

预算会计改革论

郑琪玉 著

中国建材工业出版社

92
F812.3
10
2

预算会计改革论

郑琪玉 著

X4154/06



3 0032 5734 6

中国建材工业出版社

·北京·

(京)新登字 177 号

图书在版编目(CIP)数据

预算会计改革论/郑琪玉著.

—北京:中国建材工业出版社,1998.6

ISBN 7-80090-743-0

I. 预… II. 郑… III. 预算会计-体制改革-研究-中国

IV. F810. 6

责编:宋彬

预算会计改革论

◎ 郑琪玉 著

中国建材工业出版社出版

(北京市海淀区三里河路11号)

新华书店北京发行所发行 各地新华书店经售

武汉市皇冠彩印厂印刷

*

开本:850×1168 1/32 印张:10.375 字数:270千字

版次:1998年6月第1版 1998年6月第1次印刷

印数:1-4000册

定价:18.00元

ISBN 7-80090-743-0/G·122

前 言

经国务院批准，财政部于最近颁发了《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《行政单位会计制度》。财政部规定，上述制度从1998年1月1日起施行。预算会计改革是继企业会计改革后我国会计领域的又一次重大改革，是在推进社会主义市场经济体制过程中的又一重大举措，也是我国财政经济界的一件大事。预算会计是预算管理、财务管理乃至整个财经理管理的重要基础工作，随着社会主义市场经济的建立与发展，预算会计在国家政权建设和社会经济生活等领域，发挥着越来越重要的作用。新的预算会计制度的实施，对规范预算会计行为，提高全国的预算管理水平，振兴国家财政和发展社会经济，具有十分重要的意义。

这次预算会计制度改革是一次全面的改革，根本性的改革，是全新制度的建立，涉及范围之广，内容变化之多，改革力度之大，都是前所未有的。为了帮助广大预算会计人员学习新的预算会计制度，熟悉新会计制度下的会计业务操作方法，做好新旧制度的转换和衔接，尽快适应并掌握新制度，笔者以三个制度和一个准则为依据，结合教学实践中的经验，吸收近年来预算会计理论研究的新成果，撰写了这本《预算会计改革论》。

本书力求能较好地体现新制度改革的精神，做到深入浅出，简明适用。其特点在于：首次对新旧预算会计制度进行了较为全面、系统的比较研究，在对比中论证新制度的科学性、合理性；理论和实务相结合，既重视理论的阐释，又注意解决实际操作中的具

体问题；突出一个新字，对制度中的新内容、新规定、新变化、新方法，都作了重点论述。

笔者希望，拙著的出版能进一步推动预算会计理论和实务的研究，能对广大预算会计人员的工作和学习，能对新预算会计制度顺利有效的实施有所帮助。

由于笔者水平有限，书中难免存在一些缺点，恳请读者批评指正。

郑琪玉

1998年5月18日

于武昌东湖之滨

目 录

第一部分 理论篇

一、预算会计改革的背景.....	(1)
二、预算会计改革的目标.....	(7)
三、预算会计改革的原则	(11)
四、预算会计改革的内容	(17)
五、预算会计体系的重新划分	(23)
六、预算会计准则的首次制定	(28)
七、预算会计对象的拓展	(35)
八、预算会计要素的设定	(38)
九、对预算会计特点的新认识	(42)
十、对预算会计作用的再探讨	(49)

第二部分 方法篇

一、会计科目改革	(53)
二、记帐方法改革	(58)
三、会计凭证改革	(70)
四、会计帐簿改革	(75)
五、会计报表改革	(80)
六、预算会计电算化	(86)

