

行政事业单位会计

- 主 编 王威然 黄芝花
- 副主编 赵从华 李忠群

高等职业教育“十三五”创新型规划教材

行政事业单位会计

主 编	王威然	黄芝花
副主编	赵从华	李忠群
参 编	刘 亮	曾 志

内 容 简 介

本书以最新的《政府会计准则——基本准则》《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》等会计制度、《行政单位财务规则》《事业单位财务规则》等财务规则和《行政事业单位内部控制规范》为依据,介绍了财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计的相关内容核算,反映了政府会计的最新变化和新的知识。

本书共四章,第一章为政府会计,介绍政府会计的基本理论、政府收支分类科目和国库集中收付制度;第二章为财政总预算会计,介绍财政总预算会计的资产、负债、净资产、收入、支出的核算,国库支付执行机构会计业务处理和会计报表的编制;第三章为行政单位会计,介绍行政单位资产、负债、净资产、收入、支出的核算和会计报表的编制;第四章为事业单位会计,介绍事业单位资产、负债、净资产、收入、支出的核算和财务报告的编制。

本书适用于高等教育财经类会计专业及相关专业的教学,也可供政府会计工作者和其他会计人员继续教育学习、参考使用。

版权专有 侵权必究

图书在版编目(CIP)数据

行政事业单位会计/王威然,黄芝花主编. —北京:北京理工大学出版社,2018.7
(2018.8重印)

ISBN 978-7-5682-5952-1

I. ①行… II. ①王…②黄… III. ①单位预算会计 IV. ①F810.6

中国版本图书馆CIP数据核字(2018)第170000号

出版发行/北京理工大学出版社有限责任公司

社 址/北京市海淀区中关村南大街5号

邮 编/100081

电 话/(010) 68914775(总编室)

(010) 82562903(教材售后服务热线)

(010) 68948351(其他图书服务热线)

网 址/<http://www.bitpress.com.cn>

经 销/全国各地新华书店

印 刷/

开 本/787毫米×1092毫米 1/16

印 张/20.25

字 数/476千字

版 次/2018年7月第1版 2018年8月第2次印刷

定 价/55.00元

责任编辑/张慧峰

文案编辑/张慧峰

责任校对/周瑞红

责任印制/李 洋

图书出现印装质量问题,请拨打售后服务热线,本社负责调换

前 言

为了规范行政事业单位的会计核算，保证会计信息质量，根据《中华人民共和国会计法》《中华人民共和国预算法》和其他有关法律、行政法规的规定，自 2012 年开始，财政部陆续颁布了新的《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》等会计制度、财务规则和行政事业单位内部控制规范，开启了政府会计改革的进程。

2015 年 10 月，财政部又颁布了《政府会计准则——基本准则》，自 2017 年 1 月 1 日开始实施。《基本准则》作为政府会计的“概念框架”，统驭政府会计具体准则和政府会计制度的制定，并为政府会计实务问题提供处理原则，为编制政府财务报告提供基础标准。

同时，2016 年 5 月，“营改增”在全国范围内进行试点，对行政事业单位会计的核算也产生了一定的影响。所有这些，都对财务会计工作者提出了更高、更新的要求。为使会计工作者更好地理解政府会计改革精神和新时代的理念，及时掌握新的做法，更好地开展行政事业单位会计工作，特编写本书。

根据国家建立现代职业教育体系的要求，体现高等职业教育的特点，本书根据高等职业教育会计专业课程的总体框架和会计专业人才培养标准为依据，以理论必须够用为度，力求理论够用，强调实际操作，着力突出实用性，以单位普遍业务为主体，以翔实案例说明具体操作，具有较强的吻合度。本书为高等教育财经类会计专业的教学用书而编写，也可供行政事业单位会计工作者和其他会计人员继续教育学习、参考使用。

本书主要有以下特点：

一是内容的新颖性。本书以最新的《政府会计准则——基本准则》《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》等会计制度、《行政单位财务规则》《事业单位财务规则》等财务规则和《行政事业单位内部控制规范》为依据，反映了政府会计的最新变化和新的知识。

