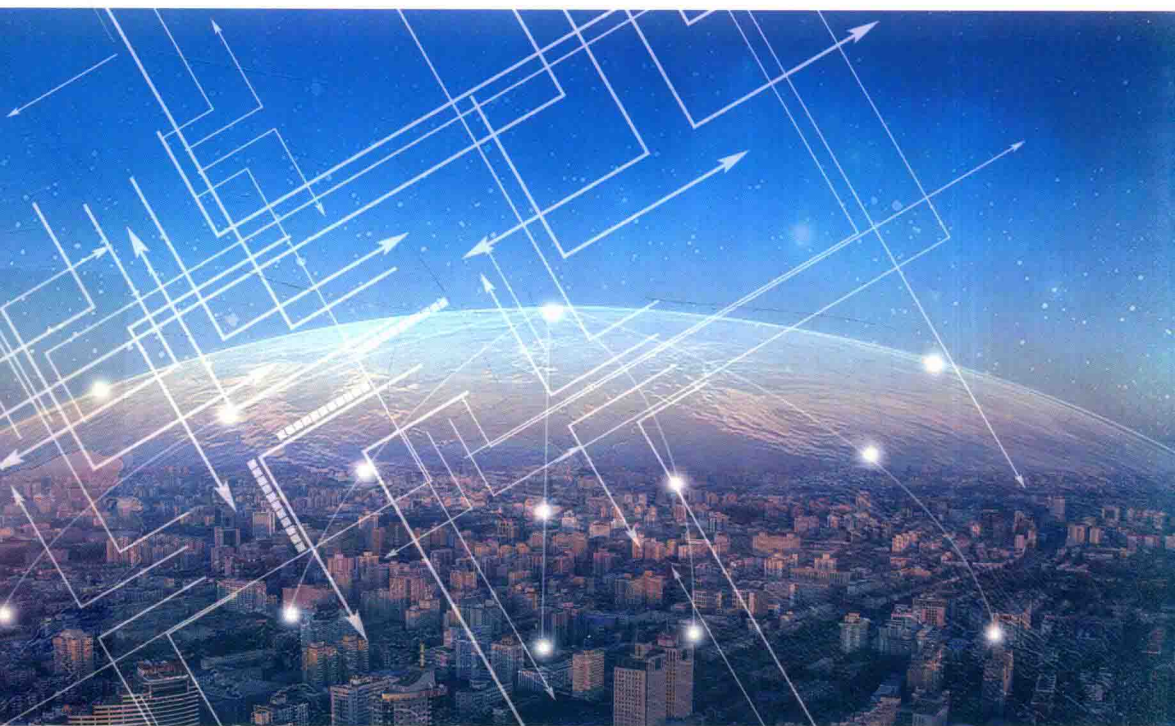


■ 政府会计与国家治理现代化丛书

政府会计概念框架论

The Concept Framework of Government Accounting

陈志斌 著



中国财经出版传媒集团

 中国财政经济出版社

政府会计与国家治理现代化丛书

政府会计概念框架论

陈志斌 著

中国财经出版传媒集团
中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

政府会计概念框架论/陈志斌著. —北京: 中国财政经济出版社, 2017. 12

政府会计与国家治理现代化丛书

ISBN 978 - 7 - 5095 - 7903 - 9

I. ①政… II. ①陈… III. ①预算会计 - 研究 - 中国 IV. ①F812.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2017) 第 297905 号

责任编辑: 杨 骁等

责任校对: 刘 靖

封面设计: 王 颖

版式设计: 录文通

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://ckfz.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: 88191537

