



工业和信息化普通高等教育规划教材
高等学校创新型“十二五”系列规划教材

职业导向 任务驱动



Budget Accounting

预算会计

杨明 宋明 李九斤◎主编



本书依据 2013 年最新事业单位会计制度 和 2014 年最新行政单位会计制度 编写



电子工业出版社
PUBLISHING HOUSE OF ELECTRONICS INDUSTRY
<http://www.phei.com.cn>

三、财政预算结余的核算	044
复习思考题	048
第四章 财政资产负债和基金的核算	049
一、财政性存款的管理与核算	049
二、有价证券的核算	054
三、在途款的核算	055
四、预拨经费的核算	055
五、基建拨款的核算	056
六、往来款项的核算	057
七、借入款的核算	059
八、预付和暂存政府采购款的核算	060
九、预算周转金的核算	060
十、预算稳定调节基金的核算	061
复习思考题	061
第五章 财政会计的财务报告	062
一、年终清理结算	062
二、财政会计的财务报告编制	066
三、财政会计财务报表的审核和汇总	069
复习思考题	070

第三篇 行政单位会计

第六章 行政单位收支和结转结余的核算	073
一、行政单位会计概述	073
二、行政单位经费收入的管理	074
三、行政单位经费支出的管理	075
四、经费收支的账务处理	078
五、行政单位结余资金的管理与核算	082
复习思考题	086
第七章 行政单位资产负债和净资产的核算	087
一、货币资金的核算	087
二、应收预付款项的核算	089
三、存货的核算	092
四、固定资产的核算	096
五、无形资产的核算	103
六、其他资产的核算	105

证, 登记账簿, 编制会计报表等内容。



第四节 预算会计的组成体系及分级

一、预算会计的组成体系

预算会计是为预算管理服务的, 预算管理的组成体系决定了预算会计的组成体系。我国国家预算组成体系, 与国家政权结构和行政区划相一致, 一级政府相应设置一级预算。

国家预算由中央预算和地方预算组成。中央预算是经法定程序批准的中央政府的财政收支计划, 它由中央各部门(含直属单位)的预算组成。地方预算是经法定程序批准的地方各级政府的财政收支计划的统称, 由各省、自治区、直辖市及以下各级政府总预算组成。

国家预算按预算收支管理范围, 又分为总预算和单位预算两类。总预算由各级政府财政部门负责组织执行, 单位预算则由各级行政事业单位负责执行。因此, 我国预算会计也相应分为财政部门总预算会计和单位预算会计。单位预算会计按单位业务活动特点分为行政单位会计和事业单位会计。

与此同时, 参与预算执行的国库会计、收入征解会计也是预算会计体系的组成部分。所谓国库是国家金库的简称, 国家金库是各级财政的总出纳机关, 分中央国库和地方国库。县级以上各级预算必须设立国库, 具备条件的乡镇也应设立国库。中国人民银行和有关专业银行代理国家金库, 设立核算预算的收纳、划分报解和库款支拨等业务的国库会计。它所提供的会计核算资料是各级财政总预算会计核算预算收入的基本会计资料来源。

国家税务机关、海关等系统设立预算收入征解会计, 负责国家工商税收、关税以及国家指定其征收的其他预算收入, 并对预算收入的征收、减免、缴库等进行会计核算。

此外还有政府性基金会计、财政托管基金会计、国有资产监管机构的国有资本金会计, 政府委托管理机构的社会保障基金会计, 国家重要物资储备部门的战略物资储备会计, 也是财政管理和预算会计的重要内容。

