

# 政府会计本年盈余与预算结余 差异调节表编制

廖洪斌, 李定清(教授)

**【摘要】**2017年财政部发布新政府会计制度,确立了政府财务会计与预算会计适度分离又相互衔接的政府会计核算模式,这是我国政府会计改革的一次重大创新。其中,采用“平行记账”和编制“本年盈余与预算结余差异调节表”是此次改革的两大重要创新点。从“本年盈余与预算结余差异调节表”编制的理论依据、技术基础及差异分类出发,提出设置“差异调整”辅助明细项目来简化调节“本年盈余”与“预算结余”差异的具体方法,并以事业单位为例,完整展现了“本年盈余与预算结余差异调节表”的编制过程。

**【关键词】**平行记账; 本年盈余; 预算结余; 差异调节表; 差异调整

**【中图分类号】**F235 **【文献标识码】**A **【文章编号】**1004-0994(2019)07-0075-7

2017年10月,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》(财会[2017]25号)<sup>[1]</sup>(简称“新政府会计制度”),并明确了自2019年1月1日起施行。新政府会计制度的出台,是财政部全面落实党的十八届三中全会精神和《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》(国发[2014]63号)的重要成果,是服务全面深化财税体制改革的重要举措<sup>[2]</sup>,是我国政府会计改革的又一个里程碑,对加强国家治理和现代化建设具有重要的现实意义和战略意义。

## 一、本年盈余与预算结余差异调节表编制的理论依据

新政府会计制度全面纳入了权责发生制,创建了具有财务会计与预算会计双重功能的会计核算模式,分别提供财务报告和决算报告,归纳起来就是“双基础、双功能、双报告”<sup>[2]</sup>。在这种模式下,政府的信用评级、风险防范、资产负债管理、绩效考核等都能得到有力的数据支持,政府综合财务报告的编制有了现实基础,对于更好地发挥财政作为国家治理的基础和重要支柱的功能也具有重要作用。财务会

计与预算会计的适度分离(双基础、双功能、双报告)正是本年盈余与预算结余差异调节表(简称“差异调节表”)编制的理论基础。

**表 1 财务会计与预算会计适度分离特点**

项目	财务会计	预算会计
核算基础	权责发生制	收付实现制
会计要素	资产、负债、净资产、收入、费用	预算收入、预算支出、预算结余
逻辑关系	资产-负债=净资产+(收入-费用)	预算收入-预算支出=预算结余
信息	财务会计信息	预算执行信息
报表类型	资产负债表、收入费用表、净资产变动表、现金流量表	预算收入支出表、预算结转结余变动表、财政拨款预算收入支出表
报告	财务报告	决算报告

政府会计存在两种不同的核算基础是导致差异产生的根本原因,因此要编制差异调节表<sup>[3]</sup>。权责发生制下,财务会计当期的收入和费用是以权利和责任是否发生来确认,而不论是否涉及现金收支;收付实现制下,预算会计的收入和支出则是以是否涉及现金收支来确认。从理论上讲,单位的所有经济业务

**【基金项目】**重庆市教委人文社会科学研究重点项目(项目编号:2016SKGH082)

不可能都涉及现金,所以在两种不同核算基础下,财务会计与预算会计在当期的损益必然存在差异,这种差异不仅是指两者损益结果不等(极特殊情况下会相等),而且是指两者在收入和费用(支出)的具体确认上不同步,这是导致差异产生的直接原因。

“双功能、双报告”是这种核算模式下的目标,而要使不同目标彼此之间不存在逻辑上的冲突,就需要一个桥梁来对财务会计信息与预算执行信息对接,差异调节表是实现这一功能的最好方式。通过将预算会计与财务会计收支差异和其他事项导致的差异剥离出来,最终使“预算结余”与“本年盈余”相等,这就消除了两者目标在逻辑上冲突的可能。所以,差异调节表在一定意义上也是行政事业单位审查自身账务的一个工具。

## 二、差异调节表编制的技术基础

新政府会计制度中有一项明确规定:“单位对于纳入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进行预算会计核算;对于其他业务,仅需要进行财务会计核算<sup>[1]</sup>。”在财政部关于新政府会计制度的答记者问中这一规定被称为“平行记账”,而“平行记账”正是实现财务会计与预算会计“双功能、双报告”目标的关键技术条件,也是编制差异调节表的技术基础,是财务会计与预算会计相互衔接的一个具体体现。

