

出租给了购买方,卖方应该把回购价低于销售价的部分作为租金收入,并在回购期内分期确认。

例 1:甲公司于 2011 年 5 月 1 日采用售后回购的方式向乙公司销售商品,增值税专用发票上标明销售价格为 100 万元,该商品账面成本为 80 万元,而且商品已经发出,款项已经收到。售后回购协议同时规定,甲公司应于 2011 年 10 月 1 日将所售商品购回,回购价格定为 90 万元(不含增值税)。另外,甲、乙公司均为增值税一般纳税人,增值税税率为 17%。

甲公司的会计处理如下:

2011 年 5 月 1 日甲公司销售商品时:借:银行存款 117;贷:其他应付款——应付售后回购款 100,应交税费——应交增值税(销项税额)17。借:发出商品——售后回购发出商品 80;贷:库存商品——售后回购发出商品 80。每月确认租金收入 2 万元:借:其他应付款——应付售后回购款 2;贷:其他业务收入(租金收入)2。

10 月 1 日甲公司回购时:借:其他应付款——应付售后回购款 90,应交税费——应交增值税(进项税额)15.3;贷:银行存款 105.3。库存商品仍按照原账面价值入账:借:库存商品——售后回购发出商品 80;贷:发出商品——售后回购发出商品 80。

笔者认为,为区分不同发出商品的用途,应在“发出商品”科目下设置“售后回购发出商品”二级科目;为明确“其他应付款”科目核算的具体内容是什么,应在“其他应付款”科目下设置“应付售后回购款”二级科目。

2. 销售方以市场价格回购,回购价格低于原售价。若回购价格以回购当日的市场价格为基础确定,则表明该商品因增值带来的收益和因贬值而带来的损失均由买方承担,当回购价格低于当时的出售价格时,应视为卖方转移了所售商品的减值风险。笔者认为,根据谨慎性原则,不能高估企业的资产,在回购时应该按照商品的实际成本入库。

例 2:接例 1,如果回购日所售商品市场价格为 90 万元,计收增值税 15.3 万元,其他条件不变。

甲公司的相关会计处理如下:

2011 年 5 月 1 日甲公司销售商品时:借:银行存款 117;贷:其他应付款——应付售后回购款 100,应交税费——应交增值税(销项税额)17。借:发出商品——售后回购发出商品 80;贷:库存商品——售后回购发出商品 80。

10 月 1 日甲公司回购时:借:其他应付款——应付售后回购款 90,应交税费——应交增值税(进项税额)15.3;贷:银行存款 105.3。借:其他应付款——应付售后回购款 10;贷:发出商品——售后回购发出商品 10。回购商品按实际成本验收入库:借:库存商品——售后回购发出商品 70;贷:发出商品——售后回购发出商品 70。

应注意的是,不管是销售方以固定价格回购还是以市场价格回购,如果销售日和回购日不在同一个会计报告期间内,虽然所售商品已经不在企业,但其作为企业的资产,企业仍应该在会计期末对其进行减值测试,确实发生减值的应该对其计提减值准备。○

事业单位创收业务 核算误区纠正

江苏技术师范学院 房子磊

常州纺织服装职业技术学院 王坤

事业单位创收能力日益受到重视,但许多事业单位在自我创收的会计处理上还存在误区甚至错误。为说明问题,我们首先展示事业单位创收业务常见的一种会计处理,本文称为“第一种做法”:收到相关费用时,借:银行存款(或现金);贷:应缴财政专户款。将相应款项上缴财政专户时,借:应缴财政专户款;贷:银行存款。资金分配时,借:事业支出;贷:其他收入(单位所得),代管款项(二级部门所得)。在此,我们暂且不提这种账务处理的不当之处,先来分析整个创收业务的流程。

事业单位创收业务流程可以概括为六个步骤,在此逐步列出相关会计处理,并统称为“第二种做法”:第一步,外部单位及个人缴费,借:银行存款(现金);贷:应缴财政专户款。第二步,相关二级部门提供商品及服务。第三步,财务部门收取费用上缴财政专户,借:应缴财政专户款;贷:银行存款。第四步,上级部门返还资金,借:银行存款;贷:事业收入。第五步,单位和二级部门就创收进行分成,借:事业支出(二级部门所得部分);贷:代管款项。第六步,二级部门支付提供商品、服务过程中的有关费用,借:代管款项;贷:银行存款。

对比前后两种做法,可以发现第一种做法的两个错误:

1. 单位所得部分分别在资金分配环节、资金返还环节确认了两次收入。出现这种情况的原因很有可能是资金分配和资金返还两个环节发生时间的错位。一般情况下,为了管理和操作上的方便,要上缴财政专户的款项不是逐笔而是批量上缴,而上级部门资金的返还也要经过一定的周期,因此,创收资金的分配一般不会在资金返还之后而是返还之前进行。

2. 在资金分配环节,“事业支出”科目借方列示了支出,金额为创收中单位所得部分,但由于“支出只有在经济利益或服务潜力能够流出企业从而导致事业单位资产减少或者负债增加、且经济利益或服务潜力流出额能够可靠计量时才能予以确认”,很明显,事业单位创收的单位所得部分未涉及支出的确认,资金分配环节的会计处理虚列了支出。出现这种情况的原因有二:一是财务人员在支出的确认上,未能正确领会相关准则的要求;二是财务人员认为每一笔资金的来龙去脉都要在账务系统中反映,单位所得部分要反映在账务系统中就必然要列支支出,因而导致了支出虚增。实际上,要想对创收业务中单位所得有一个准确、详细的了解,做好备查账簿的登记即可。

对比两种会计处理方式,第二种方法避免了第一种方法的错误,无疑是一种正确、科学的处理方式。○