

事业单位待处置资产损益核算

韦小虹

(陕西警官职业学院 西安 710043)

【摘要】本文主要介绍了新《事业单位会计制度》下新增资产类科目“待处置资产损益”在财产清查、资产减少等方面的会计核算,以期为实务工作者提供参考。

【关键词】事业单位 待处置资产损益 财产清查

和旧制度比,新《事业单位会计制度》(简称“新制度”)中资产类账户新增1701号“待处置资产损益”科目,该科目主要核算事业单位待处置资产的价值及处置资产损益。它按照待处置资产项目进行明细核算,对于待处置资产中获得的相关收入、发生的相关费用设置“处置资产价值”、“处置净收入”明细科目进行明细核算。

一、“待处置资产损益”科目在期末财产清查中的应用

该科目与企业会计中的“待处理财产损益”科目名称很相似,两者在实际应用中却大不相同。

首先,在新制度中,转入待处置的资产是不含货币资金形式的资产,也就是说能用到该科目进行账务处理的资产不含货币资金。新制度关于资产的划分与企业会计一样,都是按资产的流动性来划分的,按照该标准,事业单位流动资产主要包括货币资金、短期投资、应收及预付款项、存货。其中,货币资金主要涉及“库存现金”、“银行存款”和“零余额账户用款额度”三个科目,这三个科目的账务处理与待处置资产损益无关。而在企业会计中,转入待处置的资产是包含货币资金形式的资产的。

其次,在新制度中,期末财产清查时,若发现现金、存货或固定资产的账存数与实存数不相符,则其账务处理要视盘盈和盘亏的具体情况而定。在盘盈情况下,资产不用转入待处置状态;在盘亏情况下,则要先转入待处置状态。这点的账务处理与企业会计是有差别的。

例1:某事业单位进行现金清查时发现现金实际数比账面数多出了100元,原因待查。

(1)账务处理为:借:库存现金100;贷:其他应付款100。

若将会计主体改为企业,则账务处理为:借:库存现金100;贷:待处理财产损益——待处理流动资产损益100。

(2)若例1现金的实际数比账面数少了100元,原因待查。账务处理为:借:其他应收款100;贷:库存现金100。

若将会计主体改为企业,则账务处理为:借:待处理财产损益——待处理流动资产损益100;贷:库存现金100。

例2:某事业单位期末盘盈事业用材料价值100元。

(1)账务处理为:借:存货——材料100;贷:其他收入100。

若将会计主体改为企业,则账务处理为:借:原材料100;贷:待处理财产损益——待处理流动资产损益100。

(2)若例2存货盘亏100元,原因待查。其盘亏存货的账务处理为:借:待处置资产损益100;贷:存货——材料100。查明原因后,批准核销:借:其他支出100;贷:待处置资产损益100。

若将会计主体改为企业,则账务处理为:借:待处理财产损益——待处理流动资产损益100;贷:原材料100。查明原因后,批准核销:借:管理费用/营业外支出100;贷:待处理财产损益——待处理流动资产损益100。

例3:某事业单位期末进行财产清查时,盘盈一项固定资产,其重置价值为10 000元。

(1)账务处理为:借:固定资产10 000;贷:非流动资产基金——固定资产10 000。

若将会计主体改为企业,则账务处理为:借:固定资产10 000;贷:以前年度损益调整10 000。

(2)若例3财产清查固定资产出现盘亏,其原值为10 000元,已提取折旧2 000元,原因待查。账务处理为:借:待处置资产损益8 000,累计折旧2 000;贷:固定资产10 000。查明原因后,批准核销:借:非流动资产基金——固定资产8 000;贷:待处置资产损益8 000。

若将会计主体改为企业,则账务处理为:借:待处理财产损益——待处理非流动资产损益8 000,累计折旧2 000;贷:固定资产10 000。查明原因后,批准核销:借:营业外支出8 000;贷:待处理财产损益——待处理非流动资产损益8 000。

从上述三个例子不难看出,财产清查出现盘盈,在事业单位会计中均不用转入待处置资产状态,这点与企业会计处理不同。此外,事业单位中的货币资金形式的资产即库存现金,无论是盘盈还是盘亏状态,均不用转入待处置资产,而存货和固定资产在出现盘亏时却要先转入待处置资产状态。

