



中华会计网校
www.chinaacc.com

税务网校

汇算清缴专刊

▶ 合订本

1月 / 2018年

财税管控实践辅导专家
总第151期

企业财税会员专享 **VIP**

财税月刊 财税问答

FINANCE & TAX

本期要点

- 企业所得税前扣除的票据问题
- 总分机构汇总纳税企业所得税政策解析
- 企业所得税处理实务，这些问题老会计有时也模糊
- 房地产开发企业在企业所得税汇算清缴时应关注的问题
- 会员专业文章分享：费用报销管理规定



卷首语

亲爱的读者：

新一期的《财税月刊》又与大家见面了，本期为中华会计网校财税会员尊享的《汇算清缴专刊》有什么精彩内容呢？让小编来为大家介绍一下。

本期汇算清缴专刊前面是由中华会计网校财税专家团撰写的15篇汇算清缴专业文章组成。在最后，还特地为广大会员朋友奉上由我们在大型集团任职的财务总监的资深会员所分享的《费用报销管理规定》。这是有钱都买不到的珍贵资料，也非常感谢这位会员的倾心分享。希望对大家无论从实务还是从制度规范上，都能有所指导和帮助。

15篇汇算清缴专业文章分别来自：可结转以后年度处理事项，票据、年底坏账损失、利息费用、公益性捐赠的税前扣除；还有总分机构汇总纳税，关联方企业，企业重组特殊处理，免税与不征税收入方面的文章，最后还有一篇来自房地产开发企业汇算清缴应关注的问题，以及小型微利企业所得税汇算清缴的几点提示。

我们一直贯彻“想学员之所想，一切为了学员”的服务宗旨，继续竭尽全力为会员朋友们提供更好、更专业、更多元化的服务。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，即可通过网站答疑板或来电咨询，网校财税专家将随时为您提供专业答疑服务。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！

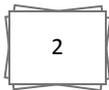
中华会计网校·税务网校

联系邮箱：chinaacc_swwx@cdeledu.com



目 录

| | |
|---|----|
| 可结转以后年度处理事项：递延纳税的收入..... | 3 |
| 利息费用的企业所得税前扣除的两个要点..... | 4 |
| 年底了！坏账肿么办？坏账损失税前扣除门道还挺多，赶紧 Get √！ | 6 |
| 可结转以后年度处理事项：亏损弥补..... | 7 |
| 可结转以后年度处理事项之抵免应纳税所得额及应纳税额..... | 9 |
| 如何正确区分免税收入与不征税收入..... | 11 |
| 企业所得税前扣除的票据问题..... | 13 |
| 总分机构汇总纳税企业所得税政策解析..... | 16 |
| 公益性捐赠企业所得税前扣除关注的要点..... | 18 |
| 企业所得税处理实务，这些问题老会计有时也模糊..... | 20 |
| 如何考虑关联方企业之间的企业所得税..... | 21 |
| 项目所得减免的企业所得税优惠分析..... | 24 |
| 如何正确适用企业重组特殊性税务处理政策..... | 26 |
| 房地产开发企业在企业所得税汇算清缴时应关注的问题..... | 28 |
| 小型微利企业所得税汇算清缴的四点提示..... | 30 |
| 特别关注：《费用报销管理规定》 | 31 |





可结转以后年度处理事项：递延纳税的收入

一、政策性搬迁收入

企业取得政策性搬迁收入，纳税时间按以下方法确定：

在搬迁开始年度的5年内完成搬迁的，完成搬迁的年度为计算损益的年度；

5年内没有完成搬迁的，第5年为计算搬迁损益的年度。

搬迁损益为搬迁收入减搬迁支出，所得为正数的，在搬迁完成年度并入经营所得一并计税；

搬迁收入减搬迁支出后为负数的，可以选择在当年一次扣除，也可以选择从搬迁完成年度以后的3年内分期均匀在税前扣除。

二、债务重组所得

企业重组符合规定条件，适用特殊性税务处理规定的，企业债务重组确认的应纳税所得额占该企业当年应纳税所得额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。

债务重组，是指在债务人发生财务困难的情况下，债权人按照其与债务人达成的书面协议或者法院裁定书，就其债务人的债务做出让步的事项。

债务人应当按照支付的债务清偿额低于债务计税基础的差额，确认债务重组所得；

债务重组日为重组协议或法院裁定生效日。

三、非货币性资产投资所得

1、居民企业以其拥有的资产或股权向其100%直接控股关系的非居民企业进行投资，其资产或股权转让收益如选择特殊性税务处理，可以在10个纳税年度内均匀计入各年度应纳税所得额。

2、非货币性资产投资，可选择5年分期缴纳所得税。

居民企业以非货币性资产对外投资确认的非货币性资产转让所得，可在不超过5年期限内，分期均匀计入相应年度的应纳税所得额，按规定计算缴纳企业所得税。

企业以非货币性资产对外投资，应对非货币性资产进行评估并按评估后的公允价值扣除计税基础后的余额，计算确认非货币性资产转让所得。

企业在对外投资5年内转让上述股权或投资收回的，应停止执行递延纳税政策，并就递延期内尚未确认的非货币性资产转让所得，在转让股权或投资收回当年的企业所得税年度汇算清缴时，一次性计算缴纳企业所得税。 ◆



利息费用的企业所得税前扣除的两个要点

利息费用在企业所得税前的扣除具有一定的特殊性。在实务中也容易引起税企之间的争议。这里进行简单介绍。

一、利率的控制

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》(中华人民共和国国务院令 第 512 号)第三十八条规定,企业在生产经营活动中发生的下列利息支出,准予扣除:

(1) 非金融企业向金融企业借款的利息支出、金融企业的各项存款利息支出和同业拆借利息支出、企业经批准发行债券的利息支出;

(2) 非金融企业向非金融企业借款的利息支出,不超过按照金融企业同期同类贷款利率计算的数额的部分。

《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)第一条规定,鉴于目前我国对金融企业利率要求的具体情况,企业在按照合同要求首次支付利息并进行税前扣除时,应提供“金融企业的同期同类贷款利率情况说明”,以证明其利息支出的合理性。

“金融企业的同期同类贷款利率情况说明”中,应包括在签订该借款合同当时,本省任何一家金融企业提供同期同类贷款利率情况。该金融企业应为经政府有关部门批准成立的可以从事贷款业务的企业,包括银行、财务公司、信托公司等金融机构。“同期同类贷款利率”是指在贷款期限、贷款金额、贷款担保以及企业信誉等条件基本相同下,金融企业提供贷款的利率。既可以是金融企业公布的同期同类平均利率,也可以是金融企业对某些企业提供的实际贷款利率。

从上述文件可以看出,来自上述规定的金融企业的借款,对于利率是没有限制的,但是如果来自于非金融企业的借款,则利率需要符合金融企业的同期同类贷款利率的规定,超过的部分,不允许企业所得税前扣除。

二、关联企业借款的问题

《财政部、国家税务总局关于企业关联方利息支出税前扣除标准有关税收政策问题的通知》(财税〔2008〕121 号)第一条规定,在计算应纳税所得额时,企业实际支付给关联方的利息支出,不超过以下规定比例和税法及其实施条例有关规定计算的部分,准予扣除,超过的部分不得在发生当期和以后年度扣除。

企业实际支付给关联方的利息支出,除符合本通知第二条规定外,其接受关联方债权性



投资与其权益性投资比例为：（1）金融企业，为 5：1；（2）其他企业，为 2：1。

第二条规定，企业如果能够按照税法及其实施条例的有关规定提供相关资料，并证明相关交易活动符合独立交易原则的；或者该企业的实际税负不高于境内关联方的，其实际支付给境内关联方的利息支出，在计算应纳税所得额时准予扣除。

《国家税务总局关于印发通知》（国税发〔2009〕2 号）对于关联方企业借款的利息税前扣除的规定进一步给予明确，不得扣除利息支出=年度实际支付的全部关联方利息×（1-标准比例/关联债资比例）。

关联债资比例=年度各月平均关联债权投资之和/年度各月平均权益投资之和。权益投资为企业资产负债表所列示的所有者权益金额。如果所有者权益小于实收资本（股本）与资本公积之和，则权益投资为实收资本（股本）与资本公积之和；如果实收资本（股本）与资本公积之和小于实收资本（股本）金额，则权益投资为实收资本（股本）金额。

在掌握超过关联债资比例利息支出的时候，主要关注如下：

1、按照实际支付给各关联方利息占关联方利息总额的比例，在各关联方之间进行分配。

2、若境内关联方的实际税负高于本企业的，支付给境内关联方超过比例部分的利息支出允许扣除；若境内关联方的实际税负低于本企业，但企业能够提供资料，证明相关交易活动符合独立交易原则，则超过比例部分的利息准予扣除。

【提示】实际税负=实际缴纳的所得税÷应纳税所得额

3、如果利息分配给境外关联方，则不允许扣除。

4、不允许扣除的利息支出包括：

- （1）超过按照金融企业同期同类贷款利率计算的数额的部分；
- （2）超过关联债资比，且不符合其他可扣除规定的部分；
- （3）与取得收入无关的利息支出。
- （4）股东出资未到位，导致的利息支出不得扣除。

【提示】《国家税务总局关于企业投资者投资未到位而发生的利息支出企业所得税前扣除问题的批复》（国税函〔2009〕312 号）凡企业投资者在规定期限内未缴足其应缴资本额的，该企业对外借款所发生的利息，相当于投资者实缴资本额与在规定期限内应缴资本额的差额应计付的利息，其不属于企业合理的支出，应由企业投资者负担，不得在计算企业应纳税所得额时扣除。◆

年底了！坏账肿么办？坏账损失税前扣除门道还挺多，赶紧 Get √！

坏账是企业经营活动中不可避免的一项账务处理，每个企业都有可能发生坏账，坏账损失税前扣除就成了企业账务处理中非常重要的一环，坏账损失税前扣除都需要提供哪些证明，财务人一定要牢记于心。

根据《企业资产损失所得税税前扣除管理办法》（国家税务总局公告 2011 年第 25 号）第二十二规定：企业应收及预付款项坏账损失应依据以下相关证据材料确认：

- （一）相关事项合同、协议或说明；
- （二）属于债务人破产清算的，应有人民法院的破产、清算公告；
- （三）属于诉讼案件的，应出具人民法院的判决书或裁决书或仲裁机构的仲裁书，或者被法院裁定终（中）止执行的法律文书；
- （四）属于债务人停止营业的，应有工商部门注销、吊销营业执照证明；
- （五）属于债务人死亡、失踪的，应有公安机关等有关部门对债务人个人的死亡、失踪证明；
- （六）属于债务重组的，应有债务重组协议及其债务人重组收益纳税情况说明；
- （七）属于自然灾害、战争等不可抗力而无法收回的，应有债务人受灾情况说明以及放弃债权申明。

那么问题来了，有些企业将超过 3 年的应收款项做了坏账损失，能否税前扣除？

参考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）第二十三条规定，企业逾期三年以上的应收款项在会计上已作为损失处理的，可以作为坏账损失，但应说明情况，并出具专项报告。◆



可结转以后年度处理事项：亏损弥补

一、亏损弥补

1、一般情况

企业纳税年度发生亏损，可以用以后年度的所得弥补，最长可以结转 5 年。比如 2017 年度汇算清缴时，可以用 2017 年的经营所得弥补 2012、2013、2014、2015 年和 2016 年度发生的没有弥补完的亏损。

可弥补的亏损是指税收确认的亏损，所得也是税收确认的所得。与会计报表上列示的亏损或所得并不一致，一般以企业所得税年度纳税申报表上的数据确认。

2、特殊事项

企业以前年度实际发生的费用支出，按税收规定应当在企业所得税税前扣除，但因为未取得发票、计算错误等原因而没有在企业所得税税前扣除的，在以后的 5 年内，取得合规票据或其他证明资料的，可以通过专项申报的方式，追补确认到发生年度计算扣除。

什么意思呢？就是说您公司 2012、2013、2014、2015 年和 2016 年实际发生的应当在税前扣除的费用支出，因为种种原因没有在税前扣除的，在 2017 年，提供相关的扣除凭证，还是可以通过专项申报的方式，对所属年度的年度纳税申报表进行补充申报，把应扣除没有扣除的支出金额填报扣除。

常有财务人员收到跨年度的票据，因为不知道能不能在企业所得税税前扣除而犯难：该不该入账呢？看到这里，是不是轻松了一下？但也只能是轻松一会，因为真正处理起来还是会很麻烦的。首先，要准备相关资料进行专项申报；然后还要调整支出发生年度的企业所得税年度申报表，甚至支出年度之后年度的申报表……

那么请大家思考一个问题，如果 2013 年实际发生的一笔支出，2017 年才取得发票，通过专项申报，对 2013 年的年度申报表重新填报，把该笔支出填到了 2013 年的申报表中进行扣除。2013 年重新调整申报表，会不会要求对 2014 年、2015 年和 2016 年的申报表也全部进行补充申报呢？



我们来分析一下，如果 2013 年企业所得税年度申报表调整后是亏损的，会影响到以后年度结转弥补的亏损，所以 2014 年度的申报表也要重新申报调整；如果 2014 年调整后，可以全部弥补完 2013 年度的亏损，则 2013 年度的影响不会递延到 2015 年和 2016 年；如果 2014 年没弥补完 2013 年度的亏损，则会影响到 2015 年年度企业所得税申报的数据，需要对 2015 年的企业所得税年度申报表进行调整，以此类推；如果 2013 年企业所得税年度申报表调整后仍是盈利的，只是当期多缴了企业所得税，可以申请退税或抵减 2017 年及以后年度的应纳税额，不会将影响递延到 2014、2015 年和 2016 年，不需要调整 2014、2015 年和 2016 年的申报表。

二、境外亏损弥补

企业在汇总计算缴纳企业所得税时，其境外营业机构的亏损不得抵减境内营业机构的盈利。

企业在境外同一国家（地区）设立不具有独立纳税地位的分支机构，按照企业所得税法及实施条例的有关规定计算的亏损，不得抵减其境内或他国（地区）的应纳税所得额，但可以用同一国家（地区）其他项目或以后年度的所得按规定弥补。其中非实际亏损额结转弥补的时间不限制；实际亏损额在以后 5 年内从该国取得的所得中弥补。◆



可结转以后年度处理事项之抵免应纳税所得额及应纳税额

大家都知道，当年发生的职工教育经费、广告和业务宣传费支出、公益性捐赠支出超出扣除限额的可以结转以后年度按规定扣除。其实，在企业所得税汇算中，还有一些事项也可以结转以后年度延续处理。有哪些事项可以延续到以后年度处理呢？我们一起看过来……

一、投资抵免应纳税所得额

抵减应纳税所得额，当年抵减不完的，可以结转以后年度抵减、而且没有年限限制。

投资额是实际出资到位的投资额。

1、具体优惠情况及规定

1) 符合条件的创业投资企业以股权投资直接投资于未上市的中小高新技术企业满 2 年的，可按其投资高新技术企业投资额的 70% 抵减当年的应纳税所得额，当年不足的可以结转以后年度抵减。

投资后被投资企业才认定为高新技术企业的，按认定为高新技术企业的年度开始计算投资时间；该期限内企业规模超过中小企业标准，但仍符合高新技术企业标准的，不影响创业投资企业享受有关税收优惠。

