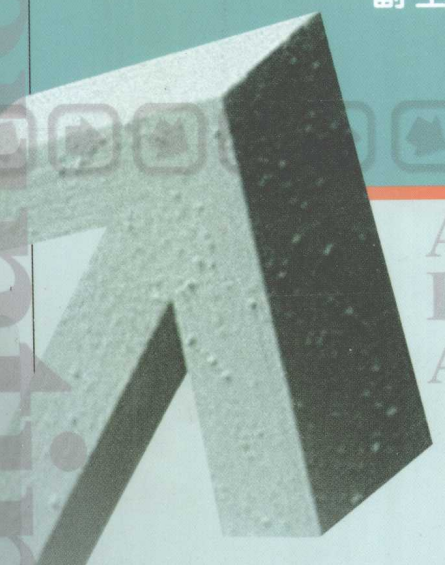


21世纪高等院校财经类专业核心课程系列教材

政府与事业单位会计

ACCOUNTING FOR GOVERNMENT AND PUBLIC INSTITUTION

主 编 贾明春
副主编 王学龙 郭恒泰



Accounting
For Government
And Public Institution



经济科学出版社
Economic Science Press

中国注册会计师协会

政府与非营利组织会计

CHINA ACCOUNTING QUALIFICATION EXAMINATION

2010年11月
2010年11月

中国注册会计师协会

中国注册会计师协会
中国注册会计师协会
中国注册会计师协会

中国注册会计师协会

21 世纪高等院校财经类专业核心课程系列教材

政府与事业单位会计

主 编 贾明春

副主编 王学龙 郭恒泰

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

政府与事业单位会计/贾明春主编. —北京: 经济科学出版社, 2010. 3

ISBN 978 - 7 - 5058 - 8864 - 7

I. 政… II. 贾… III. ①国家机构 - 会计 - 教材②单位
预算会计 - 教材 IV. F810.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 218859 号

责任编辑: 杜 鹏 李新旭

责任校对: 王凡娥 韩 宇

版式设计: 代小卫

技术编辑: 董永亭

政府与事业单位会计

副主编 王学龙 郭恒泰

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编室电话: 88191217 发行部电话: 88191540

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

北京欣舒印务有限公司印刷

河北三佳集团装订厂装订

787 × 1092 16 开 31.5 印张 600000 字

2010 年 3 月第 1 版 2010 年 3 月第 1 次印刷

印数: 0001—5000 册

ISBN 978 - 7 - 5058 - 8864 - 7 定价: 45.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

前 言

进入 21 世纪,我国的政府与事业单位会计得到了前所未有的迅速发展,会计环境也发生了重大变化,一系列改革如火如荼:编制部门预算、推行国库集中收付制度、实行政府采购制度、深化收支两条线、绩效评价、试行国有资本经营预算、政府收支分类改革、试行公务卡结算方式、试点财政省直管县、医院会计制度和高等学校会计制度改革等。这些改革对推动我国社会主义市场经济体制的完善、构筑公共财政框架、提升政府职能的重新定位、满足立法机构和审计机关等国家核心部门以及国际组织对政府与事业单位会计信息的需求、进一步深化改革现行的财政总预算会计制度和行政单位会计制度以及事业单位会计制度奠定了坚实的基础,同时又顺应了时代的发展、国内外客观环境变化的要求,立足国情,借鉴国外有益经验,保持中国特色,与时俱进。

在这样的大背景下,学习和探讨政府与事业单位会计正当其时。作为非物质生产部门的政府与事业单位会计,是会计学体系的主要组成部分,它是以国家政治、经济和社会事业发展为目的,以执行各级政府预算为核心,一般不进行完全成本核算的公共管理型会计;而处于物质生产领域的企业会计是以营利为目的、以资本循环为核心、以成本核算为内容的生产经营型会计。如果说,会计学是一架马车,它必然有两个轮子,那么,一个是企业会计,另一个就是非企业会计,即政府与事业单位会计。我们认为,企业会计准则体系的构建与颁布是 21 世纪中国会计改革的重要里程碑,企业会计得到了长足发展,那么,政府与事业单位会计也将紧随其后实现跨越式发展。

《政府与事业单位会计》是建立在会计学、管理学、财政学、国家预算等学科基础上的一门综合性应用学科,作为高校财经类专业的骨干课程,也是管理专业的必修课程,它具有系统理论性强、实务操作性强、学科交叉性强等基本特点。因此,本书作为财经类专业的本科教材,也可以作为政府与事业单位会计人员继续教育培训教材或自学参考书,立足于讲授基本知识、基本理论、基本方法,侧重于培养实际操作技能;在每一章除理论讲解外,均配有大量的思考题、

