

高职高专教育“十二五”规划教材

预算会计

YUSUAN KUAIRI

主 编 李文生 宋 薇



中国建材工业出版社

高职高专教育“十二五”规划教材

预算会计

主 编 李文生 宋 薇
副主编 钱建伟 沈婷婷
朱丽娜 张领山

中国建材工业出版社

图书在版编目(CIP)数据

预算会计 / 李文生, 宋薇主编. —北京: 中国建材工业出版社, 2012. 10

ISBN 978 - 7 - 5160 - 0299 - 5

I. ①预... II. ①李...②宋... III. ①预算会计
IV. F810.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2012)第 221049 号

内 容 简 介

本教材共包括四篇十九个项目的内容。第一篇:预算会计总论,主要介绍了:预算会计基础理论、预算会计基本核算方法;第二篇:财政总预算会计,主要介绍了:财政总预算会计资产的核算、财政总预算会计负债的管理与核算、财政总预算会计负债的管理与核算、财政总预算会计收入的核算、财政总预算会计支出的核算、财政总预算会计报表;第三篇:行政单位会计,主要介绍了:行政单位资产的核算、行政单位负债的核算、行政单位净资产的核算、行政单位收入和支出的核算、行政单位会计年终清理与会计报表;第四篇:事业单位会计,主要介绍了:事业单位会计概述、事业单位会计资产核算、事业单位负债和净资产的核算、事业单位收入的核算、事业单位会计支出的核算和事业单位会计报表。

本书是作为高等学校财经类专业的本专科教学用书而编写的,也可供实践中的预算会计以及其他会计人员继续教育和学习、参考使用。

预 算 会 计

主 编:李文生 宋 薇	开 本:787 mm×1092 mm 1/16
封面设计:华盛英才	印 张:19.75
出版发行:中国建材工业出版社	字 数:468 千字
地 址:北京市西城区车公庄大街 6 号	版 次:2013 年 1 月第 1 版
邮 编:100044	印 次:2013 年 1 月第 1 次印刷
经 销:全国各地新华书店	书 号:ISBN 978 - 7 - 5160 - 0299 - 5
印 刷:北京天宇万达印刷有限公司	定 价:40.00 元

本社网址:www.jccbs.com.cn

本书如出现印装质量问题,由我社发行部负责调换。联系电话:(010)88386906

前 言

在我国,预算会计是同企业会计和民间非营利组织会计相并列的三大会计分支之一,其适用范围较为广泛,在国民经济管理中发挥着重要的作用。

自1998年开始实施包括《财政总预算会计制度》《行政单位会计制度》《事业单位会计准则(试行)》和《事业单位会计制度》在内的预算会计制度体系以来,我国财政管理体制改革在不断地深入与完善,部门预算改革、国库单一账户制度的推广实行及政府采购制度的全面推行,都影响到预算会计的管理要求和会计核算,同时也对预算会计的教学内容提出了新的要求。为了适应财政制度改革对预算会计核算的新要求,本教材编委会以财政部颁布的最新预算会计法规为依据,结合当前新的预算会计改革方案和政策,编写了这本《预算会计》。

本教材具有如下特点:

(一)紧密结合我国预算管理体制的发展和变化,以财政部门制定的最新内容入手,全面反映了预算会计最新的会计理论和会计实务。

(二)全面系统介绍了目前我国预算会计核算改革的内容。

(三)结合注重实践教学,以任务测评和任务实践检验学生对知识的掌握程度。

(四)内容清晰易懂,深入浅出。

(五)采用项目为主线、任务教学为手段的方式设计本教材的结构。

本教材是在总结作者的教学经验和实践调研积累的基础上,以现行的预算会计制度为依据,同时吸收现有预算会计改革的成果,将理论和实践相结合,全面系统地阐述了我国预算会计的基本理论和实务。它是作为高等学校财经类专业的本专科教学用书而编写的,也可供实践中的预算会计以及其他会计人员继续教育和学习、参考使用。

在本教材的编写过程中,我们参考了大量的文献资料,借鉴和吸收了众多学者的研究成果,在此深表谢意。

随着公共财政管理改革的深入,我国预算会计制度仍处于不断改革和完善之中,加上编者学识和时间有限,书中难免有错漏之处,恳请广大读者批评指正,以便在今后的重印或再版中改进和完善。

