

# 美国政府财务报告的历史演进与述评

## ——技术选择背后的制度变迁

路军伟 李海石 马威伟

(山东大学管理学院,山东 济南 250100)

**摘要:**受托责任是政府财务报告的基石,政府财务报告技术特征的历史演进取决于受托责任要求的发展变化,而受托责任则根植于一国特定的制度环境。因此,超越单纯技术视角的评价,以制度环境为逻辑起点建立分析框架,观察美国政府财务报告技术特征的历史演进,将能揭示美国政府财务报告技术特征发展变化的深层次原因。研究发现,美国政府财务报告技术特征的历史演进折射出制度环境的深刻变化;联邦政府和州与地方政府现行的以“权责发生制”和“政府层面合并财务报表”为技术特征的报告模式,都是新政府会计秩序所输出的技术结果。然而,由于政府会计秩序形成的基础不同,联邦政府和州与地方政府的新财务报告模式实施效果具有差异。这些发现对当前我国建立权责发生制基础的政府综合财务报告具有重要启示。

**关键词:**政府财务报告;政府会计;受托责任;制度环境

**中图分类号:**F235.1 **文献标识码:**A **文章编号:**1003-5230(2015)06-0026-08

## 一、引言

美国是一个联邦制国家,联邦政府和州与地方政府的财务报告独立发展演变。其中,州与地方政府现行财务报告模式由政府会计准则委员会(GASB)1999年颁布的第34号准则《州与地方政府基本财务报告和管理层讨论与分析》确立;联邦政府现行财务报告模式主要由联邦会计准则咨询委员会(FASAB)2003年颁布的第24号准则《用于美国政府合并报告的特定准则》确立。但是,它们都出现了“类企业会计”的技术特征,即采用“权责发生制基础”以及编制“政府层面的合并财务报表”。实际上,早在200多年前,美国时任总统杰斐逊就希望联邦财务能像商人账簿那样清晰易懂,以便每个国

**收稿日期:**2015-08-11

**基金项目:**国家自然科学基金青年项目“政府会计改革动力机制与策略选择研究”(71102103);国家自然科学基金面上项目“政府会计准则执行机制与执行效果:基于实验与实证的研究”(71572095);山东大学自主创新课题青年团队项目“国际金融危机后政府资金支持企业技术创新的模式选择与效率评估”(IFYT12061)

**作者简介:**路军伟(1978—),男,江苏铜山人,山东大学管理学院副教授,博士;

李海石(1992—),男,山东东营人,山东大学管理学院硕士生;

马威伟(1990—),男,江苏无锡人,山东大学管理学院硕士生。

会议员、公民都能够看懂它，并对滥用职权情况进行调查，以更好地控制它<sup>[1]</sup>。此后，用企业会计的技术方法改造政府会计与财务报告一直是美国会计职业界和学术界的夙愿<sup>[2]</sup>。那么，这两项企业会计运用已久的技术，为何直至 2000 年左右才被分别引入到联邦政府以及州与地方政府的财务报告之中呢？对此，陈立齐认为，美国政府会计改革历史的经验和教训是，技术知识是改革进程的必要条件，但不是充分条件，必须有受托责任的要求才能引发技术知识的运用<sup>[3](P43)</sup>。换言之，美国政府会计与财务报告的变革并非是技术的创新，而是对技术的选择和运用，“受托责任的要求”才是推动美国政府会计与财务报告变革的关键性原因，因此，单纯从技术视角评价美国政府财务报告的历史演进并不具有太多实质意义。而受托责任根植于包括政治、经济、文化在内的制度环境<sup>[4]</sup>。因此，将美国政府财务报告技术特征的历史演进过程置于以制度环境为逻辑起点的分析框架之中进行观察，将能够揭示美国政府财务报告历史演进与变革的深层次原因，这对当前我国建立权责发生制基础的政府综合财务报告具有重要启示。

