

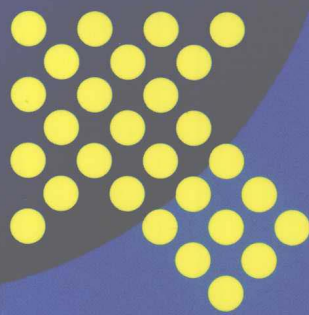
21世纪高等学校规划教材



ZHENG FU YU SHI YE DAN WEI KUAI JI

政府与事业单位会计

靳利军 郭振伟 徐云珍 主 编
杨 明 宋永和 副主编



中国电力出版社

<http://jc.cepp.com.cn>

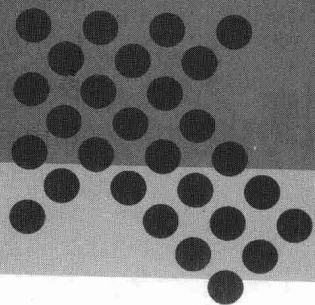
21世纪高等学校规划教材



ZHENG FU YU SHI YE DAN WEI KUI JI

政府与事业单位会计

主 编 靳利军 郭振伟 徐云珍
副主编 杨 明 宋永和
编 写 孙振富 赵方亮
主 审 李 强



中国电力出版社
<http://jc.cepp.com.cn>

内 容 提 要

本书为 21 世纪高等学校规划教材。全书共分为四篇,第一篇政府与事业单位会计的基本理论与方法,主要内容包括政府与事业单位会计的基本理论、政府与事业单位会计的核算方法及规范体系;第二篇政府财政会计,主要内容包括政府财政会计概述、资产、负债、收入、支出、净资产、会计报表;第三篇行政单位会计,主要内容包括行政单位会计概述、资产、负债、收入、支出、净资产、会计报表;第四篇事业单位会计,主要内容包括事业单位会计概述、流动资产、非流动资产、负债、收入、支出、净资产、会计报表。

本书的特点主要有:①紧密结合最新法规制度,将最新会计核算规定介绍给读者。②借鉴和吸收最新理论研究成果,并关注我国政府与事业单位会计改革的最新进展。③在内容上,注意知识体系的系统性、逻辑性,相关章节之间既做到知识内容紧密相关,又保持各篇内容的相对独立性。④本书附有大量练习,相关章节编写了案例,便于读者对知识内容的理解与消化,明确知识的复习范围,减轻学习压力。

本书可作为高等学校财经类与公共管理类专业教材,也可作为相关领域技术人员参考用书。

图书在版编目(CIP)数据

政府与事业单位会计/靳利军,郭振伟,徐云珍主编. —北京:
中国电力出版社,2010.7

21 世纪高等学校规划教材

ISBN 978-7-5123-0529-8

I. ①政… II. ①靳…②郭…③徐… III. ①单位预算会计-高等学校-教材 IV. ①F810.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 110882 号

中国电力出版社出版、发行

(北京三里河路 6 号 100044 <http://jc.cepp.com.cn>)

北京市同江印刷厂印刷

各地新华书店经售

*

2010 年 7 月第一版 2010 年 7 月北京第一次印刷

787 毫米×1092 毫米 16 开本 18 印张 438 千字

定价 29.00 元

敬告读者

本书封面贴有防伪标签,加热后中心图案消失
本书如有印装质量问题,我社发行部负责退换

版权专有 翻印必究

前 言

政府与事业单位会计是与企业会计并列的两大会计核算体系之一，与国家预算管理紧密相关。随着我国公共财政体系的建立与完善，会计国际化进程的不断深入，政府与事业单位会计改革势在必行，人们也越来越关注政府与事业单位会计的发展。为适应形势发展的需要，我们根据政府与事业单位会计改革的阶段性成果编写了《政府与事业单位会计》一书，以满足人们对政府与事业单位会计核算知识的需要。全书共分为四篇，第一篇总括介绍政府与事业单位会计的基本理论与方法；第二篇阐述政府财政会计；第三篇阐述行政单位会计；第四篇阐述事业单位会计。

本书的主要特点有：

- (1) 紧密结合最新法规制度，将最新会计核算规定介绍给读者，使之具有较强的时效性。
- (2) 积极借鉴和吸收最新理论研究成果，并关注我国政府与事业单位会计改革的最新进展，使读者能够把握我国预算会计核算的发展方向。
- (3) 在材料组织上，注意知识体系的系统性、逻辑性，相关章节之间既做到知识内容紧密相关，又尽量做到各篇内容的相对独立性，以满足读者对知识内容的不同需求。
- (4) 编写了大量的练习，很多章节还编写了案例，便于读者对知识内容的理解与消化，明确知识的复习范围，减轻学习压力。

