

政府财务报告中 收入费用表的编制方法探析

——以财政总预算会计为例

陈万瑜 王杏芬

摘要：我国目前正积极推进建立以权责发生制政府会计核算为基础，以编制和报告政府资产负债表、收入费用表等报表为核心的政府综合财务报告制度。本文根据权责发生制原则提出了现行收付实现制下政府会计核算需要调整的会计科目，并通过实例说明了财政总预算会计中收入费用表的编制方法。

关键词：收入费用表；财政总预算；权责发生制；差异调节

一、新《财政总预算会计制度》中存在的问题

2016年1月1日起实施的《财政总预算会计制度》仍是以收付实现制为主的核算和报告体系，没有在权责发生制的基础上反映出政府财务会计信息的“收入”和“费用”等会计要素，也没有给出收入费用表的明确编制方法与格式说明。由于以权责发生制为编制基础的收入费用表不但能正确反映政府部门的年度收支运行情况，而且可以作为评价政府业绩的基础，因此有必要在财政总预算会计中加入收入费用表。本文将探讨财政总预算会计中收入费用表的编制方法。

二、收入费用表的编制方法

为减少会计人员的期末工作量，避免新的《财政总预算会计制度》变动过大，收入费用表可以于期末在收入支出表的基础上编制。具体原则是：预算收支与收入费用的确认口径一致的科目不调节，但二者确认时间有差异的科目需要调节，即将收付实现制下的账务处理转变为权责发生制下的账务处理。

假设某地区2016年共收到税收1 500亿元，向预算单位拨款900亿元，需调节如下：

1. 应收股利的调节

2016年期间，被投资主体宣告发放现金股利1 000万元，

政府所占份额为60%，其会计分录为（单位：万元，下同）：

借：应收股利	600	
贷：资产基金——应收股利		600
借：资产基金——股权投资	600	
贷：股权投资——损益调整		600

因为在编制收入费用表时，这部分现金股利应该计入“投资收益”，但是预算会计中却没有确认为收益，所以需要调增这部分金额（具体调节方式见表1）。

2016年收到被投资主体发放的现金股利600万元。但若现金股利的宣告与发放在同一期间进行，则不需调节应收股利。相应的会计分录为：

借：国库存款	600	
贷：一般公共预算本级收入		600
借：资产基金——应收股利	600	
贷：应收股利		600

在编制收入费用表时需要调减这部分收入，因为实际发放时不需要确认为收益（见表1）。

2. 应收（付）地方政府债券转贷款的调节

（1）初始计量时的调节

2016年向下级政府财政转贷地方政府债券资金50亿元，则其会计分录为：

借：债务转贷支出	500 000	
贷：国库存款		500 000
借：应收地方政府债券转贷款——应收本金		500 000
贷：资产基金——应收地方政府债券转贷款	500 000	

在编制收入费用表时，对下级政府的转贷款不能计入费用类科目，因此需要调减这部分支出（具体调节方式见表2）。

2016年收到上级政府财政转贷的地方政府债券资金50亿元，因收到上级政府的转贷款不能计入收入，故编制收入费用

表1 收入调节表 单位：亿元

预算收入(贷方)		调整栏			收入(贷方)	
科目	发生额	调整事项	借方	贷方	项目	金额
一般公共预算本级收入	1 500				一般公共预算本级收入	1 500
一般公共预算本级收入	0.06	股利收入调整	0.06			0
债务转贷收入	50	债务转贷收入调节	50			0
债务收入	3	主权外债收入调节	3			0
债务收入	100	国债收入调节	100			0
债务收入	50	置换存量债务收入调节	50			0
债务收入	10	借入主权外债收入调节	10			0
		现金股利收入		0.06	现金股利收入	0.06
		投资收益		3	投资收益	3
合计	1 713.06				合计	1 503.06

表2 费用调节表 单位：亿元

预算支出(借方)		调整栏			费用(借方)	
科目	发生额	调整事项	借方	贷方	项目	金额
一般公共预算本级支出	900				一般公共预算本级支出	900
债务转贷支出	50	债务转贷支出调节		50		0
债务还本支出	50	归还转贷款本金调节		50		0
一般公共预算本级支出	1	归还转贷款利息调节		1		0
债务转贷支出	3	债务转贷支出调节		3		0
一般公共预算本级支出	2				一般公共预算本级支出	2
债务还本支出	30	置换存量债务支出调节		30		0
债务转贷支出	20	债务转贷支出调节		20		0
一般公共预算本级支出	0.01	国库集中支付结余调节		0.01		0
一般公共预算本级支出	10				一般公共预算本级支出	10
一般公共预算本级支出	30	股权支出调节		30		0
		转贷款利息费用	1		转贷款利息费用	1
		债券利息费用	2		债券利息费用	2
		外债利息费用	0.3		外债利息费用	0.3
合计	1 096.01				合计	915.3

