

优秀教学成果奖
推荐教材

中国人民大学会计系列教材

简明版

Accounting

政府会计

Government Accounting

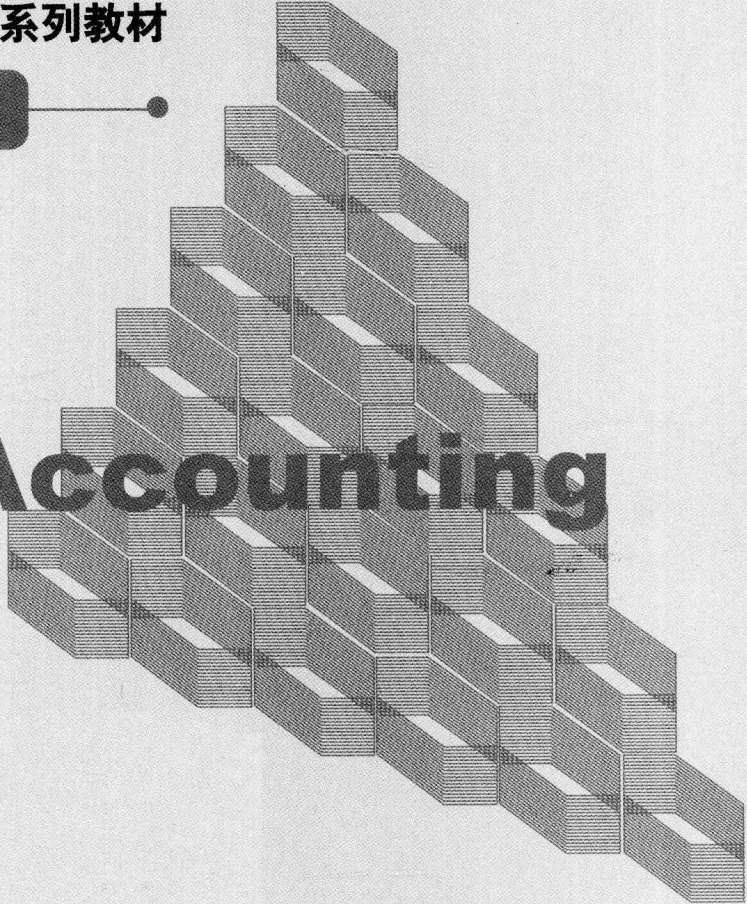
王彦 王建英 编著

 中国人民大学出版社

国家级优秀教学成果奖
教育部推荐教材

中国人民大学会计系列教材

简明版



Accounting

政府会计

Government Accounting

王彦 王建英 编著

中国人民大学出版社
· 北京 ·

图书在版编目 (CIP) 数据

政府会计/王彦等编著. —北京: 中国人民大学出版社, 2012. 8
中国人民大学会计系列教材·简明版
ISBN 978-7-300-16253-9

I. ①政… II. ①王… III. ①预算会计-高等学校-教材 IV. ①F810. 6

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 184609 号

国家级优秀教学成果奖
教育部推荐教材
中国人民大学会计系列教材·简明版
政府会计
王 彦 王建英 编著
Zhengfu Kuaiji

出版发行	中国人民大学出版社	邮政编码	100080
社 址	北京中关村大街 31 号		
电 话	010-62511242 (总编室)	010-62511398 (质管部)	
	010-82501766 (邮购部)	010-62514148 (门市部)	
	010-62515195 (发行公司)	010-62515275 (盗版举报)	
网 址	http://www.crup.com.cn http://www.ttrnet.com (人大教研网)		
经 销	新华书店		
印 刷	北京宏伟双华印刷有限公司		
规 格	185 mm×260 mm 16 开本	版 次	2012 年 9 月第 1 版
印 张	24.25 插页 1	印 次	2012 年 9 月第 1 次印刷
字 数	503 000	定 价	42.00 元

