

行政事业单位收入业务平行记账问题探讨

侯文涛

甘肃省地矿局服务中心, 中国·甘肃 兰州 730000

【摘要】收入是会计制度在中重要的会计要素,而政府会计制度要求财务会计与预算会计实行平行记账;财务会计实行权责发生制,预算会计实行收付实现制,核算的基础不同,功能模式不同,提供的成果报告也不同,对于收入业务的核算又有了新的高度和难度。所以必须从会计科目的设置时就要考虑到必须满足会计制度要求,两种模式下收入业务对应关系,通过两种核算方法的转换,实现其桥梁作用,使其达到相互衔接、相互关联、相互对应的关系,实现核算目的,从不同角度反应会计结果。

【关键词】事业单位;政府会计制度;收入业务;账务处理

1 事业单位的收入业务

收入是会计要素之一,开展日常活动,不论执行何种会计制度,都要涉及收入。执行政府会计制度与执行其他会计制度不同的是涉及不同两种会计核算模式的收入问题,即双基础、双功能、双报告。《政府会计制度》总说明中要求单位会计核算应当具备财务会计与预算会计双重功能,实现财务会计与预算会计适度分离并相互衔接,全面、清晰反映单位财务信息和预算执行信息。同时,单位财务会计核算实行权责发生制;单位预算会计核算实行收付实现制。对于在同一会计制度下核算的收入,还要区分是否纳入部门预算管理的收入业务,对于纳入部门预算管理的在权责发生制进行财务会计核算的同时,还应当进行预算会计核算即“平行记账”,必须对发生的每一笔经济业务进行准确分析判断。

收入的确认《政府会计准则——基本准则》对于预算会计收入的定义第十九条预算收入是指政府会计主体在预算年度内依法取得的并纳入预算管理的现金流入。对于财务会计收入的定义第四十二条收入是指报告期内导致政府会计主体净资产增加的、含有服务潜力或者经济利益的经济资源的流入。

由以上定义看出,财务会计与预算会计收入的定义不同,有纳入预算管理的收入,也有非纳入预算管理的收入;有日常活动产生的收入,也有非日常活动产生的收入,还有与所有者资本性投入无关的收入。可见两种会计核算方法的核算口径、核算范围有所不同。

2 事业单位收入业务会计科目的设置

根据政府会计制度的相关要求,单位纳入政府财政预算管理的收入,就要进行预算会计核算,没有纳入政府财政预算管理的收入,可以不进行预算会计核算,所以在设置会计科目时,要结合单位工作性质、业务职能结合管理需要实际情况分别设置。

政府会计制度中财务会计科目收入类科目有财政拨款收入等十一个一级会计科目,无设置预算会计中的“债务预算收入”科目。预算会计科目收入类有财政拨款预算收入等九个一级会计科目,无设置财务会计中的“捐赠收入、利息收入、租金收入”科目。

各收入明细科目设置,按照收入性质、来源、《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的项级科目等进行明细核算。

2.1 财政拨款性质的收入,分同级财政部门取得的经费拨款

收入与非同级财政部门取得的经费拨款收入。对于同级财政拨款收入,依据《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的款项级科目等进行明细核算。财务会计科目的设置,按一般公共预算财政拨款、政府性基金预算财政拨款等设置明细账,进行明细核算。

2.2 非财政拨款性质的收入,分纳入财政预算管理收入与非纳入财政预算管理收入;对于纳入财政预算管理收入,在财务会计核算的同时,也要进行预算会计核算,明细会计科目设置时就要考虑两种核算方法的对应关系;对于因开展科研及其辅助活动从非同级政府财政部门取得的经费拨款,通过“事业预算收入——非同级财政拨款”科目进行核算;对于其他非同级财政拨款收入,应当通过“非同级财政拨款收入”科目核算。对于不纳入财政预算管理收入的,只需进行财务会计核算,明细会计科目设置时可以简化考虑或不考虑两种核算方法的对应关系。

2.3 其他性质收入,主要是核算经常性收入以外的不经常发生的、偶然性收入,如捐赠预算收入、利息预算收入、资产处置收入、无法偿付的应付及预收的往来款项等。财务会计科目的设置,根据收入的类别、来源等进行明细核算;预算会计的会计科目设置在“其他预算收入”一级科目下,根据其他收入类别、《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的项级科目等进行明细核算。其他预算收入中如有专项资金收入,还应按照具体项目进行明细核算。

