

国际政府会计准则及其发展评述

陈立齐 李建发

(芝加哥伊利诺大学会计系 厦门大学会计系 361005)

【摘要】政府会计与财务报告的目标是促进更好地保护和管理公共资金并落实受托责任。这些目标及公共物品、通过税收筹集资金的性质决定着它与企业会计的差别。公共部门财务报告的作用在于帮助众多的权益关系人预测政府引导他们缴款/投资的动机。政府会计准则受到企业会计实务的重大影响,即倾向于采用应计制基础并编制合并财务报表。本文通过对政府会计准则的国际发展问题的评述,试图为中国政府会计改革提供有益的借鉴。

【关键词】政府会计 会计国际化 会计目标 会计准则

政府会计改革作为公共财政建设和政府预算管理改革的重要组成部分,近年来倍受中国政府主管部门及学术界的重视。政府会计究竟要如何改革?这是摆在政府主管部门和政府会计理论界、实务界面前的一个现实课题。我们认为,无论如何,在政府会计改革进程中,政府会计准则制定者和学术界学者,都有必要了解和掌握政府会计的国际发展情况。

国际上,政府会计越来越受到关注的原因是多方面的。首先,政府在社会经济中发挥着举足轻重的作用。资金越多就越需要更健全的财务会计;资金短缺则需要采用一种不同的会计——成本会计——进行管理,以提高公共资金使用效率和经济性。其次,会计被视为对付政府资金中欺骗、浪费行为的武器,资金援助国和国际组织已经意识到会计在维护健全的财务制度方面的作用。第三,会计职业界已发现,向公共部门拓展会计技能和服务具有潜力。第四,一些发达国家已经联合起来倡导一种新的政府会计。

从受托责任到政府会计

从根本上说,政府会计在全球的崛起是由于民主社会和市场经济对受托责任的巨大需求。民主治理和市场交易需要并培育互惠的原则,这正是受托责任的基础。会计信息可以用于调控和强化经济、社会和政府的合约条款。当政府从事货物和服务买卖及资金借贷等市场交易时,其侧重的是经济受托责任;而当它通过征税来筹集公共资金时,就产生了政治的受托责任。

在西方国家,政府会计的发展与负责政府立法、行政和司法机构之间的分权及其互相牵制的宪法形式相关(Chan and Rubin, 1987)。尽管所有政府都从事某种程度的计划和控制,但只有民主政府才被要求公开其账目,接受审计或公布其财务报告。所以,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。官方很理性地不会自愿提供比公众需求或他们感兴趣的更多的信息。

政府财务披露的程度和方式反映了政府受托责任和政治制度的模式。在行政系统里,上级要求下级承担责任,并要求反馈有关他们的业绩的信息。行政机构往往必须执行立法部门批准的预算,并披露预算执行情况的信息。政府主动披露有关信息的目的是为了引导其他相关人士(如债权人、供应商、财务援助者)向其提供资源,但政府不会向某些使用者(如纳税人)提供过多的财务信息。因此,强制的准则可以增加那些没有能力要求政府提供信息或履行其知情权的人士获取信

* 本文参考陈立齐教授在英国 Public Money & Management 杂志 2003 年 1 月(第 23 卷)的文章并结合我国政府会计改革的实际情况编译改写,已获得该杂志社授权。

息的机会。

政府会计的目标

根据世界各国政府会计准则制定机构对政府会计目标的阐述(如美国政府会计准则委员会, GASB), 我们认为, 政府会计有三个层次的目标。其基本目标是检查、防范舞弊和贪污, 以保护公共财政资金的安全。政府舞弊的形式多种多样, 且早现不断增加的趋势(Rose - Ackerman, 1978), 这在发展中国家是一个尖锐的问题, 但舞弊现象并不局限于只在这样的国家中存在。在发达国家, 尽管形成了行政、立法和司法之间权力平衡、相互牵制的政体, 但舞弊现象也时有发生, 它们仍需要建立必要的披露程序, 提高财政资金的透明度, 以防止财政的违法乱纪行为。

政府会计的中级目标是促进健全的财务管理。财务管理包括收税和其他收支、举债和还债等活动。对于一个运作良好的政府而言, 这些活动都是通过预算或计划事先安排的, 并通过适当的授权交易, 将交易过程和结果记录在财务会计系统中。改革者希望政府的运营活动具有经济性、效率和效益。在这种情况下, 政府也需要一个管理或成本会计系统, 以便确定其提供公共服务的成本是最小的或服务得更好。

