

行政事业单位内部控制 建设概论与范例

XINGZHENG SHIYE DANWEI
NEIBU KONGZHI
JIANSHE GAILUN YU FANLI

张俊杰 李满威 ◎ 主编

中国财经出版传媒集团



经济科学出版社
Economic Science Press

行政事业单位内部控制 建设概论与范例

XINGZHENG SHIYE DANWEI
NEIBU KONGZHI
JIAN SHE GAILUN YU FANLI

张俊杰 李满威 © 主编

中国财经出版传媒集团



经济科学出版社
Economic Science Press

图书在版编目 (CIP) 数据

行政事业单位内部控制建设概论与范例 / 张俊杰, 李满威主编.

—北京: 经济科学出版社, 2018. 10

ISBN 978 - 7 - 5141 - 9877 - 5

I. ①行… II. ①张…②李… III. ①行政事业单位 - 内部审计 - 研究 - 中国 IV. ①F239.66

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2018) 第 243306 号

责任编辑: 侯晓霞

责任校对: 郑淑艳

责任印制: 李 鹏

行政事业单位内部控制建设概论与范例

张俊杰 李满威 主编

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

教材分社电话: 010 - 88191345 发行部电话: 010 - 88191522

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

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

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: [http: //jjkxcbs. tmall. com](http://jjkxcbs.tmall.com)

北京季蜂印刷有限公司印装

787 × 1092 16 开 23.5 印张 660000 字

2018 年 10 月第 1 版 2018 年 10 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 9877 - 5 定价: 68.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191510)

(版权所有 侵权必究 打击盗版 举报热线: 010 - 88191661)

QQ: 2242791300 营销中心电话: 010 - 88191537

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

编审专家委员会名单

- 主任委员** 梁 春 大华会计师事务所（特殊普通合伙）首席合伙人，
注册会计师，高级会计师
- 专家顾问** 刘玉廷 财政部原会计司司长，原企业司司长，博士生导师
刘永泽 东北财经大学原会计学院院长，博士生导师
- 专家委员** 余 峰 内蒙古注册会计师协会秘书长，注册会计师
袁建国 华中科技大学管理学院教授，博士生导师
张心灵 内蒙古农业大学经济管理学院教授，博士生导师
宋 宝 内蒙古财经大学会计学院教授，硕士生导师
米 莉 内蒙古大学经济管理学院副教授，硕士生导师
张鹏飞 大华会计师事务所（特殊普通合伙）内蒙古分所执行
合伙人，注册会计师，高级会计师
张俊杰 内蒙古泽信大华咨询管理公司总经理，注册会计师，
正高级会计师
李满威 内蒙古泽信大华咨询管理公司副总经理，注册会计师，
高级会计师
俞有光 内蒙古泽信大华咨询管理公司副总经理，注册会计师，
高级审计师
王娇娜 内蒙古泽信大华咨询管理公司高级经理，注册会计师，
高级会计师

参编人员名单

- | | |
|-----|-------------------------------|
| 张俊杰 | 内蒙古泽信大华咨询管理公司总经理，注册会计师，正高级会计师 |
| 李满威 | 内蒙古泽信大华咨询管理公司副总经理，注册会计师，高级会计师 |
| 俞有光 | 内蒙古泽信大华咨询管理公司副总经理，注册会计师，高级审计师 |
| 王娇娜 | 内蒙古泽信大华咨询管理公司高级经理，注册会计师，高级会计师 |
| 李 欣 | 内蒙古泽信大华咨询管理公司项目经理，注册会计师 |
| 魏建文 | 内蒙古泽信大华咨询管理公司项目经理，注册会计师 |
| 姜立才 | 内蒙古泽信大华咨询管理公司高级经理 |
| 王子璐 | 内蒙古农业大学经济管理学院硕士研究生 |
| 张 鑫 | 内蒙古农业大学经济管理学院硕士研究生 |

