

发展中国家的政府会计改革：国际准则的作用*

陈立齐
美国芝加哥伊利诺大学

提交中国会计学会学术会议论文
2005年7月，北京

摘要

为了实现宏伟的社会经济目标，发展中国家需要在机制上增强其公共部门的能力，建立并实行有效的公共政策。本文认为，在发展中国家，为了提高政府财务诚信，改善政府的工作业绩，政府会计的改革已经迫在眉睫。富有实力的国际贷款人和捐赠人对国际公共部门会计准则的认可，对发展中国家的公共部门财务管理改革具有积极的促进作用。然而，只有公共部门中的特殊问题已经被注意到了，并且重点也被放到了财务控制上，这样的国际公共部门会计准则才会对社会经济的发展更有意义。按照国际公共部门会计准则的要求编制的高度浓缩并以过去的经济业务为依据的财务报告，其重点显然是放在了报告对外受托责任上。但编制这些财务报告都离不开会计和其他相关的程序，如内部控制和审计的程序。这些程序可以确保财务诚信，并有利于财务管理。其他的一些方面包括及时地报告与预算相关的财务业绩，以及逐渐地引入权责发生制会计。即使是采用中等程度的权责发生制（要求确认应收款项和应付款项），也可以帮助政府收取收入以及履行财务责任。应当认为，在贫穷国家实施政府会计改革，其成本是昂贵的。但如果因此能够减少舞弊和浪费，帮助政府官员更好地管理稀缺资源，实现社会经济目标，那么，这些投资就会是值得的。

关键词：国际公共部门会计准则（IPSAS），发展中国家，社会经济发展，政府会计改革，内在能力建设

*本文的英文版本可通过发送电子邮件至jimchan@uic.edu取得。评论可以寄至：
Professor James L. Chan, Department of Accounting (MC 006), University of Illinois at Chicago, 601 S. Morgan Street, Chicago, IL 60607-7123, USA.

I. 社会经济发展和政府会计

一个国家的政府会计制度与社会经济发展之间存在着间接的和不明显的关系。这种间接的和不明显的关系可以在政府会计国际比较研究（CIGAR）以及致力于发展援助的国际组织的出版物等文献中找到。有些政府会计国际比较研究的文献，描述了英国和法国的前殖民地以及前社会主义国家历史遗留下来的问题。这些国家在致力于完善政府会计制度的过程中，得到了诸如联合国发展总署、世界银行、国际货币基金会以及经济合作和发展组织等国际组织在技术方面的援助。这些机构的顾问们通常以西方国家市场经济和民主政体作为典范模式。他们还将政府会计改革作为支持经济发展的公共部门财务管理和机构内在能力建设的一部分来看待。在联合国新千年发展目标中，减少贫困和减少最穷国家的外债问题得到了极大的关注。

发展中国家的政府似乎面临着这样一种矛盾，即一方面要降低行政成本，另一方面要提高机制上的能力。在这种情形下，为了获得更多的支持，政府会计的改革就必须与国家的社会经济发展目标相一致。可是，无论是在理论上还是在实践上，有关的文献通常都没有对政府会计的改革与社会经济的发展之间的关系作出一个明确的说明。一般来说，事实上他们都假设存在如下这样一个因果链：更好的政府会计→更好的政府财务管理→更好的政府业绩→更大的社会经济发展。（以上的箭头表示“贡献”。）这个因果链基于这样一个理论，即除非政府有能力建立和实施合适的政策，否则，它就不能实现它的社会经济指标。政府的这个能力部分地取决于指导政府行动的各种程序和制度。政府会计系统在整个政府内部传送财务信息，从而使得政府的财务指挥和控制中心可以顺利运作。一个好的会计制度，至少可以保持一个正确的财务记录。一个更好的会计制度可以将政策制定者和管理人员的注意力直接引至必须解决的问题。一个最好的会计制度，可以提供信息，帮助解决问题。

政府会计对政府内部运作的贡献通常并不引人注目，或不受人欣赏。会计经常被看作是行政管理的一部分，而不被看作是政府的一个非常关键的基础性工作。当会计运作良好时，它被认为是理所当然的。只有当会计运作失灵时，它的价值才被引起关注。政府会计改革的倡导者由此会面临这样一个挑战，即他们需要能够讲解更好的会计的益处。这样，政府会计改革才会获得政治上和财务资源上的支持。