政府会计最高层次的目标是帮助政府履行公共受托责任。公共受托责任依存于三个主要代理关系的层次中: 公务员对行政长官的受托责任、行政部门对立法部门的受托责任和政府对民众的受托责任。这个目标可以通过激励代理人披露信息和降低使用者信息成本, 以期更好地实现。而要实现这个目标, 除了激励政府披露财务信息外, 还要注意到使用者的容纳能力。因此, 如何简化政府的财务报告将是一个不小的难题。

将政府会计目标划分为基本的、中级的和最高的三个层次, 是有秩序地构建政府会计系统的需要。这个系统在某些基础方面与企业会计不同。

政府会计与企业会计

企业会计通常被用作评价政府会计的基准。早在二百多年前, 美国总统杰弗逊就曾希望看到“联邦财务就象商人的账簿那样清晰和易懂, 这样, 每个国会议员、每个公民都能够看懂它, 并对滥用职权情况进行调查, 以更好地控制它”(Arthur Andersen, 1986)。那么, 政府会计与企业会计有何差别呢?

为了实现政府会计的上述三个层次的目标, 公共部门的财务会计和管理会计并不能严格地区分开, 因为管理会计涉及预算和控制。预算表明公共政策和施政重点, 也是一种为实现宏观经济目标而采取的收入和支出的财政政策的手段。它可以作为会计系统的业绩计量基准。从二者关系的密切程度看, 人们很难确定预算是在哪里结束而会计又是从哪里开始的。它们在管理和履行政府的财政受托责任方面相互补充。按照西方传统的观点, 企业管理当局只为企业的所有者、投资人的利益服务。相对来说, 政府虽然不象企业那样有明确的所有者, 但政府却面对更多种多样的权益关系人。

政府没有明确的所有者, 其权益属于人民, 这就使得公共部门在应用会计恒等式和经营成果的计算方面产生问题。然而, 主权国家的中央政府的资产和负债在多数情况下是难于辨认且也难于用财务尺度予以计量的。在资产方面, 大部分国家占有的土地是他们祖先留下或通过武力占领的, 除极少例外情况(如美国曾向法国购买路易斯安那州、向俄国购买阿拉斯加州), 国家不会通过买卖交易取得新领土。所以, 历史成本即使易于获得, 也没有意义; 而市场价格虽然具有可验证性, 但却很难获得。确认和计量自然资源和文物的价值也会遇到同样的问题。至于负债, 它也不易于在中央政府契约的或法定的义务与其政治承诺和对大众福利的社会责任之间划清界限。与有限责任公司相反, 政府往往倾向于扩展他们的责任, 结果导致预算的扩大和经常性赤字(Buchanan and Wagner, 1977)。

会计原则规定, 私营和公营企业只能以其提供货物或服务的程度确认收入。政府提供公共物品是公众共同的消费品, 没有人愿意为之付费, 所以只能通过税收来筹集资金。这个特征切断了履行服务与收入确认之间的联系, 使得收入很难与费用配比。而且政府与公众之间的许多交易是非自愿性质的。因此, 政府的运营报表往往只反映资源流动情况, 且附带地计量政府的服务努力与成就。

政府的这些特征是政府会计与企业会计之间差别的主要原因。Sunder (1997) 指出, 这些差别“不要从其明显的表征就认为前者(政府会计)是有缺点的, 应当改变而使其与后者(企业会计)一致”。

政府会计改革: 是否会朝着更好的方向发展?

在近年来的政府会计的许多改革中, 国际公共部门会计准则(IPSAS)的出现是最重要的发展。遗憾的是, IPSAS 最初

基本上是模仿国际会计准则委员会 (IASB) 的企业会计准则 (Chan, 2002)。即使这样, IPSAS 仍具有某些象征性的价值, 它至少可以从企业会计所倡导的财经纪律性和诚信等普遍观念中得益 (至少在 2002 年安然/安达信丑闻以前是这样的), 而且, 新公共管理研究已提出会计对促进政府更有效率工作能力方面的期望。IPSAS 能够提高政府会计师的威信, 使他们从公务员升级为有资格的专业人士; IPSAS 也有助于企业会计师和审计师跻身于公共部门。

