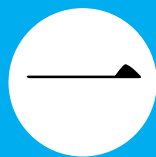


# 项目



## 政府会计的基本理论与方法

### ● 知识学习目标

1. 理解政府会计的概念与组成；
2. 理解政府会计核算的基本前提与一般原则；
3. 掌握政府会计的会计要素与会计等式；
4. 理解政府会计报告。

### ● 项目导航

政府会计是会计学的一般原理在政府组织中的运用,是以货币为主要计量单位对政府会计主体的经济活动或会计事项进行记录、核算、反映和监督的一种专门技术方法和专门管理活动,是与企业会计并列的会计学两大分支之一。本项目将通过 4 个任务来讲述政府会计的基本理论与方法。

## 任务一 政府会计的基本理论

### 一、政府会计的概念

政府会计是以货币为主要计量单位,通过对政府预算执行过程中发生的收支,以及对政府发生的各项经济业务和事项进行核算与监督来反映预算执行情况、财务状况、运行情况(含运行成本,下同)和现金流量等信息,有助于会计信息使用者做出决策或者进行监督和管理会计体系。政府会计作为会计系统的一个分支,也是一种经济管理活动,其主要职能是对政府会计主体的资金活动进行连续、系统、完整的反映和监督,适用于各级政府,以及与该级政府财政部门直接或间接发生预算拨款关系的国家机关、军队、政党组织、社会团体、事业单位和其他单位。

### 二、政府会计的目标

政府会计的目标是政府会计期望达到的目的或愿景的抽象概括。它回答的是会计信息的使用者是谁、会计信息使用者的信息需求是什么、会计系统应以何种方式提供信息等问题。政府会计的目标是政府会计理论的基本问题,它既是政府会计实务的起点,也是制定政府会计规范的依据。《政府会计准则——基本准则》(以下简称《基本准则》)对我国政府会计



目标的表述是: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。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(含运行成本,下同)和现金流量等有关信息,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作出决策或者进行监督和管理。

## (一) 政府会计信息的使用者

政府会计信息的使用者包括各级人民代表大会常务委员会、债权人、各级政府及有关部门、政府会计主体和其他利益相关者。

### 1. 各级人民代表大会常务委员会

各级人民代表大会常务委员会是代表人民行使国家权力的机关,负责重大法规、经济政策、政府预算草案和决算报告的批准与审核,并监督政府对公共资源的管理和使用情况。这类信息使用者需要借助政府会计信息做出一些政治决策(如预算执行合规性的考量),同时也需要利用这些信息科学安排政府预算,合理组织政府资产、负债的核算,有效管理和使用公共资源,恰当评估政府绩效等。这类会计信息使用者既有政治决策需求,又有经济决策需求。

### 2. 债权人

政府经济资源的有限性使得各级政府有时需要依靠举债为公共事业和基础设施融通资金。为政府提供信贷资金的国内外银行等金融机构、国外政府、国际金融组织等构成了政府的债权人,国债、地方债的持有者,以及为政府赊销提供资源的各类经济主体也是政府的债权人。这些债权人需要借助政府会计信息,做出是否将资金投资于政府债券、是否借款给政府,以及是否对政府进行赊销的决策。因此,债权人是仅存在经济决策需求的信息使用者。

### 3. 各级政府及有关部门

各级政府一般是指我国的地方各级人民政府。与各级政府有关的部门,包括各省市的发展改革、财政、审计、统计、税收、物价、工商行政、公安、法院与检察院等部门。在制定相关政策、做出决策和决定、实施监管行为时,各级政府及有关部门需要政府会计为其提供真实、完整、准确、及时的信息作为管理、行政和司法等行为的依据。

### 4. 政府会计主体

政府会计主体是指各级政府、各部门、各单位。其中,各部门、各单位是指与本级政府财政部门直接或间接发生预算拨款关系的国家机关、军队、政党组织、社会团体、事业单位和其他单位。政府会计主体属于政府会计信息的生产者和内部使用者。在开展本部门或本单位业务和管理活动的过程中,政府会计主体既通过确认和计量生产各种会计信息,又依据本部门或本单位的会计信息做出经济决策,以便更有效地实施公共管理、提供公共服务。

### 5. 其他利益相关者

从某种意义上来说,社会公众是政府的天然利益相关者。根据信息公开的原则和规范,社会公众对部分政府会计信息拥有知情权。纳税人对政府所获税款是否按法律或预算要求使用及使用的效率与效果等方面的政府会计信息也具有迫切的需求,他们需要通过政府会计信息对政府受托责任履行情况进行评价。外国政府和国际机构也需要我国政府会计信息作为与我国交往、交流的依据。



## （二）政府会计信息的基本内容

政府会计信息的基本内容主要包括政府财务状况和运行情况的相关信息。财务状况主要包括资产、负债和净资产的有关信息；运行情况主要包括财务收入与费用、预算收入与支出、现金流量等信息。

