

第一章

政府会计的历史、现状与改革

古人云：“鉴古知来”。只有了解历史，才能了解发展，只有把握过去，才能把握未来。会计的发展也不例外。一部完整的会计发展史是由政府、官厅会计和民间、企业会计这两个车轮齐头并进发展而来的，研究会计既要研究民间会计的发展史，又要研究政府会计的发展史。而要研究后者，更必须把握政府会计的过去，揭示其发展规律。

下面，就我国政府会计的历史发展情况作唯物辩证的分析，并立足于现实，以更好地展望未来。

一、历史上的官厅会计

通常，我们习惯地将我国奴隶和封建社会历代王朝官府中用于记录国家财政收支活动的会计称为官厅会计。与西方国家的会计发展史不同，在我国，会计虽然产生于民间，但由于我国长期处于经济落后、商品经济很不发达的封建社会，会计在我国则最先被系统应用于代表封建统治机构的官厅。所以，我国官厅会计体系比民间会计的起源要早得多，也较为完善。

会计发展史表明，人类的会计思想和会计行为是社会生产发展到一定阶段的必然产物，并随着社会生产的发展而发展。当原始社会进入氏族公社制度后，社会生产力迅速发展使生产除满足生活消费外出现了剩余的时候，就产生记录和计量生产过程和结果的必要。为了对生产过程和生产成果进行管理，人类便采用了“刻石记事，结绳计数”这种最原始的方法来计量和记录。这是会计的雏型。在原始社会、奴隶社会和封建社会，由于受生产规模的限制及从经济效益的角度考虑，生产者对生产过程的计量和记录并没有由专门的人员来执行，单个商品生产者“仅仅用头脑记账（例如农民只有资本主义农业才产生使用簿记的租地农场主）或者仅仅在他们的生产时间之外附带地把收支、支付日等等记载下来”^①。所以，会计仅是生产职能的附带部分。

官厅会计只是会计诸多分流中的一支。它主要是用于计量和记录历代官府各项财政收支活动的一种会计。在我国，官厅会计可以说是史料记载以来最初被系统、完整应用的范例。据《孟子·滕公子上》一书记载，夏时代就对“五十而贡”的贡赋收支情况进行计算、记录；商代不仅能够将经济活动及事项的收支情况按其发生的时间顺序采用文字叙述的方式在“简册（或“籍书”）”上登记，开创了我国单式簿记（即“中式簿记”）之先河，而且还设置了会计的专门组织机构，配备会计官员；西周奴隶制国家已经设置了完整的会计账簿，对财政收支项目进行分类、分项核算，并设法使收支保持平衡。在制度建设方面，西周时期就建立了岁计、上计制度，并按行政区划逐级报告每年的财物收支情况；春秋战国时期，已经把“入”、“出”这对记账符号写在每笔经济事项的前面，并将西周时代的“籍书”改为“簿书”。……我国著名的会计史学家郭道扬教授概括地指出：“自夏、商及西周以来历代的官厅会计处于支配地位，而民

^① 马克思：《资本论》第2卷第151页。

间会计则大体亦步亦趋 尾随其后 其差异甚微。从总的方面看 至元明之际，我国的民间会计大体上落后于官厅会计^①。

问题是 会计为什么首先应用于官厅而不是民间(企业)?为什么产生于劳动人民生产实践的会计反而成为奴隶主贵族、封建统治者剥削和统治劳动人民的工具，并为奴隶制、封建制国家及其统治者服务?作者认为，这至少有以下几个方面的原因：

第一，国家的产生是官厅会计产生的直接原因。国家的产生，必然产生国家机器运转所必需的财政收支活动。为了保证国家机器的运转，维护统治者的统治地位，抵御外来侵略和防止国内社会混乱，就需要有军队、行政、立法和司法等具有相关职能的部门和机构，就会产生各项收支活动，就需要对收支情况进行计算和记录。“为了维护国家的政治统治 就必须保证国家对经济的统治 而要保证国家对经济的统治，就要建立管理国家经济的官厅会计。”^②

