

行政单位会计制度培训专用教材

行政单位 会计制度讲解

(第二版)

梁文莉◎编著



地震出版社
Seismological Press

行政单位会计制度讲解

(第二版)

梁文莉 编著



地震出版社
Seismological Press

图书在版编目 (CIP) 数据

行政单位会计制度讲解/梁文莉编著. —2 版. —北京:
地震出版社, 2017. 5

ISBN 978-7-5028-3987-1

I. ①行… II. ①梁… III. ①单位预算会计 - 会计
制度 - 中国 IV. ①F812. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2017) 第 057501 号

地震版 XM3967

行政单位会计制度讲解 (第二版)

梁文莉 编著

责任编辑: 薛广盈 吴桂洪

责任校对: 刘春云

出版发行: 地震出版社

北京市海淀区民族大学南路 9 号

邮编: 100081

发行部: 68423031 68467993

传真: 88421706

门市部: 68467991

传真: 68467991

总编室: 68462709 68423029

传真: 68455221

证券图书事业部: 68426052 68470332

http: //www. dzpress. com. cn

E-mail: zqbj68426052@163. com

经销: 全国各地新华书店

印刷: 廊坊市华北石油华星印务有限公司

版 (印) 次: 2017 年 5 月第一版 2017 年 5 月第一次印刷

开本: 787 × 1092 1/16

字数: 282 千字

印张: 13. 25

书号: ISBN 978-7-5028-3987-1/F (4660)

定价: 38. 00 元

版权所有 翻印必究

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

前 言

行政单位作为管理国家行政、组织经济建设和文化建设、维护社会公共秩序的机构，其行使的是对社会经济的行政管理职能，从事的活动较一般企业以及事业单位具有特殊性，因此，行政单位对实现社会的共同发展起着非常重要的作用。而对行政单位发生的业务进行及时有效的会计核算犹如对行政单位的整体脉络进行梳理，是行政单位正常运转的基础，因此不断完善行政单位会计制度的重要性不言而喻。

原《行政单位会计制度》由财政部颁布于1998年，其对规范行政单位会计核算、加强行政单位财务管理发挥了重要作用。但是，随着公共财政体系不断建立健全，财政预算管理改革逐步深入推进，原制度已不能适应新形势发展的需要，亟需修订。同时，为了加强行政单位的预决算管理、收支结余管理、资产负债管理，新修订的《行政单位财务规则》（财政部令第71号）已经于2013年1月1日起开始全面实施。因此，为了进一步规范行政单位会计核算和管理，适应公共财政管理改革与发展的需要，满足行政单位财务管理的需要，进一步提高行政单位会计信息质量，财政部根据《中华人民共和国会计法》和其他有关法律、行政法规、部门规章，对1998年版的《行政单位会计制度》进行了修订，并于近日发布了新《行政单位会计制度》（财库〔2013〕218号，以下简称《制度》），新制度从2014年1月1日开始全面执行，由此可见很有必要对新出台的《行政单位会计制度》进行全方面解读。

为了加快行政单位从旧会计制度到新会计制度转变的速度，实现顺利过渡，同时加深行政单位相关会计从业人员对新制度的理解，加快其对新制度的掌握提高其实际执业能力，我们编写了《行政单位会计制度讲解》一书，本书总共分为七章内容，通过从制度的整体情况、制度包含的五大会计要素和财务报表的角度全方面地阐述新《行政单位会计制度》的基本框架、制度背景以及行政

单位各类基本的会计业务处理方法，并且在对新旧制度进行对比的基础上综合分析新旧会计制度的衔接处理，以达到使读者透彻理解新制度的目的，从而有利于推动新制度的顺利实施。

本书在编写过程中参考了《行政单位会计制度》《行政单位财务规则》等法规条文和财政部相关负责人就修订发布《行政单位会计制度》的答记者问等新闻资料，并且结合实务中可能会遇到的具体情况将这些条文与实践相结合，使新制度落到实处，而不仅仅是停留在理论阶段。

由于主观和客观等方面的因素限制，本书在某些方面可能还存在一定的改进空间，欢迎各位读者在阅读本书之后与我们沟通，提出相应建议。作者联系邮箱：suoxh@139.com。

