

政府会计改革中双体系下结余差异研究

——以高等学校为例

洪叶 中国人民大学财务处

摘要：自2019年1月1日实施《政府会计制度》以来，政府会计主体在同一会计核算系统中实现了财务会计和预算会计的双重功能。由于两者核算基础和核算范围的不同，形成了预算结余与本年盈余之间的差异，制度要求在报表附注中对差异事项进行说明，编制差异调节表。本文以高等学校领域本年盈余与预算结余差异调节事项的细化实践为核心，将政府会计核算方式下的理论内容与高等学校业务实际紧密结合，完善了高等学校重要经济业务核算事项，探索了适合高等学校日常运用的差异调节表构成。

关键词：《政府会计制度》；本年盈余；预算结余；差异调节

引言

多年来，我国以行政事业单位为主体的政府会计领域一直采用收付实现制为核算基础的预算会计体系，并且不同行业也适用不同的行业会计制度进行会计核算，比如高等学校适用《高等学校会计制度》、医院适用《医院会计制度》、行政单位适用《行政单位会计制度》，等等。这一预算会计体系是为了适应财政预算管理的现实要求而建立和发展起来的，为我国宏观经济决策和财政资金的运行管理发挥了重要的奠基性作用。

然而，随着经济社会的发展，预算会计体系已经不能完全适应当前我国经济形势的新要求，其不足主要表现在以下几个方面：一是基于收付实现制的会计核算并不能反映出政府的真正“家底”情况；二是固定资产折旧等成本概念的缺乏不能在日常核算中反映政府会计主体的运行成本，也不利于对其运营绩效进行评价；三是不同行业之间的会计报表信息因制度不统一而不可比，政府财务报告难以编制。

2017年1月1日，财政部开始全面施行《政府会计准则——基本准则》（以下简称《基本准则》）。《基本准则》的出台，拉开了我国政府会计改革的序幕，明确了我国形成财务会计和预算会计二者既适度分离又相互衔接的政府会计核算体系。《基本准则》更加强调了政府财务会计核算，即政府会计由财务会计和预算会计两部分构成，前者核算基础为权责发生制，后者核算基础为收付实现制。通过财务会计核算形成财务报告，通过预算会计核算

形成决算报告，从而全面、完整、清晰地反映政府预算执行信息和财务信息。

一、双体系下结余差异的理论溯源

政府会计由预算会计和财务会计两大体系共同构成，其核算基础的不同带来两套体系下会计要素的确认原则和时点的不同。预算会计的预算收入和预算支出确认以纳入预算管理的现金收付为依据，即收到现金确认预算收入、支付现金确认预算支出；而财务会计的收入和费用以当期可以导致政府会计主体的净资产增减变动、含有经济利益或服务潜力的经济资源的流入和流出为依据，与现金的收付无关。

由此，针对同一经济业务事项两套体系下可能存在核算基础和范围的不同，直接导致了报告期内预算结余和本期盈余之间的差异。按照《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》文件的要求，单位应当对本年度发生的各类影响收入及预算收入、费用及预算支出的业务事项按照重要性原则进行适度的分析和归并，披露将报告期内预算收入支出表中“本年预算收支差额”调节为收入费用表中“本年盈余”的信息，并于制度中明确了差异调节表的披露格式，主要分为重要事项差异和其他事项差异两大类。

笔者结合高校业务实际，逐项研究差异变动表中所列举的调节事项，参照《<政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表

> 与《< 事业单位会计制度 > 有关衔接问题的处理规定》要求，并充分调研高校业务内容与差异表调节需求，探索发现制度中所列举的重要性差异事项中存在一些需说明和细化的内容，以及未列明的其他差异事项中在高校业务实际中频繁发生的需细化的项目等等。

二、双体系下结余差异项目的原因分析

按照《本年盈余与预算结余差异调节表》的基本格式，差异项目分为重要事项差异和其他事项差异，其中重要事项差异为列举事项，其他事项差异可根据单位自身情况判断设定。差异事项则按照类别分类可以分为“当期确认为收入但没有确认为预算收入”“当期确认为预算收入但没有确认为收入”“当期确认为预算支出但没有确认为费用”“当期确认为费用但没有确认为预算支出”四类。

因不同的差异事项产生差异原因不同，根据其差异存续的时间不一，又可将差异性区分为“暂时性差异”“永久性差异”和“半永久性差异”三类。其中暂时性差异指的是未来短期内会

