

AMERICAN GOVERNMENT ACCOUNTING STANDARDS  
AND THEIR RELEVANCE TO CHINA

# 美国政府会计 准则研究

——对中国政府会计改革的启示

[美] 陈立齐 著 陈穗红 石英华 译



中国财政经济出版社

# 美国政府会计准则研究

——对中国政府会计改革的启示

[美] 陈立齐 著  
陈穗红 石英华 译

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

美国政府会计准则研究：对中国政府会计改革的启示 / (美) 陈立齐著；  
陈穗红，石英华译. —北京：中国财政经济出版社，2009. 5

ISBN 978 - 7 - 5095 - 1335 - 4

I. 美… II. ①陈…②陈…③石… III. 预算会计 - 会计制度 - 研究 -  
美国 IV. F817.122

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 043651 号

责任编辑：付克华

责任校对：黄亚青

封面设计：郁 佳

版式设计：兰 波

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址：北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码：100142

发行处电话：88190406 财经书店电话：64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

787×1092 毫米 16 开 25.25 印张 435 000 字

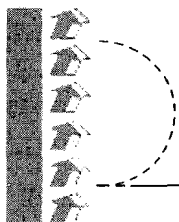
2009 年 5 月第 1 版 2009 年 5 月北京第 1 次印刷

定价：60.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 1335 - 4/F · 1132

(图书出现印装问题，本社负责调换)

本社质量投诉电话：010 - 88190744



# 序

---

政府会计改革作为财政管理工作的基础性变革事项，以及公共财政建设和政府预算管理改革的重要组成部分，近年来备受我国政府主管部门及学术界的重视，是摆在政府主管部门和政府会计理论界与实务界面前的一个重大现实课题。研究借鉴国际上政府会计改革的做法与经验，对我国的政府会计改革探索具有重要意义。

本书作者陈立齐（James L. Chan）先生是美国芝加哥伊利诺大学会计学教授，长期从事政府和非营利组织会计的教学和研究工作，是国际上政府和非营利组织会计方面的资深专家。他曾经担任过国际货币基金组织、经济合作与发展组织、联合国开发计划署、美国联邦政府审计署的咨询顾问和美国政府会计全国理事会的高级研究员，曾参与过包括我国在内的多个国家的政府会计改革的咨询工作。陈先生也是我国财政部会计准则委员会政府及非营利组织会计专业委员会咨询专家，财政部财政科学研究所和国内其他多所大学的客座教授或特聘教授。这位美籍华人学者对政府会计研究的执著追求，以及在推进中外政府会计学术交流、为中国政府会计改革提供信息与建设性意见等方面的卓越贡献，都令人钦佩。

本书是作者多年致力于中美政府会计研究的一部力作，其中较全面地介绍了美国政府会计改革，详细阐述了美国政府会计的理论和制度基础，介绍了美国政府会计在 20 世纪的发展演变历程，深入分析了美国政府会计准则制定的环境、历史和制度背景。以此为基础，书中详细分析了美国联邦政府、州和地方政府两套政府会计准则的制定机构和程序、准则的结构、内容，现状及存在的问题。书中提出的许多观点角度独特，可圈可点，思路具有新意，足见作者在这方面多年

潜心研究而形成的深厚功底。例如，作者提出将利益相关者理论作为研究政府会计的理论基础，通过这一理论，明确政府（及其管理者）对谁负责，为什么利益相关者投入时间和精力获取和分析政府会计信息，基于公平规则（如公认会计原则）产生的共同知识为什么重要等命题。为了概括不同类型的准则，作者提出了“会计政策空间”的概念，分析了会计政策空间的维度（例如报告实体、会计基础）与每个维度相关的可能替代方案（例如会计基础维度方面的收付实现制和权责发生制）的确定，将州和地方政府会计准则委员会（GASB）和联邦政府会计准则咨询委员会（FASAB）的决策看作在可获得方案之间的选择。作者还将美国政府会计准则概括为十大原则。这些分析是近年来国内翻译出版的美国政府会计书籍所不曾具有的内容，为我们从总体上更加准确地把握美国政府会计准则提供了简捷有效的途径。作者在书中还从正反两个方面客观地分析了美国政府会计改革的经验和教训及其对中国政府会计改革的借鉴意义，对我国政府会计的改革提供了有价值的参考意见。

