

纳入国库集中支付预算单位的会计核算

程国敏

(凉山州财政国库集中支付中心, 四川 西昌 615000)

【摘要】 本文根据财政国库支付制度改革的特点, 结合现行会计法、财务规则、会计制度论述了目前纳入集中支付预算单位会计处理存在的问题及解决问题的建议。

【关键词】 国库集中支付; 预算单位; 会计核算; 问题; 建议

【中图分类号】F230 **【文献标识码】**A **【文章编号】**1673-1891(2005)03-0132-04

国库集中支付制度的改革经过几年的实践, 已经在加强财政资金的管理, 从源头上预防和治理腐败, 增强财政对资金的调控能力上起到了明显的作用。通过国库集中支付制度的实施, 提高了预算单位遵守财经纪律的自觉性, 执行部门预算的严肃性, 财政资金使用的效率性。预算单位的自我约束力增强了, 资金使用手续不健全、专项资金被挪用、挤占现象有了根本的改变。但是由于没有配套的会计核算制度和核算模式, 部分纳入集中支付的预算单位对国库集中支付制度不理解, 在单位会计核算上出现了不规范的现象, 给审计监督和会计监督带来了不便。根据当前纳入集中支付单位会计核算的实际情况, 结合自己对国库集中支付制度和会计核算方法的理解, 谈一些初浅看法供大家探讨。

1 国库集中支付制度的理解

国库集中支付制度是以国库单一账户体系为基础, 资金缴拨以国库集中收付为主要形式的财政国库管理制度。实行国库集中支付, 是在各行政、事业单位“三权不变”(单位财务收支自主权不变、内部理财权不变、资金使用权不变)的基础上实行集中管理, 统一开户, 直接支付。它是财政改革的重要组成部分, 是构建公共财政的重要内容。

实行国库集中支付制度后, 纳入集中支付的预算单位应开设以下存款账户。1、国库集中支付中心为纳入集中支付的预算单位在代理银行开设财政零余额账户。用于记录、核算财政直接支付资金的支出和收入活动, 并用于与财政总预算会计有关账户的清算。2、预算单位分别在代理商业银行开设单位零

余额户, 用于记录、核算财政授权支付资金的支出和收入活动, 并与财政总预算会计有关账户进行清算。3、预算单位在代理商业银行开设其他资金账户, 用于记录、核算非财政性资金的收入和支出活动。

实行国库集中支付制度后, 纳入集中支付的预算单位在使用财政性资金时实行“以支作拨”, 即财政性资金在实现支出时才能确认为资金的拨入。这样使单位没有形成支出的财政资金沉淀于财政部门, 由财政部门统一管理, 增强了政府、财政的宏观调控能力, 减缓了财政资金调度的压力。这是一种财政资金管理方式和支付方式的改变, 对单位的会计核算有一定影响, 但预算单位不能片面理解“以支作拨”从而导致会计处理的混乱。

实行国库集中支付制度后, 财政资金的支付有直接支付和授权支付两种方式, 直接支付是由财政国库支付中心将财政资金直接支付给商品和劳务供应者; 授权支付是财政部门将财政资金支付权利授予预算单位, 由预算单位按批复的预算和用款计划自行办理支付业务。无论是直接支付还是授权支付都由财政部门专业科室和国库支付中心实时监控, 在资金使用过程中加强政策性审核, 对合理、合法、合规的用款及时办理支付, 满足预算单位的用款需要; 对不合理、不合法、不合规的支出拒绝办理, 这样既减少了资金支付的中间环节, 又提高了财政资金运行速度和使用效益, 并能及时发现和制止支出过程中的违纪违法行为, 使各种挤占、截留、挪用资金现象得以控制。财政监督的关口前移, 范围延伸, 领域扩宽, 财政资金处于财政部门的全程监控之下, 解决了财政监督滞后的问题, 有效的解决了单位花钱虚报冒领现象, 减少了财政资金的损失浪费, 杜绝了

收稿日期: 2005-06-09

作者简介: 程国敏(1966-)女, 会计师, 财会讲师, 凉山州财政国库集中支付中心工作, 主要从事会计和会计教学。

滥收乱支,财政资金的使用更加公开、透明、为财政资金的规范使用、更好的从源头上治理腐败建立了有效的监督平台。

2 单位会计核算的基础

2.1 依据的政策、法规

实行国库集中支付后,在相关的会计核算配套制度和法规尚未建立、健全以前,单位会计核算仍然应该坚持现行的《会计法》、《预算法》、《行政单位会计制度》、《事业单位会计制度》、《会计基础工作规范》、《内部会计控制规范》、《财务规则》等财经法律、法规。会计核算方法也应该坚持现行的会计核算方法。