梁文莉

2017年3月

目 录

第一章 新《行政单位会计制度》介绍	1
第一节 行政单位会计基本框架	1
一、行政单位会计适用范围	1
二、行政单位会计核算目标	2
三、行政单位会计基本假设	3
四、行政单位会计基本要素	4
五、行政单位会计核算基础	6
六、行政单位会计记账方法	7
七、行政单位会计信息质量要求	7
八、行政单位会计科目	9
第二节 新行政单位会计制度背景	12
一、行政单位会计制度修订的必要性	12
二、行政单位会计制度修订的基本原则	13
三、行政单位会计制度修订的过程	13
第三节 新旧行政单位会计制度对比	14
一、总体对比情况	14
二、制度具体对比情况	15
三、新旧制度的转换与衔接	15
第二章 资产	17
第一节 资产概述	17
一、资产的定义与分类	17
二、资产管理的规定	17
三、资产的确认、计量和列报	18
四、资产类会计科目	18
第二节 库存现金	19
一、库存现金管理的规定	19

二、库存现金科目的设置	20
三、库存现金的会计核算	20
第三节 银行存款	22
一、银行存款管理的规定	22
二、银行存款科目的设置	22
三、银行存款的会计核算	22
第四节 零余额账户用款额度	24
一、零余额账户用款额度的定义	24
二、零余额账户用款额度科目的设置	24
三、零余额账户用款额度的会计核算	24
第五节 财政应返还额度	25
一、财政应返还额度的定义	25
二、财政应返还额度科目的设置	25
三、财政应返还额度的会计核算	26
第六节 应收及预付款项	27
一、应收账款	27
二、预付账款	29
三、其他应收款	31
第七节 存货	33
一、存货的定义与确认	33
二、存货科目的设置	33
三、存货的会计核算	33
第八节 固定资产	37
一、固定资产的定义与内容	37
二、固定资产核算基本方法	38
三、固定资产的会计核算	39
第九节 在建工程	46
一、在建工程的定义与确认	46
二、在建工程科目的设置	46
三、在建工程的会计核算	47
第十节 无形资产	51
一、无形资产的定义与确认	51
二、无形资产科目的设置	51

三、无形资产的会计核算	52
第十一节 其他资产	57
一、待处理财产损溢	57
二、政府储备物资	61
三、公共基础设施	63
四、受托代理资产	65
第十二节 新旧制度资产核算的变化	67
一、新旧制度资产核算会计科目的变化	67
二、资产类会计科目新旧制度的衔接	69
第三章 负债	73
第一节 负债概述	73
一、负债的定义与分类	73
二、负债管理的规定	73
三、负债的确认、计量和列报	73
四、负债类会计科目	74
第二节 应缴财政款	74
一、应缴财政款的定义与确认	74
二、应缴财政款科目的设置	75
三、应缴财政款的会计核算	75
第三节 应缴税费	76
一、应缴税费的定义与确认	76
二、应缴税费科目的设置	76
三、应缴税费的会计核算	77
第四节 应付职工薪酬	79
一、应付职工薪酬的定义与确认	79
二、应付职工薪酬科目的设置	79
三、应付职工薪酬的会计核算	79
第五节 应付及暂存款项	81
一、应付账款	81
二、其他应付款	82
第六节 应付政府补贴款	83
一、应付政府补贴款的定义与确认	83

二、应付政府补贴款科目的设置	83
三、应付政府补贴款的会计核算	83
第七节 长期应付款	84
一、长期应付款的定义与确认	84
二、长期应付款科目的设置	84
三、长期应付款的会计核算	85
第八节 受托代理负债	86
一、受托代理负债的定义与确认	86
二、受托代理负债科目的设置	86
三、受托代理负债的会计核算	86
第九节 新旧制度负债核算的变化	86
一、新旧制度负债核算会计科目的变化	86
二、负债类会计科目新旧制度的衔接	88
第四章 收入	91
第一节 收入概述	91
一、收入的定义与分类	91
二、行政单位收入管理的规定	91
三、收入的确认与计量	92
四、收入类会计科目	92
第二节 财政拨款收入	92
一、财政拨款收入的定义与范围	92
二、财政拨款收入科目的设置	92
三、财政拨款收入的会计核算	93
第三节 其他收入	95
一、其他收入的定义与范围	95
二、其他收入科目的设置	95
三、其他收入的会计核算	95
第四节 新旧制度收入核算的变化	96
一、新旧制度收入核算会计科目的变化	96
二、收入类会计科目新旧制度的衔接	97
第五章 支出	99
第一节 支出概述	99

一、支出的定义与分类	99
二、行政单位支出管理的规定	99
三、支出的确认与计量	100
四、支出类会计科目	100
第二节 经费支出	100
一、经费支出的定义与范围	100
二、经费支出科目的设置	102
三、经费支出的会计核算	102
第三节 拨出经费	106
一、拨出经费的定义与范围	106
二、拨出经费科目的设置	106
三、拨出经费的会计核算	106
第四节 新旧制度支出核算的变化	107
一、新旧制度支出核算会计科目的变化	107
二、支出类会计科目新旧制度的衔接	108