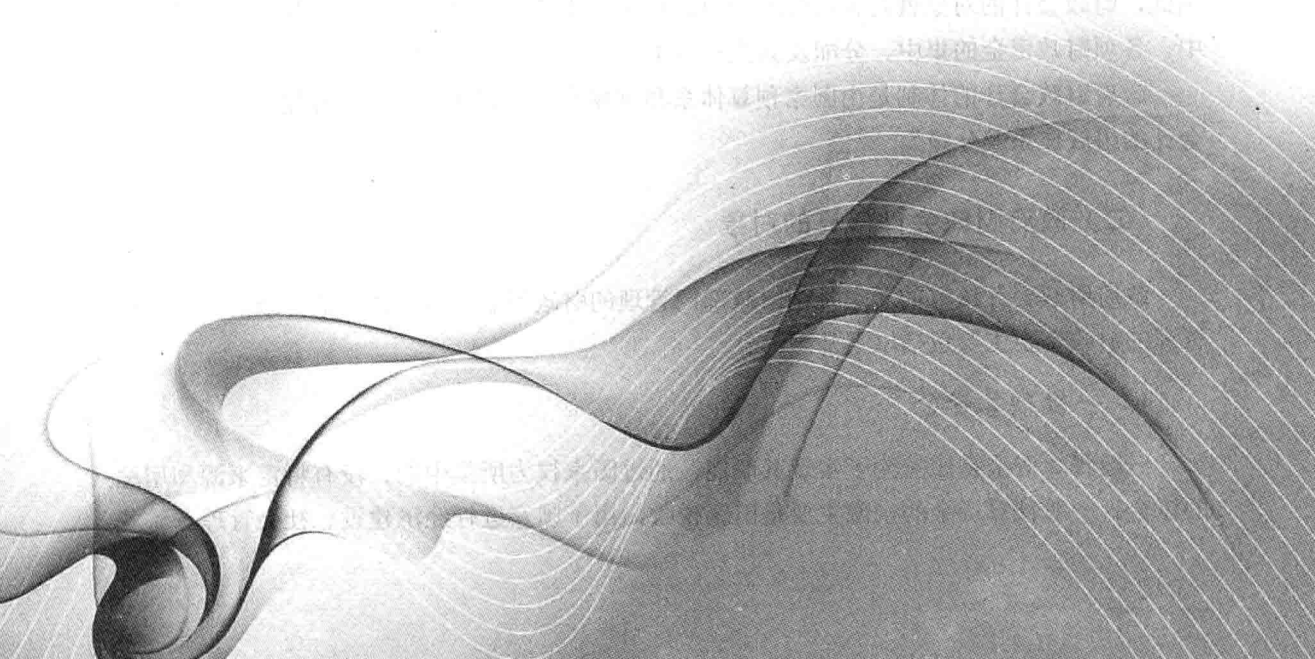
二、预算会计的分级

1. 政府财政会计的分级

按照我国政府的行政体制, 政府分为中央政府和地方各级政府。各级政府按照“统一领导, 分级管理”的方式, 贯彻“划分各级政府事权、财权, 事权与财权相匹配”的原则。各级政府会计都以本级政府为会计主体, 进行会计核算和提供财务报告。所以, 有一级政府, 就有一级政府财政会计。我国政府财政会计从总体上看包括中央、省、市、县、乡五

第二篇

政府财政会计



2. 政府财政会计的会计科目

政府财政会计有资产、负债、基金、收入、支出五个会计要素，会计科目也相应地划分为五大类。本书所用的政府财政会计的会计科目见表 2-1。

表 2-1 政府财政会计科目表

序 号	编 号	会计科目名称	序 号	编 号	会计科目名称
		一、资产类			四、收入类
1	101	国库存款	23	401	一般预算收入
2	102	其他财政存款	24	405	基金预算收入
3	104	有价证券	25	406	国有资本经营预算收入
4	105	在途款	26	407	专用基金收入
5	111	暂付款	27	408	债务收入
6	112	与下级往来	28	409	债务转贷收入
7	121	预拨经费	29	411	补助收入
8	122	基建拨款	30	412	上解收入
9	125	财政零余额账户存款	31	414	调入资金
10	126	预付政府采购款	32	415	调入预算稳定调节基金
		二、负债类	33	423	财政专户管理资金收入
11	211	暂存款			五、支出类
12	212	与上级往来	34	501	一般预算支出
13	213	已结报支出	35	505	基金预算支出
14	222	借入款	36	506	国有资本经营预算支出
15	223	暂存政府采购款	37	507	专用基金支出
		三、净资产类	38	508	债务还本支出
16	301	预算结余	39	509	债务转贷支出
17	305	基金预算结余	40	511	补助支出
18	306	国有资本经营预算结余	41	512	上解支出
19	307	专用基金结余	42	514	调出资金
20	315	预算稳定调节基金	43	515	安排预算稳定调节基金
21	321	预算周转金	44	516	国有资本经营预算调出资金
22	323	财政专户管理资金结余	45	523	财政专户管理资金支出

会计科目是各级财政总预算会计设置会计账户的主要依据，一般不得擅自变更会计科目的名称。

二、财政预算收入的内容

财政预算收入是纳入国家财政预算管理、根据法律和法规所筹集的财政资金，主要包

第五，组织管理和检查指导下级国库和国库经收处的工作，总结工作经验，解决存在的问题。

第六，办理国家交办的与国库有关的其他工作。

为了保证各级国库能正确地履行其职责，必须赋予国库相应权限，主要权限如下：

第一，监督预算收入的缴库。按照国库单一账户制度的要求，所有财政收入都应当直接缴入国库。各级国库有权监督检查国库征收处和其他征收机关所收款项，是否及时足额缴入国库，如果发现拖延或违法不缴的，应当及时查处。

第二，正确执行预算收入划分和留解规定。国库要按照国家财政管理体制规定正确地划分和留解预算收入，对于违反规定的，有权拒绝执行。

第三，按照规定办理收入退库。各级财政、税务机关应按国家统一规定的退库范围、项目和审批程序办理退库。国库有权对收入退库进行监督，对于不符合规定的，有权拒绝执行。

第四，监督财政库款的支拨。按照国库单一账户制度要求，财政资金在实际使用时应从国库账户中直接支拨。对于违反财政制度规定的，国库有权拒绝执行。

第五，拒绝办理违反国家规定的事项。任何单位和个人强令国库办理违反国家规定的事项，国库有权拒绝执行。

第六，拒绝受理不合规定的凭证。对于不符合规定的缴退库凭证，或者填写不清楚、不准确的凭证，国库有权拒绝受理。

（二）预算收入的收纳

1. 预算收入的缴库方式

预算收入的收缴是预算执行的一个重要方面。为了保证财政收入及时、完整地收缴，国家预算收入的缴库，一律通过国库办理。

财政部和中国人民银行于 2001 年 3 月发布了《财政国库管理制度改革试点方案》。该方案明确规定要建立和完善以国库单一账户体系为基础、资金缴拨以国库集中收付为主要形式的财政国库管理制度。该方案规定财政收入的缴库方式主要包括两种：直接缴库方式和集中汇缴方式。

