

孙琳 编著

政府会计

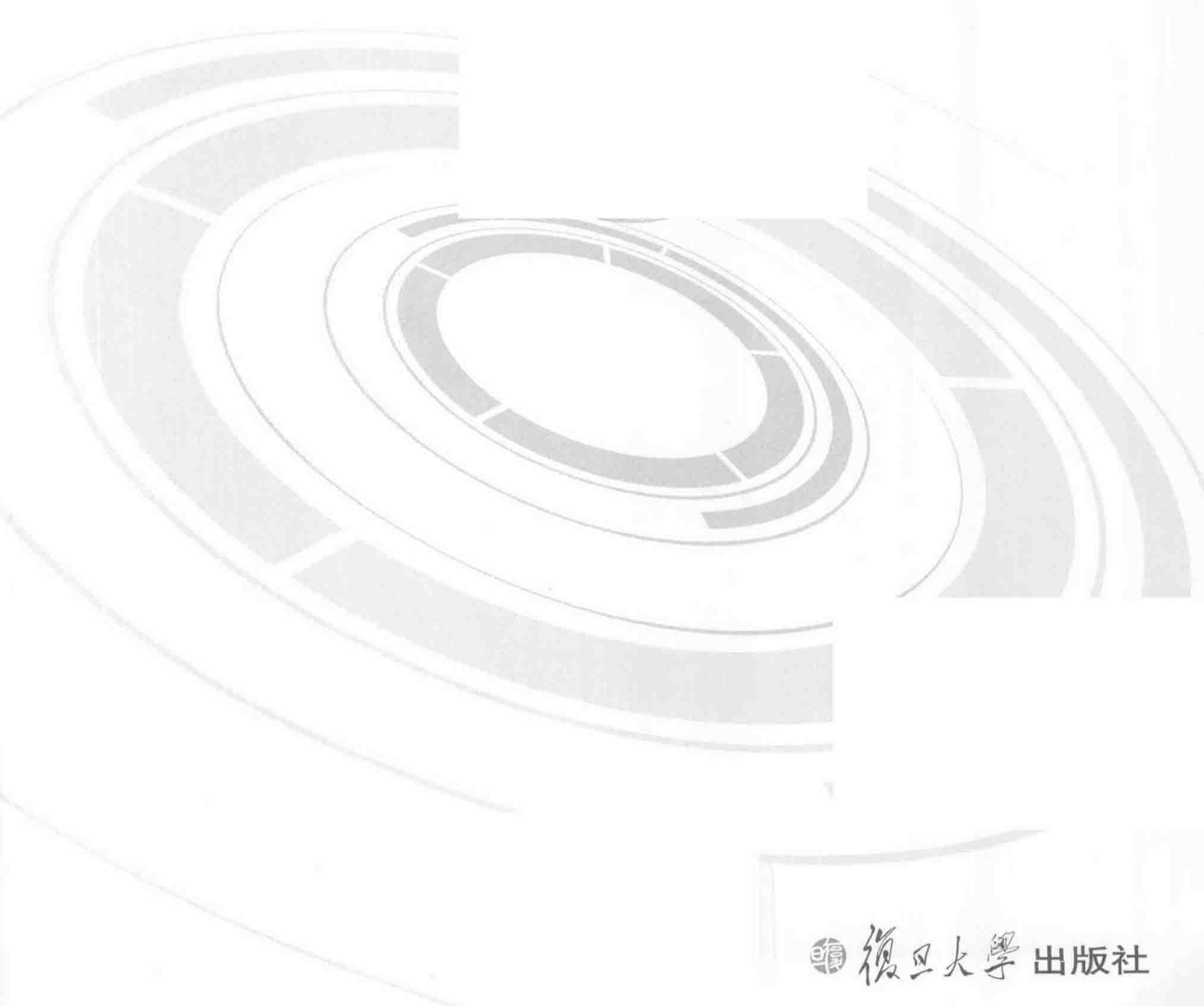
Government Accounting



 复旦大学出版社

政府会计

Government Accounting



 复旦大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

政府会计/孙琳编著. —上海:复旦大学出版社, 2015. 6
ISBN 978-7-309-11429-4

I. 政… II. 孙… III. 预算会计 IV. F810.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2015)第 094076 号

政府会计

孙琳 编著

责任编辑/鲍雯妍

复旦大学出版社有限公司出版发行

上海市国权路 579 号 邮编:200433

网址: fupnet@fudanpress.com <http://www.fudanpress.com>

门市零售:86-21-65642857 团体订购:86-21-65118853

外埠邮购:86-21-65109143

同济大学印刷厂

开本 787 × 1092 1/16 印张 21 字数 511 千

2015 年 6 月第 1 版第 1 次印刷

ISBN 978-7-309-11429-4/F · 2137

定价: 42.00 元

如有印装质量问题, 请向复旦大学出版社有限公司发行部调换。

版权所有 侵权必究

前 言

2014年年底发布的《政府会计准则——基本准则(第二次征求意见稿)》和2015年1月1日开始实施的修订后的《中华人民共和国预算法》以及《国务院关于批转财政部权责发生制政府综合财务报告制度改革方案的通知》,这标志着我国将正式启动政府财政报告制度改革。根据改革方案,将力争在2020年前建立具有中国特色的政府会计准则体系和权责发生制政府综合财务报告制度。

政府组织会计主体的作用是提供“公共产品”,其组织目标的实现、财务资源的来源和分配机制都有自身的规律,受托责任和业绩考核的内容也独具特色。本书是在全球范围内政府组织会计改革不断深入发展的背景下,基于我国当前政治、经济环境,在借鉴国内外相关领域先进研究成果和实务经验的基础上编写而成的。在内容安排上以政府会计理论为主导,简明而系统地阐述了政府会计领域的研究成果和典型做法。

本书主要突出了以下三个特点:

第一,简明、系统。主要介绍美国和中国的政府会计核算模式,以两国政府会计的框架作为核心内容,简明而系统地介绍两国政府的会计账户设置和账务处理,概括归纳其基本业务类型及其账户关系,并在每章后附本章小结和关键词,这些有利于学习者及时复习和巩固所学知识。

第二,关注理论发展,注重政府会计改革实践的国别比较。将政府会计的理论发展和成功做法融会贯通至本书章节中,同时重点介绍我国政府会计(包括事业单位会计)的现行制度和会计核算模式,突出政府会计改革实践的国别比较以及各国政府会计核算特色。

