事业单位新旧会计制度核算差异分析

顾爱春　房敏鹰

（丽水职业技术学院财贸分院　浙江丽水　323000　黑龙江农垦职业学院　哈尔滨　150025）

【摘要】2013年是事业单位会计改革年，广大事业单位会计人员急需学习新事业单位会计制度及其与原制度在经济业务处理上有哪些区别。本文就部分经济业务新旧制度核算规定做了对比分析，希望对事业单位会计人员有所帮助。

【关键词】事业单位会计制度　经济业务核算　差异分析

财政部在2012年先后公布了《事业单位财务规则》、《事业单位会计准则》和《事业单位会计制度》，要求事业单位在2013年执行新事业单位会计制度。因此，为了完成新旧会计的顺利过渡，本文对新旧会计制度关于经济业务处理的差异进行对比分析。

一、新增经济业务的处理

此处所谓新增经济业务，是指原制度中没有规范，而在新制度中做了规范的经济业务。

1. 折旧业务。新制度中规定固定资产需“虚提”折旧，即计提折旧时，不确认支出，而是直接冲减净资产，会计分录是：借：非流动资产基金——固定资产；贷：累计折旧。同时规定了折旧的计提规范，包括：①时间规范：当月增加当月不提，下月开提，当月减少，当月照提，下月不提。②对象规范：除文物和陈列品、动植物、图书、档案、以名义金额计量的固定资产外，都计提折旧。③残值规范：事业单位计提折旧不考虑残值。④折旧方法：平均年限法或工作量法。

2. 坏账业务。新制度规定应收账款、预付账款和其他应收款，如果逾期三年或以上，有确凿证据表明确实无法收回的，按规定报经批准后予以核销。审批前：借：待处置资产损溢——处置资产价值；贷：应收账款/预付账款/其他应收款。审批后：借：其他支出；贷：待处理资产损溢——处置资产价值。重新收回时：借：银行存款/库存现金；贷：其他收入。

3. 无形资产核销业务。所谓无形资产核销是指无形资产预期不能为事业单位带来服务潜力或经济利益的，应当按规定报经批准将无形资产的账面价值予以核销。审批前：借：待处置资产损溢——处置资产价值，累计摊销；贷：无形资产。

部为ST及*ST公司，这10家公司中，扣除债务重组收益后仍盈利的公司仅有1家。截至2007年底，深市主板公司中ST、*ST公司总计103家，存在债务重组收益的公司高达50家，占ST、*ST公司总数的比例近50%。可见，多数ST、*ST公司通过债务重组净收益实现盈利。在依靠非经常性损益扭亏的ST类公司中，非经常性损益金额最大的20家公司里，有16家公司在2007年涉及较大金额的债务重组利得，其中10家公司扣除债务重组利得后由盈转亏。

2008年，共有296家非金融类上市公司完成了债务重组，其中，220家公司作为债务人获得了债务重组收益109.30亿元。

2009年，企业会计准则实施过程中仍有一些值得关注和研究的问题，比如，需要进一步提升对相关会计准则实施的职业判断能力、加强公允价值应用的研究、关注债务重组准则实施中存在的利润操纵现象等。

2010年，2 129 家上市公司中，有252家完成了债务重组，占比为11.84%。年报显示，2010年因债务重组产生的营业外收支净额为79.87亿元，占全部上市公司利润总额的 0.36%，其中190 家上市公司作为债务人获得了债务重组收益 81.82亿元，101家上市公司作为债权人因让步承担债务重组损失1.95亿元，39家上市公司同时作为债权人和债务人完成了债务重组。2010年完成债务重组的252家上市公司多数都披露了债务重组对营业外收支的影响金额，但披露债务重组具体内容的详尽程度各不相同，值得关注。只有少数上市公司披露了债务重组过程中所采用的公允价值确定方式。

2011年未对债务重组收益进行专题分析。

从计入资本公积的债务重组收益可见，资本公积是上市公司进行利润操纵的重要科目。现行的资本公积会计正是不同利益集团基于各自利益的需要，进行游说博弈的结果。在与国际会计准则接轨和保持中国特色，还原资本法和收益法本来面目的背景下，明确资本公积会计的本质，理清特殊损益的内容任重而道远，尚需不懈努力。

主要参考文献

1. 林毅夫.关于制度变迁的经济学理论：诱致性制度变迁和强制性制度变迁.上海：上海人民出版社，1994

2. 张智革，吴薇.中国对外贸易依存度的分析.国际经贸探索，2011；10

审批后：借：非流动资产基金——无形资产；贷：待处置资产损溢——处置资产价值。

二、相同业务处理的对比分析

此外所谓相同业务是指新制度做出了明确规范，而在原制度中也有相关规定的经济业务。

1. *非基建在建工程业务*。新会计制度中设置了“在建工程”科目。例如，某事业单位改造中央空调，处理拆除下来的不符合环保要求的设施，加装环保除尘装置，以财政补助事业经费支付工程款55 000元。