二是结构的系统性。本书根据政府会计主体资金运动的流向，在介绍政府会计相关基础理论之后，在顺序上先全局再局部，先介绍财政总预算会计，再介绍行政单位会计和事业单位会计。同时在每一章按照会计人员的工作习惯，先介绍具体业务核算，再介绍会计报表的编制。

三是学习的递进性。本书不仅在每一章节列示例题，还根据教学内容配备了练习与自测题，帮助消化知识，巩固操作能力，同时本书可以充分利用信息化手段辅助学习。

本书共四章，第一章为政府会计概述，介绍政府会计的基本理论、政府收支分类科目和国库集中收付制度；第二章为财政总预算会计，介绍财政总预算会计的资产、负债、净资产、收入、支出的核算、国库支付执行机构会计业务处理和会计报表的编制；第三章为行政单位会计，介绍行政单位资产、负债、净资产、收入、支出的核算和会计报表的编制；第四

章为事业单位会计，介绍事业单位资产、负债、净资产、收入、支出的核算和财务报告的编制。

本书由娄底大英华财务咨询有限公司、娄底新华培训学校组织编写，由湖南有色金属职业技术学院副教授、高级会计师、注册会计师王威然、湖南理工职业技术学院黄芝花担任主编，对全书进行总纂和审定，由娄底新华培训学校赵从华、娄底市财政局李忠群担任副主编。各章分工为：第一章由王威然编写，第二章由娄底市财政局国库科曾志、政策法规科刘亮编写，第三章由娄底市财政局国库支付中心高级会计师李忠群编写，第四章由黄芝花编写。

本书在编写过程中，得到了出版社编辑的悉心指导，娄底市财政局左继建同志、高良梅同志参与了框架制定和资料的收集整理，娄底市财政局李海娥同志提出了宝贵的意见和建议，同时也参考了部分学者编写的教材、专著和论文，在此一并表示感谢。

行政事业单位会计制度正处在不断改革和完善之中，加之受编者时间和水平的限制，书中难免有错漏之处，恳请读者批评指正。编者电子邮箱为 441672638@qq.com。

编 者

目 录

第一章 政府会计	(1)
第一节 政府会计概述	(1)
第二节 政府会计基本理论	(5)
第三节 政府收支分类科目	(11)
第四节 国库集中收付制度	(15)
第二章 财政总预算会计	(20)
第一节 财政总预算会计概述	(20)
第二节 财政总预算会计资产的核算	(25)
第三节 财政总预算会计负债的核算	(37)
第四节 财政总预算会计收入的核算	(51)
第五节 财政总预算会计支出的核算	(66)
第六节 财政总预算会计净资产的核算	(80)
第七节 财政总预算会计报表	(87)
第八节 财政国库支付执行机构会计	(110)
第三章 行政单位会计	(115)
第一节 行政单位会计概述	(115)
第二节 行政单位资产的核算	(121)
第三节 行政单位负债的核算	(160)
第四节 行政单位净资产的核算	(171)
第五节 行政单位收入的核算	(182)
第六节 行政单位支出的核算	(189)
第七节 行政单位财务报表	(200)

第四章 事业单位会计	(213)
第一节 事业单位会计概述	(213)
第二节 事业单位资产的核算	(218)
第三节 事业单位负债的核算	(252)
第四节 事业单位净资产的核算	(266)
第五节 事业单位收入的核算	(277)
第六节 事业单位支出的核算	(290)
第七节 事业单位财务报告	(298)

第一章

政府会计

学习目标

通过本章的学习，掌握政府会计的概念，政府会计体系的构成与分级，政府会计的目标、核算前提和信息质量要求，政府会计的会计要素，政府收支分类科目，国库集中收付制度。

第一节 政府会计概述

一、政府会计的概念

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。

政府会计主体，是指各级政府以及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。

会计按照核算主体的不同可分为企业会计和非营利性组织会计两大会计体系，非营利性组织会计又可细分为政府会计和民间非营利组织会计。政府会计反映和监督中央与地方各级政府的财政资金以及行政、事业单位的业务资金活动。

