

# 高校引资建设项目账务处理之我见

罗述权 郑震

(湖南信息职业技术学院 湖南望城 410200 湖南财经高等专科学校 长沙 410205)

**【摘要】** 本文以部分引资—BTO 引资建设模式为例对高校现行的引资建设项目账务处理方式进行分析,认为高校应正确进行工程决算和引资结算、正确处理引资回报的资本化和费用化问题,规范引资建设项目的账务处理。

**【关键词】** 高校引资建设 部分引资—BTO 引资回报

引资建设在我国高等教育的快速发展过程中发挥了重要作用,但是我国会计准则未对高校引资建设项目账务处理作统一规范,给高校建设、资产管理等工作带来了困难。从有利于高校加强资产管理和提高会计报表的真实性角度出发,本文对高校引资建设项目的账务处理做如下探析。

## 一、高校引资模式

### 1. 按引资金额占项目资金比例划分。

(1)全额引资模式。全额引资模式是指高校在引资建设工作中,项目建设资金全部通过引资方式解决,即高校不投入资金,所需建设资金都由投资商提供。

(2)部分引资模式。部分引资模式是指高校在引资建设工作中,项目建设资金实行引资和自筹相结合,即高校与投资商各自投入一部分资金,具体比例由双方协商确定。

在高校实际引资建设项目中,以第二种模式居多。

### 2. 按项目建成后管理模式划分。

(1)BOT 模式。BOT 模式,即建设—经营—移交模式,是指高校和投资商双方协定,由投资商投资建设,建成后在一定期限内仍然由投资商经营,以收取项目运行费用(如公寓住宿费)获取回报,协议期满后项目产权无偿移交给高校。

(2)BOO 模式。BOO 模式,即建设—(投资商)拥有(产权)—经营模式,是指高校和投资商双方协定,由投资商投资征地、开发建设,项目建成后投资商拥有产权并经营管理。

(3)BTO 模式。BTO 模式,即建设—移交—(高校)拥有(产权)模式,是指高校和投资商双方协定,由投资商投资建设,项目竣工后移交给高校,由高校自主经营,投资商则按协议在一定年限收回投资成本并获得收益。

从加强高校资产管理和学生权益保障角度来说,以第三种模式最为适合。

## 二、高校引资建设项目账务处理现状

由于采用部分引资模式、BTO 模式有利于高校的资产管理和发展,因此本文以部分引资—BTO 相结合的引资建设模式为例进行分析。

### 1. 常用的账务处理方式。

(1)一次性确认固定资产。①后确认方式:部分高校在支

付引资本金和引资回报时,先通过往来账反映,待引资本金和引资回报支付完毕后再将引资建设项目一次性转入固定资产。下文将引资本金和引资回报简称为引资款,其中引资回报是指高校因引资建设而支付给投资单位的用资费用。按期支付时:借:预付账款(其他应收款);贷:银行存款。支付完毕,收到投资商的合法票据时:借:结转自筹基建;贷:预付账款(其他应收款)。借:固定资产;贷:固定基金。②先确认方式:部分高校将引资建设项目在移交使用时确认为高校固定资产,然后逐期支付引资款。没到支付期的引资款也不通过往来账反映。移交时一次性确认固定资产:借:固定资产;贷:固定基金。按期支付引资款时:借:结转自筹基建;贷:银行存款。

(2)分次确认固定资产。部分高校在每次支付引资款时直接做支出的账务处理,同时增加相应金额的固定资产。没到支付期的引资款也不通过往来账反映。其账务处理为:借:结转自筹基建;贷:银行存款。借:固定资产;贷:固定基金。

### 2. 存在的问题。

(1)没有真实反映高校的固定资产账务。后确认方式导致高校实物固定资产金额大于账面固定资产金额。高校在支付引资款时,先通过往来账反映,待按协议支付完毕后再一次性转入固定资产,在转入固定资产前,平时按协议支付的引资款均通过往来账反映。在支付完引资款前,高校事实上拥有和使用该引资建设项目,但账上没有反映该项固定资产,导致其实物固定资产金额大于账面固定资产金额,若引资时间较长,则会在较长时间内出现这一问题。

先确认方式虚增了高校固定资产。高校将引资建设项目在移交使用时一次性确认为高校固定资产,然后逐期支付引资款,每期所支付的引资款直接做支出账务处理。在这种情况下,由于高校按决算金额将引资项目整体计入高校资产,但没到支付期的引资款还没有支出(也没有通过往来账反映)。也就是说,高校仅支付一部分款项,却增加了一整项固定资产。这样,自引资建设项目移交日起,高校账上就确认了该项固定资产,但在引资款支付完毕前,高校事实上为该项固定资产支付的成本少于其固定资产账面金额,从而导致虚增高校资产,若引资时间较长,也会在较长时间内出现这一问题。

分次确认固定资产没有反映资产形成的真实过程。高校在每次支付引资款时直接做支出账务处理,并同时增加固定资产,没到支付期的引资款也不通过往来账反映。这样,本来是一次性完工交付使用的资产,由于按协议分期支付款项而分次确认固定资产,导致从账目上看该项资产是分期完工分次交付而形成的,从而没有真实反映其形成过程,而且也不便于高校的资产清查和统计工作。

