

应计制政府会计改革研究丛书

01

李建发 / 主编

# 双轨制 政府会计模式 研究

路军伟 / 著

GOVERNMENTAL  
ACCOUNTING

应计制政府会计改革研究丛书

李建发 / 主编

# 双轨制 政府会计模式 研究

路军伟 / 著



厦门大学出版社 国家一级出版社  
XIAMEN UNIVERSITY PRESS 全国百佳图书出版单位

**图书在版编目(CIP)数据**

双轨制政府会计模式研究/路军伟著. —厦门:厦门大学出版社, 2010. 11  
(应计制政府会计改革研究丛书)

ISBN 978-7-5615-3705-3

I. ①双… II. ①路… 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(2010)第 209604 号

厦门大学出版社出版发行

(地址:厦门市软件园二期望海路 39 号 邮编:361008)

<http://www.xmupress.com>

[xmup@public.xm.fj.cn](mailto:xmup@public.xm.fj.cn)

厦门集大印刷厂印刷

(地址:厦门市集美石鼓路 9 号 邮编:361021)

2010 年 11 月第 1 版 2010 年 11 月第 1 次印刷

开本:787×960 1/16 印张:15 插页:2

字数:250 千字 印数:1~1 200 册

定价:36.00 元

本书如有印装质量问题请直接寄承印厂调换

# 总序



20世纪70年代末以来,西方发达市场经济国家掀起了一场以新公共管理为标志的政府改革运动,并迅速席卷全球。新公共管理运动以绩效为导向,以提高公共管理效率和公共资源使用效益为核心,以采用商业管理理论、技术和方法为标志,将市场竞争机制引入公共管理领域,对公共部门进行全方位的变革和再造。政府会计作为一个人造信息系统,始终处在新公共管理运动与改革的最前沿,它对于提升政府公共财务管理绩效、促进财政透明度、保障公共资源提供者和公共服务对象利益及知情权都具有不可替代的作用。其中,在政府会计中引入应计制是改革中的最大亮点。

近年来,在国际新公共管理运动的示范下,我国的公共财政和公共管理体制的改革也在不断向前推进,社会公众、学术界以及政策制定部门对“改革现行预算会计,建立现代意义的政府会计”的呼声也日益高涨。理论源于实践,又指导实践,如何根据新公共管理运动核心理念与精髓,立足中国实际,建立具有中国特色的政府会

计体系,便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。基于此,“应计制政府会计改革研究”丛书的出版将具有以下重要意义。

第一,进一步丰富我国政府会计理论研究。严格来说,我国政府会计理论研究始于20世纪90年代中后期,十多年来,有关政府会计研究的理论成果颇丰。但相对于企业会计理论的研究,专门从事政府会计研究的人数还比较少,许多学者只是“临时性”加入政府会计研究的队伍,研究的视野还不够宽,更多的是套用和延续企业会计研究的思路与模式。鉴于此,政府会计研究的理论广度和深度都有待进一步加强。“应计制政府会计改革研究”丛书的作者们都是长期专门从事政府会计理论研究的教授、专家或博士,他们的研究思路和视野既不再局限于传统的企业会计研究模式,也不仅仅局限在政府会计的热点问题——应计制基础改革,而是涉及公共部门财务管理、政府会计模式构建与选择、政府绩效评价体系构建、政府成本会计,甚至政府管理会计等;同时,也不再局限于对国外政府会计改革实践和理论的介绍和借鉴,而是从公共受托责任、新公共管理、绩效治理、委托代理、公共选择、新制度经济学等更宽的理论视角进行深入研究,具有一定的理论深度和广度。可以说,丛书的出版将进一步丰富我国政府会计的理论体系。

第二,更好地指导我国政府会计改革实践。自2000年以来我国启动了新一轮的政府会计改革,其标志是2000年国家财政部启动了中国政府预算会计制度改革研究——从收付实现制到权责发生制;2006年,政府会计改革被正式列入中国国民经济与社会发展

