

# 政府会计制度下编制《本年盈余与预算结余差异调节表》的实务问题及建议

蒋瑛

**摘要：**政府会计制度创新性地构建了预算会计和财务会计“适度分离并相互衔接”的政府会计核算体系，并通过《本年盈余与预算结余差异调节表》反映两种核算基础要求下的预算结余与本年盈余之间的差异。因此，正确出具差异调节表是检验预算会计和财务会计核算数据准确性的重要依据。本文阐述《本年盈余与预算结余差异调节表》的编制要求及原理，并分析实务操作中的困难，提出具备可行性的操作建议，包括选取合理的“平行记账”记录方式、对《本年盈余与预算结余差异调节表》进行完善、将差异调节信息作为会计科目的辅助核算，以助力提升政府会计核算信息质量。

**关键词：**政府会计制度；本年盈余；预算结余；差异调节

**中图分类号：**F810.6 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2020)16-0059-04

政府会计制度下，根据预算会计和财务会计的核算基础和会计要素，设置了预算会计和财务会计两类报表。两种核算基础下的会计报表通过财务会计报表附注中的《本年盈余与预算结余差异调节表》(以下简称《差异调节表》)进行

关联。因此，正确编制《差异调节表》可以对预算会计和财务会计核算数据准确性进行校验，从而保证政府会计信息的质量。

## 一、《差异调节表》的编制要求及原理

### (一) 编制要求

为了体现政府会计制度双功能体系下，财务会计的收入、费用科目与预算会计的预算收入、预算支出科目的计量与确认差异，同时具体说明财务会计的净资产(本年盈余)科目与预算会计的预算结余科目之间的差异形成原因，《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》(以下简称《制度》)在报表附注部分对“本年盈余与预算结余的差异情况说明”的信息披露格式进行了规定，要求单位应编制《差异调节表》。制度规定，此表是为了反映单位财务会计和预算会计因核算基础和核算范围不同所产生的本年盈余数与本年预算结余数之间的差异。根据报表附注披露的要求，表中所反映的差异情况是要求单位按照重要性原则，对本年度发生的各类影响收入和费用以及预算收入和预算支出的业务进行适度归并和分析，用于披露年度预算收入支出表中“本年预算收支差额”与

年度收入费用表中“本期盈余”之间的调节信息。

《差异调节表》将财务盈余与预算结余之间的差异归纳为四类，分别是：当期确认为收入但没有确认为预算收入、当期确认为预算支出但没有确认为费用、当期确认为预算收入但没有确认为收入、当期确认为费用但没有确认为预算支出。以上差异是由于某些业务事项的财务收入(预算收入)与财务费用(预算支出)的确认方式不一致而形成的，主要分为因核算范围不同而产生的永久性差异及因核算基础不同而产生的时间性差异。编制《差异调节表》，要求会计人员应深刻理解政府会计制度下的双核算体系核算原理，正确运用收付实现制及权责发生制处理所有业务事项，准确判断各业务事项产生的差异类型及差异金额，以保证差异报表编制平衡，从而实现校验财务会计和预算会计核算数据的功能。

### (二) 编制原理

财务盈余与预算结余差异情况存在的前提是预算会计和财务会计“适度分离并相互衔接”的双核算体系。具体的实现方式为通过“平行记账”的做法记录相关业务事项。因此，理解“平行记账”的原理是理解《差异调节表》编制原理的基础。

**作者简介：**蒋瑛，北京大学口腔医院财务处，高级会计师，国家卫健委经济管理领军人才。

“平行记账”是指对于纳入部门预算管理的现金收支业务，在进行财务会计核算的同时也应进行预算会计核算。对于其他业务，仅需要进行财务会计核算。典型的不纳入预算管理的现金收支业务包括：控制权仍归属原委托单位的货币资金形式的受托代理资产、单位收到资金时即能确认这笔流入资金明确不归属于本单位的应缴财政款；收取的押金、存入保证金等未来负有偿还义务的暂收款业务；已支付将来需要收回资金的其他应收款。采用“平行记账”，一是为了实现双体系下的会计核算工作，更重要的是可以建立双核算体系的相互衔接关系。

