

# 政府会计制度下 本年盈余和预算结余的差异探究

赵建丽

**摘要：**本文探析了《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》要求以附注形式披露的“本年盈余与预算结余的差异情况说明”，将其中重要事项的差异采用分录形式举例说明，更清晰地展示差异产生的过程，并总结出货币资金对外投资、预提费用、待摊费用、税费等四点其他事项差异明细项。在编制差异说明时，建议财务人员每月将差异情况做备案以减轻年底编制工作量，条件允许的可以利用财务信息系统设置差异触发点作为财务人员寻找差异的提示。

**关键词：**本年盈余；预算结余；重要事项；差异

**中图分类号：**F810.6 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2020)16-0063-03

为了准确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，《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》要求单位在财务报表附注中披露“本年盈余与预算结余的差异情况说明”，以清晰展示“本年预算结余”调节为“本年盈余”的信息。如何更好地把握本年盈余与预算结余之间的

差异，是财务工作中的关键点和难点，本文拟对此进行分析。

## 一、重要事项差异分析

依据财务报表附注中要求的差异披露说明，通过梳理事业单位日常业务，可以发现重要事项差异主要包括四项：第一，财务会计中存在往来核算科目，而预算会计中没有往来核算科目，所以当业务中含有往来核算情况时会产生差异。第二，财务会计可以形成资产或负债，而预算会计只能形成预算收入或者预算支出，平行记账时形成的会计要素类型不一致会产生长期差异。第三，财务会计存在折旧和摊销，而预算会计不做处理，由此产生差异。第四，物资领用、资产处置如果不涉及资金流，预算会计不做处理，由此产生资产处置费用，导致两者损益差异。

(一) 当期确认为收入但没有确认为预算收入

1. 应收款项、预收款项确认的收入。此类属于往来核算造成的差异。财务会计依据权责发生制，只要符合收入确认原则，不管是否收到款项均确认收入，于是产生了应收款项；而预算会计依据收付实现制，有了资金的流动才会确认预算收支。此类差异多数属于暂时性差异。

例如：当事业单位先开票后收费时，财务会计借记“应收账款”，贷记“事业收入/经营收入”，此时预算会计不做处理；当事业单位收到款项时，财务会计借记“库存现金/银行存款”，贷记“应收账款”，预算会计借记“资金结存”，贷记“事业预算收入/经营预算收入”。当事业单位先收到预收款项后开票时，财务会计借记“库存现金/银行存款”，贷记“预收账款”，预算会计借记“资金结存”，贷记“事业预算收入/经营预算收入”；当事业单位开出发票时，财务会计借记“预收账款”，贷记“事业收入”，预算会计不做处理。

可以看出，只有当发票和款项均到位的情况下，财务会计与预算会计的差异才会消失，一旦跨期，必然造成本期盈余与预算结余的差异。此处并没有考虑增值税的情况，增值税会在其他差异事项时详细说明。

2. 接受非货币性资产捐赠确认的收入。此类差异是由于财务会计形成捐赠收入，而预算会计在不涉及资金流动的情况下不做账务处理造成的。这种差异会很长久，如果接受捐赠的是固定资产，只有随着折旧的逐年计提，才会将这种差异慢慢消除。可以称之为长期性差异。

(二) 当期确认为预算支出但没有

作者简介：赵建丽，张家口市气象局。

确认为费用

1. 支付应付款项、预付账款的支出。此类差异是由于往来核算导致的。支付预付款项时，财务会计借记“预付账款”，贷记“银行存款/零余额账户用款额度”；预算会计借记“事业支出/经营支出”，贷记“资金结存”。

这与应收款项、预收款项确认的收入原理一致。财务会计没有产生费用项，而预算会计发生预算支出，从而产生差异。值得注意的是，此时的“事业支出”和“经营支出”可能由于不能完全明确支出的细分类目而无法列具明细，可以采用在“事业支出”和“经营支出”下设“待处理支出”二级科目，待发票收到后将“待处理支出”予以冲减。

2. 为取得存货、政府储备物资等计入物资成本的支出。此类业务财务会计形成资产，而预算会计形成预算支出，差异属于平行记账时形成的会计要素类型不一致导致的。这种差异周期一般会比较长，会随着物资被领用，财务会计逐渐计入费用，而将差异消除。

