

GuojiZhengfu
KuaijiYicong



陈工孟 主编

美国联邦政府

财务会计概念与准则公告

美国联邦会计准则顾问委员会 / 编

香港理工大学中国会计与金融研究中心 / 组织翻译

陈工孟 张琦 姜海 / 译

GUOJIZHENGFU
KUAJI YICONG

人民出版社



陈工孟 主编

美国联邦政府

财务会计概念与准则公告

美国联邦会计准则顾问委员会 / 编

香港理工大学中国会计与金融研究中心 / 组织翻译

陈工孟 张琦 姜海 / 译

KUAIJI YICONG

人民出版社

策划编辑:李春生
责任编辑:欧阳日辉
装帧设计:肖 辉

图书在版编目(CIP)数据

美国联邦政府财务会计概念与准则公告/美国联邦会计准则顾问委员会编.
-北京:人民出版社,2004.1
(国际政府会计译丛)
ISBN 7-01-004151-2

I. 美… II. ①美… ②陈… ③张… ④姜… III. ①预算会计-会计制度-汇编-美国 ②预算会计-
会计报表-汇编-美国 IV. F810.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2004)第 115940 号

美国联邦政府财务会计概念与准则公告

MEIGUO LIANBANG ZHENGFU CAIWU KUAIJI GAINIAN YU ZHUNZE GONGGAO

美国联邦会计准则顾问委员会 编
陈工孟 张琦 姜海 译

人民出版社 出版发行
(100706 北京朝阳门内大街 166 号)

北京新魏印刷厂印刷 新华书店经销

2004 年 1 月第 1 版 2004 年 1 月北京第 1 次印刷

开本:787 毫米×960 毫米 1/16 印张:37.25

字数:645 千字 印数:1-2,000 册

ISBN 7-01-004151-2 定价:118.00 元

邮购地址 100706 北京朝阳门内大街 166 号
人民东方图书销售中心 电话 (010)65250042 65289539

译者说明

自1992年新西兰率先在政府会计中全面实施权责发生制并取得成效以来,已有包括澳大利亚、英国、加拿大、美国等二十几个经合组织国家和马来西亚、斐济、蒙古等一些非经合组织国家,在不同范围、不同层次的政府机构中全部或局部引进了权责发生制基础。由于权责发生制在公共管理中的显著作用,政府预算与会计权责发生制改革已成为各国财政管理制度改革的重点,权责发生制在强化政府会计的会计责任、增加政府财政的透明度、提高政府机构效率、减少财政支出,以及提高财政信息的准确性方面发挥了积极的作用。

2000年12月,财政部预算司与香港理工大学中国会计与金融研究中心联合组成“中国政府预算与会计权责发生制研究课题组”。经过两年多的努力,课题组在介绍和引进国外政府预算与会计权责发生制改革的成功经验方面做了很多工作。2001年10月,第一批三本政府预算与会计译著由中国财政经济出版社出版,在学术界和实务界都引起了较好的反响。此后,课题组又先后组织了几十位专家学者进行第二套译丛的翻译工作。本次出版的六本译著内容广泛,形式多样,既有深入介绍美国联邦和地方政府会计准则的汇编,又有具体指导政府会计运作框架与实务操作的指南,还有深入浅出的政府会计方面的教科书。本套丛书自成相对完整的系列,既可以作为政府预算与会计研究方面的工具书和重要参考书,又可以作为实务培训工作的教材。

我们希望丛书的出版,能够有助于读者了解美英等国在政府预算与会计领域改革的思路与方向,汲取宝贵经验,为我国政府预算与会计权责发生制的改革提供一些有益的启示。由于时间关系,丛中难免存在错误之处,敬请指正。

最后需要说明的是,陈海清、陈志军、邓畅、钟洪亮、张璇、邵建军等也参与了本套丛书之一《美国联邦政府财务会计概念与准则公告》中部分章节的翻译及审校工作,在此深表感谢!

《国际政府会计译丛》编译委员会

2003年10月

前 言

这一卷是作为全套两卷准则汇编（CODIFICATION）的第一卷。它包括了最近被作为美国政府会计的概念与准则公告的原始文献。这一卷具体包括自1997年2月28日公布的以下文件：

- 联邦财务会计概念公告第一和第二号
- 联邦财务会计准则公告第一至第八号^①

公告的由来

这两卷公告中的概念和准则是在财政部、管理与预算办公室和美国会计总署的共同努力下产生的。这三个中央机构，作为共同的发起人，于1990年组建了联邦会计准则顾问委员会（FASAB）。联邦会计准则顾问委员会是为考虑和推荐会计准则和原则而组建^②。它的发起人将最终决定所采用的准则和原则。

准则汇编只包括经所有发起人一致同意的原则和准则。联邦会计准则顾问委员会将公布的准则作为联邦报告主体会计的广泛基础。预计联邦会计准则顾问委员会将继续就一些具体的专题制定准则。当新的准则及解释公告被采用后，将更新准则汇编。

准则汇编的目的

联邦会计概念和准则汇编包括两卷，在公告中还包括了相关索引。这两卷是为满足原始公告（第一卷）和准则公告（第二卷，主题按字母排列）的使用者的需要而设计的，这两卷是对准则和解释公告的权威指南。

① 联邦财务会计准则第8号公告，《补充经管责任报告》，已经被委员会的发起人批准，但要在国会的45天复核期之后才可以实施。在本卷出版时，复核尚未完成。为方便读者和日后对联邦财务会计准则第8号公告的理解和使用，在此也包括了联邦财务会计准则第8号公告。当复核完成后，联邦登记署会发布通知，联邦财务会计准则第8号公告即开始实施。

② 有关联邦会计准则顾问委员会的角色的深入描述，请参见联邦财务会计概念第1号公告《联邦财务报告目标》第23—29段。

第一卷

第一卷《联邦财务会计概念与准则——原始公告》是由联邦会计准则顾问委员会制定，并经联邦会计准则顾问委员会的发起人——财政部长、管理与预算办公室署长及美国总审计长同意采用的文件汇编，文件一旦被采用，它就分别被作为联邦财务会计概念公告（SFFAC 或概念）或是联邦财务会计准则公告（SFFAS 或准则）。

这一卷所表达的纯粹是概念问题，这些概念并不构成联邦财务会计准则，但它们描述了联邦会计准则顾问委员会在为联邦政府考虑及推荐会计准则时所用到的概念框架。这些概念对联邦财务报告的其他相关者，如编制者、审计师等具有重要的指导意义。

这一卷摘录了已经以单个公告形式出版的部分官方准则以及包含在附注里的解释文件，它没有重新打印概述或引言和背景材料，因为这些部分对于应用准则或理解委员会的结论并不重要。每一个准则都包括了“结论的基础”，因为它起到解释准则具体规定的作用。

原来附在各单独准则之后的词汇汇编也被重新编入一个统一的词汇汇编中，这个汇编作为这一卷的最后一个附录。

第二卷

这部分的第二卷，《联邦财务会计准则用户指南》，是准则的正文部分。第二卷的准则根据其题目以字母顺序编排，并把所有与该题目相关的资料都放于同一部分，而且还尽可能对来自联邦财务会计准则和原先的征求意见稿的说明材料进行了整合。

适用性

联邦会计准则顾问委员会的使命是推荐使用会计概念及准则，使联邦机构的财务报告能提供与其财务活动及与美国政府及其组织机构的运行成果相关的、可靠的、可理解的信息。而且，准则应能有助于会计系统和内部控制的改善，这些改善有助于为用户提供有关政府已经经济地、高效率地、有效地执行其职能，并遵守有关的法律和规定的合理保证。因此，联邦会计准则顾问委员会认为美国政府报告主体在建立系统、维护日常财务记录以及应用准则编制通用目的财务报告中都应该考虑联邦财务会计概念及准则，这种观点与 1996 年的“联邦财务管理改革法案”中的要求是一致的，该法案提出“每一个机构都

应该实施和维持符合联邦财务管理系统、适用的联邦会计准则以及交易体系的美国政府标准总账要求的财务管理系统。”^①

准则在联邦政府组织机构的具体适用性，在联邦财务会计概念第2号公告《主体与表述》的产生过程中做了考虑。联邦财务会计概念第2号公告列举了应包括在联邦报告主体机构范围的标准及为一些由于法律或政策规定需根据其他会计准则而不是联邦公认会计准则来编制财务报表的联邦报告主体机构提供了如下指引。例如，有些机构被要求采用由财务会计准则委员会或立法部门制定的会计准则。这些机构应一直采用这些由法律或政策所规定的会计准则来编制其财务报告。然而，如果这些机构是某个报告主体的一部分，那么就需要注意因采用不同会计准则而产生的差别。如果这些差别是重要的，那么包括该机构的汇总财务报告就应采用联邦公认会计准则来进行编制，在这种情况下，这些机构要提供额外的披露或提供符合联邦公认会计准则要求的不同尺度。

对不重要的项目这些标准并不需要使用。

联邦公认会计原则体系

一般公认会计原则^②体系决定了全美国政府报告主体所适用的公认会计准则的构成。管理与预算办公室在公告“政府机构财务报告的格式与内容”中公布了这种体系。这一公告列出了一个主体在寻求会计及报告指引时应遵守的优先次序。

1996年，在财政部、管理与预算办公室和美国会计总署的共同努力下，涵盖了联邦政府大部分交易的公认会计准则颁布了。然而，有些机构的交易活动在这些准则里可能并未涉及。在这种情况下，这些机构就应把这种体系看做为联邦政府准则提供了一种来源。除了3个准则在1998年的财政年度才生效之外，很多构成联邦一般公认会计原则的准则就已经生效了。1998年财政年度开始，以下体系决定了适用于美国政府报告主体的一般公认会计原则。^③

1. 经管理与预算办公室署长、总审计长和财政部长一致同意的以及由管理与预算办公室和美国会计总署公布的单个准则；

^① 标题8——见1996年Sec.803(a)《联邦财务管理改善法》。

^② “会计原则”是那些在特定时期内定义公认会计实务时所需的习惯做法、规则和程序。

^③ 该层次刊登在1996年10月16日的管理与预算办公室97—01公告中。

2. 由管理与预算办公室根据其制定的名为“财务会计原则与准则”的 A—134 号公告所规定的程序而公布的与联邦财务会计准则公告有关的解释公告；

3. 包含在财务报告的报告期间仍然有效的管理与预算办公室的“格式和内容公告”中的要求；

4. 由权威准则制定机构以及其他权威来源所制定的会计原则：(a) 这一体系的前三部分的其他指南中缺少的，和 (b) 如果这些准则的使用有助于提高财务报表的信息质量时。

上述体系可以经管理与预算办公室批准后在 1998 年的财政年度之前实施。在上述体系生效之前，美国政府的报告主体仍需继续遵守为《会计的其他广泛基础》(OCBOA) 制定的体系，其体系如下^①：

1. 由联合财务管理改善计划主管同意并公布的单个准则；

2. 包含在管理与预算办公室在 1992 年 10 月 22 日颁布的 93—02 号公告中的有关格式和内容及以后颁布的公告的要求；

3. 包含在机构会计政策、程序手册及/或与 1991 年 3 月 29 日相关会计指引中的会计准则，只要这些准则在实务中被普遍使用。

4. 由权威准则制定机构以及其他权威来源所制定的会计原则：(a) 这一体系的前三部分的其他指南中缺少的，和 (b) 如果这些准则的使用有助于提高财务报表的信息质量时。

解释公告的来源

管理与预算办公室的 A—134 公告中为寻求及提供与准则有关的解释公告及其他建议的政策进行了规定。解释公告是对某一小方面进行解释的文件，它通常会对原始意思提供解释、附加定义、或提供其他属于现有联邦财务会计准则公告的相关指南。人们通常可以要求管理与预算办公室的联邦财务管理办公室或联邦会计准则顾问委员会的执行主席提供有关的解释公告。

管理与预算办公室和联邦会计准则顾问委员会通常会以技术协助的方式对要求提供指引的机构进行回应，但有时它们可能会采用解释公告的方式来进行回应。在这种情况下，联邦会计准则顾问委员会的职员需要向委员会成员提供书面询问函的复印件。联邦会计准则顾问委员会的职员将先查阅相关的文献，

^① 该层次刊登在 1993 年 11 月 16 日的管理与预算办公室 94—01 公告中。

并咨询专家意见后写出联邦财务会计准则解释公告的草案。联邦会计准则顾问委员会会对该解释公告的草案进行公开听证。在大多数人同意并经三位主管部门（美国会计总署、管理与预算办公室、财政部）的代表批准及签署后，该解释公告将由美国会计总署和管理与预算办公室发布。

准则汇编的组织结构

第一卷列示了上述的原始公告全文，每一个公告都作为单独的一章予以列示，在每个公告的开头都列出了该公告的颁布日期及生效日期。然后，列示了第一卷中相关章节及第二卷的索引、与该公告相关的内容都作了索引，并列出了所有与这些公告有关的解释公告。

有时候，这些公告可能会受到后来所颁布的公告的影响，而这些公告也有可能影响到以前已经颁布的某些公告。受到影响的段落已经被作了索引，并指出了其变化。在这些公告的正文中，因受其他公告的影响而被删除的条款被打上了星号，而内容有所变更的条款则被划上了双下划线。被划上双下划线的句子仍保持原文形式，并未加以改动。画双下划线的目的是要提醒读者注意这些句子已经被修改或受到后来颁布的公告的影响。

每一个公告都有内容提要，内容提要之后是标明了相关段落及页码的目录。需要注意的是，尽管省略了一些段落，但余下的这些段落的序号都是其在原始的单个公告中的序号，任何省略了的段落都在目录中列示。

第一卷还包括以下附录：

附录 A：主题索引

附录 B：准则的生效日期

附录 C：解释公告汇编

附录 D：尚未论述的主题

附录 E：合并词汇表

第二卷的内容在此时尚在制定中，其内容将按主题的首字母顺序进行排序，主题将是具体的财务报告项目，每一个主题都将用一个字母加数字进行编号（如 P10 代表退休金“Pension”），数字的选择考虑了未来主题的增加，每个部分里的段落都被连续编号，以下是建议的编号形式：

100—599 段：准则及潜在的附注披露

600—699 段：管理与预算办公室公布的解释公告

700—799 段：非正式的讨论及举例

在第 100—599 段中将提供源文件索引，指出材料的来源。这种索引在每段或举例之后用括号标示，如索引〔联邦财务会计准则公告 7，第 81 段〕是指：联邦财务会计准则第 7 号公告，《收入及其他财务资源的会计核算》的第 81 段。为提供更多有关来源的信息，在非正式段落里，来源索引会以脚注的形式出现。

第二卷有以下附录

——主题索引

——联邦会计准则顾问委员会的活动及未来的项目

——尚未涉及的主题

——合并词汇表

《国际政府会计译丛》编译委员会

主 编： 陈工孟

编 委：（按姓氏拼音排序）

陈立齐 陈胜群 董秀琴 高 宁 刘 颖

马如雪 唐国平 王海涛 熊楚熊 张 枫

张美红 张 琦 左龙佩兰

目 录

译者说明	1
前 言	1
联邦财务会计概念公告	1
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.....	3
联邦财务会计概念第 2 号公告 (SFFAC NO.2)	
——主体与表述	62
联邦财务会计准则公告	111
联邦财务会计准则第 1 号公告 (SFFAS NO.1)	
——特定资产与负债的会计核算.....	113
联邦财务会计准则第 2 号公告 (SFFAS NO.2)	
——直接贷款和贷款担保的会计核算.....	141
联邦财务会计准则第 3 号公告 (SFFAS NO.3)	
——存货和相关财产的会计核算.....	213
联邦财务会计准则第 4 号公告 (SFFAS NO.4)	
——管理成本会计准则.....	249
联邦财务会计准则第 5 号公告 (SFFAS NO.5)	
——联邦政府负债的会计核算.....	318
联邦财务会计准则第 6 号公告 (SFFAS NO.6)	
——不动产、厂场及设备的会计核算.....	378
联邦财务会计准则第 7 号公告 (SFFAS NO.7)	
——收入和其他财务资源的会计核算及协调预算会计 和财务会计的有关概念.....	441
联邦财务会计准则第 8 号公告 (SFFAS NO.8)	
——补充经管责任报告.....	530
附录：财务会计准则委员会词汇表	580

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。