

## 第一章

# 政府与非营利组织会计的基本理论

### 学习目标

了解政府与非营利组织的概念；  
了解政府与非营利组织会计体系的构成；  
熟悉政府与非营利组织会计的特点与目标；  
掌握政府与非营利组织会计核算的基本原则和具体方法。

为加强对政府与非营利组织的财务监督,提高财务透明度,我国制定了《民间非营利组织会计制度》《行政单位财务规则》《行政单位会计制度》《事业单位会计制度》《财政总预算会计制度》等规章制度。本章结合政府与非营利组织的财务特性概括阐述了政府与非营利组织会计的基本理论。

## 第一节 政府与非营利组织及其会计体系

### 一、政府与非营利组织的概念

各级政府财政部门是负责国家财政收支,办理国家预算、决算(中央及地方)的行政机关,包括中央、省(自治区、直辖市)、县(市、区)、乡(镇)等各级政府财政机关。其中,财政部门的主要职能是组织预算收入,合理安排预算支出,完成各级政府核定的预算任务,对国民经济进行宏观调控和管理。

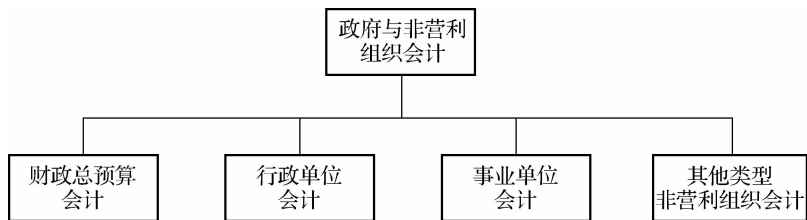
非营利组织是不以营利为目的的经济和社会组织,是社会系统不可缺少的组成部分。非营利组织包括:农业技术推广站、园林场、林业工作站、水文站、大气污染监测站等为社会经济建设服务的部门,各类学校、出版机构、广播电台、电视台、科研院(所)等文化教育部门,各类医院、卫生院、防疫站等医疗卫生部门,各类孤儿院、养老院、残疾人康复中心等社会福

理部门,会计师事务所、律师事务所、资产评估事务所等社会中介机构,等等。

## 二、政府与非营利组织会计体系

政府与非营利组织会计是以预算(政府预算和单位预算)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部门、行政部门、非营利组织预算资金运动过程和结果的会计体系。

我国政府与非营利组织会计体系由财政总预算会计、行政单位会计、事业单位会计及其他类型非营利组织会计组成,如图 1-1 所示。财政总预算会计是指各级政府财政部门核算和监督政府预算执行和各项财政性资金收支活动情况及结果的专业会计。行政单位会计是指我国各级行政机关、实行行政财务管理的其他机关(包括各级权力机关、审判机关和检察机关)、政党及人民团体核算和监督本单位财务收支情况及结果的专业会计。事业单位会计是指各类事业单位核算和监督本单位财务收支活动情况及结果的专业会计。其他类型非营利组织会计是以每个非营利组织为会计主体,以非营利组织的基本业务活动为管理内容的一种专业会计,如社团会计、基金会会计和非企业单位会计等。



## 第二节 政府与非营利组织会计的特点及目标

### 一、政府与非营利组织会计的特点

政府与非营利组织会计是与企业会计相对应的会计系统,两者存在较大差异。企业会计核算所反映的资金活动和业务来源于对经济起着基础调节作用的市场。其会计主体使用的是私有资金,提供的产品属于私人产品,在账务处理中需要对成本和利润进行计量和核算。政府与非营利组织会计反映的资金活动和业务来源于主体纳税、缴费和认购公债。其会计主体使用的是公共资金,提供的产品属于公共产品,在账务处理中需要对收入和支出进行计量和核算。两者的巨大差异使得政府与非营利组织会计具有以下几个特点:

#### 1. 公共性

政府与非营利组织会计的主体为公共部门,因而政府与非营利组织会计属于公共部门会计;企业会计的主体为私人部门,因而企业会计属于私人会计。公共部门以实现政府的公共职能为目的。与私人部门相比,公共部门有很大的不同:一是公共部门的经济活动不以营利为目的,而是以满足社会公共需求为目的;二是公共部门的运转资金来源于主体纳税、缴

费和认购公债,而不是来源于出售产品和提供劳务;三是公共部门追求的不是利益最大化,而是社会效益最大化;四是公共部门收费是为了提高公共产品的使用效率,而不是为了收回成本、赚取利润;五是公共部门的绩效考核标准是公共事务的完成率,而不是年度利润率。

政府与非营利组织会计的公共性特点使其会计核算与企业会计核算存在以下几点不同:

(1) 政府与非营利组织会计不进行盈亏核算,仅核算政府预算以及有关资金收支的结余。

(2) 政府与非营利组织会计的核算以政府财政资金运动为主线,主要反映财政资金的来源与去向。政府与非营利组织会计通过政府预算科目以明细账的形式对各项收入、支出进行归集,为政府决算服务。

(3) 政府与非营利组织会计的核算结果反映预算的执行情况和公共部门的受托情况,方便各相关部门监督、管理。

## 2. 非营利性

政府与非营利组织会计的非营利性源于其会计主体是不以营利为目的的公共部门。政府与非营利组织的生存、发展依靠的是公共权力。政府与非营利组织的资金通过税收等强制方式获得。这就决定了政府与非营利组织在会计制度设置方面有以下几个方面的特殊性:

(1) 设置“净资产”项目,不设置“所有者权益”项目。所有者权益是指企业资产扣除负债后由所有者享有的剩余权益。政府与非营利组织不存在拥有剩余索取权的股东,所以会计要素中没有“所有者权益”项目。

(2) 设置结余类科目,不设置利润类科目。

(3) 大部分以收付实现制为会计核算基础,只有极少数非营利组织会计以权责发生制为会计核算基础。

## 3. 财政性

政府与非营利组织会计必须严格遵守财政指令和财经纪律。政府与非营利组织会计的财政性特点导致其在资金管理方面有一定的特殊性,主要体现在以下几个方面:

(1) 受财政管理相关法律法规的约束。

(2) 资金用途有强制性。政府与非营利组织会计的资金用途一经批准就具有法律效力,不得随意更改。

(3) 会计目标具有双重性。政府与非营利组织会计既要提供收支执行情况的会计信息,又要提供反映财政受托责任的财务状况信息。如果一笔业务同时涉及收入、支出和非货币资产或负债的变化,那么其中的资产、负债等会计业务应以权责发生制为会计核算基础,收入、支出等会计业务应以收付实现制为会计核算基础。

## 二、政府与非营利组织会计的目标

会计目标是指会计在实施行为的过程中所期望达到的目的。会计通过会计信息为实现经济效益的提高而服务。由于使用会计信息的会计主体不同,所以会计目标也不同。政府与非营利组织会计的基本目标是为会计信息使用者提供对受托责任评价和资源分配决策有

用的信息。

政府与非营利组织会计的具体目标有以下几个：

- (1) 核算财政收支情况,促进计划实现,保证行政事业任务完成。
- (2) 分析财政收支执行进度,合理调度资金,调节资金供求关系。
- (3) 检查财政收支计划的执行结果,实行会计监督,维护国家财经纪律。

