

● 新编预算会计系列教材之三 ●

行政单位会计教程

主编：马赞



中国建材工业出版社

99
F810.6
170
2

• 新编预算会计系列教材之三 •

行政单位会计教程

马 贇 主编

2024/12/25

中国建材工业出版社

图书在版编目(CIP)数据

行政单位会计教程/马赞主编. —北京:中国建材工业出版社,1998.8

新编预算会计系列教材

ISBN 7-80090-759-7

I. 行… II. 马… III. 单位预算会计—教材 IV. F810.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字(98)第 19121 号

中国建材工业出版社出版
(北京市海淀区三里河路 11 号)

北京后沙峪印刷厂印刷

新华书店经销

1998 年 8 月第 1 版

1998 年 8 月第 1 次印刷

开本:787×1092 毫米 1/16

印张:11.25

字数:250 千字

印数:1—5000 册

全八册总定价 134.40 元 每册定价 16.80 元

新编预算会计系列教材

编委会

主 编：马 贇(著名预算会计专家，预算会计改革准则起草小组成员)

副主编：王祥能 马朝松 孙复兴

编 委：马 贇 马朝松 马如雪
王祥能 吕兆德 江巨英
孙复兴 杜海华 沈 强
吴晓茹 周晓燕 秦 皓
袁 淳 贾 雅

策 划：王江松

总 序

我国已于1998年1月1日起,正式实施新的预算会计制度。根据《中华人民共和国预算法》、《中华人民共和国会计法》和《预算会计核算制度改革要点》,财政部相继出台了《财政总预算会计制度》、《行政单位财务制度》、《行政单位会计制度》、《事业单位财务规则》、《事业单位会计准则》、《事业单位会计制度》以及有关的行业会计制度。至此,我国的预算会计制度已实行三个接轨:一是与社会主义市场经济接轨,二是与企业会计接轨,三是与国际政府与非盈利组织会计接轨。至此,与计划经济转向市场经济相适应的中国的会计革命已基本完成。

为贯彻和实施新的预算会计制度,帮助各财政部门和各行政事业单位按新的制度进行会计核算,为做好各级财政部门和各级各类行政事业单位会计人员的知识更新和培训工作,首都部分从事预算会计理论和实际工作的专家、学者,编写了这套《新编预算会计系列教材》。本套教材包括《新编预算会计概论》、《财政总预算会计教程》、《行政单位会计教程》、《事业单位会计教程》、《科学事业单位会计教程》、《医院会计教程》、《学校会计教程》,适用于各级财政部门、各级行政机关、党派、社会团体和各类科研、医疗、教育事业单位。本套教材严格依据新的预算会计制度的原理编写,具体介绍了各种新会计科目、会计核算方法和会计报表,列举了大量实例,兼具理论性、权威性和应用性、操作性两方面的优点。

编委会

一九九八年七月

目 录

第一章 行政单位会计改革概述	(1)
第一节 行政单位会计的历史沿革	(1)
第二节 行政单位会计的必要性与迫切性	(3)
第三节 行政单位会计的特点及其改革的目标	(6)
第四节 行政单位会计改革的重点及有关问题探讨	(8)
第五节 行政单位会计改革的主要内容	(16)
第二章 行政单位会计概述	(23)
第一节 行政单位的含义	(23)
第二节 行政单位会计及其相关内容	(23)
第三章 资 产	(27)
第一节 资产概述	(27)
第二节 流动资产	(28)
第三节 有价证券	(50)
第四节 固定资产	(52)
第四章 负 债	(64)
第一节 负债概述	(64)
第二节 应缴预算款	(65)
第三节 应缴财政专户款	(67)
第四节 暂存款	(68)
第五章 收 入	(70)
第一节 收入概述	(70)
第二节 收入的核算	(72)
第三节 收入管理	(85)

第六章 支出	(90)
第一节 支出概述	(90)
第二节 支出的核算	(92)
第三节 支出管理	(110)
第七章 净资产	(113)
第一节 净资产的概述	(113)
第二节 固定基金	(114)
第三节 专用基金	(117)
第四节 普通基金	(120)
第八章 会计报表	(127)
第一节 会计报表的作用和种类	(127)
第二节 年终清理结算和年终结帐	(129)
第三节 资产负债表	(130)
第四节 经费支出明细表	(138)
第五节 往来款项明细表	(140)
第六节 基本数字表	(141)
第七节 基金增减情况表	(142)
第八节 报表说明书	(144)
附 录	
一、行政单位财务规则	(147)
二、行政单位会计制度	(152)

