事业单位财政拨款结余资金的会计核算

河北省水文水资源勘测局　杨　新　河北省水利厅　刘好斌

现行《事业单位会计制度》(简称《制度》)自1998年颁布实施以来,对规范事业单位会计核算、加强事业单位财务管理起到了积极的作用。但随着财政体制改革的进一步深化,财政资金管理日趋规范,国库集中支付制度、部门预算、部门决算全面推行,项目预算、综合预算执行的逐步深化,预算管理向科学化、精细化迈进,使得事业单位的会计业务和会计核算环境发生了很大的变化,造成部门预算、部门决算和会计核算之间出现许多不衔接之处,特别是财政拨款结余资金的核算在实务中无法清晰反映资金来源、使用及结存情况。笔者拟对该问题作一分析。

一、事业单位财政拨款结余资金形成的原因

按照财政部发布的《中央部门财政拨款结余资金管理办法》(财政[2006]489号)的规定,中央部门财政拨款结余资金,是指同中央财政有缴拨款关系的中央级行政、事业单位(含企业化管理的事业单位)、企业在预算年度内,按照财政部批复的本部门预算,当年尚未列支的财政拨款资金。事业单位财政拨款结余资金按性质的不同可划分为基本支出结余和项目支出结余。

事业单位财政拨款结余资金通常有以下两种:一是事业单位加强管理形成的结余。即事业单位通过建立健全各项规章制度,堵塞财务漏洞,严格界定各项业务的开支范围,规范支出内容,加强财政资金的管理,厉行节约形成的结余。二是项目当年已执行但尚未完成形成的结余,或项目因故当年未执行需要推迟到下年执行形成的结余。由于预算批复晚、预算执行进度慢等原因,致使一些项目预算不能在年底完成,形成专项资金结余。如中央预算草案每年3月15日经人大审议通过后,财政部门在规定的一个月时间内批复部门预算,部门按规定一个半月内批复下属单位预算,这导致有的部门预算下达到实际执行单位基本都在4月末或5月初,预算拨款时间则更晚,预算执行时间仅半年左右;有些项目预算12月还在办理追加,拨款时间就更晚;很大一部分代编的预算下达时间也在年底,下达到部门后项目根本无法执行,形成财政拨款结余。

第一种情况形成的结余资金为净结余,可按资金管理的要求经批准后进行分配;第二种情况形成的结余资金为专项资金结余,需要结转下年继续使用。

二、事业单位财政拨款结余资金会计核算存在的问题

根据《制度》的规定,"财政补助收入"科目贷方登记实际收到的财政补助收入数,借方登记财政补助收入的收回数。平时该科目的贷方余额反映财政补助收入累计数。年终结账时,将该科目的贷方余额全部转入"事业结余"科目。年终结账后,该科目无余额。

"事业结余"科目核算事业单位在一定期间除经营收支以外各项经常收支相抵后的余额,贷方登记收入转入数,借方登记支出转出数和结转结余分配数。该科目平时一般不使用,只在期末(一般是年末)转账时使用。首先,将"财政补助收入"、"上级补助收入"、"附属单位缴款"、"事业收入"、"其他收入"等科目余额转入该科目贷方;然后,将"拨出经费"、"事业支出"、"上缴上级支出"、"销售税金"(非经营业务)、"对附属单位补助"、"结转自筹基建"等科目余额转入该科目借方。该科目贷方余额为当期实现的结余,借方余额为当期需要弥补的相关支出。年度终了,事业单位应将当年实现的结余全部转入"结余分配"科目,结转后,该科目无余额。

"结余分配"科目核算事业单位当年结余分配的情况和结果,一般应设置"应交所得税"、"提取专用基金"等明细科目。年终,事业单位应将当年的事业结余和经营结余转入该科目贷方,将计算出的应交所得税和提取的专用基金记入该科目借方。分配后,该科目贷方余额为未分配结余,按《制度》的规定,应全部转入"事业基金——一般基金"科目。"结余分配"科目若出现借方余额,经批准后可用事业基金弥补。结转后,该科目无余额。

如果事业单位专项资金结余需结转下年使用,按上述会计核算程序,结转下年使用的专项资金结余不仅参与了结余的分配,而且最后转入"事业基金——一般基金"科目。而事业基金是事业单位拥有的非限定用途的净资产,"事业基金——一般基金"科目主要核算事业单位的历年滚存结余资金。有专门用途的专项结余资金年终结账后反映在会计账簿上成了非限定用途的资金,这不仅与财政部发布的《中央部门财政拨款结余资金管理(暂行)规定》(财预[2005]46号)第九条的规定"专项结余资金可以结转下年继续使用,但不得自行改变资金用途"不符,也和部门决算的有关规定相矛盾。从部门决算收入支出表的结构来看,"结余分配"和"年末结余"是两个并列栏次,财政拨款结余资金本身就有进行结余分配和结转下年使用两种情况,但《制度》只规定了结余资金进行结余分配的会计处理,没有明确结转下年使用的结余资金应该如何核算,而且年终结账后没有核算这部分资金的会计科目,无法在会计账簿上反映。这既不利于这部分资金的管理,也会造成账簿与部门决算报表的不一致。

