会计及税收若干实务问题探析

□ 詹秉英

问题一：分公司不具有法人资格，是否可以成为独立的企业所得税纳税人？分公司的经营地享受税收优惠，但总公司经营地并不享受，在计税时是否分别适用税率？分公司如果是独立纳税人，其注销前形成的累计经营亏损能否抵减总公司的企业所得税？

试析：在我国，一般来说，法人都是企业所得税的纳税人，对于分公司等分支机构，只要符合独立核算的条件，也应单独申报缴纳企业所得税。独立核算应同时具备的三个条件：(1)在银行开设结算账户；(2)独立建立账簿，编制财务会计报表；(3)独立计算盈亏。

根据国家税务总局的有关规定：独立开展生产、经营活动的企业或组织，应该实行独立经济核算，但未进行独立经济核算的，虽不同时具备税法规定的独立核算三个条件，也应当认定为企业所得税纳税义务人。国税发〔1995〕198号规定：汇总缴纳企业所得税，必须经国家税务总局批准，企业不得自行确定汇总纳税。否则，税务机关有权依法就地征税并予以处罚。因此，分公司只要具备了上述独立核算的三个条件，就是独立的企业所得税纳税人，并且适用经营所在地的企业所得税税率。

分公司作为独立纳税人，经营期间形成的年度亏损在确定总公司的年度应税所得时不能抵减，其注销前形成的累计经营亏损在总公司账面反映为无法收回的其他应收款或应收账款。分公司办理清算及当地工商注销登记手续后，总公司转销这些应收款项时是否可予以税前列支或抵减总公司的当期应税所得？是否应视同财产损失报经批准后才可抵减呢？报批时是作为投资损失还是坏账损失呢？目前尚未有相关的税收规定，但企业处置权益性投资的转让损失或利得，根据税法的有关规定应并入投资企业应税所得。

问题二：某公司加工的产品系为建筑工程配套的，定单工期比较长，平时交货不开具销售发票，在建筑工程全部完工后再开票并确认销售收入。这样未开票前只有期间费用而无营业收入，损益波动较大。老板要求分期确认收入，那么平时确认的会计收入没有开具销售发票要交税吗？

试析：会计确认收入实现的时间和税收确认收入实现的时间不尽一致。税收确认收入实现的时间往往早于会计确认收入实现的时间。

遵照权责发生制原则，一般情况下，税收收入的实现时间，应以产品或商品已发出，价款已收取或者已取得收取价款的权利为原则，确定收入实现。其可以分期确定收入实现的主要有以下几种情况：

(1)以分期收款方式销售商品的，可以按合同约定的购买人应付价款的日期确定销售收入的实现；(2)建安装配工程及提供劳务，持续时间超过一年的，可以按完工进度或者完成的工作量确定收入的实现；(3)为其他企业加工、制造大型机械设备、船舶等持续时间超过一年的，可以按完工进度、或者完成的工作量确定收入的实现。

对照上述条件，该公司的产品系分期发出的，税收确认收入实现的时间应按分期发出产品的时间分别确认，而不是等到建筑工程全部完工后再开票确认。

销售商品(产品)会计上确认实现收入，则应当在下列条件均能满足时予以确认：

(1)企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方；(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；(4)相关的收入和成本能够可靠地计量。

对照上述条件，该公司加工的产品分期交货，会计收入实现是否也分期确认收入，还应考虑销售合同或协议对产品交货方式、货款结算方式等方面的约定。如果该公司发出的产品尚未完成其安装或检验工作，且此项安装或检验任务是销售合同的重要组成部分，那么购买方在接受交货而没有安装或检验前一般不应确认收入。如果分期交货后的货款能够在合同规定的时间分期流入企业且没有其他限制条件，那么会计收入实现的时间就可以在产品分期交货时予以确认；反之，企业交货时，如果估计货款收回可能性不大，即使收入确认的其他条件均已满足，也不应确认收入。

因此，笔者认为在会计上确认收入实现，不能以损益波动大否为根据，交货后只要符合税收上收入实现的确认条件，尽管未开具销售发票或会计上未确认收入，也应于分期

中国财政杂志社

交货时计缴相关税费，最后一期交货并全额开票时，再计缴差额部分的税费。

问题三：A公司原有办公房1 000平方米，账面原值为800万元，累计折旧300万元。B房地产开发商对该区域进行开发，于2001年1月1日与A公司签定回迁协议，此时该办公房评估价为700万元。回迁时仍给A公司1 000平方米办公房，另补差现金100万元。2002年11月30日A公司取得回迁后的房产权属证明并搬入办公，同时收到补差100万元。2002年11月30日该新办公房价值1 000万元。该业务如何做会计处理?(不考虑相关税费)