但是, 夸大政府会根据 IPSAS 对其会计系统进行改革的倾向是过于天真的。一个主权独立的国家是可预料要制定他们自己的政府会计准则的。但如果将引进 IPSAS 作为取得国际援助或贷款的一个条件, 那么这种不情愿的态度将会有所改变。如果把 IPSAS 当作类似于欧盟的马斯特里赫特 (Maastricht) 条约那样明确财务政策的趋同标准的国际协议或条约予以实施, 那么 IPSAS 的可实施性将得以提高。推动 IPSAS 的办法还有, 将实施 IPSAS 与各种国际组织的会员义务联系起来, 或各国际组织本身为应用 IPSAS 设立一个范例, 就象 OECD 最近所做的那样。

人们应当确信的是, 每个国家都将选择自己的政府会计准则的方式。设立独立委员会的国家引进 IPSAS 可能比那些立法型政府会计准则的国家更容易些。但除非发生了丑闻或财政危机与糟糕的会计和报告实务相关, 否则其改革将是缓慢的。Luder (1992) 强调了采用政府会计新方法的不确定性和跨越各种障碍的必要性。象企业会计一样, IPSAS 需要有一个健全的法律制度和受托责任文化背景基础的支持。严密的会计准则可能与政府的利益发生冲突, 因此, 拥有对政府具有价值的资源的机构——国际信贷机构、捐赠者、债券评估机构——的支持可能是不可或缺的。

IPSAS 和英语系的发达国家的会计准则在以下两个方面是相同的: 它们都倾向于采用应计制会计且提供整个政府层面的财务报告。那么, 这些改革是否会好的发展?

应计制会计

企业会计采用应计制基础是无可争议的; 企业只有提供了货物或服务, 才能在账户中确认收入, 继而确认利润, 并在损益表中报告。政府与企业不同的是, 其生产公共物品是通过税收筹集资金的, 改良其“运营报表”并没有特别的说服力。对应计制的主要争论焦点在于资产负债表。

政府拥有现金或现金等值物、短期和长期金融资产 (如应收税款等) 以及各种资本资产 (如办公楼和设备、军事装备、文化艺术品、基础设施和自然资源等)。他们也结欠短期负债 (如应付工资) 和长期债务 (如应付债券、应付公务员退休金等), 也可能产生社会保障和福利项目方面的付款。对于这些潜在的资产和负债项目, 政府就要做出选择。它可能选择: (1) “低度”应计制, 只反映短期金融资产和短期负债; (2) “中度”应计制, 增加反映长期金融资产和长期负债; (3) “强度”应计制, 甚至在资产负债表中反映各类资本资产; (4) “完全”应计制, 迫使政府把法律赋予的提供社会保障和福利义务反映为债务。这里, 真正的问题不在于是否要应计, 而在于上述所列举的项目中哪些要在资产负债表中列示 (Chan, 1999)。对应计制采取一种循序渐进式和对称的方法更可取, 因为应计制强度越高, 风险就越大, 需要解决的计量问题就越多, 也越缺乏理论支持, 结果将会更加主观。所谓对称应计制, 意味着同等对待性质和期限相同的资产和负债, 以避免利用应计制进行扭曲和操纵。

当政府的预算以现金制表示时, 应计制会计可以增加政府财务披露的价值。它可以从更长期的角度更可靠地计量政府的长期偿付能力, 并强制披露没有资金来源的负债数额。所以, 应计制会计可以引起对跨代公平 (intergenerational equity) 问题的思考。

政府层面的财务报告

政府层面 (Government-wide) 财务报告的主要优点在于可以减少使用者对信息分析和评价的成本。其他的优点还有: 首先, 恰当的政府层面的财务报表构成反映了政府受托责任的范围, 它可以防止政府逃避应承担的受托责任。其次, 形成这些报告所必需的数据收集、分析和汇总对于强制政府改善和提高财务信息的质量方面是有益的。第三, 合并财务报表与政府统一的总预算相比, 从而对政府形成一个更加有效的反馈机制。

可惜, 政府层面的财务报告无法反映前面提过的财务诚信和财务管理目标。所以, 我们更赞同 GASB 的中庸之道, 它在关于州和地方政府财务报告模式中, 增加政府层面财务报表的目的在于反映为资源分配和托管目的而设立的基金主体 (fund entity)。政府层面的财务报表不仅包括政府本身, 而且通过设置专栏, 也包括归其负责的各法定组成单位 (component unit)。该报表还分开列示政府的政务活动和业务活动。GASB 的方法更技高一筹, 因为使用者可以根据他们的需要和信息处理能力选择详细程度不同的财务报表。

