



21世纪高等教育经管类经典书系·本版优秀图书



政府会计

Government Accounting



(第二版)

邢俊英 编著



东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

国家一级出版社
全国百佳图书出版单位



21世纪高等教育经管类经典书系·本版优秀图书



政府会计

Government Accounting



(第二版)



邢俊英 编著



图书在版编目 (CIP) 数据

政府会计 / 邢俊英编著. —2版. —大连: 东北财经大学出版社, 2018.3
(21世纪高等教育经管类经典书系)

ISBN 978-7-5654-3081-7

I.政… II.邢… III.预算会计-高等学校-教材 IV.F810.6

中国版本图书馆CIP数据核字 (2018) 第028697号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街217号 邮政编码 116025)

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连图腾彩色印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 185mm×260mm 字数: 606千字 印张: 28.5 插页: 1

2018年3月第2版

2018年3月第3次印刷

责任编辑: 郭 洁

责任校对: 那 欣 王 娟

封面设计: 张智波

版式设计: 钟福建

定价: 57.00元

教学支持 售后服务 联系电话: (0411) 84710309

版权所有 侵权必究 举报电话: (0411) 84710523

如有印装质量问题, 请联系营销部: (0411) 84710711

第二版前言

本书自2016年5月面世以来得到了许多读者的认可和支持。在第二版推出之际，谨向选用本书和提出宝贵意见的读者朋友致以衷心感谢！

过去的一年多时间里，我国政府会计准则制度又发生了较大变化。自2017年1月1日起，《政府会计准则——基本准则》《政府会计准则第1号——存货》《政府会计准则第2号——投资》《政府会计准则第3号——固定资产》《〈政府会计准则第3号——固定资产〉应用指南》《政府会计准则第4号——无形资产》相继开始施行，《政府会计准则第5号——公共基础设施》《政府会计准则第6号——政府储备物资》也于2018年1月1日起施行。2017年10月24日，财政部印发《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》，自2019年1月1日起施行，且鼓励行政事业单位提前执行。而执行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》的行政事业单位，不再执行《行政单位会计制度》《事业单位会计准则》《事业单位会计制度》《医院会计制度》《基层医疗卫生机构会计制度》《高等学校会计制度》《中小学校会计制度》《科学事业单位会计制度》《彩票机构会计制度》《地质勘查单位会计制度》《测绘事业单位会计制度》《国有林场与苗圃会计制度（暂行）》《国有建设单位会计制度》等制度。由此，现有的《政府会计》教材，尤其是其中行政单位会计和事业单位会计的内容必须更新。

为了使读者能够从本书中吸取到最新的政府会计的相关知识，我们第一时间根据政府会计基本准则、具体准则及其应用指南以及《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》对其进行了修订和更新。

本次修订的主要内容如下：

1. 第一篇 政府会计总论。将原有的第一章和第二章合并，并根据政府会计准则制度更新了以下内容：（1）政府会计的信息质量特征；（2）政府会计要素的确认和计量；（3）政府会计报告；（4）政府会计规范体系；（5）政府支出的经济分类。

2. 第二篇 财政总预算会计。（1）调整了章节结构；（2）对第一版中表述不准确的内容进行了更正。

3. 第三篇 政府单位财务会计。根据政府会计准则制度进行了重新编写。

4. 第四篇 政府单位预算会计。根据政府会计准则制度进行了重新编写。

5. 根据上述修订内容，对电子课件、复习思考题和操作练习题及答案进行了更新。配备了教学资源包，丰富了教学支持平台的内容。

本次修订由邢俊英完成。由于作者水平有限，在修订过程中难免出现一些错误和疏漏，恳请读者予以指正。

邢俊英

2018年元月·北京

多年来,我国的政府会计在实践领域一直是以基于收付实现制的预算会计制度体系的形式存在的,主要包括财政总预算会计制度、行政事业单位会计制度、事业单位会计准则制度等。而以收付实现制为基础的预算会计制度体系于1997年实施了较大改革,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。但是,自2000年以来,随着部门预算、国库集中收付制度、政府收支分类、国有资产管理、政府债务管理、国库现金管理等财政管理制度改革的不断深入推进,对以收付实现制为基础的预算会计制度提出了新的更高的要求。为保障财政制度改革顺利推进,满足财政管理的需要,财政部虽然陆续发布数十个补充规定对预算会计制度不断做出诸多调整,但并没有对1997年形成的预算会计制度进行全面修订,从而导致预算会计制度的严重“碎片化”,预算会计提供的会计信息难以满足财政管理的需要。由此,构建统一、科学、规范的中国政府会计标准体系势在必行。