设置会计科目时,财务会计科目与预算会计科目应对应设置,这样便于平行记账,期末如发生误差,也便于查找、核对。

3 事业单位收入业务的平行记账

政府会计制度要求,单位会计核算应当具备财务会计与预算会计双重功能,实现财务会计与预算会计适度分离并相互衔接,全面、清晰反映单位财务信息和预算执行信息。就是在进行财务会计核算的同时进行预算会计核算,两种核算方法之间建立一种内在的对应关系。财务会计的收入按权责发生制进行核算,预算会计收入按收付实现制进行核算,两种核算方法的基础不同,在做会计核算的同时,还得做好核算基础的转换。也就是说,两种不同的核算方法、功能不同,核算基础不同、反映的结果也不相同的会计核算方法,通过一定的方法,实现其桥梁作用,使其达到相互衔接、相互关联、相互对应的关系,用不同的会计核算,实现不同的会计反映,反应不同会计结果,这就是政府会

计制度的目的。

在实际工作中, 现金收支并不是判断是否应进行平行记账的标准, 需要对每一笔经济业务活动的产生过程、业务的实质、对预算产生的影响等进行全面分析后才能得出正确结果, 这就对财务人员的业务能力和专业判断能力提出了更高的要求。

4 事业单位收入业务处理的问题探讨

4.1 对于未纳入预算管理的非财政拨款收入支出也应进行预算会计反映, 产生的差异需要进行反向会计调整

关于进一步做好政府会计准则制度新旧衔接和加强行政事业单位资产核算的通知财会〔2018〕34号(二)关于预算会计的核算范围。单位应当按照部门综合预算管理的要求, 对纳入部门预算管理的全部现金收支业务进行预算会计核算。未纳入年初批复的预算但纳入决算报表编制范围的非财政拨款收支, 应当进行预算会计核算。对于没有纳入财政预算管理的所有现金的流入、流出, 认为, 不仅在财务会计需要反应, 进行账务处理; 同样也需要在预算会计中反应, 进行账务处理; 在预算收入“其他预算收入”下设置“非预算收入调整”二级科目, 反映非财政拨款的收入。在预算支出“其他支出”下设置“非预算支出调整”二级科目, 反映非财政拨款的支出。通过预算会计, 可以反映单位预算外收入支出的全部情况。对于这部分收入支出, 而本应不属于财政预算的范围内的会计事项, 这部分收支超出了财政拨款收入, 与实际财政预算管理的一部分形成了差异, 所以, 预算会计要进行反方向的差异分录调整。

4.2 现行的用友财务软件不能满足会计核算需要

接上一问题, 因为一笔财务会计分录只能对应一笔预算会计分录, 如需要进行反向差异调整时, 软件提示要再做一笔财务会计分录, 就形成重复。若要进行反方向的差异分录调整, 现行的用友财务软件无法做到。

4.3 政府会计制度附录主要业务和事项账务处理举例中, 收到银行存款利息,

财务会计

借: 银行存款

贷: 利息收入

支付手续费用

借: 业务活动费用 / 单位管理费用

贷: 银行存款

利息收入记入利息收入、其他预算收入, 而利息支出或支付手续费记入业务活动费用 / 单位管理费用、行政支出 / 事业支出; 期末 / 年末结转时, 财务会计的利息收入与业务活动费用 / 单位管理费用对应结转, 预算会计的其他预算收入与行政支出 / 事业支出对应结转, 这样结转从会计科目性质、核算内容都不匹配, 本质上无对应关系, 造成会计科目使用上的混乱。

4.4 如果因为财务人员的判断出现差错, 未进行平行记账, 或平行记账不对映, 用友会计软件系统是无法提示或是报错, 复核、审核人员也不容易发现差错, 这对会计核算的准确性很难保证。

参考文献:

[1] 财政部会计司网站. 关于印发《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》的通知财会〔2017〕25号[EB/OL]. 2017, 11. 09.

[2] 财政部会计司网站. 中华人民共和国财政部令第78号—《政府会计准则——基本准则》[EB/OL]. 2015, 11. 10.

[3] 财政部会计司网站. 《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》与《行政单位会计制度》《事业单位会计制度》有关衔接问题的处理规定. 财会〔2018〕3号[EB/OL]. 2018, 2. 9.

[4] 财政部会计司网站. 关于进一步做好政府会计准则制度新旧衔接和加强行政事业单位资产核算的通知. 财会〔2018〕34号[EB/OL]. 2018, 12. 13.

作者简介:

侯文涛(1960—), 男, 河北省唐县人, 单位: 甘肃省地质矿产勘查开发局机关后勤服务中心, 高级会计师, 中国地质大学(会计学)学士学位。自1985年从事会计实务工作。