

新编

王国生 编著

行政与事业单位会计实务

XINBIAN

XINGZHENG YU SHIYE DANWEI KUAJI SHIWU

0 1 2 3 4 5 6 7 8 9

=

< >

+ - /

°

—

,

※

< Y F L 7 mm

cm km

m' 0000



经济管理出版社

ECONOMY & MANAGEMENT PUBLISHING HOUSE

根据2013年实施的《事业单位会计制度》、2014年实施的《行政单位会计制度》编写

新编

王国生 编著

行政与事业单位会计实务

XINBIAN

XINGZHENG YU SHIYE DANWEI KUAJI SHIWU

0 1 2 3 4 5 6 7 8 9

0000-0001-9150-4000
correspondence

 $\langle \rangle$

+ - /

()

—

1

<Y F L mm

cm km

 m^2 

经济管理出版社

ECONOMY & MANAGEMENT PUBLISHING HOUSE

图书在版编目 (CIP) 数据

新编行政与事业单位会计实务/王国生编著. —北京: 经济管理出版社, 2014. 7

ISBN 978-7-5096-3216-1

I. ①新… II. ①王… III. ①单位预算会计 IV. ①F810.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2014) 第 147937 号

组稿编辑: 陆雅丽

责任编辑: 杜 菲

责任印制: 黄章平

责任校对: 陈 颖

出版发行: 经济管理出版社

(北京市海淀区北蜂窝 8 号中雅大厦 A 座 11 层 100038)

网 址: www.E-mp.com.cn

电 话: (010) 51915602

印 刷: 徐水宏远印刷有限公司

经 销: 新华书店

开 本: 720mm×1000mm/16

印 张: 25.25

字 数: 468 千字

版 次: 2014 年 7 月第 1 版 2014 年 7 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978-7-5096-3216-1

定 价: 68.00 元

· 版权所有 翻印必究 ·

凡购本社图书, 如有印装错误, 由本社读者服务部负责调换。

联系地址: 北京阜外月坛北小街 2 号

电话: (010) 68022974 邮编: 100836

前言

为适应公共财政改革和行政与事业单位财务管理改革的需要，进一步规范行政与事业单位会计核算，2012年12月财政部发布了《事业单位会计制度》，规定自2013年1月1日起全面施行，2013年12月财政部发布了《行政单位会计制度》，规定自2014年1月1日起全面施行。为了使读者能够更好地理解和执行《事业单位会计制度》和《行政单位会计制度》，笔者编写了《新编行政与事业单位会计实务》一书，希望为大家提供一个在最短时间内快速掌握新制度的有效平台。

本书具有以下特点：

一、内容新颖。本书体现了我国行政与事业单位会计改革的框架，以最新的内容向读者展示了新修订的《事业单位会计制度》和《行政单位会计制度》的全貌及其内容实质，呈现了我国行政与事业单位会计发展的最新状况。书中着重介绍了会计科目使用和财务报表编制的基本原则，较为全面地阐述了行政与事业单位经济业务或者事项的确认、计量、记录和报告方法，对非货币性资产和部分负债“双分录”核算方法、固定资产折旧和无形资产摊销的会计处理、政府储备物资和公共基础设施等资产核算、“资产基金”和“待偿债净资产”科目的运用等做了详尽说明。

二、内容务实。在内容上，本书紧扣《事业单位会计制度》和《行政单位会计制度》，结合行政与事业单位活动特点，以丰富的实例对《事业单位会计制度》、《行政单位会计制度》中的难点和重点内容，如会计科目的设置和运用、财务报表的编制及分析和各类经济业务的核算方法做了深入浅出的诠释，而且各实例都是针对学习和执行《事业单位会计制度》和《行政单位会计制度》时可能面临的共同问题，通过学习这些实例，读者可以轻松掌握《事业单位会计制度》和《行政单位会计制度》并提高解决实际问题的能力。

三、体例合理、内容可读。本书在体例安排上，遵循“资产负债表”、“收入支出表”的逻辑关系，以会计要素的确认、计量、记录为核心和基础形成完整的资产负债表和收入支出表。本书在文字叙述上力求做到深入浅出，举

