



21世纪高等教育经管类经典书系

预算会计实务

Budget Accounting Practice

邢俊英 编著



东北财经大学出版社

Dongbei University of Finance & Economics Press





21世纪高等教育经济类教材系列

预算会计实务

Budget Accounting Practice

邢俊英 编著



东北财经大学出版社·大连
Dongbei University of Finance & Economics Press

© 邢俊英 2013

图书在版编目 (CIP) 数据

预算会计实务 / 邢俊英编著. —大连: 东北财经大学出版社, 2013. 12

(21 世纪高等教育经管类经典书系)

ISBN 978-7-5654-1342-1

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

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 222407 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

教学支持: (0411) 84710309

营 销 部: (0411) 84710711

总 编 室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连美跃彩色印刷有限公司印刷

东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm×240mm 字数: 293 千字 印张: 16 1/4 插页: 1

2013 年 12 月第 1 版

2013 年 12 月第 1 次印刷

责任编辑: 郭 洁 王纪新

责任校对: 那 欣 毛 杰

封面设计: 张智波

版式设计: 钟福建

ISBN 978-7-5654-1342-1

定价: 32.00 元

本教材得到中央财经大学
“会计类专业群（改革试点）”
项目资助

前言

由编者本人编写的《预算会计》教材自2012年1月和2013年7月陆续推出第一版和第二版以来，得到了许多读者的认可和支持。而根基于中国现行预算会计制度并紧跟制度变化的《预算会计》教材，在突出其实务性特点的同时，也具有一定的理论性，并且还突出了公共财政改革对预算会计制度的影响。事实上，不同的读者有关预算会计知识的需求不同。有的侧重理论与实践的结合，需要获知事物的来龙去脉，要求精细；而有的侧重实务，只需要获知会计实践中的处理方法，要求精简。因此，为了满足不同读者的需求，编者在《预算会计》教材的基础上，基于实务性，编写了《预算会计实务》一书。

本书具有以下特点：

1. 可操作性强。会计实务的核心内容是会计要素的确认、计量、记录和报告。本书有关财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计的实务内容不仅对各自会计要素的确认、计量进一步明确，而且对记录和报告的基本原理解释配有诸多例题和针对性很强的操作练习题，可以帮助读者强化和提高实际业务的操作能力。尤其是第二、三、四章后所附的会计报表编制操作练习题，基本涵盖了财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计各自会计要素确认、计量、记录和报告的全部内容，以帮助读者掌握每类会计核心内容的实际操作方法。
2. 内容新颖。书中有关财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计各自的会计要素确认、计量、记录和报告等知识内容全部体现截至本书出版前的最新的知识更新，力求使读者获得最新的知识内容。
3. 具有指导性和便利性。本书另有电子课件、复习思考题和操作练习题的答案，购买使用本书的读者可以在出版社网站免费下载使用，以指导和方便

读者的学习和使用。

由于编者水平所限，书中难免有错漏之处，恳请广大读者斧正。

邢俊英

2013 年 8 月 · 北京

目 录

第一章 预算会计总论.....	1
学习目标.....	1
第一节 预算会计的概念和组成体系.....	1
第二节 预算会计的基本前提和一般原则.....	7
第三节 预算会计的对象、要素和会计科目	11
第四节 预算会计的特点	20
复习思考	21
第二章 财政总预算会计	22
学习目标	22
第一节 财政收入的核算	22
第二节 财政支出的核算	35
第三节 财政资产的核算	48
第四节 财政负债的核算	58
第五节 财政净资产的核算	60
第六节 财政总预算会计报表	67
复习思考	83
操作练习	83
第三章 行政单位会计	88
学习目标	88
第一节 行政单位收入的核算	88
第二节 行政单位支出的核算	93
第三节 行政单位资产的核算	97
第四节 行政单位负债的核算.....	110

第五节 行政单位净资产的核算·····	115
第六节 行政单位会计报表·····	119
复习思考·····	131
操作练习·····	132
第四章 事业单位会计 ·····	134
学习目标 ·····	134
第一节 事业单位收入的核算·····	134
第二节 事业单位支出的核算·····	147
第三节 事业单位资产的核算·····	156
第四节 事业单位负债的核算·····	198
第五节 事业单位净资产的核算·····	211
第六节 事业单位会计报表·····	224
复习思考·····	244
操作练习·····	245
主要参考文献 ·····	252

