

应计制政府会计改革研究丛书

05

李建发 / 主编

制度变迁与 政府会计模式 选择和优化研究

殷红 / 著

GOVERNMENTAL
ACCOUNTING

厦门大学出版社 国家一级出版社
XIAMEN UNIVERSITY PRESS 全国百佳图书出版单位

F810.6
20133

阅 览

应计制政府会计改革研究丛书

李建发 / 主编

制度变迁与 政府会计模式 选择和优化研究



殷红 / 著



厦门大学出版社 国家一级出版社
XIAMEN UNIVERSITY PRESS 全国百佳图书出版单位

图书在版编目(CIP)数据

制度变迁与政府会计模式选择和优化研究/殷红著. —厦门:厦门大学出版社, 2012. 11

(应计制政府会计改革研究/李建发主编)

ISBN 978-7-5615-4487-7

I. ①制… II. ①殷… III. ①预算会计-会计模式-模式选择②预算会计-会计模式-最佳化 IV. ①F810.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2012)第 276122 号

厦门大学出版社出版发行

(地址:厦门市软件园二期望海路 39 号 邮编:361008)

<http://www.xmupress.com>

xmup @ xmupress.com

厦门集大印刷厂印刷

2012 年 11 月第 1 版 2012 年 11 月第 1 次印刷

开本:787×960 1/16 印张:15.75 插页:2

字数:280 千字

定价:40.00 元

本书如有印装质量问题请寄承印厂调换

总序



20 世纪 70 年代末以来,西方发达市场经济国家掀起了一场以新公共管理为标志的政府改革运动,并迅速席卷全球。新公共管理运动以绩效为导向,以提高公共管理效率和公共资源使用效益为核心,以采用商业管理理论、技术和方法为标志,将市场竞争机制引入公共管理领域,对公共部门进行全方位的变革和再造。政府会计作为一个人造信息系统,始终处在新公共管理运动与改革的最前沿,它对于提升政府公共财务管理绩效、促进财政透明度、保障公共资源提供者和公共服务对象利益及知情权都具有不可替代的作用。其中,在政府会计中引入应计制是改革中的最大亮点。

近年来,在国际新公共管理运动的示范下,我国的公共财政和公共管理体制改革的不断向前推进,社会公众、学术界以及政策制定部门对“改革现行预算会计,建立现代意义的政府会计”的呼声也日益高涨。理论源于实践,又指导实践,如何根据新公共管理运动核心理念与精髓,立足中国实际,建立具有中国特色的政府会

计体系,便成为摆在我国会计学术界面前的一项艰巨任务和重大课题。基于此,“应计制政府会计改革研究”丛书的出版将具有以下重要意义。

第一,进一步丰富我国政府会计理论研究。严格来说,我国政府会计理论研究始于20世纪90年代中后期,十多年来,有关政府会计研究的理论成果颇丰。但相对于企业会计理论的研究,专门从事政府会计研究的人数还比较少,许多学者只是“临时性”加入政府会计研究的队伍,研究的视野还不够宽,更多的是套用和延续企业会计研究的思路与模式。鉴于此,政府会计研究的理论广度和深度都有待进一步加强。“应计制政府会计改革研究”丛书的作者们都是长期专门从事政府会计理论研究的教授、专家或博士,他们的研究思路和视野既不再局限于传统的企业会计研究模式,也不仅仅局限在政府会计的热点问题——应计制基础改革,而是涉及公共部门财务管理、政府会计模式构建与选择、政府绩效评价体系构建、政府成本会计,甚至政府管理会计等;同时,也不再局限于对国外政府会计改革实践和理论的介绍和借鉴,而是从公共受托责任、新公共管理、绩效治理、委托代理、公共选择、新制度经济学等更宽的理论视角进行深入研究,具有一定的理论深度和广度。可以说,丛书的出版将进一步丰富我国政府会计的理论体系。

第二,更好地指导我国政府会计改革实践。自2000年以来我国启动了新一轮的政府会计改革,其标志是2000年国家财政部启动了中国政府预算会计制度改革研究——从收付实现制到权责发生制;2006年,政府会计改革被正式列入中国国民经济与社会发展

第十一个五年规划纲要,近来又得到国家高层领导人的关注和重视。可以说,我国的政府会计改革如“在弦之箭”。然而,时至今日,我国除2009年发布《高等学校会计制度》和《医院会计制度》这两份征求意见稿外,并没有更多的实质性举措,本轮改革显得异常缓慢,严重滞后于公共财政与公共管理体制的各项改革。在我们看来,理论研究的不充分和理论体系的不完整是改革实践滞后的重要原因之一。由于政府在经济学上的意义不同于企业,因此政府会计不同于企业会计,现有企业会计理论不能直接“拿来”用于指导政府会计的改革;而由于政治经济体制的不同,国外的政府不同于我国的政府,因此,他国政府会计的改革实践经验,我们只能借鉴,而不能照搬,必须立足国情,探索建立一套能够指导改革实践的有中国特色的政府会计理论体系。

