

# 若干会计、税务处理问题答疑

栏目主持 崔洁 本期特约解答 唐爱军

1、问：我单位是一家公园，2005年1月起由事业单位转为企业单位，执行《企业会计制度》。2005年由财政拨款进行园容设施改造，请问作为企业单位对此拨款应如何进行账务处理？

答：您说的拨款应该属于专款专用性质。一般来说，进行此类业务的会计处理时要看有关拨款文件对该拨款性质、用途、最终归属的限定，具体可比照《税收减免与返还、政府补贴、财政拨款的审核标准》（中国证监会股票发行审核标准备忘录第13号）有关内容：“如果政府补贴批准文件明确该补贴仅由公司代为管理并指定用途，不属公司全体股东享有，应将该部分政府补贴直接作为负债处理。如果政府补贴批准文件明确该补贴由公司全体股东享有，属于国家财政扶持领域而给予的补贴，公司在实际收到时，计入补贴收入。如果财政拨款批准文件明确该拨款具有专门用途，如用于技术改造、技术研究等，在该项拨款实际到位时应作为“长期应付款”核算，在项目完成后，应将其形成的资产转入固定资产，同时相应拨款转入资本公积。”另外在《农业企业会计核算办法——社会性收支》中规定，农业企业收到类似拨款的先记入“专项应付款”进行过渡，最后按用途将形成资

产的部分转入“财政补助收入”等。所以，贵单位的会计处理要看拨款批文如何限定。

2、问：我公司为新办私营有限责任公司，经营范围为珍稀植物（国家有规定的除外）收集、保护、培育、经销（有省农经委立项苗木培育基地的批复），附带观光旅游、娱乐等服务，租用1500亩城镇郊区农村用地，建了一些宾馆房屋及游乐设施。请问：（1）我的企业是否交土地使用税及房产税？（2）收集和保护好了一些珍稀古树、奇石及购入的小树苗，该怎样入账（大部分从农民处收购无发票）？（3）税收上有什么优惠政策？

答：（1）《国家税务总局关于调整房产税和土地使用税具体征税范围解释规定的通知》（国税发[1999]44号）明确：房产税、土地使用税在城市、县城、建制镇和工矿区征收，对农林牧渔业用地和农民居住用房屋及土地，不征收房产税和土地使用税。贵单位可以比照后确定征免税，如果不能自行确定，建议咨询主管税务机关。

（2）鉴于贵单位的经营特点，建议贵单位在执行相关会计制度的同时执行《农业企业会计核算办法——生物资产和农

己的知识体系，进而发挥ACCA对实务的指导作用。

最后讲讲ACCA的作用吧。ACCA之所以为江湖传说成攻城略地的利器，一定程度上在于有不少人凭借这块敲门砖成功地叩开了一些大家都希望就职的公司的大门。所以考上ACCA，找到一份好工作恐怕是大多数人的最初愿望。我不否认ACCA在求职方面的巨大优势，但是很遗憾，它并不是万试万灵的必杀技。而对于学生而言，我认为在考试过程中所得到的毅力、耐心的锻炼以及面对挫折和失败的态度，远比一张通过证书更重要。

自古华山一条路，考试通过是成为ACCA会员的惟一通道，但是登顶成功以后怎么下山就看个人的选择和机遇了。我第一年工作的时候，总以为通过了ACCA，自己应该很厉

害了，但在从事基础工作时候，发现ACCA的很多知识好像根本派不上用场，为此着实气馁了一年。到了第二年，几个客户需要集团内部报告的情况，其中有些是采用国际会计准则的，这个时候我才发现ACCA的学习开始有点作用。到了第三年，开始单独涉及一个领域了，需要研究IAS32和39的一些条款，这个时候，以前学习的ACCA的感觉和方法才真正发挥出作用来。古语有云：授人以鱼不如授人以渔。我想说的是，受人之鱼不如学人之渔。考试就像一条鱼，抓住鱼本身并不是最重要的，重要的是在这个过程中学会打鱼的技巧和本领，这也许才是ACCA真正的价值所在吧。■

（请本文作者速与本刊联系）

责任编辑 崔洁

产品》(财会[2004]5号),将林木资产等作为生产性生物资产来核算,其入账价值按上述《办法》规定确定。至于奇石等应该按照取得时的历史成本作为固定资产核算。另外,出于会计核算的谨慎性原则,贵单位也应该对生物性资产和“奇石”之类固定资产计提折旧以及减值准备。对于没有收购发票的情况,建议贵单位自行或要求农户到税务机关代开发票,以避免纳税风险。

(3)符合苗木培育基地规定的,可以根据《财政部、国家税务总局关于林业税收政策问题的通知》(财税[2001]171号)规定享受免税优惠:自2001年1月1日起,对包括国有企事业单位在内的所有企事业单位种植林木、林木种子和苗木作物以及从事林木产品初加工取得的所得暂免征收企业所得税。种植林木、林木种子和苗木作物以及从事林木产品初加工的范围,根据《财政部、国家税务总局关于国有农口企事业单位征收企业所得税问题的通知》(财税字[1997]49号)的规定确定。但按照一般原理,贵单位应该分别核算苗木培育收入和宾馆娱乐等收入,否则无法享受优惠政策。

3、问:我公司是一家商贸企业,属一般纳税人。现销货方有5万元销售折扣、折让款返回给我公司,要求我公司到当地国税局开具《企业进货退出及索取折让证明单》。然后,销货方再开具销项负数发票给我公司。请问:我公司拟做减少成本、减少“应付账款”、减少进项税额的会计账务处理后,还要不要将这5万元销售折扣、折让款并为销售收入、另计销项税,如果这样做,是否成了重复交税?

