

# 试论高校事业财务与基建财务的合并核算

刘卫民

(华南农业大学 广州 510642)

**【摘要】** 高校事业财务与基建财务的形成存在会计主体不明确、会计信息不真实等问题,将事业财务与基建财务合并核算,可以提高会计信息质量,便于高校管理层决策。

**【关键词】** 事业财务 基建财务 合并核算

高校事业财务与基建财务长期分开核算,即事业财务执行《事业单位会计准则》及《高等学校会计制度》,基建财务执行《国有建设单位会计制度》,已不适应高校跨越式发展环境下财务管理的需要,造成了高校的会计主体不明确、财务预算不全面、会计信息不真实、内部控制不严密等一系列问题。针对这些问题,笔者建议改革高校会计制度,将高校事业财务与基建财务合并核算。

## 一、高校事业财务与基建财务分开核算存在的问题

### (一)会计主体不明确

根据《事业单位财务规则》和《事业单位会计准则》的规定,基建投资核算和高校事业会计核算分别执行《国有建设单位会计制度》和《高等学校会计制度》,并分别构建不同的核算体系,这就意味着在一所高校中存在两个会计主体,编制不同的财务报表。按现行的高校会计决算报表分类来看,高校事业会计核算反映在部门决算报表中,而基建投资核算反映在国有建设类决算报表中。且在部门决算报表中仅反映了基建拨款和对应的基建拨款支出,在建工程、基建投资、应付款项、借入款项、贷款利息支出等都没有反映,基建报表也没有反映出高校事业财务资产、负债及收支概况。两个会计主体、两套会计核算体系分别反映了高校经济活动的一个侧面,这违背了《事业单位会计准则》所规定的“会计核算应当以事业单位自身发生的各项经济业务为对象,记录和反映事业单位的各项经济活动”的基本前提,违背了事业单位作为一个独立的会计主体的原则,既不能全面、完整、准确地反映高校的财务状况,更不能如实、全面地披露高校会计信息。无论是核算结果,还是信息披露,都无法满足高校主管部门、高校管理者及贷款银行等的要求。

### (二)预算编制存在的问题

《高等学校会计制度》规定,高校预算是指高校根据事业发展计划和任务编制的年度财务收支计划。高校编制预算必须坚持“量入为出、收支平衡”的总原则,确立“大收大支”的管理原则。随着持续几年来的“扩招”,在政府没有相应增加财政拨款的条件下,高校不得不向银行贷款,兴建教学大楼、运动场、学生宿舍等硬件设施,高校普遍实现了“跨越式”发展。但

由于负债办学机制的引入,高校不得不放弃“量入为出、收支平衡”的预算原则。虽然高校在支付基建进度款时,在事业财务中以暂付款列支,但在基建账中却按基建支出(在建工程)核算,而高校在编制预算时,又不能包含结转自筹基建支出外的基建收支,这显然违背了高校财务核算“大收大支”的管理原则,高校的财务预算也就不能全面反映高校的收支及资产负债状况,仅仅反映了高校事业财务的收支状况。

### (三)会计核算存在的问题

1. 分开核算已不能满足新形势下高校会计核算的需要。高校目前执行的会计制度是十年前制定的。在这十年中,国家改革了高校的财政拨款体制、推出了部门预算、实行了国库集中支付等一系列财政政策,特别是在政府没有相应增加投入与高校连续多年扩招的形势下,向银行贷款显然已成为高校筹措扩建资金的主要渠道。面对高校财务管理的新形势,显然,十年前制定的会计制度已不能满足新形势下高校会计核算的需要。

2. 事业财务对基建资金缺乏有效监管。事业财务中没有反映政府对高校的基建拨款,没有反映基建项目交付使用前基建资金的流量情况,对基建资金缺乏有效监管。

3. 银行贷款核算存在的问题。在贷款办学模式下,高校会计核算制度并没有明确规定用于基建的银行贷款及利息应该在哪个账套体系中核算,造成有的高校在事业财务中核算,有的在基建财务中核算。在事业财务核算方式下,贷款转入基建财务一般有两种方法:一种方法是通过“结转自筹基建”账户将贷款资金转拨到基建账上,但在贷款没有偿还前,年终结账后“事业基金”账户有可能出现红字,意味着高校已破产;另一种方法是作为往来款项将贷款资金转到基建账上,使“应收及暂付款”账户有大量的长期资产,也使巨额的还款利息没有纳入基建成本核算。基建项目在基建财务中核算,在未完工之前甚至交付使用后由于没有结算而未转入固定资产之前,这部分固定资产(或在建工程)没有在事业财务中反映,也就没有在财务报表中反映。然而,高校会计制度明确规定,已经投入使用但尚未办理移交手续的固定资产,可先按估计价值入账,待确定实际价值后,再进行调整。但高校在固定资产管理及会

