

第七章 美国政府会计准则在中国的适用性

导言

2001年4月16日中国前总理朱镕基在视察中国国家会计学院(NAI)时曾提出“不做假帐”的告诫。就当时是对30万注册会计师(CPAs)培训工作发表评论的情况看,朱总理显然是在谈中国的企业会计。但是,他的训喻同样适用于中国的政府会计。前总理的忠告翻译成英文时,可译为“make no misrepresentation in financial statement”即“财务报表不可出错。”作者则更愿意按其字面直译为“Render no false accounts”“不做假帐”。这是因为据我所知,中国政府目前还没有发表财务报表,至少没发表在前面几章中讨论的那类财务报表。“Accounts”此字的两种译法提出了值得重申的一点:在政府会计准则委员会(GASB)和联邦会计准则咨询委员会(FASAB)名称中的“accounting”其实是“会计和财务报告”。确实,GASB和FASAB都采用了可能被叫为“财务报告驱动会计”的作法,在这一方法中,会计被视为向外部世界披露内部信息这个目睹的工具。在两种翻译中,总理的告诫都表示出了一个明显的问题:“如何区分假账(或者误报)与真账?”一个答案是依据于会计准则或公认会计原则(GAAP),因为审计师使用GAAP来确定财务报表的如实程度(fairness)。因此,本书关注美国政府会计准则,以及制定准则的制度与程序。

本书的第一部分寻求从制度和历史的角度阐释现行美国政府会计准则,因为政府会计是在特定的政治和经济环境中形成的。同时,政府会计是实现受托责任的工具,这责任包括政府对人民的责任和行政部门对立法部门的责任。受托责任或问责

制度意味着对他人赋予的权威和资源负责任。一个负责任的并且有效率的政府对中国经济、社会和政治发展是非常重要的。这个观点在现今的中国得到了承认。所以中国目前的环境基本上是有利于政府会计发展的。

尽管朱镕基总理要求会计和财务报表的真实性是非常合理的，但是美国的经验表明，将这样的期待转化为具体的会计准则和实务却非易事。在美国，会计师和审计师把“会计真实性”实际解释为“如实”的表述（fair presentation）。而如实的标准是由公认会计原则（GAAP）决定的。正如我们从前面几章看到的，这些原则或准则是FASAB、GASB和FASB的公告发布的，这三个权威团体得到美国最大和最有影响力的会计师和审计师职业协会，即是美国注册会计师协会（AICPA）的认可。以国际会计师联合会（IFAC）为代表的全球会计和审计职业，正在以国际公共部门会计准则（IPSAS）的形式创建一种全球化的政府会计公认会计原则。由于范围和篇幅限制，这些内容没有在本书中详细分析。有兴趣的读者可以查阅作者列出的参考书目中的相关内容。

正如前言提到的。本书是为国际读者，特别是为中国读者，写作的。因此，最后一章将探索下列问题：美国会计准则，以及制定准则的制度和程序，是否适用于（applicable）中国当前的政府会计改革呢。当然，美国的GAAP在中国是没有法律功效的。也许“可移植性”（transferability）这个词更为恰当。一个极端悲观者可能会说：政府会计是政治和经济环境的产物（见第二章），所以美国政府会计作法决不可能移植到中国。一个天真的乐观者可能会说：美国政府会计作法里有甚多

的普遍性，导致它的大部分内容可以在中国应用。作者的立场处于这两种极端观点的中间。

在评论美国政府会计应用于中国的可能性前，作者提出发展中国家政府会计改革的一些观点，同时要指出中国的独特性。漫不经心的观察家可能仅看到中国和第三世界发展中国家之间表面的类似处，比如人均收入水平较低下。但是，在某种程度上讲只是中国的市场经济正在发展中，而中国的政治和文化是高度发达的，尽管西方人可能会对此持不同意见或者迷惑不解。

政府会计改革

社会成本和收益

一个健全的政府会计体系是国家制度基础的重要组成部分。不幸的是，这一点并没有得到广泛的认为。政府会计通常被认为一个政府内部功能。更糟的是，正如房屋的地基或者街道路面下的下水道一样，会计体系的价值通常直到出现了问题才表现出来：比如公款丢失或浪费、税征而不收，或者没有按时支付雇员薪酬。较好的会计体系容易改善政府财政管理。但是，会计体系对于更高目标，比如贫困减少则是间接的和长期的。所以人们很难看到投资于会计制度的社会收益。

此外，在贫穷国家，政府会计改革面临着道德上的困境。会计改革的经费须与给饥民的食物、给病患的药品以及给市内贫民的净水等等急需的经费竞争。在这样的环境下，谁能够辩解将钱花在改进政府会计是正当的？

只是表现出政府会计的社会收益才能解决上述的道德困境。政府会计本身不能减少贫困。通过影响公共财政管理和加强问责制度，政府会计对国家的社会经济发展会产生作用。有效的政府会计促使平稳政府财政管理，以及提供事前防止和事后察觉财政不当行为的审计线索。针对许多发展中国家政府官员腐败的普遍现象和严重性，保证财政廉洁（integrity）是政府会计体系的一项极其重要的功能。只有合乎道德的和胜任的公共管理才能够高效率 and 有效地实施减贫计划和实现其他社会经济目标。经济学家赛克思（Sachs）曾经宣言：“除非能对减贫资金进行审计，否则任何国家都不应得到更多的资金援助”。

