

学校编码: 10384
学号: 17520121151142

分类号_____密级
UDC

厦 门 大 学

硕 士 学 位 论 文

政府财务会计与政府预算会计协调研究

A Research on Governmental Financial Accounting
And Governmental Budget Accounting

董贤磊

指导教师姓名: 李建发 教授

专业名称: 会计学

论文提交日期: 2016 年 月

论文答辩时间: 2016 年 月

学位授予日期: 2016 年 月

答辩委员会主席:

评 阅 人:

2016 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

党的十八大以来,我国正式确立了以权责发生制为基础的政府会计改革,权责发生制政府会计改革进入了一个全新的发展阶段。西方发达国家的政府会计改革实践经验表明,一套完整的权责发生制政府会计体系应当包括政府预算会计、政府财务会计和政府成本会计三大组成部分。目前,集政府预算会计和政府财务会计于一体的双轨制政府会计模式成为了时代的必然选择。本文在借鉴西方国家政府会计改革经验的基础上,充分考虑了我国的制度背景和政府会计改革实际,分别从公共预算管理和公共财务管理的角度,探讨了应当如何建立政府预算会计和政府财务会计,并从技术层面对我国政府预算会计和政府财务会计之间的协调整合进行了研究。

本文研究的框架如下:第一章介绍了研究背景、研究意义、创新与不足;第二章是研究综述和理论依据;第三章在分析我国政府会计改革情况的同时,分别介绍了美国、新西兰的应计制政府会计改革经验,及其对我国应计制政府会计改革的启示;第四章从公共预算管理的角度,分析了我国政府预算会计的改革要求,以及如何建设我国政府预算会计体系进行了探讨;第五章从公共财务管理的角度,分析了我国政府财务会计的改革要求,以及如何新建我国的政府财务会计体系进行了探讨。第六章从技术层面对我国政府预算会计和政府财务会计之间的协调进行了研究,并且有针对性的提了一些配套措施。文章最后是研究结论和进一步研究方向。

本文的创新点在于,分别从公共预算管理和公共财务管理的角度,对政府预算会计和政府财务会计的构建进行了分析,并从会计主体、会计要素、会计报告三个方面对政府预算会计和政府财务会计两种会计体系之间的协调整合进行了研究,进而提出了相应的政策建议。

关键词: 政府财务会计; 政府预算会计; 协调

Abstract

Since Third Plenary Session of the 18th Central Committee of the CPC, the reform of governmental accounting which is based on accrual method of accounting have entered a new development stage. Experiences from governmental accounting reforms of some developed countries show that governmental accounting system, which is based on accrual method of accounting, includes governmental budget accounting, government financial accounting and governmental cost accounting. According to the condition of our country, the coexistence of governmental financial accounting and budget accounting is strongly supported by many researchers. But how to integrate governmental financial accounting and budget accounting remains a hot issue.

Based on the experiences of governmental accounting reform of foreign countries, this paper analyzed the institutional background and practical situation of China, discussed how to build governmental financial accounting and budget accounting, from the perspective of public budget administration and public financial management, and came up with suggestions about how government should do in order to integrate governmental financial accounting and budget accounting.

This paper is structured as follows. The first section introduces the background of topics, research significance, research ideas and research methods. The second part is the foundation of theory, which mainly describes the related theories and researches from home and abroad. The third part introduces governmental accounting reforms in America and New Zealand. In fourth chapter, the author analyze the reform demands of governmental budget accounting, from the perspective of public budget management, and the method of building governmental budget accounting system. In fifth chapter, this paper analyzes the reform demands of governmental financial accounting, from the perspective of public financial management, and the method of building governmental financial accounting system. In the six chapter, this paper do some research on the coordination of governmental financial accounting and budget

accounting, and put forwards suggestions about what government should do in order to integrate governmental financial accounting and budget accounting. The last part is the conclusion of the paper, in this chapter the author also offers some guidance for future research.

The creativities of this paper lie on a detailed research from the dual perspective, include public financial management and public budget management, and the constructive suggestion of the coordination of governmental financial accounting and budget accounting, from the points of accounting entity, accounting elements and financial reports.

