

预算会计报表编制与分析

主编：门玉峰

便于操作 简明扼要 通俗易懂

IKUAIJI

中国统计出版社

预算会计报表编制与分析

门玉峰 主编

0337/28

中国统计出版社
一九九八年十月

前 言

本书按照预算会计的不同行业分类编写,包括:财政总预算会计报表编制与分析、普通事业单位会计报表编制与分析、中小学校会计报表编制与分析、高等学校会计报表编制与分析、科学事业单位会计报表编制与分析、医疗卫生单位会计报表编制与分析、事业单位企业化管理会计报表编制与分析等内容。全书还详细介绍了上述各行业每张报表的基本理论、基本结构、编制依据、编制方法、结构分析和要素分析,对重大改革和重要内容均作了新旧对比,并对改革的原因及其优点作了进一步的阐述。尤其对难度较大的资产负债表,现金流量表的编制加重了笔墨。本书可作为财政部门、事业单位财会人员执行新制度,提高业务素质的学习用书。也可作为财经院校师生的教学参考书。

本书由北京社会科学院门玉峰同志主持编写,参加编写人员还有王鑫、周桂云、徐凤丽、田然、胡亚华等同志。

由于时间仓促、编写水平有限,难免有错漏之处,敬请广大读者批评指正。

作者

1998年11月

目 录

第一篇 预算会计及其改革概述

第一章 预算会计改革概述	(3)
第一节 我国预算会计的发展.....	(3)
第二节 我国预算会计改革的必要性.....	(6)
第三节 预算会计改革的指导思想、目标和原则	(9)
第四节 预算会计改革的内容	(12)
第五节 预算会计改革的意义	(16)
第二章 预算会计概述	(19)
第一节 预算会计的概念、特点、及其组成	(19)
第二节 预算会计的目标和任务	(28)
第三节 预算会计的核算原则和核算方法	(32)
第三章 预算会计报表的编制和分析概述	(70)
第一节 预算会计报表及其编制概述	(70)
第二节 会计报表分析概述	(76)

第二篇 预算会计报表的编制与分析

第一章 财政总预算会计	(87)
第一节 财政总预算会计的基本知识	(87)
第二节 财政总预算会计报表的编审.....	(100)

第三节	会计报表的分析.....	(137)
第二章	行政单位会计.....	(147)
第一节	行政单位会计的基本知识.....	(147)
第二节	行政单位会计报表的编制.....	(161)
第三节	行政单位会计报表的审核与汇总.....	(179)
第四节	行政单位会计报表的分析.....	(182)
第三章	普通事业单位会计.....	(189)
第一节	普通事业单位会计基础知识介绍.....	(189)
第二节	事业单位年度会计报表编制的准备工作.....	(208)
第三节	资产负债表的编制.....	(210)
第四节	收入支出表的编制.....	(229)
第五节	事业支出明细表与经营支出明细表的编制.....	(235)
第六节	会计报表附注与财务情况说明书.....	(239)
第七节	事业单位的财务分析.....	(243)
第四章	中小学校会计.....	(247)
第一节	中小学校会计基础知识介绍.....	(247)
第二节	资产负债表的编制.....	(269)
第三节	收入支出表的编制.....	(282)
第四节	基本数字表编制.....	(287)
第五节	会计报表分析.....	(288)
第五章	事业单位企业化管理会计.....	(290)
第一节	事业单位的企业化管理.....	(290)
第二节	《事业单位会计准则》与《企业会计准则》的差异	(292)
第三节	企业化管理事业单位会计报表编制的基础知识	(293)
第四节	编制报表前的准备工作.....	(308)
第五节	资产负债表.....	(310)
第六节	损益表.....	(319)

