

水利工程管理单位 会计制度讲解

《水利工程管理单位会计制度讲解》编写组

水电出版社

水利工程管理单位 会计制度讲解

《水利工程管理单位会计制度讲解》编写组

中国水利水电出版社

EA65/2321
(京)新登字 315 号

内 容 提 要

本书是为了更好地贯彻执行《水利工程管理单位会计制度》而编写的,全书共分为四讲:第一讲为《水利工程管理单位会计制度》说明;第二讲为水利工程管理单位会计科目;第三讲为水利工程管理单位会计报表;第四讲为水利工程管理单位新旧会计制度的衔接与调整。

本书可作为水利工程管理单位财会人员、财政部门工作人员、水利部门从事财会管理工作人员,以及有关大专院校师生的学习、参考用书。

水利工程管理单位 会计制度讲解

《水利工程管理单位会计制度讲解》编写组

*

中国水利水电出版社出版、发行

(北京三里河路 6 号)

各地新华书店经售

国家统计局印刷厂印刷

*

787×1092 毫米 32 开本 11.875 印张 266 千字

1995 年 4 月第一版 1995 年 4 月北京第一次印刷

印数 00001—30000 册

ISBN7-80124-026-X/F·18

定价:15.00 元

前 言

为了适应我国改革开放和建立社会主义市场经济体制的需要,规范水利工程管理单位(以下简称水管单位)财务管理和会计核算行为,财政部颁发了《水利工程管理单位财务制度》(暂行)和《水利工程管理单位会计制度》(暂行),并决定从1995年1月1日起执行。为了贯彻好《水利工程管理单位会计制度》,正确理解新制度的核算内容,正确运用新制度的核算方法,正确编制会计报表,我们组织编写了《水利工程管理单位会计制度讲解》一书,现予正式出版。

本书是在财政部、水利部联合举办的各省财政厅、水利厅和水利部直属单位等有关人员培训班讲课稿的基础上,整理出版的。参加本书编写的同志参与了《水利工程管理单位会计制度》的起草修订工作,并在全国水利工程管理单位财务会计制度培训班讲课。本书第一讲由赫崇成同志编写;第二讲由董文虎同志编写;第三讲、第四讲由李隆根同志编写。全书由董文虎同志汇总统稿,财政部农业司、水利部财务司负责审稿。

本书可作培训教材,也可作为水管单位财会人员、财政部门工作人员、水利部门从事财会管理工作人员,以及有关大专院校师生的学习、参考书。

为了赶上贯彻新制度的时间,仓促付印,书中不免有疏漏和错误,欢迎读者提出宝贵意见。

《水利工程管理单位会计制度讲解》编写组

1995年3月

目 录

前 言

第一讲 水管单位会计制度说明

第一章	为什么要修订水管单位会计制度·····	1
第二章	制定新会计制度的指导思想与原则·····	7
第一节	制定新会计制度的指导思想·····	7
第二节	制定新会计制度的原则与基本思路·····	8
第三节	需要说明的几个问题·····	10
第三章	新会计制度的重大改革及其主要内容·····	19
第一节	新会计制度实施的重大改革·····	19
第二节	新会计制度的内容简介·····	23

第二讲 水管单位会计科目讲解

第一章	概述·····	26
第二章	资产类会计科目·····	45
第一节	流动资产类科目·····	46
第二节	长期投资类科目·····	100
第三节	固定资产类科目·····	113
第四节	无形资产及其他资产类科目·····	128
第三章	负债类会计科目·····	146
第一节	流动负债类科目·····	148
第二节	长期负债类科目·····	182
第四章	所有者权益类会计科目·····	208
第一节	资本类科目·····	209
第二节	准资本类科目·····	214

第三节	留存收益类科目	219
第五章	成本类会计科目	230
第一节	生产经营成本类科目	232
第二节	公益服务成本类科目	238
第三节	共同成本类科目	242
第六章	损益类会计科目	246
第一节	生产经营损益类科目	246
第二节	公益服务损益类科目	267
第三节	共同费用损益类科目	272
第四节	其他损益类科目	278