天猫网店: 中国财政经济出版社旗舰店

网址: <https://zgczjjcbs.tmall.com>

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

787×1092 毫米 16 开 22.25 印张 400 000 字

2017 年 12 月第 1 版 2017 年 12 月北京第 1 次印刷

定价: 99.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 7903 - 9

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

打击盗版举报热线: 010 - 88191661 QQ: 2242791300





陈志斌，博士，教授，博士生导师，会计学博士后，曾任东南大学经济管理学院副院长、党委书记，现任东南大学社科处处长兼任财务与会计系主任，2014 年入选全国会计领军人才特殊支持计划，2009 年入选教育部新世纪优秀人才，2006 年入选首期财政部会计学术领军人才，财政部管理会计咨询专家，财政部会计准则委员会咨询专家，中国注册会计师协会会计师事务所内部治理咨询专家，CGMA 北亚 100 管理会计专家，中国会计学会高等工科分会副会长，中国会计学会政府会计专业委员会副主任委员等学术兼职。主要从事政府会计、内部控制、公司理财与管理会计等方面的研究，先后在《管理世界》《会计研究》《中国工业经济》等核心期刊发表学术论文数十篇，出版专著多部，多次主持国家自然科学基金等国家及省部级课题研究工作，为多家大型公司提供内部控制、财务诊断与制度建设、现金流管理与价值管理等方面的管理咨询，多次荣获江苏省政府哲学社会科学优秀研究成果奖。

丛书策划：樊清玉

E-mail: qingyuf@sina.com

责任编辑：杨 骁等

封面设计：王 颖





陈志斌教授与其博士后指导老师
葛家澍教授



陈志斌与其博士后导师
葛家澍教授讨论



陈志斌在国际会议上与诺贝尔经济学奖
获得者Spencer先生合影留念

陈志斌和台湾政治大学前校长
郑丁旺教授在全国会计领军人才培训班





陈志斌与美国伊利诺伊大学
陈立奇教授在一起学术交流

全国会计领军人才学术一期小组合影



全国会计领军人才特殊支持计划人才
在厦门国家会计学院集训

全国会计领军人才学术一期集训期间
与时任财政部副部长王军合影



序 言

十八届三中全会首次提出推进国家治理体系和治理能力现代化，这势必要求相关重要领域进行突破性改革。其中，政府会计作为综合反映政府治理活动的信息系统，它的改革是上述突破性改革中的一个重要组成部分。开展政府会计理论研究，是有序推进政府会计改革的基础和保障。完善的政府会计概念框架是建立和评价政府会计规范、正确编制政府综合财务报告体系的基础，也是处理政治体制改革和公共治理完善过程中出现新的会计业务的准绳。因此，立足于中国国情，研究如何构建一套能够得到公认的政府会计概念框架，并借助于这一概念框架深化政府会计理论与推进政府会计改革，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。

陈志斌教授长期以来密切关注我国政府会计改革中的热点和难点问题，他所撰《政府会计概念框架论》一书是政府会计理论研究领域的又一力作，是结合导师葛家澍教授指导完成的博士后研究报告和国家自然科学基金项目研究报告形成的综合成果，具有较高的理论深度和视野广度。该书构建了能够指导中国政府会计理论与改革实践的政府会计概念框架体系，丰富了我国政府会计的理论体系，开拓了政府会计理论研究的新格局。

《政府会计概念框架论》一书围绕政府会计概念框架的基本理论及框架构成展开研究。该书借鉴国际上政府会计理论研究成果和中国企业会计改革经验，借助公共管理学、经济学、管理学、会计学等学科的分析思想和分析工具，运用理论演绎、问卷调查、实地访谈等手段方法，通过构建政府会计概念框架的整体分析模型，结合我国实际，对政府会计在公共治

理中的定位与功能界定、政府会计概念框架的要素选择等问题进行系统研究,以解决有关公共治理变革与政府会计发展、廉洁透明政府建设对会计信息需求及相应的政府会计宗旨、信息质量标准、会计要素、确认与计量、报告内容、格式与范式选择等理论问题;回答了政府会计概念框架的整体分析模型应该包括哪些方面、政府会计改革与政治体制改革、与公共治理变革之间的关系等问题,并就相应的政府会计目标选择、政府会计信息质量标准规划、政府会计报告要素确定、政府会计确认与计量特征界定、政府会计报告内容与范式等理论问题作出了符合中国国情、理论联系实际的回答。

《政府会计概念框架论》一书在诸多方面具有特色和创新。在研究设计上,从政治、经济、科技、社会等多角度出发,体现多学科交叉的特点;在研究方法上,采用实地调查研究、问卷调查研究和案例研究等方法,注重理论分析和演绎推理,力求更为客观地分析和解决问题;在研究对象选择上,强调多角度、全方位,不仅从政府管理者的角度进行分析,更重视从利益相关者的视角运用哲学思维对政府会计的基本理论问题进行系统的研究。