练习题，其中练习题有名词解释题、单项选择题、多项选择题、判断题、辨析题、业务分析与核算题、网上调研题，题型多样、覆盖面广、切合实际；既力图强化实务中的动手能力，又力图强化理论上的调研能力，理论与实务“两手都要硬”是本书的一大特色；体例完整、思路清晰、内容新颖、重点突出，将理论性、实践性和前瞻性恰当结合，既有历史的简要回顾，也有对未来的科学展望，既有对基础知识的传授，也有对前沿理论及不同观点的介绍或评价；等等。这都有助于学生或受训学员（自学者）加深理解和运用相关知识与技能，从而提高综合分析和解决问题的能力。

本书由兰州商学院贾明春副教授主编，王学龙教授和郭恒泰副教授副主编。贾明春负责设计全书框架和对全书进行修改总纂，并编写第一章的第一节至第三节和第五节，第二章的第一节，第三章，第四章的第一节、第二节，第五章，第六章；王学龙编写第八章，第九章，第十章的第三节；郭恒泰编写第十一章的第一节、第三至第七节，第十二章，第十三章的第二至第六节；兰州商学院研究生处师国君编写第一章的第二节、第四节，第二章的第二节，第十章的第一节、第二节；兰州商学院陇桥学院王娜娜编写第四章的第三节，第七章；甘肃中信会计师事务所有限公司方圆圆编写第四章的第四节，第十一章的第二节，第十三章的第一节。

在本书编写过程中参考了大量的相关论著，同时也得到了兰州商学院会计学院领导和甘肃中信会计师事务所有限公司的大力支持及协助，在此一并表示衷心的感谢。

由于编者水平所限，加之成书时间紧迫，疏漏、不足甚至错误之处在所难免，恳请读者批评指正。

编 者

2010年1月

目 录

第一篇 总论

第一章 政府与事业单位会计综述	3
第一节 政府与事业单位会计的概念及特点	4
第二节 政府与事业单位会计的对象及职能	10
第三节 政府与事业单位会计的目标及原则	13
第四节 政府与事业单位会计要素	22
第五节 政府与事业单位会计体系	26
本章小结	33
思考题	34
练习题	34
第二章 政府与事业单位会计的沿革	37
第一节 政府与事业单位会计制度的改革和发展	37
第二节 政府与事业单位会计的未来展望	46
本章小结	50
思考题	51
练习题	52
第三章 政府与事业单位会计的预算管理	54
第一节 部门预算管理	54
第二节 国库集中收付制	64
第三节 政府采购	71
第四节 政府收支分类改革	76
本章小结	84
思考题	85
练习题	86

第二篇 财政总预算会计

第四章 财政总预算会计概述	91
第一节 财政总预算会计的核算对象及特点	91
第二节 财政总预算会计的任务及作用	93
第三节 财政总预算会计的原则	95
第四节 财政总预算会计的科目设置及核算内容	98
本章小结	100
思考题	101
练习题	101
第五章 财政总预算资产和负债的管理与核算	103
第一节 财政总预算资产的管理与核算	103
第二节 财政总预算负债的管理与核算	117
本章小结	123
思考题	125
练习题	125
第六章 财政总预算收入、支出、净资产的管理与核算	130
第一节 财政总预算收入的管理与核算	130
第二节 财政总预算支出的管理与核算	157
第三节 财政总预算净资产的管理与核算	182
本章小结	188
思考题	190
练习题	191
第七章 财政总预算会计报表	199
第一节 财政总预算会计报表概述	199
第二节 资产负债表	207
第三节 预算执行情况表	211
第四节 财政周转金报表	221
第五节 会计报表审核、汇总与分析	223

本章小结·····	226
思考题·····	227
练习题·····	227

第三篇 行政单位会计

第八章 行政单位资产和负债的管理与核算 ·····	233
第一节 行政单位会计概述·····	233
第二节 行政单位资产的管理与核算·····	242
第三节 行政单位负债的管理与核算·····	265
本章小结·····	272
思考题·····	273
练习题·····	274
第九章 行政单位收入、支出及净资产的管理与核算 ·····	279
第一节 行政单位收入的管理与核算·····	279
第二节 行政单位支出的管理与核算·····	289
第三节 行政单位净资产的管理与核算·····	297
本章小结·····	301
思考题·····	302
练习题·····	303
第十章 行政单位会计报表 ·····	307
第一节 会计报表的种类和编制·····	307
第二节 会计报表的审核与汇总·····	315
第三节 会计报表的分析·····	318
本章小结·····	322
思考题·····	323
练习题·····	323