第十一个五年规划纲要,近来又得到国家高层领导人的关注和重视。可以说,我国的政府会计改革如“在弦之箭”。然而,时至今日,我国除2009年发布《高等学校会计制度》和《医院会计制度》这两份征求意见稿外,并没有更多的实质性举措,本轮改革显得异常缓慢,严重滞后于公共财政与公共管理体制的各项改革。在我们看来,理论研究的不充分和理论体系的不完整是改革实践滞后的重要原因之一。由于政府在经济上的意义不同于企业,因此政府会计不同于企业会计,现有企业会计理论不能直接“拿来”用于指导政府会计的改革;而由于政治经济体制的不同,国外的政府不同于我国的政府,因此,他国政府会计的改革实践经验,我们只能借鉴,而不能照搬,必须立足国情,探索建立一套能够指导改革实践的有中国特色的政府会计理论体系。

本丛书以教育部人文社会科学重点研究基地重大课题“基于绩效管理的应计制政府会计改革问题研究”为基础,由我担任总主编,作者主要是我指导的博士生们,他们围绕应计制政府会计改革,在各自博士论文的基础上,按照“丛书”主题的要求,进行修改、补充和完善。他们长期以来一直密切关注我国政府会计改革中的热点和难点问题,全程参与我国政府会计改革的研讨和咨询活动,这使得丛书内容不仅具有理论性,而且也具有现实性和针对性;丛书的作者都是我国目前政府会计研究的骨干成员,长期的团队合作使得专著之间的理论衔接更加顺畅,具有延续性,理论结构和体系具有完整性。该丛书所构建的理论体系,将能够更好地服务于我国政府会计的改革实践。

当然,作为理论性著作,丛书中的某些观点和理论必定还有不够成熟和不尽完善的地方,希望广大读者及会计学术界的广大同仁能够不吝赐教,多提宝贵意见!

李建发

2010年9月8日

## 内容摘要



当前,政府会计在全球范围迎来了改革的黄金时期,我国预算会计的改革问题也得到了政府主管部门以及学术界的高度重视。2006年3月通过的《国民经济与社会发展第十一个五年规划纲要》也已明确提出要积极推动政府会计改革。为更好地指导政府会计改革实践,我国学术界应加强政府会计的基本理论研究。鉴于受托责任是现代会计产生和发展的基础,会计环境是会计改革的主要推动力。本书以公共受托责任为逻辑起点,以我国的政府会计环境为基本背景,在深刻剖析我国现行预算会计弊端的基础之上,提出了适应我国政府会计当前及未来改革的有效的政府会计——双轨制政府会计体系。

政府的公共受托责任不同于企业的经营受托责任,它源于民主社会制度的建立。根据受托客体的不同,公共受托责任包括公共权力受托责任和公共资源受托责任,其中,公共资源受托责任是政府会计赖以存在的基石。换言之,政府的公共受托责任对政府会计产生了需求。这一观点可以进一步从委托代理、公共管理、公共选择以及私人选择等多个视角加以解释,并分别形成政府会计需求的委托代理观、公共管理观,以及公共选择和私人选择观;这三种需求观点分别对应“控制取向”、“管理取向”以及“报告取向”的政府会计模式,而这三种模式又分别对应于陈立齐和李建发教授在2003年所提出的三层次政府会计目标,即基本目标、中级目标和高级目标;不同的需求观点、政府会计模式以及会计目标分别适应于不同的政府会计环境。

根据对我国政府组织内环境的分析,笔者认为,政府组织内部复杂的委托代理关系是造成当前政府内部一些代理人/部门在取得和使用公共资源(特别是预算资源)过程中出现逆向选择和道德风险行为的关键原因,基于此,我国应选择“控制取向”的政府会计模式;根据对我国政府组织外环境各个方面的分析,笔者认为,我国政府的各种外部利益相关者对自身作为委托主体身份