政府财政机关是各级政府负责组织国家财政收支、办理政府预算决算的工作部门，它执行《财政总预算会计制度》，以各级政府为会计主体，对各级政府的各项财政收支进行管理和核算。

行政单位是指按照一定的法律程序建立的行使国家权力，受理国家事务的部门和单位，主要包括国家权力机关，即全国人民代表大会和地方各级人民代表大会及其常务委员会；国家行政机关，即国务院及其所属各部委和地方各级人民政府的常设机构和派出机构；国家司法机关，即最高人民法院、最高人民检察院和地方各级审判机关和检察机关；国家政协机

关，即全国政治协商会议和地方各级政协机关；军队等。此外，如各民主党派组织、人民团体等，也视同行政单位。

事业单位是指为了社会公益目的，由国家机关举办或者其他组织利用国有资产举办的，从事教育、科技、文化、卫生等活动的社会服务组织。事业单位包括教育、科研、文化、卫生、体育、新闻出版、广播电视、社会福利、救助减灾、统计调查、技术推广与实验、公用设施管理、物资仓储、监测、勘探与勘察、测绘、检验检测与鉴定、法律服务、资源管理事务、质量技术监督事务、经济监督事务、知识产权事务、公证与认证、信息与咨询、人才交流、就业服务、机关后勤服务、其他等单位。

通过政府会计的核算，可以反映和监督政府预算资金的集中、分配、使用和结果的全过程，反映和监督政府预算执行的实际效果，为政府预算管理提供有效的信息。

二、政府预算体系及构成

政府预算是指经法定程序批准的政府年度公共财政收支计划。我国政府预算体系由中央政府预算和地方政府预算组成，并分别由全国人民代表大会和各级地方人民代表大会按法定程序审批。

我国各级政府为了执行其职能，按照国家法规将国民收入有计划地集中起来，形成政府预算收入。这一收入反映着国民经济的发展规模、积累水平和国家财力。各级政府根据其施政方针以及国民经济和社会发展规划，把集中起来的预算资金统筹兼顾进行有计划的再分配，形成政府预算支出。这一支出则体现了社会再生产的规模、建设及国民经济各部门的发展。通过政府预算的编制，就可以有计划地组织收入和合理地安排支出，贯彻国家的各项方针政策，保证各项工作的完成。

国家实行一级政府一级预算，设立中央，省、自治区、直辖市，设区的市、自治州，县、自治县、不设区的市、市辖区，乡、民族乡、镇五级预算。

全国预算由中央预算和地方预算组成。地方预算由各省、自治区、直辖市总预算组成。地方各级总预算由本级预算和汇总的下一级总预算组成。地方各级一般公共预算包括本级各部门的预算和税收返还、转移支付预算。各部门预算由本部门及其所属各单位预算组成。

三、政府会计体系的构成与分级

（一）政府会计体系的构成

我国政府会计体系是为政府预算管理服务的，政府预算体系决定了政府会计体系的群体构成。目前，我国政府会计体系主要由财政总预算会计、行政单位会计、事业单位会计、参与预算执行的国库会计、收入征解会计、基本建设单位会计等组成。

财政总预算会计是各级政府财政核算、反映、监督政府一般公共预算资金、政府性基金预算资金、国有资本经营预算资金、社会保险基金预算资金以及财政专户管理资金、专用基金和代管资金等资金活动的专业会计。

行政单位会计是对行政单位的财政性资金的领拨、使用及其结果进行核算、反映、监督的专业会计。

事业单位会计是以实际发生的各项经济业务为对象，核算、反映、监督其预算执行情况

和财务状况的专业会计。

国库会计是运用银行会计核算方法，对预算收入、支出、退付、划拨、清算等资金运动进行真实、准确、及时、全面地确认、计量、记录和报告，确保国库资金的安全与完整，促进预算的顺利执行的专业会计。

