



中华会计网校
www.chinaacc.com

税务网校

最具价值的 N+1 全方位财税服务专家

CDEL

正保远程教育

www.cdeledu.com

财税月刊

FINANCE & TAX

2015年11月
总第126期
企业财税会员专享

◆ 分支机构间移送货物视同销售增值税政策解析

◆ 资本预算—企业投资决策的基础

◆ 合伙制私募投资基金投资业务会计及税务处理的探讨

中华会计网校 出品



卷首语

亲爱的读者:

新一期的中华会计网校税务网校《财税月刊》11 月刊又与您见面了。本期的《财税月刊》内容主要是 10 月发布的一些法规信息的推送, 以及一些已经或即将实行的政策的汇总和解读。

“政策解读”栏目依然是五篇最近推出法规的权威解读, 当中包括境外所得简易征收和抵免管理、财产行为税税种申报表修订的解读、“三证合一”后纳税人识别号的变化、关于取消和停征一批行政事业性收费政策, 以及一篇中华会计网校专家原创的文章“分支机构间移送货物视同销售增值税政策解析”。

“纳税辅导”栏目涵盖了一般纳税人资格认定、印花税、注销后留抵税款、总分公司等方面的内容。

“涉税会计”栏目包括了私募基金税会处理、资本预算、现金流和“营改增”方面的信息。

此外, “税务筹划”和“实务答疑”栏目仍然一如既往的为您带来相关方面的实务文章。可谓是内容充实, 资料满满!

想学员之所想一直是我们不变的宗旨, 因此, 税务网校在接下来的面授课程中, 会一一给大家呈现出来, 大家盼望已久的热点课程也已经推广开来, 大家可以咨询各地分公司或拨打客服电话进行详细了解, 提前做好充分的准备。

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专业的答疑服务。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!

中华会计网校·税务网校

联系邮箱: chinaacc_swx@cdeledu.com

Contents

目 录

【税讯快报】	4
62 项中央指定地方实施的行政审批事项取消	4
财产行为税部分税种申报表修订	4
取消和暂停征收 37 项行政事业性收费	4
增值税税控系统服务单位监督管理办法发布	4
《“互联网+税务”行动计划》印发	5
税总(2015)71 号:简化契税办理流程取消(无)婚姻登记记录证明	5
税总公告(2015)72 号:动物尸体降解处理机、蔬菜清洗机增值税适用税率问题明确	5
21 部门齐心协力联合惩戒税收失信行为	5
【政策解读】	6
税总解读境外所得简易征收和抵免管理	6
解读“修订财产行为税税种申报表”体现的征管亮点	7
“三证合一”后纳税人识别号有何变化	9
财税(2015)102 号解读:关于取消和停征一批行政事业性收费政策	10
分支机构间移送货物视同销售增值税政策解析	12
【纳税辅导】	14
企业迁移后,一般纳税人资格继续保留还是需重新认定	14
会计准则第 30 号执行后对印花税税额影响	17
一般纳税人注销时,存货或留抵税额如何处理	18
分公司发生修理费能否在总公司列支	19
增值税一般纳税人可否给小规模纳税人开具专用发票	21
【涉税会计】	22
营改增与 17 个内控要素相关问题	22
合伙制私募投资基金投资业务会计及税务处理的探讨	26
资本预算—企业投资决策的基础	30
提高运营效率改善现金流说难也不难,三招帮你搞定	34
【税务筹划】	38
如何充分享受研发费用加计扣除优惠政策	38
企业发放工资节税,值得思考的几个问题	42
【实务答疑】	44
向异地企业提供建安劳务,如何开具发票	44
借款利息能否按收付实现制确认利息收入	44
核定征收企业本年度的盈利能否弥补以前年度的亏损额	45
集团公司支付子公司的利息,子公司是否缴纳营业税	45
开发项目配套建造拆迁户安置房,能否免征土地增值税	46
高新和非高新企业合并,重组后需重新认定高新企业吗	47
为特殊工种职工支付人身安全保险费是否可以税前扣除	47
排污费应计入什么科目核算,管理费用还是制造费用	48
非独立核算的分公司,企业所得税如何交	48



【税讯快报】



62 项中央指定地方实施的行政审批事项取消

10 月 11 日，国务院发出《关于第一批取消 62 项中央指定地方实施行政审批事项的决定》（国发〔2015〕57 号），决定第一批取消 62 项中央指定地方实施的行政审批事项。其中，涉及税务部门 29 项。

财产行为税部分税种申报表修订

9 月 30 日，国家税务总局发出《关于修订财产行为税部分税种申报表的通知》（税总发〔2015〕114 号），对财产行为税部分税种表单内容进行了补充和完善。

取消和暂停征收 37 项行政事业性收费

9 月 29 日，财政部、国家发展和改革委员会发出《关于取消和暂停征收一批行政事业性收费有关问题的通知》（财税〔2015〕102 号），自 2015 年 11 月 1 日起，在全国统一取消和暂停征收 37 项行政事业性收费。

增值税税控系统服务单位监督管理办法发布

10 月 9 日，国家税务总局发出《关于印发〈增值税税控系统服务单位监督管理办法〉的通知》（税总发〔2015〕118 号），自 2015 年 11 月 1 日起施行。

《“互联网+税务”行动计划》印发

9 月 28 日，国家税务总局发出《关于印发〈“互联网+税务”行动计划〉的通知》（税总发〔2015〕113 号），把互联网的创新成果与税收工作深度融合，推动税收现代化建设。

税总[2015]71 号:简化契税办理流程取消（无）婚姻登记记录证明

纳税人在申请办理家庭唯一普通住房契税优惠时，无须提供原民政部门开具的（无）婚姻登记记录证明。

税总公告[2015]72 号:动物尸体降解处理机、蔬菜清洗机增值税问题

动物尸体降解处理机、蔬菜清洗机属于农机，适用 13% 增值税税率。

动物尸体降解处理机是指采用生物降解技术将病死畜禽尸体处理成粉状有机肥原料，实现无害化处理的设备。

蔬菜清洗机是指用于农副产品加工生产的采用喷淋清洗、毛刷清洗、气泡清洗、淹没水射流清洗技术对完整或鲜切蔬菜进行清洗，以去除蔬菜表面污物、微生物及农药残留的设备。

本公告自 2015 年 12 月 1 日起施行。此前已发生未处理的事项，按本公告规定执行。

21 部门齐心协力联合惩戒税收失信行为

2014 年底，国家税务总局、国家发改委、中央文明办等 21 部门共同签署了《关于对重大税收违法案件当事人实施联合惩戒措施的合作备忘录》，对进入税收违法“黑名单”的当事人开展 18 项联合惩戒措施。截至目前，全国各级税务机关共公布税收违法“黑名单” 922 件，全部推送给国家发改委、中央文明办、最高人民法院、公安部、财政部等 20 家联合惩戒合作单位。



【政策解读】

税总解读境外所得简易征收和抵免管理



一、公告出台背景

为进一步简化税务行政审批,国家税务总局下发了《国家税务总局关于公布已取消的 22 项非行政许可审批事项的公告》(国家税务总局公告 2015 年第 58 号),其中明确,企业境外所得适用简易征收和饶让抵免的核准予以取消。为做好取消该项税务行政审批事项的后续管理工作,制订发布本公告。

二、关于税务行政审批事项取消后有关管理问题的规定

(一)对于企业境外所得符合《财政部国家税务总局关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》(财税〔2009〕125 号)第十条第(一)项和第(二)项规定情形的,可以采取简易办法对境外所得已纳税额计

算抵免。为简化管理程序,将原税务审批规定调整为事后备案管理,即,企业根据自身实际,对照现行政策规定,确定其是否符合适用简易办法或饶让抵免条件,并在年度汇算清缴期内,向主管税务机关报送备案资料。有关备案资料的具体内容按照《国家税务总局关于发布的公告》(国家税务总局公告 2010 第 1 号)第 30 条的规定执行。

(二)原税务审批规定调整为事后备案管理后,《财政部国家税务总局关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》(财税〔2009〕125 号)第十条中“经企业申请,主管税务机关核准”的规定相应废止。

相关法规:关于企业境外所得适用简易征收和饶让抵免的核准事项取消◆

解读“修订财产行为税税种申报表”体现的征管亮点



税务总局近日发布了《关于修订财产行为税部分税种申报表的通知》，那么财产行为税到底包括税？重新修订财产行为税申报表的背景是什么？这次又对那些税种的申报表进行了修订？本次修订申报表有哪些征管亮点？

带着这些问题我们咨询了财税专家，财税专家为我们做了如下详细解答：

1、什么是财产行为税？

财产行为税是以纳税人拥有的财产数量或财产价值为征税对象或为了实现某种特定的目的，以纳税人的某些特定行为为征税对象的税种。如我国现行的房产税、契税、城镇土地使用税、车船税、印花税都属于这一类。

2、重新修订财产行为税申报表的背景是什么？

从税管角度上来讲，以税负能否转嫁为标准，将税收税种分为直接税与间接税。直接税以归属于纳税人所得和财产为课征对象，较之对流通环节中的商品或劳务的课税的间接税而言，直接税较符合现代税法税负公平和量能纳税的原则，对于社会财富的再分配和社会保障的满足具有特殊的调节职能。多数发达国家的财政收入结构中直接税收入均远远大于与间接税收入。但在当前我国以增值税和营业税为主体的税收体系下，70%的税收收入主要来源于间接税，这也构成了企业最大的税务成本和负担。本轮财税改革的主要内容之一就是“优化税收



结构”，也就是提高直接税比重，降低间接税比重，而财产行为税就是直接税的重要组成部分。

3、为什么要修订财产行为税申报表？

2014 年税务总局为加强财产行为税业务规范化和标准化建设，下发了《全国县级税务机关纳税服务规范（1.0 版）相关表证单书的通知》和《关于做好财产和行为税各税种统一纳税申报表后续工作的通知》，对财产和行为税各税种的纳税申报表及其附表进行了统一和规范。目前，全国大部分地区已修改完善相关申报系统并启用财产行为税统一申报表。根据 2014 年以来全国财产行为税统一申报表工作开展情况，在总结部分地区有效做法和先进经验的基础上，遵循便利于纳税人、有利于征管以及适应税收信息管理现代化需求的原则，本次税务总局又对部分财产行为税税种的表单内容进行了补充和完善。

4、本次《通知》对那些税种的申报表修订？

本次修订涉及城镇土地使用税、房产税、

契税、土地增值税和印花税，共 19 张表单。

5、本次财产行为税申报表修订有哪些征管亮点？

一是，减轻纳税人负担。在房产税和城镇土地使用税申报表方面，纳税人在申报时仅需填报税源明细表，系统根据税源明细表信息自动计算生成纳税申报表和减免税明细申报表，减轻了纳税人的填报负担。

二是，优化申报流程。对于个人间的二手房权属转移，可按各地二手房交易综合申报表进行契税纳税申报，不需再填报《契税纳税申报表》；扩大《印花税纳税申报表》的适用范围，修订后的新表既适用于印花税普通申报，又适用于采用“自行购花、自行粘贴、自行划销”方式完成纳税义务的纳税人向主管税务机关报告完税情况。

三是，完善申报内容。在契税申报表方面，对《权属转移对象、方式、用途逻辑关系对照表》和填表说明进行了完善；在土地增值税申报表方面，按四种特殊情形分别设计专用表单、完善表单房产信息项内容并对申报表适用范围进行了补充。◆

“三证合一”后纳税人识别号有何变化



为全面推进“三证合一、一照一码”登记制度改革，进一步做好法人和其他组织统一社会信用代码与纳税人识别号的衔接工作，国家税务总局近日发布《关于修订纳税人识别号代码标准的公告》，明确已取得统一社会信用代码的法人和其他组织，其纳税人识别号使用 18 位的“统一社会信用代码”。

