

事业单位财务会计科目 与预算会计科目关系探讨

李秋娟 冯丹妹

政府会计同时运行财务会计与预算会计两套体系，并要求二者“适度分离、相互衔接”，只有将顺财务会计科目与预算会计科目之间的逻辑关系才能够实现两大会计体系的有机统一。在平行记账模式下每一个财务会计科目在记账时都通过科目间的映射关系触发一个同等金额、同等方向的预算会计科目，可以通过科目设置和调节生成符合政府会计制度规定的预算会计分录。财务会计核算的是单位所有的经济活动，而预算会计的本质是核算资源配置情况和单位具有控制权和使用权的资金流动情况。

一、预算会计的核算范围

事业单位财务会计要素包括资产、负债、收入、费用、净资产，相应的财务会计科目也分为这五大类，共76个一级科目；预算会计要素包括预算收入、预算支出、预算结余，相应的预算会计科目也分为这三大类，共26个一级科目。并不是所有的财务会计科目都纳入部门预算管理，按照《政府会计准则——基本准则》的规定，纳入部门预算管理的现金收支业务采用财务会计核算的同时应当进行预算会计核算，其他业务仅需采用财务会计核算。即进行预算会计核算必须要同时满足两个条件：一是纳入部门预算管理；二是涉及现金收支。

本文所指现金不仅是库存现金，还包括其他货币资金、银行存款、财政应返还额度。另外，部门预算的核算范

围也处于发展变化中，2022年3月1日起施行的《事业单位财务规则》（财政部令第108号）规定：事业单位应将专用基金纳入预算管理，财务会计的专用基金与预算会计的专用结余相对应。

按照上述判定条件，应缴财政款、单位内部往来、受托代理负债、周转性质的应收与应付款、转拨给下属单位的财政拨款是不纳入预算会计范畴的。关于增值税是否纳入预算会计核算一度也存在争议。政府会计制度规定，单位在取得应税收入时，财务会计按照增值税专用发票上的不含税金额确认收入，预算会计则按实际收到的金额确认收入；在购买货物或服务时，财务会计按照增值税专用发票上的不含税金额确认费用，预算会计则按实际支付的金额确认预算支出；在缴纳增值税时，预算会计按照销项税额减去可抵扣进项税额后的差额确认支出。这说明，财务会计基于权责发生制原则将增值税作为往来核算，预算会计则按照收付实现制将增值税作为收支核算。由于预算单位并没有对增值税的支配权，仅有代扣代缴的责任，理论上不应被纳入预算会计范畴，但预算单位做支出预算时使用的是含税支出，做收入预算时使用的是含税收入，因此为保证预算执行的准确性，增值税也应进行相应的预算会计核算。

二、财务会计科目与预算会计科目的关联

平行记账模式下，只要财务会计

科目能够满足“资产+费用=负债+收入+净资产”的恒等式关系，就能够实现不管触发哪个预算会计科目，预算会计都能够满足“资金结存=预算收入-预算支出+预算结余”的恒等式关系。其中，资金结存科目用于核算资金的流入、流出、调整和滚存等情况，是预算会计中的过渡性科目，是虚设账户，并不完全等同于财务会计中的资金类科目，可以用来调节借贷平衡，实现财务会计与预算会计平衡。

财务会计恒等式是“资产+费用=负债+收入+净资产”，为进一步找到科目之间的关联，可将资产类科目细分为资金类、未来会转化为收入或费用的资产类、周转性质资产类。如预付账款、预借差旅费、存货、固定资产、应收账款等属于未来会转化为收入或费用的资产类，其中固定资产是以折旧的形式逐步转化为费用的；垫付职工医疗费等周转性质的其他应收款、代管资产等为周转性质资产类。将负债类科目细分为未来会转化为收入或费用的负债类、周转性质负债类。如预收账款、应付账款为未来会转化为收入或费用的负债类；押金等周转性质的其他应付款、受托代理负债等为周转性质负债类。将收入类科目细分为现金收入和非现金收入。将费用类科目细分为现金费用和非现金费用。

预算会计恒等式是“资金结存=预算收入-预算支出+预算结余”，相应地可将预算会计科目分为资金结存类、预算收入类、预算支出类、预算结

余类这四类，财务会计科目将最终体现为这四类预算会计科目。只有纳入预算会计核算范围的财务会计科目才能触发预算收入或预算支出，其中涉及往年净资产调整的触发预算结余，即触发预算会计恒等式的右边；其他财务会计科目触发资金结存，即预算会计恒等式的左边。按照预算会计核算的范围，未来会转化为收入或费用的资产类、现金费用、未来会转化为收入或费用的负债类、现金收入，调整往年现金收入或费用触发预算收入、支出或预算结余；资金类、周转性质资产类、周转性质负债类、非现收入、非现费用，调整往年非现收入或费用触发资金结存。

