

XINBIAN ZHENGFU KUAJJI

新编政府会计

郭磊 郭玲 编著

南开大学出版社

新编政府会计

郭磊 郭玲 编著

南开大学出版社
天津

图书在版编目(CIP)数据

新编政府会计 / 郭磊, 郭玲编著. — 天津: 南开大学出版社, 2014.10

ISBN 978-7-310-04635-5

I. ①新… II. ①郭… ②郭… III. ①预算会计—研究 IV. ①F810.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2014)第 215799 号

版权所有 侵权必究

南开大学出版社出版发行

出版人: 孙克强

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

*

北京楠海印刷厂印刷

全国各地新华书店经销

*

2014 年 10 月第 1 版 2014 年 10 月第 1 次印刷

230×170 毫米 16 开本 26.5 印张 2 插页 430 千字

定价: 46.00 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

目 录

第一篇 基础理论篇

第一章 政府会计概述	3
第一节 政府会计的概念	3
第二节 政府会计的基本前提和会计要素	11
第三节 我国政府会计的产生和发展	14
第二章 政府预算与相关管理制度	18
第一节 政府预算概述	18
第二节 我国政府预算的编制、审批与执行	25
第三节 我国财政管理制度改革	30

第二篇 财政总预算会计

第三章 财政总会计收入的核算	45
第一节 财政总会计概述	45
第二节 各类预算资金收入的核算	51
第三节 专用基金和财政专户管理资金收入的核算	65
第四节 资金调拨收入的核算	67
第四章 财政总会计支出的核算	72
第一节 预算支出的核算	72
第二节 专用基金和财政专户管理资金支出的核算	80
第三节 资金调拨支出的核算	81
第五章 财政总会计资产、负债和净资产的核算	86
第一节 财政总会计资产的核算	86
第二节 财政总会计负债的核算	95
第三节 总预算会计净资产的核算	99

第六章 财政总会计的年终业务和会计报表	105
第一节 财政总会计的年终业务	105
第二节 财政总会计的报表	112

第三篇 行政单位会计实务

第七章 行政单位收入支出的核算	137
第一节 行政单位会计概述	137
第二节 行政单位收入的核算	144
第三节 行政单位支出的核算	147
第八章 行政单位资产的核算	152
第一节 行政单位流动资产的核算	152
第二节 行政单位固定资产的核算	167
第三节 在建工程 and 无形资产的核算	176
第四节 财产处理和受托资产的核算	183
第九章 行政单位负债和净资产的核算	194
第一节 行政单位流动负债的核算	194
第二节 行政单位非流动负债的核算	201
第三节 行政单位净资产的核算	204
第十章 行政单位的财务报表	212
第一节 行政单位的报表体系和年终业务	212
第二节 行政单位的主要财务报表	215
第三节 行政单位报表的审核、汇总和分析	226

第四篇 事业单位会计实务

第十一章 事业单位收入支出的核算	233
第一节 事业单位会计概述	233
第二节 事业单位收入的核算	238
第三节 事业单位支出的核算	245
第十二章 事业单位资产的核算	252
第一节 事业单位流动资产的核算	252
第二节 长期投资和固定资产的核算	265
第三节 在建工程、无形资产和资产处置的核算	275

第十三章 事业单位负债的核算	285
第一节 事业单位流动负债的核算	285
第二节 事业单位非流动负债的核算	295
第十四章 事业单位的净资产和财务报表	298
第一节 行政单位净资产的核算	298
第二节 事业单位的财务报表	308

第五篇 美国政府会计概述

第十五章 州和地方政府会计	325
第一节 一些基本概念	327
第二节 政府基金会计的架构	333
第三节 年度综合财务报告	363
第十六章 联邦政府会计	397
第一节 美国联邦政府结构及联邦会计准则	397
第二节 联邦政府会计与州和地方政府会计的比较	400
第三节 联邦会计中使用的基金类型	402
第四节 联邦政府会计循环	403
后 记	416

第一篇 基础理论篇

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、治理社会或实现那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。出于不同的视角、按照不同的标准，经济社会中形形色色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，将社会中的组织划分为两

① 葛家澍、余绪缨：《会计学》，高等教育出版社 2000 年版，第 12 页。

② 娄尔行：《基础会计》，上海三联书店 1993 年版，第 7 页。

大类：谋求利润的营利性组织和不以获取利润为目的的组织。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直接或间接地来源于组织的差异。

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”^①。在政治学理论中，政府有狭义和广义之分：狭义政府是指国家行政机关；广义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

^① 国际货币基金组织：《政府财政统计手册》，中国金融出版社 1988 年版，第 3 页。

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出明文规定，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层级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，我们前文对组织的分类是基于目的而非结果。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。常识还告诉我们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，而且组织行为的结果评判较困难。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，即价格来进行测量的，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概念的外延过于狭窄——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的受托责任。

