

美国公会计的制度设计和评价目标

王一中

(浙江工贸职业技术学院 浙江温州 325003)

【摘要】美国公会计制度主要是针对各类非营利机构设计的。本文简要介绍了美国公会计的制度设计和评价目标:美国公会计的制度设计主体包括联邦政府、州地方政府和非营利机构;三方组成的公会计制度组织机构的专业委员会设计相关的会计准则;公会计制度设计的核心是“问责制”;“发生主义会计”是美国公会计的会计处理基础。

【关键词】公会计制度 会计准则制定机构 发生主义会计 FASAB GASB FASB

一、美国的公会计制度

美国公会计与企业会计有明显的区别,公会计的主体由联邦政府、州地方政府和非营利机构三部分组成。首先是制度设计和常设管理机构的美国会计检察院(GAO)、行政预算管理局(OMB)以及财政部的联邦会计准则咨询委员会(FASAB)。其次是独立民间机构:政府会计准则审议会(GASB)。再次是财务会计准则委员会(FASB)。各管理机构都有自己的常设机构,针对不同的服务管理对象设计相应的会计准则,其目标是使公会计制度更加公开、透明。

美国的非营利组织机构需要满足以下条件:①不以营利为目的;②资产收入主要用于内部成员分配,不能用于其他营利活动;③资产清算时不能转移给个人,可以转移给其他非营利机构和政府所有。非营利机构具体包括:私立学校、医院、宗教团体、劳动工会、图书馆、政党、市民团体等。

美国公会计制度的主要特征有:①执行公会计制度的会计主体必须使用统一的公会计设计标准,会计报告具有统一性和可比性;②会计制度具有高度的中立性,会计准则设计由专门委员会来执行,并且实施程序公开,具有极高的透明度;③会计主体具有差异性,结构设计具有梯度性;④执行会计准则设计的专业委员会具有独立的法人组织资格,保持中立性原则,在人事、资金保证等方面具有相对独立性。

二、联邦政府会计制度

1. FASAB 组织机构的常设委员由各部委派,共有 9 名委员,其中联邦政府 6 名,由 GAO、OMB、财政部、议会预算局、内务部各派一名,国防部和外交部两个部门共选派一名;非联邦政府 3 名,从财政界、会计界、学术界人士中推选。FASAB 的常设委员每届任期 2 年,最多只能任 3 届 6 年。其专业委员会负责制定组织计划和设计相关会计准则,公开讨论文件和征求意见稿,不定期召开听证会,以便吸收更广泛的利益关系人参与监督制定会计准则。会计准则公开草案最终需要半数以上委员同意才能通过。FASAB 是根据 GAO、OMB 以及财政部(资助机构)的意图设立的联邦会计准则咨询委员会,没有独立的法人资格,其职能限定在劝告和建议的范围内。

FASAB 设立“声明书”。根据会计准则要求严格遵守客观、中立的立场,其宗旨是:①明确联邦政府财务报告的主要使用者及使用目的;②根据使用者需要,确定报表的理解难易程度、可靠性程度,从而体现财务报告的价值;③在中央政府各财务部门导入会计准则时为其提供咨询;④当发现预期成本大于收益时提出劝告和建议;⑤依据会计准则检查预算执行效果,劝告被检查者改正错误;⑥根据使用者的立场和要求对财务报告可靠性进行问责和质询;⑦对在会计准则制定过程中发现的问题及时召开研讨会进行解决;⑧既真实体现联邦政府工作业绩,又及时排除特定利益关系者的私利。

2. 财务报告的主要目标。

(1)预算准确性和完整性。联邦政府财务报告反映政府完成公共开支预算情况,解释有关财政法律法规的执行情况,落实如何使用和配置资源、如何完成税收、使用和配置资源合法合规的措施,及时提供实施结果的问责数据。

(2)运营业绩。反映政府资源管理的经济性、效率性及有效性,包括报告主体经过努力完成的成本、成果、资产和负债管理状况,以为财务报告使用者提供评价依据。

(3)受托责任。反映在报告期间内行政运营和投资活动对国家产生的影响,其结果对政府财政状况有怎样的改善,将来预期的变化,为财务报告使用者提供评价数据。

(4)财务控制。帮助公众了解政府机关内部行政管理在财务控制方面的有效性,总结受托责任完成情况、业绩水平,以便上级主管部门和监管机构判断责任执行程度。

三、州地方政府财务制度

美国法律不允许联邦政府对州地方政府会计制度进行限制,但是联邦政府参与了对州地方政府财务管理监督和评价活动,州地方政府对联邦政府 OMB 有报告的义务。

1. GASB 及会计准则的制定。GASB 是独立的民间非营利法人机构,在 FAF(美国财务会计财团)领导下工作,其主要工作职责是:①在规定的会计准则制度内客观并独立地进行业务裁定,真实地反映地方政府的工作成果;②慎重地研究利益关系者的意见,满足其解释会计准则的合理要求,满足政府

会计使用者的决策需求,对州政府财务报告人进行督查;③设定成本超过收益的限定和界限;④研究设计以 GASB 为标准的为特定政府机构建立的财务报告;⑤在财务报告遇到难以解决的问题时,可以修订会计准则;⑥对过去会计制度执行效果进行评估,必要时可以置换会计准则。

2. 财务报告目标。美国公会计制度认为,州地方政府财务报告比企业财务报告更为重要,其中“问责制”是核心要求:①报告公布的数据信息允许使用者进行质询和评价;②财务报告可以成为评价政府工作的依据;③根据政府服务水平,评估政府偿还债务的能力,体现纳税人的知情权。

