

财政学系列教材

政府会计

郭磊 郭玲 编著

ZHENG FUKUAIJI

南开大学出版社

财政学系列教材

政府会计

郭磊 郭玲 编著

南开大学出版社
天 津

图书在版编目(CIP)数据

政府会计 / 郭磊, 敦玲编著. — 天津: 南开大学出版社, 2005. 1

ISBN 7-310-02227-0

I. 政... II. ①郭... ②郭... III. 国家机构—预算
会计 IV. F810.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2004)第 112859 号

版权所有 侵权必究

南开大学出版社出版发行

出版人: 肖占鹏

地址: 天津市南开区卫津路 94 号 邮政编码: 300071

营销部电话: (022)23508339 23500755

营销部传真: (022)23508542 邮购部电话: (022)23502200

天津市蓟县宏图印务有限公司印刷

全国各地新华书店经销

*

2005 年 1 月第 1 版 2005 年 1 月第 1 次印刷

880×1230 毫米 32 开本 15.625 印张 446 千字

定价: 23.00 元

如遇图书印装质量问题, 请与本社营销部联系调换, 电话: (022)23507125

出版说明

自古以来财政就是国家重要政务活动之一,与其他政务活动相协调,共同实现国泰民安之目标。政府的理财之道极其简单,无非是量入为出,即保持收支平衡而已;然而理财之术则高深复杂,非具高尚职业道德且受专门训练之人才不能胜任。仅就政府预算而言,财政官员不但要考虑国民的一般诉求,而且还要平衡各种利益集团的特殊要求;在为成千上万的不同项目合理安排开支的同时,还要在既定的法律约束条件下,妥善处理与当前、未来国民经济发展相适应的总量收支关系。所以,在现代理财过程中,财政决策活动要强调民主与透明度,财政负担的分配要强调社会公正,财政资源的使用要强调经济效率,如此才能在政府与国民之间形成“上下相济”的理想态势,从而避免使国家陷入“上下相困”的窘迫局面。

由此可见,财政理论的建立与发展源于社会经济生活的需要,而系统学习这一知识体系,进而对财政作用与实现机制进行广泛深入研究,无疑有助于促进政府不断合理化其财政政策,不断提高其财政活动的质量。近年来,财政学在普通经济学理论及方法的基础上,结合其他相关经济学科、政治学科的研究成果,不断丰富自己的理论体系与分析技术,逐步发展成为一种关于政府行为的理论和对市场经济活动实行公共控制与私人控制的比较优势进行实证研究的理论。

为了加强大学本科财政学理论教育与财税工作实务教育,也为了普及公共财政知识体系,由南开大学经济学院财政学专业教学单位牵头,联合天津财经大学、天津商学院、天津科技大学、山东财政学院、内蒙古财经学院、河南财经学院六所院校的财政学教学、科研单位,共同编写了此系列教材。本着“思想自由、学术自由、讲究科学、治学严谨”的原则,各教科书编写者,从各书立项开始直到书稿完成,在各个环节上都付出了巨大的努力。特别是在各书初稿写成后,还就结构布局、内容繁简、逻辑关系方面存在的问题进行了必要的修改,对不甚规范的句式标点也一一作了校正。应该说明的是,尽管本丛书在编写过程中极大地

强调各书体例的一致性,但是由于参编人员较多,每人写作风格各异,各书难免在行文表述方面存在着某种不够协调之处。此外,鉴于时间仓促,本丛书在一些重大理论与实践问题的研究上还有不够深入的地方,希望同行专家、各位读者提出宝贵意见、批评与建议,以便本丛书在日后修订再版时进行修改、完善。我们也希望,通过本丛书的出版为对公共财政研究有兴趣的读者们提供一个进行广泛学术交流的阵地,创造一种相互促进的学习氛围。

本丛书的出版得到我国老一代财政学专家,现年 96 岁的南开大学第一任财政系系主任杨敬年先生,南开大学经济学院第一任院长、著名经济学家谷书堂先生,以及现任南开大学主管社会科学教学研究工作的副校长、著名经济学家逢锦聚先生的大力支持。在此,一并表示感谢。

