

# 政府专项审计—— 行政事业单位财务报表与决算报告审计

主讲教师：李敏



# 课程简介

- ✈ **课程主要内容：**行政事业单位年度财务报告与部门决算报告审计的主要内容、主要特点、基本流程及其在审计过程中应当关注的重点、要点等。
- ✈ **课程适宜对象：**行政事业单位财务人员、审计人员和管理人员等。

# 教师简介

## 李敏

- ✈ 资深注册会计师、资产评估师、主任会计师、高级会计师、高级信用评估师，多所著名大学的客座教授，财务会计咨询专家和司法会计鉴定专家，具有丰富的教学、会计、审计经历与经验，擅长案例分析、实证研究、教学演讲和管理咨询等。
- ✈ **主讲课程：**政府会计与新旧制度衔接、事业单位会计与审计、行政事业单位审计工作规程、行政事业单位内部控制、会计控制与风险管理、管理会计与管理咨询等。
- ✈ **主编出版**《政府会计》《事业单位会计》《公共部门控制规范》《会计控制与风险管理》《企业内部控制规范》等著作，是《上海市事业单位审计工作规程》和《事业单位资产清查审计和经济鉴证审计工作底稿》的主要撰稿人，具有丰富的事业单位会计与审计的教学经历与经验，发表论文数十篇并多次获奖。



# 目录

政府会计改革的主要内容与显著特点

事业单位审计的主要内容与基本做法

事业单位审计工作规程要点解读

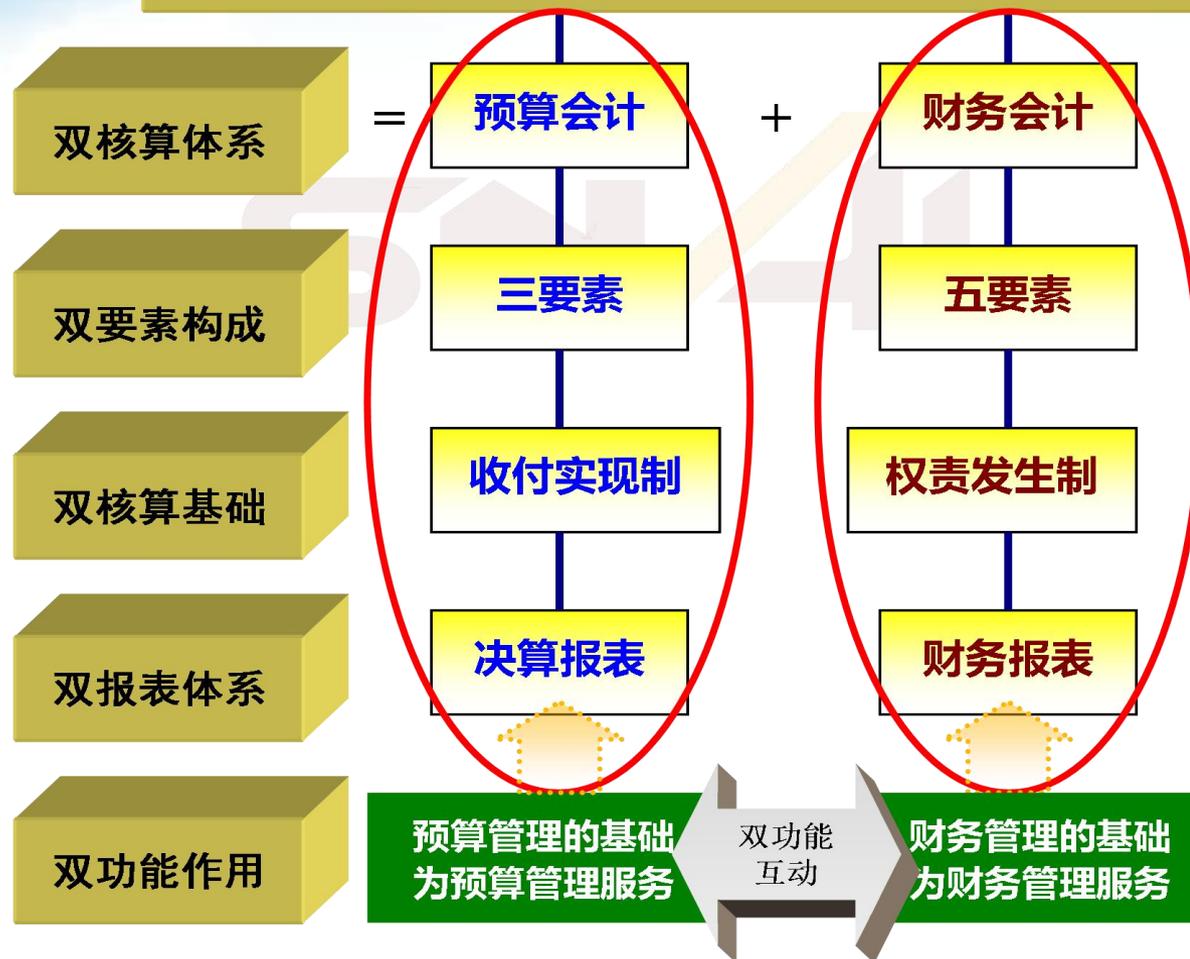
政府会计审计工作的主要关注点

政府会计平行记账审核关注点

# 第一部分

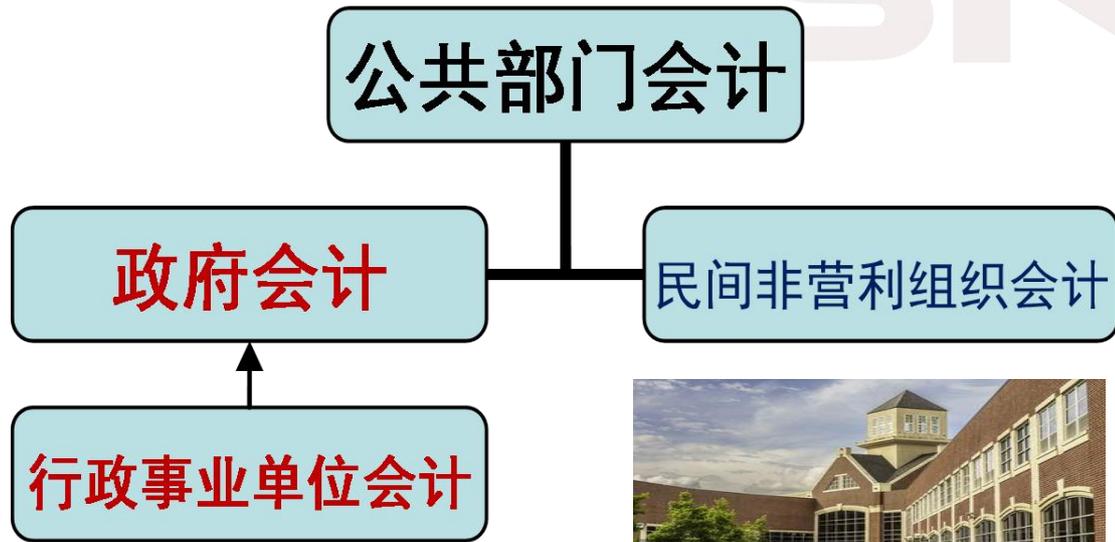
## 政府会计改革的主要内容与显著特点

适度分离又相互衔接的政府会计核算模式



# 政府会计与行政事业单位会计改革

公共部门是指根据法律和国家授予的公共权力，以公共利益为目标，运用公共资源管理社会公共事务、提供公共产品或服务的**行政机构**、立法机构、司法机构，以及关系公共利益、提供公共产品或服务的**公益类事业单位**和**非营利组织**。



