

联邦财务会计概念公告

联邦财务会计概念第 1 号公告 (SFFAC NO.1)

——联邦财务报告的目标

基本情况

颁布日：1993 年 9 月 2 日

参考第 I 卷：目标为所有准则提供了框架，因此，所有的联邦财务会计准则公告都在其解释部分中阐述其目标。

参考第 II 卷：

解释公告：

影响：不影响其他准则

所受影响：没有受到其他准则的影响

概述

这个文件是有关联邦政府财务报告目标的概念性公告，它集中论述了这些报告的使用、报告使用者的需求及报告的目标，这些目标旨在指导委员会制定会计准则，以使联邦政府所报告的财务信息更能（1）反映其受托责任；（2）提供有用的信息；（3）有助于财务信息的内部使用者改善对政府的管理。除为委员会制定准则指明方向外，这些目标也为与联邦财务报告相关的其他人士提供了有用的指引。例如，目标在制定会计政策、设计报告及财务报告的附注及文字说明方面都非常有用。

这些目标反映了联邦政府的工作环境。它们也考虑了现在及潜在的联邦财务信息的使用者所表达的需要。它们为评价现有的联邦政府所采用的财务报告系统，以及为考虑新会计准则如何在成本效益原则的基础上加强受托责任和提高决策效率提供了一个框架。

联邦财务报告的 4 个目标如下：

预算的真实性——联邦财务报告应该帮助政府履行其相关职责。即公开说明通过征税及其他方式所获取的资金是如何加以运用的，并说明根据确立了政府特定财政年度内的预算的拨款法及相关法律法规的有关规定所发生的支出事项。联邦财务报告所提供的信息应有助于使用者决定：

预算的资源是如何取得及使用的，并且它们的取得和使用是否符合法

律的规定；

 预算资源的状况；

 有关预算资源使用的信息与项目运营成本的信息是如何相互关联的，以及有关预算资源状况的信息与有关资产和负债的其他会计信息是否一致。

 运营绩效——联邦财务报告应有助于报告使用者评价报告主体的服务努力程度、成本及取得的成果，取得这些成果所采用的融资渠道，以及主体对其资产和负债的管理。联邦财务报告提供的信息应有助于使用者决定：

 完成特定项目和活动所发生的成本耗费及这些成本耗费的构成和变化；
 与联邦项目有关的工作努力程度及工作完成程度及随着时间的推移它们所发生的变化，以及它们与成本耗费的关系；

 政府管理其资产和负债的效果和效率。

 经管责任——联邦财务报告应有助于报告使用者评价政府的运作及一定时期的投资对国家的影响，以及政府和国家的财务状况已经或在将来发生如何的变化。联邦财务报告提供的信息应有助于报告使用者决定是否：

 政府的财务状况在一定时期内发生了变化，是改善还是恶化；
 未来的预算资源足以维持公共服务及能偿还即将到期的债务；
 政府的运作对国家现在和未来的福利都作出贡献。

 系统和控制——联邦财务报告能帮助报告使用者评价财务管理及内部会计和管理控制足以确保：

 交易都按照预算、财务法规及其他要求执行，与授权的目的一致，遵守联邦会计准则进行会计处理；
 资产得到正确保护以防止舞弊、浪费及滥用；
 提供足够的绩效计量信息。

目 录

内 容	原始公告中的段落	页 码
第一章 联邦财务报告和联邦会计准则顾问		
委员会的作用	21—48	6
第二章 联邦会计和财务报告环境	49—70	12
第三章 受托责任和报告使用者的信息需求		
——政府财务报告的基础	71—104	16
第四章 联邦财务报告目标	105—150	23
第五章 推荐会计准则时对成本和收益的权衡	151—155	31
第六章 财务报告信息的质量特征	156—164	32
第七章 会计如何为联邦财务报告提供支持	165—191	35
第八章 财务报告如何为运营绩效报告提供支持	192—212	42
附录 A：结论的基础	213—248	48
附录 B：联邦财务报告描述的使用者信息需求	249—264	56
附录 C：重复性基础上编制的特定联邦报告	265—266	60
注：第 1—20 段省略。		

第一章 联邦财务报告和联邦会计准则顾问委员会的作用

21. 联邦政府的财务报告为制定政策、项目活动、评价绩效及其他目的提供信息。另外，编制及审计财务报告的程序能为准确记录和报告交易、采用前后一致的交易定义来描述交易等方面提供更大保证，从而能加强政府的整体责任结构。因此，联邦财务报告有助于政府尽责地以经济的、高效的以及有效的方式来进行项目管理，并对公众负责。