总序

中国人民大学会计系列教材（以下简称系列教材）自 1993 年推出第一版至今，已有近 20 个年头了。这期间我国经济实现了高速发展，会计制度与会计准则也发生了巨大变化，大学会计教育无论从规模还是质量来看都有了长足的进步。回顾十几年的发展历程，从系列教材的第一版到现在呈现在读者面前的第六版，我们都在努力适应会计环境和教育环境的变化，尽可能满足高校会计教学的需要。

系列教材第一版是由我国当时的重大会计改革催生的。那次会计改革的“一个显著特点是国家会计管理部门改变了新中国成立以来一直沿用的通过制定和审定分部门、分所有制的统一会计制度来规范各基层单位会计工作的模式，代之以制定所有企业均适用的会计准则来指导会计核算工作的模式”（阎达五，系列教材第一版总序）。我们在编写时关注两个重点：一是适应我国会计制度从苏联模式向以美国为代表的西方模式的转变，教材的编写遵循 1992 年颁布的“两则两制”（“两则”是指《企业会计准则》与《企业财务通则》，“两制”是指行业会计制度与行业财务制度）的要求；二是教材之间尽可能避免重复。第一版包括 9 本教材，即《初级会计学》、《财务会计学》、《成本会计学》、《经营决策会计学》、《责任会计学》、《高级会计学》、《财务管理学》、《审计学》、《计算机会计学》。

系列教材第二版从 1997 年 10 月起陆续出版。为适应各院校的课程开设需要，将《经营决策会计学》与《责任会计学》合并为《管理会计学》。

系列教材第三版从 2001 年 11 月起陆续出版。“第三版修订工作除了因国家修订《会计法》、国务院颁布《企业财务会计报告条例》、财政部修订和颁布《企业具体会计准则》以及颁布新的《企业会计制度》等法律、法规需要进一步协调原教材与现行规章制度不够衔接之处外，还尽可能吸收了国内外财会理论界所取得的一些新的理论研究成果”（阎达五，系列教材第三版总序）。

系列教材第四版从 2006 年 7 月起陆续出版。第四版进一步修订了教材与 2007 年 1 月 1 日开始实施的新《企业会计准则》和《注册会计师审计准则》之间的不协调之处，并将《计算机会计学》变更为《会计信息系统》。

系列教材第五版从 2009 年 6 月起陆续出版。第五版对《高级会计学》、《财



务管理学》、《财务会计学》等书的框架结构做了较大调整，同时，新增《会计学》（非专业用）一书。

2012年起陆续出版的系列教材第六版，新增“财务报表分析”课程的配套教材；针对一些学校强化实务性、应用性的教学要求，新增“简明”和“模拟实训”两个子系列；原有《初级会计学》和《成本会计学》课程随书配套实训资料。同时，第六版还提供更加完善的教辅资源，包括教学用PPT、学习指导书、教材习题解答、辅助阅读资料等。

当今社会，大学生的就业压力很大，就业市场对大学教育的影响日益增大。具体到会计学专业，一个突出的表现是，注册会计师考试对大学会计教育的影响在迅速增大。如何处理好大学会计教育与注册会计师考试的关系，成为必须面对的一个比较突出的问题。我们认为，不能无视学生参加注册会计师考试的需要，更不能削弱对学生实际能力的培养。

一方面，在教材内容和知识点的安排上尽可能满足注册会计师考试的需要，特别是《财务会计学》、《高级会计学》、《审计学》等教材的安排，我们在这方面做了较大的改进。《财务会计学》和《高级会计学》的各章基本上对应于相关的企业会计准则，在内容上尽可能与注册会计师考试用书的相关部分保持一致。

