

美国会计财务报告概念框架特征及其影响因素会计硕士考试
PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

[https://www.100test.com/kao_ti2020/540/2021_2022__E7_BE_8E_](https://www.100test.com/kao_ti2020/540/2021_2022__E7_BE_8E_E5_9B_BD_E4_BC_9A_E8_c74_540022.htm)

[E5_9B_BD_E4_BC_9A_E8_c74_540022.htm](https://www.100test.com/kao_ti2020/540/2021_2022__E7_BE_8E_E5_9B_BD_E4_BC_9A_E8_c74_540022.htm) 一、美国联邦政府财务会计概念框架的形成 美国联邦政府的财务会计和财务报告系统，作为美国政府和非盈利组织会计的重要部分，建立于上世纪90年代。作为相对独立的会计系统，财务报告和联邦政府会计所要反映的内容不同于针对国家整体的美国政府经济报告对国家总产出和总支出水平的计量。在美国政府经济报告中，国民收入与产品账户在一定的会计期间，通过汇总国家经济体系中各类交易主体，包括劳动者、企业、消费者及其他个体的各种交易数据，为诸如经济增长、经济波动和生产率等重要政策制定领域开展的分析提供了全面、综合甚至是具有国际可比性的统计信息。而美国联邦政府会计和财务报告则是针对作为美国社会组织 and 法律主体的联邦政府，重点反映会计主体的预算完整性、运营绩效和管理责任。美国联邦政府会计与财务报告主体具有由各类组成机构形成的极其复杂的组织结构。从组织角度看，联邦政府由管理社会公共资源和对其运营负责的组织组成，包括主要的部委和独立的机构，它们又被进一步划分为管理局、代理机构、服务和团体等各类名称的更小的组织单位。从预算角度看，政府由在预算中列示的账户组成，包括支出账户（基金或拨款）和收入账户（包括补偿性收款）。这些账户的规模和范围根据国会的选择而变化。从项目角度来看，政府由项目和活动组成，每一个项目和活动都要为实现最终成果而进行特定产出的生产。而在整个联邦政府系统中，不同角度之间存在

着复杂的交错关系，项目由组织来管理，并靠预算账户来融资。而大部分项目是靠一个以上的预算账户来融资，其中某些账户甚至不在管理项目的组织单位的控制之下，某些项目甚至由一个以上的组织来管理。同样，一个组织或预算账户可能对几个项目负责。财务资源与免费服务经常从政府的一个组成机构无需补偿地提供给另一组成机构，对完成项目某些必要的支持经常需要由其他组织提供，或通过其他预算账户来融资，这些交易结果最终都要汇总进入整个联邦政府主体，因为联邦政府才是唯一的独立经济实体。美国联邦政府现有经济业务形式复杂，作为政府组织、项目和预算结构多年演进的结果，使得研究和制定针对联邦政府的财务会计与报告概念框架变得十分必要。美国财政部、管理与预算局和会计总署于1990年创建了美国联邦会计准则顾问委员会

（FASAB），并于1993年12月2日发布了联邦政府财务会计概念说明第1号《联邦政府财务报告的目标》和第2号《主体与揭示》。在美国联邦政府财务会计概念框架的形成过程中，由于受到强调政府部门全面受托责任的新公共管理思潮的影响，其会计模式对传统的政府会计即预算会计进行了许多重大的改革和扩展。传统的预算会计系统是一种用于追溯预算执行各阶段的支出授权的系统，包括从通过分摊和分配进行拨款，到最终支出的各个阶段。美国国会及其执行机构将这个系统用于在总量水平上评价联邦政府财务活动的经济意义，也用于在更为具体和细分的层次上来计划和控制政府的运营活动。而新型政府管理要求在联邦政府传统会计模式的基础上融入商业会计的通行做法建立“财产”账户。这些账户记录了在预算账户中没有得到反映的资产和负债，相应

的财务报告则按照类似企业的会计准则列示“财务状况”和“运营结果”。现有的美国政府财务会计概念框架既不同于传统的政府预算会计，也不同于企业会计，在将两者互相结合的过程中，表现出许多独自特征。

