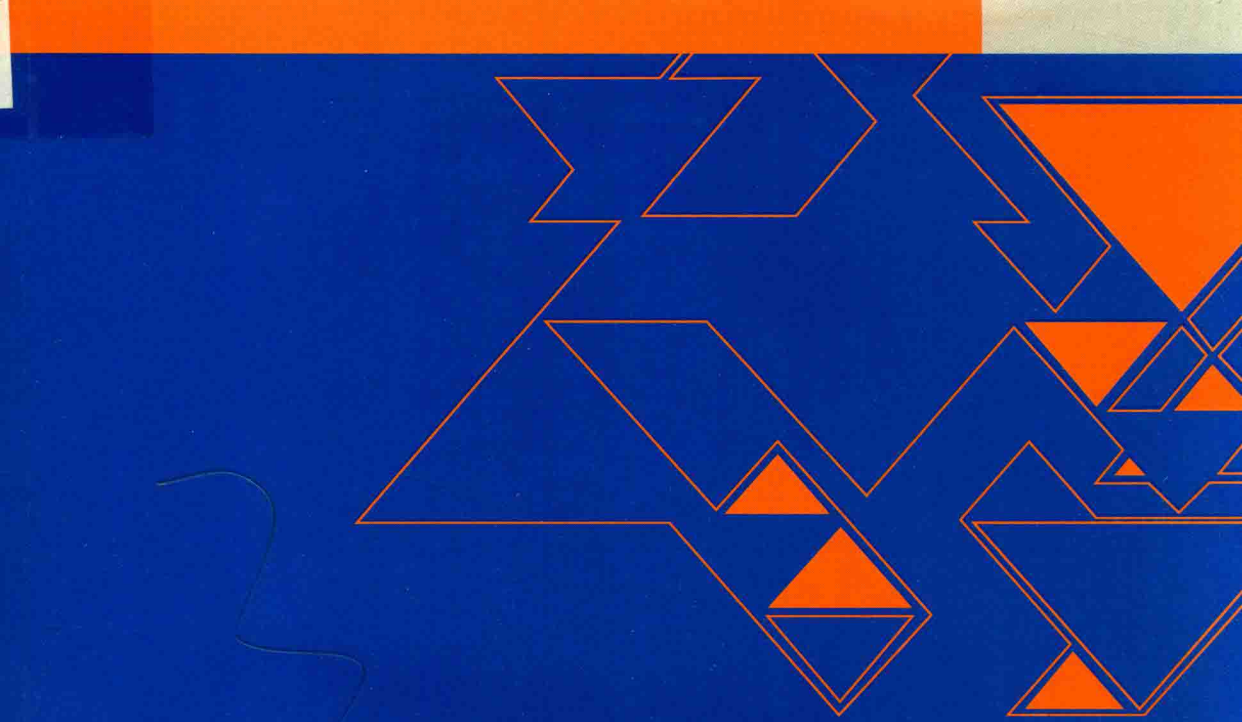




政府会计

——行政事业核算新模式

GOVERNMENT ACCOUNTING

政府会计改革的**最新**成果
业财融合法规的**实用**教材
理论案例练习的**精品**力作

李 敏◎主编

政府会计

——行政事业核算新模式

GOVERNMENT ACCOUNTING

图书馆

李 敏◎主编

图书在版编目(CIP)数据

政府会计:行政事业核算新模式/李敏主编. —上海:上海财经大学出版社, 2018. 8

ISBN 978-7-5642-3041-8/F · 3041

I. ①政… II. ①李… III. ①预算会计 IV. ①F810.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2018)第 110228 号

□ 责任编辑 李嘉毅

□ 书籍设计 杨雪婷

政府会计

——行政事业核算新模式

李 敏 主编

上海财经大学出版社出版发行

(上海市中山北一路 369 号 邮编 200083)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

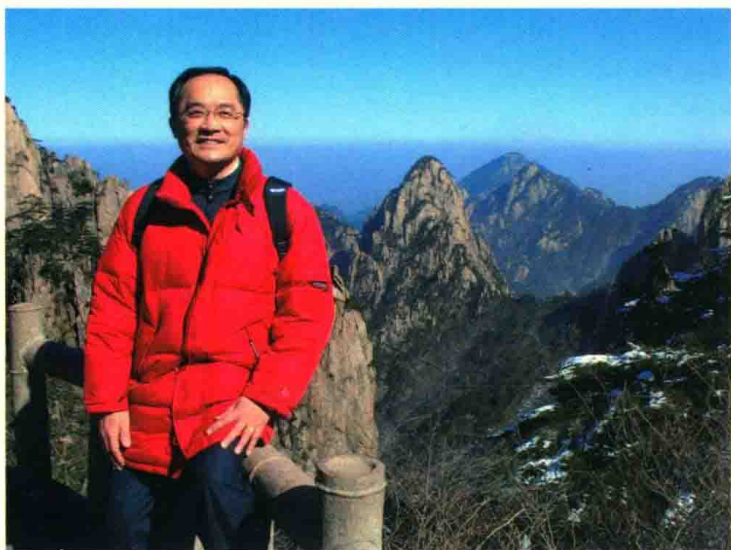
全国新华书店经销

上海华教印务有限公司印刷装订

2018 年 8 月第 1 版 2018 年 8 月第 1 次印刷

710mm×960mm 1/16 22 印张 431 千字

印数: 0 001—5 000 定价: 42.00 元



作者简介

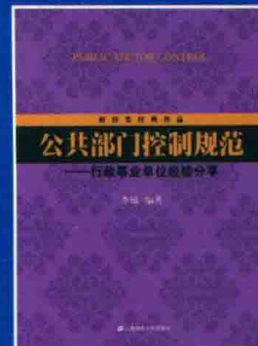