2.2 核算的对象和基础

会计核算以单位实际发生的各项经济业务为对象,记录和反映单位自身的各项经济活动。会计核算一般采用收付实现制,但经营性收支业务核算可采用权责发生制。

2.3 核算的凭证依据

实行国库集中支付以后,单位会计核算除采用原有的费用支出凭证外,应取消《预算拨款凭证》,增加《财政资金支付凭证》、《直接支付入账通知书》、《授权支付额度通知书》、《政府采购认证书》等会计核算资料。

3 目前会计核算存在的主要问题

3.1 财政资金没有形成支出时虚列支出

单位会计片面理解“以支作拨”,把这种资金拨付方式的改变错误理解为核算方式的改变。致使单位会计在使用财政资金时账务处理一律是:

借:经费支出(或事业支出)

贷:拨入经费(或财政补助收入)

例如:单位在财政资金中提取备用金,会计处理如前述则会出现无法进行现金的核算,单位现金形成账外周转,不利于单位的货币资金管理,单位的会计、出纳岗位没有形成相互监督、相互制约,内部控制制度失控,容易发生贪污、舞弊行为。

这样核算的最大弊病在于存在虚列支出的可能,使会计信息失真,会计核算失去意义,不利于加强单位资金的监督、管理。预算会计制度规定行政、事业单位会计核算都以收付实现制为基础,而在支出尚未发生时就先列支出显然是不恰当的。

3.2 非本级财政转入资金全部在往来资金中核算
单位将从上级单位、下属单位或其他单位转入的资金全部记入往来资金,混淆了其他资金和往来资金。

例:①收到上级单位拨入款项、下属单位上缴款项或收到其他收入时

借:银行存款

贷:暂存款(或其他应付款)

②使用上述款项时

借:暂存款(或其他应付款)

贷:银行存款

上级单位拨入或下属单位缴入等款项与正常的往来资金混淆,挂在往来资金中核算存在以下弊病:

1、不能正确反映单位资金的来源,隐瞒单位的收入,容易滋生违纪、腐败行为。

2、单位会计片面强调支出的一致性,即单位支出与国库集中支付中心的支出相等,在使用上述来源资金时不列支出,这样使单位的支出信息混乱,支出规模失真,存在违法乱纪的隐患。

3.3 年终结余不进行账务处理

由于在日常核算上单位财政资金实行“以支作拨”,即在支出形成的同时才能确认单位资金的拨入,其他单位转入资金挂在往来资金中,这样核算的结果如果不解决单位年终结余的处理问题,则会使单位年度会计报表是一张干干净净的“白纸”,单位的会计账簿、会计报表中没有结余的体现。

这样处理的弊病在于

1、单位的会计账面上没有结余,而那部分沉淀在财政部门尚未使用的预算资金不作账务处理违反了《财务规则》的规定,《财务规则》规定财政部门对行政单位实行收支统一管理,定额、定项拨款,超支不补、结余留用的预算管理办法。

2、国库集中支付制度的实质是“三权不变”,单位会计账簿中不进行年终结余的结转不符合现行的会计制度,同时也从账面上剥夺了单位资金的理财权、核算权,违背了国库集中支付制度的实质。

3、不进行年终结余的处理使单位年末决算报表的信息失真,与没有纳入集中支付改革试点的单位报送的口径不一致,会计信息的作用无法发挥。

3.4 事业单位专用基金的计提和结余资金的分配

按现行《事业单位会计制度》规定,事业单位年终可按一定比例提取福利基金和修购基金,其会计分录如下:借:事业支出,贷:专用基金——修购基金

(或福利基金)这部分支出不涉及货币资金的增减,不是实际意义上的支出,在国库集中支付方式下,无法反映这部分没有实际发生的支出,因为财政国库集中支付的前提是,必须要有相应的财政预算,预算的实际执行与国库的实际支付是一致的,而在实务操作中,这类没有实际发生的支出,在财政国库集中支付制度下是不列入财政预算的,所以单位无法反映。同时实行国库集中支付制度后,凡当年预算安排没有使用完的财政资金,都由财政统一纳入下一年度的预算。因此事业单位无法进行结余资金的分配,这样核算影响了事业单位自有资金的来源渠道,不利于事业单位节约资金使用,从而弱化了财政资金的管理。

4 纳入集中支付预算单位会计核算的建议

4.1 严格按《四川省财政国库管理制度改革会计核算暂行办法》进行会计核算

实行国库集中支付制度后,预算单位财政资金的支付方式分直接支付和授权支付。单位的会计核算应按《四川省财政国库管理制度改革会计核算暂行办法》的规定处理,在不同的支付方式下会计核算不同。

1、直接支付方式下的会计核算

在直接支付操作模式下,预算单位只能办理转账业务不能支取现金。财政资金直接支付给商品和劳务供应者,财政直接支付的资金实行“以支作拨”,所以单位拨入、支出同时确认,财政资金及时清算。在直接支付方式下,预算单位根据财政国库集中支付中心开具的《直接支付入账通知书》及原始凭证入账。

行政单位的核算

支出发生时 借:经费支出(库存材料等)
贷:拨入经费——财政直

接支付

(或预算外资金收入——

财政直接支付)

