

我国

政府会计改革：

理论探源
与流程创新

WOGUO ZHENGFU KUAILI GAIGE: LILUN TANYUAN YU LIUCHENG CHUANGXIN

景宏军 王蕴波◇著

我国政府会计改革：

理论探源 与流程创新

WOGUO ZHENGFU KUANJI GAIGE LILUN TANYUAN YU LIUCHENG CHUANGXIN

景宏军 王蕴波◇著



图书在版编目(CIP)数据

我国政府会计改革：理论探源与流程创新 / 景宏军
王蕴波著 -- 哈尔滨：黑龙江大学出版社，2012.8
ISBN 978-7-81129-499-6

I. ①我… II. ①景… ②王… III. ①预算会计-会
计改革-研究-中国 IV. ①F812.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2012)第 128989 号

我国政府会计改革 理论探源与流程创新
WOGUO ZHENGFU KUAIJI GAIGE LILUN TANYUAN YU LIUCHENG CHUANGXIN
景宏军 王蕴波 著

责任编辑 安宏涛 罗 艺
出版发行 黑龙江大学出版社
地 址 哈尔滨市南岗区学府路 74 号
印 刷 哈尔滨市石桥印务有限公司
开 本 720×1000 1/16
印 张 21.25
字 数 288 千
版 次 2012 年 8 月第 1 版
印 次 2012 年 8 月第 1 次印刷
书 号 ISBN 978-7-81129-499-6
定 价 54.00 元

本书如有印装错误请与本社联系更换。

版权所有 侵权必究

序

本书是景宏军同学在其博士学位论文《政府会计理论架构与流程设计》的基础上,经过与王蕴波同志共同的增删、润色之后形成的。值此书稿付梓出版之际,作为指导老师,我感到很高兴,并借此机会就政府会计问题略谈几点粗浅的看法。

政府会计是公共财政管理的重要手段,它处于财政管理理论与会计理论的交叉领域,并与企业会计共同构成了我国会计理论的完整结构。力全面反映政府受托责任的履行情况,政府会计以政府活动中的价值运动为对象,提供政府财务、预算和成本方面的会计信息,并通过适当的形式向利益相关者提供与其决策有关的政府财务报告。政府会计发展水平的高低已不仅仅是一个纯粹的技术性问题,更是一个反映公共财政发展水平和政府执政理念的重要标志。从各个国家的总体情况来看,专家和学者们对政府会计的研究比较明显地滞后于对企业会计的研究,这种情况在我国则显得尤为突出。

在最近的二三十年里,政府会计方面的研究逐渐引起国际社会的关注,特别是随着以国际货币基金组织(IMF)和国际会计师联合会下属的国际公共部门会计准则委员会(IPSASB)为代表的一些国际组织的先后加入,政府会计研究的国际合作日益加强。尤其是在国际公共部门会计准则(IPSASs)发布之后,各国的政府会计改革得到了明确的技术性指导,这大大促进了政府会计改革的进程,像澳大利亚和新西兰这样的改革先驱国家,甚至在本国的财政管理中对政府会计进行了彻底的改革,将权责发生制全面引入到了政府会计实践中,并且取得了显著的成果。

如果将政府会计改革置于我国公共财政改革的大背景之下,那么这种政府会计改革则被赋予了紧迫的时代性,并且具有浓厚的现实特色。这是由于,到目前为止,我国公共财政改革的两个阶段(公共财政体制改革阶段和公共财政管理改革阶段)中的第一个阶段已经初步完成,第二个阶段也已经开始攻坚。如何反映政府公共财政受托责任的履行情况,如何提高政府的透明度,已经成为公众日益关注的问题,也是政府改革的方向,而这方面恰恰正是政府会计应该发挥作用的领域。

我国政府会计所长期秉持的“预算会计模式”,是一种不太成熟的政府会计模式。这种模式与预算联系紧密,以加强政府预算管理为首要任务,重视政府的内部信息需求,而忽视外部信息需求;强调政府会计的反映功能,而忽视其在履行政府受托责任方面的功能。这套政府会计体系在会计确认、计量、记录和报告等环节都存在的问题,致使它仅仅能够反映政府的资金流量,而不能全面反映政府的资金存量 and 公共受托责任。因此,政府会计的改革亟待深化和拓展。