### 1. 财务状况

财务状况是指一定时期政府资金筹集与资金运用的状况。在政府会计中，财务状况一般是指各级政府在某一特定时刻拥有的资产、负债和净资产的情况，是部门或单位经济活动的结果。

随着政府部门或单位各项活动的开展，资产和负债会发生相应的增减变动，进而引起净资产的变动。通过财务状况的相关信息还可以反映政府部门或单位所掌握的经济资源的规模和结构及其所承担债务的规模和结构，进而反映净资产。财务状况的相关信息可以用来评价会计主体的财务风险、抗风险能力、资金运营的效率、资源分配与使用的绩效等情况。提供财务状况的相关信息是政府财务会计的主要使命，该信息主要由资产负债表提供。

### 2. 运行情况

政府运行情况的相关信息综合反映了部门或单位为提供公共产品而获取的收入，发生的费用、成本及其财务成果，必要时还需提供现金流入和现金流出的情况。部门或单位还需提供预算资金的收入、支出情况及其结果的信息。利用该信息可以对政府财务业绩和预算执行情况做出评价。

提供运行情况的相关信息既是政府财务会计的使命，也是政府预算会计的使命。政府财务会计反映财务运行情况信息的报表有：收入费用表、净资产变动情况表和现金流量表；政府预算会计反映预算运行情况的报表有：预算收支表、预算结转结余变动表、财政拨款预算收入支出表。

## 三、政府会计的特点

政府会计作为我国会计系统的一个分支，与其他会计分支相比，具有规范统一、公共性收支、非营利性、双核算基础和双要素确认五个特点。

### 1. 规范统一

为了在全国范围内汇总反映涉及各个方面的预算收支和政府活动情况，需要有统一的核算内容，统一的会计科目，统一的报表种类、结构、格式及填列方法。从某种程度上来说，政府会计从基层单位主体开始，其报表需要层层上报、汇总和合并。其中，中央政府是一个全国性合并主体，起着统驭全国政府会计的作用。

### 2. 公共性收支

公共性收支主要强调政府的收入和支出区别于企业和民间非营利机构的公共属性。政府的收入来自税收、发行国债、国有资产的经营收益、社会捐赠、按成本补偿原则收取的服务费等。而政府的支出主要用于提供国防、教育、科技、文化、卫生、社会保障等公共物品或自然垄断产品，并承担一些为保证其政治、道义上的合法、合理性而必须完成的责任义务等。政府经济资源受到有关法律、法规和制度的约束，被限定用于特定的活动或目的，以确保其财务资源的使用能有效地达到相应的公共目的。

### 3. 非营利性

非营利性是指政府建立和运营的最终目标不是营利，而是为社会提供公共产品和公共



服务,满足社会及其成员各种社会性的需求。并且,政府提供这些公共产品或公共服务不考虑成本能否得到补偿,或者费用的支付者能否从中受益。政府投入资源并不要求经济回报,其追求的是公共利益。政府预算会计在核算、反映和监督政府预算收支执行情况时,要核算收入、支出和结转结余情况,重视支出所实现的公共绩效。

#### 4. 双核算基础

按照《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》(以下简称《政府会计制度》)的规定,政府财务会计主要采用权责发生制,政府预算会计严格采用收付实现制。由于政府财务会计较广泛地采用权责发生制,就出现了应计和递延事项。如费用,“预提费用”“预计负债”属于尚未支付的应计费用,“待摊费用”“长期待摊费用”则是已经支付但递延至以后摊销的费用;又如收入,“应收账款”意味着应计但尚未收取的收入,“预收账款”则意味着已收但递延至以后确认的收入。

#### 5. 双要素确认

从反映政府会计核算内容具体化的会计要素看,政府会计采用“3+5要素”的会计核算模式,即政府预算会计采用预算收入、预算支出和预算结余三要素,政府财务会计采用资产、负债、净资产、收入和费用五要素。凡涉及预算收支的业务,须采用“双分录”会计核算方法,既要进行预算会计处理,又要进行财务会计处理,两者同时进行,但数据相互独立。

### 四、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

从财政资金活动的角度来说,我国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;国库会计和收入征解会计是参与国家预算执行的专门会计,同财政总预算会计和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的会计核算。

#### (二) 基于政府会计核算内容的政府会计组成体系

从政府会计核算内容的角度来说,政府会计由政府财务会计和政府预算会计两部分组成。政府财务会计是指以权责发生制为基础,对政府会计主体发生的各项经济业务或者事项进行会计核算,主要反映和监督政府会计主体财务状况、运行情况和现金流量等的会计;政府预算会计是指以收付实现制为基础,对政府会计主体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。



#### 简答题

1. 什么是政府会计? 政府会计有哪些特点?
2. 政府会计的目标是什么? 政府会计信息的使用者主要有哪些?
3. 政府会计的组成体系是怎样的?



