

财政部国库司/编

政府会计的

国际趋势与经验

ZHENGFU KUAIJIDE
GUOJI QUSHI
YU JINGYAN



中国财政经济出版社

政府会计的国际趋势与经验

财政部国库司 编

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

政府会计的国际趋势与经验/财政部国库司编. —北京: 中国财政经济出版社, 2009. 3

ISBN 978 - 7 - 5095 - 1333 - 0

I. 政… II. 财… III. 预算会计 - 研究 IV. F810.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 043649 号

责任编辑: 裴兰英

责任校对: 陈可强

封面设计: 陈 瑶

版式设计: 苏 红

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

营销中心电话: 010 - 88190406 北京财经书店电话: 010 - 64033436

北京财经印刷厂印刷

787×960 毫米 16 开 18.5 印张 294 000 字

2009 年 4 月第 1 版 2009 年 4 月第 1 次印刷

定价: 38.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 1333 - 0/F · 1130

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

编者说明

政府会计改革是近年来各国公共财政管理领域的热点问题，也代表着国际上加强公共财政管理的重要方向。不少市场经济国家从 20 世纪 80 年代起就开始实施政府会计改革，并积累了相对成熟的改革经验。经济合作与发展组织（OECD）已有一半以上的国家不同程度地实施了权责发生制政府会计，还有一些国家正在着手进行改革前期的准备工作。实施改革后，这些国家的公共财政管理普遍得以加强，政府公共服务水平也得到较大提高。

随着全球经济一体化的发展，我国越来越多地融入了经济发展的世界大家庭中，在国际贸易和财经交往中担当的角色也越来越重要，这就要求我国进一步深化公共财政管理改革。2000 年以来，我国陆续实施了部门预算、政府收支分类、财政国库管理制度等多项改革，取得了重大进展，但目前的公共财政管理体系还不尽完善，仍需进一步深化改革。政府会计改革作为财政管理领域的一项基础性工作，是公共财政管理改革的重要组成部分。

党的十七大明确提出，要坚持科学发展观，构建社会主义和谐社会，要深化预算制度改革，实行有利于科学发展的财税制度。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。2008 年 3 月的《中国国民经济和社会发展第十一个五年规划纲要》也首次明确提出要“推进政府会计改革”。为此，当前形势下研究推进政府会计改革具有深远的现实意义和指导意义。

我国研究推进政府会计改革的各项活动得到了国际各方的广泛关注。2007 年 11 月 27 - 30 日，国际公共部门会计准则委员会（IPSASB）在北京召开 2007 年度第三次委员会议，国际会计师联合会（IFAC）主席德瓦勒先生、执行总裁波尔先生、国际公共部门会计准则委员会（IPSASB）主席赫松先生亲自到会。11 月 27 日，各国委员共同参加了由中国财政部主办的“政府会计最新发展国际研讨会”，并与我国各省财政国库部门的代表进行了深入交流与广泛研讨。

