

南开大学经济类系列实验教材



政府会计 实验教程

郭 玲 编著



中国财政经济出版社

南开大学经济类系列实验教材

政府会计实验教程

郭 玲 编著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

政府会计实验教程 / 郭玲编著. —北京: 中国财政经济出版社, 2008. 1
(南开大学经济类系列实验教材)

ISBN 978 - 7 - 5095 - 0686 - 8

I. 政… II. 郭… III. 预算会计 - 高等学校 - 教材 IV. F810.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 063855 号

中国财政经济出版社出版

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

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京富生印刷厂印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 16 开 12.75 印张 290 000 字

2008 年 1 月第 1 版 2008 年 1 月北京第 1 次印刷

定价: 28.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 0686 - 8/F · 0556

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

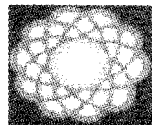
编委会

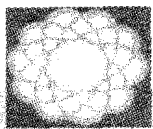
主 任：马君潞

副主任：李秀芳 何自力 沈亚平 侯文强

委 员：（按姓氏笔画排列）

马君潞	王群勇	关路祥	刘晓峰	华 钧
孙佳美	何自力	吴 浙	张骅月	张晓峒
攸 频	李冰清	李秀芳	沈亚平	邹 洋
周爱民	侯文强	赵胜民	涂宇清	秦海英
郭 玲	谢娟娟			





总 序

ZONGXU

南开大学经济学科多年来一直在探讨如何适应改革开放、如何根据理论与实践的发展进行教学改革，包括教学理念与教学内容的更新、教学方式与教学方法的创新。实验教学的内容和方法是教学改革多方面的具体体现。南开大学也为经济学科实验课程教学的开设提供了重要的物质保证，在整合相关资源的基础上投资建设的实验教学中心成为经济学科各专业本科生、硕士生、博士生实验教学和实践教学基地，是经济学科教学、科研和社会服务重要的基础支撑。

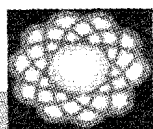
经过多年的建设与探索，南开大学经济学实验教学中心逐步建立起与学科发展和人才培养目标相适应、比较科学的实验教学体系，同时组织实验课程教师开发适合于不同专业、不同教学层次的实验课程，并在课程中广泛引入了演示法、案例法、模拟法、仿真法、棋块式沙盘规划法等教学方法。经过数年的积累，实验课程教师在教学的过程中组织学生自主研发教学软件，将科研成果注入实验教学体系，从而使科研成果与教学内容相结合，也使教学软件有了自我更新的能力。

实验课程教材内容体现了实验课程教师多年来不断研究和实践的成果，也体现了南开大学经济学科对教学改革内容的探索。目前，实验教学已经成为经济学教学的重要组成部分。当然，无论是实验课程教材体系还是实验课程教学内容，都有待于根据理论与实践的发展，以及技术手段的提升不断更新和完善。

我们期待读者与同行的意见和建议。

马君潞

2008年1月于南开大学



前言

QIANYAN

近年来,我国政府的财政管理模式发生了重大变化,从中央政府开始自上而下推动建设的“金财工程”正在使各级政府的政务管理活动全面实现“电算化”。这不仅对财政专业人才应具备的技能和素质提出了更高层次的要求,也对我们传统的财政学专业教学方法,尤其是以应用为特点的本科教学提出了新的要求。为了适应这一形势的变化,从2006年初开始,南开大学财政学系开始着手建立财政学综合实验室,对本科的专业核心课程推行实验教学。政府会计课即为第一阶段开展实验教学改革的核心课程之一。

一、实验教学的必要性

政府会计课程讲授的是政府进行会计核算和报告的基本原则、思路及方法,是一门应用性很强的财政学专业课程之一。所以,政府会计课的本科教学应在传统的教学方法基础上,更侧重于基本理论、基础知识和实际技能方法的有机结合,整个教学过程既要充分体现基础性、系统性,也更需要体现应用性的特点。