### 第三节 政府与非营利组织会计核算的基本原则与具体方法

#### 一、政府与非营利组织会计核算的基本原则

政府与非营利组织会计核算必须遵循以下几个基本原则：

(1) 限定性原则。政府与非营利组织会计主体需要按照国家有关方针政策和规章制度以及出资者的要求确认会计信息,并对资金进行单独核算。

(2) 会计核算基础以收付实现制为主,以权责发生制为辅。我国财政总预算会计、行政单位会计和部分事业单位会计应以收付实现制为会计核算基础。在事业单位会计中,除附属独立核算的经营单位和部分经营性业务以权责发生制为会计核算基础外,其余亦采用收付实现制。

(3) 历史成本原则。政府与非营利组织会计在确认其财产物资的价值时,应以取得或购建该财产物资时发生的实际成本为标准。除法律、行政法规和国家统一的会计制度另有规定外,非营利组织一律不得自行调整资产账面价值。

(4) 配比原则。在会计核算中,费用应当与其相关的收入相配比。同一会计期间内的各项收入和与其相关的费用应当在该会计期间内予以确认。

(5) 完整性原则。政府与非营利组织会计需要对会计主体的所有财务收支进行核算。

(6) 真实性原则。会计核算应当以实际发生的交易或者事项为依据,如实反映财务状况、业务活动情况和现金流量等信息。

(7) 相关性原则。会计核算所提供的信息应当能够满足会计信息使用者(如捐赠人、监管者等)的需要。

(8) 可比性原则。会计核算应当按照规定的会计处理方法进行,会计信息应当口径一致、相互可比。

(9) 一贯性原则。会计政策前后各期应当保持一致,不得随意变更。如有必要变更,应当在会计报表附注中披露变更的内容、理由与累积影响数,以及不能合理确定累积影响数的理由等。

(10) 及时性原则。会计核算应当及时进行,不得提前或延后。

(11) 明晰性原则。会计核算和编制的财务会计报告应当清晰明了,便于理解和使用。

(12) 重要性原则。会计报表应当全面反映政府与非营利组织会计的财务收支情况及其结果,对于重要的会计事项,需要单独核算,并在会计报表中重点说明;对于次要的会计事项,在不影响会计信息真实性和不至于误导会计信息使用者做出正确判断的前提下,可以适当简化会计核算。

(13) 专款专用原则。对指定用途的资金,应当按照规定的用途使用,并设置专门账户进行单独反映;不得擅自改变资金用途。

## 二、政府与非营利组织会计核算的具体方法

政府与非营利组织会计核算的具体方法有设置会计科目、确定记账方法、填制会计凭证、登记会计账簿与编制会计报表。

### (一) 设置会计科目

政府与非营利组织应根据会计制度设置相应的会计科目,并根据自己的业务类型选用相关的会计科目。

### (二) 确定记账方法

政府与非营利组织会计采用复式记账法,即至少在两个账户中记录同一个会计事项。其记账规则为有借必有贷,借贷必相等。

### (三) 填制会计凭证

会计凭证是记录经济业务的发生和完成情况、明确经济责任以及作为记账依据的书面证明。根据填制程序和用途的不同,会计凭证可分为原始凭证和记账凭证。原始凭证又可细分为自制原始凭证与外来原始凭证。原始凭证的内容包括凭证名称、填制日期、凭证编号,填制单位或部门的名称、填制人及其签章,接收凭证的单位名称,经济业务内容摘要、数量、单价和金额,以及经办人员的签名或盖章。记账凭证是根据原始凭证或原始凭证汇总表编制的,用来确定会计分录,作为记账直接依据的会计凭证。根据用途的不同,记账凭证可分为专用记账凭证与通用记账凭证。记账凭证的内容包括凭证名称、填制日期、凭证编号、经济业务内容摘要、会计分录(账户名称和金额)、所附原始凭证张数、有关人员(制单人员、复核人员、记账人员等)签章。

### (四) 登记会计账簿

会计账簿是由一定格式和互相联系的账页组成的,用来连续、分类地记录和反映经济业务的会计簿籍。

#### 1. 会计账簿的分类

根据用途的不同,会计账簿可以分为以下几类:

- (1) 序时账簿:按经济业务发生时间的先后顺序进行登记的账簿。
- (2) 分类账簿:对经济业务按照账户的分类进行分户登记的账簿。分类账簿可分为总分类账簿和明细分类账簿。
- (3) 备查账簿:对以上两种账簿未予登记,而管理上需要掌握的事项进行备查登记的账簿。

根据外表形式的不同,会计账簿可以分为以下几类:

- (1) 订本式账簿:使用前将账页固定与装订成册的账簿。
- (2) 活页式账簿:使用前不将账页固定装订成册,使用时连续编号,月末结账后再装订成册的账簿。
- (3) 卡片账簿:以卡片作为账页,使用前不将卡片固定装订成册,使用时连续编号,月末

结账后再装订成册的账簿。

## 2. 会计账簿登记错误的更正方法

(1) 划线更正法:用红线注销原有错误记录,并在红线上面写明正确记录。划线更正法适用于记账笔误(文字错误、数字错误),并且数字错误不影响以后记录的情况。

(2) 红字冲销法:仅指数字用红字填写。红字冲销法适用于两种情况:一是记账后发现原会计分录中使用的账户或所记金额有误,而用红字编制一张与原错误凭证相同的记账凭证并登记入账,以冲销原有记录,然后用蓝字编制一张正确的凭证并登记入账;二是记账后发现原会计分录中使用的账户无误,但所记金额大于应记金额,则用红字编制一张与原凭证账户名称及方向相同,但金额为多记金额的凭证并登记入账。

(3) 蓝字补充法:用蓝字编制一张补充凭证并登记入账。蓝字补充法适用于原会计分录中所用账户及记账方向正确,但所记金额小于应记金额的情况。

后两种方法均涉及再次编制会计凭证及登记账簿,因而在新的会计凭证“摘要”中要注明所要更正的记账凭证的编号。

## (五) 编制会计报表

政府与非营利组织会计在编制会计报表时,要做到会计信息真实、完整、准确、及时。政府与非营利组织的会计报表分为以下几种:

(1) 财政会计报表,包括资产负债表、预算执行情况表、财政周转金报表等。

(2) 行政单位会计报表,包括资产负债表、收入支出总表、经费支出明细表等。

(3) 事业单位会计报表,包括资产负债表、收入支出表、事业支出明细表、基建投资表等。

(4) 民间非营利组织会计报表,包括资产负债表、收入支出表、现金流量表、支出明细表等。



## 本章小结 >>>>

政府与非营利组织会计是以预算(政府预算和单位预算)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部门、行政部门、非营利组织预算资金运动过程和结果的会计体系。

政府与非营利组织会计的特点有公共性、非营利性与财政性。

政府与非营利组织会计的核算方法有设置会计科目、确定记账方法、填制会计凭证、登记会计账簿与编制会计报表。



## 本章关键词 >>>>

会计科目 account

会计凭证 accounting voucher

会计报表 accounting statement

政府与非营利组织会计 the government and the non-profit organization accounting

**思考与练习** >>>>

1. 简述我国政府与非营利组织会计核算与一般企业会计核算的区别。
2. 简述我国政府与非营利组织会计核算的基本原则。

**延伸阅读** >>>>**我国政府与非营利组织会计的会计确认基础**

会计确认基础包括收付实现制与权责发生制。根据政府与非营利组织会计的特点,政府与非营利组织会计的确认基础如下:

(1) 财政总预算会计一般采用收付实现制,但部分经济业务或者事项应当按照《财政总预算会计制度》的规定采用权责发生制核算。

(2) 行政单位会计一般采用收付实现制,但特殊经济业务和事项应当按照《行政单位会计制度》的规定采用权责发生制核算。

(3) 事业单位会计一般采用收付实现制,但部分经济业务或者事项的核算应当按照《事业单位会计制度》的规定采用权责发生制。

(4) 其他类型非营利组织会计完全采用权责发生制。非营利组织应当按照经济业务的经济实质进行会计核算,而不应当仅仅按照它们的法律形式进行会计核算。

## 第二章

# 公共财政管理改革中的 会计管理制度

### 学习目标

- 了解政府与非营利组织会计制度的发展历程；
- 了解政府采购与政府采购资金的含义，以及政府采购资金的拨付方式；
- 熟悉政府采购制度改革后预算会计制度的变化；
- 了解国库集中收付制度的含义与主要内容；
- 熟悉国库集中收付制度改革后预算会计制度的变化；
- 了解部门预算制度改革的内容。

本章结合政府与非营利组织的财务特性，对政府采购制度改革、国库集中收付制度改革和部门预算制度改革进行了详细阐述。

## 第一节 现行政府与非营利组织会计制度的建立和发展

我国早在西周时期就有了“官计”，到汉朝出现了“国计”。无论是“官计”还是“国计”，都是“官厅会计”，相当于近代的预算会计。

能够体现会计管理与预算管理的密切联系是政府与非营利组织会计制度的显著特点。现行政府与非营利组织会计制度的形成经历了以下几个阶段：

### 一、初创阶段（1950—1983年）

1950年12月12日，财政部颁布了《各级人民政府暂行总预算会计制度》（适用于各级财政机关）和《各级人民政府暂行单位预算会计制度》（适用于各级行政事业单位）。这些制度的颁布标志着预算会计的诞生，并确立了总预算会计与单位预算会计分立的框架。



## 二、调整阶段(1984—1996年)

1984年,我国开始执行新的《财政机关总预算会计制度》。1988年,我国修订了《财政机关总预算会计制度》。与此同时,为了加强行政事业单位预算会计工作,根据《中华人民共和国会计法》和财政部于1966年颁发的《行政事业单位会计制度》以及改革、开放、搞活的形势要求,财政部于1988年重新颁布了《事业行政单位预算会计制度》。

## 三、形成阶段(1997—1999年)

1997年,财政部颁布了《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》等一系列预算会计制度。这些制度与准则于1998年1月1日开始实施。自此,我国政府公共部门执行包括财政总预算会计制度、行政单位会计制度和事业单位会计制度在内的预算会计制度体系。

## 四、改革阶段(自2000年起至今)

自2000年开始,我国对部门预算、收支两条线、政府采购、国库集中收付、政府收支分类等方面进行了改革。同时,行政事业单位体制改革的深入、政府负债风险的防范、经济全球化的大环境渗透均对预算会计信息提出了更高的要求。因而,财政部不仅对现行预算会计制度做出了相应的调整,还积极推进了对预算会计改革的探索。

# 第二节 政府采购制度改革

政府采购是指各级国家机关、事业单位和团体组织使用财政性资金采购依法制定的集中采购目录内的或者采购限额标准以上的货物、工程和服务的行为。

政府采购制度最早形成于18世纪末的西方自由资本主义国家,其主要特点是对政府采购行为进行法制化管理。从根本上看,人们现在所说的政府采购制度是市场经济的产物。

## 一、政府采购的基本特征

在现代市场经济阶段,市场经济国家认识到市场不是万能的,而是存在缺陷的。为了弥补市场缺陷,政府广泛运用经济手段和法律手段干预国民经济活动。方式之一就是扩大政府财政支出来举办公共事业,为经济的发展创造条件。由于政府采购规模的迅速扩大及其对社会经济产生的广泛影响,很多国家都成立了专门的机构或通过专门的法律确定了政府采购管理的重要地位。与私人采购相比,政府采购具有以下几个明显特征:

(1) 政府采购资金的来源是公共资金。这些资金的最终来源为纳税人缴纳的税收和政府公共服务收费。

(2) 政府采购的目的主要是实现政府的目的。

(3) 政府采购的主体是依靠国家财政资金运作的政府机关、事业单位和社会团体等。

(4) 政府采购为非商业性采购,不以营利为目的,不是为卖而买,而是通过买为政府部门提供消费品或向社会提供公共利益。

- (5) 采购范围广、规模大。
- (6) 采购过程要求能够较充分地体现公平、公正、公开的原则。
- (7) 采购制度一般是围绕政府意图制定的,具有较强的政策性。

## 二、政府采购制度的主要内容

传统政府采购主要是行政审批控制和各需求单位的分散采购。传统政府采购的模式是将预算确定的各部门和各单位年度支出总额按期拨付到其在商业银行开立的账户上,由各单位自主使用。

市场竞争是政府采购制度的灵魂和内在精神。引导市场竞争机制进入政府采购的决定性因素是将经济效益目标确定为政府采购的第一目标。除了经济效益目标以外,政府采购还有社会目标和环境目标。

政府采购制度的核心是采购合同授予的竞争制度。这一制度要求将公开的招标作为原则性的合同授予方式。政府在进行统一采购时所用到的资金是指采购机关获取货物、工程和服务时支付的资金,包括财政性资金(预算资金与预算外资金)和与财政性资金相配套的单位自筹资金。

政府对采购资金实行财政直接拨付和单位支付相结合的管理方式,通过设置政府采购资金专户实行统一管理、统一核算、专款专用。其中,财政直接拨付方式具有严格的管理程序,具体如下:

### 1. 资金汇集

对于实行全额支付方式的采购项目,采购机关应当在政府采购活动开始前3个工作日内,依据政府采购计划将应分担的预算外资金(包括缴入财政专户和财政部门批准留用的资金)及单位自筹资金足额划入政府采购资金专户。

对于实行差额支付方式的采购项目,采购机关应当在确保具备支付应分担资金能力时开展采购活动。

### 2. 支付申请

采购机关根据合同约定需要付款时,应当向同级财政部门政府采购主管机构提交预算拨款申请书和有关采购文件。其中,实行差额支付方式的,必须经财政部门政府采购主管机构确认已先支付单位的自筹资金和预算外资金,方可提出支付预算资金申请。采购文件主要包括财政部门批复的采购预算、采购合同副本、验收结算书或质量验收报告、接受履行报告、采购机关已支付应分担资金的付款凭证、采购的发货票、供应商银行账户及财政部门要求的其他资料。

### 3. 支付

财政部门的国库管理机构在审核采购机关填报的政府采购资金拨款申请书或预算资金拨款申请书无误后,按实际发生数并通过政府采购资金专户支付给供应商。

差额支付方式应当遵循先支付预算单位自筹资金和预算外资金,后支付预算资金的顺序。因采购机关未能履行付款义务而引起的法律责任,全部由采购机关承担。中国人民银行应当依据财政部门开具的支付指令拨付预算资金。

