

供电公司自身办公用电的财税处理

季邵华

(辽宁省电力有限公司葫芦岛建昌供电分公司 辽宁葫芦岛 125300)

一、供电公司办公用电现行财务处理及涉税问题

目前,供电公司对自身办公用电的普遍做法是:将自己作为一个用户,将自身办公用电作为销售收入的一部分,给自己开具电费发票,在记入收入的同时,将其记入成本,列支在“管理费用——电费”科目下。但这就导致一个问题:供电公司从电厂购入电力,购电费记入成本的“生产成本——购入电力费”科目中。购入的电量有三个去向:向用户销售、自身使用和电力传送过程中的自然损失。供电公司向电厂购入的电量既然已经包括公司的办公用电,那么供电公司的办公用电就进入了企业成本,是已经发生的沉没成本。供电公司再将自身办公用电视同销售,在记入收入的同时列支“管理费用——电费”科目,则会产生自身办公用电一次销售、两次进入成本问题,存在涉税风险。

对于供电公司给自己开具电费发票,《中华人民共和国发票管理办法》第二十条规定:“销售商品、提供服务以及从事其他经营活动的单位和个人,对外发生经营业务收取款项,收款方应当向付款方开具发票;特殊情况下,由付款方向收款方开具发票”。规定中明确指出,企业只有在对外发生经济业务时,才能给对方开具发票。企业能否就自产品给自己开具发票,规定中并没有提到。

电力作为一种特殊的商品,虽然没有产成品库存,但它必须经过以下过程才能被用户使用:在上述流程中,供电公司也需发生诸如设备折旧、维护人工、维修材料等加工性质的支出,所以我们应该把上述流程末端的电力看做供电公司的产成品。供电公司自身的办公用电显然也经过此流程,作为一种产成品,应用于企业的生产经营,它的价值最终转化到对外销售的电力中。可见,供电公司的办公用电应适用税法中“自产自用”的规则来处理。

二、供电公司办公用电的税务处理

1. 所得税。《公司所得税法实施条例》规定:“公司发生非货币性资产交换,以及将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的,应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务,但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。”供电公司办公用电属于将自产品用于内部管理部门,不在上述范围内,因此不应计入公司应税收入。

而在旧税法中则认为公司自产品用于内部管理部门视同销售,《关于公司所得税几个具体问题的通知》(财税字[1996]079号)第二款规定:“公司将自己生产的产品用于在建工程、非生产机构、捐赠、赞助、集资、职工福利奖励等方面时,应视同对外销售处理。”

由此可见,新税法缩小了视同销售的范围,对于自产品在一个企业实体内部之间的转移,如用于在建工程、管理部门、分公司等不再作为销售处理。

另外,根据《关于公司处置资产所得税处理问题的通知》(国税函[2008]828号)规定:“公司发生下列情形的处置资产,除将资产转移至境外以外,由于资产所有权属在形式和实质上均不发生改变,可作为内部处置资产,不视同销售确认收入,相关资产的计税基础延续计算。①将资产用于生产、制造、加工另一产品;②改变资产形状、结构或性能;③改变资产用途(如:自建商品房转为自用或经营);④将资产在总机构及其分支机构之间转移;⑤上述两种或两种以上情形的混合;⑥其他不改变资产所有权属的用途。”

供电公司的自身办公用电,按上述规定应适用于第六条“其他不改变资产所有权属的用途”。供电公司的办公用电不是直接销售,其目的是为对外销售电力提供服务,资产所有权属在形式和实质上均不发生改变,属于内部处置资产,其成本已经在向电厂购入时列支,价值最终转化到对外销售的电力中,不应视同销售确认收入。如供电公司不将自身办公用电视为应税收入,根据配比原则,公司也不应该将其纳入成本。所以,在对待供电公司办公用电的所得税处理上,供电公司在办公用电发生时,不应给自己开具电费发票并将其列入收入,同时也不应将其再次列入成本。

2. 增值税。《增值税暂行条例实施细则》第四条规定,单位或者个体工商户自产产品的下列行为,视同销售:“……(四)将自产或者委托加工的货物用于非增值税应税项目;(五)将自产、委托加工的货物用于集体福利或者个人消费;(六)将自产、委托加工或者购进的货物作为投资,提供给其他单位或者个体工商户;(七)将自产、委托加工或者购进的货物分配给股东或者投资者;(八)将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人。”供电公司的办公用电,是用于公司的正常生产经营,是公司向用户提供电力商品的必要

