

Think Ahead

ACCA

**发展中国家
和新兴经济体：
改善公共部门
财务管理**

ACCA 简介

ACCA（特许公认会计师公会）是全球最具规模的国际专业会计师组织，为全世界有志投身于财务、会计以及管理领域的专才提供首选的资格认证。

ACCA 自 1904 年成立以来，一直秉承着独特的核心价值，即机遇、多元性、创新、诚信和责任。我们深信，会计师能够在经济发展的各个阶段创造价值。ACCA 致力于培养会计师的专业能力，支持采纳统一的国际准则。我们的价值观与各行各业的雇主保持一致，并且确信，ACCA 培养的是能够为企业增值的会计师。ACCA 让来自不同背景的有志之士都有机会进入财会行业，并且不断创新、修订并推广我们的专业资格，满足学员和雇主的多样化需求。

我们为全球 170 个国家的 140,000 名会员及 404,000 名学员提供支持，从雇主的技能需求出发，为会员和学员的事业发展提供完善的专业服务。ACCA 透过全球 83 个办事处和中心，以及全球超过 8,000 家认可雇主，为员工的学习与发展提供高标准服务。ACCA 致力于维护公共利益，要求会员在工作中严格自律，提倡以原则为基础的监管方式。

本文主要探讨了应如何改善发展中国家和新兴经济体公共财务管理及能力强化问题。

本文也通过 ACCA 与一系列政府、监管机构和利益相关方就改善公共财务管理合作开展的一些案例分析，探讨了发现的常见问题、经验教训以及有效做法。

本文还借鉴了博茨瓦纳、巴基斯坦、越南、赞比亚、津巴布韦等国的具体案例研究成果。

鸣谢

特别鸣谢中国注册会计师协会在本报告的中文翻译过程中给予的大力帮助！

引言

放眼全球，人们越来越注重提高公共财务管理质量。在加强公共财务管理和治理方面，许多国家成就斐然，令人刮目相看，其中既包含发达国家也包括发展中国家。

尽管如此，仍有许多工作尚待完成。公共部门的大格局正在迅速发生变化，越来越注重财务管理和纪律约束，强调支出优先顺序和衡量值原则。在此大背景下，国际捐助者、政府、国家和地方机构（包括监管机构和专业会计团体）别无他选，必须携手合作，方可持久改善公共财务管理，提高透明度，夯实问责制。

本文探讨了如何改善发展中国家和新兴经济体的公共财务管理及能力强化问题。并且通过 ACCA 与一系列政府、监管机构和利益相关方就改善公共财务管理合作开展的一些案例分析，探讨了发现的常见问题、经验教训以及有效做法。同时，本文也借鉴了博茨瓦纳、巴基斯坦、越南、赞比亚、津巴布韦等国的具体案例研究成果。

1. 强而有力的财务管理为何非常重要

良好的财务管理不仅有责任保护、开发、利用资源，推动和保持经济增长和实现增收，而且有责任有效且高效地管理一切国家资源。

Dang Thang 博士，越南会计师和审计师协会会长

公共财务管理对于改善公共服务成果的质量有着不容忽视的重要作用。它不仅会影响使用资金来解决国家和地方优先事务的方式，也会影响投资资源的可及性及公共服务的成本效益。此外，在很大程度上，如果公共资金的使用过程中具有强有力的财务监督、问责和透明度，那么将进一步提高大众对公共部门企业的信任。由于公共资金的使用将对各广泛领域产生深远影响，因此，对各国政府而言，确保资金得到正确使用显得非常重要。受影响的领域包括：

- 综合财务管理：财政可持续性、资源调动和配置；
- 运营管理：绩效、衡量值和预算管理；
- 治理：透明度和问责制；
- 信托风险管理：控制、合规和监督。

此外，有效的公共财务管理对于决策亦有着非常重要的意义。准确的财务信息往往被用作一种机制，以便为决策提供支持，并确保有效的资源配置。

2009年7月，国际会计师联合会（International Federation of Accountants, IFAC）20国集团伦敦峰会以及世界银行共同

强调，为了实现稳定和强有力的财务管理，必须大力发展和加强发展中国家及新兴经济体的财会行业。在2009年2月召开的东南非总会计师协会（Eastern and South African Association of Accountants General, ESAAG）会议上，与会各方确定了一项紧迫而重要的任务：有必要为非洲公共部门量身打造一个提高行业专业化的项目。世界银行、国际货币基金组织（International Monetary Fund, IMF）、英国国际发展署（Department of International Development, DFID）、欧盟委员会（European Commission, EC）和英国文化产业发展署（Cultural Industries Development Agency, CIDA）等捐助机构和贷款机构继续提供可用资金，在许多发展中国家和新兴经济体进行财务管理能力建设并开发财务培训课程。

此外，最高审计机关国际组织（International Organisation of Supreme Audit Institutions, INTOSAI）等会计机构和组织之间亦开展合作，培养兼具财务和审计能力专业技能的人才以及致力于传播最佳实践。近期，INTOSAI和捐助者团体之间于2009年10月签署了一项协议，商定了发展和加强最高审计机构（supreme audit institutions, SAI）的战略方针。这些联合机构的主要目标是，在公共服务领域建设可持续的财务能力，提高公共资金使用过程中的问责制和透明度。

1 迈克尔·帕里（Michael Parry），《公共财政管理的四个维度》（The Four Dimensions of Public Financial Management），2010年3月。