### 三、政府采购制度改革后预算会计制度的变化

#### 1. 财政总预算会计核算内容的变化

(1) 将预算资金划入政府采购资金专户进行核算。财政总预算会计将预算资金划入政府采购资金专户时,借记“暂付款——政府采购款”账户,贷记“国库存款”账户;同时,借记“其他财政存款”账户,贷记“暂存款——政府采购款”账户。

(2) 将预算外资金和单位自筹资金划入政府采购资金专户进行核算。采购机关将预算外资金和单位自筹资金划入政府采购资金专户时,借记“其他财政存款”账户,贷记“暂存款——政府采购配套资金——××单位”账户。

(3) 根据采购合同及认为应当提交的有关文件和资料将全部采购资金划入供应商账户进行核算。财政总预算会计根据采购合同和认为应当提交的有关文件和资料付款,借记“暂存款——政府采购款”账户(按比例记账,下同)、“暂存款——政府采购配套资金——××单位”账户,贷记“其他财政存款”账户。

(4) 支付政府采购资金后,通知商业银行将节约资金按原渠道划回的核算。全额支付的账务处理如下:将财政安排的预算资金列报支出时,财政总预算会计借记“预算支出——××类——××款——××项”账户,贷记“暂付款——政府采购款”账户;将节约的资金划回采购机关时,借记“暂存款——政府采购配套资金——××单位”账户,贷记“其他财政存款”账户;采购机关发生退货的,在收到已支付的采购款时做相反的会计分录。

差额支付的账务处理如下:将财政安排的预算资金列报支出时,借记“预算支出——××类——××款——××项”账户,贷记“暂付款——政府采购款”账户;采购机关发生退货的,在收到已支付的采购款时做相反的会计分录。

(5) 收到政府采购资金专户发生的利息收入和将利息收入全额作为收入缴入同级国库的核算。财政总预算会计收到国有商业银行交来政府采购资金专户发生的利息收入时,借记“其他财政存款——利息收入”账户,贷记“暂存款——利息收入”账户。财政总预算会计将利息收入全额作为收入缴入同级国库时,借记“暂存款——利息收入”账户,贷记“其他财政存款——利息收入”账户;同时,借记“国库存款”账户,贷记“预算收入”账户。

(6) 采购过程中遇到了特殊情况,导致预计的采购资金增加,超出了财政部门 and 采购机关已划入政府采购资金专户的资金时,应按原定的采购资金比例进行负担。财政总预算会计将增加的预算资金转入政府采购资金专户时,借记“预算支出——××类——××款——××项”“其他财政存款”账户,贷记“国库存款”“暂存款——政府采购款”账户。

#### 2. 行政事业单位会计核算内容的变化

(1) 将预算外资金和单位自筹资金划入政府采购资金专户进行核算。采购机关将预算外资金和单位自筹资金划到政府采购资金专户时的账务处理如下:行政单位会计借记“暂付款——政府采购款”账户,贷记“银行存款”账户;事业单位会计借记“其他应付款——政府采购款”账户,贷记“银行存款”账户。

(2) 支付政府采购资金后,通知商业银行将节约资金按原渠道划回进行核算。

① 全额支付的账务处理如下:

a. 收到财政划回的节约资金时,行政单位会计借记“银行存款”账户,贷记“暂付款——

政府采购款”账户；根据财政部门开具的拨款通知书等相关票据，借记“经费支出——××类——××款——××项”账户，贷记“暂付款——政府采购款”“拨入经费——××类——××款——××项”账户，属于固定资产管理范围的，同时借记“固定资产”账户，贷记“固定基金”账户；采购机关发生退货的，在收到已支付的采购款时做相反的会计分录。

b. 收到财政划回的节约资金时，事业单位会计借记“银行存款”账户，贷记“其他应收款——政府采购款”账户；根据财政部门开具的拨款通知书等相关票据，借记“事业支出——××类——××款——××项”账户，贷记“其他应收款——政府采购款”“财政补助收入——××类——××款——××项”账户，属于固定资产管理范围的，同时借记“固定资产”账户，贷记“固定基金”账户；采购机关发生退货的，在收到已支付的采购款时做相反的会计分录。

② 差额支付的账务处理如下：

a. 根据财政部门开具的拨款通知书等相关票据，行政单位会计借记“经费支出——××类——××款——××项”账户，贷记“拨入经费——××类——××款——××项”账户，属于固定资产管理范围的，同时借记“固定资产”账户，贷记“固定基金”账户；采购机关发生退货的，在收到已支付的采购款时做相反的会计分录。

b. 根据财政部门开具的拨款通知书等相关票据，事业单位会计借记“事业支出——××类——××款——××项”账户，贷记“财政补助收入——××类——××款——××项”账户，属于固定资产管理范围的，同时借记“固定资产”账户，贷记“固定基金”账户；采购机关发生退货的，在收到已支付的采购款时做相反的会计分录。

(3) 采购过程中遇到了特殊情况，导致预计的采购资金增加，超出了财政部门和采购机关已划入政府采购资金专户的资金时，应按原定的采购资金比例进行负担。在将应增加的预算外资金和自筹资金划入政府采购资金专户时的账务处理如下：行政单位会计借记“经费支出——××类——××款——××项”账户，贷记“银行存款”账户；事业单位会计借记“事业支出——××类——××款——××项”账户，贷记“银行存款”账户。

### 第三节 国库集中收付制度改革

国库集中收付制度又称国库单一账户制度，是对财政资金实行集中收缴和支付的制度。其核心是通过建立国库单一账户体系，将所有财政收入通过国库单一账户体系直接缴入国库或财政专户，将所有财政支出通过国库单一账户体系支付给商品或劳务供应者或用款单位的财政资金管理制

#### 一、国库集中收付制度的基本特征

国库集中收付制度包括国库集中支付制度和收入收缴管理制度。国库集中收付制度是指由财政部门代表政府设置国库单一账户体系，将所有的财政性资金纳入国库单一账户体系进行收缴、支付和管理的制度。

基于这种运作模式，国库集中收付制度有以下几个特征：

(1) 由财政部门统一开设国库单一账户。

(2) 所有财政收入直接缴入国库,主要财政支出由财政部门直接支付给商品或劳务供应者。

(3) 需要建立高效的预算执行机构、科学的信息管理系统和完善的监督检查机制。

## 二、国库集中收付制度的主要内容

我国目前实行的国库集中收付制度是按照总体规划、分步实施的原则进行的。实施国库集中收付制度,有利于提高国库资金的使用效率,缩小财政赤字,减少短期国债的发行;有利于财政政策和货币政策的有机结合;有利于进一步强化对国库资金的监督和预算约束;有利于配合政府采购制度的深化改革。

目前,国库集中收付制度主要包括以下几个方面的内容:

### 1. 建立国库单一账户体系

(1) 财政部门在中国人民银行开设国库单一账户,在商业银行开设零余额账户和预算外资金财政专户。

(2) 财政部门为预算单位开设账户。

(3) 开设特设专户。特设专户用于记录、核算和反映预算单位的特殊专项支出活动。特设专户应与国库单一账户进行清算。预算单位不得将特设专户的资金转入本单位其他账户,也不得将其他账户资金转入特设专户进行核算。