从2012年开始,为构建中国政府会计标准体系,财政部对预算会计制度进行了持续改革。2012年,为了进一步规范行政事业单位的财务行为,加强对行政事业单位的财务管理和监督,提高资金使用效益,财政部陆续对原《事业单位财务规则》(财政部令〔1996〕8号)和《行政单位财务规则》(财政部令〔1998〕9号)进行了修订,分别于2012年2月7日和12月6日发布修订后的《事业单位财务规则》(财政部令第68号)和《行政单位财务规则》(财政部令第71号),并分别自2012年4月1日和2013年1月1日起开始施行,从而为修订行政单位和事业单位会计制度奠定了坚实基础。同年,为了适应公共财政改革和事业单位财务管理改革的需要,进一步规范事业单位的会计核算,财政部对原《事业单位会计准则(试行)》(财预字〔1997〕286号)和《事业单位会计制度》(财预字〔1997〕288号)进行修订,分别于2012年12月5日和12月19日发布修订后的《事业单位会计准则》(财政部令第72号)和《事业单位会计制度》(财会〔2012〕22号),并均自2013年1月1日起开始施行。

2013年,为了适应公共财政管理改革与发展的要求,满足行政单位财务管理以及进一步提高行政单位会计信息质量的需要,财政部对原《行政单位会计制度》(财预字〔1998〕49号)进行修订,于2013年12月18日发布修订后的《行政单位会计制度》(财库〔2013〕218号),并自2014年1月1日起开始施行。

2015年,为了为下一步推进政府综合财务报告制度建设提供基础性制度保障;为

了将近几年来不断推出的完善政府预算体系、规范地方政府债务管理、设置预算稳定调节基金、实施国库现金管理等财政管理制度改革的成果，全面、完整、准确地通过会计记录予以反映，满足财政管理需要和社会各界对财政信息公开的需求；为了规范各级政府财政总预算会计核算，保证会计信息质量，充分发挥财政总预算会计的职能作用，完善政府会计体系，财政部对原《财政总预算会计制度》（财预字〔1997〕287号）进行了修订，于2015年10月10日发布修订后的《财政总预算会计制度》（财库〔2015〕192号），并自2016年1月1日起开始施行。

新的财政总预算会计制度、事业单位会计准则制度和行政单位会计制度，通过对预算收支相关的经济业务或事项采用“双分录”核算方法，在核算预算收支的同时，全面核算政府及其单位资产、负债以及净资产情况，尝试将预算会计和财务会计功能相融合，标志着政府会计制度体系得到健全完善。

但是，新的财政总预算会计制度、事业单位会计准则制度和行政单位会计制度的发布实施，虽然使政府会计信息质量要求得到改进，但由于以收付实现制为主，所以导致现行的政府会计制度与我国政府会计改革目标仍尚有一定距离。2014年12月国务院批转财政部《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》明确规定，政府会计改革的目标是在2020年前建立具有中国特色的政府会计准则体系和权责发生制政府综合财务报告制度。政府会计标准体系（包括政府会计基本准则、具体准则及应用指南和政府会计制度）中的《政府会计准则——基本准则》（财政部令第78号）财政部已于2015年10月23日发布，自2017年1月1日起施行。同时，财政部分别于2015年11月16日和12月2日发布了《政府财务报告编制办法（试行）》（财库〔2015〕212号）、《政府部门财务报告编制操作指南（试行）》（财库〔2015〕223号）和《政府综合财务报告编制操作指南（试行）》（财库〔2015〕224号），决定从2017年开始由财政部选择试点单位编制2016年度权责发生制政府财务报告。