税务总局征管和科技发展司有关负责人介绍，纳税人原来分别到工商、质检、税务部门办理的营业执照、组织机构代码证和税务登记证（“三证”），对应的有三个代码：工商注册号、组织机构代码、纳税人识别号。实行“三证合一、一照一码”登记制度改革后，原来需要办理的三个证件合并为一个营业执照，三个代码合并为统一社会信用代码。此次修订正是顺应改革要求，将法人和其他组织的纳税人识别号和统一社会信用代码统一起来。

公告对已取得统一社会信用代码和未

取得统一社会信用代码的纳税人分别作出了赋码规定。已取得统一社会信用代码的法人和其他组织，其纳税人识别号直接使用 18 位的“统一社会信用代码”。以统一社会信用代码、身份证等为有效身份证明的临时纳税人，其纳税人识别号由“L”+“统一社会信用代码”或“L”+“身份证件号码”组成。

公告明确，未取得统一社会信用代码的个体工商户以及以居民身份证等有效身份证明办理税务登记的纳税人，其纳税人识别号仍然由“身份证件号码”+“2 位顺序码”组成。“三证合一、一照一码”登记制度改革前已设立但未取得统一社会信用代码的法人和其他组织，以及自然人等其他各类纳税人，其纳税人识别号的编码规则仍按原来规定执行。这样减少了对已登记纳税人的影响和负担，保证了未取得统一社会信用代码的纳税人正常办理涉税事项。

税务总局税收科学研究所所长李万甫



表示，纳税人识别号是纳税人、扣缴义务人被赋予全国唯一的纳税识别代码，是税务机关办理业务、进行数据信息内外部交换和共享的基础。“三证合一、一照一码”改革将税务登记信息整合到统一社会信用代码中，有利于全面落实商事制度改革要求，减少市场主体在各部门重复报送材料，重复数据采集，最大限度实现信息共享，为市场主体提供便利、减轻负担，为大众创业、万众创新增添新动力。

为确保“三证合一、一照一码”登记制度改革在税务系统落实到位，税务总局及时进行安排部署，要求各地加强组织领导，强

化业务培训，做好系统支持，优化纳税服务，并对各地执行情况进行了专项督查。各级税务部门认真落实改革要求，细化工作措施，做好政策衔接和落实，国庆长假期间工作不间断，确保了改革措施及时落地。广东省建立了国地税与工商、质检等部门信息共享机制和数据对比纠错机制。甘肃省国税局搭建省级信息共享交换平台，统筹做好数据交换、配套制度、过渡衔接等方面的工作。江苏省国税局集中专业力量对“三证合一”软件进行升级改造，确保现有登记模式向“三证合一、一照一码”平稳过渡。◆



为进一步减轻企业和个人负担，激发创新创业活力，2015年9月29日，财政部、国家发展改革委联合印发了《关于取消和暂停征收一批行政事业性收费有关问题的通

知》（财税〔2015〕102号），现就有关内容解读如下：

一、问：此次取消和停征一批行政事业性收费的背景是什么？

答：深入推进收费清理改革，是减轻企业负担、激励投资创业、服务实体经济的重要举措，也是深化行政管理体制改革，建设法治政府、创新政府、廉洁政府和服务型政府的迫切要求。

2013 年新一届政府成立以来，采取了一系列清理收费的措施。中央层面已累计取消、停征、减免了 427 项行政事业性收费和政府性基金，每年可减轻企业和个人负担约 1000 亿元。地方层面也取消、减免了一大批本地区设立的收费项目，据统计，仅 2014 年各省（区、市）累计取消收费就超过 600 项。

今年以来，国务院明确要求进一步推进收费清理改革，作为深入推进简政放权、放管结合、职能转变的一项重要任务。今年 4 月，国务院常务会议审议通过了清理规范涉企收费工作方案，决定集中用半年时间开展专项行动，在全国全面清理规范涉企收费。今年 5 月，国务院召开了全国推进简政放权放管结合职能转变工作电视电话会议，李克强总理强调指出，要再砍掉一批不合法不合规不合理的收费，切实减轻企业负担。

按照国务院部署要求，我们对全国性及中央部门和单位行政事业性收费项目进行了全面清理，在充分论证和广泛征求意见的基础上，决定再取消和停征一批收费项目，切实减轻企业和个人负担，促进实体经济稳定增长。

二、问：此次取消和停征了哪些收费项目，每年可为企业和个人减负多少？

答：此次取消和停征了 38 项行政事业性收费，涉及 15 个部门，每年可减轻企业和个人负担约 36 亿元。取消和停征的收费主要包括以下五类：

一是近两年国务院分批取消了有关职业资格许可和认定事项，与此相关的考试考务费予以取消。包括企业法律顾问执业资格考试考务费、质量专业技术人员职业资格考试考务费等 14 项。

二是相关部门工作属于政府应提供的普遍公共服务或体现了一般性管理职能，应由一般公共预算保障，不应向管理或服务对象收费。包括动物及动物产品检疫费、人才集体户口管理服务费等 12 项。

三是按照中办、国办印发的《行业协会商会与行政机关脱钩总体方案》的要求，国家体育总局所属各类运动项目协会将与行政机关脱钩，不再承担政府管理职能，原协会的相关行政事业性收费相应取消。包括参赛个人和团体年度注册费、俱乐部运动员转会手续费等 6 项。

四是根据国务院关于加快推进“三证合一”登记制度改革的要求，组织机构代码证将与税务登记证、工商营业执照合并为统一的营业执照，组织机构代码证书收费予以取消。

五是通过法律、行政管理手段可以有效



管理相关活动，无须再通过收费调节，取消野生动植物进出口管理费、入境签证费等 5 项收费。

三、问：下一步将会采取哪些措施确保取消和停征的收费落实到位？

答：主要采取三方面措施：一是加大财政保障力度。取消和停征相关收费后，有关部门及所属事业单位依法履行管理职能所需经费，由同级财政预算予以统筹安排，保障工作正常开展。二是加大监督检查力度。对此次公布取消和停征的收费项目，各地区、

有关部门和单位不得以任何理由拖延或者拒绝执行。各级财政、价格部门要加强监督检查，对不按规定取消和停征相关收费的，按有关规定给予处罚，并追究责任人的行政责任。三是实施目录清单管理。对清理后保留的行政事业性收费，由中央和省两级编制目录清单，明确项目名称、设立依据、收费标准等，分别在财政部和省级财政部门网站上实行常态化公开，接受社会公众监督。目录清单之外的收费项目，一律不得执行，公民、法人和其他组织有权拒绝缴纳。◆

分支机构间移送货物视同销售增值税政策解析



依据《增值税暂行条例实施细则》第四条规定：单位或个体工商户的下列行为，视同销售货物：

（三）设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人，将货物从一个机构移送其他机构用于销售，但相关机构设在同一县（市）的除外。

按照上述政策规定，也就是说设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人，其相关

机构不在同一县(市)的，将货物从一个机构移送其他机构用于销售的行为，在增值税处理上要视同正常的货物销售。

而且，从文件的内容来看，这一项规定强调只适用于分支机构不在同一县(市)的，其相互之间移送用于销售的货物，不包括相关机构之间相互移送原料和半成品等不是用于销售的货物，也不包括非用于销售的货物。

这里所说的用于销售，《国家税务总局关于企业所属机构间移送货物征收增值税问题的通知》（国税发〔1998〕137号）有明确的规定，即：

“《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第四条视同销售货物行为的第（三）项所称的用于销售，是指受货机构发生以下情形之一的经营行为：

- 一、向购货方开具发票；
- 二、向购货方收取货款。

受货机构的货物移送行为有上述两项情形之一的，应当向所在地税务机关缴纳增值税；未发生上述两项情形的，则应由总机构统一缴纳增值税。

如果受货机构只就部分货物向购买方开具发票或收取货款，则应当区别不同情况计算并分别向总机构所在地或分支机构所在地缴纳税款。”

后来，《国家税务总局关于纳税人以资金结算网络方式收取货款增值税纳税地点问题的通知》（国税函〔2002〕802号）文件做了进一步补充，即：

“纳税人以总机构的名义在各地开立账户，通过资金结算网络在各地向购货方收取销货款，由总机构直接向购货方开具发票的行为，不具备《国家税务总局关于企业所属机构间移送货物征收增值税问题的通知》（国税发〔1998〕137号）规定的受货机构向购货方开具发票、向购货方收取货款两种

情形之一，其取得的应税收入应当在总机构所在地缴纳增值税。”

那为什么要对相关机构之间移送用于销售的货物的行为视同销售征税呢？

《增值税暂行条例》第一条规定：在中华人民共和国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务以及进口货物的单位和个人，为增值税的纳税人。

单纯从这个规定来看，设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人，其机构之间相互移送用于销售的货物的行为，属于机构内部的货物移送，不应该征税。

但我国目前增值税的征收管理是实行属地管理的，如果总机构和分支机构之间移送货物用于销售不作为应税行为，而是在最终销售时才征税，就会导致税收在不同地方转移，使得货物移出地政府无法分享增值税收入，而货物移入销售地政府会多得税收，这种税收和税源相背离的现象不利于为地方政府及时足额筹集财政收入，容易降低征管效率。因此，总分机构、分支机构之间移送用于销售的货物的行为视同正常的货物销售征税是为了平衡地方政府税收利益关系。由于增值税是链条税，移送货物的一方视同销售纳税，接受货物的一方按规定可以抵扣进项税额，这项政策的执行并不会增加纳税人的税收负担，但是需要注意按规定规范开票。◆



【纳税辅导】



企业迁移后，一般纳税人资格继续保留还是需重新认定

企业迁区后是否需要重新认定一般纳税人？

根据《国家税务总局关于一般纳税人迁移有关增值税问题的公告》(国家税务总局公告 2011 年第 71 号)第一条规定：增值税一般纳税人(以下简称纳税人)因住所、经营地点变动，按照相关规定，在工商行政管理部门作变更登记处理，但因涉及改变税务登记机关，需要办理注销税务登记并重新办理税务登记的，在迁达地重新办理税务登记后，其增值税一般纳税人资格予以保留，办理注销税务登记前尚未抵扣的进项税额允许继

续抵扣。

案例——

我公司系天津市一家增值税一般纳税人企业，现在准备迁址到上海继续经营。请问在迁址后，我公司的一般纳税人资格能够继续保留吗？没有抵扣完的进项税额可以继续抵扣吗？

解析——

《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》的规定，纳税人因住所、经营地点变动涉及改变税务登记机关的，应当向原税务登记机关申报办理注销税务登记，并在 30

日内向迁达地税务机关申报办理税务登记。纳税人在办理注销税务登记前，应当向税务机关结清应纳税款、滞纳金、罚款，缴销发票、税务登记证件和其他税务证件。因此，纳税人因住所、经营地点变动涉及改变税务登记机关的，均应根据以上规定处理相关事宜。但对于增值税一般纳税人企业，却还有两个问题需要解决。即增值税一般纳税人资格能否保留及尚未抵扣完的进项税能否继续抵扣的问题。

有关增值税一般纳税人的税务管理，国家税务总局专门出台了《增值税一般纳税人资格认定管理办法》（国家税务总局令第 22 号），明确规定了相关一般纳税人资格认定和认定以后的资格管理。而对于以上问题，国家税务总局第 22 号令并未予以明确。一些地区的税务机关结合当地情况规定了各自的政策。如《北京市国家税务局关于贯彻落实〈增值税一般纳税人资格认定管理办法〉的通知》（京国税函〔2010〕100 号）规定一般纳税人跨区、县（地区）迁移的，迁达地税务机关应延续其一般纳税人资格。迁出

