




高等学校会计核算

——基于《政府会计制度》

陶其高 等 编著

非外借

 ZHEJIANG UNIVERSITY PRESS
浙江大学出版社

高等学校会计核算

——基于《政府会计制度》

陶其高 等 编著

图书在版编目(CIP)数据

高等学校会计核算:基于《政府会计制度》/陶其
高等编著. —杭州:浙江大学出版社,2018.11
ISBN 978-7-308-18735-0

I. ①高… II. ①陶… III. ①高等学校—会计 IV.
①G647.5

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2018)第 251548 号

高等学校会计核算

——基于《政府会计制度》

陶其高 等 编著

责任编辑 田 华

责任校对 杨利军 王建英

封面设计 项梦怡

出版发行 浙江大学出版社

(杭州市天目山路 148 号 邮政编码 310007)

(网址: <http://www.zjupress.com>)

排 版 浙江时代出版服务有限公司

印 刷 嘉兴华源印刷厂

开 本 710mm×1000mm 1/16

印 张 24.25

字 数 400 千

版 次 2018 年 11 月第 1 版 2018 年 11 月第 1 次印刷

书 号 ISBN 978-7-308-18735-0

定 价 78.00 元



版权所有 翻印必究 印装差错 负责调换

浙江大学出版社市场运营中心联系方式 (0571)88925591; <http://zjdxcs.tmall.com>

序

2000年以来,财政部围绕公共财政体制建设,实施了部门预算、国库集中收付、政府收支分类、完善转移支付制度、国有资产管理、政府采购、政府购买服务等一系列财政改革并不断深入推进,财政科学化、规范化、信息化管理水平不断提高。在《财政总预算会计制度》《行政单位会计制度》《事业单位会计制度》“三足鼎立”的会计核算模式下,政府会计(实际上是预算会计)实行以收付实现制为基础的决算报告制度,对准确反映预算收支情况、加强预算管理和监督发挥了重要作用。但是,随着经济社会发展,传统的预算会计标准体系难以适应新形势新情况的需要,不能如实反映政府“家底”,不利于政府加强资产负债管理;不能客观反映政府运行成本,不利于科学评价政府的运营绩效;缺乏统一、规范的政府会计标准体系,不能提供信息准确完整的政府财务报告。因此,政府会计必须进行改革。

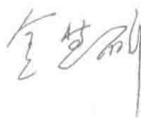
2013年,中国共产党第十八届中央委员会第三次全体会议通过的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》,提出了“建立权责发生制的政府综合财务报告制度”的重要战略部署。2014年修订发布的《中华人民共和国预算法》明确要求各级政府财政部门要按年度编制以权责发生制为基础的政府综合财务报告。2014年发布的《国务院关于深化预算管理制度改革的决定》要求研究制定政府综合财务报告制度改革方案、制度规范和操作指南,建立政府综合财务报告和政府会计标准体系,研究修订总预算会计制度。

2015年颁发的《政府会计准则——基本准则》,创新了政府会计核算新模式,即政府会计由预算会计和财务会计构成。2017年颁发的《政府

会计制度》进一步明确规定,单位会计核算应当具备财务会计与预算会计双重功能,实现财务会计与预算会计适度分离并相互衔接,全面、清晰反映单位财务信息和预算执行信息。

政府会计工作在财政政策的制定和执行中起到关键的作用,有效的政府会计也是廉洁高效的政府管理和控制的基础。高等教育是财政投入的重点之一;高等学校是重要的政府会计主体。《政府会计制度》的颁布和实施,对高校的财务管理工作提出了更高的要求。高等学校必须认真贯彻执行《政府会计制度》,在提供预算执行情况信息的基础上,全面反映政府资产负债、收入费用、运行成本、现金流量等财务信息,为编制权责发生制政府综合财务报告打好基础。