第六章 净资产

第一节 净资产概述	109
一、净资产的定义与分类	109
二、净资产类会计科目	109
第二节 财政拨款结转	110
一、财政拨款结转的定义与范围	110
二、财政拨款结转科目的设置	110
三、财政拨款结转的会计核算	111
第三节 财政拨款结余	114
一、财政拨款结余的定义与范围	114
二、财政拨款结余科目的设置	114
三、财政拨款结余的会计核算	114
第四节 其他资金结转结余	116
一、其他资金结转结余的定义	116
二、其他资金结转结余科目的设置	116
三、其他资金结转结余的会计核算	116
第五节 资产基金	119

一、资产基金的定义与范围	119
二、资产基金科目的设置	119
三、资产基金的会计核算	119
第六节 待偿债净资产	122
一、待偿债净资产的定义与范围	122
二、待偿债净资产科目的设置	122
三、待偿债净资产的会计核算	123
第七节 新旧制度净资产核算的变化	124
一、新旧制度净资产核算会计科目的变化	124
二、净资产类会计科目新旧制度的衔接	125
第七章 财务报表	128
第一节 财务报表概述	128
一、财务报表的定义和分类	128
二、财务报表编制的规定	128
第二节 资产负债表	129
一、资产负债表概述	129
二、资产负债表的格式	129
三、资产负债表的编制说明	130
四、资产负债表的编制示例	134
第三节 收入支出表	137
一、收入支出表概述	137
二、收入支出表的格式	137
三、收入支出表的编制说明	138
四、收入支出表的编制示例	140
第四节 财政拨款收入支出表	142
一、财政拨款收入支出表概述	142
二、财政拨款收入支出表的格式	142
三、财政拨款收入支出表的编制说明	143
四、财政拨款收入支出表的编制示例	144
第五节 附注与财务分析	145
一、附注	145
二、财务分析	146

第六节 新旧制度财务报表的变化	148
一、新旧制度财务报表的变化	148
二、财务报表新旧制度的衔接	149
附录：行政单位会计制度.....	150
主要参考资料	200

第一章 新《行政单位会计制度》介绍

行政单位是指进行国家行政管理、组织经济建设和文化建设、维护社会公共秩序的单位，由于行政单位行使对社会经济的行政管理职能，因此其从事的经济活动相对于一般企业以及事业单位具有特殊性，主要是为了满足社会共同发展的需要，其重要性不言而喻。因此，行政单位会计逐渐形成会计领域的一个特殊重要分支。为了进一步规范行政单位会计核算，保证会计信息质量，根据《中华人民共和国会计法》和其他有关法律、行政法规、部门规章，财政部对1998年版的《行政单位会计制度》进行了修订，新《行政单位会计制度》从2014年1月1日开始执行。

第一节 行政单位会计基本框架

行政单位会计属于会计的一个分支，因此其符合会计的基本定义：会计是经济管理的重要组成部分，是以货币计量为基本形式，对会计主体的经济活动进行核算和监督的一种管理活动。同时，由于服务对象区别于其他种类会计，行政单位会计自身具有一定的特点，是指各级行政党派、政协机关核算和监督国家预算资金的取得、使用及其结果以提高社会效益的一种非营利组织会计。掌握会计的基本框架有助于从整体上理解会计科目的设置以及分录的处理，本节主要拟针对行政单位会计的基本框架进行阐述，包括行政单位会计的适用范围、核算目标、基本假设、基本要素、核算基础、记账方法，信息质量要求、会计科目的设置等内容。

一、行政单位会计适用范围

行政单位会计适用于各级各类国家机关、政党组织（以下统称行政单位）。此处行政单位是指进行国家行政管理、组织经济建设和文化建设、维护社会公共秩序的单位，主要包括国家权力机关、行政机关、司法机关以及实行预算管理的其他机关、政党组织等。

（一）权力机关

权力机关是集中行使国家权力的机关。我国最高国家权力机关是全国人民代表大会，地方各级国家权力机关是地方各级人民代表大会，其常设机关分别为全国人大常委会、地方常委会。

（二）行政机关

行政机关是指依宪法和有关组织法规定设置的行政组织，属于国家机构的基本组成部分，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。包括政府以及有关功能部门，如中央人民政府国务院和地方各级人民政府。

