

政府会计准则 与制度解读

行政事业单位 会计核算实务

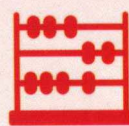
武月华 李卫超 / 主编
东薇 / 审校

ACCOUNTING

系统
介绍



会计准则



财务规则



内控规范

深入解读行政和事业单位会计核算规范
详细示范具体会计科目设置与核算方法



中国工信出版集团



人民邮电出版社
POSTS & TELECOM PRESS

政府会计准则与制度解读

——行政事业单位会计核算实务

武月华 李卫超 主 编

东 薇 审 校

人 民 邮 电 出 版 社

北 京

图书在版编目(CIP)数据

政府会计准则与制度解读. 行政事业单位会计核算实务 / 武月华, 李卫超主编. — 北京: 人民邮电出版社, 2019. 1

ISBN 978-7-115-50139-4

I. ①政… II. ①武… ②李… III. ①预算会计—会计准则—中国②单位预算会计—会计实务—中国 IV. ①F812.3②F810.6

中国版本图书馆CIP数据核字(2018)第264393号

内 容 提 要

本书以《政府会计准则》为引领,全面讲解了《政府会计制度》下行政事业单位会计核算的要点及实际应用。全书共分为两个部分。第一部分系统介绍了《政府会计准则》《事业单位财务规则》和《行政事业单位内部控制规范》,第二部分则对行政事业单位的财务会计核算和预算会计核算进行详细的解析与示范。书中对制度的解读言简意赅,示范清晰完整、贴近实务,能够帮助读者快速领悟准则及政府会计制度的精髓,掌握政府会计核算要点,并将其熟练运用到实际工作中。

本书适合行政事业单位的财务人员阅读,也可作为高校相关专业的选读教材以及财会后续教育的培训教材。

◆主 编 武月华 李卫超

审 校 东 薇

责任编辑 李宝琳

责任印制 焦志炜

◆人民邮电出版社出版发行

北京市丰台区成寿寺路11号

邮编 100164 电子邮件 315@ptpress.com.cn

网址 <http://www.ptpress.com.cn>

涿州市京南印刷厂印刷

◆开本: 787×1092 1/16

印张: 20.5

2019年1月第1版

字数: 300千字

2019年1月河北第1次印刷

定 价: 69.00 元

读者服务热线: (010) 81055656 印装质量热线: (010) 81055316

反盗版热线: (010) 81055315

广告经营许可证: 京东工商广登字20170147号

前 言

为了适应政府综合财务报告制度改革需要，规范行政事业单位会计核算，提高会计信息质量，根据《中华人民共和国会计法》《中华人民共和国预算法》，财政部于2015年10月颁布了《政府会计准则》并规定自2017年1月1日起施行。自此，在我国会计核算体系中，对于适用《企业会计准则》和《小企业会计准则》之外的各类行政事业单位，会计核算执行《政府会计准则》。

2018年3月，财政部制定了《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》，并规定自2019年1月1日起施行。制度中明确了军队、已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》的事业单位和执行《民间非营利组织会计制度》的社会团体，不执行政府会计准则制度。

2018年8月16日，财政部发布了《关于贯彻实施政府会计准则制度的通知》，要求各级机关事业单位和相关机构做好政府会计准则制度的贯彻实施工作。通知中所说的政府会计准则制度是指《政府会计准则》《政府会计制度》以及政府会计制度所涉及的各行业会计科目与报表相关规定。

自此，对于各类行政事业单位的会计核算，拥有了一个完整的会计核算制度体系。《政府会计准则》是总的原则和指导方针，《政府会计制度》则是对准则的细化、具体化。在实际会计核算工作中，需要以准则为指导，以制度为抓手展开相关工作。由于执行《政府会计准则》的行业很多，如行政单位、事业单位和医院、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、国有林场和苗圃、地质勘查单位、测绘单位等，这些行业的具体会计核算有着各自的特点，所以在统一的会计准则

