

21/世/纪/重/点/大/学/会/计/精/品/教/材

Z 政府与事业单位会计

zhengfu Yu Shiyedanwei Kuaiji

第 2 版

郭彦斌 卫时银 / 主编



经济管理出版社

ECONOMIC & MANAGEMENT PUBLISHING HOUSE

21 世纪重点大学会计精品教材

政府与事业单位会计

(第二版)

主 编	郭彦斌	卫时银
副主编	刘继荣	门素梅
	谭志军	郭丽娟

经济管理出版社

图书在版编目(CIP)数据

政府与事业单位会计/郭彦斌,卫时银主编. —2
版. —北京:经济管理出版社,2009.7

ISBN 978—7—5096—0700—8

I. 政… II. ①郭…②卫… III. ①国家机构—会
计②单位预算会计 IV. F810.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 125117 号

出版发行:经济管理出版社

北京市海淀区北蜂窝 8 号中雅大厦 11 层

电话:(010)51915602 邮编:100038

印刷:北京银祥印刷厂

经销:新华书店

责任编辑:常亚波 励 隼

技术编辑:黄 铄

责任校对:超 凡

720mm×1000mm/16

21.75 印张 448 千字

2009 年 8 月第 2 版

2009 年 8 月第 5 次印刷

定价:36.00 元

书号:ISBN 978—7—5096—0700—8

· 版权所有 翻印必究 ·

凡购本社图书,如有印装错误,由本社读者服务部

负责调换。联系地址:北京阜外月坛北小街 2 号

电话:(010)68022974

邮编:100836

第二版前言

随着我国社会主义市场经济体制的建立与完善,我国对政府与事业单位会计进行了适时、连续、深入的改革,颁布了《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》、《行政单位会计准则》、《事业单位会计准则》、《行政单位财务规则》、《事业单位财务规则》及其他相关规章制度。尤其是财政部制定发布了《2007 年政府收支分类科目》,对政府的预算收支科目进行了全面、系统的规划与设计,使我国政府预算收支科目更加科学、完善。近几年来,我国的财政预算管理制度正在发生重大变化,主要可以概括为三大改革:部门预算制度改革、国库集中收付制度改革和政府采购改革。财政预算管理制度的变化,势必推动政府财政会计核算的变化。

为了更好地适应政府与事业单位会计改革的需要,按照新的财政、行政、事业单位财务会计制度的要求,我们对 2005 年出版的《政府与事业单位会计》进行了修订,将新的制度变化与原有的体系基础有机地结合,融会贯通。全书共分四篇:第一篇,总论,介绍政府与事业单位会计的基本原理;第二篇,政府财政会计,介绍政府财政会计的基本内容及核算方法;第三篇,行政单位会计,介绍行政单位会计核算的内容及方法;第四篇,事业单位会计,介绍事业单位会计核算的内容和方法。我们编写本书时,以会计法及上述各项准则、制度为依据,同时注意理论与实务相结合。本书可作为大、中专院校财经类各专业学生的教学用书,也可作为政府与事业单位会计人员自学的参考书。

本书共四篇二十三章,由郭彦斌、卫时银任主编,刘继荣、门素梅、谭志军任副主编。其中:第一至第二章由刘继荣编写,第三章由谭志军编写,第四至第十章由郭彦斌、李海洋、卢海滨编写,第十一至第十六章由门素梅、郝晓健、杨晓辉、郭丽娟编写,第十七至第二十三章由卫时银、姜杰凡、刘晗编写。

在本书编写出版过程中,贾国军博士、副教授做了大量工作,在此表示衷心的感谢。

尽管我们在编写过程中付出了很大的努力与心血,但由于作者水平有限,书中难免有不足与偏差,恳请广大读者批评指正。

编 者

2009 年 5 月 5 日

目 录

第一篇 总 论

第一章 政府与事业单位会计概述	3
第一节 政府与事业单位会计的概念及构成.....	3
第二节 政府与事业单位会计的对象、任务和特点.....	5
第三节 政府与事业单位会计的基本前提.....	6
第四节 政府与事业单位会计的基本原则.....	8
第五节 政府与事业单位会计要素与会计等式	11
第二章 政府与事业单位会计工作组织	13
第一节 政府与事业单位会计机构	13
第二节 政府与事业单位会计交接	15
第三节 政府与事业单位会计档案	17