本书可作为高等学校财经类与公共管理类专业教材，也可作为相关领域技术人员参考用书。

本书由靳利军（黑龙江大学）、郭振伟（哈尔滨师范大学）、徐云珍（黑龙江科技学院）任主编，杨明（东北农业大学）、宋永和（哈尔滨商业大学）任副主编，孙振富（哈尔滨学院）、赵方亮（黑龙江科技学院）参与编写。全书由靳利军编写大纲，靳利军、郭振伟统稿。具体编写分工如下：第一、二章由郭振伟编写，第三～七章由徐云珍编写，第八、九章由赵方亮编写，第十、十一章由杨明编写，第十二、十五章由宋永和编写，第十三、十四、十六章由孙振富编写，第十七～二十四章由靳利军编写。河北建筑工程学院李强审阅了全书，提出了许多宝贵意见，在此表示感谢！

由于编者水平有限，书中难免存在不足之处，恳请读者批评指正。

编 者

2010 年 5 月

目 录

前言

第一篇 政府与事业单位会计的基本理论与方法

第一章 政府与事业单位会计的基本理论	1
第一节 政府与事业单位会计的概念	1
第二节 政府与事业单位会计的目标	4
第三节 政府与事业单位会计相关的政府预算制度	6
第四节 政府与事业单位会计的组成体系	13
第五节 政府与事业单位会计相关的国库会计制度	15
第六节 政府与事业单位会计的基本前提和一般原则	18
第七节 政府与事业单位会计的特点	22
复习思考题	26
第二章 政府与事业单位会计的核算方法及规范体系	29
第一节 会计要素	29
第二节 会计等式	33
第三节 会计科目	35
第四节 记账方法	38
第五节 会计凭证	39
第六节 会计账簿	43
第七节 会计工作规范体系	46
复习思考题	50

第二篇 政府财政会计

第三章 政府财政会计概述	54
第一节 政府财政会计的概念和特点	54
第二节 政府财政会计的目标和任务	56
第三节 政府财政会计的核算方法	58
复习思考题	61
第四章 资产	62
第一节 国库单一账户制度	62
第二节 财政性存款的核算	65
第三节 有价证券的核算	68
第四节 在途款的核算	69
第五节 暂付款及与下级往来的核算	70

第六节 预拨款项的核算	73
第七节 财政周转金的核算	74
复习思考题	76
第五章 负债	79
第一节 暂存款及与上级往来的核算	79
第二节 借入款项的核算	82
第三节 已结报支出的核算	83
复习思考题	84
第六章 收入	85
第一节 收入的内容	85
第二节 收入的核算	89
复习思考题	100
第七章 支出	102
第一节 支出的内容	102
第二节 支出的核算	108
复习思考题	115
第八章 净资产	117
第一节 净资产的内容	117
第二节 净资产的核算	117
复习思考题	120
第九章 会计报表	122
第一节 会计报表概述	122
第二节 年终清理结算与结账	123
第三节 会计报表的编制	127
第四节 会计报表审核汇总与分析	130
复习思考题	132

第三篇 行政单位会计

第十章 行政单位会计概述	135
第一节 行政单位会计概述	135
第二节 行政单位会计的核算方法	138
复习思考题	141
第十一章 资产	142
第一节 货币资金的核算	142
第二节 有价证券的核算	145
第三节 暂付及应收款项的核算	146
第四节 库存材料的核算	148
第五节 固定资产的核算	153
复习思考题	158

第十二章 负债	162
第一节 财政性负债的核算.....	162
第二节 其他负债的核算.....	165
复习思考题.....	166
第十三章 收入	168
第一节 收入的内容.....	168
第二节 收入的核算.....	170
复习思考题.....	172
第十四章 支出	173
第一节 支出的内容.....	173
第二节 支出的核算.....	175
复习思考题.....	177
第十五章 净资产	180
第一节 固定基金的核算.....	180
第二节 结余的核算.....	181
复习思考题.....	182
第十六章 会计报表	184
第一节 会计报表概述.....	184
第二节 会计报表编制.....	187
复习思考题.....	192

第四篇 事业单位会计

第十七章 事业单位会计概述	194
第一节 事业单位会计的概念和特点.....	194
第二节 事业单位会计的核算方法.....	198
第三节 事业单位预算管理.....	199
复习思考题.....	201
第十八章 流动资产	202
第一节 资产概述.....	202
第二节 货币资金的核算.....	203
第三节 应收款项的核算.....	213
第四节 存货的核算.....	216
复习思考题.....	220
第十九章 事业单位非流动资产的核算	222
第一节 对外投资的核算.....	222
第二节 固定资产的核算.....	225
第三节 无形资产的核算.....	230
复习思考题.....	231
第二十章 负债	233

