对高校基建账务核算的改良

罗水秀

(浙江工业职业技术学院 浙江绍兴 312000)

【摘要】随着我国高校教育事业的发展,高校会计环境不断变化,高校会计和高校基建会计在账务核算、基建项目成本结转时点暴露出许多问题。笔者结合实际工作经验,分析了现行做法并提出了改进办法。

【关键词】高校会计 基建会计 科目设置 账务核算

目前,我国高校事业会计核算的依据是《高等学校会计制度》和《事业单位会计准则》,但《事业单位会计准则》同时规定:事业单位有关基本建设投资的会计核算,按有关规定执行,不执行本制度。因此,大多数高校的基建会计核算,都是根据财政部于2002年印发的《基本建设财务管理规定》(财建[2002]394号)和财政部《国有建设单位会计制度》(财会字[1995]45号)参照执行、分开核算的,各高校对基建资金的账务处理方法也不尽相同。

目前,高校建设资金的来源主要有:财政专户资金(学费、住宿费收入)、银行贷款、基建补助拨款等。以下主要对财政专户资金与银行贷款资金相关业务的核算进行探讨,并提出改良意见。

一、"财政专户资金"的账务核算

1. 通过"结转自筹基建"科目核算。高校会计具体的账务处理:向基建财务拨款时,借记"结转自筹基建"科目,贷记"银行存款"科目;通过国库集中支付下的直接支付方式支付工程款时,借记"结转自筹基建"科目,贷记"事业收入"科目。工程竣工办妥竣工验收和资产交接手续时,借记"固定资产"科目,贷记"固定基金"科目。

基建会计具体的账务处理:收到高校财务款项时,借记"银行存款"科目,贷记"基建拨款——本年自筹资金拨款"科目。向施工单位预付工程款时:借记"预付工程款——工程项目——工程单位"科目,贷记"银行存款"科目。通过国库集中支付下的直接支付方式支付工程款时,借记"预付工程款"科目,贷记"基建拨款——本年自筹资金拨款"科目。支付建设单位管理费、土地补偿费、公证费等时,借记"待摊投资——建设管理费"等科目,贷记"银行存款"科目。施工单位提出工程价款审定结算账单时:借记"建筑安装工程投资"科目,贷记"预付工程款、应付工程款、银行存款"科目。工程竣工和结转待摊投资费用时,借记"交付使用资产——固定资产"科目,贷记"建筑安装工程投资、待摊投资"科目;工程竣工办妥竣工验收和资产交接手续时,借记"基建拨款——以前年度拨款或本年自筹资金拨款"科目,贷记"交付使用资产——固定资产"科目。

例1:某高校2011年建造一个分校区,工程项目投资总额2.7亿元,工程计划2013年底完成。2011年10月高校财务拨入基建财务资金0.5亿元,2011年12月工程开始动工建设,动工建设前期支付土地补偿费、公证费等0.28亿元,2012年1月支付给A施工单位进度款0.06亿元;2012年12月通过国库集中支付直接支付给A施工单位工程进度款0.8亿元;2013年10月高校财务拨入基建财务资金1.3亿元,2013

果,但是也可能实施不了。因为关联企业并不是目标一致的。如2号文中所述的八种关联企业,里面有一些只是部分非绝对控股,在这种情况下,虽然筹划主体总体上是减税的,但是由于一方的税负单方面地增加,伤害了这一方所有股东的利益,该方的股东大会可能会否决定价方案。

第三,纳税筹划不能只考虑短期效果,应该站在长远的角度来考虑,不能使得业务变动太大或者太频繁。因为这很可能会引起税务机关的注意,而且如果后期情况发生其他变动,筹划方案的设计可能会带来负面的效果,而改变当初筹备已久的筹划策略会付出较高的成本。

第四,关联方交易一定要真实发生,要有合法的交易合同及相关的手续,而这会涉及相应的印花税,但税负较低;在交易价格比市场价格只高一点或低一点的情况下,税务机关不能对其进行调整,因为市场价格是波动的,不可能保持不变;企业应该就改变价格和业务召开会议并记录,同时落实相关的同期资料准备。这些都能降低税务机关的调查风险。