2. 改善公共财务管理为何如此不易

长期以来，博茨瓦纳的变革步履蹒跚，裹足不前。该国足足用了25年来对自身内部进行审视，并通过重建公共服务交付和流程实现演进。就其性质而言，政府往往过于保守，不想主动实施有力变革，甚至并不具备实施这一变革的能力。理想化的制度和流程一经实施，就应当每三至五年进行一次审查，以测试其有效性、效率及市场相关性，同时判断其是否仍然能够满足优质服务标准。

莱索罗先生（Letsholo），
博茨瓦纳审计长公署资深审计长

如今，无论是发达国家还是发展中国家，都在不断努力应对日趋复杂的公共财务管理问题及日益加快的变革步伐。尤其是，就职于公共部门的财务专业人士被一系列问题所困扰：如何改善财务管理和预算编制，如何应对财务报告中的变动，如何确保更完善的监管，如何强化体制，如何改进风险管理和治理，以及如何消除欺诈和腐败现象，等等，不一而足。

此外，随着世界各国政府日益努力实现财政可持续发展和管理财政风险，目前将工作重点放在了公共财务管理上。这就要求我们采用更为复杂的新模型和新工具，帮助各国政府应对财务管理问题。尤其是在资源受制约环境下，对实现有效资源配置的关注超过了以往任何时候。因此，政府在思考和行事上将必须更加明智，确保预算与政策目标有效挂钩，同时确保衡量价值原则。

除财务管理格局日益复杂外，事实上，发展中国家和新兴经济体对缺乏强有力的领导和政治支持、人员短缺、缺乏人员培训和人才保留、奖励制度乏力以及公共财务管理基础设施薄弱等问题也有着更为深切的感受。

3. 变革的关键驱动力

推动公共财务管理计划的一个关键因素是，到 2020 年，该国需要摆脱最不发达国家状态。政府战略确定了发展和减贫方向，同时强调了在各个层面建立公共财务管理的重要性，以便为贫困人口提供更好的服务。该计划目标旨在推动公共财务管理制度建设，进而通过加强公共财务管理和员工队伍能力建设来确保提高透明度和问责制。

波西·诺万赛博士 (Dr Bouasy Lovanxay)，老挝国家审计组织主席

由于各国在政治、法律、社会和经济等方面均存在一定差异，因此改善公共财务管理的关键驱动因素因国家而各不相同，这不足为奇。本文中讨论的五个案例分析揭示了一些常见的驱动因素，每个因素均有利于改变和改善公共财务管理方式。

- 变革的关键驱动因素
- 公共部门财务管理改革落后于私营部门
- 专业人员技能匮乏和人才保留问题
- 公共部门损失和浪费
- 针对公众和纳税人提高公共开支问责制和透明度的需求
- 资源配置效率低下
- 财务数据和预算报告存在严重缺陷

- 会计和审计制度陈旧
- 遵守国际公认会计惯例的需求
- 强化发展中国家治理的需求
- 提高服务交付效率和有效性的需求
- 立法框架薄弱

改善公共财务管理并非易事。问题的复杂性，多个利益相关方的影响，以及对变革的政治偏好程度，都意味着需要采用多管齐下的方法。案例分析 1 简要介绍了改善巴基斯坦财务报告和审计的一个政府项目，显示了变革为何势在必行，同时指出了需要解决哪些困难才能提高公共财务报告和审计质量。

3 波西·诺万赛博士 (老挝国家审计组织主席)，《通过公共财务改革增强公共支出的有效性，提升老挝最高审计机构的作用》(Public Finance Reform for Enhancing the Effectiveness of Public Expenditures and the Role of Supreme Audit Institution Laos)，2009 年。

案例分析 1：

巴基斯坦：提高审计长公署财务报告和审计质量的主要驱动因素

上世纪九十年代初，随着巴基斯坦政府推行国有实体私有化和经济自由化议程，该国政府意识到，尽管需要完成私营部门银行和企业改革，以吸引外国投资者，但也迫切需要开始实施公共部门的财务管理和治理改革。政府承认，要想有效利用公共资金，就必须确保能够及时获取相关的财务管理信息，并采用国际通用的财务报告、会计和审计原则、准则和全球最佳实践。

对巴基斯坦而言，该国的会计和审计制度以及联邦、省级和地区政府程序，乃至会计主任和巴基斯坦审计长程序都难以为继，需要彻底改革。财务数据、系统和人员技能的严重匮乏导致规划、预算编制和报告可信度堪忧，

内部控制制度无力。现金、资产和债务状况均不足以取信，存在大量的未知承诺/义务，退休金和折旧记录未及时更新，导致支出方面的资源配置不平衡。其最终结果就是治理不力，问责效率低下。

对巴基斯坦政府而言，其关键问题在于需要改进财务报告和审计制度；而津巴布韦所面临的挑战，则是如何应对公共部门中所供职合格专业人才的严重短缺。博茨瓦纳也存在与津巴布韦非常类似的问题。虽然博茨瓦纳属于相对富裕的国家，但在提供给专业人员的薪酬方面，其公共部门远不及私营部门具有竞争力。该国公务员主要为外籍人士，而本地人则纷纷流向待遇较好的私营部门。就赞比亚而言，该国虽未针对公共部门制定具体方案，但目前正在稳步推进公共财政改革。赞比亚《2030年远景目标》和《第五个国家发展计划》为创造财富和消除贫困设定了清晰愿景；而改善公共财务管理则是此项改革的关键所在。