第三部分 行政单位会计实务改革篇

- 一、行政单位会计概述 (93)
 - (一) 行政单位会计的特点 (93)
 - (二) 行政单位会计改革的重点 (93)
 - (三) 行政单位会计的帐务组织 (95)
- 二、行政单位会计资产核算改革 (100)
 - (一) 现金 (100)
 - (二) 银行存款 (103)
 - (三) 有价证券 (107)
 - (四) 暂付款 (108)
 - (五) 库存材料 (109)
 - (六) 固定资产 (113)
- 三、行政单位会计负债核算改革 (117)
 - (一) 应缴预算款 (117)
 - (二) 应缴财政专户款 (119)
 - (三) 暂存款 (120)
- 四、行政单位会计收入核算改革 (122)
 - (一) 拨入经费 (122)
 - (二) 预算外资金收入 (124)
 - (三) 其他收入 (127)
- 五、行政单位会计支出核算改革 (128)
 - (一) 行政单位支出的管理原则 (128)
 - (二) 经费支出 (128)
 - (三) 拨出经费 (132)
 - (四) 结转自筹基建 (133)
- 六、行政单位会计净资产核算改革 (135)
 - (一) 固定基金 (135)
 - (二) 结余 (135)
- 七、行政单位会计报表改革 (138)
 - (一) 会计报表改革的要点 (138)
 - (二) 会计报表的分类 (139)
 - (三) 会计报表的编制 (139)
 - (四) 年终清理结算和结帐 (141)

第四部分 事业单位会计实务改革篇

- 一、事业单位会计概述 (145)
 - (一) 事业单位会计的特点 (145)
 - (二) 事业单位预算管理形式的改革 (145)
 - (三) 事业单位会计改革的重点 (147)
 - (四) 事业单位会计的帐务组织 (147)
- 二、事业单位会计资产核算改革 (151)

(一) 事业单位资产的特点 (151)	(二) 应收票据 (152)	(三) 应 收帐款 (156)	(四) 预付帐款 (156)	(五) 其他应收款 (158)
(六) 各种应收及预付款项的管理 (159)	(七) 材料 (159)	(八) 产成品 (163)	(九) 存货的管理 (163)	(十) 对外投资 (164)
(十一) 固定资产 (169)	(十二) 无形资产 (174)			
三、事业单位会计负债核算改革.....	(179)			
(一) 事业单位负债的特点 (179)	(二) 负债的管理 (179)			
(三) 借入款项 (180)	(四) 应付票据 (181)	(五) 应付帐款 (181)	(六) 预收帐款 (183)	(七) 其他应付款 (183)
(八) 应缴预算款 (184)	(九) 应缴财政专户款 (185)	(十) 应交税金 (188)		
四、事业单位会计收入核算改革.....	(191)			
(一) 收入核算改革的内容 (191)	(二) 收入管理的原则 (192)			
(三) 收入的确认标准 (193)	(四) 财政补助收入 (193)	(五) 上 级补助收入 (194)	(六) 专项资金 (195)	(七) 事业收入 (198)
(八) 经营收入 (200)	(九) 附属单位缴款 (201)	(十) 其他收入 (203)		
五、事业单位会计支出核算改革.....	(204)			
(一) 支出核算改革的内容 (204)	(二) 支出的管理原则 (205)			
(三) 事业支出 (206)	(四) 经营支出 (212)	(五) 对附属单位 补助 (213)	(六) 上缴上级支出 (214)	(七) 基本建设支出 (214)
(八) 拨出经费 (214)	(九) 成本费用 (215)	(十) 销售 税金 (219)	(十一) 拨出专款和专款支出 (219)	
六、事业单位会计净资产核算改革.....	(221)			
(一) 事业基金 (221)	(二) 固定基金 (222)	(三) 专用基金 (222)	(四) 结余 (228)	(五) 结余分配 (230)
七、事业单位会计报表改革.....	(234)			
(一) 会计报表改革的要点 (234)	(二) 会计报表的种类 (235)			
(三) 会计报表的编制 (235)	(四) 会计报表的汇总与审核 (240)			
(五) 年终清理结算和结帐 (241)	(六) 财务分析 (243)			

