

高等财经院校教材

新编预算会计学

王金秀 著

ZUFE



前 言

为了适应市场经济的需要,经国务院批准,1996年10月22日财政部颁布了《事业单位财务规则》,从1997年1月1日起施行。1997年6月、7月分别颁发了《财政总预算会计制度》、《事业单位会计准则(试行)》和《事业单位会计制度》,从1998年1月1日起施行。1998年1月6日国务院批准了《行政单位财务规则》,1998年2月财政部又发布了《行政单位会计制度》,这是我国预算会计和财务制度的一场跨世纪的重大变革。这次改革对于规范政府行为,加强单位预算管理和财务管理,促进经济和社会事业的发展,具有十分重要的意义。

预算会计是以预算管理为中心的宏观管理信息系统和管理手段,是核算、反映和监督中央与地方预算以及事业、行政单位收支预算执行的会计。在社会主义市场经济条件下,预算会计的职能应该发生怎样的变化?预算会计改革应遵循哪些原则?事业单位会计为何要与行政单位会计分离?行政、事业单位的界定标准是什么?本书对这一系列问题进行了系统的分析和探讨,在分析和讨论过程中,以新的财务规则、会计制度为基准,以《1998年政府预算收支科目》等为依据,力图“理论系统全面,内容新颖实用”,旨在为这次和今后的预算会计改革提供参考。

本书的成稿,曾得益于我的导师吴俊培教授,是他带领并指导我完成了财政部下达的预算会计的有关课题,并于我就读博士期间打下了良好的理论基础,特此深表感谢。我还要感谢财政部的宋秋玲,湖北省财政厅的周玉兰、江国钧、何毅华、谢彦玲,湖北省直机关的程登惠,武汉市财政局的张福来,湖北省教委的张良玉、郭亚红等同志,是他们或为我提供了参与预算会计改革的机会,或为我提供理论与实践相结合的机会,或为我提供最新的研究资料。我尤其要感谢中南财经大学的李光新同志,他为本书历尽操劳。对其他关心和支持本书出版的同志,也在此一并感谢。

由于有些问题具有较强的政策性和理论性,研究起来难度较大。限于我的条件和水平,书中提出的一些论点,可能存在某些缺点和错误;对一些政策性的理解也可能不够全面和透彻,个别地方难免有疏漏之处,敬请读者批评和指正,以便于进一步修订完善。

编 著 者

1998年8月于武汉

目 录

第一编 总论	1
第一章 预算会计概述	1
第一节 预算会计界定	1
第二节 预算会计的特点	3
第三节 预算会计的职能和作用	6
第四节 预算会计改革	8
第二章 预算会计的组织体系	14
第一节 预算会计的组成	14
第二节 预算会计体系的构成关系	19
第三章 预算会计的基本准则	21
第一节 预算会计假设	21
第二节 预算会计的原则	24
第四章 预算会计的基本程序	28
第一节 预算会计周期	28
第二节 预算会计要素	29
第三节 预算会计等式	32
第五章 预算会计的核算方法	34
第一节 预算会计科目	34
第二节 预算会计凭证	37
第三节 借贷记帐方法	39
第四节 预算会计报表	41
第六章 财务会计法规	43
第一节 预算会计法规体系	43
第二节 事业行政单位的财务制度体系	45
第二篇 财政总预算会计	47
第一章 总预算会计概述	47
第一节 总预算会计的特点与任务	47
第二节 总预算会计的科目、凭证与帐簿	48
第二章 总预算会计的资产	52
第一节 总预算会计的货币资产	52

第二节 总预算会计的暂付及应收款	55
第三节 总预算会计的预拨款项	56
第四节 总预算会计的财政周转金	57
第三章 总预算会计的负债	61
第一节 总预算会计的应付及暂收款项	61
第二节 总预算会计的借入款项	62
第四章 总预算会计的财政收入	64
第一节 总预算会计的一般预算收入	64
第二节 总预算会计的基金预算收入	65
第三节 总预算会计预算收入的管理与核算	66
第四节 总预算会计的资金调拨收入	68
第五节 总预算会计的专用基金和周转金收入	70
第五章 总预算会计的财政支出	72
第一节 总预算会计的预算支出	72
第二节 总预算会计的资金调拨支出	75
第三节 总预算会计的专用基金和财政周转金支出	76
第六章 总预算会计的净资产	78
第一节 总预算会计的结余	78
第二节 总预算会计的预算周转金	79
第三节 总预算会计的财政周转基金	79
第七章 总预算会计报告	81
第一节 总预算会计的年终清理、结算和结帐	81
第二节 总预算会计报表的编制	85
第三节 总预算会计报表的汇总	92
第三篇 行政单位财务与会计	93
第一章 行政单位财务会计概述	93
第一节 行政单位财务会计的基本任务	93
第二节 行政单位财务会计改革的背景和原则	96
第三节 行政单位财务改革的内容	98
第二章 行政单位预算管理	101
第一节 行政单位预算的编制	101
第二节 行政单位预算报表	104
第三节 行政单位预算的核批与执行	108