本书也是世界银行对我所研究生教育的技术援助项目成果之一。本书内容用途广泛，既可作为政府会计方面的学术研究参考用书，也可作为财政和会计研究生、MPAcc 教学参考用书。

我们相信，本书的出版将有助于推动国内政府会计的研究和教学工作的进一步发展。本书的译者陈穗红、石英华两位同志是我所的研究人员，长期从事财政教学和研究工作，从 2001 年开始关注和研究政府会计改革，注重探讨政府会计改革与我国公共财政整体改革的关联，并开展了介绍和引入国外相关优秀成果的工作，本书就是其系列翻译成果之一。

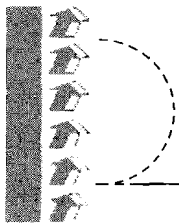
它山之石，可以攻玉。这本书的出版有助于读者深入了解美国政府会计实务，把握政府会计改革的国际趋势，借鉴国外经验，推动我国政府会计改革的理论研究和实务进展。

特此作序推荐。

财政部财政科学研究所 所长

贾 康

2008 年 11 月



# 英文版作者序

---

“[中方] 希望美国方面采取一切必要措施，稳定经济和金融市场，确保中国在美资产和投资安全。”

——中国国务院副总理王岐山，中美战略经济对话，  
北京，2008年12月4日

5年前，两位芝加哥大学经济学家写了一本书，名叫《从资本家手里挽救资本主义》，副标题为“发挥金融市场的力量来创造财富和散播机会”<sup>1</sup>。现在，当2008年12月我写这篇序言的时候，世界又认识到金融市场同样也有摧毁财富和散播灾难的力量<sup>2</sup>。随着金融危机的显露和经济衰退的进一步加剧，一度赫赫有名的美国金融机构和三大汽车制造商都排队向政府求救，更不用说面对失去家园的普通民众，有一些中国经济学者戏称之为“具有美国特色的社会主义”<sup>3</sup>。当其他挽救方法都失效的时候，美国联邦政府以“最终的风险管理者”的身份<sup>4</sup>，尽力将资本主义制度从贪婪和不顾后果的资本家手里挽救回来。

一个即将溺死的人不能顾及来营救他的救生员的命运。相似地，经受破财的美国民众目前顾不了他们政府未来的财务状况。然而，这并不影响提出下列问题：美国政府本身的财务到底多安全？毕竟联邦政府承诺要购买大量的“有毒资产”并提供巨大的担保。我认为，除非到了世界末日，美国政府确实是不会倒闭的。并且，随着世界经济全球化的进一步加深，各国经济之间的关联度越来越高，美国债权人基于本身利益也不致将美国置于死地。与其他世界各地的风险相比，美国仍然是一个投资胜地，所以美国国债仍然是具备最高信用等级的。

然而，从某一个角度而言，美国政府是失败的。自从我40年前到美国留学

以来，除了1998—2002年4个财政年度之外，美国联邦预算没有平衡过<sup>5</sup>。虽然“量入而出”仍然被认为是一种美德，不少美国家庭和美国政府对此言行并不一致<sup>6</sup>。当金融危机平息后，美国政府可能会对金融机构加强监管。但是，谁将来监管这个监管者呢？最终，美国选民监控政府。问题是没有几个美国民众喜欢多交税，大多数人要求政府提供更多更好的公共服务，而且大家都不肯付出代价多关注国事<sup>7</sup>。然后选民选举民意代表，交给他们一个不可能的任务：降低税负，提高公共服务水平（包括津贴和补助），同时还要降低政府财政赤字。