李 敏，资深注册会计师、注册资产评估师、主任会计师、高级会计师、高级信用分析师、中国税务师；上海市注册会计师协会常务理事、财务管理咨询专家和司法会计鉴定专家；多所著名大学客座教授；长期从事会计、财务、审计实务与教学研究，擅长案例分析、实证研究、教学演讲和管理咨询等，具有丰富的实务工作经验、教学经历和引人入胜的教育效果；已编著或主编出版财经类著作数十本，发表论文数十篇，并多次获奖。



《成本会计学》



《管理会计学》



《公共部门控制规范》



《会计控制与风险管理》

前言

自 2019 年 1 月 1 日起,行政事业单位应当严格按照政府会计准则和政府会计制度的规定进行会计核算、编制财务报表和预算会计报表。政府会计通过构建统一、科学、规范的概念框架和标准体系,规范了各级政府、各部门、各单位的会计核算,提高了政府会计信息的可靠性、全面性、相关性、及时性、可比性和可理解性。

本书以政府会计改革为背景,以《政府会计准则》《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》《行政事业单位内部控制规范》为指导,以财务会计五大要素和预算会计三大要素为主线,按照会计要素和会计科目编排教学单元,由浅入深、循序渐进,系统论述了政府会计的主要内容与核算方法等,并结合实际业务与案例分析讲授行政事业单位会计核算的重点、要点、难点,从而增强实务感、操作性和管控有用性。

本书分为三个部分:第一部分为政府会计改革与政府会计准则(第一章到第三章),分别阐述了政府会计改革的主要内容、显著特点与积极作用,政府会计准则的框架结构及其主要内容,政府会计的概念框架等基本理论;第二部分为政府财务会计与财务报告(第四章至第九章),分别阐述了资产、负债、收入、费用、净资产和政府财务报表的主要内容与核算方法;第三部分为政府预算会计与决算报告(第十章至第十三章),分别阐述了预算收入、预算支出、预算结余和政府预算会计报表的主要内容与核算方法。全书内容融法规解析、理论阐述和实例佐证为一体,并结合必要的实例解析、概念辨析、温馨提示、思考与练习等内容,书后配有各章“思考与练习”的参考解答、综合测试题及其参考解答。