国家之大，事务之多，财政收支活动之繁，不是靠头脑所能记忆的。比如，西周时期的国家财政收支活动就分九赋和九式。所谓“九赋”是指国家九种经常性的收入 而“九式”则为九种经常性的支出。“九赋”、“九式”虽然各自都有固定的收支内容 而且还具有一定的相互对应关系，但它仍然需要借助会计的方法来计算、记录收支情况，并设法保持收支平衡。

在奴隶社会，由于其特殊的政治经济制度，王朝的财政与奴隶主贵族的财产混在一起。秦始皇统一中国并建立封建专制的社会制度以后，对封建国家的财政收支与皇室的财政收支作了较严格

① 郭道扬著：《中国会计史稿》(上册)中国财政经济出版社 1982 年版 第 6 页。

② 王世新、李凤阁主编：《预算会计》东北工学院出版社 1990 年版 第 15 页。

的划分，并对国家财政收支实行归口管理，使官厅会计及财政收支控制得到进一步发展和完善。西汉时期，为了加强对国家财政收支的控制和对地方财政的考核，还制定了“编户制度”和“上计制度”，并把用于记录会计事项的简册称为“簿”，而把记录、统计事项的简册称为“籍”，对会计与统计作了区分，使会计的簿书专门化。

第二，官厅会计的产生与私有制的出现是密切相关的。奴隶社会生产关系的核心是私有制。私有制的出现，不仅对社会政治、经济等各个方面产生极大的影响，而且也产生了私有财产的计算和记录方法的巨大变革。由于私有制，人们所关心的是如何保证其私有财产不受侵犯。这除了要有奴隶制的生产关系作基本保证外，还要有较为科学的财产计算和记录方法，以清晰地反映其私有财产及权利。

在奴隶社会，由于国家财政与奴隶主贵族的私人财政基本上没有区分，当时的国家财政收支就成为奴隶主贵族私人的财政收支。国王及奴隶主贵族为了保护其财产不受侵犯，通常委托大计群吏掌管和记录其财政收支活动，并建立严格的会计报告制度，对大小官吏管理财产的受托责任进行考核。例如，西周奴隶制国家就有“岁会”、“月要”和“日成”的规定，要求向国王报送年报、月报和旬报，“每逢岁终，天官大宰要向国王呈送一年来的财政经济出入报告。三年大计时，也必须呈送三年以来的大计报告。故年终和大计时，大宰就从小宰和司会这两方面着手来抓这项工作。小宰和司会按规定又要求所属及时报送岁会报告，以待统一钩考之后呈送大宰，最后由大宰呈报国王。国王则根据一年来的情况，论其功过，进行赏罚”^①。

唐朝为了防止文武官员营私舞弊，不仅设置金部和仓部分别

^① 郭道扬著：《中国会计史稿》（上册）中国财政经济出版社 1982 年版 第 73 页。

掌管钱绵和粮谷的出纳，设置度支部掌管全国的财政预算和会计核算 还在刑部的‘比部’中设立了完善的审计机构 对计户、户簿、预算、上计、财物保管和出纳等进行严格的审计，从而建立了历史上较为完善的国库组织、财政监察组织和审计组织，使各部门之间的经济行为具有内部的牵制关系。

第三，阶级的对立是官厅会计产生的另一个原因。如前所述，国家机器的运转需要取得各种财政收入，作为其坚实的物质基础。所以，统治者就必须凭借国家的权力强制地、无偿地向人民收取各种税赋取得财政收入，以维持国家机器运转所必需的各种开支。所以 夏时代的‘五十而贡’就规定以‘五十亩’为一个耕作单位 并按规定比例纳贡。为了保证贡赋的及时足额缴纳，也需要采用会计的方法来计算和记录。

但是，由于奴隶主及其统治阶级基本上代表着国家的意志，它不仅代表国家行使政治上的统治，而且把国家的一切财物归其所有，这样，“统治者个人的财务收支活动和国家财政的收支活动很难严格地区分”^①。在这种情况下，奴隶主及其统治阶级总是贪得无厌地加重人民的税赋负担，尽量多地收刮民财，并据为己有。所以，历史上便屡屡发生农民起义，以反抗剥削阶级的政治统治和经济压迫。