官方统计的美国联邦财政赤字是一个财政年度内的现金支出和现金收入的差额。当联邦政府缺钱时，就向公众发行债券借钱，债主包括中国政府<sup>8</sup>。从美国建国之日起，关于公债是福是祸的争论就一直没有停止过<sup>9</sup>。这种争论毫无意义。借债既是好事也是坏事：一方面债务提升了资产（例如房子），同时也引起了负债（例如抵押借款）。但是当前很多美国人都很失落，因为其房子的现值竟然还不及房子的贷款。出现这个情形有许多原因，就像《经济学家》周刊所言：次贷危机的根源在于民众的“普遍财务文盲”<sup>10</sup>。我怀疑美国选民对政府财政的了解也是半斤八两。因此，现在有几个运动在提升美国民众的公私财经知识<sup>11</sup>。

普及公众财经教育的一个挑战在于如何简化一些复杂的问题而又不至于过度简化。就像现代家庭一样，政府除了现金以外还有其他资产，除了发债券外还有其他负债。联邦政府的现金赤字数字普遍低估了维持政府运行的成本，因为很多服务成本（像雇员养老金支出）是在以后年度才支出现金的<sup>12</sup>。运用会计必用的方法，即权责发生制，这些所谓的“遗留成本”将会在政府资产负债表中作为债务加以体现。但是，现在美国政府债务数目仍然是非常保守的，因为他们没有包括大量政府对社会保险、医疗保险和其他法定福利的数额。目前仍然不知道在金融危机中政府所提供的财务承诺是否反映在未来联邦政府的债务中。因为会计数目的准确要依靠规则，本书所言的会计原则将有助于读者了解政府财务的数字。

社会公众能够读懂政府预算和财务报告是一件要务。在度过金融危机和经济衰退之后，美国民众和美国的债权人又会再次发现美国政府的严重财政问题。美国政府能够避免了偿付危机，原因是其几乎无限的借贷能力，但是同时要付出巨大的利息支出的代价<sup>13</sup>。由于政府拥有征税权和大量会计无法计量的资源，美国政府不会面临数以百万计的美国家庭所面临的倾家荡产的困境。但是，从我书架上的一些著作的名字就可以看出一些有远见的美国人的忧虑：《追究时日将来》、《面对事实》、《来日不长》、《美国在变老之前能长大吗？》、《美国国库空

虚》和《美国高筑债台》<sup>14</sup>。

每年美国政府会计人员都公布其年度政府财务报表，告诉人们关于政府的财务现状、财务绩效和现金流状况等。政府官员们不能声称他们没有获得关于财务“定时炸弹”的预先示警。就像一句中国谚语说的那样：“冰冻三尺，非一日之寒”。不理睬这些信息将会导致对政府的损害，最后也是对人民的损害。

本书不是对美国政府会计的实务描述，而是尝试着从理论角度对美国政府会计准则进行分析和归纳。本书试图回答4方面的问题：

1. 什么是美国政府会计准则？
2. 谁制定准则？
3. 他们如何制定准则？
4. 美国的准则及制定准则的方式对中国目前的政府会计改革是否有用？

或许，著作唯一的理论贡献在于，我援引赫伯特·西蒙教授的组织理论作为政府理论以及准则制定制度的理论。根据西蒙的观点，一个组织是一群受诱惑作出贡献的参与者的联盟。这样的联盟是通过同时满足所有联盟成员的需求而存在，而不是向其中的任何成员作出最大偿付，因为这样会疏远其他成员。我将西蒙的理论重新冠名为政府利益相关者理论，希望能够作为推动政府会计理论发展的一个“范例”。

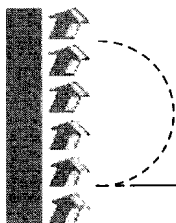
目前的这本专著是一份中期进展报告。我希望中国的同事和学生能够发现，本书有益于更深入地了解美国政府会计。中国为什么要关注美国政府会计？除了从中发现可供中国政府会计改革借鉴的经验教训之外，另外一个实际的缘由在于：中国是美国国库券的主要投资者！

