

政府会计主体个别会计报表 内部交易事项有关问题探析

武雷 林斯斯

摘 要：本文以个别会计报表列报为出发点，划分了政府会计主体发生的内部交易或事项的类型，阐述了不同类型内部交易或事项的会计处理原则和方法，提出个别会计报表列报的建议。本文认为：财务会计体系下，政府会计主体的费用类会计科目无需按照财政管理要求区分为财政或非财政资金、基本支出或项目支出以及支出功能分类等，发生的内部交易或事项可以通过经费指标划转或设置内部收入、内部费用等科目进行核算，在编制个别报表时对收入、费用以及内部债权和债务全额抵销，避免收入和费用、资产和负债虚增。在预算会计体系下，单位的支出需要按照财政管理要求区分为财政或非财政资金、基本支出或项目支出以及支出功能分类等。虽然发生的内部交易或事项涉及不同资金、支出性质和支出功能分类，无法抵销，导致单位虚增预算收入和预算支出，但是能够客观反映各类资金的实际耗费；在内部交易或事项涉及相同资金、支出性质和支出功能分类的情况下，为了避免虚增预算收入和预算支出，在编制个别报表时应予以抵销。

关键词：政府会计；个别报表；内部交易；会计处理；报表列报

中图分类号：F235.1 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X (2019) 02-0046-05

随着财政部发布《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》以及《政府会计准则第1号——存货》等项具体准则和应用指南（以下统称新制度），我国行政事业单位进行的政府会计改革进入了实质性落实阶段。2018年8月，财政部又发布《关于贯彻实施政府会计准则制度的通知》，要求自2019年1月1日起，新制度在全国各级各类行政事业单位全面施行。但是，笔者注意到，新制度规范的内容基本是政府会计主体与外部会计主体发生的经济业务，对于政府会计主体内部各核算单元之间的交

易事项，并未做出明确规定；而此类业务实际工作中又是大量发生。因此，有必要对这些业务进行深入分析，辨别业务基本特征，细分业务交易类型，明确会计处理主要原则，统一报表列报要求。

一、政府会计主体的范围

《政府会计准则——基本准则》规定，与本级政府财政部门直接或者间接发生预算拨款关系的国家机关、军队、政党组织、社会团体、事业单位和其他单位，统称政府会计主体。类同于我国省（部）、市、区、县、乡、镇的行政管理

级次，财政预算管理系统将预算编报单位分为一级预算单位、二级预算单位、三级预算单位等。一级预算单位一般为各部委（中央级）或省（地方级）。各一级预算单位根据实际情况会下设不同级次的预算单位，最底端的预算管理单位下称基层预算单位。一级预算单位应当将与之具有行政隶属关系或经费领拨关系的政府会计主体的财务状况和运行情况，纳入本单位列报范围，否则，会造成基层及以上各级预算单位反映的会计报告不完整、不准确，进而影响会计信息对决策的支撑作用。

作者简介：武雷，中国人民大学财务处高级会计师，全国会计领军人才（行政事业类）；林斯斯，北京外国语大学财务处。

表 1

小类	资金大类	支出性质	支出功能
1	不同	不同	不同
2	不同	不同	相同
3	不同	相同	不同
4	不同	相同	相同
5	相同	不同	不同
6	相同	不同	相同
7	相同	相同	不同
8	相同	相同	相同

根据实际管理工作和会计核算需要,可以将基层预算单位(下称单位)按照核算单元进一步细分,包括在单位本级直接管理和核算的各非独立核算部门(下称非独立核算部门),也包括经单位本级批准独立核算的非法人部门(下称独立核算部门),还包括单位下属的非企业法人。单位个别会计报表应当包含单位本级、独立核算部门发生的各项经济业务,涉及下属法人单位的则作为合并会计报表范围。单位按规定以货币资金、实物资产、无形资产等方式形成的股权投资,按照《政府会计准则第2号——投资》执行,不纳入本文探讨范围。

二、内部交易或事项的类型

本文主要探讨的内部交易或事项是指单位内部因经费领拨、价款结算、提供劳务等作业而发生的经济事项,涉及应收、应付、暂付、暂收的往来款项以及收入和费用(支出)等。内部交易或事项根据交易主体或涉及的资金性质可以分为以下几种类型:

(一)按照交易主体分类

本文所指单位内部交易主体,包括单位非独立核算部门和独立核算部门。以编报个别财务报表为前提,上述部门内部或相互之间的往来或收支交易,就构成了单位个别财务报表的内部交易或事项。按照交易主体分类,具体可以分

为3种类型:

- (1) 单位非独立核算部门之间。
 - (2) 单位非独立核算部门与独立核算部门之间。
 - (3) 单位独立核算部门之间。
- (二)按照资金性质分类

内部交易或事项按照资金性质进行分类,可以分为财政资金和非财政资金两大类。其中财政资金按照财政部门有关规定可以根据支出性质分为基本支出和项目支出,根据支出功能分类还可以继续细分;非财政资金也可以参照财政资金进行细分。据此,根据资金大类(财政或非财政)、支出性质和支出功能等分类方法,可以将内部交易事项细分为4项类别:

- (1) 不同资金大类之间,即分属财政资金或非财政资金。
- (2) 不同支出性质之间,即分属基本支出或项目支出。考虑到财政管理要求,在同一支出性质(如项目支出)中,还会细分为若干个具体项目,这些项目间的内部交易,纳入此分类范围。
- (3) 不同支出功能之间,即分属不同的支出功能。
- (4) 相同资金大类、支出性质和支出功能,即内部交易涉及的资金收支或往来属于同一个资金大类、同一个支出性质和同一个支出功能。本处提到的“同一个支出性质”,是指按照财政管理要求细化到最末级的项目均是相同的。

如果考虑上述4项类别之间的交叉,内部交易事项可以划分为8小类,分类情况详见表1。

三、内部交易或事项的会计处理

鉴于内部交易或事项根据交易主体或资金性质有多种分类方式,在确定会计处理方法时 also 需考虑交易主体或资金性质。

(一)基本原则

单位在编制个别会计报表时,对于发生的内部交易或事项,既要避免重复确认收入、费用,又要满足预算资金管理的要求。

1. 财务会计的处理原则

财务会计体系下,单位的费用类会计科目无需按照财政资金管理要求区分为财政或非财政资金、基本或项目支出以及支出功能。这样,发生的内部交易或事项可以予以全部进行抵销,避免收入和费用虚增;形成的内部债权和债务,也需要予以全部抵销,避免资产和负债虚增。

2. 预算会计的处理原则

预算会计体系下,单位的支出需要按照财政资金管理要求区分为财政或非财政资金、基本或项目支出以及支出功能等。发生的内部交易或事项进行抵销时,在满足上述要求的情况下,对内部交易或事项予以抵销。

(二)单位本级非独立核算部门之间内部交易或事项的会计处理

这类内部交易或事项的特点是不涉及货币资金。

1. 财务会计

单位本级非独立核算部门之间发生的内部交易事项,属于在同一会计账套下统一核算,而且由于财务会计体系下单位费用无需按照资金性质、政府收支分类科目等要求进行明细分类,使得单位内部交易或事项会计处理相对预算会计体系较为简单,通常可以采用指

划转方式和确认内部收入、内部费用方式。

(1) 经费指标划转方式。这种方式是指在单位本级设置经费指标管理系统,通过经费指标内部划转增加或减少的方式进行辅助核算,不再确认某个具体核算部门的收入和相应的费用。

例1:某单位的国际交流部门经批准组织了一次出国访问活动。出国任务已完成,款项已全部由国际交流部门支付。根据该单位内部核算要求,各部门应自本部门公用经费中,分别负担参与活动人员的出访费用。在各部门向国际交流部门支付出访费用时,就可以采用经费指标划转方式,无需确认国际交流部门的“收入”和各部门的“费用”。

这种方式的好处在于避免重复计算收入、费用等,后续不必抵销对财务报表的影响;缺点是全面反映各非独立核算部门的资源耗费水平,不便于进行绩效评价。

(2) 确认内部收入、内部费用方式。这种方式是指确认某个部门的收入和对对应部门的费用。一般来说,采用这种方式需要设置“内部收入”和“内部费用”科目,发生内部交易或事项时,提供服务的部门确认内部收入,接受服务的部门确认内部费用。