第三,循序渐进,与时俱进。介绍政府会计基础知识和近年来我国政府会计改革的过程和最新变化,最后介绍了世界范围内各国政府会计改革的最新成果和实践经验,将前沿的研究成果和实务做法贯穿于各国政府治理进程中的政府会计改革探索中。同时也将《中华人民共和国预算法》(2014年8月修正通过、2015年1月1日起实施)、财政部《2015年政府收支分类科目》和《政府会计准则——基本准则(第二次征求意见稿)》、财政国库管理制度和政府采购制度的主要内容及由此引起的会计变化融入具体章节之中。

本书共七章,分为三大部分:基础篇、中国篇和美国篇。“基础篇”包括第一章和第二章,主要介绍了有关政府和非营利组织会计的基本概念,以及政府会计和预算及预算会计之间的关系;在“中国篇”(第三章、第四章)和“美国篇”(第五章、第六章和第七章)中,分别以中国和美国政府会计为例,以现行中国财政总预算会计制度、行政单位会计准则与制度和美国州和

地方政府会计规范为基础,对以政府会计为主的公共部门会计制度的主要框架进行了整体设计和论述。

在撰写过程中,十分感谢责任编辑鲍雯妍老师,没有她的辛苦付出,本书不能顺利面世。此外,还要特别感谢在本书编撰工作中参与了大量修订工作的陈舒敏、姚吉璐、欧阳宇琦和沙巴海提·曼苏尔,在各国政府会计改革案例的后续整理工作中楼京晶同学做了大量的校对工作,还有很多在教材撰写过程中付出辛苦努力的朋友和同学,在此一并致谢。

本书的撰写还得到了多位同行和同事给予的指导和建议、意见,借鉴了国内外学者多部著作和文献以及会计师事务所的研究报告,在此向这些资料的原作者致以诚挚的谢意。百密一疏,如果在本书参考文献中还存在遗漏的文献和作者致谢,万请海涵。

本书适合财经类院校会计专业及相关专业学生用书,也适合各部门对各类人员进行政府和非营利组织会计的培训用书,还可作为各级政府业务管理部门和中介机构了解业务知识的参考用书。

编者

2015年5月

于复旦大学经济学院复星楼

目 录

政府会计：基础篇

第1章 政府会计的基本概念	3
学习目标	3
第一节 政府的定义	3
第二节 政府会计目标和核算前提	6
第三节 政府会计要素和财务报告	9
第四节 会计信息质量要求、确认基础和计量属性	12
第五节 政府会计规范体系	18
本章小结	22
关键词	22
思考题	22
第2章 预算和预算会计	23
学习目标	23
第一节 政府预算的基本概念	23
第二节 预算会计的基本概念	28
本章小结	36
关键词	36
思考题	36
政府会计：中国篇	
第3章 财政总预算会计	39
学习目标	39
第一节 财政总预算会计的基本概念	39
第二节 财政总预算会计的账务处理	44
第三节 财政总预算会计报表	89
本章小结	97
关键词	97
思考题	97
习题	97
第4章 行政单位会计	101
学习目标	101

