

# 西方国家政府会计专题讲座 (九)

## ——美国州和地方政府的预算会计和报告

现代的美国政府会计分为两大分支：预算会计和财务会计。预算会计的主要用途是预算控制；应用经济学和财政学的概念，和必须遵循有关法律和法规的要求。财务会计的主要目的是如实反映交易和事务的后果，应用类似企业会计的概念，并遵循公认会计准则。本次讲座采用问答方式和简化的例子来解释美国州和地方政府的预算会计实务和财务会计概念的关系。

**问：在美国，预算会计是什么意思？**

**答：**在美国，预算会计是指记录进入政府账目下列的资料：(1) 年度预测收入及拨款数额。(2) 实际收入和支出数额。(3) 将预测和实际数额相比较并公布。请注意，尽管人们常常将预算看成只有开支一面，实际上政府预算有收入和支出同样重要的两个方面。预测的收入数额是根据现行税法规定的税基和税率计算，以及拟议修改的税收和收费政策。拨款数额是由立法机关核准通过，而不是行政机关提出的申请要求。预算会计概念和制度受到预算和会计这两个学科专业的影响。美国联邦政府的预算制

度和概念与州和地方政府大异小同。下文提到政府之处普遍是指州和地方政府。

**问：美国的预算会计是如何处理支出的？**

**答：**美国的政府会计制度为每个拨款设立一个像表1所示的账户。拨款可指定用于某个支出类别（如薪水）项目、部门或基金等。会计制度记录拨款的提供和使用，以便随时知道剩下的可用余额。拨款使用的方式包括现金支付，以及为采购货物或服务的合同承诺。如果实际应付数目高于或低于估计，必须调整数目反映实际价钱。补充拨款也会改变原定拨款数额和可用余额。这一系列的做法被称为用“预算基础”。

**问：你认为这样的支出预算**

**会计系统如何？**

**答：**这样的支出预算会计系统是为了控制支出，避免超过拨款。于是合同承诺被认为是使用拨款，相当于现金支出。这样的预防措施比事后追究更有效。及时的合同承诺信息也可以用来预测未来的现金支出要求。管理人员可以及时监控拨款余额。但是从财务会计的角度看来，这个系统有一个缺点：它没有明示收到货物或服务而引起负债的这一重要步骤。

**问：美国的预算会计如何处理收入？**

**答：**美国的政府会计制度为每种税收和收费设立一个像表2所示的账户。在年初记录该年度的预计征收金额，并及时记录年内收到的现金数额。这样可以及

表1 简化的拨款支出账户

(单位:美元)

	拨款	拨款使用	拨款余额
1 最初拨款数额	100 000		100 000
2 现金支出		20 000	80 000
3 合同承诺		40 000	40 000
4 价格增加接受,调整		3 000	37 000
5 追加拨款,调整	10 000		47 000

注:1. 市议会批准一项计划并拨款10万美元。2. 支付2万美元现金购买设备和用品。3. 为采购服务签4万美元合约。4. 收到预定服务后,政府批准支付4.3万美元。3000美元的价格增加减少拨款余额。5. 市议会批准增加拨款1万美元。

了3百万,成为3216百万美元。这样,采用财务会计概念会使普通基金2008年预算估计有438百万美元的赤字。

问:为什么从财务会计观点你反对在预算中列入上述的收入?

答:从财务会计的观点来看,收入应该增加政府的净资产

(资产-负债)。内部服务,接受服务部门的支出抵消提供服务两部门的收入,整个政府的净资产没有增加。政府内部资金转移也没有增加整个政府的资源。发债可以增加政府的现金,但是同时本金也增加政府的债务,政府的净资产也没有增加。发债是融资手段之一,增加流动资产,解决目前的问题。但借的钱要还,收入

表2 简化的收入账户 (单位:美元)

项目	未收数额	现金数额	预计数额
1. 最初预测	1 000 000	1 000 000	1 000 000
2. 一月收到的现金数额	900 000	100 000	
3. 预测调整	850 000		-50 000

注:1.市议会批准为本会计年度征收100万美元的税收。2.在第一个月收到现金10万美元。3.后两月市议会批准将收入估计降低5万美元。

时知道尚未收到的金额。收入的数量是官方估计,多由行政机关提出并被立法部门接受。其正式上调或不调整收入预测的变化也要记入这个账户。

问:这个信息系统的好处和缺点在哪里?

答:如果运作正常,这个系统会指明收入目标,及时提供实现的程度和进一步的努力目标。收入预测难免有主观的因素,容易被操纵。要预算平衡,最容易的办法是增加预测收入。在动荡的经济时代,如最近几年预测难以准确,必须进行预算的修改调整。之外,还会发生一些“合法不合理”的现象。

问:你能举几个“合法不合理”的例子吗?

