

学校编码: 10384 分类号\_密级\_  
学号: 17520121151113 UDC \_\_\_

厦 门 大 学

硕 士 学 位 论 文

印度尼西亚政府财务报告制度——  
经验与借鉴

Indonesia Governmental Financial Report: The Experience  
and Lessons

杨 丹

指导教师姓名: 李 建 发

专 业 名 称: 会 计 学

论文提交日期: 2015 年 月

论文答辩时间: 2015 年 月

学位授予日期: 2015 年 月

答辩委员会主席: \_\_\_\_\_

评 阅 人: \_\_\_\_\_

2015 年 月

## 厦门大学学位论文原创性声明

本人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其他个人或集体已经发表的研究成果,均在文中以适当方式明确标明,并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范(试行)》。

另外,该学位论文为( )课题(组)的研究成果,获得( )课题(组)经费或实验室的资助,在( )实验室完成。(请在以上括号内填写课题或课题组负责人或实验室名称,未有此项声明内容的,可以不作特别声明。)

声明人(签名):

年 月 日

## 厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

1.经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，  
于 年 月 日解密，解密后适用上述授权。

2.不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：

年 月 日

## 摘要

近年来,我国对政府会计和政府财务报告制度改革愈发重视。2014年12月,国务院批转了《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》,明确改革的总体目标是建立健全政府会计准则体系、完善政府财务报告编制办法、适度分离预算会计与政府财务会计,为改进政府绩效监督考核、防范财政风险等提供支持,以提高政府财务管理水平和促进财政经济的可持续发展,对我国政府财务报告制度改革做出了总体规划。相较于中央对政府财务报告制度改革的极大重视,目前我国政府财务报告制度还有很多问题亟需改善,如仅有预算报告而没有资产负债表及运营表、尚未制定政府会计准则、缺乏相应的审计制度等。本文以Lüder的政府会计改革的权变模型为理论基础,对印度尼西亚的政府会计改革进行了案例研究和国际比较研究,试图为我国权责发生制政府综合财务报告制度改革提供若干有益建议。

印度尼西亚和中国一样是发展中的人口大国,但印度尼西亚在21世纪初便着手进行了公共部门会计改革,有效提高了透明度和权责制。本文首先介绍了Lüder权变模型及其发展,并阐述了国内外政府财务报告研究时会涉及的主要问题。本文第二章则基于Lüder权变模型分析了影响印度尼西亚政府会计改革的因素,并从经济、政治、法律、人文方面分析了印度尼西亚政府财务报告的制度环境。本文第三章则介绍了印度尼西亚政府会计改革总体情况、政府会计准则委员会、政府会计准则、政府财务报告、审计与公开制度,并与国际公共部门的财务报告进行比较分析。接下来阐述了印度尼西亚在政府会计改革过程中遇到的政府会计准则的遵循程度较低、权责发生制的政府财务报告未被充分利用等问题、及其成因和应对措施。文章的最后,在介绍我国目前政府财务报告制度现状和借鉴印度尼西亚政府会计改革的有益经验的基础上,从循序渐进的改革、完善配套政策、制定政府会计准则并保持政策的统一性和稳定性、明确政府财务报告审计机构、重视人力资源建设、重视对权责发生制政府综合财务报告的利用等六个方面,对我国政府财务报告制度改革提出了建议。

**【关键字】** 政府会计; 政府综合财务报告; 印度尼西亚; Lüder 权变模型

## **Abstract**

In recent years, our country focuses more on the government accounting and government financial report system reform. The State Council approved the "accrual government Consolidated financial report system reform scheme" in December 2014, which elaborates an overall plan for the China's government financial reporting system reform. The scheme makes clear that the overall goal of the reform is to support the supervision and examination of government performance, guard against financial risks, improve the level of government financial management and promote sustainable development, by establishing the government accounting standards, perfecting government financial report and moderate separating budget accounting and government financial accounting. Compared with the attached importance, there are still many problems need to be improved in currently China's government financial reporting system, such as there are only budget report but without neither statement of financial position nor statement of cash flow. We also do not have government accounting standards and corresponding auditing and disclosure system. Based on the Lüder's Contingency Model, this paper takes the government accounting reform in Indonesia as a case study and gives an international comparative study, trying to provide for China's accrual government consolidated financial report system reform some useful suggestions.