地税务机关应给纳税人出具《增值税一般纳税人涉税事项转移通知单》，随其他征管档案一同传递到迁达地主管税务机关。纳税人在迁出地税务机关尚未抵扣的留抵税额，以及符合有关政策规定且经比对相符但尚未申报抵扣的进项税额，准予纳税人在迁达地税务机关继续申报抵扣。陕西省国家税务局关于《陕西省国家税务局增值税一般纳税人资格认定管理办法》的公告（陕西省国家税务局公告 2010 年第 4 号）规定，因主管税务机关机构变更或纳税人经营地址变动的，一般纳税人资格随税务登记户籍一并迁移。迁出地税务机关对跨区域迁移的一般纳税人，应先办理发票及税控设备缴销等手续，然后办理一般纳税人资格迁移手续。迁入地税务机关对其一般纳税人资格进行审核确认。以上各地的规定解决了当地企业的问题，但上述政策显然不适用跨省迁移，各地政策执法尺度也不尽一致。有鉴于此，国家税务总局专门在 2011 年底下发《国家税务总局关于一般纳税人迁移有关增值税问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 71 号）



解决了以上问题。

2011 年第 71 号公告规定, 增值税一般纳税人(以下简称纳税人)因住所、经营地点变动, 按照相关规定在工商行政管理部门作变更登记处理。但因涉及改变税务登记机关, 需要办理注销税务登记并重新办理税务登记的, 在迁达地重新办理税务登记后, 其增值税一般纳税人资格予以保留, 办理注销税务登记前尚未抵扣的进项税额允许继续抵扣。在具体实施过程中, 迁出地税务机关应对纳税人原尚未抵扣完的进项税予以核实, 并填写《增值税一般纳税人迁移进项税

额转移单》, 交由迁达地税务机关, 由其对照转移单内容与纳税人报送资料进行核对, 核对无误后允许其申报抵扣原进项税额。

以上规定, 解决了增值税一般纳税人迁移过程(包括跨省迁移)中的资格是否延续、留抵进项税额能否继续抵扣的问题。在此, 也建议在经营过程中需要迁移的增值税纳税人在迁移后备好相关资料, 理清有关账目, 按照 2011 年第 71 号公告规定做好准备。



※企业增资如何缴纳印花税※

问: 2013 年, 我公司成立时注册资本为 100 万元并依法缴纳了印花税, 2014 年 2 月公司减资 20 万元, 2015 年 1 月企业再增资 30 万元, 也就是说公司现在的注册资本为 110 万元。我公司应当按 10 万元还是 30 万元缴纳印花税?

答: 根据《中华人民共和国印花税暂行条例施行细则》(财税字〔1988〕第 255 号)第八条的规定, 记载资金的账簿贴花后, 以后年度资金总额比已贴花资金总额增加的, 增加部分应按规定贴花。

因此, 若该企业确有证据证明 2013 年已按 100 万元缴纳过印花税, 那么 2015 年增资时只需按 10 万元缴纳印花税。

会计准则第 30 号执行后对印花税税额影响



苏地税财行便函〔2015〕30号《关于做好〈企业会计准则第30号〉执行后资金账簿印花税政策辅导的通知》于8月5日下发。通知指出：

2014年财政部下发《企业会计准则第30号》后，纳税人如未按时进行相关账务调整，会出现资金账簿印花税计算不准确的情况。

（《企业会计准则第30号—财务报表列报（2014年修订）》财会〔2014〕7号）增设“其他综合收益”一级科目，不再作为“资

本公积”的明细科目，自2014年7月1日起开始执行，并做追溯调整。若纳税人未根据新准则进行账务调整，实际计入“资本公积”的金额会高于应计入金额，从而影响资金账簿印花税税额的计算。

根据《国家税务总局关于资金账簿印花税问题的通知》（国税发〔1994〕025）的规定，纳税人应就“实收资本”和“资本公积”两项合计金额的增加部分缴纳资金账簿印花税。《企业会计准则第30号》执行后，纳税人应按调整后的2015年1月1日的“实



收资本”和“资本公积”两项的合计金额确定增加部分作为 2014 年度资金账簿印花税的计税依据。

计准则确定的“资本公积”多申报缴纳 2014 年度资金账簿印花税的, 纳税人可申请退税或在以后申报期予以抵税。◆

对纳税人已在 2015 年 1 季度按照原会

一般纳税人注销时, 存货或留抵税额如何处理



增值税一般纳税人(以下简称“一般纳税人”)发生解散、破产、撤销等原因, 依法终止纳税义务的, 应向原税务登记机关办理注销税务登记, 注销税务登记时库存有商品或者库存没有商品但有留抵税额怎么处理?

一、库存有商品处理办法

1. 账面库存与实物库存不符时, 首先进行库存商品盘点。如果账面库存大于实际库存, 说明可能有商品销售不记账, 需要计算补交增值税; 如果账面库存小于实际库存,

说明可能有购进货物不记账的情况。

2. 账面库存与实物库存相符时, 根据《财政部国家税务总局关于增值税若干问题的通知》(财税〔2005〕165 号)第六条规定, 一般纳税人注销时, 其存货不作为进项税额转出处理, 其留抵税额也不予退税。也就是说, 当账面库存与实物库存相符时不补交增值税, 因为, “应交税费——应交增值税”会计科目贷方反映“销项税额”、“出口退税”、“进项税额转出”等内容, 不作进项税额转出处理就是不补交增值税。

二、库存无商品但有留抵税额处理办法

1. 期末留抵税额是由于本期进项税额大于本期销项税额形成的。如果没有库存，期末仍然有留抵税额，原因有二：其一，售价低于成本销售，其二，销售商品不计收入，但销售成本已结转。

2. 处理办法。如果是因管理不善造成存货被盗、丢失、霉烂变质的损失，存货可以

作为资产损失专项申报，在营业外支出列支，留抵税额做进项税额转出；如果是市场原因造成售价低于成本销售，根据财税〔2005〕165号文件规定，留抵税额不予退税。如果属于销售商品不计收入，但销售成本已结转，应做无票收入处理，补交增值税，属于逃税的按征管法规定处罚。◆

分公司发生修理费能否在总公司列支



问：我公司是化妆品零售企业，总部设在北京，在上海有分公司（非法人单位，无注册资金）。近日，上海的化妆品专柜需要修理，合同已由总公司名义签订，产生的费用是否可以在总公司列支？

答：《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、

损失和其他支出，准予在计算应纳税所得额时扣除。

第五十条第二款规定，居民企业在中国境内设立不具有法人资格的营业机构的，应当汇总计算并缴纳企业所得税。

《国家税务总局关于印发〈跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理办法〉的公告》（国家税务总局公告 2012 年第 57 号）第三条规定，统一计算，是指企业总机构统一计



算包括汇总纳税企业所属各个不具有法人资格分支机构在内的全部应纳税所得额、应纳税额。

第十五条规定，总机构应按照上年度分支机构的营业收入、职工薪酬和资产总额三个因素计算各分支机构分摊所得税款的比例；三级及以下分支机构，其营业收入、职工薪酬和资产总额统一计入二级分支机构；三因素的权重依次为 0.35、0.35、0.30。计算公式如下：

某分支机构分摊比例=（该分支机构营业收入 / 各分支机构营业收入之和）× 0.35+（该分支机构职工薪酬 / 各分支机构职工薪酬之和）× 0.35+（该分支机构资产总额 / 各分支机构资产总额之和）× 0.30

第十六条规定，总机构设立具有主体生产经营职能的部门（非本办法第四条规定的二级分支机构），且该部门的营业收入、职工薪酬和资产总额与管理职能部门分开核算的，可将该部门视同一个二级分支机构，按本办法规定计算分摊并就地缴纳企业所得税；该部门与管理职能部门的营业收入、职工薪酬和资产总额不能分开核算的，该部门不得视同一个二级分支机构，不得按本办法规定计算分摊并就地缴纳企业所得税。

汇总纳税企业当年由于重组等原因从其他企业取得重组当年之前已存在的二级分支机构，并作为本企业二级分支机构管理

的，该二级分支机构不视同当年新设立的二级分支机构，按本办法规定计算分摊并就地缴纳企业所得税。

汇总纳税企业内就地分摊缴纳企业所得税的总机构、二级分支机构之间，发生合并、分立、管理层级变更等形成的新设或存续的二级分支机构，不视同当年新设立的二级分支机构，按本办法规定计算分摊并就地缴纳企业所得税。

第十七条规定，本办法所称分支机构营业收入，是指分支机构销售商品、提供劳务、让渡资产使用权等日常经营活动实现的全部收入。其中，生产经营企业分支机构营业收入是指生产经营企业分支机构销售商品、提供劳务、让渡资产使用权等取得的全部收入。金融企业分支机构营业收入是指金融企业分支机构取得的利息、手续费、佣金等全部收入。保险企业分支机构营业收入是指保险企业分支机构取得的保费等全部收入。

本办法所称分支机构职工薪酬，是指分支机构为获得职工提供的服务而给予各种形式的报酬以及其他相关支出。

本办法所称分支机构资产总额，是指分支机构在经营活动中实际使用的应归属于该分支机构的资产合计额。

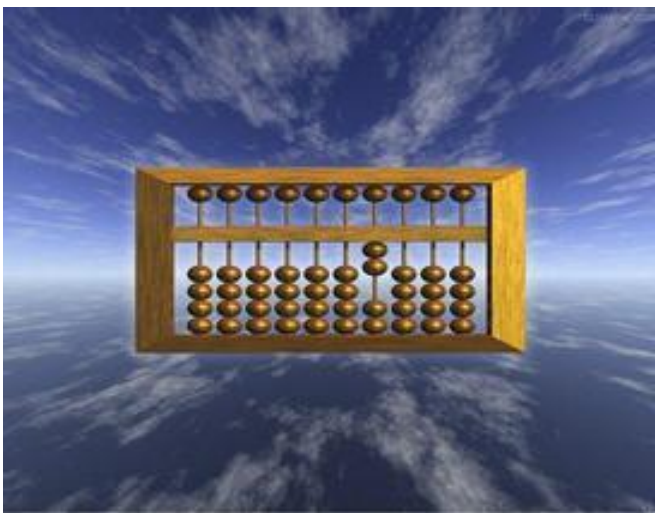
本办法所称上年度分支机构的营业收入、职工薪酬和资产总额，是指分支机构上年度全年的营业收入、职工薪酬数据和上年

度 12 月 31 日的资产总额数据，是依照国家统一会计制度的规定核算的数据。

一个纳税年度内，总机构首次计算分摊

税款时采用的分支机构营业收入、职工薪酬和资产总额数据，与此后经过中国注册会计师审计确认的数据不一致的，不作调整。◆

增值税一般纳税人可否给小规模纳税人开具专用发票



问：增值税一般纳税人是否可以给小规模纳税人开具专用发票？

答：根据《增值税暂行条例》第二十一条规定，纳税人销售货物或者应税劳务，应当向索取增值税专用发票的购买方开具增值税专用发票，并在增值税专用发票上分别注明销售额和销项税额。

