他山之石，可以攻玉

各国政府会计准则改革经验

复旦大学经济学院　孙琳

2017

主要内容

一、政府会计准则导向

二、政府会计准则的制定机构

三、权责发生制的引入和采用

四、政府会计报表体系

五、政府会计准则改革实践

六、政府会计与预算之间的关系

一、政府会计准则导向：公私部门趋同

美国：政府会计准则与企业会计准则完全分开制定

澳大利亚、新西兰：公共部门基本完全采用私人部门会计准则

国际公共部门（公立单位）会计准则:

共发布了32条准则：

- 31条以权责发生的制为基础的国际公共部门（公立单位）会计准则
- 1条综合性为以收付实现制基础的国际公共部门（公立单位）会计准则。

国际公共部门会计准则(IPSAS)

- 国际公立部门会计准则由国际会计师联合会（IFAC）成立的为国际公共部门会计准则理事会（IPSASB）制定。

IPSASB 的目标：服务公共利益，为全球公共部门主体编制通用财务报表开发高质量的会计准则，促进各国公共部门会计准则的国际趋同，以提高全球公共部门财务报告的品质和统一性。

IPSAS的实质

- 多为将私营领域的国际财务报告准则(IFRS)稍微修改而运用于公共领域，同时再包括公共领域的专门准则
- 主要是处理事后财务会计以及年度财务报告
- 采用权责发生制计量方法和综合财务报告方式
- 在与政府预算和财政统计融合方面做了努力

现已发布的国际公共部门（公立单位）会计准则一览表

准则编号	准则名称	生效日期
第 1 号	财务报表的列报	2001 年 7 月 1 日
第 2 号	现金流量表	2001 年 7 月 1 日
第 3 号	期间净盈余或赤字、重大会计差错和会计政策变更	2001 年 7 月 1 日
第 4 号	汇率表动的影响	2001 年 7 月 1 日
第 5 号	借款费用	2001 年 7 月 1 日
第 6 号	合并财务报表和受控主体会计	2001 年 7 月 1 日
第 7 号	联营企业投资会计	2001 年 7 月 1 日
第 8 号	合营企业权益的财务报告	2001 年 7 月 1 日
第 9 号	交易收入	2002 年 7 月 1 日
第 10 号	恶性通货膨胀经济中的财务报告	2002 年 7 月 1 日
第 11 号	建造合同	2002 年 7 月 1 日
第 12 号	存货	2002 年 7 月 1 日
第 13 号	租赁	2003 年 1 月 1 日
第 14 号	报告日后事项	2003 年 1 月 1 日
第 15 号	金融工具：披露和列报	2003 年 1 月 1 日
第 16 号	投资性房地产	2003 年 1 月 1 日
第 17 号	不动产、厂场和设备	2003 年 1 月 1 日
第 18 号	分部报告	2003 年 7 月 1 日
第 19 号	预计负债、或有负债与或有资产	2004 年 1 月 1 日
第 20 号	关联方披露	2004 年 1 月 1 日
第 21 号	不能带来现金流量的资产减值	2006 年 1 月 1 日
第 22 号	一般政府部门的财务信息披露	2008 年 1 月 1 日
第 23 号	非交换性交易收益（税收和转移支付）	2008 年 6 月 30 日
第 24 号	财务报表中的预算信息列报	2009 年 1 月 1 日
第 25 号	雇员福利	2011 年 1 月 1 日
第 26 号	能带来现金流量的资产减值	2009 年 4 月 1 日
第 27 号	农业	2011 年 4 月 1 日
第 28 号	金融工具：介绍	2013 年 1 月 1 日
第 29 号	金融工具：识别和计量	2013 年 1 月 1 日
第 30 号	金融工具：披露	2013 年 1 月 1 日
第 31 号	无形资产	2011 年 4 月 1 日
第 32 号	特许经营安排：授予人	2014 年 1 月 1 日

国际公共部门会计准则（IPSAS）

主要目的：通过吸收IFRS的内容提高GAFR

- IFRS的主要特点：权责发生制的计量方法和合并财务报表
- IPSAS包含着适度更改后的IFRS以及适用于政府交易的专门准则
- 由于企业会计导向的影响，在承认预算重要性和比较预算与实际方面工作进展缓慢
  - 为了使得其与国家债务危机有足够的关联，IPSAS在一定程度上与政府财政统计相协调
  - 合并报表方式掩盖了政府和公共领域复杂的机构设置和机构关系