本文对应计制和报告披露方式的分析说明,会计准则制定需要对成本与效益约束条件进行评估。我们建议,未来的研究应注重会计准则对政府及其权益关系人所导致的成本效益。

结论和建议

在过去 25 年间,政府会计领域出现了许多贡献巨大和影响深远的机构和概念。在许多国家,政府会计准则已不再由政府机构制定,而是由相关的独立团体制定。政府会计目标已从行政管理转为向公众报告受托责任,而政府会计准则的目标在于追踪决策和活动的长期结果。政府官员对财务和资本资产均负有受托责任。因此,仅仅保持账面记录的准确性是不够的,该账簿还必须向公众公开。若公众没有时间和精力审查这些账目,政府应当通过提供能理解的综合财务报表,以使公众的审查变得更加容易。

很多挑战依然存在,特别是全球化和国际化的挑战。问题在于如何在国际准则与深受国家政治观念、经济制度和文化背景等影响的本国实务之间寻求一种适当的平衡。作为一种管理机制,政府会计受具有分配权力的政治势力和决定资源供求的经济力量的支配。所以,除非准则制定机构与那些能够控制政府有价值物品(如资助、贷款、审计意见、债券评级)的机构结盟,否则,它们发布的公告仍然不具有效力。不幸的是,在国际层面,几乎还没有一种有效的手段可为一个机构如 IFAC 那样推行其准则。但是,在各种不同的政治经济制度下,财政受托责任已成为所有政府必须遵循的国际惯例。

一旦财政受托责任的超然价值被接受,那么研究执行的方法便成为一个技术性的问题了。这不仅包括年末的财务报表(IFAS 目前的工作重点),也包括预算、内部控制和外部审计。我们认为,IFAC 应当纠正它对预算的忽略,并将“预算”与“实际”的比较包含在财务报表中。而且,应先将对会计选择的不同意见搁置起来,整个准则体系的框架应包括一套以促进政府的财政受托责任为目标的更加广泛的原则。比如:

- 政府会计的目标是保护公共财政和财产,准确计量和传递财务状况,以便评价财务受托责任并有助于做出决策。
- 政府应当编制和公布它的预算,保持完整的财务记录,提供充分的财务披露,并接受独立审计师的审计。
- 财务报告的格式和内容应当以使用者的权利和他们的愿望的目标为导向。
- 政府会计系统应当计量过去的交易和事项的现金及其他财务结果,包括(但不局限于)预算管理。
- 政府会计系统应当能够保持财务活动的踪迹和资产、负债、收入及支出或费用的变动情况,并与预算数字联系起来。这些原则不是对会计选择做出规定,而是为思考和制定政府会计准则问题提供一个基础。

主要参考文献

- 楼继伟. 2002. 政府预算与会计的未来——权责发生制改革纵览与探索. 北京: 中国财政经济出版社
- Arthur Andersen & Co.. 1986. Sound Financial Reporting in the U. S. Government (Arthur Andersen & Co., Chicago).
- Buchanan, J. M. and Wagner, R. E. 1977. Democracy in Deficit: The Political Legacy of Lord Keynes (Academic Press, Orlando, Florida).
- Sunder, S. 1997. Theory of Accounting and Control (Southwest Publishing, Cincinnati, Ohio).
- Chan, J. L. 2002. Global government accounting principles. In Eichhorn, P. and Br? unig, D. (Eds), Public Management, Accounting Standards and Evaluation Models (Nomos Verlag, Baden - Baden), pp152 - 163
- Lider, K. G. 1992. A contingency model of governmental accounting innovations in the political - administrative environment. Research in Governmental and Nonprofit Accounting, 7, pp. 99 - 127.
- Downs, A. 1957. An Economic Theory of Democracy (Harper and Row, New York).
- Chan, J. L. and Rubin, M. A. 1987. The role of accounting in a democracy and government operations. Research in Governmental and Nonprofit Accounting, 3/B, pp. 3 - 27.
- Rose - Ackeman, S. 1978. Corruption: A study in Political Economy (Academic Press, New York).