2) 符合条件的有限合伙企业通过股权投资直接投资于未上市的中小高新技术企业满 2 年的，其符合条件的法人合伙人可以按投资额的 70% 抵减从该合伙企业分得的应纳税所得额，当年不足抵减的，可以结转以后年度抵减。

法人合伙人对高新技术企业的投资额按其对该合伙企业的投资比例(实缴资本的出资比例)与合伙企业实际投资到中小高新技术企业的投资额计算确定。

3) 符合条件的创业投资企业以股权投资直接投资于种子期、初创期科技型企业的满 2 年的，可按投资额的 70% 抵减当年的应纳税所得额，当年不足抵减的，可以结转以后年度抵减。

4) 符合条件的有限合伙企业以股权投资直接投资于种子期、初创期科技企业满 2 年的，可按其实际出资比例计算的投资额的 70% 抵减当年从合伙企业分得的应纳税所得，当年不足抵减的，可以结转以后年度抵减。

2、相关政策

1) 《国家税务总局关于实施创业投资企业所得税优惠问题的通知》(国税发〔2009〕87 号)

2) 《国家税务总局关于有限合伙制创业投资企业法人合伙人企业所得税有关问题的公告》



(国家税务总局公告 2015 年第 81 号)

3)《财政部 国家税务总局关于创业投资企业和天使投资个人有关税收试点政策的通知》
(财税〔2017〕38 号)

4)《国家税务总局关于创业投资企业和天使投资个人税收试点政策有关问题的公告》(国家税务总局公告 2017 年第 20 号)

二、环保设备、安全生产设备、节能设备抵免税额

直接抵减应交的税款，当年税额不足抵减的，抵减以后年度的应纳税额，结转期限是 5 年。

1、具体情况及相关规定

企业购置并实际投入使用的环保设备、节能节水设备和安全生产设备的投资额的 10% 抵减应纳税额，当年应纳税额不足抵减的，可以结转以后 5 个纳税年度抵减。

财税〔2017〕71 号文件规定，从 2017 年 1 月 1 日起对 2008 年发布的《节能节水专用设备企业所得税优惠目录》与《环境保护专用设备企业所得税优惠目录》进行调整。原目录自 2017 年 10 月 1 日废止。2017 年 10 月 1 日前购置的专用设备符合原目录的，也可以享受税收优惠。

2、相关政策

1)《企业所得税法实施条例》第 100 条；

2)《财政部 国家税务总局关于执行环境保护专用设备企业所得税优惠目录、节能节水专用设备企业所得税优惠目录和安全生产专用设备企业所得税优惠目录有关问题的通知》
(财税〔2008〕48 号)

3)《财政部 国家税务总局 国家发展改革委关于公布节能节水专用设备企业所得税优惠目录(2008 年版)和环境保护专用设备企业所得税优惠目录(2008 年版)的通知》(财税〔2008〕115 号)

4)《财政部 国家税务总局 安全监管总局关于公布〈安全生产专用设备企业所得税优惠目录(2008 年版)〉的通知》(财税〔2008〕118 号)

5)《关于印发节能节水 and 环境保护专用设备企业所得税优惠目录(2017 年版)的通知》
(财税〔2017〕71 号) ◆



如何正确区分免税收入与不征税收入

《中华人民共和国企业所得税法》及实施条例规定，企业每一纳税年度的收入总额，减除不征税收入、免税收入、各项扣除以及允许弥补的以前年度亏损后的余额，为应纳税所得额。

企业所得税汇算清缴中，应当如何正确区分免税收入与不征税收入呢？

一、企业所得税收入总额

企业以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入，为收入总额。包括：

- (一) 销售货物收入；
- (二) 提供劳务收入；
- (三) 转让财产收入；
- (四) 股息、红利等权益性投资收益；
- (五) 利息收入；
- (六) 租金收入；
- (七) 特许权使用费收入；
- (八) 接受捐赠收入；

(九) 其他收入。企业取得的除第(一)项至第(八)项规定的收入外的其他收入，包括企业资产溢余收入、逾期未退包装物押金收入、确实无法偿付的应付款项、已作坏账损失处理后又收回的应收款项、债务重组收入、补贴收入、违约金收入、汇兑收益等。

二、免税收入

企业的下列收入为免税收入：

- (一) 国债利息收入：企业持有国务院财政部门发行的国债取得的利息收入。
- (二) 符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益：居民企业直接投资于其他居民企业取得的投资收益，不包括连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票不足12个月取得的投资收益。
- (三) 在中国境内设立机构、场所的非居民企业从居民企业取得与该机构、场所有实际联系的股息、红利等权益性投资收益；
- (四) 符合条件的非营利组织的收入。所称符合条件的非营利组织，是指同时符合下列条件的组织：

- 1、依法履行非营利组织登记手续；



- 2、从事公益性或者非营利性活动；
- 3、取得的收入除用于与该组织有关的、合理的支出外，全部用于登记核定或者章程规定的公益性或者非营利性事业；
- 4、财产及其孳息不用于分配；
- 5、按照登记核定或者章程规定，该组织注销后的剩余财产用于公益性或者非营利性目的，或者由登记管理机关转赠给与该组织性质、宗旨相同的组织，并向社会公告；
- 6、投入人对投入该组织的财产不保留或者享有任何财产权利；
- 7、工作人员工资福利开支控制在规定的比例内，不变相分配该组织的财产。

三、不征税收入

（一）不征税收入的范围

- 1、财政拨款：各级人民政府对纳入预算管理事业单位、社会团体等组织拨付的财政资金，但国务院和国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。
- 2、依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费、政府性基金。
- 3、国务院规定的其他不征税收入：企业取得的，由国务院财政、税务主管部门规定专项用途并经国务院批准的财政性资金。

根据财税〔2011〕70号通知规定，企业从县级以上各级人民政府财政部门及其他部门取得的应计入收入总额的财政性资金，凡同时符合以下条件的，可以作为不征税收入，在计算应纳税所得额时从收入总额中减除：

- （1）企业能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件；
- （2）财政部门或其他拨付资金的政府部门对该资金有专门的资金管理办法或具体管理要求；
- （3）企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。

（二）需要注意的问题

- 1、企业的不征税收入用于支出所形成的费用或者财产，不得扣除或者计算对应的折旧、摊销扣除。
- 2、企业将符合条件条件的财政性资金作不征税收入处理后，在5年（60个月）内未发生支出且未缴回财政部门或其他拨付资金的政府部门的部分，应计入取得该资金第六年的应税收入总额；计入应税收入总额的财政性资金发生的支出，允许在计算应纳税所得额时扣除。

◆



企业所得税前扣除的票据问题

实务中存在的凭证有很多，但是允许税前扣除的凭证是有限的。实务中要与税务机关多沟通，使其认可我们取得的凭证是可以在税前扣除的。下面简单阐述税前扣除凭证需要关注的要点。

一、相关法规规定

《企业所得税法》（（中华人民共和国主席令 63 号））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。

国家税务总局关于印发《进一步加强税收征管若干具体措施》（国税发〔2009〕114 号）第六条规定，未按规定取得的合法有效凭据不得在税前扣除。

《中华人民共和国企业所得税法》（中华人民共和国主席令〔2007〕63 号）第十条在计算应纳税所得额时，下列支出不得扣除：……（八）与取得收入无关的其他支出。

从上述法规来看，企业所得税前扣除的成本、费用要符合下面两个基本条件：

- （1）实际发生的与收入有关的、合理的支出；
- （2）取得合法有效凭证。

二、什么是合法有效凭证

（一）发票管理办法对发票的规定

《中华人民共和国发票管理办法》（国务院 2010 年第 587 号）第二十条规定，所有单位和从事生产、经营活动的个人在购买商品、接受服务以及从事其他经营活动支付款项，应当向收款方取得发票。取得发票时，不得要求变更品名和金额。第二十一条规定，不符合规定的发票，不得作为财务报销凭证，任何单位和个人有权拒收。

由于发票属于具有官方认可的合法凭证，且要求在发生经营业务时必须取得发票，所以针对企业发生的经营性支出（属于增值税开票范围），则应当取得发票。税务机关在税务稽查时，是以发票为主要税前扣除凭证的。





（二）其他凭证的确定

如果业务范围不属于增值税的开票范围，这个时候就看是否可能取得其他凭证了，当然这些凭证最好是经过政府有关部门认可的。比如财政票据。如果此业务也无法取得政府有关部门认可的凭证，则双方签订的协议、支付凭证等也可以作为税前扣除的合法凭证。

（三）票据扣除的时效性

1、权责发生制为基本原则

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（中华人民共和国国务院令 第 512 号）第九条规定，企业应纳税所得额的计算，以权责发生制为原则，属于当期的收入和费用，不论款项是否收付，均作为当期的收入和费用；不属于当期的收入和费用，即使款项已经在当期收付，均不作为当期的收入和费用。本条例和国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

《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〕15 号）第六条规定，对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。

费用的扣除以权责发生制为基本原则，属于本期的费用就应当在本期扣除，如果由于各种原因（比如当期没有取得票据），没有在当期扣除，则在以后期间取得合法票据了，则就应当调整在发生年度扣除。

2、季度预交时，可按暂估数确认

《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。

三、合法有效凭证具体分类

1、发票





2、表

最常见的是工资表。

3、签收单

这个主要是在境外发生的支出，由于世界上的主要国家大都是没有发票的，所以以签收单或其他合法凭证作为支出的依据。税务机关对签收单据有疑义的，可以要求其提供境外公证机构的确认证明。

4、缴款书

包括海关进口增值税专用缴款书、税收缴款书、社会保险费专用缴款书、非税收入一般缴款书等。

5、财政收据

这类票据属于财政部门监制，用于政府收费项目、事业单位收费项目、公益性机构接受捐赠项目。

6、行程单

航空运输电子客票暂使用《航空运输电子客票行程单》作为旅客购买电子客票的付款凭证或报销凭证。

7、其他单据

如果业务性质比较特殊，无法取得上述前几种凭证，则可以其他单据作为税前扣除凭证。具体包括赔偿金确认合同、违约金确认合同等。

法院判决书、裁定书、调解书等只能说明法律事实。如果涉及应当开发票的业务，还是应当开具发票。

【案例】乙方欠甲方的钱，如果法院判决乙方以其房产抵债，则法院判决书仅仅证明了乙方的房产应该抵债给甲方，甲方不能仅仅依据判决书作为该房产的入账依据。乙方把房产抵债给甲方，属于增值税征税范围，应当给甲方开具不动产销售的发票。 ◆



总分机构汇总纳税企业所得税政策解析

居民企业在中国境内跨地区（指跨省、自治区、直辖市和计划单列市，下同）设立不具有法人资格分支机构的，该居民企业为汇总纳税企业，企业所得税实行汇总纳税管理，即汇总纳税企业实行“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。具体征管按照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）有关规定执行。

居民企业在中国境内没有跨地区设立不具有法人资格分支机构，仅在同一省、自治区、直辖市和计划单列市内设立不具有法人资格分支机构的，其企业所得税征收管理办法，由各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局、地方税务局参照 2012 年第 57 号公告规定联合制定。

一、应纳税额的计算需要注意的两个问题

1、一般计算方式

总机构分摊税款=汇总纳税企业当期应纳所得税额×50%

所有分支机构分摊税款总额=汇总纳税企业当期应纳所得税额×50%

某分支机构分摊税款=所有分支机构分摊税款总额×该分支机构分摊比例

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

分支机构分摊比例按上述方法一经确定后，当年一般不作调整。

2、特殊情形

比如：总机构设在西部大开发税收优惠地区的企业，仅就设在优惠地区的总机构和分支机构（不含优惠地区外设立的二级分支机构在优惠地区内设立的三级以下分支机构）的所得确定适用 15% 优惠税率。总机构设在西部大开发税收优惠地区外的企业，其在优惠地区内设立的分支机构（不含仅在优惠地区内设立的三级以下分支机构），仅就该分支机构所得确定适用 15% 优惠税率。

因此，总分机构处于不同税率地区的，先由总机构统一计算全部应纳税所得额，然后按规定和经计算的分摊比例，计算划分不同税率地区机构的应纳税所得额，再分别按各自的适用税率计算应纳税额后加总计算出汇总纳税企业的应纳所得税总额，最后按规定和经计算的分摊比例，向总机构和分支机构分摊就地缴纳的企业所得税款。

二、关于预缴税款

汇总纳税企业应根据当期实际利润额，按照规定的分摊方法计算总机构和分支机构的企业所得税预缴额，分别由总机构和分支机构就地预缴；在规定期限内按实际利润额预缴有困难的，也可以按照上一年度应纳税所得额的 $1/12$ 或 $1/4$ ，按照规定的预缴分摊方法计算总机构和分支机构的企业所得税预缴额，分别由总机构和分支机构就地预缴。预缴方法一经确定，当年度不得变更。

需要注意的是建筑公司的项目部纳税问题：

依据《国家税务总局关于跨地区经营建筑企业所得税征收管理问题的通知》（国税函〔2010〕156号）规定，建筑企业总机构直接管理的跨地区设立的项目部，应按项目实际经营收入的 0.2% 按月或按季由总机构向项目所在地预分企业所得税，并由项目部向所在地主管税务机关预缴。

建筑企业所属二级或二级以下分支机构直接管理的项目部（包括与项目部性质相同的工程指挥部、合同段等，下同）不就地预缴企业所得税，其经营收入、职工工资和资产总额应汇总到二级分支机构统一核算，由二级分支机构按照规定的办法预缴企业所得税。

总机构既有直接管理的跨地区项目部，又有跨地区二级分支机构的，先扣除已由项目部预缴的企业所得税后，再按照规定计算总、分支机构应缴纳的税款。

三、关于汇算清缴

汇总纳税企业应当自年度终了之日起 5 个月内，由总机构汇总计算企业年度应纳税所得额，扣除总机构和各分支机构已预缴的税款，计算出应缴应退税款，按照规定的税款分摊方法计算总机构和分支机构的企业所得税应缴应退税款，分别由总机构和分支机构就地办理税款入库或退库。

汇总纳税企业在纳税年度内预缴企业所得税税款少于全年应缴企业所得税税款的，应在汇算清缴期内由总、分机构分别结清应缴的企业所得税税款；预缴税款超过应缴税款的，主管税务机关应及时按有关规定分别办理退税，或者经总、分机构同意后分别抵缴其下一年度应缴企业所得税税款。

注意：分支机构也需要报送企业所得税年度纳税申报表，格式参照企业所得税月(季)度预缴纳税申报表。同时需附送《中华人民共和国企业所得税汇总纳税分支机构分配表》。◆

公益性捐赠企业所得税前扣除关注的要点

《中华人民共和国企业所得税法》第九条规定，企业发生的公益性捐赠支出，在年度利润总额 12% 以内的部分，准予在计算应纳税所得额时扣除。这是关于捐赠支出的原则性规定，后续也有相关的法规。这里主要对实务中需要关注的要点做简要介绍。

一、公益事业的范围

根据《财政部 国家税务总局 民政部关于公益性捐赠税前扣除有关问题的通知》（财税〔2008〕160 号）的规定，用于公益事业的捐赠支出，是指《中华人民共和国公益事业捐赠法》规定的向公益事业的捐赠支出，具体范围包括：

