

● 陈纪喻 编著

预算会计

——政府财政会计和
行政单位会计



● 湖南出版社

前 言

随着社会主义市场经济体制的建立和发展，我国财政管理体制、单位财务管理制度都在发生深刻的变化。在此情况下，现行的预算会计制度及其运行机制，已不能适应客观形势的发展，迫切需要按照社会主义市场经济的要求进行改革。

近几年来，各级财政机关和理论界对预算会计的改革进行了长时间的酝酿和讨论，形成了基本一致的倾向性意见和得到公认的改革要点。主要包括以下内容：（1）我国预算会计改革要适应社会主义市场经济体制发展的需要，要吸收企业会计改革的成功经验，还要借鉴国际上公共会计的习惯做法。（2）要求依据我国《会计法》、《预算法》的规定，调整预算会计组织体系，即预算会计主要由政府财政会计、行政单位会计、事业单位会计构成。（3）规范核算方法。具体内容包括改资金收付记帐法为借贷记帐法；确认资产、负债、净资产（基金）、收入、支出五个会计要素；预算内外统一综合核算；对财政会计和行政单位会计统一实行收付实现制，对事业单位可根据不同情况分别确定记帐基础。（4）改革预算支出列报基础，财政会计基本以拨款数列报支出，单位会计一律以实际支出数列报支出。（5）预算会计执行情况报告主要由资产负债（资产平衡）表、收入支出表及必要附表组成。（6）规定预算会计应遵循的会计核算原则。以上六个方面原则性的改革要求和财政部提出的改革蓝本，是本书编著过程中所遵循的原则。

根据以上原则要求，作者将预算会计分成两本书编写，本书只包含政府财政会计和行政单位会计的内容，事业单位会计单独编写成书。

本书作者在高校长期从事国家预算管理和预算会计的教学研究工作，多次参与各种有关预算会计改革的理论研讨活动，深受财政部门和理论界同仁的启发和教益，这是作者能够完成本书的基础。促使作者编著本书的另外一个重要原因是，在教学过程中时刻面临着教材陈旧、教材内容与现实不符的窘境。所以，作者相信，本书可能为开设了这门课程的院校解燃眉之急，同时对广大从事预算会计工作的同志转换观念、适应新形势的要求也是有益的。

本书在编著过程中得到了湖南省预算会计学会及长沙市预算会计学会有关同志的协助，作者深表谢意。我校研究生梁宇、周智勇参与了具体编写、整理工作。由于本书在体系上、内容上作了一些新的尝试性的探讨，难免有不成熟之处，作者期待专家和会计工作者的指正。

作者

1996年11月25日

目 录

前言	(1)
第一章 预算会计一般理论	(1)
第一节 预算会计总论	(1)
第二节 预算会计的核算方法	(9)
第三节 预算会计电算化	(18)
第四节 政府机构会计概论	(21)
第二章 政府财政资产会计	(42)
第一节 财政性存款与有价证券	(42)
第二节 暂付及待收款项	(48)
第三节 财政拨款与专项周转金	(53)
第三章 政府财政负债会计	(62)
第一节 应付及暂收款项	(62)
第二节 财政借入款	(66)
第四章 政府财政净资产会计	(68)
第一节 财政结余与购入有价证券	(68)
第二节 预算周转金	(73)
第三节 财政专项周转基金	(75)
第五章 财政收入会计	(81)
第一节 预算收入	(81)
第二节 预算外收入与自筹收入	(107)

第六章 财政支出会计	(114)
第一节 预算支出.....	(114)
第二节 预算外支出与自筹资金支出.....	(121)
第三节 财政资金调拨支出.....	(125)
第七章 财政会计年终结帐和结算	(132)
第一节 年终清理结算的主要事项.....	(132)
第二节 年终结帐.....	(140)
第八章 会计报表的编审	(146)
第一节 财政会计报表的编审.....	(146)
第二节 国家决算.....	(148)
第九章 行政单位资产会计	(182)
第一节 货币资金.....	(182)
第二节 暂付款和借出款.....	(192)
第三节 材料.....	(195)
第四节 固定资产.....	(201)
第十章 行政单位负债会计	(209)
第一节 应缴预算收入.....	(209)
第二节 暂存款和借入款.....	(211)
第十一章 行政单位净资产	(216)
第一节 固定资产基金.....	(216)
第二节 专用基金和普通基金.....	(217)
第十二章 行政单位收入会计	(224)
第一节 拨入经费.....	(224)
第二节 拨入专项资金.....	(226)
第三节 其他收入及附属机构缴款.....	(228)
第十三章 行政单位支出会计	(233)

