

政府会计 改革研究

RESEARCH ON GOVERNMENTAL
ACCOUNTING REFORM

李永珍 董雪艳 胡继连◎著

 中国农业出版社

013027579

F812.3

42

政府会计改革研究

RESEARCH ON GOVERNMENTAL
ACCOUNTING REFORM

李永珍 董雪艳 胡继连 著



中国农业出版社



北航

C1637226

F812.3
42

图书在版编目 (CIP) 数据

政府会计改革研究 / 李永珍, 董雪艳, 胡继连著.

—北京: 中国农业出版社, 2013. 1

ISBN 978-7-109-17598-3

I. ①政… II. ①李…②董…③胡… 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 (2013) 第 014127 号

中国农业出版社出版

(北京市朝阳区农展馆北路 2 号)

(邮政编码 100125)

责任编辑 孙鸣凤

中国农业出版社印刷厂印刷 新华书店北京发行所发行
2013 年 3 月第 1 版 2013 年 3 月北京第 1 次印刷

开本: 850mm×1168mm 1/32 印张: 7

字数: 220 千字 印数: 1~1 000 册

定价: 28.00 元

(日本图书馆印刷) 装订错误, 请向出版社发行部调换)



北航

C1637226

摘 要

政府会计改革既是财政管理领域的一项基础性工作，也是公共财政建设的重要组成部分。本书在深入探讨了我国政府组织内、外环境对政府会计的影响，分析现行政府预算会计缺陷的基础上，提出了改革现有政府预算会计、建立适应新环境的政府会计的设想及具体改革建议。

会计目标是人们利用会计系统希望达到的境界和结果，决定会计系统的运行方向。在现实社会中，政府和市场都是资源配置的手段，政府资源配置的目的是为了履行政府职能，即向社会提供公共产品和服务，以满足社会公众的公共需要。相对于社会公共需求而言，政府掌握和控制的资源是有限的，要更好地履行政府职能的关键是提高政府资源的配置绩效。

一方面，政府会计通过提供政府履职资源流动、分配和配置的信息，为政府提供公共产品和服务的决策提供信息支持，以便提高政府履职绩效。因此，本项研究将优化资源配置、提高政府履职绩效作为政府会计的终极目标，并以此为导向对我国政府会计改革进行理论研究。

另一方面，社会公众和政府以及政府内部都存在着

广泛的委托代理关系，根据理性人假定，受托方可能由于掌握充分信息的优势、追求自身利益最大化，出现道德风险和逆向选择，损害委托人的利益。因此，政府会计的终极目标难以自动达成。社会公众作为委托人有权了解政府受托责任的履行情况，政府会计的对外报告责任因此产生。委托人需要通过受托人的对外报告所提供的信息对受托人进行绩效评价，了解和监督政府职能的履行情况。在相应的外部监督机制下，内部受托人利用政府会计提供的相关信息进行绩效管理，来实现对委托人的责任，并通过对外报告来反映和解除这种受托责任。因此，本项研究将对外报告政府履职信息，满足外部信息使用者的需要，解除政府受托责任作为政府会计的基础目标，并以此开展我国政府会计改革的研究。

基础目标与终极目标是相辅相成的，政府会计目标的实现首先依赖于政府会计系统对外报告的反映、监督，最终依赖于对内绩效管理的信息支持，因此，我国政府会计的“报告目标”是基础，“管理（控制）目标”是终极目标的实现手段。同时，“报告目标”是外因，“管理（控制）目标”是内因，外因要通过内因才起作用，但由于委托代理关系的客观存在，委托人的要求即“报告目标”，作为政府会计改革的外部因素，在政府会计终极目标的实现中起基础性和关键性作用。

在政府会计提供信息的对外报告目标和管理（控制）目标的双导向下，政府会计信息系统提供的信息质量制约着对外报告和对内绩效管理双重作用的发挥，最终影响政府会计终极目标的实现。可靠、相关、透明、