第七节	财务状况变动表·····	(324)
第八节	现金流量表·····	(329)
第九节	损益表的附表·····	(335)
第十节	会计报表分析·····	(338)
第十一节	会计报表编制与分析实例·····	(342)
第六章	科学事业单位会计 ·····	(350)
第一节	科学事业单位会计报表基础知识·····	(350)
第二节	资产负债表的编制·····	(363)
第三节	收入支出表及其附表的编制·····	(372)
第四节	结余分配表的编制·····	(378)
第五节	净资产变动情况表的编制·····	(379)
第六节	会计报表附注·····	(381)
第七节	汇总会计报表·····	(382)
第八节	财务决算·····	(383)
第九节	会计报表分析·····	(385)
第十节	会计报表编制与分析实例·····	(388)
第七章	医疗卫生单位会计 ·····	(398)
第一节	医疗卫生单位会计基本知识介绍·····	(398)
第二节	资产负债表的编制·····	(417)
第三节	损益表的编制·····	(429)
第四节	药品收支表、基金变动表、基本数字表的 编制·····	(436)
第八章	高等学校会计 ·····	(448)
第一节	高等学校会计基本内容介绍·····	(448)
第二节	资产负债表的编制·····	(469)
第三节	收入支出表的编制·····	(485)
第四节	支出明细表的编制·····	(494)
第五节	高等学校会计报表分析·····	(497)

第一篇

预算会计及其改革概述

第一章 预算会计改革概述

第一节 我国预算会计的发展

我国会计基本可分为企业会计和预算会计两大类。预算会计是我国会计的专有概念,它是我国会计领域的一个特殊序列,主要包括财政机关总预算会计、行政机关会计和事业单位会计。

财政机关是组织国家财政收支,办理国家预算、决算的专职管理机关。行政机关是进行国家行政管理,组织经济建设和文化建设,维护社会公共秩序的单位,包括国家权力机关、政府机构、司法机关等等。事业单位,是指不具有社会生产职能和国家管理职能,直接或间接地为社会发展、生产建设和人民服务的单位,包括学校、医院、公用事业、科研单位等等。以上这些单位执行的会计,在我国统称预算会计。此外,预算会计还包括其他有关参与总预算执行部门的专业会计,如国库会计、税收征解会计、国家基本建设拨款会计等等。

建国以来,我国一直把企业会计与预算会计作为国家整个会计工作的两大组成部分,在会计制度的设计与管理方面,分别由财政部的会计司和预算司管理,形成了两个独立的会计核算与管理系统。预算会计更多地学习、借鉴前苏联的做法,并结合自己的实际情况,逐步探索适合中国国情的预算会计体系和方法,并取得了下列成果:

1. 形成了一套完整的预算会计组织体系和管理体系。

我国预算会计体系中总预算会计按照一级政权一级财政的原则,分为中央、省、市、县、乡五级。预算会计根据国家行政事业机制经费领报关系和预算管理层次分为三级:即主管会计单位,二级会计单位和基层会计单位。加上参与总预算执行的国库会计、税收征解会

计、基本建设拨款会计、共同构成一个有机整体,形成了遍布全国的会计核算网络。这一核算网络的最高管理机关是中华人民共和国财政部。

2. 建立了一套完整的会计制度体系。

自1950年10月,财政部召开了第一次全国预算会计金库制度,讨论通过了《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》以后,根据经济发展需要和预算管理要求,我们对预算会计制度及其他相关制度进行了多次大的修订和补充,逐步建立了不同层次的规范性制度。目前约束预算会计执行的全国统一的制度体系有《中华人民共和国会计法》、《中华人民共和国预算法》、《中华人民共和国国家金库条例》、《财政机关总预算会计制度》、《事业行政单位预算会计制度》、《中央级事业行政单位限额拨款办法》等主要法规、制度以及一系列单位预算财务管理规章制度。这些制度体系构成了我国预算会计工作必须遵循的基本规范、以及对预算会计工作进行考核的基本依据。

3. 培养了一支逾百万人的预算会计队伍。

建国以来,随着社会主义经济建设和发展,预算会计工作领域不断拓宽,预算会计队伍不断发展壮大。截至1995年度不完全统计,全国预算会计从业人员有180万人。其中财政机关总预算会计人员约占十分之一,其余均为事业行政单位预算会计人员。上述预算会计人员中,大中专以上文化程度的占总人数的82.8%。

4. 在实践中摸索出比较科学的预算会计理论与方法体系。

预算会计理论产生于我国预算会计工作的实践,并在实践中不断丰富和完善。在几十年的发展,我们对有关预算会计的概念、预算会计的范围、预算会计对象、预算会计模式、预算会计基础等一系列问题形成了比较完整的理论体系,用于指导我们的工作和教学。有关预算会计的方法如预算会计科目、凭证、帐簿、报表等等,也在实践中逐步系统化、规范化,并在预算会计工作实践中逐步发挥了巨大的作用。

