

ZHENGFU
KUAIJIHUANJING yu
ZHENGFU
KUAIJIGAIGE moshilun

王晨明  著

政府会计环境 政府会计改革模式论



经济科学出版社

中国财政经济出版社

政府会计环境 与 政府会计改革模式论

◎ 中国财政经济出版社

政府会计环境与政府会计 改革模式论

王晨明 著

经济科学出版社

责任编辑：吕 萍 马金玉
责任校对：徐领弟
版式设计：代小卫
技术编辑：邱 天

图书在版编目 (CIP) 数据

政府会计环境与政府会计改革模式论/王晨明著.
—北京：经济科学出版社，2006. 11
ISBN 7 - 5058 - 5298 - 1

I. 政... II. 王... III. 预算会计 - 经济体制改革
- 研究 - 中国 IV. F812. 3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2006) 第 109679 号

政府会计环境与政府会计改革模式论

王晨明 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：www. esp. com. cn

电子邮件：esp@ esp. com. cn

北京汉德鼎印刷有限公司印刷

永明装订厂装订

880 × 1230 32 开 7 印张 180000 字

2006 年 11 月第一版 2006 年 11 月第一次印刷

印数：0001—4000 册

ISBN 7 - 5058 - 5298 - 1/F · 4565 定价：12.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

摘 要

会计环境决定着会计目标、会计核算对象及方式方法，会计环境的改变决定着会计的发展方向。政府会计也是如此，随着政府会计环境的改变，政府会计也在不断地发展，并且其重要性也日益突出。

从20世纪70年代末期以来，随着经济生活的日趋复杂化，各国政府面对政府支出的压力、政府债务的负担和政府风险等问题，都希望加强政府财务管理、发挥政府财务管理的控制作用，提高政府财务信息的透明度，以对政府未来的持续运营能力有正确的评估。为了提高本国经济竞争力，建立廉洁、高效的政府，英国、美国、新西兰和澳大利亚等国相继发起了“新公共管理”运动，追求政府管理活动的效率、效果和经济，为此提出了“再造政府”的战略。它们将企业管理的理念引入到政府公共管理之中，强调对政府受托责任的监督、预算信息的透明度和法治的公开。在会计上，与此相适应，各个国家纷纷改变原有的单一的收付实现制模式，将权责发生制运用到政府会计体系中，以更好地报告政府总体财务状况和资金运营情况，反映政府提供公共服务的效率和质量，其核心就是要求政府向公众提供真实和高质量的预算、资产、负债和其他财政信息。

中国现行的政府会计（预算）体系主要采用收付实现制作为报告计量基础，只侧重于报告当期的现金流入、现金流出及其变化情况，重点是现金管理。对当期交易实际已发生，而现金并未付出

或未收到的事项不反映，导致事项会计确认的时间偏离资源实际流动的时间。因此，无法及时、全面地提供政府全部资源流动信息，无法反映有关政府所有债务拖欠，资产存量和增量以及其他有助于评价财务状况变动、报告主体运作经济性和效率性的财务信息。随着中国民主和法制化程度的不断提高，公众参与国家公共事务管理的意识越来越强，也迫切需要了解更多的政府财务信息，了解政府履行公共事务管理职能的尽责情况。政府也需要完整的财务信息以了解政府真实的财务状况和收支状况以做出正确的宏观经济决策，这些都需要通过增强财政信息透明度才能达到，而要增强财政信息透明度，目前的政府会计体系难以达到要求，必须加以改革。本文从中国政府会计面临的环境入手，引入了 Lüder 的政府会计改革应变模型，探讨了中国政府会计改革的可行性和必要性，对中国政府会计改革模式和改革进程进行了有益的探索，并提出了具体设想。

关键词 政府会计环境，政府会计目标，政府会计改革模式

Abstract

Accounting circumstances affect accounting objectives and methods. Changes of circumstances determine the direction of accounting development. It is true for governmental accounting. Along with circumstance changes, governmental accounting is developing and becoming more and more important.

