

新政府会计制度下财务会计与预算会计差异分析

——以高等学校为例

● 于 斌 李 珣

摘 要:2017年财政部发布了新政府会计制度,要求在行政事业单位会计核算中,财务会计与预算会计平行运行,然两者核算基础的不同造成了会计处理差异。以高等学校为例,按照新政府会计制度进行会计核算时,对财务会计与预算会计差异进行深入研究,将会计处理差异按照对长期的收入和费用总额的影响情况不同,分为暂时性差异和永久性差异,并对两类差异细化分类、举例分析,从一个侧面诠释了新政府会计制度。

关键词: 财务会计 预算会计 暂时性差异 永久性差异 高等学校

中图分类号: F235.1 **文献标识码:** A

文章编号: 1004-4914(2022)02-083-04

一、财务会计与预算会计差异的产生原因

2014年《国务院关于批转财政部权责发生制政府综合财务报告制度改革方案的通知》中提出了“政府财务会计和预算会计适度分离并相互衔接”要求。2015年财政部发布了《政府会计准则——基本准则》,2017年财政部发布了《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》,都将权责发生制引入了政府会计核算之中,确立了“双功能”“双基础”“双报告”的政府会计核算体系。其中“双基础”核算就是财务会计与预算会计差异形成的根本原因。

“双基础”核算的含义是:在高校会计核算中,财务会计采用权责发生制进行核算,预算会计核算采用收付实现制进行核算。权责发生制是以权利和责任的发生来决定收入和费用的归属期,即一笔收入或费用发生,无论是否收到或支出款项,都应当确认为当期的收入或费用;而收付实现制是以款项的实际收付为标准来确定收入和费用,即当期收到或支出了款项,不论其是否属于本期,都应确认为本期的收入或支出。由于这两种核算基础的不同处理方式,使得财务会计中的“本期盈余”与预算会计中的“预算结余”存在了差异。

二、高校财务会计与预算会计差异的种类及处理方式

财务会计与预算会计的差异多数可以在以后的会计处理中转回,除了接受捐赠的某些非货币性资产外,长远来看对收益是无影响的。实务中对收益无影响的差异一般可分为两种情况:

一是收入或费用的延迟确认。具体是指由于收入与预算收入、费用与预算支出之间确认的时间不一致而产生的差异,该差异在以后的会计处理中可以转回抵消,这种情况不仅对最终的收益没有影响,对长期的收入和费用总额也无影响,本文将之称为暂时性差异,也可叫时间性差异。

二是收入或费用在以后的会计处理中相抵。即前期确认了收入(预算收入)或费用(预算支出),在之后的处理中再确认费用(预算支出)或收入(预算收入)与之相抵,这种情况虽然对最终的收益没有影响,但长期来看会增大收入和费用

总额,本文将之称为永久性差异。此外,对总收益有影响的差异也包含在永久性差异中。

(一)暂时性差异

1.收支确认时点不同产生的暂时性差异。这类差异的产生是由于收入或费用发生时,资金没有在当期入账或支出,使得财务会计与预算会计在账务处理中产生了差异,涉及到的业务主要为应收预收类、应付预付类、其他应收类和其他应付类以及提取预提费用和基金(见表1)。

表1 收支确认时点不同产生的暂时性差异

业务类型	业务时间点	财务会计	预算会计
收入发生时未收到款项	收入确认时	借:应收账款等 贷:事业收入	不做处理
	收到款项时	借:银行存款等 贷:应收账款等	借:资金结存 贷:事业预算收入
提前收到款项而收入未形成	收到款项时	借:银行存款等 贷:预收账款	借:资金结存 贷:事业预算收入
	收入确认时	借:预收账款 贷:事业收入	不做处理
费用发生时未支出款项	费用确认时	借:业务活动费用等 贷:应付账款/其他应付款等	不做处理
	款项支出时	借:应付账款/其他应付款等 贷:银行存款等	借:事业支出 贷:资金结存
提前支出款项而费用未产生	款项支出时	借:预付账款/其他应收款等 贷:银行存款等	借:事业支出 贷:资金结存
	费用确认时	借:业务活动费用等 贷:预付账款/其他应收款等	不做处理
对外投资获得收益时	确认应收未收利息时	借:应收利息 贷:投资收益	不做处理
	收到利息时	借:银行存款等 贷:应收利息	借:资金结存 贷:投资预算收益
预提费用	预提费用发生时	借:预提费用 贷:银行存款等	借:事业支出 贷:资金结存
提取基金	提取基金时	借:业务活动费用 贷:专用基金	不做处理
	基金发放时	借:专用基金 贷:银行存款等	借:事业支出 贷:资金结存