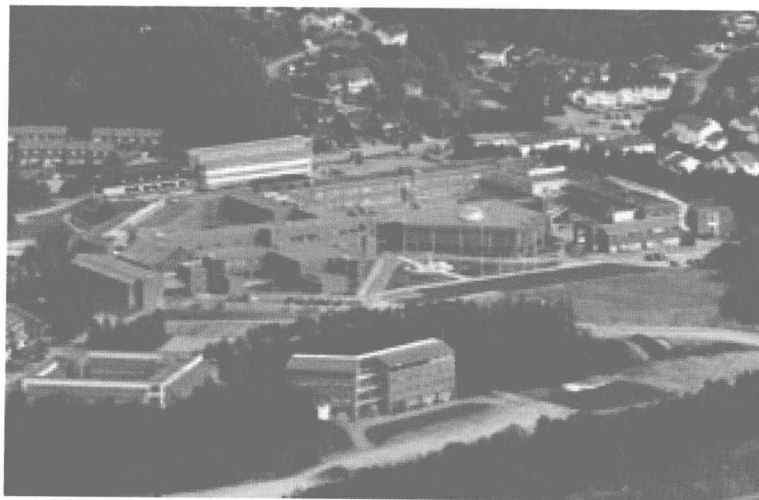
在上述背景下,由财政部国库司组织译校的、重点介绍各国政府会计改革经验的学术论文集《政府会计的国际趋势与经验》也正式付梓。这也是财政部政府会计改革研究工作的一部分。本书由各国政府会计资深专家撰写,主要从政府会计改革的因果模型分析、公共部门会计的协调问题、新公共管理改革的不同观点、公共部门管理会计改革以及公共部门改革经验与挑战五个方面,重点介绍国际上政府会计与预算改革最前沿的研究与改革情况,并对各国改革经验和教训进行分析和阐述。书中既有对政府会计改革理论模型的讨论和阐述,也有不同国家的政府会计和预算改革案例,从比较分析的视角,对公共部门会计改革进行了有意义的实证分析。尤其是,书中不仅包括了各国对政府会计改革持赞同观点的文章,也包括了对政府会计改革持其他观点的文章,从而有助于读者从不同角度更为深入地研究政府会计的相关问题。书中还重点介绍了一些发展中国家和转轨经济国家实施政府会计改革的情况和经验,对推进我国政府会计改革研究工作很有裨益。总体来看,这是一本汇集各国政府会计改革专家智力成果的好书,也是一本国内难得一见的好书。希望本书的出版,能够帮助读者更多地了解政府会计和预算改革的国际趋势,借鉴国外经验,为我国政府会计和预算改革提供有益的启示。

衷心感谢本书的全体原作者无偿授予本书的中文版版权,感谢挪威布达大学为本书的出版提供的资助,也感谢挪威布达大学 Anatoli Bourmistrov 教授、Frode Mellemvik 教授以及美国伊利诺伊大学陈立奇教授为本书的翻译和出版提供的宝贵帮助。

本书的译校工作由财政部国库司主持。财政部财政科学研究所陈穗红、石英华、韩晓明、张晓云、高晓萍、李凤英等同志参与了本书的翻译和审校工作,在此也一并致谢。

财政部国库司

2009年3月



布达大学

本书的编辑出版得到了
2003 年 CIGAR 第九次会议主办者——
挪威布达大学的资助

序 言

政府会计国际比较研究（Comparative International Government Accounting Research，简称 CIGAR）是一个由对不同国家公共部门预算、会计、财务报告和审计方面感兴趣的学者组成的网络。该网络的建立旨在促进不同国家的学者在此领域的交流和合作。CIGAR 每两年举行一次年会论坛，交流政府会计领域的最新研究成果以及不同国家政府会计的改革实践情况。

本书是以 2003 年 6 月 13 - 14 日举行的第九次 CIGAR 会议上发表的文章为基础编撰的。本次会议的目的是为研究和探讨政府会计领域出现的问题提供平台和机会，大约有 50 篇与政府会计发展的新趋势及经验有关的论文在本次会议上发表。这些论文关注的焦点是国家间的比较研究以及不同国家政府会计的特性，公立单位的公认会计原则，公共实体广泛、明晰的受托责任，绩效度量，报告的完善以及来自会计实践领域的挑战等。

本次会议收获颇丰，取得了许多重要而且有趣的成果。因此，本书的编撰任务并不轻松，在 CIGAR 的科学委员会成员的帮助下，我们首先按照概念框架、逻辑性以及容易阅读的顺序将所有的资料进行了整理，然后将其进行评议，在该过程中我们得到了科学委员会以及其他政府会计研究者的广泛帮助。在广大评议者反馈信息的基础上，我们对原稿进行了修正，这无疑大大提高了稿件的质量。

我们希望本书能为读者提供关于政府会计方面令人感兴趣的信息，这些信息涵盖了目前政府会计发展的国际趋势以及公共部门会计改革的经验。我们将这些成果分为 5 部分，每部分突出一个方面的内容。

第 1 部分的内容包括从国际间比较的视角和因果分析模型的角度来回顾和分析会计的变化。因果分析模型是 CIGAR 的研究者发展和运用的一个重要模型，目的是为了找出并研究那些可以用于解释不同国家采用的新的更有效的政府会计制度的缘由和因素。