从2001年开始,财政部在考察了主要发达市场经济国家和东欧转型国家政府财政管理信息系统运行模式和建设经验的基础上,开始着手规划建立“政府财政管理信息系统”。从2002年初开始,在部分试点的基础上,国务院决定将财政部规划建立的“政府财政管理信息系统”定名为“金财工程”,把“金财工程”列为国家电子政务12个重点工程之一,并从中央政府开始自上而下地推动各级政府建设“金财工程”。“金财工程”是利用先进的信息网络技术,支撑预算管理、国库集中收付和财政经济景气预测等核心业务的政府财政综合管理信息系统。“金财工程”的建设以业务应用系统为中心,通过12个业务管理系统将政府预算管理、国库集中收付管理、政府会计核算、国有资产管理及收入管理等全部政府核心业务纳入了规范的电算化管理系统,从而实现了财政收支进行全过程监管、提高财政资金使用效益的目标。到2006年为止,全国市级政府及部分较发达地区的县级政府都已经初步建立了“财政综合管理信息系统”,从而逐步地实现了核心业务的电算化管理。

这些在财政管理实践上发生的重大变化,不仅对财政专业人才应具备的技能和素质提出了更高层次的要求,进而也对我们传统的财政学专业教学方法,尤其是以应用为特点的本科教学提出了新的要求。以政府会计为例,近两年来随着我国政府“金财工程”的推进,全国各级政府逐步采用了政府会计软件来进行实际业务的会计核算,传统的会计分录录入、账目管理及报表编制的会计工作都已实现了电算化。这自然对政府会计课程的本科

教学内容及教学方法提出新的要求。作为一门具有较强应用性的本科课程,政府会计课在教学上一方面应立足于实践,在培养学生基础素质的同时,更侧重于培养学生的实践技能。另一方面,在实际教学中具备一定的理论前瞻性。我国政府的“金财工程”建设刚刚起步,各项财政管理体制改革的改革也正在逐步展开,还存在着很多问题和不足。在教学中,教师应在对国外和我国政府会计理论与实践研究的基础上,引导学生们在学习中培养创新意识和研究意识。

因此,对政府会计课程开展本科实验教学具有十分重要的理论意义和实践意义。通过配合使用实际的政府会计核算软件来组织实验教学,不仅能显著提高教学效率,而且通过紧密联系政府的实际业务,在很大程度上提高了学生的学习积极性,从而显著提高教学效果。另外,学生实践技能的提升也将提高学生今后的工作能力和就业能力。

二、实验教学思路及教学方法的设计

为了使学生在理解政府会计理论的基础上能够更为熟练地掌握我国预算会计核算的相关方法,南开大学经济学院在2006年12月通过招标购置了一套预算会计核算及财务报表软件(新中大软件公司的Gsoft政务管理软件),并在2007年度第一学期对本课程进行了教学改革——实现了实验教学。

在实验课程的建设上,我们的总体原则是:以过去的教材和教学大纲为理论基础,以软件教学为补充;丰富教学内容、增加信息量;通过紧密结合政府政务管理实务,并通过学生自我动手实践(模拟实验加社会实践),来显著地提高教学效果。具体到实验教学方法,我们通过以下四个方面来实现上述教学目标。

首先,在授课过程中,利用软件公司提供的政府用户的实际初始数据,讲授对应软件的使用,使学生们能熟悉并掌握目前该领域最新的政务管理技术及方法。以政府会计课为例,在授课中讲授完基本的政府会计处理原则及方法后,利用软件公司提供的经修订过的凭证数据,讲授实际凭证的录入方法、审核方法、账户的管理、报表的编制与生成。通过实际演示使学生们熟悉并掌握实际的政府会计处理实务。

其次,提供数据,让学生们以不同的角色使用软件来模拟处理政府各类具体的业务活动。在政府会计课中,学生可以在软件中分别扮演会计、出纳、审核及主管四种角色,按照不同的角色分别行使不同的职能,从而全面地掌握政府会计核算的整个流程。

再次,在教学内容上,除了侧重讲授我国政府会计理论及实践内容以外,还应广泛介绍国外政府会计领域最新的理论和实践。通过扩展知识体系,为学生的知识积累创造更广阔的空间,从而使学生们在更深层次上理解并认识我国政府会计体系的现状及未来的改革方向。在教学方法上,要做到实验教学与传统教学方法(如课堂讨论)相结合,探索促进学生创新思维的有力方法,增强设计性、创造性、综合性和应用性训练,要为学生创新素质培养奠定基础。

