

村集体经济组织一事一议 财政奖补资金核算的几个问题

方飞虎(教授)

(浙江经贸职业技术学院财务会计系 杭州 310018)

【摘要】 村级公益事业建设一事一议财政奖补是我国的一项重大惠民政策,各级政府财政部门对其奖补资金的投入量逐年增长,相对而言对村级组织一事一议财政奖补资金会计核算的制度规定滞后,因此,如何管好用好这些资金,是摆在我们面前的现实问题。笔者针对村组织一事一议财政奖补资金核算的科目运用、设置、结转等会计处理问题进行了探析。

【关键词】 村集体组织 一事一议 财政奖补 会计核算

一事一议财政奖补资金,是指中央和地方各级财政安排专项用于村级公益事业建设一事一议财政奖补项目的资金。村级公益事业建设一事一议财政奖补政策是党中央、国务院确定的重大惠民政策,在改善农民生产生活条件、推进社会主义新农村建设方面具有重要意义。为贯彻落实这一政策,农业部出台了《关于规范村民一事一议筹资筹劳操作程序的意见》(农经发[2012]1号);财政部制定颁发了《村级公益事业建设一事一议财政奖补资金

较烦琐,特别是柜组比较多的时候。但借助于计算机技术,这种方法在实际中也用得比较多。

例:甲零售企业下设电器、鞋帽两个营业组,月末“商品进销差价”、“库存商品”和“商品销售收入”明细账余额等资料如下表。

柜组	库存商品余额	商品销售收入余额	商品进销差价余额
电器组	823 000	997 000	91 000
鞋帽组	72 000	28 000	41 100
合计	895 000	1 025 000	132 100

以电器组为例,分配率为5% $[91\ 000/(823\ 000+997\ 000)]$,“本期销售”商品分配的差价为49 850元 $(997\ 000\times 5\%)$ 。期末库存商品分配的进销差价也就是41 150元 $(91\ 000-49\ 850)$ 。而日常记录的收入是含税收入,结转的成本也是售价,所以结转的总成本是等于总收入997 000元,经过调整差价,将售价成本还原为进价(实际)成本947 150元 $(997\ 000-49\ 850)$ 。同理可以计算出鞋帽组应分配的已销商品的进销差价为11 508元。两柜组共分配61 358元。

管理办法》(财预[2011]561号)。各省级财政部门或农村综合改革部门,结合当地实际,也制定出台了具体管理办法。

但纵观这些规范制度,对村级组织取得、使用、结转财政奖补资金如何进行会计处理没有具体规定,这就使得村级组织对一事一议财政奖补资金的会计核算五花八门,存在一些问题。笔者针对几个主要问题作一探讨,以供参考。

若采用综合差价率推算法,则分配率为6.88% $[132\ 100/(895\ 000+1\ 025\ 000)]$,“本期销售”商品分配的差价为70 520元 $(1\ 025\ 000\times 6.88\%)$ 。期末库存商品分配的进销差价也就是61 580元 $(132\ 100-70\ 520)$ 。而日常记录的收入是含税收入,结转的成本也是售价,所以结转的总成本是等于总收入1 025 000元,经过调整差价,将售价成本还原为进价(实际)成本954 480元 $(1\ 025\ 000-70\ 520)$ 。第一种和第二种方法计算的差异为9 162元。

第三种方法实际差价计算法结果更准确,所采用的是倒挤法。具体做法是:分别计算每个柜组期初商品的差价、期末盘点库存进销差价,根据公式:期初差价+本期购入差价=期末差价+已售商品差价,倒挤出本期已售商品进销差价=期初差价+本期购入差价-期末差价。这种方法最为准确,但工作量比较大。

企业应该根据自身管理和核算的需要,在符合成本效益原则下,选择适当的差价率计算方法。

主要参考文献

李贵芬.对商品进销差价率计算公式的修正建议.财会月刊,2011;1

一、村级组织收到财政部门下拨的一事一议财政奖补资金的会计处理

财预[2011]561号文第十二条规定,村级公益事业建设一事一议财政奖补资金支出在“对村级一事一议的补助”科目中反映。地方财政部门可按照“渠道不乱、权限不变、优势互补、各记其功”的原则,将一事一议财政奖补资金和其他财政专项支农资金捆绑使用,放大强农惠农政策效用,但不得将其他专项资金列入“对村级一事一议的补助”科目。《浙江省财政厅关于印发〈浙江省村级公益事业建设一事一议财政奖补资金管理办法〉的通知》(浙财基[2012]21号)第十五条对奖补资金预算列收列支核算作出了更为具体明确的规定,即:市、县(市、区)和乡镇财政收到上级财政预算内下拨的一事一议奖补资金时,收入列入“1100224农林水转移支付收入”科目,预算支出时列入“2130701对村级一事一议的补助”科目。

可见,一事一议财政奖补资金列入同级财政年度预算,作为负责此项资金拨付的各级财政部门列入什么科目反映是很明确的,但作为具体负责一事一议财政奖补项目实施主体的村级组织收到此项奖补资金时应该列入什么科目进行会计核算尚无统一规定。

