

现 · 代 · 会 · 计 · 系 · 列 · 从 · 书

预算会计新编

主 编 徐 志 孙爱琳

副主编 杨红帆 王尚明

杭州大学出版社

前 言

1998 年的预算会计制度改革,是我国预算会计发展史上继 1989 年以来的又一次重大变革,其改革的深度、广度和力度都是空前的,标志着我国预算会计制度建设已进入了一个新的历史发展时期。为了帮助广大读者完整准确地把握新预算会计制度的实质和内容,了解和掌握新制度的具体规定和操作方法,我们特组织长期从事预算会计理论研究和实践工作的专家、教授,以及业务部门的领导,共同编写了这本《预算会计新编》。

本书是以 1997 年国家财政部制定颁发的《财政总预算会计制度》、《事业单位会计准则》、《事业单位会计制度》和 1998 年初制定颁发的《行政单位会计制度》为依据,结合当前预算管理和会计核算的具体实践,在调查研究的基础上新编而成的。全书共分 4 编 19 章,约 32 万字。其中第一编“总论”,第二编“财政总预算会计”,第三编“行政单位会计”,第四编“事业单位会计”。对预算会计的基本理论和核算方法,财政总预算事业单位会计和行政单位会计的资产、负债、净资产、收入、支出的管理要求与会计核算,以及会计报表的编制等内容进行了全面系统的阐述,并设计了许多实例加以说明。本书结构严谨,内容新颖,资料权威,文字精炼,寓原理、实务和管理于一体,既可供高等财经院校预算会计课程的教学之用,也是财政、会计等部门干部自学、函授、岗位培训的良好读物。

全书由徐志、孙爱琳担任主编,杨红帆、王尚明担任副主编。其

中第1、2、4、6章由徐志编写；第3章由杨红帆编写；第5、8、9章由王玉建编写；第7章由王尚明编写；第10、11、12章由赵万水编写；第13、14、15、16章由孙爱琳编写；第17章由陈菊梅、林向艳编写；第18、19章由罗晓华编写。本书第1~9章由徐志负责审稿，第10~19章由孙爱琳负责审稿。最后由徐志负责全书的总纂、修改和定稿工作。

由于编写时间仓促，加之我们水平所限，书中不妥和错误之处在所难免，恳请读者批评指正。

目 录

第一编 预算会计原理

第一章 预算会计概述.....	(3)
第一节 预算会计的基本概念.....	(3)
第二节 预算会计的产生与发展.....	(9)
第三节 预算会计的组成体系	(17)
第四节 预算会计的职能和作用	(21)
第二章 我国预算会计制度的变革	(27)
第一节 预算会计制度改革的必要性	(27)
第二节 预算会计制度改革的基本原则	(30)
第三节 预算会计制度改革的基本内容	(32)
第三章 预算会计的基本核算方法	(37)
第一节 预算会计的科目和账户	(37)
第二节 预算会计的记账方法	(44)
第三节 预算会计的凭证	(49)
第四节 预算会计的账簿	(57)

第二编 财政总预算会计

第四章 财政总预算会计资产的管理与核算	(71)
第一节 货币资金的管理与核算	(71)

第二节 债权的管理与核算	(78)
第五章 财政总预算会计负债和净资产的管理与核算	(88)
第一节 负债的管理与核算	(88)
第二节 净资产的管理与核算	(93)
第六章 财政总预算会计收入的管理与核算	(101)
第一节 一般预算收入的管理与核算	(101)
第二节 基金预算收入和专用基金收入的管理与核算	(119)
第三节 资金调拨收入的管理与核算	(124)
第七章 财政总预算会计支出的管理与核算	(129)
第一节 一般预算支出的管理与核算	(129)
第二节 基金预算支出和专用基金支出的管理与核算	(134)
第三节 资金调拨支出的管理与核算	(137)
第八章 财政周转金的管理与核算	(140)
第一节 财政周转金的管理	(140)
第二节 财政周转金的核算	(143)
第九章 财政总预算会计报表	(151)
第一节 财政总预算会计报表概述	(151)
第二节 财政总预算会计报表的编制	(179)
第三节 财政总预算会计报表的审核和汇总	(185)
第四节 财政总预算会计报表的分析	(188)

第三编 行政单位会计

第十章 行政单位资产的管理与核算	(197)
第一节 流动资产的管理与核算	(197)
第二节 固定资产的管理与核算	(210)

