

# 事业单位计提修购基金与建立 固定资产折旧制度的探讨

李靠队 彭爱群 刘小娴

(江苏大学财经学院 江苏镇江 212013)

**【摘要】** 计提修购基金是事业单位固定资产的补偿制度,随着事业单位投资多元化和业务多样化,建立事业单位固定资产折旧制度是事业单位会计发展的趋势。改革事业单位预算管理体制、明确产权关系,对事业单位按照市场经济的要求进行改革是事业单位折旧制度建立的关键。

**【关键词】** 事业单位 修购基金 固定资产折旧

计提修购基金是具有事业单位特色的固定资金部分补偿和储备制度。其计提思想和核算方法一方面要符合事业单位性质和财政预算管理体制,另一方面在市场经济环境下又逐渐凸显出明显的企业特征。

从修购基金的经济内涵来看,在理论上其计提时会计处理有列入支出、抵销收入、结余分配三种方法。而对于应缴纳企业所得税的事业单位,税法规定修购基金不得从收入中扣除,那么从税后结余中提取修购基金也更能和税法相一致。这时的计提处理就可以比照其他的专用基金,如职工福利基金,即从税后结余中列支。

当然事业活动和经营活动在经济本质上不同,因此无论采取何种计提方式,把经营活动和事业活动相区分是有必要的,只是在经营活动不多、事业用固定资产和经营用固定资产难以区分时,可以采取同种计提方法。

从账户的角度来看,“修购基金”是净资产类账户,但在对固定资产进行处理时,从用途来看它又相当于企业中的“固定资产清理”过渡性资产账户,而使用专用基金(修购基金)购置固定资产时,从经济内容来看其又相当于实存资产账户。“修购基金”账户的这种多用途,使得其角色很难定位。

## 一、修购基金的计提

1. 事业(经营)收入。应计提修购基金=事业(经营)收入×提取比率。提取修购基金与收入联系起来体现出一种补偿的经济实质,制度这样规定也是为了符合事业单位的业务和经营活动特点,即有自营业收入就需要做适当的补偿,反之不存在收入则不需要补偿。因为事业单位的支出按照预算管理体制纳入国家预算支出,其本质就具有非补偿性;而仅仅针对收入计提部分补偿符合预算管理体制,也兼顾了事业单位的具体情况。事实上修购基金与事业收入和经营收入并无直接因果关系,其本质仍是一种资金储备,也并不符合权责发生制原则,只能说是配比原则的一种体现。

2. 事业(经营)结余。应计提修购基金=税后事业(经营)结余×提取比率。该计提方法更加符合事业单位性质和活动

特点。事业单位的主要任务是完成政府既定的社会职能,其资金来源主要有财政调拨收入和事业(经营)收入,但是这些收入首先应该保证的是完成既定的事业任务,因此收入在首先补偿支出后存在结余时计提基金并根据结余的多少计提修购基金更符合事业单位的活动性质。只不过形成的结余包含了事业(经营)收入和财政调拨收入双方面的贡献。

3. 固定资产历史成本。应计提修购基金=(固定资产原值-预计净残值)×提取比率。固定资产历史成本即固定资产取得时的账面价值,在计提时可以扣除预计净残值。这种计算方法实质等同于企业计提累计折旧,区别在于提取比率如何确定:如果提取比率按照折旧的方法进行确定那么就是折旧率,则完全与企业一致;但是如果考虑到事业单位固定资产使用特点另行确定提取比率,那么也可以达到部分补偿的效果,而不用完全补偿。

## 二、建立固定资产折旧制度的思考

1. 修购基金与固定资产折旧的经济内涵不同。修购基金和固定资产折旧在经济内涵上有着本质上的区别:①修购基金计提是一种部分补偿机制,而且其本质是一种储备机制;固定资产折旧计提则是完全补偿机制,是一种回收机制。②固定资产折旧强调的是经营活动资产的物耗转移,其物耗一般能固化到一定的成本项目;而修购基金则往往与经营活动无关,其消耗也不能对应于相关的成本项目。③固定资产折旧强调的是权责发生制和配比原则,而修购基金计提使用的是收付实现制,也没有一定的消耗收入配比关系。

因此,即使事业单位要建立固定资产折旧制度,也并不是简单地通过设立“累计折旧”等相关科目就能实现,更不能完全照搬企业的固定资产核算模式,而是要充分考虑到事业单位的特点进行设置。

