

福建三木集团股份有限公司简介

福建三木集团股份有限公司成立于1984年，1992年实行股份制改革，1996年在深交所上市。经过30年的稳健经营，不断发展壮大，成为以房地产开发、基础设施建设和进出口贸易为三大主营业务的大型综合类企业集团。

公司总资产65亿元、净资产12亿元、纳税总额20亿元，拥有控股、参股企业十多家，房地产业务分布在福州、上海、长沙、青岛、武夷山等地，国际贸易遍及世界一百多个国家和地区，外贸进出口总额连续多年名列福建省前列、福州第一。

多年来，公司获得“国家一级房地产开发企业”、“福建省著名商标”、“中国外贸进出口企业500强”、“福建纳税300强”、“福建省最佳形象企业”、“福建房地产公司品牌价值TOP10”、“福建省房地产开发诚信企业”、“福建企业百强”和“福建省光彩事业贡献奖”等荣誉称号。

在企业不断发展壮大的过程中，没有忘记自己的社会责任，已捐建了10所三木希望小学，捐助十余所中小学，建设了福州晋安区实验小学和福州实幼家天下幼儿园。三木公司始终以“根植社会，共创绿色未来”为企业使命，朝着成为“值得信赖的企业长青树”的远景迈进。

注册地址：福建省福州市开发区竹园路162号

邮政编码：350015

办公地址：福建省福州市群众东路93号三木大厦

邮政编码：350005

客户服务中心电话：0591-83429335

网址：<http://www.san-mu.com/>

联系邮箱：sanmugroup@126.com



华兴会计师

独立 客观 公正

优质 廉洁 高效

01
2015



福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙） 编
Fujian Huaxing CPAs (Special General Partnership)



福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙）

首席合伙人林宝明

祝广大客户事业发达、新春快乐！

新春审计忙



业务一部在福建三木集团股份有限公司审计



注册会计师熊志平与福建三木集团股份有限公司财务经理沟通审计事项



业务四部在福建省投资开发集团有限责任公司审计



业务七部领导听取审计工作汇报



业务八部在菊花家居用品股份有限公司监盘原材料



项目经理张伟与菊花家居用品股份有限公司财务经理沟通审计事项

2015新年贺词

阔步前进 再创辉煌

福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙）

首席合伙人 林宝明

骏马奔驰辞旧岁，金羊吉祥迎新春。刚刚过去的2014年，亿万中华儿女在经济新常态下激扬中国梦，写下了浓墨重彩新答卷，展现中国特色、中国风格、中国气派。2014年是福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙）改制的第一年，在福建省财政厅、中国注册会计师协会和福建省注册会计师协会等有关部门的关心和支持下，华兴所各项工作有条不紊健康开展，取得较佳效益，业务收入再创历史新高，连续11年榜列全国会计师事务所综合评价前百家事务所。这些成绩的取得归功于各级领导和有关部门的关心指导，归功于广大客户的大力支持及全所员工的团结协作和勤奋努力。值此辞旧迎新之际，我谨代表福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙），通过《华兴会计师》月刊向各级领导、有关部门、广大客户以及全体员工致以衷心的感谢和崇高的敬意！

2015年将是全面深化改革的关键之年，也是福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙）转制第二年，机遇和挑战等待着我们，我们要以十八届四中全会精神为指引，坚持科学发展观，遵守诚信、独立、客观、公正的职业道德，以严谨的态度，创新意识和务实的工作作风，更好地服务国家经济建设。同时进一步注重事务所内部改革治理，加快人才培养，控制审计风险，进一步做强、做大，提升服务质量，竭力诚信为广大客户提供更优质的专业服务。

《华兴会计师》自创刊以来，一直竭力为广大客户提供政策和法规信息，建立业务交流和咨询服务的平台，同时为活跃企业文化，加强团队精神创造归属感。新的一年，我们将进一步充实新内容，办好刊物，真诚希望《华兴会计师》月刊成为广大客户和会计、审

计人员及全公司员工的精神家园。

新的一年，新征途、新常态、新市场，让我们携手并肩在各自岗位上自觉履行职责，肩负社会重任，风雨同行，开拓创新，在资本市场改革发展征途中为各领域业务服务，为我国经济发展再绘宏图，阔步前进，再创辉煌！

恭祝大家羊年事业腾飞，吉祥如意！

关于取消、停征和免征一批行政事业性收费的通知

财税〔2014〕101号

为进一步减轻企业特别是小微企业负担，经国务院批准，现将取消、停征和免征一批行政事业性收费政策通知如下：

一、自2015年1月1日起，取消或暂停征收12项中央级设立的行政事业性收费。（见附件1）

各省（区、市）要全面清理省级设立的行政事业性收费项目，取消重复设置、收费养人以及违背市场经济基本原则的不合理收费。

二、自2015年1月1日起，对小微企业（含个体工商户，下同）免征42项中央级设立的行政事业性收费。（见附件2）

各省（区、市）要对小微企业免征省级设立的行政事业性收费，具体免征项目由各省（区、市）人民政府确定。

免征有关行政事业性收费的小微企业范围，由相关部门参照《中小企业划型标准规定》（工信部联企业〔2011〕300号）具体确定。

三、取消、停征和免征上述行政事业性收费后，有关部门和单位依法履行职能所需经费，由同级财政预算予以统筹安排。其中，行政机关和财政补助事业单位的经费支出，通过部门预算予以安排；自收自支事业单位的经费支出，通过安排其上级主管部门项目支出予以解决。各级财政部门要按照上述要求，妥善安排有关部门和单位预算，保障工作正常开展。

四、有关部门和单位要按规定到价格主管部门办理《收费许可证》注销手续，并到财政部门办理财政票据缴销手续。有关行政事业性收费的清欠收入，应当按照财政部门规定的渠道全额上缴国库。

五、对上述取消、停征和免征的行政事业性收费，各地区和有关部门不得以任何理由拖延或者拒绝执行，不得以其他名目或者转为经营服务性收费方式变相继续收费。

六、坚决取缔各种乱收费。凡未经国务院和省级人民政府及其财政、价格主管部门批准，越权设立的行政事业性收费项目一律取消。对按照法律法规和国家有关政策规定设立的行政事业性收费，实行目录清单管理。所有收费目录清单及其具体实施情况纳入各地区、各部门政务公开范畴，通过政府网站和公共媒体实时对外公开，接受社会监督。各地区、各部门必须严格执行目录清单，目录清单之外的收费，一律不得执行。各级财政、价格、审计部门要加强监督检查，对继续违规收费的部门和单

位，要予以严肃查处，并追究责任人的行政责任。

财政部 国家发展改革委
2014年12月23日

附件1

取消或暂停征收的行政事业性收费项目 (共12项)

一、取消的行政事业性收费项目（共5项）

国土资源部门

1. 征地管理费

人力资源社会保障部门

2. 保存人事关系及档案费
3. 国际商务师执业资格考试考务费

商务部门

4. 纺织品原产地证明书费

中国贸促会和地方贸促会

5. 货物原产地证书费

二、暂停征收的行政事业性收费项目（共7项）

国土资源部门

1. 石油（天然气）勘查、开采登记费
2. 矿产资源勘查登记费
3. 采矿登记费

工商行政管理部门

4. 企业注册登记费
5. 个体工商户注册登记费

质量监督检验检疫部门

6. 工业产品许可证审查费
7. 出口商品检验检疫费

附件2

对小微企业免征的行政事业性收费项目 (共42项)

国土资源部门

1. 土地登记费

住房城乡建设部门

2. 房屋登记费
3. 住房交易手续费

交通运输部门

4. 船舶港务费（对100总吨以下内河船和500总吨以下海船予以免收）
5. 船舶登记费（对100总吨以下内河船和500总吨以下海船予以免收）
6. 沿海港口和长江干线船舶引航收费（对100总吨以下内河船和500总吨以下海船予以免收）

农业部门

7. 国内植物检疫费
8. 动物及动物产品检疫费
9. 新兽药审批费
10. 《进口兽药许可证》审批费
11. 《兽药典》、《兽药规范》和兽药专业标准收载品种生产审批费
12. 已生产兽药品种注册登记费
13. 拖拉机号牌（含号牌架、固定封装置）费
14. 拖拉机行驶证费
15. 拖拉机登记证费
16. 拖拉机驾驶证费
17. 拖拉机安全技术检验费
18. 拖拉机驾驶许可考试费
19. 渔业资源增殖保护费
20. 渔业船舶登记（含变更登记）费

质量监督检验检疫部门

21. 组织机构代码证书收费
22. 社会公用计量标准证书费
23. 标准物质定级证书费
24. 国内计量器具新产品型式批准证书费
25. 修理计量器具许可证考核费
26. 计量考评员证书费
27. 计量考评员考核费
28. 计量授权考核费

环保部门

29. 环境监测服务费

新闻出版部门

30. 计算机软件著作权登记费

林业部门

31. 森林植物检疫费
32. 林权勘测费
33. 林权证工本费

食品药品监督管理部门

34. 已生产药品登记费
35. 药品行政保护费
36. 生产药典、标准品种审批费
37. 中药品种保护费
38. 新药审批费
39. 新药开发评审费

旅游部门

40. 星级标牌（含星级证书）工本费

41. A级旅游景区标牌（含证书）工本费
42. 工农业旅游示范点标牌（含证书）工本费

关于对小微企业免征有关政府性基金的通知

财税〔2014〕122号

为进一步加大对小微企业的扶持力度，经国务院批准，现将免征小微企业有关政府性基金问题通知如下：

一、自2015年1月1日起至2017年12月31日，对按月纳税的月销售额或营业额不超过3万元（含3万元），以及按季纳税的季度销售额或营业额不超过9万元（含9万元）的缴纳义务人，免征教育费附加、地方教育附加、水利建设基金、文化事业建设费。

二、自工商登记注册之日起3年内，对安排残疾人就业未达到规定比例、在职职工总数20人以下（含20人）的小微企业，免征残疾人就业保障金。

三、免征上述政府性基金后，有关部门依法履行职能和事业发展所需经费，由同级财政预算予以统筹安排。

财政部 国家税务总局

2014年12月23日

关于调整部分产品出口退税率的通知

财税〔2014〕150号

经国务院批准，调整部分产品的出口退税率。现就有关事项通知如下：

一、调整下列产品的出口退税率：

（一）提高部分高附加值产品、玉米加工产品、纺织品服装的出口退税率。

（二）取消含硼钢的出口退税。

（三）降低档发的出口退税率。

调整出口退税率的产品清单见附件。

二、本通知第一条第（一）项和第（二）项规定自2015年1月1日起执行，第一条第（三）项规定自2015年4月1日起执行。提高玉米加工产品出口退税率的政策执行至2015年12月31日。具体执行时间，以出口货物报关单（出口退税专用）上注明的出口日期为准。

财政部 国家税务总局

2014年12月31日

附件：调整出口退税率的产品清单（略）

关于发布《横琴、平潭开发有关增值税和消费税退税管理办法（试行）》的公告

国家税务总局公告 2014 年第 70 号

根据《财政部 海关总署 国家税务总局关于横琴 平潭开发有关增值税和消费税政策的通知》（财税〔2014〕51号），经商财政部、海关总署同意，国家税务总局制定了《横琴、平潭有关增值税和消费税退税管理办法（试行）》。现予以发布，自相关监管设施验收合格、正式开关运行之日起施行。

国家税务总局

2014 年 12 月 19 日

横琴、平潭有关增值税和消费税退税管理办（试行）

第一条 根据《财政部 海关总署 国家税务总局关于横琴 平潭开发有关增值税和消费税政策的通知》（财税〔2014〕51号）的规定，制定本办法。

第二条 中华人民共和国境内其他地区（以下简称区外）销往横琴、平潭（以下简称区内）适用增值税和消费税退税政策的货物（包括水、蒸汽、电力、燃气），视同出口，由区内从区外购买货物的企业（以下简称区内购买企业）或区内水电气企业向主管国税机关申报增值税和消费税退税。

第三条 本办法所称区内购买企业是指，依法在区内办理工商登记、税务登记和海关注册登记手续，并购买区外货物的企业；区内水电气企业是指，依法在区内办理工商登记、税务登记，并购买区外水、蒸汽、电力、燃气的企业。

第四条 购买企业及区内水电气企业应依以下规定办理出口退（免）税资格认定：

（一）未办理对外贸易经营者备案登记的区内购买企业，应在首笔购进区外与生产有关的货物之日起30日内办理认定，办理认定不需提供《对外贸易经营者备案登记表》或《中华人民共和国外商投资企业批准证书》。

（二）区内水电气企业应在首笔购买区外水、蒸汽、电力、燃气之日起30日内办理认定，办理认定不需提供中华人民共和国海关进出口货物收发货人报关注册登记证书，以及《对外贸易经营者备案登记表》或《中华人民共和国外商投资企业批准证书》。

（三）除以上情况外，区内购买企业及区内水电气企业应依《国家税务总局关于发布〈出口货物劳务增值税和消费税管理办法〉的公告》（国家税务总局公告2012年第24号）第三条规定办理出口退（免）税资格认定。

第五条 区内购买企业应在购进办理报关出口手续的区外货物之日（以出口货物报关单（退税专用）上注明的出口日期为准）次月起至次年4月30日前的各增值税纳税申报期内，提供以下资料向主管国税机关进行区外购进货物增值税、消费税退税申报。逾期的不得申报退税。

- （一）《区内企业退税汇总申报表》（见附件1）；
- （二）《区内企业退税进货明细申报表》（见附件2），在“业务类型”一栏填写“GHQYTS”；
- （三）《区内企业退税入区货物明细申报表》（见附件3），在“退（免）税业务类型”一栏填写“GHQYTS”；
- （四）区外货物增值税、消费税退税正式申报电子数据；

（五）下列原始凭证：

1. 从区外销售企业取得的出口货物报关单（出口退税专用）；
2. 进境货物备案清单（复印件加盖海关印章）；
3. 增值税专用发票（抵扣联）、出口退税进货分批申报单；
4. 属应税消费品的，还应提供消费税专用缴款书或分割单；
5. 主管国税机关要求提供的其他资料。

第六条 区内水电气企业向区外购进的用于区内与生产有关的水、蒸汽、电力、燃气，应在取得购进水、蒸汽、电力、燃气增值税专用发票的开具之日次月起至次年4月30日前的各增值税纳税申报期内，提供以下资料向主管国税机关申报退税。逾期的不得申报退税。

（一）《购进水电气退税申报表》（见附件4），在业务类型一栏填写“GJSDQ”；

（二）正式电子申报数据；

（三）下列原始凭证：

1. 增值税专用发票（抵扣联）；
2. 水电气使用清单（经所在地的区管委会行业主管部门审核盖章，见附件5）。

第七条 区内购买企业及区内水电气企业在正式申报退税前，应向主管国税机关进行预申报，在主管国税机关确认申报凭证的内容与对应管理部门电子信息无误后，进行正式申报。

在退税申报截止之日前，如果企业申报退税凭证仍没有对应管理部门电子信息或凭证内容与电子信息比对不符，无法完成预申报的，按照《国家税务总局关于调整出口退（免）税申报办法的公告》（国家税务总局公告2013年第61号）第四条规定处理。

第八条 区内购买企业对申报退税的货物（包括水、蒸汽、电力、燃气）应单独设账核算购进金额和进项税额。

第九条 区内购买企业购进货物（含水、蒸汽、电力、燃气）退税，不实行备案单证管理。

第十条 主管国税机关对区内购买企业申报退税提供的凭证、资料及相关电子信息审核无误后，按规定程序办理退税。

第十一条 主管国税机关发现区内购买企业将购进货物用于商业性房地产开发项目的，不予办理退税；已办理退税的，应追缴已退税款。

第十二条 区内购买企业退税，本办法未作规定的，按视同出口货物有关规定执行。

第十三条 本办法自相关监管设施验收合格、正式开关运行之日起施行。从区外购进货物（不包括水、蒸汽、电力、燃气）的，以出口货物报关单（出口退税专用）上注明的出口日期为准；从区外购进水、蒸汽、电力、燃气的，以取得增值税专用发票开具日期为准。

附件：1. 区内企业退税汇总申报表（略）

2. 区内企业退税进货明细申报表（略）

3. 区内企业退税入区货物明细申报表（略）

4. 购进水电气退税申报表（略）

5. 水电气使用清单（略）

关于推行增值税发票系统升级版有关问题的公告

国家税务总局公告2014年第73号

为适应税收现代化建设需要，着眼于税制改革的长远规划，满足增值税一体化管理要求，切实减轻基层税务机关和纳税人负担，税务总局对现行增值税发票系统进行了整合升级，并在部分地区试运行取得成功。税务总局决定自2015年1月1日起在全国范围推行增值税发票系统升级版，现将有关问题公告如下：

一、推行范围

2015年1月1日起新认定的增值税一般纳税人（以下简称一般纳税人）和新办的小规模纳税人。

二、发票使用

（一）一般纳税人销售货物、提供应税劳务和应税服务开具增值税专用发票、货物运输业增值税专用发票和增值税普通发票。

（二）小规模纳税人销售货物、提供应税劳务和应税服务开具增值税普通发票。

（三）一般纳税人和小规模纳税人从事机动车（旧机动车除外）零售业务开具机动车销售统一发票。

（四）通用定额发票、客运发票和二手车销售统一发票继续使用。

三、系统使用

增值税发票系统升级版是对增值税防伪税控系统、货物运输业增值税专用发票税控系统、稽核系统以及税务数字证书系统等进行整合升级完善。实现纳税人经过税务数字证书安全认证、加密开具的发票数据，通过互联网实时上传税务机关，生成增值税发票电子底账，作为纳税申报、发票数据查验以及税源管理、数据分析利用的依据。

