

# 新高校会计制度下基建并账业务问题探讨

陈伟晓, 邓彦(教授), 何冠星

(广东工业大学财务处, 广州 510006)

**【摘要】**新高校会计制度自去年实施以来,《新旧高等学校会计制度有关衔接问题的处理规定》对于基建并账业务处理提供了有效的指导和严谨的规范作用,但在具体的基建并账实务中,很多业务的处理超出了新旧衔接的范畴。本文就会计处理过程中遇到的一些难点问题进行分析,并对相关问题的解决对策进行深入探讨,期望对高校的基建并账实务工作有所帮助。

**【关键词】**新高校会计制度; 新旧衔接; 基建并账

2014年1月1日起新《高等学校会计制度》(下文简称“新制度”)正式实施,新制度主要改革内容之一是将基建资金纳入高校会计制度规范范围,即单独核算的基建账套数据,在新旧转换时并入高校“大账”,完整反映高校的财务状况。按《新旧高等学校会计制度有关衔接问题的处理规定》(以下简称“新旧衔接”)规定,2013年12月31日基建账中相关科目余额并入新账后,至少按月根据基建账中相关科目的发生额,在“大账”中按照新制度对基建相关业务进行会计处理。

新旧衔接作为基建并账业务处理仅有的权威文件提供了有效的指导和严谨的规范作用,但在具体的基建并账实务中,很多业务的处理超出了新旧衔接的范畴。本文就会计处理过程中遇到的一些难点问题进行分析,并对相关问题的解决对策进行深入探讨。

## 一、高校基建并账的现实意义

一直以来,高校“大账”与基建账因执行不同的会计制度而被人为地分割,双方各自建立了独立账套,独立核算,这也导致高校发展过程中存在财务信息不完整、不准确的情况,2014年实施的新制度要求基建账在新旧转换时并入“大账”,并至少按月将发生额在“大账”中反映,这为改善高校会计信息质量和完善高校会计制度起到巨大的促进作用,有着积极的意义。

第一,基建并账解决了高校财务信息不准确的问题,旧制度下“大账”没有准确反映高校资产价值,特别是固定资产价值,基建并账后增加了“在建工程”科目,完整反映高校资产总量。

第二,高校财务信息的披露以“大账”为主,在新制度实施之前,无论是资产负债表还是收入支出表均不包含除往来款之外的基建财务信息,其中一直被诟病的当属基建负债信息无法在“大账”中反映。

另外,双方有各自独立的报表体系,但反映高校财务信息的《高校部门决算报表》也仅仅是将高校基建资金的占用与支出进行简单的合并,在此背景下,高校所提供的财务信息难免有所缺失,高校基建并账后,“大账”涵盖基建资金全部收入与支出,真实地反映债务信息,使外部信息使用者和高校内部管理者都能获得完整的、统一的财务信息。

## 二、基建并账业务处理过程中存在的问题

为便于理解基建并账业务处理过程中存在的问题,先按照新旧衔接规定做一个简单的基建并账业务处理。假设某省属A高校截至2013年12月31日有两个在建基建项目,其中一个获得同级财政拨款1 000万元,项目支出800万元,另外一个项目自筹资金1 000万元,向银行贷款1 000万元,项目支出1 600万元,建筑安装工程投资合计数为2 400万元;与建筑安装工程投资相关的应付款共200万元,包括应付工程款100万元,其他应付款100万元;另外,基建账其他应收款500万元,其中200万元为与“大账”的往来款。具体情况见表1:

表1 A高校2013年12月31日基建账资金平衡表

单位:万元

资金占用类科目	期末数	资金来源类科目	期末数
建筑安装工程投资	2 400	财政基建拨款	1 000
银行存款	300	自筹基建拨款	1 000
其他应收款	500	应付工程款	100
-	-	其他应付款	100
-	-	基建投资借款	1 000
资金占用类合计数	3 200	资金来源类合计数	3 200

按新旧衔接规定进行并账处理后,基建相关科目并入“大账”情况如表2所示:

表2 A高校基建相关科目并入“大账”情况表 单位:万元

资产部类		负债部类	
科目名称	期末数	科目名称	期末数
一、资产类		二、负债类	
在建工程——基建工程	2 400	应付工程款——基建工程	100
银行存款——基建户	300	其他应付款——基建户	100
其他应收款——基建户	500	长期借款	1 000
-	-	负债类合计	1 200
-	-	三、净资产类	
-	-	非流动资产基金——在建工程	2 200
-	-	财政补助结转——基建工程	200
-	-	事业基金	- 400
-	-	净资产类合计	2 000
资产部类合计	3 200	负债部类合计	3 200

