

财会人员实务操作丛书



ZHENGFU DANWEI
KUAJI SHIWU

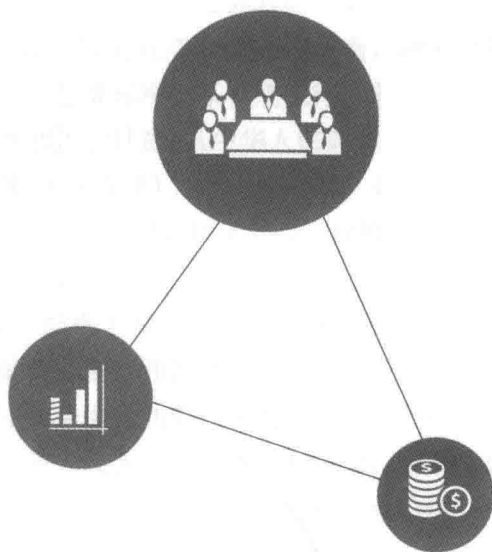
政府单位 会计实务

李启明◎主编

财会人员实务操作丛书

政府单位 会计实务

李启明◎主编



中国人民大学出版社

·北京·

图书在版编目 (CIP) 数据

政府单位会计实务/李启明主编. —北京: 中国人民大学出版社, 2019. 1
(财会人员实务操作丛书)
ISBN 978-7-300-26477-6

I. ①政… II. ①李… III. ①单位预算会计 IV. ①F810.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2018) 第 276180 号

财会人员实务操作丛书

政府单位会计实务

李启明 主编

Zhengfu Danwei Kuaiji Shiwu

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)	010-62511770 (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	北京玺诚印务有限公司		
规 格	185 mm×260 mm 16 开本	版 次	2019 年 1 月第 1 版
印 张	16	印 次	2019 年 1 月第 1 次印刷
印 数	342 000	定 价	38.00 元

版权所有 侵权必究 印装差错 负责调换

前 言

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，以下简称《改革方案》）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，2015年以来财政部相继出台了《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，政府会计准则体系框架基本形成。为了加快建立健全政府会计核算标准体系，规范行政事业单位的会计核算，保证会计信息质量，根据《中华人民共和国会计法》《中华人民共和国预算法》《基本准则》等法律、行政法规和规章，财政部于2017年10月24日印发了《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《政府单位会计制度》），自2019年1月1日起施行，鼓励行政事业单位提前执行。

《政府单位会计制度》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，重构了政府会计核算模式，统一了现行各项单位会计制度，强化了财务会计功能，扩大了政府资产负债核算范围，改进了预算会计功能，整合了基建会计核算，完善了报表体系和结构，增强了制度的可操作性，相对于现行制度进行了重大变化与创新。为了满足广大行政事业单位财务人员学习《政府单位会计制度》的需要，我们根据《基本准则》、目前印发的具体准则及其应用指南和《政府单位会计制度》，并结合政府收支分类体系、国库集中收付制度、行政事业单位内部控制规范对政府单位财务管理和会计核算提出的要求，组织编写了本书。本书在编写过程中，立足政府单位会计工作岗位的实际需要，解决政府单位财务管理和会计核算工作中的具体问题，力争突出以下特点：

及时——本书是在《政府单位会计制度》正式实施之前，行政事业单位内部控制体系建设逐步深入推进的背景下编写的，能及时满足广大政府单位会计人员学习更新财会知识、提高财务管理水平和会计核算能力的需要，同时满足会计继续教育培训的需要。

