

Government Budgeting
and
Accounting Reform

政府预算与会计改革

——中国与西方国家模式



主编 陈小悦 陈立齐

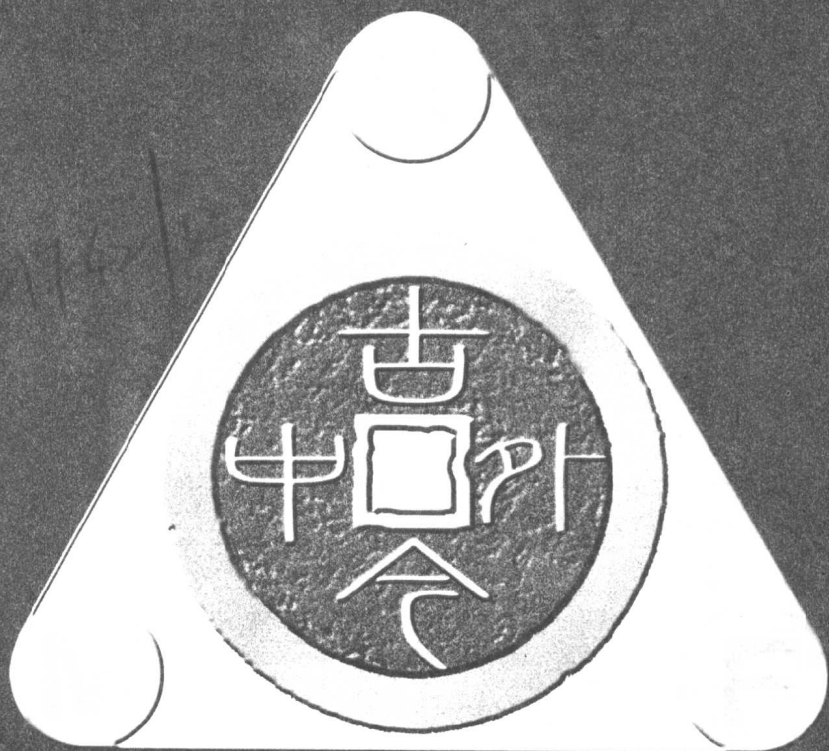


中信出版社
CITIC PUBLISHING HOUSE

Government Budgeting
and
Accounting Reform

政府预算与会计改革

——中国与西方国家模式



主编 陈小悦 陈立齐

中信出版社
CITIC PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

政府预算与会计改革/陈小悦等主编.—北京:中信出版社,2002.7

ISBN 7-80073-503-6

I.政… II.陈… III.①国家预算-研究-文集 ②会计制度-体制改革-研究-文集
IV. F810.3-53②F233-53

中国版本图书馆CIP数据核字(2002)第042590号

政府预算与会计改革——中国与西方国家模式

ZHENGFU YUSUAN YU KUAIJI GAIGE

主 编: 陈小悦 陈立齐

责任编辑: 李英洪 裘挹红

责任监制: 朱 磊 王祖力

出版发行: 中信出版社(北京朝阳区新源南路6号京城大厦 邮编 100004)