3. 为构建固定资产等的资本性支出。此类业务与为取得存货、政府储备物资等计入物资成本的支出有相似之处，均是财务会计形成资产，而预算会计形成预算支出。差异属于平行记账时形成的会计要素类型不一致导致的。业务发生时，财务会计借记“固定资产等”，贷记“银行存款”；预算会计借记“事业支出/经营支出”，贷记“资金结存”。这种差异会很长久，只有随着固定资产计提折旧，业务活动费用或单位管理费用逐月增加，差异才会逐渐消除。

4. 偿还借款本息支出。此类业务财务会计形成负债的减少，预算会计形成预算支出的增加。差异也属于平行记账时形成的会计要素类型不一致导致的。业务发生时，财务会计借记“短期借款等”，贷记“银行存款”；预算会计借记“债务还本支出”，贷记“资金结存”。

(三) 当期确认为预算收入但没有确认为收入

1. 收到应收账款、预收账款确认的预算收入。此类差异属于往来核算形成差异。与支付应付款项、预付账款的支出原理一致，不再赘述。

2. 取得借款确认的预算收入。此类业务财务会计形成负债的增加，预算会计形成预算收入的增加。差异属于平行记账时形成的会计要素类型不一致导致的。业务发生时，财务会计借记“银行存款”，贷记“短期借款/长期借款”；预算会计借记“资金结存”，贷记“债务预算收入”。

(四) 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。由于没有资金流的变动，此类业务不涉及预算会计的处理。差异属于无资金流动产生的，等于是将之前确认的存货或政府储备物资分期费用化。物资领用时，财务会计借记“业务活动费用/单位管理费用”，贷记“库存物品/政府储备物资等”。物资领用完毕，之前产生的差异消除。

2. 计提的折旧费用和摊销费用。在新增固定资产或无形资产后开始进行折旧摊销时，整个折旧摊销过程，预算会计均不做处理，是财务会计与预算会计差异产生的开始，也是对新增固定资产或无形资产时形成差异的逐渐消除过程。计提折旧时，财务会计借记“业务活动费用/单位活动费用”，贷记“固定资产累计折旧/无形资产累计摊销”。

3. 确认的资产处置费用(处置资产价值)。资产处置包含出售、出让、对外捐赠、转让、报废报损等方式，均需要通过资产处置费用科目核算，从而影响本年盈余。如果不涉及到资金流动，则预算会计不需要考虑。此时便造成本年盈余与预算结余差异。

报经批准出售、转让固定资产、对

外捐赠时，财务会计借记“资产处置费用”“固定资产累计折旧”，贷记“固定资产”。需要注意的是，报废报损需要先通过“待处理财产损益”，再结转到“资产处置费用”。当出现需要报废报损的固定资产时，借记“待处理财产损益”“固定资产累计折旧”，贷记“固定资产”。报经批准后，借记“资产处置费用”，贷记“待处理财产损益”。收到残值理赔变价收入，借记“库存现金/银行存款”，贷记“待处理财产损益”。处置毁损固定资产的费用，借记“待处理财产损益”，贷记“库存现金/银行存款”。结转固定资产处置净收入，借记“待处理财产损益”，贷记“应缴财政款”。

此时预算会计可不处理。但为使平行记账之间的货币资金类科目保持一致，可在资金结存下设“待处理资金”二级科目。当收到残值理赔变价收入时，贷记“资金结存——待处理资金”。处置资产产生的费用借记“资金结存——待处理资金”。处置净收入上缴时，按照差额借记“资金结存——待处理资金”，贷记“资金结存——银行存款等”。

4. 应付账款、预付账款确认的费用。此类属于往来核算形成的差异，与应收款项、预收款项确认的收入原理一致，均是因为费用确认时间点不同导致的。

以上属于重要事项的差异是附注中要求详细列示的，也是绝大部分事业单位日常业务会遇到的差异情形。

## 二、其他事项差异分析

其他事项差异虽不是附注中强制按照明细列示的事项，却是账务处理中的易错点。笔者总结四点其他非重要差异，作为对财务人员日常工作的提醒。

(一) 货币资金对外投资产生的差异

此类业务财务会计导致资产增加，而预算会计则形成预算支出，明显会对损益造成差异。差异属于平行记账时形成的会计要素类型不一致导致的。

表1 其他事项差异分析

差异项明细	差异原因	是否影响盈余结余	
		本年盈余	预算结余
货币资金对外投资	形成会计要素类型不一致	否	是
增加预提费用	无资金流动	是	否
冲销预提费用	形成会计要素类型不一致	否	是
发生待摊费用时	形成会计要素类型不一致	否	是
待摊费用分期摊销	无资金流动	是	否
增值税形成差异	收入不含增值税, 预算收入包含增值税	是	是
所得税费用形成差异	计提时无资金流动	是	否