对于所有旨在加强公共财务管理的变革计划来说，强有力的领导、国家政府的支持和政治意愿将是其制胜的关键。由于许多方面的改善都与立法、结构和文化等变革息息相关，需要花费大量时间来实施并进行有效融合，因此没有“速战速决”的捷径。这些变革计划还需要企业在战略层面实现有效合作，使资源、技能和能力均得到优化利用。

本节举例说明了部分财务管理改善的实际案例，并简要介绍了一些有用模型，以便了解公共部门组织如何随着时间的推移建立更好的

公共财务管理。同时，本节也吸取了通过案例分析获得的经验教训。无论是模型还是案例研究，都凸显了这一事实：只有通过适当的规划，秉承实事求是的态度，保持简单的行事方式，才能有效实现公共财务管理改革。

关键挑战

回顾案例分析，凸显了发展中国家和新兴经济体在改善公共财务管理方面面临的诸多关键挑战，需要引起足够重视。现将这些挑战列示在下表 1 中。

表 1：通过案例分析确认的关键挑战和发现

挑战	案例分析发现：博茨瓦纳、巴基斯坦、越南、赞比亚和津巴布韦
加强公共财务管理制度、流程和基础设施建设	支持公共财务管理的基本要素往往不存在或较为薄弱。需要国家和国际机构共同努力，把基本构建模块落实到位。
提高财务资质	提高财务资质是公共部门企业的一个优先事项。它通常属于资源密集型事项，需要在有针对性的课程开发和专业能力建设之间取得平衡，合理安排资金。 对于推进会计技师资格与专业资格共同发展，须给予同等关注。
培养技能，满足基本的工作要求	在发展中国家和新兴经济体的公共部门内，合格财务专业人才严重匮乏。 与私营部门相比，在潜在学员眼中，公共部门缺乏吸引力，待遇较差。 基本技术技能往往不足，后续职业教育和支持手段往往也没有得到良好发展。据学员反映，由于雇主未建立正规培训结构，相应资源亦非常匮乏，因此鲜少获得后续职业发展的支持。
培养公共部门会计师/审计师，以满足未来发展需求	公共部门企业一向不尊重专业和学历之间的差异，因此在薪资和福利制度方面没有对合格的专业会计师给予适当认可，导致此类人才不太可能留在公共部门。 培养会计师，满足未来发展需求，需要雇主、捐助者和专业机构建立伙伴关系，持续采取协调一致的工作方式，进行组织结构和专业会计能力建设。 一旦变革计划获得成功，其他合作伙伴和捐助者将可能参与其中，使变革更上一层楼。
加强国家政府以及本土和国际机构（如国家审计机构（SAI）、会计机构、国际最高审计机构组织等）之间的合作	面临的挑战是，如何引导主要利益相关方（包括国家政府、国际审计机关、捐助团体和会计机构）实现有效合作。案例分析表明，在哪个领域实现有效合作，该领域取得行之有效成果的可能性就越大。
通过提供支持和发展提高专业人士的胜任能力	后续职业发展和支持往往要么缺乏，要么没有得到良好发展。 雇主很少探寻结构合理的后续职业发展（continuing professional development, CPD）项目之路，来满足自身以及专业人才的个体发展需求。

案例分析 2：

巴基斯坦：提高审计长公署财务报告和审计质量的主要驱动因素

巴基斯坦：旨在改善政府财务报告和审计的变革计划及行动

巴基斯坦审计长公署为自身制定了一项目标远大的议程，以期提高公共部门会计及审计成果的透明度。下文概述的变革计划及采取的相应行动有助于提升透明度，但外界普遍认为仍有许多目标有待实现。

盘点现状

继 IMF 开展的政府会计调研以及由世界银行资助开展的诊断研究之后，巴基斯坦于 1994 年引入了财务报告和审计改善赞助项目（PIFRA）。项目合作伙伴包括英国国际发展署（DFID）、亚洲开发银行（Asian Development Bank）和国际货币基金组织（IMF）。

该项目的总体构想是：确保政府及捐助方开发资金流向的透明度，改善政府收入和支出的问责制，强化决策和预算编制过程，并向公众提供可靠的信息。总体而言，PIFRA 旨在改进公共部门的问责制，增强机构的经济决策和管理能力。

设定方向，蓄势待发

财务报告和审计改善项目（PIFRA）旨在通过实现会计和报告系统现代化，与最佳实践和报告准则相一致，并以电脑系统取代手工会计和审计制度，从而提高公共部门的效率和有效性。该项目预期成果包括：

- 编制可靠、相关且实用的财务报表；
- 通过采用国际公认审计准则改进政府审计程序；
- 加强财务管理实践；及
- 实施治理和法律框架，构建独立而有效的审计职能和内部控制手段。

财务报告和审计改善项目（PIFRA）分为两个阶段，分别为第一期和第二期。该国期望通过项目第一期建立新的财务规则和条例、新的会计模型（NAM）和财务科目表，提高会计和审计技能，强化决策支持系统和问责框架。