## 任务二 政府会计核算的基本前提与一般原则

### 一、政府会计核算的基本前提

政府会计核算的基本前提又称会计基本假设,是进行会计核算的基本条件。政府会计核算的基本前提是合理限定会计核算的范围,据以确定会计核算对象、选择会计核算方法、收集和加工处理会计数据,从而保证会计工作的正常进行和会计信息的质量。政府会计核算的基本前提包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。

#### (一) 会计主体

会计主体是指政府会计服务的特定单位或组织。政府会计主体规定了政府会计核算的空间范围和服务对象。政府会计主体包括国家各级政府及各类政府单位。财政总预算会计服务的会计主体是各级政府,不是各级财政机关,因为财政总预算各项收支的安排和使用是国家各级政府的职权范围,财政部门是行政单位,只是代表政府执行预算,管理财政收支。

#### (二) 持续经营

持续经营是指政府会计主体的经济业务活动将无限期地延续下去,是针对非持续性经济业务而言的。政府会计核算所采取的会计程序和一系列的会计处理方法都是建立在持续经营的基础上的。也就是说,一个政府会计主体通常是以正常的经济活动作为前提条件去处理、加工数据并传递信息的。若没有持续经营的前提条件,一些公认的会计处理方法就会失去存在的基础,从而无法采用,政府会计主体也就不能按照正常的会计原则、正常的会计处理方法进行会计核算。

#### (三) 会计分期

会计分期是将政府会计主体持续不断的经济业务活动等距离地分割为一定的期间,据以结算账目,编制会计报表,从而及时向有关方面提供会计信息。政府会计通常以一年作为划分会计期间的标准,一个会计期间又称会计年度。我国的会计年度采用历年制,即以每年1月1日至12月31日作为一个会计年度。期间还可以采用季度和月度。

会计期间的划分对会计核算有着重要的影响。有了会计期间,就产生了本期与非本期的区别,产生了权责发生制和收付实现制,才使不同类型的会计主体有了记账的基础。会计分期使单位连续不断的经济业务活动划分在若干个较短的会计期间内,有利于单位及时结算账目,编制会计报表;有利于及时向信息使用者提供反映单位经济活动情况的财务信息,满足单位内部管理及其他有关各方决算的需要。

#### (四) 货币计量

货币计量是指政府会计主体的会计核算应该通过货币予以综合反映。这是现代会计最基本的前提条件,如果没有这个前提条件,会计也就失去了其基本特征——价值的核算。政府会计一般以人民币作为记账本位币,即政府会计采用人民币记账。对于记账中涉及的外币,根据中央银行公布的人民币外汇汇率折算成人民币记账。

### 二、政府会计核算的一般原则

政府会计核算的一般原则是政府会计核算工作应遵循的基本规范。





会计信息质量要求是对会计主体财务报告中所提供会计信息质量的基本要求,是使财务报告中所提供会计信息对会计信息使用者的决策有用应具备的基本特征。政府会计信息质量要求的原则主要包括真实性、全面性、相关性、及时性、可比性、可理解性、实质重于形式七项。

### 1. 真实性

真实性是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,保证会计信息的真实可靠。政府会计信息只有真实客观,才能帮助信息使用者做出正确的评价和决策。

### 2. 全面性

全面性是指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的预算执行情况和财务状况、运行情况、现金流量等。

### 3. 相关性

相关性是指政府会计提供的信息应与信息使用者的经济需要相关。政府会计主体提供的会计信息应与反映政府会计主体公共受托责任履行情况,以及报告使用者的决策或者监督、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。

### 4. 及时性

及时性是指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,不得提前或延后。在持续经营的过程中,每天都有大量的经济业务发生,及时性原则要求在业务活动发生或完成时,财会人员应及时依据原始凭证编制记账凭证,据以登记账簿,并按规定定时编制财务报告,不得拖延和积压,从而提高会计信息的时效性。

### 5. 可比性

可比性是指政府会计主体提供的会计信息应当具有可比性。可比性具体有两种表现形式:一是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、理由及其影响在附注中予以说明。二是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。

### 6. 可理解性

可理解性是指政府会计主体提供的会计信息应当清晰明了,便于会计信息使用者的理解和使用。可理解性要求会计核算各个环节和步骤清晰明了,通俗易懂,以利于会计信息使用者理解会计报表和利用会计信息,同时也有利于审计人员进行审计。

### 7. 实质重于形式

实质重于形式是指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。



## 简答题

1. 政府会计核算的四个基本前提是什么?其概念分别是什么?
2. 政府会计信息质量要求的原则有哪些?