随着时间推移消失的差异，永久性差异指的是未来不会随着时间推移而消失的差异，半永久性差异指的是未来很长一段时间内会持续存续的差异。

笔者结合制度规定以及高校业务实际，参考差异调节表的基本格式，将高校所可能涉及的具体差异项目及原因进行了逐一列举分析，详见表 1。

(一) 重要事项差异

1. 应收款项、预收账款差异（非周转类）

非周转类应收款项、预收账款的差异产生原因是收入的确认时点不同，该差异会随着时间的推移自然消失，属于暂时性差异的范畴。此处强调非周转类应收及预收款项，因周转类款项本质上不属于单位所有，只是在单位银行账户中进行了流入和流出的周转，此类款项不纳入单位预算收支，故不在本文所分析的差异事项范围内（下同）。

确认非周转类应收款项时，财务会计将按合同进度等确认的应收款确认为收入，而当期因现金流尚未流入，故不确认预算收入，形成了“当期确认为收入但没有确认为预算收入”的暂时性差异；实际收到现金时，财务会计冲销应收账款，同时预算会计

表 1 高校本年盈余与预算结余差异变动项目分类及原因分析

差异类别	差异项目	差异原因	差异性质
(一) 重要事项差异			
1. 当期确认为收入但没有确认为预算收入	应收款项、预收账款确认的收入（非周转类）	收入与预算收入确认时点不同	暂时性差异
	接受非货币性资产捐赠确认的收入	不形成现金流入，不确认预算收入	永久性差异
2. 当期确认为预算支出但没有确认为费用	支付应付款项、预付账款的支出（非周转类）	费用与预算支出确认时点不同	暂时性差异
	为取得存货、政府储备物资等计入物资成本的支出	费用与预算支出确认时点不同，财务会计计入流动资产	暂时性差异
	为购建固定资产等的资本性支出	费用与预算支出确认时点不同，财务会计计入非流动资产	半永久性差异
	偿还借款本息支出	财务会计借款通过负债科目核算，不确认费用	永久性差异
3. 当期确认为预算收入但没有确认为收入	收到应收款项、预收账款确认的预算收入	收入与预算收入确认时点不同	暂时性差异
	取得借款确认的预算收入	财务会计借款通过负债科目核算，不确认收入	永久性差异
4. 当期确认为费用但没有确认为预算支出	发出存货、政府储备物资等确认的费用	不形成现金流出，不确认预算支出	暂时性差异
	计提的折旧费用和摊销费用	不形成现金流出，不确认预算支出	半永久性差异
	确认的资产处置费用（处置资产价值）	不形成现金流出，不确认预算支出	半永久性差异
	应付款项、预付账款确认的费用（非周转类）	费用与预算支出确认时点不同	暂时性差异
(二) 其他事项差异			
1. 当期确认为收入但没有确认为预算收入	确认长期股权投资的投资收益时	投资收益与投资预算收益确认依据不同	暂时性差异 / 永久性差异
2. 当期确认为预算支出但没有确认为费用	实际使用预提费用、专用基金等	财务会计冲预提费用或专用基金，不确认费用	半永久性差异
	实际缴纳应交增值税时	财务会计通过负债科目核算，不确认费用，但确认预算支出	永久性差异
3. 当期确认为预算收入但没有确认为收入	发生应税业务，收取的价款含应交增值税 - 销项税额	增值税为价外税，不确认收入，但确认预算收入	永久性差异
4. 当期确认为费用但没有确认为预算支出	计提项目间接费用或管理费等预提费用、专用基金等	不形成现金流出，不确认预算支出	半永久性差异
	缴纳企业所得税时	预算会计直接减少累计结余，不确认预算支出	永久性差异

确认预算收入，形成了“当期确认为预算收入但没有确认为收入”的差异，即与前述暂时性差异自然相抵。

确认非周转类预收款项时，财务会计将收到的预收款项确认为负债，而预算会计根据实际现金流入确认预算收入，形成了“当期确认为预算收入但没有确认为收入”的暂时性差异；待实际结算时财务会计按照完工工作量占比等原则冲销负债并确认当期的收入，预算会计则不做账务处理，从而形成了“当期确认为收入但没有确认为预算收入”的差异，即相应冲减部分前述暂时性差异，待全部结算完成后，则与前述因确认时点不同形成的暂时性差异自然相抵。

2. 应付款项、预付账款差异（非周转类）

非周转类应付款项、预付账款的差异产生原因是费用的确认时点不同，该差异会随着时间的推移自然消失，属于暂时性差异的范畴。

确认非周转类应付款项时，财务会计将发生的各类付款期限在1年以内的应付事项确认为费用的同时确认为负债，而因现金流尚未实际支付，预算会计暂不确认支出，形成了“当期确认为费用但不确认为预算支出”的暂时性差异；待实际结算付款时财务会计冲减负债，相应预算会计确认预算支出，从而形成了“当期确认为预算支出但不确认为费用”的差异，即与前述暂时性自然相抵。