- （一）救助灾害、救济贫困、扶助残疾人等困难的社会群体和个人的活动；
- （二）教育、科学、文化、卫生、体育事业；
- （三）环境保护、社会公共设施建设；
- （四）促进社会发展和进步的其他社会公共和福利事业。

二、捐赠的方式

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（中华人民共和国国务院令 第 512 号）第五十一条规定，企业所得税法第九条所称公益性捐赠，是指企业通过公益性社会团体或者县级以上人民政府及其部门，用于《中华人民共和国公益事业捐赠法》规定的公益事业的捐赠。

【提示 1】县级以上人民政府及其部门指县级（含县级）以上人民政府及其组成部门和直属机构。

【提示 2】《财政部 国家税务总局 民政部关于公益性捐赠税前扣除资格确认审批有关调整事项的通知》（财税〔2015〕141 号）规定对符合公益性社会团体条件的社会组织，由财政、税务、民政等部门结合社会组织登记注册、公益活动情况联合确认公益性捐赠税前扣除资格，并以公告形式发布名单。

【提示 3】对于通过公益性社会团体发生的公益性捐赠支出，主管税务机关应对照财政、税务、民政部门联合公布的名单予以办理，即接受捐赠的公益性社会团体位于名单内的，企业或个人在名单所属年度向名单内的公益性社会团体进行的公益性捐赠支出可按规定进行税前扣除；接受捐赠的公益性社会团体不在名单内，或虽在名单内但企业或个人发生的公益性捐赠支出不属于名单所属年度的，不得扣除。

从上述可以看出，公益性机构有比较严格的限制，且很多时候当年公益性机构的确定都是在次年对外公布的，甚至在次年的汇算清缴后公布，但这样造成了当年捐赠时根本无法确定是否符合公益性机构条件。对于汇算清缴后公布的情况，只能是先不扣除，以后确定了再



进行补充申报，这样可以避免缴纳滞纳金。

三、合法凭证

对于通过公益性社会团体发生的公益性捐赠支出，企业应提供省级以上（含省级）财政部门印制并加盖接受捐赠单位印章的公益性捐赠票据，或加盖接受捐赠单位印章的《非税收入一般缴款书》收据联，方可按规定进行税前扣除。

无法提供上述票据是不允许税前扣除的。

四、年度利润总额

企业发生的公益性捐赠支出，不超过年度利润总额 12% 的部分，准予扣除。

【提示】年度利润总额，是指企业依照国家统一会计制度的规定计算的年度会计利润。执行的会计制度不一样，可能会计利润就不一样。

五、超过部分是否允许递延扣除

根据《全国人民代表大会常务委员会关于修改的决定》（中华人民共和国主席令第六十四号）规定，企业发生的公益性捐赠支出，超过年度利润总额 12% 的部分，准予结转以后三年内在计算应纳税所得额时扣除。这对企业来说是一种利好政策，当年超限额的，可以结转以后三年扣除。◆

小提示：研发费加计扣除变化点

国家税务总局最近下发了 2017 年第 40 号公告，关于研发费用税前加计扣除归集范围执行口径将会出现新的变化，以下比较重要的变化点我们提醒大家应该注意：

1、对财税〔2015〕119 号中外聘研发人员的劳务费用，有了明确界定，但是还是需要企业按项目分别区分、分摊外聘研发人员的劳务费用支出。

2、研发人员股权激励的支出可以作为工资薪金加计扣除，突破了国税函[2009]年 3 号中合理工资薪金的口径。

3、研发人员同时从事非研发活动的，相人工费用需按实际工时占比等合理方法进行分配，否则不得加计扣除。

4、经营租赁的仪器、设备同时用于非研发活动的，租赁费按实际工时占比等合理方法分配，否则不得加计扣除。

5、研发形成的外销售产品对应的材料费用不得加计扣除，明确了可冲减销售当年的研发费用，不足冲减的，结转以后年度冲减。

6、明确了用于研发活动设备、仪器、无形资产同时用于非研发活动的，相关折旧（摊销）费用才能享受加计扣除。享受加速折旧（摊销）优惠的，就税前扣除的折旧（摊销）金额计算加计扣除，改变了之前就已经进行会计处理计算的折旧（摊销）部分加计扣除的规定。

7、明确了研发失败的项目可以享受加计扣除。

8、明确了委托外部研发费用是指委托方实际支付给受托方的费用，但对支付的时间并没有明确，是否暗含了必须在汇算清缴申报前支付给受托方？这有可能会增加委托方的资金压力。

9、其他费用增加了职工福利费、补充养老保险费、补充医疗保险费项目，其他费用总额不得超过可加计扣除研发费用总额的 10%。

企业所得税处理实务，这些问题老会计有时也模糊

企业所得税的热点问题汇总，你关心的都在这里啦，小编根据纳税人咨询的热点整理了常见问题，希望能对你有帮助！

一、企业将资产转移至境外分支机构是否需要视同销售缴纳企业所得税？

《国家税务总局关于企业处置资产所得税处理问题的通知》（国税函〔2008〕828号）第一条规定，将资产在总机构及其分支机构之间转移，除将资产转移至境外以外，由于资产所有权属在形式和实质上均不发生改变，可作为内部处置资产，不视同销售确认收入，相关资产的计税基础延续计算。

因此，如将资产从境内总机构转移至境外分支机构，则需要视同销售。

二、一次性取得的跨年度的租金收入是否可以分期计算缴纳企业所得税？

《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函〔2010〕79号）第一条规定，根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第十九条的规定，企业提供固定资产、包装物或者其他有形资产的使用权取得的租金收入，应按交易合同或协议规定的承租人应付租金的日期确认收入的实现。其中，如果交易合同或协议中规定租赁期限跨年度，且租金提前一次性支付的，根据该实施条例第九条规定的收入与费用配比原则，出租人可对上述已确认的收入，在租赁期内，分期均匀计入相关年度收入。

三、企业获得政府的奖励费，是否需要缴纳企业所得税

企业从县级以上各级人民政府财政部门及其他部门取得的应计入收入总额的财政性资金，凡同时符合以下条件的，可以作为不征税收入，在计算应纳税所得额时从收入总额中减除：

（一）企业能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件；

（二）财政部门或其他拨付资金的政府部门对该资金有专门的资金管理办法或具体管理要求；

（三）企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。

文件依据：根据《财政部 国家税务总局关于专项用途财政性资金企业所得税处理问题的通知》（财税〔2011〕70号）

四、企业以固定资产对外投资，企业所得税方面需要计算缴纳企业所得税吗？

需按规定缴纳企业所得税。根据《关于非货币性资产投资企业所得税政策问题的通知》（财税〔2014〕116号）第一条规定，居民企业以非货币性资产对外投资确认的非货币性资产转让所得，可在不超过5年期限内，分期均匀计入相应年度的应纳税所得额，按规定计算缴纳企业所得税。◆



如何考虑关联方企业之间的企业所得税

在企业所得税汇算清缴时，关联方企业之间的业务是税务机关考虑的重点，应当引起企业的重视，这部分也是容易被忽视的内容。

一、关联关系的确认

《国家税务总局关于完善关联申报和同期资料管理有关事项的公告》（国家税务总局公告 2016 年第 42 号）第二条有明确的规定，可以作为确认关联关系的主要依据。企业与其他企业、组织或者个人具有下列关系之一的，构成关联关系：

（一）一方直接或者间接持有另一方的股份总和达到 25%以上；双方直接或者间接同为第三方所持有的股份达到 25%以上。

如果一方通过中间方对另一方间接持有股份，只要其对中间方持股比例达到 25%以上，则其对另一方的持股比例按照中间方对另一方的持股比例计算。

两个以上具有夫妻、直系血亲、兄弟姐妹以及其他抚养、赡养关系的自然人共同持股同一企业，在判定关联关系时持股比例合并计算。

（二）双方存在持股关系或者同为第三方持股，虽持股比例未达到本条第（一）项规定，但双方之间借贷资金总额占任一方实收资本比例达到 50%以上，或者一方全部借贷资金总额的 10%以上由另一方担保（与独立金融机构之间的借贷或者担保除外）。

借贷资金总额占实收资本比例=年度加权平均借贷资金/年度加权平均实收资本，其中：

年度加权平均借贷资金=i 笔借入或者贷出资金账面金额×i 笔借入或者贷出资金年度实际占用天数/365

年度加权平均实收资本=i 笔实收资本账面金额×i 笔实收资本年度实际占用天数/365

（三）双方存在持股关系或者同为第三方持股，虽持股比例未达到本条第（一）项规定，但一方的生产经营活动必须由另一方提供专利权、非专利技术、商标权、著作权等特许权才能正常进行。

（四）双方存在持股关系或者同为第三方持股，虽持股比例未达到本条第（一）项规定，但一方的购买、销售、接受劳务、提供劳务等经营活动由另一方控制。

上述控制是指一方有权决定另一方的财务和经营政策，并能据以从另一方的经营活动中



获取利益。

(五)一方半数以上董事或者半数以上高级管理人员(包括上市公司董事会秘书、经理、副经理、财务负责人和公司章程规定的其他人员)由另一方任命或者委派,或者同时担任另一方的董事或者高级管理人员;或者双方各自半数以上董事或者半数以上高级管理人员同为第三方任命或者委派。

(六)具有夫妻、直系血亲、兄弟姐妹以及其他抚养、赡养关系的两个自然人分别与双方具有本条第(一)至(五)项关系之一。

(七)双方在实质上具有其他共同利益。

除本条第(二)项规定外,上述关联关系年度内发生变化的,关联关系按照实际存续期间认定。

二、关联交易价格的确定

存在关联关系的企业之间,如果发生了交易,则在确定交易价格的时候,就需要特别注意了。具体定价方法包括可比非受控价格法、再销售价格法、成本加成法、交易净利润法、利润分割法及其他符合独立交易原则的方法。

(一) 可比非受控价格法

可比非受控价格法以非关联方之间进行的与关联交易相同或者类似业务活动所收取的价格作为关联交易的公平成交价格。简单来说就是有非关联方之间交易的市场同类价就使用市场同类价格。

(二) 再销售价格法

再销售价格法以关联方购进商品再销售给非关联方的价格减去可比非关联交易毛利后的金额作为关联方购进商品的公平成交价格。其计算公式如下:

公平成交价格=再销售给非关联方的价格×(1-可比非关联交易毛利率)

毛利率的确定是关键,可以采用行业平均毛利率同时考虑企业规模差异、地区、成本差异、关联交易与非关联交易之间的差异等进行调整。

(三) 成本加成法

成本加成法以关联交易发生的合理成本加上可比非关联交易毛利后的金额作为关联交



易的公平成交价格。其计算公式如下：

公平成交价格=关联交易发生的合理成本×(1+可比非关联交易成本加成率)

三、税务机关的处理

企业与其关联方发生劳务交易支付或者收取价款不符合独立交易原则而减少企业或者其关联方应纳税收入或者所得额的，税务机关可以实施特别纳税调整。

符合独立交易原则的关联劳务交易应当是受益性劳务交易，并且按照非关联方在相同或者类似情形下的营业常规和公平成交价格进行定价。

【提示】受益性劳务是指能够为劳务接受方带来直接或者间接经济利益，且非关联方在相同或者类似情形下，愿意购买或者愿意自行实施的劳务活动。

例外情形：

实际税负相同的境内关联方之间的交易，只要该交易没有直接或者间接导致国家总体税收收入的减少，原则上不作特别纳税调整。

【提示】如果境内企业与境内关联方均没有享受税收优惠，可以视为税负相同。

四、企业异议

企业收到《特别纳税调查调整通知书》后有异议的，可以在依照《特别纳税调查调整通知书》缴纳或者解缴税款、利息、滞纳金或者提供相应的担保后，依法申请行政复议。◆





项目所得减免的企业所得税优惠分析

企业所得税优惠中，有一些是针对项目所得的优惠。享受项目所得的优惠的，要求对项目的经营情况单独核算。优惠项目与非优惠项目公共的费用，按项目收入分摊后计算各项目的所得。

一、农业项目所得优惠

1、农林牧渔业项目所得——全额免税

- 1) 蔬菜、谷物、薯类、油料、豆类、棉花、麻类、糖料、水果、坚果的种植所得；
- 2) 农作物新品种的选育所得；
- 3) 中药材的种植所得；
- 4) 林木的培育和种植所得；
- 5) 牲畜、家禽的饲养；
- 6) 林产品的采集；
- 7) 灌溉、农产品初加工、兽医、农技推广、农机作业和维修等农、林、牧、渔服务业

项目；

8) 远洋捕捞

2、农林牧渔业项目所得——减半交税

- 1) 花卉、茶以及其他饮料作物和香料作物的种植所得；
- 2) 海水养殖、内陆养殖所得。

企业从事国家限制和禁止发展的项目，不得享受本条规定的企业所得税优惠。

二、国家重点扶持项目优惠

1、投资经营公共基础项目经营——三免三减半

公共基础包括：

- 1) 港口码头项目所得
- 2) 机场项目所得
- 3) 铁路项目所得
- 4) 公路项目所得
- 5) 城市公共交通项目所得
- 6) 电力项目所得
- 7) 水利项目所得



8) 其他

从投入运营取得第一笔收入起，第一年至第三年免征企业所得税，第四年至第六年减半征收企业所得税。

2、环境保护、节能节水项目——三免三减半

- 1) 公共污水处理项目所得
- 2) 公共垃圾处理项目所得
- 3) 沼气综合开发利用项目所得
- 4) 节能减排技术改造项目所得
- 5) 海水淡化项目所得
- 6) 其他

3、清洁发展机制项目——三免三减半

清洁发展机制项目简称 CDM 项目。

符合条件的清洁发展机制项目，自项目取得第一笔减排量转让收入所属纳税年度起，第一年至第三年免征企业所得税，第四年至第六年减半征收企业所得税。

4、节能服务公司实施合同能源管理项目——三免三减半

对符合条件的节能服务公司实施合同能源管理项目，符合企业所得税税法有关规定的，自项目取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起，第一年至第三年免征企业所得税，第四年至第六年按照 25% 的法定税率减半征收企业所得税。

三、技术转让所得优惠——分段优惠

符合条件的技术转让所得，500 万以下的部分，免企业所得税；所得在 500 万元以上的部分减半缴纳企业所得税。

技术转让所得=技术转让收入-技术转让成本-相关税费

居民企业从直接或间接持有股权之和达到 100% 的关联方取得的技术转让所得，不享受技术转让减免企业所得税优惠政策。◆

如何正确适用企业重组特殊性税务处理政策

企业所得税法所称企业重组，是指企业在日常经营活动以外发生的法律结构或经济结构重大改变的交易，包括企业法律形式改变、债务重组、股权收购、资产收购、合并、分立等。

企业重组的税务处理区分不同条件分别适用一般性税务处理规定和特殊性税务处理规定。

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》等规定，除国务院财政、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。

根据《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）规定，企业重组同时符合下列条件的，适用特殊性税务处理规定：

- （1）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。
- （2）被收购、合并或分立部分的资产或股权比例符合本通知规定的比例。
- （3）企业重组后的连续 12 个月内不改变重组资产原来的实质性经营活动。
- （4）重组交易对价中涉及股权支付金额符合本通知规定比例。
- （5）企业重组中取得股权支付的原主要股东，在重组后连续 12 个月内，不得转让所取得的股权。

