采矿权售后回租核算初探

陈　娇

（中国矿业大学管理学院　江苏徐州　221116）

随着租赁行业的发展，售后回租模式成了越来越受企业欢迎的融资新模式。截至2009年底，许多上市公司都通过售后回租进行了融资，如银鸽投资、沈阳机床、长航油运等。从一些上市公司售后回租的实践来看，售后回租的标的物多是存货、机器设备、房屋等。笔者认为，存货、机器设备、房屋等作为一般企业售后回租的主要考虑对象是合乎常理的，但是在煤炭企业中，采矿权作为一项重要的递耗资产，价值量也很大，故也可以作为一种售后回租的新标的物。本文针对煤炭企业资金需求量大而资金供应短缺的情况，提出了采矿权售后回租的融资新模式，并用案例分析了这一融资模式的优势，可供同类企业参考。

一、采矿权与售后回租的概念

采矿权是指在依法取得的采矿许可证范围内，开采矿产资源和获得所开采的矿产品的权利。煤炭企业在获得采矿权后一般设置一级账户“递耗资产——采矿权”核算采矿权的初始成本，设置账户“累计折耗”核算采矿权的摊销价值。

售后回租是将自制或外购的资产出售，然后向买方租回使用。售后回租交易是指承租人在不改变其对租赁物的占有权和使用权的前提下，将固定资产（租赁物）及类似资产向流动资产转换的过程。

会计准则并没有明确限定售后回租的适用范围，笔者认为采矿权作为煤炭企业的主要递耗资产，价值量很大，可以作为煤炭企业售后回租的新主体。

二、售后回租的优势

由于售后回租的租金一般是每季或每年支付，而贷款的归还则通常是一次性的，因此售后回租的还款压力较小，期限较长。并且售后回租交易的实质具有融资性，交易结果具有节税效应。

通过售后回租，企业不仅能达到融资的目的，增加流动资产的比例，而且增强了长期资产的流动性，提高了全部资金的使用效率。这样，一方面解决了企业流动资金困难的问题，另一方面盘活了长期资产，有效地利用了现有资产，加速了资金周转循环，产生了资本扩张效应。

国家税务总局发布的《关于融资性售后回租业务中承租方出售资产行为有关税收问题的公告》（国税函[2010]13号）规定，售后回租业务可获得如下税收优惠：①根据现行增值税法和营业税法的有关规定，融资性售后回租业务中承租方出售资产的行为，不属于增值税和营业税征收的范围，不征收增

业、合营企业向子公司出售资产（逆向销售）。在进行合并抵销时，顺向销售是全额抵销未实现内部交易损益，逆向销售是按照持股比例抵销未实现内部交易损益。

1. 发生内部交易当年的合并抵销：顺向销售。假设2009年年初，甲公司拥有乙公司60%的普通股股份（乙公司是甲公司的子公司），甲公司拥有丙公司30%的普通股股份（丙公司是甲公司的联营企业），当年乙公司将成本为10 000元的存货加价20%出售给丙公司，年末丙公司持有该存货70%。

首先，计算内部交易损益。

未实现内部交易损益=2 000×70%=1 400（元）

已实现内部交易损益=600（元）

其次，母公司按完全权益法进行账务处理。

借：投资收益　　1 400

　贷：长期股权投资　　1 400

完全权益法下，对于未实现内部交易损益1 400元，母公司和集团同步抵销。

再次，编制集团合并抵销分录。

方法一：①抵销投资收益的借方发生额（未实现内部交易损益）。借：营业收入12 000；贷：营业成本10 600，投资收益1 400。②抵销长期股权投资的贷方发生额（未实现内部交易损益）。借：长期股权投资1 400；贷：存货1 400。

方法二：①抵销投资收益的借方发生额和长期股权投资的贷方发生额（未实现内部交易损益）。借：长期股权投资1 400；贷：投资收益1 400。②抵销未实现内部交易损益。借：营业收入12 000；贷：营业成本10 600，存货1 400。

以上对集团合并抵销分录的两种编制方法最终结果一样，但是具体路径不同。笔者认为，方法二中抵销分录的对应关系简单明了，更容易理解。

2. 发生内部交易次年的合并抵销：顺向销售。2010年丙公司将存货对外出售。

集团合并抵销分录为：

借：长期股权投资　　1 400

　贷：营业成本　　1 400

当集团基于完全权益法进行抵销处理时，集团的合并所有者权益与母公司所有者权益之间可以相互验证核对，且两者均不受内部交易损益的影响。○

值税和营业税。②根据《企业所得税法》的规定,融资性售后回租业务中承租人出售的资产不确认为销售收入,对融资性租赁的资产,仍按承租人出售前原账面价值作为计税基础的计提依据,租赁期间,承租人支付的融资利息部分,作为企业财务费用在税前扣除。

另外,售后回租也可以作为一项纳税筹划的新方法。

三、案例分析

西部某煤业有限公司是西部某省与沿海某省政府按照国家开发中西部战略在整合西部相关煤矿的基础上合资组建起来的一家大型煤炭企业。该煤业有限公司的煤矿探明总储量为 7 324.8 万吨,采矿权设计服务年限为 26 年。截至 2008 年底,该煤业有限公司采矿权的账面价值为 25 102 800 元,累计折耗为 3 199 920元。