属于下列情形之一的，不得开具增值税专用发票：

(一) 向消费者个人销售货物或者应税劳务的；

(二) 销售货物或者应税劳务适用免税规定的；

(三) 小规模纳税人销售货物或者应税

劳务的。

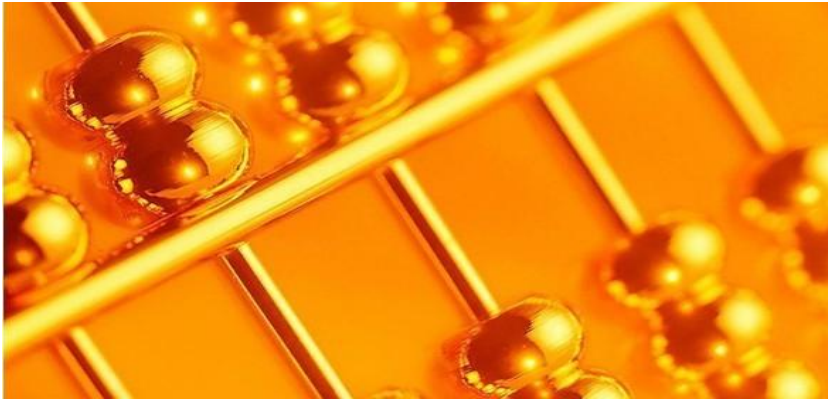
《增值税专用发票使用规定》第十条规定，商业企业一般纳税人零售的烟、酒、食品、服装、鞋帽（不包括劳保专用部分）、化妆品等消费品不得开具专用发票；销售免税货物不得开具专用发票，法律、法规及国家税务总局另有规定的除外。

所以销售单位只要不在上述规定不得开具专用发票的情形内，是可以向其开具增值税专用发票的。

但在实务中，为了征管的管理要求，国税局要求企业开票前应尽量明确对方是否为一般纳税人，避免开具的专用发票对方一直未认证而产生滞留数据。◆



【涉税会计】



“营改增”与 17 个内控要素相关问题

与“营改增”相关或擦边相关的内控要素有：内部环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、内部监督。虽然未必都进行“营改增”专项内部审计，却可以在写内控自评报告时，重点提及“营改增”这段内容。

一、获取足够信息，判断“营改增”是否影响到自己公司

公司应有税务管理岗，设立在财务部也好，单有税务部也好，或者外聘的税务律师也好，反正就是必须经常勤快收集从税总到主管税所的各种规定，第一时间判断对自己的影响。好，如果公司不在“营改增”试点范围内，则暂且高枕，只有做来年或者更远的时间规划时才需要匡算个数据。

如果在“营改增”试点范围内，那么就要列出自家所有销售业务，核对规定，看是

否属于要改征增值税的范围。这个工作是细致的，且不是拉清单的粗活，有些业务需要细致分析，且需要找税务局沟通。业务核对完了，如果真的没有需要改征增值税的，那么控制措施到此结束。如果有需要改征增值税的，那么进行下一步。

二、根据公司情况，确定申请何种纳税人，确定应采用何种计税方法

如果公司此前并无增值税业务，则需要考虑申请一般纳税人还是小规模纳税人，这需要测算税负并考虑公司核算力量，原则是：在自己能力之内争取最有利的。必须仔细研究政策，而不是只期望咨询税务局。要知道，国税的压力也很大，他们狂加班办手续时，公司对自己的情况描述不清，是有可能搞错的。

三、梳理销售业务，确定营改增范围

这块工作，是公司的税务岗和业务人员协作的，需要将公司所有销售业务按照税务口径重新梳理，核对规定，若全部需要改征增值税还好，有些公司的老营业税业务，是部分需要改征增值税，部分不改，这样，必须区分清楚。梳理的结果，是形成表格或者说销售业务税种清单，列明业务名字、税种、税率、何种情况下可以减免税，这个清单大有用处，简称清单一。

四、梳理采购业务，确定可抵扣范围

这块也是要税务岗和业务人员协作。首先要列出各种成本费用明细，核对规定或者咨询税务局，看哪些可以抵扣，一一记下，做成成本费用、购置资产、工程建设抵扣情况清单，简称清单二。需要注意的是，已有采购业务要梳理，以前未发生、即将发生的采购业务也要梳理，成熟稳定的公司还好，新建企业这块不大好做，只能随着采购业务类型的增加，实时判断，经常更新清单了。

五、将自家的“营改增”情况通知客户，并说明已签定未执行完毕的销售合同条款的履行情况

销售合同内往往有发票条款，“营改增”时点前后，跨时点执行的合同，可能提供不同类型的发票，这个需要明文和客户说清楚，这里应有律师出面拟定统一的函，措辞温和，言简意赅，说理清晰，叙述清楚为何原来提供服务发票的合同改给增值税票了，感谢客

户的支持等等。

这不是虚文缛节，这是重要的，因为，如果客户也在“营改增”范围内，他们拿到新的增值税专用发票是可以抵扣的，那么，他们的工程、资产、费用、成本等可能都有不同，如果是长期大客户，这会影响下一单合同的价格谈判的。并且，如果他们也“营改增”了，但正好他们这块免征增值税，那么本公司是不能给他们开增值税专用发票的，这个很重要。

六、将自家的“营改增”情况通知供应商，并约定已签订未执行完毕的采购合同如何履行

同第四，采购合同里会有发票条款，若不主动找供应商，能主动来联系公司的供应商可能真不多，跨时点合同的发票怎么开，供应商也未必能细致办理。所以为了本公司的合规纳税，是必须主动联系有合同关系的供应商的。这也需要公司律师写温和而坚决的函发出去。

七、修改销售业务内控流程，体现增值税特色

在做第四的时候，一定了解客户是否也“营改增”了，拿到本公司的专票能不能抵扣，等等，这些在未来的合同谈判中，是要在报价中考虑的，对于薄利合同，也许这个税点就是全部毛利，不得不重视。还有，如果本公司的这块销售正好免税，那么开不出增值税专用发票给客户，在报价中就更得考



虑了。同等合同额下，是否缴纳增值税，销售收入那是不同的。销售收入这个数字有多重要，在此不叙述，只提醒对其管控时必须考虑增值税因素。

八、修改采购业务内控流程，重点体现增值税管理特色

“营改增”会影响采购计划，因为有了可抵扣进项税，采购金额都会改变，同样，批准权限的级别也要改变，本来批的是买价，现在可能批的是含税或者不含税价，必须在公司内部流程中描述清楚，否则会引起不必要的歧义。采购定价，是个博弈的过程，有的供应商只提供服务，这里要关注能不能开具可抵扣的增值税专用发票；有的供应商是货物劳务一起提供，且经常是一起谈判价格的，这就要剖析货物多少钱，劳务多少钱，分别开具什么样的发票，等等。如果不能提供可抵扣的专用发票，则要求对方降价。

采购合同的签约，只要是履行期间在对方的“营改增”时点之后，或者跨对方的“营改增”时点，那就要详细约定获取什么样的发票，确保符合税务局要求，也为本公司的税务安排提供支持数据。当然，不改征增值税的服务除外。

九、营改征增值税时点上，在途发票和已提供劳务但未开发票的处理

首先还是税务岗和业务人员，梳理掌握在途发票有多少，分别是什么合同下的哪批服务，为什么在途，如果是本公司开早了，

那要准备退回换开新的，如果是对方懈怠收取，则需要做游说工作，说明过了这个时点再给的发票就不一样了，以各种理由请对方早日签收，等等。当然游说客户的事情不好做，但考核之下必有勇夫，如能把退票率也纳入本公司销售人员的考核指标，效果肯定不同。

由于劳务不可能天天结算，有的是做完了才结算，有的是非到年末不结算，有的是跨期很长，年末也不一定给结算一次，有的是做完之后很久才给结算，所以，“营改增”时点上已经做了一些劳务但尚未开发票的肯定存在，作为卖方，公司最好在“营改增”时点之前“一刀切”，争取结算一次，开发票给客户，或者和客户商议好，虽不一定要结算，但开出的发票以“营改增”时点划分，前面的开具服务业发票后面的开具增值税发票。

十、“营改增”时点后，退回原营业税发票的处理

如果“营改增”时点之前开出的服务业发票在“营改增”时点之后被退回并要求重开，那么，非常可能，只有开增值税发票给客户了，效果，你懂的。这一点，各地政策可能不同，对策是，极早和税务沟通，极早和客户沟通，竭力避免这种情况，额，最好也和销售人员的考核挂钩。可怜的销售人员！

十一、“营改增”时点后，冲减原服务

销售的处理

很多业务可以审减，营改增政策也规定客户中止、退款的业务可以申请退回原缴纳的营业税，但是，现实和政策是有差距的，这种退税，几乎毫无可能，因此，对策是，劝说客户不要审减不要退款，或者“营改增”时点前，尽量少结算收入，避免时点后审减或者退款。

十二、“营改增”时点上，与供应商未结算劳务的处理

这里的风险是，供应商可能也“营改增”了，他们将来提供的会是增值税发票，但是本公司呢，“营改增”前接受了劳务，“营改增”后取得了发票，如果拿这个发票去抵扣，则很有偷税漏税的嫌疑，因为没有谁能证明本公司不是故意晚要发票的，尤其对税务局做出大量的如此说明也是很难。

如何对策？可以要求业务人员与供应商确认“营改增”时点的劳务量，估计金额，在时点做挂账处理，今后收到这些挂账劳务对应的发票，一律不得抵扣。可以在“营改增”时点日编制不得抵扣清单，列示供应商名字、合同名字、不得抵扣金额，简称清单三，这个清单要同时发给财务部和业务部门。或者，不挂账也行，但这个清单要有。

十三、由于以上影响，对公司年度预算目标完成的情况的预测和处理

“营改增”后，公司的收入成本都不同了，下半年，预算完成与否，每月都要精打

细算，拟 IPO 企业和上市公司更是关注这些，公司应组织测算数据，交预算管理部门，适当调整预算目标或者考核指标。

十四、开出、收取增值税发票的处理

“营改增”后，开出、收取发票都与服务票不同，尤其是大量开、收票据的公司。公司应预先培训人员，必要时开发软件，充分估计工作量，否则，开不出票是违规的，收票来不及认证是吃亏的。

十五、对一般会计流程的梳理和调整

无论原来是否一般纳税人，会计科目都要增加，应交税费的明细、营业收入的明细都得改变，以符合税款计缴和满足公司管理的要求。有的公司，会计相关的 IT 系统非常复杂，改变任何科目都需要论证，自然要早走内控规定的流程，务必在“营改增”时点之前完成设置。而系统简单的公司，论证和审批流程也必须应有尽有，这是重要内控文档，得留着备检查的。

增值税的会计核算是和营业税不同的，需要重新设计计算表单，以及记账分录。系统复杂的公司，可能对模块功能都要有所调整，这些改变，都需要有文档留存备查。前述清单一、二、三，财务和业务人员均应发放，以协助工作。

十六、重新进行税务筹划

有的公司，筹划空间很大，复杂业务情况下为节税专门开设专业公司的都有，增值税政策下这些都可能改变，不排除影响公司



的架构, 架构如有改动, 则所得税会被一并影响, 因此, 早做纳税筹划那是必须的。

十七、了解并积极申请税收优惠

根据已有政策, 积极享受应有优惠, 首

先要了解公司可以享受哪些优惠, 申请流程是什么, 需要提供哪些资料。业务如流水, 不舍昼夜, 早申请早受益, 忘记申请那是不对的。◆

合伙制私募投资基金投资业务会计及税务处理的探讨



编者语:

随着私募股权基金的兴起, 合伙制私募股权投资基金成为私募股权投资基金主流。对合伙制私募股权基金是作为基金产品还是长期股权投资进行会计核算存在不同的看法。同时由于缺乏统一管理办法, 税法上也未有针对性规定, 只能作为合伙制企业进行纳税。本文对合伙制私募股权基金的会计及税务处理进行了探讨, 并提出相关建议。

一、私募股权投资基金简介

私募股权投资(Private Equity, 简称 PE)