会计人员有责任告知公众和政府官员政府会计的社会价值，这一点是很重要的。引用政治学家卡尔（Karl Deutsch）的话来说，会计体系实际上是“政府的神经系统”，因为会计是政府财政管理的核心和控制中心。政府会计体系能是未成熟的或者高度发展的。就像在企业中一样，好的政府会计体系至少保证财政账目的准确性；更好的政府会计体系指引决策者和管理者去事前关注有问题的领域；最佳的政府会计体系为决策提供有用的信息。

因此，对政府会计改革的投资需要进行一定的远见和洞察力：能够预见软弱的会计制度或者没有会计制度所能造成的后果，以及将会计制度与政府绩效乃至最终实现社会目标相联接起来。通过向履行国家基本职能的公共管理人员和有权向他们问责的监督者提供信息，政府会计可以促进国家社会经济的发展。作为一项后勤功能，会计没有自身的价值观，而且又不直接地决定资源配置。但是，决策一旦制定，会计体系履行着跟踪资金的重要职责。同样地，会计及其相关功能——包括信息系统设计、内部控制、事前和事后审计、收入管理和支出管理——确保了财力应用于

预期的用途。如果目标是社会经济发展，那么会计可以通过确保法律和契约遵从，促进财政管理以及提高透明度和受托责任来实现这一目标。

政府会计改革的要素

发展中国家的政府会计改革需要政治和高层管理者的支持。改革的成功取决于动员政治领导支持的能力，政治领导通过要求更强的受托责任和透明度来定一个政府的调子。如果能够得到部长和高层管理者对改变政府运行方式的支持，政治领导的政治决断将使改革有更大的实现机会。由于政府会计改革的技术特性，向政治家和高层管理者改革建议的“推销”是一项富有挑战性的任务。

对于成功的政府会计改革，资源支持同样非常关键。充分的预算支持对于购置软硬件和雇用合格的员工是非有不可的。在许多发展中国家，技术人员的短缺严重地限制了改革的进度，因此人力资源是另一个需要克服的障碍。

改革包括改变政府会计的政策和程序。多数国家的政府会计体系已有某些类型的规则和法规，虽然它们制定这些规则和法规的制度安排可能不同。国际公共部门会计准则委员会以及几个主要的国际金融机构极力催促所有国家——特别是发展中国家——考虑采用IPSAS。

在中国，不少人对学习美国政府会计抱有浓厚兴趣。许多GASB和FASAB准则已经翻译成中文。不少美国高层财政官员和专业领导人被邀请到中国演讲。自1994年以来，作者也来华多次，成为中国政府会计改革的顾问和观察者，而形成下列的浅见：

美国政府会计的正面经验

依据字典（韦伯斯特的《新大学字典》，1980，370页），借鉴（emulation）意味着“努力做到同样或更好”。借鉴并不是照原样模仿（imitation），后者是不加批判地复制。借鉴是利用他人的经验而且试图做得一样好，甚至更好。美国政府会计的发展为中国提供了两类经验：有来自美国成功经验的启示，也有来自挫折或不足的教训。这两类经验都是有价值的：前者可采纳，后者最好避免。

财务道德和绩效

中国目前的环境有利于政府会计的发展。中国共产党和中国政府的政策声明多次表示了建立政府问责这种政治文化的决心。这就必然要求培育尊重法律和“依法治国”的精神。政府官员的财务道德是一个极受关注的问题。政府的简化和效率也已经得到高度重视。其目的在于提高政府绩效，促进中国经济和社会的发展。

为了实现这些政策目标，中国政府近几年来已经实行了重要的预算和财务管理改革议程。改革议程包括在以下一些改革的背景下建立一种新型的政府会计：（1）建立严格的与财政相关的法律和规章制度体系；（2）实行能够严格确定预算资源责任的部门预算；（3）在政府采购中实行公开的竞争性投标；（4）建立单一国库帐户；（5）建立完整的政府财政管理信息系统。

美国的相关经验。在20世纪初期，美国也发生过类似中国上述的预算和财务管理改革。在这个美国历史上的“进步时代”中，改进财务簿记被视为反市政腐败的一个有效工具。改革者认识到财务记录留下书面线索的威慑效应。许多改革者是

被招募设计市政会计体系的工商界人士和会计专业人员。他们开创了公民参与政府改革和政府预算与财务管理（包括会计）专业化的传统。例如，政府财政官员协会（GFOA）成立于100年前的1906年。会计师、审计师和财务官员引进并且传播了统一和良好的政府会计实务。人们认为确保遵循法律和如实执行预算必需有会计制度。守法是毋庸置疑的。如果专业的建议和法律要求相冲突，应优先服从法律要求。这就是20世纪70年代中期以前美国政府会计和公共财政法之间的关系。