第三章 行政单位会计的凭证和帐簿	110
第一节 行政单位的会计凭证	110
第二节 行政单位的会计帐簿	114
第四章 行政单位的流动资产	117
第一节 行政单位的货币资金	117
第二节 行政单位的非货币流动资产	121
第五章 行政单位的固定资产	126
第一节 行政单位固定资产的确认	126
第二节 行政单位固定资产的核算与管理	127
第六章 行政单位的负债和净资产	131
第一节 行政单位的应缴预算款	131
第二节 行政单位的应缴财政专户款	133
第三节 行政单位的暂存款	135
第四节 行政单位的净资产	136
第七章 行政单位的收入和支出	138
第一节 行政单位的收入	138
第二节 行政单位的支出	141
第八章 行政单位的财务报告	148
第一节 行政单位的年终清理结帐	148
第二节 行政单位的会计报表	149
第三节 行政单位的财务分析	154
第四节 行政单位的划转撤并	156
第四篇 事业单位财务与会计	157
第一章 事业单位预算管理	157
第一节 事业单位预算的改革	157
第二节 事业单位预算的编制	162
第三节 事业单位预算报表	164
第四节 事业单位预算的审核与执行	167
第二章 事业单位的帐务组织	169
第一节 事业单位的会计帐簿	169
第二节 事业单位的会计报表体系	170
第三章 事业单位的流动资产	172
第一节 事业单位资产的意义和特点	172

第二节 事业单位的货币资产	173
第三节 事业单位的应收和预付款项	174
第四节 事业单位的存货	177
第四章 事业单位的固定资产	182
第一节 事业单位固定资产的确认	182
第二节 事业单位固定资产的核算与管理	183
第三节 事业单位固定资产的折旧	186
第五章 事业单位的无形资产和对外投资	190
第一节 事业单位的无形资产	190
第二节 事业单位的对外投资	194
第六章 事业单位的负债	198
第一节 事业单位负债的内容和管理	198
第二节 事业单位的应付款项	199
第三节 事业单位的应缴款项	203
第七章 事业单位的收入	207
第一节 事业单位收入的分类与管理	207
第二节 事业单位的调拨收入	209
第三节 事业收入和经营收入	211
第八章 事业单位的支出	216
第一节 事业单位支出的分类及其管理	216
第二节 事业单位的调拨支出	217
第三节 事业支出和经营支出	218
第四节 事业单位的成本费用	220
第五节 事业单位的销售税金和结转自筹基建	224
第六节 事业单位的专款收支	225
第九章 事业单位的净资产	227
第一节 事业单位的结余及分配	227
第二节 事业单位的专用基金	230
第三节 事业单位的事业基金	236
第四节 事业单位的固定基金	238
第十章 事业单位的会计报告	240
第一节 事业单位的年终清理和年终结帐	240
第二节 事业单位的资产负债表	242

第三节 事业单位的收支报表	247
第四节 事业单位的会计报表附注	251
第十一章 事业单位会计报表的汇总与分析	252
第一节 事业单位会计报表的审核与汇总	252
第二节 事业单位的财务分析	253
第十二章 事业单位的财务清算	256
第一节 事业单位财务清算的含义	256
第二节 事业单位清算的程序和方法	257
第三节 事业单位清算的管理要求	260