### 2. 规范财政收入的收缴程序

财政收入的收缴方式有两种:直接缴库和集中汇缴。直接缴库是指缴款单位或缴款人按有关法律法规规定,直接将应缴收入缴入国库单一账户或预算外资金专户的收缴方式。在直接缴库方式下,纳税人提出纳税申报,经征收机关审核无误后,由纳税人通过开户银行将税款直接缴入国库单一账户。集中汇缴是指由征收机关(有关法定单位)按有关法律法规规定,将所收的应缴收入汇总缴入国库单一账户或预算外资金专户的收缴方式。在集中汇缴方式下,征收机关收缴收入并将其汇总缴入国库单一账户。集中汇缴的收入一般是指小额零散税收和法律另有规定的收入。

### 3. 规范财政支出的支付方式

在国库集中收付制度下,财政部门应该采用财政直接支付或财政授权支付方式。

财政直接支付是按照部门预算和用款计划确定的资金用途和用款进度,根据用款单位申请,由财政部门开具支付令,通过国库单一账户体系直接将财政资金支付到收款人(商品和劳务供应者)或用款单位账户的支付方式。

财政授权支付是按照部门预算和用款计划确定的资金用途和用款进度,由预算单位根据财政授权自行开具支付令,通过国库单一账户体系将资金支付到收款人账户的支付方式。

两种支付方式分别适用于不同类型的支出。工资支出、购买支出、转移支出适用财政直接支付,小额购买支出和零星支出则适用财政授权支付。对同一个预算单位而言,有的支出应由财政直接支付,有的支出则应由财政授权支付。

国家对财政直接支付和财政授权支付的范围做了相关规定。具体范围如表 2-1 所示。

表 2-1 财政直接支付和财政授权支付的范围

预算支出项目	支出方式	备 注
一、工资福利支出		
1. 基本工资	直接支付	未纳入财政统发范围的实行授权支付
2. 津贴补贴		
3. 奖金	直接支付	
4. 社会保障缴费	直接支付	指基本养老、基本医疗、失业、工伤、生育等社会保障缴费、残疾人就业保障金等
5. 伙食费	授权支付	暂实行授权支付
6. 伙食补助费		
7. 绩效工资	直接/授权支付	绩效工资的 70% 实行直接支付, 绩效工资的 30% 实行授权支付
8. 其他工资福利支出	授权支付	暂实行授权支付
二、商品服务支出		
1. 办公费	直接/授权支付	单项或一次性开支金额在 3 万元以下的暂实行授权支付
2. 印刷费		
3. 咨询费		
4. 手续费	授权支付	暂实行授权支付
5. 水费		
6. 电费		
7. 邮电费		
8. 取暖费		
9. 物业管理费	直接支付	
10. 差旅费	授权支付	暂实行授权支付
11. 因公出国(境)费用		
12. 维修(护)费	直接/授权支付	单项或一次性开支金额在 10 万元以下的暂实行授权支付
13. 租赁费	直接支付	
14. 会议费	直接/授权支付	会议费用实行直接支付, 其他 3 万元以下的暂实行授权支付
15. 培训费	直接支付	

续表

预算支出项目	支出方式	备 注
16. 公务接待费	直接/授权支付	
17. 专用材料费	直接/授权支付	单项或一次性开支金额在 2 万元以下的暂实行授权支付
18. 被装购置费		
19. 劳务费	授权支付	暂实行授权支付
20. 委托劳务费	直接支付	
21. 工会经费	直接/授权支付	车辆保险费实行直接支付,其他的暂实行授权支付
22. 福利费		
23. 公务用车运行维护费		
24. 其他交通工具运行维护费		
25. 其他商品和服务支出		
三、对个人和家庭补助支出		
1. 离休补助	直接支付	
2. 退休费		
3. 退职(役)费	授权支付	暂实行授权支付
4. 抚恤金		
5. 生活补助		
6. 救济费		
7. 医疗费		
8. 助学金		
9. 奖励金		
10. 生产补贴		
11. 住房公积金	直接支付	
12. 提租补贴	授权支付	暂实行授权支付
13. 购房补贴		
14. 其他对个人和家庭的补助支出		

续表

预算支出项目	支出方式	备 注
四、对企事业单位的补贴	直接支付	含所有款级科目
五、转移性支出		
六、赠与		
七、债务利息支出		
八、债务还本支出		
九、基本建设支出	直接/授权支付	建设单位管理费属财政资金负担的部分可以实行授权支付
十、其他资本性支出	直接/授权支付	建设单位管理费属财政资金负担的部分可以实行授权支付
十一、贷款转贷及产权参股	直接支付	含所有款级科目
十二、其他支出	授权支付	“补充全国社会保障资金”“未划分的项目支出”“其他支出”三个款级科目实行直接支付

### 三、国库集中收付制度改革后预算会计制度的变化

#### 1. 财政总预算会计核算内容的变化

(1) 增设“财政零余额账户存款”和“已结报支出”两个总账会计科目。“财政零余额账户存款”科目属于资产类科目,用于核算财政国库支付执行机构在银行办理财政直接支付的业务。该账户的贷方登记财政国库支付执行机构当天发生直接支付的资金数,借方登记当天国库单一账户存款划入的冲销数。当日资金结算后,该账户的余额为零。

“已结报支出”科目用于核算财政国库资金已结清的支出数额。当天业务结束后,该账户的余额应等于一般预算支出与基金预算支出之和。年终转账时,应做相反会计分录,借记“已结报支出”账户,贷记“一般预算支出”“基金预算支出”账户。

(2) 对年终预算结余资金的核算采用权责发生制。

#### 2. 行政事业单位会计核算内容的变化

(1) 增设“零余额账户用款额度”和“财政应返还额度”两个总账会计科目。当行政单位收到代理银行盖章的授权支付到账通知书时,应核对月度授权支付数与分月用款计划数是否相符。如果数据一致,行政单位会计应借记“零余额账户用款额度”账户,贷记“拨入经费——财政授权支付”账户。行政单位在开具支付令时,应借记“经费支出”账户,贷记“零余额账户用款额度”账户。

当事业单位收到代理银行盖章的授权支付到账通知书时,应核对月度授权支付数与分月用款计划数是否相符。如果数据一致,事业单位会计应借记“零余额账户用款额度”账户,贷记“财政补助收入——财政授权支付”账户。事业单位在开具支付令时,应借记“事业支



出”账户,贷记“零余额账户用款额度”账户。

(2) 行政单位会计出现了无货币资金收入和支出业务的拨入经费和经费支出的核算。根据财政国库支付执行机构委托代理银行转来的财政直接支付入账通知书及有关原始凭证,行政单位会计借记“经费支出”账户,贷记“拨入经费——财政直接支付”账户。

(3) 事业单位会计出现了无货币资金收入和支出业务的财务补助收入和事业支出的核算。根据财政国库支付执行机构委托代理银行转来的财政直接支付入账通知书及有关原始凭证,事业单位会计借记“事业支出”账户,贷记“财政补助收入——财政直接支付”账户。