意义。回忆这段历史对于那些只看到现在美国的发展状况的人会有好处。美国地方政府现代会计学的种子植根于大约100年前，经过勤勉的专业人士的持续努力，几十年来不断发育生长。在美国政府会计的发展中，协助法律遵从和政府的管理支持功能十分突出。这一焦点持续了几十年，并在实践中变得根深蒂固，乃至失去其特殊性，而成为此后更明显的变化的背景。

中国正在进行的预算和财务管理改革是100年前发生在美国的这种基础建设的当代例证。但二者之间依然存在两个主要差异。其中之一是美国的改革发源在市政这个基层，因为美国市政比中国的市政府享有更高的自治权利和财政责任。另一差异是，美国这方面的改革都有不少民间人士参与，而中国改革是由政府官员独自发起并实施的。

必须以管理为重点。上述分析的含义是：为了政府会计的目标和适当的配置资源来发展中国的政府会计，法律遵从和管理支持至少和外部报告同等重要。保护国库财富安全是包括中国在内的所有国家的公共财务管理者的一项基本任务。从某种程度上讲，真帐最好，做假帐比不记帐要好，因为假帐至少留下了审计线索。如果缺乏健全的政府会计体系和精良诚实的审计职业团队，很难会赢得反腐败斗争的

胜利。类似地，部门预算需要部门帐户作配套，才能发现预算资金实际是如何使用的。在政府采购业务中，采购合同签订之后，会计制度必须记录下政府的合同支付义务，以防拨款超支。最后，需要会计概念和准则来指导和监督政府财政管理信息系统。总之，同时从财政和管理两个维度考虑，会计可以对目前中国政府财政管理改革中的各分散要素起整合的作用。

从会计到报告

在美国，发表财务报告这个公共政策长期以来是由宪法、法律或由于政治和经济压力所产生的。美国宪法要求：“必须根据法律确定的拨款授权才能提取国库资金，有关所有公款收支的正规报表和帐目应当经常公布之”（第1条第9节第7款）。在各州的宪法或法令中也有类似的规定。

除了与国家安全相关的某些数据外，战争所有的事后财务信息均向社会大众公开。公开的信息多至财务报告必须解决信息超负荷的问题。美国的开国元老之一，托马斯杰佛逊早在1802年已经对解决这个问题提出：

“我认为这是一个重要问题……目的为简化我们的财政制度，并且让每一个国会议员能够理解……[因为]整个制度（已经）成了一团难以看清的迷雾。有一点……我应该关注的……简化帐户形式，以使每样东西都集中在一起；我们也希望联邦共和国的财政能够像商人的帐簿一样清晰易懂，以至于每个国会议员，以及其他任何人都能够看懂财务报告，从而能调查滥用资金，并最终能对其加以控制。”

“简化帐户的形式……以便使每样东西都集中在一起。”这就是自20世纪70年代中期以来美国政府会计的中心主题。改革的目标是让普通美国人民能够看得懂政府财政信息。现在GAAP要求所有美国各层政府编制政府层面的财务报表。一些政府自愿公布方便阅读的大众化的报告。但是，杰佛逊的民主理想主义被信息经济学的原则所压制。就像经济学家安东尼·唐斯（Anthony Downs）所指出的，公民只愿意投入有限的资源了解政治和政府。因此，至今研究仍未找到系统的证据表明普通公众使用了财务报告。但是，对公众可获得财务报告的法律保障有着象征性的意义。它传达出含义是：政府是公开的、透明的，而且是负责的。在美国存在一共识认为，财务报告的目标是显示政府的财政受托责任，也为了使人们有可能去向政府问责。财务报告的实际使用并不是编制和发布政府财务报告的必要条件。

据作者所知，有关中国政府财务状况的公开信息有两大原始来源。每年财政部长向全国人民代表大会提交一份叙述性的报告，提出下一年的预算草案并报告过去一年的决算。省市财政部门的负责人也向同级人民代表大会提交类似的报告。这似乎是美国政府财务报告中的“管理讨论和分析”的中国版本。另一信息来源是《财政年鉴》，其中包括各级政府和整个公共部门的信息。但是，据作者所知，目前中国政府及其下属单位尚未编制美国这类的一套政府财务报表。作者建议建立这样的财务报告体系以及相关的政府会计准则，因为这一过程中将会产生诸多有形的和无形的益处。

编制一套财务报表的主要益处在于增强公共官员本身对资产、负债、收入和费用等方面政府财务状况的认识。科目表的建立和修改将促使政府对自己的多种资产、负债以及各种收入来源和费用类型进行系统确认。对于许多政府单位来说，这可能