经济业务最开始进入会计信息系统是原始凭证的产生,之后才有记账凭证、明细账、总账和报表。原始凭证只有一份,如何在财务会计与预算会计的不同系统中同时使用和展现而不是复制或分割,是实现“双功能、双报告”目标的关键问题。“平行记账”的出现,解决了这一技术难题,让“双功能、双报告”目标成为现实。而由于财务会计与预算会计“双基础、双功能、双报告”的要求产生的“本年盈余”与“预算结余”的差异,就可以通过“平行记账”的凭证进行差异调节。如果没有“平行记账”这项技术,财务会计与预算会计几乎很难计入一个系统,而两个不同核算系统的存在会让差异的确认和调节变得十分困难,所以“平行记账”是编制差异调节表的技术条件。

要利用好“平行记账”这项技术,还需要对它有一个全面的认识。从新政府会计制度的规定来看,“平行记账”要满足两个条件:一是该业务涉及现金收支;二是该业务纳入了部门预算管理。从目前行政事业单位的会计实务来看,单位的大部分现金收支都纳入了部门预算管理,所以行政事业单位在实际

执行新制度时,会大量使用“平行记账”。实务中,行政事业单位通常使用最多的是往来账户,且一般都涉及现金收支,所以进行“平行记账”时需要重点关注以下科目:应收票据、应收账款、其他应收款、应付账款、预收账款、应收股利和应收利息。但是,对于一些典型不纳入部门预算管理的现金收支业务也需要明确区分,如货币资金形式受托代理资产业务、应缴财政款业务、暂收款业务等。

## 三、差异调节表中的差异分类

由于两类会计具有不同的核算基础和核算范围,财务会计的“本年盈余”与预算会计的“预算结余”必然存在差异。新政府会计制度要求在报告附注中披露“本年盈余与预算结余的差异情况说明”,因而需要编制差异调节表,这是财务会计与预算会计相互衔接的另一个体现。

差异调节表中的差异主要分为两类:一类是重要事项差异,另一类是其他事项差异。新政府会计制度对重要事项差异进行了很详细的列举,分为四类: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。

“当期确认为收入但没有确认为预算收入”类包括:应收款项、预收款项确认的收入(涉及事业收入、上级补助收入、附属单位上缴收入、经营收入、非同级财政拨款收入、投资收益、利息收入、租金收入、其他收入);接受非货币性资产捐赠确认的收入(涉及捐赠收入)。

“当期确认为预算支出但没有确认为费用”类包括:支付应付款项、预付账款的支出(涉及行政支出、事业支出、经营支出、上缴上级支出、对附属单位支出、其他支出);为取得存货、政府储备物资等计入物资成本的支出(涉及行政支出、事业支出、经营支出、其他支出);为购建固定资产等的资本性支出(涉及行政支出、事业支出、经营支出);偿还借款本金的支出(涉及债务还本支出、其他支出)。

“当期确认为预算收入但没有确认为收入”类包括:收到应收款项、预收账款确认的预算收入(涉及事业预算收入、上级补助预算收入、附属单位上缴预算收入、经营预算收入、非同级财政拨款预算收入、投资预算收益、其他预算收入);取得借款确认的预算收入(涉及债务预算收入)。

“当期确认为费用但没有确认为预算支出”类包

括:发出存货、政府储备物资等确认的费用(涉及业务活动费用、单位活动费用、经营费用);计提的折旧费用和摊销费用(涉及业务活动费用、单位活动费用、经营费用);确认的资产处置费用或处置资产价值(涉及资产处置费用);应付款项、预付账款确认的费用(涉及业务活动费用、单位活动费用、经营费用、上缴上级费用、对附属单位补助费用、所得税费用、其他费用)。

这四类差异的形成都是权责发生制和收付实现制不同导致的差异。第一类和第四类差异是按权责发生制确认了收入或费用但没有按收付实现制确认,第二类和第三类差异是按收付实现制确认了收入或支出但没有按权责发生制确认。所以,在进行财务会计账务处理时,要关注第一类和第四类差异;在进行预算会计账务处理时,要关注第二类和第三类差异。

差异调节表的编制是以“预算结余”数为基础,通过重要事项差异(重要事项差异=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)和其他事项差异调节为“本年盈余”的。其中,重要事项差异几乎已经把实务中的差异列举详尽了,如果“本年盈余”与“预算结余”还有差异,就通过其他事项差异调节。