第一节 行政单位会计的基本概念	101
第二节 行政单位会计的账务处理	106
第三节 行政单位财务报告	173
本章小结	189
关键词	190
思考题	190
习题	190

政府会计：美国篇

第5章 基金会计	197
学习目标	197
第一节 基金的基本概念	197
第二节 基金会计的基本原理	201
第三节 基金会计的财务报告原理	205
本章小结	214
关键词	215
思考题	215
第6章 美国公共型基金会计	216
学习目标	216
第一节 普通基金和特种收入基金会计	216
第二节 资本项目基金会计	237
第三节 偿债基金会计	249
第四节 普通固定资产与普通长期负债账户会计	254
本章小结	262
关键词	263
思考题	263
第7章 美国政府权益基金和受托基金会计	264
学习目标	264
第一节 政府权益基金报告	264
第二节 政府受托基金会计	285
第三节 美国政府财务报告的编制与分析	302
本章小结	309
关键词	310
思考题	310
附录1 政府会计准则——基本准则(征求意见稿)	311
附录2 模拟测试卷	315
附录3 财政部代理发行地方债和地方政府自主发债会计核算处理方法	318
参考答案	322
参考文献	328

政府会计：基础篇

第1章

政府会计的基本概念

【学习目标】

通过学习政府会计的基本概念,可以:

- 了解政府及非营利组织的定义
- 掌握政府会计目标、规范体系
- 熟悉政府和非营利组织的会计要素
- 掌握会计信息质量要求和计量属性
- 了解国内外的政府和非营利组织的会计规范

第一节 政府的定义

我国政府组织包括中央政府、32个省(自治区、直辖市)政府、2个特别行政区政府、600多个市政府、2 800多个县政府和40 000余个乡(镇)政府。各级政府由各具有相对独立法人地位的行政单位,包括民政、公安、教育、卫生、科技、财政等部门构成,各行政单位代表政府行使相应的管理职能。在美国,政府和非营利组织人员约占城市劳动力20%,1 800多万人在从事提供公共物品的工作,总经费超过其国民生产总值的30%以上。

一、政府的定义

政府是通过人民民主选举产生的、接受人民的委托治理国家的政治主体,其主要职责是履行社会公共事务管理,行使行政管理的职能,是为其“辖区”公众和经济组织承担受托责任的政权组织。根据行政管理活动所涉及的内容,通常把政府职能划分为政治职能、经济职能和社会职能。政治职能主要体现为维护国家政权、稳定社会秩序、防御外来侵略、惩治犯罪行为等;经济职能是政府通过高效的行政管理,促进社会生产力的发展,如弥补市场缺陷、进行宏观调控等;社会职能是指政府承担的与社会公众生活质量密切相关的各项社会公共事业,如科学、教育、文化、卫生、体育、社会保障、环境保护等。政府履行上述职能而提供的物品和服务属于公共物品的范畴,公共物品是私人部门不能提供的物品,只能由政府提供。表面上看,社会公众消费公共物品不需付费,因而政府提供公共物品不能取得收入。但是,提供公共物品必须耗费一定的经济资源,这些资源的主要来源只能是政府凭借国家政权以法定形式向公众征收。从另一个角度看,社会公众向政府提供经济资源就是在购买公共物品或公共服务。政府从事社会公共事务管理、提供公共物品和公共服务,就是在履行社会公众委托或赋予的责任,这种责任就是公共受托责任。政府对公众的受托责任是最基本的受托责任,这种受托责任在我国还可以进一步细分为下级政府对上级政府的受托责任,政府对人民代表大会以及人民代表大会对公众的受托责任等,同时,这种受托责任也会派生出其他的受托责任,如政府对债权人的

受托责任、政府对其他政府的受托责任等。政府完整的受托责任体现在：政府是整个国民经济和社会发展的组织者和管理者。

从整体功能上看,政府是承担社会公众和经济组织广泛职责的一级政权。我国政府可分为中央级政府、各省级(直辖市、自治区)政府、各市级(地区、自治州)政府、各县级(市、区)政府以及各乡镇级政府五个级次,各级政府的财政部门代表该级政府执行财政总预算,管理财政收支。从职责分工上看,政府可分为各类行政单位,如立法机关、行政机关、司法机关等。其中,行政机关是一级政府的办事处,是行使国家权力、管理国家事务、组织经济建设和文化建设、维护社会公共秩序、执行行政单位预算的部门和单位。