我国企业法人8,208,273家，占比75.61%；公共部门2,211,311家，占比20.37%，其他组织机构436,984家，占比4.02%。其中公共部门主要分布在机关、事业单位、社会团体、民办非企业单位等组织。

会计法

预算法

其他法律  
法规

政府会计准则——基本准则

政府财务报告  
编制办法（试行）

政府会计  
具体准则

政府会计制度

政府综合财务  
报告编制操作  
指南（试行）

政府部门财务  
报告编制操作  
指南（试行）

政府会计  
应用指南

财政总预算  
会计制度

行政事业单  
位会计科目  
和报表



# 政府会计准则——基本准则

中华人民共和国财政部令第78号

**第一条** 为了规范政府的会计核算，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》和其他有关法律、行政法规，制定本准则。

**第二条** 本准则适用于各级政府、各部门、各单位（以下统称政府会计主体）。

前款所称各部门、各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国家机关、军队、政党组织、社会团体、事业单位和其他单位。

军队、已纳入企业财务管理体系的单位和执行《民间非营利组织会计制度》的社会团体，不适用本准则。

**第三条** 政府会计由预算会计和财务会计构成。

预算会计实行收付实现制，国务院另有规定的，依照其规定。

财务会计实行权责发生制。……

---

# 《政府会计制度——行政事业单位会计科目和会计报表》

	名称	主要内容摘要
第一部分	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	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， <b>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</b> ， <b>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</b>
第三部分	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
第四部分	报表格式	主要规定财务报表和预算会计报表的格式，其中， <b>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</b> ， <b>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</b>
第五部分	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	主要业务和事项账务处理举例	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。

预算会计没有设置资产负债科目

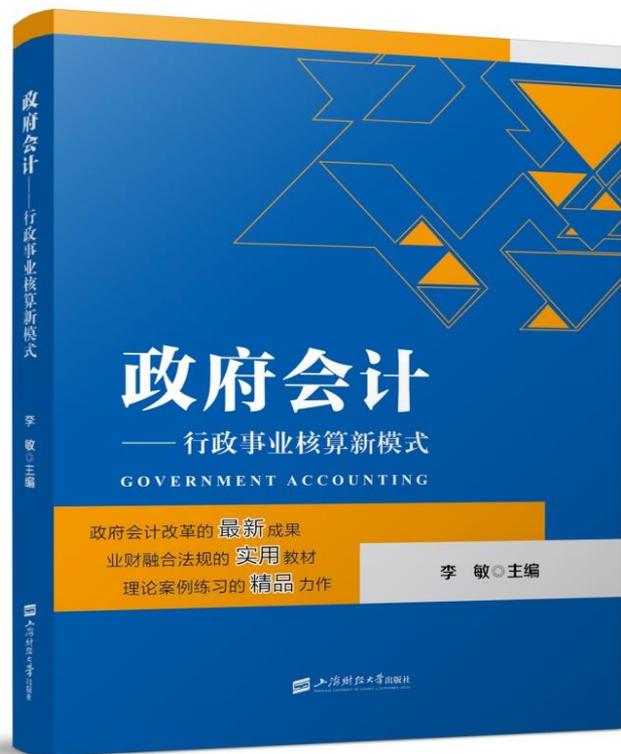
# 我国政府会计改革发展模式

以前采用“**制度规范模式**”规范预算会计事务。政府会计准则的颁布与实施后采用“**准则规范模式**”，分两步走：

**第一步是实现近期改革目标——建立起“准则+制度”的混合模式，即：基本准则+具体准则及应用指南+会计制度，准则与制度之间相互衔接、各有侧重、互为补充；**

**第二步要实现长期改革目标——建立起与国际政府公共部门会计准则相接近的准则规范模式。**

原预算会计是“**一元模式**”，政府会计改革先向“**二元模式**”转变，由政府财务会计和政府预算会计构成，并分别编制财务报告和决算报告。进一步改革发展的方向是建立“**多元模式**”，包括研究推行政府成本会计、政府管理会计、政府财务报告分析应用体系等。



全书内容融法规解析、理论阐述和实例佐证于一体，结合必要的实例解析、概念辨析、温馨提示、思考与练习等，书后配有各章“思考与练习”参考解答、综合测试题及参考解答

**本书分为三大部分：**第一部分政府会计改革与政府会计准则，共三章，分别阐述了政府会计改革的主要内容、显著特点与积极作用，政府会计准则的框架结构及其主要内容，政府会计的概念框架等基本理论；**第二部分政府财务会计与财务报告，共六章，分别阐述了资产、负债、收入、费用、净资产和政府财务报表的主要内容与核算方法；**第三部分政府预算会计与决算报告，共四章，分别阐述了预算收入、预算支出、预算结余和政府预算会计报表的主要内容与核算方法。

## 第二部分

12

# 事业单位审计的主要内容与基本做法

年度财务报告

部门决算报告

预算  
管理

会计  
核算

内部  
控制

实物  
资产

管理建议书

# 三位一体的审计制度

**公共部门注册会计师审计制度**是指会计师事务所及其注册会计师依法独立对公共部门财务报告（含地方政府发债相关财务报告）实施审计，发表审计意见，出具审计报告的制度安排；以及会计师事务所接受政府部门或其他公共部门委托，对公共部门预算编制、预算执行、决算、预算绩效、领导干部经济责任和其他特定事项进行审计，并按政府采购协议或其他委托协议提供专业服务的制度安排。对公共部门财务报告的审计应当确立为**法定审计业务**，从而构建起**政府审计、注册会计师审计、单位内部审计**三位一体相互促进、相互补充的公共部门审计监督体系。

# 公共部门注册会计师审计制度

我国自2009年开始探索在公共部门实践注册会计师审计。当年10月，国务院办公厅转发财政部《**关于加快发展我国注册会计师行业的若干意见**》，提出“将医院等医疗卫生机构、大中专院校以及基金会等非营利组织的财务报表纳入注册会计师审计范围”。

2011年12月，财政部、民政部发布《**关于进一步加强和完善基金会注册会计师审计制度的通知**》，明确将基金会年度财务报告审计、离任和换届审计、重大项目专项审计纳入注册会计师审计范围。

2015年2月，民政部、财政部发布《**关于规范公益性社会组织年度财务审计工作的通知**》，将注册会计师审计公共部门的范围进一步扩展到在民政部登记的所有社会组织。

在地方政府层面，上海市率先开始探索实施公共部门注册会计师审计制度。2010年12月，上海市财政局印发《**上海市市级事业单位年度财务会计报表和部门决算报表注册会计师审计暂行办法**》……



# 关于印发《上海市市级事业单位年度财务会计报表 和部门决算报表审计监督工作办法》的通知

沪财库(2013)44号

各预算主管部门，市财政监督局，市注册会计师协会：

为进一步规范本市事业单位财务会计行为，保证财务会计信息的真实、准确、完整，提高事业单位预算编制与执行的科学性和准确性，特制定《上海市市级事业单位年度财务会计报表和部门决算报表审计监督工作办法》。现印发给你们，请遵照执行。