例1:某高校A老师预与甲公司进行一项科研合作,甲公司提供科研经费30万元给A老师用于研究,甲公司支付款项时需以该高校开出的发票为依据,该高校目前为小规模纳税人,适用的增值税税率为3%,当财务处开具发票时,财务会计处理:

借:应收账款——甲公司 300000.00
贷:事业收入 291262.14
应交增值税 8737.86
预算会计不做处理
实际收到款项时,财务会计处理:
借:银行存款 300000.00
贷:应收账款——甲公司 300000.00
预算会计处理:
借:资金结存 300000.00

贷:事业预算收入 300000.00

缴纳增值税时,财务会计处理:

借:应交增值税 8737.86

贷:银行存款 8737.86

预算会计处理:

借:事业支出 8737.86

贷:资金结存 8737.86

开具发票时,财务会计与预算会计收益有291262.14元的差异,另财务会计增加负债8737.86元。收到款项后,预算会计增加30万元收入,与财务会计收益差为8737.86元。上缴增值税后,预算会计增加支出8737.86元,与财务会计收益无差。

例2:某高校有一路段年久失修,经招标乙公司为该高校提高维修服务,工程完工验收后按合同先支付70%,待审计结束后再支付剩余款项。

合同约定价款40万元,支付70%时,财务会计处理:

借:预付账款——乙公司 280000.00

贷:银行存款 280000.00

预算会计处理:

借:事业支出 280000.00

贷:资金结存 280000.00

该工程审计后价款为398000元,支付剩余款项时,财务会计处理:

借:单位管理费用——后勤保障费用 398000.00

贷:预付账款——乙公司 280000.00

银行存款 118000.00

预算会计处理:

借:事业支出 118000.00

贷:资金结存 118000.00

第一次付款时,财务会计的费用与预算会计的支出产生了28万元的差异,如果该工程跨年完成审计结算,则第一年期末财务会计中的“本期盈余”比预算会计中的“预算结余”多了28万元。

工程结算完成后,虽然结算当年财务会计与预算会计收益相差28万元,但就两年结合起来看,该工程对财务会计与预算会计影响无差异。

例3:某高校B老师预出版一套图书,需提前支付出版费用7万元,因此向财务处借款,待出版完成后以发票报销冲抵。

借款时,财务会计处理:

借:其他应收款——B老师 70000.00

贷:银行存款 70000.00

预算会计处理:

借:事业支出 70000.00

贷:资金结存 70000.00

出版完成取得发票报销时,财务会计处理:

借:业务活动费用等 70000.00

贷:其他应收款——B老师 70000.00

预算会计不做处理。

本例中,借款发生时,预算会计即列支出,与财务会计产生7万元差异。图书出版完成后,B老师凭发票报销冲借款,财务会计列支7万元费用,与预算会计的差异冲抵完成。

例4:丙公司为某高校承担了一项教学楼下水管道改造工程,工程完工审计后价款为58000元,结算后留10%工程款作为质保金,待一年后无质量问题时支付。

完工结算时,财务会计处理:

借:单位管理费用——后勤保障费用 58000.00

贷:其他应付款——扣留质保金——丙公司 5800.00

银行存款 52200.00

预算会计处理:

借:事业支出 52200.00

贷:资金结存 52200.00

一年后支付质保金时,财务会计处理:

借:其他应付款——扣留质保金——丙公司 5800.00

贷:银行存款 5800.00

预算会计处理:

借:事业支出 5800.00

贷:资金结存 5800.00

本例中,工程最终结算时,财务会计全额做费用,扣留的质保金增加负债,而预算会计按实际支付金额做支出,两者产生5800元差异。质保期满支付质保金后,财务会计减少负债,预算会计做支出,两者差异抵消。

例5:某高校提取2019年学生奖助基金1200万元,提取时财务会计处理:

借:业务活动费用 12000000.00

贷:专用基金——学生奖助基金 12000000.00

预算会计不做处理。

2020年4月,发放学生勤工助学工资25万元,发放时财务会计处理:

借:专业基金——学生奖助基金 250000.00

贷:银行存款 250000.00

预算会计处理:

借:事业支出 250000.00

贷:资金结存 250000.00

提取专用基金时,财务会计确认费用,预算会计不做处理,两者产生1200万元的差异。使用专用基金时,财务会计减少资产和净资产,预算会计确认支出,两者差异减少25万元。直到提取的专用基金使用完后,财务会计与预算会计之间的差异才会消失。