国际政府会计准则及其发展评述

作者: [陈立齐](#), [李建发](#)
 作者单位: [芝加哥伊利诺大学会计系, 厦门大学会计系, 361005](#)
 刊名: [会计研究](#) **PKU|CSSCI**
 英文刊名: [ACCOUNTING RESEARCH](#)
 年, 卷(期): 2003, (9)
 引用次数: 35次

参考文献(9条)

1. 楼继伟 [政府预算与会计的未来—权责发生制改革纵览与探索](#) 2002
2. Arthur Andersen & Co [Sound Financial Reporting in the U](#) 1986
3. Buchanan J M, and Wagner, R. E [Democracy in Deficit](#) 1977
4. Sunder S [Theory of Accounting and Control](#) 1997
5. Chan J L [Global government accounting principles. In Eichhom, P. and Br? unig, D. \(Eds\), Public Management](#) 2002
6. Lüder K G [A contingency model of governmental accounting innovations in the political-administrative environment](#) 1992
7. Downs A [An Economic Theory of Democracy \(Harper and Row, New York\)](#) 1957
8. Chan J L. and Rubin, M. A [The role of accounting in a democracy and government operations](#) 1987
9. Rose - Ackerman, S [Corruption: A study in Political Economy](#) 1978

相似文献(4条)

1. 学位论文 [张月玲 国有非营利组织会计基本理论研究](#) 2004

国有非营利组织会计是我国预算会计的重要组成部分. 明显区别于企业会计, 与政府会计既有联系又有区别. 对我国国有非营利组织会计基本理论问题进行研究, 具有理论和实践的重要意义. 会计基本理论是会计理论中最基本、最重要的部分. 研究该课题以会计目标为逻辑起点. 国有非营利组织会计目标以受托责任为基础, 是受托责任与决策有用的统一. 国有非营利组织会计基本假设仍然包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量, 但富有新的涵义, 尤其是持续经营和会计分期体现得尤为明显. 建议改革国有非营利组织的会计期间, 采用历年制和跨年制并用. 构建非营利组织会计原则体系, 包括战略性和战术性两方面, 从宏观和微观两方面规范会计工作. 其中, 战术性会计原则又包括核算和监督两方面. 借鉴西方经验, 构筑我国国有非营利组织会计信息质量特征. 我国国有非营利组织会计基础应该由现金制向应计制转换, 会计要素在现有的资产、负债、净资产、收入、支出基础上, 增加结余要素, 且收入和支出在该组织中更加重要, 会计计量模式以历史成本为主. 为了可靠地进行成本计量, 应建立固定资产修购基金制度或折旧制度. 会计信息披露方面, 修正资产负债表格式, 增加现金流量表信息, 重视表外信息披露, 完善财务分析指标, 高度重视财务分析. 整个预算会计国际化进程缓慢, 国有非营利组织积极稳妥地向会计国际化迈进.

2. 期刊论文 [冬冬梅 中外政府会计的比较研究—学习与探索](#)2006(3)

中外政府会计存在差异, 主要原因是政府会计环境不同. 随着经济全球化的日益发展, 会计标准的国际化成为一种趋势. 各国为适应国际贸易的迅猛发展, 都在进行政府会计改革. 西方国家政府会计改革起步较早, 经过近三十年的改革, 已逐步形成了一套比较完善的政府会计准则体系. 中国现处在政府会计改革初期, 应借鉴西方国家经验, 从中国实际出发, 建立一套适应会计国际化需要的会计规范体系.

3. 期刊论文 [陈震, 卢毅 关于我国政府会计改革的思考—理论界](#)2004(4)

一、问题的提出 随着国际经济一体化的不断加强, 会计国际化已成为不可逆转的大趋势, 统一的会计语言和会计程序是很有必要的. 当前, 国际会计准则委员会(IASC)正忙于会计准则的改进和制定, 以推出一套可在全球范围内通用的高质量的国际会计准则. 这种国际经济环境的变化对我国财政管理体制与管理方法产生了深刻影响. 新一轮财政改革以财政支出为重点, 促发了我国对政府与非盈利组织的预算、会计和财务报告知识的强烈需求.

4. 学位论文 [刘国强 会计监管中的政府行为研究](#) 2005

当前我国会计监管面临复杂多变的国际、国内环境, 即一方面世界经济快速发展、全球化浪潮持续高涨, 另一方面国家正处于经济转型时期, 转变政府职能、依法行政等实践活动正如火如荼地发展. 会计监管之于我国本来就是新的课题, 加上环境变化、业务创新, 研究并完善监管制度的要求日益迫切.

