

政府财务报告编制中 “抵销事项”难点浅析

黄玲玲

政府财务报告可以全面、准确反映各级政府资产负债和成本费用等财务状况和运行情况。但在实务操作中，由于财政隶属关系和预算管理层级不同，各编制主体往来单位关系错综复杂，如何准确理解“往来单位”并准确判断各往来单位间的隶属关系成为编制过程中的难点。

一、政府财务报告相关概念界定

(一) 如何理解“部门”的概念

政府财务报告分为政府部门财务报告和政府综合财务报告，前者由预算单位和主管部门编制，后者由财政部门编制。在实务工作中，编制部门财务报告时需要抵销部门内部的交易。“部门”的概念与预算隶属关系有关。按照我国现行预算管理体制，预算单位层级有一级预算单位和二级预算单位，一级预算单位除编制本单位财务报告外，还要汇总本单位和所属单位会计报表、编制抵销分录、生成合并会计报表三项工作内容，此项工作中就涉及对“部门”概念的理解。

“部门”由一级预算单位和所属二级预算单位共同组成，实务中也可能存在一级预算单位没有下属预算单位的情况，那么该单位也构成了“部门”。以A省科技厅为例，其下属有治沙研究所、机关服务中心、知识产权交易中心等事业单位20家，在上述关系中，科技厅为一级预算单位，其他单位为二级预算单位，科技厅及下属20家事业单位共同组成一个“部门”，编制部

门财务报告时就需要编制部门内部各单位之间业务的抵销分录。

(二) 如何理解“往来单位”的概念
《政府会计准则制度解释第1号》将“往来单位”分为部门内部单位、部门以外同级政府单位、部门以外非同级政府单位和其他单位。政府综合财务报告中“往来单位”的概念与此基本一致。同时还需关注《政府会计准则制度解释第2号》的有关规定：部门(单位)合并财务报表的合并范围一般应当以财政预算拨款关系为基础予以确定。有下级预算单位的部门(单位)为合并主体，其下级预算单位为被合并主体。合并主体应当将其全部被合并主体纳入合并财务报表的合并范围。

以B省科技厅为例，其下属单位有治沙研究所、机关服务中心、知识产权交易中心。业务中涉及到的往来单位有B省教育厅下属X高校、B省C市财政局和科技局以及Y装修公司。根据上述单位情况，B省科技厅编制部门财务报告时，应按照以下规则确定往来单位：

一是将“其他单位”理解为非抵销的对象(即不属于政府财务报告编制范围的单位)，本例中Y装修公司即为“其他单位”。

二是“部门内部单位”，即一级预算单位(主管部门)及其下属的二级预算单位，本例中科技厅及所属的事业单位均为“部门内部单位”。

三是“部门以外同级政府单位”，本例中科技厅为省级预算单位，如果

和本省的教育厅或教育厅所属单位发生业务往来，它们均为省级预算单位，属于“部门以外同级政府单位”，X高校即为此类。

四是“部门以外非同级政府单位”，与“部门以外同级政府单位”的区别在于预算关系非同级。本例中B省C市科技局拨付给科技厅下属治沙研究所的科研经费，因为C市科技局属于市级预算单位，与科技厅预算关系不同级，同时符合“部门以外”和“非同级政府单位”两个条件，因此属于本类。

实务中开展抵销工作时应注意以下两点：一是明确不同编报主体的抵销分录编制范围。“部门内部单位”之间发生的往来款项在编制部门财务报告时编制抵销分录，完成抵销；“部门以外同级政府单位”之间发生的往来款项在编制本级政府综合财务报告时编制抵销分录，完成抵销；“部门以外非同级政府单位”在编制不同层级政府综合财务报告时编制抵销分录，完成抵销。“其他单位”则不属于抵销范围。二是理顺往来单位关系，按照由易到繁的顺序进行判断。首先判断是否为“其他单位”，剔除不是政府会计主体的往来单位；然后再判断是否为“部门内部”；如果是部门外，则继续判断是否为“同级”，也即通过预算级次来判断“部门以外同级政府单位”和“部门以外非同级政府单位”。

