

政府会计制度下高校特殊账务核算差异探析

姚俊生 袁仁淼 章杰文

摘要：政府会计制度要求政府会计主体在财务会计以及预算会计“双系统”下进行核算，但由于两者核算基础不同，导致费用与预算支出、收入和预算收入在确认方面存在差异。本文对“双系统”下费用确认与预算支出确认时点不同、偿还以往年度借款、提取专用基金、以往年度资产业务报销、提取固定资产累计折旧与无形资产累计摊销、预缴税费等六类延时触发特殊业务，通过举例方式阐述其会计核算过程，总结其业务特点。

关键词：政府会计制度；收入确认；专用基金；预算支出；预缴税费
中图分类号：F235.1 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2020)17-0073-03

2019年1月1日政府会计准则制度在行政事业单位全面实施，要求政府会计主体在同一经济事项中同时进行财务会计核算和预算会计核算。在政府会计制度下，财务会计的核算基础为权责发生制，预算会计的核算基础为收付实现制，两者核算基础及核算范围的不同，导致暂时性差异的存在，这种暂时性差异可进一步细分为收入暂时性差异和费

用与支出的暂时性差异。

政府会计制度要求行政事业单位对本年度各类费用进行统计，厘清资产与负债，编制政府会计个别财务报表。此外还要求行政事业单位根据预算会计的内容编制决算报告。两者存在一定的联系，也存在一定的差异。本文以例解的方式对六项特殊业务在财务会计与预算会计下的处理方法进行分析，以期为政府会计人员提供借鉴。

一、费用确认与预算支出确认时点不同

“双系统”下，由于两种核算基础的存在，费用确认与预算支出确认时点的不统一导致差异的产生。在发放劳务费、计提个人所得税核算处理过程中，由于计提个税按照权责发生制原则已确认费用，但该部分税款并未实际缴税务部门，未形成预算资金流动，故未确认为预算支出。

例1：某项目为财政拨款支出项目，1月为外聘人员发放3 000元劳务费，其中300元为代扣代缴个人所得税，实发数为2 700元。在计提劳务酬金时的处理如下（单位：元，以下未特别说明的单位均为元）：

财务会计处理为：

借：业务活动费用	3 000
银行存款	300
贷：应付职工薪酬	2 700
其他应交税费——个人所得税	300
零余额账户用款额度	300

预算会计处理为：

借：事业支出	3 000
资金结存	300
贷：资金结存——零余额账户用款额度	3 000
事业支出——个人所得税	300

由于高校应付职工薪酬资金量大、笔数多，可将“应付职工薪酬”科目设置为冲转科目，并设立归集项目归集个人所得税的核算。由零余额账户划转实有资金账户的300元为该财政拨款支出项目所承担的个人所得税，按照代扣代缴的原则，在经济业务发生时从零余额账户划转到实有资金账户，但尚未形成预算支出，故也可表现为借方红字，待下月缴纳个人所得税时直接由实有资金账户支出并形成预算支出。

在1月发放该笔劳务酬金时，财务会计处理为：

借：应付职工薪酬	2 700
贷：零余额账户用款额度	2 700

基金项目：广东省2019-2020年度会计科研课题(19-20*071)；2019年度广州教育政策研究课题(CZCYJ1901, CZCYJ1902)

作者简介：姚俊生，广州大学财务处副处长，高级会计师，广东省第二期会计领军人才(管理会计方向)；

袁仁淼、章杰文，广州大学财务处。

在发放该笔劳务酬金时,不需要再进行预算会计处理,因为在计提时,已全额进行预算支出。待2月上缴该笔业务所产生的个人所得税时,财务会计处理为:

借:其他应交税费 300
贷:银行存款 300
预算会计处理为:
借:事业支出 300
贷:资金结存 300

财务会计下1月计提该笔应付其他劳务酬金时全额确认了业务活动费用(包括个人所得税),但1月代扣的个人所得税应在2月缴纳,故设立个人所得税归集项目将已代扣的个人所得税进行归集,此时“双系统”下业务活动费用与预算支出确认时点不同产生的差异已完全消除。2月上缴个人所得税导致资金流动,从个人所得税归集项目进行预算支出的确认。设立归集项目的目的还在于促使国库集中支付、特别是项目额度对应情况的顺利运行。高校财政预算资金量大,由于现行核算系统暂未对接国库,在人工录入支付令的情况下难免出现差错,设立归集项目对符合从零余额账户划转基本户的资金进行归集,待后续统一处理,无疑是一个较好的选择。上述从零余额账户划转实有资金账户资金的设计操作也符合《政府会计制度解释第2号》的相关规定。

涉及个人所得税、增值税和公积金等项目支出,因“双基础”“双系统”产生的业务费用与预算支出确认时点不同而带来的差异,均可以通过设立归集项目来消除。这不仅有利于会计核算的顺利进行,也为年终与财政对账、编制决算报告奠定基础。

二、偿还以往年度借款

例2:某科研项目存在一笔以往年度的借款1 000元,经办人携带发票等相关票据办理借款核销。



图/殷牧云

财务会计处理为:

借:业务活动费用 1 000
贷:其他应收款 1 000

例3:某科研项目存在一笔以往年度的借款1 000元,经办人遗失发票,归还现金办理借款核销。

财务会计处理为:

借:库存现金/银行存款 1 000
贷:其他应收款 1 000

预算会计处理为:

借:资金结存——货币资金 1 000
贷:非财政拨款结转——年初余额调整 1 000

在进行政府会计制度转换时,通过对以往年度借款进行分析,已经将此类科研项目借款都确认了预算支出,故在偿还现金时应冲减上年末该支出对应的结转结余。

例4:某财政拨款项目2018年存在一笔以往年度的借款1 000元,2019年经办人通过归还现金办理借款核销手续。

财务会计处理为:

借:银行存款 1 000
贷:其他应收款 1 000

预算会计处理为:

借:资金结存——货币资金 1 000
贷:非财政拨款结转——年初余额调整 1 000

由于以往年度的财政拨款项目已经

形成预算支出,且无法通过额度回退等形式冲销当年的预算支出,因此可将现金等退回实体自有资金账户,通过设立“以往年度借款归还项目”归集此类财政拨款项目核销借款后的项目余额,因为“双系统”的存在,可以通过预算会计控制项目余额,通过财务会计进行费用核算。在这种情况下,财务会计冲销财政拨款项目的借款,通过归集项目的预算会计处理归集此类经济业务的金额。

三、提取专用基金

政府会计制度对提取专用基金以及使用专用基金核算时,对财务会计的费用确认以及预算会计的支出确认,以及专用基金之间的相互转化做了规定。

例5:年末,从非财政拨款结余或经营结余中提取专用基金1 000元。

财务会计处理为:

借:本年盈余分配 1 000
贷:专用基金 1 000

预算会计处理为:

借:非财政拨款结余分配 1 000
贷:专用结余 1 000

例6:从收入提取学生奖助基金1 000元并记入业务活动费用。

财务会计处理为:

借:业务活动费用 1 000
贷:专用基金 1 000

使用提取的学生奖助学金基金500

元时,财务会计处理为:

借:专用基金 500
贷:银行存款 500
预算会计处理为:
借:专用结余/事业支出 500
贷:资金结存 500

四、以往年度资产业务报销

该部分特殊业务主要涉及以往年度购置固定资产或无形资产时,已进行费用确认但未验收,在本年度报销余款并通过验收的情况。

例7:某高校的无形资产采购项目,合同总额300万元。2018年报销合同进度款135万元并做业务费用确认,但并未验收。2019年报销150万元合同款,验收无形资产300万元,并扣留15万元作为质保金(单位:万元)。

财务会计处理为:

借:无形资产 300
贷:零余额账户用款额度(今年支付合同款部分) 150
长期应付款(如尾款为扣留期超过一年的质保金)/其他应付款(扣留期不足一年的质保金) 15
以前年度盈余调整(以前年度预付合同款部分) 135

预算会计处理为:

借:事业支出等 150
贷:资金结存——零余额账户用款额度(今年支付合同款部分) 150

今年或后续年份支付质保金时,财务会计处理为:

借:长期应付款(如尾款为扣留期超过一年的质保金)/其他应付款(扣留期不足一年的质保金) 15

贷:零余额账户用款额度 15

预算会计处理为:

借:事业支出(支付质保金时有可能使

用的是新的项目) 15

贷:资金结存——零余额账户用款额度 15

五、提取固定资产累计折旧、无形资产累计摊销

政府会计制度要求会计主体对固定资产及无形资产计提折旧或摊销,此时不会形成资金流动,故预算会计并不确认预算支出。可通过新设置401“固定资产折旧费”、402“无形资产摊销费”经济分类以及新设置“固定资产累计折旧项目”“无形资产累计摊销项目”,归集各类资产的折旧与累计摊销,也为资产的后续折旧计提、折旧是否提完、报废处理提供数据支持。

例8:月末计提折旧,其中固定资产折旧50万元,无形资产摊销50万元(单位:万元)。

财务会计处理为:

借:业务活动费用——固定资产折旧费 50
业务活动费用——无形资产摊销费 50
贷:固定资产累计折旧项目——专用设备科目 50
无形资产累计摊销项目——应用软件科目 50

六、预缴税费

政府会计主体在办理借出增值税发票而产生的预缴税费,财务会计下形成合同收入并需按规定核算税费,预算会计也需确认支出。可设立“应交增值税”“税费归集项目”等科目归集产生的增值税、附加税费等,减少财务会计与预算会计的差异。具体情况如下:

(1)经办人从A横向课题项目中预缴税费1000元。

财务会计处理为:

借:其他应收款——预缴税费

1 000

贷:应交增值税等 1 000

预算会计处理为:

借:事业支出——横向科研支出 1 000

贷:非财政拨款支出——

税费归集项目 1 000

(2)经办人从横向项目A借出预缴税费款1000,但经费10000入账到项目B。

财务会计处理为:

借:银行存款 10 000
贷:事业收入——项目B 9 000
其他应收款——预缴税费——项目A 1 000

预算会计处理为:

借:货币资金 10 000
贷:事业预算收入 9 000
事业支出——项目B预缴税费 1 000

(3)经办人从A横向项目借出预缴税费款1000元,但经费并未到账,退回发票。

财务会计处理为:

借:应交增值税等 1 000
贷:预缴税费科目 1 000

预算会计处理为:

借:事业支出——横向科研支出 1 000

贷:非财政拨款支出——税费归

集项目 1 000

责任编辑 张璐怡

主要参考文献

[1] 马永义.关于政府会计主体“双分录”的思考[J].中国注册会计师, 2016, (9): 102-104+2.

[2] 耿晓霞, 盛利军, 孙志霞.政府会计制度下高等学校固定资产核算实务探讨——以S高校为例[J].财务与会计, 2019, (10): 62-69.