

若干会计、税务处理问题答疑

栏目主持 崔洁 本期特约解答 陈奕蔚

1. 问：我公司的主要业务是城市供暖，现正在进行城区管道安装工程，工程完工后计入我单位的固定资产。其中的土石方工程已经外包给其他单位，工程安装所用材料、设备、管件等由我公司自行购进，材料的进项税额国税局已允许进行抵扣，但地税局要求我们缴纳营业税，计税金额包括购进的材料价值，这样合理吗？

答：首先应明确外包给其他单位的“土石方工程”的具体范围。如果仅仅是开挖埋设管道用的沟槽，以及在管道铺设完成后回填、覆土、恢复路面等，本身并不涉及管道铺设及其附属设施的安装，则上述“工程安装所用材料、设备、管件等”的价款不应计入承包土石方工程的单位的建筑业计税营业额中。对于你公司而言，如果管道铺设及其附属设施的安装系由你公司自行实施，则由于完成后的管道构成你公司的固定资产，并未对外出售，即对你公司而言属于“自建自用”，根据《营业税暂行条例实施细则》第五条第（二）项规定，不应视同发生营业税应税行为，此时你公司不应就这部分材料、设备、管件等的价值缴纳营业税。

如果你公司将管道铺设及其附属设施的安装也一并外包给其他单位，则承包方的计税营业额应当包含管道所用材料、管件等的价值（不含你公司作为建设方提供的设备价款），此时该项纳税义务应当由承包方承担，你公司并非纳税义务人；但如果依据有关规定，你公司负有代扣代缴营业税义务的，则应当按税法规定扣缴相应的营业税税款。

2. 问：工程施工中会涉及到甲方供应材料的情况，根据《营业税暂行条例》的规定，建筑企业应就劳务和材料一并缴纳营业税。目前一般做法是要求施工企业将这部分甲供材一并开具在建安发票中，房地产开发企业凭此发票计入开发成本。如果建筑企业只开具施工费发票，那房地产开发企业用材料采购发票计入开发成本是否有税务风险？

答：根据《营业税暂行条例实施细则》第十六条规定：“除

本细则第七条（注：提供建筑业劳务的同时销售自产货物的行为）规定外，纳税人提供建筑业劳务（不含装饰劳务）的，其营业额应当包括工程所用原材料、设备及其他物资和动力价款在内，但不包括建设方提供的设备的价款。”因此，如果建筑企业所提供的并非《营业税暂行条例实施细则》所规定的装饰劳务（对于装饰劳务，可以采用“清包工”方式计算营业额），仅就施工费开具发票的，则施工企业可能存在就甲供材料价款少缴“建筑业”营业税的税务问题。对于房地产开发公司而言，用材料采购发票计入开发成本，可能会被税务机关依据《发票管理办法》及其实施细则的规定，认定为“未按规定取得发票”（即《发票管理办法实施细则》第四十九条第（二）项所指的“取得不符合规定的发票”）。依据《发票管理办法》规定，对于未按规定取得发票的，由税务机关责令限期改正，没收违法所得，可以并处1万元以下的罚款。

3. 问：2008年，A子公司将一项固定资产出售给同一集团的B子公司，A子公司相应在其个别报表层面于2008年当年确认处置固定资产的收益，因此自2008年起集团公司在编制合并报表时一直抵销上述固定资产出售的内部未实现收益，并调整未实现收益对应的累计折旧。B子公司原为非公司制的全民所有制企业，2010年，B子公司以6月30日为改制基准日，改制为有限责任公司，并根据有关规定在改制实施日对账面资产按评估值进行账务调整。上述内部交易所涉及的标的固定资产也在改制评估范围内，评估结果为增值（与该标的资产在B公司改制前的原账面价值相比较）。截至B子公司的改制实施日，集团公司合并报表层面就该项标的固定资产的内部交易未实现损益仍有部分尚未实现。请问，根据上述背景信息，集团内部固定资产处置的未实现内部交易损益，在相关子公司进行改制并按评估值进行账务调整时，是否应当认为已经实现，从而在以后年度编制合并报表时，无需再作为未实现损益予以抵销处理？

答:《企业会计准则解释第1号》(财会[2007]14号)第十条规定:“企业引入新股东改制为股份有限公司,相关资产、负债应当按照公允价值计量,并以改制时确定的公允价值为基础持续核算的结果并入控股股东的合并财务报表。改制企业的控股股东在确认对股份有限公司的长期股权投资时,初始投资成本为投出资产的公允价值及相关费用之和。”

《企业会计准则实施问题专家工作组意见(2008年1月21日)》第四条规定:“国有企业经批准进行公司制改建为股份有限公司的,应当按照《企业会计准则解释第1号》的规定,采用公允价值计量相关资产、负债。国有企业经批准改建为有限责任公司的,比照上述原则处理。”

