

重庆市会计人员继续教育 中、初级培训教材

(2009 年—行政事业类)

重庆市会计学会



哈尔滨工程大学出版社

重庆市会计人员继续教育 中、初级培训教材

(2009 年—行政事业类)

重 庆 市 会 计 学 会

哈尔滨工程大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

重庆市会计人员继续教育中、初级培训教材. 2009 年度.
行政事业类 / 重庆市会计学会编著. - 哈尔滨: 哈尔滨工程大学
出版社, 2009. 4

ISBN 978-7-81133-421-0

I. 重… II. 重… III. ①会计学—终生教育—教材②单位
预算会计—终生教育—教材 IV. F230 F810.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 051043 号

出版发行 哈尔滨工程大学出版社
社 址 哈尔滨市南岗区东大直街 124 号
邮政编码 150001
发行电话 0451-82519328
传 真 0451-82519699
经 销 新华书店
印 刷 重庆市云彩印务有限公司
开 本 32
印 张 6.5
字 数 150 千字
版 次 2009 年 4 月第 1 版
印 次 2009 年 4 月第 1 次印刷
定 价 15.00 元

<http://press.hrben.edu.cn>

E-mail: heupress@hrben.edu.cn

前 言

根据《中华人民共和国会计法》和财政部颁发的《会计从业资格管理办法》、以及《重庆市会计从业资格管理实施细则》对会计从业人员继续教育的有关规定,凡持有会计从业资格证书的会计人员每年必须参加继续教育学习。继续教育学习的目的是帮助持证的会计从业人员不断更新专业知识,了解会计专业的发展动态,熟练掌握和运用现行会计准则和制度以及相关会计知识。根据财政部关于对会计人员按企业和行政事业单位分类进行继续教育的要求,特编写此书作为行政事业单位会计人员继续教育的培训教材。

我国习惯将政府与非营利组织会计称为政府与事业单位会计或行政事业单位会计。我国的行政事业单位会计无论是在理论研究方面,还是在制度规范方面与处于成熟期的企业会计比较都相对滞后,新的行政事业单位会计准则和制度的改革还在酝酿之中,这给教材的编写增加了难度。教材编写组倾听了有关行政事业单位相关人员提出的建议,从行政事业单位会计工作的实际需要出发,结合近年来财政预算改革、行政事业单位会计改革的实际情况以及未来发展趋势,将行政与事业单位会计理论与实务相结合起来安排教材内容,使行政事业单位会计人员通过继续教育,了解和掌握行政事业单位部门预算的体系和方法;掌握行政事业单位及民间非营利组织会计主要业务的核算方法;理解和掌握行政事业单位内部会计控制规范的基本理论及主要业务控制方法和手段,以及行政事业单位实行电算化后操作过程中的有关问题和方法,以期达到更新会计知识的目的。

本培训教材由重庆工商大学会计学院承担编写任务,全书共分五章,由重庆工商大学教授章新蓉负责全书总纂。重庆工商大学陈永丽副教授撰写第一章行政事业单位部门预算;李定清教授撰写第二章行政事业单位会计核算;刘淑蓉副教授撰写第三章民间非营利

组织会计核算；张国康教授撰写第四章行政事业单位内部控制；孔莉副教授撰写第五章行政事业单位会计电算化。

为了不断提高会计从业人员继续教育培训教材的编写质量，重庆市财政局会计处左良伦多次组织我市大专院校有关专家及行政事业单位的相关人员进行座谈，在座谈会上对2009年会计人员继续教育教材的编写内容及初稿提出了许多宝贵的建议，在此，深表谢意。

由于编写组水平有限，编写时间较短，书中难免存在不当之处，敬请读者批评指正。

重庆市会计学会教材编写组

2009年1月15日

目 录

第一章 行政事业单位部门预算管理	1
第一节 部门预算的理论内涵	1
第二节 部门预算的编制	4
第三节 部门预算监督	45
第二章 行政事业单位会计核算	53
第一节 行政事业单位会计核算概述	53
第二节 行政事业单位资产的核算	62
第三节 行政事业单位负债的核算	76
第四节 行政事业单位净资产的核算	83
第三章 民间非营利组织会计核算	94
第一节 民间非营利组织会计概述	94
第二节 资产的核算	97
第三节 负债的核算	125
第四节 净资产	127
第五节 收入和费用	128
第六节 财务报告	134
第四章 行政事业单位内部控制	139
第一节 行政事业单位内部控制建设	140
第二节 行政事业单位内部控制基本规范	149
第三节 行政事业单位货币资金与物资采购控制	159
第五章 行政事业单位会计电算化	173
第一节 行政事业单位会计电算化的基本内容	173
第二节 行政事业单位会计电算化的软件基础	177
第三节 行政事业单位会计电算化后的管理	185
参考文献	200

