

有效的政府会计

A. 普雷姆詹德 著

中国金融出版社·北京
国际货币基金组织·华盛顿

有效的政府会计

A. 普雷姆詹德 著

应春子 张 坤 刘艳霞 译

唐 旭 陆符玲 赵天朗 校



中财 80075975

(173456)

中国金融出版社

登记号

449149

分类号

F235.1/94

中国金融出版社·北 京
国际货币基金组织·华盛顿

责任编辑:张也男

责任校对:程 颖

责任印制:裴 刚

图书在版编目(CIP)数据

有效的政府会计/普雷姆詹德(Premchand, A.)著. —北京:

中国金融出版社, 1996. 7

ISBN 7-5049-1759-1

I. 有…

II. 普…

III. 国家机构—会计

IV. F810.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字(97)第 00943 号

版权所有:国际货币基金组织 1995 年

英文书名:Effective Government Accounting

ISBN 1-55775-485-3

International Monetary Fund, Publication Services

700, 19th Street, N.W., Washington D.C. 20431

U.S.A.

Tel: (202)623-7430

Telefax: (202)623-7201

出版 **中国金融出版社**

发行

社址 北京广安门外小红庙南里 3 号

邮码 100055

经销 新华书店

印刷 中国电影出版社印刷厂

开本 850 毫米×1168 毫米 1/32

印张 6.625

字数 164 千

版次 1996 年 7 月第 1 版

印次 1996 年 7 月第 1 次印刷

定价 14.00 元

前 言

尽管政府会计已经存在了 2000 多年,但仍没有得到其应有的地位。事实上,会计一直被看得无足轻重,而且被那些不使用它的人看作早已是不准确或无效率的一套古老教条。除了政府以外,普通公民和负责立法监管的民主机构,必须同政府财务会计和有关的会计体系进行斗争。政府承认这些体系应予改进,而且,一次又一次地指定委员会来检查对它的改进。他们组织对此题目进行辩论,对体系的变动提出建议,不过是做出要执行这些改进措施的姿态,并对公众的观点或者对会计体系的运作产生无形的影响,这个会计体系的运作涉及巨大的、日益增多的文书工作,这些工作就构成了政府会计。

最近,由于许多政府都经历了财政压力,政府会计的内容、形式和组织再一次受到重视。这一次希望注意的焦点和公众的争论会对政府会计未来的进展产生更长远的影响。

本书试图勾画政府会计的过程和问题及如何再一次赋予此学科以生命力。人们认识到这次改革极为重要,不能只让政府会计人员去做,而需要行政官员、商业会计人员、经济学家,更重要的是需要广大公众的共同努力。

从某种意义上说,本书代表了作者过去 30 多年在国际和国内行政机构工作中,作为参与性观察家所获得的观点、知识及回忆。从这一过程中得到的经验,通过与许多国家的学者、会计师和行政官员的经常性交流得以升华。

最初,本书在一次研讨会上进行过详细的讨论,该研讨会由国际货币基金、欧共体和联合国发展署于 1994 年 11 月—12 月在

加纳首都阿克拉召开，有 17 个非洲国家的高级官员参加。在本书准备付印之前，这些与会官员的观点都被考虑进去了。阿道夫·约瑟芬、理查德·伯尔德、理查德·古德、安瑞·力克曼以及 Y. V. 瑞迪阅读了本书初稿，他们的评论和批评已被证明是无价之宝，作者在 IMF 财务部的几位同事也阅读了书稿。美国会计总署的一些高级官员也详细地讨论了书稿。他们的评论有助于精炼本书内容。当然，对于可能存在的任何错误，仅由作者本人负责。

值本书出版之际，作者向所有上述人士表示感谢，感谢他们毫无保留地奉献他们的有益的观点；作者也向大卫·卓斯哥尔、杰格迪西·拉朗表示感谢，感谢他们对本书准备与出版提供的支持。也要感谢海地·威克尔，她打印了本书的几个版本，感谢对外关系部的爱莉莎·德里，她精心地对本书进行了编辑。

