

事业单位固定基金与固定资产的数量关系式推导

周建文 王北军

(西南大学经济管理学院 重庆 400715)

【摘要】 固定基金是事业单位的一项重要净资产,其描述性定义无法满足会计理论与实践的要求。本文通过会计核算实例,揭示了固定基金与固定资产的数量关系,建立了固定基金与固定资产以及应付租赁费之间的数量关系式,并依据会计平衡式对关系式进行了一般证明。最后,对固定基金进行了更为准确的定义。

【关键词】 固定基金 固定资产 数量特征 融资租入固定资产

固定基金属于事业单位的净资产,是指事业单位的固定资产所占用的基金。从固定基金的定义来看,固定基金与固定资产存在着一定的数量关系。但以往的定义只是对固定基金的定性描述,缺乏数量的界定,更没有对固定基金与固定资产的数量关系进行一般推导。这显然不能满足会计学“定量反映”会计要素的要求,不利于学习者与实务工作者对固定基金相关理论与实务的准确把握,更无法建立“固定基金”账户与有关账户的核对关系。本文试图通过会计核算实例,揭示固定基金与固定资产的数量关系,明确固定基金的数量特征,阐述其理论依据。在此基础上,对固定基金进行更准确的定义。

一、固定基金的数量特征

固定基金的数量特征是通过固定基金与固定资产的数量关系反映出来的。为考察固定基金的数量特征,需要首先将事业单位的固定资产分为自有固定资产和融资租入固定资产两部分,并分别考察这两部分固定资产与其所对应的固定基金的数量关系。

1. 自有固定资产与固定基金的数量关系。事业单位的自有固定资产与其所占用的固定基金呈同步增减变化的关系。当自有固定资产增加时,固定基金呈现相同数量的增加;当自有固定资产减少时,固定基金呈现相同数量的减少。事业单位的自有固定资产与所对应的固定基金余额相等。

例 1: 某事业单位用事业经费购买某种设备一台,价款 45 000 元,运杂费 100 元,安装费 100 元,以银行存款支付。

事业单位购入的固定资产按照实际支付的买价、运杂费、安装费入账。该笔业务的会计分录为:

借: 事业支出	45 200
贷: 银行存款	45 200
借: 固定资产——一般设备	45 200
贷: 固定基金	45 200

例 2: 某事业单位出售一般设备一台,账面原值为 28 000 元,出售价格为 15 000 元。

事业单位出售固定资产所取得的收入应当转入修购基

金,同时应转销原账面记录。会计分录为:

借: 银行存款	15 000
贷: 专用基金——修购基金	15 000

同时,按账面原值转销“固定资产”与“固定基金”账户金额:

借: 固定基金	28 000
贷: 固定资产	28 000

例 3: 某事业单位接受某企业捐赠的办公电脑 5 台,总价值 24 000 元。用现金支付运杂费 100 元。

借: 固定资产——一般设备	24 100
贷: 固定基金	24 100

借: 事业支出	100
贷: 现金	100

通过以上例子看到,事业单位的自有固定资产与其所对应的固定基金呈同步增减变化的关系。当一个事业单位只有自有固定资产时,其“固定基金”账户与“固定资产”账户的余额相等,方向相反。

由于行政单位只有自有固定资产,所以,行政单位的固定基金与固定资产同增同减,增减数量相同。可将此作为检查行政单位固定资产与固定基金核算是否有误的标准之一。

2. 融资租入固定资产与固定基金的数量关系。事业单位融资租入的固定资产与所对应的固定基金变化不同步。在融资租入固定资产的过程中,“固定资产”账户的借方余额大于“固定基金”账户的贷方余额;租赁业务结算后,“固定资产”与“固定基金”账户的余额重新归为一致。

例 4: 某事业单位采用融资租赁方式向某租赁公司租入专用设备一台,协议价为 50 万元,租金分 5 年付清,每年支付 10 万元。付清最后一笔租金后,该事业单位可以 5 万元的价格购买该设备。租入该专用设备时,发生运杂费、安装费 1 万元,以银行存款支付。

事业单位融资租入的固定资产,应该按照设备的价款、运杂费和安装费等计价,并采用“固定资产”账户核算。本例中,

设备的价款包括租金和今后买入设备的价格,即 55 万元。

(1)租入固定资产时,会计分录为:

借:固定资产——专用设备	560 000
贷:其他应付款——某租赁公司	550 000
银行存款	10 000

此时,所耗用的资金 10 000 元已计入固定资产的价值,是融资租入固定资产占用的资金,应同时确认固定基金的增加额。

借:事业支出	10 000
贷:固定基金	10 000

(2)第 1 年至第 5 年,每年支付租金 10 万元。

借:其他应付款——某租赁公司	100 000
贷:银行存款	100 000

同时,应确认固定资产所占用的资金。

借:事业支出	100 000
贷:固定基金	100 000

(3)付清最后一笔租金后,该事业单位支付 5 万元购买该设备。

借:其他应付款——某租赁公司	50 000
贷:银行存款	50 000

同样,应确认固定基金的增加额:

借:事业支出	50 000
贷:固定基金	50 000

租赁业务结束后,该单位获得了该项设备,其“固定资产”与“固定基金”账户的余额相等,为 560 000 元(10 000+100 000×5+50 000)。

从以上例子看到,对于融资租入的固定资产,每支付一笔租金,都意味着占用了单位的一笔资金。按照固定基金的定义,应该按照所支付的租金数量确认固定基金的增加额。因此,融资租入的固定资产,其固定基金在数量上等于已支付的租金。

综上,事业单位的固定基金与固定资产满足以下关系式:

$$\text{固定基金} = \text{自有固定资产} + \text{已支付的租金} \quad (1)$$

该关系式反映了固定基金的数量特征。

二、固定基金数量特征的一般分析

事业单位的自有固定资产与其所对应的固定基金数量相等;融资租入的固定资产,其固定基金在数量上等于已支付的租金。其原因在于,固定基金作为事业单位的一项净资产,反映事业单位对其固定资产所拥有的“权益”。事业单位对其自有固定资产,按所取得固定资产的账面价值而拥有全部权益,取得固定资产与获得相关权益同步且数量相等。所以,自有固定资产与其所对应的固定基金数量相等。事业单位对其融资租入的固定资产,按照已支付租金的数额而拥有部分权益,每支付一笔租金,便增加一部分权益;取得固定资产与获得相关权益不同步。所以,融资租入固定资产与其所对应的固定基金在数量上不一定相等;该部分固定基金等于已支付的租金。

资产的多少与其所对应的权益的大小不一定相等,这是导致事业单位“固定资产”与“固定基金”两个账户的余额虽密切相关,但不一定相等的根本原因。

三、固定基金数量特征的理论依据与一般推导

会计平衡式为揭示固定基金数量特征提供了理论依据。

事业单位收支结转以后的会计平衡式为:

$$\text{资产} - \text{负债} = \text{净资产}$$

该平衡式反映了事业单位的资产、负债与净资产三个会计要素的整体关系。整体平衡式由若干反映会计要素局部数量关系的平衡式决定,其中也包括反映固定资产与相对应的负债和净资产关系的平衡式。与事业单位固定资产相关的负债是应付未付租金,由“其他应付款——应付租金”账户的余额反映,与固定资产相关的净资产是固定基金,这三者之间满足的局部会计平衡式为:

$$\text{固定资产} - \text{应付未付租金} = \text{固定基金}$$

或者:

$$\text{固定基金} = \text{固定资产} - \text{应付未付租金}$$

事业单位的自有固定资产,没有应付租金,所以自有固定资产满足以下等式:

$$\text{固定基金} = \text{自有固定资产} \quad (2)$$

融资租入的固定资产存在尚未支付的租金。同时,融资租入固定资产是以租金总额作为固定资产价值入账的。所以,融资租入固定资产满足以下等式:

$$\text{固定基金} = \text{融资租入固定资产} - \text{应付未付租金}$$

$$= \text{全部租金} - \text{应付未付租金}$$

$$= \text{已支付的租金} \quad (3)$$

综合(2)式和(3)式得到,事业单位的全部固定资产满足以下等式:

$$\text{固定基金} = \text{自有固定资产} + \text{已支付的租金} \quad (4)$$

这与(1)式相同。

四、对固定基金的准确定义

对固定基金的准确定义,是指在对固定基金定性描述的基础上,明确其数量特征。这可以使固定基金的概念更明确,也更容易把握,还可以据此建立“固定基金”账户与有关账户的核对关系。

固定基金反映了事业单位对其固定资产所拥有的权益,权益是“无形”的,难以直接量化。而固定资产则是“有形”的,易于量化。借鉴用资产和负债的数量来反映净资产数量的方法,可以用固定资产和应付租金的数量来明确固定基金的数量。根据(4)式,对固定基金定义如下:固定基金是指事业单位占有或使用的固定资产占用的基金,它反映事业单位对其固定资产所拥有的权益。事业单位的固定基金在数值上等于事业单位自有固定资产的账面价值加上融资租入固定资产已支付的租金。如果一个事业单位的固定资产全部为自有固定资产,则其“固定基金”与“固定资产”账户同增同减,增减数额相同,余额相等。

【注】本文系重庆市社会科学规划项目(项目编号:2007-JJ10)的阶段性成果。

主要参考文献

施晓凤.行政事业单位会计实务.北京:化学工业出版社,2009