## 任务三 政府会计的会计对象、会计要素及会计等式

### 一、政府会计的会计对象

会计对象又称会计客体,是指会计核算、反映和监督的内容,具体是指社会再生产过程中以货币表现的资金运动。政府会计的会计对象是政府会计核算、反映和监督的内容。需要注意的是,政府预算会计和政府财务会计中会计对象的范围是不同的。

#### (一) 政府预算会计的会计对象

政府预算会计的会计对象是各级政府及所属单位的预算收支,包括预算资金的取得和预算资金的使用两个阶段。政府预算会计的会计对象仅限于预算资金本身的收支活动,而其形成的资产、负债并不是预算会计的会计对象,而是财务会计的会计对象。预算收支分为财政预算收支和单位预算收支。

##### 1. 财政预算收支

各级财政预算由同级财政部门办理。各级财政部门负责组织国家财政收支、办理国家预决算。在国家预算执行过程中,各级财政部门按照核定的预算通过收取税收、非税收收入等形式取得财政收入,通过财政直接支付或财政授权支付等方式向预算单位拨付财政资金,发生财政支出,财政收入超过财政支出的部分形成财政结转结余。

##### 2. 单位预算收支

行政单位作为国家行政管理、组织经济建设和文化建设、维护社会公共秩序的单位,肩负着预算执行和完成行政任务的职责。事业单位是指国家为了社会公益,由国家机关或者其他组织利用国有资产举办的社会服务组织,肩负着事业单位预算执行和完成国家规定的各项事业计划的职责。在单位预算的执行过程中,行政事业单位按照核定的单位预算和分月(季度)用款计划,通过财政直接支付或财政授权支付等方式从同级财政部门获取拨款,形成其收入;同时,按照预算规定的用途和开支标准支付基本支出和项目支出,形成其支出;收入超过支出的部分形成结转结余。

#### (二) 政府财务会计的会计对象

政府财务会计的会计对象是各级政府及所属单位的全部资金运动,包括收入取得,费用发生,资产的形成、使用与损耗,负债的产生与偿还等各种资金运动。政府财务会计的会计对象包含政府预算会计的会计对象。

##### 1. 行政部门的资金运动

政府部门和行政单位作为公共管理部门或其组成单位,肩负着完成公共管理任务的职责,按照核定的单位预算和分月(季度)用款计划从同级财政部门及其他渠道获取资金,形成收入、负债或净资产;同时按照规定用途支出以履行行政职责,或者通过形成一定资产以提供公共服务。

##### 2. 事业单位的资金运动

事业单位作为以公益为目的的国有社会法人,肩负着完成国家各项事业计划的职责。事业单位在预算拨款或其他资源的支持下,自主建设发展专项事业的条件设施和服务能力,履行教育、医疗卫生、科研、文化等各项专门职责。其资金运动的基本过程与行政单位基本



相同,但资金来源和资金运用的范围相对行政单位来说更加广泛。事业单位的资金运动随着行业的不同而各具特色,部分事业单位有经营性活动,部分科研单位还有生产性活动,这就使得事业单位资产、负债、收入、费用的形成更加多样化。

## 二、政府会计的会计要素

政府会计的会计要素是会计对象的构成要素,是对会计对象的基本分类,也是政府会计核算内容的具体化,是构成会计报表的基本内容和对账户所要反映和监督内容的高度概括。对会计要素进一步划分就形成了会计科目,所以,确定会计要素有助于会计科目的设置。而会计要素之间的相互关系就是会计报表的平衡关系,因此,明确会计要素及其相互关系有助于会计报表的框架结构和格式的设计。

### (一) 政府预算会计的会计要素

政府预算会计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

预算收入是指政府会计主体在预算年度内依法取得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,以实际收到的金额加以计量。

#### 2. 预算支出

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。预算支出一般在实际支付时予以确认,以实际支付的金额加以计量。

#### 3. 预算结余

预算结余是指政府会计主体将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。预算结余包括结转资金和结余资金。结转资金是指预算安排项目的支出在年终尚未执行完毕或者因故未执行,且下年需要按原用途继续使用的资金。结余资金是指年度预算执行终了后,预算收入实际完成数扣除预算支出和结转资金后的资金余额。

### (二) 政府财务会计的会计要素

#### 1. 资产

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。其中,服务潜力是指政府会计主体利用资产向社会公众提供公共产品和服务,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。

政府会计主体的资产按流动性可分为流动资产和非流动资产。其中,流动资产是指预计在1年内(含1年)耗用或者可以变现的资产,包括货币资金、短期投资、应收及预付款项、存货等;非流动资产是指流动资产以外的资产,包括固定资产、在建工程、无形资产、长期投资、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等。政府会计主体在对资产进行计量时,一般应当采用历史成本。采用重置成本、现值、公允价值计量的,应当保证其所确定的资产金额能够持续、可靠地计量。

#### 2. 负债

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的政府会计主体的现时义务。其中,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。

政府会计主体的负债按流动性可分为流动负债和非流动负债。其中,流动负债是指预





计在1年内(含1年)偿还的负债,包括应付及预收款项、应付职工薪酬、应缴财政款等。非流动负债是指流动负债以外的负债,包括长期应付款、长期借款和受托代理负债等。政府会计主体在对负债进行计量时,一般应当采用历史成本。采用现值、公允价值计量的,应当保证其所确定的负债金额能够持续、可靠地计量。

