

NEW

新编行政单位会计 实务

NEW ADMINISTRATIVE UNIT
ACCOUNTING PRACTICE

余应敏 主编



中国财政经济出版社

新编行政单位会计实务

余应敏 主编

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

新编行政单位会计实务/余应敏主编. —北京: 中国财政经济出版社, 2016. 3

ISBN 978 - 7 - 5095 - 6237 - 6

I. ①新… II. ①余… III. ①单位预算会计 - 会计实务 IV. ①F810.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2015) 第 114505 号

责任编辑: 宋学军

责任校对: 王 英

封面设计: 耕 者

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://ckfz.cfeph.cn>

E-mail: ckfz@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

营销中心电话: 010 - 88190406 北京财经书店电话: 010 - 64033436、84041336

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

880 × 1230 毫米 32 开 11.25 印张 293 000 字

2016 年 3 月第 1 版 2016 年 3 月北京第 1 次印刷

定价: 28.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 6237 - 6/F · 5022

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

质量投诉电话: 010 - 88190744

打击盗版举报电话: 010 - 88190492, QQ: 634579818

本教材系余应敏主持的教育部留学归国人员科研启动基金项目《基于财政透明导向的政府财务报告模式研究》的阶段性成果；同时获中央财经大学第二批青年科研创新团队项目《实证会计与审计》、中央财经大学“211工程”重点学科建设项目和中央财经大学北京市“会计类专业群（改革试点）”建设项目的资助

PREFACE

前 言

当前，我国的政府会计改革正在如火如荼地进行。大量的管理实践证明：一个健全而有效的政府会计系统既对一国的经济增长有重大影响，也对该国公共管理起着至关重要的基础作用。从世界范围看，建立一套完整的政府会计体系，定期编制政府综合财务报告反映政府的各项资产、负债、收入、费用，成为加强政府公共管理、提高财政透明度的重要手段与通行惯例。建立权责发生制的政府综合财务报告制度已成为国际公认的公共财政管理发展方向。

2013年，党的十八届三中全会提出了“构建权责发生制基础的政府综合财务报告制度”的要求；2014年新修订的《预算法》进一步要求编制权责发生制基础的政府综合财务报告；2014年全国“两会”上，李克强总理所作的《政府工作报告》中将“推行政府综合财务报告制度”列为2014年财税改革的“重头戏”，并把它作为“防范和化解债务风险”的重要举措。2014年12月31日国务院批转了财政部《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》，提出建立健全政府会计核算体系，推进财务会计与预算会计适度分离并相互衔接，建立健全政府财务报告体系，

建立健全政府财务报告审计和公开机制，建立健全政府财务报告分析应用体系。2015年10月23日，财政部部长楼继伟签署财政部令第78号，公布《政府会计准则——基本准则》，自2017年1月1日起施行。

行政单位会计是政府会计的重要组成部分。为推动我国政府会计改革，适应公共财政管理改革与发展，落实《行政单位财务规则》，加强行政单位的财务管理，进一步规范行政单位的会计核算，提高行政单位会计信息质量，根据《中华人民共和国会计法》和其他法律法规，财政部对《行政单位会计制度》（财预字〔1998〕49号）进行了修订，并于2013年8月16日以财库〔2013〕218号文发布、自2014年1月1日起施行。为了便于读者更好地掌握和运用《行政单位会计制度》，应广大读者要求，我们依据新制度编写了《新编行政单位会计实务》一书。本书采用流畅、写实的语言，集思广益、博采众长，紧紧围绕行政单位会计实务进行深入浅出的讲解；全书分为九章，在 chapters 中均配备了大量具体的例题。

本书由中央财经大学会计学院教授、博士生导师余应敏担任主编并编写了大部分章节；中央财经大学会计学院彭红星、段翔宇、陈川、黄秋婵、金伟、王蓓、严亚洲、李昌蔚参与了大纲的讨论与书稿的编写。由于成书时间所限、编写仓促，更限于编著者的水平，错误、疏漏之处难以避免，文责自负。恳请读者们批评指正，以利于我们进一步改进。