试析：《企业会计制度》和《企业会计准则——固定资产》目前尚未专门就回迁方式取得的固定资产的计价方法作出规定，在实务操作中主要有以下两种计价方法：

第一种：参照《企业会计准则——非货币性交易》，即在A公司收到补价的情况下，因收到的补价100万元占换出资产公允价值即700万元的比例为14.29%，低于所规定的25%，这一交换行为属于非货币性交易。新办公房的入账价值和回迁业务应确认的收益为：

换入资产入账价值=换出资产账面价值-(补价/换出资产公允价值)×换出资产账面价值+应支付的相关税费=(800-300)-(100/700)×500=428.57(万元)

应确认的收益=补价-(补价/换出资产公允价值)×换出资产账面价值=100-(100/700)×(800-300)=28.57(万元)

会计分录：借：固定资产——新办公房　428.57万元
　　银行存款　100.00万元
　　贷：固定资产——旧办公房　500.00万元
　　营业外收入　28.57万元

第二种：按上述方法计价，A公司新办公房未能反映其真实价值，也未准确反映回迁业务获得的收益。假设A公司不选择回迁，可获得比原办公房净值高得多的现金补偿，故将回迁视同出让账面价值为500万元的原有办公房，然后受让价值为1 000万元的新办公房和100万元的补价。由此形成的差价600万元即是A公司回迁业务取得的营业外净收入，根据回迁协议及收到现金、房产权属证，A公司作会计分录如下：

借：固定资产——新办公房 1 000万元
　　银行存款　100万元
　　贷：固定资产——旧办公房　500万元
　　营业外收入　600万元

问题四：我们是一家代理商，主要业务是把代理的产品批发给各零售商，但生产厂家会在一段时间后对其产品进行调价(降价)，当我们接到调价(降价)通知后，将其价差退还零售商。请问，该业务是否要作冲减销售收入处理?

试析：如果零售商是你公司的长期经销客户，销售合同或协议规定销售货款采用定期结算方式，平时发货时作发出商品未确认实现收入，则可在结算货款时扣除调价差额，将其余额直接作收入处理。如果发货同时开票收款，接到调价通知时已确认实现收入，这时再将价差退还零售商，则应作冲减销售收入处理，但冲减收入的价差只有在符合税法的有关规定时才能抵减调价前已确认的应税收入。为此，可采用以下三种方式作冲减处理：(1) 零售商与你公司下次结算并开具增值税发票时，将应退价差从相关产品单价中直接扣减；(2)价差以“折扣”方式在下次结算开具的增值税专用发票上列示，即将全部折扣额和有关销售额在同一张发票上分别注明，按照折扣后的余额作为销售额计算增值税；(3)如你公司已不再批发同类产品给该零售商，则应采用销售折让方式，即你公司凭零售方主管税务机关开具的“进货退出或索取折让证明单”，开具红字销售发票冲减销售额和增值税。你公司会计处理冲减销售收入时，如未能以上述方式开具增值税发票，那么在申报企业所得税时应将冲减收入的价差调整增加应纳税所得额。

问题五：我们是卖IT设备的贸易公司，为奖励经销商，决定以赠送汽车为奖励，我们公司的账要怎么处理?(我们只奖励车子，不管上牌)

试析：奖励经销商的汽车，其发票如果是直接由销售汽车的公司开给经销商，则你公司账务处理时就没有相关发票附件，而只有经销商的收条；如将发票开给你公司然后再由你公司开给经销商，则与汽车牌照、过户等相关的手续办起来较为麻烦。具体分析如下：

企业销售货物的方式有多种，如销售折扣、销售折让、买一送一等。不同的销售方式税收待遇也不尽相同，企业可以根据实际选择最为有利的节税方式。上述以汽车奖励经销商笔者认为以销售折让的方式对你公司比较有利：将购车款由公司转给经销商，以经销商的名义购买汽车，奖励汽车的销售发票直接由销售汽车的公司开给经销商；同时，经销商到当地税务局开具“进货退出或索取折让证明单”，你公司据此开具红字销售发票以冲减原销售IT设备已开票并确认的部分销售收入、销项税额及应收账款。为降低风险公司在签订销售协议或合同或在兑现奖励前，即应与经销商商定在获得相关奖励之前应提供“进货退出或索取折让证明单”。从销售方式上做到符合税法上销售折让的要求。