第一章 行政事业单位部门预算管理

行政事业单位,是我们国家多年来沿袭下来的习惯提法,是指行政单位和事业单位两大类。行政单位是指国家各级政府机关部门,其成员是国家公务员(不包括党委系统、人大系统及法院、检察院)。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,依法设立的从事教育、科技、文化、卫生等公益服务,不以营利为目的的社会组织。

行政事业单位在我国是地位比较特殊的一类部门和单位。一方面,代表政府承担社会公共事务的管理、监督和服务职能;另一方面,在很多领域直接或间接地参与经济建设。行政事业单位的经费来源主要由财政拨款的预算内资金、行政事业性收费和经营收入等构成。

市场经济体制的不断建立和完善,我国行政事业单位的预算管理模式受到了很大冲击,原有的思想观念、管理方式和管理手段已不能适应形势发展的要求。1999年,我国开始了行政事业单位实行部门预算的改革。部门预算在我国是一项全新的制度,实践时间很短,从2000年开始在中央各部门统一实行新的预算编制方法,编制以部门为主体的预算,从此逐步在全国范围内全面铺开。行政事业单位的预算管理体系,包括预算组织、预算制度、预算执行及预算考核等。全面而科学的行政事业单位的预算管理既可以使有限的财力资源得到合理配置及有效利用,又有助于单位及责任人的业绩评价,促进单位各项管理制度的健全和落实以及管理水平的不断提高。

第一节 部门预算的理论内涵

一、部门预算的基本概念

部门预算是由政府各部门编制,经财政部门审核汇总报立法机

关审议通过,反映各部门所有收入和支出的公共收支计划和法律文件。这里,“各部门”是预算主体,是指与财政部(财政厅或财政局)直接发生预算缴款、拨款关系的国家(地方政府)行政机关、军队武警、正常组织、社会团体及事业单位和企业。

部门预算的深刻内涵可以从以下几个方面理解:

第一,从编制范围看,涵盖了部门或单位所有收入和支出,不仅包括预算内资金收支,还包括预算外资金收支。

第二,从支出角度看,反映一个部门或单位各项资金的使用方向和具体使用用途;

第三,从编程序看,它是基层单位编制逐级审核汇总形成的;

第四,从合法性看,部门预算要符合国家宏观政策,符合预算法的要求。最终按法定程序经人大批准后,由财政部门将预算批复到部门,部门再逐级批复到基层预算单位。

二、部门预算的基本特点

(一)部门预算是财权与事权分离的预算。在立法机关授权范围内,财政部门代表政府行使财权,其他部门代表政府行使事权。

(二)部门预算是零基预算。在编制预算时,不考虑过去的支出水平,根据定额标准重新核算每一个项目的支出水平。

(三)部门预算是细化预算。部门有哪些支出用途,开始编制预算时就要落实到每一个具体的项目上去,基本支出要落实到目级科目,项目支出要落实到列入项目库的具体项目上。

三、部门预算与政府预算的比较

部门预算是政府预算的基础。政府预算也叫功能预算,政府预算和部门预算是预算的两种分类方式。政府预算的编制方式是采取收入按类别、支出按功能编制的,其特点是在编制预算时,不以预算部门作为标准,而是根据政府的职能和经费性质对开支加以分类进行编制。两者的区别体现在以下几个方面:

(一)编制主体不同

根据我国《预算法》规定,各级政府是预算编制的领导机关,政府预算具体的编制机关是各级政府的财政部门,每级政府都有一个

政府预算。如：中央政府预算的编制在国务院领导下，由财政部汇编，各级地方政府预算的编制由各级地方财政部门汇编。部门预算编制的主体是政府的各组成部门，每一个部门都需要编制一本预算。中央部门预算是由国务院下属的中央各部、委、局组成，各级政府的部门预算是各级地方政府的组成部门分别编制，然后由本级财政部门审核汇总后汇编。

