



SUNYO ACADEMIC SERIES IN ACCOUNTING

三友会计论丛

第12辑

# 政府会计改革

## 系统重构与路径设计

张琦 ● 著

REFORM OF GOVERNMENT ACCOUNTING  
System Reestablishment and Process Designing



SUNYO ACADEMIC

ING

三友会计论丛

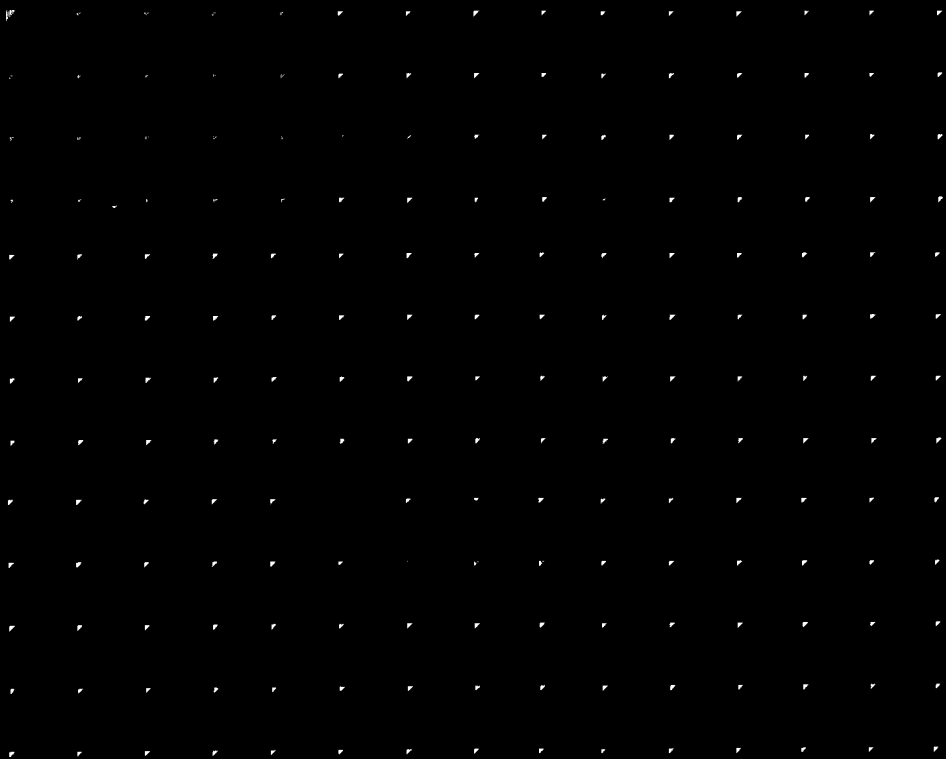
第12辑

# 政府会计改革

## 系统重构与路径设计

张琦 著

REFORM OF GOVERNMENT ACCOUNTING  
System Reestablishment and Process Designing



© 张琦 2011

图书在版编目 (CIP) 数据

政府会计改革: 系统重构与路径设计 / 张琦著. —大连: 东北财经大学出版社, 2011. 10  
(三友会计论丛·第12辑)  
ISBN 978-7-5654-0552-5

I. 政… II. 张… III. 预算会计-经济体制改革-研究-中国 IV. F812.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 179226 号

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)  
教学支持: (0411) 84710309  
营 销 部: (0411) 84710711  
总 编 室: (0411) 84710523  
网 址: <http://www.dufep.cn>  
读者信箱: [dufep@dufe.edu.cn](mailto:dufep@dufe.edu.cn)

大连北方博信印刷包装有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 150mm×220mm 字数: 221 千字 印张: 8 7/8  
印数: 1—1 000 册