景宏军同学对政府会计和财务问题有着浓厚的兴趣,一直关注政府会计前沿领域的问题,并前往实际工作部门进行过调查研究。他的博士学位论文从我国现行政府会计的准确定位入手,描述了我国政府会计发展的历史脉络,应用博弈论阐释了政府会计得以存在的理论依据,采用应变模型分析了我国政府会计改革的现实基础,借鉴国际经验,提出并构建了我国政府会计的理论框架,引入了基金会计模式,探讨了建立我国政府财务报告的问题,并针对政府会计流程中确认、计量、记录和报告等环节中所涉及的关键性问题进行了论述。

政府会计是一门处于应用经济学(财政学)与管理学(会计学)之间的交叉性边缘学科。本书在论述的过程中既涉及经济学基础理论、博弈论理论、财政基础理论、预算理论、国库理论,又涉及会计基础理论、基金会计理论等,所以,它具有很强的理论性;另外,政府会计作为政府进行财政管理的一项重要手段,有重要的实践意义。本书在论述的过程中,本着“从实践中来,到实践中去”的原则,坚持一切从我国的

国情和政府会计的实际出发,针对其存在的不足,对比先进经验,以能够指导实践为目的,寻找解决问题的途径。借助历史回顾,本书探索总结了古今中外政府会计发展实践中的一般规律,对当前我国政府会计改革进行恰当定位;通过对政府会计本质的研究,依据政府会计改革的一般规律演绎出我国政府会计改革的具体模式,为政府会计改革提供参考性意见。

本书在前人理论研究和实践探索的基础上对诸多问题进行了有益的探索:一是对我国现行政府会计进行了定位分析,指出我国现行的所谓“预算会计”实际上已经超出了传统预算会计的范畴,而更贴近于政府会计;二是将博弈论理论与政府会计理论结合起来进行研究,从博弈论委托代理模型的角度分析了政府会计存在和改革的必要性;三是借鉴企业会计的理论框架模式,对构建政府会计理论框架问题进行了探讨。此外,关于国际上政府会计流行的基金会计模式问题,本书并不局限于对其进行简单介绍,而是着重结合我国财政管理的现实情况,探索建立具有中国特色的基金会计体系,并提供了具体的核算案例和报表样式。

准确地讲,政府会计应该是一套严格的理论体系,包括政府财务会计、政府管理会计、政府成本会计和政府预算会计,但是考虑到政府会计的发展现状及用词习惯,本书在论述过程中,是立足于政府会计整体的角度以政府财务会计力主进行设计的,而对另外三种会计形式涉及很少,这反映了政府会计理论和实践的现状,也是今后政府会计研究的一个重要的领域。

孙 开

2012 年春于东财师言阁

目 录

第一章 政府会计及其演进	1
第一节 政府会计问题的切入点	1
第二节 中外政府会计的历史沿革与启示	19
第二章 政府会计的理论探源:基于博弈论的分析	36
第一节 博弈论在政府会计中的应用 ——委托-代理模型理论框架	36
第二节 逆向选择模型与政府会计	41
第三节 道德风险与政府会计	51
第三章 我国现行政府会计的基本描述及流程剖析	57
第一节 我国政府会计特征的总体性描述	57
第二节 现行政府会计的制度性缺陷	68
第三节 政府会计核算流程存在的问题	77
第四章 我国政府会计改革的制度环境分析	88
第一节 国外财政管理改革:我国政府会计改革的外在诱因 ...	88
第二节 公共财政改革:我国政府会计改革的内生要求	105
第三节 我国政府会计改革可行性分析: 基于应变模型的探讨	117

第五章 比较与借鉴:发达国家政府会计	
与 IPSASB 的改革	130
第一节 发达国家的政府会计及启示	130
第二节 IPSASB 的制度成果及借鉴	160
第六章 我国政府会计理论框架的构建	175
第一节 政府会计理论框架体系的设计	175
第二节 对政府会计基础理论的再认识	180
第三节 探求政府会计概念框架	184
第四节 政府会计应用规范的设计	209
第七章 我国政府会计确认与计量流程的改革	215
第一节 我国政府会计确认基础的选择	215
第二节 我国政府会计计量模式设计	224
第八章 基金会计模式:	
我国政府会计记录流程的理性选择	233
第一节 政府基金会计的引入	233
第二节 我国政府会计采用基金会计模式的分析	251
第三节 我国政府基金会计模式的设计	258
第四节 我国政府基金会计核算流程的设计	
——以一般公共基金会计为例	267
第九章 我国政府财务报告流程重构	288
第一节 我国政府财务报告的改革导向与路径选择	288
第二节 我国政府财务报告模式的定位分析	297
第三节 我国政府财务报表体系的构建	309
参考文献	325
后 记	332

