

XING ZHENG DAN WEI KUAI JI

行政单位会计

张天西 主编

0.6

陕西科学技术出版社

99
F610.6
147
2

行政单位会计

张天西 主编

XDK45/27



陕西科学技术出版社



3 0036 8320 2

(陕)新登字第 002 号

行政单位会计

张天西 主编

陕西科学技术出版社出版发行

(西安北大街 131 号)

西安昆明印刷厂印刷

850 毫米×1168 毫米 32 开本 5.75 印张 12.4 万字

1998 年 9 月第 1 版 1998 年 9 月第 1 次印刷

印数: 1--1000

ISBN 7-5369-0244-1/F·202

定 价: 14.00 元

前 言

1992年经国务院批准，财政部部长令第4号和第5号颁发了《企业财务通则》和《企业会计准则》。两则的颁发标志着我国初步建立了与社会主义市场经济发展相适应的、符合国际惯例的企业财务会计规范体系。

为适应社会主义市场经济体制的要求，为适应新的财政、税收体制要求，为适应转变政府职能与加强财政收支管理的要求，为适应会计国际化以及规范行政、事业单位会计行为的要求，财政部自1996年到1998年先后颁发了一整套预算会计制度。主要包括：1996年颁发的《事业单位财务规则》，1997年颁发的《财政总预算会计制度》、《事业单位会计制度》、《事业单位会计准则》，1998年颁发的《行政单位财务规则》、《行政单位会计制度》。这是自1992年企业财务会计规范改革以来的又一重大改革。它标志了我国预算会计改革已全面启动。

新的行政单位会计制度与原有的行政单位会计制度相比，无论从会计要素的确立上、记帐方法与记帐基础的改革上，还是会计科目与会计报表的规范等方面都有重大的突破。可以毫不夸张地讲，摆在我们面前的是一套崭新的会计规范。

为深入研究行政单位会计的基本理论与方法，为更好地贯彻实施新的会计制度，为满足广大会计工作者与教学人员

学习新制度的需要，我们编写了《行政单位会计》一书。

本书注重了基本理论与现行规范的结合，使其并非停留在对制度的解释与说明上，而是强调了对基本理论的研究与阐述。本书突出了理论研究与实践应用的结合，使全书既有深入浅出的对基本理论问题的分析，又有实务性、操作性很强的案例分析。本书贯穿了中国会计特色与国际会计惯例融通的思想，既以与国际惯例接轨的指导，又不违具有中国特色的理论方法体系的目标。同时，本书力求文字简洁，结构合理，满足各类读者的需要。

本书由陕西财经学院张天西副教授与张晓岚教授合作完成。其中第一章至第四章由张天西同志撰写，第五章至第七章由张晓岚同志撰写。同时，张天西同志承担并完成了确定编写目标、拟定编写大纲、总纂定稿等工作。

由于编写时间仓促，加之对预算会计理论与方法体系的研究不够，书中含混错漏之处难免，恳请广大读者商榷、质疑、批评、指正。

作者

1998年7月

目 录

第一章 概 论	(1)
第一节 行政单位与行政单位会计	(1)
第二节 行政单位会计准则	(7)
第二章 流动资产	(21)
第一节 现 金	(21)
第二节 银行存款	(26)
第三节 有价证券	(36)
第四节 暂付款	(39)
第五节 材 料	(42)
第三章 固定资产	(58)
第一节 固定资产分类与计价	(58)
第二节 固定资产的增加	(64)
第三节 固定资产的减少	(72)
第四节 固定资产的租赁	(72)
第四章 负 债	(81)
第一节 负债的概述	(81)
第二节 应交预算款	(86)
第三节 暂存款	(89)
第四节 应缴财政专户款	(92)
第五章 收入与支出	(97)

第一节 收入	(97)
第二节 支出	(107)
第六章 净资产	(120)
第一节 净资产概述	(120)
第二节 固定基金	(123)
第三节 结余	(125)
第七章 会计报告	(127)
第一节 会计报告的目标与内容	(127)
第二节 会计报表编制的要求	(133)
第三节 会计报表的编制	(136)
附录：行政单位会计制度	(151)

第一章 概 论

第一节 行政单位与行政单位会计

一、行政单位的界定

(一) 对行政单位的一般认识

行政单位是行使国家权利、管理国家事务的机构。主要包括：国家权利机关、国家行政机关、司法机关、各党派、政协机关等。其中国家权利机关指中央及地方各级人民代表大会及其常务委员会的常设机构。国家行政机关指国务院及地方各级政府的常设机构及其派出机构。司法机关指中央和地方各级审判机关和检查机关。各党派指中国共产党和各民主党派的各级常设机构。政协机关指中央和地方各级政协的常设机构。

