

概 论

此项研究是想对会计在国家财政管理中的作用进行描述。它的基本前提是，会计工作在财政政策的制定和执行中起着关键作用，确实处于现代政府的中心。为掌握其重要性，我们需要解释其本质、任务及演变过程。

演变

许多年来，会计学在不同的环境中以不同的方式发展着。我们可以毫不费力地提供会计发展的历史，区分其发展与应用中的五个典型阶段。这五个阶段中每个阶段都给政府会计内容留下不可磨灭的印记。首先，西方社会所指的最早的会计存在于雅典及东方国家的政府实践中，比如中国、印度及公元前的王国中。这些发展几乎是同时代的，它们都强调对交易进行记录以及提供发展报告和实施检查制度。其主要特征是确保君主的财力 例如 在中国，皇帝亲自听取官员们报告有关不同地区人口的变动、耕地的变动以及钱币和谷物的收付交易的记录。用这个制度来检查这些记录是否正确地反映了人口及财产的真实情况，保护皇家财产免受内部官员贪污。考帝拉是印度一个王国的丞相，2000 多年前

就写道：“国王应对部门主管的工作进行每日监督，因为人性是多变的，就像马匹，被迫工作后会改变它的性格。所以，国王应该熟悉所有的细节——负责的官员、工作的性质、工作地点、所需时间、确切要做的工作、支出及收益”。会计的主要任务是作为国王的财政记录，这种现象持续了几个世纪，它更多地是作为适应变换的需求的一种实践，很少被看作是一门科学。

第二个阶段反映了将该制度法制化的一种有组织的尝试。虽然复式记帐法在 500 年前就已形成，但它对政府会计影响不大。政府会计一直是记帐活动，谈不上理论或方法。此类尝试由德国的重商主义经济学家提出，这些人主导着 16 世纪中叶到 18 世纪末期的中央财政思想。他们建议加强统治者的地位并致力于把财政部门的日常管理制度化。他们的努力，一个必然结果就是财务管理高度集权化及主要控制手段的真实化。这些特征后来演变为皇家与纳税公众间的主要问题。

19 世纪，随着公众通过完善的议会制度来加强对其收入的控制，会计的任务也在变化。在第三阶段，会计尽管依然负有提供政府财政信息的任务，但这时对象不同了，即从仅向皇室报告转向对公众代表提供信息，会计制度开始写入法律及法令。政府的记录取得了法律的认可。法律也明确了国王、立法机构、中央机构以及支出机构各自的职责。中央机构主要负责日常的控制任务。这种类型的立法规定在一些工业及发展中国家一直有效。而且近期一些国家的立法规定还有一些条文是源于 19 世纪颁布的法律。随着殖民主义的发展，宗主国的作法传播到了殖民地。所以，大不列颠的作法传播到了它在亚洲及其他地区的殖民地。法国及其他欧洲国家的作法被其各自的殖民地所仿效。在这一过程中，即使相邻的国家，其制度也不尽相同，这反映了他们不同的殖民统治者和不同的政体。

第四阶段，随着经济体制的性质发生了变化，政府承担的职

责范围有所扩大，而且情况复杂多变，会计开始反映这些变化。苏联首先开始了中央计划经济，引起了政府职责及其会计制度的变化。虽然从传统上讲，政府承担了公共工程、铁路和交通的建设及修建水利工程的巨大投资，但在中央计划经济下，政府作为投资者的作用空前加强，在政府会计在整个制度中有点退居次要的发展趋势中，统计制度的作用开始上升，会计制度的范围拓展到处理政府的准商业性资产和负债变化，会计制度必须全力对付生产成本、投资评估，以及一大堆有关活动。