例清晰易懂，既适合教师讲授，也便于同学自学；对难以理解的内容，均举例说明。

四、本书适用范围广。由于本书是根据新修订的《事业单位会计制度》和《行政单位会计制度》编写的，它既可以作为各部门、各地区对各类人员进行《事业单位会计制度》、《行政单位会计制度》的培训教材，也可满足各类经济院校、政府及其有关部门、行政与事业单位自身和其他会计信息使用者了解行政与事业单位情况的需要，同时也是行政与事业单位财会人员完成继续教育的最佳选择。

由于时间因素和笔者水平，书中难免存在疏漏和错误，恳请读者批评指正。

2014年4月

目 录

上篇 基本理论

第一章 行政与事业单位会计的基本概念.....	3
第一节 行政单位与事业单位.....	3
第二节 行政与事业单位会计及其特征.....	7
第三节 行政与事业单位会计基本概念	11

中篇 行政单位会计

第二章 行政单位会计制度	21
第一节 《行政单位会计制度》框架	21
第二节 会计科目表	23
第三章 行政单位资产	26
第一节 资产概述	26
第二节 流动资产	28
第三节 固定资产	63
第四节 在建工程	82
第五节 无形资产	88
第六节 特殊资产.....	100
第四章 行政单位负债与净资产.....	111
第一节 负债.....	111
第二节 净资产.....	132
第五章 行政单位收入与支出.....	151
第一节 收入.....	151

第二节 支出·····	161
第六章 行政单位财务报表·····	178
第一节 财务报表概述·····	178
第二节 资产负债表·····	180
第三节 收入支出表·····	190
第四节 财政拨款收入支出表·····	194
第五节 附注·····	197
下篇 事业单位会计	
第七章 事业单位会计制度·····	203
第一节 《事业单位会计制度》框架·····	203
第二节 会计科目表·····	204
第八章 事业单位资产·····	207
第一节 流动资产·····	207
第二节 非流动资产·····	244
第九章 事业单位负债与净资产·····	286
第一节 负债·····	286
第二节 净资产·····	313
第十章 事业单位收入与支出或者费用·····	333
第一节 收入·····	333
第二节 支出或者费用·····	354
第十一章 事业单位财务报表·····	374
第一节 财务报表概述·····	374
第二节 资产负债表·····	375
第三节 收入支出表·····	385
第四节 财政补助收入支出表·····	391
第五节 附注·····	394
参考文献·····	396

上 篇

基本理论

第一章 行政与事业单位会计的基本概念

第一节 行政单位与事业单位

人类的社会活动大多是通过某些社会组织完成的。现代社会是一个错综复杂的有机组合体，其生存与发展既离不开企业所创造的财富支持，也需要非营利性组织提供的教育、文化、医疗等服务，同时，更需要政府的指导、管理、协调、监督、服务、维护和保障。因此，现代社会组织可划分为三大部门，即政府构成第一部门、企业构成第二部门以及非营利组织构成第三部门。在我国，行政单位与事业单位是政府部门的组成部分。

一、行政单位

（一）行政单位范围

行政单位可以从狭义和广义来认识。狭义的行政单位是指行使国家权力、管理国家事务的各级国家机关。包括：国家权力机关，即全国人民代表大会和地方各级人民代表大会及其常务委员会；国家行政机关，即国务院和地方各级人民政府及其所属工作机构；国家审判机关，即各级人民法院；国家检察机关，即各级人民检察院。

广义的行政单位除上述狭义范围外，还包括：政党组织的中央和地方各级常设工作机构；中国人民政治协商会议各级常设工作机构也作为行政单位管理。其中政党组织包括：中国共产党、中国国民党革命委员会、中国民主同盟、中国民主建国会、中国民主促进会、中国农工民主党、中国致公党、九三学社、台湾民主自治同盟等。