企业重组适用特殊性税务处理规定的，交易各方对其交易中的股权支付部分，暂不确认有关资产的转让所得或损失，并不调整相应资产的计税基础。非股权支付部分，应在交易当期确认相应的资产转让所得或损失，并调整相应资产的计税基础。

非股权支付对应的资产转让所得或损失 = (被转让资产的公允价值 - 被转让资产的计税基础) × (非股权支付金额 ÷ 被转让资产的公允价值)

企业在适用上述特殊性税务处理规定时，要特别注意以下具体重组业务税务处理：

一、符合条件的股权、资产划转

根据《财政部、国家税务总局关于促进企业重组有关企业所得税处理问题的通知》（财税〔2014〕109号）规定，对 100%直接控制的居民企业之间，以及受同一或相同多家居民企业 100%直接控制的居民企业之间按账面净值划转股权或资产，凡具有合理商业目的、不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的，股权或资产划转后连续 12 个月内不改变被划转股权或资产原来实质性经营活动，且划出方企业和划入方企业均未在会计上确认损益的，可以选择按以下规定进行特殊性税务处理：

1. 划出方企业和划入方企业均不确认所得。

2. 划入方企业取得被划转股权或资产的计税基础，以被划转股权或资产的原账面净值确定。

3. 划入方企业取得的被划转资产，应按其原账面净值计算折旧扣除。

二、全民所有制企业改制为国有独资公司或者国有全资子公司

《国家税务总局关于全民所有制企业公司制改制企业所得税处理问题的公告》（国家税务总局公告 2017 年第 34 号）规定，全民所有制企业改制为国有独资公司或者国有全资子公司，属于财税〔2009〕59 号文件第四条规定的“企业发生其他法律形式简单改变”的，可依照以下规定进行企业所得税处理：改制中资产评估增值不计入应纳税所得额；资产的计税基础按其原有计税基础确定；资产增值部分的折旧或者摊销不得在税前扣除。上述规定适用于 2017 年度及以后年度企业所得税汇算清缴。

三、债务重组

根据财税〔2009〕59 号文件规定，企业债务重组确认的应纳税所得额占该企业当年应纳税所得额 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。

企业发生债权转股权业务，对债务清偿和股权投资两项业务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。企业的其他相关所得税事项保持不变。

四、以非货币性资产对外投资

根据《财政部、国家税务总局关于非货币性资产投资企业所得税政策问题的通知》（财税〔2014〕116 号）、《国家税务总局关于非货币性资产投资企业所得税有关征管问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 33 号）规定，实行查账征收的居民企业以非货币性资产对外投资确认的非货币性资产转让所得，可自确认非货币性资产转让收入年度起不超过连续 5 个纳税年度的期间内，分期均匀计入相应年度的应纳税所得额，按规定计算缴纳企业所得税。

◆



房地产开发企业在企业所得税汇算清缴时应关注的问题

房地产开发企业有一定的特殊性，所以在其所得税汇算清缴时关注的要点也不一样，这里对其简单介绍几点。主要政策依据是《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）。

一、收到预收款

收到预收款就发生了企业所得税的纳税义务。企业销售未完工开发产品取得的收入，应先按预计计税毛利率分季（或月）计算出预计毛利额，计入当期应纳税所得额。同时相关的税金及附加、土地增值税可以扣除。填列《视同销售和房地产开发企业特定业务纳税调增明细表》（A105010）的22行至25行。

二、开发产品完工

开发产品完工后，企业应及时结算其计税成本并计算此前销售收入的实际毛利额，同时将其实际毛利额与其对应的预计毛利额之间的差额，计入当年度企业本项目与其他项目合并计算的应纳税所得额。填列《视同销售和房地产开发企业特定业务纳税调增明细表》（A105010）的27行至28行。

三、开发产品成本的确定

（一）日常维护费

企业对尚未出售的已完工开发产品和按照有关法律、法规或合同规定对已售开发产品（包括共用部位、共用设施设备）进行日常维护、保养、修理等实际发生的维修费用，准予在当期据实扣除。

（二）维修基金

已计入销售收入的共用部位、共用设施设备维修基金按规定移交给有关部门、单位的，应于移交时扣除。这里明确移交时扣除。

（三）预提费用

正常情况下，预提费用是不允许在汇算清缴时扣除的，但对于房地产开发企业来说，规定了一些例外情形，这是由房地产开发周期比较长，结算比较慢导致的。这些例外情形包括：

1、出包工程未最终办理结算而未取得全额发票的，在证明资料充分的前提下，其发票不足金额可以预提，但最高不得超过合同总金额的10%。

2、公共配套设施尚未建造或尚未完工的，可按预算造价合理预提建造费用。此类公共配套设施必须符合已在售房合同、协议或广告、模型中明确承诺建造且不可撤销，或按照法





律法规规定必须配套建造的条件。

3、应向政府上交但尚未上交的报批报建费用、物业完善费用可以按规定预提。物业完善费用是指按规定应由企业承担的物业管理基金、公建维修基金或其他专项基金。

（四）回迁房支出

首先回迁房建造支出允许在土地的成本计入开发产品成本。其次如果是公司建造自有产权的回迁房，并抵偿拆迁补偿费，则回迁房应当视同销售，同时视同销售收入作为企业的补偿支出，属于开发产品成本。

四、自用后又出售

企业开发产品转为自用的，其实际使用时间累计未超过 12 个月又销售的，不得在税前扣除折旧费用。

五、统借统还的利息支出

企业集团或其成员企业统一向金融机构借款分摊集团内部其他成员企业使用的，借入方凡能出具从金融机构取得借款的证明文件，可以在使用借款的企业间合理的分摊利息费用，使用借款的企业分摊的合理利息准予在税前扣除。

六、代收款

企业代有关部门、单位和企业收取的各种基金、费用和附加等，凡纳入开发产品价内或由企业开具发票的，应按规定全部确认为销售收入；未纳入开发产品价内并由企业之外的其他收取部门、单位开具发票的，可作为代收代缴款项进行管理。

七、扣除凭证

企业发生的成本费用应当凭合法有效凭证税前扣除，除前述预提费用外，正常情况下应当以发票作为合法有效凭证，但一些非增值税应税项目支出，则可以提供其他证明支出真实合理的佐证资料。比如青苗补偿费、拆迁补偿支出等。◆





小型微利企业所得税汇算清缴的四点提示

小型微利企业年度企业所得税汇算时要关注些什么，一起来看看相关规定吧！

1、小型微利企业的判断

根据《财政部 税务总局关于扩大小型微利企业所得税优惠政策范围的通知》(财税〔2017〕43号)：自2017年1月1日至2019年12月31日，将小型微利企业的年应纳税所得额上限由30万元提高至50万元，对年应纳税所得额低于50万元(含50万元)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。

前款所称小型微利企业，是指从事国家非限制和禁止行业，并符合下列条件的企业：

1) 工业企业，年度应纳税所得额不超过50万元，从业人数不超过100人，资产总额不超过3000万元；

2) 其他企业，年度应纳税所得额不超过50万元，从业人数不超过80人，资产总额不超过1000万元。

小贴士：

①从业人数包括与企业建立劳动关系的在职人员和劳务派遣人员。

②核定征收企业所得税的小型微利企业也可以享受小型微利企业的税收优惠。

③增值税优惠政策中的小微企业是指月销售额不足3万元、或季度销售额不足9万元的小规模纳税人，不是小型微利企业的优惠。

2、税收优惠的享受方式

通过填写纳税人申报表自动履行备案手续。

《国家税务总局关于贯彻落实扩大小型微利企业所得税优惠政策范围有关征管问题的公告》(国家税务总局公告2017年第23号)：符合条件的小型微利企业，在预缴和年度汇算清缴企业所得税时，通过填写纳税申报表的相关内容，即可享受减半征税政策，无需进行专项备案。

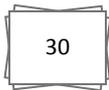
3、基础信息表的填写

“103 所属行业明细代码”的填写。

企业所属行业参考《国民经济行业分类》(BG4754-2011)，参考营业执照的经营范围，根据企业的实际经营情况选择适合的代码。其中代码为06**到4690的企业属于工业企业，判断参考工业企业的标准：年度应纳税所得额不超过50万元，从业人员不超过100人，资产总额不超过3000万元；除此之外的企业判断时参考其他企业的标准。

4、总分机构的申报

根据国家税务总局公告2012年57号：上年度为小型微利企业的，其二级分支机构不就地分摊缴纳企业所得税。◆





特别关注：《费用报销管理规定》

作者简介：

高先文（中华会计网校财税会员）：高级会计师，投资集团财务管理中心财务总监。在《新财经》《企业研究》等学术期刊上发表过论文等；曾任十二五规划“审计学”书籍副主编。

《费用报销管理规定》为作者本人拟定：本规定从费用报销原则、费用报销审核职责划分、费用报销审批流程、报销时限管理、报销附件规范要求、各类费用报销审核的共性点和各自要点等方面加以规范（基于职业积累采取列举法尽量穷尽各类费用的审核要点）

本《规定》成效：规范费用报销审核程序，明确各环节的职责，同时减少财务审核过程中因不同从业人员的理解和掌握程序不同而表现为“标准不一”，以逐步实现标准化的工作流程。

前言

“我现在所经办的业务真实、合法，否则将成为我欺诈、违规甚至违法的证据，必将受到严厉的处罚并付出相应的代价，且这个污点将伴随我一生。”

“如果因记忆模糊而自己不能确认业务的真实性，请再一次认真回忆并确认无误后办理报销，因这是极其严肃的问题。”——摘自《德胜管理手册》

第一章 总则

第一条 报销管理目的

规范费用报销审核程序，明确各环节的职责，逐步建立标准化工作流程。

第二条 报销管理原则

2.1 费用报销实行预算额度、既定标准双重控制原则；

2.2 费用报销实行谁发生谁报销原则；

第三条 报销管理职责划分

3.1 费用报销经办人对所经办业务、提供票据的真实、合法性负责；

3.2 经办部门负责人对业务的真实性、合法性审核并负连带责任；

3.3 财务部门对报销单据填写金额准确性、审批手续的完备性负责；对费用既定标准、预算额度控制负责；对业务的真实性、票据的合法性有随机抽查权并对业务活动有事先参与权。

第四条 费用报销内容

本制度所称费用包括但不限于：工资、福利费、社保费、教育经费、招聘费、培训费、办公费、通讯费、会务费、交通费、小车费、差旅费、业务招待费、协会会费、顾问咨询费、维修保养费、保洁费、绿化费、劳保用品、租赁费、水电费、物资采购、广告宣传费、合同付款等。

第二章 费用报销管理



第五条 费用报销审批流程

5.1 经办人填制报销凭证或付款审批表→经办部门负责人审核→分管领导审批→财务岗审核→财务负责人审批→总经理或被授权人审批/批准（授权额度内批准、授权额度外审批）→董事长批准（授权额度外）→出纳核付；

5.2 被授权人发生的费用开支不论金额大小一律由授权人批准。

释义：

审议--过程中进行商讨并提出建设性意见；

审核--对拟决策的议题或文件进行审查核实，可提出相关意见；

审批--对拟决策的议题或文件进行审查批准，有变更的可能；

批准--对拟决策的议题或文件进行终审，给出执行许可。

第六条 费用报销管理时限要求（这里的时限仅作参考，具体视各自单位的管控要求）

6.1 通讯费

①外派项目人员因公需要给予的通讯费补贴每月列入工资统一发放；

②公司固定电话及宽带由归口管理部门按月报销；

③个人因公移动通讯费，原则上以公司为主体，每月由归口管理部门按公司既定标准在限额内据实报销，所使用的手机号码必须在公司通讯录上公布，否则不予报销；如果使用双号码或以上的也必须在公司通讯录上公布且报销通讯费用总额度控制在既定标准内。

6.2 交通费

①外出公务市内交通定期报销（原则上以周/月），报销人应在所附票据（出租车票或公交车票）背面注明外出时间、起始地点、事由、证明人（票据超过 5 张以上需另附报销清单同样列明外出时间、起始地点、事由、证明人）；

②私车公用，具体由归口管理部门依据公司既定标准、合规程序报批后提交财务备档作为审核依据，报销人应于次月 5 日前在拟定标准内或预算额度内据实办理报销手续（提示：依规定已适用私车公用的人员，不得再行报销市内交通费且市区内外出公务不再享受公派用车，商务接待除外）；

6.3 小车使用费

① 公务用车日常加油，可按月借出备用金，待取得发票后 5 个工作日内办理报销冲账；

②洗车费一般定点购买月卡或年卡，在业务结束后 5 个工作日内办理报销手续；

③公务用车的维修费、保险费，由车辆使用人填制报销凭证经车辆主管依据《车辆管理规定》审核并登记台账，于业务结束后 5 个工作日内办理报销手续。

6.4 外出公差

必须先申请后执行，外出人员在出差回来后 5 个工作日内具体按《出差管理规定》办理报销手续。



6.5 日常办公用品

- ①固定供方采购的，原则上可按月报销；
- ②按次采购的，于业务结束后 5 个工作日内办理报销手续。

6.6 因公借款

应在业务结束后 5 个工作日内办理报销冲账手续，且借款手续原则上遵循前账不清后账不借的原则。

6.7 营销推广费专项活动

在活动结束后 10 个工作日内办理报销手续，并附效果评估报告。

6.8 培训、考察

应在培训、考察结束后 5 个工作日内办理报销手续，同时报销时应附经批准的申请报告、培训考察心得，且培训、考察心得交至人力资源部审核签字备案，否则不予报销。

6.9 业务招待费

总经理以下职级人员必须先申请后宴请，并于宴请结束后 5 个工作日办理报销手续。

6.10 上述费用外的

其他零星费用支出 ≥ 3000 在业务结束 5 个工作日内办理报销手续（这里 3000 元为建议限额，企业可根据实际调整），且实行先申请后实施的原则，否则不予报销。

6.11 审核时限

相关审核人员在接到报销单据按既定审核工作日当即完成审核流程（为保证审核人员工作时间的完整性建议每周固定审核工作日），如遇签批人出差等特殊情况可顺延。审核人员审核过程中发现问题，须当即告知经办人员，经办人员必须当即取回问题单据，并补充修正直至审核通过。

6.12 数据及时反映

为确保各项费用及时入账，实时反映实际执行数，出纳付完款当日或次日上午 12 点之前需完成会计凭证的填制（或由 ERP 系统点击生成）。

6.13 数据核对

每月 5 日前各部门自行填制预算执行情况台账与财务部门账面核算数进行核对（财务部提供固定模板）或已实现信息化管理的企业可通过系统授权各部门查询功能以便自主了解本部门的预算执行情况，如有疑问及时查明原因并当期调整。

6.14 合同类支出

合同类支出报销时限按合同条款约定执行，审核时限参照上述第 6.11 规定。

第七条 费用报销票据管理

7.1 票据档次

票据内容：“购买方”栏、“密码区”栏、“货物或应税劳务、服务名称”栏（含规格型号、单位、数量、



单价、金额、税率、税额”、“价税合计”栏)、“销售方”栏、“备注”栏、收款人、审核、开票人等信息。

①“购买方”栏，开具的如是增税专票，购买方的名称（必须为全称、严禁简称或个人名称，普票同理）、纳税人识别号、地址电话、开户行及账户共4项内容必须填写完整；开具的如是增税普票且购买方是企业或有纳税人识别号的单位或个体工商户，国家税务总局2017年16号规定，自2017年7月1日起，索取发票时应向销售方提供纳税人识别号或统一社会信用代码，即购买方的名称、纳税人识别号为必填，否则对于不符合规定的发票，不得作为税收凭证（如计税、退税、抵免）；开具的如是增税普票且购买方是无纳税人识别号的单位或个体消费者，则名称为必填项。