由此，自然发展到第五阶段即现阶段。随着政府活动范围的扩展，预算成为公共政策的工具，获得了其应有的重要地位。经济计划旨在加强国家作为生产者的作用，而预算变成了分配和稳定的主要工具。这些功能及政府和社团间交往的扩大，都暗示着作为政策和经济管理工具的预算如果要取得成功必须借助会计来完成。随着财政政策在保持经济稳定中作用的加强，会计制度作为一种能够核算收支及其内在含义的报告制度变得愈发重要。简明牛津英语词典 (P2115) 将这种制度定义为“一些相互联结、依赖的事物的组合。目的是形成一个复杂的整体、一些有序排列的部分依计划安排而形成的整体”。会计的任务是识别、选择和分析、衡量、评定、处理及沟通有关收入、支出、资产、负债、成本、收益的信息，以及合法构成财政管理的所有方面的联系，会计如今已是财政政策的公认工具。

尽管有着悠久的历史，但政府会计长期被专业会计人员及政府所忽视。很久以来，会计专业人员一直被一个问题所困扰，那就是，政府会计是否不同于其他实体的会计制度。如果是这样的话，是如何不同的。通常的想法认为一个法人组织的会计应提供记录以满足三类不同群体的需要，这也适用于政府部门会计。因此，所有的会计必须遵守那些规定了会计记录的内容和信息种类的法令及有关的法律要求规定的会计记录内容及所提供信息的类

型。这些记录还应该符合管理者的要求，而且，该法人实体管理者外部关于实体业绩评估的要求也要得到满足。在法人实体内部，管理者也要定期得到信息，确保其更及时有效地行使管理职能。

一些看法认为对于政府来说这些总则有不同的应用范围。有关会计规定的法律应该在政府中有更广泛的法律要求，反映了财务管理职能在政府立法和行政部门间的分工。法人实体和政府的资金结构也有实质性不同。一方面，资金一词是指资源，另一方面他代表一个会计单位。这正是财务控制的重要方面。政府有几类资金：普通基金、特殊基金、偿债基金、外援基金、信托基金、企业基金、基本建设基金以及有特殊用途资金等等。同时，政府必须持有可以反映拨款、捐赠、承诺、支付及未支配余额记录的预算帐户。这些帐户反映了预算结构，提供所发生事件的连续的记录。一般来说，过去并没有要求政府一定要保持记录资产、负债、收入、支出及资本净值的资本帐户。

在所有这些方面，经多年的发展，已经对财务管理的进展及方向产生了重要的影响，因此对政府会计也产生了重大影响。政府所承担的职能范围，特别是在开发、社会及企业部门方面，在规模上发生了飞速的变化。因为法律没有预见到这些发展，那些有关会计规定的法律现在已经陈旧过时了。另外政府会计也很大程度上受到技术变化的影响。而且更重要的是，除了传统的管理要求，宏观经济管理任务的变化对会计制度提出新的要求。现在政府会计制度应该反映在财政开支管理方面不断变化的模式。

近期变化

在过去的 10 年里，世界范围内的财政紧张引致了用较少的资源干更多的事的强烈意识。之后开始了这几方面的努力：（1）扩大管理技术的范围；（2）全面提高实施控制的管理水平；（3）进

行适当的机构变动和改进。这一时期的研究表明，成功的管理较少地依赖于所有制因素，而更多地取决于所采用的管理方法及其所处的公司背景。对这一因素，以及严峻的财政问题的认识带来了上述三方面的同步发展。

下面依次简要介绍这些发展，包括其特点、局限性及相关问题。三个前提应予以注意。

首先，无论由行政部门、立法部门还是独立的审计部门来进行支出控制，支出管理的框架都有四个基本要素：政策控制、程序控制（包括资金动用、监管、合同监督和支付控制）、条例控制（包括会计标准的规定及检查）及效率控制（包括审计机构的事后评估，如果适用的话）。这些要素中，程序控制的发展在本章详细讨论（条例方面在第三章讨论）。

第二，控制的主要目标是协调宏观经济中政策制定者和那些支出单位中计划经理们之间的完全不同的需要。经常出现的是由于传统惯例或由于宏观目标的重要性，导致了过分强调宏观管理者的要求，而以牺牲微观计划经理的要求为代价。现在人们不仅越来越清楚地意识到微观经济层的需求，而且接受了在既定的资源范围内为微观经济提供服务的观念。在此，会计涉及的范围变得更广了，除了包括传统上货币收付的记录外，其结果也应包括在内。宏观经济目标，毫无疑问在政府框架中有至关重要的地位，但如果达到此目标要以牺牲提供服务这一宗旨为代价的话，那么其可行性也要大大下降。