该煤业有限公司因资金短缺,已将采矿权售后回租,其售后回租合同规定:出售价款为 25 000 008 元,在采矿权的设计服务年限内回租,尚可使用 24 年,内含利率为 7%(根据银行历年贷款利率估算值确定)。

案例最低租赁付款额测算　　单位:元

序号	日期	本金	年度还款	利息	年度租金支付合计
0	2008.12.31	25 000 008.00			
1	2009.12.31	23 958 341.00	1 041 667.00	1 750 000.56	2 791 667.56
2	2010.12.31	22 916 674.00	1 041 667.00	1 677 083.87	2 718 750.87
3	2011.12.31	21 875 007.00	1 041 667.00	1 604 167.18	2 645 834.18
4	2012.12.31	20 833 340.00	1 041 667.00	1 531 250.49	2 572 917.49
5	2013.12.31	19 791 673.00	1 041 667.00	1 458 333.80	2 500 000.80
6	2014.12.31	18 750 006.00	1 041 667.00	1 385 417.11	2 427 084.11
7	2015.12.31	17 708 339.00	1 041 667.00	1 312 500.42	2 354 167.42
8	2016.12.31	16 666 672.00	1 041 667.00	1 239 583.73	2 281 250.73
9	2017.12.31	15 625 005.00	1 041 667.00	1 166 667.04	2 208 334.04
10	2018.12.31	14 583 338.00	1 041 667.00	1 093 750.35	2 135 417.35
11	2019.12.31	13 541 671.00	1 041 667.00	1 020 833.66	2 062 500.66
12	2020.12.31	12 500 004.00	1 041 667.00	947 916.97	1 989 583.97
13	2021.12.31	11 458 337.00	1 041 667.00	875 000.28	1 916 667.28
14	2022.12.31	10 416 670.00	1 041 667.00	802 083.59	1 843 750.59
15	2023.12.31	9 375 003.00	1 041 667.00	729 166.90	1 770 833.90
16	2024.12.31	8 333 336.00	1 041 667.00	656 250.21	1 697 917.21
17	2025.12.31	7 291 669.00	1 041 667.00	583 333.52	1 625 000.52
18	2026.12.31	6 250 002.00	1 041 667.00	510 416.83	1 552 083.83
19	2027.12.31	5 208 335.00	1 041 667.00	437 500.14	1 479 167.14
20	2028.12.31	4 166 668.00	1 041 667.00	364 583.45	1 406 250.45
21	2029.12.31	3 125 001.00	1 041 667.00	291 666.76	1 333 333.76
22	2030.12.31	2 083 334.00	1 041 667.00	218 750.07	1 260 417.07
23	2031.12.31	1 041 667.00	1 041 667.00	145 833.38	1 187 500.38
24	2032.12.31	–	1 041 667.00	72 916.69	1 114 583.69
合计			25 000 008.00	21 875 007.00	46 875 015.00

1. 根据上述资料,该煤业有限公司应作如下账务处理:

(1)采矿权出售时的会计处理。

借:银行存款　　25 000 008
　累计折耗　　3 199 920
　递延收益——未确认售后回租损益 102 792
　贷:递耗资产——采矿权　　28 302 720

(2)租赁合同签订日的会计处理。

借:递耗资产——融资租入——采矿权　　25 000 008
　未确认融资费用　　21 875 007
　　贷:长期应付款　　46 875 015

(3)租赁期的会计处理(以第一年为例)。

借:长期应付款　　2 791 667.56
　贷:银行存款　　2 791 667.56
借:财务费用　　1 750 000.56
　贷:未确认融资费用　　1 750 000.56
借:累计折耗　　4 283
　贷:递延收益——未确认售后回租损益　4 283
借:主营业务成本　　1 041 667
　贷:累计折耗　　1 041 667

2. 采矿权售后回租对企业税收的影响。

(1)对营业税的影响。根据国家税务总局公告 2010 年第 13 号关于“融资性售后回租业务中承租方出售资产行为不属于营业税征税范围”的规定,企业可免交营业税 1 250 000.4 元(25 000 008×5%)。

(2)对企业所得税的影响。根据国税函[2010]13 号文件的规定,企业“递延收益——未确认售后回租损益”的账面价值为-102 792元,计税基础为 0,形成应纳税暂时性差异 102 792 元,产生递延所得税负债 25 698 元;融资租入递耗资产的账面价值为 25 000 008 元,计税基础为 25 102 800 元,形成可抵扣暂时性差异 102 792元,产生递延所得税资产 25 698 元。

因企业出售采矿权不属于销售行为,其出售款可以不确认为销售收入,所以可少交企业所得税 6 250 002 元(25 000 008×25%)。由于租赁期间支付的融资利息可作为财务费用在税前扣除,因此企业第一年可少交企业所得税 437 500.14 元(1 750 000.56×25%)。

售后回租是一种创新型的筹资方式,企业在实务操作中不仅可以将存货、机器设备等作为售后回租的标的物,而且可以考虑对递耗资产、无形资产等进行售后回租。而煤炭企业的采矿权价值量很大,故煤炭企业在资金不足的情况下也可以考虑将采矿权作为售后回租的新标的物,这不失为一种融资好办法。○