第一节 负债概述.....	233
第二节 负债的核算.....	233
复习思考题.....	239
第二十一章 收入.....	241
第一节 收入的内容.....	241
第二节 收入的核算.....	245
复习思考题.....	249
第二十二章 支出.....	251
第一节 支出的内容.....	251
第二节 支出的核算.....	255
复习思考题.....	260
第二十三章 净资产.....	263
第一节 净资产的内容.....	263
第二节 净资产的核算.....	265
复习思考题.....	270
第二十四章 会计报表.....	272
第一节 会计报表概述.....	272
第二节 会计报表编制.....	274
第三节 会计报表分析.....	276
复习思考题.....	279
参考文献.....	280

第一篇 政府与事业单位会计的基本理论与方法

第一章 政府与事业单位会计的基本理论

现代社会的社会组织可以分为两大类,即政府组织与非政府组织。其中,非政府组织可以分为两大类,即营利组织与非营利组织。其中,营利组织是指企业。与社会组织的上述分类相适应,会计体系分为企业会计和政府与非营利组织会计。政府与非营利组织会计是政府会计和非营利组织会计的统称。其中,政府会计包括财政总预算会计、行政单位会计。由于非营利组织包括公立非营利组织和民间非营利组织,在我国,公立非营利组织主要是指事业单位,所以,非营利组织会计包括事业单位会计和民间非营利组织会计。由于民间非营利组织会计以权责发生制为核算基础,同时按照公允价值进行计量,在核算和计量等方面与企业会计相同或相近,因此,具有非企业特点的非营利组织会计主要是指事业单位会计。这样,政府与非营利组织会计主要就包括财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计,统称为政府与事业单位会计。

第一节 政府与事业单位会计的概念

政府与事业单位会计是各级政府财政部门、各级行政单位和事业单位以货币为主要计量单位,对财政预算资金和单位预算资金运动的过程和结果进行连续、系统、全面核算、反映与监督的一种财政预算管理活动。政府与事业单位会计的概念主要包括政府与事业单位会计的会计主体、会计客体、会计职能和会计本质等方面的内容。

一、政府与事业单位会计的主体

政府与事业单位会计的会计主体问题,离不开政府与事业单位的概念界定,也就是说,必须首先弄清楚什么是政府、什么是事业单位之后,才能弄清楚政府与事业单位会计的会计主体问题。

(一) 政府与事业单位的界定

1. 政府的界定

政府有广义和狭义之分。广义的政府是指执掌公共权力的所有国家机构,包括国家立法机关,即全国人民代表大会和地方各级人民代表大会及其常务委员会;国家行政机关,即从国务院到省、自治区、直辖市以及下属的市、县、乡的各级人民政府及其工作机构;国家司法机关,即各级公安机关、人民检察院和各级人民法院。狭义的政府是指各级国家行政管理机关,即按照立法、司法、行政三权分立的原则建立起来的行政机关,包括中央和地方的国家行政管理机关。作为公共管理主体的政府应是广义的政府概念,政府与事业单位会计中的政府也是广义的政府概念。

从公共受托责任视角看,政府组织的划分应包括两个层次:

- 1) 承担广泛受托责任的一级政权的政府,包括中央政府、各省(自治区、直辖市)政

府、各市（地区、自治州）政府、各县（自治县、市）政府以及各乡（镇）政府。

2) 履行具体受托责任的政府办事机构，即行政单位，包括进行国家行政管理、组织经济建设和文化建设、维护社会公共秩序的国家机关及其派出机构，如国家立法机关、行政机关、审判机关、检察机关等。另外，从组织性质及会计角度来看，一般将各党派、各人民团体、各类协会也视同行政单位。

2. 事业单位的界定

事业单位是指国家为了社会公益目的，由国家机关举办或者其他组织利用国有资产举办的，从事教育、科技、文化、卫生、体育等活动的社会服务组织。事业单位有两个属性，即国有性质和社会公益性质。事业单位的国有性质，是指事业单位必须是国家出资设立的或由其他社会组织利用国有资产举办的。社会其他组织和个人利用非国有资产举办的公益性组织不属于事业单位。事业单位的社会公益性质是指事业单位以社会公益事业为目的。事业单位是不具有社会生产职能和国家管理职能，直接或间接为生产建设和人民生活服务的公益性组织，不以经济利益为目的，追求社会效益的最大化。事业单位是我国特有的一个术语，西方国家通常称为非营利组织。在我国，非营利组织分为公立非营利组织和民间非营利组织，公立非营利组织指的就是事业单位。

（二）政府与事业单位会计的主体

政府与事业单位会计的主体是各级政府、各级行政单位和事业单位。其中，行政单位会计的主体是各级行政单位，事业单位会计的主体是各类事业单位。需要注意的是，财政总预算会计的主体是各级政府，而不是财政部门。因为所谓会计主体，是会计为之服务的特定单位或组织，那么财政总预算会计的主体是财政总预算会计为之服务的特定单位或组织。而财政总预算会计是各级财政部门为各级政府组织财政收入和安排财政支出服务的，所以，从这个意义上讲，财政总预算会计的主体是各级政府。同时，从理论上讲，会计主体必须能相对独立的行使权利和承担义务，即拥有独立的资产权并独立的承担债务，而财政部门没有这样的权责，只是代表政府组织财政收入和安排财政支出，所以，从这个意义上讲，财政总预算会计的主体不是各级财政部门。

