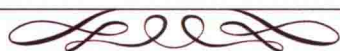




科学事业单位政府会计制度实务手册

——以中央级科研机构为例



◎ 贺 勇 李艳丽 主编



科学事业单位政府会计制度实务手册

——以中央级科研机构为例



◎ 贺 勇 李艳丽 主编

图书在版编目 (CIP) 数据

科学事业单位政府会计制度实务手册：以中央级科研机构为例 / 贺勇，李艳丽主编. — 北京：中国农业科学技术出版社，2019. 1

ISBN 978-7-5116-4035-2

I. ①科… II. ①贺…②李… III. ①科学研究组织机构-单位预算会计-会计制度-中国-手册 IV. ①F812. 2-62

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2019) 第 016939 号

责任编辑 李 雪 徐定娜

责任校对 李向荣

出版者 中国农业科学技术出版社

北京市中关村南大街 12 号 邮编：100081

电 话 (010)82109707(编辑室)

(010)82109702(发行部)

(010)82106629(读者服务部)

传 真 (010)82109707

网 址 <http://www.castp.cn>

经 销 者 各地新华书店

印 刷 者 北京建宏印刷有限公司

开 本 787mm×1 092mm 1/16

印 张 25.5

字 数 623 千字

版 次 2019 年 1 月第 1 版 2019 年 1 月第 1 次印刷

定 价 58.00 元

— 版权所有 · 翻印必究 —

《科学事业单位政府会计制度实务手册 ——以中央级科研机构为例》

编写人员

主 编：贺 勇 李艳丽

副主编：马宗新 周卫华

编 者：（以下排名不分先后，按照姓氏笔画排序）

马宗新 史建俊 李艳丽 周卫华 孟 萌

贺 勇 赵 旭 赵美荣 聂诗军 高 超

序 言

政府会计制度改革是落实《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》提出的“建立权责发生制的政府综合财务报告制度”工作部署，深化财税体制改革、建立现代财政制度的一项重要工作，是会计理论的重大创新，是我国会计工作转型升级的重大举措。2019年起实施的政府会计制度，不但是权责发生制政府综合财务报告制度的核算基础，也对准确地核算政府的运行成本，科学评价政府绩效，落实党的十九大提出的“全面加强和全面实施绩效管理”具有重要的基础性作用。

笔者所在单位有幸参与了《政府会计制度—行政事业单位会计科目和报表（征求意见稿）》的模拟测试工作，成为政府会计制度改革的首批亲历者之一。在对政府会计制度的研究和学习中，作为科学事业单位的财务机构负责人，笔者感到由于目前行政事业单位的人员结构、历史惯性、管理水平差异等原因，各单位从原有基于收付实现制的行政事业单位会计制度体系，向基于权责发生制和收付实现制“双基础”的政府会计制度的转换，将是一个极大的挑战。本书从实务操作的角度，从具体业务出发，致力于为科学事业单位的一线财务工作者提供参考，并对部分经济业务的确认方法提供了一些建议。

本书得到相关科研院所的多位师长、前辈的鼓励与悉心指导，得到了所

在单位领导的大力支持，谨向他们致以衷心地感谢！同时感谢财政科学研究院周卫华老师，中国测绘科学院马宗新老师、史建俊老师，大信会计师事务所合伙人聂诗军老师的通力合作！本书在理论深度上与诸多前辈的著作相比较为浅疏，笔者深知自身才疏学浅，编撰此书心余力绌，虽经多次研讨、审校，书中对一些问题的理解可能不够全面透彻，书中的疏漏和差错在所难免，敬请读者批评指正。

