

普通高校“十二五”规划教材
会计学系列

预算会计

于国旺 编著

清华大学出版社





普通高校“十二五”规划教材
会计学系列

预算会计

于国旺 编著

清华大学出版社
北 京

内 容 简 介

本书既从整体上介绍预算会计的基本理论,分析财政管理改革的主要内容及其对预算会计的影响,又以现行的预算会计制度为主要依据,详细介绍财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计的基础理论和实务,并对我国预算会计的未来改革进行展望。

本书共分为六章,内容完整,重点突出,时间性强,紧扣我国预算会计理论和实务的最新发展变化,同时便于教师根据课程教学安排进行调整,培养学生掌握预算会计实践操作技能,提高对本专业的认知程度。

本书可以作为高等院校财经类专业学生的课程教材,也可以作为行政事业单位会计人员培训、自学的参考用书。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13701121933

图书在版编目(CIP)数据

预算会计/于国旺编著. —北京:清华大学出版社,2014

(普通高校“十二五”规划教材·会计学系列)

ISBN 978-7-302-35790-2

I. ①预… II. ①于… III. ①预算会计—高等学校—教材 IV. ①F810.6

中国版本图书馆CIP数据核字(2014)第060879号

责任编辑:刘志彬

封面设计:汉风唐韵

责任校对:宋玉莲

责任印制:李红英

出版发行:清华大学出版社

网 址: <http://www.tup.com.cn>, <http://www.wqbook.com>

地 址:北京清华大学学研大厦A座 邮 编:100084

社总机:010-62770175 邮 购:010-62786544

投稿与读者服务:010-62776969, c-service@tup.tsinghua.edu.cn

质量反馈:010-62772015, zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn

课件下载: <http://www.tup.com.cn>, 010-62770175 转 4506

印装者:清华大学印刷厂

经 销:全国新华书店

开 本:185mm×230mm 印 张:27 插 页:1 字 数:554千字

版 次:2014年5月第1版 印 次:2014年5月第1次印刷

印 数:1~4000

定 价:45.00元

产品编号:055886-01

前言

在我国,预算会计是国家财政管理的一个重要组成部分,也是和企业会计、民间非营利性组织会计并列的三大会计分支之一。为适应社会主义市场经济发展的要求,我国于1997年进行了预算会计改革,确立了现行预算会计体系的基本框架。但是,随着社会经济文化的快速发展,特别是部门预算、政府收支分类、国库集中收付以及政府采购等财政管理改革措施的相继推行,我国预算会计环境已经发生了巨大变化,这对预算会计的核算内容和方法提出了新的、更高的要求。为此,我国政府部门多次发布预算会计相关规范,对1997年制定的预算会计制度进行修订完善,并且于2012年颁布了新的《行政单位财务规则》、《事业单位财务规则》、《事业单位会计准则》、《事业单位会计制度》等文件(2013年又颁布了修订后的《行政单位会计制度》),同时,原有的几个制度被废止。这使我国现行预算会计体系,无论在理论上还是在实务上,都有了十分显著的变化。因此,具有一本能够紧扣预算会计最新理论和实务发展的教材,对满足专业课程教学需要、培养学生掌握预算会计知识和实践技能是相当重要的。

本书既从整体上介绍预算会计的基本理论,分析财政管理改革的主要内容及其对预算会计的影响,又以现行的预算会计制度为主要依据,详细介绍财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计的基础理论和实务,并对我国预算会计的未来改革进行展望,全书共分为六章,内容完整,重点突出,时间性强,充分体现了我国预算会计理论和实务的现实情况。而且,本书针对重要知识点配有详尽具体的实用性示例,便于授课教师根据课程教学需要调整教学深度、难易度以及进度,更好地培养学生掌握预算会计实践操作技能,提高对本专业的认知程度。此外,本书还在各章内容后安排有小结和复习思考题,有利于学生抓住重要知识点,有针对性地进行复习思考,巩固所学知识。