Indonesia is a developing country with a large population, just as China. However, Indonesia began the public sector accounting reform in the early 21th century, which effectively improved the transparency and accountability. This paper first introduces the Lüder's Contingency Model, and explains the main problems will be involved in domestic and foreign government financial report study. In chapter 2, this paper analyzes the factors which influence the Indonesia government accounting reform based on Lüder's Contingency Model, then studies the institutional environment from economic, political, legal and humanistic aspects. In chapter 3, the paper presents the overview of accounting reform, government accounting standard committee, government accounting standards, government financial report, and

auditing and disclosure system, and gives a comparison with the government financial report required by IPASAB. The following content are the implementation problems and reasons. At the end of the paper, based on the current situation of China's government financial reporting system and lesson from Indonesia government accounting reform, this paper puts forward some suggestions from six aspects, including gradual reform, improving the supporting policies, developing government accounting Standards and maintaining consistency and stability of policies, defining the government financial report audit institutions, attaching greater importance to human resources, paying attention to the usage the government Consolidated financial report.

**Key Words:** Government Accounting; Governmental Consolidated Financial Report; Indonesia; Lüder's Contingency Model

# 目 录

<b>第一章 绪论</b> .....	<b>1</b>
<b>1.1 研究背景和意义</b> .....	<b>1</b>
1.1.1 研究背景.....	1
1.1.2 研究意义.....	2
<b>1.2 国内外文献综述</b> .....	<b>3</b>
1.2.1 政府会计改革的权变理论.....	3
1.2.2 政府财务报告文献综述.....	8
<b>1.3 研究框架与研究方法</b> .....	<b>14</b>
1.3.1 本文研究框架.....	14
1.3.2 本文研究方法.....	14
<b>1.4 主要创新点与不足</b> .....	<b>15</b>
<b>第二章 印度尼西亚政府财务报告的制度环境</b> .....	<b>17</b>
<b>2.1 基于 Lüder 权变模型的印度尼西亚政府会计改革分析</b> .....	<b>17</b>
<b>2.2 经济环境</b> .....	<b>18</b>
2.2.1 金融危机引发国内经济状况恶化.....	18
2.2.2 国际金融组织的要求.....	18
<b>2.3 政治环境</b> .....	<b>19</b>
2.3.1 改革选举制与任期.....	19
2.3.2 实行分权制.....	19
<b>2.4 法律环境</b> .....	<b>20</b>
2.4.1 《地方治理法》(Law No.22/1999) .....	20
2.4.2 《国家财政法》(Law No.17/2003) .....	21
2.4.3 《国家审计法》(Law No.15/2004) .....	21
2.4.4 其他重要法律.....	22
<b>2.5 人文环境</b> .....	<b>22</b>
<b>第三章 印度尼西亚的政府财务报告制度</b> .....	<b>24</b>
<b>3.1 政府会计改革概述</b> .....	<b>24</b>

3.2 政府会计准则委员会 .....	25
3.3 政府会计准则 .....	26
3.4 政府财务报告 .....	27
3.5 审计与公开制度 .....	28
3.6 与国际公共部门政府财务报告的比较 .....	29
<b>第四章 印度尼西亚政府财务报告制度的实施.....</b>	<b>31</b>
4.1 执行中的问题 .....	31
4.1.1 遵循政府会计准则的程度较低.....	32
4.1.2 权责发生制的政府财务报告未被充分利用.....	33
4.2 成因 .....	34
4.2.1 政出多门、政策要求变化快.....	34
4.2.2 人力资源不足.....	35
4.3 应对措施 .....	37
<b>第五章 印度尼西亚政府财务报告制度对中国的借鉴.....</b>	<b>39</b>
5.1 循序渐进的改革 .....	39
5.2 完善配套政策 .....	40
5.3 制定政府会计准则并保持政策的统一性和稳定性.....	40
5.4 明确政府财务报告审计机构 .....	41
5.5 重视人力资源建设 .....	42
5.6 重视对政府综合财务报告的利用 .....	43
<b>参考文献 .....</b>	<b>44</b>
<b>附录.....</b>	<b>47</b>
<b>致谢.....</b>	<b>48</b>



