

全景式政府财务信息 披露研究

常丽 著



人民出版社

全景式政府财务信息 披露研究

常 丽 著

责任编辑:曹 春

装帧设计:汪 莹

图书在版编目(CIP)数据

全景式政府财务信息披露研究 / 常丽 著. - 北京: 人民出版社, 2014.6

ISBN 978-7-01-013607-3

I. ①全… II. ①常… III. ①国家机构-财务管理-研究-中国 IV. ①F812

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2014)第 107120 号

全景式政府财务信息披露研究

QUANJINGSHI ZHENGFU CAIWU XINXI PILU YANJIU

常 丽 著

人民出版社 出版发行

(100706 北京市东城区隆福寺街 99 号)

北京新魏印刷厂印刷 新华书店经销

2014 年 6 月第 1 版 2014 年 6 月北京第 1 次印刷

开本: 710 毫米 × 1000 毫米 1/16 印张: 18

字数: 210 千字

ISBN 978-7-01-013607-3 定价: 39.00 元

邮购地址 100706 北京市东城区隆福寺街 99 号

人民东方图书销售中心 电话(010) 65250042 65289539

版权所有·侵权必究

凡购买本社图书, 如有印制质量问题, 我社负责调换。

服务电话:(010) 65250042

序 言

政府会计改革是近年来我国会计改革的重点领域，具有理论和实践的双重价值。政府财务信息披露是政府会计与财务报告领域的核心主题，在我国经济转轨和公共管理转型的背景下研究这个问题尤其具有现实意义。

本书的主旨在于研究全景式政府财务信息披露模式及具体的实施路径。全景式财务信息披露是一个创新性的观点，但不是一个孤立的问题。近些年来，理论界和实务界对政府财务信息的呼吁是很多的，社会各界越来越关注政府和政府部门财务资源的使用结果和使用效果，关注政府的公共受托责任，希望政府尽职尽责，不断提高公共财务资源的使用效率和管理水平，达到利国利民的目的。

我国现行的是预算会计体系，与之相对应的是预算报告体系。预算会计是以反映预算执行情况为主要任务，对政府财务状况的反映具有明显的局限性，利用预算信息来反映政府财务全貌显然是不充分的。为此，需要创新政府会计系统，提升政府财务信息披露的理念，树立全面反映政府财务境况的新思维。全景式政府财务信息披露，是在公共受托责任理论和政府综合财务境况理论的指导下，全面反映政府在一定经济背景下的财务负担能力、维持能力和对于不可控财务资源的依赖性以及调整自身财务状态的应变能力，形成

与政府所支配的财务资源相对应的政府财务境况“全景图”和“结构图”。

全景式政府财务信息披露的本质在于，寻求政府财务信息整合的理念和路径。在政府财务报告主体多元化的背景下，寻求政府层面合并财务报表的编制范围和信息广度，并逐渐实现政府财务信息编制格式和披露形式的规范化，以满足不断扩大的信息使用者不同层面的信息需求，最终达到全面反映政府公共受托责任的最高目标。由此可见，政府财务信息披露改革是一项长期任务，不能一蹴而就。在改革过程中，还要立足于我国国情，坚持渐进式的策略和路线。政府财务信息披露的理论研究也应如此。目前我国处于经济转轨时期，市场经济体制还不够完善，因此，对于政府财务信息披露的研究应立足于我国政治经济环境和技术条件的现状，有针对性地提出切实可行的对策建议。

本书在结合我国政治经济发展现状的同时，充分借鉴了西方发达国家政府会计与财务报告改革的成功经验，对我国全景式政府财务信息披露进行了总体规划，同时设计了具体的实施路径。本书的研究利用跨学科的优势形成了完整的理论框架，细致地刻画了政府财务信息披露改革的实施规划和具体内容，具有可操作性。

近几年，在学术领域涌现了较多的关于政府会计和财务报告方面的研究文献，形成了较好的研究基础和研究氛围。本书的研究成果既是对现有文献的有利补充，也是对于政府会计理论研究的拓展，具有新意。