《政府会计概念框架论》一书具有广阔的应用前景,研究成果将有利于丰富我国政府会计理论研究、指导我国政府会计规范建设和政府会计实践,有助于政府履行公共受托责任、完善公共治理、提高政府管理效率和行政效率、推进反腐倡廉建设,对中国政治体制改革、公共治理的发展以及问责政府、高效政府、和谐政府、透明政府的建设等诸多方面产生深远的影响。

《政府会计概念框架论》是一部具有理论贡献与社会影响的力作。为此,我欣然为此书作序。当然,政府会计理论研究是一项持续的工作,也希望作者能够以此为进一步研究的起点,不断丰富、完善、发展政府会计理论研究,更好地服务于我国政府会计的改革实践。



教授

厦门大学副校长副书记

中国会计学会政府与非营利组织会计专业委员会主任委员

2017年11月26日

前 言

本书围绕政府会计概念框架的基本理论及框架构成展开研究。通过构建政府会计概念框架的整体分析模型,结合我国实际,对政府会计在公共治理中的定位与功能界定、政府会计概念框架的要素选择等问题进行系统研究,以解决有关公共治理变革与政府会计发展、廉洁透明政府建设对会计信息需求及相应的政府会计宗旨、信息质量标准、会计要素、确认与计量、报告内容与报告范式的选择等理论问题。研究成果不但有利于推进和贡献于中国政府会计理论发展,而且对政府会计规范的建设具有重要的意义。

本书分成十章,第一章对本书研究问题加以界定,并对研究目标,研究的理论价值和实践意义、研究思路和研究方法等进行了论述。本书研究中所确定的政府会计是一个与企业会计具有同等地位的会计学分支,核算、反映和监督中央及地方政府及其部门资金运动及其受托责任履行情况、绩效情况、资源配置和使用情况,以利于会计信息使用者作出政治、经济、社会等各项判断和决策的会计信息系统,同样具备会计是规则化经济信息系统的共性。

第二章就本研究的基本理论进行了阐述,分别从人性因素所决定的人性分类理论、本位因素所决定的公共治理理论、综合因素所决定的系统论和结构主义哲学观三个角度进行了研究。从核心层来看,人是最核心的影响因素,我们首先要研究人性,依据对人性的理解寻找相应的理论依据。对人性的不同理解,产生了相应的管理理论。在政治领域就产生了公共受托责任理论、公共选择理论等。从本位层来看,政府组织是政府会计的主要影响因素,按照政府有机论的观点,相应的政府核算要符合计划经济的

要求。按照政府机械论的观点,“政府是一个信托机构,政府官员则是受托人,信托机构和受托人都是为了人民的利益而设立的。”相应的研究就要依据公共治理理论。从综合层来看,大社会是影响会计或政府会计的主要因素。这些因素相互联系相互作用并形成一系列系统,在分析这一层次的因素对政府会计的影响时就要用到系统论和结构主义哲学观等。

第三章构建了政府会计概念框架的整体分析模型,本课题的研究认为整体模型由触发器、结构变量、实施与实践四个模块构成。首要模块触发器感知变化,具有直接导致或提供一个改革规制、开始概念框架建设契机的功能。第二模块主要分析政府会计所处的环境因素以及政治者、公共管理者等环境中主体的行为如何影响概念框架的建设或改革。这一模块中包含环境结构变量和行为结构变量,我们统称之为结构变量。第三模块是要关注政府会计概念框架构建或改革过程中,各利益相关者的行为和态度是如何影响政府会计概念框架的,进一步还要验证所创建的概念框架是不是能得到各利益相关者的认可。第四模块是反馈子系统。当新的会计概念框架建立起来,按照其制定的会计准则是否符合客观实际的要求?按照会计准则所提供的会计信息是否满足信息使用者的需要?新的会计概念框架的建立是否对结构变量产生影响,对环境结构变量和行为结构变量发生正向的派生作用还是负向派生作用等问题,通过新的概念框架的实施结果来加以反馈,检验会计改革实施的效果,找出需要改进的地方并加以完善。依据这个模型系统地研究政府会计概念框架以及相应的政府会计改革。