第一章 政府会计及其演进

政府会计是财政管理的重要手段,它的完善与否将直接影响到一国财政管理,甚至政府管理的有效性,一些国家都先后对政府会计进行了不同程度的改革。就我国的实际情况而言,近期陆续实施的一系列财政管理改革措施,对我国现行政府会计也提出了紧迫的改革要求。本书就是在这种背景下展开对政府会计的探讨。

第一节 政府会计问题的切入点

政府会计在我国的财政实践中是一个新鲜事物,因为迄今为止我国也没有在正式文件中出现“政府会计”的提法,所以,在论述之前有必要对政府会计的一些基本问题进行界定。

一、问题的提出

按照系统论的原理,任何一个人造系统的建立都包括框架构建和管理运行两部分。为了构建我国社会主义公共财政体制这个人造系统,我国的财政理论界与实务界已经进行了十几年的探索与实践,并于1994年建成了公共财政的基本框架——分税制。从20世纪末开始,我国的财政改革已经进入了财政管理的改革阶段,先后进行了部门预算、政府采购和国库集中支付等几项改革。

作为公共财政管理改革中的一项重点内容——政府会计改革已经引起了国际上的广泛关注,因为它不仅是记录政府资金流量和存量的手段,而且它所形成的政府财务报告也是联系政府与公众最直接的

工具。但由于政府会计改革涉及面广、技术性强、难度大等原因,各国对于政府会计改革大都采取审慎的态度。

我国政府一直将政府会计改革作为各项改革的配套措施,将其置于财政改革的边缘。近几年,随着各项公共财政改革的顺利实施,政府会计的滞后性明显显露,原有会计制度经过多次修改已经面目全非,所以,构建一套适应市场经济体制并能与国际接轨的新型政府会计体系已经成为我国财政改革中一项不可回避的课题。可喜的是,我国财政部与香港理工大学合作,于 2002 年开始正式启动了新一轮政府会计改革的研究工作,从而拉开了我国政府会计改革的序幕。

在这样一个历史时期,对政府会计,尤其是对公共财政背景下的政府会计进行研究就不再是一个单纯的理论问题,而是被赋予了较强的时代特征。因此,本书选择在我国进行公共财政改革的历史背景下,对政府会计改革中的关键性理论与流程设计进行探讨。

二、政府会计的界定

到目前为止,在我国的相关会计法律法规中并没有对“政府会计”进行明确定义,但是随着我国公共财政管理改革的不断发展,西方国家通用的政府会计称谓也开始在我国理论界和实务界被屡屡提及,使预算会计与政府会计之间的关系一度模糊,导致“预算会计”、“政府会计”、“政府预算会计”等不同的称谓一同出现的局面。所以,在本书研究之初,有必要首先对政府会计进行界定,以明确本书的研究范围。

(一)国际上对于政府会计的界定

按照国际惯例,政府会计有几个同义词,最为常见的是“公共会计”(Public Accounting)和“公共部门会计”(Public Sector Accounting)。根据国际会计准则委员会(IASC)的规定,政府会计是指用于确认、计量、记录和报告政府与政府单位财务收支活动及其受托责任的履行情况的会计体系。由于各个国家的政治经济体制和管理体制不同,政府会计的内涵也有一定差别。法国在 1962 年 8 月颁布的有关

法律中,将政府会计表述为“记录行政部门(国家、地方政府和行政事业单位)的账目”,“目的是为能了解和控制预算和资金流动的步骤、财产状况、成本和年终结果”。^①德国将政府会计确认为预算体系的附属物,它被用于记录预算拨款的用途,其目标是与预算和法律保持一致,监督预算的执行,向议会报告财政收支的合法性,以保证实际收支项目与预算收支相一致。美国会计学会在1966年发表的《论基本会计理论》中,将政府会计定义为:为使信息利用者进行有根据的判断和决策而进行确认、计量和传递经济信息的过程。