政府财务信息披露的理论研究价值是不言而喻的，其应用价值也会在不远的将来得以充分体现。常丽同志在博士后期间一直致力于政府会计领域的研究，取得了令人瞩目的研究成果。本书的出版

对其日后的研究将会产生极大的激励作用，也会鼓舞更多的后来者从事政府会计理论和实务的研究。

在此衷心祝愿政府会计领域内有更多的研究成果面世，为促进我国政府会计改革的健康发展，不断取得新的突破。

贾 康

2014 年 3 月

目 录

序 言	1
第一章 绪 论	1
一、探索全景式政府财务信息披露的意义	1
二、政府财务信息披露研究文献综述	7
三、重要概念	25
第二章 制度背景分析与理论框架构建	35
一、转轨经济背景下的政府经济职能	35
二、公共受托责任理论及其报告观	46
三、政府理财模式转换与政府财务信息需求	52
四、政府财务信息供求均衡分析	57
五、政府财务信息供求环境与政府财务信息 披露目标分析	63
第三章 全景式政府财务信息披露的基本模式研究	67
一、政府财务信息披露的“5P”模型	67
二、政府财务信息披露的核心要素分析	69

三、政府财务报告模式分析	79
第四章 政府财务信息披露的国际比较与借鉴	85
一、案例国家政府财务报告改革动机及改革进程	85
二、案例国家政府财务信息披露目标的比较	90
三、案例国家政府财务信息披露系统产品的比较	95
四、案例国家政府财务信息的编制者比较	105
五、案例国家政府财务信息披露的程序比较	109
六、借鉴与启示	109
第五章 我国政府财务信息供求现状分析	115
一、政府财务信息需求现状的调查问卷分析	115
二、政府财务信息供给现状描述	130
三、政府财务信息供给的局限性分析	149
第六章 全景式政府财务信息披露的框架设计	155
一、政府财务信息披露“全景图”构建的 基本模型及运行机制	155
二、“全景图”核心要素的界定与设计	157
三、政府财务信息披露机制的设计	169
第七章 全景式政府财务信息披露的内容研究	173
一、政府财务信息产品的基本内容分析	173
二、政府财务信息产品之间的关系分析	177
三、政府财务报表要素分析	182

第八章 全景式政府财务信息披露的实施路径研究	197
一、全景式政府财务信息披露实施路径的总体思路	197
二、全景式政府财务信息披露实施路径的核心环节	199
三、政府主要财务信息产品的编制	212
四、政府主要财务报表的列报	216
五、政府财务报表重要数据获取方法	223
六、政府主要财务报表数据预测分析	230
研究结论及对策建议	250
一、研究结论	250
二、对策建议	252
参考文献	256
附 录 政府主要财务报表格式设计	263
后 记	275

第一章

绪 论

从根本上说，政府会计在全球的崛起是由于民主社会和市场经济对受托责任的巨大需求（陈立齐（Chan），2003）。在中国现行的经济转轨和公共管理转型的环境下，已经对政府受托责任提出了更高的要求。政府财务信息是评价政府受托责任履行状况的重要依据，财务信息披露制度则是转轨经济背景下政府加强自身管理的重要战略工具。为此，研究我国政府财务报告的改革问题，探索全景式政府财务信息披露制度的构建，具有深远而迫切的现实意义。

一、探索全景式政府财务信息披露的意义

制度环境是影响具体制度安排的决定性因素。我国当前的转轨经济背景，对公共管理转型和政府财务信息披露改革将产生深远的影响。

转轨经济阶段是一个长期发展过程，我国转轨经济的实践形成了三条发展脉络：一是经济转型，从传统的计划经济转向社会主义市场经济。在这个过程中，核心问题是要处理好政府与市场的关系。二是与经济转轨并行的是政府治理模式的转型，责任政府和服

务型政府的构建都是具体的制度表现。三是国际化趋势，经济转轨的过程就是全球化进程的一部分。郭连成（2007）认为，“转轨国家的经济转轨进程是经济全球化的重要组成部分之一。而且，这类国家融入经济全球化的进程与其经济转轨和经济发展都有密切的关联性并呈现出互动关系”。