本书可以作为高等院校财经类专业学生的课程教材,也可以作为行政事业单位会计人员培训、自学的参考用书。

本书在编写过程中,得到了清华大学出版社经济与管理事业部主任刘志彬先生的鼎

力支持和帮助,同时也参阅了许多会计同行们的教材、研究成果以及有关部门发布的制度文件,在此一并深表感谢。

由于编者学识水平和时间限制,本书尚有许多不妥与疏漏之处,恳请广大读者批评指正,以促使编者能够不断改进、取得更大进步。

于国旺

2013年12月

目 录

第一章 预算会计总论	1
第一节 政府与事业单位概述	1
一、政府与事业单位的概念	1
二、政府与事业单位的重要性	3
三、政府与事业单位的特征	4
第二节 预算会计的概念和特点	6
一、预算会计的概念	6
二、预算会计的历史发展	7
三、预算会计的特点	11
第三节 预算会计的组成体系	14
一、国家预算的组成体系	14
二、预算会计的组成体系	15
三、财政总预算会计与行政单位会计、事业单位会计的关系	17
第四节 预算会计的职能和目标	18
一、预算会计的职能	18
二、预算会计的目标	19
第五节 预算会计规范体系	21
本章小结	22
复习思考题	23
第二章 财政管理与预算会计	25
第一节 预算管理制度与预算会计	25
一、部门预算	25
二、政府收支分类	27
三、预算外资金管理	32
四、财政拨款结转结余资金管理	34
五、预算管理制度对预算会计的影响	35

第二节 国库集中收付制度与预算会计	38
一、国库集中收付制度概述	38
二、国库集中收付制度的程序	41
三、国库集中收付制度对预算会计的影响	43
第三节 政府采购制度与预算会计	46
一、政府采购制度及其意义	46
二、政府采购资金的拨付管理	46
三、政府采购制度对预算会计的影响	48
本章小结	49
复习思考题	50
第三章 财政总预算会计	52
第一节 财政总预算会计概述	52
一、财政总预算会计及其基本任务	52
二、财政总预算会计的特点	54
三、财政总预算会计规范及其一般原则	55
四、财政总预算会计要素和会计科目	56
五、财政总预算会计管理基础工作	58
第二节 财政总预算收入的会计核算	58
一、财政总预算收入概述	58
二、一般预算收入	59
三、基金预算收入	63
四、国有资本经营预算收入	65
五、专用基金收入	66
六、债务收入	68
七、债务转贷收入	69
八、资金调拨收入	69
九、财政专户管理资金收入	74
十、财政周转金收入	75
第三节 财政总预算支出的会计核算	77
一、财政总预算支出概述	77
二、一般预算支出	78
三、基金预算支出	80
四、国有资本经营预算支出	82

五、专用基金支出	83
六、债务还本支出	84
七、债务转贷支出	85
八、资金调拨支出	86
九、安排预算稳定调节基金	90
十、财政专户管理资金支出	91
十一、财政周转金支出	91
第四节 财政总预算资产的会计核算	92
一、财政总预算资产概述	92
二、财政性存款	93
三、有价证券	95
四、在途款	97
五、暂付及应收款项	98
六、预拨款项	102
七、财政周转金资产	104
第五节 财政总预算负债的会计核算	107
一、财政总预算负债概述	107
二、应付及暂收款项	107
三、借入款	110
四、借入财政周转金	111
第六节 财政总预算净资产的会计核算	112
一、结余	112
二、预算稳定调节基金	117
三、预算周转金	118
四、财政周转基金	119
第七节 财政总预算会计报表	120
一、财政总预算会计报表概述	120
二、财政总预算会计报表准备	122
三、财政总预算会计报表的编制	124
四、财政总预算会计报表审核与汇总	130
五、财政总预算会计报表分析	131
本章小结	133
复习思考题	134