## 二、基于制度环境的简单分析框架

受托责任是政府财务报告的基石<sup>[5]</sup>，而受托责任则根植于特定的包括政治、经济、文化等在内的制度环境。因此，考察政府财务报告技术特征的历史演进应以制度环境为逻辑起点。就政府财务报告而言，与其相联系的制度环境包含“民主政治”和“市场机制”两大内核部分及其他因素<sup>[6]</sup>，前两者是产生受托责任要求的根本性因素。从政治层面来说，在政治民主国家，政府与选民之间存在公共权力的受托责任关系，选民授权政府提供公共产品与服务；政府运转须由纳税人提供财务资源予以支持，由此政府与纳税人之间存在财务资源的受托责任关系。如果将选民、纳税人以及公共产品与服务的接受者合称为“公民”的话，政府与公民之间便存在受托责任关系<sup>[7]</sup>，政府应当向公民提供财务报告以反映受托责任的履行情况，这建立在公民“有权知道”(right to know)的政治理念基础之上。通常情况下，政府仅依靠税收在短期内难以解决公共产品与服务的有效供给，所以，在发达市场经济国家里，政府往往要通过发行债券或贷款等方式获取相应财务资源。此时，政府与债权人之间也就存在财务资源上的受托责任关系，政府应向债权人或债券投资者提供财务报告以满足他们的决策需要，这建立在债权人或债券投资者“需要知道”(need to know)的市场逻辑基础之上。从理论上说，应是这两组受托责任关系决定了政府财务报告的发展变化，如图 1 所示。路军伟、田五星更直观地将这两大驱动因素归纳为“政治伦理”和“市场逻辑”<sup>[8]</sup>。

然而，就推动政府财务报告的变革而言，图 1 中的两组受托责任关系是基础而非直接诱因。这是因为：(1) 公民与政府之间是整体上的受托责任关系<sup>[6]</sup>，公民对政府的控制机制为投票机制，因此，任何公民的个体行为对政府的影响甚小<sup>[2]</sup>，并往往会在政府财务报告变革问题上保持“理性的无知”。(2) 债权人与政府之间单独建立受托责任关系，且存在“用脚投票”的退出机制，因此，理论上债权人对政府财务报告变革的影响相对较大。但是，考虑到政府天然具有征税的权利，个体债权人通常也会基于成本效益考虑，在政府财务报告变革问题上保持“理性的无知”。(3) 政府作为理性经济人，通常情况下不会主动进行财务报告变革。因为，披露信息意味政府出让权力，政府不会自愿披露比公众需求或他们感兴趣的更多的信息<sup>[4]</sup>。总之，如果在没有其他诱因的情况下，上述三点原因会使政府财务报告的变革进程缓慢甚至停滞。然而，如果制度环境中出现能够唤醒公民、债权人等“委托人”对自身身份的认同感并带给政府压力的因素，政府会计与财务报告变革往往就会启动，德国学者 Lüder 将这些因素归纳为“刺激因素”，如财政压力、财务丑闻、资本市场等<sup>[9]</sup>。与此同时，笔者认为“关键组织”的适时出现，对于推动政府财务报告的改革也不可被忽视<sup>[8]</sup>。总之，政府财务报告的变革除需要图 1 中两组受托责任关系以外，还需要相应的“刺激因素”和“关键组织”<sup>①</sup>。此外，需要特别强调的是，公民和债权人作为两类不同的资

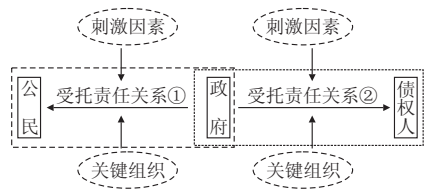


图 1 基于制度环境的简单分析框架

源提供者,其目标函数和信息需求将有所不同,由于政府编制通用目的对外财务报告存在成本约束,两类委托人的财务信息需求存在潜在的冲突<sup>②</sup>。由此,本文基于制度环境中的两大内核部分构建了如图 1 所示的分析框架,用于后文对美国政府财务报告技术特征历史演进的观察和分析,挖掘政府财务报告历史演进背后的深层次原因。

### 三、美国政府财务报告的历史演进与动因分析

#### (一)州与地方政府

在政府会计准则委员会(GASB)1999年发布第34号准则为州与地方政府建立“双重”报告模式之前,州与地方政府的财务报告依次经历了基金模式(进步时代至20世纪70年代中期)和“金字塔”模式(20世纪70年代中期至1999年)。关于州与地方政府财务报告模式的演变,李蕾、曹雨露及刘笑霞等从技术层面做过评述<sup>[11][12]</sup>。然而,美国州与地方政府财务报告模式的历史演进更折射出制度背景的深刻变化。

