

美国联邦政府会计 对我国政府会计改革的启示

田五星 张国清(博士)

(厦门大学管理学院 厦门 361005)

【摘要】研究政府会计准则建设方面的国际动态和各国在政府会计改革方面的经验与教训,有助于推动我国政府会计改革。在此背景下,本文首先系统地阐述美国联邦政府会计与财务报告规范体系,然后在法律法规建设、财务报告内部控制、政府会计准则与概念框架等方面对我国的政府会计改革提出若干建议。

【关键词】美国联邦政府 会计与财务报告规范 政府会计改革

一、美国联邦政府会计与财务报告规范体系

1. 美国联邦政府财务会计准则体系简介。

(1)财务报告目标。其包括以下四个方面:①预算诚信;②运营绩效;③受托责任;④系统和控制。联邦财务报告应当帮助使用者理解财务管理系统以及内部会计和管理控制是否恰当,以确保:①根据预算和财务法案以及其他要求执行交易,并根据联邦会计准则予以记录;②资产受到恰当的保护,以阻止舞弊、浪费和滥用;③恰当地支持绩效计量信息。

(2)会计确认基础及会计要素。联邦政府按完全应计制进行会计核算,因此,其定义的财务报表要素包括资产、负债、净状况、收入和费用。其中,资产是联邦政府能够控制的、体现经济利益或服务的某项资源;负债是在特定的事件发生或被要求时,联邦政府在可确定的日期向其他主体提供资产或服务的现时义务;净状况或者净资产,是在联邦政府或某个组成主体的资产负债表中所确认总资产和总负债之间的数字差异;收入是报告期间提供物品或服务、征税或行使其他权力、接受捐赠,或者执行其他活动(不包括借款)而导致资产的增加或负债的减少或兼而有之;费用是报告期间提供现金或现金等价物、提供物品或服务,或者执行其他活动(不包括借款的偿还)而导致资产的减少或负债的增加或兼而有之。

(3)财务报告主体。联邦政府按照“组织观”来确定财务报告主体。联邦政府由提供服务的组织构成,它们管理资源并对其运营负责。部门和主要的独立机构是组织单位,因此将成为主要的报告主体。在联邦政府中按照这种方法来界定恰当的报告主体,不仅支持了组织(和次级组织)中受托责任的确立,而且还促使它们能够提供项目、预算账户有关的信息。所有的主体最终汇总成整个联邦政府,它是唯一独立的经济主体,尽管某些人认为整个国家才是最终的经济主体。联邦政府主体涵盖了存在于其组成主体中的所有资源和责任,无论是行政、立法还是司法分支。因此,联邦政府包括机构和政府整体这两个层面的财务报告主体。

(4)财务报告信息:①存量报表。这种报表应提供主体在

某一个时点的财务资源存量及财务状况的信息。其计量基础可能是预算基础、现金制或者应计制。②流量报表。这种报表应提供主体在某个会计期间所实现的收入、所发生的支出、费用、利得和损失,以及主体财务资源其他变动等方面的信息。其计量基础也可能是预算基础、现金制或者应计制。③预算报表。这种报表是为了达到预算的依从性目标而编制的,主要提供预算与执行情况之间的对比信息。④业绩计量报表。这是为实现联邦政府财务报告第二个目标——运营业绩而提供的,它反映政府提供服务的努力程度,以及每个主体重大项目的完成情况。这些信息也反映了报告主体是如何花费资源的情况。当然,有些政府项目的效果是很难计量的。⑤其他信息。财务报表附注是财务报告的一个不可分割的部分,它使得财务报表更具信息含量和不具误导性,以便使用者能更好地理解财务报表的内容。⑥必要的补充信息。这主要包括管理当局声明、管理当局讨论和分析(MD&A),以及审计人员的鉴证意见书等。

2. 联邦法律对政府会计与财务报告的规范。美国联邦政府有自成一体、与州和地方政府相独立的会计准则体系。这个体系的形成也经历了漫长的过程,而且是影响联邦政府会计的至关重要的会计规范。

(1)美国宪法第9条规定,联邦政府会计必须实施严格的预算控制,联邦政府财务报告应提供最起码的财务信息。

(2)《反赤字法》是宪法第9条规定的具体化,它规定了行政分支机构官员或雇员的超预算支出或债务,或授权超预算支出或债务均属违法。该法案也是资金监管法规的基础,它规定了联邦政府会计核算的实务操作并把预算会计核算置于联邦政府会计的核心地位。