注:事业基金-400万元的构成是:基建投资借款支出形成在建工程部分-600万元加上形成在建工程中的应付未付款200万元。

1. “大账”与基建账内部往来账存在的问题。“大账”与基建账是同一会计主体下的两个独立账套,关系极为密切,基建账套的资金来源除了财政拨款外,自筹资金均来自于“大账”,在实际业务处理过程中会出现“大账”代其借款,资金按工程进度拨付给基建账、自筹基建项目落实资金安排后暂缓或进度缓慢、沉淀资金留存在“大账”中、国库集中支付系统所收到的基建财政拨款无法直接拨到基建账户等情况。总之,作为同一会计主体的高校往往会利用独立账套的情况,对学校资金进行一定的调配,从而形成了事业“大账”与基建账内部往来账。对于事业“大账”与基建账内部往来账在新旧制度转换时往往有不同的并账做法,但都存在明显的缺陷。

第一,从同一会计主体角度出发,基建账并入“大账”后意味着双方的债权债务的消失。例如,2013年12月31日事业“大账”应付基建账往来款200万元,基建账“其他应收款”科目余额为500万元,对应与事业账的往来为200万元,在并账时剔除双方往来账,基建账并入事业“大账”中的“其他应收款”余额为300万元,在不存在往来账的情况下,学校每次划拨自筹基建资金只需要做如下的会计分录:

借:银行存款——基建存款账户

贷:银行存款——其他存款账户

此种做法站在同一会计主体的角度能真实地反映学校的债权债务关系,却不利于学校的实际管理——虽说按新制度基建账已并入“大账”中,但对高校财务管理人员来说,还是很难接受基建与事业“一体”的思路,他们更多的是希望在“大账”中双方的账务处理能够泾渭分明。更为重要的是基建账并入“大账”后,双方的往来账是客观存在,而基建项目在“大账”中能支配的资金情况只能通过“财政补助结转”、“非财政补助结转”和“财政补助结

余”等科目反映,这样财务管理人员无法直接从“大账”直接得知与基建账的往来账,只能通过仍独立核算的“基建账”作为辅助账,这会使得财务管理人员认为内部往来信息存在缺失,不利于实际管理。

第二,为能在“大账”中如实地反映与基建账的往来,有的高校会选择将2013年12月31日“大账”的“其他应付款”与基建账的“其他应收款”的期末余额直接合并,如上例中基建账按“其他应收款”500万元直接并入“大账”,这样的做法确实能完整反映双方的往来账,但是也会导致资产负债表数据不实——虚增了学校的债权债务。这种情况下如果学校划拨基建资金涉及往来账,则做如下的会计分录:

借:银行存款——基建存款账户

贷:银行存款——其他存款账户

借:其他应付款——基建往来款

贷:其他应收款——事业往来款

2. 基建借款并账业务处理存在的问题。从上文基建并账案例可以看出,如果按照新旧衔接规定最终基建借款支出部分会以“红字”形式在大账“事业基金”反映。上文仅是一个简单的案例分析,但在实践中,各高校普遍存在通过银行借款支持基本建设的情况,贷款金额往往较大,动辄数亿元,而“事业基金”作为非限定用途的净资产,是衡量高校财务状况的标准之一,在“事业基金”普遍结存不大的情况下,实际的并账业务处理过程中各高校往往不愿意动用“事业基金”,尽量避免“事业基金”的减少或出现巨额负数的情况。因此,对于大多数高校来说基建借款业务的并账往往采取和新旧衔接规定不同的方法进行,如将基建借款形成在建工程部分冲减“非财政补助结转”、“非流动资产基金——在建工程”等。由于基建借款初始并账中没有形成统一规范的做法,也导致在月度并账中大多数高校对基建借款本金及利息的归还业务无从下手,可以说,基建借款业务是基建并账业务的难点问题,无论是初始余额的并入还是月度发生额的并入都存在较大的争议。

3. 基建项目资金结转存在的问题。关于基建项目资金结转问题,新旧制度衔接规定,对基建账中“基建拨款”科目贷方余额进行分析:按照归属于同级财政补助结转的部分,贷记新账中“财政补助结转”科目;按照归属于非同级财政补助结转的部分,贷记新账中“非财政补助结转”科目。上述规定解决了基建项目资金结转余额的并账问题,但是对如何在往后的月度并账中将基建账的收入及支出进行设置,使基建项目资金结转能顺利在“大账”中反映却没有进一步的说明,由于缺乏依据,给高校具体业务操作带来了不便。