PIFRA 项目第一期由以下五个部分组成：

- 制定会计准则、报告制度和财务程序。
- 提高政府审计制度和标准。
- 进行人力资源管理、组织和系统开发。
- 提供专业层面的培训，增强员工的职业和专业技能。

开发管理信息系统，支持信息技术需求。

PIFRA 项目第二期为后续项目，侧重于提高巴基斯坦国家、省级、市区层面年内及年终政府财务报告的准确性、完整性、可靠性和时效性。

PIFRA 项目第二期目标包括以下几个方面：

- 增强政府的财务管理政策和能力，包括会计主计长公署的作用和范围、内部控制以及全体人员的会计技能要求；
- 实现审计长公署职能和沟通的现代化，通过变革管理，以提高透明度，提升利益相关方的意识和所有权；
- 开发基于新会计模型的系统；
- 进行能力建设，重组会计主计长和地区会计办事处、建立内部控制体系、改进内部审计、加强研发工作。

成功实践

财务报告和审计改善项目（PIFRA）第一期为我们留下了许多经验教训。项目实施结束后，审计长公署得出的结论是，由于公共部门的会计和财务系统得以改善，公共部门的问责制得以增强，为提高经济决策和管理的机构能力提供了支持，因此将推出项目第二期。项目第一期活动包括编制手册，并在几个选定的项目点实施系统，而第二期则是集中精力全面实施自动化系统。

获得人力资源以推动变革管理，特别是完成“去人工化”、实现向自动化系统过渡，将需要进行广泛的能力建设、实现良好沟通以及利益相关方全程参与。亦亟待建立预算编制、规划、财政、税务和债务管理之间的必要联系。

财务报告和审计改善项目（PIFRA）第二期面临一系列挑战，其中最重要是人力资源之累，因为该国承诺打造具备会计和审计知识及技能的人才队伍。项目第二期能否成功实施，取决于对新系统的了解程度，采用全新办工程序和流程的情况，以及能否获得新的专业技能和胜任能力。该国出现了对更多会计和审计专才的新兴需求，并希望对这些人才的职业发展路径进行大幅调整。

主要成就包括以下内容：

- 制定并实施政府财务会计制度；
- 政府财务报表目前已符合有关收付实现制的国际公共部门会计准则（IPSAS）；
- 已在政府所有层面的预算编制和会计事务中实施 SAP 解决方案；
- 以前财政年度结束后年度财务报表的编制时间为九个月，现缩短为三个月；

- 已制定并实施符合国际准则的、风险导向的审计方法；
- 已获取计算机辅助审计技术（CAATs）软件，并成功将之应用于联邦、省级和市区等层面的审计工作中；
- 正在全国范围实施综合审计管理系统，以促进自上而下的控制、宏观层面的规划以及实现工作和信息管理标准化；
- 向立法机构提交审计报告的时限已从自财政年度结束起的 33 个月缩短为 13 个月。当年审计年度的审计报告则是在财政年度结束 8 个月内提交。

ACCA 与该国审计长公署缔结了伙伴关系，向其提供支持。ACCA 已于 2007 年将会计主计长和审计长公署纳入认可雇主名单中，此后，约有 46 名会员和学员支持实施了 PIFRA 项目第二期下的会计和审计组成部分。ACCA 会员同时帮助精简了该国政府部门和机构的审计职能，并在项目管理方面发挥了领导作用。

尽管面临着变革管理、新技术、人力资源技能和知识差距等方面的艰巨挑战，但财务报告和审计改善项目提高了公共部门对财务报告和审计重要性的认识。该项目规模宏大，能否获得圆满成功，将取决于项目实施伙伴能否持之以恒，不懈努力，培育意识文化，了解可靠会计记录和最佳实践配套审计工具的重要性。

通过及时提供准确、完整的财务报告，我认为，财务报告和审计改善项目（PIFRA）已然成为卓越公共财务管理的象征。

马苏德·穆萨法（Masud Muzzafar），会计主计长

案例分析 3

赞比亚：公共财务管理改革

盘点现状

就赞比亚而言，该国一直未制定具体的公共部门财务改善计划。长期以来，公共部门能力持续受到制约，信息流程和系统不足使得问题进一步加剧。此外，内部控制不合规导致赞比亚政府支出可预见性很差，且缺乏分析能力。与其他非洲国家类似，公共部门同样难以吸引到合格专业会计师供职。

设定方向，蓄势待发

赞比亚前总统通过推出《2030年远景目标》战略和《第五个国家发展计划》，为公共部门改革奠定了重要基础。该国政府的《国家发展计划》突显了一系列优先事项，包括对良治和三级问责的承诺，即政治问责、行政问责以及财政和预算问责。

为实现财政和预算问责，赞比亚正在稳步推进公共财务管理改革。过去数年，该国修订了《公共财政法案》（Public Finance Act），强化了问责，并显著促进了重新界定主要政府部门的架构及政府官员的职能，如财务部长和审计长等。

捐助者团体通过各种改革举措为公共部门财务管理改革提供支持；例如，世界银行针对公共部门实施的财务管理改革计划“公共支出管理和财政问责”（PEMFA）。

成功实践

目前，赞比亚正在开展进一步改革，包括改造内部控制职能等。2004年发布的《公共财政法案》设置了新的要求，要求各部门建立相应的审计委员会。近期，该国财政部长宣布设立单一国库账户，并开始实施配套法律框架。这是赞比亚国家宪法委员会（NCC）主导的众多改革事项之一，目前正在审查该国宪法。其他改革还包括增加对现有财务人员的培训和支持，以及审查财政结构、职能和职责。

