

马实践 周承嘉 崔庆喜 编著

预算会计制度 **新**编

全 方位提供预算会计改革信息
新 预算会计制度汇编
实 际操作与业务指导
用 于各级政府、行政机关、事业单位

武汉工业大学出版社

目 录

上篇 预算会计制度改革概论

第一章 总 论	(1)
第一节 预算会计改革的意义	(1)
第二节 预算会计改革的目标	(3)
第三节 预算会计改革的主要内容	(4)

中篇 行政事业单位会计制度改革

第二章 行政单位会计制度改革	(11)
第一节 行政单位会计的特点	(11)
第二节 行政单位会计的目标、原则和要素	(13)
第三节 行政单位会计处理的几个问题	(18)
第三章 事业单位流动资产的核算	(22)
第一节 现金和银行存款的核算	(22)
第二节 应收及预付款项的核算	(25)
第三节 各项材料的核算	(30)
第四章 事业单位对外投资的核算	(34)
第一节 对外投资核算的主要内容	(34)
第二节 对外投资核算的会计处理	(35)
第五章 事业单位固定资产的核算	(37)
第一节 固定资产的定义与分类	(37)
第二节 固定资产核算的会计处理	(39)

第三节	固定资产折旧的核算	(43)
第四节	自筹工程的核算	(45)
第六章	事业单位无形资产的核算	(48)
第一节	无形资产核算的内容	(48)
第二节	无形资产核算的会计处理	(51)
第七章	事业单位负债的核算	(53)
第一节	借入款项的核算	(53)
第二节	应付票据的核算	(53)
第三节	应付及预收款项的核算	(55)
第四节	应缴款项的核算	(59)
第八章	事业单位净资产的核算	(60)
第一节	固定资产基金的核算	(60)
第二节	普通基金的核算	(61)
第三节	经费结余的核算	(62)
第四节	收益及分配的核算	(63)
第九章	事业单位业务收入的核算	(65)
第一节	收入的种类	(65)
第二节	各类收入的核算	(65)
第三节	各项支出的核算	(69)
第十章	事业单位会计报告	(72)
第一节	会计报表的编制要求	(72)
第二节	会计报表的编制	(73)

下篇 政府财政预算会计制度改革

第十一章	政府预算会计资产的核算	(78)
第一节	财政性存款的核算	(78)
第二节	有价证券的核算	(80)
第三节	暂付及待收款项的核算	(81)

第四节	预算拨款的核算	(82)
第五节	财政有偿使用资金的核算	(85)
第六节	在途资金的核算	(91)
第十二章	政府预算会计负债与净资产的核算	(92)
第一节	负债的核算	(92)
第二节	净资产的核算	(93)
第十三章	政府财政收入的核算	(99)
第一节	预算收入的核算	(99)
第二节	预算外收入的核算	(106)
第三节	自筹收入的核算	(107)
第四节	资金调拨收入的核算	(108)
第十四章	政府预算会计支出的核算	(111)
第一节	预算支出的核算	(111)
第二节	预算外支出与自筹资金支出的核算	(114)
第三节	资金调拨支出的核算	(115)
第十五章	政府预算会计报表的编制	(117)
第一节	会计报表编制的基本要求与方法	(117)
第二节	会计报表的审核与汇总	(119)
第三节	会计报表的分析	(123)
附录 1	事业单位财务规则	(126)
附录 2	事业单位会计准则(试行)	(136)
附录 3	事业单位会计制度	(145)
附录 4	财政总预算会计制度	(188)
附录 5	地方财政周转金会计制度(试行)	(222)

上篇 预算会计制度改革概论

第一章 总 论

第一节 预算会计改革的意义

这次预算会计改革的意义，从总体上看，建立起了一套适应社会主义市场经济体制的会计体系和核算办法，是对我国传统预算会计体系的一次重大改革，是对预算会计理论和实务的一次重大突破，是我国预算会计发展史上的一个重要里程碑，将极大地促进预算会计工作水平的提高和预算会计主体经济活动的顺利开展，有利于我国社会主义市场经济体制的建立和完善，对我国预算会计的发展将产生深远的影响。具体表现在以下几个方面：

