



《事业单位会计制度》的缺陷及修改意见

江西萍乡 易逢荣

《事业单位会计制度》(简称《制度》)的实施对规范事业单位会计核算行为发挥了积极作用,但在实施过程中也暴露出了一些问题,笔者在此谈谈以下看法。

一、会计报表的缺陷及修改意见

事业单位主要的会计报表是资产负债表和收入支出表,而《制度》中有关这两张会计报表编制方法的规定存在着一些缺陷。

第一,资产负债表是反映事业单位一定时点的财务状况的会计报表,是静态会计报表。而现行资产负债表是依据“资产+支出=负债+净资产+收入”这一动态会计等式编制的,实际上是科目余额表,会计报表的内容与其名称不吻合。收入支出表是反映事业单位一定时期的收支结余及其分配情况的会计报表,应依据“收入-支出=结余”这一原理编制。而现行收入支出表包含了拨入专款、拨出专款和专款支出三个项目,并把拨入专款作为收入类项目列示,把拨出专款和专款支出作为支出类项目列示。但从拨入专款、拨出专款和专款支出的核算规则可知,这几个项目并不会形成结余(即使拨入专款有结余,按规定也应回归事业单位使用,只能作为事业基金处理),将其反映在收入支出表中,实在有些牵强附会。

第二,在编制资产负债表时,一般要编制年终结账前的资产负债表和结账后的资产负债表,这就增加了会计人员的工作量。另外,比较一下资产负债表与收入支出表的内容可以发现,除“成本费用”项目在资产负债表中列示而在收入支出表中没有列示外,其余项目都相同。可见,在反映收入、支出类项目时,两表的内容存在重复。

第三,有关数字勾稽关系不清楚。由于将“成本费用”项目列示在资产负债表中而没有列示在收入支出表中,所以两表中的支出合计数不相等。在收入支出表中,虽然列示了拨入专款、拨出专款和专款支出三个项目,但它们并不会形成结余,所以,收入总计数与支出总计数的差额不等于结余数。

因此,笔者认为事业单位的资产负债表和收入支出表需要改进。资产负债表应按“资产=负债+净资产”这一原理编制,把收入类和支出类项目剔出来,而收入支出表应将拨入专款、拨出专款和专款支出三个项目剔除,使两张会计报表的格式更符合惯例。比较一下结账前后的资产负债表可以看出,除拨入专款、拨出专款、专款支出和成本费用这四个项目在结账后可能有结余外,其余收支类项目在结账后均无余额,我们只需要将成本费用、拨出专款作为资产,将拨入专款作为负债,将专款支出作为拨入专款的抵减项目,就可以达到上述改进要求。

二、结转自筹基建核算的缺陷及修改意见

《制度》规定,“结转自筹基建”科目是支出类科目,年终结账时应将其借方余额全部转入“事业结余”科目,结转后“结转自筹基建”科目年终无余额。笔者认为,《制度》中有关结转自筹基建的核算存在缺陷。

第一,“结转自筹基建”科目作为支出类科目不太适合。因为结转自筹基建是指事业单位经批准用财政补助收入以外的资金安排自筹基本建设,其筹集并转存建设银行的资金在未使用时与事业单位的其他银行存款并无实质性区别,该科目的性质与《制度》规定的核算内容不符。

第二,《制度》中对结转自筹基建核算的规定还不够完善。《制度》中对自筹基本建设资金转存建设银行和工程完工后多余资金的转回做出了规定,但没有对基本建设过程中使用资金的核算做出规定。另外,《制度》对基本建设完工后固定资产的入账处理也没有做出规定,容易使人忘做资产入账分录,其结果是导致账外资产的形成,使账实不符。

第三,《制度》规定年终将“结转自筹基建”科目的借方余额全部转入“事业结余”科目有失科学。若在年度中间工程就已完工,但要等到年终才予结转就显得太教条。若年终工程尚未完工或尚未开工就予结转,则容易使这批资金形成账外资金而给不法分子以可乘之机。工程尚未完工或尚未开工时就予结转,冲减了事业结余而导致少提专用基金,这样会影响会计资料的准确性。