是指以非公开方式向特定对象募集设立的对非上市企业进行股权投资并提供增值服务的非证券类投资基金(包括产业投资基金、创业投资基金等)。私募股权投资基金可以依法采取公司制、合伙制等企业组织形式。随着新修订的《中华人民共和国合伙企业法》的发布, 越来越多的私募股权基金选择有限合伙形式。对比公司制, 有限合伙制具有以下优势: 第一, 出资方式灵活。合伙人的出

资方式包括货币、实物、知识产权、土地使用权，普通合伙人还可以用劳务出资。第二，避免了“双重课税”，税赋相对较低。对于公司制基金个人股东分配的收益，要缴纳企业所得税和个人所得税双重税。而对于有限合伙制基金，合伙企业以每一个合伙人为纳税义务人，分别缴纳个人所得税或者企业所得税，避免了“双重课税”，税负相对较低。第三，激励机制有效、收益分配灵活。有限合伙制私募股权基金可按项目实际情况进行分配，灵活性大，收益可不按照出资比例分配。

因此，合伙制私募股权投资基金成为目前的私募股权投资基金的主流，而根据目前的主流私募股权投资基金的分配顺序：首先返还有限合伙人之累计实缴资本；其次支付有限合伙人优先回报；再次按照有限合伙人优先回报的约定比例向管理人及普通合伙人分配弥补回报；最后，剩余收益在有限合伙人和普通合伙人之间分配。本文主要就有限合伙制私募股权投资基金的会计及税务处理进行探讨。

二、合伙制私募股权投资基金的会计处理探讨

由于合伙私募股权基金 LP(有限合伙人)出资人对于私募股权的投资有着两种不同的理解，所以有两种不同的会计处理方式。

第一种方式下，LP 出资人认为私募股权基金投资是投资一项金融产品，其出资在“可供出售金融资产——产业基金”科目下核算。每年基金（有限合伙企业）管理人根据审计机构为出资人出具的 LP 账户报告进行公允价值调整。同时根据合伙协议，收回的红利、股息作为持有期间收益，计入投资收益。而投资收回及其他收益先冲减基金的投资成本，等本金全部收回后，再确认投资收益。这一处理办法的主要优势在于遵循了稳健性原则，且和基金的合伙协议规定处理一致。但是由于在税务处理中，合伙制私募股权投资将视为合伙企业采取先分后税方式纳税，会计处理中投资收益和纳税上存在时间差异。

第二种方式下，LP 出资人将私募股权基金投资视作一项长期股权投资，在“长期股权投资”科目下核算。按照现行会计准则解释，这一类的长期股权投资由于未获得控制权也没有重大影响，因此将其在“长期股权投资”科目下核算，按照基金载体合伙企业



的报表调整其公允价值。在这一处理方式下, 投资人将股权投资基金收回的红利、股息收益作为当期投资收益入账。而投资收回及其他收益, 在冲减其对应投资本金后作为投资收益在当期确认收益。这一处理办法的优势在于成本和收益相匹配, 但是和 LP 协议的资金回收规定有所出入。

除了股息、红利收入外, 两种会计处理方式对 LP 投资人收益的确认存在很大的时间性差异。如果认为是基金产品, LP 投资人将在投资收回全部本金后才能确认收益。而如果认为是长期股权投资, 每笔投资的收回都能带来损益, 投资收益随着投资项目确认。两种处理方式各有利弊, 很难评判其优劣。

三、合伙制私募股权投资基金的税务问题探讨

目前,《私募股权基金管理办法(草案)》已上报国务院, 正在等待批复。该办法明确了对私募股权投资行业适度监管的政策指向和基本监管框架, 明确了股权投资基金的税收政策。合伙制股权投资基金和合伙制股权投资基金管理企业不作为所得税纳税主体, 采取“先分后税”方式, 由合伙人分别缴纳个人所得税或企业所得税。合伙制股权

投资基金从被投资企业获得的股息、红利等投资性收益, 属于已缴纳企业所得税的税后收益, 该收益可按照合伙协议约定直接分配给法人合伙人, 其企业所得税按有关政策执行。如果这一规定正式发布, 那么对于合伙制私募股权投资基金的税收也有了明确的说法, 对于红利可以作为税后收益予以税前抵扣。同时笔者查阅了各地的私募股权投资管理办法, 也未有统一的处理标准。

《财政部国家税务总局关于合伙企业合伙人所得税问题的通知》(财税〔2008〕159号)规定, 合伙企业以每一个合伙人为纳税义务人。合伙企业合伙人是自然人的, 缴纳个人所得税; 合伙人是法人和其他组织的, 缴纳企业所得税。同时规定合伙企业生产经营所得和其他所得采取先分后税的原则。前款所称生产经营所得和其他所得, 包括合伙企业分配给所有合伙人的所得和企业当年留存的所得(利润)。根据这一原则, 法人投资合伙企业当年的纳税义务将由投资人承担。

合伙企业的亏损弥补的规定中, 财税〔2008〕159号文规定“合伙企业的合伙人是法人和其他组织的, 合伙人在计算其缴纳

企业所得税时，不得用合伙企业的亏损抵减其盈利”。《财政部国家税务总局关于印发〈关于个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所得税的法规〉的通知》（财税〔2000〕91号）则规定，“企业的年度亏损，允许用本企业下一年度的生产经营所得弥补，下一年度所得不足弥补的，允许逐年延续弥补，但最长不得超过 5 年。投资者兴办两个或两个以上企业的，企业的年度经营亏损不能跨企业弥补”。

通过上述两个规定可以看出，合伙制私募股权基金只能作为合伙企业进行纳税申报，由此又给投资人带来了以下问题。

一是合伙企业的分红收益是否可以税前抵扣，规定未明确。有限合伙制私募股权基金作为专门从事股权投资的经济体，分红所得是合伙基金的重要收入来源，但是现有法规仅在《国家税务总局关于〈关于个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所得税的规定〉执行口径的通知》（国税函〔2001〕84号）中明确了“个人独资企业和合伙企业对外投资分回的利息或者股息、红利，不并入企业的收入，而应单独作为投资者个人取得的利息、股息、红利所得，按‘利息、

股息、红利所得’应税项目计算缴纳个人所得税”，对于企业合伙人收到上述收入，是否可以保留其股息、红利所得的属性，“穿透”合伙企业，享受免税待遇尚不明确。

二是亏损弥补政策不清晰，未明确跨期投资亏损是否能够弥补。按照财税〔2000〕91号文的规定，“企业的年度亏损，允许用本企业下一年度的生产经营所得弥补，下一年度所得不足弥补的，允许逐年延续弥补，但最长不得超过 5 年。”而上述法规定义的生产经营所得为“个人独资企业和合伙企业每一纳税年度的收入总额减除成本、费用以及损失后的余额”，其中收入总额的定义并未列举投资收益，也没有明确投资收益与投资亏损是否能够跨期弥补以及如何弥补。

三是由于跨企业的亏损不能相互弥补，对于同时投资多个有限合伙基金的投资人而言，显然相对于直接投资单个金融商品的投资人，其税负是偏高的，而投资人往往希望通过投资多个基金以平衡风险，这一规定可能会阻碍基金的发展。

四、对合伙制私募股权投资基金相关问题的建议

由于合伙制私募股权基金税收法律上



未有专门的规定,导致我国合伙制私募股权基金发展遇到了一些瓶颈。笔者希望相关的管理办法尽快出台,同时提出如下建议:

1.明确合伙制私募股权投资及基金分红收益性质,允许法人企业税前抵扣。

对于合伙制私募股权投资基金投资取得其投资企业的分红尽早明确其性质;对于法人投资的私募股权基金,保留其股息、红利所得的属性,“穿透”合伙企业,在税前予以抵扣,避免重复征税。

2.明确亏损弥补原则,允许投资者以投资各基金的净收益计算缴纳个人所得税。

对于专门从事股权投资业务的私募股权基金而言,投资收益属于其主要收入来源,应当明确其投资收益属于合伙企业的“收入总额”,计入“生产经营所得”,并且明确投资亏损视同企业经营亏损可以允许用本企业下一年度的生产经营所得弥补,下一年度所得不足弥补的,允许逐年延续弥补,但最长不得超过 5 年。◆

资本预算—企业投资决策的基础



一个企业无论是以何种组织形式存在,都要由企业的管理者去经营和决策,一个共同的管理目标就是不断提高股东权益的价值。要想实现企业的管理目标,管理者不仅

要有好的眼光和机遇,最关键的是做出正确和适当的投资决策。而这个决策的基础就是资本预算。

一、资本预算的程序

资本预算是规划和管理企业长期投资的过程。可以说资本预算的过程就是企业的经营者找出好的投资机会的过程。

资本预算并没有固定的程序下面以工业项目的资本预算常用程序为例做一介绍：

第一步：确定基本方法和原则

根据项目的来源、背景、当地政策、产品需求情况、合作方式、投资结构、股份比例、技术方案是否成熟、是否需要从国外进口设备、原材料情况、当地基础条件、产品销售现状等确定项目经济计算周期和设计规模确定资本预算的方法和原则。

第二步：收集基本数据

(1) 确定基本建设投资数额主要包括建安费、设备费、不可预见费。

(2) 确定流动资金（营运资金）数额。

(3) 确定资金筹措计划包括自有资金情况、合伙人资金、银行借款等。

(4) 确定产品销售收入计划按试生产期、生产期分开考虑。

(5) 生产成本计算包括原材料、燃料、

营运或操作工人费用、车间和工厂管理费用、工厂折旧、财务费用（借款利息）等。

(6) 确定净收入计划。

(7) 计算有关财务指标如净现值、投资回收期、内部收益率等。

第三步：进行不确定性分析

当产品价格、产量、产品成本、财务费用变化时项目资本预算所发生的变化。在选择项目方案时还要进行有关评价。包括：

(1) 综合评价主要包括市场、财务、股息、扩建、产品更新、抗风险能力等。

(2) 环保评价即生产工艺对当地环境的长短期影响及环保达标情况。

(3) 社会评价从公众、舆论、区域经济发展等方面评价。

二、几种常用的资本预算方法

资本预算的方法很多，有还本期间法、折现还本期间法、净现值法、平均会计报酬率法、内部报酬率法及获利指数法等。还本期间法最为常用。但还本期间法也有缺点，因其对现金流量没有折现，从而忽视了货币的时间价值。



净现值法也比较常用。实际上所谓一项投资的净现值（NPV）就是该投资的市价与成本间的差额，这个差额如果是正的，说明该投资是赚钱的；若是负的，则该投资要亏本投资提案通常也就要否决了。

内部报酬率（IRR）法实际上和净现值法密切相关，甚至可以这样说，两者基本上是一种方法，但表达方式不同。内部报酬率法更明确、直接地告诉我们某项投资的预期报酬率到底是多少，是 10% 还是 15%？简单明了，容易为经营者、股东所接受。

而平均会计报酬率法（AAR）则是可以直接从会计资料里算出来的方法。一项投资方案的平均会计报酬率是平均净利除以平均账面价值（或称平均投资额）。因此和还本期间法一样忽略了货币的时间价值。另外，这个比率确实也不是具有任何经济意义的报酬率，但 AAR 的最大优点就是便于计算。

其他的方法，像折现还本期间法（discounted payback period）、因比还本期间法，麻烦又不及净现值法严谨，故使用者较少。而获利指数法（Profitability index）是用投资方案未来现金流量的现值除以最初投资后的数值大小来表示的。实际上这个数值反映了每投资一个货币单位创造的价值，它和净现值法也密切相关并更容易了解。

三、不同企业应有所侧重

企业有大小、类别之分，有的企业每天

都有数个投资方案需要管理层决定；有的则几个月甚至一年才有新的投资行动。投资方案又有大小之分、重要和非重要之分。因此不同的企业，不同的投资方案，应使用不同的资本预算方法。

对一个每天有十几个投资机会的大型企业集团来说，最好的办法莫过于先用还本期间法进行筛选。对于那些还本期间短的投资可以优先考虑。在筛选的基础上再用内部报酬率法或净现值法进行详细分析，以确定投资方案的预期报酬率或创造的 NPV 价值。

而对于一些资金较为紧张的中小型企业来说，如果有多个投资机会的话，最好的选择莫过于先用获利指数法计算不同投资方案的获利指数（PI），而（PI）值最高的应该优先获得资源分配，较高的则次之，只有这样才能使企业的资产报酬率最大。

另外，对于科技投资，从财务管理的角度看，这些公司的未来现金流量不是传统型的（第一笔现金流量是负的，之后的现金流量也有负的）。因此若使用内部报酬率法计算时可能出现多解（即出现几个报酬率），从而误导投资的决策。包括目前大家所熟悉的 BOT 方式以及债券付款方式也属于非传统型的投资。那么，在上述情况下，如何决定投资方案呢？其实解决的方法也很简单，就是选择净现值最大的方案。因为净现值大就说明了为股东创造的价值大。

资本预算作为企业投资决策、选择项

目的方法主要是以评估投资方案未来现金流量的大小、时点、风险来决定的，而未来现金流量的大小和预估的产量（收入）、成本以及折旧、利息相关预估的产量（收入）有时会随着环境的变化而改变，从而改变了 NPV 或 IRR 的大小，甚至改变整个投资决策。为了解决这个问题，在预估产量（收入）时可以设定产量（收入）的上、下限和正常情况等等，从而找出不同情形下的 NPV 或者 IRR？知道未来的风险和利益所在。

四、存在的问题

目前，由于对资本预算的重视不够，企业的资本预算中还存在一些问题。有的企业只凭领导的经验选择项目而忽视了正常的资本预算过程，或者只是走走过场。有的企业为了使项目得到上级有关部门或者商业银行的批准和支持，采取先预设较好的结果再选择基础数据的倒算办法。有的企业为了使用特定的技术方案在多方案比较时有意夸大此方案的优点或者别的方案的弱点，使得最终被选择的方案未必是最佳投资方案。除这些观念上的原因外，项目本身的一些问题也影响到资本预算的进行。

1、项目的合作关系不确定。几方共同参预项目时各方的责、权、利不清楚造成项目的结构不确定而无法进行项目的资本预算。

2、项目的投资结构不确定。投资方组

成及股份比例未确定时无法进行项目的资本预算。

3、项目的技术方案不成熟。项目的关键技术工艺和设备不过关或者不成熟时很难较准确的估计有关工艺和设备价格及运营价格，使资本预算难以进行。

4、项目的最终产品不确定。当产品方案不确定时难以进行资本预算。

5、项目的外部条件不清楚。在项目的预算可行性研究阶段，有关条件不清楚，造成技术上选择方案时不确定性较大影响了资本预算的正常进行。例如：项目选址、项目规模、产品方案、原材料供应情况、供水、排水、用电、公路、铁路、燃油、燃气、码头、海运、劳动力情况、当地材料和设备价格、技术水平、工作标准、环保及安全要求、当地习惯做法、行业规范、惯例、有关税收、外汇、借款利率、通货膨胀等。

6、项目的上马时间不确定。若项目开工和投产发生延误将造成资本预算的不准确甚至导致错误决策。

7、产品销售价格不确定。产品销售价格背离市场时造成资本预算的不准确。

总之，资本预算是企业投资决策的基础。一个好的投资选择是公司综合能力的体现，尤其在新经济时代，财务管理人员、技术人员和经营者更要利用它为企业投资做出明智选择。◆



提高运营效率改善现金流，说难也不难，三招帮你搞定

提高运营效率改善现金流，说难也不难，以下三招就能帮你搞定。

第一招：缩短周期

对于订单生产(build-to-order)型的企业来说，比如装备制造、造船、OEM 代工企业等，周期指从接到客户定单到产品出货所需要时间。而对于备货生产(Make-to-stock)型的企业来说，比如日用消费品、服装、钢铁等企业，周期指根据市场预测下达生产计划到产品出货所需要时间。

周期的长短代表你组织生产资源实现销售收入的速度快慢水平，周期越短说明你的现金回笼速度越快，反之则越慢。周期在不同行业之间因技术限制、供应链管理水平和不同差异很明显，如钢铁、大型装备、造船等行业，产品工艺复杂，周期通常在几个月甚至一年以上，而在日用消费品、服装、IT 电子等行业，产品工艺简单，周期通常在几周至几天之内。

周期越长的企业占用资金越多，资金成本也越高，从竞争的角度来说，更关心同行业内部的差异而不是行业间的差异，在同行业中周期越短的企业竞争能力越强，这体现在你的交货速度和资金成本上。比如汽车行业供应链周期（从二级供应商到汽车总装下线），英国汽车企业是 40 天，在英国的日本汽车企业则是 5 天，供应链管理水平和

到周期绩效相差 8 倍，难怪日本汽车服务更好、价格更便宜。

周期绩效表现不佳的原因有很多，计划体系混乱、非均衡连续的生产方式、质量不稳定、设备故障、供应商配套不完善等都会造成周期过长或波动。据我的经验判断，80% 的原因在于计划体系和生产方式。这里先解释计划体系，生产方式在下一招降低库存中说明。

我们曾帮助一家企业通过完善计划体系在 2 个月内就将周期缩短了 35%，这家企业原来的计划流程支离破碎，从计划下达、计划实施、计划控制到计划调整缺乏一个完整的体系，做计划的只管计划下达，中间不做过程控制，没有目视化的现场看板系统，信息传递不畅，前后端配套衔接不起来，各工序总是处于缺料等待状态，最后到交不了货时才知道，报告上去为时已晚。此外，做生产计划的与做物料采购计划的各自为政，物料经常无法按时到达，两个部门互相指责抱怨，交货延误成为家常便饭。我们通过整合信息流，建立完整的计划流程表单，并固化于 ERP 信息系统和现场看板实施，强调计划结果与过程的监控，整合组织架构，使其服务于订单交付流程，结果大幅提升了企业的交货绩效。

我们也帮助另一家大型装备制造企业

通过将串行的计划流程改为并行的流程成功将周期压缩了 50%以上，这家企业的计划流程从销售投标、签订合同、设计图纸、采购、生产到验收交付原来有 18 个环节，我们通过并行技术优化后，环节减少到 10 个，交货周期从平均 6 个月减少到 3 个月左右，现金流得到大幅改善。

第二招：降低库存

从运营的角度来看，库存并不是企业的资产，而是一种“浪费”。丰田把库存称为“万恶之源”，库存不但积压资金，增加利息支出，而且产生不必要的搬运、维护、空间，并且极易造成物料过期，不可使用，导致巨大的浪费，更重要的是，库存会成为问题的“缓冲剂”，当有大量库存存在时，很多问题如交货延迟、设备故障、品质缺陷、管理失误等都会被隐藏起来不被管理层察觉，以为一切运作井井有条，殊不知是库存掩盖了一些私下“救火”的行为，所以说库存不仅是现金流的杀手，而且还是管理问题的杀手。

在企业生产经营活动中，库存占到现金流的绝大部分，对于高科技企业，一般占到 50-70%，而对于普通企业，一般占到 75-90%。库存高低可用库存周转率指标来衡量，不同行业差异较大，根据对我国不同行业库存周转率的统计，IT 电子和家电行业平均为每年 6 次左右，装备制造 2 次左右，最快是日用品为 19 次左右。与国外优秀企业相比差距

巨大，戴尔公司库存周转率为 50 次，也就是说库存期仅为 7 天，宝洁公司库存周转率为 60 次，库存期 6 天。戴尔当年就是依靠比其竞争对手快 5-8 倍的库存周转速度赢得了巨大的成本优势，在 2001 年时一举夺得全球市场占有率第一的位置。

库存高低与周期长短有着完全一致的正相关关系，库存高意味着周期长，反之亦然。所以库存高的原因与上述所说周期长的原因几乎一样，主要还是计划体系和生产方式不当，此外还有质量缺陷、设计变更和订单变更处理不当造成库存升高，这些都属于被动库存。还有一种例外就是企业主动增加的库存，称之为主动库存，例如预计价格将要上涨为降低采购成本而做的战略储备。

计划体系的原因在上一招中已有阐述，这里主要说说生产方式的影响。精益思维强调建立连续无间断的流程，以使库存物资快速地流动，从而提高周转速度。但在很多企业的实际生产流程中，流程是断断续续的，从材料入库、零部件加工、组装、测试、包装入库到产品出货，每一个环节都有停顿，每个工序都有大量的在制品，这种批量排队的生产方式拉长了生产周期也增加了库存，不能连续生产的原因有：传统的按功能安排生产设施的布局、不同型号产品的生产切换



时间、质量和设备不稳定而多设定的缓冲库存，计划衔接不当造成缺料等待等等。绝大多数企业在实施精益生产后都能够带来一半以上的库存削减。

我们曾帮助一家机械制造客户将半成品库存缩减了 90%，这家企业原来采用传统的按功能布置的生产方式，将冲床、钻床、折弯机等各自单独集中在一起，每个工序成批生产成批移动，我们帮其调整了生产布局，按照工艺流程来布置，根据节拍时间把冲床、钻床、折弯机排成数条单元生产线生产不同型号的产品，产品在工序间形成“单件流”，同时通过建立生产线快速切换流程，导入 TQM 和 TPM 提高生产流程的稳定性，减少不必要的缓冲库存，实施一年后不但库存减少了 90%，空间也比以前节省了一半。

我们还帮助另一家公司通过完善需求管理，建立科学的销售预测模型，将计划准确率从 50%提高到 80%，同时还定义呆滞料指标，建立呆滞料处理流程，通过这些措施，将库存减少了一半。

此外，由于库存占据了企业资产的绝大部分，库存周转率极大地影响资产周转率，也就直接影响股东关心的投资回报率，因为

投资回报率=销售利润率×资产周转率。所以销售利润率高的企业不一定股东的投资回报率就高，有一家做大型装备和一家做高技术新材料的企业都有高达 30%的销售利润率，但是投资回报率还不如普通企业，原因就是资产周转率太低，连 1 次都不到。典型的零售行业虽然利润率不高，但资产周转率高于一般行业，所以也能取得不错的投资回报，房地产开发商虽然号称暴利行业，但是喜欢囤积，资产周转率非常低，通常不到 0.3，所以投资回报率不见得高，万科比较聪明，经常通过降价策略快速销售回笼资金，资产周转率提高部分带来的投资回报足以抵消价格下降带来的利润降低。可惜大部分开发商不明白这个道理，还在那捂盘死撑。

第三招：管理绩效并进行有效激励

采取以上这些措施后，并不能一劳永逸，取得运营效率的提高和现金流的改善，因为这些措施能否得到有效执行还有赖于管理架构的支持。组织架构是否依据业务流程的需要来设置？员工是否承担起相应的职责，得到有效的激励，热情洋溢地投身于效率和现金流的改善当中去？

奇怪的是，周期和库存如此重要，但是

很多企业居然没有一个部门、一个人对此绩效负责，也没有人去测量和管理周期和库存的绩效表现，顶多是财务部门每月核算一个粗略的库存数据，然后就扔在那无人问津。

当我们帮助一家企业建立起一个计划物控 PMC 部门后，这家企业的周期和库存绩效得到了极大的改善。以前生产计划是生产部门做，物料需求计划是采购部门做，生产、销售、采购几个部门经常扯皮，各自都从自己的部门利益出发来做决策，出了问题就互相推卸责任，总经理不得不花费大量时间从中协调，忙得不可开交。自从我们抽调相关部门人员成立一个新的 PMC 部门后，总经理得到了彻底的解放，PMC 部门成为公司交货绩效的第一责任人，负责管理从客户订单接收、组织采购、生产直至交货的整个流程，协调产供销平衡，控制交货周期和库存，并考核销售、生产和采购等部门的执行情况。公司的周期和库存指标被提炼出来，并从 PMC 部门层层分解落实到销售、生产、采购等部门，比如周期被划分为合同评审、设计周期、采购周期、生产周期等几个阶段，

分别考核相关部门，杜绝了扯皮推诿的现象。

以前虽然也有部分考核，但由于绩效指标设计不合理，以及缺乏相关数据统计使得考核形同虚设。比如以前库存指标考核财务、仓库和采购部门，财务和仓库本身是无法控制库存高低的，顶多只是提供数据提醒一下，而采购部门自己做物料需求计划本身可以控制库存，但采购部为了完成指标，尽可能压低库存，导致的一个结果就是生产经常缺料，生产指责采购供货不及时，采购则指责生产乱调计划。我们把生产计划和物料需求计划都整合到 PMC 部门后该问题就迎刃而解了，采购部门的库存考核指标改为了交货及时率，缺料和库存问题都得到了很好的控制。经过这些一系列的调整后，各个部门才真正承担起各自的职责，朝着符合公司预期的目标努力。

应用以上这三招，我们屡试不爽，成功地帮助大量的企业提高了运营效率，改善现金流。你还在等什么呢？赶快行动起来，实验一下，起初可能会有一些困难，但只要坚持不懈，你就会收获意想不到的惊喜！◆



【税务筹划】

如何充分享受研发费用加计扣除优惠政策

为扶持和鼓励企业创新发展，国家对企业开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用准予加计扣除，并对高新技术企业采用 15% 的企业所得税优惠税率，并《中华人民共和国企业所得税法》对此有明确的规定，说明企业研究开发费用加计扣除政策已上升到法律层次，体现了国家以税收优惠政策引导企业加大研发投入的决心。

企业如何才能充分享受到这项政策的优惠？正确掌握研究开发费用的归集范围和相关账务处理，并按照主管税务机关的备案管理要求，在规定期限内提交相关的备案资料很重要。

允许加计扣除的研究开发费用有哪些？

可以加计扣除的研究开发费用的归集范围，包括：

1、新产品设计费、新工艺规程制定费以及与研发活动直接相关的技术图书资料费、资料翻译费。

建议：设计和规程制定需要有相关的书面证据，如设计图等，以备抽查。如果未准备，税务复核可能会认定无法检验，而被剔除。

2、从事研发活动直接消耗的材料、燃料和动力费用。

建议：材料、燃料需要有明确的领用指向，即注明是研发耗用。动力费用最好是单独设计量表，如电表、燃气表，税务复核有时会查验计量依据。如果是总表分摊，税务可能会认为无法确定，很容易被剔除。

3、在职直接从事研发活动人员的工资、薪金、奖金、津贴、补贴。

建议：工资表上对研发人员要单独明确一下。研发支出是有公司内部研发项目立项文书的，这些人员必须是研发项目立项文书上注明的人员，且必须为公司在职员工。

要注意的是，为在职研发人员缴纳的职工福利费、职工教育经费等不可以加计扣除；支付外聘研发人员的劳务费用不可以加计扣除；非在职的临时聘用的直接从事研发活动人员的工资、薪金、奖金、津贴、补贴不能加计扣除。

同时，根据财税[2013]70 号文的规定，依据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在职直接从事研发活动人员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、生育保险费和住房公积金也可以作为加计扣除的范围。

4、专门用于研发活动的仪器、设备的折旧费或租赁费。

建议：要考虑到研发需要购买的设备，并在研发立项时候即注明。购入时，制作固定资产卡片就需要注明是专门为研发购入，是研发专用。非专门用于研发活动的仪器、设备的折旧费、租赁费不能加计扣除，比如：研发部门和生产车间共用的仪器、设备的折旧费或租赁费。这样注明处理后，将研发项目开始时至结束期间的折旧费或租赁费予以归集才可以被确认。

用于研发活动的仪器、设备类以外的固定资产的折旧费、租赁费，以及改建、改装、装修和修理过程中发生的长期待摊费用，不可以加计扣除。比如：研发项目在用建筑物（房屋）、车辆、办公家具等发生的折旧费、租赁费不可以加计扣除。

同时，根据财税[2013]70号文的规定，用于研发活动的仪器、设备的运行维护、

调整、检验、维修等费用可以加计扣除。

5、专门用于研发活动的软件、专利权、非专利技术等无形资产的摊销费用。

本条操作类似上一条。研发项目立项文书要注明专门用于研发活动的软件、专利权、非专利技术等无形资产的名称，否则很可能税务复核会剔除。

6、专门用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费。

这些往往是在研发过程中才涉及的，一开始一般只能考虑一个大致情况，所以建议实际操作中，一旦有这些项目，要单独归集。即：列表注明是研发使用，若同时研发多个项目，需注明归属哪个项目；在表格中归集该项费用的细节内容，形成总的费用表，并以此为附件，确认本条的费用。

同时，根据财税[2013]70号文的规定，不构成固定资产的样品、样机及一般测试手段购置费可以加计扣除。

7、勘探开发技术的现场试验费。

这个一般涉及公司外的费用，也建议单独归集。具体操作类似上条，单独归集。即：



列表注明是研发使用,若同时研发多个项目,需注明归属哪个项目;在表格中归集该项费用的细节内容,形成总的费用表,并以此为附件,确认本条的费用。外地现场试验的差旅费不能加计扣除。

同时,根据财税[2013]70号文的规定,新药研制的临床试验费可以加计扣除。

8、研发成果的论证、评审、验收费用。

研发成功后,建议论证、评审、验收留下书面证据,税务复核有权力查阅这些书面证据。即:邀请外聘评审机构或专家参与论证、评审、验收需外聘评审机构或专家给出书面意见并盖章或签字。可加计费用包括外聘评审机构开具的论证、评审、验收费用,或者邀请专家评审的专家费,但是不能包括邀请专家的差旅费、住宿费、业务招待费。其中,专家费要执行一定的标准,即前两天每人不得超过 800 元/天,后几日每人不得超过 400 元/天。

同时,根据财税[2013]70号文的规定,研发成果的鉴定费用可以加计扣除。

9、不能计算加计扣除的其它费用。

一些与研发活动相关的其他费用,比如:办公费、通讯费、差旅费、会议费、高新技术研发保险费等,不可以加计扣除。

如何进行研究开发费用加计扣除的账务处理?

正确进行研究开发费用加计扣除的账务处理,是向税务机关申报享受政策的重要前提。

企业须按照《企业研究开发费用税前扣除管理办法(试行)》的要求对发生的研究开发费用实行专账管理、按研发项目分别归集。企业在对研究开发费用进行会计核算时要注意:

1、企业可以设立“研发支出”一级科目,在该科目下按照不同的研发项目核算研发费用,月末结账到“管理费用——研发支出”;或者直接在“管理费用”一级科目下设立“管理费用——研发支出”二级科目,在该科目下按照不同的研发项目核算研发费用。

2、要建立研究开发费用明细账,将会计凭证与明细账相对应;对不同的研发项目

要设立专账进行管理，以研发项目为成本费用归集对象；对于同时研究开发多个项目或研发项目与其他项目共同使用资料的情况，有关费用要在项目之间进行合理分摊。

与研究开发相关的合同、协议等资料，需与账务记录相对应，并妥善进行分类保管。在申报加计扣除前，要进行整理及复核，查漏补缺。

加计扣除申报要注意哪些事项？

企业要了解主管税务机关关于研发费用加计扣除的操作规程等具体规定，不但要按要求归集研究开发费用、规范会计核算，而且要遵循主管税务机关的备案管理要求，在规定期限内提交相关的备案资料。

企业需在所得税纳税申报前向主管税务机关申请研究开发费用加计扣除，应及时向主管税务机关报送如下资料：

1、自主、委托、合作研究开发项目计划书和研究开发费预算；

2、自主、委托、合作研究开发专门机构或项目组的编制情况和专业人员名单；

3、自主、委托、合作研究开发项目当年研究开发费用发生情况归集表；

4、企业总经办或董事会关于自主、委托、合作研究开发项目立项的决议文件；

5、委托、合作研究开发项目的合同或协议；

6、研究开发项目的效用情况说明、研究成果报告等资料。

综上所述，企业享受研究开发费用加计扣除必须掌握好相关政策规定，对研究开发费用实行专账管理、准确归集、及时备案。由于企业的研发项目技术性很强、分类复杂，所以，研究开发费用的归集和加计扣除也不单单是会计人员的事。只有会计人员和企业管理层、研发人员等相互协调、相互合作，共同致力于科研创新，才能更好地享受到税收政策上的优惠。◆



企业发放工资节税，值得思考的几个问题



企业的薪酬制度与工资的税负密切相关。在实务中，企业一般根据薪酬制度确定发放方法，进而产生相应的纳税基数及其税负。所以，要想节约工资涉及的企业所得税和个人所得税，必须从设计薪酬制度入手，依据现行的税收政策，制定更为节税的薪酬制度。

(1) 工资税前扣除的范围

依据现行税法，合理工资薪金才能在企业所得税税前扣除；不合理的部分，不允许在税前扣除。这就影响了企业所得税的纳税成本。所以，明确税法规定的“合理工资薪金”范围，才能让发放的工资薪金全额在税前扣除。

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)第一条“关于合理工资薪金问题”明确：“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订的工资薪金制度规定实际发放给员工的工资薪金。并要求税务机关在对工资薪金进行合理性确认时，可按以下原则掌握：

(一) 企业制订了较为规范的员工工资薪金制度；

(二) 企业所制订的工资薪金制度符合行业及地区水平；

(三) 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：

(四)企业对实际发放的工资薪金，已依

法履行了代扣代缴个人所得税义务；

(五)有关工资薪金的安排，不以减少或逃避税款为目的。

这就要求企业必须依据上述五条原则，设计、制定工资薪金制度，确保工资薪金全额在税前扣除。

(2)工资薪酬制度要具有节税功能

现代企业的工资薪酬制度，除了激励功能外，还应具备节税功能。依据国税函〔2009〕3号的五条原则，企业可以最大限度地减轻企业所得税。在此基础上，若遵循“分开发（分工资和奖金两部分报酬发放）”和“平均发（每月的工资薪酬尽量平均发放）”两点设

计原则，又可减轻个人所得税。这也是我们的一贯主张。

(3)工资薪酬制度应考虑的相关问题

1)一些单位在年终发放“第13个月工资”，依据税法该工资应并入当月工资薪金所得合并纳税。所以，作为“第13个月工资”发放是否合适，要不要改为年终奖（可以享受国税发〔2005〕9号文的优惠政策），各个单位要算一算账，根据结果进行选择。

2)工资与社保基金密切相关，很多地方的社保基金就是跟着工资走的，所以要考虑工资变动引起的社保基金的变化，及其相关成本。

3)企业发放实物、有价证券等非货币工资，应并入当月工资总额纳税。◆

※个人能否申请代开增值税专用发票※

问：我公司请专家为车间人员进行技术培训，他能否申请代开增值税专用发票？

答：《国家税务总局关于印发〈通知〉》(国税发【2004】153号)第二条规定，本办法所称代开专用发票是指主管税务机关为所辖范围内的增值税纳税人代开专用发票，其他单位和个人不得代开。第五条规定，本办法所称增值税纳税人是指已办理税务登记的小规模纳税人（包括个体经营者）以及国家税务总局确定的其他可予代开增值税专用发票的纳税人。根据上述规定，个人不能代开增值税专用发票，只能申请代开普通发票。