承例1,国际交流部门向其他各部门收取出访费用时,国际交流部门确认内部收入,其他各部门确认内部费用;国际交流部门实际支付出访费用时,按照资金用途确认实际费用。

这种方式的好处是能够全面反映各非独立核算部门的资源耗费水平,便于进行绩效评价;但是编制报表时需要进行抵销,会计核算和报表列报工作量较大。

2. 预算会计

根据政府会计制度,预算支出类科目应当分别按照“财政拨款支出”“非财政专项资金支出”和“其他资金支出”,

“基本支出”和“项目支出”等进行明细核算,并按照《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的项级科目进行明细核算;“基本支出”和“项目支出”明细科目下应当按照《政府收支分类科目》中“部门预算支出经济分类科目”的款级科目进行明细核算,同时在“项目支出”明细科目下按照具体项目进行明细核算。为了满足上述要求,单位内部交易或事项,如果涉及不同资金大类、支出性质和支出功能(即表1中1~7小类),则不能抵销,尽管导致单位虚增预算收入和预算支出,但是能够客观反映各类资金的实际耗费。需要注意的是,由于财政资金一般是国库资金,所以在上述内部交易或事项发生时,还应符合财政部门关于国库管理的相关要求。涉及需要从国库转出的资金时,尽管不予抵销,但是应在符合财政部门国库管理要求的基础上,将国库资金转入单位基本存款账户。

在内部交易或事项仅涉及相同资金大类、支出性质和支出功能情况下(即表1第8小类),为了避免单位虚增预算收入和预算支出,应予以抵销。通常可以采用以下2种方式进行会计处理:

(1) 经费指标划转方式。这种方式可以参照财务会计体系下的处理方式,借助经费指标管理系统,通过经费指标内部划转增加或内部划转减少的方式进行辅助核算,不再确认某个具体核算单位的预算收入和对应的预算支出。

见例1,不再赘述。

(2) 确认内部预算收入和内部预算支出方式。采用这种方式需要设置“内部预算收入”和“内部预算支出”科目,发生内部交易或事项时,提供服务部门确认内部预算收入,接受服务部门确认内部预算支出。

承例1,国际交流部门向其他各部门收取出访费用时,国际交流部门确认内部预算收入,其他各部门确认内部预

算支出;国际交流部门实际支付出访费用时,按照资金用途确认实际预算支出。

(三) 单位本级非独立核算部门与独立核算部门之间内部交易或事项的会计处理

这类内部交易或事项的特点是涉及货币资金的收付。

1. 财务会计

此类内部交易或事项涉及了在不同核算主体之间资金的实质性流动,因此,不适用经费指标划转方式,需要通过设置会计科目加以解决。一般可以采用以下2种方式进行会计处理:

(1) 设置明细科目方式。这种方式是指不设置与内部交易相关的收入、费用、应收(暂付)、应付(暂收)总账会计科目,而是在“其他收入”“业务活动费用”“其他应收款”“其他应付款”等总账科目下,设置明细科目。

例2:某单位后勤保障部门为独立核算部门。单位本级业务部门接受后勤保障部门服务,向其支付保洁费用时,单位本级需要在本级财务账上,将此项业务确认为“业务活动费用——内部交易”;同时,后勤保障部门需要在其财务账上,将此项业务确认为“其他收入——内部交易”。

这种方式的好处在于能够清晰地体现单位业务活动取得的收入或发生的费用,有利于单位进行成本分析和决策支持;缺点是不单独确认为一类收入或费用,增大抵销工作量,有可能降低抵销的准确性,不便于完整、正确抵销对财务报表的影响。

(2) 设置总账科目方式。这种方式是指设置“内部交易收入”“内部交易费用”“内部交易应收(暂付)”“内部交易应付(暂收)”等4个总账科目,在内部交易事项发生时,确认内部交易费用和内部交易收入,或内部交易往来。

承例2,某单位后勤保障部门为独立核算部门。单位本级接受后勤保障部

门服务,向其支付保洁费用时,单位本级需要在本级财务账上,将此项业务确认为“内部交易费用”;同时,后勤保障部门需要在其财务账上,将此项业务确认为“内部交易收入”。

这种方式的好处在于能够清晰地体现内部交易形成的收入、费用等,便于抵销对财务报表的影响;缺点是单独确认为一类收入或费用,无法直观反映单位业务活动取得的收入或发生的费用,不利于单位进行成本分析和决策支持。

