

政府预算与会计权责发生制译丛

政府财务报告

——公立单位委员会第11号研究报告

财政部预算司 香港理工大学

课题组 译

中国财政经济出版社

IFAC COPYRIGHT AND ACKNOWLEDGEMENT FOR TRANSLATIONS:

Copyright © International Federation of Accountants

All standards, guidelines, discussion papers and other IFAC documents are the copyright of the International Federation of Accountants (IFAC), 535 Fifth Avenue, 26th Floor, New York, New York, 10017, USA; tel: 1-212/286-9344, fax: 1-212/286-9570, Internet <http://www.ifac.org>

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted, in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording or otherwise, without the prior written permission of IFAC.

The IFAC pronouncements in this volume have been translated into Chinese by/under the supervision of China Accounting and Finance Research Center, The Hong Kong Polytechnic University and are reproduced with the permission of IFAC. The approved text of all IFAC documents is that published by IFAC in the English language.

IFAC COPYRIGHT AND ACKNOWLEDGEMENT FOR REPRODUCTIONS:

Copyright © International Federation of Accountants

All standards, guidelines, discussion papers and other IFAC documents are the copyright of the International Federation of Accountants (IFAC), 535 Fifth Avenue, 26th Floor, New York, New York, 10017, USA; tel: 1-212/286-9344, fax: 1-212/286-9570, Internet <http://www.ifac.org>

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted, in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording or otherwise, without the prior written permission of IFAC.

The IFAC pronouncements in this volume have been reproduced by China Accounting and Finance Research Center, The Hong Kong Polytechnic University with the permission of IFAC. The approved text of all IFAC documents is that published by IFAC in the English language.

图书在版编目 (CIP) 数据

政府财务报告: 公立单位委员会第 11 号研究报告/会计师国际联合会公立单位委员会编; 财政部预算司, 香港理工大学译. —北京: 中国财政经济出版社, 2001.10

(政府预算与会计权责发生制译丛)

书名原文: Governmental Financial Reporting

ISBN 7-5005-5362-5

I. 政… II. ①会…②财…③香… III. 国家机构-财务管理-研究报告-世界 IV. F811

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2001) 第 071714 号

合同登记号 图字: 01-2002-0119 号

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://www.cfeph.com>

E-mail: cfeph@dre.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

清华大学印刷厂印刷 各地新华书店经销

787×1092 毫米 16 开 21 印张 400 000 字

2002 年 1 月第 1 版 2002 年 1 月北京第 1 次印刷

印数: 1—2000 定价: 50.00 元

ISBN 7-5005-5362-5/F·4754

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

《政府财务报告——公立单位委员会第 11 号研究报告》

Governmental Financial Reporting

Accounting Issues and Practices – Study 11

会计师国际联合会公立单位委员会

IFAC Public Sector Committee

《政府预算与会计权责发生制译丛》编委会

主 编：楼继伟

副 主 编：张弘力 李 萍 张 通 陈工孟

编 委：陈立奇 王卫星 陈诗新 陈穗红 刘光忠

郑建新 王明景 金介辉 孙翠杰 王海涛

石英华 左龙佩兰 高 宁 陈胜群 郭 彤

译 者 的 话

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,已有包括美国、英国、加拿大、澳大利亚等 20 多个经合组织国家和一些非经合组织国家,在政府预算与会计中全部或局部地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,并受到许多国际组织的高度重视。会计师国际联合会、世界银行、国际货币基金等组织正在积极倡导这一改革。权责发生制之所以受到国际组织和各国政府的重视,其根本原因在于,它在强化政府会计的会计责任、增加政府财政的透明度、提高政府机构管理效率、减少财政支出,以及提高财政信息的准确性方面发挥的积极作用。

财政部预算司与香港理工大学中国会计与金融研究中心在 2001 年初联合成立了“中国政府预算与会计权责发生制研究”课题组。课题组结合我国政府预算和会计管理中存在的实际问题,研究国际上政府预算与会计权责发生制改革的成因、改革的推进方法与法律规范等方面的措施。

