

财政部重点会计科研课题系列丛书(2010)

Research on Governmental Accounting Theory and Standard System

政府会计理论 与准则体系研究

中国会计学会 编

岳公侠 张 琦 政府会计改革路径研究——基于多国实践与我国环境的思考
赵建勇 张 娟 政府会计准则体系研究

财政部重点会计科研课题系列丛书(2010)

Research on Governmental Accounting Theory and Standard System

政府会计理论 与准则体系研究

中国会计学会 编

岳公侠 张 琦 政府会计改革路径研究——基于多国实践与我国环境的思考
赵建勇 张 娟 政府会计准则体系研究

© 中国会计学会 2010

图书在版编目(CIP)数据

政府会计理论与准则体系研究/中国会计学会编. —大连:大连出版社,2010.5
(财政部重点会计科研课题系列丛书. 2010)

ISBN 978-7-80684-906-4

I. ①政… II. ①中… III. ①预算会计—经济体制改革—研究—中国
IV. ①F812.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 085366 号

出 版 人:刘明辉
策划编辑:毕华书 周 鑫
责任编辑:于孝锋
责任校对:杨 琳 金 琦
封面设计:金啸宇
版式设计:金啸宇
责任印制:刘振奎

出版发行者:大连出版社
地址:大连市西岗区长白街 10 号
邮编:116011
电话:(0411)83627430/83621349
传真:(0411)83610391/83620941
电子信箱:bhs@dlmpm.com
印 刷 者:大连美跃彩色印刷有限公司
经 销 者:各地新华书店

幅面尺寸:170mm×240mm
印 张:16.75
字 数:317 千字

出版时间:2010 年 6 月第 1 版
印刷时间:2010 年 6 月第 1 次印刷
印 数:1~2000 册
书 号:ISBN 978-7-80684-906-4
定 价:32.00 元

如有印装质量问题,请与我社营销部联系
购书热线电话:(0411)83627430/83621049
版权所有·侵权必究

财政部重点会计科研课题 评审委员会

主 任 刘玉廷

副主任 应 唯 刘光忠 李玉环 周守华

委 员(以汉语拼音为序)

陈汉文	戴德明	方红星	付 磊	高一斌
耿建新	江建平	李建发	李心合	李玉环
刘光忠	刘明辉	刘宵仑	刘玉廷	刘志远
陆建桥	陆正飞	曲晓辉	宋献中	汤谷良
唐建华	田志心	王 斌	王光远	王 宏
王化成	王立彦	魏明海	夏冬林	谢志华
徐经长	杨世忠	杨晓舟	杨有红	应 唯
俞明轩	喻 灵	张 蕊	张宜霞	郑洪涛
支晓强	周守华	朱海林	朱荣恩	

序

为落实中国会计学会第七届理事会科研规划,繁荣中国的会计理论研究,中国会计学会组织实施了财政部重点会计科研课题(2008)的研究。本次重点会计科研课题是针对我国企业内部控制和会计准则建设以及理论研究中出现的亟待解决的重点、难点问题等予以立项的,共有 25 个课题项目、59 个课题组中标。

中国会计学会对所有立项课题进行了严格的跟踪管理。经过近一年的认真研究,绝大部分课题组较好地完成了课题预期的研究任务。自 2009 年 3 月开始,中国会计学会先后在北京、南京、南昌等地召开了 4 次课题结项鉴定会,与会专家对本次重点课题的研究成果给予了充分肯定,同时对每一份研究报告提出具体的修改意见。根据报经财政部批准的课题评审结果,已有 49 个课题研究报告通过评审,其中 14 个课题被评为优秀。

为及时推广本批课题的理论研究成果,推动中国企业的内部控制建设和发展,进一步完善会计准则体系,更好地为我国改革和发展服务,中国会计学会特选出部分优良的课题研究报告,作为“财政部重点会计科研课题系列丛书(2010)”予以出版。