学习目标

本章主要概述预算会计的基本理论。通过本章的学习，全面了解预算会计与企业会计的差异，为学习预算会计核算实务奠定良好基础。

第一节 预算会计的概念和组成体系

一、预算会计的概念

会计是对各个会计主体的经济业务，以货币为主要计量单位，借助专门的程序和方法，进行全面、连续、系统的核算和监督，并依据会计核算信息和其他技术经济信息，参与各会计主体经营管理的一种管理活动。在我国，按照反映和监督的内容和对象不同，会计被分为企业会计和预算会计。企业会计是以营利为目的，以资本循环为中心，适用于各类企业的一种专业会计；预算会计是以经济和社会事业发展为目的，以预算管理为中心，适用于各级政府、各级各类行政单位和事业单位的一种专业会计，主要包括适用于各级政府的财政总预算会计、适用于各级各类行政单位的行政单位会计和适用于各级各类事业单位的事业单位会计。

关于预算会计概念，目前预算会计界有多种表述，但从突出预算会计特性来看，预算会计的概念做如下表述较为恰当，即：预算会计是以预算管理为中心的宏观管理信息系统和管理手段，是核算、反映和监督中央预算和地方预算以及事业行政单位收支预算执行的会计，是我国两大类会计体系之一。^①

理解预算会计的概念，应关注以下三个主要方面：

^① 来源于《财政部关于发布“预算会计核算制度改革要点”的通知》，财预字〔1996〕26号。

（一）预算会计是以预算管理为中心的专业会计

预算会计涉及“国家预算”和“会计”两个概念。基于“国家预算”角度，预算会计应为国家预算管理提供服务。国家预算，也称政府预算，是具有法律地位、经过法定程序审核批准的国家年度财政收支计划。国家预算经过法定程序批准后，各级财政部门、各部门和各单位要负责具体组织执行和管理。为了保证国家预算的执行，必须加强预算执行全过程的管理，并需要运用会计手段对预算执行过程的资金收支情况进行核算、反映和监督，对预算执行情况进行分析和检查。由此，预算会计产生。所以说，预算会计是为预算管理服务的，它以国家预算为基础，运用专门的技术方法，对国家预算执行过程中发生的预算资金活动进行全面、综合、连续、系统的核算、反映和监督，从而为预算管理决策提供有用的会计信息。

（二）预算会计是一种经济管理活动

预算会计除了涉及“国家预算”概念外，还涉及“会计”概念。基于“会计”角度，预算会计是会计系统的一个分支，同其他会计一样，也是以货币为计量单位，对会计主体的经济业务进行连续、系统、完整的核算、反映和监督的一种经济管理活动。预算会计作为一种经济管理活动，其主要职能是对会计主体的资金活动进行连续、系统、完整的核算、反映和监督。

（三）预算会计的主体是各级政府、各级各类行政单位和事业单位

预算会计作为以预算收支核算为重点的一种专业会计，其为之服务的单位是各级政府、各级各类行政单位和事业单位。预算会计的主体一般不创造物质财富，而是直接通过各自的业务活动，为社会政治、经济和文化生活服务，是整个国民经济的重要组成部分。

二、预算会计的组成体系

在我国，现行预算会计体系由财政总预算会计、行政单位会计、事业单位会计以及参与预算会计执行的国库会计、收入征解会计等组成。其中，财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计是现行预算会计体系的基本组成部分，财政总预算会计是核心，行政单位会计和事业单位会计是财政总预算会计的延伸；而国库会计、收入征解会计作为参与国家预算执行的专门会计，同财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计共同组成了预算会计体系，对国家预算执行进行系统会计核算。我国现行预算会计体系如图 1-1 所示。