行政单位是国家机器的重要组成部分，依法设立，并进行国家行政管理、组织经济建设和文化建设、维护社会公共秩序，其人员实行公务员管理，从事行政管理活动经费、人员经费等财力全部来自政府拨款。

（二）行政单位经济特征

1. 财务资源来源的单一性

行政单位是国家为满足社会公共需要而设立的，主要行使国家社会管理和公共服务职能，没有社会生产职能。因此，行政单位在履行职能过程中的财务资源来源，主要依靠政府通过税收的形式向广大纳税人无偿地、强制地收取，并利用预算的形式拨款给各级行政单位。

2. 财务资源使用的无偿性

由于行政单位不能通过自身的活动取得财务资源，其消耗的资源只能根据国家核定的年度预算，向财政部门或上级主管部门领取经费，并按照预算规定的用途和开支标准支付各项人员经费和公用经费。行政单位对领用的经费，只需按规定向财政部门或上级主管部门办理报销即可，不可能像企业那样通过生产经营成果的销售，实现价值补偿并取得利润，进而实现简单再生产和扩大再生产。因此，行政单位领取的财务资源不具有可补偿性或可收回性。

3. 预算管理是一切理财活动的中心

行政单位属于上层建筑领域，其资金来源主要依靠财政拨款。为确保各项业务活动的连续性，它们的财务收支必须在年度开始前按照规定的程序进行预算。预算一经批准，各级行政单位就必须按照预算、法律规章、合同协议及其他约束认真执行。

二、事业单位

（一）事业单位的概念

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。^① 根据上述定义，可对事业单位有如下认识：

1. 事业单位的数量众多、涉及内容广泛、人才济济

目前，中国有 100 多万个事业单位，其职工总数接近 3000 万人，占公共部门就业人数的 41%，全国劳动力总量的 4%。涉及教育、科技、文化、卫生等领域。中国的经济资源有相当大一部分投入到了事业单位，绝大多数事业单位是以脑力劳动为主体的知识密集性组织，专业人才是事业单位的主要人员构成，其中包括 60% 的受过良好教育的专业技术人员（如教师、医生、科学家、工程师、演员、作家等）、大量的国有土地、大约 2/3 的非经营性国有资产，

^① 《事业单位登记管理暂行条例》，2004 年国务院修改发布。

以及各级政府综合预算经常性开支的1/3。^①

2. 事业单位不是从事生产经营的单位

事业单位一般不直接提供物质产品，或者虽然提供物质产品但是作为新知识、信息、技术的载体来提供，即使从事部分生产经营活动不具有经常性，其社会职能为提供非生产性服务。

3. 事业单位的资金来源是国家的财政拨款

事业单位开展专业及辅助活动支付的款项，属于国家财政开支的范围，一般由国家财政予以全部或部分补贴，因此它不存在成本补偿的问题。

（二）事业单位的特征

黄恒学在《中国事业管理体制改革研究》一书中，剖析了中国事业传统管理体制的主要特征：事业活动的非经济化、事业主体的国办化、事业机构的行政化、事业经费额的供给化、事业资源配置的非社会化、事业目标的计划化、事业运行机制的非效率化、事业管理的非法制化、事业职能范围的扩大化。^② 这种管理体制背景下的事业单位，也就逐渐形成了有别于其他经济组织的特点，主要表现在以下方面：

1. 事业单位活动的目的：公益性

实现社会公共利益均衡，追求公共利益最大化是事业单位活动的目的。

事业单位所追求的首先是社会效益，同时，有些事业单位在保证社会效益的前提下，为实现事业单位的健康发展、社会服务系统的良性循环，根据国家规定向接受服务的单位或个人收取一定的服务支出。公益性，是由事业单位的社会功能和市场经济体制的要求决定的。在社会主义市场经济条件下，市场对资源配置起基础性作用，但在一些领域，某些产品或服务，不能或无法由市场来提供，如教育、卫生、基础研究、市政管理等。为了保证社会生活的正常进行，就要由政府组织、管理或委托社会公共服务机构从事社会公共产品的生产，以满足社会发展和公众的需求。我国的事业单位大都分布在公益性领域中，主要从事精神产品的生产和服务，有的虽然也从事某些物质产品的生产，但多数不属于竞争性生产经营活动，不以营利为目的。