收入征解会计是税收征收机关核算税收收入，反映和监督税款的征收、解缴、入库和退情况的税务资金运动的专业会计。

基本建设单位会计是对基本建设单位的经济活动进行连续的、完整的、系统的核算，提供全面的、真实的会计资料，并进行分析和监督的专业会计。

（二）政府会计体系的分级

1. 财政总预算会计的分级

我国政府预算是按照统一领导、分级管理原则进行的，每一级政府设立一级预算，每一级政府都设置相应的财政总预算会计，即国家财政部设立中央财政总预算会计；省级（包括自治区、直辖市）的财政厅（局）设立省级财政总预算会计；市（地、州）财政局设立市级财政总预算会计；县（市）财政局设立县级财政总预算会计；乡（镇）财政所设立乡级财政总预算会计。

各级财政总预算会计不仅要做好自身的会计核算、反映和监督工作，还要负责组织和指导本地区的整个政府会计工作，指导下级总预算工作，保证政府预算工作的顺利完成。

2. 行政、事业单位预算管理的分级

按照预算管理权限，行政、事业单位预算管理分为下列级次：

- （1）向同级财政部门申报预算的行政单位，为一级预算单位；
 - （2）向上一级预算单位申报预算并有下级预算单位的行政单位，为二级预算单位；
 - （3）向上一级预算单位申报预算，且没有下级预算单位的行政单位，为基层预算单位。
- 一级预算单位有下级预算单位的，为主管预算单位。

各级预算单位应当按照预算管理级次申报预算，并按照批准的预算组织实施，定期将预算执行情况向上一级预算单位或者同级财政部门报告。

四、政府会计体系改革概述

为了加快推进政府会计改革，构建统一、科学、规范的政府会计标准体系和权责发生制政府综合财务报告制度，2015年10月23日，楼继伟部长签署财政部令第78号公布《政府会计准则——基本准则》（以下简称“基本准则”），自2017年1月1日起施行。第一次提出了“政府会计”的概念和框架，是政府会计领域一次重大的制度变革。

（一）制定出台《基本准则》的背景

多年来，我国在政府会计领域实行的是以收付实现制为核算基础的政府会计标准体系，主要包括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等。这一体系是适应财政预算管理的要求建立和逐步发展起来的，为财政资金的运行管理和宏观经济决策发挥了重要的基础性作用。然而，随着经济社会发展，政府会计标准体系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。近年来，全国人大代表、有关专家

等纷纷呼吁，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会计体系。与此同时，国际上一些发达国家都不同程度地进行了权责发生制政府会计改革，取得了较好的效果。

（二）《基本准则》在政府会计标准体系中的地位和作用

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组成。基本准则主要对政府会计目标、会计主体、会计信息质量要求、会计核算基础，以及会计要素定义、确认和计量原则、列报要求等做出规定。具体准则主要规定政府发生的经济业务或事项的会计处理原则，具体规定经济业务或事项引起的会计要素变动的确认、计量和报告。应用指南主要对具体准则的实际应用作出操作性规定。政府会计制度主要规定政府会计科目及其使用说明、会计报表格式及其编制说明等，便于会计人员进行日常核算。

《基本准则》作为政府会计的“概念框架”，统驭政府会计具体准则和政府会计制度的制定，并为政府会计实务问题提供处理原则，为编制政府财务报告提供基础标准。

（三）《基本准则》的重大制度理论创新

《基本准则》是多年来我国政府会计理论研究和改革成果的重要体现，其重大制度理论创新主要有以下几点：

（1）构建了政府预算会计和财务会计适度分离并相互衔接的政府会计核算体系。相对于实行多年的预算会计核算体系，《基本准则》强化了政府财务会计核算，即政府会计由预算会计和财务会计构成，前者一般实行收付实现制，后者实行权责发生制。通过预算会计核算形成决算报告，通过财务会计核算形成财务报告，全面、清晰反映政府预算执行信息和财务信息。