目 录

概论.....	(1)
演变.....	(1)
近期变化.....	(4)
控制的目标.....	(6)
控制的范围.....	(7)
从资金控制到整体预算.....	(7)
从现金控制到现金管理.....	(8)
政策回顾.....	(9)
评估.....	(10)
从财务审计到效率审计.....	(11)
使用者的参与.....	(12)
机构的发展.....	(12)
第一章 支付体系.....	(15)
支付阶段.....	(16)
发放资金与组织支付.....	(17)
承付款阶段.....	(20)
支付制度的类型.....	(20)
支付方式.....	(24)
支付的安全性.....	(31)
与银行体系的关系.....	(33)
商业银行业.....	(37)
财务报告.....	(42)
企业间的拖欠.....	(43)

第二章 政府会计学	(45)
商业会计与政府会计.....	(47)
单式记帐法与复式记帐法.....	(50)
现金制与应计制.....	(52)
术语和定义.....	(53)
为什么现在使用应计制?	(55)
预算与帐户.....	(56)
问题的延伸.....	(58)
总分类帐体系.....	(58)
政府帐户与国民收入帐户.....	(63)
代生帐户 (Generational Accounts)	(66)
第三章 成本核算、会计准则和其他问题	(73)
商业实务.....	(74)
政府的方法.....	(79)
商业实务的相关性.....	(84)
资本费用.....	(88)
外国援助帐户.....	(90)
私有化的会计概况.....	(96)
会计与实绩指标.....	(98)
其他问题.....	(100)
会计准则.....	(103)
第四章 负债管理	(109)
应付帐款.....	(109)
其他长期负债.....	(114)
或有负债.....	(115)
短期负债.....	(116)
立法允许的保证.....	(117)
由于立法变化而引起的负债.....	(118)

隐蔽负债·····	(118)
契约的终止·····	(120)
环境负债·····	(120)
市场失效负债·····	(121)
债务管理·····	(122)
发展·····	(123)
持续的目标·····	(125)
组织·····	(126)
会计的作用·····	(128)
第五章 政府财政信息的结构·····	(132)
财政信息的重要性·····	(133)
公共部门与私营部门比较·····	(135)
报告制度的原则·····	(136)
合法性·····	(136)
可理解性·····	(137)
可靠性·····	(137)
相关性·····	(138)
可比较性·····	(138)
及时性·····	(139)
一致性·····	(139)
实用性·····	(140)
现行信息系统·····	(140)
探求用户的需求·····	(144)
信息金字塔·····	(148)
财政报告的分析框架·····	(155)
目的、形式和频率·····	(158)
改变·····	(163)
部门报告·····	(164)

年度拨款帐户.....	(166)
政府内的使用者.....	(169)
财政信息的转化问题.....	(171)
设计问题.....	(174)
运行问题.....	(185)
第六章 投资于发展：贯彻执行.....	(187)
发展规划.....	(191)
贯彻执行中的教训与难题.....	(195)
政治上的支持.....	(196)
总体改革还是具体的改革.....	(196)
公共部门改革还是财政管理的改革.....	(197)
技术的紧迫性与对高技术的依赖性.....	(197)
“大震动”还是渐近式.....	(198)
利用外部援助还是利用内部资源.....	(199)
运行问题.....	(200)
改进的步骤.....	(203)

概 论

此项研究是想对会计在国家财政管理中的作用进行描述。它的基本前提是，会计工作在财政政策的制定和执行中起着关键作用，确实处于现代政府的中心。为掌握其重要性，我们需要解释其本质、任务及演变过程。

演变

许多年来，会计学在不同的环境中以不同的方式发展着。我们可以毫不费力地提供会计发展的历史，区分其发展与应用中的五个典型阶段。这五个阶段中每个阶段都给政府会计内容留下不可磨灭的印记。首先，西方社会所指的最早的会计存在于雅典及东方国家的政府实践中，比如中国、印度及公元前的王国中。这些发展几乎是同时代的，它们都强调对交易进行记录以及提供发展报告和实施检查制度。其主要特征是确保君主的财力，例如，在中国，皇帝亲自听取官员们报告有关不同地区人口的变动、耕地的变动以及钱币和谷物的收付交易的记录。用这个制度来检查这些记录是否正确地反映了人口及财产的真实情况，保护皇家财产免受内部官员贪污。考帝拉是印度一个王国的丞相，2000多年前

