



政府会计的全球协调及评价

上海财经大学会计学院 张国生

一、国际公共部门会计准则的发展及内容

1. 准则项目的初始阶段——理论研究和体系框架构建。该阶段主要指 1986 年至 20 世纪 90 年代中期,国际公共部门会计准则委员会(IPSASB)重点研究了公共部门会计和财务报告关键性的基础问题,包括财务报告目标、财务报表要素及其定义、确认标准、计量基础、报告主体等议题。IPSASB 选择并调查了某些国家的会计实践,也对概念和备选方法进行了分析和研究,发布了相关的研究报告。同时,IPSASB 还发布了一系列具体辖区向应计制转变的案例研究应时报告书来支持这些研究报告;第 1 号《政府实施应计制会计:新西兰的实践》;第 2 号《审计政府层面财务报告:新西兰的实践》;第 3 号《应计制会计的观点》;第 4 号《法国公共服务的授权》;第 5 号《资源会计:英国中央政府部门制定会计准则框架》;第 6 号《法国政府会计现代化:现状、问题和展望》;第 7 号《阿根廷的政府会计系统》。在所有研究报告和应时报告书中,第 11 号研究报告突出了研究的广度和深度。征询意见书考虑了四种会计基础——现金制、修正的现金制、修正的应计制和应计制的情况。然而,为响应公众的评论,IPSASB 认为,考虑到将每一种重要模式都加以定义有一定困难,因此集中精力制定以现金制和应计制为基础的会计是合适的。

2. 具体会计准则的制定阶段。从 1996 年下半年开始,为了促进世界范围内政府和其他公共部门会计主体和财务报告标准的协调,IPSASB 启动了具体会计准则制定工作——为公共部门实体制定和发布了一套核心国际公共部门会计准则(IPSAS)。截至 2005 年 6 月底,IPSASB 共发布了 21 项应计制下的核心 IPSAS,同时也于 2003 年发布了惟一的现金制会计准则《现金制会计基础下的财务报告》。IPSASB 发布应计制 IPSAS 次序不存在明显的逻辑,笔者把它们分为三大类:普通报告准则,普通确认和计量准则,具体交易和事项准则。在完成了主要基于国际会计准则的核心 IPSAS 之后,自 2002 年开始,IPSASB 将工作重点转向了公共部门特有的会计问题,着手处理和解决预算、税收、补助和转移支付、社会政策承诺、开发援助、遗产和公共(私人)部门建造、融资安排等问题。2004 年,IPSASB 先后发布了非交换性交易收入、政府社会政策义务两项征询意见书和第 15 号研究报告《预算报告》。2005 年 1 月,IPSASB 与国际货币基金组织(IMF)协调后发布了第 16 号研究报告《国际公共部门会计准则与财务报告的统计基础:差异分析和趋同建议》。2005 年 2 月,IPSASB 又发布了另一个现金制会计准则《现金制会计基础下的财务报告:外部援助接受主体的披露要求》征求意见稿。由于现行 IPSAS 是

参照改进前的国际会计准则(国际财务报告准则)制定的,而国际会计准则理事会(IASB)于 2003 年 12 月发布了改进后的国际财务报告准则。因此,改进现行的 IPSAS 项目也于 2004 年初正式启动。

二、对当前公共部门会计准则的评价

IPSASB 宣称,依据 IPSAS,政府第一次有了一套权威的独立财务报告准则。然而,独立性和权威性必须经受检验。一是独立性。IPSASB 独立于各国政府是不争的事实,但其不独立于国际会计师联合会(IFAC),并且在财务上也不独立于主要的国际财务组织。更重要的是,IPSASB 在概念框架上不独立,且严重依赖国际财务报告准则。这种依赖关系可能会影响 IPSASB 的观点,并最终影响各国政府对 IPSAS 的接受程度。二是权威性。IFAC 的职业权威不是有效的,除非政府财务审计由私人部门审计师根据 IPSAS 实施,但这种制度安排只存在于少数几个国家。

IPSASB 通过参照并修订已存在的国际财务报告准则来制定 IPSAS,从某种程度上讲是合理的。这样的战略有以下三个优点:①制定准则花费的成本较少;②IPSAS 具有某些象征性价值,可以从企业会计所倡导的财经纪律和诚信等普遍观念中得益;③IPSAS 与企业会计准则颇为协调,能够减少会计机构内部的冲突,有助于私人部门会计师和审计师跻身公共部门。与企业会计准则类似的政府会计准则容易让 IFAC 组织全体成员中大部分私人部门的会计师、审计师和财务团体所接受;④IPSAS 能够提高政府会计师的威信,使他们从一般公务员升级为有资格的专业人士。然而,IPSASB 在准则项目制定的初期忽略或延迟了对政府特有会计问题的考虑,使得目前的 IPSAS 缺乏适应性。具体来讲,IPSAS 在内容及准则制定进程上也存在一些重大缺陷,使其很难为各个国家的政府会计准则制定提供一个坚实的基础。

三、我国借鉴 IPSAS 应注意的问题

目前,IPSASB 主要由澳大利亚和新西兰主导,其主要任务是把 IPSAS 推广到其他国家。IPSAS 建立在模式 Y 的基础上,并且主要是模仿国际财务报告准则制定的。截至目前,IPSASB 除了发布的《预算报告》、《国际公共部门会计准则与财务报告的统计基础:差异分析和趋同建议》两个研究报告和《非交换性交易收入》、《政府社会政策义务》两个征询意见书涉及政府特殊会计问题外,并没有为政府会计构建一个概念框架体系,以解决政府特有的会计和财务报告问题。因此,IPSAS 的适应性和可操作性较差,影响了各国政府对它的接受程度。考虑到 IPSAS 制定的时间并不长且尚在发展中,国