二、政府与事业单位会计的客体

政府与事业单位会计的客体是财政资金和单位预算资金的运动。会计客体，即会计对象，是指会计核算和监督的内容。企业会计是对资金运动的过程和结果进行核算和监督，因此，企业会计的对象是资金运动。政府与事业单位会计是对财政资金和单位预算资金的运动过程和结果进行核算和监督，因此，政府与事业单位会计的客体是财政资金和单位预算资金的运动。

财政总预算会计的客体是财政资金的运动及在运动中形成的资产、负债和净资产。各级政府财政部门负责具体执行各级总预算，按照核定的预算，从国民经济各部门取得总预算收入，又按照核定的预算，把集中起来的预算资金再分配出去，用于各项支出，形成总预算支出。总预算收入大于总预算支出的差额，则形成财政总预算结余。在财政部门的上述资金运动过程中，总预算收入形成一级财政的资产；总预算支出形成一级财政的负债；总预算结余和基金形成一级财政的净资产。因此，财政总预算会计的客体，就是各级政府总预算执行过程中的预算收入、支出和结余，以及在资金运动中形成的资产、负债和净资产。

行政单位会计的客体是行政单位预算资金的运动及资金运动中形成的资产、负债和净资产。行政单位是进行国家行政管理、组织经济建设和文化建设、维护社会公共秩序的单位。行政单位一方面从财政部门或上级主管单位领取行政经费并在依法行政的过程中收取预算外资金收入；另一方面，按照国家的有关规定和开支标准，安排人员经费、公用经费等各项经费支出，并按核定的预算将经费拨给所属预算单位；收支相抵为行政单位的结余。在行政单位的上述资金运动过程中，行政单位的各项收入形成行政单位的资产；行政单位的各项支出形成行政单位的负债；收支结余和基金形成行政单位的净资产。因此，行政单位会计的客体，就是行政单位预算资金的运动及资金运动中形成的资产、负债和净资产。

事业单位会计的客体是事业单位预算资金的运动以及资金运动中形成的资产、负债和净资产。事业单位一般不直接从事物质产品的生产，但其从事的业务活动，是社会扩大再生产所必不可少的。为了执行事业任务，保证业务活动的资金需要，事业单位要按照核定的预算向财政部门或上级主管单位领取事业经费，并在国家规定的范围内积极组织事业收入；同时，事业单位要按照国家的有关规定和开支标准，安排人员经费、公用经费以及专业业务的各项支出；收支相抵为事业单位的结余。在事业单位上述资金运动过程中，事业单位掌管的各项收入形成事业单位的资产；由事业单位承担的各项支出，形成事业单位的负债；各项结余和基金形成事业单位的净资产。因此，事业单位会计的客体，是各类事业单位的预算资金运动以及资金运动中形成的资产、负债和净资产。

三、政府与事业单位会计的职能

会计职能是指会计本身所固有的功能。核算、反映和监督是会计所固有的传统功能，即会计三大基本职能。不论在计划经济时期，还是在市场经济体制下，核算、反映和监督一直是会计的基本职能，当然也是政府与事业单位会计的基本职能。通过会计记录和账务处理，核算会计主体的预算资金活动及结果，反映会计主体的预算执行情况，监督会计主体的财经纪律执行情况。

随着社会和经济的发展，会计的职能在不断变化，政府与事业单位会计的职能也随着会计职能和政府与事业单位自身组织结构的变化而不断发生着变化。政府与事业单位会计的职能在传统的核算、反映和监督职能的基础上得到了拓展，预测预算资金的变动趋势、对宏观经济进行调控和参与财政政策的决策等就是当前经济环境下政府与事业单位会计新增的重要职能。这些新增职能在使会计主体更好地履行受托经济责任、强化会计主体的预算资金管理、提高预算资金的使用效率和效益等方面起到了越来越重要的作用。

四、政府与事业单位会计的本质

（一）我国预算会计的产生

据历史考证，公元前 11 世纪，我国就有了官厅会计。一般认为，官厅会计是我国奴隶和封建社会历代王朝官府中核算和监督国家财政收支的工具。在民国时期，官厅会计被改称为政府会计，新中国成立后又正式称为预算会计。我国现行的预算会计是我国特有的会计术语。预算会计是各级政府财政部门 and 各级行政事业单位以货币为主要计量单位对预算资金收支和预算执行过程及结果进行核算、反映、监督的一种专业会计。预算会计与国家预算紧密相连，有国家预算的单位就有预算会计，没有预算的单位，就没有预算会计。

