

学校编码: 10384

分类号_____密级_____

学号: 200311064

UDC _____

厦 门 大 学

硕 士 学 位 论 文

论我国政府会计确认基础的改进

On the Improvement of Government Accounting
Recognition Basis in China

杨 朝 晖

指导教师姓名: 叶少琴 副教授

专业名称: 会 计 学

论文提交日期: 2006 年 月

论文答辩日期: 2006 年 月

学位授予日期: 2006 年 月

答辩委员会主席: _____

评 阅 人: _____

2006 年 月

厦门大学学位论文原创性声明

兹呈交的学位论文，是本人在导师指导下独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考的其他个人或集体的研究成果，均在文中以明确方式标明。本人依法享有和承担由此论文产生的权利和责任。

声明人（签名）：

年 月 日

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人完全了解厦门大学有关保留、使用学位论文的规定。厦门大学有权保留并向国家主管部门或其指定机构送交论文的纸质版和电子版，有权将学位论文用于非赢利目的的少量复制并允许论文进入学校图书馆被查阅，有权将学位论文的内容编入有关数据库进行检索，有权将学位论文的标题和摘要汇编出版。保密的学位论文在解密后适用本规定。

本学位论文属于

1、保密（ ），在 年解密后适用本授权书。

2、不保密（ ）

（请在以上相应括号内打“√”）

作者签名：

日期： 年 月 日

导师签名：

日期： 年 月 日

摘要

长期以来，收付实现制（Cash Basis）一直是世界各国财政管理中主要的会计确认基础。但自二十世纪七十年代开始，在“新公共管理”（New Public Management）理念的推动下，一些发达国家（如OECD成员国）发起了变革，其核心是将企业管理理念引进政府公共部门，强调政府和公共部门必须重视财政绩效和受托责任，要求政府财政预算更加透明、会计信息更加完整。这样，以新西兰、澳大利亚为代表的发达国家开始采用权责发生制（Accrual Basis）作为政府会计确认基础并取得了巨大的成功。这些国家的政府会计变革成功效应迅速波及到其他OECD成员国，并成为世界上大多数国家的共识，许多发展中国家也开始在不同程度上引进权责发生制。

经过二十多年的改革开放，我国市场经济环境已经发生了巨大的变化，政府职能的转换、公共财政体制的改革、政府绩效评价制度的建设、社会监督力度的加强以及即将实施的政府收支分类科目的改革等，均对政府会计信息的完整性、透明度提出了新的要求。为顺应这种要求，我国必须改革现有政府会计体系，在政府会计中逐步引进权责发生制作为确认基础。如今，这一模式在上海公共财政预算管理改革中露出端倪。从2006年开始，上海市本级重点项目预算支出要试行权责发生制的会计核算，相关方案正在酝酿中。

本文在借鉴OECD成员国权责发生制改革成功经验的基础上，对我国现行政府会计确认基础——收付实现制存在的若干重大缺陷进行分析，提出了改进的必要性；进而系统分析现阶段政府会计引进权责发生制的可行性，阐述了改进的基本思路；最后论述了应在政府会计、政府财务报表领域进行权责发生制改进的主要内容。

本文的创新之处在于：第一，立足我国国情，借鉴发达国家的成功经验，探讨了现阶段政府会计引进权责发生制的可行性；第二，选择各界较为关注的方面，如政府的债务、收支、资产和财务报表等，本着循序渐进的原则，提出了政府会计基础改进的基本思路。

关键词：政府会计； 确认基础； 权责发生制

Abstract

Cash Basis has been the main basis for accounting recognition in the financial management all over the world for a long time. Motivated by the New Public Management in 1970s, some developed countries like OECD members initiated a reform to introduce business management into the public governmental sections; and stress both the importance and necessity of financial achievement, accountability of the government and public departments, more transparent financial budget and more complete accounting information. Some of the developed countries represented by New Zealand and Australia have successfully practiced Accrual Basis as the government accounting recognition basis. Accepted by most nations, the Accrual Basis has been introduced in some developing countries to some extent for the successful practice.

In the past 20 years of reforming and opening-up, Chinese market economy environment has fundamentally changed in government functions, public financial system, governmental achievement evaluative system, society supervision and the upcoming governmental income and expense classification, which require complete and transparent accounting information from the government. Thereby, Accrual Basis has to be gradually introduced into government accounting recognition basis instead of the existing accounting system. Recently this system has eventually been introduced in the reform of public financial budget management in Shanghai and the accounting checking method of Accrual Basis will be experimented in defrayment budget of major projects in 2006 with the correlative program on the way.

