



欧洲政府会计 与预算改革

财政部会计司

REFORMING
GOVERNMENTAL
ACCOUNTING AND
BUDGETING
IN EUROPE

欧洲政府会计 与预算改革

财政部会计司

 **东北财经大学出版社**
Dongbei University of Finance & Economics Press

大 连

© 财政部会计司 2005

图书在版编目 (CIP) 数据

欧洲政府会计与预算改革 / 财政部会计司. — 大连: 东北财经大学出版社, 2005. 11

书名原文: Reforming Governmental Accounting and Budgeting in Europe
ISBN 7 - 81084 - 764 - 3

I. 欧… II. 财… III. ①预算会计 - 经济体制改革 - 研究 - 欧洲
②国家预算 - 经济体制改革 - 研究 - 欧洲 IV. F815.02

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2005) 第 124899 号

Reforming governmental accounting and budgeting in Europe

©Klaus Lüder, Rowan Jones

Publisher:

Fachverlag Moderne Wirtschaft

Olof - Palme - Straße 35

D - 60439 Frankfurt am Main

ISBN 3 - 934803 - 13 - X

All rights reserved. Reproduction, microfilming, as well as recording, storing and/or processing onto electronic media are not permitted without the expressed consent of the publisher.

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总编室: (0411) 84710523

营销部: (0411) 84710711

网址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连海事大学印刷厂印刷

东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 175mm × 250mm 字数: 1 044 千字 印张: 53 3/4 插页: 2

印数: 1—2 000 册

2005 年 11 月第 1 版

2005 年 11 月第 1 次印刷

责任编辑: 方红星 孙平 孟鑫

责任校对: 众校

康兴元 吴茜 赵文锦

蔡丽

封面设计: 冀贵收

版式设计: 钟福建

定价: 128.00 元

前 言

为了推动政府会计研究工作，探索政府会计改革问题，我们组织翻译了《欧洲政府会计与预算改革》一书。本书着重介绍了欧洲九国的政府会计与预算改革情况，包括对芬兰、瑞典、德国、荷兰、瑞士、法国、意大利、西班牙和英国等的国别研究，还专设一章讨论欧盟委员会的会计体制改革，对各国中央政府和地方政府的会计与预算的发展史、现行实务以及改革方向进行了详尽的阐述。

它山之石，可以攻玉。我们希望本书的出版，能够有助于读者了解欧洲国家在政府会计与预算领域改革的思路与方向，汲取宝贵经验，为我国政府会计与预算改革提供一些有益的启示。

在本书的翻译和整理过程中，财政部会计司刘玉廷司长审阅了全书译稿，会计司刘光忠处长、陆建桥副处长、程晓佳、黄贇以及财政部科研所陈穗红教授等对译稿进行了校阅。徐梅兰、李凤英、张海燕、钟蕾、陈雯雯、王玲等参与了本书的翻译及审校工作。

普华永道会计师事务所和美国伊利诺伊大学陈立奇教授为本书的翻译和出版提供了帮助，在此表示感谢！

财政部会计司
2005年9月

序 一

作为国际会计师联合会公共部门委员会（IFAC - PSC）的主席，我非常高兴为本书作序。

首先，我要祝贺并感谢承担政府会计国际比较研究项目（CIGAR）的诸位学者和普华永道会计师事务所（PricewaterhouseCoopers），他们非常出色地完成了这项任务。由于政府会计与预算在最近几年才真正有所进展，因此，像本书这样对公共部门会计与预算在国际范围进行广泛研究是非常罕见的，本书的出现恰恰弥补了这一领域研究上的缺憾。

本书大量汇集了最新的研究成果，我们希望它能够对欧洲和其他国家公共部门财务管理的进一步改革产生真正的促进作用。

公共部门委员会发布的《国际公共部门会计准则（IPSASs）》促进了权责发生制会计基础的应用。公共部门委员会认为，权责发生制财务报告所提供的信息（如有关全部收入、费用、资产、负债和现金流量等信息）是促进政府完善其治理结构、帮助财务报告使用者评价政府主体的财务状况和运营绩效所必需的。应用《国际公共部门会计准则》、在所有财务报告中采用完全的权责发生制，将保证财务报告的编制者能够遵循“高质量、独立建立”的会计规则，编制而成的财务报告在各国之间也具有可比性。公共部门委员会采用的应循程序能够确保对公共部门财务报告有兴趣的各方都能参与到《国际公共部门会计准则》的制定工作中来。特别需要指出的是，公共部门委员会的会议是公开举行的，每次会议前，人们都可以从国际会计师联合会网站公共部门委员会的网页上获得有关会议议题的重要文件，从而保证了《国际公共部门会计准则》制定过程的透明度。