Key Words : Governmental Financial Accounting ; Governmental Budget accounting ; Coordination

目 录

第一章 绪论.....	1
(一) 研究背景与意义.....	1
1. 研究背景.....	1
2. 选题意义.....	1
(二) 研究方法.....	3
(三) 创新与不足.....	3
1. 可能的创新.....	3
2. 存在的局限.....	4
第二章 研究综述与理论基础.....	5
(一) 国内外研究综述.....	5
1. 国外研究综述.....	5
2. 国内研究综述.....	7
3. 总结与启示.....	9
(二) 本文研究的理论基础.....	11
1. 公共经济学理论.....	11
2. 公共选择理论.....	12
3. 公共受托责任理论.....	13
4. 新公共管理理论.....	14
第三章 我国政府会计改革与西方国家经验借鉴.....	17
(一) 我国政府会计改革情况.....	17
1. 我国政府会计的基本情况.....	17
2. 我国政府会计的改革进程.....	18
(二) 国外政府会计改革情况.....	20
1. 美国政府会计改革.....	20
2. 新西兰政府会计改革.....	23
3. 总结与启示.....	25

第四章 关于政府预算会计体系建设	27
(一) 政府预算会计与公共预算管理	27
1. 公共预算管理	27
2. 公共预算管理对政府预算会计的需求	28
(二) 我国政府预算会计体系的构建	30
1. 预算会计主体	30
2. 预算会计要素及科目设置	30
3. 预算会计报告	32
第五章 关于政府财务会计体系建设	33
(一) 政府财务会计与公共财务管理	33
1. 公共财务管理	33
2. 公共财务管理对政府财务会计的需求	34
(二) 我国政府财务会计体系的构建	35
1. 财务会计主体	35
2. 财务会计要素及科目设置	36
3. 财务会计报告	38
第六章 政府预算会计和政府财务会计的协调	40
(一) 应遵循的基本原则	40
(二) 技术层面的协调设计	41
1. 会计主体层面的设计	41
2. 会计要素与科目设计	41
3. 会计报告层面的设计	42
(三) 政策建议	43
第七章 结论与展望	45
(一) 研究结论	45
(二) 研究展望	46
参考文献	47

Content

Chapter 1 : Introduction	1
1. Research Background and significance	1
1. Research Background.....	1
2. Research Significance	1
2. Research Methods	3
3. Contributions and Limitations	3
1. This Paper’s Contributions.....	3
2. This Paper’s Limitations	4
Chapter 2 : Literature Review and Theoretical Basis	5
1. Literature Review.....	5
1. Review of Foreign Literature	5
2. Review of Domestic Literature	7
3. Conclusion and Enlightenment	9
2. Theoretical Basis.....	11
1. Public Economics Theory	11
2. Public Choice Theory	12
3. Public Accountability Theory.....	13
4. New Public Management Theory.....	14
Chapter 3 : The Reform of China’s Governmental Accounting and Experience of Western Countries	17
1. Reform of Governmental Accounting in China	17
1. Basic Information of China’s Governmental Accounting	17
2. Reform Process of China’s Governmental Accounting	18
2. Governmental Accounting Reform of Western Countries	20
1. Accounting Reform of America	20
2. Accounting Reform of New Zealand	23
3. Conclusion and Enlightenment	25
Chapter 4 : Governmental Budget Accounting System	27

1. Governmental Budget Accounting and Budget Management	27
1. Public Budget Management	27
2. The Demands of the Construction of Budget Accounting	28
2. The Construction of Governmental Budget Accounting System.	30
1. The Entity of Budget Accounting.....	30
2. The Elements and Items of Budget Accounting.....	30
3. Governmental Budget Report.....	32
Chapter 5 : Governmental Financial Accounting System	33
1. Governmental Financial Accounting and Financial Management.	33
1. Public Financial Management.....	33
2. The Demands of the Construction of Financial Accounting.....	34
2. The Building of Governmental Financial Accounting System..	35
1. The Entity of Financial Accounting	35
2. The Elements and Subjects of Financial Accounting.....	36
3. Governmental Financial Report	38
Chapter 6 : The Coordination of Governmental Budget Accounting	
and Governmental Financial Accounting.....	40
1. Basic Principles to Adhere	40
2. The Designs of Technical Level.....	41
1. The Designs of Accounting Entity	41
2. The Designs of Accounting Elements and Subjects.....	41
3. The Designs of Accounting Reports.....	42
3. Suggestings	43
Chapter 7 : Conclusions and Prospects	45
1. Research Conclusions	45
2. Future Prospects.....	46
Reference.....	47