（一）增值税发票系统升级版纳税人端税控设备包括金税盘和税控盘（以下统称专用设备）。专用设备均可开具增值税专用发票、货物运输业增值税专用发票、增值税普通发票和机动车销售统一发票。

新认定的一般纳税人和新办小规模纳税人自愿选择使用金税盘或税控盘。

除本公告第二条第四项规定的发票，新认定的一般纳税人和新办小规模纳税人发生增值税业务对外开具发票应当使用专用设备开具。

（二）纳税人应在互联网连接状态下在线使用增值税发票系统升级版开具发票。增值税发票系统升级版可自动上传已开具的发票明细数据。

（三）纳税人因网络故障等原因无法在线开票的，在税务机关设定的离线开票时限和离线开具发票总金额范围内仍可开票，超限将无法开具发票。纳税人开具发票次月仍未连通网络上传已开具发票明细数据的，也将无法开具发票。纳税人需连通网络上传发票后方可开票，若仍无法连通网络的需携带专用设备到税务机关进行征期报税或非征期报税后方可开票。

纳税人已开具未上传的增值税发票为离线发票。离线开票时限是指自第一份离线发票开具时间起开始计算可离线开具的最长时限。离线开票总金额是指可开具离线发票的累计不含税总金额，离线开票总金额按不同票种分别计算。

纳税人离线开票时限和离线开票总金额的设定标准及方法由各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局确定。

（四）按照有关规定不使用网络办税或不具备网络条件的特定纳税人，以离线方式开具发票，不受离线开票时限和离线开具发票总金额限制。特定纳税人的相关信息由主管税务机关在综合征管系统中设定，并同步至增值税发票系统升级版。

（五）纳税人应在纳税申报期内将上月开具发票汇总情况通过增值税发票系统升级版进行网络报税。

特定纳税人不使用网络报税，需携带专用设备和相关资料到税务机关进行报税。

（六）一般纳税人发票认证、稽核比对、纳税申报等涉税事项仍按照现行规定执行。

四、红字发票开具

（一）一般纳税人开具增值税专用发票或货物运输业增值税专用发票（以下统称专用发票）后，发生销货退回、开票有误、应税服务中止以及发票抵扣联、发票联均无法认证等情形但不符作废条件，或者因销货部分退回及发生销售折让，需要开具红字专用发票的，暂按以下方法处理：

1. 专用发票已交付购买方的，购买方可在增值税发票系统升级版中填开并上传《开具红字增值税专用发票信息表》或《开具红字货物运输业增值税专用发票信息表》（以下统称《信息表》，详见附件1、附件2）。《信息表》所对应的蓝字专用发票应经税务机关认证（所购货物或服务不属于增值税扣税项目范围的除外）。经认证结果为“认证相符”并且已经抵扣增值税进项税额的，购买方在填开《信息表》时不填写相对应的蓝字专用发票信息，应暂依《信息表》所列增值税税额从当期进项税额中转出；未抵扣增值税进项税额的可列入当期进项税额，待取得销售方开具的红字专用发票后，与《信息表》一并作为记账凭证；经认证结果为“无法认证”、“纳税人识别号认证不符”、“专用发票代码、号码认证不符”，以及所购货物或服务不属于增值税扣税项目范围的，购买方不列入进项税额，不作进项税额转出，填开《信息表》时应填写相对应的蓝字专用发票信息。

专用发票尚未交付购买方或者购买方拒收的，销售方应于专用发票认证期限内在增值税发票系统升级版中填开并上传《信息表》。

2. 主管税务机关通过网络接收纳税人上传的《信息表》，系统自动校验通过后，生成带有“红字发票信息表编号”的《信息表》，并将信息同步至纳税人端系统中。

3. 销售方凭税务机关系统校验通过的《信息表》开具红字专用发票，在增值税发票系统升级版中以销项负数开具。红字专用发票应与《信息表》一一对应。

4. 纳税人也可凭《信息表》电子信息或纸质资料到税务机关对《信息表》内容进行系统校验。

5. 已使用增值税税控系统的一般纳税人，在纳入升级版之前暂可继续使用《开具红字增值税专用发票申请单》。

（二）税务机关为小规模纳税人代开专用发票需要开具红字专用发票的，按照一般纳税人开具红字专用发票的方法处理。

（三）纳税人需要开具红字增值税普通发票的，可以在所对应的蓝字发票金额范围内开具多份红字发票。红字机动车销售统一发票需与原蓝字机动车销售统一发票一一对应。

五、其他事宜

本公告自2015年1月1日起施行，《国家税务总局关于修订〈增值税专用发票使用规定〉的通知》（国税发〔2006〕156号）第十四条、第十五条、第十六条、第十七条、第十八条、第十九条、《国家税务总局关于推行增值税防伪

税控一机多票系统的通知》（国税发〔2006〕78号）第一条第二项、《国家税务总局关于修订增值税专用发票使用规定的补充通知》（国税发〔2007〕18号）、《国家税务总局关于增值税防伪税控一机多票系统开具普通发票有关问题的公告》（国家税务总局公告2011年第15号）、《国家税务总局关于在全国开展营业税改征增值税试点有关税收征收管理问题的公告》（国家税务总局公告2013年第39号）第四条第四项、《国家税务总局关于增值税发票系统升级版试运行工作有关问题的通知》（税总函〔2014〕522号）同时废止。

特此公告。

附件:1. 开具红字增值税专用发票信息表（略）

2. 开具红字货物运输业增值税专用发票信息表（略）

国家税务总局

2014年12月29日

亏损企业如何进行年终决算

王爱花

执行《企业会计准则》、采用资产负债表债务法核算所得税的亏损企业，在年终决算时，该如何进行会计即税务处理呢？

亏损的概念范围

（一）会计上的亏损

会计上所谓的亏损，分税前亏损和净亏损两个层面。税前亏损，在会计利润表和企业所得税年度纳税申报表上均表现为以负数列示的“利润总额”；该利润总额再减去所得税费用或加上所得税收益，就是会计上的净利润或净亏损。“所得税费用”，是按照税法规定计算应交所得税而按会计规定应减少税前利润或增加税前亏损的金额；“所得税收益”，是采用资产负债表债务法核算所得税时出现的、与所得税费用相反的概念，是因为当年亏损按税法规定可以在以后年度用税前利润弥补亏损而少交所得税，因而在当年确认为收益的金额。在利润表上，所得税收益以负数在“所得税费用”项目列示，在编制会计分录时，所得税收益为“贷记‘所得税费用——递延所得税费用’科目”。

执行《小企业会计准则》的单位，采用应付税款法核算所得税，不确认暂时性差异对所得税的影响金额，按照当期计算的应交所得税确认当期所得税费用。因此，在年终决算时，执行《小企业会计准则》的亏损企业，不存在确认“所得税收益”的问题。而本文研究的则是执行《企业会计准则》的亏损企业，其亏损导致的年终决算的会计与税务处理问题。

（二）税法上的亏损

《企业所得税法实施条例》规定，企业所得税法所称亏损，是指依法将每一纳税年度的收入总额，减除不征税收入、免税收入和各项扣除后小于零的数额。“各项扣除”，相当于会计上的成本费用。但会计上的成本费用与税收上的各项扣除仍有一定差异，有些成本费用，税收上不允许在税前扣除，比如用不征税收入开支形成的成本费用、税收滞纳金之类费用等，而会计上确认的收入，不少情况下与税法上确认的收入也不相等，因此，按税法计算的企业亏损，与按会计准则计算的、企业利润表列示的“利润总额”、“净利润”，在正常情况下都不可能相等。

亏损企业年终决算的主要工作，除编制年终资产负债表外，就是按照企业会计准则的规定程序，结合税法的相关规定，计算并编制企业利润表，结出税前亏损和净亏损。

年终主要会计处理

（一）终结日常会计业务

将当年应处理的各项收入和成本费用全部入账：（1）将当年实际已经发生或存在的交易或事项，填制或收集相应的原始凭证并编制记账凭证。属收入的，借记“银行存款”、“应收账款”等科目，贷记“主营业务收入”、“其他业务收入”等科目；属支出的，借记“管理费用”、“生产成本”、“制造费用”、“原材料”等科目，贷记“银行存款”、“应付账款”等科目。（2）按会计准则的规定，计提折旧、摊销、减值准备，借记“管理费用”、“制造费用”、“资产减值损失”等科目，贷记“累计折旧”、“累计摊销”、“固定资产减值准备”、“无形资产减值准备”等科目；（3）对耗用材料进行汇总转账，借记“生产成本”、“制造费用”、“管理费用”等科目，贷记“原材料”、“低值易耗品”等科目；（4）分配间接费用，借记“生产成本”、“管理费用”等科目，贷记“制造费用”科目；（5）对按规定以公允价值计量的金融资产、投资性房地产等，按照公允价值与其账面价值的差额进行后续计量，公允价值高于账面价值的，按其差额，借记“交易性金融资产”、“可供出售金融资产”、“投资性房地产”等科目的“公允价值变动”明细科目，贷记“公允价值变动损益”、“资本公积——其他资本公积”科目；公允价值低于其账面价值的，按其差额作相反分录；（6）对于车间交付的产成品，应按其成本，借记“库存商品”科目，贷记“生产成本”科目；（7）对应计提的营业税、消费税、城建税、房产税、土地使用税及各项附加、基金等按规定计算提取，借记“营业税金及附加”等科目，贷记“应交税费”科目。

（二）结转损益

即将损益类科目余额转入本年利润：（1）结转收益的，按各该明细科目余额，借（或贷）记“主营业务收入”、“其他业务收入”、“投资收益”、“营业外收入”等科目，贷记“本年利润”科目；（2）结转成本费用的，按应结转成本费用的合计数，借记“本年利润”科目，按成本费用各明细科目的余额，贷记“主营业务成本”、“其他业务成本”、“营业税金及附加”、“销售费用”、“管理费用”、“财务费用”、“营业外支出”等科目。

经上述处理后，所有损益类科目应已结清（假定未预缴所得税或将已预缴的所得税记在预付科目）。对于亏损企业，此时亏损额应等于“本年利润”科目的借方余额。

计算应纳税所得额或可在税前弥补的亏损

（一）应纳税所得额

“利润总额”为负数，不能解读为当年无须缴纳所得税。缴纳所得税的依据，是税收上以正数反映的“应纳税所得额”，是会计上的“利润总额”加减纳税调整，尔后再减除弥补以前年度亏损后的正数余额。会计上利润总额为0或负数的，如果纳税调整时存在较多的不可在税前扣除的成本费用，需要调增应纳税所得额（以下简称应税所得或所得额），而使“纳税调整后所得”为正数，而且不存在以前年度结转的可在税前弥补的亏损或弥补后应税所得仍为正数，企业仍应依法缴税。缴税后会计上应增加亏损，即在原负数“利润总额”基础上再增加负数金额。

如果经纳税调整或税前补亏后应纳税所得额仍为负数或0，则企业当年无须缴纳所得税。

（二）所得税收益

企业当年发生税前亏损，即“利润总额”为负数，也未必最后结算的净利润仍为负数，即未必当年为净亏损。原因在于进行纳税调整计算应纳税所得额时，如果因为存在免税收入、减计收入等应调减所得额的数额很大而至纳

税调整后应税所得为负数即可结转以后年度弥补的亏损数额很大，按照会计准则规定可确认的所得税收益超过“利润总额”负数绝对值，即超过税前亏损，会计上“净利润”就会成为正数。这时，会计上的亏损企业就会变成盈利企业。

所得税费用负数的出现，是企业因为存在可结转以后年度弥补的亏损而确认递延所得税资产和所得税收益的结果，但并不是税收上“纳税调整后所得”为负数时，都必须确认递延所得税资产和所得税收益。《企业会计准则第18号——所得税》规定，企业对于能够结转以后年度可抵扣亏损和税款抵减，应当以很可能获得用来抵扣可抵扣的亏损和税款抵减的未来应纳税所得额为限，确认相应的递延所得税资产。

如果亏损企业预期以后年度很可能无法取得足够的利润（所得额）用以弥补本年度结转的亏损，就不应当确认或不应当全额确认递延所得税资产和所得税收益。

合并报表时递延所得税抵销的简便方法

冷 琳

所得税核算由于涉及所得税会计准则与企业所得税法内容的交叉，原本就是一个难点问题，而合并报表中的涉税问题，更是难上加难。目前的注会教材对此问题的某些方面阐述得过于繁琐，而对某些方面又根本未曾涉及。本文结合案例，具体说明合并报表中的递延所得税核算简捷方法。

一、内部交易形成的存货发生减值时，如何简便确定合并报表中应抵销的递延所得税？

目前的注会教材只阐述了内部交易形成的存货如何抵销递延所得税，未涉及发生减值时的会计处理。对此笔者的思路是：当内部交易形成的存货发生减值时，首先要比较合并报表中该存货的账面价值与计税基础，确定合并报表中应有的递延所得税余额。然后将其与个别报表中该项交易原先确认的递延所得税余额比较，由此确定合并报表中应抵销的递延所得税余额。

解决该问题还有一个更简便的方法：①当内部生产成本<可变现净值<内部购买成本时，由于合并报表中内部交易形成的存货，其计税基础是内部购买成本，账面价值为内部生产成本，形成的可抵扣暂时性差异实质为存货成本中包含的未实现内部交易利润，而原先个别报表中确认的可抵扣暂时性差异为内部购买成本与可变现净值之间的差额，因此在合并报表中应抵销的递延所得税就是可变现净值与内部生产成本之间的差额形成的。②当可变现净值<内部生产成本<内部购买成本时，由于合并报表中需要确认的可抵扣暂时性差异与个别报表中原先确认的可抵扣暂时性差异金额相等，因此在合并报表中不再需要对个别报表中原先确认的递延所得税资产进行调整，维持原金额即可。

举例说明如下：

例1：甲公司拥有乙公司70%的有表决权股份，能够控制乙公司财务和经营政策。2013年10月20日，甲公司从乙公司购入B产品400件，购买价格为每件2万元，价款已支付，乙公司B产品的生产成本为每件1.6万元。2013年甲公司将上述B产品对外销售300件，每件销售价格为2.4万元。2013年12月31日，甲公司结存的B产品可变现净值为170万元。企业适用的所得税税率为25%（下同）。

分析：由于甲公司能够控制乙公司，故它们之间的内部商品交易必须抵销。

（1）常规处理思路：当B产品的可变现净值170万元高于内部生产成本160万元（ 100×1.6 ）时，站在合并报表角度，B产品没有发生减值，因此要将个别报表中计提的30万元存货跌价准备抵销。

另外从合并报表层面，这100件B产品的计税基础为200万元，账面价值为内部生产成本160万元，形成了40万元的可抵扣暂时性差异，需确认递延所得税资产10万元（ $40 \times 25\%$ ），将其与乙公司个别报表中原确认的递延所得税资产7.5万元（ $30 \times 25\%$ ）比较，需要增加确认递延所得税资产2.5万元（ $10 - 7.5$ ）。

（2）简便方法：因为内部生产成本160万元 < 可变现净值170万元 < 内部购买成本200万元，在合并报表中需增加确认的递延所得税资产为2.5万元 [$(170 - 160) \times 25\%$]。

抵销分录（金额单位：万元）如下：借：营业收入800（ 400×2 ）；贷：营业成本760（ $300 \times 2 + 100 \times 1.6$ ），存货40。借：存货——存货跌价准备30；贷：资产减值损失30。借：递延所得税资产2.5；贷：所得税费用2.5。

例2：假定上例中其他条件不变，只是结存B产品的可变现净值变为140万元。

（1）常规处理思路：当B产品的可变现净值140万元低于内部生产成本160万元时，站在合并报表角度，B产品发生了20万元的减值，因此要将个别报表中多计提的40万元（ $200 - 140 - 20$ ）存货跌价准备抵销。另外从合并报表层面，这100件B产品的计税基础为200万元，账面价值为可变现净值140万元，形成了60万元的可抵扣暂时性差异，需确认递延所得税资产15万元（ $60 \times 25\%$ ），正好与乙公司原个别报表中确认的递延所得税资产相等，在合并报表中不需要再调整。

（2）简便方法：因为可变现净值140万元 < 内部生产成本160万元 < 内部购买成本200万元，合并报表层面的账面价值与计税基础与个别报表相同，不需再对个别报表中原确认的递延所得税进行调整。

相关抵销分录与例1中的前两个分录相同。

二、内部交易形成的固定资产，有无简便方法计算其在合并报表中形成的递延所得税？

目前的注会教材对此内容阐述得比较详细，甚至是有些啰嗦，整体思路与前个问题基本相同。事实上对该问题有个简便的处理方法：假定内部交易形成的固定资产，其会计折旧年限、折旧方法、净残值都与税法规定相同，在某一个时点固定资产价值中包含的未实现内部交易利润，就是合并报表层面应确认的可抵扣暂时性差异，根据该金额相应确认该时点递延所得税资产的余额就行，不需再去比较固定资产账面价值与计税基础之间的差异。而由于该项内部交易，个别报表中不存在暂时性差异，合并报表中需要抵销的递延所得税直接依据该未实现内部交易利润确认即可。

