

会计文库

中外政府会计规范比较研究

赵建勇 著

上海财经大学出版社

-03

·会计文库·

中外政府会计规范比较研究

赵建勇 著

上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

中外政府会计规范比较研究/赵建勇著. - 上海:上海财经大学出版社,1999.10

(会计文库)

ISBN 7-81049-357-4/F·303

I. 中… II. 赵… III. 国家机构-会计-规范-对比研究-中国、西方国家 IV. F810.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字(1999)第 48721 号

Zhongwaizhengfu Kuaiji Guifan Bijiao Yanjiu

中 外 政 府 会 计 规 范 比 较 研 究

赵建勇 著

□责任编辑 王联合 □封面设计 周卫民

上海财经大学出版社出版发行

(上海市中山北一路 369 号 邮编 200083)

上海印刷七厂一分厂印刷装订

1999 年 10 月第 1 版 1999 年 10 月第 1 次印刷

850mm × 1168mm 1/32 9.25 印张 232 千字

0001-2000 定价:22.00 元



赵建勇 男，1964年8月生
于上海。1999年1月获管理学
(会计学)博士学位。现为上海
财经大学副教授、硕士生导师。
参编《中国会计百科全书》、
《中国财政工作知识手册》等
书籍6本，独立翻译《西方
政府与非盈利组织会计摘译》
书籍1本。在《会计研究》等
杂志上发表论文30余篇，其
中5篇获不同奖励。主持完成
上海市教委等重点科研课题2
项，参与完成国家自然科学基金
基金项目1项。目前正
承担财政部重点会计科研课
题1项。1999年被评为上海市
高校优秀青年教师。

序

无论是在中国还是在外国,政府会计规范或预算会计规范都是与企业会计规范或私立企业会计规范相并列的两大会计规范体系之一。以财政部 1997 年和 1998 年初发布的《财政总预算会计制度》、《行政单位会计制度》、《事业单位会计准则(试行)》和《事业单位会计制度》等一系列预算会计新规范为标志,我国已初步建立起了与社会主义市场经济体制相适应的预算会计规范体系。例如,将行政单位会计规范与事业单位会计规范进行了分离,设立了资产、负债、净资产、收入和支出五个会计要素,建立起了“资产 - 负债 = 净资产”的会计平衡等式,对行政单位和事业单位的预算内外资金进行了统一管理和统一核算,财政总预算会计对财政包干经费实行了以拨列支,建立起了以资产负债表和收入支出表为核心的会计报告体系,等等。按照财政部的设想,我国准备用 5 至 10 年的时间,逐步建立起科学、完善的预算会计制度体系。

在国外例如在美国,政府会计准则委员会(Governmental Accounting Standards Board,即 GASB)是制定州和地方政府会计规范的权威机构。至 1997 年 6 月止,政府会计准则委员会共发布了 31 份准则公告、4 份解释、5 份技术公报和 2 份概念公告。如今,政府会计准则委员会发布的有关会计规范,联同其前身全国政府会计委员会(National Council on Governmental Accounting)发布的有关会计规范以及美国注册会计师协会发布的有关公告等,被汇入基本上每年重版一次的《政府会计与财务报告准则汇编》(Codification of

Governmental Accounting and Financial Reporting Standards)一书,以政府会计准则委员会的名义出版。以1997年版《政府会计与财务报告准则汇编》为例,该书由一般原则、财务报告准则、资产负债表和业务活动情况表中的具体项目、单独编报财务报告的特殊单位和活动等四部分内容以及一个包括2个概念公告在内的附录组成。如果将这本书的正文全部译成中文,估计可达100多万字。目前,国际会计师联合会公立单位委员会(IFAC Public Sector Committee)正在其1991年至1996年发布的10份研究报告的基础上,草拟国际公立单位会计准则(International Public Sector Accounting Standards),并已发布了5份征求意见稿。可以预计,一套完整的国际政府会计准则即将诞生。

