

# 事业单位基建并账相关问题探讨

闫秀杰(高级会计师) 何 煦 王 帆

(中国地震局地球物理研究所 北京 100081)

**【摘要】**新修订的《事业单位会计制度》提出了基建并账要求,本文讨论了预付工程款的并账问题,举例说明2013年1月1日以前和以后发生的预付工程款的并账处理差异,并分析了产生差异的原因。同时,结合实际工作体会,提出按日实施并账,以满足会计信息质量的真实性和及时性要求,并且在事业账中增设相关会计明细科目,以便清晰地反映事业会计与基建会计信息。

**【关键词】**基建并账 预付工程款 周期 明细科目

## 一、研究背景

财政部2012年底修订的《事业单位会计制度》规定,事业单位的基本建设投资在单独建账、单独核算的同时,还应至少按月将基建账相关数据并入单位的事业账,简称基建并账。这一规定解决了基建账长期游离事业之外造成的账表数据不完整、监管不到位等弊端,有助于提高事业单位会计信息的完整性,全面加强对事业单位资产负债的管理,防范和降低财务风险。

同时,财政部发布的《新旧事业单位会计制度有关衔接问题的处理规定》(以下简称《衔接规定》)明确了基建账中“建筑安装工程投资”、“设备投资”、“待摊投资”、“预付工程款”、“交付使用资产”、“基建投资借款”科目的首次并账处理方法,并要求将基建账中其他科目分析调整到新账相应科目。新制度要求“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。也就是要求在2013年初完成首次并账后,至少按月通过基建并账手段将基建账资金占用和来源科目的发生额,转换成事业口径的资产、负债、净资产、收入和支出科目发生额。

## 二、举例说明“预付工程款”科目并账

### (一)并账相关的会计科目

1. “在建工程”科目。《衔接规定》要求将基建账的“预付工程款”科目数据并入事业账的“在建工程”科目,这是否符合新会计制度对“在建工程”科目“已经发生必要支出,但尚未完工交付使用的各种建筑和设备安装工程的实际成本”的定义值得商榷。庄震(2013)认为,考虑到基本建设项目按照中标合同和工程进度向施工方支付进度款、月终或工程竣工再结算的特点,进度款的支付从一定意义上可以理解为投资实现,因为一般情况下结算只是

时间和程序问题。将“预付工程款”科目数据并入“在建工程”,侧重于反映基建项目执行进度以及占用资金情况,特别是施工周期长、采用竣工一次性结算的基建项目。

2. 其他事业单位会计科目。“预付工程款”科目数据除按新制度要求并入“在建工程”外,还应并入事业账其他相关科目,笔者认为较为合理的对应科目为“预付账款”,而不能直接确认支出。

因为《事业单位会计准则》要求“单位应当以实际发生的经济业务或者事项为依据进行会计核算,如实反映各项会计要素的情况和结果,保证会计信息真实可靠”,将基建账“预付工程款”科目数据并入事业账“预付账款”,能够如实反映预付工程款的支付和结算过程,即建设资金从银行支付给施工方、记入“预付工程款”(对应事业科目“预付账款”)科目的借方,结算后从“预付工程款”(“预付账款”)科目的贷方转出、确认投资(对应事业科目“基本建设支出”)。相反,如果将基建账“预付工程款”科目借方数据直接并入“基本建设支出”,既未如实反映原基建账相应会计要素的性质和结果,也不符合事业确认支出的条件,更将导致“预付工程款”科目贷方数据无法在其他事业科目并账中反映。

### (二)并账中存在的问题

作者在基建并账工作中发现,2013年1月1日以前和以后发生的预付工程款业务并账处理方式存在不一致现象,现通过实例介绍“预付工程款”科目的并账业务处理,并对存在的问题进行分析。

表1是C项目2013年1月的余额表,年初有6万元预付工程款(预付X设备1万元,Y设备3万元,Z设备2万元)。

1月份发生的主要业务为:本月额度到账5万元;本月

新增预付工程款2万元(X设备0.2万元①,Z设备1.8万元②),采用财政授权方式支付;本月减少预付工程款4.2万元(本月结算上年预付X设备1万元③、Y设备3万元④),本月结算本月预付X设备0.2万元⑤);购置工器具一批0.6万元,冲借款0.5万元,补付现金0.1万元。