第四篇 事业单位会计

第十一章 事业单位资产和负债的管理与核算 ·····	329
第一节 事业单位会计概述·····	329

第二节 事业单位会计货币资金的管理与核算·····	337
第三节 事业单位会计应收及预付款项的管理与核算·····	350
第四节 事业单位会计存货的管理与核算·····	355
第五节 事业单位会计对外投资的管理与核算·····	365
第六节 事业单位会计固定资产、无形资产的管理与核算·····	370
第七节 事业单位会计负债的管理与核算·····	389
本章小结·····	395
思考题·····	395
练习题·····	396
第十二章 事业单位会计收入、支出、净资产的管理与核算·····	403
第一节 事业单位会计收入的管理与核算·····	403
第二节 事业单位会计支出的管理与核算·····	420
第三节 事业单位会计的成本管理与核算·····	431
第四节 事业单位会计净资产的管理与核算·····	439
本章小结·····	459
思考题·····	459
练习题·····	460
第十三章 事业单位会计报表·····	468
第一节 年终清理结算与结账·····	468
第二节 资产负债表·····	473
第三节 收入支出表·····	475
第四节 会计报表附表、收支情况说明书·····	477
第五节 会计报表的审核与汇总·····	481
第六节 财务分析评价指标·····	483
本章小结·····	487
思考题·····	487
练习题·····	487
主要参考文献·····	491

第一篇

总 论

自有天下之经济，便必有天下之会计；经济世界有多大，会计世界也便会有多大。

——郭道扬

第一章 政府与事业单位会计综述

【本章学习要点】

在了解会计基本知识点的基础上，掌握政府与事业单位会计的内涵、特点、目标及职能和任务，熟悉政府与事业单位会计的原则和会计要素，熟练掌握政府与事业单位会计的组成体系、分级及其相互关系。

会计，是基于人类生产活动和对生产活动进行记录的一种信息需求，是源于社会经济实践客观活动的一种管理需求。人类社会发史证明：“自有天下之经济，便必有天下之会计；经济世界有多大，会计世界也便会有多大。”^①

会计，是以货币为主要计量单位，采用专门方法，对各种组织在一定期间或时点的经济活动进行连续、系统、完整、综合的核算、监督和反映的一个信息系统，是旨在实现既定目标的一种管理活动。

会计，通过对经济业务事项的确认、计量、记录和报告，提供公允、可靠的会计信息；通过对会计记录的控制、财务报告的分析等，反映组织或单位管理层受托责任履行情况。

会计体系，根据其核算和监督的适用范围、对象的不同，可划分为营利组织会计和非营利组织会计两大类，如图 1-1 所示。营利组织会计即企业会计，是以营利为目的、以资本循环为核心、以成本核算为内容的生产经营型会计，如制造企业会计、商品流通企业会计、金融保险企业会计、交通运输企业会计、施工企业会计、房地产开发企业会计、旅游饮食服务企业会计以及农业企业会计等。而非营利组织会计即非企业会计，则是以国家政治、经济和社会事业发展为目的、以执行各级政府预算为核心、一般不进行完全成本核算的公共管理型会计，如各级政府财政会计、各级行政单位会计、各类事业单位（事业单位均指公立或国有事业单位，下同）会计以及政府性基金会计、财政托管基金会计等，上述会计在我国习惯地称为“政府与事业单位会计”，传统称为“预算会计”（预算会计的前身，在古代被称为“官厅会计”），国际流行称法为“政府及非营利

① 郭道扬：《会计史教程——历史·现实·未来》，中国财政经济出版社 1999 年版。

组织会计”或“非营利组织会计”，还有的称为“公共部门会计”。

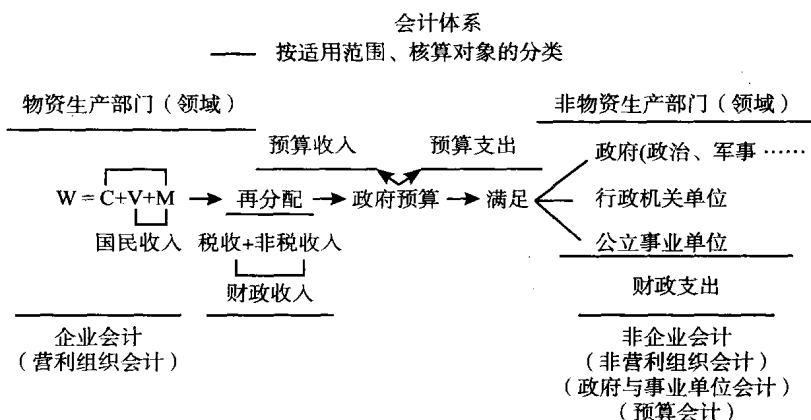


图 1-1 会计体系总分类示意图

第一节 政府与事业单位会计的概念及特点

一、政府与事业单位会计的含义

政府与事业单位会计的一般表述为：它是以货币为主要计量单位，对政府财政资金及事业单位业务资金运动的过程及其结果，进行连续、系统、全面、综合的核算、监督和分析，旨在反映中央和地方预算以及行政事业单位收支预算执行情况、提高资金使用效益的一门专业会计。