是他们第一次完整地对其资源和债务进行“家底清查”。制定确认标准可以使政府认清哪些是对他人可实施的合法索要权（如应收税款），和他人对政府的可实施合法索要权（如应付补助和养老金津贴款）。更好的固定资产状况信息会鼓励政府考虑基础建设日益退化引起的维修成本。会计不是写抽象的理论文章，也不是不用头脑的记帐杂务。如果政府不知道应收税款的数额，以及向谁征收，政府就不能有效地征税。换句话说，会计过程实际上是一个自我审查的过程。它可能会导致对征税程序的修改。应付工资的积累可能导致对薪酬体系的调查研究。这也将导致人们发现内部控制中的严重缺陷。例如，在编制2003财政年度政府层面财务报表的过程中，美国联邦政府查出了245亿美元无法对帐的交易，表明部门会计制度和程序中存在严重质量问题。实际上，财务报表中报告数据的不可靠程度如此严重，以至于美国政府审计署（GAO），自1988年开始审计政府合并财务报表以来，连续8年发表了拒绝发表审计意见。总而言之，如果会计目标定位于如实描述经济现实，那么清晰的会计概念和计量标准必定会使得人们更好地理解政府的真实财务状况。

从平衡预算到平衡资产负债。

在美国，以权责发生制为基础的财务报表已成为比收付实现制年度预算更好地反映政府财政风险的信息来源。美国法律通常要求州和地方政府实行平衡预算。这通常是指运营性预算（operating budget），而允许资本预算主要通过借债和补助进行融资。尽管联邦政府不受这些法律约束，但预算平衡仍然是希望实现的目标，尽管这个目标是一个难以实现的遥远梦想。法律约束和财政压力推动公共官员将尽量减少当期的现金支出。因而，将现金支付尽可能延期，有时会延后较短一段时间（如对卖主的付款），有时则会延后很长的时间（如员工退休养老金和保健津贴的

支付)。一年期的收付实现制预算本身不能显示这些延期支付；并且无论如何，对此负有责任的官员也没有动机主动揭露这个处理作风。幸好权责发生制会计就是为了把这些当期服务的未来成本记录为负债而设计的。

我们可以考虑美国联邦政府的例子。“国债”的数量，即是公众持有的联邦债务有价证券，在1997年到2003年间从37680亿美元增长到46240亿美元。同时期内，应付的文武员工的各种福利从22440亿增长到44910亿。尽管这项有时被称作“遗留成本”的负债不如国债明显，但它也对未来的预算和现金流也产生了重大需求。而且，是否确认以及如何确认联邦政府的社会保险责任成为负债已经成为一个极有争议性的问题。

对于各级美国政府，“发现”、确认和报告这些以前“隐藏”的债务是个重大的争执。这些债务主要是以当前服务导致的未来的人力成本，比如，延期的付酬、退休养老金津贴、保健及其它津贴、休假和病假。但是，也存在其它一些负债，比如对政府的判决和索赔、提供贷款担保和保险保证金的成本。与债券和票据不同，这些债务往往是过去或现在的服务、决定和行为所带来的未来财政（现金流出）结果。尽管劳工合同、劳资双方谈判协议以及人事政策中有详细说明这些报酬，但将其量化仍然是复杂的保险精算的任务。一些美国政府试图削减薪金总额，而提出激励措施，奖励符合条件的雇员尽早退休。某些情况下，这些激励措施的成本却大大超过原先的预计。）

GASB对运营性债务（operating）和资本性债务作了有用的区分。资本债务因购置资本资产而发生，这是为了取得未来的收益进行的投资。但是运营债务是现在或过去服务的剩余成本，即是遗留成本，因而政府不会在未来得到收益补偿。权责

发生制会计基础的应用将导致确认这数以亿计的负债。提倡好的会计和更高透明度的人士赞扬这些内容的披露，认为它们可以使公共官员和公众更清醒地意识到政府更高风险的预算前景。然而，公共官员自然不会欢迎这些坏消息，并且常常谴责他们的前任将这些难以承受的负担遗留下来。同时，他们自己常常会延续这一做法。

在中国，“先享乐，后支付”的现象完全有可能发生。除此之外，除了通常的公共雇员退休福利外，照顾国有企业下岗工人的成本很可能非常庞大。原则上，这些成本是政府的负债，因为工人已经工作而挣得了这些福利，而且政府现在（或从前）拥有那些企业。即使做出了对这些负债进行确认的决策，由于缺乏对符合条件的工人应享受津贴的种类和数量的具体规定，这些负债的计量可能是很复杂棘手的。对中国社会安全网的会计核算可能会成为未来的一个重大问题。

对受托责任和绩效改善的需求推动了美国政府会计的扩展。有效的政府会计需要可靠的基础设施，比如广义的准则：法律、规则、规章制度和专业规范。私营部门企业界和会计职业团体已成为美国政府会计发展中重要的思想和人才资源库。称职的公务员是必不可少的。同样，民选官员和高层管理者的支持也很重要。这些有利因素共同推动美国政府会计的发展。

美国经验的另一部分是政府会计准则、政策和程序都能巩固财务受托责任。详细的财务记录能防止财务方面缺乏职业道德的不当行为发生。基于事实的会计也培育了实事求是的文化，因为浮夸的目标会和实际的业绩相矛盾。计算成本收益的职业精神也有益于审慎和理性的财务决策。