余应敏

2015年6月

CONTENTS

目 录

第一章 行政单位会计概述	1
第一节 行政单位与行政单位会计	4
第二节 行政单位会计的基本假设与前提	11
第三节 行政单位的会计信息质量要求	13
第四节 行政单位会计相关法律法规及其变迁	15
第五节 我国政府会计与报告改革的最新进展概览	21
第二章 行政单位会计核算方法	36
第一节 会计要素与会计等式	38
第二节 会计科目及其分类	41
第三节 会计记账方法	46
第四节 会计凭证	48
第五节 会计账簿	56
第六节 账务处理程序	60
第七节 账务处理的初始化	63
第三章 行政单位资产的核算	75
第一节 资产概述	78
第二节 流动资产	81

第三节	非流动资产	107
第四节	新旧制度比较与差异说明	140
第四章	行政单位负债的核算	147
第一节	负债概述	149
第二节	流动负债	151
第三节	非流动负债	164
第四节	新旧会计制度负债核算的变化	167
第五章	行政单位收入的核算	170
第一节	收入概述	170
第二节	财政拨款收入	172
第三节	其他收入	181
第四节	新旧会计制度收入核算的变化	185
第六章	行政单位支出的核算	188
第一节	支出概述	191
第二节	经费支出	192
第三节	拨出经费	204
第四节	新旧会计制度比较与差异说明	207
第七章	行政单位净资产的核算	209
第一节	净资产概述	213
第二节	结转和结余	214
第三节	资产基金	224
第四节	待偿债净资产	228
第五节	新旧制度比较与差异说明	230

第八章 行政单位财务报表	235
第一节 财务报表概述	238
第二节 资产负债表	243
第三节 收入支出表	250
第四节 财政拨款收入支出表	254
第五节 行政单位财务报表附注	257
第六节 新旧制度比较与差异说明	257
第九章 会计档案管理和会计工作交接	259
第一节 会计档案管理	262
第二节 会计工作交接	265
第三节 会计人员的职业道德与素质要求	267
主要参考文献	270
附录一 政府会计准则——基本准则	273
附录二 行政单位会计制度	281
附录三 行政单位财务规则	340
附录四 行政单位财务分析指标	348

第一章 行政单位会计概述

★★ 小案例 ★★

行政单位新旧会计制度巧衔接^①

财政部修订发布的《行政单位会计制度》（下称“新制度”）自2014年1月1日起施行。新旧会计制度衔接时，单位会计人员至少要做好以下5项工作。根据原账编制2013年12月31日的科目余额表；按照新制度设立2014年1月1日的新账；将2013年12月31日原账中各会计科目余额按新制度进行调整（包括新旧结转调整和基建并账调整），按调整后的科目余额编制科目余额表，作为新账各会计科目的期初余额；根据新账各会计科目期初余额，按照新制度编制2014年1月1日的期初资产负债表；实行会计电算化的单位应对原有会计核算软件和会计信息系统进行及时更新和调试，正确实现数据转换，确保新旧账套的有序衔接。

将原账科目余额过入新账

过账时，可以把会计科目分为4种类型：名称和核算内容都相同的科目、核算内容被分解的科目、名称变更但核算内容相同的科目和核算内容合并的科目。不同类型的科目过账的方法不同。

对于名称和核算内容都相同的科目，有“库存现金”、“银行存款”、“零余额账户用款额度”、“财政应返还额度”科目。过账时，应将原账中科目的余额直接转入新账中相应科目。

^① 转引自黄德祥：“行政单位新旧会计制度巧衔接”，《中国会计报》，2014年7月11日；由段翔宇硕士整理。

对于核算内容被分解的科目，比如“暂付款”科目。新制度可分解为“应收账款”、“预付账款”和“其他应收款”科目。过账时，应对原账中“暂付款”科目的余额进行分析，将符合上述新科目的余额分别转入新账中对应科目。对于“库存材料”科目，新制度可分解为“存货”、“政府储备物资”科目。转账时，应对原账中“库存材料”科目的余额进行分析，将属于存货的余额转入“存货”科目。对于“固定资产”科目，新制度可分解为“固定资产”、“无形资产”、“公共基础设施”科目。过账时，应对原账中“固定资产”科目的余额进行分析。对于“暂存款”科目，新制度可分解为“应缴税费”、“应付账款”、“应付政府补贴款”、“其他应付款”、“长期应付款”和“受托代理负债”科目。