政府组织与营利组织相比较,具有三个显著的特点。

1. 非营利性

政府与非营利组织不必向它们的所有者即资本的提供者分配利润。政府和非营利组织对外提供服务或商品往往并不追求利益,甚至不收费,主要是按照财务资源和其他资源提供者的期望和要求提供尽可能多的服务或者商品。相应地,财务管理的重点放在如何谋求并合理使用财务资源,如何保证预算得到贯彻执行,并努力保持足够的流动性和支付能力,而不像企业那样致力于利润或每股净收益的提高。

2. 公益性

政府和非营利组织服务于公共目的,为公众奉献。政府与非营利组织所追求的是公共利益,即全体居民的共同利益,以实现政府的公共职能为目的。例如,行政事业单位向社会提供的服务等。

3. 组织约束性

政府和非营利组织必须严格地遵守财政指令和财经纪律。以营利为目的的企业通常是按照其追求利润或财富最大化的目标,通过市场竞争来开展其生产经营活动,它们有适用于自身的一套运行规则。而政府与非营利组织有各自非营利性的既定目标,服务领域具有独占性且不存在竞争性的公开市场,同时,由于资金的来源具有独特的渠道(税收、捐赠、财政拨款等),为了有效使用资金,政府和非营利组织不仅要受《会计法》^①等法律法规的约束,而且还受财经纪律和财政部门规定的各项制度的严格约束。

二、政府会计的构成

根据《政府会计准则——基本准则》的规定,政府会计由财务会计和预算会计构成。财务会计是指以权责发生制为基础对政府发生的各项经济业务和事项进行会计核算,反映和监督政府财务状况、运行情况、运行成本和现金流量等信息的会计。预算会计是指以收付实现制为基础对政府预算执行过程中发生的全部收入和全部支出进行会计核算,主要反映和监督预算收支执行情况的会计。

政府(公共部门)会计是各级政府、行政单位为主体,以货币为主要计量单位,连续、系统、完整地核算和监督各级政府、各级行政单位的预算资金运动过程及其结果的专业会计。政府会计是指用于确认计量和报告政府组织为社会公众和经济组织提供“公共物品”的财务活动,以及自身受托责任履行情况的一个专门会计。非营利组织会计是指不具备政府职能、不以营

^① 《中华人民共和国会计法》(主席令第24号)于1985年1月21日颁布,并于1993年12月29日、1999年10月31日分别进行过两次修订,现行《会计法》于2000年7月1日施行至今。

利为目的、从事社会公益服务的各种组织会计。

(一) 中国政府会计体系

我国是以公有制为主体的社会主义市场经济国家,财政预算实行“统一领导、分级管理”的体制,整个预算会计体系由财政总预算会计、行政单位会计、事业单位会计等组成。

近年来,由于部门预算的编制,财政总预算会计和行政单位会计的改革将逐渐趋于以一级政府为中心,核算整个政府的财务状况,即编制一级政府的收支情况表。另外,在推行国库单一账户制度后,财政部门对财政支出资金实施全过程管理,各级行政单位由于只是政府的组成部分,其所有资金都是财政资金,都要通过国库单一账户收付,其资金活动已通过总预算会计反映。同时,实行政府采购后,对于行政单位专项支出经费,财政部门不再简单地按照预算下拨经费给行政单位,而应当按照批准的预算和采购活动的履约情况直接向供应商拨付货款,即财政对这部分支出采用直接付款方式。财政总预算会计可以根据这部分支出数直接办理决算。而行政单位应根据财政部门提供的付款凭证进行资金核算,根据采购品入库情况入账。这笔业务可视为同一会计主体下获取货物、工程和服务的行为。因此财政总预算会计和行政单位会计两者共同构成政府会计。

财政总预算会计是指各级政府财政部门核算并监督政府预算执行情况以及各项财政性资金收支活动情况及结果的专业会计。根据“一级财政、一级预算”的原则,我国将财政总预算会计的管理体系分为五级:财政部设立中央级财政总预算会计,省(自治区、直辖市)财政厅(局)设立省级财政总预算会计,市(地、州)财政局设立市级财政总预算会计,县级(市、区)政府设立县级财政总预算会计,以及各乡镇级政府设立乡镇财政总预算会计。

