

● 新编预算会计系列教材之二 ●

财政总预算会计教程

主编：马赞



0.6

中国建材工业出版社

99
F810.6
172
2

• 新编预算会计系列教材之二 •

财政总预算会计教程

马 贇 主编

XAK46/26

中国建材工业出版社

图书在版编目(CIP)数据

财政总预算会计教程/马赞主编. —北京:中国建材工业出版社, 1998. 8

新编预算会计系列教材

ISBN 7-80090-759-7

I. 财… II. 马… III. 中央财政总预算会计—教材 IV. F810.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字(98)第 19120 号

中国建材工业出版社出版
(北京市海淀区三里河路 11 号)

北京后沙峪印刷厂印刷

新华书店经销

1998 年 8 月第 1 版

1998 年 8 月第 1 次印刷

开本: 787×1092 毫米 1/16

印张: 10.125

字数: 220 千字

印数: 1—3000 册

全八册总定价 134.40 元 每册定价 16.80 元

新编预算会计系列教材

编委会

主 编：马 贇(著名预算会计专家，预算会计改革准则起草小组成员)

副主编：王祥能 马朝松 孙复兴

编 委：马 贇 马朝松 马如雪
王祥能 吕兆德 江巨英
孙复兴 杜海华、沈 强
吴晓茹 周晓燕 秦 皓
袁 淳 贾 雅

策 划：王江松

总 序

我国已于1998年1月1日起,正式实施新的预算会计制度。根据《中华人民共和国预算法》、《中华人民共和国会计法》和《预算会计核算制度改革要点》,财政部相继出台了《财政总预算会计制度》、《行政单位财务制度》、《行政单位会计制度》、《事业单位财务规则》、《事业单位会计准则》、《事业单位会计制度》以及有关的行业会计制度。至此,我国的预算会计制度已实行三个接轨:一是与社会主义市场经济接轨,二是与企业会计接轨,三是与国际政府与非盈利组织会计接轨。至此,与计划经济转向市场经济相适应的中国的会计革命已基本完成。

为贯彻和实施新的预算会计制度,帮助各财政部门和各行政事业单位按新的制度进行会计核算,为做好各级财政部门和各级各类行政事业单位会计人员的知识更新和培训工作,首都部分从事预算会计理论和实际工作的专家、学者,编写了这套《新编预算会计系列教材》。本套教材包括《新编预算会计概论》、《财政总预算会计教程》、《行政单位会计教程》、《事业单位会计教程》、《科学事业单位会计教程》、《医院会计教程》、《学校会计教程》,适用于各级财政部门、各级行政机关、党派、社会团体和各类科研、医疗、教育事业单位。本套教材严格依据新的预算会计制度的原理编写,具体介绍了各种新会计科目、会计核算方法和会计报表,列举了大量实例,兼具理论性、权威性和应用性、操作性两方面的优点。

编委会

一九九八年七月

目 录

第一章 财政总预算会计改革概论	(1)
第一节 财政总预算会计改革的必要性	(1)
第二节 财政总预算会计改革的重点及有关问题探讨	(2)
第三节 财政总预算会计改革的主要内容	(7)
第二章 财政总预算会计概述	(11)
第一节 财政总预算会计的概念及内容	(11)
第二节 财政总预算会计核算的一般原则	(13)
第三节 财政总预算会计的任务和作用	(15)
第四节 财政总预算会计的工作的组织	(16)
第三章 资 产	(22)
第一节 财政性存款的核算.....	(22)
第二节 在途款的核算	(26)
第三节 有价证券的核算	(26)
第四节 预拨款项的核算	(28)
第五节 暂付及应收款项的核算	(30)
第四章 负 债	(33)
第一节 负债概述	(33)
第二节 应收及暂存款项的核算	(33)
第三节 借入款的核算	(35)
第五章 净资产	(37)
第一节 净资产的概念及核算内容	(37)
第二节 各项结余的核算	(37)
第三节 预算周转金的核算	(39)