会计核算中,因两个账套体系的分离,在实际操作中很难实现按估计价值入账。

由此可见,事业财务与基建财务的分开核算,混淆了高校流动资产与长期资产的界限,同时造成了严重的“账实不符”。

## 二、高校事业财务与基建财务合并核算的构思

### (一)科目设置

在保持现行高校会计科目和收付实现制的核算基础的前提下,根据基建财务管理的现实要求增删有关核算基建活动的会计科目。具体方法如下:

#### 1. 资产类科目。

(1)增设“在建工程”一级科目,用以核算和监督高校的建设工程、安装工程、技术改造工程、大修理工程等发生的实际成本,也包括需要安装设备的价值,包含专用于基建的借入资金和资本化利息费用,删除高校事业会计中的“结转自筹基建支出”科目。该科目可依据现行《国有建设单位会计制度》中的会计科目设置“建筑安装工程”、“工程物资”、“待摊投资”和“其他投资”等明细科目。“建筑安装工程”明细科目核算已经发生的构成基建的实际支出(形成投资完成额)的建筑工程和安装工程的实际成本;“工程物资”明细科目核算高校为建设工程准备的各种物资的实际成本;“待摊投资”明细科目核算高校发生的构成基建实际支出、按照规定应当分摊计入交付使用资产成本的各项费用支出,包括建设单位管理费用、土地征用补偿费、土地使用税等;“其他投资”明细科目核算高校发生的构成基建支出的房屋购置和基本畜禽、林木等购置、饲养、培育支出以及取得各种无形资产和递延资产的支出。

(2)增设“建设工程暂付款”一级科目,并参照《国有建设单位会计制度》中的会计科目设置“备料暂付款”、“工程暂付款”、“大型设备暂付款”、“应收有偿调出器材及工程款”、“应收票据”和“其他应收款”等明细科目。另外,在“固定资产”科目中增设“贷款形成的固定资产”、“基建交付使用的固定资产”两个明细科目。

#### 2. 负债类科目。

(1)在“借入款项”科目下设置“基建项目借款”二级科目,并按贷款银行进行三级明细核算,借款利息计入对应基建项目进行分摊核算,属于工程建设期间的,记入“基建支出——在建工程”科目。

(2)增设“应付建设工程款”一级科目,用以核算已完工且将交付使用的工程按合同规定尚未支付的工程款,该科目按施工单位进行明细核算。

3. 收入类科目。在收入类科目中增设“基建经费拨款”一级科目,用以核算和监督政府拨给高校的基建专项资金。参照《国有建设单位会计制度》中的会计科目设置“以前年度拨款”、“本年预算拨款”、“本年基建基金拨款”、“本年器材拨转”、“本年国债拨款”等明细科目。

#### 4. 支出类科目。在支出类科目中增设“基建支出”一

级科目,用以核算已完工工程项目的全部支出,并按工程项目进行明细核算。

### (二)会计分录

《高等学校会计制度》规定,自行建造的固定资产,按照建造过程中实际发生的全部支出记账;经投入使用但尚未办理移交手续的固定资产,可先按估计价值记账,待确定实际价值后,再进行调整;“固定基金”科目核算高校因购入、自制、调入、融资租入(有所有权的)、接受捐赠以及盘盈固定资产而形成的基金。因此,凡是将高校收入(自有资金)投入基建的均列为支出,将完工后的基建工程视为净资产;将借入资金及其他需偿还资金投入基建的,只有实际偿还时才列为支出,计入固定基金。

#### 1. 工程项目资金来源于财政拨款。

(1)收到基建拨款时:借:银行存款;贷:基本建设拨款。

(2)支付在建工程实际支出时:借:在建工程;贷:银行存款。

实行国库集中支付制度的基建项目,财政部门将基建资金支

### 资产负债表

编制单位:		年 月 日		单位:元			
项 目	行次	期末数	年初数	项 目	行次	期末数	年初数
一、资产类	1			二、负债类	30		
现 金	2			借入款项	31		
银行存款	3			应付票据	32		
应收票据	4			应付及暂存款	33		
应收及暂付款	5			应缴财政专户款	34		
借出款	6			应交税金	35		
材 料	7			应付建设工程款	36		
对校办产业投资	8			代管款项	37		
其他对外投资	9			负债合计	38		
固定资产	10			三、净资产类	39		
无形资产	11			事业结余	40		
在建工程	12			经营结余	41		
基建工程暂付款	13			事业基金	42		
资产合计	14			固定基金	43		
五、支出类	15			专用基金	44		
拨出经费	16			净资产合计	45		
教育事业支出	17			四、收入类	46		
科研事业支出	18			教育经费拨款	47		
基建支出	19			科研经费拨款	48		
经营支出	20			其他经费拨款	49		
上缴上级支出	21			基建经费拨款	50		
对附属单位补助	22			上级补助收入	51		
	23			教育事业收入	52		
	24			科研事业收入	53		
	25			经营收入	54		
	26			附属单位缴款	55		
	27			其他收入	56		
支出合计	28			收入合计	57		
总 计	29			总 计	58		