第二篇 政府财政会计

第三章 政府财政会计概述	23
第一节 政府财政会计基本概念	23
第二节 政府财政会计科目和凭证	27
第四章 政府财政会计资产的核算	31
第一节 财政性存款的核算	31
第二节 财政零余额账户存款的核算	34
第三节 有价证券的核算	36
第四节 在途款的核算	38
第五节 暂付及应收款项的核算	39
第六节 预拨款项的核算	43
第七节 财政有偿使用资金的核算	45
第五章 政府财政会计负债的核算	49
第一节 政府财政会计负债概述	49
第二节 政府财政会计负债的核算	50

第六章 政府财政会计收入的核算	56
第一节 政府财政会计收入概述	56
第二节 政府财政会计一般预算收入的核算	64
第三节 政府财政会计基金预算收入的核算	75
第四节 专用基金收入的核算	78
第五节 财政资金转移性收入的核算	80
第六节 财政周转金收入的核算	85
第七章 政府财政会计支出的核算	87
第一节 政府财政会计预算支出概述	87
第二节 政府财政会计一般预算支出的核算	97
第三节 政府财政会计基金预算支出的核算	104
第四节 政府财政会计专用基金支出的核算	106
第五节 财政资金转移性支出的核算	107
第六节 财政周转金支出的核算	110
第八章 政府财政会计净资产的核算	112
第一节 政府财政会计净资产概述	112
第二节 政府财政会计结余的核算	113
第三节 政府财政会计预算周转金的核算	116
第四节 政府财政会计财政周转基金的核算	117
第九章 政府财政会计报表	120
第一节 政府财政会计年终清理、结算与结账	120
第二节 政府财政会计报表概述	124
第三节 政府财政会计预算执行情况表	125
第四节 政府财政会计资产负债表	132
第五节 财政周转金报表	135
第十章 政府采购与国库集中收付制度	138
第一节 政府采购资金的拨付管理	138
第二节 国库集中收付制度	143
第三节 工资集中支付制度	148

第三篇 行政单位会计

第十一章 行政单位会计概述	153
第一节 行政单位会计的概念和特点	153
第二节 行政单位会计核算的一般原则	155
第三节 行政单位会计的组织及任务	156
第十二章 行政单位资产的核算	161

第一节 行政单位流动资产的核算	162
第二节 行政单位对外投资的核算	175
第三节 行政单位固定资产的核算	176
第十三章 行政单位负债的核算	183
第一节 行政单位应缴预算款的核算	183
第二节 行政单位应缴财政专户款的核算	186
第三节 行政单位暂存款的核算	189
第四节 行政单位应付工资与应付津贴、补贴的核算	190
第十四章 行政单位收入与支出的核算	193
第一节 行政单位收入的核算	193
第二节 行政单位支出的核算	203
第十五章 行政单位净资产的核算	211
第十六章 行政单位年终结算与会计报表	217
第一节 行政单位年终清理结算	217
第二节 行政单位年终结账	218
第三节 行政单位会计报表	222

第四篇 事业单位会计

第十七章 事业单位会计概论	233
第一节 事业单位会计的概念和特点	233
第二节 事业单位会计的基本前提	234
第三节 事业单位会计核算的基本原则	234
第四节 事业单位会计工作的组织	236
第十八章 事业单位资产的核算	243
第一节 事业单位资产的特征和内容	243
第二节 事业单位流动资产的核算	244
第三节 事业单位对外投资的核算	265
第四节 事业单位固定资产的核算	269
第五节 事业单位无形资产的核算	273
第十九章 事业单位负债的核算	276
第一节 事业单位负债概述	276
第二节 事业单位借入款项的核算	277
第三节 事业单位应付及预收款项的核算	278
第四节 事业单位应缴款项的核算	282
第二十章 事业单位收入的核算	286
第一节 事业单位收入概述	286

