

□ 赵建勇

政府会计目标的国际比较

会计目标也可称为提供财务信息的目标,或称为财务报告目标或财务报表目标。美国财务会计准则委员会把财务报告目标的内容归纳为三个方面:(1)谁是财务信息的使用者?(2)他们需要怎样的信息?(3)财务报告能够提供什么信息?美国财务会计准则委员会提出的财务报告目标的内涵获得了会计学界的普遍认同和接受。笔者认为,研究政府会计目标也需要考虑这三个方面的内容。

本文以下分别比较澳大利亚、加拿大和美国由会计准则制定团体和其他权威机构认定的政府财务信息的使用者、使用者的信息需求以及财务报表(报告)的目标。有关比较资料来源于加拿大公立单位会计与审计委员会(PSAAC)、澳大利亚会计研究基金会(AARF)、美国政府会计准则委员会(GASB)等有关公告及美国会计总局文件第2号(GAO Title2)。

本文最后探讨我国政府会计目标的有关问题。

一、政府财务信息使用者的国际比较

根据 PSAAC、AARF、GASB 以及 GAO 发布的有关公告和文件,政府财务信息的使用者可列表比较如表 1:

表 1 政府财务信息使用者的国际比较

	PSAAC	AARF	GASB	GAO Title2
外部使用者	立法者(主要使用者)、公众代表	国会、立法机关	立法和监察团体	立法机关、总统
	公众	纳税人和交费人、服务的受惠人、媒体、特别利益社会集团	公民(政府主要负责人)	公众
	政府证券和政府企业的投资者	借款人和贷款人	投资者和贷款人	
	经济和财务分析师	分析师和媒体		
内部使用者		管理部门和控制团体	内部管理人员(不认为是主要的使用者)	机构管理部门
		职工、工会		

从表 1 中的比较可以看出,总的来说,政府财务报告的使用者是以与政府有“利害关系”作为标准来界定的。也就是说,政府财务报告只为与政府有利害关系的集团或人士提供,如果没有利害关系,政府就不需要也没有义务向其提供财务报告。按照与政府的利害关系,政府财务信息的主要使用者可以分成以下几类:

(1)立法机关和其他统治团体。立法机关和其他统治团体授权政府及其单位管理公共财政事务和公共财政资源,并由此有权要求政府对公共财政事务的管理以及公共财政资源的使用情况提供说明。他们是政府财务信息的主要使用者。他们期望政府财务报告能提供有关的信息,以帮助他们评价政府对资源的管理情况、政府遵守法律和其他授权的情况、政府的财政状况以及政府的业绩。

(2)公众。政府有责任向如下公众提供说明,他们是为政府运行提供必要的收入和资源的公众,接受政府的服务的公众,以及政府款项和公共财产的受益人。这些公众包括纳税人、选举人、投票人、特别利益集团以及由政府提供的货品、服务或利益的接受人。这些不同的公众主要依靠中介媒体取得财务信息。公众和中介媒体寻求关于政府对财政事务和资源管理得如何,以及政府的活动对整个经济的影响如何的信息。

(3)投资者和贷款人。政府证券和政府企业的投资者和其他贷款人向政府提供财政资源。为了评价政府或特定单位筹集资金运行以及偿还负债的能力,投资者和贷款人需要政府为他们提供有用的信息。除通用财务报告之外,投资者和贷款人有时还寻求其他特别的信息。

(4)其他政府、国际机构和其他资源的提供者。与投资者和贷款人相似,其他政府、国际机构和其他资源的提供者也关心政府的财政状况。另外,他们还关心政府的计划和优先权。

(5)经济和财务分析师。经济和财务分析师,包括财务中介人,他们的主要工作是评价、分析并向如下其他使用者传播信息——立法者、公众、其他政府、资源提供者。他们使用提供的信息分析和评价有关财政和经济的问题。

(6)内部管理人员。内部管理人员、政策制定人员和行政管理人员也是政府财务信息的使用者,他们的有些需求也可以通过通用财务报告得到满足。但是,管理人员还需要另外的信息,如特定活动和作业的成本的信息,以便有效的履行他们的管理责任。一般情况下,政府财务会计和报告制度是按照同时满足外部和内部使用者的需求而设计的。