第一节	经费支出及拨出经费·····	(233)
第二节	专项资金支出与拨出专项资金·····	(246)
第三节	其他支出及补助支出·····	(249)
第十四章	会计报告·····	(254)
第一节	行政单位会计报告概述·····	(254)
第二节	会计报表的编制和审核·····	(257)
第三节	会计报表的分析·····	(272)

第一章 预算会计一般理论

第一节 预算会计总论

预算会计的定义

预算会计是以国家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以及事业行政单位收支、预算执行情况的会计。以生产性与非生产性两大领域为标准，我国会计划分为企业会计与预算会计两大会计体系。预算会计是两大类会计体系之一。

我国预算会计具有以下基本涵义：

(一) 预算会计以国家预算为基础

预算会计与国家预算紧密相连，是以国家预算管理为中心的宏观管理系统中的一个重要组成部分。国家预算是国家管理社会经济事务，实施宏观经济调控的主要手段之一。从具体表现形式上看，它是一国政府在一个预算年度内的财政收支计划，是经国家权力机构批准的法律文件。一个国家法律的实施，政策的执行，以及国家实行宏观经济调控，都需要国家财政预算资金的支撑。预算会计作为一种管理活动，它对各级政府的总预算，各个行政、事业单位的单位预算的执行情况及结果进行核算、反映和监督。但

由于政府财政部门、行政单位、事业单位执行预算的任务不尽相同，所以政府财政会计、行政单位会计、事业单位会计在核算的对象、范围上是有区别的。

(二) 预算会计以货币为主要计量单位，并相应采用一套完整的会计核算程序

预算会计以货币为主要计量单位，并相应采用了设置会计科目、复式记帐原理、填制和审核会计凭证、登记会计帐簿、编制会计报表等一套完善的会计核算程序。在以上基础上，运用一系列相互联系、相互制约的科学管理方法，对各级政府财政总预算和行政单位预算、事业单位预算发生的全部资金活动进行综合计量，以达到保证预算会计信息系统的质量和提高了预算会计工作效率的目的。

(三) 预算会计是一项重要的国家预算管理工作

预算会计是完整、系统、连续地核算、反映、监督财政总预算及单位预算执行情况的经济管理活动。预算会计是对政府财政部门、行政单位和事业单位的全部资金活动进行预测计划和执行结果的核算，并通过会计核算如实反映全部资金的活动过程和结果，对总预算和单位预算收支活动的全过程进行控制、检查和监督。

(四) 通过预算会计来促进资金发挥最大的社会效益

通过预算会计的核算、反映、监督，能促进政府财政部门组织预算收入任务的完成，并促使其合理安排各项预算支出，达到开源节流、增收节支的目的；促使行政、事业单位合理、积极地组织收入，科学安排资金支出，以尽量少的资金办更多的事。总之，通过预算会计的管理活动，可以利用有限的财政预算资金来发挥最大的社会效益和经济效益，并可保护国家财产的完整和完

全。

我国的预算会计的演变过程

我国预算会计从建国初期以来,经过四十多年的改进和完善,已经形成了较为完整的预算会计组织体系与制度体系,也形成了比较符合我国国情的预算会计理论和方法体系。

1950年,我国财政部根据中央人民政府政务院公布的《预算决算暂行条例》和《中央金库条例》中有关各级总预算和单位预算体系的原则,相应制定了适用各级财政机关的《暂行总预算会计制度草案》和适用各级各类事业行政单位的《暂行单位预算会计制度草案》,以及《中央金库条例实施细则》,为建立我国社会主义制度下崭新的预算会计制度打下了良好的基础。以后,随着我国社会经济的发展,对预算会计制度进行过多次修订和补充。其中最主要的一次是1965年在财政部召开的全国预算会计工作会议上,决定改革预算会计记帐方法,将原借贷记帐法改为推行我国独特的“资金收付记帐法”,并相应修订颁行了《行政事业单位会计制度》和《财政机关总会计制度》。改革开放以来,我国在预算会计制度及管理體系方面进行了不断的完善,1988年财政部进一步修订了行政事业单位和各级财政机关的预算会计制度,并于1989年全面贯彻执行。

