

关于政府会计制度若干核算问题的思考

吴笑晗 董键

一、问题分析

(一) 核算基础不牢

核算基础既包括财务工作人员对核算原理的解读,也包括对会计政策的应用。夯实各级预算单位核算基础,是政府会计制度改革需要解决的根本问题。举例来说,政府会计制度实行双记账模式,即财务会计按照权责发生制核算,预算会计按照收付实现制核算,但部分财务工作人员对权责发生制和收付实现制的差别不甚了解。再如政府会计制度施行以后,需要对固定资产计提折旧,而部分财务工作人员只知道要按照制度要求计提折旧,对于计提固定资产累计折旧的意义则完全不了解。

(二) 对平行核算的认识不清

有的财务工作人员对平行核算的认识并不是它对编制政府综合财务报告、提升政府成本核算管理水平具有重要意义,而是觉得增加了工作负担。主观畏难情绪加上有限的客观理解能力,造成了财务工作人员对平行核算的判定及运作机理认识不清。

(三) 对部分经济业务的核算掌握不足

本次政府会计改革,不仅对衔接业务、适用会计政策做出了明确规定,更是对日常核算业务做出了规范性指导。但由于缺少实例指导,财务工作人员往往在应付职工薪酬、固定资产、预借差旅费等经济业务的核算上出现

一些问题。

二、若干核算问题及解决思路

(一) 新旧衔接的业务判定

结合各类新旧衔接准则可以发现,衔接工作主要分为两部分内容:一是财务会计期初余额补录,二是预算会计期初余额调整。财务会计期初余额调整相对简单易懂,主要是补录未入账事项,如补提固定资产累计折旧,补录文物、公共基础设施等价值。预算会计期初余额调整是新旧衔接的重点和难点,各类衔接准则给出的做法主要有两种方式,即以以前年度中,已列支未付款、未列收已收款的调增结转类科目,未列支已付款、已列收未收款的调减结转类科目,具体结转结余科目视资金性质而定。而上述调整都是针对2018年年末科目余额,即2019年年初科目余额进行的,也就是对年初结转结余的调整。

衔接准则之所以这样规定,旨在兼顾会计核算的可比性原则和完整性原则。以事业单位预付账款科目为例,发生时借记“预付账款”,贷记“银行存款”,属于未列支已付款事项,应当调减2019年年初结转结余。不这样处理将会面临两种情况,一是在2019年年中预算会计确认支出,这样将违反预算会计按照收付实现制核算的要求,即违反可比性要求;二是2019年年中预算会计中不确认支出,这样将违反会计核算的完整性要求。因此,

在2019年年中无论是否确认支出都将与相关法律法规相悖,所以采取了调整期初结转结余这样的折衷方法。

在新旧衔接中,上述原理是调整预算会计期初余额的精髓,而判定相关科目余额适用哪种调整方式则需要对新旧制度的核算方法进行比较,不能机械划分一概而论,比如行政单位和事业单位预付账款科目的处理方式就完全不同,需要具体情况具体分析。

(二) 平行核算业务的判定

按照制度准则给出的定义“纳入部门预算管理的现金收支业务,在采用财务会计核算的同时应当进行预算会计核算”,对于“纳入部门预算管理”和“现金收支”这两个要素的理解至关重要。2012年以后,随着国家财政体制的不断完善,已经取消了预算外这一概念,也就是说对于预算部门收到的资金要么是纳入部门预算管理,要么是往来资金,二者必居其一。

往来资金包括两项内容,一是偿还性资金,二是转拨款项。偿还性资金是指预算单位收到资金后,在后续工作中要按照原渠道全额偿还的资金,即“借来的钱”。如,年初财政部门对A单位拨付10万元预借款项,待年初预算正式下达后,A部门应将10万元预借款项全额归还财政。转拨款项是指收款单位在收到非同级财政部门拨来的资金,必须按照出款单位确定的资金分配方案使用,即收款单位在收到资金的同时还收到了出款单位

的资金分配方案,是“过手的钱”。如,社险部门偿付B单位10名职工药费,B单位收到资金后,应当按社险部门提供的清单将资金及时足额拨付到职工账户。需要注意的是,虽然“应收账款”“预收账款”“应付账款”“预付账款”等科目具有应收应付的性质,但反映的是收入和支出在时点上的延长,并不属于偿还性资金和转拨款项,因此上述科目与收入、费用、存款类科目同时使用时,需要考虑是否平行核算。