(二)涵盖范围不同

政府预算的编制范围仅限于财政预算内资金收支预算。部门预算的编制范围则涵盖了预算部门的全部收支，既包括一般收支预算，又包括预算外资金收支和其他收支。

(三)预算编制的分类基础及细化程度不同

政府预算将预算按经费性质和支出功能分类，而且只列到类级科目，体现在政府用于基本建设、企业挖潜改造、农业、教育、医疗、行政管理等方面的支出，以此汇总形成按支出功能分别列示的总体预算；部门预算则是以部门为基础，将预算按部门或单位分解，对部门内的各项资金，再按功能、按预算科目编制可以反映类、款、项、目四个级次，最后财政部门将部门预算审核汇总后，形成按部门划分的预算，并以此为基础，最后形成按功能列示的财政总预算即财政预算。

(四)管理监督的侧重点不同

政府预算侧重于财政收入、支出结构和财政宏观情况分析，强调预算分配的计划性和是否有利于国家宏观经济政策和财政调控政策的实施，对政府预算审查监督应侧重于宏观层面上各项支出的安排是否合理，审查依据是否符合国家的宏观经济政策及其调控目标。部门预算侧重于反映某一部门及其所属单位的全部收支情况，强调部门行使政府职能过程中各项预算的全过程管理，突出预算的事前控制作用，实现了预算向微观管理层次的延伸。因此，对部门预算审查监督应站在微观层面，依据标准是国家人事政策、经费标准规定，侧重于专项资金安排是否与其职能相匹配，是否与工作计划相结合，是否有明确的目标。还需要指出的是对政府预算审查监督

的机构是审计机构和人民代表大会及其常务委员会。对部门预算审查监督的机构有财政部门、审计机关和人民代表大会及其常务委员会。

第二节 部门预算的编制

一、部门预算的编制原则

(一)合法性原则

部门预算编制要符合《预算法》和国家其他法律、法规,充分体现国家的有关方针、政策,还要在法律赋予部门的职能范围内编制。具体来讲:一是收入要合法合规。行政事业性收费、罚没收入等预算外收入和纳入预算管理的政府性基金收入应符合国家的法律、法规政策,诸项收费应严格按照规定的项目、标准和比例征收上缴,各部门单位不得擅自增加或减少收费项目,也不得随意提高或降低征收比例,二是各项支出要符合国家财政宏观调控的目标,地区经济发展的需要,结合本部门的事业发展计划、职责和任务测算。项目 and 投资支出要符合国家产业政策,人员支出要严格执行国家的工资和社会保障的有关政策、规定及开支标准,日常公用支出要按国家、部门和单位规定的支出标准测算,部门预算需求不得超出法律赋予部门的职能。

(二)真实性原则

基本信息真实、准确是真实性原则的体现。机构、编制、人员、车辆、资产等基础数据资料要按实际情况填报;收入测算不能随意夸大或隐瞒和少报,各项收入预算应依据近几年实际取得收入,并考虑下年政策变化及其增收减收因素测算,如果刻意隐瞒收入,就意味着在既定支出规模下要多增加财政拨款;支出要按规定的标准不得随意虚增或虚列支出,基本支出严格按照定额标准核定,项目支出要进行科学论证和合理排序,项目审核围绕:一是申报条件是否符合规定;二是项目申报书是否符合填报要求;三是相关材料是否齐全;四是申报内容是否真实可靠;五是项目预算是否真实合理;六是申报项目排序是否与其下一年度工作计划相匹配。

(三)稳妥性原则

按照《预算法》要求,不论是政府预算安排还是部门预算编制均应遵循稳妥可靠,量入为出,收支平衡,不得编赤字预算。收入预算要留有余地,没有把握的收入项目和数额不要列入预算,以免收入不能实现时造成收入小于支出。在财政核定的部门预算支出规模下,各部门应先以本部门取得预算外收入,其他收入安排,不足部分以财政拨款抵补。同时在支出方面要先保证基本工资、离退休人员经费和日常办公经费等基本支出以及完成部门职责任务所必须的其他支出,不能留有缺口。项目支出根据财力情况,按轻重缓急顺序,根据本地区本部门需要安排。