第三，控制在很大程度上要受到公共部门管理整体发展水平的影响。几个国家的实践表明，近期的努力旨在引入一种新的政府管理方法。这种方法强调由过程产生结果、在统一性基础上具有灵活性、根据日常程序作出判断、在风险规避基础上进行创新以及机构组织的总体发展，以使其更具有生产效率，更好地发挥功能。这些努力如：澳大利亚和新西兰“加强”公共部门；加拿

大的“为公共事业 2000 年的初步计划”；英国的“市民公约与今后步骤”、“运作成本的基本回顾”、“为纳税人的资金使用提供更好的会计方法”美国的“再构造 (reinventing) 政府”意大利于 1993 年草拟的“重组建议”所有这些努力均代表了新方法的不同方面。新的管理方法包括标准的规定及业绩的评估，强调产出控制，公共部门间的竞争，注意在资源使用中有序性及经济性。所有这些特点的目的都是帮助管理者进行管理。这又意味着不可沿袭过去传统的中央计划型需求模式的控制方法，而必须授予管理者更大的财务管理权和会计责任。

控制的目标

控制技术不应被机械地应用 而应满足特定的目的 它包括：

——预算资金的使用，应具有经济性、效率性及计划的有效性。

——资源运用目的是为了促进经济稳定。如果在预算编制过程中虽然没有准确说明的问题，或是政策执行过程中，经济产生了重大发展的情况，需要在事后给予适当的处理。

——在提供服务中要有充分的会计责任——不仅对所使用的资源，而且对综合性负责，包括诚实可靠地提供提务。

——上述所有目标中，控制框架在政府政策的执行过程中应具有透明性。

过去，会计工作及其透明性很少受到重视。然而，公众不仅参与的要求日趋强烈而且也渴望有一个更加可靠尽职的政府。这样，会计及其透明性就受到了应有的重视。近期所强调的管理或再构造政府已不再是学术问题或政治问题，它已成为公民日常意识中不可分割的一部分。

控制的范围

正如以前所提到的，控制的范围包括从资金发放到每年交易的结算及其相关帐户。这些控制已经经历，或正在经历下述变化。

从资金控制到整体预算

传统的控制目标是管理资金流向支出部门，主要通过一种“时间切割”的资金发放制度来引导分配资金（例如一季度安排一次），现在随着责任分散化的发展及项目经理拥有更大的自主权，引导资金的流向也要辅之以其他的控制方法。这种逐渐形成的制度有四项要素，这些要素形成了控制的基础，但并不损害项目经理的经营自主权。这些要素是：全盘预算；规定所要求的产出水平；描述服务标准以及确定某些主要服务项目的成本，而不管这种服务由政府直接提供还是由合同人提供。

整体预算意味着摒弃过去的明细支出预算，代表着在给定的资源基础上提供服务的隐性合同。在这个框架中，中央机构负责保证预算资金顺利流动，而支出机构负责提供服务。在这一过程中，管理由引导现金流动的狭义功能（在新制度下，这将是各机构的基本职责）转变成处在实物流和资金流的连接点上的广义功能，特别是允许更强调产出。

与传统预算不同，整体预算在技术上并不限于与概算一致。它承担更重要的任务，即提供服务。因此对这些服务的质量和数量的规定，是新的政府财务管理方法的基本部分。虽然服务的质量方面仍需开发并加以提高，但新方法已经改善了管理的功能。有时，特别是在提供医疗服务方面，各类疾病已经开发出适用的成本数据，医院预算及相关的支付（当服务由非政府组织提供）就