答:如果符合规定,贵单位可以到税务机关申请开具《企业进货退出及索取折让证明单》(以下简称证明单),销货单位可以凭证明单开具红字(负数)发票。如果所购货物尚未销售,则取得了负数发票后直接将这5万元按原口径和适用税率折算后冲减购进货物的成本和增值税进项税额(其实是开具的负数发票上列示的价款及税额);如果所购货物已经销售,则冲减销售成本和进项税额。两种情况下都不需要另行按销售处理,也就不存在重复交税问题。如果未取得证明单,则销货方就不能开具负数增值税专用发票,而且即使对方自行开具了红字发票,也不能以之冲减增值税销项税额。相应的,购货方取得了这样的红字普通发票,税法也不允许借以冲减进项税。

4、问:职工的工资在缴纳个人所得税前可扣除的养老保险金仅指职工自己交纳的那部分,还是也包括单位给交纳的那部分养老保险金?自己交纳的那一部分养老保险金扣除金额是怎么计算的?

答:您说的“缴纳个人所得税前可扣除的养老保险金”

准确来说是免征个人所得税的基本养老保险,包括职工个人交纳的部分和单位交纳的部分。

关于扣除数额,《财政部、国家税务总局关于住房公积金、医疗保险金、养老保险金征收个人所得税问题通知》(财税[1997]144号)规定:“企业和个人按照国家或地方政府规定的比例提取并向指定金融机构实际缴付的住房公积金、医疗保险金、基本养老保险金,不计入个人当期的工资、薪金收入,免于征收个人所得税。超过国家或地方政府规定的比例缴付的住房公积金、医疗保险金、基本养老保险金,应将其超过部分并入个人当期的工资、薪金收入,计征个人所得税。”所以您说的“扣除”额度其实是免税额,是按照国家或者地方政府规定的比例计算的,即实际按照国家或地方政府规定的比例计提的就可以全额免征个人所得税,超过规定标准计提的部分,无论是单位缴纳还是个人缴纳的(注意:是分别按适用比例计算是否超过),都要并入工资计征个人所得税。需要注意的是,文中所说的地方政府是指省级以上人民政府。

5、问:我公司产品为高新技术产品,根据《中共中央、国务院关于加强技术创新发展高科技实现产业化的决定》,高新技术产品出口可实行零税率,但目前我公司产品退税率仍为13%,请问如何处理和要求此项权益?

答:您可能误解了这一说法,上述决定中所述“对高新技术产品的出口,实行增值税零税率政策”系指对高新技术产品实行出口环节零税率。由于增值税间接计算法计税原理为:“应纳税额=销项税额-进项税额”,所以计算出来的应纳税额为负数,即零税率的实质含义不但意味着出口环节免税,而且还要退还此前生产制造甚至流转环节已纳的增值税。由于生产制造环节和会计成本核算的特性,以及商品购销之间存在差价同时流转环节的多重、连续、复杂性,加之我国实行的主要是生产型增值税(即完全不允许扣除外购固定资产价款),使得出口商品所包含的以前环节的增值税额无法实际确定,所以出口退税时不是直接根据货物所适用的征税率来计算退税额,而是由税法规定了各类产品的出口退税率,便于征纳实践操作。至于国家因产业政策或者财政税收政策变化,调整出口退税率,更多的是出于促进或抑制出口的需要,并不改变上述原理。所以,贵单位实际已经享受了《决定》所规定的权益。

6、问:我公司为新注册的中外合资企业,可享受“两免三减半”所得税优惠政策,请问是否要每年预缴所得税,然后由税务部门次年返还?