编 者

目 录

第一篇 预算会计总论

项目一 预算会计基础理论	2
任务一 政府与事业单位概述	2
任务二 预算会计的概念和特点	6
任务三 预算会计的组成体系	11
任务四 预算会计的职能和目标	15
任务五 预算会计的规范体系	17
项目二 预算会计基本核算方法	22
任务一 会计科目和账户	22
任务二 记账方法	29
任务三 会计凭证	31
任务四 会计账簿	36
任务五 会计报表	39

第二篇 财政总预算会计

项目三 财政总预算会计资产的核算	42
任务一 财政性存款的核算	42
任务二 有价证券的核算	49
任务三 暂付款及与下级往来的核算	50
任务四 预拨款项的核算	54
项目四 财政总预算会计负债的管理与核算	58
任务一 财政总预算会计负债的概念和特点	58
任务二 暂存款及与上级往来的核算	59
任务三 借入款的核算	61
项目五 财政总预算会计负债的管理与核算	63
任务一 预算周转金的管理与核算	63
任务二 结余的管理与核算	64
任务三 财政周转基金的管理与核算	67
项目六 财政总预算会计收入的核算	69
任务一 一般预算收入的核算	69
任务二 基金预算收入的核算	84
任务三 专用基金收入的核算	87
任务四 转移性收入的核算	87

预算会计

项目七 财政总预算会计支出的核算	94
任务一 财政支出概述	94
任务二 一般预算支出的管理与核算	94
任务三 基金预算支出的管理与核算	100
任务四 专用基金支出的核算	102
任务五 转移性支出的核算	102
项目八 财政总预算会计报表	106
任务一 会计报表概述	106
任务二 会计报表的编制	107
任务三 会计报表的审核、汇总与分析	130

第三篇 行政单位会计

项目九 行政单位资产的核算	135
任务一 流动资产的核算	135
任务二 固定资产的核算	143
项目十 行政单位负债的核算	150
任务一 行政单位负债的概述	150
任务二 暂存款的核算	151
任务三 应缴预算款的核算	152
任务四 应缴财政专户款的核算	153
项目十一 行政单位净资产的核算	157
任务一 行政单位净资产概述	157
任务二 固定基金的核算	158
任务三 结余的核算	159
项目十二 行政单位收入和支出的核算	161
任务一 行政单位收入的核算	161
任务二 行政单位支出的核算	165
项目十三 行政单位会计年终清理与会计报表	172
任务一 年终清理结算和结账	172
任务二 会计报表的编审	174
任务三 会计报表的审核、汇总和分析	177

第四篇 事业单位会计

项目十四 事业单位会计概述	186
任务一 事业单位会计的特点和组织系统	186
任务二 事业单位会计的制度体系	187
任务三 事业单位会计的会计科目	189
项目十五 事业单位会计资产核算	193
任务一 事业单位会计资产概述	193

目 录

任务二	货币资金的核算	194
任务三	应收及预付款项的核算	199
任务四	预付账款的管理与核算	202
任务五	其他应收款的管理与核算	203
任务六	存货的管理与核算	204
任务七	对外投资的管理与核算	208
任务八	固定资产的管理与核算	212
任务九	无形资产的核算	220
项目十六	事业单位负债和净资产的核算	227
任务一	事业单位负债的核算	227
任务二	事业单位净资产核算	235
项目十七	事业单位收入的核算	246
任务一	事业单位收入概述	246
任务二	财政性资金拨款的核算	248
任务三	事业收入和经营收入的核算	249
任务四	其他类收入的核算	252
项目十八	事业单位会计支出的核算	256
任务一	事业单位会计支出概述	256
任务二	事业支出的核算	258
任务三	经营支出的核算	263
任务四	成本费用、销售税金的核算	264
任务五	上缴上级支出和对附属单位补助的核算	267
任务六	其他支出的核算	269
项目十九	事业单位会计报表	272
任务一	会计报表的分类	272
任务二	年终清理和年终结账	273
任务三	会计报表的编制	275
任务四	会计报表的审核、汇总与分析	286
附录	国库单一账户制度和政府采购制度中使用的相关凭证	290
参考文献		303

第一篇 预算会计总论

项目一

预算会计基础理论



学习目标

1. 理解预算会计的概念及特点;
2. 熟悉我国预算会计的组成体系;
3. 了解预算会计的职能和目标;
4. 熟知预算会计的规范体系。

任务一 政府与事业单位概述

一、政府与事业单位的概念

1. 政府的概念

从广义上讲,政府属于向社会提供公共物品或服务的非营利部门,它是指接受公民委托,利用公共资源提供各种公共物品或服务,且不以获取盈利为目的的社会管理机构。政府的概念包括两个方面的含义,主要指:

(1) 对辖区内的公民承担广泛受托责任的一般目的政府。它通常代表着国家的一级政权,例如中央政府、地区(如州、省、区域)政府、地方(如城市、城镇)政府。这种政府负责为辖区内的公民提供多种公共物品或服务。根据现行的国家政权结构,我国主要包括中央、省(自治区、直辖市)、地级市(地区、盟、自治州)、区县(县级市、旗、自治旗)和乡镇共五级政府。

(2) 具体为辖区内的公民履行受托责任的特种目的政府,包括机构、局、部、委员会和企业等政府单位。这些政府仅提供一种或有限的几种服务,例如水土保持、供水、防火等。在我国,政府单位是指通过政治程序建立的在某一特定区域内对其他机构单位拥有立法、司法和行政权的法律实体及其附属单位,其主要职能在于利用税收和其他方式获得的资金向社会提供公共物品或服务,或者通过转移支付对社会收入和财产进行再分配。政府单位主要包括各种行政单位和事业单位,它们是一级政权政府的组成部分。这里首先注意行政单位的概念。它是指进行国家行政管理、组织经济建设和文化建设、维护社会公共秩序的单位,主要包括国家权力机关、行政机关、司法机关、检察机关以及实行预算管理的

其他机关、政党组织等。所以,各级人民代表大会、财政局、教育局、税务局、体育局、法院、检察院、各民主党派、共青团等都属于我国行政单位的范畴。

在概念上区分不同的各级政府具有重要作用,因为这决定了如何选择适用的预算会计分支问题。举例来说,街道办事处是我国各级城市生活中的一种重要机构。从性质上看,它们是区(县)政府派到某地的具有政府管理服务职能的组织,而不是一级政权政府,这不同于乡镇政府。例如北京海淀区某街道办事处,作为海淀区政府的派出机构,它是一种典型的行政单位,因此应当适用行政单位会计进行核算。但对于海淀区某乡政府而言,作为一级政权政府,为反映和监督其预算收支执行情况,应当适用财政总预算会计进行核算。

2. 事业单位的概念

根据《事业单位登记管理暂行条例》(1998)的规定,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,从事教育、科技、文化、卫生等活动的社会服务组织。事业单位一般对应西方国家的公立非营利组织,像公立学区、公立医院等。在美国,这些组织也被视为政府的一个重要组成部分。在我国,事业单位通常要接受国家行政机关的领导,要成为法人实体,具有其组织或机构的表现形式。应当注意的是,事业单位属于政府单位的范畴,但又不同于行政单位。通常情况下,事业单位与行政单位的区别在于是否具有政府管理职能:前者一般不具有政府管理职能,它们在不同的业务领域向社会提供公共物品或服务;后者具有政府管理职能,依据国家法律、行政法规等向社会提供管理服务。

我国事业单位的业务活动领域较为广泛,主要集中在:教育、科技、文化、卫生、体育、新闻出版、广播电视、勘察设计、勘探、农业、林业、畜牧业、渔业、水利、交通、气象、地震测防、海洋、环境保护、信息咨询与计算、知识产权事务、进出口检验、物资仓储、城市公用设施管理、质量技术监督服务、救助减灾、社会福利、经济监督事务、统计调查、法律咨询服务、人才交流、机关后勤服务、其他中介服务。

目前,我国事业单位管理体制正处在不断改革和完善的过程中。根据《关于事业单位分类试点的意见》(2008)的规定,我国事业单位按照其现有社会功能可以划分为承担行政职能的、从事公益服务的和从事生产经营活动的三大类。

(1) 承担行政职能的事业单位。它们是指从事行政决策、行政执行、行政监督等行政管理工作,按照行政机构方式运行的事业单位,例如金融监管机构、执法监督机构等。其中,完全或基本承担行政职能的事业单位,应当结合行政管理体制改革,逐步转为行政机构;只承担部分行政职能的事业单位,应当将行政职能和公益服务职能与有关单位进行职能整合或机构整合。

(2) 从事生产经营活动的事业单位。它们是指从事生产经营活动,已经实现或经过相应调整可以实现由市场配置资源的事业单位,如开发应用型科研机构、招待所等。这类单位应当逐步转为企业,并注销事业单位,核销事业编制。

(3) 从事公益服务的事业单位。它们是指为社会提供公益服务或者为政府行使职能提供支持保障的事业单位。事业单位分类改革后,原则上只有这类单位继续保留在事业单位序列中。这类事业单位根据其职责任务、服务对象和资源配置等方面的不同情况,又可具体划分为三个(或两个)类别:

①公益一类。即从事政府规定的社会公益服务，不能或不宜由市场配置资源的事业单位，如义务教育机构、公共卫生机构等。

②公益二类。即面向全社会提供公益服务，可以部分实现由市场配置资源的事业单位，如普通高等教育机构、非营利医疗机构等。

③公益三类。即提供的服务具有一定公益属性，可以基本实现由市场配置资源的事业单位。对公益服务类事业单位的不同类型来说，其业务资金和经费资金收支具有明显的差异。

在我国，事业单位会计规范具有明确的适用范围，而且有通用类和分行业类之分。因此，区分不同的事业单位类型有利于选择适用的事业单位会计规范。例如，我国有些从事公益服务的事业单位处于特殊行业（如医疗卫生、高等教育等），业务活动类型较为复杂，有其独立的会计核算要求，因而需要执行分行业的事业单位会计制度。但是，我国有些从事生产经营活动的事业单位，由于采用企业化管理方法，并逐步向营利性企业组织转变，所以应当执行企业会计的有关规范。

二、政府与事业单位的特征

政府与事业单位的特征对其所使用的预算会计产生着重要影响。它们所具有的特征主要是相对于营利性企业组织而言的，因此只有通过比较方能突显政府与事业单位的独特性，进而理解政府与事业单位会计和企业会计存在差异的原因。

政府与事业单位在许多方面与营利性企业组织有相同或非常相似之处。例如，它们都是统一经济体系不可分割的组成部分，都要使用财务、资本和人力资源来实现自己的目的；它们都要取得稀缺的资源，并将其转化为各自提供的产品或服务；它们的财务管理过程基本相似，都必须建立有效的信息系统，会计系统是其中不可分割的一部分，从而为管理层、权力机构以及有关方面提供及时相关的信息，以便对稀缺资源的使用进行计划、指导、控制和评价；由于它们的资源都是稀缺的，因此都有必要采用成本分析和其他控制评价技术，来确保资源使用的经济性、有效性和高效率；在有些情况下，它们还会提供相似的产品。

尽管有许多相同或相似处，但政府与事业单位和营利性企业组织在许多特征方面还存在着显著的区别。这些区别主要体现在组织目标、经济资源来源和使用、受托责任以及业绩评价等诸多方面。

1. 组织目标的非营利性

营利性企业组织的根本目标在于获取盈利，获取利润或收益是诱使投资者向企业提供资源的主要动因。为此，企业必须最大限度地追求利润，不断创造和累积财富，为企业所有者提供尽可能高的投资回报。这体现在它们向社会提供物品或服务时总是以“成本+利润”作为定价基础。如果无利可图，企业将不愿意从事提供物品或服务的活动。相比之下，政府与事业单位的目标则是在其经济资源允许的范围内提供尽可能多的公共物品或服务。它们的大部分资源来自纳税人缴纳的税收、服务收费或接受私人、机构捐赠等。政府与事业单位的资源提供者向组织提供资源不属于投资的范畴，也不期望获得提供资源的相应回报。所以，政府与事业单位都致力于筹集最大限度的经济资源，但这样做不是为了增

加组织自身的财富,不存在获利动机,而是为了提供更多的物品或服务。政府与事业单位进行这些活动通常不考虑所收取的费用能够弥补其提供物品或服务成本的问题,一般只是象征性地收取部分费用,甚至免费。因此,政府与事业单位通常更多地关注经济资源的获取和使用情况,以提高经济资源使用效率和效果,而不是确定净利润或每股收益。

2. 经济资源来源的无偿性

政府与事业单位和营利性企业组织之间,有着不同的经济资源来源。对企业而言,经济资源最典型的非债务来源是投资者的投资和产品或服务的销售收入。由于企业强调利润决定,因而企业通常要对投入资本和销售收入进行严格区分。政府与事业单位经济资源主要来源于政府部门资助、私人及机构的捐赠以及向服务对象收取的以“成本补偿”为基础的服务费收入等。政府与事业单位提供的有些物品或服务具有垄断性,没有公开市场对其价格进行客观评定,因此通常以“成本补偿”作为基础进行定价。由于政府与事业单位不以获取营利为目的,不要确定业务运营的净收益,就不需要对各种经济资源来源进行非常明确的分类。对政府与事业单位来说,其资金不管是来自收入、拨款、补助、捐赠,还是通过向物品及服务使用者收费、出售资产或其他途径取得的,最终都表现为特定期间运营活动可支用的一个数额。而且,由于政府与事业单位为开展各项活动所耗费的资源往往不具有垫支性,耗费后一般无法收回,所以除法律等特殊许可外,一般不允许进入资本市场或其他金融市场进行债券融资。