(3)1921年颁布的《预算与会计法》确定了联邦政府的会计基础,根据该法案成立的GAO作为立法的分支机构授予其对联邦政府财务收支的审计权和对所有公款的结账权、制定行政管理和资金会计结算程序的权力。1952年修订的《预算与会计法》确立了联邦政府行政部门会计核算和财务报告

的框架。GAO 负责制定各行政分支机构的会计原则、准则和相关规则；各分支机构负责制定和维护各自的会计制度及内部控制制度，这些制度必须与 GAO 制定的准则一致，而且除了满足财政部联邦政府会计核算和财务决算的要求外，还必须提供管理、制定预算和执行预算所需要的财务信息。

(4)1982 年颁布的《联邦管理者财务一体化法》规定，联邦政府机构必须建立内部会计核算和行政管理制度，以确保债务和费用与实际法规相符，资金、财产和其他不动产不被浪费、损失、滥用或错误调拨，明确地记载政府机构的收入和支出，以便编制账目和可靠的财务报表，并维护固定资产的受托责任。该法案要求政府机构负责人每年对内部管理进行评估，并向总统和国会汇报内部管理是否达到目的，单独报告政府机构的会计核算是否符合 GAO 制定的原则、准则及相关规定。

此外，1990 年 CFO 法案、1996 年《克林格-科恩法案 (Clinger-Cohen Act)》、1996 年《联邦财务管理促进法》、2002 年《联邦信息安全管理法案 (FISMA)》、2002 年《不当付款信息法案》等均对联邦政府会计与财务报告产生了一定的影响。

3. 财务报告内部控制。财务报告内部控制是设计用来为财务报告可靠性提供合理保证的一套程序。财务报告内部控制应当确保资产受到保护，不被浪费、毁损、未经授权的使用或错误分拨，以及确保遵循财务报告有关的法律规章。联邦机构应当组建高层评估团队，不仅从主体层面评估内部控制的特定组成要素也即控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、监督，而且从程序、交易或应用层面来评估内部控制。评估的最后一步是，根据以上两个层面进行的评估，就财务报告内部控制设计和运作作出一个综合性的结论。总体评估应当推论：财务报告内部控制是否有效运作，或者其设计或运作中是否存在重大弱点。高层管理评估团队应当记录它对机构财务报告内部控制的理解，也必须记录财务报告内部控制的评估过程。

联邦机构的管理层被要求在其年度“绩效与受托责任报告(PAR)”中包括一份财务报告内部控制保证陈述。该陈述是管理层对该机构截至本财政年度 6 月 30 日的财务报告内部控制有效性的评估。该保证陈述应当包括：①阐明为机构建立和维护适当的财务报告内部控制是管理层的责任；②阐明管理层用于评估机构财务报告内部控制有效性所使用的框架是 OMB 通告 A-123；③机构财务报告内部控制有效性评估截至 6 月 30 日，包括“财务报告内部控制是否有效”这样的明显结论。在其财务报告内部控制保证陈述中，要求管理层直接阐明机构的财务报告内部控制是否有效。该陈述必须采用以下三种形式之一：①无保留保证陈述（没有重大的弱点被报告）；②有保留保证陈述，考虑明显指出的例外（一个或多个重大弱点被报告）；③无法保证陈述（没有设置程序或者重大弱点无处不在）。

根据 SOX 法案，美国上市公司的管理层对其财务报告内部控制有效性进行评估的结果，需要经过审计师的签鉴和报告，也即获得审计意见。FIMIA 和修订后的 OMB 通告 A-

123 都没有要求单独针对财务报告内部控制的评估和有效性发表审计意见，联邦机构可以决定是否要为财务报告内部控制获得一个审计意见。但是，如果联邦机构不能够满足已经审批的内部控制重大弱点改正行动计划中所设定的时限，OMB 就可以视情形要求机构为其财务报告内部控制获得一个独立的审计意见，将其作为联邦机构财务报表审计的一部分。财务报告内部控制的审计意见，是监督一个主体风险管理和受托责任系统有效性的重要机制。内部控制是管理层的基本责任，其中包括持续的监督。审计师对财务报告内部控制发布审计意见（无保留、有保留、否定、拒绝表示意见），其作用类似于对财务报表发布审计意见，也即阐明审计师是否同意管理层在财务报告内部控制方面所做的声明，从而为报表使用者提供了一个独立意见，提高了管理层声明的可靠性。

