

事业单位固定资产核算之改进

王留根

(郑州航空工业管理学院会计学院 郑州 450015)

【摘要】 为了进一步规范事业单位会计行为,提高事业单位会计信息质量,促进事业单位加强预算管理、财务管理、资产管理和绩效评价,财政部全面修订并重新发布了《事业单位会计制度》。本文剖析了新制度下固定资产会计核算存在的问题,并提出了相应的改进建议。

【关键词】 事业单位 固定资产 事业单位会计制度

一、事业单位固定资产核算的会计规范

为适应公共财政体制深化改革和事业单位改革发展的要求,财政部对《事业单位会计制度》(财预字[1997]288号)进行了全面修订,重新发布了《事业单位会计制度》(财会[2012]22号)。新《事业单位会计制度》对固定资产核算作了相关规定:

1. 购入不需安装的固定资产,按照确定的固定资产成本,借记“固定资产”科目,贷记“非流动资产基金——固定资产”科目;同时,按照实际支付金额,借记“事业支出”、“经营支出”、“专用基金——修购基金”等科目,贷记“财政补助收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。

2. 购入需要安装的固定资产,按照确定的成本,借记“在建工程”科目,贷记“非流动资产基金——在建工程”科目。同时,按照实际支付金额,借记“事业支出”、“经营支出”、“专用基金——修购基金”等科目,贷记“财政补助收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。安装完工交付使用时,借记“固定资产”科目,贷记“非流动资产基金——固定资产”科目;同时,借记“非流动资产基金——在建工程”科目,贷记“在建工程”科目。

3. 购入固定资产扣留质量保证金的,应当在取得固定资产时,按照确定的成本,借记“固定资产”或“在建工程”科目,贷记“非流动资产基金——固定资产、在建工程”科目。取得固定资产全款发票的,应当同时按照构成资产成本的全部支出金额,借记“事业支出”、“经营支出”、“专用基金——修购基金”等科目,按照实际支付金额,贷记“财政补助收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目,按照扣留的质量保证金,贷记“其他应付款”或“长期应付款”科目;取得的发票金额不包括质量保证金的,应当同时按照不包括质量保证金的支出金额,借记“事业支出”、“经营支出”、“专用基金——修购基金”等科目,贷记“财政补助收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。

质保期满支付质量保证金时,借记“其他应付款”、“长期应付款”科目,或借记“事业支出”、“经营支出”、“专用基金——修购基金”等科目,贷记“财政补助收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。

4. 以融资租赁租入的固定资产,其成本按照租赁协议或者合同确定的租赁价款、相关税费以及固定资产交付使用前所发生的可归属于该项资产的运输费、途中保险费、安装调试费等确定。按照确定的成本,借记“固定资产”或“在建工程”科目,按照租赁协议或者合同确定的租赁价款,贷记“长期应付款”科目,按照其差额,贷记“非流动资产基金——固定资产、在建工程”科目。同时,按照实际支付的相关税费、运输费、途中保险费、安装调试费等,借记“事业支出”、“经营支出”等科目,贷记“财政补助收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。定期支付租金时,按照支付的租金金额,借记“事业支出”、“经营支出”等科目,贷记“财政补助收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目;同时,借记“长期应付款”科目,贷记“非流动资产基金——固定资产”科目。

5. 以固定资产对外投资,按照评估价值加上相关税费作为投资成本,借记“长期投资”科目,贷记“非流动资产基金——长期投资”科目;按发生的相关税费,借记“其他支出”科目,贷记“银行存款”、“应缴税费”等科目。同时,按照投出固定资产对应的非流动资产基金,借记“非流动资产基金——固定资产”科目,按照投出固定资产已计提折旧,借记“累计折旧”科目,按照投出固定资产的账面余额,贷记“固定资产”科目。

二、事业单位固定资产核算存在的问题剖析

1. 购入固定资产的账户对应关系与购入存货的账户对应关系不同,在实际工作中也很容易出现错误。购入需要安装的固定资产,虽然通过“在建工程”科目进行核算,但是“在建工程”与“固定资产”之间的关系被割裂开,没有真正体现出固定资产安装完工后成本的结转。如图1所示。

