

(4) 在建工程试运行收入

《企业会计制度》规定,工程达到预定可使用状态前因进行负荷联合试车所发生的净支出,计入工程成本。企业的在建工程项目,在达到预定可使用状态前所取得的负荷联合试车过程中形成的、能够对外销售的产品,其发生的成本,计入在建工程成本,销售或转为库存商品时,按其实际销售收入或预计售价冲减工程成本。企业会计准则中对此未见明确的规定,但也未见不同的规定。在《企业会计准则讲解》以出包方式自行建造固定资产初始计量的举例中,继续沿用了《企业会计制度》规定的处理方法。由此可以推定,《企业会计制度》的规定也为企业会计准则所采纳。

《国家税务总局关于企业所得税若干问题的通知》(国税发[1994]132号)规定,企业在建工程发生的试运行收入,应并入总收入予以征税,而不能直接冲减在建工程成本。

此外,由于会计处理中固定资产入账价值与税法计税基础之间存在差异(暂时性差异),需要进行纳税调整。

例5: E企业的一项在建工程在试运行前发生各项支出共计90万元,2009年12月试投产运行期间共生产出产品10件,总成本为10万元,销售后取得款项14.04万元(不含税价为12万元),增值税税率为17%。该工程预计使用10年,采用直线法折旧,不考虑预计净残值。企业所得税税率为25%。

该企业会计处理如下:

借: 在建工程	100 000	
贷: 原材料等		100 000
借: 银行存款	140 400	
贷: 在建工程		120 000
应交税费——应交增值税(销项税额)		20 400

在会计处理中, E企业试运行阶段取得的12万元的销售收入,冲减了在建工程成本,同时,这批产品发生的总成本10万元计入了在建工程成本,从而使在建工程成本最终减少2万元。

税法规定, E企业在建工程的试运行收入不能直接冲减在建工程成本,所以当年应调增应纳税所得额12万元。

该工程交付使用时,会计入账价值为88万元(90+10-12),按税法规定确定的计税基础为100万元(90+10),形成暂时性差异12万元。以后每年会计折旧为8.8万元(88/10),税法折旧为10万元(100/10),调减应纳税所得额1.2万元。

(5) 资源综合利用生产的产品销售

会计准则规定,资源综合利用生产的产品销售,只要符合收入确认条件的,应确认销售收入。

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》规定,企业所得税法第三十三条所称减计收入,是指企业以《资源综合利用企业所得税优惠目录》规定的资源作为主要原材料,生产国家非限制和禁止并符合国家和行业相关标准的产品取得的收入,减按90%计入收入总额。前款所称原材料占生产产品材料的比例不得低于《资源综合利用企业所得税优惠目录》规定的标准。

因此,企业如发生资源综合利用生产的产品销售,在计算缴纳所得税时,应按其收入的10%调减应纳税所得额。(未完待续)■

(作者单位:浙江节能实业发展公司)

北京广播影视集团)

责任编辑 武献杰

● 启事

“研经品典征文”启事

经典是指那些在人类思想文化史上异峰突起、博大精深、影响深远、常读常新的传世之作或科学巨著。只有乐于学习经典、善于学习经典的人,才能从经典中汲取养分,才是一个不断成熟进步的人。那么,对于现代会计人而言,如何才能更好地学习经典、运用经典乃至创造经典?在全国会计领军(后备)人才第三、第四期联合集中培训班上,一向重视会计人才队伍建设的财政部副部长王军连续两年作了《研经品典 启智取道》的主题报告,向全体学员讲授了这一“经典”课程。为了鼓励大家研经品典,交流心得体会,本刊于2010年举办“研经品典征文”活动,并自即日起征集稿件。征文内容主要包括以下方面:

1. 阅读经典的感受、思考。所读经典可包括财务、会计、审计类经典,经济、管理类经典等。
2. 参加全国会计领军(后备)人才第三期或第四期联合集中培训班的学员学习王军副部长主题报告的心得体会。

文章长短不限。投稿方式: 邮寄至《财务与会计》综合版,信封注明“研经品典征文”,或发送email至fa187z@126.com。我们将选取优秀稿件定期在《财务与会计》综合版刊登。参加征文活动者均有机会获赠《财务与会计》编辑中心编撰的《走进会计的日子》或《以诚信的名义》等书。

衷心期待您的参与!

《财务与会计》综合版