美国的财政学家理德(B. J. Reed)和约翰·W. 斯韦恩(John W. Swain)将政府会计表述为所有公共管理中最基础的技术,对在预算执行阶段发生的财政行为进行记录,是评估预算执行结果、准备议论预算编制以及预算执行过程中财政决策的基础。他们认为政府会计与法律制度(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。

总之,不同的国家和国际组织以及不同的学者对于政府会计的界定是不同的。

(二)国内学者对于政府会计的探讨

国内许多会计学者在对预算会计重新分类的基础上,提出了政府会计的定义。

盖地(2002)提出将预算会计重新分为政府会计和非营利组织会计两个会计主体。在会计主体之外,还应包括参与和组织国家预算执行的各专业会计,主要有各级税务机关办理税收征解业务的税收会计、人民银行办理国家金库业务的国库会计等,它们同主体会计共同构成全国统一的会计核算体系,共同参与核算、反映和监督国家预算的执行情况。他认为政府会计有广义和狭义之分,财政总预算会计、行政单位会计、事业单位会计为狭义政府会计,在此基础上,再加上税收会计、国库会计为广义政府会计。

^① 周红:《法国公共会计体制评介》,《会计研究》2001年第3期。

丛树海(1997)指出原本实行的以预算拨款程度为标准的预算管理体系及其相应的预算会计体系划分,不仅明显不适当前的实际情况,而且行政机关和事业单位交叉的管理方式,将不利于政府职能的长期规范。他主张将我国原有的预算会计体系重新划分为政府会计和事业单位会计(或简称事业会计、单位会计)两个部分。其中,政府会计由财政总会计(或称总预算会计)和行政机关会计(或称机关会计)组成;事业会计由原预算会计的一个部分独立出来,形成一个单独的体系,以区别于政府会计。他将政府会计定义为:根据政府政治经济的活动情况及其在资金上的反映,以货币为计量单位,对其资金筹集、使用和结存,进行连续、系统、及时的记账、算账和报账,进而为国家预算管理和立法机构实施预算监督提供科学、有效的数据资料。

李定清(2002)认为政府会计是一个与企业会计具有同等地位的会计学分支,是以政府预算管理为中心的宏观管理信息系统和管理手段,核算、反映与监督中央和地方政府(财政机关和行政机关)财务活动的营运情况,不以营利为目的,提供反映政府单位受托责任的会计信息,以使会计信息使用者作出经济、社会和政治判断的会计体系。为了适应预算管理制度改革的要求,我国的财政总预算会计和行政单位会计的改革,将趋于以一级政府为中心,核算整个政府的财务状况和收支结果情况,它们最终将合二为一,共同组成政府会计。

王雍君(2004)认为政府会计是用来对公共部门的财政交易或事项进行记录与计量,并将记录的结果报告给公共信息使用者的信息系统。这一定义指出政府会计的本质是一个旨在满足使用者对公共部门财务与预算信息需要的信息系统。会计的本质是提供信息,从企业会计到政府会计莫不如此。作为一个信息系统,政府会计通过向信息使用者提供相关、可靠和及时的信息,来满足其制定和改进决策、管理、受托责任的需要。

上述论述分别从不同的角度对政府会计进行了描述。其中,盖地的观点重点强调在我国现行预算会计的基础上如何构建政府会计体系;丛树海的观点强调了政府会计在记账、报账等技术方面的作用;李

定清的定义强调政府会计要为预算管理服务;王雍君的定义则强调政府会计要向信息使用者提供相关、可靠和及时的信息。

(三) 本书对我国政府会计的界定

从上述国内外学者的不同观点可以看出,政府会计是一个复杂的综合体,很难给它一个完整的定义,而且在不同国家,政府会计的内涵和外延也不尽相同。因此,本书认为,要界定我国的政府会计,就应该从“政府”入手。只要解决了政府会计所服务的主体范围和政府会计的客体对象,就会对其有一个全面的认识。