不仅如此，对于那些希望能够得到更大行动自由的政府官员来说，会计的财务控制职能使得它不受欢迎。由于会计系统通常由行政主管控制，因此，会计改革不可能忽视行政部门的利益。针对这一情形，政府会计的改革多以对外受托责任为依托。根据对外受托责任的概念，政府应当负责对提供给它资源进行合适有效的使用。这些资源不仅包括由纳税人、捐款人、投资者和贷款人等提供的财务资源，而且还包括诸如由投票人给予的政治资源，如执政的权力。这些权益相关者将资源交给了政府，因此，他们就获得了知情权。政府由此也就有义务向他们提供信息。

这里存在着一种进退两难的情形：为了加强管理控制，所有的政府都需要有一套会计制度。但是，并不是所有的政府都欢迎或愿意容忍来自外部的审查监督。由此，政府会计可以有两种解释：一种是狭义的解释，即政府会计具有内部管理的职能；另一种是广义的解释，即政府会计既具有内部管理的职能，又具有对外财务报告的职能。广义的政府会计解释经常引起争论。需要获取信息，这会引起在权力

分配和责任承担上的争辩。对政府来说，提供信息，无论是在经济上还是在政治上，代价都是昂贵的。从经济上来说，政府提供信息需要花费资源。从政治上来说，政府提供信息，可以帮助他人更好地监督政府，并且无形中控制政府。这个问题的解决方式，可以反映出“政府控制”和“控制政府”之间的微妙平衡。

总之，政府会计通过向政府官员以及监督他们的权益相关者提供信息，从而可以对一个国家的社会经济发展有所贡献。作为一种支持性的技术功能，会计部门虽然不决定资源的分配，但是，相关的决定一旦作出，会计制度将在之后的资源使用上发挥重要作用。也就是说，会计及其相关职能，如信息系统设计、内部控制、事前和事后审计、收入管理以及公共支出管理等，将确保资源按照设定的目的进行使用。如果这个目的是社会经济的发展，那么，会计可以通过加强财务管理，提高透明度和促进履行受托责任，来帮助按照法律和要求实现这个目的。在许多国家，包括发展中国家，为了加强政府会计制度中的对内和对外职能，政府会计都需要进行改革。

II. 政府会计改革

政府会计改革寻求的是提高政府提供正确及时的财务信息的能力。这些财务信息对于评估政府的财务状况应当是有用的，对于引导管理人员注意存在的问题以及最终解决这些问题也应当是有用的。改革是否成功取决于如下三种因素的组合：环境因素、资源因素以及技术因素。这些因素的组织关系可用如下公式表示： $GAR = S(PS, MS, GP; HR, BR; SW, HW, SP)$ 。在这个公式中， GAR = 政府会计改革的效果， S = 改革过程中各相关因素组合的系统； PS = 政治支持， MS = 行政支持， GP = 政府程序； HR = 人力资源， BR = 预算资源； SW = 软件， HW = 硬件， SP = 标准和步骤。

政府会计改革的成效取决于动员环境中的支持力量，取得资源，然后进行技术改造的能力。在会计制度的环境方面，政治领导人的声音最为重要。他们可以为实现更大的受托责任和透明度创造一种声势（ PS ）。政治领导人的政治意向可以通过部长和高级管理人员（ MS ）改变政府运行方式（ GP ）的行动来实现。这种支持可以带来预算资源（ BR ）和人力资源（ HR ）。这些资源对于获取必要的软件（ SW ）和硬件（ HW ）以及为会计信息系统开发标准和程序（ SP ）是不可缺少的。发展中国家的资源稀缺往往带来比较紧的约束条件。内在能力建设的一个目标是缓和这些约束条件，从而使取得更多和更好的信息产品成为可能。

政府会计改革的一个重要技术环节是改善标准和步骤（ SP ）。标准和步骤会对会计系统的运作产生比较大的影响。目前，虽然大多数国家有一些设计政府会计系统的规则。但是，世界上所有国家都被推荐采用国际公共部门会计准则。

III. 国际公共部门会计准则与发展中国家： 权责发生制和预算信息的披露

国际公共部门会计准则的目标是提高所有国家的政府受托责任，改善会计和财务报告信息的质量，提高财务和经济业绩，改善财务管理，完善财务制度，对财务报告的要求进行国际协调。这些目标是值得称赞的。然而，这些目标通过制定的准