行政单位会计是指我国各级行政机关和实行行政财务管理的其他机关(包括各级权力机关、行政机关、审判机关和检察机关)、政党及人民团体核算和监督本单位财务状况、预算执行结果及其结果的专业会计。行政单位会计体系根据国家机构建制和经费领报关系,分为主管会计单位、二级会计单位和基层会计单位三个级别。

近些年来事业单位日益走向市场,除了财政资金以外,还有其他性质的资金。这部分资金的收付不需要通过国库单一账户,其会计系统的独立性相对较强,其会计原则、会计科目和核算方法与政府会计显然有差别,各种基金会也是如此。因此,可以将它们与民间非营利组织合称为非营利组织。

事业单位会计是指各类事业单位核算和监督本单位预算执行情况及其结果的专业会计。事业单位会计体系根据国家机构建制和经费领报关系,分为主管会计单位、二级会计单位和基层会计单位三级等级。我国事业单位内部行业众多,包括科技、教育、文化卫生、应用科研型事业单位、社会服务部门的事业单位和社会福利救济事业单位等。与这些事业单位会计相适应,形成各种事业单位会计。

(二) 国外政府及公共部门的会计体系

美国的政府和非营利组织分为政府、非营利组织两部分:前者包括联邦政府和地方政府;后者包括公立的非营利组织和私立的非营利组织。联邦政府及其公立非营利组织会计单独适用一套会计制度,由会计总局制定;州和地方政府及其公立非营利组织的会计由政府会计准则委员会制定;私立非营利组织会计则适用另一套会计准则,由财务会计准则委员会制定。同时,会计总局还声明,政府会计准则委员会公布的各项公告和准则以及财务会计准则委员会制定准则中的适用部分完全可以在最大可能的程度上作为联邦机构的会计准则。

美国政府会计中使用的基金是一个独立的会计体系。每项基金都有自己的资产、负债、收

入、支出和费用,以及基金余额和基金权益,并有自己的一套完整的财务报表。在每个政府组织中,设置的各个基金,都有一个完整的会计核算和一套完整的会计报表。与此同时,整个政府组织还有一套完整的财务报告,整个政府组织称为“财务报告主体”。

第二节 政府会计目标和核算前提

一、政府会计目标

所谓会计目标是指提供财务信息或编制财务报告的目标或目的。会计目标如何影响到会计主体、会计报表体系的设计、提供信息的范围和质量规范,进而影响到会计要素的定义、分类、确认和计量等会计政策的选择。从会计产生和发展的历史可以看出,会计一开始就是围绕着受托责任的。受托责任及其关系一直主宰着会计,会计是随着受托责任的发展才发展的。政府是一个承担着广泛受托责任的组织,政府受托责任的内容也就构成了政府会计的内容。政府会计的根本任务首先是对政府受托责任的完成情况进行自我认定、自我计量,并定期编制各种受托责任的财务报告,为委托人了解政府受托责任履行情况提供有用的会计信息,以帮助委托人进行相关的决策。

我国现行政府预算会计规范有关政府会计目标的阐述主要体现在相关的会计制度和会计准则中。总预算会计信息应当符合《中华人民共和国预算法》^①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需要^②。

根据《政府会计准则——基本准则》的规定,政府应当编制财务报告和决算报告。财务报告的目标是向财务报告使用者提供与政府财务状况、运行情况(含运行成本)和现金流量等有关的信息,反映政府偿债能力和受托责任履行情况,有助于财务报告使用者作出决策或进行监督和管理。政府财务报告使用者包括债权人、政府自身和其他利益相关者。决算报告的目标是向决算报告使用者提供与政府预算执行情况有关的信息,综合反映政府预算收支的年度执行结果,有助于决算报告使用者进行监督和管理,并为编制后续年度预算提供参考和依据。政府决算报告使用者包括政府自身和其他利益相关者。

政府财务报告和决算报告应提供以下三个方面的信息。

1. 能使使用者评估责任、说明各级政府责任的信息

主要包括:(1)能使使用者确定本年收入是否足以支付本年服务和在以后年度市民是否必须负担以前年度的服务成本;(2)说明各级政府的预算责任及其是否遵循其他与财务相关的法律和合同要求;(3)帮助使用者评估政府提供服务的成本、成果及努力程度。

2. 评估当期政府如何筹集其活动资金,满足其现金需要的信息

主要包括:(1)财务资金来源和使用信息;(2)政府如何筹集其活动资金,满足其现金需求的信息;(3)确定各级政府财务状况在当年是改善还是恶化所需的信息。

3. 评价政府的服务水准、持续筹措活动资金和履行义务能力所需的信息

主要包括:(1)各级政府财务状况的信息;(2)各级政府有形资源和其他非财务资源未来使用寿命的信息,包括可评估其服务潜能的信息;(3)披露法律、合同对资源使用的限制,

