事业单位固定资产改扩建核算探讨

王炳荣

(东营职业学院会计学院 山东东营 257091)

【摘要】本文对《事业单位会计制度》中固定资产改扩建的会计处理进行探讨,提出了两种不同的处理思路,以寻求更符合事业单位财务规则、符合国有资产管理目标的处理方法。

【关键词】事业单位会计制度 固定资产改扩建 会计处理

新事业单位会计制度(以下简称"新制度")要求对事业单位固定资产计提折旧。同时,固定资产的改扩建时要求对固定资产重新计量,并对改扩建业务给出了会计处理办法。笔者认为其中的某些规定有待商榷。

一、新制度中固定资产改扩建的会计处理

新制度规定,改扩建后固定资产的入账价值是在原固定资产账面价值的基础上,加上改扩建支出,再减去拆除部分的账面价值后的金额。

实例:某事业单位有一幢办公楼需要改建,具体改建项目为更换电梯。办公楼的原值1000万元,其中电梯80万元;该办公楼预计使用10年,现已经使用6年。更换的新电梯价值100万元。

按照新制度,该业务的会计处理如下:改建后的办公 楼成本= $1000\div10\times4+100-(80-80\div10\times6)=468(万元)$ 。

分录如下:

- (1)在改扩建之初。借:在建工程368;贷:非流动资产基金——在建工程368。借:非流动资产基金——固定资产400,累计折旧600;贷:固定资产1000。
- (2)支付新电梯成本时。借:在建工程100;贷:非流动资产基金——在建工程100。
- (3)改扩建完工交付使用时。借:固定资产468;贷:非流动资产基金——固定资产468。同时:借:非流动资产基金——在建工程468;贷:在建工程468。

二、新制度下固定资产改扩建会计处理存在的问题

1. 没有真实反映原有固定资产变化的情况。从新制度对于固定资产改扩建业务的处理看,整个业务处理包括两个过程:一是旧办公楼的处置,二是新办公楼的确认。从新制度的处理来看,旧办公楼的价值中相当于拆除部分的账面价值没有计入新办公楼的成本,这部分价值的处理在制度中没有明确,从资产的处置和资产价值的确认原理分析,这部分价值只能确认为损失,问题是确认

多少损失呢?资产拆除部分有没有残值?如果有,应该将拆除部分的价值与残值收入的差额部分确认为资产处置损失,那么资产改扩建的会计处理也应体现资产的处置过程和处置结果。

2. 没有反映真实的固定资产投资规模。新制度中对于改扩建后的资产价值的确认,扣除了拆除部分的账面价值。从会计处理的角度来看,比较客观地反映了新资产的价值构成。但是事业单位的资产属于国有资产,是事业单位业务活动开展的保障。从国有资产管理的角度看,改扩建的固定资产投资应包括原有资产的投资和改扩建新增加的投资。从这个角度分析,改扩建后资产的入账价值应包括拆除部分的账面价值,这样能够真实地反映国家对该项固定资产的累计投资规模。

三、固定资产改扩建会计处理方法探讨

按照《会计法》以及新制度的要求,结合事业单位资产的性质及管理要求,关于事业单位固定资产改扩建的会计处理,有以下两种方法与业界同行进行讨论。

1. 真实反映改扩建资产的价值变化情况,根据资产价值变化做出账务处理。

接上例,假如在处置电梯过程中有残值收入5万元,则相关会计处理如下:反映旧固定资产的消失,新固定资产进入在建状态。按照新制度对于改扩建后的资产价值的计量原则,要扣除拆除部分的账面价值,则旧固定资产在拆除时,拆除部分的资产价值成为一种损失。按照新制度的规定,这部分损失记入"其他支出"科目,损失金额为拆除部分的账面价值减去残值收入。

上例中账务处理如下:

- (1)反映拆除部分的账面价值的损失与残值的处理。 借:其他支出32;贷:待处置资产损溢32。借:待处置资产 损溢5;贷:其他支出5。
 - (2)反映旧固定资产的消失,借:非流动资产基金

