

政府会计学什么

复旦大学经济学院 孙琳

学习方向

- 一．政府会计与企业会计的差异
- 二．中美政府会计差异
- 三．中国政府会计体系

一、政府会计与企业会计的差异

企业、政府和NPO的特征

项目	企业	政府	NPO
资金来源	个人	财政手段	多种途径
运营目的	营利	非营利	非营利
所有权	一股一权	全民所有	出资者未享有所有权
清算后剩余资产	股东所有	政府所有	依然用于非营利目的

政府活动特征

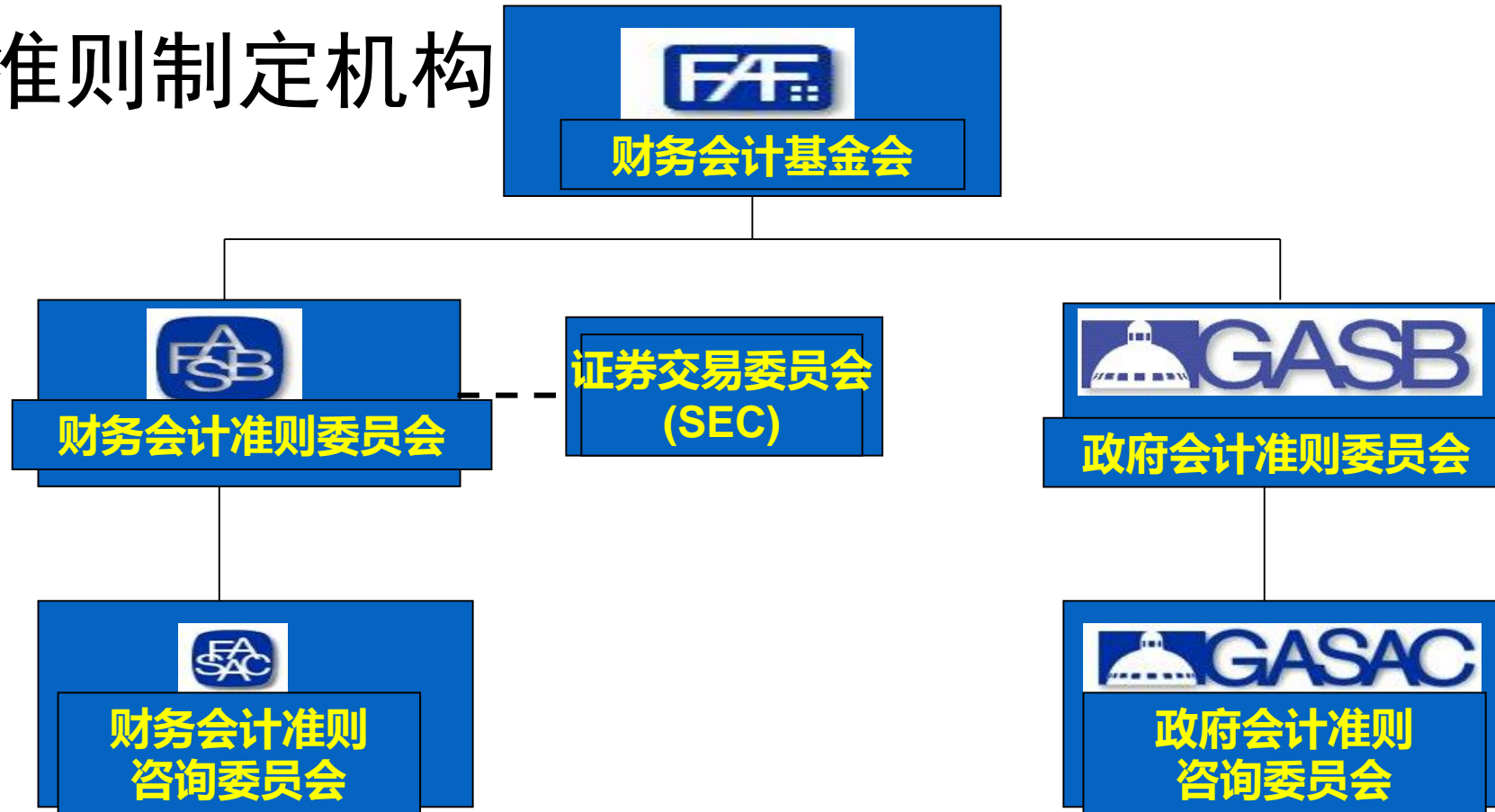
- 1.无剩余索取权
- 2.产品为公共物品或自然垄断产品
- 3.活动目标的模糊性、多元性和非量化性
- 4.利益相关者多
- 5.资产并非带来预期的收益
- 6.非交换性、互利性交易
- 7.职能相对固定
- 8.收入提供者与服务接收者之间无严格对应关系
- 9.缺乏企业类型的制约力量；缺乏产品市场价格制约；缺乏资本市场融资制约；缺乏所有者这一制约主体