赵建勇同志自1994年参加财政部预算会计改革工作以来,对中外政府会计规范作了不少研究。在博士生阶段,除了完成正常的课程学习任务之外,他花了不少的时间对中外政府会计规范作了比较研究。我作为他的博士生导师,经常鼓励和支持他在这一方面进行发展,并赞同他写一篇《中外政府与非盈利组织会计规范比较研究》的博士论文,以充实我国在这一方面的高层次研究内容。如今,我欣喜地看到他顺利地写完了这篇博士论文,并即将以《中外政府会计规范比较研究》为名出版成书。纵观全文,我认为,赵建勇同志的这篇博士论文具有以下五个特点:第一,资料最新。该论文收集的资料是国内外最新的政府会计规范,其中,中国的资料主要是财政部1997年和1998年初发布的预算会计新规范,国外的资料主要是美国政府会计准则委员会1997年6月印发的《政府会计与财务报告准则汇编》。第二,内容全面。该论文涉及会计规范体系、会计目标、会计与财务报告主体、会计基础、会计要素、财务报告等内容,与会计规范相关的主要内容几乎已经全部纳入了比较的范围。第三,比较深入。该论文对每一专题的比较都力求做到深入细致,全文仅列出标题并进行原因分析的主要异同之

处就多达 70 余条。加上列出了标题但限于篇幅没有进行原因分析的异同之处,总共列出的异同之处多达 190 多条。第四,分析合理。该论文从政治、经济、文化和传统习惯等方面,全面分析了中外政府会计规范异同的成因。该部分内容可以说是该论文的精华,作者在此花了不少笔墨,所作的分析言之成理。第五,总结恰当。该论文在每一专题比较分析结束之后,都有一段总结性的文字。该段总结性的文字起到了画龙点睛的作用。在文章的最后,作者还作了一个总结,将中外政府会计规范的最主要异同及其原因,高度概括成了 10 点,让人一目了然。另外,值得一提的是,作者在介绍中外政府会计规范时,基本上采用了引用原文的办法。在原因分析阐述时,也引用了不少有关为什么这样制定会计规范的权威论述、解释和有关的数据、事实。初步统计,该论文共引用原文 350 多处。因此,阅读该论文,基本上不会使人感到这是一种空洞的自圆其说。所有的会计规范,都以原文为证。大多数的分析阐述也有根有据。我认为,该篇论文的这种写作风格是好的,是值得肯定的。

值此该论文出版之际,我作为作者的博士生导师,很高兴地为此作序。我相信,该专著的出版,一定能够引起有识之士的关注,同时,也一定能够为我国进一步了解国外的政府会计规范以及进一步完善我国的预算会计规范作出贡献。另外,我也希望赵建勇同志在政府会计领域能够有更多更好的研究成果出现。

中国证券监督管理委员会首席会计师 张为国
上海财经大学博士生导师
1999 年 8 月

前 言

无论是在中国还是在外国,政府会计或预算会计都是与企业会计或私立企业会计并列的两大会计分支之一。与企业会计一样,政府会计的良好运行需要会计规范,并且中间层次的会计规范即准则或制度规范起着最为直接的作用。由于中外政府会计的运行环境不尽相同,因此,会计规范也存在着不少相同、相似及相异之处。在国外例如在美国,政府会计规范经过了近百年的发展历史,已经形成了内容非常丰富的会计规范体系,这集中体现在政府会计准则委员会基本上每年印发一次的《政府会计与财务报告准则汇编》中。在中国,预算会计规范也已有近半个世纪的发展历史。为适应中国社会主义市场经济体制发展的需要,财政部经过三年多时间的努力,于1998年1月1日起在全国全面实施预算会计新规范,其中主要包括《财政总预算会计制度》、《行政单位会计制度》、《事业单位会计准则(试行)》和《事业单位会计制度》。根据财政部1996年2月发布的《预算会计核算制度改革要点》,中国要“在今后5至10年内,逐步建立起科学、完善的预算会计制度体系”。笔者认为,较为全面地了解 and 比较中外政府会计规范,对于不断完善我国的预算会计规范体系是有帮助的。鉴于我国目前还没有一本关于中外政府会计规范比较的书籍(这方面的文章、论文也很少见),本书选择中外政府会计规范比较研究为题。

政府会计规范是一个庞大的系统工程,不仅内容繁多,而且各国各具特色。要想将世界上所有国家的政府会计规范都纳入比较

范围,找出它们的相同、相似及相异之处,然后阐明其原因,这基本上是不可能的。即使是选取四五个国家,要对这四五个国家的政府会计规范作全面而系统的比较,事实上也是很难做到的。更何况纯粹比较国外的政府会计规范,对中国意义也不大。为此,笔者选取以美国为主的发达资本主义国家作为比较的一个方面,将其政府会计规范这一特殊领域与中国这个转向市场经济还不久的社会主义国家的相应领域即预算会计规范进行比较。美国的政府会计规范和中国的预算会计规范将是本书比较的两个最主要的样本。此外,澳大利亚、加拿大等国家同样也会在需要和可能的时候,进入比较样本。另外,国际会计师联合会公立单位委员会对世界上许多国家的政府会计规范作了不少研究,并自1991年至1996年陆续发布了10份研究报告。国际会计师联合会公立单位委员会的有关研究成果,也将在需要的时候作为本书的样本,进入比较范围。

政府会计规范的内容极其丰富。美国政府会计准则委员会1997年印发的《政府会计与财务报告准则汇编》,除去附录,仅正文就长达700多页。如果将其全部译成中文,估计可长达100多万字!同样,中国预算会计规范的内容也非常丰富。仅《财政总预算会计制度》、《行政单位会计制度》、《事业单位会计准则(试行)》和《事业单位会计制度》这四个会计规范,也长达10多万字。作者认为,在会计规范方面,政府组织一点不比企业逊色。

如何才能对中外政府会计规范进行恰到好处的比较,这确实是一个问题。笔者采取了选择会计规范中的一些主要领域作专题比较的方法,而不是逐条逐项进行比较。这是因为无论在中国还是在外国,会计领域中的主要专题是基本相同或相似的。笔者在选取比较专题时,以主要会计问题以及对整个会计规范内容的影响为标准,共选取了会计规范体系、会计目标、会计与财务报告主体、会计基础、会计要素和财务报告等六个专题。由于会计要素的

有关内容在中外政府会计规范中占据绝大多数内容,为此,分别资产负债表要素和收入支出表要素进行比较。自然,除了上述有关专题之外,其他有关专题诸如除了会计主体之外的其他会计核算基本前提或会计假设、除了会计基础之外的其他一般原则、会计信息的基本质量特征等,在会计规范中通常也占居重要位置,但限于篇幅,不能面面俱到。

基于以上选择,本书共分七章。第七章之后,是一个简要的总结,目的是为了高度综合地概括中外政府会计规范的异同及其成因,以使本书能有一个圆满的“收场”。此外,为将比较结果清晰地反映出来,本书还以表格方式编成“中外政府会计规范汇总比较表”,作为附录,缀于书后。

内 容 摘 要

第一章“会计规范体系比较”，是本书的绪论。本章主要比较中外政府会计概念和会计规范体系。在会计概念方面，总体来说，中外政府会计都属于非盈利性质的会计，它们都适用于除盈利性质的企业之外的政府及其非盈利组织。但美国的政府会计具有将整个政府的所有经济活动纳入一个统一的“政府”中进行核算以及政府会计的适用范围包括政府企业的特征，中国的政府会计具有分别由财政总预算会计和行政单位会计组成以及政府会计的适用范围不包括国有企业的特征。在会计规范体系方面，总体来说，中美政府会计规范都为政府及其非盈利组织而定，规范的内容也都基本由一般原则、会计要素规范和财务报告规范组成。但美国的会计规范具有不区分财政总预算会计规范和行政单位会计规范以及会计规范的内容侧重于政府对外财务报告的特征，中国的会计规范具有区分财政总预算会计规范和行政单位会计规范以及会计规范的内容侧重于政府具体业务会计处理的特征。

第二章“会计目标比较”。本章主要比较会计目标，具体分成会计信息使用者比较、使用者信息需求比较和会计目标比较等部分。在会计信息使用者方面，总体来说，中美都列示了内部信息使用者和外部信息使用者。但美国列示的使用者侧重于外部使用者以及将外部使用者具体分成公民类、立法机构和监察机构类以及投资者和信贷者类等三大类，中国列示的使用者则不严格区分内部使用者和外部使用者以及将政府本身、上级财政、上级单位和行

政事业单位自己作为主要的信息使用者。在使用者信息需求方面,总体来说,中美都列示了使用者需要有关政府的预算与实际相比较以及政府的财务状况和业务活动成果方面的信息。但美国列示的使用者的信息需求完整地提出了使用者需要政府遵守法规以及政府工作效率和效益方面的信息,中国列示的使用者的信息需求是提出了使用者需要政府财政周转金以及行政事业单位收支汇总方面的信息。在会计目标方面,总体来说,中美都将政府的最高会计目标看成是向信息使用者提供有助于其评价政府受托责任的信息,而且中美都将与预算相符合情况的信息看成是应当向使用者提供的重要的会计信息。但美国列示的会计目标完整地提出了政府财务报告,具有能帮助使用者综合地作出经济的、社会的和政治的决策的特征,中国列示的会计目标具有提出了会计信息应当适应国家宏观经济管理的需要的特征。

第三章“会计与财务报告主体比较”。本章主要比较会计和财务报告主体,具体分成会计主体比较和财务报告主体比较等部分。在会计主体方面,总体来说,中美都存在或事实上存在着基金主体或预算资金主体和预算经费主体,而且美国在政府会计中设置的普通基金、特种收入基金、偿债基金、普通长期负债账群和普通固定资产账群主体与中国在政府会计中设置的一般预算、基金预算、专用基金、债务预算和固定资产基金主体也具有较多的相同或相似之处。美国的会计主体的特征是:政府会计的主体同时存在着政府基金、权益基金和信代基金等三大类以及公立非盈利组织的会计主体也是基金,中国的会计主体的特征是:预算资金主体以及固定资产基金和预算经费主体分别针对财政总预算和行政单位以及事业单位不实行预算资金或预算经费主体。在财务报告主体方面,总体来说,中国财政总预算以及美国州和地方政府财务报告的主体都是政府,中国事业单位和美国公立非盈利组织财务报告的主体通常也都是非盈利组织本身。但美国州和地方政府财务报告

的主体具有将整个政府包括政府负有财务责任的组织以及其他相关组织作为一个财务报告主体的特征,中国预算会计中财务报告的主体具有分别由财政总预算、行政单位和事业单位财务报告主体组成的特征。

第四章“会计基础比较”。本章比较会计基础,具体分成政府会计基础比较和公立非盈利组织会计基础比较等部分。在政府会计基础方面,总体来说,中美政府会计在具体使用会计基础时都存在着变通情况,但美国的政府会计基础向权责发生制基础倾斜,中国的政府会计基础向收付实现制基础倾斜。在公立非盈利组织会计基础方面,总体来说,中美公立非盈利组织采用的会计基础都具有一定的灵活性或者说都难以一言表述清楚;但美国公立非盈利组织的会计基础向权责发生制基础倾斜,中国事业单位的会计基础向收付实现制基础倾斜。

第五章“会计要素比较——资产负债表要素”。本章比较资产负债表要素,具体分成资产要素比较、负债要素比较、净资产或基金余额要素比较等部分。在资产的概念与分类方面,总体来说,美国州和地方政府基金中的资产与中国财政总预算会计中的资产都具有流动性强的特征,中美政府普通政务活动使用的资产也都区分成流动资产和固定资产并分别进行核算。但美国州和地方政府基金中的资产具有将其表述为财务资源以及其具体种类包括有应收税款和应收其他基金款等的特征,中国政府会计中的资产具有将其定义为经济资源以及其具体种类包括有财政周转金放款和借出财政周转金等的特征。在资产的计量方面,总体来说,中国的预算会计和美国的政府基金会计都以成本或实际成本作为计量的基本原则,与此同时也都不排除对其他计量方法的使用。但美国州和地方政府会计中的计量原则是针对政府的固定资产而提出,并对政府普通政务活动使用的固定资产是否计提折旧采用可选择方法,中国预算会计中的计量原则是针对行政单位和事业单位所有

资产而提出,并对政府普通政务活动使用的固定资产不计提折旧。在负债要素方面,总体来说,中国的预算会计和美国的政府基金会计对负债的本质特征都表述或解释为需要偿付的债务或责任,美国的政府基金和中国的行政单位也都不存在长期负债。但中国政府会计中的负债具有表现为财政总预算的负债和行政单位的负债的特征,美国州和地方政府会计中的负债具有表现为整个政府的负债和基金间负债的特征。在净资产或基金余额要素方面,总体来说,中国预算会计中的净资产和美国州和地方政府基金中的基金余额都表现为资产减去负债后的余额。但美国州和地方政府基金中的基金余额具有直接与基金会计主体相关的特征,中国预算会计中的净资产具有直接与财政总预算、行政单位和事业单位相关的特征。

