

中国公共经济与政策研究

政府会计制度改革 与政府绩效改善研究

ZHENGFU KUAJJI ZHIDU GAIGE
YU ZHENGFU JIXIAO GAISHAN YANJIU

孙琳◎著



北京师范大学出版集团
BEIJING NORMAL UNIVERSITY PUBLISHING GROUP
安徽大学出版社

中国公共经济与政策研究

国家社会科学规划基金资助项目

项目批准号：12BJY135

政府会计制度改革 与政府绩效改善研究

ZHENGFU KUAIJI ZHIDU GAIGE
YU ZHENGFU JIXIAO GAISHAN YANJIU

孙琳◎著



北京师范大学出版集团
BEIJING NORMAL UNIVERSITY PUBLISHING GROUP
安徽大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

政府会计制度改革与政府绩效改善研究/孙琳著. —合肥:安徽大学出版社, 2018.12

(中国公共经济与政策研究)

ISBN 978-7-5664-1503-5

I. ①政… II. ①孙… III. ①预算会计—经济体制改革—研究—中国
IV. ①F812.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2017)第 259354 号

政府会计制度改革与政府绩效改善研究

孙琳 著

出版发行: 北京师范大学出版集团
安徽大学出版社
(安徽省合肥市肥西路3号 邮编 230039)
www.bnupg.com.cn
www.ahupress.com.cn

印刷: 合肥创新印务有限公司
经销: 全国新华书店
开本: 170mm×240mm
印张: 17.5
字数: 268千字
版次: 2018年12月第1版
印次: 2018年12月第1次印刷
定价: 49.00元

ISBN 978-7-5664-1503-5

策划编辑: 李君
责任编辑: 李君
责任印制: 陈如 孟献辉

装帧设计: 李军
美术编辑: 李军

版权所有 侵权必究

反盗版、侵权举报电话:0551-65106311

外埠邮购电话:0551-65107716

本书如有印装质量问题,请与印制管理部联系调换。

印制管理部电话:0551-65106311

目 录

第一章 引言	1
一、研究背景	1
二、研究框架	5
三、主要观点和创新之处	7
第二章 政府会计和政府绩效:问题、动因和发展方向	10
第一节 政府会计改革和政府绩效的基本概念	10
一、政府会计的定义和职能	10
二、政府绩效的定义和维度	12
三、政府会计和政府绩效的联系	13
第二节 我国政府会计改革和政府绩效治理问题	16
一、我国政府会计制度改革存在的问题	16
二、我国政府绩效评价存在的问题	19
第三节 政府会计改革的动因分析	21
一、世界各国政府会计制度改革的动因	21
二、中国政府会计改革的动因	26
第四节 政府会计改革重心和未来发展	28



一、政府会计改革的重心	28
二、世界各国政府会计制度改革的发展趋势和我国的规划	33
第五节 本章小结	44
第三章 政府会计改革的国际经验研究	46
第一节 基于财务管理改革进程模型(FMR)的政府会计国际比 较	46
一、环境变量	47
二、行为变量	49
三、工具变量	50
第二节 基于资源会计与预算的英国政府会计	50
一、英国政府会计法规规范	51
二、英国政府会计核算体系	55
三、英国政府财务报告	60
第三节 “三元”模式的法国政府会计	66
一、法国政府会计的法律规范	67
二、法国政府会计核算体系	74
三、法国政府财务报告	78
第四节 绩效预算导向的俄罗斯政府会计	81
一、俄罗斯政府会计的法规规范	82
二、俄罗斯政府会计核算体系	84
三、俄罗斯政府财务报告	94
第五节 基于政府财政统计(GFS)分类的葡萄牙政府会计	96
一、葡萄牙政府会计法律规范	97
二、葡萄牙政府会计核算体系	103
三、葡萄牙政府财务报告合并及记账基础	107



第六节 各国政府会计改革对我国的启示	109
第七节 本章小结	111

第四章 政府会计改革对政府绩效(治理)改善影响路径和作用机制

研究	114
第一节 政府会计改革和政府绩效(治理)的理论基础	114
第二节 政府会计改革对改善政府绩效的影响路径:基于扩展职能的视角	116
一、话语权和问责制	117
二、政治稳定性	119
三、政府有效性	119
四、规制质量	120
五、法治	120
六、反腐败	121
第三节 政府会计制度改革和政府绩效(治理)改善的经验分析	122
一、模型假设和变量选择	122
二、回归结论	125
三、控制变量的引入	126
四、模型的调整及验证	127
五、稳健性检验	129
第四节 本章小结	131