（二）预算会计的本质

会计是经济管理的重要组成部分，通过收集、处理和利用经济信息，对经济活动进行会

计预测、决策、预算、核算、监督、分析和评价。其中,会计预测、决策、预算属于事前管理,会计核算、控制属于事中管理,会计分析和评价属于事后管理。人们通过会计的事前、事中和事后管理,可以对经济活动权衡利弊、比较得失、讲求效益。会计以会计主体的资金运动为对象,实现其管理职能。

作为会计的重要组成部分,预算会计自然也是一种管理活动,通过预测预算资金的变动趋势、参与国家财政政策的决策、制定和执行政府预算、核算资金运动、监督财经法律法规执行、分析财务状况和预算执行情况、评价受托责任履行情况,有效的参与国家经济管理活动,以实现社会效益的最大化。

从预算会计与政府预算的关系上看,预算会计又是一种预算活动。各级财政机关、行政单位和事业单位的主要职能是按批准的政府预算执行预算和监督预算。预算执行包括积极组织预算收入,合理拨付预算资金,保证预算收支平衡。预算监督是指在各单位执行预算的过程中,财政部门进行监督,对不符合预算管理制度和管理要求的收支项目,财政部门要求单位进行纠正,并在审核单位收支项目的过程中,对预算资金规模、结构和进度进行调节和控制。在政府预算的执行过程中,因特殊情况行政单位和事业单位需要增加支出或者减少收入时,应该按照法定的程序进行预算调整。可见,预算会计以政府预算管理为中心,以执行政府预算为目的,因此,从这个角度看,预算会计是一种预算活动。综合以上两个方面,预算会计是一种预算管理活动。

第二节 政府与事业单位会计的目标

会计目标是指会计主体提供会计信息的目的,即会计主体提供财务报告的目的。会计目标的不同,会导致会计主体的会计要素确认和计量的不同、财务报告披露方式的不同、财务报告质量的不同。因此,会计目标问题是会计学研究的基本问题,是会计准则理论框架的首要问题。

政府与事业单位会计财务报告的目标是政府与事业单位会计目标的外在表现,也是指导政府与事业单位会计准则制定的最高层次概念。美国财务会计准则委员会(FASB)所提出的财务会计报告目标包括三个层次:一是谁是财务报告的使用者;二是信息使用者需要什么财务会计信息;三是财务报告能够提供什么样的财务会计信息。目前,国内外会计学界普遍认同和接受上述关于会计目标的观点,可从以下三个方面来阐述政府与事业单位会计的目标。

一、我国政府与事业单位会计信息的主要使用者

政府和事业单位运行过程中所涉及的利益相关者极其广泛,至少应该包括以下几个方面:

(一) 立法机关

我国宪法规定,全国人民代表大会和地方各级人民代表大会是我国的权力机构,人民代表大会的常设机构是常务委员会,由其行使对各级政府执行人民代表大会决议的监督权。这就决定了政府在代表人民意志行使管理国家事务的权力时,必然要接受各级人民代表大会常务委员会的监督。各级人民代表大会常务委员会通过政府财政部门提供的会计信息对政府使用和支配公共财务资源的效率、效果和效益进行分析和评价,并判断政府的工作业绩,从而

实现自身的监督职能。

（二）政府审计机关和其他监督机关

政府审计从本质上讲，也是接受公众委托，提供公共审计服务。所以，审计机关是代表公众利益的政府与事业单位财务会计报告的使用者。我国《审计法》明确规定，我国各级审计机关依法对国务院各部门和地方各级人民政府及其各部门的财政财务收支的真实性、合法性和效益性依法进行审计监督。国务院和县级以上地方人民政府应当每年向本级人民代表大会常务委员会提交审计机关对预算执行和其他财政财务收支执行情况的审计工作报告。税收和物价等机关也定期或不定期对各级政府、各级行政单位和事业单位执行国家相关财经法律法规的情况进行监督检查，这些机关也是政府与事业单位的利益相关方和会计信息的重要使用者。

（三）投资者和债权人

投资人通过政府与事业单位的会计信息，可以判断筹资主体是否按投资人的要求安排资金支出，是否有效的贯彻专款专用原则，所投入的资金是否产生最大的社会效益。债权人通过政府与事业单位的会计信息，可以判断债务主体财务状况是否正常，是否可以按期还本付息，所贷资金的安全性是否得到有效的保障。投资人和债权人判断会计主体上述情况的目的是，是帮助他们更好地进行相关的投资和贷款决策。

（四）主管部门和单位内部管理部门

目前，我国实行的是“统一领导、分级管理”的财政管理体制。按照《中华人民共和国预算法》及其实施条例的有关规定，各级政府应当监督下级政府的预算执行，对下级政府在预算执行过程中违反财经法律法规的行为予以制止和纠正。下级政府应将预算执行结果如实上报，接受上级政府的监督。另外，随着我国公共财政体制的发展和创新，尤其是分税制改革等一系列改革措施的推行，各级政府作为独立的经济主体的趋势愈加明朗，所以，各级政府及所属行政单位和事业单位的内部管理者对相关财务报告的信息需求在不断增加。