（1）直接缴库方式。这是由预算单位或缴款人按法律法规规定，直接将收入缴入国库单一账户（属预算内的）或预算外资金财政专户（属预算外的）的收入缴库方式。直接缴库方式不需设立各类过渡性账户，因而缩短了财政收入的入库时间。实行这种缴库方式的收入，包括税收收入、社会保障缴款、非税收入、转移和捐赠收入、贷款回收本金和产权处置收入以及债务收入。在直接缴库方式下，直接缴库的税收收入，由纳税人或税务代理人提出纳税申报，经征收机关审核无误后，由纳税人通过开户银行将税款缴入国库单一账户；直接缴库的其他收入，比照上述程序缴入国库单一账户或预算外资金财政专户。

(2) 集中汇缴方式。这是由征收机关和依法享有征收权限的单位按法律法规的规定,将所收取的应缴收入汇总直接缴入国库单一账户(属预算内的)或预算外资金专户(属预算外的)的收入缴库方式。集中汇缴方式也不需设立过渡性账户。实行这种缴库方式的收入,主要是小额零散税收和非税收入中的现金缴款。在集中汇缴方式下,小额零散税收和法律另有规定的应缴收入,由征收机关于收缴收入的当日汇总缴入国库单一账户。非税收入中的现金缴款,比照上述程序缴入国库单一账户或预算外资金财政专户。

2. 预算收入的缴款凭证

预算收入在缴入国库时,必须填制缴款凭证,即缴款书。它是国库办理收纳预算收入唯一合法的原始凭证,也是各级征收机关、国库、银行和缴款单位分析检查预算收入任务完成情况,进行记账统计的重要基础资料。缴款书一般分为工商税收专用缴款书、一般缴款书和其他缴款书三种。

(三) 预算收入的报解

预算收入的报解是指本级国库向上级国库和财政部门报告预算收入情况,并将属于上级财政的预算收入分别解缴到中心支库、分库和总库。报解包含报和解两层含义:报就是国库要向各级财政机关报告预算收入情况,分别向中央、省、地区(市)、县编报预算收入日报表,以便各级财政机关掌握预算收入的进度和情况;解就是国库要在进行各级预算收入的划分和办理收入分成后,将财政库款解缴到财政机关在银行的国库存款户,凡属于本级财政的库款直接划入同级财政国库存款户,属于上级财政的库款,应通过上级国库层层汇解缴到各级财政的国库存款户。

1. 支库预算收入的报解

支库是基层国库,各级预算收入款项以缴入支库为正式入库。国库经收处只是代收,不能作为正式入库。支库收纳的预算收入款项,一般应于当日办理库款的报解,确实来不及的,可以在次日上午办理,但月底日收纳的预算收入,必须当日报解。支库办理库款报解时,应当按预算级次、预算科目编制预算收入日报表。

基层国库收到属于中央预算固定收入、省级预算固定收入、地(市)级预算固定收入时,凭缴款书,直接编制预算收入日报表,将款项逐级报解到上级国库。预算收入日报表填写时应一式三份,一份留存,一份附缴款书回执联送征收机关,一份附缴款书报查联随划款报单上划分库或中心支库。属于本级预算固定收入,也应按缴款书编制预算收入日报表一式三份,一份留存,一份附缴款书回执联送交征收机关,一份送财政机关。属于分成收入的,还应编制分成收入计算日报表,按上级规定的分成比例对参与分成的收入办理分成留解,分成收入计算日报表一式三份,一份留存,一份送县财政机关,一份随划款报单上报中心支库。分成收入计算日报表格式见表 2-2。

“一般预算支出”科目，贷记“国库存款”科目。

【例 2-5】经批准 201×年某省政府发行地方政府债券 25 亿元，有关业务如下：

(1) 省财政部门已收到发行债券收入 25 亿元并缴入国库。财政会计应编制如下会计分录：

借：国库存款	2 500 000 000
贷：债务收入——财政部代理发行地方政府债券收入	2 500 000 000

(2) 省财政部门上缴地方政府债券发行手续费 50 万元，已由国库支付。

借：一般预算支出——国内外债务发行	500 000
贷：国库存款	500 000

2. 地方政府债务转贷收入的核算

为了核算省级以下财政部门（不含省级，下同）收到的来自上级财政部门转贷的债务收入，财政会计应设置“债务转贷收入”科目，该科目属于收入类会计科目，应按照“政府收支分类科目”规定设置明细账。

省级以下财政部门实际收到债务转贷收入时，借记“国库存款”科目，贷记“债务转贷收入——转贷财政部代理发行地方政府债券收入”科目；年终转账时，将本科目贷方余额全部转入“预算结余”科目，借记本科目，贷记“预算结余”科目；本科目平时贷方余额，反映省级以下财政部门当年实际收到的来自上级财政部门转贷的债务收入累计数。

