

对事业单位其他收入核算的改进

蒲萍(副教授)

(湖北生态工程职业技术学院 武汉 430200)

【摘要】新《事业单位会计制度》把银行存款利息收入、投资收益、租金收入、现金及存货的盘盈收入、捐赠收入及收回已经核销的应收及预付账款、无法偿付的应付及预收款项等都归集在“其他收入”科目里核算。本文针对上述核算的部分内容,提出了自己的质疑,以理释疑,以例说理,并提出了改进的建议。

【关键词】事业单位 其他收入 捐赠 投资收益 出租收入

新《事业单位会计制度》(简称“新制度”)规定:“其他收入”科目核算利息收入、投资收益、租金收入、现金及存货的盘盈收入、捐赠收入等。笔者认为该规定还不够完善,建议进行必要的修订。

一、涉及捐赠的处理

(一)固定资产、无形资产捐赠的会计处理

新制度规定,接受捐赠的如果是固定资产,按照同类资产市场价格或者根据捐赠方提供的相关凭据记账。接受捐赠时发生的相关费用,也应当计入固定资产价值。接受捐赠的如果是无形资产,按成本借记“无形资产”科目,

贷记“非流动资产基金”科目,发生的相关税费,记入“其他支出”科目,予以资本化。

例:某事业单位接受捐赠全新设备一辆,发票上列明金额20 000元,接受捐赠时支付运费100元,设备投入使用。会计处理如下:借:其他支出100;贷:库存现金100。借:固定资产20 100;贷:非流动资产基金——固定资产20 100。

新制度明确指出,其他收入的核算内容包括捐赠收入,那么此时接受捐赠的固定资产和无形资产为什么又不计入其他收入了呢?事业单位收入要素的定义是事业

回的豆浆机,并将相关款项退回至消费者账户中,同时消费者对跑步机进行了确认收货,交易成功。4月12日,消费者对豆浆机进行了确认收货,交易成功。

网站账务处理如下:

4月1日收到消费者付款确认订单时:借:银行存款26 910(23 400+1 755×2);贷:预收账款——享有后悔权款3 000(1 755×2÷1.17)、——非享有后悔权款20 000(23 400÷1.17),应交税费——应交增值税(销项税额)3 910。

4月2日发出商品时:借:发出商品——A型跑步机12 000、——B型豆浆机2 000;贷:库存商品——A型跑步机12 000、——B型豆浆机2 000。借:销售费用300;贷:应付账款300。

4月4日因消费者行使“后悔权”退回豆浆机,所发生的物流费用由消费者自行承担,所以经营者对此不作账务处理。

4月7日收到退回商品时:借:库存商品——B型豆浆机1 000;贷:发出商品——B型豆浆机1 000。退款给消费者时:借:预收账款——享有后悔权款1 500,应交税费

——应交增值税(进项税额)255;贷:银行存款1 755。

4月7日确认交易成功的商品时:借:预收账款——非享有后悔权款20 000;贷:主营业务收入——A型跑步机20 000。借:主营业务成本——A型跑步机12 000;贷:发出商品——A型跑步机12 000。

4月11日消费者购买的豆浆机“后悔权”消失时:借:预收账款——享有后悔权款1 500;贷:预收账款——非享有后悔权款1 500。

4月12日确认交易成功的商品时:借:预收账款——非享有后悔权款1 500;贷:主营业务收入——B型豆浆机1 500。借:主营业务成本——B型豆浆机1 000;贷:发出商品1 000。

主要参考文献

1. 熊娇.预收账款业务会计核算的改进.财会月刊,2013;6
2. 陈福军.三种网购模式下的网站会计核算.财会月刊,2013;5
3. 郭宗睿.网络团购会计处理之我见.财会月刊,2012;11

单位开展业务活动,依法取得的非偿还性资金。此时接受的固定资产捐赠是符合收入要素定义的,也具有非偿还性。故固定资产和无形资产的捐赠不计入收入没有反映出事业单位接受捐赠的业务实质。

(二) 存货及货币资金捐赠的会计处理

新制度规定,事业单位接受外单位捐赠存货及货币资金,不论是否限定用途,均按其他收入核算。如果限定了用途,即如果有专项资金,则还应按具体项目进行明细核算。账务处理如下:借:存货等;贷:其他收入——××项目。