## 第四节 部门预算制度改革

为适应社会主义市场经济发展和建立公共财政体制的要求,我国政府从1998年开始进行了以部门预算、收支两条线、国库集中收付制度和政府采购制度等为主的预算管理体制改革。其总体目标是公开透明、科学规范、廉洁高效与完整统一。

### 一、部门预算制度改革的主要内容

部门预算编制改革是我国经济体制改革日益深化的产物,是适应社会主义市场经济需要的客观趋势。从2000年开始,财政部根据国务院的指示决定改变传统的预算编制方法,要求各部门统一实行新的预算编制方法,编制独立完整的部门预算。部门预算是市场经济国家实行财政预算管理的基本组织形式,即一个部门一本预算。

现行部门预算制度改革的内容主要有以下几个方面:

- (1) 建立和完善基本支出定员定额管理体系,推进实物费用定额试点。
- (2) 建立和完善项目支出管理办法,推动项目支出预算滚动管理。
- (3) 扩大预算编制内容,实行综合预算编制。
- (4) 稳步推进部门预算支出绩效考评试点工作。

(5) 规范预算编制程序,采用“两上两下”的预算编制程序。“一上”是指基层预算单位编制本单位在预算年度的收支建议数,上报上级部门;“一下”是指财政部门将政府批准的预算控制数下达各主管部门,再层层下达到各基层预算单位;“二上”是指各主管部门按照下达的预算控制数编制本单位预算草案,由主管部门汇编成本部门的部门预算草案上报财政部门;“二下”是指财政部门收到各主管部门报来的预算草案后进行审核汇总,形成本级政府总预算草案,报同级人民政府。

- (6) 加强基础性工作。

总体来说,部门预算制度改革具体包括政府收支分类改革、财政拨款结转和结余资金管理以及预算外资金管理。

### 二、政府收支分类改革

#### 1. 政府收支分类的含义

政府收支分类是按一定的原则、方法对政府收入和支出进行类别和层次划分,以全面、准确、清晰地反映政府收支活动。

## 2. 政府收支分类改革的主要内容

政府收支分类改革的主要内容包括对政府收入进行统一分类以全面、规范、细致地反映政府各项收入,建立支出功能分类体系与支出经济分类体系。改革后的政府收支分类体系由收入分类、支出功能分类和支出经济分类三部分构成。

(1) 收入分类。收入分类主要反映政府收入的来源和性质,设类、款、项、目四级,具体分为税收收入、社会保险基金收入、非税收入、贷款转贷回收本金收入、债务收入和转移性收入。

(2) 支出功能分类。支出功能分类主要反映政府活动的不同功能和政策目标,设类、款、项三级,具体分为一般公共服务、外交、国防、公共安全、教育、科学技术、文化体育与传媒、社会保障和就业、社会保险基金支出、医疗卫生、环境保护、城乡社区事务、农林水事务、交通运输、工业商业金融等事务的支出、其他支出和转移性支出。

(3) 支出经济分类。支出经济分类主要反映政府支出的经济性质和具体用途,设类、款两级,具体分为工资福利支出、商品和服务支出、对个人和家庭的补贴、对企事业单位的补贴、转移性支出、赠与、债务利息支出、债务还本支出、基本建设支出、其他资本性支出、贷款转贷及产权参股和其他支出。

## 3. 政府收支分类改革后预算会计制度的变化

(1) 财政总预算会计核算内容的变化:不改变现行《财政总预算会计制度》中一级会计科目的设置,只对收入类、支出类、结余类的部分会计科目的明细账设置进行了适当调整。

(2) 行政单位会计核算内容的变化:只对《行政单位会计制度》中收入类、支出类的相关会计科目的明细账设置进行了调整。

(3) 事业单位会计核算内容的变化:增设“财政专户返还收入”科目,对《事业单位会计制度》中收入类、支出类的相关会计科目的核算内容和明细账设置进行了调整。

## 三、财政拨款结转和结余资金管理

### 1. 财政拨款结转和结余资金的含义

财政拨款结转和结余资金是指与财政有缴拨款关系的行政单位、事业单位、社会团体及企业在预算年度内按照财政部门批复的本部门预算,当年未列支出的财政拨款资金。它是财政资金的重要组成部分。

### 2. 财政拨款结转和结余资金管理导致预算会计制度的变化

(1) 行政单位会计核算内容的变化:①对“结余”科目明细科目的设置进行了调整;②对“经费支出”科目明细科目的设置进行了调整;③对“拨出经费”科目明细科目的设置进行了调整。

(2) 事业单位会计核算内容的变化:①增设“财政拨款结转”和“财政拨款结余”两个净资产类一级会计科目;②对“事业结余”科目的核算内容进行了调整;③对“财政补助收入”科目相关明细科目的设置进行了调整;④对“事业支出”科目相关明细会计科目的设置进行了调整;⑤要求事业单位建立预付账款备查簿,用以详细登记使用财政拨款支付的预付账款以及其中使用当年财政拨款支付的预付账款。

## 四、预算外资金管理

### 1. 预算外资金的概念

预算外资金是指行政单位、事业单位和社会团体为履行或代行政府职能,依据国家法律、法规和具有法律效力的规章而收取、提取和安排使用的未纳入国家预算管理的各种财政性资金。

### 2. 将预算外资金收入全部纳入预算管理后预算会计核算内容的变化

(1) 在《财政总预算会计制度》中增设了 3 个会计科目:净资产类“财政专户管理资金结余”科目、收入类“财政专户管理资金收入”科目以及支出类“财政专户管理资金支出”科目。

(2) 调整《财政总预算会计制度》中“其他财政存款”科目的使用说明,在其具体核算内容中增加“未纳入预算并实行财政专户管理的资金存款”科目。

(3) 增设财政专户管理资金分部门收支情况表和财政专户管理资金分科目收支情况表等有关会计报表。



### 本章小结 >>>>

我国目前正在进行部门预算、收支两条线、政府采购、国库集中收付、政府收支分类改革等公共财政管理改革。这些改革对相应的会计科目设置与会计核算产生了一定影响。本章根据《财政总预算会计制度》《行政单位会计制度》和《事业单位会计制度》等制度,对政府采购制度改革、国库集中收付制度改革和部门预算制度改革进行了详细阐述,着重介绍了各项制度改革后预算会计制度的变化。



### 本章关键词 >>>>

政府采购 government procurement

国库集中收付制度 system of centralized payment by the national treasury

部门预算 departmental budget

财政总预算会计 public finance budgetary accounting

行政单位会计 accounting of governmental units



### 思考与练习 >>>>

1. 某市财政部门与某采购单位商定,对某材料的采购采用财政全额直接拨付方式支付政府采购资金。该市财政总预算会计根据政府采购预算、政府采购合同等文件,将预算资金 240 000 元划入政府采购资金专户。财政总预算会计应如何编制相关会计分录?