二、政府财务信息使用者需要的国际比较

根据 PSAAC、AARF、GASB 以及 GAO 发布的有关公告和文件,政府财务信息使用者的需要可列表比较如表 2:

从表 2 中的比较可以看出,政府财务信息使用者的需要,归纳起来,主要有以下几个方面:

(一)守法和管理的信息

1. 守法的信息

使用者需要有关的信息,以便评价政府是否是按照法定预算和其他法律或相关授权如法律和合同以及业务授权的规定使用资源的。

大多数使用者关心预算与实际结果的比较。将预算和实际结果进行比较,可以帮助证实政府的会计责任。它可以帮助使用者评价公共财政资源是否是按照法律和其他法规以及合同的授权进行管理的。另外,比较可以帮助使用者评价政府的财政管理及其业绩。

会计制度在预算和反映实际结果的财务报告之间提供了一种联系。因此,预算和反映实际

结果的财务报告按照同一种基础编制,或者可以很容易地进行调整比较,这非常重要。

表 2 政府财务信息使用者需要的国际比较

	PSAAC	AARF	GASB	GAO Title2
遵守法规	公共财政资源的管理是否符合法定管理机构的要求	主体是否遵守外部规定的财务管理的要求(遵守花费授权)	主体遵守法律、法规和规定的情况	
财务状况	政府的财务状况	主体的财务状况	财政资源,实际的和或有的负债,以及全面的债务状况	整个政府的财务状况
业绩或服务成本		服务成本(费用)和收入(成本补偿)	政府主体服务的努力程度、成本以及成绩	政府提供服务的全部成本
限制性资产		主体使用资产的限制条件		
资源的来源和使用	财政资源的分配和使用,以及政府收入的来源和类型	基金的来源和运用,以及收入和相应的费用	经营成果和现金的流动,资源的来源和分配	与收入包括应计税收收入相关的费用和收入
现金需求	政府是怎样满足其对现金的需求的	筹资和投资活动,主体以现金偿付责任的能力		可用资源与已耗资源的比较,总财务需求和总借款需求
补助			从政府间流入的补助	
实际和预算	实际结果与原先预告和前期结果的比较			实际结果与原先计划或预算的比较
财务计划				未来社会计划和计划花费水平
其他信息			政府型活动和政府拥有的企业分别单独予以合并	

2. 管理的信息

使用者需要有关的信息,以便评价政府对资源的保护和维持等方面的管理情况。

使用者关心政府是怎样保护、使用和维持信托给它的资源的。他们既关心金融资产,也关心实物资产。

(二) 财政状况的信息

1. 收入的来源和类型的信息

使用者关心政府是从哪里以及怎样取得收入的。这方面的信息在分析政府取得收入的活动对经济的影响、了解政府收入的来源以及评价投资产生收入的能力时是有用的。这些信息可以帮助使用者评价政府收取的税款和费用的合理性,以及它们是否有必要增加或有可能降低。

2. 资源的分配和使用的信息

使用者关心政府是怎样使用其资源的。反映政府花费的性质、目的和金额的信息,在评价政府总的财政需求以及各项业务所需的财政资源时,是很重要的。

使用者也关心政府日常业务成本和资本成本的区分。财政资源用于获得实物资源如建筑物和道路而不是用于日常业务成本如工资和消耗品的程度的信息,可以帮助使用者评估政府未来的财政需求。

3. 收入补偿日常业务成本足够程度的信息

使用者关心本期取得的收入补偿本期成本足够的程度。这方面的信息可以帮助使用者评估财政资源从未来的收入和借款中取得以支付当期活动需要的程度,或者评估那些当期可利用的财政资源用于未来活动需要的程度。使用者期望这种计量能作为一项财政管理的指标,因为它反映了成本是否能通过收入或发生负债得以补偿。