看到欧洲的一些多国组织采用《国际公共部门会计准则》是十分可喜的。欧共体（EC）和北大西洋公约组织（NATO）已经宣布它们将采用这一会计准则，而且经济合作与发展组织（OECD）已开始采用。我希望，上述的发展能够促进欧洲各国紧跟这一趋势，要么像世界上许多国家一样采用《国际公共部门会计准则》，要么根据欧洲司法体系中对规则制定的安排，以《国际公共部门会计准则》为基础来制定本国的准则。

欧洲政府会计与预算改革

政府和政府机构的财务报告改革正在迅速发展。我相信类似本书的研究将有助于这一改革以合理的和积极的方式继续下去。

**国际会计师联合会公共部门委员会主席
伊恩·马金托什 (Ian Mackintosh)**

序 二

近年来，政府会计与预算实务发生了显著的变化，但仍需要进一步变革，并为此而进行规划。因此，解决政府会计与预算实务的关键问题已经成为行政管理议程中的一项长期任务。

我们可以观察到，欧盟各个成员国都在进行改革。本书着重介绍欧洲九国的各级政府和欧盟委员会所采用的会计与预算实务，为我们提供了欧洲各国在改革不同阶段的政府会计与预算实务以及改革的动向的全面纵览。同时，本书对各类权责发生制会计实务进行了比较，激发读者对各国政府会计改革观念及所选择的道路进行讨论。鉴于此，我们希望这一工作将有助于探讨如何保证欧洲进行必要的政府会计与预算改革。

本书的编写充分体现了学术界和企业界之间富有成效的合作。书中的国别研究由各国当地的学术专家撰写而成，并得到了普华永道会计师事务所欧洲分部的支持。著名学者在国别研究的范围内对改革观念的实际贯彻情况提出了个人的见解，而改革观念又是建立在普华永道会计师事务所支持公共部门改革项目的广泛经验的基础之上。上述具有示范意义的合作对于确保研究结论能够应用于实践有着非常重要的意义。

本着“思想领导”的理念，本书旨在引发讨论，强调改革领域和提出可行的解决方案。政府会计与预算实务改革是一个重要而又必要的长期目标。为了改革的成功，必须将现有的发展继续向前推动，于是就有更为相关和重要的信息可供回顾和参照，从而帮助我们吸取经验和教训。

感谢为这一项目做出贡献的各位专家，特别感谢克劳斯·路德（Klaus Lüder）教授和罗万·琼斯（Rowan Jones）教授。

普华永道会计师事务所全球公共部门主管
诺伯特·弗吉尔波斯（Norbert Vogelpoth）博士

序 三

在欧洲，不同国家之间、国内各级政府之间的政府会计是不同的。虽然欧洲各国的政府会计与预算体制均以收付实现制为基础，但仍存在着计量方法与披露方式上的差异，甚至还存在一些基础性的差异。这就与欧盟和欧洲货币联盟成员国在经济事务方面进行趋同的需要和坚定性形成了鲜明的对比。在政府会计中，趋同意味着向权责发生制体制看齐。本书的目的就在于通过比较欧洲各国现行的政府会计与预算体制以及各国为改革所做的努力，来促进这种趋同。

权责发生制会计相对于收付实现制会计的优势是显而易见的。收付实现制会计忽略了太多的经济事项，而权责发生制（有必要与收付实现制会计相结合）是实践中用来记录、计量这些经济事项和传递相关信息的最完美的方法。无论是基于政府内部管理的需要或是对外解除受托责任的需要，收付实现制对事实的反映都非常有限。要获得权责发生制会计的好处需要付出一定的代价。提供更多高质量的信息需要增加信息加工成本，即使简便易用的《国际公共部门会计准则》在一定程度上缓解了成本增加，也需要经过充分培训才能使人们真正理解权责发生制会计的优点。而且，当提到现金流量容易被操纵时，权责发生制会计的高相关性也给其自身带来了可靠性方面的问题，从而需要进行额外的审计。但是，就所有的信息系统而言，有这么一种说法为大多数人所接受，即获得更多、更好的信息是值得耗费成本的。这在政府会计财务信息系统中得到了体现，我们可以给出两个相对独立而又相互关联的例子：国民核算账户和政府财政统计^①现在均采用权责发生制基础。