1. 在实际工作中,村级组织收到上级财政部门拨付奖补资金时的会计处理主要有三种:

一是主张列入“一事一议资金”科目核算。他们认为一事一议财政奖补资金具有专款专用性质,一事一议财政奖补资金严格按项目进行管理,而且只有在村民筹资、村集体投入、社会捐赠资金到账,具备项目开工条件后,才能由村级提出申请,由县级财政部门或乡镇财政所按工程进度拨付资金。这个项目所筹资金无论是村民自筹、社会捐助还是财政奖补,理应统一纳入专户核算,所以应按照《村集体经济组织会计制度》(财会[2004]12号)的规定,在“一事一议资金”科目下增设“财政奖补资金”二级明细科目进行核算,这样才能体现对专项资金专项核算、专项管理的要求,并有利于更好地满足和适应农村村务公开,自觉接受群众监督的需要。

二是主张列入“补助收入”科目核算。他们的观点是财会[2004]12号文虽然规定“一事一议资金”科目用以核算村集体经济组织兴办生产、公益事业按一事一议形式筹集的专项资金,但是其核算范围只限于村民通过这一议事形式形成的筹资筹劳资金。财会[2004]12号文中“补助收入”科目规定核算村集体经济组织收到的财政等有关部门的补助资金,还可以按补助项目设置明细科目,进行明细核算,而村级一事一议财政奖补资金具有补助性质,所以应该通过“补助收入”科目核算,具体可以设置“一事一议财政奖补”二级科目,还可以再按奖补项目设置三级明细科目进行核算。

三是主张列入“专项应付款”科目核算。他们认为按照会计核算的配比原则,收入与支出应该是配比的,而一事一议财政奖补资金在支出时不在相关支出科目核算,是不配比的。因而主张村级组织在收到财政部门下拨的一事一议奖补资金时,应该在“专项应付款——财政奖补资金”科目核算,不应该在“补助收入”科目核算。

2. 综上所述,笔者认为列入“专项应付款”科目核算,既缺乏一定的制度依据,也不利于一事一议资金项目的完整核算;列入“补助收入”科目核算,虽然能较为全面地反映国家对“三农”的补助扶持情况,但无法满足一事一议财政奖补资金项目的完整核算与专项管理的需要。因此,在现有制度框架下笔者比较认同列入“一事一议资金”科目核算,理由如下:

首先,有规章制度可依。财政部2005年1月1日起发布施行的财会[2004]12号文规定了“一事一议资金”科目用以专门核算村集体经济组织兴办生产、公益事业,按一事一议的形式筹集的专项资金。这一制度出台较早,主要针对的是村民一事一议的筹资筹劳资金,但并没有规定“一事一议资金”科目的核算范围只限于村民通过一事一议形成的筹资筹劳资金,毫无疑问一事一议财政奖补资金也属于村集体经济组织兴办生产、公益事业,按一事一议的形式筹集到的专项资金。财预[2011]561号文规定,“一事一议财政奖补资金专项用于对农民通过一事一议筹资筹劳开展的村级公益事业建设项目的补助”;《浙江省村级公益事业建设一事一议财政奖补资金管理办法》(浙财基[2012]21号)则更明确地规定了“项目的奖补资金使用权归村级组织,与村民筹资筹劳、村集体经济投入、社会捐助等统筹用于项目建设”。由此可见,村级组织收到一事一议财政奖补资金通过“一事一议资金”科目核算是顺理成章的。

其次,能满足管理需要。在“一事一议资金”总账科目下,可按资金来源不同设置“村民自筹资金”、“村集体积累投入”、“社会捐赠”、“财政奖补资金”等二级明细科目,同时还可以在“一事一议资金”总账科目下设“××建设项目”二级明细科目,用于专项核算某个一事一议项目的资金到位和使用情况。其会计处理为:筹集到各类性质的一事一议资金时:借:现金(银行存款或固定资产或库存物资);贷:一事一议资金——村民自筹资金,一事一议资金——社会捐赠,一事一议资金——财政奖补资金。借:公积公益金;贷:一事一议资金——村集体积累投入。某个一事一议项目各渠道资金来源筹集到位,转入“××建设项目”待用时:借:一事一议资金——村民自筹资金,一事一议资金——社会捐赠,一事一议资金——财政奖补资金,一事一议资金——村集体积累投入;贷:一事一议资金——××建设项目。

