

事业单位财政补助支出退回的核算

吴利红

(北京物资学院商学院 北京 101149)

【摘要】新《事业单位会计制度》的一大亮点,就是加强了对财政补助资金的管理与核算,对事业单位财政补助收入的取得和财政补助支出的发生,都做出了详尽的会计处理规定。然而,制度中对于财政补助支出收回会计处理的规定,却不够全面系统。本文在理解制度精神的基础上,对财政补助支出退回,分别按不同情况讨论其会计处理。

【关键词】财政补助支出 财政补助结转(结余) 国库直接支付 国库授权支付

《事业单位会计制度2012》(下文简称“制度”)自2013年1月1日起执行,笔者发现制度中对事业单位发生财政补助支出业务的会计处理,进行了详尽的规定。而对于财政补助支出收回的会计处理,制度稍有涉及,但并不系统全面,表述也不尽准确,本文将就此展开论述。

一、财政补助支出收回核算的特殊性

事业单位的财政补助支出,可能用于商品或劳务的购买,也可以用于发放职工工资等,为便于理解与讲述,下文统称“购货”;相应的,支出的收回可能是由于退货,也可能是职工工资等个人报酬的退回,下文统称“退货”。

1. 退货收回的货币资金形式不确定。财政对事业单位的拨款,目前基本使用国库集中支付。按照款项的不同用途,分别采用国库直接支付和国库授权支付两种方式。无论是直接支付还是授权支付,事业单位对外支付财政补助资金,都是由国库直接支付给商品或劳务的供应商。二者的区别在于:前者一般通过政府采购,因此供应商的交易对象是政府;而后者由于商品采购权在事业单位手中,因此供应商的交易对象是事业单位本身。

当发生财政补助支出退回,供应商将款项退回其交易对象:直接支付方式下的支出,退回国库;授权支付方式下的支出,退回事业单位,这笔款项被事业单位存入非财政补助资金账户。而对于退回的职工工资等个人报酬,无论哪种支付方式,支出的退回一般表现为事业单位收到库存现金。这样就造成以下结果,财政补助支出由国库支付,其退回的款项却不一定重回国库。

2. 购货与退货所属预算年度可能不一致。事业单位某预算年度退回的货物,可能是本年度购入的,也可能是以前年度购入的。前者的会计处理,可能需要调整本年度的“财政补助支出”和“财政补助收入”;后者的会计处理,只能通过“财政补助结转”或“财政补助结余”科目(下文简写成“财政补助结转(结余)”)进行。退回的款项,可能由事业单位继续按原

用途使用,也可能由上级主管部门收回。

二、国库直接支付下财政补助支出退回的会计处理

1. 退回当年购货的会计处理。

(1)退回当年所购长期资产或劳务。前已述及,国库直接支付方式下,供应商将款项直接退还给国库单一账户,不影响事业单位的货币资金。因此事业单位冲销本年原购买时的会计分录即可:借:财政补助收入;贷:事业支出——财政补助支出。如果是退回长期资产,还应冲销长期资产的账面价值和对应的非流动资产基金:借:非流动资产基金,累计折旧/累计摊销;贷:固定资产/无形资产。

(2)退回当年所购未领用存货。基于同样的原因,事业单位退回未领用的存货,也只需冲销原购买时的会计分录:借:财政补助收入;贷:存货。

(3)退回当年购买已经领用存货。理解起来比较复杂的情况是,事业单位将所购存货领用后,发现货物存在严重质量问题,发生退回。这时,由于被领用的存货金额已经在账面被转销,因此不能贷记“存货”科目。同时,存货被领用时确认了财政补助支出,因此应将该支出冲销。会计处理如下:借:财政补助收入;贷:事业支出——财政补助支出。

无论是退回当年购入的长期资产还是存货,通常这部分款项当年能按原用途继续使用,在使用时重新列支即可。

(4)退回当年发放的职工工资。已发放的职工工资退回,与购买货物退回的情形不同:职工将款项以库存现金的形式交还给事业单位,而不是返还给国库单一账户。这部分款项属于人员经费,不能用于日常经费,据此收回的款项应该上缴国库:借:库存现金;贷:应缴国库款。同时应冲销本年的财政补助支与财政补助收入数额:借:财政补助收入;贷:事业支出——财政补助支出。

2. 退回以前年度财政补助支出的会计处理。

(1)退回以前年度所购长期资产。同样,由于供应商将此货款直接退回国库,事业单位的货币资金将不会受到影响。

并且该预算不被收回,按以前年度的预算额度,借记“财政应返还额度”。另外,以前年度财政补助支出的收回,表现为年初财政补助结转(结余)的增加。会计处理如下:借:财政应返还额度——财政直接支付;贷:财政补助结转(结余)。如果是退回长期资产,还应:借:非流动资产基金,累计折旧/累计摊销;贷:固定资产/无形资产。退回以前年度已经领用的存货,由于在领用时已经被列支,其会计处理同上。