二、“待处置资产损益”科目在应收及预付款项业务中的应用

旧制度和企业会计中关于应收及预付款项的账务处理都是和待处置资产毫无联系的。而新制度中首次规定,逾期三年或以上、有确凿证据表明确实无法收回的应收账款/预付账款/其他应收款,按规定报经批准后予以核销,核销的应收账款/预收账款/其他应收款应在备查簿中保留登记。

例4:某事业单位向A公司提供非专业业务活动,应收取费用10 000元,货款尚未收到(已逾期三年),并有确凿证据证明确实无法收回。

账务处理为:借:待处置资产损益10 000;贷:应收账款——A公司10 000。报经批准予以核销,账务处理为:借:其他支出10 000;贷:待处置资产损益10 000。

如果以后期间又收回已核销的A公司的应收账款,账务处理为:借:银行存款10 000;贷:其他收入10 000。

三、“待处置资产损益”科目在对外捐赠、转让、出售、无偿调出、毁损或者报废非货币性资产中的应用

该科目除了在财产清查及应收、预付款项中用到外,在对外捐赠、转让、出售、无偿调出、毁损或者报废货币资金形式以外的资产中也会用到。这些情况都会导致资产的减少,只要资产减少(货币资金除外),就要先将其转为待处置状态。

1. 存货减少的核算。导致存货减少的因素有很多,除了盘亏、报废或者毁损外,对外捐赠或者无偿调出也是导致其减少的一方面。另外,笔者发现新制度中无论是1301号“存货”科目还是1701号“待处置资产损益”科目,均未提及存货出售的账务处理。事业单位存货分为三类,其中从事商品购销业务的存货,其持有的目的是实现销售,所以针对此类存货的出售应做销售收入(具体根据是否是开展专业业务活动产生的收入来判断是事业收入还是经营收入)的实现来处理,而不是简单意义上的存货减少,故不能将其转入待处置状态。这一点和固定资产出售有所区别。

例5:某事业单位为增值税一般纳税人,对外捐赠非自用材料,成本为10 000元,增值税进项税额为1 700元。

先转入待处置状态,账务处理为:借:待处置资产损益11 700;贷:存货——材料10 000,应交税费——应交增值税(进项税额转出)1 700。实际减少时:借:其他支出11 700;贷:待处置资产损益11 700。

如果将例5中改为自用材料(或增值税小规模纳税人),由于自用材料购入时是以含税价格计算的,在存货减少时,不能再做进项税额转出的账务处理。

此外,如果是除上述因素以外的原因导致存货的减少,期间还发生相关待处置资产的收入、支出或者费用,则还要通过“待处置资产损益——处置净收入”科目进行明细核算。其具体应用与下例相同,这里不再赘述。

2. 长期投资减少的核算。导致长期投资减少的原因主要有转让(出售)投资或者长期投资发生损失,在这里我们主要以转让为例进行说明。事业单位的长期投资主要包括长期股权投资和长期债券投资两类。与“待处置资产损益”科目相关的只有长期股权投资这一类。

例6:某事业单位转让一笔账面成本为10 000元的长期股权投资,转让时,实际收到价款12 000元,转让过程中发生相关支出5 000元。

先转入待处置状态,账务处理为:借:待处置资产损益——处置资产价值10 000;贷:长期投资——长期股权投资10 000。

实际转让时:借:非流动资产基金——长期投资10 000;贷:待处置资产损益——处置资产价值10 000。转让过程中取得相关收入12 000元:借:银行存款12 000;贷:待处置资产损益——处置净收入12 000。转让过程中发生5 000元的费用:借:待处置资产损益——处置净收入5 000;贷:银行存款5 000。转让价款扣除相关税费后得到7 000元净收入:借:待处置资产损益——处置净收入7 000;贷:应缴国库款7 000。

3. 固定资产减少的核算。导致固定资产减少的因素大部分情况下和存货是一样的,即盘亏、报废或者毁损、对外捐赠或者无偿调出。与旧制度相比,新制度中规定固定资产(四项除外)可以计提折旧。这样的话,固定资产的减少就以其账面净值转入待处置资产状态,这点和存货是有区别的,因为存货不用计提折旧。

