

与企业经济行为有关的票据问题

□ 栏目主持 崔洁 本期特约解答 唐爱军

1、问：视同销售的各种情况下能否开具增值税专用发票？

答：对比《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》（财法[1993]38号）第四条与《增值税专用发票使用规定》（国税发[1993]150号）第四条有关规定之后可以发现，视同销售的情况中只有将货物用于非应税项目、将货物用于集体福利或个人消费、将货物无偿赠送他人三种情况不允许开增值税专用发票，其他情况下都是可以开的。

对于捐赠，如果受赠人是一般纳税人的，也可以开具增值税专用发票。具体可见《国家税务总局关于增值税若干征收问题的通知》（国税发[1994]122号）：一般纳税人将货物无偿赠送给他人，如果受赠者为一般纳税人，可以根据受赠者的要求开具专用发票。对于将货物用于对外投资、分配给股东等情况，如果接受投资单位或者股东是一般纳税人的也可以开具增值税专用发票（属于可以开具增值税专用发票货物）。

2、问：企业丢失原始凭证特别是增值税专用发票后怎么办？

答：对丢失已开具的专用发票的处理，存在政策上的衔接问题，具体分两种情况：

首先，在《增值税专用发票使用规定》（国税发[1993]150号）中规定，丢失专用发票属于未按规定保管专用发票的八种情况之一，并明确不得抵扣进项税。可以说要求很严格，但在当时作出这样的规定是很有必要的。因为，在手工开票情况下，增值税专用发票无法联查，如果放松对丢失发票行为的管理，会造成征纳税方面的极大漏洞，例如有单位将发票联和抵扣联撕下后单独开具。

其次，在采用防伪税控系统开具增值税专用发票以后，全国联查的实现堵塞了虚构丢失票据的漏洞，所以在《国家税务总局关于增值税一般纳税人丢失防伪税控系统开具的增值税专用发票有关税务处理问题的通知》（国税发[2002]10号）中对此作了以下具体规定：（1）一般纳税人丢失防伪税控系统开具的增值税专用发票，如果该发票丢失前已通过防伪税控认证系统的认证，购货单位可凭销货单位出具的丢失发票的存根联复印件及销货方所在地主管税务机关出具的《增值税一般纳税人丢失防伪税控系统开具增值税专用发票已抄报税证明单》，经购货单位主管税务机关审核批准后，作为增值税进项税额抵扣的合法凭证抵扣进项税额。（2）一般纳税人丢失防伪税控系统开具的增值税专用发票，如果该发票丢失前未通过防伪税控认证系统的认证，购货单位应凭销货单位出具的丢失发票的存根联复印件到主管税务机关进行认证，认证通过后可凭该发票复印件及销货方所在地主管税务机关出具的《增值税一般纳税人丢失防伪税控系统开具增值税专用发票已抄报税证明单》，经购货单位主管税务机关审核批准后，作为增值税进项税额抵扣的合法凭证抵扣进项税

额。（3）一般纳税人丢失防伪税控系统开具的增值税专用发票，必须及时向所在地主管税务机关报告。对纳税人弄虚作假的行为，税务机关将按照有关的法律、法规进行处理。

至于丢失其他票据，有些单位是通过到对方单位复印存根等方式来入账，这在单位内部认可以及进行会计处理都是可以的，但要被税务机关认可仍有困难。据了解，目前各地实践中采用的方法不一致，也有认可复印件的，但需提供相应的佐证资料等，具体须咨询主管税务机关。

3、问：A单位是B单位的债权人，在B单位破产后，取得了B单位的部分房屋和土地用于清偿债务，我单位与A单位达成协议，由清算组直接将土地过户到我单位名下，我单位支付A单位一定款项。请问，我单位能否享受免征契税优惠政策？要相应办理哪些手续？

答：《财政部、国家税务总局关于企业改制重组若干契税政策的通知》（财税[2003]184号）规定“企业依照有关法律、法规的规定实施关闭、破产后，债权人（包括关闭、破产企业职工）承受关闭、破产企业土地、房屋权属以抵偿债务的，免征契税；对非债权人承受关闭、破产企业土地、房屋权属，凡妥善安置原企业30%以上职工的，减半征收契税；全部安置原企业职工的，免征契税。”从所述情况看，贵单位实质上是A单位承受土地和房产，而贵单位不是B单位的债权人，也没有安置B单位职工，不符合享受减半或者免征契税条件。