第一篇 总 论

第一章 预算会计概述

第一节 预算会计界定

预算会计是以预算管理为中心的宏观管理信息系统和管理手段,是核算、反映和监督中央与地方各级政府预算以及行政事业单位收支预算执行情况的会计,是我国两大类会计之一。

一、预算会计的定义

预算会计是以价值为手段,对各预算会计主体(主要指各级政府和行政、事业单位)活动的财务数据进行分析、记录、报告、控制和监督的一种管理活动。

经济领域中最基本的问题是资源配置,即使稀缺资源有效运用。要使资源配置有效,就必须建立社会主义市场经济体制。社会主义市场经济体制由两种效率资源配置机制组成:一种是市场机制;另一种是非市场机制。在两种资源配置机制中,市场机制处于基础地位;而非市场机制是为了解决市场机制的缺陷而存在的。

资源配置的非市场机制是通过政治行政程序进行的,政府是执行主体,因此可以简称政府资源配置。政府资源配置的目的是为了提供市场不能提供或不能有效提供的公共商品(或劳务)。政府提供的公共商品实际上分为两类,一类属于满足人们消费需求的“最终消费品”,比如国防提供的安全安定劳务、道路提供的行走劳务等;另一类是“中间消费品”,即符合社会主义市场经济体制要求的行为规则,这些规则是保证市场机制和非市场机制有效运行的必要条件,比如法律制度。

政府还参与混合商品的资源配置。混合商品是既有公共商品性质,又有私人商品性质的消费品。因此,这类商品的资源配置也是“混合”型的,即由市场机制和非市场机制共同配置。混合商品通常由事业单位提供,在资源配置的基本特征上具有非市场机制的特征,但又可以靠其活动从市场领域获得收入,因此事业单位和政府的经济活动不完全相同。

非市场机制从事资源配置所提供的消费品都具有公共商品的特征,也就是居民在消费

它时不需付费,或者即使付费也不能使提供者盈利。但公共商品的提供是需要耗用经济资源的,因此同样存在经济核算的问题。

非市场机制除了履行资源配置职能外,还要履行收入再分配和经济稳定增长的职能。要实现这些经济目标也要耗用经济资源,也同样存在经济核算的问题。

典型的非市场机制活动主体的财务状况是收支两条线的,一方面政府通过强制方式取得收入,另一方面通过政治行政程序无偿供应资金。因此,非市场机制活动主体的“资金循环”和企业的资金循环是不一样的,这是形成其独特会计系统的根本原因。

上述可知,非市场机制的经济活动领域是异常广泛的,但非市场机制的执行主体是政府。即使是事业单位的经济活动,就其性质上看也是政府活动的延伸。

政府是国家的组织系统,由中央政府和地方各级政府组成。反映各级政府经济活动情况的会计称为总预算会计。各级政府的总预算会计由各级政府的财政部门执行,因此总预算会计也可称为政府会计或财政会计。

各级政府本身是一个组织系统,由相应的职能部门组成。每个职能部门履行政府职责的某种分工,政府职能部门称为行政单位。行政单位会计就是反映政府职能部门经济活动情况的会计。

提供混合商品的单位称为事业单位,事业单位会计就是反映事业单位经济活动情况的会计。

各级预算会计主体从事的经济活动都具有非市场经济的特征,它们的活动都不以盈利为目的,它们的“经营成果”不能取得收入,或取得的收入不足以补偿它们的消耗。这些共性表明,把总预算会计、行政单位会计和事业单位会计放在一起讨论是可行的。

上述定义还表明,总预算会计、行政单位会计和事业单位会计的主体分别是各级政府、各级政府的职能机构和履行政府职能的事业单位;其会计核算的计量单位是货币,我国以人民币的“元”为单位;其会计的核算对象是各级预算会计主体从事经济活动的投入、产出情况;目的是加强和优化从事非市场机制经济活动实体(单位)的管理。

二、预算会计的对象

预算会计的对象是指预算会计反映和控制的内容。

预算会计要反映的内容是:预算会计主体从事经济活动的范围和方向,资金的来源和运用以及经济活动的成果。需要指出的是,这里的资金来源及运用不仅包括财政性资金的情况,即预算内资金和预算外资金的情况,对事业单位来说还包括从市场领域获得资金的情况。反映的内容要真实、确切和及时。

预算会计要控制的内容是:促使预算会计主体的经济活动符合法律、法规的要求,节约开支和增加满足需要的公共劳务数量。

三、预算会计的基础

预算会计主体不以盈利为目标,这与以盈利为目标的企业是根本不同的。但它们的会计基础像企业一样是存在的。这里所说的“基础”是指预算会计存在的自身条件和它们的外部条件(环境)。

