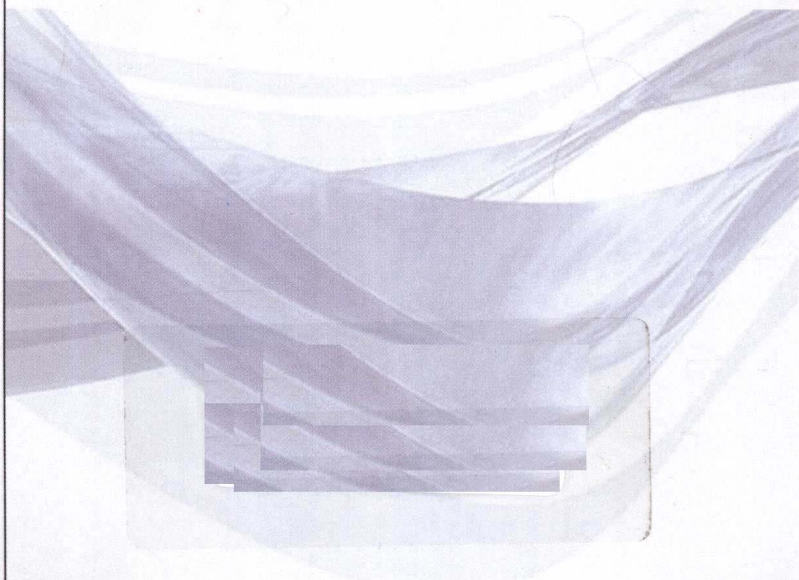


Y 预算会计

YUSUAN KUAIJI

于国旺 / 主编



经济科学出版社
Economic Science Press

高等学校会计学专业特色教材
GAODENG KUOXIAO KUAIJIXUE ZHUANYE TESHU JIAOCAI

Y 预算会计

YUSUAN KUAIJI

于国旺 / 主编



经济科学出版社
Economic Science Press

图书在版编目 (CIP) 数据

预算会计/于国旺主编. —北京: 经济科学出版社, 2011. 3

高等学校会计学专业特色教材

ISBN 978 - 7 - 5141 - 0379 - 3

I. ①预… II. ①于… III. ①预算会计 - 高等学校 - 教材 IV. ①F810.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 022058 号

责任编辑: 谭志军 李 军

责任校对: 王肖楠

版式设计: 代小卫

技术编辑: 王世伟

预 算 会 计

于国旺 主编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编部电话: 88191217 发行部电话: 88191540

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

北京中科印刷有限公司印装

787 × 1092 16 开 20.25 印张 360000 字

2011 年 3 月第 1 版 2011 年 3 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 0379 - 3 定价: 36.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

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。为了满足社会对预算会计人员的需求，我国高等院校应当将预算会计列为会计学专业教学体系中的一门主干课程。在学习了基础会计、中级财务会计等相关课程的基础上，要求学生选修预算会计课程，除了能够促使其了解预算会计基本理论和实务外，也有助于深化他们对企业会计理论和实务的认知程度，从而建立更为系统完整的会计知识结构。而在该门课程的教学过程中，有一本能够紧扣预算会计最新理论和实务的教材又是相当重要的。这正是本书不断努力的方向和目标。

本书由北方工业大学经济管理学院会计系教师于国旺编写完成。全书共分六章，既介绍了我国预算会计及其各分支内容的基本理论，又介绍了财政总预算会计、预算外资金财政专户会计、行政单位会计和事业单位会计实务，并且对预算会计的未来改革情况进行了展望。本书内容完整、重点突出、时间性强，不仅对预算会计中的重要概念进行了详尽的说明，而且紧扣近年来我国预算会计实务的最新发展变化，旨在使学生掌握运用预算会计相关知识的技能，提高其分析问题、解决问题的能力。本书可以作为高等院校财经类专业学生的授课教材，也可以作为行政事业单位会计人员培训、自学的参考用书。

本书是北京市特色专业建设点——北京工业大学会计专业 and 北京市优秀教学团队——会计学专业系列课程教学团队的建设成果之一。本书的出版得到了北京市教委专项经费的资助和支持。

本书在编写过程中，参阅了许多会计同人的专著和教材以及有关部门发布的通知文件，同时也得到了北方工业大学经济管理学院会计系和经济科学出版社的大力支持和帮助，在此一并表示感谢。

由于编者水平和时间的限制，书中不妥与疏漏之处在所难免，因此恳请广大读者和会计同人批评指正，以便编者能够不断改进。

编 者

2010 年 10 月

目 录

第一章 预算会计总论	1
第一节 政府与事业单位概述	1
第二节 预算会计的概念和特点	7
第三节 预算会计的组成体系	13
第四节 预算会计的职能和目标	18
第五节 预算会计规范体系	21
本章小结	24
复习思考题	25
第二章 财政总预算会计	27
第一节 财政总预算会计概述	27
第二节 财政总预算会计收入的核算	33
第三节 财政总预算会计支出的核算	47
第四节 财政总预算会计资产的核算	61
第五节 财政总预算会计负债的核算	75
第六节 财政总预算会计净资产的核算	80
第七节 财政总预算会计报表	87
本章小结	99
复习思考题	100
习题	102
第三章 预算外资金财政专户会计	105
第一节 预算外资金财政专户会计概述	105
第二节 预算外资金财政专户会计收入的核算	109
第三节 预算外资金财政专户会计支出的核算	111

第四节 预算外资金财政专户会计资产的核算	114
第五节 预算外资金财政专户会计负债的核算	116
第六节 预算外资金财政专户会计净资产的核算	118
第七节 预算外资金财政专户会计报表	120
本章小结	124
复习思考题	125
习题	126
第四章 行政单位会计	127
第一节 行政单位会计概述	127
第二节 行政单位会计收入的核算	133
第三节 行政单位会计支出的核算	142
第四节 行政单位会计资产的核算	148
第五节 行政单位会计负债的核算	164
第六节 行政单位会计净资产的核算	172
第七节 行政单位会计报表	175
本章小结	187
复习思考题	187
习题	189
第五章 事业单位会计	191
第一节 事业单位会计概述	191
第二节 事业单位会计收入的核算	197
第三节 事业单位会计支出的核算	213
第四节 事业单位会计资产的核算	229
第五节 事业单位会计负债的核算	258
第六节 事业单位会计净资产的核算	271
第七节 事业单位会计报表	281
本章小结	294
复习思考题	295
习题	297
第六章 预算会计的未来改革	300
第一节 预算会计改革的背景	300

第二节 预算会计改革的未来	306
本章小结	311
复习思考题	312
参考文献	313

第一章

预算会计总论

【本章要点】 本章主要从总体上介绍我国现行预算会计及其规范体系的基本问题。通过学习,学生应当在理解政府与事业单位概念、特点和重要性的基础上,掌握预算会计的概念、特点、组成体系、职能、目标及其规范体系等内容。

【核心概念】 政府 事业单位 预算会计 预算会计职能 预算会计目标 预算会计规范体系

第一节 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凸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限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。

第二节 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