因此,《高等学校会计核算——基于〈政府会计制度〉》的编辑出版,对我省高校贯彻和执行新制度,提高财务人员业务素质,提升我省高校的财务管理水平必将发挥重要作用。



2018年8月

前 言

根据财政部要求,《政府会计制度》将于2019年1月1日起在全国范围内施行。为了便于浙江省高等学校财务会计工作者学习、贯彻执行政府会计标准体系,根据浙江省财政厅、教育厅两个主管部门的要求,浙江省教育会计学会组织高等学校部分业务骨干编写了《高等学校会计核算——基于〈政府会计制度〉》一书。

《政府会计制度》完善了预算会计,强化了财务会计,构建了预算会计与财务会计适度分离并相互衔接的政府会计核算模式,体系完备;《政府会计制度》适用于各级政府、各部门、各单位,适用面广。本书在编写过程中,强调针对性,力求实用性。本书结合高等学校实际,有针对性地重点阐述与高等学校密切相关的经济业务与事项的会计核算,对与高等学校关联度不大的会计科目不作介绍;对“银行存款——委托代理资产”“文物文化资产”“业务活动费用”“单位管理费用”“事业收入”“事业支出”等科目,结合高等学校实际,进行细化处理,以便提供的会计信息更充分、更能满足信息使用者的需要。本书还对我省高等学校成本核算试点情况进行了总结,专门介绍了高等学校成本核算问题,以供读者学习参考。本书“附录”列示了高等学校主要经济业务及事项的账务处理举例,便于读者比较学习,特别是有助于读者对“平行记账”的理解。

本书是集体智慧的结晶。由陶其高提出写作提纲及统稿,第一章由陶其高撰写,第二章由祝红霞撰写,第三章由毛建荣撰写,第四章由包洪信撰写,第五章由陈义明撰写,第六章由陈蔚撰写,第七章由戴琛煌撰写,第八章由徐永刚撰写,第九章由慕兴宏撰写,第十章由丁海忠撰写,附录分别由相应内容的作者编写。浙江省财政厅金慧群副厅长在百忙中为本

书作序；在本书的编写过程中，我们得到了省财政厅、省教育厅领导的关心和支持，金涛、张华良、虞劲松、潘朝晖、张应敏、骆亦奇和陈跃等业务主管部门同志给予了悉心的指导，并多次参与了本书的写作讨论，提出了许多宝贵的建议，在此表示衷心感谢。也向所有帮助和支持本书编写和出版的同志表示衷心的感谢。

本书作者都是具有一定财务会计理论功底并且长期从事高等学校财务会计实务的工作者，虽然非常关注政府会计理论和政府会计准则制度的发展变化，但由于编写时间紧，个人能力、精力有限，所依据的法律、法规又是一个动态的、不断完善的过程，书中难免会有疏漏之处，恳请同行批评指正。

编著者

2018年8月

目 录

第一章 总论	1
第一节 政府会计概述	1
第二节 政府会计信息质量特征	9
第三节 政府会计要素和会计科目	11
第四节 政府财务报告与决算报告	15
第二章 流动资产的会计核算	17
第一节 货币资金	17
第二节 短期投资	23
第三节 应收及预付款项	25
第四节 存货	34
第三章 非流动资产的会计核算	42
第一节 长期投资	42
第二节 固定资产	47
第三节 在建工程	57
第四节 无形资产	64
第五节 文物文化资产	70
第六节 受托代理资产	73
第七节 长期待摊费用	75
第八节 待处理财产损溢	76

第四章 负债的会计核算	79
第一节 举借债务	79
第二节 应缴款项	82
第三节 应付职工薪酬	90
第四节 应付及预收款项	92
第五节 预计负债	98
第六节 其他负债	102
第五章 收入、费用及净资产的会计核算	106
第一节 收入	106
第二节 费用	118
第三节 净资产	126
第六章 预算会计	133
第一节 预算收入	133
第二节 预算支出	142
第三节 预算结余	149
第四节 校内预算分配与结转	160
第七章 成本核算	170
第一节 成本核算概述	170
第二节 费用分配	175
第三节 间接法的具体运用	181
第八章 财务报表及分析	191
第一节 财务报表概述	191
第二节 资产负债表	192
第三节 收入费用表	201
第四节 净资产变动表	207
第五节 现金流量表	210
第六节 附注	216