2. 某事业单位根据财政授权支付额度到账通知书登记当月获得的财政授权支付额度 250 000 元,并支付当月办公用水电费 3 000 元。试编制相关会计分录。



### 财政直接支付流程与财政授权支付流程的区别

财政直接支付的流程如下:

- (1) 一级预算单位汇总、填制财政直接支付申请书并上报财政局国库支付中心。
- (2) 财政局国库支付中心经审核确认后,开具财政直接支付汇总清算额度通知单和财政直接支付凭证,并将其分别送至中国人民银行、预算外专户的开户行和代理银行。
- (3) 代理银行根据财政直接支付凭证及时将资金直接支付给收款人或用款单位,然后开具财政直接支付入账通知书,并送一级预算单位和基层预算单位。
- (4) 一级预算单位和基层预算单位将财政直接支付入账通知书作为收到和付出款项的凭证。
- (5) 代理银行依据财政局国库支付中心的支付指令,将当日实际支付的资金按一级预算单位、预算科目汇总,分资金性质填制划款申请凭证并附实际支付清单,并将其分别与国库单一账户、预算外专户进行清算。
- (6) 中国人民银行和预算外专户的开户行在财政直接支付汇总清算额度通知单确定的数额内,根据代理银行每日按实际发生的财政性资金支付金额填制的划款申请与代理银行进行资金清算。

财政授权支付的流程如下:

- (1) 申请和下达用款额度。预算单位按照规定时间和程序编报分月用款计划,申请财政授权支付用款额度。财政部门审核批准后分别向中国人民银行和代理银行总行签发财政授权支付汇总清算额度通知单和财政授权支付额度通知书。前者用以通知中国人民银行办理汇总清算业务;后者用以通知代理银行总行逐级下达财政授权支付额度。代理银行总行要在1个工作日内将额度下达到有关分支机构,各分支机构在1个工作日内将额度下达到预算单位。预算单位收到代理银行分支机构转来的财政授权支付额度到账通知书,即可办理财政授权支付业务。
- (2) 预算单位办理支付业务。预算单位根据财政授权支付额度到账通知书确定的额度,自行签发财政授权支付指令,通知代理银行办理资金支付业务。
- (3) 代理银行办理支付。代理银行收到预算单位提交的支付指令后,审核支付指令的金额是否在财政部门下达的相应预算科目财政授权支付用款额度范围内,以及支付指令信息是否齐全完整。审核无误后,按照有关规定办理现金支付或转账、信汇、电汇等资金支付和汇划业务。
- (4) 预算单位进行账务处理。预算单位的账务处理包括两方面内容:一方面是收到代理银行转来的财政授权支付额度到账通知书后,借记“零余额账户用款额度”账户,贷记“财政补助收入(拨入经费)——财政授权支付”账户;另一方面是通知代理银行付款后,根据代理银行加盖转讫章的进账单(第三联)及其他凭证借记相关支出账户,贷记“零余额账户用款额度”账户。
- (5) 代理银行清算资金。代理银行根据已办理支付的资金,在营业日终了前的规定时间内填写财政授权支付申请划款凭证,向中国人民银行提出清算申请。中国人民银行审核

无误后,按规定程序在规定时间内将资金划入代理银行在中国人民银行的存款准备金账户。对于预算单位退回的资金,代理银行应及时向中国人民银行提出退款申请。

(6) 中国人民银行办理清算业务。中国人民银行国库局收到代理银行提交的财政授权支付申请划款凭证后,审核凭证的基本要素是否齐全、准确、规范,以及申请划款金额是否超出财政授权支付汇总清算额度通知单的累计额度和国库单一账户库存余额。中国人民银行国库局审核无误后,通知中国人民银行营业管理部办理资金清算业务。

## 第三章

# 财政总预算会计概述

### 学习目标

了解财政总预算会计的概念；  
熟悉财政总预算会计的基本任务；  
掌握财政总预算会计的核算原则；  
熟悉财政总预算会计适用的会计科目。

政府预算是政府的年度财务收支计划，旨在为政府履行职责、向社会提供公共服务提供财力保障。政府预算按照预算编制主体的不同可分为财政总预算和行政事业单位预算两大类。财政总预算是以一级政府为编制主体来编制的政府预算。行政事业单位预算是以行政事业单位为编制主体来编制的政府预算。

财政总预算会计又称总会计或总预算会计，是各级政府财政核算、反映、监督政府预算执行和财政周转金等各项财政性资金活动的专业会计。其会计主体为各级政府，核算内容是国家预算资金集中、分配和执行的結果。

## 第一节 财政总预算会计的基本任务与核算原则

### 一、财政总预算会计的基本任务

财政总预算会计是预算管理中的一专业性较强的经常性工作，也是整个预算管理体系的重要组成部分。财政总预算会计的主要职责是进行会计核算，反映预算执行情况，实行会计监督，参与预算管理并合理调度资金。

财政总预算会计的基本任务主要包括以下几个方面：

(1) 进行会计核算。财政总预算会计负责办理政府财政各项收支、资产负债的会计核

算工作,以反映政府财政预算的执行情况和财务状况。

(2) 严格财政资金收付调度管理。财政总预算会计负责组织办理财政资金的收付、调拨,根据财政收支的特点妥善解决财政资金库存和用款单位需求的矛盾,在确定资金安全性、规范性、流动性的前提下,合理调度管理资金与提高资金使用效益。

(3) 规范账户管理。财政总预算会计负责加强对国库单一账户、财政专户、零余额账户和预算单位银行账户等的管理。

(4) 实行会计监督。财政总预算会计负责通过会计核算对预算执行情况进行分析,并对总预算、部门预算和单位预算的执行实行会计监督。

(5) 参与预算管理。财政总预算会计负责协调预算收入征收部门、国家金库、国库集中收付代理银行、财政专户开户银行和其他有关部门之间的业务关系,共同做好预算执行的核算、反映和监督工作。

(6) 组织本地区财政总决算与部门决算的编审和汇总工作。财政总预算会计负责及时组织年度政府决算、行政事业单位决算的编审和汇总工作,以及进行上下级政府之间的年终结算工作。

(7) 组织和指导下级政府总预算会计工作。省、自治区、直辖市(含计划单列市)总预算会计在不违背《财政总预算会计制度》的前提下,负责制定或审定本行政区域预算会计有关具体核算办法的补充规定;组织预算会计人员的培训活动;组织检查、辅导本单位会计和下级总预算会计的工作,不断提高业务水平。

## 二、财政总预算会计的核算原则

会计核算原则是会计工作应遵循的准则和规范。为了规范会计核算行为,保证会计信息质量,使预算管理科学化、规范化和明晰化,我国财政总预算会计应该遵循以下几个核算原则:

### 1. 真实性原则

财政总预算会计应当以实际发生的经济业务或者事项为依据进行会计核算,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,全面反映政府财政的预算执行情况和财务状况等。会计核算的过程要求真实客观,各项经济业务必须取得或填制书面凭证,并且内容真实、数字准确、书写规范。会计报表应真实反映会计核算结果,做到账表一致、账账一致和账实一致。

### 2. 相关性原则

财政总预算会计提供的会计信息应当与政府财政受托责任履行情况的反映,会计信息使用者的监督、决策和管理需要有关。这有助于会计信息使用者对政府财政过去、现在或者未来的情况做出评价或者预测。

### 3. 及时性原则

会计信息应当及时反映经济活动的变化和状态。财政总预算会计应当对已经发生的经济业务或者事项及时进行会计核算,如应及时反映已经取得的收入,以及及时入账已经发生的费用等。另外,会计报表也应及时进行披露,不得拖延。