实用——本书契合政府单位会计工作岗位业务素质的要求，充分体现会计职业教育的

基本规律，突出实用性和操作性。本书主体内容以政府单位会计主要科目为基本单元，结合政府单位常见经济业务绘制了主要会计科目的基本使用方法和注意事项。

通俗——本书编者长期从事财经类专业传统的“行政事业单位会计”课程的教学和研究工作，承担教育、卫生等行业会计人员继续教育的教学任务，担任当地市（县）财政、教育、卫生等行业或单位的会计业务咨询专家。在编写过程中，编者将多年在教学和研究过程中积累的图表恰当地融入各项目任务内容中，形象直观地分析描述政府单位财务管理和会计核算过程中有关内容之间的相互联系及区别，起到事半功倍的效果。

本书由陕西财经职业技术学院教授李启明主编。在编写过程中参考了有关资料和观点，在此向有关专家和学者表示感谢。由于编者水平有限，书中难免有不妥之处，敬请读者批评指正。

为向本书的读者提供更好的服务，特建立交流群（QQ群号：580113725），加入时请注明单位、姓名。

编者

2018年12月

C 目录

ontents

第一篇 基础知识

第一章 政府会计基础知识	3
第一节 政府会计的历史沿革及准则体系	3
第二节 政府会计假设及会计信息质量要求	6
第三节 政府会计核算模式	8
第四节 政府单位会计科目	17
第二章 财政预算基础知识	21
第一节 政府收支分类科目	21
第二节 国库集中收付制度	28

第二篇 基本核算业务

第三章 资产	39
第一节 货币资金	42
第二节 应收及预付款项	52
第三节 库存物品	63
第四节 投资	67
第五节 固定资产	77
第六节 无形资产	89
第七节 公共基础设施	94
第八节 政府储备物资	98
第九节 文物文化资产	102
第十节 保障性住房	104

第十一节 资产处置	107
第十二节 受托代理业务	113
第四章 负债	115
第一节 借入款项	117
第二节 应付及预收款项	121
第三节 应缴款项	131
第五章 收入与费用（支出）	138
第一节 财政拨款（预算）收入	147
第二节 事业（预算）收入	152
第三节 基本业务（管理）活动费用（支出）	155
第四节 上下级非财政资金调剂业务的核算	161
第五节 经营业务的核算	165
第六节 其他零星收支业务的核算	168
第六章 预算结余	177
第一节 资金结存	179
第二节 财政拨款结转结余	181
第三节 非财政拨款结转结余	187
第四节 专用结余与专用基金	193
第五节 经营结余、其他结余及其分配	194
第七章 净资产	199
第一节 本期盈余及其分配	200
第二节 累计盈余及其调整	202

第三篇 报表

第八章 财务会计报表	209
第一节 资产负债表	209
第二节 收入费用表	215
第三节 净资产变动表	219
第四节 现金流量表	222
第五节 附注	228
第九章 预算会计报表	238
第一节 预算收入支出表	238
第二节 预算结转结余变动表	241
第三节 财政拨款预算收入支出表	245

第一篇

基础知识

- ◎ 第一章 政府会计基础知识
- ◎ 第二章 财政预算基础知识



第一章 政府会计基础知识

第一节 政府会计的历史沿革及准则体系

一、政府会计的历史沿革

我国现行政府会计核算标准体系基本形成于1998年前后，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、科研单位、彩票机构等行业单位会计制度和国有建设单位会计制度等有关制度。2010年以来，财政部为适应公共财政管理的需要，先后对上述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。

党的十八届三中全会提出了“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年修订的《中华人民共和国预算法》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、完整地反映政府资产负债“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。

2015年以来，财政部按照《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》（国发〔2014〕63号，以下简称《改革方案》）的要求，在继2015年10月23日发布《政府会计准则——基本准则》（中华人民共和国财政部令第78号，以下简称《基本准则》）后，先后于2016年7月6日制定印发了《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4号——无形资产》。财政部于2017年2月21日制定印发了《〈政府会计准则第3号——固定资产〉应用指南》，于2017年4月17日制定印发了《政府会计准则第5号——公共基础设施》，于2017年7月28日制定印发了《政府会计准则第6号——政府储备物资》。政府会计准则第5、6