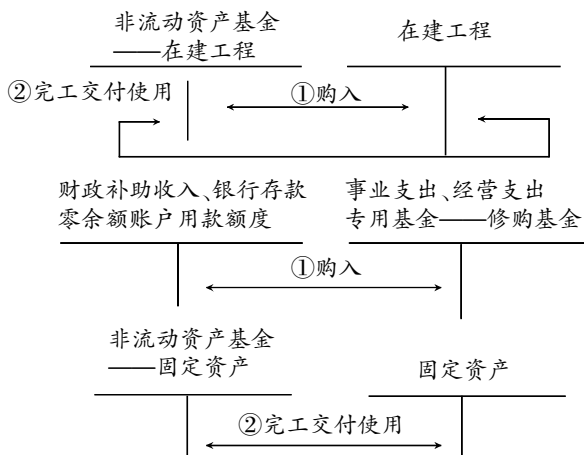
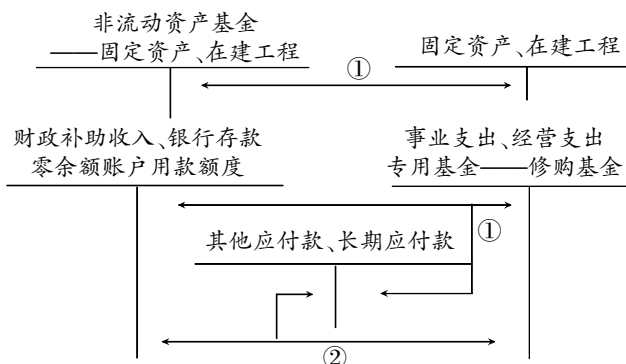


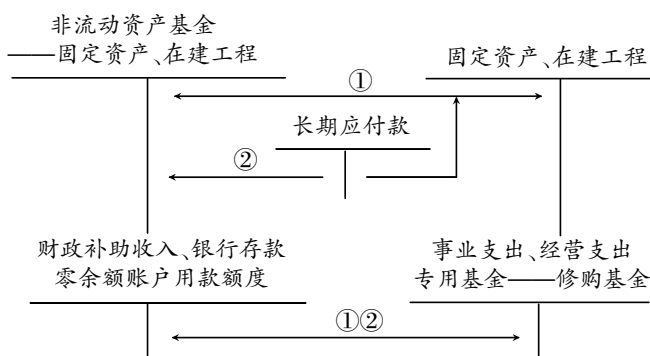
图 1 购入需要安装固定资产的会计处理

2. 购入固定资产扣留质量保证金的,按照构成资产成本的全部支出金额,借记“事业支出”、“经营支出”、“专用基金——修购基金”等科目,按照实际支付金额,贷记“财政补助收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目,按照扣留的质量保证金,贷记“其他应付款”或“长期应付款”科目。这样处理会存在还没支付的金额形成支出的情况,违背收付实现制会计基础。购入固定资产扣留质量保证金的与融资租赁租入固定资产(实际上是分期付款购置固定资产),都属于购置固定资产,但其账户的对应关系与一般购置固定资产所形成的对应关系不同,使人难以理解。如图 2、图 3 所示。



注:①取得固定资产;②支付质量保证金。

图 2 购入固定资产扣留质量保证金的会计处理



注:①融资租入固定资产;②定期支付租金。

图 3 融资租赁租入固定资产的会计处理

3. 以固定资产对外投资,其相关税费计入投资成本的同时,又计入其他支出,这样处理减少了非财政补助结余,从而少缴所得税,造成国家税款的流失。

三、事业单位固定资产核算的改进意见

1. 借鉴企业购置固定资产与事业单位购置存货的做法,事业单位购入不需安装的固定资产,应按照确定的固定资产成本,借记“固定资产”科目,贷记“财政补助收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目;同时,按照实际支付金额,借记“事业支出”、“经营支出”、“专用基金——修购基金”等科目,贷记“非流动资产基金——固定资产”科目。如图 4 所示。