四、非营利组织的会计制度

1. 制度结构特点。美国非营利组织的形式比较多,存在的范围也比较广,其成立条件和运营机制在联邦法律上没有统一标准,具体实施办法委托各州地方政府制定,并由地方政府根据 AICPA(美国公认会计师协会)要求,按照业种分别制定会计准则。这些会计准则通用性较强,因而比较容易理解。1980 年以后美国非营利组织取消了各自为政的做法,制定了统一的会计准则,但是考虑到某些特殊业种的需要,允许在统一会计准则框架内根据业种不同设计一些细则。

2. 财务报告的主要目标。非营利组织的会计准则认为“问责制”是最基本目标,比“问责制”更重要的是“为现在和将来的资源提供者以及财务报告使用者提供决策依据”,以便对受委托的项目进行管理、监督、评价。资源提供者分两类:一类是既提供资源又接受报酬者(如其中的从业人员等);另一类是只提供资源不接受报酬者(如志愿者等)。

非营利组织的会计处理一直广泛应用类似于基金的会计处理方式。这主要是考虑到资源提供者对资源的用途、使用范围和管理办法提出了严格的限制条件。为了满足资源提供者的要求,于是采用了类似基金的会计处理方式。

非营利组织运作的一个特点是设立不同基金,将不同资源分开,可以对支出进行有效控制。州和地方政府需根据有关法律及其他限制规定建立各种基金,各个基金都分别有各自的专门收入来源,同时也有专门资金用途。而且,每一基金自成一個独立的会计主体,自行平衡。这样,有关资源就被限制在基金范围内,不能随意流动,其支出可得到有效控制。

五、美国公会计的评价基础和目标

1. 公会计评价需要研究的问题。

(1)对公会计主体提供的公共服务一般无法直接计算成本,因此公共服务很难在短期内计算出税收与公共服务之间的会计对应关系,原则上将之计算为对长期税收的一种补偿。鉴于此,应选择一种合理的会计处理方式。

(2)地方政府是一级会计主体,具有一定独立的财权,但要受国家财政政策控制,不能像企业那样具有明确的资本支配权。不过,地方政权有对资本外资源进行支配的权力。当然,要处理好这两者间的关系有一定的难度。

(3)内部管理与市场规律的会计处理出现争议时,竞争往往不能起作用,比如财务报告与预算管理、业绩评价发生矛盾时,就需要处理好内部报告和对外报告之间的关系。

2. 美国公会计的基本会计处理基础。

(1)现金主义会计处理的缺陷。现金主义会计是根据现金收支来计算费用和收益的会计处理方式。公会计的会计处理基础长期采用现金主义会计,其原因是现金主义会计与预算收支的编制和执行长期趋于一致,成为预算管理和执行行为的会计记录,并以此形成财务报告。根据这种会计核算方式在账面上体现的主要是现金,而对投资负债余额和固定资产余额这样重要的公会计信息未能反映出来,即使在现金流方面,也不能正确体现政府长期投资带来的社会经济效果。

(2)发生主义会计的优点。实际上自 FASAB 成立之后联邦政府就将“发生主义会计处理”原理作为公会计的基本会计处理基础,取代“现金主义会计处理”原理为基础的公会计处理基础。“发生主义会计处理”是一种以交易发生为依据、以生产活动价值的增减为核心来计算费用和收益的会计处理方式。其代表性的会计处理对象是固定资产及其折旧,该理论认为固定资产在公会计核算中所占的比例较大,因而折旧费核算很重要,从中可以体现公共资产是否得到充分使用。发生主义会计最大的优点是可以测量出政府的业绩水平,反映公共产品长期投资的效益和费用之间的关系,并使政府的经常性支出和资本性支出能够得到公开、透明的反映。

在公会计改革过程中,美国联邦政府的财务管理和预算管理机构和相互分离的,前者采用“发生主义会计”处理,后者采用“现金主义会计”处理。美国公会计把固定资产分为一般固定资产和受托责任资产(历史遗产、联邦政府托管资产、管理地)两部分,只有一般固定资产参与资产平衡表计算。

3. 公会计评价目标。在美国,行政改革的首要目标是提高政府效率。作为一种评价手段,美国公会计评价采用非财务和财务两方面相互融合平衡的方式。非营利组织财务报告要体现相当于政府那样的公共服务成果,但是这样的报告又不能用一般的货币单位来表示,所以通常用非会计情报来作为补充说明。公会计评价的主要目标是:①预算,从资源使用入手,充分利用“问责制”,分清责任;②运营业绩,对比资源管理的经济性;③受托责任划分,揭示行政运营和投资活动对政府服务水平以及对财政状况改变的影响;④反映财政控制系统水平,提供控制财政开支的数据和财务报告。

主要参考文献

1. 吉村智彦[日].美国联邦政府发生主义会计考察.会计检查研究,2009;9
2. 古市峰子[日].美国公会计制度.日本银行金融研究所,金融研究,2002;3
3. 古市峰子[日].非营利组织财务报告特征.金融研究,2004;6
4. 宫田庆一[日].政策评价和公会计改革方式.金融研究,2001;1
5. Richard F.Larkin,Marie DiTommaso.Not-for-Profit GAAP 2000.Wiley,2000
6. 李翠.美国州及地方政府财务报告体系及对我国的启示.经济论坛,2009;4