

政府会计准则的结构

陈立齐

由于被国际公共部门会计准则（IPSAS）所反映，英美政府会计模式已成为评估其他各国实践的国际基准。在先进的英联邦国家和美国，政府会计准则是由相当独立的委员会独条或数条地制定的。例如，美国的联邦会计准则咨询委员会（FASAB）和州与地方政府的政府会计准则委员会（GASB），在过去的二十五年里制定了近百份准则。尽管这些准则编撰成册，其内在结构仍不清晰。不仅如此，由于这些准则内容复杂，实在为难其他国家的学者和实务工作者。针对这种需要，本文将论述政府会计准则的框架结构，并使用该框架提炼美国的政府会计准则，最后提出政府会计的基本原则。

一、政府会计准则的框架结构

（一）十大问题

政府会计准则主要是针对政府财务状况和作业的计量和报道。下列十个问题构成一个框架：

- 第一，政府会计有何功能和目标？
- 第二，政府预算和会计及财务报告之间的关系如何？
- 第三，政府会计和报告的主体是什么？
- 第四，政府的帐务该如何记录？
- 第五，政府必须发布哪些财务报表？各报表之间的关系又如何？
- 第六，财务会计应当只处理过去的交易事项吗？
- 第七，什么资源应被确认为资产？什么支付责任应被确认为负债？
- 第八，哪些类型的资产和负债应在资产负债表上报告？
- 第九，收入、费用或支出该如何计量？
- 第十，核算计量单位是什么？资产负债该如何评估？

由于上述每个问题都不止有一个答案，准则制定必须从各个解决方案中选择。

（二）可供选择的方案

第一，功能和目标。政府会计体系的目标可以包括：

- a. 监督对法律（包括预算）和合同的遵守
- b. 准确地计量和反映过去的决定和行为的后果
- c. 为财务计划和预算编制提供资料

第二，与预算之间的关系。政府的会计和预算之间的关系可以包括：

- a. 会计遵循预算的概念和计量标准
- b. 预算标准被用于比较结果和预测
- c. 会计的概念和计量标准与预算的是相互独立的
- d. 预算使用会计的概念和计量标准

第三，会计和财务报告主体。会计和财务报告主体可以包括：

- a. 政府本身和政府拥有或控制的所有主体作为一个整体
- b. 仅政府本身作为一个整体
- c. 主要活动类型（如政府性的、商业性的、托管性的）和政府本身
- d. 政府的组成部分，如基金、组织单位

第四，会计记账方式。会计的记账方式如下：

- a. 单式记账方式
- b. 复式记账方式，基于会计恒等式：资产=负债+净资产。由于现代财务会计系统均用复式记账，下列讨论作如此的假设。

第五，财务报表。使用复式记账方式和会计恒等式，可以得到期末存量和期间变量的财务报表。（参看示例1）

示例1：财务状况和运行

存量和流量的计量	会计恒等式		
第(t)期期末的财务状况	资产 _t	- 负债 _t	= 净资产 _t
第(t+1)期期间的财务运行	增加	减少	增加
	减少	增加	减少
第(t+1)期期末的财务状况	资产 _{t+1}	- 负债 _{t+1}	= 净资产 _{t+1}

第六，实现。实现是指等待实际交易之发生，以便确定资产或负债的价值。财务会计核算体系可以：

- a. 仅仅纳入已发生事件的结果
- b. 在少数特定情况下允许对尚未发生事项作出判定（例如：未实现的投资收益或损失）
- c. 在许多情况下允许对尚未发生事项作出判定

