

基于事业单位新会计制度的完善建议

崔伟(副教授)

(山东青年政治学院商学院 济南 250014)

【摘要】 事业单位会计系统的规范化建设是我国启动新一轮政府会计改革的切入点,新会计制度在会计基础、要素确认、科目应用及报告披露等方面进行了较大变革,进一步强化了会计核算的规范性,大大提升了事业单位预算管理及财务管理水平。同时,本文对新制度中有关核算科目的设置或账务处理等方面的问题进行了研究,分析并举例说明问题的解决方案,以期进一步完善事业单位会计系统建设,真正发挥其对政府会计改革的良性助推作用。

【关键词】 《事业单位会计制度》 政府会计改革 实施效果 核算问题

现行《事业单位会计制度》(以下简称“新制度”)自2013年初施行至今已有1年多的时间,我们既要客观地看待新制度的良好实施效果,同时更要辩证地、全面地分析新制度存在的问题。

新制度对各会计科目的适用范围和使用方法进行了详细说明,部分核算项目也存在不妥之处,本文对存在的问题及解决方案进行了探析。

一、“存货”科目的设置问题与解决方案

新制度将事业单位在开展业务活动及其他活动中,为耗用而储存的各种材料、燃料、包装物、低值易耗品及达不到固定资产确认标准的用具、装具、动植物均放在“存货”科目中进行核算。这导致“存货”科目涵盖内容过广,核算细目与层级过多,容易出现账户间归集、结转的混乱,造成核算金额的不准确。例如,某事业单位存在非独立核算的生产经营业务,原材料、在产品、产成品等三个主要的存货项目分别作为“存货”账户的二级科目建账核算,各二级科目下还要根据类别、种类、品名开设三级、四级甚至更多细目进行核算,这将导致账户名称层级过多,不利于会计人员日常核算和分工协作。同时,各明细科目之间还存在计算、加总、归集、分配、结转等账务处理过程,出现错记、漏记的可能性将增大。

同时,新制度规定,随买随用的存货可以不记入“存货”账户,直接列作支出。对于“随买随用的存货”与应纳入资产账簿核算的“存货”,事业单位容易出于人为缩减核算工作量,或是擅自改变资产用途、领用时间的原由,直接将存货类资产记入支出项目。继而导致存货类资产项目的账簿登记资料缺失,这将大大削弱事业单位资产管理的监控力度。支出项目的任意列支,加大了支出核算的随意性,不利于对事业单位支出的分析与控制。

笔者认为,应将新制度“存货”科目下各二级科目作为总账科目设置使用,即需要设置“原材料”、“周转材料”、“生产成本”、“自制半成品”、“产成品”等一级科目。同时,将“存货”作为资产负债表的报表项目进行统计归集,其金额按上述新设一级科目金额合计列示。取消“随买随用的存货可以不记入存货账户,直接列作支出”的规定,增强会计核算的严谨性,利用严密的账务处理流程监控并强化资产领用管理的规范性。单位购入存货类资产应先记入各相应资产类账户,以领料单等原始凭证为依据,再列支出。

新制度核算科目	调整后核算科目	调整后的科目核算内容
存货	原材料	为耗用而储存的原料、材料、燃料等,可根据材料类别、种类开设明细科目
	周转材料	为耗用而储存的包装物、低值易耗品等单位价值较低、周转使用频繁的材料
	生产成本	生产过程中为生产产品所发生的耗费,主要包括直接材料、直接人工、制造费用等
	自制半成品	自行加工的已完成部分加工步骤、需要继续生产加工的产品
	产成品	已加工完毕可直接对外销售的产品

例1:A事业单位2014年2月5日购入甲材料500件,材料采购成本20元/件,材料买价合计为10 000元,增值税税率为17%,本单位开出转账支票支付全部价款,材料已运抵本单位,并于当日被生产部门领用,用于Y产品的生产。

2014年2月5日,A事业单位应进行以下两项账务处理:

材料购入时,借:原材料——甲材料10 000,应交税费

——应交增值税(进项税额)1 700;贷:银行存款11 700。

材料领用时,借:生产成本——Y产品10 000;贷:原材料——甲材料10 000。

二、非流动资产项目核算问题与解决方案

新制度将事业单位的固定资产、在建工程、无形资产和长期投资等资产项目统称为非流动资产,并对应设置“非流动资产基金”科目,核算上述四项非流动资产所占用的基金金额,该科目属于净资产科目,设置“固定资产”、“在建工程”、“无形资产”、“长期投资”等明细科目进行明细核算。新制度在对四项非流动资产相互结转的业务处理中,分别采用了各类资产与相应净资产作为对应账户处理的核算方法,如事业单位对自建、改建、扩建的在建工程进行完工结转时,账务处理为:借:固定资产;贷:非流动资产基金——固定资产。此分录表示,固定资产增加,同时固定资产占用基金增加。同时,借:非流动资产基金——在建工程;贷:在建工程。此分录表示,在建工程减少,同时在建工程占用基金减少。