政府与事业单位会计是政府财政部门、行政单位、事业单位核算和监督政府财政资金、单位业务资金活动情况的会计，它既是国家预算管理的重要信息系统，又是各级政府及其部门单位经济管理的重要组成部分。

随着我国市场经济的建立与完善，经济领域中的活动主体越来越多，经济利益关系日益复杂，政府与事业单位会计在国家政权和社会经济生活等领域中发挥的作用也越来越重要。可从以下五个方面理解和把握政府与事业单位会计活动及其属性。

（一）适用范围

政府与事业单位会计是以中央与地方政府预算管理为中心的专业会计。政府与事业单位会计是以各级总预算管理为中心的宏观管理信息系统和管理手段，以为政府预算管理服务为主要目的。中央与地方政府预算是各级政府的基本财政收

支计划,是政府为实现其职能需要,有计划地集中和分配国民收入的重要工具,是具有法律地位的重要文件。政府预算的编制就是制定预算资金筹集、分配的年度计划,政府预算资金从哪里筹集,筹集多少,分配到哪里去,每一项预算收支的安排都要有其法律依据和政策制度依据。一般来讲,国家制定的有关法律法规及根据各个历史时期政治经济形势制定的政策制度代表着全国人民的根本利益,体现了国家政治经济发展的客观要求,政府预算是国家分配财政资金的重要手段,必须为实现国家的各项任务服务。目前,我国政府预算编制的法律依据主要是《中华人民共和国预算法》和《中华人民共和国预算法实施条例》以及相关的法律法规;党和国家的政策制度又是政府预算编制的政策依据,特别是当年国家财政经济的大政方针,是编制年度预算的基本依据。政府预算编制的制度依据是预算管理体制的有关规定,即预算编制应以预算管理体制所规定的管理权限和收支范围为依据,属于哪一级政府的收入和开支,就列入哪一级,并按照预算体制规定的方法和比例确定预算资金的上缴或补助数额。政府预算在国民经济管理中发挥着重要的作用,是国家综合财政计划的中心环节,对综合财政计划中的其他收支有着重大的影响和制约作用。

作为非物质生产部门的财政、行政、公立事业等单位,所使用的资金基本上属于社会再生产过程中分配领域里的中央与地方政府预算资金和公立事业等单位业务资金。这些单位不直接提供物质产品,它们从事各种公务或业务活动,为社会生产和人民生活服务,在社会再生产过程中同样起着不可或缺的作用,即对于整个社会再生产起着基础、先行的作用。随着我国公共财政体制的建立与完善,预算资金这种由纳税人支付给政府的特别费用,其管理受到人们的普遍关注,加强预算资金管理成为加快公共财政体制建设、提高财政透明度的重要环节。要加强预算管理、提高预算资金使用效益,就需要加强对预算资金的核算、监督、反映和分析,即加强政府与事业单位会计的管理与核算。

《中华人民共和国预算法》规定了各级权力机关、政府机关、财政部门以及各部门、单位的预算管理职权,明确了预算编制、审批、执行、调整、监督和决算的编审程序,把各个预算主体和预算活动的全过程都纳入到法律调整的范围,使各个预算主体从事预算活动有了法律依据。制定预算法的目的是规范预算行为,加强预算管理、严肃财经纪律。政府与事业单位会计作为核算、反映、监督国家预算执行和事业行政单位收支预算执行的专业会计,必须认真贯彻执行预算法的规定。各级财政总预算会计应按照规定及时部署编制本级总预算草案,认真组织本级总预算执行,依法积极组织预算收入,严格管理预算支出,积极完成预算收支任务;各行政单位会计、事业单位会计应按规定及时编制本单位、本部门的预算和决算草案,认真执行本部门、本单位预算,及时足额上缴预算收入,合