和其他许多政府机构一样，所有被研究的政府机构正在采用或正在探索一定形式的权责发生制会计。由于并不强制要求协调（协调的程度要比标准化的程度低得多），各政府机构对权责发生制会计的采用或探索正处于不同的阶段，并采取不同的方式。迄今为止，欧盟尚未表现出要在其成员国之间协调政府会计的兴趣，但是《国际公共部门会计准则》在欧洲的影响可能会使欧盟

^① 联合国等（1993），《国民核算账户》；欧洲统计（1995），《欧洲账户体系》；国际货币基金组织（1986），《政府财政统计年鉴》。

的态度发生变化，特别是欧共体已承诺对自身事务采用权责发生制会计，其遵循的准则是已被欧共体加工过的《国际公共部门会计准则》。

无论是否有理论支撑，改革都将发生。政府会计的相关文献不多，国际比较方面尤其薄弱。在过去的十年中，对国别研究有逐渐增多的趋势，但由于各方面的原因，至少由于形式上没有得到统一，国际比较研究并没有跟上这种趋势。相比之下，企业会计国际比较的文献非常多，但对政府会计的国际比较帮助不大：第一，企业倾向于强调统一的组织结构（即企业具有法人地位的假设），这对企业来说是合理的；第二，也是更重要的一点，企业会计的国际比较没有涉及预算或不将预算作为重点。

本书介绍了各国中央和地方政府在政府核心服务方面的现行会计和预算实务及预期的改革，以促进政府会计与预算实务向权责发生制趋同。书中提及九个国家，包括北欧的芬兰、瑞典，中欧的德国、荷兰、瑞士，南欧的法国、意大利、西班牙，以及英联邦的英国和爱尔兰。这些国家都走在政府会计与预算改革的前列。此外，本书专设一章以讨论欧共体的会计体制改革。在上述研究的基础上，我们还进行了跨国研究（第一章），以详尽的阐述、典型的案例和细致的分类等形式，向读者提供了我们对已发生的、正在进行的和即将进行的权责发生制会计与预算改革的看法和理解。

除特别说明外，本书中所提的“现行实务”是相对于2002年7月而言的。各个国家的研究由该国的一位或多位学者完成。在2001年12月到2004年4月期间，参与本项目的专家和学者共举行了四次专题研讨会。在前两次会议上，各位专家和学者就国别研究的结构达成一致。在后两次会议上，项目撰稿人提交了国别研究的初稿。在第三次和第四次研讨会之间，我们访问了各国，并与各国的专家讨论该国研究的初稿。在最后一次研讨会期间，我们提交了跨国研究的初步结论，随后由各国专家进行评论。虽然跨国研究是建立在国别研究的基础之上的，但其最终责任应由我们承担。

当然，语言是国际比较研究所面临的基本挑战。会计语言中占优势的是英语：“英语会计”至少被作为本研究的出发点。但是，由于“英语会计”没有一个标准辞典，因此很容易造成误解，美式会计英语和英式会计英语用法上的不同还只是这种复杂性的一个小部分；被公认相对其他形式会计占优势地位的“英语商业会计”，无论在英语中或在其他语言中，和以往相比显得更为重要。在国别研究中采用一种标准的“英语会计”是不可行的，也难以为人们所接受。我们并不想通过使用术语表来解决问题，而是希望各章的表述都能够十分清晰，从而使读者能够读懂，进而了解各国的政府会计与预算实务。

感谢为此项研究做出贡献但未在本书中提及的工作人员。Berit Adam是德国研究的撰稿人之一，她负责这项研究计划的行政管理工作，并陪同我们前往各国讨论国别研究的初稿。她为国别研究、跨国研究以及本书的编辑工作提供了大量的技术支持，本书因她的贡献而显得更加出色。我们也要感谢各国专