另一方面，我们在关注学生参加注册会计师考试这一客观需要的同时，更加重视学生的长远发展，更加重视学生基本素质和能力的培养。注册会计师考试注重现行法律、法规等规定是理所当然的，但我们的大学会计教育不能局限于对现行法律、法规的介绍与解释，而应当更加重视培养学生发现问题、分析问题和解决问题的能力。究其原因，一是社会经济环境日趋复杂，对会计专业人才的要求日益提高。随着信息技术的快速发展，很多技能性的会计核算工作逐渐由计算机替代，会计工作的重点由核算转向管理是一种必然的趋势。这就要求我们将人才培养的重点由核算型人才的培养转向管理型人才的培养。二是会计规范形式已经由会计制度转向会计准则，这也要求会计专业人士具有更强的职业判断能力。为了培养学生处理复杂业务和适应环境变化的能力，在教材的编写和使用中重视“以问题为导向”，可能是一种有效的方法。为此，系列教材第六版更多地注重引导学生积极思考，更好地将对会计准则等法规的介绍和解释融入到对会计基本理论的阐释和对解决问题的探索之中。

此外，我们在教材编写和使用过程中，更加重视同一门课程内容的前后联系以及各门课程之间的内在关联，以更好地帮助学生把握相关专业知识的系统性和整体性，努力避免局部知识之间相互隔离、彼此割裂的状况。

中国人民大学会计系列教材是在我国著名会计学家阎达五教授等老一辈会计学者的精心呵护下诞生，在广大兄弟院校的大力支持下逐渐成长的。我们衷心希望系列教材第六版能够继续得到大家的认可，也诚恳地希望大家多提改进建议，以便我们在今后的修订中不断完善。

前言

会计,按照会计管理活动适用的服务对象可以分为三大部分,即企业会计、政府会计、民间非营利组织会计。从会计服务对象的属性看,企业属于营利性组织,其经济资源主要通过企业的市场交易活动取得;政府和民间非营利组织都属于非营利性组织,其经济资源主要通过非市场交易的活动——征收税费和接受捐赠取得。但是政府和民间非营利组织之间也有区别。政府属于公共组织(国外也称公共部门),使用公共经济资源,经济活动要受到政府预算制约,会计信息要向立法机构和社会公众报告。而民间非营利组织使用的经济资源主要来自民间,经济活动不受政府预算的控制,会计信息只向组织的出资人及利益相关者等报告。正是由于企业、政府、民间非营利组织在是否具有营利性质、经济资源的来源及取得途径、是否受控于政府预算、会计报告服务对象等方面的差别,导致三者会计目标、会计核算内容、会计核算方法、会计报告内容等方面均有很多不同,进而导致三者会计核算知识内容上存在很多差异。所以,可以把会计学分为企业会计、政府会计、民间非营利组织会计三个分支学科。本书就是在划分这三个分支学科的前提下,针对政府会计知识作系统的介绍。本书之所以用“政府会计”命名,也源于对会计学科的划分。

国内学界对政府会计与非营利组织会计之间划分的认识存在分歧,主要是针对事业单位会计的归属。一种观点认为,事业单位属于公立非营利组织,事业单位会计应当与民间非营利组织会计一起,归入非营利组织会计,与政府会计并列。另一种观点认为,事业单位会计应当归入政府会计,与政府会计并列的是民间非营利组织会计。本书认为,将事业单位会计归入政府会计更加合理。这是因为,中国事业单位使用的经济资源主要来源于财政拨款和国有资产划拨,经济活动受到政府预算的控制,单位资产服从于国有资产管理,会计报告要合并纳入政府会计报告。在这些方面,事业单位与民间非营利组织不同,而与行政单位非常接近。而且,国外一般也将公立非营利组织会计纳入政府会计范围。

本书共分为三篇。第1篇从理论的角度阐述政府会计的基本概念和核算方法



知识,第2篇和第3篇从政府会计实务的角度介绍会计核算知识。其中第2篇按照目前对政府财政会计的规范介绍财政部门具体业务的会计核算知识;第3篇按照目前对行政事业单位会计的规范介绍政府单位具体业务的会计核算知识。