Based on the successful experience of Accrual Basis practice in OECD members and an analysis of the major defects of the current government accounting recognition basis, the necessity of reform has been firstly put forward in this thesis. Secondly, feasibility and basic thoughts of introducing Accrual Basis into government accounting will be analyzed. Finally, a conclusion of the main contents of improvement after introducing the Accrual Basis in the fields of government accounting and financial report will be drawn.

There are two innovative ideas in this thesis. Firstly, the feasibility of introducing the Accrual Basis is put forward by taking into account both Chinese specific situation

and the successful practice in developed countries. Secondly, the basic thought to improve the government accounting gradually is analyzed by focusing on debt, balance, capital and financial report.

Key Words: Government Accounting ; Recognition Basis ; Accrual Basis

厦门大学博硕士学位论文摘要库

目录

引言.....	1
第一章 政府会计确认基础	5
第一节 政府会计与预算会计的关系	5
一、政府会计与预算会计的区别与联系.....	5
二、我国政府会计与预算会计的关系.....	6
第二节 政府会计确认基础	7
一、政府会计确认基础的类型.....	7
二、收付实现制与权责发生制的评价.....	9
第二章 我国政府会计确认基础的现状及改进的必要性.....	12
第一节 我国政府会计确认基础的现状	12
一、政府会计确认基础的创立.....	12
二、政府会计确认基础的发展.....	12
三、现行政府会计确认基础的总体评价.....	14
第二节 我国政府会计确认基础存在的问题	14
一、不利于防范政府债务风险.....	14
二、不利于真实披露政府会计信息.....	16
三、不利于政府部门进行有效的成本测算和业绩考核.....	17
四、不能适应公共财政体制的改革.....	17
五、财务报表所反映的受托责任比较狭窄.....	18
六、以现金制为基础的财务报表内容不完整.....	18
第三节 我国政府会计确认基础改进的必要性	19
一、防范政府债务风险的需要.....	19
二、正确披露政府会计信息的需要.....	19
三、考核政府部门运营绩效的需要.....	20
四、建设政府公共财政体制的需要.....	20
五、政府履行公共受托责任的需要.....	21
六、政府审计和社会监督的需要.....	21

七、政府会计走向国际趋同的需要.....	22
第三章 OECD 成员国政府会计确认基础的改革与启示	23
第一节 OECD 成员国政府会计确认基础的改革.....	23
一、改革的背景.....	23
二、推进的方式.....	24
三、引进权责发生制的方式和程度.....	25
四、引进权责发生制的效果.....	26
第二节 OECD 成员国政府会计改革对我国的启示.....	27
一、OECD 成员国引进权责发生制后曾面临的挑战.....	27
二、OECD 成员国引进权责发生制改革的经验启示.....	28
第四章 我国政府会计确认基础的改进途径	33
第一节 我国政府会计确认基础改进的可行性	33
一、法律的完善为政府会计的改革提供了保障.....	33
二、相关技术和人力资源的有力支持.....	33
三、我国政府对权责发生制改革的重视.....	34
四、我国政府会计权责发生制改革的尝试.....	35
五、我国会计职业界的关注.....	36
六、新企业会计准则体系的国际趋同为政府会计改革提供借鉴.....	36
七、审计促进了政府会计的改革.....	37
第二节 我国政府会计引进权责发生制的基本思路	38
一、引进权责发生制是一个循序渐进的过程.....	38
二、引进修正的权责发生制作为过渡的基础.....	39
三、从政府会计到政府预算系统的改革是大势所趋.....	39
四、选择重要预算科目作为突破口.....	40
五、先政府部门后政府整体.....	40
六、先地方政府后中央政府.....	40
七、大胆借鉴国际经验.....	41
第三节 我国政府会计引进权责发生制后应改进的主要内容	41
一、政府债务的权责发生制改革.....	41

二、政府收支的权责发生制改革.....	42
三、政府资产的权责发生制改革.....	46
第四节 我国应建立以权责发生制为基础的政府财务报表体系	50
一、背景分析.....	50
二、发达国家政府财务报告的发展方向和内容.....	51
三、我国应逐步建立应计基础的政府财务报表体系.....	52
四、应逐步对政府财务报表进行审计.....	55
结束语.....	56
参考文献.....	57
后 记.....	59

