国库集中支付下财政应返还额度的会计核算

邓春梅

(重庆大学建设管理与房地产学院 重庆 400044)

【摘要】国库集中支付下年终预算单位结余的财政直接支付与授权支付额度要由财政收回并于第二年恢复,现行制度规定预算单位对这部分财政收回的额度在"财政应返还额度"科目做债权处理,但并未对财政总预算会计的相应核算进行规定,这会打破会计勾稽平衡关系。本文提出财政总预算会计要做相应处理,可以通过在"暂存款"下设置明细科目实现。

【关键词】国库集中支付 财政应返还额度 财政总预算会计 暂存款

2005年1月财政部颁布了《财政国库管理制度改革单位年终结余资金账务处理暂行规定》(以下简称《规定》),规定各预算单位应增设"财政应返还额度"资产类科目,以核算该单位本年度财政直接支付预算指标数与财政直接支付实际支出数的差额,及本年度财政授权支付预算指标额度与下达额度、下达额度与实际使用额度间的差额。但该规定仅规范了各预算单位的会计核算处理,并未对财政总预算机构的相应处理进行规范,这不符合会计的复式记账原则,使得会计业务的因果链条断裂,不能达到整体的内部平衡。

笔者认为,通过在财政总预算会计的"暂存款"下设置"应付直接支付款项"、"授权额度已下达未支付"、"收回授权额度"和"授权额度未下达"四个明细科目,可以完善财政总预算会计与预算单位会计之间的年终资金结余业务的账务处理。

一、财政直接支付下"财政应返还额度"的相关核算

1. 年终财政收回额度时的核算。年终时如果预算单位尚有未使用的直接支付指标数,由于财政采取先注销后恢复的办法,于当年末将这些指标收回,第二年再恢复上一年度未使用的指标,于是形成预算单位对财政的一种债权,同时也形成财政对预算单位的一种负债。因此,《规定》指出预算单位应当核算这种债权,同时确认当期的收入,以与第二年度的预算区

---

180 000,应交税费——应交增值税(销项税额)30 600,银行存款13 400,营业外收入10 000。

双方的其他会计分录略。综上所述,在双方资产的公允价值不相等的情况下,如果以换出资产公允价值为基础,就会造成"张冠李戴",多计或少计换入资产的价值,应当以换入资产的公允价值为基础计量换入资产的成本。

(三)

在换出、换入资产公允价值相等,增值税税率也相等的情况下,实际上仍是以换入资产公允价值为基础计量换入资产的成本。

例3:假如例1中机器设备和商品的公允价值都是200 000元,增值税税率都是17%,两个公司确定换入资产成本时,无论是以换出资产的公允价值为基础,还是以换入资产的公允价值为基础,都是200 000元,没有必要非要以换出资产公允价值为基础不可。实际上仍然是以换入资产的公允价值为基础计量的,以换出资产公允价值为基础计量是个误会。

(四)

多项非货币性资产交换时,应当直接以各项换入资产的公允价值为基础计量各项换入资产的成本。根据非货币性资产交换准则的规定,同时换入多项非货币性资产,"具有商业实质,且换入资产的公允价值能够可靠计量的,应当按照换入各资产的公允价值占换入资产公允价值总额的比例,对换入资产的成本总额进行分配,确定各项换入资产的成本"。笔者认为,这是一种毫无意义的循环计算,费了很大周折算出来的各项换入资产的成本和它们各自的公允价值相等,因此,不如直接把各项换入资产的公允价值作为它们各自的成本。

例4:甲公司用厂房、设备和库存商品交换乙公司的办公楼、小汽车和客运汽车,甲公司资产的公允价值分别为1 000万元、100万元和350万元,乙公司资产的公允价值分别为1 100万元、159.5万元和150万元。甲公司换入资产成本按上述准则算出来的数额分别为1 099.41万元、160.68万元和149.41万元,和公允价值1 100万元、159.5万元和150万元非常接近,相差的小数是四舍五入造成的误差,从理论上看应当完全相等。按上述准则算出来的乙公司换入资产成本分别为1 000.5万元、100.05万元和349.45万元,和它们的公允价值相差也很小,也是四舍五入造成的误差。既然如此,就不如直接按各项换入资产公允价值入账,即便捷又准确。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006

2. 中国注册会计师协会.会计.北京:中国财政经济出版社,2008

别开来。在此情况下,预算单位应当按照当期预算指标数与实际直接支付数间的差额,作如下分录(为了区分方便,用Ⅰ系列分录表示预算单位的会计处理,用Ⅱ系列分录表示现行制度下财政总预算会计的处理,用Ⅲ系列分录表示本文提出的财政总预算会计应做的处理)。