最后,实验教学应结合社会实践,从而保证实现更为良好的教学效果。社会实践的目的是,除了使学生们进一步熟悉政府各部门的职能及业务管理实务以外,更为重要的是,使学生们能在实践中应用所学的知识和技能,在实践中发现差距和问题,并探索解决问题的方法及未来的改革方向,从而为今后的学习和工作打下良好的基础。

三、实验教学大纲

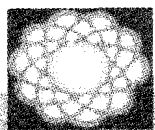
周学时	3	总学时	57	学分	3
教学类型及学时数		主讲: 34 学时; 实验或上机: 22 学时; 其他 (期中测验): 1 学时。			
教学对象 (本课程适合的专业和年级): 财政学专业本科生及经济类专业本科生 (二年级以上)。					
预备知识: 要求学生具备一定的会计学基础和财政学理论基础。					
课程在教学计划中的地位作用: 立足于实践, 通过大量实验及案例教学, 注重于培养学生的实践技能、创新意识和研究意识。					
课程的教学目的和要求: 1. 通过学习使学生能够理解并掌握政府会计理论。 2. 通过实验教学使学生能够熟练掌握我国预算会计核算的相关方法。 3. 通过了解西方国家的政府会计体系及基金会计基础, 使学生理解我国目前预算会计体系中存在的问题及未来的改革方向。 课程的基本要求: 会计课实用性强、内容较多, 因此要求学生应课前预习, 并按照教学安排仔细完成教学实验及其实验报告。 成绩评定方法: 本课程的考核采取平时考核与期末考核相结合的考核方式。平时考核要求学生完成 6 次实验报告; 期末考核通过闭卷笔试的方式进行。课程最终成绩由平时考核成绩与期末考核成绩两部分构成, 它们各自所占的比例为 30%: 70%。平时成绩的构成: 实验报告占 15%; 期中考试占 10%; 出勤占 5%。					
教学内容及学时分配: 1. 第一章——讲授政府会计的概念、特点; 西方国家的政府会计模式; 目前我国的政府会计体系、特点及未来的改革方向 (6 学时)。 2. 第二章——讲授财政总预算会计资产及负债类科目的会计核算 (5 学时)。 3. 上机: 熟悉政府会计软件的使用方法 (1 学时)。 4. 上机: 练习总预算资产、负债类记账凭证的录入、审核及记账 (4 学时)。 5. 第三章——讲授财政总预算会计收入支出项目的会计处理 (6 学时)。 6. 上机: 练习总预算收入、支出类记账凭证的录入、审核及记账 (3 学时)。 7. 第四章——讲授财政总预算会计的年终业务及会计报表 (2 学时)。 8. 上机: 练习月末结账——设置自动转账凭证、结账、账簿打印及报表生成 (4 学时)。 9. 第五章——讲授行政单位会计中资产、负债项目的核算 (5 学时)。 10. 第六章——讲授行政单位会计中收入、支出项目的核算 (3 学时)。 11. 上机: 练习行政单位资产、负债类记账凭证的录入, 出纳签字、审核及记账 (3 学时)。 12. 第七章——讲授行政单位净资产项目的核算年终业务及财务报表 (6 学时)。 13. 上机: 练习行政单位收入、支出类记账凭证的录入, 出纳签字、审核及记账 (3 学时)。 14. 上机: 练习月末结账——设置自动转账凭证, 结账, 账簿打印及报表生成 (3 学时)。 15. 期末考试 (2 学时)。					