本书的顺利出版与南开大学出版社经济编辑室全体工作人员的努力是分不开的,在此,对全体参编人员表示感谢。

张志超

2004 年 6 月

目 录

第一篇 基础理论

第一章 政府会计概述	(3)
第一节 政府会计的概念	(4)
第二节 政府会计的基本前提和会计要素	(13)
第三节 我国政府会计的产生和发展	(17)
第二章 基金与基金会计	(20)
第一节 基本概念	(21)
第二节 政府基金会计的架构	(24)
第三章 政府预算	(50)
第一节 政府预算的概念、特征及类型	(51)
第二节 基本的预算程序	(54)
第三节 主要的预算编制方法	(58)
第四节 我国目前的预算程序及预算编制情况	(65)

第二篇 政府会计实务

第四章 财政总会计资产负债的核算	(77)
第一节 财政总预算会计概述	(78)
第二节 财政总预算会计资产的核算	(81)
第三节 财政总预算会计负债的核算	(91)

第五章 财政总会计收入、支出的核算	(96)
第一节 财政收入的核算	(97)
第二节 财政支出的核算	(115)
第六章 财政总会计的年终业务和会计报表	(127)
第一节 总预算会计净资产的核算	(128)
第二节 财政总会计的年终业务	(130)
第三节 财政总会计的报表	(138)
第七章 行政单位资产的核算	(155)
第一节 行政单位会计概述	(156)
第二节 行政单位流动资产的核算	(159)
第三节 行政单位固定资产的核算	(170)
第八章 行政单位负债和净资产的核算	(179)
第一节 行政单位负债的核算	(180)
第二节 行政单位净资产的核算	(187)
第九章 行政单位收入支出的核算	(191)
第一节 行政单位收入的核算	(192)
第二节 行政单位支出的核算	(197)
第十章 行政单位会计报表	(209)
第一节 行政单位的会计报表	(210)
第二节 行政单位报表的审核、汇总和分析	(218)
第十一章 事业单位会计简介	(224)
第一节 事业单位会计概述	(225)
第二节 事业单位资产的核算	(229)

第三节	事业单位负债的核算·····	(243)
第四节	事业单位净资产的核算·····	(251)
第五节	事业单位收入的核算·····	(259)
第六节	事业单位支出的核算·····	(265)
第七节	事业单位的年终业务和会计报表·····	(275)

第三篇 美国政府基金会计实务

第十二章	美国普通基金和特种收入基金·····	(291)
第一节	普通基金和特种收入基金·····	(292)
第二节	基本的会计实务·····	(292)
第三节	普通基金和特种收入基金会计处理中的一些特殊问题 ··· ·····	(300)
第十三章	美国偿债基金、资本项目基金和会计账户 ·····	(320)
第一节	美国偿债基金及偿债基金会计实务·····	(321)
第二节	资本项目基金及其会计实务·····	(328)
第三节	一般固定资产账户及其会计实务·····	(341)
第四节	一般长期负债账户及其会计实务·····	(347)
第十四章	美国权益型基金及养老信托基金和会计账户·····	(353)
第一节	权益型基金:内部服务基金 ·····	(354)
第二节	权益型基金:企业基金 ·····	(361)
第三节	信托型基金:养老信托基金 ·····	(370)
第十五章	美国其他信托型基金·····	(381)
第一节	备用信托基金及其会计实务·····	(382)
第二节	不动本信托基金及其会计实务·····	(386)
第三节	代管基金及其会计实务·····	(393)

第十六章	美国年度综合财务报告	(399)
第一节	年度综合财务报告及其组成部分.....	(400)
第二节	中期财务报告.....	(435)
第三节	当前关于政府会计及财务报告的相关讨论.....	(437)
第十七章	美国联邦政府会计	(445)
第一节	美国联邦政府结构及联邦会计准则.....	(446)
第二节	美国联邦政府会计与州和地方政府会计的比较.....	(449)
第三节	美国联邦会计中使用的基金类型.....	(451)
第四节	美国联邦政府会计循环.....	(452)

第四篇 政府会计实务比较

第十八章	政府会计的比较与借鉴	(467)
第一节	中美政府会计的比较.....	(468)
第二节	我国现行预算会计制度存在的主要问题.....	(475)
第三节	改进我国预算会计制度的思考.....	(480)