举例说明如下：

例3：甲公司为丙公司的母公司。2013年9月10日，甲公司将自己生产的产品销售给丙公司作为管理用固定资产，该产品的销售收入为900万元，销售成本为600万元。该固定资产不需安装，当月投入使用，折旧年限为5年，预计净残值为零。假定会计折旧方法、折旧年限、预计净残值与税法规定相同。

（1）常规处理思路：对于母子公司间发生的该项固定资产交易，应抵销固定资产原价中包含的未实现内部交易利润300万元（ $900 - 600$ ），以及当年由此多计提的折旧费用15万元（ $300 \div 5 \div 12 \times 3$ ）。另外，由于合并报表层面认可的固定资产账面价值与计税基础不一致，因此应确认相应递延所得税。

合并报表中该项固定资产的账面价值为570万元（ $600 - 600 \div 5 \div 12 \times 3$ ），计税基础为855万元（ $900 - 900 \div 5 \div 12 \times 3$ ），两者的差额285万元就是合并报表中应确认的可抵扣暂时性差异，由此确认递延所得税资产71.25万元（ $285 \times 25\%$ ）。

（2）简便方法：事实上，这个285万元，也就是期末该项固定资产价值中包含的未实现内部交易利润（ $300 - 15$ ）。这个数据可以直接计算得出，不需再通过比较账面价值与计税基础的差额得到。下一年度编制抵销分录时，

合并报表中年末递延所得税资产余额应为56.25万元 $[(300-15-300\div 5)\times 25\%]$ ，相应调减15万元 $(71.25-56.25)$ ，当然也可以直接依据当期固定资产价值中减少的未实现内部交易利润计算得出 $(60\times 25\%)$ 。

抵销分录如下：①2013年：借：营业收入900；贷：营业成本600，固定资产——原价300。借：固定资产——累计折旧15；贷：管理费用15。借：递延所得税资产71.25；贷：所得税费用71.25。②2014年：借：年初未分配利润300；贷：固定资产——原价300。借：固定资产——累计折旧15；贷：年初未分配利润15。借：递延所得税资产71.25；贷：年初未分配利润71.25。借：固定资产——累计折旧60 $(300\div 5)$ ；贷：管理费用60。借：所得税费用15 $(71.25-56.25)$ ；贷：递延所得税资产15。

三、连续编制合并报表时，如何简便抵销内部交易形成的债权导致的递延所得税资产？

目前的注会教材只对当期内部应收款项相关所得税的合并抵销问题进行了阐述，而对连续年度编制合并报表时的所得税处理并未涉及。对此，笔者的看法是：首先明确合并报表中不认可内部债权，自然不存在相关的坏账准备及递延所得税资产，因此连续编制合并报表时，应将上年个别报表中计提的递延所得税资产继续抵销，调整其对年初未分配利润的影响。然后将个别报表中当年由内部债权变动引起的递延所得税资产变动相应抵销，即：个别报表中递延所得税资产调增，抵销分录中则冲销；个别报表中递延所得税资产调减，抵销分录中则转回。

例4：甲公司是A公司的母公司，2013年末甲公司应收账款余额中有300万元为应收A公司账款，相应坏账准备为20万元，其中年初坏账准备余额为16万元、本年补提4万元。

分析：由于甲公司与A公司为一个整体，合并报表中不应确认内部债权，在个别报表中为内部债权计提的16万元坏账准备自然就不存在，由此产生的4万元递延所得税资产当然也要抵销。

在连续年度编制合并报表时，要将上年个别报表中计提的递延所得税资产对合并报表年初未分配利润的影响抵销，并冲销当年个别报表中因内部债权变动引起的1万元 $(4\times 25\%)$ 递延所得税资产增减变动额。

抵销分录如下：借：应付账款300；贷：应收账款300。借：应收账款——坏账准备16；贷：年初未分配利润16。借：年初未分配利润4 $(16\times 25\%)$ ；贷：递延所得税资产4。借：应收账款——坏账准备4；贷：资产减值损失4。借：所得税费用1 $(4\times 25\%)$ ；贷：递延所得税资产1。

“以前年度损益调整”的财税处理

伊 虹

企业经常会因各种原因在本年度产生以前年度损益，按照《企业会计准则》的规定，本年度发现的重要前期差错更正，应通过“以前年度损益调整”科目核算。下面以案例的形式分别研究四种原因产生的以前年度损益在企业所得税方面的会计处理。

一、税务检查发现的会计差错

例1：2013年6月，税务稽查人员在对某酒厂的税务检查中发现，2012年10月，该酒厂将当年生产的2万瓶粮食白酒投资一烟酒经销公司，取得10%的股权。已知该批白酒的不含税出厂价为50万元，生产成本为15万元，每瓶白酒为1斤装，粮食白酒定额税率为每斤0.5元，比例税率为20%。该企业的会计处理为：借：长期股权投资150 000；贷：库存商品150 000。税务人员指出该企业会计核算错误，造成企业少缴多种税款，当即要求补缴增值税、消费税、企业所得税等税款。假设不考虑城市维护建设税、教育费附加及税收滞纳金和税务罚款。

解析：该酒厂将生产的粮食白酒用于对外投资，是一种视同销售行为。

(1) 应补缴的增值税=500 000×17%=85 000 (元)，应补缴的消费税=500 000×20%+0.5×20 000=110 000 (元)，应补缴的企业所得税=(500 000-150 000-110 000)×25%=60 000 (元)。补缴税款的会计处理为：借：应交税费——增值税检查调整85 000、——应交消费税110 000、——应交企业所得税60 000；贷：银行存款255 000。

(2) 因为是以前年度的会计核算错误，收入和成本对损益的影响均通过“以前年度损益调整”科目核算，影响金额为350 000元(500 000-150 000)。借：长期股权投资435 000；贷：以前年度损益调整350 000，应交税费——增值税检查调整85 000。补缴以前年度的消费税和企业所得税，影响的是以前年度损益，均应通过“以前年度损益调整”科目核算。借：以前年度损益调整170 000；贷：应交税费——应交消费税110 000、——应交企业所得税60 000。结转“以前年度损益调整”科目的差额：借：以前年度损益调整180 000；贷：利润分配——未分配利润180 000。

二、因企业提供有效凭证时间滞后产生的会计差错

《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》(国家税务总局公告2011年第34号)第六条规定：“企业当年度实际发生的相关成本、费用，由于各种原因未能及时取得该成本、费用的有效凭证，企业在预缴季度所得税时，可暂按账面发生金额进行核算；但在汇算清缴时，应补充提供该成本、费用的有效凭证。”企业会因暂估入账金额与实际结算金额不一致，产生以前年度损益，该损益应调整汇算清缴年度的应纳税所得额。

例2：甲企业2013年11月从乙企业购入一批原材料，合同约定收到货款后开具发票，按开票日的市场价格结算。甲企业收到原材料后，按当时不含税市场价格46 000元暂估入账。2014年2月，甲企业在所得税在汇算清缴时，支付货款并取得增值税专用发票，当时的不含税市场价格50 000元，增值税税率为17%。假设以该批原材料生产的产品在2013年已全部售出。

解析：由于以该批原材料生产的产品在2013年已全部售出，暂估入账金额与实际结算金额的差额应影响2013年的应纳税所得额。甲企业可以合并编制简化的调整分录：借：以前年度损益调整4 000，应付账款——暂估应付账款46 000，应交税费——应交增值税(进项税额)8 500；贷：银行存款58 500。借：利润分配——未分配利润4 000；贷：以前年度损益调整4 000。

甲企业汇算清缴时报送的2013年度报表，资产负债表应将“存货”和“未分配利润”项目的年末数调减4 000元，利润表应将“营业成本”项目调增4 000元。

三、固定资产盘盈产生的会计差错

按照《企业会计准则》的规定，固定资产盘盈应计入“以前年度损益调整”科目。税法规定，企业资产溢余即固定资产盘盈属于其他收入，应并入当年的应纳税所得额。笔者认为，固定资产盘盈应结合具体情况进行财税处理。

(1) 盘盈的固定资产使用期限未超过一年时，将其确认为以前年度损益是不合理的，应直接计入“营业外收入”科目。会计处理和税法规定一致，不需要进行纳税调整。

(2) 盘盈的固定资产使用期限超过一年时，将其确认为以前年度损益是合理的。但按照税法规定，该损益不能影响以前年度的应纳税所得额，应确认为本年度的收入，在企业所得税汇算清缴时应调增应纳税所得额。

四、以前年度应扣未扣支出产生的会计差错

《关于企业所得税应纳税所得额若干税务处理问题的公告》(国家税务总局公告2012年第15号)第六条规定：“企业发现以前年度实际发生的、按照税收规定应在企业所得税前扣除而未扣除或者少扣除的支出，企业做出专项

申报及说明后，准予追补至该项目发生年度计算扣除，但追补确认期限不得超过5年。”

例3：某食品生产企业于2012年1月支付24万元购买一非专利技术，将其计入无形资产，因无法准确估计该无形资产使用年限，一直未进行摊销。2013年6月新上任的财务主管认为，根据税法规定无形资产的摊销期不得低于10年，可以按12年进行摊销。

解析：该企业做出专项申报及说明后，可以调整2012年度的应纳税所得额。2012年度应确认的支出=240 000÷12=20 000（元）。借：以前年度损益调整20 000；贷：累计摊销20 000。

（1）如果该企业2012年盈利且已足额缴纳企业所得税，公告规定：“企业由于上述原因多缴的企业所得税税款，可以在追补确认年度企业所得税应纳税款中抵扣，不足抵扣的，可以向以后年度递延抵扣或申请退税。”因此企业多缴纳的企业所得税=20 000×25%=5 000（元）。借：应交税费——应交企业所得税5 000；贷：以前年度损益调整5 000。借：以前年度损益调整15 000；贷：利润分配——未分配利润15 000。

该企业应同时调整2013年资产负债表相关项目的年初数，将“无形资产”项目调减20 000元、“应交税费”项目调减5 000元、“未分配利润”项目调减15 000元。

（2）如果该企业2012年亏损且未缴纳企业所得税。公告规定：“亏损企业追补确认以前年度未在企业所得税前扣除的支出，或盈利企业经过追补确认后出现亏损的，应首先调整该项支出所属年度的亏损额，然后再按照弥补亏损的原则计算以后年度多缴的企业所得税款，并按前款规定处理。”借：以前年度损益调整20 000；贷：利润分配——未分配利润20 000。

该企业应同时调整2013年资产负债表相关项目的年初数，将“无形资产”项目调减20 000元、“未分配利润”项目调减20 000元。

合并抵销分录直编法解析

伊 虹

合并抵销分录分为长期股权投资抵销与其他项目抵销，前者是合并抵销分录的核心与难点，并有“分期抵销法”与“分段抵销法”的不同。因母公司报表中不对该股权投资权益法核算，故导致了直接编制法的存在。该方法不需要其他抵销分录，而是将应当在合并报表中确认的子公司所有者权益一笔分录直接编入到合并报表中，故称为直编法。

为了能够清晰解析其原理，本文中有关会计科目金额用如下字母代替：长期股权投资CI、少数股东权益MI、所有者权益合计EQ、实收资本PC、资本公积CR、盈余公积SR、未分配利润UP、净利润NP、现金股利CD、母公司控股比例CP、少数股权比例MP（CP+MP=1），下标0为期初，本期无下标、下标1为期末，上标是指合并日之后、本期之前的期间，即本期期初之累计。

一、不同方法抵销原理介绍

（一）分段法

分段法是将抵销项目分为利润（及利润分配）表段、资产负债表段，以资产负债表期末数、利润表本期发生额为基础进行抵销的方法。该方法为《企业会计准则讲解2010》中所介绍，因此成为我国实务界的主流方法。因为会计报表要素仅涉及资产负债表与利润表，故此方法下的抵销分录仅两笔：

1. 利润表（及利润分配）段的抵销分录：

借：投资收益	$NP \times CP$	
少数股东损益	$NP \times MP$	
未分配利润——期初	UP_0	
贷：利润分配		$CD + SR$
未分配利润——期末		UP_1

2. 资产负债表段的抵销分录：

借：实收资本	$PC_0 \pm PC$	
资本公积	$CR_0 \pm CR$	
盈余公积	$SR_0 \pm SR$	
未分配利润——期末	UP_1	
贷：长期股权投资		CI_1
少数股东权益		

$$MI_0 + (NP - CD \pm CR) \times MP$$

说明：（1）科目后金额用表达式反映，目的在于清晰其数据来源与计算。用“期初余额±本期”来反映期末余额，是为了能据此直接编制出所有者权益变动表。（2）此处的期初数是指母公司控股合并后本期之前的期初，而不是合并日数据（除非首次编制合并报表）；因为控股日子公司所有者权益额都已包含在母公司投资成本中而不属于期初，故抵销时需要知悉控股日子公司所有者权益明细构成，以便计算真正的期初金额。（3）本文未区分合并性质，若属同一控制合并则要对合并日前子公司留存收益转回；若属非同一控制合并则牵扯到商誉等调整。因无分段法与分期法方法差异，此不赘述。

（二）分期法

分期法是将抵销内容分为本期变化与期初余额，先将子公司所有者权益变化调整至期初余额，然后对母公司长期股权投资与子公司所有者权益期初金额进行抵销的方法。

1. 对子公司所有者权益变化的抵销，涉及现金股利、盈余公积、资本公积、净利润项目，这里将其综合为一笔：

借：投资收益	$NP \times CP$	
少数股东损益	$NP \times MP$	
资本公积		CR
盈余公积		SR
贷：利润分配		$CD + SR$
长期股权投资	$(NP \pm CR - CD) \times CP$	
少数股东权益	$(NP \pm CR - CD) \times MP$	

2. 对已经恢复到期初的母公司长期股权投资，与子公司所有者权益进行抵销：

借：子公司所有者权益	EQ_0	
贷：长期股权投资		CI_0
少数股东权益		MI_0

（三）直编法

上述两方法各有优劣，但均是基于长期股权投资权益法调整而进行的合并抵销，而抵销（分段法的利润表段抵销）或调整（分期法对子公司所有者权益本期变化的调整）恰恰是对该权益法调整的冲销，从结果看重复且无效。直编法逻辑在于：不进行权益法调整与冲销，直接确认子公司所有者权益在合并报表不同项目的金额。因此，其合并分录仅有一笔：

借：子公司所有者权益	EQ ₁
投资收益	CD×CP
贷：长期股权投资	CI ₀
资本公积	(CR±CR)×CP
未分配利润	((NP-CD)'+NP)×CP
少数股东权益	
	(EQ ₀ + (NP-CD±CR)' + (- CD±CR))×MP
少数股东损益	NP×MP

说明：（1）投资收益CD×CP是对子公司本期派现给母公司部分的抵销，因其已由母公司成本法处理了；但子公司本期之前的现金股利不需再在投资收益中抵销，而是包含在未分配利润期初额中，即CD'。（2）合并日之后、本期之前，子公司所有者权益变化为(NP-CD±CR)'，该金额属于本期之期初。（3）大小股东权益变化均采用“期初±本期”方式得出期末金额，可直接获得所有者权益变动数据。其中，少数股东权益中的本期损益NP×MP，归属于母公司的未分配利润中的本期净利润，都要在利润表项目中过入。

表1 S公司2011-2013年所有者权益变化明细表

项目	2011	2012			2013		
		S公司	P公司	少数	S公司	P公司	少数
调整前股权投资			800	200		800	200
实收资本	800	800			800		
资本公积——初期	50	50			100	40	10
增加		50	40	10			
减少					50	40	10
资本公积——期末	50	100	40	10	50	0	0
盈余公积——期初	50	60			90		
增加	10	30			50		
减少							
盈余公积——期末	60	90			140		
未分配利润——期初	0	90			290	184	46
加：净利润	100	300	240	60	500	400	100
减：提取盈余公积	10	30			50		
减：现金股利	0	70	56	14	250	200	50
未分配利润——期末	90	290	184	46	490	384	96
所有者权益合计	1 000	1 280	224	56	1 480	384	96
调整后股权投资			1 024	256		1 184	296

二、不同方法示例对比

假定P公司于2011年末以800（万元，下同）成本80%控股S公司，S公司2011~2013年所有者权益变化明细如表1。表中，2011、2012、2013均指该年年末，“S公司”列为S公司个别报表金额，“P公司”列反映了合并报表中归属于母公司P的（仅影响资本公积与未分配利润两个项目）S公司相关项目的金额，“少数”列反映了S公司相关项目在合并报表中归属于少数股东的金额。我们只要比对该金额，就能验证不同方法结果的一致性。

（一）直编法的抵销分录

1. 2011年12月31日控股合并时，合并抵销分录为：

借：子公司所有者权益	800	
贷：长期股权投资		800

2. 2012年12月31日，合并抵销分录为：

借：子公司所有者权益	1 280	
投资收益		$70 \times 80\%$
贷：长期股权投资		800
资本公积		$0 + 50 \times 80\%$
未分配利润		$0 + (300) \times 80\%$
少数股东权益	$200 + (-70 + 50) \times 20\%$	
少数股东损益		$300 \times 20\%$

说明：（1）所有者权益项目中，“+”之前金额是指期初额，因第一期合并而期初额为0；之后为本期额，计算后即可得期末额。（2）投资收益借方56，将在抵减本期净利润 $240 = 300 \times 80\%$ 后，获得未分配利润期末余额184。（3）少数股东权益由期初余额200、本期损益60、资本公积10、现金股利-14构成，故期末余额为256。