续表

教学组织: 1. 以上教学内容分别课堂讲授和教学实验来完成, 主讲 34 课时; 实验 21 课时。 2. 本课程在第 19 周举行期末考试, 12 课时。 3. 政府会计课实用性强、内容繁杂, 为了使学生们熟练掌握各类交易的核算办法, 本课程利用政务管理软件 (Gsoft 系统) 实现了软件教学。在各个重点章节安排了课堂作业, 要求学生们根据布置的内容完成 6 个实验报告, 具体报告内容如下: 实验报告 (1) 总预算资产、负债类记账凭证列表; 实验报告 (2) 总预算收入、支出类记账凭证列表; 实验报告 (3) 总预算自动转账凭证列表、年度资产负债表及收入支出总表; 实验报告 (4) 行政单位资产、负债类记账凭证列表; 实验报告 (5) 行政单位收入、支出类记账凭证列表; 实验报告 (6) 行政单位自动转账凭证列表、年度资产负债表及收入支出总表。 4. 教学过程中运用多媒体, 主要教学内容制成 PPT 文件。 5. 平时的实验报告、计入成绩, 平时成绩占总成绩 30%。	
教材	名称: 政府会计实验教程, 郭玲编著
主要参考书	《政府会计》, 郭磊、郭玲著, 南开大学出版社 2005 年版
	《预算会计》, 马国贤著, 中国财政经济出版社 2003 年版
	《政府与非营利组织会计导论》, Joseph R. Razek, Gordon A. Hosch & Martin Ives 著, 张志超、蔡方、郭玲等译, 机械工业出版社 2003 年版
	《政府与非营利组织会计》, Robert J. Freeman & Graig D. Shoulders 著, 赵建勇等译, 上海财经大学出版社 2004 年版
实验教学软件 新中大公司开发的政务管理系统 (Gsoft)	
教学特色 (在教学内容、方法、手段方面改革的情况): 1. 在讲授我国预算会计体系的同时, 对比介绍西方国家的政府会计模式, 并详细介绍了代表政府会计发展方向的美国政府基金会计体系, 内容新而且充实。 2. 讲授过程中注重理论联系实际, 能够结合我国最近的预算管理体制改革、国库管理制度改革及新一轮税制改革的相关内容, 有效地调动学生的学习兴趣。 3. 利用软件进行实验教学, 结合社会实践, 从而保证实现更为良好的教学效果。	

编者

2008 年 1 月



目 录

MULU

第一章 政府会计概论	(1)
第一节 政府会计的涵义	(1)
第二节 政府会计与企业会计	(3)
第三节 我国的政府会计体系	(5)
第四节 西方国家的政府会计	(9)
第五节 中美政府会计的比较	(14)
第六节 我国预算会计制度未来的改革方向	(18)
第二章 财政总会计资产负债的核算	(28)
第一节 财政总预算会计概述	(28)
第二节 财政总会计资产的核算	(31)
第三节 财政总会计负债的核算	(38)
第四节 实验——财政总预算会计资产与负债的核算	(40)
第三章 财政总预算会计收入支出的核算	(51)
第一节 财政总预算会计收入的核算	(51)
第二节 财政支出的核算	(59)
第三节 实验——财政总预算会计收入与支出的核算	(64)
第四章 财政总会计的年终业务和会计报表	(67)
第一节 总预算会计净资产的核算	(67)
第二节 财政总会计的年终业务	(69)
第三节 财政总会计的报表	(75)
第四节 实验——财政总预算会计年终业务及报表编制	(81)
第五章 行政单位资产与负债的核算	(87)



第一节	行政单位会计概述	(87)
第二节	行政单位流动资产的核算	(90)
第三节	行政单位固定资产的核算	(98)
第四节	行政单位负债的核算	(101)
第五节	实验——行政单位资产负债的核算	(105)
第六章	行政单位收入、支出的核算	(109)
第一节	行政单位收入的核算	(109)
第二节	行政单位支出的核算	(113)
第三节	实验——行政单位收入、支出的核算	(120)
第七章	行政单位的年终业务和会计报表	(122)
第一节	行政单位净资产的核算	(122)
第二节	行政单位的年终业务	(124)
第三节	行政单位的会计报表	(125)
第四节	实验——行政单位年终业务及会计报表	(127)
附录一	Gsoft 软件账务处理系统基本使用指南	(131)
第一节	基本操作流程	(131)
第二节	初始设置	(132)
第三节	日常账务	(136)
第四节	系统管理	(150)
附录二	Gsoft 软件报表编制系统基本使用指南	(154)
第一节	财务报告	(154)
第二节	自定义报表	(184)
参考文献		(191)

政府会计概论

学 习 目 标

通过本章的学习，需要理解并掌握以下问题：

- ☐ 什么是政府会计
- ☐ 为什么政府不能直接采用相对完善的《企业会计准则》来进行会计核算
- ☐ 我国现行的政府会计体系（预算会计）的特点
- ☐ 西方国家的政府会计模式及特点
- ☐ 目前我国的预算会计体系与美国的政府会计体系存在哪些差别
- ☐ 我国预算会计体系目前存在的问题及未来的改革方向