三、财务会计本年盈余与预算会计本年结余的差异

财务会计本年盈余与预算会计本年结余之间存在差异，这种差异由以下两方面原因造成：

一是财务会计与预算会计核算范围不同。并不是所有财务会计上的收入、费用都进行相应的预算会计核算，如收到非货币性捐赠并确认收入、以非现金资产抵偿贷款并确认费用不属于预算会计核算范畴。

二是对于纳入预算会计核算范畴的业务，财务会计与预算会计存在核算时间上的差异。对于纳入预算会计核算范畴的业务，预算会计处理上既可以选择“前置核算”，即财务会计初次入账时即进行相应的预算会计核算，也可以选择“后置核算”，即在财务会计进行相关科目的冲销时再进行相应的预算会计核算。不管选择哪种核算模式，都有可能造成财务会计收入、费用与预算会计收入、支出形成的时间不一致。对固定资产、预收账款、其他应收款、预收账款、其他应付款等科目来说，这种差异是暂时的，会随

着时间的推进而消除。如待固定资产折旧全部计提完毕或预付账款全部核销完毕后，由此造成的财务会计盈余与预算会计结余之间的差异就会消失。但由于增值税在财务会计上归属于往来核算，在预算会计上归属于收支核算，由此造成的差异是永久的。

四、财务会计与预算会计的平衡关系

对于财务会计本年盈余与预算会计本年结余之间的差异，可以通过编制差异分析表，将本年所有差异进行归类分析，最终将本年预算结余调节为本年盈余。但差异分析表调平后财务会计与预算会计是否平衡？笔者认为差异分析表只是将差异找出来，并不能保证预算会计与财务会计实现了完美衔接，财务会计与预算会计若想到达真正的平衡，需要满足以下平衡关系：

(一) 初始衔接转换与后期触发设置平衡

在初始衔接转换时，财务会计科目的余额要么转入资金结存科目，要么转入预算结余类科目，区别是会产生资金的时间差还是净资产与预算结余的时间差，但基本原则是“初始衔接转换要与后期触发设置相一致”，即如果进行政府会计初始衔接转换时会计科目余额转入资金结存科目，则转换后该会计科目就要触发资金结存科目，如果初始衔接转换时会计科目余额转入预算结余类科目，则转换后该会计科目就要触发预算收入或支出类科目，否则无法做到财务会计与预算会计的动态平衡。

(二) 财务会计与预算会计之资金平衡

《政府会计准则制度解释第5号》规定实行预算管理一体化的中央预算

单位在会计核算时不再使用“零余额账户用款额度”科目，财政应返还额度科目和资金结存/财政应返还额度科目也不再设置“财政直接支付”和“财政授权支付”明细科目。因此资金结存科目只需区分出“货币资金”和“财政应返还额度”即可。按照科目之间的关联，财务会计的资金类会计科目触发预算会计资金结存，周转性质资产类或负债类科目也触发资金结存。因此资金结存应满足以下平衡关系： $资金结存/财政应返还额度 = 财政应返还额度$ ； $资金结存/货币资金 = (库存现金 + 银行存款 + 其他货币资金) + 周转类资产 + 受托代理资产 + 非现费用 - 应缴财政款 - 周转类负债 - 受托代理负债 - 非现收入$ 。

(三) 财务会计与预算会计之收入平衡

按照财务会计科目与预算会计科目的关联，现金收入、预收账款、应收账款都会触发预算会计中的预算收入，预算会计按照含税收入金额计量预算收入。因此，本期财务会计收入与预算收入之间存在以下平衡关系： $本期预算收入 = 本期现金收入 + 预收账款 - 应收账款 + 应交增值税本期销项税额$ 。

(四) 财务会计与预算会计之支出平衡

按照财务会计科目与预算会计科目的关联，现金费用、预付账款、资本化资产、预提费用、应付账款都会触发预算会计中的预算支出，缴纳增值税时会触发预算支出。因此，本期财务会计费用与预算支出之间存在以下平衡关系： $本期预算支出 = 本期现金费用 + 预付账款 + 资产(资本化支出) - 预提费用 - 应付账款 + 应交增值税本期进项税额$ 。□

(作者单位：北京大学医学部)

责任编辑 武献杰 林荣森