第七节 财务报表分析·····	228
第九章 预算会计报表及分析·····	230
第一节 预算收入支出表·····	230
第二节 预算结转结余变动表·····	236
第三节 财政拨款预算收入支出表·····	240
第四节 预算会计报表分析·····	242
第十章 新旧制度衔接·····	244
第一节 新旧制度衔接总要求·····	244
第二节 财务会计科目的新旧衔接·····	252
第三节 预算会计科目的新旧衔接·····	259
第四节 财务报表和预算会计报表的新旧衔接·····	265
附录 主要业务和事项账务处理举例·····	266

第一章 总论

第一节 政府会计概述

一、政府会计的概念

政府是一个政治主体,也是一个经济主体。在市场经济体制下,政府要履行纠正市场失灵、收入再分配、调控宏观经济和维护社会道义等职责。政府在履职或者提供公共服务过程中,需要占用和耗费一定的经济资源。政府的运作目标是在保持长期的资源和责任基本平衡的约束条件下,最大限度地提供公共产品,从而增加社会福利。政府实现其职能的程度、效率、效果反映了政府能力高低,而资源和责任的平衡则关系到政府的存续。保持资源和责任平衡的前提是政府必须了解其资源和责任状况,以及所有政府活动对资源和责任的影响;同时,政府筹集资源的渠道、数量情况,资源使用的去向、绩效信息也需要向社会公众公开,接受监督。廉洁、勤政、透明和高效的政府离不开规范、有效的政府会计的核算和监督。

政府会计,是指用于确认、计量、记录和报告政府财务收支活动及其受托责任的履行情况的会计体系。政府会计工作在财政政策的制定和执行中起到关键的作用,有效的政府会计也是廉洁高效的政府管理和控制的基础。政府通过构建统一、科学、规范的政府会计准则体系,建立健全政府财务报告与决算报告编制方法,可以全面、清晰地反映政府财务信息和预算执行信息,为开展政府信用评级、加强政府资产负债管理、改进政

府绩效监督考核、防范政府风险等提供支持,从而促进政府财务管理水平提高和财政经济可持续发展,推进国家治理体系和治理能力现代化。

二、政府会计的目标

在会计信息系统观下,会计的目标是提供有用的会计信息。为谁提供会计信息、提供怎样的会计信息,这是会计目标的具体内容,它取决于会计环境。在不同的会计环境下,会计理论界提出了“受托责任观”和“决策有用观”这两大会计目标。“受托责任观”建立在委托—代理理论基础上,它伴随着财产所有权与经营权的分离而产生,其会计目标是认定和解除“受托责任”,评价受托者的组织管理水平。“决策有用观”伴随着资本市场和证券市场而产生,其会计目标是为投资者、债权人提供对决策有用的信息。目前,会计理论界普遍认为,“受托责任观”和“决策有用观”并非绝对对立,而是相互协调的,有时甚至是相融的。由此,会计目标也由一元转向多元,由面向委托人转向更多的信息使用者。

政府会计目标就是要回答谁是政府会计信息的使用者、使用者需要什么样的会计信息,以及政府会计能够提供什么样的信息等三个相关问题。政府会计目标是政府会计准则的理论基石,是指导政府会计准则制定的最高层次的概念。政府会计目标的选择对政府会计主体、政府会计基础、政府会计报告的内容和构成以及具体业务处理等方面都有着极为重要的影响。