# 房地产企业住宅房和商铺开发 采用不同财务核算方式的税负比较

张国华

(武汉工业学院 武汉 430023)

**【摘要】** 本文以某房地产企业的财务数据为资料,对同时开发住宅房和商铺时两种不同财务核算方式下应缴土地增值税和企业所得税进行了计算和比较,并给出了相关建议。

**【关键词】** 房地产企业 住宅房 商铺

住宅房和商铺因结构等存在差异,施工过程不一样,其建安开发成本也不一样。本文以房地产企业的主要税收土地增值税和企业所得税为例,分析对建安开发成本采用不同财务核算方式时企业税负的差异。

## 一、基础财务数据

表1是武汉某房地产开发公司2006年开发某地块的有关成本费用数据。另外,住宅房建筑面积为349 040平方米,商铺建筑面积为65 355平方米。税法规定,商铺折旧年限为20年,预计住宅房的售价为4 000元/平方米,考虑到商铺为大框架

付给施工、设计、监理等单位,会计分录如下:借:在建工程;贷:基本建设拨款。

(3)工程已完工结算并交付使用时:借:基建支出;贷:在建工程。借:固定资产——房屋和建筑物;贷:固定基金。

(4)年末按已完工结算工程支出冲销基建拨款时:借:基本建设拨款;贷:基建支出。

## 2. 工程项目资金来源于银行贷款。

(1)收到银行贷款时:借:银行存款;贷:借入款项——基建项目借款。

(2)按基建工程进度支付款项时:借:基建工程暂付款——贷款基建项目;贷:银行存款。

(3)支付贷款利息时:借:基建工程暂付款——贷款基建项目;贷:银行存款。

(4)工程完工交付使用时:借:在建工程——贷款基建项目;贷:基建工程暂付款——贷款基建项目。借:固定资产——贷款形成的固定资产;贷:在建工程——贷款基建项目。

(5)取得资金用于偿还银行贷款时:借:借入款项——基建项目借款;贷:银行存款。

(6)按已偿还银行贷款部分及已支付的贷款基建项目利息结转完工基建项目支出时:借:基建支出;贷:固定基金。同时,借:固定资产——房屋和建筑物;贷:固定资产——贷款形成的固定资产。年末将“基建支出”科目借方余额转入“事业结余”科目,再按高校会计制度由“事业结余”科目结转到“事业

表1 成本费用表

土地出让金	4 575+280(契税)=4 855(万元)	(约 117 元/平方米)
公共设施成本	2 424 万元	(约 58 元/平方米)
建安开发成本	62 160 万元(预计)	(约 1 500 元/平方米)
费用	4 145 万元(预计)	(约 100 元/平方米)
合计	73 584 万元	(约 1 776 元/平方米)

建筑结构,其单位建筑成本小于住宅房,因此商铺的成本费用低于1 776元/平方米,假定为1 500元/平方米。预计商铺投入

基金”科目。

## (三)合并核算后的财务报表

目前,高校财务报表分为部门决算报表和国有建设单位类报表,部门决算报表为反映事业财务收支及资产负债状况的报表,没有反映基建资金及投资项目情况。另外,部门决算报表的附表及补充报表过于简单,报表的内容也不能全面、真实地反映高校的财务收支及资产负债状况,导致高校会计信息失真。合并事业财务和基建财务会计科目后,财务报表也应进行相应的调整,以合并后的会计科目为基础,增加基建工程明细表和基建投资表两张附表,编制新的财务报表。新的财务报表体系包括资产负债表、收入表、支出表、基建投资表等,基建投资表沿用原有的基建财务报表格式。其中调整后的资产负债表格式见前文。

合并后的财务报表体系能够完整地反映高校的财务状况,提供真实、完整的会计信息,有利于高校管理者做出科学的投资决策。

## 主要参考文献

1. 王卫星,韩玉启.高校会计信息披露有关问题的探讨.事业财会,2005;6

2. 彭昌喜.试论高校事业财务与基建财务分离引发的会计问题.经济师,2003;10

3. 全万友.基本建设工程建设单位会计核算实务.广州:暨南大学出版社,2006