4. 预计现金流动的的时间和金额以及预计未来现金和借款的需求的信息

使用者需要有关的信息,以便评价政府的现金流动和现金需求。这方面的信息在评价政府的现金管理时是很重要的。

5. 政府偿付财务负债的能力的信息

随着时间的推移,政府可能会积累必须在将来予以偿付的负债。与此同时,政府也可能积累可以用于偿付这些负债以及在未来可以用作运作资金的资产。使用者需要这些信息,因为这些信息直接影响政府偿付其负债和筹集其运行资金的能力,并影响其未来对收入的需求。

6. 政府整体财政状况的信息

使用者需要有关的信息,以便理解并评价某一时点政府的财政状况。他们需要有关的指标,以帮助他们评价过了一段时间之后政府的财政状况是否有所改善或是否遭到损害。这方面的信息在评价政府的财政生存能力、未来税收和收入需求以及政府维持或提高其服务水平或服务质量的能力时是非常重要的。

(三)业绩的信息

使用者需要有关的信息,以便使用经济性和效率性标准来评价政府运行的业绩,同时以便评价政府目标的完成情况。因此,使用者寻求有关政府提供服务的努力程度、成本和成就的信息。

(四)经济影响的信息

1. 政府对经济的影响的信息

使用者需要有关的信息,以帮助他们充分理解政府财政活动的性质、范围和程度与整个经济的关系。例如,政府的总支出与经济产出相比,意义如何?政府的活动是怎样影响经济的?

2. 政府的花费选择和优先权的信息

使用者需要有关的信息,以帮助他们评价政府是否在按照资源提供者和监察部门的要求提供服务。例如,政府提供的货品和服务的价值与从经济中回收的价值联系起来看,是合适的吗?

三、政府财务报告能够提供什么信息(会计目标)的国际比较

根据 PSAAC、AARF、GASB 以及 GAO 发布的有关公告和文件,政府会计目标可列表比较如表 3:

表 3

政府会计目标的国际比较

	PSAAC	AARF	GASB	GAO Title2
目标 —— 总目标	参见信息质量的目标	提供制定和评价稀缺资源分配决策以及评价会计责任有用的信息		提供在分配资源以及评价管理部门业绩时有用的信息
—— 信息的质量	相关性、可靠性、反映明确、可理解、及时和一致	相关性、可靠性、可比性、可理解性和及时性	可理解性、可靠性、相关性、及时性、一致性和可比性	相关、可靠、及时、符合成本效益原则、重要、可比和一致
—— 财务报告的范围	财务报表应当提供对所有政府负有责任的财务事项和财务资源的核算			财务报告应当对财务运行的结果提供全部的和完整的揭示
—— 会计责任	财务报表应当说明政府对其财政事务和信托给它的资源的会计责任	通用财务报告应该能够帮助主体解除会计责任	财务报告应当帮助政府解释会计责任 财务报告应当提供信息,以便决定当年的收入是否足以支付当年提供服务的需要	财务报告应当对管理部门的管理活动提供一个客观的评价
—— 业绩	财务报表应当提供在评价政府管理财政事务和资源的业绩时有用的信息	财务报告应当揭示与业绩评价相关的信息	财务报告应当提供信息,以帮助使用者评价政府服务的努力程度、成本和成绩	财务报告应当对管理业绩提供一个客观的评价
—— 遵守法规	财务报表应当提供政府是否遵守法规的信息	财务报告应当揭示主体遵守法规的信息	财务报告应当说明主体是否遵守法规规定的情况	财务报告应当说明政府的分配决策是否与国会的意图相符
—— 资源的来源和使用	财务报表应当说明当期按照政府的要求财政资源的来源、分配和使用的情况	揭示基金来源和运用的信息,与制定和评价稀缺资源分配的决策以及解除会计责任是相关的	财务报告应当帮助使用者评价当年政府主体的经营成果	财务报告应当揭示计划内活动的性质和范围,包括活动的成绩、花费和成本