第十一章	行政单位负债和净资产的管理与核算 ·····	(216)
第一节	负债的管理与核算·····	(216)
第二节	净资产的管理与核算·····	(220)
第十二章	行政单位收入和支出的管理与核算 ·····	(222)
第一节	收入的管理与核算·····	(222)
第二节	支出的管理与核算·····	(228)
第十三章	行政单位的会计报表 ·····	(235)
第一节	行政单位会计报表概述·····	(235)
第二节	年终清理结算和结账·····	(239)
第三节	行政单位会计报表的编制和审核·····	(241)

第四编 事业单位会计

第十四章	事业单位流动资产的管理与核算 ·····	(255)
第一节	货币资金的管理与核算·····	(255)
第二节	应收款项的管理与核算·····	(259)
第三节	存货的管理与核算·····	(264)
第十五章	事业单位固定资产、无形资产和对外投资 的管理与核算 ·····	(270)
第一节	固定资产的管理与核算·····	(270)
第二节	无形资产的管理与核算·····	(276)
第三节	对外投资的管理与核算·····	(282)
第十六章	事业单位负债的管理与核算 ·····	(289)
第一节	借入款项的管理与核算·····	(290)
第二节	应付款项的管理与核算·····	(291)
第三节	预收款项的管理与核算·····	(294)
第四节	应缴款项的管理与核算·····	(296)
第十七章	事业单位收支的管理与核算 ·····	(302)

第一节	收入的管理与核算·····	(302)
第二节	支出的管理与核算·····	(318)
第十八章	事业单位基金和结余的管理与核算·····	(336)
第一节	事业基金的管理与核算·····	(336)
第二节	专用基金的管理与核算·····	(338)
第三节	结余的管理与核算·····	(346)
第十九章	事业单位会计报表·····	(353)
第一节	事业单位会计报表的概述·····	(353)
第二节	事业单位会计报表的编制·····	(358)
第三节	事业单位会计报表的审核和分析·····	(366)
主要参考文献·····		(372)

第一编 预算会计原理

会计是在人类社会发展到一定历史阶段后由于社会生产的发展和经济管理的客观需要而产生的,并随着社会生产力的发展和管理科学化的要求而不断发展和完善。它是以货币为主要计量单位,运用价值形式,连续、系统、全面地核算和监督社会再生产过程中经济业务的一种管理活动。

会计按其核算内容和对象的不同,通常可以划分为企业会计和预算会计两大系统。企业会计主要核算和监督社会再生产过程中生产和流通领域生产经营资金的运动情况,如工业、农业、商品流通、交通运输、邮电通信、金融保险、新闻出版、服务业等行业的会计。预算会计主要核算和监督社会再生产过程中分配和消费(社会公共消费)领域预算资金的运动情况。

第一章 预算会计概述

第一节 预算会计的基本概念

一、预算会计的概念

什么是预算会计?这不仅是预算会计所涉及的基本问题,也是预算会计必须予以首先回答的概念问题。顾名思义,预算会计是预算与会计的结合,或者说是它们两者的统一。有预算的单位,就有预算会计;没有预算的单位,就没有预算会计。预算会计是为政府预算服务的,是执行政府预算的会计。

概括地说,预算会计是各级政府财政部门 and 事业行政单位核算、反映和监督各级总预算、部门预算和单位预算执行的会计。

预算会计定义是高度抽象的,包含着丰富的内涵,其要点大致可归纳为以下四个方面:

(一)预算会计的主体

会计主体是会计为之服务的单位或组织。作为一个会计主体,它必须拥有资产,承担义务,独立地进行财务活动,实行独立核算。会计必须在其主体经济业务范围内进行确认、记录、核算、反映和监督。各级政府是总预算会计的会计主体,事业行政单位是单位预算会计的会计主体。

长期以来,无论在理论上还是在制度上,都把各级财政机关确定为总预算会计的会计主体,这其实是一种误解。作为会计主体,

必须相对独立地拥有资产和承担义务,而财政机关并没有这些权责。财政机关组织的预算收入并不归财政机关自己所有,安排的预算支出也并非财政机关本身的支出。各级财政收支预算都是以国家的各级行政代表即各级政府的名义编造、执行的,财政机关仅是担任预算管理经办者的角色。因此,财政总预算会计的主体是各级政府,而不是财政机关。如果一定要说财政机关是主体的话,它只能作为财政本机关经费会计的主体。

