

对事业单位两个会计核算问题的建议

山东泰安 王树玲

财政部于1997年颁布实施的《事业单位会计制度》(以下简称《制度》)虽具有科学性和可操作性,但仍存在一些问题。本文拟就事业单位无形资产的核算问题以及采取折扣方式销售货物的核算问题提出以下改进意见。

一、关于无形资产的核算

《制度》规定,事业单位购入或自行开发并按法律程序取得无形资产时应按实际支出数借记“无形资产”科目,贷记“银行存款”等科目。同时规定,各种无形资产应合理摊销。不实行内部成本核算的事业单位,其购入和自行开发的无形资产摊销时,应借记“事业支出”科目,贷记“无形资产”科目。但是,《制度》并没有明确规定其摊销的具体时间。一般而言,事业单位无形资产的核算有以下两种方法:

1.在无形资产购入或自行开发成功时予以摊销。如购入无形资产时,作如下会计分录:借:无形资产;贷:银行存款。同时,借:事业支出;贷:无形资产。这种方法的优点在于购入无形资产的同时就予以列支,符合预算会计收付实现制的原则。但其缺点也是显而易见的,即在整个受益期内,单位所购入的无形资产的情况在账面上无法得到反映,这与单位存在并且正在使用无形资产的实际情况显然不相符。

2.在无形资产受益期满时予以摊销。在这种方法下,购入无形资产时只需作如下会计分录:借:无形资产;贷:银行存款。当受益期满时,借:事业支出;贷:无形资产。这种方法的优点在于受益期内单位购入无形资产的情况在账面上得到了反映,但随着无形资产使用年限的增加,这种反映也就越来越不真实了。同时,这种方法不符合收付实现制原则,由于购入无形资产时支付了款项却没有相应地列支,从而造成了年底预算结余资金(事业结余)的虚增。

笔者认为,要想解决上述问题,必须引入净资产类科目——“无形基金”科目。不实行内部成本核算的事业单位购入无形资产时,借:无形资产;贷:无形基金。同时,借:事业支出;贷:银行存款。每年年末,按无形资产的实际损耗数(可用无形资产的原入账价值除以实际受益年限),借:无形基金;贷:无形资产。这种方法具有如下优点:①账面上不仅能够反映而且能较为准确地反映事业单位所拥有的无形资产的价值情况。购入无形资产时在账面上全额反映其价值,随着使用年限的增加,无形资产及其所占用的无形基金逐年减少,直至受益期满时减少为零,这与实际情况是完全吻合的。②购入无形资产的同时就将支付的款项列入了支出,完全符合预算会计收付实现制的原则,从而保证了年底事业结余的真实性。

引入“无形基金”科目后,实行内部成本核算的事业单位无形资产的核算也会随之发生变化。相关账务处理如下:购入无形资产时,借:无形资产;贷:无形基金。同时,借:其他应收款;贷:银行存款。根据权责发生制原则分期予以摊销时,借:经营支出;贷:其他应收款。同时,借:无形基金;贷:无形资产。

二、关于采取折扣方式销售货物的核算

《制度》规定,单位为取得经营收入而发生的折让和折扣,应当相应冲减经营收入。但对于是否同时冲减增值税销项税额的问题,《制度》并未明确规定。由此产生了两种观点:一种认为所发生的全部折扣都应该冲减经营收入;另一种则认为在冲减经营收入的同时,也要相应冲减增值税销项税额。

销售折扣包括商业折扣和现金折扣。商业折扣是指销货方在销售货物或提供应税劳务时,因购货方购货数量较大等原因而给予购货方的价格优惠。由于商业折扣一般在交易发生时即已确定,销售方应按扣除商业折扣后的净价作为销售价格,并以此为依据计算应纳税额,因此账上不必再单独处理。现金折扣是指销货方在销售货物或提供应税劳务后,为了鼓励购货方及早偿还货款而协议许诺给予购货方的一种折扣优待。

可见,现金折扣只是为鼓励客户尽早付款而给予的一种债务减让。由于我国会计实务中采用总价法,即以未扣除现金折扣额的销售收入入账,因此只需要对现金折扣单独进行账务处理。如实现销售时,应作如下会计分录:借:应收账款;贷:经营收入,应交税金——应交增值税(销项税额)。

在实际收到扣除现金折扣后的款项时,主张将全部折扣都冲减经营收入的观点认为应作如下会计分录:借:银行存款,经营收入;贷:应收账款。而主张在冲减经营收入的同时要相应冲减增值税销项税额的观点则认为应作如下会计分录:借:银行存款,经营收入,应交税金——应交增值税(销项税额);贷:应收账款。

笔者认为,现金折扣发生在销货之后,是单位的一种融资性质的理财费用,因此其折扣额不得从应税销售额中扣除,否则就会形成偷逃国家税款的事实。因此笔者建议,对于采取折扣方式销售货物的会计核算,《制度》应明确规定:单位为取得经营收入而发生的折让和折扣,应当全部冲减经营收入,不得冲减增值税销项税额。如事业单位为小规模纳税人,其销售产品应在实现销售时,借:应收账款;贷:经营收入,应交税金——应交增值税(销项税额)。收到款项时应当全部冲减经营收入,会计分录为:借:银行存款,经营收入;贷:应收账款。○