

美国政府会计的原则和重大变化简介

陈立齐

(美国芝加哥伊利诺大学会计系)

【摘要】美国有两套政府会计准则，分别应用于其联邦政府和州及地方政府。本文将这两套大同小异的共 70 份准则归纳成十大原则。这十大原则涉及到会计制度的职责和目标，会计与预算的关系，会计报告实体，确认和计量标准和财务报表的内容。本文还指出自上世纪 70 年代以来的四大准则变化。

【关键词】美国政府会计原则 联邦政府会计准则 州地方政府会计准则 准则变化

美国的政府会计准则近年来在中国受到不少关注，但不易被完全了解。一个原因是美国有两个政府准则委员会，即联邦会计咨询委员会（FASAB）和针对州和地方政府的政府会计准则委员会（GASB）。他们各有管辖范围，没有正式协调产生一套可以在国际场合会被认为代表整个美国的政府会计准则。本文的目的是用最小的篇幅介绍美国政府会计的原则，并指出 30 年来美国政府准则一些重大的变化。

一、美国政府会计原则概要

根据 GASB 及 FASAB 准则大同小异的内容，作者将 70 条准则归纳成下列的十项原则：

1. 会计制度的职能与目标：政府会计制度应着力于监督法律和预算的实施，支持财务管理，并为有知情权或需要了解政府财务状况的使用者提供财务报告并表明政府的财务受托责任。
2. 财务会计的历史性定位：会计数据反映已经发生的交易和事件对会计实体的财务状况、财务业绩以及现金流量的影响。一般来讲，财务报表仅反映已实现的结果。历史成本法是财务会计基本的计算方法。
3. 会计与预算的关系：政府按法律要求以预计收入和授权支出的方式提出年度预算，并公布于众。实际财务业绩与预期财务业绩应加以比较和调整，以便进一步改进预算的计划和执行。
4. 实体：会计和报告的实体的定义应建立在确定责任和决定资源分配的需要的基础上。报告实体包括法律上独立但与政府有财务互相依靠的组织。会计和报告实体可以是整个政府或其构成单位，即各部门和基金。财务数据应该可以分解和灵活联合，以便提供范围不同的报告。
5. 体系结构和会计等式：复式记账体系运用会计等式： $\text{资产} = \text{负债} + \text{净资产}$ ，而每期净资产的变动 = 收入 - 费用。详细说明会计等式中各要素分类的账目明细表应该连贯统一地应用于预算、会计和财务报告中。
6. 相互关联的财务报表：由于会计等式中各要素间的关系，财务状况表与财务业绩表相关，现金流量表与现金状况相关。附加的披露可以对这些财务报表进行补充。

* 本文是作者于 2004 年 6 月在财政部财政科学研究所研讨会发表文章的一部分的简要，全文可向作者取阅 (jimchan@uic.edu)。

7. 会计确认：会计确认规定了资产和负债列入财务状况表中的标准。资产是实体所拥有或控制用以产生将来的经济利益的资源。负债是过去的交易和事项产生的结果，将造成将来支付（现金）或应提供服务的责任。

8. 计量重点：用狭义的计量重点的财务状况表只报告当前的财务资源和负债。要涵盖所有的经济资源和负债，整个政府的财务状况报表必须有一个宽泛的计量重点。这样经济资源包括资本资产和财务资源；除债券之外，负债包括已接收服务而尚未付款的未来支付和自我承认的财务责任；短期的财务资源应与长期的财务资源相区分，短期负债应与长期债务相区分；财务资源和资本资源也应分别列示。

9. 会计基础：收付实现制会计仅仅关注现金收入和支出，不能完全履行财务会计及其报告的多重目标（见第一原则）。而商业企业所要求的完全权责发生制会计基础是以物品售出和服务的履行来确认收入，并使费用与所得的收入相配比。由于公共物品的特性是非互惠性交易和被共同享用，完全权责发生制在政府的政务活动是行不通的，或成本过高而无法执行。权责发生制可在不同程度上加以修正，以反映某些资源的来源和使用以及负债的发生。权责发生制的修正程度应和计量重点的广度配合起来。

10. 计量单位和计价：在一般情况下，会计不因为物价总水平的变化（通货膨胀）和某一特定价格变化（例如，当前的重置成本）而对账户数额进行调整。通常，金融资产以其公平市场价格或可实现净值计价，固定资产以经过折旧调整的历史成本计价，短期负债按合同价格计价，长期负债则按（未来现金流量的）现值计价。

二、美国政府会计的四个重大变化

上述的现行原则反映了美国政府会计 30 年来的四个重大的转变：财务报告实体从个别基金上升到整个政府；财务状况表的计量重点从短期的财务资源和债务扩大到所有的经济资源及长期负债；会计基础从收付实现制转移到不同程度的权责发生制；会计从遵守预算观念到质疑一些预算的做法。

