

者进行分配的“利润”要素。因此，在净资产和收入的核算方面，也要体现其非营利性的特点。比如，非营利组织通常会接受资金提供者提供的资金，接受的资金有些是限定用途的，有些是有限定用途的。限定用途是指资金使用受到资金提供者所附条件的限制，这种限定可以随时间的消逝而失效，也可以因目的或用途的达到或满足而解除。非限定用途是指使用资金不受资金提供者所附条件的限制和制约，但非限定收入可能会受到如非营利组织的性质、规章制度或在业务过程中订立的合同协议等一般性的约束。这样，在非营利组织净资产的分类和收入的核算等方面，需要区分限定性收入和非限定性收入、限定性净资产和非限定性净资产两种情况。

4、与有关法律、法规的协调。《非营利组织会计制度》应与我国现行有关非营利组织法律、法规相协调，如《公益事业捐赠法》、《信托法》、《民办教育促进法》、《民办教育促进法实施条例》、《基金会管理条例》、《社会团体登记管理条例》和《民办非企业单位登记管理条例》等，以利于会计制度的顺利实施。例如，2002年12月28日通过的《民办教育促进法》第三十五条规定：“民办学校对举办者投入民办学校的资产、国有资产、受赠的财产以及办学积累，享有法人财产权。”第五十一条规定：“民办学校在扣除办学成本、预留发展基金以及按照国家有关规定提取其他的必需的费用后，出资人可以从办学结余中取得合理回报。”与其配套实施的《民办教育促进法实施条例》则进一步细化了办学者取得合理回报问题。民办学校是我国民间组织的重要组成部分，其性质与国际惯例一致，有营利与非营利之分，按照国际惯例，“不存在所有者

权益，不得向出资者分配盈余”，是非营利组织区别于营利组织的关键。我国民办教育促进法规定可给予民办学校出资人以合理回报，是出于促进我国民办教育发展这一国情的考虑。笔者认为，如果出资者从非营利组织中获取回报，无论合理与否，均不符合非营利组织的基本特征，而应将其视为企业看待，国家应从政策上允许该类组织办理工商登记，执行《企业会计制度》。实际上，在我国经济比较发达的城市，许多民办学校已经按照企业的管理模式运行，并按照《企业会计制度》组织核算。

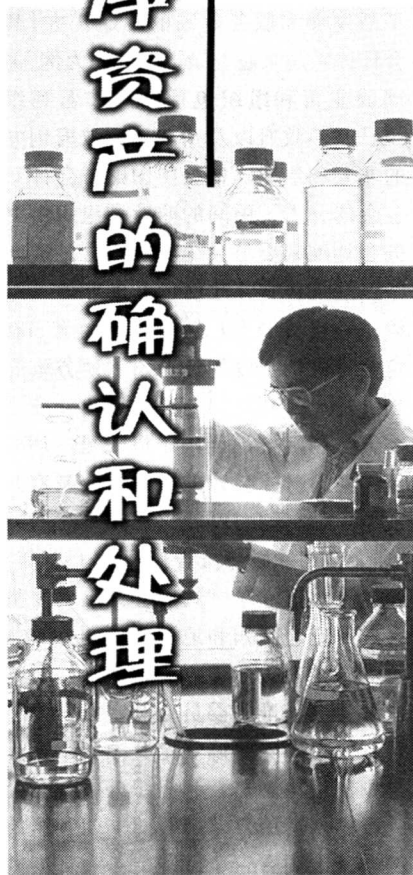
5、借鉴国际惯例。制定《非营利组织会计制度》一方面要注意吸收国外非营利组织会计中合理有效的会计方法；另一方面也要考虑我国非营利组织的实际，确定会计核算的记账基础是采用权责发生制还是采用收付实现制等。在加拿大，非营利组织会计强调灵活性，赋予了非营利组织较大的选择空间，规定日常核算可以采用权责发生制，也可以采用收付实现制，但是在编制财务会计报告时必须明确说明财务会计报告的会计确认基础。在美国，非营利组织会计注重可比性，会计准则要求非营利组织的财务报告必须采取权责发生制，这一点也得到了相关政府法规的支持。不过，美国并不要求所有非营利组织的日常核算必须采用权责发生制，这意味着非营利组织可以根据自己的实际情况，按照收付实现制进行账簿记录，只要在编制财务会计报告的时候调整为权责发生制即可。我国民间非营利组织的情况较为复杂，在会计记账基础的选择上，更应该借鉴国外经验，赋予其一定的灵活性，以便在会计记账基础的选择方面有一定的空间。

(作者单位：中国会计学会)

责任编辑 季建辉

科研单位转制过程中净资产的确认和处理

□ 司 焱



科研院所改制前执行的是财政部、国家科委1997年12月发布的《科学事业单位会计制度》，该制度规定科研事业单位的净资产一般包括固定基金、事业基金、专用基金、拨入专款结余、财政补助结余、未分配结余等六项内容，下面就改制过程中这六项净资产的确认和处理分别做一分析：