本书内容新颖、实用、精要、图文并茂、简明易懂,可供教学与培训使用,尤其适合行政事业单位财务人员、审计人员和管理人员阅读。目录中打“*”号的部分可供不同层次不同教学要求的对象选用。教学配套用的 PPT 可登录上海财经大学出版社网站本书页面下载。

前言 / 1

第一章 政府会计总论 / 1

第一节 政府会计概述 / 1

第二节 政府会计改革* / 4

第三节 政府会计新模式 / 8

第四节 政府会计新成就* / 12

思考与练习 / 14

第二章 政府会计准则 / 15

第一节 政府会计准则综述* / 15

第二节 政府会计准则体系 / 17

第三节 政府会计制度 / 20

第四节 政府会计规范要求 / 23

思考与练习 / 29

第三章 政府会计基础理论 / 30

第一节 政府会计的基本概念 / 30

第二节 政府会计的构成要素 / 38

第三节 政府会计科目与账户设置 / 40

第四节 政府会计信息质量要求 / 49

思考与练习 / 54

第四章 资产类财务会计核算/ 55

- 第一节 资产要素概述/ 55
- 第二节 货币资产/ 58
- 第三节 应收债权/ 62
- 第四节 物品/ 70
- 第五节 投资* / 77
- 第六节 固定资产及其折旧/ 83
- 第七节 无形资产及其摊销* / 96
- 第八节 经管资产* / 100
- 第九节 资产清查与资产处理* / 108
- 思考与练习/ 111

第五章 负债类财务会计核算/ 113

- 第一节 负债要素概述/ 113
- 第二节 应交款项/ 116
- 第三节 应付职工薪酬/ 124
- 第四节 借款* / 126
- 第五节 应付及预收款项/ 129
- 第六节 其他特殊负债* / 132
- 思考与练习/ 136

第六章 收入类财务会计核算/ 137

- 第一节 收入要素概述/ 137
- 第二节 财政拨款收入/ 140
- 第三节 事业收入/ 144
- 第四节 经营收入/ 146
- 第五节 其他各项收入* / 148
- 思考与练习/ 152