【例 2-6】201×年甲省财政部门用发行的地方政府债券收入转贷给下级乙市政府财政部门 3 亿元。

乙市财政会计应编制如下会计分录：

借：国库存款	300 000 000
贷：债务转贷收入——转贷财政部代理发行地方债券收入	300 000 000

（六）财政资金调拨收入的核算

财政资金调拨是中央财政与地方财政、地方上下级财政等不同级财政之间以及同级财政不同资金项目之间调拨资金、平衡各级预算收支的一种手段。财政资金调拨主要包括：

① 上下级财政之间通过上级补助和下级上解方式进行的资金调拨；② 同级财政不同资金项目之间的资金调拨，主要用于弥补预算赤字，平衡预算收支。此外，各级财政部门为了调剂年度内季节性收支差额，还要设置预算周转金等。

1. 预算补助收入的核算

(1) 预算补助的内容。

预算补助是指按财政体制规定或因专项需要由上级财政补助给下级财政的款项。对于下级财政是补助收入，对于上级财政来说则是补助支出。预算补助按具体内容可分为体制补助和单项补助两种。

① 体制补助。

体制补助是指上级财政对支出大于收入的地区，在财政体制划定的预算收支范围内弥

预算上解也称下级上解,是指按财政体制规定,将下级财政的一部分预算资金解缴到上级财政。预算上解,对于上级财政来说是上解收入,而对于下级财政来说,则是上解支出。预算上解,按其具体内容和方式可分为体制上解和单项上解。

① 体制上解。

体制上解是上级财政对预算收入大于支出的地区核定上解比例或数额,由国库逐日根据预算收入的入库情况和规定的上解比例或上解数额办理分成上解,年终再按体制和已上解数额进行结算。

② 单项上解。

单项上解是指下级财政部门按规定要求专项上解的款项和其他一次性、临时性的上解款项。在国家预算执行过程中,由于国家采取某些财政经济措施或机构调整,引起上下级财政收入发生变化,如收入转移,打破了原来收入级次归属,形成原来上级的预算收入转为下级预算收入,或原来下级预算收入转为上级预算收入。这样,就要在上下级财政之间调整收支。单项上解就是下级财政部门将所增加的收入上解给上级财政部门。

(2) 预算上解收入的账务处理。

政府财政会计为了核算预算上解的收入与支出情况,应设置“上解收入”科目与“上解支出”科目。

“上解收入”科目,属于收入类会计科目,用来核算下级财政上缴的预算上解款,具体包括:①按体制规定由国库在下级预算收入中直接划解给本级财政的款项;②按体制结算后下级财政补缴给本级财政的款项和各种专项上解款项。该科目贷方登记上解收入的增加数,借方登记退还数和年终结转数,平时余额在贷方,反映下级上解收入累计数。年终,该科目贷方余额应全数转入“预算结余”等科目。该科目应按上解资金类别设置明细科目。本级财政的“上解收入”应与所属下级财政的“上解支出”数额相等。

政府财政会计在核算本级财政收到下级上解款时,应借记“国库存款”科目,贷记“上解收入”科目;如果发生收入退回,应按退回数,借记“上解收入”科目,贷记“国库存款”科目。年终,将“上解收入”科目的余额全数转入“预算结余”等科目,借记“上解收入”科目,贷记“预算结余”等科目。

【例 2-8】某市财政局有关预算上解的业务和会计分录如下:

(1) 市财政局收到所属甲县的一般预算上解款 600 000 元。

借: 国库存款	600 000
贷: 上解收入——一般预算上解	600 000

(2) 市财政局将已收到的所属乙县的一般预算上解款 530 000 元退还给乙县财政。

借: 上解收入——一般预算上解	530 000
贷: 国库存款	530 000

(3) 年终,市财政局将“上解收入——一般预算上解”科目贷方余额 820 000 元转入“预算结余”科目。

借: 上解收入——一般预算上解	820 000
-----------------	---------

(2) 发生水资源补偿费支出 28 500 元。

借：基金预算支出——水资源补偿费支出	28 500
贷：国库存款	28 500

(3) 发生文化事业建设费支出 40 000 元。

借：基金预算支出——文化事业建设费支出	40 000
贷：国库存款	40 000

3. 国有资本经营预算支出和国有资本经营预算调出资金的核算

(1) 国有资本经营预算支出的核算。

国有资本经营预算支出是指政府财政资金用于国有资本经营活动方面发生的支出。按照国有资本经营预算支出的功能分类，主要包括农、林、水业务支出，交通运输支出，采掘、电力、信息等事务支出，粮油物资储备及金融监管等事务支出、转移性支出。

“国有资本经营预算支出”科目属于支出类科目，本科目核算各级财政部门用国有资本经营预算收入安排的支出。发生国有资本经营预算支出时，借记本科目，贷记“国库存款”等有关科目；年终转账时，将本科目借方余额全数转入“国有资本经营预算结余”科目，借记“国有资本经营预算结余”科目，贷记本科目。本科目平时借方余额，反映当年国有资本经营预算支出累计数。本科目根据政府收支分类科目中有关国有资本经营预算支出的支出功能分类科目分行业设置明细科目。

(2) 国有资本经营预算调出资金的核算。

“国有资本经营预算调出资金”科目属于支出类科目，本科目核算各级财政部门从国有资本经营预算收入中调出，用于一般预算支出的资金。调出国有资本经营预算收入时，借记本科目，贷记“调入资金”科目。年终转账时，应将本科目借方余额转入“国有资本经营预算结余”科目，借记“国有资本经营预算结余”科目，贷记本科目。