前 言

迄今为止，我国《行政事业单位内部控制规范（试行）》颁布并实施已经4年多时间。4年多以来，全国各地区、各行业的大部分行政事业单位已经开始启动这项工作，以饱满的热情投入到行政事业单位内部控制建设的热潮之中，也有不少单位取得了阶段性建设成果。但是，从整体推进和实施效果来看，并不是十分理想，存在的诸多问题亟待解决。特别是很多基层的行政事业单位还处于迷茫与彷徨阶段。我们在从事行政事业单位内控建设咨询业务过程中，将调查与访谈中发现的情况，就内控建设整体推进与实施方面的相关问题，进行梳理和总结后，归纳为以下几个方面：一是认识不到位。如存在“内控是可有可无、可做可不做的工作”“内控是财务等相关专业人员的工作”等错误认识。二是建设无力度。在内控建设过程中，如单位自行组织往往专业力量和人员投入不足；如聘用专业机构做，又存在资金不足等状况，最终导致内控建设整体推进工作不力。三是实施“两张皮”。有的行政事业单位内控体系基本建立，内控制度和内控规程印制成册后却束之高阁，在实际工作中，并没有完全按照制度执行。也有的单位在执行一个阶段或一部分制度后，觉得有难度就半途而废了。还有的单位在进行内控体系建设时，没有考虑本单位的实际情况，照抄照搬使得制度无法落地。总之，其结果是“内控有制度，工作走老路”。以上这些问题，在2017年度内控报告的编报过程中可以得到验证，有些区县市（县级市）的部分行政事业单位开始填报生成的评价结果是“差”。作为行政事业单位内控建设咨询服务机构，会计师事务所等相关专业机构的专业咨询服务人员，在进行专业咨询服务过程中，如何更好地解决上述问题，提炼内控建设过程中成功的经验，提高对内控建设方方面面的认识水平，提升内控建设咨询服务的专业水准，让“外脑外力”在行政事业单位内控建设过程中发挥更大的作用，这就是编写本书的初衷。

本书以《行政事业单位内部控制规范（试行）》条文规定为经，以内控是什么、为什么、做什么、怎么做为纬，经纬交织，斐然成章。与此同时，又以

此经纬为脉络，将全书分为两大部分。第一部分为行政事业单位内控建设概论，分为四章（第一章至第四章）内容。这部分以《行政事业单位内部控制规范（试行）》为基础，概括论述了行政事业单位内控的定义、目标、原则、内容以及内控建设的意义、任务、方法和流程等，为进一步开展行政事业单位内部控制建设奠定了良好的专业基础。第二部分主要为行政事业单位内控实际操作例证，分为九章（第五章至第十三章）内容。按照第五章单位层面内控建设，第六章至第十一章业务层面内控建设，第十二章内控评价与监督，第十三章内部控制报告的管理进行排列。这部分内容整体以《单位内控规范》为主线，用“导入案例”提出问题，用《行政事业单位内部控制规范（试行）》解读回答问题，用“应用范例”解决问题，形成了“问题导向”内控建设的示范体例，进一步提升了实操例证在行政事业单位内控建设中的应用价值。

本书是由大华会计师事务所（特殊普通合伙）及内蒙古泽信大华咨询管理有限公司共同组织编写，其中的实操范例部分，是在数百家行政事业单位内控建设咨询服务案例的基础上，按照不同行政层级、不同行业 and 不同内容的三维角度精选的个案，再经过加工整理汇编而成。此外，又经过由国内高校教授、科研院所学者和实务界专家组成的编审委员会审定。为此，特别感谢本书采用案例的所有单位和参与本书编审的内控建设工作者们。