2. 建立固定资产折旧制度需要解决的问题。要建立真正的固定资产折旧制度,还面临着诸多制度、会计方法等方面的问题。

(1)预算管理体制。事业单位是我国特有的具有政府性质

# 关于未担保余值减值会计处理的商榷

胡梅

(新疆财经大学会计学院 乌鲁木齐 830012)

**【摘要】** 本文对《企业会计准则讲解2008》中有关未担保余值的会计处理提出质疑,并结合会计准则讲解中的示例作了具体分析。

**【关键词】** 未担保余值 减值 融资收益 租赁

财政部会计司编写组编写的《企业会计准则讲解 2008》中租赁准则的讲解较前一版的讲解有两项较突出的改进:一是将融资租赁租出方的初始直接费用列为投资成本,直接减少未实现融资收益,不再将其作为应收融资租赁款并分期摊销,从而简化了核算工作。二是对融资租出资产未担保余值发生减值的会计处理补充了一个较完整的例题([例 22-9]),有助于加深对准则相关规定的理解。但是该例题的会计处理值得商榷,以下是《企业会计准则讲解 2008》[例 22-9]的资料及账务处理(含四舍五入,单位:元)。

[例 22-9]沿用[例 22-7],并假设未担保余值为 1 000

的非营利组织,传统上其收入全部来源于预算支出,事业单位收支也纳入政府预算管理,因此事业单位是一个预算单位,和行政单位一样,而且受相关行政单位的领导;按照预算管理体制规定,事业单位的会计科目设置要和预算科目相一致。这样一来,事业单位在用财政资金购置固定资产时就已经将其成本一次性计入事业支出,日后事业单位若进行固定资产折旧就会出现重复列支的现象。

(2)收付实现制与权责发生制。计提固定资产折旧必然就要采取权责发生制和配比原则,而事业单位收支由于被纳入预算管理,为适应预算资金管理的需要必须采用收付实现制,而同时又要保持单位预算科目和总预算科目相一致,那么权责发生制和收付实现制分别确定的支出(费用)就无法统一。

(3)事业活动与经营活动。现行会计制度允许事业单位区分经营活动和事业活动进行核算,而且可以对事业用固定资产仍然采用预算管理体制规定一次列支,对经营用固定资产分期计提折旧。但是问题又在于如何合理区分事业用固定资产和经营用固定资产,而事业单位非独立核算经营活动一定程度上就是依附于事业用资产进行的。

(4)成本核算。是否计提固定资产折旧还与事业单位是否进行成本核算相关。如果不进行成本核算,还是将计提的固定资产折旧笼统地列入事业(经营)支出,也不能起到管理的作用;只有把固定资产折旧固化到一定的产品或作业,这种补偿才有意义。

元,于 20×7 年 12 月 31 日减值为 500 元。

20×5 年 12 月 31 日,计算租赁内含利率:

$$150\ 000 \times (P/A, r, 6) + (100 + 1\ 000) \times (P/F, r, 6) = 710\ 000$$
$$r = 7.27\%$$

计算租赁期内各期应分摊的融资收益(参见表 22-4)。

20×7 年 12 月 31 日,未担保余值发生减值时:

$$150\ 000 \times (P/A, r, 3) + (100 + 500) \times (P/F, r, 3) = 392\ 873.69$$
$$r = 7.19\%$$

同时,重新计算租赁期内各期应分摊的融资收益(参见表 22-5)。

(5)所得税计缴。税法规定计提的修购基金不得从应纳税所得中扣除,但是却规定事业单位可以对固定资产计提折旧,允许从税前扣除,所以从纳税角度来看计提固定资产折旧会减少企业负担的所得税。但是如果不区分事业用固定资产和经营用固定资产,一概地计提折旧并将其从应纳税所得中扣除会大大减少事业单位因为经营活动而应当负担的所得税,且会导致重复列支。在涉税问题上,税法支持权责发生制,而如果对于已经采用收付实现制列支的资本支出再重新用权责发生制进行调整就势必增加核算的复杂性。

### 三、结论

建立固定资产折旧制度是与事业单位身份和性质的转变密不可分的,这种转变要求国家改革传统的预算管理体制,这样就可以从核算角度解决科目的设置和账户的对应关系,避免修购基金单一账户核算的不足和混乱。但从本质上来看,要改变预算管理体制,需要事业单位以一个独立的经济主体存在,而不仅仅只是一个会计主体,这就需要明晰事业单位与行政单位的产权关系。

### 主要参考文献

1. 李建发.政府及非营利组织会计.大连:东北财经大学出版社,2002
2. 赵建勇.预算会计.上海:上海财经大学出版社,2007
3. 孙毅,张如石.补偿经济论.北京:中国财政经济出版社,1991