^① 《中华人民共和国预算法》(主席令第12号)2014年8月31日修正,自2015年1月1日起施行。下文表述为新预算法或《预算法》(2015)。

^② 《财政总预算会计制度》(1998)第12条。

以及资源可能损失的风险。

伴随公共财政体制改革的进行,会计核算^①上也要求与时俱进,2013年财政部率先修订了《行政单位会计制度》(2014年1月1日起实施)^②。相较于原制度,《行政单位会计制度》(2014)更侧重反映行政单位的预算收支信息。在会计目标上,行政单位提供的会计信息应当与行政单位受托责任履行情况的反映、会计信息使用者的管理、监督和决策需要相关,有助于会计信息使用者对行政单位过去、现在或者未来的情况作出评价或者预测^③。对于财务状况信息反映不足的缺陷,《行政单位会计制度》(2014)要求向会计信息使用者提供与行政单位财务状况、预算执行等有关的会计信息,强调编制“双分录”,即对行政单位发生的某项业务或事项同时进行两项记录,一项记录侧重确认所形成的资产或负债,另一项记录侧重确认所发生的预算支出,从而使得行政单位的预算执行情况和财务状况得到双重反映。

综上所述,政府会计目标是提供预算执行情况的信息,服务国家的宏观经济管理、政府预算管理的需要以及政府单位内部管理,体现了政府作为预算的组织者和管理者的特点,但对政府的受托责任反映不够完整。政府会计不仅要提供预算执行情况的会计信息,还要提供预算与实际执行情况比较的信息,以及除预算管理活动以外的所有财务活动的信息。

二、政府会计核算前提

会计核算的前提,也称会计假设,是指针对政府和非营利组织会计所面临的变化不定的客观经济环境,对政府和非营利组织的某些情况或进行会计工作的先决条件所作出的逻辑推断。会计假设也并不是毫无根据的臆断,而是根据政府和非营利组织所处的社会环境所作出的合乎逻辑的推论,是对会计活动的基本经验的总结和理论概括,具有相当普遍的适用性。尤其是会计基本假设,已在相当程度上反映了市场经济的最一般规律,是开展政府和非营利组织会计工作必要的前提和条件。

政府会计核算的前提包括会计主体假设、持续运营假设、会计分期假设和货币计量假设。

(一) 会计主体假设

会计主体假设是指政府和非营利组织会计核算应当以本组织发生的各项交易或事项为对象,记录和反映政府和非营利组织本身的各项业务活动。会计主体是会计信息所反映的特定单位或组织,它界定了会计工作的空间范围。

会计工作的目标是反映一个组织的财务状况、业务活动情况和现金流量,为包括捐赠者在内的各方面决策服务。政府和非营利组织会计要反映的总是特定的对象,只有明确规定会计核算对象,将政府和非营利组织会计所要反映的对象与其他经济实体区别开来,才能保证政府和非营利组织会计核算工作的正常开展,实现会计目标。

会计主体的前提是为了政府和非营利组织会计人员在日常的会计核算中对各项交易或事项作出正确的判断,对会计处理方法和会计处理程序作出正确选择的依据。由于政府和非营利组织各项财务资源的用途通过预算作了限定,必须分别核算和报告不同用途的财务资源的收支情况及结果,但政府和非营利组织是一个对外承担受托责任的整体,它必须对外报告所有财务收支情况及结果。

① 会计核算包括会计确认、计量、记录和报告各个环节,涵盖填制会计凭证、登记会计账簿、编制报告全过程。

② 《行政单位会计制度》(财库[2013]218号),自2014年1月1日起全面施行。下文表述为《行政单位会计制度》(2014)。

③ 《行政单位会计制度》(2014)第13条规定。

一般说来,凡是具有独立的资金,允许在银行开户,有业务收支,需要独立核算,编制会计报表的单位,在会计上均视为一个会计主体,应进行独立的会计核算。在市场经济中,企业是典型的会计主体,这个假设对进入一个会计信息系统的各种经济交易和事项作了空间上的限定,并以主体为范围,将其发生的所有交易或事项作为会计核算和报告的对象,而不区分交易或事项类别和具体用途。所以,以企业作为会计主体时,每一个企业只需一套属于它自己的日记账、分类账和会计报表就能够实现会计目标。