Facing the development of economic life, the pressure of growing government expenditure, debts and risks since late 1970s, governments of various countries hope to strengthen financial management and to improve transparency of financial information so that they can evaluate their future operation capacity. In order to improve economic completion, U. K. , US, New Zealand, and Australia etc. launched New Public Management movement to pursue efficiency and effect and economy of government management. Thus they advocated the strategy of Government Reform. Ways and means of business management were used in public management, which means governments are focusing on supervision of government accountability, transparency of budget and monocracy. Meanwhile, in governmental accounting, many countries change from original cash basis to accrual basis so as to report the overall finance and fund operation of government, to reflect the efficiency and quality of public service, and to provide real and high quality information of budget, assets, and liabilities etc.

In China, the current budget accounting system takes the cash basis, which emphasizes particularly on the cash flow of current period and pays much attention to cash management. On this basis, deals occurred with cash not being paid or received cannot be reported, leading different dates between accounting confirmation and flow of resources. Therefore information such as liabilities and assets etc, which help to evaluate changes of financial resources and report economy, efficiency, and effect of government operation cannot be reflected timely and completely.

With improvement of democracy and legal system in China, the public has more strong consciousness to attend public affairs, and longs to know more about financial information and operation conditions of the government. Simultaneously, the government also needs complete financial information to understand the real financial conditions including revenue and expenditure so as to make fair macroeconomic decision. Only with transparent financial information can this goal be reached. The ongoing governmental accounting system can't meet the requirement and should be reformed.

This dissertation starts with accounting circumstance of China government and introduces Lüder's Contingency Model of governmental accounting reform. This dissertation also discusses the feasibility and necessity of governmental accounting reform in China, introduces the reform model and process of accounting reform in detail.

[Key Words] : *governmental accounting circumstance , governmental accounting objectives , reform model of governmental accounting.*

目 录

第一章 导论	1
第一节 选题和研究动机.....	1
第二节 研究方法.....	4
第三节 研究内容.....	7
第四节 本文研究的主要贡献.....	8
第二章 基本概念界定与辨析	11
第一节 政府会计和预算会计	11
第二节 政府财务会计基础和预算基础	19
第三章 政府会计环境与政府会计改革研究综述	26
第一节 研究概述	26
第二节 政府会计环境和政府会计改革的国外文献综述 ...	30
第三节 国内关于政府会计改革的研究综述	42
第四节 对研究成果的简单评价	44
第四章 政府会计环境评估模型的建立	46
第一节 应变模型的建立 (A Contingency Model)	46
第二节 财务管理改革进程模型和公共管理改革的模型 ...	66
第三节 模型的评价和借鉴	72

第五章 对中国当前政府会计环境的探讨	75
第一节 激励因素对中国政府会计改革的影响	75
第二节 中国政府会计改革的驱动力	84
第三节 制度安排对政府会计改革的影响	87
第四节 政府会计改革过程中的利益相关者和促进者	99
第五节 对中国政府会计改革可行性的思考	101
第六章 从政府会计环境看中国政府会计改革模式 ——中国政府会计目标的定位	112
第一节 政府会计目标应回答的问题	112
第二节 政府会计环境与政府会计目标关系研究	128
第三节 中国政府会计目标的定位思考	141
第七章 从政府会计环境看中国政府会计改革模式 ——中国政府会计基础的选择	149
第一节 传统政府会计与权责发生制会计对比研究	150
第二节 传统预算会计与权责发生制会计模式之间的协调	158
第三节 中国政府会计体系现状和会计基础的选择	167
第八章 中国政府会计改革具体实施策略	182
第一节 中国政府会计改革实施的总原则	182
第二节 中国政府会计改革的制度设计	186
第三节 完善预算会计体系的具体实施策略	191
第四节 构建政府财务会计体系的具体实施策略	194
主要参考文献	203
后记	215

第一章

导 论

第一节 选题和研究动机

会计环境决定着会计目标、会计核算对象及方式方法，会计环境的改变决定着会计的发展方向。政府会计也是如此，随着政府会计环境的改变，政府会计也在不断地发展，并且其重要性也日益突出。