(二)预算会计的客体

会计的客体,也就是会计的对象。它是指会计核算、反映和监督的内容和范围。预算会计的对象是各级政府财政部门 and 事业行政单位资金运动过程和结果。这里的资金运动主要指政府预算资金运动,同时也指单位的经营资金运动。

由于政府财政部门 and 事业、行政单位的工作性质,执行预算的任务和业务活动的内容不尽相同,因此,财政总预算会计、行政单位会计 and 事业单位的核算对象也有所区别。

财政部门的主要任务,是有计划地集中一部分国民收入,然后按照国民经济和社会发展规划的要求,把这部分资金分配到国民经济各部门中去,以满足各项经济建设、事业发展和人民生活水平提高的需要。财政部门集中的这一部分收入,主要来自国有经济、集体经济、私营经济和外资经济等向国家交纳的各项税收、国有资产收益、专款收入和其它收入等,从而形成国家预算收入。国家将集中起来的预算资金,通过预算拨款和支出的方式,有计划按比例地分配给各企业、事业和行政单位,由它们按照核定的预算和规定的用途用于基本建设、文教卫生、科学技术、社会福利、行政管理以及国防建设等方面的需要,从而形成国家预算支出。其尚未分配的资金和每年预算执行的结果表现为收支的结余。由此可见,政府财政部门总预算会计的核算对象是各级预算资金的集中、分配和执行结果。

行政单位是从事行政公务活动的机关。其所需要的资金,由财政部门或主管部门从政府预算中加以分配和拨付;其主要支出是人员经费、公用经费和专项支出;领多支少或尚未使用的库存材料、固定资产和货币资金等表现为收支结余。因此,行政单位会计的核算对象是行政单位预算资金的领拨、使用及其执行结果。

事业单位是从事社会各项事业活动的单位。其资金运动状况,一方面表现为向财政部门或上级单位按照核定的预算领取经费,同时在国家规定的范围内取得一部分事业收入,形成单位预算资金来源;另一方面表现为按照规定的用途和开支标准,支付人员经费、公用经费和专项经费,形成单位预算资金运用;其尚未使用的资金材料,购置的资产,形成的各种基金、经费结余和取得的收益,就是单位预算资金的结余。因此,事业单位会计的核算对象是事业单位资金的取得、支出的使用及其执行结果。

(三)预算会计的目的

预算会计是为政府预算服务的,是执行政府预算的重要手段。

所谓政府预算,是指政府的年度财政收支计划。其含义有三:一是反映政府在财政收支方面情况;二是按年编制,反映一年的收支情况(至于跨年度的预算编制,是对预算概念的突破和发展,并不否定预算最初含意);三是经过立法程序,未经国家权力机关审查批准的政府预算,只是政府预算草案,不是正式的政府预算,不具有法律效力。

政府预算的功能,首先体现在政府活动范围和财政收支状况的反映上。从形式上看,政府预算是按一定标准将财政收支分门别类地列入特定表格,它不仅反映了财政收入是从何种来源筹措的,及其筹措的规模有多大;同时也表明了政府各部门及其机构是如何使用其经费的,及其使用的范围和程度怎样。其次体现在对政府支出的控制上。一方面,政府的全部收支项目及其规模都纳入预算,预算能够全面反映政府的收支状况;另一方面,政府预算必须

经过立法程序,才能生效,并最终形成国家的重要立法文件。这就使得政府的支出被置于公众的监督和制约之下,实际上形成了对政府支出规模的有效控制。

由于预算会计是核算和监督政府预算执行的会计,因此,它必须以政府预算为基础,运用一系列会计的专门的核算方法,对政府预算收支执行中的资金活动和结果进行准确、及时的核算,严格、周密的管理和监督,发现问题,即采取措施及时解决,从而促进政府预算的圆满实现。

(四)预算会计作为一门会计的两层含义

讲预算会计是一门会计,包含两层含义:一是预算会计同其它会计一样都是以货币为主要计量单位,利用价值形式,采用会计的核算方法,对会计主体的经济业务进行连续、系统、完整的反映和监督;二是预算会计除了具有一般会计的共性以外,更有它的特性,这是由其本身具有的独特的研究对象和范围所决定的。