主要参考文献

1. 姬晶,廖奎.别让税费拖累你——企业合理节税案例分析.上海:立信会计出版社,2009

2. 叶金育.转让定价纳税筹划浅探.财会月刊,2010;5

3. 叶金育.转让定价的实质及转让定价争议解决.财会月刊(理论),2007;9

4. 周自吉.转让定价基础理论与实务操作.北京:中国财政经济出版社,2011

5. 赵智全,曹世庆.试析关联企业转让定价的税务筹划.石河子大学学报(哲学社会科学版),2002;2

年10月工程结算审定单结算金额2.1亿元,工程款已累计支付1.9亿元,发生待摊投资款0.5亿元;2013年11月项目竣工完工验收交付使用。

(1)高校会计的具体核算。2011年10月向基建拨款时,借:结转自筹基建0.5;贷:银行存款0.5。2012年12月国库集中支付直接支付A建设单位工程进度款时,借:结转自筹基建0.8;贷:事业收入0.8。2013年10月高校会计向基建会计拨款时,借:结转自筹基建1.3;贷:银行存款1.3。2013年11月,工程竣工办妥竣工验收和资产交接手续时,借:固定资产2.6;贷:固定基金2.6。

(2)基建会计的具体核算。

2011年10月,收到高校会计拨款时,借:银行存款0.5;贷:基建拨款——本年自筹资金拨款0.5。支付土地补偿费、建设单位管理费等时,借:待摊投资——土地补偿费等0.28;贷:银行存款0.28。

2012年6月支付A建设单位工程进度款时,借:预付工程款——A施工单位0.06;贷:银行存款0.06。

2012年12月国库集中支付直接支付A建设单位工程进度款时,借:预付工程款——A施工单位0.8;贷:基建拨款——本年自筹资金拨款0.8。

2013年10月收到高校会计拨款时,借:银行存款1.3;贷:基建拨款——本年自筹资金拨款1.3。

2013年10月施工单位提出工程价款审定结算账单时,借:建筑安装工程投资2.1;贷:预付工程款——A施工单位1.9,应付工程款——A施工单位0.2。

2013年11月工程竣工和结转待摊投资费用时:借:交付使用资产——固定资产2.6;贷:建筑安装工程投资2.1,待摊投资——土地补偿费等0.5。工程竣工办妥竣工验收和资产交接手续时,借:基建拨款——以前年度拨款1.3、——本年自筹资金拨款1.3;贷:交付使用资产——固定资产2.6。

2. 通过往来科目核算。高校会计具体的账务处理:向基建会计拨款时,借记"其他应收款"科目,贷记"银行存款"科目。工程竣工办妥竣工验收和资产交接手续时,借记"结转自筹基建"科目,贷记"其他应收款"科目;同时,借记"固定资产"科目,贷记"固定基金"科目。

基建会计具体的账务处理:收到高校会计款项时,借记"银行存款"科目,贷记"其他应付款"科目。向施工单位支付工程进度款时:借记"预付工程款——工程单位"科目,贷记"银行存款"科目。通过国库集中支付下的直接支付方式支付工程款时,借记"预付工程款"科目,贷记"其他应付款"科目。支付建设单位管理费、土地补偿费、公证费等时,借记"待摊投资——建设管理费"等科目,贷记"银行存款"科目。施工单位提出工程价款审定结算账单时:借记"建筑安装工程投资"科目,贷记"预付工程款、应付工程款、银行存款"科目。工程竣工和结转待摊投资费用时,借记"交付使用资产——固定资产"科目,贷记"建筑安装工程投资、待摊投资"科目;工程竣工办妥竣工验收和资产交接手续时,借记"其他应付款"科目,贷记"交付使用资产——固定资产"科目。

3. 账务处理存在的问题。

(1)"结转自筹基建"科目是支出类科目,核算的是高校用财政补助收入以外的资金(财政专户资金)安排基本建设的支出,年终结账时应将其借方余额全部转入"事业结余"科目。通过"结转自筹基建"科目进行会计核算,只适应建设期在一个会计年度工程竣工并办妥竣工验收和资产交接手续的基建项目,但现实中基建项目建设周期基本上都超过了一个会计年度,有的还要好几年。所以"结转自筹基建"作为支出科目就不准确了,实际上它只是资金占用形态的改变,并没有改变资产的属性。因此"结转自筹基建"并不是真正意义上的支出,年终冲转后就会影响"事业结余"和财务报表中"事业基金"余额的准确性。