事实上，“政府会计”一词虽然自2006年起就不断被写入政府的官方文件，但截止到政府会计基本准则发布时，在我国仍没有任何会计规范对“政府会计”做出界定。不过，依照政府会计基本准则对政府会计主体的规定，我国政府会计制度体系主要由财政总预算会计制度、行政单位会计制度和事业单位会计准则制度构成，看似为原来的预算会计制度，不过内容已存在很大不同。而基于政府会计基本准则，政府会计由财务会计和预算会计构成，其中预算会计是指以收付实现制为基础对政府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，包括预算收入、预算支出与预算结转结余三个会计要素，是政府会计的构成部分，这与原来意义上的预算会计也存在极大差异。

由此，本书基于目前正在执行的政府会计制度，在总结作者的教学经验和实践调研积累的基础上，全面系统地阐述了我国政府会计的基本理论和实务。它是作为高等院校财经专业的本、专科教学用书而编写的，也可供自学考试生以及实践中的预算会计以及其他会计人员继续教育和学习、参考使用。

本书主要具有以下显著特点:

1. 体现制度的本土化。本书的内容根基于中国现行的政府会计制度,并能够体现其新变化。其目的在于使读者能够获取中国政府会计核算内容和方法等方面的知识,进而为其应对在校学习、升学考试、入职考试、教学等提供帮助。

2. 体现财政管理制度和政府会计制度的融合性。政府会计是财政管理与会计学相互融合的学科。为了体现这一特点,本书在详细阐述对政府会计核算有重大影响的财政管理制度的基础上,详细阐述了财政管理制度对政府会计核算的影响。其目的在于使读者在全面获知我国政府会计的财政制度的背景下,能够更好地理解政府会计制度核算的内容和方法。

3. 体现内容的务实性。本书根据全新的政府会计制度,在阐述财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计核算内容和方法的基础上,为基本核算原理都配上相应的例题,并且在章后根据具体教学内容设置了“复习思考”和“操作练习”,特别在第七、十一和十五章后还专门配有资产负债表编制的练习题,具有非常强的综合性,可使读者分别掌握财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计各自的会计要素确认、计量、记录、计算和报告的全部知识内容,帮助读者强化和提高自主学习和实际业务操作能力。

4. 体现知识结构的系统性。本书根据政府会计主体资金运动特点安排结构,使知识描述更加系统。一是根据财政总预算会计与行政事业单位会计之间存在的经费领报和业务指导监督关系,在结构安排顺序上先财政总预算会计、再行政单位会计和事业单位会计。二是根据政府会计对象表现为各级政府和行政事业单位在预算执行中的收入、支出、结转结余以及由此形成的资产、负债和净资产的现象,财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计各自章节的设计均在介绍概念及制度体系的基础上,按照先收入和支出,后资产、负债和净资产,再会计报表的内容顺序排列。

5. 体现学习的指导性和便利性。本书的电子课件、复习思考及操作练习题的答案都上挂出版社网站(www.dufep.cn),购买使用本书的读者可以免费下载使用,从而为大家提供本书的学习指导、学习参考,并为授课教师提供教学支持。

在本书的编写过程中,得到了大学同学的大力支持和帮助,在此表示感谢;也参考了部分学者编写的教材、专著以及发表的论文,在此也一并表示感谢。

本书由邢俊英完成。由于作者水平有限,在写作过程中难免出现一些错误和疏漏,恳请读者予以指正。

邢俊英

2016年2月·北京

目 录

第一篇 政府会计总论/1

第一章 政府会计基本理论/2

学习目标/2

第一节 政府会计的概念和组成体系/2

第二节 政府会计的基本前提和会计信息质量特征/6

第三节 政府会计的会计要素及其确认和计量/9

第四节 政府会计的会计科目和会计等式/11

第五节 政府会计报告/13

第六节 政府会计规范体系/14

第七节 政府会计特点/22

复习思考/23

第二章 政府会计的财政制度环境/24

学习目标/24

第一节 政府预算管理制度/24

第二节 国库集中收付制度/34

第三节 财政拨款结转结余资金管理/42

第四节 政府债务管理制度/43

复习思考/50

第二篇 财政总预算会计/51

第三章 财政总预算会计概述/52

学习目标/52

第一节 财政总预算的特点和任务/52

第二节 财政总预算会计的会计要素和会计科目/54

复习思考/58

第四章 政府财政收入的核算/59

学习目标/59

第一节 一般公共预算本级收入/59

第二节 政府性基金预算本级收入/68

- 第三节 国有资本经营预算本级收入/70
- 第四节 财政专户管理资金收入和专用基金收入/72
- 第五节 转移性收入/74
- 第六节 债务收入和债务转贷收入/79
- 复习思考/84
- 操作练习/84