允许税前扣除的贷款准备金的纳税调整

古 华(副教授)

(沈阳大学职业技术学院 沈阳 110044)

【摘要】根据税法规定,企业在计提各项资产减值损失时要做纳税调增,转回时做纳税调减。很多企业在所得税汇算清缴,常常会发生错误。本文以建设银行贷款为例说明允许在税前扣除的资产准备金的纳税调整过程。

【关键词】资产准备金 汇算清缴 清算调整

财政部 国家税务总局《关于金融企业贷款损失准备金企业所得税税前扣除政策的通知》(财税[2012]5号文件)和《财政部 国家税务总局关于延长金融企业涉农贷款和中小企业贷款损失准备金税前扣除政策执行期限的通知》(财税[2011]104号文件)都明确了准予在税前按照计提数扣除准备金的贷款范围,超过范围计提的准备金是不允许在税前扣除的。因此,允许金融企业在税前扣除的准备金也是需要调整的。

一、发生贷款损失时的会计处理

按《企业会计准则应用指南——会计科目和主要账务处理》规定,金融企业计提坏账准备金时,借记"资产减值损失"科目,贷记"贷款损失准备"科目;发生贷款损失时,借记"贷款损失准备"科目,贷记"贷款(本金)"科目。

按照该会计处理规则,企业实际发生的贷款损失超过预 提数额时,其超过部分也应当在"贷款损失准备"科目的 借方,待年度汇算清缴时统一调整。

二、年度汇算清缴时的纳税调整

允许在税前扣除的准备金,第一年各项准备金按年 末计提数全额扣除。

例如:某建设银行2011年各类贷款余额和按税法规定可在税前扣除的计提的坏账准备金的比率如下:正常类贷款余额20000万元,计提比率为1%;关注类贷款余额5000万元,计提比率2%;次级类贷款余额800万元,计提比率为5%;可疑类贷款余额200万元,计提比率为50%;损失类贷款余额80万元,计提比率为100%。

1. 如果2011年是该金融企业开始营业的第一年,该

——固定资产373,累计折旧600,待处置资产损溢27;贷:固定资产1000。反映在建工程的形成,借:在建工程——办公楼改扩建373;贷:非流动资产基金——在建工程373。

- (3)新电梯的投资。借:在建工程——办公楼改扩建 100;贷:非流动资产基金——在建工程100。借:事业支出 ——财政补助支出100;贷:财政补助收入——项目支出 补助100。
- (4)改扩建完工,交付使用时,在建工程结束,新固定资产形成,反映在建工程的结束。借:非流动资产基金——在建工程473;贷:在建工程——办公楼改扩建473。同时反映新固定资产的形成,借:固定资产473;贷:非流动资产基金——固定资产473。
- 2. 真实反映国有资产的投资规模。事业单位的资产属于国有资产,从资产使用角度看,这些资产是对事业单位业务活动正常开展的保障,从资产投资管理的角度看,这些资产反映的是国家的事业投入规模。因此,事业单位固定资产的价值应反映国有资产的累计投入规模。如此,

上例的会计处理如下:

- (1)旧固定资产消失,新资产进入在建状态。借:非流动资产基金——固定资产400,累计折旧600;贷:固定资产1000。同时:借:非流动资产基金——在建工程400;贷:在建工程——办公楼改扩建400。
- (2)新电梯的投资,借:在建工程——办公楼改扩建 100;贷:非流动资产基金——在建工程100。借:事业支出 ——财政补助支出100;贷:财政补助收入——项目支出 补助100。
- (3)改扩建完工,交付使用时,在建工程结束,新固定资产形成。反映在建工程的结束,借:非流动资产基金——在建工程500;贷:在建工程——办公楼改扩建500。同时反映新固定资产的形成,借:固定资产500;贷:非流动资产基金——固定资产500。

主要参考文献

财政部.关于印发《事业单位会计制度》的通知.财会 [2013]22号,2012-12-19