号的制定印发标志着政府会计准则体系的框架已基本形成。

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,财政部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以及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,于2017年10月24日印发了《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《政府会计制度》),统一适用于各级各类行政单位和事业单位(以下统称“单位”,特别说明的除外),自2019年1月1日起施行。

二、政府会计准则体系的构成

财政部制定的《改革方案》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,其前提和基础就是要构建统一、科学、规范的政府会计准则体系,包括制定政府会计基本准则、具体准则及其应用指南,健全完善政府会计制度。

在政府会计准则体系中,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做出操作性规定;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,财政部计划将在2020年之前建立起具有中国特色的政府会计标准体系。

政府会计准则体系,如图1-1所示。

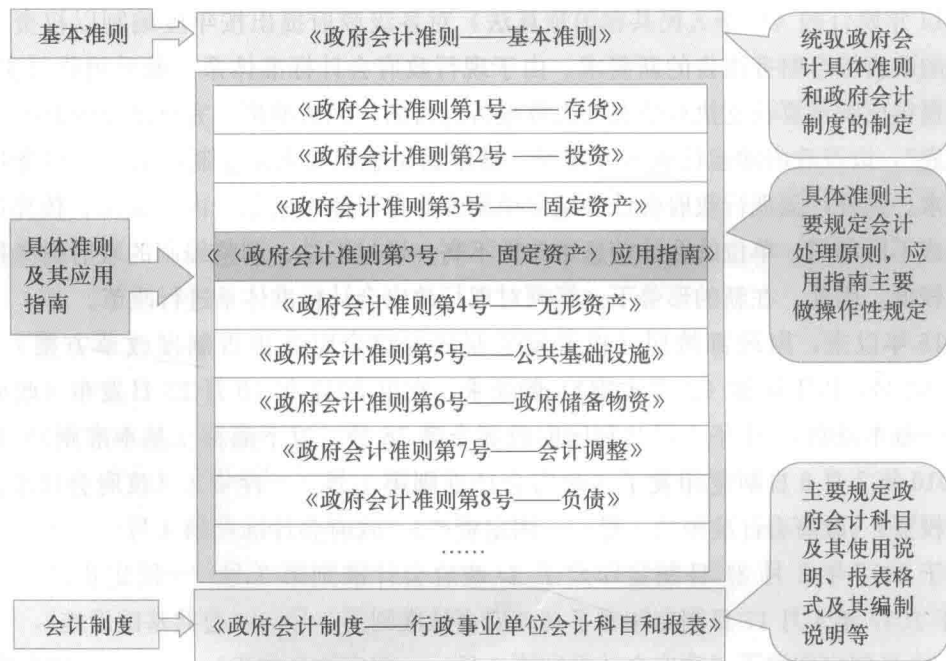


图 1-1 政府会计准则体系

《政府会计准则》与《政府会计制度》(“准则+制度”模式)功能比较,如图1-2所示。

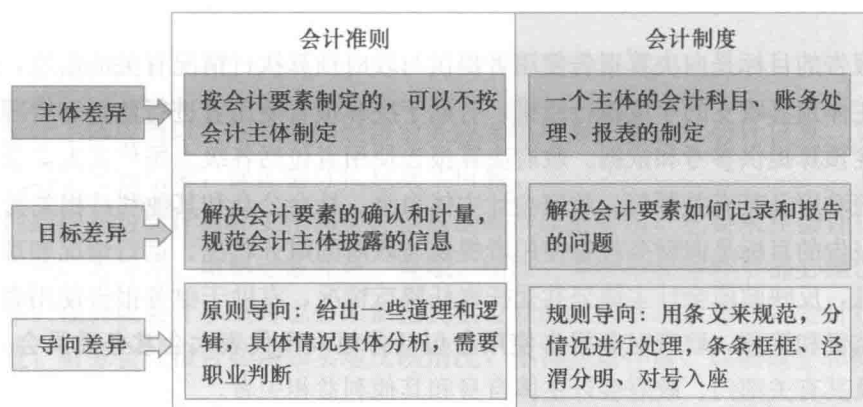


图1-2 “准则+制度”模式功能比较

三、政府单位会计的含义

《政府单位会计制度》的适用范围为各级各类行政单位和事业单位^①。其中:行政单位^②是指进行国家行政管理、组织经济建设和文化建设、维护社会公共秩序的单位,主要包括国家权力机关、行政机关、司法机关、检察机关以及实行预算管理的其他机关、政党组织等;事业单位是指国家为了社会公益目的,由国家机关举办或者其他组织利用国有资产举办的,从事教育、科技、文化、卫生等活动的社会服务组织。

政府单位会计就是以政府所属(或主办)的各级各类行政事业单位实际发生的各项经济业务或事项为对象,核算、反映和监督行政事业单位年度财务收支计划和预算收支计划执行过程及结果的一门专业会计。

制定出台《政府单位会计制度》,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,同时在我国政府会计发展进程中具有划时代的重要意义。

四、政府单位会计核算的目标