二、我国政府与事业单位会计信息使用者的会计信息需求

会计信息使用者使用会计信息的目的主要有进行经济或非经济决策和评价会计主体受托责任完成情况，前者在会计理论界称为“决策有用观”，后者称为“受托责任观”。决策有用观强调会计目标在于向信息使用者提供有助于进行经济或非经济决策的数量化信息，即会计信息的使用者利用会计信息的主要目的是做出有关经济或非经济决策，为了适应这一需要，会计信息必须首先具有对决策有用的性质。受托责任观的理论依据是经济学中的委托代理关系。委托代理关系是一种契约或合同关系，在此关系下，一个人或多个人（委托人）雇佣其他人（代理人），授予其一定的决策权，使其代表雇主的利益从事某种活动。委托代理关系在本质上体现了委托人、代理人各方的经济利益关系。委托代理关系主要表现在两个方面，一方面表现为资源的提供者（委托人）与使用者（代理人）之间以资源的筹集与运用为核心的代理关系；另一方面表现为不同管理阶层的管理层之间、管理层和单位员工之间以财产经营管理责任为核心的代理关系。受托责任观强调会计目标是有效的反映资源使用者的受托经营管理责任的履行情况。资源的使用者（代理人）对所接受的资源要承担经营管理的责任，为了监督、考核和评价这种责任的履行情况，作为会计主体的资源使用者（代理人）必须提供有关资源保值增值情况或按限定用途使用资源情况的会计信息。这种会计信息要有助于资源提供者（委托人）监督、考核和评价作为会计主体的资源使用者（代理人）承担的经营管

理责任情况。

就我国政府与事业单位会计信息使用者的目的而言,应以考核受托责任和评价受托业绩为主,同时兼顾为决策服务。

政府与所属行政单位和事业单位之间存在委托代理关系。政府作为委托方通过财政部门和主管部门以拨款的方式赋予了作为代理方的行政单位和事业单位使用财政拨款的权利,同时,要求行政单位和事业单位认真履行受托责任,认真贯彻执行国家有关财经法律法规和制度,保证会计信息的真实和完整,保证预算资金的安全和效益,保证国有资产的保值和增值。政府通过所属行政单位和事业单位披露的财务报告,可以分析和考核其受托社会责任的履行情况,同时,对其受托业绩进行评价。所以,政府与事业单位会计信息使用者更关注受托人受托责任的履行,更侧重受托责任的分析、考核和评价,并在此基础上做出相关的决策。

三、我国政府与事业单位披露会计信息的趋势

我国的政府与事业单位会计准则、会计制度中对财务报告目标也做出了明确的规定。例如,《财政总预算会计制度》第十二条规定,“总预算会计信息,应当符合预算法的要求,适应国家宏观经济管理和上级财政部门及本级政府对财政管理的要求”。《行政单位会计制度》第十二条规定,“会计信息应当符合国家宏观经济管理的要求,适应预算管理和有关方面了解行政单位财务状况及收支结果的需要,有利于单位加强内部财务管理”。《事业单位会计准则》第十一条规定,“会计信息应当符合国家宏观经济管理的要求,适应预算管理和有关方面了解事业单位财务状况及收支情况的需要,并有利于事业单位加强内部经营管理”。

目前,我国政府所需要的财务信息依然以预算执行情况的相关信息为主。立法机关和审计机关主要关注政府财务资源使用的合法性和合规性。随着我国公共财政管理体制改革的日益深入,社会公众和其他信息使用者对政府财务信息的需求会越来越强烈,对政府财务信息的需求必将从单一预算信息向综合财务信息方向发展。因此,我国政府与事业单位会计目标也会朝着全面反映受托责任和受托业绩的方向发展。

第三节 政府与事业单位会计相关的政府预算制度

政府与事业单位会计的财务资源主要来源于税收或捐赠等交易,必须按照国家法律法规的规定或按限定的用途使用,而预算是一项最基本的限定,它要求政府与事业单位以预算为依据,组织财政财务收支活动,采用恰当的预算控制方法和手段,加强财务管理。

一、政府预算的涵义

政府预算也称为国家预算,它是由政府编制、立法机构批准的一个国家或政府在一定期间财政收支活动的一种计划,是国家财力计划与经济管理的重要手段,也是立法机关借以了解、分析政府财政收支业绩,评价政府公共经济受托责任履行情况的依据。

从形式上看,政府预算是一个具有法律地位和技术性的文件,它是所在财政年度的预期收入和支出的一览表,反映政府在预算年度内进行财政收支指标和收支总额之间的平衡关系,从而使人们清楚的了解政府的财政活动。从内容上看,政府预算反映了可供政府集中支配的财政资金的数量大小。从本质上看,政府预算要经过国家权力机构的审查和批准才能生效,是国家重要的立法文件,预算批准后作出调整也要按法定程序经由立法机关审查批准,