第七，确认。与“实现”相关，用来决定某些资源为资产，和某些支付责任为负债的标准。

资产确认的标准包括：

- a. 未来服务的潜力
- b. 所有权
- c. 控制能力
- d. 过去交易或事件的结果

负债的确认标准包括：

- a. 未来的现金流出或提供服务
- b. 不可避免的
- c. 确定金额和时间
- d. 过去交易或事项的后果

第八，计量的重点。计量的重点是指资产和负债的类型及时间的长短（参看示例2）：

示例2：计量重点

表A：资产

時間 \ 类型	财务资源	非财务资源	
		非资本性资源	资本性资源
当期	是/否	是/否	不适用
非当期	是/否	是/否	是/否

表B：负债

時間 \ 类型	运营性负债	资本性资源
当期	是/否	是/否
非当期	是/否	是/否

运营性负债是指延至未来支付的服务成本（例如：雇员的退休金）。资本性负债是指为购置或建造固定资产而发生的借款。

第九，会计基础。会计基础是指用来计量收入、费用或支出的方法。两个基本的会计基础是：

- a. 现金制（也称支付实现制）
- b. 权责发生制（也称应计制）

企业机构使用完全的权责发生制，于是收入衡量为顾客服务的努力和结果。费用是指为获取收入而导致耗费的资产以及发生的负债。政府生产的具有公共物品性质的服务不能按量定价卖给个人，而由税收收入筹资。因此不能用服务来确认税收收入。执行权责发生制如是拉一条橡皮筋，可伸可缩、可强可弱。（参看示例3）

示例3：执行权责发生制的程度

收入	权责发生制执行程度	费用/支出
确认服务的努力和结果	完全的	严格与收入相配比，确认收入而导致的经济资源消耗，或负债发生
确认依法索取权	强烈的	费用：确认经济资源消耗（如资本资产折旧），以及长短期的负债
确认可获取财务资源，不论何时转化为现金	温和的	费用：确认财务资源的使用，以及财务负债的发生，不论现金何时流出
确认可获取当期财务资源	轻微的	支出：确认使用当期财务资源，以及短期负债发生

第十，计量单位。每个国家都使用其本国货币（或实用的国际性货币，例如欧元）作为财务计量单位。历史性成本普遍用于评估资产和负债基础。尽管如此，别的可能性依然存在，例如（以美元为例）：

- a. 未经过通货膨胀调整的美元
- b. 经过通货膨胀调整的美元
- c. 经过特定物价水平变化调整的美元

资产评估基础可包括：

- a. 历史性成本
- b. 经过通货膨胀调整的历史成本
- c. 净变现价值
- d. 现时重置成本
- e. 未来现金流的现值

可能的负债评估基础：

- a. 合同总额
- b. 未来总额的现时价值
- c. 精算价值

为了中国读者容易大概了解美国政府的会计准则，以下用上述结构来简短地描述这些准则。

二、美国政府会计准则的特征

（一）功能和目标，以及与预算的关系

FASAB和GASB全神贯注财务会计和通用的对外财务报告。当然，他们也意识到了政府会计系统也需要具备财务监督的功能，即对守法和守约的监督，同时还需要提供内外部特定目的报告。

这两个委员会均不被授权和获准制定预算概念或准则。但是：

- 无论在联邦政府还是州和地方政府，在预测预算执行报告中均使用了预算概念和计量原则。
- 州和地方政府的年终财务报表会对预测数据和实现数据进行对比，但是联邦整体政府或机构的财务报表不这样做。
- 当预算和会计用不同的计量方式时，数据将被协调一致。联邦政府，与州和地方政府的报告中都将数据相对。
- GASB和FASAB准则均不受预算规则的约束。政府预算并不使用会计概念和计量标准。

（二）会计和财务报告主体

FASAB和GASB均要求政府编制整体的财务报告。联邦整体政府的财务报表是经过合并的，用一栏表示整个政府的信息。州和地方政府的财务报告主体包含主要政府和单独一栏列报的组成单位，因主要政府对组成单位负有财务责任。除此以外，主要政府的政务活

动和商务性质活动在被汇总到政府层面的报告之前，是也被分别列报的。与之相反，联邦政府的普通基金和社保信托基金之间的相互关系仅在报表附注中说明。

几乎所有主要联邦政府机构都使用FASAB准则来编制并单独发布本部门范围的财务报告。但是，州和地方政府不单独发布部门财务报表，但是在综合年度财务报告中，包括基金财务报表。

（三）会计记账方式和财务报表

FASAB和GASB准则均假定政府使用复式记账法。准则委员会并不规定会计科目表。财政部要求联邦政府部门采用标准总账规定的科目表。GASB仅仅要求政府使用统一的会计术语和分类。

FASAB和GASB均要求政府至少编制一份年底财务状况报表，和一份会计年度的财务活动报表。不过，联邦政府还单独发布一份政府整体层面的现金收入、支出和结余的报表；和几份调节表。