特此通知。

上海市财政局  
2013年12月4日

---

# 事业单位年度财务报告和部门决算报告审计监督工作办法

**第三条** 本办法所称年报审计，是指由各市级预算主管部门采用政府购买服务的方式委托会计师事务所，根据中国注册会计师执业准则对事业单位年度**财务报告**和**部门决算报告**进行审计并出具审计报告。

前款所称**事业单位年度财务报告**，是指事业单位根据政府会计准则制度规定编制的、反映事业单位年末财务状况和年度运行情况等信息的书面文件，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。财务报表包括**会计报表**和**附注**，其中**会计报表至少应当包括资产负债表、收入费用表和净资产变动表**。

前款所称**事业单位年度部门决算报告**，是指事业单位根据相关法律法规及市**财政局部门决算编审**要求编制的、**综合反映年度预算收支执行结果**的文件，包括**部门决算报表主表、部门决算报表附表、填报说明和分析报告**。

---

# 事业单位年度财务报告和部门决算报告审计监督工作办法

第八条 预算主管部门应履行的职责：

**（一）在市级财政部门确定的会计师事务所名单范围内，选择具体实施审计的会计师事务所；**

（二）根据本办法规定，确定每年被审单位名单；

（三）组织实施本部门所属事业单位的年报审计工作；

（四）督促落实本部门被审单位做好审计整改工作；

（五）对被审单位审计结果进行汇总分析，进一步规范本部门预算管理和财务会计管理工作；

（六）对会计师事务所审计执业质量作出评价；

（七）统一向会计师事务所支付审计费用，所需经费在年度部门预算中安排；

（八）按时向市级财政部门报送审计报告、审计质量评价表、审计整改报告及汇总情况等；

（九）其他与组织实施年报审计工作相关的事项。

---

# 事业单位年度财务报告和部门决算报告审计监督工作办法

**第十条 会计师事务所及注册会计师应履行的职责：**

**（一）按照中国注册会计师执业准则及委托方要求，组织注册会计师等具有资质的专业人员依法、独立开展审计工作，对审计报告的合法性、真实性、准确性、完整性负责；**

**（二）严格执行中国注册会计师执业准则，审计工作底稿应规范全面，业务质量控制体系应完善有效；**

**（三）对审计工作实施中遇到的重大问题应及时向委托方报告，主动接受财政部门业务指导，不得以任何形式将审计工作委托其他机构和人员实施；**

**（四）遵守中国注册会计师职业道德规范，恪守独立、客观、公正的原则，保持专业胜任能力和应有关注，不得以任何形式对外提供、泄漏或公开被审单位情况和审计结果；**

**（五）委托方约定的其他事项。**

正式出具审计报告前，受托会计师事务所和注册会计师应就审计初步结果与预算主管部门进行沟通。

# 事业单位年度财务报告和部门决算报告审计监督工作办法

第十四条 年报审计的内容涉及预算管理、财务管理和资产管理等方面。具体包括：

审计尺度：一是会计准则制度；二是审计准则；三是预算文件；四是内控文件……

- (一) 编报内容和范围的**完整性**；
  - (二) 预算执行情况和财务收支情况的**合法性、真实性和完整性**；
  - (三) 年终结余资金结转和分配的**真实性和合规性**；
  - (四) 资产、负债、净资产核算的**真实性和完整性**；
  - (五) 年报数据填报的准确性，以及账表、上下年度数据的衔接**一致**；
  - (六) 财政部门规定的其他审计内容。
-

# 事业单位年度财务报告和部门决算报告审计监督工作办法

第二十九条 受托会计师事务所和注册会计师应根据中国注册会计师执业准则的规定出具**审计报告、专项审计报告**。

第三十条 审计报告、专项审计报告应直接报送预算主管部门（一式三份，含纸质和电子），同时抄送被审单位。会计师事务所报送审计报告、专项审计报告的时间不得迟于**次年度4月30日**。

第三十一条 预算主管部门应在收到审计报告、专项审计报告后，对所属单位审计发现的问题进行汇总（表式附后）；同时针对审计发现问题，向被审单位**出具整改建议**。

第三十二条 预算主管部门应于每年**5月10日前**将正式审计报告、审计结果汇总情况报送**市级财政部门**。

---

# 年报审计的财政要求

- ✈ 转变审计理念。年报审计如何进一步体现财政管理的要求，以实现“财务—会计”审计到“财政—财务—会计”审计的转变；
- ✈ 将审计发现的从原会计要素分类拓展至**财政管理的四要素（预算管理、会计核算、内控制度、实物资产）**，并进一步归纳出4具体表现方式进行梳理和归类，注册会计师通过管理与建议等披露渠道进行反映。

预算  
管理

会计  
核算

内部  
控制

实物  
资产





# 4个财政管理角度 47种具体表现归类

问题类型	问题表现	问题类型	问题表现
会计核算 17项	会计核算主体不正确	资产管理 14项	会计处理不正确
	会计处理不正确		明细科目设置不正确
	明细科目设置不正确		入帐依据不充分
	会计科目选用不正确		会计处理不及时
	不符合收付实现制		报损未批复
	报表编制不正确		产权不清晰
	会计处理不及时		处置不合规
	成本计算不正确		账实不符
	入帐依据不充分		账外资产
	账账不符		制度不执行
	账外资产		帐簿记录不正确
	制度不执行		使用不合规
	执行的会计制度不正确		未执行财产清查制度
	收支计量不正确		闲置资产
	涉税问题	非税收入	
	账实不符	三公经费	
	帐簿记录不正确	八项收入	
内控制度 6项	未执行财产清查制度	预算管理 10项	超预算支出
	未严格执行对账制度		收支两条线未执行
	往来款项未及时清理		预算执行偏差
	制度不执行		制度不执行
	制度不健全		预算编制不完整
	账外资产		预算编制不正确
	决算报表编报不正确		





# 审计发现问题具体整改建议类型分析

是什么？为什么？怎么样？怎么办？

## 一是调账处理

- ✈ 案例：其他应付款挂账，未及时结转收入。
- ✈ 处理建议：按xx要求，冲减“其他应付款”科目，在分清资金来源性质的基础上同时增加相关结转或结余科目。

## 二是上缴财政

- ✈ 案例：年末应缴财政专户款未按规定全部上缴。
- ✈ 处理建议：及时上缴财政。

## 三是追回资金

- ✈ 案例：将收入划入工会或其他单位。
- ✈ 处理建议：责成该单位按规定程序追回财政资金。

## 四是补缴税款

- ✈ 案例：租赁收入100万元，未交相关税费6.9万元，……
- ✈ 处理建议：及时按规定补缴税款

## 五是补办手续

- ✈ 案例：发现入账的办公楼没有产权证。
- ✈ 处理建议：尽快办理产权过户手续。

## 六是规范制度

- ✈ 案例：经财产盘点，发现实物库存金额与账面金额相差227万元。
- ✈ 处理建议：应及时建立财产清查管理制度，保证资产安全、完整。



# 关于印发《行政事业单位内部控制规范（试行）》的通知

财会[2012]21号



# 关于全面推进行政事业单位内部控制建设的指导意见

财会[2015]24号



# 关于开展行政事业单位内部控制基础性评价工作的通知

财会[2016]11号



# 行政事业单位内部控制报告管理制度（试行）

财会〔2017〕1号

五年连发五个文件，  
可见其现实紧迫性！



# 财政部关于开展2017年度行政事业单内部控制报告编报工作的通知

财会函〔2017〕15号



# 关于印发《行政事业单位 内部控制规范（试行）》的通知

财会[2012]21号

为了进一步提高行政事业单位内部管理水平，规范内部控制，加强廉政风险防控机制建设，根据《中华人民共和国会计法》、《中华人民共和国预算法》等法律法规和相关规定，我部制定了《行政事业单位内部控制规范（试行）》，现印发给你们，**自2014年1月1日起施行**。执行中有何问题，请及时反馈我部。