第五章 政府财政支出的核算/86

- 学习目标/86
- 第一节 一般公共预算本级支出/87
- 第二节 政府性基金预算本级支出/91
- 第三节 国有资本经营预算本级支出/93
- 第四节 财政专户管理资金支出和专用基金支出/95
- 第五节 转移性支出/96
- 第六节 债务还本支出和债务转贷支出/100
- 复习思考/103
- 操作练习/103

第六章 政府财政资产的核算/104

- 学习目标/104
- 第一节 流动资产/104
- 第二节 非流动资产/113
- 复习思考/120
- 操作练习/120

第七章 政府财政负债的核算/122

- 学习目标/122
- 第一节 流动负债/122
- 第二节 非流动负债/129
- 复习思考/142
- 操作练习/143

第八章 政府财政净资产的核算/144

- 学习目标/144
- 第一节 结转结余/144
- 第二节 各项基金/150
- 第三节 待偿债净资产/152
- 复习思考/152
- 操作练习/152

第九章 财政总预算会计报表/154

学习目标/154

第一节 会计报表概述/154

第二节 资产负债表/159

第三节 收入支出表/165

第四节 收支执行情况表/170

复习思考/174

操作练习/174

第三篇 政府单位财务会计/176**第十章 政府单位会计概述/177**

学习目标/177

第一节 政府单位会计的特点和组织系统/177

第二节 政府单位会计的会计要素和会计科目/180

复习思考/189

第十一章 政府单位收入的核算/190

学习目标/190

第一节 财政拨款收入与非同级财政拨款收入/191

第二节 事业收入和经营收入/194

第三节 上级补助收入和附属单位上缴收入/197

第四节 投资收益/198

第五节 捐赠收入和利息收入/199

第六节 租金收入和其他收入/201

复习思考/203

操作练习/203

第十二章 政府单位费用的核算/204

学习目标/204

第一节 业务活动费用和单位管理费用/204

第二节 经营费用和资产处置费用/210

第三节 上缴上级费用和对附属单位补助费用/213

第四节 所得税费用和其他费用/214

复习思考/215

操作练习/216

第十三章 政府单位资产的核算/217

学习目标/217

第一节 流动资产/217

第二节 非流动资产/248

第三节 受托代理资产/302

复习思考/304

操作练习/305

第十四章 政府单位负债的核算/307

学习目标/307

第一节 流动负债/307

第二节 非流动负债/324

第三节 受托代理负债/327

复习思考/327

操作练习/328

第十五章 政府单位净资产的核算/329

学习目标/329

第一节 盈余/329

第二节 专用基金和无偿调拨净资产/333

第三节 权益法调整/335

复习思考/336

操作练习/336

第十六章 政府单位财务报表/337

学习目标/337

第一节 财务报表概述/337

第二节 资产负债表/339

第三节 收入费用表/349

第四节 净资产变动表/353

第五节 现金流量表/356

第六节 附注和会计报表重要项目说明/362

复习思考/372

操作练习/372

第四篇 政府单位预算会计/374

第十七章 政府单位预算收入的核算/375

学习目标/375

第一节 财政拨款预算收入和非同级财政拨款预算收入/375

第二节 事业预算收入和经营预算收入/379

第三节 上级补助预算收入和对附属单位补助收入/381

第四节 债务预算收入和投资预算收益/382

第五节 其他预算收入/385

复习思考/386

操作练习/387

第十八章 政府单位预算支出的核算/388

学习目标/388

第一节 行政支出/388

第二节 事业支出和经营支出/393

第三节 上缴上级支出和对附属单位补助支出/397

第四节 投资支出和债务还本支出/398

第五节 其他支出/399

复习思考/402

操作练习/402

第十九章 政府单位预算结余的核算/404

学习目标/404

第一节 资金结存/405

第二节 财政拨款结转结余/408

第三节 其他资金结转结余/416