第四，奴隶社会奴隶主贵族对社会财富的剥夺、封建社会封建统治者推行的“抑商政策”，使我国民间经济特别是工商各业的发展极其缓慢 即使有所发展 其生产经营规模也很小。因为‘封建专制的统治者明了 商业(包括手工业)是引起社会变化的起点 是直接间接造成社会动乱的根源，是危及封建秩序和道德规范的祸种。封建统治者所采取的‘抑商政策’不仅是个经济问题，而且是一个

^① 麦履康、韩壁主编：《国家预算》（修订本），中国财政经济出版社 1988年版 第1页。

重大的政治问题”^①，推行这种政策的目的是，在于阻止工商业的发展以维护其统治的基础。

在上述政策下，尽管当时的农业、畜牧业、商业和手工业等都有一定程度的发展，但生产规模小，要由专门的人员来记录和计算生产成果是难以想像的，只能由他们自己在生产之余对其生产情况和成果进行记录和计算。会计对于劳动人民来说只不过是一种“生产的附带职能”而不可能成为一种专门的职能。对于奴隶主及其国家则不同，他们凭借政治权力，收刮各种民财，又用于维持奴隶主的奢侈生活和国家机器的运转，以维护其统治地位，整个收支活动远比单个的奴隶、佃农复杂，所以就更需要用会计的方法来计算、记录和记载整个收支活动情况和结果。

总之，“在我国漫长的封建社会中，工商业的这种性质、这种状况，正是我国民间会计发展迟缓的根本原因”^②。

第五，官厅会计发展快于民间会计还有理论上的根源。我们知道，官厅会计是反映和监督国家财政收支的工具，进行官厅会计核算是实现国家财政管理的基本手段，所以，官厅会计制度作为国家财政的基本管理制度，就融贯于国家财政制度中，形成国家的财计制度。历代官府的会计录不仅把官府财政收支情况完整地记录下来，作为会计档案保留下来，而且还可供后人查阅、借鉴，使官厅会计的发展日臻完善。比如，唐朝唐宪宗元和二年（807年）宰相李吉甫主持编制的《元和国计簿》是有史料记载以来最早的一部会计录，它不仅列举了唐时官府财政岁入岁出情况，还列举了天下户口数、州县数、官员数、养兵数等情况；宋代宋真宗景德四年（1007年）权三司使丁谓主持编纂的《景德会计录》记有京师出纳及 19

① 郭道扬著：《中国会计史稿》（上册）中国财政经济出版社 1982 年版 前言第 5 页。

② 同。

路钱帛刍粮之数；宋仁宗皇祐二年（1050年）由田况主撰的《皇祐会计录》分户赋、课入、经费、储运、录赐、杂记六卷，记有财政出入之数，谓皇祐财赋所入多于景德，而其岁出则多于所入，开始出现财政收支不能平衡；宋哲宗元祐三年（1088年）由户部尚书韩忠彦、侍郎苏辙等编撰的《元祐会计录》中记载了元丰八年（1085年）收支、民赋、课入、储运、经费等项数字，并指出“一岁天下所收钱谷金帛等物，未足以支一岁之出，欲求浮费并行裁省，先后仅裁减浮费约及 20 余万贯”^①。另外，历代文人志士对财计制度的研究，形成了与各个时代相适应的财计理论，如西周时期的“量入为出”的理财思想，西汉时期桑弘羊的“计委量入”的财计理论，唐宋时期曾巩的《经费议》与苏轼的《省经费》等所蕴含的思想，虽然都是从财政的角度来论述的，但它对官厅会计则起了直接的指导作用，甚至可以说这些理论本身既是官厅财政理论，又是会计理论，因为“所谓的‘财计制度’与‘财计理论’，简言之，也就是相关联的财政与会计制度、理论的合称……所谓的‘会计理论’，大都是融合于财政理论之中的。如历代关于‘节用’的理论，一方面表现为一种财政思想，另一方面实际上又是作为‘官厅会计’制度的一项原则。再如‘量入为出’与‘量出为入’的理论，一方面表现为一种财政原则，另一方面又反映了会计预算的一种思想”^②。

