

# 序

贯彻实施政府会计准则制度是全面落实党的十八届三中全会关于“建立权责发生制的政府综合财务报告制度”、党的十九大关于“全面实施绩效管理”等决策部署的重要举措，对于科学、全面、准确反映政府资产负债和成本费用，提高政府会计信息质量，加快建立现代财政制度，更好地发挥财政在国家治理中的基础和重要支柱作用具有重要而深远的意义。

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，其前提和首要任务就是构建统一、科学、规范的政府会计核算标准体系。按照财政部要求，政府会计制度自2019年1月1日起正式施行。为确保新旧制度顺利衔接、平稳过渡，促进新制度的有效贯彻实施，2018年2月，在前期多项政府会计准则制度等文件基础上，财政部颁布《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》（财会〔2018〕3号），对事业单位执行新制度的有关衔接问题做出了具体规定。

考虑到科研、高校、医院等事业单位在经济业务、会计核算方面具有各自鲜明的特点和一定行业特殊性，在财政部会计司统一部署下，由中国科学院牵头，联合教育部、中国农业科学院、中国社会科学院等部

门资深财会专家，针对新制度尚未规定的科学事业单位特殊业务核算要求、科学事业单位会计制度新旧衔接等问题开展深入研究。2018年8月，财政部发布了《关于印发科学事业单位执行〈政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表〉的补充规定和衔接规定的通知》（财会〔2018〕23号），为整体科学事业单位政府会计改革的落实奠定了理论基础。

此次政府会计改革内容变化较大，在多年的实务工作中，广大科学事业单位的会计工作者已经习惯了现行制度的会计核算模式。在新制度施行日期日益迫近的时期，如何促使会计工作者及时转变观念，跟上政府会计改革的步伐，尤其是顺利完成新旧制度的过渡衔接，是政府会计改革落地的关键问题。为此，中国科学院依据财政部会计司已经颁布的相关政策文件，聚焦于科学事业单位新旧制度衔接的具体操作问题，前瞻部署“政府会计改革制度切换问题研究”课题研究，旨在厘清此次政府会计新旧制度转换的方案和具体规则，理清转换步骤，细化会计科目，统一核算规则，解决政府会计制度转换的具体操作问题。课题组认真研究了政府会计改革的逻辑和内容，特别是针对新旧制度衔接内容，结合科学事业单位具体业务，研究起草了《科学事业单位新旧会计制度衔接工作操作指南》一书，为科学事业单位新旧制度切换和会计信息化系统更新提供了可操作的具体指南。

本书的主要特点如下。

一是注重会计理论与实务操作相结合。本书以科学事业单位执行政府会计准则制度为切入点，系统深入地介绍了科学事业单位新旧会计制度衔接工作的政策、原理、要求、思路和案例等，内容符合财政部出台的有关政府会计准则制度的精神和要求，针对性很强，且具有很强的操作性。

二是设计了具体衔接步骤及操作流程。本书明确了新旧制度衔接各阶段的工作任务、重点内容、节点目标及注意事项；设计了新旧会计制

度衔接基础表，用于基础信息数据的采集，指导科学事业单位新旧会计制度的衔接。书中的衔接表格可以作为新旧制度转换的工作底稿。

三是提出了较为具体可行的预算会计新旧衔接思路。为保证预算会计新旧衔接的准确，我们利用原账的资产负债表进行分析调整，直观地反映调整的过程及调整后的余额，并对预算会计衔接的准确性进行验证，这种方式既能帮助会计人员理解《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》的核算，也确保预算会计新旧制度衔接的准确性。

我们真心希望通过努力，为科学事业单位规范会计核算尽绵薄之力。衷心希望本书能够成为广大科学事业单位财务人员必备的工具书和实务操作指南，帮助财务人员更为深刻地理解和掌握政府会计改革的精髓，保障科学事业单位顺利高效完成新旧制度转换工作。希望科学事业单位以贯彻实施政府会计准则为契机，探索加强会计核算与预决算管理、绩效管理、资产管理、全成本核算、财务智能化等领域的研究，提升财会队伍人员素质，促进实现从“核算型”会计到“参与管理型”会计的转变，将财务管理和科研项目经费管理水平提升到一个新高度。

书中不妥之处，恳请广大读者批评指正。

中国科学院条件保障与财务局

2018年10月



# 目 录

第一章 绪论	1
第二章 新旧制度衔接相关规定	12
第一节 财政部对事业单位新旧制度衔接的规定	12
第二节 财政部对科学事业单位新旧制度衔接的规定	33
第三节 关于贯彻实施政府会计准则制度的通知	55
第三章 科学事业单位新旧会计制度衔接工作指导	61
第一节 新旧制度衔接的总体工作内容	62
第二节 做好衔接准备工作（2018年12月31日前）	64
第三节 新旧制度衔接的具体流程	76
本章附表	82
第四章 科学事业单位预算会计衔接案例	135
本章附表	159