早在 2000 多年前，雅典及东方文明古国（比如中国、印度）出现了最早的政府会计，它强调对各项财政收支交易进行记录、提供发展报告和实施检查，目的是确保君主的财力和避免内部官员贪污。19 世纪，随着议会制度的出现，公众对收入的控制得到强化，公众参与国家事务管理的意识加强，政府会计的服务对象发生了变化，从仅向皇室报告转向对公众代表提供信息，政府会计的地位也得到提高，会计制度被写入法律及法令。而当世界各国的经济体制发生变化时，政府会计也会相应地反映这些变化。比如前苏联实行中央计划经济，强调计划对国家的控制作用，预算成为公共政策管理和分配的重要工具。政府作为投资者的作用空前加强，政府活动范围进而扩展，其政府会计就主要核算政府预算收支，作为连接政府预算收支和财政管理的工具，政府会计的地位也日益重要。^①

^① A. 普雷姆詹德：《有效的政府会计》，中国金融出版社 1996 年版，第 1~4 页。

从 20 世纪 70 年代末期以来,随着经济生活的日趋复杂化,各国政府面对政府支出的压力、政府债务的负担和政府风险等问题,都希望加强政府财务管理、发挥政府财务管理的控制作用,提高政府财务信息的透明度,以对政府未来的持续运营能力有正确的评估。为了提高本国经济竞争力,建立廉洁、高效的政府,英国、美国、新西兰和澳大利亚等国相继发起了“新公共管理”运动,追求政府管理活动的效率、效果和经济,为此提出了“再造政府”的战略。它们将企业管理的理念引入到政府公共管理之中,强调对政府受托责任的监督、预算信息的透明度和法治的公开。在会计上,与此相适应,各个国家纷纷改变原有的单一的收付实现制模式,将权责发生制运用到政府会计体系中,以更好地报告政府总体财务状况和资金运营情况,反映政府提供公共服务的效率和质量,其核心就是要求政府向公众提供真实和高质量的预算、资产、负债和其他财政信息。新西兰、澳大利亚在 90 年代初先后公布了以权责发生制为基础的政府财务报告准则,建立了以政府运营报表、财务状况表和现金流量表为核心,包括提供有关运营业绩和财务状况细化附注信息的通用报告体系。随后,以美国、英国、法国、德国为代表的诸多国家也相继进行了政府会计改革,逐步完善各自的政府报告体系,陆续从以收付实现制为基础转变为以修正的权责发生制或完全的权责发生制为基础的报告体系。根据经济合作与发展组织的调查,在 29 个 OECD 国家中,有 16 个国家已经在政府机构或部门层次上实施或试行权责发生制会计基础,有 12 个国家则在整个政府层面上或多或少采用权责发生制财务报告体系,其他的国家和地区正为政府会计实施权责发生制作准备工作。

各国的政府会计改革引起了国际社会的普遍关注。一些国际组织,诸如国际货币基金组织(International Money Foundation,简称 IMF)、世界银行(World Bank)、经合组织(Organization for Economic Co-operation and Development,以下简称 OECD)、国际会计师联合会(International Federation of Accountants,以下简称 IFAC)

都积极倡导提高政府财政信息透明度，推进各国政府会计改革。2001年，国际货币基金组织公布了修订后的《财政透明度手册》，对各国政府财政透明度提出了具体要求，其核心就是鼓励政府全面报告有关预算外活动、债务和金融资产、或有负债、税务支出以及其控制下的公共金融机构和非金融公共企业的准财政活动的信息，而提供这些信息的主要途径就是要实施权责发生制政府会计和编制政府财务报告。同时国际货币基金组织出台了新的《2001年政府财政统计手册》，规定政府财政统计信息必须采用完全的权责发生制为基础，要求对一切非金融资产交易、金融资产和负债交易都采用市场价值进行计量。这些都对传统政府收付实现制会计形成巨大挑战，推动了政府权责发生制会计的改革。