政府会计特征

- 1.无所有者权益要素
- 2.利润指标的不适用
- 3.工作绩效需独特的评价体系
- 4.财务报告目标以使用者为基础
- 5.资产要素的定义
- 6.资产计价的困难
- 7.负债中包括职能对应的义务、对资源使用的承诺
- 8.传统意义上的收入与费用配比关系不成立
- 9.需要引入另外的制约方式；从以价值为基础的控制转为多元控制；引入基金会计、预算与实际对比报告、国家审计等。

二、美国政府会计制度特点

美国会计准则制定机构



美国会计准则制定机构构成示意图
(不含联邦政府会计准则制定机构)

政府会计准则改革实践

°**联邦会计准则咨询委员会 (FASAB)**：负责制定联邦政府会计准则，为联邦政府部门服务，迄今已发布7项概念公告、45项准则公告以及若干项解释公告和技术公告。

– **概念公告**主要规定联邦财务报告目标、主体、信息质量特征、权责发生制会计要素及其确认标准、计量方法等基本概念，为各项具体准则的制定提供依据和指导；

– **准则公告**主要规定具体会计要素、特殊业务和事项的确认计量、合并财务报表的编制等；

– **解释公告和技术公告**主要对准则进行解释与补充

–**美国联邦政府和50个州政府都有独立的宪法和财政体系；结果：有两套平行的制定GAFR准则的机构：**

- 联邦会计准则咨询委员会(FASAB)及其主办机构

- [州和地方]政府会计准则委员会(GASB)及其**主办**和咨询机构

°**美国会计师协会 (AICPA)**在承认这些委员会制定GAAP中起着十分重要的角色

联邦政府准则制定的机构设置

- ° 财政部长、预算主任、审计长共同享**管理GAFR的法定权利**，三者共同主办FASAB。
- ° 公开发布的**联邦政府整体年度财务报告**以**财务报表为主体**，还包括**财务报表附注、管理当局讨论与分析、国民指南、必要补充信息、反映受托责任的补充信息以及美国审计总署（GAO）审计报告**等。
- ° 联邦会计准则咨询委员会（FASAB）仅能制定财务会计和财务报告准则；除非被主办方否决，FASAB准则即生效。
- ° FASAB有**三分之二成员是社会人士**（非联邦政府官员），以便加强其独立性。
- ° 联邦审计师(GAO及各部门内审)和注册会计师采用FASAB准则评估联邦政府财务报告。

州及地方政府准则制定机构设置

°财务会计基金会（FAF）主办美国州和地方政府会计准则由政府会计准则委员会（GASB），并与许多关注提高州及地方GAFR的官方及社会团体共同监管GASB。

- 该委员会从1984年成立到到2006年，已制定了47项准则。

°GASB准则功能：力求平衡GAFR的预算控制；充分披露

°GASB准则由政府聘请之注册会计师执行审计而成为强制性要求

°各个州及地方政府决定是否承认GASB准则

综合财务报告（美国）：周详内容

- 美国州和地方政府发布的“综合年度财务报告”
(Comprehensive Annual Financial Report , CAFR)
- CAFR主要内容：
 - 整体政府财务报表
 - 资金财务报表
 - 附属单位财务报表
 - 预算与实际结果比较
 - 5-10年的财政状况趋势（统计）
 - 其他信息

美国的政府会计与财务报告（GAFR）的贡献

美国政府会计与财务报告对“国家治理”贡献有限

主要原因：

- 不可能通过汇合各个和各层政府财务报表而获得国家资产负债表，国民核算是由经济学家来完成的
- 无论对于一州之内的地方政府还是州政府，都没有统一的会计科目表
- 没有日常机制通过政府财务报表来进行宏观财政分析

美国政府财务报告的用处

评估某个政府财政责任并揭示其财政不平衡：

°**联邦政府**：权责发生制的政府赤字比现金赤字更严重，权责发生制下的负债远大于公众持有的联邦债务。

°**州和地方政府**：根据权责发生制下的会计数据对政府的信用情况进行评估，并评估其是否符合法律所要求的**预算平衡原则**。

美国联邦政府财务审计

- °美国联邦审计署对美国财政部编制的联邦政府合并财务报表进行审计
- °部门合并财务报表多被部门内审局和注册会计师审计，一些会被联邦审计署审计
- °审计工作以公认审计原则为依据，并遵从财务审计步骤
- °无法发表审计意见主要是因为几个大部门的财务报告不可靠

债券评级机构推动了州和地方政府的GAFR改革

°在20世纪70年代末期，**标普债券评级**认为缺少基于GAAP的经审计政府财务报告不利于债券评级。

权责发生制的GAAP要求：

- 对**长期负债**进行会计确认
- 揭露了平衡年度预算中的**可疑手段**
- 需要将**实际表现与预算**进行对照，并解释权责发生制基础与预算基础产生的不同数据

美国州和地方政府的新披露模式

°保留基金会计和报告以便遵守法律和预算

°要求基于高程度权责发生制的全政府报表

- 资产负债表：净资产=资产-负债
- 运作表：费用-（使用收费+津贴+税收）

新的概念

- 资本资产与资本债务
- 资本债务与**运作**债务

°财务报告的覆盖范围和形式

°联邦政府：除个别例外，包括所有部门和活动的整体“美国政府”

