



华夏会计网 | 会计人员
www.hxacc.com | 继续教育系列用书

《政府会计制度》 解读

主编 王晨明 林常青

新华出版社

《政府会计制度》 解读

主 编 王晨明 林常青

副主编 万寿琼 周 欣

新 华 出 版 社

图书在版编目 (CIP) 数据

《政府会计制度》解读/王晨明, 林常青主编.

北京: 新华出版社, 2018.4

ISBN 978-7-5166-3929-0

I. ①政… II. ①王… ②林… III. ①单位预算会计-会计制度-中国-自学参考资料 ②单位预算会计-会计科目-中国-自学参考资料 ③单位预算会计-会计报表-中国-自学参考资料

IV. ①F810.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2018) 第 052067 号

《政府会计制度》解读

主 编: 王晨明 林常青

出版人: 要力石

责任编辑: 董朝合

封面设计: 高 丽

出版发行: 新华出版社

地 址: 北京石景山区京原路 8 号

邮 编: 100040

网 址: <http://press.xinhuanet.com>

<http://www.xinhuapub.com>

经 销: 新华书店

购书热线: 010-63077122

中国新闻书店购书热线: 010-63072012

印 刷: 北京市兴怀印刷厂印刷

成品尺寸: 145mm×210mm

印 张: 17

字 数: 441 千字

版 次: 2018 年 4 月第一版

印 次: 2018 年 4 月第一次印刷

书 号: ISBN 978-7-5166-3929-0

定 价: 50.00 元

图书如有印装问题, 请与印刷厂联系调换 电话: (010) 69623742

前 言

财政部于2017年发布《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。这是配合权责发生制政府综合财务报告制度改革的重要举措，是规范行政事业单位会计核算、提高会计信息质量的重要措施，标志着我国新一轮会计改革高潮的到来。为适应会计领域出现的重大变化，满足行政事业单位会计信息使用者的实际操作需求，我们组织编写了这本《政府会计制度》解读。

本书以最新发布的《中华人民共和国会计法》、《中华人民共和国预算法》、《政府会计准则——基本准则》、《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》为依据，以丰富、详实的案例对政府会计制度进行详细解读，既具有一定的理论深度，又具有较强的实用性和可操作性。本书由王晨明、林常青主编，参与编写的人员有万寿琼、邹欣、冯力，其中，冯力编写了第四部分。

由于我们水平有限，加之编写时间仓促，书中难免有疏漏甚至错误之处，恳请专家、学者、广大读者批评指正。

编者

2018年4月

目 录

第一部分 概 述

第一章 概 述	3
第一节 政府会计制度修订的背景与意义	3
第二节 政府会计制度修订的主要内容	7
第三节 政府会计制度的创新与突破	10

第二部分 财务会计

第二章 资产（一）	19
第一节 资产概述	19
第二节 库存现金与银行存款	20
第三节 零余额账户用款额度	26
第四节 其他货币资金	28
第五节 短期投资	30
第六节 财政应返还额度	31
第七节 应收款项	32
第八节 存 货	43
第九节 待摊费用	52
第十节 长期股权投资	53
第十一节 长期债券投资	58
第三章 资产（二）	60
第四章 负 债	93
第一节 负债概述	93

第二节	短期负债	93
第三节	长期负债	109
第四节	预计负债	111
第五节	受托代理负债	112
第五章	收入与费用	113
第一节	收 入	113
第二节	费 用	129
第六章	净资产	145
第一节	净资产概述	145
第二节	累计盈余（内容、核算举案例、新旧会计制度的主要变化）	145
第三节	专用基金（内容、核算案例、新旧会计制度的主要变化）	148
第四节	权益法调整（内容、核算举案例、新旧会计制度的主要变化）	149
第五节	本期盈余（内容、核算举案例、新旧会计制度的主要变化）	150
第六节	本年盈余分配（内容、核算举案例、新旧会计制度的主要变化）	153
第七节	无偿调拨净资产（内容、核算举案例、新旧会计制度的主要变化）	154
第八节	以前年度盈余调整（内容、核算举案例、新旧会计制度的主要变化）中财务	156