（三）司法机关

狭义的司法机关仅指审判机关，具体指最高人民法院、地方各级人民法院及派出机构；广义的概念中还包括检察机关，如最高人民检察院、地方各级人民检察院等。

（四）其他机关和政党组织

除了上述机构之外，适用新《行政单位会计制度》的行政单位还包括党政组织和某些特殊的事业单位，例如国务院发展研究中心、保监会、银监会、证监会等。

行政单位与事业单位之间既存在联系又存在区别，两者同在为促进社会主义物质文明和精神文明建设的发展中起到其他形式的组织无法替代的作用，但是前者侧重的是对国家各项行政事务进行组织、管理和指挥，后者主要为了社会的公益目的从事教育、文化、卫生、科技等活动，并且行政单位经费来源单一，主要依靠财政资金，具有明显的非营利性。国家行政机关对事业单位进行领导和管理，事业单位为国家行政机关提供各种服务。

二、行政单位会计核算目标

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。其中，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。

（一）新旧制度对比

相比于原制度中行政单位会计核算主要侧重于反映单位预算收支信息而缺乏对财务状况的反映，新《行政单位会计制度》将会计核算目标清晰定位于满足行政单位预算管理和财务管理的双重需求，不仅要反映行政单位预算执行情况，也要反映行政单位财务状况。

（二）会计目标在核算方法中的体现

会计核算目标的清晰化和明确化对会计核算方法产生了一定的影响，例如“双分录”适用范围除固定资产外扩大到在建工程、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、长期应付款等9个科目就是为了更好地实现会计核算目标。

由于我国预算编制基础是收付实现制，所以只有当实际收支采用收付实现制基础确认和报告时才能与预算形成有效对比，准确反映预算执行情况。如果将“双分录”的应用范围限定为非流动资产，则无法实现行政单位会计核算目标，也不利于统一部门决算和财政决算口径，并且虚增单位结转结余资金。例如，单位发生预付账款时，记“预付账款”而不记支出，造成单位资金已经支付，但是仍反映在账面的结余中，虚增了结余。此外，对“应付账款”和“长期应付款”这两项负债采用“双分录”核算，使得会计核算在真实反映单位负债的同时，不影响预算执行的准确反映。如果不采用“双分录”，单位可能会面临两难困境：反映单位负债，就无法准确反映单位预算执行情况；准确反映单位预算执行情况，就无法反映单位负债。

三、行政单位会计基本假设

（一）会计主体

行政单位应当对其自身发生的经济业务或者事项进行会计核算。

会计主体是对会计确认、计量和报告在空间范围上的界定，只有将会计核算和财务报告区别于其他经济实体而集中于对某特定对象活动的反映，将会计主体的交易或事项与会计主体所有者或者其他会计主体的交易或事项分开，才能够清楚界定会计所要处理的各项交易和事项的范围，从而准确地为会计信息使用者提供决策有用的信息，实现会计核算目标。因此，会计主体的确定是进行会计确认、计量、报告的基础和重要前提。行政单位的会计主体为会计所服务的各类行政组织和单位。

（二）持续经营

行政单位会计核算应当以行政单位各项业务活动持续正常地进行为前提。

持续经营是会计核算的基础，具体指企业的生产经营活动将按照既定的目标持续下去，在可以预见的将来不会面临破产清算，意味着会计主体能够按照既定用途使用资产、按照既定的合约条件清偿债务等。整个行政单位会计制度均是以持续经营为前提加以制定和规范的，只有当行政单位能够持续经营，采用非清算基础对其交易和事项进行核算、选择会计确认、计量和报告的原则和方法才能够客观反映其财务状况以及预算执行情况，例如资产按历史成本或公允价值进行计量只适用于持续经营的情况，一旦会计主体进行清算程序，资产折旧费用计提等核算方法都不再适用。

（三）会计分期

行政单位应当划分会计期间，分期结算账目和编制财务报表。会计期间至少分为年度和月度。会计年度、月度等会计期间的起讫日期采用公历日期。

会计分期是对会计确认、计量和报告在时间范围上的界定，具体是指把企业持续不断的生产经营活动划分为一个个连续的、相同长短期间，据以结算账目和编制会计报表，

从而及时地向信息使用者提供反映行政单位的财务状况以及预算执行情况。结合行政单位会计核算目标中向会计信息使用者提供与财务状况、预算执行情况等有关会计信息，有助于会计信息使用者进行管理、监督和决策，会计分期的假设是实现上述会计目标的基本要求，其能够为相关决策者及时提供信息，使其能够对比会计主体不同期间的财务表现以及预算执行情况，及时纠正重大偏差。正是有了会计分期假设，才产生了当期与其他期间的差别，从而出现了权责发生制和收付实现制的区别，进而出现了应收、应付、递延、预提、待摊等会计处理方法。