随着我国经济体制改革的深入,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发生了重大变化。在这种情况下,一直实行到1996年的预算会计制度及其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体制的要求进行改革。

这次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发展的需要；总结建国以来我国预算会计的工作经验，继承行之有效的核算和管理的方式方法；从我国预算会计的实际情况出发，吸收企业会计改革的成功经验和借鉴国际公共会计的习惯做法，既要改革创新，又要继承发扬。

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、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。通过预算会计的改革，以利于政府转化职能，加强财政预算管理和国家宏观经济管理；加强行政单位和事业单位财务管理和促进其建立自我发展、自我约束机制，提高资金使用效果，促进社会事业发展。

为实现以上目标，当前预算会计改革的重点是：根据《中华人民共和国会计法》和《中华人民共和国预算法》的规定，调整预算会计组织体系；规范预算会计核算方法；提高预算会计信息质量。

预算会计体系

预算会计是为国家预算执行服务的，其组织体系是由国家预算的组成体系决定的。由于预算会计是为预算管理服务的，以国家预算为基础。所以，预算会计的资金运动过程，就是国家预算计划实施过程和国家职能实现过程的体现。预算会计的主体，是指预算会计工作为其服务的特定机构和单位。按《预算法》的规定，预算会计主体可理解为执行国家预算的各级政府、各部门、各单位，即是执行国家预算的政府财政管理征解机关（主要包括各级财政部门、国税与地税部门、中央国库与地方金库、海关等）、行政单位和事业单位。所以为了更有效地实行分类管理，改革后的预算会计体系由各级人民政府财政会计、行政单位会计、事业

单位会计，以及参与预算执行的国库会计、收入征解会计共同构成。除开会计业务内容单一专门的国库会计和收入征解会计以外，也可以把预算会计划分为政府机构会计和事业单位会计两大体系。其中政府机构会计再划分为政府财政机关总预算会计和政府行政单位的单位预算会计两部分，分别定名为人民政府财政会计（简称为财政会计）和行政单位会计，本书统称为政府机构会计。其中事业单位的会计包含所有国有事业单位会计和非国有事业单位会计，一律称之为事业单位会计。我们认为，将预算会计体系作以上的划分，符合会计主体的界定应以会计主体的社会经济属性为标准的理论规定，也符合我国社会主义市场经济体制下利益主体的划分，并基本做到了与国际惯例接轨。本书主要论述财政会计和行政单位会计这部分内容。

预算会计的特点

预算会计的改革要体现、适应预算会计主体及其会计目标和管理的要求，因此预算会计具有自身的某些特点。可归纳如下：

（一）广泛性

预算会计的范围不仅仅限于执行预算的政府部门专业会计，还包括大量的非政府部门的事业单位会计。预算会计主体空间范围和界限决定了核算内容的广泛性和复杂性。预算会计既要反映各部门、各单位的预算收支情况，也要反映各级政府、各级财政的收支状况，具有广泛适应社会经济生活的特点。

（二）以国家预算为基础

按照《预算法》的规定，我国的预算会计是与国家预算特别是与国家政权密切相关的。它是核算、反映国家预算执行情况的专业会计。财政总会计和行政单位会计以及参与国家预算执行的

税收、国库会计等都是预算会计的组成部分。事业单位会计纳入预算会计序列是由于目前我国大部分事业单位经营的资产都是国家所有的，多数事业单位正常运行所需经费绝大部分也是由国家财政供给的，因此，也应纳入国家预算资金的收支管理范围内。

（三）社会性和非盈利性

预算会计的各项业务活动成果具有很强的社会性，政府会计的各项业务活动是为上层建筑服务、为全社会服务的；事业单位的各项业务活动体现了公共会计和非盈利组织会计为社会服务的特性。预算会计的各项业务活动不是以盈利为目的的，投入的大量资金也不要求直接回报，绝大部分会计主体采取无偿服务形式，部分会计主体按照市场经济的原则采取有偿服务形式，也是为了维持事业得到正常运转和发展的需要。