2.收支类型不同产生的暂时性差异。这类差异的产生是由于当资金流出时,预算会计做支出,而财务会计则形成资产,涉及到的业务主要为库存物品、固定资产及无形资产的购置、对外投资和待摊费用的提取,这类差异随着库存物品的领用、固定资产计提折旧和报废、无形资产摊销、投资收回以及待摊费用的摊销等业务而转回抵消(见表2)。

表2 收支类型不同产生的暂时性差异

业务类型	业务时间点	财务会计	预算会计
库存物品	购入库存物品时	借:库存物品 贷:银行存款等	借:事业支出 贷:资金结存
固定资产	购入固定资产时	借:固定资产 贷:银行存款等	借:事业支出 贷:资金结存
无形资产	购入无形资产时	借:无形资产 贷:银行存款等	借:事业支出 贷:资金结存
对外投资	对外投资发生时	借:长期股权投资等 贷:银行存款等	借:投资支出 贷:资金结存
	收回投资时	借:银行存款等 贷:长期股权投资等	借:资金结存 贷:投资支出
待摊费用	发生待摊费用时	借:待摊费用 贷:银行存款等	借:事业支出 贷:资金结存

注:事业单位长期投资,收回抵消差异所跨期间较长,因此有的学者将之作为永久性差异,按本文划分暂时性差异和永久性差异的理念,笔者将之作为暂时性差异处理。

例6:某高校购入4台管式反应器,安装完成后共计花费22万元,购入时财务会计处理:

借:固定资产——专用设备 220000.00

贷:银行存款 220000.00

预算会计处理:

借:事业支出 220000.00

贷:资金结存 220000.00

计提累计折旧时,财务会计处理:

借:业务活动费用 11000.00

贷:固定资产累计折旧 11000.00

预算会计不做处理。

若干年后,这批管式反应器已无法满足科研需求,经有关部门批准予以处置,此时已提取累计折旧 198000 元,财务会计处理:

借:资产处置费用 22000.00

固定资产累计折旧 198000.00

贷:固定资产——专用设备 220000.00

购置固定资产时,财务会计增加固定资产,预算会计直接做支出,两者产生差异 22 万元。这 22 万元差异随着固定资产累计折旧的提取逐渐减少,直至该固定资产处置后差异冲抵完成。

3.不形成货币资金的暂时性差异。收支确认时点不同和收支类型不同的暂时性差异都与资金有关,此外,如库存物品的领用、固定资产计提折旧和报废、无形资产摊销以及待摊费用的摊销等业务虽不形成货币资金的增减变动,但影响财务会的盈余增减变动,也会造成财务会计与预算会计之间有差异(见表 3)。

表 3 不形成货币资金的暂时性差异

业务类型	业务时间点	财务会计	预算会计
库存物品	领用库存物品时	借:业务活动费用等 贷:库存物品	不做处理
固定资产	固定资产计提折旧时	借:业务活动费用等 贷:固定资产累计折旧	不做处理
无形资产	无形资产摊销时	借:业务活动费用等 贷:无形资产累计摊销	不做处理
待摊费用	分期摊销时	借:业务活动费用等 贷:待摊费用	不做处理
预提费用	提取预提费用时	借:业务活动费用等 贷:预提费用	不做处理

例 7:某高校 C 老师申请到一项 20 万元的科研项目,需提取科研管理费 1 万元,提取科研管理费时,财务会计处理:

借:业务活动费用 10000.00

贷:预提费用——管理费 10000.00

预算会计不做处理。

年终,科研处邀请几位专家对科研项目进行评阅,需发放劳务费用共计 3500 元(未到劳务扣税标准),发放时财务会计处理:

借:预提费用——管理费 3500.00

贷:银行存款 3500.00

预算会计处理:

借:事业支出 3500.00

贷:资金结存 3500.00

高校中科研管理费提取是作为预提费用核算的,提取时财务会计做费用,预算会计不做处理,因此产生 1 万元的差异,这项差异会随着预提费用的使用逐渐减少直至为零。

(二)永久性差异

1.对总收益无影响的永久性差异。这类差异会增加一段时期内财务会计或预算会计一方的收入和支出(费用),但对这段时期的总收益没有影响,业务常见有增值税的提取和缴纳、单位借款和接受非货币资产捐赠中计提折旧的固定资产捐赠和计提摊销的无形资产捐赠(见表 4)。