第四章 行政单位会计	138
第一节 行政单位会计概述	138
一、行政单位会计及其适用范围	138
二、行政单位会计的特点	140
三、行政单位会计规范	141
四、行政单位会计要素和会计科目	142
第二节 行政单位收入的会计核算	144
一、行政单位收入概述	144
二、财政拨款收入	146
三、其他收入	149
第三节 行政单位支出的会计核算	150
一、行政单位支出概述	150
二、经费支出	152
三、拨出经费	155
第四节 行政单位资产的会计核算	156
一、行政单位资产概述	156
二、货币资金	158
三、应收及预付款项	165
四、存货	175
五、固定资产	180
六、在建工程	190
七、无形资产	196
八、政府储备物资	204
九、公共基础设施	208
十、待处理财产损溢	212
十一、受托代理资产	214
第五节 行政单位负债的会计核算	217
一、行政单位负债概述	217
二、应缴财政款	217
三、应缴税费	219
四、应付职工薪酬	220
五、应付及暂存款项	222
六、应付政府补贴款	224

七、长期应付款	225
八、受托代理负债	226
第六节 行政单位净资产的会计核算	227
一、财政拨款结转结余	227
二、其他资金结转结余	233
三、资产基金	236
四、待偿债净资产	237
第七节 行政单位财务报表	238
一、行政单位财务报表概述	238
二、行政单位财务报表准备	240
三、行政单位财务报表的编制	241
四、行政单位财务报表审核与汇总	252
五、行政单位财务报表分析	253
本章小结	256
复习思考题	257
第五章 事业单位会计	261
第一节 事业单位会计概述	261
一、事业单位会计及其基本假设	261
二、事业单位会计的特点	263
三、事业单位会计规范及其适用范围	264
四、事业单位会计要素和会计科目	267
第二节 事业单位收入的会计核算	268
一、事业单位收入概述	268
二、财政补助收入	271
三、事业收入	274
四、上级补助收入	277
五、附属单位上缴收入	279
六、经营收入	280
七、其他收入	282
第三节 事业单位支出的会计核算	285
一、事业单位支出概述	285
二、事业支出	287
三、上缴上级支出	291

四、对附属单位补助支出	292
五、经营支出	293
六、其他支出	295
第四节 事业单位资产的会计核算	297
一、事业单位资产概述	297
二、货币资金	299
三、应收及预付款项	306
四、存货	314
五、对外投资	319
六、固定资产	325
七、在建工程	335
八、无形资产	338
九、待处置资产损溢	345
第五节 事业单位负债的会计核算	349
一、事业单位负债概述	349
二、借入款项	350
三、应付及预收款项	352
四、应付职工薪酬	357
五、应缴款项	359
六、长期应付款	365
第六节 事业单位净资产的会计核算	366
一、事业单位净资产概述	366
二、事业基金	367
三、非流动资产基金	369
四、专用基金	370
五、财政补助结转结余	372
六、非财政补助结转结余	375
七、非财政补助结余分配	378
第七节 事业单位财务报表	379
一、事业单位财务报表概述	379
二、事业单位财务报表准备	381
三、事业单位财务报表的编制	382
四、事业单位财务报表审核与汇总	395
五、事业单位财务报表分析	396

本章小结·····	399
复习思考题·····	400
第六章 预算会计的未来 ·····	405
第一节 预算会计改革的背景·····	405
一、预算会计改革的国内背景 ·····	405
二、预算会计改革的国际背景 ·····	409
第二节 预算会计改革的展望·····	411
一、预算会计改革的发展方向 ·····	411
二、预算会计改革应处理好的几个关系 ·····	414
本章小结·····	415
复习思考题·····	416
参考文献 ·····	417

第一章

预算会计总论

【本章要点】

本章主要从总体上介绍我国预算会计及其规范体系的基本问题。通过学习,学生应当在理解政府与事业单位的概念、重要性和特点的基础上,掌握预算会计的概念、特征、职能、目标、组成体系及其规范等内容。

