

事业单位合并财务报表的必要性与可行性

蔡旺良(高级会计师)

(国家林业局华东林业调查规划设计院, 杭州 310019)

【摘要】受基建“并账”、“双分录”核算启发,本文从编制合并财务报表的必要性和可行性入手,参照企业合并财务报表方法,体现事业单位会计特色,跳过账本按权益法口径编制事业单位合并财务报表,增强会计信息的全面性。

【关键词】事业单位;股权投资;合并财务报表;权责发生制

2013年1月1日起施行的《事业单位会计制度》(以下简称“新制度”),总体上是适应财政改革和事业单位财务、预算、资产、成本等方面的管理需要,在规范事业单位会计核算上有很多突破和创新,但审视新制度的最佳视角不是看闪光点,而是发现它没有完善的内容。比如:具有控制地位的股权投资,新制度没有做出权益法核算和合并财务报表的制度安排,这种技术性或缺陷是造成事业单位投资控制企业的资产、负债和收支情况长期游离在单位整体会计信息以外的原因。由于合并财务报表可以脱离账本在合并财务报表时把股权投资转换为权益法口径,本文就事业单位编制合并财务报表问题进行讨论。

一、事业单位合并财务报表的必要性

1. 事业单位编制包括被投资控制企业合并财务报表,符合财政对事业单位加强科学化、精细化管理需要。《事业单位国有资产管理暂行办法》规定,事业单位国有资产使用包括单位自用和对外投资。事业单位投资控制企业,虽然在形式上有各自的法人主体和会计主体,但实质是处于同一管理控制之下,事业单位本级报表不能真实、全面反映财务状况和收支情况。事业单位投资控制企业的资产、负债和收支情况长期游离单位整体会计信息以外,必将软化预算管理,与资产管理的结合,因此更为精细、科学的合并财务报表符合财政对事业单位加强科学化、精细化管理需要。

2. 事业单位编制包括其被投资控制企业合并财务报表,符合权责发生制要求。新制度规定,“长期股权投资按照实际收到金额记其他收入,如因被投资单位破产清算等原因,有确凿证据表明长期股权投资发生损失,按规定报经批准后予以核销。”这种制度安排留下粉饰财务报表的空间,企业盈利,事业单位可利用其控制地位提前或延后确认投资收益;企业亏损,不会主动搜寻损失证据,造成目前事业单位对外投资管理混乱的现状,而且违背事

业单位经营收支事项应当采用权责发生制的要求。合并财务报表是按权益法口径编制,其反映和传递财务状况、经营成果符合权责发生制要求。

3. 事业单位编制包括其被投资控制企业合并财务报表,是提高事业单位会计信息全面性的需要。旧制度尚且规定单位基建数据纳入部门决算报表,包括资产负债表中的“基本建设资金来源合计”和“基本建设资金占用合计”,新制度又进一步要求定期把基建数据并入单位“大账”,可是事业单位投资控制企业的资产、负债、权益长期游离于单位会计信息以外,有失会计信息的全面性。事业单位投资控制企业实行独立核算,实行的是《企业会计制度》,不宜采用基建“并账”方式,事业单位可以参照《企业会计准则》将投资控制企业的资产、负债、所有者权益按权益法口径编制合并财务报表,增强会计信息全面性,促进事业单位加强资产管理、防范财务风险。

4. 事业单位及其被投资控制企业合并财务报表是衔接规范对象的同一性与实务的多样性需要。通常制度规范的对象是普遍的、同一的事项,但会计实务又是多种多样,管理者和被管理者常因此无所适从。如有些事业单位办的企业在治理结构、人员、资产方面与事业单位划分不清楚,审计人员认为这些企业要作为事业单位所属单位核算,即要把投资控制企业收支纳入事业单位收支预算;而被检查单位认为投资控制企业具有独立的法人主体和会计主体,只须按照《中央级事业单位国有资产使用管理暂行办法》第二十三条“事业单位对外投资收益以及利用国有资产出租、出借和担保等取得的收入应当纳入单位预算,统一核算,统一管理”。无论是事业单位,还是主管部门、审计部门对此都无所适从。如果制度规定除编制本级会计报表外,还要编制包括其控制企业的合并财务报表,就能规避如上所述的同一性与多样性的问题。