【例 3-4】某市财政局 201×年发生国有资本经营收支业务和会计分录如下：

(1) 4 月 25 日，用国有资本经营预算收入安排电力监管支出 400 000 元。

借：国有资本经营预算支出	400 000
贷：国库存款	400 000

(2) 5 月 28 日，从国有资本经营预算收入中调出 1 200 000 元补充一般预算资金。

借：国有资本经营预算调出资金	1 200 000
贷：调入资金——一般预算调入	1 200 000

4. 专用基金支出的核算

专用基金支出是指用专用基金收入安排的支出。为了核算各级财政部门的专用基金支出，政府财政会计应设置“专用基金支出”科目。该科目借方登记发生的专用基金支出数，贷方登记专用基金支出的收回或转销数，平时余额在借方，反映专用基金支出累计数。月末，该科目余额应全数转入“专用基金结余”科目。

政府财政会计在核算发生专用基金支出时，应借记“专用基金支出”科目，贷记“其

存款——××地方政府债券还本”科目，贷记“国库存款”科目。上级财政部门垫付地方政府债券还本资金时，借记“暂付款——××地方政府债券还本”科目，贷记“国库存款”科目。收到下级财政部门缴来的垫付地方政府债券还本资金时，借记“国库存款”科目，贷记“暂付款——××地方政府债券还本”科目。地方各级财政部门未按时上缴地方政府债券本金，通过年终结算扣缴时，借记“暂付款——××地方政府债券还本”科目，贷记“与上级往来”科目；列报支出时，对应由本级财政部门承担的还本支出，借记“债务还本支出——财政部代理发行地方政府债券还本”科目，贷记“暂付款——××地方政府债券还本”科目。上级财政部门年终结算扣缴时，借记“与下级往来”科目，贷记“暂存款——××地方政府债券还本”科目或“暂付款——××地方政府债券还本”科目。

其次，地方各级财政部门上缴本级承担的地方政府债券付息资金时，借记“一般预算支出——财政部代理发行地方政府债券付息”科目，贷记“国库存款”科目。上级财政部门代收地方政府债券付息资金时，借记“国库存款”科目，贷记“暂存款——××地方政府债券付息”科目。上缴代收的地方政府债券付息资金时，借记“暂存款——××地方政府债券付息”科目，贷记“国库存款”科目。上级财政部门垫付地方政府债券付息资金时，借记“暂付款——××地方政府债券付息”科目，贷记“国库存款”科目。收到下级财政部门缴来的垫付地方政府债券付息资金时，借记“国库存款”科目，贷记“暂付款——××地方政府债券付息”科目。地方各级财政部门未按时上缴地方政府债券利息，通过年终结算扣缴利息时，借记“暂付款——××地方政府债券付息”科目，贷记“与上级往来”科目；列报支出时，对应由本级财政部门承担的付息支出，借记“一般预算支出——财政部代理发行地方政府债券付息”科目，贷记“暂付款——××地方政府债券付息”科目。

上级财政部门年终结算扣缴时，借记“与下级往来”科目，贷记“暂存款——××地方政府债券付息”科目或“暂付款——××地方政府债券付息”科目。地方各级财政部门未按时上缴地方政府债券还本付息资金的，通过年终结算扣缴罚息时，借记“上解支出”科目，贷记“与上级往来”科目；上级财政部门借记“与下级往来”科目，贷记“上解收入”科目。

【例 3-7】201×年 A 省财政部门发生以下地方政府债券还本付息业务：

(1) 8 月 9 日省级财政偿还地方政府债券本金 17 亿元，支付利息 4 000 万元，已由国库支付。省财政会计应编制如下会计分录：

借：债务还本支出——财政部代理发行地方政府债券还本	1 700 000 000
贷：国库存款	1 700 000 000
借：一般预算支出——财政部代理发行地方政府债券付息	40 000 000
贷：国库存款	40 000 000

(2) 8 月 19 日省财政代收下级 B 市财政交来的地方政府债券还本资金 1.1 亿元，利息 640 万元，已存入国库。省财政会计应编制如下会计分录：

借：国库存款	110 000 000
贷：暂存款——B 市地方政府债券还本	110 000 000

本年基金预算滚存结余。

【例 3-15】201×年年底某市财政机关办理年终转账，将“基金预算收入”科目贷方余额 510 500 元、“基金预算支出”科目借方余额 98 500 元，“调出资金——基金预算调出”科目借方余额 400 000 元，转入“基金预算结余”科目。

该市政府财政会计年终转账时，应作如下会计分录：

借：基金预算收入	510 500
贷：基金预算结余	510 500
借：基金预算结余	498 500
贷：基金预算支出	98 500
调出资金——基金预算调出	400 000

（三）专用基金结余的核算

专用基金结余是政府财政会计管理的专用基金执行结果，政府财政会计应设置“专用基金结余”科目。该科目属于结余类会计科目，月末转账时，将“专用基金收入”科目余额转入该科目，借记“专用基金收入”科目，贷记“专用基金结余”科目；将“专用基金支出”科目余额转入该科目，借记“专用基金结余”科目，贷记“专用基金支出”科目。“专用基金结余”科目的年终贷方余额，反映本年专用基金的滚存结余，应转入“专用基金”科目。