中国会计学会组织的财政部重点会计科研课题(2008)研究,得到了金蝶软件有限公司和大连出版社的资金支持,特此致谢。

中国会计学会
2010 年 3 月

目 录

■ 政府会计改革路径研究

——基于多国实践与我国环境的思考(课题主持人:岳公侠 张琦)

第一章 导 论	3
一、研究背景	3
二、研究意义与目标	4
三、研究内容与结构安排	6
第二章 美国政府会计改革路径研究:动因与特点	7
一、美国政府会计改革概述	7
二、美国政府会计改革的驱动因素	8
三、美国政府会计改革的显著特点	11
第三章 英国政府会计改革路径研究:动因与特点	15
一、英国政府会计改革概述	15
二、英国政府会计改革的驱动因素	18
三、英国政府会计的显著特点	20
第四章 新西兰政府会计改革路径研究:动因与特点	25
一、新西兰政府会计改革概述	25
二、新西兰政府会计改革的驱动因素	27
三、新西兰政府会计改革的显著特点	29
第五章 我国政府会计改革的环境分析:动因与特点	31
一、我国政府会计改革制度环境的总体分析	31
二、我国政府公共受托责任、政府会计主体与信息使用者	36



三、我国政府会计改革的驱动因素	44
第六章 政府会计基础选择、利益相关者动机与制度因素影响	
——基于我国问卷数据的分析	47
一、问卷研究背景	47
二、理论分析与问题提出	48
三、研究设计	51
四、问卷数据描述与详细分析	54
五、稳定性检验	63
六、简要结论与研究局限	63
附录 我国政府会计与财务报告改革的调查问卷	65
第七章 我国政府会计改革的技术路径:财务会计与预算会计的适度分离	72
一、我国现行预算会计系统的局限性与改革研究的“两难局面”	72
二、我国政府会计改革研究亟待明确的问题:改革路径设计的前提	74
三、一种解决思路:财务会计与预算会计的适度分离与协调	76
第八章 我国政府会计改革路径的实施策略:基于制度理论的分析	82
一、制度理论与同质效应	82
二、我国政府会计改革路径实施策略的初步设想	84
研究结论与启示	91
参考文献	96

■ 政府会计准则体系研究(课题主持人:赵建勇 张娟)

引 言	101
第一章 政府会计准则研究的环境和理论基础	103
第一节 政府会计的公共环境概述	103
第二节 财政透明度与政府会计	107

第三节	公共受托责任与政府会计和财务报告	110
第四节	新公共管理与政府会计	114
第五节	政府绩效评价与政府会计	117
第六节	公共治理与政府会计	121
第七节	公共预算、公共财政管理与政府会计	124
第八节	本章小结	127
第二章	我国当前预算会计现状分析	129
第一节	现行预算会计体系的形成	129
第二节	新形势下现行预算会计体系的缺陷	143
第三节	信息供求分析和改革中的矛盾	170
第三章	国际公共部门会计准则体系研究	175
第一节	IPSASB 的组织结构和准则制定程序	175
第二节	国际公共部门会计准则体系的分析	177
第三节	国际公共部门会计准则体系的启示	184
第四章	国外政府会计准则体系研究	187
第一节	美国联邦政府会计体系	187
第二节	美国州和地方政府会计体系	201
第三节	其他国家政府会计准则体系研究	221
第四节	国外政府会计体系的发展对我国的启示	230
第五章	我国政府会计准则构建的原则、路径和内容体系	232
第一节	政府会计改革的原则要求	232
第二节	政府会计改革应考虑的重要问题	235
第三节	基于我国的现实需求,构建政府会计准则体系	239
参考文献		252



财政部重点会计科研课题研究报告

(项目批准号:2008KJA43)

政府会计改革路径研究

——基于多国实践与我国环境的思考

课题主持人: 岳公侠 张 琦

课题组成员: 张象至 程晓佳

高汉祥 李挺伟

第一章 导 论

一、研究背景

在过去 30 年里,世界各国的政府会计都处于一个重大变革的时期。从世界政治与经济环境的变化进程来看,以新公共管理运动(New Public Management)为核心的行政、财政、税收等领域的变革最终导致西方国家发生了一系列的政府会计改革。