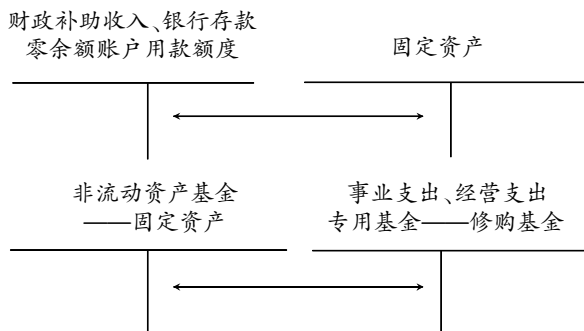


图 4 改进的购入不需安装固定资产的会计处理

这样,一方面能反映事业单位购置固定资产资金的性质;另一方面,反映购置固定资产形成不同性质支出的同时,占用在固定资产上的基金增加,或者由于使用专用基金购置固定资产,专用基金减少的同时,占用在固定资产上的基金增加。

2. 购入需要安装的固定资产,按照确定的成本,借记“在建工程”科目,贷记“财政补助收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目;同时,借记“事业支出”、“经营支出”、“专用基金——修购基金”等科目,贷记“非流动资产基金——在建工程”科目。安装完工交付使用,结转固定资产的成本时,借记“固定资产”科目,贷记“在建工程”科目;同时,借记“非流动资产基金——在建工程”科目,贷记“非流动资产基金——固定资产”科目。如图 5 所示。

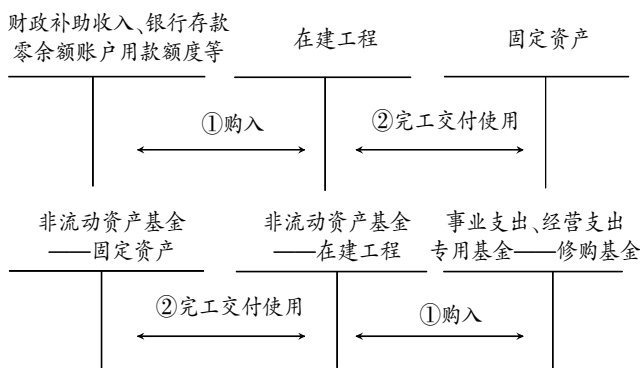


图 5 改进的购入需安装固定资产的会计处理

这样,一方面反映出通过“在建工程”科目归集的固定资产成本在固定资产完工交付使用后,由“在建工程”科目转到

“固定资产”科目;另一方面反映“在建工程”占用的基金在固定资产完工交付使用后形成了固定资产占用的基金。

3. 购入固定资产扣留质量保证金的,在取得固定资产时,按照确定的固定资产成本,借记“固定资产”或“在建工程”科目,按照已实际支付的价款,贷记“财政补助收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目,按照扣留的维修保证金,贷记“其他应付款”、“长期应付款”科目;同时,按照已实际支付的价款,借记“事业支出”、“经营支出”、“专用基金——修购基金”等科目,贷记“非流动资产基金——固定资产、在建工程”科目。质保期满支付质量保证金时,借记“其他应付款”、“长期应付款”科目,贷记“财政补助收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目;同时,借记“事业支出”、“经营支出”、“专用基金——修购基金”等科目,贷记“非流动资产基金——固定资产”科目。如图6所示。这样,按照实际支付的价款增加支出或减少专用基金,符合收付实现制会计基础。