第一章 行政单位会计改革概述

第一节 行政单位会计的历史沿革

一、我国行政单位会计的发展阶段

建国以来,我国行政单位会计已经几经变迁。从其基本内容来看,行政单位会计一直与财政总预算会计相分立,但又多与事业单位会计相融合。从其发展的轨迹来看,行政单位的会计变化一直与国家制定、修订会计制度相关。沿着这条脉络,我们可以将我国的行政单位会计的发展划分为以下几个阶段。

1. 1951年~1955年,是我国行政机关和事业单位会计发展的第一阶段

建国初,我国就制定了会计制度,那时的会计制度名为“各级人民政府单位预算制度”,其范围包括“各级人民政府直属机关及直属机关之所属机关”,在1954年修订制度时,才将其范围明确为“各级人民政府所属行政机关,事业机关,企业主管机关和团体”,并明确“关于执行单位预算或附属单位预算的收支会计事务,除税收会计和实行经济核算的基本建设会计外,称单位预算会计,应由各机关统一会计机构依照本制度办理之。”那时的会计核算内容除预算收支外,也曾于1953年前经管过粮食和实物。最初的会计要素为岁入、岁出、资产、负债和资产与负债共同类五个,后又取消了资产与负债共同类要素,将原有的“预付费”升为“拨款”,仍为五个会计要素。1954年时的会计要素为六个,即资产方的金库存款、预算支出、往来款项和负债方的预算收入、往来款项和预算执行结果。1951年时,采用的记帐方法为类似于“资金收付记帐法”的现金收付记帐法,后于1952年改为借贷记帐法。报出的会计报表在最早时曾有日报、月报和年报,年度报表包括岁入决算表、岁出决算表、预算外收支决算表、资产负债表等四种,后又经修订,将报表定为资产负债表等四种,后又经修订,将报表定为资产负债表、预算支出计算表、预算收入计算表、相关的汇总报表、以及差额收支明细表、财产清查报表等。

2. 1955年~1965年,是我国行政机关和事业单位会计发展第二阶段

这一阶段的会计制度名为“单位预算机关会计制度”,其核算范围已定为“中央预算所属各级行政机关、事业机构和领受中央预算拨款的各民主党派、人民团体等”,并明确规定,差额预算机关不适应该制度。另由财政部制定差额预算机关会计制度。这一阶段的会计要素也在资产、负债两方展开为多项要素,与之相适应的记帐方法为借贷记帐法。会计报表分为月报、季报、年报三类,都以累计数填列,年报的报表种类有资产负债表、支出计算表、基本数字表等。

3. 1966年~1988年,是我国行政机关和事业单位会计发展的第三阶段

这一阶段的会计制度名为“行政事业单位会计制度”，其核算范围同于以前，未发生大的变化。但这一阶段属于我国预算会计变化最大的阶段，其标志是将借贷记帐法变为资金收付记帐法，以及相关的会计要素变动和会计报表方面的变动，由于采用了资金收付记帐法，会计等式也就变成了“资金来源—资金运用=资金结存”，会计要素也随之而变化，分为资金来源、资金运用、资金结存三类。由于记帐方法与会计要素的变动，各单位的会计报表只为月报和年度决算两种，其中的月报包括资金活动情况表、经费支出明细表两种，而年度决算报表的编制则依财政部门下达的有关决算编报的规定办理。由于会计要素的变动，原有会计报表的格式也随之发生变化，由资产与负债对应的双方平衡式报表，变为资金来源、资金运用、资金结存三方面分别归类的垂直式报表。

4. 1989 年至本次会计改革之前，是我国行政和事业单位会计发展的第四阶段

这一阶段的会计制度名为“事业行政单位预算会计制度”，其核算范围已有较大变动，分为各科教文卫类事业单位、农业事业单位和行政单位三大类，其中的行政单位指“各级国家机关和受国家预算补助的社会团体等行政单位。”由于记帐方法仍沿用资金收付记帐法，其会计要素、会计等式等仍同于上一时期的情况，会计报表及其报送方式也未发生大的变化。但是，由于这段时期事业单位发展迅速，已有了鲜明的全额预算单位、差额预算单位和自收自支单位三种方式，以及与这三种方式相适应的核算、报表体系。

