

谈医院『待冲基金』 会计科目的使用

湖北省肿瘤医院
马朝洪

在财政部近期发布的新的《医院会计制度》中,新增了“待冲基金”科目(编号 3201),该科目下设“待冲财政基金”和“待冲科教基金”两个明细科目分别核算。“待冲基金”科目核算医院使用财政补助、科教项目收入购建固定资产、无形资产或购买药品、卫生材料等物资形成的、留待计提资产折旧、摊销或领用发出库存物资时予以冲减的基金。这是一个全新的科目,通过设立和运用这一科目,可以反映财政补助、科教项目收入的预算执行情况。它创造性地解决了财政补助资金形成的固定资产折旧问题。下面以财政性资金购买固定资产为例对该科目的核算作一说明。

例:某医院为财政直接支付事业单位,适用新《医院会计制度》。医院于 2010 年 1 月 1 日购买了一台医疗设备,设备入账总值 200 万元(不考虑其他费用)。医院购买该设备使用财政补助资金 100 万元,同时自筹 100 万元。该仪器不需安装,可直接使用,使用年限为 5 年,无净残值,采用平均年限法计提折旧。

(1)购买时使用财政补助资金进行支付,借:财政项目补助支出 100 万元;贷:财政补助收入 100 万元。借:固定资产——生化分析仪 200 万元;贷:待冲基金——待冲财政基金 100 万元,银行存款 100 万元。

(2)2010 年末计提折旧,借:待冲基金——待冲财政基金 20 万元,医疗业务成本 20 万元;贷:累计折旧 40 万元。

第五年固定资产折旧提足后,“待冲基金”科目余额为零。

(3)若第四年末提前报废,此时“待冲基金”科目贷方余额 20 万元,将其转出,借:固定资产清理 20 万元,待冲基金 20 万元,累计折旧 160 万元;贷:固定资产 200 万元。

从以上案例可以看出,用财政性资金购买资产形成支出时,在反映预算支出发生的同时所形成的资产预存在“待冲基金”中,资产计提折旧时,非财政性资金所形成资产计提部分形成成本费用,财政性资金形成部分不反映为成本费用,而是冲销“待冲基金”,在资产提足折旧后,“待冲基金”科目的余额为零。提足折旧前资产报废,在资产冲销的同时将该资产所对应的尚未冲销的“待冲基金”一并冲销。

由此可见,“待冲基金”科目的余额实质上是财政性资金形成的资产在医院的经营活动中未消耗的部分。财政部门可以通过“待冲基金”这一会计科目将财政性资金和非财政性资金形成的资产分开,对财政性资金形成的资产进行过程性管理。

同时,“待冲基金”科目反映了预算信息和财务信息,在会计核算的同时兼顾预算要求,达到了加强预算管理,强化预算约束的目的。这也符合在新医改实施中国家对医院投入较大,医院的公益属性逐渐突出的形势要求。○

议借款费用资本化的两个问题

江苏徐州 江佩佩

《企业会计准则第 17 号——借款费用》(CAS 17)要求披露借款费用资本化的金额和资本化利率,这有利于信息使用者了解企业借款费用资本化的情况,进一步保证投资者的知情权,但其在具体操作上仍有诸多原则性规定可能产生不同的理解,不利于实务操作。在此,笔者谈以下两点:

第一,借款费用资本化范围有待进一步明确。CAS 17 将资本化范围由原先的专门借款扩大到一般借款。这对于生产大型机器设备、船舶等生产周期较长、资金周转率低的先进制造业企业来说是有利的。因为其借款往往金额巨大,CAS 17 的实施有利于此类企业资金成本率的下降,有利于增加会计利润,有利于企业的扩大再生产。但该规定操作规范性不够明确,因为在实务操作中一般借款和其他资金很难严格区分,这为人为操纵资本化金额提供了可能。例如,一个资金比较充裕的企业购建固定资产,同时企业也有一般借款,则固定资产的购建支出是先用自有资金支付,还是先用一般借款支付?众所周知,企业的资金来源是有很多渠道的,资金支出更是复杂,因此,企业资金的支出与一般借款之间不一定存在明显的一一对应的关系,严格区分每一笔借款的去向似乎不太可能。

第二,专门借款的借款费用资本化规定不够明确。相对于旧准则来说,CAS 17 对专门借款的借款费用资本化规定较为简单,在实务操作中会造成一些问题。例如:某企业建造一项工程,工程预算是 2 亿元,但企业实际为此而发生的专门借款是 2.5 亿元,那么在计算借款费用资本化时,是以 2 亿元还是以 2.5 亿元为计算基数呢?笔者认为,应不拘泥于准则规定,基于谨慎性原则和实质重于形式原则,应以 2 亿元为基数计算。此外,专门借款应予资本化金额是当期专门借款资本化期间实际发生的利息费用减去尚未动用的专门借款存入银行的利息收入或进行暂时性投资取得的投资收益。这里默认暂时性投资取得的投资回报是正数,但在实务中有些时候企业的投资行为是失败的,投资回报往往是负数,按照准则的规定,尚未动用借款资金的短期投资亏损也应进行资本化处理。显然,这一推论是不合理的。因此,笔者认为,CAS 17 应列明尚未动用借款资金的短期投资亏损的相应会计处理。○