# 第一章 绪 论

## 一、政府会计改革的背景和进程

我国现行政府会计核算标准体系基本上形成于 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。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，为财政资金的运行管理和宏观经济决策发挥了重要的基础性作用。然而，随着经济社会的发展，预算会计标准体系难以适应新形势、新情况的需要，主要表现为：

第一，不能如实反映政府“家底”，不利于政府加强资产负债管理。

第二，不能客观反映政府运行成本，不利于科学评价政府的运营绩效。

第三，缺乏统一、规范的政府会计标准体系，不能提供信息准确完整的政府财务报告。

党的十八届三中全会审议通过的《中共中央关于全面深化改革若干

重大问题的决定》提出了“建立权责发生制的政府综合财务报告制度”的重要战略部署，新《中华人民共和国预算法》（以下简称《预算法》）也对各级政府财政部门按年度编制以权责发生制为基础的政府综合财务报告提出了明确要求。2014年12月，国务院批转了财政部制定的《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》），确立了政府会计改革的指导思想、总体目标、基本原则、主要任务、具体内容、配套措施、实施步骤和组织保障。《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，总体目标是通过构建统一、科学、规范的政府会计准则体系，建立健全政府财务报告编制办法，适度分离政府财务会计与预算会计、政府财务报告与决算报告功能，全面、清晰反映政府财务信息和预算执行信息，为开展政府信用评级、加强资产负债管理、改进政府绩效监督考核、防范财政风险等提供支持，促进政府财务管理水平提高和财政经济可持续发展。

《改革方案》制定了我国政府会计准则体系实施的时间表，明确要求力争在2020年前建立具有中国特色的政府会计准则体系和权责发生制政府综合财务报告制度。

2015年10月23日，财政部发布财政部令第78号《政府会计准则——基本准则》（以下简称《基本准则》），依据《基本准则》，2016~2017年陆续出台了《政府会计准则第1号——存货》等六项具体准则和《〈政府会计准则第3号——固定资产〉应用指南》（财会〔2017〕4号）。

2017年10月24日，财政部发布《关于印发〈政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表〉的通知》（财会〔2017〕25号），2018年2月1日，财政部颁布《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》（财会〔2018〕3号）；2018年8月20

日，财政部颁布《关于印发科学事业单位执行〈政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表〉的补充规定和衔接规定的通知》（财会〔2018〕23号）。

上述文件的出台为2019年1月1日实施政府会计制度奠定了坚实的基础。

## 二、政府会计改革的总体目标

《改革方案》确立政府会计改革的总体目标是：通过构建统一、科学、规范的政府会计准则体系，建立健全政府财务报告编制办法，适度分离政府财务会计与预算会计、政府财务报告与决算报告功能，全面、清晰反映政府财务信息和预算执行信息，为开展政府信用评级、加强资产负债管理、改进政府绩效监督考核、防范财政风险等提供支持，促进政府财务管理水平提高和财政经济可持续发展。政府会计改革的上述目标，涉及的改革内容很丰富，涉及的改革领域也比较多，可以归纳为“一套标准、两份报告、三项制度、四项措施”。

一套标准，是指要建立一套统一、科学、规范的会计标准体系，主要包括政府会计基本准则、具体准则及应用指南和政府会计制度。基本准则，作为我国政府会计的“概念框架”，主要起统驭政府会计具体准则和政府会计制度的作用，并为政府会计实务问题提供处理原则。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，是对具体准则的实际应用做出操作性规定。政府会计制度，主要规范政府会计科目及其使用说明、报表格式及其编制说明等，便于会计人员进行日常核算。条件成熟时，还要制定政府成本会计制度，主要规定政府运行费用归集和分摊方法等，反映政府向社会提供公共服务支出和机关运行成本等信息。上述这套标准，基本构成政府会计的核算标准体系。

两份报告，是指要同时编制政府决算报告和政府财务报告。决算报告，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。财务报告，是向财务报告使用者提供与政府财务状况、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。

三项制度，是指要建立政府财务报告审计制度、政府财务报告公开制度、政府财务报告分析利用制度。政府财务报告审计制度，主要是对审计的主体、对象、内容、权限、程序、法律责任等做出规定。政府财务报告公开制度，主要是对政府财务报告公开的主体、对象、内容、形式、程序、时间要求、法律责任等做出规定。政府财务报告分析利用制度，主要是建立相应指标体系和分析模型，以政府财务报告反映的信息为基础，系统分析政府的财务状况、运行成本和财政中长期可持续发展水平。

四项措施，是指要推进政府会计改革的四项配套措施。一是要修订完善相关财务制度，主要指行政事业单位财务制度。二是要健全资产管理制度，主要指行政事业单位国有资产管理办法。三是要进一步完善决算报告制度，包括有关决算报表指标、决算报表体系需要相应修订、完善，以与政府财务报告有机衔接。四是要优化政府财政管理信息系统，构建覆盖政府财政管理业务全流程、统一数据标准的一体化信息系统，是政府会计实施到位的重要技术保障，也是不断提高政府财政管理效率和透明度，实现信息资源共享的有效途径。