则得以实现的程度是一个可以讨论的问题。这一问题已由作者在另外一文中作了讨论。以下将重点讨论如果将国际公共部门会计准则运用在发展中国家，这些准则可能会产生的利益和存在的局限性。

发展中国家是国际公共部门会计准则的主要潜在用户。原因是讲英语的发达国家已经有了与国际公共部门会计准则相似或比它更严格的政府会计准则。另外一些发达国家，即使它们的政府会计准则与国际公共部门会计准则很不相同，它们也没有外在压力来采用国际公共部门会计准则。但是，发展中国家面临不同的情况。首先，国际公共部门会计准则至少被富有实力的国际组织所默认。这些富有实力的国际组织向发展中国家提供大量的财务援助和技术支持。其次，国际公共部门会计准则是由全球会计职业界组成的国际会计师联合会制定的，它们被认为是最佳的政府会计模式。因此，国际公共部门会计准则已经在事实上成为评价和改进发展中国家政府会计制度的基准。

简要地说，国际公共部门会计准则推荐所有政府的年末财务报表都按照权责发生制会计基础编制。如果预算基础与编制财务报表时使用的会计基础一样，披露预算与实际结果相比较的信息也得到推荐。至今为止发布的国际公共部门会计准则，基本上是以国际企业会计和财务报告准则为基础并作适当修改，以适应公共部门的运行环境而形成的。国际公共部门会计准则委员会已经开始处理那些为政府所特有的问题，如税收、预算和社会政策承诺等问题。与此相关的会计准则有望在最近几年发布。以下的分析仅局限于至今为止已经发布的会计准则。

考虑到大多数发展中国家在实行权责发生制基础时将会遇到的困难，国际会计师联合会公共部门委员会（也即现在的国际公共部门会计准则委员会）已经发布了一个综合性的“现金制基础下的国际公共部门会计准则。”国际公共部门会计准则委员会已经对国际捐赠人和贷款人的信息需求作出了反映，所以，目前正在就现金制会计基础下外部援助信息的披露制定一个会计准则。该委员会的长远目标依然是说服所有的政府都采用权责发生制。由于权责发生制的运用比较复杂，而且又存在不少争议，因此，以下主要讨论权责发生制的问题。之后，还对与预算相关的信息披露作一讨论。

权责发生制

现金制会计基础的国际公共部门会计准则以及即将要制定的现金制基础下国外援助信息的披露准则，这些都好像给人一种感觉，即发展中国家可以合理的使用现金制会计。作者不同意这种观点。主要理由如下：现金制会计有损于实现财务受托责任的目标。因为不论是否编制权责发生制的财务报表，政府都有责任向贷款人、物品供应商、雇员和受赠人等支付欠款。缺乏完整、可靠和及时的有关政府财务责任的信息，作为债务人的政府去偿付其债务的能力和动机就会削弱。同样，缺乏完整、可靠和及时的关于非现金财务资源的信息，如投资、应收税款、应收账款、应收贷款等信息，也会妨碍政府去收取这些款项，由此也影响政府将这些资源转化为现金并用以支付负债的能力。因此，发展中国家，无论它们有多穷，也应当要使用权责发生制会计。

实施权责发生制会计的一个问题是什么叫权责发生制。面对现金制会计和权责发生制会计之间的多种可选会计基础，国际会计师联合会公共部门委员会将国际公共部门会计准则划分成现金制基础下的准则和权责发生制基础下的准则两种。但

是，这种策略并没有解决基本的问题。在现金制和权责发生制这两种会计基础之间还可以存在多种可选的会计基础，存在这一现象是有原因：政府的财务资源存在着不同的变现能力，政府持有经济资源也有不同的目的；政府的义务和责任也同样存在着不同的偿付时间和不同的确定性。

图表1 权责发生制的程度

程度	确认的资产*	确认的负债*
I. 轻微的权责发生制	当期财务资源	当期负债
II. 中等的权责发生制	当期财务资源，长期财务资源	当期负债，长期负债
III. 强度的权责发生制	当期财务资源，长期财务资源，资本资源	当期负债，长期负债，或有负债
IV. 激进的权责发生制	未来收入的现值	当期负债，长期负债，社会政策承诺