作为自身条件来说,预算会计主体都是自成系统的经济活动单位。它们都向社会提供特定的商品和劳务,如社会安全安定劳务、交通通讯劳务、教育劳务等;在提供商品和劳务的过程中,都要消耗稀缺资源,即都要占用生产要素;在经济活动中,存在有序的财务信息系统;存在充分、有效、经济地运用资源及分析技术的要求;等等。所有这些都要求预算会计主体运用会计来反映和分析它们的经济活动。事实上,预算会计的帐目簿记制度,记帐要求和记帐方法,会计报告和分析技术等都要符合基本的会计制度。

作为外部环境来说,预算会计主体从事经济活动的范围和目标都是受约束的。预算会计主体从事经济活动是为了弥补市场经济的缺陷,因此,它们的活动目标和活动范围是受到严格限制的。它们提供的公共劳务要符合人们的消费需求;要符合纳税人的负担能力;经济资源的耗用要受到严格的监督;等等。事实上,预算会计不仅仅是反映经济活动情况,而且是控制、监督其履行职责的重要手段。

预算会计就是通过对经济活动的核算,以便实现政府的管理目标。

第二节 预算会计的特点

预算会计与企业会计相比,在性质上有以下几点不同。

一、预算会计具有非盈利性

预算会计是以预算管理为中心,以经济和社会事业发展为目的,适用于各级政府和各类行政事业单位的会计;企业会计是以资金循环和周转为中心,以营利为目的,适用于各类企业单位的会计。

预算会计不以盈利为目标,业务营运的目的,主要不是为了获取利润或利润的等同物而提供货物或劳务。这是由预算会计主体的性质决定的。预算会计主体没有也不应有利润动机,它们的存在是为了提供在市场机制领域不能或不能有效率获得的消费品或劳务。它们的目标是以尽可能少的费用提供尽可能多的劳务,而不是、也不应以盈利为目标。

预算会计主体在提供公共劳务的过程中虽然可以按一定价格或收费标准供应他们的货物或劳务,存在向用户收费作为资金来源,从而获得资财的情况,但与企业会计相比,两者供销货物或劳务的目的不同,仍然没有盈利性。预算会计主体收费并不是按利润原则来决定的,而是为了提高公共劳务的使用效率,比如为了使公共劳务的使用不拥挤或使公共劳务的

成本和受益之间的对应性加强。有些非盈利组织可能按大于或等于成本的价格销售货物或劳务,但许多非盈利组织经常以低于成本的价格或免费供销其货物或劳务。因此,对公共劳务付费只是承担了公共劳务成本的一部分或只以公共劳务的成本来征收。所开价格足以收回成本而有余者,又常在组织内部利用销售所积资财来贴补其他活动,虽然销售货物或劳务,可能是某些非盈利组织筹资的重要途径,但非盈利组织一般并不需要、人们也并不期望他们通过销售补偿其全部成本,或许有时还赚些利润,但他们所依恃的绝大部分还是其他连绵不断的财源,例如某些非盈利组织拥有征集会费、税捐、或其他强制性捐款的权力,而其他组织又主要依靠自动捐献。预算会计主体没有企业利润那样一个用来衡量业绩的指标,其业绩一般也不像企业那样直接受市场竞争的考验。

二、出资者与其所得具有经济上的非对称性

以预算会计主体来说,供给资财的人和受其货品或劳务之益的人,可能不是同一个人或团体。出资者并不期望按照其所供资财的比例收回资财或获得经济利益,而是为了提供服务或完成一定业务量。也不存在可以出售、转让、赎卖或一旦机构清算,可以分享一份剩余资财的明确的所有者利益。

预算会计主体的大部分资金来源要靠强制性手段获得或靠财政资助,这是因为预算会计主体提供的公共劳务不能取得收入或取得的收入不足以补偿其成本费用,因此要使预算会计主体延续就必须通过非交易方式得到资金补充。政府有独特的权力,它可以通过税收、执照、许可证、罚没等强制手段获得资金。事业单位不能运用强制方式取得资金,但事业单位作为政府职能的延伸,它要靠政府财政资助来解决全部或部分成本费用所需的资金。这等于间接获得了强制性收入。