答:美国州政府和地方政府一般都要遵守预算平衡的法律。通常这是指运营预算,其筹资来源主要是普通基金的收入。预算平衡的意思是拨款不能超过预计的收入。按照法律规定或允许的支出都是为3,219百万美元(见表3)。收入包括下列几个项目:

(1)内部服务收费,这是普通基金提供拨款的部门为其他部门服务所得到的。(2)从其他基金转移到普通基金的。(3)发债所得到的。

表3 美国芝加哥市普通基金2008年预算

采用预算基础和财务会计概念的结果

(单位:百万美元)

项目	按照会计概念计算政府收入	预算书里的拨款数额	按照会计概念的估计预算赤字
预算书里的预测收入数额	3 219	3 219	438
会计概念不允许当为政府收入:			
内部服务收费	316		
发债获得现金	19		
去年预算盈余重新拨款	15		
其他基金转移进来	91		
共减去	441		
按照会计概念计算政府收入	2 778	3 219	438
预算书里的拨款数额	3 219	3 219	0
按照会计概念计算政府支出			3 216
按照会计概念的估计预算赤字			438

资料来源:美国芝加哥市2008年综合财务报告,第39页。  
注:因为预算书没有表明支出和收入来源之差异,预算赤字只能是估计数目。

表4 美国芝加哥市普通基金  
2008年预算比较表(采用预算基础)

(单位:百万美元)

	预算数额		实际数额	差异
	最初	最后		
收入	3 219	3 219	3 135	(84)
支出	3 219	3 219	3 135	84
盈余/赤字	0	0	0	0

资料来源:美国芝加哥市2008年综合财务报告,第39页。

得到的钱不必还。有些财政法律好像只注意有资源流入,而不太分辨各种资源的性质。

问:美国州和地方政府的财务报告“预算比较表”包括一些什么内容?

答:美国州和地方政府的财务报告准则的要求是:法律规定必须编制的预算,就要披露预测和实际执行的比较。表4简要描

述该表的格式和内容,但删去各种收入和支出分类细节。这张表的第一个比较是看最初通过的预算是否有所改变。第二个比较是比最后的预算数额与实际完成的数额。因为披露预算执行业绩是这张表的目的,实际完成的数额也是用“预算基础”为计量的方法。两次预算都平衡,不足为奇,因为预算是纸上谈兵。但

表5 美国芝加哥市普通基金2008年实际收入和支出预算基础和会计基础数额差异的原因

(单位:百万美元)

预算基础	差异的原因	会计基础
收入 3 135	减 发债所得的现金 164 转移进来 94 去年盈余今年用 1 共减 259	收入 2 876
支出 3 135	加 去年合约承诺今年付款 17 坏账准备金 8 共加 25 减 转移出去 25 今年合约承诺 28 共减 53 净减 28	支出 3 107
赤字 0	差异 231	赤字 231

资料来源:美国芝加哥市2008年综合财务报告,第56页。

是,实际收支数额相等,不太平常,值得研究。

问:如果预算比较表的实际数额都用预算的计算方法,报告的读者怎么知道你上面所提的“合法不合理”的问题?

答:基金的财务会计要遵守公认会计准则,不受上述的预算会计规则约束。政府还要在财务报表的一个附注披露两种方法计算出来不同的后果,所以报告的读者可以自作评估。如上个讲座所言,普通基金是政务基金的一种。其预测对象是短期财务资源和短期负债,收入支出则是采取修改的,相当于轻微程度的权责发生制。如表5所示,按照会计基础,芝加哥市普通基金在2008年实际赤字是231百万美元。

这个分析也揭示了在预算比较表看不出的两件事。第一,预算计算方法将合同承诺视为支出,但会计准则要求商品或服务收到才能确认为支出和负债。所以,上年合约承诺而今年付款算是下年的支出。第二,将坏账增加的估计当成支出是不对的。这个估计是费用,不是支出。

问:你作了这些研究分析之后,对美国的预算会计有何感想?

答:美国的预算会计受公共财政概念影响,也受财务法律控制。“依法理财”的精神是好的,但要有健全的法律。预算法规定收支平衡。但是,如果所有的融资手段都被认为可以增加收入,和收入被定义为可以包括发债所获现金,内部服务收费和内部资金转移,我就认为平衡预算的理念被扭曲,甚至被颠覆。

(作者:美国芝加哥伊利诺大学荣退会计教授)