第五章 债务风险、财政透明度与记账基础选择研究

第一节 政府会计记账基础选择与债务风险水平关系文献分析	133
-----------------------------------	-----

一、财政透明度、债务风险和政府绩效(治理)	134
二、会计记账基础与财政透明度	135
三、预算和会计记账基础组合	137
第二节 权责发生制记账基础选择与债务风险披露水平机制研究	140
第三节 权责发生制记账基础选择与债务风险水平披露实证研究	142
一、数据来源和研究假设	142
二、基于国际经验数据的实证分析	148
三、稳健性检验	155
四、记账基础改革程度的进一步分析	158
第四节 本章小结	161
第六章 我国地方政府行为特征与绩效评价指标体系设计	163
第一节 转型发展与地方政府绩效评价	163
一、转型发展各时期我国地方政府行为特征及绩效评价作法	163
二、转型发展各时期我国财政支出结构变化	173
第二节 我国地方政府综合绩效评价体系设计	180
一、我国地方政府绩效评价的理论基础和设计理念	180
二、地方政府财政支出绩效评价体系设计	187
第三节 地方政府受托责任综合能力分析	192
一、地方政府受托责任综合能力分析目标	193
二、地方政府受托责任综合能力分析指标设计	193
三、地方政府受托责任能力分析:以上海为例	198
第四节 本章小结	207



第七章 结论和政策建议.....	209
一、本书结论	209
二、政策建议	212
附录 地方政府财政支出绩效评价指标体系	215
一、地方政府财政支出绩效评价指标构成	215
二、地方政府绩效评价分值计算与结果运用	247
参考文献	251
后记	270



第一章 引言

一、研究背景

十九大报告提出,要建立全面规范透明、标准科学、约束有力的预算制度,全面实施绩效管理;建立全面规范透明的预算制度就要求深入实施中期财政规划管理,同时进一步完善跨年度预算平衡机制(肖捷,2017)^①。国务院2015年发布了关于实行中期财政规划管理的意见,财政部要求自2016年起对纳入中央部门预算的一般公共预算和政府性基金预算拨款收支实行中期财政规划管理。同期,财政部于2015年10月23日颁布了《政府会计准则——基本准则》,于2016年1月1日开始实施,标志着我国政府会计准则体系的建设拉开了帷幕。截至2017年年底,《政府会计准则第5号——政府储备物资》《政府会计准则第4号——公共基础设施》《政府会计准则第3号——固定资产》《政府会计准则第1号——存货》《政府会计准则第4号——无形资产》《政府会计准则第2号——投资》等陆续颁布。以上法规的颁布意味着我国权责发生制的政府综合财务报告制度和中期预算的建立,为我国财政资金使用效率和政府治理水平的提高奠定了法律基础。

就我国目前财政资金的情况来看,部分地方政府财政收入和债务规模

^① 肖捷:《加快建立现代财政制度》,载《人民日报》,2017年12月20日。



存在一定问题。首先,根据审计署 2017 年底公布的审计结果,我国部分省市存在虚增财政收入的情况,过高估计收入规模不仅可能贻误防范地方债务风险的有利时机(杨志勇,2018)^①,还可能进一步加大我国名义与实际财政赤字之间的差距。其次,根据财政部的统计数据,截至 2016 年末,我国政府债务余额达到 27.33 万亿元,政府债务负担率为 36.7%;虽然 2017 年我国政府债务负担率回落到 36.2%,但政府债务余额仍高达 29.95 万亿元。除名义债务以外,我国还存在着地方政府融资平台贷款余额和高等院校债务等大量未公开债务。同时,我国地方政府、外债中的或有负债和准公共部门发行的债券增长较快,与 2010—2012 年相比,2015 年我国地方政府、外债中的或有负债和准公共部门发行债券分别增长约 90%、80%和 50%(杨志勇、张斌,2017)。债务是赤字的积累(林双林,2010)。我国政府名义财政赤字规模虽然近年来保持在低于或略高于世界平均水平的范围内,且低于 3%的国际警戒线,但实际财政赤字有超出 3%的可能(高培勇、蒋震,2016)。国内的财政资金收入和债务规模现状是我国政府财政资金没有得到有效约束的真实反映。如何在合理分配、高效利用财政资源的同时,客观反映政府财政收入,有效控制财政赤字和债务规模,是目前我国政府面临的重要问题之一。