这种利益主要体现的是社会效益，而非经济利益。如教育、科学、卫生、文化等单位，主要是满足社会的精神文化需要，满足社会发展的需要，满足社会健康的需要，满足提高民族素质的需要。但以追求社会公共利益为目的，并

^① 世界银行东亚和太平洋地区减贫和经济管理局：《中国：深化事业单位改革，改善公共服务提供》，中信出版社，2005年版。

^② 黄恒学：《中国事业管理体制改革研究》，清华大学出版社，1998年版。

不意味着不进行任何营利性的经济活动，只是这种营利的目的不在于将利润分配给其成员，而是为了更好地实现公共利益。事业单位是国家为了社会公益目的举办的。

2. 事业单位举办主体：政府性

事业单位是政府或其代理机构利用国有资产举办，而不是利用社会资产或私有财产举办；初始资金来源于国有资产在社会主义市场经济体制下，从事社会公共服务的组织。从资金来源而言，包括了国有资产，社会募捐，私人投资，而事业单位资产的初始来源是国有资产。

3. 事业单位活动领域：社会事业性

教育、文化、卫生、体育等社会事业的发展，关系万千家庭，关乎国运昌盛。而事业单位活动领域恰恰是教育、文化、卫生、体育等，提供公共产品和公共服务，所涉及的领域：一是政府和事业单位不能也不宜涉足；二是根据国家和社会经济发展以及经济运行良性循环的要求，可以较政府与事业单位更能降低交易协调成本；三是并非政府专属，或者虽然不属于政府范围，但事业单位做不好、做不了又不愿做。

4. 事业单位功能：服务性

事业单位主要分布在教、科、文、卫等领域，是保障国家政治、经济、文化生活正常进行的社会服务支持系统。如教育事业单位，主要功能是为社会培养合格的劳动者和各方面所需要的人才；文化事业单位，主要功能是提高全民族的文化修养和道德水平；卫生事业单位，主要功能是保障公民的身体健康，使其享受良好的医疗服务；科技事业单位，主要功能是揭示自然和社会规律，促进生产力的发展；等等。缺乏这些服务支持，或服务支持系统不健全，生产力发展就会受到制约，并影响社会稳定。经济越发展，社会越进步，对服务功能的要求标准也越高，范围也越大。服务性，是事业单位最基本、最鲜明的特征。

（三）事业单位的分类

事业单位可以按照不同标准，进行如下分类：

1. 按行业分类

按行业分类，事业单位可分为：①教育事业单位；②科研事业单位；③文化艺术事业单位；④卫生事业单位；⑤体育事业单位；⑥农业、林业、渔业和水利事业单位；⑦社会福利事业单位；⑧城市公用事业单位；⑨交通事业单位；⑩信息咨询事业单位；⑪中介服务事业单位；⑫勘察（探）事业单位；⑬气象事业单位；⑭地震测防事业单位；⑮海洋事业单位；⑯环境保护事业单位；

⑰检验检测事业单位；⑱知识产权事业单位；⑲机关后勤服务事业单位。^①

2. 按照事业单位隶属关系分类

按照事业单位隶属关系分类，可将其分为：国务院所属、中央部委所属和省（市）政府所属、地区（市）政府所属、县（市、区）政府所属和乡政府所属六个层次。

3. 按照事业单位承担的社会功能分类

按照事业单位承担的社会功能分类，可将其分为：①承担行政职能事业单位；②从事生产经营活动事业单位；③从事公益服务事业单位。

根据职责任务、服务对象和资源配置方式等情况，将从事公益服务的事业单位细分为两类：承担义务教育、基础性科研、公共文化、公共卫生及基层的基本医疗服务等基本公益服务，不能或不宜由市场配置资源的，划入公益一类；承担高等教育、非营利医疗等公益服务，可部分由市场配置资源的，划入公益二类。