编制《差异调节表》的原理是通过一定的过程将收付实现制的预算结余转变为权责发生制的财务盈余。具体过程是：以“预算结余”为起点，加上“平行记账”时只确认为财务收入没有确认为预算收入，减去“平行记账”时只确认为财务费用没有确认为预算支出的差异金额，此项操作是还原权责发生制的会计处理，并补充预算会计核算范围之外的应进行财务会计核算的部分业务事项；在此基础上加上“平行记账”时已确认预算支出没有确认为财务费用，减去“平行记账”时已确认为预算收入没有确认为财务收入的差异金额，此项操作是将已记录的收付实现制的会计处理进行剔除。经过上述过程的处理，得到权责发生制下核算的财务盈余的结果。而反映一个年度会计期间财务盈余的会计科目为“本年盈余”科目，因此，《差异调节表》的终点是“本年盈余”。如果通过以上过程计算得出的“本年盈余”数据与《收入费用表》(会政财02表)年度报表中的“本年盈余”数据一致，则说明《差异调节表》编制正确，所有业务“平行记账”反映的预算会计与财务会计的核算结果具有可靠性。按照以上

表1 完善后的本年盈余与预算结余差异调节表

项目	金额
一、本年预算结余(本年预算收支差额)	
二、差异调节	——
加：1.当期确认为收入但没有确认为预算收入	
(1) 应收款项、预收账款确认的收入	
(2) 接受非货币性资产捐赠确认的收入	
(3) 其他当期确认为收入但没有确认为预算收入	
2.当期确认为预算支出但没有确认为费用	
(1) 支付应付款项、预付账款的支出	
(2) 为取得存货、政府储备物资等计入物质成本的支出	
(3) 为购建固定资产等的资本性支出	
(4) 偿还借款本金支出	
(5) 其他当期确认为预算支出但没有确认为费用	
减：3.当期确认为预算收入但没有确认为收入	
(1) 收到应收款项、预收账款确认的预算收入	
(2) 取得借款确认的预算收入	
(3) 其他当期确认为预算收入但没有确认为收入	
4.当期确认为费用但没有确认为预算支出	
(1) 发出存货、政府储备物资等确认的费用	
(2) 计提的折旧费用和摊销费用	
(3) 确认的资产处置费用(处置资产价值)	
(4) 应付款项、预付账款确认的费用	
(5) 其他当期确认为费用但没有确认为预算支出	
三、本年盈余(本年收入与费用的差额)	

原理，各单位可根据管理需要，调整此表的编制周期，出具月度、季度或半年度《财务盈余与预算结余差异调节表》，以便校验政府会计制度下双核算体系的核算结果。

可以看出，通过“平行记账”和《差异调节表》将预算会计与财务会计两种核算功能联系在一起。“平行记账”是从经济业务到记账凭证再到会计账簿的过程，而《差异调节表》则是从会计账簿还原记账凭证再还原经济业务的过程，“平行记账”是正向操作，《差异调节表》是逆向调节。“双功能”产生的差异在这两个过程中全面体现，并加以平衡检验。因此，“平行记账”时产生的差异信息是编制《差异调节表》的基础。

同时，《差异调节表》可以检验“平

行记账”核算是否正确。由于预算会计与财务会计核算情况及核算科目存在许多不一致之处，财务报表与预算报表反映的财务状况及收支情况是存在一定差异的，但根据“平行记账”的处理规则，两套报表间也存在一定的勾稽关系，可以揭示预算会计与财务会计的内在联系。预算报表和财务报表通过《差异调节表》相互补充，共同反映政府会计主体的财务信息和预算执行信息。如果单位“平行记账”不能正确进行核算，将导致分析得出的差异调节表不能揭示财务会计与预算会计的内在联系。因此，正确出具差异调节表是财务会计和预算会计核算数据准确性的检验依据，对确保政府会计信息质量具有至关重要的作用。