3. 经济资源使用的限定性

在市场上,消费者提供经济资源,企业提供相应的产品或服务,这两者之间所形成的直接对应关系,就决定了企业应当提供产品或服务的类型和质量。如果企业向消费者提供的产品或服务不能获利,它们就会调整生产或退出市场竞争。因此,在自由竞争市场上,获取盈利的动机和利润指标本身就构成了一个对企业经济资源使用和控制的重要机制。相比之下,社会分配给政府与事业单位的资源大部分是消费性的,它们一旦被耗用了就无法收回。对政府与事业单位提供的物品或服务,通常没有公开市场的供需关系来测定其价值,而且资源提供者与物品或服务的消费者之间几乎没有关联,因而不能通过市场价格对政府与事业单位使用经济资源形成有效的制约机制。政府与事业单位使用经济资源需要独特的控制程序,即它们不是根据纳税人、捐赠人等提供的资源与享有服务之间的对应关系进行的,而是需要按照资源提供者或其代表限定用途分配,将资源限定用于特定的目的或用途,而不能挪作他用。这使得政府与事业单位特别注重会计在预算控制、基金管理以及财务控制中的应用。

4. 受托责任的多重性

在营利性企业组织中,所有者向企业主体投入资金,其目的在于期望通过企业的经营活动获取最大限度的回报,所有者与企业之间由此形成了紧密的经济利益关系。因此,企业组织主要对其所有者承担经济的受托责任,其财务重点主要在于如何实现利润或企业价值最大化目标。政府与事业单位的受托责任通常是指由于资源或活动从资源提供者那里转移给组织管理当局而产生的一种责任转换关系,它是政府与事业单位所承担的向社会公众提供公共物品或服务的责任,受托责任的范围较为广泛。政府与事业单位不仅要向资源提供者承担受托责任,还要向其服务对象等相关各方承担受托责任;这种受托责任不仅表现为经济的受托责任,而且还包括政治、文化、社会等方面的受托责任。政府与事业单位受

托使用经济资源，应对资源使用的经济性、有效性和使用效果负有责任，其财务重点包括依从预算、有效使用经济资源和资本保全等方面。

5. 业绩评价的模糊性

营利性企业组织的目标是为了获取利润，企业的经营活动都是围绕着如何实现利润或价值最大化目标进行的，所以净利润或每股收益等盈利指标自然就成为了企业经营业绩评价的主要标准，管理者的报酬通常也是根据企业的利润水平确定的。政府与事业单位的运营业绩反映其受托责任的履行情况及其结果，但它们不以获取盈利为目的，没有追求利润的动机，其运营和财务决策基本上都不是从获利角度做出的。因此，盈利水平既不是有效的业绩评价指标，也不能成为自动的规范制约机制，对政府与事业单位进行业绩评价是相当困难的。所以，要保证政府与事业单位的经济资源被有效利用，就有必要采用其他业绩衡量标准和控制方式，既要包括财务指标，也要包括非财务指标。而且，政府与事业单位管理者的报酬也需要依据组织运营效率高低而不是盈余水平来确定。

三、政府与事业单位的重要性

政府与事业单位之所以存在，是因为它们在社会政治经济生活中扮演着提供公共物品或服务的重要角色。由于公共物品或服务具有非竞争性和非排他性的特点，它们通常不能由营利性企业组织按照“成本+利润”的价格来收费提供。但从社会发展需要角度来看，这些物品或服务不仅必须提供，而且随着社会生产力的发展，个人和经济组织对这些物品或服务的需求正在不断增长。因此，政府与事业单位就必须从社会发展的需要出发，承担起免费或按低于成本的价格提供这些物品或服务的责任。在现实生活中，任何个人或经济组织，不管是否意识到，他们时刻都在消费政府与事业单位所提供的公共物品或服务，例如安全保障、休闲娱乐、文化教育、医疗保健等方面的消费。由于在提供公共物品或服务的过程中会耗费许多非垫支性的经济资源，并将其结果转嫁给相应的利益相关群体，所以政府与事业单位通常会受到选举或任命的权力机构的严格监管。在我国，随着社会主义市场经济的建立和完善，社会公共服务体系得到不断发展，政府与事业单位从事公共事务管理或提供公共服务的数量以及消耗的经济资源日益增长，并一直扮演着推动社会经济发展的重大角色，在社会生活中的重要性地位持续显现。

