

分期还本债券直线法 摊销溢折价的简便核算

湖南理工学院 湛忠灿

分期还本债券是按不同的到期日偿还本金的债券,和一般债券一样,也存在按面值发行、溢价发行和折价发行。而且溢折价应该在持有期内摊销完毕,摊销方法有直线法和实际利率法,实际利率法的处理与一般债券相同。但由于其本金在债券持有期是分期偿还的,所以本金在不同会计期间的金额是不一致的,本金在不断变小,溢折价摊销的直线法也不是简单的平均摊销。下面通过举例对此摊销方法的简便会计处理作些分析。

例:某公司于2006年1月1日发行面值600 000元、5年期、年利率为10%的债券,用于经营周转。合同规定每年年末支付利息,从第三年起每年偿还本金200 000元。债券发行时的市场利率为9%。

1. 发行时的会计处理。由于债券发行价格为未来应付总金额的现值之和。根据市场利率计算现值,债券的发行价格为619 321元。所以,发行时会计分录为:借:银行存款 619 321元;贷:应付债券——债券面值 600 000元、——债券溢价 19 321元。

2. 直线法下溢折价摊销的处理。对于分期还本债券而言,由于各期应付债券面值余额不同,因而不能简单地将溢价或折价总额在各期平均分摊。在这种情况下采用直线法摊销时,应考虑各期债券应付债券面值余额的大小。

(1)直线法下溢折价摊销处理的一般方法。在计算各期摊销额时一般方法为编制溢折价摊销表(如下表,单位:元,*含尾差调整)。

分期还本债券溢折价摊销表(直线法)

期次	应付利息 (1)=期初 (6)×10%	摊销比例(2) =期初(6)/ (6)合计	溢折价摊 销(3)=溢 折价×(2)	利息费 用(4)= (1)-(3)	未摊销溢折 价(5)=期初 (5)-(3)	债券面值 余额(6)
发行时					19 321	600 000
1	60 000	3/12	4 830	55 170	14 491	600 000
2	60 000	3/12	4 830	55 170	9 661	600 000
3	60 000	3/12	4 830	55 170	4 831	400 000
4	40 000	2/12	3 220	36 780	1 611	200 000
5	20 000	1/12	1 611*	18 389	0	0
合计	240 000	12/12	19 321	220 679	-	2 400 000

由此得出各期期末的会计分录为:借:应付债券——债券面值(偿还的本金)、——债券溢价(根据表中计算),财务费用(借贷差额);贷:银行存款(偿还的本息之和)。

以本例中2008年期末分析,会计分录为:借:应付债券——债券面值200 000元、——债券溢价4 830元,财务费用55 170元;贷:银行存款260 000元。

(2)直线法下溢折价摊销会计处理的简捷方法。根据以上分析可知,由于各期应付债券面值余额不同,既然不能简单地将溢价和折价总额在各期平均分摊,应考虑各期债券应付债券面值余额大小,所以此时的所谓直线法实质上可以理解为是一种类似固定资产折旧方法中年数总和法的摊销法。由此可以得出以下分析过程及结论。

总结出类似固定资产年数总和法的计算公式:各年摊销率=该年年初债券面值余额/各年年初债券面值余额之和(公式①)。显然,公式①类似固定资产采用年数总和法下的年折旧率计算公式。某年摊销额=债券溢折价总额×该年摊销率(公式②)。公式②中债券溢折价总额类似固定资产应计提的折旧总额。

根据公式①和公式②,对上例加以分析。第1~5年各年的摊销率计算为:各年年初债券面值余额之和=600 000+600 000+600 000+400 000+200 000=2 400 000(元);第1~3年的摊销率=600 000÷2 400 000=1/4;第4年的摊销率=400 000÷2 400 000=1/6;第5年的摊销率=200 000÷2 400 000=1/12。

各年摊销额分别为:第1~3年各年的摊销额=19 321×1/4=4 830.25(元);第4年的摊销额=19 321×1/6=3 220.17(元);第5年的摊销额=19 321×1/12=1 610.08(元)。从以上分析可知,所谓直线法本质是账面价值期初余额总和法。○

建设工程总分包经营的 纳税及会计处理

武汉建工股份有限公司 余国强

在建设工程中,总分包的经营形式是很普遍的。总包单位如何缴纳营业税金及附加及总包单位如何对分包工程代扣税金并进行正确的核算,《企业会计制度》、《施工企业会计核算办法》以及2006年财政部颁布的《企业会计准则第15号——建造合同》均未对此做出明确规定,在此笔者就这一问题进行阐述。

1994年1月1日起执行的《营业税暂行条例》规定,纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产,按照营业额和规定的税率计算应纳税额。应纳税额计算公式:应纳税额=营业额×税率。建筑业的总承包人将工程分包或者转包给他人的,以工程的全部承包额减去付给分包人或者转包人的价款后的余额为营业额。