22. 会计及会计系统使财务报告获得了支持，使其编制成为可能。“财务报告”可以定义为以货币形式对一个主体的交易和事项及其经济后果进行记录、报告及解释的过程。在联邦政府的报告中也会包括有关提供服务的努力程度及政府运营绩效的非财务信息。例如，政府耗用的资源投入，政府所提供的服务及产出，政府项目的结果及其影响以及这些因素之间的关系^①。

联邦会计准则顾问委员会在联邦会计与财务报告中的作用

23. 联邦会计准则顾问委员会的任务是……在考虑委员会的监管团体、执行机构以及其他联邦财务信息使用者对财务及预算信息的需要^②之后 [为联邦政府] 推荐会计准则。

联邦会计准则顾问委员会及其资助者认为对联邦财务报告目标的描述既要考虑报告的内部及外部使用者的需要，还要考虑他们所作出的决策。这表明联邦会计准则顾问委员会所发挥的作用与财务会计准则委员会及政府会计准则委员会

^① 除非文件中特别指明，本文中的“政府”既包括作为一个整体的全国政府，也包括它的组成部分，例如各机构部门和各个项目。

^② 来自联邦会计准则顾问委员会任务公告，由管理与预算办公室署长、总审计长和财政部长在 1991 年予以批准。

的作用不同。财务会计准则委员会为美国的私营主体制定财务报告准则。政府会计准则委员会为州及地方政府制定财务报告准则。

24. 这些委员会的目的主要是为财务报告的外部使用者编制通用目的的财务报告制定准则。这是因为这些外部使用者对其可以获得的信息的性质的控制能力是有限的。财务会计准则委员会和政府会计准则委员会不需要过多考虑经理人员的信息要求，因为这些人理论上被假定为能够获得他们所需要的、对他们所管理的主体的财务状况、运营及财务环境能够产生影响的财务交易及事项方面的信息。

25. 另一方面，联邦会计准则顾问委员会则同时考虑了内部及外部使用者的信息需求。其中一部分原因是因为相对于联邦政府组织来说，内部使用者与外部使用者在很多方面的差别并不似其他组织那样明显。在理论上官员们能随时获得信息，但实际上，情况却并非如此。导致这种问题的原因有：政府的规模及复杂程度；相对于在大型行政部门实施信息系统所要求的时间而言，高级行政官员流动过快；联邦政府权力的分散等。

26. 联邦会计准则顾问委员会对内部及外部报告使用者两方面都加以考虑，是多方面因素的结果。联邦会计准则顾问委员会的成立是为管理与预算办公室、财政部（总统的代表机构）及美国会计总署（国会的代表机构）提供有关联邦机构及项目的会计准则的建议，其目的是提高这些机构及项目的财务报告实务。

27. 委员会的发起者们都有独立为政府制定会计政策的法定权力。美国政府权力的分散意味着拥有独立权力的不同政策制定者发现通过某一种机制来协调它们的会计政策制定活动将是大有裨益的。委员会及其公开审议的程序也为众多参与者提供了一个考虑及发现如何改善联邦会计及财务报告的新途径。

28. 正如在联邦政府中对内部和外部报告使用者进行传统区别的作用不大一样，某些财务报告的传统分类方式也是不

相关的。报告主要有特定目的的报告及通用目的的报告两种形式。正如在大多数机构中一样，在联邦政府中，内部财务报告是为特定目的设计的。内部财务报告有助于经理人员计划、实施及协调他们的活动，并有助于他们对项目的经济性、效率和效果作出评价。

29. 联邦的外部财务报告多数也是为特定目的而设计的，但也有一些是为一般目的而设计的。也就是说，它试图满足许多直接获得信息的能力受到限制的不同使用者的共同需要。这种报告就是通常所说的通用目的的财务报告。^①

财务报告的局限性

30. 财务会计准则委员会和政府会计准则委员会主要考虑通用目的的财务报告，这是由他们的章程决定的，而且这也是他们存在的原因。尽管如此，这些委员会也承认通用目的的财务报告并非提供某一会计主体财务信息的惟一信息来源。在很多情况下，通用目的的财务报告的使用者还要通过其他来源来满足他们的信息需要。这种情况对于联邦政府来说也是存在的。