第四章探讨了我国政府会计的职能与定位。本书认为政府会计功能具有信息系统功能观、反映预算执行功能观、财政管理基础功能观、解除公共受托责任功能观、公共治理基石功能观等几种理解;具有定位于政府经济信息系统、定位于新公共管理改革基石、定位于政治体制改革促进者等几种定位选择。

第五章就政府会计概念框架结构分别从基本理论推导、国际政府会计概念框架的比较、企业会计概念框架的借鉴、借助整体分析框架分析等几个方面进行了研究。研究认为,我国政府会计概念框架应包括政府会计主体、政府会计目标、质量特征、会计要素、确认与计量、会计报告等内容。

第六章就我国政府会计的主体和相应的目标展开了研究。研究认为,

政府会计主体应该区分为会计主体和报告主体，分别包括基金主体、政府部门主体以及政府整体主体等。根据中国实际国情，中国政府会计目标应该包括以下三个方面：一是“管控治理观”，中国政府会计信息应该能够为上级政府部门评价下级政府部门绩效服务，为经济、社会和政治管控与治理服务。为此，政府会计要提供帮助使用者评价政府服务努力、成本和业绩的信息、政府掌握资源的信息、政府财务状况的信息、政府现金流信息等。二是“解除受托责任观”，中国政府会计信息还要能够帮助公众确定政府履行的受托责任，帮助公众评价政府提供服务水平及其绩效，帮助公众评估政府履行到期职责的能力等。为此，政府会计要提供资源是否符合法律或合同要求的信息、政府资源使用和占用的信息以及政府财物状况的信息等。三是“决策有用观”，中国政府会计信息应该能够提供外部资源提供人或潜在的资源提供人正确决策的信息。为此，政府会计要提供包括偿债能力信息、财政收支信息、现金流信息等在内的政府财务状况信息。

第七章就政府会计质量特征进行了研究。在比较借鉴企业会计质量特征、国外政府会计质量特征的基础上，运用整体分析模型探讨我国政府会计的质量特征。本书认为，政府会计信息质量特征分为主要质量特征、次要质量特征、总体约束条件等三个层次。主要质量特征主要是透明性，涵盖信息的公开性和信息的可理解性。次要质量特征主要包括真实性、相关性、一致性等。真实性进一步分解为：如实反映、可验证性、中立性。相关性进一步分解为：预测价值、证实价值和及时性等。总体约束条件主要是成本效益原则。

第八章研究了政府会计要素。依据现阶段中国预算会计制度现状而言，我国还离不开收付实现制基础的预算信息，但是，随着中国政府公共治理改革的发展和政府会计改革的深化，迫切需要以权责发生制为基础反映政府财务状况以及服务于政府绩效评价和公共治理的政府会计信息。为此，中国政府会计要素至少应该基本包含资产、负债、净资产、收入、费用等五个要素。

第九章研究了政府会计要素的确认与计量。本书认为政府会计现阶段的确认标准应该包括：（1）符合定义；（2）满足透明性要求；（3）满足可计量性要求；（4）满足相关性要求；（5）满足可靠性要求。按照现时

政府会计人员的素质与能力、政府财务管理的环境、公共治理与政府管理的现实等约束条件，我国政府会计理性的确认基础应该选择修正的收付实现制或修正的权责发生制。同样的理由，我国政府会计现时的计量属性应该以历史成本为主，辅之适当的公允价值计量。

第十章研究了政府会计报告的有关问题。我国政府财务报告体系的改进既要立足于中国国情，更应借鉴已有的国际经验，构建适合国家治理现代化的财务报告体系。按照财务报告的一般范式，政府财务报告大体包括财务报表、附注与分析报告、审计报告三个部分。第一部分，我国的政府会计报表大体上包括政府财务状况表、财务绩效表、现金流量表等；第二部分是报表附注与分析报告；第三部分是审计报告，为了政府会计信息的公信力，新的财务报告体系中还应该包括审计报告。

