



政府会计 理论与实务

Zhengfu Kuaiji Lilun Yu Shiwu

李霞 编著



云南大学出版社
Yunnan University Press





本书对政府环境下的一系列财政资金管理进行了梳理与阐释，结合近几年我国财政总预算会计和行政单位会计的相关规章制度的变化，全面、系统地介绍了我国政府会计的基本理论及相关制度，并以实例方式加以说明。



图书在版编目(CIP)数据

政府会计理论与实务 / 李霞编著. — 昆明: 云南
大学出版社, 2016

ISBN 978-7-5482-2777-9

I. ①政… II. ①李… III. ①预算会计—研究 IV.
①F810.6

中国版本图书馆CIP数据核字(2016)第220752号

策划编辑: 赵红梅

责任编辑: 石 可

封面设计: 王嫣一



政府会计 理论与实务

Zhengfu Kuaiji Lilun Yu Shiwu

李霞 编著

出版发行: 云南大学出版社

印 装: 昆明淙纶印刷有限公司

开 本: 787mm×1092mm 1/16

印 张: 25.75

字 数: 506千

版 次: 2016年12月第1版

印 次: 2016年12月第1次印刷

书 号: ISBN 978-7-5482-2777-9

定 价: 65.00元

地 址: 昆明市一二一大街182号(云南大学东陆校区英华园内)

邮 编: 650091

电 话: (0871) 65031070 65033244

E-mail: market@ynup.com

本书若发现印装质量问题, 请与印厂联系调换, 联系电话: 0871-65031071。

序 一

从本质上说，会计是人们对经济活动的一种记录方式。原始社会时期，已经有了原始人用各种文字或计数方法描述其生活的记录，如刻木记事（记录债权、债务）、实物记事（计数）、绘画和结绳记事（计数）等。原始人经历了金石并用时代进入铁器时代后，出现了第一次社会大分工——农业与畜牧业的分离，随着生产力的发展，出现了剩余和积累，由此产生了交换；随着第二次社会大分工——手工业和农业的分离，出现了直接以交换为目的的商品生产，也促使着经济计量方法的变化，刻契记事、书符文字以及象形文字的发展，使得记录更为鲜活。而私有制的进一步发展，阶级和国家也随之产生。在以私有制为基础的商品交换和统治者维护统治需要的共同作用下，加之文字计数制度的不断成熟，使得会计破土而出，并随着社会和经济的发展，发挥着越来越重要的职能和作用。

普遍认为，会计具有两大职责，即反映和监督。会计的反映职能是通过运用各种专门的技术方法，将经济活动过程的各种原始信息，通过分类、整理和汇总后，记录在会计凭证、账簿报表中，使得人们能通过会计信息真实地把握住经济活动的过程。会计的监督职能则是通过特定的专门方法，对经济活动的价值运动进行控制，同时也对经济活动的合法、合规性和效益性进行监督检查，使得经济活动达到预期的目标。

当然，会计对经济活动的反映和监督不只是仅仅限于生产流通领域的企业，对于非生产领域也同样适用。按照会计的适用范围和核算对象，可以将会计分为企业会计和非企业会计。企业会计是对生产流通领域的、以盈利为目的的企业经济活动进行反映和监督，而非企业会计则是对非生产流通领域的、以社会效益为目的，政府部门等非企业部门的经济活动进行反映和监督。前者反映和监督的是企业从投入资本、进行生产销售、创造利润并进行分配的经济活动；后者反映和监督的是政府等以社会效益为目的的机构从资金投入到资金使用的经济活动。尽管两者都是通过“会计”进行反映和监督，但是对于不同领域，基于不同目的，会计进行反映和监督的内容则大为不同。所以将会计分为企业