二、美国联邦政府财务会计概念框架的主要特征

1. 会计与财务报告目标的多元性

美国联邦政府财务会计概念公告第1号《财务报告的目标》所确立的联邦政府财务会计与报告的目标是四个方面的组合体，包括预算完整性、运营绩效、管理责任和系统与amp;控制。为此，联邦政府财务报告提供的信息应该有助于读者确定：预算资源是怎样获得和使用的？它们的取得和使用是否符合法律授权？预算资源的状况及有关预算资源使用的信息是如何与相关项目运营成本的信息相关联？有关预算资源状况的信息是否与其相关资产与负责的其他会计信息相一致？提供具体项目和业务活动的成本及这些成本的构成和变化如何？同联邦政府项目相关的努力与成就及其随时间和与成本相关的变化如何？政府管理其资产与负债的效率和效果如何？政府在某一期间的财务状况是否改善或恶化？未来预算资源是否足以支持公共服务和满足到期应负责任的需要以及对国家当前和未来福利有贡献的政府运营活动？财务管理系统、内部会计及行政控制是否足以确保交易按照预算、财务法规和其他要求来执行、与授权的目的相一致、并按照联邦政府会计准则进行记录，资产得到恰当的保护以防止欺诈、浪费和滥用？

美国联邦政府财务报告的上述目标体系表明，“受托责任”和“决策有用性”共同构成了美国联邦政府会计与财务报告的两个基本取向，而且概念框架通过受托责任广义概念的界定，将“决策有用性”作为“受托责任”的推论包含其

中。美国联邦政府财务会计概念框架认为，会计应该有助于完成和履行若干受托责任，诸如对资源的受托责任；对真正遵守和坚持法律要求和行政政策的受托责任；对运营的经济性和有效性的受托责任；以及对用成就、收益和效果来反映的政府项目和业务活动的成就的受托责任。理论上，联邦体制下的政府应该对其预算完整性、绩效与管理责任负责，由此推知政府必须为评价这些受托责任提供有用信息。而政府会计目标的设定将通过对会计准则和会计实务产生的影响，强化由联邦政府报告提供的财务信息的质量，并最终有助于改善政府管理和履行受托责任。然而，传统上的“决策有用”与“受托责任”是两个互相独立的目标体系，四个目标组合而成的财务报告目标可能造成针对不同受众的报告强调不同的目标，具体会计准则的制定必须重新考虑对不同类型财务报告目标的强调。特别是必须同时考虑内部和外部的报告使用者及其决策需要的组合目标，可能面临外部使用者和内部使用者之间的相互冲突。因为外部使用者强调信息的跨部门“可比一致性”，而内部使用者强调满足其对特殊环境作出反应的“相关定制化”的独特信息需求。

2.信息的广泛性和财务报告的多样性

财务报告是针对某一主体依据货币记录、报告和解释对该主体具有经济后果的财务交易和事项的书面文件。财务报表代表了向主体外部人沟通有关主体资源、应负责任、收入、成本等会计信息的主要方法。在美国联邦政府会计概念框架下，财务报表可以包含来自会计记录之外的信息来源，管理层也可以通过财务报告而不是财务报表的方法向主体外部人沟通信息，而不管信息是根据宪法、规定或惯例被要求加以披露的，还是管理层认为这些信息对主体

外部人有用而自愿披露的。在联邦政府内部，存在着几类报告主体（组织、下级组织、项目及作为整体的政府）及几种财务报告目标（预算完整性、运营绩效、管理责任、系统与amp;控制）。美国联邦政府财务会计概念框架认为，部分报告目标可以通过对外报告一般目的财务报告的方法得到较好的实现，但一般目的财务报告不是主体财务信息的唯一来源。报告目标中的每一个都可以通过为一种类型的报告主体编制的报表达到一定程度的满足，整体满足这些财务报告目标需要来自所有类型报告主体的财务报表。联邦政府会计准则顾问委员会制定的概念框架，并不排斥为了满足联邦政府机构财务信息使用者的特殊需求而对特别的或临时性报告性主体进行说明，也不排斥报告主体为满足报告主体内部人员的特殊需求，或作为对主体外部人员特定财务信息要求的应回而编制特殊财务报告。为了满足各类个体的信息需求，还经常有必要综合报告财务和非财务信息，将关于政府的和国家社会某一方面的信息相综合，来评价以往或既定的政府业务活动。联邦政府财务报告仍然需要得到会计系统和会计过程的支持。美国联邦政府会计概念框架从信息生成角度对财务报告所要传递的信息做出了如下划分：首先，通过会计过程对政府与其他主体之间交易信息的记录，也就是对资源或资源提供承诺的流入与流出的确认，包括经济货物、现金或承诺的流动，构成符合会计规范的核心财务数据。其中，预算核心数据在预算账户中得到维护以区别于记录其他交易信息的“财产”账户。而在更为详细的水平上，会计记录常常要涉及到关于货物与劳务的实物投入和产出信息。这一非财务信息是报告和评价组织绩效的经济性和效率可靠数据的重要部分