这一系列业务中，虽然有关单位可能会直接将产权证书过户到贵单位名下，但实质是经过了两次转让，因此应分别书立交易契约，并按规定缴纳相应的税费，包括营业税、土地增值税、契税、印花税及相关城建税和教育费附加。三方单位凭契约、缴款票据、完税凭证等入账。

4、问：我单位的一名营销人员在醉酒后，与财务人员发生口角，烧毁了部分账册、凭证，影响了我单位的报税，请问我们应该怎么纳税？

答：建议贵单位按照《税收征管法》第27条规定申请延期申报：“纳税人、扣缴义务人不能按期办理纳税申报或者报送代扣代缴、代收代缴税款报告表的，经税务机关核准，可以延期申报。经核准延期办理前款规定的申报、报送事项的，应当在纳税期内按照上期实际缴纳的税额或者税务机关核定的税额预缴税款，并在核准的延期内办理税款结算。”税务机关可能还会按第60条以及细则第90条规定予以处罚：“纳税人未按规定保管账簿或者记账凭证和有关资料的，由税务机关限期改正，可以处2 000元以下罚款；情节严重的，处2 000元以上1万元以下的罚款。”所以建议贵单位一方面明确当事人责任，另一方面设法补救并尽快与

税务机关取得联系,以减轻因此而造成的影响。

5、问:我单位向不同的供应商采购材料,如果要求对方正常开具发票的话,价格会高于不要求开具发票,企业老板希望购买低价材料,这种情况怎么办?

答:这种情况的确存在,但不符合税法和会计制度的规定。有些人认为这种情况只要在自己单位进行所得税汇算的时候作纳税调整就可以了,没有多大影响。其实并非如此,因为如果在采购环节未取得合规票据,那么企业还会在下一个环节(销售环节)多缴纳增值税;如果企业采取不开票或者少开票多销售方式来减少纳税,则属于偷税性质,会受到处罚。

6、问:在建工程剩余物资入库时,相关流转税问题如何处理?需提供哪些凭证?

答:企业工程领用物资可能包括两种情况,一种是外购的,另一种是自制的或者委托加工的。如果外购材料是为工程专用,直接按价款和税金计入“在建工程”、“工程物资”核算,如果外购后作为原材料,那么工程领用时相应做进项税转出,将材料价值与转出的增值税一并计入工程成本;而工程领用自制或委托加工的材料要按视同销售对待,材料成本和相应的增值税转入“在建工程”。在做这些核算的时候,通常以经审批的材料领用单据和相关价值计算单为附件。

与上述对应的,在工程剩余物资入库时,一方面要增加库存材料,另一方面可调整相应进项税:在购进材料计入工程物资的情况下,如仍可抵扣进项税的借记“原材料”、“应缴税金—应缴增值税(进项税额)”,贷记“工程物资”;如果领用本企业原材料则应调整进项税转出金额,注意这种情况下需要做红字凭证冲减原进项税转出金额。如果是领用自制或委托加工材料且已进行账务处理,就按照原口径做红字冲销。一般需要提供剩余物资材料入库单,剩余物资清单,原来计算进项税转出的资料的复印件等。

当然上述做红字冲销时要得到税务机关认可会存在一定的难度,所以建议在领用工程物资时尽可能适量,如果预计所采购的工程物资会有剩余,则可以先作为原材料核算并及时认证购货发票,工程实际领用时再做进项税转出。

7、问:通讯费发票开具给个人的,能否报销入账并税前扣除?

答:企业因为业务需要,报销相关人员个人的通讯费是可以税前扣除的,但应该具备几个条件:报销费用人员有明确的范围;报销额度有明确的规定;不另外领取通讯费补贴。如果既领取通讯费补贴,又报销通讯费的,要做纳税调整。

8、问:有A、B、C三方,A销货给B并开具了发票,但货款一直未清,而A开给B的发票已经做账,A见索款无望,便要求B提供一张增值税发票,以便通过抵扣进项税来抵消A实际已经负担的税金部分。但B不是一般纳税人,就找C开具了一张增值税发票(B与C有业务往来),这种情况下A接收C开出来的增值税发票么?