案例分析 4

越南：绩效审计变革

越南国家审计面临的诸多挑战之一是需要引入按部就班地实施绩效审计变革。

盘点现状

如《公共支出管理创新及越南国家审计职能》(Innovation in Administering Public Expenditure and the Role of State Audit Vietnam) 报告所指出，过去几年，绩效审计似乎并非国家审计的主要关注事项。之所以非常重视财务审计和合规审计，主要是考虑到二者对公共支出配置的社会经济影响。换句话说，除法律合规性外，审计并不能表明公共商品或基本服务是否有所改善。因此，越南国家审计署已将绩效审计确认为该国所面临的最艰巨挑战之一。

设定战略方向

人们已认识到，提高审计质量和绩效需要满足以下要求：

- 在预算方面，应将重点放在以产出为导向上，而非以投入为基础；
- 创建数据库并制定行为规范，以便对支出进行监督和评估；
- 开展能力建设，促进分析并研究政策及资源配置对受益人的影响；
- 要满足这些要求，将需要按部就班，逐步推进变革。

案例分析 5

津巴布韦：妥善处理合格专业人才匮乏问题

越南国家审计面临的诸多挑战之一是需要引入按部就班地实施绩效审计变革。

盘点现状

对津巴布韦政府来说，公共部门中合格专业人员严重匮乏，是亟待解决的一大问题。

设定方向，蓄势待发

为壮大会计和审计专家队伍，ACCA 与公共服务委员会（Public Services Commission, PSC）和审计长公署合作，共同努力，以增强能力，解决技术人才匮乏问题。三方的伙伴关系为审计长公署提供了支持，有助于招募、培训并留任专业人才。

成功实践

ACCA 与合作伙伴合作，将提供高质量培训作为吸引和留住人才的手段，改善财务专业人员的工作条件，加大培训支持力度，同时引进学员指导体系。

因此，在公务员工资和福利待遇制度内部，专业资格亦得到了适当认可（即与待遇挂钩），其中包括 ACCA 的公认会计技师资格（CAT）和财务管理证书（DipFM）等。这是该国首次将财务专业人士与工程师和医生等其他专业人员纳入技术人员类别，使个体的价值和地位均得以提升。

作为该国变革计划的一部分，将审计长成为 ACCA 的认可雇主，拥有培训审计人员的能力（和资格）。学员指导由审计长指定的合格工作人员以及承担分包工作的外部会计师事务所提供。为确保审计胜任能力覆盖面在广度和深度上均满足要求，学员将被借调到外部会计师事务所工作，并有机会被借调到其他地区审计长办事处。此外，雇主和学员还将定期获得指导支持。

同时，该国安排了公共部门特定后续职业发展（CPD）活动，专门处理公共部门会计和审计方面的特定需求，如衡量量值（Value For Money）的评估等。审计长以及捐助者负责提供资金，支付相关费用和考试费用。2009 年，非洲开发银行（African Development Bank, ADB）资助开展了一系列举措，为来自审计长公署的 48 名成员和学员提供支持，以提高会计和审计能力。

正常运行

上述变革提高了公务员队伍的专业性，为会计学员和会员提供了支持，并壮大了任职于政府部门的专业会计师队伍，尤其是提高了审计长公署专业人员的数量。就普遍意义而言，在专业会计师的招聘和保留方面，公共部门正经历拐点，且方向向好。因此，越来越多合作伙伴和捐助者很可能愿意支持在公共部门内部推行类似的能力建设举措。

案例分析 6

博茨瓦纳：公共财务管理和能力建设

在人员保留和能力建设方面，博茨瓦纳与津巴布韦具有很多类似问题。在公共财务管理方面，审计长公署明确了一系列需要应对的具体挑战。

盘点现状

尽管博茨瓦纳是一个相对富裕的国家，但其公共部门却面临来自私营部门的挑战，因为前者在待遇上完全不具优势。该国公务员主要为外籍人士，本土居民为了追求具有丰厚回报的职业发展则纷纷涌入私营部门。此外，博茨瓦纳还面临一系列公共财务管理挑战。审计长公署确定的问题包括以下几个方面：

- 需要对支持公共财务管理的立法进行更新；
- 需要增强审计长公署和总会计师办公室的能力；
- 新的会计电算化和预算系统控制乏力；
- 会计核算流程和分类账目未能保持及时更新；
- 政府部门和地方当局采用的现金会计制度不够完善。

设定方向，蓄势待发

政府具有强有力的政治驱动因素，力求提升各级政府部门和地方当局向公众提供的服务质量。公共部门财务管理改革落后于私营部门，公众对公共服务质量寄予的厚望尚未得到满足。

政府承认，要想打造运营效率，改进服务交付，必须对政府服务交付和绩效管理重新进

行规划。这一认知主要得益于该国的“2016年愿景”，其目标是将博茨瓦纳建设成为：

- 一个有着良好教育的信息化国家；
- 一个繁荣、富有生产力的创新型国家；
- 一个开放、民主和负责任的国家；
- 一个推崇道德和宽容的国家。

已建立与《国家发展计划》相一致的战略成果，并起草了一份运作计划。博茨瓦纳举行了跨部委研讨会，制定基于一体化成果的管理方法框架。同时随之进行了组织结构和能力彻查，以便与战略成果和服务交付相联系起来。