政府单位会计核算的目标是向会计信息使用者提供与单位财务状况、预算执行情况及

^① 纳入企业财务管理体系执行企业会计准则或小企业会计准则的单位,不执行《政府单位会计制度》;《政府单位会计制度》尚未规范的有关行业事业单位的特殊经济业务或事项的会计处理,由财政部另行规定。

^② 行政单位是财政上的概念,区别于行政机关。行政机关是指依宪法和有关组织法的规定设置的,行使国家行政职权,负责对国家各项行政事务进行组织、管理、监督和指挥的国家机关。

成果等有关的会计信息，反映单位受托责任的履行情况，有助于会计信息使用者进行管理、监督和决策。按照《基本准则》的规定，政府会计主体应当编制决算报告和财务报告。

决算报告的目标是向决算报告使用者提供与政府预算执行情况有关的信息，综合反映政府会计主体预算收支的年度执行结果，有助于决算报告使用者进行监督和管理，并为编制后续年度预算提供参考和依据。政府决算报告使用者包括各级人民代表大会及其常务委员会、各级政府及其有关部门、政府会计主体自身、社会公众和其他利益相关者。

财务报告的目标是向财务报告使用者提供与政府的财务状况、运行情况和现金流量等有关的信息，反映政府会计主体公共受托责任履行情况，有助于财务报告使用者做出决策或者进行监督和管理。政府财务报告使用者包括各级人民代表大会常务委员会、债权人、各级政府及其有关部门、政府会计主体自身和其他利益相关者。

第二节 政府会计假设及会计信息质量要求

一、政府会计假设

（一）会计主体假设

政府会计主体应当根据政府会计准则（包括基本准则和具体准则）规定的原则和政府单位会计制度的要求，对其发生的各项经济业务或事项进行会计核算。

另外，政府会计主体对基本建设投资应当按照政府单位会计制度的规定统一进行会计核算，不再单独建账，但是应当按项目单独核算，并保证项目资料完整。

（二）持续经营假设

政府会计核算应当以政府单位会计主体持续运行为前提。

（三）会计分期假设

政府会计核算应当划分会计期间，分期结算账目，按规定编制决算报告和财务报告。

会计期间至少分为年度和月度。会计年度、月度等会计期间的起讫日期采用公历日期。

（四）货币计量假设

政府会计核算应当以人民币作为记账本位币。发生外币业务时，应当将有关外币金额折算为人民币金额计量，同时登记外币金额。

二、政府会计信息质量要求

（一）可靠性

政府会计主体应当以实际发生的经济业务或者事项为依据进行会计核算，如实反映各项会计要素的情况和结果，保证会计信息真实可靠。

可靠性原则是对会计核算工作和会计信息的基本质量要求，它要求在会计核算的各个阶段，如审核原始凭证、填制记账凭证、登账、结账、编制报表等环节都必须保证会计信息真实可靠。在确认会计事项时也必须依据真实可靠的经营活动或事项，会计的计量、记录不得伪造，财务会计报告必须如实地反映情况，不得弄虚作假、以偏概全和掩饰真相。

