

预算单位额度结余与收支结余的关系

葛欣 陈相杰

(聊城大学数学科学学院 山东聊城 252059 审计署驻济南特派员办事处 济南 250011)

【摘要】 国库集中支付制度改革后,预算单位在年终可能存在用款额度结余,正确理解这种结余和年终收支结余之间的数量关系对于做好预算单位会计具有重要的意义,但是人们对这两者之间的关系目前的认识并不统一。本文通过详细论证这两种结余之间的数量关系提出自己的观点。

【关键词】 额度结余 国库集中支付 财政零余额账户 单位零余额账户

在国库集中支付制度下,财政部门给行政事业单位等预算单位拨付财政资金可通过财政直接支付、财政授权支付两种方式进行。财政直接支付是财政部门开具支付令,通过国库单一账户体系,直接将财政资金由财政零余额账户支付到商品或劳务供应者账户的支付方式;财政授权支付是预算单位根据财政部门的授权,自行开具支付令,通过国库单一账户体系将资金由财政部门为预算单位专设的单位零余额账户支付到货品或劳务供应者账户的支付方式。这两种支付方式都是

通过代理银行拨付使用资金的额度,而不是实际资金。

预算单位可用于支付的内容,在财政直接支付方式下有:工资支出,工程采购支出,物品和服务采购支出,国库直接拨付的专项支出。在财政授权支付方式下有:未纳入直接支付的公用支出和零星支出,单件物品或单项服务购买不足10万元人民币,年度财政投资不足50万元人民币的工程采购,特别紧急的支出及财政部门批准的其他支出。对应两种财政支付方式,拨付的额度也有两种,分别是财政直接支付额度和财政

付账款-应付账款、应付票据)

生产渠道营运资金利润率=生产渠道增值额÷生产渠道营运资金=(生产渠道产出-生产渠道成本)÷(在产品存货+其他应收款-应付职工薪酬-其他应付款)

营销渠道营运资金利润率=营销渠道增值额÷营销渠道营运资金=(营销渠道产出-营销渠道成本)÷(成品存货+应收账款、应收票据-预收账款-应交税费)

经营活动营运资金利润率=经营活动增值额÷经营活动营运资金=(采购渠道增值额+生产渠道增值额+营销渠道增值额)÷(采购渠道营运资金+生产渠道营运资金+营销渠道营运资金)

在计算上述利润率指标时,增值额的计算是难点。具体来说,增值额的确定需借鉴作业成本法的核算原理,即产品消耗作业、作业消耗资源,各渠道增值额由各渠道的产出扣减各渠道的成本确定。其中,各渠道的产出包括各渠道对企业内其他渠道的产出和对企业外的产出,如采购渠道的产出既包括对生产渠道的原材料投入,又包括直接对外销售不需要的材料。各渠道成本包括各渠道占用企业内其他渠道的投入和占用企业外资源的投入,如营销渠道的成本不仅包括生产渠道生产的产成品,还可能包括企业直接从外单位购入的产成品。

各渠道对企业外的产出和占用企业外资源的投入可根据市场价格确定,各渠道对企业内其他渠道的产出和各渠道占用企业内其他渠道的投入是在企业内部实现的,交换价值不易表现为市场价格,其确定相对较难。企业可采用顾客认知价

值法、内部转移价格法、价值分配法等方法进行分析确定。

另外,如果各渠道营运资金利润率计算结果为负,则需要具体分析。在内部交换价值确定较为合理的情况下,如果分子为正、分母为负,说明该渠道不需要垫支自有流动资金即可产生增值额,增值效果较好;如果分子为负、分母为正,说明该渠道占用了自有流动资金但没有产生增值额,增值效果较差。当然,各渠道增值额的产生是营运资金和长期资金共同作用的结果,但在企业规模变化不大的情况下,上述指标可用于企业内部纵向比较;即便企业规模发生较大变化,也可以通过一定方式剔除企业规模的影响后进行纵向比较。上述分析比较结果不仅有助于判断企业营运资金的盈利性状况、指导企业进行营运资金管理决策,而且有助于指导企业对内部流程和作业进行进一步分析,删除或改进不增值作业,保留并进一步完善增值作业。

【注】 本文系国家自然科学基金项目“基于渠道管理的营运资金管理研究与中国上市公司数据平台建设”(课题编号:70772024)的阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 杨雄胜,缪艳娟,刘彩霞.改进周转率指标的现实思考.会计研究,2000;4
2. 王竹泉,高芳.基于业务流程管理的价值增值报告模式研究.会计研究,2004;9
3. 王竹泉,逢咏梅,孙建强.国内外营运资金管理研究的回顾与展望.会计研究,2007;2

授权支付额度。年度终了时,这两种额度都可能存在额度结余,分别称为财政零余额账户用款额度结余和单位零余额账户用款额度结余。那么这些用款额度结余与年终的收支结余存在什么样的关系呢?年终结余是否包括额度结余呢?