第七章 费用类财务会计核算/ 153

- 第一节 费用要素概述/ 153
- 第二节 业务活动费用/ 158

第三节 单位管理费用/ 160

第四节 经营费用/ 161

第五节 所得税费用/ 162

第六节 其他各项费用*/ 163

第七节 跨期摊配费用*/ 168

第八节 成本会计基础*/ 170

思考与练习/ 181

第八章 净资产类财务会计核算/ 182

第一节 净资产要素概述/ 182

第二节 盈余类核算/ 184

第三节 基金类核算/ 187

第四节 调整类核算*/ 191

思考与练习/ 193

第九章 政府财务报表/ 194

第一节 政府财务报告概述/ 194

第二节 资产负债表/ 196

第三节 收入费用表/ 206

第四节 净资产变动表*/ 211

第五节 现金流量表*/ 215

第六节 财务报表附注*/ 222

思考与练习/ 235

第十章 预算收入类的核算/ 236

第一节 预算收入要素概述/ 236

第二节 财政拨款预算收入/ 239

第三节 事业预算收入/ 243

第四节 经营预算收入/ 245

第五节 其他各项预算收入*/ 247

思考与练习/ 252

第十一章 预算支出类的核算/ 253

第一节 预算支出要素概述/ 253

第二节 行政支出/ 261

第三节 事业支出/ 264

第四节 经营支出/ 267

第五节 其他各项预算支出*/ 268

思考与练习/ 280

第十二章 预算结余类的核算/ 281

第一节 预算结余要素概述/ 281

第二节 资金结存/ 286

第三节 财政拨款结转结余/ 289

第四节 非财政拨款结转结余/ 294

第五节 非财政拨款结余分配/ 300

第六节 预算收支与结转结余/ 305

思考与练习/ 311

第十三章 政府预算会计报表/ 312

第一节 政府预算会计报表概述/ 312

第二节 预算收入支出表/ 315

第三节 预算结转结余变动表/ 319

第四节 财政拨款预算收入支出表/ 324

思考与练习/ 327

各章思考与练习部分参考解答/ 328

综合测试题/ 330

综合测试题参考解答/ 339

第一章

政府会计总论

第一节 政府会计概述

一、政府会计的基本含义

政府会计,也称“公共部门会计”,是指用于确认、计量、记录和报告政府和政府单位财务收支活动及其受托责任履行情况的会计体系,适用于各级政府、与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。

公共部门是指被国家授予公共权力,并以社会的公共利益为目标,管理各项社会公共事务,向全体社会成员提供法定服务的政府组织。据国家统计局网站公布的全国第三次经济普查数据显示,从登记注册类型来看,我国企业法人为8 208 273家,占比 75.61%;公共部门为2 211 311家,占比 20.37%;其他组织机构为436 984家,占比 4.02%。在公共部门庞大的组织体系中,行政机关占公共部门的 11.33%、事业单位占公共部门的 35.56%,是政府部门典型的组织形式。^①

政府具有公共性、法定性、统一性、独占性、非营利性、组织目标多重性等特征。人民政府为人民,受人民之托,使用公共资源来管理公共事务,为社会提供公共服务。只要有财政与预算活动,就会有政府会计。预算资金并非政府的钱,而是人民委托政府管理的钱。政府具有受托责任,行政机关和事业单位(以下统称“单位”,特别说明除外)成为受托责任的履职者,并作为会计核算与财务报告的主体。

^① 财政部 2015 年改革发展重大研究课题:《公共部门注册会计师审计制度研究》,中国财政经济出版社 2016 年版。

政府会计(古时又称“官厅会计”)源远流长。我国西周时期就设有专门核算官方财赋的官职——司会,“司会为计官之长,凡财务会计必揽”。司会下设司书、职内、职岁与联币四大官员,分管会计与出纳事务,对财物收支采取“月计岁会”(零星算之为计,总合算之为会)的方法,“以八法治官府……八曰官计,以弊邦治”(《周礼·天官·大宰》)并形成“以参互考日成、以月要考月成、以岁会考岁成”的会计报告制度。之后各朝均设有官厅会计机构,都配备有专职会计官吏,汉代以后将“官计”改称“国计”。20 世纪二三十年代,我国引进西方会计,沿用欧美“政府会计”名称,取代了“官厅会计”的传统名称,会计专业也相应开设了政府会计类课程。

1951 年财政部颁布《各级人民政府暂行总政府会计制度》和《各级人民政府暂行单位政府会计制度》,明确了预算会计的名称,适应了当时计划经济发展的需求;1966 年开始实施《行政事业机关会计制度》,1988 年改为《事业行政单位预算会计制度》。1994 年我国启动社会主义市场经济下的预算会计改革,财政部于 1997 年发布了《财政总预算会计制度》《行政单位会计制度》和《事业单位会计制度》;2013 年起实施修订后的《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有关基金会计制度等。由此形成两个层面的预算会计体系:一是政府层面的财政总预算会计,包括中央、省(自治区、直辖市)、市(地、州)、县、乡(镇)等;二是单位层面的预算会计,包括行政单位会计和事业单位会计,并按照单位预算管理级次分为三个层级(如图 1-1 所示)。

