

# 西方国家政府会计专题讲座 (三)

## —— 什么是政府会计

© 陈立齐

政府会计是收集、传送政府财政状况信息的制度,是政府的神经系统。信息疏通则政府财务运作自如,信息堵塞政府财务则有瘫痪之险。杨时展教授说过:“天下未乱计先乱”,“天下欲治计乃治”。治天下乃政府的责任。政府治理天下,包括治理自己的会计。以美国为例,近一百多年来,第二次世界大战和第二次大战经济财政危机的灾祸事件反而促进了美国政府预算和会计的改良,给其他国家提供了一些宝贵的经验。其他国家立足于自己的国情,进而改良本国政府会计制度。

从中国的有关书刊,作者得到的一个印象是:中国学者和实务界几乎一致认为目前的预算制度有很多缺点,应该换成政府会计。但是“什么是政府会计?”这个问题似乎还没有得到比较充分的注意和讨论。作者有幸应《预算管理会计》邀请对西方政府会计作些释疑性的解答,所以在第一、二讲座之后觉得有必要回头回答这个基本性的问题。因为第一讲座谈政府会计准则必须覆盖哪些题目才算完整。那些准则其实只是“财务会计”准则。本文补充回答什么是财务会计,除此之外,还有什么其他种类的政府会计。第二讲座指出政府与企业会计的相同和差异之处。本文论述会计分类,会计与统计和审计的关系,以及政府会计与政府财政和经济及法律的关联。

### 一、对政府会计的三种理解

政府会计既是一门学科,也是一种专业。作者提议对政府会计这门学科和专业可以有三个理解:政府的会计、政府管理操作的会计和为政府而实施的会计。

(一) 政府的会计 (accounting of government)。政府的会计意味着政府会计是官方的账。政府的首长,尤其是主管财务的官员,除了声明不作假账之外,还要“认账”,负责任,使政府的账能够被信任。因此,政府必须保障会计资料的真实性和完整性。

(二) 政府管理操作的会计 (accounting by government)。政府的会计普遍由政府财务官员管理控制,并由公务员操作。整个会计系统的流程可以包括:制定准则、执行准则、设计制度(包括软件)、操作资讯系统、编制报表,乃至审计及其他质量控制。这里有一个问题:是否每个程序都必须由政府人员包办?还是有一些工作可以由外界机构和专业人员来承担?例如,美国的政府部门现在普遍购用民间企业开发的软件和聘请咨询公司设计安置会计制度,很多州和地方政府的审计以招标的方式聘请民间的会计师事务所(CPA)来承担。

(三) 为政府而实施的会计 (accounting for government)。即是:政府的会计工作,不单可以有“外人”参与,而且一些决策性和监督性的工作也让民间人士或组织来担任。例如:美国联邦会计咨询委员会 (FASAB) 有三分之二的成员是非官方人士;制定州和地方政府会计准则委员会 (GASB) 是由一个民间的基金会创立、主办和筹资的。在美国,政府会计的不少事情已移出政府。在国际方面也有此趋势。国际机构合力合资制定提出国际部门会计准则 (IPSAS)。

总而言之,政府会计已经不只是政府财务部门的事,也不只是行政部门的事,而且还不只是政府的事,或只是一个主权国家的事了。

### 二、政府会计的分类和定位

作为一个政府部门和功能,政府会计的地位和定位取决于本身的能力贡献,同时也受到其他部门和功能的配合或竞争。这一节将描述政府会计类别与有关方面的关系。

(一) 管理会计和财务会计。企业会计分为两大领域:管理会计和财务会计。管理会计的内容是预算和成本。财务会计的命名不只是指数据用货币单位计量,而是确认事后会计的结果应该按照公认准则定期发表,

从而让信息不对称的降低。这个内外的划分有双层意义：一是预算和成本会计仅为一个公司的管理层效劳，二是因此管理层有权任意设计这两种制度。而且预算和成本涉及一个公司的市场竞争能力，被认为是商业秘密，不必公开。

政府会计是否也可以分为内外两支呢？作者认为在宪政民主体制下，政府会计的内外之界限不能与企业会计一样。最大的原因是人民大众就算不直接“当家做主”，也有权选出代表人。这些人民代表有监督和管理的双重职能。（这两个职能的比例因政体而异。如在美国三权鼎立的体制下，国会监督多于管理。而在英国，议会的多数党执政管理，反对党担任监督的角色。）于是政府会计的内在部分比企业管理会计小。其中一大因素是：在宪政民主政体，就算行政部门有编制和提出预算的主动权（如在美国），预算书一旦离开行政部门即被解密；预算决策和资源分配立即变成社会和政场的辩论焦点。在企业和市场，预算和成本的守密增加了季度和年度的财务报告的信息的新闻价值。相对之，政府的详细预算在年初公开，对政府会计尤其是财务会计，有以下影响。