* 说明：这里，确认是指在账户中作正式的记录，并随后在财务报表中进行报告。在财务报表的注释中或在财务报告的其他地方进行披露，不构成确认。

减少权责发生制基础模糊性的一种方法是采用资产负债表观。在私立部门中，权责发生制会计是以提供的货品和服务为基础来确认收入，以消耗的资产和发生的负债为基础来确认费用。由于许多政府的服务具有公共物品的性质，因此，要按照私立部门中确认收入的方法来确认所有的政府收入，这是不可能的，或是代价太昂贵了。被称为“修正的权责发生制”的这种会计基础将计量重点转向了资源的可取得性。以相关的资产和负债为依据，将资源按照接近现金的程度进行排序，将负债按照到期日的远近和不确定的程度进行排序，就可以排列出如图表1所示的四种不同程度的权责发生制。

因此，现在的问题不是要不要权责发生制。发展中国家的政府也是生存在一个广泛应用信用的世界中。因此，权责发生制会计是一个必需品，而不是一个奢侈品。它是一个必需品，这是因为如果没有了权责发生制，政府的要求权以及对政府的要求权就不能得到全面正确的反映。作者建议，国际公共部门会计准则委员会发布一项明确的公告，要求发展中国家的政府从现金制会计移向程度尽可能高的权责发生制会计。也就是说，发展中国家的政府应当立即采用微弱的权责发生制，并且考虑尽快进入中等的权责发生制。

发展中国家尝试强度的权责发生制值得鼓励。但是，由于还存在一些与资本资产的计价和折旧方法相关的概念和计量问题，推荐发展中国家实施强度的权责发生制可能是不符合成本效益原则的。披露（但不是确认）或有负债应当得到鼓励。披露（但不是确认）预测的未来收入的现值以及实施社会政策承诺（如社会保险）的责任，也同样应当得到鼓励。

实施权责发生制会计的这一循序渐进和对称的策略，将重点放在帮助政府管理好其资金的周转和债务的偿付能力。而这些可能正是发展中国家所面临的经常性的问题。权责发生制会计通过明确政府的财务责任和财务权利，期望可以推进政府在法律和财务管理方面进行改革。权责发生制会计证实了政府和权益相关者各自的权

利和义务，并且强化了他们在这方面的意识。离开了明确的权利和义务关系，要谈加强受托责任是很困难的。权责发生制会计也鼓励向前看，方法是将长期财务后果提交给政策制定者和公众，以引起他们的关注。

预算信息的披露

由于采用记录历史数据的方法，财务会计存在着与生俱来的局限性。不过，这些局限性可以通过采用披露预算信息的方法得到弥补。目前公布的国际公共部门会计准则，建议政府在年末财务报告中比较实际执行与年初的预测。但这种资料仍然是事后才产生的，为时太晚。最近的一个国际公共部门会计准则委员会的研究报告提出了一些建设性的建议：年初的法定预算应当及时公布；年末应当将实际数与预算数进行比较，其中的预算数包括年初的预算数和修正后的预算数；需要调节时应当进行调节。这个研究报告也鼓励预算和会计的总体结合，以及实施合约承诺会计。该项研究报告还力劝预算和会计采用同样的基础，权责发生制基础似乎得到了优先的考虑。但是，作者认为，政府总是需要一个现金的预算。况且权责发生制基础的预算在概念和技术上都还没有被完善至可以得到普遍运用的程度。因此，在可以预见的将来，在许多国家，权责发生制的会计和现金制的预算会同时存在。这种情形将使得权责发生制会计能够指出现金制预算中的疏忽和失真。

按照作者的观点，政府的如下做法也应当得到鼓励：

1. 将采用会计基础编制的财务报表包括在其年度预算中。这种做法可以提高财务报表的能见度，扩大财务报表的传播范围。虽然财务报表中的数据通常与刚过去的一年的预算相关，而与政府正在编制的来看的预算没有直接的关系，但是，这种做法还是可以提供历史数据，用以评估预算估计的合理性。
2. 将预期的资产负债表包括在其预算中。当期的年度预算通常包括收入估计和支出需求，但通常不包括期初余额和期末余额。在预算提案中列入一张预期的资产负债表，其中包括应收款项和应付款项的内容，这张资产负债表就可以提供一些有价值的信息，同时，也可以强化各财政年度之间信息的连续性。这一做法也可以更好地反映各年财政政策的累积效果。
3. 在一个财政年度内报告预算比较的信息。年末预算比较的信息虽然有趣，但是，它们过于浓缩，而且对于及时作出调整政府运行的决策来说也已经为时太晚。预算比较信息的报告频率，如半年报告一次，每季度报告一次，甚至是每月报告一次，取决于报告接受者的责任。这一做法的目的是为了及时提供反馈信息，以便改善运行业绩。同时，估计收入和核定支出的数额也可以得到修改。

