DOI:10.19641/j.cnki.42-1290/f.2019.05.010

预算会计账套首次执行日余额的确定规则

马永义（教授）

【摘要】从技术层面而言，政府会计主体在执行政府会计制度时，其预算会计账套相关结转、结余类科目期初余额的确定是难点所在。行政单位和事业单位相关衔接办法所确立的具体规则又存在细微的差异，“财政拨款结转”“非财政拨款结转”与“非财政拨款结余”科目之间的具体账务处理模式也存在一定的差异。鉴于此，从驱动要素角度对确定首次执行日预算会计账套相关科目余额时的调整成因和调整规则加以具体梳理和剖析。

【关键词】预算会计账套；首次执行日；期初余额；调整成因；调整规则

【中图分类号】F235.1　　【文献标识码】A　　【文章编号】1004-0994(2019)05-0075-3

由于行政单位和事业单位之间原来执行的会计制度存在一定的差异，加之执行政府会计制度的相关衔接规定之间也存在细微的差异，因此就行政事业单位执行政府会计制度而言，首次执行日预算会计账套相关科目期初余额的确定是技术层面的难点之一，本文拟对此加以具体梳理和剖析。

一、首次执行日余额确定机理

《政府会计准则——基本准则》（财政部令第78号）所确立的“双基础”原则决定了政府会计制度下的财务会计账套应以权责发生制为核算基础，而预算会计账套则必须以收付实现制作为核算基础[1]。但是，行政单位和事业单位执行政府会计制度之前的核算基础，既不是严格的收付实现制，也不是权责发生制，这样就导致了行政单位和事业单位执行政府会计制度起始点的各类结转、结余类科目的余额并非源自于严格的收付实现制基础。

综观财政部已经发布的《关于印发〈政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表〉的通知》（财会[2017]25号）以及《关于印发〈政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表〉与〈行政单位会计制度〉〈事业单位会计制度〉有关衔接问题处理规定的通知》（财会[2018]3号）及相关的补充规定和衔接规定，从技术层面而言，官方最终选择了追溯调整的方式来确定预算会计账套相关科目首次执行日的余额[2,3]。这就意味着，行政单位和事业单位执行政府会计制度时，其首次执行日的预算会计账套相关科目的期初余额不能直接取自于原账套相关科目的余额，而需要依照相关衔接规定所确立的原则加以调整后才能确定。

需要指出的是，行政单位和事业单位首次执行日预算会计账套相关科目期初余额的确立规则之间存在一定的差异，总体而言，行政单位相对简单，事业单位则相对复杂。

二、首次执行日相关调整事项

由于行政单位和事业单位原来执行各自的制度，尽管在政府会计制度框架下两者适用同一会计科目体系，但首次执行日双方预算会计账套同一结转、结余科目所对接的原账套结转、结余类科目的具体名称存在细微的差异。此外，双方首次执行日预算会计账套同一结转或结余类科目期初余额的计算规则也存在一定的差异。

为了淡化双方首次执行日预算会计账套期初余额确立规则上的具体差异，本文从驱动要素视角对所需调整的事项分别加以归类和剖析，以加深实务工作者对其的理解和把握。

1. *应收、应付类业务的调整成因及调整规则解析。*无论是行政单位还是事业单位，也无论是财政资金、专项资金还是其他资金，在严格的收付实现制计

量基础之下，都不应该将应收、应付类业务纳入会计核算的范畴。由于在执行政府会计制度之前，行政单位和事业单位的会计核算基础均并非是严格的收付实现制，同时依据理论和实务惯例，应收或应付类业务的初始计量通常分别与收入类和支出类科目相对应。换言之，首次执行日应收业务的存在，意味着原账套的各类收入科目的发生额中存在非收付实现制的多计成分，进而导致2018年12月31日原账套各类结转类科目余额的多计，因此在确定首次执行日预算会计账套相关结转类科目的余额时，需要在原账套对应科目余额的基础上加以“减计”。同样，首次执行日应付业务的存在，意味着原账套的各类支出科目的发生额中存在非收付实现制的多计成分，进而导致2018年12月31日原账套各类结转类科目余额的少计，因此在确定首次执行日预算会计账套相关结转类科目的余额时，需要在原账套对应科目余额的基础上加以“加计”。