伴随着经济全球化的加深,主权债务危机的频频预警也同样引起了世界各大经济体对债务规模的关注。根据国际货币基金组织(International Monetary Fund,IMF)2015 年的数据,全球 185 个国家(地区)中债务规模超过 60%的有 68 个,比例达到 36.76%,债务风险的防范和控制已成为各国政府和国际组织的重点关注领域。为了提高各国宏观统计数据的透明度,防范经济、金融危机,国际货币基金组织(International Monetary Fund,IMF)于 1997 年建立了“数据公布通用系统(General Data Dissemination System,GDDS)”,其目的是生成全面精确的统计数据,以便相关政策制定和分析。2002 年 4 月 15 日,中国正式加入国际货币基金组织(IMF)的数据公布通用系统(GDDS),实现了“数据入世”(杨志勇,杨之刚,2008)。财政



^① 杨志勇:《地方财政挤水分的三个关注点》,载《经济参考报》,2018 年 1 月 18 日。

透明公开是实现政府善治、良好财政绩效治理的要求。国际货币基金组织(IMF)制定的《财政透明度手册》要求政府会计以权责发生制为基础,对会计要素的分类和报告要求给出较为详细的说明,由此加大了政府会计制度改革对政府财务信息披露的力度。20世纪90年代的新公共管理运动中诞生了以澳新模式、英美模式为代表的政府会计与预算改革成功范例,也有越来越多的国家开始建立起与国际公共部门会计准则相适应的政府会计制度体系,这对提升政府治理水平具有极大的促进作用。

政府会计制度不仅能全面、清晰地反映政府财务信息和预算执行信息,还能开展政府信用评级、提高资产管理效率、债务风险防范以及政府绩效考核提供财务信息支持,对政府绩效(治理)改善具有极大的促进作用。首先,政府财务信息能最为直接且全面地反映公共财务资源使用状况。其次,政府绩效评价与企业不同,不但重视投入、产出、结果等方面的评价指标,同样注重对政府财务资源管理过程的评价。再次,对外公开披露的政府财务信息直接满足了社会公众监督政府经济行为、评价政府绩效的现实和潜在的需求,可以提高公众对政府的信任度,充分发挥社会信誉资本的价值。最后,政府财务报告不仅是政府财务信息的主要载体,同时也是政府重要的信息沟通制度之一,是政府解脱其公共受托责任的有力依据。因此,政府会计系统可以全面反映和监控政府经济活动的过程及结果,为评价政府绩效、解除政府受托责任提供依据(王丽洁等,2007),对于约束官员行为、提高政府绩效具有十分重要的现实意义,而权责发生制记账基础又是政府会计改革中的重点,已被作为提升财政透明度,增强财政绩效(治理)的重要作用路径。

自从2003年财政部提出要研究推进政府会计改革以来,这一提议得到了党中央、国务院的肯定,并于2007年被列入《国民经济和社会发展第十一个五年规划纲要》。2011年,《国民经济和社会发展第十二个五年规划纲要》强调要进一步推进政府会计改革,逐步建立政府财务报告制度。2015年以前,中国的政府会计制度是一种基于修正的收付实现制的预算会计系统,主要包括财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计。预算会计实际上只是从预算资金的使用、功能与用途等方面进行披露。因此,现行的政



府会计制度在新公共管理体制和日益增强的国际竞争环境中表现出了不适应性,如只侧重披露预算会计信息,而不提供全面的政府财政信息;核算基础以收付实现制为主,存在一定局限性;缺少统一的政府财务会计报告制度(赵建勇,2000;张国生等,2005;王丽洁等,2007;张琦,2010)等。可以说,当时中国还没有真正建立起政府会计制度(李建发,2001),这直接导致公共资金监管不到位,政府公信力下降,并影响政府绩效的进一步改善。