新制度对限定用途并没做解释,捐赠方出于专款专用的考虑,为了约束受赠方,无非在捐赠时限定指定用途,或规定支出须授权,即受赠方必须保证按进度、按用途在规定期限完成援助项目建设,因此使用捐赠的资产必须经捐赠人的核准(时间、额度)才可以使用;或赠予的本金受到限制,如捐赠给高校设立的奖学金,即受赠方必须无限期持有本金,通过对该款项进行投资以产生收益,收益归受赠的事业单位使用。事业单位在取得不同捐赠财物时,其影响是不同的,会计核算也应有所差异,毕竟它的后续影响是不一样的。

(三) 关于捐赠核算的改进建议

1. 接受未限定用途的财物捐赠的处理。

如果是固定资产或无形资产,此时既要反映事业单位的其他收入,也需要增加非流动资产基金。具体会计处理如下:如果受赠的是固定资产:借:其他支出;贷:其他收入——捐赠收入(固定资产的成本),银行存款(相关税费、运输费等)。借:固定资产;贷:非流动资产基金——固定资产。同理,如果受赠的是无形资产,则:借:其他支出;贷:其他收入——捐赠收入(无形资产的成本),银行存款(相关税费等)。借:无形资产;贷:非流动资产基金——无形资产。

如果接受的是未限定用途的存货等其他资产,则:借:存货,材料,银行存款等;贷:其他收入——捐赠收入。

2. 接受限定用途财物捐赠的处理。

如果接受的是限定用途的货币资金捐赠,为保证专款专用,此时可以引入权责发生制的理念,记入“其他应付款”科目核算,以后开支时冲减其他应付款。待专项项目完成后还有结余款项,则转入事业基金。借:银行存款;贷:其他应付款——×项目。开支时:借:其他应付款——×项目;贷:银行存款。专项资金有结余时:借:其他应付款——×项目;贷:事业基金。

如果接受的是限定用途的长期资产:借:其他支出;贷:其他收入——×项目,银行存款(相关税费、运输费等)。借:固定资产或无形资产;贷:非流动资产基金。同理,如果接受的是限定用途的非长期资产,则:借:存货;贷:其他收入——×项目。

二、涉及投资收益、出租收入的处理

1. 将投资收益、出租收入等列入“其他收入”核算存在的问题。

(1) 投资收益和固定资产出租、出借收入与“其他收入”的性质不符。事业单位对外进行投资,其目的主要还是为了获取投资利润。因此将事业单位的投资活动看作是一种经营活动更合适。“其他收入”科目是核算非经营性业务活动的结果,而事业单位的投资分为长期投资和短期投资,长期投资取得的投资收益对单位的影响时间可能是长期的或持续的,且金额一般也较大,故不应视为零星杂项的收入核算。有些事业单位将单位闲置的办公场所、临街房、设备等对外出租、出借,在收取租金收入时,也归集在“其他收入”科目中核算。但从出租出借的目的来看,这也是一种以获取收益为目的的经营活动。

(2) 符合会计信息质量的要求。投资是单位的一项较大决策,对报表产生重大影响,将投资获取收益放在“其他收入”科目中核算,会影响报表使用者对信息的合理判断。而且不能与“对外投资”科目相对应,无法从账面上如实反映对外投资的成果。

(3) 会引致事业单位的偷漏税问题。目前财政部门没有制定关于事业单位出租出借国有资产的实施细则,事业单位在收取租金收入时,票据使用混乱,多数单位使用财政部门统一印制的非税收入收据。笔者认为,应该使用地方税务部门统一印制的租赁发票,并按规定足额、及时缴纳房产税、营业税等相关税费。

期末结转的不妥也会导致偷漏税。目前归集在“其他收入”科目中核算的收入,有的带有事业性的特点,有的具有经营性的特点,如出租收入就属于经营性的其他收入。经营性收入对于有所得税纳税义务的事业单位来说,就应纳入应纳税所得额缴纳所得税。新制度规定,事业单位期末将“其他收入”中的非专项资金收入结转至事业结余,这样处理会隐瞒或转移事业单位非独立核算的经营活动的应纳税所得额,出现漏税行为。

2. 改进建议。

建议严格地将“事业性的其他收入”与“经营性的其他收入”区分开,可将投资收益、固定资产出租出借所产生的收入放置于经营收入核算或在其他收入中设置“经营性其他收入”明细科目来核算,并将相关税费列入“经营支出”。期末将“经营性的其他收入”及支出足额结转到“经营结余”中去。期末经营结余账户如果有贷方余额,则:借:经营结余;贷:非财政补助结余分配。同时:借:非财政补助结余分配;贷:应交税费——应交所得税。

主要参考文献

徐延忠. 事业单位会计核算问题探讨. 现代商贸工业, 2010;9