备注：这里的16号公告仅适用于通过增值税税控开票系统开具的增值税普通发票，对于使用印有企业名称发票的行业，如电商、成品油经销等，可暂不填写购买方纳税人识别号，仍按照企业现有方式开具发票。

②“货物或应税劳务、服务名称”栏中的“金额”应填写不含税金额，填开发票时如果不能准确换算不含税价，可选择“含税金额”选项，开票系统自动换算成不含税价。

③“价税合计”栏系统自动算出，不能人工修改；“销售方”栏系统自动生成。

④其他栏次，“规格型号”、“单位”、“数量”、“单价”栏可按实际业务填写，无此项目可不填写；“开票人”栏为必填项，“收款人”、“复核”可按实际需要填写，销售方（章）栏需加盖发票专用章。

⑤“备注”栏，可按实际需要填写，但根据国家税务总局公告2016年第23号规定：提供建筑服务，纳税人自行开具或者税务机关代开增值税发票时（包含专票和普票，下同），应在发票的备注栏注明建筑服务发生地县（市、区）名称及项目名称；企业在发生不动产租赁行为时自行开具或者税务机关代开的增值税发票也应在备注栏注明不动产的详细地址；在销售不动产时，企业应在发票“货物或应税劳务、服务名称”栏填写不动产名称及房屋产权证书号码（无房屋产权证书的可不填写），“单位”栏填写面积单位，备注栏注明不动产的详细地址；异地代开不动产经营租赁服务、建筑服务发票—自动打印，国税机关为跨县（市、区）提供不动产经营租赁服务、建筑服务的小规模纳税人（不包括其他个人），代开增值税发票时，在发票备注栏中自动打印“yd”字样；

另外，保险机构作为车船税扣缴义务人，在代收车船税并开具增值税发票时，应在增值税发票备注栏中注明代收车船税税款信息。具体包括：保险单号、税款所属期（详细至月）、代收车船税金额、滞纳金金额、金额合计等。该增值税发票可作为纳税人缴纳车船税及滞纳金的会计核算原始凭证，即备注栏的金额也作为报销依据，这里特别提示报销经办人—具体见（国家税务总局公告2016年51号）规定；

单用途卡业务中，销售方与售卡方不是同一个纳税人的，销售方在收到售卡方结算的销售款时，应向售卡方开具增值税普通发票，并在备注栏注明“收到预付卡结算款”，不得开具增值税专用发票。售卡方从销售方取得的增值税普通发票，作为其销售单用途卡或接受单用途卡充值取得预收资金不缴纳增值税的凭证，留存备查，多用途卡业务同理--具体见（国家税务总局公告2016年53号）规定；



其他如货运发票备注栏要求见（国家税务总局 2015 年 99 号）规定；个人保险代理人汇总代开增值税发票的备注栏要求见（国家税务总局 2016 年 45 号）规定。

7.2 票据开具

①发生增值税纳税义务时应当按照规定的时限、顺序，逐栏、全部联次一次性如实开具或一次性打印，要求项目准确无误、与实际交易相符、字迹清楚、不得压线、错格、涂改，对于不符合规定的发票，不得作为财务报销凭证，任何单位和个人有权拒收。

②如购置物品或接受劳务销售方汇总开具专用发票时，必须同时提供防伪税控系统开具《销售货物或者提供应税劳务清单》（清单需列示规格型号、数量、单价、金额、对应发票号码、...），并加盖发票专用章，否则不予抵扣进项税额；如果购买的商品种类较多销售方汇总开具增值税普通发票时，购买方可凭汇总开具的增值税普通发票以及购物清单或小票作为税收凭证。

7.3 票据印章

①单位和个人在开具发票时，必须做到按照号码顺序填开，填写项目齐全，内容真实，字迹清楚，全部联次一次打印，内容完全一致，并在发票联和抵扣联加盖发票专用章--具体见《中华人民共和国发票管理办法实施细则》，且对自开发票和代开发票均有效。但从事机动车零售业务的单位和个人，抵扣联和报税联不得加盖印章-具体见（国税函〔2006〕479号）规定；

②关于代开发票，《增值税发票开具指南》规定，增值税纳税人应在代开增值税专用发票的备注栏上，加盖本单位的发票专用章。税务机关在代开增值税普通发票以及为其他个人代开增值税专用发票的备注栏上，加盖税务机关代开发票专用章；

③关于地税局代开发票，（税总函〔2016〕145号）规定，地税局代开发票部门应在代开增值税发票的备注栏上，加盖地税代开发票专用章；

7.4 票据完整

经办人员按上述规范性要求取得发票后，必须保持票据的平整性，尤其是增值税专用发票的密码区不得有任何划痕，以免影响认证。

7.5 票据性质

经办人报销内容符合报销凭证的使用范围及性质（如商品采购不可取得服务业发票）。

7.6 票据遗失

经办人取得的原始单据（这里指发票或事业性收据），因保管不善，被盗、遗失，原则上不予报销。但提供相关证明或有效证据，经法定程序的除外，具体如下：

7.6.1 关于增值税专用发票遗失处理

①根据《国家税务总局关于被盗、丢失增值税专用发票有关问题的公告》（国家税务总局公告 2016 年第 50 号）规定：增值税专用发票发生被盗、丢失不必统一在《中国税务报》上刊登“遗失声明”。同时，根



据《发票管理办法实施细则》第三十一条规定:使用发票的单位和个人应当妥善保管发票,发生发票丢失情形时,应当于发现丢失当日书面报告税务机关,并登报声明作废。因此,当纳税人发现被盗、丢失增值税专用发票时,首先应当于发现丢失当日书面报告税务机关,并在有刊号的报纸上登报声明作废。

②为简化丢失专用发票的处理流程,国家税务总局2014年19号公告对国税发(2006)156号文的二十八进行修订:一般纳税人丢失已开具专用发票的发票联和抵扣联,如果丢失前已认证相符的,购买方可凭销售方提供的相应专用发票记账联复印件及销售方主管税务机关出具的《丢失增值税专用发票已报税证明单》或《丢失货物运输业增值税专用发票已报税证明单》,作为增值税进项税额的抵扣凭证;如果丢失前未认证的,购买方凭销售方提供的相应专用发票记账联复印件进行认证,认证相符的可凭专用发票记账联复印件及销售方主管税务机关出具的《证明单》,作为增值税进项税额的抵扣凭证。专用发票记账联复印件和《证明单》留存备查。

一般纳税人丢失已开具专用发票的抵扣联,如果丢失前已认证相符的,可使用专用发票发票联复印件留存备查;如果丢失前未认证的,可使用专用发票发票联认证,专用发票发票联复印件留存备查。

一般纳税人丢失已开具专用发票的发票联,可将专用发票抵扣联作为记账凭证,专用发票抵扣联复印件留存备查。

7.6.2 关于普通发票遗失处理

增值税在税收管辖权上归属于国家税务局,是通过进项抵扣将各环节串链,每个环节不能脱节,所以相对于普通发票来说,增值税专用发票的管理比较严谨,为此,我国税法出台了《增值税专用发票管理办法》来专门界定增值税专用发票的购买、使用和管理。若增值税专用发票丢失,有相应的法规来遵循,而普通发票的丢失,目前国家没有相应的法规来约束,各地税务机关在执行过程中的管理手法也不尽相同,比如,有的地方规定以税务机关认定过的发票复印件即可入账,而有的地方规定要开具红字发票,然后再开新发票,而有的地方规定只要重开新发票即可。因此,如果纳税人发生了丢失普通发票的情形,需要征询当地税务机关的具体规定来处理。

遗失普通发票虽然没有明确法规约束,在实务操作中,建议首先在报刊上刊登“遗失声明”,然后向开具发票方请求协助,让开具发票方提供所丢失发票的存根联或记帐联复印件,在复印件上注明:“此件由我单位提供,与原件相符”,加盖开票方的财务章(公章),可作为有效凭证报销入帐。

7.7 关于电子发票

根据新修订的《会计档案管理办法》(中华人民共和国财政部国家档案局令第79号)规定,符合条件的电子发票,可仅以电子形式保存,形成电子会计档案。再根据《国家税务总局关于推行**增值税电子发票系统开具的增值税电子普通发票有关问题的公告》(国家税务总局公告2015年第84号),增值税电子普通发票的开票方和受票方需要纸质发票的,可以自行打印增值税电子普通发票的版式文件,其法律效力、基本用途、基本使用规定等与国税机关监制的增值税普通发票相同。

7.8 报销单据粘贴及填写

7.8.1 报销单据粘贴

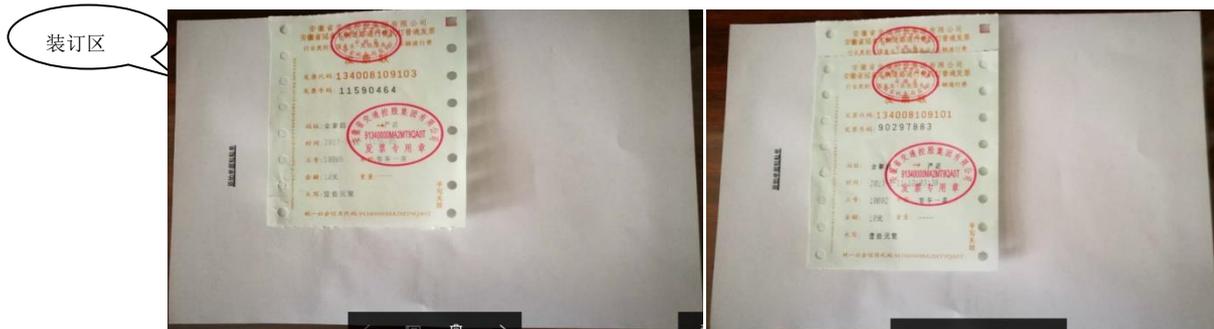
①报销经办人将原始单据进行分类整理,如办公费、交通费、小车使用费等,不要将不同类型的费用单据粘贴在一张报销单上,这样一是不利于审核,二是不利会计分录的编制。并对原始单据进行修正,主要是去掉装订线外毛边等,旨在便于装订和美观整齐;

②企业可自制粘贴单(建议以 B5 纸即 A4 纸对折的大小,因会计凭证、报销单据等都可统一使用 B5 纸,这样能减小纸张的折叠),也可使用平时作废的打印纸(如果是 A4 纸从中间对折整齐裁开,理由同上);

③将分类整理的原始单据正面向上沿粘贴单依次均匀横向粘贴(注:不得将原始单据贴出粘贴单外、不得将原始单据集中贴在粘贴单中间),这其中,如果原始单据较多,应沿粘贴单自右依次均匀横向粘贴且左上角尽量预留装订区(注:因原始单据较多,应尽量将票面金额相等、纸张大小相同归集粘贴,便于审核);

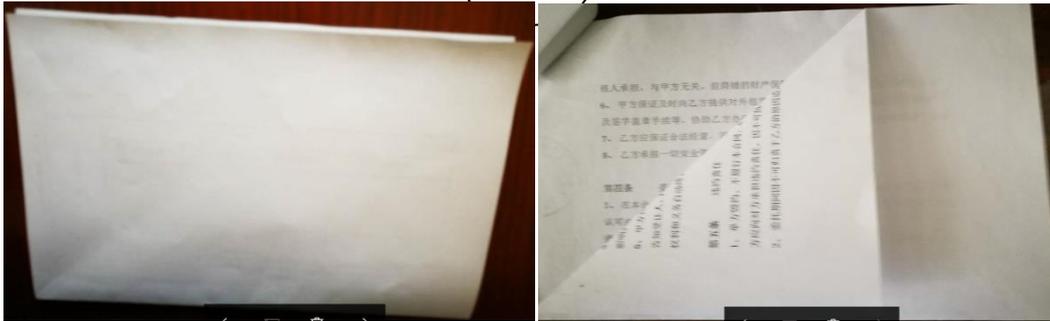


如果原始单据不多,应沿粘贴单自左依次均匀横向或纵向粘贴且左上角尽量预留装订区;



④如果原始单据或报销附件的纸张大于粘贴单,沿粘贴单的下边线整齐折叠上翻,再将左上角折叠外翻,这样便于以后翻阅顺手;

装订区



7.8.2 报销单据填写

①报销经办人精确填列报销人、收款人的姓名/名称、收款方账户信息、报销金额（大小写必须一致且整体报销单证不得涂改）；

②报销经办人必须用钢笔或黑色水笔填写报销单据，不得违背《会计档案管理办法》使用铅笔、圆珠笔、红笔；

③报销单据的“费用类别”栏，因报销经办人一般非财务专业，难以界定具体属哪类费用，所以建议报销经办人在填写报销单据时此栏暂时空白，由财务审核岗来正确填写。

备注：实务操作中，总经理级别以上人员可能会由下属或秘书代办日常报销，为避免日后产生不必要的纠结，“报销人”栏填写代办人姓名，但“收款人”栏和“收款人签收”栏必须填写授权代办人姓名。

第三章 报销审核规定

共性审核点：

- ①金额 300 元及以上票据真伪查验；
- ②审核报销金额及书写的正确性；
- ③核对报销所附单据张数；
- ④审核报销签批流程是否完备；
- ⑤不得进项抵扣项目外，尽量要求取得增值税专用发票；
- ⑥关注增值税专用发票是否在 360 天的认证期内。

行政办公类

第八条 办公费

8.1 日常办公用品报销审核要点（指常规性开支，具体包括：办公用品、办公茶水、各类年审等）

8.1.1 单笔业务金额 < 3000 元以下（这里为建议限额，下述同理）由采购部门根据实际库存或各部门需求直接采购；

8.1.2 单笔采购业务金额（3000 元 ≤ 采购金额 < 10000 元）由需求部门书面申请经批准后提交采购部门，采购部门进行三家询价，同时将询价的相关信息作为采购完成后报销的附件（日常耗用的办公用品、办公用茶等可跟长期合作的优良供应商签订年度框架合同，所附清单价作为审核参照，无需三方询价信息）；

8.1.3 单笔业务金额（10000 元 ≤ 采购金额 < 50000 元）由需求部门书面申请经批准后提交采购部门，



采购部门须与三家以上供应商或厂商进行竞争性谈判并将竞争性谈判信息作为采购完成后的报销附件,此限额内的采购业务可不强制要求签订合同,但由于牵涉到保修等予以维护企业权利的情况,则必须签署合同;

8.1.4 单笔业务金额(50000元 \leq 以上)具体操作同8.1.3,但此额度以上的采购对于“合同签订”为强制性要求,即必须签订合同,以规范业务及付款流程;

8.1.5 采购结束后由采购经办人会同物资管理部门指派人员根据请购报告或合同约定共同验收填制出入库单并签字确认;

8.1.6 财务部依据上述业务限额审核业务经办人需提供请购报告或竞争性谈判记录或合同或其它,再对出入库单列示的规格型号、数量、单价与发票信息、请购报告或合同约定进行核对,同时对采购价格等信息进行随机回访抽查并在被抽查单证上记录抽查结果,以发挥财务管理的监督职能。