翻译出版这套丛书,目的是介绍有关国家和国际组织在政府预算与会计领域引进权责发生制基础的成功经验,包括实施背景、法律基础以及发展趋势。我们希望丛书的出版,能够有助于读者了解国际上政府预算与会计领域改革的最新发展,有助于推动我国政府预算与会计权责发生制的研究,并为深化部门预算改革创造更好的条件。

由于时间关系,丛书中难免存在不妥和错误之处,敬请指正。

《政府预算与会计权责发生制译丛》编委会

前言

引言

1. 本前言：

- 1) 提供在公立单位委员会（PSC）职责方面的一些背景资料，并对政府会计和财务报告加以概述；
- 2) 介绍本研究报告的目的；
- 3) 叙述公立单位委员会的准则项目，这是本研究报告的关键组成部分。

公立单位委员会的职责

2. 国际会计师联合会（IFAC）是会计职业界的世界性组织。其宗旨是促进和发展会计师职业，使其能够本着公众利益提供持续的高质量的服务。公立单位委员会是国际会计师联合会理事会的一个分支委员会。其职责是：在国际协调基础上，提出关于公立单位财务管理、报告、会计和审计的需求。在本文中，“公立单位”是指中央政府、地区（例如，州、省、自治地）政府、地方（如城市、乡镇）政府以及相关的政府主体（如办事处、理事会、委员会、企业等）。公立单位委员会的一项职责是对特殊的公立单位会计、审计问题和事务加以认定和发表意见。
3. IFAC 授予公立单位委员会的权利包括发布有关公立单位财务报告、会计和审计方面的准则、指南、研究以及不定期论文。在 1989 年至 1996 年间，公立单位委员会发布了一系列研究报告，涵盖的主题包括资产、负债、收益和费用的定义和确认等。就其本质而言，这些研究报告是描述性的，其意图在于提供当前实务的国际比较以及总结这些主题的概念性问题。该研究报告总结了以前研究所涉及的

问题，并对这些问题的论述加以拓展。研究报告起到了在公立单位委员会以前的工作和在帮助主体实现从收付实现制到权责发生制转变的会计准则和指南发展之间的桥梁作用。

4. 本文的征求意见稿已于 1998 年 3 月发布，当时冠名以《政府财务报告指南》，其中涉及四种会计基础（收付实现制、修正的收付实现制、修正的权责发生制和权责发生制）方面的问题。根据大家对《政府财务报告指南》、《公立单位国际会计准则》（征求意见稿）的评论和《评论意见：采用何种会计基础？》等方面的意见，委员会决定只制定以收付实现制和权责发生制为基础的会计准则。因此，本文主题将侧重于收付实现制和权责发生制，标题也随之而改变，以更好地反映本文的特性。

研 究 目 的

5. 本研究报告旨在帮助各级政府认识财务报告有关的问题。尽管本研究报告的部分内容仅适用于中央政府，但除此之外的其他内容却适用于各级政府。
6. 本研究报告对权责发生制、收付实现制会计基础进行了详细的描述，并提供了在这两种会计基础上编制的财务报表的范例。同时对两种会计基础上的一般实务问题作了解释，也相应提供了例子。对于那些打算改变会计基础或者修订会计政策的政府来讲，他们可以利用本文作为有关会计基础的资料来源，内容包括与会计基础有关的会计政策问题和在各会计基础之上编制的财务报表格式。这有助于政府改变其会计基础，最终也有助于提高政府内部和政府之间财务报表的可比性。
7. 公立单位委员会发布的其他文件包括准则、研究报告和不定期出版物。准则内容包含公立单位的财务报告、会计和审计方面的具体要求；研究报告为有关公立单位的财务报告、会计和审计方面的问题提供建议；不定期出版物则提供公立单位内部分支单位的财务报告、会计和审计知识方面的资料。