不关切IPSAS实施中的问题，如：

- 与法律条文和本国会计准则之间的冲突
- 会计科目表的设置和会计体系的构建
- 政府会计机构的能力，和会计人士专业能力

会计则准则——公私部门趋同

对中国的启示与经验

- 不要把私人部门的会计准则直接套用于公共部门
- 准则要适应环境的变化
- 有甄别的引进企业会计理论

《政府会计准则——基本准则》

- 四个会计假设
- 规定财务会计应实行权责发生制

二、政府会计准则的制定机构

三种模式

1. 美国：准则制定主体是官方领导下的民间准则制定机构。

联邦政府 → 美国联邦会计准则咨询委员会（FASAB）

州、地方政府 → 美国政府会计准则委员会（GASB）

2. 加拿大：将中央和地方政府会计准则均交由民间准则机构负责制定。

公共部门会计理事会（PSAB）

3. 法国：准则由政府机构直接制定

政府会计准则委员会（CPAS）

→ 中国：财政部统一制定

三、权责发生制引入和采用

引入程序分类

休克式：（澳大利亚、新西兰）——一次性引入

- ◆ 优点：易形成一致的改革文化、见效快、避免反复
- ◆ 缺点：工作集中，出现问题时间偏紧、易增加兑现政治承诺的难度

渐进式：（英国、加拿大、法国）——多步骤引入（要素层面、主体层面、核算基础层面）

- ◆ 优点：稳妥、很难引起巨大的政治或经济动荡
- ◆ 缺点：战线过长，需耗费大量资源、管理成本偏高，从而削弱改革驱动力。

序号	国家	会计记账基础	序号	国家	会计记账基础	序号	国家	会计记账基础	序号	国家	会计记账基础
1	阿尔巴尼亚	收付实现制	23	秘鲁	权责发生制	13	菲律宾	修正权责发生制	35	土耳其	修正权责发生制
2	阿尔及利亚	修正收付实现制	24	墨西哥	修正权责发生制	14	哥伦比亚	修正权责发生制	36	西班牙	权责发生制
3	阿富汗	收付实现制	25	南非	权责发生制	15	韩国	修正权责发生制	37	新西兰	权责发生制
4	阿根廷	修正权责发生制	26	尼泊尔	修正收付实现制	16	加纳	修正权责发生制	38	伊拉克	收付实现制
5	巴基斯坦	修正收付实现制	27	尼日利亚	收付实现制	17	捷克	权责发生制	39	意大利	修正权责发生制
6	巴西	修正权责发生制	28	挪威	修正权责发生制	18	克罗地亚	修正权责发生制	40	印度	权责发生制
7	保加利亚	修正权责发生制	29	葡萄牙	权责发生制	19	罗马尼亚	权责发生制	41	印度尼西亚	修正权责发生制
8	波兰	权责发生制	30	瑞典	权责发生制	20	马来西亚	修正权责发生制	42	英国	权责发生制
9	玻利维亚	修正收付实现制	31	塞尔维亚	收付实现制	21	美国	权责发生制	43	越南	修正收付实现制
10	德国	修正权责发生制	32	斯洛伐克	修正权责发生制	22	孟加拉	修正权责发生制	44	智利	权责发生制
11	俄罗斯	权责发生制	33	斯洛文尼亚	修正权责实现制				45	中国	修正收付实现制
12	法国	权责发生制	34	泰国	修正权责发						

应计程度力取平衡

	政治上	财务上
收益	更高的透明度，更好的预警机制	更多资产，更多收入
成本	更差的财务情况和更大的赤字	更多负债，更多费用

权责发生制引入程序问题

中国启示

- 渐进式改革的成本并非偏高：避免政治经济危机造成的维稳成本
- 权责发生制引入后，现金基础下的表面平衡可能被实际赤字所打破。预算赤字加大而产生一定的信用风险甚至是政治风险。

应采取渐进式的方法：

流动性财务资源及流动性负债⟶长期财务资源和负债
⟶确认并报告运营性固定资产以及或有负债。

四、政府会计报表体系

财务报表体系

国际公共部门会计准则

- 财务状况表
- 财务业绩表
- 净资产变动表
- 现金流量表
- 财务报表附注

对中国启示

◆ 相比预算会计报表，以权责发生制为基础的政府财务会计报告未成形，应尽快建立；

◆ 预算会计会发生改革，预算会计报表也应相应改变。

五、政府会计准则改革实践：法国

- 法国政府有一位部长级官员专管预算和公共会计，其责职包括批准由财政部内部咨询委员会（先由专题委员会起草） 提出的准则草案，内容分类为：
  - 中央政府
  - 地方政府
  - 社会保障体系
- 国家审计法院承认并采用经过部长批准过的准则以作为审计的依据