**陈立齐**

美国芝加哥伊利诺伊

2008年12月





# 目 录

---


<b>第一章 概 述</b> .....	( 1 )
<b>第一节 本书的目的、重要性和范围</b> .....	( 1 )
一、目的 .....	( 1 )
二、重要性 .....	( 2 )
三、范围 .....	( 2 )
<b>第二节 为什么学习美国政府会计</b> .....	( 3 )
一、学习美国政府会计的原因 .....	( 3 )
二、政府会计的革命 .....	( 4 )
三、现代政府会计的要素 .....	( 4 )
<b>第三节 内容概览</b> .....	( 6 )
<b>第二章 美国的政治经济环境与政府会计理论发展</b> .....	( 8 )
<b>第一节 概述</b> .....	( 8 )
<b>第二节 美国经济环境的特点</b> .....	( 9 )
一、美国公共部门的统计概况 .....	( 9 )
二、政府服务与筹资 .....	( 16 )
<b>第三节 美国政治环境的特点</b> .....	( 17 )
一、联邦主义 .....	( 17 )
二、代议制民主 .....	( 19 )
三、三权分立和权力制衡 .....	( 20 )
四、法治 .....	( 20 )

第四节 探寻对政府会计有用的政府理论 .....	( 21 )
一、政府作为制度 .....	( 21 )
二、政府的利益相关者理论 .....	( 25 )
三、对政府会计的意义 .....	( 27 )
第五节 小结 .....	( 28 )
<b>第三章 美国政府会计改革历程 .....</b>	<b>( 30 )</b>
第一节 概述 .....	( 30 )
第二节 美国州和地方政府会计改革 .....	( 31 )
一、第一次改革浪潮：确保财务诚信 .....	( 32 )
二、第二次改革浪潮：支持以法律为基础的财务管理 .....	( 33 )
三、第三次政府会计改革浪潮：改进受托责任和透明度 .....	( 36 )
第三节 联邦政府会计改革 .....	( 38 )
一、制度问题 .....	( 39 )
二、概念问题 .....	( 41 )
三、问题的解决 .....	( 42 )
第四节 小结 .....	( 43 )
<b>第四章 制定准则的制度、应循程序和产出 .....</b>	<b>( 45 )</b>
第一节 概述 .....	( 45 )
第二节 会计准则委员会的制度分析 .....	( 45 )
第三节 联邦政府会计准则咨询委员会 .....	( 47 )
一、使命、范围和权限 .....	( 47 )
二、资源支持 .....	( 50 )
三、联邦政府会计准则咨询委员会的活动 .....	( 51 )
四、联邦政府会计准则咨询委员会的产品 .....	( 52 )
第四节 政府会计准则委员会 .....	( 52 )
一、使命、范围和权力 .....	( 53 )
二、资源和支持 .....	( 54 )
三、政府会计准则委员会的活动 .....	( 56 )
四、政府会计准则委员会的产品 .....	( 57 )
第五节 关于政府会计准则制定机构的利益相关者理论 .....	( 58 )

一、从制度分析到利益相关者理论 .....	( 58 )
二、联邦政府会计准则咨询委员会 .....	( 58 )
三、政府会计准则委员会 .....	( 60 )
四、比较总结 .....	( 63 )
附件 1 联邦政府会计准则咨询委员会发布的联邦财务会计准则公告 (1994—2006) .....	( 64 )
附件 2 政府会计准则委员会发布的政府会计和财务报告公告 (1984—2006) .....	( 66 )
<b>第五章 美国政府会计准则结构 .....</b>	<b>( 71 )</b>
<b>第一节 概述 .....</b>	<b>( 71 )</b>
<b>第二节 FASAB 准则的结构 .....</b>	<b>( 71 )</b>
一、简介 .....	( 71 )
二、联邦财务会计概念公告 .....	( 72 )
三、关于资产和负债的 FASAB 准则 .....	( 72 )
四、FASAB 关于收入和费用的准则 .....	( 74 )
五、社会保险 .....	( 74 )
六、预算对账表 .....	( 75 )
七、合并财务报告 .....	( 75 )
八、关于财务披露的 FASAB 准则 .....	( 75 )
九、成本会计 .....	( 76 )
十、其他 .....	( 76 )
十一、结论 .....	( 76 )
<b>第三节 GASB 准则结构 .....</b>	<b>( 77 )</b>
一、简介 .....	( 77 )
二、概念公告 .....	( 77 )
三、一般准则 .....	( 78 )
四、具体准则 .....	( 82 )
五、结论 .....	( 85 )
<b>第四节 会计政策空间 .....</b>	<b>( 85 )</b>
一、简介 .....	( 85 )
二、政府会计政策空间的 10 个维度 .....	( 86 )