表时需要调减这部分收入，其会计分录为：

借：国库存款 500 000
贷：债务转贷收入 500 000
借：待偿债净资产——应付地方政府债券转贷款 500 000
贷：应付地方政府债券转贷款——应付本金 500 000

(2) 确认应计利息时的调节

2016 年下级政府确认收到的转贷款的应付利息为 1 亿元，其会计分录为：

借：待偿债净资产——应付地方政府债券转贷款 10 000
贷：应付地方政府债券转贷款——应付利息 10 000

在编制收入费用表时，应调增该利息费用。

(3) 偿还本息时的调节

2016 年偿还本级政府财政承担的地方政府债券转贷款本金 50 亿元，利息 1 亿元，其会计分录为：

借：债务还本支出 500 000
一般公共预算本级支出 10 000
贷：国库存款 510 000
借：应付地方政府债券转贷款——应付本金 500 000
——应付利息 10 000
贷：待偿债净资产——应付地方政府债券转贷款

510 000

编制收入费用表时，应调减这部分支出。

3. 应收（付）主权外债转贷款的调节

2016 年本级政府财政向下级政府财政转贷主权外债资金 3 亿元，且主权外债的最终还款责任由下级政府财政承担，假设外方将贷款资金直接支付给用款单位或供应商，其会计分录为：

借：债务转贷支出	30 000
贷：债务收入	30 000
借：应收主权外债转贷款	30 000
贷：资产基金——应收主权外债转贷款	30 000
借：待偿债净资产	30 000
贷：借入款项——应付主权外债转贷款	30 000

在编制收入费用表时，应调减这部分支出并调减这部分收入。

4. 应付短（长）期政府债券的调节

(1) 发行一般政府债券

2016 年年初发行面值为 100 亿元的 3 年期国债，最终总共收到 98 亿元入库，折价 2 亿元，该国债年利率为 2%，到期还本付息。相应的会计分录为：

借：国库存款	980 000
一般公共预算本级支出	20 000
贷：债务收入	1 000 000
借：待偿债净资产——应付长期政府债券	1 000 000
贷：应付长期政府债券——应付本金	1 000 000

期末确认应付利息时：

借：待偿债净资产——应付长期政府债券	20 000
贷：应付长期政府债券——应付利息	20 000

由于 2 亿元的折价是将来给债券持有人支付较低的利息做出的补偿，应该分配到以后的利息费用中，但为了简化核算，可提前确认为费用，所以在编制收入费用表时，这部分支出可以不用抵销，但是应该调减“债务收入”，因为这笔收入并不会使政府会计主体的净资产增加。最后，期末确认利息时，应调增利息费用。

(2) 发行债券置换存量债务

2016 年省级财政部门采用定向承销方式发行长期地方政府债券置换存量债务 50 亿元。其中，置换下级政府存量债务 20 亿元，置换本级政府存量债务 30 亿元。相应的会计分录为：

借：债务还本支出	300 000
债务转贷支出	200 000

贷：债务收入	500 000
--------	---------

借：待偿债净资产——应付长期政府债券（本级）

500 000

贷：应付长期政府债券	500 000
------------	---------

借：应收地方政府债券转贷款（下级） 200 000

贷：资产基金——应收地方政府债券转贷款	200 000
---------------------	---------

该项经济业务实质上并没有发生净资产的增减变动，只是负债内部的调整，所以不能计入收入或费用，在编制收入费用表时应该冲减相应科目。

5. 应付国库集中支付结余的调节

假设 2016 年年末形成国库集中支付结余资金 100 万元，在 2017 年将该笔资金用于支付基金预算支出。相应的会计分录为：

借：一般公共预算本级支出	100
贷：应付国库集中支付结余	100

2017 年使用时：

借：应付国库集中支付结余	100
贷：一般公共预算本级支出	100
借：基金预算支出	100
贷：国库存款	100

由于 2016 年年末该笔资金尚未使用，不满足费用确认条件，在编制收入费用表时，应将“一般公共预算本级支出”的发生额抵销。2017 年使用该笔资金时还会存在费用与预算支出确认的时间差异，按类似的方法调整即可。

6. 借入款项的调节

2016 年本级财政借入主权外债资金 10 亿元，该借入款年利率为 3%，期限 3 年，到期还本付息。本级政府财政承担还款责任，贷款资金由本级政府财政同级部门（单位）使用，且外方将贷款资金直接支付给用款单位或供应商。相应的会计分录为：