中国现行的政府会计（预算）体系主要采用收付实现制作为报告计量基础，只侧重于报告当期的现金流入、现金流出及其变化情况，重点是现金管理，而对当期交易实际已发生，而现金并未付出或未收到的事项不反映，导致会计事项确认的时间偏离资源实际流动的时间，因此无法及时、全面地提供政府全部资源流动信息，无法反映有关政府所有债务拖欠，资产存量和增量以及其他有助于评价财务状况变动、报告主体运作经济性和效率性的财务信息。在中国现阶段，表现较为突出的是政府发行的中、长期国债中尚未偿还的部分，社会保险基金支出缺口，以及政府为企业贷款提供担保产生的或有负债及地方政府欠发工资等债务信息都没有在报告体系中予以反映。一些学者做过测算，截至2000年底，中国政府的债务规模估计达116 795亿元（刘尚希，2003），其中包括在计划经济时期因为没有为职工计提养老金而遗留下来的隐性债务（据不完全统计已经达到37 000亿元）。由于总预算会计采用收付实现制核算收支，不反映当期发生的应偿还债务，所以大部分债务不能够在总预算会计体系中反映，财务状况不能得到真实的反映，夸大了政府可支配的财政资源和造成虚假平衡现象，对宏观经济决策和市场运行产生错误导向，不利于政府防范和化解财政风险，给国民经济

的持续、健康运行带来隐患。另一方面，由于预算会计侧重反映预算执行的“流量”信息，而无法反映预算资金结余形成的存量资产，对管理政府的资产极为不利，政府对国有资产的所有权和收益权得不到完整的反映，造成了大量国有资产的“亏空”现象。而且，长期以来规模庞大的预算外资金游离于预算报告范围之外、政府没有一份完整的报告提供政府所有收入和支出状况。

随着中国民主和法制化程度的不断提高，公众参与国家公共事务管理的意识越来越强，迫切需要了解更多的政府财务信息，了解政府履行公共事务管理职能的尽责情况。而政府也需要完整的财务信息以了解政府真实的财务状况和收支状况以做出正确地宏观经济决策，这些都需要通过增强财政信息透明度才能达到。而要增强财政信息透明度，目前的政府会计体系难以达到要求，必须加以改革。

在适应政府会计环境变化，进行政府会计改革的过程中，国外政府会计改革对中国传统的预算会计体系和财务报告体系有何影响？哪些因素决定或制约政府会计改革？中国政府会计是否需要从收付实现制基础转换为权责发生制计量基础，从技术角度如何实现两者的转换？国外传统收付实现制会计向权责发生制会计转换过程中，有哪些成功的经验可以借鉴？如何根据中国政府会计环境确定改革的具体策略和步骤？本文的研究动因正是基于对以上问题的思考。

第二节 研究方法

科学研究的方法多种多样，具体到每一门学科的研究，都有反映其本源的方法。就政府会计环境与政府会计改革问题来说，研究方法应该从实际出发，从客观现象出发，在充分占有材料的基础上，分析政府会计改革的发展轨迹，探寻其中的内在规律，从而找

出解决问题的方案。本文借鉴国外政府会计改革研究的成果，联系中国政府会计的环境，分析制约中国政府会计改革的因素，从而为预算会计转换为政府财务会计提出建议。具体包括以下方法：

一、规范研究与实证研究相结合

会计研究方法主要包括两类：规范研究和实证研究。规范研究与价值判断有关，主要解决的问题在于回答“应该怎么样”；而实证研究是与事实相关的分析，主要回答“是什么”。简言之，实证研究与规范研究主要“是”与“应该是”之间的区分。但两者并不是互相排斥的。它们相互补充、相互支持，规范研究要以实证研究为基础，而实证研究也离不开规范研究的指导。

本文的研究结合运用了规范研究和实证研究两种方法，使本文的研究过程较为全面和系统。具体来说，借助历史回顾探寻政府会计和环境的互动关系，对当前中国政府会计改革进行恰当定位；通过国外各国传统政府会计转化为权责发生制会计的案例研究，为中国政府会计改革和政府财务报告的改进提供技术上的“蓝本”。

二、归纳方法与演绎方法相结合

演绎法与归纳法是认识事物的两种基本方法。演绎法是从已知的法则和理论推演出新的理论，而归纳法是以观察实施和归纳逻辑为基础，透过现象描述和解释概括出理论命题。演绎和归纳是人们对客观现实的两种对立的认识方法的总结。两者既是对立的，又是统一的，实现了辩证的统一。没有归纳就没有演绎，因为演绎的出发点正是归纳的结果。而演绎必须以可靠的归纳为基础，没有演绎同样也没有归纳。