政府和非营利组织具有基金主体和组织主体的双重性。基金主体是假设政府及非营利组织以“基金”界定会计的空间,把按照法律法规或其他限定用途的各种财务资源分别设立基金,按基金组织财务收支的会计核算,要求基金与基金之间的财务收支必须区分开,分别核算和报告,因此,“基金”是政府及非营利组织典型的会计和财务报告主体。组织主体则假设政府和非营利组织以“组织”界定会计的空间,按对外承担受托责任的组织整体的财务收支作为会计核算和报告的对象,所以,政府和非营利组织也是一个会计与财务报告的主体。

(二) 持续运营假设

持续运营假设是指政府和非营利组织的会计核算应当以持续、正常的行为前提,也就是说,在可预见的未来,政府与非营利组织不会因终止、关闭、破产而清算,因而政府和非营利组织所拥有的资产将在正常的经营过程中被耗用或出售,所承担的债务也将在正常的经营过程中清偿。

在企业会计中,我们通常假设,一个会计主体除非提供“反证”,否则它将在可预期的未来持续不断地经营下去,会计学界普遍认为,持续经营是一个必要的和重要的会计基本前提,它要求企业对资产和计价必须建立在非清算的基础上,从而要求企业购置资产的现金流出记为费用而记为资产,预收款项不记为收入而记为负债。

政府强调其公共活动的连续性也非常必要。因为政府与企业主体不同,它不以营利为目的,其开展各项公共活动不仅不能带来营利,而且要消耗一定的资源,如果不作这样的假设,我们很难想象一个社会能够延续下去。但是,政府在以基金为主体的情况下,一旦基金所限定的项目或目的达到以后,该基金主体就消失了,其活动也就终止了。所以,这个假设应作适当的修正,即政府和非营利组织公共活动具有连续性,而基金财务收支活动则具有暂时性。持续运行假设,要求政府会计工作必须以本单位将永远存在并持续运行作为前提,来考虑、处理一切会计事物。

持续运营假设界定了会计工作的时间范围。正是在持续运营假设前提下,政府和非营利组织会计理论和实务才能建立在“非清算基础”上,对运营中较长使用期限的资产才能按其成本入账,而不是按破产清算时的清算价值入账。也正是在这一会计假设下,政府组织在会计信息的收集和处理上所使用的会计程序或方法才能保持相对稳定性,才能出具正确的记载报告,为各方提供可靠的会计信息。

当然,由于组织章程的限定,或者是由于出资人共同商定的结果,或者是由于国家法律和法规的影响,或者是由于组织运转不良和竞争因素的作用,很多政府组织可能会面临终止、关闭,甚至宣布破产或进行法律上的改组。在这种情况下,持续运营假设就不再适用了,在这个假设基础上建立的会计原则和程序也不再适用。或者说,持续运营假设只适用于正常运营状态下的政府组织单位,而不适用于已经终止业务活动的政府组织单位。

(三) 会计分期假设

会计分期假设是指将政府会计主体持续运行的时间人为地划分成等距时间段,以便于分

阶段结算账目,编制财务报告。会计期间至少分为年度和月度。会计年度、月度等会计期间的起讫日期采用公历日期。世界各国对会计年度的规定不同,一般采用的形式有:公历制(每年1月1日起至12月31日止),如中国、德国等;四月制(每年4月1日起至次年3月31日止),如英国、加拿大等;七月制(每年7月1日至次年6月30日止),如瑞典、澳大利亚等。

在政府会计中,对于可支用基金和政务基金来说,需要会计分期前提的目的是为了考察预算期间内财务资源的实际流动情况以及预算的执行情况。

(四) 货币计量假设

货币计量假设是指政府会计主体在会计核算时,应当以货币为主要计量单位,不考虑币值变动因素的影响,以保证会计数据的连续性和有效性。我国现行会计制度规定,政府会计核算应以人民币作为记账本位币。如果发生外币收支,应当按照中国人民银行公布的当日人民币外汇汇率折算为人民币核算^①。

第三节 政府会计要素和财务报告

会计要素是对会计事项所确认的项目所作的归类,是构成会计客体的必要因素。我国在《财政总预算会计制度》《行政单位会计制度》《事业单位会计制度》^②《民间非营利组织会计制度》^③中明确规定了使用以下会计要素:资产、负债、净资产、收入和费用。

一、政府会计要素

以往我国的预算会计制度中没有会计要素的提法,但有不同的会计分类。从1966年起,预算会计统一采用资金收付记账法,并按资金运动变化的形态,固定划分为资金来源、资金运用与资金结存三大类。1997年的预算会计改革,第一次在预算会计中使用了会计要素,把预算会计要素划分为资产、负债、净资产、收入和支出五项,这意味着政府及预算单位会计不仅要反映其收入和支出,而且要反映其资产和负债。行政单位会计也应当按照业务或事项的经济特征确定会计要素,包括资产、负债、净资产、收入和支出。2014年12月《政府会计准则——基本准则》的征求意见稿中,根据政府会计的构成将要素分为政府财务会计要素和政府预算会计要素。