在我国近几年的财税体制改革中,围绕着财政国库管理改革、权责发生制政府综合财务报告改革以及预算体制改革等内容研究和实践逐渐成为关注的重点。各项深化财税体制改革措施陆续开展,包括行政事业单位会计制度改革、新预算法修订以及权责发生制综合财务报告制度改革方案等,并初显成效。为了加快推进政府会计改革,建立健全政府会计准则体系,根据《国务院关于批转财政部权责发生制政府综合财务报告制度改革方案的通知》(国发〔2014〕63号),财政部陆续发布了相关具体准则。与此同时,财政部发布的《政府财务报告编制办法(试行)》《政府综合财务报告编制操作指南(试行)》和《政府部门财务报告编制操作指南(试行)》等制度规范,基本搭建了政府财务报告编制的制度框架,特别是编制办法和操作指南的出台,意味着政府财务报告编制进入操作起步阶段,新的政府会计规范体系也即将开始落实。特别是在“十三五”初始阶段,政府会计改革面临的形势和任务发生了很大的变化,财政部颁发了《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》,并决定自2019年1月1日起施行,这对提高政府会计信息质量、提升行政事业单位财务和预算管理水平、全面实施绩效管理、建立现代财政制度具有重要的政策支撑作用,今后政府会计改革的步伐将持续提速。

世界各大经济体已经进行的政府会计制度改革经验和有效做法也为我国下一步政府会计制度改革提供了更为丰富的改革模式选择和特色借鉴。在“经济新常态”的背景下,政府会计制度的进一步改革能促进权力机关和社会公众更好地监督政府并约束政府权力,推进国家治理体系和治理能力的现代化,提升政府治理水平。但为了达到以上预期改革目标,仍需要进一步深入政府会计改革制度的核心领域。如在政府会计权责发生制记账基础程度选择和与预算记账基础进行组合方面,政府会计制度对财政透明度和



债务风险防范和披露水平提高方面,基于政府会计报告数据的政府的受托责任和绩效评价指标体系的构建等方面,仍需要进一步扩展政府会计制度的改革范围,深化政府会计制度的改革内容。

二、研究框架

本书包括以下主要内容:

第一章“引言”主要阐述了政府会计改革与政府绩效的研究背景和研究框架等内容,强调了本书的主要观点和可能的创新之处。

第二章“政府会计和政府绩效:问题、动因和发展方向”主要分析了世界各国政府会计制度改革的主要原因及变化趋势,重点分析了我国政府会计制度改革的现状和存在的问题,对本书中政府绩效和政府治理的定义进行界定,从会计的基本职能向扩展职能发展的角度研究政府综合财务信息披露对政府绩效改善的作用,尤其关注了在反映财政透明度、政府债务风险披露等影响政府绩效的直接因素中政府会计制度反映监督职能和过程跟踪效果,强调了政府会计制度的技术保障作用,并对政府会计改革的重心和未来发展趋势进行了分析和判断。

第三章“政府会计改革的国际经验研究”根据已有案例,甄选了四个有政府会计制度改革特色的国家,分别就各国政府会计改革的背景、基本历程、法律规范、会计管理体制及会计核算体系进行了简明而系统的介绍,在强调各国政府会计改革特色的同时,汲取各国政府会计改革的经验和教训,以求为中国政府会计制度改革提供借鉴。

第四章“政府会计改革对政府绩效(治理)改善路径和作用机制研究”主要结合委托代理等理论从政府会计制度的扩展职能与政府绩效(治理)核心要素关系的角度,探究政府会计制度对加强政府绩效(治理)改善的作用途径和机制。委托代理理论的核心是委托方(公民)如何将代理人(政府)的行为限制在符合委托人利益的范围内。在这一契约关系中,尤其需要注意委托者和代理人之间的信息不对称是核心问题。为了抑制政府在代理受托责任中表现出过多理性“经济人”选择,公共选择理论要求建立一种机制来约束控制政府在代理运行公共财政中出现的浪费资源、偏离委托、牟取私利等

行为。无论是反映政府受托责任,还是避免信息不对称,都要求进行会计记账基础改革,并建立政府会计制度作用于政府绩效(治理)的技术路径。政府会计权责发生制记账基础不仅能反映政府资产与负债的整体财务状况,更能量化和评估政府的或有债务和隐性债务,有利于建立财政风险披露机制,防范财政风险。因此,各国纷纷加快了转向采用权责发生制为记账基础的政府会计改革,使其更能准确地反映政府的受托责任,提升透明度,改善政府绩效水平。