本书可作为行政事业单位领导及相关专业人员工作之用，也可作为会计师事务所和各类咨询机构内控专业人员工作的参考书籍，以及作为高校和各类培训机构的培训教材。

由于水平和时间有限，书中难免有纰漏和不足，甚至谬误之处，敬请使用者多提宝贵意见，给予批评指正。

编 者

2018年9月

目 录

第一章 行政事业单位内部控制概述	1
一、行政事业单位的概念及特点	1
二、行政事业单位管理体制的改革	3
三、行政事业单位内部控制的概念与要素	10
四、行政事业单位内部控制的目标	13
五、行政事业单位内部控制的原则	15
第二章 行政事业单位内部控制建设的意义和任务	17
一、行政事业单位内部控制建设的意义	17
二、行政事业单位内部控制建设的主要任务	19
第三章 行政事业单位内部控制建设的内容和基本流程	21
一、行政事业单位内部控制建设的主要内容	21
二、行政事业单位内部控制建设的基本流程	23
第四章 行政事业单位内部控制建设的风险评估与控制方法	30
一、行政事业单位内部控制建设的风险评估	30
二、行政事业单位内部控制建设的控制方法	39
第五章 单位层面内部控制建设	45
【导入案例】领导集体贪腐触目惊心，单位层面内控如同虚无	45
一、单位层面内部控制规范解读	47
二、应用范例——某省文化厅内部控制制度（节选）	73
第六章 预算业务控制建设	83
【导入案例】叫停包头修地铁，重视预算管风险	83

一、预算业务控制规范解读	84
二、应用范例——某市教育局内部控制制度（节选）	108
第七章 收支业务控制建设	120
【导入案例】单位内控形同虚设，女会计挪用巨额公款	120
一、收支业务控制规范解读	120
二、应用范例——某市中医院内部控制制度（节选）	145
第八章 政府采购业务控制建设	156
【导入案例】政府采购招标活动违规多，采购业务内控建设需加强	156
一、政府采购业务控制规范解读	157
二、应用范例——某市某局内部控制制度（节选）	177
第九章 资产控制建设	188
【导入案例】资产内控管理隐患颇多，单位资产损失浪费严重	188
一、资产控制规范解读	189
二、应用范例——某市经济开发区管委会内部控制制度（节选）	216
第十章 建设项目控制建设	239
【导入案例】建设项目内控弱，舞弊贪腐是必然	239
一、建设项目控制规范解读	242
二、应用范例——某市某职业学校内部控制制度（节选）	264
第十一章 合同控制建设	275
【导入案例】工程合同履行不守法，民生工程变成豆腐渣	275
一、合同控制规范解读	276
二、应用范例——某市政协内部控制制度（节选）	292
第十二章 内部控制评价与监督	305
【导入案例】招标内控无监督，控制必然无效果	305
一、评价与监督规范解读	306
二、应用范例——某市社保局内部控制建设自查自评报告	321
第十三章 内部控制报告的管理	326
一、内部控制报告概述	326

二、行政事业单位内部控制报告的编报	328
三、部门（地区）行政事业单位内部报告的编报	339
四、行政事业单位内部控制报告的使用与监督检查	345
五、×省×厅内部控制报告应用范例	346
六、×省×部门内部控制情况汇总应用范例	352
参考文献	359

（二）行政事业单位的特点

行政事业单位是履行公共管理和社会服务职能的主体，是政治制度的组织载体。我国国情和政治制度具有与西方国家不同的鲜明特色，这就决定了我国行政事业单位具有鲜明的中国特色。与西方国家公立非营利组织及我国的企业相比较，行政事业单位主要有以下方面的特点：

1. 行政事业单位机构、组织涉及领域宽泛

拥有数量众多的行政事业单位是我国的一大特色，其范围覆盖各个行业，从业人员数量仅次于企业，是我国第二大社会组织。与西方国家对比，西方国家的公立非营利组织相对较少。我国的事业单位大多是在计划经济体制下建立和发展起来的，是计划经济条件下的产物，主要提供教育、科研、文娱、医疗、体育等公共服务职能。产生于特定时期的事业单位，在巩固国家政权，发展国民经济，繁荣社会主义文化，满足人民群众基本生活需求等方面做出了特定贡献。