（四）公开性

预算会计的资金来源于全体纳税人或依据权力取得的各项收入，预算资金的运用要对全体人民负责，要向全体公民报帐，各种会计信息和会计报表具有很大程度的公开性。预算会计的服务对象、服务目标都是公开的，并接受财务检查和监督。

预算会计的一般原则

预算资金的运动是持续进行的，预算会计工作也是持续进行的。预算会计采用货币计量并实行会计分期，依据预算会计核算的基本前提和预算管理要求而形成了针对预算会计活动的基本规范，即预算会计的一般原则。可归纳如下：

（一）统一性原则

统一性原则是指会计核算应当按照规定的会计处理方法进行，会计指标应当口径一致，相互可比。统一性体现了在社会主

义市场经济体制下，政府为了组织国民经济的综合平衡及宏观调控，要求各级财政总预算和所有行政事业单位提供的指标口径一致。

（二）客观性原则

客观性原则是指会计核算应当以实际发生的经济业务为依据，如实反映财务状况和经营成果。客观性是会计核算工作的基本要求，它要求会计核算内容真实、数字准确、资料可靠，在确认会计事项时必须依据真实的经济活动，会计的计量、记录和报告不得伪造和掩饰，以保证提供的会计信息，能满足宏观调控和微观决策的需要。

（三）相关性原则

相关性原则是指会计信息应当符合国家宏观经济管理的要求，满足有关各方了解事业单位财务状况和经营成果的需要，满足政府及单位加强内部经营管理的需要。相关性原则是会计信息的主要质量特征，它要求会计提供的信息具有预测价值和反馈价值的功效。

（四）一贯性原则

一贯性原则是指会计处理方法前后各期应当一致，不得随意变更。如确有必要变更，应当将变更的原因及其对财务状况和社会经济效益的影响，在决算报告中说明。一贯性原则要求在不同时期尽可能采用相同的会计处理方法，以解决会计信息的纵向可比问题。

（五）及时性原则

及时性原则是指会计核算应当及时进行，保证时效，不得拖延、积压。

要达到及时性的要求，会计处理时必须做到：一要及时收集

会计信息；二要及时加工会计信息；三是及时传递会计信息。

（六）明晰性原则

明晰性原则是指会计记录和财务报告应当清晰明了，便于理解和使用。

明晰性有两层意思：一是会计信息简单、扼要；二是会计信息明了、准确，以便于人们正确理解和有效使用。

（七）收付实现制与权责发生制原则

收付实现制原则是指财政总会计和行政单位预算会计应当以收付实现制作为记帐基础，按收入或支出是否已经实际收付为标准来确定本期的收入和费用。

权责发生制原则是指事业单位会计一般应当以权责发生制为基础，按是否应当计入本期损益来确定本期收入和费用。

（八）配比性原则

配比性原则是指收入与其相关成本、费用应当相互配比。

收入和成本、费用要保持正确的配比关系，必须注意两点：一是因果一致性，与收入有关的耗费都要作为成本、费用进行配比；二是期间的一致性，收入和费用的配比应保持期间的一致性，即本期耗费与本期成本相配比。

（九）稳健性原则

稳健性原则又称谨慎性原则，它要求会计核算应当遵循稳健原则的要求，合理核算可能发生的损失和费用。

（十）历史成本计价原则

历史成本计价原则是指各项财产和物资应当按取得时的实际成本计价。物价变动，除国家另有规定外，不得调整其帐面价值。

历史成本计价原则的确立，有利于单位资产、负债的确认与计量，有利于简化会计核算工作，也有利于会计信息的客观性。

(十一) 划分收益性支出与资本性支出原则

划分收益性支出与资本性支出原则是指会计核算应当合理划分收益性支出与资本性支出。凡支出的效益仅与本会计年度有关的应当作为收益性支出；凡支出的效益与几个年度相关的，应当作为资本性支出。

