

完善《事业单位会计制度》 基建并账规则的探讨

马永义

摘要：文章对《事业单位会计制度(2012)》中基建并账规则进行了深入剖析，并指出了其中存在的技术层面的具体问题。作者在参考《新旧高等学校会计制度有关衔接的处理规定》和《行政单位会计制度(2013)》相关规定的基础上，从方便实务工作的角度出发，对完善《事业单位会计制度》的基建并账规则提出了相关建议。

关键词：基建账科目；“大账”科目；非流动资产基金；事业基金

笔者发现《事业单位会计制度(2012)》中的基建并账规则尚存在一定的问题，本文拟对基建并账规则加以深度剖析，并对完善《事业单位会计制度》中的基建并账规则提出相关改进建议。

一、对事业单位基建并账规则中存在问题剖析

经过横向对比后就可以发现，《新旧事业单位会计制度有关衔接问题的处理规定》(以下简称《事业规定》)中的基建并账规定明显简化了许多。《事业规定》中只是过于单纯地恪守或强调“在建工程”“固定资产”与“非流动资产基金”之间的对应关系，而对于基建过程中各类建设资金来源与各类资金占用之间交叉对应关系缺乏必要的考量，致使该并账规则从总体上尚存在技术性瑕疵，现做如下具体阐述与剖析：

1. “非流动资产基金”科目的入账金额有虚增之嫌

从基建实务中不难判定，事业单位基建项目的建设资金有可能分别来自于财政部门拨款、其他单位拨款、银行借款以及施工单位垫款，伴随基建活动的不断进行，上述各类资金来源就有可能在基建账套的各类资产类账户中不断转化。具体而言，基建账套中的“建筑安装工程投资”“设备投资”“待摊投资”“预付工程款”“交付使用资产”等科目所累计占用的资金就有可能来自于上述各类资金，但《事业规定》中要求：按照基建账中的“建筑安装工程投资”“设备投资”“待摊投资”“预付工程款”“交付使用资产”等科目余额，

贷记新账中的“非流动资产基金”科目的相关明细科目。笔者认为，将“建筑安装工程投资”“设备投资”“待摊投资”“预付工程款”“交付使用资产”等科目客观上可能占用的银行借款以及施工方垫款全部并入新账中的“非流动资产基金”，既不符合基建业务的实际情况，也会虚增“非流动资产基金”科目的数额。

2. 基建账中的“基建投资借款”的对应科目有绝对化之嫌

《事业规定》中要求：按照基建账中的“基建投资借款”科目的余额，贷记新账中的“长期借款”科目。基建实务中也有可能存在“短期借款”，并账时将“基建投资借款”科目余额全部并入新账的“长期借款”显然有绝对化或片面化之嫌。

3. 基建账中“基建拨款”的对应科目有过于简化之嫌

《事业规定》中要求：按照基建账中的“基建拨款”科目余额中属于财政补助结转的部分，贷记新账中的“财政补助结转”科目。基建实务的“基建拨款”不一定全部来自于财政部门，也有可能来自于事业单位主管部门等非财政部门，并入新账时应贷记“非财政补助结转”科目。此外，如果来自于财政部门的“基建拨款”经过基建行为已经形成了“交付使用资产”，并入新账时应贷记“财政补助结余”科目。虽然《事业规定》中的“按照基建账中的‘基建拨款’科目余额中属于财政补助结转的部分，贷记新账中的‘财政补助结转’科目”规定在技术层面并无瑕疵，但从完整性而言尚有欠缺，对实际工作的指导作用也会因此而打了折扣。

4. 基建账中其他科目的并账规则有笼统之嫌

笔者不完全统计基建账套中有可能涉及到的科目约有40个左右,《事业规定》的并账规则中除了上述7个科目外,将剩余的30多个科目一并纳入“其他科目”来加以规范,并且只是简要地描述为“分析调整新账中相应科目”,这样的处理方式明显存在笼统之嫌,对实际工作的指导作用同样会大打折扣。

5. 多重因素交织使并账后的“事业基金”有操纵之嫌

承上所述,由于“非流动资产基金”科目的入账金额存在虚增的可能,而基建账套的“基建投资借款”“基建拨款”以及“应付工程款”等科目相应等额转入了新账的对应科目,最终只能通过倒挤“事业基金”科目入账金额的方式才能确保并账后的大账平衡。据了解实务中,依照《事业规定》进行基建并账,可能导致许多事业单位并账后的“事业基金”出现巨额负数。在“事业基金”出现负数的情况下,就无法通过网上系统来提交财务报告,最终只能人为将“事业基金”项目调整为非负数,再通过倒挤往来款项的手段,来完成形式上的网上申报。