事业单位是以政府职能、公益服务为主要宗旨的公益性单位或非公益性职能部门等。它参与社会事务管理，履行公共管理和社会服务职能，宗旨是为社会服务，主要从事教育、科技、文化、卫生等活动。新中国成立 60 多年来，我国教育、科技、文化、卫生等各项事业不断发展壮大，取得了举世瞩目的成就。事业单位作为经济社会发展的重要力量，在促进经济发展、推动社会进步等方面发挥了重要的作用。

第二节 行政与事业单位会计及其特征

一、行政与事业单位会计概念

什么是行政与事业单位会计？行政与事业单位会计是政府会计的组成部分，是适用于行政与事业单位的一门专业会计。它以货币为主要计量单位，对行政与事业单位资金运动的过程及结果进行确认、计量、记录和报告，向会计信息使用者提供与行政、事业单位财务状况、预算执行情况等有关会计信息，反映行政与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、监督和决策的一项管理活动。

从上述定义中，可对行政与事业单位会计有以下认识：

^① 黄恒学：《分类推进我国事业单位管理体制改革的改革研究》，中国经济出版社，2012 年版。

（一）行政与事业单位会计是政府会计的一个分支

政府会计是一门用于确认、计量、记录政府受人民委托管理国家公共事务、国家资源和国有资产，报告政府公共财务资源管理业绩及履行受托责任情况的会计分支。政府会计一般包括财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计三部分，行政与事业单位会计是政府会计的组成部分。

（二）行政与事业单位会计是一门专业会计

首先，行政与事业单位从事各类专业及辅助活动所需要的资金主要来自财政拨款，因此行政与事业单位会计应以预算资金运动为其反映和监督的主要内容，体现预算会计的特点，是预算会计一个组成部分；其次，事业单位辅助活动以及为社会提供的有偿服务，需要采用其他专业会计对此进行核算，如高校所属校办企业要运用制造业会计、事业单位举办的食堂、医院形成餐饮会计和医院会计等；最后，事业单位业务活动性质相差很大，有工业型事业单位、农业型事业单位还有流通型事业单位，每种类型事业单位的管理要求和方法都有所不同。综上可知，行政与事业单位会计必然是政府会计、零售会计、成本会计、农业会计等多种专业会计核算形式的综合。

（三）行政与事业单位会计目标是反映受托责任履行情况、提供相关决策所需要的会计信息

会计活动本身仅是一种手段而非目的，会计的目标是向会计信息使用者提供与行政单位和事业单位财务状况、预算执行等有关的会计信息，反映管理层受托责任履行情况，有助于会计报告使用者做出经济决策。

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、行政与事业单位自身和其他会计信息使用者。事业单位会计信息使用者包括政府及其有关部门、举办（上级）单位、债权人、事业单位自身和其他利益相关者。

（四）行政与事业单位会计内容是其资金运动的过程及结果

行政与事业单位的主要任务是发展社会各项事业和完成国家机关各项工作，这些事业和工作所需要的资金，大部分由财政机关或主管部门从国家预算集中的资金中分配拨付。同时，根据国家有关规定，以有偿提供服务等形式组织部分收入，单位再按照预算规定的用途和开支标准，支付人员经费、公用经费，购买完成事业计划和行政任务所需的材料设备等。因此，行政与事业单位会计内容，是各级单位预算资金的领拨、使用及其结果。取得的预算收入和有关业务收入，形成资金的来源；拨出经费和费用支出，形成资金的运用；尚未使用的货币资金和已购进的财产物资，形成资金的结存。这些既是行政与事业单位资金活动的具体形态，也是行政与事业单位会计反映和监督的具体内容。

（五）行政与事业单位会计的基本程序为确认、计量、记录和报告

“确认”，是指将经济事项是否作为资产、负债等会计要素加以记录和列入报表的过程；“计量”，是指依据一定的计量标准和计量方法，将符合确认条件的会计要素加以衡量、计算、入账、列报，以确定其金额的处理过程；“记录”，是指在确认和计量基础上对经济业务事项运用会计账户进行账务处理的方法记录；“报告”，是确认、计量和记录的结果，是连接会计信息使用者的载体和桥梁。