**Contents**

**Chapter 1 Introduction .....1**

**1.1 The Research Background and Significance .....1**

1.1.1 Research Background ..... 1

1.1.2 Research Significance ..... 2

**1.2 Literature Review .....3**

1.2.1 Lüder's Contingency Model ..... 3

1.2.2 Literature Review about Government Accounting and Government  
Financial Report ..... 8

**1.3 The Research Framework and Methods ..... 14**

1.3.1 Research Framework ..... 14

1.3.2 Research Methods ..... 14

**1.4 Innovation Points and Shortcomings ..... 15**

**Chapter 2 The Institutional Environment of Indonesia Government  
Financial Report .....17**

**2.1 To Analyze Indonesia Government Accounting Reform Based on LCM  
Model ..... 17**

**2.2 Indonesian Economic Environment ..... 18**

2.2.1 Deterioration of the Domestic Economic Situation ..... 18

2.2.2 Rrequirements of International Financial Organizations ..... 18

**2.3 Indonesian Political Environment ..... 19**

2.3.1 The Reform of the Electoral System and the Term ..... 19

2.3.2 Decentralization ..... 19

**2.4 Indonesian Legal Environment ..... 20**

2.4.1 The Local Government Law(Law No.22/1999) ..... 20

2.4.2 The State Finance Law(Law No.17/2003) ..... 21

2.4.3 The State Audit Law(Law No.15/2004) ..... 21

2.4.4 Other Important Laws ..... 22

2.5	<b>Indonesian Humanistic Environment .....</b>	<b>22</b>
<b>Chapter 3 Indonesian Government Financial Reporting System.....24</b>		
3.1	<b>The Overview of Indonesian Government Accounting Reform .....</b>	<b>24</b>
3.2	<b>Indonesian Government Accounting Standard Committee .....</b>	<b>25</b>
3.3	<b>Indonesian Government Accounting Standards .....</b>	<b>26</b>
3.4	<b>Indonesian Government Financial Report .....</b>	<b>27</b>
3.5	<b>Auditing and Disclosure of Government Financial Report .....</b>	<b>28</b>
3.6	<b>Comparison of Government Financial Reporting System between Indonesia and IPSASB .....</b>	<b>29</b>
<b>Chapter 4 Implementation of Government Financial Reporting System in Indonesia .....</b>		
4.1	<b>Implementation Problems .....</b>	<b>31</b>
4.1.1	Low Level Compliance with Government Accounting Standards .....	32
4.2.2	Underuse of Accrual-Based Accounting Information.....	33
4.2	<b>The Reasons for the Implementation Problems .....</b>	<b>34</b>
4.2.1	Conficting and Changing Directives.....	34
4.2.2	Lack of Human Resource.....	35
4.3	<b>Measures .....</b>	<b>37</b>
<b>Chapter 5 The Lessons from Indonesian Government Financial Report System .....</b>		
5.1	<b>Gradual Reform .....</b>	<b>39</b>
5.2	<b>Improving the Supporting Policies.....</b>	<b>40</b>
5.3	<b>Developing Government Accounting Standards and Maintain Consistency and Stability of Policies .....</b>	<b>41</b>
5.4	<b>Determining the Government Financial Report Audit Institutions.....</b>	<b>41</b>
5.5	<b>Attacheing Greater Importance to Human Resources .....</b>	<b>42</b>
5.6	<b>Paying Attention to the Usage the Government Consolidated Financial Report.....</b>	<b>43</b>

<b>References.....</b>	<b>44</b>
<b>Appendix.....</b>	<b>47</b>
<b>Acknowledgement.....</b>	<b>48</b>

厦门大学博硕士学位论文摘要库

## 第一章 绪论

### 1.1 研究背景和意义

#### 1.1.1 研究背景

以往政府财务报告制度的研究，多集中于对英国、美国、澳大利亚等发达国家的研究。陆阳春（2013）总结了英国、法国、德国、澳大利亚、新西兰、美国以及加拿大等国的政府预算与会计改革的共性，提出政府预算与政府会计的改革之间应当是相互影响、相互促进的关系<sup>[1]</sup>。戚艳霞等（2010）总结了国际公共部门会计准则、美国联邦政府会计准则、美国州和地方政府会计准则、英国中央政府会计准则、法国政府会计准则等准则体系的特点，提出政府会计准则构建需要根植于每个政府特有的经济、政治环境之中，财务会计与预算会计两种机制“各司其职、相互协调”等建议<sup>[2]</sup>。这些研究都是针对发达国家和地区进行的，很少有学者从发展中国家的视角来进行研究。

这些发达国家以及国际公共部门会计准则委员会（The International Public Sector Accounting Standards Board，以下简称 IPSASB），对会计准则的研究已经比较成熟，从而在推进政府会计改革方面有着更好的条件，如有已有大量的学者和研究机构进行了相关的研究，有充分的资金来支持权责发生制政府会计改革的实施，国内民众支持并关注政府会计的改革。然而还处于发展中国家阶段的中国，各方面的政治、法律制度还不够完善，经济发展水平相对落后，与发达国家的制度环境有很大的差异，因而在实施政府财务报告制度改革过程中，不能只关注发达国家的改革经验，还应当借鉴一些发展中国家政府会计改革的有益做法，更好的促进我国的政府综合财务报告制度的建立。

