

# 完善事业单位固定资产核算的思考

王树玲

(山东科技大学 山东泰安 271000)

**【摘要】** 本文在阐述事业单位会计核算制度改革后所出现的新问题的基础上,提出了事业单位购入经营用固定资产、融资租入固定资产、对外投资固定资产以及固定资产盘盈、盘亏核算的改进建议。

**【关键词】** 事业单位 固定资产 核算

1998年正式施行《事业单位会计准则(试行)》(以下简称《准则》)和《事业单位会计制度》(以下简称《制度》),对事业单位固定资产的核算做了规范。但随着实践的发展,事业单位固定资产核算中出现了一些新问题。本文就购入经营用固定资产、融资租入固定资产、对外投资固定资产和固定资产盘盈、盘亏的核算谈些粗浅的看法。

## 一、购入经营用固定资产核算的改进

按照《准则》、《制度》的规定,事业单位购入经营用固定资产时,一方面作增加固定资产和固定基金的账务处理,另一方面将为购置固定资产所发生的支出记入“经营支出”科目,即:借:经营支出;贷:银行存款。

笔者认为这样处理有两点不妥:第一,与《准则》有关规定不符。《准则》第十六条规定,事业单位会计核算一般采用收付实现制,但经营性收支业务核算可采用权责发生制。《准则》第十七条规定,有经营活动的事业单位,其经营支出与相关的收入应当配比。而以上处理方法明显采用的是收付实现制,直接

导致了单位的经营支出与相关的经营收入无法配比。第二,与税法的规定不符。事业单位从事经营活动取得的生产经营所得,要按照税法的相关规定计算缴纳所得税。在确认所得收入时,除了税法规定的允许扣除的成本、费用、损失,其他项目均不得从应纳税所得额中扣除。事业单位为购置经营用固定资产一次性支付的资金,不在允许扣除的范围之内。由于经营结余是事业单位在一定期间各项经营收入与支出相抵后的余额,因此在上述会计处理方法下,单位的经营结余与计缴所得税的应纳税所得额是不一致的。

基于此,笔者建议改革事业单位购置经营用固定资产时直接在经营支出中列支的会计处理方法。可考虑增设“折旧费用”科目,当事业单位购入经营用固定资产时,借记“其他应收款”科目,贷记“银行存款”科目;同时借记“固定资产”科目,贷记“固定基金”科目。每次按规定计算出经营用固定资产折旧额时,再借记“折旧费用”科目,贷记“其他应收款”科目。“折旧费用”作为一个支出类科目参与事业单位的年终转账,全额转

业的交易性证券未实现的利得和损失,持有者希望通过金融资产的短时间差价变动获益,然而对于非金融企业而言,这样做显然是将企业在投资领域所获得的损益计入了营业利润,不符合营业利润的内涵。

通过以上分析,笔者认为把“公允价值变动损益”从“营业利润”中剔除,能够准确反映出企业的日常营业利润情况,使企业的盈利能力在不同的会计期间和不同企业间具有横向和纵向的可比性。“公允价值变动损益”在利润表中的列示见右表(以上述实例为例,不考虑其他交易)。

## 主要参考文献

1. 朱学义. 中级财务会计. 北京:机械工业出版社, 2007
2. 彭宏超, 薛旺辰. 当议公允价值变动损益的核算. 财会月刊(综合), 2007; 8
3. 陈玉媛. 处置金融资产时跨期公允价值变动损益的处理. 财会月刊(会计), 2007; 11

项 目	金 额
一、营业收入	
减:营业成本	
.....	
二、营业利润(亏损以“-”号填列)	
加:公允价值变动损益(损失以“-”号填列)	-2 000 000
其中:转回以前年度的公允价值变动损益(损失以“-”号填列)	-2 000 000
加:投资收益(损失以“-”号填列)	3 485 000
其中:转回以前年度的公允价值变动损益(损失以“-”号填列)	2 000 000
加:营业外收入	
减:营业外支出	
三、利润总额(亏损总额以“-”号填列)	1 485 000
减:所得税费用	
四、净利润(净亏损以“-”号填列)	
.....	

入“经营结余”科目的借方。也可不设“折旧费用”科目,事业单位购入经营用固定资产时的会计处理不变,只是每次按规定计算出经营用固定资产的折旧额时直接借记“经营支出”科目,贷记“其他应收款”科目。

## 二、融资租入固定资产核算的改进

《制度》规定,事业单位融资租入的固定资产,按租赁协议确定的设备价款、运杂费、安装费等记账。融资租入固定资产时,借记“固定资产”科目,贷记“其他应付款”科目。支付租金时,借记有关支出科目,贷记“固定基金”科目;同时借记“其他应付款”科目,贷记“银行存款”科目。

这样处理存在的问题是,融资租入固定资产相当于事业单位采取分期付款方式购入固定资产,其租金是分期支付的,并且每期支付的租金中仅包括了固定资产买价的分期付款部分、出租单位垫付资金的利息以及出租时收取的手续费等,并不包括融资租入固定资产时发生的运杂费、安装费等。这就可能造成事业单位在租金支付完毕后“固定资产”与“固定基金”科目的金额不相等,虚减单位在固定资产上所占用的资金。举例说明如下。