1.基金模式。基金是独立的财政主体和会计主体,是按照法律法规、预算或其他合约等设定的具有特定用途的资金。基金模式在技术层面上表现为以单个基金及账户组为报告主体,以现金制和修正权责发生制为核算基础的财务报告方式。基金模式产生于美国进步时代的市政会计改革。在此轮改革中,许多市政府采纳了经过“基金会计”和“预算会计”改造后的“类企业会计”(business-like)技术,并以基金作为报告主体,这标志着基金模式的开始。然而,为什么州与地方政府会在进步时代进行会计改革并选择以基金作为会计和报告主体呢?在进步时代,美国处在农业社会向工业社会的转型时期,大量农村人口涌向城市,各地市政府公共产品与服务的供给不力和官员的贪腐行为使地方政府面临信任危机<sup>[13]</sup>。而市政会计的落后和混乱被看作是政府效率低下和官员贪腐的一个重要原因,这成为诱发市政会计改革的“刺激因素”<sup>③</sup>。一开始,这场改革呈现出零散的点发式,如芝加哥等地的商人行业协会雇佣注册会计师揭示市政财务弊端并提出建议。后来,逐渐演变为一场全国性的有组织的改革运动。1900年,全国市政联盟(NML)设立了统一会计方法委员会(CUAM)来改善市政会计实践,并试图统一会计方法,消除不同市政会计之间的差异。因此,CUAM成为推动当时市政会计改革的“关键组织”,在推行基金模式上功不可没。然而,在进步时代,不少职业界人士呼吁政府采用权责发生制基础以及编制政府层面的合并财务报表,而为什么这次改革选择了以基金作为会计与报告主体了呢?笔者认为,这是由“政府→公民”这一受托责任关系中委托人的特点决定的。Zimmerman认为,委托人是否会利用财务信息监督代理人,取决于监督所获取未来收益的独享程度(concentration)和贴现能力(capitalization)<sup>[2]</sup>。公民是理性的经济人,其利用政府财务信息监督政府需要花费成本,由于“政府→公民”是整体上的受托责任关系,个体公民利用财务信息监督政府所获取未来收益的独享程度和贴现能力均较低。因此,在这一个受托责任关系中,作为委托人的公民并不需要职业界所倡导的“权责发生制基础”以及“政府层面的合并财务报表”,取而代之的技术选择是具备自控制机制的“基金会计”和“预算会计”,它们能分别从空间维度和时间维度确保政府履行将财务资源用于法律法规、预算或其他合约指定目的的合规性受托责任。以基金作为会计与报告主体的模式是解决公民既没能力也没精力监督政府,又想降低代理成本的最佳的技术手段。所以,基金模式是政治力量推动州与地方政府会计改革的结果,契合了“政府→公民”这一受托责任关系的特点。

2.“金字塔”模式。20世纪70年代中期以后,州与地方政府财务报告逐渐由基金模式演变成“金字塔”模式。从技术角度来看,“金字塔”模式是基金模式的升级版。在“金字塔”模式下,政府披露的财务报表呈“金字塔”型,自下而上分别为单个基金及账户组的报表、按基金类型编制的联合财务报表、通用财务报表(汇总报表)、高度浓缩和概括的财务情况总表。那么,是什么原因导致州与地方政府财务报告由基金模式演变成“金字塔”模式了呢?这是由20世纪70年代中期美国许多城市出现的债务危机引起的。1975年纽约市因债务违约而破产,人们普遍归咎于两点原因:(1)州政府所赋予的异常的自由借款权;(2)令人费解的预算和会计程序<sup>[2]</sup>。在这次债务危机中,州与地方政府的会计问

题再一次被推向前台。其中,最为职业界和学术界诟病的问题是:(1)会计核算基础混乱,即不同类型基金和不同会计要素采用不同核算基础,致使会计信息扭曲;(2)以基金为主体的报告模式将“政府”整体肢解得支离破碎,致使政府无法披露一幅完整的财务状况图景。由此,职业界再次主张引入权责发生制基础以及在基金报表之外提供能反映“政府”作为一个整体的合并财务报表。然而在这次债务危机之前,市政财务官协会(MFOA)<sup>④</sup>站在维护“政府”利益的立场,始终以各种技术性理由反对采用权责发生制以及编制政府层面合并报表<sup>[2]</sup>。但在严重债务危机的气氛下,迫于强大舆论压力,MFOA态度软化,把全国政府会计委员会(National Committee on Government Accounting)改组为全国政府会计理事会(National Council on Government Accounting, NCGA),并增进其成员的广泛代表性。改组以后的NCGA的21名兼职成员主要来自州与地方政府、会计职业界、金融界、联邦政府和学术界<sup>[13]</sup>。NCGA重新评估1968年的《政府会计、审计与财务报告手册》(GAAFR)在原则上的不适应性,同时开展了更为基础性的理论研究。这两项工作取得诸多成果,最具代表性的是在基金报表的基础上汇总成更为浓缩的财务报表,以竭力展现政府作为一个整体的财务图景,这便逐渐形成“金字塔”模式。同时,NCGA在区分基金类别的基础上,分别采用了修正权责发生制和权责发生制基础;按照“需要知道”和“有权知道”的标准识别了更为广泛的使用者,并提出了政府会计与财务报告的目标。因此,政府财务报告由基金模式演变成“金字塔”模式,政府会计改革的主导者MFOA及NCGA开始感受到来自市场的力量,不得不在侧重“政府→公民”这层受托责任关系和维护“政府”利益的同时,逐渐兼顾“政府→债权人”这一受托责任关系对政府财务信息的诉求。而NCGA身份的不独立性显然阻碍了州与地方政府财务报告采取权责发生制基础和编制政府层面合并财务报表的进程。

