新制度视角下的事业单位基建会计核算

向廷平

（重庆市气象局 重庆 401147）

【摘要】新修订的《事业单位会计制度》在维持现行事业单位核算基础和基本会计模式不变的前提下，将基本建设投资纳入事业单位会计核算，同时保持基建独立核算，实行双轨制，使事业单位会计核算更加完整、真实。但是，该制度并没有规范基建并账的具体账务处理，本文试就基建并账具体账务处理进行探讨，并结合实际账务处理提出思考，以推进和完善事业单位基建会计核算。

【关键词】新会计制度 事业单位 基建 核算

为了适应财政改革和事业单位财务管理改革的需要，进一步规范事业单位会计核算，促进公益事业健康发展，财政部于2012年12月19日修订发布了《事业单位会计制度》（财会［2012］22号）（以下简称“新制度”），自2013年1月1日起全面施行。

与1997年财政部发布的《事业单位会计制度》（财预字［1997］288号，以下简称“旧制度”）相比，新制度的一大亮点就是将基本建设投资纳入事业单位会计核算。新制度要求事业单位对基本建设投资的会计核算在执行新制度的同时，还应当按照国家有关基本建设会计核算的规定单独建账、单独核算。这种双轨制的实行，既能够提高事业单位会计信息的完整性、真实性，提供更多对决策有用的会计信息，又能够满足基建项目结算、决算、竣工等环节对会计档案管理的特殊要求，从而实现旧制度与新制度的平稳过渡。

一、新制度下事业单位基建并账的具体操作

新制度下事业单位会计与基建会计并账在操作层面主要涉及会计科目的合并和财务报表的合并。并账的难度在于如何将按照资金占用和资金来源分类的基本建设会计科目科学合理地并入按照资产、负债、净资产、收入和支出进行分类的事业单位会计科目。

1. 会计科目的合并。新制度在“资产类”新增了一级科目“在建工程”，明确要求在其下设置“基建工程”明细科目核算由基建账套并入的在建工程成本；在“负债类”新增了一级科目“长期借款”，明确“对于基建项目借款，还应按具体项目进行明细核算”；在“净资产”类增设了二级科目“非流动资产基金——在建工程”。目前，有关基建并账的具体账务处理规定还没有出台，笔者认为可以按以下原则进行合并，对名称和核算内容基本一致的直接合并；对名称不同但核算内容相同或相近的调整后合并；对特殊的会计科目应该分析后合并。

（1）直接并入事业单位会计核算体系的科目。基建账套中的“现金（库存现金）”、“银行存款”、“零余额账户用款额度”、“财政应返还额度”、“固定资产”、“其他应收款”、“应收票据”、“其他应付款”、“应付票据”等科目，其内涵与事业单位会计相应科目基本一致，故可直接并入事业单位账套进行明细核算。

（2）需要调整合并的会计科目。基建账套中“建筑安装工程投资”、“设备投资”、“待摊投资”、“其他投资”等科目是核算基建工程实际成本的科目，与事业账套“在建工程——基建工程”科目核算内容基本一致；“待核销基建支出”、“转出投资”科目核算不能形成投资和产权不归属建设单位的投资，与事业账套“待处置资产损溢”科目核算内容相近；“器材采购”、“采购保管费”、“库存设备”、“库存材料”等科目是核算基建用材料设备等实际成本的科目，与事业账套“存货”科目核算内容相近；“预付备料款”、“预付工程款”等科目是核算建设单位按合同预付给施工单位的备料款及工程进度款的科目，与事业账套“预付账款”科目核算内容相近；“应付器材款”、“应付工程款”核算内容，与事业账套“应付账款”核算内容相近；“应付工资”、“应付福利费”核算内容，与事业账套“应付职工薪酬”科目基本一致；“应交税金”、“其他应交款”核算内容，与事业账套“应缴税费”科目核算内容基本一致。

（3）需要进行分析后合并的会计科目。基建账套“交付使用资产”科目核算建设单位已经完成购置、建造过程，并已交付或结转生产使用单位的各项资产；此科目应根据相关资产类别分别并入事业账套“固定资产”、“无形资产”等科目。“基建拨款”科目核算建设单位各类基本建设拨款，除自筹资金外各类基本建设拨款本质上是事业单位的收入，因此应根据资金性质分析合并，属于中央和地方财政的预算拨款并入“财政补助收入”；地方主管部门拨款并入“上级补助收入”；其他单位、团体或个人无偿捐赠等并入“其他收入”；事业单位自筹拨入的资金应还原本来面目并入“专用基金”等科目核算。