（四）货币计量

行政单位会计核算应当以人民币作为记账本位币。发生外币业务时，应当将有关外币金额折算为人民币金额计量。

为了实现会计核算目标，就必须有一个统一的尺度来综合衡量会计主体的各项经济活动，货币计量假设具体是指企业在会计核算中要以货币为统一的主要计量单位，记录和反映企业生产经营过程和经营成果。货币作为商品的一般等价物，由于其本身具有一定的特殊属性，例如价值尺度、流通手段、贮藏手段和支付手段等，能够从各方面客观反映并汇总会计主体的经济行为，便于会计计量和经营管理。以货币作为统一的计量单位能够使会计信息具有可比性，为各项会计核算原则的确立奠定了基础，同时该假设隐含了币值稳定的前提，只有当币值稳定时，不同时点的资产价值、不同期间的收入和费用才具有可比性，会计核算提供的会计信息才能真实反映会计主体的经济活动情况。当该假设在现实生活中受到冲击，引申出通货膨胀会计。

四、行政单位会计基本要素

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。

会计要素又称为会计对象要素，是指按照交易或事项的经济特征所确定的财务会计对象的基本分类，是会计核算对象的具体化、会计基本理论研究的基石、会计准则建设的核心，分为反映财务状况的会计要素和反映经营成果的会计要素。对会计要素合理地界定和分类有利于清晰地反映产权关系和其他经济关系，科学设置会计科目以及设计会计报表的种类、格式等。

由于行政单位在企业性质、企业目标、运营方式等多方面不同于一般企业，两者在会计基本要素的分类方面也存在一定差异，行政单位和一般企业对于资产和负债两类会计要素的内涵基本相同，但是不同于《企业会计准则》将会计要素分为资产、负债、所有者权益（股东权益）、收入、费用和利润六个会计要素，行政单位会计属于非营利组织，其不存在利润要素，另外行政单位的净资产是指其特有的政府与非营利组织拥有的资产净值，在性质上与一般企业的所有者权益存在一定的区别。

（一）资产

资产是指行政单位占有或者使用的能以货币计量的经济资源，包括行政单位在法律上拥有占有权的经济资源以及由其直接支配并供社会公众使用的政府储备物资、公共基础设施等。行政单位的资产应该具有以下三个特征：为特定行政单位所占有或者使用；能用货币进行计量；有助于单位进行正常公务活动的经济来源。根据流动性可以将行政单位的资产分为流动资产和非流动性资产，其中非流动性资产包括固定资产、在建工程、无形资产等。

（二）负债

负债是行政单位承担的能以货币计量，需要以各项资产偿还的债务。行政单位的负债应该具有以下一般特征：由过去的交易或事项形成，属于在未来一定时期内必须偿付的现时义务；流出的经济利益可用货币可靠计量；有确切的债权人和偿还期限。另外，行政单位负债一般以国家财政法律、法规、规章约束为前提，资产负债率较小。根据流动性可以将行政单位的资产分为流动负债和非流动性负债，流动负债包括应缴财政款、应缴税费、应付职工薪酬、应付账款等，非流动负债包括长期应付款等。

（三）收入

收入是指行政单位开展业务活动，通过各种形式依法取得的非偿还性资金。行政单位的收入核算依据的是收付实现制，即在收到相关款项时按照实际收到的金额对收入进行确认。根据收入来源和性质可以将行政单位的收入分为财政拨款收入和其他收入，具体可细分为拨入经费、预算外资金收入、其他收入，不包括行政单位与其附属单位之间的资金往来。拨入经费是指行政单位按照经费列报关系，由财政部门或上级单位拨入的预算经费；预算外资金收入是指财政部门按规定从预算外财政专户拨给行政单位的预算外资金以及部分经财政部门核准的按计划使用的预算外资金；其他收入是指行政单位按照规定收取的各种收入以及其他来源形成的收入。

（四）支出

支出是指行政单位为开展业务活动、完成各项任务、保障机构正常运转而发生的资金耗费和损失。行政单位的支出核算依据的是收付实现制，即在支付相关款项时按照实际支付的金额进行确认。根据支出的用途不同，可以将行政单位支出分为经费支出、拨出经费、结转自筹基建，其中经费支出是指行政单位在其业务活动中发生的各项支出；拨出经费是行政单位按核定预算拨付给所属单位的预算资金；结转自筹基建是行政单位经批准用拨入经费款以外的资金安排基本建设，其所筹集并转存建设银行的资金。

（五）净资产

净资产是指行政单位资产扣除负债之后的余额，其数额为资产和负债计量之后的结果。行政单位的净资产由国家所有，包括行政单位资产的价值以及国家拨入的行政经费和单位行使管理职能形成的各项收入扣除各项支出后的年终滚存结余。根据资金来源和