(2)退回以前年度所购未领用存货。由于购入的存货尚未被领用,不构成当时的财政补助支出,也就不影响退回年初的财政补助结转(结余)。应做如下会计处理:借:财政应返还额度——财政直接支付;贷:存货。

(3)退回以前年度支付的职工工资。与退回本年支付职工工资相同,事业单位收到的款项应当上缴国库,应做如下会计处理:借:库存现金;贷:应缴国库款。由于发放工资年度同时确认了财政补助收入和财政补助支出,对退货年初的财政补助结转(结余)数额没有影响,因此,不需对净资产作出调整。

三、国库授权支付下财政补助支出退回的会计处理

制度关于财政补助支出退回的会计处理,仅出现在对“零余额账户用款额度”科目的运用解释中。表述如下:因购货退回等发生国库授权支付额度退回的,属于以前年度支付的款项,按照退回金额,借记本科目,贷记“财政补助结转”、“财政补助结余”、“存货”等有关科目。笔者认为,上述表达是制度的疏忽。发生购货退回时,事业单位将收到供应商(或职工)退回的银行存款(或库存现金),不可能增加“零余额账户用款额度”。

1. 退回当年财政补助支出的会计处理。

(1)退回当年所购长期资产或劳务。如前所述,对于长期资产或劳务,在购入支付货款时已经列支,如果当年发生退回,将会收到银行存款,相应冲销财政补助支出,应做会计分录如下:借:银行存款(或库存现金);贷:事业支出——财政补助支出。

如果退回已领用存货,其会计处理与上述处理相同。如果退回的是长期资产,还应:借:非流动资产基金,累计折旧/累计摊销;贷:固定资产/无形资产。

(2)退回当年所购未领用存货。对于未领用的存货,由于未曾列支,事业单位将之退回时,不应冲减财政补助支出,其会计分录如下:借:银行存款(或库存现金);贷:存货。

这里需要注意的是:上述两种情形下,虽然收回的款项无法进入零余额账户,事业单位只能将之存入非财政补助资金银行账户中,但仍应属于财政补助资金。其后,该款项仍应

用于原财政拨款的指定用途,使用时应借记“事业支出——财政补助支出”或“存货”科目,贷记“银行存款”或“库存现金”科目,而不是贷记“零余额账户用款额度”科目。

(3)退回当年发放的职工工资。与购货款退回不同的是,退回的职工工资,不能挪作他用,而应该上缴国库:借:库存现金;贷:应缴国库款。同时,应减少相应的预算,冲销本年度的财政补助收入和财政补助支出:借:财政补助收入;贷:事业支出——财政补助支出。

2. 退回以前年度财政补助支出的会计处理。

(1)退回以前年度所购长期资产或劳务。以前年度所购长期资产或劳务退回,事业单位在收到退回款项时,不应冲减当年的财政补助支出,而应增加退货年初的财政补助结转(结余):借:银行存款(或库存现金);贷:财政补助结转(结余)。对于已经领用存货的退回,其会计处理同上。如果退回长期资产,还需:借:非流动资产基金,累计折旧/累计摊销;贷:固定资产/无形资产。对于这部分收回的款项,应由相应主管部门依据财政补助结转和结余资金的管理办法,分别处理。可能需要上缴,也可能由单位留用。

(2)退回以前年度所购尚未领用存货。对于以前年度购买的未领用存货,由于以前年度并未列支,因此对退回年度年初的财政补助结转(结余)没有影响。事业单位收到退回的款项时,应做如下分录:借:银行存款(或库存现金);贷:存货。

(3)退回以前年度发放的职工工资。与国库直接支付一样,事业单位收到职工退回的以前年度工资,不影响财政补助结转(结余),但应该将收到的款项上缴国库,其会计处理应如下:借:库存现金;贷:应缴国库款。

为了方便理解和运用,现将各种情况下的财政补助支出退回的会计处理进行归纳列表:

		退回已列支货物或劳务	退回未领用存货	退回职工工资
当年购入	国库直接支付	借:财政补助收入 贷:事业支出——财政补助支出	借:财政补助收入 贷:存货	借:财政补助收入 贷:事业支出——财政补助支出
	国库授权支付	借:银行存款(或库存现金) 贷:事业支出——财政补助支出	借:银行存款(或库存现金) 贷:存货	借:库存现金 贷:应缴国库款
以前年度购入	国库直接支付	借:财政应返还额度 贷:财政补助结转(结余)	借:财政应返还额度 贷:财政补助结转(结余)	借:库存现金 贷:应缴国库款
	国库授权支付	借:银行存款(或库存现金) 贷:财政补助结转(结余)	借:银行存款(或库存现金) 贷:存货	

主要参考文献

1. 财政部.中央部门财政结转和结余资金管理办法.财预[2010]7号,2010-01-18
2. 财政部.事业单位会计制度.财会[2012]22号,2012-12-19
3. 财政部.企业会计准则2006.北京:人民出版社,2006