—— 财务状况	财务报表应当提供信息,反映政府的财务状况	财务报告应当揭示关于主体的流动性和偿债能力的信息	财务报告应当帮助使用者评价政府提供的服务能够达到的水平以及政府偿还责任的能力	财务报告应当揭示联邦政府的财政生存能力
	财务报表应当提供信息,以描述政府在会计期末的财务状况	财务报告应当揭示与评价财务状况相关的信息	财务报告应当提供关于政府财务状况的信息	
	财务报表应当提供在评价政府为其活动提供资金以及偿还其负债和责任的能力时有用的信息	财务报告应当揭示与评价筹资活动和投资活动相关的信息		
—— 实物资产	实物资产会计是一个需要在未来作研究的新出现的问题,但在目标中没有直接提及实物资产	没有按实物特征在资产之间作区别	财务报告应当提供关于政府使用期限超过当年的实物和其他非金融资源的信息	
—— 限制性资产		揭示关于对资产的限制条件的信息,与评价主体达到其目标的能力可能是相关的	财务报告应当揭示法律或合同对资源使用的限制	
—— 计划和预算				资源的分配以国家的需要为基础,由总统和国会决定;有关机构对相应的基金和资源的分配负有责任

从表 3 中的比较可以看出,作为一项一般的原则,财务报告应当传送与使用者制定决策和明确会计责任需求相关的信息。事实上,明确会计责任和制定决策可以看作是政府会计的主要目标,其他所有的目标都应当排在其后。

以确定的使用者及其信息需求为基础,并考虑财务报告的局限性和政府的环境,根据以上表格的比较内容,可以归纳出如下政府财务报告的主要目标,即政府财务报告应当证实政府对财政事务和信托给它的资源的会计责任,并且通过以下方法提供对决策有用的信息:

(1)说明资源是否是按照法定预算取得和使用的。

(2)说明资源是否是按照法律或合同的要求,包括由相应法定管理部门建立的财政授权,取得和利用的。

(3)提供关于财政资源的来源、分配和使用的信息。

(4)提供关于政府是怎样筹集活动资金以及满足其对现金的需求的信息。

(5)提供在评价政府筹集活动资金和偿付负债和承诺的能力时有用的信息。

(6)提供关于政府财政状况及其变动的信息。

(7)提供在以服务成本、效率和成就来评价政府业绩时有用的综合信息。

四、如何认识我国政府的会计目标

比较国外政府会计目标的目的,是为了引起我国会计界对这一问题的重视。笔者认为,政府会计的目标应是我国预算会计改革优先应予研究的课题。如果目标不明确,预算会计改革就很难理出头绪。研究我国政府会计目标,必须立足于我国特定的社会、政治和经济的环境,并充分考虑我国政府的特征。在此前提之下,适当考虑借鉴国外关于政府会计目标的研究成果,也是有益无害的。以下,笔者也试图从我国政府财务信息的使用者、使用者的信息需要以及财务报告的目标这三个方面对我国政府的会计目标作些探讨。

(一)我国政府财务信息的使用者

在我国从1989年1月1日起执行的《财政机关总预算会计制度》和《事业行政单位预算会计制度》中,对于预算会计报表的目标都作了具体的表述。在《财政机关总预算会计制度》中指出:财政总预算会计报表是国家机关和上级财政机关了解情况、掌握政策、指导预算执行工作的重要材料,也是编制下年度预算的基础。在《事业行政单位预算会计制度》中指出:事业行政单位会计报表是单位预算内外资金收支活动情况的定期书面报告,是国家和地方财政预算执行情况的重要组成部分,是各单位领导和上级单位了解情况、掌握政策、指导单位预算执行工作的重要基础资料,也是编制下年度单位预算计划的数字基础。

从以上两个制度可以看出,关于会计报表使用者的描述,其基调是一样的,即只把各级领导机关、上级财政机关和事业行政单位领导作为唯一的会计报表的使用者。它没有包括这样的一些使用者:作为立法机关的各级人民代表大会及其代表,作为监督机关的各级国家审计机关,广大人民群众,政府及事业行政单位服务的接受者,纳税人及资源的捐赠者等。