第二节	事业单位补助收入的核算	287
第三节	事业单位拨入专款的核算	289
第四节	事业单位事业收入的核算	290
第五节	事业单位财政返还收入的核算	291
第六节	事业单位经营收入的核算	293
第七节	附属单位缴款和其他收入的核算	294
第二十一章	事业单位支出的核算	297
第一节	事业单位支出概述	297
第二节	事业支出的核算	298
第三节	事业单位经营支出的核算	301
第四节	拨出经费、拨出专款与专款支出的核算	303
第五节	上缴上级支出与对附属单位补助的核算	305
第六节	成本费用、销售税金与结转自筹基建的核算	306
第二十二章	事业单位净资产的核算	311
第一节	事业单位净资产概述	311
第二节	事业单位事业基金的核算	311
第三节	事业单位固定基金的核算	313
第四节	事业单位专用基金的核算	315
第五节	事业单位结余及分配	321
第二十三章	事业单位会计报表	324
第一节	事业单位会计报表概述	324
第二节	事业单位会计报表的编制	327
第三节	事业单位财务分析	333
参考文献		339

第一篇 总 论

第一章 政府与事业单位会计概述

第一节 政府与事业单位会计的概念及构成

政府与事业单位会计是各级政府财政机关、行政单位和事业单位反映和监督政府财政资金和事业单位资金活动的会计。其定义可表述如下：政府与事业单位会计是以预算管理为中心的宏观管理信息系统和管理活动，是反映和监督政府财政总预算及事业单位预算执行情况的一门专业会计。政府与事业单位会计是与企业会计相并列的会计学两大分支之一，既是国家预算管理的重要信息系统，又是各单位经济管理的重要组成部分。

一、政府与事业单位会计的适用范围

会计按其适用范围和核算对象，可分为企业会计、政府与事业单位会计两大体系。

企业会计是反映和监督社会再生产过程中属于生产、流通领域中的各类企业生产经营活动过程和结果的会计体系。适用企业会计的工业、商业、农业、交通运输等企业，基本上从事各种生产经营活动，为社会提供物质资料，主要特征是以营利为目的。

政府与事业单位会计是反映和监督政府财政总预算及事业单位预算执行情况的会计体系。它适用于社会再生产过程中分配领域、社会福利领域和精神产品生产领域中的各级财政部门、行政单位和各类事业单位。这些部门和单位一般不直接生产物质产品，而是通过预算资金业务活动，为社会生产和人民生活服务，主要特征是不以营利为目的，而以社会效益为目的。

政府财政部门是组织国家财政收支和办理国家预算、决算工作的部门，包括中央、省、自治区、直辖市，设区的市、自治州、县和不设区的市、市辖区、乡、镇等各级政府财政机关。政府财政机关以各级政府为会计主体，对其财政收支进行反映和监督。

行政单位是进行国家行政管理，组织经济、文化建设，维护社会公共秩序的政府机关，包括各级国家立法机关、行政机关、司法机关、检察机关及其派出机

构和设有单独财务系统的军队。党派和社会团体不属于行政单位，但在预算管理和会计核算上比照行政单位处理。

事业单位是不具有物质产品生产和国家事务管理职能，主要以精神产品和各种劳务形式向社会提供生产性或生活性服务的单位，包括文化、教育、卫生、科研设计、广播电视、体育等科学文体事业单位；水利、环保、计划生育、气象等公益事业单位；孤儿院、养老院等社会福利救济事业单位。事业单位所属的经济实体，是以营利为目的的生产服务性实体，不包括在上述事业单位范围之内。

作为非物质生产部门的财政部门、行政单位和事业单位，虽然一般不直接创造社会所需的物质财富，但对于整个社会再生产起着不可忽视的作用。社会主义市场经济的建立与完善，需要科学技术的进步；经济的繁荣与发展越来越多地取决于高素质人才队伍的建设；社会的稳定与发展，更是离不开精神文明的建设。而一切社会事业的发展，都离不开国家政权机关发挥组织、领导的核心作用。可见，政府财政部门、行政单位和事业单位同企业单位一样，同样是整个国民经济中不可或缺的组成部分。

二、政府与事业单位会计的构成

政府与事业单位会计总体上来说由三部分组成：政府财政会计、行政单位会计和事业单位会计，其中前两个部分又可合并称为政府会计。

政府财政会计分为中央财政会计和地方财政会计。中央财政会计核算和监督中央总预算的执行情况，由财政部办理，也称中央财政总会计。地方财政会计核算和监督地方总预算的执行情况，由各级地方财政部门办理，又称地方财政总会计。

