

据。组成计税价格=(成本+利润)÷(1-消费税税率)=成本×(1+成本利润率)÷(1-消费税税率), 消费税应纳税额=组成计税价格×适用税率。公式中的成本是指应税消费品的产品生产成木, 利润是根据应税消费品全国平均成本利润率计算得到的。可见, 在对自产自用应税消费品征收消费税的过程中, 计税依据中包含了利润。

3. 两者的差异分析。由上文可知, 委托加工应税消费品的组成计税价格中并没有考虑成本利润率。委托加工环节的组成计税价格计算公式仅包括材料成本、加工费以及消费税税率三个要素, 与实际的销售额还存在一定差距。这无形中缩小了税基, 造成了国家税收的流失, 也为纳税人利用这一漏洞进行纳税筹划提供了条件。而自行加工后销售所纳的税额高于委托加工后直接销售所纳的税额, 这造成了税负不公, 不利于营造公平竞争的市场环境。

消费税往往是对一些特殊消费品、奢侈品、高能耗消费品、不可再生资源消费品等征税。因此, 如果对委托加工应税消费品的组成计税价格考虑成本利润率, 不仅可以增加国家的财政收入, 而且也不会影响到国家鼓励类行业的发展。

综上所述, 笔者认为委托加工应税消费品收回后, 不论是用于连续生产应税消费品还是直接用于出售, 计算应纳消费税时都应考虑成本利润率。委托加工环节已交消费税的应税消费品收回后用于继续加工应税消费品的, 对其已交的消费税进行抵扣。这样既可以解决组成计税价格不合理造成的税基缩小、国家税收流失的问题, 又可以实现公平税负, 有利于纳税人之间的公平竞争。○

企业收到入网费的会计与税务处理

青岛景道有限责任会计师事务所 杨宗满

从事供热、供水、污水处理和有线电视安装等公用事业的企业向客户收取的一次性入网费应如何处理? 企业财务人员在账务处理上做法各异, 笔者对此发表一下自己的看法。

1. 一次性入网费是企业的资产和收入。对于从事供热、供水、污水处理和有线电视安装等公用事业的企业, 虽然有的地方政府将以上企业的配套资产的所有权界定为归政府所有, 但财政部门在划拨资金(代收代付)以购建配套资产时并没有明确规定应将该项资金作为国家资金处理。另外, 该资金形成资产的目的是帮助企业取得收入, 企业提供服务的成本中也包含了相关资产的折旧。而且, 政府没有享受到该资产的任何收益, 且资产与企业无法分离, 更不能由政府对其单独出售。因此该资产在实质上是由企业所拥有和控制, 已形成了企业的资产。该入网费一旦收取, 无论发生什么情况, 收取企业

均不再负有向客户退还的义务。因此对收费企业来说, 入网费实质上是构成了企业的一项收入。

2. 相关的税务处理。《财政部 国家税务总局关于营业税若干政策问题的通知》(财税[2003]16号)规定:“燃气公司和生产、销售货物或提供增值税应税劳务的单位, 在销售货物或提供增值税应税劳务时, 代有关部门向购买方收取的集资费(包括管道煤气集资款(初装费))、手续费、代收款等, 属于增值税价外收费, 应征收增值税, 不征收营业税。”

《财政部 国家税务总局关于增值税若干政策的通知》(财税[2005]165号)规定:“对从事热力、电力、燃气、自来水等公用事业的增值税纳税人收取的一次性费用, 凡与货物的销售数量有直接关系的, 征收增值税; 凡与货物的销售数量无直接关系的, 不征收增值税。”

由于上述企业收取的一次性入网费既不与企业的销售数量、服务期间相关, 又不与用户的使用时间及使用数量相联系, 因此税法从真实发生的原则出发, 规定企业应将上述入网费并入发生当期的销售收入, 按服务业计算缴纳营业税金及附加。按照相关的税法规定, 企业应将收取的入网费全部作为发生当期的应纳税营业额, 并计算缴纳相应的营业税金及附加。同时应将收取的一次性入网费全额扣除缴纳的营业税金及附加后纳入入网费发生当期的应纳税所得额, 计算缴纳企业所得税。

另外, 按照不重复征税原则, 对纳税人在以后的摊销期间确认已纳税部分的收入时, 也允许将入网费收入作为应纳税营业额和应纳税所得额的调减项目处理, 不再缴纳营业税和所得税。

3. 相关的会计处理。入网费收入不仅与企业的正常经营没有必然的联系, 而且收入的多少也不具有确定性和稳定性。因此, 为了均衡地反映企业的经营成果, 避免企业业绩的大起大落, 保证会计信息的一贯性和可比性, 财政部发布了《关于企业收取的一次性入网费会计处理的规定》(财会[2003]16号), 对企业按照国家有关部门批准的收费标准向客户收取的一次性入网费的会计处理做了具体规定。实务中, 可做以下会计处理:

(1)入网费收入应记的会计科目, 应根据企业的性质不同进行不同的处理。如果企业的主营业务收入是缴纳营业税项目, 则入网费收入应记入“主营业务收入”科目; 如果企业的主营业务收入是缴纳增值税项目, 则入网费收入应记入“其他业务收入”科目。

(2)由于纳税人对上述入网费在发生当期按全额计算了应纳税营业额和应纳税所得额, 而递延收益是分期确认收入, 所以在收到入网费当期应将缴纳的相关税金作为递延税款处理, 借记“递延税款——营业税金及附加”、“递延税款——所得税”科目, 贷记“应交税费(或银行存款等)”科目。

(3)当递延收益确认为当期收入时, 应将相关税金与确认的收入相比, 再将确认收入部分负担的税金计入当期损益, 借记“营业税金及附加(或所得税费用等)”科目, 贷记“递延税款”科目。○