长期股权投资成本法核算之简化技巧

河南经贸职业学院　刘志国

长期股权投资成本法，是指投资后按实际成本确认长期股权投资的账面金额，并且在持有期间一般不因被投资单位净资产的增减而变动投资账面余额的方法。在被投资单位宣告发放的是清算股利，或者发生了较大亏损而使以前年度发放的股利转变为本年度的清算股利，或者实现了较多净利润而只发放少量的股利，使留存利润弥补了以前年度的清算股利时，按《企业会计制度》及其讲解的要求，就必须变动投资的账面金额，从而使成本法核算变得复杂起来。

例1：甲公司于2008年1月1日以银行存款购入C公司10%的股份，并准备长期持有，初始投资成本为110 000元，采用成本法核算。C公司于2008年5月2日宣告分派2007年度的现金股利100 000元。C公司2008年1月1日的股东权益合计为1 200 000元，其中股本为1 000 000元、未分配利润为200 000元；2008年实现净利润400 000元；2009年5月1日宣告分派现金股利300 000元。

甲公司的账务处理如下：①2008年1月1日投资时，借：长期股权投资——C公司110 000；贷：银行存款110 000。②2008年5月2日C公司宣告分派现金股利时，借：应收股利10 000；贷：长期股权投资——C公司10 000。③2009年5月1日C公司宣告分派现金股利时，应冲减初始投资成本的金额=（投资后至本年末止被投资单位累积分派的利润或现金股利400 000－投资后至上年末止被投资单位累积实现的净损益400 000）×投资企业的持股比例10%－投资企业已冲减的初始投资成本10 000=－10 000（元），应确认的投资收益=投资企业当年获得的利润或现金股利（300 000×10%）－应冲减初始投资成本的金额（－10 000）=40 000（元）。借：应收股利30 000，长期股权投资——C公司10 000；贷：投资收益——股利收入40 000。

如果C公司于2009年5月1日分派现金股利450 000元。按前述公式计算确认应冲减初始投资成本的金额和投资收益如下：应冲减初始投资成本的金额=（100 000+450 000－400 000）×10%－10 000=5 000（元），应确认的投资收益=450 000×

三、对事业单位财政拨款结余资金会计核算的改进建议

参考《财政部关于政府收支分类改革后事业单位会计核算的问题的通知》（财会［2006］10号）在“财政补助收入”科目下设置“基本支出”和“项目支出”明细科目的规定，结合笔者在基层实践工作中的经验，建议在“事业结余”科目下设二级明细科目“基本支出结余”、“项目支出结余”和“其他结余”，其中“项目支出结余”明细科目下按具体项目名称再设三级明细科目。“基本支出结余”明细科目借方登记“事业支出——基本支出”和“拨出经费——基本支出”科目借方发生额，贷方登记“财政补助收入——基本支出”科目贷方发生额；“项目支出结余”明细科目借方按下设明细项目登记“财政补助收入——项目支出结余”下各明细科目借方发生额，贷方按下设明细项目登记“事业支出——项目支出”和“拨出经费——项目支出”下各明细科目贷方发生额；“其他结余”明细科目借方登记“上缴上级支出”、“销售税金”（非经营业务）、“对附属单位补助”、“结转自筹基建”等科目借方发生额，贷方登记“上级补助收入”、“事业收入”、“附属单位缴款”、“其他收入”等科目贷方发生额。

具体会计分录为：①借：财政补助收入——基本支出、——项目支出——××项目上级补助收入，附属单位缴款，事业收入，其他收入；贷：事业结余——基本支出结余、——项目支出结余——××项目、——其他结余。②借：事业结余——基本支出结余、——项目支出结余——××项目、——其他结余；贷：拨出经费——基本支出、——项目支出——××项目，事业支出——基本支出、——项目支出——××项目，上缴上级支出，销售税金，对附属单位补助，结转自筹基建。

在此基础上，分析“事业结余”各个明细科目，项目未完或需要结转下年使用的资金，在“事业结余”科目的贷方进行反映，无需转入“结余分配”科目，不参与分配。下年度，上年度结余资金使用的收支在会计账簿上按原科目进行核算，在决算报表中按上年度预算的“类”、“款”、“项”进行反映。年终按项目名称分别归集到“事业结余”科目，按预算管理的要求确定本年度结余资金的性质是否列入“结余分配”科目核算。

对于基本支出结余和项目支出结余，“事业结余——基本支出结余”和“事业结余——项目支出结余”科目的借方或贷方余额转入“事业结余——其他结余”科目中。按《事业单位财务规则》的要求，如果“事业结余——其他结余”科目出现贷方余额则这部分资金转入“结余分配”科目进行分配，若出现借方余额则转入“事业基金”科目进行弥补。

可以看出，经过上述会计核算，年终会计账簿上“事业结余”科目的余额，即为决算报表结余资金结转下年使用数。这样既能清晰反映资金的使用过程，又能实现预算管理、会计核算、部门决算的一致性，能从各个方面清晰反映资金来源、使用及结余情况，便于加强财政资金的管理和监督。○