（一）财政总预算会计

财政总预算会计是各级财政部门核算、反映、监督国家预算执行和各项财政性资金活动的专业会计。国家预算组成体系决定财政总预算会计的组成体系。

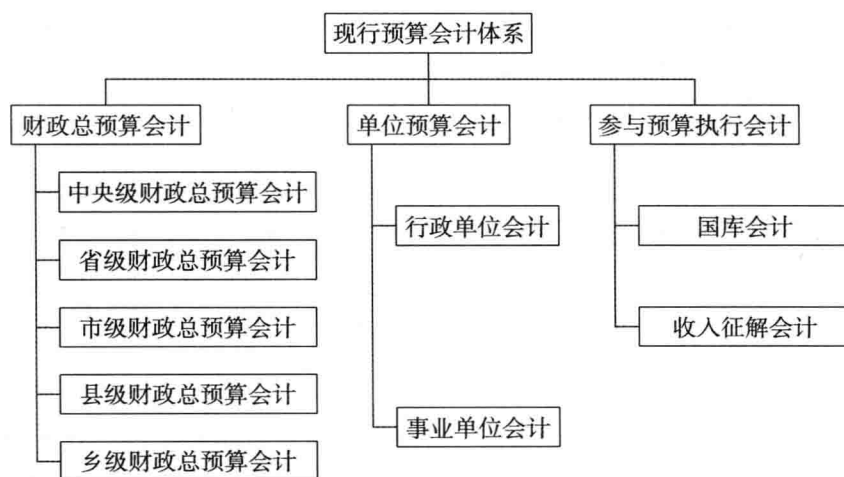


图 1-1 我国现行预算会计体系

在我国，国家预算的组成与政权结构和行政区域的划分相适应。按照《预算法》的规定，“国家实行一级政府一级预算”，从中央到地方，设立中央、省（自治区、直辖市）、市（设区的市、自治州）、县（自治县、不设区的市、市辖区）、乡（民族乡、镇）五级预算。习惯上，将省级及其以下的各级预算称为地方预算。

与国家预算组成体系相一致，我国的财政总预算会计体系也分五级，包括国家财政部设立中央财政总预算会计，省（自治区、直辖市）财政厅（局）设立省级财政总预算会计，市（自治州）财政局设立市级财政总预算会计，县（自治县、不设区的市）财政局设立县级财政总预算会计和乡（镇）财政所设立乡级财政总预算会计。省级及其以下的各级财政总预算会计称为地方财政总预算会计。

财政总预算会计的主要职责是进行会计核算，反映预算执行，实行会计监督，参与预算管理，合理调度资金。与其他的专业会计相比，财政总预算会计具有以下特点：

1. 与预算管理密切相连。财政总预算会计主要是反映国家预算执行及其结果的专业会计，与预算管理密切相连，受预算管理制度的约束，必须以国家预算执行和管理为中心。

2. 一般采用收付实现制，但部分经济业务或者事项采用权责发生制。根据现行的财政总预算会计相关制度的规定，无论中央财政总预算会计还是地方财政总预算会计的核算仍然实行收付实现制，仅对国库集中支付年终预算结余资金的核算采用权责发生制。

3. 不直接办理现金收付业务,不直接使用资金,不涉及库存现金、银行存款、存货、固定资产等资产业务的核算。

4. 以预算收支核算为主,不进行成本核算。

(二) 单位预算会计

国家预算按预算收支管理范围和内容不同,可分为总预算和单位预算。总预算是各级政府对财政年度内全部财政收支编制的预算,是对各单位预算的汇总。单位预算是政府所属各部门、各单位的预算,由各部门、各单位编制,是总预算的编制基础。单位预算会计是核算、反映和监督单位预算执行的专业会计,包括行政单位会计和事业单位会计。

1. 行政单位会计

行政单位会计是行政单位核算、反映和监督单位预算执行的专业会计。其中,行政单位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,包括国家权力机关、国家行政机关、各级审判机关和监察机关等。行政单位的人员列入国家行政编制,所需经费全部由国家财政拨款提供。此外,有些单位就其本身性质而言不属于行政单位,如各党派、人民团体、各种协会等,但因其经费来源主要为国家财政拨款,或财务收支业务与行政单位类似,也视同行政单位,实行与行政单位相类似的会计核算办法。

与其他会计相比,行政单位会计具有以下特点:

(1) 行政单位经济业务活动范围很窄,会计核算比较简单。

(2) 行政单位财务管理以预算拨款为中心,其收支核算必须严格服从预算管理。

(3) 行政单位经费来源渠道单一,基本全部来源于财政预算拨款。

(4) 行政单位不需要进行成本核算,但要讲求经济核算。

(5) 会计核算一般采用收付实现制,部分业务或者事项采用权责发生制。

2. 事业单位会计

事业单位会计是事业单位核算、反映和监督单位预算执行及经营收支过程和结果的专业会计。其中,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、科研、文化、卫生、体育、新闻出版、广播电视、社会福利、救助减灾、统计调查、技术推广与实验、公用设施管理、物资仓储、监测、勘探与勘察、测绘、检验检测与鉴定、法律服务、资源管理事务、质量技术监督事务、经济监督事务、知识产权事务、公证与认证、信息与咨询、人才交流、就业服务、机关后勤服务等活动的社会服务组织。

与其他会计相比,事业单位会计具有以下特点:

- (1) 收入来源具有多渠道性,支出具有多用途性。
- (2) 一般采用收付实现制,部分经济业务或者事项可采用权责发生制。
- (3) 不以营利为目的,注重社会效益,不计算盈亏,一般不进行成本核算;但是可以根据开展业务活动及其他活动的实际需要,实行内部成本核算办法。
- (4) 资源提供者向该组织投入资源不取得经济回报,也不存在业主权益问题。
- (5) 会计规范采用“准则+制度”模式。

3. 行政事业单位会计的组织系统

根据机构建制和经费领报关系,行政事业单位会计的组织系统可分为主管会计单位、二级会计单位和基层会计单位三级。

(1) 主管会计单位,向同级财政部门领报经费,并发生预算管理关系,下面有所属会计单位。

(2) 二级会计单位,向主管会计单位或上级会计单位领报经费,并发生预算管理关系,下面有所属会计单位。

(3) 基层会计单位,向上级会计单位领报经费并发生预算管理关系,下面没有所属会计单位。向同级财政部门领报经费,并发生预算管理关系,下面没有所属会计单位的,视同基层会计单位。

主管会计单位、二级会计单位和基层会计单位实行独立会计核算,负责组织管理本部门、本单位的全部会计工作。不具备独立核算条件的行政事业单位,实行单据报账制度,作为“报销单位”管理。

在实行国库集中支付制度改革之前,以上三个级次的会计单位之间基本的财务关系是:主管会计单位的财政经费拨款由同级财政部门直接供给,会计单位的财政经费拨款由主管会计单位转拨,基层会计单位的财政经费拨款由上级会计单位转拨。而实行国库集中支付制度后,主管会计单位、二级会计单位、基层会计单位之间的资金领拨关系发生变化,各级会计单位的财政经费拨款不再层层转拨,而是通过财政直接支付和财政授权支付方式获取。

需要说明的是,从内容看,行政单位会计和事业单位会计的组织系统原理相同,但实际上也存在区别,主要是由于事业单位大多为行政单位的下属机构,所以,大多数事业单位为二级会计单位。

(三) 参与预算执行会计

参与预算执行的会计,主要包括中国人民银行在办理国库业务过程中设立的国库会计、税务部门和海关在办理税款征解过程中设立的收入征解会计,他们在国家预算执行过程中,均承担一定的预算会计业务,也属于预算会计的范

畴。国库会计是核算、反映和监督预算收入的收纳、划分、报解和库款支拨的专业会计；收入征解会计是核算、反映和监督税收征收机关（税务部门和海关）组织各项税收的实现、征收、上解、入库、减免的专业会计，包括税收会计和关税会计。

（四）预算会计各组成部分的关系

就一级政府预算而言，在上述预算会计体系中，财政总预算会计作为核算、反映和监督本级政府总预算执行的专业会计，掌握本级财政预算收支的全面情况和结果，处于主导地位；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、收入征解会计在财政总预算会计的业务指导下开展核算工作，并向财政总预算会计报送会计报表。