，被称为非财务核心信息。其次，相对核心会计数据集合，概念框架认为，报告主体“环境数据”中的许多事项都可能对主体具有经济后果，根据其程度并结合报告目标需要，可以决定是否将具体财务环境数据加入到核心数据中。其中，非财务环境信息是有关项目的努力、成就和成果的非财务信息，并与财务环境数据相关联。随着更多的信息加入到核心数据中，财务报告所反映的内容可以从一般“财务状况”扩展到更广义和更具前瞻性的“财务境况”。对于美国联邦政府来讲，资产负债表可以被认为表述了报告主体的“财务状况”；而关于“财务状况”的报告除了要求反映关于政府自身的财务和非财务信息外，还要求含有关于国家经济和社会的财务和非财务信息。

3.政府会计与政府预算共生性

理论上，政府会计与预算的关系可以有三种状态：第一种状态是在传统的政府会计，即预算会计模式下，政府会计系统局限在对预算运营的记录上，只有影响预算的交易才能得到记录。第二种状态是在推行应计制的政府会计模式下，预算与财务会计系统保持独立的一种情况。在这种状态下，预算监督不作为会计信息的目标，预算与会计信息不存在联系，报告主体使用应计制编制财务信息列示财务报表，不考虑预算责任。财务报告既包含编制的会计报表，又包含为满足法律要求而编制的预算报表，整个系统通过在原有的预算体系中引入独立的会计系统而构成。第二种情况是预算系统和会计系统互相关联，预算和会计系统分别按各自的基础进行编制，预算与会计系统的联系以会计允许预算监督的方式来建立。在这种选择下，预算信息在独立的报表中列示，会计准则不受预算准则的影响，两者保持相互独立，在有些情况下还可以

通过预算调节报表在预算与财务变量之间建立协调关系。最后一种状态是共同使用应计制来编制财务报告和预算，包括收入和支出预计表、现金流量表以及财务境况报表。美国联邦政府会计概念框架承诺提供可靠的会计信息支持预算计划和预算制定。政府会计的焦点是报告联邦政府及其组成机构主体的财务运营、财务状况和财务境况及其他有用的财务信息，包含对成本的各种计量以及可以补充预算信息的其他信息。这些报告与预算报告就为政府财务状况、运营结果及财务境况共同提供更为全面和详尽的信息。政府会计涉及对预算决策和法案的财务效果的追溯，但一定环境下预算与政府会计（应计的）的结合，常常涉及到财务报告和政府预算各自是否以不同基础来编制的问题。作为政府预算的职能和过程，预算首先要完成拨款或在整个存续期为项目或工程提供资金的立法；随后则关注于要支出的金额，及在财政年度内超出的支出不被承担的程度。这样，当主体被授权承担义务时，也就是说，参与了其中定单已经签订的合同类型的交易时，那么预算就是具有义务基础的，在预算是基于可能要支付的金额时，它就可以被认为是应计制的。而一旦预算被批准，它要通过拨款与内部分配、承诺（定单的签订）、支付（对付款的记录）等一系列步骤得到实施。美国联邦政府会计的概念框架认为，针对预算的义务制不同于针对财务报表的应计制，政府预算与一般目的财务报表的不同目标之间的固有差别应该保留，以便两种类型的信息服务于它们各自的目的。政府在编制主体范围（合并）财务报表时要使用应计制，为了控制和证明预算执行，又同时在基金账户体系中建立预算账户。这项措施使管理当局在预算期内的任何时候都