5. 目前，是我国行政机关和事业单位会计发展的第五阶段，即改革阶段

在预算会计改革中，最明显的变化是事业单位会计从行政事业单位会计制度体系中分离出来，使得行政单位会计独立开来，成为预算会计制度体系三个主要组成部分之一。行政单位会计制度改革较前四个阶段已经有了很大的变动。这种变动将会促使行政单位会计更加符合社会主义市场经济的需要，推进市场经济发展的深入进行。

二、对前四个阶段行政单位会计的综合分析

从上述四个阶段可以看出，我国的预算会计一直按总预算和行政事业单位两个相对独立的体系构成，而行政单位会计一直与事业单位会计共存并共同发展。在其发展过程中，最大的变动当属 1966 年记帐方法的变动及由此而引起的系列变动。而 1989 年的会计制度变动则只为对前一阶段会计制度的补充和对一些事项的详细规定。这样的会计核算体系在我国一直持续沿用了近三十年。就全过程的变动情况来看，我们仍旧可将各阶段的会计分为在借贷记帐法下的会计与在资金收付记帐下的会计两大体系。但我们也必须承认，资金收付记帐法的记帐符号与国家预算资金收付的含义一致，能够直接体现国家预算收支等的情况，较为适应供给型财政分配关系的需要，且有着简明、通俗、易懂、易操作等特点。因此，在我国目前一阶段高度计划、高度集中，统收统支的预算管理体制下起到了为预算管理服务的作

第二节 行政单位会计改革的必要性与迫切性

一、行政单位会计改革的必要性

新行政单位会计制度的出台,是使行政单位会计适应变化了的客观经济环境而作出的主要举措,它标志着我国行政单位会计又面临着一个非常重要的变革阶段。

进行行政单位会计改革的必要性是由行政单位所面临的内、外部环境所决定的。其必要性主要表现在以下几方面:

(一)《企业会计准则》的制定与实施,使会计的大环境有了很大的变化,这一变化加大了盈利组织会计与非企业单位会计的差距,迫使非企业单位会计加快其变革的步伐

近年来我国企业会计的变革,是我国会计向国际会计惯例靠拢的重要举措。几年来的运行结果表明,这项重要改革获得了极大的成功。由此我们可以想到,这也是对几乎占了我国会计领域一半的非企业单位会计一次巨大的震撼。而在此其中,行政单位会计受到的震撼极为明显。这方面的状况可表现为,有很多行政事业单位都与企业有着千丝万缕的关系,比如,企业集团对下属的专业技术学校、科研单位进行投资,就涉及到企业集团如何将各非企业单位的会计报表结合在一起的问题。由于二者指标不同,在核算方法等方面存在极大差异,企业与非企业单位的会计报表是几乎无法简单地合并在一起的,这样就对会计信息交流和管理造成了极大障碍。企业做为投资方也无法清楚准确地了解其所属科研机构、专业学校的运行状况,自然就无法对其进行有效管理,久而久之,企业集团附属科研机构、专业学校等的地位也自然不会受到企业集团当局的重视,这又反过来会影响企业集团今后的人才培养、技术革新。还表现为,有的行政、事业单位随着自身力量的不断壮大,在顺应市场经济的要求下兴办第三产业,或直接对外投资办企业等,而在企业、行政单位会计相互对立,无法融合的情况下,行政单位、企业对于投资方、受资方如何进行会计处理肯定是无法相衔接的,勉强按照各自的方法进行处理,得出的结果必然是不一致的,这样让局外人很难理解企业与行政、事业单位之间的投资、受资关系,不利于会计信息的对外交流性。这样的矛盾、冲突在现实生活是大量存在的,市场经济深入发展的趋势决定了行政、事业单位的会计一定要改变,这也是时代发展的潮流。否则会计界很难再容纳这该动未动的“半壁江山”。

(二)市场经济的发展变化,已使过去的事业单位会计有了很大的变化,行政单位会计与事业单位会计的差距也日趋扩大,因此,有必要在保持二者协调性的前提下,“放开”事业单位会计,任其有所发展

从事业单位的特点,我们可以看出其不同于行政单位的方面。(1)事业单位虽不以盈利为目的,但却实行有偿服务,有的还可以做到收支相抵,而行政单位的服务则是无偿的,不能搞创收,所办的经济实体要脱钩,从根本上看行政单位是依靠纳税人所缴的税款来进行活动的。(2)事业单位虽然以实现社会效益为宗旨,但却具有一定的经营性,并要实行经济核算,其事业收入和事业收支大都与业务活动相联系,这些单位可通过扩大服务规模、