3.“双重”报告模式。“双重”报告模式是政府会计准则委员会(GASB)1999年颁布的第34号准则为州与地方政府所确立的财务报告模式。在该模式下,州与地方政府不但要提供基金财务报表,还应提供政府作为一个整体的财务报表。其技术特征表现为:(1)州与地方政府依然按照主要基金编制和提供报表,且采用修正的权责发生制基础;(2)州与地方政府编制权责发生制基础的政府层面合并财务报表,包括净资产表和业务活动情况表。在20世纪70年代,Zimmerman在对“政府→公民”这一受托责任关系所基于的制度环境进行分析之后,不但从理论上解释了美国市政会计与财务报告为何是基金模式,以及在舆论压力之下没有采用权责发生制基础和编制政府层面合并财务报表的原因;而且还大胆预测了州与地方政府的基金会计与报告模式将来也不会发生任何改变,即不会转向采用权责发生制基础以及编制政府层面的合并财务报表<sup>[2]</sup>。然而,“双重”报告模式的出现证明了Zimmerman的预测并不正确。尽管Zimmerman当时的推理逻辑严谨,但他显然忽视了对“政府→债权人”这一受托责任关系所基于的制度环境的分析。Lüder认为资本市场能否影响政府会计改革取决于两个前提条件:(1)发行债券需要评级;(2)发行条件,如利率等,取决于评级的结果<sup>[9]</sup>。这意味着债券评级机构是介于“政府”与“债券投资者”之间一个重要的信息中介,是政府重要的会计信息使用者<sup>[10]</sup>。1980年,美国最大的债券评级机构标准普尔发布报告称:现金制基础的财务报告无法提供足够的信息用于债券评级,不采用公认会计准则(GAAP)编制政府财务报告将在债券评级中有负面影响。标准普尔代表着市场的力量,它的表态无疑将隶属于市政财务官协会(MFOA)的全国政府会计理事会(NCGA)推向一个尴尬的境地:NCGA所发布的政府会计规范并没有被美国注册会计师协会(AICPA)认可为GAAP。当然,这一表态也为政府会计准则委员会(GASB)的建立以及后来新的财务报告模式的诞生充当了催化剂。GASB于1984年成立,隶属于财务会计基金会(FAF),相比于NCGA,其身份更加独立,不久后AICPA认可其颁布的准则为GAAP。最终,GASB颁布的第34号准则构建了“双重”报告模式。这一报告模式备受社会各界关注,并广受好评。笔者认为,这一报告模式是身份独立的GASB在面对债券市场压力的情景下,在“政府→公民”和“政府→债权人”之间不同信息需求上的平衡:基金报表的保留安抚了“政府→公民”这一受托责任关系中的利益相关者,政府层面合并财务报表的编制则满足了“政府→债权人”这一受托责任关系中的利益相关者的信息诉求。正如陈立齐、李建发所言,34号准则反映出了GASB的中庸之道<sup>[4]</sup>。然而需要说明的是,“双重”报告模

式显然会给编制财务报告的州与地方政府增加额外的信息成本,而 GASB 在准则实施时不得不小心翼翼地妥善处理这一问题<sup>⑤</sup>。所以,“双重”报告模式是 GASB 在“政府→公民”和“政府→债权人”这两组受托责任关系所衍生的利益相关者之间做出的有效权衡。

表 1 州与地方政府财务报告模式历史演进与动因

	基金模式	“金字塔”模式	“双重”报告模式
受托责任	“政府→公民”	以“政府→公民”为主,逐渐兼顾“政府→债权人”	有效平衡“政府→公民”和“政府→债权人”
刺激因素	政府信任危机	债务违约危机	债务违约危机的延续
关键组织	商人行业协会等组织;全国市政联盟(NML)设立的统一会计委员会(CUAM)	市政财务官协会(MFOA)及其设立的全国政府会计理事会(NCGA)等	政府会计准则委员会(GASB);以标准普尔为代表的债券评级机构;美国注册会计师协会(AICPA)等

总之,州与地方政府财务报告模式的历史演进,如表 1 所示,是“政府→公民”和“政府→债权人”两组受托关系所衍生的各利益相关者在政府财务信息问题上不断博弈和权衡的过程,这一演进过程和结果反映出了美国制度环境的深刻变化。