就写道：“国王应对部门主管的工作进行每日监督，因为人性是多变的，就像马匹，被迫工作后会改变它的性格。所以，国王应该熟悉所有的细节——负责的官员、工作的性质、工作地点、所需时间、确切要做的工作、支出及收益”。会计的主要任务是作为国王的财政记录，这种现象持续了几个世纪，它更多地是作为适应变换的需求的一种实践，很少被看作是一门科学。

第二个阶段反映了将该制度法制化的一种有组织的尝试。虽然复式记帐法在 500 年前就已形成，但它对政府会计影响不大，政府会计一直是记帐活动，谈不上理论或方法。此类尝试由德国的重商主义经济学家提出，这些人主导着 16 世纪中叶到 18 世纪末期的中央财政思想。他们建议加强统治者的地位并致力于把财政部门的日常管理制度化。他们的努力，一个必然结果就是财务管理高度集权化及主要控制手段的真实化。这些特征后来演变为皇家与纳税公众间的主要问题。

19 世纪，随着公众通过完善的议会制度来加强对其收入的控制，会计的任务也在变化。在第三阶段，会计尽管依然负有提供政府财政信息的任务，但这时对象不同了，即从仅向皇室报告转向对公众代表提供信息，会计制度开始写入法律及法令。政府的记录取得了法律的认可。法律也明确了国王、立法机构、中央机构以及支出机构各自的职责。中央机构主要负责日常的控制任务。这种类型的立法规定在一些工业及发展中国家一直有效。而且近期一些国家的立法规定还有一些条文是源于 19 世纪颁布的法律。随着殖民主义的发展，宗主国的作法传播到了殖民地。所以，大不列颠的作法传播到了它在亚洲及其他地区的殖民地。法国及其他欧洲国家的作法被其各自的殖民地所仿效。在这一过程中，即使相邻的国家，其制度也不尽相同，这反映了他们不同的殖民统治者和不同的政体。

第四阶段，随着经济体制的性质发生了变化，政府承担的职

责范围有所扩大,而且情况复杂多变,会计开始反映这些变化。苏联首先开始了中央计划经济,引起了政府职责及其会计制度的变化。虽然从传统上讲,政府承担了公共工程、铁路和交通的建设及修建水利工程的巨大投资,但在中央计划经济下,政府作为投资者的作用空前加强,在政府会计在整个制度中有点退居次要的发展趋势中,统计制度的作用开始上升,会计制度的范围拓展到处理政府的准商业性资产和负债变化,会计制度必须全力对付生产成本、投资评估,以及一大堆有关活动。

由此,自然发展到第五阶段即现阶段。随着政府活动范围的扩展,预算成为公共政策的工具,获得了其应有的重要地位。经济计划旨在加强国家作为生产者的作用,而预算变成了分配和稳定的主要工具。这些功能及政府和社团间交往的扩大,都暗示着作为政策和经济管理工具的预算如果要取得成功必须借助会计来完成。随着财政政策在保持经济稳定中作用的加强,会计制度作为一种能够核算收支及其内在含义的报告制度变得愈发重要。简明牛津英语词典(P2115),将这种制度定义为“一些相互联结、依赖的事物的组合。目的是形成一个复杂的整体、一些有序排列的部分依计划安排而形成的整体”。会计的任务是识别、选择和分析、衡量、评定、处理及沟通有关收入、支出、资产、负债、成本、收益的信息,以及合法构成财政管理的所有方面的联系,会计如今已是财政政策的公认工具。

尽管有着悠久的历史,但政府会计长期被专业会计人员及政府所忽视。很久以来,会计专业人员一直被一个问题所困扰,那就是,政府会计是否不同于其他实体的会计制度。如果是这样的话,是如何不同的。通常的想法认为一个法人组织的会计应提供记录以满足三类不同群体的需要,这也适用于政府部门会计。因此,所有的会计必须遵守那些规定了会计记录的内容和信息种类的法令及有关的法律要求规定的会计记录内容及所提供信息的类

型。这些记录还应该符合管理者的要求，而且，该法人实体管理者外部关于实体业绩评估的要求也要得到满足。在法人实体内部，管理者也要定期得到信息，确保其更及时有效地行使管理职能。