于1998年1月1日起在全国范围内执行的新的《财政总预算会计制度》和《事业单位会计准则(试行)》及《事业单位会计制度》,也对政府财务报告的使用者作了描述。在《财政总预算会计制度》中指出:总预算会计信息,应当符合预算法的要求,适应国家宏观经济管理和上级财政部门及本级政府对财政管理的要求。总预算会计报表是各级预算收支执行情况及其结果的定期书面报告,是各级政府和上级财政部门了解情况、掌握政策、指导预算执行工作的重要资料,也是编制下年度预算的基础。在《事业单位会计准则(试行)》中指出:会计信息应当符合国家宏观经济管理的要求,适应预算管理 and 有关方面了解事业单位财务状况及收支情况的需要,并有利于事业单位加强内部经营管理。在《事业单位会计制度》中指出:事业单位会计报表是反映事业单位财务状况和收支情况的书面文件,是财政部门 and 上级单位了解情况、掌握政策、指导单位预算执行工作的重要资料,也是编制下年度单位财务计划的基础。财政部在1995年发布的《行政单位会计制度》(征求意见稿)中指出:会计信息应当符合国家宏观经济管理的要求,满足上级主管部门了解财务状况及收支情况的需要,满足单位内部加强管理的需要。

根据以上有关文件可以看出,在我国预算会计的改革中,总预算会计和行政单位会计信息的使用者仍主要强调财政部门 and 上级单位,事业单位会计信息的使用者在强调财政部门 and 上级单位的同时,也开始考虑其他有关方面。虽然其他有关方面非常笼统,但也可以认为它包括了诸如资源的提供者和服务的接受者等有关利益相关的方面。这种情况,与我国目前财政总预算会计与行政单位会计直接为财政编制预算和决算服务、为上级单位制定决策服务,以及事业单位投资主体多元化、提供服务社会化、信息使用者多方面相关。

不过,笔者认为,财政总预算会计和行政单位会计也应当考虑除了财政部门 and 上级单位之外的使用者,如立法机关、监督机关、人民群众、服务的接受者、纳税人等。例如,在我国,《中华人民共和国预算法》第十二条规定:全国人民代表大会审查中央和地方预算草案及中央和地方预算执行情况的报告;批准中央预算和中央预算执行情况的报告……,全国人民代表大会常务委员会监督中央和地方预算的执行;审查和批准中央预算的调整方案;审查和批准中央决算……。《中华人民共和国审计法》第二条规定,审计机关对国务院和地方各级人民政府及其各部门的财政收支的真实、合法和效益,依法进行审计。等等。

(二)我国政府财务信息使用者的需要与政府财务报告的目标

尽管各国政府在性质上有较大的差别,但政府的基本功能是相同的,都是要保护国家的安全、社会的安定和经济的繁荣等等。所以,各国政府对社会、对公众都负有广泛的受托责任,包括政治的、经济的和社会的责任,也包括财务的和非财务的责任。但我国社会政治经济制度的特殊性,决定了我国政府的受托责任与西方国家政府相比具有以下三个方面的特征:

第一,我国是社会主义国家,人民当家作主,所以,人民群众需要充分了解和评价政府单位及政府官员为人民服务义务和责任的履行情况,包括社会的、政治的、经济的和法律的责任。人民群众可以据此作出人民代表的选举和通过人民代表大会进行政府官员的委任等决策。政府有责任为此提供相应的信息。另外,社会主义财政具有国民收入分配和再分配的职能,它主要通过预算的形式将所筹集的财政收入分配于为人民谋利益的方面,即所谓“取之于民,用之于民”的基本方针。人民群众关心财政资金是否真正用于与人民利益、社会利益相关的方面。比如,地方政府开征的基础设施税、城乡建设维护税、教育费附加等,都必须用于相应的开支,政府有义务向包括纳税人在内的公众提供这方面的信息。

第二,我国是以公有制经济为基础的社会主义国家,国有经济在我国的国民经济中占据主导地位,国有经济所占有的资产数量也相当可观。国有资产的权益属于代表人民意志的国家所有,并由政府代表国家行使国有资产的所有权。政府必须履行保护国有资产的安全完整和增值的基本责任,同时也有义务向国家、向社会公众提供国有资产保全和增值情况的报告,因为国家的权力属于人民群众,公众无不关心国家的经济实力和国有资产的保全及增值的情况。