一是发展了预算会计理论，确立了预算会计在社会经济中的应有地位

首先，通过这次改革，预算会计的理论研究水平上了一个台阶，许多预算会计的基础理论研究取得很大进展，如预算会计主体问题、预算会计范畴等，初步建立了具有中国特色的预算会计理论体系；其次，确立了预算会计的应有地位，过去有关方面对预算会计不够重视，认为预算会计是收支会计，是政策会计，只是收收付付，比较简单，预算会计的地位和作用未能得到应有的承认。而这次预算会计改革的必要性充分证实了预算会计在我国社会经济中的重要地位，如果预算会计工作做不好，将严重妨碍国家预算的执行，作为国家调控经济重要杠杆之一的财政调控就

可能失灵，如果预算会计信息不能及时反映或失真，将影响甚至误导国家的宏观决策，如果单位会计不适应，将严重影响单位经济业务活动的开展，影响单位业务计划的实现；第三，树立了预算会计的科学地位。通过改革过程中遇到的一些问题，足以表明预算会计是一门科学，有其自身的运行规律，需要研究的问题很多，如不给予应有重视，将妨碍经济体制改革的深入。

二是建立了适应社会主义市场经济体制的较为科学的预算会计基本框架体系

这次预算会计改革的目标，是预算会计必须适应建立社会主义市场经济体制的需要，在新形势下更好地促进主体经济活动的开展，根据这个目标，对传统预算会计模式进行了大胆的改革。为适应预算会计由直接管理向间接管理转变和事业单位走向市场的要求，建立了准则加制度的规范会计核算行为的模式；为公平各类单位的会计政策，实行了行政单位会计和事业单位会计分离的分类模式；为适应单位加强内部管理的需要，建立了对内、对外两套会计报表体系等等。通过这次改革，基本解决了我国预算会计实务体系滞后于经济体制改革的问题，为预算会计的进一步发展打下了良好的基础，标志着具有中国特色的预算会计实务体系的成熟。

三是预算会计改革，对加强财政管理和单位的财务管理，将起到积极的促进作用

从财务管理角度看，一方面，对单位会计核算和信息反映的科学规范，有利于财政部门及时掌握预算支出情况和反映单位收支全貌的会计信息，使有关宏观财政决策建立在更为科学的基础之上。另一方面，财政总会计可以减少很多对单位具体会计事务的直接管理，有更多的时间从事财政资金的运筹和对单位会计的指导、监督。第三，有利于防止财政收入的流失，如对单位的应缴预算收入作为单位负债来处理，可以更清楚分出这项资金的性

质，减少转移、挪用、坐支的可能性。第四，将乡财政纳入统一的财政会计核算，有利于加强财政收支的管理。第五，会计改革对预算管理也提出了一些新的要求，将促进预算管理的进一步完善。从单位管理的角度看，这次改革体现了单位会计核算除宏观经济管理要求外，还体现了加强单位内部管理的要求，有利于促进单位进一步加强财务管理，节减预算支出，提高资金的使用效益。同时，这次预算会计改革也在某种意义上促成了单位财务规则的出台，对于进一步规范单位的财务管理将起到积极作用。

四是预算会计改革，有利于促进预算会计工作水平的提高

首先，规范的会计核算办法，将使预算会计工作进入较为规范的轨道。其次，通过这次改革的研究，广大预算会计工作者在理论上已有了一定的提高。第三，随着新制度的实施，预算会计培训工作将全面展开，广大预算会计工作者的理论水平和业务素质将会有较大提高。