如例 1 中,上缴完增值税后,虽然财务会计与预算会计收

益相等,但预算会计的收入和支出分别比财务会计的收入和费用多了 8737.86 元。

表 4 对总收益无影响的永久性差异

业务类型	业务时间点	财务会计	预算会计
增值税业务 (一般与收入同时发生)	提前增值税时	借:银行存款等 贷:事业收入 应交增值税	借:资金结存 贷:事业预算收入 (金额为财务会计中事业收入和应交增值税之和)
	上缴增值税时	借:应交增值税 贷:银行存款	借:事业支出 贷:资金结存
单位借款	借款发生时	借:银行存款 贷:长期借款等	借:资金结存 贷:债务预算收入
	偿还借款时	借:长期借款等 贷:银行存款	借:债务还本支出 贷:资金结存
接受计提折旧的固定资产捐赠	接受捐赠时	借:固定资产 贷:捐赠收入	不做处理
	计提折旧时	借:业务活动费用等 贷:固定资产累计折旧	不做处理
接受计提摊销的无形资产捐赠	接受捐赠时	借:无形资产 贷:捐赠收入	不做处理
	计提摊销时	借:业务活动费用等 贷:无形资产累计摊销	不做处理

2.对总收益有影响的永久性差异。除了计提折旧的固定资产和计提摊销的无形资产之外的其他非货币资产捐赠会计处理中,财务会计做捐赠收入,预算会计不做处理,因为不提折旧或摊销,这个差异不会在以后的会计处理中转回,会永久存在。此外,盘盈或盘亏非货币资产和计提的坏账准备产生的差异也是永久存在,不会转回的(见表 5)。

表 5 对总收益有影响的永久性差异

业务类型	业务时间点	财务会计	预算会计
接受不计提折旧的固定资产或不计提摊销的无形资产捐赠	接受捐赠时	借:固定资产/无形资产 贷:捐赠收入	不做处理
盘盈非货币性资产	资产盘盈时	借:相关资产 贷:待处理财产损益	不做处理
	报经批准后	借:待处理财产损益 贷:业务活动费用等	不做处理
盘亏非货币性资产	资产盘亏时	借:待处理财产损益 贷:相关资产	不做处理
	报经批准后	借:资产处置费用 贷:待处理财产损益	不做处理
坏账准备	计提坏账准备时	借:其他费用 贷:坏账准备	不做处理

例 8:某高校 50 周年校庆,该校 2010 届毕业生向母校捐赠了 10 万元的图书,捐赠时财务会计处理:

借:固定资产——图书 100000.00

贷:捐赠收入 100000.00

预算会计不做处理。

按照政府会计准则,图书不用计提折旧,这项差异在以后的会计处理中也不会转回。

三、结论

新政府会计制度的“双功能”“双基础”“双报告”功能可以更加准确地反映核算单位的财务状况和运行成本,然而“双基础”核算方式造成了财务会计与预算会计在实务核算中的差异,对这些差异进行分析,不仅可以更好地理解新政府会计制度对“政府财务会计和预算会计适度分离并相互衔接”的要求,还可以校验会计处理实务是否正确,保障了会计信息的完整性和准确性,对建立健全政府会计核算体系具有重要意义。

参考文献:

- [1] 财政部.政府会计准则——基本准则[A].财政部令第 78 号,2015.
- [2] 财政部.政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表[A].财会[2017]第 25 号,2017.
- [3] 贺勇,李艳丽,赵旭.“双基础”核算下损益差异研究[J].会计之

加强行政事业单位预算管理和绩效评价的思考

● 于露露

摘要:社会主义的发展助推了物质生活水平的提高,人们在物质和精神上的需求不断提升,对社会公共服务也提出的更高要求,而行政事业单位承载了公共服务的主要职能。为了充分发挥行政事业单位的业务水平和社会职能,提高财政资金的有效运用,需要进行全面的预算管理;为了保证预算执行的有效性,需要建立完善的绩效评价体系,这样才能保证财政资金的合理使用、资源的有效配置,提高行政事业单位的公共服务水平。文章通过对预算管理和绩效评价现状的分析,将预算管理与绩效评价进行结合,提出了相应的措施。

关键词:行政事业单位 预算管理 绩效评价

中图分类号:F233

文献标识码:A

文章编号:1004-4914(2022)02-086-02

党的十九大指出,在行政事业单位的建设中,要加强预算制度的建设,坚持公开化、透明化、科学化,内部环境不断优化,资金使用效率不断提高,坚持“取之于民、用之于民”,提高人民的信任度。通过科学的预算管理、完善的绩效评价,能够进一步提高行政事业单位的管理水平。随着经济的不断发展,行政事业单位的职能越来越多,经济规模也在逐渐扩大,近几年来,行政事业单位的预算管理和绩效评价有很多方面的改善,但是改革还需进一步深入,在具体执行的过程中还存在不少问题,需要仔细分析研究,进而提出解决方案。

一、行政事业单位预算管理和绩效评价流程

行政事业单位作为政府的重要组成部分,是财政预算资金使用的主要部门,承载着社会公共事务管理的职能。改革开放的持续深入,国家和社会建设的投入越来越大,为提高财政资金使用

效率,我国进行了多方面的改革,例如部门预算、政府采购、收支两条线、国库集中收付等。

(一)预算管理流程

政府财务管理工作中,预算的编制、执行、考核评价贯穿其中。行政事业单位的预算管理是对资源的分配、控制、评价过程。

预算管理分为预算编制及批复、预算执行与分析、预算追加调整、决算管理等。由一级预算部门编制本级部门预算、审核汇总下级单位部门预算,报财政部门。财政部门审核后下达预算控制数;一级预算部门按照财政局的预算控制数,提交预算草案,财政部门对草案审核后,报政府和人大批准后,形成政府预算,并批给一级部门,一级部门根据批复下达所属单位预算。预算执行过程中,超出预算指标的需要进行预算调整。在预决算流程中,财政部门根据会计核算数据和预算批复数据进行决算准备,将预决算情况作为绩效评价的基础信息。

(二)绩效评价流程

绩效评价的反馈机制具有前瞻性和导向性,绩效评价是对政府财务工作考核的重要依据,是一种事后评价和监督。

绩效评价流程一般为,确定绩效管理对象,制定绩效目标,监控执行情况,开展绩效自评或评价,评价结果应用。

二、预算管理的意义及存在的问题

2014年行政事业单位财税体制改革启动,2015年开始实施新预算法,2018年《关于全面实施预算绩效管理的意见》发布,我国行政事业单位的预算管理改革的步伐不断加快,这也对全面预算管理提出了新的要求。全面预算管理制度的特点是公开透明、全面规范,这也是财政体制改革的要求。

(一)预算管理的意义

1.全面预算管理对于提高行政事业单位的管理水平具有重要意义。行政事业单位的经济和财政收支管理水平与平时的业务开展息息相关,通过预算管理,行政事业单位制定计划、为业务提供保障、对管理进行调控、对绩效进行评价等。通过预算管理,行政事业单位在进行日常经济活动就有管理规范,依照预算要求进行收支,可以做到合法合规,综合管理水平提高、整体运行质量改善,发挥部门职能,推动高效发展。

2.全面预算管理有助于行政事业单位内控环境的建立。行政事业单位的内控环境的建立是防范风险的重要手段,预算管理的风险控制是其中必不可少的一环。行政事业单位制定的预算必须遵照执行,通过预算管理进行资金全面收支。预算的法律效力保障了预算管理的科学有效执行,有效地防范了风险,同时促进了内控环境的建立。

3.全面预算管理对于建立现代财政制度提高资金使用效率具有重要意义。行政事业单位的主要职能是为社会公众提供服务,预算的编制、执行和评价是对预算管理制度的执行。预算编制应科学规范,审批程序应严谨客观,有助于提升财政资金使用效率,进一步推动我国财税体制改革,保证财政资金能够发挥水平促进社会发展,加快我国新发展格局的建立。

(二)预算管理存在的问题

1.预算管理思想认识不足,没有严格的监督机制。行政事业单位往往只重视业务发展,而对预算管理不够重视,将其视为简单的财务会计工作,对于国家最新的财政政策及预算管理的政策认识不足,系统的理解和学习不够,缺乏对全面预算管理的认识,有些单位领导对预算管理也没有引起足够重视,在思想认识上就没有引起对预算管理的高度重视。同时,预算监督机制不健全,没有设立相应的监督岗位或者由不相容岗位兼任,导致预算管理缺少有效监督。

2.预算编制没有联系实际进行科学规划。各行政事业单位的职能不同,在预算管理执行过程中需注意的问题也不同。大部分预算单位在财政局通知进行预算编制后才开始计划明年的预算,

友,2018(03):16-19.

[4] 廖洪斌,李定清.政府会计本年盈余与预算结余差异调节表编制[J].财会月刊,2019(07):75-81.

[5] 马永义.政府会计制度中“平行记账”的原理与实务探析[J].会计之友,2018(03):11-15.

(作者单位:聊城大学 山东聊城 252000)

[作者简介:于露(1984—),女,山东聊城人,聊城大学,会计师,研究方向:行政事业单位会计;李珣(1981—),女,山东聊城人,聊城大学,高级会计师,研究方向:政府会计。]

(责编:若佳)