（2）确立了“3+5要素”的会计核算模式。《基本准则》规定预算收入、预算支出和预算结余3个政府会计要素和资产、负债、净资产、收入和费用5个财务会计要素。其中，首次提出收入、费用两个要素，有别于现行预算会计中的收入和支出要素，主要是为了准确反映政府会计主体的运行成本，科学评价政府资源管理能力和绩效。同时，按照政府会计改革最新理论成果对资产、负债要素进行了重新定义。

（3）科学界定了会计要素的定义和确认标准。《基本准则》针对每个会计要素，规范了其定义和确认标准，为在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，保证了政府会计标准体系的内在一致性。特别是，《基本准则》对政府资产和负债进行界定时，充分考虑了当前财政管理的需要，比如，在界定政府资产时，特别强调了“服务潜力”，除了自用的固定资产等以外，将公共基础设施、政府储备资产、文化文物资产、保障性住房和自然资源资产等纳入政府会计核算范围；对政府负债进行界定时，强调了“现时义务”，将政府因承担担保责任而产生的预计负债也纳入会计核算范围。

（4）明确了资产和负债的计量属性及其应用原则。《基本准则》提出，资产的计量属性主要包括历史成本、重置成本、现值、公允价值和名义金额，负债的计量属性主要包括历史成本、现值和公允价值。同时，《基本准则》强调了历史成本计量原则，即政府会计主体对资产和负债进行计量时，一般应当采用历史成本。采用其他计量属性的，应当保证所确定的金额能够持续、可靠计量。这样规定，既体现了资产负债计量的前瞻性，也充分考虑了政府

会计实务的现状。

(5) 构建了政府财务报告体系。《基本准则》要求政府会计主体除按财政部要求编制决算报表外, 至少还应编制资产负债表、收入费用表和现金流量表, 并按规定编制合并财务报表。同时强调, 政府财务报告包括政府综合财务报告和政府部门财务报告, 构建了满足现代财政制度需要的政府财务报告体系。

第二节 政府会计基本理论

政府会计的基本理论是以目标为先导、在确定核算基本前提和信息质量要求的基础上, 规定会计要素的基本内容, 展开具体的核算程序和方法, 编制相应的政府决算报告和财务报告。

一、政府会计的目标

会计目标是会计人员在一定时期内和一定条件下从事会计实践活动所追求和希望达到的预期结果。现代会计作为一个经济信息系统, 其基本目标是提供符合客观实际的会计信息。

根据《基本准则》的规定, 政府会计主体应当编制决算报告和财务报告。

1. 决算报告的目标

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。

政府决算报告应当包括决算报表和其他应当在决算报告中反映的相关信息和资料。

2. 财务报告的目标

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。

政府财务报告包括政府综合财务报告和政府部门财务报告。政府财务报告应当包括财务报表和其他应当在财务报告中披露的相关信息和资料。财务报表包括会计报表和附注, 还应当根据相关规定编制合并财务报表。会计报表至少应当包括资产负债表、收入费用表和现金流量表。

二、政府会计核算的基本前提

会计基本前提又称会计基本假设, 是指组织会计核算工作必须具备的前提条件。这是人们对会计领域中尚未肯定的事项所进行的合乎情理的设想, 是进行正常会计工作的基本前提和制约条件, 也是会计理论的基础。政府会计前提包括会计主体、持续运行、会计分期和货币计量。

（一）会计主体

会计主体是指政府会计主体应当对其自身发生的经济业务或者事项进行会计核算，即政府会计工作特定的空间范围。会计核算，包括会计确认、计量、记录和报告各个环节，涵盖填制会计凭证、登记会计账簿、编制报告全过程。

政府会计主体应为各级政府和各级各类行政、事业单位。财政总预算会计的主体是各级政府而不是财政机关，因为财政预算各项收支的安排、使用，是国家各级政府的职权范围，财政机关只是代表政府执行预算、管理财政收支。行政、事业单位的会计主体，是指会计为之服务的单位，这一单位在经济上是独立的或相对独立的，不能把行政事业单位会计主体视作财政总预算会计的附属。

