

高校“非财政补助结余”:概念辨析及报表列示

李 珣 谷书平

(聊城大学财务处 山东聊城 252000)

【摘要】新《高等学校会计制度》中“非财政补助结余”与“非财政补助结转”并列出现在资产负债表中,容易让报表使用者误认为“非财政补助结余”反映的是“非财政补助结转”涉及的项目完工后的剩余资金。而新制度中“非财政补助结余”真正核算的是事业结余和经营结余,因此建议对资产负债表中净资产类科目的列示进行必要的修订。

【关键词】非财政补助结余 非财政补助结转

新《高等学校会计制度》(简称“新制度”)规定,高校资产负债表中净资产类科目包括事业基金、非流动资产基金、专用基金、财政补助结转、财政补助结余、非财政补助结转和非财政补助结余。一般来说,结转是指预算未完成需要下一年度按原用途继续使用的资金,而结余是指预算工作目标已完成或终止后剩余的资金,“财政补助结转”和“财政补助结余”就是分别反映高校财政补助资金未完工项目结转金额和这些项目完工后的结余金额。

笔者认为,“非财政补助结转”与“非财政补助结余”两个概念并列出现在资产负债表中,容易让报表使用者

机;给其余每位员工每人发放1部成本3 000元、市价5 000元的手机。另外购1 000袋大米,每袋不含税价200元作为春节福利发放给每位职工。

分析:企业以自己生产的产品作为福利发放给职工,应计入成本费用的职工薪酬金额以公允价值计量,计入主营业务收入,产品按照成本结转,同时按视同销售计算增值税销项税额。以外购商品作为非货币性福利发放给职工的,应当按照该商品的公允价值和相关税费计量应计入成本费用的职工薪酬,但不确认为收入。本例相关的业务处理如下:

(1)手机的售价总额=10 000×100+5 000×700+5 000×200=1 000 000+3 500 000+1 000 000=5 500 000(元)。

手机的增值税销项税额=10 000×100×17%+5 000×700×17%+5 000×200×17%=170 000+595 000+170 000=935 000(元)。

公司决定发放手机作为非货币性福利时,应做如下账务处理:借:管理费用1 170 000(1 000 000+170 000),生产成本4 095 000(3 500 000+595 000),销售费用

产生误导,以为“非财政补助结余”核算的内容是“非财政补助结转”核算的项目完工后的剩余资金,这种理解与新制度中“非财政补助结余”的定义完全不同,建议对资产负债表中净资产类科目的列示进行必要的修订。

(一)

为了动态地反映高校多渠道资金的运动过程及最终的结转结余情况,进一步实现资金的精细化管理,提高会计信息质量,新制度对收入支出结转结余的科目设置及结转方法进行了较大的改动。本文按照资金性质的不同将收支结转方式梳理成四种类型,如图所示:

1 170 000(1 000 000+170 000);贷:应付职工薪酬——非货币性福利6 435 000。

实际发放手机时,应作如下账务处理:借:应付职工薪酬——非货币性福利6 435 000;贷:主营业务收入5 500 000,应交税费——应交增值税(销项税额)935 000。借:主营业务成本3 500 000;贷:库存商品3 500 000。

(2)1 000袋大米的购价金额=100×200+700×200+200×200=20 000+140 000+40 000=200 000(元)

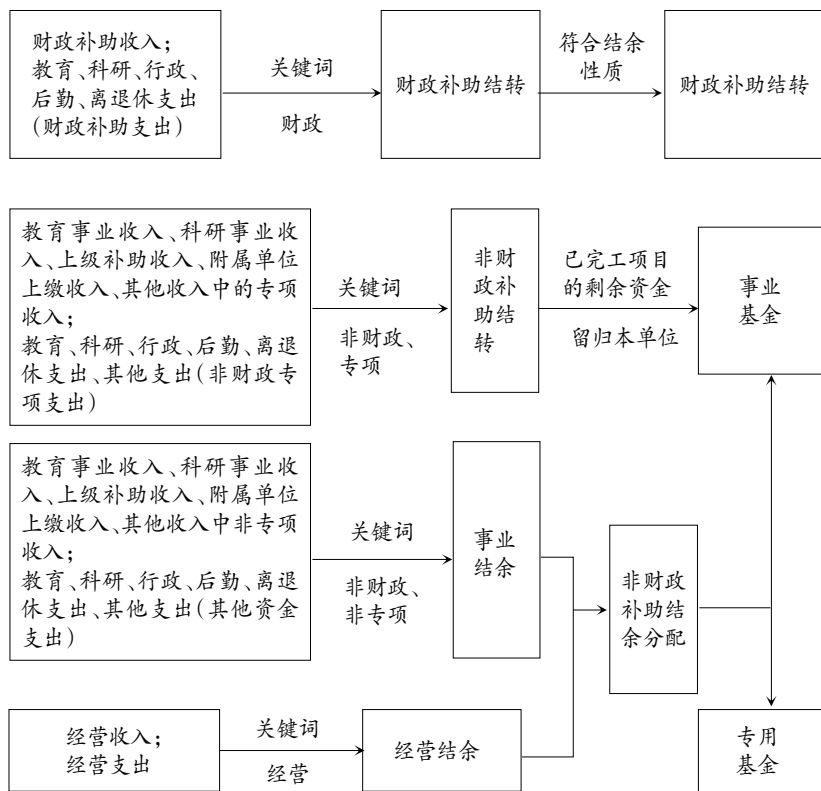
1 000袋大米的进项税额=100×200×13%+700×200×13%+200×200×13%=2 600+18 200+5 200=26 000(元)