第一，预算里的各项指标变成执行的标准。例如拨款其实就是标准成本。于是“事中”会计是反映预算的执行，而“事后”会计则是收集后果的信息来与事前预测作个比较。加起来，会计的总功能是执行预算和反馈信息。在预算部门和财务会计部门分开的结构里，会计以事实对照预算的猜测，结果是会计与预算互相牵制，造成难以避免的冲突。

第二，预算在年初的公开，减少了年底的财务报告的新闻价值。减少的程度则要看预算与财务报告的形式和内容的差异。当然，将预测收入和实现收入对比，将拨款与实际支出对比，也即是将预测的盈余（或赤字）与实际的盈余（或赤字）作个对照，这已经是一种有用的反馈，有益于采取纠正的行动。如果还有一张报告政府资源和负债表，那就更能使人民大开眼界。这也就是西方国家政府会计为什么鼓励权责发生制的原因：累积性质的资源负债表有丰富的内容。

第三，脱离预算框架和不受某个政府直接控制的会计准则要求充分揭露政府的财务风险。在政府官员们面对本期收不抵支时，会计人员挖出更多的债务和将探射灯照在不可告人之处（例如答应员工退休福利，但又没有安排预算资源），这实在是有点近乎引火烧身。好像近年来，GASB规定政府要确认和报告员工除退休金之外的福利（如医疗），使不少州和地方政府大为不悦，甚至有人威胁立法抵制GASB的规定。显然，

有作为的政府会计已经是超越“账房先生”的地位，直接指出预算的先支后付的通病，和直接批评不能持续的财政政策。西方人喜欢说：“history will tell us”（历史将告诉我们）。言下之意是后人会给一个公道的历史判断。事后会计其实就是在写历史的初稿。GASB引用“代际公平”这个概念来要求政府承认财政政策对后代的负担。这是否是杀身之罪，要看当权者是否能兼容并包、接纳异议。

（二）财务报告的目的和内容。读者们如果上互联网搜索英文的政府会计准则或实务的资料，会发觉美国和英语系的发达国家（如英国、澳大利亚、新西兰和加拿大）似乎重视年终财务报表多于会计核算。这是因为这些国家认为他们的为守法和内部财务管理服务的会计已经做得很好相当满意，可以将资源和注意力转移到对外的财务报告，可以贯彻落实政府对纳税人等等的受托责任。这套对外报表被称为 general purpose 财务报表。General purpose 可以翻译为“总的”或“一般的”、“普通的”和“普遍的”的目的。这四种翻译法表露出政府对财务报告面临一个根本问题：如何设计一份报表能使无数“总的”有知情权或关注某个政府财政状况的人觉得稍微（“一般”）满意、基本（“普通”）满意、甚至都很（“普遍”）满意？至今没有人发表全面的证据表示：真正有多少人在用财务报告和使用者如何分析这些财务报表来回答切身的问题。在此情形下，用“对使用者决策有用”这个标准来评估财务报表和准则的质量，实在是自出难题。作者主张引用政府财政责任理论，提倡政府有责任：保护公共产权及其价值；履行债务、义务和其他承诺；采取持续性的财政收支政策；保持偿付能力。这四个责任，成为资产负债表、收入费用表和现金流量表的理论和政策基础，同时也将财务报表内容与其会计数据挂起钩来。

（三）政府会计与财务、财政和经济的联系。从整个政体和各功能的分工来看，政府会计是处于较低层的技术专业。政府会计常被视为公共财务管理的一个环节，而财务管理本身是执行公共财政政策的过程。再之，公共财政和经济是宏观经济的一方面。宏观经济固然重要，在整个大局，政权的巩固和社会的安定可能是更高层的考虑。所以会计一向被认为是被动的，处于细节、不可以有创造力的应用学科和技术专业。循规蹈矩是会计人员的专业美德，所以制定会计准则是会计发展的重要步骤。

（四）会计与预算关系的演变。预算分配资源而影响未来局势，谁掌握财权几乎就能决定政策策略的成败。所以预算比财务管理和会计优越。在这种制度的

安排之下, 预算领先, 会计随后。会计遵循预算的概念和计量标准。这看起来似乎是符合事先预算和事后会计的次序, 会计成为预算执行的工具。预算会计跟踪收入的征收和预算资源 (多是拨款) 之运用。如果会计越界了, 就会引起与预算的冲突。有几个因素造成会计和预算的不和:

第一, 预算多注重短期 (如一年) 的收入、支出及其结果的赤字和盈余, 以及发公债弥补赤字。这个预算概念框架无法容纳其他各种明显 (如政府员工退休福利) 或隐形 (如保险和担保) 举债的行为。同时也不能为政府表露其除现金之外的资产和财产。也即是说, 预算书是一张未来年度的损益表, 缺乏一张累积性质的未来的预测资产负债表。

第二, 预算既然是一种政策文件, 除了反映政见之外, 其内容以至收入支出的定义和数额, 少则受法规的限制, 多则受政治的影响, 甚至受政府的操纵。

第三, 预算和会计的功能不同, 造成某些不同的处理方法和范围。例如, 预算注重事先控制, 将合同承诺从拨款扣除出来相当于支出。会计注重如实反映, 要等到货到手才确认负债。

基于这些原因, 会计准则制定者尽力争取在概念和计量上独立于预算系统。这一点在美国经过二、三十年的研讨争辩基本上已经做到, 但其表达方式不同。州和地方政府必须在年底的财务报告里揭露: 年初通过的预算; 修改过的预算; 预算的实现, 而且要另外解释预算和会计结果之不同原因。联邦部门财务报表包括预算资源的出入和余额, 但整个政府报表无此要求。美国只有做到解释预算和会计不同之处。而且 FASAB 和 GASB 都在创立时就被明文禁止制定预算准则, 造成美国有一个统一会计、多种预算的局面。但是少数西方国家, 例如英国, 已经将权责发生制的会计概念应用到部门预算申请和国会拨款的程序上。

总之, 会计的发展可能使其与预算的关系发生变化: 从附带、支持的地位, 升到概念独立和产生一套概念数据来比较和评论预算, 甚至用会计方法 (例如权责发生制) 改善预算。

(五) 会计是统计的基础。将政府会计和财务报告建立于政府财政责任的另外一个好处是加强会计制度对政府财政统计支持的稳定性, 即是资料不会因人而异。财务会计从已发生的交易和事项收集原始资料, 为财务报表及其他财政统计系统提供可靠的证据。政府会计和政府财政统计这两个系统有不少的共同点: 坚持专业独立, 不受政府干预; 如实报道。既然要提防无中生有, 也要避免有的变无。有诚信的会计和统

计是市场交易和其他合作关系互相信任的基础。

一国之内的政府会计资料通过统计处理分析影响政策的制定, 同时也是宏观财政监视的数据来源。为了避免政府会计和财政统计的重复和冲突, 美国和澳大利亚近年来在制定政府会计准则时注重参考国际公认由政府财政统计 (GFS) 的概念和方法。国际货币基金组织 (IMF) 现行的 2001 年版的《政府财政统计手册》采用权责发生制, 与国际公共部门会计准则 (IPSAS) 原则一致, 对各国改善会计和统计颇有助益, 不过在概念和技术上有不少地方需要协调。总之, 财政部门 and 统计部门的密切合作是值得注意和发展的。

(六) 会计和审计的关系。财务报告是一个政府财政部门所编制的, 其实报告人是行政首长。财务报告声明政府的财务状况和作业。在一个完善的体系里, 行政的单方声明要经过独立审计师的客观审核和通过才算是责任履行完毕。审计师用的标准是公认会计准则 (GAAP)。审计是收集证据来回答一个问题: 财务报表的信息是否如实反映政府财务状况和结果? 当然审计越严格, 财务报表越不容易过关。例如, 从 1998 年至今, 美国国会审计署 (GAO, 现名政府问责署) 已是第 11 年因美国政府的合并财务报表数据不可靠, 拒绝表示审计意见。

### 三、美国的政府会计组成部分

(一) 规范标准的 2X2 分类。美国的政府会计的日常实务工作是由政府财务部门人员担任的。必要时, 如安装新制度, 也会聘请咨询公司协助。但是, 规范实务的文件必须有一个 2X2 的图表来描述。从纵向的方面来看下图, 美国的政府分为联邦政府和州政府二层。联邦政府没有权利来统一全国的政府会计。当然联邦政府能够决定所提供州、地方政府的资助应如何处理, 并用统计的方式收集全国的财政资料。