第一节

政府会计的涵义

一、国际会计师联合会关于政府会计的定义及目标

国际会计师联合会，是具有 104 个国家的 143 个会计职业团体成员的会计组织，该组织为提高政府会计信息质量，促进政府提供可比的、相关的和可理解的财务信息，于 2000 年 5 月 24 日发布了 8 份国际公共部门会计准则公告，涉及政府会计确认基础、政府会计主体、政府财务报告等相关内容，并对政府会计进行了定义。即根据政府政治经济的活动情况及其在资金上的反映，以货币为计量单位，对其资金筹集、使用和结存，进行连续地、系统地、及时地记账、算账和报告的过程被称为政府会计。

根据世界各国政府会计准则制定机构对政府会计目标的阐述（如美国政府会计准则委

员会, GASB), 政府会计有三个层次的目标。政府会计的基本目标是检查、防范舞弊和贪污, 以保护公共财政资金的安全。政府舞弊的形式多种多样, 且呈现不断增加的趋势 (Rose Ackerman, 1978), 这在发展中国家是一个尖锐的问题, 但舞弊现象并不局限于发展中国家。在发达国家, 尽管形成了行政、立法和司法之间权力平衡、相互牵制的政体, 舞弊现象仍时有发生。因此, 不论是发达国家还是发展中国家, 都需要建立必要的披露程序来提高财政资金的透明度, 以防止财政的违法乱纪行为。

政府会计的中级目标是促进健全的财务管理。财务管理包括收税和其他收支、举债和还债等活动。对于一个运作良好的政府而言, 这些活动都是通过预算或计划事先安排的, 并通过适当的授权交易, 将交易过程和结果记录在财务会计系统中。一个运作良好的政府, 其运营活动应兼具经济性、效率和效益。在这种情况下, 政府也需要一个管理会计系统或成本会计系统, 以便确定其提供公共服务的成本是最小的或服务得更好。

政府会计最高层次的目标是帮助政府履行公共受托责任。公共受托责任依存于三个主要代理关系的层次中: 公务员对行政长官的受托责任、行政部门对立法部门的受托责任和政府对民众的受托责任。这个目标可以通过激励代理人披露财务信息和降低使用者信息成本的方式得以更好地实现。

二、政府会计的功能

会计功能的首要问题就是解决谁是会计信息的使用者的问题, 即会计信息为谁服务的问题。

政府会计是以美国为代表的西方国家应用于政府及公立单位的一种会计制度, 是与企业会计相对应的一个会计分支。美国政府会计准则委员会在其 1987 年 5 月发布的概念公告第 1 号《财务报告的目标》中, 将政府的活动分成政府型活动和企业型活动两种类型, 并对政府型活动和企业型活动分别阐述会计信息的使用者及信息需求。《财务报告的目标》规定政府型活动的财务报告的主要使用者有三类: 第一类是那些政府需主要对其负责的人, 即公民; 第二类是那些直接代表公民的人, 即立法机构和监察机构; 第三类是那些向政府提供款项或参与提供款项活动的人, 即投资者和信贷者。国际会计师联合会公立单位委员会认为, 政府会计信息的主要使用者包括五类: 立法和其他权力机构、社会公众、投资者和信贷者、外国政府和国际机构以及其他资源的提供者、经济和财务分析师。

总的来看, 关于政府会计信息的使用者问题, 国际会计师联合会公立单位委员会的观点与美国政府会计准则委员会制定的《财务报告的目标》的规定基本相同^①。进一步分析上述两种观点可以发现, 不论是国际会计师联合会公立单位委员会, 还是美国政府会计准则委员会, 其推行的政府会计的理念都采纳了受托责任学派的观点, 即政府是受公众委托来从事各项社会公共事务的管理活动的机构, 社会公众要为政府履行职务的活动提供必要资金; 政府行使管理的权力来自于公众; 政府代表社会公众管理国家。因为社会公众与政府之间是一种委托与受托关系, 所以政府必须对社会公众负责——这种责任也包括政府应合理、妥善、有效地使用财政。而从根本上说, 也正是由于民主社会和市场经济对受托责任的巨大需求才导致近年来政府会计在全球的崛起。