【例 3-16】某市财政局 201×年年终结账，将“专用基金收入——粮食风险基金”科目贷方余额 80 000 元转入“专用基金结余”科目；同时，将“专用基金支出——粮食风险基金”科目借方余额 70 000 元转入“专用基金结余”科目。该市政府财政会计应编制如下会计分录：

借：专用基金收入——粮食风险基金	80 000
贷：专用基金结余——粮食风险基金	80 000
借：专用基金结余——粮食风险基金	70 000
贷：专用基金支出——粮食风险基金	70 000

在【例 3-16】中，该市专用基金结余为 10 000（80 000—70 000），可以反映政府专用基金的执行结果。

（四）国有资本经营预算结余的核算

“国有资本经营预算结余”科目属于结余类科目，本科目核算各级财政部门管理的国有资本经营预算收支的年终执行结果。年终转账时，应将“国有资本经营预算收入”科目余额转入本科目贷方；将“国有资本经营预算支出”、“国有资本经营预算调出资金”科目余额转入本科目借方。本科目年终贷方余额，反映本年国有资本经营预算滚存结余，转入下年度。

【例 3-17】某市财政局 201×年年终结账，发生“国有资本经营预算收入”贷方余

额 620 000 元, 发生“国有资本经营预算支出”借方余额 580 000 元, “国有资本经营预算调出资金”借方余额 37 000 元, 该市财政总预算会计应编制如下会计分录:

借: 国有资本经营预算收入	620 000
贷: 国有资本经营预算结余	620 000
借: 国有资本经营预算结余	617 000
贷: 国有资本经营预算支出	580 000
国有资本经营预算调出资金	37 000

在【例 3-17】中, 该市国有资本经营预算结余为 3 000 元 (620 000—617 000), 可以反映政府国有资本经营预算的执行结果。

(五) 财政专户管理资金结余的核算

根据《财政部关于将按预算外资金管理的收入纳入预算管理的通知》(财预[2010]88 号)等有关规定, 从 2011 年 1 月 1 日起, 除教育收费不纳入预算实行财政专户管理外, 其他按预算外资金管理的收入将全部纳入预算管理。因此, 对《财政总预算会计制度》作相应调整: 增设 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, 支出类“财政专户管理资金支出”科目。

“财政专户管理资金结余”科目核算未纳入预算并实行财政专户管理的资金收支相抵形成的结余, 包括教育收费、彩票发行机构和彩票销售机构业务费用等资金的结余。年终转账时, 应将“财政专户管理资金收入”等有关科目余额转入本科目贷方; 将“财政专户管理资金支出”等有关科目余额转入本科目借方。本科目年终贷方余额, 反映未纳入预算并实行财政专户管理的资金收支相抵后的滚存结余, 转入下年度。本科目根据管理需要, 按部门进行明细核算。

“财政专户管理资金收入”科目核算未纳入预算并实行财政专户管理的资金收入, 包括教育收费、彩票发行机构和彩票销售机构的业务费用等收入。收到财政专户管理的资金收入时, 借记“其他财政存款”科目, 贷记本科目。年终转账时, 将本科目贷方余额全数转入“财政专户管理资金结余”科目, 借记本科目, 贷记“财政专户管理资金结余”科目。本科目平时贷方余额, 反映当年财政专户管理的资金收入累计数。本科目应按“政府收支分类科目”中收入分类科目设置相应明细账。同时, 根据管理需要, 按部门进行明细核算。

“财政专户管理资金支出”科目核算未纳入预算并实行财政专户管理的资金安排的支出。发生财政专户管理的资金支出时, 借记本科目, 贷记“其他财政存款”等有关科目; 年终转账时, 将本科目借方余额全数转入“财政专户管理资金结余”科目, 借记“财政专户管理资金结余”科目, 贷记本科目。本科目平时借方余额, 反映当年财政专户管理的资金支出累计数。本科目根据“政府收支分类科目”中支出功能分类科目设置相应明细账。同时, 根据管理需要, 按部门进行明细核算。

调整“其他财政存款”科目的使用说明, 在其包括的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”, 详见第四章一(三)部分。

得办理超预算、无计划的拨款。按预算和计划拨款,才能保证财政预算的执行,发挥财政的监督职能,提高资金使用效率。

4. 转账结算,不提现金

财政的职能是分配资金,不直接使用资金。政府财政会计在办理各项支出时,应采用转账结算方式,不得提取现金。财政资金的支付主要使用财政直接支付凭证、财政授权支付凭证和国库支票等工具。这些支付工具都只能用于转账结算,不能用于提取现金。

(二) 国库单一账户制度

1. 建立国库单一账户制度的意义

以往我国财政性资金的缴库和拨付主要是通过征收机关和预算单位设立多重账户分散进行的。随着社会主义市场经济体制下公共财政的建立和发展,这种财政资金管理体制的弊端越来越突出。具体来说,主要存在如下问题:一是重复和分散设置账户,导致财政收支活动透明度不高,不利于实施有效管理和全面监督;二是财政收支信息反馈迟缓,难以及时为预算编制、执行分析和宏观调控提供可靠依据;三是收入执行中征管不严,退库不规范,财政流失问题比较严重;四是支出执行中资金分散拨付,相当规模的财政资金滞留在预算单位,难免出现截留、挤占、挪用财政资金的问题,既降低了财政资金使用效率,又容易诱发腐败现象。