3. 2013年12月31日，合并抵销分录为：

借：子公司所有者权益	1 480	
投资收益		$250 \times 80\%$
贷：长期股权投资		800
资本公积		$40 - 50 \times 80\%$
未分配利润		$184 + 500 \times 80\%$
少数股东权益	$256 + (250 - 50) \times 20\%$	
少数股东损益		$500 \times 20\%$

说明：（1）现金股利仅抵销本期的 $250 \times 80\%$ ，前期现金股利抵销已含在未分配利润期初余额184中。（2）资本公积期初为 $50 \times 80\%$ 而不是 $100 \times 80\%$ ，本期减少 $50 \times 80\%$ ，，期末余额为0。（3）合并报表的未分配利润期初为184、本期净增加200，期末余额为384。

示例有三期数据，是为了反映出抵销分录中的期初余额；但对比分析时只需对比其中一期s公司数据对合并所有者权益影响，即可发现不同方法抵销结果是否一致。这里2012年度用分期法、2013年度用分段法与直编法进行结果对比。

（二）2012年度的分期法抵销

1. 长期股权投资的权益法调整分录：

借：长期股权投资 $(300-70+50) \times 80\%$

贷：投资收益 $(300-70) \times 80\%$

资本公积 $50 \times 80\%$

2. 子公司所有者权益本期变化冲销分录：

借：投资收益 $300 \times 80\%$

少数股东损益 $300 \times 20\%$

资本公积 $0+50$

盈余公积 $0+30$

贷：利润分配 $30+70$

长期股权投资 $(300-70+50) \times 80\%$

少数股东权益 $(300-70+50) \times 20\%$

3. 期初数的抵销分录：

借：子公司所有者权益 1 000

贷：长期股权投资 800

少数股东权益 200

说明：（1）子公司资本公积、盈余公积本期变化均在冲销分录中被抵销，故最后一笔期初数抵销分录不涉及子公司权益本期变化。这正是直编法简捷的逻辑。（2）合并所有者权益金额构成，直编法与其他方法不同。直编法采用：母公司金额+抵销分录中增加的子公司金额=合并报表数据；其他方法中，纳入合并范围公司金额之和+抵销分录数据=合并报表数据；此抵销分录一方面抵销子公司所有者权益金额，同时要调整计入合并报表中子公司金额。（3）分期法下调整至合并报表的子公司权益金额是通过权益法调整与冲销分录来实现的，因为首次编制，故期初额均为0，本期变化为“+”之后金额。资本公积为 $50 \times 80\%$ （调整分录中金额）、未分配利润增加额为 $(300-70) \times 80\%$ ，即本期的投资收益。

（三）2013年度的分段法抵销

1. 2012年度以及2013年当年权益法调整，这里将其合并为一笔分录：

借：长期股权投资 $(300-70+50) \times 800\% + (500-250-50) \times 80\%$

贷：投资收益 $(500-250) \times 80\%$

资本公积 $50 \times 80\% - 50 \times 80\%$

未分配利润——期初 $(300-70) \times 80\%$

说明：（1）加号（或资本公积之减号）之前金额为2012年权益法调整金额，之后为2013年权益法调整金额，因2012年的投资收益在2013年反映为未分配利润期初，故投资收益一定为2013年金额而无加号。（2）长期股权投资中本期变化为 $(300-70+50) \times 80\% = 224$ 、 $(500-250-50) \times 80\% = 160$ ，加上成本800后则为1 184。

2. 利润表段抵销分录：

借：投资收益 $500 \times 80\%$

少数股东损益	500×20%
未分配利润——期初	290
贷：利润分配	(50+250)
未分配利润——期末	490

3. 资产负债表段抵销分录：

借：子公司所有者权益	1 480
贷：长期股权投资	1 184
少数股东权益	296

说明：（1）权益法调整长期股权投资“+”之前金额为2012年调整额，未分配利润期初来自于2012年抵销分录中的投资收益额。（2）子公司所有者权益能够加至合并报表相应项目的金额，可通过权益法调整获得，结果如下：资本公积期初40、本期减少40、期末为0，未分配利润期初184、本期净增加 $(500-250) \times 80\% = 200$ 、期末为：384。

三、小结

综上，可直观地感受到直编法优势：（1）分录数量少，即使在合并日后第二年也仅为一笔；而分期法与分段法，加上权益法调整至少要三笔。（2）子公司所有者权益归属于母公司部分直观且清晰。以较复杂的2013年末未分配利润为例，直编法可从分录3的期初184、本期 $(500-250) \times 80\% = 200$ 得到384的结果；而分段法则需要计算，期初数本在分录1的 $(300 \times 70) \times 80\% = 184$ 已出现，但还要剔除在利润表段抵销出现的290干扰项（用于抵销合并底稿中S公司的期初未分配利润），而本期变化则反映为分录2的投资收益 $500 \times 80\% = 400$ 与分录1的投资收益（现金股利） $250 \times 80\% = 200$ 的综合，才能得到期末的384。

职工薪酬的会计及税务处理

秦 燕 刘 剑

财政部借鉴《国际会计准则》，修订了《企业会计准则第9号——职工薪酬》（以下简称“职工薪酬新准则”），自2014年7月1日起施行。本文试就职工薪酬的会计及税务处理进行探讨。

一、职工薪酬的会计处理

职工薪酬新准则规定，职工薪酬是指企业为获得职工提供的服务或解除劳动关系而给予的各种形式的报酬或补偿。企业提供给职工配偶、子女、受赡养人、已故职工遗属及其他受益人的福利，也属于职工薪酬。

职工薪酬新准则将“职工薪酬”划分为短期薪酬、离职后福利、辞退福利和其他长期职工福利。充实了离职后福利的内容，新增了关于设定受益计划的会计处理规范；充实了短期薪酬会计处理规范，将企业为职工缴纳的养老、失业保险调整至离职后福利中；充实了关于辞退福利的会计处理规定；引入其他长期职工福利，完整地规范了职工薪酬的会计处理。

（一）短期薪酬

新准则规定，短期薪酬是指企业在职工提供相关服务的年度报告期间结束后十二个月内需要全部予以支付的职工薪酬，因解除与职工的劳动关系给予的补偿除外。短期薪酬具体包括：职工工资、奖金、津贴和补贴，职工福利费，医疗保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费，住房公积金，工会经费和职工教育经费，

短期带薪缺勤，短期利润分享计划，非货币性福利以及其他短期薪酬。企业应当在职工为其提供服务的会计期间，将实际发生的短期薪酬确认为负债，并计入当期损益，其他会计准则要求或允许计入资产成本的除外。职工福利费为非货币性福利的，应当按照公允价值计量。

（二）离职后福利

离职后福利，是指企业为获得职工提供的服务而在职工退休或与企业解除劳动关系后，提供的各种形式的报酬和福利，短期薪酬和辞退福利除外。离职后福利是职工薪酬新准则首次提出的概念，根据企业义务、支付方式和风险承担主体不同，区分设定提存计划和设定受益计划分别按规定进行确认和计量。

在设定提存计划下，企业向独立基金缴费金额固定，不负进一步支付义务，不承担与基金资产有关的风险；在设定受益计划下，企业与职工达成协议，在职工退休时一次或分期支付一定金额的养老金，企业向独立基金缴费金额要以满足未来养老金给付义务的顺利进行为限，负有进一步支付义务，与基金资产有关的风险由企业承担。

1. 设定提存计划。目前，我国大部分企业都以缴纳基本养老保险为主，在基本养老保险制度下企业承担的义务仅限于按照国家规定的标准提存的金额，企业不负进一步支付义务，不承担与基金资产有关的风险，属于设定提存计划。企业应当在职工为其提供服务的会计期间，将根据设定提存计划计算的应缴存金额确认为负债，并计入当期损益或相关资产成本。但职工薪酬新准则明确要求企业将职工提供服务的年度报告期间结束十二个月之后支付的应缴存金额，应参照设定受益计划使用的折现率，将全部应缴存金额折现计入应付职工薪酬。

2. 设定受益计划。职工薪酬新准则基于“劳动报酬观”将离职后福利视作递延支付的职工薪酬，按照权责发生制原则在职工提供劳务的当期确认；采用“资产负债观”将重新计量带来的影响，计入其他综合收益，且在后续会计期间不得转回至损益。企业应当根据预期累计福利单位法确定的公式将设定受益计划产生的福利义务归属于职工提供服务的期间，并计入当期损益或相关资产成本。

设定受益计划下离职后福利会计处理的突出特点，是互相抵消、净额列报。首先，要将设定受益计划义务现值与设定受益计划资产公允价值进行抵消，如抵消后为赤字，则将抵消后的差额列示于资产负债表，体现为设定受益计划净负债；如抵消后为盈余，则将设定受益计划的盈余与资产上限两者中较低者列示为资产负债表中的设定受益计划净资产。其次，利息净额体现为期初设定受益计划义务现值与设定受益计划资产公允价值之差折现后的金额。再次，计入其他综合收益中归属于重新计量部分的各项的金额，都要消除设定受益计划净负债或净资产在利息净额中影响的金额。

与设定提存计划不同，设定受益计划即使是预期在职工提供服务年度报告期结束后十二个月内支付的义务，也需要折现。

（三）辞退福利

辞退福利，是指企业在职工劳动合同到期之前解除与职工的劳动关系，或者为鼓励职工自愿接受裁减而给予职工的补偿。企业应当按照辞退计划条款的规定，合理预计并确认辞退福利产生的应付职工薪酬，向职工提供辞退福利的，首先应确定企业不能单方面撤回因解除劳动关系计划或裁减建议所提供的辞退福利时，与企业确认与涉及支付辞退福利的重组相关的成本或费用时两者孰早，然后在两者孰早日确认辞退福利产生的职工薪酬负债。属于与生产经营有关的必要而合理的支出，计入管理费用。对于职工有选择权的辞退福利，会计上的做法是采用预提的方式计入管理费用和预计负债。企业辞退福利预期在年度报告期结束后十二个月内不能完全

支付的，应当适用其他长期职工福利的有关规定。

（四）其他长期职工福利

其他长期职工福利，是指除短期薪酬、离职后福利、辞退福利之外所有的职工薪酬，包括长期带薪缺勤、长期残疾福利、长期利润分享计划等。企业向职工提供的其他长期职工福利的性质，分别适用设定提存计划和设定受益计划的有关规定进行处理。

报告期末，企业应当将其他长期职工福利产生的服务成本、其他长期职工福利净负债或净资产的利息净额、重新计量其他长期职工福利净负债或净资产所产生的变动等职工薪酬成本的总净额，计入当期损益或相关资产成本。另外，企业应当在职工提供服务的期间确认应付长期残疾福利义务，计量时应当考虑长期残疾福利支付的可能性和预期支付的期限，企业应当在导致职工长期残疾的事件发生的当期，确认应付长期残疾福利义务。

二、职工薪酬的税务处理

税法没有职工薪酬的明确概念，而是将会计上的职工薪酬分解为工资薪金、职工福利费、社会保险费、住房公积金、工会经费、职工教育经费、非货币性福利等，分别作出规定。

（一）工资薪金

税法规定，工资薪金是指企业每一纳税年度支付给本企业任职或者受雇的员工的所有现金形式或者非现金形式的劳动报酬，包括基本工资、奖金、津贴、补贴、年终加薪、加班工资，以及与员工任职或者受雇有关的其他支出。工资薪金总额不包括企业的职工福利费、职工教育经费、工会经费以及养老保险金、医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费等社会保险费和住房公积金。

（二）职工福利费

税法规定，企业发生的职工福利费支出，不超过工资薪金总额的14%的部分，准予扣除。具体包括尚未实行分离办社会职能的企业，其内设福利部门所发生的设备、设施和人员费用；为职工卫生保健、生活、住房、交通等所发放的各项补贴和非货币性福利；按照其他规定发生的其他职工福利费，包括丧葬补助费、抚恤费、安家费、探亲假路费等。企业发生的职工福利费，应该单独设置账册，进行准确核算。没有单独设置账册准确核算的，税务机关应责令企业在规定的期限内进行改正。逾期仍未改正的，税务机关可对企业发生的职工福利费进行合理的核定。

（三）社会保险费及住房公积金

税法规定，企业依照国务院有关主管部门或者省级人民政府规定的范围和标准为职工缴纳的基本养老保险、基本医疗保险费、失业保险、工伤保险费、生育保险费和住房公积金，准予扣除。企业为投资者或者职工支付的补充养老保险费、补充医疗保险费，在国务院财政、税务主管部门规定的范围和标准内，准予扣除。自2008年1月1日起，企业根据国家有关规定，为在本企业任职或者受雇的全体员工支付的补充养老保险、补充医疗保险，分别在不超过职工工资总额5%标准内的部分，在计算应纳税所得额时准予扣除；超过的部分，不予扣除。

除企业依照国家有关规定为特殊工种职工支付的人身安全保险费和国务院财政、税务主管部门规定可以扣除的其他商业保险费外，企业为投资者或者职工支付的商业保险费，不得扣除。

（四）工会经费和职工教育经费

税法规定，企业拨缴的工会经费，不超过工资薪金总额2%的部分，凭工会组织开具的工会经费收入专用收

据，准予税前扣除。

企业发生的职工教育经费支出，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，不超过工资薪金总额2.5%的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。此外，为促进新技术新产品发展，职工教育经费还有部分税收优惠规定，如：集成电路设计企业和符合条件软件企业、动漫企业的职工培训费用，可按实际发生额在计算企业所得税应纳税所得额时扣除。技术先进型服务企业的职工教育经费支出，不超过工资薪金总额8%的部分，可按实际发生额在计算企业所得税应纳税所得额时扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。

（五）非货币性福利

税法规定，企业将资产用于职工福利，因资产所有权属已发生改变而不属于内部处置资产，应按规定视同销售确定计税收入。上述资产包括企业自制资产和企业外购资产。属于企业自制的资产，应按企业同类资产同期对外销售价格确定销售收入；属于外购的资产，可按购入时的价格确定销售收入。

三、职工薪酬会计处理与

税务处理差异分析

职工薪酬新准则的制定与国际惯例趋同，进一步扩大了谨慎性原则的应用范围，增加了实质重于形式原则，会计方法选择和业务处理程序也更加符合业务的经济实质。但因会计与税收的目标和原则不一致，会计处理与税法规定仍存在一定的差异。职工薪酬新准则的“职工薪酬”比税法中的“工资薪金支出”范围更广。在税务处理上，不能简单地把职工薪酬作为工资薪金支出在税前扣除，而应将会计上的职工薪酬分解为税法对应的费用支出，根据税法规定确定能否在税前扣除。

（一）工资薪金

工资薪金支出的税前扣除，应遵循实际发生原则、合理性原则及特定人员工资薪金加计扣除等原则。

实际发生原则，要求企业税前扣除的工资薪金，是当期实际发生的工资，仅计提尚未发放的应付工资不允许在税前扣除。对于年末计提的应付未付工资薪金，在企业所得税汇算清缴前发放的，可作为汇算年度已发放的工资薪金税前扣除；如在汇算清缴期结束后仍未发放的，则应予以纳税调增。合理性原则，要求企业在一定时期所发放的工资薪金是相对固定的，工资薪金的调整是有序进行的；有关工资薪金的安排，不以减少或逃避税款为目的。

特定人员工资薪金加计扣除是税法为鼓励科技创新、促进就业出台的税收优惠政策。如，企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按照规定据实扣除的基础上，按照研究开发费用的50%加计扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的150%摊销。企业安置残疾人员的，在按照支付给残疾职工工资据实扣除的基础上，按照支付给残疾职工工资的100%加计扣除。

（二）职工福利费

税法强调允许税前扣除的福利费支出，必须是实际发生的且不得超过工资总额的14%。企业在计算税前允许扣除的福利费金额时，应将计算出的当期实际发生的福利费总额，与工资总额（税法口径的工资总额）的14%进行比较，超支的部分调增应纳税所得额，且该部分超支数额构成永久性差异，不得将其结转到以后年度扣除。

（三）社会保险费和住房公积金

企业超出税法规定范围和标准缴纳的社会保险费用和住房公积金，本期及以后年度均不得在税前扣

除。同时只有实际缴纳的金额方可扣除，对于提而未缴的社会保险费用和住房公积金不得在税前扣除。本期实际缴纳数超过了提取数但未超过税法规定标准的部分，允许在实际缴纳的年度扣除，即前期调增的金额，允许在实际缴纳年度作纳税调减。

（四）工会经费和职工教育经费

企业拨缴的工会经费，不得超过税法口径的工资薪金实际发放数的2%，超过部分不得扣除，提而未缴的不得扣除。不允许扣除的部分应调增应纳税所得额。而企业发生的职工教育经费支出实际上允许全额扣除，只是在扣除时间上作了相应递延。

（五）辞退福利

对企业实际发生的辞退福利可以据实扣除。对于职工有选择权的辞退福利，通过预计负债计入费用的部分，不得在计算应纳税所得额时扣除。即本期提而未付的辞退福利，不得在税前扣除，应调增应纳税所得额，待实际支付时，作纳税调减。

五险一金的会计和税务处理

秦文娇

社会保险和住房公积金简称五险一金，五险是指企业按国家规定为本单位职工缴纳的养老保险费、医疗保险费、失业保险费、生育保险费、工伤保险费，一金是指企业为职工缴纳的住房公积金。其中养老保险费、医疗保险费、失业保险费和住房公积金，缴纳方式为单位和个人各承担一部分。