第三讲 水管单位会计报表讲解

第一章	编制会计报表的意义作用和要求	295
第一节	编制水管单位会计报表的意义和作用	295
第二节	水管单位会计报表的分类	296
第三节	编制会计报表的基本要求	297
第二章	资产负债表	299
第三章	损益表	304
第四章	财务状况变动表	307
第五章	水利专项拨款表	326
第六章	利润分配表	328
第七章	水管单位内部管理会计报表参考格式	330

第四讲 新旧会计制度的衔接与调整

第一章	对现使用的会计科目进行分类	344
第二章	对需调整的会计科目进行调整	349
第三章	新旧会计制度衔接与调整的原则和程序 及需注意的问题	372

第一讲 水管单位会计制度说明

第一章 为什么要修订水管单位会计制度

1. 现行水管单位会计制度的历史作用

1981年,以财政部、水利部两部共同制定颁发的水管单位的财务管理方法和会计制度,是单独以一个行业性的财务会计制度正式出台的。其会计制度是以当时的工业企业会计制度模式为框架基础,结合了水管单位的事业性质和生产经营的特点而制定的。当时这一制度的出现,可以说是实现了历史性的突破,因为他从传统的行政事业预算会计制度中分离出来,改变了长期以来水管单位实行“统收统支”的核算体制,树立了成本核算、盈余等生产经营观念,初步建立了水管单位的经济核算体系,统一了会计核算口径。尽管这个制度先天性的有许多不完善的地方,但这在当时的事业单位中,是个了不起的飞跃,也是对当时事业单位管理模式、核算体制强有力的冲击。随着我国经济体制改革不断深入,水利经济不断发展,1987年两部修订了《水管单位财务管理方法》,1992年修订了《水管单位会计制度》。但后来的两次修订,并没有打破1981年确立的财会管理体制和会计核算体系,只是根据不断发展的经济形势,在原体制下的修补和完善。原来的财会管理体制和会计核算体系,有它产生的客观基础和历史的原因,主要因其已基本适应了计划经济体制下水管单位的双重需要,在当时的情况下,这两个制度对于严格财经纪律,保证国家财

政、财务政策的贯彻实施,促进水管单位经济的发展,增加单位收入,减轻国家财政负担,都起到过重要的积极作用。

2. 现行水管单位会计制度的局限性

随着我国改革开放不断深化,水利经济、特别是水管单位经济不断发展,出现了新的情况。一是水管单位经营规模不断扩大;二是经济活动经济关系日益复杂;三是水管单位资金来源多渠道、多层次;四是利益分配的多元化,改变了原来单一的分配主体,等等。这一切可以看出,原来的会计管理体制和核算模式,已极不适应当前经济发展形势,日益暴露出其先天不足,这不是仅仅靠修修补补所能解决得了的,必须从管理体制和核算体系上进行改革才能适应。原制度的先天不足和局限性,主要表现在以下几个方面:

(1)原来的会计管理体制为“统一领导、分级管理”,而在实际执行过程中统的过多、过死,突出表现在:会计核算内容、会计核算方法、会计报告体系都执行国家统一会计制度,水管单位无权自行调整。这就造成在市场经济中,水管单位进行生产经营需要到市场中去竞争、求生存、求发展,而单位又不能根据不断变化的新情况和经营中层出不穷的新问题,进行自主的会计核算和灵活反映。因此在一定程度上影响了水管单位加强经营管理,加强经济核算的积极性和责任心,同时也影响国家宏观调控所需会计信息的可用性和真实性。