1. 政府会计的主体范围

政府会计的主体是政府,而政府有广义和狭义之分:广义政府是指所有以履行政府职能为主要活动的机构,包括所有中央政府单位和次级政府单位、预算外基金以及所有主要提供非市场性服务、由政府单位控制并主要由政府单位提供资金的非营利机构;而狭义的政府仅指政府的核心层,即行政单位。我国是公有制占主体地位的国家,政府参与社会政治经济生活的范围大、程度深,所以应该采用广义政府的概念。具体来讲,我国纳入政府会计核算范围的政府应该包括:

- (1) 各级政府及其附属机构(各个部委、厅局等);
- (2) 各种类型接受财政拨款的事业单位;
- (3) 各种类型的国有企业^①;
- (4) 各种接受财政拨款的人民团体等。

另外,从资金类别上来看,现在游离于政府会计体系之外的社会保障资金和预算外资金,也应该被纳入核算范围。

2. 政府会计的客体范围

按照国际通行标准,政府会计体系要提供政府的财务信息、预算信息、成本信息和内部管理信息,这些就构成了政府会计的客体对象。按照对政府会计客体的这一分类,政府会计系统一般可以分为政府财务会计、政府预算会计、政府成本会计和政府管理会计,以分别提供上

^① 此处仅指对于国有企业资本金的核算,而并不是对企业经营业务进行核算。

述信息。其基本结构和功能如图 1-1 所示。

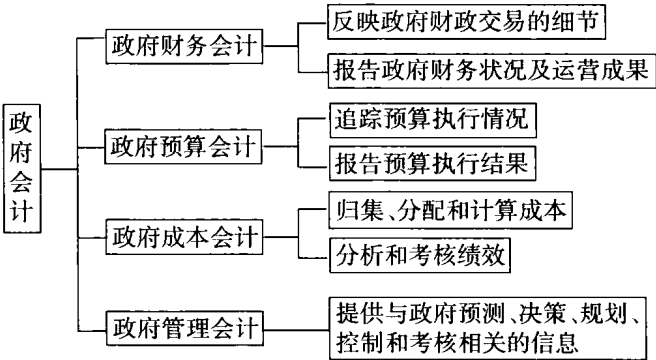


图 1-1 政府会计体系及功能图

(1)政府财务会计

政府财务会计以政府财务收支为主导,它以政府承担的广泛财务受托责任为核算对象,将政府所有的财务收支活动都纳入政府会计的视野,形成完整的政府会计对象或核算内容。建立核算内容完整、科学规范的政府财务会计,能够全面、完整地反映政府的财务受托责任,使社会公众借以评价政府财务受托责任履行情况,从而解除政府的受托责任。

(2)政府预算会计

政府预算会计以预算管理为中心,核算、反映和监督中央与地方政府财政预算以及政府单位预算的执行。它将政府预算与政府会计进行结合,通过设置一套严密的预算账户,对政府预算执行的全过程(包括立法机构批准的预算、预算的分拨和调整等过程)进行全面完整的记录,并通过预算报表的形式,向相关的信息使用者提供政府及政府部门、机构和单位履行预算管理职责情况的信息。

政府财务会计与预算会计在现行政府会计体系中相对成熟,其具体内容将在后面章节中详细论述。

(3) 政府成本会计^①

政府成本会计的主要任务就是归集、分配和计算有关成本对象的成本,并进行分析和考核,为管理者提供准确可靠的成本信息。它的工作范围涉及确定(计算)管理者希望了解的产品、服务、项目、作业和其他成本对象的成本。政府成本会计主要以满足财务会计和管理会计的成本计算为目标。当成本会计用于满足财务会计的目标要求时,它遵循公认的会计准则的要求进行成本计量和成本分配;当成本会计用于满足管理会计的需要时,它提供关于产品、顾客、服务、项目、作业、流程以及管理者所关注的其他细节的成本信息。成本会计所提供的这些信息,为组织的计划、控制和决策发挥了重要的支持作用,通常这些信息不需要也不应遵循公认会计准则。

政府成本会计具有以下作用:

一是成本控制和成本降低。

从技术层面来说,成本会计信息可以帮助政府部门控制和减少成本。通过比较实际成本与预算成本的差异,找出差异产生的原因,提高效率。但政府活动缺乏明确的、可量化的标准,如投资回报率、利润率,因此为了提高政府官员进行成本分析的积极性,必须由政府会计制定出科学的绩效指标,使政府官员为了达到绩效指标而不得不关注成本问题。