陈立斌
2017年1月

目 录

第一章 导言	(1)
第一节 研究背景与问题提出	(1)
第二节 概念界定与研究思路	(6)
第三节 研究方法与可能的创新	(14)
第二章 政府会计研究的理论体系	(19)
第一节 概述	(19)
第二节 人性因素所决定的人性分类理论	(22)
第三节 本位因素与公共治理理论	(27)
第四节 综合因素与系统论和结构主义哲学观	(29)
第三章 政府会计概念框架整体分析模型	(36)
第一节 文献回顾	(36)
第二节 会计概念框架整体分析模型	(44)
第三节 触发器与政府会计概念框架	(47)
第四节 结构变量与政府会计概念框架	(51)
第五节 政府会计概念框架的实施和实践	(62)
第六节 政府会计改革、概念框架先导与多维影响因素 ——基于中国政府会计概念框架影响因素的调查分析	(65)
第七节 政府会计改革与准则制定的影响因素研究	(76)
第四章 政府会计定位与功能界定	(86)
第一节 概述	(86)

第二节 政府会计功能观回顾	(87)
第三节 政府会计职能与定位的思考	(91)
第四节 政府会计目标定位与功能界定的调查分析	(104)
第五章 政府会计概念框架结构	(123)
第一节 概述	(123)
第二节 政府会计概念框架内容的理论推导	(126)
第三节 政府会计概念框架结构的国际借鉴	(129)
第四节 企业会计概念框架结构的借鉴	(138)
第五节 整体分析模型视角的政府会计概念框架结构	(145)
第六章 政府会计的主体与目标	(148)
第一节 概述	(148)
第二节 政府会计主体的界定	(151)
第三节 企业组织财务报告目标的借鉴	(159)
第四节 会计准则制定机构对政府财务报告目标的设定	(162)
第五节 整体分析框架下政府会计主体与目标选择	(167)
第七章 政府会计信息质量特征	(173)
第一节 文献回顾	(174)
第二节 企业财务会计的信息质量特征	(177)
第三节 其他国家政府会计信息质量特征	(181)
第四节 综合分析框架	(184)
第八章 政府会计要素	(200)
第一节 文献回顾	(201)
第二节 会计要素的现状	(203)
第三节 我国政府会计要素研究	(217)
第四节 政府会计概念框架要素选择与改革取向研究 ——基于中国政府会计改革的调查数据分析	(229)
第九章 政府会计的确认与计量	(241)
第一节 文献回顾	(243)

第二节	会计要素确认与计量的现状	(246)
第三节	我国政府会计要素确认与计量研究	(257)
第四节	资产和负债的确认与计量	(266)
第十章	政府财务报告	(270)
第一节	文献回顾	(272)
第二节	财务报告模式	(276)
第三节	我国政府财务报告模式	(293)
第四节	政府财务报表主要内容	(300)
第五节	政府会计信息披露与政府财务报告体系重构研究 ——基于信息使用者需求的视角	(317)
参考文献		(327)
本课题研究期间发表的学术论文		(340)
后 记		(342)

第一章

导 言

中国政府会计理论的研究不但落后于相关理论和实践的国际进程以及我国企业会计理论的发展,而且也越来越不适应坚持科学发展观、着眼于可持续发展、实现国家治理体系和治理能力现代化的我国政治体制改革、政府职能转变、廉洁透明政府建设的需要。政府会计基本理论问题的研究水准决定和制约着政府会计理论发展。

本书借鉴国际上政府会计理论研究成果和中国企业会计改革经验,运用理论演绎等手段方法,通过构建政府会计概念框架的整体分析模型,结合我国实际,对政府会计在公共治理中的定位、功能界定、政府会计概念框架的要素选择等问题进行系统研究,以解决有关公共治理变革与政府会计发展、廉洁透明政府建设对会计信息的需求及相应的政府会计宗旨、信息质量标准、报告要素、确认与计量特征、报告内容与报告范式的选择等理论问题。

研究成果不但有利于推进或贡献于中国政府会计理论发展,而且对政府会计规范的建设具有重要的意义。

第一节 研究背景与问题提出

一、研究背景

本书拟研究政府会计概念框架及其分析模型,这一问题是基于以下背景提出