（四）实现

无论FASAB还是GASB都坚持实现原则。因此不对延期维护这种未发生的费用进行计量并在财务报表中报告，而是在财务报表的附注或财务报告的其他地方披露。实现原则并不排除对过去交易和事件所产生的当前和未来的财务结果进行估计。例如，对折旧费用和坏账准备的技算都需要对未来的估计。

（五）确认、计量重点和会计基础

FASAB和GASB都使用类似的标准来将一些资源确认为资产以及一些支付责任确认为负债。资产确认的标准包含以下方面：（a）有未来服务潜力，（b）政府所有权或有效控制，（c）是过去交易或事件的结果。为了使信息披露完整，联邦政府在独立的表格披露“托管资产”。GASB并未给出关于表外资产披露的具体指导意见。

债务确认标准如下所示：（a）未来必要的现金流或服务提供；（b）不可避免的，有确定的金额的期限；（c）是过去交易或事件产生的结果。为了使信息披露完整，联邦政府在独立的表格中披露“托管责任”。

负债的确认准则将对未履行的合同义务排除在负债之外。GASB准则要求将合同义务体现为保留基金数增加和未保留基金数减少。FASAB准则要求政府部门将这些义务揭露在预算的来源和使用报表中。

联邦各部门的资产负债表报告了政府内部的资产和负债。它们同样把预算资源（国会的拨款）作为一项资产。这使人们将拨款看作政府内部资产的增加，例如，“国库的基金余额”，这就会将未使用的拨款确认为部门的净资产。

FASAB和GASB都在扩展对资产负债表的计量重点方面有了重要进展。特别是，联邦政府报告托管资产和托管负债，即是指那些不满足上述确认标准或不能被可靠衡量的联邦

政府资源和责任。各层级的政府都对财务资源和非财务资源进行全方位的报告，包括基础设施和其他资本性资产。（参看示例4）

示例4：计量焦点：资产

时间 \ 类型	财务资源	非财务资源	
		非资本性资源	资本性资源
当期	是	是	不适用
非当期	是	是	是

美国的政府在确认、计量和报告短期负债方面做得相当好。但是，在长期负债方面存在很多问题和争议。示例2中的图表B对负债有二个区分：当期负债与非当期负债，运营性负债与资本性负债。这种区分能帮助我们分析联邦政府及州和地方政府特有的负债确认问题。

联邦政府并未按照运营性负债和资本性负债来对债务进行分类，部分原因是整个联邦政府没有资本预算作为依据通过借款对资本性支出进行融资。因此，不可能知道联邦政府运营性赤字的规模，以及借贷资金中有多少是用于资本构建的。联邦政府对在职的雇员和退休雇员以及军人的应付养老金和其他应付福利予以确认。

美国的州和地方政府的预算通常划为运营性预算和资本性预算。按照法律要求，运营性预算是需要平衡的，而资本性预算的来源主要是长期借款、资本补助金和一些当期收入。GASB在处理运营性负债方面作出了很大努力，特别是对需递延到未来付款的当期服务的隐性成本。委员会要求政府披露无资金支持的精算负债的长期信息，如养老金福利和其他职后福利，尤其是卫生保健。

对长期运营性负债的确认是与权责发生程度向更强烈程度推进相同步的。原则上，FASAB和GASB准则的支持权责发生制从弱往强。这样，政府服务的成本不仅包含现金支出，和当期负债的增加，还包含长期负债和使用资本性资产的成本的增加。

从收入角度来说，GASB和FASAB在确认税收、收益和其他形式的非交易性收入等方面也遵循强度权责发生原则。联邦政府坦率地承认，在所得税的确认中只有能力使用准现金制。

（六）计量单位

FASAB和GASB都没有发表专用于处理计量单位问题的准则。由于无法计量，联邦政府“托管资产”没有整合到财务报告中。另外，由于财务计量不足以衡量服务努力和结果，GASB不能将之包括在财务报告内容之中。

美国的政府使用美元来作为会计和财务报告中的计量单位。对于一般的或者特殊的价格水平变化都不进行调整。类似地，历史成本法通行，而没有积极地考虑系统的替代方法，例如变现净值法、当前重置成本法以及未来现金流现值法。然而，精算评估在计量养老金和长期债务数额时被普遍采用。

