

现行会计准则下 初装费会计处理的探讨

重庆天健会计师事务所 刘绍军
厦门大学嘉庚学院 张黎一

某些提供公共服务的企业在向客户提供各种管道、网络等接口服务之初,按照国家有关部门批准的收费标准向客户收取一次性入网费用或初装费。关于这一类的一次性收费(以下统称“初装费”),财政部发布的《关于企业收取的一次性入网费会计处理的规定》指出,对取得的入网费收入应通过“递延收益”科目按合理的期限平均摊销,分期确认为收入。

尽管财政部对于初装费给出了分期确认的明确要求,但是,我们发现各上市公司的会计处理不完全一致。

现行会计准则对于此类初装费收入视是否提供后续服务而分为一次性确认收入或分期确认收入。即如果不需提供后续服务,则应一次性确认为收入;如果需要提供后续服务,则应在提供后续服务的期限内分期确认收入。那么,问题的关键在于初装费收取后是否还需要提供后续服务?笔者认为,类似初装费的一次性收取的收入宜在收到(或应该收到)当期全部确认。

首先,初装费的本质是居民交纳初装费后可以“入网”,“入网”后方可享受后续服务或接受产品(比如天然气),这与“入会”是殊途同归的。《国际会计准则第18号——收入》对“申请、入会和会员费”的规定是:收入确认取决于所提供服务的性质。如果收费只限于取得会籍,其他所有服务或产品都要求会员另行付费,或者要按年另行订购,则当其收回的可能性不存在重大的不确定性时,这种收费应确认为收入。如果收费后需要向会员提供各种服务或出版物,或者允许会员以低于向非会员收取的价格购买商品或劳务,则该项收费应以反映受益的时间、性质和价值为基础进行确认。很显然,天然气的使用用户仅有“会员”,而没有“非会员”的概念;同时,初装费收取以后,天然气公司是不会免费提供后续服务的,完全满足该定义。

其次,有的上市公司将初装费作为递延收益核算。但是根据《企业会计准则——应用指南》的规定,“递延收益”科目核算企业确认的应在以后期间计入当期损益的政府补助,并按政府补助的项目进行明细核算。可见,“递延收益”科目仅核算与资产相关的政府补助。而本文所讨论的入网费、初装费显然不是政府补助。除此之外,“专项应付款”科目核算的是企业取得的国家指定为资本性投入的具有专项或特定用途的款项,显然将初装费纳入专项应付款也不恰当。如果循着初装费是对以后销售价格的一种补偿这一思路,初装费应作为预收账款核算。但是,如果作为预收账款,何时确认销售收入则无法

操作。

再次,对照收入的确认条件,初装费应立即确认为收入。《企业会计准则讲解》规定:属于提供设备和其他有形资产的特许权使用费,应在交付资产或转移资产所有权时确认收入;属于提供初始及后续服务的特许权使用费,应在提供服务时确认收入。初装费是企业提供天然气管道这种有形资产的特许权使用费,故应在交付资产(即开通天然气管道)时确认收入。我们还可以参照一下分期销售收入的确认。根据《企业会计准则讲解》的规定:企业销售商品,有时会采取分期收款的方式,如果延期收取的货款具有融资性质,其实质是企业向购货方提供信贷时,企业应当按照应收的合同或协议价款的公允价值确定收入金额。在满足收入确认的条件时,分期销售收入没有全部收到的都可以一次性计入当期收入,为什么初装费不可以计入当期收入呢?

最后,从防范盈余管理的角度来看,初装费如果分期确认为销售收入,则为上市公司提供了较大的业绩调节的空间。即使本年度供气业务全部停止,也将会因为以前年度递延的初装费而产生主营业务收入。○

浅谈所得税的核算

河南理工大学经管学院 杨文浩
河南财经学院 尚廷娟

有许多参加中级会计师考试的考生学到“所得税”这一章时,感到看书没感觉,做题常出错。针对这种情况,笔者总结了一套方法,现介绍给大家。

一、一般思路

第一步,计算计税基础。

(1)资产的计税基础=账面价值-以前期间按税法已经税前扣除的金额。即资产的计税基础就是将来收回资产时可以抵税的金额。

①固定资产的计税基础=固定资产的原价-按税法计算的累计折旧;②初始计量时无形资产的计税基础=成本,后续计量时无形资产的计税基础=无形资产的原价-税法规定的累计摊销额;③应收账款的计税基础=应收账款的账面价值-按照税法规定允许计提的坏账准备(一般是应收账款的账面价值 $\times 5\%$);④以公允价值计量的金融资产的计税基础=成本;⑤采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产的计税基础=成本-按照税法规定允许税前扣除的折旧;⑥其他各种计提资产减值准备的资产的计税基础=不扣除资产减值准备的账面价值。

(2)负债的计税基础=账面价值-未来可税前列支的金额。即负债的计税基础就是将来支付时不能抵税的金额。