同这些标准相联系。这项技术承认，不能核算的东西也不能包括在该控制系统之内，所以要强调核算。

从现金控制到现金管理

70年代中期，在通货膨胀的环境中，现金控制被广泛地用来限制支出。那时，人们认识到指数化有其固有的问题，原因是指数化后所增加的收入难以满足日益增加的支出，因为支出是同生活费用指数及其他指数相联系的。现金控制是一比较有效的工具，因为它说明除此之外政府不愿意采取其它措施抑制通货膨胀的影响，而且支出机构也在此限度内调整其活动。然而，如果支出主要是转帐和政府补贴，现金控制权限内的活动范围是有限的。此外，这项制度也变成了一种私下编制的预算，由于采用了整体预算，现金控制丧失了其优越性。当然，这并不是否定现金控制的优点，在通货膨胀的环境中，现金控制是调整经济秩序的很有用的一种短期工具。

在任务与责任分散化及实行预算的新环境下，更要重视现金管理。虽然它并不是一项新技术，但它引起了负责执行预算的宏观管理者的格外重视。现在大家认识到，资金的预算分配是项艰巨的任务，要求具有最好的办事策略技巧才行。然而，预算分配仅是个开始，还需要辅之以其他一些技术，寻求财政收入与支出之间更大的平衡，以便减少借款和支付利息的负担。为达到此目的，现在应要求政府避免收回各部门留存的及准备用作大额支付的资金，以便能预测将要归还的借入款，并且，通常应最大限度减少从市场或垄断途径取得不经济的借款。如果利息占到支出总额的20—30%，所以对现金管理的重要性再强调也不算过份。

现金管理的职责，曾由中央银行分担，现在主要由财政部来承担。这项职责不再被看作是对行政部门和各机构支出方式的一

种“被动反映”方法，而是被看成一项“主动”政策方式，它要求在预算执行过程中资源供求平衡的基础上形成。

政策回顾

虽然控制技术重要，但它在处理强制性预算支出方面已经被证明是有缺陷的，因为如果收入不足部分大于预期的数额，那么就会加大赤字（无论怎样衡量）。这种现象在几个工业国家很普遍，他们在执行预算的过程中，发现政府的预算是以乐观的方法来估计收入而以保守的方法来估计支出。所以不得不找到一种方法来连结收入和支出，特别是当后者主要由强制性支出项目构成时。

《1991 年美国预算执行法》试图规定一种收入和支出之间的联系。为此，支出被分为三类，而且一些支出的增加要通过其他支出的减少或运用其他资金来进行调整（即“量入为出”方法）。该法设想了一个具体的扣押没收步骤，如果赤字超过规定的限度，这一步骤便会自动启动。然而，即使在最好的情况下，它影响的支出超不过总支出的 3%，因为一些特定项目的支出（比如，利息支付及工资）不属没收之列。但无论如何，法律是有用的，因为在进行大额支出时要不得不重新考虑法律的规定。

在预算编制和执行阶段，另一个致使政策回顾的因素，是对政府的或有负债和短期负债包括年金支付等进行融资问题的系统发展，在预算的准备阶段或尚未完成阶段及混乱的预算过程中通常没有意识到这些负债。然而，目前一些政府已承认，需要引入一种商业会计方法来确认应付款、或有负债、短期负债并对其进行分析。

评估

通常来说，预算执行过程中的问题来源于预算编制。在以后阶段解决这些问题不会产生预期效果。这就提出了问题，即是否可采取预防措施，因为它比治疗措施有更持续的效用。基于这种考虑，提倡对已完成计划和项目进行评估作为一种事后控制手段，但其具有超越预算执行阶段的影响。这项评估包括对其进展和影响两方面的评价，以便确定预算执行过程中哪些是成功的哪些是失败的。这是一个很难得的方法，目的在于审查项目的合理性、是否达到预定的目标、所需成本及替代品的开发。它试图分析项目目标，以评价目标的可行性；检查执行任务中组织方式是否适宜，通过分析收益的流动和分配来评估其影响并确定如何使用人员、物资和货币。