第一篇 基础理论

如果人们竭尽全力把那些琐碎的事弄得纯而又纯、精确而又精确，而对那些大问题却不加深究，这种做法岂不可笑。

——柏拉图

第一章 政府会计概述

学习目的

学完本章内容后,你应当能够:

- 阐述政府组织的基本特征。
- 熟悉政府会计的概念和我国政府会计的范畴。
- 掌握政府会计的前提假定和会计要素。
- 了解我国政府会计的发展历程。

第一节 政府会计的概念

一、政府组织及其特征

会计研究应当以社会组织为起点。有学者认为会计是“一个以提供财务信息为主的经济信息系统”，^①也有学者认为会计是“旨在实现最优经济效益的一种管理活动”。^②无论怎样定义会计的本质，在理论和实践中都需要一个共同的前提假定——会计主体。会计主体假定意味着会计工作总是围绕着某个组织而展开的，或者从技术会计观来讲，会计信息总是围绕着某个组织而加工的。

组织是人类社会的细胞。人们为了改造自然、治理社会或实现某些单个人无法实现的目标，会有意识地结成形形色色的组织。从不同的角度、按照不同的标准，经济社会中的组织可以划分为许多种类。其中，带有根本性意义的划分是以设立的目的为依据，将社会组织划分为两大类：一类是谋求利润的营利性组织，如私人企业；另一类是不以获取利润为目的的组织，如政府组织等。从行为科学的观点来看，由于行为的目的不同，其方式、程序和控制模式也不一样。政府会计作为服务于政府组织的信息系统和管理活动，与企业会计的诸多差异都极直接或间接地来源于政府组织的独特目的。

政府是由被授权制定公共政策与处理国家事务的个人和机构所组成的政治组织。政府一般由“公共当局及其通过政治程序设立的机构组成”。^③在政治学理论中，政府有狭义和广义之分：狭义的政府是指国家行政机关；广义的政府是国家权力机关的总称，包括立法机关、行政机关和司法机关。第二次世界大战后，随着行政权的扩大，政府管理经济

① 葛家澍、余绪缨：《会计学》，高等教育出版社，2000年，第12页。

② 娄尔行：《基础会计》，上海三联书店，1993年，第7页。

③ 国际货币基金组织：《政府财政统计手册》，中国金融出版社，1988年，第3页。

与社会各方面事务的形式也发生了重大变化。政府由传统的“守夜人”和社会生活的仲裁者,直接进入了社会生活的各方面。政府直接投资办企业,建立起国有企业,提供公共产品,直接开办公立学校,使更多的平民子女接受国民教育,授权委托其他社会组织,分担一部分社会事务的管理。由此可见,政府组织的内在性质和范围发生了明显的变化。在我国,由于长期以来受到计划经济体制的影响,政府除了按法定程序设立相应的行政机关外,还出资兴办各种类型的事业单位,如学校、医院、防疫站、图书馆、气象台等。这些由政府财政资金供给的事业单位事实上在履行着部分政府的职能,在今后相当长的一段时间内它们仍将与政府机构一道向社会提供公共产品和服务。

有别于以谋求利润为目的私人部门,政府组织有以下一些基本特征:

1. 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。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。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。

2. 法定性

所谓法定性是指政府组织须经法律授权方可设立。未经法律程序,任何政府及任何领导不得擅自设置、撤销或合并政府组织。世界各国的政府组织的设立都有其法律依据,它们的权力和责任都必须由宪法或其他法律作明文规定,它们的行为活动也必须符合法律法规。我国的行政体制是建立在“议行合一”的基础上的,行政和司法机关都由最高权力机关(人民代表大会)批准和产生。不仅如此,在我国,事业单位及其分支机构的设置也必须遵守法定性,事业单位不仅首先要取得法人资格,而且还应依照《事业单位登记管理暂行条例》向有关部门依法进行登记。

3. 统一性

政府组织是一个规范统一的体系。不同级别的政府、同一级别政府的内部以及政府举办的各级各类行政事业单位,在机构设置、人员编制、组织目标、预决算程序等方面都必须执行严格统一的制度规范。相比之下,营利性组织,尤其是一个拥有科学的法人治理结构和法人财产权的现代企业,完全可以根据其利润最大化原则和自身的战略目标自行设立分支机构,企业与企业之间在组织级层与组织网络方面基本没有统一性且很少具有可比性。