会员、捐赠人、纳税人以及其他各个方面的出资者并不冀求经济利益,也不期望所得利益与其出资额相称。供给资财,往往出自他们对这些组织实现其宗旨目标的关心。目标可能涉及范围广泛的各种图谋,具有慈善的、也有文化的、教育的、宗教的、经济的、科学社会的或政治的等性质,甚至是地位的认可或威望。

三、资金用途上往往具有限制性

由于非盈利性,出资者不求经济回报,但资财供应者和管理机关通常要限制或规定非盈利组织所得资财的用途。对耗用资财的规定,一般采取的方式是:专用预算拨款,或直接来自捐赠人、赠与人的限制。例如,一笔预算拨款可能会限定某一教堂用于教育项目的金额,或某一政府单位可用于贴补公交系统的金额。又如,捐赠人或赠与人可能指定对某一博物馆的赠款,专门用于建筑左翼新房,或政府的某一机构可能指定对某一大学的赠与必须用于医疗研究。这些限制或规定形成了非盈利组织经理人员必须严格履行的特殊责任。

四、预算和法规具有特别的约束性

预算会计具有统一性和政策性特点,其目的是实现政府预算,会计主体的经济行为可以看作是“国家意志”的体现。或者说是民众的意志通过国家意志的方式来实现。政府内部的组织结构、人事制度、经费使用标准及程序、资金来源等都由法规规定或受法规控制。各主体内部存在行政等级,并以预算级次体现,在全国形成一个预算会计的统一体系和信息系统。

对那些以强制方式供给资财的社会组织,预算不仅是在组织内部分配资财的关键,在取得资财方面的作用也不容忽视。例如,会员组织和政府单位的预算,在确定所征会费、税捐或收费水平上,在确定所供劳务的标准上以及在确定这两者之间应如何保持关系上,常常都是举足轻重的。对于其他各种非盈利组织,那些主动捐款的人们,决定是否向非盈利组织供应资财,以及决定出资额的多寡时,预算也是重要的依据。同时,经理人员赋有执行预算、遵从预算的责任,否则,可能会削弱某一组织的财务业绩,或者会损害其供应令人满意的劳务的能力。因而预算成了评价经理人员履行操持经管责任的重要根据。

企业会计则具有相对较大的独立性和灵活性,主要为企业管理服务。

五、会计处理方式上具有特殊性

1. 预算会计主体的支出有严格的规定。即支出被规定专门的用途,不得随意改变使用方向。这是因为预算会计主体都履行政府的职责或是政府职能的延伸,所以其资金的使用方向都受到严格限制,不像以盈利为目标的市场主体那样在资金的使用上可以根据需要调度。

2. 预算会计中存在“转帐(过户)”项目。在预算会计中要处理其基金的无偿调拨关系,因此必须设置转帐(过户)项目,否则财务报表不能反映其资金的运行情况。显然,这在以盈利为目标的市场主体那里是不存在的。

3. 固定资产及折旧管理具有特殊性。在预算会计中,固定资产及折旧是根据基金的不同类型进行管理的,因此在资产负债表中可以反映、也可以不反映固定资产及其折旧。这与以盈利为目标的市场主体是根本不同的,在那里必须按规定提取折旧并把固定资产和折旧计入资产负债表。

4. 预算会计核算一般采取收付实现制;企业会计核算实行权责发生制。预算会计单位不以营利为目的,除附属独立核算的经营单位和部分经营性业务外,一般不进行成本核算,而企业为营利的需要,必须进行成本核算,故两者实行着不同的核算办法。

第三节 预算会计的职能和作用

会计的职能是指会计在其主体的经济管理中所具有的功能,它源于会计活动,是会计本质的体现。会计的作用则是会计职能的具体表现。

一、预算会计的职能

马克思曾经指出,会计是对生产“过程的控制和观念总结”。这是对会计职能的科学概括。以此论断为依据,可将预算会计的基本职能概括为:反映职能和监督职能。

(一)反映职能

反映职能,就是反映会计主体的经济活动情况,为会计主体的经济管理提供完整的、以财务信息为主的经济信息。和其他经济管理形式相比较,会计的反映职能具有自身固有的特点。

1. 利用货币计量单位,从数量方面反映会计主体的经济活动情况

从数量方面反映经济活动情况,可以采用实物、劳动和货币三种量度。实物量度用于反映不同经济资源的实物数量,它对于提供经济管理上所需要的实物数量指标,对保护各种物资的安全完整具有重要的意义,但不能总括地计算不同种类物资的价值量,也无法综合地反映会计主体发生的各项经济活动。劳动量度用于反映会计主体经济活动中消耗的工作时间的数量,有助于具体计量某一工作过程中的劳动耗费。