行政单位的会计组织形式，根据国家建制和经费领报关系，划分为行政主管单位会计、二级行政单位会计和基层行政单位会计。行政主管单位会计是指向同级财政部门领报经费并发生预算管理关系的行政主管单位所执行的会计核算。二级行政单位会计是指向行政主管单位领报经费并发生预算管理关系，且有下属单位的行政单位所实行的会计核算。基层行政单位会计是指向上级行政单位领报经费并发生预算管理关系，且无下属单位的行政单位所实行的会计核算。

行政单位会计按国家机关性质，又可以分为司法机关会计、行政机关会计、审判机关会计、检察机关会计、军队会计和社团会计等。

事业单位会计根据国家建制和经费领拨关系或财政隶属关系，划分为事业主管单位会计、二级事业单位会计和基层事业单位会计。事业主管单位会计是指向同级财政部门领报经费并发生预算管理关系的事业主管单位执行的会计核算。二级事业单位会计是指向事业主管单位领报经费并发生预算管理关系且有下属单位的事业单位执行的会计核算。基层事业单位会计是指向上级事业单位领报经费并发生预算管理关系且无下属单位的事业单位执行的会计核算。

事业单位会计从涉及的主要行业来看又可以分为教育单位会计、医院会计、

体育单位会计、科研单位会计、农林水利会计等。

应该注意的是,组织各级总预算的执行,除了有上述提到的各级财政部门外,还有其他一些部门参与。在我国,财政资金的收入、拨出和留缴是由中国人民银行代理的国库来经办的,中国人民银行办理国库业务所执行的会计核算称为国库会计。财政收入主要是由税务机关完成征收解缴的,核算和监督中央预算和地方预算中各项财政收入征管、缴库过程资金运动的会计称为收入征解会计。上述财、税、库三个方面相互提供有关资料、密切协作,是组织、管理和核算、监督各级财政预算收入实现的重要部门,所以说政府财政会计、行政单位会计、事业单位会计、国库会计与收入征解会计共同组成了当前我国政府与事业单位会计的有机整体。

第二节 政府与事业单位会计的对象、任务和特点

一、政府与事业单位会计的对象

政府与事业单位会计的对象是其核算和监督的预算单位的资金运动。由于政府财政部门、行政单位和事业单位主要是执行国家预算任务的预算单位,其资金运动过程一般表现为预算资金活动的过程和结果,即预算执行的过程和结果。

政府财政会计的核算对象是各级政府总预算执行过程中的预算收入、支出和结余。

行政单位会计的对象是行政单位预算资金活动过程中的资金来源、资金运用和资金结余。

事业单位会计的对象是事业单位预算资金的领拨、使用及其结果,以及收入的取得、成本费用的发生和收益的形成等资金运动过程。

二、政府与事业单位会计的任务

政府与事业单位会计是服务于国家预算管理和单位财务管理的专业会计,其主要目标是为预算管理部门和单位提供预算财务收支活动过程及其结果的有关财务会计信息。在此目标的约束下,其任务可表述如下:

(1) 反映和监督预算财务收支情况,确保国家预算收支任务的顺利实现。

为确保国家预算收支任务的实现,加强预算财务管理,有关部门必须及时了解和掌握预算财务收支的执行情况。政府与事业单位会计能够及时、完整、准确地提供预算财务收支活动的有关信息,有效监督预算的执行。

(2) 检查资金使用情况,提高资金使用效率。

借助于政府与事业单位提供的财务信息,我们能够全面了解单位业务活动的

种类、规模和发展趋势,有利于评价单位业务活动的成绩,以便于采取措施,组织收入、合理安排支出、减少不合理开支,从而提高资金的使用效率。

(3) 分析预算执行进度,确保预算资金供求。

根据政府与事业单位会计提供的预算执行情况的信息,有关部门可以分析预算执行过程中存在的问题,及时揭示预算资金的供求矛盾,调整供求关系,以确保预算的顺利执行。

(4) 检查财政财务收支计划的执行结果,实行会计监督,维护国家财经纪律。

政府与事业单位会计在反映预算收支活动的同时,可以及时了解和检查财经政策的贯彻和执行情况,以便发现不合法和不符合政策的收支行为,从而采取措施,及时纠正。

三、政府与事业单位会计的特点

(一) 政府财政会计的特点

政府财政会计具有以下主要特点:

- (1) 与预算管理有密切关系,受预算管理制度的制约。
- (2) 以收付实现制为会计核算的基础。
- (3) 不进行成本核算。

(二) 行政单位会计的特点

- (1) 行政单位业务活动的目的是满足社会公共需要,具有明显的非市场性。
- (2) 行政单位收支核算必须服从预算管理的要求。
- (3) 行政单位会计核算基础采用收付实现制。
- (4) 行政单位一般不进行成本计算。

(三) 事业单位会计的特点

- (1) 事业单位开展经济业务活动,从总体上来说,不以营利为目的,重视社会效益,一般不进行成本核算或完全的成本核算。
- (2) 一般以收付实现制为会计核算基础,但有的经营活动收支业务采用权责发生制。
- (3) 资金(经费)来源渠道多,要为多方面提供会计服务。
- (4) 有经营活动的事业单位,可以进行成本核算。

第三节 政府与事业单位会计的基本前提

政府与事业单位会计的基本前提,亦称政府与事业单位会计基本假设,是指组织政府与事业单位会计工作必须具备的前提条件。政府与事业单位会计的基本

前提有如下四个：

一、会计主体

会计主体是指会计工作为其服务的特定单位或组织，它规范了会计活动的空间范围和界限。组织会计核算工作首先应明确为谁核算的问题，一切核算工作都是站在特定会计主体立场上进行的，有了会计主体这一前提，才能将主体的业务活动与其他单位的业务活动区分开来；资产、负债等会计要素都是同特定的单位相联系的，如果主体不明确，资产和负债就无法界定，收入和支出就无法衡量。

政府财政会计的主体是各级政府，而不是各级政府的财政部门。因为财政总预算各项收入的收取和支出的分配，是各级政府的职权范围，财政部门只能代表政府执行预算，充当经办人的角色。行政事业单位会计的主体即为各级各类行政事业单位。

二、持续运行

这是指政府与事业单位会计主体的业务活动能够持续不断地运行下去。它要求会计人员以单位持续、正常的业务活动为前提进行会计核算。政府与事业单位会计应以各级政府及各类事业单位能够持续不断地运行下去作为组织正常会计核算的基本前提。持续运行是一致性、可比性等会计信息质量要求的依据。如果没有规定持续运行的前提条件，一些公认的会计处理方法缺乏存在的基础，将无法采用，单位也就不能按照正常的会计原则、正常的会计处理方法进行会计核算，不能采用通常的方式提供会计信息。

三、会计分期

这是指将会计主体持续运行的时间人为地划分成时间阶段，以便分阶段结算账目，编制会计报表。政府与事业单位会计期间分为年度、季度和月份。会计年度、季度和月份采用公历日期。

会计期间的划分对会计核算有着重要的影响。由于有了会计期间，才产生了本期与非本期的区别；由于有了本期与非本期的区别，才产生了权责发生制和收付实现制，才使不同类型的会计主体有了记账的基准。会计期间的划分，使单位连续不断的经济业务活动被分为若干个较短的会计期间，有利于单位及时结算账目，编制会计报表；有利于及时提供反映单位经济活动情况的财务信息，能够及时满足单位内部加强收支管理及其他方面进行决策的需要。

四、货币计量

这是指会计主体的业务活动及其结果可以而且必须通过货币予以综合反映。计量工作，一般可用实物、劳务与货币三种尺度，但会计计量只能以货币为统一

计量单位。这主要是因为货币是现代经济中一切有价物的共同尺度，是交换的媒介，是债权债务清算的手段，会计要综合反映单位各种会计要素的信息，货币是最理想的计量工具，而前述的其他两个计量尺度都不具有这种功能。