公司决定发放大米作为非货币性福利时,应作如下账务处理:借:管理费用22 600(20 000+2 600),生产成本158 200(140 000+18 200),销售费用45 200(40 000+5 200);贷:应付职工薪酬——非货币性福利226 000。

购买大米时,公司应作如下账务处理:借:应付职工薪酬——非货币性福利226 000;贷:银行存款226 000。

主要参考文献

余莉.新旧职工薪酬准则比较分析.财会月刊,2014;



高校收支类科目与净资产类科目结转关系图

第一类,将财政补助资金的收入和教育、科研、行政管理、后勤保障、离退休支出中的财政补助支出结转入“财政补助结转”,项目完工后的剩余资金符合结余性质的转入“财政补助结余”。

第二类,将教育事业收入、科研事业收入、上级补助收入、附属单位上缴收入、其他收入中的专项资金收入及教育、科研、行政管理、后勤保障、离退休支出、其他支出中的非财政专项支出结转入“非财政补助结转”,项目完工后的剩余资金留归本单位所有的转入“事业基金”。

第三类,将教育事业收入、科研事业收入、上级补助收入、附属单位上缴收入、其他收入中非专项资金收入及教育、科研、行政管理、后勤保障、离退休支出、其他支出中的其他资金支出结转入“事业结余”,年末结转至“非财政补助结余分配”,提取有关专用基金后最终转入“事业基金”。

第四类是经营性质的资金收支结转入“经营结余”,年末为贷方余额时结转至“非财政补助结余分配”,计算出有关税金和提取专用基金后最终转入“事业基金”。

从上图中可以看出,“非财政补助结转”的概念非常明确,它反映的是除财政补助收支以外的各专项资金收入与相关支出相抵后剩余留存的,须按规定使用用途来结转资金。这个概念强调两点:一是资金来源应是非财政补助资金,二是资金性质应为专项资金,即为了完成特

定工作任务和发展目标而发生的非日常运转资金。两点必须同时符合才能纳入“非财政补助结转”。

(二)

在资产负债表中,“非财政补助结余”与“非财政补助结转”两个概念并列出现,报表使用者会误认为“非财政补助结余”反映的是纳入“非财政补助结转”的项目完工后的剩余资金,即误认为“非财政补助结余”是由图中分析的第二类资金形成的剩余资金,就像第一类中“财政补助结余”反映“财政补助结转”中的项目完工后的剩余资金一样。

这样的认识是错误的,不符合新制度的规定。新制度规定:非财政的专项收支完成结转后,对纳入非财政补助专项结转的各项目执行情况进行分析,将已完成项目的剩余资金区分以下情况进行处理:缴回原专项资金拨入单位的,借记“非财政补助结转”科目,贷记“银行存款”等科目;留归本单位使用的,借记“非财政补助结转”科目,贷记“事业基金”科目。

可见真正属于第二类资金的项目完工后剩余资金要么缴回原拨入单位了,要么计入了事业基金,新制度中没有对完工后剩余资金命名,也没有单独在资产负债表中反映。

新制度对“非财政补助结余”的定义是,高校自年初至报告期末累计实现的非财政补助结余弥补以前年度经营亏损后的余额,在图中是第三类和第四类资金的结余合计,即“事业结余”和“经营结余”科目的合计。纳入“事业结余”的资金强调两点:一是资金来源为非同级财政补助的资金,二是资金性质为非专项资金。纳入“经营结余”的资金强调的是事业活动以外的经营性资金结余。

从以上分析可以看出,新制度中“非财政补助结余”是反映非财政非专项的资金结余和经营结余的合计,而资产负债表中“非财政补助结余”和“非财政补助结转”并列出现,会让报表使用者误认为“非财政补助结余”反映的是非财政专项的资金结余。因此,笔者建议在资产负债表中删除“非财政补助结余”这个概念,直接用“事业结余”和“经营结余”替代,这样资产负债表里列示的净资产类科目概念明确,而且做到了与新制度中规定的会计科目统一,便于报表使用者获取信息。

主要参考文献

财政部.关于印发《高等学校会计制度》的通知.财会[2013]30号,2013-12-30