（二）全面性

政府会计主体应当将发生的各项经济业务或者事项统一纳入会计核算，确保会计信息能够全面反映政府会计主体预算执行情况和财务状况、运行情况、现金流量等。

全面性原则要求凡是能够用货币计量的经济业务或者事项，会计核算都应反映，以保证会计信息的全面性。为了全面完整地反映单位经济业务或事项的相关信息，并且能使单位会计信息的使用者易于理解，就要求对会计信息进行充分揭示。如果某项会计信息被忽略或遗漏，会引起信息使用者的误解或误导其决策，则该信息也应予以揭示。

（三）相关性

政府会计主体提供的会计信息，应当与反映政府会计主体公共受托责任履行情况以及报告使用者决策或者监督、管理的需要相关，有助于报告使用者对政府会计主体过去、现在或者未来的情况做出评价或预测。

相关性原则要求单位会计在收集、处理、传递会计信息的过程中要充分考虑国家、各部门、各单位和各级政府之间的经济利益关系以及它们对会计信息需要的不同特点，确保会计信息使用者对会计信息的不同需求。

（四）及时性

政府会计主体对已经发生的经济业务或者事项，应当及时进行会计核算，不得提前或者延后。

按照持续经营和会计分期假设，单位的经济业务或者事项不会终止，而财务报告和决算报告又要求定期报送。为了保证会计信息与所反映的对象在时间上保持一致，避免会计信息失去时效性，必须遵循及时性原则。及时性原则要求在会计确认、计量和报告过程中要及时收集会计信息，即在经济业务或事项发生后，及时收集整理各种原始单据；及时处理会计信息，即按照会计制度的规定，及时对经济业务进行确认或者计量，并编制财务报

告和决算报告；及时传递会计信息，即按照国家规定的有关时限，及时地将编制的财务报告和决算报告传递给报告使用者，便于其使用和决策。

（五）可比性

政府会计主体提供的会计信息应当具有可比性。

同一政府会计主体不同时期发生的相同或者相似的经济业务或者事项，应当采用一致的会计政策，不得随意变更。确需变更的，应当将变更的内容、理由及影响在附注中予以说明。

不同政府会计主体发生的相同或者相似的经济业务或者事项，应当采用一致的会计政策，确保政府会计信息口径一致，相互可比。

（六）可理解性

政府会计主体提供的会计信息应当清晰明了，便于报告使用者理解和使用。

在会计核算中坚持可理解性原则，有利于会计信息使用者准确、完整地把握会计信息所要说明的内容，从而更好地加以利用。

可理解性原则要求对于重要的、复杂的经济业务应使用规范的文字加以单独反映；对预算收支项目和会计科目的分类，要科学合理、有条不紊、内容清晰明了。

（七）实质重于形式

政府会计主体应当按照经济业务或者事项的经济实质进行会计核算，不限于以经济业务或者事项的法律形式为依据。

第三节 政府会计核算模式

《政府单位会计制度》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。

一、财务会计和预算会计的“适度分离”

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。主要体现在以下三个方面。

（一）财务会计和预算会计的“双功能”

