

高校基建并账规定存在的缺陷及对策

杨茜

(广西交通职业技术学院财务处 南宁 530023)

【摘要】新《高校会计制度》的重大变革之一是要求高校在按国家有关规定单独核算基本建设投资的同时,将基建账相关数据并入单位会计“大账”。关于如何并账,财政部于2014年1月颁布了《新旧高等学校会计制度有关衔接问题的处理规定》对相关衔接问题做了详细说明,但在具体并账处理方法的规定中却存在诸多不科学、不合理、难操作的地方。本文对现有并账方法的缺陷进行了分析并提出了对应的解决措施。

【关键词】新高校会计制度 基建并账 缺陷及对策

新的《高等学校财务制度》和《高等学校会计制度》分别于2012年12月和2013年12月颁布,其中的一项重大变革是:要求高校至少按月将基建财务数据并入事业财务大账。新制度在大账中设置了“在建工程”科目,并下设置“基建工程”明细科目,核算由基建账并入的在建工程成本。这项规定从根本上改变了高校从前“一个单位、两套账、两套报表”的不良情况,在改善高校会计信息质量和完善高校会计制度方面有了里程碑的进步。但在基建并账如何处理的具体规定中,却存在诸多不符合会计基本原则和不科学的地方,值得再度商榷。

一、基建账并入学校大账的是新高校会计制度的一大进步

1. 并账使高校会计核算更加符合会计基本前提和会计信息质量的要求。高校基建业务核算受传统计划经济体制下基建投资资金高度集中和单一的投资模式的影响,被长期人为地与学校账分割。高校基建会计执行《基本建设财务管理规定》和《国有建设单位会计制度》,实行权责发生制,对基本建设资金来源、使用及结余情况进行独立核算,“专款专用”;高校事业财务收支核算执行《高等学校财务制度》和《高等学校会计制度》,主要实行收付实现制。

高校事业财务和基建财务核算不仅账套分离,而且长期未被要求进行会计报表合并,年终财务决算通过《高校财务决算报表》和《固定资产投资决算报表》两套报表分别报送数据,且两套数据存在重复交叉,内部往来数据不能简单地相加,导致外部信息使用者和高校内部管理者长期不能获得完整、统一的财务信息。

从信息披露完整化的角度来说,基建数据并入大账是高校会计制度的一大进步。

2. 有利于高校加强在多元筹资环境下的资产管理和负债管理。并账前,高校的资产和负债严重账实不符,大量投入到基建中的资金无法得到体现。

首先是资产被严重地不完整反映:一方面是由于尚未竣工的基建项目在事业账的报表中并不反映,只在基建账中的“建筑安装工程”、“待摊投资”、“设备投资”等科目中反映,在竣工决算后才转移到事业大账;另一方面是已交付使用但尚未办理完结竣工决算的基建项目一般不能办理转固入库手续,仅在基建账中的“交付使用资产”科目反映。一些基建项目已交付使用但迟迟不办理竣工决算,不能移交学校资产处统一管理,容易造成资产的流失和脱离监管。

其次从负债方面来说,目前高校的基建资金来源早就从单一财政拨款转变为多元化的筹资途径,在高校不断扩大校区和完善基础设施的情况下,利用贷款搞基建是较普遍的现象,BT建设模式也被一些高校选择。如果学校直接通过基建账户贷款,款项收支都直接通过基建账户,因而不在于事业大账的核算范围,导致基建账上的“长期借款”不能在大账中反映。

从BT建设模式来说,如果由高校作为业主来选择建设单位并负责整个建设过程,即采用“施工方与高校结算——高校与投资方结算”的方式,那么BT建设项目会在基建账上反映为“在建工程”和“应付工程款”同时增加,当投资方将投资资金注入时,会反映为“应付工程款”减少、“长期应付款——投资方”增加。无论在哪个阶段,BT项目的负债均在大账中得不到及时反映。

基建并入大账后资产和负债实现账实相符,有利于高校加强对资产的管理和监督,避免资产长期游离于账外加大流失风险;同时也有利于高校正确评估偿债风险,

控制资产负债率并科学进行筹资决策,也有利于投资者进行投资风险评估做出投资决策。

二、新制度对并账处理的具体说明及解析

例:某大学的2013年12月31基建账的科目余额如下表所示,其中基建拨款(财政拨款)为同级财政支持的校内实训基地建设资金,自筹资金拨款主要来源于学费、住宿费;其他应收款中有2 000 000元为基建账户中为学校垫付的款项。

科目	借方余额	科目	贷方余额
建筑安装工程投资	6 900 000	基建拨款(财政拨款)	10 000 000
设备投资	2 500 000	基建拨款(自筹资金拨款)	9 200 000
待摊投资	800 000	其他借款	3 000 000
预付工程款	200 000	应付工程款	2 800 000
银行存款	10 000 000	其他应付款	400 000
其他应收款	5 000 000		
借方合计	25 400 000	贷方合计	25 400 000

按照《衔接规定》中对基建并账的处理规定,做如下并账分录:借:银行存款10 000 000,其他应收款5 000 000,在建工程——基建工程10 400 000,事业基金3 000 000;贷:应付账款2 800 000,其他应付款400 000,长期借款3 000 000,非流动资产基金——在建工程7 200 000,非财政补助结转9 000 000。

合并分录解析如下:

1. 合并分录中“在建工程——基建工程”科目金额为基建账中的“建筑安装工程投资”、“设备投资”、“待摊投资”、“预付工程款”四个科目之和。

2. 合并分录中“非流动资产基金——在建工程”贷方金额为“在建工程”的借方增加额与对应“应付账款”、“其他应付款”增加额的差额。本次新增的“应付账款”和“其他应付款”总额为320万元,即“在建工程”中有320万元款项尚未支付,应反映为负债而不形成非流动资产基金,形成非流动基金720万元(1 040-320)。

3. 《衔接规定》中说明:“财政补助结转”金额对应的是基建账中归属于同级财政补助结转结余的部分,“非财政补助结转”金额对应的是基建账中归属于非同级财政补助结转结余的部分。本案例中基建拨款总额为1 920万元,已实际投资1 020万元,剩余的900万元为结转部分。但是由于无法分清哪些是财政补助结转哪些是非财政补助结转,为加快财政性资金使用速度,假定首先使用财政资金,所以剩下的900万元全部计入“非财政补助结转”。

4. 并账分录中“事业基金”为根据《衔接规定》中进行总调整的部分,即将借贷方的差额借记“事业基金”。

三、《衔接规定》中并账方法的缺陷分析

缺陷一:将“预付工程款”记入“在建工程”不符合科目性质和经济内涵。

从科目的经济内涵来说,“在建工程”科目核算的是已实际支出并形成工程实际成本的支出,而“预付工程款”科目核算的是预付给建设单位尚未实际形成工程成本的部分,两者的经济内涵并不相同。从科目的性质来看,“预付工程款”属于债权性质,而“在建工程”属于有形资产性质。将“预付工程款”并入“在建工程”已经改变了原科目的经济内涵和性质,不符合并账原则。

缺陷二:将“其他应收款”和“其他应付款”的余额直接合并,未考虑学校大账和基建账的内部往来,导致资产负债表数据不实。

高校通常有两种方式进行工程结算款的支付:一种是资金来源于银行借款和上级或同级财政的直接拨款,款项收支均不经过大账,直接经基建账户收支;另一种是资金来源于零余额账户和财政专户返回款,财政出于对资金监管的考虑,不允许同一个单位不同账户相互转账,所以这部分款项无法先转到基建账户再从基建账户支付,只能由国库集中支付系统直接代基建账户代付,这就会形成基建对学校其他应付款。

由于基建账户的资金收支通常不受财政的直接管控,有的学校会利用两套账的分离进行资金的调度,如学校利用基建账户的资金来垫付学校款项,等学校周转过来后再还款,这样就会形成基建对学校其他应收款。按照现有制度进行直接合并,不剔除内部往来款项,会导致合并后的资产负债表数据大于实际数据。

缺陷三:“基建拨款”结转结余资金的计算方法未加说明,容易导致混乱。

对于权益性资金的合并,《衔接规定》中仅提到对“基建拨款”贷方余额进行分析,然而对于具体的计算方法并未说明。计算基建拨款结转结余的总体思路应该是基建拨款的总额减去实际已投资额,但在具体计算上有两种做法:一种是用“基建拨款”余额减去“在建工程”的增加额,这种方法遵循了基建账按照权责发生制核算的工程实际成本。另一种是用“基建拨款”余额减去“在建工程”增加额再加上“在建工程”对应的“应付工程款”和“应付账款”的增加额,也就是实际已投资额中剔除了尚未支付的工程款,这种方法尊重了学校大账的收付实现制原则,即尚未支付的款项不作为支出。

并账的基本原则之一应该是:并账之后的结果应该和如果基建业务不单独核算,在学校账上统一核算的结果一样。按照这一原则,并账后应该尊重学校大账的收付实现制,基建拨款结转结余按照第二种方法来计算更科学。第一种方法算出的结转结余会小于第二种方法,实际

是虚增了当年的实际支出,冲减了结转结余。《衔接规定》中未对结转结余的计算方法做具体说明,容易引起混乱。

缺陷四:“基建拨款”结转结余资金按归属于同级财政补助和归属于非同级财政补助来区分,在实际操作中有难度。

在实际工作中,要清楚核算基建拨款中哪些属于财政补助结转结余、哪些属于非财政补助结转结余是非常有难度的。比如案例中,同级财政拨款1 000万元,学院自筹资金920万元共同用于校内某实训基地建设。当基建账户收到资金时都是借记“银行存款”,不同来源的资金都已经混为一体,在实际支出时更难以和收入来源相对应,所以也难以按资金来源来分清各自的结转结余。

缺陷五:合并分录中“事业基金”的来源解释不明。

《衔接规定》指出:“按照上述(1)至(11)项中新账科目的借方合计金额与贷方合计金额的差额,贷记或借记新账中‘事业基金’科目。”即在确定了其他几个科目的金额后,借贷方出现的差额全部记入“事业基金”。其并没有解释借记或者贷记“事业基金”的原因,没有赋予该次合并“事业基金”的经济内涵。这就可能由于会计人员对其他科目的金额确定错误而导致“事业基金”科目金额错误。

四、对现有并账规定的修改建议

1. 基建并账前,首先要进行内部往来账款的调整,对基建账和学校大账中的往来款项进行分析,编制抵消分录消除重复因素之后再行并账。如本案例中,应首先编制抵销分录:借:其他应付款2 000 000;贷:其他应收款2 000 000。

2. 重新确定“在建工程”科目的并账方法,将“预付工程款”并入“预付账款”。新《高校会计制度》中清楚界定:“在建工程”科目核算高等学校已经发生的必要支出,但尚未完工交付使用的各种建筑和设备安装工程的实际成本;“预付账款”科目反映的是高校实际预付但尚未结算的款项。而在《衔接规定》中要求将“预付工程款”并入“在建工程”,显然“预付工程款”已超出“在建工程”的核算范围,而“预付工程款”和“预付账款”无论从科目核算内容还是科目性质来看都更加契合。按照合并后科目的经济性质不发生改变的原则,应该尊重“预付工程款”科目的债权经济内涵,将其并入“预付账款”科目。

3. “基建拨款”结转结余的计算要从基建账的权责发生制转变为学校大账的收付实现制。基建账的核算基础是权责发生制,工程实际成本里包括已结算但尚未支付的工程款。学校大账实行收付实现制,只有实际已支付的部分才会增加学校的真正支出,已结算而尚未支付的应付款项并不构成实际支出额,应当剔除。建议在《衔接规定》中说明清楚:基建拨款结转结余等于“基建拨款”余额减去“在建工程”增加额再加上“在建工程”对应的“应付

工程款”和“应付账款”的增加额。

在本案例中,“在建工程”新增额为1 020万元,其中320万为尚未支付的应付款项,按照收付实现制来核算,应计入支出的部分为700万元,所以权益性资金的结转结余为1 220万元(1 920- 700)。

4. 权益性科目的并账按划分资金来源的原则来合并,实在无法划分的,按不同来源的权益资金的比例对已发生的投资额进行分摊后并账。基建账户权益性资金的并账要根据“基建拨款”科目贷方余额进行分析;按照归属于同级财政补助结转结余的部分,贷记新账中“财政补助结转”、“财政补助结余”科目;按照归属于非同级财政补助结转的部分,贷记新账中“非财政补助结转”、“非财政补助结余”科目。实务中确实难以按照资金来源划分支出的,建议按照不同来源资金所占的比例对已发生投资额进行分摊。

在本案例中,由于建设项目并未完工不存在结余,权益资金的结转金额应为1 220万元(1 920- 700),由于无法对应资金来源划分支出金额,我们按照资金来源的比例来对结转资金1 220万元进行分摊:归属于财政补助结转的为635.42万元(1 220×1 000/1 920),归属于非财政补助结转的为584.58万元(1 220×920/1 920)。

5. 对合并记入“事业基金”科目的经济内涵进行说明。①如果已发生的投资额大于权益性资金来源,则说明财政补助资金和非财政补助资金都已使用完毕,则应将实际投资额大于资金来源的部分借记“事业基金”。②如果存在基建账户为学校代垫款项,该款项在学校大账上本应计入支出,但由于基建代垫没有计入支出,故并账时应调整冲减学校“事业基金”。③如果存在往年已经完工项目形成的结余资金,相当于需要调整以前年度的结转结余,则应该将往年形成的结余部分贷记“事业基金”。

本案例中存在上述第二种情况,基建账户“其他应收款”中有200万元是为学校代垫的款项,所以应借记“事业基金”200万元。根据上述建议调整之后,合并分录改为:借:银行存款10 000 000,应收账款3 000 000,预付账款200 000,在建工程——建设工程10 200 000,事业基金2 000 000;贷:长期借款——基建借款3 000 000,应付账款2 800 000,其他应付款400 000,非流动资产基金——在建工程7 000 000,财政补助结转6 354 200,非财政补助结转5 845 800。

【注】本文系广西教育科学“十二五”规划2013年度广西教育财务管理研究专项课题(编号:2013ZCW039)的部分研究成果。

主要参考文献

财政部.新旧高等学校会计制度有关衔接问题的处理规定.财会[2014]3号,2014- 01- 23