(2)没有考虑引资回报的资本化问题。在实际账务处理中,大多数高校没有考虑引资回报的资本化问题。事实上,高校支付的引资回报是指从引资本金到位至引资本息全部支付完毕止这一段时间的资金占用补偿。所以,在引资本金到位至按引资协议支付第一笔引资回报前(简称“建设期”),高校实际上承担了引资本金建设期的利息,只是将这部分利息集中在引资协议约定的支付期支付而已。

例1:A高校向B公司引资修建一栋综合楼,引资金额3000万元于2001年7月1日到位(开工时一次性到位),该综合楼工程于2002年12月31日交付使用。引资协议约定A高校从2003年开始连本带息按8年等额支付,每年初支付570万元。

在一年半的建设期,A高校名义上没有给B公司支付引资本金的利息,但B公司会从引资回报中得到这份利息,这部分利息符合借款费用资本化的条件。因此,高校应参照同期银行贷款利率计算建设期引资本金的利息,并将其资本化。

(3)导致高校的会计报表失真。上述三种账务处理方式均不能真实、全面地反映高校引资建设项目的形成过程及高校对该固定资产的管理情况,从而导致高校会计报表失真。

接上例,协议约定A高校分8年每年向B公司等额支付570万元(类似于按揭方式)。如果A高校针对这项引资建设已向B公司支付了2年的引资款共1140万元,那么还有6年的引资款没有支付。这样,A高校对尚未支付的引资款没有进行账务处理,导致会计报表数据不实。

### 三、高校引资建设项目的账务处理

1. 全面正确进行工程决算和引资结算。引资建设项目完工后,在投入使用前,高校应聘请具有相应资质的合法中介机构对工程项目进行决算审计,正确核定工程造价和应付引资款金额(仍以部分引资—BOT模式为例进行探讨)。

例2:A高校向B公司引资修建一栋综合楼完工(C公司承建,工期一年半),经决算审计,工程总造价为5000万元,其中A高校自筹资金2000万元(高校已预付),A高校向B公司引资3000万元(开工时一次性到位)。引资协议约定A高校支付引资款的方式为:从工程交付使用的第一年开始,连本带息按8年等额支付,每年初支付570万元。银行同期贷款年利率6%。

根据审计报告得知,该综合楼的工程总造价为5000万元,A高校自筹资金2000万元。根据引资协议计算得出,应付引资款共计4560万元(570×8)。

2. 正确处理引资回报的资本化和费用化问题。根据《企业会计准则第17号——借款费用》规定,企业发生的借款费

用,可直接归属于符合资本化条件的资产的购建或者生产的,应当予以资本化,计入相关资产成本。基建项目的工期一般较长,所以应将引资回报中符合资本化条件的部分按规定予以资本化。

接上例,高校支付的引资回报为1560万元(8×570-3000)。由于引资本金3000万元于工程开工时一次性到位,这部分引资回报实质上是指从本金到位至引资本息全部收回止这一段时间B公司的资金占用补偿,所以A高校实际上承担了3000万元本金在施工期间的利息,这部分利息符合借款费用资本化的条件。因此,参照银行同期贷款利率,高校将引资回报归集于资产成本(资本化)的部分为270万元(3000×6%×1.5),归集于费用(费用化)的部分为1290万元(1560-270)。

3. 将引资回报应费用化部分参照融资租赁方式进行账务处理。根据《企业会计准则第21号——租赁》的规定和引资项目的实际情况,高校引资建设项目的账务处理可以参照融资租赁中承租人的会计处理方式操作。在租赁期开始日(即交付使用开始日),高校(即承租人)应当将开始日引资项目工程造价(剔除自筹资金,即租赁资产的公允价值)与最低租赁付款额现值两者中较低者作为租入资产的入账价值,其差额作为未确认融资费用。

4. 账务处理实例。资料见上例。①将高校自筹资金对应的资产转入固定资产,账务处理为:借:固定资产——综合楼2000;贷:固定基金2000。借:结转自筹基建2000;贷:预付工程款——C公司2000。②将引资回报中应资本化的金额记入“固定资产——融资租入固定资产”科目,账务处理为:借:固定资产——融资租入固定资产270;贷:长期应付款——应付融资租赁款270。③计算租赁开始日最低付款额的现值。由于引资建设的特殊性,高校可以根据引资协议中的引资本金确定最低租赁付款额的现值,账务处理为:借:固定资产——融资租入固定资产3000,未确认融资费用1290;贷:长期应付款——应付融资租赁款4290。④按引资协议每期支付引资款时,账务处理为:借:长期应付款——应付融资租赁款570;贷:银行存款570。⑤每期确认融资费用,结转固定基金。在分摊未确认融资费用时,可按引资协议约定支付的期数来确定。借:财务费用161.25(1290÷8);贷:未确认融资费用161.25。根据每期支付的引资款减去当期确认的财务费用结转固定基金。借:结转自筹基建408.75(570-161.25);贷:固定基金408.75。⑥引资款支付完毕,转入自有资产。借:固定资产——综合楼3270(408.75×8);贷:固定资产——融资租入固定资产3270。

### 主要参考文献

1. 于晓镭,徐兴恩.新企业会计准则实务指南与讲解.北京:机械工业出版社,2006
2. 曹文明.高校BOT模式筹资项目的账务处理.中国乡镇企业会计,2008;4
3. 罗述权,郑震.高校决算报表实用性之思考.现代商业,2007;6