本书体现了以下几方面的特点:

1. 基于完整的政府会计

以往中国的财政总预算会计和行政事业单位会计偏重于为预算管理服务,又被称为预算会计。在政府会计中,预算会计只是其中一个组成部分,并非政府会计的全部。本书从完整的政府会计视野,介绍政府会计的理论与方法,并指导政府会计实务知识的介绍,提出现行偏重于预算会计的政府财政会计和政府单位会计核算中存在的问题和解决方向。

2. 立足于中国^①国情相对于企业会计来说,政府会计的国别差异很大,各国政府会计的会计环境和会计管理模式均存在很多差别。本书在政府会计理论部分避免直接照搬国外的政府会计做法,而是运用中国政府会计改革的最新研究成果,针对中国国情介绍政府会计理论,并将政府会计理论与中国政府会计实务密切联系,为学习者了解中国政府会计及其改革方向提供指引。

3. 区分政府预算会计和政府财务会计

本书首先明确政府会计中包括政府预算会计和政府财务会计,在此基础上,将两者的知识内容适当分开介绍。在政府会计中,存在着以报告预算执行情况为目标的会计核算,又称预算会计;还存在着以报告财务状况为目标的会计核算,又称财务会计。因此,把政府会计理解成只是预算会计或者只是财务会计都不准确。由于中国目前的政府会计实务采用预算会计和财务会计混合、以预算会计为主的做法,对国外政府会计的介绍又基本上偏重于国外政府的财务会计,从而导致不少教材都没有明确政府会计中的预算会计和财务会计,以及各自的核算方法等知识。由于预算会计和财务会计的报告目标内容、会计核算对象、会计核算方法均不一样,所以本书的政府会计理论部分将预算会计核算和财务会计核算分开介绍,更易于厘清政府会计核算理论知识的框架结构。

4. 合并政府单位会计

自1998年财政部颁布实施《行政单位会计制度》和《事业单位会计制度》以后,绝大多数教材都将行政单位会计和事业单位会计知识分开介绍。随着中国财政管理和国有资产管理各项改革措施的实施,财政部门对涉及财政资金、国有资产的管理和会计核算,要求行政单位会计和事业单位会计采用基本一致的方法,从而导致除事业单位有而行政单位没有的部分经济业务以外,目前行政单位会计的核算方法与事业单位会计的核算方法基本一致。因此,在教材中若将行政单位会计和事业单位会计分成两个部分介绍,非常容易造成教材内容的相似重复。从政府会计组织体系的角度看,行政单位会计和事业单位会计都属于政府单位会计的范畴。因此,本书将行政单位会计和事业单位会计的知识内容合并介

^① 本书所说的中国是指适用本书所介绍的政府会计的中国区域,仅指中华人民共和国人民政府管理境内的区域,不含香港特别行政区、澳门特别行政区和台湾省。



绍，统称为政府单位会计，更有利于课程的讲解和学习。

本书主要作为高等院校开设“政府会计”课程（或其他名称的同类课程如“政府与事业单位会计”、“行政事业单位会计”、“预算会计”等）的教材，也可以作为会计专业研究生和会计学专业硕士（MPAcc）的学习参考用书，还可以作为财政部门、行政事业单位会计人员的继续教育学习用书。

本书由中国人民大学商学院王彦副教授、王建英副教授编著。写作内容分工为：第1篇、第2篇由王彦撰写，第3篇由王建英撰写。由王彦对全书进行审阅及修改。

由于作者的水平有限，加之本书篇幅较大和写作时间限制，错误或疏漏之处在所难免。恭请广大读者给予批评指正，电子邮件可发送至：wangyan851014@sina.com。