31. 虽然某些信息是由通用目的的财务报告提供，但其他信息，可能只能由该类报告以外的其他财务报告来提供或由这些其他财务报告来提供更为恰当。其他信息也可能通过非财务报告或通过除社会其他部门（联邦政府及它的组成机构）以外的财务报告提供（如经济报告）。

32. 为满足各种类型使用者的信息需求，财务和非财务信息的合并报告是必要的。通常，对政府的有关信息与国家其他社会部门的有关信息进行合并报告对于评价过去的政府活动及计划将来的政府活动都是必要的。例如，有关参加职业教育课程后获得工作的人员数目的信息对于评价政府过去用

^① 在州及地方政府会计中，“通用目的的财务报告（GPFS）”一词有很具体的含义。政府会计准则委员会所公布的准则中对这种报告的格式及内容都作了具体的规定。在本文中，“通用目的的财务报告”一词的含义更加广泛，它指各种类型的联邦财务报告。

于培训上的支出及评价未来类似支出的计划都是非常重要的。

33. 在通用目的财务报告的性质上也存在类似问题，这是因为有些人认为在理论上没有现实的或潜在的报告使用者能够单独地确定他们对这类报告的要求。不过，联邦会计准则顾问委员会在成立之时就已经很好地考虑这类报告的相关问题。

34. 特定目的财务报告是报送给国会、行政长官和联邦会计准则顾问委员会所代表的其他团体的，联邦会计必须要能满足编制特定目的财务报告的需要。事实上，大部分的联邦财务报告都是特定目的报告。而且，委员会也注意到如果把能反映预算的真实性、运营绩效、受托责任和对联邦活动的控制能力的各类报告都包括在传统的“通用目的”报告的范围中的话，传统的“通用目的”财务报告将能满足更大范围的各类使用者的更多目的的需要。

改进的方法

35. 联邦会计准则顾问委员会承认制定及实施那些能实现上述目标的准则将要一段相当长的时间，这是因为建立信息收集系统及通过试验备选方法来获得经验都需要时间。

36. 联邦会计准则顾问委员会希望在向外部报告的通用目的财务报告上能够实现其中的部分目标。当然，联邦会计准则顾问委员会也承认一些来自财务报告以外的信息，以及一些联邦会计准则顾问委员会很少或不能产生影响的信息对于实现这些目标来说也是非常重要的。

37. 在制定具体准则时，联邦会计准则顾问委员会将考虑财务信息使用者的需要、信息的有用性与制定及提供这些信息所需要的成本之间的关系，以及与其他信息来源相比会计准则满足这些需要的能力。

有关联邦财务报告的背景信息

38. 当被要求对联邦财务报告或联邦会计加以描述时，不

同的人可能会谈到不同的内容，对此可举例说明。

39. 当经济学家被问及这个问题时，他很有可能指的是有关一个国家和社会整体的报告，在这类财务报告当中最重要的是“国民收入与产出账户（NIPA）”，它衡量一个国家为实现现在的产出水平而发生的总支出。当然，联邦政府的支出构成了经济中总支出的重要部分。国民收入与产出账户最早是在私人组织中使用，后来在 20 世纪 30 年代得到美国商务部的采用，直到 20 世纪 40 年代才作为一个核算系统出现。

40. 国民收入与产出账户反映了在一个会计期间（例如一年）内发生的经济交易。这种方法通过一套账户来进行反映，这套账户综合了整个经济中属于各单独交易者——工人、商人、消费者及其他个人——的个人账户，而不管他们是否编制正式的会计报告。

41. 国民收入与产出账户为政策制定者、项目未来活动的人们以及需要对过去活动的效果进行评价的个人提供了重要的信息。国家政府认为国民收入与产出账户是经济报告的基本组成部分。基于这个原因，联合国开发了“国民账户体系（SNA）”，国民账户体系是分析如经济增长率、通货膨胀率和生产率等关键决策领域的一个广泛的、综合的、便于国际比较的统计基础。

42. 本准则所指的并非直接对全社会的经济活动进行核算的账户，本准则主要侧重于反映作为社会经济中一个合法的、有组织的主体的政府的预算真实性、运营绩效和政府受托责任等事项的会计系统和财务报告。然而，对于报告政府的绩效及受托责任的某些方面来说，有关全社会的经济信息和其他信息是很重要的。因此，联邦会计准则顾问委员会可能会考虑是否将这些财务信息包括在某些财务报告中，例如包括在以美国政府作为一个整体的通用目的的财务报告中。