评估这一字眼并不新鲜，⁴⁰多年来它一直是财务经理的词典中常用的词汇。但由于传统的控制支出的方法产生不了预期的效果，它获得了新的迫切的认识。评估，就目前的经验来看，至少有三种形式。首先，它可以贯穿到整个预算编制阶段，象瑞典的作法一样。瑞典实行三年预算制度，实际上就是每隔三年对政府三分之一的活动进行系统、详细的评估；第二，可象加拿大和德国由主管部门对完成的计划和项目进行评估，中央机构规定评估的方法，根据评估结果来提高资源的使用及配置；第三，评估可由外部审计机构来承担。

就评估对正在执行的预算的影响来看，其结果不会是戏剧性的。如果公共机构在一定程度上愿意吸取经验教训，评估的价值就在于防止政策执行过程中重演过去的事件。虽然评估也被看作是会计工具，但它主要是联结预算的编制和执行，并由行政部门进行。

从财务审计到效率审计

近年来外部审计机构的作用有所变化。通过对工业国家现行审计实践简单研究，可知政府审计有三种类型：（1）对政府，有时还对公共部门的财务报表进行全面审计，目的是确保其遵守法律及检查是否尽力使预算资金运用的具备经济性、效率性及有效性；（2）准司法的办法，目的是确定法律是否适宜、检查违法行为和确定惩罚措施。这种方法也包括对支出的事前审计以确保其符合法律规定；（3）对特殊问题的调查，辅之以努力确保支出行政部门和机构的会计制度及相关的内部制度与其目标相适应。一些审计机关可综合使用这些方法，但大多数情况下应主要使用其中的一种方法。

传统上，每年都进行事后控制，由独立的具有法律地位的机构进行财务审计，审计的内容包括评价立法拨款额及其采用的方式。几年来，人们对审计机构是否也应承担效率审计而争论不休。虽然存在许多有关效率衡量的问题，但是在那些财务管理制度已经变得分散化的国家中，他们已有特定工作标准和业绩的评价尺度，这个问题就在很大程度上被克服了。从这个意义上讲，审计机关的职责从财务审计扩展到效率审计，或如大家所知，现金交易价格审计（包括经济性、效率性及有效性）就是非常自然的。

现金交易价格审计不局限于保证经济性，而其目的是在于对所取得的结果进行审查和报告。审计机关应找到方法来提高效率，并协助政府采取必要措施改进制度和管理。

现金交易价格审计并不怀疑政策目标的优点，相反，它更关心的是政策执行的方法和技术。它认为保证现金交易价格的首要责任在于支出机构。在此，审计的作用是独立地审查各机构对其职责履行的程度和执行的好坏。当然，经验教训总是宝贵的，它

有助于今后的政策制定。

使用者的参与

最近，英国的一些地方政府开始允许用户参与其运作。作为这一措施的一部分，允许用户集团参与签定服务协议、确定由地方政府提供的服务的范围和质量。服务合同规定了选定的成员、管理人员、工作人员和用户之间的会计责任的整套管理过程（反之亦然）这可能比增加监督管理者更为有效。这种费用现在已经很高了。这会有力地激励管理者在提供服务时更加审慎，并激励管理层站在用户的角度来评估这些服务。这个实验如果成功的话，就应广泛推广。

机构的发展

管理，无论是事前的还是事后的，都隐含着一种层次关系，即一个机构在努力影响或改变着另一个机构的政策或经营方式。经验表明，如果以集权式或缺乏灵活的方式进行管理，就会对支出机构的财务管理产生适得其反的效果。因此，管理的主要问题就是要协调中央机构同支出机构两者的需要，并实施管理使之提高机构内部的财务管理能力。近年来，这个问题通过两个方法进行解决。

第一种方法主要是激励支出机构在支出中尽量节约。这种方法认为，即使管理框架是有效的，仍可通过激励支出机构取得更好的效果。对支出机构来说，这就意味着，首先要有经营知识和知道财务含义，这样可以最大限度地发掘节约的潜在可能性。例如，在澳大利亚，支出机构在保证计划用款的情况下，允许保留其节约金额的一定比例。这种方法脱离了传统控制方法。由于这