体现了政府集中性的财政分配关系。从作用上看,政府预算决定了政府的活动范围和方向。

二、政府预算的分类

(一) 政府预算按预算级次分为中央预算和地方预算

中央预算是指中央政府预算,是中央政府的年度财政收支计划,由中央各部门预算、地方向中央的上解收入、中央对地方返还或补助数额组成。地方预算是指地方政府预算,是地方各级政府的年度财政收支计划,由地方各级政府预算组成,包括本级政府各部门的预算及下级政府向上级政府的上解收入、上级对下级政府的返还或给予补助的数额。

(二) 政府预算按预算收支管理范围分为总预算、部门预算和单位预算

总预算就是政府财政收支的综合计划,由各级政府汇总本级政府预算、财政部门直接掌握的收支计划和下级政府的预算编制而成。部门预算是指政府各部门编制的,由本部门所属各单位预算组成的预算。单位预算是指列入部门预算的国家机关、社会团体和其他单位的收支预算,它以资金形式反映着预算单位的各项活动。单位预算具体又包括行政单位预算和事业单位预算。

(三) 政府预算按预算的编制形式分为单式预算和复式预算

单式预算,指的是政府公共收支计划汇集编入一个总预算内,通过一个统一的计划表格来反映。这种编制形式简便易行,可以从整体上反映预算年度内政府的财政收支情况。复式预算,指的是政府公共收支计划按其经济性质汇集编入两个或两个以上的预算,通过两个或两个以上的计划表格来反映。通常可以将政府预算分为经常预算和资本预算两个部分,其中经常预算又称为普通预算,是指用于维持政府日常行政事务运转的需要而编制的预算,属于政府编制的一般财政经常性收支项目的预算;资本预算又称为投资预算,是指政府对公共基础设施及偿还债务本息等方面支出所编制的预算,属于政府对某些具有特别意义的项目另行安排的预算,如国有企业投资预算、公共工程投资预算、社会保障预算及各类特种基金预算。

(四) 政府预算按预算依据的内容分为增量预算和零基预算

增量预算也称为基数法,是一种传统的预算编制方法,指的是预算年度的财政收支计划指标在以前年度的基础上,按新的预算年度的经济发展情况加以调整之后确定的。增量预算最大特点是保持了各项财政收支指标的连续性。

零基预算,指的是新预算年度财政收支计划指标的确定,不考虑以前年度的财政收支执行情况,而只以新的预算年度的经济社会发展情况为依据,从根本上重新评估各项收支的必要性和其所需金额的一种预算形式。因预算方案一切从零开始,故称“零基预算”。但须注意,从零开始并不是一切都要重新开始,而是对已有的项目需要重新审定和安排,起点为零。零基预算的优点是从零开始,有利于克服增量预算下政府财政收支指标刚性增长的弊端,使预算支出效率得到提高。

三、政府预算的原则

政府预算的原则是指国家选择预算形式和体系应遵循的指导思想,也就是制定政府财政收支计划的方针。世界上大多数国家所接受的预算原则主要有以下五项:

(一) 公开性

政府预算反映了政府的活动范围、方向和政策,政府实际上是代表公众来履行职能,与全体公民的切身利益息息相关。因此,政府预算及其执行情况必须经过立法机关审议,而且

要采取一定形式公布于众,让民众了解财政收支的情况,并置于民众的监督之下。这不仅是政府廉明清正的要求,也有利于预算效率的提高。

(二) 可靠性

可靠性即要求政府预算的每一收支项目的数字指标,必须运用科学的方法、依据充分切实的资料并总结出规律性进行计算,不得假定、估算,更不能任意编造。各种收支的性质必须明确区分,不得掺杂混同。

(三) 完整性

完整性即要求该列入政府预算的一切财政收支都要反映在预算中,不允许有预算外另列的预算,不允许有在预算管辖之外的政府活动。按照国家有关法律规定,由政府财政管理但不属于财政收支范围的资金运动情况也应在政府预算中有所反映。

(四) 统一性

统一性即要求各级政府预算都要按照统一的程序、统一的预算科目、统一的计算方法和统一的口径来编制预算。各级政府都设有同级财政部门,也有相应的预算,但这些预算都是政府预算的组成部分,所有地方政府预算连同中央预算一起共同组成统一的政府预算。这就要求设立统一的预算科目,并且每个科目都要严格按照统一的口径、程序计算和填列。

(五) 年度性

政府预算的编制和实现具有时效性。年度性即要求各级政府预算按年度来编制,将规定的起止期间内的政府财政收支列入政府预算。具体来说,就是任何一个政府预算的编制和实现,都要有时间上的界定,预算要按预算年度编制,列出全年的财政收支,对预算年度财政收支进行比较,不允许将不属于本年度财政收支的内容列入本年度的政府预算之中。