2011 年 10 月第 1 版

2011 年 10 月第 1 次印刷

责任编辑: 李智慧 周慧

责任校对: 尹秀英

封面设计: 冀贵收

版式设计: 钟福建

ISBN 978-7-5654-0552-5

定价: 28.00 元

## 作者简介

张琦，男，1978年1月生，中南财经政法大学会计学院副教授，硕士生导师，政府会计研究所所长，会计系副主任，全国会计领军后备人才（学术类）。2003年7月起硕士毕业留校任教；2009年1月破格晋升为副教授；2009年1月至5月，受财政部会计司邀请，作为外聘专家赴北京参与政府会计改革相关研究工作；2009年7月，进入财政部财政科学研究所从事博士后研究工作；2009年9月，入选财政部全国会计领军人才计划（学术类）三期班。目前，兼任中国会计学会政府与非营利组织会计专业委员会委员、政府会计国际比较研究组织（CIGAR）成员。

多年来一直致力于政府会计研究，主持国家自然科学基金项目、教育部人文社科基金项目、财政部重点会计课题等政府会计课题7项，出版译著1部，在《会计研究》、《财政研究》等期刊上发表政府会计学术论文20余篇。2008年获得湖北省会计学会优秀课题一等奖。2009年获得中国会计学会全国优秀会计论文一等奖，同年获得中南财经政法大学首届“青年教师十大科研新星”荣誉称号。2010年获得“湖北省青年岗位能手”荣誉称号。

## 出版者的话

随着我国以社会主义市场经济体制为取向的会计改革与发展的不断深入，会计基础理论研究的薄弱和滞后已经产生了越来越明显的“瓶颈”效应。这对于广大会计研究人员而言，既是严峻的挑战，又是难得的机遇。说它是“挑战”，主要是强调相关理论研究的紧迫性和艰巨性，因为许多实践问题急需相应的理论指导，而这些实践和理论在我国又都是新生的，没有现成的经验和理论可资借鉴；说它是“机遇”，主要是强调在经济体制转轨的特定时期，往往最有可能出现“百花齐放，百家争鸣”的昌明景象，步入“名家辈出，名作纷呈”的理论研究繁荣期和活跃期。

迎接“挑战”，抓住“机遇”，是每一个中国会计改革与发展的参与者和支持者义不容辞的责任。为此，我们与中国会计学会财务成本分会（原中国中青年财务成本研究会）、东北财经大学会计学院联合创办了一个非营利的学术研究机构——三友会计研究所，力求实现学术团体、教学单位、出版机构三方的优势互补，密切联系老、中、青三代会计工作者，发挥理论界、实务界、教育界三方面的积极性，致力于会计、财务、审计三个领域的科学研究和专业服务，以期为我国的会计改革与发展作出应有的贡献。

三友会计研究所的重大行动之一就是设立了“三友会

计著作基金”，用于资助出版“三友会计论丛”。它旨在荟萃名人力作及新人佳作，传播会计、财务、审计研究与实践的最新成果与动态。自1997年起，本论丛定期遴选并分辑推出。

采取这种多方联合、协同运作的方法，如此大规模地遴选、出版会计著作，在国内尚属首次，其艰难程度不言而喻。为此，我们殷切地希望广大会计界同仁给予热情支持和扶助，无论作为作者、读者，还是作为评论者、建议者，您的付出都将激励我们把“三友会计论丛”的出版工作坚持下去，越做越好！

东北财经大学出版社

## 三友会计论丛编审委员会

顾问:

欧阳清 冯淑萍 李志文

委员 (以姓氏笔画为序):

马君梅	王立彦	王光远	王化成
方红星	刘永泽	刘志远	刘明辉
刘峰	孙铮	宋献中	李爽
张为国	张龙平	张先治	张俊瑞
何顺文	杨雄胜	陆正飞	陈毓圭
陈国辉	陈建明	陈信元	陈敏
周守华	罗飞	孟焰	郑振兴
赵德武	夏冬林	秦荣生	徐林倩丽
黄世忠	谢志华	蔡春	薛云奎
魏明海	戴德明		