家，在访问期间各国专家热情地接待了我们，这远远超出了他们的义务。

本书的撰稿人大多是政府会计国际比较研究项目（CIGAR）的资深成员，这对于本研究而言非常有利。虽然国际比较研究容易造成误解，但撰稿人彼此之间相互熟悉有利于将误解降至最低程度。我们还要感谢 CIGAR 的其他核心成员，他们也是这项工作团队的一分子，并为这项工作做出了很大的贡献，他们是：Ernst Buschor（原 St. Gallen 大学），Eugenio Caperchione（Modena 大学），James Chan（伊利诺伊大学芝加哥分校），Norvald Monsen（挪威经济与管理学院），Frode Mellemvik（Bodø 商学院研究生院）。

我们感谢普华永道会计师事务所对本项目的慷慨资助，特别要感谢普华永道会计师事务所的全球公共部门主管 Norbert Vogelpoth 博士对本项目的一贯兴趣和大力支持。我们还要感谢普华永道会计师事务所指导委员会、Christian Maretttek 博士和 Andreas Baur 先生。

克劳斯·路德（Klaus Lüder）
罗万·琼斯（Rowan Jones）

作者简介

Berit Adam, 普华永道会计师事务所(柏林)的本项目协调人和有关德国下萨克森州 Uelzen 地方当局权责发生制会计和预算改革计划的受聘顾问。在克劳斯·路德的指导下,她于2003年8月在 Speyer 管理科学研究生院完成了关于 IPSAS 在德国的适用性的博士论文。

Aad Bac, Tilburg 大学会计学教授。他于1974年当助教,开始其学术生涯,专门研究政府会计和审计,他的多数出版物专注于这一领域。他有35年的实践经验,包括27年 Deloitte & Touche (及其前身)的合伙人,现已退休。目前他是 Tilburg 会计研究生院的代理院长。

Christiane Behm, 是一位和克劳斯·路德共同工作了15年的学术顾问。她于1988年在德国 Speyer 管理科学研究生院开始做助研,第一个项目是预算和会计制度的国际比较研究,该项目的-一个结果是新公共预算和会计制度的概念。她于1993年被授予博士学位,她的论文提供了一套商业型的账户用于 Northrhine - Westfalia 的土地。1994年,她和克劳斯·路德一起完成了一个示范项目,代表 Baden - Wuerttemberg 内务部在 Wiesloch 市执行一项新的预算和会计制度。目前她正在其他州,如下萨克森州从事相似的项目。

Dietrich Budäus, 汉堡经济与政治大学政治管理学教授。

Alberto Castelnovo, 毕业于 Bocconi 大学商业管理系,现为 Siena 大学政治管理和会计学博士生。他是 Dottore Commercialista 和 Revisore Contabile, 前意大利海军海岸卫队官员,目前为罗马经济与财政部国库司官员。

Giuseppe Grossi, 企业管理学博士, Siena 大学公共管理与会计学副教授。

Rowan Jones, 伯明翰大学公共部门会计学教授。

Bernhard Knechtenhofer, 在 St. Gallen 大学取得博士学位,他的论文是关于瑞士地方公共部门会计的。自2003年5月起,他是普华永道会计师事务所所在瑞士的顾问。在此之前,他是 St. Gallen 大学公共服务和旅游学院 Kuno Schedler 领导下的研究人员和博士生。他已发表多篇关于公共部门会计和预算,包括 IPSAS 在瑞士应用的论文。

Evelyne Lande, Poitiers 大学管理科学教授,专攻会计和审计。她在巴黎

Conservatoire National des Arts et Metiers 开始做助理教授，于 1996 年提交的关于公共部门综合财务报告的博士论文，在法国地方公共部门中得到广泛应用。随后她被选为 Rouen 大学的教授。她也是 expert comptable 和 commissaire aux comptes 专家，在五大会计师事务所之一受过训练，有在公共部门的实践经验，尤其是在审计方面。她用英文和法文写有许多著作和文章。

Klaus Lüder, Speyer 德国管理科学研究生院公共财务管理和企业管理学院的退休教授。

Ola Mattisson, Lund 大学经济与管理学院企业管理系助理教授，博士。

Vicente Montesinos, Valencia 大学财务与会计学教授，注册会计师。他是该大学经济系主任和地区审计协会的主席，积极从事有关的国际项目，特别是与 CIGAR 的联系。目前他是欧洲委员会会计准则委员会的成员。