第二节 预算会计改革的目标

随着社会主义市场经济体制的建立和完善，预算会计主体的经济业务内容和客体的运行方式发生了巨大变化，现行的与计划经济体制相适应的预算会计运行机制不适应的矛盾逐步突出，学术界的有识之士开始研究预算会计的整体改革问题，并迅速得到了实务界和理论界的响应，形成了一股研究预算会计改革的理论热潮。大家仁者见仁，智者见智，对我国传统预算会计进行了深入剖析，对预算会计改革的必要性进行了全面论证，并就预算会计改革的目标、模式等重大理论和实践问题展开了热烈讨论，提出了许多好的设想和意见。经过几年的讨论，许多重大问题逐步形成了共识，预算会计改革方案的框架逐步清晰。预算会计改革的研究成果，为这次预算会计改革的设计奠定了理论基础。这次

预算会计改革，是我国预算会计发展史上的一件大事，为理论界和实务界所瞩目，必将对今后我国预算会计工作乃至整个财政工作产生深远的影响。

预算会计改革的目的是逐步建立适应我国社会主义市场经济体制需要，具有中国特色、科学规范的管理型预算会计模式和运行机制，以利于加强财政预算管理和国家宏观经济管理，加强单位财务管理和促进建立自我发展、自我约束机制，提高资金的使用效益，促进经济和社会事业的协调发展。

预算会计改革模式的选择，应当充分考虑我国预算管理体制的特点，各类预算单位会计核算内容的繁简以及改革的主客观条件是否成熟等因素，按照理论上成熟，实际操作可行的原则，加大改革的力度，逐步向国际惯例靠拢。

第三节 预算会计改革的主要内容

这次预算会计改革，是对预算会计模式的根本改变，涉及到预算会计改革的目标、会计理论和实务框架及其相关协调体系、组织方式等重大问题。具体地看，主要包括会计主体（及性质）界定、会计核算目标定位以及体现上述要求的会计体系划分、会计核算规范体系结构、会计行为的规范模式、会计核算方法模式等内容。主要体现在以下三个方面：

一、在预算会计理论研究上取得了重大成果

一是确立了单位的会计主体地位。所谓会计主体，简单地讲就是会计所服务的对象，会计主体界定决定着会计工作的目标。在高度集中的计划经济体制和“统收统支”的财政体制下，由于单位的所有收入都要上交财政，全部支出所需都由财政拨付，单位会计的职责是按国家规定办理本单位的各项收支事务的会计核算，单位客观上并不是一个独立的利益主体，因此，原制度设计

的各项会计政策并没有把单位作为一个会计主体来对待。其突出体现是单位会计信息主要是为财政服务，没有考虑加强单位内部经济管理需要，单位在办理会计核算过程中缺乏必要的自我约束和效益观念。同时，单位会计按预算管理方式分为三种类型，以及把单位的资金划分为预算内外两块分别核算、单独平衡，这也在客观上形成了单位会计以资金为主体、为财政服务的格局。随着改革的深入，单位的经济业务活动内容和经济业务活动形式发生了很大变化，特别是随着单位经费全面包干的实行以及允许单位在规定范围内“创收”和开展面向市场的商品、劳务活动，单位作为一个独立利益主体的格局已基本形成，单位会计主体的重新定位也逐步为理论界所关注，并达成了共识。单位会计主体的科学定位，解决了长期以来预算会计主体不明确的问题，确立了单位作为单位会计服务对象的地位，为预算会计实务体系的建立和充分发挥预算会计的职能奠定了理论基础。

二是明确了预算会计主体的经济性质，即非盈利性。实际上，预算会计主体的非盈利性本来是十分明确的，但随着改革开放的深入，事业单位逐步走向市场，开展以创收、有偿服务等面向市场的经营性经济活动，部分单位通过市场取得的收入呈不断增长态势，单位经济业务活动所需资金的来源构成发生了很大变化，同时部分事业单位也出现了投资来源多渠道、资金使用多样化的倾向。在这样的情况下，发生了事业单位是否存在权益问题的争论。单位是否存在权益，简单地看似乎是一个会计要素名称的确定问题，而实质关系到这部分事业单位经济业务活动的根本目标定位，即是以盈利为目标还是不以盈利为目标，同时还涉及到其投资者对单位是否拥有盈余剩余资产相应的分配权益，涉及到单位会计核算的目标、会计政策、会计实务体系的确定，甚至还包括这部分单位是否属于预算会计范畴等重大问题。即事业单位无论以何种方式进入市场，经济活动的非盈利性不会改变，事业单位不存

在业主权益问题。主要理由是：虽然这部分单位经济活动的市场化倾向比较强，但其业务行为并不具有完全经济性，业务行为的非经济性仍是这些单位的主要特征。因为事业单位大凡从事公共服务业，政府政策虽鼓励其与市场竞争，但其业务行为明显受政府政策的制约，如业务目标、收费标准等，而不是像企业一样可以完全受价值规律的支配，同时政府也在有关方面给予了一定政策照顾，如政府补贴、税收优惠等，因而其并不是一个完全意义上的市场主体。单位经济活动的非盈利性定位，为各类事业单位执行统一规范的事业单位会计准则、制度以及剩余资产的性质界定提供了理论依据。

三是在预算会计核算目标问题上，确立了经济效益应有的地位。预算会计单位大多属非物质生产部门，其业务活动的开展主要是向社会提供一定的公共服务，因此其会计核算必须讲求社会效益，在这一点上理论界早有定论，而对会计核算是否要讲求经济效益，则是经济体制改革后的新问题，也是预算会计改革研究的一个重点问题。虽然过去也强调要少花钱、多办事，但当时的财政分配体制和会计制度客观上没有反映这个要求。随着经济体制改革的深入，财政分配已由供给型财政逐步向预分配的主要方式过渡，同时部分事业单位在国家有关政策规范下开展面向市场的商品经济活动已成为事业单位经济业务活动的重要内容，因此，合理使用资金，充分发挥资金的使用效益，是财政经济体制改革的必然要求，也是新形势下单位（财政）经济活动的必然取向，会计核算是为经济活动服务的，这就决定了会计核算在注重社会效益的前提下，必须讲求资金使用的经济效益。经济效益核算引入预算会计，是对预算会计核算观念的重大变革，同时也对传统预算会计核算办法提出了新的要求。当然，这里的经济效益取向与盈利组织的经济效益内涵是不等同的，其具体表现形式也存在较大差异。

二、会计结构模式改革取得了重大突破

一是单位会计分类体系改革取得了重大突破。原制度将单位预算会计划分为三种类型，分别执行不同的会计制度。划分的依据主要是财政对单位的预算管理方式，这样划分在计划经济体制下是可行的。但在市场经济体制下，不适应性是明显的。突出体现在两个方面，首先，把经济业务活动内容和活动形式基本相同的事业单位人为地划分为两种不同的会计管理单位，理论上不好解释，实践上人为地造成了横向待遇不公平，不利于正确考核单位的业务效率，也不利于单位积极性的提高；其次，这种以预算管理方式为依据确定的三类会计单位划分，客观上造成了会计主体错位，即将资金作为单位会计的主体，限制了会计在单位经济业务管理中作用的发挥。改革后，会计体系的划分主要以经济活动的形式及活动原则为标准，而单位的性质决定了单位的经济活动，因此，以单位的性质划分单位预算会计的类型较为合适。根据这个思路，将会计划分为行政单位会计和事业单位会计两大类，分别制订、执行相应的会计核算办法。主要是因为，政府机关的经济业务活动形式和原则与事业单位相比具有明显的不同，前者业务活动的目标是行使政府职能，其资金来源主要是财政拨款，不允许其利用自身资源从事谋利活动，而事业单位则不然，无论是属于什么行业，其经济业务活动形式和原则具有很大的相似性，经济业务行为都具有一定的市场化倾向，其中最为典型的是现行的差额与自收自支单位，可以说两者的经济活动方式是基本相同的，都存在着对单位经济利益的追求和价值增值的冲动，所不同的是财政拨款的多少而已。这项改革的意义是重大的：其一彻底打破了传统的单位会计一类划分的做法，基本解决了单位业务行为和会计核算中存在的矛盾问题，把同类单位在会计政策上摆到了同一起跑线上，体现了市场经济下的公平原则。其二行政单位与事业单位的分离，为各类事业单位执行统一的事业单位会计准则和

