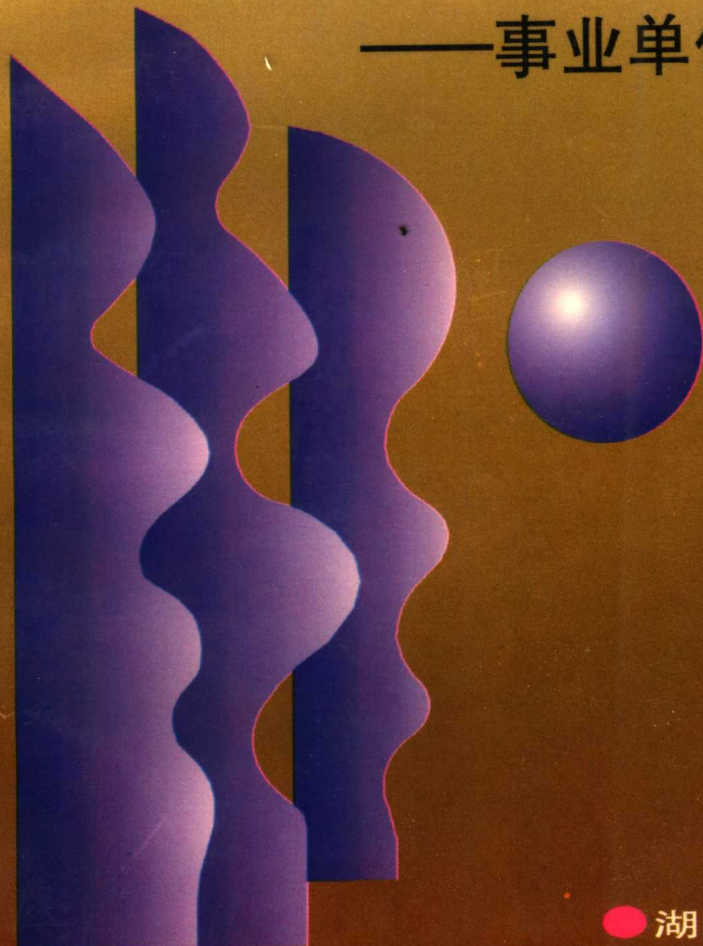


● 陈纪瑜 著

预算会计

——事业单位会计



● 湖南出版社

陈纪瑜

预算会计

——事业单位会计

湖南人民出版社

责任编辑:车戈平
装帧设计:贺旭

预 算 会 计
—— 事业单位会计
陈纪瑜 等著

*

湖南人民出版社出版、发行
(长沙市河西银盆南路 67 号)

湖南省新华书店经销 湖南湘潭县印刷厂印刷

1997 年 7 月第 1 版第 1 次印刷

开本:850×1168 1/32 印张:11.625

字数:269000 印数:1—6000

ISBN7—5438—1532—X

F·232 定价:13.50 元

前 言

随着经济体制改革向纵深发展，我国原来实行的事业单位财务会计制度已不能适应事业体制改革和事业发展的要求。这种不适应性突出表现在以下几个方面：其一，原来对事业单位实行的划分为全额、差额、自收自支三种预算管理形式的制度已难以有效执行；其二，由于事业单位资金来源的渠道越来越多，原事业单位财务会计已不能全面反映单位资金活动和财务收支状况；其三，目前事业单位非财政拨款收入增多，亟需以财务会计制度来规范这部分收入所形成的支出。

近几年来，根据建立社会主义市场经济体制的要求，按照财政税收体制改革的总体部署，在总结改革开放以来事业财务会计制度改革经验的基础上，形成了事业财务会计改革所需遵循的几个要点。主要内容如下：（1）按照公共财政理论所规定的“社会共同需要”标准，重新规范财政资金在社会事业领域的供应范围，逐步改革原高度集中计划体制下财政包揽过多的弊端。（2）通过改革和强化事业支出管理，逐步形成一个结构合理、管理规范、讲求效益的事业支出管理模式。（3）改变只注重反映财政拨款及其支出的传统事业单位财务会计核算管理体系，将财政预算拨款、事业单位按规定上缴财政专户后由财政核拨的预算外资金以及单位组织的各项其他收入全部纳入单位预算管理，实行单位全部收支综合平衡，建立新型的事业单位财务会计制度体系。

(4) 逐步形成事业单位在国家规定范围内多渠道筹集资金、多种形式发展各项社会事业的新格局。在以上要点的指导下，我国加快了事业单位财务会计制度改革步伐。从1997年开始，我国实行了新的《事业单位财务规则》，标志着事业单位财务会计制度改革进入了一个崭新阶段。虽然由于种种原因的限制，事业单位会计制度暂时还不能出台，但财政部组织财会专家学者已初步设计了一个改革蓝本。本书就是依据新的财务规则和会计制度蓝本编著而成的。由于事业单位会计仍是我国预算会计体系的组成部分，故将本书定名为《预算会计——事业单位会计》，是作者1997年初出版的《预算会计——政府财政会计和行政单位会计》的姊妹篇。

