

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：按照规定企业研究开发新产品、新技术、新工艺所发生的费用可以增加扣除额。请问这“三新”要符合什么条件？

答：目前所见的财税法规并无对“三新”所要求的技术标准作出特殊规定。在税收政策方面，财政部、国家税务总局发布的《关于促进企业技术进步有关财务税收问题的通知》(财工字[1996]41号)和《国家税务总局关于促进企业技术进步有关税收问题的补充通知》(国税发[1996]152号)中规定了盈利工业企业研究开发新产品、新技术、新工艺所实际发生的费用比上一年度实际发生额增长幅度在10%以上的(含10%)，除按规定据实列支外，可再按当年实际发生额的50%抵扣企业当年应纳税所得额，其适用范围扩大到所有财务核算制度健全、实行查账征收企业所得税的各种所有制的工业企业。自2003年1月1日起，《财政部、国家税务总局关于扩大企业技术开发费加计扣除政策适用范围的通知》进一步明确“工业企业”包括从事采矿业、制造业、电力、燃气及水的生产和供应业的企业。这实际上扩大了享受这一政策的企业范围，而这一税收政策的出发点就是鼓励企业加大技术开发费用的投入，因此原则上只要企业是自己完全从无到有地研究开发新产品、新技术、新工艺所发生的技术开发费用，都属于此政策鼓励范围。当然，相关的证明资料是不能少的。

对于具体的可扣除范围，《企业技术开发费税前扣除管理办法》(国税发[1999]49号)第三条规定：技术开发费是指纳税人在一个纳税年度生产经营中发生的用于研究开发新产品、新技术、新工艺的各项费用。包括以下项目：新产品设计费，工艺规程制定费，设备调整费，原材料和半成品的试制费，技术图书资料费，未纳入国家计划的中间实验费，研究机构人员的工资，研究设备的折旧，与新产品的试制和技术研究有关的其他经费，委托其他单位进行科研试制的费用。

企业申请开发费加计扣除的条件为：(1)纳税人享受技术

开发费加计扣除的政策，账证健全，并能从不同会计科目中准确归集技术开发费用实际发生额。(2)纳税人在年度纳税申报时应报送以下材料：技术项目开发计划(立项书)和技术开发费预算，技术研发专门机构的编制情况和专业人员名单，上年及当年技术开发费实际发生项目和发生额的有效凭据。

2、问：我厂是一个濒临破产的国有企业，经工会联系，一部分人员劳务输出到另一公司从业，但国有职工身份和劳动关系，社会保险保留在原企业。请问：两个企业对这部分人员的工资和劳动保险费应如何核算？

答：对贵单位来说，这种情况包括两项业务：一项是贵单位提供劳务给另外一家公司取得劳务收入，另一项是自行支付职工工资、福利和社会保险等。对于另一家公司来说只是接受劳务而已。在您所说的情况下，如果贵单位只能以单位名义提供劳务，这样贵单位就要全额向对方开具发票，并按劳务性质计缴营业税或增值税。如果贵单位确实无法安排职工正常生产，那么建议充分利用国家优惠政策，给职工申请办理下岗手续，然后由工会出面组织，由职工个人与对方企业签订用工合同，这样在税负方面对于企业和职工个人都相对有利。

3、问：我公司是破产重组企业，请问在房产税交纳方面有何优惠政策？

答：目前似未见到针对破产重组企业的房产税减免缓征的优惠，从国家税务总局近年来的一些房产税政策发布趋势看反而是越来越加强对该税的征收。例如《财政部、国家税务总局关于具备房屋功能的地下建筑征收房产税的通知》(财税[2005]181号)对符合列举条件的“具备房屋功能的地下建筑”也要征收房产税。而此前的《财政部、国家税务总局关于调整房产税有关减免税政策的通知》(财税[2004]140号)明

确：废止《财政部税务总局关于房产税若干具体问题的解释和暂行规定》(86)财税地字第008号)第十八条关于对微利企业和亏损企业的房产“可由地方根据实际情况在一定期限内暂免征收房产税”和第二十条“企业停产、撤销后，对他们原有的房产闲置不用的，经省、自治区、直辖市税务局批准可暂不征收房产税”的规定。所以，除毁损不堪使用的房屋外，只要是经营用房屋建筑物和具备房屋功能的地下建筑都要按规定征收房产税。但《中华人民共和国房产税暂行条例》(国务院国发[1986]90号)第六条规定：“除本条例第五条规定者外，纳税人纳税确有困难的，可由省、自治区、直辖市人民政府确定，定期减征或者免征房产税。”各省制定的《房产税暂行条例实施细则》中对该项优惠政策的规定各不相同，所以贵公司如果确有困难，建议查询省级人民政府的有关规定申请享受优惠。

4、问：我们是从事工业生产的麻纺小企业，购进的外购商品麻条不需要再生产，直接销售(营业执照上有此经营范围)。请问：这类外购商品的销售是在“主营业务收入”科目核算，还是在“其他业务收入”科目核算？