答:中外合资企业享受“两免三减半”优惠的属于法定减免,在免征期内不需要预缴税款。但《中华人民共和国国

收征收管理法实施细则》第32条规定：纳税人享受减税、免税待遇的，在减税、免税期间应当按照规定办理纳税申报。

7、问：我公司是专业从事石材装饰工程施工的企业，工程业务基本上是在县外，由于部分工程是向总承包方分包的业务，总承包方要求我公司工程款向总承包方结算，营业税由总承包方代扣代缴，请问：(1)建筑安装营业税代扣代缴省内是否有统一规定，如果没有规定，应该如何办理？(2)代扣代缴建筑安装发票，在建设单位所在地税务部门办理，还是企业所在地税务部门办理？

答：(1)《营业税暂行条例》第11条规定：“建筑安装业务实行分包或者转包的，以总承包人为扣缴义务人。”所以总承包方要求贵公司与其结算并由其扣缴营业税是有道理的。

不过现实中，如果总承包方向业主按照总额开具了发票，而贵单位与之结算但不开发票的话，可能被税务机关认定为偷税，而如果贵单位自行向总承包方按照分包额开具发票，就有可能重复计缴税款。为了避免这种情况，目前税务机关掌握一个原则，就是总、母公司承揽工程，分、子公司承包部分工程的，分、子公司可以凭总公司在税务机关办理的工程施工备案申报材料、工程预付款通知书、分包合同到工程所在地税务机关申请代开发票，不再缴纳营业税。这种处理也应该适用贵单位这样的情况。但前述为实践的处理方法，未见明文规定，具体操作还建议咨询税务机关。

(2)按照税法规定，营业税的纳税地点一般为劳务发生地，具体到装饰工程作业（属于建筑业）其纳税地点为工程所在地，也就是您说的建设单位所在地，所以其发票也应该由工程所在地税务机关代开。另外实施细则第三十条规定：“纳税人提供的应税劳务发生在外县（市），应向劳务发生地主管税务机关申报纳税而未申报纳税的，由其机构所在地或者居住地主管税务机关补征税款。”

8、问：我单位系装饰装潢公司，原注册资本为60万元，所得税执行的是定率征收方式，标准暂为营业收入的12%，现准备扩大规模，补增注册资本金到150万~200万元，请问如果增加到位了，在纳税方面会有变化吗？

答：按照《核定征收企业所得税暂行办法》（国税发[2000]38号）文件精神，核定征收主要是在难以实行查账征收等方式征收所得税时所采用的一种征收办法。国税发[2000]38号文规定：“对实行核定征收方式的纳税人，主管税务机关应根据纳税人的行业特点、纳税情况、财务管理、会计核算、利润水平等因素，结合本地实际情况，按公平、公正、公开原则分类逐户核定其应纳税额或应税所得率。”另外，文件还规定：“纳税人年度应纳税额或应税所得率

一经核定，除发生下列情况外，一个纳税年度内一般不得调整。一、实行改组改制的；二、生产经营范围、主营业务发生重大变化的；三、因遭受风、火、水、震等人力不可抗拒灾害的。”可见确定以及调整应税所得率时会依据诸多因素且并不直接与企业的注册资本相关。所以贵公司变更了注册资本税务机关也不会轻易调整应税所得率。具体情况建议咨询主管税务机关。最后，由于定率征收总体来说于企业不利，所以建议贵单位尽快规范会计核算，以实行查账征收，降低整体税负。

9、问：我单位作为母公司投资成立一家酒店，现将酒店委托给一酒店管理公司进行管理，我们要求酒店的经营方每年上缴经营利润。作为酒店投资的业主方，我们每年相应根据酒店经营需要，进行一部分设备更新改造及固定资产添置、修理。请问这两笔业务母子公司双方如何进行账务处理？

答：核算问题需要看贵单位与酒店管理公司的合同内容，特别是托管后贵单位与酒店的关系以及收益分配方式等，因为问题对贵单位与酒店的关系描述并不十分明晰，无法准确判断属于哪种形式，这里就可能的情况作简要分析：

如果酒店是纯粹的委托管理，或者名义上是投资关系，但酒店不具有独立法人资格，且贵单位直接享有经营成果，这样经营风险由贵单位承担，资产也是由贵单位核算和管理，酒店只是进行明细核算，这种情况下，对于资产以及酒店的经营活动的核算还是要以贵单位的一级核算为主、为准，对您说的业务按照自有资产的增减变动、更新改造的规定核算即可。酒店只需做上级拨付资金增加之类的登记，也有单位作实收资本增加的，作为二级核算，也可。

如果贵单位实际不直接享有经营成果，只是因投资关系分得一定数额的利润，这种情况下实际上是投资与被投资关系。酒店是独立的会计主体，应该独立核算，自负盈亏，贵公司行使股东权利，享受股东权益。这种情况下：贵单位对酒店的新增资产、更新改造，可以视同追加投资，贵单位核算中作投资增加，酒店作实收资本和相应资产增加即可；如果双方约定不按投资而按欠款（借贷关系）对待，可以双方挂往来账，以后以适当方式归还。

还可能有一种情况，即酒店是独立纳税人，但其所使用的固定资产在贵单位账面核算，这样一来其折旧无法计入酒店成本费用，而贵单位折旧金额虚大，且所说的上缴利润也有可能被认定为（或者部分认定为）租金性质，涉及到计缴租赁收入的营业税，如果被认定为房地产租赁的话还会涉及到租赁收入的房产税等。所以建议从开始签订合同时就考虑到类似问题的解决办法，避免纳税风险。

主持人信箱：cj-0723@163.com