第三部分 预算会计

第七章	预算收入	161
第一节	预算收入概述	161

第二节	财政拨款预算收入	163
第三节	事业预算收入	167
第四节	上级补助预算收入	169
第五节	附属单位上缴预算收入	171
第六节	经营预算收入	172
第七节	债务预算收入	173
第八节	非同级财政拨款预算收入	174
第九节	投资预算收益	176
第十节	其他预算收入	178
第八章	预算支出	181
第一节	预算支出概述	181
第二节	行政支出	184
第三节	事业支出	188
第四节	经营支出	194
第五节	上缴上级支出	198
第六节	对附属单位补助支出	199
第七节	投资支出	200
第八节	债务还本支出	202
第九节	其他支出	203
第九章	预算结余	208
第一节	预算结余概述	208
第二节	资金结存	212
第三节	财政拨款结转	218
第四节	财政拨款结余	222
第五节	非财政拨款结转	224
第六节	非财政拨款结余	226
第七节	专用结余	229

第八节 经营结余	229
第九节 其他结余	230
第十节 非财政拨款结余分配	231

第四部分 报 表

第十章 报表格式	235
第十一章 报表编制说明	244

附 录

政府会计制度——行政事业单位会计科目	390
关于印发《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》 与《行政单位会计制度》《事业单位会计制度》有关衔接 问题处理规定的通知	503

第一部分 概 述

第一章 概 述

政府会计的发展和改革一直牵动着政府相关部门和社会大众，特别是地方政府债务风险的加剧，将政府会计的弊端凸显了出来，政府会计制度改革势在必行。《十八届三中全会有关全面深化改革的决定》指出“全面深化改革的总目标是完善和发展中国特色社会主义制度，推进国家治理体系和治理能力现代化”，所以“必须切实改变政府职能，深化行政体制改革，创新行政管理方式，增强政府公信力和执行力，建设法治政府和服务型政府”。政府会计作为其更好的发挥服务型政府职能的重要一个环节，面对国家治理体系的现代化和政府职能的转变也亟需改革，针对政府会计改革的方向“决定”也做出了相关的规定，即建立以权责发生制为计量基础的政府综合财务报告制度，为未来从收付实现制向权责发生制转变奠定了基调。为了积极贯彻落实党的十八届三中全会精神和《国务院关于批转财政部权责发生制政府综合财务报告制度改革方案的通知》（国发〔2014〕63号）的要求，构建统一、科学、规范的政府会计核算标准体系，夯实政府财务报告的编制基础，2017年10月24日，财政部印发了《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（财会〔2017〕25号，以下简称《制度》）。

第一节 政府会计制度修订的背景与意义

一、政府会计制度修订的背景

政府会计制度变迁的历程：

1. 建国初期（1950—1975年）

1950年计划经济的大背景下，我国以预算制度为指导开始建立政府会计体系，其初衷是反映政府相关部门对中央财政预算的完成情况。政府会计曾被称为预算会计，其仅限于反映与预算相关的资金收支情况，至于财务状况和风险管理等其他方面的信息没有或者很少涉及。

2. 国际会计惯例引入（1979—1992年）

改革开放之后，我国面对全球化所带来的挑战和机遇，积极的做出应对并取得了较好的成果，政府会计作为一门特殊的语言，也迎来了国际化的挑战和机遇。我国政府部门和有关的学者向美国、加拿大和欧洲的一些国家学习，借鉴他们在政府改革中的经验和教训，结合我国的实际情况进行相应的改革。1979年颁布了《关于中外合资工业企业财务会计问题的若干规定》、1985年颁布了《中外合资企业会计制度》、1992年11月颁布了《企业会计准则》和《企业财务通则》，以及13项行业会计制度和10项行业财务制度（简称“两则”、“两制”）。其中《关于中外合资工业企业财务会计问题的若干规定》和《中外合资企业会计制度》第一次参照国际惯例设计了会计制度，其规定的会计核算一般要求、会计核算原则和会计处理方法、会计科目和会计报表等内容均学习、借鉴了市场经济条件下通用的会计处理方法和程序。

3. 国际会计准则学习借鉴（1993—2000年）

我国会计制度自1993年开始学习借鉴国际会计准则，开始采用会计准则，并结合国情，采取会计准则与会计制度并存的办法实施“两则”、“两制”。特别是针对“琼民源”等上市公司的财务舞弊案，于1997年发布了第一项具体会计准则《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》（从1998年起开始实施），到2001年底我国已颁布了16项具体准则，标志着与国际惯例相适应的中国会计准则体系逐步建立。1993年7月1日正式实施1992年颁布的“两则”、“两制”，在1997年的政府会计改革中提出政府