本书编者

2018年12月于国家农业图书馆

目 录

| | |
|----------------------------|-------|
| 第一章 《政府会计制度》基本介绍 | (1) |
| 第一节 《政府会计制度》发布的背景 | (1) |
| 第二节 重大变化及制度创新 | (2) |
| 第二章 执行《政府会计制度》中的重难点问题 | (5) |
| 第一节 固定资产折旧的处理方法讨论 | (5) |
| 第二节 科学事业单位收入确认、计量及列报相关问题讨论 | (6) |
| 第三节 长期股权投资的权益法、成本法若干讨论 | (9) |
| 第四节 政府会计制度与决算的衔接—差异调节表的应用 | (13) |
| 第三章 期初会计处理 | (15) |
| 第一节 会计科目对比 | (15) |
| 第二节 会计科目设置 | (18) |
| 第三节 期初余额录入及试算平衡 | (46) |
| 第四章 经济业务实例编制 | (64) |
| 第一节 经济业务序时账 | (64) |
| 第二节 期末结转 | (100) |
| 第三节 项目明细账 | (113) |
| 第五章 报表编制 | (152) |
| 第一节 财务会计报表编制 | (152) |
| 第二节 预算会计报表编制 | (162) |
| 第三节 本年盈余与预算结余差异表 | (168) |

| | |
|----------------------|-------|
| 第六章 资产类 | (177) |
| 第一节 资产概述 | (177) |
| 第二节 库存现金 | (178) |
| 第三节 银行存款 | (180) |
| 第四节 零余额账户用款额度 | (183) |
| 第五节 其他货币资金 | (185) |
| 第六节 短期投资 | (187) |
| 第七节 财政应返还额度 | (188) |
| 第八节 应收票据 | (190) |
| 第九节 应收账款 | (191) |
| 第十节 预付账款 | (192) |
| 第十一节 应收股利 | (194) |
| 第十二节 应收利息 | (195) |
| 第十三节 其他应收款 | (195) |
| 第十四节 坏账准备 | (197) |
| 第十五节 在途物资 | (198) |
| 第十六节 库存物品 | (199) |
| 第十七节 加工物品 | (202) |
| 第十八节 待摊费用 | (204) |
| 第十九节 长期股权投资 | (205) |
| 第二十节 长期债券投资 | (210) |
| 第二十一节 固定资产 | (211) |
| 第二十二节 固定资产累计折旧 | (220) |
| 第二十三节 在建工程 | (223) |
| 第二十四节 无形资产 | (229) |
| 第二十五节 无形资产累计摊销 | (233) |
| 第二十六节 研发支出 | (234) |
| 第二十七节 待处理财产损溢 | (235) |

| | |
|-----------------|-------|
| 第七章 负债类 | (239) |
| 第一节 负债概述 | (239) |
| 第二节 短期借款 | (241) |
| 第三节 应交增值税 | (242) |
| 第四节 其他应交税费 | (248) |
| 第五节 应缴财政款 | (251) |
| 第六节 应付职工薪酬 | (252) |
| 第七节 应付票据 | (256) |
| 第八节 应付账款 | (257) |
| 第九节 应付政府补贴款 | (258) |
| 第十节 应付利息 | (259) |
| 第十一节 预收账款 | (260) |
| 第十二节 其他应付款 | (263) |
| 第十三节 预提费用 | (265) |
| 第十四节 长期借款 | (268) |
| 第十五节 长期应付款 | (269) |
| 第十六节 预计负债 | (269) |
| 第十七节 受托代理负债 | (270) |
| | |
| 第八章 净资产类 | (272) |
| 第一节 净资产概述 | (272) |
| 第二节 累计盈余 | (272) |
| 第三节 专用基金 | (274) |
| 第四节 权益法调整 | (275) |
| 第五节 本期盈余 | (276) |
| 第六节 本年盈余分配 | (281) |
| 第七节 无偿调拨净资产 | (282) |
| 第八节 以前年度盈余调整 | (283) |