原制度会计处理：支付工程款：借：事业支出 55 000；贷：银行存款 55 000。调整固定资产价值：借：固定资产55 000；贷：固定基金55 000。

新制度会计处理：（假定该中央空调原价60万元，已提折旧7万元）将固定资产转入在建工程：借：在建工程 53万元；贷：非流动资产基金——在建工程，同时，借：非流动资产基金——固定资产53万元，累计折旧 7万元；贷：固定资产60万元。结算工程款：借：事业支出 55 000；贷：银行存款55 000，同时，借：在建工程55 000；贷：非流动资产基金——在建工程55 000。工程完工交付使用：借：固定资产585 000；贷：非流动资产基金——固定资产585 000，同时，借：非流动资产基金——在建工程 585 000；贷：在建工程 585 000。

2. *固定资产报废业务*。某事业单位的一台仪器因使用期满不能继续使用，予以报废，以现金支出清理费用1 300元，残值变价收入4 800元存入银行，该仪器账面原值88 000元。

原制度处理：注销固定资产原值：借：固定基金88 000；贷：固定资产 88 000。支付清理费用：借：专用基金——修购基金1 300；贷：现金1 300。取得残值收入：借：银行存款4 800；贷：专用基金——修购基金 4 800。

新制度处理：注销固定资产原值，即审批前（假定已提折旧81 000）：借：待处置资产损溢——处置资产价值 7 000，累计折旧81 000；贷：固定资产 88 000。审批后：借：非流动资产基金——固定资产 7 000；贷：待处置资产损溢——处置资产价值7 000。支付清理费用：借：待处置资产损溢——处置净收入1 300；贷：库存现金1 300。取得残值收入：借：银行存款4 800；贷：待处置资产损溢——处置净收入4 800。结转处置净收入：借：待处置资产损溢——处置资产价值3 500；贷：应缴国库款 3 500（4 800−1 300）。

3. *无形资产摊销业务*。新旧制度都要求事业单位应当自无形资产取得当日起，采用年限平均法，按月摊销。

原制度处理规定：不实行内部成本核算的：取得无形资产时，一次性列支：借：事业支出；贷：无形资产。实行内部成本核算的，在受益期摊销时：借：经营支出；贷：无形资产。

新制度处理规定：除按名义金额入账的无形资产外，均要按月摊销。增设“累计摊销”科目，摊销时，借：非流动资产基金——无形资产；贷：累计摊销。

4. *“其他支出”科目涉及的相关业务*。新会计制度在支出要素中，增设了“其他支出”科目。

（1）借款利息支出业务。原制度：发生借款时：借：银行存款，贷：借入款项。支付利息时：借：事业支出/经营支出；贷：银行存款。偿还借款本金时：借：借入款项；贷：银行存款。

新制度：发生借款时：借：银行存款；贷：短期借款/长期借款。支付利息时，借：其他支出；贷：银行存款。偿还借款本金时：借：短期借款/长期借款；贷：银行存款。如果是购建固定资产的专门长期借款利息，应分情况处理：若属于工程建期间的利息应资本化计入工程成本，借：其他支出，贷：银行存款，同时，借：在建工程；贷：非流动资产基金——在建工程。若属于工程完工后的利息，借：其他支出；贷：银行存款。

（2）捐赠支出业务。原制度没有具体规范该业务。

新制度会计处理：①捐赠现金时，借：其他支出；贷：库存现金；②捐赠存货，审批前，借：待处置资产损溢；贷：存货，审批后，借：其他支出；贷：待处置资产损溢。

（3）现金盘亏业务。原制度会计处理：发现盘亏时，借：其他应收款；贷：现金。属于原因不明的，借：事业支出；贷：其他应收款。新制度会计处理：发现盘亏且属于无法查明原因的，借：其他支出；贷：库存现金。

（4）存货盘亏。原制度会计处理：发现盘亏时，借：事业支出/经营支出；贷：材料/产成品。

新制度会计处理：发生盘亏审批前，借：待处置资产损溢；贷：存货，应缴税费——应交增值税（进项税额转出）。审批后，借：其他支出；贷：待处置资产损溢。

（5）接受捐赠（调入）非流动资产发生税费支出。原制度会计处理：借：事业支出/经营支出；贷：银行存款/现金。

新制度会计处理：借：其他支出；贷：银行存款/库存现金。

5. *“其他收入”科目涉及的相关业务*。投资收益和利息收入新旧制度规定相同。①现金盘盈业务。原制度规定：发现现金溢余时，借：现金；贷：其他应付款。无法查明原因的，借：其他应付款；贷：应缴预算款。新制度规定：发现现金溢余且无法查明原因的，借：库存现金；贷：其他收入。②存货盘盈业务。原制度规定：盘盈的存货，借：材料/产成品；贷：事业支出/经营支出。新制度规定：盘盈的存货，借：存货；贷：其他收入。③收回核销的坏账。原制度无规定。新制度规定：借：银行存款/库存现金；贷：其他收入。④无法偿付的应付及预收款项。原制度无规定。新会计规定：借：应付账款/预收账款/其他应收款/长期应收款；贷：其他收入。⑤接受捐赠业务。原制度规定：接受未限定用途的捐赠时，借：银行存款；贷：其他收入。新制度规定：接受现金捐赠的，借：银行存款；贷：其他收入（专项或非专项）。接受存货捐赠的，借：存货；贷：其他收入（专项或非专项）。⑥租金收入业务。原制度规定：事业单位经营出租固定资产取得租金收入时，借：银行存款；贷：其他收入。转让无形资产使用权时，借：银行存款；贷：事业收入。新制度规定：事业单位经营出租固定资产或无形资产，取得租金收入时，借：银行存款；贷：其他收入。○