

对基建会计纳入行政事业会计的思考

湖南湘潭大学 温佐望

【摘要】 基建会计与行政事业会计分离核算带来“一个单位,两个核算主体”等问题,不利于财务监督。本文在分析此问题的基础上,提出将基建会计纳入行政事业会计的新思路。

【关键词】 基建会计 建设单位 行政事业单位

长期以来,我国建设单位会计(简称“基建会计”)与企业会计、预算会计相分离,单独反映一个单位基建资金的来源与使用情况,在分析、考核基建投资概算、投资计划的执行情况、项目投资效益以及加强基建宏观管理等方面发挥了极其重要的作用。

但是,随着我国社会主义市场经济和公共财政体系的建立与完善,这种基建会计独立于企业会计与预算会计两大体系之外的体制设计已不适应新形势的要求,将基建会计分别纳入企业会计和预算会计(具体指行政事业会计)的呼声日益高涨。

1998年,财政部发布了《企业基建业务有关会计处理办法》,标志着基建会计与企业会计的融合问题已基本解决,但在行政事业单位,基建会计与行政事业会计仍然相互独立,分离核算的会计模式导致了一系列的问题。

一、基建会计与行政事业会计分离核算中存在的问题

1. 一个单位,两个核算主体。“一个单位,两个核算主体”是指:一个单位内部形成两个会计主体,一个核算行政事业经费,另一个核算基建投资。

例如,现行《事业单位会计准则》规定:事业单位有关基建投资的会计核算,按有关规定执行,不执行本制度。这项规定造成一个行政事业单位内部形成两个会计主体,而任何一个会计主体的会计报表都只反映了单位经济活动的一个方面,违背了“会计核算体系反映会计主体的整体经济活动”这一基本前提。

2. 一个单位执行两种制度,编制两种会计报表。目前,行政事业单位对这两种生产活动的核算执行两种会计制度,分开建账,造成单位将整体经济活动的记录人为分割成两部分,也导致了任何一种会计报表提供的财务信息均不够完整,无法满足信息使用者全面了解单位整体经济活动的需求。如基建资金单独由基建账核算,导致在建工程及其资金长期游离在高校事业会计之外;有的工程早已交付使用,但因各种原因多年无法入账,使单位资产严重失实。

3. 基建会计与行政事业会计分离造成会计监督弱化,容易滋生腐败。从目前行政事业会计与基建会计的运行状况来看,行政事业会计核算与基建会计核算分别由单位的财务部

门和基建部门来进行。尽管财务部门对基建部门的财务工作具有业务上的指导和监督义务,但从实际执行情况来看,财务部门并未真正发挥对基建会计的监督作用。

二、将基建会计纳入行政事业会计的必要性

1. 会计信息的完整性要求改变一个经济主体分立为两个会计主体的状况。目前,在一个有基建任务的行政事业单位内部存在两个会计主体,一个以行政事业经费为核算对象,另一个以基建活动为核算对象,任何一个会计主体的账表都只反映了行政事业单位经济活动的一个方面,不能反映单位整体经济活动的全貌。这不符合《行政单位会计制度》第二十条和《事业单位会计准则》第二十条“会计报表应当全面反映单位的财务收支情况及其结果”,以及《事业单位会计准则》第四十四条“会计报表包括资产负债表、收入支出表、基建投资表、附表及会计报表附注和收支情况说明书等”的规定。

2. 公共财政体制的建立与完善,要求行政事业单位的基建收支核算与行政事业经费核算融为一体。在公共财政体制下,部门预算、国库集中收付、政府采购以及政府收支分类改革等一系列新的改革措施,强化了财政收支的集中管理和统一核算,而对基建资金和行政事业经费分别进行核算的做法与这些改革的要求严重不符。

3. 行政事业单位管理需求的变化要求将基建会计纳入行政事业会计中。从行政事业单位基建监督管理来看,由于基建会计与行政事业会计相分离,部分单位规定基建资金核算由基建部门负责,导致内部控制不严或内部控制成本过高的现象,不利于对基建资金的有效监控。

4. 根据实质重于形式原则,基建会计不能独立于行政事业会计之外。目前,基建投资管理体制发生了很大的变化,政府投资范围逐步缩小,单位投资来源日益多元化,按照原有口径进行的基建资金核算已不能真实地反映项目资金的来源。相同实质的经济事项分别在不同的会计体系中反映,严重扭曲了基建活动的具体内容。

同时,1998年我国基建投资管理体制进一步明确实行基建项目法人负责制,要求基建项目必须设立项目法人才能立项,从根本上改变了沿用40多年的“先立项、后有企业”的基

建管理办法,从而将基建活动作为企事业单位正常业务活动的一部分。

5. 会计信息处理手段的变化,使行政事业单位及其上级主管部门和基建管理部门从同一套会计账簿中获取各自需要的会计信息成为可能。在过去手工记账时代,为确保基建资金的有效核算与管理,以项目为单位建立独立的会计核算制度是有必要的。但随着科学技术的进步与会计人员素质的提高,过去浪费人力较多、程序十分繁杂的记账工作,现在通过计算机能够自动完成,会计人员只要进行简单处理,便可生成满足不同管理者需要的会计信息。