### 三、新制度下基建并账业务相关问题解决对策

#### 1. 设置合适的项目辅助核算解决内部往来账问题。

解决“大账”与基建账内部往来账的关键在于既要使往来账能在“大账”中清晰体现,又不同时增加“大账”的债权和债务,因此,可以借鉴项目辅助核算的理念解决相应的问题。按照同一会计主体不存在债权债务的观点,在基建并账时“大账”减少了“其他应付款——基建往来款”,基建账并账时减少相应的“其他应收款——事业往来款”,在此基础上,结合“其他应付款”具备债权债务结算的属性,保留“大账”中的“其他应付款——基建往来款”科目,将该科目启用项目核算,增设“事业应付基建”、“基建应收事业”两个项目,并将双方往来的余额在项目账上反映。以上文为例,可做以下分录:

借:其他应付款——基建往来款——基建应收事业(项目) **2 000 000**

贷:其他应付款——基建往来款——事业应付基建(项目) **2 000 000**

经过上述账务处理后,“大账”上“其他应付款——基建往来款”科目余额始终为零,不会影响到学校整体的债权债务,在项目账上“事业应付基建”、“基建应收事业”同时反映了双方往来的余额各**200**万元,在往后的月度并账中如果“大账”给基建账拨付资金涉及双方往来,在做银行存款收付分录的同时,还应在上述项目中进行账务处理,如并账后A高校在往来资金余额中拨付**100**万元给基建账户,则做以下分录:

借:银行存款——基建存款账户 **1 000 000**

贷:银行存款——其他存款账户 **1 000 000**

借:其他应付款——基建往来款——事业应付基建(项目) **1 000 000**

贷:其他应付款——基建往来款——基建应收事业(项目) **1 000 000**

综上所述,通过设置项目辅助核算能切实满足实际管理的需要,既能从科目的角度抵销内部债权债务(科目余额始终为**0**),又能在“大账”上通过项目账清晰反映“大账”与基建账的往来关系,为并账后“大账”与基建账资金往来的日常管理提供详尽的记录。

2. 避免“事业基金”负数的基建借款业务并账处理方法。对于基建借款业务处理存在的问题,不同的学校有不同的处理方式,就此问题笔者也与其他高校做了交流,现就接受度比较高的两种业务处理方法进行介绍。

从上文案例可以看出,如果按照新旧衔接规定的处理,基建借款形成在建工程部分在并账后会冲减“事业基金”,因此,当基建投资借款余额不大的情况下,可以按照新旧衔接规定进行处理冲减“事业基金”,在归还贷款本金的月度并账中,恢复“事业基金”,如上例并账后,在以后期间归还借款本金**200**万元,月度并账可做以下分录:

借:其他支出——还本支出 **2 000 000**

贷:银行存款\财政补助收入——直接支付

**2 000 000**

借:长期借款 **2 000 000**

贷:事业基金 **2 000 000**

该方法处理依据在于借款作为负债,高校负有偿还义务,在贷款资金偿还来源具有不确定性的情况下,为真实反映学校财务状况,并账时自然选择使用学校历年积存非限定用途的“事业基金”,因此,在还本资金有明确资金来源的情况下恢复被冲减的“事业基金”,当债务还清时“事业基金”即可恢复并账时冲减的额度。

以上的账务处理是按新旧衔接规定操作,但因涉及动用历年积存的“事业基金”,在借款余额较大的情况下很多高校并未采取上述的处理方式。按照并账的原则事业“大账”新增的基建账套相关科目可以分为资产、负债及净资产类,资产及负债类科目“大账”与基建账双方存在对应关系,只有净资产类科目需通过分析后并入余额,净资产类科目中的“非流动资产基金——在建工程”核算的是高校在建工程这种非流动资产占用的金额,它包含了基建借款形成的在建工程,但基建借款形成的资产明显不属于净资产范畴,基于该种观点,关于基建借款业务并账的另一种做法则是在并账时不将基建借款形成的在建工程并入“非流动资产基金——在建工程”中,避免冲减“事业基金”,按此种处理方法表2的“非流动资产基金——在建工程”减少至**1 600**万元,从而使“事业基金”不受基建借款的影响。同样,如在以后期间归还借款本金**200**万元,月度并账做以下分录:

借:其他支出——还本支出 **2 000 000**

贷:银行存款\财政补助收入——直接支付

**2 000 000**

借:长期借款 **2 000 000**

贷:非流动资产基金——在建工程\非流动资产基金——固定资产 **2 000 000**

对于基建项目而言往往建设周期比借款周期要短得多,如未将基建借款形成的在建工程并入“非流动资产基金——在建工程”,则基建项目建设完成交付使用形成“大账”上的固定资产时,相应的“非流动资产基金——固定资产”也未能完整反映,在交付使用后归还的借款本金,在减少“长期借款”的同时,必须增加“非流动资产基金——固定资产”。