提高服务质量、实现增收节支,争取改善自身的运营条件。(3)事业单位虽然不提供物质产品,但这些单位大都进行着能创造价值的智力劳动,向社会提供精神产品(即知识形态的产品)和劳务,它具有一定的生产性,是一种特殊的生产部门。由于事业单位具有部分生产性,使其由过去主要靠财政拨款发展到有了较大的财务自主权,并有了收支结余以及与此相关的财务分配业务;与此同时,民办的事业单位逐步兴起。这些变化都导致事业单位在当今新形势下很难再运用过去的核算方式进行会计核算。因此,使行政单位与事业单位各成体系,放开对事业单位的束缚,已成了经济形势的客观要求。

但是,着眼于行政单位长期以来固有的对各类事业单位的管理和领导关系,着眼于还有很大一批从事社会不可缺少的基础教育、科研、医疗保健等单位,还只能从国家财政预算取得资金,行政单位会计的变动还必须与事业单位会计最大限度地保持一致。因此,又应以保持二者的协调为前提。这就使得行政单位会计应采取易于与事业单位会计结合的方式,与事业单位会计同步改革。

(三)只有进行了行政单位会计的改革,才能使我国会计以整体的全新面貌出现,成为社会主义市场经济体制的重要构成要素

变革了行政单位会计,会有利于保持行政单位与事业单位协调一致的前提下与其他各类会计有机地融合,如以行政单位会计为纽带,实现政府财政会计与各事业单位会计的联接,在保持原有财政控制力度的基础上促进事业单位会计早日走向市场,成为社会经济的一部分。此外,还可与现有会计体系保持一致,使各界易于认识、了解行政单位会计。另外,会计作为一门“商业语言”,其走向世界、国际化的趋势已是越来越明显。会计的国际化趋势要求其作为一门学科使用已被国际公认的原理、概念结构,行政单位会计也不例外,只有改革我国的行政单位会计,符合国际公认的原则,才能使我国行政单位会计易于被其他国家所了解,与世界各国的行政单位会计建立联系,开展广泛的学习、交流,促进行政单位会计的全面发展。

二、行政单位会计改革的迫切性

(一)原有会计体系的弊端

我国前一阶段的预算会计的基本模式可概括为:两个组成部分(预算会计分为总预算会计和单位预算会计),三种管理方式(单位预算会计分为全额拨款、差额补助、自收自支三种管理方式),预算内外分别核算(即将资金分为预算内、预算外两部分),“资金来源—资金运用=资金结存”会计等式,三个会计要素(即资金来源、资金运用和资金结存),资金收付记帐方法。

这种会计模式的适应状况为高度集中的计划经济和统收统支的供给型财政。在当前建立社会主义市场经济、供给型财政向经营型财政转化的新形势下,在非企业单位会计的外部环境和业务内容发生重大变化的条件下,这种会计模式已逐步显露出很多缺陷与不足。主要表现在以下几个方面:

1. 这种会计模式已不适应社会进步对政府转变职能的需要

主要表现为:①行政单位与事业单位不分,很难划清已具有不同性质单位在经济管理方面的界限,也较难割断事业单位与各级政府的“脐带”,不利于将其具备条件的事业单位

推向市场;②会计管理仍体现为行政管理,对各单位会计管理过死,表现为仍是一种在社会资金运用方面的“大政府”状态;③管理方式繁多,程序复杂,也是国家对政府机关及各事业单位有效管理的阻碍因素。

2. 这种模式不适应经济发展对会计统一要求的需要

主要表现为:①与改革后的企业会计体系在整体方面大相径庭,两大门类的会计难以直接融合,这已成了大型企业按自身的要求办各种事业,各行政、事业单位与其他单位交往的障碍;②行政单位与事业单位不分,又使得国家在各种业务中难以对各类资金投放的方向、数量进行合理的测算与管理,从而影响社会资金的使用效果;③单位的资金进行严格的分类管理(主要表现在预算内、外资金的划分),又使得行政、事业单位难以按照资金余缺充分调剂资金,极大降低了资金的使用效果,也给多种经济形式并存,多渠道筹集资金带来了困难等。

3. 这种模式不适应国际惯例对会计核算的要求,不利于非企业单位会计的国际交流

主要表现为,原有模式与国际惯例格格不入,无相互交流的可能。这种状况长期持续下去,势必给我国行政单位会计的发展造成困难,从而又成为行政单位会计促进政府职能转换,为公共财政服务的阻碍因素。