成功实践

政府进行了一项重大投资，确保必要的技能和能力落实到位，以实现其运作计划中的预期成果。在教育部指导下，利用统一基金开展公务员培训。审计署成为机构能力建设合作的一部分，合作对象为瑞典国家审计署（Swedish National Audit Office, SNAO）和非洲最高审计机构组织（African Organisation of Supreme Audit Institutions, AFROSAI-E）。此类合作有助审计长公署学习良好实践，强化其核心审计服务。瑞典国家审计署干预的目的旨在：

- 改进财务管理审计；
- 提高绩效审计质量；
- 评估组织效力。

此外，ACCA 还与审计长合作开发了类似于津巴布韦的后续计划。审计长成为认可雇主，具备培训审计人员的能力。学员指导由隶属于审计长的合格外籍工作人员以及承担分包工作的外部会计师事务所提供。

ACCA 与审计长合作编制了一项实践经验要求（PER），专门针对审计长工作类型和考试进度水平量身打造。该要求以四大会计师事务所使用的胜任能力矩阵为基础而制定，通过对学员及其监督员的内部培训和指导（即如何执行实际经验要求）来加以贯彻，内容包括对实际经验要求记录进行抽样审查，并就有关经验教训开展讨论。由于实施了上述举措，学员表现出一种倾向：由于他们对采用结构化方法来展现专业发展持赞赏态度，因此表示愿意较长期留在雇主。

在应对公共财务管理具体挑战方面，总体上取得了一定进展。新的计算机化预算系统已在所有部委成功实施，内部控制制度得以强化，预算规划得以推动改进，并相继出台了支出控制和绩效工具。此外，财政部下发指令，对《财务和审计法案》（Finance and Audit Act）进行修订，以进行财务和能力建设。

成功举措还包括：在各部委建立预防腐败委员会（CPC），用以监督和审查报告和欺诈案件；建立公共采购和资产处置委员会，用以审查医疗设备和道路公共开支的政府招标情况。虽然取得了显著进展，但是政府和审计长公署均认识到，仍需继续保持公共部门受训财务专业人才的质量，并巩固至今取得的改革成果。

有效财务管理框架

许多模型业已问世，有助企业改进自身的公共财务管理职能并评估其执行情况。本文简要介绍了三种模型和诊断，能协助改善公共财务管理。当然还有很多其他模型，但我们认为，本文列举的这三种模型或许最为有用，并且已取得行之有效的结果。

审计署模型

该模型由英国审计署开发，用旅程来比喻，如某人从一个地点出发，希望到达另一个地点。该模型确定了五个重要改进阶段，分别是：盘点现状、蓄势待发、设定战略方向、成功实践、以及正常运行。这有助人们进一步了解企业长期如何改善公共财务管理。

正如上述案例分析以及该模型所反映的一样，寻求改善财务管理的公共部门企业都具备某些相似的特点。简单地讲，部分企业已成功应用四项要素提高了公共财务管理质量。这四项要素分别是：

- 明确目的和战略方向；
- 有效的政治和管理领导力；
- 实现变革的基本构建模块；
- 推动并保持变革。

如略加改编后的审计署模型所简要介绍的，在着手某项变革计划时，公共部门企业可对照上述四项因素衡量其各个方面取得的进展。

对公共部门企业而言，该模型非常有用，有助其评估自身是处于改进过程的早期阶段，还是已取得重大进展。它虽然并非是改善公共财务管理的唯一模型，但无疑是最有效方式之一。由于捐助机构、政府、国家机构和监管机构已应用一系列工具来衡量变革计划是否成功，因此可将该模型作为常规衡量工具的有力补充。在进行战略综述、确定优先事项、确保待解决问题重点突出等方面，该模型的作用更是不容小觑。

表 2：评估实现强有力公共财务管理的进展

	盘点现状	设定方向	蓄势待发	成功实践	正常运行
明确目的和战略方向	查明当前存在问题的根源，例如，立法框架薄弱、公共财务管理政策乏力；尚未与国际会计准则保持一致；财务管理不善；预算严重不足、损失和浪费；财务技能和能力匮乏，等等。	关键参与者明确方向，将资源分配给优先事项，设置重要事项时间表。		将重点放在创建强有力财务管理的框架、结构和文化上。	避免因优先事项过多而导致主次不分。
政治和管理领导力	关键参与者（如政府、捐助者、国家机构和监管机构）考虑应采取何种应对措施。	制定涵盖某特定期限的变革计划，并与相应风险和资源挂钩。	强大的领导力与良好的沟通缺一不可。应当宣传早期的成功经验，向公共部门组织和捐助者传达正面信息。		领导者提高自我意识，反思经验教训，提供并改进公共财务管理。
基本构建模块	关键参与者评估公共财务管理现状。	应将重点放在解决重大关切领域，同时密切关注风险。	投资进行能力和技能建设，以妥善交付项目。叫停会损害改革方案的各种外围活动和项目。	实施强有力的绩效管理，致力于在战略层面打造合作伙伴关系。	
推动并保持变革	关键参与者负责评估能力，建立专业的团队并判断改进的可能速度。		通过早期投资提高能力和技能，但着重于积蓄持续的动力。	打造更强大的组织，建立基础设施、制度和流程，促进公共财务管理。	进行定期审核，以便了解情况，巩固成果。

