

事业单位“在建工程”之账务处理

陈秀云

(温州大学城市学院, 浙江温州 325000)

【摘要】对于事业单位“在建工程”科目的账务处理,2012年财政部颁布的《事业单位会计制度》尚存在一些值得商榷的地方,本文对此进行了探讨,以期有助于该制度的进一步完善。

【关键词】事业单位; 在建工程; 账务处理

一、引言

在2012年发布的《事业单位会计准则》中,资产构成项目增加了“在建工程”,同年颁布的《事业单位会计制度》(财会[2012]22号,以下简称《制度》)也相应增加了“在建工程”的会计科目使用说明。该科目的增加,主要目的是将基建账套相关数据并入事业单位的会计“大账”,从而提高事业单位资产核算的准确性。具体并账的账务处理在《制度》中并未给出,有待另行规定。《制度》对在建工程的说明包括非基本建设项目的设备安装和建筑工程两项。

笔者在《事业单位会计》的授课过程中,发现《制度》对于在建工程的账务处理尚存在一些值得商榷的地方。主要体现在设备安装部分,以融资租赁或跨年度分期付款购入待安装设备,设备安装完毕转入固定资产的处理;在建工程部分,使用专门借款时在建工程入账的处理和借款利息的处理。本文将对此进行探讨,以期有助于《制度》的进一步完善。

二、设备安装中融资租入情况的处理

制度对设备安装业务的说明包括:购入需要安装的设备、融资租入需要安装的设备、发生安装费用,以及设备安装完工交付使用。

1. 购入待安装设备的处理。《制度》规定:购入需要安装的设备,按照确定的成本,借记“在建工程”科目,贷记“非流动资产基金——在建工程”科目;同时,按照实际支付金额,借记“事业支出”、“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。

购入待安装设备时,使用的资金来源不同,账务处理方式不同。制度对资金来源的表述较完整,给出了“财政补助收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等多种情况,可涵盖使用财政拨款形式,使用自有资金形式,甚至是使用借款资金等形式。但是,在建工程入账时,对这些不同来源的资金,制度给出的入账方式均相同,即借记

“在建工程”科目,贷记“非流动资产基金——在建工程”科目。

这样的处理方法对使用财政拨款或自有资金是没有问题的,但如果资金来源是借款资金,且设备安装完毕时借款尚未偿还,贷记“非流动资产基金——在建工程”科目便是不合理的。因为非流动资产基金是一个净资产科目,表示一项非流动资产占用本单位的资金。从“资产=负债+净资产”的会计等式来看,要么理解为借款增加、银行存款增加,在建工程增加、银行存款减少;要么理解为借款增加,在建工程增加,但都不会涉及到净资产的增加。由于后文详细探讨使用借款进行一般工程项目的建筑问题,同样会涉及对“非流动资产基金——在建工程”的处理,因此这里不再单独说明。

2. 融资租入待安装设备的处理。《制度》规定:融资租入需要安装的设备,按照确定的成本,借记“在建工程”科目,按照租赁协议或者合同确定的租赁价款,贷记“长期应付款”科目,按照其差额,贷记“非流动资产基金——在建工程”科目。同时,按照实际支付的相关税费、运输费、途中保险费等,借记“事业支出”、“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。

对于融资租入需要安装的设备,《制度》仅规定了安装过程的账务处理,未提及安装完毕从“在建工程”转入“固定资产”的账务处理。关于设备交付完工,《制度》仅规定了一般情况下的处理方法,即“设备安装完工交付使用时,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,贷记本科目(‘在建工程’)。”此外,《制度》也未规定融资租入设备(或需要安装的设备)折旧的计提问题,下面将举例探讨。

例1:2013年3月1日,甲事业单位与A租赁公司签订融资租赁合同租入设备一台,合同规定:设备租赁金额

200 000元,租赁期5年,租金于每年12月31日支付,每年支付40 000元,租赁期满后设备归事业单位所有,设备寿命期为10年,甲单位于合同签订当日收到设备。3月2日开始安装设备,3月5日安装完毕达到可使用状态,甲单位使用自有资金支付安装费用5 000元。2013~2017年每年年末,甲单位使用财政直接支付方式支付设备租金。

(1)2013年3月1日,收到待安装设备:

| | |
|---------|---------|
| 借:在建工程 | 200 000 |
| 贷:长期应付款 | 200 000 |

(2)2013年3月5日,支付设备安装费:

| | |
|----------------------|-------|
| 借:在建工程 | 5 000 |
| 贷:非流动资金基金——在建工程 | 5 000 |
| 借:事业支出——其他资金支出——基本支出 | 5 000 |
| 贷:银行存款 | 5 000 |