上述诸点已表明,对我国预算会计体系进行改革已成为社会、经济发展的必需,即“早改晚改迟早都要改”,且“早改早主动”。从我国总体会计改革的步伐来看,预算会计的改革已迫在眉睫,现在已经拉开了帷幕,需我们加快改革的步伐,尽快把这一工作做好。

(二)行政单位会计改革的迫切性

1. 进行行政单位会计改革是加大宏观控制力度的迫切要求

宏观控制首先要求社会各界能为社会经济管理部门及时地提供有效的经济信息。但是,原有会计制度中行政、事业单位不分,明明分属两种不同性质、业务范围的单位却必须实行统一的行政、事业单位预算会计制度,行政单位内部信息不统一、不可比的状况难以适应宏观控制对各类信息的要求。我们认为,分清了行政部门和事业部门的经费范围,依各自的需要(需财政预算拨付的经费)和各自的能力(主要指事业单位具有创收能力),在统一的行政机关体系和不同分类的事业单位中合理分配、使用、乃至取得财政预算资金,才能使国家资金有效投放,促进行政、事业单位的进一步发展,更好地履行行政部门的职能,最终取得较大的宏观经济效益和社会效益,而要作到这一点,必然要求行政单位能与事业单位早日脱离开来,并在加强内部管理、会计信息在社会内统一或基本统一的要求下,早日完成行政单位会计的改革。

2. 进行改革是让国外其他国家认识、了解中国,使我国行政单位会计与国际惯例接轨的迫切要求

原有的行政单位会计已不适应国际惯例对行政单位会计核算的要求,随着市场经济的进一步发展和各国政府间交往的日益增多,保持原有行政单位会计,只会越来越拉开我国与别国的业务处理差异,导致“会计语言”的不通与无法交流。这就要求我国的行政单位会计早日与西方发达国家的会计惯例接轨,以在各项基础条件具备后尽快地吸取发达国家行政单位会计中行之有效的经验、作法,取得“洋为中用”的效果。反之,若基础条件上格

格不入,吸收国外先进的处理方式、方法,就无从谈起。因此,加速行政单位会计的改革也是行政单位会计走向国际化的必经之路,它也在要求我们加快步伐,尽快完成行政单位会计变革,为深化行政单位的改革迈出重要的一步。

第三节 行政单位会计的特点及其改革的目标

一、行政单位会计的特点

行政单位主要是指国家立法、司法、行政机关以及党派团体等,包括各级党、政、人大、检察院、法院、政协、党派团体等机构。行政单位会计是适用于各级国家权力机关、行政机关、审判机关、检察机关及其派生机构的会计。从会计核算体系来看,军队、党派、社会团体的会计也属于行政单位会计,采用与国家机关相同的会计方法。这就决定了其会计核算的特点。

1. 行政单位财务收支与政府预算有依存关系,其收支核算必须严格服从预算管理

行政单位一般不直接组织收入,原则上也不接受捐赠,政府财政拨款几乎是其唯一的资金来源。因此,行政单位收支核算必须严格纳入政府预算管理,并与政府财政会计相衔接。国家要通过预算来控制 and 调整行政单位业务活动的规模,约束其经济行为,行政单位收支项目的划分,收支预算的编制,日常收支的控制,都必须适应预算管理的要求,做到口径一致,程序衔接,标准统一。

2. 行政单位有规定的行政建制,经费领拨关系层次严密

行政单位预算管理,需要按照经费领拨关系和预算管理权限划分为三个阶段:直接向同级财政部门领报经费,并对所属单位核拨经费的单位,如主管预算单位(又称主管会计单位);向主管预算单位领报经费,并对所属单位核拨经费的单位,为二级预算单位(又称二级会计单位);向同级财政部门或主管预算单位领报经费,仅本单位使用,没有下属拨款单位的,为基层预算单位(又称基层会计单位)。行政单位的经费领拨、预算管理、报表报送,都必须严格按这三个级次顺序办理,以利于资金调度、信息汇总。此外,行政单位是按公务需要和行政编制建立的,其规模大小差别很大,会计机构的设置也有灵活性。行政单位原则上应设置独立的财会机构,但有些县级行政单位规模很小的,可在主管机关或同级财政机关联合设置财会办公室,以便加强预算资金的管理。

二、行政单位会计改革所要达到的目标

作为非企业单位会计的重要内容之一,行政单位会计改革应是非企业单位会计改革中的重要组成部分,我国非企业单位会计改革的目标是,建立与社会主义市场经济体制相适应,有利于政府转变职能、有利于促进单位转换机制、与财税体制协调一致、具有我国会计特色的科学的非企业单位会计的模式和运行机制。