会计目标一般在基本准则中进行明确。《政府会计准则——基本准则》(2015年财政部令第78号,以下简称《基本准则》)第5条规定,政府会计主体应当编制决算报告和财务报告。决算报告的目标是向决算报告使用者提供与政府预算执行情况有关的信息,综合反映政府会计主体预算收支的年度执行结果,有助于决算报告使用者进行监督和管理,并为编制后续年度预算提供参考和依据。政府决算报告使用者包括各级人民代表大会及其常务委员会、各级政府及其有关部门、政府会计主体自身、社会公众和其他利益相关者。财务报告的目标是向财务报告使用者提供与政府的财务状况、运行情况(含运行成本,下同)和现金流量等有关的信息,反映政府会计主体公共受托责任履行情况,有助于财务报告使用者作出决策或者进行监督和管理。政府财务报告使用者包括各级人民代表大会常务委员会、债权人、各级政府及其有关部门、政府会计主体自身和其

他利益相关者。

显然,我国政府会计目标融合了“受托责任观”和“决策有用观”。就高等学校而言,会计既要为各级人大、政府、社会公众提供预算执行、学校运行及取得绩效等受托责任履行情况的信息;也要为资源提供者、债权人提供高等学校资产、负债财务状况等决策需要的信息;还要为学校内部管理提供经济决策需要的信息。

三、政府会计主体

会计主体,是指会计工作的空间范围,即核算谁的经济业务,反映谁的会计信息,解决为谁核算的问题。对政府会计主体的界定,可供选择的常见标准有三种:一是融资标准,即凡是由政府提供资金(全部或部分)并维持其营运的组织,无论是政府拥有或受政府控制,均界定为政府会计主体;二是所有权标准,即凡是政府拥有的组织,无论是否由政府融资或受政府控制,均界定为政府会计主体;三是控制标准,凡是政府有效控制的组织,无论是否由政府融资或政府拥有,均界定为政府会计主体。

我国按照融资标准界定政府会计主体。《基本准则》规定,政府会计主体包括各级政府、各部门、各单位。同时明确,各部门、各单位是指与本级政府财政部门直接或者间接发生预算拨款关系的国家机关、军队、政党组织、社会团体、事业单位和其他单位。军队、纳入企业财务管理体系执行企业会计准则或小企业会计准则的单位、执行《民间非营利组织会计制度》的社会团体,不适用政府会计准则制度体系。

一般来说,法律主体必然是一个会计主体;但有些会计主体不一定是法律主体。就高等学校会计核算而言,高等学校本身作为独立的事业法人,无疑是一个会计主体,其核算范围包括高等学校本级法人实体的经济活动,也包括内设不独立核算的部门、单位的经济业务和事项,两者都应该在高等学校这个会计主体中予以确认、计量、记录和报告。

出于简化会计核算、准确提供会计信息的需要,高等学校内设的非法人独立核算机构的交易和事项,可以进行独立核算,但该实体经济业务所产生的会计信息应纳入高等学校会计主体进行反映。值得一提的是,《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》(财会〔2017〕25号,以下简称《政府会计制度》)总说明中,对基本建设会计核算做了专门规定,即单位对基本建设投资应当按照本制度规定统一进行会计核算,不再单独

建账,但是应当按项目单独核算,并保证项目资料完整。

出于明晰资源配置和落实管理责任的需要,高等学校内部按照不同标准可以划分为更小的责任单位,并将这些责任单位作为核算主体。比较常见的有以下两种:(1)高等学校会计主体内设的部门,包括高等学校内部承担教学、科研等任务的学院(系、所、中心、实验室),为教学科研活动提供支持的教学辅助部门、学校行政管理部门,以及提供公共运行服务和为师生提供生活服务的后勤部门,等等。对这些责任单位可以进行相对独立核算,因其产生的会计信息已包含在“高等学校事业法人会计主体”中,不需要单独对外报送,只作为学校内部管理使用。(2)高等学校会计主体内设的项目,包括各种专用基金、各类项目,这些基金和项目是以相对独立的活动为对象,根据特定目的、指定用途和其他限定性要求对活动所涉及资金收支情况进行专门核算,提供活动所涉及资金的收入支出信息。对这些项目可以进行独立核算,其产生的会计信息既可以根据需要单独对外报送,也可以作为学校内部管理使用。