(二) 行政单位特点的分析

1. 行政单位与企业的比较

如果以盈利性对社会的组织机构作分类的话，整个社会组织可分为盈利组织和非盈利组织两类。即前者以盈利为目的；后者不以盈利为目的。

行政单位属于非盈利组织，它与作为盈利组织的企业相比，其特征是明显的。根据美国财务会计准则委员会发布的

第4号概念公告的观点，非盈利组织的的主要特征表现为以下几方面：

1) 绝大部分资财来自资财的供应者，他们并不希望按照其所供资财的比例收回资财或获得经济利益。

2) 业务营运的目的，主要不是为了获得一笔利润或利润的等同物而提供货品和劳务。

3) 不存在可以出售、转让、赎卖，或机构一旦清算，可以分享一份剩余资财的明确的所有者利益。

这也是区别行政单位与企业的主要方面。

2. 行政单位与事业单位的比较

尽管非盈利组织作为一类组织有其固有的特征，但是在非盈利组织内部，各主要环节之间也还存在着一定的区别。在认可我国的行政单位和事业单位都属于非盈利组织的前提下，进一步比较行政单位与事业单位，会发现他们之间仍然存在着差别。

事业单位是指对物质产品生产、交通运输、商品流通等经济活动不具有国家事务职能，主要以精神产品和各种劳务形式，向社会提供生产性或生活性服务的单位。事业单位主要包括：科学、教育、文化、广播电视、信息服务、卫生、体育等科学文化事业单位；气象、水利、环保等公益性事业单位；孤儿院养老院等社会福利救济性事业单位；民间公证、法律服务、资讯服务等社会中介机构。

行政单位与事业单位主要区别为以下几方面。

(1) 资财的来源不同 行政单位的资财的提供者只是政府；而事业单位资财的提供者包括：政府的拨款、捐赠者的捐赠、业务活动取得的收入、其他资财提供者提供。

(2) 业务活动的目的不同 从非盈利组织所共同的活动目的分析, 事业单位和行政单位有共同的业务目的, 即按照资财提供者的要求, 为社会提供各种服务, 也就是说其业务活动的目的不是为获取盈利。依此为前提, 进一步分析事业单位与行政单位的业务活动的目的还有一定的区别。事业单位的业务活动的目的是向社会公众提供公益服务、提供一定的产品。行政单位的业务活动的目的是维持社会正常运转。

(3) 业务活动的范围不同 从行政单位与事业单位的组成中可以说明他们的业务活动的范围不同。这里的活动范围是以非盈利性为依据所作的分析。行政单位与事业单位都不以盈利为目的。但是, 他们所从事的业务活动, 具有盈利性活动与非盈利性活动之分。行政单位的业务活动具有严格的非盈利性。事业单位尽管不以盈利为目的, 但是并不排除, 其无盈利活动。

二、行政单位会计的层次结构

行政单位会计的层次结构根据单位建制和经费领报关系, 分为主管会计单位、二级会计单位和基层会计单位三级。

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级会计单位领报经费, 并发生预算管理关系, 下面有所属会计单位的, 为二级会计单位; 向上级会计单位领报经费, 并发生预算管理关系, 下面没有所属会计单位的为基层会计单位。向统计财政部门领报经费, 下面没有所属会计单位的, 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

行单据报帐制度，作为报销单位。

三、行政单位会计目标

会计目标是会计需要达到的基本要求，是会计系统运行的指向。会计目标要解决的主要问题是：谁需要会计信息？他们需要什么信息？如何提供这些信息？行政单位会计的目标的基本问题也同样是上述几方面。

（一）美国财务会计准则委员会的规范

美国财务会计准则委员会发布的财务会计概念公告中指出非盈利组织的会计目标主要是：

1) 应向现在和潜在的资财供应者以及其他用户，提供在分配资财给非盈利组织作出合理决策时的有用信息。

2) 应向现在和潜在的资财供应者以及其他用户，提供有助于他们评估某一非盈利组织所供劳务及其持续供应这些劳务的能力的信息。

3) 应向现在和潜在的资财供应者以及其他用户，提供为评估某一非盈利组织的经理人员履行其操持经营责任，和其他各方面业绩有用的信息。

4) 应提供某一非盈利组织的经济资财、债务和净资产，以及各种交易、事项和情况，在引起资财和这些资财上权利变动方面的影响。

5) 应提供某一组织报告期内业绩的信息。分期计量某一非盈利组织净资产在金额和性质上的变动，以及该组织在劳务方面所花费力量和所得成绩的信息，这两者于评估其业绩最为有用。