1. 从基金报表上升到政府层面报表。美国的政府至今仍以各种基金为预算、财务管理及会计核算的基本单元。主要的原因是为了遵守法律和合约的规定。这个需要现在由特别报告来满足。同时用大量个别基金为报告实体也会造成“信息超载”。因此，美国联邦政府的内阁部门各编制发布财务报表，然后财政部将其汇总整理为一份政府层面的合并报表。对州政府和地方政府，GASB 要求两个层面的报告：整个政府层面的报表（把政事性活动与商业性活动分开报道）和基金分类的报表（指明主要基金）。

2. 从短期状况扩大到长期的状况。美国各层政府受年度预算控制的政事基金传统只估计本期的收入和支出；其平衡表也只包括当时的财务资源和债务。现在所有的政府层面的平衡表都用广泛的计量重点来完成资产和负债。这方法使长期的财务资源，资本资源（包括基础设施）都得到确认和计量。同时，除有债券为证的债务外，其他的长期债务（如员工的退休福利）和或有负债（如保险计划和贷款担保），多年来逐渐由于会计和报告准则的规范要求而出现在美国的政府平衡表。读者于是有较丰富的资料来分析政府的财务状况和测量、预防财政风险。

3. 从收付实现制转移到权责发生制。现金是企业也是政府的“生命血液”，所以长期用权责发生制来衡量业绩的企业每年还编制一份现金流量表。美国的政府预算和会计传统采用收付实现制。现代政府运作中短期的信贷是常事，为节省现金支出将政府服务成本延缓到将来支付也越来越普遍，此外，政府还大量举债进行建设。所以收付实现制的缺陷越来越明显了，可以补救的办法之一就是应将应收和应付账款报告在平衡表中，有利于提供测量未来现金进出流量的信息。因此，近二三十年来，不少美国的政府准则采用权责发生制，将更多的实质债务或所谓隐形债务（即没有债券为证的债务）反映到财务状况表上，同时将更多的非财务性资源确认为资产。在积极推行权责发生制多年后，美国政府会计已经接触到一些尖锐的

问题。例如：应收应付的定义要多严或多松？社会福利政策的承诺是不是负债？政府是否能采用服务绩效作为确认收入的标准？

4. 会计从遵从预算变成评价预算。由于政府会计的一个重要功能是监控预算执行，美国联邦政府的年终报表解释了预算现金赤字与会计用权责发生制计算出来的赤字之间不同的原因。州和地方政府还发布一张预算比较表。这张表是遵照预算概念计算方法编的。

但是，采用权责发生制难免使政府会计与传统的现金制预算制度越来越分离。这种分离的理论根源在于预算注重收入和支出的流量，而会计的出发点是资产和负债的存量。美国政府会计基本上都采用复式记账法。这方法表面将流量和存量协调起来：收入为净资产的增加，支出或费用是净资产的减少。但预算和会计会在范围（如预算只包括普通基金或政府自己征收收入和支出）和其他方面不一致。以往会计是遵守预算概念和做法，随着会计准则的独立性和权威性的增加，会计对预算的态度逐渐地从遵从和协商演变为评价。会计有“胆量”过问预算的概念和方法是不易被预算专业人士所接受的。尽管如此，目前美国政府会计准则和预算做法仍处于互相尊重和和平共处的状况。不过，在美国、新西兰和澳大利亚，权责发生制的会计概念和做法已经全盘应用于政府预算制度。

总之，上述的原则和变化是最近二三十年在美国的情况。在这时期，美国的政府会计明显是注重用全国性的公允会计准则来规范政府的对外报告。实际上在日常运作中会计制度的主要功能仍然是执行和监控与财务有关的法律和合约，使政府的财务运作顺利进行。所以每年一次的对外报告还是建立在依法理财的基础上。

（上接第 21 页）

为，对于民间非营利组织会计核算而言，尽管仍然应当坚持以历史成本为基础，但是对于一些特殊的交易事项，如捐赠、政府补助、受托代理交易等，应当引入除历史成本之外的其他计量基础（如公允价值），以完整反映交易事项，弥补历史成本之不足。

（五）关于财务报告的内容及其组成

根据《中华人民共和国会计法》的规定，任何单位必须定期编制财务报告，财务报告应当包括会计报表、会计报表附注等内容，而且财务报告必须真实、完整。根据会计法的要求和民间非营利组织财务报告的目标，为了向民间非营利组织财务报告使用者提供与其决策有用的信息，真实、完整地反映民间非营利组织的财务状况、营运成果和现金流量，我们认为，民间非营利组织的财务报告应当至少包括资产负债表、业务活动表、现金流量表三张基本报表和会计报表附注等内容。至于在会计报表附注中应予披露的信息，应当侧重于披露编制会计报表所采用的会计政策、已经在会计报表中得到反映的重要项目的具体说明和未在会计报表中得到反映的重要信息的说明等内容。

（六）特殊交易或者事项的会计处理

在实务中，和企业有所不同的是，民间非营利组织经常发生捐赠、政府补助、受托代理交易、非交换交易等，对于这些特殊的交易或者事项，在进行民间非营利组织会计规范时，除了可以充分借鉴企业会计改革的成果和企业会计的既定做法外，还需要结合民间非营利组织的特点和国际上通行的做法，作出专门的规范。