

# 政府会计制度下往来差异的处理方法探讨

田晓明

政府会计准则制度在财务会计中设置了往来项的会计科目,但在预算会计中没有保留。相对于企业而言,行政事业单位的往来项目相对较少,但也有一些单位存在大量的往来事项,包括有部分历史遗留形成的往来长期挂账的情形,如何在新政府会计制度下处理财务会计和预算会计的往来账务,对于不少行政事业单位来说比较困惑。

笔者认为,行政事业单位长期以来一直执行收付实现制的预算会计制度,应收应付款大多数情况下不是由于销售或确认收入的时候产生的,应收款更多的是单位职工的差旅费或其他借款事项,应付款一般为采购或职工报销造成的临时性挂账。因此,对于应收款的业务更多体现的还是收付实现制,而应付款则有部分可以归于权责发生制的范畴。另外,就现行政府会计制度而言,在双轨制下,“错时

记账”虽然可以理解,但年终处理需要补记尚未结算的往来差异,这给会计人员带来了比较大的工作量,尤其是对于往来账比较多的单位,操作起来比较繁琐。

## 一、往来差异的处理方式

### (一) 制度衔接时的处理

按照《<政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表>与<行政事业单位会计制度>有关衔接问题的处理规定》,2019年1月开始执行新政府会计准则的单位,财务会计对应原有科目正常衔接,预算会计则要求将原账其他应收款中的预付款项计入预算支出的,应当对原账的“财政拨款结转”科目余额进行逐项分析,按照减去已经支付财政资金尚未计入预算支出(如其他应收款中的预付款项等)的金额后的差额,登记新账的“财政拨款结转”科目及其明细科目贷方,也就

是说,衔接时,财政拨款结转要扣除其他应收款的金额。

比如2018年年末财务会计“其他应收款”账面余额为10万元,当年结转后预算会计的“财政拨款结转”为100万元,2019年年初衔接时,需要将预算会计“财政拨款结转”的期初余额扣减10万元,按照90万元填列,当然此处尚需要区分基本支出还是项目支出。

规定中没有提到其他应付款的衔接方法,由于应付款项并不涉及资金的流出,根据收付实现制,预算会计可以不做处理,但是这样会导致预算会计衔接后的等式左右不平,如果参照应收款的处理方法,就需要将财务会计中列入应付科目的尚未支付财政资金的款项加回预算会计的“财政拨款结转”,这样才能保持平等。

### (二) 日常业务的处理

《政府会计准则制度解释第1号》

后,填写《特殊退款审批表》,包括退款日期、支付方式、商户订单号、患者姓名、患者ID、支付金额、应退款金额、退款失败原因、患者联系方式等信息,提交本部门负责人审批。审批完成后,《特殊退款审批表》返回至业务收费部门,业务收费部门对账岗对其中收款业务信息和应退金额进行核实,提交本部门负责人审批。审批完成后,由出纳岗申请退款,可通过原途径退回的,必须通过原途径退

回。无法通过原途径退回的,应根据不同情况按以下流程操作退款:(1)因超过原途径退款期限,无法原途径退回,但能够查询到部分支付账户信息的,应联系患者询问完整的支付账户信息,将该信息补入《特殊退款审批表》中;(2)因超过原途径退款期限或账户撤销等原因无法退回原支付账户,且无法查询到支付账户信息的,应联系患者询问其本人银行卡信息,将该信息补入《特殊退款审批表》

中;(3)联系患者取得账号信息时,应做好电话记录或电话录音;(4)通过第三方支付平台退款或转账功能发起退款,并将《特殊退款审批表》提交财务部门审批。上述所有手续完成交由财务部门负责人审批签字后,由财务部门审核岗人员审核付款。《特殊退款审批表》应定期交至财务部门对账岗保存。□

(作者单位:北京协和医院)

责任编辑 李卓

第三条对年末暂收暂付非财政资金的会计处理做了说明,要求各单位对于纳入本年度部门预算管理的现金收支业务,在采用财务会计核算的同时应当及时进行预算会计核算。

其做法为:对于纳入本年度部门预算管理的暂付款项,按照《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》规定,单位在支付款项时可不作预算会计处理,待结算或报销时,按照结算或报销的金额,借记相关预算支出科目,贷记“资金结存”科目。在年末结账前,对于尚未结算或报销的暂付款项,单位应当按照暂付的金额,借记相关预算支出科目,贷记“资金结存”科目。以后年度,实际结算或报销金额与已计入预算支出的金额不一致的,单位应当通过相关预算结转结余科目“年初余额调整”明细科目进行处理。