(3)2013年3月5日,设备安装完毕:

| | |
|-----------------|---------|
| 借:固定资产 | 205 000 |
| 贷:在建工程 | 205 000 |
| 借:非流动资产基金——在建工程 | 5 000 |
| 贷:非流动资产基金——固定资产 | 5 000 |

(4)2013年12月31日,支付设备租金:

| | |
|----------------------|--------|
| 借:长期应付款 | 40 000 |
| 贷:非流动资金基金——固定资产 | 40 000 |
| 借:事业支出——财政补助支出——基本支出 | 40 000 |
| 贷:财政补助收入 | 40 000 |

(5)2013年12月31日,计提设备折旧:

| | |
|-----------|--------|
| 借:非流动资产基金 | 15 375 |
| 贷:累计折旧 | 15 375 |

此处略去2014年之后的账务处理,支付租金的账务处理同处理(4),计提折旧的账务处理类似于处理(5),仅金额不同。

在处理(3)中,设备安装完毕,从“在建工程”转入“固定资产”,无法采用《制度》规定的账务处理方法,即增加固定资产的同时增加其对应的基金,减少在建工程的同时减少其对应的基金,这样处理会造成借贷方不平衡。处理(3)中的处理方法可理解为,设备安装完毕使得一种形式的资产转化为另一种形式的资产,资产的变化又引起资产所对应基金的变化。另外,对于融资租入设备的折旧计提,如果计提的折旧额超过事业单位为设备累计支付的款项,便有可能存在“非流动资产基金——固定资产”有借方余额的特殊情形,这里不再展开讨论。

三、建筑工程中使用专门借款的处理

一般来说,事业单位非基建项目的建筑工程主要包括固定资产的新建和原有固定资产的改扩建。《制度》中涵盖了相关的四类业务处理:固定资产转入改建、扩建或修缮等的处理,根据工程价款结算账单与施工企业结算工程价款的处理,建筑工程专门借款利息的处理以及工

程完工交付使用的处理。

对于日常较为普遍的使用财政拨款或自有资金进行工程建设的业务,可以直接参照《制度》给出的方法进行账务处理。但对于建筑工程资金来自专门借款的情况,《制度》的说明并不完整,仅规定了工程建设期间的专门借款利息要计入在建工程成本。至于在工程完工后借款尚未偿还,亦即使用专门借款进行工程建设的情况下,如何进行账务处理,《制度》并未说明。下面分情况进行讨论。

1. 专门借款还款时点早于工程完工时点。在此种情况下,偿还借款后,单位在建工程确认成本时,付出的资金对应的便是自有资金。下面举一个借入短期借款的例子予以说明。

例2:乙事业单位将一座账面原值2 000 000元、已使用10年的办公楼进行改建,B施工企业负责整个改建过程。因暂时资金周转困难,乙单位为该办公楼的改建于2014年1月10日向建行借入半年期借款500 000元,利息到期一次支付。借款到期日2014年7月10日,年利率5.5%。假设取得借款当日,改建工程开始实施。2014年9月1日,乙事业单位与B企业结算工程价款共计1 000 000元,当日办公楼完工交付使用。假设该办公楼原使用寿命50年,在寿命期内按平均年限法计提折旧。

在例2中,短期借款期限半年,2014年7月10日到期,而工程完工交付使用时间为2014年9月1日,即借款偿还时点早于工程完工交付使用时点。此时涉及的会计分录如下:

(1)2014年1月10日,将办公楼转入改建项目:

| | |
|-----------------|-----------|
| 借:非流动资产基金——固定资产 | 1 600 000 |
| 累计折旧 | 400 000 |
| 贷:固定资产 | 2 000 000 |
| 借:在建工程 | 1 600 000 |
| 贷:非流动资产基金——在建工程 | 1 600 000 |

(2)2014年1月10日,取得用于建筑工程的短期专门借款本金:

| | |
|--------|---------|
| 借:银行存款 | 500 000 |
| 贷:短期借款 | 500 000 |

(3)2014年7月10日,使用自有资金偿还借款本息:

| | |
|-----------------|---------|
| 借:短期借款 | 500 000 |
| 其他支出 | 13 750 |
| 贷:银行存款 | 513 750 |
| 借:在建工程 | 13 750 |
| 贷:非流动资产基金——在建工程 | 13 750 |

(4)2014年9月1日,乙单位使用自有资金与B企业结算工程价款:

| | |
|-----------------|-----------|
| 借:在建工程 | 1 000 000 |
| 贷:非流动资产基金——在建工程 | 1 000 000 |