美国政府会计的精神是与中国政府所规定的实现行政问责的目标相符合的。这一目标将需要中国政府会计体系的充分支持。谁中国政府未来编制所有人都能理解

的财务报告是件有意义之事，集中有限的资源建立强调管理的政府会计乃是当前之要务。在这里，我们可以提到亚历山大·汉密尔顿（Alexander Hamilton）的名字，他是美国第一任财政部部长。汉密尔顿认为政府应实行有效管理，而且应该运用财政措施巩固政府的信用和可信度，促进国民经济的发展。中国公共财政管理体系更接近汉密尔顿思想，而离杰佛逊理想尚远。由于中国政府实行积极财政政策导致了大量的公债，并且随着更多隐性债务被发现和确认，由严格的会计体系支持的守法合规的财政管理是必需的，并非奢侈的要求。

财务报告金字塔

财务报告金字塔是指加强对财务数据的汇总，以减少报告使用者信息超负荷现象。政府会计体系通常会产生大量的财务数据。因此很有必要考虑一下谁能够使用这些数据，如何对数据进行汇总将其转变为有用的信息，从而揭示出它们之间的重要关系。而且，多个使用者的信息处理能力可能不同，因此信息的汇总程度也应依据不同情况区别对待。中国的情形也大致如此。正如前文所述，中国政府已经披露了一些综合性的财政数据，因此本文中讨论的这类财务报表是现行实践的扩展。

组成单位

组成单位在法律上是独立于政府单位，比如公立大学和医院。GASB要求政府要考虑是否混合地，或分别地提供受其控制的，或对其负有财务责任的组成单位的财务信息。这项要求的一个基本目标是揭示由于与其他组织的财政相互依存性而给政府带来的风险。

中国的各级政府，事业单位，工商企业和金融机构间存在广泛而复杂的财务关系。全方面的政府财政风险分析将可能需要对津贴政策、贷款保障和其他财务协议进行审查。政务活动就是要生产经济学家所称的“公共物品”，并以税收提供资金为特征。商业活动则通过收费销售私人物品。在中国，市场经济的理念导致了行政管理部门的商业性行为或半商业性行为的扩张。会计原则本身既不鼓励也不阻碍这种现象的发生，但会促进揭露其间的财务关系，比如政府两种行为间的任何经济补贴。

循序渐进和均衡地推动权责发生制

现代市场经济靠信贷提供资源。当中国政府，不论是显性还是隐性地，向他人提供贷款和从他人处获得贷款时，实行权责发生制会计的必要性将会越来越强。一个明智的办法是对短期应付款和应收款系统地按照权责发生制处理。然后可以逐步地把权责发生制扩展应用于长期应付款和应收款。这种循序渐进的、对称的推行权责发生制改革的作法，具有以平衡的方式处理政府的财务流动性和偿付能力问题的优势。当政府将权责发生制实施到更高的阶段时，就会产生在基于权责发生制的财务结果与收付实现制预算相对帐的需要。这个过程可能导致对政府服务和项目资金供给方式的反思，也就是继续“现收现付”体系（用当期收入支付过去的成本）或者转换为预留资金体系（储蓄现时资源预备支付未来花销）。

管理层的讨论和分析

美国的财务报告最初主要关注对财务报表的改进，现在则要求“管理层的讨论和分析”，以使复杂的财务问题更易于理解。行政部门向立法机关进行概括报告，是中国政府版本的管理层的讨论和分析。进一步的扩展是一套系统、全面地报告财

务状况与财务绩效成果的财务报表。这就要求必须建立政府会计准则，必须为那些主要的财务指标，如资产、负债、收入、费用提供严格的确认标准和计量规则。

这一部分指出了值得中国借鉴的美国政府会计准则发展经验的一些启示。另一些美国的实践经验缺乏普遍适用性或者本身需要改进。下一部分将从这些经验中获得一些有益的教训。

美国经验的负面教训

在前一部分中，作者认为美国政府会计和报告的精神值得中国借鉴。这一部分将指出美国的做法中可能不太好的问题：（1）多个准则委员会；（2）缓慢、渐进的准则制定方法；（3）缺乏法律遵从和管理重点；（4）一般目的和特殊目的财务报告的分离；（5）对过高的制度设计成本和对执行成本考虑不足；（6）信息超负荷。

多个准则委员会

按照美国联邦制度，双重政府会计准则委员会的存在是情有可原的，但是这对建立一套适合各级政府的普适性的会计准则来说却是一个障碍。两个委员会比单个委员会的成本更高。某种程度上，他们的投入和产出是重复的。因此美国的政府会计模式并非是一个完全通用的模式。从积极的一面来看，GASB和FASAB并存提供了一个在同一国度内进行比较研究，并避免过早停止对争议问题进行辩论的实验室。联邦政府和州/地方政府间存在巨大差异，而且联邦政府也有一些特殊的地方，但使这些差异远远小于不同政治和经济体制的国家之间的差异。因此如果能设想建立起国际公共部门会计准则，那么至少为了国际间的比较，可以在概念上构建一个通用所有美国政府的会计模式。