2. 预收、预付类业务的调整成因及调整规则解析。预收和预付类业务意味着相应的货币资金已经收取或已经支付，在严格的收付实现制下，本来应该分别纳入收入和支出范畴予以确认和计量，但由于行政单位和事业单位在执行政府会计制度之前均并非执行严格的收付实现制计量基础，这样就导致了将所收取或支付的货币资金分别作为预收或预付业务加以确认和计量。换言之，首次执行日预收业务的存在，意味着原账套的各类收入科目的发生额中存在少计的成分，进而导致2018年12月31日原账套各类结转类科目余额的少计，因此在确定首次执行日预算会计账套相关结转类科目的余额时，需要在原账套对应科目余额的基础上加以“加计”。同样，首次执行日预付业务的存在，意味着原账套的各类支出科目的发生额中存在少计的成分，进而导致2018年12月31日原账套各类结转类科目余额的多计，因此在确定首次执行日预算会计账套相关结转类科目的余额时，需要在原账套对应科目余额的基础上加以“减计”。

3. 存货业务的调整成因及调整规则解析。只有事业单位在确定首次执行日预算会计账套相关科目的期初余额时，才会涉及存货业务的调整。在执行政府会计制度之前，事业单位支付存货的采购资金时，并没有将所支付的采购资金作为支出类科目加以确认和计量，从严格的收付实现制角度而言，就存在支出少计的成分，进而导致2018年12月31日原账套各类结转类科目余额的多计，因此在确定首次执行日预算会计账套相关结转类科目的余额时，需要在原账套对应科目余额的基础上加以“减计”。

4. 短期、长期投资类业务的调整成因及调整规则解析。从相关财务制度的规定中不难判定，只有事业单位才有可能发生短期或长期投资类业务。在执行政府会计制度以前，事业单位支付其他资金（非财政非专项资金，下同）获取短期或长期投资权利时，在账务处理上只是将其视为资产类科目内部的此增彼减。然而从严格的收付实现制角度而言，就应该将所支付的其他资金作为支出类科目加以确认和计量。而在政府会计制度框架下，事业单位因获取短期投资或长期投资而支付的货币资金，应通过专设的“投资支出”科目来加以确认和计量。换言之，事业单位首次执行日短期或（和）长期投资业务的存在，意味着2018年12月31日其他资金的结余类科目余额中存在多计的成分，因此在确定首次执行日预算会计账套相关结转类科目的余额时，需要在原账套对应科目余额的基础上加以“减计”。

5. 短期、长期借款类业务调整成因及调整规则解析。从严格的收付实现制角度而言，企业取得短期借款和长期借款而收到的货币资金也应纳入收入范畴来加以确认和计量。但在执行政府会计制度以前，事业单位通常将所收到的货币基金纳入负债范畴来加以确认和计量。而在政府会计制度框架下，事业单位取得短期借款或长期借款而收到的货币资金，在预算会计账套中应同时作为“债务预算收入”加以确认和计量。换言之，首次执行日短期借款和长期借款的存在，意味着事业单位2018年12月31日事业基金的余额存在少计的成分，因此在确定首次执行日预算会计账套“非财政拨款结余”科目的余额时，需要在原账套“事业基金”科目余额的基础上加以“加计”。

6. 小结。综合上文分析不难得出如下结论：在确定政府会计主体首次执行日预算会计账套相关结转、结余类科目的期初余额时，需要加以调整的驱动要素包括应收、应付、预收、预付、存货、短期投资、长期股权投资、长期债券投资、短期借款和长期借款十大类业务。

需要指出的是，衔接办法中关于预算会计账套首次执行日“财政拨款结转”“非财政拨款结转”与“非财政拨款结余”科目的账务处理模式存在一定的差异，前两者采用的是先调整再入账的“一步到位”