第一章 绪论

（一）研究背景与意义

1. 研究背景

党的十八大以来，我国的社会主义市场经济体制改革进入了前所未有的“深水区”。随着公共财政管理制度改革的不断深化和新修订的《中华人民共和国预算法》的颁布实施，我国的公共预算管理和公共财务管理被提上了改革议程。与西方发达国家的公共预算管理模式相比，我国更强调预算管理的合法合规性，缺乏对预算资金使用效率和效益的考评，存在着许多弊端，远远未达到现代意义上公共部门预算和财务管理的要求。因此，我们要在改善现行预算会计体系的基础上，建立一套新的政府财务会计体系，全面反映政府的财务状况和公共预算资金使用绩效情况。

纵观美国、新西兰等国的应计制政府会计改革实践，构建一套完整的政府会计体系，已成为建立健全公共预算和财务管理，提升政府运行效率，增加财政透明度不可或缺的推动力量。一套完整的政府会计体系，应当包括政府财务会计、政府成本会计、政府预算会计三大部分，而我国目前的政府会计体系建设，还处于摸索阶段。就现阶段的实际国情而言，我国的政府会计，仅仅是对我国预算会计的一种泛泛、模糊的称呼。但随着我国财政体制改革的深入开展，我国现有的预算会计制度呈现出诸多弊端，越来越不能满足公共管理、尤其是公共预算和财务管理的要求，应计制政府会计改革便应运而生。一定程度上，当前我国的财政体制改革，尤其是预算管理制度改革，构成了我国政府会计改革的重要推动力量。政府会计作为财政体制改革的基本技术支撑，如何构建现代意义上的政府预算会计和政府财务会计体系，对我国公共预算管理和公共财务管理目标的实现具有重要作用。

2. 选题意义

我国社会经济不断发展，政府会计必然要适应新的形势，以满足更高层次的经济和社会事业发展目标。一直以来，我国的政府会计只是以现金制为基础的政

府预算会计，而现有的预算会计制度无法全面反映政府预算管理信息与财务运行的绩效，因此，有必要在完善现有预算会计的基础上，建立可以体现政府财务状况和运营效率的政府财务会计。但是，由于政府预算会计和政府财务会计采用的会计基础不同，二者之间存在着很大的差异。一方面，预算会计以现金制为基础，能有效地控制资金流入与流出；而财务会计则以应计制为核算基础，其优势在于能系统地提供财务信息与绩效信息，两者功能不同。另一方面，预算会计侧重核算、反映年度的政府资金使用情况，而财务会计则能长期反映公共部门财务信息，两者适用范围不同。近几年来，国内学者纷纷表示，政府预算会计与政府财务会计两种会计体系的协调发展将成为我国政府会计的未来改革发展趋势。因此，如何将二者进行整合，使之发挥协同效应是目前亟需研究的课题。

笔者主要从理论层面与实践层面来分析本文的研究意义，衷心的希望能够通过对双轨制政府会计体系建设这一问题的研究，为我国的应计制政府会计改革建言献策。

首先是理论意义。本文从公共选择、新公共管理、公共受托责任等理论基础入手，通过对公共预算管理、公共财务管理等一些基本概念进行界定和说明，提出了政府会计改革的时代要求和发展趋势。目前我国的政府会计，几乎是预算会计的代言词，而我国现阶段的预算会计体系又存在诸多缺陷，如何在完善现行预算会计体系的基础上，构建一套并行的政府财务会计体系，成为了一项重要研究课题。本文分别从公共预算管理改革和公共财务管理改革的需求出发，对双轨制政府会计模式的构建进行了阐释。

其次是实践意义。我国财政体制改革的终极目标在于创建廉洁、民主、高效的服务型政府，加快政府职能转型，实现国家治理现代化。单纯的收付实现制的预算会计体系已经远远不能满足公共预算管理改革的要求，因此，在完善政府预算会计的基础上，构建权责发生制的政府财务会计，全面反映政府的财务状况和运营效率，对于满足公共预算管理和公共财务管理的要求，完善我国的公共财政体制，促进政府职能的转变，创造阳光、透明的政府，推动国家治理的现代化，都显得意义深远。