事业单位的核算

支出发生时 借:事业支出(库存材料等)
贷:财政补助收入——

财政直接支付

(或事业收入——财政直

接支付)

如果财政直接支付部分的支出构成新增固定资产的,应同时登记固定资产账,其会计分录为:

借:固定资产

贷:固定基金

2、授权支付方式下的会计核算

在授权支付操作模式下,预算单位办理支付业务既可以取现金又可以转账,预算单位应增设“零余额账户用款额度”科目,核算财政下达授权支付额度内办理的授权支付业务。预算单位根据财政国库集中支付中心开具的《授权支付额度通知书》、《财政资金支付凭证》及原始凭证入账。

行政单位

收到《授权支付额度通知书》时:

借:零余额账户用款额度

贷:拨入经费——财政授权支付

(或预算外资金收入——财政授权支付)

使用时:

取现金 借:现金

贷:零余额账户用款额度

转账 借:经费支出

贷:零余额账户用款额度

事业单位

收到《授权支付额度通知书》时:

借:零余额账户用款额度

贷:财政补助收入——财政授权支付

(或预算外资金收入——财政授权支付)

使用时:

取现金 借:现金

贷:零余额账户用款额度

转账 借:事业支出

贷:零余额账户用款额度

这样核算解决了单位虚列支出的现象,杜绝了现金账外周转,使预算单位会计核算行为规范,有效防止贪污、舞弊行为的发生。

4.2 严格按财库[2004]190号文件进行单位年终结余的账务处理

实行国库集中支付以后,年终财政预算未执行部分沉淀于财政部门,应按财政部财库[2004]190号文件即财政国库管理制度改革单位年终结余资金账务处理暂行规定进行预算单位年终结余的账务处理,增设“财政应返还额度”账户(资产类)核算预算单位当年财政资金的结余数。

1、财政直接支付方式

年末收到财政支付中心开据的《财政资金直接支付入账通知书》(备注:财政应返还额度结余)即为本年财政直接支付预算指标与当年财政直接支付实际支出数的差额,以此确定当年直接支付指标的结余,次年使用结余时再列支出。

年末结账:

借:财政应返还额度——财政直接支付

贷:拨入经费(财政补助收入)——财政直接支付

借:经费支出(事业支出)——财政直接支付

贷:财政应返还额度——财政直接支付

2、财政授权支付方式

年末收到财政支付中心开据的《授权支付额度通知书》(负数)时注销当年已入账的授权支付额度。收到《财政资金授权支付额度通知书》(备注:财政应返还额度结余)即为本年授权支付预算指标与下达单位零余额账户用款额度的差额,以此确定授权支付指标结余。次年依据财政支付中心出据的授权支付额度通知书确定授权支付用款额度。

年末结账:

(1) 注销当年授权支付额度

借:财政应返还额度——财政授权支付

贷:零余额账户用款额度

(2) 确定授权支付指标结余

借:财政应返还额度——财政授权支付

贷:拨入经费(财政补助收入)

(3) 次年批复额度

借:零余额账户用款额度

贷:财政应返还额度——财政授权支付

4.3 修订、完善行政、事业单位会计制度以适应国库管理制度改革的需要

1、在会计制度尚未修订前,纳入集中支付的预算单位应严格遵循现行的会计制度,不得以改革为名擅自改变会计核算方法,片面强调支出的一致性,使会计信息混乱,会计行为不规范。

2、财政国库集中收付制度改革是我国社会主义市场经济体制下构建公共财政框架的重要内容,是预算执行机制和财政收支管理的制度性创新,它有利于规范财政收支行为,是加强财政资金管理,提高资金使用效率的根本措施。它涉及到管理观念、管理制度、管理方式的转变,这就要求相关的会计核算制度必须适应改革发展的需要,做出相应修订,不断完善,使之与国库制度改革措施协调一致,使纳入集中支付的预算单位会计核算有法可依、有章可循、有制度可依照,从而使单位的会计核算正确、规范。

建立公共财政框架,推进国库集中支付制度的改革势在必行,加强和规范会计核算不容忽视,笔者愿做“引玉之砖”,为财政国库制度的改革献上一点浅见!

参考文献:

[1] 《预算法》、《行政单位会计制度》、《事业单位会计制度》、《财务规则》。

[2] 《国库制度改革培训教材》。凉山州财政局。

[3] 财库[2004]190号文件.财政部。

Accounting for Budget Unit Enrolled in National Treasury Collective Payment

CHENG Guo-ming

(The Center of Liangshan Financial National Treasury Payment, Xichang 615000, Sichuan)

Abstract: According to the characteristics of reformation for the system of financial national treasury payment, combining with accounting law, financial rules and accounting system, this paper illustrates some problems existed in budget unit enrolled in national treasury payment collectively and presents suggestions of solving problems.

Key words: National treasury collective payment; Budget unit; Accounting; Problems; Suggestions