制度下，对这些行业的核算特点进行总结是很有必要的，可以帮助财会人员有效地做好相关工作。

为此，我们组织理论界的专家教授和各行业会计实务工作者，对《政府会计准则》和《政府会计制度》及《行政事业单位内部控制规范》进行解读，结合不同行业的具体会计实务处理特点进行示范，编写出了《政府会计准则与制度解读——行政事业单位会计核算实务》《政府会计准则与制度解读——学校会计核算实务》《政府会计准则与制度解读——医院会计核算实务》三本书，以期帮助相关财务人员尽快了解政府会计准则制度的各项要求，熟悉实务操作中的具体特点，掌握会计核算具体技能。我们在编写中力求做到解读言简意赅，示范清晰完整、贴近实务。这三本书可作为学校选读教材和培训机构的培训教材、各级财政部门和行政事业单位会计工作人员后续教育用书或实务工具书。

本书具有以下几个特点。

一、架构体系完整，解读全面清晰

本书系统梳理了《政府会计准则》《事业单位财务规则》《行政事业单位内部控制规范》等财会法律法规，并进行了详细的解读。同时，书中就如何转变会计思维，区别对待行业间的差异；如何搭建内部控制规范基础工作以及如何协调内部控制规范实施过程中各部门之间的关系等进行了简单的介绍。全书架构体系清晰，内容全面完整。

二、理论与实务并重，制度解析透彻，实务示范贴切

书中既解读了会计制度，又示范了会计实务，理论与实务并举。解读会计制度，能够帮助读者明确会计核算意图。通过实例示范，能够帮助读者准确把握行政事业单位典型会计业务的处理方法，了解所属行业特色。

三、充分体现政府会计制度改革，所有案例均示范了平行会计核算处理情况

近来的政府会计制度改革，其核心一方面是尽量与《企业会计准则》匹配，另一方面又强调了预算会计的重要性。对于行政事业单位，所有业务的会计核算均采用平行记账，分别进行财务会计核算和预算会计核算。对此，书中的所有示例，都示范了财务会计处理情况和预算会计处理情况，读者能够以此作为参考，处理实际工作中的有关业务。

本书在编写过程中得到了相关会计师事务所和很多行政事业单位财务工作者的大力支持，同时也参考了大量的相关书籍，在此一并表示感谢。

由于编者水平有限，书中难免有不足之处，欢迎读者批评指正。

目 录

第一部分 政府会计法规概览

第一章 《政府会计准则》解析 // 3

- 一、总则解析 // 3
- 二、会计要素解析 // 5
- 三、政府决算报告和财务报告解析 // 9
- 四、《政府会计准则》实务解析 // 10

第二章 《事业单位财务规则》解析 // 13

- 一、总则解析 // 13
- 二、管理事项解析 // 14
- 三、《事业单位财务规则》实务解析 // 21

第三章 《行政事业单位内部控制规范》解析 // 22

- 一、《内部控制规范》概述 // 22
- 二、总则解析 // 23
- 三、风险评估和控制方法解析 // 29
- 四、单位层面内部控制解析 // 33
- 五、业务层面内部控制解析 // 41
- 六、评价与监督解析 // 62
- 七、《内部控制规范》实务解析 // 68

第二部分 《政府会计制度》下行政事业单位会计核算示范

第四章 预算会计科目及编制说明 // 79

- 一、预算收入类会计科目 // 79
- 二、预算支出类会计科目 // 86
- 三、预算结余类会计科目 // 95

第五章 财务会计资产类会计科目核算示范 // 108

- 一、货币资金的会计核算 // 109
- 二、零余额账户用款额度的会计核算 // 116
- 三、债权类科目的会计核算 // 118
- 四、有关物品的会计核算 // 129
- 五、有关固定资产的会计核算 // 135
- 六、有关无形资产的会计核算 // 144
- 七、其他资产的会计核算规范 // 148

第六章 财务会计负债类会计科目核算示范 // 184

- 一、流动负债的会计核算 // 185
- 二、其他负债科目的会计核算 // 201

第七章 财务会计净资产类会计科目核算示范 // 213

- 一、累计盈余核算规范 // 213
- 二、专用基金核算规范 // 214
- 三、权益法调整核算规范 // 215
- 四、本期盈余核算规范 // 216
- 五、本年盈余分配核算规范 // 216
- 六、无偿调拨净资产核算规范 // 217
- 七、以前年度盈余调整核算规范 // 217
- 八、相关核算综合示范 // 218