### 3. 净资产

净资产是指政府会计主体的资产扣除负债后的净额,说明的是政府资产总额在偿还其现存一切义务后的剩余部分,用公式可表示为:资产-负债=净资产。

由此可知,净资产的金额取决于资产和负债的大小。因此,净资产可能为正值,也可能为负值,但在现实生活中,负值一般不会出现。政府会计主体的净资产因依法、无偿取得税收收入或偿还债务而增加,因提供公共产品(或公共服务)发生的费用或者举借债务而减少。

### 4. 收入

收入是指报告期内会导致政府会计主体净资产增加的、具有服务潜力或者经济利益的经济资源的流入。

收入的确认应当同时满足以下条件: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;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;流入金额能够可靠地计量。

### 5. 费用

费用是指报告期内会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。

费用的确认应当同时满足以下条件:与费用相关的含有服务潜力或者经济利益的经济资源很可能流出政府会计主体;含有服务潜力或者经济利益的经济资源流出会导致政府会计主体资产减少或者负债增加;流出金额能够可靠地计量。

## 三、政府会计的会计等式

会计等式又称会计平衡公式,是利用数学公式对各会计要素的内在经济关系所做的概括表达,也是反映各会计要素数量关系的等式。会计等式贯穿政府会计核算的全过程,是政府会计设置账户、复式记账、试算平衡和编制会计报表的理论依据。政府会计的会计等式分为预算会计等式和财务会计等式。

### (一) 政府预算会计的会计等式

预算会计等式可以表示为

$$\text{预算收入} - \text{预算支出} = \text{预算结余}$$

预算会计等式是各级政府会计主体进行预算会计核算,编制预算会计报表的依据。

### (二) 政府财务会计的会计等式

#### 1. 资产负债表等式

资产负债表主要体现了某一时点政府会计主体的资产、负债和净资产的状况,其等量关系可以表示为

$$\text{资产} = \text{负债} + \text{净资产}$$

净资产是资产减去负债后的差额,或者表达为资产必然等于负债加净资产的总额。这个等式说明:一个政府会计主体所拥有的资产同负债和净资产实际上是同一资金的两个不同方面,即有一定数额的资产,就有一定数额的负债和净资产。资产同负债和净资产的这种



相互依存的关系,决定了在数量上资产总额同负债和净资产的总额必然相等。

## 2. 收入费用表等式

收入费用表主要体现了某一时期政府会计主体收入、费用及盈余的情况,其等量关系可以表示为

$$\text{收入} - \text{费用} = \text{盈余}$$

政府会计主体为实现其职能、开展业务活动,必然会依法取得一定数额的收入,也必然会发生一定数额的费用或支出,收支相抵后的差额为盈余(若差额为负数,则为亏损)。由此决定了一个政府会计主体的收入和费用的差额必然与其盈余或亏损的数额相等。

盈余是政府会计净资产的组成部分之一,因此,可以将上述两个公式组合表示为

$$\text{资产} = \text{负债} + \text{不含未结转收支的净资产} + \text{收入} - \text{费用}$$

当存在未结转收入和费用账面数时,此等式对编制即时资产负债表非常有用。



### 简答题

1. 政府会计的会计对象是什么?
2. 政府会计的会计要素分为哪几个? 其概念分别是什么?
3. 政府会计的会计等式有几个?

## 任务四 政府会计报告

政府会计报告包括政府决算报告和政府财务报告。政府会计报告是政府会计工作的最终产品,是全面、系统地反映政府组织经济活动及其结果的报告性书面文件,是考核政府组织预算和财务业绩的重要依据,也是政府组织解除预算和财务受托责任的书面信息载体。

### 一、政府决算报告

政府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年度的执行结果,有助于决算报告使用者进行监督和管理,并为编制后续的年度预算提供参考和依据。政府决算报告的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。

政府决算报告是综合反映政府会计主体年度预算收支执行结果的文件。政府决算报告应当包括决算报表和其他应当在决算报告中反映的相关信息和资料。政府决算报表具体包括预算收入支出表、预算结转结余变动表、财政拨款预算收入支出表。政府决算报告的编制主要以收付实现制为基础,以预算会计核算生成的数据为准。

### 二、政府财务报告

政府财务报告的目标是向财务报告使用者提供政府会计主体的财务状况、运行情况和现金流量等有关信息,反映政府会计主体公共受托责任的履行情况,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。



政府财务报告是反映政府会计主体某一特定日期的财务状况和某一会计期间的运行情况 and 现金流量等信息的文件。政府财务报告应当包括财务报表和其他应当在财务报告中披露的相关信息和资料。政府财务报表具体包括资产负债表、收入费用表、净资产变动表、现金流量表及报表附注。政府财务报告的编制主要以权责发生制为基础,以财务会计核算生成的数据为准。

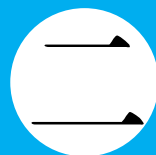
政府财务报告包括政府综合财务报告和政府部门财务报告。政府综合财务报告是指由政府财政部门编制的,反映各级政府整体财务状况、运行情况和财政中长期可持续性的报告。政府部门财务报告是指政府各部门、各单位按规定编制的财务报告。



### 简答题

1. 政府会计报告包括哪两部分?
2. 什么是政府决算报告? 政府决算报告的目标是什么?
3. 什么是政府财务报告? 政府财务报告的目标是什么?