本丛书以教育部人文社会科学重点研究基地重大课题“基于绩效管理的应计制政府会计改革问题研究”为基础,由我担任总主编,作者主要是我指导的博士生们,他们围绕应计制政府会计改革,在各自博士论文的基础上,按照“丛书”主题的要求,进行修改、补充和完善。他们长期以来一直密切关注我国政府会计改革中的热点和难点问题,全程参与我国政府会计改革的研讨和咨询活动,这使得丛书内容不仅具有理论性,而且也具有现实性和针对性;丛书的作者都是我国目前政府会计研究的骨干成员,长期的团队合作使得专著之间的理论衔接更加顺畅,具有延续性,理论结构和体系具有完整性。该丛书所构建的理论体系,将能够更好地服务于我国政府会计的改革实践。

当然,作为理论性著作,丛书中的某些观点和理论必定还有不够成熟和不尽完善的地方,希望广大读者及会计学术界的广大同仁能够不吝赐教,多提宝贵意见!

李建发

2010年9月8日

内容提要



随着经济体制改革的深入和财政管理体制改革的深化,我国现行政府会计体系逐渐产生了诸多问题,亟待进一步的改革。如何建立有中国特色的政府会计模式,是进一步拓展我国政府会计理论的需要,更是当前中国政府会计改革的现实选择。本书以新制度经济学制度变迁理论为分析工具,动态地考察发达国家政府会计模式形成和发展的深层逻辑和特征,探寻可资借鉴的成功经验,在借鉴其合理内核的基础上设计我国政府会计模式选择与优化的路径。

目 录



第一章 导论	1
第一节 选题背景	1
第二节 研究意义	3
第三节 研究方法与内容	4
一、研究方法	4
二、研究内容	6
第四节 创新与局限	7
一、创新之处	7
二、局限性	8
第二章 概念界定与文献综述	9
第一节 核心概念界定	9
一、会计模式	9
二、政府会计模式	12
三、政府会计模式变迁	19
第二节 国内外研究现状及其评述	20
一、国外文献综述	20
二、国内文献综述	24
三、国内外研究现状述评	27
第三章 理论基础与分析框架	29
第一节 制度与制度变迁	29
一、制度的定义与构成	29
二、制度变迁的逻辑过程	35
第二节 新公共管理	38
一、新公共管理的主要内容	39
二、新公共管理与政府行政管理模式	40



三、新公共管理与政府预算管理模式	45
第三节 公共选择与政治家及官僚行为	48
一、公共选择理论	48
二、公共选择理论与政治家行为	49
三、公共选择理论与官僚行为	49
第四节 政府会计模式变迁的理论分析框架	51
一、政府会计模式变迁的制度环境	51
二、政府会计模式变迁的行动集团	67
三、政府会计模式变迁的制度安排	70
第四章 美国政府会计模式的变迁	79
第一节 美国联邦政府会计模式变迁的历史轨迹	79
一、美国政府联邦会计模式的初步创立	79
二、美国联邦政府会计模式的形成	81
三、美国联邦政府会计模式的发展	83
第二节 美国州和地方政府会计模式变迁的历史轨迹	86
一、美国州和地方政府会计模式的初步创立	86
二、美国州和地方政府会计模式的形成	87
三、美国州和地方政府会计模式的发展	89
第三节 美国政府会计模式变迁的理论分析	90
一、美国政府会计模式变迁的制度环境及其影响	91
二、美国政府会计模式变迁的行动集团	97
三、美国政府会计模式变迁的制度安排	100
第四节 美国政府会计模式变迁的启示与借鉴	113
一、认清制度环境的重要影响	113
二、重视行动集团的重要作用	114
三、建立多元化的制度安排	115
第五章 英国政府会计模式的变迁	119
第一节 英国政府会计模式变迁的历史轨迹	119
一、英国政府会计模式的雏形	120
二、英国政府会计模式的形成	121
三、英国政府会计模式的发展	122
第二节 英国政府会计模式变迁的理论分析	130
一、英国政府会计模式变迁的制度环境及其影响	130