能确定其剩余的开支权利。在一个财政年度中，为了通过账户来反映和服务于预算控制，账户都要保持在预算基础上，以便期中和期末的预算报告可以按预算基础提供；在年终将预算基础的数据转化为公认会计原则基础，由此来提供公认会计原则基础上的年度报告；政府的年度财务报告将解释和调节预算基础和公认会计原则基础的差别。

4. 绩效计量的广义性

联邦政府会计概念框架认为，绩效计量是良好管理的重要组成部分，而绩效报告是政府受托责任的重要内容，计量成本和报告结果又是会计与财务报告系统的一个重要职能，财务报告提供了关于成本、资产和负债的信息，财务报告中的会计与受托责任和绩效评估可以互相促进。同时概念框架也认识到，由于绩效计量比财务报告更宽泛，联邦政府财务报告不能独立完成评估绩效和确保受托责任目标，为了报告政府主体运营的结果，有必要提供与财务信息相结合的非财务信息。由于绩效常常不能通过单一计量得到完全描述，绩效计量的主要类别都需要辅以适当的解释性信息。解释性信息包括能够帮助报告使用者理解报告的计量、评价报告主体的绩效以及评价可能影响报告绩效的潜在因素的数量化或叙述性的信息。在公平列示主体的财务状况和运营结果问题上，概念框架认为，联邦政府报告主体的完整的财务报告应该包括经济性、效率和效果指标。为此，联邦政府会计准则咨询委员会明确了三个绩效计量类别，包括计量服务努力的类别、计量服务成就的类别和使服务努力与成就相关的类别。首先，“努力”是投入到项目或过程中的财务和非财务资源的金额。财务信息包括对使用的资源的财务计量，它们包括在服务提供中涉及的人员工资、雇员福利、材料与物料、合

同服务、设备的成本。其中“成本”是所使用资源的货币价值。联邦政府的概念框架已作出规定，要累计和计量过程、产品、批次或资本投放的成本，并应该根据成本与成本目标之间的利益或因果关系将成本计量、分摊或分配给成本目标。在界定针对给定目的的恰当计量、分摊和分配时，概念框架认为应该认真考虑选择恰当的会计方法。完全成本不一定对所有决策都是相关成本。会计系统应该视具体情况针对一定范围的决策需要核算相关成本，财务报告也应该反映适合于既定目的的成本。其次，“成就”的计量包括产出和成果计量。产出计量了所提供服务的数量，成果计量提供这些产出的结果。对某些种类的项目而言，财务信息可以提供对成就的计量，但在大部分的政府项目中，重要的成就指标往往基于非财务信息。产出可以通过提供服务的实物数量或提供满足特定质量要求服务的数量来计量。复次，成果指标计量了由于服务努力而产生的成就或结果，特别是由政府活动带来的成果区别于可能由其他因素引起的变化。最后，“与成就相关的努力的计量”包括使努力与服务产出相关的效率计量和使努力与服务的成果和结果相关的效率计量，这些指标计量了使用财务资源或单位产出的成本。它们提供了在给定资源使用水平下生产一定产出的信息，报告了每单位成果或结果的成本，与成本和结果相关的是可以帮助管理者、执政者、国会或公民评价一个主体所提供服务的价值。

5. 会计基础与计量焦点的可塑性

美国联邦政府会计概念框架认为，决策相关性是确定会计基础的基本依据。现金制下关于现金余额和现金流的信息对于管理目的是重要的，它方便了政府财政活动的经济制约的正规评价，并有助于在现金制基础上