5. 开展了预算会计教学工作,为我国预算会计的发展培养输送了大批杰出人才。

目前我国财政部管辖的五所财经大学、院校都开设了预算会计专业课程。另外,在其他一些大专院校经济管理类专业,以及在几乎遍及全国各省区的中等财会专业学校中,也设有预算会计课程;除了正规院校以外,我们还在中央电视大学、会计函授大学、各种业余大学以及各种培训班中开展了不同形式、不同层次的预算会计教学。据统计,目前全国预算会计人员经过各种专业培训的达 76.5 万人。预算会计教学的发展,有效地提高了我国预算会计人员的整体水平与素质,对我国预算会计的组织、发展起到了重要的作用。

6. 成立了预算会计研究学术组织,丰富发展了预算会计理论。

随着我国“改革开放”经济政策的推行,财政预算、财务体制都发生了较大变革。改革一方面促使预算会计工作得到了进一步发展,另一方面也对预算会计工作提出了新的更高的要求。为了积极组织和推进预算会计基本理论和方法的研究与应用,开展学术交流,总结工作经验,更好地发挥预算会计在预算管理中的核算、反映、监督作用,我国于 1990 年成立了全国预算会计研究会。自研究会成立以后,开展了各种形式的理论研讨活动,提出很多有质量的论文,使我国预算会计理论研究发展到了一个较高层次。

7. 实行了会计专业技术资格考试。

1992 年开始,我国进行了会计专业技术人员管理制度的一项重大改革——实行会计专业技术资格考试制度。这是建立公正客观评价人才、合理选拔人才的机制,调动广大会计人员学习、工作的积极性,提高会计人员的素质的一项重要举措。通过考试,我们有了一大批合格的专业人才。

总之,事实证明,我国预算会计的实践是成功的,而且应该也能够沿着正确的轨道继续前进。

第二节 我国预算会计改革的必要性

自 1978 年以来,中国开始了举世瞩目的经济体制改革,经过十几年的努力,经济环境和经济形势都发生了巨大变化。中国共产党第十四次全国代表大会上,我国第一次明确提出建立社会主义市场经济体制的改革目标。改革为中国的经济腾飞铺平了道路,也对我国会计改革提出了迫切的要求。现在企业会计制度已进行了改革,由过去计划经济体制下,按所有制分行业或部门的统一会计制度的管理模式,改革为适应社会主义市场经济的需要,以企业会计准则统驭企业会计制度的管理模式。与此相比,我国预算会计的改革进展较为缓慢。我国现行预算会计的基本模式是在计划经济体制下形成的,建立于供给型财政管理模式基础之上。其预算会计的范围、预算的划分、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。我国正在由传统的计划经济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体制正在发生重大变化。这种变化使我国现有预算会计主体的经济内容和客体的运行方式都将有所改变。在这种情况下,我国现行预算会计体系的运行机制与这种变化的要求明显的不适应。

一、现行预算会计制度不适应政府转变管理职能的需要。

长期以来,我国实行高度集中的计划经济体制,政府对国民经济实行直接管理。随着社会主义市场经济体制的建立和发展,政府对国民经济的管理也要逐步地由行政的直接管理转向宏观的间接管理。具体表现在会计管理方面,政府主要研究制定适用面较广的较高层次的会计规范(如会计法、会计准则),对于具体会计方法、程序等,应允许单位根据自身情况自主选择。依此,现行预算会计制度在众多方面不适应政府转变管理职能的需要。主要表现在:

1. 现行预算会计管理以直接管理、行政管理为主,对单位会计业务管得太多,统得过死,如按预算管理方式,将预算单位划分为全

额预算管理单位、差额预算管理单位和自收自支预算管理单位三种类型,并分别设置会计科目,组织会计核算,事无巨细,一统到底。再如,对预算单位的资金,严格划分为预算内资金和预算外资金两部分,两部分资金分别运行,其来源、运用和结存各自平衡,一般不发生相互关系等。