修订后的 OMB 通告 A-123 已执行了 4 年。在 2006 年，在 24 个 CFO 机构中，16 个进行了内部控制的全方位评估，8 个进行了多年的分阶段评估，并计划在未来 3 年内测试剩下的程序。在 24 个 CFO 机构的年度 PAR 中，管理层针对财务报告内部控制提供的保证陈述中，无保留意见 10 个，有保留意见 13 个，无法保证意见 1 个；此外，还有 2 个机构自愿获得了财务报告内部控制审计意见。2007、2008、2009 年的执行情况基本类似于 2006 年。尽管许多联邦机构在识别和改正财务报告内部控制缺陷，但是还有许多工作要做。有效的内部控制对各个联邦机构和联邦政府整体而言都是一个挑战，因此 GAO 在 2006~2009 年联邦财务报告的审计报告部分，都针对财务报告内部控制发表了否定意见，认为联邦政府没有保持有效的财务报告内部控制。

二、对我国政府会计改革的启示：借鉴与反思

美国联邦政府会计与财务报告规范是美国政府所处公共环境的产物，因此我们不能简单照搬。但是，熟悉美国的现行政府会计与财务报告规范及其发展过程，结合我国国情，借鉴其合理且可行之处，将促使我国政府会计标准的制定和政府会计改革能够真正解决我国的实际问题。笔者认为，美国联邦政府会计与财务报告规范在以下三个方面可供我国借鉴：

1. 法律法规的建设先行。完善的法律体系是政府会计改革成功的重要保障，有效的政府会计要求一定的基础设施，准则、广义的法律、规则 and 规定以及职业规范均属于这些要求。政府会计改革是一项复杂的系统工程，涉及面广，技术性强。实行政府会计改革的国家，基本上都是通过一定的立法形式，来保障改革的推进（北京市预算会计研究会，2006）。例如，美国 1996 年的《联邦财务管理促进法》、英国 2000 年的《政府资源和会计法案》、法国的《新预算法》、西班牙的《总预算法案》等，对政府会计的职能、作用及采用的会计记账基础等方面作了明确的规定，为推行政府会计改革提供了有力的法律支持。长期以来财务报告在美国成了公共政策问题，因为报告或者是根据宪法、法律的要求编制，或者是政治和经济压力使然（陈立奇，2004）。

以会计法律和行政法令来规范政府会计和财务报告，是

由我国的社会政治经济制度和法律制度决定的(李建发, 1999)。我国基本上属于成文法的国家,政府会计法规体系已初步形成,包括《会计法》、《预算法》、《审计法》、《财政总预算会计制度》、《行政单位会计制度》、《事业单位会计准则》、《事业单位会计制度》等。但是,我国目前支持政府会计改革相关的法律法规体系建设不完善,具有高度不确定性的政府会计改革无法获得恰当的法律地位。例如,虽然我国在1995年正式颁布了《预算法》,但实际执行情况不是很理想,依法理财、依法进行支出预算管理的氛围尚未真正形成。财政领域的国库集中支付改革和财政收支分类改革就是因为缺乏相应的法律支持,在推动过程中遇到了不少阻力,影响了改革的深度和广度(金希萍, 2008)。就我国国情而言,实施政府会计改革,首先需要协调和完善现行政府会计的法律法规体系,形成政府会计改革的法律依据。我们应及时修改《预算法》等相关法律法规,尤其应关注《预算法》修订中将会影响和制约政府会计的条款,制定一系列新的法律法规,继续深化相关财政管理制度改革,为建立新的政府会计制度体系创造条件,为改革提供可靠的法律保障。