二、建国以来计划经济体制下的预算会计

新中国建立以后，虽然预算会计与企业会计一样，都是以前苏

^① 朱伯康、施正康著：《中国经济通史》中国社会科学出版社 1995 年版 第 724 页。

^② 郭道扬著：《中国会计史稿》（上册）中国财政经济出版社 1982 年版 前言第 11~12 页。

联的会计为蓝本建立起来的，而且在制度建设和组织建设方面，两者都得到财政部的重视，并相应建立了各自的会计制度和会计机构，但直到社会主义市场经济体制建立以前，预算会计不论是在理论建设还是在会计实务的科学规范方面，都远远不如企业会计，后者可以说已经建立了一个比较全面的理论框架和较为科学的会计实务规范体系。这可以从两个方面来考察：第一，从会计学术文章的数目来看，有关企业会计的文章多于预算会计的文章。根据杨纪琬教授主编的《中国现代会计手册》，建国以后至 1978 年公开发表的财会论文约 1 100 篇，涉及预算会计方面的文章只有十余篇，其余的除部分属于会计基本理论与方法外，基本上都是企业会计方面的文章。这个时期出版的会计图书约 650 种，其中预算会计类的图书也只有十余种，其余的除了会计原理、会计基础知识外，均为有关企业会计方面的书籍。改革开放以来，尽管会计学界对预算会计的研究也予以重视，建立了与计划经济体制相适应的预算会计体系，但这方面的理论研究和各种著述则远远落后于企业会计。第二，企业会计在 80 年代后期和 90 年代初期建立了以《企业财务通则》和《企业会计准则》为主的科学的会计规范理论和实务体系，使企业会计逐步与国际惯例接近，基本上能够使企业会计成为一种国际通用的“商业语言”，但预算会计至今仍停留在计划经济体制下的模式。

通常，我们所说的预算会计是指新中国成立以来，各级人民政府财政机关和事业行政单位在计划经济体制下用于核算和监督国家预算执行情况和结果的会计。从本质上说，预算会计是对以往官厅会计的一种沿袭，尽管其性质和内容都与官厅会计不同，但从会计核算方法方面看，它与官厅会计却是一脉相承的。之所以把国家财政、事业行政单位等这些主体的会计核算和报告冠之“预算”，首先是特定经济体制的产物。如果我们把会计看作是经济管理服务的一个经济信息系统，那么，我们可以这么理解：预算会计与国

家预算管理体制紧密相关，是为国家预算服务的，是提供预算执行、实施情况的一个经济信息系统。

确切地说，新中国成立以来预算会计源于国内革命战争时期。那时，各革命根据地都相应地建立了红色政权下的预算。1931年11月7日在江西瑞金成立中央工农民主政权时就颁布了《中华苏维埃共和国暂行财政条例》，建立了预算制度，统一财政收支和会计核算，以保证革命战争的需要。但从与之配合的经济体制和财政预算管理体制实施的角度来考察，预算会计的历史则应从建国初期讲起。

特定的经济体制决定着与之相适应的财政预算管理体制。

计划经济体制是建立在生产资料公有制基础上，完全由国家统一组织社会生产、安排经济运行、配置经济资源的一种体制。萨缪尔森称这种经济为“统制经济”，一种由政府作出一切有关生产和分配决策的经济^①。在这种经济体制下，国家通过全面而详尽的计划，具体安排国民经济的生产和建设，安排各项比例关系，决定整个国民经济和社会发展的战略目标、方针和政策，规定各地区、各部门甚至各企事业单位的社会经济发展任务和生产计划，即企事业单位的人财物、供产销完全由国家统一计划安排和部署。