2. 行政事业单位经费来源渠道多样化

同世界各国一样，我国行政单位没有或者很少有自己的经费收入，特别是实行国库集中支付制度和“收支两条线”以后，行政单位的经费主要来自财政资金。事业单位的经费来源则呈现出多样化的特征：对于没有稳定的经常性业务收入或收入较少的事业单位，实行全额拨款；对于有一定数量的稳定的经常性业务收入，但还不足以解决本单位经常性支出的，需要财政补助的事业单位，实行差额拨款；对于有稳定的经常性收入，可以解决本单位的经常性支出，但尚未具备实行企业化管理条件的事业单位，实行自收自支。

3. 行政事业单位工作政治性较强

我国的行政事业单位的各项工作都必须以服从和服务于国家政治制度。必须无条件完成法规规定和上级布置的工作。我国行政事业单位的领导更多关注的是上级的指示和评价，而对预算管理和财务会计工作往往不够重视。

4. 行政事业单位在目标、绩效管理等方面与企业不同

与经营性企业相比，行政事业单位在管理目标、委托代理关系和绩效管理等方面存在较大的差异。行政事业单位的管理目标是追求社会价值最大化；而企业是以营利为目的，充分利用各种资源追求企业价值最大化。在委托代理关系方面，行政事业单位代理方是有较强的地位，委托方和代理方权利义务不直接对应；企业的委托方和代理方的双方地位平等，委托代理关系明晰。在绩效管理方面，行政事业单位正在全面推行预算绩效管理，在绩效目标的制定、预算执行的监控、预算完成的评价和评价结果的应用等方面均处于起步阶段。在绩效计划制定、绩效辅导和沟通、绩效考核评价、绩效结果应用和绩效目标提升等方面，企业的绩效管理应用比较广泛，绩效管理的体系相对成熟。

二、行政事业单位管理体制的改革

（一）行政单位管理体制的改革

1. 行政单位管理体制的改革历程

1982~2017年,我国行政单位先后经历了6次大的改革。1982年,部门缩减39个,人员减少2.1万人,废除了领导干部职务终身制,加快了干部队伍年轻化。1988年,部门缩减4个,人员减少9700人,推动了政府职能转变,进行了“三定”方案改革,为推行国家公务员制度奠定了基础。1993年,部门缩减27个,人员减少20%,探索构建了政府宏观调控体系,开始推行国家公务员制度。1998年,部门缩减11个,人员减少50%,精简幅度是历次改革中最大的,基本确立了省级政府的机构设置格局,全面撤销了专业经济管理部门,在综合部门设置方面进行了有益的探索。2003年,部门缩减1个,优化了政府组织结构,完善了宏观调控体系。2008年,部门缩减1个,探索了“大部制”改革,减少了职能重复和交叉等现象。

2. 行政单位管理体制的改革方向

习近平总书记在党的十九大报告中指出,为适应新时代中国特色社会主义现代化,要进一步深化机构和行政体制改革,特别是要“统筹考虑各类机构设置,科学配置党政部门及内设机构权力、明确职责”,与此同时要“统筹使用各类编制资源,形成科学合理的管理体制,完善国家机构组织法”,要“赋予省级及以下政府更多自主权。在省市县对职能相近的党政机关探索合并设立或合署办公”,这些思想反映了政府机构和行政体制改革未来发展的三大方向,并为指导服务型政府建设提供了行动路线图。

首先,我国历次政府机构改革往往是对政府直属部门进行合并重组,而很少触及内设机构。以过去两届大部门制改革为例,各级政府合并的大部门仅对其综合管理的内设机构进行合并,如办公室、财务、信息、人事等,而很少针对职能机构加强重组。

其次,党的十九大报告指出要“统筹使用各类编制资源”,这为破解政府机构编制难题提供了思路。编制管理可以确保政府机构的人员安排得到有效控制,并避免机构膨胀和人浮于事。受制于刚性编制管理,还有许多部门存在“想要的人进不了,不想要的人赶不走”的情况。许多政府机构迫于工作需要,不得不引入大量编外人员,但是同工不同酬和其他人事管理问题也成为困扰人们的难题。因此,如何使各类编制资源“动起来”,并可以有效地统筹使用,是推进行政体制改革的关键环节。此次报告特别指出编制资源的统筹使用思路,这就要求盘活既存人力资源并激活新增人力资源,从而可以实现政府编制管理的优化配置。