2. 建立健全政府内部控制,特别是财务报告内部控制。近年来,我国政府审计结果公告所暴露和反映的各种违规问题,虽然各有原因,但其根源都是财务管理薄弱,这与政府内部控制不严密有直接关系。对我国政府内部控制现状分析表明,设置缺失、缺少责任约束、外部环境变化快、测评力度不够,是形成政府部门内部控制执行缺位、不到位的主要原因(审计署审计科研所课题组, 2007)。按照国际组织有关公共治理的意见,强化政府内部控制是实现良好政府治理的关键(IMF, 2007)。在美国,联邦政府财务管理的历史记录了国会200多年以来不断地努力改进政府内部控制的过程。美国联邦机构的经验表明,内部控制应当置于其已经审计财务报表同样重要的位置。事实已经证明,合理而有效的政府内部控制是公共受托责任的基础,是成功公共财务管理的关键,可靠的财务信息是日常主要决策的关键所在。没有合理的内部控制,政府财务报表金额就无法做到完整、可靠、正确、一致和及时。美国联邦政府和其他国家的经验以及最高审计机关国际组织(INTOSAI)的内部控制指南表明,构造有效的内部控制结构需要以下关键的要素:立法基础,内部控制标准,对内部控制负主要责任的管理层,内部控制自我评估,内部审计,以及负责监督和评估内部控制系统的最高审计机关。

鉴于此,为了建立健全政府内部控制,我们应当逐步构建政府内部控制的法律法规基础,强化政府管理层的内部控制责任,逐步建立恰当的内部控制标准,开展经常性的内部控制测评,完善政府内部审计制度,强化审计署在改进政府内部控制方面的作用,并对政府内部控制进行成本效益分析。此外,还需要建立内部控制的激励机制,做正确的事要有明显的报酬(激励),做错误的事要承担后果(惩罚)。当然,加强政府部门内部控制建设是一个循序渐进、逐步发展的过程(刘玉廷和王宏, 2008),不可能一蹴而就。

3. 制定政府财务会计准则与概念框架。从世界范围来

看,建立一套完整的政府会计准则体系,定期编报政府综合财务报告,已经成为国际上加强政府公共管理、提高财政透明度的重要手段和通行惯例,研究我国政府会计准则体系的时机已经成熟(刘玉廷, 2004)。国内会计界对如何建立我国政府会计准则体系,看法比较一致(北京市预算会计研究会, 2006)。陈立奇(2004)认为,财务会计准则的作用有三个:①更加容易和有效地对组织的财务状况和业绩进行评价;②由于财务管理人员具有粉饰财务状况的激励因素,就需要会计准则的制定者不处于利益的相关方;③审计师需要一系列的准则来对财务管理人员所反映的实体财务状况的质量加以判断。西方国家的政府会计改革的经验表明,建立政府会计准则体系,首要问题是建立概念框架,因为概念框架用于指导和评价会计准则的制定,可以为建立特定的会计准则提供坚实的基础、确保内部一致性并且为准则的建立确定方向。概念框架是相互联系的目标与基本概念协调一致的体系(陈志斌, 2009)。概念框架的目的是为财务报表中的内容提供合理的理由,这些报告的基础是很少几个概念和关系。通过研究这些概念和关系所基于的经济和政治关系,我们或许会发现财务报表反映的信息是什么。

笔者认为,建立我国的政府会计准则体系需要关注以下两个方面:①概念框架与会计准则制定是一个相互促进、共同发展的过程,GASB、FASAB、IFAC PSB、FASB以及我国的企业会计准则制定历程都是佐证。因此,会计准则和概念框架都应当采用渐进式的制定办法,以确保每个会计准则和概念框架组成部分都拥有充分的理论和实践基础。②建立以受托责任为基础的概念框架。受托责任是政府会计和财务报告的基础。政府财务会计确认的权利与义务源于政治、经济和社会关系,通过追踪其起源并探讨其实施情况,我们可以形成一个以受托责任为基础的至少能够解释财务报表内容的概念框架,这一概念框架应该说明多层次受托责任问题。

【注】本文系教育部人文社科重点研究基地重大项目“基于绩效管理的应计制政府会计改革问题研究”(立项编号:06JJD630018)的阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 北京市预算会计研究会《政府会计课题组》.关于建立中国政府会计准则的研究报告.会计研究,2006;3
2. 陈立奇.美国政府会计准则及对中国的借鉴价值.中国总会计师,2004;7
3. 陈志斌.政府会计概念框架整体分析模型.会计研究,2009;2
4. 审计署审计科研所课题组.政府部门内部控制失效溯源.财经,2007;5
5. 黄世忠,刘用铨,王平.美国联邦政府会计难点热点问题及其启示.会计研究,2004;11
6. 李建发,肖华.公共财务管理与政府财务报告改革.会计研究,2004;9
7. 刘玉廷,王宏.美国加强政府部门内部控制建设的有关情况及其启示.会计研究,2008;3