

事业单位有关固定资产会计处理的改进

王树玲 董 瑛

(山东科技大学(泰安校区)经济管理系 山东泰安 271021)

【摘要】 现行《事业单位会计制度》在关于固定资产的核算中,无论是购入固定资产还是处置固定资产,均未涉及增值税的处理问题,这与我国目前增值税税法的有关规定不相符。本文从事业单位购入经营活动用固定资产和出售使用过的固定资产两个方面入手,对事业单位固定资产核算的进一步完善提出了建议。

【关键词】 事业单位 固定资产 增值税转型 会计处理

2012年,财政部分别颁布了《事业单位财务规则》(以下简称《规则》)、《事业单位会计准则》(以下简称《准则》)和《事业单位会计制度》(以下简称《制度》),并先后在全国范围内正式施行。《规则》、《准则》和《制度》对于事业单位固定资产的分类、确认标准、计价以及核算都作出了全新的规定,特别是固定资产折旧因素的引入、固定资产后续支出以及固定资产处置收入处理的有关规定,使事业单位“固定资产”账户的核算内容能够更好地体现事业单位固定资产的实际价值和财政改革的要求。尽管如此,笔者认为《制度》的某些规定仍值得商榷。

一、关于经营活动用固定资产的购入

根据《制度》的规定,事业单位购入固定资产时,应按照买价、相关税费以及运输费、装卸费等作为固定资产成本,并按照确定的成本借记“固定资产”科目,贷记“非流动资产基金——固定资产”科目。与此同时,若购入的固定资产是为事业活动所用,应按照实际支付的金额,根据购入固定资产的资金来源借记“事业支出”或者“专用基金——修购基金(按事业收入的一定比例提取的部分)”科目,贷记“财政补助收入”、“零余额账户用款额度”或“银行存款”科目;若购入的固定资产是为经营活动所用,则应按照实际支付的金额,根据购入固定资产的资金来源借记“经营支出”或“专用基金——修购基金(按经营收入的一定比例提取的部分)”科目,贷记“银行存款”科目。

笔者以为这种处理方法欠妥。自2009年1月1日起,变生产型增值税为消费型增值税的增值税转型改革在全国范围内实施,改革的主要内容之一便是允许企业抵扣新购入设备所含的增值税。在事业单位购入事业活动用固定资产的情况下,事业单位即为固定资产的最终消费者,所支付的增值税理应作为固定资产的成本入账,《制度》中上述规定的正确性毋庸置疑。然而,若事业单位购

置固定资产是为经营活动所用,则应具体情况具体分析:

如果该事业单位为小规模纳税人,其购入固定资产的账务处理也应按上述规定进行,因为小规模纳税人不存在税额抵扣的问题。

如果该事业单位为一般纳税人,则需对其购入固定资产所包含的增值税进行专门核算,也就是说,事业单位购入固定资产时所支付的增值税款不计入固定资产成本。据此,作为增值税一般纳税人事业单位购入经营活动用固定资产时,一方面应按照不包含增值税进项税额的买价、运输费、装卸费等作为固定资产成本,借记“固定资产”科目,贷记“非流动资产基金——固定资产”科目,另一方面根据购入固定资产的资金来源按照确定的固定资产成本(同样不包含增值税进项税额)借记“经营支出”或者“专用基金——修购基金(按经营收入的一定比例提取的部分)”科目,按增值税专用发票上注明的增值税额,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,按实际支付的金额,贷记“银行存款”科目。

例1:某事业单位为增值税一般纳税人,购入一台经营活动用机器设备,价值17 550元(含增值税款2 550元),运输费230元,款项已通过开户银行支付,设备已经验收并交付使用。

根据《制度》的规定,事业单位应作如下会计分录:一方面反映单位固定资产的增加,借:固定资产17 780(17 550+230);贷:非流动资产基金——固定资产17 780。另一方面反映经营支出的增加,借:经营支出17 780;贷:银行存款17 780。

而按照增值税的有关处理规定,则应作如下会计分录:反映单位固定资产的增加,借:固定资产15 230(17 550-2 550+230);贷:非流动资产基金——固定资产15 230。同时反映经营支出和可抵扣应缴税费的增加,借:

经营支出 15 230(17 550- 2 550+230), 应交税费——应交增值税(进项税额) 2 550; 贷: 银行存款 17 780。

二、关于使用过固定资产的出售

根据《制度》的规定, 事业单位出售使用过的固定资产, 应将其转入待处置资产, 待实际出售时, 再相应减少“非流动资产基金——固定资产”, 同时通过“待处置资产损益——处置净收入”科目核算出处置收入扣除相关处置费用后的净值, 并将其作为“应缴国库款”在日后上缴国库。从上述规定可以看出, 事业单位出售固定资产无需核算增值税。那么事实是否如此呢?