这种经济体制表现在财政预算管理上，就是实行统收统支的“大一统”财政政策。在计划经济体制下，计划和财政同时为国家所掌握和运用，经济计划的贯彻通常要通过财政预算活动来实现。而国家财政预算也是一种计划，而且是国民经济计划体系的重要组成部分，财政预算不过是国民经济计划在财力安排上的体现。财政分配的“取”与“予”既借了国家的政治权力，又依据着财产所有者的身份，取、予的数量及其对积累与消费的比例、产业结构的调

^① [美]P. A. 萨缪尔森、W. D. 诺德豪斯著 高鸿业等译：《经济学》（第12版）中国发展出版社1992年版，第40页。

节等因素，都直接融于计划指令之中。也就是说，财政的计划分配和计划调控都是直接的。

新中国成立以来至实行社会主义市场经济新体制以前，经济体制基本上属于计划经济的范畴，而从计划程度的差别上看，则又有高度集中的计划经济体制和有计划的商品经济体制之分。财政预算管理体制为了适应这种经济体制，根据各个阶段的政治经济形势和社会发展需要，作了多次的调整和改革：(1)建国初期实行高度集中的预算管理体制，(2)“一五”时期实行侧重集中的分级管理体制，(3)“大跃进”时期实行财权下放的体制，(4)三年困难时期实行较为集中的体制，(5)文革时期实行临时过渡的体制，(6)80年代实行财政包干的体制。^①从总体上说，这整个时期的财政预算管理体制是由高度集中的统收统支管理体制向统一领导、分级管理的体制转变，但它与计划经济则形影不离。只不过是后者基本上与有计划商品经济体制相关，适当地将部分财权下放给地方财政和企事业单位，使地方财政和国有企事业单位拥有部分不受中央财政控制、可以自行支配的“预算外资金”。

与这种经济体制、预算管理体制相适应，预算会计也随之不断变革。新中国成立至社会主义市场经济体制建立之前，我国预算会计也大体经历了三个明显的时期。

（一）建国初期的预算会计

建国初期，我国面临着生产停滞、市场混乱、通货膨胀等经济困难，加上长期的革命战争形成的各革命根据地财政经济工作混乱的状况，使国家财政收少而支多，预算很不平衡。为了恢复经济，稳定生产，稳定物价，1950年，党中央及当时的政务院作出了《关

^① 参见党显明主编：《财政预算》 中国经济出版社 1994年版 第24～27页。

于统一国家财经经济工作的决定》，统一全国的财政经济政策，实行高度集中统一的财政预算管理体制，以集中必要的财力进行新民主主义和社会主义建设。为配合这种经济体制和财政预算管理体制的实施，加强企事业单位的财会管理，中央人民政府政务院财政经济委员会针对当时会计制度纷乱，经济核算制度得不到贯彻的状况，也发布了《关于草拟统一的会计制度的训令》，规定中央各企业主管部门应分别就所属企业及经济机构草拟各单位统一的会计制度草案，设计账簿、报表、单据的样式，由财政部设置专门机构统一加以审查。

《训令》明确了财政部作为主管全国财会工作的机关。它除了审查中央各企业主管部门草拟的统一会计制度草案外，还围绕统一全国财政经济工作的决定和政务院财政经济委员会的规定开展各项会计事务管理工作，并建立了从中央到地方的各级国家机关的会计工作秩序。为了建立新的预算会计工作秩序，财政部于1950年10月召开了全国预算会计、金库制度会议，讨论通过并于12月颁发了各级财政机关适用的《各级人民政府暂行总预算会计制度》和各级各类事业行政单位适用的《各级人民政府暂行单位预算会计制度》。

这两个暂行制度是新中国的第一个关于政府会计的制度，它就政府会计的名称、核算范围、会计科目分类、记账方法和记账基础等均作了统一规定：(1)制度中明确我国的政府会计总称为“预算会计”。其中，各级财政机关核算总预算执行情况的会计称为“总预算会计”，各级行政事业单位核算单位预算执行情况的会计称为“单位预算会计”，预算会计除了对国家预算收支执行情况进行核算外，还要单独设置会计科目核算预算外收支情况。(2)预算会计的核算范围，总预算会计核算各级人民政府关于财政收支、调拨及资产负债增减的一切会计事项；单位预算会计核算除国防、企业资金、大宗岁入等具有特殊性质外的各机关一切财务收支的会计事