来源 政府层次	规范 公认会计准则	法规
州政府及地方政府	一套 GASB 准则适用于全国	50 州各有一套适合该州政府及其管辖的地方政府
联邦政府	一套 FASAB 准则适用于所有联邦机构及整个政府	一套法律及行政指示

从横向的方面来看, 美国的政府会计实务由二类的文件所规范: 公认会计准则 (GAAP) 和用于各政府管辖区内的法规。前者系统和集中, 其知名度较高。后者为实

务者,是日常工作必须遵守的指令。

(二)州和地方政府会计。适用于全国,适用于州和地方政府的公认会计准则由 GASB 制定。其准则是针对对外发布的年终财务报告的形式和内容,以及实现这些产出的会计计量规则。虽然 GASB 越来越关注执行准则的问题,但其准则不是会计制度的设计蓝图。例如,GASB 没有颁布统一的账户科目表。GASB 的“公认”或权威地位直接来自美国注册会计师协会(AICPA),因为 AICPA 成员的审计师必须采用 GASB 准则来评审财务报表。如此达到全国(除联邦政府之外)的统一,大大地减少了审计师的知识要求和审计成本。另外,GASB 的准则也要受到各州和各地方政府本身的认可才会有法律的强制性。政府认可的一个原因是为了迎合公债评级机构的要求。在有全国性的准则之前以至现在,各州都有一套法律和法规对州政府本身和州内的地方政府的预算、财务管理、会计和审计有所规定。会计和内部报告方面的法规是由各州的主计长颁布的。内容比 GASB 准则更具体和程序化。总之,美国州和地方政府的会计制度同时受到全国统一准则和本州的法则的指导,须内外兼顾。

(三)联邦政府会计。美国联邦会计咨询委员会(FASAB)的准则也被 AICPA 承认为公认会计准则。FASAB 当然被其创立者承认。这些创立者是财政部长、预算主任和审计长。FASAB 的财务会计准则采用权责发生制,适用于整个美国政府和各个联邦部门的对外财务报告,没有总会计和单位会计准则之分。除此之外,预算和管理处(OMB)和财政部根据有关法律颁布一系列的法则和作业指南(包括统一的分类账户科目表),要求各部门、OMB 及财政部的财务管理司(FMS)编制基于现金制和预算概念的各种按月、按季和按年计的报告。总之,联邦政府会计也是受公认会计准则和法则的共同指导,要达到内外兼顾的目的。

(四)准则和法则。综合上二小节的分析,再看上面

的图表,从横向的方面看整个美国的政府会计,便可获得一个结论:美国的政府依法理财,包括税收、预算、财务管理,以及预算执行的会计、现金会计和内部报告(包括向上级和立法部门的报告)。但在向外报告则采用公认会计准则(GAAP)所要求的权责发生制,并编年度综合财务报表。拙作《美国政府会计准则研究》(中国财经出版社 2009 年出版)比较详细介绍 GASB 及 FASAB 准则,而对法则一字不提,有欠周到,所以本文特别提出法规对美国的会计实务的深厚影响。

为了回答“政府会计是什么?”这一问题,本文用尽篇幅来阐释“会计”的范围、内容以及其地位和定位。下期才来谈论“政府”一词的含义及其对政府会计的影响。欢迎读者的评论或问题,请以 WORD 文档的方式寄往作者的电子邮箱:jimchan@uic.edu。

#### 附录:英语专业术语

AICPA American Institute of Certified Public Accountants

CPA Certified Public Accountants

FASAB Federal Accounting Standards Advisory Board

FMS Financial Management Service

GAAP Generally Accepted Accounting Principles

GAO Government Accountability [formerly Accounting] Office

GASB Governmental Accounting Standards Board

GFS Government Finance Statistics

IMF International Monetary Fund

IPSAS International Public Sector Accounting Standards

OMB Office of Management and Budget

(作者单位:美国芝加哥伊利诺大学)



## 北京市财政总预算会计培训成效显著

按照财政部财政资金安全整改的措施和 2009 年全市财政国库工作会议精神,北京市财政局国库处(支付中心)会同人事教育处、教育培训中心、会计处和北京市预算会计研究会,于 2009 年 10 月 14 日至 23 日举办了三期总预算会计培训班。机关各处室、区县及街乡(镇)总预算会计近 1000 人参加了培训。

第一期培训班主要是区县总预算会计人员参加。第二、三期培训班主要是街乡(镇)总预算会计人员参加。边瑶副局长在区县培训班上做了总结。他肯定了培训班的成效,要求大家将培训学到的知识运用到实际工作中去。

(北京市研究会办公室)