第五章“债务风险、财政透明度与记账基础选择研究”主要研究了政府绩效(治理)过程中债务披露水平、财政透明度和记账基础之间的关联。本章采用国际预算合作组织(International Budget Partnership, IBP)公布的预算公开指数(Open Budget Index, OBI)作为财政透明度的代理变量,采用世界银行公布的政府债务占 GDP 的比重及国际评级机构(如标准普尔)对主权国家的信用评级来衡量债务风险,建立“记账基础组合矩阵”的考察维度,提出“双权责发生制”(即会计和预算同时采用权责发生制)的概念,对 2006—2012 年 45 个国家的面板数据进行实证分析。

第六章“我国地方政府行为特征与绩效评价指标体系设计”以经济转型的不同时期为划分依据,对我国政府财政支出结构和绩效评价进行了归纳和分析,提出了我国目前地方政府绩效评价的主要做法和存在的问题。不同转型阶段中内部条件与外在环境持续处于变动的状态,国家和各级政府面对的是不同的改革重点,需要根据不同阶段的特点适时调整发展战略及评价重心,以最大限度地纠正政府失灵。

《政府会计准则——基本准则》(2016)第三条规定,政府会计由预算会计和财务会计构成。本章基于政府预算会计信息及非财务信息提出了“职能履行”“资金运营”“满意度”三个维度的地方政府财政支出绩效评价体系,并就民生财政支出绩效评价主要组成部分设计了详细的指标内容和权重比例。与此同时,本章结合政府财务会计信息和“人(官员)”“财(预算资金)”“事(公共服务)”三要素构建了基于绩效评价的地方政府综合财务报告指标体系,主要思路是通过建立地方政府综合绩效评价体系,实现对官员激励、绩效预算与民生发展理念的整合,目的是倡导地方政府间、政府与部门间、



部门与官员间的管理灵活性和分权,实施对结果承诺和质量导向的管理制度,对公共产出实施结果与总量控制。

第七章“结论和政策建议”主要对各章论述的内容进行总结,强调对外公开披露的政府财务信息可以直接满足社会公众监督政府经济行为、评价政府绩效(治理)水平的现时和潜在的需求。作为政府重要的信息沟通制度之一,权责发生制记账基础和建立完善合理的地方政府绩效评价指标体系是政府有效绩效(治理)的重要环节,有助于政府反映其公共受托责任。