表2 盈余差异调节信息的辅助核算档案

级次	差异类型编码	差异调节信息
1	00	0.无差异
1	01	1.当期确认为收入但没有确认为预算收入
2	0101	(1) 应收款项、预收账款确认的收入
2	0102	(2) 接受非货币性资产捐赠确认的收入
2	0199	(3) 其他当期确认为收入但没有确认为预算收入
1	02	2.当期确认为预算支出但没有确认为费用
2	0201	(1) 支付应付款项、预付账款的支出
2	0202	(2) 为取得存货、政府储备物资等计入物资成本的支出
2	0203	(3) 为购建固定资产等的资本性支出
2	0204	(4) 偿还借款本金支出
2	0299	(5) 其他当期确认为预算支出但没有确认为费用
1	03	3.当期确认为预算收入但没有确认为收入
2	0301	(1) 收到应收款项、预收账款确认的预算收入
2	0302	(2) 取得借款确认的预算收入
2	0399	(3) 其他当期确认为预算收入但没有确认为收入
1	04	4.当期确认为费用但没有确认为预算支出
2	0401	(1) 发出存货、政府储备物资等确认的费用
2	0402	(2) 计提的折旧费用和摊销费用
2	0403	(3) 确认的资产处置费用(处置资产价值)
2	0404	(4) 应付款项、预付账款确认的费用
2	0499	(5) 其他当期确认为费用但没有确认为预算支出

表3 部分会计科目与盈余差异信息的对照举例

会计科目编码	会计科目名称	科目发生在借方时的 盈余差异类型	科目发生在贷方时的 盈余差异类型
1101	短期投资	0204	0302
1211	应收票据	0101	0301
1212	应收账款	0101	0301
1214	预付账款	0201	0404
1215	应收股利	0199 ; 0299	0299 ; 0399
1501	长期股权投资	00 ; 0199 ; 0299	0199 ; 0299 ; 0399 ; 0499
1601	固定资产	0203	0403
1602	固定资产累计折旧	00	0402
2001	短期借款	0204	0302
2101	应交增值税	0201	0399
2102	其他应交税费	0201	0404

备注：表中的盈余差异类型用编码表示，具体编码对应的类型见表2

## 二、《差异调节表》实务操作问题

### (一) 分析难度较大

根据上述分析，《差异调节表》不

同于其他会计报表，不是将会计科目作为报表项目，不能由会计核算软件提取报表项目数据自动生成，需要对本年度发生的各类影响收入（预算收入）和费用（预算支出）的业务进行适度归并和

分析。但是，由于单位业务量非常大且业务类型复杂多样，若财务人员在—个记账核算时期集中对当期发生的业务进行归并和分析，将面临工作量大、容易出错，且效率低下的问题。因此，在会计实务操作过程中，出具《差异调节表》是一项非常困难的工作。

(二) 制度中的差异调节表对差异调节分类存在待完善之处

根据《制度》规定，“差异调节表”中的“其他事项差异”没有进行分类，无法判断此处列示的差异金额。为了保证调节过程在《差异调节表》中准确列示，建议将“其他差异事项”分为四类：其他当期确认为收入但没有确认为预算收入、其他当期确认为预算支出但没有确认为费用、其他当期确认为预算收入但没有确认为收入、其他当期确认为费用但没有确认为预算支出。

为解决以上问题，本文提出对“本年盈余与预算结余的差异调节信息”（以下简称差异调节信息）进行信息提取的一种方式，有利于在会计核算过程中高效、准确地记录差异调节信息，从而建立自动生成《差异调节表》的软件数据基础，便于在实务操作过程中推广运用。

## 三、编制《差异调节表》的实务操作建议

(一) 选取合理的“平行记账”记录方式

为了便于同时反映财务会计与预算会计的核算结果，建议将同一笔业务事项的财务会计分录与预算会计分录同时在一个记账凭证上进行会计处理。通过这种方法，便于在单张记账凭证上进行差异调节的记录及校验。