（二）持续运行

持续运行是指政府会计核算应当以政府会计主体持续运行为前提，即规定了政府会计核算的时间范围。只有在这一前提下，政府会计处理才能按照正常的会计核算程序和方法进行，合理地进行价值计算，合理地清理债权债务，才能全面系统的反映会计主体的预算执行情况 and 财务状况。

（三）会计分期

会计分期是指政府会计核算应当划分会计期间，分期结算账目，按规定编制决算报告和财务报告。会计期间至少分为年度和月度。财政总预算会计在年度终了后，还可根据工作特殊需要设置一定期限的上年决算清理期。会计年度、月度等会计期间的起讫日期采用公历日期。

（四）货币计量

货币计量是指政府会计核算应当以人民币作为记账本位币。发生外币业务时，应当将有关外币金额折算为人民币金额计量，同时登记外币金额。编制会计报表时，也应依照规定按人民币外汇汇率折算为人民币反映。货币计量是会计的基本特征。同时，还假设币值是相对稳定的。

三、政府会计信息质量要求

会计信息质量要求是衡量信息质量的标准或控制信息质量的要求，这是对会计信息的最基本要求。

1. 客观性原则

客观性原则也称可靠性原则，是指政府会计主体应当以实际发生的经济业务或者事项为依据进行会计核算，如实反映各项会计要素的情况和结果，保证会计信息真实可靠。

每项经济业务必须取得或填制合法的书面凭证，做到明了可靠、内容真实、数字准确、手续完备，如实反映各项会计要素的情况和结果，全面反映预算执行情况和财务状况。

2. 全面性原则

全面性原则是指政府会计主体应当将发生的各项经济业务或者事项统一纳入会计核算，确保会计信息能够全面反映政府会计主体预算执行情况和财务状况、运行情况、现金流量等。做到内容完整、数字真实，不得遗漏或省略。

3. 相关性原则

相关性原则也称适应性原则，是指政府会计主体提供的会计信息，应当与反映政府会计

主体公共受托责任履行情况以及报告使用者决策或者监督、管理的需要相关，有助于报告使用者对政府会计主体过去、现在或者未来的情况作出评价或者预测。

4. 及时性原则

及时性原则是指政府会计主体对已经发生的经济业务或者事项，应当及时进行会计核算，不得提前或者延后。失去时效的会计信息，便成了历史材料，不能对决策有用。

5. 可比性原则

可比性原则是指政府会计主体提供的会计信息应当具有可比性。

同一政府会计主体不同时期发生的相同或者相似的经济业务或者事项，应当采用一致的会计政策，不得随意变更。确需变更的，应当将变更的内容、理由及其影响在附注中予以说明。

不同政府会计主体发生的相同或者相似的经济业务或者事项，应当采用一致的会计政策，确保政府会计信息口径一致，相互可比。

6. 清晰性原则

清晰性原则也称可理解性原则，是指政府会计主体提供的会计信息应当清晰明了，便于报告使用者理解和使用。数字和文字说明应一目了然，简明、清晰。

7. 实质重于形式原则

实质重于形式原则是指政府会计主体应当按照经济业务或者事项的经济实质进行会计核算，不限于以经济业务或者事项的法律形式为依据。

四、政府会计的会计要素

会计要素就是会计对象的构成要素，又是设置会计科目、构成报表结构的基础。会计核算的具体内容多种多样，为了对有关核算内容进行确认、计量、记录、报告，就需要对会计对象进行基本的、带有规律性的科学分类。将会计对象分解为若干基本的构成要素，这就是会计要素。