^① 这与我国目前的状况不同。我国政府的财务报告只为政府内部服务, 满足内部使用者的需要, 不对外公布。

由此可见，在西方发达国家，政府会计是建立在近现代宪政理念下的一种制度构造，这些宪政理念包括：主权在民原则；政府权力来源于人民权利原则；政府应对人民负责的原则等。政府会计的功能定位于作为受托方的政府向作为委托方的资金提供者（主要是纳税人）提供关于受托责任履行情况的财务信息，以便社会公众对政府财务活动进行有效监督。这种制度的构造和执行是西方国家民主和法制原则在政府财务管理上的具体体现。

第二节

政府会计与企业会计

有别于以谋求利润为目的私人部门，政府组织具有以下基本特征，并由此导致政府不能直接使用已经较为成熟完善的《企业会计准则》（制度）来进行会计核算和报告：

一、公共性

公共性是指政府组织因社会的公共需要而存在，并随着社会公共需要的发展而演进。社会公共需要导致了公共产品和服务的产生。政府组织的公共性既是社会分工的必然结果，也是提高整个社会资源配置效率的内在要求。现代经济理论和市场经济的实践已经证明，在混合经济体制下政府组织向市场提供的是私人部门无法提供的、或者是那些由私人部门提供将导致配置效率低下的公共产品和服务。公共产品和服务的外部性（社会成本、社会收益问题）也使得政府没办法向企业那样进行准确的成本核算和销售收入核算。同时由于政府提供的公共产品和服务主要只能通过税收来筹集资金，这个特征也切断了履行服务与收入确认之间的联系，使得收入很难与费用配比。

二、非营利性

政府是典型的非营利性组织。“营”字有“谋求”的涵义，非营利性也就是说政府组织的设立不是为了谋求利润。其提供产品与劳务的目的在于满足社会需要，服务的价值也常常不能用货币来衡量，所以就无法用收入这一计量工具来衡量其活动的效率及有效性。而工商企业的存在就是为了获取利润，从而提高其所有者的财富，所以收入最大化是其时刻关注的目标。因此收入就成为评价工商企业经营效率与有效性的一种非常有用的方法。

大多数政府组织不是通过向使用者收费来弥补成本，而是通过税收或获取捐赠来维持运营，但是纳税人和捐赠者并不按照其所提供的资金而从中获得大致成比例的服务或补偿，甚至有时都不属于该项服务的对象。所以，收入很难与费用配比，也无法使用净收入的概念来核算政府管理的有效性。但是在以营利为目的的商业企业中，净收入是企业的一个内在的控制要素。因为，从长期来看，只有营利的企业才能生存；而且从短期来看，不能营利将会影响管理层的下一步决策，甚至影响管理层的连续性。所以，对于缺乏净收入这一内在控制要素的政府来讲，就必须对其财务资源的分配和使用施加更为严格的外部控制。这种财务控制可以直接来自法律和预算。例如，实际资金的获取和使用要和已批准的预算进行比较，支出

要受预算的直接控制，并要符合相关法律的规定等。

三、组织目标的多重性

政府运作的目标形式上清楚但实际中模糊，因此与企业相比，对政府的行为结果评判比较困难。

政府组织以满足公共需要、维护和增进公共利益作为组织目标，这是十分清楚的，但由于公共利益大多是抽象的，加之人们对公共需要、公共利益以及多大范围内的或什么样的共同利益可以作为社会公共利益存在着不同的看法^①，因而政府组织的这一目标在实际中又是模糊不清的。似乎只是政府组织人员提醒自己负有公共责任以及必须为大多数人服务的一种象征符号而已。相应的，政府组织活动的结果是否达到组织的基本目标，政府组织人员是否公正公开、顺应和体恤民意等，也就较难有准确量化的指标进行评判。比较来说，企业组织最重要的目标是创造利润，员工的绩效是以其对组织所创造的利润的多少进行衡量的，而且由于利润是以价值的表现形式——价格来进行测量的，因此企业组织的行为结果的评判较之公共组织要清楚明确得多。

