

试析合资铁路公司财务会计报告编制

张运林

(南宁枢纽建设指挥部 南宁 530003)

【摘要】 本文主要以南宁铁路局投资管理的某国有控股合资铁路公司为研究对象,提出并解决其财务会计报告编制存在的问题,如在建项目的纳入等,并指出了相关合并财务报表的具体编制方法,以供参考。

【关键词】 铁路运输企业 基建 合资铁路公司 会计报表 合并

随着铁路建设的快速发展,在铁路投资规模空前增长的同时,投资主体逐渐走向多元化,合资铁路公司也应运而生。以南宁局管辖范围为例,截至2011年,已有一条合资铁路逐步开办客货运输业务;2012年又有一条合资铁路正在通过初验;在建、拟建的合资铁路仍有若干条。目前,已投入运营的合资铁路公司,竣工资产移交和后续增建的附属项目建设,仍由铁路局所属建设项目管理机构负责组织实施,大部分在建合资铁路全部或部分也是委托铁路局所属建设项目管理机构负责组织实施,铁路公司与铁路局所属建设项目管理机构之间虽无行政隶属和财务管理关系,却有着密切的资金、资产等财会业务关系。下面以我局(南宁铁路局)某合资铁路公司的实际情况为例,就合资铁路公司会计报表编制以及如何与基建项目会计业务对接问题进行研究,并提出解决办法。

一、问题的提出

首先介绍一下基本情况。某合资铁路公司系铁道部控股的合资公司,铁路局代表铁道部对其进行投资(相对控股)并行使出资人管理职责。合资铁路公司按所属行业,编制铁路运输企业财务会计报告,并向铁路局报送会计报表,纳入铁路局合并报表范围。铁路局所属建设项目管理机构负责专门修建此合资铁路项目,其财务关系隶属于铁路局财务主管部门,又向合资铁路公司报送基本建设业务报表。二者的关系是,某合资铁路公司向建设项目管理机构拨入建设资金,定期转入、收取应计入建设成本的银行贷款利息等;建设项目管理机构按规定向合资铁路公司提报建设资金预算,工程初验后转入估价资产,编制竣工财务决算,办理竣工资产移交等等。

由于合资铁路的建设与营运在我局均属新生事物,因而某合资铁路公司在编制财务会计报告时遇到了下列问题:

问题一:合资铁路公司与建设项目管理机构存在着财务方面的密切联系,而合资铁路公司与铁路局所属建设项目管理机构又分属于两个不同的会计主体,那么,合资铁路公

司在编制会计报表时,与建设项目管理机构有无关联?

问题二:合资铁路公司与建设项目管理机构有哪些关联事项?对财务会计报告的编制有无影响?合资铁路公司的财务会计报告中是否应当合并建设项目管理机构的相关财务数据?合资铁路公司应如何全面、完整地编制本企业的财务会计报告?

二、问题分析

1. 某合资铁路公司编制财务会计报告的依据。某合资铁路公司是按照《公司法》设立的企业,铁道部委托南宁铁路局作为其出资人之一,履行出资者的权利与义务,并代表出资者行使相应职责与权利,且铁路局处于相对控股地位,因此某合资铁路公司应按《企业会计制度》、《企业财务会计报告条例》、《铁路运输企业会计核算办法》及部、局关于铁路运输企业财务会计报告编报的相关要求,编制并向铁路局报送运输企业财务会计报告。

2. 在建项目是否纳入合资铁路公司会计报表。实际上,某合资铁路公司负责筹集资金并拨付给建设项目管理机构,形成的资产最终归属某合资铁路公司。因此,某合资铁路公司在编制会计报表时,必须考虑资金拨付后的使用情况,也就是说应当在报表中反映在建工程项目投资的完成情况,以满足出资者对财务会计信息各种需要。因此,在建项目必须纳入其会计报表。

3. 在建项目如何纳入合资铁路公司会计报表。首先,某合资铁路公司与铁路局所属的建设项目管理机构,从管理体制看,二者无行政管理或隶属关系,但从经济关系上看,二者之间实质上可以看做是将某合资铁路公司经营与基建分开的一种管理模式。在此模式下,在会计上应将经营、基建分别核算的两部分内容,通过某合资铁路公司对会计报表进行汇总、合并的方式,以形成完整的财务会计报告。

其次,某合资铁路公司按铁路运输企业会计报表编报要求,主要编报资产负债表、固定资产表、现金流量表等报表,这就要求建设项目管理机构除按《国有建设单位会计制度》

等规定编报资金平衡表、基建投资表等基本建设会计报表外,还应按运输企业会计报表编报要求,将所编报的资金平衡表转化成资产负债表、固定资产表、现金流量表,提供给某合资铁路公司。

三、建设项目管理机构的具体会计处理

1. 资金平衡表如何转化成资产负债表。

(1)直接填列项目。资金平衡表与资产负债表相同的項目,可以直接填列。例如:资金平衡表的货币资金合计、预付款合计、应收款合计、固定资产合计,以及应付款合计、未交款合计等项目,可以直接填列资产负债表对应的货币资金、预付账款、应收账款、其他应收款、固定资产原价、累计折旧、应付账款、其他应付款、应交税费等项目上。