任务二 预算会计的概念和特点

一、预算会计的概念

预算会计是以政府和单位预算管理为中心；以经济和社会事业发展为目的；以预算收支执行情况核算为重点，用于核算社会再生产过程中属于分配领域中的各级政府、行政单位、事业单位预算资金运动过程和结果的一个会计体系。它以货币为主要计量单位，对国家预算执行中的预算资金活动过程和结果，进行完整的、连续的、系统的反映和监督，借

以加强宏观经济和预算管理,提高预算资金使用效益。因此,预算会计是国家预算管理的一个重要组成部分。正确理解预算会计的概念,需要注意把握以下几点:

1. 预算会计主体

预算会计主体是各级政府、行政单位和事业单位。其中,财政总预算会计和预算外资金财政专户会计的主体是各级政府;行政单位会计和事业单位会计的主体,包括会计为之服务的各级各类行政单位和事业单位。

2. 预算会计客体

预算会计客体是指预算会计工作的对象,包括财政预算资金、单位预算资金以及有关经营收支的运动过程和结果。其中,财政总预算会计的客体主要是预算收支和结余等财政性资金运动;预算外资金财政专户会计的客体主要是预算外财政资金收支活动和结果;行政单位会计的客体主要是单位预算资金的收支和结余活动;事业单位会计的客体主要是单位预算资金以及有关经营收支的过程和结果。

3. 预算会计地位

预算会计是以会计学原理为基础的一门专业会计,与企业会计和民间非营利组织会计共同构成了我国三大会计体系。因此,预算会计同其他会计分支一样,是以货币作为主要计量单位,运用确认、计量、记录和报告等一系列方法,对会计主体的经济业务进行连续、系统、完整的核算和监督的一种管理活动。但是,由于政府与事业单位具有显著的组织特征,所以预算会计在基本前提、核算对象、会计政策等方面又表现出独特性。

二、预算会计的历史发展

在我国,预算会计与国家预算紧密联系,有国家预算的单位或组织就有预算会计,没有预算的单位或组织,也就无所谓预算会计。自新中国成立以来,我国预算会计的改革发展历程可以划分为以下几个重要阶段:

1. 预算会计的初步形成阶段

为了具体落实统一财政管理、从根本上扭转国家财政经济状况,财政部于1950年12月制定发布了分别适用于各级财政机关事业单位和各级各类行政事业单位的《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》,并要求从1951年开始执行。这两项暂行会计制度不仅确定了财政总预算会计和单位预算会计的名称,而且第一次规定了我国预算会计的组织管理体制以及在会计基础、会计要素、会计核算列收列支的标准、记账方法和会计报表方面的核算要求。从历史上看,它们初步建立了我国预算会计的框架,实现了预算会计的统一,因此在预算会计发展过程中占有极其重要的地位。

2. 预算会计的发展阶段

为了适应开展大规模经济建设的需要,我国在借鉴前苏联管理经验的基础上,于1953年开始对上述两项暂行会计制度进行了修订,重新规定了预算会计的组织管理体制与核算要求。而且,从1954年起取消“暂行”二字,将它们改为正式颁发执行。此外,财政部还于1955年年底重新制定发布了《各级国家机关单位预算会计制度》,改变了预算支出的数字列报基础,由实际支出数改为银行支出数列报。

在“大跃进”之后的国民经济调整时期,我国预算会计发展在先前暂时受挫的情况下

出现了重要转折。财政部依据具体需要分别制定发布了四份预算会计制度,即各级财政部门统一使用的财政总预算会计制度和行政事业单位根据业务繁简和管理要求选用的《行政事业单位会计制度》《行政事业单位简易会计制度》以及《报销单位财务收支处理办法》。这些制度将会计科目分为资金来源、资金运用和资金结存三类,并采用“资金来源—资金运用=资金结存”的会计平衡公式;取消借贷记账法,使用以资金活动为核算主体的收付记账法;完善“银行支出数”的财政支出列报基础,并加强了对“银行支取未报数”的管理。

从总体上看,我国预算会计在这一时期基本上是稳步发展的,这使预算会计体系逐渐得以充实起来。

3. 预算会计的调整和改革阶段

1983年,根据当时财政预算管理的要求,财政部制定发布了新的《财政机关总预算会计制度》,并于1984年开始执行。这一制度推进了我国财政总预算会计的发展,这主要体现在:(1)明确了财政总预算会计的主要任务,强化了财政总预算会计的组织管理职能。除了记账、算账、报账等会计事务外,财政总预算会计还要负责调度预算资金,协助国库做好工作,制定相关制度和实施办法以及组织指导本地区的预算会计工作等。(2)强调了财政总预算会计的组织机构建设,要求各级财政机关配备必要数量的合格的会计人员,地(市)以上必须设置独立的预算会计机构。(3)规定了财政机关的预算单位立户和银行国库开户制度。(4)调整了会计科目的设置,对有关会计的事务性、技术性问题做出了规定。而且随着条件的变化,财政部又于1989年对《财政机关总预算会计制度》进行了再次修订,将财政总预算会计的核算对象由预算资金和预算外资金扩展为包括财政信用资金在内的全部财政资金,并对财政信用资金的会计核算做出了较为全面的补充规定。