第五部分 财政总预算会计实务改革篇

- 一、财政总预算会计概述…………… (250)
 - (一) 总预算会计的任务 (250)
 - (二) 总预算会计的帐务组织 (251)
- 二、总预算会计资产核算改革…………… (256)
 - (一) 财政性存款 (256)
 - (二) 有价证券 (259)
 - (三) 在途款 (261)
 - (四) 暂付及应收款项 (263)
 - (五) 预拨款项 (265)
 - (六) 财政周转金 (268)
- 三、总预算会计负债核算改革…………… (276)
 - (一) 应付及暂收款项 (276)
 - (二) 按法定程序及核定的预算举借的债务 (278)
 - (三) 借入财政周转金 (278)
- 四、总预算会计收入核算改革…………… (279)
 - (一) 收入核算改革的内容 (279)
 - (二) 收入的列报口径 (280)
 - (三) 一般预算收入 (280)
 - (四) 基金预算收入 (284)
 - (五) 专用基金收入 (287)
 - (六) 资金调拨收入 (289)
 - (七) 财政周转金收入 (291)
- 五、总预算会计支出核算改革…………… (293)
 - (一) 支出核算改革的内容 (293)
 - (二) 一般预算支出 (294)
 - (三) 基金预算支出 (298)
 - (四) 专用基金支出 (300)
 - (五) 资金调拨支出 (301)
 - (六) 财政周转金支出 (303)
- 六、总预算会计净资产核算改革…………… (304)
 - (一) 净资产核算改革的内容 (304)
 - (二) 各项结余 (304)
 - (三) 预算周转金 (307)
 - (四) 财政周转基金 (310)
- 七、总预算会计报表改革…………… (311)
 - (一) 总预算会计报表的编制要求 (311)
 - (二) 总预算会计报表的特点 (311)
 - (三) 会计报表的种类和编制方法 (312)
 - (四) 年终清理结算、年终结帐和年报的编制 (317)

第一部分

理论篇

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事业行政单位收支预算执行情况的专业会计，是与企业会计并列的我国两大类会计体系之一。

我国预算会计从建国初期建立以来，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。概而言之，大体上经历了“三起两落”的曲折发展道路。

所谓“三起”，即预算会计制度建设经历了如下三个重要发展时期：

建国初期和“一五”计划时期，是我国预算会计制度建设创建时期。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。建国初期，由于历史的原因，我国预算会计更多地学习、借鉴了苏联的一些作法。1950年财政部着手统一全国的政府会计工作，于1951年制定了《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》。这两个暂行制度明确了中国政府会计的名称、会计的组成、会计方法等等，从而为建立我国新型的、统一的预算会计模式和会计工作体系打下了基础。

1962年—1965年国民经济调整时期，是我国预算会计制度建设的恢复和加强时期。这一时期，财政部根据党中央、国务院的指示精神，对预算会计制度在“大跃进”中遭到破坏

的情况，及时采取果断措施，修订、补充了上述两个预算会计制度，迅速扭转了预算会计工作上的混乱局面，并改革了记帐方法，由“借贷记帐法”改为“资金收付记帐法”。资金收付记帐法沿用三十多年，为我国经济建设和加强财政管理发挥了重要作用。

党的十一届三中全会以来，我国预算会计制度建设进入了新的历史发展时期。这一时期，财政部根据党中央、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采取措施，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。

所谓“两落”，即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。这两次挫折和破坏，其共同的特点是：由于大环境、大气候和“左”的思想影响，对经济发展规律和中国经济基本情况认识不清，夸大主观意志的作用，忽略会计工作的作用，放松对预算会计的管理，提出了一些破坏会计工作的口号，污蔑会计核算和会计监督是“管、卡、压”，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大量流失。

尽管有上述两次挫折和破坏，我国预算会计经过四十多年的改进和完善，已经形成了较为完备的预算会计组织体系和制度体系，建立了一套完整的会计制度体系，形成了比较符合我国国情的预算会计理论和方法体系，培养了一支近二百万人的预算会计队伍，在预算管理工作中发挥了重要作用。