所谓预算年度,是指预算收支起止的有效期限,通常为一年。目前世界各国普遍采用的预算年度有两种:一是历年制预算年度,即从每年1月1日起至同年12月31日止,如法国、德国、意大利等,我国采用的也是历年制预算年度。二是跨年制预算年度,即从每年某月某日开始至次年某月某日止,中间历经12个月,但跨越了两个年度,如美国的预算年度是从每年的10月1日开始,到次年的9月30日止,而日本的预算年度则从每年的4月1日开始,到次年的3月31日止。一般来说,决定预算年度起止日期的因素:一是每年财政收入的旺季;二是每年立法机关召开会议的日期。

四、我国政府预算的编制程序

现代政府预算的编制程序一般是要经过政府行政部门编制草案、政府财政部门汇总审核、政府首长审核批准、议会审核四个阶段。我国政府预算的编制程序与其他国家的一般程序基本一致,但我国具体实行的是“两上两下”的程序。我国实行部门预算改革后,“两上两下”的编报办法依然不变。

“一上”是指,基层预算单位编制本单位在预算年度的收支建议数,上报上级部门。上级部门根据国务院关于编制预算的指示和财政部下达的编制预算的具体要求,结合国家社会经济发展情况和本部门的具体情况,提出本部门预算年度的收支建议数,上报财政部门。

“一下”是指,财政部门根据政策要求和工作任务,认真审核各主管部门上报来的预算收支建议数,再根据征收部门报来的财政收入测算数,审核汇总成年度预算收支草案报政府批准。财政部门将政府批准的预算控制数下达到各主管部门,再层层下达到各基层预算单位。

“二上”是指，各主管部门按照下达的预算控制数，根据情况下达所属下级预算单位，落实到具体项目，按照财政部门的要求编制本单位预算草案，由主管部门汇编成本部门的部门预算草案上报财政部门。

“二下”是指，财政部门收到各主管部门报来的预算草案后，进行审核汇总，形成本级政府总预算草案，报同级人民政府。政府批准之后，向人民代表大会提交政府预算草案。人民代表大会审议批准政府预算草案后，即成为具有法律效力的政府预算。财政部门在规定时间内批复部门预算，主管部门接到财政部门批复的预算后，再在规定时间内批复所属单位预算。

五、我国政府预算的审批、执行和调整

（一）政府预算的审批

政府预算草案编成以后，由政府提请人民代表大会审查批准。人民代表大会对政府预算草案的审查批准又分为两个步骤。第一步由人民代表大会的专门机构对政府预算草案进行初步审查。在我国，根据《中华人民共和国预算法》的规定，各级政府财政部门每年必须在本级人民代表大会会议举行的一个月前将政府预算草案的主要内容提交给指定的审查机关。其中，中央预算草案的主要内容由全国人民代表大会财政经济委员会进行初步审查。第二步是审核批准阶段，各级政府预算草案由各级人民代表大会进行审查批准。依据法律规定，本级人民代表大会只有权批准同级人民政府预算，而对总预算草案中包括的下一级政府预算则没有批准权。各级政府预算草案经本级人民代表大会批准后，就成为各级政府的正式预算，各级政府必须遵照执行。各级政府财政部门应当及时向本级各部门批复预算，各部门应当及时向所属各单位批复预算以便执行。

（二）政府预算的执行

政府预算经过全国人民代表大会审查批准后，即进入预算执行阶段。预算执行是预算工作中最重要的环节，是经法定程序批准的预算进入具体的实施阶段。政府预算的执行，就是各级政府依照立法部门批准的预算方案，组织预算收入，安排和使用预算支出，进行预算调整和监督的活动过程，它涉及每一笔收支活动，贯穿于整个预算年度的始终。

在政府预算执行中，各级财政部门、税务部门、海关以及国家金库担负着以下共同的任务：

1. 积极组织预算收入

根据国家的法律法规和政策制度，把各地区、各部门、各单位应缴纳的收入，及时足额地收缴入库，这是预算执行的首要任务。其具体要求包括：征收机关必须应收尽收，不收过头税费；缴款单位应缴尽缴，及时、足额上缴入库，不能直接作为单位收入；取得的各项收入要及时入账，不得坐支；主管部门和财政部门对单位应缴未缴资金要督促催缴；正确处理各种分配关系，充分调动各方面的积极性，为更多地组织预算收入创造条件。其中财政部门是预算收入执行的统一负责部门，其担负的任务有根据国家预算收入执行工作的需要，制定组织收入的各种制度和方法；根据国家预算收入任务和核定的季度收支计划，监督各预算收入征收部门、各预算缴款单位努力完成预算收入计划；经常检查预算收入执行情况；分析国家相关政策、法规以及政治经济发展情况的变化对预算收入的影响；及时发现和解决执行工作中出现的问题，改进工作措施和方法。

2. 合理拨付预算资金

按照政府预算支出计划，及时地拨付预算资金，保证各项建设事业的资金供给。在拨付