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。这里面涉及到国有企业单位会计和事业单位会计两方面的问题。

首先，我们来分析国有企业会计能否作为政府会计的组成部分这一问题。

毋庸置疑，（广义的）国有企业其产权是属于各级政府的，这些企业的盈利是国有资产的收益，政府拥有相应的索求权；这些企业的亏损，政府应付有限的连带责任。按照上面我们对政府会计作出的定义，政府财务报

^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年版，第1页。

告中理应反映出这些公共财产和资源的收益与结存状况，故政府会计应当包括政府出资兴办的各类国有企业的会计，以便更加完整地反映政府的受托责任。在西方国家，政府会计的范围是包含公有企业会计的，因为绝大多数的公办企业只能涉及自然垄断及公共产品领域，而且政府对此类企业的发起设立、业务范围、利润水平都有着极其严格的规制（在美、日等国，甚至每一家公有企业的背后都会“有一个单行法律作为行动的行为规则”^①）。但我国的国情不同，现阶段大部分国有及公办企业是处于竞争性领域的，这类营利性的国有企业同私人企业在运作目标上是没有差异的，因此会计理论界一致认为处于竞争领域的营利性国有企业应当遵守企业会计准则，在会计准则的实际应用中也是这么归类的。

其次，我们再来探讨一下事业单位会计是否是政府会计的组成部分这一问题。这一问题还和政府会计是否应定名为“政府和非营利组织会计”（Governmental and Non-profit Accounting）密切相关。

国内许多（或许是大多数）会计学者认为我国的事业单位相当于西方国家的非营利组织，因而他们主张政府会计的范畴只包含政府财政总会计和行政单位会计，而将事业单位会计列入非营利组织会计的范畴。支持这一观点的学者在他们的教材与著述中有的直接套用了“政府和非营利组织会计”这一名称，也有的适当地结合了我国的国情，将预算会计改名为“政府和事业单位会计”。那么，我国的事业单位真的就是西方国家的非营利组织吗？我国的事业单位会计真的就等于非营利组织会计吗？

非营利组织（Non-profit Organization，简称 NPO），是有别于政府组织（第一部门）、营利组织（第二部门）的各种非政府、非营利组织的总称。它提供部分公共产品与服务，强调个人奉献、成员互益等价值观念，具有非营利性、民间性、自治性、志愿性、公益性等重要特征^②。非营利组织在不同的国家有着不尽相同的名称，如非政府部门（Non-governmental Organization，NGO）、第三部门（The Third Sector，也有学者将该词汇译为“第三域”）、慈善部门（Charitable Sector）、公民社会（Civil Society）等等。诚然，从字面上分析非营利组织就是不谋求利润的社会组织，但必须注意：非营利组织字面之外的内涵在于专指介于政府组织和企业之间的

① 邓荣霖：《国有企业之路》，兰州大学出版社 1999 年版，丛书总序第 9 页。

② 黎民：《公共管理学》（普通高等教育“十五”国家级规划教材），高等教育出版社 2003 年版，第 239 页。

一种社会组织。如果不结合各国的制度、传统、文化习俗等背景，这一概念运用到会计学中就很有可能张冠李戴。

1998年，我国以国务院令的形式颁布了《事业单位登记管理暂行条例》和《民办非企业单位登记暂行条例》两项法规。《事业单位登记管理暂行条例》第二条指出：“本条例所称事业单位，是指国家为了社会公益目的，由国家机关或者其他组织利用国有资产举办的，从事教育、科技、文化、卫生等活动的社会服务组织。”而《民办非企业单位登记暂行条例》则指出：“民办非企业组织是指事业单位、社会团体和其他社会力量以及公民个人利用非国有资产举办的，从事非营利性社会服务活动的社会组织。”这两部法规的出台，意味着事业单位（即国家事业单位）和民办非企业单位（即所谓的民办事业单位）被明确地分为两种组织，分别在两个管理部门（编制管理机构与民政部门）进行登记。因此，从法律意义上说，事业单位仅指国有事业单位，而那些具备民间性、自治性、志愿性等典型非营利组织特征的组织在我国被赋予了特定的名称——民办非企业单位。这种新型的组织——民办非企业单位，才是真正意义上的“非营利组织”或“非政府组织”。非营利组织的一个核心特征是民间性，而我国目前绝大多数的事业单位是政府举办的，并不具备民间性这一基本特征，因而不问国情地将我国的事业单位一概划为非营利组织的作法显然是缺乏理论素养和实践认识的表现，而将事业单位会计牵强地对号入座于非营利组织会计更是望文生义的表现。