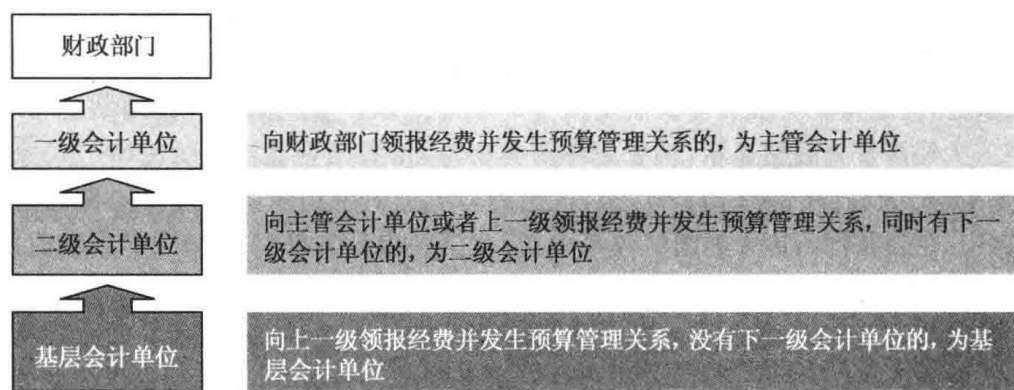


图 1-1 预算单位按照国家机构编制与经费报领关系的分类

政府会计改革是一个持续优化、螺旋式上升的渐进过程。目前,政府会计改革要求执行统一规范的政府会计准则、政府会计制度、政府财务报告制度,全面系统地反映财政预算执行、单位财务活动及财务状况,综合披露政府及政府单位的资产、负债

和净资产的真实信息;要求提供科学有效的政府会计信息,有利于监督政府的科学民主决策,有利于强化政府的会计责任,推进宏观经济管理。

二、预算会计的局限性与改革的内在动因

我国政府会计改革的主要对象是预算会计体系,因为预算会计侧重于反映预算执行的结果,不能完整反映政府“家底”,不利于强化政府资产管理、降低行政成本、提升运行效率、有效防范财政风险,难以满足建立现代财政制度和推进国家治理现代化的要求,因而存在明显的局限性,对其改革有着强烈的内在动因。

(一)条块分割的局限性

会计分为企业会计(营利组织会计)和预算会计(非营利组织会计)两大体系。预算会计自 1951 年发展至今,形成了相对独立的三个制度分支——财政总预算会计制度、行政单位会计制度和事业单位会计制度,“三足鼎立”的情况如图 1-2 所示。

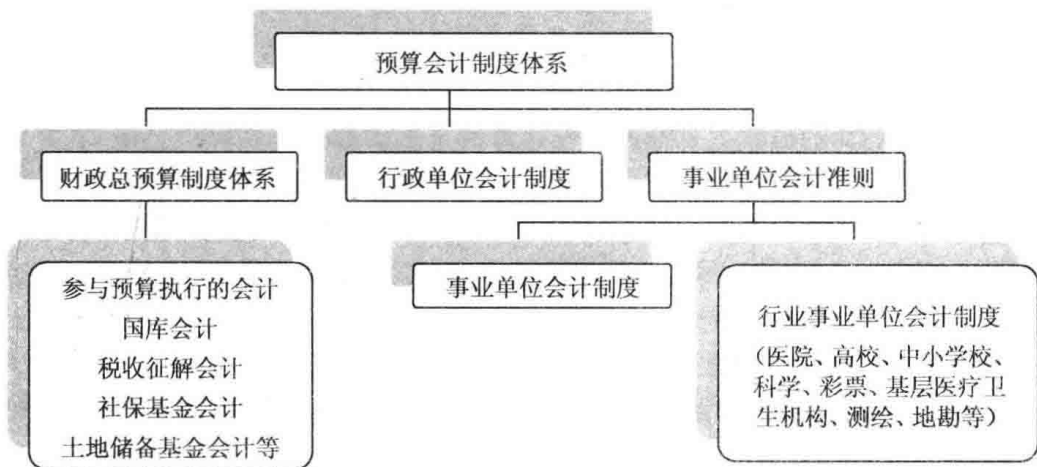


图 1-2 我国原有的预算会计制度体系

在“三足鼎立”的预算会计中,单位会计核算的制度有十几项,各项制度在会计科目、报表结构和政策标准等方面存在一定差异,导致不同政府单位所提供的会计信息可比性不强,因而迫切需要对现行预算会计制度进行改革。