第六章 收 入	(41)
第一节 收入的概述	(41)
第二节 收入的组织机构	(42)
第三节 一般预算收入的分类和收纳	(44)
第四节 一般预算收入的划分和报解	(47)
第五节 一般预算收入的会计核算	(51)
第六节 预算收入的退库、错误更正和对帐	(55)
第七节 基金预算收入及专用基金收入的核算	(60)
第八节 资金调拨收入的核算	(62)
第七章 支 出	(65)
第一节 一般预算支出的核算	(65)
第二节 基金预算支出的核算	(70)
第三节 基金调拨支出的核算	(72)
第八章 财政周转金的核算	(74)
第一节 财政周转金的管理	(74)
第二节 财政周转金的核算	(75)
第三节 财政周转金的考核	(79)
第九章 会计报表的编审	(83)
第一节 会计报表的种类和编制要求	(83)
第二节 会计报表的编制	(84)
第三节 年报的编制	(94)
第四节 会计报表的审核和汇总	(103)
第五节 会计报表的分析	(105)
附 录	
一、中华人民共和国预算法	(111)
二、财政总预算会计制度	(119)
三、政府性基金预算管理办法	(138)
四、地方财政周转金会计制度(试行)	(142)

第一章 财政总预算会计改革概论

第一节 财政总预算会计改革的必要性

预算会计是一个与企业会计具有同等地位的会计学分支。改革开放以来,随着会计准则的颁布实施,我国基本上建立了较为科学规范的与国际会计惯例相接近的企业会计理论与实务体系;而预算会计仍停留在计划经济体制下的模式。近年来,随着国家预算管理体制改革的深入,《预算法》的颁布实施,预算会计改革也在紧锣密鼓地进行着。而《事业单位财务规则》的颁布并于1997年1月1日起实施,有力地推动了预算会计改革的进程。财政总预算会计作为预算会计三大组成部分之一,其面临的现状充分说明了改革的必要性。

一、财政总预算会计的外部环境和业务内容发生了重大变化

1. 实行复式预算以后,财政总预算会计需要分别反映经常性预算和建设性预算的收、支、结余情况。

2. 预算外资金数额急剧上升,成为经济建设中不容忽视的财力。

3. 广泛建立了财政周转金,充分利用财政间歇资金,财政信用业务普遍开展。

这种情况突破了过去单式预算和财政资金渠道单一,无偿供应的局面,使国家财政能更有效地为各项建设事业服务,也给财政资金的使用提出了许多新的问题。

原预算会计模式可归纳为:两个组成部分(预算会计分为总预算会计和单位预算会计),三种管理方式(单位预算会计分为全额拨款、差额拨款、自收自支三种管理方式),预算内外分别核算,资金结存会计等式,三个会计要素(资金来源、资金运用、资金结存),收付记帐法。这种预算会计模式,乃是高度集中的计划经济体制的产物,统收统支的供给型财政的产物。1989年开始实行的财政机关总预算会计制度,尽管对一些问题作了较详细的规定,但在基本模式上并没有突破原有制度的框框。在当前建立社会主义市场经济体制、供给型财政向经营型财政转化的新形势下,在财政机关总会计的外部环境和业务内容发生上述重大变化的条件下,原预算会计模式就越来越显得不相适应了,其改革势在必行。

二、原财政机关总会计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,原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. 原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。

2. 行业会计制度政出多门，种类过多，且没有统一的规范，这样会计信息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。

三、原财政机关总会计不适应与国内企业会计、改革后的行政单位会计和事业单位会计及国外政府与非盈利组织会计的交流

由于原财政机关总会计制度并不是按国际惯例设计的，因此，在会计语言上不适应与国内企业会计、改革后的行政单位会计和事业单位会计及国外政府与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。由于原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）则由政府会计准则委员会统一制定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。原财政机关总会计制度对会计的基本前提、目的、要素等，没有明确提出，有的虽然间接提出但与国外政府及非盈利组织会计相去甚远。在记帐方法上采用的是我国独有的“资金收付记帐法”，而国际上采用的是“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。原财政机关总会计制度并未强调会计主体概念。因此，关于资产、负债、净资产这样最基本的会计要素，连名称都未出现，就更谈不上它们的确认、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. 在会计报表方面。在原财政机关总会计制度下，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、负债和净资产情况的资产负债表，却不单独编报。这就不能与国外政府及非盈利组织会计进行很好的交流。