印度尼西亚全称为印度尼西亚共和国，是全世界最大的群岛国家，目前是东南亚最大的经济体，和中国一样也是 20 国集团的成员国之一。2012 年，印度尼西亚被归入 GDP 超过 1 万亿美元的国家行列，2013 年人口数量超过 2.48 亿，成为仅次于中国、印度、美国的第四大人口大国。印度尼西亚有 300 多个民族，华人约占人口总数的 5%，可以看出印度尼西亚和中国有着一定程度上相似的文化背景。同时，印度尼西亚是亚洲除中国之外领土最广泛的国家，由大雅加达首都特区、日惹特区、亚齐特区三个特区以及 30 个省，共计 33 个一级地方行政区组

成。印度尼西亚是一个农业大国，全国耕地面积约 8000 万公顷，这与中国的国情也有相似之处。印度尼西亚与中国在经济发展水平、人口规模、文化背景等方面有一定的相似之处，但是在政府财务报告<sup>1</sup>改革方面，印度尼西亚已经走在了中国的前面，如早在 21 世纪初便引进了权责发生制基础的政府会计、颁布了政府会计准则等。

1997 年受东南亚金融危机重创，印度尼西亚的经济大幅衰退，出现货币贬值、通胀高踞等问题，为摆脱国内经济困境，政府被迫向国际货币基金组织求援，1999 年经济开始缓慢复苏。印度尼西亚这样一个群岛之国，是如何在遭受了 1997 年的亚洲金融危机的打击后，在短短的十多年间发展到现在的业绩呢？作者认为，这离不开印度尼西亚自上世纪末以来进行的新公共管理运动，而其中又以公共部门会计改革为核心，对政府会计进行了一系列改革，如确定采用权责发生制，发布政府会计准则等，提高了政府的责任意识与透明度，提高了效率，改变了国内落后的政治管理状况，打击了国内腐败，从而促进了经济的发展，得到了国际社会的认同。IMF 在 2012 年度报告中评价到：“相比于其他亚洲国家，强有力的政治框架帮助印度尼西亚更快地摆脱了 2008 年全球金融危机的不利影响”。这对一个发展中的人口大国来说是不错的成绩。因而，本文选取了印度尼西亚作为研究的对象，试图从一个发展中国家的政府会计改革历程中汲取有益经验。

我国目前正在进行政府综合财务报告制度改革，以期建立权责发生制基础的政府综合财务报告制度，提高政府财政管理水平，推进国家治理体系和治理能力现代化。为了更好地推动政府财务报告制度改革，少走弯路，可以在我国国情的基础上借鉴吸收其他国家的有益经验。因此，本文选取在政府会计改革方面已取得一定成果的印度尼西亚作为研究对象，吸收印度尼西亚政府会计改革的有益经验，为我国的政府财务报告制度改革提供可借鉴之处。

### 1.1.2 研究意义

近年来，我国对政府会计和政府综合财务报告制度改革越来越重视。“十二五”规划中提出“进一步推行政府会计改革”、“逐步建立政府财务报告制度”；十八届三中全会上则明确提出“建立权责发生制的政府综合财务报告制度”，

<sup>1</sup> 国际上（包括印度尼西亚）通常称之为“Government Financial Report”，即“政府财务报告”，在我国的提法则是“政府综合财务报告”，因而本文中有此区分。

紧接着又在 2014 年 12 月出台了权责发生制政府综合财务报告制度的改革方案，对我国政府财务报告制度改革进行了顶层设计；在今年的两会上，李克强总理在《政府工作报告》把“推行政府综合财务报告制度”列为财税改革的“重头戏”，并将视作“防范和化解债务风险”的重要措施。中央对政府综合财务报告制度建设的高度重视可以从侧面反映出目前我国政府综合财务报告制度还不够完善，亟需进行改革。