完整的财务信息是政府会计目标实现的基础，因此，有效的政府会计核算体系是政府外部监督和内部管理（控制）的基础。

政府会计核算的目的是为了提供符合质量要求的财务信息。进行会计核算需要解决在什么范围内核算、核算什么以及如何核算的问题，即政府会计核算主体，核算对象及要素，以及会计处理基础等问题。首先，需要确定会计核算的空间范围，界定核算范围有两种方法：一种是权益理论中的主体理论，把组织界定为核算主体，能够有利于内部管理和控制，提高核算的有效性；另一种是权益理论中的基金理论，把组织中有特定用途的基金作为主体单独核算，能够有利于反映特定受托责任。本书认为政府会计的终极目标是提高政府资源配置效率，促进政府绩效。以组织作为核算主体，更能体现政府目标，同时对限定性用途很强的基金应单独核算，以促进政府行为的合规性。因此，本书认为我国政府会计应实行双主体，以政府组织和政府组织中具有限定性用途很强的基金同时作为会计主体。

政府履职过程中，会发生相应的经济资源耗费，政府会计核算对象应涵盖这一过程中能够货币化计量的全部经济资源流动及结果；同时，根据政府所承担的受托责任的变化与履职过程中经济资源流动的关系来划分政府会计核算要素。政府履职绩效包括行为的合规性和结果的绩效性，其中合规性是基础。在政府会计要素中，设置货币性收支要素及权责发生制收入和费用要素，两种要素同时并存，能够全面反映政府履职绩效，以实现

对我国政府会计处理基础的改进。在货币性收支中，设置预算内收入、预算外收入和其他收入及相应的支出，把预算收支执行信息包含于政府会计之中。在一套政府会计系统中，既提供权责发生制（或修正的权责发生制）下的财务会计信息来反映政府履职耗费，又提供预算执行情况信息反映政府实际收支，实行一套系统两套报告。同时，根据政府会计要素的确认时期与会计处理基础之间的关系，我国政府会计处理基础应实行双基础同时并存以提供不同的信息，其中，权责发生制的应用应结合我国实际情况实行渐进式改革，逐渐把更多的资源和负债纳入到政府会计的核算体系中。

政府对外报告对政府会计终极目标的实现起着至关重要的作用。本书从公众作为委托人的权利以及政府会计披露的责任角度出发，理论上界定政府会计的披露主体应是各级政府整体及履行政府具体职能的部门或单位，披露的内容应包括政府履职的全部合规性信息及绩效信息。通过分析我国间接民主制度的现状，建议采取政府财务报告强制制度，并通过政府财务报告审计鉴证制度，提高政府对外报告的信息质量，增强可理解性。最后，根据信息使用者绩效评价的信息需求，设计了我国政府会计各报告主体的报表体系和内容。根据报告制度实施的迫切性和难易程度，建议我国政府对外报告制度可采取从下至上、从部门到政府整体逐渐推进的改革进程。

目 录

摘要

1 导论	1
1.1 选题背景及问题的提出	1
1.2 国内外研究综述	8
1.3 研究的方法、视角及内容	25
1.4 研究范围界定	29
1.5 研究的创新及有待继续研究的问题	34
2 政府会计研究的基本理论	37
2.1 委托代理理论及受托责任理论	37
2.2 新公共管理、新公共服务理论	47
2.3 政府绩效的相关理论	50
2.4 会计理论体系的基本架构	57
3 我国政府会计改革动因及影响分析	63
3.1 会计发展演进的动因分析	63
3.2 我国政府会计发展改革的内在动因及影响分析	68
3.3 我国政府会计改革的组织外环境动因及影响分析	80
3.4 我国现行政府预算会计的现状、不足与改进	88
4 我国政府会计目标的定位	104
4.1 关于会计目标定位的理论研究	104