第二节 财政总预算会计改革的重点及有关问题探讨

随着我国经济体制改革的不断深化，国家财政分配格局发生了巨大的变化。为了加强国家财政的预算管理，强化国家预算的分配、调节和监督职能，国家颁布实施了《中华人民共和国预算法》，把我国预算管理工作推向一个新的阶段，也给预算会计工作，特别是财政总预算会计（以下简称总会计）工作提出了许多问题。现就总会计制度改革涉及的几个重要问题进行探讨。

一、关于会计主体

会计主体问题是明确会计为谁核算、为谁服务的问题。会计主体决定会计的工作目标。其界定的主要标准是其生产经营或业务活动，在经济上是独立或相对独立的，或者说必须是独立或相对独立地拥有资产、承担义务。这一理论，是对财政总预算会计的会计主体界定的基点。

目前一致认为,各级财政总预算会计的会计主体应该是各级政府,而不是各级财政机关。因为各级财政机关总预算会计办理预算执行业务,并不具备会计主体地位。财政机关组织预算收入并不属财政机关所有,安排的预算支出也不是财政机关本身的支出,各级财政的预算支出都是以各级政府的名义按国民经济计划和社会发展计划组织实施的,财政机关在核算、监督全部预算资金执行活动中只是充当经办和具体执行的角色,一切工作都对同级政府负责。

二、关于核算对象

财政总预算会计的核算对象是指财政总预算所要核算、反映和监督的基本内容。它随着财政分配格局的变化不断变化。在“统收统支”的财政分配格局下,总预算会计主要是核算、反映和监督财政预算内资金。十一届三中全会以来,财政分配格局发生了巨大变化,主要表现为预算外资金迅速增加,各种专用基金的建立,财政信用资金扩展,形成了财政分配形式的多元化,资金来源的多渠道,资金使用的多方向。为了全面、系统、准确地反映和监督财政分配格局变化后的整个财政资金运动全过程,必须拓宽原来总会计的核算范围,明确总预算会计的核算对象。

财政总预算会计的核算对象应是各级政府总预算执行过程中的预算(包括一般预算和基金预算)收入、支出和结余,以及在资金运动中所形成的资产、负债和净资产。

其中,总预算收入应反映财政收入的规模和收入积累的水平,以及缴入国库的进度;总预算支出,则反映财政支出的范围、方向和预算拨款的进度,收支结余,反映预算收入和支出的差额。同时,在执行总预算的过程中所发生的各项资金运动,必然会形成各种资产、负债和相应的净资产。

在实际工作中,还应建立责任会计制度,明确会计核算对象和范围。

三、关于记帐方法

随着财政总预算会计核算范围的拓宽,核算对象的多样化,必须将原总预算会计采用的资金收付记帐法改为国际通用的借贷记帐法。因为资金收付记帐法要将会计科目和帐户固定地划分为资金来源、资金运用和资金结存三大类,不允许设置双重性质的帐户,但原总预算会计科目中却客观存在着双重性质的帐户,如“与上级往来”、“与下级往来”,必须根据帐户的余额来判断帐户的性质。因此,资金收付记帐法的帐户分类已与原制度规定的会计科目相矛盾,容易造成核算上的错误,核算平衡必须经过计算才能得知。

而借贷记帐法的帐户分类简便明了,只将会计帐户非固定地划分为资产、负债和净资产,可以设置双重性质的帐户,便于总预算会计进行核算和试算平衡。当前,我国的企业会计已全部采用借贷记帐法,总预算会计若仍采用资金收付记帐法,不利于国内各种核算指标的统一、协调,不利于各种预算资料的统计和综合会计报表的汇编。所以财政总预算会计有必要采用国际通用的借贷记帐法进行核算。