本文分为六章, 重点讨论两个问题: 第一, 如何处理政府与市场关系; 第二, 政府如何实施会计监管. 通过逻辑分析和实证对比提出了构建“政府主导型会计监管模式”的政策建议. 文章结构和主要内容安排如下: 第一章是会计监管的现状与问题. 本章首先剖析了会计监管的三种概念, 认为会计监管作为一种管理活动, 应该以行动目标作为界定什么是会计监管的标准, 即只有以建立和维护会计工作秩序为目标的监管活动才属于会计监管的范畴. 对会计监管定义和构成要素的分析为本文确定了理论研究的空间范围. 本文认为, 我国会计工作秩序混乱的现象还比较常见, 其直接原因是政府会计监管乏力; 而监管乏力也只是表面现象, 深层次的问题主要有监管制度稀缺、责权利不对等、监管体制不明确、政府监管决心不坚定、监管手段相对落后等.

第二章是关于政府和政府行为的基本理论. 文章首先从马克思主义理论出发描述了政府和政府行为的特征, 认为政府应该代表社会公共利益、采取专门的组织形式、拥有国家强制力和特定的政治理想. 然后从公共经济学、法学、组织行为学等不同角度分析政府和政府行为. 有人将公共经济学理论引入会计监管领域, 认为会计信息是公共产品. 本文对此进行了批驳, 认为会计工作环境和秩序才是真正的公共产品、才真正需要政府干预. 运用法学理论分析政府行为, 认为政府与市场分别代表约定正义和自然正义, 政府对会计活动的干预实质是公权对私权的干预; 一个合法的政府通过法定方式对市场活动、会计工作进行的各种干预都是合法有效的, 不存在对错的评判问题. 从组织行为学的角度看, 政府是一种特殊的组织, 其行为取决于组织中的决策者、执行者以及组织自身的目标等因素, 这对于解决传统理论研究中把政府决策过程作为“黑箱”处理的问题提供了启示, 即研究政府行为首先应该研究决策人员、政府工作人员的行为特征, 同时需要考虑政府自身的政治目标; 政府及其相关人员都具有一定的政治理想, 而不是纯粹的“经济人”, 因此从“经济人”假设推出的政府腐败、低效、最小的政府就是最好的政府等结论都有明显的局限性. 第三章是关于