(2)合并填列项目。资金平衡表中的基本建设拨款和基建借款项目,分别填列的是收到的合资铁路公司拨入的项目资本金和商业银行贷款。因在资产负债表中没有直接对应项目填列,可以合并填列在资产负债表的其他应付款项目。

(3)分析填列项目。资金平衡表中的在建工程项目需要根据工程的完工状态,分析填列资产负债表在建工程项目。由于建设项目管理机构对工程初验后的估价不作账务处理,故工程初验并移交资产的项目,建设项目管理机构依然按资金平衡表中的在建工程金额填列资产负债表。而按估价金额抵消基建拨款的合并会计分录由合资铁路公司完成。

2. 固定资产表。资金平衡表所反映的固定资产是建设项目管理机构自身管理使用的固定资产,资金来源为合资铁路建设资金,是某合资铁路公司固定资产的组成部分。建设项目管理机构按资金平衡表中的固定资产原价、累计折旧金额及固定资产明细账余额,以及运输企业固定资产表的格式,填列并向某合资铁路公司提供固定资产表。

3. 现金流量表。建设项目管理机构应按照运输企业会计报表相关要求和格式,填报并向某合资铁路公司提供现金流量表。在建设期间,建设项目管理机构所有“银行存款”账户中的货币资金的流入和流出,实质上是合资铁路公司该项投资活动的现金流入和流出。因此,在编制现金流量表时,合资铁路公司拨入的建设资金,均填列在“收到的其他与投资活动有关的现金”项下;建设资金支出均填列在“购建固定资产、无形资产和其他长期资产所支付的现金”项下。“投资活动产生的现金流量净额”栏的金额与资产负债表中“货币资金”栏次金额一致。

四、合资铁路公司合并财务报表的业务处理

1. 合并资产负债表。

(1)编制合资铁路公司合并资产负债表时,需要对以下项目编制抵销分录,进行合并抵销处理。一是合资铁路公司拨付建设资金与建设项目管理机构收到建设资金债权债务项目相互抵销;二是建设项目初验合格交付运营,且建设项目管理机构已对初验交付资产进行估价后,合资铁路公司要先对建设项目管理机构提供的资产负债表中的“在建工程”项目和“其

他应付款”项目按估价进行抵销后,再进行汇总合并。

第一,内部债权与债务项目的抵销。假设,合资铁路公司拨付建设项目管理机构建设资金在“其他应收款”科目中核算,建设项目管理机构收到的建设资金在“其他应付款”科目中核算。在合并工作底稿中,首先将合资铁路公司与建设项目管理机构资产负债表所有项目相加汇总,其次按合资铁路公司与建设项目管理机构核对相符的拨入建设资金数编制抵销分录。借:其他应付款(建设项目管理机构);贷:其他应收款(合资铁路公司)。

第二,建设项目管理机构资产负债表中“在建工程”与“其他应付款”项目的抵销。《铁路运输企业固定资产管理办法》第二十条规定:“所建造的固定资产已达到预定可使用状态,但在尚未办理竣工决算时,应当自达到预定可使用状态之日起,根据工程预算、造价或者工程实际成本等,暂估入账,待办理了竣工决算手续后再作调整。铁路建设项目竣工后,建设单位应向接管企业提供估价资料;企业根据估价资料估价入账,待建设项目正式验收并办理竣工决算和资产移交手续后再作调整。”建设项目初验合格即达到预定可使用状态,合资铁路公司根据建设项目管理机构提供的“竣工验收项目资产估价入账明细表”作借记“固定资产”科目、贷记“其他应收款(拨付建设资金)”科目的账务处理。在合并工作底稿中,按暂估入账金额编制抵销分录。借:其他应付款(建设项目管理机构);贷:在建工程(建设项目机构)。

(2)将合资铁路公司和建设项目管理机构资产负债表其他各项目的数据直接进行加总,计算出合并资产负债表各项目的合并数额。

2. 合并固定资产表。合资铁路公司和建设项目管理机构的固定资产表,填列的都是各自管理使用的固定资产,可以直接进行各项目的汇总合并。

3. 合并现金流量表。合资铁路公司对建设项目管理机构拨付的建设资金在投资活动的现金流出中反映,建设项目管理机构收到合资铁路公司拨入的建设资金在投资活动的现金流入中反映。

为真实、全面反映合资铁路公司的现金流量,编制合并现金流量表时,需对上述项目进行抵销,编制抵销分录如下:借:收到的其他与投资活动有关的现金(建设项目管理机构);贷:购建固定资产、无形资产和其他长期资产所支付的现金(合资铁路公司)。抵销完毕后计算出合并现金流量的其他各项目数,即为合并现金流量表。

主要参考文献

1. 企业财务会计报告条例.国务院令第287号,2000-06-21
2. 铁道部.铁路运输企业固定资产管理办法.铁财[2001]9号,2001-02-01
3. 财政部.运输(铁路)企业会计制度.财会字[1993]8号,1993-03-15