总之，GASB和FASAB准则已经在一定程度上达到了融合，至少我们可以尝试著对美国政府会计和财务报告的准则做一个概论。

三、政府会计原则

由于FASAB和GASB已经制定了一系列准则，近一百条之多，提取出了简短的一系列原则来配合准则汇编是有用的。以下原则是作者总结出的，并不代表官方立场。

原则1. 会计系统功能和目标。一个政府会计系统应该有能力支持财务管理，为证实和监督资源的使用符合法律和预算的规定，为财务受托责任提供信息。当财务信息是为外部使用者提供时，应该遵守一般公认会计原则。

原则2. 与预算的关系。政府应该以收入计划和支出授权的形式编制年度预算并向公众公布。在整个财政期间内以及期间末，应该采用预算基础对实际的和预期的财务业绩进行对比。当预算信息和会计信息涵盖不同的范围或者采用不同的计量方法时，应该对二者进行对比。

原则3. 会计和报告主体。根据受托责任和决策权力决定会计和报告主体。这些主体包括整个政府及其组成单位，以及在法律上独立但财务上依赖于政府的组织。财务数据应该充分分解，以便于根据不同需要对主体进行的灵活组合。

原则4. 会计记账方式。政府会计应该采用复式记账法和会计等式： $资产=负债+净资产$ 。净资产的变化反映在收入和费用或支出中。在预算、会计和财务报告中应该采用一致的会计科目。

原则5. 财务报表。财务报表是中期及年度财务报告的核心部分。根据会计等式中各要素之间的关系，财务状况报表与财务业绩报表相关，现金流量表与现金状况表相关。每个政府都应该编制并公布一系列政府整体的财务报表，以及基金或者部门财务报表。政府整体的财务报表设计应当能够解释重要的内部财务关系。还可以采用额外附加披露来对这些基本的财务报表进行补充。

原则6. 实现及事后导向。财务会计数据反映过去的交易和事件对主体财务状况、财务业绩和现金流量的影响。事后导向约束财务报表主要是报告已实现的结果，并使用历史成本作为基本的计价方法。

原则7. 会计确认。一个主体获得的、拥有的或者控制的，可以产生未来收益的经济资源应确认为其资产。而主体由于过去的交易和事项而产生的偿付现金或者提供服务的责任应确认为其负债。未执行的合同义务不是负债，可以在净资产中或者基金余额中披露。如果要报告政府内部的资产和负债，应该清晰的示明。

原则8. 计量的重点。反映财务状况的报表应该有广阔的计量重点。因此，除了长期和短期财务资源外，资产还应该包括资本资产。负债包括资本性负债和运营性负债，而无论何时到期。资产和负债的分类，应便于对主体流动性和偿债能力的评估。

原则9. 会计基础。政府应该采用权责发生制的会计基础，而权责发生制有不同的程度。按照完全的权责发生制，交换交易中所得收入应以服务努力与结果为基础，而相关的费用是产生该收入所使用的全资产成本和发生的全部负债。权责发生制的程度包括轻微、温和和强烈度。它们的差异在于收入和费用（支出）中包括的资产和负债内容有所不同。在考虑成本和收益的基础上，政府应该采用较高程度的权责发生制。

原则10. 计量单位及评估基础。财务记录和财务报表通常不会根据计量单位购买力的变化而进行调整。然而，在显著的通货膨胀期间，财务趋势的信息应该进行调整。财务资产用净变现价值，因本资产用历史成本。负债基本依合用总款，如果负债在一段较长的期间内发生，那么应该采用现时价值或精算评估。

总言之，这篇论文描述了美国的政府财务会计准则的结构框架。鉴于在美国存在两个委员会，本文尝试从总体上描述美国政府会计。最后，为尽量以较少的篇幅来说明较多的问题，作者提炼了十条原则，使得中国读者可以大体上看到美国政府会计的实质。

（作者单位：美国芝加哥伊利诺大学）

作者感谢戚艳霞教授提供英文初稿的翻译。

本文刊登于《预算管理会计》2010年1月，37-40页。