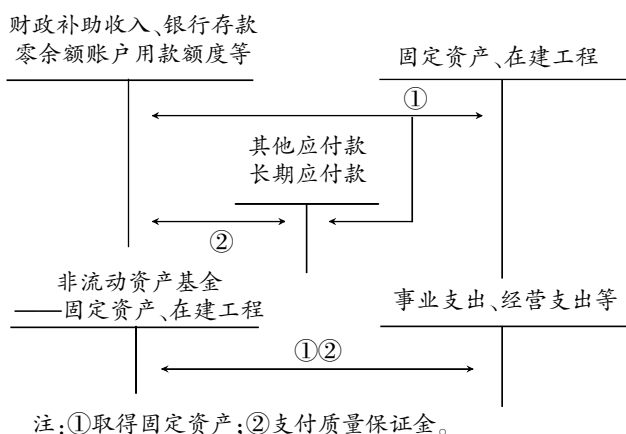


图6 改进的购入固定资产扣留质量保证金的会计处理

4. 以融资租赁租入的固定资产,其成本按照租赁协议或者合同确定的租赁价款、相关税费以及固定资产交付使用前所发生的可归属于该项资产的运输费、途中保险费、安装调试费等确定。按照确定的成本,借记“固定资产”或“在建工程”科目,按照实际支付的相关税费、运输费、途中保险费、安装调试费等,贷记“财政补助收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目,按照租赁协议或者合同确定的租赁价款,贷记“长期应付款”科目;同时,按照实际支付的相关税费、运输费、途中保险费、安装调试费等,借记“事业支出”、“经营支出”、“专用基金——修购基金”等科目,贷记“非流动资产基金——固定资产”科目。定期支付租金时,按照支付的租金金额,借记“长期应付款”科目,贷记“财政补助收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目;同时,借记“事业支出”、“经营支出”、“专用基金——修购基金”等科目,贷记“非流动资产基金——固定资产”科目。如图7所示。

这样,不仅能够清楚地反映资金的来龙去脉,而且使得账户的对应关系与购入固定资产扣留质量保证金的账户对应关系一致,使人容易理解。

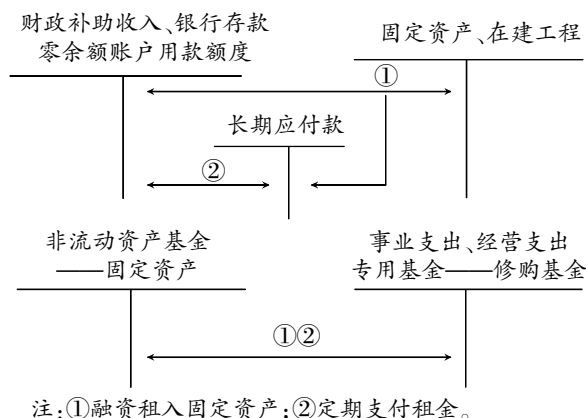


图7 改进的融资租赁租入固定资产的会计处理

5. 以固定资产对外投资,按照评估价值加上相关税费作为投资成本,借记“长期投资”科目,按照投出固定资产已计提折旧,借记“累计折旧”科目,按照投出固定资产的账面余额,贷记“固定资产”科目,按照发生的相关税费,贷记“银行存款”、“应缴税费”等科目,按照评估价值与账面价值的差额,借记或贷记“事业基金”科目;同时,按照投出固定资产对应的非流动资产基金,借记“非流动资产基金——固定资产”科目,按照投资成本金额,贷记“非流动资产基金——长期投资”科目,按照投资成本与投出固定资产对应的非流动资产基金之间的差额,借记或贷记“事业基金”科目。如图8所示。

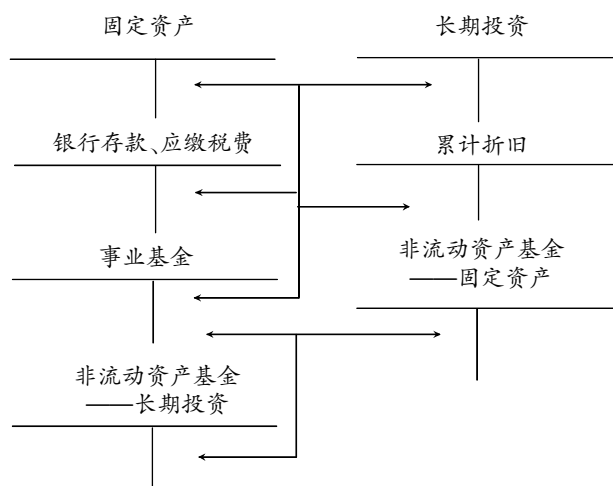


图8 改进的固定资产投资会计处理

这样,一方面清晰地反映了事业单位以固定资产对外投资时,评估价值与账面价值之间的差额;另一方面反映了事业单位以固定资产对外投资的,固定资产占用的基金转移到长期投资占用的基金。

主要参考文献

1. 财政部. 事业单位会计制度. 财会[2012]22号, 2012-12-19
2. 财政部. 事业单位财务规则. 财政部令第68号, 2012-02-07