比如11月20日,某行政单位职工借款10000元差旅费,款项入其本人公务卡。财务会计:借记“其他应收款”10000元,贷记“银行存款”10000元;预算会计不做处理。如果12月10日,该职工回来报销11000元,财务会计:借记“业务活动费用”11000元,贷记“其他应收款”10000元、“银行存款”1000元;预算会计:借记“行政支出”11000元,贷记“资金结存——货币资金”11000元。如果该职工当年未结算,待到第二年才报销,那么预算会计需要在12月31日对此笔其他应收款进行补录:借记“行政支出”10000元,贷记“资金结存——货币资金”10000元;第二年实际报销的时候,财务会计处理不变,但是预算会计需要做以下处理:借记“行政支出”11000元,贷记“非财政补助结转——年初余额调整”10000元、“资金结存——货币资金”1000元。

这种操作方法对于财政资金的

往来也是适用的,但对于往来数量较多的单位出现跨年结转的情况下处理起来比较繁琐,一方面需要翻查上年度的账目,查找每一笔应收款的时间,另一方面调整年初结转余额也容易出错。

## 二、往来差异的处理建议

为了清晰记录往来项在财务会计和预算会计双分录所产生的差异,笔者建议在预算会计中同时记录往来会计科目,可以在“其他支出”科目下面设置“应收款归集”和“应付款归集”两个二级明细科目,财务会计的“其他应收款”对应“应收款归集”,“其他应付款”对应“应付款归集”,其他暂收暂付的科目可以仿此做法。有些行政单位可能会将这两个科目设置到“行政支出”下面,由于行政支出属于单位一级成本类科目,与财务会计的“业务活动费用”相对应,故建议设置在“其他支出”下面更合适一些。

还沿用上例。11月20日,某行政单位职工借款10000元差旅费,款项入其本人公务卡,财务会计:借记“其他应收款”10000元,贷记“银行存款”10000元;预算会计同时做账:借记“其他支出——应收款归集”10000元,贷记“资金结存——货币资金”10000元。12月10日,该职工回来报销11000元,财务会计:借记“业务活动费用”11000元,贷记“其他应收款”10000元、“银行存款”1000元;同时预算会计处理如下:借记“行政支出”11000元,贷记“其他支出——应收款归集”10000元、“资金结存——货币资金”1000元。年末,对“其他支出——应收款归集”科目余额进行结转,转入“财政补助结转”或“非财政补助结转”的借方——“差异项调整”中,因此而产生的财务会计与预算会计的差异一目了然。如果该职工当年

未结算,待到第二年才报销,那么预算会计也无需在12月31日对此笔其他应收款进行补录,等到第二年实际报销的时候,财务会计和预算会计同时进行处理,处理方式跟12月10日的方式一样。这样就避免了调整年初结转科目出错的可能性,也简化了会计人员的操作处理。

以上所述主要针对往来款项项目中的“应收款”而言,对于“其他应付款”,则需要区分实际情况:如果是采购业务产生的应付款项,由于现金未发生流出,财务会计计入当期成本费用,那么预算会计可以不做处理;如果是涉及暂收款项,比如收到医保部门应付职工的保险,借记“银行存款”等科目,贷记“其他应付款”科目,此时预算会计则需要考虑“资金结存”的余额变动,为了保证与财政对账或银行对账单的一致,也应当进行会计处理,笔者认为可以将其对应计入“其他支出——应付款归集”科目,处理方法类似“应收款”。这样“其他应付款”就会出现两种不同的操作方式,为了保持口径一致,笔者建议将所有涉及应付款项的业务,财务会计和预算会计都同时进行账务处理,预算会计均计入“其他支出——应付款归集”中,年末对“其他支出——应付款归集”科目余额进行结转,转入“财政补助结转”或“非财政补助结转”的贷方——“差异项调整”中,其他支出的余额全部为零。

在政府会计准则制度实施初期,这种方法利于行政事业单位会计人员的理解和操作,同时与双体系、双分录并不矛盾,而对于不纳入部门预算管理的暂收暂付款项(如应上缴、应转拨或应退回的资金),则仅作财务会计处理,不做预算会计处理。□

(作者单位:辽宁省审计厅)

责任编辑 刘霖