用款额度结余是预算单位尚未使用的年度预算指标,而年终收支结余是预算单位全年实际收入减去实际支出后的余额,预算单位的用款额度结余与年终收支结余是两个不同的概念。笔者认为,预算单位的年终收支结余在数量上包括所有的用款额度结余,以下进行论证:

一、财政零余额账户用款额度结余与收支结余的关系

预算单位的年终收支结余包括财政零余额账户用款额度结余。这是因为,在平时下达财政零余额账户用款额度指标时,预算单位不做账务处理,在实际使用财政零余额账户用款额度时,才进行账务处理,借记支出或购入未用的资产,贷记收入,年终存在财政零余额账户用款额度结余时,要确认为财政应返还额度这种特殊的资产科目,借记财政应返还额度,贷记收入。由于平时使用时所记的收支是相等的,所以年终的这笔账务处理使得收入单方面增加,支出没增加,增加的数额正好就是财政零余额账户用款额度指标数与实际使用数的差额,因此年终的收入减支出所得的结余就包括财政零余额账户用款额度结余。

二、单位零余额账户用款额度结余与收支结余的关系

预算单位的年终收支结余也包括单位零余额账户用款额度结余,不管是未下达的还是已经下达但尚未使用的。

对于尚未下达的零余额账户用款额度结余,平时没有进行账务处理,在年终发现结余进行处理时,是借记财政应返还额度,贷记收入。跟这笔结余有关的账务处理只有收入的记录没有支出的记录,所以年终的收支结余必然包括这部分尚未下达的零余额账户用款额度结余数额。

对于已下达但尚未使用的零余额账户用款额度结余,由于下达时应该做的账务处理是,借记零余额账户用款额度,贷记收入。使用时,如果可以直接列支,比如买来即用的办公用品,则借记支出,贷记零余额账户用款额度;如果不可以直接列支,比如买来放入仓库的办公用品,则借记资产,贷记零余额账户用款额度,等到领用时,再借记支出,贷记资产。所以年终在计算收支结余时,收入减去支出数必然包括已下达但尚未使用的零余额账户用款额度结余。因此,预算单位的年终结余也包括所有的单位零余额账户用款额度结余。

例如,某预算单位已纳入财政国库单一账户制度改革。年初,该单位获批财政直接支付额度 20 000 元,此时不做账务处理。年中使用额度支付 18 000 元,其中 10 000 元用于办公支出,8 000 元用于物品采购,物品没有直接使用放入仓库,后从仓库领用 5 000 元。

账务处理为:①行政单位之下,借:经费支出 10 000;贷:拨入经费 10 000。借:库存材料 8 000;贷:拨入经费 8 000。借:经费支出 5 000;贷:库存材料 5 000。②事业单位之下,借:事业支出 10 000;贷:财政补助收入 10 000。借:材料 8 000;贷:财政补助收入 8 000。借:事业支出 5 000;贷:材料 5 000。

年终,财政直接支付用款额度结余为 2 000 元,此时应确认为财政应返还额度,账务处理为:①行政单位之下:借:财政应返还额度 2 000;贷:拨入经费 2 000。②事业单位之下:借:财政应返还额度 2 000;贷:财政补助收入 2 000。

不管是行政单位还是事业单位,年终结余=收入-支出=包括(10 000+8 000+2 000)在内的收入-包括(10 000+5 000)在内的支出=包括 5 000 元在内的结余,而这 5 000 元中包括 2 000 元的财政直接支付用款额度结余即财政零余额账户用款额度结余和 3 000 元的未用材料,所以年终收支结余就包括财政零余额账户用款额度结余。

再如,该单位也获批财政授权支付额度 50 000 元,此时不做账务处理。下达 30 000 元授权支付额度时,账务处理应为:①行政单位之下,借:零余额账户用款额度 30 000;贷:拨入经费 30 000。②事业单位之下,借:零余额账户用款额度 30 000;贷:财政补助收入 30 000。

年中使用了授权支付额度 16 000 元,其中 10 000 元用于办公支出,6 000 元用于物品采购,物品没有直接使用放入仓库,后从仓库领用 4 000 元。此时,账务处理应为:①行政单位之下,借:经费支出 10 000;贷:零余额账户用款额度 10 000。借:库存材料 6 000;贷:零余额账户用款额度 6 000。借:经费支出 4 000;贷:库存材料 4 000。②事业单位之下,借:事业支出 10 000;贷:零余额账户用款额度 10 000。借:材料 6 000;贷:零余额账户用款额度 6 000。借:事业支出 4 000;贷:材料 4 000。

年终,未下达的财政授权支付用款额度结余为 20 000 元(50 000-30 000),此时账务处理为:①行政单位之下:借:财政应返还额度 20 000;贷:拨入经费 20 000。②事业单位之下:借:财政应返还额度 20 000;贷:财政补助收入 20 000。

已下达未使用的财政授权支付用款额度结余为 14 000 元(30 000-16 000),此时账务处理为:①行政单位之下:借:财政应返还额度 14 000;贷:零余额账户用款额度 14 000。②事业单位之下:借:财政应返还额度 14 000;贷:零余额账户用款额度 14 000。

则:预算单位的年终结余=收入-支出=包括与财政直接支付额度有关的(10 000+8 000+2 000)在内的收入+包括与财政授权支付额度有关的(30 000+20 000)在内的收入-包括与财政直接支付额度有关的(10 000+5 000)在内的支出-包括与财政授权支付额度有关的(10 000+4 000)在内的支出=包括与财政直接支付额度有关的 5 000 元在内的结余+包括与财政授权支付额度有关的 36 000 元在内的结余,而这 5 000 元中包括 2 000 元的财政零余额账户用款额度结余和 3 000 元的未用材料,36 000 元中既包括 20 000 元的未下达的财政授权支付用款额度结余,也包括 14 000 元已下达未使用的财政授权支付用款额度结余,以及 2 000 元的未用材料,所以年终收支结余既包括财政零余额账户用款额度结余,也包括全部的单位零余额账户用款额度结余。

主要参考文献

赵建勇.预算会计(第四版).北京:上海财经大学出版社,2010