三、在各种维度上的多样选择 .....	( 87 )
第五节 美国政府会计准则的特征 .....	( 91 )
一、能力、目标及其与预算的关系 .....	( 91 )
二、会计和财务报告主体 .....	( 92 )
三、会计体系的建构和财务报表 .....	( 92 )
四、实现 .....	( 93 )
五、确认、计量对象和会计基础 .....	( 93 )
六、计量单位和计量基础 .....	( 94 )
第六节 概要和结论 .....	( 95 )
附录 1 FASAB 准则简述 .....	( 97 )
附录 2 GASB 准则简述 .....	( 101 )
第六章 当前发展及主要问题 .....	( 108 )
第一节 概述 .....	( 108 )
第二节 机构更新 .....	( 108 )
一、联邦会计准则咨询委员会 (FASAB) .....	( 108 )
二、政府会计准则委员会 (GASB) .....	( 109 )
第三节 基本概念框架的复兴 .....	( 110 )
第四节 当前的议程项目 .....	( 111 )
一、FASAB 的工作计划 .....	( 112 )
二、GASB 的工作计划 .....	( 112 )
第五节 美国公认会计原则中的主要问题 .....	( 113 )
一、治理问题 .....	( 114 )
二、程序问题 .....	( 120 )
三、实质问题 .....	( 122 )
第六节 概要和结论 .....	( 130 )
第七章 美国政府会计准则在中国的适用性 .....	( 132 )
第一节 概述 .....	( 132 )
第二节 政府会计改革 .....	( 134 )
一、社会成本和收益 .....	( 134 )
二、政府会计改革的要素 .....	( 135 )

第三节 美国政府会计的正面经验 .....	(136)
一、财务廉洁和绩效 .....	(136)
二、从会计到报告 .....	(137)
三、从平衡预算到平衡资产负债 .....	(139)
四、财务报告金字塔 .....	(141)
五、构成单位 .....	(141)
六、循序渐进和均衡地推动权责发生制 .....	(142)
七、管理层的讨论和分析 .....	(142)
第四节 美国经验的负面教训 .....	(142)
一、多个准则委员会 .....	(143)
二、缓慢和渐进的准则制定 .....	(143)
三、缺乏法律和管理重点 .....	(143)
四、一般目的和特殊目的的财务报告 .....	(144)
五、昂贵的系统设计和实施成本 .....	(144)
六、信息超负荷 .....	(144)
第五节 对中国政府会计改革的建议 .....	(145)
一、将政府会计改革与其他财政改革相联系 .....	(145)
二、把财政道德和财务管理作为首选 .....	(146)
三、领先于准则的概念框架 .....	(147)
四、把向利益相关者履行受托责任作为理论基础 .....	(147)
五、循序渐进并且对称的权责发生制的一套准则 .....	(148)
六、发布的财务报表 .....	(148)
第六节 结论 .....	(150)
美国政府会计关键概念及术语中英文对照 .....	(151)