的认同感不够强烈,对政府财务信息的需求存在动力不足的现象,基于此,“报告取向”的政府会计改革在我国应是一个长远目标;根据对国际环境的分析,笔者认为,绩效和结果导向是当前和未来的一大趋势,这要求政府对公共资源的使用应更加注重经济性、效率性和效果性,基于此,我国应选择建立“管理取向”的政府会计模式。综合起来看,“控制取向+管理取向”是笔者对当前我国政府会计改革的全局性定位。然后,在对我国现行预算会计体系弊端进行深入剖析的基础上,笔者提出了能够实现“控制取向+管理取向”模式的有效政府会计体系,即包括财务会计和预算会计在内的双轨制政府会计。

政府财务会计是财务会计一般原理在政府组织中的应用,构建政府财务会计系统涉及两个关键的问题,一是会计对象的选择,二是会计主体的构造。政府财务会计在会计对象的选择和会计主体的构造方式上都存在很大的选择空间。政府预算是一个关于资源取得和使用的法定性契约,因此,严格遵守政府预算是政府受托责任的一项重要内容,然而,财务会计的历史性特征无法克服政府内部代理人/部门在预算执行过程中对政府预算的破坏行为。而政府预算会计则能够弥补政府财务会计这一缺陷。根据预算的级次,政府预算会计包括政府层面的预算会计以及机构层面的预算会计。构建政府预算会计的关键是根据政府预算执行的关键步骤设置预算会计账户,对预算的批复及执行的过程进行记录和反映。根据对财务会计和预算会计的基本理论分析,结合我国当前的现实情况,笔者分别对构建我国的政府财务会计和政府预算会计问题提出了初步的设想。财务会计和预算会计都是政府会计体系的重要组成部分,然而它们在受托责任基础、基本原理和功能、会计基础和对象,以及会计主体与报告等多个方面存在显著差异。为了使财务会计和预算会计能够充分发挥协同效应,笔者认为,两者应在会计主体的构造、会计科目的设置、会计基础的选择,以及会计报告内容的安排等几个方面进行必要的协调和整合;为此,应采取一些必要的方式和措施。



# 目 录



## 总序

## 内容摘要

第一章 导论	1
第一节 选题的背景、动机及意义	1
一、选题的背景	1
二、选题的动机	3
三、研究的意义	4
第二节 研究方法的选择	6
第三节 内容安排与研究框架	7
第四节 创新与不足	9
一、主要创新点	9
二、研究的不足	10
第二章 国内外研究综述	12
第一节 国外研究现状综述	12
一、受托责任与政府会计	12
二、会计环境与政府会计	16
三、政府会计的其他学科视角	21
四、国外的双轨制政府会计实践	22
五、总结与启示	24
第二节 国内研究现状综述	26
一、关于“政府会计”等若干概念之争	26
二、政府财务报告改革的不同取向	28



三、权责发生制基础的政府会计改革·····	30
四、政府会计体系的构成问题·····	33
五、总结与启示·····	34
<b>第三章 公共受托责任与政府会计:多重理论视角·····</b>	<b>37</b>
<b>第一节 现代会计的受托责任观点·····</b>	<b>37</b>
一、受托责任的概念与构成·····	37
二、受托责任的动态发展·····	40
三、受托责任与会计的关系·····	43
<b>第二节 政府公共受托责任的考察·····</b>	<b>45</b>
一、政府的性质、特点与职能·····	45
二、公共受托责任的概念与分类·····	48
三、政府公共受托责任再考察·····	52
<b>第三节 进一步分析:政府会计的需求观·····</b>	<b>59</b>
一、委托代理需求观·····	59
二、公共管理需求观·····	67
三、公共选择与私人选择需求观·····	70
四、三种需求观点的总结·····	73
<b>第四章 政府会计环境与有效的政府会计体系·····</b>	<b>77</b>
<b>第一节 会计环境与政府会计环境·····</b>	<b>77</b>
一、会计环境的一般概述·····	77
二、会计环境与会计的关系·····	79
三、政府会计环境的分析框架·····	82
<b>第二节 我国政府会计环境分析与会计模式选择·····</b>	<b>83</b>
一、政府组织内环境分析·····	83
二、政府组织外环境分析·····	89
三、国际环境及其影响分析·····	96
四、我国政府会计模式的选择·····	101
<b>第三节 现行预算会计的弊端与有效的政府会计体系·····</b>	<b>104</b>
一、我国现行预算会计体系的现状·····	104
二、现行预算会计体系的弊端剖析·····	109
三、双轨制政府会计体系的提出·····	113