2. 行业会计制度政出多门,种类过多,且没有统一的规范。现行预算会计制度除了按预算管理形式分为全额单位、差额单位和自收自支单位三种类型这外,还分行业设立,各行业的会计制度由各行政主管部门分别制定。如卫生部颁布有“医院卫生制度”、国家教委颁布有“高等学校会计制度”等。据估计,我国目前仅事业单位会计就有17种行业会计制度。而且,各行业会计制度没有统一的会计规范,缺乏横向之间的可比性,从而影响了会计数据对国家宏观经济调控的决策的有用性。

二、现行预算会计制度不适应预算单位尤其是事业单位经济活动发展的需要。

现行预算会计制度是以计划经济体制为背景设计的,它适用于高度集中的计划经济体制。随着社会主义市场经济体制的建立和完善,现行预算会计制度已经不能适应预算单位尤其是事业单位经济活动发展的需要。主要表现在:

1. 筹资渠道多元化,引起了事业单位投资主体的多元化。

近年来,事业单位通过社会集资、企业捐赠等各种渠道筹集资金,在事业单位资金总额中所占的比重迅速增长。但是,在现行预算会计制度中,却将这部分资金列为预算外资金,按预算外资金的管理方法进行管理。

2. 事业单位走向市场,引入了企业的一些经济管理原则。

社会主义市场经济体制的建立,将预算单位尤其是事业单位推向市场。目前,在不少事业单位中,相当多的业务活动支出,必须靠其自创的业务收入来供给。然而,现行预算会计制度却未给予其恰当的位置,如权责发生制原则、配比原则等,都未予以合理认可。

3. 一些新型事业单位目前还没有相应的预算会计制度。

随着我国经济体制改革的不断深入,目前我国已出现事业单位多种经济形式并存的局面。譬如民营或私立学校、股份制医院等。对这些新型事业单位,目前还没有可供执行的会计制度。

三、现行预算会计制度不适应与国外政府及非盈利组织会计的交流。

由于现行预算会计制度不是按照国际惯例设计的,因此,在会计语言上不适应与国外政府及非盈利组织会计的交流。主要表现在:

1. 在会计的统一规范方面。

由于现行预算会计制度是按预算管理形式分行业设立的,而国外政府及非盈利组织(例如美国)则有政府会计准则委员会统一制定的政府及非盈利组织会计准则。

2. 在会计基本概念和方法方面。

现行预算会计制度对全计的基本前提、目的信息质量要求、要素等,或是没有明确提出,或是提法上与国外政府及盈利组织会计相去甚远。在记帐方法上采用我国独有的“收付记帐法”,没有采用国际通用的“借贷记帐法。”

3. 在会计要素的确认、计量和报告的一般原则方面。

由于现行预算会计制度并不强调预算单位的会计主体概念,因此,关于资产负债、净资产(或基金)这样最基本的会计要素,连名称都未出现,更说不上它们的确认、计量和报告的一般原则问题了。而这些都是国际惯例中的重要内容。

4. 在财务报告方面。

在现行预算会计制度下,预算单位的会计报表种类繁多。但作为反映预算单位最重要经济业务内容的某一特定时期的资产、负债和净资产(或基金)的情况的资产负债表,以及某一定时期收入、支出和结余情况的收入支出表等相关报表,却不单独编报。就不能与国外政府及非盈利组织会计进行很好的交流。

鉴于上述各种不足,国家财政部自1994年起已着手进行预算会

计的改革工作,并成立了相应的改革小组,专门从事预算会计的研究改革工作。1996年2月7日,财政部以财预字[1996]26号“预算会计核算制度改革要点”明确指出新的预算会计制度将正式实施,并争取在5~10年的时间内逐步建立起科学、完善的预算会计制度体系。

第三节 预算会计改革的指导思想、目标和原则

随着我国经济体制改革的逐步深入,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在发生重大变化。在这种情况下,现行的预算会计制度及运行机制,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的要求进行改革。

一、指导思想

预算会计改革的指导思想是:坚持社会主义方向,适应社会主义市场经济体制的发展需要;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作法,既要改革创新,又要继承发展。

二、改革目标

预算会计改革的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,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、自我约束机制,提高资金使用效果,促进社会事业发展。