附件：行政事业单位内部控制规范（试行）

财政部

二〇一二年十一月二十九日

---

## 行政事业单位内部控制规范（试行）主要内容一览表

章次	章名	条款数	主要内容
第一章	总则	7 条	立法宗旨、适用范围、内部控制概念、目标、原则、实施责任、实施步骤等
第二章	风险评估和控制方法	5 条	风险定期评估机制、成立风险评估工作小组、单位层面风险评估关注重点、业务层面风险评估关注重点、单位内部控制的控制方法
第三章	单位层面内部控制	6 条	内部控制职能部门，决策、执行和监督应当相互分离，内部控制关键岗位责任制，会计控制，信息系统控制
第四章	业务层面内部控制	41 条	预算业务控制（6 条）、收支业务控制（7 条）、政府采购业务控制（8 条）、资产控制（6 条）、建设项目控制（8 条）、合同控制（6 条）
第五章	评价与监督	5 条	内部监督制度、内部审计职责、内部控制检查、内部控制自我评估报告、外部监督检查等
第六章	附则	1 条	施行日期
合计	共六章	共 65 条	

显著特点

主要内容

主要内容

# 公共部门控制规范

## ——行政事业单位经验分享

### 第1章 总论

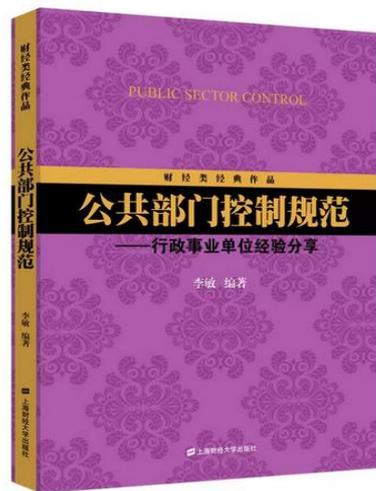
- 1.1 公共部门控制特征
- 1.2 公共部门控制目标
- 1.3 公共部门控制要素
- 1.4 公共部门控制原则
- 1.5 内部控制工作步骤

### 第2章 内部控制操作规范

- 2.1 梳理流程与整合业务
- 2.2 识别风险与应对策略
- 2.3 健全制度与编撰手册
- 2.4 综合运用各种控制方法

### 第3章 单位层面控制规范

- 3.1 组织架构控制规范
- 3.2 工作机制控制规范
- 3.3 岗位职责控制规范
- 3.4 会计系统控制规范
- 3.5 信息系统控制规范



### 第4章 预算业务控制规范

- 4.1 预算管理与风险评估
- 4.2 预算管理政策与文件支持
- 4.3 预算控制的具体目标
- 4.4 预算管理流程与控制要点
- 4.5 预算控制制度与控制措施
- 4.6 预算管理关键控制环节

### 第5章 收支业务控制规范

- 5.1 收支管理与风险评估
- 5.2 收支管理政策与文件支持
- 5.3 收支控制的具体目标
- 5.4 收入业务控制措施
- 5.5 支出业务控制措施
- 5.6 费用报销控制措施
- 5.7 收支管理关键控制环节

### 第6章 采购业务控制规范

- 6.1 采购管理与风险评估
- 6.2 采购管理政策与文件支持
- 6.3 采购控制的具体目标
- 6.4 采购管理流程与控制要点
- 6.5 采购控制制度与控制措施
- 6.6 采购管理关键控制环节

## 第7章 资产业务控制规范

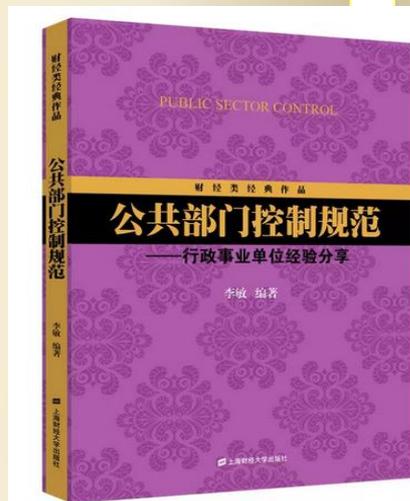
- 7.1 资产管理与风险评估
- 7.2 资产管理政策与文件支持
- 7.3 资产控制的具体目标
- 7.4 货币资产控制措施
- 7.5 实物资产控制措施
- 7.6 资产管理关键控制环节

## 第8章 建设项目控制规范

- 8.1 建设项目管理与风险评估
- 8.2 建设项目管理政策与文件支持
- 8.3 建设项目控制的具体目标
- 8.4 建设项目管理流程与控制要点
- 8.5 建设项目控制制度与控制措施
- 8.6 建设项目关键控制环节

## 第9章 合同管理控制规范

- 9.1 合同管理与风险评估
- 9.2 合同管理政策与文件支持
- 9.3 合同控制的具体目标
- 9.4 合同管理流程与控制要点
- 9.5 合同控制制度与控制措施
- 9.6 合同管理关键控制环节



## 第10章 内部控制评价与报告

- 10.1 内部控制评价概述
- 10.2 内部控制评价工作流程
- 10.3 基础性评价指标与评分方法
- 10.4 内部控制缺陷分析与评价
- 10.5 内部控制报告管理制度

## 第11章 内部控制监督检查

- 11.1 内部控制监督概述
- 11.2 内部控制检查流程
- 11.3 内部控制检查方法
- 11.4 控制缺陷沟通与报告
- 11.5 持续督导与控制文化

长期从事行政事业单位会计、审计、咨询服务工作的实践经验总结与理性提炼  
辅导几十家行政事业单位设计内部控制制度和编撰内部控制手册的经验归纳与提升

## 第三部分

35

# 事业单位审计工作规程要点解读

市注册会计师协会应履行的职责：

- (一) 拟定年报审计工作底稿、审计报告等文书参考格式；**
- (二) 对参与审计工作的注册会计师进行年报审计业务培训；**
- (三) 对会计师事务所及注册会计师的工作质量进行行业自律监管。**

——关于印发《上海市市级事业单位年度财务报告和部门决算报告审计监督工作办法》的通知

# 上海市市级事业单位年度报表审计工作规程

根据《中国注册会计师执业准则》（以下简称“审计准则”）、政府会计准则制度（包括政府会计基本准则、具体准则、应用指南、政府会计制度以及补充规定）、《上海市市级事业单位年度财务报告和部门决算报告审计监督工作办法》等文件要求，在总结历年上海市市级事业单位年报审计工作经验并听取有关各方意见的基础上，现制定《年度财务报表和部门决算报表审计工作规程（2019试行版）》，为会计师事务所和注册会计师实施上海市市级事业单位年度财务报表和部门决算报表审计提供参考。

**本规程适用于注册会计师执行上海市市级事业单位年报审计业务。对于未在本规程中明确的上海市市级事业单位年报审计工作所涉其他事项，注册会计师需要遵守相关审计准则的规定。**

# 上海市市级事业单位年度报表审计工作规程

## 一、关注政府会计准则制度的实施对事业单位会计核算的影响

与原《事业单位会计制度》相比，政府会计准则制度有以下变化：

1. 会计体系由财务会计扩展到预算会计和财务会计并存，其中决算报告以预算会计的核算结果作为编制基础，财务会计的核算结果则形成财务报告。
2. 财务会计的核算基础由收付实现制统一为权责发生制，预算会计则采用收付实现制。
3. 会计科目设置要实现预算会计和财务会计双重功能。预算会计科目应准确完整反映政府预算收入、预算支出和预算结余等预算执行信息，财务会计科目应全面准确反映政府的资产、负债、净资产、收入、费用等财务信息。