# 项目



## 行政事业单位会计概述

### ● 知识学习目标

1. 理解单位会计的概念和特点；
2. 熟悉单位财务会计科目；
3. 熟悉单位预算会计科目。

### ● 项目导航

政府会计由财政总预算会计和行政事业单位会计组成。其中,行政事业单位会计按独立法人单位区分,包括行政单位会计和事业单位会计。在我国,财政总预算会计、行政事业单位会计分别执行相应的会计制度,但它们都执行统一的政府会计准则。

行政事业单位会计执行《政府会计制度》,适用于该制度的各类行政单位和事业单位统称单位,有特别说明的除外。

## 任务一 单位会计的基本理论

### 一、行政事业单位及其种类

行政事业单位是行政单位和事业单位的统称。行政单位泛指各级各类国家机关和政党组织,具体包括各级人民代表大会及其常务委员会、各级人民政府及其所属工作机构、中国人民政治协商会议各级委员会机关、各级审判机关、各级检察机关、中国共产党各级机关、各民主党派和工商联的各级机关、共青团、妇联、工会、军队等。行政单位承担着经济调节、市场监督、社会管理、公共服务等各种职能,属于社会非物质生产部门,行政单位开展业务活动所需的资金主要由财政预算安排。行政单位支出是典型的、纯粹的为满足社会公共需要的一种支出。行政单位进行财务管理和组织会计核算时必须遵循的基本要求是:行政单位执行单位预算,按照预算取得和使用财政资金,使财政资金发挥其应有的社会效益。

事业单位泛指由政府举办的各级各类向社会提供公益服务的组织,其中,公益服务具体包括文化、教育、科研、医疗卫生、体育、出版、传媒、气象、水利、环保、社会福利等。事业单位是经济社会发展中提供公益服务的主要载体,是我国社会主义现代化建设的重要力量。事业单位的主要特点是具有公益属性,即事业单位不具有行政职能,不从事社会管理工作,以





此区别于行政单位；事业单位不以营利为目的，不从事生产经营活动，以此区别于营利性企业；事业单位以成本或者低于成本的价格向社会公众提供公益性服务，所需资金部分来源于财政补助，部分来源于公益性服务收费。除此之外，事业单位一般由政府举办，其开展业务活动所需的资金应纳入政府预算，因此，事业单位也区别于民间非营利组织或社会组织。

## 二、单位会计的概念

单位会计是适用于各级各类行政事业单位财务活动的一门专业会计，是政府会计的重要组成部分。

按照会计主体不同，单位会计可分为行政单位会计和事业单位会计。

按照核算功能不同，单位会计可分为单位财务会计和单位预算会计。

行政事业单位应当根据政府会计准则规定的原则和《政府会计制度》的要求，对其发生的各项经济业务或事项进行会计核算。《政府会计制度》适用于各级各类行政单位和事业单位，但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除外，该制度尚未规范的有关行业中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。

## 三、单位会计的特点

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、预算执行情况等有关的会计信息，反映行政事业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。行政事业单位的会计信息使用者包括人民代表大会、政府及其有关部门、行政事业单位自身和其他利益相关者。因此，单位会计具有如下特点：

(1) 单位会计主体是各级各类单位。单位应当对其自身发生的经济业务或者事项进行会计核算。单位自身发生的经济业务或事项与同级财政总预算发生的经济业务或事项之间既有重叠的地方，也有相互独立的地方。例如，同级财政为行政单位支付日常办公经费，同级财政形成支出，行政单位也形成支出。但如果同级财政为行政单位支付购置设备的款项，同级财政形成支出，行政单位在形成支出的同时，还形成固定资产。单位对设备计提折旧，同级财政没有相应的经济业务或事项，但单位需要记录相应的经济业务或事项。例如，事业单位利用取得的事业收入支付日常办公经费，事业单位形成支出，但财政总预算会计不形成支出。事业单位取得的非财政资金收入和发生的非财政资金支出对财政总预算会计来说，既没有收入，也没有支出。

(2) 单位会计需要详细反映单位的预算执行情况。单位会计在反映单位预算执行情况时，采用的会计核算方法需要与相应的预算编制方法一致，只有这样，预算数与会计核算的决算数才具有可比性，会计核算的结果才能反映预算的执行情况。例如，行政事业单位按照预算安排购置一台办公设备，支付的相应价款属于预算支出的内容，为如实反映预算的执行情况，单位会计需要确认相应的实际支出，并将实际支出与预算支出进行比较。由于行政事业单位预算分为基本支出预算和项目支出预算，基本支出预算又分为人员经费预算和日常公用经费预算，各种预算又分别安排财政拨款收入和其他相关收入，因此，单位会计需要按照预算管理的相应要求，分别为各种预算组织会计核算，分别反映各种预算的执行情况。