1、按照科学事业单位财务制度和会计制度的规定，科研单位购入固定资产时需要做两笔分录：借记“事业支出”、“经营支出”或成本费用等科目，贷记“银行存款”科目，同时，借记“固定资产”科目，贷记“固定基金”科目，这样从一开始就虚增了净资产。其次，科学事业单位的固定资产不提折旧，例如十年前购买的固定资产，如果按照企业会计制度的规定计提折旧，其净值可能已为零，而科学事业单位账面上的“固定资产”科目反映的仍是固定资产的原值。再者，科学事业单位财务制度规定“固定资产是指一般设备单位价值在500元以上，专用设备单位价值在800元以上，使用期限在一年以上，并在使用过程中基本保持原有物质形态的资产”，企业会计制度则规定“不属于生产经营主要设备的物品，单位价值在2000元以上，并且使用期限超过2年的”都应当列为固定资产。对于科学事业单位所属的一般设备和专用设备来说，绝大多数是用于试验和检测，不属于生产经营用的主要设备，所以科研院所的许多仪器设备是不符合改制后的企业固定资产标准的。

以上三种情况都可能造成了科学事业单位净资产的虚增，所以应区分不同情况分别处理：首先，对科研单位所属的固定资产进行彻底清查，报废、毁损和盘亏的固定资产经批准后按原值同时冲减“固定资产”科目和“固定基金”科目，然后，对其余完好的固定资产进行评估。不符合企业固定资产标准的，应按评估确认的净值借记“低值易耗品”等科目，贷记“事业基金—一般基金”科目，同时按原值冲减“固

定资产”科目和“固定基金”科目。符合企业固定资产标准的，可以沿用固定资产旧账，按原值与评估确认的净值之间的差额从“固定基金”科目转入“累计折旧”科目。

2、科学事业单位的事业基金是单位拥有的非限定用途的净资产，既包括滚存结余资金形成的一般基金，也包括单位对外投资形成的投资基金。科研单位改制时一般要进行清产核资工作，根据清产核资的结果对事业基金的账面价值进行调整，例如：发生的待处理财产净损失要冲减“事业基金—一般基金”科目，发生的待处理财产净收益要调增“事业基金—一般基金”科目，资产评估减值要冲减“事业基金—一般基金”科目，资产评估增值要增加“事业基金—一般基金”科目，调整后的事业基金余额反映本单位的实际滚存结余资金。

3、科学事业单位的专用基金是按规定提取或设置的具有专门用途的资金，主要包括修购基金、职工福利基金、医疗基金、住房基金、科技成果转化基金等。其中：修购基金和科技成果转化基金是分别用于科学事业单位固定资产购置维修与科技成果后续开发、应用、推广的专项资金，性质上属于扩大资产规模的企业发展资金，而住房基金则按规定用于职工住宅的建设和购建支出，在企业会计制度中属“盈余公积—公益金”的核算内容，所以都应确认为科学事业单位的净资产。职工福利基金和医疗基金则主要用于集体福利和公费医疗开支，在企业会计制度中应在“应付福利费”中核算，所以不应计入改制科技企业的净资产。

4、拨入专款结余是科学事业单位取得的拨入专款中由于项目未完需结转下年继续使用的结余资金，按照企业会计制度的规定，接受国家拨入具有专门用途的拨款，如专项用于技术改造、技术研究的拨款等，应在“专项应付款”中反映，并根据拨入专款种类

设置相应的明细账，进行明细核算，因此不应计入改制科技企业的净资产。

5、财政补助结余对科学事业单位而言是从财政部门或主管部门取得的需结转下年继续使用的财政资金结余，在企业会计制度中应在“补贴收入”中核算，因此也不应计入改制科技企业的净资产。

6、未分配结余是指单位收支结余减去按规定已经分配结余后的余额，其性质相当于企业会计制度中的“未分配利润”。一般来说，科学事业单位的结余按规定提取职工福利基金后，剩余部分转作事业基金，期末账面无余额，如有余额，则应确认为科学事业单位的净资产。

科研单位改制后应作为企业法人，在工商管理部门进行登记注册，有人认为可以将改制前一年度会计决算报表中的净资产作为注册资本进行登记，这种办法虽然简便、易操作，但由于科研单位的净资产与企业中的所有者权益的核算内容有较大差异，不能完全反映单位净资产的真实情况，所以这种做法有失偏颇。笔者认为应以改制前的净资产账面值为基础，依据清产核资后的结果，按照上述原则进行调整，再减去不良资产和应计提折旧等，以调整后的净资产值，报经财政部门和国有资产管理部门批准，作为改制科技企业的注册资本，这样才能真实反映本单位的实际资产状况。

(作者单位：河北省能源研究所)

责任编辑 季建辉

·新书架·

一个注册会计师的思想行迹——《鸣哨笔记》

张连起先生所著的《鸣哨笔记》，堪称又一“人文会计”书目。其间的“鸣哨偶记”有片断，有闪回；“点亮悟性”有系列，有沉思；“时评出击”有现场，有纵深；“专业钻探”有学术，有拷问；“忆旧光影”有训诂，有情致。一个注册会计师的思想行迹就这样婉转而来，逶迤而去。《鸣哨笔记》写得真诚，也可读得深沉。该书最近已由上海财经大学出版社出版发行，有意者请与中国会计视野网站联系。（本刊通讯员）