二、英国政府会计模式变迁的行动集团	137
三、英国政府会计模式变迁的制度安排	139
第三节 英国政府会计模式变迁的启示与借鉴	147
一、明确制度环境的塑造作用	147
二、发挥行动集团的能动作用	148
三、设计多样化的制度安排	148
第六章 法国政府会计模式的变迁	152
第一节 法国政府会计模式变迁的历史轨迹	152
一、法国政府会计模式的萌芽	152
二、法国政府会计模式的形成	153
三、法国政府会计模式的发展	155
第二节 法国政府会计模式变迁的理论分析	163
一、法国政府会计模式变迁的制度环境及其影响	163
二、法国政府会计模式变迁的行动集团	169
三、法国政府会计模式变迁的制度安排	172
第三节 法国政府会计模式变迁的启示与借鉴	182
一、厘清制度环境的制约与影响	182
二、理性认识行动集团的作用	183
三、开展多样化的制度设计	184
第七章 我国政府会计模式的选择与优化	187
第一节 我国政府会计模式变迁的历程	187
一、我国预算会计模式的初步创立	187
二、我国预算会计模式的形成	188
三、我国预算会计模式的发展	190
第二节 我国政府会计的现状解析	193
一、我国现行预算会计模式	193
二、我国现行预算会计模式存在的问题	195
第三节 选择与优化我国政府会计模式的总体原则	200
一、国际借鉴的合理边界	200
二、政府会计的科学定位	201
三、主体的能动作用	201
四、现金制与应计制核算基础的权衡	201
五、模式转变的渐进性	203

第四节 优化我国政府会计模式的具体构想	203
一、建立政府会计人才培养机制	203
二、设计“准则+制度”政府会计规范体系	204
三、实现应计制基础的渐进引入	206
四、建立政府综合年度财务报告制度	208
五、研究开发政府会计信息管理系统	211
附 录	212
附录一 国际公共部门会计准则委员会发布的会计准则及报告	212
附录二 美国联邦政府会计准则咨询委员会发布的会计概念 及准则公告	215
附录三 美国州和地方政府会计准则委员会发布的会计概念 及准则公告	218
附录四 法国中央政府会计准则	222
附录五 我国现行预算会计相关制度	223
参考文献	226



第一章

导 论



本章作为全书的开篇之章,先介绍选题背景、研究意义,随后阐明研究方法、研究内容,最后归纳本书的创新以及存在的局限性。

第一节 选题背景



20 世纪 80 年代以来,西方各国为了摆脱财政困境、管理危机和信任危机,提高政府的效率,同时迎接日趋激烈的国际竞争和适应全球信息技术革命的挑战,掀起了一场声势浩大的政府改革运动。这场起源于英国、新西兰和澳大利亚,并迅速席卷了其他国家乃至全世界的改革被称为新公共管理改革(new public management)。经济合作与开发组织(Organization for Economic Cooperation and Development,简称 OECD,中文简称“经合组织”)1999 年度公共管理发展报告《转变中的治理:OECD 国家的公共管理改革》中,提出新公共管理具有如下八个方面的特征:(1)转移权威,提高灵活性;(2)保证绩效、控制和责任制;(3)发展竞争和选择;(4)提供相应的服务;(5)改善人力资源管理;(6)优化信息技术;(7)改善质量;(8)加强中央指导职能。著名公共管理学者 Hood 教授认为,新公共管理的核心特征是将广泛应用于企业部门的商业管理方法和模式引入政府部门,旨在建立信息透明、高效廉洁的政府(Hood, 1995)。公共管理的发展对政府会计产生了深远的影响,建立透明、绩效导向的政府,迫切需要政府会计系统发挥信息支持和保障的功能,全面揭示政府受托责任的履行情况,不断提高政府提供公共服务的质量和效率,最终促进经济长期稳定发展。从改革伊始,作为这场政府治理改革重要组成部分的政府会计,就受到世界范围内多数国家的普遍重视。到目前为止,已有半数以



上经合组织成员都在政府不同层面开展了改革,并已卓显成效。改革体现了普遍性和特殊性的统一,普遍性体现在参与改革的成员基本取向都是在政府会计、预算和财务报告体系中不同程度地引入应计制会计基础;特殊性则体现在参与改革的成员其改革实践在与各自国情的结合中打上了其各具特色的烙印。改革中涌现出的这些独具特色的政府会计模式^①为广大发展中国家提供了良好的参考蓝本。