6) 应提供某一组织如何获取和使用现金或其他流动资

财，它的借款和偿还借款，以及可能影响其资财流动性的其他因素的信息。

7) 应举述有助于用户理解其中财务信息的说明和解释。

(二) 我国的行政单位会计制度的规范

我国财政部 1998 年颁发的《行政单位会计制度》中尽管没有明确提出会计目标,但是对会计信息的内容的规范部分,实际上所涉及的是行政单位的会计目标的问题。其主要内容是:

1) 应提供满足国家宏观经济管理要求的信息。

2) 应提供适应预算管理和有关方面了解行政单位财务状况及收支结果需要的信息。

3) 应提供有利于加强行政单位内部财务管理的信息。

(三) 中美对行政单位会计目标规范的比较

这里试图在分析中美两国有关行政单位会计目标规范的基础上进行比较研究。但是有两点要说明:①美国规范的是非盈利组织会计目标,而不是行政单位会计目标,但是我们认为,行政单位属于非盈利组织,因此,选择了两种并不完全一致的比较空间。②我国的会计制度中并未明确提出行政单位的会计目标,但是我们认为,它对行政单位一般原则规范中的会计信息的内容部分,实际上分析的是有关会计目标的问题,这一点目前大多数人士是认可的。

在同意了上述限制条件的情况下,对两国就行政单位会计目标的下述几方面进行比较。

1. 会计信息的使用者

在我国,行政单位会计信息的使用者主要是:宏观经济管理部门、上级主管机关、本单位领导。

美国非盈利组织的会计信息的使用者总的讲是：现在的和潜在的资财的提供者和其他的用户。具体讲包括会员、纳税人、捐赠人、赠与人、贷款人、供应人、信贷人、职工、经理人员、董事和经理、劳务受益者、财务分析人、顾问、居间人、证券包销人、律师、经济师、税收负责人、管辖负责人、立法者、财务报刊和通讯社、工会、产业公会、研究人员、教师以及学生等。对非盈利组织的会计信息尤为关心的有以下几类使用者：

(1) 资财的提供者 这里又有两种：①供给资财而直接获得报酬的贷款人、供应者、职工等。②不直接和非比例获取报酬的会员、捐赠者和纳税人等。

(2) 服务对象 它是指非盈利组织所供服务的用户和收益人。

(3) 治理和监督机关 治理机关包括：理事会、监事会、立法人、委员会及其他负有类似责任的机关。监督机关包括：设有当地分部的这类组织的全国总部、见证组织、捐款人、和服务对象的代表组织、立法人的监督委员会、以及政府所设管辖机构。

(4) 经理人员 包括若干选任的负责人，以及选出的治理机关所任命的负责管理的行政首脑。

2. 信息使用者所需要的主要信息

在我国行政单位会计信息使用者需要的主要信息包括两个层次：①满足宏观管理、预算管理和单位内部管理的信息。②预算执行情况及其结果。

美国非盈利组织会计向信息使用者提供的基本信息是资财的提供者在分配资财给非盈利组织、作出合理决策时的有

用信息。

第二节 行政单位会计准则

一、行政单位会计的基本前提

会计核算的基本前提，是指会计准则中规定的各种程序和方法适用的前提条件。它们在会计学中被称为会计假设。在这些假设与单位面临的现实情况相符时，准则中确定的程序和方法可以并且应该被采用，据此编制的报表能正确表达单位的状况。如果现实情况和约定的假设相差甚远，则会计准则中确定的程序和方法不宜采纳。这时应该采用另外的程序和方法来编制报表。

会计的基本前提还是会计信息提供者和使用者的约定。会计人员按此假设是否成立来决定使用的程序和方法；报表使用人按约定的假设条件来理解和使用这些数据。

根据我国行政单位会计准则的规定，行政单位会计核算的基本前提包括：会计主体、持续经营、会计期间和货币计量。

（一）会计主体

会计主体假设，使之会计处理的数据和提供的财务信息，被严格限制在一个特定的、独立的或相对独立的经营单位之内。行政单位会计的会计主体是行政单位，也即行政单位的会计核算应当以特定行政单位的各项经济业务为对象，记录、反映特定行政单位本身的各项业务活动，不允许含混任何别的会计主体的会计要素，并且不能遗漏本会计主体的任何会