二、对使用一事一议资金而未形成固定资产的项目的会计处理

现行会计制度规定,村集体经济组织使用一事一议资金购入不需要安装的固定资产的,借记“固定资产”科目,贷记“现金”、“银行存款”等科目,同时,借记“一事一议资金”科目,贷记“公积公益金”科目。村集体经济组织使用一事一议资金购入需要安装或建造固定资产的,借记“在建工程”科目,贷记“现金”、“银行存款”等科目。固定资产完工后,借记“固定资产”科目,贷记“在建工程”科目,同时,借记“一事一议资金”科目,贷记“公积公益金”科目。村集体经济组织对于使用一事一议资金而没有形成固定资产的项目,在项目支出发生时,借记“在建工程”科目,贷记“现金”、“银行存款”等科目;项目完成后按使用一事一议资金金额,借记“管理费用”、“其他支出”等科目,贷记“在建工程”科目,同时,借记“一事一议资金”科目,贷记“公积公益金”科目。

对使用一事一议资金形成固定资产的项目结转“公积公益金”科目,大家是普遍认可的。因为项目竣工验收合格后增加了村集体组织所有者权益,符合“公积公益金”科目用以核算村集体经济组织从收益中提取的和其他来源取得的公积公益金的内涵。但对使用一事一议资金而未形成固定资产的项目,在项目完成后要记入“管理费用”、“其他支出”等科目,并同时结转“公积公益金”科目,实务中普遍不认同,笔者也认为这样处理不妥。

首先,影响收益分配,虚增集体积累。一方面,未形成固定资产的一事一议项目完工后,借记“管理费用”、“其他支出”等科目,贷记“在建工程”科目,人为地增加了费用支出,减少了当年收益,影响了当年可分配收益,并且还造成没有使用一事一议资金的假象,违反了会计真实性原则。另一方面,未形成固定资产的一事一议项目完工后,因为没有引起资产总量的增加,将“一事一议资金”转入“公积公益金”,没有相应的集体资产来保障,这样处理无疑会虚增集体公共积累,不能如实准确地反映村集体经济组织的财务状况。

其次,有违相关制度规定的精神。财预[2011]561号文规定:一事一议财政奖补资金要“严格管理,专款专用”,“一事一议财政奖补资金专项用于对农民通过一事一议筹资筹劳开展的村级公益事业建设项目的补助。任何单位或个人不得截留、挪用一事一议财政奖补资金,不得用于村办公场所建设、弥补村办公经费、村干部报酬等超出财政奖补范围的其他支出”。浙财基[2012]21号文第十六条规定:“一事一议财政奖补资金是政府对村级公益事业一事一议建设项目的补助,实行专款专用。项目的奖补资金使用权归村级组织,与村民筹资筹劳、村集体经济投入、社会捐助等统筹用于项目建设。财政奖补资金不得

用于项目管理费用开支,不得用于本议项目以外的其他项目,也不得返还给出资人”。而未形成固定资产的一事一议项目完成后,按使用一事一议资金金额,借记“管理费用”、“其他支出”等科目,贷记“在建工程”科目,同时,借记“一事一议资金”科目,贷记“公积公益金”科目。此处理方法使得本该由“一事一议资金”专项列支的费用支出,转嫁给了村集体经济组织日常管理活动支出,这不仅影响了本年损益,也有违专款专用的原则。

笔者主张只有当使用“一事一议资金”最终结果转化为固定资产项目时,才会增加村集体经济组织的积累,才要结转“公积公益金”,而对没有形成固定资产的项目支出,直接冲减“一事一议资金”即可。会计处理为:没有形成固定资产的项目支出,在发生支出时通过“在建工程”科目核算:借:在建工程——××项目;贷:现金(银行存款等)。工程完工后:借:一事一议资金——××建设项目;贷:在建工程——××项目。

通过这样的会计处理简化了核算程序,不会虚增公积公益金、影响当年损益,同时还能够避免违反专款专用之嫌。

三、一事一议财政奖补项目建设完成后项目资金有结余或超支的会计处理

村集体经济组织一事一议财政奖补项目资金有结余的,可以分别四种情况进行会计处理。一是暂不作账务结转处理,余额保留在“一事一议资金——××建设项目”科目贷方,用于项目建后管护等后续支出时使用(借记“一事一议资金——××建设项目”科目,贷记“现金、银行存款或库存物资”等科目);二是如该项目无后续支出,经村民(代表)大会同意后,可转用于村内其他一事一议项目(如甲项目完工后有结余的,可转入尚未完工的乙项目,借记“一事一议资金——甲建设项目”科目,贷记“一事一议资金——乙建设项目”科目);三是如没有其他项目的,转入村集体积累(借记“一事一议资金——××建设项目”科目,贷记“公积公益金”科目);四是如果结余数额较大的,一般应作为村民自筹资金部分的结余,退还给农民[借记“一事一议资金——××建设项目”科目,贷记“现金(各有关农户)”科目]。

村集体经济组织一事一议财政奖补项目资金超支的,如果不增加新债务的前提下,一般通过村民(代表)大会讨论同意,将其超支金额用村集体积累予以补足(借记“公积公益金”科目,贷记“一事一议资金——村集体积累投入”科目,同时借记“一事一议资金——村集体积累投入”科目,贷记“一事一议资金——××建设项目”科目)。

主要参考文献

涂申清.村一事一议资金之核算优化.财会月刊, 2012;4