最后，党的十九大报告指出要使省级及以下政府拥有更多的自主权，并鼓励职能相近的党政机关合并设立或合署办公。这些新提法将有利于进一步理顺党政关系和上下级关系，并发挥各级政府的主观能动性。

正如党的十九大报告指出的，政府机构和行政体制改革归根结底是要“转变政府职能，深化简政放权，创新监管方式，增强政府公信力和执行力，建设人民满意的服务型政府。”此次报告明确了未来政府机构和行政体制改革的上述三大方向，有利于在巩固已有机构改革成果的基础上，进一步实现行政体制改革的提质增效。

（二）事业单位管理体制的改革

1. 事业单位管理体制的改革历程

改革开放以来，伴随着经济体制改革和行政管理体制改革的深化，我国事业单位体制改革也在不断推进，大体经历了四个阶段：第一阶段，1978～1992年。这一阶段主要是拨乱反正，恢复社会事业，适当下放各类事业单位的管理权，大多数事业单位实行行政首长负责制，行政首长对本单位有经营管理权、机构设置权、用人自主权和分配决定权。第二阶段，1992～2002年。对各类事业单位的改革都提出了具体政策，事业单位改革分领域不断推进。第三阶段，2002～2007年。加快推进事业单位分类改革，在2003年开始农村配套改革的乡镇机构改革中，将乡镇事业单位改革作为一个重要方面，结合乡镇行政机构一并进行改革。第四阶段，2007年至今。党的十七届二中全会通过的《关于深化行政管理体制改革的意见》对深化事业单位改革提出了具体要求，明确“按照政事分开、事企分开和管办分离”的原则，对现有事业单位分三类进行改革。

2. 事业单位管理体制的改革方向

事业单位是经济社会发展中提供公益服务的主要载体，是我国社会主义现代化建设的重要力量。我国尽管对事业单位管理体制进行过多次改革，但是在复杂的经济形势下，改革效果并不明显。2011年3月23日，国务院正式下发《关于分类推进事业单位改革的指导意见》（中发〔2011〕5号，以下简称《意见》），由此拉开了新一轮事业单位改革的序幕。《意见》确定了事业单位改革的总目标，即“到2020年，建立起功能明确、治理完善、运行高效、监管有力的管理体制和运行机制，形成基本服务优先、供给水平适度、布局结构合理、服务公平公正的中国特色公益服务体系”。同时提出在2015年完成事业单位分类，并基本完成承担行政职能事业单位和从事生产经营活动事业单位的改革，使从事公益服务的事业单位在人事管理、收入分配、社会保险、财税政策和机构编制等方面的改革取得明显进展。截至2015年下半年，事业单位分类改革基本完成，将事业单位按照其社会功能分为行政性单位、经营性单位和公益性单位。其中，行政性单位将逐渐归于行政机构或者转为行政机构；经营性单位逐步转为企业或者撤销；公益性单位留在事业单位序列，公益性单位又细分为公益一类和公益二类。事业单位分类如图1-1所示。

