

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，且呈现不断增加的趋势（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，私营和国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(IPSAS 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 Brünig, D. (Eds), Public Management, Accounting Standards and Evaluation Models (Nomos Verlag, Baden - Baden), pp152 ~ 163
- Lüder, 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 - Ackerman, S. 1978. Corruption: A study in Political Economy (Academic Press, New York).