关于会计准则制定的两种基础导向



西南财经大学 鲜文铎 交通银行太原分行 金延华

各国会计准则制定的基础导向基本上可分为两种:一种是规则型基础导向,以美国财务会计准则为代表;一种是原则型基础导向,以国际会计准则为代表。这两种会计准则制定的基础导向存在什么联系与区别?本文拟对此进行以下探讨。

一、两种基础导向的联系

(一)两种基础导向都重视财务会计概念框架

1.回答会计准则制定的一些基本理论问题。比如财务会计的目标是什么,会计信息的使用者是谁,这些使用者的信息需要是什么等。

2.保证会计准则制定的一贯性。如果没有一个事先约定的概念框架,则不同的准则制定者可能会花费大量的时间和精力重新探讨许多相同的理论问题,并且制定出的具体准则也可能会出现相互矛盾的情况。

3.减少会计准则制定的过分具体化。会计准则虽然是对具体会计实务的规范,但由于经济交易事项千差万别,如果会计准则事无巨细对所有情况进行规范,那么这样的会计准则就会非常冗长,其结果是让会计人员无所适从。但如果概念框架提炼的是存在于会计实务背后的共性基础,则这种概

实际认可度也没有像国际财务报告准则那么高,而且当前我国政府会计为模式 X,因此我国在借鉴或采纳 IPSAS 时应持谨慎态度。IPSAS 的发展历程及经验教训给我国政府会计体系构建带来了如下启示:

1.概念框架优先,具体准则后行。为保证政府会计准则的一致性和连贯性,首先应明确政府会计和财务报告的目标。政府会计最重要的目标是帮助政府履行受托责任,但我们也不能忽视其他两个目标——保证公共资金的安全、完整和促进财务管理。政府会计概念公告应该强调政府特有的会计和财务报告问题;征税和管制的权力,提供公共服务的职能,提供国防和普通社会福利的责任,拥有不具有市价的公共财产。这些特征要求对适用于私人产权和市场交易的互惠性交易的会计概念和技术进行重新思考。

2.政府交易包括互惠性交易、非互惠性交易和半互惠性交易。对于互惠性政府交易,其会计处理可以借鉴企业会计准则,但必须明确准则适用的环境;而对于非互惠性或半互惠性政府交易,其会计处理值得进行深入研究和探讨。政府会计的发展前景是在充分借鉴企业会计准则的基础上,强调和增加政府特有会计和财务报告问题的会计准则。

3.采用循序渐进方式和对称方式来实施应计制。应计制

念框架反过来可以指导会计实务,不仅可以起到弥补具体会计准则疏漏的作用,还可以对新事项处理提供解决办法。因此,有了概念框架,就可以减少会计准则的过分具体化,避免因准则制定过细而造成信息爆炸。

4.消除或降低准则制定的政治压力。由于会计信息具有财务分配职能,所以无论哪个国家的准则制定者,除了要处理一系列的技术性问题外,还要面对因各集团利益冲突引起的政治压力。但有了概念框架,情况也许就会有所不同,概念框架是准则制定的基础,只要准则制定者制定的准则符合概念框架,那么准则制定的客观性也就容易保证。

(二)两种基础导向都强调会计准则制定过程应当遵循允当程序,并具有公开性和代表性

1.美国财务会计准则委员会(FASB)制定会计准则的程序已作为美国联邦管理和程序法案的一个模式应用于许多领域。它主要包括以下步骤:①确定课题,将课题列入技术性日程表;②任命一个专家咨询小组,该小组负责会计界与工商界的交流,并在此基础上写有关议题的讨论备忘录;③讨论文件,这些文件通常会给出在听证会讨论课题的定义和范围,当前讨论研究结果、相关文献(包括相关的争论)以及目前可选

强度越高,风险越大,需要解决的计量问题就越多,也更加显示出其缺乏理论支持,因此其结果将会更加主观。对称方式是指同等对待性质和期限相同的资产和负债,以避免利用应计制对其进行扭曲和操纵。根据我国国情,目前政府采用中度应计制是合适的,但也鼓励进行强度应计制试验,应限制采用完全应计制。金融资产和负债的严格管理对于有序的财务管理和减少财政危机是必要的。计量基础的悬而未决(经常没有历史成本或市场价值)阻碍了政府资本资产的价值确认,然而对各类资本资产的种类和数量进行补充的非财务披露有利于资源管理和经营管理责任的履行。但是,对将来应收的税收和社会政府承诺进行确认的条件还远未成熟。

4.要求提供预算比较信息,并在预算基础和会计基础之间进行协调(当基础不一致时)。鉴于预算和预算控制的重要性,当预算基础(通常是现金制)和会计基础(更偏好应计制)不一致时,不同来源的信息增加了信息含量,如披露预算执行情况、描述预算基础上的实际财务业绩和提供财政问题的评价信息等。

5.让其他公共部门专家和高级政府财务官员广泛参与。我国在构建政府会计时,应该充分利用财政、会计和审计界人士的知识和力量,使其参与到政府会计的构建中来。○