第 1 章主要介绍了中国、美国和英国的政府会计准则。通过介绍这

些国家制定准则的机构、程序以及准则的内容，揭示出不同会计准则的发展是基于各个国家不同的会计环境。

第2章的重点聚焦在因果分析模型的应用，主要是利用因果分析模型分析葡萄牙的会计改革，论证了其他一些变量。例如，“政治制度的变化”、“占统治地位的学说和观点”以及“权限的范围”等应当被引入因果分析模型当中，这样才能更好地理解葡萄牙的会计改革。

第3章研究分析了阿根廷和智利在不同的政治体制下政府会计的变化，尽管这些国家正在经历相似的政治体制方面的变化（从独裁转向民主），但是他们的会计改革进程却并不相同。

第4章主要分析了马来西亚没有进行会计改革的原因。尽管存在一些可以引入以管理为取向的权责发生制会计的有利条件，但是马来西亚并没有这样做，只是在会计领域有一些微小的改进。这种状况的出现主要是缺乏来自政府部门改革会计制度的压力和积极的倡议者。

第2部分主要是关于公共部门会计的协调问题。

第5章对19个国家公共部门会计的协调性问题进行了实证研究，主要关注的是地方政府对国际公共部门会计准则的依从度问题。作者认为所研究的国家的地方政府的会计制度缺乏同质性，造成这种状况的原因可能是缺乏类似于像企业要求的协调性那样的压力。

第6章描述了地方政府财务报告模式国际比较的方法问题。该方法对评估政府会计向国际公共部门会计准则转型的效果问题很有用处。Wojciech A. Nowa 和 Barbara Bakalarska 比较了3个最新的报告模式：波兰地方政府、新西兰地方政府和国际公共部门会计准则框架下的权责发生制的会计报告，讨论了改变地方政府财务会计报告制度的两种方案：采纳或者修正。

第7章描述了与稳定和增长公约相关联的欧洲管制。一方面，这种管制是按稳定和增长公约的目标来分解的，并与国民账户登记制度相关联；另一方面，在成员国的公共部门中实施了一些预算和会计措施。因此，为了使稳定和增长公约发挥效力，要求成员国实行更好的财政控制，并要求成员国之间加强公共部门会计的协调性。

第3部分对促进新财政管理改革的因素和压力进行了分析和检验。

第8章分析了国际咨询公司对地方政府引入和实施权责发生制会计的影响。本章的两个案例描述了两个咨询公司的参与情况，一个是澳大利亚的案例，一个是日本地方政府的案例。这两个案例都是由模仿和商业自利性推动的。但是，权责发生制会计的推进也是基于认识一致的属

性准则的，共享了对公共部门与私人部门会计实践的要求。

第9章讨论了会计师如何参与到推进效率的过程中，以及在这一过程中增强了对会计改革的信念，而会计改革涉及谁会卷入政治争论的问题。会计职业也许是个受害者，因为在这个过程中，民主似乎受到新财政管理理念激励下的抽象的管理制度的威胁。

第10章分析了广泛采用权责发生制会计的情况，尤其是那些处于转轨中的发展中国家的情况。他们认为正在进行的会计改革应当将会计纳入政治框架内进行考虑，而不应该仅仅从技术角度进行分析。

第4部分分析了公共部门的管理会计改革。

第11章报告了如何在制度、管理和组织层面上对采用新公共管理理念的效果进行评估的方法论问题。文章分析的重点是通过构建“会计”与“管理”各自的遵从性指标，在组织上和指定的会计立法及法规实现一致。

第12章分析了公共机构预算的理论基础和预算授权，讨论了资金的种类、多样性以及资金拨付关系的性质是如何影响经济独立性水平与特定拨款机制需求之间的协调性的，例如传统预算和产出预算等。

第13章讨论了北欧国家卫生保健部门引入管理会计改革的情况。尽管在动机和方向上有不同之处，他们的改革过程更容易被理解为殖民化的过程，而非演化过程。不同的观点认为，中央的想法左右着会计改革，这会减弱基于卫生保健行业价值的讨论，阻碍地方使用部门参与到改革进程当中。