形成政府与市场的合理分工和良性关系是我国转轨经济成败的关键环节。为此，我国正在积极推进政府职能转换，不断发展完善公共财政制度。目前，尽管我国理论界对公共财政还没有形成完全一致的公认概念，存在不同的观点或站在不同的角度来阐释公共财政，但对于公共财政的基本理念，即公共性的认识是一致的。贾康（2004）认为所谓公共财政，顾名思义，很关键的一个特征就是强调其“公共性”。公共性是公共财政的内在本质的集中体现。公共财政的基本理念是，政府应当侧重于向社会提供公共产品和公共服务，以弥补市场失灵，为市场主体营造一个规范、公平、稳定的竞争环境。公共财政要求取之于民也用之于民，其基本路线是政府要合理取得并有效使用公共财务资源。政府要尽可能多地提供纯公共产品和准公共产品，限制私人产品的提供范围或改变私人产品的提供方式。

在中国转轨经济背景下，公共财政的根本目标是实现政府财政收支运行的公益化、公平化、规范化和效率化。公共财政为公众利益而坚持的公共化固然重要，但公共利益重要的内在基础是政府公共财务资源使用的效率和效果，政府理财的绩效决定了政府是否能够提供更多、更好的公共服务。由此可见，公共财政的内在导向应包括公共化和效率化两个方面。马国贤（2004）提出，公共财政改革必须确立一个评价标准，否则就无从谈效果。财政效率实质上就是公共财政建设和运行的客观评价标准。

公共治理转型的内在动因是，政府在寻求其存在合理性过程中自愿履行社会契约，不断强化自身的公共受托责任。公共治理转型的外在动因则是经济全球化进程的推动力量。20 世纪，起源于英国的新公共管理运动对世界各国的公共治理模式产生了深远的影响，区别于传统治理模式的新公共治理模式正在逐步形成并席卷全球。就其本质而言，新的公共治理模式继承了新公共管理的绩效理念并进一步发展了民主化理念，即社会公众对公共管理的积极参与以及政府与公民的良好合作关系。

近年来，我国政府问责制的建立和发展以及改变行政方式、提高行政效率的发展趋势都是公共治理转型的具体体现。“打造离群众最近的高效率政府”，“行为规范、运转协调、公正透明、廉洁高效的行政管理体制”等观念已深入人心。

政府财务报告改革在西方国家起步较早，我国政府会计与财务报告的改革才刚刚拉开序幕，但改革的迫切性随着公共治理变革和国际化趋势而日益加剧。经济全球化是世界经济的一场深刻革命，是社会化大生产不断发展的必然结果，任何国家既无法反对，也无法回避，唯一的做法就是积极参与，抢抓机遇，变不利为有利。

在全球化背景下，会计国际化也是必然的趋势。尤其近年来，会计国际化成为会计理论界和实务界共同关注的热点话题。总体而言，会计的国际化作为一种发展趋势已经获得国人的广泛认可。由此可见，积极借鉴国外政府财务报告理论和改革的实践经验，推进我国政府会计与财务报告建设是必经之路。

在西方社会，提高绩效的承诺一直是公共部门主要的议程之一。英格拉哈姆（Ingraham, 2005）指出，“20 世纪的大多数时间以及过去的 25 年，绩效一直是全球各国一首迷人的歌”。第二次世

界大战后，福利国家的扩张使人们对政府有更多的期望。在 20 世纪 80 年代，这种扩张不再受到支持 [波立特和波科特 (Pollitt and Bouckaert), 2004]。财政紧张使公共预算捉襟见肘并产生了合法性危机，使政府的行政系统承受了压力。在那些日子里，美国总统罗纳德·里根指出，政府才是问题所在，而不是解决方案。作为回应，政府承诺要用更少的资源做更多的事情——一个工作更好，成本更低的政府 [科拉 (Gore), 1993]。