实施货币调节，可以提供对经济决策有用和对证明与支出命令具有符合性必要的信息，但是这种信息只提供了对受托责任和与国会制定经济决策所需信息的一部分。在基于应计制编制的财务报告中包含的信息，对经济决策制定和受托责任来说更具有相关性。与现金制系统相对照，应计财务报告揭示了部门控制的、代表未来服务提供能力的资产（而不是现金）、要被部门清偿的负债和作为一定期间运营结果的资产负债的变动、期间内运营的财务特征（提供服务的成本、成本补偿和其他收入）以及资金的来源和使用。在项目管理层层次，应计制会计对完全资源成本的估计除了有助于资源的预算配置外，还方便了政府服务提供的决策制定。联邦政府会计概念框架认为，政府会计基础的选择并不是静态的，在财务报表中确定、可靠计量和确认特殊经济现象的可行性，因许多因素而变化。被政府部门采用的应计会计形式应该对使用者需求和环境做出反应，还要意识到成本有效性。从现金到应计是一个连续体，不同的会计基础规定了交易和事项得以确认的依据，也就限定了会计系统中能够得到计量的对象经济资源、全部财务资源、流动财务资源或者现金，即计量核心。应计制按照权责发生原则在交易和事项发生的那一报告期内对某些交易和事项的财务效果加以确认，而不同计量核心的采纳就表现为应计程度的不同。其中，完全应计制将能够提供可计量未来利益的经济资源视为主体的资产，并确认这些资产的折旧；修正的应计制使用财务资源计量核心，不要求关于实物和基础设施资产购置支出的资本化，也不确认这些资产的折旧费用；修正的现金制则只反映了流动财务资源的变动，而不确认与长期资产和债务有关的交易。在

现金制会计系统中，会计只在接收到或付出现金时记录收入和支出，系统也只报告了某一会计期间的现金流动和这一会计期末的现金余额。因此，特定计量核心的使用直接决定了哪些内容的会计要素应该被包括在会计表当中。从某种程度上讲，修正后的应计会计可能是介于现金制和应计制这两个极端之间某一点的最优选择。现金制和应计制的修正已经被证明都是对使用者关于某些附加信息的定期要求及其成本有效性的系统反映，美国联邦政府目前正在采取不同途径推进修正应计制，对政府基金继续编制修正应计制的基金式财务报表，在编制主体范围（合并的）财务报表时使用完全应计制。

三、影响美国联邦政府会计与财务报告概念框架特征的主要因素

1. 联邦体制下政府特殊的权利和责任

美国政府的联邦政府相对于州政府则承担了更多的责任，诸如在收入再分配、教育和健康保健等领域的责任。在某些责任方面，联邦政府与国家小的其他主体相比是独一无二的，因为它是美国公民借以行使其主权的载体。联邦政府具有两个层次的管理责任。一个是针对其自身的资产和负债及其运营的持续能力的；另一个是对国家财富和福利的法律责任。联邦政府在对国家的共同防御和总体福利负有连续责任方面也是独一无二的。在许多情况下，改善财务境况或增加财政盈余常常不是政府的主要考虑，而且，提供国家总体福利本身又是一项包含多重目标的广泛责任。这些目标经常不是能够用数量化的术语来明确界定的，不存在对绩效的单一的度量标准。对绩效的相关计量也常常是非财务的。联邦政府拥有通过法律、法规和税收实现对国家经济和社会诸多方面的最终控制的权力；拥有独一无二地获得财务资源和融资的途径即征税、借

款和货币创造的权力，这些权力给予了政府对美国基本财富的要求权。联邦政府对其债务进行融资的能力，不受资本市场对其信用价值评估的约束。联邦政府通过联邦储备还具有货币创造和控制货币供应的能力。

2. 联邦政府财务报告使用者分散的信息需求

联邦政府财务信息的使用者可以被分为公民、国会、执政者和项目管理者四个组别。这些组别的财务信息需求比较分散，主要对个别的政府项目、职能和活动的信息感兴趣。公民关心联邦政府个别项目、政府所提供的服务以及他们所选出和任命官员的财政责任，关心政府提供的服务以及政府提供这些服务的效率。国会关心政府的各种政策、优先考虑以及实施这些优先考虑的计划项目；要判断加征什么税，支出什么资金和为什么目的而支出；国会还要与政府管理者一道参与政府的基本决策，这些决策经常要考虑成本效益评价和政府总体财务要求对经济的影响。国会也参与监督政府项目。它要评价执行机构的管理绩效和项目的效率和效果。执政者关心政府的目标和预算，从每个机构的角度看，这一预算是在达成目标和实施政策所需资源的来源。执政者也直接关心项目的管理，关心服务的实际提供及提供过程的效率和效果。项目管理者则关心运营计划、项目运营和预算执行。

