠、罚款等无偿性、单向性资源流入。该体系存在明显缺陷：一是交换与非交换交易的边界在实务中难以精准判断，部分混合交易无明确核算依据。二是履约义务与现时义务概念相互混淆，导致收入确认时点判断偏差。三是建造合同单独规范与其他收入准则形成脱节，造成准则体系冗余。四是不同类型收入采用不同的确认模型，实务操作复杂，会计人员执行难度大。

2.新体系：IPSAS 47二分法统一。为统一公共部门收入会计规范，2023年3月，国际公共部门会计准则理事会将原有IPSAS 9、IPSAS 11、IPSAS 23三项收入准则合并为IPSAS 47，以规范公共部门收入确认、计量、列报与披露为目标，真实反映收入性质、金额与风险，提升财务信息透明度与决策有用性。IPSAS 47适用于权责发生制下政府等公共主体，覆盖有偿服务、建造合同等交换交易，以及税收、转移支付、捐赠补助等非交换交易。同时明确排除社保缴费、租赁、金融工具、企业合并等业务，由对应专项准则规

作者简介：陈　隽，北京协和医院，高级会计师；
陈嘉惠，北京协和医院；
周　伟，北京协和医院财务处副处长，高级会计师，通讯作者。

中国财政杂志社

范，重构公共部门收入确认与计量逻辑。

IPSAS 47以约束性安排为核心判断标准，制定了约束性安排交易收入确认与计量的通用标准，不再按照原准则针对特定交易类型进行说明。判定一项交易是否构成约束性安排，需同时满足三项条件：(1) 可通过法律或同等手段强制执行。(2) 双方权利义务相互依存、不可分割。(3) 包含至少一项遵守义务（compliance obligation，指主体在约束性安排中作出的承诺，即使用资源为内部提供特定的商品和服务，或者向购买者或第三方受益者转让特定的商品和服务）。基于该标准，将公共部门收入最终分为约束性安排交易收入与无约束性安排交易收入两大类，实现了“一个框架、一个模型、一套判断标准、全口径收入覆盖”的准则体系优化，有效解决了旧体系的碎片化与操作难题。

（二）我国政府收入分类现状

1. 预算管理维度分类。我国现行政府收入最核心的分类维度为预算管理维度，依据《政府收支分类科目》，将政府收入分为一般公共预算收入、政府性基金预算收入、国有资本经营预算收入、社会保险基金预算收入四类预算体系收入。该分类的核心特点是服务于预算编制、执行与决算，以资金的预算归属和使用用途为分类依据，仅关注收入的预算管理属性，未考虑会计确认的逻辑与交易实质。

2. 财务会计维度分类。《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》从财务会计核算角度，将行政事业单位收入分为财政拨款收入、事业收入、上级补助收入、附属单位上缴收入、经营收入、非同级财政拨款收入、投资收益、捐赠收入、利息收入、租金收入、其他收入。该分类未区分交换交易与非交换交易的本质差异，统一采用基于资金来源的核算思路；未识别合同关系与履约义务；事业收入口径混杂，既包含公立医院医疗收入、高校学杂费等市场化交换收入，也包含部分非市场化的公益服务收入；经营收入与事业收入的边界模糊，实务中分类核算缺乏明确标准。

（三）IPSAS 47与我国收入分类异同

1. 相同点。(1) 均承认等价交换性质与无偿/非对等性质的资源流入存在本质差异，是收入分类的核心逻辑起点。(2) 均以权责发生制为会计改革方向，强调收入确认应反映经济业务的实质，而非仅以资金收付为依据。(3) 均在收入确认中强调含有服务潜力或者经济利益的经济资源流入这一核心要素。(4) 均重视收入会计信息对公共受托责任履行与管理决策的支撑作用，要求收入信息真实、可靠、相关。

2. 差异点。(1) 分类目的不同。IPSAS 47以会计确认、计量、列报为核心目的，服务于财务报告信息质量提升；我国长期以预算管理为核心目的，分类服务于预算编制、执行与监管，会计核算服务于预算管理需求。(2) 分类标准不同。IPSAS 47以法律约束、权利义务关系、遵守义务三项特征为核心标准，聚焦交易实质；我国以资金来源、预算科目、行政隶属关系为核心标准，聚焦资金的管理属性。(3) 核算规则不同。IPSAS 47构建二元核算模型，适配不同业务的收支逻辑与公共受托责任特点，对等价交换类业务（市场化经营、有偿服务）采用合同基础的收入确认规则；对非交换类业务（纯公益服务、行政职能、税收与转移支付）采用权利基础的简化核算规则。我国现行会计规范未区分行政单位、纯公益性事业单位、公益二类事业单位的业务特质与运营差异，采用统一化的收入核算规则。

