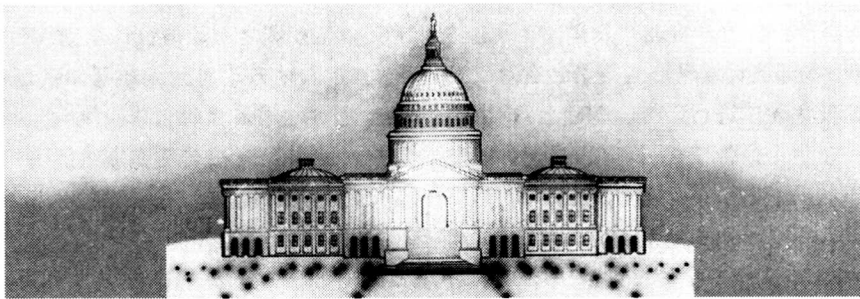


# 美国政府会计改革及其对我国的启示



## 一、美国政府会计管理与改革情况介绍

### (一) 政府会计准则制定机构

美国的政治体制和政府结构决定了美国没有统一的政府会计，联邦政府与州和地方政府分别由不同机构负责制定自己的政府会计准则。一般不通过立法对政府会计原则做具体规定，即使某些法律涉及到政府会计的要求，也只是原则性的规定，详细而具体的政府会计原则，一般由会计职业团体或各有关方面联合组成的专门机构主持制定。

1. 联邦会计准则咨询委员会(FASAB)为联邦政府会计准则制定机构

联邦会计准则咨询委员会成立于1990年，由10名成员组成，其中3名来自联邦财政部、预算管理办公室(OMB)和审计总署(GAO)，1名来自国会预算局，其余6名来自非政府的私人部门。委员会成员由财政部部长、预算管理办公室主任和审计总署总审计长联名任命。该委员会负责制定联邦政府会计准则，为联邦政府部门服务。1990年至今，该委员会发布准则24个，在制定准则过程中都遵循公开举行会议、邀请利益相关者发表意见并提出看法等各种形式的交流以及举行公众听证会听取口头意见等程序，其中，联邦财政部、预算管理办公室和审计总署三个部门在准则制定过程中均有一票否决权。

2. 政府会计准则委员会(GASB)为州和地方政府会计准则制定机构

美国政府会计准则委员会成立于1984年，主要负责制定州和地方政府会计准则。该委员会由7名成员组成，这些成员都是由美国财务会计基金会任命，且具有政府会计和财务知识背景，主席是全职人员，其他成员都是兼职。自成立以来，政府会计准则委员会已制定了47项准则，其中第34号政府会计准则《州和地方政府财务报表及管理层的阐述与分析》是政府会计准则委员会已发布的最重要的准则之一，提出了新的政府财务报告模式，即：要求州和地方政府同时编

制基金财务报告和政府层面财务报告，政府层面财务报告要采用完全的权责发生制，以全面反映政府的资产、负债以及提供服务的实际费用。

### (二) 政府会计改革

在美国政府会计改革过程中，联邦政府与州和地方政府分别经历了不同的独立发展过程，但又有着趋同的发展倾向。

#### 1. 州和地方政府会计改革

美国州和地方政府会计改革经历了相当长的时期。早在19世纪90年代至1920年间(美国城市化发展时期)，就有人提出将商业的会计程序和方法引入地方政府的财务管理中，建议采用权责发生制会计基础和复式记账法，通过政府资产负债表对政府运行能力进行衡量，人们将改善政府财务记录视为反腐败、完善公共管理和提高政府效率的有效途径。到20世纪30年代早期，美国开始陷入经济大萧条时期，一些地方政府无力偿债，地方政府会计准则问题开始受到重视，1934年，成立了全国地方政府会计委员会(NCMA)，制定并发布了一些地方政府会计原则，提倡通过统一术语和账户结构来加强会计和预算制度的联系，强调预算、会计和财务信息的协调一致，并要求使用权责发生制会计，但并不要求对一般固定资产计提折旧。70年代美国许多地方发生了财政危机，暴露出会计实践的薄弱环节，为此政府会计再次进行改革，与早期改革的重点放在法律合规性和财政管理方面不同，其主要目标在于体现政府对权益者的受托责任。1974年，美国全国政府会计理事会(NCGA)取代了全国地方政府会计委员会，开始负责制定和发布政府会计准则公告。为了提高州和地方政府会计质量，1984年财务会计基金会(FAF)同意成立了政府会计准则委员会，由其负责制定和发布政府会计准则，取代了全国政府会计理事会。