(2)在市场经济的体制下,纷纷出现了跨地区、跨部门、跨行业、跨所有制的联营企业、企业集团、合资企业、合作企业、股份制企业等。在这种形势下,水管单位及由其举办的经济实体、经营项目,也正在朝着这个方向发展。例如,有些地区在一些中小型水利工程(水库等)已经出现了承包、租赁、拍卖、股份制、联营等经营方式,特别是经济较发达地区,这方面发展

速度较快。这样,水管单位在经营范围、经营方式、经济活动、经济关系,和过去相比就发生了较大的变化,而原来只适用于单一经营、单一所有制的水管单位会计制度,是无法反映新的经济形式和新的经济关系及新的经济活动的。这给发挥会计职能、加强经济核算,产生了一系列难以解决的问题。

(3)原会计制度所依据的会计原理,所采用的会计政策、会计方法、会计报告,是计划经济体制下的一套,不要说同国际惯例接轨,就是与原来企业的制度,也有很大差别,有许多不规范之处。如:成本核算不规范,“水费含量提取折旧”的办法实际上是少提折旧,在核算体制上只有盈余才能提取三项基金,人为地造成了少提折旧或不提折旧而虚增盈余,普遍存在着虚盈实亏的假象;大量的帐外资产、农民投劳折资没有纳入帐内;普遍存在固定资产帐面价值“年轻化”的问题;产权关系不清晰,多渠道投入的资金,所形成的水利资产在制度中只确认了“固定基金”,没有按投资主体确定产权,不能反映和确保投资者的权益,影响了单位资金的筹集;财务成果分配不规范,原制度规定的单位收入、成本及财务成果的形成是按照企业会计核算的方法进行计算,而财务成果的分配却采用事业费结余的分配方法;另外,资金管得过死,使单位内部资金物化不准流动,“打酱油的钱不能买醋”,不利于资金统一调度,合理运用。

(4)原会计制度过多地依赖于财政、财务和税收的规定,强调它们之间的一致性,财政决定财务、财务决定会计的体系,使会计缺乏相应的独立性、规范性、科学性,造成会计跟着政策变的局面,造成会计理论与会计实务不衔接。例如,固定资产提取折旧要冲减固定基金的作法,从理论上说不通,实际上也是不可取的,但财务上多年来就是这样规定的,会计也只

能被动地去反映。

3. 社会主义市场经济体制的确立,水利经济的发展,呼唤着适合于水管单位实际情况,并促进其向着正确方向发展的新会计制度出台

随着社会主义市场经济体制的确立,“企业财务通则”、“企业会计准则”,以及十大行业财务制度十三大行业会计制度的实施,我国企业的财务会计制度进行了重大改革,可以说带来了一场会计革命。因此事业单位、生产性事业单位,也面临着财务会计体制改革的问题,也就是说经济活动的规则变了,若要参与社会的经济活动,就必须有一套与之相配套的会计核算制度去遵守这变化了的规则。而我们原来的会计制度想以不变应万变是不行的,在实践中仍按照原来的规则办事,必定要阻碍单位的经济发展。实践证明,在目前水利经济发展中,在建立水利“五大体系”过程中,许多好的改革措施和政策,都因为原来的财务会计制度的原因没能及时出台,或出台后贯彻实施遇到了制度不衔接的障碍。所以在最近几年来,许多基层水管单位和水利主管部门的同志,纷纷要求尽快出台适合于当前经济形势的水管单位财会制度。除此之外,水利经济的发展,客观存在着的两个致命的障碍,被原财会制度给掩盖了,没有如实的反映出来。一是虚盈实亏的问题,二是将水管单位为社会公益服务和进行生产经营的耗费、补偿混淆在一起。

我们先看虚盈实亏的问题,原财会制度存在着成本核算不完全,自身约束力不强,在整个核算体制规定了只有核算最终结果出现有盈余后,才能提“三项基金”,才能给职工发放奖金。但由于水管单位背负着沉重的社会公益服务任务,行业经济政策严重不合理,如果要实行严格的成本核算,其结果必然