带息应收票据贴现账务处理思考

戴华江 孙智聪

(淮海工学院商学院 江苏连云港 222005)

【摘要】 本文从银行承兑汇票和商业承兑汇票两个方面详细探讨了应收票据贴现业务账务处理,认为应在银行承兑汇票下增加“财务费用”的二级科目和在商业承兑汇票下增加“短期借款”的二级科目,以明确反映经济业务的实际情况。

【关键词】 银行承兑汇票 商业承兑汇票 贴现 利息

根据现行企业会计准则的规定,应收票据属于金融资产,应收票据贴现属于金融资产转移。《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》(CAS23)规定,金融资产整体转移满足终止确认条件的,应当终止确认该金融资产。企业持有不同类型的商业票据贴现,其所有权上的风险和报酬是否转移给转入方是不同的。在我国,商业银行是国有或国有控股,破产倒闭风险微乎其微,所以银行承兑汇票被视为不带追索权的商业汇票。而商业承兑汇票贴现,企业并未转嫁票据到期不能收回票据的风险,贴现企业因背书而在法律上负有连带偿还责任。企业所承担的这种连带偿还责任,是企业的一种或有负债,该负债直至贴现银行收到票据款后方可解除。在我国,商

业承兑汇票贴现是一种典型的带追索权的票据贴现业务。下面笔者从带息银行承兑汇票贴现和带息商业承兑汇票贴现两方面探讨带息应收票据的贴现核算。

一、带息银行承兑汇票贴现核算

在企业会计准则及应用指南中均未对应收票据贴现业务账务处理作出具体的规定,根据 2000 年的《企业会计制度》,企业持有未到期的带息应收票据向银行贴现,按实际收到的金额,借记“银行存款”科目,按应收票据的账面余额,贷记“应收票据”,按其差额,借记或贷记“财务费用”科目。

例 1: 甲企业于 2012 年 2 月 10 日将持有的承兑日为 1 月 31 日、期限为 90 天、面值为 50 000 元、利率为 9.6%、到期

耗费,应用于增值税应税项目,不符合上述任何一款规定。而且《增值税暂行条例实施细则》,是以列举的形式对产品视同销售问题做出了规定。那么按规定,供电公司自身的办公用电是不应纳入销项税计算的。

那么,对于供电公司自身办公用电的进项税应如何处理呢?供电公司在向电厂或其他供电公司购入电力时,对方是全额开具增值税发票,供电公司已经就全部发票税额进行了抵扣,即供电公司的办公用电已经全额参与了进项税抵扣。如果供电公司将办公用电视同销售,开具增值税发票,再将发票税额抵扣,则会出现办公电费一次进入销项、两次参与进项税抵扣的情形,存在涉税风险。

现在又出现了一个问题:既然供电公司办公用电不用纳入销项税计算,是否需要购电过程中已抵扣的办公用电做进项税转出处理呢?《增值税暂行条例》有如下规定:“下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣:(一)用于非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物或者应税劳务;(二)非正常损失的购进货物及相关的应税劳务;(三)非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物或者应税劳务;(四)国务院财政、税务主管部门规定的纳税人自用消费品;(五)本条第(一)项至第(四)项规定的货物的运输费

用和销售免税货物的运输费用。”很显然,供电公司的办公用电,是属于必要的耗费,是用于公司正常的生产经营,不适用于上述任何一款规定。按规定,供电公司的办公用电已抵扣进项税额不需做进项税转出处理。

所以,供电公司在进行增值税核算时,不管业务核算上如何处理,在计算销项税额时,应剔除自身办公用电;在处理进项税时,不应给自己开具增值税发票,不应抵扣。

3. 其他相关税费。如供电公司不再将办公用电记入销售收入,那么在计算以全部收入为纳税基础的河道维护费和价格调节基金时,以及以电费收入为基数计算附加在电费收入上的农网还贷金、重大水利建设基金等 7 项代征费时,也不需要自身办公用电纳入计算基础。

目前,各地供电公司对自身办公用电的财务处理虽然略有不同,但多数是按照 2008 年前的旧税法来实行的,即将办公用电视同销售,纳入公司增值税和所得税核算。在现行税法下,上述方法已经不符合法律规定,且存在很大的税务风险,企业应及时加以调整。

值得注意的是,上述办公电费不包括供电公司用于食堂等职工福利性质的电费,用于职工福利的电费应视同销售,计算增值税和公司所得税。○