3. 基建项目资金结转账务处理设置。根据新旧制度衔接规定基建项目资金的结转在“大账”中形成“财政补助结转”和“非财政补助结转”,在初始余额并入之后,期末将基建各专项资金收入与其相关支出相抵后得到剩余的结转资金。按此思路,高校可通过项目辅助账的设置实现基建项目资金结转账务处理:首先,设置“基建项目支

# 农业类上市公司生物资产披露实证分析

赖惠明

(北京东城区职工大学财经系, 北京 100125)

**【摘要】** 本文以我国 64 家农业上市公司 2014 年半年度财务报告为基础, 从其生物资产的计量属性、会计报表列报以及附注信息披露状况等方面进行描述性统计分析, 对农业上市公司生物资产披露的透明度进行考察, 以期望为我国农业会计准则的完善与改进农业上市公司生物资产的披露提供实证依据。

**【关键词】** 农业上市公司; 生物资产; 会计透明度; 农业会计准则

2014 年 10 月 30 日, 獐子岛集团股份有限公司公告称, 因遭遇异常的冷水团灾难对扇贝等消耗性生物资产核销及计提巨额存货跌价准备, 这一事件被称为獐子岛“黑天鹅”事件。由此引发了对我国农业上市公司生物资产披露问题的广泛关注。本文以我国 63 家农业上市公司 2014 年半年度财务报告为基础, 从其生物资产的计量属性、会计报表列报以及附注信息披露等方面进行描述性统计分析, 对农业上市公司生物资产列报的透明度进行考察, 以期望为我国农业会计准则的完善与改进农业上市公司生物资产的披露提供实证依据。

## 一、农业上市公司生物资产的确认情况

根据深、沪证券交易所行业类别划分, 截至 2014 年

6 月 30 日, 我国共有农业上市公司 63 家, 其中, 深圳证券交易所 42 家, 上海证券交易所 21 家, 根据这 63 家上市公司 2014 年半年度财务报告, 编制农业上市公司生物资产确认及分类统计如表 1 所示。

从表 1 可以看出, 在这 63 家公司中, 未确认生物资产的共计 17 家, 占全部样本的 26.98%, 明确确认各类生物资产的共计 46 家, 占全部样本的 73.02%, 其中, 生产性生物资产、消耗性生物资产和公益性生物资产的确认比例分别为 55.56%、68.25% 和 4.76%。

在细分行业中, 林业类上市公司确认生物资产的比例最高, 达到了 100%, 饲料类次之, 其余依次为农业综合类、渔业类和种植业类。

出”的项目, 对基建项目月度并账的所有的支出科目(“教育事业支出”、“科研事业支出”、“行政管理支出”、“后勤保障支出”、“经营支出”)都实行项目核算, 按“项目支出”、“财政补助支出”和“非财政专项资金支出”等层级进行明细核算, 以此确定基建项目资金结转的相关支出。其次, 设置“自筹基建收入”和“基建财政拨款”两个项目, 按基建项目资金来源确定使用的收入项目, 如新一年的自筹基建年度资金计划 3 000 万元的来源分别为教育事业收入 1 500 万元及其他收入 1 500 万元, 那么在当年实现的收入中, 教育事业收入及其他收入项目支出中“自筹基建收入”项目各 1 500 万元, 而基建项目收到的财政拨款, 则在“财政补助收入”科目实行项目核算形成“基建财政拨款”的项目收入数。最后, 期末通过定义结转凭证读取“自筹基建收入”项目的收入数与“基建项目支出”的非财政专项资金支出数形成“非财政补助结转”余额、读取“基建财政拨款”项目的收入数与“基建项目支出”的财政专项资金支出数形成“财政补助结转”余额。

需要注意的是, 由于“大账”中基建并账业务是以收

付实现制为核算基础, 而基建账套自身业务的发生是以权责发生制为核算基础, 当基建账出现“在建工程”的形成包含“应付工程款”或“其他应付款”的情况时, 按新旧制度衔接规定, “大账”中尚未支付的基建款项不作为支出, “大账”的支出数会剔除“应付工程款”或“其他应付款”相应的金额, 最终会出现两套账关于基建项目的资金结转数是不相等的情况。

综上所述, 关于基建并账业务的处理尚属于新生物, 其相应的处理方法和方式仅靠新旧制度衔接规定的指导是远远不够的, 不同学校处理思路、核算软件的不同都会导致不同的处理结果, 本文就笔者在日常业务处理及经验交流过程中所遇到的问题及解决的对策展开了研究和探讨, 期望对高校的基建并账实务工作有所帮助。

## 主要参考文献

财政部. 高等学校会计制度. 财会[2013]30号, 2013-12-30.

财政部. 新旧高等学校会计制度有关衔接问题的处理规定. 财会[2014]3号, 2014-01-23.