| | |
|-------------------|-------|
| 第九章 收入类 | (285) |
| 第一节 收入概述 | (285) |
| 第二节 财政拨款收入 | (285) |
| 第三节 事业收入 | (287) |
| 第四节 上级补助收入 | (290) |
| 第五节 附属单位上缴收入 | (291) |
| 第六节 经营收入 | (291) |
| 第七节 非同级财政拨款收入 | (293) |
| 第八节 投资收益 | (294) |
| 第九节 捐赠收入 | (296) |
| 第十节 利息收入 | (297) |
| 第十一节 租金收入 | (298) |
| 第十二节 其他收入 | (299) |
| | |
| 第十章 费用类 | (302) |
| 第一节 费用类概述 | (302) |
| 第二节 业务活动费用 | (302) |
| 第三节 单位管理费用 | (309) |
| 第四节 经营费用 | (312) |
| 第五节 资产处置费用 | (315) |
| 第六节 上缴上级费用 | (317) |
| 第七节 对附属单位补助费用 | (317) |
| 第八节 所得税费用 | (318) |
| 第九节 其他费用 | (319) |
| | |
| 第十一章 预算收入类 | (322) |
| 第一节 预算收入概述 | (322) |
| 第二节 财政拨款预算收入 | (322) |

| | | |
|-------------|--------------------|--------------|
| 第三节 | 事业预算收入 | (325) |
| 第四节 | 上级补助预算收入 | (326) |
| 第五节 | 附属单位上缴预算收入 | (327) |
| 第六节 | 经营预算收入 | (327) |
| 第七节 | 债务预算收入 | (329) |
| 第八节 | 非同级财政拨款预算收入 | (329) |
| 第九节 | 投资预算收益 | (330) |
| 第十节 | 其他预算收入 | (332) |
| 第十二章 | 预算支出类 | (334) |
| 第一节 | 预算支出概述 | (334) |
| 第二节 | 事业支出 | (334) |
| 第三节 | 经营支出 | (337) |
| 第四节 | 上缴上级支出 | (338) |
| 第五节 | 对附属单位补助支出 | (339) |
| 第六节 | 投资支出 | (340) |
| 第七节 | 债务还本支出 | (341) |
| 第八节 | 其他支出 | (342) |
| 第十三章 | 预算结余类 | (344) |
| 第一节 | 预算结余概述 | (344) |
| 第二节 | 资金结存 | (344) |
| 第三节 | 财政拨款结转 | (347) |
| 第四节 | 财政拨款结余 | (351) |
| 第五节 | 非财政拨款结转 | (353) |
| 第六节 | 非财政拨款结余 | (358) |
| 第七节 | 专用结余 | (359) |
| 第八节 | 经营结余 | (360) |

| | |
|-----------------------------|--------------|
| 第九节 其他结余 | (361) |
| 第十节 非财政拨结余分配 | (362) |
| 第十四章 报表格式与编制说明 | (364) |
| 第一节 财务会计报表的格式与编制说明 | (364) |
| 第二节 预算会计报表的格式与编制说明 | (385) |

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。

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、会计调整、负债等8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，经反复研究和论证，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科学事业单位的统一的会计制度。

《制度》的出台是财政部全面贯彻落实党的十八届三中全会精神和《改革方案》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 重大变化及制度创新