答：一般来说，会计核算中主营业务和其他业务主要是根据重要性和明晰性原则的要求来区别的，也就是说重要的信息要尽量详细地反映和披露，而次要信息则尽可能简明。所以企业的主营业务与其他业务的区别并不十分严格，即使是同一企业在不同时期，其主营业务与其他业务也是可以相互转化的，主要是看企业本身的性质以及某类业务在整个经营活动中的比重。

《小企业会计制度》规定：主营业务收入核算小企业在销售商品、提供劳务等日常活动中所产生的收入；其他业务收入核算小企业除主营业务收入以外的其他销售或其他业务的收入，如材料销售、无形资产出租、包装物出租等收入。您所说的“外购商品麻条”对贵单位来说就是为了销售，而不是加工对象——原材料，且直接销售此类货物在贵单位营业范围内，实际上贵单位是兼营工业制造和商品流通业务，不能简单地将销售外购的商品麻条看作制度规定的“销售材料”，而应是销售商品存货，所以，其销售收入做主营业务收入比较规范。另外，如果贵单位既将其作为加工对象，又直接销售，这时要看其销售占企业总销售的比重；如果比重较大，就作为主营业务核算，如果比重很小就可以作为其他业务核算。

5、问：(1)财企[2002]313号《企业公司制改建有关国有资本管理与财务处理的暂行规定》第八条中所提及的“经营亏损”如何确认？是以评估前账面资产成本为基础计算，还是以评估后资产成本为基础计算？(2)折旧是按评估前资产原

值计提列支，还是按评估后价值计提？(3)转让子公司全部股权的股权转让价格是否可以参照该规定，即按照净资产评估价值加上基准日至交易日期间的损益来确定？

答：(1)“财企[2002]313号”第八条的全文是：“资产评估结果是国有资本持有单位出资折股的依据，自评估基准日起一年内有效。自评估基准日到公司制企业设立登记日的有效期内，原企业实现利润而增加的净资产，应当上缴国有资本持有单位，或经国有资本持有单位同意，作为公司制企业国家独享资本公积管理，留待以后年度扩股时转增国有股份；对原企业经营亏损而减少的净资产，由国有资本持有单位补足，或者由公司制企业用以后年度国有股份应分得的股利补足。企业超过有效期未能注册登记，或者在有效期内评估资产价值发生重大变化的，应当重新进行评估。”细读全文可以发现，这里的“经营亏损”与前面的“实现利润”相对称，是指在评估基准日起至公司登记日止这一段时间内，企业经营活动所实现的经营利润或发生的经营亏损。

(2)折旧问题的会计处理可以参照《关于股份有限公司有关会计问题解答》(财会字[1998]16号)的规定对于改制为股份有限公司的，如果评估增值折算股份的，可以按照评估后的原价及尚可使用年限来重新确定折旧；如果评估增值未折算股份的，按评估前或评估后价值计提折旧均可。改制为有限责任公司的，可以按评估后价值计提折旧。但税务方面除了国家税务总局明文批示几个大型国有企业改制后设立的公司允许按照评估后价值计提折旧以外，其他企业发生评估增值的，应该按评估前的原净值为基础计提折旧，如果按照评估后价值为基础计提折旧的，要做纳税调整。但如果是固定资产评估减值的，税法未限制按评估后价值重新计算折旧额。

(3)一般来说可以这样办理，但如果是国有或国有持股企业，还是要履行审批手续。

6、问：根据《国家税务总局关于执行〈企业会计制度〉需要明确的有关所得税问题的通知》(国税发[2003]45号)的相关规定，计提坏账准备金的范围可以包括应收关联单位账款和其他应收款，但《企业所得税税前扣除办法》(国税发[2000]84号)规定，对非购销活动的应收债权以及关联方之间的任何往来账款，不得提取坏账准备。请问，上述有关规定是否矛盾？实务中应怎样理解、操作？

答：出于谨慎性原则考虑，会计制度规定，执行《企业会计制度》的企业在进行会计处理时可以对其他应收款计提坏账准备，关联企业之间的往来账项符合条件的也要计提坏账准备。国税发[2003]45号文规定：“《企业所得税税前扣除办法》(国税发[2000]84号)第四十六条规定，企业可提取5%的坏账准备金在税前扣除。为简化起见，允许企业计提坏账准备金的范围按《企业会计制度》的规定执行。”这一规定

在时效上优于国税发[2000]84号文(84号文第48条明确规定不允许对关联企业往来账项计提坏账准备,也不得确认为坏账),而且这一规定的初衷就是要“减轻纳税人财务核算成本和降低征纳双方遵从税法的成本,有利于企业所得税政策的贯彻执行和加强征管”。按照该文件精神,税法允许计提坏账准备的基数应该包括其他应收款,而且就字面来看也未明确排除关联方之间的往来。但要注意的是这里限定“计提范围”按《企业会计制度》的规定执行,也即计提比例和方法还是要按税法规定办,即企业计提坏账准备的方法只能是余额百分比法,企业采用各种方法计算的坏账准备不超过应收款项余额的5%的部分,税法允许税前扣除。不过据了解各地在执行中掌握的尺度不一,而且大多倾向于不允许对关联方之间的往来计提坏账准备,尤其是关联方交易频繁且往来余额较大的情况下。对此国家税务总局截至目前没有重新发文明确,所以实践中建议与主管税务机关沟通后确定。