厦门大学博士论文摘要库

CONTENTS

Introduction.....	1
Chapter I Government Accounting Recognition Basis.....	5
Section I Relationship Between Government Accounting and Budget Accounting.....	5
A. Difference and Connection Between Government Accounting and Budget Accounting.....	5
B. Relationship Between Government Accounting and Budget Accounting in China.....	6
Section II Government Accounting Recognition Basis.....	7
A. Types of Government Accounting Recognition Basis.....	7
B. Evaluation about Cash Basis and Accrual Basis.....	9
Chapter II Current Situation and The Necessity of Improvement of Chinese Government Accounting Recognition Basis.....	12
Section I Current Situation of Chinese Government Accounting Recognition Basis.....	12
A. The Establishment of Government Accounting Recognition Basis.....	12
B. The Development of Government Accounting Recognition Basis.....	12
C. The Overall Evaluation of Current Government Accounting Recognition Basis.....	14
Section II The Existing Problems of Chinese Government Accounting Recognition Basis.....	14
A. Disadvantage in Preventing the Government from Risk of Debt.....	14
B. Disadvantage in Revealing the Government Accounting Information Correctly.....	16
C. Inefficiency in Checking the Cost Accounting and the Operating of Government.....	17
D. Inadaptability to the Reform of Public Financial System	17
E. The limited Accountability Revealed by the Financial Report form.....	18
F. Limited Contents in Financial Reports on Cash Basis.....	18
Section III The Necessity of Improvement in Chinese Government Accounting Recognition Basis.....	19

A. The Needs of Preventing the Government from Risk of Debt	19
B. The Needs of Revealing the Government Accounting Information Correctly.....	19
C. The Needs of Checking Results of Government Operation.....	20
D. The Needs of Establishing Public Finance System.....	20
E. The Needs of Fulfilling Public Accountability.....	21
F. The Needs of Government Audit and Social Supervision.....	21
G. The Needs of Consisting with International Trend.....	22
Chapter 3 Reform of Government Accounting Recognition Basis in OECD Members and the Inspiration.....	23
Section I Reform of Government Accounting Recognition Basis in OECD Members.....	23
A. The Background of Reform.....	23
B. The Advancing of Accrual Basis Introduced.....	24
C. The Method and Degree of Accrual Basis Introduced.....	25
D. Results of Accrual Basis Introduced.....	26
Section II Reform of Government Accounting in OECD Members and the Inspiration to China.....	27
A. The Challenge Once Faced for Introducing Accrual Basis in OECD members.....	27
B. The Inspiration of Introducing Reform of Accrual Basis in OECD members.....	28
Chapter 4 Improving of Chinese Government Accounting Recognition Basis.....	33
Section I The Feasibility of Reform in Chinese Government Accounting Recognition Basis.....	33
A. Guarantee Provided by Improvement of Laws and Principles.....	33
B. Support from Correlated Skills and Human Resource.....	33
C. Emphasis on the Reform of Accrual Basis from the Government.....	34
D. The Attempt of Reform in Government Accounting Recognition Basis...	35
E. Attention from the Accounting Area.....	36
F. References from New Business Accounting Principles Consisting with	

International Trend	36
G. Promotion of Government Accounting Reform from Audit	37
Section II The Basic Thought of Introducing Accrual Basis into Chinese Government Accounting.....	38
A. The Gradual Process of Introducing Accrual Basis.....	38
B. Introducing Modified Accrual Basis as a Transitional Basis.....	39
C. From Government Accounting to Reform of Government Budget---a Big Trend.....	39
D. Choosing the Major Budget Subject as a Breakthrough.....	40
E. Arranging the Reform in Individual Government Departments Before the Whole reform of the Government.....	40
F. Arranging the Reform in Local Government Before Reform in Central Government.....	40
G. Referring to the International Experiences Boldly.....	41
Section III The Main Contents of Improvement after Introducing the Accrual Basis.....	41
A. Reform of Accrual Basis in Government Debt.....	41
B. Reform of Accrual Basis in Government Financial Income and Expenses.....	42
C. Reform of Accrual Basis in Government Assets.....	46
Section IV Establishing the Government Financial Report System Based on Accrual Basis.....	50
A. Background Analysis.....	50
B. Direction and Contents of Development in Developed Countries' Government Financial Report.....	51
C. Necessity of Gradual Establishment of Financial Report System Based on Accrual Basis.....	52
D. Audit of Government Financial Report Gradually.....	55
Conclusion	56
Bibliography.....	57
Postscript.....	59