二、基于IPSAS 47对我国政府收入分类的思考

结合国际经验与我国国情，建议以IPSAS 47为核心借鉴，构建以会计要素确认为核心、兼顾预算管理需求的新型政府收入分类体系，具体实现四大目标：服务于确认、计量、列报、披露全流程，使收入分类与会计核算逻辑高度统一，提升会计信息质量；以约束性安排为核心标准，区分约束性与无约束性安排交易收入，实现交易实质与会计处理的一一对应；对公立医院、高校、科研院所等公益二类事业单位的市场化服务业务实行特殊核算安排，适配其业务的市场化、契约化特征；保持我国政府会计“双功能、双基础、双报告”的核心模式不变，实现财务会计与预算会计的适度分离与相互衔接，兼顾会计核算与预算管理需求。

（一）分类总体原则

重构政府收入分类体系，需遵循五大核心原则，确保分类体系的科学性、适用性与可操作性：(1) 交易实质优先原则：以经济业务的实质与法律约束关系为核心判断依据，而非仅依据资金来源、预算科目等形式特征，确保会计处理反映交易本质。(2) 国际趋同原则：与IPSAS 47的核心逻辑、判断标准与分类框架保持一致，吸收国际公共部门收入分类的成熟经验，提升我国政府会计的国际趋同性。(3) 符合国情原则：紧密衔接我国现行预算管理体系、政府会计制度与各行业管理需求，确保分类体系能够融入我国现有财政财务管理框架，不脱离实务现状。(4) 可操作性原则：设定清晰、明确的分类判断标准与收入边界，避免模

中国财政杂志社


图 / 张小莉

糊性表述，确保会计人员在实务中能够快速、准确判定收入类型，降低执行成本。(5) 全覆盖原则：分类体系覆盖我国所有政府会计主体（包括行政单位、各类事业单位）、所有收入类型，无遗漏、无重叠，实现政府收入的全口径分类核算。

（二）核心判断标准：约束性安排

借鉴 IPSAS 47 核心逻辑，将约束性安排作为我国政府收入分类的核心判断标准。一项交易构成约束性安排，需同时满足以下三项条件，缺一不可：(1) 可强制执行。交易双方的权利义务通过法律、行政法规、行政协议、民事合同等形式予以明确，且能够通过司法、行政等手段强制执行，具备法律层面的约束力。(2) 权利义务依存。交易双方的权利与义务相互对应、相互依存、不可分割，一方享有权利的前提是另一方履行义务，反之亦然，不存在单方权利或单方义务。(3) 存在遵守义务。政府会计主体作为交易一方，承诺向交易对手提供特定的商品、服务，或转移特定的资产，即存在明确的遵守义务。未同时满足上述三项条件的交易，均归为无约束性安排交易，其核心特征为政府会计主体无对等的履约义务，资源流入具有无偿性、单向性。

（三）具体分类体系

基于约束性安排的核心判断标准，将我国政府会计主体的所有收入划分为约束性安排交易收入与无约束性安排交易收入两大类，每类收入下细分具体子类别，明确各子类别涵盖的收入范围与核心特征。

1. 约束性安排交易收入，指政府会计主体基于具有法律强制力的约束性安排，为履行明确的遵守义务（提供商品、服务、转让资产）而取得的对等对价收入。核心特征包括：(1) 等价有偿：收入金额与履行遵守义务的资源耗费相匹配。(2) 合同 / 协议清晰：交易双方的权利义务通过正式合同或实质协议予以明确。(3) 遵守义务可识别：能够清晰区分单项或多项遵守义务。(4) 以控制权转移为确认核心：收入确认以交易对手取得商品 / 服务的控制权为标志。(5) 与成本高度配比：收入确认期间与遵守义务履行的成本发生期间保持一致。

具体包括三大子类：(1) 市场化经营服务收入：政府会计主体开展市场化专业服务业务取得的收入，核心为公益二类事业单位的核心业务收入，包括公立医院医疗收入（门诊、住院、检查、检验、手术、护理、康复、药品、耗材等诊疗服务收入）；高等教育学杂费、住宿费、培训收入；科研院所技术开发、技术服务、技术咨询、委托研发等科技服务收入；文化、体育、场馆等公共服务机构的市场化服务收入；国有资产租赁、运营等市场化服务收入。(2) 合同对价收入。政府会计主体基于正式合同取得的对价收入，涵盖政府与市场主体、政府间的契约化交易收入，包括政府购买服务合同收入；建造合同、工程合同收入；特许经营、公共服务运营合同收入；政府采购劳务、服务对价收入。(3) 其他约束性履约收入。政府会计主体提供专业有偿服务取得的收入，包括检测、检验、检疫、鉴定、评审、公证等对等有偿服务收入。

2. 无约束性安排交易收入，指政府会计主体无需履行对等约束性遵守义务，基于公共权力、财政分配、自愿转移、法定孳息等取得的无偿 / 非对等资源流入。核心特征包括：(1) 资源单向流入：政府会计主体仅享有资源流入权利，无对等的履约义务。(2) 无约束性履约义务：不存在需向交易对手提供商品、服务或转移资产的法定义务或合同义务。(3) 无须支付对等对价：资源流入无需以向对方提供对等价值的商品 / 服务为交换。(4) 以资产负债表观确认：收