## 前 言

在 20 世纪 70 年代末至今 30 多年的时间里，世界各国的政府会计都处于一个重大变革时期。受新公共管理运动（New Public Management）的影响，公共受托责任的内涵在发展中不断演变，由强调政府的资源托管责任发展为衡量政府提供公共服务的绩效，由过程评价转换为结果评价，由注重投入转化为注重产出。而基于公共受托责任观念产生与发展的政府会计，作为公共管理的基础性信息系统一直处于公共管理领域改革的前沿。为了适应新公共管理运动的要求，一些国际性组织，如国际会计师联合会（IFAC）、国际货币基金组织（IMF）等，都在积极倡导世界各国对政府预算、会计和财务报告进行改革。受上述因素的影响，20 世纪 80 年代以来，新西兰、澳大利亚、美国、英国、西班牙等国先后实施了以权责发生制基础引入为主要标志的一系列政府会计改革。因此，建立一套完整的政府会计准则体系，反映政府的各项资产、负债、收入、费用（或者支出）和现金流量等信息，已经成为国际上加强政府公共管理、提高财政透明度的重要手段和通行惯例（刘玉廷，2004）。

从我国目前的现状来看，至少存在以下三个方面的重要因素对我国现有的政府会计系统产生影响：第一个方面，我国政府正经历着政府功能向服务型、管理型、绩效型逐步转换的变革，并推出了以公共财政改革为核心，部门预算、政府采购、国库集中支付和国库单一账户制度等财政预算管理体制为配套的一系列重大举措。上述的公共管理、政府治理、财政与预算等公共领域的改革对我国的政府会计系统提出了新的要求。第二个方面，我国企业会计改革逐步趋于成熟。2006 年 2 月，我国财政部颁布新的 39 项企业会计准则，标志着我国企业会计准则体系建设日趋完善，基本实现我国准



则与国际惯例的趋同目标。企业会计领域中实务界改革的巨大成果与理论界研究的丰富经验为我国未来的政府会计改革奠定了坚实的基础。第三个方面，越来越多的学者开始进入政府会计领域，探讨我国的政府会计改革问题，并发表了一系列有实际价值的研究文献。政府会计研究正由 20 世纪后期的简单国际比较与国外经验介绍转为基于中国政治、经济与政府管理现状的政府会计改革研究。政府会计理论界的上述转变为我国未来的政府会计改革聚集着知识储备。政府会计改革和政府会计准则建设应当理论先行（刘玉廷，2004），因此，在国际与国内政府会计改革的重要阶段，选择政府会计相关问题进行研究显得非常必要。

任何改革的发生都应源于内因与外因的共同作用。内部原因往往是技术因素的驱使，技术要求为改革明确了目标。例如，政府会计权责发生制与收付实现制基础优劣比较的结果为政府会计改革明确了目标，即建立权责发生制基础的政府会计系统。外部原因往往是政治博弈的结果，政治博弈是改革的利益相关者对于是否应发生改革、如何实施改革等问题进行选择的博弈，它将决定改革的方向与最终的效果。基于上述分析，在撰写本书的过程中，采用了归纳法、演绎法、比较研究法、实地调研法与问卷调查法等多种研究方法，运用公共选择理论、公共财政理论、制度理论与代理理论，以分析公共受托责任的本质特征与信息需求入手，分别从政府会计改革的技术角度、政府会计改革利益相关者的政治博弈角度探讨了政府会计改革问题，并通过中国的数据进行了检验。本书由以下四部分（共 11 章）构成：

第一部分包括第 1 章（导论）与第 2 章（政府会计改革研究：回顾与评述）。导论介绍了选题的背景、动机、研究的意义，研究方法的选取，内容安排和逻辑框架，以及本书的创新与不足等几个方面。文献回顾部分则以政府会计系统构建与政府会计改革影响因素为研究对象，检索了国内外相关文献，并进行评述，为本书研究

奠定理论基础。

第二部分是本书对政府会计理论体系构建的环境因素研究部分，它包括第3章（政府会计系统构建的前提：界定政府会计边界）、第4章（政府会计改革国别案例研究：环境与动因）、第5章（我国政府会计改革的环境分析：理论推导）、第6章（我国政府会计改革的环境分析：数据检验）。该部分主要通过国别比较与本国研究相结合，重点关注政府会计系统构建与改革路径选择的环境因素。第二部分的内容包括：一是关于政府会计功能边界与政府财务报告理论定位的界定；二是通过美国、英国与新西兰等国家的政府会计改革案例，分析环境因素对政府会计改革的影响；三是从技术角度分析了我国特殊政治、经济环境下的政府会计信息供求关系；四是采用问卷调查法，通过收集政府内受访者与政府外受访者对政府会计改革相关问题的态度，应用 SPSS、SAS 与 EXCEL 等统计分析软件，检验上述理论分析的结论，推导出我国政府会计改革中的实际影响因素。

第三部分包括第7章（一种适合中国的改革路径：分离预算会计与财务会计）、第8章（我国政府预算会计系统的改造：基于预算管理需求）与第9章（我国政府财务会计系统的构建：基于财务管理需求），它是“政府会计系统构建”研究的核心部分。该部分：首先，结合我国的实际环境因素，提出了政府会计系统构建的基本设想，即在政府会计系统中适度地分离与协调财务会计与预算会计子系统；其次，该部分分别从预算绩效评价与财务绩效评价的角度，研究了政府预算会计系统的改造与优化问题，以及政府财务会计系统的设计与构建问题，为我国未来的政府会计改革提出了一种可供选择的思路。

第四部分包括第10章（我国政府会计改革的实施策略）与第11章（研究结论与启示）。该部分探讨了我国政府会计改革的政治博弈与制度约束过程，并采用代理理论分析了政府会计改革的各利

益相关者群体的微观动机与行为选择，再运用制度理论对利益相关者的微观行为进行了修正。该部分从政治因素的视角深入研究了政府会计改革的可行性与实施措施。结论与启示主要关注本书研究结论、创新与不足，以及研究结论衍生出的对我国未来政府会计改革的政策性建议，它是对全文研究的总结与运用，同时也通过反思本书的研究局限与不足为未来类似研究指明可能深入的研究方向。

通过四部分的撰写，本书的研究在以下几个方面较以往的文献有所突破：

第一，界定了政府会计的边界与政府财务报告的理论定位。公共受托责任本质的复杂性决定了其解除需要多种信息系统与机制共同发挥作用。单纯的会计系统因其固有缺陷难以全面解除公共受托责任。以受托责任解除为目标的会计系统在公共领域是该保持其固有属性还是进行功能扩展，需要明确的定位。政府会计边界概念在考虑公共受托责任复杂性的前提下，运用系统论的相关原则从财务报告目标等方面界定了政府会计的功能范围与财务报告的理论定位。

第二，以绩效评价为导向重新构建了政府会计理论体系。政府公共受托责任解除的根本途径是政府绩效信息的全面披露，但定量信息的缺乏制约了政府绩效评价理论与实务的发展。会计作为货币化的经济信息系统，具备提供定量信息的天生优势，本应为政府绩效评价提供数据支持。但现有的政府会计体系在绩效评价支持方面并未发挥出应有作用。因此，有必要分别以预算绩效与财务绩效评价为导向构建政府会计体系，并适度分离与协调政府财务会计与预算会计。

第三，运用代理理论与制度理论对政府会计改革利益相关者的微观动机与制度环境的宏观选择进行分析。现有的政府会计系统可被看做一个相对稳定的系统。该系统是否发生质变（即改革）由政府各利益相关者的行为博弈与构成系统的一系列制度因素（包

括国家的政治与经济环境、公共部门的相关法规与制度以及政府会计规范等)共同决定。基于权责发生制基础的政府会计系统是一个相对更优的系统,但现有的政府会计系统能否发生变革,不能简单比较权责发生制与收付实现制两种会计基础孰优孰劣,还需要分析系统中的个体,即政府会计的利益相关者的行为选择,以及各种制度因素对于系统的影响。