值得注意的两个问题是:一是对于进行投资的支出,财务会计借记“短期投资/长期股权投资/长期债券投资”科目,贷记“银行存款”等科目;预算会计借记“投资支出”科目,贷记“资金结存——货币资金”科目。此时形成的差异在重要事项差异中无法找到匹配项,笔者建议在“当期确认为预算支出但没有确认为费用”中加入一项“进行投资的支出”。二是对应收款项(应收账款、其他应收款)计提坏账准备时,财务会计借记“其他费用”科目,贷记“坏账准备”科目;预算会计不做账务处理。此时形成的差异在重要事项差异中也无法找到匹配项,笔者建议在“当期确认为费用但没有确认为预算支出”中加入一项“计提坏账准备确认的费用”。如果以上两项没有补上,会出现差异项的重大遗漏。

#### 四、差异调节表编制的具体方法

新政府会计制度要求附注按年度来编报,意味着差异调节表一年才会编一次。对于经济业务比较多且复杂的事业单位,如大型公立医院、科研单位、

大中专院校等,如果到年度编报的时候再进行差异的分析调节,不仅工作量大,且容易出错。所以,如何快速分析和填报差异,也是一个值得思考的实际问题。对于差异调节的方法,有一种是对照差异调节表逐项去分析每项经济业务,然后进行填列,这要求基层的会计人员对本年盈余与预算结余差异的类型及形成原因有充分的认识,且工作量比较大。鉴于新政府会计制度刚出台不久,加之我国行政事业单位会计人员的专业能力总体还不强,为了尽可能减轻基层会计人员的工作负担,本文建议采用设置“差异调整”辅助明细科目来简化调节“本年盈余”与“预算结余”的差异。

上述差异主要由收支业务引起,而财务会计和预算会计收支科目基本上是一一对应的关系,因此,可以设置一些辅助调整项,分别见表2~表4。

表2 收入类科目差异调整对应科目

财务会计收入	预算会计收入	
财政拨款收入——差异调整	财政拨款预算收入——差异调整	
事业收入——差异调整	事业预算收入——差异调整	
上级补助收入——差异调整	上级补助预算收入——差异调整	
附属单位上缴收入——差异调整	附属单位上缴预算收入——差异调整	
经营收入——差异调整	经营预算收入——差异调整	
非同级财政拨款收入——差异调整	非同级财政拨款预算收入——差异调整	
投资收益——差异调整	投资预算收益——差异调整	
利息收入——差异调整	其他 预算 收入	利息收入——差异调整
租金收入——差异调整		租金收入——差异调整
其他收入——差异调整		其他收入——差异调整

表3 支出类科目差异调整对应科目

财务会计费用	预算会计支出
业务活动费用——差异调整	行政支出——差异调整
单位管理费用——差异调整	事业支出——差异调整
经营费用——差异调整	经营支出——差异调整
上缴上级费用——差异调整	上缴上级支出——差异调整
对附属单位补助费用——差异调整	对附属单位补助支出——差异调整
其他费用——差异调整	其他支出——差异调整

从表2、表3不难看出,收入和费用(支出)的差异调整都能找到彼此的对应科目,主要变化的是财务会计的“收入”改为了预算会计的“预算收入”(“投



资收益”与“投资预算收益”例外), 财务会的“费用”改为了预算会的“支出”。值得注意的是, 对于“财政拨款收入”和“财政拨款预算收入”而言, 实际上财务会和预算会对于此项收入的确认是同步的, 不会产生差异, 因此也可以不用设置此项收入的调整项。表4列举了五个在差异调整科目对应上比较特殊的科目。

**表4 特殊科目差异调整对应科目**

财务会计	预算会计
短期借款、长期借款	债务预算收入——差异调整
	债务还本支出——差异调整
短期投资、长期股权投资、长期债券投资	投资支出——差异调整
捐赠收入——差异调整	—
资产处置费用——差异调整	—
所得税费用——差异调整	—

为直观反映以上会计科目的运用, 下面通过举例进行说明。

例1: 当单位借入短期借款时, 财务会计不确认收入, 预算会要确认收入, 此时产生差异。会计分录为:

财务会计: 借: 银行存款; 贷: 短期借款。

预算会: 借: 资金结存——货币资金; 贷: 债务预算收入——差异调整。

当单位归还借款时, 财务会计不确认支出, 预算会要确认支出, 此时产生差异。会计分录为:

财务会计: 借: 短期借款; 贷: 银行存款。

预算会: 借: 债务还本支出——差异调整; 贷: 资金结存——货币资金。

例1中, 在业务发生的当期, 财务会计与预算会的收支是存在差异的, 当归还借款时, 差异消除。在差异调节表中会体现为一减(债务预算收入差异)一加(债务还本支出差异)。

例2: 当单位取得一项短期投资时, 财务会计不确认支出, 预算会要确认支出, 此时产生差异。会计分录为:

财务会计: 借: 短期投资; 贷: 银行存款等。

预算会: 借: 投资支出——差异调整; 贷: 资金结存——货币资金。

短期投资持有期间收到利息, 此时财务会计与预算会要同时确认收益, 因此不会产生差异。会计分录为:

财务会计: 借: 银行存款; 贷: 投资收益。

预算会: 借: 资金结存——货币资金; 贷: 投资预算收益。

出售短期投资时, 财务会计要冲减短期投资账面余额, 预算会则要冲减支出。会计分录为:

财务会计: 借: 银行存款, 投资收益(借差); 贷: 短期投资, 投资收益(贷差)。

预算会: 借: 资金结存——货币资金, 投资预算收益(实收款小于投资成本的差额); 贷: 投资支出(收回当年投资)——差异调整, 投资预算收益(实收款大于投资成本的差额)。

例2中的差异只存在于投资支出中, 所以在差异调节表中会体现为同时加上投资支出的差异(正的差异和负的差异), 因而最后表现为投资支出没有差异。

例3: 当单位收到货币性资产捐赠时, 财务会计与预算会都会确认收入, 此时不会产生差异, 只有当发生非货币性资产(如固定资产)捐赠时, 才会发生财务会计确认收入而预算会不确认收入的情况, 此时会产生差异, 该差异在短期间内无法抵销, 要等到整个固定资产折旧计提完, 该差异才会最终消除。会计分录为:

财务会计: 借: 固定资产; 贷: 捐赠收入——差异调整。

预算会: 不做账务处理。

例3中的差异只存在于捐赠收入中, 在差异调节表中会体现为加上捐赠收入的差异。

例4: 单位处置无形资产时, 财务会计要确认费用, 预算会不做账务处理, 因而形成差异, 且该差异在短期间也无法抵销。会计分录为:

财务会计: 借: 资产处置费用——差异调整, 无形资产累计摊销; 贷: 无形资产。

预算会: 不做账务处理。

例4中的差异只存在于资产处置费用中, 在差异调节表中体现为减去资产处置费用的差异。

例5: 当单位发生企业所得税义务、计提应缴税费时, 财务会计要确认费用, 预算会不做账务处理, 且该差异同样无法在短期间抵销。会计分录为:

财务会计: 借: 所得税费用——差异调整; 贷: 其他应交税费——单位应交所得税。

预算会: 不做账务处理。

例5中的差异只存在于所得税费用中, 在差异调节表中体现为减去所得税费用的差异。

通过设置“差异调整”辅助明细科目, 在年末编

制差异调节表时,可以直接按照收支类科目的明细账,把各科目的差异调节部分差额直接填写到对应的差异调节表中,这样既方便也不容易出错,可以减轻基层会计人员的工作负担。下面以事业单位为例,进行详细的报表编制和差异调节。

### 五、差异调节表编制案例分析

为了简化计算,本文假定:①所有经济业务均发生在2019年,不区分月份;②期初数为0;③财务会计与预算会计的收支科目均按照本文所示设置了辅助明细科目(差异调整);④金额单位为万元。

1. 账务处理。具体经济业务及会计分录如下:

(1)收到“财政授权支付额度到账通知书”,金额为100万元。

财务会计:借:零余额账户用款额度100;贷:财政拨款收入100。

预算会计:借:资金结存——零余额账户用款额度100;贷:财政拨款预算收入100。

(2)借入短期借款10万元。

财务会计:借:银行存款10;贷:短期借款10。

预算会计:借:资金结存——货币资金10;贷:债务预算收入——差异调整10。

(3)计算短期借款利息0.35万元。

财务会计:借:其他费用——差异调整0.35;贷:应付利息0.35。

预算会计:不做账务处理。

(4)年末,支付利息0.35万元,归还短期借款1万元。

财务会计:借:短期借款10,应付利息0.35;贷:银行存款10.35。

预算会计:借:债务还本支出——差异调整10,其他支出——差异调整0.35;贷:资金结存——货币资金10.35。

(5)外购经营用的办公物品5万元,验收入库,增值税0.8万元。

财务会计:借:库存商品5,应交增值税——应交税金(进项税额)0.8;贷:零余额账户用款额度5.8。

预算会计:借:经营支出——差异调整5.8;贷:资金结存——零余额账户用款额度5.8。

(6)销售存货价款50万元,增值税8万元。

财务会计:借:应收账款58;贷:经营收入——差异调整50,应交增值税——应交税金(销项税额)8。

预算会计:不做账务处理。

(7)结转销售成本35万元。

财务会计:借:经营费用——差异调整35;贷:库存商品35。

预算会计:不做账务处理。

(8)收到应收账款58万元。

财务会计:借:银行存款58;贷:应收账款58。

预算会计:借:资金结存——货币资金58;贷:经营预算收入——差异调整58。

(9)接受捐赠一项固定资产,成本为10万元,发生相关税费0.2万元。

财务会计:借:固定资产10.2;贷:银行存款0.2,捐赠收入——差异调整10。

预算会计:借:其他支出——差异调整0.2;贷:资金结存——货币资金0.2。

(10)用财政授权支付的资金购买事业单位管理用固定资产20万元。

财务会计:借:固定资产20;贷:零余额账户用款额度20。

预算会计:借:事业支出——差异调整20;贷:资金结存——零余额账户用款额度20。

(11)单位计提开展业务活动的固定资产折旧2万元,管理活动的固定资产折旧1.5万元。

财务会计:借:业务活动费用——差异调整2,单位管理费用——差异调整1.5;贷:固定资产累计折旧3.5。

预算会计:不做账务处理。

(12)处置一项固定资产,账面余额为10万元,累计折旧为8万元,收到价款3万元,发生处置费用0.2万元。

财务会计:借:资产处置费用——差异调整2,固定资产累计折旧8;贷:固定资产10。借:银行存款3;贷:应缴财政款2.8,银行存款0.2。

预算会计:该收支未纳入单位预算。

(13)单位购买了一项长期股权投资10万元,以银行存款支付。

财务会计:借:长期股权投资——成本10;贷:银行存款10。

预算会计:借:投资支出——差异调整10;贷:资金结存——货币资金10。

(14)长期股权投资采用成本法后续计量,被投资单位宣告发放现金股利1万元。

财务会计:借:应收股利1;贷:投资收益——差异调整1。

预算会计：不做账务处理。

(15)收到现金股利1万元。

财务会计：借：银行存款1；贷：应收股利1。

预算会计：借：资金结存——货币资金1；贷：投资预算收益——差异调整1。

(16)计提业务人员职工薪酬30万元，管理人员职工薪酬40万元。

财务会计：借：业务活动费用——差异调整30，单位管理费用——差异调整40；贷：应付职工薪酬70。

预算会计：不做账务处理。

(17)支付计提业务人员职工薪酬30万元，管理人员职工薪酬40万元。

财务会计：借：应付职工薪酬70；贷：零余额账户用款额度70。

预算会计：借：事业支出——差异调整70；贷：资金结存——零余额账户用款额度70。

(18)假定经计算得到的应纳企业所得税为20万元。

财务会计：借：所得税费用——差异调整20；贷：其他应交税费——单位应交所得税20。

预算会计：不做账务处理。

(19)年末注销零余额账户用款额度4.2万元。

财务会计：借：财政应返还额度——财政授权支付4.2；贷：零余额账户用款额度4.2。

预算会计：借：资金结存——财政应返还额度4.2；贷：资金结存——零余额账户用款额4.2。

2. 报表编制。根据以上会计分录编制收入费用表、预算收入支出表。具体如表6、表7所示。

3. 编制差异调整汇总表。通过表6得到“本年盈余”，通过表7得到“本年预算结余”，再结合表8可以快速将“本年预算结余”调节为“本年盈余”。这可以帮助基层会计人员从整体上了解“本年盈余”与“本年预算收支差额”以及二者的关系，省去了到年末再进行逐一确认和调节的过程。

**表6 收入费用表** 单位：万元

项 目	本月数	本年累计数
一、本期收入		
（一）财政拨款收入		100
其中：政府性基金收入		
（二）事业收入		
（三）上级补助收入		
（四）附属单位上缴收入		
（五）经营收入		50
（六）非同级财政拨款收入		
（七）投资收益		1
（八）捐赠收入		10
（九）利息收入		
（十）租金收入		
（十一）其他收入		
二、本期费用		
（一）业务活动费用		32
（二）单位管理费用		41.5
（三）经营费用		35
（四）资产处置费用		2
（五）上缴上级费用		
（六）对附属单位补助费用		
（七）所得税费用		20
（八）其他费用		0.35
三、本期盈余		30.15