为了按统一的表现形式综合反映不同的经济活动中财产物资的增减变化,劳动和物资的耗费,价值的实现、回收和分配等,会计必须在实物和劳动量度的基础上,以货币作为统一计量尺度进行综合的价值核算。这是由货币商品的特殊使用价值和更好地加强会计主体经营管理的要求所决定的。因此,着重利用货币量度进行数量反映,是会计反映职能的一个重要特点。

2. 主要进行事中、事后反映,也为预测未来提供信息

会计的反映,首先是对已发生的经济活动进行如实反映,这是会计职能最直接的表现形式。会计之所以成为经济管理工作的重要组成部分,就在于它能够提供的信息资料,反映经济活动的历史轨迹和现实态势。而随着社会经济的发展,经济活动日趋复杂,在经济管理上就需要加强预见性,因此客观上要求会计还要为预测未来提供资料。有了反映经济活动现状和历史的各项资料,也就能够预测未来经济活动可能达到的效果,同时可以满足国家宏观经济调控对经济信息的需求。因此,对已经发生的经济活动进行事中、事后反映,是预算会计更好地发挥职能作用的重要基础。

3. 会计的反映具有完整性、连续性和系统性

会计作为一项经济管理工作,不是消极地、机械地进行反映,而是对属于会计对象的全

部经济活动都予以记录,在反映时也必须对各项相互关联的数据资料进行科学地分类和加工整理,从死数字中找出活情况,以便掌握经济活动的过程和结果。因此,会计反映的完整性、连续性和系统性特征是提高会计信息质量的重要保证。

(二)监督职能

监督职能,就是利用会计信息资料对经济活动加以控制和指导,使之能够按既定的目标和要求来进行。会计监督职能具有以下特点。

1. 将价值管理和实物管理相结合,确保资产的安全和完整

价值指标具有综合性特征,因此利用价值指标进行货币监督,可以全面控制会计主体经济活动的过程和结果,综合地考核预算执行情况。会计监督也要在一定程度上进行实物监督,例如凭证收发材料物资,按规定盘点资产等。

2. 监督经济活动的合法性、合理性和有效性

合法性指符合财经政策、财会制度的规定,遵守财经纪律。合理性指通过所费与所得的比较,能够取得最佳的宏观经济效益和社会效益。有效性指通过提供会计信息,促使会计主体挖掘潜力,堵塞漏洞,提高效率。

会计的反映职能和监督职能是密切联系、相辅相成的。反映是监督的必备条件和基础,监督是反映的前提和继续。反映和监督是会计的两大基本职能,在实际工作中二者不能截然分开。

会计的职能作为本身所固有的功能是客观存在的。传统体制下,预算会计侧重于记帐、算帐、报帐,因而可以仅用核算、反映和监督予以概括。随着社会主义市场经济的建立和经济、社会的发展,财政的职能发生了重大转变,预算会计的职能也随之相应拓宽和发展,它的事前预测、事中控制、事后反映监督以及参与决策的职能逐步得到加强。因此,在社会主义市场经济条件下,预算会计具有核算、反映、监督、预测、调控和参与决策的职能。但反映和监督仍不失为会计的基本职能,否则预测、决策、控制、考核也就无从谈起。

二、预算会计的作用

(一)向决策者和行政官员提供可靠的、有效的、准确的、及时的信息

决策者和政府官员需要了解有关信息,以便他们对预算会计主体的经济活动作出正确的评估和决定其未来活动的方向。预算会计是一种管理系统,由一系列的环节所组成,包括从数据的收集、加工和控制到汇总、发送和说明,因此是保证政府正确决策的重要手段。为政府宏观调控提供预算执行中的基础资料,并为下年预算编制提供参考。