# 上海市市级事业单位年度报表审计工作规程

## 二、关注年报审计工作规程的特点

**本工作规程以审计工作底稿为主。** 事业单位年报审计工作底稿是指注册会计师对制定的事业单位审计计划、实施的审计程序、获取的相关审计证据，以及得出的审计结论所做出的记录，是审计证据与审计质量的重要载体。

本工作规程适用于注册会计师执行上海市市级事业单位年报审计业务，但**并非事业单位年报审计工作底稿的全部内容**。对于未在本工作规程中明确的上海市市级事业单位年报审计工作所涉其他事项，注册会计师需要遵守相关审计准则的规定。

对于某些特定类型的事业单位，可选用相关工作底稿，或在此基础上，基于审计准则及在实务中的经验等对本工作规程中的相关底稿做出适当的修改、调整和增删，制定适用于具体项目的工作底稿。

# 上海市市级事业单位年度报表审计工作规程

## 三、关注年报审计工作规程主要内容

**第一部分：年报审计工作规程，包括总则、初步业务活动、计划审计工作、风险评估、了解内部控制、进一步审计程序和审计报告等；**

**第二部分：审计工作底稿参考格式，包括综合类工作底稿、报表项目测试工作底稿和报表审计工作底稿等；**

**第三部分：审计报告及附表参考格式，包括财务报表审计报告参考格式、部门决算审计报告参考格式、审计评价与建议参考格式、审计结果统计表、审计结果汇总表、财政拨款支出决算情况表和收入支出决算情况表等。**

# 上海市市级事业单位年度报表审计工作规程

## 四、关注年报审计工作规程其他注意事项

事业单位年报审计工作是为规范市级事业单位财务会计行为，保证财务会计信息的真实、完整，提高事业单位预算编制与执行的科学性和准确性而开展的审计业务。会计师事务所年报审计工作中应结合政府会计准则制度相关要求，积极探索，加强能力建设，以适应政府会计改革形势的需求。

本工作规程为**试行稿**，仅供会计师事务所在执行相关业务过程中**参考使用，不具有强制性**。会计师事务所在执业中应注意结合具体业务特点及本所自身情况灵活运用。区级、乡镇级事业单位年报审计工作可参考使用本工作规程。

各会计师事务所在执行中有任何问题，请及时反馈我会，我会将根据政府会计准则制度和工作实际不断修订完善工作规程。

## 第四部分

# 政府会计审计工作的主要关注点

要素分类方法	要素名称	要素反映的具体内容	列报对象
政府财务会计要素——以权责发生制为核算基础	资产	反映单位财务状况的会计要素，	列入资产负债表
	负债	是单位资金运动相对静止状态时	
	净资产	的会计表现	
发生制为核算基础	收入	反映单位业务成果的会计要素，	列入收入费用表
	费用	是单位资金运动处于变动状态时的会计表现	
政府预算会计要素——以收付实现制为核算基础	预算收入	反映单位预算资金运动增减变动	列入政府决算报表(预算会计报表)
	预算支出	状态的会计表现	
	预算结余		

## 一、政府资产的核算基础——权责发生制

## 二、政府资产的计量方法

### 1. 强调了历史成本计量原则

2. 计量方法使用上存在着规定的使用层次。如接受捐赠的物品、固定资产、无形资产，其成本应当依次按照历史成本/评估价值/市场价格/名义金额四个层次判断确定。

3. 可以按照名义金额计量的资产只包括接受捐赠的库存物品、固定资产、无形资产，以及无法确定成本的盘盈库存物品、固定资产和无形资产。

4. 不要求对所有资产计提减值准备。只对**事业单位**有关应收账款和其他应收款计提坏账准备，未全面引入减值准备会计。

5. 可依据被投资单位上年资产负债表中所有者权益的年末数计算调整长期股权投资的账面余额。

**一、政府负债的核算基础——权责发生制**

**二、政府资产的计量方法**

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，应当保证所确定的负债金额能够持续、可靠计量。但不能采用名义金额计量。

**三、暂收性负债（应缴财政款和其他暂收款）的特殊规定——应当在实际收到相关款项时，按照相关规定计算确定的金额或实际收到的金额予以确认。**

**四、预计负债的特别考虑——只有当或有事项满足政府会计主体确认负债规定的相关条件时才能确认。**

**五、新制度未设置“应付福利费”科目，发生福利费开支时应当在计提标准内据实计入费用（同时计入预算支出）。**

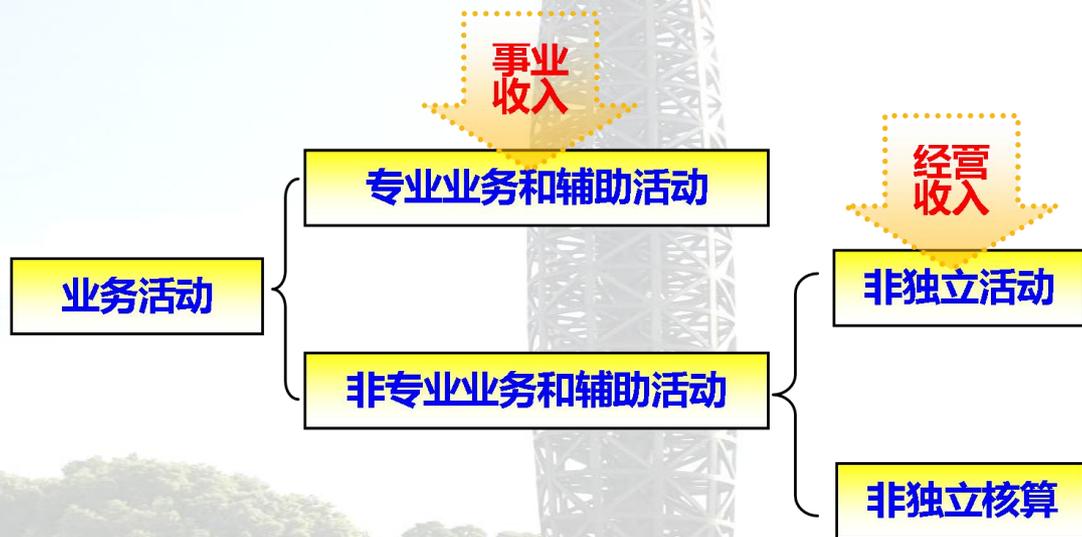
# 收入要点提示

## 一、政府收入的核算基础——修正的权责发生制

事业收入、上级补助收入、附属单位上缴收入、非同级财政拨款收入、经营收入、投资收益、租金收入和其他收入应当在实现时（应收或实际收到时）确认收入，而财政拨款收入、捐赠收入、利息收入、收到从财政专户返还的事业收入仍然按照实际收到的金额（而不是应收金额）入账；

## 二、准确界定财政拨款收入的内涵与外延

1. 财政拨款收入不是非同级财政拨款收入。
2. 财政拨款收入不是上级拨款收入。
3. 财政拨款收入不是非财政拨款收入。
4. 财政性资金不等于就是财政拨款收入。