会计处理

2014年，财政部对《企业会计准则第9号——职工薪酬》（财会〔2014〕8号）进行了修订，自2014年7月1日起在所有执行企业会计准则的企业范围内施行，鼓励在境外上市的企业提前执行。新准则第七条规定，企业为职工缴纳的医疗保险费、工伤保险费、生育保险费等社会保险费和住房公积金，以及按规定提取的工会经费和职工教育经费，应当在职工为其提供服务的会计期间，根据规定的计提基础和计提比例计算确定相应的职工薪酬金额，并确认相应负债，计入当期损益或相关资产成本。这与原准则基本内容一致，养老保险费虽未单独列示，但也应包括在内。

根据会计准则，对于个人承担的社会保险费应计入“其他应付款——社会保险费（养老、医疗、失业保险）”科目，单位承担部分应计入“应付职工薪酬——社会保险费”科目。为便于理解，现只列举养老、医疗和失业保险会计处理流程，住房公积金参照其处理。

（1）计提养老、医疗、失业保险社保（单位承担部分）

借：成本费用

贷：应付职工薪酬——养老保险

应付职工薪酬——医疗保险

应付职工薪酬——失业保险

（2）计提工资

借：成本费用

贷：应付职工薪酬——工资

（3）发工资（代扣个人承担部分）

借：应付职工薪酬——工资

贷：其他应付款——社会保险费（养老、医疗、失业保险）

应交税费——应交个人所得税

银行存款

（4）缴纳社保

借：应付职工薪酬——养老保险

应付职工薪酬——医疗保险

应付职工薪酬——失业保险

其他应付款——社会保险费（养老、医疗、失业保险）

贷：银行存款

（5）缴纳个人所得税

借：应交税费——应交个人所得税

贷：银行存款

税务处理

根据《财政部关于企业加强职工福利费财务管理的通知》（财企〔2009〕242号）第一条规定，企业职工福利费是指企业为职工提供的除职工工资、奖金、津贴、纳入工资总额管理的补贴、职工教育经费、社会保险费和补充养老保险费（年金）、补充医疗保险费及住房公积金以外的福利待遇支出，包括发放给职工或为职工支付的以下各项现金补贴和非货币性集体福利。因此，会计上五险一金，作为工资总额核算。

根据企业所得税法实施条例第三十五条规定，企业依照国务院有关主管部门或者省级人民政府规定的范围和标准为职工缴纳的基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费等基本社会保险费和住房公积金，准予扣除。企业为投资者或者职工支付的补充养老保险费、补充医疗保险费，在国务院财政、税务主管部门规定的范围和标准内准予扣除。

《国家税务总局关于企业工资薪金及职工福利费扣除问题的通知》（国税函〔2009〕3号）第二条关于工资薪金总额问题规定，企业所得税法实施条例第四十条、四十一条、四十二条所称的“工资薪金总额”，是指企业按照本通知第一条规定实际发放的工资薪金总和，不包括企业的职工福利费、职工教育经费、工会经费以及养老保险费、医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费等社会保险费和住房公积金。即税法上规定社保费和公积金，既不属于工资薪金总额，也不属于福利费范围，而是直接在所得税前据实列支。

零税率应税服务退（免）税注意事项

施月梅 张万军

随着“营改增”的不断扩围，企业出口适用增值税零税率的应税服务退（免）税已经提上议事日程。为减少出口退（免）税申报的差错，进一步提高申报和审批效率，加快出口退税进度，建议企业注意以下事项。

要全面领会三个文件内容

应税服务退（免）税管理主要涉及以下几个税收政策：

1. 《国家税务总局关于发布〈适用增值税零税率应税服务退（免）税管理办法〉的公告》（国家税务总局公告2014年第11号）。
2. 《财政部、国家税务总局关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2013〕106号）。
3. 《国家税务总局关于调整出口退（免）税申报办法的公告》（国家税务总局公告2013年第61号）。

要搞清适用零税率的范围

除国际运输服务、向境外单位提供的研发服务和设计服务，适用增值税零税率外，对境内的单位和个人提供的往返香港、澳门、台湾的交通运输服务以及在香港、澳门、台湾提供的交通运输服务，即港澳台运输服务适用增值税零税率；程租服务由出租方按规定申请适用增值税零税率；期租、湿租服务由承租方按规定申请适用增值税零税率或由出租方按规定申请适用增值税零税率。

要把握适用零税率的时间

国际运输服务、向境外单位提供的研发服务和设计服务及港澳台运输服务适用增值税零税率时间自2014年1月1日起执行，程租、期租、湿租服务适用增值税零税率时间自2013年8月1日起执行。

要正确选择优惠的方式

境内的单位和个人提供适用增值税零税率的应税服务，可选择免征增值税、免抵退税、免退税办法。

境内的单位和个人提供适用增值税零税率的应税服务，如果属于适用简易计税方法的，实行免征增值税办法。如果属于放弃适用增值税零税率而选择免税或按规定缴纳增值税的，放弃适用增值税零税率后，36个月内不得再申请适用增值税零税率。如果属于适用增值税一般计税方法的，生产企业实行免抵退税办法，外贸企业外购研发服务和设计服务出口实行免退税办法，外贸企业自己开发的研发服务和设计服务出口，视同生产企业连同其出口货物统一实行免抵退税办法。

要准确及时办理退（免）税

对符合退（免）税条件的应税服务，在正式申报出口退（免）税之前，应进行预申报，在审核无误后，方可进行正式申报。零税率应税服务提供者应于收入次月起至次年4月30日前的各增值税纳税申报期内收齐有关凭证，向主管税务机关如实申报退（免）税，逾期未申报退（免）税的，主管税务机关不再受理。

零税率不得开具专用发票

对零税率应税服务增值税采用一般计税方法的，实行增值税退（免）税办法，对应的应税服务不得开具增值税专用发票。

“私车公用”费用能否税前扣除

候桂华

“私车公用”是目前很多企业普遍存在的现象。因“私车公用”员工报销的相关费用，企业财务人员进行税务处理时，对其能否在企业所得税税前扣除产生疑问。由于“私车公用”的特殊性，其相关费用的税前扣除也是税

企争议的焦点。那么“私车公用”发生的相关费用能否在企业所得税税前扣除呢？

各地执行口径不统一

对于公司给员工报销的“私车公用”相关费用能否在企业所得税税前扣除，企业所得税法实施后并无具体规定，原《国家税务总局关于企事业单位公务用车制度改革后相关费用税前扣除问题的批复》（国税函〔2007〕305号）文件已经作废，因此在实际操作中各地执行标准不一致。

所谓“私车公用”，是因公司自有车辆不够或者员工特殊岗位等原因，员工个人将自有的车辆用于公司的公务活动，公司由此给员工报销汽油费、路桥费、汽车维修费等。“私车公用”的车辆虽然属于个人所有，但其用于公司公务支出。企业所得税法第八条的规定：“企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出，包括成本、费用、税金、损失和其他支出，准予在计算应纳税所得额时扣除。”根据上述规定，从实质上看，公司“私车公用”发生的相关费用符合企业所得税税前扣除条件，应允许在企业所得税前扣除。

但是在实务中，部分税务机关下发文件或者实际执行时对企业发生的“公车私用”相关的费用不允许税前扣除。如青岛市地税局发布的《2009年度企业所得税业务问题解答》（青地税函〔2010〕2号）规定，企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出，包括成本、费用、税金、损失和其他支出，准予在计算应纳税所得额时扣除。据此，企业可在计算应纳税所得额时扣除的成本、费用、税金、损失和其他支出应当是企业本身发生的，而非企业投资者发生的，因此“私车公用”发生的诸如汽油费、过路过桥费等费用不得在计算应纳税所得额时扣除。

而浙江宁波作出了允许税前扣除的规定。《宁波市国家税务局2011年度企业所得税汇算清缴有关政策问题解答》（甬国税解答〔2012〕1号）规定，企业员工与企业签订私车公用协议，没有租金，但是可报销汽油费，过路费等。这些费用是否可以税前列支？企业员工与企业签订私车公用协议，无论有否租金，保险费、车购税等涉及车主个人负担的不得在税前扣除，其余可以根据租赁协议条款，如应企业负担的，可在税前扣除。

建章规范才可抵扣

笔者分析青岛等地作出不允许企业税前扣除规定的原因，主要是由于车辆使用的随意性。外部人员无法判定其发生的费用是个人消费还是企业支出，也就是说给员工报销的车辆费用，在实务中经常无法区分是个人支出还是真正属于“私车公用”支出，因为个人车辆或多或少的存在个人消费，因此对企业发生的私车费用不允许税前扣除，这也是站在税收征管的角度对难以判定事实的事项采取的一种处理方法。对部分企业假借“私车公用”名义，虚列成本费用、或者变相的列支成本费用进行了有力征管。但笔者认为，税务机关不能因为征管原因，就剥夺部分企业确实发生的“私车公用”支出而不得税前扣除的权利。笔者认为，对于企业真实发生的合理范围内的“私车公用”支出，根据《企业所得税法》第八条规定，应允许在企业所得税税前扣除。

企业应准备相关内部资料备查，以证明“私车公用”发生的真实、合理性，如企业自身无法证明车辆使用情况，则其发生的费用不得在企业所得税税前扣除。那么如何准备相关资料呢？

首先，公司应与“私车公用”的员工签订用车书面协议，约定的条款必须明确车辆的使用情况及其费用分摊方式。比如：个人必须将车辆交由企业保管并使用，个人不再随意使用，满足公司业务需要为主要目的，接受公司统一调度。同时公司应保存汽车行驶证、驾驶证、身份证和保险单据等复印件。

其次，企业必须建立严格的公务用车制度，对车辆的使用原因、时间、地点、使用人员等进行规范，履行内部申请和审批制度，做好车辆使用记录，否则也容易被视为不能分清个人消费还是企业费用，从而导致不允许税前扣除。

最后，对于费用报销的范围，基于一般经营租赁物的消耗可以税前扣除的原则，允许扣除相关费用。但是必须区分该费用是否具备相关性，一般认为与车的使用相关的汽油费、过路过桥费和停车费可以扣除；与车本身相关的车辆购置税、折旧费以及保险费，因为租不租都会发生，作为不相关费用不得扣除。

因此，对于存在“私车公用”现象的企业，建议企业做好上述几点要求，保存内部车辆使用证据，以证明业务发生的真实性和合理性，我们同时期待税务总局后期下发文件进一步统一税收口径，减少税企双方争议。

固定资产加速折旧 关注不同计算口径

王海涛

10月20日，财政部、国家税务总局发布《关于完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》（财税〔2014〕75号），11月14日，国家税务总局发布《关于固定资产加速折旧税收政策有关问题的公告》（国家税务总局公告2014年第64号），对企业固定资产加速折旧税收政策作出了新规定。笔者结合具体案例，对加速折旧计算口径加以分析，供读者参考。

“六大”行业 政策

对生物药品制造业，专用设备制造业，铁路、船舶、航空航天和其他运输设备制造业，计算机、通信和其他电子设备制造业，仪器仪表制造业，信息传输、软件和信息技术服务业“六大”行业的企业，2014年1月1日后新购进的固定资产，可缩短折旧年限或采取加速折旧的方法。

案例

甲有限公司系专用设备制造业，增值税一般纳税人，2014年11月1日，新购入固定资产机器设备一台，不含税价为100万元，购入当月已投入使用。企业对该项固定资产按10年直线法摊销，残值率为5%。由于符合加速折旧的条件，企业在预缴2014年12月所得税时，报送了《固定资产加速折旧（扣除）预缴情况统计表》，决定对该项固定资产从2014年12月1日起按6年缩短折旧年限法加速折旧。那么，该项业务应如何进行所得税处理？

分析

企业按10年直线法摊销，2014年会计口径应计提折旧为0.79万元（ $100 \times 95\% \div 10 \div 12$ ）。同时，税法允许按6年加速折旧，2014年税法口径应计提折旧为1.32万元（ $100 \times 95\% \div 6 \div 12$ ）。《国家税务总局关于企业所得税应纳税所得额若干问题的公告》（国家税务总局公告2014年第29号）规定，企业按税法规定实行加速折旧的，其按加速折旧办法计算的折旧额可全额在税前扣除。因此，甲公司2014年度在所得税汇算清缴时，应调减应纳税所得额0.53万元（ $1.32 - 0.79$ ）。

“六大”行业中的小型微利企业政策

对“六大”行业中的小型微利企业，在2014年1月1日以后新购进的研发和生产经营共用的仪器、设备，单位价值不超过100万元的，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧；单位价值超过100万元的，可缩短折旧年限或采取加速折旧的方法。

案例

乙有限公司系生物药品制造业，增值税小规模纳税人，且属于小型微利企业。2014年1月1日，新购入研发和生产经营共用的A型仪器一台，含税价为100万元。2014年6月1日，又购入研发和生产经营共用的B型机器设备一台，含税价为120万元。已知A、B固定资产购入的当月已投入使用，且属于加计扣除固定资产范围。企业A、B

固定资产按直线法摊销，摊销年限分别为5年和8年，残值率均为5%。由于该类固定资产符合一次性税前扣除、缩短折旧年限或加速折旧的条件，企业在预缴申报时，已报送了《固定资产加速折旧（扣除）预缴情况统计表》，对A型固定资产采取一次性扣除，对B型固定资产采取双倍余额递减法在所得税前扣除。那么，该A、B固定资产业务应如何进行所得税处理？

分析

企业对A型固定资产按5年直线法摊销，对B型固定资产按8年直线法摊销，2014年A、B固定资产折旧会计计算口径应为24.54万元（ $(100 \times 95\% \div 5 \div 12 \times 11) + (120 \times 95\% \div 8 \div 12 \times 6)$ ）。根据国家税务总局公告2014年第64号精神，企业固定资产采取一次性税前扣除、缩短折旧年限或加速折旧方法的，预缴申报时，应同时报送《固定资产加速折旧（扣除）预缴情况统计表》，年度申报时，实行事后备案管理，并按要求报送相关资料。该公告同时规定，“六大”行业小型微利企业研发和生产经营共用的仪器、设备，符合研发费用加计扣除条件的，可就已经进行会计处理的折旧、费用等金额进行加计扣除。所以，A、B固定资产2014年税法应计提折旧和扣除的口径为112万元（ $100 + 120 \div 10 \div 12 \times 6 \times 2$ ）。由于企业会计和税法口径存在一定差异，所以研发费用加计扣除时，只就会计处理的折旧、费用等金额进行加计扣除。据此，乙公司2014年度在所得税汇算清缴时，应调减应纳税所得额99.73万元（ $(112 - 24.54) + 24.54 \times 50\%$ ）。

所有行业专门用于研发的仪器、设备政策

对所有行业企业2014年1月1日后，新购进的专门用于研发的仪器、设备，单位价值不超过100万元的，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧；单位价值超过100万元的，可缩短折旧年限或采取加速折旧的方法。

案例

丙有限公司系增值税一般纳税人，2014年2月1日新购进专门用于研发的C仪器一台，不含税价为90万元。2014年7月1日，又购入专门用于研发的D设备一台，不含税价为200万元。已知C、D固定资产购入的当月已投入使用，残值率均为5%，且C、D固定资产属于加计扣除固定资产的范围。企业会计核算上对于C固定资产一次性扣除，对于D固定资产按年数总和法计算折旧，使用年限为10年。另外，丙公司购入专门用于研发活动的C、D固定资产，已经按规定享受研究开发费用税前加计扣除政策，而该类固定资产符合一次性税前扣除、缩短折旧年限或加速折旧的条件，企业在预缴申报时，已经报送了《固定资产加速折旧（扣除）预缴情况统计表》，对C型固定资产采取一次性扣除，对D型固定资产采取年数总和法在所得税前扣除。该C、D固定资产业务应如何进行所得税处理？

分析

国家税务总局公告2014年第29号和国家税务总局公告2014年第64号规定，企业专门用于研发活动的仪器、设备，已享受固定资产折旧优惠的，在享受研发费加计扣除时，就已经进行会计处理的折旧、费用等金额进行加计扣除。所以，C、D固定资产2014年会计和税法计提折旧的口径一致，均为104.39万元（ $90 + 200 \times 95\% \times 10 \div 55 \div 12 \times 5$ ）。对此，丙公司2014年还可以享受加计扣除税收优惠，在2014年度所得税汇算清缴时，应调减应纳税所得额52.20万元（ $104.39 \times 50\%$ ）。

所有行业单价不超过5 000元的固定资产政策

对所有行业企业持有的单位价值不超过5 000元的固定资产，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧。

案例

丁公司系增值税一般纳税人，2012年12月1日购入计算机5台，每台单位价值不含税价均为0.48万元。企业按直线法3年摊销，残值率均为5%，购入的当月已经投入使用。那么，丁公司这5台计算机业务应如何进行所得税处理？

分析

在2014年度所得税汇算清缴时，这5台计算机的年折旧额的会计计算口径应为0.76万元($0.48 \times 5 \times 95\% \div 3$)。但根据国家税务总局公告2014年第64号的规定，企业在2013年12月31日前持有的单位价值不超过5000元的固定资产，其折余价值部分，2014年1月1日以后可以一次性在计算应纳税所得额时扣除。所以，这5台计算机折旧的税法计算口径应为1.64万元($0.48 \times 5 - 0.76$)，丁公司在2014年度汇算清缴时，应调减应纳税所得额0.88万元($1.64 - 0.76$)。