4.2	我国政府会计的职能及目标界定	111
4.3	我国政府会计目标和政府财务报告目标的定位	116
5	受托责任解除、绩效评价及我国政府会计信息内容和 质量要求	127
5.1	我国政府组织中的受托责任分析	127
5.2	绩效评价、政府履职信息的高透明度及政府外部 监督	137
5.3	我国政府会计信息质量特征要求的改进与构建	141
6	我国政府会计主体确定、要素划分及处理基础的选择	149
6.1	我国政府会计记账主体和报告主体的确定	149
6.2	我国政府会计核算对象与核算对象要素的改进与 重构	164
6.3	我国政府会计处理基础选择	176
7	我国政府会计信息披露制度设计	185
7.1	我国政府会计信息披露主体与披露对象确定	185
7.2	我国政府会计信息披露的内容及方式	191
7.3	我国政府会计报告体系及内容设置	195
7.4	我国政府信息披露制度的重构	200
8	主要结论及改革的政策建议	205
8.1	研究结论	205
8.2	政策建议	207
	参考文献	209

1 导 论

本章首先介绍选题的背景、动机及意义。其次，通过对国内外研究成果进行综述，提出本书的研究视角、研究方法及技术路线，确定本书的研究范围及内容结构。最后指出本书的创新之处及进一步研究的方向。

1.1 选题背景及问题的提出

会计产生于人类社会的生产实践，并随着人类社会生产实践的发展而变革。会计总是处于一定的政治和经济的外界环境之下，政府会计也是如此。经济状况变化对政治因素、法律因素以及社会文化方面都有一定的影响，这些因素的变化又会对会计理论和实践产生重大的影响。

影响会计演进的因素分为组织外环境因素和组织内环境因素。对于政府会计而言，组织内环境因素包括政府会计系统内部政府组织的目标、政府资源的来源、政府组织结构特征以及政府组织结构导致内部控制的特征（王晨明，2006）。而组织外环境因素包括政治、经济、法律、社会、科技等政府组织赖以存在的外部环境。对于我国的政府会计来讲，组织外环境又可分为国际环境和国内环境。随着政府组织内外环境的变化，政府会计也会相应的发展演进。

1.1.1 我国政府组织外环境变化及其影响

（1）国际环境变化及影响。近年来，国际环境发生了巨大变

化。如国际范围内的新公共管理运动、经济全球化、国外政府会计改革实践以及席卷欧洲国家的债务危机,这些外在环境因素的变化对我国政府会计改革理论及实践产生很大影响。新公共管理运动主要是以追求“3E”(Economy, Efficiency, Effectiveness)为目标,对公共管理部门进行改革的运动。该运动自20世纪70至80年代起源于英国、美国和澳大利亚之后,迅速扩展到加拿大、荷兰、瑞典、法国等国家。进入90年代以后,一些新兴工业化国家和发展中国家,如韩国、菲律宾等国也加入了政府改革的大潮。新公共管理运动强调政府绩效,通过在政府管理中引入工商管理技术,借鉴私人部门的管理方法,由重投入、重规章的管理转移到重产出、重结果的管理,以增强政府对社会的回应性,实现对公民的责任。实施新公共管理运动的国家强调以绩效为导向进行政府变革,政府会计也随之发生相应的改变。

“经济全球化”的概念是由经济合作与发展组织(Organization for Economic Co-operation and Development, OECD)的前首席经济学家S·奥斯特雷提出的。他认为“经济全球化”主要是指生产要素在全球范围内的广泛流动,实现资源最佳配置的过程。经济全球化对政府会计的影响主要包括提供信息的国际可比性、会计研究的国际化等。

20世纪70年代末期以来,西方政府面对政府支出的持续增长、政府债务负担的增加以及因此导致的财政风险问题,在政府会计上相继进行改革,如新西兰、澳大利亚以及美国、英国、法国、德国等诸多国家通过完善政府会计准则体系,提供权责发生制处理基础下的能真实反映政府活动和效率情况的会计信息,并以此作为政府监督和管理的信息依据。西方政府会计改革实践对我国政府会计具有一定的比较和借鉴意义。