一些看法认为对于政府来说这些总则有不同的应用范围。有关会计规定的法律应该在政府中有更广泛的法律要求，反映了财务管理职能在政府立法和行政部门间的分工，法人实体和政府的资金结构也有实质性不同。一方面，资金一词是指资源，另一方面他代表一个会计单位。这正是财务控制的重要方面。政府有几类资金：普通基金、特殊基金、偿债基金、外援基金、信托基金、企业基金、基本建设基金以及有特殊用途资金等等。同时，政府必须持有可以反映拨款、捐赠、承诺、支付及未支配余额记录的预算帐户。这些帐户反映了预算结构，提供所发生事件的连续的记录。一般来说，过去并没有要求政府一定要保持记录资产、负债、收入、支出及资本净值的资本帐户。

在所有这些方面，经多年的发展，已经对财务管理的进展及方向产生了重要的影响，因此对政府会计也产生了重大影响。政府所承担的职能范围，特别是在开发、社会及企业部门方面，在规模上发生了飞速的变化。因为法律没有预见到这些发展，那些有关会计规定的法律现在已经陈旧过时了。另外政府会计也很大程度上受到技术变化的影响。而且更重要的是，除了传统的管理要求，宏观经济管理任务的变化对会计制度提出新的要求。现在政府会计制度应该反映在财政开支管理方面不断变化的模式。

近期变化

在过去的10年里，世界范围内的财政紧张引致了用较少的资源干更多的事的强烈意识。之后开始了这几方面的努力：（1）扩大管理技术的范围；（2）全面提高实施控制的管理水平；（3）进

行适当的机构变动和改进。这一时期的研究表明，成功的管理较少地依赖于所有制因素，而更多地取决于所采用的管理方法及其所处的公司背景。对这一因素，以及严峻的财政问题的认识带来了上述三方面的同步发展。

下面依次简要介绍这些发展，包括其特点、局限性及相关问题。三个前提应予以注意。

首先，无论由行政部门、立法部门还是独立的审计部门来进行支出控制，支出管理的框架都有四个基本要素：政策控制、程序控制（包括资金动用、监管、合同监督和支付控制）、条例控制（包括会计标准的规定及检查）及效率控制（包括审计机构的事后评估，如果适用的话）。这些要素中，程序控制的发展在本章详细讨论（条例方面在第三章讨论）。

第二，控制的主要目标是协调宏观经济中政策制定者们和那些支出单位中计划经理们之间的完全不同的需要。经常出现的是由于传统惯例或由于宏观目标的重要性，导致了过分强调宏观管理者的要求，而以牺牲微观计划经理的要求为代价。现在人们不仅越来越清楚地意识到微观经济层的需求，而且接受了在既定的资源范围内为微观经济提供服务的观念。在此，会计涉及的范围变得更广了，除了包括传统上货币收付的记录外，其结果也应包括在内。宏观经济目标，毫无疑问在政府框架中有至关重要的地位，但如果达到此目标要以牺牲提供服务这一宗旨为代价的话，那么其可行性也要大大下降。

第三，控制在很大程度上要受到公共部门管理整体发展水平的影响。几个国家的实践表明，近期的努力旨在引入一种新的政府管理方法。这种方法强调由过程产生结果、在统一性基础上具有灵活性、根据日常程序作出判断、在风险规避基础上进行创新以及机构组织的总体发展，以使其更具有生产效率，更好地发挥功能。这些努力如：澳大利亚和新西兰“加强”公共部门；加拿

大的“为公共事业 2000 年的初步计划”；英国的“市民公约与今后步骤”、“运作成本的基本回顾”、“为纳税人的资金使用提供更好的会计方法”；美国的“再构造 (reinventing)”政府；意大利于 1993 年草拟的“重组建议”，所有这些努力均代表了新方法的不同方面。新的管理方法包括标准的规定及业绩的评估，强调产出控制，公共部门间的竞争，注意在资源使用中有序性及经济性。所有这些特点的目的都是帮助管理者进行管理。这又意味着不可沿袭过去传统的中央计划型需求模式的控制方法，而必须授予管理者更大的财务管理权和会计责任。