8.1.7 需附原始凭证:发票、出入库单、请购报告(适用8.1.2)、竞争性谈判记录(适用8.1.3)、合同(适用8.1.4)、明细清单(适用发票未列明采购明细)。

备注: 发票未能列明采购明细需另附有效采货清单(有效性适用上述7.2中的第②项)。

8.2 其他办公费用报销审核

关注共性审核点外基本同8.1

8.3 设施设备维保报销审核要点(反映和核算办公设施设备维护、维修、保养费及各类软件的年度维护费)

8.3.1 设施设备管理部门根据年度维保计划签订年度合同,对于服务方的选择须进行竞争性谈判(竞争性谈判需留有谈判信息记录作为日后报销的附件)或直接委托(直接委托指优质合作单位续约、资质限制性单位等),其中直接委托须授权人/分管领导批准;

8.3.2 设施设备管理部门须对服务方的维保质量、过程记录与合同约定内容一一核对并提交验收记录结果;

8.3.3 财务部依据合同及验收记录进行审核;

8.3.4 需附原始凭证:发票、验收记录、合同(直接委托的须提供批准报告、竞争性谈判的须提供谈判信息记录)。

8.4 办公水电费报销审核要点(反映和核算办公用水电费)

8.4.1 经办部门根据水电表的实际抄见量或用量分配表填制报销凭证,同时附上水电费发票原件(托收业务同理);

8.4.2 财务部审核时需核对上次抄见量或分配表;

8.4.3 需附原始凭证:发票原件、用量抄见表或分配表。

8.5 保洁绿化费(反映和核算美化办公环境的保洁费和绿植费)

8.5.1 绿化费



8.5.1.1 经办部门可租赁或购买绿植，如果一次性购买方式，具体遵循 8.1 条，或直接采购、或三方询价、或竞争性谈判、或签订合同。如果以租赁方式除遵循 8.1 条的询价或竞争性谈判必需签订合同加以约定租期、标的额、定期维护等，同时需附上绿植清单（清单包含绿植名称、棵数、单价等）；

8.5.1.2 经办部门会同物资管理部门按合同所附绿植清单进行验收填制出入库单并相互签字确认；

8.5.1.3 租期内的后续付款，物资管理部门需对绿植进行实地查验，如有蔫、死现象及时通知出租方更换并按合同执行扣款等；

8.5.1.4 财务部审核时根据合同、或申请报告、出入库验收单，同时关注询价记录或谈判记录的相关供方信息并随机抽查；

8.5.1.6 需附原始凭证：发票原件、出入库验收单、或申请报告及询价记录、或申请报告及谈判记录、或申请报告及合同及询价记录。

8.5.2 保洁费

8.5.2.1 办公室保洁可自行维护或外包给保洁公司，其中自行维护的保洁人员工资列入工资总额统一发放即可，其他日常保洁用品如扫把、拖把、清洁济等采购管控遵循 8.1 条；

8.5.2.2 如果保洁外包，选择劳服公司之前的询价、竞争性谈判等过程遵循 8.1 条，但不管标的额大小必须签订合同，加以约束服务验收标准。付款时管理部门对照合同约定条款实地验收并在验收单签字确认；

8.5.2.3 财务部审核时根据合同（对于外包合同重点审核合同验收标准与实地验收单是否相符，否则执行合同约定处罚条款）、或申请报告、出入库验收单；

8.5.2.4 需附原始凭证：发票原件、出入库验收单、申请报告及合同及询价记录。

8.6 案件诉讼费（反映和核算向法院应当交纳和支付的费用）

8.6.1 如果发生起诉状况，经办部门需获批准报告办理预交诉讼费取得法院开具的预收票据先挂账处理，不得直接报销入损益科目。如果发生应诉状况，经办部门需获批准报告后准备应诉资料；

8.6.2 经办部门待诉讼终结取得法院的结算单，将预收票据退还法院更换结算单据，同时办理补退款手续（诉讼费一般由败诉方承担，所以，如果胜诉法院退回预收的诉讼费，如果败诉按该承担的份额凭决算单报销入损益类科目）；

8.6.3 财务部门根据实际业务的批准报告及判决书审核；

8.6.4 需附原始凭证：起诉或应诉批准报告、预交诉讼费票据（适用 8.6.1）、结算诉讼费单据及判决书（适用 8.6.2）。

8.7 房屋租赁费（反映和核算高管及员工住房、办公租赁等）

8.7.1 经办部门以公司名义与业主签订合同，取得对公发票（业主不能提供发票需要对方提供房产证、业主身份证、租赁合同等相关资料去税局可代开），不得以个人名义签订租赁合同，以免涉税风险；

8.7.2 经办部门或财务部门根据合同条款登记台账，记录合同标的额、合同期限、付款情况等信息并定期（指月度）核对账表，以便核付时参照依据；



8.7.3 财务部审核时依据合同及已付款记录（一是关注报销月数的连续性，二是关注合同价款，以免重复报销）、公司既定级别标准、有效票据；

8.7.4 需附原始凭证：发票、租赁合同。

阅读延伸（关于企业为员工和高管租赁房屋的涉税分析）：

1. 关于房屋租赁的增值税抵扣问题

《国家税务总局关于营业税改征增值税委托地税局代征税款和代开增值税发票的通知》（税总函〔2016〕145号）规定：增值税小规模纳税人销售其取得的不动产以及其他个人出租不动产，购买方或承租方不属于其他个人的，纳税人缴纳增值税后可以向地税局申请代开增值税专用发票。不能自开增值税普通发票的小规模纳税人销售其取得的不动产，以及其他个人出租不动产，可以向地税局申请代开增值税普通发票。地税局代开发票部门通过增值税发票管理新系统代开增值税发票，系统自动在发票上打印“代开”字样...即根据文件规定，其他个人出租不动产，承租方不是其他个人的，可以在地税局代开增值税专用发票，这就解决了之前因为其他个人不能代开增值税专用发票导致纳税人从其他个人处租赁的房屋无法抵扣的问题。这里的可抵扣，应指房屋租赁为办公或生产经营之用，对于为员工或高管租赁房屋即使取得增值税专票，根据财税【2016年】36号文件并不是都可抵扣进项税，具体如下：

根据36号文附件1营业税改征增值税试点实施办法第十条规定，“销售服务、无形资产或者不动产，是指有偿提供服务、有偿转让无形资产或者不动产，但属于下列非经营活动的情形除外”……

（三）单位或者个体工商户为聘用的员工提供服务。

此条款解读：单位或者个体工商户为聘用的员工提供班车接送服务、不动产租赁服务、餐饮服务，无论是否收费，均不属于应税行为，不征收增值税。同时根据附件2“营业税改征增值税试点有关事项”的规定，其属于用于集体福利或个人消费情形，相应购买或支付的进项税金不得抵扣或需做转出。

2. 企业为高管及员工租赁房屋代扣个人所得税问题

企业租赁房屋首先要区别为外籍人员还是非外籍人员，如果为外籍人员，依据《国家税务总局关于外籍个人取得有关补贴免个人所得税执行问题的通知》（国税发〔1997〕第054号）第一条规定：……由主管税务机关核准确认免税。

如果为非外籍人员依据《个人所得税法实施条例》第八条第（一）项规定：工资、薪金所得，是指个人因任职或者受雇而取得的工资、薪金、奖金、年终加薪、劳动分红、津贴、补贴以及与任职或者受雇有关的其他所得。同时第十条规定：个人所得的形式，包括现金、实物、有价证券和其他形式的经济利益。即企业为高管及员工租赁房屋需代扣代缴个人所得税。

3. 企业为高管及员工租赁房屋的企业所得税扣除问题

在企业所得税方面，根据“中华人民共和国企业所得税法实施条例”规定，企业发生的合理的职工工资、薪金，准予在税前扣除。职工工资、薪金，是指企业每一纳税年度支付给在本企业任职或与其有雇佣关系的员工的所有现金或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，





以及与任职或者受雇有关的其他支出。

第九条 小车费报销审核要点

9.1 小车使用费（反映和核算：公务车汽油费、过路过桥费、停车费、洗车费等）

9.1.1 公务用车日常加油可由车辆管理部门与加油站点申请约定，按月将款项打入 IC 加油主卡，再由主卡分配至副卡，做到一车一卡以规避人为因素；

9.1.2 公务用车的日常洗车，一般由车辆管理部门一次性购买月卡或年卡，报销时附上洗车卡复印件且在复印件上注明洗车卡的存放责任人，日常消费时按次勾销；

9.1.3 公务用车停车费、过路过桥费（因公出差的除外）按期报销（按期指周/月）且附上明细清单并注明事由等信息，同时经车辆主管依据《车辆管理规定》审核并登记台账，日后统计分析每辆公务用车的日常消耗便于管控；

9.1.4 财务部审核时依据条款执行；

9.1.5 需附原始凭证：发票、洗车卡复印件（适用 9.1.2 洗车费报销）、明细清单（适用 9.1.3 过路过桥、停车费的报销）。

9.2 小车维修费（反映和核算公车的维修保养费等）

9.2.1 车辆管理部门日常维修保养报销时需提供有效维修耗材清单（有效指需维修方盖章）并经车辆主管登记确认；

9.2.2 除日常维修保养外金额超过 3000 元（这里为建议限额）视为大修，需先申请批准后再执行，报销手续同日常维修保养；

9.2.3 财务部审核时依据条款执行；

9.2.4 需附原始凭证：发票、维修清单（适用 9.2.1）、申请报告（适用 9.2.2）。

9.3 小车保险费(反映和核算公车的年度保险费等)

9.3.1 车辆管理部门需对公务用车的年度保险信息建立备查簿或台账，重点关注保险到期日，以便按时续费，同时对公务用车的出险次数登记备案；

9.3.2 财务部根据上年度出险次数及保单审核保险费率是否合理；

9.3.3 需附原始凭证：发票、保单复印件。

备注：针对 9.1/ 9.2/9.3 条款 车辆管理部门需按期（一般按季或年）对每辆公务用车的日常耗费、维修耗材、车辆保险等进行环比、同比分析并提交财务部备案，以便加强日常管控及来年预算的参考依据。

第十条 通讯费报销审核要点

10.1 移动通讯费(反映和核算按公司拟定标准给予的话费开支)；

10.1.1 集团号由行政部按月据实报销，同时按公司既定标准限额核算出超额部分提交人力资源部由工资中直接扣除；外派项目人员因公需要给予的通讯费补贴每月列入工资统一发放，且所报销的手机号码必须在公司通讯录上公布，否则不予报销；





10.1.2 财务部审核时依据公司拟定的标准与话费清单进行核对，超标准部分由人力资源部从工资中直接扣减。

10.1.3 需附原始凭证：发票（公司既定标准及话费清单作为审核依据，不作为报销附件）。

备注：双号码的按累计额控制在拟定标准内，且手机号码公布于员工通讯录，否则不予报销。

10.2 固定通讯费(反映和核算办公区域固定话费)

10.2.1 每月由行政部统一报销并提供话费清单；

10.2.2 财务部审核时对于分机话费偏高的需重点关注，必要时要查明原因。

10.2.3 需附原始凭证：发票（话费清单作为审核依据，可不作为附件）。

10.3 网络使用费{反映和核算办公区域网络使用费（包括网银使用费）}

10.3.1 每月由经办部门统一办理报销手续；

10.3.2 财务部依据年度合同约定标准审核。

10.3.3 需附原始凭证：发票、合同。

第十一条 会务费报销审核要点（反映和核算年度目标会、年度总结会、商务接待会等）

11.1 关于年度目标会、年度总结会

11.1.1 年度会议由会议经办部门提报预算方案经批准后实施，方案中单项目业务金额超过 50000 元执行“合同管理办法”；

11.1.2 执行过程中如果某些单项费用超标，在不超过方案总预算额度内适当调配；

11.1.3 对于方案中的礼品、奖品实际发放时需做好登记发放表作为审核依据；

11.1.4 对于执行过程中涉及到个体业务，经办人须自行取得有效票据，不得以白条或收据抵用；

11.1.5 对于预算方案中涉及到的所有项目，原则上一次性办理报销手续，便于方案预算额度的控制；

11.1.6 财务部审核时依据批准方案、合同及发放登记表。

11.1.7 需附原始凭证：发票、会议预算方案、合同（适用单项业务金额过 50000 元）、发放登记表；

11.2 关于商务接待会、专题会等日常会议

11.2.1 由经办部门拟定会议通知；

11.2.2 会议过程中经办部门做好人员签到（适用专题会议），会议结束后需提交会议纪要；

11.2.3 如发生费用（因公司内部会议可能只是讨论某个议题而已，不产生费用），财务部根据实际执行资料审核。

11.2.4 需附原始凭证：发票、会议通知、会议签到表、会议纪要等。

阅读延伸（关于会议礼品、奖品发放的涉税分析）：

实务操作中一般都会将礼品、奖品发放记录待审批流程结束后由会计岗拆下并按与当期其它备查档案合并装订存档（拆下附件标识所属会计年度、月度、凭证号）。但根据（财税[2011]50 号文）《关于企业促销展业赠送礼品有关个人所得税问题的通知》第二条规定：企业在业务宣传、广告、年会、座谈会、庆典



以及其他活动中，随机向本单位以外的个人赠送礼品，对个人取得的礼品所得，按照“其他所得”项目，全额适用 20%的税率缴纳个人所得税，税款由赠送礼品的企业代扣代缴。即对于该企业随机向本单位以外的个人赠送礼品，应按照“其他所得”项目计征个人所得税，由发放单位代扣代缴。另外，根据《个人所得税法实施条例》规定：工资、薪金所得，是指个人因任职或者受雇而取得的工资、薪金、奖金、年终加薪、劳动分红、津贴、补贴以及与任职或者受雇有关的其他所得，而个人所得的形式包括现金、实物、有价证券和其他形式的经济利益，即本单位员工取得礼品，属于该员工取得的工资薪金所得，应与当月工资合并计缴个人所得税。

第十二条 交通费报销审核要点（反映和核算公司员工公务交通费、私车公用等）

12.1 关于公务交通

12.1.1 公务外出乘坐公交或出租车的，报销经办人应在所附票据（出租车票或公交车票等）背面注明外出日期、时间、起始地点、事由、证明人，同时要求按日期先后粘贴，便于审核时查对；

12.1.2 票据超过 5 张以上的（企业可根据自身的管控力度确定限定张数），报销经办人须另附报销清单，清单信息同 12.1.1，且要求清单填列顺序与所粘票据一一对应，便于审核时查对；

12.1.3 公务外出自驾的，报销经办人应自行记载（以手机留照等方式）出车前后行程记录仪得出行程公里数作为报销附件（外出自驾的，企业须拟定相应的管理办法以明确报销标准及执行中的管控措施：如，员工因公外出，行政人资部管辖车辆全数外出不能满足相关部门需求且乘坐公共交通工具不便的情况下，经分管领导批准方可自驾出差；对于自驾出差，在综合考虑车损、油耗、风险自负等因素给予 1.0 元/每公里的报销标准，途中产生的过路过桥费据实报销，如因违规违章罚款所产生的费用支出自行承担；动车时，出差人员自行将公里数清零并拍照留下记录，返回公司时应及时拍照记录行驶公里数，二人同行的，应由同行员工签字确认外出事由、时间、起始地点等，一人出行的，应由分管部门负责人签字确认外出事由、时间、起始地点等。旨在完善企业内部证据链以证明费用发生与企业经营的相关性和真实性，减少税企分歧）；