中国财政杂志社

入确认以取得资源控制权为核心。(5) 与成本无直接配比关系：资源流入与政府会计主体的成本耗费无因果对应关系。

具体包括四大子类：(1) 税收收入：政府税务机关基于公共征税权力取得的各类税收收入。(2) 强制性非税收入：政府基于公共权力强制征收的非税收入，无对等服务义务，包括行政事业性收费（无对等服务的纯管理性收费），政府性基金收入，罚款、罚没收入，国有资源（资产）有偿使用收入（非租赁类，如矿产资源补偿费）。(3) 无偿转移收入：政府会计主体取得的各类无偿资源转移收入，包括财政拨款收入，上级补助收入，附属单位上缴收入，捐赠收入，无偿调拨资产，债务豁免、债务承担形成的收入。(4) 其他无约束收入：除上述三类外的无约束性资源流入，包括银行存款利息收入、资产盘盈利得、无法支付的应付款项、其他偶然利得。

三、公立医院医疗收入分类归属举例

笔者以公立医院医疗收入为例，分析在上述框架下的收入分类归属。

（一）判定依据

1. 对等对价。医疗服务收费执行政府定价或指导价，收费金额与医院提供诊疗服务所投入的人力、药品、耗材、设备等资源耗费相匹配，形成等价有偿的对价关系。

2. 存在事实合同。患者挂号行为构成合同邀约，医院接受挂号并为患者提供诊疗服务构成合同承诺，医院提供规范医疗服务构成合同邀约，医保按照医疗服务价格标准与医保结算规则，按时足额支付医疗费用构成合同承诺，“就诊—治疗—结算”的全流程形成具有实质约束力的事实合同。

3. 遵守义务可识别。医疗服务可拆分为门诊诊疗、住院治疗、检查检验、手术操作、护理服务、药品供应等多项可明确区分的单项遵守义务，每项遵守义务的服务内容、履行标准、完成标志均清晰可辨。

4. 控制权转移。患者在接受诊疗服务的同时，取得医疗服务的使用权与收益权，即实现服务控制权的转移，符合约束性安排交易收入的确认核心。

5. 与成本高度配比。医疗收入与成本核算对象间存在清晰的时间配比、对象配比、因果配比关系，确认医疗收入的同时，可以实现对应的药品、耗材、人力、折旧等医疗成本结转。

（二）最终归属

基于上述判定依据，公立医院医疗收入的分类归属为：“约束性安排交易收入 → 市场化经营服务收入 → 公立医院医疗收入”，其核心属性为约束性安排交易收入，应适用约束性安排交易收入的确认、计量、列报与披露规则。

责任编辑　姜雪

主要参考文献

[1] 吴彬，黄艳，吴杰. 国际公共部门会计准则委员会最新收入准则变化情况分析 [J]. 中国注册会计师，2025，(4)：118-121.

[2] 戚艳霞，王鑫，赵建勇. 对我国政府非交换交易进行会计规范的思考 [J]. 财政研究，2009，(12)：64-66.

[3] 钟礼凤. 政府会计信息披露现存问题和对策 [J]. 财务与会计，2024，(6)：69.

[4] 李晓燕. 公立医院医疗收入特殊业务会计核算难点及对策 [J]. 财务与会计，2025，(14)：57-61.

[5] 王轶，方子，戴小喆，等. 公立医院医疗收入数据治理与决策支持平台的实践探索 [J]. 财务与会计，2025，(15)：64-66.

[6] 李志远. 辽宁省三级甲等公立医院补偿机制研究 [D]. 沈阳：中国医科大学，2025.

[7] 向阳红. 公立医院医疗收入内部控制问题及对策探讨 [J]. 财会学习，2024，(32)：182-184.

[8] 徐玉德 .IPSAS 3 在中国的适用性分析 [J]. 财务与会计，2018，(20)：77-80.

[9] 朱颖隽，邵瑞庆，李颖琦 .PPP 模式下政府公共基础设施资产的确认与计量分析——基于国际经验的思考 [J]. 财务与会计，2019，(14)：30-34.

[10] 周曙光. 国际公共部门会计准则的体系解构、演进特征及其启示 [J]. 财会月刊，2024，45(11)：54-59.

[11]IPSASB.IPSAS 47: Revenue[EB/OL].(2023-05-26) [2025-04-09].https://www.ipsasb.org/consultations-projects/revenue.

[12]IPSASB.IPSAS 11: Construction Contracts [EB/OL].(2020-01-31) [2025-04-09].https://www.ipsasb.org/standards-pronouncements?keyword=IPSAS11&language=399.

中国财政杂志社