

谁才是政府采购发票的『得主』

江苏阜宁县财政局 王宝美 张栋天

常有采购单位的会计人员发“牢骚”:通过政府采购好是好,钱省了,服务也很到位,但有一点就是想不通,为什么政府采购发票不给我们采购单位?带着这个疑问,笔者和财政部门从事会计管理工作的同志以及部分采购单位的会计人员进行探讨,发现有两种相互对立的观点:一种观点是,政府采购发票与普通发票并无实质性区别,政府采购只是一种采购方式,不会影响发票的使用、流向和归属,因此发票应该开给采购单位;另一种观点是,目前大部分地区政府采购资金的结算由财政部门集中办理,财政部门在办理资金支付业务时,向支付对象索要发票合情合理,因此发票应该开给财政部门。

上述两种观点似乎都有道理:采购单位在经办采购事项时既涉及款项的支付又有财物的接纳,取得原始凭证是必需的;而财政部门支付政府采购资金时也符合“款项的支付必须填制或取得原始凭证并及时送交会计机构”这一规定,取得原始凭证理所当然。在政府采购发票归属问题争执不下的情况下,我们不妨关注一下财政支出管理模式的改革问题。各地都在积极推进财政国库集中支付制度,它大大简化了财政预算资金的缴拨程序,提高了财政预算资金的支出效率。

如果当地财政尚未实行财政国库集中支付制度,政府采购资金仍在基层预算单位列支,为保证采购单位收支数字的准确性和年度决算报表数字的完整性,从而不影响下一年度政府采购预算的编制,发票应开给采购单位。在具体处理时分两种情形:其一是财政部门不设立“政府采购资金”专户,采购单位依据经单位负责人审批过的购货发票、合同、验收报告直接办理资金支付手续。其二是财政部门设立“政府采购资金”专户,作为财政国库集中支付的过渡形式。采购业务发生后,单位以暂付款、预付款的方式将所需资金交存“政府采购资金”专户,待收到发票后再冲减暂付款、预付款,同时依据合同等增加支出和财物。财政专户会计在办理资金支付业务时,以经领导审批过的“政府采购资金支付申请书”作为付款的主要原始凭证,并将发票的复印件、合同、验收报告一并附在记账凭证后。

如果当地财政已实行了财政国库集中支付制度,那么对于在集中支付范围内的采购项目,发票应开给财政部门,财政国库会计据此并依据合同、验收报告、领导的审批单办理款项支付手续。因为实行集中支付后,政府采购资金不再直接拨付到基层预算单位,政府采购形成的支出直接在财政部门列支,不再通过采购单位的预算执行和决算报表反映,因而不会影响采购单位收支数字的完整性,也不会影响财政部门对基层预算单位次年政府采购资金的安排。对于在集中支付范围之外的采购项目,视同未实行集中支付的采购项目,发票应开给采购单位。□

长期负债资本成本计算方法管见

广州 张顺娥 长江电力股份公司 何继承

2004年版的注册会计师全国统一考试教材中,有关长期债券、长期借款的资本成本的计算公式分别为:

$$B(1-F) = \sum_{t=1}^n [I_t \div (1+K)^t] + P \div (1+K)^n, K_b = K(1-T)$$

$$L(1-F) = \sum_{t=1}^n [I_t \div (1+K)^t] + P \div (1+K)^n, K_l = K(1-T)$$

其中:P为第n年末应偿还的本金(债券面值),K为所得税前的资本成本, $K_b(K_l)$ 为所得税后的资本成本,B为债券筹资额,L为长期借款本金,F为筹资费率, I_t 为第t年利息。

在上述公式中,笔者认为长期借款本金、债券面值与税前利息均以统一的K为折现率来计算税前资本成本不妥。事实上,长期借款本金和债券面值按税法规定是不交税的,不具备抵税作用,该公式将债务本金等同债务利息,从税务的角度看失之偏颇。下面将公式调整如下:

一、一次还本、分期付息方式下的长期负债的资本成本

1. 长期债券的资本成本。

$$B(1-F) = \sum_{t=1}^n [I_t(1-T) \div (1+K)^t] + P \div (1+K)^n$$

其中,K为长期债券的资本成本。

在运用此公式计算的过程中,将抵税的利息换算成税后利息,然后与不能起抵税作用的债券面值均以K为折现率进行折现,既考虑了利息的抵税作用,又兼顾了债券面值的非抵税作用。

在具体运用此公式时,要注意考虑债券的发行用途:如果发行债券是为了构建固定资产,则债券发行的筹资费用应该是债券发行费用减去发行期间冻结资金产生的利息收入,计入构建固定资产的成本。筹资费率(F)等于筹资费用除以发行债券实得金额。