二、预算会计的特点

预算会计同企业会计之间在基本的会计规律、会计理论和会计方法等方面是一致的。但由于各自的会计对象、核算任务和业务内容不同,因而也有各自不同的特点。从一般的会计理论分析,预算会计的特点可归纳为以下几个方面:

(一)预算会计具有统一性和广泛性。

这首先体现在预算会计的组织体系上。由于预算会计是核算和监督政府预算执行的会计,因而预算会计的组织体系必须与政府预算的组织体系相适应。凡是成立总预算的地区都必须设置总预算会计;凡是成立单位预算的部门和单位都必须设置单位预算会计。按照一级政权必须设置一级独立预算的原则,在各级政府财政部门都设有总预算,与之相适应必须设置总预算会计;同理,在成立单位预算的行政事业单位,也必须设置与之相适应的单位预

算会计。

其次体现在预算会计的核算方法上。为了充分发挥预算会计的功能作用,各级政府财政部门 and 行政事业单位所采取的会计核算方法必须统一。比如,会计科目的设置和核算内容的规定,中央与地方政府财政部门总预算会计科目,必须按财政部颁发的《财政总预算会计制度》的统一规定执行;各级行政事业单位的会计科目,也必须按财政部颁发的《事业单位会计制度》和《行政单位会计制度》的统一规定执行,任何部门和单位不得各行其是,另搞一套。至于记账方法、会计凭证、账簿和报表等方法,也必须全国上下协调一致,以便进行预算会计的汇总、审核和分析。

此外还体现在预算会计核算的内容和范围上。从预算会计核算的内容上看,预算会计不仅核算和监督各级政府预算内外资金的收支情况,还要核算和监督各级行政事业单位预算内外资金的收支情况。同时,随着经济体制改革的深入,一些事业单位预算会计的核算内容正向生产或劳务方面拓展,如对高等院校、科研院所附属的生产实习企业或综合服务单位的核算等。从预算会计核算的范围来看,预算会计不仅要核算和反映物质生产部门的预算交款,如各企事业单位向财政交纳各种税金等,也反映非物质生产部门预算资金的来源和形成;既反映非物质生产部门的预算支出,也反映各物质生产部门的基本建设、流动资金、科技三项费用等预算资金的分配和使用。

(二)预算会计以收付实现制作为会计的结账基础。

会计的结账基础有两种:权责发生制和收付实现制。一般来说,企业会计采用权责发生制,预算会计采用收付实现制。

权责发生制,又称应收应付制,是以收益和费用是否已经发生为标准来确定本期收益和费用的一种方法。即凡属本期的收益和费用,不论其款项是否实际收进或实际付出,均作本期的收益和费用计算;反之,凡不属本期的收益和费用,即使款项已经在本期收

进或付出,也不作本期的收益和费用计算。企业会计采用权责发生制作为结账基础,其目的是为了正确反映各个结算期的成本、费用和利润。

收付实现制又称现收现付制,是以款项的实际收付为标准来确定本期收益和费用的一种方法。即凡在本期实际收到的一切收益,不论其是否属于本期,均作本期的收益处理;凡在本期实际付出的费用,不论其是否属于本期,均作本期的支出处理。

预算会计为什么以收付实现制作为结账基础呢?这是因为,预算会计是为政府预算的执行服务的,必须准确地反映本期的预算收入、预算支出及预算结余或结存。应收待收的预算收入,不能作为预算支出使用,应支持支的预算支出,并未减少预算库存。因此,预算资金的核算只能实收实支,而不能虚收虚支;否则收、付、余的数字就不真实。又由于我国政府预算年度采取历年制,以本预算年度的收入维持本预算年度的支出,坚持收支平衡、略有结余的原则,所以,预算会计所反映的预算收入要以预算年度缴入基层国库的数额为准,所反映的预算支出要以财政拨款数和银行支出数为准。从而,既可以落实年度预算的收支和结余,又可以加速预算会计报表的编制,及时反映政府预算的收支执行情况。

根据新预算会计制度规定,财政总预算会计和行政单位会计统一实行收付实现制,而事业单位会计则视情况而定。实行成本费用核算的事业单位,会计核算基础为权责发生制;不实行成本费用核算的事业单位,会计核算基础为收付实现制。会计基础一经确定,不得随意变更。