四、关于会计科目

财政总预算会计改革在采用国际通用的借贷记帐法的同时,还应对会计科目进行重新设置和分类。财政总预算会计科目,总的应根据统一性、适应性和简明性的原则设置的,还要根据财政总预算会计的具体情况,主要考虑以下几点:

1. 一级科目必须统一,明细科目有一定的灵活性。一级科目(总帐科目)及其编号,应统一由财政部制定和颁布施行,不要的科目可以不用,但不得任意改变科目名称和编号。由于特殊需要,各地各级政府应通过设置二级科目解决。个别确需增设一级科目的,可以在预留空号中设置科目,但在编报上级规定的报表时,应按财政部规定的口径报送。

2. 财政总预算会计的会计科目应与预算收支科目相适应,使会计记录和反映的结果,能与预算相对应,便于分析和比较,便于更好地为预算管理服务。

3. 会计科目的设置应根据预算会计改革的要求,较改革前的总预算会计制度有增有减,在保证预算管理需要和有利于核算的前提下,力求简明,会计科目的名称和内容,力求准确、便于运用。

五、关于预算支出的数字基础

随着我国财政、财务体制改革的不断深化,财政总预算会计对于事业行政单位列报预算支出如仍以银行支出数作为数字基础,已不适应预算管理的需要,而应以财政拨款数作为财政总预算会计总预算支出的基本数字基础。这是由于:

1. 财政预算资金的分配和使用可分为预算拨款和预算支出两个阶段。各级财政机关根据核定的预算和计划,通过总会计从国库存款中拨给各预算单位,是预算分配的开始,也是财政部门的职能。各预算单位从开户银行提取款项进行开支,属于预算资金的使用过程,是预算单位的职责。所以,财政总预算会计应以财政拨款数核算总预算支出,以明确财政部门 and 事业行政单位对财政预算资金分配和使用的职责和权限。

2. 在实行新的财政体制和经费包干办法之后,财政拨给预算单位的资金,不管单位从银行支出了多少,年终单位结余资金却归单位留用支配,财政无权安排使用,也不能收回。因此,财政部门在按核定的预算包干数进行财政拨款时,就体现了财政分配职能的结束,总预算支出的数字基础采用财政拨款数才能与“预算包干”办法相配套。如果仍沿用按银行支出数列报总预算支出,就等于把留归单位支配的经费包干结余变成了财政结余,其结果是财政结余虚增或者财政赤字虚减,既不能真实准确地反映财政的真实结存情况,又不利于正确地安排下年度财政预算。

3. 以财政拨款数列报总预算支出,有利于财政部门及时反映和监督国家预算执行的进度和预测预算执行的前景,有利于财政部门 and 主管会计单位及时汇总编报预算会计报表,满足预算管理的需要。

4. 以财政拨款数列报总预算支出并不是“以拨作支”。在我国目前对事业行政单位实行“预算包干”办法的条件下,财政部门的主要任务就是合理分配预算资金,准确核定各预算单位包干经费,财政总预算会计拨出包干经费后,就实现了财政预算支出的目标,说明分配阶段已经结束,所以财政部门以财政拨款数作为总预算支出的数字基础就不是以拨作支,而是真实地、准确地反映了预算资金的分配情况。

六、关于财政周转金

(一)财政周转金在使用过程中存在的问题

财政周转金是指财政部门设置的以信用方式有偿周转使用的资金。它是财政资金的一个组成部分,也是财政支出分配的一种辅助形式。

为了提高财政支出的使用效益,六十年代,以县办工业留成为契机,将留成搞小额技措贷款。农业方面也建立了“支农周转金”。财政周转金制度的推行,逐步遏制了一些单位只要资金、不讲效益的现象;同时,各级财政也积累了一批支工和支农基金,资金的使用效益普遍有了提高。党的十一届三中全会以来,随着国民经济的发展,财政周转金也随着增加,除了支工、支农的周转金以外,各级财政还建立了各项事业周转金。