务。(3)预算会计采用历年制,以公历1月1日起至12月31日止为一个会计年度。(4)预算会计的记账基础为现金制,记账方法采用复式记账原理和现金收付记账法,但如事实需要,可采用借贷记账法。(5)将预算会计科目分为岁入、岁出、资产、负债和资产负债共同类等五大类。(6)会计报表分别采用“报到”和“划期”两种基础编报,其中“报到”基础为根据一定日期账簿上记载的数字编报,“划期”基础是根据一定期限一定任务的执行数字编制。

这套制度在颁布执行后,也经历了多次的修订。1953年借鉴了前苏联的管理经验,对总预算会计制度的总则、会计科目、会计报表等进行了全面的修订,将会计科目由原来的五类改为资产和负债两大类;1954年为加强对事业经费支出的管理,制度中增加了对单位的事业费部分实行定员定额管理,并对中央预算单位在银行存款开户作出规定;对经费数额不大、会计事务简单的机关,经批准可应用单式记账法,同时规定记账方法采用借贷记账法;1956年改革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,记账凭证由“收”、“付”传票改为记账凭单。

(二)调整时期的预算会计

50年代末期,我国的国民经济进入了调整时期,当时党中央提出“调整、巩固、充实、提高”的方针,对国民经济采取了一系列调整措施。党中央对会计工作在促进国民经济建设方面的作用给予了充分的肯定,并作出了“办经济离不开会计,经济越发展,会计越重要”的重要指示。为了充分发展会计的作用,财政部于1962年和1965年分别召开了全国第一次会计工作会议和全国预算会计工作会议,提出要稳步推进预算会计改革。这次预算会计改革在对建国以来预算会计理论和实践经验进行总结的基础上,明确提出必须坚持执行“发展经济、保障供给”和“勤俭建国、勤俭办事业”的方针,必须遵循“从实际出发,力求做到通俗易懂、科学适用”、改革

制度要与改革预算管理制度、财务管理制度相互配合”的原则。

改革的主要内容包括：(1)按照不同的需要由财政部统一设计、制定了四本制度：各级财政部门统一使用一本总预算会计制度；事业行政单位则根据业务简繁和具体管理要求分为普通本、简易本和报销单位等三本单位预算会计制度，其中普通本适用于中央、省级和较大的市级单位，简易本适用于县级及业务比较简单的中央和省级单位。(2)修改了会计科目，把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。(3)改革记账方法，取消借贷记账法，采用以资金活动为核算主体的“收付记账法”^①。(4)完善“银行支出数”的财政支出列报基础，并加强对“银行支取未报数”的管理。

(三) 有计划商品经济条件下的预算会计

预算会计制度与整个国家经济体制相适应，可以这么说，预算会计制度是为了适应经济体制改革特别是国家财税体制改革的需要而改革的。改革开放以来，根据经济体制改革和经济发展的需要，财税体制针对过去集中型的统收统支管理体制的弊端，从下放财权入手，进行了较为全面的改革。具体地说，我国财税体制改革经历了以下三个阶段：第一阶段主要是改革计划经济体制下，财政管得过多、统得过死的传统管理体制，从1980年起对大部分地区

^① 资金收付记账法借鉴了60年代初期黑龙江实行的以“财产”为主体的“财产收付记账法”。1965年，财政部召开全国预算会计工作会议进行认真、反复的研究，认为这种记账方法比较适合预算会计主要办理预算收支的特点。这种记账方法以“资金”活动作为核算主体，将会计科目划分为“资金来源”、“资金运用”和“资金结存”三大类，采用“同收、同付、有收有付”的记账规则。这种方法既简便又通俗易懂，所以被会议确定为预算会计的记账方法。会后，除个别省份外，这种方法在全国普遍推广运用。