模式，后者采用的是先入账再调整的“多步入账”模式，但三者入账时的核心对应科目均是“资金结存”。此外，对于与财政资金相关联的“财政拨款结转”科目而言，如果首次执行日财务会计账套的“财政应返还额度”存有余额，就需要在预算会计账套“财政拨款结转”科目期初余额的基础上减去“财政应返还额度”科目的期初余额，以确定与“财政拨款结转”科目相对应的“资金结存——货币资金”科目的金额。

三、实务工作中应注意的操作细节

摸清各级财政部门在同级行政单位和事业单位有多少结余资金，是实现财政部门精细化管理目标的客观需要。与以往相比较，《事业单位会计制度》和《行政单位会计制度》的突出特征就体现在，收入、支出以及结转结余科目必须围绕财政资金、非财政专项资金以及非财政非专项资金分类加以设置[4, 5]。与此要求相适应，行政单位设置了“财政拨款结转”“财政拨款结余”和“其他资金结转结余”三个科目来分别体现财政资金和非财政资金的结转或结余，事业单位则设置了“财政补助结转”“财政补助结余”“非财政补助结转”和“事业基金”来分别体现财政资金、非财政专项资金以及非财政非专项资金的结转或结余。

为了确保政府会计制度的顺利实施，财政部发布了相关的衔接办法，尽管在相关的衔接办法中均清晰地规定了首次执行日预算会计账套的结转、结余类科目与各政府会计主体原账套相关结转、结余类科目的专属对应关系，但在上文所归纳和梳理出的十大类应予调整的业务中，应收、应付、预收、预付和存货科目的明细账并非是按照财政资金、非财政专项资金及非财政非专项资金来设置的，这就意味着行政单位和事业单位在计算首次执行日预算会计账套相关结转或结余科目的期初余额时，需要“加计”或者“减计”的金额无法从各自的原账套中直接获取。

有鉴于此，在财政部发布的相关衔接办法及补充规定的“新旧制度衔接总要求”中，均要求各政府会计主体依照各自的“本规定”编制原账的“部分科目余额明细表”（简称“余额明细表”），各衔接办法的余额明细表不但规定了会计科目的名称，而且明确了各会计科目明细项目的具体设置方式。需要强调的是，各余额明细表中所要求填列的明细项目与原账各对应会计科目明细账的设置方式存在较大的差异，这就意味着编制各余额明细表时无法从原账对应科目的明细账中直接取数。

鉴于上述阐述与分析，为了确保政府会计制度的顺利实施，各行政单位和事业单位必须事先安排足够的人员并留出足够的时间，摸清余额明细表所规定会计科目的明细项目从原账中获取相应数额的具体路径，借此确保及时准确地编制出2018年12月31日的余额明细表，进而确保首次执行日预算会计账套的“财政拨款结转”“财政拨款结余”“非财政拨款结转”和“非财政拨款结余”科目入账金额的准确无误。

四、总结

总而言之，只有弄清了首次执行日预算会计账套相关结转、结余类科目期初余额确定时应予调整事项的调整成因和调整规则，并事先安排足够的人员和时间摸清余额明细表各会计科目所需填列的明细项目的具体取数路径，才能确保首次执行日预算会计账套相关结转、结余科目入账金额的准确性，进而确保政府会计制度的顺利实施。

主要参考文献：

[1] 财政部. 政府会计准则——基本准则. 财政部令第78号，2015-10-23.

[2] 财政部. 关于印发《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》的通知. 财会[2017]25号，2017-10-24.

[3] 财政部. 关于印发《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》与《行政单位会计制度》《事业单位会计制度》有关衔接问题处理规定的通知. 财会[2018]3号，2018-02-01.

[4] 财政部. 关于印发《事业单位会计制度》的通知. 财会[2012]22号，2012-12-19.

[5] 财政部. 关于印发《行政单位会计制度》的通知. 财库[2013]218号，2013-12-18.

作者单位：北京国家会计学院政府会计研究中心，北京101312