央企下属科研事业单位执行新准则对业绩考核的影响

赵 雷

（中国航空综合技术研究所 北京 100028）

【摘要】在中央企业全面实施《企业会计准则》后，央企下属科研事业单位面临着事业会计核算办法和企业报表编制规则的双重要求。特别是国资委出台了《中央企业负责人经营业绩考核暂行办法》后，企业报表及相关指标成为衡量科研事业单位业绩的主要依据。而由于事业会计制度与企业会计准则之间存在差异，现有事业单位报表转换规则相对不够完善，在一定程度上制约了对科研事业单位经营业绩的合理评价。

【关键词】科研事业单位 报表转换 业绩考核

一、央企下属科研事业单位适用的会计制度

《企业会计准则》（2006）在国资委下属央企全面施行后，央企下属事业单位也需在报表层面按照新《企业会计准则》对事业单位报表进行转换。2008年10月国资委印发了《中央企业执行新〈企业会计准则〉后所属事业单位财务报表转表参考格式》（以下简称“转表规则”），实现了《企业会计准则》框架下央企所属单位报表格式的统一。在此基础上，国资委于2009年和2012年两次修订《中央企业负责人经营业绩考核暂行办法》（以下简称“业绩考核办法”），初步搭建起统一的央企业绩考核办法和指标体系，央企事业单位也一并纳入考核框架范围内。以事业决算报表为基础经过转化形成企业报表，也逐渐成为衡量事业单位业绩考核指标计算的主要依据。

科研事业单位会计目前采用2012年财政部新修订发布的《事业单位会计制度》，同时还涉及《科学事业单位会计制度》、《军工科研事业单位会计制度》等相关具体行业制度，在核算上具有事业单位独特性，在会计原则理念上与企业会计准则之间存在差异，同时现有事业单位报表转换规则相对不够完善，使得依据现有转表规则编制的事业单位转换后企业报表存在问题，不能够准确反映科研事业单位的财务状况和经营成果。这给央企科研事业单位业绩考核带来了一定困扰。

二、事业单位转表衔接过程中产生的问题，以及给单位绩效考核带来的困扰

1. 转表规则造成科研事业单位转换后企业报表反映的利润总额指标不准确。利润总额指标是国资委业绩考核办法中年度经营业绩考核的基本指标，在考核体系中占有较大权重。而科研事业单位的利润分配存在两种路径，一种是针对经营结余通过税后进行分配，另一种是针对事业结余通过“上缴上级支出”科目税前进行列支。在操作上，经营、事业两类业务的结余上缴办法界限分明，不容混淆。同时国资委转表规则将“上缴上级支出”科目对应转换为利润表中“其他业务成本”科目，使得原有利润分配事项人为划归进入利润表。由于没有收入与之对应，利润表利润总额指标被削减，不能够真实反映科研事业单位的经营成果。而国资委业绩考核办法以及工资总额预算管理等相关管理规定仅针对企业报表反映的利润总额指标进行考核，并没有考虑事业单位的特殊情况。

2. 笼统地将事业单位各类收入在主营业务收入和其他业务收入中进行归类，造成事业单位转换后企业报表收入不能准确反映实际经营状况。现行科研事业会计制度将事业单位收入划分为事业收入和经营收入。事业收入进一步细分为科研收入、技术收入、其他业务收入等，经营收入进一步细分为产品销售收入、其他经营收入等。新《企业会计准则》对于主营业务收入和其他业务收入的概念和核算范围也有明确界定。

由于实际转换过程中较多情况是将科研单位作为主营业务，但将“其他经营收入”科目核算的业务收入转换记入企业报表“其他业务收入”科目，造成主营业务收入缩减，“其他业务收入”增大。而国资委业绩考核办法中总资产周转率等重要考核指标使用的是“主营业务收入”项目作为计算基础，上述问题对于科研事业单位业绩考核较为不利。

3. 科研事业单位会计制度与企业会计准则在长期股权投资核算处理上的理念差异，使得部分权益项目无法通过转表规则有效转换。由于科研事业会计制度对于投资不分类，造成现行科研事业单位对外投资全部以成本法进行核算，不按股权投资和金融性投资进行区分。对股权投资不分控股或重大影响，尤其是重大影响和共同控制的长期股权投资核算仍然用成本法进行核算，无法具体反映各类投资价值的变化，同时在资产处置时对投资损益在一年集中确认，易对当期损益产生较大影响。上述问题影响到科研事业单位转换后企业报表所有者权益的准确计量，在一定程度上给国有资本保值增