(一) 政府财务会计要素

政府财务会计要素包括资产、负债、净资产、收入和费用。

1. 资产

资产是指政府过去的经济业务或者事项形成的,由政府所有、管理、占有、使用或者控制的,预期能够产生服务潜能或带来经济利益流入的经济资源。服务潜能是指政府利用资产提供物品和服务以实现政府目标的能力。经济利益流入表现为现金(含现金等价物,下同)流入或者现金流出的减少。

政府的资产按照流动性,分为流动资产和非流动资产。流动资产是指预计在1年内(含1

^① 对于业务收支以外币为主的行政事业单位,也可以选定某种外币作为记账本位币,但在编制会计报表时,应当按照编报日期的人民币外汇汇率折算为人民币反映。

^② 《事业单位会计制度》(财会[2012]22号)自2013年1月1日起施行,以下简称《事业单位会计季度》(2013)。

^③ 《民间非营利组织会计制度》(财会[2004]7号)自2005年1月1日起施行,以下简称《民间非营利组织会计制度》(2005)。

年)变现或者耗用的资产,包括货币资金、短期投资、应收及预付款项、存货等。非流动资产是指流动资产以外的资产,包括固定资产、公共基础设施、在建工程、无形资产、长期投资等。

符合资产定义的经济资源,在同时满足以下两个条件时,确认为资产:(1)与该经济资源相关的服务潜能或者经济利益很可能流入政府;(2)该经济资源的成本或者价值能够可靠地计量。

行政单位的资产是指行政单位占有或者使用的,能以货币计量的经济资源。行政单位的资产应当按照取得时实际成本进行计量。除国家另有规定外,行政单位不得自行调整其账面价值。行政单位对固定资产、公共基础设施是否计提折旧由财政部另行规定;按照规定对固定资产、公共基础设施计提折旧的,折旧金额应当根据固定资产、公共基础设施原价和折旧年限确定^①。

2. 负债

负债是指政府过去的经济业务或者事项形成的现时义务,履行该义务预期会导致含有服务潜能或者经济利益的经济资源流出政府。

现时义务是指政府在现行条件下已承担的义务。未来发生的经济业务或者事项形成的义务不属于现时义务,不应当确认为负债。

政府的负债按照流动性,分为流动负债和非流动负债。流动负债是指预计在1年内(含1年)偿还的负债,包括短期借款、短期债券、应付及预收款项、应付职工薪酬、应缴款项等。非流动负债是指流动负债以外的负债,包括长期借款、长期应付款、应付政府债券、预计负债。

符合负债定义的义务,在同时满足以下两个条件时,确认为负债:(1)履行该义务很可能导致含有服务潜能或者经济利益的经济资源流出政府;(2)该义务的金额能够可靠地计量。

行政单位的负债是指行政单位所承担的能以货币计量,需要以资产等偿还的债务。《行政单位会计制度》(2014)借鉴企业财务会计,将行政单位负债划分为流动负债和非流动负债,流动负债包括应缴财政款、应缴税费、应付及暂存款项等,非流动负债包括长期应付款。

3. 净资产

净资产是指政府资产扣除负债后的净额,其金额是资产减去负债的差额。净资产项目应当列入资产负债表。

行政单位的净资产是指行政单位资产扣除负债后的余额。结余是行政单位一定期间收入与支出相抵后的余额滚存资金。

4. 收入

收入是指报告期内导致政府净资产增加的服务潜能或经济利益的流入金额。收入的确认应当同时满足以下三个条件:(1)与收入相关的服务潜能或者经济利益很可能流入政府;(2)服务潜能或者经济利益流入会导致政府资产增加或者负债减少;(3)流入金额能够可靠地计量。符合收入定义和收入确认条件的项目,应当列入收入费用表。

行政单位的收入是指行政单位依法取得的非偿还性资金。行政单位的收入包括财政拨款收入和其他收入。财政拨款收入是指行政单位从同级财政部门取得的财政预算资金;其他收入是指行政单位依法取得的除财政拨款收入以外的各项收入。

5. 费用

费用是指报告期内导致政府净资产减少的服务潜能或经济利益流出的金额。费用的确认

^① 《行政单位会计制度》(2014)第21、22条规定。