

新政府会计制度下 高等学校特殊业务的账务处理技巧

刘世兵

摘要：新政府会计制度实施以来，许多高校都面临双系统、双基础核算会计科目如何设置和对照等实际问题。对此，本文结合工作实际，针对高校员工借款、应付职工薪酬、劳务费、保证金等特殊问题，进行双分录对照分析，并提出相应的解决方法。

关键词：新政府会计制度；特殊业务；处理技巧

中图分类号：F810.6 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2019)12-0066-03

新政府会计制度从2019年1月1日开始执行，但目前已经建好期初余额且开始填制记账凭证的高校还较少。说明新政府会计制度在实施过程中遇到一些新问题，如软件升级，双系统、双基础核算会计科目如何设置和对照，会计人员对财务会计业务不熟悉等，同时在填制凭证时会计人员的工作量明显加大。对此，笔者经过近期的探索和实践，对部分特殊业务处理总结了一些方法和技巧。

一、员工借款的处理

员工借款是学校经常发生的业务，

一般为职工出差或对公业务的借款，需用相关发票报销；但还有很少一部分借款不是因正常业务而借款，不需要用发票报销，而是用现金偿还，或从工资中扣除。这种业务与预算会计无关，只需做财务会计而不做预算会计账务处理。下面以借款为例说明其在实际操作中如何控制。

1. 借款单据的签批流程环节控制。在借款时，需注明借款用途，从借款用途中判断此项业务借款性质并做相应会计处理。由于借款与还款业务一般不在同一会计期间，在签批环节需要会计主管人员或负责人注明款项的支付账户，如银行存款或零余额账户支付。在报销凭证时应附上借款单据，这样在编制预算会计账务处理时能从“资金结存”科目中快速选择对应二级科目。

2. 双核算会计处理方法。当借款业务发生而公务尚未发生时，也不知道未来实际会产生多少费用，此时财务会计处理方法与企业会计处理一致。预算会计核算时虽然有货币资金的减少，但不做账务处理。例如，某人出差借款1 000元，以银行存款支付，实际业务发生1 500元，对照分录如表1所示。可以得出，财务会计中有资金流

出，而预算会计不一定要做资金结存的减少，同样财务会计中有资金流入，而预算会计不一定要做资金结存的增加；预算会计中的事业支出金额始终等于实际发生的费用额。另在“资金结存”科目下设置的二级科目必须与财务会计中支付方式一致，也就是在借款单据上需注明支付账户的原因。

二、应付职工薪酬的处理

应付职工薪酬是事业单位支付给职工的工资和福利等，主要包括基本工资、绩效工资、社会保险和公积金等。其中绩效工资是事业单位实行绩效改革后执行的工资政策，一般以上级主管部门根据人员数量下达的控制数为准。在政府会计制度下，应付职工薪酬科目在双体系核算中财务会计核算部分与企业会计账务处理一致。在绩效工资发放时间性差异的情况下，当年账面的绩效工资总额要与上级部门下达的控制数保持一致，或低于控制数；但绩效工资留存部分一般在次年4月前发放。在新政府会计制度下的预算会计核算时，绩效工资怎么来处理更符合管理及决算需要呢？一般认为预算会计核算需要按实际发放工资

作者简介：刘世兵，重庆城市管理职业学院财务处处长，高级会计师，重庆市第三期会计领军人才。

表1 单位：元

业务和事项内容	财务会计	预算会计
借款时	借：其他应收款 1 000 贷：银行存款 1 000	不处理
报销冲账时	借：相关费用 1 500 贷：其他应收款 1 000 现金或银行存款 500	借：事业支出 1 500 贷：资金结存 1 500
若实际发生800元时	借：相关费用 800 现金或银行存款 200 贷：其他应收款 1 000	借：事业支出 800 贷：资金结存 800

表2 单位：元

业务和事项内容	财务会计	预算会计
计算确认当期费用时	借：相关费用 1 050 贷：应付职工薪酬——绩效工资 1 050	不处理
实际发放时	借：应付职工薪酬——绩效工资 1 000 贷：银行存款等 1 000	借：事业支出——绩效工资 1 020 贷：资金结存 1 020
从工资中扣各种款项时	借：应付职工薪酬——绩效工资 50 贷：其他应收款——借款 20 应付职工薪酬——社保 20 其他应交税费——个税 10	不处理

表3 单位：元

业务和事项内容	财务会计	预算会计
计算确认当期费用时	借：相关费用 1 050 贷：应付职工薪酬——绩效工资 1 050	不处理
实际发放时	借：应付职工薪酬——绩效工资 1 000 贷：银行存款等 1 000	借：事业支出——绩效工资 1 050 事业支出——其他 (社保及税费调整) -30 贷：资金结存 1 020
从工资中扣各种款项时	借：应付职工薪酬——绩效工资 50 贷：其他应收款——借款 20 应付职工薪酬——社保 20 其他应交税费——个税 10	不处理
实交社保及税费时	借：应付职工薪酬——社保 20 其他应交税费——个税 10 贷：银行存款 30	借：事业支出——其他 (社保及税费调整) 30 贷：资金结存 30

数作会计处理。这种处理方式简单易懂，但是在实际操作中不便于对绩效工资的管理。例如，应发某人绩效工资1 050元，扣除社保20元、借款20元、个税10元，实际发放1 000元，下面分两种处理方式加以说明。