(四)完整性原则

部门预算编制要体现综合预算的思想。各种预算外资金要严格执行收支两条线管理,所有收入和支出全部纳入预算管理,尤其预算外收入,要改变预算内外资金“两张皮”的状况,取消收支挂钩的预算核定方法,除单位经营性收支外,对单位预算内、外各项财政资金和其他收入统一管理,统筹安排,统一编制综合财政预算,使所有收支项目全部纳入财政监督管理范围之内。

(五)细化原则

细化预算,加强预算透明度是部门预算改革的基本目标。从部门预算编制规范化角度出发,部门预算无论是收入项目还是支出项目都应按照政府预算收支科目的规定落实到具体目级、节级科目,使收入能明确反映其来源,支出明确反映其具体用途,从而减少预算分配中存在的客观随意性与“暗箱操作”,使部门预算编制分配更加规范、透明。

(六)绩效性原则

就部门预算而言,如果说合法性、合规性是部门预算的基本要求,那么绩效性则是部门预算更高层次的要求。绩效性原则主要是针对项目支出预算而言的,它要求项目支出预算要阐明:是为了达到什么目标,为了实现这些目标而拟订的计划需要花多少钱,以及用哪些量化的数据指标衡量在实施每一项计划的过程中取得的成

绩和结果情况。简而言之,绩效预算是注重结果的预算,它要求公共支出以最小成本获得最大的收益或者是在限定的支出规模下获得最佳收益。

二、部门预算的编制方法

预算编制方法是整个预算制度的重要组成部分,也是直接影响预算制度有效性的一个重要因素。科学的预算编制方法将减少预算执行的调整,有利于预算执行效率的提高。预算采取不同的编制方法,将会带来不同的预算资金分配方式,并影响预算管理的有效性,而不同的预算资金分配方式,将会导致政府履行职能的客观程度上的差异。增量预算法是我国过去实行多年的预算编制方法。而零基预算法和绩效预算是我国部门预算改革选择的预算编制方法。

(一)增量预算法

增量预算法又称基数法。它是指各部门的预算以上年度的执行状况为基数,考虑本年度的因素,作适当调增或调减的编制方法。

增量预算法是我国实行多年的预算编制方法。从目前我国部门预算编制实践看,部门预算收入的测算和支出的安排还在相当程度、相当范围沿用传统的增量预算法。从收入编制方面看,它是以往年度各项收入为基础,确定一个增长比例,进而确定今年的预算收入数。从支出编制上看,以基数为前提,不管支出盘子是怎么定的,也不管这个支出盘子是否合理,只承认基数,这样的预算资金分配必然导致预算资金供求矛盾激化、财政资金配置难以合理、预算资金使用效益难以提高,不能有效地提供应该提供的公共产品等后果。

增量预算法具有操作简便、预算连续性好、不会引起大的波动等优点,但长期使用这种方法带来诸如预算配置不合理、预算资金使用效益不高、预算编制时间滞后、不能充分考虑影响预算收支规模及其变化诸因素等问题相当突出。

(二)零基预算法

零基预算法是指在编制预算时,对各项支出项目数额予以重新考虑和审核的一种预算编制方法。

这种预算编制方法不考虑上年预算执行状况,从根本上打破传统“基数加增长”的预算方法,它是根据部门的职能和任务要求以及现有公共资源的配置情况,将各预算单位进行分档,分别确定支出定额,在此基础上逐项重新确定支出需求,编制项目支出预算。其操作的基本方法是:一是确定决策单位,可用一个项目作为一个决策单位,也可用一个部门的一个机构作为决策单位;二是制定一揽子决策,确定决策单位后,决策单位领导者应该针对所负责任务,根据经费开支的不同,为决策者提供几个不同的方案,并指出这几个方案的服务水平;三是排序,在制定出一揽子决策方案后,决策单位根据对本部门利益影响大小或重要性按先后顺序排列,以便使管理层确定下年度预算支出规模、支出去向和用途。