3. 外部约束机制的缺乏

联邦政府不受私人服务、货物和资本的竞争性市场的限制。一般情况下，公民和政府之间的交易不是意愿卖者和意愿买者之间的个别交换。纳税者根据他们的消费、财富和收入非自愿地提供资源，而不是基于他们对政府特定服务的需求。即使支付使用费，公民与政府间的交易常常并不代表市场出清价格即在私人物品市场中平衡需求和供给的价格。关于提供什么样的公共服务的决

策，是通过政治过程完成的集体决策。由于大部分政府收入不是通过独立、自愿的交换交易赚取的，也就不存在私人市场直接度量产出价值。由政府计划项目给社会福利增加的价值也不能按传统的净收益方法来测度，也不存在对所提供的服务的数量和质量的市场约束。在政府中，预期的利益常常不是现金流，而是资产所提供的服务。由于缺乏外部约束，且由于政府的权力最终归公民所有，政府负有对公民和纳税者披露其活动的特殊责任，因而引发了对特殊控制机制的需要。其中最重要的是由定期选举和权力划分以及诸如联邦体制等法律约束与受托责任所赋予的政治约束和责任。

4. 预算的重要作用 一般政府资金的使用不能通过供求分配机制的作用自动分配到使用者愿意和能够支付的服务中去。纳税人所提供的资源与其取得的服务间缺乏直接联系，使得由政府管理体制的性质决定如何进行分配，政府组织必须具有更严格的法律、规范和其他控制权力。政府组织运作的各个方面必然会受到来自外部的国家法律、公认规则或法庭裁决，以及来自内部的章程、规则、制度、协议、合同等法律或准法律的制约。在美国联邦政府行政、立法和司法机构三权分立的体制下，政府官员对资源用途的限制，要通过预算程序来实现。预算一经采纳就成为法律，其实质是行政机构、立法机构和公民间的契约。预算是一种控制形式，又是从预算角度评价政府业绩的基础。预算会计控制和责任是政府会计和财务报告必不可少的方面，而资源分配决策则确定了预算期间应提供的货物和劳务费的数量与类型。因此，预算是以上论及的外部约束的主要替代物。它也是旨在针对目标达成协议和在竞争优先权之间分配资源的政治过程的载体。预

算过程是就目标达成一致、为相互竞争的用途分配资源及评价经济稳定性与增长等政府财政效果的主要机制。预算执行被设计用来控制与追溯税收收入并按照预算授权批准的目的资源使用。预算计量被设计用来通过在每一个决策作出时表明每一决策包含的现金开支来帮助控制和分配资源。

5.成本效益权衡的困难

依据概念框架制定会计准则，必定涉及有关主体生产更多会计信息，以及对这些信息进行报告的成本效益判断。政府的会计准则可能具有必须加以考虑的不同效果，准则制定者在考虑任一给定的会计选择的成本效益时，必须在某种程度上意识到这些潜在的效应。至于增加的复杂性，同一信息可以以不同的方式用于不同的决策。换句话说，就是存在着不同种类的“用途”。在某些情况下，信息可以被有意识地以准确界定的方式来加以使用；在其他情况下，它可以细微影响人们观察世界、把握选择和评价其优先考虑的方式，而这些方面的成本效益都是难以估计的。 注释：

1990年美国的首席财务主管法案（CFO Act）已经极大地增强了人们对联邦政府会计和财务报告的关注。这个法案试图通过要求（1）新型的财务组织；（2）强化的系统；（3）经过审计的财务报告来贯彻对政府组织财务管理的改善。

美国联邦政府财务会计概念说明，引用了包含五个层次或五种类型的公共受托责任概念：第1层是政策受托责任对要被实行和要被拒绝的政策的选择（价值判断）；第2层次是项目受托责任目标的确定和达成（成果）；第3层次是绩效受托责任有效运营（效果和经济性）；第4层次是过程受托责任执行所需行为的适当的过程、程序和方法（计划、分配和管理）。第5层次是完整性及法律受托责任按照批准的预算或项目支出

资金（合规性）。100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com