答:这种情况显然是违反税法规定的,C的行为属于代开和虚开增值税发票,A属于未按规定取得增值税发票,都是要受到处罚的。

9、问:各地对于支付装修工程款的发票有什么样的要求?是否要求一定是当地税务局的发票?外地施工队进行装修该怎么开票?

答:装修属于营业税——建筑业应税劳务。因为税法规定提供营业税劳务是在劳务发生地纳税,如果回机构所在地开票,劳务发生地主管税务机关就很难保证按规定征收其税款,所以这种情况下应该到劳务发生地税务机关申请代开发票。

10、问:酒店向农户收购农产品能否申请领购和开具收购票据,并据以入账?

答:农产品收购票据作为专用收购凭证,只能由专门从事农产品收购的企业或者符合规定的增值税一般纳税人收购农产品时向农业生产者开具。而酒店既不是专门收购单位又不是增值税业务的纳税义务人,不属于使用收购专用发票的范围,所以不能申请领购收购发票,更谈不上开具。至于酒店需要入账的票据,应该要求销售农产品的农民到税务机关代开普通发票以便入账。

11、问:符合什么条件的销售折扣才能税前扣除?单独开具红字普通发票冲减可以么?开具红字发票的规范做法是怎样的?

答:税法允许税前扣除的应该是与价款开在同一张票据上的销售折扣,如果分别开票,无论会计上如何核算,都是不允许扣除的。当然按照折扣后价格开票也是可以的,这时不存在能否抵扣问题,但折扣额度应该合理,如果折扣后价格明显脱离实际的话也可能会被要求作纳税调整。

如果企业实际发生销售折扣但无法将销售折扣与价款开在同一张发票上,而且也无法取得“进货退出及折让证明单”,自行开据红字普通发票冲减价款,这样进行会计核算应该是可行的,但申报纳税时是不允许税前扣除这部分红字金额的(流转税和所得税都是)。

关于开具红字发票的规范做法,如果是增值税一般纳税人以外的企业,可以按照《中华人民共和国发票管理办法实施细则》第三十四条办理:开具发票后,如发生销货退回需开红字发票的,必须收回原发票并注明“作废”字样或取得对方有效证明;发生销售折让的,在收回原发票并注明“作废”字样后,重新开具销售发票。如果是增值税一般纳税人,《国家税务总局关于进一步做好增值税纳税申报“一窗式”管理工作的通知》(国税函[2003]962号)中作了详细规定,可参照执行。

12、问:代办托运货物、代收电话费、代办机车船票等业务能否全额开自己单位的发票?

答:代办业务一般不能直接向客户全额开自己单位的票据,因为代办业务属于营业税应税劳务,对于营业税应税劳务,除了税法列举的几种开票后可以扣除支付的情况外,其他情况下都是以全部价款和价外费用作为营业额,所以如果代收费用开具自己单位的票据,税务机关极有可能要按全额征收营业税而不做任何扣除。比较好的做法是取得运输、电信等单位的收费票据转交客户,而代办单位只开具手续费发票,这样自身只负担手续费收入部分的营业税。当然,如果取得运输、电信部门的手续费也应该开自己单位的票据,并按规定缴纳营业税。

《小企业会计制度》讲解(七)

□ 财政部会计司

一、收入

收入主要包括三个方面:销售商品取得的收入、提供劳务取得的收入和将本企业的资产使用权让渡给其他单位使用形成的经济利益的总流入。

(一)商品销售收入

1.销售商品收入的确认

销售商品必须同时符合以下四个条件,才能确认为收入:(1)企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购买方。多数情况下,所有权上的风险和报酬的转移伴随着所有权凭证的转移或实物的交付而转移。有些情况下,企业已将所有权凭证或实物交付给购买方,但商品所有权上的主要风险和报酬并未转移,实务中需要根据交易的实际情况进行判断。(2)企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权,也没有对已售出的商品实施控制。(3)与交易相关的经济利益能够流入企业。在销售商品交易中,与交易相关的经济利益即为销售商品的价款。销售商品的价款能否有把握收回,是收入确认的一个重要条件。(4)相关的收入和成本能够可靠地计量。

企业在销售商品过程中,有时会代第三方或客户收取一些款项,如企业代国家收取增值税,旅行社代客户购买门票、飞机票等收取的票款。这些代收款项应作为暂收款记入相关的负债类科目,不作为企业的收入处理。

2.销售商品收入的计量

商品销售收入的金额应根据企业与购货方签订的合同或协议金额确定,无合同或协议的,应按购销双方都能接受的价格确定。对商品销售收入的计量,可能受到商业折扣、现金折扣和销售折让等影响。

(1)商业折扣不影响销售收入的计量,因为商业折扣是销货方

给购货方提供的一种优惠,不构成最终成交价格的一部分。如某企业的正常销售策略是客户订购商品在100件以上的,给予10%的价格优惠,如果某一客户订购了150件商品,该商品的正常销售价格是每件80元,在符合收入确认条件的情况下,企业可以确认的销售收入应为扣除商业折扣后的金额。

(2)现金折扣,是指债权人为鼓励债务人在规定的期限内付款,而向债务人提供的债务扣除。现金折扣通常发生在以赊销方式销售商品及提供劳务的交易中,企业为了鼓励客户提前偿付货款,与债务人达成协议,债务人在不同的期限内付款可享受不同比例的折扣。现金折扣应在实际发生时计入当期财务费用。

【例1】某企业在2003年5月1日销售一批商品200件,增值税专用发票上注明的售价为20 000元,增值税额3 400元。企业为了及早收回货款,在合同中规定符合现金折扣的条件为:2/10、1/20、n/30(假定计算折扣时不考虑增值税)。

①5月1日销售实现时,应按总售价确认收入:

借:应收账款	23 400	
贷:主营业务收入		20 000
应交税金——应交增值税(销项税额)		3 400

②如5月9日买方付清货款,则按售价20 000元的2%给予400元的现金折扣,实际收到货款23 000元。会计处理为:

借:银行存款	23 000
财务费用	400
贷:应收账款	23 400

(3)销售折让,是指企业因售出商品的质量不合格等原因而在售价上给予的减让。发生在收入确认之前的销售折让,其处理相当于商业折扣,企业实现的销售收入按实际销售价格(原销售价格减

13、企业自行开发的无形资产可否以资产评估机构评估的价值作为账面价值?

答:企业在自行研究与开发无形资产过程中,会发生各种各样的费用。比如,研究与开发人员的工资和福利、所用设备的折旧、外购相关技术发生的支出等,这些费用往往难以根据某个特定的项目进行归集;此外,随着企业间技术竞争的加剧,企业研究与开发的项目是否能成功,是否能为企业带来未来经济利益,在研究与开发过程中往往存在较大的不确定性。因此,会计制度明确要求企业在自行开发无形资产过程中发生的研究与开发费用,应于发生时确认为当期费用;而依法申请取得时发生的注册费、律师费等费用,则应作为依法申请取得的无形资产的成本,并依此入账。需要说明的是:(1)无形资产自行开发并依法申请成功前已计入发生当期的费用,在申请成功后不能转增无形资产的成本。(2)关于无形资产后续支出是指无形资产入账后,为确保该无形资产能够给企业带来预定的经济利益而发生的支出,比如相关的宣传活动支出。由于这些支出仅是为了确保已确认的无形资产能够为企业带来预定的经济利益,因而应在发生

当期确认为费用。

在税法方面,《企业所得税税前扣除办法》(国税发[2000]第84号)规定:纳税人自行研制开发无形资产,应对研究开发费用进行准确归集,凡在发生时已作为研究开发费直接扣除的,该项无形资产使用时,不得再分期摊销。纳税人购买计算机硬件所附带的软件,未单独计价的,应并入计算机硬件作为固定资产管理;单独计价的软件,应作为无形资产管理。

所以,无形资产的核算不论是会计规范还是税法方面都体现了实际发生原则,要求以真实、合法的会计凭证入账。除了企业合并、分立、改组等情况允许以评估价值调整无形资产账面价值,接受投资单位允许以评估价值入账(当然这只是其中的一种方式),在企业持续经营期间,不能以资产评估价值来调整无形资产账面价值,即使自行开发的无形资产账面价值很低甚至没有价值,评估价值很高,而且评估结果也是公允、合理的,也不能因此调整账面价值。而企业在研发过程中,如果能合理确信无形资产研发成功,并合理归集了相关费用,则可以在无形资产研发完成后将此类费用作为无形资产成本。