## 三、正确确认经营收入

四、非同级财政拨款收入包括：一是从同级财政以外的同级政府部门取得的横向转拨财政款，二是从上级或下级政府取得的各类财政款。事业单位对于因开展专业业务活动及其辅助活动取得的非同级财政拨款收入，应当通过“事业收入——非同级财政拨款”科目核算；对于其他非同级财政拨款收入应当通过“非同级财政拨款收入”科目核算。

## 一、政府费用的核算基础——权责发生制

支出与费用的确认基础并不相同。支出与收付实现制相适应，费用与权责发生制相适应。预算会计核算“支出”，财务会计核算“费用”。“费用”应当在其发生时予以确认（不一定已经支出），并按照实际发生额（而不是实际支出额）进行计量。

二、正确核算成本的前提之一是注意划清支出与费用的界限。财务会计以权责发生制为核算基础，根据产品、项目、服务的特点和管理要求来核算费用、结转成本。费用是成本的基础，并与绩效评价相关。

## 三、贯彻配比原则

四、积极推进政府成本会计。行政事业单位成本核算基本指引（财会〔2019〕25号）

## 净资产要点提示

净资产主要来源于盈余，“累计盈余”是净资产的核心。首次执行日，行政单位的累计盈余来源于“财政拨款结转”“财政拨款结余”“其他资金结转结余”“资产基金”“待偿债净资产”余额的转入；事业单位的累计盈余来源于“事业基金”“非流动资产基金”“财政补助结转”“财政补助结余”“非财政补助结转”“经营结余”科目的余额。

对于按照《制度》规定新入账的公共基础设施、政府储备物资、文物文化资产、保障性住房等，按照确定的初始入账成本，分别借记“公共基础设施”“政府储备物资”“文物文化资产”“保障性住房”科目，贷记“累计盈余”科目。

对于盘盈资产、预计负债、补提折旧、补提摊销、计提坏账准备、按照权益法调整长期股权投资、确认利息等也是分别调整“累计盈余”科目。

# 预算收入要点提示

**一、政府预算收入的核算基础——收付实现制**

**权责发生制——财务会计——收入**

**收付实现制——预算会计——预算收入**

**二、单位取得各项预算收入都应当符合预算管理的要求，并按照《制度》要求分类分项分别进行明细分类核算。**

**三、结账的规范要求**

《政府会计制度》在解说结转预算收入类、预算支出类、预算结余类会计科目时所用的词语都是“年末”，即要求按年结账。

实务操作要求按期结账

**一、政府预算支出的核算基础——收付实现制**

**权责发生制——财务会计——费用**

**收付实现制——预算会计——预算支出**

**二、单位取得各项预算支出都应当符合预算管理的要求，并按照《制度》要求分类分项分别进行明细分类核算。**

**三、结账的规范要求**

《政府会计制度》在解说结转预算支出类会计科目时所用的词语都是“年末”，即要求按年结账。

实务操作要求按期结账

# 预算结余要点提示

预算结余是指政府会计主体在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。

## 预算结余科目设置一览表

序号	编号	预算结余项目与会计科目	特指用途	报表项目与结余分类	
18	8001	资金结存	新设	非报表项目	
19	8101	财政拨款结转		报 表 项 目	财政拨款
20	8102	财政拨款结余			结转结余
21	8201	非财政拨款结转			其他资金 结转结余
22	8202	非财政拨款结余			
23	8301	专用结余	事业单位		
24	8401	经营结余	事业单位		
25	8501	其他结余	新设	过渡	
26	8701	非财政拨款结余分配	事业单位	科目	

从非财政拨款  
结余或经营结  
余中提取基金

# 资金结存

为了体现收付实现制下预算资金流入、流出和结存的情况，应当设置“资金结存”科目，核算单位纳入部门预算管理的(而不一定是全部的)资金的流入、流出、调整和滚存等情况。“资金结存”是预算会计核算预算收支流量的专用科目(非报表项目)，为区别于结转结余类科目，故称之为“结存”。该科目的年末借方余额反映单位预算资金的累计滚存情况。

**“资金结存”科目要求设置下列3个明细科目：**

**1.零余额账户用款额度：年末结账后应无余额**

**2.货币资金：该明细科目核算单位取得的以库存现金、银行存款、其他货币资金形态存在的资金。该明细科目的年末借方余额反映单位尚未使用的货币资金**

**3.财政应返还额度：该明细科目的年末借方余额反映应收财政返还的资金额度**

# 预算结余类科目勾稽关系



财务会计科目	关系	预算会计科目	
零余额账户用款额度	≥	资金结存—零余额账户用款额度	预算 结转 结余 类科目
财政应返还额度		资金结存—财政应返还额度	
库存现金		资金结存—货币资金	
银行存款			
其他货币资金			