预算会计虽然糅合了“财务会计”元素和“预算会计”元素,但偏重于满足财政预算管理的需要;其核算内容虽然包括资产、负债、净资产、收入和支出,但侧重于预算收入、支出和结余情况,且核算内容偏窄,缺乏对对外投资、公共基础设施、政府性债务等的核算要求;在财政预算持续改革,特别是政府收支分类科目不断改革的情况下,原制度疲于变革以适应财政预算管理要求,其中的“财务会计”元素总是处于从属地位和被动地位,难以独立发展。不仅如此,这种条块分割的预算会计制度不适应目

前我国正在实行的政府集中采购和国库集中支付制度,不符合当前实行的打破预算内外资金划分的部门预算制度,已经不能满足政府绩效评价、财政透明度、利益相关者等方面的需求,缺乏一个完整科学的标准体系,亟待改革。

(二)收付实现制的局限性

随着财政管理体制改革的深入,采用收付实现制基础的局限性逐渐凸显。例如,收支项目不配比,不能准确反映跨年度大宗采购项目或跨期费用的客观情况,不能真实反映当年的结余情况;没有揭示未来的承诺、担保和其他因素形成的或有负债,政府潜伏的隐性负债和财政危机也会被掩盖。

收付实现制的记账基础导致无法全面连续地反映政府资产情况,无法有效地分析政府的资金运用效果,不能真实完整地反映政府的财务状况,同时不能真实准确地反映各政府及行政事业单位提供公共产品和服务的成本耗费与效率水平。按照这种基础编制的财务报表所反映的受托责任也比较狭窄,而且其反映的财务成果易于被会计主体操纵,如会计主体可以根据需要人为地将收款或付款的时间推迟或提前,从而使财务信息缺乏可靠性和前后期的一贯性等。

(三)紧盯预算的局限性

预算会计核算的对象主要是财政性预算资金运动和单位预算资金运动,并没有全面反映政府的资金运动及其结果。例如,对折旧和固定资产净值不予记录和确认;相当一部分政府债务以及因政府担保而形成的或有债务等没有核算和反映。预算会计不是完整意义上的政府会计,仅实行预算会计难以满足新形势、新情况的需要。

(四)报表系统的局限性

预算报表以财政内部使用为对象,以反映预算执行情况为目标:一是不能如实反映政府“家底”,不利于全面强化政府资产负债管理;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,也无法合并出这类报告的重要信息。因此,借鉴国际经验,推进我国政府会计制度改革势在必行。

第二节 政府会计改革*

一、我国政府会计改革的进程

政府会计改革是一个系统工程,涉及核算、预算、决算、财务管理、预算管理、资产管理等,需要统筹考虑、协同推进。

2000年,财政部启动了中国政府预算会计制度改革研究,并相继推行部门预算、国库集中收付制度、政府收支分类等多项公共财政管理改革。2006年,政府会计改革

被列入中国国民经济与社会发展第十一个五年规划纲要。2007年,国务院发布《政府信息公开条例》,要求行政机关及时准确地公开政府信息。《国民经济和社会发展第十二个五年规划纲要》要求“进一步推进政府会计改革,逐步建立政府财务报告制度”,《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》明确提出“建立权责发生制的政府综合财务报告制度”,《党政机关厉行节约反对浪费条例》规定“推进政府会计改革,进一步健全会计制度,准确核算机关运行经费,全面反映行政成本”。