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一个重要原因是，在教学过程中时刻面临教材陈旧、教材内容与现实不符的窘境。所以作者编撰了本书，以解燃眉之急。参加本书编写的还有本院研究周智勇、陈立勇、梁宇。

由于本书在体系上、内容上作了一些新的尝试性探讨，难免有不成熟之处，作者期待专家和会计工作者的指正。

陈纪瑜

1997年3月31日

目 录

第一章 事业单位财务会计总论	(1)
第一节 预算会计的一般理论.....	(1)
第二节 事业单位预算管理形式.....	(5)
第三节 事业单位财务制度.....	(13)
第四节 事业单位会计概论.....	(22)
第二章 事业单位资产会计	(41)
第一节 货币资金.....	(42)
第二节 应收及预付款项.....	(52)
第三节 存货.....	(69)
第四节 对外投资与自筹工程.....	(97)
第五节 固定资产与无形资产.....	(108)
第三章 事业单位负债会计	(146)
第一节 借入款.....	(146)
第二节 应付票据.....	(149)
第三节 应付及预收帐款.....	(154)
第四节 应付工资和应付福利费.....	(161)
第五节 应缴款项.....	(166)
第六节 其他应付款和预提费用.....	(175)
第四章 事业单位净资产会计	(180)
第一节 固定资产基金和待核销固定资产基金.....	(180)

第二节	专用基金	(185)
第三节	留本基金及普通基金	(188)
第四节	投入资金	(193)
第五节	结余及其分配	(196)
第五章	事业单位收入会计	(202)
第一节	财政补助收入	(202)
第二节	事业收入	(208)
第三节	拨入补助款和附属单位上缴收入	(211)
第四节	经营收入和其他收入	(214)
第六章	事业单位支出会计	(218)
第一节	事业支出	(219)
第二节	拨出经费与对附属单位补助支出	(230)
第三节	专项资金支出与拨出专项资金	(234)
第四节	经营支出与其他支出	(239)
第五节	成本费用支出	(242)
第七章	事业单位收支及结余核算释例	(264)
第一节	医院事业收支核算	(264)
第二节	科研课题的核算	(280)
第三节	高等院校收支核算	(293)
第八章	事业单位财务会计报告	(306)
第一节	事业单位财务会计报告的意义和种类	(306)
第二节	会计报表的编制和审核	(324)
第三节	事业单位的财务分析	(344)
附录：	《事业单位财务规则》(1996年10月22日颁布)	
		(358)

第一章 事业单位财务会计总论

第一节 预算会计的一般理论

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、反映和监督各级政府以及事业行政单位的收支和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。随着我国经济体制改革的不断深化，《企业财务通则》和《企业会计准则》得到颁布和实行。在此形势下，预算会计制度的改革已是势在必行了。为了区分预算会计改革与企业会计改革的不同之处，必须明确预算会计的基本性质。一般认为，我国预算会计具有以下基本性质。

(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。预算会计作为一种对国家预算资金的管理活动，它对各级政府财政总预算，各个行政及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，所以政府财务会计、行政单位会计、事业单位会计在核算对象、范围上是有区别的。预算会计也就相应地划分为三大块。

(二) 预算会计以货币为主要计量单位，并相应采用了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整的会计核算程序。在上述基础上，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、行政单位预算和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、行政单位和事业单位的全部资金进行计划预测和执行结果的核算，并通过会计核算如实反映全部资金的活动过程和结果，对财政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，科学地安排资金支出，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。

预算会计体系

预算会计是为执行国家预算服务的，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，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。作为预算会计的主体，是指预算会计工作为其服务的特定机构和单位。按《中华人民共和国预算法》的规定，预算会计的主体可理解为执行国家预算的各级政府、各部门、各单位，具体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、国家税务局与地方税务局、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核算，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机关于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，可以统称为政府机构会计。其中事业单位会计包括所有国有事业单位和社会团体会计，也包括非国有事业单位和社会团体会计，且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。本书主要介绍事业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，预算会计自身所具有的特点规定了预算会计改革的内容和方向。预算会计的基本特点可归纳如下。

(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和公共事业部门的专业会计，还包括大量的非政府部门和非国有性质事业的单位会计。预算会计的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。因此，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使用经营的资产都是国家所有，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，因此一般也应纳入国家预算资金的收支范围内。

(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；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，并接受国家权力机构的监督，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、服务目标都是向社会公开的，并接受全社会的财务检查和监督。