二、事业单位合并财务报表的可行性

新制度还扩大了“双分录”核算内容(即对事业单位

发生的资产、负债等会计业务采用权责发生制为基础的会计核算,对收入、支出等会计业务采用收付实现制为基础的会计核算),突出强化了资产的计价和入账管理,虚提折旧和摊销等等,这些会计政策都趋同于《企业会计准则》,为事业单位编制合并财务报表提供了基础。

1. 新制度基建“并账”为事业单位编制合并财务报表提供了思路。新制度规定,事业单位对基本建设投资,在执行《国有建设单位会计制度》规定单独建账、单独核算的同时,将基建相关的数据并入单位会计“大账”。实行国库单一账户体系以后,每个单位只能申请一个零余额账户,事业单位建设没有独立银行账户,而且建设项目核算与事业单位在建工程等项目的核算近似,采用“并账”方法符合事业单位实际。相反,事业单位投资控制企业有独立的法人主体,实行的是《企业会计制度》,反映事业单位经济活动的全貌最佳实现方式就是合并财务报表。股权投资账务处理仍按新制度规定核算,合并财务报表时按权益法口径编制,凸现合并财务报表的灵活性和实用性。

2. 新制度的会计处理方法趋同于企业,尤其是经营性业务,如会计政策、会计期间、资产计价、会计核算基础都基本一致,为合并财务报表提供前提。

实行“虚提”折旧和摊销,事业单位固定资产、无形资产价值与企业计价口径一致。从最新公布的全国行政事业单位资产清查结果显示,截至2006年12月31日固定资产、无形资产占全部资产的53.28%,占净资产的80.36%,所以事业单位与其控制企业资产类的数据具有很强的可比性。

把无形资产和在建工程扩大为“双分录”核算,同时存在收入、支出和非货币长期资产或负债变化,通过“双分录”核算能把资产、负债会计业务调整为权责发生制的会计核算基础,因此事业单位负债核算基础与企业也是一致。

事业单位经营性活动收支的核算基础与企业一致,合并财务报表时把投资控制企业收入、成本费用分别合并到经营收入、经营支出;非经营业务采用收付实现制不影响合并财务报表的使用,反而体现了事业单位会计的特色。

3. 相对企业来讲,事业单位合并财务报表简单易行,容易被财务人员接受。合并财务报表之所以列入财务会计三大难题,是难在内部利润交易、间接持股与相互持股的繁杂以及交易是否实现的辨别。由于事业单位投资控制的企业为中小企业,经营范围、股权关系单一,与事业单位内部交易很少,因此合并财务报表中很少涉及特殊交易的会计处理,即使严格遵行《企业会计准则第33号——合并财务报表》难度也不大,符合当前事业单位财务人员业务素质

要求。

三、事业单位编制合并财务报表的方法

事业单位编制合并财务报表总体框架是参照《企业会计准则第33号——合并财务报表》,基于事业单位会计投资控制企业为中小企业、经营范围、股权关系单一,而且报表使用者侧重了解的是事业单位整体财务状况,按照信息有用性原则,事业单位合并财务报表范围、报表种类、编制方法可适当简化。

1. 合并财务报表编制范围:直接拥有其过半数以上权益性资本的被投资企业。

2. 合并财务报表包括:合并资产负债表、合并收入支出表。

3. 编制方法:以某单位合并财务报表工作底稿(详见表1、表2)为例,说明事业单位合并财务报表的具体编制过程。

表1 合并资产负债表工作底稿 金额:万元

项目	事业单位本级	被控制公司	合计	合并抵销		合并数
				借方	贷方	
货币资金	796	673	1 469			1 469
短期投资	1 500	1 000	2 500			2 500
应收账款	231	548	779			779
其他应收款	287	283	570		121②	449
存货			315			315
流动资产合计	2 814	2 819	5 633			5 512
长期投资	450		450		450①	0
固定资产	5 124	193	5 317			5 317
固定资产原价	6 188	289	6 477			6 477
减:累计折旧	1 064	96	1 160			1 160
非流动资产合计	5 574	193	5 767			5 317
资产总计	8 388	3 012	11 400			10 829
应缴税费	61	32	93			93
应付职工薪酬	290	36	326			326
其他应付款	344	184	528	121②		407
流动负债合计	695	252	947			826
负债合计	695	252	947			826
事业基金	977		977			977
非流动资产基金	6 084		6 084			6 084
专用基金	632		632			632
非财政补助结余					2 034	2 034
其中:经营结余					2 034①	2 034
实收资本		500	500	500①		0
盈余公积		370	370	370①		0
未分配利润		1 890	1 890	1 890①		0
少数股东权益					276①	276
净资产合计	7 693	2 760	10 453			10 003
负债和净资产合计	8 388	3 012	11 400			10 829