二是绩效考核。

政府项目的成本是政府批准、变更以及撤销项目等政策决定的重要依据,许多国家都将项目成本作为项目绩效分析的基础。政府整体的绩效考核也越来越受到关注。有些国家(如英国)甚至已经建立了绩效考核报告体系。为了衡量政府业绩,需要制定相应的业绩指标,而这些指标往往涉及成本的计量。对于政府部门而言,产出和成果的计量往往比较困难,但这更显示出成本会计的重要性。

^① 有时政府成本会计与政府管理会计也被合称为政府管理成本会计,比如:美国《联邦财务会计准则第4号公告》就是《管理成本会计准则》。

三是为经济决策提供成本信息。

政府对于一个项目的决策通常涉及几个问题:主体、时间、地点、规模等。是由政府来提供某项公共产品,还是将公共产品委托给私人部门生产?在何时、何地進行?投入的财政资金规模应该是多大?……这一系列的问题在作出选择之前,都需要比较不同方案的成本。这正是政府成本会计的职责范围所在。

对于那些收取费用的公共产品,按照成本补偿或部分成本补偿的原则来定价,以避免乱收费,这就需要成本会计。即便政府从事商业性的活动(如公共企业),以市场价格作为定价依据,这时,产品的成本信息对于改善管理水平仍然是有益的。

(4)政府管理会计

政府管理会计是政府确认、计量、分析、解释和传递信息的会计,它的目的在于满足政府内部的需要,而不涉及组织之外的利益方。管理会计信息不是必须提供的,也没有受到规范,其资料来源既包括基础会计系统,也包括其他渠道。

现代管理会计的主要职能包括决策支持和执行控制,并分别形成了决策会计和执行会计。前者是以经营决策方案经济效益的分析评价为核心;后者是以责任会计为核心,着重对经营活动的进程和效果进行评价与控制。由于政府组织价格机制较弱以及政府的很多决策权要和立法机关分享,受立法机关制约,因此,政府管理会计的职能虽然包括决策支持和执行控制,但相比较而言应更侧重于后者。

此外,政府一切活动的开展都应服从于宏观的经济、社会等各项目标,因此从长期性和宏观性的目标到短期性和微观性的具体活动都要有一个规划过程,规划也应是政府管理会计的职能之一。因为政府的一切活动都要纳入预算,所以政府管理会计的规划职能要求研究政府预算编制方法。事实上,企业预算中的许多方法已逐步被引入政府预算中,如零基预算法等。

政府资金越多就越需要健全的财务会计,资金短缺则需要采用成本会计进行管理,以提高公共资金使用效率和经济性。在政府会计的

四个子系统中,政府财务会计是最受重视的,因为它直接向外报送,最能够体现政府的财务状况,相对于其他子系统,政府财务会计也是最成熟的。即使在政府会计发达的国家,它们的政府会计一词也仅代表政府财务会计。所以,本书在后面的章节中凡涉及政府会计时,如不特别指出,指的均为政府财务会计。

根据以上对政府会计主客体范围的论述,我们可以将我国政府会计界定为一个综合系统,这个系统用于确认、计量、记录广义政府受托管理的国家资源、国有资产及其进行的财政交易或事项,并以政府财务报告的形式对内或对外报告政府公共财务资源管理的业绩和受托责任的履行情况。

3. 对政府会计的要求

一般来讲,一个完善的政府会计系统应做到以下几点^①:

- (1) 确保适当的程序以系统地记录交易;
- (2) 所有收入和支出都应根据相同的方法记录;
- (3) 支出按功能和经济性质分类;
- (4) 定期编制报告书;
- (5) 良好的透明度;
- (6) 预算数据便于保留、存取并确保安全。

(四) 对政府会计特征的认识

一般而言,政府会计具有以下主要特征:

1. 政府会计理论复杂多变

政府会计理论是会计理论的重要组成部分,它是一个前后一贯的集合体,政府会计概念之间具有可推导性和严密的逻辑关系,在内容上既包括财务会计理论,也包括管理会计理论,还包括其他会计理论;既包括会计基础理论,也包括会计应用理论。而且随着人们对政府会计实践活动的认识及其所处社会经济环境的发展,政府会计理论体系

^① Salvatore Schiavo-Campo, Daniel Tommasi: *Managing Government Expenditure*, Published by the Asian Development Bank, 1999.