勿庸讳言，这种预算会计的基本模式是在高度集中、统收统支的计划经济体制下形成的，建立在供给型财政管理模式基础之上。其预算会计的范围、预算会计组成体系的划分、预算会计程序及方法等都是囿于财政拨款资金的范围及渠道确定的。自1978年以来，我国开始了举世瞩目的经济体制改革，经过近二十年的努力，经济环境和经济形势都发生了巨大变化。我国正在由传统

的计划经济体制向社会主义市场经济体制逐步转化，财政分配格局以及单位财务管理形式也正在发生重大变化。随着财税、金融、行政事业单位财务管理的改革及不断深化，对预算会计也提出了新的更高的要求。这种变化使预算会计主体的经济内容和客体的运行方式发生相应改变。在这种情况下，原预算会计体制及运行机制与这种变化的要求明显的不适应。其表现是：

第一，原预算会计制度不适应财政转变职能的需要。随着社会主义市场经济体制的建立，我国财政的职能发生了根本性的变化，财政管理也由过去的直接管理向间接管理转变，但预算会计核算管理还是以直接管理、行政管理为主，计划经济色彩较浓，对单位会计特别是事业单位会计管得过多，统得过死，不适应新形势下财政职能转变和变化了的财政分配格局的发展需要，也不利于调动单位的积极性和主动性。

第二，在计划经济条件下，预算会计是一种报帐型会计，即向国家财政报帐，拨多少款报多少帐。改革开放以来，我国预算单位，主要是事业单位已从单纯由财政供应资金的“单轨制”转向多渠道、多形式筹集资金的方向发展，对财政拨款的依赖性逐渐减弱。而作为以财政资金运动为主要核算对象的预算会计，其核算范围、核算程序和核算方法却仍局限于传统的预算资金，因而出现报帐方式与单位资金运行方式错位，使会计涵盖的范围和提供的会计信息不够系统、全面和准确，无法满足社会各有关方面对会计信息的需要，影响了会计信息应有的决策价值。

第三，原预算会计制度，是按计划经济高度集中统一，统收统支模式设计的，把行政单位会计和事业单位会计捆在一起，政、事不分，实行一个统一的会计制度。这个制度在计划经济体制下是可行的。因为不管是行政单位还是事业单位，都靠财政拨款，没有其他收入，按国家预算管理那一套办法执行就可以了。在社会主义市场经济体制建立以后，情况发生了很大的变化。以行政单位来说，收入来源渠道增加了，不仅仅是财政拨款，还有相当的

其他收入。事业单位的情况更复杂，不仅存在全额、差额、自收自支三种管理形式，有的事业单位直接组织的收入甚至超过了财政拨款。由于事业单位之间存在着不同的行业特点，决定了会计核算方式上应有所不同。因此，在这种情况下，要求行政单位和事业单位这两类不同会计主体的体系执行同一种单位预算会计制度，显然是不行的。这样做，既不能科学地体现行政单位与事业单位在会计管理上的差别，也无法满足不同行业的事业单位在会计核算上的客观需要，不利于引导单位利用市场机制参与竞争，提高资金使用效益。这就要求对预算会计制度体系进行必要的改革，采用一种建立在制度规范基础上，区别不同的会计主体，实行分类管理的会计模式。

第四，由于事业单位资金供给渠道的多元化，各单位对财政拨款的依赖性逐渐弱化，部分单位与财政原有的缴拨款关系也将发生变化。同时，大量随经济改革产生的、不同组织形式的新事业单位因与财政没有直接缴拨款关系而未列入预算会计范畴，使预算会计涵盖范围界限不清，并缺乏足够的说服力。

第五，会计作为一门科学，是在实践中产生和发展，并在实践中不断完善的。预算会计改革的整体目标就是建立与社会主义市场经济相适应的新的会计模式。在这个过程中，我们还要达到两个目的：一是要实现国内会计方法的统一，二是要实现与国际惯例接轨，走出一条既符合国际惯例，又适合中国国情的预算会计发展道路。但是，原预算会计制度，在会计记帐方法、会计要素分类、会计科目设置、会计记帐基础和会计报表体系等方面，与通用的一般会计原则和发展变化了的预算会计核算要求不相衔接和适应。