(十二) 重要性原则

重要性原则是指财务报告应当全面反映单位的财务状况和经营成果，对于重要的经济业务，应当单独反映。

重要性的标准是相对的，因不同行业和经营规模而不同。一般可从数量金额或性质意义两个方面相对地确定。

其中，后两个原则仅适用于核算成本的事业单位。

第二节 预算会计的核算方法

采用借贷记帐法

(一) 资金收付记帐法已不适应我国社会经济发展的要求

从1966年至1996年，我国预算会计普遍采用资金收付记帐法。资金收付记帐法的特点是以“收”、“付”作为记帐符号。即把预算执行过程中所有的收支活动，无论是货币收支和实物收付，都将它看作是资金收支活动。这种以预算资金收支活动为中心组织的会计核算，符合预算会计核算国家预算收入、支出、结余的这一特点。会计科目固定划分为资金来源、资金运用和资金结存三大类。这种分类方法所确定的记帐结构，直接体现了国家预算和单位预算收入、支出、结存的构成及其相互关系。其处理会计事项的平衡公式如下：

资金来源类合计—资金运用类合计=资金结存类合计

以上平衡公式的理论依据是：从一定来源取得的资金合计数，减去运用于各方面的资金合计数，应等于实际结存的资金合计数。

根据上述平衡公式和复式记帐原理的要求，每发生一笔收付的业务，要求同时在两个相对应的帐户中进行记载，同时按照数学恒等式的原理，等号两边以相等数额增加或减少，或者等号一边相等数额此增彼减都不会影响等式两边平衡相等。那么，资金收付记帐法的记帐规则是：

1. 收入资金，增加资金结存，记同“收”。

从预算资金活动的过程来看，只有发生收入事项，才能引起资金的增加，应在资金来源或资金运用帐户和资金结存帐户同记“收”方。

2. 付出资金，减少资金结存，记同“付”。

只有发生支出业务，付出资金，才能引起资金的减少，应在资金来源或资金运用帐户和资金结存帐户同记“付”。

3. 资金来源和资金运用之间同增同减，记有“收”有“付”。

资金来源和资金运用之间发生同增同减，是同一资金活动形式变化的转帐关系，不涉及资金结存总额的变化，所以记有“收”有“付”。

4. 各类科目内部之间此增彼减，记有“付”有“收”。

各类科目内部之间发生此增彼减，是资金表现形态的转化，均不涉及资金结存总额的变化，记有“收”有“付”。

综上所述，资金收付记帐法的记帐规则，可概括为“同收、同付、有收有付”。也就是增加结存记同收，减少结存记同付，不涉及结存变化的记有收有付。

资金收付记帐法的记帐规则，可图 1—1 表示。

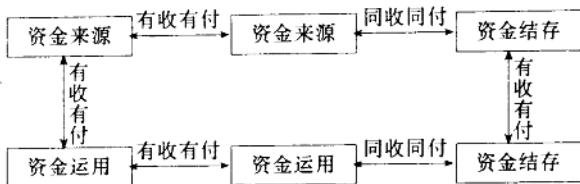


图 1-1

资金收付记帐法的试算平衡是根据资金来源总额减资金运用总额等于资金结存总额的平衡原理来进行的，具体有两种试算平衡的方法，一是余额平衡法，二是发生额差额平衡法。

(1) 余额平衡法

余额平衡法是根据各帐户的余额来进行试算平衡，各类帐户之间的平衡公式为：

$$\text{资金来源类帐户收方余额合计数} - \text{资金占用类帐户付方余额合计数} = \text{资金结存类帐户收方余额合计数}$$

(2) 发生额差额平衡法

发生额差额平衡法的平衡公式为：

$$\begin{aligned} & \text{资金来源和资金运用类帐户收方发生额合计} - \text{资金来源和运用类} \\ & \text{帐户付方发生额合计} \\ & = \text{资金结存类帐户收方发生额合计} - \text{资金结存类帐户} \\ & \text{付方发生额合计} \end{aligned}$$

随着社会主义市场经济体制的建立，涉及政府财政和预算单位的经济活动越来越复杂化和多样化，资金收付记帐法已不适应我国社会经济发展要求。主要体现在以下几个方面：

1. 预算会计的核算范围和对象已经发生很大变化。资金收付记帐法在过去财政资金渠道比较单一，分配方式不很复杂的情况下，确有直观通俗的特点。但是随着财政宏观资金分配格局和财政管理体制的变化，财政分配的领域进一步拓宽，资金运动的来