

刍谈完善高校基建会计制度

张 玮 蔡锦松

(贵州民族学院 贵阳 550025 贵阳学院 贵阳 550005)

【摘要】国家对原有的投融资体制进行了一系列的改革,使高校基建形成资金来源多渠道、项目建设市场化的新格局,相应地也对高校基建财务管理水平提出了更高要求。本文就高校基建会计制度的改革与完善进行了探讨。

【关键词】高校基建 财务管理 会计制度

近年来,伴随投融资体制改革的不断深入,高校的基建状况发生了很多实质性的变化,主要表现在财政部门 and 上级部门对高校基建拨款的数量越来越少,基建项目所需资金主要依靠学校自筹,学校自筹资金的渠道主要有学校事业活动经费的历年滚存节余、金融机构贷款、公益组织的捐赠及其他投资者投资等,其中主要为学校直接向商业银行的贷款。资金来源渠道的多元化,使得会计核算更为复杂,对会计信息质量的要求也进一步提高。但是高校基建会计核算所依据的相关制度仍然是上世纪90年代颁布的《国有建设单位会计制度》,尽管2002年财政部印发了《基本建设财务管理规定》及其相关解释、2004年颁布了《建设工程价款结算暂行办法》等,但会计核算制度基本框架没有发生根本性的变化,高校基建的财务管理仍面临许多困境。

一、高校基建财务管理面临的困境

1. 会计核算基础不明确。在会计核算基础方面,《事业单位会计准则(试行)》规定了事业单位会计核算一般采用收付实现制,经营性收支业务核算可采用权责发生制。《事业单位会计制度》、《中小学校会计制度》和《高等学校会计制度》遵循了上述原则,而《科学事业单位会计制度》、《医院会计制度》和《测绘事业单位会计制度》则规定采用权责发生制作为会计核算基础,或者在实质上引入了权责发生制核算基础,即有经营性收支活动的单位都逐渐接纳了权责发生制。近年来,众多事业单位在实质上引入了权责发生制进行会计核算和成本核算。《高等学校会计制度》中规定高校的财务核算以收付实现制为核算基础,由于高校基建会计与事业会计分别核算,因而基建会计核算要遵循《国有建设单位会计制度》,但基建会计核算是以收付实现制为基础还是权责发生制为基础,在《国有建设单位会计制度》中没有明确规定。

从会计科目的性质分析,会计核算应该以权责发生制为核算基础,因为科目表中既有应收应付的科目,也有待摊的科目。从核算过程的严密性看,建设工程的款项是按照其完工进度进行支付的,当施工方按合同完成规定的工作量并验收合格,施工方提出付款请求,建设方就应该增加建设工程成本,而不论款项是否实际支付。所以建设工程成本核算采用权责

发生制比较恰当,但现行高校会计制度对此没有作出具体说明,又由于都是高校内部发生的经济业务,事业活动业务收支以收付实现制为核算基础,使人难免会推测基建的业务核算也应该以此为基础,如果根据实际情况以权责发生制为核算基础,又缺乏足够的理论支撑。

2. 会计科目存在的问题。

(1) 会计科目分类界限模糊,不易识别。《国有建设单位会计制度》中把会计科目分为两大类,即资金占用类和资金来源类,但科目表中从科目编号看有四个大类,即1××、2××、3××、4××。第一类,即编号中以1开头的科目,它们是“建筑安装工程投资”、“设备投资”、“待摊投资”、“其他投资”、“待核销基建支出”、“转出投资”、“交付使用资产”和“应收生产单位投资借款”。将这些科目归为一类,能找出其共同特征,即从支出的性质看,上述科目都是反映基建支出性质的科目,完全可以将这些科目归为一类,便于学习与运用。如果按以上原理去推导,那么以2开头的科目之间也应该有其共同的特征。以2开头的科目有“固定资产”、“器材采购”、“限额存款”、“预付备料款”、“应收有偿调出器材及工程款”、“拨付所属投资借款”、“待处理财产损失”和“有价证券”等。这些科目的显著共性是都属于资金占用类,问题是这与以1开头的科目属性相同,都属于资金占用类,那么这些科目为什么要以2开头,将其与1开头的科目区别标识?这样归类的依据是什么?况且以2开头的科目之间的跨度比较大,有固定资产等非流动性资产,也有器材采购等流动性资产,有货币资金,也有应收款项等往来款项,将这些科目列为一类确实让人费解。以3开头的科目反映的是资金来源的渠道,即资金来源类,包括“基建拨款”、“项目资本”、“项目资本公积”、“各种借款和流动负债”等。以4开头的科目只有一个,即“留成收入”。以3和4开头的科目实质上都是资金来源类性质,将其分开也不易理解。

(2) 部分科目的核算内容已经发生实质性变化,实务中不好操作。如科目表中“限额存款”、“应交基建包干节余”、“留成收入”等。“限额存款”原本是用于核算建设单位上级拨入存在银行拨款账户内的基建投资拨款限额,但由于目前上级对于高校以限额方式拨入的预算拨款很少,上级对于高校

建设规模稍大的项目多以贷款贴息形式给予有限的补助,因此“限额存款”科目几乎不再使用。

再如,“应交基建包干节余”和“留成收入”科目原来用于核算实行基建项目投资包干责任制的建设单位实现的投资包干节余。根据财建[2003]724号通知,建设项目实行《招标投标法》和《政府采购法》后,财政部门取消了投资包干责任制,各部门自行实施投资包干责任制的,财政部门不予认可。