(2)"其他应收款"科目是资产类科目,如果在一个会计年度内工程竣工并办妥竣工验收和资产交接手续,年终用"结转自筹基建"冲减"其他应收款",这种做法并不影响年度高校财务报表。如果基建项目建设周期超过了一个会计年度,由于工程项目还没有完工,当年不能用"结转自筹基建"冲减"其他应收款",这样将导致当年支出减少,节余虚增,等到工程竣工并办妥竣工验收和资产交接手续、用"结转自筹基建"冲减"其他应收款"的年度,又导致当年支出增加,出现严重赤字。目前,高校财政体制政策是实行"收支两条线"管理,预决算编制原则是"收支平衡",所以,这种做法对高校的预决算编制产生了很大的影响。

4. 账务处理改良。为了使高校会计的财务支出、结余和报表数据,更加准确、真实和客观,对用"财政专户资金"建造的基建项目,应采用修正的权责发生制原则进行会计处理。向基建会计拨款时,统一做支出科目核算,对照政府收支分类科目的"支出经济分类科目"下的"基本建设支出"和"其他资本性支出"核算。在"固定资产"和"固定基金"科目下增设一个二级明细科目"在建房屋建筑物",删除"结转自筹基建"科目,按当期"基本建设支出"或"其他资本性支出"的金额,预增加"固定资产——在建房屋建筑物"和"固定基金——在建房屋建筑物";待工程竣工并办妥竣工验收和资产交接手续时,再冲减原先记入"固定资产——在建房屋建筑物"和"固定基金——在建房屋建筑物"科目的金额;同时做增加"固定资产"和"固定基金"科目处理。

例2:沿用例1的资料。改进后的核算方法(假定分校区建设是发展和改革部门安排的):

(1)高校会计的具体核算。

2011年10月向基建拨款时,借:基本建设支出0.5;贷:银行存款0.5。借:固定资产——在建房屋建筑物0.5;贷:固定基金——在建房屋建筑物0.5。

2012年12月国库集中支付直接支付A建设单位工程进度款时,借:基本建设支出0.8;贷:事业收入0.8。借:固定资产——在建房屋建筑物0.8;贷:固定基金——在建房屋建筑物0.8。

2013年10月高校会计向基建会计拨款时,借:基本建设支出1.3;贷:银行存款1.3。借:固定资产——在建房屋建

筑物 1.3;贷:固定基金——在建房屋建筑物 1.3。

2013 年 11 月工程竣工并办妥竣工验收和资产交接手续时,借:固定基金——在建房屋建筑物 2.6;贷:固定资产——在建房屋建筑物 2.6。借:固定资产——房屋建筑物 2.6;贷:固定基金 2.6。

(2)基建会计的具体核算不变。

二、"银行贷款资金"的账务核算

现行实务中,大多数高校对取得的银行贷款基建资金,都是直接把资金存入基建专用账户,通过"基建投资借款"科目核算。

高校会计具体的账务处理:取得银行贷款基建资金时,不进行账务处理。工程竣工并办妥竣工验收和资产交接手续时,借记"结转自筹基建"科目,贷记"事业收入"科目(国库集中支付直接支付情况);同时,借记"固定资产"科目,贷记"固定基金"科目(此项业务建立在工程竣工验收交付使用年度有足够资金归还银行贷款的基础上)。收到财政专户资金偿还基建贷款时,借记"结转自筹基建"科目,贷记"事业收入"科目(国库集中支付直接支付情况)。

基建会计具体的账务处理:收到银行贷款基建资金时,借记"银行存款"科目,贷记"基建投资借款"科目;向施工单位支付工程进度款时、施工单位提出工程价款审定结算账单时、工程竣工办妥竣工验收和资产交接手续时与"财政专户资金"第一种做法相同。偿还基建贷款时,借记"基建投资借款"科目,贷记"基建拨款——本年自筹资金拨款"科目。

例 3:某高校 2011 年建造一个分校区,工程项目投资总额 2.7 亿元,工程计划 2013 年底完成。2011 年 10 月高校取得银行贷款资金 2.6 亿元,2011 年 12 月工程开始动工建设,动工建设前期支付土地补偿费、公证费等 0.28 亿元,2012 年 1 月支付给 A 施工单位工程进度款 0.1 亿元;2012 年 7 月支付给 B 施工单位工程进度款 0.13 亿元,2013 年 10 月工程结算审定单结算金额 2.1 亿元,工程款已累计支付 1.9 亿元,其中 A 施工单位 1 亿元,B 施工单位 0.9 亿元,发生待摊投资款 0.5 亿元,留工程质保金 0.2 亿元,其中 A 施工单位 0.11 亿元,B 施工单位 0.09 亿元;2013 年 12 月收财政专户资金 0.5 亿元用于基本建设支出。2013 年 12 月工程竣工办妥竣工验收和资产交接手续。该高校计划 2014~2016 年每年 12 月用财政专户资金归还基建银行贷款 0.7 亿元。