引言

一、选题的意义

在市场经济条件下，民主国家为了维护公共权力、履行公共责任，必然需要一定的物质基础，这就产生了公共财政，“公共财政管理考虑的是如何花钱做事，这也是公共组织管理的核心”。^[1] 政府与社会公众之间形成一种委托与受托的关系，其中政府承担着公共受托责任，公共财政和政府会计因公共受托责任而联系起来。由于公共财政部门直接控制着国家的公共经济资源，而国家如何运用公共经济资源直接关系到公共受托责任的履行，因此公共财政的本质是政府必须履行公共受托责任，而政府会计就是对公共受托责任完成过程及其结果的认定、计量和报告，政府会计是所有公共管理中最基础的技术。^[2] 由于存在着信息不对称，及时披露政府会计信息的载体——政府财务报告自然就成为了政府与公众沟通和交流的重要工具。因此，政府财务报告成为评判政府执政能力和工作效率的信息基础。它必须正确反映政府的资产及负债状况、经营业绩和现金流量等，才能使政府赢得公众的信任。

一般而言，只有民主的政府才被要求公开账目，接受审计或公布财务报告。早在二百多年前，美国总统杰弗逊就曾希望看到“联邦财务就应像商人的账簿那样清晰和易懂，这样，每个国会议员、每个公民都能看懂它，并对滥用职权情况进行调查，以更好地控制它。”^[3] 但财政透明度归因于对政府的限权，发布信息则意味着政府出让其权力，官方作为理性的“经济人”，一般不会自愿提供比公众需求更多的信息。财务报告的重要性随着政治民主的发展而日益突出，当一个国家走向立法当局占重要地位的民主国家时，对政府的受托责任、决策的透明度及法治的要求也随之加强，这就需要有良好的财务报告系统来说明政府是如何满足这些要求的。^[4]

自二十世纪七十年代以来，为摆脱财政困境、提高政府效率，西方发达国家相继掀起了政府会计改革的热潮，开展以强调绩效导向与提高服务质量为特征的“新公共管理”（New Public Management, NPM）变革运动，它往往被人们描述成以“三E”（Economy、Efficiency、Effectiveness, 即经济、效率和效益）

为目标的政府管理改革运动。它要求政府财政预算更加透明、会计信息更加完整。为了满足这些要求，改革政府会计确认基础、引进权责发生制已成为世界上大多数国家的共识。新西兰是第一个对政府会计确认基础进行实质性变革的国家，国际货币基金组织（IMF）也于 2001 年底将政府财务统计转向了应计基础。尽管在以应计基础取代（或部分取代）传统的现金会计基础方面仍存在颇多争议，但新西兰、澳大利亚的实践证明，在支持以绩效导向为特征的政府预算改革、鉴别与控制财政风险以及改进政府对长期资产管理等方面，应计基础起着重要作用。截至 2003 年，在经合组织（OECD）29 个成员国中，有 15 个（占 51.7%）的政府会计已经在政府机构或部门层次上实施或试行了权责发生制会计基础，有 12 个（占 41.4%）的政府会计则在整个政府层面上或多或少采用了权责发生制财务报告体系。^[5]

随着经济全球化和会计国际化的发展，政府会计改革的浪潮不仅席卷了西方各国，发展中国家如印度、菲律宾、蒙古等也显示了权责发生制改革的趋势。我国“新公共管理”的聚焦点在于建设高效率、民主的政府，不仅政府自身需要评价其绩效，社会公众作为政府财务资源的提供者也有义务、有权利来监督政府的运营绩效。1998 年以来，全国人大加大了对财政的监督力度，审计署先后公布了 1999、2000 年度的财政审计报告，披露了政府公共部门财务管理中存在的违法、违规和公共资金使用效益低下等现象。自财政审计报告公布后，政府预算及相关信息引起了社会各界的广泛关注，社会公众对政府会计信息的完整性和透明度提出了新的要求。尽管我国的财政总预算会计、行政单位和事业单位会计制度中均规定了相应的会计报表，但各报表自成体系、分别编报。因此，从严格意义讲，我国目前还没有一套能够反映政府经济资源、现时义务和业务活动全貌的政府会计体系。^[6]

为改进我国政府财务信息披露的局限性，围绕建立和完善公共财政体制的目标，1998 年财政部开始实施新预算会计制度，对事业单位开展的经营性活动首次允许采用权责发生制。^①而我国现行的政府会计^②仍然以收付实现制为基础。随着我国政府绩效评价制度的建设、社会监督力度的加强以及即将实施的政府收支分