43. 当一位华尔街的金融分析师被问及什么是联邦财务报告时，他可能会想到“每日基金报表”和“美国政府收入和支出基金月报表”。一些金融分析师通过定期地分析这些基

金报表来评价对银行储备现金流量的影响及政府借债的需求大小。由于政府可以征税及发行货币，所以把钱借给政府可以被看做是无风险的。政府征税的能力大小取决于政府征税的意愿及经济的承受能力。

44. 然而，从长期来看，借款人对某些因素如未来的通货膨胀率、美元与其他货币相比的相对价值等的预期会对美国的借款成本产生影响。而政府所报告的或预计的赤字、现阶段的通货膨胀率及其他因素又会对这些预期产生影响。

45. 当一些制定或执行美国预算的人士被问及什么是“联邦会计模型”时，他们可能会想到预算会计系统。这个系统是用来保证从经费拨出到经费最后被支出使用的预算执行过程各个环节的正常运行。国会和执行预算的机构采用这种系统来对预算进行“打分”以及评价联邦财务活动整体对经济的影响，这种系统也被用于对政府的运行进行更细致的规划和控制。当然，参加预算的人们也需要从预算会计系统之外的其他信息来源获取信息，如项目评价和绩效计量等。

46. 尽管联邦会计准则顾问委员会没有为预算或预算的概念推荐准则，但联邦会计准则顾问委员会的部分职责就是推荐有助于为预算的编制提供相关、可靠财务信息的会计原则。而且，有关预算执行的信息对于评价预算的真实性是不可少的。

47. 为联邦政府工作的会计师，对政府项目进行审计的人员或参加政府会计课程学习的学生可能很容易首先想到联邦政府中的“所有者权益”账户和根据这些账户的部分信息所编制的报告。这些账户是用来记录那些不包括在预算账户中的资产和负债。这些报告被认为是根据某一套会计准则的要求来对“财务状况”和“经营成果”予以反映。联邦会计准则顾问委员会对这些账户及主要根据这些账户所反映的信息而编制的报告更为关注。

48. 由于1990年《首席财务长官法案》的颁布，人们对联邦会计和财务报告的各个方面都更加关注。这个法案通过要求（1）全新的财务组织结构；（2）增强了系统和（3）经

审计后的财务报告来改善财务管理。然而，联邦会计准则顾问委员会的关注并不仅限于《首席财务长官法案》中提出的有关报告的各项要求。

第二章 联邦会计和财务报告环境

49. 财务报告是大部分组织管理和控制的重要而基本的工具。对于联邦政府来说，财务报告特别重要，这是因为政府特有的基本性质和职责以及联邦政府的运行所受到的外部限制比其他主体要少得多。联邦会计和财务报告既受联邦政府独特的特点和环境的影响，同时又反映了这些特点与环境，具体说明如下：

最高统治权^①

50. 与国家中其他主体相比，联邦政府非常独特，因为它是美国公民行使统治权力的工具。通过法律、法规和税法所赋予的权力，联邦政府能对国家经济和社会许多方面进行最终控制。国家中的其他所有主体，包括公共主体和私有主体，都在由国家政府所建立的法律制度、监督制度和责任制度下运作。联邦政府只对它的公民负责。政治上它对选民负责，没有更高级的机构有权力要求政府对其负责。

权力的分离

51. 由于考虑到国家政府的权力可能会被滥用，政府的创立者在设计政府时就确定了权力分离作为政府的特征。政府

“最高统治权”一词经常被法学家和政治学家谈论 在这里用是其广泛而普遍的意思。它表明（1）在内政上，人民在一个民主国家的决策过程中是最终的（间接）监督者或拥有最终的权力，和（2）在外政上一个国家是自治的或独立主权的。正如在这方面的一位专家指出的，内政和外政上的最高统治权都表明不存在一个更高等级的机构。在狭义上，最高统治权是一种制定或更改法律的权力，是一种由个人所组成的集体所行使的权力以及在复杂的关系系统中运行的制度。参见“最高统治权”，W. J. Stankiewicz，《新大不列颠百科全书》第15版（1976年）第（1）卷，309—313页。