承印者: 北京牛山世兴印刷厂

经 销 者: 中信联合发行有限公司

开 本: 787mm×1092mm 1/16 **印 张:** 21.25 **字 数:** 290千字

版 次: 2002年8月第1版 **印 次:** 2002年8月第1次印刷

书 号: ISBN 7-80073-503-6/F·356

定 价: 42.00 元

版权所有·侵权必究

凡购本社图书,如有缺页、倒页、脱页,由发行公司负责退换。服务热线:010-64648783

作者名录

陈小悦（主编） 国家会计学院副院长，清华大学会计与财务学教授

陈立齐（主编） 美国芝加哥伊利诺伊大学会计学教授

项怀诚 中国财政部部长

楼继伟 中国财政部副部长

艾伦利察 世界银行公共支出与财政受托责任部主任

唐艾伦 美国政府会计准则委员会主席

柏雅德 荷兰狄尔堡大学政府会计学教授

卡柏奇安尼 意大利莫德纳与里吉奥·艾米利亚大学公共会计学教授

蔡弗慈 法国经济、财政与工业部公共管理学院院长

贺奥斯 欧盟公共部门会计委员会主席，英国公共财政学院院长

鲁德 德国斯柏亚德国行政科学研究生院公共财政管理学教授

麦哲逊 经济合作与发展组织（OECD）预算管理及公共服务管理部主任

蒙守诺 西班牙瓦伦西亚大学会计学教授

莫沙里 意大利西纳大学公共管理学教授

白乐君 新西兰肯特伯里大学会计学教授

舒德乐 瑞士圣加仑大学公共管理学教授

项怀诚部长在政府预算管理与政府会计 改革国际研讨会上的讲话（代序）

改革开放以来，中国的财政体制进行了重大的改革。前一段改革的重点集中在财政收入方面，这一段我们计划将改革重点转移到财政支出管理方面上来。政府预算编制、国库管理制度和预算科目体系等基础性的管理制度改革，是我们今后一段时间改革的重点。这将是一次非常深刻的改革，它涉及到预算观念、预算体制和预算管理方式的改变，是对传统预算管理体制的一次革命。我们希望借这次预算改革的时机，促进符合社会主义市场经济的公共财政体系框架的建立，更好地运用信息技术，不断提高预算管理水平。为此，中国财政部成立了专门的预算改革小组，许多有经验、有才能的工作人员将集中时间、集中精力研究解决预算改革方案中可能遇到的问题。随着改革开放的不断深入，中国的企业会计制度和预算会计制度会不断地改进和完善。

1993年，我们对企业会计制度进行了重大的改革，制定并发布了企业会计准则和分行业的企业会计制度，拉开了中国企业财会制度改革的序幕。此后，随着中国资本市场的不断发展，现代企业制度的建立和完善，以及中国即将加入WTO的新形势，我们陆续发布了13个具体的会计准则，并在2000年底发布了新的企业会计制度。新准则和新制度既体现了中国特色，又与国际会计惯例充分协调。1997年我们对预算会计制度进行了重大改革，发布了新的财政总预算会计制度、行政单位和事业单位的会计制度，这是中国预算会计制度向社会主义市场经济模式转变的重要标志。目前我们还结合预算管理制度改革，研究制定了既符合中国国情，又与国际会计惯例充分协调的政府及非营利组织会计制度。关于中国政府预算管理和会计改革问题，财政部已经有了一个基本的设想，财政部副部长楼继伟先生将向大家简要介绍

这方面的情况。

为了开好这次会议，与会的各位专家都做了精心的准备，提交了有思想、有观点、质量很高的论文。相信各位在会上的发言将使我们大家受益匪浅。我预祝会议圆满成功。

2001年5月

目 录

第一篇 受托责任与治理结构

第一章 公共受托责任和政府财政报告 唐艾伦/3

附 录 美国政府会计准则委员会第34号准则公告简介 陈立齐/22

第二章 良好的公共部门治理：西方国家预算及会计改革的基本理论 麦哲逊/27

附 录 世界经济合作与发展组织（OECD）的特征和功能/36

第二篇 中国与中东欧模式

第三章 中国政府预算管理制度与会计改革 楼继伟/41

——基本情况、存在的问题及下步改革的基本思路

第四章 中东欧的预算和财务管理改革 艾伦利察/67

第三篇 英美模式

第五章 英国的政府预算与会计改革 贺奥斯/101

附录1 基本概念的应用/135

附录2 关于RBA的问题与解答/138

附录3 国会公共会计报告委员会对于RBA的专门结论/144

第六章 新西兰的政府会计和预算改革 白乐君/149

第七章 美国的政府预算和会计改革 陈立齐/171

第四篇 欧洲大陆模式 (I)

第八章 德国的政府预算与会计改革 鲁德/209

第九章 瑞士的政府预算和会计改革 舒德乐/225

附 录 1950年以来的财政管理改革/238

第十章 荷兰的政府预算和会计改革 柏雅德/245

第五篇 欧洲大陆模式 (II)