表1 C项目2013年1月份的余额表

科目名称	期初借方	期初贷方	本期发生借方	本期发生贷方	期末借方	期末贷方
设备投资	120 000		48 000		168 000	
零余额账户用款额度			50 000	20 000	30 000	
现金	5 000			1 000	4 000	
预付工程款	60 000		20 000	42 000	38 000	
其他应收款	15 000			5 000	10 000	
占用小计	200 000		118 000	68 000	250 000	
基建拨款		200 000		50 000		250 000
来源小计		200 000		50 000		250 000
合计	200 000	200 000	118 000	118 000	250 000	250 000
本月结算2013年1月1日前预付工程款数			40 000	40 000		
本月发生额合计扣除本月结算2013年1月1日前预付工程款数			78 000	78 000		

(1)首次并账处理分录:借:在建工程——建设工程——设备投资——C项目120 000,在建工程——建设工程——预付工程款——C项目60 000,库存现金——C项目5 000,其他应收款——C项目15 000;贷:非流动资产基金——在建工程——C项目180 000,财政补助结转——C项目20 000。

(2)2013年1月末并账处理分录:

一是在在建工程科目并账:借:在建工程——建设工程——设备投资——C项目48 000(③+④+⑤)+6 000),在建工程——建设工程——预付工程款——C项目20 000(①+②);贷:在建工程——建设工程——预付工程款——C项目42 000(③+④+⑤),非流动资产基金——在建工程——C项目26 000(①+②)+6 000)。

二是其他事业科目并账:借:零余额账户用款额度——C项目50 000;贷:财政补助收入——C项目50 000。借:事业支出——基本建设支出——专用设备购置——C项目8 000(⑤)+6 000),预付账款——C项目20 000(①+②);贷:零余额账户用款额度——C项目20 000,库存现金——C项目1 000,其他应收款——C项目5 000,预付账款——C项目2 000(⑤)。

注:单线为结算2013年1月1日以前发生的预付工程款,双线为新增或结算2013年1月1日以后发生的预付工程款。

其他事业单位会计科目并账分录的借、贷方发生额合计数与余额表发生额合计数扣除本月结算2013年1月1日前预付工程款后的数值一致。

实例中本期“预付工程款”科目涉及本期借方(0.2万元①和1.8万元②)、本期贷方中结算2013年1月1日以前(1万元③和3万元④)、本期贷方中结算2013年1月1日以后(0.2万元⑤)共5个数据,同属于基建账的“预付工程款”科目,但并账处理却存在差异,其中借方数据与贷方中结算2013年1月1日以后数据处理口径一致,需要在“在建工程”和“预付账款”科目同时反映;贷方中结算2013年1月1日以前数据只需在“在建工程”科目反映。

究其原因,首次并账中将2013年1月1日以前产生的“预付工程款”科目余额并入“在建工程”,不作为往来科目反映,导致“财政补助结转”科目金额相应减少,相当于将“预付工程款”科目对应的资金全部确认支出。新制度执行后,发生2013年1月1日以前的预付工程款结算业务时,并账中只需将相应金额从“在建工程/建设工程/预付工程款”科目结转到“在建工程/建设工程/投资明细”科目,相应的预付款项

结算为支出信息不需要在事业账中反映。因为,在首次并账时,这部分支出已经确认,相应的预付款项数据也并未在事业账的往来科目反映。

由此可见,单位在首次并账时,若“预付工程款”科目有余额,则在日常并账中应注意当期“预付工程款”科目贷方发生额中是否存在2013年1月1日以前预付工程款的结算业务,而不能简单地依据余额表数据直接并账,直到首次并账时直接并入“在建工程”科目的预付工程款全部结清为止。

### 三、对并账处理的两点建议

1.选择合适的并账周期。新会计制度要求“至少按月”并账,但并未规定具体的并账周期。若实务操作中采取月末一次性并账方式,会带来一些新的问题,比如:事业账中的基建数据只有在月末这一天与基建账相符;事业账中事业会计信息的实时记录与基建会计信息的间断记录在时间上的不同步,影响统计数据真实性和可比性;“库存现金”、“银行存款”和“存货”等科目在账实核实时,需要对相关的会计科目数据进行必要的处理。

现以“库存现金”科目为例,介绍月末一次性并账对账实核对的影响。会计制度规定,“库存现金”科目每日终了,应当将结余数与实际库存数核对,做到账款相符。若单位基建账现金单独存放,核对事业账现金时,需要将事业账当日“库存现金”科目总账余额扣除上月末并入的基