另外，新制度的“应付职工薪酬”科目核算内容还包括应付的社会保险费和住房公积金等。过账时，应对原账中“暂存款”科目的余额进行分析，将符合上述科目的余额分别转入新账对应科目。对于“结余”科目，可分解为“财政拨款结转”、“财政拨款结余”和“其他资金结转结余”科目。转账时，应对原账结余科目的余额进行分配。

对于名称变更但核算内容相同的科目，比如“有价证券”科目，应将原账中“有价证券”科目余额转入新账中“其他应收款”科目。而“固定基金”科目被改成了“资产基金”科目。过账时，应对原账中“固定基金”科目的余额进行分析。

对于核算内容合并的科目，将“应缴预算款”、“应缴财政专户款”科目合并为“应缴财政款”科目，过账时，应将原账中“应缴预算款”、“应缴财政专户款”科目的余额相加转入新账中“应缴财政款”科目。而“应付工资（离退休费）”、“应付地方（部门）津贴补贴”、“应付其他个人收入”科目，则合并为“应付职工薪酬”科目。

将原未入账事项登记新账

企业应将未入账的资产记入新账。无形资产登记新账时，将原

未入账的无形资产（2013年12月31日前）按其成本登记入账，借记“无形资产”科目，贷记“资产基金——无形资产”科目。政府储备物资登记新账时，将原未入账的政府储备物资按其成本登记入账，借记“政府储备物资”科目，贷记“资产基金——政府储备物资”科目。

将未入账的负债记入新账，比如应付账款登记新账时，按原未入账应付账款的金额，借记“待偿净资产”科目，贷记“应付账款”科目。而长期应付款登记新账时，按原未入账长期应付款的金额，借记“待偿债净资产”科目，贷记“长期应付款”科目。

将基建账并入单位会计“大账”

行政单位的基本建设应按规定进行单独核算的同时，将基建账相关数据定期并入单位按新制度规定设置的会计账。在“在建工程——基建工程”科目反映由基建账并入的在建工程成本。

资产类科目的并入。将基建账中“库存现金”、“银行存款”、“零余额账户用款额度”、“财政应返还额度”、“固定资产”、“累计折旧”科目借方余额，分别并入“大账”相同科目的借方。

将基建账中“应收有偿调出器材及工程款”、“应收票据”科目借方余额，合并并入“大账”中“应收账款”科目的借方。

负债类科目的并入。将“应交税金”科目的贷方余额并入大账“应缴税费”科目的贷方，将“其他应付款”科目的贷方余额并入大账相同科目的贷方。将基建账中“应交基建包干节余”、“应交基建收入”、“其他应交款”科目贷方余额中属于应交财政部分，合并并入“大账”中“应缴财政款”科目的贷方，其余部分并入“大账”中“其他应付款科目”的贷方。

净资产的计算并入。按基建账的“应付器材款”、“应付工程款”、“应付有偿调入器材及工程款”、“应付票据”、“基建投资借款”、“其他借款”、“上级拨入投资借款”科目贷方余额减去尚未使用的借款金额（实行贷转存办法）后的差额，并入“大账”中“待偿债净资产”科目的贷方。

按基建账的“固定资产”科目借方余额和“累计折旧”科目贷方余额的差额，并入“大账”中“资产基金——固定资产”科目的贷方。

差额计算与调整。将上述“大账”科目的借方合计金额减去贷方合计金额后的差额，并入“大账”中“其他资金结转结余”科目的贷方或借方。

第一节 行政单位与行政单位会计

一、行政单位及其分类

我国的行政单位是指进行国家行政管理（管理国家公共事务）、组织经济和文化建设、维护社会公共秩序、提供社会公共服务的政府机构。

行政单位主要包括国家权力机关（全国人民代表大会、地方人民代表大会及其常务委员会）、行政机关（国务院及其所属各部委、地方各级人民政府的常设机构和派出机构）、司法机关（最高人民法院、地方各级审判机关）、检察机关（最高人民检察院、地方各级检察机关）以及实行预算管理的其他机关（全国政治协商会议和地方政协）、政党组织、军队等。