王彦

目 录

第 1 篇 政府会计理论

第 1 章 政府会计的基本概念	3
1.1 政府与政府会计	3
1.2 政府会计的会计主体	7
1.3 政府会计目标	9
1.4 政府会计的核算对象及核算基础	12
1.5 政府会计的会计要素	16
1.6 政府会计报告	22
第 2 章 政府会计中的预算会计核算	34
2.1 政府预算与预算会计核算	34
2.2 只反映预算收支发生的会计核算	38
2.3 反映预算和预算收支发生的会计核算	43
2.4 反映预算执行全过程的会计核算	46
第 3 章 政府会计中的财务会计核算	57
3.1 政府会计中的财务会计核算概述	57
3.2 独立的财务会计账户体系及核算方法	59
3.3 和预算会计账户混合的财务会计账户体系及核算方法	65
3.4 两种财务会计账户设置的核算方式比较	75
第 4 章 中国政府会计的现状与发展	77
4.1 中国政府会计的组织框架	77
4.2 中国政府会计的制度体系	79
4.3 目前中国政府会计的核算模式	81



4.4 中国政府会计的改革与发展·····	82
-----------------------	----

第2篇 政府财政会计

第5章 政府财政会计概述 ·····	89
5.1 政府财政会计的概念·····	89
5.2 财政会计核算的资金·····	90
5.3 财政会计核算规范·····	92
第6章 财政预算收入的核算 ·····	96
6.1 财政资金的征收和收纳·····	96
6.2 财政预算收入的内容·····	99
6.3 核算财政预算收入和财政性存款的账户设置·····	102
6.4 财政预算收入的账务处理·····	103
6.5 目前财政预算收入核算中存在的问题·····	107
第7章 财政预算支出的核算 ·····	109
7.1 财政预算支出的内容·····	109
7.2 财政资金拨款方式与预算支出的确认·····	114
7.3 核算财政预算支出的账户设置·····	117
7.4 财政预算支出的账务处理·····	117
7.5 政府采购活动中财政预算支出的核算·····	123
7.6 目前财政预算支出核算中存在的问题·····	127
第8章 财政转移支付收支、财政专用基金和财政专户 管理资金的核算 ·····	130
8.1 上下级财政部门转移支付资金的核算·····	130
8.2 同一财政部门内部资金调拨的核算·····	135
8.3 预算稳定调节基金的核算·····	136
8.4 财政专用基金的核算·····	138
8.5 财政专户管理资金的核算·····	142
8.6 目前财政转移支付收支核算中存在的问题·····	145
第9章 财政资产和负债的核算 ·····	147
9.1 上下级财政部门往来款的核算·····	147
9.2 暂付款和暂存款的核算·····	151
9.3 财政借入款和转贷款的核算·····	153
9.4 有价证券的核算·····	177
9.5 目前财政资产和负债核算中存在的问题·····	178
第10章 政府财政会计报表 ·····	182
10.1 财政会计报表及其编制程序·····	182
10.2 年终清理、结算和收支转账的核算·····	185
10.3 财政决算报表的编制·····	196



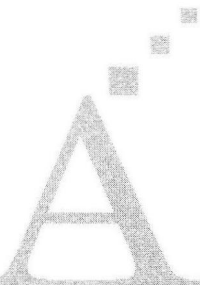
10.4 财政会计报表的审核和汇总	202
-------------------	-----