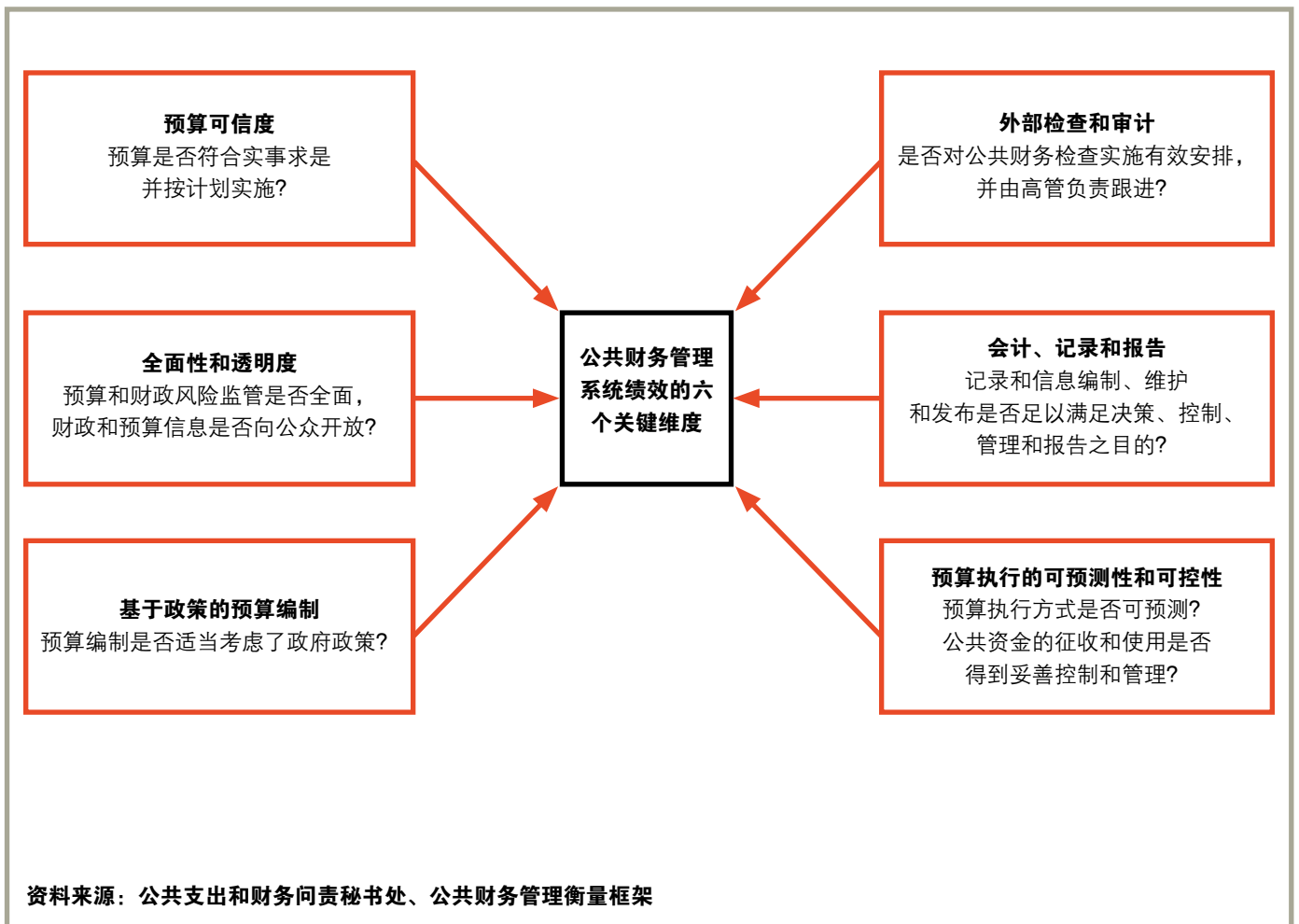
摘自：审计署，《通过有效财务管理实现改进》（Improvement Through Better Financial Management），2004 年。

公共财务管理衡量框架模型

第二个模型是由公共支出和财务问责（Public Expenditure and Financial Accountability, PEFA）秘书处、世界银行和国际货币基金组织联合制定的公共财务管理（PFM）衡量框架。该绩效衡量框架主要针对政府部门，但也适用于其他公共部门。该模型设置了可用于评估绩效的高级别绩效指标。如下表所显示，该模型包含六个关键领域。

采用该模型评估公共财务管理改善绩效的优势在于，它能够：

- 支持对公共财务管理系统的绩效进行综合评估；
- 显示公共财务管理绩效随时间推移取得的进展；
- 支持国内外利益相关方定期开展基于证据的审慎监督；
- 提供有关公共财务管理绩效的通用信息库。



十步制胜法

第三个有助改进财务管理的框架由英国财政部财务技能顾问小组制定。该框架诞生于2008年，主题为“开展业务：将财务管理技能融入到政府中”（Doing the Business: Embedding Financial Management Skills in Government）。它主要回顾了政府各部门委员会、业务和财务职能部门的工作，总结出“十步制胜法”，为政府各部门提供了一套可用来衡量自身绩效的基准。

通过采用“十步制胜法”，我们希望英国政府各部门能够以更有效的方式运作并开展业务。政府部门委员会能够更有力地把握业务，为推动改革议程做好准备。管理层将明确需要交付的目标，首席财务官及其财务团队将需要进一步专注于推进衡量值原则。最重要的是，财政部门将全力投身于各级业务，交付最优产出和成果。

一、立即采取行动，打造良好的企业财务管理技能。

启动这项工作越早越好。事实上，无论企业目前的财务管理技能和意识水平如何，都必然存在着巨大的改善空间。该驱动因素需要自上而下推进：常任秘书长、部门委员会及所有高管和非执行高管必须统一观点，将良好的财务管理作为企业的核心，并致力于促进和支持其应用，这一点至关重要。