随着各级政府信息公开力度的不断加大,社会公众的民主意识、权利意识、参政议政意识不断增强。全国人大代表、有关专家为此纷纷呼吁,要求加快推进政府会计改革,建立能够真实反映政府“家底”、绩效及预算执行情况的政府报告体系。尤其是近年来,公共危机和突发事件频频发生,严重影响了社会的安宁和稳定,社会公众对政府会计信息公开的呼声越来越高,为了维护政府公信力,政府会计信息披露制度的建立与完善成为必然。

经济越发展,会计越重要,政府会计改革应当与时俱进。党的十八届三中全会提出了“建立权责发生制的政府综合财务报告制度”的重大改革举措,2014年修订的《中华人民共和国预算法》(以下简称《预算法》)要求各级政府财政部门应当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12月国务院批转财政部的《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》(国发〔2014〕63号,以下简称《改革方案》)决定:“加快推进政府会计改革,逐步建立以权责发生制政府会计核算为基础,以编制和报告政府资产负债表、收入费用表等报表为核心的权责发生制政府综合财务报告制度,提升政府财务管理水平,促进政府会计信息公开,推进国家治理体系和治理能力现代化。”“力争在2020年前建立具有中国特色的政府会计准则体系和权责发生制政府综合财务报告制度。”

二、政府会计改革的国际视野

预算会计不等于政府会计。预算会计侧重于政府预算的收支活动,政府会计的概念大于预算会计的概念,包括了财务会计等内容。

在各国政府活动的早期,公共管理业务较简单,政府财政管理的重点是合法组织预算收入、合理分配预算资金,基本采用收付实现制,并通过预算会计来核算和报告预算执行情况。随着政府职能、所控制资源和承担责任以及收支规模的逐步扩大,公共管理业务日趋复杂,政府在保护公共资产的安全完整、防范财政财务风险、提高公共资源的使用效率和效果、推动财政可持续发展等方面的财务受托责任不断增强。传统以收付实现制为基础的预算会计系统仅具备核算和报告预算收支的单一功能,无法满足政府全面解除其财务受托责任、提供绩效评价所需的资产负债和成本绩效等方面信息的需要,促使各国实施政府会计改革,建立以权责发生制为基础的财务会

计系统,将政府的全部公共受托资源及相应的对外责任义务,以及全部财务收支活动纳入政府会计的核算范围,全面、完整、系统地反映政府的财务状况和财务活动结果。

美国政府会计改革经历了相当长的时间。早在 19 世纪 90 年代至 1920 年(美国城市化发展时期)就将商业会计程序和方法引入地方政府的财务管理中,建议采用权责发生制会计基础和复式记账法,通过政府资产负债表对政府运行能力进行衡量。20 世纪 30 年代,美国陷入经济大萧条,一些地方政府无力偿债,地方政府会计准则开始受到重视。1934 年美国成立了全国地方政府会计委员会(NCMA),制定并发布了一些地方政府会计原则,提倡通过统一术语和账户结构来加强会计与预算制度的联系,强调预算、会计和财务信息的协调一致,并要求使用权责发生制会计,但并不要求对一般固定资产计提折旧。20 世纪 70 年代美国许多地方发生了财政危机,暴露出会计实践的薄弱环节,政府会计再次进行改革,其主要目标放在体现政府对权益者的受托责任上。从 20 世纪 90 年代初开始,联邦政府在保留传统预算会计的基础上,建立了权责发生制政府财务会计系统。

联邦政府收付实现制预算会计系统包括收入、支出、预算盈余/赤字三大要素,主要发挥预算控制、执行记录、执行结果报告等方面的功能;权责发生制财务会计系统包括资产、负债、净资产、收入和费用五大要素,主要发挥全面核算、反映和报告联邦政府整体及其各组成主体资产负债、运营业绩的功能。两个会计系统各自拥有一套内部平衡的账户和报表体系,联邦政府及其组成部门在实际工作中对于发生的每一笔经济业务分别按照收付实现制和权责发生制在两个系统中记录,两个会计系统之间相互独立,在作用上相互补充。

