若干会计处理问题答疑

□ 栏目主持 崔洁 本期特约解答 唐爱军

1、问：我们单位是一个行政单位，以前单位的土地使用权都是国家无偿划拨的，单位不需要出任何费用，也不反映土地价值。现在土地也成为了一种商品，取得土地使用权需交纳一定费用。按照有关资料，土地使用权属于无形资产，请问我们对这部分费用如何进行账务处理？如果购置的是固定资产，一般是增加固定资产，同时增加固定基金。而购置增加无形资产，其账务如何处理？

答：如果单位将取得的土地使用权作为无形资产核算，则相应缴纳的各项费用一同归集为无形资产，包括土地出让金、征地拆迁补偿费、土地开发成本、相关配套费用以及管理费等。贵单位属于行政单位，所以增加无形资产的同时，相应也要增加固定基金。

土地使用权作为一项资产，与企事业单位的其他长期资产如固定资产有很多相似之处，而且在过去也有一些单位把划拨取得的土地（注意不是土地使用权）作为固定资产入账。目前，因为我们国家法律规定土地所有权一律为公有性质（包括国有和农村集体所有），而一般企事业单位只能取得土地使用权，而且对于取得农村集体所有土地使用权的，必须先实行国有化征收，缴纳出让金办理出让手续后才能取得、使用和再转让。从会计核算角度看，将企业的长期资产区分为无形资产和固定资产，主要是为了更明晰地反映企业的资产分布。将土地使用权作为无形资产核算而不是作为固定资产核算，是从其作为一种权利且无实物形体的特征出发的，但从企业经营的角度说，将其作为固定资产核算或者无形资产核算在本质上是没有差别的，只是摊销和折旧的年限与一般的固定资产不同而已，因此，《企业会计准则——无形资产》规定符合条件的土地使用权价值要计入相关在建工程、固定资产价值中。在《行政单位会计制度》规定的资产类科目没有无形资产科目，但从原理上看，单位将取得的土地使用权单独作为无形资产入账，相应对方科目的核算与取得固定资产是一样的。

2、问：请问外商投资企业享受技术开发费税前抵扣政策的账务处理？

答：目前可以享受技术开发费加计扣除的范围较广，也不区分内外资企业。对于企业符合享受技术开发费加计扣除规定的，技术开发费一般在进行所得税申报时直接在所得税申报表中列示，实际上在计算应纳税所得额时已经按政策做了加计扣除，这种情况属于法定直接减免。不需要再另外做会计处理。

相关补充：关于企业减免所得税的会计处理。在实践中分几种不同情况：

(1)直接减免。法定直接减免的，不做会计处理。企业在平常按月（或按季）预缴企业所得税时，借记“应交税金——应交所得税”，贷记“银行存款”；年终汇算清缴计算出企业实际应负担的所得税额，借记“所得税”，贷记“应交税金——应交所得税”。这样“应交税金——应交所得税”借贷方差额反映企业应补应退（留抵）的应交所得税额。由此可以看出，如果企业在汇算清缴过程中填报所得税纳税申报表时，已经包含了减免税项目的，就不需再另外进行会计处理。

(2)先计后退。先计后退情况下，汇算清缴会计处理与(1)相同，但不

同的是减免税项目未包含在所得税纳税申报表中（或因故未获认可），需要另行申报批准，这样企业按照汇算清缴确认的应纳税额是未享受减免优惠的数额，企业据此进行正常的会计处理：借记“所得税”，贷记“应交税金——应交所得税”。企业尚未实际缴纳该部分税额的情况下即进行减免税申请，经批准后，借记“应交税金——应交所得税”，贷记“所得税”、“盈余公积——国家扶持资金”或“资本公积——其他资本公积”等。贷方几种核算的适用情况是：按照新会计制度核算的企业，经批准除法定直接减免以外的且未限制用途的减免所得税，冲减“所得税”；企业享受的除了法定直接减免以外的，且限定用途的退税，企业一般不能用来分配的，可记入“盈余公积”；如果是国有企业，享受具有财政补贴等特殊优惠性质的减免税，记入“资本公积”。

(3)先缴后退（先征后返还）。与先计后退不同的是，企业已经按照没有享受优惠减免因素计算并缴纳了企业所得税，因此申请减免税获准后，需要做退税处理。这样，在退税环节需作如下会计处理：借记“银行存款”，贷记“所得税”、“盈余公积——国家扶持资金”、“资本公积——其他资本公积”等。科目运用同(2)。

3、问：我是一家建筑工程公司的会计，我公司向一家客户单位出具了工程费用决算清单并按清单金额开具了建筑安装发票，待收款时对方并未按发票金额付款，而是扣除了一部分作审计费用，原来对方公司对我公司出具的工程决算另请审计事务所进行了超减审计，审计费发票却未能给我公司，只开了一张他们公司的统一收款收据冲减工程款，请问如何处理？

答：你单位开出发票而当时未收到款项时可以先挂应收账款，待对方实际交付款项时冲减应收账款即可。在现实中也确实存在收款后部分余额挂账的情况，但收款单位需要按照开票金额全额交纳流转税和所得税，实质上加重了企业负担。一般来说，如果合同规定审计费由你单位负担，那么发票也应该开具给你单位，对方单位开具的收款收据不能直接作为列支费用的依据。对此你单位可以要求对方全额付款或者收回发票重开。如果无法收回发票，也确实无法收回剩余款项，那只能考虑作坏账处理。

4、问：我公司是专做软件开发的，是临时一般纳税人，请问其研发费是进入生产成本还是记入管理费用账户？发生的开发软件的所有成本在什么账户核算？

答：目前我国准则制度中没有专门针对软件开发费用核算的具体规定，但按照其实质，理论界倾向于将开发成功的软件项目归类为无形资产，所以其会计处理可以参照无形资产的有关规定。《企业会计准则——无形资产》规定：自行开发并依法申请取得的无形资产，其入账价值应按依法取得时发生的注册费、律师费等费用确定；依法申请取得前发生的研究与开发费用，应于发生时确认为当期费用。企业一般将此类费用计入管理费用核算。如果是接受客户委托的研发项目（即定制软件）发生的研发费，在生产成本中归集。

另外,《企业会计准则——无形资产》指南还指出:“(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)我国会计制度对研究与开发费用规定的处理原则,与相关国际会计准则有所不同。国际会计准则认为,研究与开发应予以区分;相应地,研究费用应计入当期损益,开发费用则应在符合一定条件时予以资本化。”

5.问:民政福利企业收到退还的所得税是否记入“盈余公积”?若是,那明细科目是什么?若不是那会计分录是什么?

答:按照税法的规定,符合条件的福利企业可以享受免征或减半征收所得税的优惠。对此,如果是执行先征后返还的,按照会计制度的规定,企业应当在实际收到时冲减当期的所得税费用,直接借记“银行存款”科目,贷记“所得税”科目。属于其他情况的可以参照问题2的介绍。

6.问:我是一名制药企业会计人员,由于我公司支付给代理商的销售返利取得的是工商业统一发票,而税务局认为应当收取地税发票,进行汇算清缴时要求我公司作纳税调整。在2005年第一期《财务与会计》中就这一问题作了解答,但主要针对商品流通企业,那么作为供货方的生产企业在支付返利时应当取得什么样的发票,交哪些税,会计如何核算?另外,可以直接在发票写销售返利吗?

答:《财务与会计》2005年第一期“问题解答”栏目中介绍的商品流通企业收到返利(返点)的处理,主要依据的是“国税发[2004]136号”文的有关规定,而这些规定主要是规范商业流通企业此类业务的流转税核算,目的是防止此环节的增值税流失。

136号文规定,对商业企业向供货方收取的与商品销售量、销售额挂钩(如以一定比例、金额、数量计算)的各种返还收入,均应按照平销返利行为的有关规定冲减当期增值税进项税金,不征收营业税。这种情况对于生产企业来说本质上是销售折让。对于销售折让,税法规定分两种情况,一种是在销货时与销售价款开在同一张发票上;另一种是在开具发票后发生的返还费用,或者需要在期后才能明确返利额,则可取得购买方主管税务机关出具的“进货退出或索取折让证明单”,销售方据以开出红字发票冲销收入,也可以相应冲减销项税额。除此以外的其他类型的票据,税务部门一般不会认可。如果折让金额与销售额开在同一张发票上,会计处理可以直接按折让后金额入账。如果是开红字发票,可以只开具折让金额,账务处理是用红字冲销原来确认的销售额和相应的销项税额。

对于商业企业向供货方收取的与商品销售量、销售额无必然联系,且商业企业向供货方提供一定劳务的收入,例如进场费、广告促销费、上架费、展示费、管理费等,不属于平销返利,不冲减当期增值税进项税金,应按营业税的适用税目税率征收营业税。这种情况下商品流通企业应当向供货的生产企业开具服务业发票,商品流通企业应该缴纳营业税(属地方税务局系统管理)。生产企业对此类费用作为销售(营业)费用列支。

7.问:外商投资企业购置国产设备,其购买国产设备投资的40%可从购置设备当年比上年度新增的企业所得税中抵免。请问抵免的企业所得税是在年终清算时直接减少应纳税所得额;还是计入补贴收入,并入当年应纳税所得额计提企业所得税?会计分录怎么做?

答:外商投资企业购国产设备抵免企业所得税属于《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税年度申报表(A类)》第31行所述的“政策性抵免所得税额”,也就是说企业在年度终了汇算时已经实际将应享受的此类优惠政策考虑在内,所以不需另行进行会计核算。关于补贴收入,无论是会计制度还是税法都规定主要是用来核算企业因享受优惠政策等原因而退、免的增值税、消费税、营业税等流转税以

及财政补贴收入,而享受所得税优惠的不通过“补贴收入”来核算。

8.问:我公司是一家粮油购销企业,现发生一笔“兑换”业务,即将公司收购的油菜籽向外单位按一定的比率兑换成菜油。请问该笔业务如何进行账务处理?(油菜籽已计进项税)

答:此项业务在会计核算方面可以归类为非货币性交易,但在税法中要按两项业务分别处理,即购进菜油和销售油菜籽。规范的做法是:一方面要对换出的油菜籽开具销售发票,并计算增值税销项税;另一方面取得菜油的同时应该取得对方单位开具的增值税专用发票,以核算进项税。会计处理上也按双方开票金额借记“库存商品——菜油”、借记“应交税金——增值税(进项税额)”,贷记“库存商品——油菜籽”、贷记“应交税金——增值税(销项税额)”。如果有差额,借记或者贷记相应科目。

9.问:我是一家国有自来水公司的会计,我公司刚刚建成,已于上个月投入生产。公司有个安装水管的业务,给企业供水,负责水管的安装,收取安装工程款(包工包料)。因为自己没有安装发票,所以去当地税务局开具了发票,也按规定缴纳了营业税及附加,还代征了个人所得税。就这个业务,请问,我在财务上应如何核算其成本?应放在哪个成本科目归集?缴纳的税金,特别是代征的个人所得税应作怎样的会计处理?

答:按您说的情况看,此项(类)业务属于贵公司的其他业务,所以该项业务应该单独核算。所发生的料、工、费支出在“其他业务支出”科目核算,取得的收入作为“其他业务收入”核算,应该由贵单位负担的税金(代开发票时缴纳的营业税等)通过“其他业务支出”核算。

问题中所说代开发票时缴纳的个人所得税,似应为企业所得税。要是这样的话,可做企业所得税处理,借记“应交税金——企业所得税”,贷记“现金”等,可抵减当期企业所得税,只是汇算清缴或税务检查时要专门说明一下。另外,为避免此业务被国税局认定为混和销售行为一并征收增值税,可以单独成立管道安装公司。如果确实抵扣了个人所得税,按照企业会计制度规定应该通过“应交税金——应交个人所得税”科目核算。

10.问:我企业是生态工程监理公司,主要业务收入是国家京津风沙源治理工程监理收入。该工程资金为中央预算内专项国债资金,专门用于京津风沙源区治理项目中的营造林、草地治理、水利设施、生态移民等。公司根据监理工程进度到财政部门办理拨款,财政部门要求做到专款专用,并对项目资金实行定期检查。财政部门拨款,不要税务发票,我公司对此业务是按照行政事业单位会计处理核算还是按照企业会计核算?这部分收入是否应缴纳营业税和所得税?

答:贵单位本身属于企业,所以应该按照企业会计制度进行核算。对于您说的项目,可以在流动负债中增设“项目专用款”之类的科目进行专项核算(也有在长期负债的“专项应付款”科目核算的),贷方核算收到财政部门拨付的款项,借方核算项目支出以及贵单位按合同约定确认的监理收入。

如果贵单位除了该项目业务外还有其他经营活动,则可对该项目业务单设账簿进行明细核算;如果贵单位不再进行其他经营活动,则不需单设账簿,而直接对该项目做明细核算。项目的明细核算内容包括资金投入情况、资金使用情况、分项分步工程在建情况、其他费用支出情况、交付使用财产情况等。当然,这些需要根据项目实际来设置。

在收到项目款环节不缴纳营业税,而在下一环节即工程施工环节要缴纳营业税及其附加(如果是享受减免税优惠的,则另当别论),贵单位如负有代扣代缴责任,须按规定扣缴。最后,贵单位确认的监理劳务收入,无论是否开具发票,都要按规定计缴营业税、所得税等。