据此,B子公司应当在改制实施日,根据资产评估结果进行账务调整,将其各项资产、负债的计量基础从原账面价值调整为以2010年6月30日(改制基准日)的评估结果为基础确定的价值(可以理解为公允价值)。同时,在集团公司的合并报表层面,如果被投资企业(B公司)在改制中按照评估值进行账务调整的,则其母公司(集团公司)在合并报表层面也应当体现该评估增值。

鉴于在改制完成后,B公司的各项资产和负债(其中包括作为上述内部交易标的物的固定资产)在其个别报表层面和集团合并报表层面均已经采用了新的计量基础,即以改制基准日的评估值(公允价值)为基础持续计算的金额,而在确定改制基准日的公允价值时,是采用重置成本法、市场法、收益现值法等方法估算确定的,其中并未考虑原先是否存在内部交易未实现损益的因素,因此通过B子公司在改制实施日的账务调整,集团公司应当认为原先的内部交易未实现损益已经通过相关资产计量基础的调整而在集团公司合并报表层面相应得以实现,自B子公司的改制实施日起,集团在编制合并报表时,无需再对原先的内部交易未实现损益继续进行抵销和恢复处理。

在集团公司编制2010年度合并报表时,应编制如下抵销分录,将原先的内部交易未实现利润于B子公司的改制实施日尚未实现的金额转为合并报表层面因资产评估增值形成的资本公积(注意:此处假定B子公司改制为集团全资子公司,未引入少数股东;且为了简化举例,未考虑评估增值的相关递延所得税影响):借记“年初未分配利润”(截至2010年年初尚未实现的内部交易未实现损益),贷记“营业成本”或“管理费用”(自2010年1月1日至B公司改制实施日期间就上述未实现利润在集团合并报表层面对折旧的调整)、“资本公积”。

4. 问:根据经主管部门批复的《某水利枢纽工程库区淹没耕地长期补偿安置方案》实施细则之规定,该水利枢纽的开发建设单位——A水电开发有限责任公司对库区实施防护工程后淹没的耕地按耕地的净产值进行长期补偿,补偿期限

从2007年7月1日起,到电站报废为止。每年的补偿费用由A公司在每年的6月10日及12月10日前,分两次拨付给有关地区的移民管理机构,具体数额根据土地年均产值基数标准计算。请问对这种特定固定资产在建成后的使用期间内按规定需逐年支付的补偿费应如何进行会计处理?

答:《企业会计准则第4号——固定资产》第九条规定:“自行建造固定资产的成本,由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成。”《企业会计准则第13号——或有事项》第四条规定:“与或有事项相关的义务同时满足下列条件的,应当确认为预计负债:(一)该义务是企业承担的现时义务;(二)履行该义务很可能导致经济利益流出企业;(三)该义务的金额能够可靠地计量。”

在本案例中,补偿费的支付虽然需要延续到电站完工后的整个运行期间,并非在达到预定可使用状态之前即支付完毕,但是就补偿费的金额确定方式和支付方式形成一项具有约束力的方案或协议是A公司建造该项固定资产的基本前提(仅仅是支付方式上采用了递延方式)。因此,可以将未来支付补偿费的义务理解为是由过去的交易和事项(建造水电站大坝这一特定固定资产)所导致的、在固定资产达到预定可使用状态前即已存在的一项现时义务,并且该义务是与该项资产的购建直接关联的,应认定为“建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出”,故予以资本化计入固定资产(水电站大坝)的成本中,并在固定资产的预计使用寿命内计提折旧;相应地将尚未履行的以后年度支付补偿款的义务确认为一项预计负债。

鉴于补偿款的支付周期较长,A公司应当将以后期间需支付的长期补偿费按照适当的利率(例如,同期银行贷款利率)折算为现值计入固定资产成本,将以后期间需支付的长期补偿款的总额计入长期应付款,总额与现值之间的差额计入未确认融资费用。未确认融资费用在以后补偿款支付期间内按照实际利率法摊销,计入财务费用。

由于补偿标准可能需每年根据该年的土地产值基数进行一定调整,因此在对以后年度需支付的补偿款进行会计处理时,应当基于当前的状况作出合理的估计(“需作出估计”这一情况本身并不表明不满足确认预计负债所需满足的“该义务的金额能够可靠地计量”这一条件)。可以按照项目基期(例如2009年度)的补偿标准为基础预估以后年度的应付补偿金额并予以折现,计入工程成本,作为以后年度计提折旧的基数。以后某一年度实际支付的补偿标准与原先暂估的标准存在差异的,则据实进行调整,建设期内的调整金额调整工程成本,并相应对以后年度运行期内应支付补偿款的估计数进行调整(也即调整资本化计入固定资产成本的金额);运行期内的调整可直接计入当期的电力生产成本。■

主持人信箱:cj-0723@163.com