

财经学术文库

财经 政府财务报告问题研究 文库

赵建勇 著

ZHENGFU
CAIWU
BAOGAO
WENTI
YANJIU



上海财经大学出版社

财经 政府财务报告问题研究 文库

赵建勇 著

上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

政府财务报告问题研究/赵建勇著. —上海:上海财经大学出版社,
2002. 4

(财经学术文库)

ISBN 7-81049-733-2/F·625

I. 政… II. 赵… III. 国家机构-财务管理-研究报告-中国 IV.
F812

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2002)第 017815 号

☐ 责任编辑 王永长

☐ 封面设计 周卫民

ZHENG FUCAI MU BAOGAO WENTI YAN JIU

政府财务报告问题研究

赵建勇 著

上海财经大学出版社出版发行
(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

上海市译文印刷厂印刷

上海市印刷七厂一分厂装订

2002 年 6 月第 1 版 2002 年 6 月第 1 次印刷

850mm×1168mm 1/32 11.5 印张(插页:2) 267 千字

印数:0 001—2 000 定价:23.00 元

前言

QIAN
YAN

2000年5月,我申报的“政府财务报告问题研究”课题获得2000年度国家社会基金项目立项资助。自此,我开始构思这本《政府财务报告问题研究》的著作。2000年12月,我申报的“政府会计研究”课题获得上海市教育委员会“曙光计划”项目立项资助。这进一步促使我加紧着手写作《政府财务报告问题研究》这本著作。尽管我自1994年参加财政部预算会计改革工作组的工作至今已有6年多的时间,或者说我在政府会计领域的研究至今为止已有6年多的时间,但我还是觉得要写好这本书很难。主要原因是:第一,目前我国,有关这方面的研究成果很少,甚至连政府财务报告的概念或名称可能都没有,更不用说对政府财务报告中的问题进行研究了。第二,目前在国外,尽管有关这方面的研究成果正大量出现,但这些研究成果或者是国家特色浓厚,如美国政府会

计准则委员会(Governmental Accounting Standards Board)的研究成果,或者是高度的理论抽象,如国际会计师联合会公立单位委员会(International Federation of Accountants Public Sector Committee)的研究成果。这些研究成果与我国目前的研究内容差别较大。因此,能否在我国与国外之间找到一个共同的研究内容便是一个问题。

近年来,在我国公共管理日益受到重视。有关公共管理的书籍也越来越多。在有些综合性大学还设置了公共管理硕士(即MPA)学位授予点。公共管理不仅涉及对公共收入和公共支出的管理,而且还涉及对公共财产和公共债务的管理。由此,我经常思考,在我国,公共管理的专业内容目前正得到迅速发展,在此环境中,公共财务报告或政府财务报告应当怎样才能得以配套发展。我认为,政府财务报告的问题,其中包含了众多的公共管理的内容,但与此同时,也同样存在着大量的会计专业问题。政府会计学是一门交叉性、综合性、边缘性很强的学科。

2000年5月,国际会计师联合会公立单位委员会制定发布了首批国际公立单位会计准则(International Public Sector Accounting Standard)共8个,之后于2001年6月,又制定发布了4个国际公立单位会计准则。国际会计师联合会公立单位委员会期望国际公立单位会计准则能够对协调世界各国的政府财务报告有所帮助。2000年5月,国际会计师联合会公立单位委员会还发布了一份《研究报告第11号——政府财务报告——会计问题与实务》。该项研究报告站在“国际”的角度对政府财务报告的理论与实务问题作了全面、系统、综合的阐述。1999年6月,美国政府会计准则委员会制定发布了《政府会计准则委员会公告第34号——

州和地方政府的基本财务报表以及管理讨论与分析》，该项准则公告对美国州和地方政府财务报告中的基本财务报表在原有基础上作了全面改造，并作了全新的规定。国际会计师联合会公立单位委员会的国际公立单位会计准则、研究报告第 11 号以及美国政府会计准则委员会的准则公告第 34 号都是国外对政府财务报告的最新研究成果。不仅如此，因为诸如国际公立单位会计准则和准则公告第 34 号都是会计准则，所以它们还在现行实务中发挥着重要作用。为此，我决定对以上国外的最新研究成果作全面考察，并在此基础上寻找与我国研究内容的结合点，然后，以此为依据，构筑本书的章节框架。经过多次调整，本书的章节框架构筑成了如现在的目录这个样子。