会计和政府会计具有重要意义和作用。

我国的政府会计在古代称为“官厅会计”。夏朝是中国的第一个奴隶制国家，在征收国家赋税之际，势必建立相应的经济制度，并设置专门的职官负责对赋税和其他收支项目进行计算与记录，开奴隶制国家财计之先河。西周是我国比较发达的奴隶制国家，已有比较完善的国家行政管理机构，并在机构中设立职司国家财计的独立官职系统——司会及其所属的司书、职内、职岁等。此外，秦朝九卿之中掌管财计的治粟内史、西汉的大司农、隋朝的度支尚书等均是国家财计的执行官。唐朝的政府的财计制度主要表现在其计账、户籍制度（是用来计算税赋收入的）、预算制度、上计制度以及审计制度等方面，官厅的会计账簿已出现了“四柱结算法”；宋朝的“四柱清册”，确定了官厅会计报账、算账、记账的科学方法；明朝户部为全国财计主管部门；清朝掌管国家财计的中央机构为户部，以尚书和左右侍郎为主管官吏。1911年的辛亥革命后，中华民国成立，中央行政系统之下设置有外交、内务、财政、军务及交通五部，其中财政部为管理政府收支的部门。新中国成立后，1950年12月，财政部发布了适用于各级财政机关的《各级人民政府暂行总预算会计制度》，初步确立了“统一领导、分级管理”的预算会计管理体制；改革开放后，1983年10月，制定发布新的《财政机关总预算会计制度》，完善了总预算会计的任务和职能作用，进一步加强了总预算会计的组织管理职能；1997年，财政部印发了《事业单位会计准则（试行）》《财政机关总预算会计制度》《事业单位会计制度》。1998年2月，财政部印发了《行政单位会计制度》。至此，我国初步建立起了适合市场经济需要的新预算会计制度体系。

外国的官厅会计也是先于民间会计而出现的。作为四大文明古国之一的埃及，其官厅中，有国库存长官、出纳官、记录官和监督官；古巴比伦的官厅会计中，记录官负责记录国库的收支及征收贡赋；古希腊在克里特时期已经有了兼管簿记的官吏，负责记录国库财产的收支保管等，之后涉及财计官吏的官吏主要有公卖官、出纳官和会计官；古罗马共和国最初有两位财务官，负责国家的收支工作，并设置监督官，进行财产登记、行政监察和税收稽核等工作……这些较早进入奴隶社会的文明古国，出于国家的需要，加之其他方面条件的成熟，出现了官厅会计，并出现了负责财计监督的官员，这是政府审计的最早雏形。20世纪西方国家政府会计随着政府产权关系、产权法律制度、宪政以及公共财政管理的不断变革，各国的政府会计也不尽相同。英国政府会计实行的是权责发生制，强调各种会计信息的披露且地方政府会计进行着企业化方向的变革。法国实行高度集权的政治体制，财政体制也高度集权化，其经济由财政部下设“国家簿记委员会”的“公共会计司”，负责财政收入的征缴、财政支出

的支付与监督等；没有全面实行权责发生制，实施三套会计系统即预算会计系统、财务会计系统和成本会计系统，国内缺乏统一的政府会计准则。美国政府会计主要采用权责发生制，成立了政府会计准则委员会，已经发布 40 多项准则，规范政府会计工作，加强预算管理；同时为满足不同信息使用者的要求，编制综合年度财务报告，对财务报告的目标、财务报表的编制基础、政府信息等进行详细披露。

随着我国经济社会的飞速发展，政府改革不断推进，尤其是党的十八大以后，进一步强化政府的公共服务职能和社会管理职能，加强政府经济调节和市场监管的职能，这些都离不开公共财政建设的加强，对提高基本公共服务的财政保障能力，优化财政支出结构，建立与经济发展和政府财力增长相适应的公共服务财政支出增长机制提出了新的要求。我们知道，公共财政是以满足公共需要为目的、以提供公共产品为手段、以弥补市场失灵为活动范围的一种以政府为主体的资源配置方式，具有体现公共性、保障公平性、实践公益性和实现法制性四大价值目标。要实现公共财政的这四大价值目标，则必须要有相应的会计体系对政府履行职能中所耗费资源、取得的成效进行确认、计量、记录和报告，政府会计能够为公共财政的建设提供基础、具体和具有操作性的支撑。伴随着政府行政透明度的增强，在依法治国的要求下，政府应该如何合理分配公共资源、更加充分地向社会提供公共资源及其使用情况的信息，成为政府会计的当务之急。