## (二)联邦政府

联邦会计准则咨询委员会(FASAB)2003 年发布的第 24 号准则为联邦政府确立了以“权责发生制基础”和“政府层面合并财务报表”为技术特征的财务报告模式。在此之前,财政部通过发布年度现金流量和余额表作为联邦政府的财务报告<sup>[3](P39)</sup>。其间,两届胡佛委员会都建议联邦政府采用权责发生制,1956 年立法规定使用权责发生制<sup>[13]</sup>,然而,令人不解的是该法律并没有得到有效地实施。那么,到底是什么原因阻碍了联邦政府财务报告演变进程呢?实际上,美国联邦政府财务报告的演进过程也是一个极其复杂的政治过程。

进步时代结束以后,美国于 1921 年正式通过《预算与会计法案》,该法案的出台终结了联邦机构在预算管理上各自为政的混乱局面,但也为美国联邦政府会计主导权的争夺埋下了隐患。该法案新设了两个机构:(1)预算局(BOB),即后来的预算管理办公室(OMB);(2)会计总署(General Accounting Office),即现在的政府受托责任办公室(Government Accountability Office,GAO)。BOB 的设立赋予了总统统一的预算管理权力,GAO 的成立则是将联邦会计和审计的权力集于一身<sup>⑥</sup>。自此,联邦政府财务管理有三大核心部门,即财政部、OMB 和 GAO,这三大部门在“会计”问题上有着难以调和的矛盾,而这是导致联邦政府会计与财务报告改革进程缓慢的重要原因。首先,财政部和 GAO 在会计规则制定权上存在竞争。虽然财政部和 GAO 在采用权责发生制基础以及编制政府层面合并财务报表上观点一致,但它们在会计核算权<sup>⑦</sup>以及会计规则制定权的归属上存在分歧,特别是在会计规则制定权上,财政部和 GAO 存在竞争,并各自采取相应行动。1975 年安达信研究了美国政府会计的做法之后,发布了首份权责发生制的联邦政府合并财务报告,这引起时任财政部长的注意,随后他提名设立咨询委员会,委员会制定了指南,在随后的 20 年,财政部每年改进并发布未经审计的合并财务报告的样本<sup>[13]</sup>。在财政部推动权责发生制基础政府层面合并财务报表的同时,GAO 也不甘落后,在《GAO 对联邦机构政策和程序里的第二项指南手册》中指导联邦机构的会计,要求各部门采用权责发生制编制部门层面的合并财务报告<sup>[3](P41)</sup>。不仅如此,GAO 于 1986 年还与加拿大审计长办公室进行了一项关于联邦政府财务报告的合作研究。其次,GAO 和 OMB 在是否引入权责发生制问题上存在严重分歧。如果在联邦政府的会计与财务报告中引入权责发生制,必将触及预算及预算会计。这导致 GAO 和 OMB 在是否应该采用权责发生制的问题上争执不下。1986 年,当安达信因联邦赤字增加而主张联邦政府预算也应该实行权责发生制以支持 GAO 的观点时,这引起掌管联邦政府预算管理大权的 OMB 的强烈反对。总之,《预算与会计法案》的机构设立与安排大大延迟了联邦政府会计与财务报告改革的进程。

最终,联邦政府在权责发生制基础与政府层面合并财务报表上的争议得以解决,新的政府财务报告模式得以构建。有四点原因:(1)20 世纪 80 年代末,联邦政府的赤字危机促使财政部、GAO、OMB 三大机构搁置争议并展开合作,通过联合财务管理改革计划(JEMIP)共同组建联邦会计准则咨询委

员会(FASAB),专门制定权责发生制基础的会计准则。FASAB成为推动联邦会计与财务报告改革的“关键组织”,此举化解了它们在“谁拥有会计规则制定权”问题上的争议。(2)在技术层面上,联邦政府在预算会计(budgetary accounting)之外发展了一套独立的权益会计(propriety accounting),实行了“双轨制”模式,前者采用“现金制+承诺制”基础,后者实行权责发生制基础,这有效解决了GAO和OMB在“是否实行权责发生制基础”问题上的分歧。从这个意义上来说,美国联邦会计的“双轨制”模式实际上是一种妥协的结果。(3)国会通过了《首席财务官法案》(CFO Act),授权任命整个联邦政府的首席财务官以及各联邦机构的首席财务官,要求各联邦机构编制并发布经审计的财务报告。这一法案厘定了执行权责发生制基础和编制财务报告的责任人,为权责发生制会计准则的推行奠定了基础。(4)改革推动者宣称联邦会计和财务报告对于提升公共管理的积极作用,将其和公共管理改革结合起来,这在联邦政府推行新公共管理改革的大背景下,无疑获得了更多的政治同盟<sup>[13]</sup>。很明显,以“双轨制”会计系统为基础,以政府层面和机构层面为报告主体的联邦政府财务报告模式,反映出了财政部、GAO和OMB之间数十年的竞争、合作与妥协的结果,美国联邦政府财务报告的历史演进同样是一个博弈和权衡的过程。