加拿大政府会计自 20 世纪 80 年代起,经历了从修正的权责发生制逐步过渡到完全的权责发生制的历程。^①

英国议会于 2000 年 7 月通过并颁布了《政府资源与会计法案 2000》,为英国中央政府实行权责发生制预算与会计提供了法律依据。2000~2001 财政年度,英国各政府部门同时向议会提交了两套经审计的报告,分别是现金制基础的预算报告和权责制基础的资源报告。

法国政府以 2001 年 8 月 1 日《财政法组织法》作为改革的重要法律保障,建立了三套会计系统——以现金制为基础的预算会计系统、以应计制为基础的财务会计系统和成本会计系统;同时,建立基于应计制的中央政府会计准则体系,进而编制以此为基础的中央政府财务报告,最后还需经过审计部门的鉴证。

新西兰政府通过全面实行权责发生制,对政府会计制度实行最全面彻底的改革,

^① 财政部会计司《关于美国、加拿大政府会计改革与内部控制建设情况的调研报告》,国库司《美国政府会计情况》,中华人民共和国财政部官方网站。

收到了良好的效果,不仅减轻了财政负担,而且解决了政府机构过于庞大臃肿的问题,从而提高了财政预算透明度。

成立于1977年的国际会计师联合会(International Federation of Accountants, IFAC)的宗旨是以统一的标准发展和提高世界范围内的会计专业,促进国际范围内的会计协调。其下设的公共部门委员会(Public Sector Committee, PSC)于2004年11月改名为国际公共部门会计准则委员会(International Public Sector Accounting Standards Board, IPSASB),目标是制定全球通用的公共部门会计与财务报告标准,致力于使各国对外报告的权责发生制财务会计信息相互协调。

20世纪90年代末亚洲金融危机以后,包括国际会计师联合会和国际货币基金组织(International Monetary Fund, IMF)等在内的国际性组织也在全球范围内推动政府会计改革,以更好地推动政府财政的透明度建设。

会计作为国际经济交流通用的商业语言,是人类共同的精神财富,会计规范的国际协调已成为一种不可逆转的发展趋势。这种趋势不仅反映在企业会计方面,而且反映在政府与非营利组织会计规范方面。政府会计改革是世界各国的必然趋势。

三、政府会计改革发展模式的探讨

模式是指某种事物的标准形式或可以照着做的标准样式,具有目标导向性。政府会计模式是由相互联系的要素组成并用以反映政府会计活动的基本特征及其内在本质的有机整体。

以美国为代表的政府会计模式采用了“双规制”:政府财务会计系统以应计制为核算基础,政府预算会计系统保持现金制核算基础。以英国为代表的政府会计模式已实现向应计制的转换,政府会计准则有向企业会计准则靠近的趋势。以德国和法国为代表的政府会计模式主要满足议会理解政府预算执行情况及其结果的需要,重点体现政府内部受托责任的履行情况。^①

政府会计模式的法定形式大体分为三种:一是准则模式,如美国、英国、加拿大等,主要由会计准则构成,没有制定会计制度;二是制度模式,如法国、德国、波兰等,主要由会计制度构成,没有制定会计准则;三是政府会计和企业会计适用同一会计准则,如澳大利亚、新西兰等。^②

我国原先采用“制度规范模式”对预算会计事务进行指导和管理,随着我国政府会计准则的颁布与实施,开始采用“准则规范模式”。我国向“准则规范模式”转变的过程分两步:第一步是实现近期改革目标——建立起“准则+制度”的混合模式,即

① 殷红:《制度变迁与政府会计模式选择和优化研究》,厦门大学出版社2012年版。

② 北京市预算会计研究会政府会计课题组:《关于建立中国政府会计准则的研究报告》。