具体从行政单位会计及其工作来看,其改革的目标应为:

1. 通过行政单位会计的改革,促进会计工作符合行政单位经济活动的要求,有利于促进政府各机构转变职能。

2. 发挥行政单位会计的内部管理作用,合理使用财政预算资金,减少资金使用过程中的经费和无效活动,提高资金使用的社会效益,同时,加强国有资产管理,防止国有资产流失。

3. 建立起适应改革需要的,符合国际会计惯例的,规范的行政单位会计行为模式,促进行政单位会计水平的提高。

4. 使行政单位会计核算与财税体制改革相得益彰,形成分税制财政管理体制下财政预算资金管理的有力工具,从而减轻财政负担,为财政提供有用的会计信息,为正确的财政决策提供依据。

三、行政单位会计改革对会计工作的新要求

为实现上述改革的目标,行政单位会计人员及其所做的业务工作,必须实行四个方面的基本转变:

1. 转变管理方式

适应非企业单位会计改革的要求,转变原有的对各所属事业单位管理方式,由过去高度集中的制度管理逐步转为依据事业单位会计准则的宏观间接管理;同时,也要转变对本单位财务工作的管理方式,使之更适合市场经济对政府行政单位的要求。

2. 转变管理观念

在自己所管辖的范围内(尤其是包括有二级会计单位,且这些会计单位是事业单位时),将对各单位的直接管理观念转变为对各单位服务的观念;在自己所管辖的范围内,将直接管理观念转变为社会服务观念;同时,会计转变被动反映的观念,树立起社会效益观念和为宏观经济服务的观念。

3. 转变会计职能

由报帐型会计向经济管理型会计转变,这要求行政单位会计在做好记帐、算帐、报帐的同时,把工作重点转移到更好地参与本单位经济管理上来,如以更科学的方式制定与考核预算,引入企业责任会计的机制加强对所属单位与职能部门的管理等。

4. 转变会计信息服务方向

将会计信息由主要为财政服务,为加强宏观管理服务的同时,向为加强单位内部管理服务方向转变。如利用统一的行政管理信息应有的可比性,加强各行政单位的内部管理等。

四、行政单位会计的目标

与上述行政单位会计特点、改革所要达到的目标以及改革对会计工作的新要求相适应,行政单位会计必须具有明显的目标,才能更好地指引行政单位会计改革工作的顺利进行。

总的说来,行政单位会计目标同整个预算会计目标一样,是提供有用信息,为经管责任评价和资财分配决策服务。但是与政府财政会计相比,行政单位会计为经管责任评价提供信息是首要目标,而为资财分配决策提供信息,则处于次要地位。

行政单位无偿取得国家从纳税人那里集中来的收入,并形成一定的资产,就必须合理节约地加以使用,保证行政任务的完成。为此,上级主管部门及行政单位就需要掌握必要

的会计信息,以便了解单位资产、债务和各项资金的增减变动情况,检查单位对各项资财管理使用责任的履行情况,评价单位当前的工作业绩和未来的服务能力。财政、审计部门为了促进勤政廉政建设,维护财经纪律,也需要利用会计资料进行监督。因此,评价可用性就成为行政单位会计的首要目标,会计制度的设计一定要保证满足经管责任评价的要求。

决策性有用性当然也是重要的会计目标。国家有关部门乃至行政单位本身都有必要利用会计信息制定资财分配决策,妥善地安排经费预算。但是行政单位不是经济组织,其在经济活动方面的决策范围较小,决策权限也不大,对行政单位的资财分配主要是政府有关部门的职能,而且要根据工作任务、财力可能等多种因素来决定。因而与企业要根据会计信息进行自主决策的情况不同,行政单位会计信息为经济决策服务的目标不是第一位的。

第四节 行政单位会计改革的重点及有关问题探讨

一、关于预算外资金管理的思考

预算外资金作为社会资金的一种存在形式,是相对于国家预算内资金的管理方式而确定的,与国家预算资金存在着内在的联系,是国家预算的必要补充。

近年来,预算外资金的发展速度,几乎赶上预算收入的增长速度,预算外资金的过猛增长,加上管理上没有相应跟上,使之失去了必要的控制,使得预算外资金在设立、使用、管理中的问题日趋突出。