实行了“划分收支 分级包干”的体制 即按照行政隶属关系划分中央和地方的收支范围。按照划分的收支范围和确定的收支基数，如果固定收入和固定比例分成收入加在一起大于支出，多余部分上缴中央 支出大于收入的 先用调剂收入弥补 若仍不足弥补的 则由中央财政给予定额补助。地方上缴中央比例和中央对地方补助数额确定后 五年不变 地方财政收支应自求平衡。同时 也相应改革了事业行政单位的财务管理制度 即从 1980 年起 将原来“国家核定预算 实报实销 年终结余收回财政”的全额包下来的“统收统支”管理办法 改为“预算包干”的办法 即“核定预算 包干使用 结余留用 节支留用”的办法。^① 第二阶段主要是根据国有企业实行第二步利改税后在分配关系上出现的新变化，从 1985 年起也相应改革了中央与地方的财政体制 实行“划分税种 核定收支 分级包干”的办法。收入方面按第二步利改税设置的税种划分收入范围，分为中央税、地方税和共享税三类；支出方面则按隶属关系划分支出范围，少数不宜实行包干的专项支出仍由中央专项拨款。按收支

^① “统收统支”即指单位的收入全部上缴财政，单位需要的资金全部由财政拨款给，花剩的钱财政收回。这种管理办法有很多弊端：一是统得过多，管得过死 助长了“吃大锅饭”的依赖思想 二是节约和超支一个样 节约开支的单位得不到任何经济利益，发生超支的单位也没有任何的责任，最后都要由财政给予补齐；三是不能把国家和单位的利益通过经济杠杆结合起来，不利于调动各单位增收节支、提高财会管理水平和资金使用效果的理财积极性。“预算包干”对单位结余资金除国家规定的专项资金应专项使用外，主要用于发展各项事业，改善工作条件，但不能用于增加人员工资，提高开支标准。为了兼顾国家、单位和个人三者利益，实行包干办法后，各单位可以从包干结余中提取一定比例作为事业发展基金、集体福利基金和奖励基金。这种办法在财政管理上是一项重大的改革，扩大了各单位的自主权，加重了各单位的经济责任，对于加强单位财务管理、调动增收节支积极性、促进单位提高财政资金的使用效果等都有积极的作用。

范围核定收支任务后，凡地方固定收入小于支出的，从共享收入中确定一个比例留给地方；凡是地方固定收入和共享收入全部留给地方仍不足以抵补支出的，由中央定额补助。第三阶段是 1988 年根据各地区的情况，改进了原来的财政包干体制，分别实行了收入递增包干、总额分成、总额分成加增长分成、上解递增包干、定额上解和定额补助等六种不同的包干方式。这个阶段的事业行政单位财务管理制度改革以 1989 年 1 月发布并施行的财政部第 2 号令《关于事业单位预算财务管理的若干规定》为基本标志。根据 2 号令的规定，国家对事业单位的预算管理根据各事业单位的业务特点和财务收支情况，主要采取全额预算管理、差额预算管理和自收自支管理三种方式。

根据上述情况，总预算会计制度分别于 1983 年和 1988 年进行了两次重大改革。改革的目的是建立与当时财税体制、预算管理体制相适应的总预算会计制度和核算模式，改革的主要内容包括：

- (1) 明确总预算会计的主要职责，即进行会计核算，实行会计监督，参与各级财政预算管理，协助做好国库工作；其主要任务除了记账、算账、报账等日常事务外，还要负责调度预算资金，协助国库做好有关事务，组织指导所在地区的预算会计工作。
- (2) 修订了开户制度，主要是针对一些财政部门的资金在各专业银行多头开户的现象，1983 年的总预算会计制度明确规定各级财政机关的各种资金一律由总预算会计在同一级国库开立“预算内”和“预算外”两个存款账户。
- (3) 财政机关直接经办的科技三项费用等一次性补助，可按财政拨款数列支。
- (4) 建立（镇）财政总会计制度，并规定了具体的权限。

单位预算会计制度在改革开放初期的改革主要有：

- (1) 根据事业行政单位预算包干的体制，规定了事业行政单位经费“包干结余”年终账务处理的办法。
- (2) 根据事业单位组织创收的新情况，规定了事业单位创收收入的会计处理办法。
- (3) 规定实行企业化管理