20 世纪 70 年代,为迎接全球化、信息化和知识时代的来临以及摆脱财政困境,提高国际竞争力和政府效率,一场声势浩大的行政机构改革浪潮在世界范围内掀起。在西方,这场行政改革运动被看做“重塑政府”、“再造公共部门”的“新公共管理运动”。“新公共管理运动”兴起至今,尽管各国在改革的发展阶段和具体措施上尚存在一些差异,但他们在改革的价值取向上却都不同程度地体现了对传统公共行政模式的质疑和对市场力量的信奉,如减少政府职能,尽可能将现有的公共服务部门“私有化”,或改由市场指导的私营机构提供;将原来由政府监督的一些公用事业“非管制化”,开放市场;对于那些仍需政府提供的服务和产品,也通过“准市场机制”,如“使用者付费”等原则,来调整供求关系,达到对资源的有效配置。

受新公共管理运动的影响,公共受托责任的内涵在发展中演变,它由强调政府的资源托管责任发展为衡量政府提供公共服务的绩效,由过程评价转换为结果评价,由注重投入转化为注重产出。而基于公共受托责任观念而产生与发展的政府会计,作为公共管理的基础性信息系统一直处于公共管理领域改革的前沿。为了适应新公共管理运动的要求,一些国际性组织,如国际会计师联合会(IFAC)、国际货币基金组织(IMF)等,都在积极倡导世界各国对政府预算、会计和财务报告进行改革。受上述因素的影响,20 世纪 80 年代以来,新西兰、澳大利亚、美国、英国、西班牙等国先后实施了以权责发生制基础引入为主要标志的一系列政府会计改革。因此,建立一套完整的政府会计准则体系,反映政府的各项资产、负债、收入、费用(或者支出)和现金流量等信息,已经成为国际上加强政府公共管理、提高财政透明度的重要手段和通行惯例(刘玉廷,2004)。

从我国目前的现状来看,至少存在以下三个方面的重要因素对我国现有的政



府会计系统产生影响:其一,我国政府正经历着政府功能向服务型、管理型、绩效型逐步转换的变革,并推出了以公共财政改革为核心,部门预算、政府采购、国库集中支付和国库单一账户制度等财政预算管理体制改革的作为配套的一系列重大举措。我国上述的公共管理、政府治理、财政与预算等公共领域的改革对我国的政府会计系统提出了新的要求。其二,我国企业会计改革逐步趋于成熟。2006年2月,我国财政部颁布新的39项企业会计准则,标志着我国企业会计准则体系建设日趋完善,基本实现我国会计准则与国际惯例的趋同目标。企业会计领域中实务界改革的巨大成果与理论界研究的丰富经验为我国未来的政府会计改革奠定了坚实的基础。其三,越来越多的学者开始进入政府会计研究领域探讨我国的政府会计改革问题,并发表了一系列的有实际价值的研究文献。政府会计研究正由20世纪后期的简单国际比较与国外经验介绍转变为基于中国政治、经济与政府管理现状的政府会计改革研究。政府会计理论界的上述转变为我国未来的政府会计改革聚集着知识储备。政府会计改革和政府会计准则建设,应当理论先行(刘玉廷,2004)。因此,在国外政府会计改革实务已日趋完善,国内企业会计改革经验日趋成熟的基础上,选择政府会计改革路径问题进行研究,对于我国未来的政府会计改革实践而言,显得非常必要。