企业“代垫代扣”税款如何在税前扣除

江林青 陈志坚

近期，随着“营改增”工作逐步推进和其他财税制度改革的不深入，越来越多的企业外聘师资到本企业培训，来帮助员工进行知识更新。在实务操作中，外聘师资拿走的是税后报酬，企业会在管理费用或营业外支出中代垫外聘师资的个人所得税等税费，但在企业所得税汇算清缴时，这部分代垫代扣税款不能在税前扣除，应进行纳税调整。那企业该如何合理安排，才能让类似的代垫代扣税款在计算应纳税所得额时扣除呢？

政策依据

《中华人民共和国企业所得税法》第八条规定，企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出，包括成本、费用、税金等，准予在计算应纳税所得额时扣除。

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第二十七条规定，企业所得税法第八条所称合理的支出，指符合生产经营活动常规，应当计入当期损益或者与资产成本有关的必要和正常的支出。第三十一条规定，企业所得税法第八条所称税金，指企业发生的除企业所得税和允许抵扣的增值税以外的各项税金及其附加。

《国家税务总局关于雇主为雇员承担全年一次性奖金部分税款有关个人所得税计算方法问题的公告》（国家税务总局公告2011年第28号）第四条的规定，雇主为雇员负担的个人所得税款，应属于个人工资、薪金的一部分。凡单独作为企业管理费列支的，在计算企业所得税时不得税前扣除。

根据上述文件规定，税法所述税金或附加，是企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出，为企业以外的另一方负担的税金不得税前扣除，而企业代垫代扣个人所得税等税款的纳税义务人是取得相应报酬的个人，企业只是履行代扣代缴义务，因此代垫代扣税款不属于企业发生的各项税金及附加所指的内容，也就不能在计算应纳税所得额时扣除。

实务操作建议

代垫代扣个人所得税等税款能否在所得税前扣除，取决于双方的行为是否符合生产经营活动的需求，如果支付的税费属于当期损益或者与资产成本有关的必要支出，则可以扣除，如国家税务总局公告2011年第28号的规定，雇主为雇员负担的个人所得税款，应属于个人工资、薪金的一部分。凡单独作为企业管理费列支的，在

计算企业所得税时不得税前扣除。

换句话说，所代垫代扣的税费是否属于支付行为报酬的一部分，决定着它能否税前扣除。也就是说，企业在知道讲课费净额前提下，倒算税前讲课费，然后按照“含税”讲课费（含讲课费净额和代垫代扣税款）在税前扣除。

案例

某企业外聘老师进行企业税收政策内训，约定讲课费净额为3 000元，为了税前扣除，企业只能到主管税务机关代开发票，如将所代垫代扣的税费属于支付行为讲课费的一部分，则可在计算应纳税所得额时扣除，即通过讲课费净额3 000元，倒算“含税”讲课费：

其中，劳务报酬业务所涉及的税种包括：按报酬金额的5%缴纳的营业税、按营业税税额的7%缴纳的城市维护建设税、按营业税税额的3%缴纳的教育费附加和劳务报酬所得税目计算缴纳的个人所得税。具体计算如下：

1. 应缴纳营业税：讲课费 $\times$ 5%

2. 应缴纳城市维护建设税：讲课费 $\times$ 5% $\times$ 7%

3. 应缴纳教育费附加：讲课费 $\times$ 5% $\times$ 3%

4. 应缴纳个人所得税：应纳税额=应纳税所得额 $\times$ 适用税率-速算扣除数=[讲课费-讲课费 $\times$ 5% $\times$ (1+7%+3%)-费用扣除] $\times$ 适用税率-速算扣除数

其中费用扣除：每次收入不超过4 000元的，定额减除费用800元；每次收入在4 000元以上的，定额减除20%的费用。

单位或个人为纳税人代付税款的，应当将单位或个人支付给纳税人的不含税支付额（或称纳税人取得的不含税收入额）换算为应纳税所得额，然后按规定计算应代付的个人所得税款。计算公式为：

（1）不含税收入额不超过3 360元的：

①应纳税所得额=（不含税收入额-800） $\div$ （1-税率）

②应纳税额=应纳税所得额 $\times$ 适用税率

（2）不含税收入额超过3 360元的：

①应纳税所得额=[（不含税收入额-速算扣除数） $\times$ （1-20%）] $\div$ [1-税率 $\times$ （1-20%）]

②应纳税额=应纳税所得额 $\times$ 适用税率-速算扣除数

该企业支付的讲课费净额为3 000元，没有超过3 360元，如代垫代扣的税费计入讲课费之内，则：

应纳税所得额=（不含税收入额-800） $\div$ （1-税率），即“含税”讲课费 $\times$ [1-5% $\times$ （1+10%）]-800
=（3 000-800） $\div$ （1-20%）

“含税”讲课费=[（3 000-800） $\div$ （1-20%）+800] $\div$ [1-5% $\times$ （1+10%）]=3 756.61（元）

其中，缴纳营业税及附加为3 756.61 $\times$ 5% $\times$ （1+10%）=206.61（元）

缴纳个人所得税=[（3 756.61-206.61）-800] $\times$ 20%=550（元）

代垫代缴的税费：206.61+550=756.61（元）

此时，企业实际支付的“含税”讲课费3 756.61元是由支付给师资的净额3 000元和承付的税费756.61元两部分构成，可以在计算应纳税所得额时扣除。

风险提示

1. 上述案例中，还需要提醒企业注意的是，该企业讲课费支出的会计处理也应按照3 756.61元列支，同时应在相关合同注明讲课费为3 756.61元，还需在合同中注明发票的提供义务以及税款的负担方为外聘老师，才能在计算应纳税所得额时扣除。

2. 实务操作中，类似去税务机关代开的发票才能进行税前扣除的事项，还有向个人借款的利息支出、向个人租房的房租支出、私车公用的租车支出、税后工资、薪金安排等成本费用支出等，都可以采用上述方法，倒算出含税的支出，提前作出安排，这样，所代垫代扣的税费才可在计算应纳税所得额时扣除。

企业重组中两种股权支付税收待遇的比较

朱长胜

《关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕59号）规定，当企业重组满足特定条件时，企业所支付对价中的股权支付部分可以适用特殊性税务处理，即对重组各方的资产隐含增值给予不定期递延纳税的优惠。59号文明确了两种股权支付类型，一是以本企业的股权进行支付，二是以其控股企业的股权进行支付。虽然这两种股权支付都可以满足权益连续性，能够让重组各方享受特殊性税务处理的优惠待遇，但是它们导致重组各方的实际税负不同，值得研究。本文以债务重组、股权收购和资产收购为例进行比较和分析。

一、对债务重组的税收待遇分析

在债务重组过程中，债务人用股权支付方式偿还剩余债务的方式有两种：一是用自己的控股企业股权抵偿债务，表现为资产负债表上的“长期股权投资”减少；二是进行债转股，表现为资产负债表上的净资产增加（股本和资本公积）。我们先分析每种情况下一般性税务处理和特殊性税务处理的财税差异，再综合对比两种不同股权支付对重组各方产生的不同结果。

例1：A企业欠B企业债务100万元，A企业与B企业达成债务重组协议，B企业免除A企业50万元债务，剩余50万元债务A企业以其控股企业的股权偿还。A企业持有该股权的账面价值为20万元，公允价值为50万元（假设A企业与B企业为非同一控制方，下同）。

如果按照一般性税务处理，债务人以非货币资产清偿债务，应当分解为转让相关非货币性资产、按非货币性资产公允价值清偿债务两项业务，确认相关资产的所得或损失。债权人应当按照收到的债务清偿额低于债权计税基础的差额，确认债务重组损失。因此，A企业实现债务重组所得50万元（ $100 - 50$ ），实现资产处置所得30万元（ $50 - 20$ ），全部当期纳税。B企业产生债务重组损失50万元（ $100 - 50$ ），允许税前扣除，取得长期股权投资的计税基础为50万元。

如果按照特殊性税务处理，债务人的债务重组所得占当年应纳税所得额50%以上，可以在5个纳税年度的期间内均匀计入各年度的应纳税所得额。因此，A企业若当期全部的应纳税所得额小于100万元，则债务重组所得50万元可以分为5个纳税年度内均匀计入，资产处置所得30万元在当期纳税。B企业的特殊性税务处理与一般性税务处理没有差别，即仍产生可以税前扣除的债务重组损失50万元，取得长期股权投资的计税基础为50万元。

由此可得出的结论是：债务人以控股企业股权偿还债务，相比一般性税务处理，特殊性税务处理唯一的可能优惠是让债务人的债务重组所得享受递延纳税的优惠。

例2：A企业欠B企业债务100万元，A企业与B企业签订债务重组协议如下：B企业免除A企业50万元债务，剩余50万元债务转为对A企业的股权投资。

如果按照一般性税务处理，A企业在会计上实现债务重组所得50万元（100－50），并当期纳税。B企业产生可以税前扣除的债务重组损失50万元（100－50），长期股权投资的账面价值等于计税基础，为50万元。A企业和B企业都不存在财税差异。

如果按照特殊性税务处理，债务人、债权人对债务清偿和股权投资两项业务分别暂不确认有关债务清偿所得或损失，股权投资的计税基础以原债权的计税基础确定。因此，税法并不确认A企业当期在会计上实现的债务重组所得50万元（100－50），纳税申报时应调减应纳税所得额50万元，存在财税差异。根据企业所得税的对称性，税法也并不认可B企业当期在会计上产生的债务重组损失50万元（100－50），不允许在税前扣除，同时相应调增长期股权投资计税基础50万元，即今后B企业转让该股权时允许扣除的投资成本为100万元。

由此可以得出的结论是：债务人以债转股方式偿还债务，相比一般性税务处理，特殊性税务处理对债务人的债务重组所得予以了免税，而对债权人的债务重组损失进行了不定期递延，直到转让股权时才允许其实现。

不难发现，在符合特殊性税务处理的条件下，债务人以债转股方式抵偿债务比以控股企业股权抵偿债务，能够获得更多、更为直接的税收利益，但这种税收利益会要求债权人延期甚至放弃债务重组损失的抵税效益。

二、对股权收购的税收待遇分析

股权收购中，收购方同样存在两种股权支付方式：以增发本企业股权进行支付或者以其控股企业的股权进行支付。如上，我们先分析每种情况下一般性税务处理和特殊性税务处理的财税差异，再对比两种不同股权支付对重组各方产生的不同结果。

例3：A企业拟购买B企业100%的股权，B企业的股权账面价值为600万元，公允价值为1 000万元。A企业用其直接控股的C企业100%股权作为对价，C企业的股权账面价值为700万元，公允价值为1 000万元。

如果按照一般性税务处理，被收购方股东应确认股权转让所得或损失；收购方取得股权的计税基础应以公允价值为基础确定。因此，A企业确认股权处置所得300万元（1 000－700），取得B企业的股权计税基础等于公允价值为1 000万元。B企业确认股权处置所得400万元（1 000－600），取得C企业的股权计税基础等于公允价值为1 000万元。无论是A企业还是B企业，当期都不存在财税差异。

如果按照特殊性税务处理，被收购方股东取得收购企业股权的计税基础以及收购方取得被收购企业股权的计税基础均以被收购股权的原有计税基础确定。即A企业取得B企业股权的账面价值为1 000万元，但计税基础仅为600万元，并且当期纳税申报时应当确认股权处置损失100万元；B企业取得对C企业的股权账面价值为1 000万元，计税基础仍为600万元，计税时不确认股权处置所得400万元（1 000－600）。无论是A企业还是B企业，当期资产账面价值和计税基础、会计利润和应纳税所得额都存在较大差异。

由此可以得出的结论是：购买方以控股股权作为支付对价，相比一般性税务处理，特殊性税务处理要求购买方和被购买方股东取得股权均以被购买股权原有计税基础确认，并使得双方都享受了股权转让所得递延至今后转让所换入股权时纳税的优惠。对于购买方而言，还需要将换出股权的计税基础与所购买股权的计税基础之间的差额，确认为当期资产处置所得或损失。因此，特殊性税务处理能够降低股权收购方和被收购方股东的税负。

例4：A企业拟购买B企业100%的股权，B企业的股权账面价值为600万元，公允价值为1 000万元。A企业向B企业股东定向增发100万股，每股10元。

如果按照一般性税务处理，A企业取得B企业股权的账面价值等于计税基础，为1 000万元，A企业同时增加股本100万元，资本公积——股本溢价900万元。B企业取得A企业股权的账面价值等于计税基础为1 000万元，同时确认

股权处置所得400万元（1 000—600）。无论是A企业还是B企业，当期都不存在财税差异。

如果按照特殊性税务处理，A企业取得B企业股权的计税基础仅为600万元，不同于账面价值，存在财税差异。B企业取得对A企业股权的计税基础也为600万元，同时税法不确认股权处置所得400万元（1 000—600）。

由此可以得出的结论是：购买方以增发本企业股权作为支付对价，相比一般性税务处理，特殊性税务处理要求购买方和被购买方股东取得股权均以被购买股权原有计税基础确认。被购买方股东的股权转让所得被不定期递延至今后转让所换入股权时纳税，购买方以自身的股权支付，不存在转让所得或损失。

这里一个值得注意的问题是，在一般性税务处理下，被购买方股东取得购买方的股权以其公允价值为计税基础，而在特殊性税务处理下，被购买方股东则以换出股权的原有计税基础为换入股权的计税基础。这意味着，在等价交换和公允价值高于原有计税基础的情况下，购买方以增发本企业股权作为支付对价，被购买方股东所取得的股权，按照特殊性税务处理会确认较低的计税基础，将来转让该股权时会产生更高的税负。

因此，在符合特殊性税务处理的条件下，无论购买方选择何种股权支付方式，被购买方股东均能享受股权转让所得不定期递延的税收优惠。但是购买方的股权支付方式对自身税收利益影响非常大。如果购买方以控股企业股权支付，特殊性税务处理能够获取股权转让所得不定期递延的税收优惠；如果购买方以增发本企业股权支付，特殊性税务处理虽不产生所得或损失，但是实际税负可能会高于一般性税务处理，也高于特殊性税务处理下以控股企业股权支付的税负。

三、结论

两种股权支付类型导致的重组后组织结构不同，给重组各方带来的实际税负也不同，并且特殊性税务处理并非总是发挥帕累托改进效应。因此，即使税法提供了特殊的优惠和扶持，企业仍需要谨慎分析和周全筹划，以充分利用税制红利，达成重组各方均满意的结果。

常见资产的税务处理总结

王桂红

企业的各项资产，包括固定资产、生物资产、无形资产、长期待摊费用、投资资产、存货等，以历史成本为计税基础。所谓历史成本，是指企业取得该项资产时实际发生的支出。

企业持有各项资产期间资产增值或者减值，除国务院财政、税务主管部门规定可以确认损益外，不得调整该资产的计税基础。

一、固定资产税务处理

企业所得税法第十一条所称固定资产，是指企业为生产产品、提供劳务、出租或者经营管理而持有的、使用时间超过12个月的非货币性资产，包括房屋、建筑物、机器、机械、运输工具以及其他与生产经营活动有关的设备、器具、工具等。

（一）固定资产计税基础

1. 外购的固定资产，以购买价款和支付的相关税费以及直接归属于使该资产达到预定用途发生的其他支出为计税基础；

2. 自行建造的固定资产，以竣工结算前发生的支出为计税基础；

3. 融资租入的固定资产，以租赁合同约定的付款总额和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计

税基础，租赁合同未约定付款总额的，以该资产的公允价值和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础；

4. 盘盈的固定资产，以同类固定资产的重置完全价值为计税基础；

5. 通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的固定资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础；

6. 改建的固定资产，除企业所得税法第十三条第（一）项和第（二）项规定的支出外，以改建过程中发生的改建支出增加计税基础。

（二）固定资产折旧

固定资产按照直线法计算的折旧，准予扣除。

企业应当自固定资产投入使用月份的次月起计算折旧；停止使用的固定资产，应当自停止使用月份的次月起停止计算折旧。

企业应当根据固定资产的性质和使用情况，合理确定固定资产的预计净残值。固定资产的预计净残值一经确定，不得变更。

除国务院财政、税务主管部门另有规定外，固定资产计算折旧的最低年限如下：

1. 房屋、建筑物，为20年；
2. 飞机、火车、轮船、机器、机械和其他生产设备，为10年；
3. 与生产经营活动有关的器具、工具、家具等，为5年；
4. 飞机、火车、轮船以外的运输工具，为4年；
5. 电子设备，为3年。

从事开采石油、天然气等矿产资源的企业，在开始商业性生产前发生的费用和有关固定资产的折耗、折旧方法，由国务院财政、税务主管部门另行规定。

二、生产性生物资产税务处理

（一）生产性生物资产计税基础

1. 外购的生产性生物资产，以购买价款和支付的相关税费为计税基础；

2. 通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的生产性生物资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础。

前款所称生产性生物资产，是指企业为生产农产品、提供劳务或者出租等而持有的生物资产，包括经济林、薪炭林、产畜和役畜等。

（二）生产性生物资产折旧

生产性生物资产按照直线法计算的折旧，准予扣除。

企业应当自生产性生物资产投入使用月份的次月起计算折旧；停止使用的生产性生物资产，应当自停止使用月份的次月起停止计算折旧。

企业应当根据生产性生物资产的性质和使用情况，合理确定生产性生物资产的预计净残值。生产性生物资产的预计净残值一经确定，不得变更。

生产性生物资产计算折旧的最低年限如下：

1. 林木类生产性生物资产，为10年；

2. 畜类生产性生物资产，为3年。

三、无形资产税务处理

企业所得税法第十二条所称无形资产，是指企业为生产产品、提供劳务、出租或者经营管理而持有的、没有实物形态的非货币性长期资产，包括专利权、商标权、著作权、土地使用权、非专利技术、商誉等。