## 第一章

# 概 述



### 第一节

### 本书的目的、重要性和范围

#### 一、目的

撰写这本书是为了向国际读者，特别是中国的研究人员、学者、教授和学生，阐释美国政府会计的精髓。他们可能仅有有限的时间，而且最初往往总是希望对美国政府会计有一定的了解。可惜由于制度的关系，美国没有一整套全国通用的政府会计准则，而是有两套分开的会计准则：一套是联邦政府的，另一套是州和地方政府的。在外国人看来，或者从国际视角来看，这两套准则的相似性比其差异可能更为重要。然而，美国政府会计学者的研究往往只是针对某层政府，而实务工作者也只关注其工作职责。教授讲授政府会计和学生学习政府会计主要是为注册会计师（CPA）考试做准备。尽管如此，联邦政府会计目前还没有纳入注册会计师考试。因此，本书至少同时介绍这两套准则体系，以便读者能够把握美国政府会计的主要特征。“协调”这两套准则超出了本书的目标范围，也非作者能力所及。但是，作者试图提出一套初步的原则体系，因为一个人几乎不可能记住 80 项准则的标题，更不用说具体条款。

撰写本书也是为了更易于将美国包含在政府会计国际比较研究（CIGAR）之中。CIGAR 主要是探讨国际间的相似性和差异性。国内的差异抑或微不足道，或被忽略。如果没有系统地分析，很难判断联邦政府和州/地方政府之间的差异重要与否。这或许取决于观察者的视角。一位美国人可能发现联邦政府和州/地

方政府之间存在着巨大差异，因为他们能够近距离地审视它们。同样的差异，如果远距离观察，譬如，在一个中国人看来，可能相对较小。不管怎样，如果不能假定国内的同质性，国内的比较研究对于进行国际比较的国别案例研究是非常必要的。

撰写本书的第三个目标是有助于分析美国政府会计准则对中国政府会计改革的借鉴意义。显然，中国政府不一定要运用美国政府会计准则。但是，中国政府部门和高校的研究人员却投入了大量的时间和精力，翻译美国政府会计的教材、准则和财务报告。知识分子的好奇总是令人钦佩，并且国际间的理解也值得我们去推动。然而，研究要取得实际成效，人们必须回答这些问题：美国政府会计的哪些方面能够适合中国？由于作者毕生致力于美国政府会计研究，这是一个不可抗拒的研究题目。本书给出了作者针对美国政府会计在哪些方面能够运用于中国这一问题所作出的专业研究成果。在联邦政府与州和地方政府互不承认对方的会计准则的情况下，中国人对美国政府会计感兴趣的程度实是精神可嘉。

## 二、重要性

如果有人想了解美国政府会计，目前还没有一本现成通用的参考书。州和地方政府会计准则委员会（GASB）和联邦政府会计准则咨询委员会（FASAB）已经出版了有关其准则的系列文献。但是，其长篇大论和技术上的复杂性使得其他国家的研究者和实务工作者难以理解。依作者愚见，本书是第一本向外国读者，尤其是中国读者，全面和精练地介绍美国政府会计准则的专著。

本书不是政府会计准则委员会（GASB）和联邦政府会计准则咨询委员会（FASAB）准则的浓缩。这不可能也没有必要。相反，本书试图解释准则的道理和结构。由于政府会计准则委员会和联邦政府会计准则咨询委员会制定了两套独立的准则，因此本书有必要分别介绍这两套准则。书中也描述了制度准则的结构和程序，然后作者通过强调两个委员会制定的准则的共同性来介绍美国政府会计原则。考虑到他们涉及的区域不同，两个准则委员会认为统一准则并非十分紧迫。这在某种程度上是可以让人理解的。可是，当全世界的会计职业界正在促成全球通用的政府会计时，美国的这种情况几乎不值得效仿。

## 三、范围

本书涵盖了现代美国政府会计准则，特别是由政府会计准则委员会

(GASB) 和联邦政府会计准则咨询委员会 (FASAB) 制定的公认会计原则 (GAAP)。GASB 在 1984 - 2006 年间制定了 48 项准则, FASAB 在 1991 - 2006 年间制定了 32 项准则。独立的外部审计师运用这些原则评价政府财务报告的质量, 以表达其审计意见。政府会计准则委员会 (GASB) 和联邦政府会计准则咨询委员会 (FASAB) 还制定了一些附加文件, 例如技术公告、实施指南、征求意见稿和初步稿等拟出台的“适当程序” (due process) 的文件。对于本书而言, 这些文件相对不太重要, 因而本书没有包含这些内容。但是, 由于准则受概念框架的指引, 本研究包含概念框架的文献。