当前,党中央、国务院对整治预算外资金的态度非常坚决。对财政部门来说,整治预算外资金其意义并不亚于分税制,后者是解决中央与地方的块块问题,前者是解决一级政府内部的条条问题,是对政府内部某些部门或单位的行政行为 and 既得利益的重新分配。现行的预算外资金管理办法建立在部门和单位自行提取、自行使用的基础上。长期以来,我们在预算外资金的理论宣传上片面强调资金具有的所有权不变、使用权不变,实行自收自支、自主管理的特点,给实践带来了理解与认识的偏差,并由误导而逐渐发生畸变,这显然与新体制的要求相悖。因此在新的形势下,我们对预算外资金在理论与实践两方面都要有一个重新认识与定位取向。

(一)预算外资金形成和发展的必然性

预算外资金是对财经体制改革的产物,它起源于 50 年代初,其初始形态表现为留给地方、部门、单位极有限的机动财力。当时并无预算外资金这一名称,至 70 年代末期对预算外资金仍无完整表述,而是在 1983 年财政部首次颁布的《预算外资金管理试行办法》才明确地作了如下界定:“预算外资金是政府部门、单位和社会团体为履行政府职能和社会管理职能,依据国家法律、法规和具有法律效力的规章而收取和提取的财政性资金。”由此开始,将国家完整的财政资金切割为预算内外两大块,并明确规定了资金所有权与使用权归属地方部门或单位。这就成为事实上的国家预算“双轨制”。进入 80 年代,随着改革开放的深入和经济的发展,以及逐步放权让利和利益分配格局的变化、多元化利益主体的形

成,统收统支体制被彻底打破,而理论研究却滞后了,将行政单位的经营收入和非经营性收入以及企业的收入一古脑儿统装在统收统支管理体制下的无所不包的预算外资金大筐里,通过市场取得经营性收入的单位资金与非经营性收入混淆不清,弊端就越来越突出,资金的性质、作用进一步发生畸变。

1. 预算外资金如同一匹脱缰的野马,横冲直撞,直接冲击着国家财政收入。从财政的供需平衡理论而言,在一定时期的财政收入的来源总量是财政供应的可能总量,财政支出的需求总量又是财政供给的需求总量。预算内和预算外资金它们是非此即彼、彼长此消的关系。因此,在可能总量切去一块后,需要总量也应当切去相应的一块,财政分配的要求与可能才能保持原有的平衡。回视我国的预算外资金的形成,开始就把它作为一种奖励手段来处理,没有设计出明确的分流财政供需的目标。这必然形成预算内资金紧,预算外资金松。以全国来说,在不少地区出现了极不协调的状况:一方面各级财政十分困难,收不抵支,支出安排捉襟见肘,职工起码的住房困难解决不了;另一方面,一些具有收取预算外资金权力或职能的部门和单位,收入膨胀,支出无度,车子越换越高级,干部和职工的福利胃口也越来越大。有的职工福利和奖金已超过没有预算外收入单位的人员工资,而一些没有预算外资金来源或来源较少的单位便伸手向财政要钱,要政策。这样,预算外资金的形成非但不能缩小财政的供给范围,反而迫使财政不断提高经费的开支标准来填补由于预算外资金而拉开的利益差距,使得财政在困境中越陷越深。

2. 引发了政府行为广泛失控。以政府为主体的预算外资金分散在不同部门,逐渐演变成成为这些部门和单位的既得利益。在利益机制和攀比效应的蛊惑下,都在寻求预算外的外财来源。一些当地政府不是按国家规定设立预算外资金项目和收费标准,而是随意扩大征收范围,自行提高收费标准,任意挥霍浪费,秩序相当混乱。

①层层自立项目。长期以来,预算外资金从观念上由部门、单位所有和掌管,有的单位把预算外资金看成是自己的小金库的“自留地”。对政府而言,有了这部分自有资金。一方面可以在事业发展过程中拥有资金保证,具有其他行业所没有的优势;另一方面,当系统内出现资金困难时,可以将预算外资金随意调拨,以解燃眉之急。出于这种考虑,政府和分管领导及主管部门的领导自然成为部门和单位利益的代表,成为预算外资金这个“独立王国”的保护伞。有的新增一项业务,就随之增设一项收费项目,有的明目张胆地把明令取消的收费项目继续执收执罚,导致基金和收费项目名目繁多。