二、抵销时存在的难点



图 / 刘林

（一）如何界定往来单位是否属于抵销范围

在编制部门财务报告时，抵销本部门内单位之间的业务事项相对容易界定；财政部门编制政府综合财务报告时，抵销同级政府单位发生的业务事项虽然有一定的难度，但仍然可以通过信息化手段予以解决，但在抵销“部门以外非同级政府单位”时则面临较大的困难，这主要是由于行政事业单位之间业务事项发生频繁，对涉及县、市、省不同层级的预算关系，以及与其他省预算单位的预算关系判断较为困难，对于基层单位而言判断难度更大。

（二）政府会计制度实施对抵销工作的影响

一是基于对权责发生制的理解不同，不同单位对同一抵销事项存在不同的账务处理，导致无法抵销。如A单位支付B单位一笔款项，当A单位确认为费用、B单位确认为收入时，可完成抵销；但当A单位确认为费用、B单位确认为预收账款（负债），或A单位确认为预付款项（资产）、B单位确认为收入时，都无法抵销。

二是由于记账习惯不一致导致实务中存在大量一方记账、另一方未记账的业务。如A单位与B单位发生交

易事项，A单位确认为费用但款项未支付，确认为应付账款，B单位则没有进行任何账务处理，上述核算将同时导致费用和资产无法抵销。

三是部分单位对抵销工作认识不足，未按照政府会计准则制度的要求严格区分甚至根本没有区分往来单位；在抵销时往来单位不配合抵销操作，导致无法抵销；部分单位在编制财务报告时为了简化处理，将所有往来事项均填报至“其他单位”，导致无法完成抵销。

三、完善建议

为进一步提高政府财务报告的真实性、准确性、完整性和规范性，笔者认为应当从以下几方面着手：

一是进一步夯实政府会计准则制度实施的基础。虽然制度提出了“往来单位”的核算理念，但部分单位还未认识到“往来单位”核算在编制政府财务报告中的重要作用，还需加强培训，进一步宣传落实。

二是建立分层次抵销阈值。对广大基层单位特别是县级及以下预算单位而言，10万元的抵销阈值很难达到，但是对中央预算单位或部分省级单位而言，或者在编制省级层面政府综合

财务报告时，10万元的抵销阈值数值相对较小。建议设定不同层级的抵销阈值，让每一层级的预算单位在编制财务报告时都能在减少工作量的同时确保报告的质量。

三是完善往来单位的唯一识别代码。在高达数百万家合并范围内，没有系统的识别机制，单靠基层单位会计人员去识别是否属于合并单位，将报告的质量完全依附于会计人员的职业判断和职业道德，效率较低、效果也不佳。建议利用大数据信息化手段，建立以社会统一信用代码或组织机构代码为基础的识别机制，由各级财政部门定期维护相关的数据库，减少由于单位名称不准确导致的合并范围错误。

四是尽快完善抵销办法，解决账务处理不一致的问题。如出现某笔款项在同一部门内A单位确认为费用、B单位确认为（预收账款）负债的情况，编制财务报告时，可以将A单位或者B单位的账务进行调整，解决账务处理或单边账的问题。基层单位在日常核算时，应将超过10万元的业务及时与对方单位核实，及时确认收入费用，尽量减少或者避免往来核算。在款项支付至纳入合并范围的单位时，也可提前告知本单位的账务处理方式，确保双方账务处理保持一致。

五是进一步完善审计监督机制。近年来审计部门的审计重点聚焦于预算执行审计。为确保政府财务报告的质量，审计署出台了政府财务报告审计办法，建议在审计部门后续审计时，将政府财务报告中的往来单位核算与填报作为审计重点之一，聚焦政府财务状况和运行情况的真实、合法、效益，着力揭示问题和风险，促进提高政府财务报告可信性和透明度。□

（作者单位：陕西省地质调查院财务处）

责任编辑 张璐怡