第四,采用问卷调查法对理论研究结论进行实证检验。问卷调查部分通过问卷的设计、修正、发放、回收、统计与分析对前文理论研究的结论进行检验,以便得出更具有说服力的结论。

第五,本书首次从技术层面、政治博弈层面与中国数据检验层面三个方面共同研究政府会计改革问题。论文中,技术层面的改良需求是政府会计改革的内在动因,政治博弈层面的微观动机与宏观选择是政府会计改革的外部动力,而内因与外因的有效性则需要我国实际数据的检验。

需要说明的是,本书是在作者国家自然科学基金项目“绩效评价导向政府会计系统的构建研究”(70940026)结项报告的基础上修改完成。本书的撰写得到项目组成员海南省财政国库支付局贺敬平副局长、财政部会计司张娟调研员与程晓佳副调研员的大力支持,在此一并致谢。

张 琦  
2011年7月

# 目 录

<b>1 导 论</b> .....	1
1.1 研究背景 .....	1
1.2 研究意义与目标 .....	4
1.3 研究内容与结构安排 .....	9
<b>2 政府会计改革研究：回顾与评述</b> .....	10
2.1 关于受托责任 .....	10
2.2 关于政府会计系统设计的影响因素 .....	13
2.3 关于政府会计改革与系统构建 .....	18
2.4 对现有研究成果的思考及启示 .....	33
<b>3 政府会计系统构建的前提：界定政府 会计边界</b> .....	36
3.1 受托责任、公共受托责任与信息披露要求 .....	36
3.2 政府会计与财务报告功能定位的两难选择 .....	41
3.3 政府会计边界与政府财务报告的理论定位 .....	43
<b>4 政府会计改革国别案例研究：环境与动因</b> .....	51
4.1 美国政府会计改革路径研究：动因与特点 .....	51
附录：美国联邦赤字之谜 .....	62
4.2 英国政府会计改革路径研究：动因与特点 .....	71
4.3 新西兰政府会计改革路径研究：动因与特点 .....	84
<b>5 我国政府会计改革的环境分析：理论推导</b> .....	93
5.1 我国政府会计改革制度环境的总体分析 .....	93

---

---

5.2	我国公共受托责任、政府会计主体与信息使用者 .....	101
5.3	我国政府会计改革的驱动因素 .....	112
	附录：地方政府债务风险催生政府会计改革 .....	115
	<b>我国政府会计改革的环境分析：</b>	
	<b>数据检验</b> .....	124
6.1	研究背景 .....	124
6.2	理论分析与问题提出 .....	125
6.3	研究设计 .....	131
6.4	研究结果的描述与分析 .....	136
6.5	初步结论与研究局限 .....	150
	附录：我国政府会计与财务报告改革的调查问卷 .....	152
	<b>一种适合中国的改革路径：分离</b>	
	<b>预算会计与财务会计</b> .....	160
7.1	现行会计系统的局限性与改革研究的“两难局面” .....	160
7.2	我国政府会计改革路径设计的前提 .....	164
7.3	政府财务会计与预算会计的适度分离与协调 .....	166
	附录：双系统并行案例研究——海南模式 .....	176
	<b>我国政府预算会计系统的改造：</b>	
	<b>基于预算管理需求</b> .....	190
8.1	利益相关者需求与制度因素的影响 .....	190
8.2	系统构建的难题：厘清预算与预算会计 .....	195
8.3	系统构建的设想：总体目标与具体路径 .....	199
8.4	结语 .....	205