每个州和地方政府：

- 省级政府，其从事：政府活动；商业活动
- 其他组成单位：法律上为独立实体，但在财务上与首级政府相互依靠

州和地方政府财务审计

- °每个州都有各自的**审计长**，其任务是审计州政府以及州内地方政府的财务报告
- °审计长可以**聘请注册会计师**以其名义开展审计工作
- °大的地方政府通常聘请注册会计师审计其整体政府的财务报告及基金报告
- °在综合年度财务报告里面**发表审计报告或者审计意见**

中美之间的区别

- 国有企业的规模和重要程度
- 中央（中）、联邦（美）政府与下级政府的关系
- 立法、司法（法院）和行政部门间的关系，这种区别在考虑预算控制和财务控制时显得尤其突出
- 政府和执政党的关系

对中国的启示

- 政府会计体系是每个政府机制的基本组成部分
- 编制政府财务报告是政府主管官员的职责
- 审计能够增加政府财务报告的可信度
- 报告整体政府财务状况有多种形式，合并只是其中之一

三、政府和非营利组织会计体系

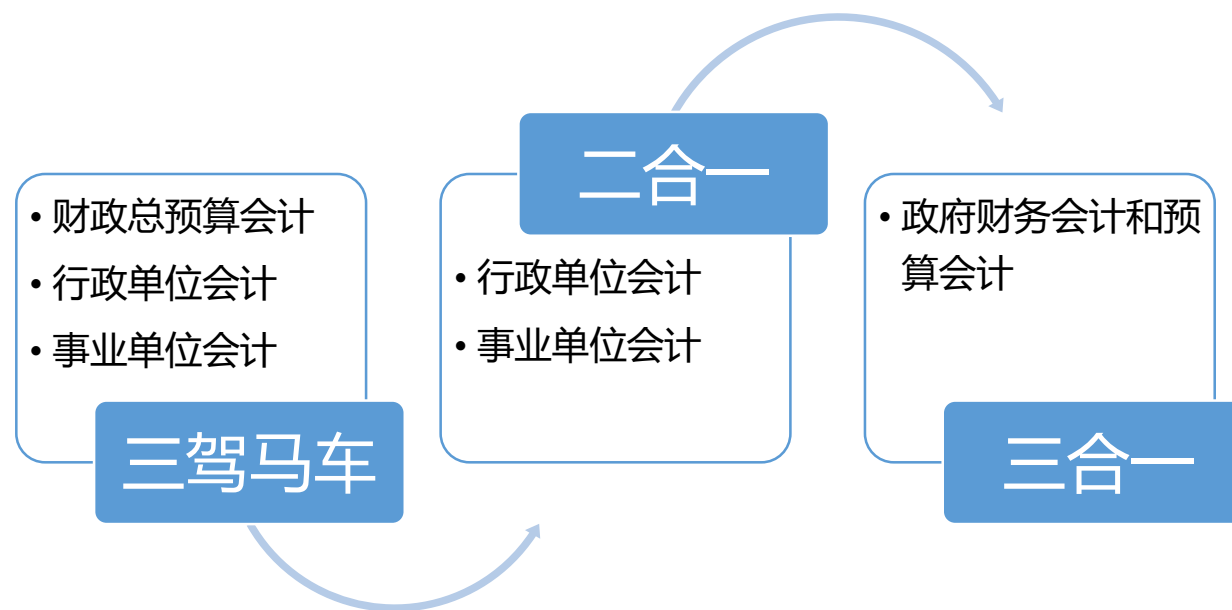
□ 政府会计

- 财政总预算会计
- 行政单位会计

□ 非营利组织会计

- 公立非营利组织会计(即事业单位会计)
- 民办非营利组织会计

• 未来：



中国政府会计制度改革现状

综合财务报表（中国）：[报告主体的覆盖程度](#)

	行政单位	事业单位	国有企业	整体政府
中央政府				
地方政府				
全中国				

我国政府会计准则改革进程

- 政府会计准则委员会批准成立，目前的努力聚焦于准则和制度体系的细化
- 会计准则和财务报告制度由相关人员分开负责
- 政府会计准则：已经完成基本准则，现在着力于具体准则体系搭建
- 政府财务报告制度：已有三到四年的权责发生制报表试编经验，现在扩展到更下级的地方政府；仍然用仅在年末进行权责发生制调整的方法。

政府会计准则的组成

1. **基本准则**：会计目标、信息质量要求、会计基础、财务报告、
会计要素确认与计量



统驭和指导作用

2. **具体准则**：通用或日常业务准则、特殊业务准则、财务报告准则等
3. **会计准则应用指南**和必要的**解释文告**

有效的政府会计

- 有效的政府会计可以提供事前防止和事后察觉财政不当行为的审计线索
- 好的政府会计体系至少保证财政账目的准确性
- 更好的政府会计体系指引决策者和管理者去事前关注有问题的领域
- 最佳的政府会计体系为决策提供有用的信息
- 对政府会计改革投资需要具有远见和洞察力

政府会计改革事业发展
需要培养更多专业人才

你准备好加入了么？

The end