准 则 项 目

8. 公立单位委员会一直致力于准则项目，以促进通常由政府提供的财务信息质量的

改进。本研究报告的撰写是该中期项目的初始阶段。

9. 本项目的另外一个重点是开发一组核心的政府会计和财务报告准则——《公立单位国际会计准则》(IPSAS)。
10. 制定公立单位权责发生制准则，应该在统观国际会计准则委员会已发布的国际会计准则的基础上，吸收其适用于公立单位的内容。收付实现制准则将并入权责发生制准则中任何的相关方面的内容。公立单位委员会决定采用国际会计准则作为公立单位准则的出发点，以努力使之与现有的国际性指南保持一致，并避免对公立单位准则修修补补。尽管公立单位与私立单位的情况不一样，但财务报告的首要目标，即提供满足使用者需要的信息的目标是一致的。采用国际会计准则作为公立单位委员会准则的基础，将使得公立单位和私立单位中相似的问题采用一致的处理方法。当然，国际会计准则并没有提出针对公立单位和政府的具体问题，因为这是其他的专门领域。
11. 此外，公立单位委员会计划拓展准则项目的范围，说明在准则建立开始阶段与国际会计准则的差异，并为公立单位财务报告问题提供进一步的指导。

两种会计基础的侧重点

12. 在以前的研究报告中，公立单位委员会阐述了四种政府部门使用的具体会计基础，即收付实现制、修正的收付实现制、修正的权责发生制和权责发生制。这四项会计基础与最高审计机构国际组织下设的会计准则委员会所采用的基础是一致的（这些基础在该机构的《会计准则框架》和《会计准则框架补充指南一部门和政府范围内的财务报告》被采用）。本研究报告侧重于两项会计基础：收付实现制和权责发生制。报告对与收付实现制和权责发生制有关的会计实务和问题提供了详细的解释，并简要描述了两种基础的实务范围。本报告连带讨论了一些政府采用的介于收付实现制和权责发生制之间的做法。
13. 在收付实现制会计和权责发生制会计之间，存在多种中间模式，政府会计实务的做法也花样繁多。鉴于将每一种重要模式都加以限定有其难度，公立单位委员会认为，集中精力制定收付实现制和权责发生制准则是比较合适的。面临多样性的实务，公立单位委员会将研究和颁布附属指南以帮助政府在两种基础之间进行转换。该附属指南承认存在多种转换方式，方式的选择取决于具体的地区环境。

目 录

前言	(1)
第一部分 引言	(5)
第一章 概要	(5)
第二章 财务报告的目标	(11)
第二部分 收付实现制	(27)
第三章 收付实现制——描述	(27)
第四章 收付实现制——优越性和局限性	(31)
第五章 收付实现制——现金余额	(35)
第六章 收付实现制——现金收入	(38)
第七章 收付实现制——现金支出	(48)
第八章 收付实现制——对外报告	(61)
第九章 收付实现制的修正	(66)
第三部分 权责发生制基础	(73)
第十章 权责发生制——描述	(73)
第十一章 权责发生制——优越性和局限性	(78)
第十二章 权责发生制——资产	(95)
第十三章 权责发生制——负债	(131)
第十四章 权责发生制——收入	(160)
第十五章 权责发生制——费用	(187)
第十六章 权责发生制——对外报告	(213)
第十七章 权责发生制的修正	(222)

第四部分 计量基础	(229)
第十八章 计量基础	(229)
第五部分 国民账户体系和政府财政统计	(235)
第十九章 国民账户体系和政府财政统计	(235)
附录 1 术语词汇表	(249)
附录 2 财务报表举例	(254)
附录 3 参考网址	(322)
书目摘要	(324)

前 言

引 言

1. 本前言：

- 1) 提供在公立单位委员会（PSC）职责方面的一些背景资料，并对政府会计和财务报告加以概述；
- 2) 介绍本研究报告的目的；
- 3) 叙述公立单位委员会的准则项目，这是本研究报告的关键组成部分。