借:事业支出——其他资金支出——项目支出
1 000 000
贷:银行存款 1 000 000

(5)2014年9月1日,乙单位将完工的改建办公楼从在建工程转入固定资产:

借:固定资产 2 613 750
贷:非流动资产基金——固定资产 2 613 750
借:非流动资产基金——在建工程 2 613 750
贷:在建工程 2 613 750

值得注意的是,处理(3)中的利息是建设该建筑工程专门借款产生的,因此要计入在建工程成本。虽然在2014年1月10日到2014年7月10日之间,乙单位的建筑工程使用的是借款,但工期尚未结束,暂时不需归集在建工程成本。等到2014年9月1日,乙单位使用自有资金与B建筑企业结算工程价款时,借记“在建工程”科目,贷记“非流动资产基金”科目。同时,借记“事业支出”科目,贷记“银行存款”科目。

2. 专门借款还款时点晚于工程完工时点。此种情形意味着使用借款与建筑商结算的工程款,借记“在建工程”科目,但是贷方不能记为“非流动资产基金——在建工程”。此时应该如何记账,非常值得实务人员的探讨。由于《制度》中并没有给出做法,以下是笔者对该类业务账务处理的建议,并举一个借入长期借款的例子予以说明。

例3:丙事业单位打算新建一座办公楼作为事业活动场所,已与C施工企业签订工程建设合同。假设丙单位2013年1月1日为该建筑工程向建行借入两年期借款2 000 000元,利息到期一次支付。借款到期日2015年1月1日,年利率7%。2013年2月1日,工程开始施工。2013年12月31日办公楼完工,丙单位使用借款以及财政资金与C企业结算工程款2 200 000元。当日办公楼完工交付使用。2015年1月1日,丙单位使用财政直接支付方式偿还到期借款,不考虑折旧计提问题。

在本例中,长期借款期限为两年,2015年1月1日到期,而工程完工交付使用时间为2013年12月31日,即借款偿还时点晚于工程完工交付使用时点。此时丙单位涉及的会计分录如下:

(1)2013年1月1日,取得用于建筑工程的长期专门借款本金:

借:银行存款 2 000 000
贷:长期借款——本金 2 000 000

(2)2013年12月31日,使用借款和财政资金与C企业结算工程价款:

借:在建工程 2 200 000
贷:非流动资产基金——在建工程 200 000
银行存款 2 000 000

借:事业支出——财政补助支出——项目支出
200 000
贷:财政补助收入 200 000

(3)2013年12月31日,将专门借款利息计入在建工程成本:

借:在建工程 140 000
贷:长期借款——应计利息 140 000

(4)2013年12月31日,将完工的办公楼从“在建工程”转入“固定资产”:

借:固定资产 2 340 000
贷:在建工程 2 340 000
借:非流动资产基金——在建工程 200 000
贷:非流动资产基金——固定资产 200 000

(5)2015年1月1日,使用财政直接支付方式偿还到期借款本息:

借:长期借款——本金 2 000 000
——应计利息 140 000
事业支出——财政补助支出——基本支出 140 000

贷:财政补助收入 2 280 000

借:事业支出——财政补助支出——项目支出 2 140 000

贷:非流动资产基金——固定资产 2 140 000

需要解释的有以下几点:

首先,在处理(2)中使用借款与C企业结算工程价款时,建议仅将财政支付的金额确认为“非流动资产基金——在建工程”,而对于资金来源中的借款部分,由于在借入资金时已记入“长期借款”科目,此时若借记“事业支出”科目,则难以写出对应的贷方科目。

其次,在处理(4)中将完工办公楼从“在建工程”转入“固定资产”时,仅将处理(2)中形成的200 000元“非流动资产基金——在建工程”转入“非流动资产基金——固定资产”。

最后,在处理(5)中,之所以2013年计提了借款利息但2014年年末并未计提,是因为2013年的借款利息是在工程建设期间发生,需要记入“在建工程”科目;2014年的借款利息在未支付之前尚未形成支出无须做账,在实际支付时记入支出类科目。至于记入哪一类支出科目,由于是用财政资金支付的,笔者认为记入“事业支出”较妥当,《制度》中将利息支出记入“其他支出”则值得商榷。借款的偿还意味着该办公楼长期占用的资金形成单位净资产,故增加“非流动资产基金——固定资产”科目2 140 000元。

主要参考文献

财政部.关于印发《事业单位会计制度》的通知.财会[2012]22号,2012-12-19.