第六章“会计要素比较——收入支出表要素”。本章比较收入支出表要素,具体分成收入要素比较、支出要素比较等部分。在收入要素方面,总体来说,中国财政总预算会计中的收入和美国州和地方政府基金中的收入都按基金或预算资金以及来源渠道进行分类,税收收入都是政府普通政务活动中收入的主要来源。但美国州和地方政府基金中的收入是在税种下不再按所有制分类以及将与政府普通政务活动相关的债务收入作为政府的其他财务来源并与政府基金收入相加,中国财政总预算会计中的收入是在税种下再按所有制分类以及将债务预算收入仅看成是负债,因而也不将其与有关预算收入进行相加。在支出要素方面,总体来说,中国财政总预算会计中的支出和美国州和地方政府基金中的支出都表现为基金支出或预算资金支出,支出的分类也都具有一种基本的分类标准即用途标准或职能标准,而且所分的具体类别也存在着不少相同或者相似的种类。但美国州和地方政府基金中的支出的特征是:经济建设支出占很小比重并将政府基金支出的实质表述为财务资源的减少,中国财政总预算会计中的支出则具有经济建设

支出占较大比重以及将财政总预算会计支出的实质表述为财政资金的再分配的特征。

第七章“财务报告比较”。本章比较财务报告,具体分成资产负债表比较、收入支出表比较和其他财务报告比较等部分。在资产负债表方面,总体来说,中美政府的资产负债表都按或可以按基金或预算资金会计主体分别列示,公立非盈利组织的资产负债表也都不与政府的资产负债表混合编制。但美国州和地方政府的合并资产负债表具有侧重于全面完整地反映整个政府的财务状况的特征,中国预算会计中的资产负债表具有侧重于反映政府对预算资金的取得和分配所形成的政府财政资金的财务状况的特征。在收入支出表方面,总体来说,中国的财政总预算会计和美国的政府基金会计都分别按照基金或预算资金编制收入支出表,并且中国的财政总预算会计和美国的政府基金会计也都编制预算与实际相比较的收入支出表。但美国州和地方政府基金会计中的收入、支出和基金余额变动表具有统一反映政府各种资金的来源和使用情况以及收入、支出和基金余额变动表中包括有组成单位专栏的特征,中国预算会计中的收入支出表具有分别按财政总预算、行政单位和事业单位编制以及行政单位的收入支出表中有预算内外收支的特征。在其他财务报告方面,总体来说,中美其他财务报告的内容都较零散,中美其他财务报告中也都包括有财务报表注释的内容。但美国的其他财务报告具有注重提供经济信息包括过去年度的经济信息的特征,中国的其他财务报告具有同时注重提供经济的和非经济的信息以及一般仅提供当年的信息而不提供过去年度的相关信息的特征。

综合地说,中国的预算会计规范与国外例如美国的政府会计规范相比,其最主要的相同或相似之处是它们都围绕着如何向信息使用者提供有助于其评价政府受托责任的信息。其最大的相异之处是中国预算会计提供的信息围绕政府财政预算资金的来源和

分配以及行政单位和事业单位预算资金的来源和使用而展开；美国州和地方政府会计提供的信息围绕政府本身的业务活动而展开，其中主要包括政府的普通政务活动以及政府的权益性活动两类。由此，中国的预算会计报表主要反映政府预算资金的财务状况和收支情况，美国州和地方政府的财务报告主要反映政府整体的财务状况和业务活动情况。

中外政府会计规范的相同、相似及相异之处，不能简单地用孰优孰劣的方法去加以评价。它们是各国政治、经济、文化和传统习惯等各种环境因素综合作用的结果，是各国根据自己国家的情况所作出的相对最适合于本国情况的选择。另外，各国的各种环境因素目前正在不断地发生着变化，中外政府会计规范也会随之发生变化。

Abstract

This dissertation compares accounting standards between China and overseas. The dissertation is organized into seven chapters, the main content of each chapter is as follows:

Chapter one "Comparisons of Different Systems of Accounting Standards", is the overture of the dissertation. This chapter deals with comparison of governmental accounting concept and accounting standards system. Through comparison, the author believes that in respect of accounting concept as a whole, governmental accounting both in China and overseas belongs to not-for-profit accounting, and they are all suitable for governmental organizations but not for profit-seeking business enterprise. While governmental accounting in America has the characteristics of putting government's all economic activities into an integral "government" for account and the application scope of the governmental accounting includes government business enterprise, governmental accounting in China has the characteristics of separately comprising Overall Finance Budget Accounting and Governmental Unit Accounting and the application scope of the governmental accounting does not include governmental business enterprise. In respect of accounting standards system as a whole, governmental accounting standards are set up for government and public nonprofit organizations both in China and in America, and the content of the standards both in China and in America include general principles, accounting ele-