2008年起,希腊等欧盟国家相继发生的主权债务危机为世界各国政府敲响了警钟,如何能提前防范和化解债务危机越来越被各国政府所重视。政府会计系统通过提供政府真实完整的财务

状况信息及履职信息,在信息使用者提早了解和防范财政风险方面,能起到重要的作用。

(2) 国内环境影响。随着我国市场经济地位的确立,市场成为资源配置的基础性手段。同时,我国的经济管理体制、所有制结构、经济发展水平以及资本市场、经济国际化因素等方面发生了很大变化。经济基础决定上层建筑,经济因素变化也导致了其他方面发生相应的变化。法制化方面,我国法律制度逐渐健全,政府行为同样受到法律的制约。在政治和社会文化方面,随着改革开放的深入、高校的扩招,人民的知识水平和民主权利意识逐渐加强,对政府信息公开的呼声越来越高。

1.1.2 我国政府组织内环境变化

近年来,在组织外环境影响下,我国政府组织内环境也发生了很大变化。由于确立了市场经济地位,我国政府在财政体制方面发生相应的改革,政府职能发生了巨大转变。同时,加入WTO、建立绩效型政府等一系列变化,使我国政府会计的组织环境发生了很大变化,必然要求政府会计也发生相应的改革,以适应政府组织内外环境变化所带来的影响和需求。

(1) 我国公共财政体制建设及财政管理体制的改革。随着我国社会主义市场经济体制的建立和完善,1998年,我国政府正式确立了建立公共财政体制框架的目标。党的十六大明确提出我国要进一步完善市场经济体制,新一届政府提出“立党为公,执政为民”的执政纲领和建立透明政府、绩效政府的目标。公共财政具有以下特点:财政职能以市场失效为经济依据进行定位,财政支出以公共需要为前提进行定位,财政收入以公共权力作为定位的法律依据,政府财政决策以公共选择理论作为定位依据。因此,公共财政的建立要求政府职能范围重新界定,建立以市场配置为基础,以政府资源配置为补充,来共同实现资源的最佳配置效率。在政府支出方面应以满足人民的公共需要为目的,提供相

应的公共产品和服务。在政府财政收入的取得方面必须以立法机关授予的公共权力作为法律依据。同时,政府财政决策应以公共选择理论作为依据,而公共选择理论的依据之一就是纳税人对政府所提供的公共产品和服务的客观评价。充分而真实的相关信息是制定决策的关键。公共财政体制要求真实、完整地提供政府会计信息,以满足信息使用者和决策者的需求。因此,公共财政的建立要求政府会计能够正确地确认、计量、记录、报告政府的履职活动成本及相应的耗费补偿,以反映政府的客观活动。强调公众权利、政府责任的政府会计体系,有助于公共财政体制的建立和发展,同时也是公共财政的体现。

为了适应我国公共财政体制的建立,更好地履行职能,提供公共产品和服务以满足公众的公共需要,自 21 世纪初期开始,我国财政管理体制开始进行重大改革,改革的措施包括实施政府部门预算、国库集中支付制度、预算外资金的收支两条线管理、政府采购制度、政府绩效评价以及参照国际惯例改革政府预算收支科目等,这些改革都对我国政府会计提出了新的要求。党的十六大提出我国政府改革的主要目标是“进一步转变政府职能,改进管理方式,推行电子政务,提高行政效率,降低行政成本,形成行为规范、运转协调、公正透明、廉洁高效的行政管理体制”。2005 年 10 月召开的十六届五中全会进一步强调了“要着力推进行政管理体制改革”。转变政府职能成为行政管理体制改革的中心(程祥国、韩艺,2007)。2007 年的《政府工作报告》非常鲜明地提出要打造“公共服务型”政府的重要理念。政府职能的转变和绩效型政府的建立目标,要求政府会计提供政府履职的全部信息。政府会计作为公共财政管理领域的一项基础性工作,也应为公共财政管理改革发挥重要作用。