(三)预算会计主要核算预算收支余超,一般不进行成本核算。

由于预算资金的集中、分配和使用基本上是无偿的,因而预算会计在核算和监督预算资金活动中,只计算预算收入、预算支出和预算结余的情况,一般不进行成本核算。需要指出是,虽然预算会计不进行成本核算,但这并不意味着不讲求资金效益;恰恰相反,

为了能够正确、合理地筹集预算资金、分配预算资金和使用预算资金,预算会计是很重视资金效益的,不仅要考虑到资金的经济效益,更要考虑到资金的社会效益。

第二节 预算会计的产生与发展

预算会计的产生要比人类会计行为的产生时间晚得多。它是随着国家和国家财政的产生而产生,并随着国家和国家财政的发展而发展的。预算会计起源于奴隶社会,并经历了官厅会计——政府会计——预算会计三个阶段的转变过程。

一、古代的官厅会计

预算会计最初是由官厅会计逐步变化发展而来的。官厅会计是我国古代国家会计事务机关和国家会计事务工作的合称,是反映和监督国家财政收支的重要工具。旧时指的“官厅”,相当于现在的政府机关,即为处理国家事务的机关。官厅会计之称,在我国是有其历史渊源的。《周礼·天官·大宰》有“官计”之称:“以八法治官府……八曰官计,以弊邦治。”此后,汉、唐、宋均称为“国计”,乃至明、清仍用此词。古代的官厅会计是一个庞杂的“大会计”,几乎囊括了所有会计方面的内容。至于会计的专业化,这是后来才开始的。官厅会计的产生,除须具备社会经济发展水平这个前提条件以外,还必须具备政治制度方面的一些因素,即它是随着国家和国家财政的产生而产生,并随着国家和国家财政的发展而发展的。它的衡量标准有三:(1)会计已成为国家事务中的一项专门工作;(2)设有会计机构和配备会计官员;(3)会计方法与会计事项处理必须适应国家财政收支的特点。

在原始社会时期,生产力水平极低,人们只能用极为简单的劳动工具进行共同劳动,生产资料公有,劳动产品平均分配,没有剩

余产品,没有私有财产,没有阶级,没有国家,没有国家财政,因而也没有官厅会计。到了原始社会末期,社会生产力得到发展,出现了剩余产品,随之出现了私有制,从而使社会分裂为两个根本对立的阶级——奴隶和奴隶主阶级。奴隶主阶级为了维护统治,迫切需要掌握一种暴力的统治工具,这就产生了奴隶制的国家和为实现国家职能服务的国家财政。从那时起,反映和监督国家财政收支的重要工具——官厅会计便应运而生了。大约公元前 21 世纪,我国历史上第一个阶级社会——奴隶社会产生的时候,官厅会计便在奴隶制王朝的宫廷里发挥作用了。

据史书记载,早在夏禹时,国家统治者就十分重视国家的财政经济状况,建立了贡赋征收制度,规定了 50 亩为一耕作单位,按照 10% 的比例进行纳税上贡,即“夏后氏五十而贡”。《史记·夏本纪》中说“自虞、夏时,贡赋备矣”,《韩诗外传》中谈到“残赋海内,赋敛无度,万民甚苦”。可见,统治者对赋税搜刮相当惨重。《史记·夏本纪》中记载:“禹会诸侯江南,计功而崩,因葬焉,命曰会稽。会稽者,会计也。”其意思是说,禹在江南召集诸侯开会,主要是为诸侯论功行赏,而禹却在会议过程中死去,于是就把他埋葬在此,人们将埋葬他的这座山命名为会稽山。为什么会命名为会稽呢?因为这是一次与会计有关的会议。《吴越春秋·越王无余外传》也有类似的说法:禹“三载考功,五年定政,周行天下,归还大越,登茅山,以朝四方群臣……乃大会计……遂更名茅山曰会稽之山”。既然夏朝已经有了明确的贡赋制度,毫无疑问,就不可能没有对贡赋的计量和记录;否则就不能对纳贡者进行具体考察,也就无法衡量国家财政的收支情况。既然要对贡赋进行计量和记录,就必须设置相应的机构,配备相应的官员,并建立有关的制度。所以,根据目前掌握的史实,结合当时夏朝社会经济的发展状况,笔者认为,在夏朝官厅会计已经有了萌芽,只不过这萌芽还很娇嫩、很弱小罢了。

西周是我国奴隶制时代社会经济发展的鼎盛时期。我国早在