《政府会计制度》继承了多年来我国行政事业单位会计改革的有益经验，反映了当前政府会计改革发展的内在需要和发展方向，相对于现行制度有以下重大变化与创新。

一、重构了政府会计核算模式

在系统总结分析传统单系统预算会计体系的利弊基础上，《制度》按照《改革方案》和《基本准则》的要求，构建了“财务会计和预算会计适度分离并相互衔接”的会计核算模式。所谓“适度分离”，是指适度分离政府预算会计和财务会计功能，决算报告和财务报告功能，全面反映政府会计主体的预算执行信息和财务信息。主要体现在以下几个方面：一是“双功能”，在同一会计核算系统中实现财务会计和预算会计双重功能，通过资产、负债、净资产、收入和费用五个要素进行财务会计核算，通过预算收入、预算支出和预算结余三个要素进行预算会计核算。二是“双基础”，财务会计采用权责发生制，预算会计采用收付实现制，国务院另有规定的，依照其规定。三是“双报告”，通过财务会计核算形成财务报告，通过预算会计核算形成决算报告。所谓“相互衔接”，是指在同一会计核算系统中政府预算会计要素和相关财务会计要素相互协调，决算报告和财务报告相互补充，共同反映政府会计主体的预算执行信息和财务信息。主要体现在：一是对纳入部门预算管理的现金收支进行“平行记账”。对于纳入部门预算管理的现金收支业务，在进行财务会计核算的同时也应当进行预算会计核算。对于其他业务，仅需要进行财务会计核算。二是财务报表与预算会计报表之间存在勾稽关系。通过编制“本期预算结余与本期盈余差异调节表”并在附注中进行披露，反映单位财务会计和预算会计因核算基础和核算范围不同所产生的本年盈余数（本期收入与费用之间的差额）与本年预算结余数（本年预算收入与预算支出的差额）之间的差异，从而揭示财务会计和预算会计的内在联系。

这种会计核算模式兼顾了现行部门决算报告制度的需要，又能满足部门编制权责发生制财务报告的要求，对于规范政府会计行为，夯实政府会计主体预算和财务管理基础，强化政府绩效管理具有深远的影响。

二、统一了现行各项单位会计制度

《制度》有机整合了《行政单位会计制度》《科学事业单位会计制度》和医院、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、地勘单位、测绘单位、林业（苗圃）等行业科学事业单位会计制度的内容。在科目设置、科目和报表项目说明中，一般情况下，不再区分行政和事业单位，也不再区分行业科学事业单位；在核算内容方面，基本保留了现行各项制度中的通用业务和事项，同时根据改革需要增加各级各类行政事业单位的共性业务和事项；在会计政策方面，对同类业务尽可能作出同样的处理规定。通过会计制度的统一，大大提高了政府各部门、各单位会计信息的可比性，为合并单位、部门财务报表和逐级汇总编制部门决算奠定了坚实的制度基础。

三、强化了财务会计功能

《制度》在财务会计核算中全面引入了权责发生制，在会计科目设置和账务处理说明中着力强化财务会计功能，如增加了收入和费用两个财务会计要素的核算内容，并原则上要求按照权责发生制进行核算；增加了应收款项和应付款项的核算内容，对长期股权投资采用权益法核算，确认自行开发形成的无形资产的成本，要求对固定资产、公共基础设施、保障性住房和无形资产计提折旧或摊销，引入坏账准备等减值概念，确认预计负债、待摊费用和预提费用等。在政府会计核算中强化财务会计功能，对于科学编制权责发生制政府财务报告、准确反映单位财务状况和运行成本等情况具有重要的意义。

四、扩大了政府资产负债核算范围

《制度》在现行制度基础上，扩大了资产负债的核算范围。除按照权责发生制核算原则增加有关往来账款的核算内容，在资产方面，增加了公共基础设施、政府储备物资、文物文化资产、保障性住房和受托代理资产的核算内容，以全面核算单位控制的各类资产；增加了“研发支出”科目，以准确反映单位自行开发无形资产的成本。在负债方面，增加了预计负债、受托代理负债等核算内容，以全面反映单位所承担的现时义务。此外，为了准确反映单位资产扣除负债之后的净资产状况，《制度》立足单位会计核算需要、借鉴国际公共部门会计准则相关规定，将净资产按照主要来源分类为累计盈余和专用基金，并根据净资产其他来源设置了权益法调整、无偿调拨净资产等会计科目。资产负债核算范围的扩大，有利于全面规范政府单位各项经济业务和事项的会计处理，准确反映政府“家底”信息，为相关决策提供更加有用的信息。