种激励机制可能在中期效果会下降，这个办法还提供了另一种途径，即在司法上执行时，可能会对支出部门的财务职能产生深远、持久的影响。

第二种方法有关组织发展。这种方法看似超过了管理框架的范围，但其目的是使得组织更为有效，更为灵活。加拿大审计总署作了大量努力来解决这个问题（其研究成果，《有效管理的局限性》（1983）、《良好组织的特征》（1988）及《价值、服务和经营》（1990）就是对这些方法进行检验，从而使政府组织更有效）。这些努力是针对着解决各方面的需求，如权力分散化、制定标准、资金管理中的灵活性、会计责任制以及对不断的变化的适应性。这些因素都可望有助于形成更为有效的组织。

这里讨论的一系列发展问题为政府支出管理中采用节约、有效率、有效力及目标稳定的方法提供了相当的可能性。经验表明并不是所有的工业化国家一定都有这些发展。相反，每个国家都在努力以自己的方式吸收和采用新方法。但即使采用这些方法，随之也有批评意见。一些人指出私人部门的成功作法并不完全适合于公共部门，因为公共部门的决定通常着眼于政治而非财务方面的考虑。另一些人认为新方法可能导致新制度的出现，而新制度并不一定象所说的那样有效。一些人认为所说的好处被夸大了。

有些批评是不成熟的。在评价新技术对减少支出所具有的作用时，一些批评没有彻底剔除经济周期对支出的影响。很显然，在进行独立评估之前，新技术必须被使用一段时间。近期的经验进一步强调了传统的观点，即改进政府组织的任务是永无止境的。财政政策的制定者需进行不懈的努力，只有以极大的热情和毫不气馁的努力去投身改革，任何改革的目标才会实现。

一些政府的财务管理人员认为现行的管理制度是合适的。他们把没有达到的控制目标归因于政策、政府决策的政治意向以及缺乏训练有素的人员。这里讨论的问题表明，在评估管理框架是

否适宜时，政府必须开始区分可以控制的方面及目前还不能控制的方面。这样的深入的区分很可能揭示出政府中陈旧的组织和管理体系结构、不合时宜的经营计算技术、设计不合理的管制条例和具有其他作用不强的机制。

总之，各级政府应该更敏感、更负责、更有成本效益。当对现存制度有如此多不满意的时候，特别是对其不具有足够的支付能力及不能及时完成报告有诸多不满时，新的任务就会出现。这些任务及有关期望表明，如果除非大部分机构能够充分地加强，否则，期望财政政策的成功是不现实的。在这方面，对上述各方面均有影响的会计发挥着主要作用，所以需要着重强调。表面上的改革（它很有可能出于短期的政治目的），根本不能完成这个目的，甚至在长期来看可能是有破坏作用的。因此，最基本的步骤是，对每一种情况都要分析出现的问题及可采取解决问题的措施。那些率先实践的国家的经验可提供特别有价值的信息。

在以下各章，我们试图对政府会计的主要方面进行审查，从支付开始到帐户的实施为止。每一章都仔细考虑了历史发展、现存制度特征、近期发展及与政府当前和今后任务是否适应。我们还必须考虑同其他种类会计的机构上的联系，以进行分析，还要特别注意技术的作用。要采用多学科性的方法，以便使政府会计在宏观管理的总体框架中的作用得到适当的关注。这样做的目的是要评价最新发展水平，并便于制定一个加强政府会计的规划。在每一方面，都必须回答以下问题：任务是什么？这些任务怎样完成？有什么问题？它们是概念性的、组织性的、还是技术性的？怎样进行改进？这些改进意味着实质性的改变吗？怎样控制这种变化？