此外，就会计准则方面来看，我国的事业单位会计除了要遵守《会计法》，还必须遵守《预算法》及其他与财政资金有关的法律规定，这也说明它是政府会计的一个分支。西方国家的政府会计和非营利组织会计虽然常常划归一个大类，但它们却并不遵守同一个会计准则——以非营利组织会计最为发达的美国为例：联邦政府及其所属准政府组织的会计准则由隶属于国会的总会计署（General Accounting Office，简称GAO）制定；州和地方政府及其所属准政府组织的会计准则由政府会计准则委员会（Governmental Accounting Standards Board，简称GASB）制定^①；而私立的非营利组织的会计准则由财务会计准则委员会（Financial Accounting Standards Board，简称FASB）来制定。我国虽然在1997年为事业单位会

^① 政府会计准则委员会成立于1984年6月，其前身为美国全国政府会计理事会（National Council of Governmental Accounting）。

计单独制定了会计准则，但从宏观格局和今后的演进趋势来看，它仍是政府会计（预算会计）范畴内的准则。

综上所述，我们认为当前我国的预算会计定名为政府会计是较为科学的，政府会计的范畴应当包含事业单位会计。

阅读材料：FASB 对非营利组织的定义

FASB 通过与营利组织的比较来定义非营利组织。它将非营利组织定义为具备如下其他组织所不具备的特征的主体：

1. 这些主体接受重要的资源提供者的捐赠，这些资源提供者并不期望按照其所提供资源的比例收回资源或获得货币收益。
2. 它们的运营是为了达到一定的目的但不是为了盈利。
3. 与企业不同，它们没有所有权者权益。

特别需要指出的是，非营利组织一般由那些自愿贡献时间的优秀市民组成董事会进行管理。非营利组织的规模大小不等，规模小的非营利组织一般没有配备付薪的员工，其所有的工作都由董事会成员和志愿者承担。相反，有些非营利组织的规模相当大，拥有数千名的员工，如大学或博物馆等大型文化机构。当一个小型的、且新建的组织发展到相当规模且业务繁杂时，董事会需要聘请付薪的兼职或专职的行政人员以分担他们的职责。这种行政人员可以有不同的称谓——行政秘书、行政主任、行政主管、管理员等。不论非营利组织规模大小，董事会都需要指定一位兼职的志愿者成员作为财务主管。在多数情况下，财务主管是仅次于董事长的第二位重要人物，因为非营利组织实施其计划的能力主要取决于严格的财务监督和管理。

资料来源：[美]理查德·F. 拉金、玛里亚·蒂托玛莎《非营利组织公认会计原则解释与应用》，李建发主译，中国财政经济出版社 2001 年版，第 19-20 页。

三、政府会计的体系

政府会计是为政府组织服务的，因此，政府的级层结构、政府组织横向构成便决定了政府会计的经纬体系组成。此外，政府职能的实现有赖于政府预算资金的组织与供给，故而政府会计在纵向上的分级应与政府预算相一致。根据我国《预算法》第二条规定，“国家实行一级政府一级预算，

设立中央、省、自治区、直辖市，设区的市、自治州，县、自治县、不设区的市、市辖区，乡、民族乡、镇五级预算。”这样一来，政府会计首先纵向分为中央、省、市、县、乡五级财政总预算会计，各级政府总预算会计下再建立所属行政事业单位的单位会计。

横向来看，政府会计由下列几个子系统组成：

1. 财政总预算会计，即各级政府财政部门核算、反映和监督政府财政总预算执行过程及其结果的会计。
2. 行政单位会计，即各级行政单位核算、反映和监督单位预算执行过程及其结果的会计。
3. 事业单位会计，即各类事业单位核算、反映和监督单位预算执行过程及其结果的会计。
4. 参与组织各级财政总预算执行的国库会计、收入征解会计（包括税务会计、农业税征解会计、关税会计）等，这些会计和总预算会计形成一个相辅相成、互相协作的有机整体，共同参与国家预算执行工作。因此，它们也属于预算会计体系的有机组成部分。

在上述预算会计体系中，财政总预算会计居主导地位。行政单位会计、事业单位会计以及参与预算执行的国库会计、收入征解会计和基本建设拨款会计等在财政总预算会计的业务指导下展开核算工作，并向财政总预算会计报送会计报表。

第二节 政府会计的基本前提和会计要素

一、基本前提

会计核算的基本前提又称基本假设，是指组织会计核算工作必须具备的前提条件，它实际上是外部的社会、经济环境对会计信息系统的规定性。会计实践证明，这些基本假设对会计系统的运行是不可或缺的——如果违反这些基本前提的规定，会计恐怕就只能是一门艺术而不能成为科学。不过在目前的实践与认识水平上，人们还无法证明它们的非真性，故会计理论家模仿几何学中设立公理的做法，将其奉为基本假设。与企业会计