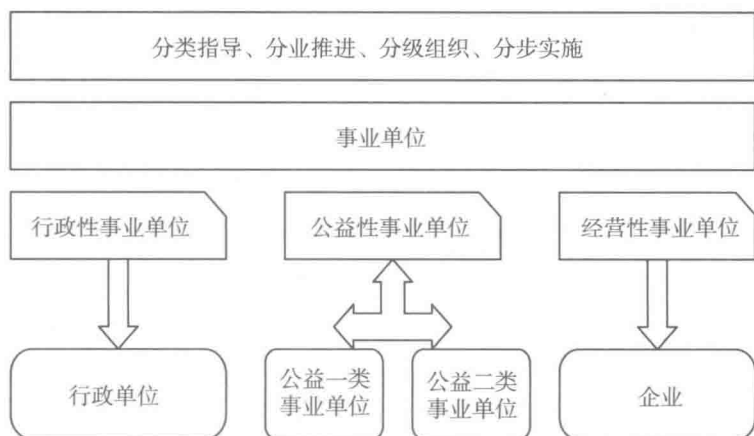


图 1-1 事业单位分类

随着事业单位分类改革基本完成，对不同分类的事业单位提出了新的管理要求，分别如下：

(1) 行政性事业单位。一要严格认定标准和范围。根据国家有关法律法规和中央有关政策规定，按照是否主要履行行政决策、行政执行、行政监督等职能，从严认定承担行政职能的事业单位。二要区分不同情况实施改革。结合行政管理体制改革和政府机构改革，特别是探索实行职能有机统一的大部门体制，推进承担行政职能的事业单位改革。涉及机构编制调整的，不得突破政府机构限额和编制总额，主要通过行政管理体制和政府机构改革中调剂出来的空额逐步解决。对部分承担行政职能的事业单位，要认真梳理职能，将属于政府的职能划归相关行政机构。在职能调整后，要重新明确事业单位职责、划定类别，工作任务不足的予以撤销或并入其他事业单位。对完全承担行政职能的事业单位，可调整为相关行政机关的内设机构，确需单独设置行政机构的事业单位要按照精简效能原则设置。已认定为承担行政职能，但尚未调整到位的事业单位，在过渡期内继续按照现行法律法规和政策规定履行职责，使用事业编制且只减不增，人事、财务、社会保险等依照国家现行政策规定实施管理。

(2) 经营性事业单位。一要推进转企改制。周密制定从事生产经营活动事业单位转企改制工作方案，按照有关规定进行资产清查、财务审计、资产评估，核实债权债务，界定和核实资产，由同级财政部门依法核定国家资本金。转制单位要按规定注销事业单位法人，核销事业编制，进行国有资产产权登记和工商登记，并依法与在职职工签订劳动合同，建立或接续社会保险关系。事业单位转企改制后，要按照现代企业制度要求，深化内部改革，转变管理机制，并依照政企分开、政资分开的原则，逐步与原行政主管部门脱钩，其国有资产管理除国家另有规定外，由履行国有资产管理责任和出资人职责的机构负责。二要完善过渡政策。为平稳推进转制工作，可给予过渡期，一般为 5 年。在过渡期内，对转制单位给予适当保留原有税收等优惠政策，原有正常事业经费继续拨付。在离退休待遇方面，转制前已离退休人员，原国家规定的离退休待遇标准不变，支付方式和待遇调整按国家有关规定执行；转制前

参加工作、转制后离退休（含退休）的人员，基本养老金的计发和调整按照国家有关规定执行。在医疗保障方面，离休人员继续执行现行办法，所需资金按原渠道解决；转制前已退休人员，转制后继续按规定享受职工基本医疗保险、补充医疗保障等待遇。有条件的转制单位，可按照有关规定为职工建立补充医疗保险和企业年金，要进一步做好离退休人员的服务管理工作。