第一章

支付体系

传统上，会计学 and 中央银行学把政府支付制度看成是一个机械过程，结果，就导致不公正地对待这一使政府更接近纳税公众的制度。^①正是出于此种分析的目的，会计学被看作具有两种主要目的的制度——把有关政府资金收入和支出程序组织起来，并且组织簿记以一种透明的方式来记录这些交易，这样就可充分披露政府机构的财务状况。支付，无论是支付给政府或是由政府支付，都代表政府财务管理过程的第一个阶段，而不应该被看作是纯粹的政府内部过程。中央银行业务的增长及有关的清算安排的发展已经达到了这样的阶段：即需要把中央银行同政府联系起来一并进行考虑。的确，政府支付体系的改善取决于银行支付体系的发展水平。此外，计算机应用技术及相关的电子处理技术的逐渐完善已经开始了新的篇章。曾经被认为是基本的组织制度，现在在新的情况下要看其是否切实可行的。而且，使得经营成本更加有

一般来说，会计方面的文献，特别是政府会计文献很少注意支付制度及相关问题，即使是那些描述支出管理的文献也不注意这个方面。为了说明这类问题，可以阅读经济合作与发展组织（1987）或联合国：亚太社会经济委员会（1993）。包括这些研究，没有一个国家对运行中的支付体系进行过描述。若想了解中央银行支付体系的文献及支付体系的作用，请阅读沙未尔（1991）。

效及对用户更加友好永远是必要的。这些都说明支付体系已成为会计人员、负责支出的管理人员及中央银行官员所应该注意的问题——有充分的理由要考虑到这些制度的各个方面。因此，本章首先考虑会计与支付制度的区别，然后详细讨论支付过程、组织、支付方式、同银行系统的关系及财务报告等。结尾部分研究近年来出现在转轨经济中的企业间相互拖欠问题。

支付阶段

正如先前所提到的，政府会计制度在广义上应包括支付体系，这一点很重要。然而，为了精确起见，就该一一列举程序中的各个阶段以便把支付阶段同技术上的记帐阶段区分开来。支付的步骤如下：

- (1) 预算拨款记录；^②
- (2) 给予不同部门的预算分配数额的记录；
- (3) 保存承付款项的记录；
- (4) 支付要求的收集与核实；
- (5) 发出实际支付的指令；
- (6) 已经支付的记录；
- (7) 收到的商品及服务的记录；
- (8) 政府机构在提供服务中实际使用的商品和劳务的记录。

政府在接受他人支付时也有类似的程序：

- (1) 就税收而言，政府要对应纳税的财产价值进行估定，或由纳税人自我估定；
- (2) 在估定的基础上，由纳税人在规定时间内向税务机构纳

在一些国家，不存在经过立法程序批准拨款过程。相反，由最高当局向每个政府机构发出拨款数量的指令。

税，或通过邮局或吸收存款的金融机构纳税；

(3) 由纳税人将支付凭证送达政府，政府也会从收款机构收到确认书；

(4) 以上情况说明对纳税人的索求权已经完成；

(5) 支付费用及其它内部支付也采取类似步骤。

支付任务指的是政府作为支付方的第(5)、(6)条和政府作为收入方的第(2)、(3)条。政府作为支付方的阶段(1)和(2)更多地被看作是预算执行中不可分割的部分。而会计被认为是同第(3)、(4)、(7)和(8)条有关。为分析问题，便于预算的执行仅仅被看作是会计的起始阶段，重点是预算当局把资金拨给各政府机构，而不是机构的实际支付。关于征税，不同的国家有不同的作法，但对应征税的估定和应缴税收征集是税收管理机关的法定任务。

拨付资金与组织支付

虽然支付是政府财务管理过程的倒数第二个阶段，但此阶段之前有众多的检查与制衡因素。所有这些制衡因素目的是防止资金使用不当，这个过程的第一阶段是预算资金的拨付，在这方面及以下讨论的其他步骤，各国的实践中有不同的作法。这里是讨论一般模式而不是特定国家的模式。各国不同的是有关预算当局的拨款及预算资金的发放方面的区别。在大多数国家，法规都明确规定，没有财政部的特别许可不能进行任何支付，目前在许多国家仍然有效。但每一项支出都要由财政部来批准会导致管理混乱，为避免这类情况，财政部授予一些主管官员财权，由他们控制预算资金，然后支付。没有这种授权，政府机构就不能开始运用他们的预算资金。

预算一经批准，预算资金的支配权就可以转移给各个机构。这