为了适应市场经济体制下公共财政发展的要求,我国财政国库管理制度应当借鉴西方发达国家的经验,建立和完善国库单一账户制度。为此,2001年3月财政部和中国人民银行发布了《财政国库管理制度改革试点方案》,决定从2001年开始在中央部门进行改革试点,“十五”期间在中央和地方全面实施国库单一账户制度。国库单一账户制度,也称国库集中收付制度,是指通过设立国库单一账户体系对财政性资金的缴库和拨付实行集中管理的国库管理制度。建立和完善国库单一账户制度是我国财政国库管理制度改革的主要内容,这项改革具有如下重要意义:

(1) 国库单一账户制度能更好地适应市场经济体制下公共财政的发展要求。公共财政是在市场经济条件下,为满足社会公共需要而进行的财政收支活动模式。财政国库管理制度贯穿于公共财政管理全过程,通过控制财政资金按规范流入和流出各个公共机构的过程来控制预算执行过程,是预算执行的根本性制度。国库单一账户制度通过国库集中进行财政资金的收付,保证各预算单位对财政资金的需求,能更好地为公共财政服务。

(2) 国库单一账户制度可以促进财政资金管理的规范化。国库单一账户制度要求财政收入的收缴方式和财政支出的去向及支付方式必须建立在法制的基础上,要求合理界定征收机关、财政部门、预算单位、中央银行国库及代理银行的职责范围,对财政资金实行科学规范管理。

(3) 国库单一账户制度有利于提高财政资金的运行效益,降低财政筹资成本。实行国库单一账户制度后,预算单位不再开设过渡性账户,财政资金都集中存放在国库单一账户。

这有利于财政部门对资金加强统一管理,使库款调度更加灵活,资金支付更加及时,提高了财政资金的运行效益,并能有效地降低财政筹资成本。

(4) 国库单一账户制度有利于加强预算监督,提高国家宏观调控能力。实行国库单一账户制度后,可以从机制上保证财政收入及时、足额缴入国库或财政专户,改变以往将资金拨付到预算单位账户上由预算单位自行支付的做法,从而使预算监督方式由过去的事后检查、“秋后算账”转变为事前审核监督、事中实时控制、事后考核评价的全面监督方式。而且,国库单一账户制度以现代信息技术为支撑,大大提高了预算执行信息的全面性、准确性和及时性,提高了预算信息的细化程度,有利于提高国家的宏观调控能力。

2. 国库单一账户体系

国库单一账户制度的重要内容就是建立一个统揽所有财政性资金的账户体系,即国库单一账户体系。所有财政性资金的收入和支出都应当纳入这个账户体系中,由国库实行集中收付,各个征收机关和预算单位不再设立过渡性资金账户。国库单一账户体系由国库单一账户、零余额账户、预算外资金财政专户和特设专户四类账户构成。

(1) 国库单一账户。国库单一账户是国库的财政性存款账户,用于记录和反映纳入预算管理的财政收入和支出活动,以及与零余额账户进行清算,实现支付。国库单一账户由财政部门在中国人民银行或其分支机构开设,未设中国人民银行分支机构的地区在金库代理银行开设。国库单一账户按收入和支出设置分类账,收入账按预算科目进行明细核算,支出账按资金使用性质设立分账册。

(2) 零余额账户。零余额账户,也称夜晚零余额账户,是预算资金的日常支付账户,用于记录和反映预算资金的日常支付活动,并与国库单一账户进行清算。零余额账户分为两类:财政部门零余额账户和预算单位零余额账户。财政部门零余额账户用于财政直接支付,由财政部门在商业银行(代理银行)开设;预算单位零余额账户用于财政授权支付,可以办理转账和提取现金等规定的结算业务,该账户由财政部门在商业银行(代理银行)为预算单位开设。零余额账户每个营业日发生的借方或贷方余额在营业日终了都要通过与国库单一账户清算而扫平归零。该账户的设置,保证了财政资金在实际支付发生前不流出国库单一账户。

(3) 预算外资金财政专户。预算外资金财政专户用于记录和反映预算外收入和支出活动,并对预算外资金的日常收支进行清算。预算外资金财政专户由财政部门在商业银行开设,一般按预算单位或资金性质设置收入分类账户,按预算单位设置支出分类账户。

(4) 特设专户。特设专户是指经国务院和省级人民政府批准或授权财政部门开设的特殊过渡性专户。该账户用于记录和反映预算单位的特殊专项支出活动,并用于与国库单一账户清算。特设专户由财政部门在代理银行作为预算单位开设。

上述四类账户中,国库单一账户和零余额账户是财政资金收支的基本账户。财政资金直接通过国库单一账户等基本账户进行收付,是国际上的普遍做法。预算外资金财政专户和特设专户是根据我国具体国情而开设的财政资金专户。开设预算外资金财政专户的原因,