由于历史的原因,我国国有资产的权益从来没有正式反映在政府的财务报告中。我国国有资产的数量究竟有多少,没有人确切知道。改革开放以来,随着其他经济成份与国有经济进行联合、合资、合作等,大量的国有资产已经流失,但究竟流失了多少,也无人知晓。这种状况必须通过预算会计改革来改变。有关部门必须向国家和公众报告国有资产的状况和流向。政府必须考虑建立和完善国有资产的会计信息系统,使社会公众能够更充分地了解国有资产的变动情况以及政府履行国有资产管理权的受托责任。

第三,我国绝大部分非盈利组织都是国有的,比如科学技术、文体艺术、教育卫生等单位。这些非盈利组织都具有政府特色,它们通常被理解为政府职能的一个组成部分。因为这些非盈利组织所需要的经费部分或全部由政府提供,并执行国家各项事业发展的任务,所以,通常将这些组织所提供的服务视为政府职能的一个组成部分,它们提供服务的数量和质量也构成政府的受托责任。

上述三个方面的特点,决定了我国政府财务报告使用者信息需要的广泛性,也要求政府财务报告必须提供满足使用者需要的各种信息,以明确政府的受托责任,使使用者能够据以作出各种相关的决策。

于1998年1月1日起执行的《财政总预算会计制度》，以及《事业单位会计准则(试行)》和《事业单位会计制度》，从某种程度上体现了满足多种使用者广泛的信息需要的会计目标。在《财政总预算会计制度》中规定：总预算会计报表有资产负债表、预算执行情况表、财政周转金收支情况表、财政周转金投放情况表、预算执行情况说明书及其他附表等。其他附表有基本数字表、行政事业单位收支汇总表以及所附会计报表。《事业单位会计准则(试行)》规定：会计报表是反映事业单位财务状况和收支情况的书面文件，包括资产负债表、收入支出表、基建投资表、附表及会计报表附注和收支情况说明书等。这些报表所包含的内容，反映了政府满足多种使用者的共同信息需要的会计目标。

主要参考资料：

1. 《财政总预算会计制度》，中华人民共和国财政部制定，1998年1月1日起执行。
2. 《事业单位会计准则(试行)》、《事业单位会计制度》，中华人民共和国财政部制定，1998年1月1日起执行。
3. 《财政机关总预算会计制度》，中华人民共和国财政部制定，1989年1月1日起执行。
4. 《事业行政单位预算会计制度》，中华人民共和国财政部制定，1989年1月1日起执行。
5. 《中华人民共和国预算法》，1995年1月1日起执行。
6. 《行政单位会计制度》(征求意见稿)，1995年5月，中华人民共和国财政部制定。
7. 娄尔行、张为国：《中外会计准则的比较研究》。
8. 李建发：《试论具有中国特色的政府会计与财务报告体系》。
9. 《国际会计比较》，夏冬林著，中国财政经济出版社。
10. 国际会计师联合会公立单位委员会研究报告第1号“Financial Reporting by National Governments”。
11. 美国注册会计师协会：“Objectives of Financial Statements”。
12. 美国政府会计准则委员会：“Objectives of Financial Reporting”。

(作者系上海财经大学会计学系副教授，单位邮编：200433)

· 简讯 ·

中国总会计师协会 97 年会在沪召开

中国总会计师协会 1997 年年会最近在上海举行。会议遵循党的十五大精神，着重研讨了我国加快经济体制改革和提高资本营运效益等重要课题。原国家财政部副部长、原上海市副市长忻元锡同志在会上讲了话，全国政协常委、中国会计学会副会长杨纪琬教授作了学术报告，我国著名会计学者汤云为、石人瑾教授等各地专家、企业家也在会上发了言。汤云为教授指出，我们上海财大和新成立的会计学院要以十五大精神为指针，加强我国高级会计人员队伍的建设和培养，积极促进改革与发展。

(朱)