由此可见,新制度对于非流动资产及其占用资金转变的核算指导中,强调各类资产与其占用资金的对应关系,关注资产的资金来源与占用情况。然而,在各类非流动资产相互转变过程中,我们需考虑:①非流动资产与非流动资产基金均为反映事业单位财务状况的会计要素,应强调资产、基金各自的状态变化,即什么资产转变成了什么资产,什么基金转化成了什么基金。②从会计核算的账理上应明确实物流转与资金的来龙去脉,如在建工程完工交付使用,转变为固定资产,在建工程占用的基金也相应转变为固定资产占用基金,即资产与资产对应,净资产与净资产对应。因此,事业单位将自建、改建、扩建的在建工程完工结转时,账务处理应为:借:固定资产;贷:在建工程。同时,借:非流动资产基金——在建工程;贷:非流动资产基金——固定资产。

以此类推,对于以固定资产进行长期投资、以无形资产进行长期投资等业务,参照上述方法处理。

例2:B事业单位2014年2月5日以本单位拥有的一项著作权为标的进行长期投资,该著作权原值10万元,已摊销1万元。

B事业单位应进行的账务处理为:借:长期投资90 000,累计摊销10 000;贷:无形资产——著作权100 000。同时,借:非流动资产基金——无形资产90 000;贷:非流动资产基金——长期投资90 000。

三、支出类科目的核算问题及解决方案

新制度在应收票据贴现息、期末外币账户汇兑损益以及应付票据手续费等三项支出的会计科目核算说明中,都采用“经营支出”或“事业支出”进行相关账务处理。这与新准则、新制度中对于事业支出、经营支出分别界定

为事业活动和非独立核算的经营活动产生的支出(或费用)产生了冲突。贴现息、汇兑损益和银行手续费都属于占用资金、运作资金所产生的费用支出,并非经营活动、事业活动的产物,类似于企业会计“财务费用”账户核算的利息、手续费不能确认为“主营业务成本”或“其他业务成本”一样。因此,不应将上述三项支出计入经营支出或事业支出,而应确认为事业支出、上缴上级支出、对附属单位补助支出、经营支出以外的支出项目,即记入“其他支出”科目,并可根据具体支出项目或内容开设二级科目进行明细核算。

三项支出核算问题的会计处理办法详见下表:

业务类型	新制度账务处理	改革后账务处理
应收票据贴现时	借:银行存款 经营支出(贴现息) 贷:应收票据	借:银行存款 其他支出——利息支出(贴现息) 贷:应收票据
期末核算汇兑损益时(以“银行存款”外币账户调整为例)	(1)汇兑损失: 借:经营支出(汇兑损失) 贷:银行存款 (2)汇兑收益: 借:银行存款 贷:经营收入(汇兑收益)	(1)汇兑损失: 借:其他支出——汇兑损失(汇兑损失) 贷:银行存款 (2)汇兑收益: 借:银行存款 贷:其他收入——汇兑收益(汇兑收益)
支付应付票据手续费时	借:经营支出(或事业支出) 贷:银行存款	借:其他支出——手续费 贷:银行存款

以应收票据的开出与贴现业务为例,举例说明相关账户的使用。

例3:C研究所于2014年2月6日销售自制科研产品一批,产品销售价格为20万元,增值税税率为17%。对方单位开出并承兑一张无息商业汇票,并于当日将票据交付A单位,票据期限1个月。A单位于2月17日向银行申请贴现,银行贴现率为5%(年利率),贴现净额收存银行账户。

2014年2月6日,C单位销售业务的账务处理为:借:应收票据——商业承兑汇票234 000;贷:经营收入200 000,应交税费——应交增值税(销项税额)34 000。

2014年2月17日,C单位向银行贴现,贴现息经计算为650元,贴现净额为233 350元,账务处理为:借:银行存款233 350,其他支出——利息支出650;贷:应收票据——商业承兑汇票234 000。

【注】本文系山东省社会科学规划研究项目“政府会计概念框架下的事业单位新内控制度建设研究”(项目编号:13CGLJ03)的阶段性研究成果。

主要参考文献

张辅斌.《事业单位会计制度》执行中的一些思考.财会月刊,2013;21