作为国家社会科学基金项目和上海市教育委员会“曙光计划”项目的研究成果，项目参与人——美国芝加哥伊利诺大学会计学系教授陈立齐博士、复旦大学财务处处长林学雷副研究员、上海财经大学会计学院的原红旗博士、尹春梅硕士和刘颖硕士在资料收集和整理方面都做了大量的工作，尤其是陈立齐博士提供的国外研究资料，对本书的写作完成起到了非常重要的作用，在此一并表示感谢。由于受写作时间和作者学识的限制，本书有可能存在不足之处。在此，真诚希望读者能够随时对本书提出批评和建议，以便我们对有关问题作进一步深入的思考，并在此基础上进一步完善有关的研究内容。

赵建勇

2001 年 11 月于
上海财经大学会计学院

财经学术文库

国家社会科学基金项目研究成果

上海市教委“曙光计划”项目研究成果

本书由上海财经大学资助出版

目录

M U L U

前言	(1)
第一章 政府财务报告的概念	(1)
第一节 财务报告的基本概念与内容	(1)
第二节 政府财务信息与政府财务报告	(6)
第三节 政府财务报表与政府财务报告	(10)
第四节 政府财政报告与政府财务报告	(14)
第五节 政府非财务信息与政府财务报告	(17)
第六节 政府财务报告的基本概念	(20)
第七节 改进我国政府财务报告概念的设想	(22)
第二章 政府财务报告的目标	(27)
第一节 政府的运行环境	(27)

第二节	政府财务报告的使用者及其信息需求	(35)
第三节	政府财务报告信息的质量特征	(44)
第四节	政府财务报告的局限性	(49)
第五节	政府财务报告的最高目标	(52)
第六节	政府财务报告的具体目标	(56)
第七节	改进我国政府财务报告目标的设想	(64)
第三章	政府财务报告的主体	(69)
第一节	政府财务报告主体的概念	(69)
第二节	确定政府财务报告主体的两种标准	(73)
第三节	基本政府及其报告	(80)
第四节	基本政府的组成单位及其报告	(83)
第五节	基本政府的相关单位及其报告	(93)
第六节	信托与代理和政府财务报告的主体	(98)
第七节	改进我国政府财务报告主体的设想	(102)
第四章	政府财务报告编报的会计基础	(107)
第一节	政府财务报告编报的可选会计基础	(107)
第二节	政府可选会计基础及其计量重点	(110)
第三节	政府可选会计基础与达到政府财务报告目标	(113)
第四节	现金制基础——现金收入、现金支出和现金结余	(117)
第五节	应计制基础——资产和负债	(123)
第六节	应计制基础——净资产或权益	(135)

第七节	应计制基础——收入和费用·····	(138)
第八节	修正的现金制和修正的应计制基础——会计要素·····	(149)
第九节	改进我国政府财务报告编报的会计基础的设想·····	(154)
第五章	政府财务报告模型·····	(159)
第一节	会计基础与报告模型·····	(159)
第二节	现金制基础下的报告模型·····	(161)
第三节	应计制基础下的报告模型·····	(169)
第四节	修正的现金制和修正的应计制基础下的报告模型·····	(181)
第五节	改进我国政府财务报告模型的设想·····	(187)
第六章	政府基本财务报表——政府层面财务报表·····	(198)
第一节	政府的基本财务报表与政府层面财务报表·····	(198)
第二节	净资产表·····	(204)
第三节	业务活动情况表·····	(222)
第四节	改进我国政府层面财务报表的设想·····	(241)
第七章	政府基本财务报表——基金财务报表·····	(252)
第一节	基金与基金财务报表·····	(252)
第二节	政府基金财务报表·····	(260)
第三节	权益基金财务报表·····	(269)
第四节	信托与代理基金财务报表·····	(280)

第五节 改进我国基金财务报表的设想·····	(284)
第八章 政府预算报告·····	(292)
第一节 政府预算报告的重要性·····	(292)
第二节 政府预算报告的基本内容与方法·····	(294)
第三节 改进我国政府预算报告的设想·····	(302)
附录一 关于 1999 年中央和地方预算执行情况及 2000 年 中央和地方预算草案的报告·····	(316)
附录二 新西兰政府财务报表·····	(334)
参考文献·····	(353)

第一章

政府财务报告的概念

第一节 财务报告的基本概念与内容

财务报告或称会计报告或财务会计报告是财务会计工作的最终产品。它是各单位向信息使用者提供财务会计以及相关信息的载体,也是信息使用者评价业绩以及作出相应决策的重要依据。为此,财务报告无论是对提供者还是对使用者来说,都是相当重要的书面文件。财务报告的概念与内容也是有关方面普遍所关注的一个问题。