2. 预算会计

与财务会计体系下相似,由于此类内部交易事项涉及了在不同核算主体之间资金的实质性流动,不适用经费指标划转方式,需要通过设置会计科目加以解决。一般可以采用以下2种方式进行会计处理:

(1) 设置明细科目方式。不设置与内部交易相关的预算收入、预算支出总账会计科目,在满足制度要求的明细科目设置基础上,在“其他预算收入”“事业支出”等总账科目中设置明细科目。

承例2,某单位后勤保障部门为独立核算非法人单位。单位本级业务部门接受后勤保障部门服务,向其支付保洁费用时,单位本级需要在本级财务账上,将此项业务确认为“事业支出——内部交易”;同时,后勤保障部门需要在其财务账上,将此项业务确认为“其他预算收入——内部交易”。

这种方式的好处在于能够完整体现特定用途资金的使用情况;缺点是造成预算收入、预算支出的重复确认,虚增单位收支规模。

(2) 设置总账科目方式。这种方式是指设置“内部交易预算收入”和“内部交易预算支出”两个总账科目。在内部交易或事项发生时,确认内部交易预算支出和内部交易预算收入。

承例2,某单位后勤保障部门为独立核算非法人单位。单位本级接受后勤

保障部门服务,向其支付保洁费用时,单位本级需要在本级财务账上,将此项业务确认为“内部交易支出”;同时,后勤保障部门需要在其财务账上,将此项业务确认为“内部交易预算收入”。

这种方式的好处在于能够清晰地体现内部交易形成的预算收支,便于抵销对预算会计报表的影响;缺点是单独确认为一类预算收入或预算支出,无法直观反映单位业务活动取得的预算收入或发生的预算支出。

(四) 单位独立核算部门之间内部交易或事项的会计处理

这类内部交易或事项的特点是涉及各独立核算部门的货币资金收付。此类内部交易或事项的会计处理,类似于单位本级非独立核算部门与独立核算部门之间内部交易或事项的会计处理,不再赘述。

四、财务报表列报

鉴于采用不同的会计处理方式对个别会计报表的影响不同,因此,需要明确每种方式下个别会计报表如何编报。

(一) 报表列报原则

财政部在《关于印发高等学校执行<政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表>的补充规定和衔接规定的通知》中,要求高等学校应当在年度财务报表附注中提供将校内独立核算单位财务会计信息纳入学校财务报表情况的说明,包括将校内独立核算单位资产、负债和净资产并入学校资产负债表时对内部业务或事项抵销处理的情况等。这条规定针对的主要是财务会计报表列报,关于预算会计报表,只是要求参照执行,“以适当形式提供将校内独立核算单位预算会计信息纳入高等学校预算会计报表的说明”。

因此,在个别财务报表编制时,应当“应抵尽抵”,这里的“尽”代表全部,即“应抵销全部抵销”;而在预算会计

报表编制时,首先应满足财政管理要求的资金性质、基本或项目支出、支出功能分类等的需要,再考虑“应抵尽抵”,这里的“尽”代表可能性即“应抵销尽可能抵销”。按照目前部门决算报表编制要求,从实际报表编制角度来看,除了按资金性质分类中的第8小类内容,其他7小类均涉及到在报表不同行次或列次反映,一旦进行抵销,会造成数据无法前后呼应,与账面预算结余数据不一致的情况,需要在报表抵销时关注。

(二) 财务会计报表

1. 经费指标划转方式

由于已经避免重复计算收入、费用,在编制财务会计报表时无需进行抵销。

2. 设置明细科目方式

第一步,在单位本级、单位独立核算非法人部门编制自身财务会计报表时,由于使用明细科目反映内部交易事项,直接根据相关总账科目和明细科目填列报表。

第二步,编制抵销工作底稿。根据所发生的内部交易事项形成抵销分录,注明需要抵销的相关总账科目和明细科目,保持借贷平衡。

第三步,根据抵销分录调整资产负债表、收入费用表等的报表项目。

第四步,形成单位个别财务会计报表。

3. 设置总账科目方式

第一步,在单位本级、单位独立核算非法人部门编制自身财务会计报表时,保留“内部交易收入”“内部交易费用”等总账科目,相应增加报表项目,直接根据相关总账科目和明细科目填列报表。