1. 高校会计的具体核算。2011 年 10 月取得银行贷款资金时不做账务处理。2013 年 12 月收到财政专户资金时(国库集中支付直接支付),借:结转自筹基建 0.5;贷:事业收入 0.5。2013 年 12 月工程竣工办妥竣工验收和资产交接手续,由于基建成本无法结转,不做账务处理。2014~2016 年每年 12 月用财政专户资金归还基建银行贷款时:借:结转自筹基建 0.7;贷:事业收入 0.7。2016 年 12 月结转基建成本:借:固定资产 2.6;贷:固定基金 2.6。

2. 基建会计的具体核算。

2011 年 10 月收到银行贷款时,借:银行存款 2.6;贷:基建投资借款 2.6。支付土地补偿费、建设单位管理费等时,借:待摊投资——土地补偿费等 0.28;贷:银行存款 0.28。

2012 年 1 月支付 A 建设单位工程进度款时:借:预付工程款——A 施工单位 0.1;贷:银行存款 0.1。

2012 年 7 月支付 B 建设单位工程进度款时:借:预付工程款——B 施工单位 0.13;贷:银行存款 0.13。

2013 年 10 月项目竣工、结算施工单位工程款时,借:建筑安装工程投资 2.1;贷:预付工程款——A 施工单位 1、——B 施工单位 0.9,应付工程款——A 施工单位 0.11(假设)、——B 施工单位 0.09(假设)。

2013 年 11 月工程竣工和结转待摊投资费用时,借:交付使用资产——固定资产 2.6;贷:建筑安装工程投资 2.1,待摊投资——土地补偿费等 0.5。

2013 年 12 月偿还银行贷款时(国库集中支付直接支付),借:基建投资借款 0.5;贷:基建拨款——本年自筹资金拨款 0.5。

2014~2016 年偿还银行贷款时,借:基建投资借款 0.7;贷:基建拨款——本年自筹资金拨款 0.7。

2016 年 12 月偿还全部银行贷款时:借:基建拨款——以前年度拨款 1.9、——本年自筹资金拨款 0.7;贷:交付使用资产——固定资产 2.6。

3. 账务处理存在的问题。按照规定,已具备竣工验收条件的项目,要在规定的时间内办理竣工验收和固定资产移交手续。但在实际工作中,用"银行贷款"建造的,通常项目建成多年且使用多年,也没有体现在高校会计"固定资产"账上。其主要原因是基建项目是靠银行贷款资金建造的,而要把基建项目的"交付使用资产"转到高校财务的"固定资产"账上去,必须通过高校财务的"结转自筹基建"科目反映。而"结转自筹基建"资金的主要来源是学校的"事业收入(学费、住宿费收入)",而"事业收入"不可能全部作为基建资金支出,所以基建资金支出只能是若干年才能完成,也就是说只有等到"基建拨款——自筹资金拨款"累计数等于基建项目成本时,基建会计核算的项目成本才能结转到高校会计的"固定资产"账上,导致高校会计的"固定资产"账面值与实际值严重不符。

4. 账务处理改良。为了使利用"银行贷款资金"建造的基建项目成本及时结转到高校会计"固定资产"账上,避免上述问题,对用"银行贷款资金"建造的基建项目,当项目完工交付、使用资产时,可以借鉴融资租入固定资产的账务处理方法,删除"结转自筹基建"科目,对照政府收支分类科目的"支出经济分类科目"下的"基本建设支出"和"其他资本性支出"核算。在"其他应付款"科目下增加一个二级明细科目"基建投资借款"。具体的做法是:在项目完工交付使用时,高校会计根据基建项目成本总额先增加"固定资产"但不增加"固定基金",而作为"其他应付款——基建投资借款"核算;当用以后年度的"财政专户资金"归还贷款时,再冲减"其他应付款——基建投资借款"科目和增加"固定资金"。

主要参考文献

财政部.2012 年政府收支分类科目.北京:中国财政经济出版社,2011