4. 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。在计划经济的条件下,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,但出于下面几方面的原因,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。

5. 非营利性

“营”字有“谋求”的含义,非营利性也就是说政府组织的设立不是为了谋求利润。政府组织代表的是全体公民的共同利益,提供的是社会行为规范、社会生活保障等公共产品与服务,从这一点来看,全体居民是政府活动的受益者。另一方面,政府在管理社会公共事务的过程中会发生各种支出,如公务人员的薪金报酬、公共设施的建设费用和维护费用,都是通过强制性的税收由社会成员来承担的,因而税收是分摊政府服务成本的主要方式。政府在提供公共服务时决不能考虑利润问题。“营利”二字是区分市场行为和政府行为的重要标志。需要指出的是,不以谋求利润为设立的宗旨并不是说政府组织不能有盈余。盈余是各类

组织运作的结果而不是目的,我们前文正是根据目的来对组织进行分类的,而没有按照结果来分类。所以正如可能会出现财政赤字一样,非营利的政府组织在年度终了同样可以出现收支余额。各级政府的财政盈余以及各级各类行政事业单位的年终结余是评价此类组织绩效的重要参考指标。

6. 组织目标的多重性

政府组织的目标形式上清楚但实际中模糊,而且对组织行为结果的评判较困难。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。因而政府组织的这一目标在实际中又是模糊不清的,往往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。相应地,政府组织的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清楚明确得多。

二、政府会计的概念

既然政府组织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、作用等方面具有明显的差异,那么二者的运作资金也应在确认原则、考核指标、绩效评价、财务报告等方面存在本质的差异。为配合政府组织特殊的环境和满足其财务报告使用者的特殊要求,世界各国一般都对其设立单独的概念、准则及程序,这样的一整套制度规范就是政府会计制度。政府会计制度和企业会计制度的分立,实际上是基于社会组织不同本质特性而划定的,这一分类基准用会计学的术语来讲,即按照会计主体的性质进行分类。也就是说,以会计主体的性质为标准进行分类,整个会计学科分为企业会计和政府会计两大门类。

我国的政府会计是服务于各级政府及各级各类行政事业单位的会

计信息系统。它以货币为主要计量单位,以政府及行政事业单位的资金运动为对象,连续、系统、全面地反映政府组织的各种受托财务责任。政府会计的信息是社会公众评价政府及公共组织绩效的主要指标,同时也是宏观政策制定者的重要决策依据。

关于政府会计这一概念,我们需要作以下两点说明:

第一,政府会计这一概念目前只是学术界的一种提法,现行制度中官方的称谓是预算会计。“预算会计是以预算管理为中心的宏观管理信息系统和管理手段,是核算、反映和监督中央与地方预算以及事业行政单位收支预算执行的会计,是我国两大类会计体系之一”。^①

预算会计这一概念的主要问题在于它的外延过于狭窄——以“预算”命名既不利于反映事物的本质特征,也不利于建立科学完整的政府会计概念体系。预算会计正式定名于新中国诞生后的1950年,是在高度计划体制下照搬前苏联会计模式而构建的,“预算”二字专指高度集中财政体制下的国家预算。计划体制的一大特征是政府对所有的社会事务都统包统揽,当时的体制决定了各级各类行政事业单位的资金全部来源于预算资金,即便是企业组织也只是整个社会大机器的一个部件,其资金来源的主渠道依然是政府预算。在此种经济社会环境下,政府组织的会计以“预算”来命名可以说是名副其实的,甚至从某种意义上讲当时的企业会计也可称之为预算会计。随着市场经济体制和公共财政的逐步建立,以“预算资金或预算管理为核心”的提法已显现出许多不便,它不仅不能反映出政府会计的本质特征与内容,更重要的是不利于建立政府会计的一系列相关概念体系,从而不利于全面反映政府受托责任。

第二,政府会计的外延应当根据我国的实际国情适当地有所调整。这涉及国有企业单位会计和事业单位会计两方面的问题:

首先,国有企业会计能否作为政府会计的组成部分。

毋庸置疑,(广义的)国有企业其产权是属于各级政府的,这些企业

^① 全国预算会计研究会预算会计课题组:《新预算会计制度知识问答》,浙江人民出版社,1997年,第1页。