公立单位委员会的职责

2. 国际会计师联合会（IFAC）是会计职业界的世界性组织。其宗旨是促进和发展会计师职业，使其能够本着公众利益提供持续的高质量的服务。公立单位委员会是国际会计师联合会理事会的一个分支委员会。其职责是：在国际协调基础上，提出关于公立单位财务管理、报告、会计和审计的需求。在本文中，“公立单位”是指中央政府、地区（例如，州、省、自治地）政府、地方（如城市、乡镇）政府以及相关的政府主体（如办事处、理事会、委员会、企业等）。公立单位委员会的一项职责是对特殊的公立单位会计、审计问题和事务加以认定和发表意见。
3. IFAC 授予公立单位委员会的权利包括发布有关公立单位财务报告、会计和审计方面的准则、指南、研究以及不定期论文。在 1989 年至 1996 年间，公立单位委员会发布了一系列研究报告，涵盖的主题包括资产、负债、收益和费用的定义和确认等。就其本质而言，这些研究报告是描述性的，其意图在于提供当前实务的国际比较以及总结这些主题的概念性问题。该研究报告总结了以前研究所涉及的

问题，并对这些问题的论述加以拓展。研究报告起到了在公立单位委员会以前的工作和在帮助主体实现从收付实现制到权责发生制转变的会计准则和指南发展之间的桥梁作用。

4. 本文的征求意见稿已于1998年3月发布，当时冠名以《政府财务报告指南》，其中涉及四种会计基础（收付实现制、修正的收付实现制、修正的权责发生制和权责发生制）方面的问题。根据大家对《政府财务报告指南》、《公立单位国际会计准则》（征求意见稿）的评论和《评论意见：采用何种会计基础？》等方面的意见，委员会决定只制定以收付实现制和权责发生制为基础的会计准则。因此，本文主题将侧重于收付实现制和权责发生制，标题也随之而改变，以更好地反映本文的特性。

研究目的

5. 本研究报告旨在帮助各级政府认识财务报告有关的问题。尽管本研究报告的部分内容仅适用于中央政府，但除此之外的其他内容却适用于各级政府。
6. 本研究报告对权责发生制、收付实现制会计基础进行了详细的描述，并提供了在这两种会计基础上编制的财务报表的范例。同时对两种会计基础上的一般实务问题作了解释，也相应提供了例子。对于那些打算改变会计基础或者修订会计政策的政府来讲，他们可以利用本文作为有关会计基础的资料来源，内容包括与会计基础有关的会计政策问题和在各会计基础之上编制的财务报表格式。这有助于政府改变其会计基础，最终也有助于提高政府内部和政府之间财务报表的可比性。
7. 公立单位委员会发布的其他文件包括准则、研究报告和不定期出版物。准则内容包含公立单位的财务报告、会计和审计方面的具体要求；研究报告为有关公立单位的财务报告、会计和审计方面的问题提供建议；不定期出版物则提供公立单位内部分支单位的财务报告、会计和审计知识方面的资料。

准则项目

8. 公立单位委员会一直致力于准则项目，以促进通常由政府提供的财务信息质量的

改进。本研究报告的撰写是该中期项目的初始阶段。

9. 本项目的另外一个重点是开发一组核心的政府会计和财务报告准则——《公立单位国际会计准则》(IPSAS)。
10. 制定公立单位权责发生制准则，应该在统观国际会计准则委员会已发布的国际会计准则的基础上，吸收其适用于公立单位的内容。收付实现制准则将并入权责发生制准则中任何的相关方面的内容。公立单位委员会决定采用国际会计准则作为公立单位准则的出发点，以努力使之与现有的国际性指南保持一致，并避免对公立单位准则修修补补。尽管公立单位与私立单位的情况不一样，但财务报告的首要目标，即提供满足使用者需要的信息的目标是一致的。采用国际会计准则作为公立单位委员会准则的基础，将使得公立单位和私立单位中相似的问题采用一致的处理方法。当然，国际会计准则并没有提出针对公立单位和政府的具体问题，因为这是其他的专门领域。
11. 此外，公立单位委员会计划拓展准则项目的范围，说明在准则建立开始阶段与国际会计准则的差异，并为公立单位财务报告问题提供进一步的指导。