（一）无形资产计税基础

无形资产按照以下方法确定计税基础：

1. 外购的无形资产，以购买价款和支付的相关税费以及直接归属于使该资产达到预定用途发生的其他支出为计税基础；

2. 自行开发的无形资产，以开发过程中该资产符合资本化条件后至达到预定用途前发生的支出为计税基础；

3. 通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的无形资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础。

（二）无形资产摊销

无形资产按照直线法计算的摊销费用，准予扣除。

无形资产的摊销年限不得低于10年。

作为投资或者受让的无形资产，有关法律规定或者合同约定了使用年限的，可以按照规定或者约定的使用年限分期摊销。

外购商誉的支出，在企业整体转让或者清算时，准予扣除。

四、存货税务处理

企业所得税法第十五条所称存货，是指企业持有以备出售的产品或者商品、处在生产过程中的在产品、在生产或者提供劳务过程中耗用的材料和物料等。

（一）存货计税成本

存货按照以下方法确定成本：

1. 通过支付现金方式取得的存货，以购买价款和支付的相关税费为成本；

2. 通过支付现金以外的方式取得的存货，以该存货的公允价值和支付的相关税费为成本；

3. 生产性生物资产收获的农产品，以产出或者采收过程中发生的材料费、人工费和分摊的间接费用等必要支出为成本。

4. 企业在转让以上资产时在计算应纳税所得额时，资产的净值允许扣除，其中资产的净值是指有关资产、财产的计税基础减除已经按照规定扣除的折旧、折耗、摊销、准备金等后的余额。

特殊规定：除国务院、税务主管部门另有规定外，企业在重组过程中，应当在交易发生时确认有关资产的转让所得或者损失，相关资产应当按照交易价格重新确定计税基础。

（二）存货计算方法

企业使用或者销售的存货的成本计算方法，可以在先进先出法、加权平均法、个别计价法中选用一种。计价方法一经选用，不得随意变更。

五、长期待摊费用

长期待摊费用是指企业发生的应在一个年度以上或几个年度进行摊销的费用。

（一）核算范围

1. 已足额提取折旧的固定资产；
2. 租入固定资产的改建支出；
3. 固定资产的大修理支出；
4. 其他应当作为长期待摊费用的支出。

（二）摊销方法

1. 企业的固定资产改良支出，如果有关固定资产尚未提足折旧，可增加固定资产价值；如有关固定资产已提足折旧，可作为长期待摊费用在规定的期间内均匀摊销。

2. 已足额提取固定资产的改建支出，按照固定资产预计尚可使用年限分期摊销；租入固定资产的改建支出，按照合同约定的剩余租赁期限分期摊销；改建的固定资产延长使用年限的，除已足额提取折旧的固定资产、租入固定资产的改建支出外，其他的固定资产发生改建支出应当适当延长折旧年限。

3. 大修理支出，按照固定资产尚可使用年限分期摊销。

4. 其他应当作为长期待摊费用的支出，自支出发生月份的次月起分期摊销，摊销年限不得低于3年。

六、投资资产的税务处理

投资资产是指企业对外进行权益性投资和债权性投资而形成的资产。

（一）投资资产的成本

1. 通过支付现金方式取得的投资资产以购买价款为成本；
2. 通过支付现金以外的方式取得的投资资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为成本。

（二）投资资产成本的扣除方法

1. 对外投资期间：投资资产的成本在计算应纳税所得时不得扣除；
2. 转让或者处置投资资产：投资资产的成本可以扣除。

中注协发布七项审计准则问题解答

为了指导注册会计师更好地运用审计准则，解决审计实务问题，防范审计风险，中注协继2013年10月发布《中国注册会计师审计准则问题解答第1号——职业怀疑》等6项审计准则问题解答后，又针对财务报表舞弊风险高发领域以及实务中亟需解决的问题，制定了《中国注册会计师审计准则问题解答第7号——会计分录测试》等七项审计准则问题解答，于2014年12月31日发布。

本次发布的七项问题解答具体包括：

1. 《中国注册会计师审计准则问题解答第7号——会计分录测试》，旨在指导注册会计师按照审计准则的要求，设计和实施相关审计程序，对会计分录进行测试，以有效应对管理层凌驾于内部控制之上的风险。

2. 《中国注册会计师审计准则问题解答第8号——重要性及评价错报》，旨在指导注册会计师按照审计准则的要求，运用职业判断，合理确定和恰当运用重要性，评价未更正错报对财务报表的影响。

3. 《中国注册会计师审计准则问题解答第9号——项目质量控制复核》，旨在提醒和帮助会计师事务所建立健全项目质量控制复核制度，切实履行持续改进审计工作质量的责任。

4. 《中国注册会计师审计准则问题解答第10号——集团财务报表审计》，旨在针对与集团财务报表审计相关的实务问题提供进一步的指引，以帮助注册会计师按照审计准则的要求恰当执行集团财务报表审计业务。
5. 《中国注册会计师审计准则问题解答第11号——会计估计》，旨在针对财务报表审计中遇到的与会计估计相关的问题提供指导，以帮助注册会计师准确理解和把握会计估计审计中的重点和难点。
6. 《中国注册会计师审计准则问题解答第12号——货币资金审计》，旨在针对货币资金审计中的实务问题，提示注册会计师可能需要关注和考虑的事项。
7. 《中国注册会计师审计准则问题解答第13号——持续经营》，旨在针对财务报表审计中与管理层编制财务报表时运用持续经营假设相关的实务问题，强调注册会计师应保持职业怀疑，提示注册会计师在开展审计工作时需要关注和考虑的事项。

房地产投资审计中常见的问题及解决对策

朱静芬

房地产投资项目具有投资额较大、建设周期较长、规划性较强、业务较复杂等特点。除了自行投资开发业务外，还涉及经营合资开发、委托代建、待售商品房出租等业务。因此，相应的会计核算涉及面较广，核算环节较多，可操作空间较大，从而为房地产企业调节利润创造了条件，也增加了审计风险。对此，笔者根据多年的从业经验，对房地产投资项目审计中存在的问题进行介绍，并提出一些解决对策。

房地产投资项目审计中常见的问题

（一）经营收入方面

1. 随意调节收入确认时点。大部分房地产企业出于资金周转等方面的考虑，在取得《建设用地规划许可证》、《建设工程规划许可证》、《开工证》、《国有土地使用证》、《商品房销售许可证》（《商品房预售许可证》五证后就开始房屋预售活动，由此产生了预售款收入确认时点问题。在实践中，往往会出现人为调节销售收入的情况。如有的企业在完成商品房竣工验收并与购房人签订房屋销售合同后就提前确认收入；有的企业在收到银行按揭客户的首付款时就确认收入；有的尚未办妥按揭手续，就在应收账款科目核算，特别是年终促销，会形成很大一笔应收账款；有的故意推迟房屋竣工决算，将预售房款长期挂账，延迟确认收入；有的延迟开具房地产销售专用发票调整收入入账时间。

2. 核算不规范，虚减经营收入。房地产企业在销售收入核算方面不规范，虚减经营收入的情况时有发生，如视同销售不确认收入，出租房、周转房收入核算不规范等；如有的房地产企业没有将房产用于抵偿债务、对外投资、分配利润、职工福利、对外捐赠、广告等目的的行为视同销售进行账务处理，确认收入并结转成本，仅按账面成本价做存货减少处理，这样虚减了销售利润。此外，房地产企业在销售出租房、周转房时，往往不按规定进行销售核算，而是将销售收入直接冲减出租房、周转房的装饰修缮费用支出，这样既虚减经营收入，又使开发成本和销售费用不实。

3. 隐匿收入，私设小金库。房地产企业在开展经营合资开发、待售商品房出租、委托代建等业务时，往往会私设账外小金库。如在经营合资开发业务中，有的企业对分回的房产不入账，账外销售收入账外存储，形成小金库；在空置期的待售商品房出租业务中，有的企业对收取的租金不入账，形成小金库；在委托代建业务中，有的企业的代建工程收入不入账，资金体外循环或只作往来核算，形成小金库。审计中，如发现有的企业存在与现有账内开发

项目无关的大额往来账目，这种情况极有可能是发生了账外开发项目，而隐匿了账外开发利润。

（二）开发和经营成本方面

1. 未遵循计量原则，随意分摊借款利息。按有关规定，房地产企业可以将专门借款利息资本化入商品房开发成本。但房地产企业借款渠道较多，资金成本各不相同，借款可以用于开发项目，也可以用于日常开支或其他投资行为。企业在确认开发项目的借款费用时，没有按规定的方法计算分摊，而是根据企业利润情况和财务报告的需要，人为调节开发成本、财务费用，调节当期利润；对于计入开发成本中的借款费用，有的企业在各开发项目中的分配没有按规定计量，而是随意分摊，造成各开发项目之间负担借款费用不合理。

2. 同一开发项目各类商品房的经营成本核算不合理。房地产企业同一项目下开发的不同类型的商品房如住宅、写字楼等，在销售价格上相差较大，其经营成本也应该各不相同。而有的房地产企业在核算开发成本时，以开发项目为对象进行成本归集，在结转经营成本时对同一土地上同期开发的各类商品房统一按平均成本进行结转，造成住宅、写字楼等不同类型商品房之间的单位成本相同或相近，利润率高低悬殊。还有的房地产企业在项目开发完毕进行销售时，对先期销售的商品房多结转经营成本，后期销售的商品房少结转经营成本，形成同一开发项目同类商品房的单位经营成本前后不一致。

3. 高估土地使用权，虚增无形资产和开发成本。有的房地产企业以危房改造、经济适用房开发等名义取得土地后，并未按规定仅仅用于回迁安置和经济适用房开发出售，而是改变土地用途为商业用地或商品住宅，开发成高档商品住宅、写字楼和商业用房出售，出让这些不同用途的土地所缴纳的土地出让金数额差异悬殊，但没有按规定补缴土地出让金，造成国家土地出让金的流失。然后企业聘请评估机构对土地重新进行评估，从而形成大额土地评估增值，虚增了无形资产。房地产企业对该土地进行开发时，将土地使用权的账面价值全部转入开发成本，其中包括了土地评估增值部分，又虚增了开发成本。

4. 虚增成本、虚减利润。不少房地产企业会采取虚报土地征用和前期工程费用、随意预提后续成本费用、混淆可单独转让和不可单独转让的配套设施成本、混淆自建项目与开发项目、通过关联交易、虚报工程结算等手段虚增开发成本虚减利润。一是在土地征用和拆迁补偿环节，利用被拆迁人和补偿对象众多的特点，通过制作假手续虚报土地征用和拆迁补偿费；在前期工程环节，利用各类勘察、测绘、设计、咨询、筹备费用众多，需要反复论证和重复调整的特点，趁机虚报费用。二是在确认销售收入核定开发成本甚至办理竣工决算时，对一些还没发生的公用配套设施、绿化、物业启动等后续成本费用按合同或设计规划预估计入开发产品的成本中，缺乏适用的参照标准。有的企业根据需要随意确定提取标准，有的根据建筑面积或投资比例自行确定，存在操纵利润的空间。三是将有可能单独、有偿转让的公共配套设施如裙房、地下车库等摊入商品房项目开发成本，虚增开发成本。四是将拟用于经营或管理目的的办公用房、职工宿舍、自用办公场地的开发成本和代建房屋、工程的建设成本挤入商业开发项目的开发成本中。既人为加大开发和经营成本，又同时形成账外资产。五是某些房地产集团出于整体利润考虑，通过关联交易，安排所属房地产企业以明显偏高的价格将建安、配套等工程间接发包给其他分公司或子公司，将利润转移至税负较低的单位，在虚增成本的同时，将项目的远期收益转化为集团当期利润。此外，企业还通过虚报工程结算等方式虚增开发成本和经营成本。

（三）规费和税收方面

1. 漏缴各类规费。房地产企业在商品房开发过程中除交纳土地出让金外还需交纳如公共设施配套费、消防配套费、人防工程配套费、水电增容费、教育附加费、消防设施监督金、绿化保证金、施工用电保证金等多项费用，由

于费用名目繁多，缴纳程序不透明，一些房地产企业往往采取缓缴、欠缴或减免等方法，漏缴各种规费。

2. 偷漏各类税金。房地产企业一般会通过前述的隐瞒收入、虚增成本等手段偷漏营业税、所得税和土地增值税等税金。此外，还用一些其他手段偷逃税金。

(1) 所得税。有的集团将自身或其他控股子公司流动资金借给所属房地产企业，以达到调节集团整体税负的目的，但房地产企业适用所得税税率较高，从关联方取得的超过其注册资本50%的借款费用违反规定在税前扣除，少缴所得税。有的企业因施工方延误工期等原因收取的罚款收入及投资方对应由房地产企业转付施工方工程质量优良及提前竣工奖励收入直接抵减应付工程款，偷逃所得税。有的企业计提预提费用、预计负债，但提取金额与以后应支付金额存在较大差异。当期有利润，则多提，形成亏损；当期亏损，则不提或少提，人为操纵会计利润，少交或不交所得税。有的企业将白条等无效票据入账冲减成本，偷逃所得税。

(2) 营业税。有的企业在收取购房款的同时，未对一些代收、代垫款项缴纳营业税。有的企业对老城区进行开发时，对原住户采取“拆一还一”的基础上增加的面积依市场价或优惠价出售的方法取得土地使用权，但对“拆一还一”等面积的部分直接作为拆迁成本，未缴纳营业税。有的企业与购房者协议少开或不开销售不动产发票，虚减计税依据，实现“双偷”。有的企业无偿转让建成后的部分房屋所有权以换取土地所有人土地使用权，双方均未纳税。

(3) 其他。有的企业将挂账待售的开发房产用于自身经营活动，如将首层或底层用于商用或办公场所，将待售车位用于出租等，但没有按规定缴纳房产税。有的企业与出资方或土地出让方违规订立合同，其中列有“一切税费均由*方缴纳”或“一切税费向*方所在地主管税务机关缴纳”等条款，达到转移法定纳税人或更改纳税机关、级别的目的。

(四) 项目内部管理方面

1. 建设程序不合法、不合规或不完整。项目审批手续不齐全；项目审批程序倒置、越权审批、肢解项目分批上报逃避审批；项目边勘察、边设计、边施工；边审批、边设计、边建设；先开工，后申领《施工许可证》；项目开工但未取得《施工许可证》。

2. 概算执行过程存在偏差。未经批准，自行变更设计，扩大建设规模；任意变更设计，未作工程量及造价增减分析；擅自提高建设标准，造成超概算；超规模，超批准建筑面积和用地面积，造成差概算；原概算漏项或擅自增加概算外项目。

3. 承包管理不规范。未到建设管理部门备案自行发包；总包单位违规转包，建设单位将已招标的项目再进行指定分包；将工程勘察、设计、施工发包给不具备条件的单位；低资质、无资质的施工企业、个人借用有资质的施工企业的资质证书、营业执照承包工程；随意改变总承包合同的计价方式，如企业与施工总包单位签订了施工承包合同，合同价款规定采用2000定额计价，但随后又与施工总包单位签订了施工承包合同的补充协议，将原约定的计价依据变更等。

4. 合同制定与执行过程存在风险。未按投标文件的内容或中标金额签订合同；以补充协议的形式更改原合同；合同条款约定不严谨；超合同付款造成损失，滞后付款造成工期延误；未按规定预留5%质量保证金或预留比例不够；支付合同进度款未按合同约定抵扣预付款；服务性单位取费标准不合规。

5. 未按照规定招投标或程序不合规。未按规定进行公开招投标或采取邀请招标；未在规定的媒介发布招标公告；应招标的项目化整为零，规避不招标；达到规定规模应招标的勘测、设计、监理以及大宗通用设备、材料和附属工

程不进行招标；项目实行总承包招标时，未包括在总承包范围内的货物或以暂估价形式包括在总承包范围内的货物达到规定规模的不按规定招标；邀标程序不规范，邀请招标参与单位没有达到3家，未按照规定重新招标，邀标程序缺少评标专家的签到记录和开标、评标记录，也没有书面评标报告。

6. 内控制度不完善、不健全。建设单位或代建单位内控主要包括项目管理人员岗位设置、各项内控管理审批制度等。有的单位缺失成本费用控制、预算管理制度、固定资产管理制度；材料采购、价款支付控制、存货管理制度不健全，相关备查资料缺失等；竣工决算控制制度不健全、编制不规范。

解决对策

（一）审查是否有调节收入的情况

审计人员应审查商品房预售许可证、工程竣工验收备案表、入住通知单、房屋交接书、住宅质量保证书和住宅使用说明书、商品房实测面积技术报告、销售合同统计明细表、商品房买卖合同、销售不动产发票存根、动迁房发票存根、房屋代建合同、合资开发项目合同、房屋租赁协议等资料。除了审核收入明细账、往来明细账和相关原始凭证外，还应查阅股东大会和董事会会议记录。同时采用查询、观察、分析性复核等方法，查实是否有人为调节收入的问题。