【核心概念】

政府 事业单位 预算会计 预算会计职能 预算会计目标 预算会计组成体系 预算会计规范

第一节 政府与事业单位概述

一、政府与事业单位的概念

(一) 政府的概念

从广义上讲,政府是指接受公民委托,利用经济资源提供公共物品或服务,而且不以获取盈利为目的的社会管理机构。政府的概念包括以下两个层面的含义:

1. 对辖区内公民承担广泛受托责任的一般目的政府

一般目的政府通常代表着国家的一级政权,例如中央政府、地区(如州、省、区域)政府、地方(如城市、城镇)政府等。一般目的政府应当对向辖区内公民提供的各项公共物品或服务负有总体上的责任。根据现行的国家政权结构,我国一般目的政府共有五级,包括中央、省(自治区、直辖市)、地级市(地区、盟、自治州)、区县(县级市、旗、自治旗)以及乡镇。

2. 具体为辖区内公民履行受托责任的特种目的政府

特种目的政府主要是指机构、局、部以及委员会等政府单位。特种目的政府一般只提

供一种或几种服务,例如水土保持、供水、防火、社会治安等。在我国,政府单位是指通过政治程序建立的、在某一特定区域内对其他机构单位拥有立法、司法和行政权的法律实体及其附属单位,其主要职能在于利用税收和其他方式获得的资金向社会提供公共物品或服务,以及通过转移支付对社会收入和财产进行再分配。政府单位主要包括各级各类行政单位和事业单位,它们是一般目的政府(即一级政权政府)的组成部分。这里首先关注行政单位的概念。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、检察机关以及实行预算管理和其他机关、政党组织等。所以,各级人民代表大会、财政局、教育局、税务局、体育局、法院、检察院、各民主党派、共青团等都属于我国行政单位的范畴。

对政府进行概念上的区分具有重要意义,因为这决定了如何选择适用的预算会计分支问题。例如,街道办事处是我国各级城市生活中的一种常见机构。从性质上看,它们是区政府派到某地的具有政府行政管理职能的行政单位,而不是一级政权政府,因此适用行政单位会计。但对乡(镇)政府而言,其作为一级政权政府,为反映和监督其预算收支执行情况,应当采用财政总预算会计进行核算。

(二) 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。事业单位一般对应于西方国家的公立非营利性组织,像公立学区、公立医院等。在美国,这些组织被视为政府的一个重要组成部分。在我国,事业单位通常接受行政单位的领导,要成为法人实体必须具有一定的组织或机构的表现形式。应当注意,事业单位属于政府单位的范畴,但又不同于行政单位。一般情况下,事业单位与行政单位的区别在于自身是否具有政府管理职能:前者通常不具有政府管理职能,只在不同的业务活动领域向社会提供公共服务;后者具有政府管理职能,依据国家法律、法规、规章制度等向社会提供管理服务。

我国事业单位的业务活动领域较为广泛,主要集中在:教育、科技、文化、卫生、体育、新闻出版、广播电视、勘察设计、勘探、农业、林业、畜牧业、渔业、水利、交通、气象、地震测防、海洋、环境保护、信息咨询与计算、知识产权事务、进出口检验、物资仓储、城市公用设施管理、质量技术监督服务、救助减灾、社会福利、经济监督事务、统计调查、法律咨询服务、人才交流、机关后勤服务、其他中介服务。

目前,我国事业单位管理体制正处在不断改革和完善的过程中。我国现有事业单位按照社会功能可以划分为承担行政职能、从事生产经营活动和从事公益服务三个类别。

1. 承担行政职能的事业单位

承担行政职能的事业单位是指从事行政决策、行政执行、行政监督等行政管理工作,

按照行政机构方式运行的事业单位,例如金融监管机构、执法监督机构等。对承担行政职能的事业单位,应当逐步将其行政职能划归行政机构或转为行政机构。

2. 从事生产经营活动的事业单位

从事生产经营活动的事业单位是指从事生产经营活动,已经实现或经过相应调整可以实现由市场配置资源的事业单位,如开发应用型科研机构、招待所、培训中心等。对这类事业单位,应当逐步将其转为企业,核销事业编制。

3. 从事公益服务的事业单位

从事公益服务的事业单位是指为社会提供公益服务或者为政府行使职能提供支持保障的事业单位。对这类事业单位,继续将其保留在事业单位序列,强化其公益属性。从事公益服务的事业单位根据其职责任务、服务对象和资源配置等不同情况,又可以具体划分为两个类别:

(1) 公益一类。即从事政府规定的社会公益服务,不能或不宜由市场配置资源的事业单位,如义务教育机构、公共卫生机构等。

(2) 公益二类。即面向全社会提供公益服务,可以部分实现由市场配置资源的事业单位,如普通高等教育机构、非营利性医疗机构等。

我国事业单位会计规范具有明确的适用范围,并且有通用类和分行业类之分。区分不同的事业单位类型有助于选择适用的事业单位会计规范。例如,我国有些从事公益服务的事业单位处于特殊行业(如医疗卫生、高等教育等),业务活动类型较为复杂,有独立的会计核算要求,因而需要执行行业事业单位会计制度。但是,我国有些从事生产经营活动的事业单位,由于逐步向营利性企业组织转变,采用了企业化管理方法,所以应当执行企业会计规范。

二、政府与事业单位的重要性

政府与事业单位之所以存在,是因为它们在社会政治经济生活中扮演着提供公共物品或服务的重要角色。由于公共物品或服务具有非竞争性和非排他性的特点,它们通常不能由营利性企业组织按照“成本+利润”的价格来收费提供。但从社会发展角度来看,这些物品或服务不仅必须提供,而且随着社会生产力的发展,个人和经济组织对这些物品或服务的需求也正在不断增长。因此,政府与事业单位必须从社会发展需要出发,承担起免费或按低于成本的价格提供这些物品或服务的责任。

在现实生活中,任何个人或经济组织,无论是否意识到,其均在时刻消费着政府与事业单位所提供的公共物品或服务,例如安全保障、休闲娱乐、文化教育、医疗保健等。由于在提供公共物品或服务的过程中会耗费许多非垫支性的经济资源,并将结果转嫁给利益相关者,所以政府与事业单位通常受到选举或任命的权力机构的严格监管。随着我国社会主义市场经济的建立和完善,社会公共服务体系不断发展,政府与事业单位从事公共事

务管理或提供公共服务的数量以及消耗的经济资源日益增长,在推动社会经济发展过程中的重要性也在持续显现。

三、政府与事业单位的特征

政府与事业单位在许多方面与营利性企业组织有相同或非常相似之处。例如,它们都是统一经济体系不可分割的组成部分,都要使用财务、资本和人力资源来实现组织目标;都要取得稀缺的资源,并将其转化为各自提供的产品或服务;财务管理过程基本相似,必须建立有效的信息系统,会计系统是其中不可分割的一部分,为管理层、权力机构以及有关方面提供及时相关的信息,以便对稀缺资源的使用进行计划、指导、控制和评价;由于资源都是稀缺的,因此都有必要采用成本分析和其他控制评价技术,以确保资源使用的经济性和有效性;在有些情况下,还可能会提供相似的产品或服务。

尽管有许多相同或相似之处,但相对于营利性企业组织而言,政府与事业单位作为一种特殊的组织形式,在组织目标、经济资源来源和使用、受托责任以及业绩评价等方面具有明显的特征,从而使预算会计和企业会计存在显著的差异。