IV. 国际准则研制方向的再定位

就算以上有关的推荐意见被接受，它们也只能给国际公共部门会计准则带来了很小的变化。为了更好的反映发展中国家的需要，作者认为，国际公共部门会计准则有必要作出如下两个重要的改变：第一是将准则制定的重心从年末财务报告移向会计系统设计，第二是提高财务诚信的重要性。

目前，通过国际公共部门会计准则委员会，大量的人力资源和财力资源投向了完善政府在年末需要编制的合并财务报告。这些年末合并财务报告是政府向公众报

告受托责任的符号象征。不幸的是，几乎还没有发现有关的证据可以证明，这些年末合并财务报告被用来实现企图实现的效果。年末合并财务报告对于企图实现的效果来说，可能已经为时太晚了，信息太浓缩了，当然也太复杂了。也可能是年末合并财务报告中的大多数信息已经在以前的预算信息中得到了披露。

国际公共部门会计准则委员会还需要再花几年的时间，才能解决公共部门独特的会计和财务报告问题。希望国际公共部门会计准则委员会能够改变方向，关注发展中国家的政府会计系统所面临的多方面的挑战。这些挑战归结为分配稀缺的人力资源和其他资源，用以满足内部和外部两方面的需要。犹如目前的情况，国际公共部门会计准则没有涉及行政部门对立法机构的受托责任，也没有涉及各行政部门对最高行政长官的受托责任。而且，财务会计的历史记录定位限制了它对计划和控制的有用性。这些管理功能要求的是实时的和未来导向的信息。这些实时的和未来导向的信息也需要进行分解，以便与每个管理人员或决策制定者的责任范围相互配合。

制度导向的一个特点是会计制度可以在阻止和检查违法以及不道德行为方面发挥作用。从传统上看，财务诚信还没有明显地引起财务会计准则制定机构的关注。在发展中国家，腐败对政府来说已经是一个较为普遍并且比较严重的问题。除了会影响政府的权威性外，腐败和失职还减少了可以用于公共服务的公共资金数额。根据世界银行的估计，全世界有5%的国内生产总值由于错误的使用资金、盗用和其他形式的腐败而受到损失。2003年末，114个国家签署了联合国反腐败协议。世界银行成立了一个财务诚信办公室，其职能是调查腐败指控。世界银行已经开发出了一些有关管理和制度质量的指标，并且已经宣布了一些可用于衡量贫困和其他发展结果的指标。

因为舞弊可能会导致在财务报表中显示出不公允的信息，因此，国际公共部门会计准则委员会可以考虑在内部控制和治理方法等方面制定一些指南。这一行动可能会极大地帮助发展中国家开展反腐败活动，并建立一套强健的治理结构。保护财务诚信并有效地管理资源，是维护受托责任的实质性的行动。对外财务报告，无论它有多么的形象可见，它只是反映受托责任履行情况的一种符号。离开了财务诚信和良好的管理，那就不可能有正确的数据，财务报告也不可能可靠。特别要说明的是，会计数据的扭曲本身是一种不道德的行为。因此，如果没有对受托责任采取实质性的行动，那么，在符号上多作文章是没有意义的。

最后，作者总结本文提出的如下四个观点：第一，政府会计的改革最终应当以这些改革对政府在实现社会经济目标中所取得的业绩的贡献为依据来评价。第二，作为对现金制预算的一个补充，政府会计和财务报告应当以权责发生制为基础，并应当至少用到中等程度的权责发生制基础。第三，披露预算信息以及预算与实际相比较的信息是必要的，它可以弥补以记录历史数据为基础的会计所固有的缺陷。第四，国际公共部门会计准则委员会的第三个工作阶段应当以管理作为重点，并应当将保证财务诚信放在优先考虑的位置。