当我们将审视的目光转向国内时发现,经过了 30 年改革开放的历练,我国在经济、社会、文化等领域都取得了显著的成绩,然而由于种种历史和社会的原因,在市场经济体制、政治体制和政府管理体制等方面还存在着突出问题,特别是近年来全球化引致国际竞争加剧和科技高速发展,给社会带来了深刻变革,给政府带来了巨大的挑战。为了解决这些问题和应对挑战,我国政府积极开展了全方位、多层次的政府改革。具体到财政预算管理体制方面,从 20 世纪 90 年代开始,我国政府为了建立与社会主义市场经济体制相适应的公共财政管理体制,逐步推进了包括部门预算、国库单一账户制度、政府采购以及政府收支分类等在内的一系列具体改革措施,改革的过程和结果均对反映政府经济活动的政府会计信息提出了更高要求,因此政府会计体系如何顺应这种需要,就成为政府部门以及学术研究者共同关注的焦点。从那时起,我国政府正式开展了积极的探索,1997 年开始,财政部先后发布实施的《事业单位会计准则》、《事业单位会计制度》、《行政单位会计制度》以及《财政总预算会计制度》,拉开了我国预算会计制度全面改革的序幕。与改革前的预算会计制度相比,这套制度会计核算体系更加系统,会计核算方法更加科学,会计确认、计量和报告程序更加规范,财务报告内容更加完整。通过这次改革,预算会计摆脱了计划经济体制的束缚,并逐渐向市场经济体制下政府会计模式转变(李建发,2001)。然而,纵观改革后这些年的实践结果,并没有实现预期的目标。随着经济体制改革的不断深入和财政预算管理体制改革的不断深化,国际和国内政府会计环境也发生了深刻的变化,现行预算会计体系逐渐产生和显露了诸多问题和局限性。无论是名称、会计核算目标、会计核算基础,还是核算内容以及财务报告等均已不能适应形势的需要,并且与发达国家和国际组织倡导的政府会计模式相差甚远。因此,现行预算会计体系亟待进行更进一步的改革。

^① 本书认为,政府会计模式的形成和演变正是政府会计不断改革的过程,改革是推动模式演变的重要因素。



第二节 研究意义



究竟我国的政府会计改革应该怎样继续深入,以保证我国的政府会计模式富有生命力并保证可持续发展,已成为当前政府会计理论与实务界共同关注的焦点所在。立足于中国特殊的国情,以开放的思想对待国际经验,通过有选择地吸收国外政府会计模式中的合理因素,发展我国自己的政府会计模式,并积极致力于实践,探索具有中国特色的政府会计模式,是向纵深拓展我国政府会计理论的需要,更是当前中国政府会计改革的现实选择。因此,以政府会计模式的演进为切入点,探究国外典型政府会计模式的演变过程和特征,揭示其不同时期和不同环境下的发展形态、结构、特征的变化规律,抽象复杂的实践过程,一方面能够促使我们从中汲取发达国家政府会计改革积累的经验,在一定程度上为仍在踟蹰中的我国政府会计改革指明方向,缩短我国政府会计改革的磨合期和等待期,实现我国特殊背景与应采用政府会计模式的有机契合;另一方面,有利于发现我国政府会计模式中存在的问题、产生的原因,为吸收和借鉴国外经验提供可行性的信息支持。

目前,国内学者虽已对国外政府会计模式开展了广泛的理论研究,但基本是单纯对国外一个或者一些国家和国际组织经验和做法的介绍和横向之间的简单比较,这种零碎的、非系统性的对某个片段的描述,是研究者根据研究需要和行文逻辑进行取舍的结果,无法全面、动态地反映政府会计模式演化的过程,更难以企及深层次的逻辑分析。还有的研究关注国外技术意义上的“嫁接”,提出建立一种并非基于我国现实的改革理想图景,其最终的结果只能是无疾而终。实际上,我们真正需要的是洞察国外政府会计模式的逻辑建构,而非仅仅是现实的忠实记录。只有对刻有历史发展烙印的现有政府会计模式形成和发展即变迁过程的纵向发展脉络进行整理,才能挖掘其形成的深层逻辑,才能从分析中吸取借鉴的养分,找到真正能够为我所用的精华。唯有这样,才能发挥兼采众长的国外做法借鉴分析功效。

依照这种思路,本书拟采用如下的分析逻辑:首先,选取政府会计与预算不同关系的分类标准,将本书的研究对象——国外政府会计模式限定为美国政府会计模式、英国政府会计模式和法国政府会计模式这三种类型。为了达到从动态的视角对国外政府会计模式进行分析的目的,本书借助新制度经济学制度变迁理论,搭建了一个政府会计模式变迁的理论分析框架。其次,根据这个理论分析框架,依次对这三个国家政府会计模式的变迁过程作纵向的回