四、独占性

政府组织在进行公共事务的管理中具有一定的独占性。在计划经济条件下，政府组织可以通过行政命令的方式来限制私人企业向社会提供公共产品与服务，从而形成一种计划体制下的独占局面。在市场经济条件下，虽然政府放松了管制，允许并且还鼓励私人企业进入公共产品生产和服务领域，但出于以下几方面的原因，政府组织在公共产品的提供和公共事务的管理中仍处于独占的地位：一是由于公共产品涉及社会公共利益，政府必须在总体上对这一产品的生产进行必要的规制；二是由于公共产品的非排他性和非竞争性，很少有私人企业愿意赔本去生产；加之一些公共项目工程又往往具有相当的规模，非私人组织所能承担，因而政府组织就成为此类公共产品的唯一提供者，客观上造成了独占性。

正是这种独占性导致在政府的企业型活动中，产品的定价有时并不能代表其客观的社会价值，这也是导致政府无法使用销售收入或服务收入来计量其绩效的一个原因。

总之，政府与营利性的企业在设立的依据、组织目标以及在经济社会中的地位、作用等方面都具有明显的差异，这也自然地导致二者的运作资金在确认原则、考核指标、绩效评价、财务报告等方面存在本质的差异。例如，为了实现政府会计的上述三个层次的目标，公共部门的财务会计和管理会计并不能严格地区分开，因为公共部门的管理会计涉及预算和控制。预算表明公共政策和施政重点，也是一种为实现宏观经济目标而采取的收入和支出的财政政策手段。预算可以作为会计系统的业绩计量基准；而会计信息又是预算的编制基础。从预算和会计关系的密切程度看，人们很难确定预算是在哪里结束而会计又是从哪里开始的。实际上，预算和会计在管理和履行政府的财政受托责任方面起到的是相互补充的作用。再如，按照西方传统的观点，企业管理当局只为企业的所有者、投资人的利益服务。相对来说，政府虽然不像企业那样有明确的所有者，但其权益属于人民，这使得政府要面对更多种

^① 社会福利曲线可能是多峰的。

多样的权益关系人。由此使得公共部门在应用会计恒等式和经营成果的计算方面产生问题，如资产和负债的核算问题。主权国家的中央政府的资产和负债在多数情况下是难以辨认且也难以用财务尺度予以计量的。在资产方面，大部分国家占有的土地是他们祖先留下或通过武力占领的，除极少例外情况（如美国曾向法国购买路易斯安那州、向俄国购买阿拉斯加州）外，国家不会通过买卖交易取得新领土。所以，历史成本即使易于获得，也没有意义；而市场价格虽然具有可验证性，但却很难获得。确认和计量自然资源和文物资产的价值也会遇到同样的问题。至于负债，也不易于在中央政府法定的义务与其政治承诺和对大众福利的社会责任之间划清界限。如为了增进国家利益加入许多条约、国际协议，与这些条约、协议有关的承诺及或有事项^①通常无法进行完整、恰当地报告。与有限责任公司相反，政府往往倾向于扩展他们的责任，结果导致预算的扩大和经常性赤字（Buchanan and Wagner, 1977）。另外，由于政府提供公共物品的特征切断了其履行服务与收入确认之间的联系，使得政府收入很难与费用配比；而且政府与公众之间的许多交易是非自愿性质的，由此又进一步导致政府的运营报表往往只反映其资源的流动情况，只附带地计量政府的服务努力与成就。

另外，即使企业尤其是上市公司充分披露信息的做法深入人心，但充分披露是否适合于政府会计也值得探讨。政府会计应当妥善处理好受托责任与国家安全之间的矛盾。事实上，政府会计改革强调的不是充分披露（Full Disclosure），而应当是恰当披露（Proper Disclosure），即既要尽可能地披露政府部门对社会公众受托责任的履行情况，又不能因为过度披露而损害国家安全。