幸运的是中国并不存在类似问题，因为中央政府统一为省及省以下各级政府单位制定政府会计准则。

缓慢和渐进的准则制定

GASB和FASAB在早期阶段对政府会计准则的概念框架充满了热情和厚望，但在此之后，面临着对特殊或急迫问题给予指导的需求，两个委员会很快开始认真考虑在相对狭窄的范围内制定单个的准则。结果是越来越多的新准则被制定出来，用以解释、修改和取代前期制定的准则。这种渐进式的准则制定办法，不仅对于准则委员会来说成本太高，而且的。对于那些需遵守准则的政府和部门来说，规定的频繁变化也是十分昂贵的。改变也许是为了提高财务信息的质量，但是准则的变化会降低财务数据在不同时期的一贯性。由于这些理由，“成批生产”的方法可能更加明智，即是应当同时制定和发布多个相关的准则。

缺乏法律和管理重点

GASB和FASAB几乎把工作重心都放在了财务会计和对外报告上。从它们的制度观点来看这种分别权限的做法是可以理解的，但是不幸地，这导致了政府会计研究和教学中对守法方面的要求完全忽视。执业者绝不能忽视所就职政府的法律。实际上，基于公认会计原则的会计体系和基于法律的会计体系是平行的。

如同这本书的范围和内容说明的，美国政府会计准则很大程度上忽视了成本会计问题。这与当前美国政府会计的缺乏管理重点相关。惟一的例外是FASAB两个关于确定完整成本的准则。GASB和FASAB显然在早期就确定了成本会计不是他们拥

有的权限或者拥有相对优势的领域。但是如果全面考虑政府会计领域，而不是从GASB和FASAB的角度考虑，成本和管理会计的重要性可能会得到更大重视。

一般目的和特殊目的的财务报告

区分一般目的和特殊目的的财务报表的做法并不值得中国借鉴，原因有以下几点：首先，这种区分过去是为了界定GASB和FASAB准则的权限范围，以避免与现有的法律规定相冲突。其次，一般目的的财务报告有多少使用者尚未得到论证。换句话说，一般目的的财务报告多种用途尚是一个未达到的理想，而不是现实的现象。最后，全面和综合的政府会计体系应当可以满足内部和外部报告的需要。

昂贵的系统设计和实施成本

在美国，会计准则委员会本身并不关心为了适应更为复杂的会计和报告准则而要设计或重新设计信息系统的实际问题。在州和地方政府，这个任务落在个别的政府和咨询公司身上。在联邦政府中，准则的制定和实施存在更紧密的关系。FASAB有一个会计和审计政策的常务委员会。财政部的财务管理局和首席财务官机构积极参与了FASAB的准则制定过程。对于中国政府来说，FASAB是较之GASB更好的模式。

信息超负荷

政府层面财务报表的指导原理是：资料越少则讯息越多。使使用者更多的数据并不能够加深其理解。荒谬的是，当财务报表本身越来越精简时，财务报表的注释和其他披露资料变得更多了。整个报告各部分的比例也是必须留意的，也许在还没有弄清楚何种重大信息需要披露之前就做出披露的规定是为期过早的。举个例子，联邦政府合并财务报告中关于社会保障长达20页的披露。对于大多数读者来说实在是过于沉重的负担。

总之，美国过去100年来政府会计发展的经验既提供了一些值得借鉴的启示，也提供了一些有用的教训，也就是要避免重复他人不够成功的经历。这些启示和教训为作者提出中国制定政府会计准则的建议提供了基础。

对中国政府会计改革的建议

有效的政府会计体系的发展是现代国家制度能力建设过程中的组成部分。响应中国加强受托责任和改进公共制度管理的需要，作者提出下列建议。

表7.1 主要建议归纳

1. 建立会计改革与主要预算改革和财政管理改革之间的共生关系，以强化相互支持。
2. 优先实行改进财政道德和内部控制的措施，然后进行有效的财务管理。
3. 中国会计准则委员会（CASC）的政府和非营利组织会计专业委员会可首先从制定地方与省级政府会计和财务报告准则入手开展活动。
4. 采用向利益相关者履行受托责任作为中国政府会计准则的理论框架。
5. 采用一揽子方法制定反映宽计量对象和循序渐进对称式权责发生制的会计准则。
6. 自地方政府开始，然后是省级政府，最后是中央政府，各级政府均要编制并公布财务报表。

将政府会计改革和其他财政改革相联系

政府会计准则及相关制度、程序的制定和人才培养如果和其他主要财政管理改革措施相结合，那么将会更成功并更持久。要关注预算法的修改中可能会影响政府会计的规定。设计良好的科目表能够更加便于对预算、账户和财务报告中的财务数据进行组织。科目表还可以作为政府财务管理信息系统的组织框架使用。应设置部门帐户以适应部门预算的需要。一个和约承诺会计体系也可以成为政府采购改革的副产品。总之，应当找寻各种机会将会计、财务管理会计及系统其他成分的优势效应加以整合。

表 7.2 政府会计和财政改革之间的联系

财政改革措施	与政府会计的联系
预算法修订	政府会计反映依照预算授权而采取的行为与交易所造成的财务结果。
部门预算	部门账户，以资产和负债账户补充收入和支出账户，在年底对预算和实际执行情况进行比较。
科目分类	增加资产和负债科目，并统一预算、会计和财务报告的科目表。
国库单一账户	现金存款和现金流的跟踪与分析；内部控制，以及在国库单一帐户中每个预算单位的财产权。