会计基础的以收付实现制为主，其中，事业单位经营性的收支业务在核算时可以选择使用权责发生制，显示出与国际的政府会计改革存在着趋同，到 2000 年 12 月财政部根据《企业财务会计报告条例》的要求发布的《企业会计制度》，标志着政府会计核算标准体系基本上形成，它主要涵盖财政总预算会计、行政单位会计与事业单位会计，包括《财政总预算会计制度》、《行政单位会计制度》、《事业单位会计准则》、《事业单位会计制度》，以及医院、基层医疗卫生机构、高等学校、中小学校、科学事业单位、彩票机构等行业事业单位会计制度和国有建设单位会计制度等有关制度等。

4. 会计制度统一完善阶段（2001—2006 年）

2001 年 1 月 1 日起《企业会计制度》的正式施行（暂在股份有限公司执行，并鼓励国有企业和其他企业执行），2006 年 2 月财政部正式发布 39 项新会计准则和 48 项注册会计师审计准则。《企业会计制度》实现了与国际会计惯例的充分协调，实现了不同所有制、不同行业企业的会计制度的统一。2001 年颁布《金融企业会计制度》、2004 年颁布《小企业会计制度》和《民间非营利组织会计制度》，进一步完善了会计制度体系。

5. 国际会计准则全面趋同（2007—2012 年）

2007 年 1 月 1 日正式实施 39 项新会计准则和 48 项注册会计师审计准则。以会计准则全面取代会计制度（除少数准则保持中国特色外），与国际会计准则实现了全面趋同，进一步缩小了我国企业会计标准与国际会计准则的差异，是中国会计国际化趋同的显著标志。2010 年以来，财政部适应为公共财政管理的需要，先后对《行政单位会计制度》、《事业单位会计准则》、《事业单位会计制度》，以及医院、基层医疗卫生机构、高等学校、中小学校、科学事业单位、彩票机构等行业事业单位会计制度和国有建设单位会计制度等有关制度等部分会计标准进行了修订，基本满足了现行部门预算管理的需要。

6. 政府会计制度进一步修订（2013年后）

2013年11月9日党的十八届三中全会召开，提出了“建立权责发生制政府综合财务报告制度”的重大改革举措，2014年新修订的《预算法》对各级政府提出按年度编制以权责发生制为基础的政府综合财务报告的新要求。由于现行政府会计标准体系一般采用收付实现制，主要以提供反映预算收支执行情况的决算报告为目的，无法准确、完整反映政府资产负债“家底”，以及政府的运行成本等情况，难以满足编制权责发生制政府综合财务报告的信息需求。另外，因现行政府会计领域多项制度并存，体系繁杂、内容交叉、核算口径不一，造成不同部门、单位的会计信息可比性不高，通过汇总、调整编制的政府财务报告信息质量较低。因此，在新的形势下，必须对现行政府会计标准体系进行改革。

《国务院关于批转财政部权责发生制政府综合财务报告制度改革方案的通知》提出，权责发生制政府综合财务报告制度改革是基于政府会计规则的重大改革，其前提和基础任务就是要建立健全政府会计核算标准体系，包括制定政府会计基本准则、具体准则及应用指南，健全完善政府会计制度。在政府会计核算标准体系中，基本准则属于“概念框架”，统驭政府会计具体准则和政府会计制度的制定；具体准则主要规定政府发生的经济业务或事项的会计处理原则，应用指南主要对具体准则的实际应用作出操作性规定；会计制度主要规定政府会计科目及其使用说明、报表格式及其编制说明等。会计准则和会计制度相互补充，共同规范政府会计主体的会计核算，保证会计信息质量。按照《改革方案》确定的目标，应当在2020年之前建立起具有中国特色的政府会计标准体系，因此必须对会计制度进行修改。

二、政府会计制度修订的意义

（一）统一了会计制度

2015年以来，财政部按照《改革方案》要求，相继出台了

《政府会计准则——基本准则》（以下简称《基本准则》）和存货、投资、固定资产、无形资产、公共基础设施、政府储备物资等6项政府会计具体准则，以及固定资产准则应用指南，政府会计准则体系建设取得积极进展。为了加快建立健全政府会计核算标准体系，财政部组织专家经过反复研究和论证，决定以统一现行各类行政事业单位会计标准、夯实部门和单位编制权责发生制财务报告和全面反映运行成本并同时反映预算执行情况的核算基础为目标，制定适用于各级各类行政事业单位的统一的会计制度。

