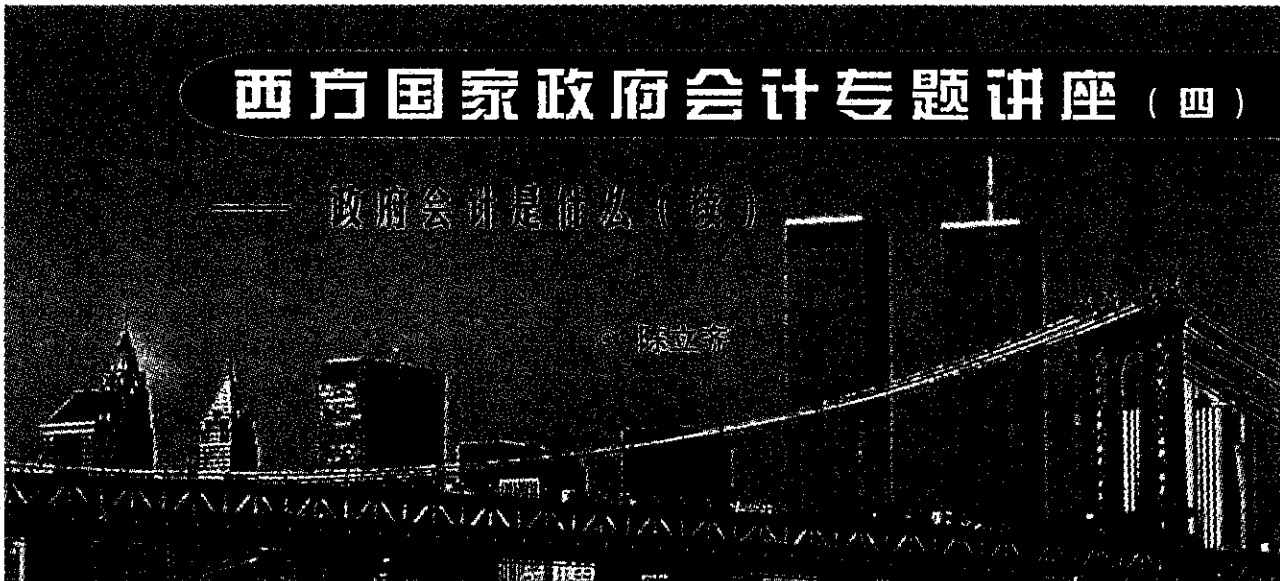


西方国家政府会计专题讲座 (四)

政府会计是什么(续)



为了回答“政府会计是什么?”这个问题,上文以美国为例分析了“会计”的内涵、分类及相近学科和专业(如预算、审计和公共财政统计)的关联。本文将重点放在“政府”这二字上。希望这两篇文章合起来,读者能更了解什么是西方国家(尤其是美国)的政府会计。

如上文所言,政府会计可以被理解为政府的会计和政府的财务报表。假如中华人民共和国的中央政府,或某个省政府、市政府要编制发布其财务报表,便会面临报告主体覆盖的范围问题。这个问题也会引起一系列相关的问题。例如:界定覆盖的标准是什么?如何使范围内的所有单位有统一的标准和制度,以便数据在必要时能合并起来,要合并到多高的程度和用什么方式?

上列问题似乎十分抽象,其实都是为了回答一个问题:谁的。因为一个政府在编制报表时,声明属于该政府的资产、债务、收入、支出或费用等等。这些声明涉及权益和责任的界定。所以确定一个政府的权责既能促进界定的分明,也可能会因为当前权责不分明而发生纠纷。表面上这是会计技术的问题,实质上是一个政治、法律和经济的权利和责任鉴定的问题。

本文的目的是解释在美国政府会计准则中出现的许多关于“政府”的术语。

美利坚合众国(United States of America):按照美国宪法,美利坚合众国由联邦制(federalism)下的联邦政府和五十个州的州政府所管辖。由于联邦政府和五十个州政府各有自己的财政系统(包括预算和会计系统),所以作为一个国家的美国并不是一个会计个体(accounting entity)。联邦政府通过宏观经济统计系统产生和发布全国的政府财政信息。但要注意,联邦政府是一个会计个体,各个州政府也是一个会计个体。

会计个体(accounting entity):会计个体的创建是为了确定收集某个个体与其他个体的交易或其本身的事件的财务信息,所以必须界定这个个体的范围成为一个会计个体。这个个体可以是、但不必是一个法人。法人可以独立于自然人而存在和继续,并能以其名义进入交易。芝加哥市的警察局是一个会计个体,但不是一个法人;芝加哥市是一个会计个体,也是一个法人。

报告个体(reporting entity):一个报告个体是以一套财务报表对其财务状况进行报告的一个或多个会计个体组成。确定报告个体的边界主要是为了编制全个政府(whole of government)财务报表、政府整体(government-wide)财务报表或者合并(consolidated)财务报表。所有这些提议提出了哪些会计个体属于一个报告个体的问题。例如,伊利诺大学(University of Illinois)本身是一个会计个体,也是一个法人,同时也是一个报告个体。所以,作为一个州立大学,伊利诺大学同时也被包括在伊利诺州政府(State of Illinois Government)这个报告个体的财务报表中。