综上,预算单位在收到非同级财政部门拨来的资金时,应当做如下判定:(1)该资金是否符合往来款项的核算要求;(2)如不符合往来款项核算的要求,必然纳入部门预算收支管理,即进行平行核算。

(三)对资金结存科目的认识

在调整预算会计期初余额以前,资金结存科目与预算会计中的结转结余类科目、财务会计相关科目间保持一定对应关系:

资金结存 = 预算结转结余科目之和 = 财务累计盈余 + 专用结余 - (原)非流动资产基金类科目等

预算会计期初余额调整后,资金结存与预算会计结转结余类科目间的关系保持不变,但与财务会计相关科目间的关系发生了变化:

资金结存 = 财务货币资金类科目之和 + 应收类科目余额 - 应付类科目余额

在日常核算中,资金结存科目虽然下设“货币资金”“财政应返还额度”“零余额账户用款额度”三个明细科目,但在实际使用中,除“财政应返还额度”和“零余额账户用款额度”与财务会计科目之间有严格对应关系外,货币资金科目与银行存款等实有资金科目间并不存在严格的对应关系,就预算会计而言,资金结存起到

的更多是类似于原行政单位会计制度中“资产基金”科目或原事业单位会计制度中“非流动资产基金”科目这样的平衡科目的作用。因此,在日常核算中不必过分纠结资金结存科目的现实意义,但要足够重视资金结存科目在核算逻辑上的重要作用。

(四)应付职工薪酬科目核算问题

应付职工薪酬科目核算的问题主要包括两个,一是向职工发放实发工资时,从基本工资的明细科目中扣除保险公积金等;二是实际缴纳代扣代缴个人保险公积金时功能分类科目与部门经济分类科目的使用。

以行政单位举例,各项应发工资合计36 000元,其中实发工资合计30 000元,代扣代缴各项资金合计6 000元,基本工资总额8 000元(职务工资5 000元、级别工资3 000元)。

1.发放实发工资时:借记“应付职工薪酬——明细科目”30 000元,贷记“财政拨款收入/银行存款”等30 000元;借记“行政支出——基本工资——公务员职务工资”5 000元,“公务员级别工资”-6 000元,“公务员级别工资”3 000元,“其他各明细科目”28 000元,贷记“财政拨款预算收入/资金结存”等30 000元。此时代扣代缴资金均应当从基本工资的明细科目中代扣,且无需在职务工资和级别工资中细分,待缴纳代扣代缴资金时归还到相应科目中即可。

2.缴纳代扣代缴资金时:借记“应付职工薪酬——明细科目”6 000元,贷记“财政拨款收入/银行存款”等6 000元;借记“行政支出——基本工资——公务员职务工资”6 000元,贷记“财政拨款预算收入/资金结存”等6 000元。此时功能分类科目应当与基本工资的功能分类科目一致。

(五)固定资产核算相关问题

对于在2019年以前签订固定资产

购置合同分次取得发票并付款的,如果未按照合同价款确认固定资产,而是按照分次取得发票确认固定资产的,需要对相关科目进行调整。调整方法如下:借记“固定资产”,贷记“应付账款/其他应付款”;借记“资金结存——货币资金”,贷记“财政拨款结转/非财政拨款结转”等。在后续偿付尾款时,财务会计只要对冲应付账款等科目即可,而预算会计需要对应确认支出。

(六)预借给职工经费的会计处理

通过单位公务卡将资金预借给职工个人公务卡时:借记“其他应付款”,贷记“银行存款——公务卡”。按照规定报销时:借记“业务活动费用”“银行存款——公务卡”,贷记“其他应付款”。预算会计处理有两种方法:

1.借给职工经费时即确认支出,后续报销时按照多退少补原则补记或冲销支出。即预借时:借记“行政支出/事业支出”,贷记“资金结存”。按照规定报销时:借记“行政支出/事业支出”(负数为多退/正数为少补),贷记“资金结存”。

2.借给职工经费时不确认支出,报销时确认支出,但对于跨年报销的,应在年底结账前确认支出。即报销时:借记“行政支出/事业支出”(实际报销金额),贷记“资金结存”。如年底结账前还有应报销未报销事项,应确认支出,待次年报销时按照多退少补原则调整。借记“行政支出/事业支出”(应报销未报销金额),贷记“资金结存”。

各单位在使用公务卡时应建立相关台账,按照回补制开展公务卡相关业务,避免公务卡大量沉淀资金以及无法区分公务卡结存资金用途的情况。

(作者单位:北京国家会计学院

天津市津南区财政局)

责任编辑 刘粟