应当指出的是，行政单位与行政机关是有区别的，行政单位主要是财政上的概念，强调行政单位的人员实行公务员体制管理，经费、工资福利等全部由政府拨付；党派组织、人民团体等，从严格意义上并不属于行政单位，但因其经费来源主要是国家财政拨款，财务收支与行政单位类似，故通常也视同行政单位。行政机关（Administrative Organs）通常简称“政府”，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。

根据我国现行的情况，行政单位大致可以分为三个部分，即国家行政单位、地方行政单位以及其他行政单位。（1）国家行政单位

主要包括国务院及其所属各部、委，各直属机构和办事机构，如外交部、国家发改委、教育部等；派驻国外的大使馆、代办处、领事馆和其他办事机构。（2）地方行政单位包括地方各级人民政府及其所属的各工作部门；地方各级人民政府的派出行政机构，如专员公署、区公所、街道办事处、驻外地办事处。（3）其他国家行政单位包括海关、商品检验局、劳改局（处）、公安消防队、看守所、监狱、基层税务所、财政驻厂员、市场管理所等。

延伸阅读

行政单位不同于企业的若干特征^①

属于上层建筑的行政单位区别于经济基础的企业组织的若干特点：（1）提供产品的公共性。行政单位属于公共部门，其存在以满足社会共同需要为前提。所提供的产品或服务，属于公共物品；人们可以非排他性地进行消费，即任何个人或集团对行政单位提供服务的消费并不影响其他社会成员的同时消费，如政府提供的和平的社会环境等。而从事生产经营活动的企业所提供的产品或服务属于“私人物品”，仅提供给付费用户或对其拥有产权的单位或个人消费，具有排他性。（2）资金来源的无偿性。行政单位日常运作所需经费由财政拨款解决，具有无偿性，通常不需要行政单位自筹或归还，以保证其执行公务的公正性；同时，行政单位的资金来源渠道往往为财政拨款的单一渠道。而企业的资金来源渠道较为广泛，如国家投入、外商投入、民间资本投入，上市公司可以向社会公开发行业股票募集资本，还可以向银行等债权人举债或依靠商业信用取得等多种途径筹集，且资金多为有偿使用，要考虑资金成本。（3）预算执行的强制性。行政单位预算是其根据职责和行政工作任务编制的财务收支计划，通常包括收入预算和支出预算，经批准的预算也是行政单位取得和使用国家财政拨款的依据。作为政府财政预算的重要组成部分，行政单位预算的执行情况直接影响着政府预算的执

^① 引自李荣梅、关辉、王春芝：《政府与非营利组织会计》，东北财经大学出版社2013年版。

行结果。故此，行政单位预算的编制与审批有着严格的法定程序。根据《预算法》与部门预算编制要求，各接受财政拨款的行政单位必须编制完整而周密的预算。财政拨款严格按照预算进行，有预算安排才有拨款，没有列入预算计划的支出，财政一般不供应资金；同时，严格遵循收支两条线的管理规定。企业预算只是企业内部控制与财务管理的依据，可根据市场变化随时进行调整。（4）活动开展不以营利为目的。行政单位在向社会公众提供公共物品时，不向受益对象收取超过或弥补其经济代价的收入，不以营利为目的，属于典型的非营利组织。而企业作为一个营利组织，力求以收抵支、讲求经济效益，不断实现盈利，既是其开展生产经营活动的直接目的，更是其持续生存和发展的前提。（5）经费或资金的使用具有严格的限制。行政单位从财政部门取得的财政资金只能按照规定的用途使用，随着国库统一支付和政府集中采购制度的推行，行政单位大宗商品采购和劳务取得多由财政部门代为执行，行政单位的资金调动与整合资源的能力被严格控制；而自负盈亏的企业有独立自主的资金支配权和很强的调用整合资源的能力。