是亏损无疑。那么单位为了保证能给职工发点奖金,提高职工福利,只有缩小成本,最简便的方法就是少提或不提折旧,来虚增盈余。这样做最大的害处是单位的虚盈实亏,成本偏低,不能真实反映水管单位的实际耗费。进而也就不能如实反映一个单位、一个地区,乃至全行业究竟在一定时期内需要弥补多少资金,由此会产生一系列的问题。

对于从事生产经营活动的每一个单位来说,成本开支范围内的费用是单位自身的权益,虚假的低成本,实际上使单位的权益受到了损害,使自身的耗费得不到正常的补偿,虚假的低成本甚至会造成错误的导向,国家应该给予弥补的资金没有弥补,国家应该给予倾斜的经济政策没有倾斜,表现最突出的就是水价、电价的极不合理。

下面我们再来看原制度把水管单位为社会公益服务的耗费、补偿和生产经营的耗费、补偿混淆在一起的问题。从水管单位功能的性质来看,其主要任务有两方面,一是保护工程安全完整、防汛、抗旱、向社会提供广泛的除害服务,也就是水管单位为社会公益服务;二是水利工程的综合效益兴利作用的发挥,供水、发电实行有偿服务。水管单位功能的双重性,在管理上也就必须针对这两方面的不同性质的活动实行不同的管理方式,继而在会计核算上也就应该针对这两方面的内容分别进行核算和反映。但是长期以来,在管理上,忽视了这一点,过多地强调水管单位事业性质的一面,采取的粗放式的管理。与之相适应的会计核算,也只能是粗放式的核算。这种核算方式,不能分清责任,也难以调动经营者和职工的积极性。对于社会公益服务的耗费,按照道理讲,其补偿的渠道应该是政府拨款或者是给予相应的收费政策来解决,这是水管单位生产经营无法弥补的。那么对于水管单位的生产经营活动的

耗费,只能是通过努力经营取得收入来补偿,不存在国家拨款补助的问题。所以将上述两种不同性质的活动混淆在一起,不能真实地反映出经营者的业绩,对于经营者来说不愿意也不可能承担国家政策造成的亏损责任。

要解决上述两个问题,必须从整个水管单位管理体制改革着手,而改革原来的财会制度,将起到一个非常关键的作用。例如:建立一套新的成本核算办法,允许职工奖金进入成本;将水管单位的成本核算划分成两大类,一类为公益服务成本的核算,另一类为生产经营成本的核算,通过真实核算和反映水管单位的耗费、补偿情况,实事求是地暴露矛盾。这有助于问题的解决,有利于单位的发展。

(1)对于国家政策性因素制约的水、电价格偏低问题,在正确核算成本、提供科学的价格测算资料基础上,为逐步理顺价格创造条件。

(2)对于水管单位为社会公益服务的耗费,通过核算“公益服务”成本,和公益服务收入及国家财政补贴来考核水管单位的公益服务耗费弥补程度,争取国家给予相应补偿。这里主要是争取经济政策上补偿,如开征堤防建设维护费、防洪保安费等收费政策;同时也明确了水利国有资产保值的责任,水利国有资产不能保值,如果是生产经营不善造成的,就应追究水管单位经营者(单位领导层)的相应责任;如果不属生产经营问题,是由于单位承担的社会公益任务得不到相应的补偿所致,那么这个责任就不应由经营者承担。这样分清了经营者应该承担的经济责任,有利于调动经营者的积极性。