第二节 事业单位预算管理形式

事业单位预算管理改革的必要性

新中国建立以后，我国各项公共事业基本上都由国家掌握控制，并基本依靠政府财政资金来运营，所以在很长一段时间内我国的公共事业单位预算管理办法采取的是一种高度集中管理的体制。改革开放以来，我国十分重视对事业单位预算管理形式的改革，相继颁行了一系列事业单位预算财务管理的法规和章程。主要包括1989年财政部颁发的《关于事业单位财务管理的若干规定》以及1992年颁行的《社会文教事业全额预算管理单位财务管理暂行办法》、《社会文教事业差额预算管理单位财务管理暂行办法》、《社会文教事业自收自支预算管理单位财务管理暂行办法》和《关于加强事业单位收入财务管理的规定》等重要规章制度。上述规章制度对于规范和完善事业单位预算财务管理，提高财政预算资金使用效益，促进社会各项事业的改革和发展都起了

很大的作用。但是，在建立社会主义市场经济体制的新形势下，原制度规定的将事业单位划分为三种预算管理形式已不能适应事业单位各项改革的要求。原制度规定事业单位划分为全额预算管理、差额预算管理和自收自支管理三种预算管理形式；并相应规定有条件的全额预算管理单位应逐步向差额预算管理单位过渡，有条件的差额预算管理单位应逐步向自收自支管理单位过渡，即“两个过渡”；另外，还规定了有条件的自收自支管理单位应向企业管理过渡。以上规定，对于改革原来由国家统收统支、大包大揽的事业单位预算财务管理体制，支持和鼓励有条件的事业单位合理组织收入，调动事业单位和职工增收节支的积极性，提高资金使用效益，促进各项事业发展等方面起到了积极的作用。但是，从近几年执行以上规章制度的情况看，“三种预算管理形式”和“两个过渡”已不能适应社会主义市场经济体制的要求，并日益暴露出一些问题。这些问题主要反映在以下两方面。

1. “三种预算管理形式”不能准确反映各类事业单位本身所具有的性质。全额、差额、自收自支三种预算管理形式是根据单位的经费自给率确定的。事业单位经费自给率就是衡量事业单位组织收入的能力和满足经常性支出的程度。具体地说，就是单位的事业收入、经营收入、附属单位上缴收入、其他收入之和，与单位事业支出、经营支出之和的比率。原制度一般规定经费自给率低于30%的事业单位为全额预算管理单位，高于30%的为差额预算管理单位。以经费自给率来规定全额预算管理单位和差额预算管理单位，并没有注重事业单位本身所具有的社会特性及其服务范围的差别，而只有经费自给率量上的差别。这是不利于对事业单位进行科学规范管理的。

2. 推行“两个过渡”政策缺少可操作性。由于国家对三种

不同预算管理形式的事业单位采取了不同的政策，导致各种单位的利益差距拉大，不少单位存在“过渡”吃亏的心理因素，致使“两个过渡”推行困难。有不少单位本身组织的收入较多，但有意地压低收入财务报告、转移资金、乱花乱支，以降低单位的经费自给率指标，不愿由全额预算管理过渡到差额预算管理，或者由差额预算管理过渡到自收自支管理。这样不仅难以实行真正的预算单位分类管理，也可能助长了部分事业单位依赖国家吃大锅饭的心理状况，并可能滋长社会腐败现象。

事业单位预算管理形式的改革内容

在发展完善社会主义市场经济条件下，事业单位的社会服务职能、经济活动形式、资金来源和事业发展的需求都发生了很大的变化。从1997年1月1日开始，我国决定对事业单位预算管理形式实行以下改革。

(一) 实行“核定收支、定额或者定项补助、超支不补、结余留用”的预算管理办法

新制度规定，将事业单位原行的三种预算管理形式改为实行“核定收支、定额或者定项补助、超支不补、结余留用”的预算管理办法，同时将梯级式的“两个过渡”改为坡式渐进过渡。取消三种预算管理形式以后，财政部门将根据事业特点、事业发展计划、事业单位收支状况、以及国家财政政策和财力的可能，来确定对不同事业单位的不同定额或者定项补助标准。下面对事业单位预算管理形式的改革内容作进一步说明。

1. 对事业单位的财政补助体现了重新规范界定国家财政对事业单位的拨款政策。确定科学合理的财政拨款政策，首先要逐步规范适应社会主义市场经济体制的财政资金供应范围。对那些