顾、整理,找寻和总结可资借鉴的经验。最后,对照国外政府会计模式变迁演变的内在逻辑和路径,来考察我国政府会计模式的形成和发展特征,根据借鉴的经验提出优化和完善我国政府会计模式的具体构想。

本书将以新制度经济学的制度变迁理论为强有力的理论分析工具,动态地考察发达国家政府会计模式的深层逻辑和特征,研究我国政府会计改革及模式。这具有重要的理论意义、实践意义和政策价值,主要体现在:一方面,尝试构建一个动态的政府会计模式变迁的逻辑分析框架,全面系统地考察发达国家政府会计模式的具体内容,为国际比较借鉴理论研究开发更为广阔的空间,以此引发对政府会计改革的更多思考,从而丰富现有的政府会计理论;另一方面,希望在完整分析的基础上,设计科学的政府会计模式,为我国政府会计改革提供可行的决策参考,促进我国政府会计改革向预期的目标迈进。

第三节 研究方法 with 内容



一、研究方法

从学科属性来说,政府会计可归属于跨学科的综合性研究门类。本书的分析主要结合新制度经济学(包括代理理论、制度变迁理论)、政治学、公共经济学、公共管理学、公共财政学,希望能够从多学科、多层次和多维视角努力揭示研究对象的全貌和内在本质。具体的研究方法包括规范分析、案例分析、归纳和演绎分析、历史与比较分析。

(一)规范理论分析与实证案例分析结合

规范研究和实证研究是当前进行会计研究的两种基本方法。其中,规范研究以价值判断为基础,主要评价事物应该怎样并提供相应的建议;而实证研究则基于对客观事实的解释来描述事物是怎样的过程,并不加以价值判断。其中,实证研究根据收集资料的方式具体包括案例法、档案法、实验法和实地法。从本质上说规范研究与实证研究互为补充,相得益彰,实证研究为规范研究提供事实基础,规范研究为实证研究提供理论指导。因此,为保证研究过程的连贯性和完整性,本书综合运用了规范的理论分析方法和以具体的国别案例分析为主的实证分析方法。首先,结合案例对国外政府会计模式的形成和发展作实证性分析,探寻各种模式内在的逻辑结构,其次,运用规范



的理论分析进行评价和总结,在此基础上提出对我国优化政府会计模式的可行方案。

(二)归纳法与演绎法结合

归纳法与演绎法是科学研究最基本的逻辑方法。其中,归纳法是从特殊事实中概括出一般原理的推理形式和思维方法。它是从个别的、单一的事物的性质、特点和关系出发,以经验和实证作为基础,并从中概括出一类事物的特征的结论。演绎法则是从一般原理出发推理解释具体事件的方法。以一般性的逻辑假设为基础,经过推理得出特定的结论。本书首先通过对国内外政府会计模式文献的梳理,发现当前的研究难以全面、系统地反映国外政府会计模式动态演化过程,并揭示深层次逻辑,并无法对我国政府会计改革给予切实可用的借鉴经验。针对这个问题,本书以新制度经济学的制度变迁理论为基本理论分析工具,结合公共经济学、公共管理学、公共财政学等学科知识,对国外政府会计模式的变迁过程纵向发展脉络的整理,归纳总结变迁过程中的深层逻辑建构以及可资借鉴的成分。在此基础上,结合对我国现行政府会计模式的客观评价,推演出优化我国政府会计模式的具体现实构想。

(三)历史分析与比较分析结合

通常人们认识事物就是从区分不同事物开始的,而要区分不同事物的特征并认识不同事物的本质首先要进行必要的比较,在比较中找到各种对象的异同,然后进行必要的分类或者类别推理,进而得出相应的结论。只有经过这样的逻辑过程,才能帮助我们对事物的认识从感性上升为理性,并发现事物的本质和规律。科学研究中的比较法是人们认识事物探索其内在本质和规律的重要方法,这种方法具体包括空间上同时并存事物之间的横向静态比较和时间上先后相随事物之间的动态纵向比较。历史分析法是按照时间顺序解释同一社会内部或不同社会中社会现象或客观事物相似性和差异性的研究方法。从性质上说,属于比较分析法中的纵向比较。本书对国外政府会计模式的研究综合采用这两种方法,通过横向的截面比较对各种不同类型国家政府会计模式进行定性的鉴别,揭示不同制度背景下的特征差异;通过纵向的序时比较追溯历史渊源,确定历史顺序并预测历史趋势,反映同一国家政府模式在不同时期发展形态的动态变化,静态和动态两种比较方法有机结合,有助于全面认识国外政府会计模式的内在本质并发现其发展的逻辑规律。