例:某事业单位融资租入设备一台,按租赁协议规定,该设备的价款为200 000元,每年租金为20 000元,租赁期为10年。租入设备时,发生运杂费300元、安装调试费600元,以银行存款支付。

该设备安装调试完毕并交付使用后,事业单位做如下会计分录:借:固定资产200 900元;贷:其他应付款200 000元,银行存款900元。每年支付租金时,同时做两笔会计分录:借:事业支出20 000元;贷:固定基金20 000元。借:其他应付款20 000元;贷:银行存款20 000元。

很显然,当租金支付完毕后,该事业单位“固定资产”科目余额为200 900元,而“固定基金”科目余额为200 000元。对此,笔者建议,事业单位融资租入固定资产时,一方面借记“固定资产”科目,按租赁协议确定的设备价款,贷记“其他应付款”科目,按支付的运杂费、安装费等,贷记“固定基金”科目。另一方面按支付的运杂费、安装费等借记“事业支出(若为经营活动租入固定资产则计入经营支出)”科目,贷记“银行存款”科目。支付租金时,借记“其他应付款”科目,贷记“银行存款”科目;同时借记“事业支出(经营支出)”科目,贷记“事业基金”科目。

## 三、对外投资固定资产核算的改进

《制度》规定,事业单位以固定资产对外投资,应按评估价或合同、协议确认的价值借记“对外投资”科目,贷记“事业基金——投资基金”科目;按账面原价,借记“固定基金”科目,贷记“固定资产”科目。

这种会计处理方法是保持了“固定资产”与“固定基金”科目余额的一致性,但上述分录的对应关系显得有些牵强,未能直观反映出事业单位“对外投资”的增加与“固定资产”的减少有什么必然联系。同时,以货币资金、材料、无形资产进行对外投资均是在借记“对外投资”科目的同时,贷记“银行存款”、“材料”(不考虑相关增值税)、“无形资产”科目,就借贷双

方的差额借记或贷记“事业基金——投资基金”科目,同时对“事业基金”科目在一般基金与投资基金之间进行调整。很显然,以固定资产进行对外投资与以其他资产进行对外投资的会计处理方法口径不一。

笔者认为,可考虑采用如下改进方法:以固定资产进行对外投资时,按评估或协议确认的价值,借记“对外投资”科目,按固定资产账面价值贷记“固定资产”科目,按两者间的差额,借记或贷记“事业基金——投资基金”科目;同时按固定资产账面原值借记“固定基金”科目,贷记“事业基金——投资基金”科目。这样处理的优点在于:一是直接表明事业单位“固定资产”的减少与“对外投资”增加的关系,显示出事业单位的一部分净资产从“固定基金”向“事业基金——投资基金”的转化过程;二是使事业单位以固定资产进行对外投资的会计核算方法同以其他资产进行对外投资的会计核算方法完全一致。

## 四、固定资产盘盈、盘亏核算的改进

《制度》规定,事业单位盘盈的固定资产,按重置完全价值借记“固定资产”科目,贷记“固定基金”科目。盘亏的固定资产,按固定资产的原值,借记“固定基金”科目,贷记“固定资产”科目。

很明显,《制度》仅对审批后的固定资产盘盈、盘亏的会计处理方法进行了规范,并未规定审批前的会计处理方法。这就容易给人造成一种错觉:固定资产盘盈、盘亏无需审批,直接作固定资产增加或减少的账务处理即可。而这在实践中是绝对不允许的。因此笔者建议,在《制度》中增加对审批前盘盈、盘亏固定资产会计处理的规定。具体来说,可考虑增设“待处理财产损益”科目,以反映事业单位固定资产盘盈、盘亏的发生和批准处理的具体情况。①当盘盈固定资产时,在未按规定程序批准之前,按重置完全价值借记“固定资产”科目,贷记“待处理财产损益”科目;报经批准后,借记“待处理财产损益”科目,贷记“固定基金”科目。②当盘亏固定资产时,在未按规定程序批准之前,按盘亏固定资产的账面价值借记“待处理财产损益”科目,贷记“固定资产”科目。

报经批准后的会计处理有两种方法可供选择:一是应由过失人(或保险公司)赔款部分借记“其他应收款”科目,扣除赔款后的部分借记“固定基金”科目,贷记“待处理财产损益”科目。二是一方面按所盘亏固定资产的账面价值借记“固定基金”科目,贷记“待处理财产损益”科目;另一方面将应由过失人(或保险公司)赔款部分计入事业单位的修购基金,用于单位固定资产以后的维修和购置,借记“其他应收款”科目,贷记“专用基金——修购基金”科目。考虑到第一种会计处理方法会使事业单位“固定资产”科目余额与“固定基金”科目余额出现不一致,因此,笔者更倾向于采用第二种会计处理方法。

### 主要参考文献

1. 董志梅. 事业单位会计制度的缺陷及修改意见. 经济论坛, 2007; 9
2. 魏平. 事业单位会计改革研究. 科技资讯, 2006; 33