会计制度奠定了基础，规范了预算会计的范围。

二是确立了较为务实的预算会计规范模式，即建立了以《预算会计核算制度改革要点》（以下简称《要点》）协调各制度（准则）、会计准则和会计制度并存的规范模式。

三是确立了以会计核算的一般原则规范会计行为的核算模式。我国的统一会计制度长期以来一直比较偏重于具体规定，对于指导会计工作的一般原则，缺乏全面、系统、明确的概括，尽管在会计制度中也提出了一些会计核算的一般要求，但不完整、不系统，各类会计制度的提法也不尽相同。这次预算会计改革集中、全面、系统地提出了预算会计应当遵循的一般原则，并以此作为规范会计核算行为的基本准则。会计核算一般原则的提出，对统一协调各类预算会计和各行业会计核算，规范会计行为，提高各行业会计信息的可比性具有重要作用，也是对我国传统预算会计制度的一个重大突破。

三、会计核算方法模式的改革迈出了坚实的步伐

一是对记帐方法进行了改革，借贷记帐法将成为预算会计唯一使用的记帐方法。60年代中期以后，我国预算会计一直采用资金收付记帐法，进入80年代后，部分单位为适应经济活动的需要采用了借贷记帐法。记帐方法如何改革可以说是近几年来学术界研究最活跃的问题之一。改革后，预算会计采用借贷记帐法，使用了通用的会计语言，解决了过去两种记帐方法并存的问题，对于推动我国预算会计走向世界，促进单位经济活动的良好开展，规范预算会计的记帐方法，将发挥十分积极的作用。

二是建立了较为科学的会计要素分类体系和会计平衡等式。现行预算会计制度将会计要素划分为资金来源、资金运用和资金结存三类，这样划分有它的优点，但缺陷也是明显的，主要是一些会计科目性质错位比较严重，同时也回避了主体客观上存在一些会计要素概念容易提供一些错误的会计信息。如：没有负债要

素，相反却将本该属负债性的资金列入了资金来源，这类情况有应缴预算收入、暂存款等；又如：将本该属于单位经济资源的资产项目列入了运用类，这类情况有固定资产等。这种会计要素分类性质上的错位严重影响了会计信息的科学性和有用性。随着预算会计改革研究的深化，特别是单位（政府财政）作为会计主体地位的确立，传统会计要素分类已不适应改革的需要。关于会计要素分类，在总体框架上大致形成了共识，即改变现行的按三类划分办法，实行按资产、负债、净资产（基金、所有者权益）、收入、支出五类划分。这样改革，体现了主体资金运动的客观规律突出了净资产的重要地位，有利于正确反映主体营运资金的来源构成以及资金使用的去向，有利于提供客观明了的会计信息，有利于与国际会计惯例接轨。会计要素的改革，较为科学地界定了各类资金的性质，特别是负债要素的确立，跨越了对单位（财政）没有负债的片面认识，有利于单位（财政）科学地分析资产的来源和构成，以便合理调节使用资金，提高资金的使用效率，同时也为提供科学的会计信息打下了基础。

会计要素分类的改革，决定了会计平衡等式应作相应改革。一般来说，会计平衡等式应该是：资产－负债＝净资产，但鉴于不实行成本核算的一般不进行按月结帐，因此，对于这类的会计平衡等式就应包括收、支项目，即：资产＋支出＝净资产＋负债＋收入或资产－负债＝净资产＋（收入－支出），但在年终结帐后，如无未完工专项工程等可跨年结帐的收支项目，会计平衡等式应为：资产－负债＝净资产。