事业单位固定资产的出售和长期股权投资的转让(出售)一样,应先将其转入待处置状态。

例7:某事业单位将一台设备出售,该设备原值为10 000元,已提取折旧1 000元,双方协议售价为8 000元,款项直接存入银行(假设无相关税费)。

先转入待处置状态,账务处理为:借:待处置资产损益——处置资产价值9 000,累计折旧1 000;贷:固定资产10 000。

实际出售时:借:非流动资产基金——固定资产9 000;贷:待处置资产损益——处置资产价值9 000。出售过程中取得8 000元的相关收入:借:银行存款8 000;贷:待处置资产损益——处置净收入8 000。

出售价款扣除相关税费后得到8 000元净收入:借:

售后回租账务处理的进一步探讨

蒋季奎(副教授)

(上海外国语大学国际金融贸易学院 上海 201600)

【摘要】本文对售后回租业务中的两种情况,即售后回租形成经营租赁且售价低于资产公允价值且损失将通过未来租赁付款额低于市价来得到补偿和售后回租形成经营租赁且售价高于资产公允价值的会计核算进行了探讨,以期完善该业务的账务处理。

【关键词】售后回租 经营租赁 融资租赁 售价 公允价值

对于售后回租,如果是融资租赁,则认为销售实质上并没有实现,因此,售价与资产账面价值的差额不应在销售时计入损益,而应在租回以后,随着租赁资产的折旧进行分摊,调整折旧费用。

如果售后回租形成经营租赁,并且售价是按照公允价值达成的,则认为销售实质上已经实现了,因此售价与资产账面价值的差额应该在销售时计入损益。如果售价不是按照公允价值达成的,没有特殊情况时,有关损益应于当期确认,但两种特殊情况除外;在这两种特殊情况下,售价与公允价值的差额将不计入当期损益,而予以递延。本文将就这两种特殊情况展开讨论。

情况之一:售后回租形成经营租赁,售价低于资产公允价值且损失将通过未来租赁付款额低于市价得到补偿

售价低于资产公允价值的差额不应该在销售时作为

待处置资产损益——处置净收入 8 000;贷:应缴国库款 8 000。

4. 无形资产减少的核算。导致无形资产减少的因素和固定资产是相同的。不同的是,转入待处置状态的固定资产按照扣除累计折旧的净额转入,而无形资产按扣除累计摊销的净额转入。

例8:某事业单位转让一项一年前取得的专利权,双方协议价为 100 000 元,专利权转让过程中发生相关税费 2 000 元,款项已通过银行存款支付。已知该专利权取得时的成本为 150 000 元,有效期限为 5 年,已提取摊销 30 000 元。

先转入待处置状态,账务处理为:借:待处置资产损益——处置资产价值 120 000,累计摊销 30 000;贷:无形资产 150 000。

实际转让时:借:非流动资产基金——无形资产

损失计入当期损益,而应该予以递延,在租赁期内的各个期间,按照租赁费用确认的比例进行分摊,调整增加租赁费用。

例1:某公司在 20×2 年初将公允价值为 110 万元、预计使用寿命为 20 年的固定资产按 100 万元的价格销售给某租赁公司,同时立即签订租赁合同,租回使用 4 年,用于企业管理,每年租金 20 万元,低于市价 2.5 万元。

在此情况下,20×2 年初销售时,应将售价低于资产公允价值的差额 10 万元借记“递延收益——未实现售后租回损益”科目,而在 20×2、20×3、20×4 和 20×5 年各年年末,按照支付的租金借记“管理费用”20 万元,贷记“银行存款”20 万元的基础上,借记“管理费用”2.5 万元,贷记“递延收益——未实现售后租回损益”2.5 万元。

这样处理的合理性是显而易见的,因为销售方(承租

120 000;贷:待处置资产损益——处置资产价值 120 000。转让过程中取得 100 000 元的收入:借:银行存款 100 000;贷:待处置资产损益——处置净收入 100 000。转让过程中发生 2 000 元的费用:借:待处置资产损益——处置净收入 2 000;贷:银行存款 2 000。转让价款扣除相关税费后得到 98 000 元的净收入:借:待处置资产损益——处置净收入 98 000;贷:应缴国库款 98 000。

从以上三个方面关于待处置资产损益的账务处理来看,新制度在这方面的会计核算和企业会计有着明显的区别,虽然其与企业会计核算的科目名称相似,但是应用范围却比企业会计要广泛得多,这也体现了国家健全事业单位资产管理的决心。

主要参考文献

财政部.关于印发《事业单位会计制度》的通知.财会[2012]22号,2012-12-19