第二步,编制抵销工作底稿。根据所发生的内部交易事项形成抵销分录,对内部交易涉及的科目进行抵销,保持借贷平衡。

第三步,根据抵销分录调整资产负

债表、收入费用表等的报表项目。

第四步，形成符合国家制度要求的单位个别财务会计报表。报表项目中，不再包含单位自设总账科目。

(三) 预算会计报表

1. 经费指标划转方式

由于已经避免重复计算预算收入、预算支出，在编制预算会计报表时无需进行抵销。

2. 设置明细科目方式

第一步，在单位本级、单位独立核算非法人部门编制自身财务会计报表时，由于使用明细科目反映内部交易事项，直接根据相关总账科目和明细科目填列报表。

第二步，编制抵销工作底稿。根据第4项类别发生的内部交易事项，选择

需要抵销的相关总账科目和明细科目，形成抵销分录，并保持借贷平衡。

第三步，根据抵销分录调整预算收入支出表等的报表项目。

第四步，形成单位个别预算会计报表。

3. 设置总账科目方式

第一步，在单位本级、单位独立核算非法人部门编制自身财务会计报表时，保留“内部交易预算收入”“内部交易预算支出”等总账科目，相应增加报表项目，直接根据相关总账科目和明细科目填列报表。

第二步，制作抵销工作底稿。对于第4项类别中需要抵销的相关总账科目和明细科目，形成抵销分录，并保持借贷平衡；对于第1、2、3项类别中涉及的

内部交易科目，按照业务内容进行拆分，分析归集计入相应的预算收入、预算支出科目，并形成调整分录。

第三步，根据抵销分录和调整分录调整预算收入支出表等的报表项目。

第四步，形成符合国家制度要求的单位个别预算会计报表。报表项目中，不再包含单位自设总账科目。

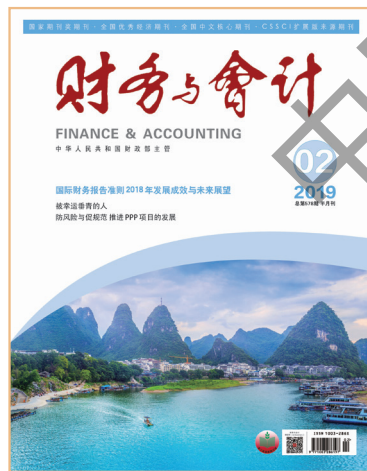
综上所述，采用上述任一会计处理方式，单位最终都形成了个别会计报表。但是，由于预算会计报表中部分内部交易事项无法抵销，因此，除了在财务报表附注中注明内部交易事项的性质、发生主体、金额、抵销方式和对报表的影响等，还应在预算会计报表中以适当方式提供相关的信息。

责任编辑 武献杰

封面图片·封面读说

第二封信：来自绵绵不尽的青山——致流水

王枰



封面图片：桂林漓江
(供稿：全景网)

我从不曾自问，是否值得你，如此温柔相伴；也从不欲追问，你如此脉脉有情，是何缘由。

无契约，无盟誓，甚至不记得从何时开始；不曾有郑重的记载，也没有什么庄严仪式，连喜悦，都是慢慢积累，来得安宁，和缓。

我寸步不移，你昼夜不止，然而我们是良朋佳侣。

昨日中午轻啄你波心的白鹭，她有雏子在我的树林里；今日清晨那团含露的水草是你携来，及暮它会泊在我的脚下，缠绵不去，我自有潮湿的土壤，任它生息。

各忙各的，我涵育草木禽兽，乐在飞鸟鸣猿；你爱听渔歌应答，乐在一碧千里；天生就不同的性子，却从不惊讶彼此的差异。

从不曾设想，若是无你，我会憔悴成什么样子，也不曾担忧，若无我，你从何处来，又能向哪里去；一直认为这应是地久天长，我们会永远共有一天风，一阵雨，一轮明月，一春杜鹃啼。

朝夕偎依，不知相思之苦为何物，年年岁岁永相看，永不相厌。

差异巨大，却和睦如斯，皆因为，你为我滋润山林，我为你铺垫泥土，而你从不邀我顺流而下，我也从不约你登高瞭远。

同质同性，只是一种美；天差地别，便有了更多的美，敬重彼此的不同，而不是视为异类，这不是爱的相容，而是生命的智慧。