

政府会计制度下财务会计和预算会计 记账差异研究

梁 晨

(东莞市大岭山镇国库支付中心,广东 东莞 523820)

摘要:随着《政府会计准则制度》的全面推广,行政事业单位的会计处理办法得到进一步完善,政府会计制度是立足于现代财政制度、全面促进行政事业单位快速发展的有效办法,对于国家财政治理以及行政事业单位财会处理的完善都具有重要意义。但是政府会计准则制度下,财务会计记账与预算会计记账之间会存在一定的差异性,本文从政府会计制度的更新与完善、差异性产生的原因两方面入手,对政府会计制度准则变更下财务会计和预算会计记账差异性进行深入研究,明确政府会计制度下财务会计与预算会计记账处理办法。

关键词:政府会计制度;政府会计准则;财务会计预算会计记账差异

【DOI】10.12231/j.issn.1000-8772.2022.07.073

2019年开始实施的政府会计制度,是在以往事业单位会计准则的基础上,对会计制度的改进与完善,不仅更加符合政府综合财务报告制度的需求,规范行政事业单位会计行为,而且能够有效提升会计处理质量以及会计信息质量,解决以往行政事业单位会计处理中存在的问题。了解财务会计与预算会计记账的差异性产生诱因,能够找到有效解决二者记账差异性的方法,从而规范会计记账行为,保障行政事业单位财务管理工作的顺利开展,从会计角度保障行政事业单位财务资金的安全性、使用的规范性。

1 政府会计制度的更新与完善

政府会制度,是对“建立权责发生制”制度号召的具体落实,是全面实施绩效管理的有效保障,是《事业单位会计准则》等以往行政事业单位财会制度的完善。政府新会计准则的更新与完善主要体现在以下几方面:

1.1 会计内容的变更

新形势下,为实现与国际会计的接轨,完善我国会计制度,进一步推动行政事业单位会计制度的发展,政府会计制度对以往的行政事业单位会计制度内容进行全面调整。通过采用科学的方法对政府收支分类进行细化、对预算核算内容进一步做出清晰界定、对核算方式核算结构进行全面调整,保障行政事业单位的会计核算内容得到进一步明确,促使会计核算工作质量以及效率都得到大幅度提高。会计科目得到进一步完善,会计要素更加清晰,行政事业单位的会计制度与行政事业单位财务之间的适应性得到进一步加强,以往会计核算存在的问题得到进一步解决。

1.2 会计核算方式的改变

政府会计制度不仅对相关内容进行了完善,而且会计核算方式得到进一步完善,核算方法更加精确,手段更加多样。政府会计制度改变以往整合加工报表、凭证等进行会计核算的形式,采用双重会计核算办法,并采用平行记账法方式,从多角度开展核算工作,促使核算结果更加精准,收付实现制

以及权责发生制的优势都得到凸显。会计功能得到进一步强化,尽管会计核算具有复杂性特征,但是功能得到丰富,结果更加符合行政事业单位财务发展需求。

2 政府会计制度下财务会计与预算会计记账差异性诱因分析

政府会计制度下,财务会计与预算会计记账存在一定的差异性,此种差异性是在制度变更下的正常现象,也是政府会计制度完善的一种体现,但是在进行会计处理时需要提高对此种差异性的重视程度,并进行妥善处理。针对差异性产生的原因,分析如下:

2.1 记账原则的差异性

在政府会计制度下,对行政事业单位的会计问题进行处理时,需要对预算管理收支业务情况进行全面分析,保障财务会计与预算会计的同时展开。但是在政府会计制度下,会计制度具有“双基础、双分录、双报告”特性,相较于以往的行政事业单位会计处理办法,采用双重记账原则,因此财务会计与预算会计记账的差异性在部分财务问题处理上具有必然性特征。财务会计遵循权责发生制原则,在记账时侧重于处理本期收入及费用,按照本期损益标准开展会计工作,而预算会计以收付实现制为会计处理原则,将款项的收付情况作为会计处理的标准,两项原则在本质上的差异性造成财务会计记账与预算会计记账之间存在差异性。