### (三)对比与讨论

通过上文分析,美国联邦政府和州与地方政府财务报告虽然各自独立发展,但其演进过程和结果具有相似性:(1)“刺激因素”通常是变革的直接诱因。比如州与地方政府基金模式的出现是由政府信任危机引发,“金字塔”模式和“双重”报告模式则均源于地方政府的债务危机;联邦政府财务报告的改革则与20世纪80年代末联邦政府的赤字危机密切相关。(2)“关键组织”的推动是成功的保障。在州和地方政府层面,统一会计方法委员会(CUAM)在推广基金模式上功不可没,全国政府会计理事会(NCGA)在夯实基金模式和发展“金字塔”模式上贡献巨大,政府会计准则委员会(GASB)是“双重”报告模式的缔造者;在联邦政府层面,联邦会计准则咨询委员会(FASAB)的诞生则成为推动联邦政府财务报告模式变革的关键。(3)最终的财务报告模式拥有共同的技术特征,即采用权责发生制基础和编制政府层面的财务报告,这颇有殊途同归之感。

然而,联邦政府和州与地方政府在演进过程上存在实质性的不同,以致具有相同技术特征的财务报告模式在实施效果上存在差异。在州与地方政府层面,财务报告的每一次演进都是基于“政府→公民”和“政府→债权人”两组受托责任关系。政府会计准则委员会(GASB)的建立代表着一个具有超然独立身份的准则制定机构的诞生,更意味着一个以GASB为核心主导,以“政府→公民”和“政府→债权人”两组受托责任关系中的利益相关者为参与者的新的政府会计秩序的确立。而GASB第34号准则所确立的“双重”报告模式,正是这一新的政府会计秩序所产生的技术结果。与之不同的是,联邦政府财务报告的历史演进更表现为改革主导部门之间的竞争与合作的过程。以“双轨制”会计系统为基础的报告模式,是以FASAB为核心主导,以财政部、GAO、OMB为主要参与者的新政府会计秩序所产生的技术结果。由于这一政府会计秩序并未实质性地建立在“政府→公民”和“政府→债权人”这两组受托责任关系基础之上,联邦政府财务资源的提供者——公民和债权人,几乎被排除在这一秩序之外<sup>®</sup>。FASAB沦为在几个核心财务管理部门之间平衡的跷跷板游戏<sup>[14]</sup>,致使这一政府会计秩序出现了垄断现象,改革的主导者既是信息的提供者也是信息的使用者,更是信息生成规则的设计者。

由于前述原因,联邦政府和州与地方政府在如下方面具有差异:(1)在州与地方政府层面,GASB是政府财务报告的规范者;而在联邦政府层面,FASAB实际起着“咨询”作用,且主要被限制在会计准则方面,财务报告的模板和格式由OMB负责设计。(2)在面向使用者方面,GASB将公民、立法与监督机构以及债权人与投资者确定为州与地方政府会计信息的使用者,前两类是基于“政府→公民”这一受托责任关系,第三类则是基于“政府→债权人”这一受托责任关系;而FASAB将公民、国会、联邦管理人员与联邦项目经理确定为联邦政府会计信息的使用者,前两类是基于“政府→公民”这一受托责任关系,后两类则是建立在联邦政府内部的受托责任关系之上。(3)州与地方政府财务报告属于通用目的对外财务报告,而联邦政府财务报告是兼具“对内”和“对外”性质的混合报告。(4)由于

GASB 身份的中立性以及以其为核心的政府会计秩序的广泛参与性,其确立的“双重”报告模式所要求提供的报表是建立在真正的信息需求基础之上,因此报表数量适中;由于以 FASAB 为核心的政府会计秩序具有垄断性,其所要求编制的报表明显偏多,这显然源于制度设计者和供给者的“政绩”冲动。上述差异如表 2 所示。

