

# 对高校基建账务核算的思考

郭小宁(高级会计师), 罗水秀(副教授)

(浙江工业职业技术学院, 浙江绍兴 312000)

**【摘要】**2014年1月23日财政部印发了《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), 明确提出了基建数据定期并账的基本原理。本文针对高校利用银行贷款进行基本建设投资支出时, 基建账并入“大账”的处理中存在的问题提出了改进建议, 同时以实例的形式, 对六项基建业务的账务处理及其并入“大账”进行了解析。

**【关键词】**基建并账; 衔接规定; 大账; 基建账

2014年1月1日起实行的《高等学校会计制度》(财会[2013]30号)规定, 高等学校的基本建设投资应当按照国家有关规定单独建账、单独核算, 同时要求至少按月并入高校大账反映。

2014年1月23日, 财政部印发了《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, 简称《衔接规定》)。《衔接规定》对“预付工程款、结算工程款、其他工程支出、工程交付使用、基建借款、基建借款利息”

等六项业务的数据定期并入高校“大账”规定了并账的基本原理。

本文针对《衔接规定》下的“预付工程款、结算工程款、其他工程支出、工程交付使用、基建借款、基建借款利息”等六项业务的基建账日常业务核算和定期并入“大账”的账务处理进行了解析, 对存在的问题提出了自己的解决思路。

## 一、《衔接规定》对基建数据定期并入“大账”的核算

### 四、生产经营领用存货

#### 1. 领用时转销存货跌价准备。

(1) 生产领用。如甲企业生产产品领用A材料, 则A材料的价值转移至产品上。若领用时按A材料的账面价值核算产品的成本, 计入产品成本的金额低于存货的实际成本, 少计的金额即为转销的存货跌价准备的金额。由此产生与在建工程领用存货相同的情况, 即存货的可抵扣暂时性差异、递延所得税资产得到转回, 而该差异并未消失, 转移至产品上, 需对期末结存的产品核算可抵扣暂时性差异和递延所得税资产。这种情况下的转销不影响当期损益, 而只是影响产品的入账价值。产品的这项暂时性差异在产品转出时将得到转回。

(2) 管理部门或销售部门领用。如甲企业的管理部门或销售部门领用A材料, 领用时就转销存货跌价准备的, 则记入费用类科目的金额为存货的账面价值而非实际成本, 就使得当期确认的费用偏低、收益偏高, 与税法不一致, 需要进行纳税调整, 即按转销的存货跌价准备金额调减应纳税所得额。因转销准备, 原存货的可抵扣暂时性差异得到转回, 账面上应转回递延所得税资产。这种情况的转销直接影响当期损益, 与销售存货的处理原则相同。

#### 2. 期末转销存货跌价准备。生产经营领用已经计提

存货跌价准备的存货, 也可以在领用时不结转相应的存货跌价准备, 在期末统一调整。就如例1中的A材料用于生产经营使用, 领用时, 可直接按其成本借记“生产成本”等科目, 贷记“原材料”科目; 至期末时, 若不考虑其他存货, 因A材料已经耗用, 其账面价值与可变现净值均为0, 则其存货跌价准备也应为0, 应转销之前计提的存货跌价准备10万元。这种处理很显然属于影响当期损益的情况, 需要按转销金额调减应纳税所得额10万元, 同时转回递延所得税资产2.5万元。

综上所述, 存货跌价准备的转销应区分不同情况, 对所得税的影响也应分别分析。对于直接影响当期损益的转销, 需要按转销金额调减应纳税所得额, 同时转回递延所得税资产。对于影响资产入账价值而不影响当期损益的转销, 不需调整应纳税所得额, 但由于可抵扣暂时性差异发生转移, 则需要在转回原存货递延所得税资产的同时, 确认新资产的递延所得税资产。

### 主要参考文献

袁晓燕. 合并财务报表存货跌价准备的抵销处理思路[J]. 财会月刊, 2013(7).

卢文忠. 完善存货跌价准备会计核算的相关思考[J]. 财会月刊, 2011(10).

## 规定

### (一)预付工程款业务

对基建账中“预付工程款”科目本期借方增加额,以及“基建拨款”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目的本期贷方相关发生额进行分析,在“大账”中:

按照基建账中本期预付的基建工程款金额,借记“在建工程——基建工程”科目,贷记“非流动资产基金——在建工程”科目;同时,借记“教育事业支出”、“科研事业支出”、“行政管理支出”、“后勤保障支出”、“经营支出”等科目,贷记“财政补助收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。

### (二)结算工程款业务

对基建账中“建筑安装工程投资”等科目本期借方增加额、“预付工程款”科目本期贷方发生额、“应付工程款”科目本期贷方和借方发生额,以及“基建拨款”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目的本期贷方相关发生额进行分析,在“大账”中:

1. 按照基建账中“建筑安装工程投资”等科目本期借方增加额(一般为根据工程价款结算账单确认的金额)减去已经预付的工程款金额后的金额,借记“在建工程——基建工程”科目,贷记“应付账款”或“长期应付款”科目。

2. 按照基建账中本期实际支付的应付工程款金额,借记“应付账款”或“长期应付款”科目,贷记“非流动资产基金——在建工程”科目;同时,借记“教育事业支出”、“科研事业支出”、“行政管理支出”、“后勤保障支出”、“经营支出”等科目,贷记“财政补助收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。

### (三)其他工程支出业务

对基建账中“设备投资”、“待摊投资”、“其他投资”等科目的本期借方增加额,以及“基建拨款”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目的本期贷方相关发生额进行分析,在“大账”中:

按照基建账中上述基建投资类科目本期借方增加额(不包括因预计借款利息增加的金额),借记“在建工程——基建工程”科目,贷记“非流动资产基金——在建工程”科目;同时,按照实际支付的基建投资支出,借记“教育事业支出”、“科研事业支出”、“行政管理支出”、“后勤保障支出”、“经营支出”等科目,贷记“财政补助收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。

### (四)工程交付使用业务

对基建账中“交付使用资产”科目的本期借方增加额,以及“建筑安装工程投资”、“设备投资”、“待摊投资”、“其他投资”科目的本期贷方发生额进行分析,在“大账”中:

按照基建账中“交付使用资产”科目的本期借方增加

额,借记“固定资产”科目,贷记“非流动资产基金——固定资产”科目,同时,借记“非流动资产基金——在建工程”科目,贷记“在建工程——基建工程”科目。

### (五)基建借款业务

对基建账中“基建投资借款”科目的本期贷方和借方发生额,以及“银行存款”科目的本期相关发生额进行分析,在“大账”中:

按照基建账中本期增加的基建借款本金,借记“银行存款”科目,贷记“长期借款”、“短期借款”科目;按照基建账中本期偿还的基建借款本金,借记“长期借款”、“短期借款”科目,贷记“银行存款”科目。

### (六)基建借款利息业务

对基建账中“基建投资借款”科目的本期贷方和借方发生额、“待摊投资”科目本期借方发生额,以及“银行存款”科目的本期相关发生额进行分析,在“大账”中:

按照基建账中本期增加的应付利息金额,借记“在建工程——基建工程”科目,贷记“其他应付款”科目;按照基建账中本期实际偿还的借款利息,借记“其他应付款”科目,贷记“非流动资产基金——在建工程”科目;同时,借记“其他支出”科目,贷记“银行存款”科目。

## 二、《衔接规定》对基建数据定期并入“大账”核算的案例

例:某高校2014年1月开始动工新建一个分校区,分校区项目投资概算15 000万元,资金来源为银行贷款15 000万元。贷款资金偿还计划为:2015~2019年度每年从自筹资金(学费、住宿费收入)中安排3 000万元。分校区项目建设期为11个月,通过公开招投标工程由某施工单位中标,工程合同价为12 500万元(假定该高校2014年以前没有发生过基建业务,分校区主要用于教学)。该高校2~11月份发生如下会计事项:

(1)2月1日收到银行贷款资金15 000万元存入基建账户。

(2)2月15日通过基建账户支付给施工单位工程进度款1 000万元。

(3)2月20日通过基建账户支付给某监理公司分校区监理费30万元。

(4)2月25日通过基建账户支付给勘察设计公司勘察费80万元。

(5)2月~11月每月23日支付贷款利息100万元。

(6)3月~11月每月15日支付分校区工程进度款1 000万元、监理费30万元。

(7)11月10日工程通过竣工验收,25日收到分校区工程审定结算价为13 000万元,合同规定预留工程价款结算总价的5%质量保证金,于工程验收合格2年后支付余款的50%,其余的于工程验收合格5年后支付。11月30日支付给施工单位工程款3 350万元。

(8)11月30日分校区工程交付使用。

#### (一)“逐笔基建业务”并账法

根据《衔接规定》基建账数据定期并账的基本原理,对照案例中的有关业务,事项(1)属于基建借款业务,事项(2)属于预付工程款业务,事项(3)和(4)属于其他工程支出业务,事项(5)属于基建借款利息业务,事项(6)分别属于预付工程款和其他工程支出业务,事项(7)属于结算工程价款业务,事项(8)属于工程交付使用业务。

基建账并入“大账”的账务处理程序按照基建账中每发生一笔业务,相应便在“大账”中并入一笔,可称之为“逐笔基建业务”并账法。

两账核算的具体账务处理如下:

##### 事项(1)两账的账务处理

基建账的账务处理:2月1日收到银行贷款时,借:银行存款15 000;贷:基建投资借款15 000。

“大账”的账务处理:2月1日收到银行贷款时,借:银行存款——基建贷款15 000;贷:长期借款15 000。

##### 事项(2)两账的账务处理

基建账的账务处理:2月15日支付给施工单位工程款时,借:预付工程款——施工单位1 000;贷:银行存款1 000。

“大账”的账务处理:2月15日支付给施工单位工程款时,借:在建工程——基建工程1 000;贷:非流动资产基金——在建工程1 000。同时,借:教育事业支出1 000;贷:银行存款1 000。

##### 事项(3)两账的账务处理

基建账的账务处理:2月20日支付给监理公司监理费时,借:待摊投资——A监理公司30;贷:银行存款30。

“大账”的账务处理:2月20日支付给监理公司监理费时,借:在建工程——基建工程30;贷:非流动资产基金——在建工程30。同时,借:教育事业支出30;贷:银行存款30。

##### 事项(4)两账的账务处理

基建账的账务处理:2月25日支付给勘察设计公司勘察设计费时,借:待摊投资——勘察公司80;贷:银行存款80。

“大账”的账务处理:2月25日支付给勘察设计公司勘察设计费时,借:在建工程——基建工程80;贷:非流动资产基金——在建工程80。同时,借:教育事业支出80;贷:银行存款80。

##### 事项(5)两账的账务处理

基建账的账务处理:2月23日支付贷款利息时,借:待摊投资——利息支出100;贷:银行存款100。

“大账”的账务处理:2月23日支付贷款利息,借:在建工程——基建工程100;贷:非流动资产基金——在建工程100。同时,借:其他支出——利息支出100;贷:银行存款

款100。

3~10月支付贷款利息两账的账务处理与事项(5)相同,在此不再赘述。

##### 事项(6)两账的账务处理

基建账的账务处理:

3月15日支付工程进度款时,借:预付工程款——施工单位1 000;贷:银行存款1 000。

3月15日支付监理费时,借:待摊投资——监理公司30;贷:银行存款30。

“大账”的账务处理:

3月15日支付工程进度款时,借:在建工程——基建工程1 000;贷:非流动资产基金——在建工程1 000。同时,借:教育事业支出1 000;贷:银行存款1 000。

3月15日支付监理费时,借:在建工程——基建工程30;贷:非流动资产基金——在建工程30。同时,借:教育事业支出30;贷:银行存款30。

4~10月每月支付工程款和监理费两账的账务处理与事项(6)相同,在此不再赘述。

##### 事项(7)两账的账务处理

基建的账务处理:

11月15日支付监理费时,借:待摊投资——监理费30;贷:银行存款30。

11月23日支付银行贷款利息时,借:待摊投资——利息支出100;贷:银行存款100。

11月25日根据工程结算审定价,借:建筑安装工程投资13 000;贷:预付工程款9 000,应付工程款4 000。

11月30日支付工程款时,借:应付工程款3 350;贷:银行存款3 350。

“大账”的账务处理:

11月15日支付监理费时,借:在建工程——基建工程30;贷:非流动资产基金——在建工程30。同时,借:教育事业支出30;贷:银行存款30。

11月23日支付银行贷款利息时,借:在建工程——基建工程100;贷:非流动资产基金——在建工程100。同时,借:其他支出——利息支出100;贷:银行存款100。

截止到10月份已累计支付工程进度款9 000万元,工程审定结算价13 000万元,11月份应确认“在建工程——基建工程”金额为4 000万元(13 000-9 000),根据合同规定应预留工程质量保证金650万元,11月份按约定应支付工程款3 350万元。工程结算时,借:在建工程——基建工程4 000;贷:应付账款3 350,长期应付款650。

11月30日支付工程款时,借:应付账款3 350;贷:非流动资产基金——在建工程3 350。同时,借:教育事业支出3 350;贷:银行存款3 350。

##### 事项(8)两账的账务处理

基建的账务处理:

截止到11月30日分校通过结转累计支付“预付工程款”9 000万元和本期应确认的“建筑安装工程投资”4 000万元,到11月30日“建筑安装工程投资”借方科目金额为13 000万元,“待摊投资”累计借方发生额为1 380万元,其中利息支出1 000万元(每月贷款利息100万元×10个月)、监理费支出300万元(每月支付30万元×10个月)、勘察设计费80万元。

11月30日工程交付使用时,借:交付使用资产——固定资产14 380;贷:建筑安装工程投资13 000,待摊投资1 380。

“大账”的账务处理:11月30日工程交付使用时,借:固定资产14 380;贷:非流动资产基金——固定资产14 380。同时,借:非流动资产基金——在建工程14 380;贷:在建工程——建设工程14 380。

(二)“月末一次性”并账法

根据新《高等学校会计制度》的要求,基建账至少按月并入高校“大账”反映,因此,笔者认为也可以按照基建账中每月科目发生额及余额表汇总并入“大账”,这种并账法可称之为“月末一次性”并账法。

以下为上述案例中基建账“月末一次性”并入“大账”的账务处理:

1. 根据案例(1)~(5)事项,编制2月份基建账科目发生额及余额表,详见表1。

表1 2月份基建账科目发生额及余额表 单位:万元

科目名称	期初余额		本期发生额		期末余额	
	借方	贷方	借方	贷方	借方	贷方
待摊投资			210		210	
银行存款			15 000	1 210	13 790	
预付工程款			1 000		1 000	
资金占用小计			16 210	1 210	15 000	
基建投资借款				15 000		15 000
资金来源小计				15 000		15 000
合计			16 210	16 210	15 000	15 000

根据2月份基建账科目发生额及余额表,采用“月末一次性”并账法并入“大账”,编制分录如下:

(1)并转“预付工程款”和“待摊投资”科目。借:在建工程——建设工程1 210;贷:非流动资产基金——在建工程1 210。

(2)并转资金占用类其他科目。借:银行存款13 790,事业支出1 210;贷:长期借款15 000。

值得注意的是,由于本案例中高校在2014年2月份以前没有发生过基建业务,在使用科目发生额及余额表进行“月末一次性”并入“大账”时,第一次并账应按照年度期初开账的原理进行并入,所以本案例2月份并入时应按表1的各科目期末余额相应并入“大账”。

2. 根据案例(5)~(6)事项,3月份基建账科目发生额及余额表,如表2所示。

表2 3月份基建账科目发生额及余额表

科目名称	期初余额		本期发生额		期末余额	
	借方	贷方	借方	贷方	借方	贷方
待摊投资	210		130		340	
银行存款	13 790			1 130	12 660	
预付工程款	1 000		1 000		2 000	
资金占用小计	15 000		1 130	1 130	15 000	
基建投资借款		15 000				15 000
资金来源小计		15 000				15 000
合计	15 000	15 000	1 130	1 130	15 000	15 000

根据3月份基建账科目发生额及余额表编制“月末一次性”并入“大账”分录如下:

(1)并转“预付工程款”和“待摊投资”科目。借:在建工程——建设工程1 130(预付工程款1 000+待摊投资130);贷:非流动资产基金——在建工程1 130。

(2)结转资金占用类其他科目。借:教育事业支出1 130;贷:银行存款1 130。

3. 4~10月份由于每月各科目本期发生额与3月份相同,“月末一次性”并入“大账”的账务处理原理也与3月份相同,在此不再赘述。

4. 11月份基建账科目发生额及余额表如表3所示。

表3 11月份基建账科目发生额及余额表 单位:万元

科目名称	期初余额		本期发生额		期末余额	
	借方	贷方	借方	贷方	借方	贷方
建筑安装工程投资			13 000	13 000		
待摊投资	1 250		130	1 380		
交付使用资产			14 380		14 380	
银行存款	4 750			3 480	1 270	
预付工程款	9 000			9 000		
资金占用小计	15 000		27 510	26 860	15 650	
基建投资借款		15 000				15 000
其他应付款				650		650
资金来源小计		15 000		650		15 650
合计	15 000	15 000	27 510	27 510	15 650	15 650

根据11月份基建账科目发生额及余额表编制“月末一次性”并入“大账”分录如下:

(1)并转“建筑安装工程投资”和“待摊投资”科目。借:在建工程——建设工程4 130(审定价13 000-预付工程款9 000+待摊投资130);贷:非流动资产基金——在建工程3 480,长期应付款650。

(2)并转资金占用类其他科目。借:事业支出3 480;贷:银行存款3 480。

(3)11月30日工程交付使用时,借:固定资产14 380;贷:非流动资产基金——固定资产14 380。同时,借:非流动资产基金——在建工程14 380;贷:在建工程——建设工程14 380。

### 三、《衔接规定》中基建数据定期并入“大账”核算中存在的问题

《衔接规定》对基建账科目余额如何并入“大账”以及日常基建业务的核算原理都做了具体规定,这对高校会计实务工作起到了很好的指导和规范作用。但《衔接规定》在实际操作中也遇到了一些问题,笔者认为主要体现在以下三个方面:

#### (一)基建账并入“大账”的方法没有明确

《衔接规定》规定了基建账数据定期并账的基本原理,但具体用什么方法没有明确规定。

通过对案例中的“逐笔基建业务”和“月末一次性”并账法两种方法的比较分析,可以看出“逐笔基建业务”并账法在数据上能够实时相符,时间上同步,及时性强。但由于在实际基建投资支出过程中,支付的原始凭证票据只有一份,容易导致基建账或“大账”有一边的账务处理必须使用复印的原始凭证。同时,这也给“大账”财务人员的日常会计核算增加了工作量,容易导致部分数据重复并入或者漏并问题。“月末一次性”并账法在数据上及时性较差,但其优点为简单易行、直观、工作量大、数据准确。

#### (二)通过银行贷款形成的基建投资支出,在并入“大账”时确认为当期支出,不符合年度收支平衡原则

按照新《高等学校会计制度》实施前的做法,高校的基建投资支出通过银行贷款来建造的,当年形成的基建投资支出,除了当年预算编制有预算数或当年“大账”中有结余时才确认相应的支出,剩余的基建投资支出都不确认支出;同时,对于银行贷款资金的偿还,是在以后年度有计划的根据学校收支情况多年进行偿还,在每年偿还银行贷款时,相应地确认基建投资支出,即“结转自筹基建支出”。

通过案例分析,按照《衔接规定》对基建账发生的业务并入“大账”后,可以看出2014年该高校2~11月份就基建投资单独这一项累计支出就增加14 380万元,使得该校2014年度收支严重不平衡,产生大量赤字。这严重违反了《事业单位财务规则》第八条的规定:事业单位预算应当自求收支平衡,不得编制赤字预算。但是如果将银行贷款作为事业单位收入来核算,虽然可以达到收支平衡,却又违反了《事业单位财务规则》第十四条的规定:收入是指事业单位为开展业务及其他活动依法取得的非偿还性资金。

#### (三)同一事项,并账基础不一致,存在矛盾

从案例事项(7)的账务处理可以看出,11月份并入

“大账”的“在建工程——建设工程”和“非流动资产基金——在建工程”科目金额不一致:“在建工程——建设工程”借方科目并入4 130万元,并入的核算基础是权责发生制;而“非流动资产基金——在建工程”贷方科目并入3 480万元,并入的核算基础是收付实现制。两者由于并账时会计核算基础选择的不同,产生的差额650万元为工程完工后预留的质量保证金。

当该分校工程交付使用时,导致“大账”中的“在建工程——建设工程”科目和“非流动资产基金——在建工程”科目与“固定资产”和“非流动资产基金——在建工程”科目冲转金额不一致。

### 四、《衔接规定》中基建数据定期并入“大账”核算的改进建议

根据以上对案例的分析,笔者认为,可以从以下几个方面改进基建并账的账务处理:

1. 明确基建账并入“大账”的方法。建议相关制度规定明确并入“大账”的方法,笔者认为高校对日常基建业务并入“大账”时采用“月末一次性”并账方法最佳。

2. 为了保证高校年度收支平衡,不严重赤字,通过银行贷款形成的基建投资支出,建议当期并入“大账”时不确认为支出,等到以后年度用自有资金偿还银行贷款时再作支出处理。

具体的账务处理为:当每月把基建投资支出并入“大账”时,相应支出确认为“事业基金”的减少;以后年度用自有资金偿还银行贷款时,在“大账”上确认相应的“教育事业支出”等,同时增加“事业基金”。

3. 转变会计核算基础。目前,高校基本建设投资的会计核算参照执行《国有建设单位会计制度》(财会字[1995]45号)的规定,核算基础采用的是权责发生制。旧制度规定高等学校会计核算一般采用收付实现制,经营性收支业务的核算采用权责发生制;新制度规定一般采用收付实现制,同时明确规定部分经济业务或者事项的核算应当按照制度规定采用权责发生制。

例如,对于年度终了,根据本年度财政直接支付预算数指标数与当年财政直接支付实际支出数的差额,以及本年度财政授权支付预算指标数大于零余额账户用款额度下达数,采用权责发生制核算;又如,对于逾期三年以上、有确凿证据表明确实无法收回的应收账款等债权,采用权责发生制核算;再如,购入固定资产扣留质量保证金的,取得固定资产全款发票时,应当同时按照构成资产成本的全部支出金额,确认为当期支出。

为了使基建账并入“大账”后,“在建工程——建设工程”和“非流动资产基金——在建工程”两个科目的入账基础一致,对工程完工结算后预留的应付工程款(质量保证金),建议采用权责发生制核算基础并入“大账”,以避免工程交付使用时冲转金额与固定资产入账金额不一致

现象的出现。

沿用案例中的有关事项,基建账并入“大账”采用“月末一次性”并账法,改进后的账务处理如下:

1. 根据2月份基建账科目发生额及余额表并入“大账”分录如下:

(1)并转“预付工程款”和“待摊投资”科目。借:在建工程——基建工程1 210;贷:非流动资产基金——在建工程1 210。

(2)并转资金占用类其他科目。借:银行存款13 790,事业基金1 210;贷:长期借款15 000。

2. 根据3月份基建账科目发生额并入“大账”分录如下:

(1)并转“预付工程款”和“待摊投资”科目。借:在建工程——基建工程1 130(预付工程款1 000+待摊投资130);贷:非流动资产基金——在建工程1 130。

(2)并转资金占用类其他科目。借:事业基金1 130;贷:银行存款1 130。

3. 4~10月份由于每月基建账各科目本期发生额与3月份相同,“月末一次性”并入“大账”的账务处理原理也与3月份相同,在此不再赘述。

4. 根据11月份基建账科目发生额编制“月末一次性”并入“大账”分录如下:

(1)并转“建筑安装工程投资”和“待摊投资”科目。借:在建工程——基建工程4 130(审定价13 000- 预付工程款9 000+待摊投资130);贷:非流动资产基金——在建工程4 130。

(2)并转资金占用类其他科目。借:事业基金4 130;贷:银行存款3 480,长期应付款650。

(3)11月30日工程交付使用时,借:固定资产14 380;贷:非流动资产基金——固定资产14 380。同时,借:非流动资产基金——在建工程14 380;贷:在建工程——基建工程14 380。

5. 用2015~2019年度的自筹资金(学费、住宿费)偿还银行贷款时的账务处理如下:

(1)2015年度偿还贷款时:

“大账”的账务处理,借:教育事业支出3 000;贷:事业基金3 000。同时,借:长期借款3 000;贷:银行存款3 000。

基建的账务处理,借:银行存款3 000;贷:基建拨款——本年自筹资金拨款3 000。同时,借:基建投资借款3 000;贷:银行存款3 000。

(2)2016~2018年度偿还贷款时,“大账”的账务处理和基建账的账务处理与2015年度偿还时相同,在此不再赘述。

(3)由于2014年度基建投资借款15 000万元,实际用于基建投资支出14 380万元,所以2019年度只需确认

2 380万元支出。

2019年度偿还贷款时:

“大账”的账务处理,借:教育事业支出2 380;贷:事业基金2 380。同时,借:长期借款2 380;贷:银行存款2 380。

基建的账务处理,借:银行存款2 380;贷:基建拨款——本年自筹资金拨款2 380。同时,借:基建投资借款2 380;贷:银行存款2 380。

通过上述处理可以看出,截至2014年11月30日,基建账并入“大账”后,资产负债表中的“事业基金”项目期末数为-14 380万元,原因是基建投资支出利用了银行贷款形成了资产,在以后年度偿还银行贷款时,随着每年银行贷款的减少,“事业基金”负数的显示也逐渐减小,等到银行贷款金额偿还到与基建投资支出相等即14 380万元时,“事业基金”由负数变为正数,还原为真实的“事业基金”。

值得注意的是:在2015~2019年度每年偿还银行贷款时,基建账上还应补记一笔与每年偿还贷款金额相同的冲转“交付使用资产——固定资产”科目的账务处理。

2015年度偿还贷款时应补记的分录为:借:基建拨款——本年自筹资金拨款3 000;贷:交付使用资产——固定资产3 000。

2016年度偿还贷款时应补记的分录为:借:基建拨款——本年自筹资金拨款3 000;贷:交付使用资产——固定资产3 000。

2017年度偿还贷款时应补记的分录为:借:基建拨款——本年自筹资金拨款3 000;贷:交付使用资产——固定资产3 000。

2018年度偿还贷款时应补记的分录为:借:基建拨款——本年自筹资金拨款3 000;贷:交付使用资产——固定资产3 000。

2019年度偿还贷款时应补记的分录为:借:基建拨款——本年自筹资金拨款2 380;贷:交付使用资产——固定资产2 380。

到2019年度偿还最后的银行贷款余额时,基建账科目余额表中的“交付使用资产——固定资产”科目余额应为零。

#### 主要参考文献

财政部. 事业单位财务规则. 财政部令第68号, 2012-02-07.

财政部. 事业单位会计准则. 财政部令第73号, 2012-12-05.

财政部. 高等学校会计制度. 财会[2013]30号, 2013-12-30.

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.