这里要特别强调,《政府会计制度》中所称的“附属单位”与“校内独立核算单位”有所不同,前者是指高等学校下属的具有法人资格的独立核算单位,它本身就是一个会计主体。后者是指高等学校内部不具有法人资格的独立核算单位或部门,如研究院、分校、后勤部门等,它是一个核算单位,应当按照新制度开展本单位的会计核算和报表编制工作;但不属于会计主体,其会计信息要并入高等学校对外披露。

四、政府会计核算模式

在《财政总预算会计制度》《行政单位会计制度》《事业单位会计制度》“三足鼎立”的会计核算模式下,政府会计(实际上是预算会计)实行以收付实现制为基础的决算报告制度,对准确反映预算收支情况、加强预算管理和监督发挥了重要作用。随着经济社会发展,预算会计标准体系已难以适应新形势新情况的需要,主要表现为:一是不能如实反映政府“家底”,不利于政府加强资产、负债管理;二是不能客观反映政府运行成本,不利于科学评价政府的运营绩效;三是缺乏统一、规范的政府会计标准体系,不能提供信息准确完整的政府财务报告。因此,政府会计必须进行改革,在提供预算执行情况信息的基础上,建立全面反映政府资产负债、收入费用、运行成本、现金流量等财务信息的权责发生制政府综合财务报告

制度。

2013年,中国共产党第十八届中央委员会第三次全体会议通过的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》提出了“建立权责发生制的政府综合财务报告制度”的重要战略部署。2014年修订发布的《中华人民共和国预算法》(以下简称《预算法》)明确要求各级政府财政部门要按年度编制以权责发生制为基础的政府综合财务报告。2014年发布的《国务院关于深化预算管理制度改革的决定》(国发〔2014〕45号)也提出了如下要求:研究制定政府综合财务报告制度改革方案、制度规范和操作指南,建立政府综合财务报告和政府会计标准体系,研究修订总预算会计制度。

《基本准则》创新了政府会计核算新模式,即政府会计由预算会计和财务会计构成。预算会计,是指以收付实现制为基础对政府会计主体预算执行过程中发生的全部收入和全部支出进行会计核算,主要反映和监督预算收支执行情况的会计。财务会计,是指以权责发生制为基础对政府会计主体发生的各项经济业务或者事项进行会计核算,主要反映和监督政府会计主体财务状况、运行情况和现金流量等的会计。《政府会计制度》总说明中进一步明确规定,单位会计核算应当具备财务会计与预算会计双重功能,实现财务会计与预算会计适度分离并相互衔接,全面、清晰反映单位财务信息和预算执行信息。单位对于纳入部门预算管理的现金收支业务,在采用财务会计核算的同时应当进行预算会计核算;对于其他业务,仅需进行财务会计核算。

五、政府会计基础

会计基础,是指对经济业务或者事项进行会计记录所遵循的标准,即确认一个会计期间的收入和费用从而确定其损益(盈余)的标准。从理论上讲,会计基础主要有四类:收付实现制、修正的收付实现制、修正的权责发生制和权责发生制,其中收付实现制和权责发生制是两种最基本的会计基础。

收付实现制,是指以现金的实际收付为标志来确定本期收入和支出的会计核算基础。凡在当期实际收到的现金收入和支出,均应作为当期的收入和支出;凡是不属于当期的现金收入和支出,均不应当作为当期的收入和支出。权责发生制,是指以取得收取款项的权利或支付款项的义

务为标志来确定本期收入和费用的会计核算基础。凡是当期已经实现的收入和已经发生的或应当负担的费用,不论款项是否收付,都应当作为当期的收入和费用;凡是不属于当期的收入和费用,即使款项已在当期收付,也不应当作为当期的收入和费用。两者的主要区别是确认交易的时间不同,前者以现金的流动为标志,在发生现金收付时确认;后者以事项和交易的发生为标志,在交易实现(权利和责任发生)时确认。