表 2 联邦政府和州与地方政府财务报告的对比

	州与地方政府	联邦政府
规范机构	GASB	FASAB,OMB
使用者	(1)公民;(2)立法与监督机构;(3)债权人与投资者	(1)公民;(2)国会;(3)联邦管理人员;(4)联邦项目经理
报告性质	通用目的对外报告	兼具“对内”和“对外”混合性质报告
财务报表	政府层面:净资产表和业务活动情况表。基金层面:政府应当在基金财务报表中单独列报主要的基金以及较小基金的累计数	政府层面:资产负债表、净成本表、运营与净状况变动表、社会保险报表。部门层面:资产负债表、净成本表、净状况变动表、预算资源报表、受托活动报表、社会保险报表

在实施效果方面,Elizabeth 和 Plummer(2007)基于债券市场对 GASB 第 34 号准则的实施效果给出了经验证据,结果发现,基于权责发生制的净资产表具有信息相关性,而活动表在评估违约风险方面没有信息相关性。权责发生制基础的政府层面净资产表和修正权责发生制基础的基金“剩余”信息为解释违约风险提供了最优的信息<sup>[15]</sup>。这一研究表明,州与地方政府的“双重”报告模式提供的信息较好地满足了债券市场的需求,但是,仍然没有系统性的证据表明“公民”使用了州与地方政府的财务报告<sup>[16]</sup>,这与 Patton 的结论一致<sup>[5]</sup>,说明 GASB 所建立的新财务报告模式仍然被“公民”所忽视。这些经验证据表明“双重”报告模式整体实施效果良好,而且基于“政府→债权人”这层受托责任关系中利益相关者的信息需求所设计的报表的使用效率更高。在联邦政府层面,美国国家选举研究的统计数据表明,2008 年受访的人当中有 72%认为政府浪费了纳税人的钱,2002 和 2004 年这一数据分别是 48%和 61%,这也间接说明了 2003 年 FASAB 第 24 号准则所确立的政府财务报告模式的实施效果并不尽如人意,没有提高或维持民众对政府的信任水平<sup>[17]</sup>。此外,美国联邦政府财务报告多年来一直被 GAO 拒绝表示意见<sup>[18]</sup>,也间接表明联邦政府财务报告模式实施效果令人担忧。笔者认为,上述实施效果差异正是由于演进过程实质的不同而造成的。

#### 四、结论与启示

通过上文分析,本文得到如下结论:(1)美国政府财务报告的历史演进与变革并非技术的创新而是技术的选择和应用,无论是联邦政府还是州与地方政府,其财务报告模式的每一次发展变化都深刻反映了制度环境的变化,在每次演进过程中,政府的信任危机、债务危机、赤字危机等“刺激因素”往往是直接诱因,而“关键组织”的适时出现和推动则是变革成功的关键。(2)美国州与地方政府财务报告模式的演进历史,是一个不断权衡“政府→公民”和“政府→债权人”两组受托责任关系中不同利益相关者信息诉求的过程。“双重”报告模式是新的政府会计秩序所输出的技术结果,这一秩序以超然独立的 GASB 为核心主导,以两组受托责任关系中广泛的利益相关者参与为基础。因此,该财务报告模式实施效果较好。(3)美国联邦政府财务报告模式的历史演进则反映了改革主导部门相互竞争与合作的过程与结果。在这一过程中,虽然也形成了以 FASAB 为核心主导、多方参与的新的政府会计秩序,但却难以掩盖这一政府会计秩序的垄断性本质,资源提供者——公民和债权人及其代表几乎被排除在这一秩序之外。这虽然从形式上提高了联邦会计与财务报告的改革效率,但实施效果却并不尽如人意。

我国已经确立了建立权责发生制基础的政府综合财务报告的目标,且改革已经进入实质性阶段。在这种背景下,美国政府财务报告的历史演进给我们带来几点启示:(1)政府财务报告的技术选择应符合特定制度环境中的受托责任要求,这决定了政府财务报告变革是一个随制度环境变化而持续优化和完善的过程,因此,人为主观地按照理想技术标准对财务报告进行改革设计,未必能够奏效。(2)应该建立一个相对独立的政府会计准则机构,以消除政府会计与财务报告改革主导权的模糊性,并以此为核心

构建一个良性的具有广泛参与者的政府会计秩序。(3)“政府→公民”和“政府→债权人”两组受托责任关系中利益相关者的信息诉求有别,在通用目的的对外财务报告中应妥善进行平衡。(4)债券市场的发展对建立权责发生制基础的政府综合财务报告具有关键推动作用,因此应鼓励我国债券评级机构在评级过程中充分使用政府财务报告,并倡导发债的地方政府率先实施权责发生制政府会计准则。

#### 注释:

①“刺激因素”往往能加速旧的会计秩序土崩瓦解,而“关键组织”的出现往往意味着新的会计秩序的诞生,从而推动会计在方法和规则上的变革。

②比如,公民应该会更关注政府是否按照既定的法律法规、预算或其他合约指定的目的使用财务资源的信息等;债权人应该会更关注政府作为一个整体的财务状况和财政可持续性,以判断其还本付息的可能性。