### 4. 可比性原则

财政总预算会计提供的会计信息应当具有可比性。

对于同一政府财政在不同时期发生的相同或者相似的经济业务或者事项,财政总预算会计应当采用一致的会计政策,不能随意变更会计政策。确需变更的,应当将变更的内容、理由和对政府财政预算执行情况、财务状况的影响在附注中进行说明。

对于不同政府财政发生的相同或者相似的经济业务或者事项,应当采用统一的会计政策,确保不同政府财政的会计信息口径一致、相互可比。

#### 5. 明晰性原则

财政总预算会计提供的会计信息应当清晰明了,便于会计信息使用者理解和使用。对于重要的经济活动,应当单独反映。会计记录应当准确、清晰,填制会计凭证和登记会计账簿必须做到记账依据完整,账户对应关系明确,文字和金额准确,避免记账错误。

#### 6. 收付实现制原则

财政总预算会计一般采用收付实现制进行核算,对部分经济业务或者事项应当按照规定采用权责发生制进行核算。收付实现制是以款项的实际收付为计算标准确定本期收益和费用的一种方法。凡是在本期实际收到和支付的款项,不论其是否属于本期,均应作为本期的收入和支出。

#### 7. 专款专用原则

对于指定用途的资金,必须按规定用途使用,不能擅自改变用途,挪作他用。财政总预算会计的许多经费都指定了用途。专项经费不仅要用于特定的目的,还要与其他资金分别核算、单独报告。

## 第二节 财政总预算会计的科目设置

财政总预算会计科目是财政总预算会计设置账户、核算和归集经济业务的依据,也是汇总和检查财政总预算资金活动情况及结果的依据。根据财政总预算会计要素的不同,财政总预算会计科目可分为资产、负债、净资产、收入和支出五类。

### 一、会计科目的使用要求

各级财政总预算会计应当按照以下规定使用会计科目:

(1) 各级财政总预算会计应当对有关法律、法规允许进行的经济活动,按照《财政总预算会计制度》的规定使用会计科目进行核算,但不得以《财政总预算会计制度》规定的会计科目及使用说明作为进行有关经济活动的依据。

(2) 各级财政总预算会计应当按照《财政总预算会计制度》的规定设置和使用会计科目,不需使用的总账科目可以不用。在不影响会计处理和编报会计报表的前提下,各级财政总预算会计可以根据实际情况自行增设除《财政总预算会计制度》规定以外的明细科目,或者自行减少、合并《财政总预算会计制度》规定的明细科目。

(3) 各级财政总预算会计应当使用《财政总预算会计制度》统一规定的会计科目编号,不得随意打乱重编。

(4) 各级财政总预算会计在填制会计凭证、登记会计账簿时,应填列会计科目的名称或



同时填列会计科目的名称和编码,但不得只填编码而不填名称。

## 二、各级财政总预算会计适用的会计科目

根据现行《财政总预算会计制度》,各级财政总预算会计适用的会计科目如表 3-1 所示。

表 3-1 财政总预算会计科目表

序 号	科目编号	会计科目名称
一、资产类		
1	1001	国库存款
2	1003	国库现金管理存款
3	1004	其他财政存款
4	1005	财政零余额账户存款
5	1006	有价证券
6	1007	在途款
7	1011	预拨经费
8	1021	借出款项
9	1022	应收股利
10	1031	与下级往来
11	1036	其他应收款
12	1041	应收地方政府债券转贷款
13	1045	应收主权外债转贷款
14	1071	股权投资
15	1081	待发国债
二、负债类		
16	2001	应付短期政府债券
17	2011	应付国库集中支付结余
18	2012	与上级往来
19	2015	其他应付款
20	2017	应付代管资金
21	2021	应付长期政府债券
22	2022	借入款项
23	2026	应付地方政府债券转贷款

续表

序 号	科目编号	会计科目名称
24	2027	应付主权外债转贷款
25	2045	其他负债
26	2091	已结报支出
三、净资产类		
27	3001	一般公共预算结转结余
28	3002	政府性基金预算结转结余
29	3003	国有资本经营预算结转结余
30	3005	财政专户管理资金结余
31	3007	专用基金结余
32	3031	预算稳定调节基金
33	3033	预算周转金
34	3081	资产基金
35	3082	待偿债净资产
四、收入类		
36	4001	一般公共预算本级收入
37	4002	政府性基金预算本级收入
38	4003	国有资本经营预算本级收入
39	4005	财政专户管理资金收入
40	4007	专用基金收入
41	4011	补助收入
42	4012	上解收入
43	4013	地区间援助收入
44	4021	调入资金
45	4031	动用预算稳定调节基金
46	4041	债务收入
47	4042	债务转贷收入
五、支出类		
48	5001	一般公共预算本级支出

续表

序号	科目编号	会计科目名称
49	5002	政府性基金预算本级支出
50	5003	国有资本经营预算本级支出
51	5005	财政专户管理资金支出
52	5007	专用基金支出
53	5011	补助支出
54	5012	上解支出
55	5013	地区间援助支出
56	5021	调出资金
57	5031	安排预算稳定调节基金
58	5041	债务还本支出
59	5042	债务转贷支出



### 本章小结 >>>>

财政总预算会计又称总会计或总预算会计,是各级政府财政核算、反映、监督政府预算执行和财政周转金等各项财政性资金活动的专业会计。财政总预算会计的基本任务主要包括进行会计核算、严格财政资金收付调度管理、规范账户管理、实行会计监督、参与预算管理、组织本地区财政总决算与部门决算的编审和汇总工作、组织和指导下级政府总会计工作。我国财政总预算会计应该遵循真实性原则、相关性原则、及时性原则、可比性原则、明晰性原则、收付实现制原则和专款专用原则。



### 本章关键词 >>>>

资产 asset  
 负债 liabilities  
 净资产 net asset  
 收入 earning  
 支出 expenditure



### 思考与练习 >>>>

1. 财政总预算会计的基本任务有哪些?
2. 财政总预算会计的核算原则有哪些?
3. 财政总预算会计科目分为哪几类? 各级财政总预算会计应按哪些要求使用会计科目?



### 财政总预算会计的历史发展<sup>①</sup>

自中华人民共和国成立以来,财政总预算会计的发展依次经过了以下几个时期:

1949—1965年,创立总预算会计,分设资产、负债、收入、支出会计要素,以“资产=负债”为基本会计等式,实行收付实现制,采用借贷记账法编报资产负债表、收支决算表。

1966—1997年,调整为财政总会计,改设资金来源、资金运用、资金结存会计要素,以“资金来源—资金运用=资金结存”为基本会计等式,改用资金收付记账法编报资金活动情况表、财政收支决算总表、预算外收支决算表。

1998年,实行财政总预算会计的重大改革,涉及会计要素、会计等式、记账方法和会计报表等各个方面。

21世纪初,我国预算会计环境发生了重大变化。与之相对应的是财政预算管理制度方面的一系列改革,包括编制部门预算、推行国库集中收付制度、实行政府采购制度等。为适应不断变化的预算环境,财政总预算会计制度也经过修订,对部分经济业务采用权责发生制进行了核算,选择双分录核算办法进一步完善了资产、负债以及净资产的核算内容。

<sup>①</sup> 李秉坤,赵璇.预算会计[M].2版.大连:东北财经大学出版社,2014:3.