

非营利医院涉税事项的会计核算

李靠队 陈纪南 张开华

(江苏大学 江苏镇江 212013)

【摘要】 本文简要介绍了非营利医院涉税事项、税种及账户设置,并对其涉税事项的具体会计处理作了分析,为非营利医院正确进行涉税事项的会计核算提供借鉴。

【关键词】 非营利医院 涉税事项 会计核算

虽然非营利医院执行的是整体免税政策,但免税并不是免除所有的纳税义务,因而也需要对应税行为纳税并进行核算。明确非营利医院的涉税事项和税种,正确核算主要涉税事项,有利于依法纳税。笔者对非营利医院涉税事项的会计处理谈谈个人见解。

一、非营利医院涉税事项及税种

非营利医院的涉税事项主要包括:①代扣代缴行为。这主要是指代扣代缴个人所得税,严格意义上来讲不属于医院的纳税义务,而是履行的一种代扣代缴行为。②非公益行为与经营行为。非公益行为和经营行为有一定的联系,但也存在区别,经营行为一定是非公益的,但是非公益行为并不一定是因为从事经营产生的。③其他。这里主要指虽属免税事项却又违反了有关法规而需要纳税的行为。

按照非营利医院涉税的行为以及税法及实施条例、细则的相关规定,非营利医院涉税的税种主要有:个人所得税、增值税、营业税、耕地占用税、房产税、城镇土地使用税、城市维护建设税、车船税、教育费附加、印花税以及企业所得税。

二、账户的设置及运用

根据现行《医院会计制度》所设置的会计科目和账户无法满足非营利医院对涉税业务的会计核算需要。因此,根据《事业单位会计准则》并借鉴现行会计准则,建议非营利医院增设以下会计科目:

1. 涉税类科目。①应交税费。按税种开设明细账,主要分设增值税、营业税、所得税、城市维护建设税、教育费附加等。现行制度则是通过贷记现金类账户直接支付,如“现金”、“银行存款”、“零余额账户用款额度”等。②税费及附加。登记除增值税之外非营利医院应负担的各项税费。现行制度则是直接记入“经费支出”或“医疗支出”等会计科目。印花税、车船税可直接记入“管理费用”等科目,进行简化核算。③所得税。核算非营利医院从事非公益活动及开展非独立核算的经营应缴纳的企业所得税。现行制度下所得税通过“结余分配”科目进行核算,不能体现所得税费用的经济实质。

2. 经营业务类科目。①经营收入。核算非营利医院从事的非独立核算的经营取得的收入,这是计缴企业所得税

的重要依据。②经营支出。核算非营利医院从事的非独立核算的经营发生的成本及费用。③经营结余。核算非营利医院从事的非独立核算的经营取得的收入与支出对比的差额,结余在贷方,表示实际取得的收益。

三、非营利医院涉税事项的会计处理

1. 代扣代缴个人所得税。根据2006年财政部和国家税务总局联合发布的《关于行政机关和事业单位做好个人所得税代扣代缴工作的通知》,对于工资表内的发放项目,一般单位基本能够按照《个人所得税法》的规定做到代扣代缴,但是其他另行发放的各种形式的津贴、补贴、奖金以及实物等应纳税所得,可能并未将其与工资表收入合并计算纳税,造成少缴税款。而且,有的医院为了提高自己的知名度,高薪外聘一些业界专家,在支付其劳务报酬时,没有依法代扣代缴个人所得税。

例1:2009年1月,某医院聘请国内知名医学专家到单位举办两场报告会,约定的报告费为10000元。该医院应于支付报告费10000元时代扣代缴个人所得税,代扣代缴个人所得税=10000×(1-20%)×20%=1600(元)。借:管理费用10000;贷:零余额账户用款额度8400,其他应付款——代扣代缴个人所得税1600。

该项报告费用也可以根据医院具体情况和科目设置记入“经费支出——基本支出——培训费”或“医疗支出”等科目,记入“管理费用”科目则是一种常用的简化处理方式。

上缴税金的会计分录从略(下同)。

2. 增值税事项。根据2009年1月1日实施的《增值税暂行条例》及《增值税暂行条例实施细则》等的有关规定:对医院及其附设诊所以外的其他医疗机构将外购、自产、委托加工的药品药械对外销售,应征收增值税;对医院附属的独立核算的工厂或车间生产的药品药械,直接对外销售的应征收增值税;医院代销保健品不属于药品也应缴纳增值税。

例2:某医院2009年4月销售药品取得的收入为2400000元,其中300000元为销售保健品的收入,应缴纳增值税为:300000÷(1+17%)×17%=43589.74(元)。借:银行存款2400000;贷:药品收入2356410.26,应交税费——应交增值税(销项税

额)43 589.74。

医院也可以将销售保健品取得的收入记入“经营收入——保健品”科目,与医院正常的“药品收入”分开核算并计缴增值税。

3. 医院内新建职工住房占用耕地。根据2008年1月1日起实施的《耕地占用税暂行条例》规定,医院占用耕地免缴耕地占用税。免税的医院,具体范围限于县级以上人民政府卫生行政部门批准设立的医院内专门用于提供医护服务的场所及其配套设施;但同时规定医院内职工住房占用耕地的,按照当地适用税额缴纳耕地占用税。