本文研究的时间点正处于我国权责发生制政府综合财务报告制度改革的前期阶段，通过阐述 Lüder 权变模型、政府会计与政府财务报告的相关理论，分析印度尼西亚政府会计改革的经济、政治、法律、人文等制度环境，梳理印度尼西亚政府会计与政府财务报告制度，并对其改革过程中产生的政府会计准则遵循程度较低、权责发生制的政府财务报告未被充分利用等问题和成因进行研究，在介绍我国目前政府财务报告制度现状和借鉴印度尼西亚政府会计改革的有益经验的基础上，从循序渐进的改革、完善配套政策、制定政府会计准则并保持政策的统一性和稳定性、明确政府财务报告审计机构、重视人力资源建设、重视对权责发生制政府综合财务报告的利用等六个方面，对我国政府财务报告制度改革提出了建议，一方面可以丰富我国权责发生制政府综合财务报告制度的理论体系，另一方面可以为现阶段的政府会计改革提供政策建议，具有良好的实践意义。

## 1.2 国内外文献综述

### 1.2.1 政府会计改革的权变理论

在阐述影响政府会计改革的因素前，本文首先对政府会计进行了定义。由于各个国家政治和经济体制都不一样，对政府会计的定义也不一致，因而国际上并未形成政府会计的统一概念。我国学者陈劲松（2008）从会计功能的角度讲述政府会计，认为政府会计主要是对政府及其所属行政事业单位发生的与公共事务有关的经济事项进行核算和监督<sup>[3]</sup>。本文提到的政府会计，是指用来确认、计量、记录政府受公民委托而管理国家公共事务、国家资源和国有资产的情况，报告政府公共财务资源管理业绩及其履行受托责任情况的会计<sup>[4]</sup>。

由于受托责任的存在，经济社会的发展中出现了会计<sup>[5]</sup>（杨时展，1997），由于政府也存在对公民的受托责任，为履行其受托责任，便出现了政府会计。国

际公共部门会计准则（International Public Sector Accounting Standards，以下简称 IPSASs）第 1 号“财务报表列报”中明确公共部门财务报告的目标是为使用者提供决策有用信息，并反映报告主体对受托责任的履行情况<sup>[6]</sup>。我国很多学者也从受托责任的角度出发对政府会计改革进行了研究。李建发（1997）指出受托责任不仅包括政治、经济、社会方面的责任，还包括财务和非财务方面的责任<sup>[7]</sup>；政府会计的最高目标是帮政府履行公共受托责任<sup>[8]</sup>（陈立齐、李建发，2003）；陈志斌（2003）从处于公共受托责任两端的委托人和代理人之间的关系出发，强调了对代理人责任进行清晰界定的重要性，提出新的政府会计体系要突出受托责任的地位<sup>[9]</sup>。

基于上述文献可以总结，政府履行对公民的受托责任是政府会计或政府财务报告制度的重要目标。然而，受托责任理论不能全面而具体地回答为什么会进行政府会计改革。国际上进行政府会计改革，面临的不仅是会计技术上的问题，还受该国经济、政治、法律、人文、预算、国际环境等多种因素的影响。