表2 合并收入支出表工作底稿 金额单位:万元

项目	事业单位 单位本级	被控制 公司	合计	合并抵销		合并数
				借方	贷方	
一、本期财政补助结转结余						
财政补助收入	2 495		2 495			2 495
减:事业支出(财政补助支出)	2 495		2 495			2 495
二、本期事业结转结余	333		333			126
(一)事业类收入	2 691		2 691			2 484
1、事业收入	2 255		2 255			2 255
2、其他收入	436		436	207 ^③		229
减:(二)事业类支出	2 358		2 358			2 358
1、事业支出(非财政补助支出)	2 255		2 255			2 255
2、其他支出	103		103			103
三、本期经营结余						385
经营收入					4 219 ^④	4 220
减:经营支出				3 834 ^⑤		3 835
四、少数股东损益					28 ^⑦	28
五、弥补以前年度亏损后的经营结余					207 ^③	564
六、本年非财政补助结转结余	333		333			690
减:非财政补助结转						0
减:享有投资企业留存					252 ^⑦	252
七、本年非财政补助结余	333		333			438
减:应缴企业所得税	62		62	105 ^⑥		167
减:提取专用基金	109		109			109
八、转入事业基金	162		162			162
九、主营业务收入		4 219	4 219	4 219 ^④		0
减:主营业务成本		3 737	3 737		3 737 ^⑤	0
营业税金及附加		36	36		36 ^⑤	0
管理费用		61	61		61 ^⑤	0
十、利润总额		385	385			0
减:所得税		105	105		105 ^⑥	0
十一、净利润		280	280	280 ^⑦		0

(1)合并资产负债表:事业单位与投资控制企业之间很少涉及间接持股、相互持股、内部发行债券、内部销售等特殊会计处理,而且上述业务即使不去抵销也不影响会计信息的有用性,合并资产负债表抵销可考虑两种情形:

一是股权投资数额与享有被投资企业所有者权益份额相抵销,不属于事业单位拥有的数额,在合并资产负债表净资产合计前增加“少数股东权益”反映。基于事业单位长期股权投资是按成本法核算,投资控制企业的留存收益(亏损)合并时列到非财政补助结余下的“经营结余”项下(未分配前视同经营亏损一样处理),合并后净资产就转化为权责发生制口径。抵销分录如下:

①借:实收资本	500
盈余公积	370
未分配利润	1 890

贷:长期投资	450
经营结余	2 034
少数股东权益	276

二是债权与债务抵销分录如下:

②借:其他应付款	121
贷:其他应收款	121

(2)合并收入支出表。在合并收入支出表时可以直接将被合并企业“利润表”的收入类项目并到“收入支出表”的“经营收入”,支出费用类并到“经营支出”,所得税并到“应缴企业所得税”,净利润按事业单位所占的份额并到在“本年非财政补助结余”项目下增加的“享有投资企业留存”,少数股东损益并到在“弥补以前年度亏损后的经营结余”前增加的“少数股东损益”。

事业单位收到投资控制企业股利属于内部分配,要抵销“其他收入”,为了反映事业单位结余分配过程,并到“弥补以前年度亏损后的经营结余”。抵销分录如下:

③借:其他收入	207
贷:弥补以前年度亏损后的经营结余	207
④借:主营业务收入	4 219
贷:经营收入	4 219
⑤借:经营支出	3 834
贷:主营业务成本	3 737
营业税金及附加	36
管理费用	61
⑥借:应缴企业所得税	105
贷:所得税	105
⑦借:净利润	280
贷:享有投资企业留存	252
少数股东损益	28

四、结束语

新制度对事业单位股权投资事前申请、审核、审批和事后处置都有了严格报批制度,但事中风险控制方面存在技术性或者结构性缺陷,如股权投资在持有期间始终按初始投资成本反映,投资控制企业的资产、负债、权益游离于单位会计信息以外,缺乏日常监管措施,容易产生股权投资实物管理与价值管理脱节,资产类项目也唯独“长期投资”未按权责发生制为基础列报,通过“并报”把股权投资调整为权责发生制的会计基础,增强事业单位会计信息全面性。如果说基建“并账”是创新,那么“并表”就是进步。

主要参考文献

财政部.关于印发《新旧事业单位会计制度有关衔接问题的处理规定》的通知.财会[2013]2号,2013-01-10