增值税转型改革之前, 原《增值税暂行条例》规定单位和个人经营者销售自己使用过的物品可以免征增值税。国家税务总局还为此发出通知, 明确了免征增值税必须同时满足的三个条件: 一是属于固定资产目录中所列货物; 二是按固定资产管理并确已使用过的货物; 三是销售价格不超过其原值的货物。对于事业单位而言, 其出售的固定资产一般均能同时满足以上三个条件, 因此, 均应免征增值税。也就是说, 若是在增值税转型改革之前, 《制度》的上述规定并无不妥。

问题是, 为进行增值税转型改革, 财政部、国家税务总局下发了一系列通知, 其中财税[2008]170号文件规定, 自2009年1月1日起, 一般纳税人销售自己使用过的固定资产, 应区分抵扣过进项税额和未抵扣过进项税额两种情况, 前者按照适用税率(17%)征收增值税, 后者按照4%征收率减半征收增值税。2009年1月19日下发财税[2009]9号文件规定, 小规模纳税人销售自己使用过的固定资产, 减按2%征收率征收增值税。2014年6月13日再次下发财税[2014]57号文件, 要求简并增值税征收率, 将之前通知中“依照4%征收率减半征收增值税”一律调整为“依照3%征收率减按2%征收增值税”。

由此可以得出如下结论: 事业单位出售自己使用过的固定资产, 无论其被确认为一般纳税人还是小规模纳税人, 也无论其取得该固定资产时是否抵扣过进项税额, 均应缴纳增值税。具体而言, 若事业单位所出售的固定资产在取得时抵扣过进项税额, 需按照17%的税率计算缴纳增值税; 反之, 则按照3%征收率减按2%计算缴纳增值税。

例2: 某事业单位经同级财政部门审批同意, 将一台不需用的办公设备予以出售, 该设备的账面余额为23 800元, 已计提折旧12 300元。出售该设备取得价款12 000元, 款项收到并存入银行, 同时为出售该设备支付相关费用950元, 以银行存款支付。

根据《制度》的规定, 首先将欲出售固定资产转入待处置资产, 借: 待处置资产损益——处置资产价值 11 500, 累计折旧 12 300; 贷: 固定资产 23 800。实际出售办公设备时, 借: 非流动资产基金——固定资产 11 500; 贷: 待处置

资产损益——处置资产价值 11 500。收到出售设备的价款时, 借: 银行存款 12 000; 贷: 待处置资产损益——处置净收入 12 000。支付为出售设备发生的相关费用时, 借: 待处置资产损益——处置净收入 950; 贷: 银行存款 950。确定处置净收入时, 借: 待处置资产损益——处置净收入 11 050(12 000- 950); 贷: 应缴国库款 11 050。

按照增值税转型后的相关要求, 账务处理前应首先确定所出售的办公设备在取得时是否已抵扣过进项税额。

(1) 若已抵扣, 说明该事业单位为增值税一般纳税人, 并且所出售的办公设备是在增值税转型改革之后所购入。在此情况下, 需作如下会计处理: 将欲出售的办公设备转入待处置资产时, 借: 待处置资产损益——处置资产价值 11 500, 累计折旧 12 300; 贷: 固定资产 23 800。实际出售办公设备时, 借: 非流动资产基金——固定资产 11 500; 贷: 待处置资产损益——处置资产价值 11 500。收到出售设备的价款时, 借: 银行存款 12 000; 贷: 应交税费——应交增值税(销项税额) 1 743.59 $[12\ 000/(1+17\%)\times 17\%]$, 待处置资产损益——处置净收入 10 256.41(12 000- 1 743.59)。支付为出售设备发生的相关费用时, 借: 待处置资产损益——处置净收入 950; 贷: 银行存款 950。确定处置净收入时, 借: 待处置资产损益——处置净收入 9 306.41(10 256.41- 950); 贷: 应缴国库款 9 306.41。

(2) 若所出售的办公设备在取得时未抵扣过进项税额, 则存在如下两种可能: 一是该事业单位为增值税小规模纳税人; 二是该事业单位虽然是增值税一般纳税人, 但其所出售的办公设备是在增值税转型改革之前购入。无论是哪种情况, 均需作如下账务处理: ①将所出售固定资产转入待处置资产时, 借: 待处置资产损益——处置资产价值 11 500, 累计折旧 12 300; 贷: 固定资产 23 800。②实际出售办公设备时, 借: 非流动资产基金——固定资产 11 500; 贷: 待处置资产损益——处置资产价值 11 500。③收到出售设备的价款时, 借: 银行存款 12 000; 贷: 应交税费——应交增值税(若该事业单位为增值税一般纳税人, 还需注明“销项税额”) 233.01 $[12\ 000/(1+3\%)\times 2\%]$, 待处置资产损益——处置净收入 11 766.99(12 000- 233.01)。④支付为出售设备发生的相关费用时, 借: 待处置资产损益——处置净收入 950; 贷: 银行存款 950。⑤确定处置净收入时, 借: 待处置资产损益——处置净收入 10 816.99(11 766.99- 950); 贷: 应缴国库款 10 816.99。可以看出, 同出售抵扣过进项税额的固定资产相比, 前两笔会计分录没有什么区别, 后三笔会计分录中有关科目的金额则因为增值税征收率的不同而发生了相应的变化。

主要参考文献

财政部. 事业单位会计制度. 财会[2012]22号, 2012-12-19