五、改进了预算会计功能

根据《改革方案》要求，《制度》对预算会计科目及其核算内容进行了调整和优化，以进一步完善预算会计功能。在核算内容上，预算会计仅需核算预算收入、预算支出和预

算结余。在核算基础上，预算会计除按《预算法》要求的权责发生制事项外，均采用收付实现制核算，有利于避免现在制度下存在的虚列预算收支的问题。在核算范围上，为了体现新《预算法》的精神和部门综合预算的要求，《制度》将依法纳入部门预算管理的现金收支均纳入预算会计核算范围，如增设了债务预算收入、债务还本支出、投资支出等。调整完善后的预算会计，能够更好贯彻落实《预算法》的相关规定，更加准确反映部门和单位预算收支情况，更加满足部门、单位预算和决算管理的需要。

六、整合了基建会计核算

按照现行制度规定，单位对于基本建设投资的会计核算除遵循相关会计制度规定外，还应当按照国家有关基本建设会计核算的规定单独建账、单独核算，但同时应将基建账相关数据按期并入单位“大账”。《制度》依据《基本建设财务规则》和相关预算管理规定，在充分吸收《国有建设单位会计制度》合理内容的基础上对单位建设项目会计核算进行了规定。单位对基本建设投资按照本制度规定统一进行会计核算，不再单独建账，大大简化了单位基本建设业务的会计核算，有利于提高单位会计信息的完整性。

七、完善了报表体系和结构

《制度》将报表分为预算会计报表和财务报表两大类。预算会计报表由预算收入表、预算结转结余变动表和财政拨款预算收入支出表组成，是编制部门决算报表的基础。财务报表由会计报表和附注构成，会计报表由资产负债表、收入费用表、净资产变动表和现金流量表组成，其中，单位可自行选择编制现金流量表。此外，《制度》针对新的核算内容和要求对报表结构进行了调整和优化，对报表附注应当披露的内容进行了细化，对会计报表重要项目说明提供了可参考的披露格式、要求按经济分类披露费用信息、要求披露本年预算结余和本年盈利的差异调节过程等。调整完善后的报表体系，对于全面反映单位财务信息和预算执行信息，提高部门、单位会计信息的透明度和决策有用性具有重要的意义。

八、增强了制度的可操作性

《制度》在附录中采用列表方式，以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了举例说明。在举例说明时，对同一项业务或事项，在表格中列出财务会计分录的同时，平行列出相对应的预算会计分录（如果有）。通过对经济业务和事项举例说明，能够充分反映《政府会计制度》所要求的财务会计和预算会计“平行记账”的核算要求，便于会计人员学习和理解政府会计8要素的记账规则，也有利于单位会计核算信息系统的开发或升级改造。

第二章 执行《政府会计制度》 中的重难点问题

由于科学事业单位类型多样，单位规模、管理水平、财务人员结构、信息化程度差异巨大，由于客观原因，在执行《政府会计制度》过程中会遇到非常大的困难。本章就其中一些重点问题以问答的形式进行讨论，希望能够给予大家一些执行上的建议。

第一节 固定资产折旧的处理方法讨论

问题一：政府会计制度引入权责发生制后，折旧和摊销对于科研课题经费管理有什么影响？

解答：按照科学事业单位会计制度，过去固定资产折旧，无形资产摊销是通过双分录，在对固定资产、无形资产收支进行核算的同时，通过非流动资产基金体现，并没有体现为费用。这样的处理无法真实地反映科研课题涉及的固定资产损耗及无形资产使用成本。

在现行预算体制下，科学事业单位除了公用经费外，开展业务活动所需要的固定资产损耗，无形资产使用成本是通过间接经费在科研课题直接成本之外进行补偿的。这种制度安排首先有其历史的原因，更重要的是，以往和现行的科学事业单位会计制度在财务核算上无法做到对科研课题成本费用的准确计量。

引入权责发生制以后，如果能够科学归集科研课题折旧、摊销与管理费用，就可以精确计量科研课题间接费用。这样一来，可以实现科研课题预算的真正完整科学编制，也能有效支撑科研经费间接费用实行后补助支持方式，支撑科研经费管理方式的改革。但与此同时，由于资产的折旧和摊销仅在财务会计下核算，会造成财务会计下核算的科研课题成本与预算会计下核算科研课题的支出不一致。

