

新旧政府会计制度衔接实务中 “衔接账套”方法的应用

钟文胜 刘波

摘 要：新政府会计制度构建的会计核算体系与旧制度相比，在报告目标、会计核算理念和核算方法上都有较大变革。如何在操作层面实现与旧制度的有效衔接，以确保会计核算、会计信息的连续性，是当前政府会计改革实践中的重点和难点之一。由于各级行政事业单位会计人员能力和素质参差不齐，目前仍有许多行政事业单位未顺利完成衔接工作。本文根据政府会计制度及相关衔接规定，结合具体实践，提出“衔接账套”概念，在此基础上建立一套实务操作方法，对新旧制度衔接范围、衔接步骤及衔接方法等进行说明，并以湖南省XX事业单位为例，解释新旧制度衔接过程中转入分录、登记分录、补登分录、调整分录及工作底稿的编制。

关键词：新旧政府会计制度衔接；衔接账套；转入平登；补登调整

中图分类号：F231.4 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2019) 16-0069-04

《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》(以下简称新制度)2019年1月1日起在所有行政事业单位执行。为顺利做好新旧制度的衔接工作，2018年2月1日，财政部制定发布了《〈政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表〉与〈行政单位会计制度〉有关衔接问题的处理规定》和《〈政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表〉与〈事业单位会计制度〉有关衔接问题的处理规定》。由于新制度构建的会计核算体系与旧制度相比，在报告目标、会计核算

理念和核算方法上都有较大变革，因此，如何在操作层面实现与旧制度的有效衔接，以确保会计核算、会计信息的连续性，成为当前政府会计改革实践中的重点和难点。笔者所在省通过基层调研发现，由于各级行政事业单位会计人员素质参差不齐，目前仍有许多单位尚未完成新旧衔接工作，即使已开展，仍存在工作底稿欠缺、原始凭证不足、对会计科目对接不理解等问题，衔接质量未得到保证。为此，笔者结合自身工作实践，提出“衔接账套”概念，并在此基础上建立了一套具体的实务操作方法，希望对提升衔接工作质量提供一些帮助。

一、“衔接账套”概述

根据新旧制度衔接规定，做好新旧制度衔接的相关工作主要包括以下五个方面：一是根据原账编制2018年12月31日的科目余额表，编制原账的部分科目余额明细表。二是按照新制度设立2019年1月1日的新账。三是登记新账的财务会计科目余额和预算结余科目余额，包括将原账科目余额转入新账财务会计科目、按照原账科目余额登记新账预算结余会计科目，将未入账事项登记新账科目，并对相关新账科目余额进行调整。四是按照登记及调整后新账的各会计科目余额，编制2019年1月1日的科目余额表，作为新账各会计科目的期初余额。五是按照新账各会计科目期初余额，按照新制度编制2019年1月1日资产负债表。新旧制度“衔接账套”就是记录、反映政府会计核算主体新旧制度衔接业务与事项的账套。整个“衔接账套”由衔接账套期初余额表，转入、平登分录及工作底稿，

基金项目：湖南省教育科学规划教育会计专项课题“新政府会计制度背景下高校财务价值型预算管理模式研究”(XJK18KJB03)

作者简介：钟文胜，湖南商学院财务处副处长，高级会计师；

刘 波，湖南省财政厅会计管理中心副主任。

衔接账套期中余额表,补登、调整分录及衔接账簿,衔接账套期末余额表,新账报表年初余额表等六部分组成。具体为衔接账套期初余额表即原账2018年年末会计科目余额表。转入、平登分录及工作底稿是指通过直接转入法、分析转入法和平行登记法等衔接方法(具体释义见后文中“衔接方法”部分),将2018年年末原账会计科目余额有序过渡到新账科目时编制的衔接分录及工作底稿。衔接账套期中余额表即转入、平行登记后的会计科目余额表,是指通过直接转入法、分析转入法和平行登记法等具体衔接方法,将2018年年末原账会计科目余额通过转入分录、登记分录,转入新制度下会计科目所形成的科目余额表。补登、调整分录及衔接账簿是指通过未入账补登法和余额调整法等具体衔接方法,在新账的财务会计科目补记未入账事项、对新账的相关会计科目(包括财务会计科目和预算会计科目)余额按照新制度规定的核算基础进行调整时,编制记账凭证所形成的衔接分录和衔接账簿。衔接账套期末余额表即新账会计科目年初余额表,是指对补登、调整分录进行审核、记账后形成的会计科目余额表。新账报表年初余额表是指根据新账会计科目年初余额编制的2019年度的财务会计报表和预算会计报表的相关项目的年初余额表。报表项目数据具体包括资产负债表中的“年初余额”、净资产变动表中的“上年年末余额”、预算结转结余变动表中的“年初预算结转结余”、财政拨款预算收入支出表中的“年初财政结转结余”等项目。