**表7 预算收入支出表** 单位：万元

项 目	本年数	上年数
一、本期预算收入		
（一）财政拨款预算收入	100	
其中：政府性基金收入		
（二）事业预算收入		
（三）上级补助预算收入		
（四）附属单位上缴预算收入		
（五）经营预算收入	58	
（六）债务预算收入	10	
（七）非同级财政拨款预算收入		
（八）投资预算收益	1	
（九）其他预算收入		
其中：利息预算收入		
捐赠预算收入		
租金预算收入		
二、本年预算支出		
（一）行政支出		
（二）事业支出	90	
（三）经营支出	5.8	
（四）上缴上级支出		
（五）对附属单位补助支出		
（六）投资支出	10	
（七）债务还本支出	10	
（八）其他支出	0.55	
其中：利息支出	0.35	
捐赠支出	0.2	
三、本年预算结余	52.65	

**表 8 差异调整汇总表(年度)** 单位:万元

科目		借方	贷方
(1) 财务会计的收入	经营收入		50
	投资收益		1
	捐赠收入		10
小计			61
(2) 预算会计的预算支出	事业支出	90	
	经营支出	5.8	
	投资支出	10	
	债务还本支出	10	
	其他支出	0.55	
小计		116.35	
(3) 预算会计的预算收入	经营预算收入		58
	债务预算收入		10
	投资预算收益		1
小计			69
(4) 财务会计的费用	业务活动费用	32	
	单位管理费用	41.5	
	经营费用	35	
	资产处置费用	2	
	所得税费用	20	
	其他费用	0.35	
小计		130.85	

本年预算结余(52.65)+财务会计的收入差异调整(61)+预算会计的预算支出差异调整(116.35)-预算会计的预算收入差异调整(69)-财务会计的费用差异调整(130.85)=本年盈余(30.15)

**4. 编制差异调节表。**差异调节表中的每个项目总额的部分内容,可以通过表6~表8快速得到,在填每一个类别的差异明细内容时,就多了一层勾稽关系来验证数据。在具体填每一类别的差异明细时,本文还建议在“差异调整”后再设一个辅助明细账,辅助明细账的科目就以差异调节表中的明细类别来设置。比如可以设置“单位管理费用——差异调整(计提折旧费)”“单位管理费用——差异调整(计提应付职工薪酬)”等,这样就可以明确区分出差异的具体类别,从而将其快速填写到差异调节表中,见表9。限于篇幅,本文没有具体设计出差异调整后的明

**表 9 本年盈余与预算结余差异调节表** 单位:万元

项目	金额
一、本年预算结余	52.65
二、差异调节	
(一)重要事项的差异	
加:1.当期确认为收入但没有确认为预算收入	61
(1)应收款项、预收账款确认的收入	51
(2)接受非货币性资产捐赠确认的收入	10
2.当期确认为预算支出但没有确认为费用	116.35
(1)支付应付款项、预付款项的支出	70.2
(2)在取得存货、政府储备物资等计入物资成本的支出	5.8
(3)为购建固定资产等的资本性支出	20
(4)偿还借款本金的支出	10.35
(5)取得投资的支出	10
减:1.当期确认为预算收入但没有确认为收入	69
(1)收到应收款项、预收账款确认的预算收入	59
(2)取得借款确认的预算收入	10
2.当期确认为费用但没有确认为预算支出	130.85
(1)发出存货、政府储备物资等确认的费用	35
(2)计提的折旧费用和摊销费用	3.5
(3)确认的资产处置费用(处置资产价值)	2
(4)应付款项、预付账款确认的费用	90.35
(5)计提坏账准备确认的费用	
(二)其他事项差异	
三、本年盈余(本年收入与费用的差额)	30.15

注:“取得投资的支出”和“计提坏账准备确认的费用”是本文的新增项。

细账,但在实行会计信息化的单位,可以很容易设置好辅助明细账。

**主要参考文献:**

- [1] 财政部. 政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表. 财会[2017]25号, 2017-10-24.
- [2] 财政部会计司有关负责人就印发《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》答记者问[J]. 财务与会计, 2017(23):6~10.
- [3] 贺勇, 李艳丽, 赵旭. “双基础”核算下损益差异研究[J]. 会计之友, 2018(3):16~19.

作者单位:重庆工商大学会计学院,重庆 400067