^①《事业单位会计准则》第十六条指出，会计核算一般采用收付实现制，但经营性收支业务核算可采用权责发生制。

^②从中国现行的预算会计制度体系看，应该包括财政总预算会计制度、行政单位和事业单位会计制度，本文所指政府会计主要包括财政总预算会计和行政单位会计。

类科目改革^①等的实施，国内对在政府会计中引进权责发生制的呼声日益高涨，要求政府预算公开透明、会计信息披露全面完整。为顺应这种要求，使政府取信于大众，改革现有政府会计体系、转向权责发生制会计是大势所趋。上海财经大学公共政策研究中心主任马国贤教授认为：“今后，权责发生制将是我国公共财政管理改革的一个重要内容。”从2006年开始，上海市本级重点项目预算支出要试行权责发生制的会计核算，相关方案正在酝酿中。^②

基于上述国际和国内政治民主化的推动、经济全球化的发展以及我国正在建设公共财政体制的需要，本文针对现行政府会计的确认基础即收付实现制已经显露出若干重大缺陷的现状进行分析，并在借鉴发达国家（OECD 成员国）权责发生制改革成功经验的基础上，提出了符合国情的改进途径，以期能够推动正在改革中的我国政府会计，实现从收付实现制到权责发生制的成功转换，进而提高政府公共财政效益。

目前，政府会计已经成为一门新兴的学科，众多专家学者从不同的角度对其进行了研究，政府会计确认基础引进权责发生制，也引起了一些学者的关注。然而，纵观这些研究，不难看出，它们存在以下两方面的局限性：

一、关于权责发生制的研究大多局限于企业会计领域，而在政府会计领域则较少关注。政府会计以公共利益为目标，这与企业组织追求利润为目标有着根本的区别，因此政府会计与企业会计存在着较大的差异。我国作为经济转轨中的国家有着自身特性，这决定了在政府会计领域引进权责发生制的长期性和复杂性。因此，必须对实施权责发生制改革的可行性进行研究，为政府会计确认基础的逐步引进提供理论指导。

二、有关政府会计的研究比较注重理论层面的探讨。本人所查阅的众多资料显示，目前在此类研究中对 OECD 成员国权责发生制改革经验的借鉴方面，所提出的理论较为抽象。因此注重总结发达国家的经验并立足我国国情，本着循序渐进的原则，选择各界较为关注的政府债务、政府收支、政府资产和政府财务报表

^① 2005年12月27日，国务院正式批准了《政府收支分类改革方案》，并将于2007年1月1日正式实施政府收支分类改革。参见财政部新闻办公室：“迈向公共财政体制的重要一步”，财政部网，http://www.mof.gov.cn/news/20060312_1500_13684.htm，2006年3月12日。

^② 2005年11月11日，上海市财政局颁布沪财预[2005]74号关于印发《上海市市本级项目支出预算管理办法》（试行）的通知，在第五条的第四款中指出：“项目支出预算管理应遵循权责发生制的原则。项目预算支出试行权责发生制的会计核算，年度预算结余可结转滚动使用”。在第二十三条指出：“项目支出会计核算按照合理计提、分类管理、明细核算原则实行权责发生制，有关办法另行制定”。参见上海市财政局网，<http://www.csj.sh.gov.cn/gb/csj/csf/cz/ysgll/yysl/userobject7ai19269.html>，2006年3月20日下载。

等方面进行改革，更具有实际操作意义。

二、本文的研究方法和写作框架

本文主要运用会计学并结合公共管理学等理论，根据《会计法》、《财政总预算会计制度》、《行政单位会计制度》和近几年财政部出台的相关补充制度等，对我国现行政府会计的确认基础进行系统的研究，提出了我国政府会计确认基础的改进途径，以期能够丰富政府会计的理论。

本文的研究方法主要采用规范法，侧重系统分析，理论联系实际，同时结合一些简单的案例进行分析。

本文共分五个部分，写作框架如下：

引言：介绍本文选题的意义、研究方法和写作框架。

第一章：阐述政府会计确认基础。对政府会计、预算会计的定义与关系进行辨析，并对政府会计确认基础的主要种类作了比较与评价，为后文论述提供基础。

第二章：从我国政府会计确认基础的现状入手，着重分析现行我国政府会计确认基础即收付实现制存在的若干重大缺陷，提出引进权责发生制的必要性。

第三章：介绍发达国家（主要OECD成员国）权责发生制改革的背景、方式和取得的效果，分析其对我国政府会计确认基础改革的借鉴与启示。

第四章：首先探讨现阶段我国政府会计引进权责发生制的可行性，在此基础上提出改进的基本思路；进而分析引进权责发生制后应在政府债务、收支、资产等方面进行改进的内容；最后论述应逐步建立以权责发生制为基础政府财务报表体系。

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕士学位论文摘要库