二、“衔接账套”的具体应用

(一) 新旧制度的衔接范围

原账中年末有余额的会计科目均需要进行衔接处理。从建立新账的角度来看,新旧制度衔接范围包括财务会计科目年初余额的衔接、预算会计科目年初余额的衔接和报表项目年初余额的衔接三部分。财务会计科目年初余额的衔接具体包括资产类、负债类和净资产类科目余额的衔接;预算会计科目年初余额的衔接具体包括预算结余类科目余额的衔接;报表项目年初余额的衔接具体包括财务报表中的资产负债表“年初余额”项目及净资产变动表“上年年末余额”项目、预算会计报表中预算结转结余变动表“年初预算结转结余”项目及财政拨款预算收入支出表“年初财政结转结余”项目的衔接。

原账中收入类、支出类科目由于年末无余额,无需进行转账衔接处理,但应自2019年1月1日起,按新制度要求设置收入类、费用类科目进行账务处理。

(二) 衔接的具体步骤

为做好上述五方面工作,笔者将衔接业务中的会计分录

分为转入分录、登记分录、补登分录和调整分录四类,其中,通过转入分录、登记分录将原账会计科目余额有序过渡至新账会计科目,未增减其资产、负债、净资产及预算资金结转结余总量结构,只是将原账所反映的财务状况、预算资金结转结余情况用新账科目的形式呈现出来。补登分录和调整分录则按新制度要求,对原账所反映的财务状况和资金结转结余情况进行补充、调整与修正,改变其资产、负债、净资产及预算资金结转结余总量结构。据此,笔者将整个衔接过程分为“转入平登”和“补登调整”两个步骤。

“转入平登”是衔接工作第一阶段。该阶段主要是通过编制转入分录和登记分录,将原账会计科目余额有序过渡至新账会计科目,以解决新旧会计制度会计科目核算内容和核算范围不一致问题。原账科目余额过渡至新账会计科目后,可将此余额作为衔接账套新账科目期初余额(补登调整前)录入新账财务核算系统,启用新账套,确保2019年会计核算工作正常开展。这个过程主要通过编制新旧制度衔接工作底稿来实现。

“补登调整”是衔接工作第二阶段。在第一阶段的基础上,该阶段运用平行登记法和余额调整法,编制补登分录和调整分录,将衔接账套期中余额表数据调整为财务会计以权责发生制为基础、预算会计以收付实现制为基础的新制度会计科目数据,形成衔接账套的期末余额表,即新账年初科目余额表;再根据新账年初科目余额表,编制2019年1月1日资产负债表,形成新账报表年初数据。目前,比较成熟的财务核算软件一般具有初始化凭证录入处理功能,可实现随时对补登、调整业务进行信息化处理,且不影响开账后日常核算业务的处理。

(三) 衔接方法

对应上述衔接步骤,登记新账中各科目及报表项目的期初余额的具体衔接方法可归纳为转入平登法和补登调整法两大类。

1. 转入平登法。指在转入平登阶段将原账科目余额过渡至新账的方法。具体包括:直接转入法,指根据原账会计科目余额直接转入新账财务会计同名总账科目余额,包括分析转入同名总账科目相同明细科目及同名总账科目不同明细科目两种情况;分析转入法,指根据原账会计科目余额分析转入新账财务会计不同名总账科目余额;平行登记法,指对原账有关资产类、净资产类科目余额按不同事项,在登记新账财务会计科目的同时,登记新账预算会计预算结余类科目余额。上述方法中,直接转入法与分析转入法是将原账会计科目余额有序过渡到新账财务会计科目。平行登记法是将原账资产类和净资产类相关科目余额平行登记到新账预算会计预算结余类科目。