反之，如果公司仅以奖励政策及经销商的收条为账务处理依据，可能带来两方面不利影响：一方面因经销商的收条不是合法票据，奖励汽车的支出你公司不能在税前作营业费用列支；另一方面这种类似“买一赠一”或“既买又送”的销售方式，税法规定除了对售出商品按规定全额征税外，对外赠送的汽车也应按同期同类商品的售价计征增值税。

中国财政杂志社

对土地使用权转入相关项目的确认时间及会计处理的探讨

□ 赵惠芳

《企业会计制度》(以下简称制度)规定,“企业购入的土地使用权,或以支付土地出让金方式取得的土地使用权,按照实际支付的价款作为实际成本,并作为无形资产核算;待该项土地开发时再将其账面价值转入相关在建工程 (房地产开发企业将需开发的土地使用权账面价值转入存货项目)。”这一规定,使企业会计处理有了规范的依据,但笔者认为, 土地使用权转入相关在建工程或存货项目的时间值得商榷。同时,制度没有规定转入相关在建工程或存货项目的具体方法, 从而给企业会计处理带来了具体操作上的困难。本文试就解决上述问题的具体方法作一探讨。

实际工作中,土地的开发情况比较复杂,应该使土地使用权转入相关在建工程或存货项目的确认时间及其会计处理方法能够适应各种情况,做到既合理又简便。对此,笔者认为,企业的土地使用权,应分别一般企业(指非房地产开发企业,下同)和房地产开发企业进行处理。

一、一般企业的土地使用权转入相关在建工程的会计处理

一般企业已开发土地的土地使用权, 应按所开发的各个工程项目的占地面积和预计使用期限, 计算确定各个工程项目应分摊的金额,在工程达到预定可使用状态时,再转入工程项目。工程项目指可作为单项固定资产入账核算的建设项目。某个工程项目的占地面积,包括该项目实体及其周围直接相关配套设施(如楼外走廊、绿化地等)占地面积之和。对于开发项目预计使用期限短于土地使用权有效期限的,其差额期限内应分摊的土地使用权部分,不应计入工程项目,而应保留在无形资产账户中,待工程项目使用期满报废后,再转入新建工程项目或按会计制度规定进行摊销。

关于土地使用权转入工程项目的时间, 由于工程项目建设期限一般较长,且不尽相同,在不同时间转入所带来的结果也不相同,因此,必须对此作出规范。由于土地使用权的摊销必须连续进行,因此,笔者认为,较为合适的时间应该是所开发的工程项目达到预定可使用状态时。在此之前,土地使用权应摊销计入管理费用。对此,《企业会计制度》应作相应调整,其具体计算公式如下:

已开发土地的土地使用权=土地使用权总额÷全部土地面积×已开发土地占地面积

或已开发土地的土地使用权=每单位面积购价×已开发土地占地面积

某项目应分摊的土地使用权=每单位开发面积摊销额(每单位面积购价)×该项目占地面积÷该土地使用权有效期限×该项目预计使用期限

例:设甲企业为一般企业,于2001年7月1日购入土地使用权,有效期限70年,面积1 000亩,每亩购价140 000元,共计140 000 000元,以银行存款支付。2002年1月1日起,开发其中的200亩,于2002年12月31日达到预定可使用状态。在建工程有关资料如下:办公楼一座,预计使用期限50年,占地面积48亩;厂房一座,预计使用期限30年,占地面积128亩;食堂一座,预计使用期限30年,占地面积24亩。土地使用权按年摊销。有关会计处理如下:

2002年12月31日, 计算已开发工程项目应分摊的土地使用权,并予以结转。

已开发200亩土地应分摊额=140 000×200=28 000 000(元)

对经销商来说,根据《关于平销行为征收增值税问题的通知》〔国税发(1997)167号〕的规定,增值税一般纳税人,无论是否有平销行为, 因购买货物而从销售方取得的各种形式的返还资金, 均应依所购货物的增值税税率计算应冲减的进项税额, 并从其取得返还资金当期的进项税金中予以冲减。因此,对于经销商而言,无论是否到税务局开具“进货退出或索取折让证明单”及是否取得你公司的红字发票,其税负是相同的。

(作者单位:厦门天健华天会计师事务所)

责任编辑 季建辉

中国财政杂志社