两种会计基础的侧重点

12. 在以前的研究报告中，公立单位委员会阐述了四种政府部门使用的具体会计基础，即收付实现制、修正的收付实现制、修正的权责发生制和权责发生制。这四项会计基础与最高审计机构国际组织下设的会计准则委员会所采用的基础是一致的（这些基础在该机构的《会计准则框架》和《会计准则框架补充指南一部门和政府范围内的财务报告》被采用）。本研究报告侧重于两项会计基础：收付实现制和权责发生制。报告对与收付实现制和权责发生制有关的会计实务和问题提供了详细的解释，并简要描述了两种基础的实务范围。本报告连带讨论了一些政府采用的介于收付实现制和权责发生制之间的做法。
13. 在收付实现制会计和权责发生制会计之间，存在多种中间模式，政府会计实务的做法也花样繁多。鉴于将每一种重要模式都加以限定有其难度，公立单位委员会认为，集中精力制定收付实现制和权责发生制准则是比较合适的。面临多样性的实务，公立单位委员会将研究和颁布附属指南以帮助政府在两种基础之间进行转换。该附属指南承认存在多种转换方式，方式的选择取决于具体的地区环境。

第一部分 引 言

第一章 概 要

研 究 目 标

14. 对于政府部门使用的收付实现制和权责发生制以及两者之间的差异，本研究报告提供了详细的描述。同时，本研究报告也提供了在这两种基础上编制的财务报告的实际例子。本研究报告的目的在于为政府（这些政府希望改变会计基础或者评价与其他政府的会计基础相关的会计实务）提供参考资料。
15. 对收付实现制、权责发生制及其它们的修正模式进行描述的目的在于：
 - 1) 有利于政府选择和采用具体的会计基础；
 - 2) 为准则制定者和财务报表编报者提供资料，以确保他们对与这些会计基础相关的会计政策问题有一致的理解。

会 计 基 础

16. 公立单位财务报告环境由一系列处于收付实现制和权责发生制基础两者之间的会计实务构成。各国政府采用该范围内的各种报告实务，并有可能将该范围的两种极端加以结合。本研究报告提供了收付实现制和权责发生制的应用指南，并描述了各政府部门使用两种基础的差异。

17. 本研究报告侧重于收付实现制和权责发生制，而公立单位委员会计划围绕这两种基础构建公立单位国际会计准则。不过，公立单位委员会也承认，政府可能在实务中采取这两种基础的修正模式，当它们从收付实现制到权责发生制的系列范围内转换时，它们可能采用不同的转换方式。公立单位委员会打算以个别的权责发生制会计准则中的转变条款来提出该问题，并通过制定指南来帮助政府从收付实现制向权责发生制的转换。

研 究 范 围

18. 本研究报告计划为各级政府部门在编制财务报表方面提供帮助。尽管某些部分只与中央政府部门有关，但除此之外其他部分则适用于各级政府。
19. 公立单位委员会曾经建议政府工商企业应该采用权责发生制会计，并且遵循国际会计准则（《公立单位委员会指导条例1—政府工商企业财务报告》）。尽管如此，政府工商企业仍可从本文中发现有用的信息。
20. 本研究报告既不是规定也不是推荐使用某种会计处理方法。本研究报告的主要目的是描述和例举政府会计实务，理解本文中提及的政府财务报告中会计政策的问题。
21. 本研究报告侧重于政府部门在编制为外部使用者使用的通用财务报告、政府财务报告时所面临的问题，外部使用者不能要求或者通过合同要求为其提供特殊报告以满足其具体信息需求。外部使用者包括选民（及选民推荐的代表）、财务分析师/经济学家、债权人、供应商和新闻媒体。政府财务报告通常是外部使用人惟一的信息来源。
22. 政府财务报告也可能为内部使用者使用，例如政府决策者（具体的政府附属单位主要负责人）、政府的总理级或部长级领导（或相当级别）。不过，内部使用者通常可以要求提供具体的内部报告，这些报告是专门设计以满足他们要求的。实务中编制这两种类型的报告时，尽管可能采取不同的分类，或者要提供更详细的资料，但通常都依靠同一会计信息系统。
23. 特定目的的财务报告是为满足某一使用者具体的信息需求而专门编制的财务报告。例如，为主要债权人编制的报告、为报告主管或者管理层编制的内部报告。这些报告提供的披露水平和信息类型由具体的使用者决定。内部管理报告通常包含非常详细的信息，特别是涉及管理当局控制的项目方面的信息。鉴于内部使用者的具体需求不一，为内部管理目的而编制的报告的范围和内容的变化是非常大