2.2 完善会计制度的要求

进一步对二者差异性进行分析,遵循两种记账原则的情况,是政府会计制度围绕行政事业单位会计核算目标实施的具体会计处理手段。是对我国行政事业单位会计处理制度的进一步完善,是制度发展健全的必然要求。只有更加精细的会计处理,才能保障会计处理结果的准确性,会计结果功能发挥的多样性。平行记账办法下,对于同一业务,由于会计要素的不同,对于财务会计以及预算会计的影响不同,将会造成二者之间的差异性。这种差异性也是制度完善下的必然现

象。

2.3 核算模式的重构

政府会计制度对会计核算模式进行了重构,这种重构不仅体现在采用两种会计原则上,在分录上也采用双分录模式。政府会计制度下,财务会计对行政事业单位的资产、负债等关键要素进行详细的核算,预算会计根据预算情况,对收入、结余等进行预算处理。双分录促使财务处理结果从不同角度得到精细化处理,促使财务会计与预算会计之间的差异性更加明显。而双报告模式下,财务报告以及决算报告能够更加全面地反映出财务收支情况,为平行记账提供客观准确的依据。核算模式的重构也是财务会计和预算会计记账差异性的根本诱因之一^[4]。

3 政府会计制度准则变更下财务会计与预算会计记账差异性研究

从上述分析可知,政府会计准则的双准则是造成财务会计与预算会计记账差异的根本原因之一。但是在行政事业单位的具体会计处理上,由于业务的性质不同,要了解不同业务下的记账差异还需要从实际业务入手,对业务处理进行探究。现从不同业务下的财务会计与预算会计之间记账的差异性以及不同会计处理形式下的记账差异性两方面对财务会计和预算会计记账的差异性进行分析研究。展开分析如下:

3.1 不同业务下的财务会计与预算会计之记账的差异性

3.1.1 固定资产变化。在行政事业单位购置固定资产时,对固定资产增加以及财务资金支出进行会计处理,在资金支出上,财务会计方面只需要对资产进行确认,对于支出的资产无须作为当期费用项进行确认处理。但是在预算会计方面,尽管行政事业单位整体财务未发生改变,但是已经产生资金流,按照收付实现制原则,需要对此笔款项进行核算确认,购买费用作为当期费用。此种情况下,二者账目之间的差异性就显现出来。另外,在购置固定资产的过程中,在固定资产上,按照财务会计处理原则,无须进行确认,只需要按照固定资产项目借记,银行存款等项目贷记,但是在预算会计处理方面,需要对借记过程支出项进行确认,对支出项进行借记,对资金结存项进行贷记。3.1.2 计提折旧以及摊销。在计提折旧的会计处理上,在财务会计处理方面,由于计提折旧符合权责发生制原则,因此需要对其进行财务会计处理,对计提折旧费用作为当期费用确认。但是在计提折旧环节,由于未产生实际的资金支出,不存在资金流,因此不符合收付实现制处理原则,因此在预算会计无需对相关事项进行确认处理。在具体处理上,财务会计可以按照管理费用等进行借记,以累计折旧等作为贷记。但是无须计入预算会计账目^[5]。

3.1.3 预付账款。预付账款作为行政事业单位的常见账务处理形式,是合同下预付到行政事业单位的资金。在会计账务处理时需要考虑确认预付款项的确认条件。在财务会计处理方面,如果不符合确认条件,那么根据权责发生制原则,在财务会计方面无需对财务费用进行确认处理。但是预算会计方面,由于预付款项下,资金流已经产生,因此符合收付实现制