(3) 单位会计需要反映单位的财务状况。单位的资产、负债和净资产反映了单位的财务状况。以资产和净资产为例，单位的资产不仅包括库存现金、银行存款、零余额账户用款额度、应收账款等货币性资产，还包括存货、固定资产、在建工程、无形资产等非货币性资产。



有些行政单位的资产还包括政府储备物资、公共基础设施等特殊种类的资产。有些事业单位的资产还包括短期投资、长期投资等。这与财政总预算会计的资产种类有很大不同。单位的净资产包括累计盈余,其中,事业单位还包括专用基金和权益法调整。总体来说,单位的资产主要来源于财政拨款,同时,事业单位的资产还来源于事业收入和其他收入等。但是,财政拨款和事业收入等具有年度性,其被使用后即表示预算已经执行,由此形成的资产尤其是固定资产、无形资产等的管理具有长期性。如实反映单位的财务状况,有利于加强对单位资产、负债和净资产的管理。

(4) 单位会计构建了“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。这种会计核算模式兼顾了现行部门决算报告制度的需要和部门编制以权责发生制为基础的财务报告的要求,对规范政府会计的行为、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影响。

所谓“适度分离”,就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。其主要体现在三个方面:一是“双功能”,在同一会计核算系统中实现预算会计和财务会计双重功能,通过预算收入、预算支出和预算结余三个会计要素进行预算会计核算,通过资产、负债、净资产、收入、费用五个会计要素进行财务会计核算。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”,就是指在同一会计核算系统中政府预算会计的会计要素和相关财务会计的会计要素相互协调,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。其主要体现在两个方面:一是对纳入部门预算管理的现金收支业务进行平行记账,即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,即对于其他业务,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钩稽关系。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,可以反映行政事业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预算结余数(本年预算收入与预算支出的差额)与本年盈余数(本期收入与费用之间的差额)之间的差异,从而揭示财务会计和预算会计的内在联系。

#### 四、单位会计的组织系统

根据机构建制和经费领报关系,单位的会计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。

(1) 主管会计单位。主管会计单位是指向同级财政部门领报经费,发生预算管理关系,且下面有所属会计单位的行政事业单位。

(2) 二级会计单位。二级会计单位是指向主管会计单位或上级会计单位领报经费,发生预算管理关系,且下面有所属会计单位的行政事业单位。

(3) 基层会计单位。基层会计单位是指向上级会计单位领报经费,发生预算管理关系,且下面没有所属会计单位的行政事业单位。向同级财政部门领报经费,并发生预算管理关系,且下面没有所属会计单位的,也视同基层会计单位。

主管会计单位、二级会计单位和基层会计单位实现独立会计核算的,负责组织管理本部门、本单位的全部会计工作。不具备独立核算条件的行政单位,实行单据报账制度,作为“报



销单位”管理。

实行国库集中支付的行政事业单位,二级会计单位和基层会计单位的财政拨款不再实行由主管会计单位或上级单位层层转拨,而是通过财政直接支付和财政授权支付的方式获取。尚未实行国库集中支付的行政事业单位,主管会计单位的财政拨款由同级财政部门直接供给,二级会计单位的财政拨款由主管会计单位转拨,基层会计单位的财政拨款由上级会计单位转拨。



### 简答题

1. 什么是单位会计? 单位会计具体适用于哪些组织?
2. 单位会计有哪些特点?
3. 单位会计的组织系统分为哪几级?

## 任务二 单位会计科目

### 一、单位会计科目的定义

单位会计科目是按其经济内容或用途对单位会计要素所做的进一步分类。它是单位设置账户、归集和核算各项经济业务的依据。按照单位会计要素的类别,单位会计科目可分为单位财务会计科目和单位预算会计科目。

#### (一) 单位财务会计科目

单位财务会计科目共有 77 个,其中资产类科目 35 个、负债类科目 16 个、净资产类科目 7 个、收入类科目 11 个、费用类科目 8 个。单位财务会计科目中,行政单位特有的会计科目有 1 个(见表 2-1 中带“●”的会计科目),事业单位特有的会计科目有 24 个(见表 2-1 中带“■”的会计科目),行政单位和事业单位共有的会计科目有 52 个。各级各类单位统一适用的单位财务会计科目如表 2-1 所示。

表 2-1 单位财务会计科目

序号	科目编号	科目名称	序号	科目编号	科目名称
(一)资产类			40	2201	应付职工薪酬
1	1001	库存现金	41	2301	应付票据■
2	1002	银行存款	42	2302	应付账款
3	1011	零余额账户用款额度	43	2303	应付政府补贴款●
4	1021	其他货币资金	44	2304	应付利息■
5	1101	短期投资■	45	2305	预收账款■
6	1201	财政应返还额度	46	2307	其他应付款