计要素。会计主体规定了会计核算内容的空间范围。

（二）持续经营

从行政单位经营的存续期间时间来看，存在两种可能：一种是，撤销归并或破产清算；另一种是，在可以预见的将来，行政单位会存续下去。不同的可能性决定了行政单位要采用不同的方法进行核算，为了保证会计核算的正确性，就必须对此作出选择和判断。一般来说，尽管任何行政单位都存在撤销归并和清算破产的风险，但不可能预见这种状况在何时发生，所以，行政单位的会计核算应当以行政单位持续、正常的业务活动为前提。根据这种前提，行政单位将按既定的用途使用现有的资产，同时也将按原先承诺的条件去清偿债务。

持续经营的前提与会计主体的前提有着密切的联系。持续经营前提是在确立行政单位是会计主体之后作出的规定。因为设定了行政单位作为一个会计主体之后，直接面临的一个问题就是，这个行政单位能存在多久？也只有设定这个行政单位在可以预见的将来持续经营下去，才能进一步选择和确定会计核算的具体方法。

（三）会计期间

行政单位的业务活动是连续不断进行的，在时间上具有不间断性。要对连续不断的业务活动过程进行计量、记录和报告，从而提供有用的会计信息，摆在会计人员面前的一个主要问题是，在什么时候开始，又在什么时候终止这个业务活动过程，以便对其进行反映。显然，会计人员如果能够等到行政单位业务活动全部结束以后，将各种资产变成现金，将各种负债和应缴款清偿完毕，再对单位进行清算，到那时行

政单位的净收入和净资产便能非常清晰的计算出来。但问题是，在正常情况下，会计人员无法知道单位在什么时候才能结束其业务活动，当然也就不能等到单位全部结束了业务活动，才编制会计报告。唯一的选择是在行政单位持续的业务活动中设定行政单位的业务活动是可以间断的，并且可以划分成各个相等的期间。因此，行政单位的会计准则规定，会计核算应当按会计期间分期结算帐目和编制会计报表。会计期间分为年度、季度和月份。会计年度、季度和月份以公历起迄日期为准。因为会计期间的划分是人为的，所以具有一定的假设性。

从某种意义上说，会计期间前提是与持续经营前提联系在一起的，两者互相补充，不可分离。只有设定一个会计主体业务活动能够持续下去而没有期限，才能有必要和可能进行会计分期。会计分期依赖于持续经营，持续经营需要会计分期。另外，持续经营和会计分期这两个前提，一方面可以把行政单位的业务活动看成是一条川流不息的“长河”，同时又能经常地将这条长河截断以测量其流量和流速。立足于行政单位持续正常的业务活动，又尽可能的分清各个会计期间的业务活动的状况，才能连续的提供会计主体在各个会计期间的财务信息。

（四）货币计量

货币计量假设，是指会计核算中货币是作为计量经济活动的最好单位，并假设币值保持不变。

这条假设有两个含义：一个是在诸多计量单位中假设货币是计量经济活动的最好单位；另一个含义是货币的价值是不变的，经济活动的计量事实上存在计量单位，如货币、实

物数量、重量、长度、体积、面积、时间等等。会计使用货币作为统一的计量单位，它具有广泛的适用性，与其它计量单位相比更能体现会计的目的，即准确表达财务状况和经营成果。当然，货币计量不能反映或不能准确反映诸如产品质量、职工技术水平、市场竞争能力等，有其固有的局限性。会计上不经证明而假设货币是最好的计量单位。

由于有了这条假设，我们必须明白会计报告并不能完全的反映行政单位的业务状况，如果要了解单位的全部的信息，还需要了解某些报表以外的非货币信息。

会计准则中规定的各种基本的计量方法都以货币价值不变为基础，适合于币值比较稳定的情况。在币值变化不大的情况下，这种计算方法比较简单，并且容易被报表的使用人所理解。如果通货膨胀很严重，再假设币值不变就变得十分不妥。按常规的方法编制的会计报表的数字就会严重的失实，不能给报表的使用人提供帮助，相反会引起他们的误解。在这种情况下，就需要采用通货膨胀会计或等值货币的会计程序，并且要在会计报表中说明其编制的基础。

上述的四个会计假设，是常规会计程序和方法的使用前提。在这些假设与现实基本相符时，常规的程序和方法应当被采用，报表数字可以如实反映行政单位的业务状况。如果假设与现实的环境相差太远，常规的会计方法和程序不宜采纳，应当采用另外的方法和程序来编制报告。

二、行政单位会计的一般原则

行政单位会计核算的目的是为了向各方面提供单位的收支状况和成果的信息。为了规范会计的行为，保证会计的信