的每一部门——立法部门、行政部门和司法部门——都互相监督和互相制约。然而，这种权力的分离却使各部门的责任变得模糊，以致减少了各自应负的责任。例如，立法部门和行政部门间相互关联的职能，使得在划分各自应对已采用的政策所负的责任时变得很困难。

政府的联邦系统

52. 政府的联邦系统——包括联邦、州和地方一级的政府——也使准确地描述政府对许多项目的责任变得困难。相对于州政府的职责来说，联邦政府的职责已经逐步地扩展了。联邦政府已经在诸如收入的再分配、教育和卫生保健等方面履行它的职责。然而，对相关运营的直接联邦控制并没有随之而来。系统中三个级别的政府的职责和财务资源都已经混合起来，这使得公民们并不清楚到底谁在负责，到哪里要求改善绩效以及谁该为不好的结果受到责备。

日常防卫和总体福利的职责

53. 联邦政府的独特之处在于它对国家的日常防卫及总体福利负有持续的责任。因此，在很多情况下，政府财务状况不可避免地要成为被次要考虑的事情。例如，为保护重要的国家利益不受侵害，国家可能会与别国发生军事冲突，尽管这样做事实上会使早已存在的大额赤字进一步恶化（同样地，政府最大的资源是一个国家的经济，虽然它不属于政府所有，但政府却能对它征收税金）。

54. 而且，维护国家总体福利是一个包括了多个目标的更广泛的职责。对成功的衡量不存在单一的方法（如“投资报酬率”或“每股收益率”）。这些目标通常不能以可计量的形式进行准确定义，而且它们有时还是相互矛盾的，因此，相关的绩效评价方法通常是非财务的。例如，很多联邦贷款项目都有两个矛盾的目标：（1）作为一名财政上谨慎的贷款人进行运营和（2）向高风险的经营贷款者提供信用。

征税、借款及发行货币的权力

55. 正如上面所说，联邦政府具有获取财务资源以及融资的独特权力。它有权征税、借款及发行货币。这种权力使政府拥有了美国的财富——一笔巨大却有限的财富。

56. 宪法并没有规定联邦政府要获得足够的收入来应付支出。法律对美国政府的债务规模作出了限制，但这种限制通常会被国会和总统所放宽。联邦政府通过负债进行融资的能力并不受资本市场对其信用的评价所限制。然而，与以前相比，现在美国政府债务的成本限制了可行的财政政策和货币政策的范围。

57. 通过联邦储备，联邦政府也有权力发行货币并控制货币的供给，这确保贷款人至少在名义上能得到还款。当政府的债务很大时，政府可能会发行更多货币，从而导致通货膨胀。

各利益集团的影响

58. 由于政府项目的规模和性质，个人很难评价和影响联邦政府的政策和活动。通常，人们必须组织起来才能实施影响。受共同因素或兴趣影响的人们被组织成一个小团体相对比较容易，但他们会发现自己很难产生大的影响。大的团体可能很有影响力，但如果它的成员有共同但分散的利益的话，要把他们组织起来是很困难的，而一旦组织起来，各利益集团就会试图保护它们自己的利益。

59. 因此，大部分被选出或被任命的联邦官员，以及他们要对之负责的集团主要关注的是有关个别的政府项目、职责或活动的信息，他们不大关注有关政府整体的信息，对诸如个别部门等有关政府中间层次的报告关注得更少。

政治系统对私人市场

60. 联邦政府并不受竞争市场中有关私人商品、服务和资

① 联邦储备委员会是作为一个大型的独立主体运作的，但是，它还是一个根据宪法规定而成立的政府机构。

本的规律的约束。通常，政府和公民之间的交易并非买卖双方自愿的交易行为。纳税人向政府提供资源的行为是非自愿的，因为政府通常根据纳税人的消费、财富或收入情况而不是根据纳税人想要的特定政府服务的数量来征税。即使收取使用费时，这些费用通常也不代表市场的出清价格——在私人商品市场中，供给等于消费时的价格。

61. 因此，公众在选择他们要付费的公共服务时很少有发言权。由于有关提供何种公共服务的决策是通过政治程序而作出的集体决策，所以具有强政治影响力的受益者能迫使弱政治影响力的非受益者承担该利益的成本。

62. 另外，由于大部分的政府收入不是通过个别的、自愿的交换性交易得来，而且不存在私人市场直接计量政府产生的价值，因此，通过政府项目而增加的社会福利的价值不能采用传统的衡量净收入的方法进行评价。同时，由于不存在竞争性市场，这也限制了对政府所提供的服务的数量和质量作评价。然而，有关公共服务的数量、质量和价值的决策是通过政治程序作出的集体决策。