对不纳入  
单位预算  
管理资金  
进行调整

借方  
科目

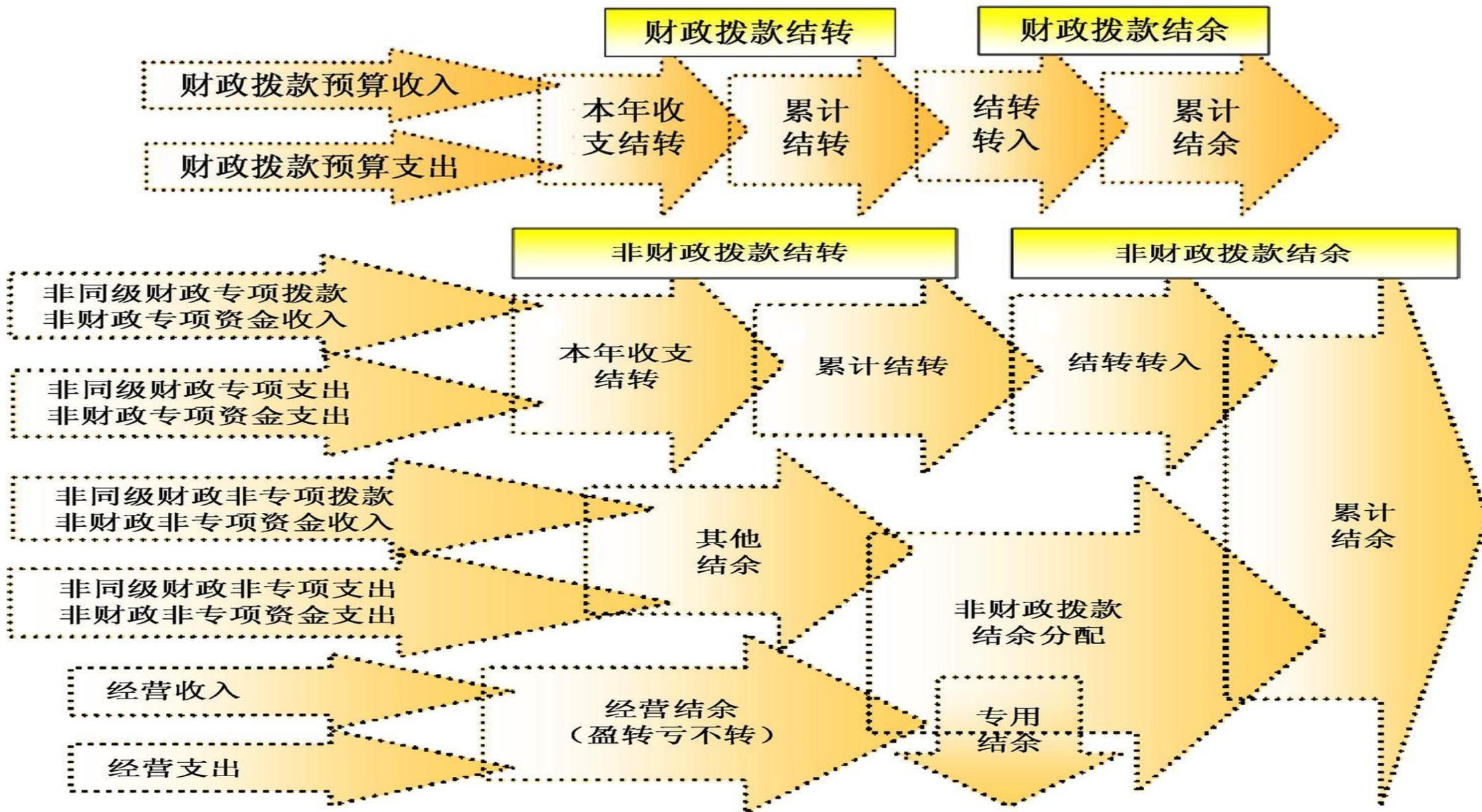
贷方  
科目

“资金结存”科目期末余额 = 纳入部门预算管理的资金期末累计余额。

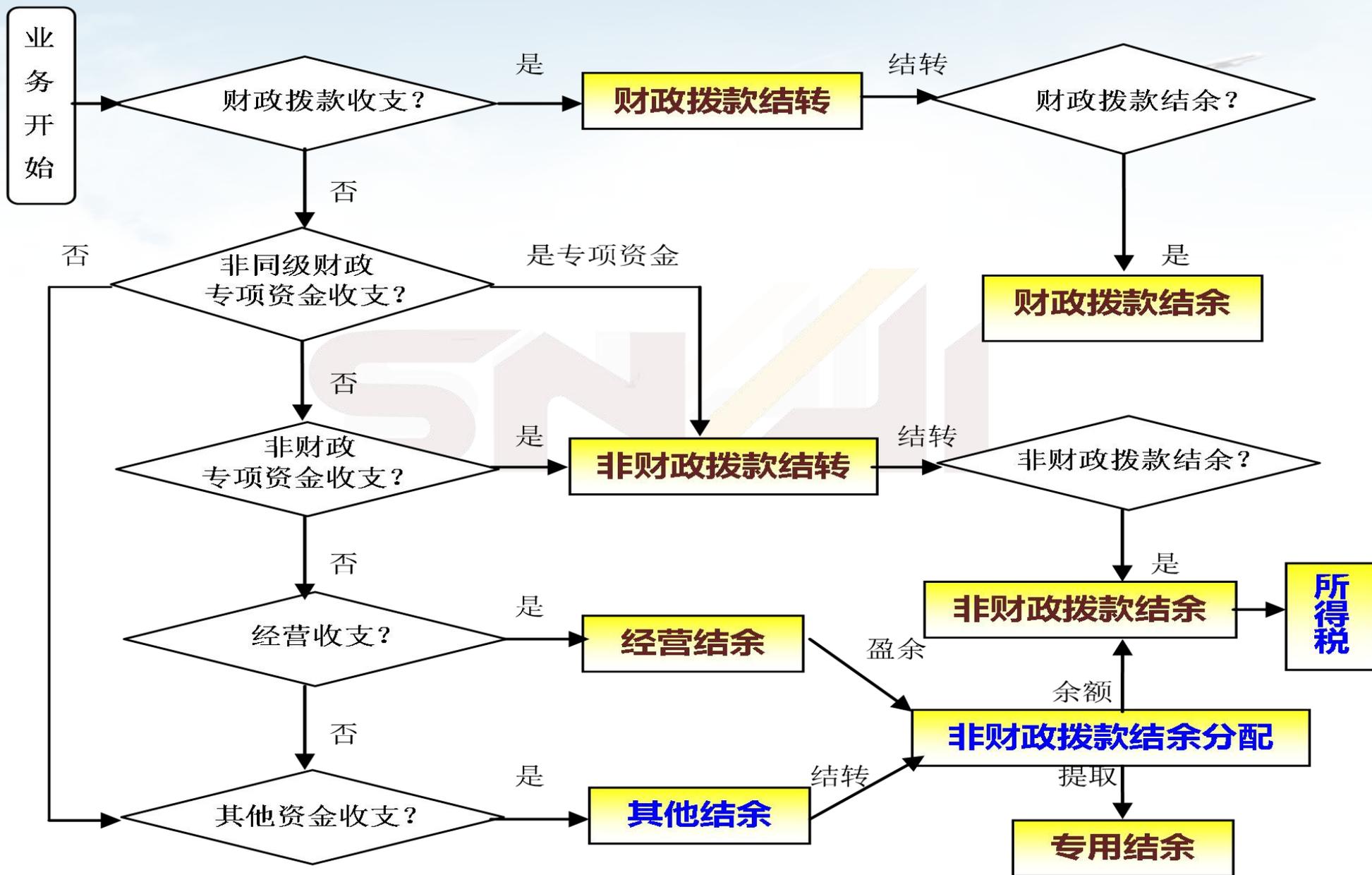
# 各种预算收支与相关会计科目的对应关系

收支分类	会计科目设置及其核算对象	对应会计科目
同级财政拨款收支	财政拨款预算收入 行政支出——财政拨款支出 事业支出——财政拨款支出	财政拨款结转 财政拨款结余
非财政专项资金收支	事业预算收入——非财政专项资金收入 上级补助预算收入——非财政专项资金收入 附属单位上缴预算收入——非财政专项资金收入 非同级财政拨款预算收入——非财政专项资金收入 债务预算收入——非财政专项资金收入 其他预算收入——非财政专项资金收入 行政支出——非财政专项资金支出 事业支出——非财政专项资金支出 其他支出——非财政专项资金支出	非财政拨款结转
其他资金收支	事业预算收入——非专项资金收入 上级补助预算收入——非专项资金收入 附属单位上缴预算收入——非专项资金收入 非同级财政拨款预算收入——非专项资金收入 债务预算收入——非专项资金收入 其他预算收入——非专项资金收入 投资预算收益 行政支出——非专项资金支出 事业支出——非专项资金支出 其他支出——非专项资金支出 上缴上级支出 对附属单位补助支出 投资支出 债务还本支出	其他结余
经营收支	经营预算收入 经营支出	经营结余