续表

序号	科目编号	科目名称	序号	科目编号	科目名称
7	1211	应收票据■	47	2401	预提费用
8	1212	应收账款	48	2501	长期借款■
9	1214	预付账款	49	2502	长期应付款
10	1215	应收股利■	50	2601	预计负债
11	1216	应收利息■	51	2901	受托代理负债
12	1218	其他应收款	(三)净资产类		
13	1219	坏账准备■	52	3001	累计盈余
14	1301	在途物品	53	3101	专用基金■
15	1302	库存物品	54	3201	权益法调整■
16	1303	加工物品	55	3301	本期盈余
17	1401	待摊费用	56	3302	本年盈余分配
18	1501	长期股权投资■	57	3401	无偿调拨净资产
19	1502	长期债券投资■	58	3501	以前年度盈余调整
20	1601	固定资产	(四)收入类		
21	1602	固定资产累计折旧	59	4001	财政拨款收入
22	1611	工程物资	60	4101	事业收入■
23	1613	在建工程	61	4201	上级补助收入■
24	1701	无形资产	62	4301	附属单位上缴收入■
25	1702	无形资产累计摊销	63	4401	经营收入■
26	1703	研发支出	64	4601	非同级财政拨款收入
27	1801	公共基础设施	65	4602	投资收益■
28	1802	公共基础设施累计折旧(摊销)	66	4603	捐赠收入
29	1811	政府储备物资	67	4604	利息收入
30	1821	文物文化资产	68	4605	租金收入
31	1831	保障性住房	69	4609	其他收入
32	1832	保障性住房累计折旧	(五)费用类		
33	1891	受托代理资产	70	5001	业务活动费用
34	1901	长期待摊费用	71	5101	单位管理费用■
35	1902	待处理财产损溢	72	5201	经营费用■
(二)负债类			73	5301	资产处置费用
36	2001	短期借款■	74	5401	上缴上级费用■



续表

序号	科目编号	科目名称	序号	科目编号	科目名称
37	2101	应交增值税	75	5501	对附属单位补助费用■
38	2102	其他应交税费	76	5801	所得税费用■
39	2103	应缴财政款	77	5901	其他费用

## (二) 单位预算会计科目

单位预算会计科目共有 26 个,其中预算收入类科目 9 个、预算支出类科目 8 个、预算结余类科目 9 个。单位预算会计科目中,行政单位特有的会计科目有 1 个(见表 2-2 中带“●”的会计科目),事业单位特有的会计科目有 15 个(见表 2-2 中带“■”的会计科目),行政单位和事业单位共有的会计科目有 10 个。各级各类单位统一适用的单位预算会计科目如表 2-2 所示。

表 2-2 单位预算会计科目

序号	科目编号	科目名称	序号	科目编号	科目名称
(一)预算收入类			14	7501	对附属单位补助支出■
1	6001	财政拨款预算收入	15	7601	投资支出■
2	6101	事业预算收入■	16	7701	债务还本支出■
3	6201	上级补助预算收入■	17	7901	其他支出
4	6301	附属单位上缴预算收入■	(三)预算结余类		
5	6401	经营预算收入■	18	8001	资金结存
6	6501	债务预算收入■	19	8101	财政拨款结转
7	6601	非同级财政拨款预算收入	20	8102	财政拨款结余
8	6602	投资预算收益■	21	8201	非财政拨款结转
9	6609	其他预算收入	22	8202	非财政拨款结余
(二)预算支出类			23	8301	专用结余■
10	7101	行政支出●	24	8401	经营结余■
11	7201	事业支出■	25	8501	其他结余
12	7301	经营支出■	26	8701	非财政拨款结余分配■
13	7401	上缴上级支出■			

## 二、单位会计科目的使用要求

单位应当按照下列规定使用会计科目：

(1) 单位应当按照政府会计制度的规定设置和使用会计科目,在不影响会计处理和编制报表的前提下,单位可以根据实际情况自行增设或减少某些会计科目。

(2) 单位应当执行政府会计制度统一规定的会计科目编号,便于填制会计凭证、登记会计账簿、查阅账目和实行会计信息化管理。



(3) 单位在填制会计凭证、登记会计账簿时,应当填列会计科目的名称,或者同时填列会计科目的名称和编号,不得只填列会计科目编号,不填列会计科目名称。

(4) 单位设置明细科目或进行明细核算,除遵循政府会计制度的规定外,还应当满足权责发生制下政府部门财务报告和政府综合财务报告编制的其他需要。



### 简答题

1. 单位会计科目分为几大类? 每个大类又分为哪几类?
2. 单位财务会计科目分为几类? 每类各包括多少个科目?
3. 单位预算会计科目分为几类? 每类各包括多少个科目?
4. 单位预算会计科目有哪些? 事业单位特有的会计科目有哪些?
5. 单位会计科目的使用要求有哪些?