借：一般公共预算本级支出	100 000
贷：债务收入	100 000
借：待偿债净资产——借入款项	100 000
贷：借入款项——应付本金	100 000

期末确认应付利息时：

借：待偿债净资产——借入款项	3 000
贷：借入款项——应付利息	3 000

在编制收入费用表时，应调减“债务收入”；期末确认利息时，应调增利息费用。

7. 股权投资的调节

2016 年政府财政对投资基金进行股权投资 30 亿元，作为政府的股权付出款；该投资基金净资产的公允价值为 40 亿元，

政府所占份额为60%。在持有期间,该投资基金每年实现净利润5亿元。假设5年后政府从该投资基金退出,收回资金35亿元。则初始投资时,相应的会计分录为:

借:一般公共预算本级支出 300 000
贷:国库存款 300 000
借:股权投资——投资成本 300 000
贷:资产基金——股权投资 240 000
股权投资——其他权益变动 60 000

期末时:

借:股权投资——损益调整 30 000
贷:资产基金——股权投资 30 000

在编制收入费用表时应该调减相应支出,政府财政在被投资基金当期净利润中占有的份额应该作为投资收益,作调增处理。

8. 2016年收入费用表的编制

在前述各相关分录的基础上编制收入调节表和费用调节表(见表1、表2),并在表1、表2的基础上编制收入费用表(见表3)。

需注意的是,在对收入支出表中相关科目进行调节时,要明确收付实现制和权责发生制的界限,避免混淆而将不属于收入费用表的事项纳入其中。各政府部门的会计人员因为长期按

表3 收入费用表 单位:亿元

收入	金额	费用	金额	盈余	金额
一般公共预算本级收入	1 500	一般公共预算本级支出	912		
现金股利收入	0.06	转贷款利息费用	1		
投资收益	3	债券利息费用	2		
		外债利息费用	0.3		
合计	1 503.06	合计	915.3	合计	587.76

照收付实现制编制报表,对权责发生制难免不熟悉。因此,在编制前应该熟练掌握该原则。虽然新《财政总预算会计制度》中没有收入费用表的编制过程,但是却有收入费用结果的净损益信息,即在资产负债表的净资产类项目中列示。一旦收入费用表的编制也纳入总预算会计核算体系,应当注意收入费用表中的净损益信息和现有的净资产信息是否有重复。

(本文受重庆市自然科学基金项目<cstc2012jjA1547>、重庆市教委科技项目<KJ1400620>、重庆工商大学2015年研究生教育教学改革研究项目<2015YJG0207>和重庆工商大学会计学院规划项目<201101>的资助)

(作者单位:重庆工商大学)

责任编辑 达青

启事

纪念杨纪琬先生百年诞辰征文

杨纪琬先生生于1917年11月,他是我国当代著名的会计学家、教育家、社会活动家,我国社会主义会计制度的奠基人之一,中国财政科学研究所会计学科创始人,为我国会计改革与发展,特别是会计法规制度建设、会计行业监管、会计理论和会计教育事业的发展做出了杰出贡献。为纪念杨纪琬先生诞辰100周年,弘扬他勤勉敬业、严谨治学、自强不息、奉献不止的精神和崇高品格,《会计研究》、《财政研究》、《财务研究》和《财务与会计》等4家杂志以及《中国会计报》特此联合举办征文活动。

一、征文期间:即日起至2017年10月。

二、应征文章要求:应征文章文体、主题、字数、写作风格等均无限制;要求结合杨纪琬先生的人物生平、工作经历或者思想主张等展开阐述,既可以是人物传记、追思回忆,也可以是与杨老思想主张相关的学术论文。

三、投稿方式:文章电子版同时发送到yjwdc100@163.com和68528922@163.com,无需另寄纸质版。

四、文章发表及评奖:征文期间,根据投稿时间和内容特点,择优在《会计研究》、《财政研究》、《财务研究》、《财务与会计》和《中国会计报》等媒体陆续刊发。征文结束后,将由全部应征文章评选若干篇获奖文章。获奖文章将被录入“杨纪琬先生诞辰100周年纪念文集”,文章作者将获邀出席“纪念杨纪琬先生百年诞辰理论研讨会”。

五、征文评选专家:征文评选专家主要包括征文媒体负责人,以及:冯淑萍(全国人大预算工委原副主任)、王世定(原财政部科研所副所长)、汪建熙(中国投资公司原副总经理)、杨周复(教育部原部长助理)、杨周南(中国财政科学研究院教授)、杨敏(财政部会计司原司长)、李爽(中国注册会计师协会原副秘书长)等。

六、联系方式:《会计研究》编辑部刘国强:010-68528922,68528922@163.com。

《会计研究》杂志 《财政研究》杂志 《财务研究》杂志 《财务与会计》杂志 《中国会计报》