取得对外投资时, 财务会计借记“短期投资/长期股权投资/长期债权投资”, 贷记“银行存款等”; 预算会计借记“投资支出”, 贷记“资金结存”。

### (二) 预提费用

预提费用是指预先提取的已经发生但未曾支付的费用。只要发生预先预提费用, 本年盈余与预算结余的差异就已经开始产生。实际预提时, 财务会计借记“业务活动费用/单位管理费用”, 贷记“预提费用”。由于不涉及资金流动, 预算会计不做处理。实际支付款项时, 财务会计借记“预提费用”, 贷记“银行存款”; 预算会计借记“事业支出/经营支出”, 贷记“资金结存”。差异是由于形成会计要素类型不一致导致的, 此时看似差异产生, 实为之前差异的消除。

### (三) 待摊费用

待摊费用是指款项已支付, 但在以后各期来分担的费用。待摊费用确认时, 属于平行记账时形成会计要素类型不一致导致的差异。待摊费用分摊时, 属于没有资金流动造成差异。发生待摊费用时, 财务会计借记“待摊费用/长期待摊费用”, 贷记“银行存款等”; 预算会计借记“事业支出/经营支出”, 贷记“资金结存”。分期摊销时, 财务会计借记“业务活动费用/单位管理费用”, 贷记“待摊费用/长期待摊费用”; 预算会计不做处理。此时分摊时差异开始逐渐消除。

### (四) 各种税费引起的差异

在此主要就增值税与企业所得税可能引起的差异进行分析。

1. 增值税。以一般纳税人为例: 假设税率为6%, 事业单位开具增值税发票取得相应收入时, 财务会计借记“银行存款”212万元, 贷记“事业收入/经营收入”200万元, 贷记“应交税费——应交增值税——销项税”12万元。预算会计借记“资金结存”212万元, 贷记“事业预算收入/经营收入”212万元。收入业务造成本年盈余与预算结余差异12万元。购置取得增值税发票, 财务会计借记“业务活动费用等”100万元、“应交税费——应交增值税——进项税”6万元, 贷记“银行存款”106万元。预算会计借记“事业支出/经营支出等”106万元, 贷记“资金结存”106万元。购置业务造成本年盈余与预算结余差异为6万元。

综合以上两笔业务, 本年盈余与预算结余差异为6万元, 本年盈余为100万元, 预算结余106万元。月末, 销项与进项相抵, 财务会计借记“应交税费——应交增值税——转出未交增值税”6万元, 贷记“应交税费——未交增值税”6万元。下月缴纳增值税, 财务会计借记“应交税费——未交增值税”6万元, 贷记“银行存款”6万元。预算会计借记“事业支出/经营支出”6万元, 贷记“资金结存”6万元。此时差异消失。

2. 所得税费用。事业单位年底计算应缴纳企业所得税时, 财务会计借记

“所得税费用”, 贷记“其他应交税费——企业所得税”, 预算会计不做处理。下年实际需要缴纳企业所得税时, 财务会计借记“其他应交税费——企业所得税”, 贷记“银行存款”; 预算会计借记“非财政拨款结余——累计结余”, 贷记“资金结存”。由此可见企业所得税影响了本年盈余, 对预算结余没有影响, 也就造成了两者之间的差异。

其他事项差异总结见表1。

## 三、编制差异说明的建议

第一, 通过财务信息系统来实现。在产生差异的业务出现时, 在辅助核算中设置差异的触发点, 作为财务人员寻找差异的提示, 将本年中相互联系的差异建立引用关系。当差异消除后自动归为零, 对于年末仍然保留的差异事项通过集中查询显示出来, 为编制差异说明提供便利, 但系统设置需要财务人员与软件开发人员合作。既然“本年盈余与预算结余的差异情况说明”中未要求列示其他事项的差异明细, 所以可以在信息系统中只设置重要差异事项的触发点, 这不仅可以减轻财务人员工作量, 还可以节约开发成本, 降低开发难度。

第二, 财务人员可以每月将差异情况做备案表, 格式可以参考报表附注中列示的差异项目来备案, 甚至作为编制差异说明的底稿, 包括每月累积数, 差异消除做减少, 差异增加做累加, 到年底编制附注中的差异说明时会减轻很多工作量。

责任编辑 陈利花

## 主要参考文献

- [1] 王淑霞. 政府会计制度下权责发生制与收付实现制两种核算基础之间的冲突与协调 [J]. 财务与会计, 2018, (10): 66-68.