资产

63. 政府经常在资产上作大量投资，包括公共产业资产投资和大量能产生增长的投资（如教育、研究和开发等）。

64. 和私人部门一样，政府也期望资产带来的收益能超过其成本。在私人部门里，对收益的描述相对直接：收益通常用现金流入来计量。除非预期现金流的价值超过购置成本，否则，取得的物品不能作为资产。

65. 在政府部门里，这条规定并不经常成立。预期收益通常不是指现金流入而是指资产所提供的服务。有时，这些服务是提供给政府自己的（如政府办公大楼或停车场），但更多的时候，这些服务是向公众提供的（如教育和研究、开发等）。

对新闻媒体的责任

66. 联邦政府受新闻媒体的监督，而且联邦政府应该鼓励

这种监督。由于政府的权力最终来自于人民，以及政府缺少外部的约束，因此政府有特殊的责任向其人民和纳税人披露其活动的信息。

预算的重要性

67. 预算是受到最广泛承认及使用最广的联邦政府的财务报告。当不存在上述外部约束时，它主要起到替代外部约束的作用。它是为达成共同目标以及在各竞争项目间优先分配资源而进行的政治过程中使用的一种工具。它提供了一个控制支出的系统，并且它为评价政府的财政政策对经济的影响提供了必要的信息。财务报告中预算的作用将在第 7 章中的“财务报告与预算的关系”一节中深入讨论。

特殊控制机制的需要

68. 由于缺少上述的外部约束，政府因而需要一套特殊的控制机制。现在已经存在一些机制了。其中，最重要的机制当然是：通过定期选举而施加的政治约束和责任、权力的分离及其他宪法的约束和责任，如联邦体系和言论自由。

69. 会计和财务报告也属于特殊的控制机制。预算责任会计主要用于在预算账户层次上控制政府活动，而已审计的财务报告能为报告使用者提供会计系统能提供一致的和可靠的数据的保证。

70. 然而，普遍认同的是财务报告还有改进的需要，这是因为事实上单纯的财务信息并不能满足决策的需要。例如，通常必须综合有关成本耗费的财务信息和与运营有关的非财务信息，才能为评价政府项目的效率和效果提供一个基础。

第三章 受托责任和报告使用者的信息需求 ——政府财务报告的基础

71. 可以说“受托责任”及其推论——“决策有用性”构成了政府会计和财务报告的两大根本价值。它们为联邦财务

报告的目标提供了基础。因为一个民主政府要对其真实性、绩效和受托责任负责，因此政府必须提供有助于评价其受托责任的有用信息。同样地，因为一个民主政府有责任以经济、高效率及有效果的方式运作，这是公民及他们选出的官员对政府的要求，因此，自然也能得出上面的结论。特别地，那些参与制定、选择和实施政府政策和项目的人也需要有用的信息以便他们能计划、控制和执行政府的职能。

72. 受托责任的论断需要明确的首先是政府该向谁负责，其次是需要什么样的信息才能维持和反映受托责任。因此，本章首先讨论受托责任的概念，然后，明确联邦财务报告的四大用户团体。最后，将从一些信息需要的举例中得出结论，这些结论已在联邦财务报告中部分地得以反映。

受托责任

73. 我们要对几种不同的受托责任进行区别，一条给定的信息可以不同的方式与受托责任的判定相关。例如，有专家指出公众的受托责任有五个层次或类型：

第一层次是政策责任——继续或抛弃某政策的选择（价值）；

第二层次是项目责任——确立及实现目标（结果）；

第三层次是绩效责任——有效率地运作（效率性和经济性）；

第四层次是过程责任——在执行需要的活动时采用足够的过程、程序或方法（计划、分配和管理）；

第五层次是廉洁、守法的责任——按照批准的预算和/或批准的项目使用资金（符合性）^①。

74. 在民主社会里，被任命和被选出的官员分别对其上司

^① J.D.Stewart 的《信息在公众的受托责任中的角色》和 Tony Hopwood 和 Cyril R. Tompkins 的《公共部门会计中的问题》（Oxford, Great Britain: Philip Allan, 1984）第 14—15 页，政府会计准则委员会在其《服务成果及完成报告中的基本观点》中也进行了引用（1992年12月）。