

# 新旧事业单位会计制度下 对外投资账务处理比较

孟 蕾

(重庆工商大学研究生院 重庆 400067)

**【摘要】** 财政部于 2012 年发布了新《事业单位会计制度》，并于 2013 年 1 月 1 日起施行。本文对比了新旧制度下事业单位的对外投资的不同账务处理方法，对两者账务处理差异进行比较，并通过实例的方式解释了新制度较复杂的账务处理方法，进而总结出新制度的进步之处，并提出了相关改进建议。

**【关键词】** 事业单位 会计制度 对外投资 账务处理

财政部于 2012 年印发了《事业单位会计制度》(财会[2012]22 号)并自 2013 年 1 月 1 日起全面施行。其中，事业单位的对外投资的账务处理变动较大，不仅将对外投资分为短期投资和长期投资，而且新增了会计科目，会计核算差异明显。本文通过对新旧制度下对外投资账务处理比较分析，从而得出新制度的改进之处和需要进一步完善的地方。

## 一、新旧制度下对外投资账务处理的差异

新的事业单位会计制度，主要有两方面的变化。一是将“对外投资”会计科目改为“短期投资”和“长期投资”两个会计科目进行核算，其中长期投资分为长期股权投资和长期债券投资。二是取消原“固定基金”和“事业基金——投资基金”科目，增加设置“累计折旧”、“累计摊销”、“其他收入——投资收益”、“其他支出”、“待处置资产损益”等科目对其进行核算。增设“非流动资产基金”科目，其下设“长期投资、固定资产、无形资产、在建工程”四个明细科目。

1. 购入债券。原制度下，会计核算相对简单，借记“对外投资”，贷记“银行存款”等科目；同时借记“事业基金——一般基金”科目，贷记“事业基金——投资基金”科目。

新制度下，分两种情况：若为短期债券，应当按照其实际成本(包括购买价款以及税金、手续费等相关税费)作为投资成本，借记“短期投资”，贷记“银行存款”等科目。若为长期债券，应当按照其实际成本作为投资成本。以货币资金购入的长期债券投资，按照实际支付的全部价款(包括购买价款以及税金、手续费等相关税费)作为投资成本，借记“长期投资”，贷记“银行存款”等科目；同时，按照投资成本金额，借记“事业基金”科目，贷记“非流动资产基金——长期投资”科目。

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

新制度下，以固定资产取得的长期股权投资，按照评估价值加上相关税费作为投资成本，借记“长期投资”，贷记“非流动资产基金——长期投资”科目；按发生的相关税费，借记“其他支出”科目，贷记“银行存款”、“应缴税费”等科目。同时，按照投出固定资产对应的非流动资产基金，借记“非流动资产基金——固定资产”科目，按照投出固定资产已计提折旧，借记“累计折旧”科目，按投出固定资产的账面余额，贷记“固定资产”科目。

新制度具体操作如例 1 所示：

例 1：甲事业单位于 2013 年 1 月 1 日以固定资产取得的长期股权投资 100 万，另支付发生相关税费 2 万元。该固定资产账面原值为 100 万元，已计提折旧 10 万元，评估价值为 100 万元。

甲事业单位应做如下分录：借：长期投资 102；贷：非流动资产基金——长期投资 102。借：其他支出 2；贷：银行存款 2。借：非流动资产基金——固定资产 90，累计折旧 10；贷：固定资产 100。

3. 向其他单位投入的无形资产。原制度下，按双方确定的价值，借记“对外投资”，按账面原价，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。

新制度下，分两种情况：①以已入账无形资产取得的长期股权投资，按照评估价值加上相关税费作为投资成本，借记“长期投资”，贷记“非流动资产基金——长期投资”科目，按发生的相关税费，借记“其他支出”科目，贷记“银行存款”、“应缴税费”等科目；同时，按照投出无形资产对应的非流动资产基金，借记“非流动资产基金——无形资产”科目，按照投出无形资产已计提摊销，借记“累计摊销”科目，按照投出无形资产的账面余额，贷记“无形资产”科目。②以未入账无形资产取得的

长期股权投资,按照评估价值加上相关税费作为投资成本,借记“长期投资”,贷记“非流动资产基金——长期投资”科目,按发生的相关税费,借记“其他支出”科目,贷记“银行存款”、“应缴税费”等科目。

4. 处置对外投资。原制度下,转让债券以及到期兑付的债券本息,按实际收到的金额,借记“银行存款”科目,按实际成本贷记“对外投资”。实收金额与账面金额的差额,借记或贷记“其他收入”科目。同时,调整事业基金的明细科目。