Riccardo Mussari, 于 1996 年取得 Siena 大学教授职位之前，在 Venice - Ca' Foscari 大学和 Viterbo 大学就职。他还是华盛顿 Georgetown 大学、加利福尼亚 Monterey 海军研究生院、悉尼 Macquarie 大学和斯德哥尔摩大学的访问学者。他是《Azienda Pubblica》、《财务受托责任与管理》和《公共管理期刊》杂志的编辑委员会成员，《国际公共管理评论》的副主编。他写过许多书籍和论文，是公共部门管理、管理控制、绩效评价和项目评估的顾问。

Salme Näsi, 2000—2002 年是 Tampere 大学的会计学教授。她曾经是 Jyväskylä 大学的副校长。在她的学术生涯中，有 3 年时间在美国和加拿大做访问学者或教授。

Gert Paulsson, Lund 大学经济和管理学院企业管理系主任、助理教授和博士，还在瑞典财政部、国家审计署和国家财务管理当局任经济事务方面的高级顾问。

Kuno Schedler, St. Gallen 大学公共管理学教授，该大学公共服务和旅游学院院长及中国—瑞士培训中心主任。此外，他还是 Salzburg 大学公共管理国际执行 MBA 项目的科学指导。他在公共部门会计和预算、电子政府、新公共管理和公共部门人力资源管理等领域中出版了许多著作。他是瑞士政府开发以 IPSAS 标准为基础的新权责发生制会计体系的顾问。

Jean - Claude Scheid, 目前是巴黎 Conservatoire National des Arts et Metiers 大学的全职教授，该校是仅次于 Sorbonne 大学的巴黎最古老的大学。他还在 Grenoble, Limoges、巴黎大学以及 grandes écoles (如 HEC, ESSEC) 任教授。他为不同的咨询公司和专业组织做顾问，他还是一个注册会计师，在私人部门会计方面，无论作为一个实际工作者还是研究人员都具有长时期的工作经验。在近些年中，他专攻公共部门会计与审计。1970 年以来，他发表了一些论文，涉及广泛的领域，包括公司经济学、组织理论、成本会计和会计模型。

Torbjörn Tagesson, Kristianstad 大学的博士和助理教授，瑞典地方政府会计委员会的成员。

作者简介

José - Manuel Vela, Castellón 大学会计与财务学教授、Valencia 大学经济系副主任、Castellón 大学副校长。目前是 Valencia 地方政府预算与经济秘书，负责 Valencia 地区经济政策的执行。

目 录

第一章	欧洲各国政府中权责发生制会计和预算的推广——国别分析 Klaus Lüder and Rowan Jones	1
第二章	芬 兰 Salme Näsi	37
第三章	法 国 Evelyne Lande and Jean - Claude Scheid	115
第四章	德 国 Dietrich Budäus, Christiane Behm and Berit Adam	215
第五章	意大利 Riccardo Mussari, Giuseppe Grossi and Alberto Castelnovo ...	305
第六章	荷 兰 Aad Bac	449
第七章	西班牙 Vicente Montesinos and José - Manuel Vela	523
第八章	瑞 典 Ola Mattisson, Gert Paulsson and Torbjörn Tagesson	591
第九章	瑞 士 Bernhard Knechtenhofer and Kuno Schedler	669
第十章	英 国 Rowan Jones	737
第十一章	欧洲共同体会计体系的现代化 欧洲共同体委员会	801

第一章 欧洲各国政府中权责发生制 会计和预算的推广

——国别分析

Klaus Lüder and Rowan Jones

目 录

	页码
图.....	4
表.....	5
缩略词.....	6
A. 介绍	7
B. 会计	7
1. 权责发生制会计改革概览	7
2. 计量对象和估价基础	9
3. 披露相关的三个问题	12
4. 合并财务报表	15
C. 预算会计和预算管理	18
1. 预算会计	18
2. 权责发生制预算	19
3. 预算原则	20
4. 产出计量	21
D. 改革进程	22
1. 综述	22
2. 会计标准和规则的制定	22
3. 会计改革的推动力	25
4. 会计改革中的关键角色	27
5. 战略实施	29
E. 中央政府会计的趋势	31
F. 结束语	33
参考文献	35