第3篇 政府单位会计

第11章 政府单位会计概述	209
11.1 政府单位会计适用范围	209
11.2 政府单位会计规范	210
11.3 政府单位会计科目	211
第12章 政府单位收入的核算	215
12.1 政府单位收入概述	215
12.2 政府单位财政资金收入的核算	218
12.3 政府单位业务收入的核算	226
12.4 上下级单位缴拨款收入的核算	232
12.5 其他收入的核算	233
第13章 政府单位支出的核算	235
13.1 政府单位支出概述	235
13.2 事业支出和经费支出的核算	240
13.3 经营支出和成本费用的核算	255
13.4 上下级单位缴拨款支出的核算	262
第14章 政府单位收入支出结转的核算	266
14.1 政府单位收入支出结转概述	266
14.2 政府单位结余的会计科目设置和核算方法	269
14.3 政府单位财政资金结余核算举例	276
14.4 非财政资金结余的核算举例	281
14.5 事业单位结余分配的核算	282
第15章 政府单位资产的核算（上）	286
15.1 政府单位资产的组成	286
15.2 货币资金的核算	287
15.3 应收款项的核算	292
15.4 存货的核算	301
第16章 政府单位资产的核算（下）	309
16.1 固定资产的核算	309
16.2 无形资产的核算	318
16.3 对外投资的核算	321
第17章 政府单位负债和净资产的核算	333
17.1 政府单位负债概述	333
17.2 政府单位负债的核算	334
17.3 政府单位净资产的组成	343
17.4 政府单位净资产的核算	345



第 18 章 政府单位会计报表	351
18.1 政府单位会计报表概述	351
18.2 政府单位会计报表编制的工作程序	354
18.3 政府单位会计报表的编制	356
18.4 政府单位会计报表分析	368
 参考文献	 374



第 1 篇

政府会计理论

学 习 目 标

1. 了解政府会计适用的范围。
2. 了解政府会计与企业会计的不同特点。
3. 掌握政府会计目标、核算对象及核算基础之间的逻辑关系。
4. 了解政府会计的会计要素内容。
5. 掌握会计要素之间的关系。
6. 掌握政府会计报告的基本内容。

1.1 政府与政府会计

1.1.1 政府会计适用的政府

1. 政府的概念

政府是一种组织体系,政府的概念分为政治学意义上的概念和经济学意义上的概念。在不同的概念下,政府组织体系的范围不同。

就政治学意义来讲,政府是指一个国家行使国家权力的组织体系。这其中又可以分为狭义的政府和广义的政府。狭义的政府一般指一个国家政权体系中依法享有行政权力的组织体系,如中国的各级人民政府;广义的政府一般指一个国家行使国家权力的全部组织体系,包括立法机构、司法机构、行政机构、政党机构等。

就经济学意义来讲,政府是指管理和使用公共经济资源、履行政府职能的组织体系。经济学意义上的政府要比政治学意义上的政府范围更广。经济学意义上



的政府除包括全部政府权力机构以外，还包括公立非营利组织。这是由于，随着政府公共职能的发展，政府的公共服务范围拓宽，政府的职能从对社会活动的管理服务扩展到提供对社会有益的公益服务。政府通过出资设立公立的非营利组织，向社会提供公益服务。虽然公立非营利组织不享有公权力，不是典型的政府机构，但是公立非营利组织履行的职责是政府公共职能的组成部分，公立非营利组织提供公益服务时使用和消耗的也是公共经济资源。因此，从经济学意义的范畴看，公立非营利组织应当属于政府组织体系的组成部分。

政府会计的基本职能主要是反映政府活动中的经济资源情况。政府会计既要反映政府公共管理服务活动中的经济资源情况，也要反映政府公益服务活动中的经济资源情况。因此，政府会计适用的政府组织范围，应当是经济学意义上的政府。

2. 中国政府会计适用的政府组织

中国政府会计适用的政府组织包括：

- (1) 行政机构，包括中央和地方各级人民政府；
- (2) 立法机构，包括全国和地方各级人民代表大会；
- (3) 司法机构，包括最高和地方各级人民法院和人民检察院；
- (4) 政党和政治协商机构，包括中央和地方各级中国共产党、各民主党派，全国和地方各级人民政治协商会议等；
- (5) 军队，包括中国人民解放军和中国人民武装警察部队各级组织和单位；
- (6) 事业单位，包括教育、科学研究、勘察设计、勘探、文化、新闻出版、广播影视、医疗卫生、体育、农林牧水、交通、气象、地震、海洋、环境保护、测绘、信息咨询、标准计量和质量技术监督、知识产权、物资仓储和供销、房地产服务和城市公用、社会福利等行业的事业单位，但是不包括其中实行企业化管理的事业单位^①；
- (7) 公立的社会团体^②。