（二）研究方法

学术界主流的研究方法有规范研究和实证研究两种，规范研究包括归纳法、演绎法等；实证研究的方法分广义、狭义两种，其中，广义的实证研究包括案例研究。由于政府会计研究对象的特殊性，加之我国政府会计改革尚处于起步阶段，无论是案例研究还是问卷调查都存在很多的障碍。因此，本文主要采取规范研究的方法，除了归纳法和演绎法之外，还采取了比较研究法。

首先，笔者翻阅了国内外现有的应计制政府会计改革文献，通过对其梳理、研究，借鉴国内外先进的改革实践经验，针对我国的具体国情进行分析，探讨如何构建双轨制的政府会计体系，以及如何协调政府预算会计体系和政府财务会计体系之间的关系。

其次，本文以财政体制改革和政府会计改革相关基本理论为逻辑起点，指出了构建双轨制的政府会计体系是公共预算管理改革和公共财务管理建设的客观要求。基于此，本文从我国的实际情况出发，试图探讨如何改进我国现行的政府预算会计体系，以及如何新建一套并行的政府财务会计体系。

最后，本文在借鉴新西兰、美国等部分西方国家的应计制政府会计改革经验的基础上，考虑我国的基本国情，为我国现阶段双轨制政府会计体系的建设建言献策。此外，本文在探讨政府财务会计体系建设的时候，既借鉴了企业财务会计体系的先进经验，又充分考虑了政府部门与企业之间的区别。

政府会计改革与企业会计改革相比，涉及范围更广，政策性更强，在处理很多问题的时候，不能仅仅就会计而论会计，政府会计改革与公共预算管理、公共财务管理等诸多方面的变革都密切相关。因此，本文的研究，也可以看成是综合性的跨国别、跨学科研究。

（三）创新与不足

1. 可能的创新

本文以公共受托理论、新公共管理理论等理论基础为指导，分析权责发生制政府会计改革相关问题，主要通过规范研究的方式，重点探讨了我国政府预算会计体系和政府财务会计体系的建设，及二者间的协调。可能的创新之处主要有：

其一，从我国公共预算管理改革的角度，以公共预算管理与政府预算会计的内在联系为基点，对政府预算会计体系的完善进行研究。其中包括对公共预算管理进行了系统的介绍，对我国当前的公共预算管理进行了分析，并且从公共预算管理的角度分析了改进我国政府预算会计的客观需求，在此基础上，分别从会计主体、要素及科目、会计报告三个维度对我国政府预算会计的建设进行了探讨。

其二，从我国公共财务管理改革的角度，以公共财务管理与政府财务会计的内在联系为基点，对政府财务会计体系的构建进行研究。其中包括对公共财务管理进行了系统的介绍，对我国当前的公共财务管理进行了分析，并且从公共财务管理的角度分析了建设我国政府财务会计的客观需求，在此基础上，分别从会计主体、要素及科目、会计报告三个维度对我国政府财务会计的建设进行了探讨。

其三，对双轨制政府会计体系的构建进行了探讨。过去的研究，大多还停留在双轨制政府会计体系的必要性方面，或者是局限在理论意义上的探讨、分析。现阶段，双轨制政府会计体系建设已成定局，本文在改进政府预算会计体系、新建政府财务会计体系的基础上，更进一步对两种会计体系之间的联系和衔接进行了分析，期望能对我国的政府会计改革有所借鉴。

2. 存在的局限

由于笔者的知识水平有限，以及资源、经费、时间等因素的限制，在写作过程中对部分问题未能做出深入的探讨。因此，本文研究存在的局限如下：

第一，如前文所述，关于政府会计改革的问题研究，不仅涉及到会计这一学科，而且和公共管理学、公共财政学等很多学科都有所交叉。由于笔者的知识结构、水平有限，可能对涉及的多个学科不能形成一个深入、系统的认识，在本文的研究中，难免会存在一些疏漏。

第二，由于我国的应计制政府会计改革刚刚起步，政府预算的公开披露程度有限，本文主要采用的是规范研究的方法，笔者难以开展相关的实证研究，没能通过建立模型来进行深度的探讨。这势必影响研究结论的稳健性与普遍适用性。

第三，尽管本文也借鉴了西方国家政府会计改革的先进经验，但由于能搜集到的资料有限，无法对国外现行的双轨制政府会计模式进行比较全面的了解，内容上还不是十分充实，还有很多值得考究的地方。

