

《财政部关于印发〈营业税改征增值税试点有关企业会计处理规定〉的通知》对其会计处理进行了规范:增值税一般纳税人初次购买专用设备支付的费用允许在增值税应纳税额中全额抵减的,应在“应交税费——应交增值税”科目下增设“减免税款”专栏,用于记录该企业按规定抵减的增值税应纳税额。企业购入专用设备,按实际支付或应付的金额,借记“固定资产”科目,贷记“银行存款”、“应付账款”等科目。按规定抵减的增值税应纳税额,借记“应交税费——应交增值税(减免税款)”科目,贷记“递延收益”科目。按期计提折旧,借记“管理费用”等科目,贷记“累计折旧”科目(A分录);同时,借记“递延收益”科目,贷记“管理费用”等科目(B分录)。

从上述规定和会计处理可以看出:①由于一般纳税人首次购买专用设备的费用可以抵税,因此可以认为首次购买的专用设备实质是由国家向一般纳税人免费提供。②一般纳税人首次购买专用设备的费用事后可以通过税收减免收回,因而首次购买专用设备的付款实质是垫付款项。③每期A分录和B分录反复等额借贷“管理费用”科目,烦琐,不便于理解。

二、会计处理建议

基于以上分析,笔者认为专用设备款抵减增值税额会计处理的简化方法有如下几种。

方法一,首次购入专用设备时,借记“固定资产”科目,贷记“银行存款”等科目;按规定抵减增值税应纳税额,借记“应交税费——应交增值税(减免税款)”科目,贷记“累计折旧”科目。这样处理,比规定少使用了两个科目(管理费用、递延收益),且不存在以后每期计提折旧的分录,简化了会计核算;同时账面有固定资产的记录,便于加强对固定资产的管理。缺点是第二笔分录(科目对应关系)不常见,不便于理解。

方法二,首次购入专用设备时,借记“固定资产”科目,贷记“银行存款”等科目;按可抵减增值税的税额全额计提折旧;借记“管理费用”等科目,贷记“累计折旧”科目;按可抵减的增值税的税额全额冲减管理费用,借记“应交税费——应交增值税(减免税款)”科目,贷记“管理费用”等科目。该方法比规定少使用了一个科目(递延收益),且不存在以后每期计提折旧的分录,简化了会计核算,同时账上有固定资产记录,便于加强对固定资产的管理;分录含义清楚、对应关系正确。但账面不能准确反映设备的新旧程度。

方法三,首次购入专用设备时,借记“应交税费——应交增值税(减免税款)”科目,贷记“银行存款”等科目;设置备查账簿登记专用设备情况。该方法核算非常简单,能充分体现“垫款”关系,但账面没有固定资产记录,仅有备查登记,不便于对固定资产的管理。

方法四,首次购入专用设备时,借记“其他应收款”科目,贷记“银行存款”等科目;确认抵税款时,借记“应交税费——应交增值税(减免税款)”科目,贷记“其他应收款”科目;设置备查账簿登记专用设备情况。该方法的优缺点与方法三基本相同,只是增加了确认抵税款环节。○

融资租赁初始费用 核算的一点改进

延安大学财经学院 王晓军

一、现行处理原则中存在的问题

现行会计准则对经营租赁与融资租赁中承租人的会计处理规定不存在大的问题,但关于融资租赁出租人的会计处理规定还值得探讨。因为“长期应收款——应收融资租赁款”是一个债权账户,它核算的是向客户收取的债权,全部债权收回后该账户应该是平账户。与这个账户相类似的是“应收账款”账户,“应收账款”账户核算的内容就包括为客户代垫的运杂费,企业在销售时为客户代垫了多少运杂费,将来就可以从客户那里收回来多少代垫款项。

现在的问题是,出租人在融资租赁业务中发生的初始费用不是一种代垫费用,这种费用发生后企业将来无法从承租人那里直接收回,所以它不是一项债权,而是一项费用。企业发生的费用一般有两种处理方式,要么直接计入当期损益,要么在受益期内递延处理,但不可以放入债权账户,否则将会影响债权账户的平衡性。

问题的根本原因是混淆了财务会计与财务管理的应收债权概念。在财务会计上应收债权就是实际应当向客户收取的债权,它是实实在在的债权;而财务管理上应收债权是指理论上应当向客户收取的债权,从理论上讲出租人为了出租资产发生的费用应当向客户收取,这是一种机会债权、假想债权。财务会计在核算时要遵循客观性原则,只有客观、真实的债权才能在财务账上反映,对于假想的债权在财务账上是不能反映的,否则就会违背财务会计的客观性原则。

二、改进建议

对于出租人在融资租赁业务中发生的初始费用应当冲减未实现融资收益,但在计算每期应分摊未实现融资收益时应将初始费用记入应收债权本金,重新计算出出租人的收益率,并以该收益率为分摊率计算每期应确认的融资收益,从而计算出每期真实的融资收益。

从表面上看改进后的会计处理结果与改进前的差异不是很大,但是它的意义非常重大。它解决了“长期应收款——应收融资租赁款”到底是核算实际应收款还是理论应收款的问题,笔者认为实际应收款是财务会计上的应收款项,而理论应收款是财务管理上的应收款项,将理论应收款计入“长期应收款——应收融资租赁款”实质上是混淆了财务会计与财务管理的界限。○