

完善事业单位会计核算的几点看法

山东科技大学 王树玲 王鹏程

一、关于以前年度会计事项的调整或变更问题

《事业单位会计制度》规定,事业单位年终结账后发生以前年度会计事项的调整或变更,涉及到以前年度结余的,凡国家有规定的,从其规定;没有规定的,应直接通过“事业基金”科目进行核算。

事实上按现行制度规定,事业单位的“事业结余”、“经营结余”科目在年终时需要首先通过“结余分配”科目缴纳企业所得税,然后再按一定比例提取职工福利基金,最后将剩余部分全额转入“事业基金”科目。因此,以前年度会计事项的调整或变更往往涉及事业结余、经营结余的计算,并影响企业所得税的计缴和职工福利基金和事业基金的分配。而《事业单位会计制度》把上述影响简单地归入“事业基金”科目进行核算,容易造成事业基金和职工福利基金的虚增或虚减,较难反映会计事项的全貌。

鉴于此,笔者建议,事业单位年终结账后发生以前年度会计事项的调整或变更,涉及到以前年度结余的,不再直接通过“事业基金”科目进行核算,而是通过调整事业结余或经营结余来处理。如此一来,事业单位以前年度会计事项的调整或变更,影响的就不再仅仅是单位的事业基金,而是通过当年的结余分配,对单位应上缴的企业所得税以及提取的职工福利基金都产生一定的影响,从而还原了会计事项的真实面貌。

二、关于接受捐赠的会计处理问题

《事业单位会计制度》规定,事业单位接受捐赠的固定资产,借记“固定资产”科目,贷记“固定基金”科目;接受捐赠的无限定用途的财物,借记“银行存款”、“材料”等科目,贷记“其他收入”科目;而对于接受捐赠的无形资产,虽没有明确规定,但一般认为也应作为当期收入处理,借记“无形资产”科目,贷记“其他收入”科目。

从上述规定中不难看出以下问题:第一,相同业务的会计处理不一致,有违事业单位会计的一致性原则。单位在接受捐赠的固定资产时,将捐赠的资产价值直接计入固定基金,从而直接增加了单位的净资产。而接受捐赠的货币资金、材料等物资则通过其他收入核算,并有一部分通过年终的结余分配转入专用基金(职工福利基金),从而形成消费基金,最终将从净资产中退出。第二,不利于按捐赠者的意图合理使用捐赠资产。捐赠者捐赠各类资产给事业单位,其目的是支持事业单位的事业发展,如支持学校发展教育事业、支持医院发展医疗卫生事业、支持科研单位发展科学研究事业等,因此这类资产是一种发展性基金,一般不会用于支持个人消费。而现行制度的

会计处理,将接受捐赠的除固定资产以外的资产,在期末通过结余分配转入事业基金和专用基金(职工福利基金),使得一部分捐赠资产用于支持个人消费。这显然有悖于捐赠者的意愿。

笔者认为,事业单位接受捐赠资产后,该资产的所有权就转移给了本单位,是一项用于发展本单位事业的事业基金。所以,事业单位对于接受捐赠的资产不应通过“其他收入”科目进行核算,而应该直接增加单位的资产和净资产。其中,对于接受捐赠的除固定资产以外的各种资产,可借记相关资产类科目(如“银行存款”、“材料”、“无形资产”等科目),贷记“事业基金——一般基金”科目;对于接受捐赠的固定资产,则直接借记“固定资产”科目,贷记“固定基金”科目,并最好在会计报表中对捐赠资产的来源予以备注说明。

三、关于以固定资产对外投资的会计处理问题

《事业单位会计制度》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;按其账面原价,借记“固定基金”科目,贷记“固定资产”科目。

这样处理的目的是保持固定资产与固定基金的一致性,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。然而根据《事业单位会计制度》的规定,事业单位以货币资金、材料、无形资产对外投资,应借记“对外投资”科目,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,以固定资产对外投资与以其他资产对外投资的会计处理方法口径不一致。

笔者认为,可考虑作如下改进:以固定资产对外投资时,按评估价或合同、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,按固定资产评估价或合同、协议确认的价值与账面价值的差额,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价借记“固定基金”科目,贷记“事业基金——投资基金”科目。这种处理方法一是直接表明了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对外投资的会计核算方法同以其他资产对外投资的会计核算方法口径一致。○