(二)不断改善和提高政府及事业单位的经济效率

预算会计主体的经济活动要占用稀缺资源,必然要讲求经济效率,即要讲“投入”和“产出”的比较关系。预算会计正是记录、分析和预测成本和收益的工具,因此对提高预算会计

主体的效率是至关重要的。这包括尽可能地节约开支和尽可能地提供更多更好的公共劳务。需要指出的是,由于预算会计主体的经济活动存在成本、收益的外部性特点,因此在成本、收益方面的核算一直没有引起足够的重视。这种状况需要改变,预算会计在这方面是可以有所作为的。

(三)使社会各界充分相信财政拨款不会被滥用、侵吞,公共资源能被合理地使用

预算会计主体提供公共劳务,其所用的财政资金主要是通过税收方式取得的,因此必须保证公共资金的使用符合公众的利益,必须保证公共资产的完好。健全的会计核算、报告和审计标准及程序有助于确保政府资源的完好和合理使用。

第四节 预算会计改革

我国预算会计从建国初期建立以来,经过 40 多年的改进和完善,已经形成了较为完整的预算会计组织体系和制度体系,形成了比较符合我国国情的预算会计理论和方法体系,培养了一支逾百万人的预算会计队伍,在预算管理中发挥了重要的作用。

随着我国经济体制改革的逐步深入,社会主义市场经济的建立和发展,国际交流的增加,财政分配格局和单位财务管理形式都在发生重大变化。在这种情况下,现行的预算会计制度及运行机制,已不适应客观情况发展的要求,迫切需要按照社会主义市场经济的要求进行改革。这次预算会计制度改革,是建国以来最深刻、最广泛的一次全面改革,经过了三年多时间的讨论、论证、反复修改,从会计体系、记帐方法、会计科目、帐簿凭证和会计报表等都有重大变化。

一、预算会计改革的历史变迁

新中国建立 40 多年来,预算会计制度建设经历了一个不断实践、不断总结、不断改革创新、不断开拓前进的历史。回顾历史,预算会计制度建设,经历了三个重要发展时期,也走过了两次曲折的道路。概括起来讲,大体上经历了“三上两落”的过程。

(一)“三上”时期

预算会计制度建设经历了如下三个重要发展时期。

1. 新中国成立初期和“一五”计划时期——我国预算会计制度建设的创建时期

新中国成立之后,预算会计工作的首要任务是建立全国统一的、新型的预算会计制度,以适应迅速恢复国民经济和有计划地进行经济建设的需要。新中国成立初期,财政部总结了解放区实行供给制会计的经验,借鉴国民党、日政府的一些有益做法,根据中央、前政务院有关文件的精神,制订了《各级人民政府暂行总预算会计制度》和《各级人民政府暂行单位预算会计制度》。这两个制度首次明确预算会计的名称和预算会计体系,并统一规定了会计科目、会计年度、记帐方法和会计报表等内容。这两个预算会计制度的基本框架,自 1951 年实

施至现在,长达40多年,基本适应了我国计划经济时期预算会计工作的需要,为我国经济建设和事业发展、加强财政预算管理发挥了重要作用。

2. 国民经济调整时期——我国预算会计制度建设时期

这一时期,财政部根据中央、国务院的指示精神,对预算会计制度在1958年“大跃进”中遭受破坏的情况,及时采取了果断措施,很快地修订、补充了上述两个预算会计制度,并改革了记帐方法,由“借贷记帐法”改为“资金收付记帐法”。资金收付记帐法自1965年实施至90年代中期,长达30多年,为我国经济建设和加强财政管理发挥了重要作用。

3. 党的十一届三中全会以后——我国预算会计制度建设的新时期

这一时期,财政部根据中央、国务院“拨乱反正”精神,对预算会计制度在“文革”十年动乱中遭受破坏的情况及时采取了措施,很快地恢复和完善了预算会计工作有关的会计制度,适应了财政和财务体制改革的需要。党的十四大提出建立社会主义市场经济体制的改革目标之后,现行的预算会计制度迫切要求按照市场经济体制的模式进行改革。为此,在普遍发动群众广泛开展预算会计学术研究的基础上,财政部预算司于1994年初决定成立预算会计改革领导小组,下面设四个文件起草小组,邀请有关专家和有实践经验的同志参加研讨和设计工作。新制度经过三年多的时间,在广泛征求意见的基础上,经过反复研究、反复修改,终于出台了。