综上所述,水管单位朝着正确方向发展,呼唤着新的财会制度出台,而新的财会制度的实施,必将对水管单位经济发展起着巨大的推动作用。

第二章 制定新会计制度的 指导思想与原则

第一节 制定新会计制度的指导思想

这次水管单位会计制度的改革,其目的是为了适应、服务和促进水管单位经济发展的需要,水管单位会计核算制度的改革,必须符合我国会计改革的总体目标。

什么是我国会计改革的总体目标呢?在财政部制定的《会计改革纲要》中是这样表述的:我国会计制度改革的总体目标是“建立适应社会主义市场经济需要的新的会计管理、核算模式,其基本内容包括:①适应发展社会主义市场经济的要求,逐步建立起以提高经济效益为目标,以强化内部管理为中心,有利于转换企业经营机制,同国际会计准则接轨的新的会计核算体系;②适应国家职能和管理方式的转变,逐步实现会计法规体系的完善、规范、科学、配套,以有利于加强宏观调控和发挥地方、部门和企业的积极性、创造性的会计管理体制。”水利工程管理单位虽然内部比照企业的方式进行管理;但其并非实质上的企业。所以水管单位会计制度改革除了要符合会计改革的总体目标外,还要考虑到水管单位的事业性、国家有关政策的规定、为社会公益服务的一面,要体现事业费拨款的内容,体现专项拨款的内容,体现行政事业性收费的内容。总之,水管单位的会计制度既要符合我国会计改革总目标,又要结合水管单位自身的特点,这样才能适应、促进单位的经济发展。因此,制定水管单位会计制度的指导思想是:“以会计准

则及国家有关政策为依据,结合水管单位的生产性事业单位的特点,从适应建立社会主义市场经济体制和深化水利经济改革的需要出发,建立有利于转换水管单位管理、经营机制的新的会计管理体制和会计核算体系”。

第二节 制定新会计制度的原则与基本思路

1. 制定新会计制度的原则

制定新会计制度的原则是:以企业会计准则及国家有关规定为依据,参照现行行业企业会计制度的框架模式,结合水管单位的特点及管理上的特殊要求,既有共性又有自己的特殊的原则。

《企业会计准则》是我国整个企业会计制度中最基本的法规,也是各类企业以及从事生产经营活动的单位会计活动、会计核算工作所必须遵循的原则和规定。水管单位中从事生产经营活动的会计核算也不例外,也应遵循这一准则。但同时,水管单位的活动又不完全是生产经营活动,而且有些单位甚至与生产经营无缘,是纯粹为社会公益服务的事业单位。所以只依据会计准则是不行的,还必须加上一条,“依据国家有关规定”,来体现水管单位公益服务、事业单位的一面。体现事业费拨款、专项拨款、政策性收费的核算这些会计核算国家政策性很强,必须按有关财经政策、法令以及相关拨款主管部门规定的要求来执行,来核算。

目前我国现行行业企业会计制度的框架、模式基本上是一致的,因为他们都是遵循会计准则的原则来制定的,这也是我国迄今为止,比较科学、完善的模式。由于会计核算有它自身的规律,相当部分的核算内容、方法是一致的,有相当大的

共性,例如:流动资金、固定资金、对外投资、外币、会计报告等,不论哪个行业、任何性质的单位,都必须按照同样的方法来规定、管理和核算。所以,新的会计制度的制定,参照了现行企业的会计制度的框架、模式,制度中凡是通用会计名词的定义、概念以及概念的内涵、外延都是与准则相一致的。制度中的会计要素确认、计量的规定、会计报告格式,内容是与准则相符的。同时,在制度中又体现了水管单位的特点和管理上的特殊要求,如在会计科目设置上、设置了一些体现水管单位特点及管理上特殊要求的会计科目:专项支出、防汛器材、专项拨款、供排水生产、电力生产、综合经营生产、公益支出、公益收入、公益成本、补贴收入等科目。在会计报告中增加了体现水管单位特点的“水利专项拨款表”。