政府采购	确认和记录合同承诺作为预算和财务会计的要素。
预算外资金	应用受托责任的概念定义会计和报告主体，已足以在账户和财务报表中涵盖预算外资金。
政府财务管理信息系统 (GFMIS)	GFMIS是执行累计、分类、归纳财务数据的会计过程的运行机制。

把财政道德和财务管理作为首选

资源约束使得设置优先顺序成为必要。政府会计体系绝对优先考虑的事是确保财政道德。保护国库免于受违法和违规行为的影响是最为基本的任务，也是政府会计体系的基础功能。完整而准确的财务记录保存是阻止并发现财政违规所不可缺少的。在会计体系的设计和管理中必须建立内部控制。政府会计体系的第二优先考虑的是推动健全的公共财务管理。财务管理周期的所有阶段—预算编制、预算执行、国库功能和审计，-----都需要财务信息系统的支持。政府履行义务（例如准时偿付雇员和债权人）的能力，以及征收税费的能力很大程度上依赖于精确而及时的信息。一般而言，如果没有会计体系对执行财政事务的足够支持，政府机构将不能平稳运行。最后，会计体系将帮助政府和公共官员定期说明和履行他们的财务受托责任。最后提及受托责任，并不是因为它不重要，而是因为受托责任是在日常每时每刻行使。但是，令人注目的象征性行为也很重要。政府年度财务报告的陈述是其财政经管责任的照顾表达。

领先于准则的基本概念框架

GASB和FASAB重新恢复对基本概念的研究使作者比以往更为相信,在指导渐进的准则制定过程中,强有力的基本概念框架是必不可少的。在缺乏领先的概念框架时,准则的制定是一个试验、一次学习和探索的过程。当中国会计准则委员会(CASC)开始制定中国政府会计准则时,很可能也会是这种情况。但是不同的是,中国会计准则委员会已经可以看到美国政府会计的全部准则,这些准则反映了GASB和FASAB整整40年商议的结果。因而CASC处于更好的起点。

在前几章中提到的基本财务会计模式和一般原则是制定适合中国的政府会计准则的初始步骤。还得做出的重要决策是确定决定财务状况的计量对象和衡量财务业绩的会计基础。在这个方面,中国政府会计准则的制定者得到很好的建议要同时考虑计量对象和会计基础。美国准则委员会所经历的许多主要的挫折就是这方面造成的。作者建议在会计确认和权责发生制改革过程中使用循序渐进的对称方法。适当的顺序应该是将首先处理财务资源和财务负债的确认和计量问题,然后处理关于资本资产、或有负债和政策承诺事项的问题。

把向权益相关者履行受托责任作为理论基础

财务会计模式内含于政府以及政治和经济系统的受托责任关系之中。中文的“权责发生制”这个术语很好的抓住了受托责任的精神。作者并不反对将“使用者决策的有用性”作为指导政府会计体系发展的长期目标,但以此标准为基础来建立完整的基本概念框架可能会过于耗时而且未必会成功。因此作者建议采用“逆向工程”的方法,资产和负债这两个概念本身已包含受托责任,从此开展工作。财务会计认可的权利和义务发源于政治、经济和社会关系。通过追溯其根源和学习如何执行它们,我们可以得到一个基于受托责任的概念范围,这至少能够描述和解释财务

报表的内容。这样的概念框架应当提出受托责任的几个层级：(1)公务员对行政主管的受托责任；(2)行政部门对人民代表大会的受托责任；(3)政府对人民的受托责任。

上述步骤的执行将促进政府会计实现提高财政道德、管理和受托责任的目标。

循序渐进对称的权责发生制的一套准则

对于中国来说，一下子把权责发生制推动到确认和报告基础设施资产和遗产类资产是不明智的。只有按照收益大于成本的原则来决定对资产和负债实行权责发生制的程度才是适当的。权责发生制有几种程度，从温和的到适中的再到强度的。确认和准确计量流动性财务资源及流动性负债是任何权责发生制计划的起点。稍后，将加入长期的财务资源和负债。再往后，就可以确认并报告运营性固定资产（比如政府办公室大楼和设备）以及或有负债。这一循序渐进的对称方法对中国来说更可取。循序渐进的主张考虑到成本问题、经验积累的需要、可靠的政治支持、系统建设和人力资源能力。对相似性质（比如应收款和应付款）和相似时间（比如，流动资产和负债）的资产和负债对称确认，防止了对财务状况表达的不完整和扭曲。

由于刚才所说的原因，所有政府应当立即在核算和报告流动资产与负债时采用“温和的权责发生制”。然后这些政府应当以谨慎的速度转向“中度的权责发生制”，在其账户和财务报表中呈现长期的财务资产和负债。但是，根据许多概念和计量上的问题，应慎重实施“强度的权责发生制”。

对资产和负债的对称分类不仅仅详细阐明了权责发生制的不同程度。这种执行会产生重要的，可能更重要的副收益：政府将拥有其资源和责任的数据库，并能够达到更适当的流动性和偿付能力水平。