### 三、《基本准则》重大制度理论创新

财政部有关负责人就《基本准则》有关问题回答记者提问时提出，《基本准则》重大制度理论创新体现在以下几个方面。

一是构建了政府预算会计和财务会计适度分离并相互衔接的政府会

会计核算体系。相对于实行多年的预算会计核算体系,《基本准则》强化了政府财务会计核算,即政府会计由预算会计和财务会计构成,前者一般实行收付实现制,后者实行权责发生制。通过预算会计核算形成决算报告,通过财务会计核算形成财务报告,全面、清晰反映政府预算执行信息和财务信息。

二是确立了“3+5 要素”的会计核算模式。《基本准则》规定预算收入、预算支出和预算结余 3 个预算会计要素和资产、负债、净资产、收入和费用 5 个财务会计要素。其中,首次提出收入、费用两个要素,有别于现行预算会计中的收入和支出要素,主要是为了准确反映政府会计主体的运行成本,科学评价政府资源管理能力和绩效。同时,按照政府会计改革最新理论成果对资产、负债要素进行了重新定义。

三是科学界定了会计要素的定义和确认标准。《基本准则》针对每个会计要素,规范了其定义和确认标准,为在政府会计具体准则和政府会计制度层面规范政府发生的经济业务或事项的会计处理提供了基本原则,保证了政府会计标准体系的内在一致性。特别是,《基本准则》对政府资产和负债进行界定时,充分考虑了当前财政管理的需要,如在界定政府资产时,特别强调了“服务潜力”,除了自用的固定资产等以外,将公共基础设施、政府储备资产、文化文物资产、保障性住房和自然资源资产等纳入政府会计核算范围;对政府负债进行界定时,强调了“现时义务”,将政府因承担担保责任而产生的预计负债也纳入会计核算范围。

四是明确了资产和负债的计量属性及其应用原则。《基本准则》提出,资产的计量属性主要包括历史成本、重置成本、现值、公允价值和名义金额,负债的计量属性主要包括历史成本、现值和公允价值。同时,《基本准则》强调了历史成本计量原则,即政府会计主体对资产和负债进行计量时,一般应当采用历史成本。采用其他计量属性的,应当保证所确定的金额能够持续、可靠计量。这样规定,既体现了资产负债

计量的前瞻性，也充分考虑了政府会计实务的现状。

五是构建了政府财务报告体系。《基本准则》要求政府会计主体除按财政部要求编制决算报表外，至少还应编制资产负债表、收入费用表和现金流量表，并按规定编制合并财务报表。同时强调，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，构建了满足现代财政制度需要的政府财务报告体系。

#### 四、《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》重大变化与创新

财政部会计司有关负责人就《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》）相关问题答记者问时指出，《政府会计制度》遵循《基本准则》，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，相对于现行制度在以下多个方面做出了重大变化与创新。

（1）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，《政府会计制度》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。

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、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，依照其规定进行。

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。主要体现在以下几个方面。

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，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。

（2）统一了现行各项单位会计制度。《政府会计制度》有机整合了《行政单位会计制度》《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、地质勘查单位、测绘事业单位、国有林场和苗圃等行业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，对同类业务尽可能做出同样的处理规定。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。

(3) 强化了财务会计功能。《政府会计制度》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。

(4) 扩大了政府资产负债核算范围。《政府会计制度》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外，在资产方面，还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，《政府会计制度》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。

(5) 改进了预算会计功能。根据《改革方案》要求，《政府会计制度》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《政府会计预算法》的精神和部门综合预算的要求，《政府会计制度》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，能够更好地贯彻落实《预算法》的相关规定，更加准确地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。

(6) 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”。《政府会计制度》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该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。

(7) 完善了报表体系和结构。《政府会计制度》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支出表、预算结转结余变动表和财政拨款预算收入支出表构成，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构成，其中，单位可自行选择编制现金流量表。此外，《政府会计制度》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余的差异调节过程等。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。

（8）增强了制度的可操作性。《政府会计制度》在附录中采用列表方式，以《政府会计制度》中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进行举例说明，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八要素的记账规则，也有利于单位会计核算信息系统的开发或升级改造。

## 五、新旧制度衔接

《政府会计制度》将于2019年1月1日起实施，为确保新旧制度顺利衔接、平稳过渡，促进新制度的有效贯彻实施，2018年2月1日，财政部颁布《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》（财会〔2018〕3号），对单位执行新制度的有关衔接问题从以下五个方面做出了具体规定：一是对各单位新旧制度衔接提出了具体的要求；二是规定了财务会计科目的新旧衔接原则；三是制定了预算会计科目新旧衔接的办法；四是明确了财务报表和预算会计报表的新旧衔接；五是对其他事项做出了具体规定。

2018年8月20日，财政部发布了《关于印发科学事业单位执行〈政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表〉的补充规定和衔接规定的通知》（财会〔2018〕23号）。依据行政事业单位衔接问题处理的规定，针对科学事业单位现行会计核算制度，以及具体的业务事