国际会计准则委员会在其 1989 年 7 月公布的《编报财务报表的框架》中认为:“世界上许多企业都编制并且向外部使用者提供财务报表。尽管不同国家的财务报表看上去可能相似,但实际上是有差别的。……国际会计准则委员会致力于寻求协调有关编报财务报表的法规、准则和程序以缩小这些差别”^①。国际会计准则委员会认为:“财务报表是财务报告程序的组成部分。全套财务报

^① 《国际会计准则 2000》,中国财政经济出版社 2000 年版,第 22 页。

表通常包括资产负债表、收益表、财务状况变动表(此表有很多编制方法,例如,可以是现金流量表或资金流量表),以及作为财务报表必要组成部分的附注、其他报表和说明材料。财务报表还可能包括基于或源自上述报表并应随之一同阅读的附表和补充信息。例如,这些附表和补充信息可能涉及行业分部和地区分部的财务信息以及价格变动影响的披露。不过,财务报表不包括董事会报告、董事长陈述和企业管理层的评论分析以及可能列入财务报告或年度报告中的类似项目”^①。国际会计准则委员会对财务报表和财务报告的概念与内容作了举例说明。国际会计准则委员会在其 1997 年修订发布的《国际会计准则第 1 号——财务报表的列报》中,对财务报表的结构和内容作了详细明确的规范,其中第 7 段指出,一套完整的财务报表包括下列组成部分:(1)资产负债表;(2)损益表;(3)一份反映①权益的所有变动,或②不是由与业主资本交易和对业主分配所引起的权益变动的报表;(4)现金流量表;(5)会计政策和说明性注释。

美国财务会计准则委员会在其 1978 年 11 月发布的《论财务会计概念第一辑——企业编制财务报告的目的》中认为:“虽然编制财务报告的一些目的,基本上和财务报表相同,但某些有用的信息用财务报表传输更好,而某些信息则通过财务报告提供比财务报表更好,而且有时只能用财务报告来提供”^②。财务会计准则委员会在《企业编制财务报告的目的》中没有对财务报表和财务报告的概念作出区分,并且认为,这“倒是为财务报告的编制留下了一

① 《国际会计准则 2000》,中国财政经济出版社 2000 年版,第 24 页。

② 娄尔行译:《论财务会计概念》,中国财政经济出版社 1992 年版,第 12 页。

个非常宽大的口子”^①。财务会计准则委员会在列举财务报告的内容时认为：“常见的财务报告，其中包括财务报表、其他财务信息和非财务信息”^②。据此，财务报告包括的内容要比财务报表广泛和丰富。

成立于 1991 年 4 月的美国注册会计师协会财务报告特别委员会，针对美国国会、政府监管部门、学术界以及会计职业界对企业报告的普遍不满，经过 3 年的研究，发表了《改进企业报告——着眼于用户》(Improving Business Reporting—A Customer Focus)这份综合报告。该综合报告提出了企业报告的综合模型。这个综合模型共包括 10 个要素，分为五类信息。具体为：第一类：财务和非财务信息，包括财务报表和相关的信息披露、管理部门用于管理企业的高层次经营数据和业绩指标；第二类：管理部门对财务和非财务数据的分析，包括有关财务、经营和业绩数据发生变化的原因，以及关键趋势的特征、过去的影响；第三类：前瞻性信息，包括机会和风险、管理部门的计划、实际经营业绩与以前披露的机会和风险以及管理部门的计划进行比较；第四类：有关股东、管理人员的信息，包括董事、管理人员、薪金、大股东以及关联方之间关系和交易；第五类：背景信息，包括广泛的目标和战略、经营活动和财产的范围和内容、产业结构对经济的影响。该综合报告还以附录的形式详细列举了企业报告的综合模型^③。可以明显看出的是，美国注册会计师协会财务报告特别委员会的这份综合报告称改进

① 娄尔行译：《论财务会计概念》，中国财政经济出版社 1992 年版，第 12 页。

② 娄尔行译：《论财务会计概念》，中国财政经济出版社 1992 年版，第 13 页。

③ 有关内容参见陈毓圭译《论改进企业报告——美国注册会计师协会财务报告特别委员会综合报告》，中国财政经济出版社 1997 年版。

企业报告,也有称改进企业财务报告或称改进企业会计报告。

国际会计师联合会是一个会计师职业的世界性组织。公立单位委员会(Public Sector Committee)是国际会计师联合会的一个常设委员会,其宗旨是协调世界范围内涉及公立单位的财务报告、会计和审计问题。国际会计师联合会公立单位委员会在其 1991 年 3 月公布的研究报告第 1 号《中央政府的财务报告》(Financial Reporting by National Governments)中,将财务报告定义为:“指为满足主体外部使用者共同的信息需求而编制的通用财务报告。这些外部使用者依靠这些报告,将它们作为财务信息的重要来源,因为他们获得另外信息的权力、能力或财力是有限的。虽然财务报表是财务报告的核心,但是,其他的财务信息,如业绩计量和预算的信息,也可以包括在财务报告中”^①。国际会计师联合会公立单位委员会在其 2000 年 5 月发布的《国际公立单位会计准则(International Public Sector Accounting Standard)第 1 号——财务报表的呈报》中对公立单位应当呈报的财务报表作了全面系统的规范。