(一) 组织目标的非营利性

营利性企业组织的根本目标在于获取盈利,获取利润或收益是诱使投资者向企业提供资源的主要动因。为此,企业必须最大限度地追求利润,不断创造和累积财富,为企业所有者提供尽可能高的投资回报。这体现在企业向社会提供物品或服务时总是以“成本+利润”作为定价基础。如果无利可图,企业将不愿意从事提供物品或服务的活动。相比之下,政府与事业单位的目标则是在其经济资源允许的范围内提供尽可能多的公共物品或服务。它们的大部分资源来自纳税人缴纳的税收、服务收费或接受私人、机构捐赠等。政府与事业单位的资源提供者向组织提供资源不属于投资的范畴,也不期望获得提供资源的相应回报。所以,政府与事业单位尽管致力于筹集最大限度的经济资源,但不是为了增加组织自身的财富,不存在获利动机,而是为了提供更多的公共物品或服务。政府与事业单位进行这些活动一般只是象征性地收取部分费用,甚至免费,通常不考虑所收取的费用是否能够弥补其所提供物品或服务的成本问题。因此,政府与事业单位一般更多地关注经济资源的获取和使用情况,以提高经济资源使用效率和效果,而不是确定净利润或每股收益。

(二) 经济资源来源的无偿性

政府与事业单位和营利性企业组织之间,有着不同的经济资源来源。对企业来说,经济资源最典型的非债务来源是投资者的投入和产品或服务的销售收入。由于强调利润决定,因此企业通常要对投入资本和销售收入进行严格区分。政府与事业单位经济资源主

要来源于政府部门资助、私人或机构捐赠以及向服务对象收取的以“成本补偿”为基础的服务费收入等。政府与事业单位提供的有些物品或服务具有垄断性,没有公开市场对其价格进行客观评定,因此通常以“成本补偿”作为基础进行定价。由于政府与事业单位不以获取盈利为目的,不需要确定开展业务活动的净收益,所以也不需要对各种经济资源来源进行非常明确的分类。对政府与事业单位来说,其资金不管是来自收入、拨款、补助、捐赠,还是通过向物品及服务使用者收费、出售资产或其他途径取得的,最终都表现为特定期间可用于业务活动的一个数额。而且,由于政府与事业单位为开展业务活动所耗费的资源往往不具有垫支性,耗费后通常无法收回,所以除法律等特殊许可外,一般不允许直接进入资本市场或其他金融市场进行债券融资。

（三）经济资源使用的限定性

在市场上,消费者提供经济资源,企业提供相应的产品或服务,二者之间所形成的直接对应关系,决定了企业应当提供产品或服务的类型和质量水平。如果企业向消费者提供的产品或服务不能获利,它们就会调整生产或退出市场竞争。因此,在自由竞争市场上,获取盈利的动机和利润指标构成了一个对企业使用经济资源进行控制的重要机制。相比之下,社会分配给政府与事业单位的资源大部分是消费性的,一旦被耗用了就无法收回。对政府与事业单位提供的物品或服务,通常没有公开市场的供需关系来测定其价值,而且资源提供者与物品或服务的消费者之间几乎没有关联,因而不能通过市场价格对政府与事业单位使用经济资源形成有效的制约机制。政府与事业单位经济资源使用需要独特的控制程序,即不能根据纳税人、捐赠人等提供的资源与享有服务之间的对应关系进行,而是需要按照资源提供者或其代表限定用途分配,将资源限定用于特定的目的或用途,不能挪作他用、侵占或贪污。这使政府与事业单位特别注重会计在预算控制、基金管理以及财务控制中的应用。

（四）受托责任的多重性

在营利性企业组织中,所有者向企业主体投入资金,旨在期望通过企业的经营活动获取最大限度的回报,所有者与企业之间由此形成了紧密的经济利益关系。因此,企业组织主要对其所有者承担经济上的受托责任,其财务重点主要在于如何实现利润或价值最大化目标。政府与事业单位的受托责任通常是指由于资源或活动从资源提供者那里转移给组织管理当局而产生的一种责任转换关系。这是政府与事业单位所承担的向社会公众提供物品或服务的责任,受托责任范围较为广泛。政府与事业单位不仅要向资源提供者承担受托责任,还要向其服务对象等其他利益相关者承担受托责任;这种受托责任不仅表现为经济上的受托责任,而且还包括政治、文化、社会等方面的受托责任。政府与事业单位受托使用经济资源,应当对资源使用的经济性、效率性和使用效果负有责任,其财务重点