第14章从基金预算和绩效目标的角度分析了绩效预算，并举例分析了影响预算及其效果的3种因素的潜力及其局限性。

第15章评价了废水处理部门采用的多维基准信息系统的情况，研究认为，尽管基准信息系统的效果受到肯定并被接受，但在绩效的水平和使用的程度方面依然有很大的缺陷，需要采用新的信息系统，也就是说注重来自组织的制度环境方面的压力。

第5部分阐述了公共部门会计改革的挑战和经验。

第16章对挪威国家会计技术的变化以及这些变化对会计制度的发展所产生的影响进行了理论性的讨论。结论认为，在国家层次上引入权责发生制会计的理念并正确理解它在企业和政府会计之间的差别，为政府会计尤其是一般公共部门会计的发展搭建了一个有用的平台。

第17章对葡萄牙会计发展的制度环境进行了历史性的回顾，分析了在君主制和共和制时期会计制度的发展。

第 18 章讨论了法国地方政府为准备合并财务报表而实施的改革过程中所遇到的机遇和挑战，他们强调了进行合并操作的条件以及从不同政府层级的利益相关者的角度来看可能遇到的困难。

第 19 章对罗马尼亚公共部门会计的现代化情况进行了分析。从已经出版的会计研究资料看，我们对中欧和东欧国家公共部门会计改革的情况没有太多的了解，Jim McKendick 的研究弥补了这个空白。

第 20 章分析了土耳其政府会计的情况。他们都强调全球性组织（例如世界银行和欧盟）对会计规范和会计实践的影响。在罗马尼亚，加入欧盟的前提条件对促进公共部门的会计改革和财务管理实践发挥了重要作用；在土耳其，国际金融组织对土耳其传统的公共部门会计的批评是促进其改革的推动力。

致谢

在此谨向本书的所有作者表示感谢，感谢他们耐心细致地对文稿进行了修改和补充，同时也要感谢第九次 CIGAR 会议科学委员会的成员们，他们是：Helge Mauland, Norvald Monsen, Salme NaSi, Inger Johanne Petersen, 尤其要感谢 Beate Rotefoss，他为成功举办第九次 CIGAR 会议做出了很大贡献。

本书的出版还要感谢 CIGAR，感谢那些为 CIGAR 的创建和发展做出过努力的人们，感谢为本书的文稿修改付出了辛勤汗水的专家和学者们。

最后，我们愿为本书的出版承担责任，并期待着有更多的读者。

Anatoli Bourmistrov 和 Frode Mellemvik

2004 年 11 月于布达大学

目 录

第 1 部分 基于理论框架的政府会计比较研究

第 1 章 中国、美国和英国的政府会计准则

陈立齐, 李建发 (2)

第 2 章 葡萄牙的政府会计改革: Lüder 政府会计变革 因果分析模型的应用

Susana Margarida Jorge (13)

第 3 章 政治制度对政府会计改革的冲击: 阿根廷和智利从 独裁时期到 20 世纪 90 年代的比较研究

Carmen Caba Perez, Antonio M. Lopez Hernandez (30)

第 4 章 马来西亚政府会计和报告制度的发展: 基于 Lüder 的因果分析模型

Zakiah Saleh (45)

第 2 部分 公共部门会计的协调问题

第 5 章 地方政府会计: 国际实证分析

Bernardino, Isabel Brusca, Vicente Montesinos (58)

第 6 章 地方政府财务报告模式: 国际比较方法与案例分析

Wojciech A. Nowa, Barbara Bakalarska (73)

第 7 章 预算稳定: 欧盟预算衡量与监督

Bernardino Benito, Madel Rocio Moreno, Francisco Bastick (91)

第3部分 对新公共财务管理改革的批评观点

第8章 两条道路，却是一个司机：国际咨询师与公共 部门权责发生制会计

Mark Christensen, Hiroshi Yoshimi (110)