于政府干预会计现象和会计工作的理论,试图构建一套内在一致的理论,说明政府为什么要干预而不是放任、政府干预的范围是大还是小、政府干预的重点应该是完善自身行为还是推动市场机制对会计工作发挥作用等问题。文章将参与政治活动的人员称为“政治人”,他们的行为一方面受到“经济人”身份的影响表现为利己,同时也受到政治理想的影响,即“代表和维护公共利益”,表现为利他。政府行为高效的前提是将“政治人”矛盾心理纯化或者加以规范。在利他的前提下,人们的道德因素不会导致政府规模无限扩张、寻租增加、效率降低等现象。政府效率与市场效率之间存在替代效应和产出效应;由市场的固有缺陷决定,市场效率存在某一极值,即固有效率;假设市场达到固有效率,若政府效率提高,在替代效应和产出效应的共同作用下政府提供的产品增加(监管范围扩大);在提供的公共产品数量一定的情况下,政府规模和效率成反向变动关系,于是随着政府效率提高,一方面规模缩小,另一方面公共产品数量增加、等公共产品线向右移动,政府规模扩大,两相结合的后果是,政府规模既有可能扩张也可能缩小,其变动方向最终取决于政府与市场的效率对比关系。因此本文得出的结论是,不管是政府效率提高还是市场效率提高,政府对会计的干预范围既可能扩张也可能缩小,进一步证明“最小的政府是最好的政府”的观点并不一定正确;政府应该比较自身与市场的效率高低、优先推动效率较低者完善其作用机制。第四章是运用会计监管行为理论研究会计监管中的实务问题。前面三节分别从会计监管的行为类别,即抽象行政行为(制定规范实施监管)、具体行政行为、与会计监管相关的其他行为等三个方面进行分析,其中政府实施的与会计监管相关的其它行为又包括政府自我完善行为、政府部门之间的协调行为、政府实施的与会计监管相关的市场行为。后面三节则从政府会计监管客体、对象和内容的角度进行分析,讨论了政府对会计信息、会计人员、注册会计师行业实施监管的实务中存在的实际问题。对会计信息的监管部分主要讨论了会计准则制定的原则导向、规则导向与防范造假的关系,对会计信息的日常监督检查等问题;对会计人员的监管部分重点分析了会计人员的人性特征和基于不同属性的造假行为,认为政府应该承担起改造人性、提高会计人员职业道德的重任;对因自然属性而造假的行为从宽处理,对因社会属性而造假的行为从严打击,确定最有利于会计行业发展的责任程度,既要反对从严惩罚,又不能纵容会计造假。针对注册会计师行业管理中的问题,文章认为当前仍然有人将注册会计师视为“不吃皇粮的经济警察”,把注册会计师审计失实、偏袒委托方等行为归咎于“拿人手软”,建议改革收费制度,这是注册会计师制度建立之初的陈旧思维。换位思考得出的结论是,注册会计师出具证明文件是为上市公司服务(而不是打假),在与上市公司关系注册会计应该处于优势地位。注册会计师在夹缝中生存的现状是无序竞争的恶果,归根结底是监管缺位造成的。第五章是对会计监管中的政府行为进行比较研究,试图从不同国家、不同时期的政府行为对比中发现某种规律。文章首先对奴隶社会和封建社会中经济发展较活跃的国家在会计监管中的行为进行归纳和概括,尤其重点关注中国古代历史上政府对会计活动进行干预的行为,通过对比得出的结论有:(1)会计监管的内容随着时代的发展而不断变化。早期国家的社会财富比较贫乏,财政资金数额相对较大,对社会影响明显,因此会计监管的内容主要是财政资金的收支核算等;随着社会进步,社会财富快速积累、对社会影响日益扩大,因此会计监管内容逐步扩大到维护包括财政资金、民间经济活动在内的所有会计活动。(2)维护会计秩序的手段灵活多样。与早期国家会计监管范围狭窄相关联,政府维护财政资金会计秩序的手段包括政府审计、经济和司法监督等形式;监管范围扩大后,监管手段和监管机关职能分化,所有者的审计等不再成为监管手段。国际比较部分选择了与我国经济交往较为密切、在会计国际化进程中影响较大、社会文化传统等富有代表性的英、美、法、日四个国家进行对比,认为四国政府对会计干预的宽严程度各不相同,形成了四种监管模式,每种监管模式都与一国社会环境、文化传统、监管难度等直接相关,不能简单照抄照搬。各国会计监管机构一般是在中央政府工作部门中设置一个司局级单位。各国普遍设立注册会计师执业资格制度,也有设立会计从业资格制度的,但由于政府部门开设会计专业技术资格考试的情况只有中国存在,其他国家一般是由非政府机构开设会计专业水平等级考试。这被视为我国政府干预过度的一个例证。第六章是本文结论部分,讨论政府对会计监管行为的选择问题。文章首先给出了政府处理自身与市场关系、使监管行为效果最优需要遵循的原则,即发挥政府主导作用、因时因地制宜选择最合适的政府与市场关系等。然后进一步讨论转轨时期政府对会计监管模式的选择,构造了道德影响模式和全能政府模式两个远期监管模式,分别代表政府干预最少、政府全面干预的两个极端。本文进一步认为我国政府应该勇于承担会计监管重任,对会计工作秩序负责;在具体管理行为中可以将注册会计师行业视为一般行业进行监管,纯化注册会计师行业组织的性质(维护成员利益),消除因行业组织双重身份带来的对监管效果的不确定影响,将会计监管的成效落到实处。

引证文献(36条)