需要强调的是，对于基建账套并入的未完工基建工程实际成本在并入事业账套“在建工程”科目核算的同时，还应当

列入“事业支出”等相关科目。这是因为事业单位会计核算一般采用的是“收付实现制”,“在建工程”虽然是专门核算基建工程实际成本的科目，但是其本身属于资产类科目而不是支出类科目,因此需要同时列入“事业支出”等科目。

2. 财务报表的合并。财务报表的合并主要是月度报表的合并,因为现行的预算、决算是全口径的预决算,在年度预决算报表中已经包含了基本建设投资的数据。在将所有基建账套数据并入事业账套后,对财务报表而言,只需要根据财务报表编制说明按照并入的明细资料就能够完成报表编制，而且能较清晰地反映基建投资全貌。

二、新制度下事业单位基建会计核算案例分析

例:某事业单位新建信息化平台于2012年11月开工,2013年1月份基建账套数据如下表所示。其中2012年12月31日基建拨款中有50 000元为本年上级补助拨款，其余为该年中央预算拨款,该单位未纳入财政直接支付。2013年基建账套中设备投资中有10 000元使用银行存款支付，待摊投资中有10 000元使用银行存款支付,有5 000元使用现金支付,现金从零余额账户支取。

2013年1月31日某单位基建账套科目余额汇总表

科目代码	科目名称	期初余额		本期余额		期末余额	
		借方	贷方	借方	贷方	借方	贷方
100101	建筑安装工程投资	50 000		100 000		150 000	
100102	设备投资	50 000		30 000		80 000	
100103	待摊投资	20 000		20 000		40 000	
100211	器材采购	50 000				50 000	
100232	银行存款	50 000		50 000	20 000	80 000	
100233	现金	0		10 000	5 000	5 000	
100234	零余额账户用款额度			600 000	385 000	215 000	
100235	财政应返还额度	100 000			100 000		
100241	预付备料款			200 000		200 000	
100242	预付工程款	30 000		50 000		80 000	
	占用类 小计	350 000		1 060 000	510 000	900 000	
200301	基建拨款		350 000		500 000		850 000
200304	基建投资借款				50 000		50 000
	来源类 小计		350 000	0	550 000		900 000
	合计	350 000	350 000	1 060 000	1 060 000	900 000	900 000

1. 某单位2013年1月1日年初余额基建账套并入事业账套的会计调整分录。具体如下:

(1)借:在建工程——基建工程——建筑安装工程投资 50 000
　　——设备投资 50 000
　　——待摊投资 20 000
　　——预付工程款 30 000
　　贷:非流动资产基金——在建工程 150 000

此笔分录根据基建账套数据将基建未完工实际成本合并记入“在建工程”科目,因为是年初余额的调整不需要同时记入“事业支出”。

(2)借:存货——工程物资 50 000
　　银行存款 50 000
　　财政应返还额度 100 000
　　贷:财政补助结转 150 000
　　非财政补助结转 50 000

此笔分录是根据基建账套数据分析记入的，借方数据可直接得出，贷方数据是根据基建拨款数减去基建实际成本得出,也即收支相抵后的结转数。

以上账务处理是按照财政部《关于印发〈新旧事业单位会计制度有关衔接问题的处理规定〉的通知》(财会[2013]2号)规定进行的。笔者认为,对“预付工程款”的处理规定值得商榷。因为,“在建工程”科目核算的是未完工程的实际成本;“预付工程款” 科目核算建设单位按合同规定向承包工程的施工企业预付的工程进度款,并不是未完工程的实际成本。笔者认为,并入“预付账款”更为合理。

2. 2013年1月末基建账套并入事业账套的账务处理。具体如下:

(1)借:零余额用款额度 600 000
　　贷:财政补助收入——财政授权支付 500 000
　　财政应返还额度——财政授权支付 100 000

(2)借:银行存款 50 000
　　贷:长期借款——基建借款 50 000

(3)借:库存现金 10 000
　　贷:零余额账户用款额度 10 000

(4)借:在建工程——基建工程——建筑安装工程投资 100 000
　　——设备投资 30 000
　　——待摊投资 20 000
　　贷:非流动资产基金——在建工程 150 000

同时:

借:事业支出——项目支出——基建工程 150 000
　　贷:零余额账户用款额度 125 000
　　银行存款 20 000
　　库存现金 5 000

(5)借:预付账款——基建工程——预付备料款 200 000
　　——预付工程款 50 000
　　贷:零余额账户用款额度 250 000

工薪所得的个人所得税速算法质疑

陈　文(博士)

(黑龙江大学法学院　哈尔滨　150080)

【摘要】目前通行的个人所得税计算方法存在将所得税计入计算本期“应纳税所得额”加以课税的情形,这既缺乏公正公平性和科学性,也违背了个人所得税法的立法宗旨,影响了税法的实效,应当予以纠正。

【关键词】个人所得税　计税方法　速算法

个人所得税,是以自然人在一定期间内取得的各类应纳税所得额为征税对象的一种社会性、普及型的大众税种。个人所得税应兼顾合法性、公平公正性和科学性等基本要求。目前个人所得税收入的60%以上来自工薪所得,为了有的放矢地阐明问题,现以工薪所得税为例,谈谈个人所得税速算法存在的弊端。

工薪所得是指个人任职或受雇一定期间内取得的工资、薪金、奖金、年终加薪、劳动分红、津贴、补贴以及与任职或受雇有关的其他所得,实行3%~45%的七级超额累进税率,采用固定费用抵扣、按月计征、自行申报与单位代扣代缴相结合的所得税征收方式。

一、个人所得税速算法及其应纳税所得额定量分析

1. 个人工薪所得税速算法。纳税人的工薪收入实际可以分解为四部分,即:应纳税所得额、标准扣除额(“三险一金”)、税收宽免额(起征点3 500元)、所得税(应纳税所得额×税率)。然而目前通行的个人工薪所得税之所得额计算方法是,将工薪总额减除标准扣除额(“三险一金”)和起征点3 500元后的余额乘以相应的税率,用公式表示为:个人工薪所得税=[纳税人的定期收入-标准扣除额(“三险一金”)-税收宽免额(起征点3 500元)]×相应的税率。为了计算方便,设计出速算扣除基数计税法,即应缴个人所得税=[当月工薪收入-标准扣除额(“三险一金”)-3 500]×适用税率-速算扣除数。

以上案例较为简单,会计分录基本上完全还原了基建账的原貌,现实中不可能有如此详细的资料和简单的账务,在并账时可以根据借贷双方发生额编制多借多贷的合并分录。同时,在现实中还会遇到复杂的内部交易抵销和调整事项。

三、新制度下事业单位基建会计核算的思考

1. 新制度对基建投资核算实行双轨制,将促进事业单位提高财务管理水平。实现新制度基建并账首先要解决的问题是业务流程的设置问题。事业单位应当建立基建并账制度,合理规划业务流程,确定需要基建会计提供的数据和资料,规定提供的时间和方式,分清事业会计和基建会计各自的责任,保证基建并账的顺利进行。

其次是根据单位实际制定科学规范的合并操作手册,保证合并准确及时进行。最后事业单位还应该加强内部控制和监督,充分发挥事业会计与基建会计相互配合相互制约的作用,保证会计信息质量,防止相互推诿的现象发生,真正发挥会计的监督作用。

2. 新制度对财务人员提出了更高的要求。双轨制的实行,要求基建会计人员不仅应完成本身的核算任务,还要提供事业会计人员需要的资料,不仅要熟悉基建会计也要了解事业会计。对于事业会计而言要求更高,其必须精通基建数据并入事业账的处理程序和方法,还应当熟悉基建会计业务及基建项目管理,具备通过基建并账数据“还原”经济业务、通过数据识别真假的能力,充分发挥事业会计对基建会计及基建项目的监督制约能力。

3. 新制度基建并账应注意的问题。基建并账并不是简单的数字相加,还需要对内部交易进行必要的调整,以保证会计信息的真实性和准确性。①内部往来业务的调整。并账前应对事业账和基建账之间的往来进行认真清理,并账时进行抵销和调整,防止虚增虚减往来款项。②内部收支业务的调整。对事业账已经列支的自筹基建资金和基建账纳入基建拨款的自筹资金,应当认真分析,在并账时进行还原和调整,防止虚增收入支出。③内部资产的调整。在并账时我们应特别关注交付使用资产是否已经在事业账登记,防止虚增资产。

主要参考文献

1. 财政部.事业单位会计制度.财会[2012]22号,2012-12-19

2. 财政部.新旧事业单位会计制度有关衔接问题的处理规定.财会[2013]2号,2013-01-16

3. 财政部.国有建设单位会计制度.财会[1995]45号,1995-10-04