收付实现制,因为现金易于跟踪和监督,很符合公立单位强调控制和确保预算不超支的传统做法。但是它不能如实反映报告主体的真实负债和财务风险,不能准确核算服务成本,也难以提供评价政府运行的足够信息;无法全面准确记录反映政府隐性债务,进而导致各届政府权责不清,不易防范和化解财政风险;资本性、收益性支出相混淆,反映不出政府拥有和控制资源的全貌,不利于资产的持续监管和保全;成本核算不实,各年度间收支规模波动大,不能真实反映对外投资;易于通过延迟支付、年底突击花钱等方式进行操纵。在权责发生制下,既记录现金资源的存量和变化,也记录非现金的资源流动;收入和费用的确认均满足收入、费用要素定义,当收入和费用的发生与现金收付不同时,确认相应的非现金资产和负债,所以,能够生成反映当期经营活动结果和业绩的收入费用表信息,以及反映政府主体财务状况的资产负债表信息。

综上所述,为了对政府的全部服务成本和绩效进行衡量,财务报告必须采用权责发生制;以流动资源为计量对象的预算会计必须采用收付实现制。所以,我国《基本准则》明确规定,预算会计实行收付实现制,国务院另有规定的,依照其规定。财务会计实行权责发生制。

六、政府会计标准体系

我国现行政府会计标准体系基本上形成于1998年前后,2012年以后进行了完善,主要涵盖财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计,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》,以及医院、基层医疗卫生机构、高等学校、中小学校、科学事业单位、彩票机构等行业事业单位会计制度和国有建设单位会计制度等有关制度。这套政府会计标准体系,核算内容不完整,信息口径不统一,无法合并和分析利用。

《中华人民共和国会计法》(以下简称《会计法》)规定,国家统一的会

计制度由国务院财政部门制定并公布。国务院有关部门可以依照《会计法》和国家统一的会计制度,制定特殊行业实施国家统一的会计制度的具体办法或者补充规定,报国务院财政部门审核批准。根据《会计法》规定,我国的政府会计标准体系由政府会计基本准则、具体准则及其应用指南和政府会计制度等组成。

(一)基本准则

基本准则作为会计的“概念框架”,统驭会计具体准则和会计制度的制定,并为会计实务问题提供处理原则,为编制财务报告提供基础标准。为了规范政府的会计核算,保证会计信息质量,根据《会计法》《预算法》和其他有关法律、行政法规,财政部制定发布了《基本准则》,自2017年1月1日起施行。

《基本准则》明确了政府会计目标和政府会计核算基础,界定了政府会计主体,规范了政府会计信息质量要求,以及政府会计要素定义、确认和计量原则、列报要求等原则事项。

《基本准则》具有重要意义。从会计规则角度而言,《基本准则》为政府会计具体准则和政府会计制度层面规范政府发生的经济业务或事项的会计处理提供了基本原则,保证了政府会计准则体系的内在一致性。从会计主体而言,《基本准则》适用于各级政府、各部门、各单位,有利于消除各级政府、部门、行业 and 单位执行不同会计规范所导致的信息差异,打破不同部门、行业的藩篱,各政府会计主体都以统一规范的会计语言体系处理会计事务、参与政府治理,提高了政府会计信息的可比性。

(二)具体准则

具体准则依据《基本准则》制定,用于规范政府发生的经济业务或事项的会计处理,详细规定经济业务或事项引起的会计要素变动的确认、计量和相关信息的披露。如果说基本准则是会计准则的基础,具体准则就是会计准则体系的主体。具体准则是以基本准则为依据,对政府会计各项核算业务和报告事项做出的具体规定,是对政府会计目标的具体落实。

政府会计的具体准则大体可以分为三类:一是有关政府财务报告的准则;二是政府部门一般交易事项的准则;三是有关特殊交易事项的准则。目前,我国发布了《存货》《投资》《固定资产》《无形资产》《公共基础设施》《政府储备物资》等具体准则。