第十一章 法国政府预算和会计改革 蔡弗慈/269

第十二章 意大利的政府预算及会计改革 卡柏奇安尼 莫沙里/287

第十三章 西班牙的政府预算及会计改革 蒙守诺/313

后 记/331

第一篇 受托责任与 治理结构



第一章 公共受托责任和政府财政报告

美国政府会计准则委员会

唐艾伦 (Tom Allen)

会计准则要求政府公正陈述和充分披露财务状况，从而显示政府的公共受托责任。在美国，许多这样的准则是由政府会计准则委员会 (Governmental Accounting Standards Board, GASB) 逐步发展起来的。作为GASB的主席，我很荣幸有机会与中国和其他寻求改进政府会计和财务报告的国家共同分享我们的经验。但我必须声明，我的观点不一定代表了GASB的所有成员或者美国其他个体和组织的意见。我知道各个国家之间由于在政治体制、政府结构、经济和社会目的上存在着重大的不同，所以影响到他们的财务报告。因此，在讨论GASB的准则设定过程和一些重要的准则之前，我将简洁地描述一下美国环境。

一、美国的公共部门环境

要理解美国会计准则设立的结构，我们必须对美国每种类型政府的历史和结构以及它们在公民生活中所扮演的角色有一个基本的了解。美国采用分散式政府模式，大部分的政府职能由市县级的地方政府承担。很多法律的执行、防火、地方街道保养、公共教育以及水电、下水道等其他公共服务都由在50个州 (states) 里的87 000个地方政府

提供。

美国的州体现了当初北美大陆被欧洲人殖民时的早期政府模式。在美国人独立以及美利坚合众国（United States of America）成立之后，也就是在18世纪后期，最初的13个州认为中央集权的国家政府可以很好地贯彻一些比如国防和规范州际商务的职能。这些州同时也坚持，除非特别指定由联邦政府（Federal Government）执行的权力，其他一切权力仍归每个州所有。州政府也有权在它们的受辖区内建立和执行对地方政府的不同程度的控制。

各个州政府提供本州范围内的服务，比如州际高速公路的维护、医疗和各种福利服务、高等教育等等。州政府也征税（比如销售税和所得税）以用于州政府和地方政府的日常工作。维持地方政府日常工作的大部分收入来自于地方财产税和使用费，等等。

虽然联邦政府提供的地方服务很有限，但是联邦政府对州和地方政府所提供的服务类型和质量有很大的影响。原因是联邦税收会以指明用途的契约和补助的形式返还给州和地方政府。这些钱一般被用于推动全国性的社会政策目的，比如各种族平等就业就学问题。

美国人倾向于认为政府（在社会和经济上）的角色是很重要的，但是也应该是有限制的。政府不应该提供那些私人部门能更有效提供的服务。当然，这种概括会随着执政党的不同而改变，而且依赖政府服务的人也不一定支持它。但是，几乎所有的美国人都认为政府的职能不应该延伸到人民的私人生活和宗教信仰。我也相信，如果被问起，大多数的人会对没有足够的信息评价各级政府的绩效和公共财政受托责任而表示不满。

在美国，各级政府都被认为是“民治”和“民享”。公民、纳税人和其他对政府运作感兴趣的人相信他们有权利得到政府的信息。即使理论上政府是对外公开的，实际上仍存在着很多障碍。但是，这些限制并没有波及到政府的财务信息。GASB及其相应的联邦机构的职能就是为了帮助公民得到必要的信息，以便评定政府在财务上的公共受托责任。

二、美国的政府会计准则

美国实际上有三个不同的会计准则制定委员会。财务会计准则委员会 (Financial Accounting Standards Board, FASB) 成立于1973年, 为包括商业和非营利性组织在内的私人部门制定会计准则。GASB创建于1984年, 主要负责州和地方政府的会计准则制定工作。联邦会计准则咨询委员会 (Federal Accounting Standards Advisory Board, FASAB) 成立于1990年, 为联邦政府推荐会计准则。