借:财政应返还额度——财政直接支付

贷:拨入经费(行政单位)/财政补助收入(事业单位)——财政直接支付 (Ⅰ-1)

这种处理实际上体现了权责发生制的精神,将当期预算单位的收入按照预算指标进行了确认,同时形成了对财政的债权。但如果财政总预算执行机构不进行相应处理,则不能完整地反映一级政府的当期支出和对预算单位的负债,因此,与(Ⅰ-1)对应,财政总预算执行机构应该按照当期预算指标数与实际直接支付数间的差额,作如下分录:

借:一般预算支出

贷:暂存款——应付直接支付款项 (Ⅲ-1)

其中,"一般预算支出"科目反映尽管还没实际支出,但按照预算应计入当期的支出;"暂存款"科目反映财政对预算单位的负债。表面上看,这一处理违背了预算会计的"收付实现制"原则,但其实质上能更好地反映配比原则,也使会计核算尽量与预算保持一致。

2. *第二年恢复额度时的核算*。第二年财政分批恢复直接支付额度,在恢复时,预算单位不进行任何处理,只有实际直接支付时才进行处理,其分录如下:

借:经费支出(行政单位)/事业支出(事业单位)/其他相关科目

贷:财政应返还额度——财政直接支付 (Ⅰ-2)

相应地,财政总预算执行机构在恢复指标额度时也不做处理,只在实际直接支付时做如下分录:

借:暂存款——应付直接支付款项

贷:国库存款 (Ⅲ-2)

二、授权支付下"财政应返还额度"的相关核算

授权支付下情况要复杂一些,首先假设按照预算,授权支付的指标额度为A,当期下达额度为B,预算单位实际使用了额度为C,它们的关系为A≥B≥C。下面我们从额度的拨付说起。

1. *财政下达额度和预算单位使用额度时的核算*。按照现在的规定,财政下达额度时,财政总预算会计并不进行账务处理,仅仅是预算单位做如下分录:

借:零余额账户用款额度B

贷:拨入经费(行政单位)/财政补助收入(事业单位)——财政授权支付B (Ⅰ-3)

财政总预算会计此时不做任何账务处理,仅在预算单位实际使用授权支付的额度时才进行账务处理。当预算单位对代理银行下达支付指令时,做如下分录:

借:经费支出(行政单位)/事业支出(事业单位)/其他相关科目C

贷:零余额账户用款额度C (Ⅰ-4)

同时,财政总预算会计根据财政支付执行机构传来的"预算支出结算清单",与(Ⅰ-4)对应,做如下分录:

借:一般预算支出C

贷:国库存款C (Ⅱ-1)

(Ⅱ-1)的处理使得预算单位确认收入和财政总预算会计确认支出的时间不一致,不能清晰完整地反映会计勾稽和平衡关系,因此笔者认为,当财政下达额度时,既然预算单位确认了收入,财政总预算会计也应相应地确认支出。但在确认支出时,由于款项尚未实际支付,因此形成一项负债,为全面反映已下达额度未支付款项负债与未下达额度负债的区别,在"暂存款"下设置"授权额度已下达未支付"、"授权额度未下达"和"收回授权额度"三个明细科目。则与(Ⅰ-3)对应,应做如下分录:

借:一般预算支出B

贷:暂存款——授权额度已下达未支付B (Ⅲ-3)

当预算单位做(Ⅰ-4)分录处理时,财政总预算会计也相应做如下分录:

借:暂存款——授权额度已下达未支付C

贷:国库存款C (Ⅲ-4)

这样,年终时财政负有对预算单位的已下达额度未实际支付的负债(B-C)。

2. *年终结余额度时的核算*。授权支付下年终结余的额度包括两部分:其一是预算的指标未下达到单位零余额账户的指标剩余数(A-B),其二是已下达额度但预算单位并未使用的额度数(B-C)。

根据《规定》,预算单位对财政收回的未下达指标数确认收入和债权,对收回的已下达指标数形成债权并减少资产,其分录如下:

借:财政应返还额度——财政授权支付A-B

贷:拨入经费(行政单位)/财政补助收入(事业单位)——财政授权支付A-B (Ⅰ-5)

借:财政应返还额度——财政授权支付B-C

贷:零余额账户用款额度B-C (Ⅰ-6)

那么,根据勾稽和平衡关系,财政总预算会计也应进行相应会计处理,对于财政收回未下达的指标数,财政应确认支出,即对应(Ⅰ-5),做(Ⅲ-5)分录如下:

借:一般预算支出A-B

贷:暂存款——授权额度未下达A-B (Ⅲ-5)

而对于(Ⅰ-6)中收回的已下达未使用额度(B-C),财政也相应形成对其的负债,通过(Ⅲ-3)和(Ⅲ-4)两步处理,可知已形成对预算单位的"授权额度已下达未支付"负债,但此明细科目不能准确反映年终时财政对额度的收回,因此此处增加一个明细科目"收回授权额度"进行过渡,第二年恢复额度时再冲销"收回授权额度"明细科目,其分录如下:

借:暂存款——授权额度已下达未支付B-C

贷:暂存款——收回授权额度B-C (Ⅲ-6)

3. *第二年恢复额度时的核算*。第二年财政分批恢复授权支付额度,按照《规定》,恢复时预算单位做如下分录:

借:零余额账户用款额度

贷:财政应返还额度——财政授权支付　　(Ⅰ-7)

相应地,财政总预算执行机构也应将过渡科目"收回授权额度"中的数额转至"授权额度已下达未支付"明细科目中,作分录如下:

借:暂存款——收回授权额度

贷:暂存款——授权额度已下达未支付　　(Ⅲ-7)

如果恢复的授权支付额度不仅包括上一年已下达未支付的额度,还包括上一年尚未下达指标的额度,则财政总预算执行机构的分录如下:

借:暂存款——收回授权额度

——授权额度未下达

贷:暂存款——授权额度已下达未支付　　(Ⅲ-7′)

当预算单位实际使用授权额度进行支付时,预算单位做如下分录:

借:经费支出(行政单位)/事业支出(事业单位)/其他相关科目

贷:零余额账户用款额度　　(Ⅰ-8)

相应地,财政总预算执行机构也应做如下分录:

借:暂存款——授权额度已下达未支付

贷:国库存款　　(Ⅲ-8)

三、案例分析

例1:某行政单位2010年有直接支付预算指标10万元,财政实际直接支付8万元用于购买办公设备,年终结余2万元直接支付指标。第二年恢复2万元指标,1月使用1万元用于支付水电费。

分析:**1.** 直接支付时:

(1)预算单位:

借:经费支出8

贷:拨入经费——财政直接支付8

借:固定资产——办公设备8

贷:固定基金8

(2)财政总预算执行机构:

借:一般预算支出8

贷:国库存款8

2. 年终时:

(1)预算单位:

借:财政应返还额度——财政直接支付2

贷:拨入经费——财政直接支付2

(2)财政总预算执行机构:

借:一般预算支出2

贷:暂存款——应付直接支付款项2

3. 第二年恢复2万元额度时预算单位和财政总预算执行机构均不做账务处理。

直接支付时:

(1)预算单位:

借:经费支出1

贷:财政应返还额度——财政直接支付1

(2)财政总预算执行机构:

借:暂存款——应付直接支付款项1

贷:国库存款1

例2:某事业单位2010年有授权直接预算指标10万元,已下达额度8万元,实际使用5万元额度购买自用材料。年终财政收回额度,并于第二年1月恢复全部额度,1月实际授权支付2.5万元用于事业支出。

分析:**1.** 财政下达授权支付额度8万元时:

(1)预算单位:

借:零余额账户用款额度8

贷:财政补助收入——财政授权支付8

(2)财政总预算执行机构:

借:一般预算支出8

贷:暂存款——授权额度已下达未支付8

2. 预算单位实际使用授权额度时:

(1)预算单位:

借:材料5

贷:零余额账户用款额度5

(2)财政总预算执行机构:

借:暂存款——授权额度已下达未支付5

贷:国库存款5

3. 年终时:

(1)预算单位:

借:财政应返还额度——财政授权支付5

贷:财政补助收入——财政授权支付2

零余额账户用款额度3

(2)财政总预算执行机构:

借:一般预算支出2

暂存款——授权额度已下达未支付3

贷:暂存款——授权额度未下达2

——收回授权额度3

4. 第二年恢复额度时:

(1)预算单位:

借:零余额账户用款额度5

贷:财政应返还额度——财政授权支付5

(2)财政总预算执行机构:

借:暂存款——授权额度未下达2

——收回授权额度3

贷:暂存款——授权额度已下达未支付5

5. 第二年实际授权支付时:

(1)预算单位:

借:事业支出2.5

贷:零余额账户用款额度2.5

(2)财政总预算执行机构:

借:暂存款——授权额度已下达未支付2.5

贷:国库存款2.5

主要参考文献

赵建勇.预算会计.上海:上海财经大学出版社,2010