新制度下,①出售短期投资或到期收回短期国债本息,按照实际收到的金额,借记“银行存款”科目,按照出售或收回短期国债的成本,贷记“短期投资”,按其差额,贷记或借记“其他收入——投资收益”科目。②对外转让或到期收回长期债券投资本息,按照实际收到的金额,借记“银行存款”等科目,按照收回长期投资的成本,贷记“长期投资”,按照其差额,贷记或借记“其他收入——投资收益”科目;同时,按照收回长期投资对应的非流动资产基金,借记“非流动资产基金——长期投资”科目,贷记“事业基金”科目。③转让长期股权投资,转入待处置资产时,按照待转让长期股权投资的账面余额,借记“待处置资产损益——处置资产价值”科目,贷记长期投资。实际转让时,按照所转让长期股权投资对应的非流动资产基金,借记“非流动资产基金——长期投资”科目,贷记“待处置资产损益——处置资产价值”科目。

例2:承接例1,甲事业单位将该长期股权投资出售,收到110万元存入银行,并支付相关费用3万元。

甲事业单位应做如下分录:借:待处置资产损益——处置资产价值 102;贷:长期投资 102。借:非流动资产基金——长期投资 102;贷:待处置资产损益——处置资产价值 102。借:银行存款 110;贷:待处置资产损益——处置净收入 110。借:待处置资产损益——处置净收入 3;贷:银行存款 3。借:待处置资产损益——处置净收入 107;贷:应缴国库款 107。

## 二、新制度在对外投资账务处理的改进之处

1. 将对外投资分为短期投资和长期投资两类,可以更好地反映事业单位的对外投资的性质,从而加强了对事业单位短期和长期投资的管理。

2. 增加了短期投资持有期间收到利息和长期投资持有期间收到利润时,其投资收益账务处理规定,将对外投资所带来的收益都及时地反映在账务处理中,可以使对外投资的账务处理更加规范,从而更准确地反映事业单位的收益。原制度中并没有考虑到对外投资的期间收益,对外投资的价值始终都是以账面价值反映,没有考虑到对外投资带来的收益。

3. 新增长期投资的账务处理是新制度的一大亮点。长期投资分为长期股权投资和长期债券投资两类。新制度增加了“非流动资产基金”科目来对长期投资进行核算。

4. 以固定资产和已入账无形资产取得的长期股权投资,固定资产和无形资产要以折旧和摊销后的价值入账,更符合事业单位现实情况,这和原制度的账务处理只完全不一样的。

原制度没有考虑到固定资产和无形资产的折旧和摊销,而是直接以固定资产账面原价直接入账,这与实际是不相符的。

转让长期股权投资时,并不是简单地将投资转回基金款项,而是先将其转入“待处置资产损益”科目,待实际转让时,再转入“非流动资产基金——长期投资”科目。这和短期投资、长期债券投资的处置的账务处理大不相同。

## 三、新制度对外投资账务处理的完善建议

1. 新制度缺少以材料进行长期股权投资的会计核算规定,相应的账务处理将没有明确依据。笔者认为应该在原制度的基础上,引入新制度的“存货”科目进行会计核算。

属于增值税一般纳税人事业单位向其他单位投出材料,按合同协议确定的价值,借记“长期投资”,按材料账面价值(不含增值税),贷记“存货”科目,贷记“应交税金——应交增值税(销项税额)”科目。按合同协议确定的价值扣除材料账面价值与应交增值税的销项税额的差额,借记或贷记“事业基金”科目。同时按合同协议价格借记“事业基金”科目,贷记“非流动资产基金——长期投资”科目。

属于增值税小规模纳税人的事业单位向其他单位投出材料,按合同协议确定的价值,借记“长期投资”,按材料账面价值(含增值税),贷记“存货”科目。按合同协议确定的价值扣除材料账面价值与应交增值税的销项税额的差额,借记或贷记“事业基金”科目。同时按合同协议价格借记“事业基金”科目,贷记“非流动资产基金——长期投资”科目。

2. 长期股权投资持有期间的核算没有区分成本法和权益法,无法体现投资单位与被投资单位的相互关系。笔者建议长期股权投资的持有期间的核算区分成本法和权益法,可以使事业单位的对外投资得到更有效的管理。

当持有的长期股权投资能够对被投资单位实施控制或者对被投资单位不具有共同控制或重大影响,且该长期股权投资在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量时,使用成本法核算。持有期间收到股利等投资收益时,使用新制度的方法,按照实际收到的金额,借记“银行存款”科目,贷记“其他收入——投资收益”科目。

当持有的长期股权投资能够对被投资单位具有共同控制或重大影响,使用权益法核算。持有期间收到股利等投资收益时,使用新制度的方法,按照实际收到的金额,借记“银行存款”,贷记“其他收入——投资收益”。当被投资单位实现净利润时,按照其持有股份比例,借记“长期投资——损益调整”,贷记“其他收入——投资收益”。

## 主要参考文献

1. 财政部.事业单位会计制度.财预字[1997]288号,1997-07-17
2. 财政部.事业单位财务规则.财政部令第68号,2012-02-07
3. 财政部.事业单位会计制度.财会[2012]22号,2012-12-28