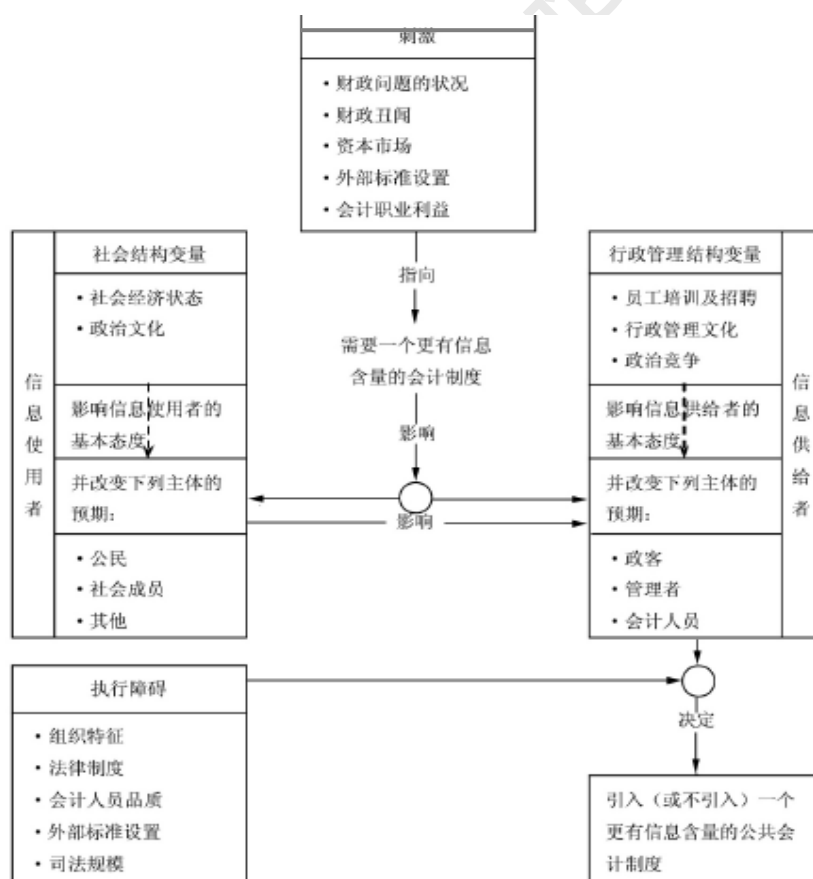


图 1 1992 年最初的政府权变模型

资料来源：Lüder 1992.

1992年，德国 Lüder 教授在综合考虑各种制度环境因素和行为因素对政府会计改革影响的基础上，建立了政府会计改革权变模型（Lüder's Contingency Model，下称 Lüder 权变模型），认为一个国家在特定的环境下、受到一定刺激时会产生政府会计变革的需求<sup>[10]</sup>。目前这个模型已成为研究政府会计变革和政府会计国际比较的重要理论基础。图 1 是对 1992 年最初提出的 Lüder 权变模型。

随后，Lüder 在 1994 年对意大利、日本和西班牙研究的基础上，对该模型进行了一次修正，修正后的研究框架如图 2 所示<sup>[11]</sup>。

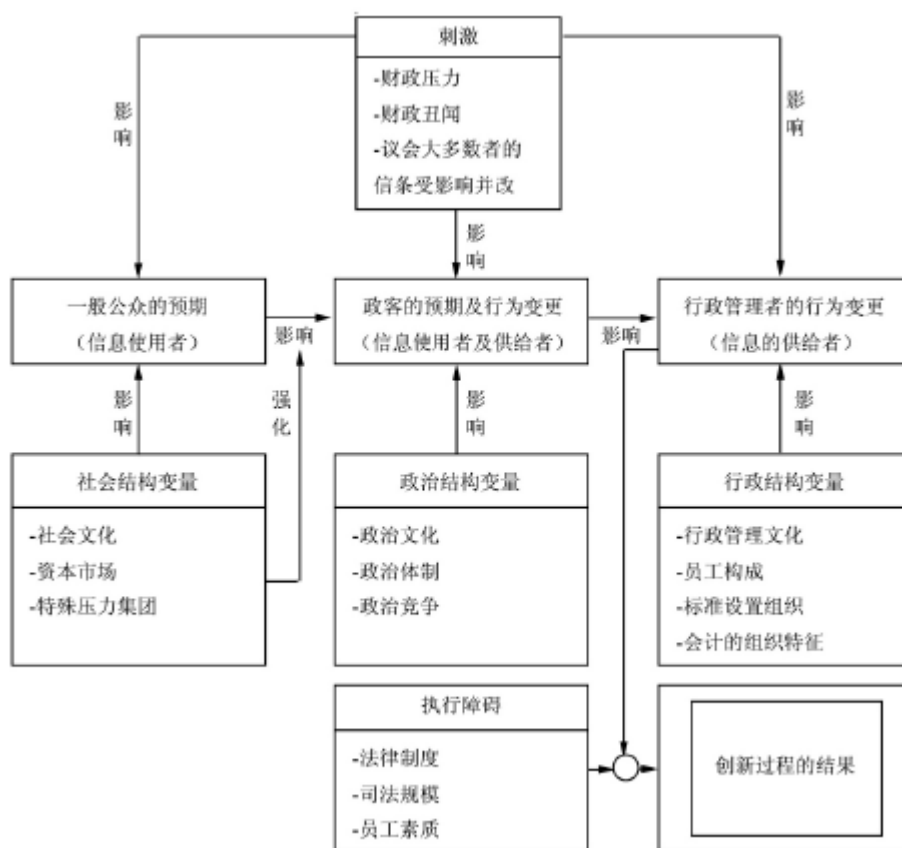


图 2 1994 年修正的政府会计改革权变模型

资料来源：Lüder.1994

2000 年，Lüder 教授在其他学者对权变模型修改的基础上，再一次对政府会计改革的权变模型进行了改进，用以表明影响政府会计改革的因素。改进后的模型的内容分为环境变量、行为变量和工具变量，其中环境变量又可分为刺激和制



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](mailto:etd@xmu.edu.cn) for delivery details.

廈門大學博碩士論文摘要庫