2. 补登调整法。具体包括:未入账补登法,指根据原未入

湖南省XX事业单位新旧制度科目余额分析衔接表

2019年1月1日

单位：元

[illegible]

分析人: XXX

审核人：XXX

【湖南省XX事业单位财务处编制】

图 1 工作底稿示例

账事项补充登记新账财务会计科目余额；余额调整法，指因新旧制度核算基础差异，对新账有关科目余额进行调整，按调整后余额登记新账会计科目年初余额，是对经过转入平登所形成的衔接账套财务会计科目期中余额和预算会计科目期中余额的调整。

(四) 编制衔接分录

不同类型的分录对应于不同的衔接方法,如转入分录对应于直接转入法、分析转入法,登记分录对应于平行登记法,补登分录对应未入账补登法,调整分录对应余额调整法。通过衔接分录,原账科目登记原账、新账科目登记新账,以此将原账科目金额转入新账。在此基础上,对新账科目进行补登与调整,从而得出新账科目年初余额。笔者以湖南省XX事业单位为例,对四类分录的具体编制进行介绍分析。

1. 转入分录（直接转入法、分析转入法）。单位在进行新旧衔接的转账时，应根据转入新账的对应原账户余额及分拆原账户余额的依据，编制转账的工作分录。根据原账资产类科目 2018 年年末余额，编制资产类转入工作分录时，借记新账总账科目及明细科目，贷记原账资产类总账科目；根据原账负债类或净资产类科目 2018 年年末余额，编制负债类或净资产类转入工作分录时，借记原账负债类或净资产类总账科目，贷记新账总账科目及明细科目。

例1：湖南省XX事业单位2018年银行存款年末余额153 308 146.94元。其中，工商银行账户150 000 146.91元，建设银行账户3 308 000.03元，建设银行存款为党、团费存款。转入工作分录如下(单位：元、下同)：

借：银行存款——工商银行 150 000 146.91
——建设银行——受托代理资产

3 308 000.03

借：银行存款	153 308 146.94
--------	----------------

例2：湖南省XX事业单位2018年应缴税费年末余额4 320 450.86元。其中，个人所得税4 163 957.42元，未交增值税156 493.44元。转入工作分录如下：

借：应缴税费 4 320 450.86

贷：应交增值税——未交增值税 156 493.44

其他应交税费——应交个人所得税	4 163 957.42
-----------------	--------------

2. 登记分录(平行登记法)。单位对原账“1201 财政应返回额度”科目及大部分净资产科目 2018 年年末余额按一定规则在登记新账财务会计科目相关科目时,平行登记新账预算会计预算结余类科目,并将期初余额登记的依据作为原始凭证。平行登记预算会计预算结余类科目时,借记新账“资金结存”科目,贷记新账预算结余类总账科目及明细科目,或作相反分录。

例3：湖南省XX事业单位2018年财政应返回额度年末余额51 874 962.34元。其中，财政直接支付51 000 062.02元，财政授权支付874 900.32元。财务会计转入工作分录如下：

借：财政应返回额度——财政直接支付 51 000 062.02

—财政授权支付 874 900.32

贷：财政应返回额度	51 874 962.34
-----------	---------------

同时,编制登记分录如下:

借：资金结存——财政应返回额度 51 874 962.34

贷：资金结存——货币资金	51 874 962.34
--------------	---------------

例4：湖南省XX事业单位2018年事业基金年末余额245 831 298.66元。财务会计转入工作分录如下：

借：事业基金 245 831 298.66

贷：累计盈余 245 831 298.66

同时,编制登记分录如下:

借:资金结存——货币资金 245 831 298.66
贷:非财政拨款结余——累计结余 245 831 298.66

上述分录在工作底稿上(如图1所示)编制完成。完成后,将原账分录登记原账,新账分录登记新账,从而将原账会计科目余额有序过渡到新账财务会计和预算会计科目,形成衔接账套期中余额表。衔接账套期中余额表只是将原账所反映的财务状况、预算资金结转结余情况用新账科目的形式呈现出来,其资产、负债、净资产及预算资金结转结余总量结构未发生变化。