1. 预算会计中按实际发放数处理(表2)。可以看出：(1) 财务会计与预算会计中的绩效工资总额在当期账面

上存在差额，主要是在绩效工资中存在各项扣款的原因；同时在交纳相关税费时存在跨月的情况，由此产生财务会计和预算会计中的绩效工资账账不符。这样在编制相关报表特别是年终决算报表时造成取数麻烦。(2) 从工资中扣除的个人借款20元属于预算外资金，不影响资金结存科目，应按实际发放数加回个人借款部分。

2. 预算会计中按应发数处理(表3)。可以看出：(1) 采用应发数核算时，需设置“事业支出——其他(社保及税费调整)”科目。此科目反映当期实际从绩效工资中扣除的个人承担的社保及税费，在科目借方红字反映；而在实际交纳社保及税费时，个人承担部分在此科目借方反映。由于高校在实际交纳社保时，可能存在先为员工购买社保、后再扣款的情况，设置此科目可以有效分析差额形成的原因，以便补扣款项。(2) 采用应发数核算时，可以保持双核算体系中绩效工资明细科目金额相等，有利于账务查询和编制决算报表。

三、劳务费的处理

劳务费是高等学校支付给校外人员的报酬，存在一般业务事项发生的劳务费和项目经费中发生的劳务费。从业务本身来看，正常支付劳务费时双分录会计处理并不特殊，但是在实际业务中，由于姓名或卡号的书写错误，存在部分劳务费已经支付后又退回的情况，造成款项无法支付形成负债。例如，某高校当月支付两位专家劳务费1 000元，对照分录如表4所示。

由于各种原因劳务费被退回，加之再次付款时间难以确定，此时财务会计处理时应挂账处理。特别是因项目发生的劳务费，建议退回时预算会计核算时不再冲减“劳务费”科目，可以增设“劳务费调整”科目，与正常劳务费区分开来。这样处理主要是考虑项目发生支出时不能因未付款而少统计，如果项目已经完成或结项后再支付，在预算会计账务处理时无法选择项目名称。同样在实务中存在劳务费退回后无法支付的款项，没有涉及资金流出，预算会计中不作处理。

四、保证金的处理

高等学校发生设备采购、在建工程等业务时,按双方约定会收取质量保证金或从货款、工程款中扣除一定比例金额作为质量保证金。关于保证金的处理在实务中也有些技巧,笔者从不同收取方式进行分析。例如,某高校在建工程完工,工程结算金额为100万元,按结算金额的5%收取质量保证金为5万元。

1.从工程结算款中直接扣除(表5)。此时事业支出当期发生额很可能与结算金额不一致,只有到支付保证金时才确认支出。一般来讲质量保证金会在之后很长时间才可能支付,这样会导致决算报表不准确,同时也会导致事业支出中还存在工程款的情形,支付保证金时需查看前期支付金额,工作量较大。

2.单独向施工单位收取(表6)。此时预算会计和财务会计中工程款的发生额一致,收到的保证金作为预算外资金,只在财务会计中处理,这样双体系核算都非常简单。但是在实务操作中会增加一定难度,主要是存在对方不愿意单独付款的情况。只有财务处、采购中心或招投标办公室等相关部门齐心协力,加强与对方沟通交流,如采取在招

表4

单位:元

业务和事项内容	财务会计	预算会计
计算确认	借:相关费用 1 000	借:事业支出——劳务费 1 000
当期费用时	贷:银行存款 1 000	贷:资金结存 1 000
发生退回时	借:银行存款 300 贷:其他应付款——个人 300	借:资金结存 300 贷:事业支出——劳务费调整 -300
再次支付时	借:其他应付款——个人 300 贷:银行存款 300	借:事业支出-劳务费调整 300 贷:资金结存 300
无法支付时	借:其他应付款——个人 贷:其他收入	不处理

表5

单位:万元

业务和事项内容	财务会计	预算会计
从工程款中扣除时	借:在建工程 100 贷:银行存款 95 其他应付款等——保证金 5	借:事业支出 95 贷:资金结存 95
到期支付保证金时	借:其他应付款——保证金 5 贷:银行存款等 5	借:事业支出 5 贷:资金结存 5

表6

单位:万元

业务和事项内容	财务会计	预算会计
收到保证金时	借:银行存款 5 贷:其他应付款等——保证金 5	不作处理
支付工程款时	借:在建工程 100 贷:银行存款等 100	借:事业支出 100 贷:资金结存 100
退保证金时	借:其他应付款——保证金 5 贷:银行存款 5	不作处理

标文件或合同中约定、或在后期支付方式,有利于财务核算和管理。程款时支付部分款的同时收回保证金

责任编辑 刘粟

图片新闻

中国会计学会会计基础理论专业委员会2019年学术研讨会召开



2019年6月9日,中国会计学会会计基础理论专业委员会2019年学术研讨会在东北师范大学商学院召开。来自全国高校的110余位专家学者围绕会计基础理论发展与创新进行了深入讨论。与会专家们从“会计是什么”出发,对会计理论的发展进行了深入分析,指出新时代下会计理论研究面临的机遇及可能存在的误区,对研究和创新发展的未来进行了展望;系统分析了人工智能和网络技术对审计方法与实践的影响,讨论研究者们应当如何将计算机辅助技术、人工智能、物联网等新技术运用到审计领域;阐述了会计悠久的历史及变迁,并基于价值和问责对会计研究的创新领域进行了深刻的反思,指明行业困局、现有准则滞后性等问题,并针对如何应对提出了诸多设想;基于财务报告分析的视角,指出传统的资金管理理论存在概念混淆等问题,导致资金效率和财务风险被严重扭曲,强调资金运动的内在逻辑为逐利避险,从根本上可以理解为资本配置,并从资金运动的角度对企业经济活动进行重新分类,将狭义的经营扩展到广义的营业活动。(本刊记者)