从单位预算会计和财政总预算会计的关系看，主要表现为缴拨款和业务指导监督关系。一方面，行政事业单位财务收支计划是同级政府预算的重要组成部分，财政总预算会计按照核定预算和分月（季度）用款计划向行政事业单位核拨的财政经费拨款，是同级行政事业单位收入的主要来源；而在预算执行过程中，行政事业单位在业务活动中依法取得的应当上缴财政的资金应按规定上缴国库或财政专户，财政总预算会计均要予以核算和反映。另一方面，行政事业单位会计必须接受同级财政总预算会计的管理与监督，执行本级财政部门提出的检查意见。

从参与预算执行会计与财政总预算会计的关系看，收入征解会计作为核算、反映和监督各级政府预算执行中税收组织、实现和缴纳的会计，是预算会计的起点；国库会计作为核算、反映和监督预算收入的收纳、划分、报解和库款支拨的专业会计，是各级预算执行的重要部门，起桥梁和纽带作用；而财政总预算会计则是预算会计的终点。因此，在预算执行中，财、税、库是组织、管理和核算、反映、监督各级财政预算收入实现的重要部门，它们之间相互提供有关资料、文件和报表，密切协作，共同为完成预算服务。在会计核算上，通过相同的原始凭证，实现财、税、库的相互牵制。比如，税收缴款书，国库收纳后作为国库会计收纳预算收入的入库凭证，国库每日根据税收缴款书编制预算收入日报表，同时报送财政总预算会计和收入征收机关。财政总预算会计根据国库会计报送的预算收入日报表进行预算收入的账务处理，收入征解会计根据国库会计报送的预算收入日报表对入库税款进行账务处理。根据相同原始凭证处理账务，财、税、库可以相互牵制、相互监督，保证预算收入的真实、准确。各级国库将所入库的预算收入按预算级次、预算科目，定期与同级财政机关和征收机关之间进行账务核对，保证财、税、库的数字一致。

第二节 预算会计的基本前提和一般原则

一、预算会计的基本前提

会计基本前提,又称会计基本假设,是进行会计核算的基本条件。会计基本前提是确定会计核算对象、选择会计方法、收集加工处理会计数据等的依据。预算会计的基本前提包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。

(一) 会计主体

预算会计主体是预算会计为之服务的特定单位,它限制了预算会计核算的空间范围。会计主体是持续经营和会计分期两个前提的基础。只有规定了预算会计主体,预算会计核算才会有明确的范围,在此基础上会计要素才会有空间的归属;也才能正确反映会计主体的资产、负债、净资产、收入和支出的情况,向有关各方面提供正确的会计信息。

预算会计的主体包括各级政府、各级各类行政单位和事业单位。财政总预算会计的主体是各级政府,行政单位会计的主体是各级各类行政单位,事业单位会计的主体是各级各类事业单位。

(二) 持续经营

持续经营是指在正常情况下,预算会计主体的经济业务活动无限期延续下去,在可以预见的未来,不会终止。持续经营规定了预算会计核算的时间范围,即会计主体的经济业务活动将无限期继续存在下去。

只有在持续经营前提下,预算会计主体的经济业务活动才得以进行,会计核算才能使用特有的程序和方法,全面系统地反映会计主体的财务状况和收支状况。即,预算会计核算所使用的原则、程序和方法都是建立在持续经营前提之上,只有在这一前提之上,会计人员在日常的会计核算中对经济业务才能做出正确判断,对会计处理方法和会计处理程序才能做出正确选择。

(三) 会计分期

会计分期,又称会计期间,是指将预算会计主体持续经营的经济业务活动根据信息使用者的需要,人为地划分为一个个连续的、长短相同的期间,以便分期结算账目、编制会计报表,及时向各方面提供有用的会计信息。会计分期是对持续经营前提的必要补充。

会计期间通常为一年,称为会计年度。我国预算会计年度采用日历年度。为了及时提供会计信息,在年度内还可以划分若干较短的期间,如季度和月份。

（四）货币计量

货币计量是对预算会计计量尺度的规定，指预算会计主体在会计核算过程中以货币作为计量单位，综合反映预算会计主体的经济业务活动情况。货币计量是会计的基本特征。只有以货币计量为前提，预算会计核算所提供的信息才具有可比性，才能满足信息使用者的需要。以货币计量作为前提，还包含假设币值保持不变。因为只有在币值稳定的前提下，对不同会计期间的会计要素的核算才有意义，才可以前后各期加以比较。