我国公共财政建设正在不断推进，包括政府收支分类改革、编制部门预算、国库集中支付制度和政府采购制度等在内的制度的建立与完善，都是为使政府信息公开、透明、提高财政资金的配置效率服务的。我国财政体制改革不断取得进展，现已初步建立了公共财政体制框架，其职能实际上就是政府要承担的公共责任，然而，在公共财政体制下，要如何保证财政资金使用的有效性、财政信息的公开、公正、透明，要如何考核部门预算编制及执行，考察国库集中支付中的管理效率，考核政府采购成本，并对财政资金运动进行全过程的监督，对政府会计提出了更高的、新的要求。政府会计作为会计的一个分支，是对这种公共责任完成情况和结果予以确认、记录计量和报告的一种管理活动。2012 年 12 月，财政部出台了《行政单位财务规则》，2014 年出台了新的《行政单位会计制度》，新的《事业单位财务规则》和《事业单位会计制度》等，同时出台了《行政事业单位内部控制规范（试行）》，这些规则和制度的颁布实施都在适应着国家公共财政的改革。

新的政府会计类法律法规的出台，为政府会计的发展指明了方向，也为政府会计的从业人员提供了制度依据。李霞编著的《政府会计理论与实务》正是

居于这个背景，并结合了她自己多年从事政府会计的管理工作经验，也结合了我国财政管理下的总预算会计和行政单位会计的相关规章制度的变化，全面系统地介绍了相关财务会计制度，同时辅以大量的实际案例，真实再现了财政总预算会计和行政单位会计的实践操作。

但是，我国的政府会计体系的建立尚未完全形成，其发展还有待不断加强，什么样的“政府会计”才适合我国的国情？政府会计的框架如何构建？又如何实施？如何检验我国的“政府会计”的核算和监督之职能？政府会计中财务会计与预算会计的分离问题（目前是两者合二为一，势必造成预算管理的不清晰）、政府会计中的成本问题（长期以来形成的观念是企业才有成本，政府会计无须成本）等等，还需不断研究。也希望李霞不要止步不前，继续进行研习工作，丰富自己的理论知识，理论再联系实践，这样才会有更多的收获。

云南财经大学教授 陈 红

2016年10月

序 二

看了李霞老师编著的《政府会计理论与实务》的书稿，颇为高兴。这个年轻老师，大学时代就读于云南财经大学会计系，谦虚好学，勤于思考，笃于实践。这个年轻人勤于思考和研究，有好的成果面世，鄙人非常乐意为其写序。

《政府会计理论与实务》的编撰，结合了作者的工作实践，理论联系实际，理论服务实践，反过来进一步提升理论。该书既有理论论述，亦有规章制度剖析和例题讲解，大量的例题是源于实际工作。近些年我国行政事业单位会计等方面的规章制度变化甚大，理论界也出现了诸如“基金会计”这类的西方政府会计的介绍和探讨，书中对这些问题也有思考和研究，然而，不是所有的“会计”都可以照抄照搬。西方国家现在的政府会计有着较为完善的体系和方法，可以“西学东用”，但也不能盲目套用，应该结合我国政府会计实践予以扬弃。我国政府会计内容上应当结合现行国情，无论是在理论上，还是在实践中，建立政府会计体系都应该适应我国国情。所以，建立我国完整的政府会计体系非常必要，而对政府会计的研究也可以不断深入。政府会计实践进一步发展，理论研究也需要进一步升华，希望作者再接再厉，继续钻研，探索理论与实践的关系，将二者有机统一起来，不断提升自己的业务能力和研究水平。

是为序。

云南财经大学教授 王学鸿

2016年10月

目 录

第一篇 总 论

第一章 政府会计的概念	(2)
第一节 政府会计概述和范围	(2)
第二节 政府会计主体、客体和目标任务	(10)
第二章 政府会计的核算前提和信息质量要求	(14)
第一节 政府会计的核算前提（基本假设）	(14)
第二节 政府会计的核算基础	(15)
第三节 政府会计的信息质量要求	(17)
第三章 政府会计的会计要素和会计等式	(20)
第一节 政府会计的会计要素和会计科目设置的原则	(20)
第二节 政府收支分类科目	(23)
第三节 政府会计的会计等式	(29)
第四章 政府会计的现状与发展	(31)
第一节 政府预算及管理	(31)
第二节 政府会计的改革与发展	(34)