二、研究意义与目标

(一)研究意义

任何一项科学研究成果都应具有理论价值和实践意义,即在理论上有一定创新并能指导相关实践活动。本项目的研究也期望如此。我国现有的政府会计研究多集中在纯理论研究方面,试图从纯技术层面建立一个抽象且理想化的政府会计系统。这种政府会计系统往往移植了企业会计的研究成果,或者引入了其他国家学者在本国的研究经验。对于早期的研究而言,采用比较研究或者国别研究可以有助于我国学者进行充分的知识储备,也有利于我国的政府财务官员了解国外政府会计的实际运作情况,因此,具有较强的理论意义与实践意义。而在现阶段,学者们已基本具备必要的知识储备,改革的决策者也正面临着政府会计系统是否发生变革的抉择,现有的文献应该能将国外政府会计改革的先进经验和企业会计研究的优秀成果与中国目前的政治经济环境结合起来,通过对国外先进理论按照中国实际环境的修正、完善与提升,最终实现指导中国改革实践的目的。

(二)研究目标

我国现有的政府会计研究文献多集中于研究政府会计体系的理论构建,它们

要么直接引入发达国家的改革经验,要么沿用企业会计改革的发展轨迹,这些文献往往倾向于建立一个理想化的政府会计系统,而较少考虑政府会计的实际需求与改革策略,无法有效地指导我国未来政府会计的改革实践。为了避免理论研究与实际问题脱轨,有必要在借鉴西方发达国家政府会计改革经验的基础上,分析我国政府的利益相关者对待未来政府会计改革的实际动机,并选择我国未来改革合适的切入点。本项目预期实现以下三个具体研究目标:

(1)梳理国际上具有代表性的典型国家政府会计改革路径,归纳各国改革的动因与特点,并提出对我国未来政府会计改革的启示。本项目在考虑文献资料可获得程度,以及国别研究与本项目最终研究目的相关性的前提下,选择了美国、英国与新西兰三国的政府会计改革实践作为路径国别研究的对象。在国别研究中,本项目拟首先梳理各国改革的具体过程,明确其中导致改革发生并深入推行的关键影响因素,提炼各国在改革实践中体现出的特点,并分析这些特点与各国社会、政治、经济与文化环境的关系,为我国未来政府会计改革的路径设计奠定国别研究基础。

(2)明确我国政府会计改革的环境因素与政府各利益相关者集团的动机,分析在我国特殊的政治、经济环境下,如何推动政府会计改革。任何改革的发生都应源于内因与外因的共同作用。内部原因往往是技术因素的驱使,技术要求为改革明确了目标。例如,政府会计权责发生制与收付实现制基础优劣比较的结果为政府会计改革明确了目标,即建立权责发生制基础的政府会计系统。外部原因往往是政治博弈的结果,政治博弈是改革的利益相关者对于是否应发生改革、如何实施改革等问题进行选择的博弈,它将决定改革的方向与最终的效果。因此,单纯从技术角度研究政府会计改革的目标、策略等远远不够,政府会计改革研究还必须考虑其利益相关者的动机,以提出具有针对性与实践价值的改革策略。

(3)结合我国政府内部与外部信息使用者的实际需求,为我国未来政府会计改革路径提出一种可供选择的方案。我国现行预算会计系统的局限性已经引发了社会各界对政府会计改革的诉求。我国的理论研究者们希望通过引入西方国家的政府会计概念与企业会计中的权责发生制基础对我国现行的预算会计系统进行改造,以便披露完整的政府财务状况与运营业绩等财务信息。然而,一味强调以政府会计取代预算会计,在政府会计系统中直接提高应计制运用的比重,又必将削弱会计系统的预算管理功能。本项目提出分离并协调政府财务会计与预算会计系统,试图改变政府会计改革的两难局面。



三、研究内容与结构安排

本研究报告除导论以外,还包括五个部分:第一,国别案例研究,该部分将分别研究美国、英国与新西兰三国的政府会计改革路径;第二,我国政府会计改革的制度环境与政府利益相关者的动机研究,该部分以我国政府受托责任的复杂性入手,分析政府会计改革的制度环境与利益相关者的信息需求与改革动机;第三,我国政府会计改革的技术路径选择研究,该部分从政府财务会计系统与预算会计系统的适度分离与协调入手,为我国未来的政府会计改革提供一个可供选择的技术路径;第四,我国政府会计改革的实施路径选择,该部分在上述各部分的研究基础上,提出了我国未来政府会计改革的实施策略与建议;第五,项目研究结论与启示。