(2) 面向 WTO 的我国政府改革。2001 年 12 月 11 日,中国正式加入 WTO,成为世界贸易组织的一员。WTO 规则被称为“国际行政法典”,涉及各国共同承诺的有关货物贸易、服务

贸易、知识产权保护、投资措施等广泛领域的规则，其核心理念是体现“公开、公正、公平”。作为 WTO 的一员，在行为方式选择上必须体现经济全球化的要求，这就要求我国政府进行角色置换，实行政务公开，即有关经济、法律、政策的各方面数据，包括技术数据和程序数据等将进一步公开（罗辉等，2002）。世界贸易组织要求我国与国际市场全面接轨，这就要求政府信息和国外接轨。如何按照世界贸易组织的规则要求，改革政府的管理模式，塑造一个充满生机与活力的政府，成为我国政府的迫切任务。政府会计作为政府经济活动信息的确认、计量、记录、报告应反映和服务于政府，做到信息口径一致，才能够符合国际比较的要求。

1.1.3 研究目的和意义

1.1.3.1 研究目的

近年来，我国政府会计组织内外环境发生了很大变化：国内经济快速发展导致财政收入持续增加，政治、法律环境逐渐完善，社会教育程度逐渐提高，民主意识加强；国外大环境中，新公共管理运动、政府会计改革实践、债务危机等相继发生。和组织外环境相适应，我国政府组织自身职能、运作方式、财政管理体制也发生了重大变化，这些都对我国政府会计提出了新的要求。我国政府部门预算、收支两条线管理、政府采购制度、财政监督等公共财政体制改革要达到预期的改革效果，需要相应的政府会计信息作支撑。

2003 年 7 月，中华人民共和国审计署发布了《审计署 2003 至 2007 年审计工作发展规划》，这份纲领性文件描绘出我国绩效审计的发展前景：“实行财政财务收支的真实合法审计与效益审计并重，逐年加大效益审计分量，争取到 2007 年，投入效益审计的力量占整个审计力量的一半左右”。2004 年 7 月 30 日，我国人事部推出“中国地方政府绩效评估体系”。由此可见，建立

绩效型政府已成为政府发展的趋势。政府会计如何为绩效型政府的建设提供信息基础,成为政府会计改革的方向。

2012年4月16日,《求是》杂志发表中共中央政治局常委、国务院总理温家宝的重要文章:《让权力在阳光下运行》,文中提出“政府要自觉接受人大监督和人民政协民主监督。加强政府层级监督,加大行政监察和审计监督力度。自觉接受人民群众和社会监督,尊重并依法保护公民、法人和其他组织的监督权”^①。政府会计核算和反映政府履职过程中的财务信息,通过对内、对外提供财务信息,有利于政府监督机制的建立,对于我国绩效型政府的建设有着重要的作用。

政府会计内外环境因素的变化对我国的政府会计改革有很大的影响。要真实、完整地提供政府会计信息,满足信息使用者的需求,有利于公共财政体制下服务型政府、绩效型政府的建设,需要改革现行预算会计制度,建立适合我国国情的政府会计体系。但“政府会计改革和政府会计准则建设,应当理论先行,能使我国政府会计改革有的放矢,少走弯路,才能使我国政府会计标准的制定和政府会计改革能够真正解决我国实际问题”(刘玉廷,2004)。

近年来,各国政府和学术界对政府绩效评价的努力从未间断过。然而,如何利用政府会计系统为政府绩效评价提供支持,如何在政府绩效评价体系中引入定量会计信息,学者们却鲜有研究(张琦,2006)。另外,在政府会计改革的过程中,政府会计如何能促进政府绩效管理,提高政府的绩效,也很少有系统性的研究。本书的目的是在建立绩效型政府的过程中,建立以绩效^②为

① 温家宝:《让权力在阳光下运行》[EB/OL]. (2012-04-16) [2012-05-01]. <http://cpc.people.com.cn/GB/64093/64094/17660008.html>.