#### 2. 联邦政府会计改革

1949年，联邦政府曾被建议采用权责发生制，但没有采纳，20世纪30年代至90年代初，对于联邦政府会计准则应

由行政部门(财政部或预算管理办公室)来制定,还是由立法部门(审计总署)来制定一直存在争论。1990年,美国财政部、预算管理办公室、审计总署达成共同组建联邦会计准则咨询委员会的协议,并规定联邦会计准则咨询委员会制定的联邦会计准则,须得到财政部、预算管理办公室、审计总署同意后,方可公布实施。联邦会计准则咨询委员会在对政府会计信息和财务报告的使用需求进行研究的基础上,提出了联邦财务报告的目标并制定了报告模式,同时还强调要按定期的营运结果报告财务状况,主张实行权责发生制。

美国联邦政府会计改革晚于州和地方政府,但也经过几十年,联邦政府与州和地方政府的会计准则的主要方面趋同,最明显的表现是政府会计和财务报告目标从主要的预算执行工具转向政府向权益人说明其受托责任,以及要求采用权责发生制基础编制政府整体的合并财务报表。

### (三)政府会计准则体系主要内容

#### 1、联邦政府会计准则体系主要内容

联邦政府会计准则是通过联邦会计准则咨询委员会公告形式发布的。联邦会计准则咨询委员会发布的公告有概念公告、准则公告、技术公告和解释公告4种。其中概念公告主要是提供概念性框架,为制定准则提供基础和方向,技术公告和解释公告是补充和完善准则。已发布概念公告主要是对联邦政府财务报告的目标、主体和管理讨论与分析等基本问题给予明确的规定。迄今为止,联邦会计准则咨询委员会共发布了4个概念公告,26个准则公告,涉及到政府会计信息的许多方面。

准则对政府收入和支出的确认进行了明确规定,政府支出确认采用修正的权责发生制,收入确认则采用修正的现金收付制。收入确认的时点仅限于财务报告实体具有明确可辨认、依法可要求偿付现金或其他资产的权利时,即当收现可能性相当高且金额可合理估计时才能确认为收入。

联邦会计准则咨询委员会要求,联邦政府财务报告从四个目标出发,即:一是促进政府收支遵循预算及相关法规;二是帮助报告使用者评估报告主体所提供的服务努力程度、成本及成果,并说明提供服务有关的融资情况,主体的资产和负债管理;三是帮助报告使用者评估政府当期投资及运营对国家的影响,并充分反映政府财务状况的变化及未来可能的变化;四是帮助报告使用者了解政府财务管理系统与会计管理控制是否适用。同时要求报告主体须符合以下标准:能负责控制及分配资源,能有产出或结果,能执行预算,能对该主体的绩效负责。还要求联邦政府在其财务报告中应提供管理讨论与分析,以协助报表使用者了解其作用与绩效。管理讨论与分析部分应说明报告主体的使命、组织结构、营运目标,以及主体的工作业绩和指标完成情况;报告主体的财务现状及其成因,以及与以前年度财务状况、预算、长期计划之间的重大差异;报告主体的系统控制及法律遵循情况;

目前已知风险、不确定性事件及未来发展趋势对报告主体的影响。由此可见,联邦政府会计准则公告体现了以充分反映联邦政府的业务情况,满足外部信息使用者和内部管理者信息需要为财务目标的特点。