三、改革的原则

(一) 预算会计改革必须适应国家宏观经济管理和预算管理要求。

会计工作是经济管理工作的的重要组成部分,它是以货币为主要计量单位,用专门方法对会计单位发生的各项经济业务活动进行核

算、反映。在我国，会计制度是国家经济法规体系的重要组成部分，是国家政府部门管理经济的主要手段。国家一方面通过会计制度体现国家对会计单位核算的要求，用以指导规范会计单位的会计核算行为，保证会计单位微观经济活动服从于国家经济管理的需要，从而实现对整个社会经济活动的监督和控制；另一方面国家通过对会计核算所产生的会计信息进行处理，为国民经济宏观调控和决策提供依据。因此会计制度的设计，首先必须要满足国家宏观经济管理的要求。

预算会计作为预算管理的基础工作，无论从其产生或发展来看，本身就与预算有着相依相辅的关系。建国以来，我国的经济体制及财务管理体制决定了行政、事业单位作为非物质财富的生产创造者，没有独立的收入来源，其所需资金，绝大部分需要财政拨付，国家对这些行政事业单位实行的资金供应形式是预算拨款制，即通过列入政府预算支出的形式，满足行政事业单位的资金需求。经济管理体制的改革及单位财务管理体制的改革，虽然改变了传统的单位资金构成和单位的组织形式，但就绝大多数行政事业单位来说，仍然需要和财政发生经费领报关系，仍然是各级政府预算的基本组成单元。因此，预算会计改革不能脱离国家对单位、对部门、对财政预算管理的要求和控制。相反，通过预算会计改革，要进一步准确反映出国家预算资金使用的情况，强化预算管理，提高资金使用效益。

（二）预算会计改革必须适应单位财务管理的需要

财务与会计都属于经济管理活动，在一定意义上说，财务与会计是不可分割的。实践中我们也是将财务与会计工作放在一起。但财务与会计仍然是两种不同性质的工作，他们的侧重点不同。行政事业单位财务是指行政事业单位为完成行政任务和实现事业计划，在资金筹集、分配、使用过程中与国家、单位和个人发生的各种经济关系。财务活动体现着非常强的政策性，会计制度主要是规范单位的核算行为。在商品经济条件下，社会再生产过程既是使用价值的生产与交换过程，又是价值的形成和实现过程，资金运动实际上是反映着价值

的运动。就这一点而言,财务与会计又有着共同的基础,是密切相关,不可分割的。会计人员本身就是财务制度的执行者,财务制度是会计管理工作必须遵循的规范。同时,预算会计改革不能脱离财务管理的要求。预算会计改革与单位财务管理制度的改革应当同步进行。

(三) 预算会计改革必须保持预算会计体系的完整统一

我国会计领域门类繁多,但基本可划分为企业会计与预算会计两大类。即应用于物质生产与流通领域的专业会计与应用于非物质财富创造领域的专业会计。两大部类下还进一步分为工业企业会计、交通运输企业会计、商品流通企业会计等等的行业会计。预算会计也可细分,预算会计就其核算的内容分为财政会计与单位会计两部分。财政会计是核算反映各级政府预算执行的会计;单位会计是反映行政事业单位预算执行的会计。

在改革方案设计中,对预算会计的组成体系作了重新归类,提出了行政单位与事业单位会计分离的设想。这主要是考虑到事业与行政单位性质不同,业务活动特点不同,财务管理要求不同,与市场依赖性不同等因素。这样分类会有助于按着社会主义市场经济体制的要求,有针对性地实施分类管理,有利于不同类型的单位组织会计核算。提出行政单位会计与事业单位会计分离不是对预算会计的分解,也不是取消预算会计体系,或将事业单位会计从预算会计体系中分离出去。

(四) 预算会计改革必须以会计主体为视点

会计主体问题的提出主要是对单位会计而言的。会计主体规定着会计核算的空间范围,解决为谁核算的问题。单位预算是构成政府预算的基本单元,无疑需要作为政府预算和部门预算的组成部分。但在市场经济体制下,单位同时也是独立的经济实体和利益主体,在政府统一政策的指导下,单位要相对独立地进行运作。因此单位会计需要对本身的业务活动情况及其运作成果独立完整地反映出来。过去对单位会计的核算规定只强调了资金的属性,与此相适应的只是反映资金的收收付付,单纯以向财政报帐或向拨款单位报帐为目的,结