第二章 美国政府会计改革路径研究： 动因与特点

一、美国政府会计改革概述

在美国政府会计的改革过程中,美国联邦政府与州及地方政府分别经历了各自发展,逐步趋同的过程。无论是联邦政府,还是州及地方政府都以全面运用权责发生制会计作为其改革的最终目标,并均已建立了一套较为完整的政府会计准则体系,规范其日常会计核算与财务报告的编制。

(一)联邦政府会计改革

美国联邦政府的会计改革主要分为三个主要阶段:

一是 19 世纪末至 20 世纪 30 年代,该阶段的联邦政府建立了政府会计与审计管理机构,并强调会计对预算的反映与服务职能。1921 年国会通过了《预算与会计法案》,要求联邦政府向国会提交预算执行报告与年度收支汇总表。根据该法案,还分别成立了隶属于行政机构的预算局(BOB)与隶属于立法机构的会计总署(GAO),并规定 GAO 的负责人是美国联邦政府的总会计师与总审计师,授权制定联邦政府会计标准,并拥有检查联邦政府账簿的权力。

二是 20 世纪 30 年代至 20 世纪 90 年代初,该阶段的改革开始逐步倡导在联邦政府会计中应用权责发生制,并建立了统一的政府会计准则制定机构。1976 年,美国财政部发布了首个权责发生制的政府层面财务报告样本。1984 年,GAO 开始要求审计权责发生制为基础的部门财务报告,并在 1986 年开始要求审计权责发生制基础的合并财务报告。1990 年,美国国会通过了《首席财务官法案》,并据此在 1991 年成立了联邦会计准则咨询委员会(FASAB),负责制定联邦政府会计准则,并在财政部、管理与预算局及会计总署的批准下生效。

三是 20 世纪 90 年代至今,该阶段逐步建立了一套以权责发生制为基础的联邦政府会计准则体系。2003 年,FASAB 进行了重组,并获得了美国注册会计师协会对其准则权威性的认可,其准则成为一般会计原则(GAAP)的组成部分。至 2009 年 1 月止,FASAB 基于权责发生制,共颁布了 32 项联邦财务会计准则公告,7 项准则解释公告,5 项技术公告(Technical Bulletins),9 项技术布告(Technical Re-



leases)。

(二) 州和地方政府会计改革

美国的州和地方政府会计改革经历了较长的过程,也大致分为三个主要阶段:

一是 20 世纪初到 30 年代,美国城市化发展进程中,商业机构的会计程序与方法被逐步引入地方政府的财务管理中,并建议采用权责发生制基础,其主要目标是为了防止腐败并提高政府效率。

二是 20 世纪 30 年代到 70 年代中期,美国陷入经济大萧条时期,地方政府偿债风险不断出现,制定统一的政府会计准则开始受到重视,会计改革以加强政府内部财务控制为主要目标。1934 年,美国全国市政会计委员会(NCMA)成立,开始要求地方政府使用权责发生制会计。随后,NCMA 被美国全国政府会计委员会(NC-GA)取代。NCGA 进行了大量的研究项目,并将其汇编为《政府会计、审计与财务报告》,以其为主体建立了早期的政府会计标准,直接指导政府部门会计人员的实务工作。

三是 20 世纪 70 年代中期至今,美国的政府会计改革逐步开始强调政府受托责任目标。1984 年 NCGA 被政府会计准则委员会(GASB)所取代,并继续颁布政府会计准则。1986 年,AICPA 承认了 GASB 制定州和地方政府会计准则的权威性。直至 1999 年,GASB 颁布了第 34 号准则《州和地方政府基本财务报表与管理当局讨论和分析》,美国州和地方政府的会计改革达到了高峰。34 号准则与前两阶段强调政府内部财务控制的目标不同,它以增强政府的受托责任为指导思想,并要求通过政府整体层面的财务报告,披露政府的综合运营信息。截至 2009 年 1 月,GASB 共颁布了 53 项准则、5 项概念公告与 6 项准则解释公告。