总之，哪怕对于发展中国家来说，温和和中度的权责发生制都是必需品而非奢侈品。权责发生制体系可以兼容收付实现制会计；但是，收付实现制的体系不能包含权责发生制。在中国实行权责发生制会计的基础是识别和计量政府资产和负债的能力。腐败往往是使政府资产被报少，或者夸大了政府负债。除非财政道德得到确保，否则政府财务信息的可信性就会降低。因此确保财政道德和正确的权责发生制会计是会计人员职业的贡献。

发布的财务报表

作者极力主张每个中国的政府单位都必须编制并发布一套财务报表。就像先前解释的，一整套的财务报表包括：财务状况报表、活动报表、现金流报表，以及预算和实际财务业绩的报表。

这一行为将极大程度上增加各级政府向人民代表大会关于政府预算和决算的相当简洁的陈述。发布的财务报表将证实政府对于透明度和责任的决心。这将是提高人民对政府的信任度的坚实而重要的一步，并且增加了人民对政府官员财政道德的信心。

编制这些财务报表所必要的会计过程也将为政府官员提供清查政府资产和负债，比较收入和支出，监控现金——所有政府一项重要资源——的流入和流出的机会。即使会计师时在做实际的会计工作，但却代表着行政部门的官员，根本上是代表着政府在完成这些工作。所以会计的确认并不只有记录的作用。例如，资产的确认是政府对那些资源的所有权的正式声明；负债的确认是官方对他人拥有政府债权合法性的承认。财务状况报表的公布是发现过程的顶峰。在这个过程中，确认并记录了政府资产，而且在此过程中政府宣布了对其他的事项（比如，应收税费和应收贷款）

的声明。这个过程同时为他人，比如雇员和债权人，提供了表达对政府的索要的机会。在资产负债表中作为负债的项目表现了这些索要的决定。当中国政府改变了它的功能和责任时，比如中国转变为市场经济时，政府的资产和负债存在着相当多的不确定性和不明确性。编制资产负债表为阐明和计量政府和权益相关者的索要权提供了机会。

在中国政府编制和发行财务决算的过程中可能存在许多障碍。从政府的角度看，增加对他人索要和减少他人对自己索要是比较有利的。查清负债的过程有充分理由可以导致先前未知债务以及其他财政债务的发现。作为欠债的政府可能不欢迎财务报表中揭露这些内容。如果官员预见到索要权的余额不会于己有利，那么就可以理解他们会缺乏编制资产负债表的热情。因此当积极反对不可能或不可取时，他们可能通过消极抵抗妨碍改革进程。

除了政治障碍，理论和技术障碍问题也有待解决。在前面几章中，我们看到在美国这些理论和技术问题已经在不同程度上得到解决。中国政府的产权和义务是最难处理的问题。这是中国政府会计最被需要，也将是最富成效的研究领域。

总而言之，财政报表的编制可能是一个昂贵和有争议的过程。当前政府官员几乎对实行透明化没有动机。当财政问题尚不明显时，很容易被抛诸脑外。因此这需要政府高层更高的政治才能，高瞻远瞩将透明化和有责任的口号付诸实践。

结论

基于严格准则的有效的政府会计，是负责的和有效的政府的必要基础，对于中国的经济和社会发展非常重要。为了与正在进行的政府财务管理改革同步，政府迫切需要加快会计准则制定的步伐。作者建议制定会计准则的目标在于改进政府财政

管理和表明政府的财政受托责任。建议中国政策制定者及其顾问们吸收本文中提到的美国在过去的一个世纪里改进政府会计的有价值的经验。这包括，但并不仅限于，外部报告的公认会计原则（GAAP）的发展，以及早期在执法和契约遵从方面的努力，和推动建立健全的内部财务管理。美国的一些经验，包括挫折，对在中国推动更好的受托责任和公共机构管理是有用的。

REFERENCES

参考文献与阅读书目

- Chan, J.L., “Government Accounting: An Assessment of Theory, Purpose and Standards,” *Public Money and Management* (January 2003), pp. 13-20.
- Chan, J. L. “Global Government Accounting Principles,” in *Evaluation and Accounting Standards in Public Management*, edited by D. Braeunig and P. Eichhorn (Germany: Nomos Verlagsgesellschaft, 2002), pp. 152-163.
- Chan, J.L. Une revolution mondiale dans la comptabilite publique? Une analyse des IPSAS et quelques recommandations. *Revue francaise de comptabilite* **2004** 362, 27-31.
- Gauthier, Stephen J., *Governmental Accounting, Auditing, and Financial Reporting* (Chicago: Government Finance Officers Association, 2005).
- Governmental Accounting Standards Board, *Governmental Accounting and Financial Reporting Standards, as of June 30, 2006* (Norwalk, Connecticut: GASB, 2003).
- U.S. Department of the Treasury, Financial Management Service, *Financial Report of the United States Government – the FY 2006 (ended September 30, 2006)* will be available in December 2006.

U.S. Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB), *Statements of Federal Accounting Concepts and Standards*, various years.