三是初步确立了适应社会主义市场经济体制的会计报表体系。随着会计主体、会计核算对象、会计要素分类等改革目标确定后，会计报表体系改革成为必然。即会计报表提供的信息既要满足宏观经济管理的需要，又要为加强单位的内部经济管理服务，依据这个要求，相应要建立对内对外两套报表体系，对外报表以

资产负债表、收支表为主体，并从制度上对其有具体的规定，而对内报表只作原则要求，不作统一规定。会计报表体系的改革，改变了原制度下会计信息主要为政府宏观管理服务，而忽视单位自身管理需要的格局，体现了单位会计核算的目标。

中篇 行政事业单位会计制度改革

第二章 行政单位会计制度改革

行政单位会计是预算会计的重要组成部分，它同预算会计的其他组成部分——政府财政会计和事业单位会计比较，既有共性，又有特殊性。行政单位会计的特点是什么，在改革中需要着重解决哪些问题，如何建立适应新形势需要的行政单位会计制度，这是当前预算会计改革的重点。

第一节 行政单位会计的特点

一、行政单位要与所属经济实体脱钩，不从事创收活动

政府行政权力同经济组织的生产经营活动相分离，是市场经济健康运行、国家机关勤政廉政的重要保证。因此，原来隶属于政府机关的经济实体要与之逐步脱钩。各级政府机关只能依靠财政拨款来进行公务活动。在会计科目设置上，行政单位设有“拨入经费”科目，不设“基本业务收入”科目，就反映了这一特点。但在目前为弥补经费不足、解决职工福利问题，行政单位实际上还有一部分自己组织的收入，尚需逐步解决。因此在目前条件下还设立反映附属单位缴款、有偿服务收入等科目。

二、行政单位要逐步实现后勤服务社会化，需要善解决国有资产剥离和收益分配问题

政府机关后勤部门管理职能和服务职能分开，是机关后勤改革的方向。为此，要把幼儿园、托儿所、汽车队、印刷厂乃至食堂、职工宿舍与机关行政序列脱离，成立“机关服务中心”，由初期的差额补贴逐步过渡到实行自收自支和企业化管理。这一改革，有利于行政机关集中精力抓好政务，摆脱繁杂的后勤干扰；有利于把后勤服务推向市场，依法兴办经济实体，增强后勤服务单位的活力；也有利于通过有偿服务，在财政困难的条件下适当弥补行政经费不足、改善机关职工集体福利。行政单位同机关服务中心的关系，将表现为以资产所有权为纽带，参与年终收益分配，控制其经营方向，不干预日常经营业务；除过渡期给予定额补贴外，日常经济往来原则上实行等价交换。在后勤服务单位分离的过程中，要清产核资，合理划分机关的服务单位各自的资产使用范围，保证用于经营的资产实现保值增值；合理确定收益分配办法，对投入的国有资产取得适当的回报。

三、行政单位财务收支与政府预算有依存关系，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唯一的资金来源。因此，行政单位会计同政府财政会计就构成了政府会计这一单独的会计分支。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和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。

四、行政单位有规定的行政建制，经费领拨关系层次严密

政府机关实行行政系列编制，分别按地区和部门建立严密的组织体系，有明确的上下级关系。因此，在行政单位预算管理上，需要按照经费领拨关系和预算管理权限划分为三个级次：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，为主管预算的单位（又称主管会计）；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（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，供本单位使用，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。行政单位原则上应设置财会机构，但有些规模很小的行政单位，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。

第二节 行政单位会计的目标、原则和要素

行政单位会计制度的设计，需要解决若干理论问题如目标、原则和要素等。

一、会计目标

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。

行政单位无偿取得财政拨款经费，并形成一定的资产，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领导就需要掌握必要的会计信息，以便了解单位资产、债务和各项基金的增减变动情况，检查单位对各项资财管理使用情况。财政、审计部门为了促进行政单位勤政廉政建设、维护财经纪律，也需要利用会计资料进行监督。因此，会计制度的设计首先要保证满足经营管理责任评价的要求。

决策有用性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。但是行政单位在经济活动中的决策范围较小，其会计信息处于次要的地位。