第八章 财务会计收入类会计科目核算示范 // 223

- 一、财政拨款收入的会计核算 // 223

- 二、其他收入的会计核算 // 225
- 三、事业收入的会计核算 // 227
- 四、上级补助收入核算规范 // 230
- 五、附属单位上缴收入核算规范 // 230
- 六、经营收入的会计核算 // 231
- 七、非同级财政拨款收入核算规范 // 232
- 八、投资收益 // 232
- 九、捐赠收入核算规范 // 233
- 十、利息收入 // 234
- 十一、租金收入核算规范 // 235
- 十二、相关核算综合示范 // 235

第九章 财务会计费用类会计科目核算示范 // 249

- 一、业务活动费用核算规范 // 249
- 二、单位管理费用核算规范 // 251
- 三、经营费用核算规范 // 252
- 四、资产处置费用核算规范 // 253
- 五、上缴上级费用 // 254
- 六、对附属单位补助费用核算规范 // 255
- 七、所得税费用核算规范 // 255
- 八、其他费用 // 256
- 九、相关核算综合示范 // 257

第十章 财务会计报表与预算会计报表编制示范 // 268

- 一、财务会计报表格式及编制说明 // 268
- 二、预算会计报表格式及编制说明 // 301
- 三、报表编制综合示范 // 311

第一部分

政府会计法规
概览



第一章

《政府会计准则》解析

财政部于2015年10月23日以《中华人民共和国财政部第78号令——政府会计准则》的形式发布《政府会计准则》，并要求自2017年1月1日起施行。

一、总则解析

（一）《政府会计准则》概述

为了规范政府的会计核算，保证会计信息质量，根据《中华人民共和国会计法》（以下简称《会计法》）、《中华人民共和国预算法》（以下简称《预算法》）和其他有关法律、行政法规，制定《政府会计准则》。该准则适用于各级政府、各部门、各单位（以下统称政府会计主体）。

《政府会计准则》所称各部门、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、已纳入企业财务管理体系的单位和执行《民间非营利组织会计制度》的社会团体，不适用本准则。

《政府会计准则》中所称的事业单位，是指国家为了社会公益目的，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、机关后勤服务等活动的社会服务组织。

《政府会计准则》上以《会计法》为纲领，下由《政府会计制度》统驭具体的各个行业的会计实务处理。《政府会计准则》是在《事业单位会计准则》的基础上进一步完善而成的。

《政府会计准则》重新确认了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，起讫日期采用公历日期。同时，政府会计核算应当以人民币作为记账本位币，并采用借贷记账法记账等。较为关键的是，《政府会计准则》规定了政府会计核算要将预算会计和财务会计共同纳入政府会计核算体系。预算会计部分采用收付实现制核算；财务会计部分经济业务或者事项采用权责发生制核算。

（二）决算报告和财务报告

根据《政府会计准则》的规定，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做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。

（三）会计信息质量规定

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。

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的预算执行情况、财务状况、运行情况和现金流量等。

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做出评价或者预测。

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。

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。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。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。

二、会计要素解析

根据《政府会计准则》的规定，政府财务会计要素包括资产、负债、净资产、收入和费用，政府预算会计要素包括预算收入、预算支出与预算结余。

（一）政府财务会计要素解析

1. 资产

（1）资产类型的界定

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。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。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。也就是说，经济利益的流入并不局限于货币资金的流入。

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。其中，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，非流动资产是指流动资产以外的资产。

政府会计主体的流动资产包括货币资金、短期投资、应收及预付款项、存货等。

货币资金包括库存现金、银行存款、零余额账户用款额度等。短期投资是指政府会计主体依法取得的，持有时间不超过1年（含1年）的投资。应收及预付款项是指政府会计主体在开展业务活动中形成的各项债权，包括财政应返还额度、应收票据、应收账款、其他应收款等应收款项和预付账款。存货是指政府会计主体在开展业务活动及其他活动中为耗用或出售而储存的资产，包括材料、产品、包装物和低值易耗品

等，以及未达到固定资产标准的用具、装具、动植物等。

政府会计主体的非流动资产包括固定资产、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。

固定资产是指政府会计主体为满足自身开展业务活动或其他活动需要而控制的，使用年限超过1年（不含1年）、单位价值在规定标准以上，并在使用过程中基本保持原有物质形态的资产，一般包括房屋及构筑物、专用设备、通用设备等。单位价值虽未达到规定标准，但是使用年限超过1年（不含1年）的大批同类物资，如图书、家具、用具、装具等，应当确认为固定资产。