主要是考虑到目前仍有相当规模的财政性资金未纳入预算管理,这些预算外资金的来源比较复杂,管理上也有不同的要求,现在还难以全部纳入国库单一账户管理。因此,暂时对这部分预算外资金实行财政专户管理,随着财税改革的逐步深化,预算外资金的规模将逐步缩小,最终所有财政性资金都将纳入国库单一账户管理。开设特设专户的原因,主要是考虑到目前我国正处于改革和发展的关键时期,政策性支出项目还比较多,某些财政支出具有特殊意义,对账户和支付的管理具有特殊要求,有的需要通过政策性银行封闭运行,如粮食风险基金等。为了满足这部分资金管理的特殊要求,应当开设特设专户。

在国库单一账户制度下,征收机关的各种收入过渡性账户相应取消,财政资金收入不需要经过渡性账户中转,而是直接缴入国库,财政支出也不再拨付给各预算单位,而是直接由国库支付给商品或劳务供应商。这样,财政国库的支付业务将大量增加。按照国际上的通行做法,财政资金的直接支付,一般都由财政部门设立的国库专门支付机构具体负责实施。我国也在财政国库管理部门设立专门支付执行机构,具体从事资金支付、会计核算、监督检查等业务。

(三) 财政性存款的核算

财政性存款包括国库存款、其他财政存款。财政性存款应分别设置“国库存款”科目、“其他财政存款”科目进行核算。

“国库存款”科目属于资产类科目,用来核算各级政府财政会计在国库的预算资金(含一般预算存款和基金预算)存款。该科目借方登记国库存款的增加数,贷方登记国库存款减少数,借方余额反映国库存款的结存数。政府财政会计收到预算收入时,应根据国库报来的预算收入日报表入账;办理库款支付时,根据支付凭证回单入账。该科目可按一般预算存款和基金预算存款进行明细核算。

“其他财政存款”科目属于资产类科目,用来核算各级政府财政会计未列入“国库存款”科目的各项财政性存款,包括未设国库的乡(镇)财政在专业银行的预算资金存款以及部分由财政部指定存入专业银行的专用基金存款和未纳入预算并实行财政专户管理的资金存款等。该科目借方登记其他财政存款增加数,贷方登记其他财政存款减少数。该科目借方余额反映其他财政存款的实际结存数,其年终余额结转下年。政府财政会计核算其他财政存款收入时,应根据经办银行报来的收入日报表或银行收款通知入账;核算其他财政存款支付时,应根据有关支付凭证的回单入账。为了便于分类管理,“其他财政存款”科目应按交存地点和资金性质分设明细科目。

在国库单一账户制度下,政府财政会计还应设置“财政零余额账户存款”科目和“已结报支出”科目。这两个会计科目是财政国库支付执行机构进行会计核算所使用的科目。财政国库支付执行机构会计是财政总预算会计的延伸,其会计核算执行《财政总预算会计制度》。“财政零余额账户存款”科目属于资产类会计科目,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。该科目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冲销数,该科目当日资金结算后余额

财政借款或体制结算中应补交上级财政款项时，借记“国库存款”、“上解支出”科目，贷记“与上级往来”科目；归还借款、转作上级补助收入数或体制结算中应由上级补给款项时，借记“与上级往来”科目，贷记“国库存款”、“补助收入”等科目。该科目可能出现借方余额，也可能出现贷方余额，因此，它不是单纯的负债类科目，是双重性质科目，贷方余额反映本级财政欠上级财政的款项，属于负债，借方余额反映上级财政欠本级财政的款项，属于资产。如为借方余额，在资产负债表中应以负数表示。该科目应及时清理结算，年终未能结清的余额结转下年。

【例 4-8】某市财政局与县财政局有关往来款项的业务和会计分录如下：

(1) 市财政局同意县财政局的申请，借给该县财政局临时周转金 460 000 元。

市政府财政会计作如下会计分录：

借：与下级往来	460 000
贷：国库存款	460 000

县政府财政会计收到借款时作如下会计分录：

借：国库存款	460 000
贷：与上级往来	460 000

(2) 市财政局将 (1) 中借给县财政局的款项。150 000 元转作对该县的补助。

市政府财政会计作如下会计分录：

借：补助支出——一般预算补助	150 000
贷：与下级往来	150 000

县政府财政会计作如下会计分录：

借：与上级往来	150 000
贷：补助收入——一般预算补助	150 000

(二) 财政机关与预算单位之间往来款项的核算

财政机关在预算执行中和预算单位之间也会发生临时性的应收、暂付、应付、暂收等往来款项，政府财政会计对此也要及时办理清理和结算。

为了核算财政机关与预算单位之间的往来款项，政府财政会计应设置“暂付款”、“暂存款”科目。

“暂付款”科目属于资产类科目，用来核算各级财政部门借给所属预算单位临时急需的款项。借出款项时，借记“暂付款”科目，贷记“国库存款”、“其他财政存款”科目；收回或转作支出时，借记“国库存款”、“其他财政存款”、“一般预算支出”等科目，贷记“暂付款”科目。该科目平时借方余额反映尚未结清的暂付款数额，该科目要及时清理结算，年终时，原则上应无余额。该科目按借款单位设明细科目。

“暂存款”科目属于负债类科目，用来核算各级财政临时发生的应付、暂收和收到不明性质的款项。收到暂存款时，借记“国库存款”、“其他财政存款”科目，贷记“暂存款”科目；冲转、退还或转作收入时，借记“暂存款”科目，贷记“国库存款”、“其他财政存