案例研究方法在政府会计领域的应用需要被特别强调。在关于案例研究方法的文献中，多数将案例研究看做是实证研究方法的一

种,而有的更倾向于认为案例研究属于归纳法。^① 笔者的观点倾向于后者。作为案例研究,正是从观测事实出发,通过归纳分析,最后上升到理论的研究过程。案例研究在政府会计领域研究中有重要的意义。虽然计量经济学方法的准确性和精确性无可置疑地在实证研究中发挥广泛地作用(baber和sen,1984;evans和patton,1987),然而,统计数据特征常常能导致令人质疑的结果。统计方法对调查目标的标准有最小的需求,特别是对于变量的量化指标,但变量有时却呈现出纯粹质量的特性,这样就不能保证调查目标标准的需求。换句话说,严格精确的数学统计方法同样需要通过经验筛选数据,同时也建立在一系列特殊案例研究的基础上。因此,案例研究由于其灵活性,更可能描述与现实更为接近的假定情况。而且在案例研究之下的因果假设,一方面仍然能满足可行性测试,同时不容易受统计测试的影响。

就目前各国权责发生制会计改革而言,理论界和实务界并没有达成共识。并且对于目前正在发生的事件,研究者可收集的样本数极为有限,加之各国政府会计实践千差万别,所以最适宜采用案例研究方法。案例研究可用于“描述会计实务、探索新会计实务的研究,还可以解释现存会计实务的决定因素”(bob ryan,2002)。

本文在对政府会计改革研究的过程中,力图将归纳与演绎两种方法结合起来,特别强调案例研究和个案分析,从国外政府会计改革和政府会计模式转换过程中归纳出政府会计改革的一般规律,又以政府会计改革的一般规律演绎出中国政府会计改革未来的具体模式。因此,本文首先对政府财务会计和预算会计开展比较研究,分析两者之间的联系和差异,为本文的研究界定基本概念;然后,结合国外的研究,具体分析中国政府会计环境的影响因素,深入研究中国政治、经济、法律环境对政府会计改革影响,分析改革可行性

^① 赵兰芳:《论案例研究方法在会计领域的应用》,载《会计研究》,2005年第10期。

因素；并且总结国外政府会计改革的先进经验，特别关注从传统政府会计转换为权责发生制会计过程中的制约因素；最后联系中国的政府会计环境，对中国政府会计改革具体策略的实施提出建议。

第三节 研究内容

包括导论在内，全文共分八章。各部分的主要内容简述如下：

第一章，导论。本章主要包括选题和研究动机，本文的研究思路与方法，研究的主要内容以及本文的主要贡献。

第二章，基本概念界定与辨析。本章主要对政府会计、预算会计、政府财务会计等定义做出说明，并且界定了政府会计系统和预算系统间的关系。而且，着重阐述了政府会计基础和预算基础，并说明了会计基础与会计目标的关系。

第三章，政府会计环境与政府会计改革研究综述。本章主要对国内外关于政府会计环境与政府会计改革的主要研究成果进行了评述。通过对比分析国内外学者的理论研究，找出目前关于政府会计研究的空白点，并将其作为本文的研究重点。

第四章，政府会计环境评估模型的建立。本章主要介绍了以Lüder的“应变模型”为代表的一系列针对政府会计改革动因分析的模型，并对其进行了分析评价。

第五章，对中国当前政府会计环境的探讨。本章主要是根据目前中国政府会计改革所处的环境，应用Lüder的“应变模型”分析中国目前政府会计信息的供求状况，进而对中国政府会计改革可行性和必要性进行了详细论证。

第六章，从政府会计环境看中国政府会计改革模式——中国政府会计目标的定位。本章首先对政府会计信息使用者和会计信息供给者的特征进行分析，阐明了会计信息供求状况对会计目标的影响；然后，对政府会计环境和会计目标的逻辑关系进行了探讨，指