第9章 会计师：效率崇拜的主教

Patrick J. Devlin, Alan D. Godfrey, M. Cherif Merrouche (122)

第10章 权责发生制的世界：诘问权责发生制会计的全面有效性

Sheila Ellwood, Andy Wynne (133)

第4部分 公共部门的管理会计改革

第11章 地方当局的会计和管理改革：一个对成果进行实证 评价的工具

Johan Christiaens, Sandrijn Vanslebrouck (146)

第12章 公共实体的预算授权和受托责任：遵从或独立？

Johan A. M. De Kruijf (159)

第13章 从报告到政策产生：北欧医院部门现行改革的讨论

Inger Johanne Pettersen (170)

第14章 绩效预算：比较经验分析

Marc Robinson (183)

第15章 公共部门多维基准信息的认可、接受和使用

Sandra Tillema, G. Jan Van Helden (194)

第5部分 公共部门改革中的挑战和经验

第16章 政府会计改革中的挑战：挪威中央政府的案例

Anatoli Bourmistrov, Frode Mellemvik (210)

第 17 章 公共会计在葡萄牙的演进

Maria Da Conceicao Da Costa Marques,

Jose Joaquim Marques Da Almeida (222)

第 18 章 法国地方政府实施合并财务报表的机遇与困难

Evelyne Landet, Denis Rousseau (238)

第 19 章 中东欧国家公共会计体系的现代化：罗马尼亚的情况

Jim Mckendrick (252)

第 20 章 土耳其市政会计系统及其改革

Necdet Saglam (265)

[附录] CIGAR 及 CIGAR 第九次会议简介

陈立齐 (277)

第 1 部分

基于理论框架的 政府会计比较研究

第 1 章 中国、美国和英国的政府会计准则

1.1 引言

政府会计的比较研究试图描述和解释由于各国环境不同而导致的政府会计方面的差异。本章分析了中国、英国和美国的政府会计准则制定机构、制定程序以及准则的主要内容。

1.2 准则制定机构和程序

1.2.1 中国

在中国，政府会计准则的制定主要是指相关法律法规的制定，如《中华人民共和国预算法》（1995 年生效）和《中华人民共和国会计法》（1985 年生效）。但是，由于政府会计是最近几年才引入中国的概念，在上述两部法律中都没有提到“政府会计”一词。在中国，与政府会计最为类似的是用于监控预算执行的“预算会计”体系。政府会计的狭义范围大概包括政府行政单位会计；是否应该包括公共事业单位会计仍处在争论中，因为这些事业单位的财务自立性越来越强。

政府会计准则制定机构隶属于财政部，近年来，其工作程序日益公开化，而且广泛吸取了各方面的意见。在 20 世纪 90 年代中期，财政部预算司对预算会计条例进行了修订，修订后的条例至今仍然有效。2003 年初，主要负责和关注企业会计的中国会计准则委员会进行了重组和扩充，增设了一个咨询专家组，现已设立了一个与企业会计专业委员会并行的政府及非营利组织会计专业委员会。为适应改革和发展的实际需要，2004 年还开展了一系列的调研活动，调研范围涉及概念框架及技术性的计量和报告等问题。准则制定工作将会在这一系列调研完成后正式开始。

1.2.2 美国

近20年来,美国在完善和发展政府会计准则的制定机构方面做了很多努力,增加机构的合法性、所需的专业知识以及财力保障。合法性意味着得到法律和专业领域的认可,这对保证准则能够在低成本的情况下被强制执行具有重要的意义。准则制定机构的委员必须有才能确保其出台的准则合理可信而且具有说服力。足够的财力支持可以确保委员会委员和职员的规模,也影响专职委员和兼职委员人数的比例。

联邦会计准则咨询委员会(FASAB)是在1991年通过预算和管理办公室(OMB)主任、财政部长和审计长(国会调查部门,审计署GAO的首脑)之间的协定而成立的。这一联合主办机制反映了美国宪法对联邦政府立法部门和行政部门的权力分立和相互制衡。同样地,在行政机构内部也要进行工作分工。审计署越来越多地参与到联邦机构财务管理中。在行政机构方面,随着20世纪30年代预算局(即OMB的前身)从财政部转移到总统行政办公室,财政部的预算职能已经被削减,仅限于执行日常的财务管理工作,诸如记账和编报财务报告等。