本书的研究框架如图 1.1 所示。

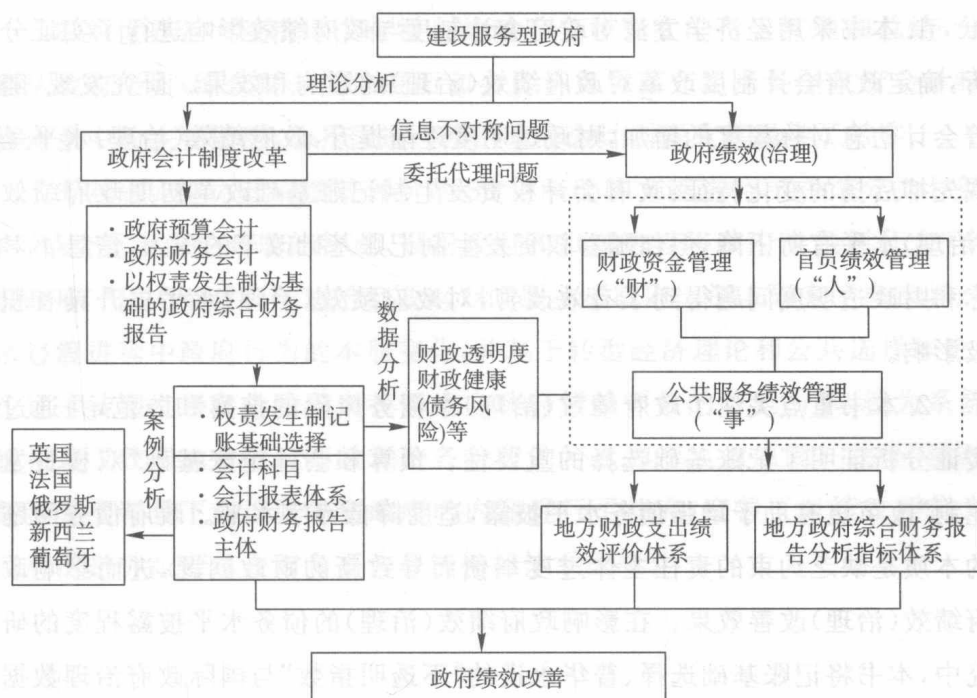


图 1.1 研究框架

三、主要观点和创新之处

(一)主要观点和可能的创新

本书认为,财政透明度提高的制度因素来自技术的落后和制度的障碍,解决的路径是改革政府会计制度并建立科学的政府绩效评价体系;预算和

会计记账基础“双权责发生制”改革更有助于增强债务水平披露,适度降低赤字水平;应以民生发展作为政府绩效评价的价值导向,建立地方政府综合绩效评价体系;政府职能实现的质量及其效果的测量将促进民生发展,绩效预算与政府官员激励相结合有利于调整改善政府管理结构,使权力分配更加灵活,更有利于加强对公共产出的控制;应将我国公共财政体制改革和官员考核制度内容相融合,发展政府会计制度的内涵和外延,构建以民主为重心的价值导向和数据驱动的地方政府绩效评价体系。

可能的创新主要表现在以下几方面:

1. 本书采用经济学方法对政府会计制度与政府绩效影响进行了实证分析,确定政府会计制度改革对政府绩效(治理)的影响和效果。研究发现,随着会计信息对称程度的增加,财政透明度逐渐提升,政府绩效(治理)水平呈现先抑后扬的变化特征:政府会计权责发生制记账基础改革初期政府绩效(治理)水平有所下降,但伴随着权责发生制记账基础改革的深入,信息不对称和财政透明度问题得到了有效改善,对政府绩效(治理)水平提升具有积极影响。

2. 本书重点关注了政府绩效(治理)中债务风险的披露和防范,并通过实证分析证明了记账基础选择的重要性。预算和会计记账基础“双权责发生制”改革更有助于增强债务水平披露,适度降低赤字水平。政府债务问题的本质是缺乏约束的责任主体过度举债而导致新的财政问题,进而影响政府绩效(治理)改善效果。在影响政府绩效(治理)的债务水平披露程度的研究中,本书将记账基础选择、普华永道的“不透明指数”与国际政府治理数据相结合,进行了相关的经验分析,并得到了较为可靠的结论:在向权责发生制过渡的阶段时,当记账基础“单权责发生制(会计制度或预算制度)”向“双权责发生制(会计制度和预算制度)”发展的过程中,财政透明度与债风险务披露水平会呈现出阶段性不一致的特征。

3. 本书以政府会计制度改革为切入点,结合政府会计信息和非财务信息,将财政资金使用效率与政府绩效评价体系进行有效衔接,以综合分析民生发展作为政府绩效评价的价值导向,构建了地方政府财政支出绩效评价指标体系。同时,本书结合政府预算信息和政府财务会计数据,构建了地方政



府综合财务报告分析指标体系,为地方政府绩效评价提供了技术路径和制度保障。

(二)本书的主要特点

1. 运用会计理论中会计职能的论述对政府会计制度的内涵和外延进行了相应扩展,明晰了政府会计改革影响政府绩效的作用路径。基于已有的文献和会计学理论,采用实证研究的方法,对48个国家的政府会计记账基础选择进行了经验分析,为本书的结论提供了有力的支持。

2. 对世界各大经济体中有特色的政府会计制度进行了梳理和总结,分别从政府层面、综合财务报告层面和会计科目层面介绍了各国政府会计核算体系中的主要做法,为我国进一步的政府会计制度改革提供了借鉴。

3. 对研究地方政府绩效评价的30年跨度的文献进行了总结分类和解析,结合重大历史时期的特点,根据政府和市场边界将政府类型划分为“全能政府”“压力型政府”“法治型政府”和“服务型政府”,深入研究了向市场经济过渡进程中政府行为的本质变化,并基于转型经济理论和公共选择理论,论述了转型发展各个阶段中我国地方政府绩效评价的历史沿革,较为系统地梳理了我国地方政府绩效评价各阶段的特点和产生的原因。此外,还对转型发展背景下建设服务型政府的内涵进行了补充,完善了以绩效评价为目标的地方政府综合财务报告分析指标体系框架。