第三节

我国的政府会计体系

一、我国政府会计制度的历史演变

（一）我国古代的政府会计

政府会计在我国古代被称为官厅会计。官厅会计是国家会计事务机关和国家会计事务工作的合称。我国有文献记录的最早的官厅会计机构是在公元前 11 世纪的西周时期。据《周礼》记载，当时周王设了天、地、春、夏、秋、冬六官，统称六卿。其中，天官（亦称大宰）居百官之长，主管财政会计；地官（或称大司徒），主管教育并兼管税收。天官下设两个主管部门^②：一个是财物保管部门，由天官所属的小宰来掌管；另一个是会计部门，由天官所属的司会来掌管，以记录反映周朝的财物收支情况。在记录计量的技术措施方面，周代出现了类似会计科目的“九赋”、“九贡”和“九式”，“九赋”和“九贡”即岁入类科目，“九式”即岁出类科目。此外，周代还有“岁会”、“月要”、“日成”的规定，要求天官大

① 再如，为本国企业或银行业提供的担保。

② 权责分开思想的初步体现。

宰向国王呈送年报、月报和旬报，而周天子则根据这一年来情况奖功罚过。由此可见，西周时期政府会计的组织、制度与技术已经达到了相当高的水准：第一，会计已成为国家的一项专门事务；第二，国家政体中设有会计机构和配备会计官员；第三，会计事项的处理和方法与国家财政收支的特点相适应。

在以后的一些朝代中，官厅会计制度不断地完善，机构也相应地有所变化。例如，秦、汉两朝实行三卿制，皇帝下设立丞相、太尉和御史大夫，御史大夫掌管国家的财政经济大权，御史大夫下又有“治粟内史”，主管国家的财物保管、会计核算等工作。而到了隋唐时期，中央政府开始实行三省六部制，由户部负责国家财政收支与会计管理。发展到宋代，中央政府又尝试设置单独以会计命名的官厅会计机构——会计司，以总考天下财赋出入等等。此外值得一提的是，我国宋代还发明创立了用于会计结算的平衡公式“四柱清册”（四柱指“旧管”、“新收”、“开除”、“实在”，分别相当于今天的“期初余额”、“本期收入”、“本期支出”、“本期期末余额”），在此基础上建立的收付记账法在我国传袭使用了近千年。

总的来看，我国古代的官厅会计无论是在组织管理还是在核算技术等方面（至少在明清以前）都遥遥领先于民间会计，这同今天政府会计的势微形成了鲜明的对比。究其原因，主要有以下两个方面：

一方面，国家的较早出现和中央集权的强盛不衰是我国古代官厅会计发达的直接原因。中国是世界上建立国家最早的国度之一，中国的历代王朝不仅幅员辽阔，而且中央集权历史悠久、势力强大。为了维护国家政权的政治统治，就必须保证国家对经济的统治；而要保证国家对经济的统治，就要有一整套行之有效的管理措施和管理机构。不难判断，在这样的社会经济环境下，产生一个功效卓著的官厅会计机构是历史的必然。

另一方面，我国古代官厅会计的发达还有其理论上的根源。官厅会计是核算反映国家财政收支的工具，是实现国家财政管理的基本手段。所以，官厅会计制度作为国家财政的基本管理制度，必然融贯于国家财政制度中。在我国历史上，随着政府收支管理的实践，产生过丰富的理财思想，虽然它们大多都是从财政的角度来论述的，但对官厅会计的实践起到了直接的指导作用，甚至可以说这些理财思想本身既是财政理论，又是官厅会计制度。这一点正如郭道扬先生在《中国会计史稿》中所述：“所谓的‘会计理论’大都是融合于财政理论之中的。如历代关于‘节用’的理论，一方面表现为一种财政思想；另一方面实际上又是作为‘官厅会计’制度的一项原则。再如‘量入为出’与‘量出为入’的理论，一方面表现为一种财政原则；另一方面又反映了会计预算的一种思想”^①。

（二）近现代的政府会计

近代的旧中国，中央和地方各级政府机关的会计称为政府会计。最初其政府会计由财政部下设的会计司负责管理；1931年4月，国民政府主计处成立，下辖会计、岁计、统计三局，其中会计局负责掌管政府会计的制度设计、人员任命以及核算监督、报表汇总等事务；岁计局负责编制审核政府组织的预决算。岁计和会计的分立利用了内部牵制机制，是一种积极的财政监督体制。此外，政府会计还按照各机关经办财政资金业务的不同分为：（1）税收会计，即岁入业务机关的会计，其中岁入为国家在预算年度内的一切收入；（2）经费会

^① 郭道扬：《中国会计史稿》，中国财政经济出版社1982年版，前言第12页。