控制的目标

控制技术不应被机械地应用，而应满足特定的目的，它包括：

——预算资金的使用，应具有经济性、效率性及计划的有效性。

——资源运用目的是为了促进经济稳定。如果在预算编制过程中虽然没有准确说明的问题，或是政策执行过程中，经济产生了重大发展的情况，需要在事后给予适当的处理。

——在提供服务中要有充分的会计责任——不仅对所使用的资源，而且对综合性负责，包括诚实可靠地提供提务。

——上述所有目标中，控制框架在政府政策的执行过程中应具有透明性。

过去，会计工作及其透明性很少受到重视。然而，公众不仅参与的要求日趋强烈而且也渴望有一个更加可靠尽职的政府。这样，会计及其透明性就受到了应有的重视。近期所强调的管理或再构造政府已不再是学术问题或政治问题，它已成为公民日常意识中不可分割的一部分。

控制的范围

正如以前所提到的，控制的范围包括从资金发放到每年交易的结算及其相关帐户。这些控制已经经历，或正在经历下述变化。

从资金控制到整体预算

传统的控制目标是管理资金流向支出部门，主要通过一种“时间切割”的资金发放制度来引导分配资金（例如一季度安排一次）。现在，随着责任分散化的发展及项目经理拥有更大的自主权，引导资金的流向也要辅之以其他的控制方法。这种逐渐形成的制度有四项要素，这些要素形成了控制的基础，但并不损害项目经理的经营自主权。这些要素是：全盘预算；规定所要求的产出水平；描述服务标准以及确定某些主要服务项目的成本，而不管这种服务由政府直接提供还是由合同人提供。

整体预算意味着摒弃过去的明细支出预算，代表着在给定的资源基础上提供服务的隐性合同。在这个框架中，中央机构负责保证预算资金顺利流动，而支出机构负责提供服务。在这一过程中，管理由引导现金流动的狭义功能（在新制度下，这将是各机构的基本职责）转变成处在实物流和资金流的连接点上的广义功能，特别是允许更强调产出。

与传统预算不同，整体预算在技术上并不限于与概算一致。它承担更重要的任务，即提供服务。因此对这些服务的质量和数量的规定，是新的政府财务管理方法的基本部分。虽然服务的质量方面仍需开发并加以提高，但新方法已经改善了管理的功能。有时，特别是在提供医疗服务方面，各类疾病已经开发出适用的成本数据，医院预算及相关的支付（当服务由非政府组织提供）就

同这些标准相联系。这项技术承认，不能核算的东西也不能包括在该控制系统之内，所以要强调核算。

从现金控制到现金管理

70年代中期，在通货膨胀的环境中，现金控制被广泛地用来限制支出。那时，人们认识到指数化有其固有的问题，原因是指数化后所增加的收入难以满足日益增加的支出，因为支出是同生活费用指数及其他指数相联系的。现金控制是一比较有效的工具，因为它说明除此之外政府不愿意采取其它措施抑制通货膨胀的影响，而且支出机构也在此限度内调整其活动。然而，如果支出主要是转帐和政府补贴，现金控制权限内的活动范围是有限的。此外，这项制度也变成了一种私下编制的预算，由于采用了整体预算，现金控制丧失了其优越性。当然，这并不是否定现金控制的优点，在通货膨胀的环境中，现金控制是调整经济秩序的很有用的一种短期工具。

在任务与责任分散化及实行预算的新环境下，更要重视现金管理。虽然它并不是一项新技术，但它引起了负责执行预算的宏观管理者的格外重视。现在大家认识到，资金的预算分配是项艰巨的任务，要求具有最好的办事策略技巧才行。然而，预算分配仅是个开始，还需要辅之以其他一些技术，寻求财政收入与支出之间更大的平衡，以便减少借款和支付利息的负担。为达到此目的，现在应要求政府避免收回各部门留存的及准备用作大额支付的资金，以便能预测将要归还的借入款，并且，通常应最大限度地减少从市场或垄断途径取得不经济的借款。如果利息占到支出总额的20—30%，所以对现金管理的重要性再强调也不算过份。

现金管理的职责，曾由中央银行分担，现在主要由财政部来承担。这项职责不再被看作是对行政部门和各机构支出方式的一