（六）行政与事业单位会计的性质是一项管理活动

行政与事业单位会计是基于人们对预算资金管理的需要而产生的一种管理活动，它既为预算管理提供信息，又直接履行管理的职能。会计与管理是不可分的，会计不仅为行政与事业单位财务管理提供财务状况、预算执行和事业成果等各种信息，成为宏观与微观经济管理的主要信息来源，而且由于行政与事业单位会计掌握了日常大量的经济活动的第一手资料，最了解何时、何地经济活动的动态及趋势，能够对经济活动中所有以价值表现的数量方面予以干预、进行指导、组织和控制，全面反映管理层受托责任履行情况，有助于会计报告使用者做出经济决策。因此行政与事业单位会计本身就是一种管理活动。

二、行政与事业单位会计组织系统

根据机构建制和经费领报关系，行政单位会计、事业单位会计组织系统分为主管会计单位、二级会计单位和基层会计单位三级。

主管会计单位，是指向同级财政部门领报经费，并发生预算管理关系，有下一级会计单位的行政单位、事业单位。

二级会计单位，是指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，有下一级会计单位的行政单位、事业单位。

基层会计单位，是指向上一级会计单位领报经费，并发生预算管理关系，没有下一级会计单位的行政单位、事业单位。向同级财政部门领报经费，没有下一级会计单位的行政单位，视同基层会计单位。

以上三级会计单位实行独立会计核算，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，实行单据报账制度，作为“报销单位”管理。

三、行政与事业单位会计特点

行政与事业单位会计的特点是相对于企业会计而言的。由于行政与事业单位的非营利性质、本身业务活动较为简单以及纳入财政预算管理等管理要求，行政与事业单位会计具有明显区别于企业会计的特点，主要包括：

（一）会计目标侧重满足预算管理的需要，兼顾内部管理需要和其他信息需要

具体来说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；事业单位会计核算的目标是向会计信息使用者提供与行政与事业单位财务状况、事业成果、预算执行等有关的会计信息，反映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社会管理、做出经济决策。

（二）会计核算基础以收付实现制为主

行政单位会计核算一般采用收付实现制，特殊经济业务和事项应当按照《行政单位会计制度》的规定采用权责发生制核算。《事业单位会计准则》规定，事业单位会计核算一般采用收付实现制；部分经济业务或者事项采用权责发生制核算的，由财政部在会计制度中具体规定。

（三）会计要素分为五大类

行政单位会计要素分为资产、负债、净资产、收入和支出五大类，事业单位会计要素分为资产、负债、净资产、收入和支出或者费用。其会计等式为：

资产=负债+净资产

资产+支出（支出或者费用）=负债+净资产+收入

企业会计要素包括资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润。

（四）某些具体业务的会计核算不同于企业会计

由于行政与事业单位的非营利性性质，其运营活动要纳入预算管理范畴，会计核算目标既要向会计信息使用者提供反映行政与事业单位财务状况的信息，又要提供反映预算执行情况的信息，满足预算管理、内部管理和其他管理活动对信息的需要。为了实现双重的会计目标，要求行政与事业单位在会计核算中必须采用双重会计核算基础，即会计核算一般采用收付实现制，特殊经济业务和事项应当采用权责发生制核算。

双重会计核算基础的综合应用便在会计账务处理中形成了双分录的会计核算方法，使行政与事业单位某些具体业务的会计核算不同于企业会计，如行政单位对固定资产、在建工程、无形资产、政府储备物资、公共基础设施、存货、预付账款、应付账款、长期应付款9个方面经济业务，事业单位对长期投资、固定资产、在建工程和无形资产四项非流动资产业务要求编制“双分录”，即“双分录核算法”。双分录核算法是指行政与事业单位会计为反映预算执行和财务状况的双重目标而采用的一种双重核算方法。如行政单位购置存货编制的会计分录为：借记“经费支出”等科目，贷记“银行存款”等科目；