合并财务报表存货跌价准备的抵销处理思路

袁晓燕(教授)

(华北水利水电学院管理与经济学院 郑州 450011)

【摘要】存货跌价准备的抵销处理在合并财务报表的编制中是个难点。本文试图通过连续年度合并财务报表中对存货跌价准备的抵销处理思路做出解析,归纳总结其抵销原理、方法、步骤,以期对财会人员的实务工作有所帮助。

【关键词】合并财务报表 存货跌价准备 抵销处理

会计准则规定,企业必须定期或者至少于年度终了时,对存货进行全面清查,采用成本与可变现净值孰低法进行期末计价,按单个存货项目计提存货跌价准备。其存货清查的范围既包括从企业集团外部购进形成的存货,也包括从企业集团内部购进形成的存货;采用成本与可变现净值孰低法进行期末计价的范围,也包括企业集团内部购进形成的期末存货。当企业本期计提的存货跌价准备中包括内部销售形成的存货计提的跌价准备时,就会涉及对内部购进存货计提的跌价准备进行抵销的会计处理,连续编制以后年度合并财务报表时,仍会涉及这一问题。许多财会人员对这一问题的理解不到位,实务处理时仍然是个难点。为此,笔者尝试运用比较简洁的理解方法阐述这个问题,以期使广大财会人员找到简便的途径掌握存货跌价准备的抵销方法。

一、当年存货跌价准备抵销的处理方法

企业集团母子公司之间、子公司相互之间发生内部存货交易后,内部交易的买方期末按存货的可变现净值低于该存货成本(购进成本)的差额计提存货跌价准备,确认存货跌价损失。站在合并财务报表角度,期末存货的跌价准备是以该存货的卖方成本为比较对象,按与可变现净值孰低进行计量的。为此,就有可能出现买方公司计提的跌价准备与集团企业合并时要求的跌价准备不一致的现象,这时就有必要对内部交易存货已计提的跌价准备进行调整。

值率指标以及投资报酬率的计算和考核带来了困扰。

4. 财政性资金形成的收益等不征税收入以及投资收益等免税收入形成的事业结余在税前分配,使得科研事业单位EVA指标不能合理体现。《企业所得税法》规定,单位取得的来源于政府及其有关部门的财政补助、补贴以及其他各类财政专项资金属于不征税收入。居民企业从直接投资的其他居民企业取得的股息、红利等权益性收益属于免税收入。

基于上述规定,单位获得的上述收入产生的收益应直接体现为利润,更应全额体现为EVA。但由于事业单位事业结余税前上缴的政策限制,该类税前上缴收益未能直接在利润表利润总额指标上得到体现。根据国资委业绩考核办法规定,该类税前上缴利润亦不作为调整项加回。在集团公司内部考核时虽然作为EVA调整项按75%扣税后加回,但由于该类收益的免税性质,科研事业单位真正实现的EVA仍不能够完全得以体现,这在一定程度上造成了对科研单位业绩考核的不公。

三、针对事业单位报表转换规则的改进建议

1. 修改"上缴上级支出"科目转表规则。"上缴上级支出"科目作为事业单位核算特点的产物,在事业单位"大支出"的概念下体现为事业收入的抵减项,符合事业单位的核算要求。但在企业会计准则框架下,在没有收入对应的情况下,将其转换为成本项目税前列支,不符合收入成本配比原则,与企业会计准则的基本理念是相抵触的。该科目反映的事项应归类于利润分配事项在税后进行反映,从而在财务报表上还原事业单位真实的会计利润和EVA指标。

2. 按照企业会计准则规定细化明确"其他业务收入"科目转表对应的业务事项。企业会计准则对于其他业务收入的核算内容有明确界定,范围集中于销售原材料等事项。建议转表规则修订原有对应规则,明确界定"其他业务收入"科目的核算内容,事业单位实际操作中针对各项收入科目核算内容分析填列,余额记入"主营业务收入"科目。同时,通过加强年度决算审计来保证报表项目列示的合规性。

3. 现行事业单位会计核算理念仍强调损益表观,采用历史成本计量属性,已经落后于时代的发展,影响到了会计信息真实性、完整性和及时性的体现。该问题只有通过事业会计制度的改革逐步加以改进,但现阶段可通过转表规则的细化,在报表层面提出投资事项的处理原则和办法,使得科研事业单位转换后企业报表信息得到相对准确反映。

主要参考文献

张育明等,军工科研事业单位现行财务会计制度改革研究与建议,2007年中国总会计师优秀论文选,2008