复习思考/424

操作练习/424

第二十章 政府单位预算会计报表/426

学习目标/426

第一节 预算会计报表概述/426

第二节 预算收入支出表/427

第三节 预算结转结余变动表/432

第四节 财政拨款预算收入支出表/436

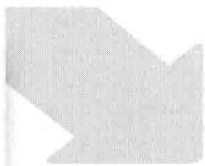
复习思考/439

操作练习/439

主要参考文献/440

第一篇

政府会计总论



第一章

政府会计基本理论

学习目标

- 理解政府会计的概念和组成体系
- 掌握政府会计的基本前提和一般原则
- 熟悉政府会计要素
- 熟悉政府会计的会计等式
- 了解我国政府会计制度的发展历程
- 了解我国未来政府会计改革的目标和内容
- 熟悉我国现行的政府会计制度规范

本章主要概述政府会计的概念和组成体系，政府会计的基本前提和会计信息质量特征、会计要素和会计等式，政府会计规范体系以及政府会计的特点等内容。

第一节

政府会计的概念和组成体系

一、政府会计的概念

会计是对各个会计主体的经济业务，以货币为主要计量单位，借助专门的程序和方法，进行全面、连续、系统的核算和监督，并依据会计核算信息和其他技术经济信息，参与各会计主体经营管理的一种管理活动。会计存在的目的是为社会组织实现运行目标而服务。

一般而言，社会组织按照其组织目标，可分为营利组织、政府和非营利组织。营利组织是以营利为目的，为社会提供私人产品，资源的提供者期望获取投资收益，比如企

第一章 政府会计基本理论

业或公司。政府是一个国家的统治机构,与国家密切联系,以国家存在为前提,是国家权力的代表和执行机关,其行使国家公权力,为社会提供纯公共产品。政府基于公共受托责任,分为政权政府和政府办事机构。非营利组织不以营利为目的,为社会提供准公共产品,资源的提供者不要求经济回报,包括公立非营利组织和私立非营利组织。基于上述社会组织的分类,会计一般被分为营利组织会计(企业会计)、政府与非营利组织会计;政府与非营利组织会计又分为政府会计和非营利组织会计。

在我国,社会组织按其组织目标以及现有相关法律法规,可分为营利组织、政府和民间非营利组织。其中,营利组织即为企业或公司;政府包括各级政府及各级各类政府单位;民间非营利组织是依照国家法律、行政法规登记的社会团体、基金会、民办非企业单位和寺院、宫观、清真寺、教堂等。由此,我国的会计就被分为企业会计、政府会计和民间非营利组织会计。

一般而言,企业会计是以营利为目的,以资本循环为中心,适用于各类企业的一种专业会计。至于政府会计,目前并没有统一的表述。按照国际会计准则委员会的规定,政府会计被定义为:“用于确认、计量、记录和报告政府和政府单位财务收支活动及其受托责任的履行情况的会计体系。”^①民间非营利组织会计则是不以营利为目的,以财务收支活动为核心,适用于民间非营利组织的一种专业会计。

无论如何定义,政府会计作为会计系统的一个分支,同其他会计一样,也是以货币为计量单位,对其会计主体的经济业务进行连续、系统、完整的核算、反映和监督的一种经济管理活动。政府会计作为一种经济管理活动,其主要职能是对政府会计主体的资金活动进行连续、系统、完整的核算、反映和监督。

二、政府会计的组成体系

(一) 基于财政资金活动的政府会计组成体系

在我国,基于财政资金活动的角度,现行的政府会计体系由财政总预算会计、政府单位会计以及参与预算会计执行的国库会计、收入征解会计等组成。其中,财政总预算会计和政府单位会计是政府会计体系的基本组成部分,财政总预算会计是核心,政府单位会计是财政总预算会计的延伸;而国库会计、收入征解会计作为参与国家预算执行的专门会计,同财政总预算会计、政府单位会计共同组成了政府会计体系,对财政资金活动进行系统会计核算。我国政府会计体系如图1-1所示。

1. 财政总预算会计

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。

与国家预算组成体系相一致,我国的财政总预算会计体系分为五级:国家财政部设立中央财政总预算会计,省(自治区、直辖市)财政厅(局)设立省级财政总预算会

^① 国际会计准则委员会给出的定义。上海财经大学公共政策研究中心,2003年中国财政发展报告[M],上海:上海财经大学出版社,2003:651.

