

高校财政直接支付下的会计核算改进

罗水秀

(浙江工业职业技术学院经济管理分院 浙江绍兴 312000)

【摘要】 本文对国库财政直接支付方式下分期付款的相关会计处理进行了分析,针对高校财政直接支付下会计核算存在的问题提出了改进建议。

【关键词】 财政直接支付 分次付款 会计核算

一、财政直接支付下的会计核算

在财政直接支付方式下,基层预算单位使用的财政性资金不再通过主管部门层层划拨,工资支出由财政直接拨付到个人工资账户,购买货物或劳务的款项由财政直接拨付给供应商。高校根据国库支付执行机构委托代理银行开具的《财政直接支付入账通知书》、《预算单位财政直接支付申请书》《预算单位用款计划表》及原始凭证入账。

通常情况下,财政直接支付资金结算的账务处理有三种情况:①不形成固定资产的会计核算,如工资、劳务支出等;②形成固定资产的会计核算,如大批的办公设备、教学设备仪器购置;③年终预算结余资金的会计核算。

1. 不形成固定资产结算的会计核算。对工资、劳务支出的账务处理是:借记“事业支出——工资福利支出——基本工

为3 000 000元,公允(评估)价值为6 000 000元。要求编制W公司取得长期股权投资的会计分录。

W公司初始投资成本=10 000 000+6 000 000=16 000 000(元)。借:长期股权投资——投资成本16 000 000,累计折旧3 000 000;贷:固定资产8 000 000,银行存款10 000 000,营业外收入1 000 000。

例3: B公司是A公司的非全资子公司,A公司拥有B公司80%的股份。本年度B公司净利润为24 000元,期初未分配利润9 000元,本期提取盈余公积3 000元,应付利润12 000元,期末未分配利润18 000元。要求为A公司编制合并财务报表的抵销分录。

借:投资收益19 200(24 000×80%),少数股东收益4 800(24 000×20%),期初未分配利润9 000;贷:提取盈余公积3 000,应付利润12 000,未分配利润18 000。

例4:存款人支取到期的定期存款,银行做如下会计分录:

借:吸收存款——定期储蓄存款,利息支出;贷:库存现金,其他应付款——应交利息税。

例5:开放式基金被赎回时,基金管理公司应做如下分录:

资和津贴等”或“事业支出——商品和服务支出——劳务费”科目,贷记“财政补助收入——基本支出(项目支出)”或“事业收入——基本支出(项目支出)”科目。

2. 形成固定资产结算的会计核算。对高校购买的大批办公用品、教学仪器的账务处理是:借记“事业支出——其他资本性支出——设备购置”科目,贷记“财政补助收入——基本支出(项目支出)”或“事业收入——基本支出(项目支出)”科目;同时借记“固定资产”科目,贷记“固定基金”、“应付账款”科目。

3. 年终预算结余资金的会计核算。高校年终依据本年度财政直接支付预算指标数与当年财政直接支付实际支出数的差额,借记“财政应返还额度——财政直接支付”科目,贷记“财政补助收入——基本支出(项目支出)”或“事业收入——

借:实收基金,未实现利得,损益平准金;贷:应付申购款,其他收入——赎回费,应付赎回费——××银行。

此外,企业所得税业务中采用资产负债表债务法核算(具体数据略),则多借多贷会计分录如下:借:所得税费用,递延所得税资产;贷:应交税费——应交所得税,递延所得税负债。

由上述会计分录可见,多借多贷分录不仅是可行的,甚至是必须和不可避免的。但我们的基础会计教材常常避而不谈,有些甚至说不得编制多借多贷分录,本文引入“允许多借多贷”规则,以消除这一误区。

主要参考文献

1. 戴德明,林刚,赵西卜.财务会计学.北京:中国人民大学出版社,2006
2. 王红云,赵永宁.纳税会计.成都:西南财经大学出版社,2010
3. 刘正刚,李旭颖.高级财务会计.北京:国家行政学院出版社,2011
4. 郭德松,刘海燕.金融会计.武汉:华中科技大学出版社,2007

基本支出(项目支出)”科目。下年度恢复财政直接支付额度后,单位在使用预算结余资金时,借记“有关支出”科目,贷记“财政应返还额度——财政直接支付”科目。

例1:2012年9月5日,甲高校按规定的政府采购程序与A供应商签订了一份教学设备仪器购买合同,合同总金额为400万元,该项资金来源财政补助资金200万元、财政专户资金200万元。合同规定,所购设备由A供应商于签订合同后1个月内交付,付款方式为:设备验收合格后支付合同总金额的90%,在设备正常运行12个月后支付到合同总金额的95%,在设备正常运行24个月后支付到合同总金额的100%。设备发票由A供应商交货时一次性开出,设备于10月5日验收,甲高校于10月15日向财政申请直接支付。10月20日甲高校收到国库支付执行机构委托代理银行转来的《财政直接支付入账通知书》,通知书中注明的金额为360万元。其中《预算单位用款计划表》标明,200万元为财政拨款的项目资金,200万元为财政专户的项目资金。