（一）政府预算会计要素

按照《基本准则》的规定，政府预算会计要素包括预算收入、预算支出与预算结余三个要素。

1. 预算收入

预算收入是指政府会计主体在预算年度内依法取得的并纳入预算管理的现金流入。预算收入一般在实际收到时予以确认，以实际收到的金额计量。

预算收入包括一般公共预算收入、政府性基金预算收入、国有资本经营预算收入、社会保险基金预算收入。

一般公共预算收入包括各项税收收入、行政事业性收费收入、国有资源（资产）有偿使用收入、转移性收入和其他收入。

2. 预算支出

预算支出是指政府会计主体在预算年度内依法发生并纳入预算管理的现金流出。预算支出一般在实际支付时予以确认，以实际支付的金额计量。

预算支出包括一般公共预算支出、政府性基金预算支出、国有资本经营预算支出、社会保险基金预算支出。

一般公共预算支出按照其功能分类，包括一般公共服务支出，外交、公共安全、国防支出，农业、环境保护支出，教育、科技、文化、卫生、体育支出，社会保障及就业支出和其他支出。

一般公共预算支出按照其经济性质分类，包括工资福利支出、商品和服务支出、资本性支出和其他支出。

3. 预算结余

预算结余是指政府会计主体预算年度内预算收入扣除预算支出后的资金余额，以及历年滚存的资金余额。包括结余资金和结转资金。

结余资金是指年度预算执行终了，预算收入实际完成数扣除预算支出和结转资金后剩余的资金。

结转资金是指预算安排项目的支出年终尚未执行完毕或者因故未执行，且下年需要按原用途继续使用的资金。

4. 政府预算会计等式

以上三个政府预算会计要素可用会计等式表示其相互关系。会计等式也称会计平衡式，反映会计要素的基本关系。

政府预算会计要素的平衡关系式为：

$$\text{上年预算结余} + \text{当年预算收入} - \text{当年预算支出} = \text{当年预算结余}$$

（二）政府财务会计要素

按照《基本准则》的规定，政府财务会计要素可分为资产、负债、净资产、收入、支出或费用五个要素，各要素的具体内容由各具体会计制度或准则加以确定。

1. 资产

（1）资产的概念和特征。

资产是指政府会计主体过去的经济业务或者事项形成的，由政府会计主体控制的，预期能够产生服务潜力或者带来经济利益流入的经济资源。

经济利益流入表现为现金及现金等价物的流入，或者现金及现金等价物流出的减少。

资产具有以下特征：

资产应是会计主体拥有或者控制的资源。会计主体享有对某项资源的所有权，或者虽然不享有对某项资源的所有权，但该项资源能被会计主体所控制。

资产应是由过去的经济业务形成而产生的结果。只列入预算而未发生购置活动，不能确认为会计主体的资产。

资产必须是为具有为会计主体业务服务潜力的资源。服务潜力是指政府会计主体利用资产提供公共产品和服务以履行政府职能的潜在能力。不具有服务潜力或潜力已丧失的，不能作为资产来核算。

（2）资产的分类。

政府会计主体的资产按照流动性，分为流动资产和非流动资产。

流动资产是指预计在1年内（含1年）耗用或者可以变现的资产，包括货币资金、短期投资、应收及预付款项、存货等。

非流动资产是指流动资产以外的资产，包括固定资产、在建工程、无形资产、长期投资、公共基础设施、政府储备资产、文物文化资产、保障性住房和自然资源资产等。

(3) 资产的确认条件。

符合资产定义的经济资源，在同时满足以下条件时，确认为资产：

与该经济资源相关的服务潜力很可能实现或者经济利益很可能流入政府会计主体；该经济资源的成本或者价值能够可靠地计量。

(4) 资产的计量属性和使用条件

资产的计量属性主要包括历史成本、重置成本、现值、公允价值和名义金额。在对资产进行计量时，一般应当采用历史成本。采用重置成本、现值、公允价值计量的，应当保证所确定的资产金额能够持续、可靠计量。