当债券发行费用较小时,会计上将债券发行费用减去发行期间冻结资金产生的利息收入后的余额计入了财务费用,具有抵税作用,因此应考虑将 $F(1-T)$ 作为新的筹资费率。将公式调整如下:

$$B[1-F(1-T)] = \sum_{t=1}^n [I_t(1-T) \div (1+K)^t] + P \div (1+K)^n$$

2. 长期借款的资本成本。

$$L(1-F) = \sum_{t=1}^n [I_t(1-T) \div (1+K)^t] + P \div (1+K)^n$$

其中,K为长期借款的资本成本。

同理,在考虑长期借款的资本成本时,亦要考虑借款

用途,其基本原理同上。

二、一次还本付息方式下的长期负债的资本成本

1. 长期债券的资本成本。

$$B(1-F)=[P+I(1-T)]\div(1+K)^n$$

对于筹资费用的抵税及非抵税效应的处理,方法同上。

2. 长期借款的资本成本。

$$L(1-F)=[P+I(1-T)]\div(1+K)^n$$

对于筹资费用的抵税及非抵税效应的处理,方法同上。☒



江苏南通 杨娟华

在当前财政国库集中支付制度的操作过程中,《事业单位会计准则(试行)》、《事业单位会计制度》、《关于贯彻〈事业单位财务规则〉若干意见的通知》(简称《通知》)中关于提取“专用基金——修购基金”的规定,已不能适应我国财政国库管理制度改革发展的要求,应予以取消。

《事业单位会计制度》规定,固定资产修购基金按核定的比例提取,直接列入支出。《通知》规定事业单位必须提取修购基金,并明确了提取的方法和比例,规定提取的费用在“事业支出”科目下的“修缮费”和“设备购置费”中等额列支,同时规定事业单位单项在5 000元(不含5 000元)以下的修缮支出、单项在2 000元(不含2 000元)以下的固定资产可以在成本费用中列支,超过上述限额的在“修购基金”中列支。

单位提取修购基金时(分录一):借:事业支出(预算内/外);贷:专用基金——修购基金。单位在购置2 000元(不含2 000元)以下的固定资产及发生5 000元(不含5 000元)以下的修缮支出时(分录二):借:事业支出(预算内/外);贷:单位零余额账户用款额度(预算内/外)。借:固定资产;贷:固定基金。单位在购置2 000元(不含2 000元)以上的固定资产及发生5 000元(不含5 000元)以上的修缮支出时(分录三):借:专用基金——修购基金;贷:单位零余额账户用款额度(预算内/外)。借:固定资产;贷:固定基金。

提取修购基金这一方法在一定时期内适合事业单位的管理方式,也发挥了其应有的作用。然而,随着社会主义市场经济体制下公共财政的建立和发展,这种传统方法已不能满足实行财政国库集中支付的需要。

首先,《事业单位会计制度》没有规定修购基金提取后什么时候用、该用多少,因此它是一种无预算、摊提性质的支出,而实行财政国库集中支付必须要有相应的财政预算,预算的实际执行与财政国库的实际支付在时间上应同步一致、在金额上须相符合。相对于事业单位而言,其事业支出明细表反映的支出数要与单位、财政预算一致,同时还要与单位零余额账户用款额度(已执行预算支出数)一致,这是事业单

位实行财政国库集中支付方式下应做到的三个一致。这些一致就是体现在我们日常工作中的勾稽关系。然而实际操作中,事业单位提取修购基金虽然直接列入“事业支出”,但并没有动用单位零余额账户用款额度,这对事业单位来说是一种没有实质意义的支出,在财政国库集中支付制度下是不列入财政预算的,使得事业单位事业支出明细表反映的含有这类性质的支出数与单位、财政预算不一致,与单位零余额账户用款额度也不一致,这些都是不符合财政国库管理制度改革要求的。

其次,从分录三可以看出,该业务反映了购置固定资产和发生修缮支出是从“专用基金——修购基金”中列支的,该支出涉及货币资金的减少,使用了单位零余额账户用款额度,但按规定不反映在事业单位事业支出明细表中,同样使得该表反映的支出数与单位零余额账户用款额度不一致。

最后,购置固定资产及发生修缮支出时,按规定的金额标准分别记入当期“事业支出”和“专用基金——修购基金”,因支出渠道不同,直接影响着各期结余和当年结余分配。另外,从“专用基金——修购基金”中列支的固定资产购置费用和修缮费用是不在事业单位事业支出明细表中反映的,而是通过其他报表在年报中反映,这就使事业单位事业支出明细表不能真实、完整、及时地反映单位财政预算支出执行情况和单位零余额账户用款额度。

财政国库管理制度改革是社会主义市场经济体制下公共财政发展的需要,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性措施。它要求会计制度必须适应改革发展的需要,与国家的重大改革措施协调一致、并行不悖。因此,有关提取“专用基金——修购基金”的规定应当取消,以实际发生的固定资产购置费用和修缮费用直接列入“事业支出”。这样更符合事业单位的核算基础——收付实现制,使事业单位“事业支出”反映的支出数与单位、财政预算和单位零余额账户用款额度保持一致,使事业单位财务信息真实、完整、及时地反映出来。☒

谈材料成本差异的核算

长沙 彭屹松

一、标准成本法下材料成本差异的计算与账务处理

在标准成本法下,材料成本差异和直接材料价格差异都是由于材料的实际价格与标准价格不同而产生的成本差异。然而,两者之间有着显著的区别:前者计算的是采购材料时发生的价格差异,后者计算的是领用材料时发生的价格差异;前者用于核算材料的实际采购成本,后者用于核算产品的生产成本。下面举例说明: