



中华会计网校
www.chinaacc.com

正保远程教育旗下品牌网站
美国纽交所上市公司(代码:DL)

财税月刊

2014年11月
总第114期

FINANCE & TAX

中华会计网校 主编
www.chinaacc.com

◆ 税收变化对会计信息质量影响分析

◆ 不同背景下免抵退税企业的会计处理

◆ 所得税费用的逻辑理解和核算要点

会计月刊

卷首语

亲爱的读者：

时光飞逝、日月如梭，转眼快到2014年底了，我们财务人的工作逐渐忙起来，要进行年度结账、决算预算、汇算清缴等全年重点工作了，《财税月刊》作为您从事财务工作的好帮手，11月刊特地奉献《2014年度汇算清缴专刊》，本期所有实务栏目文章全部为企业所得税相关内容，包括“热线咨询”栏目也是近期比较热门的企业所得税问答。

而在业界动态和法规解读等栏目我们可以看到，财税政策近期对小型微利企业的重点照顾，以至于国家税务总局将小微企业税收优惠政策落实升级为政治任务，“小规模纳税人”几乎可以感觉不到税负的存在。而煤炭、原油、天然气等资源税也从12月起开始新一轮改革，对相关上下游企业也影响巨大。

而目前最值得我们重点关注的，就是山雨欲来风满楼 的2014企业所得税汇算清缴，国家税务总局日前召开的全国所得税工作会议，强调在加强征管改革、落实堵漏增收措施！企业必须高度关注今年的汇算清缴工作，在防范涉税风险的前提下控制好税负，对于我们广大企业财务人来说，又是一年一度全面学习所得税知识、锻炼整体筹划和账表处理能力的好机会。

雄关漫道真如铁，而今迈步从头越。一年一度的汇算清缴，政策变化、实务出新，我们只有在今年年底的繁忙中提前准备，及时了解和掌握最新税收政策、全面学习和巧妙运用好各种调账填表技巧，才能打赢明年春的2014企业所得税汇算清缴大战役，降低企业税负、提升个人实力。而网校全国各地服务中心开展的汇算清缴新课程，也为您提供了更全面、系统的学习机会。

尊贵的企业财税会员，如果您在日常工作中遇到了各种涉税政策及实务问题，都可以随时通过网站答疑板或咨询电话，享受网校财税专家提供的答疑服务。欢迎广大会员读者投稿或互动提出意见建议，帮助我们更好为您服务！愿您工作顺利！

邮箱：xupengfei@cdeledu.com

目 录

【业界动态】	3
全国所得税工作会议强调要加强征管改革	3
体育业将获所得税营业税房产税多种优惠	3
国务院：煤炭资源税 12 月起改从价计征	4
财政部：原油天然气资源税税率升至 6%	4
财政部：部分小微企业免征增值税和营业税	5
税总调整小规模纳税人增值税纳税申报表	5
税总将小微企业税收优惠升级为政治任务	5
【法规解读】	6
小微企业新一轮所得税优惠政策详解	6
季销售额不超 9 万免征增值税营业税	7
【纳税辅导】	8
准确区分工资、劳务派遣、福利支出	8
多处取得全年一次性奖金宜合并计税	9
不同背景下免抵退税企业的会计处理	11
【账务处理】	18
如何处理费用冲减事项的会计分录	18
怎样区分类型和范围对错账进行调整	19
固定资产减值准备如何合并抵销处理	20
【纳税筹划】	23
企业如何规避兼并重组中的税务风险	23
容易遭致税务稽查的原因解析及应对	27
关联交易涉税风险及税务局对策研究	30
【热点咨询】	33
非经常性收益怎样核定征收应税所得	33
固定资产减值准备能否税前扣除	33
固定资产折旧的税务会计差异处理	34
软件企业所得税优惠期限能否顺延	34
企业的股票投资损失如何税前扣除	34
企业转让限售股收益怎样纳所得税	35
公司筹办期间的费用如何税前扣除	36
收到实物派息企业是否可免所得税	36
【专家视点】	36
税收变化对会计信息质量影响分析	36
所得税费用的逻辑理解和核算要点	44

【业界动态】

全国所得税工作会议强调要加强征管改革

10月14日，全国所得税工作会议在福州召开。会议总结了近年来所得税工作成绩，对当前及今后一个时期所得税工作进行部署，要求全力推进所得税现代化建设。国家税务总局党组成员、副局长汪康出席会议并讲话。

汪康指出，要认清深化改革、政府职能转变、依法治国，税收现代化对所得税工作提出的新要求，着眼税收现代化建设的全局，建立科学规范的所得税制体系、完备统一的所得税政策体系、高效严密的所得税管理体系、优质便捷的所得税服务体系、智能一体的所得税信息体系、专业适用的所得税人才体系。

汪康强调，要加大所得税政策落实力度，将重大所得税政策纳入绩效考核，建立政策落实全国投诉制度，采取明察暗访强化督导检查，确保小型微利企业所得税优惠政策面达到100%。要做好改革的征管基础工作，积极推进所得税制改革。要进一步取消所得税行政审批事项，创新税收管理方式，强化取消审批事项的所得税后续管理，提高所得税治理能力。要树立现代税收征管理念，以风险管理为导向，加强所得税征管，落实堵漏增收措施。

体育业将获所得税营业税房产税多种优惠

国务院日前印发了《关于加快发展体育产业促进体育消费的若干意见》，明确提出到2025年中国体育产业总规模要力争超过5万亿元。意见将全民健身上升为国家战略，也标志着体育产业的发展将成为推动体育发展方式转变的一个新的切入口，从体育大国走向体育强国，从“金牌体育”向“全民体育”转变。

意见在继续强调简政放权、取消商业性和群众性体育赛事活动审批、推进职业体育改革等任务之外，还增加了“丰富市场供给、建设一批便民利民的中小型体育设施”等新要求，提出到2025年人均体育场地面积达到2平方米，经常参加体育锻炼的人数达到5亿的目标。

在具体举措方面，出现了“在所得税、营业税、房产税、城镇土地使用税及水电气热价格等方面给予相应优惠”以及“完善规划与土地政策、加强社区群众健身设施配建和改造、落实体育设施用地政策”“按市场原则确立体育赛事转播收益分配机制”等新精神和新提法。

意见将体育服务、用品制造等纳入国家重点支持的高新技术领域，对经认定为高新技术企业的体育企业，减按15%税率征收企业所得税。提供体育服务的社会组织，经认定取得非营利组织企业所得税免税优惠资格的，依法享受相关优惠政策。体育场馆自用的房产和土地可享受有关房产税和城镇土地使用税优惠。体育场馆等健身场所的水、电、气、热价格按不高于一般工业标准执行。

国务院：煤炭资源税12月起改从价计征

国务院总理李克强9月29日主持召开国务院常务会议，决定实施煤炭资源税改革，推进清费立税、减轻企业负担。

会议认为，煤炭资源税改革是深化财税体制改革的重要内容和既定任务。目前我国原油、天然气资源税改革已全面实施，实行煤炭资源税改革，完善资源产品价格形成机制，既能让资源地区受益，推进区域协调发展，通过减少名目繁多的收费，增强企业发展后劲，也可促进煤炭资源合理开采利用，推动科学发展。

会议决定，在做好清费工作的基础上，从今年12月1日起，在全国将煤炭资源税由从量计征改为从价计征，税率由省级政府在规定幅度内确定。

会议要求，要立即着手清理涉煤收费基金，停止征收煤炭价格调节基金，取消原生矿产品生态补偿费、煤炭资源地方经济发展费等，取缔省以下地方政府违规设立的涉煤收费基金，严肃查处违规收费行为，确保不增加煤炭企业总体负担。

对于市场普遍关注的煤炭资源税率，改革文件中没有具体涉及，但今年6月份财政部、国家税务总局在山西、新疆、青海、内蒙四省调研，并征求推进煤炭资源税改革的意见时，参与调研的专家称，全国各省煤炭政策不一，资源状况不同，所以各省上报的方案中，煤炭资源税从价计征税率从2%-10%不等。

有煤炭行业分析师表示，“各省在推进这一改革过程中必须把握一个关键点：改革绝不能让企业增负，而要为税费比例逐步合理奠定基础。”

业界人士认为，此次煤炭资源税改革最终能否降低煤炭企业的负担，还要看各地方清理其他税费的力度及最终定下来的税率，但从价计征必然有利于引导国内煤炭产量下降，提高资源利用率，帮助煤企告别微利困局。

财政部：原油天然气资源税税率升至6%

财政部日前发布通知称，根据国务院的统一部署，决定从12月1日起在全国范围内实施煤炭资源税从价计征改革，煤炭应税产品包括原煤和以未税原煤加工的洗选煤，煤炭资源税税率幅度为2%-10%。

财政部同时发布通知，宣布将自今年12月1日起对原油、天然气资源税进行调整，其矿产资源补偿费费率降为零，相应将资源税适用税率由5%提高至6%，并对资源税优惠政策做出规定。

2010年以来，中国启动新一轮资源税改革，大方向就是由从量改为从价计征。经过地区试点之后，自2011年11月1日起，在全国实施原油、天然气资源税改革。但一直没有将煤炭资源纳入。从今年12月开始的新一轮资源税改革，决定煤炭资源税也从价计征，受到了业界的广泛关注。

财政部：部分小微企业免征增值税和营业税

10月8日，财政部、税务总局联合发布通知，为进一步加大对小微企业的税收支持力度，经国务院批准，自2014年10月1日起至2015年12月31日，对月销售额2万元（含本数，下同）至3万元的增值税小规模纳税人，免征增值税；对月营业额2万元至3万元的营业税纳税人，免征营业税。

据悉，新政策落地，纳税人享受有关优惠的方式也很便捷。按照规定，适用月销售额不超过3万元的小微企业、个体工商户和其他个人暂免征收增值税政策的纳税人，无需向主管税务机关提请备案或申请审批，月销售额符合条件的即可直接享受免税优惠。

税总调整小规模纳税人增值税纳税申报表

近日，国家税务总局发布公告，对小规模纳税人进行增值税纳税申报时使用的《增值税纳税申报表（小规模纳税人适用）》进行调整和细化，更清晰地反映增值税相关优惠政策，便于优惠政策落实。

公告对申报表中第6栏“免税销售额”的填报内容进行了细化，新增了“小微企业免税销售额”、“未达起征点销售额”、“其他免税销售额”三项，由纳税人根据其享受的免税政策分项填报。在“税款计算”栏目中，新增了“本期免税额”、“小微企业免税额”、“未达起征点免税额”栏次，由纳税人根据当期免税销售额和适用征收率计算填写。

“调整后的申报表自11月1日起开始使用，它能够更清晰地反映增值税相关优惠政策，便于税务部门对政策落实情况进行统计分析，更好地落实优惠政策。”货物和劳务税司相关负责人表示。

税总将小微企业税收优惠升级为政治任务

国家税务总局日前发布《关于进一步加强小微企业税收优惠政策落实工作的通知》，通知指出，小微企业税收优惠政策“含金量”高，各级税务机关必须进一步采取有效措施，解决政策执行“最后一公里”问题。要充分认识到“尸位素餐是腐败，不作为的‘懒政’也是腐败”，进一步应用工作督查和绩效考核手段，增强基层税务机关落实小微企业税收优惠政策的执行力。

小微企业各项税收优惠政策落实情况已经列为重点督办和绩效考核事项，各省税务机关务必高度重视，周密部署，确保小微企业优惠政策落实到位。上级税务机关要根据小微企业税收优惠政策落实工作情况，准确把握时间、工作节点，对重点地区、受惠面低的地区有针对性地开展工作督查。发现思想不重视、工作不到位、责任心不强、落实不力的单位，要认真整改，并实行批评问责。

【法规解读】

小微企业新一轮所得税优惠政策详解

财政部、国家税务总局日前印发了《关于小型微利企业所得税优惠政策有关问题的通知》（财税[2014]34号），明确自2014年1月1日至2016年12月31日，对年应纳税所得额低于10万元（含10万元）的小型微利企业，其所得减按50%计入应纳税所得额，按20%的税率缴纳企业所得税。

文件还规定：凡符合小型微利企业规定条件的企业，无论采取查账征收还是核定征收企业所得税方式，均可按规定享受小型微利企业所得税优惠政策，政策进一步放宽。

享受小型微利企业优惠政策的企业，需要符合三个条件：小型企业、年度应纳税所得额低于一定标准（即微利）、属于国家非限制和禁止行业的企业。《企业所得税法实施条例》规定，工业企业需满足从业人数不超过100人和资产总额不超过3000万元的条件；其他企业需满足从业人数不超过80人和资产总额不超过1000万元的条件。

“微利”中的“利”不是指企业利润，而是经过纳税调整后的应纳税所得额，即纳税年度的利润总额，考虑纳税调增调减项目及允许弥补的以前年度亏损后的余额。

《企业所得税法实施条例》规定，纳税人年度应纳税所得额不超过30万元的为“微利”，可以享受减按20%征税的优惠政策。

对于2014年度应纳税所得额低于10万元的小型微利企业，可以享受所得减半再减按20%征税的优惠政策。

“所属行业的性质及其分类”具体应按《产业结构调整指导目录》所界定的鼓励类、限制类及淘汰类行业，来判断认定小型微利企业是否属于国家非限制和禁止的行业。

同时国家税务总局颁布了2014年第23号公告，《公告》就落实小型微利企业所得税优惠政策有关问题进行了详细的说明。

为了加快政府转变职能、改进工作作风，国家税务总局此次小型微利企业优惠政策执行方面，突出了简化审批流程、减轻纳税人负担、扩大减半征税范围：

一是自《公告》发布起，小型微利企业享受优惠政策，不再执行企业申请、税务机关批准的管理方法，统一改为备案方式。即符合条件的小型微利企业，在年度中间可以自行享受优惠政策。年度终了进行汇算清缴，同时，将符合小型微利企业条件的从业人员和资产总额情况说明，报税务机关备案即可。

二是按照《公告》规定，定额征税的小型微利企业同样可以享受优惠政策。考虑到定额征税企业管理的特殊性，主管税务机关可以根据本地情况，自行调整定额后，按照原办法征收，无需再报送资料备案。

三是《公告》适用于2014年及以后年度申报缴纳所得税的小型微利企业。由于发文时间和税务机关修改纳税申报软件等原因，很多小型微利企业在文件发布之前预缴2014年所得税时，来不及享受减半征税政策。为此，《公告》规定，小型微利企业预缴企业所得税未能享受减半征税政策的，可以在以后应预缴的税款中抵减。即符合条件的小型微利企业，预缴时未享受税收优惠的，税务机关将依据企业的年度申报情况，结合实际，帮助小型微利企业在年度汇算清缴时统一计算享受。此外，对于预缴时享受了优惠政策，但年度终了后超过规定限额的小型微利企业，汇算清缴时统一计算，并按规定补缴税款。

季销售额不超9万免征增值税营业税

2014年9月17日，国务院召开常务会议，决定进一步支持小微企业发展。为落实国务院会议精神，国家税务总局会同财政部联合印发了《关于进一步支持小微企业增值税和营业税政策的通知》（财税〔2014〕71号），明确自2014年10月1日至2015年12月31日，对月销售额2万元至3万元的增值税小规模纳税人和营业税纳税人，免征增值税或营业税。

为便于免征小微企业增值税和营业税政策的贯彻落实，针对按季纳税、兼营不同应税项目、专用发票开具等问题，税务总局发布了《国家税务总局关于小微企业免征增值税和营业税有关问题的公告》，对相关事项进行明确。

一是明确了“以一个季度为纳税期限的纳税人”如何确定免税销售额和营业额的问题。

文件分段、按月规定了小微企业享受免征增值税、营业税的销售额或营业额，如：财税〔2013〕52号明确月销售额2万元以下的企业和非企业性单位免税；新出台的财税〔2014〕71号明确销售额2-3万元间的增值税小规模纳税人和营业税纳税人（包含个体工商户、其他个人、企业和非企业性单位）免税。

本着减轻小微企业税收负担的原则，公告明确对于按季申报的纳税人，季销售额或营业额不超过9万元（含9万元）的，免征增值税或营业税。

二是明确了兼营不同应税项目免税计算问题。兼有增值税应税项目和营业税应税项目的纳税人，既属于增值税纳税人，又属于营业税纳税人。

为支持小微企业发展，公告明确，纳税人分别核算增值税应税项目销售额和营业税应税项目营业额，分别享受月销售额不超过3万元（按季纳税9万元）免征增值税和月营业额不超过3万元（按季纳税9万元）免征营业税的优惠政策。

三是明确了有关开具发票问题。为最大限度支持小微企业发展，公告明确，对于增值税小规模纳税人代开增值税专用发票缴纳的税款，在将增值税专用发票全部联次追回或者按规定开具红字专用发票后，可以向主管税务机关申请退还。

【纳税辅导】

准确区分工资、劳务派遣、福利支出

实务中，工资薪金、福利费以及劳务派遣支出的列支和税前扣除往往容易混淆，导致扩大扣除、重复扣除，企业所得税计算不准确，也产生涉税风险，纳税人要引起重视。

对于工资薪金与福利费支出，会计上，《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）规定，企业为职工提供的交通、住房、通信待遇，已经实行货币化改革的，按月按标准发放或支付的住房补贴、交通补贴或者车改补贴、通信补贴，应纳入职工工资总额，不再纳入职工福利费；尚未实行货币化改革的企业发生的相关支出作为职工福利费。

职工福利费主要包括：为职工卫生保健、生活等发放或支付的各项现金补贴和非货币性福利；企业尚未分离的内设集体福利部门所发生的设备、设施和人员费用；职工困难补助，或者企业统筹建立和管理的专门用于帮助、救济困难职工的基金支出；其他职工福利费，包括丧葬补助费、抚恤费、职工异地安家费、独生子女费、探亲假路费等。

税法上，合理工资薪金是指企业按照股东大会、董事会、薪酬委员会或相关管理机构制定的工资、薪金制度规定，实际发放给员工的工资、薪金。对工资薪金合理性确认一般要求，企业有较规范的员工工资、薪金制度，符合行业及地区水平，依法履行了代扣缴个人所得税义务，不以减少或逃避税款为目的等。

企业实际发放的工资、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。

属于国有性质的企业，其工资、薪金不得超过政府有关部门给予的限定数额；超过部分，不得计入企业工资、薪金总额，也不得在计算企业应纳税所得额时扣除。《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）规定，福利费包含范围有：

尚未实行分离办社会职能的企业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等。

从上述规定可以看出，职工工资和福利费在会计处理和税务处理上存在差异，主要是两者税前扣除标准不一样。税法规定，企业实际发生的合理的工资薪金支出可以据实扣除，而企业实际发生的职工福利费支出只能是企业实际发放的工资薪金总额的14%以内扣除。财企〔2009〕242号文件规定，在计算应纳税所

得额时，企业职工福利费财务管理同税收法律、行政法规的规定不一致的，应当依照税收法律、行政法规的规定计算纳税。

对于劳务派遣用工发生的费用，主要涉及用人单位(劳务派遣单位)、用工单位(接受劳务派遣单位)、劳动者三方。

会计上，《企业会计准则第9号——职工薪酬》应用指南定义，职工包括劳务派遣用工合同人员。用工单位支付给用人单位的费用以及直接支付给劳动者的相关支出在会计核算上计入职工薪酬。

《劳动合同法》明确，劳务派遣一般在临时性、辅助性或者替代性的工作岗位上实施，被派遣劳动者取得劳动报酬，以用人单位为主，用工单位为辅。劳务派遣工的工资薪金主要由用人单位发放，只有加班费、绩效奖金由用工单位发放。

用工单位还需向劳务派遣工提供“与工作岗位相关的福利待遇”。为此，一般情况下劳务派遣人员不计入职工总数，但若形式上是劳务派遣人员，实质上是职工，则应计入职工总数。

税法上，《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)明确，企业因雇用季节工、临时工、实习生、返聘离退休人员以及接受外部劳务派遣用工所实际发生的费用，应区分为工资薪金支出和职工福利费支出，其中属于工资薪金支出的，准予计入企业工资薪金总额的基数，作为计算其他各项相关费用扣除的依据。

根据上述规定，用工单位劳务派遣用工的工资薪金和福利费支出，应注意以下几个方面：

一是用工单位支付给用人单位的费用以及直接支付给被派遣劳动者的相关支出，在会计上计入职工薪酬；

二是用工单位直接支付给用人单位的费用，在会计上计入职工薪酬，税法上计入用工单位的工资薪金总额；

三是用工单位直接发放给劳务派遣工的加班费、绩效奖金等，税法上可计入工资薪金总额的基数，作为计算其他各项相关费用扣除的依据；

四是企业将劳务派遣工安排在企业内设福利部门工作的，支付给用人单位的费用以及直接发放给劳务派遣工的加班费、绩效奖金等，以及企业将劳务派遣工安排在生产经营部门工作的，发放给劳务派遣工的卫生保健、生活、住房、交通等各项补贴和非货币性福利，计入职工福利费。

多处取得全年一次性奖金宜合并计税

过去由于单一的经营模式，纳税人取得全年一次性奖金的情况多数是发生在一个单位。然而随着时间的推移，一些高技能人才受雇多处的情况已经越来越多。

应改进全年一次性奖金的征税方法,由纳税人在自行申报时对不同受雇单位发放的全年一次性奖金进行同类合并“汇算”申报。

对于“全年一次性奖金”的个人所得税征管,当前一直沿用国家税务总局《关于调整个人取得全年一次性奖金等计算征收个人所得税方法问题的通知》(国税发〔2005〕9号,以下简称9号文件),这一文件的主要内容包括四个方面:一是企事业单位根据全年经济效益和业绩考评情况向雇员发放的一次性奖金,包括年薪、年终加薪和绩效工资等;二是在计税方法上单独作为一个工资、薪金,将其平均到月确定适用税率和速算扣除数后单独计税;三是在一个纳税年度内一个纳税人只允许采用一次;四是在发放时由扣缴义务人代扣代缴。

9号文件在很长一段时间内作为全年一次性奖金征税管理的重要文件,起到了政策依据和规范管理的重要作用。但是随着时间的推移,灵活多样的经营方式不断出现,给个人所得税的征管提出了新问题。

例如,一纳税人任职于某医科大学,同时被派遣到某外商投资生物技术有限公司,2013年他在两家单位各取得每月1万元的工资、薪金收入,同时这两家单位共计发放一次性的年终奖75万元(其中一家23万元,另一家52万元),每家单位也按9号文件的方法分别扣缴年终奖个税,不同的是发放时间不一致。根据个人所得税法实施条例第三十六条规定,对两处以上工资、薪金收入要求纳税人在代扣代缴的基础上,到主管税务机关自行申报纳税。税务机关在审核时对该纳税人各月份应补的税款没有异议,但对发放的年终奖75万元,确认只能由最先发放的一家单位采用9号文件的办法,另一家单位发放的不能采用,也就是52万元应并到发放当月计征个税,此项扣除已经代扣的还应补缴个税。而纳税人认为每家代扣单位均只用了一次,没有违背9号文件的规定,不应再补征税款。

税务机关的做法是符合9号文件精神的,但实际上这一方法也是有瑕疵的。笔者认为,对纳税人从不同受雇单位取得的同一年度的全年一次性奖金征税比较合理的方法是,应以纳税人为主体,由纳税人在自行申报时对不同受雇单位发放的全年一次性奖金进行同类合并“汇算”申报,平时仍由发放单位按9号文件的规定“预扣”一次,保证税款不流失。也就是将75万元这个总收入单独作为一个工资、薪金计算税款。虽然用这种方法计算应补的个税少了,但这样操作更科学合理,有利于税收制度的自我完善,有利于纳税人的自觉遵从,是一个双赢的好办法。

从深层上讲,这种方法也是有理论依据的。我国的个人所得税实行分类所得税制,即按收入的性质分项计征个人所得税。全年一次性奖金作为个人取得的一项收入只要在性质上是同类的,就应该合并计税,这是符合个税立法精神的,所不同的是所属期不是以月而是以“年度”为单位显现的。从操作上看,个人取得两处以上工资、薪金收入申报时,同一月是可以合并计税的,如果不允许全年一次性奖金这样操作,那么这样的规定是残缺的,也不合理,很难取信于纳税人。

反之，如果代扣单位先代扣并申报52万元应纳的全年一次性奖金个税，那么按9号文件的规定，则应补缴的个税比合并计税方法还要少，而这一结果，纳税人是完全可以“筹划”的。因此，选择合并计税的方法比较中性，既能合理适度征税，又能防止税款流失。

笔者认为，当前9号文件的弊端主要表现在两个方面：一是没有模拟到有从多家单位取得全年一次性奖金的情形。过去由于单一的经营模式，纳税人取得全年一次性奖金的情况多数是发生在一个单位，因而文件的制定正是基于10年前的这一背景，这在当时有很强的针对性和操作性。然而时过境迁，一些高技能的人才受雇多处的情况已经越来越多，而每家单位发放年终奖的可能也是现实存在的，如果还是用9号文件的方法征税，有悖税收促进经济的原则，不符合国家鼓励人才合理流动的政策要求。

二是对纳税人一个年度只能采用“一次”的理解有歧义。有的认为一个代扣单位对同一纳税人的使用方法只要不超过一次就是符合9号文件精神；有的认为谁先发放谁先申报就认谁，其他单位按9号文件申报的全年一次奖金计算方法一律不认；有的认为一个纳税人一个年度只能采用一次是以“纳税人”为主体，由纳税人在自行申报时合并同类收入采用一次就行。不同的理解也导致操作上的五花八门。

当然，要正确实施合并计税的方法，还必须加强对全年一次性奖金申报征收中的监控管理。纳税人在自行申报时要提供发放单位的年度分配方案和收入明细等资料，防止混淆月度奖、季度奖和年度奖以及其他各项奖励。

不同背景下免抵退税企业的会计处理

与一般企业相比，免抵退税企业的业务流程、税法约束有较大的差异，而现有的会计制度对免抵退企业的会计处理规定甚少，已有的文献推荐的会计处理方法又因出口退税政策的变化而过时，所以免抵退企业必须运用会计准则的原理与指引，在现有税法的约束下，对会计事项与业务流程进行分析，以实现合法性、公允性的会计核算目标。本文将从会计原理与税法约束出发，对免抵退企业的会计处理基本模式进行分析、梳理与归纳。

一、税收程序法：申报办法变化对会计处理的影响

此处的税收程序法主要是指《出口货物劳务增值税和消费税管理办法》（国家税务总局公告2012年第24号）和《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），这两个文件规定了免抵退申报的基本操作流程。

严格来说税收程序法对会计的影响甚小,但是免抵退的申报办法会影响增值
税的核算,从而通过增值税对企业的资产、负债以及费用等会计要素产生影响。

1. 出口时的会计处理

《出口货物劳务增值税和消费税管理办法》(国家税务总局公告2012年第
24号)规定:“企业当月出口的货物须在次月的增值税纳税申报期内,向主管税
务机关办理增值税纳税申报、免抵退税相关申报及消费税免税申报。”《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)调整了免抵退税相关申报及消费税免税申报的规定,免抵退税申报是单证
信息齐全了后才进行。

所以按国家税务总局2013年第61号公告的规定,企业在出口时因为还未进
行免抵退税申报,不用考虑免抵退税的影响,企业只需对出口业务是否应确认收
入进行处理,一般会计处理如下:

借: 应收账款(预收账款、银行存款等)

贷: 主营业务收入(其他业务收入等)-免抵退出口收入

同时结转成本,因为此时不用考虑免抵退税的影响,所以也无须将不得免征
与抵扣税额转入营业成本,会计处理如下:

借: 主营业务成本(其他业务成本等)

贷: 库存商品

2. 单证信息齐全时的会计处理

根据《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),企业在单证信息齐全了后进行免抵退申报,同时应根
据免抵退税正式申报的出口销售额即单证信息收齐出口额计算免抵退税不得免
征和抵扣税额,并填报在当期《增值税纳税申报表附列资料(二)》“免抵退税办
法出口货物不得抵扣进项税额”栏(第18栏)、《免抵退税申报汇总表》“免抵
退税不得免征和抵扣税额”栏(第25栏)。

当月根据单证信息收齐出口额计算的免抵退税不得免征和抵扣税额账务处
理如下:

借: 主营业务成本(其他业务成本等)

贷: 应交税费-应交增值税(进项税额转出)

实务中,企业可以不管具体的业务,只需将当月《免抵退税申报汇总表》“免
抵退税不得免征和抵扣税额”转出即可。

根据上述规定免抵退税申报汇总表与增值税纳税申报表的“免抵退税不得免
征和抵扣税额”和“免抵退税办法出口货物不得抵扣进项税额”一般不会出现差
额。

如果年中出现差额,应做如下分析,并进行相应的会计处理:

例如所属期 2014 年 6 月免抵退税申报汇总表第 25 栏“免抵退税不得免征和抵扣税额”与增值税纳税申报表出现差额，根据差额的正负进行处理：

(1) 如果差额为正数，说明增值税申报时进项转出少了，而该转出应进入企业生产成本，故应在 2014 年 7 月调整时补提应转出的进项税额，账务处理如下：

借：主营业务成本(差额)

贷：应交税费-应交增值税(进项税额转出)(差额)

(2) 如果差额为负数，说明增值税申报时进项转出多了，而该转出应进入企业生产成本，故应在 2014 年 7 月调整时调减主营业务成本，账务处理如下：

借：主营业务成本(差额)红字

贷：应交税费-应交增值税(进项税额转出)(差额)红字

如果该调整属于跨年事项，则应结合免抵退税申报的特点利用以前年度损益调整科目进行相应的会计处理。

3. 免抵退税正式申报后次月的会计处理

在进行免抵退税正式申报的次月，企业应按照主管税务部门审核确认的上期《生产企业出口货物免、抵、退税申报汇总表》中的第 36 栏“当期应退税额”确认应退税额，账务处理如下：

借：其他应收款-应收出口退税

贷：应交税费-应交增值税(出口退税)

同时为了方便企业核算免抵税额，企业可以选择进行下列会计处理：

借：应交税费-应交增值税(出口抵减内销产品应纳税额)

贷：应交税费-应交增值税(出口退税)

因为上述会计处理不会影响应交增值税的核算，但是其作为税务机关免抵调库的依据，而且企业应就免抵税额缴纳城建税等附加税，建议企业为了明细反映免抵税额，进行上述会计处理。

待企业收到了出口退税款时，再冲减“其他应收款-应收出口退税”，账务处理如下：

借：银行存款

贷：其他应收款-应收出口退税

上述内容从免抵退税申报流程的角度，对免抵退的基本会计处理进行了梳理，举例如下：

【例】假设某免抵退企业，为一般纳税人，2014 年 6 月份以一般贸易方式出口一批女鞋到美国，FOB 价为 RMB1,000,000 元，成本为 650,000 元，征税率 17%，退税率 15%。2014 年 7 月份单证信息齐全进行了免抵退税正式申报，计算的免抵退税额为 150,000 元，假设其中出口退税 50,000 元，免抵税额 100,000 元，当期免抵退税不得免征与抵扣税额为 20,000 元。

企业会计处理如下：

(1)2014年6月份出口时：

确认会计收入：

借：应收账款 1,000,000

贷：主营业务收入-免抵退出口收入 1,000,000

同时结转成本，此时成本不包括免抵退税不得免征与抵扣税额，只结转库存商品：

借：主营业务成本 650,000

贷：库存商品 650,000

(2)2014年7月份进行免抵退正式申报时：

借：主营业务成本 20,000

贷：应交税费-应交增值税(进项税额转出) 20,000

(3)免抵退正式申报的次月，确认出口退税：

借：其他应收款-应收出口退税 50,000

贷：应交税费-应交增值税(出口抵减内销产品应纳税额) 100,000

借：应交税费-应交增值税(出口退税) 150,000

(4)收到出口退税款时：

借：银行存款 50,000

贷：其他应收款-应收出口退税 50,000

二、税收实体法：免抵退业务性质变化对会计处理的影响

1. 免抵退转免税的会计处理

《关于出口货物劳务增值税和消费税政策的通知》(财税[2012]39号)规定：出口企业或其他单位未按规定申报或未补齐增值税退(免)税凭证的出口货物劳务，适用增值税免税政策。

《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)进一步规定：“企业应在货物报关出口之日(以出口货物报关单〈出口退税专用〉上的出口日期为准，下同)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，向主管税务机关申报办理出口货物增值税免抵退税及消费税退税。逾期的，企业不得申报免抵退税。”

企业对于未收齐单证信息也未申请逾期申报的，在次年的5月份应该对出口业务作免税申报。

此时对于该笔出口业务，企业只是在出口时确认了收入，结转了成本，对免抵退税均未进行会计确认与核算。此时企业只需对“免税”进行增值税会计处理。

根据规定，适用增值税免税政策的出口货物劳务，其进项税额不得抵扣，应当转入成本。在进行进项转出时，企业往往无法划分需要转出的进项税额。

根据《中华人民共和国增值税暂行条例》第十条和《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》的第二十六条，一般纳税人兼营免税项目或者非增值税应税劳务的，按下列公式计算不得抵扣的进项税额：

不得抵扣的进项税额=当月无法划分的全部进项税额×当月免税项目销售额、非增值税应税劳务营业额合计÷当月全部销售额、营业额合计。

依上例，假设企业在2015年5月份对上述出口进行免税申报，当月(5月份)全部进项税额为2,400,000元，内销收入为5,000,000元，无法划分需要转出的进项税额，则根据上述公式应转出的进项税额为：

不得抵扣的进项税额=2,400,000×1,000,000÷
(1,000,000+5,000,000)=400,000

企业会计处理如下：

借：主营业务成本 400,000

贷：应交税费-应交增值税(进项税额转出) 400,000

在旧的出口退税政策下，在出口确认收入、结转成本时就将“不得免征与抵扣税额”转入营业成本，企业在计算进项税额转出必须冲减该部分转出金额。

2. 免抵退视同内销的会计处理

《关于出口货物劳务增值税和消费税政策的通知》(财税[2012]39号)规定：“出口企业或其他单位出口货物劳务适用免税政策的，除特殊区域内企业出口的特殊区域内货物、出口企业或其他单位视同出口的免征增值税的货物劳务外，如果未按规定申报免税，应视同内销货物和加工修理修配劳务征收增值税、消费税。”

据此，企业对于未收齐单证信息也未申请逾期申报的，超过免税申报期的要视同内销处理。

此时对于该笔出口业务，企业也只是在出口时确认了收入，结转了成本，对免抵退税均未进行会计确认与核算。此时会计上主要是处理两个问题：

一是会计上如何体现营业收入类型的变化。在出口时，企业将该笔销售确认为“免抵退出口收入”，现需调整为“内销收入”，这些是免抵退企业会计上对营业收入常设的二级科目。会计上只需对主营业务收入的明细科目进行调整：

借：主营业务收入-免抵退出口收入

贷：主营业务收入-内销收入

如果是上年出口业务视同内销，则需要调整的“免抵退出口收入”与“内销收入”此时都要作为“以前年度损益调整”，故就收入类型变化不需要进行会计处理。

二是视同内销时要核算该业务的销项税额。对于视同内销业务因为没确认免抵退税额，自然无需对此进行调整，但是内销就意味着要计提销项税额。问题是

计提的销项税对应哪个科目？这就涉及出口业务的合同价是含税价还是不含税价。根据视同内销的计税方法，一般贸易方式下，一般纳税人出口适用增值税征税政策的货物劳务，其应纳增值税按下列办法计算：

销项税额=出口货物离岸价÷(1+适用税率)×适用税率

由此可见，在视同销售下，出口货物离岸价为含税价，那么计提的销项税额就应该冲销原确认的营业收入金额。所以冲销“主营业务收入-免抵退出口收入”时，应将其分为价税两部分，前述分录应该修改为：

借：主营业务收入-免抵退出口收入

 贷：主营业务收入-内销收入

 应交税费-应交增值税(销项税额)

如果是上年出口业务视同内销，则通过“以前年度损益调整”科目只反映该销项税额计提事项，会计处理如下：

借：以前年度损益调整

 贷：应交税费-应交增值税(销项税额)

根据国家税务总局2012年第24号公告，视同内销的一般都是上年业务。

依上例，假设企业在2015年5月份未对上述出口进行免税申报，则在2015年6月份应该视同内销进项增值税征税申报，根据规定增值税销项税额为：

销项税额=出口货物离岸价÷(1+适用税率)×适用税率=1,000,000÷(1+17%)×17%=145299

会计处理如下：

借：以前年度损益调整 145,299

 贷：应交税费-应交增值税(销项税额) 145,299

出口货物若已按征退税率之差计算不得免征和抵扣税额并已经转入成本的，相应的税额应转回进项税额。即在旧的出口退税政策下，在出口确认收入、结转成本时就将“不得免征与抵扣税额”转入营业成本，如果视同内销的是适用旧出口退税政策的业务，理论上企业还须对“不得免征与抵扣税额”进行处理。实务上，因为进行视同内销操作时，企业会将视同内销金额作为负数填报在免抵退税申报系统里，申报系统计算“免抵退税不得免征与抵扣税额”时已冲减了该视同内销金额，故会计上直接在月底按汇总的“免抵退税不得免征与抵扣税额”处理即可。如果是跨年业务，系统不录入该负数金额，则企业必须单独对其进行冲销，会计处理如下：

借：以前年度损益调整(红字)

 贷：应交税费-应交增值税(进项税额转出)(红字)

3. 免抵退业务“退运”的会计处理

免抵退业务发生“退运”的实质是“销售退回”，而且企业在出口时已经确认了营业收入。根据会计准则，对于已经确认收入的售出商品发生退回的，企业应在发生时冲减当期销售商品收入，同时冲减当期销售商品成本。

此处的销售商品成本应包括两部分：一是结转的库存商品成本；二是免抵退税不得免征和抵扣税额转入的业务成本，但不包括应转回的“应交税费-应交增值税(出口退税)”。另外，在增值税会计中，明细科目“应交税费-应交增值税(出口退税)”是用于核算免抵退税额用于“免抵”和“退税”的部分，发生退运时，理论上企业必须冲销“应交税费-应交增值税(出口退税)”。

但是根据国家税务总局2012年24号公告规定，已申报免抵退税的出口货物发生本年度退运的，在当期用负数冲减原免抵退税申报数据；发生跨年度退运的，应全额补缴原免抵退税款，并按现行会计制度的有关规定进行相应调整。

本年度已申报免抵退税的，如须实行免税办法或征税办法，在当期用负数冲减原免抵退税申报数据；跨年度已申报免抵退税的，如须实行免税或征税办法，不用负数冲减，应全额补缴原免抵退税款，并按现行会计规定进行相应调整。

所以，对免抵退税的处理在系统上作顺延处理即可，即应转出的进项税额和调整的免抵退税均已在当月的《免抵退申报汇总表》体现，在会计上对上述业务合并处理即可，只是涉及“以前年度损益调整”时才需要单独将对应的不得免征与抵扣税额转入“以前年度损益调整”科目。

依照上述例子，假设全部出口货物均在2014年9月份发生退运，且企业还未收到货款，会计处理如下：

借：应收账款 -1,000,000

贷：主营业务收入-免抵退出口收入 -1,000,000

同时冲减成本：

借：主营业务成本 -650,000

贷：库存商品 -650,000

继续上述例子，假设全部出口货物均在次年退运且属于调整事项，企业还未收到货款，会计处理如下：

借：应收账款 -1,000,000

贷：以前年度损益调整 -1,000,000

同时冲减成本：

借：以前年度损益调整 -670,000

贷：库存商品 -650,000

应交税费-应交增值税(进项税额转出) -20,000

如果发生退运时，企业还未进行免抵退正式申报，则仅冲销确认的出口收入和结转的库存成本，不涉及对免抵退业务的会计调整。

【账务处理】

如何处理费用冲减事项的会计分录

在会计核算中，当发生某一项需要冲减成本费用的经济业务时，可以根据借贷记账法“有借必有贷，借贷必相等”的记账规则，作与费用支出相反的会计分录即可，例如：收到黎明同志退回的差旅费，计现金50元，我们在做现金收入的同时，冲减管理费用支出，我们可以做分录如下：

借：现金 50

贷：管理费用——差旅费 50

这样现金增加了，原来多列的费用冲减了，这笔会计分录正确无误。但是实行会计电算化以后，这笔分录这样处理就给报表自动取数带来困难，因为费用报表是按借方发生额取数的，而费用冲减分录是从贷方转出应冲减的数据，并没有减少费用的借方发生额，所以报表自动生成的数字要比实际支出数大。

要解决报表取数问题，对这类业务的会计分录有两种做法(如上例)：

一种方法是：用红字冲销费用支出数，同时用红字冲销现金支出数，即：

借：管理费用——差旅费 50（红字）

贷：现金 50（红字）

这种会计处理办法虽然满足了报表的自动生成取数，但对现金收入用红字在贷方反映叫人难以理解和接受，实际工作中，有一小部分单位就是采用这种会计处理方法。

另一种方法是：在借方用红字冲减费用支出数，用蓝字借记现金的增加数，即：

借：管理费用——差旅费 50（红字）

借：现金 50

这样做的理由是：冲减费用支出数在借方用红字反映，既符合会计原理上对“管理费用”科目的定义解释(借方反映费用的支出数，贷方反映费用的结转数)，又可以满足报表自动生成取数的要求，收到现金做借方增加，既符合会计原理对“现金”的解释，也符合人们的习惯。但是它违背了借贷记账规则。在实际工作中，大部分单位采用这种会计处理方法。

两种方法相比，后一种方法优于前一种方法，特别是在登记账簿时，显得较为合理和比较容易理解。笔者倾向于选择使用后一种方法。

收入类账务的类似冲减分录，可以参照以上办法处理。

怎样区分类型和范围对错账进行调整

(一)对当期错误会计账目的调账方法

在审查中发现的当期的错误会计科目,可根据正常的会计核算程序,采用红字调整法、补充调整法、综合调整法予以调整。

(二)对上一年度错误会计账目的调账方法

1.对上一年度错账且对上年度税收发生影响的,分以下两种情况:

(1)如果在上一年度决算报表编制前发现的,可直接调整上年度账项,这样可以应用上述几种方法加以调整,对于影响利润的错账需一并调整“本年利润”科目核算的内容。

(2)如果在上一年度决算报表编制之后发现的,一般不能应用上述方法,而按正常的会计核算对有关账户进行一一调整。这时需区别不同情况,按简便实用的原则进行调整。

对于不影响上年利润的项目,可以直接进行调整。

对于影响上年利润的项目,由于企业在会计年度内已结账,所有的损益账户在当期都结转至“本年利润”账户,凡涉及调整会计利润的,不能用正常的核算程序对“本年利润”进行调整,而应通过“以前年度损益调整”账户进行调整。

【例】某税务师事务所2010年4月对某公司2009年度纳税审查中,发现多确认了未支付的办公楼租金20000元,应予以冲回。假设所得税税率25%。(不考虑所得税外的其他税费)

若通过“以前年度损益调整”科目调整,而将调整数体现在2009年的核算中,应作调整分录如下:

①修改错账

借:应付账款 20000
贷:以前年度损益调整 20000

②补所得税=20000×25%=5000(元)

借:以前年度损益调整 5000
贷:应交税费——应交所得税 5000

③将以前年度损益调整贷方余额转入未分配利润

借:以前年度损益调整 15000
贷:利润分配——未分配利润 15000

2.对上一年度错账且不影响上一年度的税收,但与本年度核算和税收有关的,可以根据上一年度账项的错漏金额影响本年度税项情况,相应调整本年度有关账项。

【例】某税务师事务所2010年审查2009年某企业的账簿记录，发现2009年12月份多转材料成本差异40000元(借方超支数)，而消耗该材料的产品已完工入库，该产品于2010年售出。

这一错误账项虚增了2009年12月份的产品生产成本，由于产品在2009年未销售，不需结转销售成本，未对2009年度税收发生影响。

但是由于在2010年售出，此时虚增的生产成本会转化为虚增销售成本，从而影响2010年度的税项。

如果是在决算报表编制前发现且产品还未销售，应用转账调整法予以调整上年度账项，即：

借：材料成本差异	40000
贷：库存商品	40000

如果是在决算报表编制后发现且产品已经在非日后时期销售，调整本年度的“主营业务成本”或“本年利润”账户，做调整分录如下：

借：材料成本差异	40000
贷：库存商品	40000
借：库存商品	40000
贷：“主营业务成本”或“本年利润”	40000

固定资产减值准备如何合并抵销处理

内部交易形成的固定资产，在发生减值年度，其在个别报表中因发生减值而计提的固定资产减值准备，以及相应确认的递延所得税资产，在编制合并报表时应根据合并整体的要求进行抵销处理。

其中，固定资产减值准备应根据可收回金额低于按原始成本计算的账面价值的减值金额，与个别报表中根据可收回金额低于按取得成本计算的账面价值的减值金额的差额进行抵销。

因计提减值准备产生的可抵扣暂时性差异确认的递延所得税资产，也应对个别报表中根据取得成本计算的账面价值与计税基础之间的差额确认的递延所得税资产数额进行抵销处理。

【例1】某集团内母公司2008年12月出售一台全新设备给其子公司，售价为120万元，成本为96万元。子公司购入后作管理用固定资产，使用年限为3年，不考虑净残值，采用直线法计提折旧(与税法规定一致)。

2009年12月31日经减值测试，设备发生减值，其预计可收回金额为6837元。2011年12月设备报废，清理费用2000元。两公司所得税率为25%，不考虑其他因素。2009年母公司在编制合并报表时：

(1) 抵销交易产生的内部利润 24 万元 (120-96)

借：未分配利润——年初	240000
贷：固定资产——原价	240000

(2) 抵销当年计提折旧包含的内部利润 8 万元 (120/3-96/3)

借：固定资产——累计折旧	80000
贷：管理费用	80000

(3) 抵销个别报表多提的减值准备：个别报表计提的减值准备为 12 万元 [(120-40)-68]，但该设备的可收回金额 68 万元却高于合并报表按原始成本计算的账面价值 64 万元 (96-32)，对合并整体来说没有发生减值，所以在编制合并报表时，应将个别报表计提的减值准备全部予以抵销。

借：固定资产——减值准备	120000
贷：资产减值损失	120000

(4) 应补充确认的递延所得税资产：个别报表确认的递延所得税资产余额为 3 万元 {[(120-40)-(120-40-12)]×25%}；合并报表确认的递延所得税资产余额为 4 万元 {[(120-40)-(96-32)]×25%}；应补充确认的递延所得税资产余额为 1 万元 (4-3)。

借：递延所得税资产	10000
贷：所得税费用	10000

如果上例中设备在期末的预计可收回金额为 6037 元，在这种情况下，合并抵销的金额，应为个别报表计提的减值准备 20 万元与合并报表应计提的减值准备 4 万元的差额 16 万元。

另外，由于合并报表抵销减值准备后的账面价值与个别报表的账面价值相等，个别报表确认的递延所得税资产的金额，就是合并报表应确认的金额，所以不需抵销。

在固定资产连续使用年度，子公司的个别报表应根据计提减值准备后的账面价值重新计算折旧额，因此，母公司在编制合并报表时，要重新计算应抵销的未实现内部利润及递延所得税资产，并进行相应的抵销处理。

【例 2】沿例 1，2010 年母公司应作如下合并抵销分录：

(1) 抵销交易产生的内部利润：同例 1

(2) 抵销当年计提折旧包含的内部利润：分录同例 1，金额为 2 万元 [(120-40-12)/2-96/3]

(3) 抵销以前年度计提折旧包含的内部利润

借：固定资产——累计折旧	80000
贷：未分配利润——年初	80000

(4) 抵销个别报表以前年度多提的减值准备

借：固定资产——减值准备	120000
贷：未分配利润——年初	120000

(5) 当年应补充确认的递延所得税资产：个别报表确认的递延所得税资产余额为 1.5 万元 $\{[(120-40-40)-(120-40-34-12)] \times 25\%$ ；合并报表确认的递延所得税资产余额为 2 万元 $\{[(120-40-40)-(96-32-32)] \times 25\%$ ；当年应补充确认的递延所得税资产余额为 0.5 万元 $(2-1.5)$ 。

借：递延所得税资产	5000
所得税费用	5000
贷：未分配利润——年初	10000

固定资产报废年度，在个别报表中，由于固定资产随着报废其账面价值全部注销，因此，在编制合并报表的抵销分录时，内部利润、减值准备的抵销不能记入“固定资产”项目，而应将清理净损益记入营业外收支项目，并转回已确认的递延所得税资产。

【例 3】沿用上述资料，由于子公司对该电子设备报废清理的结果是净损失 0.2 万元 $(120-40-34-34-12+0.2)$ ，对此，母公司在编制 2011 年度的合并报表时，应作抵销分录：

(1) 抵销交易产生的内部利润

借：未分配利润——年初	240000
贷：营业外支出	240000

(2) 抵销当年计提折旧包含的内部利润 2 万元 $(120-40-34-12-96/3)$

借：营业外支出	20000
贷：管理费用	20000

(3) 抵销以前年度计提折旧包含的内部利润

借：营业外支出	100000
贷：未分配利润——年初	100000

(4) 抵销个别报表以前年度多提的减值准备

借：营业外支出	120000
贷：未分配利润——年初	120000

(5) 转回补充确认的递延所得税资产余额

借：所得税费用	5000
贷：递延所得税资产	5000

【纳税筹划】

企业如何规避兼并重组中的税务风险

税收是国家宏观调控的重要工具和手段,也是企业兼并重组行为的重要影响因素。笔者从企业所得税出发,分析兼并重组领域中中国税收立法和执法当前状况,以及由此产生的不确定税务事项(特殊风险),提出需要适应中国具体情况来制订税务风险管理策略。

当前企业在进行兼并重组的过程中,可能涉及到国家诸多税种,包括企业所得税、个人所得税、增值税、营业税、土地增值税、契税、印花税等。与企业所得税相比,企业重组涉及的其他税种复杂程度相对较低,故企业所得税被认为是企业重组的核心税种。本文重点阐述兼并重组中的企业所得税处理。

国内重组——特殊重组范围仍有不确定性

2008年企业所得税法实施后,财政部、国家税务总局先后出台《财政部 国家税务总局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,以下简称“59号文件”)和《企业重组业务企业所得税管理办法》(2010年国家税务总局第4号公告,以下简称“4号公告”)。59号文件和4号公告以及其他相关文件,共同构成了我国现行企业重组企业所得税政策体系。

59号文件和4号公告借鉴了企业重组税收政策和征管模式的国际经验(如美国税法中商业目的、持续经营以及股东利益持续等要求),初步规范和建立了企业兼并重组过程适用的企业所得税法规体系,特别体现在对符合特定要求的兼并重组适用特殊性税务处理(以下简称“特殊重组”)。符合此税务处理的条件是:兼并重组具有合理商业目的,经营期限限制(重组后12个月内不改变原实质性经营活动),持股期限限制(重组后连续12个月不得转让),标的资产、股权比例要求(占总体资产股权不少于75%),股权支付限制(股权支付不低于85%)。

但特殊重组并不是永久免税,而是税法特别许可的纳税递延,体现了税收不妨碍企业正常重组业务的中性原则,因为企业在特殊重组中通常没有或仅有很少现金收入,若是强行要求相关方企业均按一般重组缴税,则明显会给相关企业带来现金流压力,从而妨碍企业从商业需要出发开展重组业务,最终导致全社会经济效率损失。虽然上述文件体系明确了适用特殊重组的情形条件,但后续有关的说明、解读和释例仍有待完善。

另外值得一提的是,在西方发达国家税法中,通常将所得区分为一般所得和资本利得,一般所得适用一般税率,而对于长期积累形成的资本利得适用较低税率分别征税,而中国所得税法未加以区分,故未能享受特殊重组待遇的重组行为从某种意义上说将承担更重税负。

跨境重组——受698号文件“穿透”规定的影响

2009年12月10日,国家税务总局发布《国家税务总局关于加强非居民企业股权转让所得企业所得税管理的通知》(国税函〔2009〕698号,以下简称“698号文件”)。698号文件第五条规定,境外投资方(实际控制方)间接转让中国居民企业股权,如果被转让的境外控股公司所在国(地区)实际税负低于12.5%或者对其居民境外所得不征所得税的,应自股权转让合同签订之日起30日内,向被转让股权的中国居民企业所在地主管税务机关提供股权转让合同或协议等资料;第六条规定,“境外投资方(实际控制方)通过滥用组织形式等安排间接转让中国居民企业股权,且不具有合理的商业目的,规避企业所得税纳税义务的,主管税务机关层报税务总局审核后可以按照经济实质对该股权转让交易重新定性,否定被用作税收安排的境外控股公司的存在”。

698号文件对跨境重组的税务处理有直接影响。698号文件重申了中国税务机关可视情执行一般反避税原则来否定境外中间控股公司存在的权力,即意味着在非居民企业通过转让中间控股公司股权(另一非居民企业)从而间接转让中国居民公司股权的情形下,如果中间控股公司缺乏在当地的商业实质,则可能被认定为是通过“滥用组织形式”来“规避企业所得税纳税义务”,最终该股权转让会被视为非居民企业直接转让中国居民企业股份而负有缴纳企业所得税的义务。从全国多个执行案例可以看出,只要主管税务机关认定被转让的中间控股公司在其注册成立地无商业实质(即没有或极少当地资产、当地雇员和当地缴税),通常税务机关就要求转让方企业就股权转让收益缴纳企业所得税。

另值得一提的是,698号文件一定程度上可视为完善股权转让来源地规则的补充规定,以堵塞非居民企业间接转让居民企业股权税收征管漏洞。但由于59号文件特殊重组对非居民企业的规定相对狭窄,直接导致同一控制下的跨境集团内部重组即使没有任何现金流收入也必须适用698号文件作为企业所得税处理依据,作为股权转让方的非居民企业必须就股权转让产生的评估收益缴税。

为了进一步完善上述文件,2014年3月7日,国务院发布了《关于进一步优化企业兼并重组市场环境的意见》(国发〔2014〕14号,以下简称“14号文件”)。14号文件针对当前企业兼并重组过程中的诸多障碍和难题,如审批多、融资难、税负重、服务体系不健全、机制不完善等提出了多项解决措施,包括落实完善有关企业兼并重组的税收政策的意见,如“修订完善兼并重组企业所得税特殊性税务处理的政策,降低收购股权(资产)占被收购企业全部股权(资产)的比例限制,扩大特殊性税务处理政策的适用范围。”预计2014年底前财税部门将完成对有关文件的修订,发布新规则,进一步放宽适用特殊性税务处理政策的情形条件。

兼并重组中的企业常见问题

很多企业集团基于产业整合、上市、地域布局调整等商业目的,需要在集团内部进行重组交易;某些企业集团在重组规划中完全忽略59号文件及698号文件所构成的新税收法规体系,依旧照搬《国家税务总局关于外商投资企业和外国企业转让股权所得税处理问题的通知》(国税函[1997]207号,已全文失效)固定思维,认为只要不产生股权转让收益或损失,集团内重组行为就不发生纳税义务。结果,股权重组相关方完成工商登记后,在办理税务登记时被税务机关发现而要求补缴税款;此种情况下,即使企业同意缴税,往往还会与税务机关在股权转让价格确认上发生争执,企业认为应是资产负债表反映的净资产,而税务机关倾向于通过股权评估的办法来确定,这就往往大幅提高视同股权转让价格,负面影响企业现金流。

除补缴税款后果外,对于完全发生在国内的股权重组行为和非居民企业直接转让境内企业股权的,如未及时缴纳企业所得税,税务机关可加收滞纳金;对于非居民企业间接转让境内企业股权的,由于转让行为是否属避税行为需层报总局审核确定,因此在主管税务机关缴纳税款通知书下达前,通常不会被加收滞纳金。

税务处理可能存在地域差异

通常而言,兼并重组业务的税务处理对于基层主管税务机关不是一项常规税务业务,在缺少可操作的指导性意见、判断标准和参照示例情况下,容易产生执行的地域性差别。例如:如何判断企业重组是否具有“合理的商业目的”,因为能够适用特殊性重组必须是“具有合理的商业目的,且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的”;由于缺乏更加具体的、可操作性的规定以及参考案例,导致各地税务机关在个案中更多依赖经办税务人员判断甄别能力。事实上,对于非居民企业实施股权收购,可能不仅仅出于税收上考虑,还可能出于投资环境、外汇管制、项目审批和营运灵活性等多方面综合考虑,这就需要全面考察企业重组各方面因素。

当前,国家税务总局政策法规司公开征求《一般反避税管理规程(试行)》的社会公众意见(要求截止2014年8月1日前回复),其中第四条描述避税安排的主要特征是:(一)以获取税收利益为唯一目的、主要目的或主要目的之一;(二)安排的形式符合税法规定,但与其经济实质不符。对避税安排的特征描述分别强调安排目的和交易实质两个重点,具有较好的逻辑性和合理性,这个定义完全可以作为“合理商业目的”的反向定义,即不具备避税安排的这两个特征即具有“合理商业目的”。

企业如何规避兼并重组中的税务风险

(一)提升尽职调查质量,及早发现税务问题

根据《中华人民共和国公司法》第175条和《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定,被合并企业应尽而未尽的纳税义务和承担的债务,在合并

之后，由于承继关系的存在，合并后的企业就会面临承担合并前企业债务(包括欠税或可能的偷逃税)的风险。如果并购前的目标企业未履行其应尽的纳税义务，并购后再履行的话，显然会负面影响并购后企业的损益。因此需要加强对重组交易税务风险的识别、评估和应对，全面提升尽职调查质量。

应当在全面了解被兼并企业的信息基础上，对被兼并企业税务合规性进行详细调查。首先，全面收集目标企业所处行业、运营模式和交易对手信息，对其财务状况进行全面复核。在账证相符、账实相符基础上查核目标公司是否存在应计未计费用、应提未提折旧、应摊未摊资产等虚增损益的情况；其次，专项核查企业经营活动中的税务风险，在合理税收风险管理流程基础上，重点交叉比对交易合同、纳税申报表、税收缴款书等相关的信息，察觉是否存在欠缴税款、偷逃税或不适当享受税收优惠等不合规情形，形成目标企业税收风险控制和纳税义务履行全面评估报告。

(二)在规划股权架构时重视合理商业实质，防范未来的反避税调查

合理规范的税收规划可以最大程度降低交易前后的现金流，节约重组的税收成本，提高并购竞争力和并购效益。但是，税务机关在处理重组事项时，越来越关注相关方企业重组交易是否以逃避应缴税收作为交易的唯一或主要目的。因此，在规划重组安排时，必须充分考虑如何合理安排企业的商业实质。虽然目前找不到商业实质达到何种程度即为安全港的明确规定，但在实践中必须充分认识到以OECD为代表的国际社会致力于反对税基侵蚀和利润转移(BEPS)的大气候，重新审视和确定所有相关经济实体的经济实质，以有效控制和降低未来税务风险。

(三)与税务机关保持良好沟通，不断增长税务管理能力

如果看起来很完美的重组规划不被主管税务机关认可，不能适用特殊重组规定，这个规划就会变得没有任何意义。考虑到各地税务机关理解和执行重组法规的差异性，重组相关方需要与主管税务机关保持良好的沟通，充分知晓税务机关的关注点和倾向性，同时也包括纠正税务机关某些人员对重组法规的理解偏差。此外，应当知晓税务机关征管能力通过国内外税务管理部门经验交流、政府各部门加强合作机制建设、金税三期系统升级推广等措施呈现持续提升态势，绝不能以一成不变的想当然态度看待。

综上所述，较为成功的兼并重组中的税务风险管理应当是：充分领会法规精神和掌握执行动态，合理规划未来股权架构和商业实质安排，并与税务机关保持良好的沟通。而缺乏有效税务风险管理的兼并重组有可能被税务机关追溯调整，面临加收滞纳金等处罚，最终伤害了企业的商业信誉。考虑到兼并重组涉及到法律、财会、管理等众多专业，规划与实施专业性较强，最好聘请专业权威人士进行处理。

容易遭致税务稽查的原因解析及应对

一、导致税务稽查五大原因及案例解读

1. 五大原因

一般来说，导致税务稽查的原因主要包括：

1) 领导批示

只要是领导交办的事情下面都会重视。所以，对于领导批示的重大税务稽查案件，人力物力投入就会非常庞大，甚至有时举报一件事，可能查出十件事。

2) 有人举报

现在这种举报类型来自于各方面，如会计举报、商业竞争对手之间的举报、举报专业户举报等。对于不同的举报，要根据不同情况确定处置方式。

3) 专项检查

专项检查每年由税务总局部署、各地税务机关落实，一般每年都会划定重点行业和重点领域，打击力度很大，经常出现由税案引起的刑事案件。

4) 当地稽查

当地稽查就是税务稽查局亲自查账。这种一般是常规的，但也必须重视。

5) 纳税评估

税务稽查局查账后，如果对某些数字产生异常，企业要按照预警调整数字，把该交的税都交了，以后一般不会有大问题。

当税务稽查到来时，一定要问清楚稽查的目的，从而根据税务稽查原因确定应对措施。

一般来说，当地稽查和纳税评估的风险指数较低，应该想办法将其控制在可控的范围内；领导批示、有人举报和专项检查的风险指数较高，一旦出现状况，对企业的伤害比较大。

二、从案例来解读稽查风险

1、富豪排行榜福祸相依

一旦“恭喜您上了福布斯排行榜”，紧接着税务局就开始来调查了。上榜意味着财富值很大，通常就会被税务局列为重点评估和稽查对象。如2009年国家税务总局对八大房企总裁进行了重点检查，其中包括潘石屹、任志强等。

2、滞留票引出大案件

例如北京三家医药公司虚开增值税发票引发大案的案例。因虚开近两亿元的增值税发票、偷税2000余万元，北京三家医药公司的法人代表、副总以及财务人员等19人，被北京市第一中级人民法院判处无期徒刑至有期徒刑三年不等的刑罚，三家公司也被处以200万元至500万元不等的罚金。该案最初的线索是，

2008年一张经过认证而未抵扣的大额增值税“滞留票”，从而引起了税务机关的怀疑、重视，由此开展了进一步的审查。

一张小小的“滞留票”引起一起领导批示的大案，使税务和警察联合办案。可见，现在税务总局信息化的程度相当高，用发票套现金的风险非常大。所以，企业的财务、职业经理，一定要考虑风险，要对企业的情况进行深入考虑和研究。

3、业务流程规范可规避风险

例如诺基亚遭举报却毫发未损的案例。经销商在向国税总局提交的举报信中称，诺基亚向经销商收取窜货的“罚款”，只有罚款通知书而没有发票，存在偷税漏税行为。经销商还在北京召开新闻发布会，到商务部、国家税务总局举报，声音非常大，消息登上了媒体的头版。由于诺基亚有一套完整的体系，业务流程非常完善，有一套针对举报应急预案，最终毫发无损。

窜货罚款是指，当诺基亚手机确定必须在北京卖时，如果在天津发现了这部手机，抓到以后直接罚款。按照经销商举报的概念，只要不开发票就是偷税，这是不合理的。例如，北京很多商场都是上市公司，顾客买东西不要发票只要购物小票，但这并不意味着这些商场就不交税。

诺基亚对危急事件的处理，有值得借鉴的经验。诺基亚、供应商和经销商的三球模型的结构设计本身就能抵御风险。一般来说，很多企业都希望从上游到下游全是自己的人，但是诺基亚不是这样，诺基亚只和供应商打交道，把货卖给供货商，供应商是不许卖货的，经销商在供应商处买货，经销商是卖货的。发现窜货现象后，诺基亚只罚供应商。对于罚款，供应商不会自己买单，而是从经销商的货款中直接扣除。所以，当经销商上诉时，诺基亚以与经销商没有业务往来为据，安然无恙。

4、联合办案专打蒙混过关

例如某美容院被“一网打尽”案例。2008年6月，某区地税局稽查局接到举报，该区某美容院只开收据不开发票隐匿收入，引起了稽查局领导的注意。原来早在2007年，主管税务所就曾对该美容部实施过纳税评估，但整个评估工作却因一次“意外”而不了了之。

据当时的评估人员回忆，评估工作是在该美容经营部的经营场所进行的。但在过程中该经营场所突然断电，从室外跑进一人将一台电脑砸坏，而恰巧是被砸坏的电脑里保存有大量的经营性电子资料，由于发生了“意外”，所以他们仅能提供有限的纸质资料。后评估人员将其提供的纸质资料与税务所征管资料进行比对检查，未发现疑点，该评估不了了之。

鉴于2007年的那次“意外”，稽查人员进场前制定了周密的检查方案：邀请公证处工作人员到场对取证过程全程公证，并提请公安局经侦人员提前介入、邀请计算机专业人员现场搜索、恢复、复制、拷贝相关电子资料等预案。

在该美容部办公场所，在公证处的全程公证下，稽查人员、经侦人员迅速控制住了财务资料和经营用电脑设备，计算机专业人员通过设备检查、查找到与经营有关的电子数据，一一对应复制拷贝到全新的两个U盘上，完整采集了美容部的电子资料，并现场封存一个备份原始数据，一个用于检查取证。

该美容院在第一次的调查中，由于特殊情况蒙混过关，但是其并没有在以后严格自律，最终在公证处、公安局等部门的联合办案中被调查出问题。

5、模糊信息要注意

模糊信息通常理解就是报表数据之外的企业信息，税务局判断企业效益好坏的依据，不仅包括数据，还根据一些明显的变化。例如，企业老板过去开着桑塔纳，现在改开奔驰。所以，数据既来自企业的报表，同时也来自于模糊信息。例如企业总说自己效益不好，但税务局看到的是效益很好，这时就往往会导致企业遭受到税务机关的稽查。

三、公司应对税务稽查全攻略

整个纳税评估的信息化过程包括前期准备、确定评估对象、个案分析、约谈、评估结论、评估复核六个环节。需要注意的是，各个地方的纳税评估体系和指标是不同的。具体来说，公司应对税务稽查全攻略主要包括：

1、准备阶段：自查开始前，确定总体应对思路

企业要根据自查情况，判断税务局是否会进一步检查，是将自己定位为50%还是5%，应与董事会确认。然后，要按照自查提纲，研究总体应对思路，如真需要补税，就应该主动补税。

在准备阶段的总体应对思路应该是妥善应对，但妥善应对不是将查不出问题作为最终目标。有的企业为了避免查出问题，就从税务局挖人过来查账，然而每个人的业务都有局限性，依靠自己会更好。

2、自查环节：研究分析自查提纲、掌握自查重点

税务局的项目非常齐全，可能会问很多问题。因此，自查既要全面，又要突出重点。

3、自查报告：非常重要的环节，报告内容的确定

撰写自查报告是非常重要的环节，企业可以根据自查报告的内容，明确下一步的应对措施。

4、约谈环节：谈判技巧、权利维护、自保措施

在约谈环节，企业要端正态度，深刻检讨，积极要求补税，保证下次不犯。同时，要维护自身合法权利，采取自我保护措施。

5、建立长效风险管理机制

企业要以此此次税务稽查为契机，吸取教训，借此建立长效的企业自身税务风险管理机制，纠正错误。

关联交易涉税风险及税务局对策研究

一、关联交易风险特征和避税规律

某地税务机关通过对近几年的关联交易分析,发现关联交易具有一定的避税规律和新动向,存在以下涉税风险:

(一)多类型关联交易混合控制,关联交易定价方法不透明、不固定,企业利润水平偏低。主要表现为定价方法和政策为境外母公司掌控,定价方法在年度间甚至年度内不固定,关联与非关联交易利润率水平差异较大,母公司限定关联交易息税前完全成本加成率,企业利润水平偏低,与实际经营情况不符。

(二)关联购销比重不大或无关联购销往来,但向境内外关联方支付名目繁多的费用,有的支付名目和方向年度间有重大变化。如管理服务费、市场推广费、财务税收管理支持费、特许权使用费、审计服务费等,其相关性、真实性、合理性有待核查。近年来,部分外资企业将征税项目(技术提成费等)改为不征税项目(管理服务费、调试指导费等),向母公司关联支付费用改为向母公司的境外子公司支付费用,关联支付改为非关联支付的趋势越来越明显。

(三)更多地通过境内公司,境内关联转让定价、支付多种名目管理服务费问题日益突出。因不同地区企业之间的税收优惠、财政返还政策差异,诱使部分企业更多地通过境内关联交易定价和支付费用的方式,使利润发生地区间转移的现象也日益增多。

(四)股权架构复杂多变,隐匿真实关联关系和关联交易,或对交易活动进行实质控制转移利润。主要表现为股权在关联企业之间频繁变更,特别是“爷爷辈”以上控制方的股权转让,或平价低价转让股权,逃避非居民企业所得税。隐匿真实的关联关系和关联交易,长期处于亏损或微利状态。改变销售模式和渠道,使客户结构变化,申报关联交易额大幅下降。

(五)实际受益人身份存疑,外方股东行为不合常规,有逃避税收的重大嫌疑。还有外方股东默认容忍境内被投资企业多年不分配或少分配账面利润,另为境内被投资企业融资,或收取大额咨询服务费,既有逃避非居民企业股息分配税收扣缴嫌疑,也有利用非贸易方式转移利润避税之嫌。

(六)母子身份互换,外资境内新投资企业。外资转内资,或将主要业务或部分职能转到关联内资企业。原先境外上市子公司变更为投资控股或管理母公司,向境内公司收取管理服务费或跨境融资费用。部分海外上市的大型外资企业新投资建立新公司,转移主要业务。部分返程投资性质的非居民股东撤资,或将股权转让给境内关联企业或个人。设立“桥”公司人为分割跨境关联交易,将销售职能转移到母公司在北京、上海等地设立的子公司或销售公司,有的外资企业将主要业务转移到关联内资企业,缩减外资企业规模。

二、关联交易涉税风险的应对策略

该税务机关在全面深度分析关联交易申报数据,掌握避税规律和新情况新问题基础上,区分不同对象和不同级别风险,注重多手段融合和拓展管理链条,实施针对性的风险应对策略,提高关联交易风险管理绩效。

(一)紧扣关联交易风险特征,拓展把控关联交易信息

确保关联交易申报信息质量是前提。要注重关联申报前、中、后的培训辅导和过程控制,通过发布《自核要点》进行风险提示,菜单式列示整改要求,修正异常信息,全面提高关联申报准确性和完整性。建立《大企业重大事项报告制度》和外部信息交换披露工作机制,注重将收集到的企业组织架构全景、职能定位变化、交易流程设置、作价模式确定、主要客户信息、信息宣传报道、股市公告信息等内容,放到企业商务环境、发展规划、产业链条等方面整合增值利用分析,逐户建立重点企业动态管理档案。

(二)固化企业关联交易数据,做深跨国交易风险排查

综合评估目的是厘清企业财务核算,固化企业关联交易数据,还原关联交易多项指标,在此基础上,锁定关联交易管理重点对象,逐户确定下一步应对策略,分别向稽查、反避税、情报交换、日常跟踪管理等环节推送任务。并将评估信息和结果及时充实重点企业动态管理档案。

(三)以职能定位为抓手,多管齐下加强转让定价管理

1. 深度分析同期资料,确定关联交易税收风险。每年确定职能风险专项调研对象,通过问卷调查和组织专业团队集中会审方式,对企业五个方面21个项目129个关键点逐项审核,运用多方数据考量企业功能定位准确性、总体利润分割合理性、符合独立交易原则可靠性。筛选重点风险应对企业。

2. 组合运用多种手段,提高跨国关联交易管理水平。

灵活运用税务审计分析性复核、关联交易综合评估、行业可比性分析和谈判、内控风险测试、税务执法文书责令限期改正以及情报交换等手段,不断提升跨国关联交易综合管理能力和水平。

——完善反避税案源库,实施三级跟踪管理。将外关联交易2000万元以上和职能调研企业纳入转让定价管理案源库,按照避税嫌疑大小进行立案调查、重点调研、日常监管三个等级的持续跟踪管理,提高管理的针对性和实效性。

——开展跨国交易专项评估,锁定避税嫌疑企业。根据对案源库企业集中会审结果,确定专项评估对象,实地核查承担的功能和风险,对关联交易利润率与非关联交易、相同行业、潜在可比企业利润率水平进行比较分析。

——运用税务审计技术,强化跨国交易内控测试。对内关联较大的企业运用分析性复核、经营指标比较分析、ERP管理系统穿行性测试等审计手段,强化经营管理各环节、业务流程各个节点的税收风险内控测试,排查风险点。

——利用情报交换手段，打击跨国避税行为。通过情报交换确认隐匿的关联关系和关联交易，通过外来情报核查，核减企业向境外关联支付不真实不合理的管理服务费用调整补税。

——注重执法文书应用，提高转让定价管理绩效。对怠于提供涉税资料和不积极配合调查的企业，通过《税务事项通知书》、《责令限期改正通知书》等规范执法文书的有效应用，加大职能调研工作的力度，提高企业对关联交易转让定价管理的配合程度，预防职能调研过程中税收执法风险。

——加强跟踪管理，注重反避税技术在日常管理中的运用。对暂时不具备立案条件但关联交易存在明显不合理的企业，反移送至日常管理环节。运用反避税技术，减少支付境外母公司特许权使用费，停止支付母公司管理服务费用，对企业关联交易进行调整。有效解决企业长期低负申报、利润转移、不合理成本费用等问题，化解潜在风险。

3. 分层分级管理，“团队+项目”推进职能风险调研。逐步扩大职能风险调研范围。将企业按风险程度、关联交易金额和比重分为A、B、C三类分级应对。A类企业关联交易金额大，类型复杂，存在较大避税嫌疑，由市局专业团队直接应对。B类企业关联交易类型单一，交易规模大，由县市局风险团队专业应对，核实关联交易的实际利润水平，存在避税嫌疑的，移送市局进一步调查。C类企业关联交易规模小，由基层主管分局实施应对，促使企业自行调整。

(四) 分析调查股权转让信息，加强股息分配税收管理

根据商务部门企业股权变更信息，重点对股权平价低价转让、关联转让、转让到协定优惠缔约国企业，以及境外转让行为进行风险评估，重点分析转让协议、转让目的、作价方式、支付形式、被转让企业留存收益、被转让企业资产现值以及转让行为对新股东未来股权投资收益税收处理的后续影响。从股市公告获取企业持有方股权转让信息，对间接股权转让追缴税款。

制定《股息分配非居民税收台账管理办法》，每年通报外资企业未分配利润情况，重点关注多年不分配或少分配账面利润、但向母公司大额支付费用和融资的企业。逐户核查不分配原因和依据，核查存在未分配利润但投资新项目未作账务处理的情况。

(五) 深入核查大额付汇项目，双向推进税源税基管理

从居民企业所得税税基管理和非居民企业所得税扣缴管理两个方向出发，重点锁定取得高新技术企业资格但频繁或大额向关联方支付特许权使用费的企业、经营业绩不佳又向关联方大额支付管理服务或咨询费的企业、长期向关联方支付定额或定比分摊服务费的企业、对外支付总额大幅上升或总额持平但支付方向和名目发生重大变化的企业。制定船舶建造等重点行业对外付汇涉税风险监控管理指导意见，开展专项核查。

【热点咨询】

非经常性收益怎样核定征收应税所得

提问：

对于核定征收的企业，如果有符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益类收入，能否享受企业所得税免税的优惠政策？核定征收企业取得的股权转让所得、转让土地使用权等非经常经营所得，是否可以减除其股权成本？

解答：

根据《国家税务总局关于企业所得税核定征收若干问题的通知》（国税函[2009]377号）第二条规定，国税发[2008]30号文件第六条中的应税收入额等于收入总额减去不征税收入和免税收入后的余额。因此符合条件的居民企业之间股息、红利等权益性投资收益作为免税收入可以享受相应优惠政策。

关于核定征收企业取得的非日常经营项目所得征税问题。《江苏省地方税务局关于核定征收企业所得税若干问题的通知》（苏地税函[2009]283号）规定，核定征收企业取得的非日常经营项目所得，在扣除收入对应的成本费用后，应将所得直接计入应纳税所得额计算缴纳企业所得税。非日常经营项目所得包括股权转让所得，土地转让所得，股息、红利等权益性投资收益，捐赠收入以及补贴收入等。参考上述文件的规定，核定征收企业取得的非日常经营项目所得，在扣除收入对应的成本费用后，应将所得直接计入应纳税所得额计算缴纳企业所得税。

固定资产减值准备能否税前扣除

提问：

企业按会计规定提取的固定资产减值准备，是否能够在企业所得税前扣除？

解答：

根据《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）的规定：（三）企业按会计规定提取的固定资产减值准备，不得税前扣除，其折旧仍按税法确定的固定资产计税基础计算扣除。施行时间，本公告适用于2013年度及以后年度企业所得税汇算清缴。

企业2013年度汇算清缴前接收政府或股东划入资产，尚未进行企业所得税处理的，可按本公告执行。对于手续不齐全、证据不清的，企业应在2014年12月31日前补充完善。企业凡在2014年12月31日前不能补充完善的，一律作为应税收入或计入收入总额进行企业所得税处理。

固定资产折旧的税务会计差异处理

提问：

企业计提固定资产折旧，会计与税法规定不一致时，如何处理？

解答：

1) 企业固定资产会计折旧年限如果短于税法规定的最低折旧年限，其按会计折旧年限计提的折旧高于按税法规定的最低折旧年限计提的折旧部分，应调增当期应纳税所得额；企业固定资产会计折旧年限已期满且会计折旧已提足，但税法规定的最低折旧年限尚未到期且税收折旧尚未足额扣除，其未足额扣除的部分准予在剩余的税收折旧年限继续按规定扣除。

2) 企业固定资产会计折旧年限如果长于税法规定的最低折旧年限，其折旧应按会计折旧年限计算扣除，税法另有规定除外。

3) 企业按会计规定提取的固定资产减值准备，不得税前扣除，其折旧仍按税法确定的固定资产计税基础计算扣除。

4) 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。

5) 石油天然气开采企业在计提油气资产折耗（折旧）时，由于会计与税法规定计算方法不同导致的折耗（折旧）差异，应按税法规定进行纳税调整。

软件企业所得税优惠期限能否顺延

提问：

我公司是一家软件企业，已经认定可以享受“两免三减半”的税收优惠，请问若公司在优惠期内某年度出现亏损，享受优惠的期限是否可以顺延以后年度？

解答：

根据国家税务总局公告 2013 年第 43 号《关于执行软件企业所得税优惠政策有关问题的公告》第三条规定，软件企业的获利年度，是指软件企业开始生产经营后，第一个应纳税所得额大于零的纳税年度，包括对企业所得税实行核定征收方式的纳税年度。软件企业享受定期减免税优惠的期限应当连续计算，不得因中间发生亏损或其他原因而间断。

企业的股票投资损失如何税前扣除

提问：

我公司今年在证券交易市场进行股票投资，买卖股票发生损失 20 万元，是否可以直接计算并自行在企业所得税税前扣除？

解答：

《国家税务总局关于发布〈企业资产损失所得税税前扣除管理办法〉的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 25 号）第八条规定，企业发生的资产损失，应按规定的程序和要求向主管税务机关申报后方能在税前扣除。未经申报的损失，不得在税前扣除。企业资产损失按其申报内容和要求的不同，分为清单申报和专项申报两种申报形式。

其中，属于清单申报的资产损失，企业可按会计核算科目进行归类、汇总，然后再将汇总清单报送税务机关，有关会计核算资料和纳税资料留存企业备查；属于专项申报的资产损失，企业应逐项（或逐笔）报送申请报告，同时附送会计核算资料及其他相关的纳税资料。

第九条规定，下列资产损失，应以清单申报的方式向税务机关申报扣除：（五）企业按照市场公平交易原则，通过各种交易场所、市场等买卖债券、股票、期货、基金以及金融衍生产品等发生的损失。

根据上述规定，你公司在证券交易市场买卖股票发生损失，属于应进行清单申报的资产损失，你公司应按规定将汇总清单报送税务机关，方可在企业所得税税前扣除。

企业转让限售股收益怎样纳所得税

提问：

在限售股解禁前将持有的限售股转让给其他企业和个人，这种情况公司如何缴纳企业所得税？

解答：

根据《国家税务总局关于企业转让上市公司限售股有关所得税问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 39 号）第三条规定，企业在限售股解禁前将其持有的限售股转让给其他企业或个人（以下简称受让方），其企业所得税问题按以下规定处理：1. 企业应按减持在证券登记结算机构登记的限售股取得的全部收入，计入企业当年度应税收入计算纳税。2. 企业持有的限售股在解禁前已签订协议转让给受让方，但未变更股权登记，仍由企业持有的，企业实际减持该限售股取得的收入，依照本条第一项规定纳税后，其余额转付给受让方的，受让方不再纳税。

公司筹办期间的费用如何税前扣除

提问：

公司在开办(筹建)期间没有取得任何销售(营业)收入,发生的业务招待费、广告宣传费如何进行税前扣除?

解答：

根据《国家税务总局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)第五条的规定,企业在筹建期间,发生的与筹办活动有关的业务招待费支出,可按实际发生额的60%计入企业筹办费,并按有关规定在税前扣除;发生的广告费和业务宣传费,可按实际发生额计入企业筹办费,并按有关规定在税前扣除。

收到实物派息企业是否可免所得税

提问：

企业向居民企业股东进行实物派息,能否适用符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益免企业所得税,收到实物派息的企业是否可以免征企业所得税?

解答：

企业取得的实物派息,应按实物的公允价值确认股息分配额,符合《中华人民共和国企业所得税法》及其《实施条例》规定免税条件的,可以作为免税收入。

【专家视点】

税收变化对会计信息质量影响分析

张姗姗/文

一、引言

根据旧准则,企业可以从应付税款法、递延法、债务法(又称利润表债务法)中任选一种方法进行所得税会计处理。2006年2月颁布的新《企业会计准则》规定,企业必须使用资产负债表债务法进行所得税会计处理。与应付税款法不同,递延法、利润表债务法和资产负债表债务法都会涉及所得税费用的跨期摊配,会将时间性差异(或部分暂时性差异)对所得税的影响递延和分配到以后各期——这三种方法仅在某些特殊情况下才会有差别,例如在税率变化的时候。

当税率变化时,新准则的资产负债表债务法与旧准则的递延法、利润表债务法相比,与所得税相关的会计信息质量发生了哪些变化?这就是本文要讨论的问题。对这些问题的探讨能够从一个侧面为所得税会计准则的改变提供实践反馈,对准则和会计实务的发展都有着重要作用。

二、案例分析——新旧准则下所得税会计信息质量比较

(一) 研究对象

为了便于对新旧准则下所得税会计信息质量进行比较,也为了尽量增强研究的外部有效性,本文选取了满足以下条件的所有沪深A股上市公司为研究对象:

- (1) 2006年末递延税款借项或贷项有余额的企业;
- (2) 2006年以前,在年报附注中明确披露采用递延法或利润表债务法核算所得税的企业;
- (3) 2007年开始以资产负债表债务法核算所得税的企业;
- (4) 所在行业为一般行业(非金融业)的企业。

满足上述四个条件的上市公司共26家,其中在旧准则时期采用递延法处理所得税的企业有3家,其余23家企业均采用利润表债务法。

(二) 资产负债表债务法与递延法下所得税会计信息质量比较

1. 相关性

资产负债表债务法以递延所得税资产和递延所得税负债的核算为先,再倒轧出所得税费用。在税率变化时,通过调整已确认的暂时性差异对未来所得税的影响,夯实了递延所得税资产和负债,提高了会计信息的相关性,但忽略了所得税费用与会计利润的配比问题。可见,优先考虑了资产负债表的准确性,利润表成为了附属。

我国在2008年起将内外资企业所得税率统一为25%,这为本文提供了独特的研究机会。在作为研究对象的26家上市公司中,有14家披露了此次税率变化对递延所得税资产净额的影响。以这14家企业为例,本文探讨了税率变化时是否调整递延税项的做法对资产负债表项目的影响,结果如表1所示。

表1: 税率变化对资产负债表项目的影响

单位: 元人民币

上市公司代码	上市公司简称	税率变化对递延所得税资产净额的影响	对资产负债表项目影响			
			每股净资产		资产负债率	
			旧准则递延法	新准则资产负债表债务法	旧准则递延法	新准则资产负债表债务法
000063	中兴通讯	-26463000	12.62	12.65	67.14%	67.10%
600019	宝钢股份	156554693	5.06	5.05	49.73%	49.77%
600027	华电国际	-194729000	2.36	2.38	72.52%	72.31%
600028	中国石化	2932000000	3.50	3.47	54.36%	54.58%

600029	南方航空	202000000	2.83	2.80	81.98%	82.18%
600050	中国联通	255953180	2.57	2.57	35.62%	35.69%
600115	东方航空	26000000	0.59	0.59	94.65%	94.69%
600320	振华港机	-26746314	3.57	3.58	61.20%	61.15%
600548	深高速	16875000	3.34	3.34	47.40%	47.45%
600600	青岛啤酒	-7381653	4.21	4.21	48.16%	48.13%
600688	上海石化	-10217000	2.92	2.92	30.15%	30.14%
600871	仪征化纤	-40659000	2.07	2.08	15.95%	15.88%
601333	广深铁路	-33519434	3.06	3.07	20.68%	20.65%
601588	北辰实业	4518606	2.45	2.44	58.40%	58.41%

注1:表中新准则对应数据为真实数据,旧准则对应数据为模拟数据。

注2:假设所得税费用中应归属于母公司的比例等于归属于母公司的净利润占净利润总额的比例。

注3:有关数据来自上交所、深交所上市公司年报。

通过表1模拟运算可知,资产负债表债务法调整递延税项的做法,与递延法不调整递延税项的做法相比,确实提高了资产负债表的准确性,但是每股净资产、资产负债率等指标变化并不大。

在上述公司中,两种所得税会计处理方法下每股净资产差异最大的是“南方航空”。若采用递延法,“南方航空”每股净资产为2.83,若采用资产负债表债务法,其每股净资产为2.80,差异幅度为-1.36%。差异幅度次之的是“华电国际”,为1.08%。其余企业每股净资产差异均不超过1%。关于资产负债率,差异最大的是中国石化(+0.41%)和仪征化纤(-0.41%)。

两种方法下,资产负债表相关指标变化不大的原因主要在于,递延所得税资产和递延所得税负债属于非重要资产,占企业全部资产和负债数额的比例很小,对资产负债表整体的影响也很小。

2. 配比

旧准则的递延法将税率变化的影响分若干期平滑地计入损益,对配比原则的影响较小。资产负债表债务法将税率变化的影响一次性计入损益,从而造成了当期会计利润和所得税费用的大额不配比。

“广州控股”和“青山纸业”在旧准则时期均采用递延法处理企业所得税。二者的企业所得税率分别在2001年和2002年由15%变更为33%。当然,二者均没有在税率变化当期调整递延税项。对于原税率时期产生的时间性差异,按照15%转回;对于新税率时期产生的时间性差异,按照33%转回。新准则实施后2008年税率变化的会计处理必然会造成利润表当期的不配比。本文以披露了税率变化对所得税费用影响的14家企业为例对不配比的严重性进行分析,见表2。

表2:税率变化对利润表项目的影响

(单位:元人民币)

上市公司 代码	上市公司 简称	对利润表项目影响		
		税率变化	每股收益	净利润增长率

		对所得税费用 的影响	旧准则	新准则	旧准则	新准则
000063	中兴通讯	-26463000	1.281	1.305	57.70%	60.63%
600019	宝钢股份	156554693	0.735	0.726	-0.16%	-1.31%
600027	华电国际	-194729000	0.176	0.201	-1.32%	12.89%
600028	中国石化	2932000000	0.666	0.634	13.40%	7.87%
600029	南方航空	202000000	0.465	0.423	896.00%	806.22%
600050	中国联通	255953180	0.273	0.266	184.53%	176.92%
600115	东方航空	26000000	0.126	0.120	-120.40%	-119.57%
600320	振华港机	-26746314	0.637	0.646	22.68%	24.33%
600548	深高速	16875000	0.314	0.306	15.85%	12.99%
600600	青岛啤酒	-7381653	0.421	0.427	35.08%	36.77%
600688	上海石化	-10217000	0.220	0.221	86.98%	88.15%
600871	仪征化纤	-40659000	-0.005	0.004	-160.17%	-48.45%
601333	广深铁路	-33519434	0.197	0.202	87.72%	92.23%
601588	北辰实业	4518606	0.098	0.097	20.92%	19.75%

注1:表中新准则对应数据为真实数据,旧准则对应数据为模拟数据。

注2:假设所得税费用中应归属于母公司的比例等于归属于母公司的净利润占净利润总额的比例。

注3:有关数据来自上交所、深交所上市公司年报。

由于利润表的数量级通常要小于资产负债表,所以税率变化会计处理方法的改变对利润表的影响要更大。表现最为明显的是“仪征化纤”和“华电国际”。

“仪征化纤”如果采用递延法处理所得税,不对递延税项进行调整,其税率变化当期的每股收益应为-0.005元,净利润为-21898千元,净资产收益率为-0.26%。而采用资产负债表债务法将税率变化的影响计入当期损益之后,这部分不配比的所得税收益竟然使该企业扭亏为盈,其每股收益变为0.004元,净利润变为18761千元,净资产收益率变为0.23%。

类似的情况也出现在“华电国际”。“华电国际”如果采用递延法处理所得税,其税率变化当期的净利润增长率应为-1.32%,即净利润指标下滑。然而在采用了资产负债表债务法之后,不配比的所得税收益使净利润增长率变为12.89%,使净利润的发展趋势整体发生了变化。

资产负债表债务法将税率变化的影响一次性计入当期费用的做法,尽管会造成大额不配比,会使利润表财务指标发生一定程度的扭曲,但这符合新准则,企业这样做无可厚非。只要根据重要性的职业判断,提供足够的信息披露即可。

然而,企业对此大多披露不足。例如“仪征化纤”和“华电国际”两家企业,在税率变化当期不配比的所得税收益明显已经达到了重要性水平,很可能影响投资者的决策,但这两家企业并没有提供足够的信息披露。“仪征化纤”虽然在非经常性损益中披露调减所得税费用40659千元,但由于非经常性损益总额为负,所以扣除非经常性损益后的净利润反而比净利润原值更多。这就掩盖了税率变化

对企业盈利状况的作用。“华电国际”仅在报表附注中会计利润与所得税费用的关系中写道调减所得税费用 194729 千元。部分其他企业的情况摘录如表 3：

表 3：税率变化对企业财务业绩影响的信息披露

公司代码	公司简称	税率变化对业绩的影响
000063	中兴通讯	附注中披露：调减所得税费用 26463 千元
000818	锦化氯碱	附注中披露：按照 25% 计算本年新增应纳税暂时性差异，是所得税费用较上年减少 15416885.18 元的主要原因
600019	宝钢股份	单独披露：调增所得税费用 1.6 亿元（156554693.39 元），利润总额同比增长 0.5%，公司净利润同比减少 1.3%
600320	振华港机	单独披露：调减所得税费用 26746314 元
600548	深高速	单独披露：调增所得税费用 16875 千元、调增合营企业投资收益对应的递延所得税负债 50721 千元，使净利润减少 67596 千元，如果扣除税率变化和某一项资产减值准备（66750 千元）的影响，净利润同比上涨 39.45%，实际增加 16.39%
600600	青岛啤酒	单独披露：期末递延所得税资产较期初增长 172.9%，主要是新税法税率变化所致。附注中披露：调减所得税费用 7381653 元
600688	上海石化	附注中披露：调减所得税费用 10217 千元

注：有关数据来自上交所、深交所上市公司年报。

从表 3 可以看出，对税率变化进行详细披露的企业一般都旨在说明当期财务业绩下降的原因来自外部突发状况（如税率变化），希望投资者“宽恕”。而那些调减当期所得税费用使财务业绩利好的企业则对税率变化的影响避而不谈。

（三）资产负债表债务法与利润表债务法下所得税会计信息质量比较

1. 相关性

旧准则时期，采用利润表债务法的企业大多采用现行税率对递延税项进行计量，而新准则的资产负债表债务法规定企业应当按照预期收回资产或清偿负债期间的适用税率对递延税项资产和负债进行计量。

表 4：资产负债表债务法和利润表债务法在税率选用上的差别

上市公司代码	上市公司简称	税率改变时点	改变前税率	改变后税率	递延税项调整年份
600029	南方航空	2006 年	15%	18%	2006 年
		2008 年	18%	逐渐过渡至 25%	2007 年
600841	上柴股份	2002 年	15%	27%	2002 年
		2008 年	27%	25%	2007 年
000629	新钢钒	2004 年	33%	15%	2004 年

注 1：新钢钒在 2008 年税率变化前后均享受税收优惠。

注 2：有关数据来自上交所、深交所上市公司年报。

从表 4 可以看出，在旧准则时期，“南方航空”、“上柴股份”、“新钢钒”三家企业均在税率变化的当年对递延税项进行了调整，即采用现行税率计量递延税项。而在新准则时期，“南方航空”和“上柴股份”均在税率变化的前一年对递延税项进行了调整，即采用未来预期税率计量递延税项。

递延所得税资产和递延所得税负债代表着企业未来与所得税相关的经济利益流入或流出,采用未来预期税率能够使资产负债表更加准确,有助于投资者判断企业的财务状况,大大增强了会计信息的相关性。

2. 可靠性

使用未来预期税率计量递延所得税资产和递延所得税负债,虽然能够提高会计信息的相关性,但是可靠性却难以保证,这主要源于以下四点原因:

(1) 未来税率本身有时难以预期

由于税法的复杂性,企业有时很难预料自己以后年度适用的企业所得税率是多少。“振华港机”便常年处于这种困惑之中。“振华港机”为注册于上海市浦东新区的生产型外商投资企业,在2007年以前,根据《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》(已废止),该企业适用所得税率为15%,若出口产品产值达到企业总产品产值的70%以上,则适用10%的税率。

显然,企业根本无法准确预测自己在未来年度出口产值占总产值的比例,也就无法准确预测今后适用的所得税率。旧准则并不要求企业采用预期税率计量递延税项,所以即使税率无法准确预测也没有关系。到了2008年,根据新税法相关规定,“振华港机”被认定为高新技术企业,享受15%的优惠税率。而高新技术企业的资质条件之一是企业研发费用占主营业务收入的比例不得低于规定比例(对于年销售收入大于2亿元的企业,该比例为3%)。

在执行过程中,主管税务机关若发现企业未达到所要求的资质条件,应提请有关机构复核。在复核期间,企业暂停享受税收优惠。也就是说,该企业仍然无法准确预测自己以后年度适用的所得税率。新准则要求企业使用未来预期税率计量递延税项,其可靠性确实值得商榷。

(2) 何时按照未来税率调整递延税项存在较大的选择空间

新准则的资产负债表债务法要求企业采用未来预期税率计量递延所得税资产和负债。但是实际中,税率往往不是一次性公布的,从法案到实施细则,需要有一个过程。因此,有时企业根本无法判断税率“公布”的时间点。

以新企业所得税法为例,其颁布过程共历时近一年的时间,涉及三个年度的财务报告。2007年3月16日,全国人民代表大会通过了《中华人民共和国企业所得税法》。此时,税法实施细则尚未出台,具体的税收优惠政策、新旧税法执行的过渡办法等都尚未公布,大多数企业无法准确预知新税法对递延所得税资产和负债账面余额的影响。因而在2006年年度报告中,企业大多将新税法的颁布作为资产负债表日后事项进行披露,并未调整报表数字。

2007年12月6日,国务院颁布了《中华人民共和国企业所得税法实施条例》;2008年2月22日,国家财政部及国家税务总局共同颁布了《关于企业所得税法若干优惠政策的通知》。至此,在2007年年度报告公布之前,新企业所得税法

算是尘埃落定。因此，在2007年末对递延税项按照新税率进行调整是比较正常的。实际上，在本文的26个研究对象之中，去除3家未披露递延税项适用税率调整时点的企业和3家在税率变化前后均享受税收优惠的企业，共有19家企业选择了在2007年末对递延税项进行调整。只有一家企业与众不同，选择了在2007年初对递延所得税资产净额进行调整，那就是——“青山纸业”。

“青山纸业”在2007年末的年度报表中调整了2007年初经审阅的新旧准则股东权益差异调节表，宣布按照新税法规定的税率计算递延税项后，调减期初未分配利润7281846.78元。也就是说，该企业没有将税率变化的影响计入当期损益，而是将其计入了以前年度损益之中。显然，该企业认为，在2006年年度报告发布的时候，税法已经颁布，新税率已经出台，在2006年末2007年初的时候，就应该按照新税率计量递延所得税资产和负债。因此，该企业在2007年末以类似会计差错更正的方式，对此进行了调整。

可见，由于“未来预期税率”规定过于模糊，不同企业容易在不同时点按新税率调整递延税项。选择空间过大就容易对会计信息的可比性、可靠性产生损害。

表5：青山纸业调整递延税项时点选择分析

(单位：元人民币)

财务业绩指标	实际中青山纸业于2007年初调整递延所得税资产和负债		假设青山纸业于2007年末调整递延税项资产和负债	
	2007报表数额	2006报表数额	2007报表数额	2006报表数额
所得税费用	8187520.16	5904353.48	15469366.94	-1377493.30
净利润	48550433.77	22638441.63	41268586.99	29920288.41
归属于母公司的净利润	37380072.08	15410368.60	30365944.23	22424496.45
每股收益	0.0352	0.0145	0.0286	0.0211
资产报酬率	1.54%	0.90%	1.31%	1.19%
净利润增长率	114.46%		37.93%	

如表5所示，“青山纸业”将税率变化对所得税的影响计入了2007年初的未分配利润之中，而没有计入到当期损益中，这导致当期所得税费用减少，比较财务报表中前期所得税费用的增加。这不仅使当期财务业绩指标上升，更使得净利润增长率等发展指标大增。该企业2007年的年报显示，其净利润、每股收益、资产报酬率等指标似乎翻了一倍左右，但是若将递延税项调整的时点移至2007年末，其净利润只增长了不到40%。

2008年“青山纸业”有大约468772千元债务到期(2007年仅183731千元)，而2007年末该企业现金及现金等价物余额只有135702千元。该公司管理层构造出企业快速增长的假象，动机是否在于为了取得足够的银行贷款去偿还即将到期的大批债务，我们便不得而知了。

(3) 某些暂时性差异的转回时间存在较大不确定性，因而相关递延税项的适用税率无法确定

有些情况下，企业明知今后每一年的所得税率，但是由于暂时性差异转回的时间存在较大不确定性，仍无法可靠计量递延所得税资产和递延所得税负债。

仍以2008年颁布的新税法为例。按照国发[2007]39号文规定，新税法与旧税法之间存在过渡期。原享受低税率的企业在新税法实施后应在五年内逐步过渡到法定税率。其中，原享受企业所得税15%和18%税率的企业，2008年按18%税率执行，2009年按20%税率执行，2010年按22%税率执行，2011年按24%税率执行，2012年按25%税率执行。

这项条款的应用并不罕见，“中兴通讯”、“南方航空”、“广深铁路”等企业都存在这种情况。在这种情况下，虽然企业未来所得税率是已知的，但是按照账面价值收回特定资产或清偿特定负债的时间点却是无法确定的，即，特定暂时性差异转回的期间是不确定的。

例如，企业很难预知到税务亏损会在哪一年弥补，很难预知到长时间挂账的应收账款会在哪一年收回，也很难预知到持有目的不明确的金融工具会在哪一年售出。既然无法确定暂时性差异转回的时间点，也就无法确定其适用的所得税率。需要估计和判断的项目太多，会计信息的可靠性就容易受到损害。

(4) 核算成本的限制

在未来每一年税率都不同的情况下，即使是固定资产等账面价值收回时间比较确定的资产，如果用未来预期税率计量相关递延所得税资产和递延所得税负债，会计信息的可靠性也容易产生损害。原因在于核算成本的限制。

从理论上来说，不同的固定资产入账时间不同，使用寿命不同，按账面价值收回的时间就不同，相关递延税项适用的税率就不同。即使是同一固定资产，于不同年份转回的暂时性差异在产生时也应采用不同的税率计量。如果完全按照理论上的做法，就需要把企业所有的固定资产的未来若干年会计折旧与税法折旧的差异都预先计算出来，分开暂时性差异产生和转回的期间，用未来每一年不同的税率处理不同年份的暂时性差异。这样的工作量显然过大，核算成本也过大。所以，在实践中最常见的做法就如“宝钢股份”等企业所披露的那样，由管理层运用最佳估计来确定递延所得税的适用税率。

四、政策性建议

(一) 规范信息披露

如果夯实资产负债表必然以利润表的不配比为代价，那么企业起码要提供足够的信息，披露利润表失真带来的影响，尤其是该信息具有重要性的时候。通过合理规范信息披露方式和内容，应该能够在一定程度上减少利润表不配比对会计信息质量的损害，减少类似于“仪征化纤”和“华电国际”的情况。

(二) 在财务报表中用现行税率计量递延税项, 报表附注中披露未来税率变化的影响

在对预期收回资产或清偿负债期间的适用税率进行估计时, 需要进行大量的职业判断, 这很可能损害会计信息的可靠性。在这方面, 我们不妨借鉴日本的做法。日本注册会计师协会会计制度委员会曾规定递延税项适用税率的变更以公布日为标准。如果税率变更很可能发生, 而且其变更预计会对以后年度企业的经营业绩产生重大影响, 则可以在报表附注中注明税率变更情况及其影响额(郑可人, 2009)。即, 在财务报表中使用现行税率计量递延税项, 在报表附注中使用未来预期税率计量递延税项, 这样做有助于保证报表信息的可靠性。

(三) 若用未来预期税率计量递延税项在大范围上是合理的, 统一递延税项调整时点

如前所述, 对于2008年颁布的新税法, 大多数企业都在2007年末调整递延税项, 但“青山纸业”却在2007年初调整递延税项。可见, 不同的企业在相同的时点对未来预期税率的职业判断是不同的。企业也有可能为了自己的利益而滥用职业判断, 从而损害会计信息的可靠性。因此本文建议, 如果对于大多数企业来说在报表中采用未来预期税率计量递延税项是合理的, 那么应该由财政部发出统一通知, 规定各企业在何时按照新税率调整递延税项, 这样做能够增强会计信息的可比性和可靠性。

在我国, 目前递延所得税资产和递延所得税负债占总资产的比率尚不是很大, 因此上述问题还没有完全显现出其严重性。但是, 如果我国今后继续实行税会分离制度, 暂时性差异的项目就会越来越多, 数额也会越来越大, 本文所探讨的问题将逐渐显现出其重要性。

作者单位: 中国人民大学商学院会计系

所得税费用的逻辑理解和核算要点

——原利润表债务法和现行资产负债表债务法的逻辑关系

王军/文

所得税费用的确认依据和其他费用一样, 都是权责发生制原则, 即把当年度的企业所得税纳税义务确认为费用。企业实际上要交多少所得税称为“应纳税额”, 应纳税额怎样计算是由《企业所得税法》规定的。税法确定的“应纳税额”和会计准则确认的“所得税费用”本应是一回事儿: 前者是税法规定的纳税义务, 后者是会计准则根据纳税义务确认的会计费用。但税法和会计准则在个别的收入和费用的确认时间上等方面存在时间差, 这就造成在特定的会计期间应纳税额和

所得税费用的差异。但这种时间性差异是暂时的，称为暂时性差异，这是原利润表观的债务法下核算的方法。下面我们要深入领会一下暂时性差异的影响。

一、暂时性差异

(一) 原“永久性”差异

对于费用的确认要坚持权责发生制这个原则，会计准则是不会让步的。类似免税收入造成的会计准则的利润总额和税法的应纳税利润上的差异原来又称为永久性差异。而“暂时性差异”的含义是指税前会计利润与应纳税利润之间的差异，这个概念想表达二者有差异，但又认为不应该有差异。

(二) 应纳税利润和税前会计利润

会计准则对于所得税费用的确认其实是想保持与税法的应纳税额相一致。例如税法规定了几种情形的免税收入，会计准则当然也不会把免税收入作为应该纳税的收入计入税前会计利润，税前会计利润与利润总额不一样，利润总额包括了免税收入，利润总额的计算并不考虑税法是怎么规定的。而税前会计利润则是纳税的依据，可以说，如果剔除了暂时性差异，税前会计利润和应纳税利润是一致的。应纳税利润则是依据税法确定的，是计算所得税的依据。

固定资产从购置到变卖出售（或者报废出售残值）的寿命期间，其实际损耗就等于购置价格与变卖价格的差额，对固定资产在寿命周期的损耗总额，会计准则与税法的认识是一致的。但是就每一个会计年度或者计税年度的固定资产损耗而言，会计准则和税法的认识有差异。固定资产原值 = 会计折旧总额 + 会计残值 = 税法折旧总额 + 税法残值。

为直观地理解，我们假定会计残值和税法残值是一样的，于是会计折旧总额和税法折旧总额也是一致的，这样在折旧问题上的暂时性差异就仅仅是指年度会计折旧和年度税法折旧的差异了。会计折旧是会计准则视角下的固定资产的理论损耗。会计准则允许使用加速折旧法，即在固定资产的寿命周期内的前期多提些折旧，后期再少提些折旧。税法折旧是税法视角下的固定资产理论损耗，税法规定只能按直线法计提折旧，即每一期的折旧额都是一样的。这个差异用图1表示：

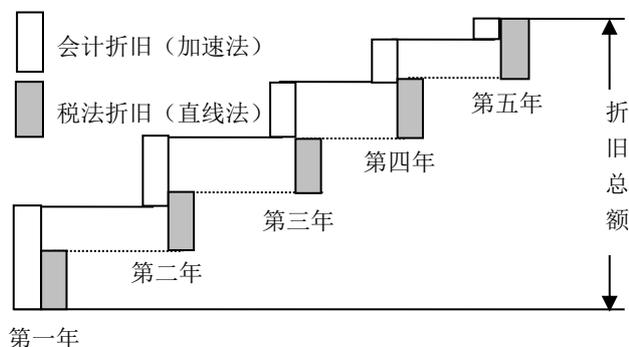


图1 会计折旧和税法折旧的差异

前两年会计折旧更多，后两年税法折旧更多。但长期中固定资产在各年度的会计损耗和税法损耗的暂时性差异之和为零，即长期无差异。每个年度的税前会计利润与应纳税利润之间在固定资产折旧问题上形成的差异是暂时性差异。

应纳税利润 = 应税收入 - 可扣除项目（其中包括税法折旧）

税前会计利润 = 应税收入 - 可扣除项目（其中包括会计折旧）

应纳税利润与税前会计利润在各个年度的差异如图 2 所示：

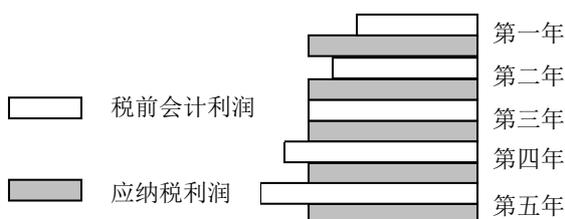


图 2 折旧引起的各年度暂时性差异

二、递延所得税变动：所得税费用与应纳税额的差额

会计准则是基于税前会计利润来衡量所得税费用的。这并不是说会计准则在排斥税法，实际上会计准则反而是在努力追求和税法的一致，只不过这个一致是长期的一致，而短期即每个会计期间，会计准则因为必须坚持权责发生制而无法求得一致，因而会计准则不能摒弃暂时性差异转而追求和税法的绝对一致。

（一）递延所得税资产

在短期，会计准则认为应该按照税前会计利润来计算所得税费用。图 2 中第一年和第二年的应纳税利润大于税前会计利润，会计准则因此认为税法在头两年“多计了纳税义务”。

虽然对于税法规定的税负企业照交不误，但会计准则认为多计的纳税义务是企业预付给税务机关的，是预付税款而不是纳税义务。预付税款像“预付账款”那样仍然属于企业的资产。

但税款预付出是拿不回来的，只能用来抵扣以后的纳税义务，这是预付税款的递延功能，所以也因此把预付税款这项会计准则视角下的资产称为“递延所得税资产”。

“递延所得税资产”所代表的多计多交的税款可以抵扣未来的纳税义务，因为未来的会计期间总会出现相反的情况即税前会计利润反而大于应纳税利润。

我们要关注的是会计准则视角下多计的纳税义务，在会计准则看来是税前会计利润之外的东西，不能算作费用，不能计入所得税费用。

会计准则认为只有按照税前会计利润确定的纳税义务才构成“所得税费用”，会计准则把税法按照应纳税利润确定的应纳税额这项真正的纳税义务称为“当期所得税费用”（计入“应交税费——应交所得税”）。当期所得税费用与所得税

费用之间的差异可称为递延所得税变动。所得税费用=当期所得税费用+递延所得税变动。当然图2的第一年和第二年的递延所得税变动为负数。

(二) 递延所得税负债

图2中第四年和第五年的应纳税利润小于税前会计利润,会计准则又反过来认为税法“少计了纳税义务”,于是“所得税费用”就自然会大于“当期所得税费用”。虽然会计准则视角下的纳税义务超过税法规定的部分,税法并不收取,但会计准则却视为对税务机关的负债:“你要是真的不收,那算是我欠你的吧,我先记个账。”于是记为“递延所得税负债”。

税前会计利润更大时,税前会计利润对应的所得税费用就大于应纳税利润对应的当期所得税费用。二者的差额仍然命名为“递延所得税变动”,不过变动方向转头了,这种情况下仍然是所得税费用=当期所得税费用+递延所得税变动。但这里的递延所得税变动为正数。

“多计纳税义务”和“少计纳税义务”都是暂时的,从长期来看,税前会计利润总额和应纳税利润总额是一致的,基于长期的所得税费用总额和基于长期的应纳税额总额即当期所得税费用总额也显然是一致的。

三、原利润表债务法下可抵扣暂时性差异与应纳税暂时性差异

图2中前两年的税前会计利润小于应纳税利润的差异是“可抵扣暂时性差异”,表明依税法“多计的纳税义务”可用于抵扣以后年度的纳税义务。后两年的税前会计利润大于应纳税利润的差异是“应纳税暂时性差异”,表明后两年税法比会计准则“少计的纳税义务”。这两种类暂时性差异是从纳税角度来命名的,然而它们都不是纳税义务的差异,而是税前会计利润和应纳税利润之间的差异。

四、资产的计税基础:资产的税法账面价值

初始账面价值扣除累积会计损耗后的余额就是资产的会计账面价值。资产的会计账面价值=资产的初始账面价值-资产的会计损耗。与之对应的是资产的税法账面价值,资产的税法账面价值=资产的初始账面价值-资产的税法损耗。

以固定资产的损耗为例,资产的会计损耗包括累计会计折旧、资产减值损失和资产的公允价值变动数额。资产的会计账面价值=资产购置成本-(累计会计折旧+资产减值损失+资产公允价值变动损益);资产的税法账面价值=资产购置成本-累计税法折旧。因为资产减值损失和公允价值变动损益不经过税务机关认可就不能算作资产的税法损耗,因此资产的税法损耗通常只有税法折旧了。

资产的税法账面价值就是“资产的计税基础”。有了资产的计税基础这个概念以后,计算暂时性差异就更加简化:在每个会计期末,资产的账面价值和资产的计税基础之间的差异,就是资产的会计损耗与资产的税法损耗之间的差异,也就是基于资产损耗而产生的暂时性差异。资产的账面价值-资产的计税基础=累

计税法折旧 - (累计会计折旧 + 减值损失 + 资产公允价值变动损益) = 税前会计利润 - 应纳税利润。

“库存现金”、“银行存款”等资产的损耗是一次性计入费用的，会计准则对此和税法并无差异，它们也没有资产减值损失和资产公允价值变动损益，因而也就没有会计损耗与资产损耗的差异。所以“库存现金的计税基础”、“银行存款的计税基础”这些概念并不涉及暂时性差异。或者说这时资产的计税基础和账面价值总是一致的。

五、负债的计税基础

从一项负债的形成是否会影响所得税的角度考虑，负债可分为两类：一类是形成资产的负债。另一类是形成费用的负债。形成费用的负债因为产生了费用而对所得税的计算有影响。形成费用的负债发生时全部计入会计费用，但不是全部计入税法费用，因此造成税前会计利润和应纳税利润的差异。

和资产的计税基础的含义完全不同，负债的计税基础并不是负债的税法账面价值，而是负债的会计账面价值减去负债在未来期间可计入税法费用的金额。负债的计税基础 = 负债的会计账面价值 - 该负债未来可形成税法费用的金额。

典型的形成费用的负债是预计负债。无论是在预计时就列入税法费用还是等到未来即实际发生时再列入税法费用，从开始预计到未来实际发生长期来看，会计费用和税法费用是一致的，长期中预计负债不会造成税前会计利润和应纳税利润的差别。

若长期最终确定预计负债的实际发生额小于初始预计数额，按会计准则也要将多预计的负债扣回来冲减费用，会计准则最终也只是把实际发生的预计负债数额计入会计费用的。

负债的计税基础这个概念是为简化计算暂时性差异而设计的。会计准则希望达到像资产的计税基础那样的效果：与负债相关的暂时性差异 = 负债的账面价值 - 负债的计税基础，而只有把负债的计税基础定义为“负债的账面价值减去未来期间计算应纳税额时按照税法规定可予扣除的金额”，才能取得期望的效果。

与负债相关的暂时性差异 = 会计费用 - 税法费用 = 负债账面价值 - 负债的计税基础。形成费用的负债对应的会计费用大于税法费用，税前会计利润通常就小于应纳税利润，产生可抵扣暂时性差异；反之就形成应纳税暂时性差异。

六、计算所得税费用的方法

所得税费用 = 当期所得税费用 + 递延所得税变动

递延所得税变动 = Σ (资产的账面价值 - 资产的计税基础) \times 所得税税率 - Σ (负债的账面价值 - 负债的计税基础) \times 所得税税率。

www.chinaacc.com

会计人的网上家园!

- 在这里，我们为您提供了及时全面的财经会计资讯；
- 在这里，我们为您设计了各层次的会计教育和培训课程；
- 在这里，我们为您创造可以自由发挥的网上会计人社区。

自由选择 改变未来

Your future, Your choice



报名咨询电话：010-82318888

免费咨询热线：400 810 4588 / 800 810 4588

传 真：010-82330109

咨询时间：全天24小时服务(周六、周日及节假日不休息)

E-mail地址：webmaster@chinaacc.com csdept@chinaacc.com

邮 编：100083

地 址：北京市海淀区知春路1号,学院国际大厦18层