的事业单位应建立固定资产折旧和大修理制度，以加强成本核算和管理。(4)规定了单位购买国库券的资金渠道和会计处理办法。在此基础上，财政部又根据改革的深入发展，在 1988 年召开了全国预算会计工作会议，对单位预算会计制度作了较为系统的改革。这次改革侧重于以下三个方面：(1)规范了单位预算会计的名称，扩大了单位预算会计制度的适用范围。这次会计制度改革将单位预算会计制度称为《事业行政单位预算会计制度》，它适用于各级各类事业行政单位；同时，新制度也根据事业行政单位财务制度改革和预算管理体制改革的新情况，对实行全额、差额和自收自支三种不同预算管理方式的事业行政单位，设计了相应的会计科目，规定了具体的核算办法。(2)根据事业行政单位业务特点和财务收支管理的需要，增加了会计核算内容，如抵支收入和成本费用的核算与管理、专用基金和专项资金的核算与管理、预算外收支的核算与管理等。《事业行政单位预算会计制度》的颁布实施为我国各级事业单位实现从统收统支、高度集中统一的管理体制向“统一领导、分级管理”体制的转变，为促进我国各项事业的发展 and 事业单位财务管理水平的提高，发挥了积极作用。

(四) 计划经济体制下预算会计的特点

尽管这整个时期预算会计制度在经济体制改革的推动下，不断得到修订和完善，但应该说，这个时期的预算会计理论建设和核算方法的改进方面并没有多大建树。本来，理论来源于实践，又高于实践，才能指导实践。但是，尽管此期间有如前所述的几篇关于预算会计方面的学术文章和几本教科书，而较为系统的预算会计理论的形成则是 80 年代的事情。至于核算方法方面，由于预算会计长期被视为国家预算的重要组成部分，并为预算管理服务，所以在“大一统”的财政预算管理体制下各级财政机关和事业行政单位实际上就是国家财政总预算的二级核算单位或报账单位，其

不论是在收支范围方面还是在预决算的列报口径方面，都必须与国家预算的范围和口径一致，而且必须严格按照预算会计制度的规定执行，在具体的核算方法上不允许有任何的灵活性。再说，由于实行统收统支的财政预算管理体制，各级财政机关和事业行政单位的预算会计实际上也只是一种反映国家预算执行情况的收支会计。从这一点上说，这个时期的预算会计还不是现代意义上的会计，它只是起一种‘簿记’的作用（即预算会计仍沿着古代的官厅会计）。这可以从以下几个方面来考察：

第一，政企、政事不分，把政府的收支与国营企事业单位的收支混为一谈，难以考核政府的业绩及其对社会履行责任的情况。在“统收统支”的财政体制下，不仅把地方财政和事业行政单位的财务收支全部纳入国家预算，而且还把国营企业的财务收支全部纳入国家预算。这与当时‘清一色’的国营经济有必然的联系。但随着经济体制由高度集中的计划经济过渡到有计划的商品经济再发展到社会主义市场经济的时候，我国的国民经济结构已经发生了根本的变化，多种所有制经济成分并存的格局已经取代基本上属于国有经济的单一体制。在这种情况下，国家的预算收入就不再纯粹是来自国营企业上交的利税了，也包括外商投资企业（包括中外合资企业、中外合作企业和外商独资企业）、集体企业和私营企业上交的各种税金，而且后者在国家财政收入中所占的比例越来越大，在经济特区、沿海城市和开放地区大有取代国有企业成为上交利税大户的趋势。这样，如果再把政府收支与国有企事业单位的收支（当然，在有计划的商品经济体制建立以后，把企业当作一个具有独立经济利益的商品生产者看待，这种情况有所改变）混为一谈，那么即使国家对国有企业的流动资金和固定资产投资占国家财政支出的比例在减少，也仍然存在着财政资金被用于国有企业之嫌。

第二，预算会计核算范围过于狭窄。如前所述，预算会计仅仅核算和反映国家财政预算的收入和支出情况，但对于资本性投资