二、对完善《事业单位会计制度》基建并账规则的建议

继《事业单位会计制度(2012)》之后,财政部会计司在2013年度又先后发布了《高等学校会计制度》《中小学校会计制度》和《科学事业单位会计制度》,财政部国库司2013年度发布了《行政单位会计制度(2013)》,笔者经过横向比对后发现,2013年度所发布的相关制度所确立的基建并账规则均在不同程度上修正了上文言及的《事业单位会计制度》基建并账规则的技术性瑕疵。借鉴其他相关会计制度中所确立的基建并账规则,从方便实务工作需要的角度出发,笔者对完善《事业单位会计制度》的基建并账规则提出如下具体建议:

1. 对资产类科目并账规则的建议

基建账的现金、银行存款、零余额账户用款额度、财政应返还额度并入“大账”的库存现金、银行存款、零余额账户用款额度、财政应返还额度;基建账的应收有偿调入器材及工程款、应收票据并入“大账”的应收账款;基建账的其他应收款、拨付所属投资借款、有价证券并入“大账”的其他应收款;基建账的固定资产、累计折旧分别并入“大账”的固定资产、累计折旧;基建账的建筑安装工程投资、设备投资、待摊投资、其他投资、器材采购、库存设备、库存材料、委托加工器材、预付备料款、预付工程款并入“大账”的在建工程;基建账的待处理财产损益并入“大账”的固定资产清理或待处理财产损益。

2. 对负债类科目并账规则的建议

基建账的应交基建包干结余(应交财政部分)、应交基建

收入(应交财政部分)、其他应交款(应交财政部分)并入“大账”的应缴财政款;基建账的应交税金并入“大账”的应交税费;基建账的应付工资、应付福利费并入“大账”的应付职工薪酬;基建账的应付器材款、应付工程款(1年以内偿还的)、应付有偿调入器材及工程款、应付票据并入“大账”的应付账款;基建账的其他应付款、其他应交款(非应交财政部分)并入“大账”的其他应付款;基建账的应付工程款(超过1年偿还的)、上级拨入投资借款并入“大账”的长期应付款;基建账的基建投资借款并入“大账”的长期借款;基建账的其他借款并入“大账”的短期借款。

3. 对净资产类科目并账规则的建议

基建账的基建拨款(贷方余额中归属于同级财政拨款结转的资金)、基建拨款(本期借方发生额中归属于交回同级财政拨款结余的资金)并入“大账”的财政补助结转;基建账的基建拨款(贷方余额中归属于非同级财政拨款结转的资金)、基建拨款(本期借方发生额中归属于交回非同级财政拨款结余的资金)并入“大账”的非财政补助结转;基建账的留成收入(属于同级财政拨款形成的部分)并入“大账”的财政补助结转。基建账的留成收入(属于非同级财政拨款形成的部分)并入“大账”的非财政补助结转。

需要强调指出和说明的是,由于转入“大账”的“在建工程”和“固定资产”账户的资金来源,除了基建拨款和基建投资借款外,还有可能来自于施工过程中的各类业务欠款,对于施工过程中的各类业务欠款所对应形成的“在建工程”和“固定资产”账户中的金额就不应计入“大账”的“非流动资产基金”账户。鉴于此,笔者建议“大账”中“非流动资产基金”账户的贷记金额应采取如下方式确定:“大账”中“非流动资产基金”账户的贷记金额=“大账”中借记的“在建工程”和“固定资产”金额合计-“大账”中贷记的“应付账款”“长期应付款”和“其他应付款”金额的合计。

按照上述“大账”中除“事业基金”账户外,其他账户的借记金额合计数与贷记金额合计数的差额借记或贷记“事业基金”账户。

总之,尽管《事业单位会计制度(2012)》中“固定资产”和“在建工程”科目与“非流动资产基金”存在限定性的对应关系,但该类对应关系是基于满足收付实现制的刚性要求和实现实物资产管理需要双重目标的技术性选择。在基建并账过程中,不应为了恪守上述限定性对应关系,而虚增“非流动资产基金”账户的发生额,进而扭曲基建账科目并入“大账”时整体对应关系的客观性。□

(作者单位:北京国家会计学院)

责任编辑 武献杰