# 正确划清各项结转与结余的界限

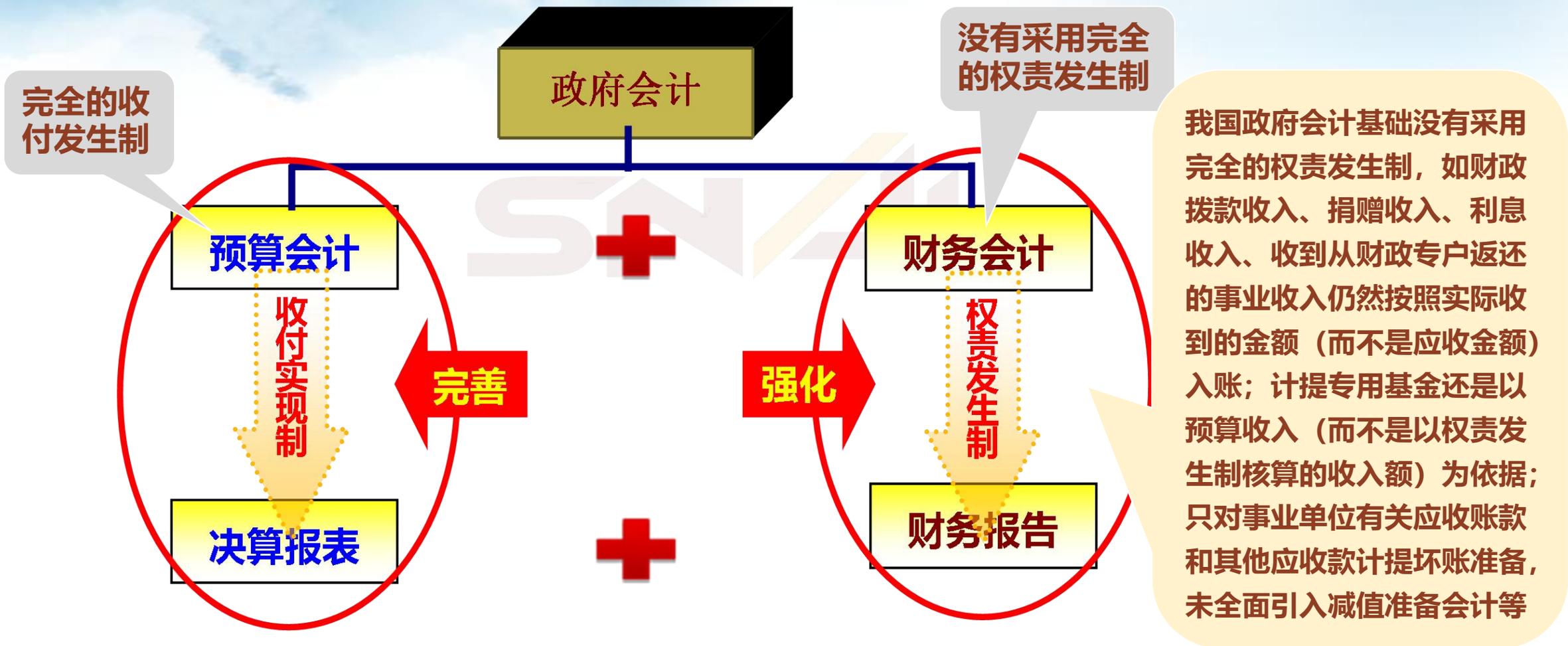


# 各项预算收支与结转结余之间内在关系



# 第五部分

## 政府会计平行记账审核关注点



“平行记账”方法是指在一个会计信息系统中同时反映单位的财务信息和预算执行信息，对于**纳入部门预算管理的现金收支**，在采用财务会计核算的同时进行预算会计核算，而除此以外的其他业务，仅需要进行财务会计核算。

现金收支业务包括国库直接支付的财政拨款资金、国库授权支付的零余额账户用款额度、银行存款、库存现金、其他货币资金。“现金”是个广义概念，相当于“资金”，现金收支业务即资金收支业务。

部门预算是主管预算部门组织所属预算单位编制并逐级上报、审核、汇总，经财政部门审核后按程序依法批准的部门综合收支计划，由主管预算部门及所属预算单位的预算组成，涵盖所有预算内外收支。单位应按照部门综合预算管理的要求，对纳入部门预算管理的全部现金收支业务进行预算会计核算。未纳入年初批复的预算但纳入决算报表编制范围的非财政拨款收支，也应当进行预算会计核算。

鉴别方法：1.是否纳入本年度，2.是否属于部门预算管理，3.是否涉及现金收支业务  
对不属于本年度的收支作为暂收款贷记“其他应付款”科目，不符合预算收支管理范围的业务（如只涉及资产与负债的业务、委托代理资产与负债、无法偿付的应付与预收款等）、**不涉资金流或资金结存变动业务**（如非货币资产盈亏、计提折旧、费用摊销，计提坏账准备等），只进行财务会计处理。

# 平行记账重点提示

“平行记账”的结果并不能消除由于核算基础不同所产生的差异，原因至少包括：**一是由于当期确认为收入但没有确认为预算收入，二是当期确认为预算收入但没有确认为收入，三是当期确认为预算支出但没有确认为费用，四是当期确认为费用但没有确认为预算支出等**，所以，**收入不等于预算收入，费用不等于预算支出，本期盈余不等于预算结余**，这些差异（永久性差异和时间性差异）不仅客观存在，还是有因可循的。

“平行记账”的结果导致了财务报表与决算报表之间的数据既有区别又存在着勾稽关系，单位可以通过编制“**本年盈余与预算结余的差异情况表**”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（即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，从而揭示出财务会计和预算会计的内在联系。

# 本年盈余与预算结余的差异情况说明

为了反映单位财务会计与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与本年预算结余数之间的差异，单位应当按照重要性原则，对本年度发生的各类影响收入(预算收入)和费用(预算支出)的业务进行适度归并及分析，披露将年度预算收入支出表中“本年预算收支差额”调节为年度收入费用表中“本期盈余”的信息。

项 目	调整说明
一、本年预算结余(本年预算收支差额)	
二、差异调节	
(一)重要事项差异	
加: 1. 当期确认为收入但没有确认为预算收入	预算结余比本期盈余少计，故预算结余加少计金额
(1)应收款项、预收账款确认的收入	
(2)接受非货币性资产捐赠确认的收入	
2. 当期确认为预算支出但没有确认为费用	
(1)支付应付款项、预付账款的支出	
(2)为取得存货、政府储备物资等计入物资成本的支出	
(3)为购建固定资产等的资本性支出	
(4)偿还借款本息支出	
减: 1. 当期确认为预算收入但没有确认为收入	预算结余比本期盈余多计，故预算结余减少计金额
(1)收到应收款项、预收账款确认的预算收入	
(2)取得借款确认的预算收入	
2. 当期确认为费用但没有确认为预算支出	
(1)发出存货、政府储备物资等确认的费用	
(2)计提的折旧费用和摊销费用	
(3)确认的资产处置费用(处置资产价值)	
(4)应付款项、预付账款确认的费用	
(二)其他事项差异	
三、本年盈余(本年收入与费用的差额)	

## 几个注意点：

**“平行记账”不是平行登记。**平行登记是指在经济业务发生后，以会计凭证为依据，一方面要在有关的总分类账户进行总括登记，另一方面要在所属的总分类账户的明细分类账户进行详细登记。通过总分类账和明细分类账的平行登记、期末进行相互核对，可以及时发现错账，予以更正，以保证账簿记录的准确性。**政府会计核算既要“平行记账”，又要平行登记。**

**由于确认时点的差异，平行登记并不一定等于同步登记，**如收到同级政府财政部门预拨的下期预算款，财务会计在收到资金时做账，预算会计在批准纳入预算时才做账，其确认资金的时点可能不在同一个会计期间。

尽管财务会计是对单位发生的各项经济业务或事项进行会计核算，并不意味着所有经济业务均需要进行财务会计核算。**对于预算会计的年末结转、资金调剂等业务，则不需要进行财务会计核算。**

**未纳入部门预决算管理范围的事业单位**（包括企业集团中的事业单位，会计核算实务中可以理解为无需通过其上级预算主管部门向同级财政部门报送单位年度预决算），可以不执行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》中的预算会计内容，**只执行财务会计内容。**

# 不断完善公共部门注册会计师审计制度

有利于进一步完善公共部门监督体系，促进政府审计、内部审计和注册会计师审计分工合作、形成合力；

有利于发挥注册会计师的专业优势和激发市场活力，符合政府监管职能在一定范围内让渡于社会组织的改革方向。

有利于缓解政府审计机关的压力，促进其将有限资源配置到国家治理中更宏观、更具战略意义的领域，更好地发挥政府审计机关的作用。

# 谢谢!

