

租赁准则中“未实现融资收益”计算公式小议

湖北宜昌 周长华 谢帮伟 严滔

对于未实现融资收益,《企业会计准则第21号——租赁》第十八条规定:“在租赁期开始日,出租人应当将租赁开始日最低租赁收款额与初始直接费用之和作为应收融资租赁款的入账价值,同时记录未担保余值;将最低租赁收款额、初始直接费用及未担保余值之和与其现值之和的差额确认为未实现融资收益。”

但在实务操作过程中,如果严格按这段话来进行账务处理,会计分录就会出现问題,下面举例分析。

例:20×6年12月28日,A公司与B公司签订了一份租赁合同。合同主要条款如下:①租赁标的物:程控生产线。②租赁期开始日:租赁物运抵A公司生产车间之日(即20×7年1月1日)。③租赁期:从租赁期开始日起36个月(即20×7年1月1日~20×9年12月31日)。④B公司该生产线在20×7年1月1日的公允价值为260万元。⑤租金支付方式:自租赁期开始日起每年年末支付租金100万元。⑥租赁合同规定的年利率为8%。⑦该生产线为全新设备,估计使用年限为5年。

B公司的有关资料如下:该程控生产线账面价值为260万元;发生初始直接费用10万元;假定未担保余值为0。采用实际利率法确认本期应分摊的未实现融资收益。

如果按照《企业会计准则第21号——租赁》中未实现融资收益的公式来进行计算,则得出:未实现融资收益=(最低租赁收款额+初始直接费用+未担保余值)-(最低租赁收款额的现值+初始直接费用的现值+未担保余值的现值)=(100×3+10)-(270+10)=30(万元)。

会计分录为:借:长期应收款——应收融资租赁款310万元;贷:融资租赁资产260万元,银行存款10万元,未实现融资收益30万元。

由上可知,按照这个公式做出来的会计分录借方金额为310万元,贷方金额只有300万元,借贷不平。

在具体会计实务操作中,会计人员常常采用简便方法来这一会计分录,即不直接计算未实现融资收益的金额,而是先确定其他会计科目的金额,然后倒挤出未实现融资收益的金额。也就是说首先确认应收融资租赁款310万元、融资租赁资产260万元、银行存款10万元,然后倒挤出未实现融资收益40万元,会计分录如下:借:长期应收款——应收融资租赁款310万元;贷:融资租赁资产260万元,银行存款10万元,未实现融资收益40万元。

这时的会计分录借贷平衡,那么未实现融资收益到底是

30万元还是40万元呢?笔者认为,会计人员常用的简便方法计算出来的40万元的未实现融资收益是正确的,它遵循了“借贷必相等”的基本原理,这也意味着用公式计算出来的30万元的金额有问题。如果我们仔细对照租赁准则原文进行公式推导就会发现:计算最低租赁收款额的现值时,由于涉及租赁内含利率的计算问题,其实把初始直接费用已经包括进去了,那么在计算未实现融资收益时,初始直接费用就被减掉了两次(初始直接费用等于初始直接费用的现值),也就是说:未实现融资收益=[最低租赁收款额(未包含初始直接费用)+初始直接费用+未担保余值]-[最低租赁收款额的现值(包含了初始直接费用)+初始直接费用的现值+未担保余值的现值]。

公式中初始直接费用被减掉两次,就计算出未实现融资收益为30万元,如果加上多减掉的一次初始直接费用10万元,则未实现融资收益就变成40万元,这时会计分录就平了。○

委托加工环节消费税

计算应考虑成本利润率

西南财经大学财税学院 倪芳芳

在消费税应纳税额的计算中,存在没有销售额的情况,这时组成计税价格就成为计算消费税应纳税额的基础。但是,委托加工应税消费品和自行生产应税消费品的组成计税价格却存在着差异。笔者拟对二者的差异进行分析并提出建议。

1. 委托加工应税消费品的组成计税价格。根据《消费税暂行条例》及其实施细则对委托加工应税消费品消费税代收代缴的规定,如果受托方是法定的代收代缴义务人,对委托加工应税消费品的消费税是由受托方在向委托方交货时代收代缴的。委托方将收回的应税消费品直接出售的,不再征收消费税。因此,委托加工的应税消费品,按照受托方的同类消费品的销售价格计算纳税;没有同类消费品销售价格的,按照组成计税价格计算纳税。计算公式如下:组成计税价格=(材料成本+加工费)÷(1-消费税税率);消费税应纳税额=组成计税价格×适用税率。

2. 自产自用应税消费品的组成计税价格。在纳税人自行生产应税消费品,但未通过市场销售,也无同类消费品的销售价格时,税务机关也是根据组成计税价格来确定计税依据。按照《消费税暂行条例》及其实施细则的规定,对于自产自用的应税消费品,用于连续生产应税消费品的,不再征税;若是用于其他方面的,则应视同销售,于移送使用时纳税。

自产自用应税消费品若没有同类消费品销售价格,在计算征税时由于没有可参考的应税销售额,因而按组成计税价格计算纳税。对于其他无销售价格又无同类消费品参考价格的自行生产的应税消费品,也以组成计税价格来确定计税依

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本, 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。○