二、行政单位会计的含义

行政单位会计是政府与非营利组织会计的一个重要分支，是政府会计的重要组成部分，主要用于反映和监督各类国家机关、行政机关、政党组织行政核算国家预算资金的取得、使用及其结果，提供行政单位财务状况，反映行政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、监督和决策的一种政府与非营利组织会计。行政单位会计的主体是中华人民共和国各级权力机关、行政机关、审判机关和检察机关以及党派、政协机关，客体是国家预算资金的取得、使用和结果、行政单位财务状况、行政单位受托责任的履行情况，反映行政单位财政拨款的取得与使用情况，为强化预算管理 with 单位正常运转服务。

行政单位会计与政府财务会计既相互联系，又存在一定的区别。两者均属于政府会计，都以财政预算资金作为核算对象，都要

求以预算为基础,全面反映预算的执行结果;政府财政部门的经费拨款形成行政单位的拨入经费;行政单位上缴的收入,构成财政部门预算收入的来源。但行政单位会计的核算对象是部门预算资金,而政府财务会计的核算对象是政府预算,可反映一级政府的宏观经济信息。行政单位要有相应的经费来源(收入)来维持其正常运转,从行政单位分布的广泛性,可知行政单位会计应用也具有广泛性。

三、行政单位会计的层级和构成

行政单位组织系统根据国家机构建制和经费领报机制或关系,分为主管会计单位、二级会计单位和基层会计单位三个层级。向财政部门领报经费并发生预算管理关系的,为主管会计单位;向主管会计单位或上一级会计单位领报经费并发生预算管理关系同时是下一级会计单位的,为二级会计单位;向上一级会计单位领报经费,发生预算管理关系,并且没有下一级会计单位的,为基层会计单位。向同级财政部门领报经费并发生预算管理关系没有下级会计单位的,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行独立会计核算,负责组织管理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“报账单位”管理。

四、行政单位会计的特征

前已述及,行政单位会计是政府与非营利组织会计的一个重要分支,是政府会计的重要组成部分,其核算目标是向会计信息使用者包括人民代表大会、政府及其有关部门、行政单位提供与行政单位财务状况、预算执行情况等有关会计信息,反映行政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。具体核算内容是行政单位预算资金的运动以及资金运动过程中形成的资产、负债和净资产、收入和支出或费用。

行政单位会计的特征是与企业会计相比较而言的。行政单位的性质、资金运动方式与企业有很多不同,两者核算的对象和任务也

不一样,因此,两者会计核算的内容和方法有很大的差别。行政单位大多属于非物质生产部门,主要完成国家政策规定的行政业务工作,旨在谋求最广泛的社会利益;其资金来源大多直接或间接来自于纳税人及其他出资者,并力求做到有效利用资金。行政单位会计的工作重心是提供与行政单位财务状况、预算执行情况及其结果等有关的会计信息,反映行政单位受托责任的履行情况。与企业会计比较,行政单位会计的特征主要表现在以下几个方面:

(一) 具有不同的目标与信息使用者

根据财政部 2013 年 12 月修订发布的《行政单位会计制度》第三条的规定,“行政单位会计核算目标是向会计信息使用者提供与行政单位财务状况、预算执行情况等有关的会计信息,反映行政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。行政单位会计信息使用者包括人民代表大会、政府及其有关部门、行政单位自身和其他会计信息使用者”。

(二) 主要以收付实现制为会计核算基础

行政单位会计一般以收付实现制为会计核算基础,特殊经济业务和事项应当采用权责发生制核算。而企业会计一般以权责发生制为会计核算基础。

(三) 会计核算的内容及方法有其特殊性

会计要素是会计核算内容的具体化。行政单位会计应当按照业务或事项的经济特征确定会计要素;会计要素包括资产、负债、净资产、收入和支出五类。而根据《企业会计准则》(财政部,2006)的规定,企业会计的会计要素包括资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润。

会计要素的不同导致了会计等式的不同,企业会计的会计等式是“资产=负债+所有者权益”(静态),“资产+费用=负债+收入+所有者权益”(动态);而行政单位会计的会计等式是“资产=负债+净资产”(静态);“资产=负债+净资产+收入-支出”(动态)。