例3:某医院2009年为改善年轻职工住房条件,建造两幢职工宿舍,共计占用耕地1 000平方米。假定该医院所在地适用的耕地占用税为40元/平方米,共计40 000元。借:税金及附加——耕地占用税40 000;贷:应交税费——应交耕地占用税40 000。

4. 房屋、门面房等固定资产出租收入。医院如有房产出租收入的,应缴纳营业税、城市维护建设税、房产税、印花税、城镇土地使用税、教育费附加。房产出租根据《房产税暂行条例》、《城镇土地使用税暂行条例》的规定进行会计处理,事业单位自用的房产、土地免征房产税和城镇土地使用税。但事业单位将房产用于出租后,房产的使用性质已由“自用”变为“经营用”并产生了经营性收益,应当依法缴纳房产税和城镇土地使用税。同时,根据《印花税法》以及《印花税法实施细则》的规定:如果事业单位出租房产时与承租人签订了租赁合同,应当按规定缴纳印花税。另外,事业单位将房产出租,还必须按地方政府规定缴纳“非转经”占用费。

例4:2009年7月25日,某医院经批准将闲置房产出租给甲公司,合同书约定年租金为240 000元,租赁期为3年,租金合计720 000元。印花税按1‰计算,房产税按12%计算,营业税按5%计算,该房产的土地使用证书登记面积200平方米,该地段适用的城镇土地使用税的年税额为4元/平方米,“非转经”占用费按租金收入的8%计算,城市维护建设税和教育费附加各按应交营业税的7%和3%计算。借:税金及附加62 720;贷:管理费用720,应交税费——应交房产税28 800、——应交营业税12 000、——应交城镇土地使用税800、——应交“非转经”占用费19 200、——应交城市维护建设税840、——应交教育费附加360。

5. 处置、转让不动产。根据《土地增值税暂行条例》的规定,单位因各种原因对不需用的不动产进行处置时,除按规定缴纳营业税、城市维护建设税及教育费附加外,还应缴纳土地增值税。

例5:经批准某医院将其一幢楼房转让,该楼房建于2000年,当时造价2 000 000元,无偿取得土地使用权。如果按现行市场价格计算,建造同样的房屋需要12 000 000元,该房屋为7成新,已按10 000 000元出售。该项活动需要缴纳营业税、城市维护建设税、教育费附加及土地增值税。营业税=10 000 000×5%=500 000(元),城市维护建设税=500 000×7%=35 000(元),教育费附加=500 000×3%=15 000(元);共计550 000

元。应缴纳土地增值税为315 000元。其具体计算过程为:①评估价格=12 000 000×70%=8 400 000(元);②允许扣除的税金为550 000元;③扣除项目金额合计=8 400 000+550 000=8 950 000(元);④增值额=10 000 000-8 950 000=1 050 000(元);⑤增值率=1 050 000÷8 950 000×100%=11.73%;⑥应纳税额=1 050 000×30%-8 950 000×0=315 000(元)。借:税金及附加865 000;贷:应交税费——应交营业税500 000、——应交城市维护建设税35 000、——应交教育费附加15 000、——应交土地增值税315 000。

6. 缴纳车船税。2007年1月1日起实施的《车船税暂行条例》取消了原有公车免税条款,除军队、武警专用的车船和警用车船以外,其他国家机关和事业单位使用的公车,都要按规定缴纳车船税。

例6:2009年3月某医院在办理4辆小轿车交通强制保险过程中,收到了保险机构开具的车船税代扣代缴凭证,凭证上注明金额为1 200元。借:管理费用1 200;贷:零余额账户用款额度1 200。

7. 企业所得税。根据《企业所得税法》以及《企业所得税法实施条例》的规定,以下属于不征税收入:①财政拨款;②依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费、政府性基金;③国务院规定的其他不征税收入。除此之外,事业单位应对所取得的收入计缴企业所得税,事业单位在企业所得税方面普遍存在的问题主要是未按税法规定作相应的纳税调整。

现行制度通过“结余分配”科目计缴企业所得税,不能很好地体现所得税的性质;将医院所缴纳的所得税作为费用,通过“所得税费用”科目进行核算符合所得税费用的经济实质。

8. 非独立核算的经营行为的会计处理。经营行为是指医院从事的公益性质之外的非独立经营活动,如从事美容、整形等项目,这些项目已经超出了非营利医院的整体免税范围,根据《关于医疗卫生机构有关税收政策的通知》则要征收各种相应的税收,如营业税等。

根据《印花税法》以及《印花税法实施细则》的有关规定,如果事业单位对经营活动开设账簿,则对事业单位的“其他营业账簿”、“权利许可证照”亦均按5元/件贴花计税,印花税可根据情况简化处理计入管理费用,也可以记入相关的支出科目。

总之,在规范非营利医院涉税事项的会计核算时应注意以下几点:①财务部门的相关人员要通晓税法规定,以正确确认涉税事项;②税收收入要出具完税凭证,收费收据与税务发票要严格区别,对于已转为经营性收费的项目不再使用财政票据;③根据《事业单位会计准则》,对独立核算的附属单位执行《企业会计制度》;④对非营利医院从事的非独立核算的经营活动与医疗事务分开核算,便于各项税收的核算和计缴。

主要参考文献

1. 财政部,国家税务总局.关于医疗卫生机构有关税收政策的通知.财税[2000]42号,2000-07-10
2. 财政部.关于发布《事业单位会计制度》的通知.财预字[1997]288号,1997-07-17