3.补登分录(未入账补登法)。单位对新账的财务会计科目补记未入账事项时,应当编制记账凭证,并将补充登记事项的确认依据作为原始凭证。根据原未入账事项登记新账财务会计科目时,借记新账总账科目及明细科目,贷记新账总账科目及明细科目。

例5:湖南省XX事业单位应收控股公司Y科技公司2018年9月宣布发放的股利240 000元。补登分录如下:

借:应收股利——Y科技公司 240 000
贷:累计盈余 240 000

4.调整分录(余额调整法)。对新账的相关会计科目(包括财务会计科目和预算会计科目)余额按照新制度规定的核算基础进行调整。单位对新账的会计科目期初余额进行调整时,根据调整事项的确认依据,借记新账总账科目及明细科目,贷记新账总账科目及明细科目。

例6:湖南省XX事业单位房屋及建筑物补提折旧10 016 213.28元、专用设备补提折旧4 280 595.34元、通用设备补提折旧1 043 555.21元,共补提折旧15 340 363.83元。财务会计调整分录如下:

借:累计盈余 15 340 363.83
贷:固定资产累计折旧——房屋及建筑物 10 016 213.28
——专用设备 4 280 595.34
——通用设备 1 043 555.21

例7:湖南省XX事业单位2018年其他应收款年末余额198 687 322.58元。其中:预付款项190 721 390.58元(财政补助资金预付58 669元,非财政补助专项资金预付9 899 870.77元,非财政补助非专项资金预180 762 850.81元),需要收回及其他7 965 932元。预算会计调整分录如下:

借:财政拨款结转——累计结转 58 669.00
非财政结转——累计结转 9 899 870.77
非财政结转结余——累计结余 180 762 850.81
贷:资金结存——货币资金 190 721 390.58

例8:湖南省XX事业单位2018年其他应付款年末余额29 703 841.55元。其中:支出类20 746 240.45元(财政补助资

金预付32 616.91元,非财政补助非专项资金预20 713 623.54元)、周转类8 957 601.1元。预算会计调整分录如下:

借:资金结存——货币资金 20 746 240.45
贷:财政拨款结转——累计结转 32 616.91
非财政结转结余——累计结余 20 713 623.54

上述分录可手工编制记账凭证完成,也可通过新版会计核算系统中初始化凭证录入功能(如果单位购买的核算软件具备该功能)完成。

三、“衔接账套”方法应用中的难点

为更有效地使用上述“衔接账套”方法,在新旧制度衔接实施过程中,应重点理解衔接工作底稿的编制和预算会计调整分录的编制两大难点。

(一)衔接工作底稿的编制

工作底稿是将一定期间计算所得的资料或调查搜集得到的资料汇集一起,为取得一定数据而进行调整、试算、分析的一种表式。其格式和内容视用途而异。新旧制度衔接工作底稿是2019年1月1日行政事业单位实行新政府会计制度时,单位为确保账簿数据的连续性,按照国家的相关规定,将原账会计科目余额有序过渡到新账科目时所编制的工作底稿,它是单位会计资料由原账簿记录向新账簿记录过渡的一项重要会计核算工作。

新旧制度衔接规定明确,“单位在进行新旧衔接的转账时,应当编制转账的工作分录,作为转账的工作底稿……”,此外没有对工作底稿进行详细规定,更无举例示范,这导致会计工作人员在实际工作中无所适从,在工作底稿的设计、编制、归档方面都存在许多缺陷,严重影响衔接质量。笔者认为,衔接工作底稿的设计与编制可参照《独立审计具体准则第6号——审计工作底稿》《中国注册会计师执业规范指南第2号——审计工作底稿》的相关规定,结合衔接业务实际情况进行编制。可借鉴文中《湖南省XX事业单位新旧制度科目余额分析衔接表》的做法

(二)预算会计调整分录的编制

预算会计调整分录编制的难点是对调整业务的确认与计量。“衔接账套”方法中,通过登记分录形成预算会计科目余额后,还要根据原账相关会计科目余额的资金性质、资金支付时是否列支和预计未来是否形成支出等情况进行调整。由于实际工作中原账资产类、负债类科目、净资产类等相关科目没有按资金性质辅助核算,调整金额很难从账务系统中直接得到,只能根据科目明细账、记账凭证及原始凭证逐笔逐项分析统计确定。可借鉴文中例7的做法。

责任编辑 李卓