货币计量前提包括以下三个要点：①货币计量单位是会计计量的基本计量单位，其他计量单位是辅助的。②在多种货币存在的条件下，或某些业务是用外币反映时，需要确定一种货币为记账本位币，我国会计准则规定以人民币作为记账本位币。③货币计量应包含币值稳定的前提，即假定货币本身的价值是稳定的，货币购买力的波动可以忽略不计。当发生恶性通货膨胀时，就需要采用特殊的会计处理方法来进行校正，以确保会计信息能正确反映单位经济业务的本来面貌。

第四节 政府与事业单位会计的基本原则

会计核算的基本原则是政府与事业单位处理具体会计核算业务的基本依据，是对会计工作及由此产生的会计信息的基本要求。基本原则的内容主要包括：

一、真实性原则

亦称客观性原则，是指会计核算应以实际发生的经济业务为依据，客观、真实地反映单位的财务收支状况及结果。按照这个要求，会计核算的对象应该是单位实际已经发生的经济业务，并有合法的凭证作依据，利用符合经济业务特点的方法或标准进行核算，做到内容真实、数字准确、手续完备，如实反映财务收支状况和事业成果。此外，真实性还要求会计报表应该是客观的，即会计报表应该根据合法的会计账簿记录进行编制，不能凭空捏造，更不能出现账簿系统与会计报表不相符合的情况。因此，会计信息的真实性，是保证会计核算质量的首要条件。

二、相关性原则

相关性原则是指会计信息应当符合国家宏观经济管理的要求，满足预算管理和有关各方面了解单位财务状况及收支情况的需要，满足单位内部加强管理的需要。

三、可比性原则

可比性原则是指会计核算应当按照规定的会计处理方法进行。同类单位的会计指标应当口径一致，相互可比。这条原则要求的内容可表现在两个方面：一是会计处理方法在同一行业内的单位之间应采取统一的方式和方法，即统一按照通用会计制度，结合不同行业的单位，按各行业会计制度进行；二是同一单位在不

同地点、不同时间发生的相同类型的经济业务应采用统一的方式、方法处理，从而保证单位内部各类业务事项的可比性。会计信息的可比性，是提高会计信息可利用程度的一个很重要的内容。

四、一致性原则

一致性原则是指会计处理方法应当前后各期保持一致，不得随意变更，如确有必要变更，应将变更情况、原因和对单位财务收支情况及其结果的影响在会计报告中说明。在会计核算中，某些业务往往存在着多种核算方法可供选择使用，如存货计价方法、折旧的方法、成本计算方法及收支结余确定方法等。为了保证会计报表前后期有关数据的可比性，防止因会计方法变更影响会计数据的客观性，会计处理方法就应前后各期一致。也就是说，会计方法一旦被选定就不得随意变动。如确有必要改变会计方法，应按规定的报批程序进行，并将变动情况和原因以及变动后对单位财务状况和经营成果的影响在会计报告中加以说明。

五、及时性原则

及时性原则是指对单位的各项经济业务应当及时进行会计处理。及时性的内容包括两个方面：一是会计数据的处理应当及时。也就是说，会计事项的账务处理应当在当期进行，不能延至下一会计期间或提前至上一会计期间。二是会计报告应及时报出，也就是说，会计报告应在会计期间结束后按规定日期呈报给上级主管部门、出资者及其各方利益关系人，不得影响各方利用报表和上级主管部门、财政部门的决算工作。及时性原则是保证会计信息使用者及时利用会计信息对单位财务状况做出准确判断和评价的必要条件。但是，任何单位都不得为满足及时性原则而提前结账和赶制会计报表，否则将会违背真实性原则。

六、明晰性原则

明晰性原则是指会计记录和会计报告应当清晰明了，便于理解和运用。提供会计信息的目的在于使用，而要使用会计信息就必须理解会计信息，清楚会计信息所说明的问题，这就要求会计核算所提供的信息简明、易懂，能够在遵守会计其他准则的情况下，简单、明了地反映单位的财务状况和经营成果。保持会计记录和会计报表的明晰性，便于报表使用者理解会计报表和利用会计信息，也有利于审计人员进行查账和验证工作。

七、收付实现制原则

收付实现制是与权责发生制相对应的会计核算原则，以货币资金的实收实付为基础来确认收入和费用。也就是说，凡是在本期实际收到的款项，无论该项收入发生在什么时间，都作为当期的收入处理；凡是在本期实际支付的款项，无论