1. 核对相关收入资料。将收入与销售不动产发票存根、动迁房发票存根相核对；将经营收入各分类明细账分别与商品房买卖合同、房屋代建合同、合资开发项目合同、房屋租赁协议等相核对；将股东大会与董事会会议记录中涉及工程竣工验收、抵偿债务、对外投资、分配利润、职工福利、对外捐赠等事项的决定与相关账簿记录及原始凭证相核对；将预售房情况与预售许可证的内容进行核对；将预售合同（销售合同）和定金合同情况相关内容与账面情况进行核对；取得入住通知书或房屋交接书与账面情况进行核对；将房地产交易网所示信息与账面情况进行核对。

2. 实施分析性复核程序。通过比较本年与上年房产销售收入，分析房产销售收入结构和价格变动是否异常，并分析异常变动原因；比较本年各月各类主营业务收入、成本及毛利率的波动情况，分析变动趋势是否异常；测算全年收入，与实际入账金额核对，并检查是否存在虚开发票或销售而未开票情况；对照销售价格目录，抽查售价是否符合价格政策，并关注有没有价格异常或转移收入情况。

3. 核查预收款项的真实性和合理性。要将主营业务收入的结转与预收账款的审核相结合，通过检查合同日期、收款情况、交房日期等，特别关注结转收入的依据是否充分，是否存在应确认而未确认收入或不应确认收入而提早确认收入的情况。抽查预收账款有关的预售合同（销售合同）和租赁合同，检查已实现销售的商品是否及时转销预收账款。对于已转销的大额预收账款，核对记账凭证、入住通知书、房屋交接书、销货发票等，并关注这些凭证发生日期及转销日期的合理性。检查资金流入来源是否正常，是否存在不属于因转让、销售和结转开发产品等业务的债务。特别要注意预收账款的现金流入对象与购房单位不符的情况，同时要注意长期挂账的预收账款，特别关注是否存在纠纷情况。

4. 核查应收款项真实性和合理性。选取账龄长、金额大的债权，检查有关合同、原始凭证等，并进行函证，对大额频繁往来客户发询证函时请单位提供对账的流水记录，关注有无未经认可的大额销售；结合回函情况检查收入确认的正确性，若回函金额不符，则要进一步检查合同的签订日期、交房的日期等，以确认是否存在提早结转收入的情况。对异常项目及关联方欠款，回函相符仍应审核相关交易合同，判断交易的合法性、真实性；如果房地产企业发生土地转让、在建工程转让或其他关联交易情况，应检查全部合同、收款情况、确认收入的依据是否完备，并发特殊函证包括合同主要条款、具体收款明细、权利转让情况等。检查资金流入来源是否正常，是否存在不属于因

转让、销售和结转开发产品等业务的债权；检查坏账准备的会计处理是否经授权批准；涉及债务重组、资产置换等事项的，要审查有关协议等法律文件及手续是否齐备，判断交易的合法性和真实性。

5. 核查是否有虚假购房退房情况。一般退房出现的情况包括7类：不能提供住宅质量保证书和住宅使用说明书；开发商无故比原合同约定延迟交楼，购房人催促后超过3个月交房；开发商未经有关部门批准，擅自改变房屋结构及合同约定的配套环境；开发商经批准改变房屋结构未经买家认可的；合同约定，且房屋实际交付面积比原合同规定误差比绝对值超过3%（不含3%）的，可拒绝收房，并解除购房合同；经符合资质的质量检测机构核验，房屋主体结构质量确实不合格的，房屋质量问题严重影响正常居住使用的；出卖人故意隐瞒所售房屋存在抵押、所售房屋已出售的事实。要检查退房是否符合以上的情况，是否存在虚假购房然后退房，从而实现调节收入情况。

6. 关注一些特别事项。审计人员要关注一些特别事项，包括账外开发项目（经营合资开发、委托代建等）、待售房屋租赁情况、关联方销售情况等。一是关注账外开发项目。审计人员应高度关注与被审计单位现有账内开发项目无关的大额往来账目，必要时延伸审计以确定付至账外开发项目资金的可回收性和已实现账外开发利润是否全部入账。是否存在代建工程收入不入账，资金体外循环或只作往来核算，经营合资开发业务对分回的房产不入账，账外销售收入账外存储等情况。二是要了解待售房屋租赁情况。审计人员要根据企业提供的房屋租售统计资料，对待售房屋进行实地查看，并与已签约并做账务处理的房屋租赁合同进行核对，以发现用“暂租待售”名义将没有出售的房屋长期出租情况。三是调查向关联方销售情况。主要审查销售价格是否公允，如果存在关联方交易情况，则要检查销售合同、收款情况、交房情况等，并比较该单价与同一情况下其他交易单价情况，核实关联方交易价格是否公允。

（二）审查是否有调节成本费用的情况

审计人员应审查土地使用证、项目开发可研报告、投资立项批复、工程项目概/预/结算资料、行业通行标准、当地颁布的城市基准地价表或平均标定地价资料、关于土地征用及拆迁补偿的规定和项目投资费用估算等资料。除审核开发成本、开发费用、短期借款、往来明细账及相关原始凭证外，还应现场实测，查阅企业股东大会和董事会会议记录，必要时可聘请专家并利用其工作成果。

1. 核对相关成本资料。将开发成本、开发费用明细账中的各项成本、费用发生额与工程项目概预算、项目投资可行性研究报告和项目投资费用估算资料及当地地价、土地征用及拆迁补偿标准等资料相核对；将股东大会和董事会会议记录中涉及投资、筹资、勘察设计、土地征用及拆迁补偿、工程施工等事项的决议与相关账簿记录和原始凭证相核对。

2. 合理匡算与分析性复核。运用估算法对开发项目中前期工程费、建安工程费、基础设施费、工程配套设施费等进行估算；根据总投资或预计总收入的一定比例，对规划设计费、开发间接费、期间费用等进行估算；根据借款费用的确认原则对借款利息的资本化金额进行匡算；抽查各月主营业务成本结转明细清单，分析检查各月之间及前后期同一产品的单位成本是否有异常波动，注意是否存在调节成本现象，验证销售成本结转数额的正确性，并检查其是否与销售收入配比。

3. 审核开发成本的准确性。对新增项目的开发成本，应查验立项批文、建设用地、工程规划、施工许可证等资料。抽查成本、费用入账的依据是否充分，相关凭证是否齐全。记入开发成本的利息金额和资本化金额是否正确、合理，是否存在应停止利息资本化而继续资本化的情况或者应将利息资本化而未资本化的情况。检查直接成本和间接成本核算内容是否合理、恰当；有无将期间费用计入间接费用；复核间接费用在不同项目间的分配是否正确，分

配标准和方法的合理性、一贯性和正确性。对重大的成本费用应查验合同、协议、土地权证等证据。检查已完工项目结转开发产品和结转至其他科目金额是否完整、正确、合理。结转项目成本时，是否对应付未付的重要项目进行合理预估；复核查验客户预估开发成本的依据是否充分，是否有漏估情况存在。针对无合同而可能发生的成本，要向工程管理部门和中介机构等了解“不可预计成本”情况。根据勘察工程情况或项目开发成本账面发生额情况，分析是否存在长期停工未建项目。通过询问、查验房地产权证等记录，结合“短期借款”或“长期借款”科目的检查，了解开发成本是否存在抵押和担保情况。

4. 对存货进行盘点，关注核算准确性。对于完工项目，要现场查看，抽查未出售开发产品；对已售开发产品进行抽查，检查入住情况；检查销售部门的销售报表和台账，核实可售面积、套数及已售面积、套数，核实是否存在尚未结转的未售面积、套数对应的成本；检查测绘机构出具的报告，核实完工开发产品的面积、套数；检查、核对物业公司的钥匙交付清单或物业缴费清册。对于未完工项目要现场观察工程进度，通过拍照获取审计证据，对在建开发产品盘点表进行抽查；查验施工单位编制的项目进度，检查监理报告及已完成工作量统计报表。将账面记录情况与现场勘察情况进行比较分析。闲置土地和在建、完工开发产品均存在发生资产减值的情况，要审核计提跌价准备的合理性。

（三）审查是否有漏缴税金的情况

1. 审查是否漏缴土地出让金、配套费、增容费及教育费附加等规费。审计人员要详细了解房地产开发企业的经营过程，掌握相关法规和上缴各项费用标准，将企业已上缴土地出让金、各项规费与规定的应缴数进行对比。

2. 审查是否偷漏缴各种税金。审计人员要详细审查是否用隐瞒收入、虚增成本等手段偷漏营业税、所得税和土地增值税、房产税等税金。是否存在“以收抵支”或收入长期在往来科目挂账；当期以各种名目取得的预售价款是否申报纳税；因施工方延误工期等原因收取的罚款收入及投资方对应由房地产企业转付施工方工程质量优良及提前竣工奖励收入是否直接抵减应付工程款；计提预提费用、预计负债金额与以后应支付金额是否存在较大差异；是否将白条等无效票据入账冲减成本；一些代收、代垫款项是否缴纳营业税；是否存在少开或不开销售不动产发票情况；无偿转让建成后的部分房屋所有权以换取土地所有人土地使用权，是否纳税。将挂账待售的开发产品用于自身经营活动，是否按规定缴纳房产税等。

（四）审查项目内部管理情况

主要包括审查建设程序、概算执行情况、承包管理、合同制定与执行情况、招投标或程序不合规、内控制度建立及执行情况。要了解企业外部法律、监管环境及其他外部因素，自身的性质、会计政策的选择和运用、财务业绩的衡量和评价。如审查资金管理、采购、销售、成本费用归集、房产项目投资及其他重大经营行为的相关内控，如不相容职责分离、核心岗位的任免、权限的设置与监控；支付的审批程序，大额资金的特殊控制；采购、投资与经营决策程序及授权，存货管理，定价程序等。特别要关注大额资金支出情况，对于未达账项，应逐笔查明原因，审查是否存在账外资金活动情况；审查房产投资项目决策、审批、合同签署、资金投出、转让等手续是否规范，是否存在潜亏及坏账；检查项目前、中、后期各项手续是否完备，有无可行性研究，有无履行报批和决策程序，有无招投标、监理记录及审计情况等；审查是否存在对外借款及担保，借款利息是否入账，是否存在抵押物处置及损失情况；了解房产销售情况，检查公司定价政策，有无获取销售价格审批的内部文件，检查有无未经认可的大额销售，检查销售回款情况等；以及关注账上其他可疑事项等。

产品质量赔款可否税前扣除

朱恭平 涂晓芳

问题

甲特种车有限公司（以下简称甲方，位于江苏省）从事专用汽车、专用特种车、改装车制造与销售。2014年5月，甲方与A物流有限公司（A方）签订质量赔款协议，其主要内容为：A方购买的30辆轿车在使用过程中，存在上平台后端使用弯曲变形严重和后端举升油箱开裂、漏油等质量问题。甲方同意补偿车辆来回费用、车辆保险和维修费用40万元。该费用在质量保证金中扣除，A方出具收款收据。甲方承接销售订单时，已按合同约定支付质量保证金，在“其他应收款”中反映100万元。财务部门作如下会计处理：

借：营业外支出	400 000
贷：其他应收款	400 000

对甲方列支的质量赔款能否税前扣除，目前有三种不同的意见。

第一种意见认为，在“营业外支出”中列支质量赔款，甲方未取得发票，不能税前扣除。

第二种意见认为，发生的质量赔款支出，应冲减“其他应收款”，属于核销坏账，应按《国家税务总局关于企业资产损失税前扣除管理办法》（国家税务总局公告2011年第25号）规定，向主管税务机关进行专项申报后，可以在税前扣除。

第三种意见认为，甲方列支的质量赔款，是经营过程中的正常支出，可直接在税前扣除。

这三种意见，哪种正确？

解答

按企业所得税法税前扣除原则和《江苏省地方税务局关于发布企业所得税税前扣除凭证管理办法的公告》（苏地税规〔2011〕13号）规定，税前扣除凭证管理应遵循真实性、合法性和有效性原则。真实性是指税前扣除凭证反映的支出确属已经发生，是首要原则。合法性是指税前扣除凭证的来源、形式等符合国家法律法规的规定。有效性是指凭证能充分反映企业发生的支出符合税法规定。企业因产品（服务）质量问题发生的赔款和违约金等支出，以当事人双方签订的质量赔款协议、质量检验报告（或质量事故鉴定）相关合同、法院文书以及付款单据为税前扣除凭证。

依据以上税收政策，第一种意见显然不对。如果要甲方取得发票才能列支产品质量赔款，可以折让方式，要求A方向主管税务机关出具《开具红字增值税专用发票申请单》。经主管税务机关审核后出具的《开具红字增值税专用发票通知单》，甲方开具红字增值税发票冲减主营业务收入。这样处理不存在税前扣除争议，但赔款协议无这类条款。实务中这样操作也比较烦琐，购货方不愿意用这种方式结算质量赔款。

第二种意见也不正确。在会计处理形式上，似乎是核销坏账，但从业务发生的实质分析，冲减往来是间接列支质量赔款。如以银行存款支付质量赔款可以税前扣除，用转账方式列支质量赔款是核销坏账不能直接税前扣除，其结论站不住脚。

综上所述，第三种意见是正确的。

乌镇游记——属于你我的似水流年

华兴所的员工犹如将上战场的将士一般，摩拳擦掌地准备迎接一年一度的年报审计。我们业务一部的员工刚刚结束现场的审计，撤回所里进行后期的底稿整理和归档工作。时间就在这样紧张而有序的节奏中悄然流逝。我们马不停蹄地工作，不分昼夜的加班，身心疲惫的同时也不免感觉到迷茫。此刻，部门经理王永平意味深长又不失幽默地说道：“当我感到迷失的时候，我就会停下来，思考来时的路途。”倡议部门集体出行，在美好的自然风光中调整身心，让我们的灵魂赶上疲惫的身体。经过反复商议，最终决定前往浙江省乌镇，西塘和西湖三日游，大家一片欢呼。

一提到乌镇，一幅粗笔勾勒、黑色恬淡的水墨画就在我的脑海若隐若现。那烟锁重楼，那小桥流水，那泛着跫音的石板路，氤氲的水汽，无一不透着浓浓的中国味。大家满怀期待与遐想，于2014年12月26日开始乌镇欢乐之旅。

来到乌镇，我观察密密层层斜向的瓦，瓦上斑斑点点的青苔是风的吻痕、雨的润泽。在清风明月的夜晚，瓦缝之间琅月疏银，瓦缝间流泄的月光蕴满中国风味。往来穿梭于乌镇的小道中，颓驳的篱墙在时光的流影中剥落，诉说着光阴的故事。站在“穿心弄”口，会令人充满遐想。所谓的“穿心弄”，是夹在长长的篱墙之间的窄窄的小巷，只能容一人通过。立身其中，手扶墙面，屏息聆听，似乎可以听见墙内佳人在秋千座上的嬉闹声，那爽朗的笑声，那令人心生桃花的笑，传入我的耳中，待要细听时，笑声却似涟漪般消散，只留下“多情却被无情恼”的我。我正怅然若失，一个撑着油纸伞，宛若丁香一般的女子的身影在小巷显现，她飘过，如梦一般的凄婉迷茫，我仿佛听见戴望舒的声声低吟。那等在季节里的如莲花般开放的红颜，是否在这痴痴地等待，静静地聆听那达达的马蹄声？湿漉漉的乌镇，氤氲着水汽的江南，好似一柄精致的小银匙，搅动着我们沉积的热情，融化了彼此的陌生，那蕴藏在我们彼此心中的激情和活力，便“忽如一夜春风来，千树万树梨花开”了。

在李茹芸姐姐提议下，我们摆各种搞怪的姿势和鬼脸拍照，大家伙伸出剪刀手，把王经理围成一个圈，预示着一部所有小伙伴要在接下来的工作中努力奋进。王经理却蹲坐在地上，打坐起来，这可把我们全逗乐了。“人生就是一种修行，坚持努力工作和生活也是修行的一部分。”王经理一本正经地说道，“就如同这眼前的美景，滴水穿石，积沙成塔，大自然也在用鬼斧神工告诉我们坚持的重要，我们也要带到工作中，坚持自己的信仰，不忘初心。”欢笑中的我们不禁肃然起敬。

烟雨水乡的夜晚，静谧而美好，部门组织聚餐，在享受当地美食的同时，大家嬉笑打闹，酒过三巡，人们脸上都泛起红晕，所谓“醉翁之意不在酒，在乎山水之间也”，我为在业务一部这个温馨团结的大家庭中而感到陶醉。在宾馆中，部门经理还安排业务讨论和开动员会议，让伙伴们畅所欲言，既让大家分享工作中的经验和感悟，又为我们解答工作中遇到困惑。在同事们的热烈讨论和愉快玩耍中，我感悟到人生是一场马拉松式的旅途，我们需要努力向前奋进，也需要偶尔的休憩。而且我不是孤单的，一部的伙伴们和我携手并肩，工作上我们是同事，是战友，生活中我们更是朋友，是家人。

离开乌镇，我们向西塘和杭州西湖进发。在湖光山色中，我们大饱眼福，愉快的时间就这样悄悄流逝。三天两夜的旅程在大家的欢声笑语中完美收官了，我们远离城市的喧嚣，在宁静美好的自然风光中，不仅使自己的身心得到休憩，也增进了彼此的情谊，增强团队的凝聚力和向心力。我相信，我们将会以更良好的精神面貌投入工作，为华兴所美好的明天贡献自己的力量。

业务一部 卓玮崴