理地使用经费支出，努力提高资金使用效益。

（二）会计分支

政府与事业单位会计是以会计学原理为基础的一门专业会计，与企业会计共同构成我国两大会计体系。因此，政府与事业单位会计同其他专业会计一样，都是以货币为主要计量单位，对会计主体的经济业务进行连续、系统、全面、综合的核算、监督、反映和分析的会计；同其他会计一样，政府与事业单位会计也需要有会计核算的基本前提、遵循会计核算的一般原则等，是会计学的重要组成部分。

《中华人民共和国会计法》是我国会计法律制度中层次最高的法律规范，是政府与事业单位会计机构和会计人员开展会计工作、进行会计核算、实施会计监督的基本依据，也是各级有关管理部门进行会计管理和监督的基本依据。制定会计法的目的在于规范和加强会计工作，保障会计人员依法行使职权，发挥会计在维护我国社会主义市场经济秩序、加强经济管理、提高经济效益中的作用。

（三）会计主体

政府与事业单位会计的主体是会计为之服务的组织或单位，明确会计主体是进行会计工作的首要条件。

政府与事业单位会计的主体大致分为三部分：行政单位会计主体为各级行政单位；事业单位会计主体为各类公立事业单位（民营（私立）事业单位执行财政部颁布的《民间非营利组织会计制度》，2005年1月1日生效）；中央与地方财政总预算会计的主体为相应的各级人民政府。这里需要强调的是，财政总预算会计的主体是各级政府，而不是财政部门，因为作为会计主体，从理论上讲必须相对独立地拥有资产和承担义务，而财政部门没有这些权责，它是代表政府履行筹集、分配、监督财政资金活动的职能，所以不能作为总预算会计的会计主体，而真正的总预算会计的会计主体是相应的各级人民政府。

（四）会计客体

会计客体是指会计工作的对象。政府与事业单位会计的客体包括中央与地方政府预算执行过程中的各级收支、事业单位的事业业务收支和经营业务收支、行政单位的经费收支和预算外资金等。

政府与事业单位会计是核算、反映和监督中央与地方各级预算、各级行政单位和各类事业单位收支以及预算执行情况的专业会计。预算活动的完成，涉及中

央与地方各级财政部门、各级各类的行政单位与事业单位。政府与事业单位会计以预算管理为中心,其服务对象是负责政府预算执行的中央与地方各级财政总预算,以及各级各类行政单位与国有事业单位,对这些主体的预算执行情况进行全面系统的记录、核算、监督、反映和分析,满足预算管理的要求,为预算管理服务。

(五) 非营利性

政府与事业单位会计是非营利组织会计的重要组成部分。非营利部门是市场经济中不可或缺的部分,它们是现代社会中推动制度变迁、实现利益均衡的重要力量,也是西方国家吸纳劳动力、实现就业的重要部门,它是由成千上万个官办或民办的非营利机构组成的。一般来说,政府也是一个非营利组织,属于非营利部门,这是由于政府是为了满足公民的共同需要、解决公民所面临的共同事务、向公民提供公共产品而设立的特别组织。维持组织运转的经费源于税收,税收由公民按照一定的标准、以一定的形式缴纳给政府。税收作为特别的费用,是公民换取政府公共服务的代价。为规范纳税人与政府的权利义务关系,西方国家一般都在宪法中对政府进行授权,允许其向公民征税,作为向公民提供公共服务的支持费用。至于具体的税种,则需要立法机构审批通过,以税法的形式出台,公布于众,并在适当的时候依据形势需要进行调整。非营利组织,除政府外,还有众多形式的宗旨各异的民间团体,亦称民间非营利组织,狭义上的非营利组织是指民间非营利组织。

非营利组织会计就是核算不以营利为目的、致力于社会与经济文化事业的社会团体的资金活动情况的专业会计(贺蕊莉,2008)。在我国,它主要包括四个部分:核算政府预算资金管理情况的财政总预算会计;核算以财政预算资金为主要来源、以实现政府职能为主要目的的行政单位会计;核算为满足公共事业需要而设置、由政府提供资金支持的事业单位会计;核算各种社会团体、民间非企业单位、宗教团体等不以营利为目的的民间非营利组织会计。此外,还有核算财政预算收入的收入征解会计,如税收会计、关税会计,以及核算国库资金流向与管理的国库会计。

由于我国的民间非营利组织尚未充分发展,在社会经济生活中所占份额不大,政府与事业单位会计仍然是非营利组织会计中的主要成分,居于主流地位。

西方非营利组织会计一般是指适用于不以营利为目的、业务以非营业性质为特征并居于主导地位的各种组织的会计体系。这类组织的主要特点是:资金供给人不期望收回其资金和获得相应的经济利益回报,且其业务的运行不是以营利为目的;非营利组织不存在可以出售、转让、赎回及所有者在该组织清算时可分享