财务会计和预算会计的“双功能”，是指在同一会计核算系统中实现财务会计和预算

会计的双重功能。通过资产、负债、净资产、收入、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。

1. 财务会计要素

财务会计要素包括资产、负债、净资产、收入和费用。资产、负债、净资产是用来说明单位财务状况的会计要素，收入和费用是用来反映单位财务计划执行情况及成果的会计要素。

(1) 资产是指政府会计主体过去的经济业务或者事项形成的，由政府会计主体控制的，预期能够产生服务潜力或者带来经济利益流入的经济资源。

服务潜力是指政府会计主体利用资产提供公共产品和服务以履行政府职能的潜在能力。

经济利益流入表现为现金及现金等价物的流入，或者现金及现金等价物流出的减少。

(2) 负债是指政府会计主体过去的经济业务或者事项形成的，预期会导致经济资源流出政府会计主体的现时义务。

现时义务是指政府会计主体在现行条件下已承担的义务。未来发生的经济业务或者事项形成的义务不属于现时义务，不应当确认为负债。

(3) 净资产是指政府会计主体资产扣除负债后的净额。

(4) 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。

(5) 费用是指报告期内导致政府会计主体净资产减少的、含有服务潜力或者经济利益的经济资源的流出。

2. 预算会计要素

预算会计要素是用来反映单位预算执行情况及成果的会计要素，包括预算收入、预算支出和预算结余。

(1) 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。

(2) 预算支出是指政府会计主体在预算年度内依法发生并纳入预算管理的现金流出。

(3) 预算结余是指政府会计主体预算年度内预算收入扣除预算支出后的资金余额，以及历年滚存的资金余额。

3. 政府会计要素的关系

会计要素之间的关系通常用会计等式表示，会计等式也称会计平衡公式。会计等式表现为静态平衡和动态平衡。所谓静态平衡，是指从静态看，单位所拥有的资产与负债和净资产表现为同一资金的两个方面，即有一定数额的资产，就必然有一定数额的负债和净资产；反之，有一定数额的负债和净资产，也就必然有一定数额的资产。资产与负债和净资产是相互依存的，一个单位所拥有的资产总额与负债和净资产的总额必然是相等的。资产与负债和净资产之间的这种恒等关系称为会计等式，用公式表示为：

资产 = 负债 + 净资产

所谓动态平衡，是指从动态看，单位在发生经济业务或事项时，必然会取得一定数额的收入，同时必然会发生一定数额的费用。收入和费用相抵后的余额为结转结余，用公式表示为：

收入 - 费用 = 结转结余

结转结余不属于单位的会计要素，结转结余经过年终结转或分配后形成净资产，会计平衡公式又回归到静态平衡状态。

预算收入和预算支出相抵后的余额为预算结余，用公式表示为：

预算收入 - 预算支出 = 预算结余

会计等式是会计复式记账的理论基础，是记账凭证、会计账簿和财务报表的设计理论依据。

4. 财务会计收入要素与预算会计预算收入要素的对应关系

财务会计收入要素与预算会计预算收入要素的对应关系，如表 1-1 所示。

表 1-1 财务会计收入要素与预算会计预算收入要素的对应关系

收入类科目		对应	预算收入类科目	
核算基础：	财政拨款收入	对应	财政拨款预算收入	核算基础：
权责发生制	事业收入	对应	事业预算收入	收付实现制
确认时点：	上级补助收入	对应	上级补助预算收入	确认时点：
确认收取权利时	附属单位上缴收入	对应	附属单位上缴预算收入	实际收到时
核算范围：	经营收入	对应	经营预算收入	核算范围：
导致净资产增加的、含有服务潜力或者经济利益的经济资源的流入			债务预算收入	纳入预算管理的现金流入
	非同级财政拨款收入	对应	非同级财政拨款预算收入	
		对应	投资预算收益	
	投资收益	对应	其他预算收入	
	捐赠收入			
	利息收入			
	租金收入			
其他收入				

5. 财务会计费用要素与预算会计预算支出要素的对应关系

财务会计费用要素与预算会计预算支出要素的对应关系，如表 1-2 所示。

表 1-2 财务会计费用要素与预算会计预算支出要素的对应关系

费用类科目		对应	预算支出类科目	
核算基础：	业务活动费用	对应	行政支出	核算基础：
权责发生制			事业支出	收付实现制
确认时点：	单位管理费用			确认时点：