为解决上述问题,笔者建议将“结转自筹基建”科目改为“自筹基建资金”科目,并将其作为资产类科目。将自筹基本建设资金转存建设银行时,借记“自筹基建资金”科目,贷记“银行存款”科目。使用该资金进行基本建设时,借记“事业支出”科目,贷记“自筹基建资金”科目。基本建设完工时,借记“固定资产”科目,贷记“固定基金”科目。基本建设完工有多余资金转回时,借记“银行存款”科目,贷记“自筹基建资金”科目。

三、无形资产核算的缺陷及修改意见

关于事业单位无形资产的核算,有如下规定:①不实行内部成本核算的事业单位,其购入和自行开发的无形资产应一次摊销;②转让无形资产时,其转让收入作为事业收入处理;③转让无形资产和用无形资产对外投资都要结转无形资产的成本,其中向其他单位投资时,按双方确认的价值借记“对外投资”科目,按账面原值贷记“无形资产”科目,按其差额借记或贷记“事业基金——投资基金”科目。同时,按无形资产账面价值,借记“事业基金——一般基金”科目,贷记“事业基金——投资基金”科目。仔细分析以上规定,(下转第21页)

者乔治·索特将其称为“价值法”会计。“价值法”会计的主要思想是:①假定信息使用者的需求是已知且具体的;②主要关注企业经济活动的最终结果——净收益和企业价值;③单一的历史成本计量属性。然而信息使用者的需求千差万别,也不一定主要关注净收益和企业价值,“价值法”会计预先假定信息使用者的需求会导致财务报告数据的高度综合性,这样就不可避免地要加入信息使用者大量的主观判断。同时,为了尽量消除人为主观因素的影响,需要按照标准的程序进行操作,从而将会计估计和判断工作交给了会计信息的提供者,而不是会计信息的天然所有者——股东。“价值法”会计违背了以信息使用者为中心的初衷,有越俎代庖之嫌。在“价值法”会计中,由于有较多的会计政策和会计方法可供选择,具有信息优势的经营者出于自身利益的考虑,完全可能在会计准则的范围内进行盈余管理。

三、现行公司治理模式是会计诚信缺失的内在原因

在现代公司制企业中,所有权与经营权相分离,处在信息劣势地位的所有者往往要求经营者提供会计信息以反映其经营业绩和受托责任履行情况,从而减少信息不对称的影响。然而,当今世界上任何一个公司治理模式都没有关注会计活动的重要参与者——会计人员,而是简单地将会计人员置于经营者的控制之下。的确,经营者有义务提供真实可靠的会计信息,但并不意味着其可以代替会计人员进行专业估计和判断。会计人员要相对独立于经营者并且按照经济业务的实质和会计自身的特点进行会计处理,才能使会计信息发挥作用。由于经营者对会计人员具有控制作用,因而会计报表体现的是经营者的估计、判断以及对会计政策选择的偏好,而不是会计人员的专业判断。这就很难保证会计报表向信息使用者提供的会计信息是“未经任何渲染与加工”的。

另外,一些有权力的机构和团体出于不同的利益考虑,往往直接干预会计准则的制定,以期达到有利于自己的经济后果。在“内部人控制”较为普遍的情况下,现行公司治理结构对会计准则的制定有重要影响。以美国为例,由于公司股权高度分散,中小股东的利益得不到充分的保障,存在着“搭便车”现象,公司实际上是由经理人员控制。在会计准则制定机构所顾及的各利益集团中,公司管理者利益集团成为事实上的强势利益集团。如美国财务会计准则委员会(FASB)在外币折算准则的制定过程中,由于跨国公司管理者的介入,最终以《财务会计准则公告第52号》(SFAS52)代替了SFAS8。虽然SFAS8有购买力平价理论和利率平价理论的支持,按其进行会计处理对企业现金流量并无直接影响,所产生的汇兑损益也是名义上的,但跨国公司的管理者们就是不喜欢它,认为它不能可靠地衡量企业的经营业绩。跨国公司管理者的介入迫使FASB做出让步。更有甚者,RRR(储备确认会计)遭废弃是由于公司管理者认为其对财务报表使用者缺乏有用性。