（二）为提高政府会计信息质量、建立现代财政制度具有重要的政策支撑作用

制定出台《制度》，是全面贯彻落实党的十八届三中全会精神和《国务院关于批转财政部权责发生制政府综合财务报告制度改革方案的通知》的重要成果，是服务全面深化财税体制改革的重要举措，对于提高政府会计信息质量、提升行政事业单位财务和预算管理水平、全面实施绩效管理、建立现代财政制度具有重要的政策支撑作用，在我国政府会计发展进程中具有划时代的重要意义。

第二节 政府会计制度修订的主要内容

一、《制度》遵循的原则

（一）归并统一原则

从行政事业单位通用或共性业务会计处理，以及单位财务报告和决算报告信息的可比性出发，归并统一现行行政单位、事业单位和各项行业事业单位会计制度。

（二）继承创新原则

立足当前行政事业单位核算现状，充分继承现行制度中合理的、共性的内容。同时，为满足政府财务会计和预算会计适度分离并相互衔接的核算需要，在会计科目设置和报表体系设计上力

求创新。另外，在相关资产科目的核算内容和账务处理说明中，充分吸收 2016 年以来财政部印发的 6 项政府会计具体准则的创新与变化。

（三）充分协调原则

《制度》依据会计法、预算法和《基本准则》等法律法规、规章制度制定，在严格贯彻《改革方案》要求、着力实现改革目标的前提下，力求与现行行政事业单位财务规则、财务制度、部门预决算制度、行政事业单位国有资产管理规定、基本建设财务规则等要求保持协调。

（四）提升质量原则

从财务报告和决算报告的目标以及信息使用者的需要出发，全面提升会计信息质量。在会计核算内容和范围上着力提高会计信息的可靠性、全面性，在财务会计中全面引入权责发生制，着力提高会计信息的相关性，在会计科目设置、账务处理说明上力求内在一致，着力提高会计信息的可比性，在报表设计及填表说明、附注披露中着力提高会计信息的可理解性。

（五）务实简化原则

考虑行政事业单位会计工作基础、会计人员接受程度和当前改革所处的阶段，以及核算系统中引入财务会计内容带来的复杂性，在会计科目设置、核算口径和方法、计量标准、账务处理设计、报表设计和填制等方面，力求做到贴近实务、方便操作、简便易行。

（六）适当借鉴原则

在充分考虑我国政府财政财务管理特点的基础上，适当吸收我国企业会计准则改革的成功经验，适当借鉴国际公共部门会计准则的最新成果以及国外有关国家政府会计改革的先进经验和做法。

二、《政府会计制度》的体例结构及主要内容

《政府会计制度》的出台严格遵循科学严密的工作流程，提高《制度》起草工作的科学性、民主性，经历了研究起草、征求意见、模拟测试和发布三个阶段，充分发扬民主，广泛听取意见，集中各方面智慧，使《制度》更符合我国政府财政财务管理要求，《政府会计制度》由正文和附录组成。正文包括六部分内容：

第一部分为总说明，主要规范《制度》的制定依据、适用范围、会计核算模式和会计要素、会计科目设置要求、报表编制要求、会计信息化工作要求和施行日期等内容。

第二部分为会计科目名称和编号，主要列出了财务会计和预算会计两类科目表，共计 103 个一级会计科目，其中，财务会计下资产、负债、净资产、收入和费用五个要素共 77 个一级科目，预算会计下预算收入、预算支出和预算结余三个要素共 26 个一级科目。

第三部分为会计科目使用说明，主要对 103 个一级会计科目的核算内容、明细核算要求、主要账务处理等进行详细规定。本部分内容是《制度》的核心内容。

第四部分为报表格式，主要规定财务报表和预算会计报表的格式，其中，财务报表包括资产负债表、收入费用表、净资产变动表、现金流量表及报表附注，预算会计报表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。

第五部分为报表编制说明，主要规定了第四部分列出的 7 张报表的编制说明，以及报表附注应披露的内容。

附录为主要业务和事项账务处理举例。本部分采用列表方式，以《制度》第三部分规定的会计科目使用说明为依据，按照会计科目顺序对单位通用业务或共性业务和事项的账务处理进行举例说明。

财政部在《制度》起草过程中，对各方面提出的意见和建议