

新《医院会计制度》关于 固定资产核算的变化与建议

文孟婵

(湖南财政经济学院 长沙 410205)

【摘要】 在2011年发布的新《医院会计制度》中,固定资产的核算较以前有显著变化。本文就医院购置固定资产、融资租入固定资产、售后租回固定资产三种情况探讨了新的处理方法,并就其中存在的不足提出了建议。

【关键词】 医院会计制度 固定资产 核算

2011年1月18日,财政部会同卫生部等有关部门同步推出了医疗机构财务、会计、注册会计师审计等五项新制度。其中,新的医院财务会计制度于2012年1月1日起在全国执行。这次推出的新制度中固定资产的核算较以前有明显变化,包括固定资产的标准、固定资产折旧、基金科目、固定资产处置等。

新《医院会计制度》规定,固定资产是指单位价值在1000元及以上(其中,专业设备单位价值在1500元及以上),使用期限在一年以上(不含一年),并在使用过程中基本保持原有物质形态的资产。单位价值虽未达到规定标准,但耐用时间在一年以上(不含一年)的大批同类物资,应作为固定资产管理。以下就医院几种固定资产相关业务的核算进行探讨。

一、购置固定资产的核算

对于购置固定资产的核算,与原制度相比,主要是使用财政补助或科教项目资金购入设备、折旧提取、处置的会计处理有了变化。主要不同有:对于购入设备,不再使用“固定基金”科目核算,增设“待冲基金”科目;计提折旧时,取消“专用基金——提取修购基金”科目,通过新增“累计折旧”科目来体现固定资产的使用损耗额;处置固定资产时新增“固定资产清理”科目核算处置损益。

1. 使用财政补助、科教项目资金购入设备时需通过“待冲基金”科目核算。

例1:A医院2012年2月1日购入一批医疗设备,总价798万元,其中,598万元为自筹资金、200万元为财政专项补助。专项补助由财政直接支付,医院已收到财政国库支付执行机构委托代理银行转来的“财政直接支付入账通知书”等原始凭证。

自筹资金598万元以及发生运杂费、保险费2万元已用银行存款支付。设备已经运达,无需安装并已投入使用。

相关账务处理为:

| | |
|----------------|-----------|
| 借:固定资产(或在建工程) | 8 000 000 |
| 贷:待冲基金——待冲财政基金 | 2 000 000 |
| 银行存款 | 6 000 000 |

| | |
|------------|-----------|
| 借:财政项目补助支出 | 2 000 000 |
| 贷:财政补助收入 | 2 000 000 |

2. 固定资产计提折旧应通过“累计折旧”科目进行核算。新《医院会计制度》指出,医院原则上应当根据固定资产的性质,在预计使用年限内,采用年限平均法或工作量法计提折旧。计提固定资产折旧不考虑残值。计提折旧的具体办法由各省(自治区、直辖市)主管部门会同财政部门规定或审批。当月增加的固定资产,当月不提折旧,从下月起计提折旧;当月减少的固定资产,当月仍计提折旧,从下月起不提折旧;已提足折旧仍继续使用的固定资产,不再计提折旧。

例2:接例1,从次月起,各月对该批设备计提折旧75000元,其中按财政补助部分的比例计算应冲销的财政基金为18750元。

相关账务处理为:

| | |
|----------------|--------|
| 借:待冲基金——待冲财政基金 | 18 750 |
| 医疗业务成本 | 56 250 |
| 贷:累计折旧 | 75 000 |

3. 处置固定资产应通过“固定资产清理”科目核算。

例3:接例1,该批设备因需要更新,经批准出售给另一医疗机构,该批设备累计已提折旧3375000元,该设备对应的待冲财政基金余额为1156250元,处置时收到银行存款3800000元。

相关账务处理为:

(1)将固定资产账面净值以及待冲财政基金余额转入固定资产清理:

| | |
|--------------|-----------|
| 借:固定资产清理 | 3 468 750 |
| 累计折旧 | 3 375 000 |
| 待冲基金——待冲财政基金 | 1 156 250 |
| 贷:固定资产 | 8 000 000 |

(2)收到设备出售款时:

| | |
|----------|-----------|
| 借:银行存款 | 3 800 000 |
| 贷:固定资产清理 | 3 800 000 |

(3)结转处置净损失:

借:其他支出 331 250
 贷:固定资产清理 331 250

本文认为,利用财政补助购置的固定资产在处置时,将其账面净值抵减了待冲财政基金余额后转入“固定资产清理”科目存在不妥,因为该处理方式掩盖了处置中的部分损失。本文建议,固定资产处置时,转入“固定资产清理”的应该仅是固定资产账面净值。与该资产对应的待冲财政基金余额应转入“其他收入”,这样,该处置过程产生的净损益就是真正的处置损益了。如本例中,编制以下会计分录:

(1)将固定资产账面净值转入固定资产清理:

借:固定资产清理 4 625 000
 累计折旧 3 375 000
 贷:固定资产 8 000 000

(2)收到设备出售款时:

借:银行存款 3 800 000
 贷:固定资产清理 3 800 000

(3)结转处置净损益:

借:其他支出 825 000
 贷:固定资产清理 825 000

(4)结转待冲财政基金余额:

借:待冲基金——待冲财政基金余额 1 156 250
 贷:其他收入 1 156 250

如此,账面上体现出的固定资产处理净损失为 825 000 元,是符合经济业务真实情况的。

二、融资租入固定资产的核算

融资租入固定资产的核算中,除了计提折旧外,其余与旧制度相比没什么变化。在取得融资租入固定资产时,按照租赁协议或者合同确定的价款、运输费、运输保险费、安装调试费等作为初始成本,有关咨询、中介费计入当期管理费用。

例 4:B 医院以融资租赁方式取得一台大型医疗设备,该设备市价 270 万元,租赁期 3 年,每月向租赁公司支付租金 8.9 万元,租赁期满 B 医院将以 100 元的名义货价取得该设备所有权。该设备由设备供应厂商负责运输及安装。本次租赁行为发生中介费 5 万元,已用银行存款支付。合同约定在设备安装完毕达到预定可使用状态之日为起租日。

相关账务处理为:

(1)B 医院在该设备安装完毕达到预定可使用状态时,根据租赁合同各期租金及名义货价总计 3 204 100 元 (89 000×36+100)确定租入固定资产的成本。

借:固定资产——融资租入固定资产 3 204 100
 贷:长期应付款——应付融资租赁款 3 204 100

(2)发生有关融资服务费用:

借:管理费用 50 000
 贷:银行存款 50 000

(3)各期支付租金及计提折旧(假设根据工作量计算本月折旧为 96 400 元):

借:长期应付款——应付融资租赁款 89 000
 贷:银行存款 89 000

借:医疗业务成本 96 400
 贷:累计折旧 96 400

(4)到期支付最后一期租金以及名义货价:

借:长期应付款——应付融资租赁款 89 100
 贷:银行存款 89 100

借:固定资产——专用设备 3 204 100

贷:固定资产——融资租入设备 3 204 100

如果合同约定涉及出租方收益分成,则应作为或有租金处理,在发生时直接计入当期医疗业务成本。

值得一提的是,新《医院会计制度》在很多核算思路向上企业会计准则靠拢,为医院的经营管理提供了更为高效的会计信息。但有些细节还是有一定差异,如融资租入固定资产的入账价值,按照租赁协议或合同约定的价款、运输费等确定,其中最主要的构成是各期租赁付款额总和,没有考虑未来租金的现值,这样的计量属性显然是不适合对未来现金流出的现值估计。因此,本文认为,是否也可以借鉴企业会计准则中的相关方法,采用公允价值或现值等计量属性来确定医院融资租入固定资产的成本,以更准确地计量医院资产价值和融资成本。

三、售后租回固定资产的核算

售后租回也是目前医院获得资金与大型医疗设备的一种常见方式。新《医院会计制度》中并没有对这种方式的会计处理进行说明,但实务中可以比照企业会计准则来操作。需要注意的是,新《医院会计制度》下,固定资产处置应通过新增的“固定资产清理”科目进行核算。

例 5:C 医院以腹腔镜等设备一批以回租方式转让给某租赁公司并租回使用,该批设备不涉及财政补助,账面价值记录为:原值 1 760 万元,已提折旧 587 万元,净值 1 173 万元,租赁公司受让价格 1 000 万元。合同约定租赁期共计 5 年,每期租金 220 187 元,到期医院以名义货价 100 元取得该批设备。

相关账务处理为:

(1)医院转让该批设备时:

借:固定资产清理 11 730 000
 累计折旧 5 870 000
 贷:固定资产——专用设备 17 600 000

借:银行存款 10 000 000
 其他支出 1 730 000
 贷:固定资产清理 11 730 000

(2)医院融资租入设备的会计处理与前文例题同理,不再赘述。由于医院回租业务中,涉及金额巨大,固定资产账面价值与融资额往往存在较大差异,而新《医院会计制度》中并没有设“递延损益”科目,所以在转让设备时形成的差价一次性计入当期损益。这不符合权责发生制原则,对医院损益的正确计算也有较大影响。因此,应该增设递延类科目,对跨期的收入和费用进行核算。

主要参考文献

财政部.医院会计制度.北京:经济科学出版社,2011