第二章 研究综述与理论基础

（一）国内外研究综述

1. 国外研究综述

新公共管理运动以来,国外学者和机构对权责发生制基础的政府会计研究有着极大的热情,应计制政府会计改革理论和实践成果十分丰富,本文主要从新公共管理运动、权责发生制改革、双轨制政府会计模式三个方面作简要介绍。

（1）新公共管理运动

自上世纪八十年代,国外很多国家都开始对公共管理体制、政府会计体系进行革新,一场政府会计改革浪潮席卷全球,新公共管理运动在这场政府会计改革中扮演着至关重要的角色。Ellwood (2007)^[1]通过对英国政府会计改革的研究指出,上世纪90年代的英国应计制政府会计改革很大程度上受新公共管理运动的影响,新公共管理运动为英国公共部门的会计变革提供了源动力。Pallot (2001)^[2]对新西兰的政府会计改革进行了研究,他认为新西兰改革的主要目标之一是为了更好地管理公共资源,提高公共受托责任的标准。Guthrie (2004)^[3]通过对澳大利亚政府会计改革的研究指出,澳大利亚的应计制政府会计改革起源于一系列的新公共管理改革,这些改革的目的在于改进“效率”、“效果”、“受托责任”等。Guthrie 还进一步指出,应计制政府会计改革在一个国家的成功与否,直接取决于这个国家新公共管理改革的状况。因此,应计制政府会计改革应当看作是“新公共管理”一揽子改革过程中的一部分,我们不能单独地考虑应计制政府会计改革。

（2）权责发生制改革

关于权责发生制政府会计改革的动因,James Chan (2006)^[4]认为政府会计信息可以用来监督和执行经济、社会契约的条款,应计制政府会计的兴起源于民主制度和市场经济对公共受托责任的需求,政府会计存在并不断发展的基石正是公共受托责任。Kerry Jacobs (2012)^[5]指出,推动政府会计改革的原因有多种,包括财务危机、经济危机、政府丑闻,甚至执政者的野心、危机的程度等;危机是否存在,影响着政府会计改革的能否进行,危机的程度,则影响着推动政府会

计改革的激进程度。Navarro (2007)^[6]以 OECD 国家为研究对象,发现这些国家进行应计制政府会计改革的动因包括财政压力巨大、政府透明度较低、政府绩效难以考核等,他认为一个国家的政府财政状况、公民受教育程度、企业会计改革程度、资本市场成熟度等因素都对其应计制政府会计改革有着显著的影响。此外,Navarro 在研究政府会计改革动因的基础上,还进一步考察了政府会计改革与其它公共领域改革之间的关系,研究结果表明公共部门其他方面的变革,同样会对政府会计改革产生影响。

与现金制的会计基础相比,权责发生制有很多优点,譬如可以提高政府部门财务报告的透明度,有利于将政府部门产出与成本间的匹配,帮助评价政府部门的表現 (Evans, 1995)^[7]。Lapsley (2009)^[8]研究表明,权责发生制的政府会计体系,可以为信息使用者提供更加全面的预算和财务信息,提升政府的管理效率和运营绩效,更加明确的反映出政府部门的公共受托责任履行情况。尽管权责发生制的优点很多,但是对于一些发展中国家来说,收付实现制依然存在很大程度的实用性,尤其在帮助政府部门控制预算资金等方面;因此,对于那些以控制现金为当务之急的发展中国家来说,在进行应计制政府会计改革的制度基础方面仍有很多缺陷,并不适合盲目引进权责发生制的会计基础 (Hana Polackova Brix, 2002)^[9]。

(3) 双轨制政府会计

关于双轨制政府会计体系, Guthrie (2005)^[10]通过对世界范围内大部分国家应计制政府会计改革的研究指出,包括美国、法国、英国等很多国家在内的政府会计改革都是在双轨制的基础框架之内开展的。比如,法国的中央政府会计包括预算会计、一般会计(财务会计)、成本会计三个方面,其中预算会计和一般会计是其政府会计体系的重心。国际公共部门会计准则委员会 (IPSASB) 在陆续发布权责发生制基础的政府会计准则的同时,也着眼于预算会计与报告研究,并于 2004 年发布了关于预算报告的专项研究报告,可见国际公共部门会计规范也具有双轨制的特征。从西方国家的应计制政府会计改革实践开看,由政府财务会计和预算会计组成的双轨制政府会计体系,是支撑渐进式权责发生制政府会计改革的良好蓝本^[4]。

Degree papers are in the “[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)”.

Fulltexts 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.