③此时,一些道德人士与商界精英呼吁政府改革,进而抵制腐败;商人们则担心,如果政府不改革,税收负担会进一步加重,且只能维持官僚系统的简单运转。商人根据自身经验,认为商业会计方法可以在一定程度上预防腐败和提高效率。

④20世纪30年代美国出现经济大萧条,许多地方政府陷入财务困境,成为诱发州与地方政府第二轮会计改革的刺激因素。在这轮改革中,市政财务官协会(MFOA)成为推动州与地方政府会计改革的关键组织。

⑤为减小阻力,GASB的做法是按照政府规模和财力分步实施:年收入在1亿美元以上的政府应在2001年6月15日起的财政年度实施;年收入在1000万美元到1亿美元之间的政府,在2002年6月15日起的财政年度实施;年收入在1000万美元以下的政府则从2003年6月15日起的财政年度实施。

⑥需要注意的是,虽然该法案明确GAO独立于行政机构,但并未明确其属于立法机构还是司法机构,学术界普遍认定其为准司法机构。

⑦二战时期,美国联邦政府的支出日渐扩张,GAO显得力不从心,不能审核所有的凭单,GAO把会计核算权交还给各行政机构,自此GAO和财政部的竞争主要表现在会计规则制定权方面的竞争。

⑧FASAB在1990年成立之初,委员会成员3名代表主办方,1位为国会预算办公室(CBO)成员,2名代表联邦机构,3位是公共成员。虽历经数次修改公共成员有所增加,但重要的是OMB和GAO始终有权否决FASAB发布的文件。

#### 参考文献:

- [1] Chan, J. L. Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards[J]. Public Money & Management, 2003, (January): 13—19.
- [2] Zimmerman, J. The Municipal Accounting Maze: An Analysis of Political Incentives [J]. Journal of Accounting Research, 1977, (Supplement): 107—144.
- [3] 陈立齐. 美国政府会计准则研究[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2009.
- [4] 陈立齐, 李建发. 国际政府会计准则及其发展述评[J]. 会计研究, 2003, (9): 49—52.
- [5] Patton, J. M. Accountability and Governmental Financial Reporting[J]. Financial Accountability & Management, 1992, 8(3): 165—180.
- [6] 路军伟. 制度环境、信息需求与政府财务报告[J]. 北京工商大学学报(社会科学版), 2014, (5): 15—22.
- [7] 路军伟, 李建发. 政府会计改革的公共受托责任分析[J]. 会计研究, 2006, (12): 14—19.
- [8] 路军伟, 田五星. 政府会计改革: 驱动因素与变革效率——基于政治伦理、市场逻辑与组织行为的视角[J]. 会计研究, 2014, (2): 20—26.
- [9] Lüder, K. G. A Contingency Model of Governmental Accounting Innovations in the Political—administrative Environment[Z]. Research in Governmental and Nonprofit Accounting, 1992, (7): 99—127.
- [10] 张琦. 经济危机催生政府会计权责发生制改革——基于中美政府会计改革动因的比较[J]. 中南财经政法大学学报, 2009, (6): 45—50.
- [11] 李蕾, 曹雨露. 美国政府财务报告模式的沿革及启示[J]. 财务与会计, 2004, (1): 59—61.
- [12] 刘笑霞. 国外政府财务报告的发展及启示[J]. 经济问题探索, 2008, (10): 155—160.
- [13] Chan, J. L. Reforming American Government Accounting in the 20th Century[C]. Handbook of Public Management Practice and Reform. New York: Marcel Dekker, Inc., 2001: 97—121.
- [14] Rowan, J. Budgetary Accounting in National Governments: Anglo versus American Accounting[J]. Financial Accountability & Management, 2012, 28(3): 286—305.
- [15] Plummer, E., Hutchison, P. D., Patton, T. K. GASB No. 34's Governmental Financial Reporting Model: Evidence on Its Information Relevance[J]. The Accounting Review, 2007, 82(1): 205—240.
- [16] 陈立齐. 美国政府会计准则及其对中国的借鉴价值[J]. 中国总会计师, 2004, (6): 24—31.
- [17] Yusuf, J., Jordan, M. M., Neill, K. A., Hackbart, M. For the People: Popular Financial Reporting Practices of Local Governments[J]. Public Budgeting & Finance, 2013, 33(1): 95—113.
- [18] 陈平泽. 美国联邦政府财务报告编制与审计研究[J]. 审计研究, 2011, (3): 42—47.

(责任编辑:胡浩志)