1988年,财政部制定发布了新的《事业行政单位预算会计制度》,并于1989年起实行。这一制度推动了我国单位预算会计的发展,这主要体现在:(1)改变了单位预算会计制度的名称,在文字表述中把事业单位置于行政单位之前。(2)对差额单位和自收自支单位的会计核算做出了规定,扩大了单位预算会计制度的适用范围。依据它们与各级财政总预算的缴拨款关系,新制度将各类事业行政单位划分为全额拨款、差额补助和自收自支三种类型,并分别设计了对应的会计科目,规定了其预算收支的具体核算方法。(3)为了满足预算财务管理改革发展的需要,增加了会计核算内容,例如,成本核算与管理、抵支收入项目核算以及专项资金的核算等。

改革开放以来,我国对遭受“文化大革命”摧残的预算会计进行了调整和改革。尽管仍然划分为财政总预算会计和单位预算会计,但这一时期的预算会计有了重要发展,并且成为了1997年预算会计改革的前提。

4. 1997年预算会计改革

1997年,为适应社会主义市场经济的要求,财政部先后制定发布了《财政总预算会计制度》《行政单位会计制度》《事业单位会计准则(试行)》和《事业单位会计制度》,并于1998年起开始实行。通过这些制度,我国对原有的预算会计进行了较为全面的改革,这主要体现在:(1)重新划分了预算会计体系,其中事业单位会计成为了单独的会计分支,并且对其进行准则和制度的双重规范。(2)提出了预算会计符合国家宏观调控和财政部门预算管理的需要,而且还要满足各部门、各单位加强内部核算管理的需要。(3)提出

了预算会计核算的一般原则,规定会计核算必须遵循适应性、客观性、可比性、一致性、及时性、明晰性、历史成本等多项原则。(4)将资金收付记账法改为国际通行的借贷记账法。(5)将预算会计要素划分为资产、负债、基金(净资产)、收入和支出五类,采用了“资产-负债=净资产”的会计平衡方程式。(6)取消了按不同预算管理形式设置的三套会计科目,改为事业单位和行政单位会计各设一套会计科目。(7)统一核算预算内和预算外资金。(8)改革了会计基础,规定事业单位的经营性收支业务可采用权责发生制核算。(9)改革包干经费财政总预算会计支出列报基础,要求各级财政总预算会计对各项包干经费规定按拨款数列报预算支出,事业行政单位则以实际支出数列报支出。(10)重新设计了会计报表体系,确定预算会计报表主要由资产负债表、收入支出表及必要的附表、会计报表说明书组成。

从总体上看,我国1997年预算会计改革进行得较为全面。与改革前的预算会计相比,改革后的预算会计核算体系更加系统,会计核算方法更加科学,会计确认、计量和报告程序更加规范,会计报表体系更加完整。这次改革实现了新中国成立以来预算会计发展过程中的一个跨越,使计划经济体制下的预算会计逐渐向市场经济体制下的政府会计模式转变。但是,我国1997年预算会计改革也不无遗憾,它没有改变我国长期以来一直按照预算管理方式、分部门制定行政事业单位会计制度的做法,因而还带有计划经济体制以及统收统支的供给型财政管理模式的浓重色彩,与这次预算会计改革的指导思想和预期总目标的要求相去甚远。而且,随着形势的发展和预算会计环境的变化,改革后的预算会计表现出诸多的弊端和不适应性,受到人们越来越多的批评。

三、预算会计的特点

预算会计的特点主要是相对于企业会计而言的。由于政府与事业单位的组织目标、资金获取和使用方式等都与企业组织不一样,因此预算会计和企业会计在核算对象、会计要素、确认基础、核算方法等方面也有很大的差别。

1. 会计核算对象:预算资金运动

企业会计通常以资金的价值运动作为主要的核算对象,以提供连续、全面、系统、完整的财务信息,从而满足其使用者解脱企业管理当局受托责任并做出相关决策的需要。相对而言,尽管我国建立于计划经济时代的预算会计体系历经变革,但其核算对象依然限于预算资金运动的相关范围内,也就是说预算会计以预算资金及其运动为对象,以预算年度为会计期间,确认、计量、记录和报告当年的预算执行过程及结果。