成立于 1984 年的美国政府会计准则委员会(Governmental Accounting Standards Board,简称 GASB)^②,是美国制定州和地方政府会计准则的权威机构。政府会计准则委员会认为:“政府财务报告包括如下四部分内容:(1)财务报表;(2)必要的补充信息;(3)附表;(4)统计表”。政府会计准则委员会对该四部分内容分别

① 刘积斌主编:《西方政府与非营利组织会计摘译》,中国财政经济出版社 1997 年版,第 6 页。

② GASB:“Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards as of June 30, 1997”,P. 68。

作了详细的例示。

我国 1999 年 10 月发布的《会计法》中使用“财务会计报告”一词。《会计法》第二十条规定：“财务会计报告由会计报表、会计报表附注和财务情况说明书组成……”。我国 2000 年 6 月由国务院发布的《企业财务会计报告条例》第二条规定：“本条例所称财务会计报告，是指企业对外提供的反映企业某一特定日期财务状况和某一会计期间经营成果、现金流量的文件”。第七条规定：“年度、半年度财务会计报告应当包括：（一）会计报表；（二）会计报表附注；（三）财务情况说明书。会计报表应当包括资产负债表、利润表、现金流量表及相关附表”。我国现行预算会计制度规定，预算会计报表主要包括资产负债表、收入支出表（预算执行情况表）、附表及会计报表附注以及收支情况说明书（预算执行情况说明书）。

综上所述，我们可以看出，在财务报告的基本概念和内容方面，目前并没有一个统一的说法。但尽管如此，在大的方面，我们还是可以找到不少相同或相似之处。其一，财务报告主要由财务报表、财务报表附注和附表（有时也可以包括在财务报表中）、其他必要的补充信息组成。其二，财务报表是财务报告的核心内容，主要包括资产负债表、收益表（利润表、收入支出表、财务业绩表）、现金流量表（财务状况变动表），以及作为财务报表必要组成部分的附注、附表和说明材料。其三，财务报告的内容包括财务信息和非财务信息，还可以包括对财务信息和非财务信息进行分析的信息，甚至可以包括前瞻性信息和背景信息等。其四，财务报告在财务报表方面虽然也存在着差异，如《国际会计准则第 1 号——财务报表的列报》使用资产负债表、收益表的称法，《国际公立单位会计准则第 1 号——财务报表的呈报》使用财务状况表、财务业绩表的

称法,但财务报告在非财务信息和其他必要的补充信息方面存在的差异更大,而且缺乏明确的规范。作者认为,美国财务会计准则委员会所说的“为财务报告的编制留下了一个非常宽大的口子”,目前的情况确实如此;美国注册会计师协会财务报告特别委员会称“改进企业报告”,也确实有其道理。

第二节 政府财务信息与政府财务报告

政府财务信息是政府财务报告的主要内容,它是从价值的角度对政府业务活动及其结果的一种反映。政府财务信息可以在政府财务报表中报告,也可以在政府财务报表附注或附表中报告,或在其他必要的补充信息中报告。不过,政府财务报表以及政府财务报表附注或附表中的信息不一定全都是财务信息,如按照《国际公立单位会计准则第1号——财务报表的呈报》第68段所要求的:财务报表的每个组成部分应予明确地认定,其中,报告实体的名称或其他辨认方式、财务报表是涵盖单个主体还是整个经济实体、报告的日期或财务报表涵盖的期间等是必须以显著的方式予以呈报的内容,但这些内容不是财务信息。政府财务信息应当包括通过会计核算取得的财务信息、通过财务分析取得的财务信息以及通过其他途径如统计方法等取得的财务信息。

《国际公立单位会计准则第1号——财务报表的呈报》在第89段要求公立单位的财务状况表至少应反映下列项目的金额:

- (1)财产、厂房与设备;
- (2)无形资产;
- (3)金融资产(不包括在(4)、(6)和(8)项下列示的金额);
- (4)用权益法核算的投资;
- (5)存货;
- (6)从非交换性交易中形成的应收款项,包括税款和转账;
- (7)从交