基本是为了满足社会共同需要、应由国家财政供应经费的事业单位，财政可按维持其正常发展需要核拨补助经费；事业单位本身可以按照国家政策规定，合理筹集、组织各项收入，开拓资金来源渠道，以达到促使事业更快更好发展的目的。对于那些具有较大公益性、福利性，且本身收入比较稳定的事业单位，国家财政可根据国家发展社会事业的政策和单位收支状况，采取定额或定项补助的办法拨付一部分经费，以扶持这些事业的发展。对于那些已经具备了按照市场机制运行条件的事业单位，一般应与财政在经费拨付上脱钩，并采取其他相应的政策鼓励社会力量兴办这类事业。但是有一点需加以说明，上述的缩小财政资金对某些事业的供应范围并不意味着财政要减少全社会事业经费的支出规模。一般而言，随着社会经济的发展，财政收入的增加，全社会事业经费的支出规模也将随之增加。而缩小财政资金供应范围所节省下来的事业经费，可调剂用于财政资金供应范围内的事业支出，以保证这些事业单位的资金供应，求得这些社会事业的更快发展。

另外，要逐步改革对事业单位的财政资金供应方式，硬化预算约束，加强事业单位自我平衡预算的能力。国家财政根据各类不同事业单位的特点、事业发展计划、事业单位收支状况和国家财力水平确定定额或者定项补助标准，预算拨款计划一经确定，一般不再调整。事业单位的收支预算规模则由单位各项资金来源、事业发展的需要自行确定，并自求预算平衡。

2. 建立事业单位预算管理形式的科学合理的过渡机制。随着新制度将三种预算管理形式取消后，相应地也将取消“两个过渡”的办法。但是，取消“两个过渡”以后，并不是事业单位的经费供应范围和规模不再随单位条件的变动而变动。原制度规定

的是按单位经费自给率数划分阶梯过渡，第一阶梯是从全额预算管理向差额预算管理过渡，第二阶梯是从差额预算管理向自收自支管理过渡。既然已不存在三种预算管理形式，这种阶梯式的过渡也就失去了存在的基础。新制度试图按经费自给率大小建立一种渐进式的过渡机制，促使有条件的事业单位逐步增强经费自给能力，进而使一部分具备条件的事业单位脱开与财政的经费供给关系，并逐步走向市场。新制度规定的渐进式过渡方式，有利于促进事业单位平稳健康地发展。

3. 事业单位预算管理形式的改革必须注意与相关政策的配套衔接。现行的事业单位工资政策、公费医疗政策、机构编制审批政策等都是与原来的“三种预算管理形式”挂钩的。例如事业单位的工资制度规定，按事业单位的特点和经费来源的不同，实行不同的工资管理办法。即在事业单位工资构成中，全额拨款单位工资固定部分为70%，活的部分为30%；差额拨款单位的工资固定部分为60%，活的部分为40%；自收自支单位可比照实行企业工资制度。又如事业单位公费医疗制度规定，全额预算管理单位享受公费医疗制度，差额预算管理单位（医院除外）和自收自支单位就不享受公费医疗等。新制度取消三种预算管理形式后，就存在一个新规定与现行有关政策配套衔接的问题。为此，财政部颁发了《关于贯彻实施新的事业单位财务制度有关政策衔接问题的通知》，其中规定取消三种预算管理形式后，凡是与三种预算管理形式挂钩的有关政策，应在体现国家现行有关政策连续性的前提下，结合财政对该事业单位的支持强度和事业单位的经费自给率调整确定。

事业单位的预算管理

(一) 事业单位预算管理概述

事业单位预算是指事业单位根据事业发展规划和任务编制的年度财务收支计划。事业单位预算由收入预算和支出预算组成。

我国社会公共事业单位包括的范围十分广泛，主要是教育、科学、文化、卫生等事业单位，一般概括为教科文卫事业单位。教科文卫事业在我国的社会经济生活中占据重要的地位，直接影响制约着社会经济整体的发展状况。教科文卫事业在社会发展和国民经济中的作用具体分析如下。

1. 科学研究事业是社会经济发展的重要推动力，是第一生产力，是现代化生产中的主要因素。随着经济的发展，科学技术事业的进步已成为生产发展、劳动生产率提高的基本前提。

2. 教育事业是科学技术这种“第一生产力”的源泉和基础，是社会再生产正常进行的必要条件和重要保证。这是因为教育是科学技术进步的基础，只有通过教育，科学知识才能得以继承和传播；教育又是劳动力再生产的重要条件，在现代生产条件下，劳动者的科学文化知识和劳动技能主要是通过教育途径获得的。因此，教育是培养造就四个现代化建设人才和提高全民族素质的重要手段，是建设社会主义精神文明的主要方面。

3. 卫生文化体育等事业是提高人民体质、丰富人民精神生活所必需的。在现代高度紧张的经济生产活动中，没有健康的体魄和振奋的精神是不能胜任的，而这些都需要良好的医疗卫生保健等社会服务才能得到保证。人们在工作之余，还要进行文体体育活动，以调剂因工作疲乏的身体和精神，丰富人们的生活，增强体质，提高劳动能力，促进社会经济的发展。