二、确保财务处于制定企业愿景和业务战略的核心。

如果没有这一承诺，董事会不仅会面临规划缺陷和决策糟糕等风险，而且无法将健全的财务原则融入到企业的管理中，使二者合为一个整体。

三、即刻行动，在企业中全面推行良好的财务管理。

健全的财务管理原则必须与所有管理人员的职业发展和绩效管理结合起来。这一问题可以通过意识提升、培训和发展等各种手段得以解决。

四、投资于员工培养和培训需求分析。

财务技能、敏锐度和认识水平在企业的不同部门有不同的要求。因此，必须明确不同业务领域所需的特定胜任能力，包括非执行董事及非财务管理的需求、政策部门及运营一线交付等，同时提供量身定制的培训、发展和支持，以满足相应需求。

五、牢记沟通和参与技能的重要性。

这是关乎财务和非财务专业人士之间互动质量的一种阶跃式变化，包括建立关系、沟通、倾听和影响等方面技能。

六、保持活力，与时俱进。

这意味着定期审查企业所需的以及现有的技能和胜任能力。换句话说，它需要高瞻远瞩，预见未来的需求和规划（以及后续规划）并一一满足。同时，这也意味着需要探寻新的思路、更好的做法和更高的绩效，并利用这些资源来改进部门运作。

七、褒奖良好的财务管理；解决财务管理不善问题。

为了吸引并留住最优秀的人才，政府必须重新考虑自身的薪酬和待遇相关战略。这就要求高级管理人员的报酬以适当方式体现其财务管理技能和业绩。同样重要的是，应使在该领域表现不佳（如未能考虑不同政策选项的财务影响）的管理人员意识到其失误之处，并且必须在日后弥补其不足。

八、开始采取积极措施，为企业的财务职能部门打造强有力的领导力技能。

首席财务官必须具备一系列广泛技能，包括：领导并拓展财务职能的能力，满足业务需求的能力，支持企业其他部门的财务管理技能建设和能力建设的能力。

九、保持简单原则。

制胜的关键在于能够把事情落到实处。财务职责和健全的财务原则必须易于理解，并清晰界定效益。需要将财务视为解决方案的一环，而非问题的一部分。

十、立足梦想，认清现状。充分认识到打造世界一流的财务管理，并非一蹴而就，需要稳扎稳打。

立志实现世界一流的公共财务管理令人称道。但对于大多数企业而言，这一目标极具挑战性。更重要的是，由于此类转型变革关乎系统和流程变革，因此大部分工作与创建不同的氛围、改变行事方式和企业文化息息相关。同时需要在较长时段内协调一致采取行动并保持承诺。

资料来源：英国财政部财务技能顾问小组，“开展业务：将财务管理技能融入到政府中”，2008年。

5. 结束语及经验教训

发展中国家和新兴经济体往往面临一系列亟待解决的公共财务管理问题，我们希望本文有助读者了解此类问题的规模和复杂性。更重要的是，本文展示了部分已成功解决的问题，包括经验教训，为帮助公共部门企业改进公共财务管理提供了有益的指导。从各国案例分析中吸取的主要经验教训包括：需要清楚了解哪些目标可以实现，并设定优先顺序和时间跨度。可持续公共财务管理需要强有力的领导、长期的承诺和持续的动力、高效的伙伴关系和完善的项目管理。重要的是有必要传播早期成功经验，促进持久的流程和文化变革，为可持续公共财务管理搭桥铺路。

正如本报告所强调，ACCA 致力于与政府、会计机构、监管机构和捐助团体缔结伙伴关系，帮助发展中国家和新兴经济体改善公共财务管理。

参考文献

审计署，“通过有效财务管理实现改进”（Improvement through better financial management），2004 年，<<http://www.improvementnetwork.gov.uk/imp/aio/1002311>>.

审计署，“使用资源查询关键行”（Use of resources key lines of enquiry），2009 年，<http://www.audit-commission.gov.uk/health/audit/uor/approach/pages/default_copy.aspx>.

英国国际发展署（DFID），“利用平台改善政府财务管理”（A Platform to Improving Public Financial Management），2005 年，<http://www.train4dev.net/fileadmin/Resources/General_Documents/DfID_A%20Platform%20Approach%20to%20PFM.pdf>.

英国财政部财务技能顾问小组，“开展业务：将财务管理技能融入到政府中”（Doing the Business: Embedding Financial Management Skills in Government），2008 年，<http://www.hm-treasury.gov.uk/d/doingthebusiness_embeddingfinancialskills170608.pdf>.

公共支出和财务问责（PEFA），“公共财务管理；绩效测量框架”（Public Financial Management; Performance Measurement Framework），2006 年，<http://www.pefa.org/pfm_performance_file/the_framework_English_1193152901.pdf>.

鸣谢

我们在此诚挚感谢奥弗劳·萨贾德（Afra Sajjad, ACCA）、黛西·柯博罗（Daisy Kopolo, ACCA）、汉娜·琼斯（Hannah Jones, ACCA）、穆卡巴·穆卡巴（Mukaba Mukaba, ACCA）、巴基斯坦审计长公署、博茨瓦纳审计长公署以及特许公认会计师公会国际公共部门委员会成员对本文的贡献。

TECH-AFB-IPSFM