<b>第五章 双轨制政府会计体系(一):政府财务会计</b> .....	116
<b>第一节 财务会计与政府财务会计</b> .....	116
一、财务会计的基本概念 .....	116
二、财务会计的基本职能 .....	119
三、政府财务会计的一般概述 .....	122
<b>第二节 政府财务会计对象的选择</b> .....	126
一、政府财务会计对象概述 .....	126
二、政府财务会计的基础 .....	128
三、政府财务会计的要素 .....	129
四、进一步的讨论 .....	138
<b>第三节 政府财务会计主体的构造</b> .....	140
一、会计主体的一般概述 .....	140
二、以“组织”构造会计主体 .....	141
三、以“基金”构造会计主体 .....	146
四、进一步的讨论 .....	150
<b>第四节 政府财务会计报告</b> .....	151
一、对“内”财务会计报告 .....	151
二、对“外”财务会计报告 .....	154
<b>第五节 构建我国政府财务会计的初步设想</b> .....	156
一、政府财务会计主体的构造 .....	156
二、政府财务会计对象的选择 .....	158
三、政府财务会计报告的确立 .....	159
<b>第六章 双轨制政府会计体系(二):政府预算会计</b> .....	161
<b>第一节 政府预算与政府预算会计</b> .....	161
一、政府预算的概念和本质 .....	161
二、政府预算的程序和分类 .....	165
三、政府预算会计的一般概述 .....	169
<b>第二节 “政府”预算会计</b> .....	172
一、政府预算的执行过程 .....	172
二、“政府”预算会计的基本原理 .....	174
三、对政府预算执行的反映与控制 .....	177



第三节 “机构”预算会计 .....	182
一、机构预算执行的环节 .....	182
二、“机构”预算会计的基本原理 .....	184
三、“机构”预算会计的账户设置与控制 .....	185
第四节 政府预算会计报告 .....	188
一、预算会计报告概述 .....	188
二、对“内”预算会计报告 .....	189
三、对“外”预算会计报告 .....	190
第五节 构建我国政府预算会计的初步设想 .....	191
一、“政府”预算会计的构建 .....	191
二、“机构”预算会计的构建 .....	194
三、政府预算会计报告的确立 .....	194
第七章 政府财务会计和政府预算会计的比较与协调 .....	196
第一节 政府财务会计和政府预算会计之比较 .....	196
一、从受托责任基础看 .....	196
二、从原理和功能看 .....	198
三、从会计基础和对象看 .....	200
四、从会计主体和会计报告看 .....	202
第二节 政府财务会计和政府预算会计之协调 .....	204
一、协调的必要性分析 .....	204
二、协调的主要方面 .....	205
三、协调的方式及保障措施 .....	210
第八章 研究结论、政策建议及进一步研究方向 .....	213
第一节 研究结论 .....	213
第二节 政策建议 .....	215
第三节 进一步研究方向 .....	217
参考文献 .....	219
致 谢(原) .....	227
后 记 .....	229



## 第一章

# 导 论



本章首先介绍选题的背景、动机以及研究的意义;其次,提出了研究的主要内容和逻辑框架,并对研究方法的选取进行了说明;最后指出了本书的主要创新点与不足。

### 第一节 选题的背景、动机及意义



#### 一、选题的背景

当前,政府会计正处在一个大的变革时期。从国际范围来看,在 20 世纪后 20 年左右的时间里,一些西方国家经历了一场声势浩大、旷日持久的政府改造运动,通常又被人们称为“新公共管理”(New Public Management)。它首先发源于英国,随后,席卷了包括工业化国家、新兴工业化国家以及一些发展中国家在内的整个世界。政府预算与会计作为公共管理的基础性信息系统,一开始就处于改革的前沿。<sup>①</sup> 不仅如此,在全球一体化进程中,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,也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。发达国家改革的示范效