全球各地的政府围绕绩效进行了改革。在英国和美国，这导致了精简管理和政府规模缩小。其他国家则效仿他们的轨迹。波立特和波科特 (Pollitt and Bouckaert, 2004) 确定了四个策略：最小化 (私有化)，市场化 (将私人部门的技术和价值观引入政府)，现代化 (改变公共部门的技术) 和维护 (采用经过验证的技术)。直到今天，社会对一个高效公共部门的需求才产生了共鸣，并且开始关注公共部门不同组织层级的绩效。

1993 年，美国副总统阿尔·戈尔发表了国家绩效评估报告。其标题是《从繁文缛节到结果：建立一个更好更节俭的政府》。这份报告是伴随着政府绩效和成果法 (1993) 而出台的。它把绩效计划和报告作为联邦政府管理责任的基础。这主要得益于奥斯本和盖布勒 (1993) 的政府再造理论。

1997 年，世界经济合作与发展组织 (以下简称 OECD) 的公共管理服务委员会 (PUMA) 发布了一项题为《寻求绩效管理实践结果》的研究报告。这是一个以绩效为导向的改革实践的案例目录，共列举了十个国家的案例，主要是盎格鲁—撒克逊和斯堪的纳维亚经合组织国家。绩效实践是一个集财务管理、人力资源管理和问责制改革的混合体。尽管各国的政治经济环境有所差异，但公共

管理服务的活动后来被一致评论为实施一个新公共管理的框架 [普雷姆福什 (Premfors), 1998]。

1999 年, 英国首相布莱尔发布了“政府现代化计划”, 这是一项在英国公共服务领域内的改革议程。2001 年, 英国计量领域中的主要机构 (包括财政部、审计委员会、国家审计局、国家统计局和内阁办公室) 联合发布了《选择正确的 FABRIC——一个绩效信息的框架》, 这份文件是改革规划的初步研究成果。2003 年, 英国下议院的公共管理专责委员会提出了一份题为《在正确的轨道上吗? 计量文化下的政府》的报告。该委员会讨论了一个关于以牺牲绩效为代价进行绩效衡量的焦点问题, 但报告中提出了从计量文化到绩效文化的转换。

澳大利亚也是深受新公共管理运动影响的国家之一。2007 年, 澳大利亚陆克文政府当选后, 产生了一个改善预算透明度的议程, 该议程被称为阳光操作 [泰纳 (Tanner), 2008]。在该议程中, 批评了政府财务报告披露的信息无法真实地反映政府收支的过程和结果, 或者说, 政府财务报告作为政府会计的最终成果, 并没有提供充分的财务信息。

波科特和皮斯特 (Bouckaert and Peters, 2002) 认为, 绩效测量是许多公共部门改革的薄弱环节。绩效信息的可用性是必要的, 但不是充分的, 它是许多改革举措成功的条件。然而, 通常情况下, 绩效信息的可用性是假定的。绩效信息的存在是最近公共管理改革的浪潮中最有决定性和敏感性的一个方面。然而, 绩效衡量实际超出了公共部门改革的范畴, 需要多方面的量化信息才能够实现, 政府财务信息就是其中一个重要方面。

简言之, 在转轨经济背景下, 在新公共治理理念的引导下, 在

公共绩效管理的框架下，重新审视我国政府会计与财务报告，深入探索继续改革的方向和重点，是一次历史性的机遇和挑战。目前，我国尚未形成系统的、完整的政府会计与财务报告体系，现有的预算报告主要以反映政府预算执行情况为主要任务，对公共绩效管理的信息支持和制度支持都是有限的。为此，深入研究公共绩效管理框架下的政府财务报告制度理论和实践路径，应是我国未来政府会计与财务报告改革的核心问题。

现在，我国某些地方政府预算信息公开已开始启动，说明政府财务信息披露已经成为一个迫切需要解决的现实问题。在世界经济动荡的环境下，我国政府财务行为的影响无处不在，这是因为政府需要以巨额的财政支出来稳定和刺激经济发展。相应的，政府财务状况就会比预算过程更加令人瞩目，自愿性信息披露将无法满足不同信息使用者的需求，强制性信息披露是必然的发展趋势。由此可见，政府会计与财务报告改革是转轨经济背景下我国政府面临的长期任务，全面反映政府财务境况则是公共财政框架下转变政府理财模式的迫切现实需求，也是满足社会公众监督和评价政府经济性受托责任履行状况的必然选择，更是政府会计与财务报告理论研究的核心内容。本书的研究具有紧迫的现实意义和深层的理论价值。