(二) 对《差异调节表》进行完善

对制度中规定的《差异调节表》进行完善，完善后的具体表样见表1。

经过完善，表1中的调节过程即可

表4 具体业务事项配置盈余差异类型的情况举例

业务事项	财务会计分录	预算会计分录	差异类型	差异类型取值规则
发生应收账款时 (不需上缴财政)	借: 应收账款 贷: 事业收入/经营收入等	——	0101	“应收账款”科目在借方, 差异类型为0101
收回应收账款时 (不需上缴财政)	借: 银行存款等 贷: 应收账款	借: 资金结存 贷: 事业预算收入/经营预算收入等	0301	“应收账款”科目在贷方, 差异类型为0301
银行存款购入 固定资产	借: 固定资产 贷: 银行存款	借: 行政支出/事业支出等 贷: 资金结存	0203	“固定资产”科目在借方, 差异类型为0203
按月计提固定资产 折旧时	借: 业务活动费用/单位管理费用等 贷: 固定资产累计折旧	——	0402	“固定资产累计折旧”科目在贷方, 差异类型为0402
借入短期借款	借: 银行存款 贷: 短期借款	借: 资金结存 贷: 债务预算收入	0302	“短期借款”科目在贷方, 差异类型为0302
归还短期借款	借: 短期借款 贷: 银行存款	借: 债务还本支出 贷: 资金结存	0204	“短期借款”科目在借方, 差异类型为0204

完整展现从“本年预算结余”到“本年盈余”的过程。表1中“二、差异调节”部分包括4类差异。每部分差异的金额为其下级所分类的各项差异金额合计。表中体现的计算关系如下：

本年预算结余 + 当期确认为收入但没有确认为预算收入 + 当期确认为预算支出但没有确认为费用 - 当期确认为预算收入但没有确认为收入 - 当期确认为费用但没有确认为预算支出 = 本年盈余

(三) 将“差异调节信息”作为会计科目的辅助核算

1. 设置差异调节信息档案

差异调节信息档案设置情况见表2。

2. 在凭证填录时记录每个业务产生的差异调节信息

为保证差异调节信息记录及时、准确，在填制每笔业务的记账凭证时，建议在财务会计收入、费用科目及预算会计预算收入、预算支出科目上将盈余差异调节信息作为辅助核算，在每笔业务事项的会计凭证上进行记录。记录方式有以下两种：一是若单位采用人工填制的方式完成记账凭证，财务人员应同时分析该笔业务事项因财务会计和预算会计核算基础和核算范围不同所产生的差异调节信息，包括差异调节项类型及金额，将差异调节信息准确记录在凭证中的每条分录上；二是若单位采用自动生成的方式完成记账凭证，财务人员应在

设置自动生成凭证信息的对照规则时，将每种业务会产生何种差异调节类型进行配置，使差异调节信息作为记账凭证信息的一部分，从而及时产生差异调节信息。

3. 根据财务会计资产、负债科目分析业务事项差异信息

预算会计的本年预算结余和财务会计的本年盈余之间产生的差异主要是，当某业务事项在预算会计中通过预算收入、预算支出科目进行核算时，而财务会计中却通过资产、负债科目核算。基于这种情况，可以根据财务会计的资产、负债科目为主线，梳理相关业务事项，整理会计科目与盈余差异信息的对照规则，如果可以得到一一对应的对照规则，则能够通过信息化技术，对凭证中的盈余差异进行记录。如果不能得到一一对应的规则，则将有可能产生的盈余差异信息作为备选项，在财务人员填制差异调节项时弹出，通过人工分析进行记录。通过这种方式，降低分析难度，提高差异调节项信息录入的准确性，提高会计信息质量。具体实施方式举例如下。

步骤一：逐一分析财务会计中的资产、负债科目，将每个资产负债科目在借方、贷方发生时，分别将产生的盈余差异类型进行匹配。整理出会计科目与盈余差异信息的对照规则（举例见表3），

便于填制记账凭证时，系统自动带出盈余差异信息。

步骤二：记账凭证填制成功后，根据凭证中发生的会计科目，参考表3的规则，配置出该业务事项产生的盈余差异信息。具体配置方法举例见表4。

通过选取合理的“平行记账”记录方式，设置完善的预算结余与财务盈余差异情况的辅助核算基础档案，并在填制记账凭证时，根据相关规则将盈余差异情况作为辅助核算信息记录在每笔业务事项的记账凭证中。通过这种方式，可实现以信息化手段及时记录预算结余与财务盈余差异情况，从而将制度规定需要在年度财务报表附注中提供的《差异调节表》，做到按月从会计核算软件中自动生成月度报表，以及及时发现核算中的问题，及时更正，提升政府会计信息质量。☐

责任编辑 姜雪

主要参考文献

[1] 黄艾. 关于《本年盈余与预算结余差异调节表》的分析理解[J]. 中国卫生经济, 2019, 38(4): 88-90.

[2] 国家卫生健康委. 医院执行政府会计制度操作指南[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2019.