既然美国联邦政府对各州和地方政府缺乏管辖权, 而且50个州政府对别的州也没有任何管辖权, 所以制定能被各级政府所承认和接受的财务报告准则很明显是一项困难的任务。无论多困难, 政府专用的财务报告准则都是必需的, 因为所有各级政府都决定它们不会采用FASB的准则。在GASB建立之前, 不少州、地方政府就已经认为私人部门的准则不能通用于政府环境。虽然这个观点值得探讨, 但是这个清晰的决定却使GASB得以建立。不过GASB新的报告模式使政府财务报告更偏向于企业报告。然而, 即使运用新的报告模式, 一些报告的重点仍然存在较大出入。正是这些不同才证明公共部门应该有单独的会计准则的必要性。我将简要描述一下美国的政府会计准则制定机构的演变。

(一) 联邦会计准则

多年来, 美国联邦政府都发行主要关于现金状况和流动性的年度报告, 但是, 它花了很长时间才把自己确立的规则转化成引导对外财务报告的公认会计准则 (Generally Accepted Accounting Principles, GAAP)。在1990年, FASAB由三个负责联邦财政管理的官员创立, 他们是财政部长、管理和预算总署 (Office of Management and Budget) 以及审计长 (Comptroller General)。

在他们的主办下, FASAB制定了一些准则以帮助执行1990年的《财务总监法案》(Chief Financial Officers Act), 这个法案要求联邦部门发布

经过审计的财务报表。FASAB由9个成员组成：6个为联邦政府官员，而其他3个是公共成员（即非联邦政府官员）。1999年10月，美国注册会计师协会（AICPA）承认FASAB提议的准则作为联邦实体通用的GAAP。现在只要主办者没有在90天内否决，FASAB的准则就自动生效（以前FASAB的建议要三个主办者正式批准后才生效发行）。至今，FASAB已发行了18条准则。

（二）州和地方政府会计准则

FASAB只服务于联邦政府，GASB却是为50个州政府和87 000个地方政府设立财务报告准则。该委员会的形成有着长期复杂的历史。

1. GASB 的形成

20世纪初期以来，美国州和地方政府财务报告准则一直被著述和争论。直到1984年，在政府财务官员协会（Government Finance Officers Association, GFOA）的赞助下，全国政府会计理事会（National Council on Governmental Accounting, NCGA）和它的前任提供了主要的指导。AICPA也与此有关，因为注册会计师们经常对很多市政府和一些州政府执行独立审计。但是，NCGA的准则缺乏权威性的公认，即像AICPA给予FASB的准则以通用会计准则（GAAP）这样的公认。同样，财力的缺乏也限制了对改善州和地方政府财务报告的必要准则的研究、商讨和发布。

1984年，关心州和地方政府财务报告的组织签署了一个创建GASB的协议，财务会计基金会（Financial Accounting Foundation, FAF）是GASB的主办人，同时也是FASB的主办人。作为一个非营利性组织，FAF于1972年组建，其董事会负责为GASB和FASB选择会员，提供资金，为这些委员会和它们的咨询理事会（Advisory Councils）提供监督。资金主要来自于商业、审计和会计组织以及政府。

签署创建GASB的协议的组织主要包括：州政府理事会（Council of State Governments）、政府财务官员协会（Government Finance Officers

Association)、国际城市管理协会(International City Management Association, 现在是国际城市/郡县管理协会——International City/County Management Association)、全国郡县协会(National Association of Counties)、全国州政府审计官、主计官和金库官协会(National Association of State Auditors、Comptrollers and Treasurers, NASACT)、全国州立法机构协商会(National Conference of State Legislatures)、国家州长协会(National Governors' Association)、全国城市联盟(National League of Cities)和美国市长协商会(U.S. Conference of Mayors)。如此多的组织显示了支持GASB设立的广度和包含代表州和地方政府部门的政治和管理领导阶层。除此之外, 其中两个组织——GFOA及NASACT——成为FAF的主办机构, 和其他六个私人部门机构一起负责任命FAF的董事。

2. GASB的使命

GASB的使命的简略要求是: 建立和完善州和地方政府会计和财务报告准则, 以便:

- 给财务报表的使用者提供有用的信息;
- 指导和教育公众, 包括报表发行者、审计师和财务报表的使用者。

1986年, AICPA正式授权GASB负责建立州和地方政府的GAAP。虽然这一授权承认该准则可通过AICPA对其成员的职业行为规则进行强制执行, 却缺乏要求州和地方政府根据GAAP编制年度财务报告并接受审计的法律权威。每个州都保留对确定自己财务报告的自主权。在某些州, 州政府指定地方政府财务报告和审计的要求, 而另一些州将决定权却给予了地方政府。因此, 这些州和地方政府为什么又要遵循GASB建立的准则呢? 这个问题的答案之一是资本市场的鼓励和要求。美国的州、地方政府在资本市场融资, 所以受到介入这些融资过程中的人(比如债权人、债券评级中介和债券保险商)的影响。资本市场要求金融交易的透明度以便更有效地操作, 而GAAP增强了报告的透明

度。另一个因素是政府官员期望保持纳税人的信任。同样，政府的财务主管也非常珍视得到选民或者上级对其遵守职业准则的赞许。GAAP在反映政府的实务方面越来越得到政府官员的认可。在过去的15到20年间，依据GAAP编制的财务报告有很大比例的提高。

（三）三个准则委员会之间的联系

三个独立的美国会计准则委员会之间又有什么联系呢？每个委员会都有一个明确的任务和权限。FASAB准则应用于联邦政府和其所有相关的部门。GASB准则应用于所有州和地方政府包括许多单功能特殊行政区（special districts）、政府机构和事业单位，比如医院和大学。其中印第安部落也被条约和协定认为是自治的政府；因它们不是联邦政府的一部分，而被归于GASB权限之内。所有其他的营利性和非营利性组织全部归入FASB的权限之内。虽然三个准则委员会都是相互独立的，但是仍有职员层次的联系或者少量的委员会层次的联系，来共享其在相关方案中的想法和意见。同样地，当其中一个委员会的职员在对一个项目进行研究，如果另一个委员会已经从事相关的研究，那么它相关的讨论和结论将是研究中很有价值的一部分。

在一个国家内有三个独立的准则委员会的缺点是准则制定成本的升高。但是优点是每个委员会负责某一类组织，这样方便根据使用者的特点和需要来安排工作。我们希望这会促成对不同类型的组织都有更高质量、对使用者更适当的准则的制定。

三、传统美国政府会计模式

（一）现金制的基金会计

1. 基金会计

历史上，美国的政府为了分别追踪应用于专项目的资金而创立各种基金。比如，来自收费公路的收入，用于维护的钱应当和用于偿还

为建设公路而发行的债务的钱分开。这种基金会计概念也经常在政府预算过程中采用。

2. 从现金制到修正权责发生制

传统上美国的政府预算、运营报告都是使用现金制会计。由于现金制较易被操纵，年度财务报告应该建立在更具约束力的会计原则上。众所周知，由于政府关心财政资源的短期筹集和使用，政府的基金财务报告也应该把重点放在短期财政资源上，而不是固定资产和长期债务。强调短期概念的观点也被政府支持，因为政府官员认为对公民收税的权利降低了对政府持续经营能力的担心。那些购买政府债券的人也相信“征税的力量”能充分保证他们的贷款能够被偿还，因此政府的年度财务报告不是那么重要。这种例外是国有企业，比如说市政府经营的供水系统。政府和财务报表使用者对这些企业的运营结果和主要资本成本的分配非常关心。

对短期行动的关注产生了以流动财政资源（current financial resources）的流进和流出为焦点的“修正权责发生制会计”（modified accrual accounting）的概念。然而，这种修正不应该打破原有的权责发生制基本会计准则。例如，政府不能为了规避当期薪金成本的确认而把薪金支付日期递延到下个财政年度。同样，政府也不能为了不确认当期的货物或服务的成本而把对卖主和供应商的支付递延到下一个财政年度。

虽然这些准则已经制定，但是很少州政府认为需要遵循这些准则或者甚至提供经过审计的财务报告的必要性。预算实务依然在现金制下进行，因为这是一个保守的确认政府收入的方法。如果没有人为的操纵，预算和以现金的流出作为支出的量度是很容易理解的，同时它也提供了统一的会计制度。除此之外，官员们也喜欢运用现金制的“弹性”。

从60年代到80年代，这种预算“弹性”在政府经受财政困难的时候为政府官员提供了便利。过去一直以现金制为基础编制预算税收收