1. 张曾莲,曹敏 [政府管理会计的国际研究与启示](#)[期刊论文]-[广西财经学院学报](#) 2008(6)
2. 张琦,程晓佳 [政府财务会计与预算会计的适度分离与协调:一种适合我国的改革路径](#)[期刊论文]-[会计研究](#) 2008(11)
3. 王娟,朱海英 [从公共受托责任角度看政府会计改革](#)[期刊论文]-[财会月刊\(理论版\)](#) 2008(7)
4. 吴仁枢 [权责发生制在我国政府会计中的应用探讨](#)[期刊论文]-[现代商业](#) 2008(33)
5. 刘笑霞 [国外政府财务报告的发展及其启示](#)[期刊论文]-[经济问题探索](#) 2008(10)
6. 李定清 [我国政府财务报告模式的构建](#)[期刊论文]-[会计之友](#) 2008(26)
7. 魏襁炜 [政府会计制度改革中的会计目标确定](#)[期刊论文]-[发展](#) 2008(05)
8. 张曾莲 [公共财务与政府会计的研究历程与趋势](#)[期刊论文]-[南京审计学院学报](#) 2008(01)
9. 鲁峰 [我国政府会计改革问题研究](#)[期刊论文]-[武汉冶金管理干部学院学报](#) 2007(02)
10. 郝东阳 [政府会计目标选取问题研究](#)[期刊论文]-[财会月刊\(会计版\)](#) 2007(11)
11. 张荣海 [浅谈会计准则对会计制度经济后果的影响](#)[期刊论文]-[企业经济](#) 2007(10)
12. 郑倩娟 [论我国预算会计改革的必要性](#)[期刊论文]-[时代经贸\(学术版\)](#) 2007(01)
13. 赵建华,曹春英 [对现行政府会计制度改革的若干思考](#)[期刊论文]-[当代经济](#) 2007(07)
14. 刘笑霞 [论我国政府财务报告制度的构建——基于财政透明度的考察](#)[期刊论文]-[当代财经](#) 2007(02)
15. 路军伟,陈希晖 [政府绩效审计与政府会计改革的互动关系研究](#)[期刊论文]-[审计与经济研究](#) 2006(06)
16. 路军伟,李建发 [政府会计改革的公共受托责任视角解析](#)[期刊论文]-[会计研究](#) 2006(12)
17. 王建华 [政府会计改革与发展](#)[期刊论文]-[嘉兴学院学报](#) 2006(z1)
18. 张慧 [基于需求导向的政府会计信息披露问题研究](#)[学位论文]硕士 2006
19. 王玲 [特别处理公司政府补助的实证研究](#)[学位论文]硕士 2006

20. [张晓明](#) [论我国政府财务报告的改革与完善](#)[学位论文]硕士 2006
21. [胡威](#) [政府会计准则差异比较研究——兼论我国政府会计财务风险防范](#)[学位论文]硕士 2006
22. [商奎](#) [权责发生制在我国政府会计改革中的应用研究](#)[学位论文]硕士 2006
23. [贝洪俊](#) [关于建立我国政府会计概念框架的设想](#)[期刊论文]-[财会通讯](#) 2005(04)
24. [夏文艳](#) [我国政府会计的现状、问题和对策](#)[学位论文]硕士 2005
25. [杜雁](#) [基于公允价值的我国政府会计研究](#)[学位论文]硕士 2005
26. [杜雁](#) [基于公允价值的我国政府会计研究](#)[学位论文]硕士 2005
27. [裴姝姝](#) [论我国政府会计报告的改革](#)[学位论文]硕士 2005
28. [孙海虹](#) [政府财务报告模式改革研究](#)[学位论文]硕士 2005
29. [高翠莲](#) [会计准则的经济后果与借鉴意义](#)[期刊论文]-[商业时代](#) 2004(11)
30. [于国旺](#) [试论公共受托责任与政府会计目标](#)[期刊论文]-[事业财会](#) 2004(05)
31. [黄世忠](#). [刘用铨](#). [王平](#) [美国联邦政府会计难点热点问题及其启示——基于联邦政府审计报告的分析](#)[期刊论文]-[会计研究](#) 2004(11)
32. [陆建桥](#) [关于加强我国政府会计理论研究的几个问题](#)[期刊论文]-[会计研究](#) 2004(07)
33. [徐文华](#) [会计准则制定机构设置的设想](#)[期刊论文]-[财经问题研究](#) 2004(02)
34. [张彪](#). [张土建](#) [可持续发展与非营利组织会计改革](#)[期刊论文]-[财经理论与实践](#) 2004(05)
35. [王邦顺](#) [政府会计研究](#)[学位论文]硕士 2004
36. [金希萍](#). [徐元玲](#) [基于政府绩效审计的政府会计改革](#)[期刊论文]-[中国管理信息化](#) 2009(23)

本文链接: http://d.g.wanfangdata.com.cn/Periodical_kjyj200309011.aspx

下载时间: 2010年4月23日