第二篇 财政总预算会计

第五章 财政总预算会计的概述	(42)
第一节 财政总预算会计的概念	(42)
第二节 财政总预算会计的核算对象	(46)
第三节 财政总预算会计核算的基本任务	(47)
第四节 财政总预算会计核算的原则	(49)
第六章 财政预算收入的核算	(57)
第一节 财政总预算收入的概述	(57)
第二节 财政预算收入的收缴、划分和报解	(60)
第三节 财政预算收入的核算	(65)
第四节 财政总预算会计的往来收入	(69)
第五节 财政总预算会计其他收入的核算	(73)
第七章 财政总预算支出的核算	(82)
第一节 财政总预算支出的管理和核算	(82)
第二节 财政总预算会计一般预算支出的核算	(86)
第三节 财政总预算会计其他支出的核算	(89)
第四节 政府采购的财政预算支出核算	(97)
第八章 财政总预算资产的会计核算	(106)
第一节 财政总预算会计的资产	(106)
第二节 财政总预算会计的流动资产	(107)
第三节 财政总预算会计的非流动资产	(119)
第九章 财政总预算负债的会计核算	(128)
第一节 财政总预算会计负债概述	(128)
第二节 财政预算总会计的流动负债	(129)
第三节 财政总预算会计的非流动负债	(132)

第十章 财政总预算净资产的会计核算	(145)
第一节 财政总预算会计净资产概述	(145)
第二节 财政总会计的结余	(145)
第三节 其他净资产的核算	(150)
第十一章 财政会计的财务报告	(158)
第一节 政府财政总预算会计的财务报告概述	(158)
第二节 政府财政总会计的年终清理和结账	(159)
第三节 政府财政会计财务报告的编制	(164)
第十二章 社会保险基金会计	(179)
第一节 社会保险基金会计概述	(179)
第二节 社会保险基金的会计核算	(181)
第三节 社会保险基金财务报告编制	(192)

第三篇 行政单位会计

第十三章 行政单位会计概述	(208)
第一节 行政单位与行政单位会计	(208)
第二节 行政单位会计的目标和信息质量要求	(211)
第三节 行政单位的会计组织	(213)
第四节 行政单位的预算管理和财务管理	(215)
第五节 行政单位会计核算方法	(219)
第十四章 行政单位收入的会计核算	(224)
第一节 行政单位收入概述	(224)
第二节 财政拨款收入的核算	(227)
第三节 行政单位其他收入的核算	(235)
第十五章 行政单位支出的会计核算	(242)
第一节 行政单位支出概述	(242)

第二节	行政单位经费支出的核算	(245)
第三节	行政单位拨出经费的核算	(249)
第十六章	行政单位资产的会计核算	(256)
第一节	行政单位资产概述	(256)
第二节	行政单位流动资产的核算	(260)
第三节	行政单位非流动资产的核算	(281)
第四节	行政单位的其他资产	(304)
第十七章	行政单位负债的会计核算	(318)
第一节	行政单位负债概述	(318)
第二节	行政单位流动负债的核算	(321)
第三节	行政单位非流动负债的核算	(333)
第四节	行政单位受托代理负债的核算	(334)
第十八章	行政单位净资产的会计核算	(339)
第一节	行政单位净资产的概述	(339)
第二节	结转和结余的会计核算	(343)
第三节	行政单位其他净资产的会计核算	(353)
第十九章	行政单位的财务报告	(365)
第一节	行政单位财务报告概述	(365)
第二节	行政单位的年终清理和结账	(368)
第三节	行政单位的资产负债表	(372)
第四节	行政单位的收入支出表	(380)
第五节	行政单位的财政拨款收入支出表	(385)
第六节	行政单位的会计报表附注	(391)
第七节	行政单位的财务分析和预算绩效评价	(392)
参考文献		(401)
后记		(402)