四、现行审计制度安排助长了会计诚信的缺失

审计的目的在于对会计报表的合法性、公允性、一贯性发表审计意见,起到“经济警察”的作用。然而,现有的审计制度安排并不能使其真正发挥这个作用。

1.在审计师选聘方面。首先,审计师进行审计依据的是会计准则等相关法规,然而没有一个会计法规能够做到事无巨

细、包罗万象。也就是说,会计报表能否在所有重大方面都公允地反映企业的经营成果和财务状况,依靠的是审计师的专业胜任能力和专业判断。其次,审计产品的可鉴证性差,一般不易评价审计质量。在现行的审计制度安排中,审计师的聘任、更换几乎都是由经营者操纵的,中外皆然。在美国,虽然有的公司是由独立董事组成的审计委员会来选聘审计师,但独立董事的聘任几乎是由经营者一手操办的。经营者完全可能将符合任职条件的好朋友安插在审计委员会中,再加上独立董事的津贴丰厚,其不大可能冒失去丰厚津贴的风险向可能是熟人或朋友的CEO或CFO提出严厉甚至难堪的质询。在我国,虽然审计师的聘任、更换是由股东大会决定,但现实的情况是,股东大会往往在已审计年报披露后的两个月才召开,这样,经营者完全有可能让符合其要求的审计师来完成审计工作,然后再提交股东大会审议,仅仅走个过场,经营者同样掌握着聘任、更换审计师的大权。

2.在审计收费方面。西方国家称审计师为“看门狗”,而中外发生的会计舞弊案很难说明审计师是给会计报表使用者“看门”。审计师一方面要做“经济警察”,但另一方面其收入又依赖于客户。在竞争日趋激烈的今天,审计市场从某种角度说是一个买方市场,审计收费相对下降,审计师要么是占有更大的市场份额,要么是获取更加丰厚的非审计收费,才能在竞争中生存下来。因此,现行审计制度安排助长了会计诚信的缺失。☒

(上接第22页) 不难发现其中的缺陷。

第一,对于不实行内部成本核算的事业单位,购入或自行开发的无形资产在投入使用的月份一次性摊销记入“事业支出”科目。从投入使用的月份起,资产负债表上就没有披露该项无形资产。若该项无形资产的价值较大,使用期限较长,则会造成严重的账实不符,不利于会计报表使用者了解事业单位真实的财务状况,同时导致账外资产的形成,不利于无形资产的管理。

第二,事业单位用固定资产、原材料、货币资金等对外投资时,除导致“事业基金——投资基金”科目金额增加外,还会导致“固定基金(或事业基金)——一般基金”科目金额减少。对于不实行内部成本核算的事业单位,用已投入使用的无形资产对外投资时,由于该项无形资产的账面价值已为零,投资时所做的会计分录仅有一个:借记“对外投资”科目,贷记“事业基金——投资基金”科目,这时只有“事业基金——投资基金”科目金额的增加。同是对外投资,有些表现为一项基金增加、另一项基金减少,有些只表现为一项基金增加,这显然有违可比性原则。

第三,事业收入是指事业单位开展专业业务活动及其辅助活动取得的收入。转让无形资产的收入作为事业收入处理,显然不太合适。

笔者建议,对无形资产的会计核算应作如下修改:①无论是否实行内部成本核算,事业单位的无形资产均应在受益期内分期平均摊销。分期摊销时,借记“事业支出”或“经营支出”科目,贷记“无形资产”科目。②向外转让无形资产的所有权时,转让收入作为其他收入处理。☒