在实际纳税操作中,总包单位在签订分包合同后应及时到所属税务局进行分包合同备案(同一项目的分包合同总额

变动成本法、完全成本法下 税前利润差异的算式推导

辽宁鞍山广播电视学校 彭广林
黑龙江科技学院 赵海英

不超过总包合同金额)。每月总包单位按上月实际所收的工程款计算营业税金及附加并申报缴纳。总包单位在计算缴纳营业税金及附加时要先将应纳税额分解:应纳税额=自营工程应纳税额+分包工程应纳税额,并分别进行申报。申报缴纳的分包工程税款由税务机关开具专门的建筑工程代扣代缴纳税凭证,总包单位依据该凭证抵扣分包单位工程款,而分包单位依据该凭证作为营业税已缴纳的依据。

总包单位及分包单位在此模式下,不会出现少报漏缴营业税的问题,而且扣缴义务人清晰。通常总包单位将项目分解,转给各个专业分包人,总包单位依靠收取总包管理费获得收入,所以分包单位产值就是该项分包项目的产值减去总包管理费和总包单位代扣代缴的营业税金及附加后的金额。由于总包单位不承担项目的施工成本,建造合同的适用就会与会计准则之间存在差异。现举例说明:

假设2007年5月某工程完成工作量1000万元并得到监理和甲方的认可签字,甲方依据合同支付比例80%付款800万元,其中土建完成工作量的90%,安装完成工作量的10%,当地建筑安装工程营业税金及附加的税率是3.33%,土建及安装的总包管理费均为3%,同时拨付土建分包单位680万元,安装分包单位75万元,当月总包单位纳税及会计处理如下:

①报本月工程结算。借:应收账款——××工程——土建900万元,——安装100万元;贷:工程结算——××工程——土建900万元,——安装100万元。②收甲方工程进度款。借:银行存款800万元;贷:应收账款——××工程——土建720万元,——安装80万元。③报本月产值收入、成本、毛利。借:主营业务成本——××工程——土建843.03万元,工程施工——××工程——土建——毛利56.97万元;贷:主营业务收入——××工程——土建900万元。借:主营业务成本——××工程——安装93.67万元,工程施工——××工程——安装——毛利6.33万元;贷:主营业务收入——××工程——安装100万元。借:营业税金及附加——××工程33.3万元;贷:应交税费——营业税30万元,——附加税费3.3万元。④报分包产值。借:工程施工——××工程——土建——分包产值843.03万元;贷:应付账款——××工程——土建分包843.03万元。借:工程施工——××工程——安装——分包产值93.67万元;贷:应付账款——××工程——安装分包93.67万元。⑤拨付分包工程款。借:应付账款——××工程——土建分包680万元;贷:银行存款680万元。借:应付账款——××工程——安装分包75万元;贷:银行存款75万元。⑥6月初向税务局申报税款。(依据每月实际收到工程款金额缴税)。借:应交税费26.64万元;贷:银行存款26.64万元。

总包单位不承担工程施工成本,所以总包单位不适用完工百分比法确认收入、成本(总包单位的实际收入是管理费收入,成本是管理费支出)。营业税的缴纳要注意:如果总包单位与分包单位签订的是建筑施工合同,则总包管理费收入仍按3%缴纳营业税;如果签订的是承包合同,则总包管理费收入需按5%缴纳营业税。○

管理会计变动成本法在成本性态分析的基础上,将固定性生产费用(制造费用)并入期间成本,使其期末存货成本与财务会计完全成本法期末存货成本处于不同水平,从而导致了两种方法下税前利润的计算结果可能存在差异。造成此种差异的实质性原因是完全成本法下期末存货吸收的固定性制造费用与期初存货释放的固定性制造费用存在差异。在管理会计实务中通过具体实例或文字揭示,要么过于繁琐,要么过于抽象,给初学者带来诸多困惑。

笔者从两种成本法下利润总额的计算公式出发,直接推导出差异转换的规律,并总结出记忆口诀,供管理会计教学者和初学者参考。

一、公式推导

完全成本法下税前利润=本期的销售毛利-本期的期间费用=本期的销售收入-本期的销售成本-本期的期间费用=本期的销售收入-(本期销量的变动生产成本+本期销量的固定性生产成本)-本期的期间费用=本期的销售收入-本期销量的变动生产成本-(期初存货的固定性制造费用+本期生产量的固定性制造费用-期末存货的固定性制造费用)-本期的期间费用=本期的销售收入-本期销量的变动生产成本-本期生产量的固定性制造费用+期末存货的固定性制造费用-期初存货的固定性制造费用-本期的期间费用

变动成本法下税前利润=本期的贡献边际-本期固定成本=本期的销售收入-本期的变动成本-(本期固定性生产费用+本期固定性非生产费用)=本期的销售收入-(本期销量的变动生产成本+本期变动性非生产费用)-(本期固定性生产费用+本期固定性非生产费用)=本期的销售收入-本期销量的变动生产成本-本期固定性生产费用-(本期变动性非生产费用+本期固定性非生产费用)=本期的销售收入-本期销量的变动生产成本-本期生产量的固定性制造费用-本期非生产费用(完全成本法期间费用)

完全成本法下税前利润-变动成本法下税前利润=期末存货的固定性制造费用-期初存货的固定性制造费用。

二、公式应用

上述公式可编制口诀“全变之差等于末减初”。“全变之差”指的是完全成本法下税前利润与变动成本法下税前利润的差;“末减初”指的是完全成本法下期末结存存货中吸收的固定性制造费用与期初结存存货中释放的固定性制造费用的差。○