处理原则,需要进行预算会计处理,确认为当期预算支出项。此种情况下,预付款项被预算会计确认,而未被财务会计确认,二者之间的差异性出现。在预算会计的财务处理上,借记预付账款,贷记资金结存。3.1.4 预收账款。在行政事业单位预先收到拨款或预收款项时,在财务会计方面,由于预收款项不符合权责发生制要求,因此不能以收入进行财务会计处理。但是在预算会计方面,由于款项拨放资金流已经产生,符合收付实现制要求,因此预算会计需要对其进行处理。二者之间的差异性显现。预收款项需要计入预算会计收入账目。预收账款的记账处理问题属于行政事业单位的常见问题,如行政事业单位申请某项目人员经费,在经费下达时,经费未投入使用,但是产生了资金流,财务会计贷记预收款项,但是在预算会计进行记账时,应计入预算收入,而在下一季度款项投入使用时,财务会对其进行借贷处理,冲减预收款项,而由于未发生资金流,不计入预算会计账目^[6]。3.1.5 捐赠物资。捐赠物资业务属于较为特殊的业务类别,物资具有非货币性质,并且又以捐赠形式进入行政事业单位。在进行会计处理时,由于属于收入,符合权责发生制要求,因此需要计入财务会计账目。但是由于未形成资金流,不符合收入结算制度,因此不计入预算会计账目。如在某机关单位收到其他单位捐赠的设备时,在不产生安装维修费用的前提下,进行会计处理时,财务会计需要对物资的价值作出判断,按照价值贷记捐赠收入。而由于不存在资金流,因此无须进行预算会计确认。

3.2 不同会计处理形式下的记账差异性

3.2.1 核算口径造成的差异性。在政府会计制度中,由于双重原则的采用,造成财务会计与预算会计的核算口径不一致。在财务会计中,行政事业单位的财务会计主体具有一定的自主性,能够结合费用类别以及资金来源等,制定并完善核算明细,确保核算明细类目满足行政事业单位各项事务的开展需求。但是预算会计主体的自主权限相对有限。在核算口径上,在财务会计处理中的资金来源对于预算会计处理也十分重要,尽管科目相同,但是在处理上却存在较大的差异。如对于应缴纳增值税的事项,如购买物资,在财务会计对其进行处理时,费用科目中的录入额度不包含应缴增值税,应缴增值税需要进行单独记录,计入应缴增值税科目。而在预算会计处理中,该笔费用计入“事业支出”,其中金额为包含增值税的金额,为实际金额,二者之间的核算口径不一致,造成二者之间的差异性。3.2.2 确认时点造成的差异性。在政府会计制度下,财务会计与预算会计的会计处理目标以及对象存在一定的差异性,这种差异性价值在对行政事业单位会计事务进行处理时侧重点不同、时间不同,以及会计要素不同、确认以及支出时点不同,造成记账的差异性越发明显。在采用政府会计制度开展会计活动时,行政事业单位的资金流入流出都会清晰记录于两种会计账目中,会计报告不仅更加全面,而且内容十分清晰,确认时点的差异性同时也保障了会计信息的全面性。

4 政府会计制度下财务会计与预算会计记账差异性处理

办法

要确保政府会计制度的作用能够得到充分发挥,需要对财务会计与预算会计记账处理的差异性进行妥善处理,深入了解权责发生制与收付实现制之间的本质区别,了解行政事业单位业务属性,现从差异性处理关键点以及具体事例的差异性分析两方面对差异性的解决方式进行分析,展开分析如下:

4.1 差异性处理的关键点

要对政府会计制度下财务会计与预算会计记账的差异性进行妥善处理,首先需要深入探究二者之间差异性的引发原因,以及二者在开展会计处理活动时的关键要素,做好会计分录。如在收入产生时,需要根据收入性质,如预算收入,款项支付收入等,确定会计处理办法,结合政府会计制度准则,合理选择会计处理方式。如针对预收款项,在对预收款项会计处理办法进行判断时,需要结合财务会计的处理原则以及预算会计的处理原则,找到会计处理的重点。权责发生制需要重点把握收入及费用是否在会计期间,而收付实现制则以款项的实际收付作为主要参考标准。结合不同业务下的差异性,对于行政事业单位的资金收入,需要以做好财务分录以及预算分录为前提,做好相关处理工作。对于预算收入,由于有资金流产生,但是未对当期收入产生影响,因此不计入当期收入,无须计入财务会计账目,但是需要计入预算会计账目。如前文所述,对于购进固定资产,计提折旧费用等,需要结合财务账目特点,从是否对当期损益产生影响进行考量,对是否产生资金流发生款项收付行为等角度对业务做出判断。总体而言,对于对当期损益无影响,但是产生资金流的,需要以预算会计处理为主,对于对当期损益具有影响的,但是未产生资金流,未发生款项收付行为的,需要以财务会计处理为主。而对于既对当期损益造成影响,又产生资金流,或具有资金支付行为的,需要重点采用两种会计处理办法,并做好会计分录。而对于非营利性的资产捐赠行为等,需要结合捐赠资产价值,以及捐赠资产行为的特殊性,做好会计处理。尽管在处理上,两种账目处理的时间点可能存在差异性,会计信息不一致,但是在根本上,财务会计处理与预算会计处理是从不同的关键点对财务信息进行处理,需要会计人员对此具备正确的认识。

4.2 具体事例的差异性分析

对复杂的财务信息进行会计处理,需要对财务信息进行分解,把握财务信息处理的关键。在行政事业单位进行预算支出时,需要结合预算支出的属性,合理财务财务会计处理办法以及预算会计处理办法。如在行政事业单位开展业务项目时,行政事业单位预付工程款项。在财务会计方面,由于预付工程款项未对行政事业单位的损益产生影响,因此无须计入财务会计账目,而款项支出的过程产生了资金流,并且发生款项收付行为,需要借记预付款项,贷记银行存款,做好预算支出的财务分录。尽管财务会计与预算会计之间出现差异性,但是在全部工程完毕后,在整体账目上,资金流以及损益

等都会得到全面的展现。对行政事业单位囤货类经济活动进行会计处理时,囤货作为行政事业单位的一种常规业务形态,符合行政事业单位发展计划。在单位囤货的过程中,一旦支付款项,资金流即产生。此种经济行为在预算会计处理范围内,并且在预算计划中,可对其确认为支出。但是在财务会计方面,由于囤货并不属于当期费用,未对行政事业单位产生实质影响,资金转变为物资,形式转变下,不符合权责发生制原则,因此不属于财务处理范围,只需在预算会计方面进行处理,借记事业支出,贷记资金结存。但是在囤货被领取时,对行政事业单位损益产生直接影响,存货性质发生改变,符合权责发生制原则,应进行财务会计处理,借记活动费用,贷记库存物品。而在预算会计处理方面,由于未发生资金流,无需进行处理。二者之间具有正向差异。但是对同一囤货行为,一旦行政事业单位未支付款项,而是采用其他形式引入物资,则需要根据具体情况,进行细致的分析,选择合适的会计处理方式。

结束语

通过对政府会计制度中财务会计与预算会计进行展开分析,能够了解二者记账差异性的根本原因是会计处理准则的不同,是会计制度发展下的要求。通过对行政事业单位会计处理差异性的详细分析,能够了解要确保政府会计制度的优势能够得到充分发挥,还需要客观科学的看待财务会计与预算会计之间的差异性,并结合行政事业单位业务实际情况,选择正确的会计处理方式,保障会计报告信息的全面性、精准性、客观性、科学性。

参考文献

- [1] 李婧, 顾冠群, 程瑶. 新政府会计制度下长期股权投资财务会计与预算会计的差异比较研究[J]. 商业会计, 2021(4):3.
- [2] 杨炼. 新政府会计制度预算会计和财务会计关系分析——科研事业单位会计实务角度[J]. 国际商务财会, 2020(3):4.
- [3] 蔺瑛. 政府会计制度下编制《本年盈余与预算结余差异调节表》的实务问题及建议[J]. 财务与会计, 2020(16):4.

作者简介:梁晨(1987.9-),女,民族:汉,籍贯:湖北省天门市,学历:本科,现有职称:中级会计师,研究方向:财务会计。