从法律的角度讲,联邦会计准则咨询委员会只是一个咨询机构,预算和管理办公室主任、财政部长、审计长仍然保留了他们各自的权力。两年前,委员会制定的准则需要经过他们的批准才能发布生效,后来,为了使美国注册会计师协会(AICPA)承认其准则为公认会计原则(GAAP),该委员会被赋予了更大的独立性。该委员会2/3的成员来自联邦政府之外,而且联邦会计准则咨询委员会的准则在生效前并不需要得到主办者的同意和批准,尽管主办者保留了否决权(Chan, 2002)。

在州和地方政府,政府会计准则的制定机制是从20世纪30年代开始的,在随后的40年里,在市政财务官协会——即后来的政府财务官协会(GFOA)的资助下已经发展成了专业的技术机构。经过20世纪70年代的市政财务危机,人们开始认识到真实的财务信息的重要性。政府财务官协会扩展了这个技术委员会,使其包括州政府的代表,并且将其更名为全国政府会计理事会(NCGA)。但NCGA只存在了很短的一段时间。NCGA的准则只得到美国注册会计师协会的有限承认,由美国注册会计师协会所属的技术委员会发布州和地方政府的审计和会计指南。针对这种情况,政府财务官协会和代表各州审计长、会计长和司库的协会(NAS-ACT)开始寻求与其他组织的合作,以改变州和地方政府会计准则制定组织的结构。财务会计准则委员会(FASB)自荐作为准则制定者,但是被

拒绝了，联邦政府的干预也因为有悖联邦主义的原则而遭到反对。经过5年的艰苦谈判，政府会计准则委员会（CASB）才得以成立，在私人部门非营利性质的财务会计基金会（FAF）的支持下与财务会计准则委员会并列存在（Chan, 1985）。

政府会计准则委员会是一个复杂的权力分配机构，其业务涉及方方面面的利益：公共部门和私人部门，州和地方政府，会计从业者和其他财务人员。政府会计准则委员会自认为是一个私人部门组织，其准则要靠对政府实施审计的民间注册会计师承认。政府采用政府会计准则委员会的准则有利于其在债券评级中获得高分，以便展示其良好的财务状况。50个州政府同意开展合作以减少其制定会计准则的成本。总而言之，政府会计准则委员会是在市政财政危机以及发展债券市场以满足政府筹资需要的背景下，由大批财务从业者经过长达50年之久的辛勤工作建立起来的。

1.2.3 英国

英国的政府会计准则发展的总体模式与美国比较相似。英国的财政部兼有美国联邦政府预算和管理办公室的预算职能和美国财政部的财务管理职能，而毋庸置疑地拥有为整个政府制定会计准则的法定职能。1995年，英国财政部建立了财务报告咨询委员会（CIPFA, 2001; Heworth, 2002），这与美国联邦会计准则咨询委员会早期与其3个发起方的关系有些类似。这两个国家都努力使政府会计准则制定机构包含非官方成员。但是，英国的财务报告咨询委员会似乎很难达到美国的联邦会计准则咨询委员会的独立程度。

在地方政府方面，英美两国财政领域的专业人士协会都在推动和制定政府会计准则方面发挥了重要的历史性的作用。很久以来，特许财政和会计协会（CIPFA）一直是英国地方政府财务从业人员职业资格考核和授予机构。特许财政和会计协会和地方当局（苏格兰）会计咨询委员会共同制定和发布“英国地方政府会计实务规则”，英国会计准则委员会将该规则确定为推荐执行的范本。

在英美两国有一种共识，即将政府会计看作是会计的一个专业领域，而在知识和人数方面企业会计仍占据主导地位。在最近的几十年里，英美两国的民间外部审计师协会已经脱离了财务会计准则的制定工作。虽然如此，公认会计原则这个名称似乎是赋予了政府所寻求的某种尊重，即信息的可信性。