预算会计以人民币为记账本位币。发生外币收支的，登记外币金额的同时应根据国家银行公布的人民币外汇汇率折算为人民币记账。业务收支以外币为主的，也可以选定某种外币为记账本位币；但编制会计报表时，应该按照编报日期的人民币外汇汇率折算为人民币反映。

二、预算会计核算的一般原则

预算会计核算的一般原则是预算会计核算工作应遵循的基本规范。按照我国现行预算会计制度的规定，预算会计核算的一般原则包括真实性原则、相关性原则、可比性原则、一致性原则、及时性原则、明晰性原则、全面性原则、专款专用原则、配比原则、实际成本原则、一般采用收付实现制原则等十一项。这十一项预算会计核算的一般原则大体上可分为两大类：一是对预算会计信息质量要求的原则，主要包括真实性、相关性、可比性、一致性、及时性、明晰性、全面性、专款专用等原则；二是对会计要素进行确认计量的原则，主要包括配比、实际成本、一般采用收付实现制等原则。

（一）真实性原则

真实性原则，又称客观性原则，是指预算会计主体的会计核算应当以实际发生的经济业务为依据，如实反映各项会计要素的情况和结果，保证会计信息真实可靠。真实性原则要求预算会计核算必须以经济业务发生时所取得的合法书面凭证为依据，不得弄虚作假，伪造、篡改凭证，凭证内容要真实、数字要准确、项目要完整、手续要齐备、资料要可靠。只有这样，才能保证会计信息与会计反映对象的客观事实相一致，才能满足各信息使用者做出正确决策的需要。

（二）相关性原则

相关性原则，又称有用性原则，是指预算会计所提供的信息应与信息使用者的经济决策需要相关。相关性需要预算会计主体在确认、计量和报告会计信息的过程中，充分考虑信息使用者的决策模式和信息需要，从而有助于信息使用者做出正确的决策。

（三）可比性原则

可比性原则，是指预算会计核算应当按照规定的会计处理方法进行，同类会计主体的会计指标应当口径一致，相互可比。可比性可以保证预算会计主体根据国家的统一规定进行核算，使各预算会计主体的会计信息建立在相互可比的基础上，以便于会计信息的比较、分析和汇总，从而为信息使用者进行决策和国家进行宏观调控与管理提供必要的依据。

（四）一致性原则

一致性原则，又称一贯性原则，是指预算会计处理方法前后各期应当保持一致，不得随意改变。如有必要变更，应将变更的情况、原因和对预算执行情况及其结果或单位财务收支情况及结果的影响在会计报表中说明。在会计核算中坚持一致性原则有助于提高预算会计信息的质量，有利于比较分析同一会计主体不同会计期间以及同一时期的不同会计主体的会计信息，以提高各方面预测和决策的准确性。

（五）及时性原则

及时性原则，是指预算会计核算应当及时进行。该原则要求预算会计信息应当及时处理，及时提供，不得提前或延后。会计信息具有一定的时效性，所以在会计核算中会计主体应及时收集会计信息、及时处理会计信息、及时传递报告会计信息，从而帮助信息使用者及时做出经济决策，确保会计信息的价值。

（六）明晰性原则

明晰性原则，是指预算会计的记录和会计报表应当清晰明了，便于理解和运用。明晰性要求会计核算各个环节和步骤清晰明了，通俗易懂，以利于会计信息使用者能够理解会计报表和利用会计信息，同时也有利于审计人员进行审计。

（七）全面性原则

全面性原则，是指预算会计报表应全面反映经济业务活动情况及结果。全面性要求会计报表所反映的信息做到内容完整、全面。

（八）专款专用原则

专款专用原则，是指凡是有指定用途的资金，必须按规定用途使用。专款专用原则要求各级政府财政部门对政府性基金和专用基金，以及行政事业单位从财政部门或上级单位等获取的有指定用途的资金，必须按照规定用途使用，不得擅自改变资金用途，挪作他用。

（九）实际成本原则

实际成本原则，又称历史成本原则，是指行政事业单位的各项财产物资应当按照取得或购建时的实际成本计价，除国家另有规定者外，一律不得自行调