<b>9</b>	<b>我国政府财务会计系统的构建：基于 财务管理需求</b> .....	207
9.1	政府绩效信息披露：公共受托责任解除的根本途径 .....	207
9.2	政府财务会计系统：绩效信息的重要来源 .....	209
9.3	政府财务会计体系的构建：绩效评价为导向 .....	212
9.4	结语 .....	226
<b>10</b>	<b>我国政府会计改革的实施策略</b> .....	228
10.1	制度理论与同质效应 .....	228
10.2	我国政府会计改革路径实施策略的初步设想 .....	231
	附录：后期拟进行的海南省田野研究内容与计划 .....	239
<b>11</b>	<b>研究结论与启示</b> .....	251
	主要参考文献 .....	258
	后 记 .....	264

# 1 导 论

## 1.1 研究背景

政府是人类社会发展到一定阶段的产物，它是社会中人与人契约关系最集中的体现（洛克，1993）。现代民主制政府不同于君主制政府或贵族制政府<sup>①</sup>，它强调“政府委之于全体人民或者绝大部分人民”（卢梭，1994）。在民主制的框架内，政府与各利益相关者之间存在着多重契约关系，并因此产生了多元化的信息供求链条。政府的利益相关者们通过各种渠道获取信息，评价与约束政府行为，最终实现保障契约履行的目标。政府会计系统是利益相关者可从公开渠道获取的重要信息源之一，它具有提供定量信息的先天优势。健全的政府会计系统能够有效地以货币量化信息的方式将政府行为及结果传递至利益相关者，有助于其作出适当的决策反应。

然而，即使是政府会计系统相对成熟的西方国家，在全球范围的金融危机中仍暴露出现行政府会计系统在满足利益相关者需求方面的欠缺与无力。2009年10月初，希腊政府突然宣布，该年度政府公共债务占国内生产总值的比例达到113%，拉开了希腊债务危机的序幕<sup>②</sup>。至2010年，债务危机逐步蔓延至整个欧洲，全球三

---

<sup>①</sup> 卢梭在《社会契约论》中将政府分为三类，即君主制政府、贵族制政府与民主制政府。本书探讨的是民主制政府。

<sup>②</sup> 引自百度百科对希腊政府债务危机的介绍，网址为 <http://baike.baidu.com/view/3246111.htm>。



大评级机构集体下调欧洲国家主权评级，欧元遭到大肆抛售，欧洲股市暴跌。人们不禁疑惑，政府会计系统在这场危机中扮演了何种角色；政府债务问题既然早已存在，为何会计系统与财务报告中一直缺乏披露；政府债务风险到底应该如何如何在会计系统中得到揭示？

面对当前政府债务危机，国际会计师联合会（IFAC）积极行动，两次致信二十国集团（G20）会议，倡议各国政府推动权责发生制会计改革，建立先进的政府会计准则，提高政府财务信息质量和透明度以及政府财务管理水平。IFAC在2010年6月向G20峰会发出的建议书中指出<sup>①</sup>：“所有国家的纳税人、投资者和公民都有权获得有关本国政府的精确和完整的财务信息。他们应该要求本国政府提供全面的财政业绩和财务状况的情况，包括基于权责发生制的盈余或亏损计算方法，以及债务、其他负债、或有负债和担保、未来支出和支撑财力的详细信息。”

在我国，随着民主化进程的不断深入，社会公众的参政议政意识愈发强烈，他们对政府信息披露现状的指责程度与政府在信息披露方面所做的努力程度交错上升。在政府方面，一系列规范政府信息披露的范围、内容与质量的法规得以发布，如2008年国务院发布的《中华人民共和国政府信息公开条例》、2010年教育部发布的《高等学校信息公开办法》等。2011年年初，财政部还以“地方债”问题与公立医院“看病贵”问题为公共部门会计改革的突破口，适时推出了《地方政府融资平台公司公益性项目债务核算暂行办法》与《医院会计制度》，为进一步的规范政府与其他公共部门的财务信息披露作出有益的尝试与积极的准备。地方各级政府也纷纷响应，广州、北京、上海等城市政府正通过网上“晒预算”等方式努力提高其财政与预算的透明度。

---

<sup>①</sup> 详见IFAC的建议书“Governments Should Practice What They Preach, Follow Rules Like The Ones They Set For Public Companies”。