基建会计纳入行政事业会计后,通过合理地设置会计科目、修改相应的会计核算程序,便可按要求提供完整的基建会计信息,满足不同管理者对会计信息的各种需求。因此,从现代管理手段来看,将基建会计纳入行政事业会计已具备了充分的技术基础。

三、将基建会计纳入行政事业会计的设想

1. 基建会计纳入行政事业会计的基本思路。在不影响各政府部门和行政事业单位对基建信息需求的前提下,在现行的行政事业单位会计制度中通过增设和调整有关会计科目和报表体系,全面、完整地重构基建资金和行政事业经费统一管理核算的新的行政事业单位会计制度。

2. 行政事业单位会计科目的设置及其应用。

(1)在行政事业会计的资产类科目中增设“在建工程”和“预付工程款”科目。

“在建工程”科目核算行政事业单位尚未完工的工程投资,下设“建筑安装工程投资”、“设备投资”、“待摊投资”、“其他投资”、“工程物资”五个二级科目,用于核算各项工程支出和已入库但尚未领用的工程物资。其中,“建筑安装工程投资”可按工程项目进行三级明细核算。

单位根据施工企业提出的工程价款结算账单中承付的工程价款,借记“在建工程”科目,贷记“应付工程款”科目;将预付的工程款(含备料款)扣减应付工程款,借记“应付工程款”科目,贷记“预付工程款”科目。此项业务的账务处理,也可以合并为借记“在建工程”科目,贷记“预付工程款”和“应付工程款”科目。工程竣工结算并经审计后,借记“固定资产”科目,贷记“在建工程”科目。

“预付工程款”科目主要用于核算按照合同规定向承包工程的施工企业预付的工程进度款。行政事业单位按照工程进度向施工企业预付工程款时,借记“预付工程款”科目,贷记“银行存款”、“零余额账户用款额度”、“借入款——基建借款”等科目。待月终或工程竣工与施工企业结算已完工的工程价款时,按照从应付工程款中扣回的预付工程款,借记“应付工程款”科目,贷记“预付工程款”科目。“预付工程款”科目应按收取工程进度款的施工企业进行明细核算。

(2)在负债类科目中增设“应付工程款”科目,核算建设单位根据基本建设合同以及工程进度应付而未付的基建款项。另在“借入款项”科目下,设置“行政事业借款”和“基建借款”两个二级科目。

(3)在收入类科目中增设“基建拨款”科目,核算本年度来源于发展改革部门的基建拨款。

(4)在支出类科目中增设“基建支出”科目,取消“结转自筹基建”科目。“基建支出”科目下设“发改委基建支出”和“其他基建支出”两个二级科目。前者核算来源于发展改革部门资金的基建支出,后者核算来源于非发展改革部门资金(含本单位自筹资金)的基建支出。“基建支出”科目可按工程项目进行三级明细核算,工程项目在完工结算前发生的基建支出不记入该科目。完工结算时借记“基建支出”科目,贷记“工程基金”科目。基建借款形成的基建支出在基建借款偿还之前不记入“基建支出”科目,偿还时再借记“基建支出”科目,贷记“固定基金”科目。

(5)在资产类科目中增设“工程基金”科目。该科目主要核算已完工结算的工程项目中与记入“基建支出”科目相对应的工程净资产。

根据工程结算款中属于拨款与自筹安排的金额,借记“基建支出”科目,贷记“工程基金”科目。在工程竣工交付使用后,借记“工程基金”科目,贷记“固定基金”科目。

(6)年终转账时,将行政事业经费收支与基建收支结转至“经费结余”科目,计算出经费结余数额。

四、基建会计纳入行政事业会计后应注意的几个问题

1. 强化基建支出的预算(概算)控制。目前在建设单位会计业务核算中,基建工程项目预算(概算)并没有被纳入会计核算体系,只是在会计报表中才体现基建工程项目的预算与实际支出金额。将基建会计纳入行政事业会计后,可发挥行政事业经费预算控制的优势,将基建项目的预算(概算)数列入系统控制之中,并以此真正实现对基建支出的自动控制。

2. 关于基建支出与部门预算支出的列报问题。由于基建工程的周期一般在一个会计年度以上,部门预算的编制与预算执行的考核是以一个会计年度的会计数据为依据的,当年开工但没有办理竣工决算手续的基建支出无法在当年的部门预算支出中得到反映,从而造成部门预算的计划与实际执行情况不相符,也对预算执行造成影响。根据这一情况,笔者认为,应该以基建投资预算与工程完成情况为依据,根据工程合同并按照基建工程项目的现金流出时间与金额来确认基建支出,使基建支出数与预算支出数保持一致,以便于年度预算的执行与考核。

3. 关于基建收支的核销问题。将基建会计纳入行政事业会计以后,由于单位的财务收支实行统一管理、统一核算,对基建收支的核销,没有必要在下一年初进行相应冲转,而应当在发生时进行处理。同时,对于基建拨款项目,由于拨款资金是补助性的投资,除财政全额拨款的基建项目外,一般的基建投资应取消传统的“结余上缴”的做法,实行基建资金“总额包干、结余留用、超支不补”的管理制度,调动建设单位开源节流的积极性,从而降低基建工程成本。

主要参考文献

卢曼黎.基建会计与行政事业单位会计并轨核算的设想. 天津职业技术学院学报,2005;4