(1) 为转轨经济背景下政府理财模式创新提供了有效路径和具体手段。公共财政建设要求政府必须转变传统粗放型的理财观念，以“企业观”来管理政府。这种理财观的实现需要借助于有力的管理工具和管理手段。而政府资产负债信息的全景式反映有利于政府观测和追踪自身的财务境况，既可以为政府理财提供有力的依据，也可以作为促进政府理财模式转变的战略性工具发挥持久效用。

(2) 本书充分吸收国内外研究的最新成果并有所拓展，针对我

国政府财务信息披露理论研究的薄弱环节，借助于案例研究，认真分析政府财务信息披露“全景图”框架设计和实现路径，为不断提高政府财务信息披露质量和公共财政框架下的政府理财水平提供经验证据和理论支撑。

(3) 本书将政府财务数据的形成建立在政府会计确认基础改革的基础上，同时将政府资产价值的确定建立在公允价值基础之上，将政府负债规模的确定建立在“时点观”和现值基础之上。这对于合理推断和量化政府资产负债并合理评价政府的财务境况具有重要的科学意义。

(4) 政府资产负债信息披露“全景图”的内容体系设计和数据模拟路线的研究，对政府财政风险管理具有重要意义。政府必须在一定程度上从事与风险有关的财政活动，如果这些活动的结果和未来影响能够从政府财务的视角予以充分揭示，将为政府财政风险管理提供充分的依据和准确的切入点，也可以直接与政府财务决策及财政政策选择相结合。

二、政府财务信息披露研究文献综述

国内外关于全景式政府财务信息披露问题的研究始终是围绕两条主线展开，一条主线是基于政府财务会计与财务报告目标的视角，研究如何全面反映政府资产和负债以及如何制定相关的确认、计量、记录和披露标准；另外一条主线是基于宏观经济视角，研究政府资产负债尤其是潜在负债规模、政府财政政策和预算管理以及未来经济发展的影响。后者研究的视角从实质上全面反映了政府资

产负债状况的重要意义。它将引导基于微观层面的政府会计与财务报告问题研究向宏观经济领域拓展。

（一）宏观经济的视角

1. 国外研究状况

早在 1991 年，克里斯托弗（Christopher）就针对政府或有负债对预算控制和财政政策的影响进行了研究，认为，应对政府会计中负债的确认标准进行修正，以适应财政预算管理的信息需求。同时，格雷戈和斯坦利（Gregor and Stanley, 1991）就持续财政赤字与政府负债的市场价值问题进行了研究，发现政府实际负债与政府跨期预算平衡理念之间的矛盾，提出了政府及其债权人为了追求当期效用而产生了对负债的依赖性。随后，阿尔弗雷德（Alfred, 1993）运用协整分析模型对美国政府是否真正采取了负债约束政策的问题进行了研究。结果发现，负债现值和政府未来可能结余的现值之间的对称性是约束政府融资的必要条件。赫宁·博恩（Henning Bohn, 2002）对政府隐性负债不断增加条件下的政府资产负债管理问题提出了个人观点，认为应该从社会保障视角不断弥补现有政策的漏洞，以便于代际间的风险分担。此外，赫宁和默里（Henning and Murray, 2000）、克鲁姆和克里斯恩（Krumm and Chrisine, 2002）以及费尔德曼（Feldman, 2002）等学者，综合了前人的研究思路和研究成果，将政府债务问题引入“政府财政可持续性”问题的研究中。其中，赫宁和默里（Henning and Murray, 2000）提出了财政脆弱度的概念（fiscal vulnerability），并归纳了财政脆弱度衡量指标体系框架，实质上提出了评估政府未来财政风险的框架。