（3）公益性事业单位。一要明确改革目的，强化事业单位公益属性，进一步完善机构健全制度，充分调动广大工作人员的积极性、主动性、创造性，真正激发事业单位的生机与活力，不断提高公益服务水平和效率，促进公益事业大力发展，切实为人民群众提供更加优质高效的公益服务。二要改革管理体制。实行政事分开，理顺政府与事业单位的关系，逐步取消行政级别，对不同类型事业单位实行不同的机构编制管理，科学制定机构编制标准，合理控制总量，着力优化结构，建立动态调整机制，强化监督管理。三要建立健全法人治理结构，提高运行效率，确保公益目标实现，不宜建立法人治理结构的事业单位，要继续完善现行管理模式。四要深化人事制度改革，以转换用人机制和搞活用人制度为核心，以健全聘用制度和岗位管理制度为重点，建立权责清晰、分类科学、机制灵活、监管有力的事业单位人事管理制度。五要深化收入分配制度改革，以完善工资分配激励约束机制为核心，健全符合事业单位特点，体现岗位绩效和分级分类管理要求的工作人员收入分配制度。六要推进社会保险制度改革，完善事业单位及其工作人员参加基本养老、基本医疗、失业、工伤等社会保险政策，逐步建立起独立于单位之外、资金来源多渠道、保障方式多层次、管理服务社会化的社会保险体系。七要加强对事业单位的监督，建立事业单位绩效考评制度，考评结果作为确定负责人奖惩与收入分配等的重要依据。八要全面加强事业单位党的建设，按照党章和有关规定，及时调整党的组织设置，理顺隶属关系。

党的十八大以来，以习近平同志为核心的党中央要求深入推进政企分开、政事分开，推进事业单位分类改革，将事业单位改革和公益事业发展引入崭新的历史阶段。作为全面深化改革的重要组成部分，事业单位改革的根本目的是促进公益事业发展、不断满足人民群众日益增长的公益服务需求。这是一项庞大的系统工程，需要破除制约公益事业发展的体制机制障碍，必须解决的是事业单位在管理体制、机构编制、财政投入、人事制度、收入分配、养老保险等方面的深层次问题。

（三）行政事业单位会计制度的改革

我国行政事业单位管理体制的改革聚焦于建设高效的政府、民主的政府以及公开的政府。政府会计和财务会计改革的改革是促进新公共管理改革的关键，先进的公共管理理念需要全面有效的政府会计体系的同步支持。

1. 行政事业单位会计制度的改革历史背景

（1）改革前的会计体系。改革前我国行政事业会计体系包括《财政总预算会计制度》

《行政单位会计制度》《事业单位会计准则》《事业单位会计制度》《医院会计制度》《基层医疗卫生机构会计制度》《高等学校会计制度》《中小学校会计制度》《科学事业单位会计制度》《彩票机构会计制度》《地质勘查单位会计制度》《测绘事业单位会计制度》《国有林场与苗圃会计制度（暂行）》《国有建设单位会计制度》等制度。2010年以来，财政部适应公共财政管理的需要，先后对上述部分会计标准进行了修订，出台了各个行业的行政事业单位会计制度，基本满足了现行部门预算管理的需要。

但因现行政府会计领域多项制度并存，体系繁杂、内容交叉、核算口径不一，造成不同部门、单位的会计信息可比性不高，相同业务行政和事业单位的会计标准不同，会计政策不同，导致政府财务报告信息质量较低。因此，在新的形势下，必须对现行政府会计标准体系进行改革。

（2）实施会计体系改革的必要性。党的十八届三中全会提出了“建立权责发生制政府综合财务报告制度”的重大改革举措，2014年新修订的《中华人民共和国预算法》（以下简称新《预算法》）对各级政府提出“按年度编制以权责发生制为基础的政府综合财务报告”的新要求。由于现行政府会计标准体系一般采用收付实现制，主要以提供反映预算收支执行情况的决算报告为目的，无法准确、完整反映政府资产负债“家底”，以及政府的运行成本等情况，难以满足编制权责发生制政府综合财务报告的信息需求。

因此，在新形势下，必须对现行政府会计标准体系进行改革。2015年以来，财政部按照《国务院关于批转财政部权责发生制政府综合财务报告制度改革方案的通知》（以下简称《改革方案》）要求，相继出台了《政府会计准则——基本准则》（以下简称《基本准则》）和存货、投资、固定资产、无形资产、公共基础设施、政府储备物资、会计调整、负债8项政府会计具体准则，以及固定资产准则应用指南，政府会计准则体系建设取得了积极进展。