#### 2、州和地方政府会计准则体系主要内容

州和地方政府会计准则体系也包括概念公告、准则公告、技术公告和解释公告4种,此外还有问题和解答的特殊报告。其中概念公告旨在提供解决问题的指引,技术公告是指出没有被目前准则所涵盖的争议部分,提供在特殊环境下会计事项的处理。政府会计准则委员会先后发布了2个概念公告,第一个概念公告建立了州和地方政府的外部财务报告目标,第二个概念公告为服务绩效报告标准提供了框架。州和地方政府财务报告的目标与联邦政府财务报告目标类似,一是要反映政府的受托责任和活动;二是帮助使用者评估政府运营绩效;三是帮助使用者评估政府提供的服务结果及其服务能力。

美国州和地方政府会计准则是一个内容较为完整、详细的体系,其中涉及很多具体问题的会计处理规范,如市政固体废物处理场关闭和后续成本处理、带薪休假、提前还款、融券交易、风险融资等。

## 二、美国政府会计的特点

### (一)美国政府会计实行基金会会计体系

基金会会计是美国政府会计最具特殊性之处,美国政府会计系统是以基金为基础来组织和运行的,通过基金确定会计处理、报告的主体边界及范围划分。从会计和财务管理的角度看,每一基金都是一个独立会计主体,都拥有一套独立的会计账户,独立于其他基金和非基金账户而发挥作用。一个政府部门是一些不同种类和相同种类基金会会计主体的组合体。

### (二)不同类型基金会会计核算基础不同,会计计量重点不同

美国州和地方政府使用基金的分类,按照资源性质、用途以及管理特点分为政府、权益和信托基金三类。政府基金主要是核算普通政府活动,即政务活动(例如消防、公安)中可以支用的流动资产、相关负债、净资产变动及余额。政务活动的两个主要收入来源,分别是税收和政府间收入,绝大多数的州和地方政府的政务活动是靠税收来提供资金的。此外,从上一级政府获得补贴或补助也是州和地方政府的一项重要收入来源。政府基金会会计的计量重点是当期财务资源,那些不会增加当期财务资源和运用当期财务资源的交易事项不在政府基金会会计核算范围内。政府基金的会计等式为:流动资产-流动负债=基金余额。政府基金确认收支采用修正的权责发生制,即在付出现金和短期负债增加时确认支出,在政府的权利成立(如发生应税业务)时确认收入(以可获得

和可计量作为标准)。权益基金主要是核算政府商业活动(例如公用事业、公交系统)中的收入、费用、资产、负债和权益。权益基金会计的计量重点是经济资源,采用的会计核算基础是权责发生制。权益基金会计等式是:流动资产+非流动(包括资本)资产-(流动负债+长期负债)=净资产。信托基金核算的内容是政府为其他方利益以信托或代理方式持有的资产。

### (三)普通政府资本资产和长期负债采用非基金账户核算

普通政府资本资产和长期负债的核算,不通过政府基金账户,而是通过设立单独的非基金账户来反映。这些非基金账户不属于基金,因为它们不核算可支用的财务资源和相关的负债,而是普通政府资本资产和长期负债的自我平衡的会计记录体系。普通资本资产和长期负债非基金账户的会计等式为:资本(固定)资产-未到期的长期负债=净资产-投资于普通资本资产,非基金账户的变动并不会直接影响政府基金的经营成果。

### (四)预算会计和报告是美国政府会计的重要组成部分

政府会计准则委员指出,每个政府单位都应采用年度预算,会计系统应该提供适当的预算控制基础,提供预算比较报表以及综合年度财务报告。同时要求预算比较报表的内容要包括:初始预算、报告期的最终预算、以预算基础计量的财务资源的实际流入、流出和余额。

美国政府会计系统除了按公认会计原则进行报告之外,还应在会计系统内实现预算控制,反映对相关法律和合同(如年度经营预算)的执行情况。美国在政府基金的总分类账中设置了预算账户,并要求预算账户包括“预计收入”和“拨款”两类账户,分别用于记录本年的所有预计收入和拨款实际情况,以提示政府避免无意超支。便于政府随时了解和掌握执行情况与预算的差别,更好地实施预算控制。