建账现金数;若基建账现金不单独存放,核对总现金时,需要将事业账当日“库存现金”科目总账余额加上基建账套“现金”科目余额,再扣除上月末并入的基建账现金数。除月末外,每天都需要如此处理,其根源在于基建并账周期不够合理,事业账中与基建相关的会计科目数据没有及时随基建账数据变动而变动,影响了会计信息的真实性和及时性。

本文对比分析按月、不定期和按日三种并账周期的优缺点(见表2),认为采取按日并账方式尽管工作量较大,但符合《事业单位会计准则》对会计信息质量的要求。

**表2 不同并账周期优缺点的对比分析**

并账周期	简要描述	优点	缺点
按月	月末一次并账,以当月余额表为原始凭证	工作量小	会计信息真实性、及时性较差
不定期	根据数据统计分析需要,月内不定期、月末补齐并账,以月内两次并账期间的余额表为原始凭证	工作量不大,统计数据真实	随意性大,会计信息真实性、及时性不强
按日	每日终了并账,以当日余额表为原始凭证	会计信息真实性、及时性强	工作量较大

**表3 为A项目基建并账增设的会计明细科目表**

一级科目及明细科目	新增明细科目	一级科目及明细科目	新增明细科目
一、资产类		应付工资	A项目应付工资
库存现金	A项目现金	应付账款	
零余额账户用款额度		财政	A项目应付账款
2200499	A项目额度	其他应付款	
财政应返还额度		财政	A项目其他应付
财政直接支付——2200499	A项目直接应返		
财政授权支付——2200499	A项目授权应返	三、净资产类	
预付账款		非流动资产基金	
财政	A项目预付	在建工程——基建工程	A项目非流动基金
其他应收款		财政补助结转	
财政	A项目应收	项目支出结转——2200499	A项目结转
存货			
财政	A项目存货	四、收入类	
在建工程		财政补助收入	
基建工程——建筑安装工程投资	A项目建安	财政直接支付——2200499	A项目直接收入
——设备投资	A项目设备	财政授权支付——2200499	A项目授权收入
——待摊投资	A项目待摊		
——其他投资	A项目其他	五、支出类	
——预付工程款	A项目预付	事业支出	
待处置资产损益	A项目待处置	财政——2200499——基本建设支出 —房屋建筑物购建	A项目建筑物支出
		——专用设备购置	A项目专用设备支出
二、负债类		... ..	
应付职工薪酬		——其他基本建设支出	A项目其他支出

2. 增设会计明细科目。基建并账是将事业单位单独核算的基建会计信息整合到事业大账,如果不考虑并账后会计信息的清晰性,简单地一并了之,并入的会计数据有可能对原有事业账的会计信息形成干扰,不利于会计信息的理解和使用。因此,在并账开始前应结合单位的实际管理需求和基本建设项目特点,在事业账中增设反映基建信息的会计明细科目。

表3以中央预算拨款基本建设A项目为例,介绍需要增设的会计明细科目,假设A项目属于支出功能科目“2200499”类款项下的基本建设项目。

单位同时有两个或以上在建中央预算拨款项目时,可直接增加末级科目(B项目、C项目等);也可根据资金来源情况,增设其他相关的明细科目。对于规模较大且含有多个单项工程的基建项目,还可对“在建工程/基建工程”和“基本建设支出”等科目实行单项工程辅助核算。

通过增设明细会计科目,使基建数据并入后的事业大账,既反映单位资产负债和收支总体情况,也能快捷、直观地反映事业与基建各自资产负债和收支情况以及不同基建项目的相关会计信息,还有利于检验并账会计处理的正确性。

**四、结论**

本文举例分析了“预付工程款”科目并账处理需注意的问题,提出按日并账和增设会计明细科目建议,以提高并账工作质量。然而,要从根本上解决基建数据“游离”于事业“大账”之外的问题,应当在事业账中增加基建会计科目,参照“在建工程(非基本建设项目)”账务处理方法,在核算基建项目的资产、负债、净资产、收入和支出的同时,记录基建会计科目金额的增减变动,使基建会计核算真正纳入事业大账。

**主要参考文献**

1. 财政部. 新旧事业单位会计制度有关衔接问题的处理规定. 财会[2013]2号, 2013-01-10
2. 庄震. 事业单位基建并账业务处理探讨. 财会月刊, 2013; 15