为了加快建立健全政府会计核算标准体系，经反复研究和论证，决定以统一现行各类行政事业单位会计标准、夯实部门和单位编制权责发生制财务报告和全面反映运行成本并同时反映预算执行情况的核算基础为目标，制定适用于各级各类行政事业单位的统一的会计制度。

制定出台《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（以下简称《政府会计制度》），是财政部全面贯彻落实党的十八届三中全会精神和《改革方案》的重要成果，是服务全面深化财税体制改革的重要举措，对于提高政府会计信息质量、提升行政事业单位财务和预算管理水平、全面实施绩效管理、建立现代财政制度具有重要的政策支撑作用，在我国政府会计发展进程中具有划时代的重要意义。

2. 行政事业单位会计制度的改革重大变化与创新

《政府会计制度》继承了多年来我国行政事业单位会计改革的有益经验，反映了当前政府会计改革发展的内在需要和发展方向，相对于现行制度有以下重大变化与创新：

（1）重构了政府会计核算模式。《政府会计制度》按照《改革方案》和《基本准则》的要求，构建了“财务会计和预算会计适度分离并相互衔接”的会计核算模式。

一是“双功能”。在同一会计核算系统中实现财务会计和预算会计双重功能，通过资产、负债、净资产、收入、费用五个要素进行财务会计核算，通过预算收入、预算支出和预算结余三个要素进行预算会计核算。

二是“双基础”。财务会计采用权责发生制，预算会计采用收付实现制，国务院另有规定的，依照其规定。

三是“双报告”。通过财务会计核算形成财务报告，通过预算会计核算形成决算报告。主要体现在：

第一，对纳入部门预算管理的现金收支进行“平行记账”。对于纳入部门预算管理的现金收支业务，在进行财务会计核算的同时也应当进行预算会计核算。对于其他业务，仅需要进行财务会计核算。

第二，财务报表与预算会计报表之间存在勾稽关系。通过编制“本期预算结余与本期盈余差异调节表”并在附注中进行披露，反映单位财务会计和预算会计因核算基础和核算范围不同所产生的本年盈余数（即本期收入与费用之间的差额）与本年预算结余数（本年预算收入与预算支出的差额）之间的差异，从而揭示财务会计和预算会计的内在联系。

（2）统一了现行各项单位会计制度。《政府会计制度》有机整合了《行政单位会计制度》《事业单位会计制度》和医院、基层医疗卫生机构、高等学校、中小学校、科学事业单位、彩票机构、地勘单位、测绘单位、林业（苗圃）等行业事业单位会计制度的内容。

一是在科目设置、科目和报表项目说明方面，一般情况下，不再区分行政和事业单位，也不再区分行业事业单位。

二是在核算内容方面，基本保留了现行各项制度中的通用业务和事项，同时根据改革需要增加各级各类行政事业单位的共性业务和事项。

三是在会计政策方面，对同类业务尽可能作出同样的处理规定。

通过会计制度的统一，大大提高了政府各部门、各单位会计信息的可比性，为合并单位、部门财务报表和逐级汇总编制部门决算奠定了坚实的制度基础。

（3）强化了财务会计功能。

一是《政府会计制度》在财务会计核算中全面引入了权责发生制，在会计科目设置和账务处理说明中着力强化财务会计功能，如增加了收入和费用两个财务会计要素的核算内容，并原则上要求按照权责发生制进行核算。

二是增加了应收款项和应付款项的核算内容，对长期股权投资采用权益法核算，确认自行开发形成的无形资产的成本，要求对固定资产、公共基础设施、保障性住房和无形资产计提折旧或摊销，引入坏账准备等减值概念，确认预计负债、待摊费用和预提费用等。

三是在政府会计核算中强化财务会计功能，对于科学编制权责发生制政府财务报告、准确反映单位财务状况和运行成本等情况具有重要的意义。

（4）扩大了政府资产负债核算范围。《政府会计制度》在现行制度基础上，扩大了资产负债的核算范围。除按照权责发生制核算原则增加有关往来账款的核算内容，还增加了其他