第一篇 总论

第一章 政府会计的概念

第一节 政府会计概述和范围

一、政府与政府会计概述

(一) 政府和政府会计

1. 政府的概念

在国家产生后，管理国家公共事务的专门机关——“政府”就随之出现了。政府是被授权制定公共政策与处理国家事务的个人和机构所组成的政治组织。政府一般由“公共当局及其通过政治程序设立的机构组成”。在政治学的相关理论中，政府有狭义和广义的区分：狭义政府是指国家行政机关，是国家权力机关的执行机关，即一个国家政权体系中依法享有行政权力的组织；广义政府是国家权力机关的总称，包括立法机关、行政机关和司法机关等，代表着国家的公共权力。

2. 我国政府会计的演变

政府要保持国家机器的正常运转，就要进行组织收入、安排支出的活动。那么，也就需要对其收支进行计量、记录和报告，由此就产生了政府会计。在我国历史上，政府会计也称为“官厅会计”。

夏朝作为具有四百多年历史的第一个国家政权，应当是我国政府会计的起点，只是由于相关史料湮没不传，使得我们对夏朝的会计没有更多的认识。

西周作为高度发达的奴隶制国家，已建立了完善的国家行政管理机构，并设立职司国家财计的独立官职，即司会及其所属的司书、职内、职岁与职币等财计职能部门，负责对西周奴隶制度国家一切收支经济活动进行系统的核算和考核，并初步明确了政府会计的任务。

春秋战国时期，各国在政权机构的职能部门中，一般均设置负责核算事宜的会计职官，并随着政治经济斗争的发展，封建经济关系逐步形成，财计制度

问题就成为强国中改革的重要内容，从而为“政府会计”的发展产生了深远的影响。

秦朝作为我国第一个封建集权制国家，九卿之中掌管财计者为治粟内史。其治理国家财政，为国家财政之最高长官，具体管理租税之各项收入，国用之各项开支。

西汉强化了中央集权制度，统一的国家得到巩固，设置大司农为国家财政最高执行官，以国家所规定的收支项目为核算依据，设置会计簿书和备查性质的各种杂簿管理财物。

隋朝统一中国后，较为注重财计组织建设，在中央政府的最高行政机关中设立“民部”为国家财计之主管机关，“民部尚书”（隋朝是六部尚书理政格局，包括吏部、礼部、兵部、刑部、民部和工部）掌理国家财政与会计。

唐朝时期“官厅会计”有了进一步的发展，政府的财计制度主要表现在其计账、户籍制度（是用来计算税赋收入的）、预算制度、上计制度以及审计制度等方面。开元二十四年（公元736年），户部尚书李林甫奏请颁发《长行旨条》五卷，《长行旨条》是财政会计史上最早出现的全国性的财政预算原则，它的出现标志着我国预算制度早期形态的确立，同时“量入为出”也成为传统的财政思想。唐代官厅会计的账簿设置，较之汉代的进步在于，这时从上到下都有了比较明确的、按照财物自然属性划类的汇总核算与明细分类核算。在唐朝官厅会计的核算中，进行月结、季结及年终决算，其主流仍然是采用“入-出=余”的三柱式结算法。但是，唐朝中期已经有了“四柱结算法”的名目，已经有了由“三核结算法”向“四柱结算法”过渡的迹象。“三柱结算法”与“四柱结算法”的根本区别在于：从结算时间上划清本期收入数额与上期结余数额之间的界限，明确哪些是本期新收数额，哪些又是上期剩余的数额。划清这一界限对于国家财政收支的管理具有十分重要的意义，它在一定程度上可以防止因新旧账目混淆而发生的贪污盗窃，可以保证国家各项预算收入的实现，以及对这些预算收入的正确核算。同时，也便于加强对库藏财物的管理。四柱结算法是中式会计利用旧管、新收、开除、实在四要素及其相互关系反映一定时期的财产增减变化并结算账目的方法。“四柱清册”是宋代会计的重大发明，后人又把它称为“四柱移交清册”或“奏销册”，即封建官厅办理银钱移交或报销时编制的账册，它继承了唐末和五代时期的四柱结算法并逐步完善之，据此规定会计报表和账簿的基本结构，从而确定了报账、算账、记账的科学方法，也就创造出中式记账的基本原理。

明朝中央政权在中书省下分置六部。六部之中，户部为全国财计主管部门，设户部尚书总负其责，辅以侍郎，在财政会计机构方面府、县两级的设置，与