<sup>①</sup> 其中,在政府预算和会计内引入权责发生制基础受到了许多国家的普遍欢迎。新西兰、澳大利亚等国已经在政府预算和会计领域中全面引入了权责发生制基础;而在经合组织(OECD)国家中,也有一半以上在政府会计、政府财务报告和预算中不同程度地采用了权责发生制。



应,以及各国际性组织的积极倡导,使我国政府主管部门、会计理论界等也越发关注我国的政府会计改革<sup>①</sup>问题。

从国内环境来看,随着我国社会主义市场经济体制改革的不断推进和日臻完善,参照发达市场经济国家的普遍做法,已开始酝酿、研究和建立与社会主义市场经济相适应的公共财政体制。<sup>②</sup>自2000年开始,按照公共财政体制改革和公共财政体系建设的要求,我国相继推行了“事前”的部门预算编制、“事中”的国库单一账户和政府集中采购等为核心的财政支出管理制度改革,但现行预算会计却无法很好地满足公共财政支出管理改革的需要;近几年,“审计风暴”所暴露出来的诸多问题,也在某种程度上反映了现行预算会计存在着严重缺陷,不能有效履行监督职能及满足公共财务管理等相关信息的需要;此外,随着我国政府职能的转换,以及法制化和民主化进程的不断推进,政府外部的利益相关者(如社会公众、纳税人等)对政府相关信息的披露也逐渐表现出浓厚的兴趣。

以上诸项外部环境因素都对我国的政府会计改革提出了迫切要求,而且,我国的政府会计改革问题也已经被提上了日程。从主管部门层面来看,财政部在2002年成立了会计准则委员会政府及非营利组织会计分委员会,制定了改革现行预算会计、建立政府会计的计划,并着手开展一系列相关研究;从国家层面来看,2006年3月,中共中央、国务院在《国民经济和社会发展第十一个五年规划纲要》中,正式而明确地提出要积极推进我国政府会计改革。理论源于实践又高于实践,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,对政府会计基本理论问题的研究在这场改革中必将起到巨大的推动作用。然而,从目前的情况看,我国会计理论界的学术资源多倾向于企业会计领域,对政府会计的研究则相对滞后。<sup>③</sup>尽管在国家财政部等政府部门的大力倡导和支持下,学术界对政府会计理论的研究日益增多,在某

---

① 严格来说,应是“改革预算会计,建立政府会计”,但是为了行文方便,本书并不对此进行严格区分。

② 在1998年底,我国正式确立了建立与社会主义市场经济体制相适应的公共财政框架的目标。

③ 尽管可以在政府会计改革中借鉴我国企业会计改革的成功经验,但由于政府组织相对企业具有很多特殊性,政府会计的改革不可能完全套用企业会计改革的思路、方式和方法。



些问题上也达成了一定的共识,但总的来看,当前的理论研究还无法有效地指导我国政府会计改革的具体实践。要达到能够有效指导改革实践的目标,会计理论界必须立足于我国的现实国情,在借鉴和学习世界各发达国家政府会计改革经验(包括国际性组织的理论研究成果)的基础之上,更加潜心和深入地研究政府会计领域中的一些基本理论问题。