上述问题说明，原预算会计制度不利于发挥预算会计的职能作用，迫切需要按照社会主义市场经济的要求进行改革，建立与社会主义市场经济相适应，有利于转变政府职能，有利于促进单位转换机制，与财税体制协调一致的、具有我国预算会计特色的、

科学的预算会计模式和运行机制。需要指出的是，对预算会计进行改革，不是对以往取得成就的否定，而是着眼于今后，建立适应社会主义市场经济体制要求的新的预算会计制度。

预算会计改革的目标

预算会计改革是继企业财务、会计改革之后,我国财务、会计领域又一重大改革,也是一次涉及面较广、难度较大的改革,新预算会计制度的顺利出台标志着我国的行政事业财务管理和预算会计管理已步入规范化、科学化、制度化的新阶段。

这次预算会计改革的指导思想是:

1. 坚持社会主义方向,就是坚持以公有制经济为主体,发挥预算会计在维护社会主义市场经济秩序,强化预算管理,保护社会主义公共财产,防止国有资产流失的作用。

2. 适应社会主义市场经济发展的需要,就是一方面要通过预算会计制度的指导和规范,促进会计单位的微观活动服从国家宏观管理的需要,促进单位事业的发展;另一方面要运用预算会计提供的会计信息,为财政决策和宏观调控服务。

3. 从会计核算对象的实际情况出发,就是依据各级财政总预算的经济业务,依据事业行政单位经济业务的范围和特点,来确定会计政策、会计方法和会计制度。

4. 总结、继承多年来预算会计工作行之有效的核算方法和管理经验,吸取企业会计改革的成功经验,借鉴国际公共会计惯例,逐步建立具有中国特色、科学规范的管理型预算会计模式和运行机制,使预算会计更好地为预算管理服务。

根据上述指导思想,预算会计改革的总目标是逐步建立适应我国社会主义市场经济体

制需要，采用国际通用会计惯例、具有中国特色的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、自我约束的机制，提高资金使用效果，促进社会事业发展。

上述目标可归纳为以下两个方面：

第一，建立起适应社会主义市场经济体制的预算会计体系和运行机制。其内容包括三个方面：一是预算会计工作既要有利于加强宏观经济管理，又要有利于加强单位的微观经济管理；二是使单位会计真正成为微观决策的重要组成部分；三是具有明确的经济效益和社会效益取向，无论哪种资金运动都要把效益置于重要地位。要实现上述目标，预算会计工作必须实现四个转变：其一，管理方式转变。即由直接管理向间接管理、社会管理转变，由具体的高度集中的制度管理逐步向宏观的会计准则管理转变。改革后的预算会计体系划分为财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计。前二者属于政府会计，后者属于单位会计。政府会计是反映政府行使国家管理职能的专业会计，在管理上应强调集中统一性和规范性，其会计核算应严格遵循国家规定；单位会计则应强调其社会性和服务性，国家对其管理趋向于宏观管理，在统一会计原则的基础上，引导单位适应市场经济要求，建立核算体系。其二，管理观念转变。包括财政对单位业务的直接管理观念转变为服务观念，单位会计要转变被动反映观念，树立效益观念、竞争观念、市场观念，切实提高单位内部的管理水平，更好地为发展社会事业服务。其三，会计信息由主要为财政服务向在保证宏观管理需要的同时，为加强单位内部管理服务转变。其四，会计职能转变。要改变认为预算会计是收支会计、政策会计，只是收收付付的观念，实现由报帐型会计向经营管理型会计转变，会计在做好记帐、算帐、报帐的同时，把工作范围扩展到事前预测、事中调控以及进行效益核算，参与本单位的经济管理上来。

第二，建立起规范的会计行为模式。其基本内容包括下述几