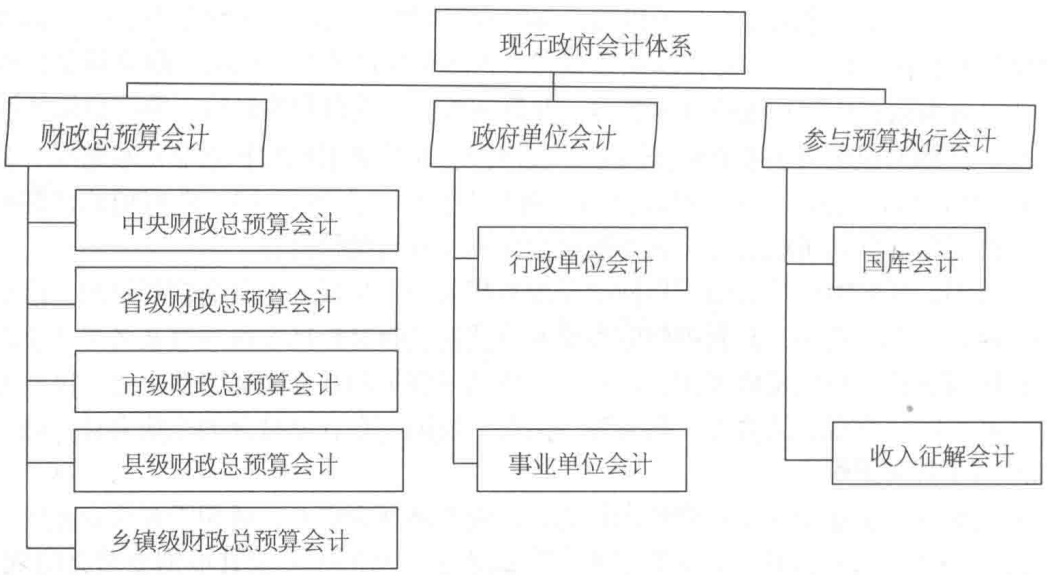


图 1-1 我国政府会计体系

计，设区的市（自治州）财政局设立市级财政总预算会计，县（自治县、不设区的市、市辖区）财政局设立县级财政总预算会计，乡镇（民族乡）财政所设立乡镇级财政总预算会计。

2. 政府单位会计

政府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行政单位和事业单位。政府单位会计是政府单位核算、反映、监督本单位各项资金运动的会计，包括行政单位会计和事业单位会计。根据机构建制和经费领报关系，政府单位会计的组织系统可分为主管会计单位、二级会计单位和基层会计单位三级。

3. 参与预算执行会计

参与预算执行的会计，主要包括中国人民银行在办理国库业务过程中设立的国库会计、税务部门 and 海关在办理税款征解过程中设立的收入征解会计。财政总预算会计负责财政总预算的执行，办理政府预算收支，但不直接“收纳预算收入，也不直接花钱办事”，具体财政总预算会计业务则由参与预算执行的会计执行。由此，参与预算执行的会计也构成政府会计的一个组成部分。国库会计是核算、反映和监督政府收入的收纳、划分、报解和库款支拨的专业会计。收入征解会计是核算、反映和监督税收征收机关（税务部门 and 海关）组织各项税收的实现、征收、上解、入库、减免的专业会计，包括税收会计和关税会计。

4. 政府会计各组成部分的关系

就一级政府预算而言，在上述政府会计体系中，财政总预算会计作为核算、反映和监督本级政府预算收支执行以及财政资金活动的专业会计，掌握本级财政预算收支的全面情况和结果，处于主导地位；政府单位会计和参与预算执行的国库会计、收入征解会计在财政总预算会计的业务指导下开展核算工作，并向财政总预算会计报送会计报表。