②层层收钱。当前出现乱集资、乱收费、乱摊派,归根结底就是层层收钱。为了收钱,许多地方政府部门置国法和各项财经纪律于不顾,热衷于巧定项目,随意扩大征收范围,提高征收标准。各单位、部门主要是政府部门利用各种权力,以转变行政职能为由,变无偿服务为有偿服务;有的强行服务,强买强卖,把权力商品化;有的凭借垄断地位在经营中乱涨价乱收费,从中谋利。有的职能交叉,重复收费;有的乱收费的资金大都进入“小金库”;有的单位将收取的费用以个人名义存入银行,逃避各种税收;有的单位不顾国家三令五申,将国家明文规定取消的项目继续执行。

③层层花钱。由于各级政府及主管部门收取的资金日益增多,所以出现了在使用上不规范。各单位、各部门各自为政。有的动辄开支几百万、上千万元无须经过严格审批程序

和立项。近几年来,消费基金膨胀,基本建设规模过大,重复建设过多,以及出现了房地产热、股票热等,预算外资金在很大程度上起到了推波助澜的作用。有的用预算外资金搞职工住房、职工福利,请客送礼、滥发钱物、购买豪华小轿车等现象十分严重。

预算外资金收取泛滥已潜移默化渗透到权力的每一个角落。当权力缺乏制约时,必然导致权力滥用。国家赋予的神圣职责被自觉、不自觉地扭曲,党风、政风、社会风气遭到严重败坏。由此而引起的削弱政府威信、危害党群关系的严重性我们决不可低估。

3. 财政监督无法到位,直到现在国家还没有对预算外资金立法。如此巨额的预算外资金长期处于调查没有依据、处罚没有标准的无法可依状态下运作,管理又怎样能走上正轨?加上预算外资金的内涵和外延不清,在资金管理归属问题上财政要集权、单位要分权的矛盾纠缠不清而国家又无相关政策法规,久而久之,脱离财政监督还似乎具有了“合法性”。而社会上一些心术不正者,为淡化、模糊、甚至改变和扭曲其性质,千方百计地把它作为部门资金,摆脱财政监督,脱离财政控制,变成名符其实的“部门资金”在体外循环长期得不到纠正。这就出现了我国历史上从未有过的一税轻(指国家税收)、二税重(指经过国家批准,由各级地方或部门征收的各种管理费)、三税四税背不动(指部门、单位巧定名目并借助于一定的行政权力所取得的各种摊派、集资和费用)的反常现象。

由此上论述可以看出,在预算外资金的产生与发展过程中,理论研究上的一个严重缺陷是从准备不足到研究滞后,这是导致管理混乱与困扰管理思路的最根本原因。其次,对预算外资金管理的思维定势的僵化和办法的严重滞后是导致管理混乱的又一原因。表现在:

预算外资金是在财政高度集中的计划经济时期财政工作的一种权宜之计。随着国家经济体制的不断深化,由高度集中的产品经济发展到有计划的商品经济,再到社会主义市场经济,财政管理体制也由“一灶吃饭”统收统支,改革为“分灶吃饭”进而发展为“分税制”,在不断地发生质的变化。预算外资金不论其性质、作用完全超出了初衷,其作用也不再是财政预算的补充。但人们的思维定势仍停留在初始的计划经济时期,继续沿用固有的管理办法去管理,效果自然不佳。“计划管理、专户储存、财政审批、银行监督”的管理办法,是以承认预算外资金的单位资金所有权和使用权为前提。而且并没有从根本上解决众多部门同时行使政府分配权的问题。因此,已远不适应新的经济形势,暴露出来的问题越来越多,集中表现在:一是此管理办法是建立在两权不变前提下,从其本质来说就没有体现预算外资金的财政属性。这与财政管理所有权归属国家这一最基本原则相背离,从而混淆了国家与部门的权、利关系;二是在众多部门、单位都在行使政府分配权时,由银行、财政、审计以及主管上级部门进行监督,这样就形成了众多的监督主体,既缺乏刚性又无约束力,且互相依赖度大,在实施中只要一方受阻则全盘皆空。专户储存,在很大程度上是依托银行监督,而银行自身正处于大变革时期,专业银行正在向商业银行转轨,中央银行要求各专业银行实行自求资金平衡,于是大抓、特抓存款已成为当前各专业银行的首要任务。金融机构间出现了千方百计拉存款户,置结算纪律、现金管理制度于不顾的情况,给多头开户以可乘之机,而财政预算单位为逃避财政对预算外资金的管理与监督,千方百计多头开户以分散资金,自收自支。根据宁波市 1995 年对 36 家单位检查,在银行开设预算外资