

账面核算,企业也应该从建立健全内部控制制度和规范资产管理角度出发,不仅要建立健全对这些生物资产进行内部管理和控制的规章制度,从生物资产的购进申请、领用、维护、保养(喂养)、后续费用的计量,直至对生物资产的处置(包括死亡)等各个环节做出明确规定,而且还应该建立一套记载生物资产从购进领用到正常管理,直至最终处置(包括死亡)的备查登记簿,并根据会计核算的重要性原则和设定的标准,对购入的单位价值在一定金额以上的生物资产的有关情况进行必要的登记(按购进价登记),并落实管理责任人,防止虚假购进、虚列成本费用等违法违规问题的发生。

三是必须予以说明的三种特殊情形。第一,一些企业可能专门实施带有土建工程的绿化美化工程,如建一些亭台楼阁、小桥流水、假山喷泉等,由于工程中发生的绿化项目属于整个工程整体的有机组成部分,因此,笔者认为这些绿化费支出也应该并入整个工程成本作为固定资产进行核算。第二,一些企业可能伴随着办公大楼或生产厂房等基建工程同时实施配套的绿化工程,由于绿化工程不属于大楼或厂房的有机组成部分,如果绿化工程能够与大楼或厂房的基建工程分清核算,则绿化成本可以不并入基建成本,反之则应该并入。但必须注意的是,即使没有并入,如果绿化美化工程本身就属于前述带有土建性质的固定资产在建工程,则其中的绿化费支出也应该并入整个绿化工程的成本一并作为固定资产单独进行核算。第三,一些企业可能在筹建期间对生产经营区域进行绿化美化,笔者认为,企业发生的这些绿化支出,除属于前述两项的应该作为固定资产核算以外,可以作为企业的开办费计入管理费用。

### 三、对涉税处理的分析

对应于《企业会计准则》的“生物资产”,税法一般谓之

“农产品”。税法规定,企业发生的绿化费支出不仅可以在计税所得额中全额扣除,而且由于绿化费支出中占比最大的树苗、树木和花草以及企业购进的宠物犬等属税法所列举的农产品范畴,根据《增值税暂行条例》第八条的规定,购进农产品,除取得增值税专用发票或者海关进口增值税专用缴款书外,按照农产品收购发票或者销售发票上注明的农产品买价和13%的扣除率计算的进项税额准予从销项税额中抵扣,所以,对于增值税一般纳税人而言,只要取得了销售或收购农产品的发票,还可以抵扣13%的进项税。但是,在日常生产经营过程中,由于一些企业习惯于向农业生产者个人购买树木、花草,不重视索取购进农产品的发票,有的甚至用白条作为购进农产品的报销依据,结果不但不能抵扣农产品的进项税,而且一旦被税务检查发现,还要补交企业所得税。所以,笔者认为,企业在购进农产品时,一定要向销售者索取农产品的销售发票(企业可请出售者至税务机关由税务机关为其代开发票),但如果企业本身经税务机关批准可以使用收购发票,则企业应该凭有关合法证明开具收购发票。这样企业不仅可以凭农产品的销售发票或收购发票抵扣13%的进项税,其余的87%还可以在所得税税前全额得到扣除。必须补充说明的是,按照规定,农业生产者销售农产品必须凭其居住地村委会的农产品自产自销证明、本人的合法身份证件以及企业对所购农产品的品名、单价、金额等出具的书面收购证明才可以开具代开发票或收购发票。此外,如果企业购入的生物资产应计入固定资产在建工程,或者不符合税法规定的对农产品扣除进项税的规定,则不可以扣除进项税,企业应该按购入农产品的买价全额计入固定资产。■

(作者单位:江苏经贸职业技术学院  
江苏南通市注册会计师协会)

责任编辑 崔洁

## ● 简讯

### 2010年注册会计师考试工作会议召开

日前,注册会计师考试工作会议在北京召开。会议对财政部日前发布的《注册会计师全国统一考试违规行为处理办法》和考试相关工作规程进行了详细讲解,对2010年度考试工作重点环节进行了全面部署,并就全国推广网上报名系统、加强考生服务等关键问题作出了重点提示。

财政部注册会计师考试委员会办公室主任、中注协秘书长陈毓圭表示,考试制度方案确定的2009年各项任务已经圆满完成,标志着新旧考试制度实现了平稳过渡。2010年的工作仍然艰巨,要确保首次“综合阶段”的考试工作顺利完成。要在充分总结2009年“专业阶段”考试工作经验的基础上,充分体现“准确评价注册会计师专业知识、专业技能和职业道德的要求”。要继续统筹推进考试组织管理制度、命题制度和考试方式等方面的改革和完善。

(本刊记者)