州和地方政府(state and local governments):在美国,“state”这个术语指五十个州中的一个州。在欧洲,这个术语指主权国家(sovereign state)或国家政府(national government)。美国政府会计准则常把州和地方政府放在一起讨论,因为他们都遵循由政府会计准则委员会(Governmental Accounting Standards Board, GASB)颁布的同一套通用会计准则(Generally Accepted Accounting Principles, GAAP)。这个情况至少部分是因为在法律上各个州创立(incorporate)地方政府,称其为市政公司(municipal corporations),并监督其财务事务。

多功能政府(general purpose government):这个术语直译是普遍目的政府,意译应该是多功能政府。与单一

功能政府相比,这种政府有不止一项的服务功能(如警察,消防,街道和卫生等)。这种政府由人民选举的官员管治,因此被认为承担着更高层次的公共受托责任。州政府是多功能的政府。县和市政府也是多功能的政府。根据地方自治(home rule)的原则,人口多的地方政府拥有较大的财政自主权(如发行债券和制定税率)。

单一功能政府(special purpose government):这个术语直译是特别目的政府,意译应该是单一功能政府,因为这种政府只是提供一种服务(如基础教育,公共住房或公共交通)。有时也被叫做特别行政区(special district)或是服务当局(authorities),它们通常由多功能的政府任命的人员组成的委员会(boards)管理。从这个意义上说,它们的公共受托责任要间接一些。

主要政府和附属单位(primary government and component units):一个报告个体包括主要政府及其附属单位。primary government的意思是主要政府。当一个州和地方政府发布政府整体财务报告时,多功能的政府是主要政府。component unit这个术语的直译是组成单位,意译是附属单位。也就是说,附属单位是对主要政府财务负责的独立法律实体。如果附属单位与主要政府的关系紧密到几乎是后者的一部分,其财务报表应和主要政府的财务报表合并(consolidated)起来,这种方式被称为融合表达(blended presentation)。否则,附属单位的财务报表将在政府整体财务报表中的一栏单独进行披露(discrete presentation)。

政务活动,政务基金(governmental activities, governmental funds):Governmental的含义是政府特有的。政府整体(government-wide)财务报表中,主要政府(primary government)的政务活动(governmental activities)和商业类型的活动(business-type activities)被分开单独报告。使大众整体受益的政府活动主要由税收来提供资金。除了政府整体财务报表,州和地方政府财务报告也包括基金的财务报表。在这些基金中就包括掌握财政资源以支持政府活动的政务基金。

联邦政府,美国政府(federal government, United States Government):美国政府的正式名称是美利坚合众国政府(United States Government)。在美国国内,其通常指联邦政府,以区别于州和地方政府。按照美国宪法,联邦政府只拥有宪法授予的特定权力,如发行货币,管制州际贸易,与其他国家缔约或者参与战争。

政府分支(branch of government):美国宪法将美国政府组织的法律框架确定为三个平等的分支,以便分权制衡(separation of powers, checks and balances):国会的参议院和众议院构成立法分支;总统领导的是行政分支;司法分支(judiciary, judicial branch)由最高法院和低级的联

邦法院组成。美国司法部(Department of Justice)是行政分支的一个部门,具有检察的功能。一个分权的例子是,行政分支中的财政部没有权力要求国会和最高法院执行联邦政府的会计准则。

机构(agency):Agent的意思是代理人。Agency的意思是代理机构。但是,federal agency的意思是联邦政府机构(不论其规模和职能)的通称。因此联邦机构有着很多的名称,如机构(agency),例如环境保护机构(Environmental Protection Agency);部(department),例如国防部(Department of Defense);委员会(commission),如证券和交易委员会(Securities and Exchange Commission);局(administration),如国家航空航天局(National Aeronautics and Space Administration)。

独立机构(independent agencies):美国总统有权任命(appoint)美国政府行政分支的所有机构的负责人。在一些情况下,法律允许机构负责人的任期与总统任期不一致,这样他们就没有必要与离任的总统一同离职。这些机构因此被称为独立机构。其实是半独立,因为总统仍然是他们的行政上司。

美国政府公司(government corporations):美国政府公司是联邦政府所拥有的商业企业。美国政府拥有着相当少的企业,典型的例子就是美国邮政局(US Postal Service)。因为联邦政府在美国经济和社会中作为最终风险管理者(risk manager)扮演着越来越突出的作用。所以,联邦存款保险公司(Federal Deposit Insurance Corporation, FDIC)和退休金福利保险公司(Pension Benefit Guarantee Corporation, PBGC)的知名度已经被大幅度的提高了。虽然,公共广播公司(Public Broadcasting Corporation)名称中包括公共公司的字样,其实它是一个民间非营利组织,并不是一个美国政府公司。

美国政府创管金融机构(government sponsored enterprises, GSE):GSE的直译是政府赞助的企业。实际上GSE是由国会创立的,由联邦机构管制的,但是民间所拥有的专门金融服务机构。所以,意译应为美国政府创管金融机构。他们在信用市场(credit market)中有特定范围。例如,在房地产市场有GSE以较低的利率提供贷款以服务特定借款人。尽管创立GSE的法律强调其与政府的独立性,然而信贷市场仍然坚信GSE有着间接的联邦政府担保,因为它们太大或太重要以致联邦政府会来救助,不让其倒闭。这个预言已得到了验证,美国政府在2008年信贷危机中救助了住房抵押贷款巨头房利美(Fannie Mae)和房地美(Freddie Mac)。

中国读者可能还会有一些不熟悉的其他美国政府术语,请给我寄电子邮件到jimchan@uic.edu。我会在将来努力对其进行解释。

(作者单位:美国芝加哥伊利诺大学)