【实务答疑】



问答&QA



向异地企业提供建安劳务， 如何开具发票

【问题】

我集团在大连有一个房地产公司，北京的一个幕墙公司承接了这个房地产公司的幕墙安装工程，但是给我们大连房地产公司开具的发票是北京的建安发票，是否有风险？

【答案】

《营业税暂行条例》第十四条规定：“营业税纳税地点：纳税人提供的建筑业劳务以及国务院财政、税务主管部门规定的其他应税劳务，应当向应税劳务发生地的主管税务机关申报纳税。”

因此，北京的幕墙公司在大连为集团下属房地产公司提供的建安劳务，应该向大连地税务局申请为公司代开建安发票并交纳相关税费。存在的涉税风险是，在所得税汇算和土地增值税清算时，这部分成本因取得的票据不合规，可能不能在税前扣除。

借款利息能否按收付实现制 确认利息收入

【问题】

政府 2015 年 4 月向我司借款 1000 万元，借期为半年，于 2015 年 10 月份到期，双方口头约定，到期后先归还本金，利息 2016 年 1 月再支付给我们。请问：

- 1、借款利息以收付实现制，做到 2016 年 1 月的收入里，可否？
- 2、有依据一定要做到 2015 年的账里吗？

【答案】

1、借款利息不能按收付实现制确认利息收入，应该按权责发生制在 2015 年 10 月确认利息收入。

2、《企业会计准则第 14 号——收入》第十八条规定：“利息收入金额，按照他人使用本企业货币资金的时间和实际利率计算确定。”《企业所得税法实施条例》第十八条规定：“企业所得税法第六条第（五）

项所称利息收入，是指企业将资金提供他人使用但不构成权益性投资，或者因他人占用本企业资金取得的收入，包括存款利息、贷款利息、债券利息、欠款利息等收入。

利息收入，按照合同约定的债务人应付利息的日期确认收入的实现。”

因此，贵公司的此笔借款利息在 2015 年 10 月确认利息收入。

核定征收企业本年度的盈利能否弥补以前年度的亏损额

【问题】

我公司 2013 年度是核定征收企业所得税，当年亏损 20 多万，2014 年度改为查账征收，当年是盈利 30 多万的，2014 年度的盈利能否弥补 2013 年度的亏损额？

【答案】

《国家税务总局关于印发〈企业所得税核定征收办法〉（试行）的通知》（国税发〔2008〕30 号）第六条规定，采用应税所得率方式核定征收企业所得税的，应纳税所得额计算公式如下：应纳税所得额=应纳税所得额×适用税率，应纳税所得额=应税收入额×应税所得率 或：应纳税所得额=成本费用支出额/（1-应税所得率）×应税所得率而在应税收入的确认上，《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，

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。用公式表示为：应税收入额=收入总额-不征税收入-免税收入，其中，收入总额为企业以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入。

由此可见，实行企业所得税核定征收的纳税人，其在核定征收年度是按应税所得率核定有应纳税所得额，也就是说当年的会计核算亏损额是不予以确认的，因此也就无法结转以后年度进行弥补。

集团公司支付子公司的利息，子公司是否缴纳营业税

【问题】

我集团下属子公司将资金归集到集团公司，集团公司支付的利息，子公司是否缴纳营业税？

【答案】

《国家税务总局关于印发〈营业税税目注释（试行稿）〉的通知》（国税发〔1993〕149 号）规定：

1. 贷款，是指将资金贷与他人使用的业务，包括自有资金贷款和转贷。

自有资金贷款，是指将自有资本金或吸收的单位、个人的存款贷与他人使用。

5. 其他金融业务，是指上列业务以外的各项金融业务，如银行结算、票据贴现等。存款或购入金融商品行为，不征收营业税。



依据上述规定,如果集团公司具有金融机构的资质,那么子公司归集到集团公司的资金相当于存款,取得利息收入不交营业税。如果集团公司不具有金融机构的资质,子公司归集到集团公司的资金相当于是贷款,取得的利息收入应该缴纳营业税。

同时,根据《国家税务总局关于贷款业务征收营业税问题的通知》(国税发〔2002〕13号)第一条关于非金融机构统借统还贷款业务征税问题规定,企业集团或集团内的核心企业(以下简称企业集团)委托企业集团所属财务公司代理统借统还贷款业务,从财务公司取得的用于归还金融机构的利息不征收营业税;财务公司承担此项统借统还委托贷款业务,从贷款企业收取贷款利息不代扣代缴营业税。若集团公司和子公司之间存在统借统还贷款业务,则利息收入可以免征营业税。

开发项目配套建造拆迁户安置房,能否免征土地增值税

【问题】

公司开发项目中,配套建造的拆迁户安置房,能否免征土地增值税?

【答案】

拆迁安置房的土地增值税处理参考《国家税务总局关于土地增值税清算有关问题

的通知》(国税函〔2010〕220号)规定:六、关于拆迁安置土地增值税计算问题(一)房地产企业用建造的本项目房地产安置回迁户的,安置用房视同销售处理,按《国家税务总局关于房地产开发企业土地增值税清算管理有关问题的通知》(国税发〔2006〕187号)第三条第(一)款规定确认收入,同时将此确认为房地产开发项目的拆迁补偿费。房地产开发企业支付给回迁户的补差价款,计入拆迁补偿费;回迁户支付给房地产开发企业的补差价款,应抵减本项目拆迁补偿费。

将土地分立到新公司,分立时是否缴纳土地增值税

【问题】

公司是一个工业企业,持有一块工业用地,想采用分立的方式成立一个新公司,将土地分立到另一个公司,分立时是否缴纳土地增值税?

【答案】

《关于企业改制重组有关土地增值税政策的通知》财税〔2015〕5号规定:“三、按照法律规定或者合同约定,企业分设为两个或两个以上与原企业投资主体相同的企业,对原企业将国有土地、房屋权属转移、变更到分立后的企业,暂不征土地增值税。

五、上述改制重组有关土地增值税政策

不适用于房地产开发企业。”

因此，如果分立后的新企业不是房地产开发企业，原工业企业将土地变更到分立后的企业暂不征收土地增值税。

高新和非高新企业合并，重组后需重新认定高新企业吗

【问题】

高新企业和一个非高新企业合并，合并重组后需要重新认定高新企业吗？

【答案】

《关于印发〈高新技术企业认定管理办法〉的通知》国科发火〔2008〕172号规定：“第十四条 高新技术企业经营业务、生产技术活动等发生重大变化（如并购、重组、转业等）的，应在十五日内向认定管理机构报告；变化后不符合本办法规定条件的，应自当年起终止其高新技术企业资格；需要申请高新技术企业认定的，按本办法第十一条的规定办理。

高新技术企业更名的，由认定机构确认并经公示、备案后重新核发认定证书，编号与有效期不变。”依据上述规定，高新企业和一个非高新企业合并，合并重组后应在十五日内向认定管理机构报告，由认定管理机构进行审核，符合条件的，不需要重新认定，不符合条件的，应自当年起终止其高新技术

企业资格，需要申请高新技术企业认定。

为特殊工种职工支付人身安全保险费是否可以税前扣除

【问题】

单位为特殊工种职工支付的人身安全保险费是否可以税前扣除？特殊工种有哪些？

【答案】

《企业所得税税法实施条例》第三十六条规定：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。

一般来说，特殊工种是指从事特种作业人员岗位类别的统称，是指容易发生人员伤亡事故，对操作本人、他人及周围设施的安全有重大危害的工种。原国家劳动部将从事井下、高空、高温、特重体力劳动或其他有害身体健康的工种定为特殊工种并明确特殊工种的范围由各行业主管部门或劳动部门确定。如：焊工、电工、锅炉工、驾驶员、起重工等。

能再并入工资总额来计算福利费的扣除限额。



排污费应计入什么科目核算， 管理费用还是制造费用

【问题】

公司一季度一次的排污费应计入什么科目核算，管理费用还是制造费用？

【答案】

《企业会计准则应用指南——会计科目和主要账务处理》规定：6602 管理费用一、本科目核算企业为组织和管理企业生产经营所发生的管理费用，包括……矿产资源补偿费、研究费用、排污费等。

《小企业会计准则》（财会〔2011〕17号）第二十五条规定，小企业的费用包括，营业成本、营业税金及附加、销售费用、管理费用、财务费用等。

（二）营业税金及附加，是指小企业开展日常生产经营活动应负担的消费税、营业税、城市维护建设税、资源税、土地增值税、城镇土地使用税、房产税、车船税、印花税和教育费附加、矿产资源补偿费、排污费等。

根据上述规定，对于排污费，执行《企业会计准则》的企业，应记入“管理费用”科目。执行《小企业会计准则》的企业，应记入“营业税金及附加”科目。

非独立核算的分公司，企业 所得税如何交

【问题】

我公司是一家连锁经营企业，在朝阳区设立了一家法人企业总公司后，又在市内设立了一些营业网点，其他网点营业执照取得是非独立核算的分公司的执照，那所得税如何交呢？

【答案】

一般来说总分公司的企业所得税分别就地缴纳。

可参考总局 2012 年第 57 号公告相关规定，但是北京的个别区县执行口径有差异，请在将分支机构向总机构税务机关备案时，咨询您的主管所，按其要求执行。

《国家税务总局关于印发〈跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理办法〉的公告》（国家税务总局公告 2012 年第 57 号）相关规定：第三条 汇总纳税企业实行“统一计算、分级管理、就地预缴、汇总清算、财政调库”的企业所得税征收管理办法：（一）统一计算，是指总机构统一计算包括汇总纳税企业所属各个不具有法人资格分支机构在内的全部应纳税所得额、应纳税额。

（二）分级管理，是指总机构、分支机构所在地的主管税务机关都有对当地机构进行企业所得税管理的责任，总机构和分支机构应分别接受机构所在地主管税务机关的管理。

（三）就地预缴，是指总机构、分支机构应按本办法的规定，按月或按季分别向所

在地主管税务机关申报预缴企业所得税。

（四）汇总清算，是指在年度终了后，总机构统一计算汇总纳税企业的年度应纳税所得额、应纳税所得额，抵减总机构、分支机构当年已就地分期预缴的企业所得税款后，多退少补。

（五）财政调库，是指财政部定期将缴入中央国库的汇总纳税企业所得税待分配收入，按照核定的系数调整至地方国库。

第四条 总机构和具有主体生产经营职能的二级分支机构，就地分摊缴纳企业所得税。

二级分支机构，是指汇总纳税企业依法设立并领取非法人营业执照（登记证书），且总机构对其财务、业务、人员等直接进行统一核算和管理的分支机构。

第五条 以下二级分支机构不就地分

摊缴纳企业所得税：（一）不具有主体生产经营职能，且在当地不缴纳增值税、营业税的产品售后服务、内部研发、仓储等汇总纳税企业内部辅助性的二级分支机构，不就地分摊缴纳企业所得税。

（二）上年度认定为小型微利企业的，其二级分支机构不就地分摊缴纳企业所得税。

（三）新设立的二级分支机构，设立当年不就地分摊缴纳企业所得税。

（四）当年撤销的二级分支机构，自办理注销税务登记之日所属企业所得税预缴期间起，不就地分摊缴纳企业所得税。

（五）汇总纳税企业在中国境外设立的不具有法人资格的二级分支机构，不就地分摊缴纳企业所得税。◆