本书不包括美国联邦政府、50 个州政府和 87 000 个大大小小的地方政府的预算、会计和审计官发布的规章制度。但是, 书中解释了公认会计原则与政府规章制度之间的联系。



## 第二节

### 为什么学习美国政府会计

#### 一、学习美国政府会计的原因

倘若国际会计师联合会 (IFAC) 有胆量, 认为由几个国家的一些会计师, 凭借主要国际金融机构的财力支持, 能够制定出全球适用的国际公共部门会计准则 (IPSAS), 或许作者低估了美国政府会计理念的普适性。到目前为止, IPSAS 基本上是对国际企业会计准则稍微修改而成的, 美国政府会计准则得益于对企业和政府之间差异的严格考量。美国政府会计代表西方政府会计的“中庸模式”。它既不同于一些西欧国家 (如德国和法国在现行改革之前) 的传统模式, 也不同于领先的英语国家 (如澳大利亚、新西兰和英国) 的激进模式。

研究美国经验的另一个原因在于, 在过去 30 年, 美国两个政府会计准则委员会均已产生了颇具规模的处理公共部门特有的许多会计和财务报告问题的准则。尽管其中相当多的问题是美国所独有的, 但是很多项准则处理的都是公共部门普遍存在的重大问题。

最后, 美国在 20 世纪经历了政府会计改革的漫长历史。美国的经验表明,



政府会计改革不是一项独立的技术尝试，而是构建政府和将政府作用与其社会、经济和政治环境相结合的一部分。因此，美国的“国别案例研究”有许多方面和阶段，每个方面都提供了一些令人感兴趣的启示。美国的改革经验较为先进，已经成为所谓的政府会计“革命”的一部分。

## 二、政府会计的革命

所谓的政府会计革命，指的就是要求政府编制采用权责发生制的合并财务报表，类似于现代公司运用了几十年的报表形式。在近几年美国公司出现会计丑闻之前，企业会计一直是政府会计改进受托责任和透明度的范本。公司经理通过向投资者提供遵循独立机构制定的会计准则的财务报告，反映其受托责任。同时，改革者相信，公共部门官员也应该通过提供纳税人可理解的、依据独立机构制定的会计准则形成的财务报告，向纳税人反映其受托责任的履行情况。

正如下一章所详述的，这些改革者都是 20 世纪 70 年代在美国领先的民间会计师事务所、政府官员和学者。接着，改进政府会计的情绪在 20 世纪 80 年代蔓延到加拿大、澳大利亚和新西兰，在 90 年代蔓延到英国。在来自这些国家的理念和建议的影响下，世界银行、国际货币基金组织（IMF）和联合国开发计划署（UNDP）等国际组织开始向发展中国家和东欧市场经济转轨国家推荐英美模式。在过去十年，这一模式已经传播到了西欧，连法国都成了新型政府会计的典范，这点或许令人惊奇。

那么，这一“革命”为什么会发生呢？

## 三、现代政府会计的要素

即使不是唯一的文件，预算也是西方政府告知公众其财务状况的主要文件。政府预算表明政策的优先次序；预算也为政府筹集税收收入和举借债务弥补赤字（如果发生赤字的话）提供依据。政府会计的改革者相信，收付实现制预算是必要的，但不是充分的。收付实现制预算不能反映延迟到未来支付的成本（如雇员养老金）。此外，预算是表明意图，可是预算承诺能否实现呢？在近几年，以事实为依据的年末财务报告被认为是实施财政纪律和反映受托责任的另一项工具，这已成为许多国家的重大政治、经济改革协调的一部