无形资产是指政府会计主体控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产，如专利权、商标权、著作权、土地使用权、非专利技术等。

长期投资是指政府会计主体取得的时间超过1年（不含1年）的各种债权和股权性质的投资。

（2）资产的计价规定

符合《政府会计准则》规定的资产定义的经济资源，在同时满足以下条件时，确认为资产：

- ① 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；
- ② 该经济资源的成本或者价值能够可靠地计量。

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。

政府会计主体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。

2. 负债

（1）负债类型的界定

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。现时义务是指政府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者事项形成的义务不属于现时义务，不应当确认为负债。

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。其中，流动负债是指预计在1年内（含1年）偿还的负债，非流动负债是指流动负债以外的负债。

流动负债包括应付及预收款项、应付职工薪酬、应缴款项等。

应付及预收款项是指政府会计主体在开展业务活动中发生的各项债务，包括应付票据、应付账款、其他应付款等应付款项和预收账款。应付职工薪酬是指政府会计主体应付给职工以及为职工支付的各种薪酬，包括基本工资、国家统一规定的津贴补贴、规范津贴补贴（绩效工资）、改革性补贴、社会保险费、住房公积金等。

非流动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。

长期应付款是指政府会计主体发生的偿还期限超过1年（不含1年）的应付款项，如以融资租入方式租入固定资产应付的租赁费等。

（2）负债的计价规定

符合《政府会计准则》规定的负债定义的义务，在同时满足以下条件时，确认为负债：

- ① 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；
- ② 该义务的金额能够可靠地计量。

负债的计量属性主要包括历史成本、现值和公允价值。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。

政府会计主体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。

3. 其他要素

（1）净资产

净资产是指政府会计主体资产扣除负债后的净额。净资产金额取决于资产和负债的计量。

（2）收入

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。收入的确认应当同时满足以下条件：

- ① 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；
- ② 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；
- ③ 流入金额能够可靠地计量。

符合收入定义和收入确认条件的项目，应当列入收入费用表。

（3）费用

费用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。费用的确认应当同时满足以下条件：

- ① 与费用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；
- ② 含有服务潜力或者经济利益的经济资源流出会导致政府会计主体资产减少或者负债增加；
- ③ 流出金额能够可靠地计量。

符合费用定义和费用确认条件的项目，应当列入收入费用表。

（二）政府预算会计要素解析

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。

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。

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。

预算结余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。

符合预算收入、预算支出和预算结余定义及其确认条件的项目应当列入政府决算报表。

三、政府决算报告和财务报告解析

（一）政府决算报告

政府决算报告是综合反映政府会计主体年度预算收支执行结果的文件。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与资料。政府决算报告的具体内容及编制要求等，由财政部另行规定。

（二）政府财务报告

政府财务报告是反映政府会计主体某一特定日期的财务状况和某一会计期间的运行情况与现金流量等信息的文件。

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与资料。

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。

政府综合财务报告是指由政府财政部门编制的，反映各级政府整体财务状况、运行情况和财政中长期可持续性的一种报告。政府部门财务报告是指政府各部门、各单位按规定编制的财务报告。

财务报表是对政府会计主体财务状况、运行情况和现金流量等信息的结构性表述。财务报表包括会计报表和附注。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。政府会计主体应当根据相关规定编制合并财务报表。预算会计报表至少包括预算收入支出表、预算结转结余变动表和财政拨款预算收入支出表。

资产负债表是反映政府会计主体在某一特定日期的财务状况的报表。收入费用表是反映政府会计主体在一定会计期间运行情况的报表。现金流量表是反映政府会计主体在一定会计期间现金及现金等价物流入和流出情况的报表。附注是对在资产负债表、收入费用表、现金流量表等报表中列示项目所作的进一步说明，以及对未能在这些报表中列示项目的说明。

政府决算报告的编制主要以收付实现制为基础，以预算会计核算生成的数据为准。政府财务报告的编制主要以权责发生制为基础，以财务会计核算生成的数据为准。