(二)“两落”时期

我国预算会计制度的建设,在历史上曾先后两次遭受挫折和破坏,第一次是1958年“大跃进”,第二次是“文革”十年动乱时期。这两次受挫折和破坏,其共同的特点是:由于大环境、大气候和“左”的思想的影响,预算会计同其他经济工作一样未能幸免。忽略了会计工作的作用,放松了预算会计的管理,提出了一些破坏会计工作的口号,打乱了预算会计工作秩序。其结果是造成帐目混乱、收支不实、财产不清,预算会计管理工作被削弱,国家经济建设和国有资产遭受严重损失。

二、预算会计制度建设的经验

(一)建立健全预算会计制度是国家经济恢复发展的重要举措

从预算会计制度建立的三个发展时期来看,国家经济建设要恢复和发展,加强预算会计制度建设是一条重要的举措。什么时候预算会计制度被破坏,什么时候的经济建设和事业发展就会被阻碍;反之,就会得到恢复和发展。正反两方面的历史经验告诉我们,搞经济离不开会计,经济越发展会计越重要;会计工作只能加强,不能削弱。对过去30年正反两方面的经验,1990年财政部长王丙乾做了精辟的总结,他说:“在经济管理工作中,会计是保证经济活动有序地正常运行的一个重要关口。回顾我国社会主义经济建设的历史,每一次的调整、整顿,都要在收紧财务收支口子、加强会计工作上下功夫。经济工作上的失控,必然导致

会计工作的混乱,会计工作一乱,又反过来助长经济工作的失控。从这个历史经验中可以看到会计在经济管理工作中的重要地位和作用。”

(二)预算会计是国家的信息系统,只能加强不能削弱

会计反映的数字对于经济决策起着重要作用。过去不少同志轻视会计数据的重要作用,认为会计的核算方法,只是收收付付的事务工作,只要帐平、数实就算完成了会计核算的任务。由于存在这种思想,历史上就曾经发生过,反映出的数字不全面,以致使宏观决策造成失误的问题。

国民经济的平衡关键是总供给与总需求的平衡,即总量的平衡。决定总量平衡的是国民收入的分配,而国家决定分配政策时,主要是参照财政收入和信贷的收支情况。特别是财政资金的流量与存量是影响总量平衡的重要因素。新中国成立初期,由于对这一观念的淡薄,我们曾把各单位的实际支出数作为国家财政支出列报。而各单位的实际支出之外还占用着大量资金,用于必要的周转,如备用的材料、现金库存和暂付款等。对这部分被占用的周转金,财政是收不回来、更不能再分配。按单位实支数列支,就把属于单位的周转金和备用材料等这部分资金做了财政结余,这样就虚加了财政结余的数额,将其再安排下年支出,就等于“一女二嫁”,结果就使货币发行量增加,引起了物价波动,市场不稳。当中央发现这一问题之后,立即纠正了按实际支出列报国家财政支出的做法,改按各单位的银行支出数编列财政支出,这样就落实了国家财政结余。由此可见,预算会计所反映的各项指标都同国家的宏观决策有着密切的联系。我们除保障会计信息的真实、及时以外,还必须研究会计核算方法,使会计反映的指标真实可靠,为决策者参考使用。

(三)“统一领导、分级管理”是处理会计体系和管理体制的重要原则

我国国家预算是全国统一的预算,预算会计是为国家预算执行服务的。因此预算会计要以国家预算执行为中心,组成一个全国统一的预算会计核算体系和会计制度。只有这样,才能定期地、正确地反映信息,为领导决策提供可靠的依据。如果该统一的不统一,该规范的不规范,各搞各的会计制度,就无法建立全国统一的预算会计工作正常秩序,导致整个国家预算执行的混乱,造成领导机关决策的失误。1958年“大跃进”时,在会计制度改革上曾有过“彻底放权,大力简化”的不适当口号,客观上助长了“无帐会计”、“以表代帐”的泛滥。国民经济调整时期,财政部很快收回了会计制度的制订权限,恢复了全国统一的预算会计制度,使预算会计工作秩序又趋向正常。

三、预算会计改革的指导思想和目标

这次的预算会计改革是根据《会计法》、《预算法》的精神,从社会主义市场经济发展的需要和预算会计本身的变化,本着继承、创新和借鉴相结合的原则设计的。

预算会计核算制度改革的指导思想是:坚持社会主义方向,适应社会主义市场经济体制