3. 会计处理存在的问题。

(1)资金处理方法不当。财政性基建资金是高校资金的重要组成部分,但《高等学校会计制度》中却对这种基建资金的核算未给予规范,所以长期以来,高校自筹资金通过学校事业会计核算转入基建账,而财政拨款入款项却按有关规定直接计入高校基建会计账,高校事业会计毫无记录。这样的处理给统计工作带来许多麻烦,而且影响整个学校的预决算工作,给财务分析和财务管理带来不便。

(2)项目存款利息的处理不恰当。根据《国有建设单位会计制度》和财建[2003]724号通知的规定,项目存款是指建设项目的全部建设资金,包括财政拨款、银行贷款等,其产生的利息一律冲减项目建设工程成本。这样处理有以下弊端:首先掩盖了建设项目实际发生的成本,每年产生的存款利息经过这样的冲减后使项目的建设成本偏离了实际,这将影响项目的财务分析和财务管理;其次模糊化了建设项目的资金来源,按性质利息收入应该归入项目的资金来源,如果将其直接冲减工程成本,将无法分辨建设项目所耗费的资金的来源,不利于进行财务成本的分析和管理。

(3)财政贴息资金的处理不恰当。根据财建[2003]724号通知,非经营性项目建设期间的财政贴息资金比照经营性项目建设期间的财政贴息资金处理办法进行处理,即冲减工程成本。这样的处理与上述存款利息的处理问题相似,一方面掩盖了建设项目实际发生的成本,另一方面虚减了本期实际取得的建设资金,模糊化了建设项目实际的资金来源。

4. 财务会计报告中存在的问题。

(1)一个单位,两种报表。目前,高校的事业财务活动和基建财务活动是分别建账、分别核算、各自执行不同的财务会计制度,人为将高校整体经济活动的记录分割成两部分,使得任何一份会计报表提供的会计信息均不够完整,无法满足信息使用者全面了解高校整体经济活动的需求。

(2)会计报表体系欠完善。目前,基建报表体系由六张报表组成,即资金平衡表、基建投资表、待摊投资明细表、基建借款情况表和主要指标表(一)、(二),前面五张报表由国有建设单位填写,后一张报表由财政部门填写。首先,这六张报表之间不应该是平行关系,应有主次之分,从各张报表的实际填列内容及勾稽关系看,资金平衡表应该是主表,其他的都应该属于附表性质。其次,应该在报表体系中增加现金流量表,以便更好地反映建设单位现金的流入和流出情况。

二、完善我国高校基建会计制度的几点思考

1. 尽快清理完工项目,结转建安工程成本。目前,高校基建项目中除单独购买的设备外其余的全部处于在建状态,其

中有些是已经完工并交付使用的、有些确实是处于在建状态的。对于已经完工交付使用仍列示于在建项目的工程,是因为财务制度有相关规定,即完工项目转入交付使用资产须经主管部门或财政部门审批,单位不得自行结转。从上世纪80年代开始至今,主管部门和财政部门一直未开展这项工作,因此高校基建财务账面有已开工二十多年的项目,有的已经交付使用多年,一直未转入固定资产,每年决算时仍将其作为在建项目列报,就这样年复一年,很多高校报表中都有几十个在建项目,加上每年新开工的项目,基建财务需要核算和管理的项目越来越多,不仅加大了财务人员的工作压力,而且不利于固定资产的管理与使用。这就需要主管部门或财政部门尽快组织开展交付使用资产的审批工作,解决历史遗留问题。

2. 尽快实现基建会计和事业会计核算的合并。清理完基建项目中的遗留问题后,应尽快开展基建会计与事业会计核算的合并。高校基建项目的会计核算游离于整个单位的会计核算体系之外,使得事业单位会计报表反映的信息不完整,不利于事业单位对基建项目的财务管理和监督,也不符合我国预算体制改革的要求。从理论上讲,高校基建会计与事业会计核算的合并应该比企业集团的合并更具可行性,因为这是在一个会计主体内部开展的合并,既不涉及法人资格的变更,也不涉及资产的对价交换问题,更不存在项目产权的分割等问题,因为高校基建的绝大多数项目都是财政性资金投资形成,产权都属于国家,所以合并应该是可操作的,没有企业的合并复杂。目前,已经有企业将基建业务与生产经营业务统一建账核算的先例,统一建账核算的企业会计科目、基建核算方法、会计报表等,都可作为高校合并建账的范例。

3. 基建会计制度的过渡与完善。如果将基建会计纳入高校事业账统一核算,只需要在政府收支分类科目体系中增加“建筑安装工程投资”(或者“在建工程”)、“待摊投资”即可,这可以在改进《事业单位会计制度》时吸收《国有建设单位会计制度》中的相关核算内容,归集基建成本,对基建工程进行明细核算。同时,将《国有建设单位会计制度》中的相关报表予以改进和简化,纳入事业单位财务会计报告体系,将资金平衡表并入资产负债表,基建投资表、待摊投资明细表、基建借款情况表和主要指标表(一)、(二)作为资产负债表的附表。这样既能满足对基建工程进行具体会计核算的需要,又能满足单位管理层和政府主管部门的信息需要。

综上所述,高校基建财务管理要想摆脱目前这种两难局面,唯有从制度方面入手,解决历史遗留问题,改革现行会计制度,完善政府收支分类科目体系,才能使高校财务管理工作上一个新台阶,真正为高校的发展提供有效服务。

主要参考文献

1. 财政部. 国有建设单位会计制度. 财会字[1995]45号, 1995-10-04
2. 财政部. 基本建设财务管理规定. 财建[2002]394号, 2002-09-27
3. 财政部. 关于解释基本建设财务管理规定执行中有关问题的通知. 财建[2003]724号, 2003-12-10