财政周转金在促进生产发展和经济繁荣等方面起到了积极的推动作用,但由于制度、管理等方面的不足,也暴露出一些问题。

1. 缺乏全局总体计划,多头管理、多头投放。财政周转金从筹集、投放到回收进行全过程管理,管理形式多样,管理水平却高低不平。在资金投放过程中,缺乏全局总体计划,资金使用范围过宽,借款随意性较强,造成全局总体资金投向不合理。

2. 没有统一的周转金管理办法及相关的各类规章制度,缺乏必要的监督制约机制。突出问题是:周转金没有专人管理,资金投放过程中项目申请、调查、审批、合同签订等环节没有相应的规章制度,存在无手续、无合同及合同不规范现象。造成借款沉淀严重,占用费收取不力,呆死帐不断出现,严重影响财政周转金的正常运转。

3. 对财政周转金的经济核算概念不强,没有规范的核算制度,多头开户、多样核算,存在手续不全、帐目不清等问题。

4. 财政周转金占用费过于优惠,使借款单位对财政周转金过于依赖,故意拖延,不讲信誉,加上财政信用缺乏控制手段和收回借款的主动权,造成资金回收困难,周转缓慢、效益下降。

针对以上问题,须加强制度建设,规范财政周转金管理,促进其健康发展,发挥财政信用作用。

(二)管理财政周转金应遵循的原则

管理财政周转金,必须遵循“控制规模、限定投向、健全制度、加强监督”的原则。这是国务院朱镕基副总理根据财政部领导提出“清理整顿、规范管理”的工作思路,概括为上述加强财政周转金管理的十六字方针,具体内容是:

1. 控制规模。就是要把财政周转金的规模控制在一定的指标之内,这个指标,是指一级财政的周转金总量占本级可用资金的百分比。具体数额或比率由上级财政周转金的管理部门逐级核定。

2. 限定投向。投向是指周转金的投入方向和使用范围。限定投向就是对周转金的投入方向进行限制。

3. 健全制度。健全制度是指周转金的管理办法和会计制度必须统一和规范,如统一制度、统一管理、统一计划、统一开户、统一核算等。

4. 加强监督。加强监督是指建立相应的制约机制,对周转金的运行过程进行监督。

(三)加强制度建设、规范周转金管理

1. 建立“集中管理、集体决策、分工负责、互相监督”的新的财政周转金管理体系

- (1)设立专门的财政周转金管理机构,对财政周转金实行统一管理。由专设机构统一制定周转金管理办法,对周转金的来源、使用、投放做出统一的规定。年初统一编制年度收

支计划及主要项目安排计划,下达周转金发放、回收任务,年底统一编制年终决算,向领导汇报周转金年度执行情况,根据“统一政策、分级管理”的原则,各业务部门对自己所管的周转金发放回收负责,保证完成全年周转金发放、回收任务。保证在周转金回收的同时对项目进行跟踪反馈。

(2)严格周转金的审批程序,分层对周转金项目把关。把好项目审查关,是保证财政周转金使用效益,提高回收率的关键,对项目审查要层层把关,重大项目要经过会审,认真分析讨论项目的可行性,避免选项失误的事件发生,消除资金投放的随意性,同时杜绝腐败现象,以保证资金投放公开、透明,项目决策民主、科学,形成互相监督、互相制约的管理机制。

2. 规范财政周转金的来源和投向,更好地发挥财政周转金的职能作用

财政周转金的来源主要是按国家制度规定预算支出中可以改为有偿使用的资金;从上级财政部门借入的财政周转金;周转金占用费和银行存款利息。资金运用方向应和无偿分配一致,不能把周转金投向非财政项目。如果走偏方向,实际上是财政周转金的自行消亡、减弱,而不会起到积极作用。

过去在资金来源和资金运用方面通常没有明确规定,使财政周转金从来源运用都很混乱,财政周转金成了万能资金,没有体现出政策性信用的特征和规范化的要求,违背了“拾遗补缺、保本缴利和注重社会效益兼顾经济效益”的原则,失去了财政周转金的职能作用。为加强周转金管理,就必须规范周转金的来源、决定资金使用投向,使财政周转金围绕着国家的大政方针、政策和产业结构,发挥其职能作用。