二、美国政府会计改革的驱动因素

(一) 政府预算与财务管理及绩效评价的需要

美国的联邦政府,以及州和地方政府会计改革都受到了政府内部管理与绩效评价需求因素的有利推动。这主要表现在以下两方面:

一方面,FASAB 与 GASB 都以解决政府的预算控制与财务管理,提供绩效评价信息支持,强化政府的公共受托责任为其财务报告目标。

FASAB 认为政府财务报告目标应包括:预算的真实性、运营绩效、受托责任以及系统和控制等四个方面。(1)“预算真实性”目标强调,财务报告提供的信息应帮助使用者判断预算资金的使用是否与法律授权一致;(2)“系统和控制”目标强调,财务报告能有助于使用者判断财务管理系统、内部控制系统和行政管理系统能否确保:交易的执行符合授权、资产受到了保护,以及绩效评价信息充足;(3)“运营绩效”目标强调,财务报告能协助报告使用者评价报告主体的工作努力程度、成

本与工作的完成情况,以及对资产与负债的管理;(4)“受托责任”目标强调,财务报告能够披露政府财务状况是否改善,未来的预算资源是否足以维持公共服务的提供并偿还到期债务。

GASB 则将政府财务报告目标分为三类:(1)帮助公众评价政府履行公共受托责任的状况;(2)方便使用者评价政府主体当年的运营成果;(3)帮助主体提供公共服务的水平以及到期偿债能力。GASB 的上述第一类目标是政府财务报告的最终目标,而后两类目标则分别强调了政府报告对政府运营绩效评价的支持,以及政府财务管理方面的要求。

另一方面,在美国两个层面的政府会计改革历程中,政府内部管理与绩效评价需求也发挥着重要的驱动作用。

美国社会加强政府内部财务管理、提高政府绩效评价需求,强化公共受托责任的需求作为动因推动了 20 世纪美国的政府会计改革,并使逐步实施权责发生制会计与编制政府层面财务报告成为美国政府会计改革的主线。

美国政府会计最初的改革是发生在 20 世纪初期的地方政府层面,其主要目的是为了加强政府的内部资金控制。当时的美国处于社会转型期,城市人口急剧膨胀,公共服务匮乏,政府官员腐败盛行。社会公众希望尽快结束官员腐败,实行更大程度的公众控制,拓展政府职能以满足城市居民日益增长的公共服务需求。工商界行业协会发动了一场运动,要求政府有效地运营,合理地借鉴商业经验,建立良好的会计准则,具体包括:采用企业会计模式,作为财务控制的工具;强调资产负债表的作用,评估政府的持续运营能力;加强成本核算。

20 世纪 30 年代的政府会计改革将目标由强调内部控制转为支持政府的财务管理。当时,美国正处于经济大萧条时期,收入不足导致政府面临着财政危机,无力偿还到期债务。1968 年蓝皮书的出版,修订并强化了权责发生制基础,强调会计准则对普通政府收入与支出提供预算控制。

20 世纪 70 年代的改革期望政府会计能有助于评价政府绩效并促进受托责任,具体包括:强调使用者导向的外部报告、披露管理当局讨论和分析、强调编制并披露完整的资产负债表、承诺更深入地采用权责发生制会计、承诺提供政府整体层面的财务报告、要求实际结果与预算数据进行比较、公开会计准则制定程序等方面。

(二) 政府发债与信用评级的要求

美国联邦政府、州政府与地方政府都需要通过向国内公众与国外有关机构发行债券的方式筹集资金。美国政府作为债券发行人与债券购买人处于一种平等的地位,建立合约关系。联邦政府债券由于以国家信用作担保,因此风险较小。而对于市政债券而言,投资者则需要特定机制保护其投资利益。债券信用评级便是一种有效的投资者保护机制。