确认非周转类预付账款时，财务会计将预先支付购买服务尚未列入成本费用的等非资产类款项计入“预付账款”，同时因现金已预付流出，预算会计需确认为预算支出，形成了“当期确认为预算支出但不确认为费用”的暂时性差异；待实际结算报销时，财务会计冲销预付账款确认费用，而预算会计不做账务处理，形成了“当期确认为费用但不确认为预算支出”的差异，即与前述暂时性差异自然相抵。

需要特别说明的是，此处所探讨的预付账款不包含预付的工程款或未来要确认为在建工程、固定资产或无形资产等资产类款项。因该类款项在实际结算入账时确认为资产，不确认为费用，当期不形成差异，待后续通过计提折旧及摊销等方式逐渐分摊费用将差异转回。这一差异将在以下“计提的折旧和摊销费用”差异部分具体描述，这里不予以展开。

3. 接受非货币性资产捐赠差异

接受非货币性资产捐赠时，财务会计将收到的非货币性捐赠确认为资产，同时确认捐赠收入，然而因该捐赠始终不会产生现金流入，故不确认预算收入，造成了“当期确认为收入但不确认为预算收入”的差异，并且该项差异为永久性的，未来也不会转回。

4. 取得借款以及偿还借款本息差异

取得借款时，财务会计将取得的借款按照借款时间的长短不同分别确认为“短期借款”及“长期借款”负债，而预算会计因单位实际收到了借入的现金流从而确认为“债务预算收入”，形

成了“当期确认为预算收入但不确认为收入”的差异。

偿还借款本息时，财务会计确认银行存款减少的同时冲减“短期借款”“应付利息”“长期借款——本金”“长期借款——应付利息”等负债科目，而预算会计根据实际的本金现金流出确认“债务还本支出”以及“其他支出——利息支出”，由此形成了“当期确认为预算支出但不确认为费用”的差异。

此外，因取得借款产生的差异体现为收入与预算收入的差异，偿还本息时产生的差异体现为费用与预算支出的差异，两个差异事项不能互相抵销，即均不会随着时间推移而转回，故而属于永久性差异事项。

5. 购入及发出存货等物资差异

购入存货等材料物资时，财务会计确认为“库存物品”等流动资产类科目，而预算会计因现金流出的发生确认为预算支出，由此产生了“当期确认为预算支出但不确认费用”的暂时性差异；发出存货时，财务会计按照领用、出售等发出的实际成本，确认费用的同时冲减“库存物品”等存货，预算会计不做账务处理，与前述暂时性差异自然冲抵。

6. 购建资产、折旧摊销以及资产处置差异

为购建固定资产等资产发生支出时，财务会计计入“在建工程”“固定资产”等科目，而预算会计根据现金的实际流出，确认为预算支出，由此形成了“当期确认为预算支出但不确认为费用”的差异。

在资产使用过程中，财务会计根据资产的不同使用年限逐期计提折旧的同时确认为费用，来反映资产的使用成本，而预算会计因不产生现金流的变化不确认预算支出。因为资产的使用年限大多较长，故而该差异与前述差异的转回需要经过比较长时间的使用周期，故可将该差异视为半永久性差异。

资产处置时，财务会计根据处置资产的账面价值冲销固定资产等，在不考虑资产处置过程中产生差价的情况下，单就资产处置价值本身而言，形成“当期确认为费用但不确认为预算支出”的差异。因资产处置也是资产价值逐期转回的另一形式，与正常折旧摊销的转回并无本质区别，故本文亦将其视为半永久性差异。

（二）其他事项差异

1. 投资收益差异

高等学校持有的长期股权投资应按规定采用成本法或者权益法进行核算。对于采用成本法核算的，在长期股权投资的持有期间，当被投资单位发布宣告发放现金股利时，财务会计即确认“投资收益”，而宣告发放并非实际发放日，预算会计不做处理。待实际发放时，预算会计确认“投资预算收益”，则暂时性差异自然冲抵。由此可见，在成本法下投资收益确认时点的不同带来的差异是暂时性差异。

而对于采用权益法核算的长期股权投资，除了宣告分配现金股利业务外，高校还需根据被投资单位实现的净损益，按照

应享有的份额确认投资收益。若被投资单位实现净利润的，则按照应享有的份额确认“投资收益”；若被投资单位发生净亏损的，则做相反分录，直至长期股权投资账面价值减为零为限。预算会计因不产生现金流量不做账务处理，由此产生“当期确认为收入但不确认为预算收入”的差异。两者之间的差异即除了持有期间确认投资收益的时间性差异外，还涉及原直接计入净资产的权益变动金额，即该差异难以在未来如数转回，因此本文暂将权益发下持有期间与处置时的差异均认定为永久性差异。

2. 预提费用差异

对于高等学校而言，科学研究作为其重要的业务活动及职能使命在学校各类事项中占据着重要的地位，科研项目入账的会计处理也是高等学校执行政府会计中的一类重点特色业务事项。

财务会计将从科研项目中提取的项目管理费计入“预提费用”，同时确认科研项目本身的费用，而预算会计因无实际现金流出确认预算支出，而是反映为从“非财政拨款结转”转入“非财政拨款结余”，即将该笔费用从具体的科研项目中转入学校自有可支配资金的范围，从而体现学校提取的可支配管理费业务，由此形成了“当期确认为费用但不确认为预算支出”的暂时性差异。

实际使用计提的项目管理费时，财务会计根据实际使用金额冲减“预提费用”科目余额，而预算会计因实际发生了现金流出确认为预算支出，形成“当期确认为预算支出但不确认为费用”的差异，即与前述暂时性差异自然冲抵。

3. 增值税差异

因增值税属价外税的性质特征，财务会计将增值税作为收入的抵减项，计入“应交增值税”科目。预算会计则是根据实际现金流入流出的属性，将增值税纳入预算收支，即收到应税收入时，全额计入预算收入科目，由此形成了“当期确认为预算收入但没有确认收入”的差异。实际缴税时，财务会计冲销“应交增值税”科目，预算会计则根据实际现金流确认为预算支出，由此形成了“当期确认为预算支出但没有确认为费用”的差异。

此外，因计提增值税产生的差异体现为收入与预算收入的差异，缴纳增值税时产生的差异体现为费用与预算支出的差异，这两个差异事项不能互相抵销，故为永久性差异事项。

4. 所得税差异

财务会计将单位需缴纳的所得税计入“所得税费用”科目，而预算会计在缴纳所得税时直接冲减“非财政拨款结余——累计结余”科目，反映单位收支结转后从所得中计提所得税的本质，不确认预算支出，由此形成了“当期确认为费用但不确认为预算支出”的差异，并且该差异是永久性的，是由所得税的业务本质导致的，不会随着时间的推移而消失。

除上述提及差异外，高等学校还或有涉及的差异事项包括研

发支出、预计负债、专用基金等，因目前高校中实际应用业务量较小，暂不做赘述。

结语

通过对比，我们不难发现制度中所要求列式的重要差异事项与其他差异事项的构成结构相似，区别仅在于具体明细事项的不同，即已列举的四类差异事项属于重要差异事项，未被列明的事项则被分类为其他差异事项。然而，笔者基于对高等学校业务实际的归纳和兄弟高校的调研发现，包括增值税业务以及预提费用业务等在内的其他差异事项占总差异项的比重甚至超越了重要差异事项的占比，由此基于是否已被制度列举来判断差异事项的重要性明显是不合理的。

因此，笔者建议差异调节表结构的设计可以取消“重要差异事项”和“其他差异事项”的分类框架，仅列举“当期确认为收入但没有确认为预算收入”“当期确认为预算支出但没有确认为费用”“当期确认为预算收入但没有确认为收入”“当期确认为费用但没有确认为预算支出”四类差异，再由高等学校根据学校自身业务的特点进行重要性排序，逐条列明具体的差异事项；并考虑新增业务或非常规业务的需要，在四种分类下设置其他事项以备使用，如此便形成了具有各高校自身特色、符合实际管理需要的差异调节表格式。^④

参考文献

- [1]林钢.政府会计改革双体系差异辨析(下)[J].会计之友,2016(15):9-13.
- [2]林钢.政府会计改革双体系差异辨析(中)[J].会计之友,2016(14):9-11.
- [3]林钢.政府会计改革双体系差异辨析(上)[J].会计之友,2016(13):10-14.
- [4]卫雅琦.浅谈政府会计制度创新及意义[J].财会研究,2018(12):32-35.
- [5]韩岩.政府会计制度下本年盈余与预算结余差异成因分析与调整方法探析[J].内蒙古科技与经济,2019(19):44-46.
- [6]赵青,董志芸,郑玉梅.政府会计本年盈余与预算结余差异例解分析[J].会计之友,2019(16):139-142.
- [7]宋丽静.政府会计制度下本年盈余与预算结余差异表的编制[J].商业会计,2020(14):17-20.