的。为特定目的编制的报告，不在本报告的研究范围之内。

结 构

24. 本研究报告由以下五部分构成：

- 1) 第一部分 介绍
- 2) 第二部分 收付实现制
- 3) 第三部分 权责发生制
- 4) 第四部分 计量基础
- 5) 第五部分 国民账户体系和政府财政统计系统

25. 第二部分和第三部分讨论了在每种会计基础之上如何更好地生成信息以满足使用者的需求，并描述了在每种会计基础之上财务要素的确认以及与这些要素有关的一些一般性确认和计量问题。此外，也描述了财务要素可能的分类，并讨论了在这些会计基础上对外财务报告的生成。

收付实现制会计

26. 第二部分描述了收付实现制会计的要素确认：现金余额、现金收入和现金支出。本研究报告分别定义了这些要素，描述了现金收入和现金支出的类型，并讨论了与这些要素有关的确认、报告和分类问题。本报告讨论了现金信息的有利之处，比如，传统的现收现付拨款数据可以直接列收付实现制财务报告，收付实现制财务报告的编制者和使用者不需要详细的会计知识。本研究报告讨论了在需要更复杂的信息的情况下，收付实现制会计的局限性。本研究报告也描述了在收付实现制会计下一般的财务报告类型，并阐明了财务报告附注披露。
27. 许多使用收付实现制会计的政府通过附注信息的形式增补基于此会计基础的有用的数据，比如承诺事项和政府债务信息。另外，在报告期末，一些政府未将特殊期间的账目结账。第二部分讨论了收付实现制的一般修正模式。尽管在实务中可以看到许多收付实现制的修正模式，但本研究报告只集中于“纯”收付实现制，以便为财务报告问题的讨论确立一个基础，并为编制人员和审计人员

在考虑各种转换方式的意义时提供一个框架。

权责发生制会计

28. 第三部分讨论了权责发生制会计的优点和缺陷，并提供了各国对采用权责发生制会计的原因解释。该部分描述了权责发生制下确认的要素：资产、负债、净资产/权益、收入和费用。本研究报告讨论了每一种要素的定义和确认标准，描述了每种要素中被确认问题的类型，并讨论了定义和确认标准对这些项目的适用性。如有必要，可参考国际会计准则的相关内容的讨论。
29. 本研究报告讨论了在权责发生制下一般性编制的财务报告类型，并阐述了可能在财务报表中披露的其他信息。
30. 一些已经转向采用权责发生制会计的政府，决定不确认特定类别的资产或者负债。他们可能将来自于权责发生制的那些差异当作向权责发生制会计迈进进程的一部分，或者认为在其辖区司法体制下这样的差异是适宜的。例如，政府可能并不确认其所有的实物资产。其原因可能是，始终难以取得持有资产的完整记录，或者政府认为实物资产的某些类别并不满足资产的确认标准。此外，某一辖区的会计实务可能由政府独立制定的规则或条例来规定。权责发生制的一般修正模式将在第三部分中讨论。

计量基础

31. 本研究报告包括各种计量基础的描述。尽管没有特别推荐某种计量基础，但本报告阐述了在计量特定资产和负债时通常采用的计量基础。

国民账户体系和政府财政统计体系

32. 通常，政府出于三种目的编制财务信息：编制政府财务报表、进行与联合国国