3. 加强周转金的核算,由专门机构统一在银行开户,实行统一核算

“统一核算”,就是由财政总预算会计或者指定的管理机构(如资金局、资金处等)办理财政周转金的统一核算事项,进行总分类核算。“分口管理”,就是对有关财政周转金放款项目的可行性研究,调查审定,贷放的数额和还款期限的确定,合同的签订,放款的回收等各种管理工作,由财政部门相应的职能机构分别承担,并进行明细核算。财政总预算会计或指定的管理机构在财政周转金放款的拨付时,应注意审查以下几点:

(1)贷放项目是否符合限定的投向,是否符合该职能部门的业务范围;数额是否在核定的额度之内。

(2)合同填写是否正确,各项手续是否完备。

(3)不能将预算存款或基金存款用于财政周转金放款。

4. 加强逾期借款的催收工作

在把好投放关、使用关的同时,对逾期借款应认真清理,深入调查研究,从实际出发,抱着解决问题的态度,区别不同情况,认真处理好每一笔借款。

(1)借款单位或主管部门积极配合清欠工作。

(2)对确有还款能力拖欠不还的借款单位,凡逾期不还催收无效的借款单位应采取相应办法,加强周转金的回收力度。如今后财政不再以任何形式给予支持等。

(3)对借款单位发生兼并、重组、转让、股份制改造等变更的,主管部门要与财政部门联系,将该单位的归属等情况报财政部门,由财政部门重新与该单位签订合同,依法落实

债权、债务的承担者,否则仍按原主管部门的下属单位对待。

(4)对早已停产、倒闭、项目下马或遭受重大自然灾害和发生意外事故的借款单位,要求主管部门查明原因,将借款单位当时的情况和借、还款情况及尚欠财政周转金情况整理出专门材料,及时报给财政部门,协商处理。

(四)新制度对财政周转金应设置科目

财政总预算会计制度应设置专用于核算财政周转金的会计科目,资产类有“财政周转金放款”、“借出财政周转金”和“待处理财政周转金”三个科目;负债类有“借入财政周转金”科目;净资产类有“财政周转基金”科目;收入类有“财政周转金收入”科目,支出类有“财政周转金支出”等七个专用科目。

七、关于负债

负债是会计主体所承担的,需以资产偿还的债务。许多人对财政总预算会计是否该有“负债”要素各执己见。一部分认为财政总预算会计是核算、反映和监督政府预算执行和财政周转金等各项财政性资金活动,不应存在债务。实际上,财政虽然是分配资金的部门,但在预算执行中,与上下级财政、与预算单位之间存在着人欠、欠人事项,加上发行公债,就形成了财政的负债事项。

作为财政总预算会计核算的负债,其内容主要有四个方面:

1. 按法定程序及核定的预算举借的债务(发行公债)形成的借入款;
2. 因财政周转金的融通周转形成的借入财政周转金;
3. 因体制结算和向上级财政借入调度款而形成的与上级往来;
4. 收到不明性质的款项等应清理的暂存款,这种款项经过清理可能转作收入,也可能退回。

第三节 财政总预算会计改革的主要内容

一、财政总预算会计改革的主要内容

新的财政总预算会计制度是财政总预算会计改革的重要成果。其与改革前的财政机关总预算会计制度在内容上存在的主要区别在于以下几个方面:

1. 对资金的核算和管理,增加了新的内容

新的财政总预算会计制度规定了财政总预算会计不仅要核算、反映和管理预算的执行,而且还要对财政部门管理的财政周转金等各项财政性资金进行核算和管理。这是由于我国社会主义市场经济的不断发展,财政体制的改革使财政资金的来源和分配格局都起了很大的变化,财政部门除了拥有预算资金以外,还有相当数量的其他财政性资金,这些都需要由财政总预算会计进行统一核算,并参与管理,不能只强调对总预算执行的核算、反映和监督。此外,根据国务院关于加强预算外资金管理的规定,原由财政预算部门管理的预算外资金已纳入基金预算管理,所以,新的财政总预算会计制度中,就不再涉及预算外资金的核算。