- GAFR的准则：法国本国的准则、IPSAS（或可能欧洲公共部门会计准则）和IFRS的有机结合
- GAFR是法国全国会计法规的一部分，有专门的会计科目表
- 基本制定方法：肯花费时间一次性把事情办好，以避免频繁的修改
- GAFR改革是政府预算和绩效全面改革的一部分，该改革用立法方式于2001启动

五、政府会计准则改革实践：加拿大

- 政府会计称为公共部门会计（Public Sector Accounting），是政府整体、政府部门等公共部门主体所适用的会计。
- 公共部门会计准则由公共部门会计理事会（PSAB）制定。

- PSAB制定公共部门会计准则主要参考了加拿大企业会计准则，对于企业会计准则不适用于公共部门的方面或不能满足公共部门核算需要的方面，则会在对应公共部门会计准则中做出不同的规定或单独制定公共部门特定事项的准则。

- PSAB制定公共部门会计准则还会适当参考国际公共部门会计准则（IPSAS），但并不是完全加以采用，而是要充分考虑加拿大政府活动的特点（例如加拿大公共部门会计准则中的金融工具准则就不同于国际公共部门会计准则）。

五、政府会计准则改革实践：英国

- 虽然财政部在准则制定中扮演主导角色，但运用咨询委员会提供专业意见，保障质量，而使英国GAFR受此委员会的监督。
- 中央政府、地方当局以及公共医疗部门所使用的GAFR准则在英国GAAP框架下制定，进而与欧盟通过的（私营部门）国际财务报告准则（IFRS）和IPSAS保持一致。
- 政府财务报告需要被审计并呈报国会和立法机构

五、政府会计准则改革实践：澳大利亚

- 全国所有领域（包括私营部门、联邦和地方公共部门在内）实施一套会计准则体系
- 准则机构受会计专业人士和政府官方的监督
- GAFR准则被认为是GAAP的一部分，并需要与IFRS准则相协调
- 政府财务报告需要被审计并呈报给立法机构

17

机构设置的特征

各国都有一套与其政府体系和政治体制相协调的机构：

- 法国：咨询委员会隶属于财政部
- 美国：在联邦体制内，两个准则委员会各有不同的权益人群
- 英国：咨询委员会协助强有力的财政部
- 澳大利亚：政府和专业人士监督的委员会

18

六、政府会计与预算之间的关系

✸ 国际公共部门会计准则：“适度协调”

IPSAS第24号《财务报表中预算信息的列报》**两种列报方式**：

① 当财务报表与预算是基于可比基础编制时：主体可以在现行财务报表中增设预算栏来列报预算数与实际数的比较信息；

② 否则，主体应当另行编制专门的财务报表。

✸ 美国：信息平行提供、相互补充协调

财务会计与预算会计拥有完全**独立的两套要素系统**：

① 预算会计：收入、支出、预算盈余/赤字；

② 财务会计：资产、负债、净资产、收入和费用

连接两个系统： FASAB：**融资报表**
GASB ：**预算比较报表或附表**

✸ 加拿大：基本分离

- 各级公共部门均有**内部预算系统记录预算收支**
- 只有有些省政府会对外公布的权责发生制财务报告中会列示权责发生制盈余或赤字与预算执行盈余或赤字的比较。

缺点：

① 没有预算会计与财务会计的协同性

② 无法准确比较预算资源的运用情况

③ 与国际公共部门会计准则建议明显偏离

政府会计与预算之间的关系

中国启示与经验

中国双轨制：《政府会计准则——基本准则》：

① 预算会计：收付实现制，要素包括预算收入、预算支出、预算结余

② 财务会计：权责发生制

优点：

① 提供预算执行情况的真实信息

② 提供预算执行对政府财务状况影响的信息（资产、负债等）

如何建立勾稽关系？

① 预算与财务会计要素应融为一体

② 设置调节表联系现金制与应计制

综合启示

1. 权责发生制的应用

① 循序渐进

② 公私部门关系

③ 引入应适应国情变化

2. 预算会计与财务会计关系的处理

① 建立双轨制

② 双轨间勾稽关系的建立

3. 财务报告的列示

① 建立以应计制为基础的财务报表体系

② 预算会计报告体系应适应预算会计改革的变化

4. 政府会计报告主体的确定

① 基金会计主体对我国并不合适

② 政府主体分为三个层次

5. 会计准则制定机构的设定：财政部、公共多方参与协助（审计部门）

6. 注意到地方政府行为对政府会计准则制定的要求

The end!