## 二、选题的动机

尽管政府会计在国内外的大环境下迎来了改革的黄金时期,但我国政府会计在“究竟应当如何改”的问题上存在着不小的分歧,不同的学者和不同的政策制定部门(或同一政策制定部门内部的不同机构)往往持有不同的看法。总的来看,主要存在以下几种情形<sup>①</sup>:(1)以解脱政府公共受托责任为主线,以政府对外财务报告为导向,对政府会计的改革问题进行研究;(2)以新公共管理运动为背景,以公共受托责任为主线,从加强政府公共财务管理、公共部门财务管理和强化政府受托责任绩效的视角,对政府会计的改革问题进行研究;(3)致力于介绍各国际性组织的最新研究成果、已制定的准则等,介绍发达国家政府会计改革的相关经验和做法,其中,着重对权责发生制改革的进展进行研究和介绍;(4)从加强财政预算管理角度对政府预算会计进行研究,其中包括新兴的预算会计派(即主张从全新的角度认识和研究政府预算会计)和传统的预算会计派(即主张对现有预算会计进行进一步的修正和完善)。<sup>②</sup>

在改革问题上存在不同的观点和思路,虽然最终有可能取得“百家争鸣、百花齐放”的效果,但从当前的形势来看,观点的分歧已经在某种程度上阻碍了我国政府会计改革的步伐。<sup>③</sup> 我们不禁要问:为什么不同学者、不同政策制定部门在政府会计改革取向上的思路有如此大的差异呢?笔者认为,主要原因在于我国政府会计的基本理论问题研究仍不够深入,没有形成足够的共识;

<sup>①</sup> 在下一章中,笔者还将进一步对我国政府会计理论界的研究现状加以综述。

<sup>②</sup> 不仅如此,我国现行的预算会计体系主要由三个部分组成,即财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计,其中,财政总预算会计和行政单位会计的管理权在财政部国库司,事业单位会计的管理权则在财政部会计司。从现行预算会计各分支的不同主管部门所主导的研究来看,他们的思路也是不尽相同的。

<sup>③</sup> 财政部会计准则委员会原计划在2005年出台政府会计准则,从目前看来,这一计划的实现还是遥遥无期。



对国际的环境及其趋势关注过多,而对国内环境分析过少;对国外经验介绍过多,对基本理论问题研究过少,造成当前有关政府会计改革的知识存量严重不足。为有效解决这一问题,我们首先应深入研究政府会计的基本理论问题,其次应对我国当前政府会计的环境进行全面和深入的分析。受托责任和会计环境都是最基本的会计理论问题。其中,公共受托责任是政府会计存在的基石,而政府会计环境则是一国政府会计改革的关键推动因素。鉴于会计学术界对这两个基本理论问题基本上存在共识,因此,以公共受托责任作为本书研究的逻辑起点,并从政府会计环境的视角对我国政府会计的改革取向进行重新审视,则能对我国政府会计改革的整体取向和目标进行恰当定位,从而建立有效的政府会计体系。

### 三、研究的意义

对于一项课题研究来说,其意义无非体现在理论和实践两个层面。由于本书研究恰好处在政府会计改革前期对知识存量进行储备的重要阶段,因此,这一研究将兼具丰富政府会计理论和指导政府会计改革实践的双重意义。这双重意义分别体现在本书的三个重要组成部分当中。

首先,从对“为什么需要政府会计”——公共受托责任与政府会计关系的研究来看。公共受托责任是政府会计存在的基石,换言之,是政府的公共受托责任对政府会计产生了需求。本书将从受托责任与会计的一般关系的视角,对政府公共受托责任的基本概念和主要构成进行重新认识和界定,再分别从委托代理、公共管理、公共选择等多个理论视角,考察政府的公共受托责任为什么会为政府会计产生需求;在不同的理论视角下,我们分别需要哪种模式或取向的政府会计,而不同模式或取向的政府会计又分别适应于什么样的环境特征;从而,最终形成一个以环境因素作为自变量、以政府会计模式的选择作为因变量的、对政府会计需求的理论分析和评判框架。本书对这一问题的深入研究将能极大地丰富政府会计的公共受托责任理论,因此,将具有重大的理论意义。

其次,从对“政府会计为什么要改革”——政府会计环境与政府会计关系的研究来看。环境是政府会计改革的外部推动因素,因为,环境的变化导致外部委托主体对政府公共受托责任强调重点的转变。但是,我国政府会计改革