2. 作出了关于会计核算一般原则的规定

改革前的财政机关总预算会计制度对会计核算的原则,虽然有所规定,但不够完全。新的财政总预算会计制度不仅规定了会计核算的一般原则,而且专门写了一章。新制度确定的会计核算一般原则包括真实性原则、适应性原则、可比性原则、统一性原则、一贯性原则、及时性原则、清晰性原则、收付实现制原则和专款专用等九项。这样,有利于总预算会计人员全面了解会计核算中应当遵循的原则,以便及时、正确、完整地做好核算工作。

3. 将会计要素重新进行划分

改革前的财政机关总预算会计制度的会计要素为资金来源、资金运用和资金结存三项,这是依据资金的收付作为核算对象来确定会计要素的。新的财政总预算会计制度将会计要素重新划分为五项,即资产、负债、净资产、收入、支出,这是依据财政总预算会计的对象特点和会计核算要求来确定的。

4. 记帐方法改为借贷记帐法,并相应改变会计核算平衡公式

我国的企业会计已率先把记帐会计统一改为借贷记帐法,而预算会计也由于资金来源的多渠道和适应核算的需要,在会计核算上提出了许多新的要求,同时,也考虑我国的记帐方法在国内能得到统一,新制度规定预算会计将以资金活动为主体的资金收付记帐法,改为借贷记帐法。

记帐方法和会计要素改变,必然引起会计核算平衡公式的相应改变。改革前的财政机关总预算会计的核算平衡公式是:资金来源-资金运用=资金结存;新制度规定的核算平衡公式则为:资产-负债=净资产。根据预算会计的特点,在平时月份收入和支出都不结清,所以在平时月份的核算平衡公式,应为:资产+支出=负债+净资产+收入。

5. 改进了财政对事业行政包干经费的列支办法

事业、行政单位虽然早已实行了预算包干办法,但是财政部门对包干经费仍然以事业、行政单位的银行支出数列报财政支出,这就形成了事业行政单位的包干经费结余,反映在财政的结余中,影响财政结余的真实性。这次新制度果断地改变了这一办法,财政部门对事业行政单位的包干经费,改以财政拨款数列作预算支出,这既符合经费包干办法的精神,又落实了各级财政的结余。

6. 对事业行政经费取消了限额拨款办法

改革前的财政机关总预算会计制度规定,对预算单位的拨款有限额拨款和划拨资金两种方式。实行限额拨款办法的主要有中央事业行政单位。由于情况的变化,新制度规定对包干的事业行政经费改为以拨列支,限额拨款办法自然就没有存在的必要了。

具体说来,新制度规定一般预算支出列报标准如下:

新制度已确立了除实行限额管理的基建支出和行政事业单位的非包干经费支出,以及专项支出外,其他各项支出均以财政拨款数列报支出。新制度第48条及第49条规定:

(1) 实行限额管理的基本建设支出按用款单位银行支出数列报。

(2) 不实行限额管理的基本建设支出按拨付基层用款单位的拨款数列报支出。

(3) 对行政事业单位的非包干支出和专项支出,平时按财政拨款数列报,年终清理结算收回拨款时,再冲销已列支出。对于收回的前年度已列支出的款项,除财政部门另有规

定者外,应冲销当年支出。

(4)凡年度预算执行中财政总预算会计用预算资金预拨以后各期的经费,以及会计年度终了以前预拨给用款单位的以下年度经费,均作预拨款处理。到期后,按规定的列报口径转作支出。

7. 会计报表有了新的变化

根据新制度对会计报表的规定,财政总预算会计的旬报和月报在内容和格式上,都变化不大,但是财政总预算会计的年度决算报表,除了将资金活动情况表改为资产负债表和新增加一些财政周转资金报表外,变动较大的是支出决算报表。随着财政对包干经费采取以拨列支和事业行政单位实行“收支统管”、统一核算以后,单位的实际支出数中,不仅包括财政补助的开支数,也包括用自行组织的收入安排的开支数,这样单位的实际支出数一般要大于财政支出数。