在历史成本计量下，资产按照取得时支付的现金金额或者支付对价的公允价值计量。

在重置成本计量下，资产按照现在购买相同或者相似资产所需支付的现金金额计量。

在现值计量下，资产按照预计从其持续使用和最终处置中所产生的未来净现金流量的折现金额计量。

在公允价值计量下，资产按照市场参与者在计量日发生的有序交易中，出售资产所能收到的价格计量。

无法采用上述计量属性的，采用名义金额（即人民币 1 元）计量。

2. 负债

(1) 负债的概念与特征。

负债是指政府会计主体过去的经济业务或者事项形成的，预期会导致经济资源流出政府会计主体的现时义务。负债具有以下特征：

负债是由过去的经济业务形成的。会计主体将在未来发生的承诺、签订的合同等事项，不形成负债。

负债是会计主体在现行条件下已承担的义务。未来发生的经济业务或事项形成的义务，不属于现时义务，不应当确认为负债。

现时义务的履行预期会导致经济利益流出会计主体，即需用资产或劳务偿还债务。

(2) 负债的分类。

政府会计主体的负债按照流动性，分为流动负债和非流动负债。

流动负债是指预计在 1 年内（含 1 年）偿还的负债，包括应付及预收款项、应付职工薪酬、应缴款项等。

非流动负债是指流动负债以外的负债，包括长期应付款、应付政府债券和政府依法担保形成的债务等。

(3) 负债的确认条件。

符合负债定义的义务，在同时满足以下条件时，确认为负债：

履行该义务很可能导致含有服务潜力或者经济利益的经济资源流出政府会计主体；该义务的金额能够可靠地计量。

(4) 负债的计量属性与使用条件。

负债的计量属性主要包括历史成本、现值和公允价值。在对负债进行计量时，一般应当采用历史成本。采用现值、公允价值计量的，应当保证所确定的负债金额能够持续、可靠计量。

在历史成本计量下，负债按照因承担现时义务而实际收到的款项或者资产的金额，或者

承担现时义务的合同金额，或者按照为偿还负债预期需要支付的现金计量。

在现值计量下，负债按照预计期限内需要偿还的未来净现金流出量的折现金额计量。

在公允价值计量下，负债按照市场参与者在计量日发生的有序交易中，转移负债所需支付的价格计量。

3. 净资产

净资产是指资产扣除负债后的净额。净资产具有以下特征：

(1) 净资产是政府会计主体资产的基本来源，资产供给者对净资产没有要求权，但对资金使用有限制权。

(2) 净资产具有长期使用性质，在单位持续运行中，资产供给者不能将其抽走。

(3) 资产增值会使净资产增加，会计主体收支结余也使净资产增加。

不同的会计主体，其净资产的内容有较大的差别。财政总预算会计的净资产包括预算结余、基金预算结余、专用基金结余和预算周转金等；行政单位的净资产包括财政拨款结转、财政拨款结余、其他资金结转结余、资产基金、待偿债净资产等；事业单位的净资产包括事业基金、非流动资产基金、专用基金、财政补助结转结余、非财政补助结转结余等。

4. 收入

(1) 收入的概念。

收入是指报告期内导致政府会计主体净资产增加的、含有服务潜力或者经济利益的经济资源的流入。

(2) 收入的确认。

收入的确认应当同时满足以下条件：

与收入相关的含有服务潜力或者经济利益的经济资源很可能流入政府会计主体；含有服务潜力或者经济利益的经济资源流入会导致政府会计主体资产增加或者负债减少；流入金额能够可靠地计量。

(3) 收入的内容。

不同的会计主体的收入的内容有一定的差别：

财政总预算会计的收入是各级政府为实现其职能，根据法令和法规所取得的非偿还性资金，是一级财政的资金来源。它包括一般公共预算收入、政府性基金预算收入、国有资本经营预算收入和社会保险基金预算收入等。

行政单位的收入是指为了完成业务活动，从同级财政部门取得的各项非偿还性财政拨款以及按规定取得的其他收入。

事业单位的收入是指为开展业务活动和其他活动，依法取得的非偿还性资金，包括财政补助收入、事业收入、上级补助收入、附属单位上缴收入、经营收入和其他收入等。

5. 支出（费用）

(1) 支出的概念。

支出是指报告期内导致政府会计主体净资产减少的、含有服务潜力或者经济利益的经济资源的流出。

(2) 支出的确认条件。

支出的确认应当同时满足以下条件：

与支出相关的含有服务潜力或者经济利益的经济资源很可能流出政府会计主体；含有服