1.1.2 政府的经济特征

政府组织与企业相比，经济上具有不同的特征，这些经济特征会对政府会计产生影响。政府组织与企业不同的经济特征主要有：

1. 组织运行不以营利为目的

政府组织的设立和运行，或以管理社会公共事务为目的，或以提供社会公益服务为目的。尽管也存在少量的经营活动，但是政府组织的大部分活动不追求利

① 企业化管理的事业单位是指基本不需要使用财政拨款、通过向市场提供服务并取得经营收入、目前仍然注册为事业单位法人的营利性组织。

② 公立的社会团体是指主要使用国有资产和财政拨款、注册为社团法人的非营利组织。

润，活动的目的不是为了增加政府组织自身的财富。政府组织一般会尽量筹集和组织公共经济资源，形成政府掌握或控制的资产，在提供公共服务消耗经济资源的过程中，往往也会因为筹集的资源大于消耗的资源，形成政府组织的净资产增加。然而，政府组织的资产和净资产增加是为了提供更多或更长期的服务，这与以营利为目的的企业在经营中追求企业财富增加有着性质上的不同。而且，政府组织的出资者也不像企业的出资者那样享有对净资产的分配权，亦无其所有者权益。

2. 无偿或低收费提供服务

政府向社会提供的服务产品，绝大多数都属于公共品和准公共品。其中由于公共品的消费非排他性而导致提供服务的政府无法向服务接受者收费；准公共品虽然具有消费的排他性可以使提供者向服务接受者收费，但是由于准公共品具有的外部经济性，所以大部分供给的消耗由政府承担，政府只向服务接受者收取少量的费用。因此，政府提供服务主要采取无偿和低于成本收费的方式。政府组织不能像企业那样完全依靠出售产品取得收入，以维持组织的持续运营。

3. 无偿取得经济资源

政府最大的经济资源来源是政府的税收和政府性收费（包括各种行政事业性收费）。税收的基本特征之一就是无偿性，纳税人缴纳税金与其接受政府组织提供的服务之间没有对价关系。对于政府性收费，从表面上看，交费人缴纳政府性收费与其接受政府组织提供的服务有直接关系。实际上，政府性收费一般与政府组织提供服务的消耗补偿没有关系，交费人交费与其接受政府组织提供的服务不属于等价交换的交易行为。这是因为，政府性收费标准要么大大低于服务成本，要么与服务成本无关，收费仅仅是为了限制不必要地消费政府提供的服务资源。另外，对于政府（主要是事业单位）来说，接受捐赠也是其经济资源的来源渠道之一，显然接受捐赠也属于无偿取得经济资源的方式。因此，与企业只能通过交易有偿取得经济资源不同，除少部分的经营性活动，政府的大多数经济资源通过非交易的方式无偿取得。

4. 经济资源的使用受到出资者及社会公众的限制

一方面，向政府缴纳税费的纳税人和交费人，实际上成为政府资产的出资者。这些出资者在履行向政府纳税或交费义务的同时，也取得了相应的权利——要求政府按照出资者的要求使用这些无偿取得的公共经济资源。另一方面，即使不属于政府财产出资者的其他社会公众，由于他们无法通过货币“选票”来选择是否接受政府的服务或接受什么样的服务，也只有通过选举权利来选定代表，经由一系列的民主体制及委托代理过程来要求政府按照公众的意愿分配和使用公共经济资源。因此，与企业不同（由于所有权和经营权的分离，企业的经营活动及经济资源的具体使用一般不受出资者干涉），政府对经济资源的筹集、分配和使用，要受到出资者和社会公众的限制。在接受捐赠的情况下，政府组织还可能需