② 该处的绩效,包括政府的监督绩效治理、绩效管理、绩效评价等以提高政府绩效为目的的一系列机制。

导向的我国政府会计，理顺政府绩效、政府会计与政府承担的公共受托责任三者的关系。通过研究政府如何为外部委托人提供有利于政府绩效评价的信息来履行监督权力，政府会计如何为内部绩效管理提供有用信息，为我国政府会计改革和政府绩效的提高寻求一个可供选择的切入点，从理论上分析如何改革我国现行政府预算会计，建立符合我国国情的政府会计体系，并提出相应的政策建议。

1.1.3.2 研究意义

目前，我国有关的正式文件中还没有出现过政府会计这一称谓，而沿用的是已经使用了半个多世纪的“预算会计”。同时，我国目前的预算会计不能成为真正意义上的政府会计，只是政府会计的一部分，因而，我国目前的政府会计是不全面的。

一个健全政府会计体系是国家制度基础的重要组成部分（陈立奇，2009）。正如 B. J. Reed 和 J. W. Swain（1996）认为，政府会计是所有公共管理中最基础的技术，它与法律（提供规则、授权或限制）、政治环境（制约预算程序）和组织安排一起构成公共财政管理的基础。政府的资金属于公共资金，运用公共资金的目的应是提供市场无法提供的公共产品和服务于公众的公共需求。保证财政廉洁是政府会计体系的一项极其重要的作用，有效的政府会计能使政府财政管理平稳发展，而且提供事前预防和事后督查财政不当行为的审计线索。用政治学家卡尔（Karl Deutsch）的话说，政府会计体系实际上是“政府的神经系统”，就像在企业中会计能够有效的通过核算来监督企业的资金运动，提高资金的运用效率一样。政府会计也是政府财政资金的管理中心和控制中心，好的政府会计体系至少能保证财政账目的准确性，更好的政府会计体系能有效地指引决策者和管理者事前关注有问题的领域，最佳的政府会计体系为决策者提供有用的信息来实现政府目标，达到政府资源的最佳配置和使用，实现政府职

能,更好地满足人们的公共需求。

我国政府会计改革是公共财政体制改革的要求,是建立绩效型政府的基础。政府会计改革需要一定的前瞻性和预见性,应充分考虑环境对政府组织的要求,将政府会计、政府绩效乃至实现社会目标联系起来,使政府会计能够有助于促进政府绩效的提升。当前对政府会计的研究,多从政府会计概念框架及改革模式方面进行研究,从政府会计的本质及政府会计与政府履职绩效的关系着手系统研究得较少。因此,本书从政府会计的本质开始,分析政府会计的本质、职能和政府绩效之间关系,认为政府会计的本质是提供政府履职活动财务信息的信息系统,通过政府会计信息系统,对外提供政府履职的相关信息,接受委托人的监督,对内通过核算和监督,并实施适当的控制,以提高政府的绩效。这种研究方案具有一个全新可行的研究视角,具有一定的理论意义,而且这一研究成果的应用对于增强政府部门的公共受托责任意识、改善和提高政府绩效、推动公共服务型政府的建设,具有现实意义。

本书通过分析影响我国政府会计演进的因素,从政府会计的基础理论出发,构建以我国政府会计终极目标为导向的政府会计应用理论,并根据影响政府会计改革的具体因素,提出我国政府会计改革的相应建议,中间分析过程运用管理学、公共经济学等多学科理论进行分析,具有一定的理论和现实意义。

1.2 国内外研究综述

自20世纪80年代开始,随着新公共管理运动在西方国家的兴起,政府会计改革成为当前公共管理领域最热门的话题。经合组织中的许多国家对本国政府预算和会计进行不同程度的改革,国内外学者也对政府会计改革相关理论及实际问题进行了大量研究。