事业单位资本性支出会计处理的改进

曹林琳

（江苏省气象局财务核算中心　南京　210008）

一、事业单位资本性支出会计处理中存在的问题

1. 现行会计处理不利于项目的综合预算管理。根据部门预算相关管理规定，项目支出预算应该是综合预算，它必须体现预算内外所有资金统筹安排的要求。会计处理过程应该是项目支出预算执行过程的准确反映，同时，项目支出预算执行过程也应有利于项目的会计核算和项目的综合管理。但目前事业单位资本性支出的会计处理仅片面地反映了中央财政资金对项目的投入产出情况，这样的做法容易使人忽视预算外配套资金及其他资金在项目中的收、支、余情况，不利于事业单位对该项目综合预算的整体监督管理。

2. 现行会计处理方式不利于项目的综合财务管理和绩效考评。项目的财务管理要求事业单位严格按照批准的概预算建设内容做好账务管理。事业单位应该严格按照规定的开支范围和标准控制相关支出，不得随意挤占和挪用项目资金，不得将非法的收费、摊派等计入项目支出。根据相关规定，“事业支出”科目按“支出经济分类科目”的“款”级科目进行明细核算，即与该项目有关的人员支出、一般商品和服务支出及符合固定资产标准的购建支出等应不加区分的全部在“支出经济分类科目”的“款”级科目进行核算。这样处理的结果不仅使事业单位无法有效控制项目建设内容的概预算和开支标准，还会使与该项目有关的应在“款”级科目之间进行摊销核算的费用及管理支出出现会计核算上的困难。另外，现行的部门预算还不全是支出预算，其核心还是投入预算。项目预算编制只考虑了资金来源，没有考虑支出内容。这种会计处理方式不利于项目的综合财务管理。

绩效考评工作是部门预算的深化和发展，开展这项工作对加强资金管理，提高部门资金的使用效率和效益有积极意义。由于受到一些条件的限制，目前的会计处理方式还不能很好地适应项目绩效考评工作的开展。

3. 收付实现制无法满足资本性支出会计处理的要求。根据相关规定，在事业单位的会计核算中既可以采取收付实现制，也可以采取权责发生制。而权责发生制只运用于生产经营性收支业务，非生产经营性收支业务和其他活动一般不采用。但对于投资成果应当资本化的项目而言，其会计核算过程如果仍遵循收付实现制原则，那么该项目的建设期及资金运行周期通常会被人为延长，不符合项目建设实际，违背了实质重于形式原则。

另外，《事业单位会计制度》规定：自制的固定资产，按开支的工、料、费记账。这样处理过于简单，资本性支出的会计核算过程必须分清建筑工程投资、安装工程投资、设备投资及其他需要摊销的费用投资。

二、解决问题的对策

1. 会计核算引入“在建工程”科目。“在建工程”科目用于核算事业单位符合财务制度规定允许资本化的各类专用设备、建筑物、公共基础设施、信息网络等方面的实际购建支出。在该科目下设置“建筑工程”、“安装工程”、“仪器设备”、“待摊投资”四个二级明细科目，并对二级明细科目按项目名称进行辅助核算。

当项目发生直接材料、直接人工、直接机械使用费、管理费等支出时，借记“事业支出——项目支出——其他资本性支出（按‘支出功能分类科目’的‘项’级科目进行明细核算）”科目，贷记“零余额用款额度”科目，同时，借记“在建工程（按二级明细科目进行明细核算）”科目，贷记“事业基金——投资基金”科目。当所购建的固定资产已达到预定可使用状态时，对项目的“在建工程——待摊投资”科目余额进行分摊，借记“在建工程——建筑工程”、“在建工程——安装工程”、“在建工程——仪器设备”科目，贷记“在建工程——待摊投资”科目。当所购建的固定资产交付使用时，按照在建工程的成本，借记“固定资产”科目，贷记“在建工程（按二级明细科目进行明细核算）”科目，同时，借记“事业基金——投资基金”科目，贷记“固定基金”科目。

“在建工程”科目的期末借方余额反映该事业单位期末尚未完工的各项在建工程发生的实际投资支出。“在建工程”科目主要用于核算需要资本化的项目支出，具体包括自制固定资产项目、跨期固定资产购建项目等。引入“在建工程”科目后，会计记录和据此编报的会计报表不仅能够准确完整地反映资产的形成过程，还能够及时结算出已完工工程建设量，使得固定资产的计价更加合理准确，同时还有利于管理层对建设项目收支情况进行综合控制管理。

2. 有选择地使用权责发生制或者采用改良的收付实现制。对于应当资本化的项目支出的会计核算而言，引入权责发生制或者对收付实现制进行局部改良，使资本性支出会计核算不仅能够满足建设项目会计核算的需要，更能够满足单位开展项目绩效考核的需要。据此会计核算结果，我们不但能够准确考核项目建设的情况，而且能够及时考核该项目投入与产出的对比收益情况。○