由于不同预算会计主体的业务和财务收支活动情况不同,预算会计体系各组成部分在具体的会计核算对象上又有所差别。其中,财政总预算会计和预算外资金财政专户会计的核算对象主要是财政资金的集中、分配及其结果;行政单位会计的核算对象主要是单位预算执行过程中财政资金的领拨、使用及其结果;事业单位会计的核算对象除了财政资金外,还有在业务活动过程中形成的其他资金收支。由于我国预算会计制度过于强调为预算管理提供信息服务的功能,因此一些与预算资金运动无直接关联的重要会计信息就被忽视或遗漏了,包括整个预算资金的连续活动和累积结果。

2. 会计要素划分：没有利润类指标

会计要素是在对会计对象进行进一步分类的基础上形成的。在企业会计中，会计要素包括反映主体某一特定时点财务状况的资产、负债和所有者权益，以及特定期间经营成果的收入、费用和支出。这些会计要素之间的数量关系可以用两个会计等式来描述，即“资产=负债+所有者权益”和“收入-费用=利润”。截至目前，我国对预算会计要素的划分已历经几次变动：1951年将预算会计要素划分为收入、支出、资产、负债和资产负债共同类五大类，又于1952年取消了资产负债共同类，1965年随着资金收付记账法的使用又将其改为资金来源、资金运用和资金结存三大类，并一直沿用到1997年预算会计改革。根据我国新形势的要求，借鉴企业会计改革的经验和国外的通行做法，1998年1月1日开始实行的新预算会计制度又将预算会计要素改为资产、负债、净资产、收入和支出五类。可见，预算会计要素划分没有利润类指标。

我国预算会计要素的定义和内容与企业会计有所不同，这主要表现在收入和支出/费用上。在企业会计中，收入是指会计期间经济利益的增加，其形式表现为由于资产流入、资产增值或负债减少而引起的所有者权益增加，费用主要表现为由于资产流出、资产消耗或发生负债而引起的所有者权益减少。我国预算会计要素中的收入是指国家或单位依法取得的非偿还性的当期可支用的资金（即预算年度收到的所有现金及其等价物），并且用“支出”概念取代了“费用”概念，反映一级政府或单位按照批准的预算所发生的资金耗费或损失（即预算年度付出的所有现金及其等价物）。

3. 会计核算焦点：财政资金收支结余

企业是进行生产经营活动的营利性组织，作为独立核算的经济单位，其从事商品生产和商品流通活动的目标是获取盈利，实现资产的保值增值。因此企业会计核算以计算经营盈亏为中心。因此，企业会计特别注重对所有者投入和收入的区分以及配比原则的应用。但政府与事业单位不以营利为目的，其业务目标在于谋求最广泛的社会效益。它们的资金主要来源于税收、服务收费以及私人、机构的捐赠等，大部分收入和支出没有较为紧密的配比关系。所以，政府与事业单位的预算收支差额不反映经营成果，只反映资金使用的余缺。因此，预算会计核算以财政资金收支结余为中心。预算会计主要通过反映预算资金的收支活动来监督政府与事业单位的预算执行过程，从而满足宏观经济管理、预算管理以及加强单位内部管理的需求。应当注意的是，为了考核某些事业单位的经济效益，促进增收节支，改善事业管理，也可以进行成本核算。但是，事业单位成本核算同企业成本核算相比较为复杂，主要原因在于费用的计量和分配较为困难，所以其应用范围有一定限度。

我国预算会计所反映和监督的资金，大部分直接或间接属于政府财政性资金。预算会计指标体系的确立应当同《政府收支分类科目》相一致，以反映国家预算和单位预算的执行情况。在财政总预算会计中，决算报表的收支科目与《政府收支分类科目》完全一致，其预算收入、预算支出等明细核算也要按《政府收支分类科目》进行。在行政单位会计和事业单位会计中，有关账户的明细核算也要按《政府收支分类科目》进行，并在会计报表中按《政府收支分类科目》的类、款、项、目分别列示。只有严格按照《政府收支分类科目》组织会计核算，才能保证各预算单位的核算口径一致，才便于汇总编报财政总预算会计的决算报告，用以反映和监督国家预算的执行情况。在政府决算报告中，对企业单位只反映其缴款、拨款情况，并不要求其使用的会计账户与《政府收支分类科目》相一致。这