实质上,零基预算法并不是所有项目都是从零开始重新安排,而是不以上年度的数字作为基数。这种方法只适用于一部分支出项目,而且需要投入大量的人力,整个程序显得比较繁杂。

在实践中,在部门预算改革伊始,零基预算法被确定为当前预算编制方法,可以考虑借鉴简易零基预算法的一些做法。具体操作方法是向决策者提供一份可行的削减或增加预算清单,并且说明实施这些预算决策后所产生的影响。

三、部门预算的编制程序

部门预算编制流程规定了具体的时间,要完成的具体预算编制任务,它反映了部门预算编制的具体操作过程。现行部门预算编制流程包括几个相互关联的步骤,也可以概括为“二上二下”。

(一)“一上”,一般每年7月中、下旬财政部(地方财政厅、局)统一布置下一年度预算编制工作,9月下旬各部门向财政部(地方财政厅、局)报送项目支出预算建议;

(二)“一下”,通常在11月下旬财政部(地方财政厅、局)根据部门的预算需求,结合财力可能,审核下达项目支出预算控制数。

(三)“二上”,在12月初各部门依据财政部(地方财政厅、局)下达的控制数向财政部(地方财政厅、局)报送包括本部门所有收支内容的预算草案。12月底,财政部(地方财政厅、局)将审核汇总的中

中央预算草案(地方本级政府组成部门的预算草案)上报国务院(地方政府办公会),1月中旬,财政部(地方财政厅、局)将国务院(地方政府办公会)批准的中央预算草案(地方本级政府组成的部门预算草案)报送全国人大预算工作委员会(地方本级人大财经委员会或专门委员会)交换意见,并根据人大意见修改预算草案,2月中旬,财政部(地方财政厅、局)正式将预算草案提交全国人大财政委员会审议(地方人大财经委员会审议)。

(四)“二下”,预算草案经人代会批准后,财政部(地方财政厅、局)30日内批复中央各部门预算。各部门在财政部(地方财政厅、局)批复本部门预算之日起15日内,批复所属各单位的预算。

四、部门预算报表体系

部门预算报表反映部门预算收支规模、事业发展等基本内容,是部门预算的主要表现形式。一套完整合理、逻辑清晰、内容简化的部门预算报表体系,有助于加强预算管理和预算监督。本着整体结构设计相对稳定、简洁高效的原则,政府收支分类改革后的预算报表体系仍然由录入表和预算表构成。录入表实行数据库管理,内部结构基本稳定,仅在录入或修改数据时使用;预算表是在录入表的基础上,不需要录入、填制而自动生成的。政府收支分类改革后的录入表包括收入预算表等11张报表,政府收支分类改革后的预算表包括预算收支总表等15张报表,其对照关系如下:

表-1:政府收支分类改革后录入表和预算表的对照表

序号	录入表	序号	预算表
01	收入预算录入表	01	收支预算总表
02	基本支出预算录入表	02	收入预算表
03	项目支出预算录入表	03	支出预算表
04	经营往来支出预算录入表	04	基本支出人员经费预算表
05	预算外资金收入预算录入表	05	基本支出日常公用经费预算表
06	政府性基金收入录入表	06	项目支出预算表
07	政府性基金支出录入表	07	财政拨款支出预算表
08	政府采购预算录入表	08	政府性基金收入预算表
09	单位人员情况基本数字录入表	09	政府性基金支出预算表

表 -1 续表

序号	录入表	序号	预算表
10	预算内行政事业性收费收入预算录入表	10	预算内行政事业性收费收入预算表
11	净结余资金来源及科目调整情况录入表	11	预算外资金收入预算表
12		12	预算外资金支出预算表
13		13	政府采购预算表
14		14	单位人员情况基本数字表
15		15	使用以前年度财政拨款净结余安排项目支出情况表

(一)收支预算总表:主要反映部门一般预算收支的情况。预算收入包括本年收入合计、用事业基金弥补收支差额和上年结转,其中,本年收入包括财政拨款收入、行政单位预算外资金收入、上级补助收入、事业收入、事业单位经营收入、附属单位上缴收入、其他收入。预算支出包括本年支出合计、结转下年。其中,本年支出包括部门按预算年度一般预算支出科目类级编码依次列示的部门当年预算涉及的支出。本年收入大于支出的部分在结转下年中用正数反映,但当年安排财政预算内拨款不得结转下年。表 -1 收入总计应等于支出总计,上年结转和结转下年都不得为负数,即无论是中央还是地方政府各部门都不能编制赤字预算。