具体说来,新制度规定的财政总预算会计报表与改革前相比,有如下变化:

(1)报表内容增加。由于财政总预算会计核算范围扩大,增加了财政总预算会计报表(或项目)。如随着财政周转金列入财政总预算会计核算范围,从而增加了反映财政周转金活动情况的报表(财政周转金收支情况表、财政周转金投放情况表、财政周转基金变动情况表);随着基金收支列入财政总预算会计核算范围,又增加了反映基金收支的报表(或项目)。

(2)编报环节简化。在以银行支出数为预算支出核算基础的条件下,实行资金划拨地区的银行支出数,要从行政事业单位产生,财政总预算会计按单位会计逐级汇总上报的“银行支出数月报表”中汇总编报,往往因报送单位不全而误期,实行“以拨列支”后,预算支出数在财政总预算会计帐户中产生,不受单位报表早迟的牵制,从而简化了编报环节,保证了及时报送。

(3)编报难度增大。在财政总预算会计“以拨列支”和行政事业单位预算内外资金统一核算的情况下,财政总预算会计既要反映“以拨列支”的情况,又要汇总反映单位预算内外资金统支的实际支出数,还要分别反映经费拨款所形成的支出数和预算外资金所形成的支出数,既增加了编报的工作量,也增加了编报的难度。

4) 资产负债数代替了资金活动情况表。

资产负债表与改革前的资金活动情况表相比,其不同点在于:

①报表的平衡原理不同。“资产负债表”依据“资产=负债+净资产”的会计平衡的公式编制;“资金活动情况表”则依据“资金来源-资金运用=资金结存”的会计平衡公式编制。

②两种报表反映了两个不同的侧重点。“资金活动情况表”主要反映“资金来源”、“资金运用”和“资金结存”的三段平衡关系,而不能反映“结存资金”的属性。“资产负债表”则着重于反映在某一特定时间、一级地方财政所拥有的“资产”、“负债”情况,并且通过对现有资产中对于负债部分的扣除,反映出一级财政的净资产。

另外,财政总预算会计的“资产负债表”与企业会计的“资产负债表”并不完全相同,其主要差别在于二者的结构及反映的侧重点也有所不同。企业会计的“资产负债表”反映资

产、负债和所有者权益,反映经营效益和所有者权益的规模和所占的份额。而财政总预算会计以执行预算为中心,在年度预算中,平时主要反映收支预算执行情况,包括预算收支规模及其进度,各项收支结构,各级财政的财力等状况,年终一次结转收支,以反映财政收支的平衡状况,其目的是促进财政预算的圆满完成。所以,财政总预算会计侧重于收支本身及透过财政收支反映国家财政政策的执行情况和效果,这是两种会计通过“资产负债表”所体现的不同特点,也是财政总预算会计月份“资产负债表”保留“收入”、“支出”要素的原因所在。

二、财政总预算会计制度适用范围

新的财政总预算会计制度的适用范围包括全国各级财政总预算会计,即中央、省(自治区直辖市)、市(地、州)、县(市)和乡(镇)五级财政总预算会计。

改革前的财政机关总预算会计制度以适用范围不包括乡(镇)一级财政总预算会计,而新的财政总预算会计制度将适用范围扩大到乡(镇)一级,主要原因在于乡(镇)一级财政目前已经建立起较为稳固的基础,并已形成比较完整的一级财政。乡(镇)财政有收入,也有支出,有预算内资金,也有其他各种资金,有乡(镇)一级财政总预算会计,也有乡(镇)一级的事业和行政单位会计,全国许多乡(镇)还建立了乡(镇)国库。从收支核算内容和资金管理要求来看,乡(镇)财政与县级财政已比较接近,因而没有必要对乡(镇)的财政总预算会计再单独设置一套会计制度,可以适用统一的财政总预算会计制度。