2. 制定新会计制度核算体系的基本思路

新会计制度核算体系分成两大块,一块是单位会计核算的主体部分,另一块是单位会计核算主体部分以外的专项业务的会计核算。

在会计核算的主体部分,主要内容包括:采用“资产=负债+所有者权益”的会计等式;采用了会计准则的一般原则,如:会计核算的谨慎原则,将会计要素统一规定为资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润,并统一会计要素的确认,统一会计要素的计量标准,采用了制造成本法,统一规定了向外报送的以资产负债表为主的会计报表体系。在采用制造成本法及不影响整个会计核算体系的前提下,对水管单位的耗费、补偿的核算,分成两大类:一类为公益成本和公益收入及其利润或亏损的核算;另一类为生产经营成本、生产经营收入及其利润或亏损的核算。最终计算两类总的利润或亏损,然后按照规定的分配程序进行分配。就水管单位会计核算主体部分而言,

其会计核算体系是与会计准则以及现行行业企业会计制度中的会计核算体系在整体上是相符的,其主要区别在于,水管单位的会计核算体系根据水管单位经济活动的特点,以及管理上的特殊要求,在不影响整体会计核算体系的前提下,对单位的经济活动细化成两大类的核算,分别核算其成本,并明确各类成本的补偿渠道和核算办法。

水管单位会计核算体系的另一部分是专项业务的核算,这部分的核算主要是对水管单位的专项拨款及其支出、结余情况的核算。由于这部分的经济业务与单位主体的经营、服务活动不发生直接关系,而且其政策性较强,实质上是属于一种拨款、支出、报帐式的事 业预算会计的核算。

第三节 需要说明的几个问题

1. 关于新会计制度适用范围的说明

在会计制度中对该制度的适用范围做了明确规定:在总说明(二)中规定“本制度适用于中华人民共和国境内国家管理的各类水管单位。乡、镇水利站可参照本制度执行”。另外在水管单位财务制度中又规定“水管单位实行内部分级核算的生产经营项目,其成本核算可按财政部颁发的相关行业会计制度执行。”为什么这样规定?

新的水管单位会计制度的适用范围,与现行行业企业会计制度有所不同,没有包括集体、个人所有制的水管单位。但与原制度比较,又有进一步的发展,将不属现行水利行政系统的、其他部门行业国家管理的水管单位如农业和生产建设兵团管理的水库、灌区等包括了进来,这主要是考虑水管单位性质不同于完全的企业,在这个制度中主要体现了国家对国有

资产管理的政策,体现了国家对水管单位的事业性拨款及专项拨款的管理。

对于乡镇水利站参照执行规定,是由于目前乡镇水利站的财会制度没有全国统一的制度,各地执行的是五花八门的财会制度,而且在目前情况下,也不可能再对乡镇水利站出台一个行业性的制度。就乡镇水利站的性质和经济业务而言,它与水管单位有许多相似之处,目前已有许多乡镇水管站执行的是水管单位的财会制度。所以规定乡镇水利站可以参照执行水管单位的财会制度,这样规定可以说解决了长期以来乡镇水利站财会制度混乱不统一的问题。

2. 关于执行相关行业企业会计制度的问题

新会计制度主要是考虑这次制定的水管单位财会制度主要是针对水管单位本身而言。对单位内部采取何种会计核算体制,不作统一规定,只是在财务制度中原则规定:“水管单位应建立与管理体制相适应的成本核算体制”,这也是水管单位的自主权,不宜也不应该过多干预。从现实情况来看,目前水管单位内部会计核算体制各不相同,这是由于水管单位从事的生产经营活动种类繁多,特别是单位开展多种经营,涉及到各个领域,而这次制定的水管单位财会制度是无法完全把他们包涵进去的,实际上也没有必要这样做。现行行业企业的财会制度基本上涵盖了这些领域,所以从单位内部核算体制上看,水管单位对于那些开展的经济实体和经营项目,规模较大、又单独在工商注册登记的,实行独立核算的,可以不执行本制度,可以根据自己的生产经营特点,执行相关行业企业财会制度。这样规定本身,就是给予了单位的自主权,选择的权力。改变了过去制度中强调的水管单位生产经营“四统一”的提法。一方面是水管单位的财会制度,另一方面是行业企业的