### (五)美国政府会计有强大信息系统支撑

美国是一个信息化程度很高的国家,其政府会计管理也离不开信息系统的支撑,不仅如此,政府会计对信息系统的要求更高。目前,美国地方政府都开发并使用各政府部门统一核算的会计系统。财政部门通过该系统能监控政府各部门每一笔收支明细情况,并自动记入相应的账户。

## 三、美国政府会计对我国的启示

### (一)实行政府会计改革要兼顾预算控制和反映政府受托责任的双重目标

政府会计采用权责发生制基础有利于全面完整地反映政府资产、负债等财务状况,合理安排政府预算,提高政府财务管理水平以及全面反映政府受托责任,但其难以直观反映政府现金流入流出情况;而收付实现制基础更容易获得政府现金流入和流出的信息,便于预算控制。美国在政府日常会计核算中采用收付实现制(个别事项同时采用收付实现制和

权责发生制记录),每月提供以收付实现制为基础的收入支出报表,但在年末则按要求调整编制以权责发生制为基础的报告并对外公布。这种做法既便于预算控制,又能全面反映政府受托责任。我国的现实情况是,预算会计制度能较好地满足预算管理需求,但对于政府的资产、负债等财务状况的反映不够完整、全面,不能充分反映政府的受托责任。我国也可借鉴美国的做法,在日常核算中以收付实现制为基础,年末对外提供财务报告时适度调整为权责发生制基础,比如对政府的产权、债权、债务等事项采用权责发生制基础报告。

### (二)实行政府会计改革要考虑建立政府财务报告制度

政府财务报告是政府会计信息的载体,也是披露政府会计综合信息的一种规范化方式。美国政府会计改革始终是围绕政府财务报告这一核心进行的,政府会计准则也都是围绕政府财务报告问题展开。随着我国市场经济的发展和公共财政体制的不断健全与完善,现有的政府决算报告制度难以满足各方面使用者的需求。我国政府会计改革也应围绕政府财务报告这一核心内容进行,着手研究建立更加全面的政府财务报告制度,增加政府活动的透明度。同时还需要建立与之配套的审计制度,以保证政府财务报告信息的可靠性。

### (三)实行政府会计改革需要强大、统一的信息系统支撑

政府会计改革是一个庞大的系统工程,仅政府年度综合财务报告的编制,就需要在获得政府各部门财务数据的基础上,通过大量数据调整、合并等技术处理才能完成。例如,美国加州政府综合年度财务报告(CAFR)是由一个专门的机构——州审计官(state controller)负责编制,这个机构共有上千名工作人员,使用加州会计和报告系统来编制州政府综合年度财务报告。尽管如此,在州财政年度结束后通常需要4—6个月时间才能编制完成报告并对外公布。由此可见,如果缺乏统一、高效的计算机信息系统支撑,政府会计改革实施将非常困难。相对我国政府级次和政府单位数量较多的实际情况,若要编制政府整体财务报告必须借助强大的、统一的信息系统支撑。

### (四)实行政府会计改革应有相应的培训机制

政府会计从收付实现制向权责发生制的转变,对政府会计人员的业务水平提出了更高要求。美国有一个专门为政府财务经理、会计人员提供培训、考试的服务机构——美国政府会计师协会(AGA)。该协会属于非营利组织,有权颁发政府财务经理证书(CGFM)。我国目前实行的是以收付实现制为基础的预算会计制度,技术要求较低,但是如果引入权责发生制,则将对会计人员的专业知识提出更高要求,势必要开展大量的培训工作。所以,必须考虑建立相应的培训机制,定期对政府会计人员进行培训,开展后续教育,提高政府会计人员的从业素质和水平,以满足政府财务管理的要求。■

(财政部国库司赴美政府会计培训班供稿)

责任编辑 屈艳贞