另外,税法规定,企业确认的坏账损失(包括其他应收款和关联方往来)除了要符合《企业会计制度》规定外,还要符合《企业财产损失所得税前扣除管理办法》(国家税务总局令第13号)的规定,即:企业应收、预付账款发生的坏账损失申请税前扣除必须符合下列条件之一:(1)债务人被依法宣告破产、撤销(包括被政府责令关闭)、吊销工商营业执照、死亡、失踪,其剩余财产或遗产确实不足清偿;(2)债务人逾期三年以上未清偿且有确凿证明表明已无力清偿债务;(3)符合条件的债务重组形成的坏账;(4)因自然灾害、战争及国际政治事件等不可抗力因素影响,确实无法收回的应收款项。

7、问: A企业与B企业共同出资成立C有限公司(其中A公司占60%股份, B公司占40%股份), 现由A企业承包经营C公司一年, 协议规定: 由C公司实现的利润支付承包费100万元, C公司多余的利润由A、B企业分享, 若C公司实现的利润不够支付承包费, 不足部分由A企业支付。那么, C公司当年盈利50万元或亏损80万元时, A、B、C三公司应如何进行会计账务处理?

答: 因为涉及内容较多, 这里简单来说一下处理原则:

(1)A企业应该将C公司作为控股子公司, 按照C公司的经营情况以及投资协议约定来确认投资收益, 进行日常会计处理, 年末应该编制合并报表。对于承包经营费收入, 日常处理同普通的承包收入, 作为其他业务收入, 因承包而发生的费用, 如负担的可以明确辨析的人员工资、福利费、承包收入应负担的税金、管理费用等, 作为其他业务支出。年末编制合并报表时这部分收入中包含的内部利润应予抵销。

(2)B公司只需要核算投资收益即可, 因其不具有控制权, 所以无论C公司盈利或亏损都可以按成本法核算投资收益。

(3)C公司日常的核算与其他企业无异, 到了年末按协议约定先从利润中支付承包费, 然后再进行剩余分配。当盈利50万元时, 应该按协议优先支付50万元的承包费; A企业仅将50万元作为承包收入确认, 不再确认投资收益, 不足支付的承包费不再核算; A企业编制合并报表时, 只抵销实际已经确认为收入的内部利润; B公司不确认投资收益。当亏损80万元时, C公司不做利润分配; A企业也不确认承包费收入, 投资收益按照亏损80万元为基数来确认, 年末编制合并报表时只抵销投资收益对应的部分即可; B公司也不确认投资收益(损失)。

8、问: 我公司为一家大型企业, 企业的固定资产全部由企业内部非独立核算的修理车间来进行修理。请问:(1)企业固定资产修理时拆卸的报废部件及废料对外出售是否可按照《财政部、国家税务总局关于旧货和旧机动车增值税政策的通知》(财税字[2002]29号)文件规定, 按4%的征收率减半缴纳增值税?(2)企业修理车间在修理设备时拆卸的损坏部件, 修复后可以使用的, 修理车间领用部分材料进行重新修理, 然后以低于市场价格重新入材料库。对于损坏部件的修理该不该缴纳增值税?

答:(1)首先个人认为问题所述类型的非旧货经营企业销售旧货应该适用《国家税务总局关于调整部分按简易办法征收增值税的特定货物销售行为征收率的通知》(国税发[1998]122号)规定, 即企业销售实际属于旧货的废料等, 如问题中所述固定资产修理时拆卸的报废部件, 以及房屋建筑物拆除下来的废旧物资等, 应该按照4%的征收率直接计算缴纳增值税。但如果所述废料是下脚料则有所不同, 《国家税务总局关于加强废旧物资增值税管理有关问题的通知》(国税函[2005]544号)规定:“产废企业(增值税一般纳税人)销售下脚(废)料必须开具增值税专用发票, 按规定缴纳增值税。”按照一般理解, 这里所说的下脚料是工艺废料, 实际是未使用过的材料物资, 而不是已使用过的废旧物资。不过, 据了解在各地实践中对此类问题有不同的理解, 有些从征管角度出发, 对一般纳税人销售废料按销售材料对待, 所以应该严格区分销售旧货和材料。在此建议实践中还要与主管税务机关沟通确定。另外, 有地方答复工业企业销售旧货的可以直接开具自己的普通发票而不需到税务机关申请代开, 但应该单独核算, 在纳税申报时直接按照4%或者4%减半征收填表即可。

(2)如果修理车间不独立核算(不是独立的纳税主体), 属于内部劳务, 不属于增值税应税行为; 如果修理车间独立核算(独立纳税)或委托他人修理的, 受托修理者(或修理车间)应该缴纳该环节修理修配劳务增值税。修理后的部件对外销售的, 应该按规定缴纳销售环节的增值税。■