2012年10月20日:借:事业支出——其他资本性支出——设备购置360;贷:财政补助收入——项目支出180,事业收入——项目支出180。借:固定资产400;贷:固定基金360,应付账款——A供应商40。

2012年年终时:借:财政应返还额度——财政直接支付40;贷:财政补助收入——项目支出20,事业收入——项目支出20。

2013年10月支付A供应商质量保证金余款时:借:应付账款——A供应商20;贷:财政应返还额度——财政直接支付20。同时:借:事业支出——其他资本性支出——设备购置20;贷:固定基金20。

2014年10月支付A供应商质量保证金余款时:借:应付账款——A供应商20;贷:财政应返还额度——财政直接支付20。同时:借:事业支出——其他资本性支出——设备购置20;贷:固定基金20。

二、财政直接支付下现行会计核算的改进

1. 存在的问题。其一,现行制度没有直接规定对采用分期付款购入固定资产如何进行会计处理,但根据《事业单位会计准则》,事业单位的会计核算一般采用收付实现制,所以事业支出应当按照实际支付的款项入账。购入的固定资产应当按照实际支付的买价、运杂费等记账。其二,年终预算结余资金的会计核算是按权责发生制进行的会计核算。其三,CAS4规定,除了融资租入固定资产之外,事业单位固定资产的账面余额与固定基金的账面余额应当是一致的,所以事业单位在取得固定资产时应当相应地增加固定基金。

另外,根据《浙江省省级部门财政拨款结余资金管理暂行办法》,对于项目支出经费、计划内财政性资金,原则上必须在本年度内执行完毕,不得结转,否则必须说明理由并提供依据;对预算年度安排的项目支出连续两年未使用完形成的结余,省财政将收回用于安排下一年度省级部门的项目支出预

算,或收归财政用于平衡总预算。以上规定也存在一些弊端。

例2:承例1:由于2012年10月份购买教学仪器设备采用收付实现制进行会计核算,事业支出只列支360万元,固定基金入账360万元,而固定资产入账400万元,从而产生了固定资产与固定基金账面余额相差40万元;年终预算结余资金采用权责发生制进行会计核算,2012年增加了财政补助收入和事业收入各20万元,而相应的支出只能在2013年10月和2014年10月发生,同时固定基金也只能在2013年10月和2014年10月才相应地增加,这种处理方式出现了收入在一个年度而支出在多个年度的情况,导致了预算不平衡、结余不真实。

同样,该项目的年度财政资金,由于会计核算采用的是收付实现制,实际上该项目2012年度已经完成,而年终在账面上却显示有专项资金结余40万元;真正账面上项目完成的数据只能在2014年度的财务报表中才能得到全部反映,这种会计核算导致财务数据反映不及时、客观、真实,给上级财政部门 and 单位提供的是错误的有关财政项目资金的执行、完成程度的财务信息,增加了数据核对的工作量。

2. 核算方法改进。为了正确反映高校在财政直接支付方式下所形成的收支结余资金真实性、财政性项目资金支出完成程度、固定资产和固定基金账面余额一致,针对高校购买设备仪器留有质量保证金、分期付款财政直接支付的资金结算,形成固定资产支出的会计核算提出以下改进办法:

(1)对高校资产购置的采购,除严格按照政府采购制度规定外,根据设备仪器质量安全的要求要保留质量保证金的设备,在签订合同同时与供应商商定,让供应商在高校向财政申请《预算单位用款计划表》前,缴入相应的质量保证金金额,高校在申请财政直接支付时支付全部款项。

(2)采用权责发生制原则进行会计核算,收入在年终时按财库[2004]190号文件进行会计核算。具体的账务处理是:借记“事业支出——其他资本性支出——设备购置”科目,贷记“财政补助收入——基本支出(项目支出)”或“事业收入——基本支出(项目支出)”科目、“应付账款”科目;同时借记“固定资产”科目,贷记“固定基金”科目。

承例1:改进后的账务处理:2012年10月20日:借:事业支出——其他资本性支出——设备购置400;贷:财政补助收入——项目支出180,事业收入180,应付账款——A供应商40。借:固定资产400;贷:固定基金400。

2012年年终时:借:财政应返还额度——财政直接支付40;贷:财政补助收入——项目支出20,事业收入20。

2013年10月支付A供应商质量保证金余款时:借:应付账款——A供应商20;贷:财政应返还额度——财政直接支付20。

2014年10月支付A供应商质量保证金余款时:借:应付账款——A供应商20;贷:财政应返还额度——财政直接支付20。

主要参考文献

高级会计实务编委会编.高级会计实务.北京:经济科学出版社,2010