问题二：在具体核算时固定资产折旧和无形资产摊销如何归集和确认？

解答：按照《制度》要求，固定资产累计折旧应当按照所对应固定资产的明细分类进行明细核算。从理论上，应当细化到项目、部门/人员、经费来源等类别。但是，按照明细分类进行明细核算需要较为科学准确的确认，由于单位的管理水平和核算需要不同，现有状况下大部分单位很难做到彻底按照明细分类进行明细核算。作为课题资金购置的资产，在课题执行期间内的折旧和摊销归集较为容易，分类也很明确。但是，对于已结束课题仍然未计提完折旧和摊销的资产，以及单位的公共资产，如何按照项目、部门等分类进行归集就比较难以处理。为了方便大家执行，我们建议可以视情况按照以下方式进行处理。

一是按照部门、项目进行分类明细核算，按照比例法进行归集确认。现有情况下，可以按照某一部门所承担的其中一个课题占所有课题资金总金额的比例，将本部门非专属资产的折旧和摊销进行归集。同时，对于单位的公共资产折旧，也可以先按照每个部门人数与单位总人数的比例进行分摊，再参照上述方法归集到每个课题中。同时可以根据资产是否是专门服务于公共管理业务还是服务于科研活动的原则，区分“单位管理费用”和“业务活动费用”。在2019年刚开始执行政府会计制度时，如果单位的资产历史数据尚未彻底清理，也可以采用暂不分类明细核算，将所有资产的折旧和摊销集中核算，这样就与现有科学事业单位财务会计制度的固定资产基金的逻辑相似，比较便于处理。

二是按照部门、人员、项目进行分类明细核算，按照作业成本法进行归集确认。理想情况下，如果单位的管理能力非常强，信息化管理程度非常高，可以较为准确的确定每个人、每个项目对于资产的使用时长或者使用量，这种情况下就可以按照作业成本法对所有资产的折旧和摊销进行归集。同时也能科学地区分“业务活动费用”“单位管理费用”“经营费用”“加工物品”“在建工程”等借方科目。

第二节 科学事业单位收入确认、计量及列报相关问题讨论

问题一：按照《政府会计制度》相关规定，科学事业单位与收入相关的会计要素有预算会计的“预算收入”和财务会计的“收入”，两者确认计量的基础和方法有什么不同，实务中如何正确把握？

解答：根据《基本准则》，预算会计实行收付实现制，国务院另有规定的，依照其规定。所谓收付实现制是指以现金的实际收付为标志来确定本期收入和支出的会计核算基础。凡在当期实际收到的现金收入和支出，均应作为当期的收入和支出；凡是不属于当期的现金收入和支出，均不应当作为当期的收入和支出。

预算收入是指政府会计主体在预算年度内依法取得的并纳入预算管理的现金流入，预算收入一般在实际收到时予以确认，以实际收到的金额计量。

财务会计实行权责发生制。所谓权责发生制是指以取得收取款项的权利或支付款项的义务为标志来确定本期收入和费用的会计核算基础。凡是当期已经实现的收入和已经发生的或应当负担的费用，不论款项是否收付，都应当作为当期的收入和费用；凡是不属于当期的收入和费用，即使款项已在当期收付，也不应当作为当期的收入和费用。

收入是指报告期内导致政府会计主体净资产增加的、含有服务潜力或者经济利益的经济资源的流入。收入的确认应同时满足三个条件：一是与收入相关的含有服务潜力或者经济利益的经济资源很可能流入政府会计主体；二是含有服务潜力或者经济利益的经济资源流入会导致政府会计主体资产增加或者负债减少；三是流入金额能够可靠地计量。

由此可知，预算收入确认强调的是“预算年度”，凡纳入科学事业单位预算管理的各项收入，均在实际收到时确认收入。收入强调的是报告期（注意不是会计期间，包括年度和月度；根据政府会计制度规定，单位应当至少按年度编制财务报表和预算会计报