(二)收入预算表:反映部门和所属二级单位的收入总体情况;反映部门和所属二级单位分项收入情况,包括上年结转、财政拨款收入、行政单位预算外资金收入、上级补助收入、事业收入、事业单位经营收入、附属单位上缴收入、其他收入及用事业基金弥补收支差额;反映部门收入在行政单位、事业单位和其他三种单位类型的分布情况;反映部门所属二级预算单位科目的收入情况。

(三)支出预算表:反映部门和所属二级预算单位的支出总体情况;反映部门和所属二级预算单位分项支出情况,包括基本支出、项目支出、上缴上级支出、事业单位经营支出及对附属单位补助支出;

反映部门支出在行政单位、事业单位和其他三种单位类型的分布情况；反映部门所属二级预算单位分科目的支出情况。

(四)基本支出人员经费预算表：反映部门和所属二级预算单位基本支出中工资福利支出及其对个人和家庭的补助支出的总体情况和分项支出情况；反映部门基本支出、工资福利支出及其对个人和家庭的补助支出在行政单位、事业单位和其他三种单位类型的分布情况；反映部门所属二级预算单位基本支出、工资福利支出及其对个人和家庭的补助支出的分科目的支出情况。

(五)基本支出日常公用经费预算表：反映情况部门和所属二级预算单位基本支出商品和服务支出的总体情况和分项支出情况；反映部门基本支出中商品和服务支出在行政单位、事业单位和其他三种单位类型的分布情况；反映部门所属二级预算单位基本支出中商品和服务支出分科目的支出情况。

(六)项目支出预算表：反映情况部门和所属二级预算单位各类项目支出总体情况；反映反映情况部门和所属二级预算单位各类项目的起止年限、项目单位、总投资和本年安排投资情况；反映部门各类项目支出资金来源情况；反映部门各具体项目分科目的支出情况。

(七)财政拨款支出预算表：反映情况部门和所属二级预算单位财政支出总体情况、财政拨款在基本支出和项目支出之间的分布情况和财政拨款按项目类别在国务院已研究确定项目、经常性专业项目、跨年度支出项目和其他项目支出中的分布情况；反映财政拨款在行政单位、事业单位和其他三种单位类型的分布情况。

(八)政府性基金收入预算表：反映部门纳入预算管理的基金收入总体情况、政府性基金分科目、项目收入情况和政府性基金上年结转情况。

(九)政府性基金支出预算表：反映部门纳入预算管理的基金支出总体情况、政府性基金在基本支出、项目支出之间的分布情况和基金分科目的支出情况。

(十)预算内行政事业性收费收入预算表：反映部门预算内行政

事业单位收费收入总体情况;反映部门以及执收单位行政事业性收费分预算科目收入情况。

(十一)预算外资金收入预算表:反映部门预算外资金收入的构成情况;反映部门预算外资金收入在执收单位的情况;反映预算外资金收入一年结转和上缴财政专户本年预算情况。

(十二)预算外资金支出预算表:反映部门预算外资金支出总体情况;反映部门预算外资金在基本支出和项目支出之间的分布情况;反映预算外资金在行政单位、事业单位和其他三种单位类型的分布情况。

(十三)政府采购预算表:反映政府采购预算总体情况;反映政府采购预算中,经常性商品购置项目中具体采购品目的明细情况。

(十四)单位人员情况基本数字表:反映部门人员的总体情况;反映部门人员的分科目情况;反映部门人员在行政单位、事业单位的分布情况。

(十五)使用以前年度财政拨款净结余安排项目支出情况表:反映部门和所属二级预算单位使用以前年度财政拨款净结余资金安排项目支出总体情况;反映部门和所属二级预算单位使用以前年度财政拨款、预算外资金和其他资金安排本年投资情况;反映部门和所属二级预算单位净结余资金来源及科目调整情况。

值得注意的是,由于我国行政事业单位的特殊性,各省市部门预算报表体系各不相同。下面以某省2009年行政事业单位的部门预算为例加以说明。