12.1.4 财务审核需关注外出公务事由、时间、行程公里数及是否经证明人签字确认，对于 12.1.3 条款需关注报销标准；

12.1.5 需附原始凭证：签字确认的出租车票或公交车票等以及超 5 张以上的报销清单（适用 12.1.1 和 12.1.2）、签字确认的行程公里数及油票（适用 12.1.3）

12.2 关于私车公用

概述：企业因自有车辆不足或员工经常外出等岗位需求，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，具体操作如下：

12.2.1 企业与员工签订车辆租赁合同，约定租金、租期（租金畸高畸低或无偿使用，税务机关可能会核定租金），同时明确员工必须将车辆交由企业统一调度使用，另外，企业应保存员工所属的汽车行驶证、驾驶证、身份证和保险单据等复印件；



12.2.2 在租赁合同中约定使用车辆所发生的汽油费、过路过桥费、停车费等经营性消耗由企业承担,但因权属问题,车辆保险费、车辆购置税、折旧费等不得所得税前扣除;

12.2.3 企业向员工支付租金须取得合法有效凭据方可所得税前扣除(员工可带上租赁合同、车主身份证等相关资料到税务机关申请代开动产租赁发票);

12.2.4 财务部根据合同审核;

12.2.5 需附原始凭证:车辆租赁合同、发票。

阅读延伸(关于私车公用的涉税分析):

关于私车公用产生的费用,在企业所得税、个人所得税、进项税抵扣方面的涉税问题一直是税企争议的焦点。

1. 企业所得税处理

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。”从实质上看,私车公用发生的费用与企业取得收入有关且在合理额度内可以在企业所得税前列支,但因车辆所有权不属企业若直接税前列支会存在涉税风险,建议从企业内部完善证据链(具体见上述 12.2)。

2. 个人所得税处理

个人所得税法实施条例第八条规定:工资、薪金所得,指个人因任职或者受雇而取得的工资、薪金、奖金、年终加薪、劳动分红、津贴、补贴以及与任职或者受雇有关的其他所得。同时,《国家税务总局关于个人因公务用车制度改革取得补贴收入征收个人所得税问题的通知》(国税函〔2006〕245号)第一条规定,因公务用车制度改革而以现金、报销等形式向职工个人支付的收入,均应视为个人取得公务用车补贴收入,按照“工资、薪金所得”项目计征个人所得税。这里因涉及车辆使用权属问题,如果企业与员工签订了车辆租赁合同的,支付给员工的租金等费用,由员工向税务机关申请代开发票,并按“财产租赁所得”计算缴纳个人所得税及增值税等相关税费(有的地方执行综合税率,各地执行标准不一);如果企业直接发放车补或报销形式支付给员工的所得,应按“工资、薪金所得”并入当月工资计算缴纳个人所得税。

3. 增值税进项税额抵扣问题

实务中只要经办人报销时提供以企业名称抬头的有效专用发票,且在规定的期限内通过认证,进项税额通常都会申报抵扣。但这里与企业所得同理也因车辆的权属问题,如果直接申报进项抵扣会存在涉税风险。

因此,建议由企业与企业签订车辆租赁合同,完善证据链(具体见上述 12.2)。

第十三条 差旅费报销审核要点(反映和核算职员因公出差发生的相关费用,包括外地高管按公司拟定标准报销的探亲差旅费、项目考察费等)

13.1.1 经办人因公出差或考察须提交《出差申请单》,经批准后执行(探亲差旅费报销无需《出差申请



单》，但须人资部门签字确认)；

13.1.2 财务审核时依据《出差管理规定》限额标准，且对原始单据（除补贴外其它原始单据须合法有效，即不得以白条或收据抵用）所列示日期、金额等信息一一核对，对于超标准部分直接扣减（外出考察须提交考察报告方可报销，旨在提高考察实效)；

13.1.3 需附原始凭证：出差申请、住宿发票（尽量取得增值税专用发票）、餐饮发票、往返车船机票、往返车站机场及出差地的交通票据等，如外出考察须提交考察报告。

阅读延伸（关于差旅费津贴、误餐补助的涉税分析)：

1. 个人所得税方面

(国税发[1994]089号)国家税务总局关于印发《征收个人所得税若干问题的规定》的通知中第(二)条明确规定：下列不属于工资、薪金性质的补贴、津贴或者不属于纳税人本人工资、薪金所得项目的收入，不征税：

- ①独生子女补贴；
- ②执行公务员工资制度未纳入基本工资总额的补贴、津贴差额和家属成员的副食品补贴；
- ③托儿补助费；
- ④差旅费津贴、误餐补助。

关于误餐补助，财税字[1995]82号文对国税发【1994】089号文进行了补充说明：国税发[1994]089号文件规定不征税的误餐补助，是指按财政部门规定，个人因公在城区、郊区工作，不能在工作单位或返回就餐，确实需要在外就餐的，根据实际误餐顿数，按规定的标准领取的误餐费。这两个文件都说明企业员工出差过程中发生午餐补助，属于个人所得税的不征税项目，超出此规定范围的，应计入企业员工当月工资、薪金所得计征个人所得税。

而差旅补贴，目前国家没有统一规定，原《企业财务通则》第四十八条“差旅费标准由企业参照当地政府规定的标准，结合企业的具体情况自行确定”，新的《企业财务通则》并无具体规定。所以各地税务机关执行时，一般参照当地财政部门指定的的公务员差旅补贴标准。

关于差旅补贴的参考文件：《财政部关于印发《中央国家机关和事业单位差旅费管理办法》的通知》(财行[2006]313号)规定，从2007年1月1日起，出差人员住宿，暂时按照副部长级人员每人每天600元、司局级人员每人每天300元、处级以下人员每人每天150元标准以下凭据报销。差旅费开支范围包括城市间交通费、住宿费、伙食补助费和公杂费。城市间交通费和住宿费在规定标准内凭据报销，伙食补助费和公杂费实行定额包干。出差人员的伙食补助费按出差自然(日历)天数实行定额包干，每人每天50元。出差人员的公杂费按出差自然(日历)天数实行定额包干，每人每天30元，用于补助市内交通、通信等支出。目前很多地方是参照财行[2006]313号文件执行的。

2. 企业所得税方面

根据2007年颁布的《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。《新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,是指符合生产经营活动常规,应当计入当期损益或者有关资产成本的必要和正常的支出。由此看出企业员工因公出差的差旅补贴属生产经营活动的常规支出,因此在企业拟定标准(企业所写标准可参照上述财行[2006]313号)及法定范围内允许税前扣除,超出的部分在计入个人工资薪金所得扣缴个人所得税且纳入当期损益税前扣除。

3. 关于差旅津贴、误餐补助的票据问题

如企业所得税法第八条所说:企业实际发生的与取得收入有关的合理支出准予税前扣除,这里的“合理性”原则,一些地区有标准要求,一些地区参照财行[2006]313号文件再结合企业实际拟定相应标准要求,即不一定非得要取得发票,可凭企业执行的标准要求及自制表单报销。为符合合理性和真实性的原则,避免税企分歧,建议:

- ①制定《出差管理办法》,拟定差旅及误餐补助标准;
- ②补助标准不要超过财政规定标准或财行[2006]313号(财行【2013】513号)规定的标准;
- ③补助天数的计算一定要与报销单据后附的车船机票的期间相符;

4. 出差途中的商务宴请

员工出差途中因商务需要产生宴请支出的餐费,如果列入差旅费用全额在所得税前扣除,会产生涉税风险。因商务宴请实质为业务招待,税法明确规定只能按照发生额的60%扣除,且税前扣除总额最高不得超过当年销售(营业)收入的5%标准限制。

建议:出差途中如发生商务宴请,先口头或短信请求,回公司及时(一般为次日)补办商务宴请申请单并经分管领导或总经理批准方可有效;商务宴请当日餐补减半;出差过程发生商务宴请,按照公司拟定《宴请接待标准》或申请额度孰高原则执行;费用归属为业务招待费。

第十四条 业务招待费报销审核要点(反映和核算因公务所发生的宴请费用)

14.1.1 总经理职级以下人员餐饮招待要事先填写《宴请单》,经批准后执行,因紧急业务可先行短信或微信请示获同意后执行,次日补办手续,否则不予报销费用;

14.1.2 财务部审核时依据《招待费管理规定》限额标准,具体执行职级标准与宴请批准额度孰高原则(因实务中可能因招待的特别要求,在宴请单上作特别说明,批准人可根据实际情况酌情提高既定宴请标准,这时财务人员在审核时按照职级标准与批准额度孰高原则来把握);

14.1.3 需附原始凭证:《宴请单》、发票。

备注:①《宴请单》在业务流程结束后由会计岗位拆下按月销毁,销毁时需经财务分管领导现场监督;②总经理及以上人员宴请前可不填《招待申请单》,但要自觉执行费用标准;③具体执行标准遵照《业务招待管理规定》。

阅读延伸(关于业务招待费涉税分析):

1. 业务招待费的扣除基数



《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第四十三条：“企业发生的与生产经营活动有关的业务招待费支出，按照发生额的60%扣除，但最高不得超过当年销售（营业）收入的5%。”，而在实务中，很多财务人员往往直接将会计报表的销售收入栏作为计算业务招待费的基数，忽略了其他调整事项，具体见下述文件：

①《国家税务总局关于企业所得税执行中若干税务处理问题的通知》国税函[2009]202号第一条规定：关于销售（营业）收入基数的确定问题，企业在计算业务招待费、广告费和业务宣传费等费用扣除限额时，其销售（营业）收入额应包括《实施条例》第二十五条规定的视同销售（营业）收入额。

②国家税务总局关于印发《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》的通知国税发〔2009〕31号第六条规定：企业通过正式签订《房地产销售合同》或《房地产预售合同》所取得的收入，应确认为销售

的实现。“国税发〔2009〕31号文”第九条规定：企业销售未完工开发产品取得的收入，应先按预计计税毛利率分季（或月）计算出预计毛利额计入当期应纳税所得额。

从“国税发〔2009〕31号文”的第六条、第九条的规定可以看出，房地产企业通过签订《房地产预售合同》所取得的收入，在税务处理上也应确认为销售收入的实现。这一部分收入实质上是企业销售未完工开发产品取得的收入。也就是说，新31号文改变了旧31号文关于“预售收入不得作为广告费、业务招待费税前扣除基数”的规定。在新31号文中已经没有了“预售收入”的表述，而是被“销售未完工开发产品取得的收入”所代替。

③《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函[2010]79号）第8条规定，对从事股权投资业务的企业（主要从事投资业务，包括集团公司总部、创业投资企业等），其从被投资企业所分配的股息、红利以及股权转让收入，可以按规定的比例计算业务招待费扣除限额。需要注意的是，计算基数仅包括从被投资企业所分配的股息、红利以及股权转让收入三项收入，不包括按权益法核算的账面投资收益，以及按公允价值计量金额资产的公允价值变动。

④查补收入可以作为计提业务招待费的基数。《国家税务总局关于查增应纳税所得额弥补以前年度亏损处理问题的公告》（国家税务总局公告2010年第20号）第一条规定，查补收入可以弥补以前年度亏损。《国家税务总局关于企业所得税年度纳税申报口径问题的公告》（国家税务总局2011年第29号）进一步对查增应纳税所得额的填报予以明确。根据公告规定，查补的收入属于“主营业务收入、其他业务收入，视同销售收入”中的一种，在补充申报的时候必然会填到“销售（营业）收入合计”里，但《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表（A类，2014年版）》（国家税务总局公告2014年第63号）已明确（国家税务总局2011年第29号）废止，所以查实收入不再作为计提业务招待费的基数

所以税务实务中应将其他业务收入、视同销售收入、房地产企业正式签订销售合同或预售合同取得的收入、从事投资的企业从被投资企业分配的股息红利及股权转让收入，均可作为业务招待费的扣除基数。

2. 关于业务招待费的口径（业务招待费与差旅费、会议费、误餐费）



①业务招待费与差旅费

企业员工因公出差所支付的车船机票费、交通费、住宿费、餐费及补贴等通常都执行既定《出差管理办法》的拟定标准,同时在出差途中也会因业务需要而产生宴请和赠送礼品等商务行为,对此,具体实务操作建议分别核算:出差人员的正常餐费等支出,列入“差旅费”明细科目核算(差旅费的证明材料应包括:经审批的“出差申请单”、支付凭证等,其中“出差申请单”应列明出差人员姓名、地点、时间、事由等相关信息)。将宴请及赠送客户礼品列入“业务招待费”明细科目核算,且列入业务招待费的部分需按照《企业所得税法》的规定扣除限额做相应的纳税调整处理。

②业务招待费与会议费

实务中,企业通常会召开年度总结大会及经营目标会,特别是一些集团性公司,为了纵向沟通适时掌握各分子公司的经营动态,会定期或不定期召开经营分析会。会议期间参会人员的住宿费、餐费、会议费等,财务处理时与业务招待费时常界定不清,会议中产生的餐费是作为业务招待费,还是作为会议费核算,存在一定的争议。有人认为,在综合性酒店召开会议,由酒店开具内容为“会议费”的发票,凭相关证明可以税前列支,但分别开具的餐费、住宿费就不按会议费税前扣除,特别是餐费,作为招待费,按税法进行纳税调增,这种谨慎处理方式无形中增加了企业税负,具体实务操作建议如下:

根据企业会计准则对会计信息质量“实质重于形式”的原则,取得的发票开具内容是否为“会议费”,是否综合开具还是分开开具,只要是与此次会议有关的支出,均应按其费用实质,列入会议费明细科目核算,在企业所得税前予以扣除。

法规依据:

1) 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准予税前扣除,只要是企业有“充足的证据”来证明其会议费的真实性、数额合理性,发票是税务证据“之一”而不是“唯一”。这里为了规避税企分歧尽量提供证明其真实性的合法凭证,如经审批人签署的会议通知、会议时间、地点、参会人员签到表、会议内容、会议纪要、费用预算、支付凭证等,如果有可能最好拍摄现场图片。

2) 《中央国家机关会议费管理办法》(国管财〔2006〕426号)文规定,具体明确了会议费开支包括会议房租费(含会议室租金)、伙食补助费、交通费、办公用品费、文件印刷费、医药费等。会议主办单位不得组织会议代表游览及与会议无关的参观,也不得宴请与会人员、发放纪念品及与会议无关的物品。其中第十一条关于会议费开支标准的规定,按会议类别对会议中房租费、伙食补助、其他费用及总额度进行了严格的限定,超标准或扩大范围开支的不予报销。

③业务招待费与误餐费

业务招待费的范围,无论是会计制度或是新旧所得税法都没有给出明确的界定,主要是指在企业的生产经营管理活动中用于公关交往、来宾接待、外部联宜、业务洽谈等,但在实务中财务人员难以把握,通常将员工活动聚餐、工作餐等只要是取得餐饮发票一律列支业务招待费明细科目,这在年度汇算清缴时必然会产生相应的40%的纳税调增。由于业务招待费支出范围不好把握,如果主观上刻意将业务招待费转换其



他,不排除在税务检查或稽查中,税务人员要求纳税人对所申报扣除费用的真实性进行自我举证,尤其是大批量的办公用品、电脑耗材、劳保用品采购是税务人员关注的重点。具体操作建议如下:

企业因没有自己的食堂,为解决职工的午餐问题由企业管理部门统一订餐统一结算,以及员工活动聚餐(如员工生日会、年会)等,这类费用是企业生产经营过程中所发生的合理支出,是企业为获得职工提供的服务而给予其他相关支出,是人工成本的一部分,列入应付福利费明细科目核算于所得税前予以扣除。但在实务中对于工作餐支出,企业本身应建立《福利管理办法》、《薪酬管理制度》、拟定相应执行标准,据以管理部门的考勤统计表与供餐方核对后予以结算并开具发票;对于员工活动聚餐除依据企业既定标准或预算额度,必须与经营活动相关性、合理性,同时建议留有现场拍摄图片,以示费用发生的真实性,在充实证据链时规避税企之间的争议;对于实质用于赠送、招待而开具的大批量办公用品、电脑耗材、劳保用品发票的,依据实质重于形式原则以及费用的真实性,建议列入业务招待费明细科目核算,于年度所得税汇算清缴时进行纳税调整(这类费用支出已是税务检查或稽查关注的重点)。

午间工作餐、员工活动聚餐等支出列入福利费明细科目核算的税法依据:《中华人民共和国企业所得税法实施条例》(国务院令 2007 年第 512 号)规定:“第四十条 企业发生的职工福利费支出,不超过工资薪金总额 14% 的部分,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)规定:《实施条例》第四十条规定的企业职工福利费,包括以下内容:

(一)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,包括职工食堂、职工浴室、理发室、医务所、托儿所、疗养院等集体福利部门的设备、设施及维修保养费用和福利部门工作人员的工资薪金、社会保险费、住房公积金、劳务费等。

(二)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,包括企业向职工发放的因公外地就医费用、未实行医疗统筹企业职工医疗费用、职工供养直系亲属医疗补贴、供暖费补贴、职工防暑降温费、职工困难补贴、救济费、职工食堂经费补贴、职工交通补贴等。

(三)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。

3. 业务招待费税务管理

基本业务招待费的扣除基数、口径以及范围的难以界定,做好纳税管理,合理规避涉税风险尤为重要。

①根据所得税法第四十三条规定,企业发生的与生产经营活动有关的业务招待费支出按照发生额的 60% 扣除,但最高不得超过当年销售(营业)收入的 5%,即业务招待费的扣除标准执行孰低原则,企业应作好业务招待费的年度预算,且在月度执行过程中适时调整,充分利用业务招待费税前扣除的限制性政策,假设:

企业销售(营业)收入 = X

业务招待费 = Y

则允许税前扣除的业务招待费限额,只有在 $Y \times 60\% = X \times 5\%$ 的情况下,即业务招待费在销售(营业)收入的 8.3% 的临界点时,企业才可能充分利用好业务招待费的税前扣除政策。当企业业务招待费大于销售(营



业)收入的 8.3%时,超过部分需要全部作纳税调增。当企业的实际业务招待费小于销售(营业)收入的 8.3%时,60%的限额可以充分利用,只需要就 40%部分作纳税调增。

②合理界定业务招待费的支出范围一般包括招待客人发生的餐饮、住宿费、香烟、食品、茶叶、礼品、旅游以及正常的娱乐活动产生的为企业经营活动的合理的应酬费用支出。无须将员工的正常工作餐、活动聚餐、董事会餐费等一律归为业务招待费,以免产生额外的纳税调整增加企业税负。但这需要企业内部严格报销审核制度、完善原始单据、正确会计核算,合理规避无效的纳税调增。

会计核算及管理建议如下:

1) 业务招待费年度预算额度控制在当年预计销售(营业)收入的 8.3%以内,且实行月度或季度滚动调整以免总额度突破;

2) 正确划分业务招待费的核算范围,将公关交往、外部联谊、来客餐费住宿旅游等与企业经营活动相关的合现交际应酬列入业务招待费核算,其他如员工活动类聚餐列入福利费核算,员工培训产生的餐费、课件费、讲师费等列入职教费,年会或目标会发生的餐费连同住宿费列入会议费核算,外购或自产的产品赋予宣传功能的赠送列入业务宣传费核算。

③利用业务宣传费与业务招待费在界定程度上的模糊性,将业务招待费转换为业务宣传费(如将外购或自产的物品印上企业图腾或宣传语赠送客人)以适用 15%的扣除限额,合理降低企业税负。

税法依据:《企业所得税法实施条例》第四十四条,企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出,除国务院财政、税务主管部门另有规定外,不超过当年销售(营业)收入 15%的部分准予扣除,超过部分,准予在以后纳税年度结转扣除。

第十五条 顾问咨询费报销审核要点(反映和核算法律、会计、税务等顾问咨询费以及根据经营管理的需要临时聘请顾问公司或咨询人员的顾问费)

15.1.1 相关部门根据业务需求签订顾问咨询合同(具体签约流程执行合同管理办法);

15.1.2 经办部门对咨询成果按约定条款验收后出具书面报告或记录作为报销依据;

15.1.3 财务部依据合同约定及验收程序审核;

15.1.4 需附原始凭证:发票、验收后的咨询成果报告或记录。

备注:顾问咨询合同应明确验收条款或工作成果的呈现约定,便于供需双方的成果移交明晰化;

阅读延伸(关于顾问咨询费的涉税分析):

1) 企业营销活动中的策划咨询业务在实务操作中税务机关可能会界定为业务宣传费范畴,按业务宣传费的扣除限额执行,这无形中增加纳税调整事项,所以企业在与咨询公司签订合同中需明确仅提供咨询服务不对后续实施具体的推广活动,明晰列支管理费用中的“顾问咨询费”,避免税企分歧。

2) 企业融资相关的成本包括利息支出、顾问费、佣金、手续费的进项抵扣问题:《营业税改征增值税试点实施办法》简称财税〔2016〕36号文“第二十七条 下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣:(六)购进的旅客运输服务、贷款服务、餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务”。这里没有直接说明“利息费用或



利息支出”等相关文字,但“购进的贷款服务”应是利息费用或利息支出,即利息支出的进项不得抵扣其实文件已经做出了规定。

另外,关于投融资相关的顾问咨询费、佣金、手续费的进项抵扣问题,《营业税改征增值税试点有关事项的规定》(四)进项税额第3款规定:纳税人接受贷款服务向贷款方支付的与该笔贷款直接相关的投融资顾问费、手续费、咨询费等费用,其进项税额不得从销项税额中抵扣”。这里明确规定了直接向贷款方支付的与该笔贷款直接相关融资相关直接费用不得抵扣进项税。

第十六条 协会会费报销审核要点(反映和核算加入各类协会的入会费)

16.1.1 经办部门因业务需求参加相关协会,须经总经理/董事长批准方可入会;

16.1.2 财务部依据批准的入会报告、协议审核。

16.1.3 需附原始凭证:发票或行政事业性收据、批准的入会报告、协议。

备注:支付非营利组织的会费支出可取得行政事业性收据,除会费外须取得发票。

阅读延伸(关于协会会费的涉税分析):

《关于企业所得税若干业务问题的通知》(国税发[1997]191号)第四条规定:纳税人按省及省级以上民政、物价、财政部门批准的标准,向依法成立的协会、学会等社团组织缴纳的会费,经主管税务机关审核后允许在所得税前扣除。《关于规范社会团体收费行为有关问题的通知》(民发[2007]167号)第二条第二款规定:会费收取应该使用财政部或省、自治区、直辖市财政部门印(监)制的社会团体会费收据。除会费以外,其他收费行为均不得使用社会团体会费收据。全国性社会团体会费收据可直接到民政部购领、结报,由民政部统一到财政部购领、结报、核销;地方社会团体会费收据购领办法,由所在地省级财政、民政主管部门确定。

根据上述规定,符合《财政部、国家税务总局关于非营利组织免税资格认定管理有关问题的通知》(财税[2009]123号)的协会取得的会费收入可以作为企业所得税免税收入管理。《行政事业单位资金往来结算票据使用管理暂行办法》(财综[2010]1号)第八条第(一)项规定,行政事业单位按照自愿有偿的原则提供下列服务,其收费属于经营服务性收费,应当依法使用税务发票,不得使用资金往来结算票据。

1. 信息咨询、技术咨询、技术开发、技术成果转让和技术服务收费;
2. 法律法规和国务院部门规章规定强制进行的培训业务以外,由有关单位和个人自愿参加培训、会议的收费;
3. 组织短期出国培训,为来华工作的外国人员提供境内服务等收取的国际交流服务费;
4. 组织展览、展销会收取的展位费等服务费;
5. 创办刊物、出版书籍并向订购单位和个人收取的费用;
6. 开展演出活动,提供录音录像服务收取的费用;
7. 复印费、打字费、资料费;
8. 其他经营服务性收费行为。

根据上述规定，协会发生的除会费外的其他经营性服务收费，应根据提供服务性质计征增值税并开具发票。

第十七条 文化建设费报销审核要点(反映和核算企业文化墙、大事记、网站建设费维护费、企业文化活动费、企业文化宣传设计制作费、内部刊物文稿费、其他文化建设方面的支出)

17.1.1 经办部门根据实际需求或请示报告执行(建议业务金额 3000 元以上需先提交请示报告或签订合同);

17.1.2 文化墙、大事记、网站建设等费用报销审核时关注共性要点，必要时现场随机抽验且记录验收结果并签字确认作为报销依据之一;

17.1.3 需附原始凭证：发票、或请示报告、或合同、或验收记录(随机抽验记录或图片)。

第十八条 固定资产采购报销审核要点【反映和核算使用年限一年以上且单位价值较高(这里限额由企业自行拟定)或使用年限 2 年以上的物品，低值易耗品报销管理规定同上述办公用品】

18.1.1 单笔业务金额(< 3000 元以下)需求部门提交采购申请，经物资管理部门对资产配置确认后，报审批人批准交由采购部执行;

18.1.2 单笔业务金额(3000 元 \leq 采购金额< 50000 元)采购部门根据书面请购报告执行并提供三家及以上询价信息资料;

18.1.3 单笔业务金额(50000 元 \leq 以上)采购部门根据书面请购报告执行并进行竞争性谈判(提供三家及以上谈判信息)或直接委托，其中直接委托须审批人先行批准(直接委托指优质合作单位续约、资质限制性单位等)并签订合同;

8.1.4 采购结束后由采购经办人会同物资管理部门指派人员根据请购报告或合同约定共同验收填制出入库单并签字确认(如果是专用设施设备或有相应的技术参数要求，验收时需需求部门指派专业人员参与实物验收);

18.1.5 财务部依据上述业务金额档次审核业务经办人需提供请购报告或合同或其它，再对出入库单列示的规格型号、数量、单价与发票信息、请购报告或合同约定进行核对，同时对采购方信息进行随机抽查得出结论性意见并签字确认。

需附原始凭证：发票、请购报告、三方询价单(适用 18.1.2)、合同(适用 18.1.3)、出入库单、明细清单(适用发票未列明采购明细)等。

备注：发票未能列明采购明细需另附有效采货清单{有效指：防伪税控系统开具《销售货物或者提供应税劳务清单》(清单需列示规格、型号、数量、单价、金额、、、)，并加盖财务专用章或者发票专用章}。

第十九条 无形资产采购报销审核要点(反映和核算没有实物形态的可辨认非货币性资产，包括专利权、非专利技术、商标权、土地使用权、商誉等，一般企业主要指信息化软件、其他专业软件购置费)具体审核要点基本同第十八条。

广告宣传类：

特别要求：①鉴于营销推广手段的众多不确定性，要求经办部门在年度预算总额度内结合月度销售目标按月拟定营销推广计划；②经办部门每月提报营销推广效果分析报告，以便根据效果分析适时调整营销推广方案并交财务部备查；③所有媒介发布内容包括但不限于样稿、版面、位置、发布时点均由分管领导签批方可执行，对于软文等适时发布的广宣信息可于月度终了提报审批表交财务审核时备查；

第二十条 平面媒介报销审核要点（反映和核算以纸质为载体的报刊、杂志、折页、DM夹送等）

20.1 为确保广告内容的准确性，经办部门于发布前向发布方提供“确认样稿”；

20.2 发布期间，经办部门根据合同约定的排期、版面规格，收集每版期的纸质媒介作为报销审核依据之一（折页、宣传单页等因不便全数收集但需供需双方签字确认的验收单证）；

20.3 发布结束后，经办部门针对每次活动提交广告效果反馈分析报告；

20.4 财务部审核时需依据月度销售目标计划和营销推广计划进行双向控制，即费用预算执行与销售目标执行按年度比率实行，以免突破年度总控制比例（下述所有广告宣传项目费用控制同理），同时要求经办部门提供“确认样稿”、报纸等纸质媒介、分析报告；对于报刊、杂志、分析报告因纸张太厚不便作为报销附件，对实物查验后可要求档案管理部门另外存档备查，且由档案管理部门在“付款审批单”备注栏上签收“原件已存档”字样。

20.5 需附原始凭证：首付款需附发票、合同、确认样稿；执行期付款需附发票、合同、或报刊杂志等纸质媒介；支付尾款需附发票、合同、报刊杂志等纸质媒介或档案管理部门签收记录、分析报告（一次性付款的于付款时附发票、合同、确认样稿、纸质媒介或档案管理部门的签收记录或验收单证）。

第二十一条 电子媒介报销审核要点（反映和核算以电子为媒介的广告费，包括电视广告、广播广告、LED屏幕广告、手机短信等）

21.1 广播电视

21.1.1 为确保广告内容的准确性，经办部门在广告发布前须对发布时点、错字漏字、画面等方面与批准方案进行校对以便及时调整；

21.1.2 发布时由发布方提供电视台/电台的监播报告，以及视频/音频刻盘；

21.1.3 发布期间，经办部门按合同约定播放时间和次数进行抽查，其中首播和结束时必查，并保留所有检查记录（记录载体可以截图等形式且载体中能明确显示播放日期），同时经办部门将发布信息及时通知之财务部、监督部门及相关领导，以发挥公众监督的作用；

21.1.4 发布结束后，针对每次活动提交广告效果分析报告作为报销附件之一（分析报告的数据来源需要日常来电来访的序时记录）；

21.1.5 财务部审核时需依据月度目标计划和营销推广计划进行双向控制，即费用预算执行与销售目标执行按年度比率实行，以免突破年度总控制比例，同时要求经办部门提供监播报告、视频/音频刻盘、分析报告；对于视频/音频刻盘不便作为报销附件，可于实物查验后要求档案管理部门另外存档备查，但需在“付款审批单”备注栏上签注“原件已存档”字样。



21.1.6 需附原始凭证：发票、合同、发布时的监播报告及视频/音频刻盘（档案管理部门签收记录）、发布期的检查记录证明、分析报告。

备注：可于年初签订框架合同，争取以量取价。

21.2 LED屏

21.2.1 确保广告内容的准确性，经办部门在发布前要从广告发布时点、错色等方面与批准方案进行校对以便及时调整；

21.2.2 广告发布当日，经办部门需要求发布方提供广告载体白天晚上照片各一张（照片含拍摄日期）以及不少于2分钟的广告画面视频证明（视频经办部门自行存档备查）；

21.2.3 发布期间，经办部门在约定播放期内对播放频次和波段监督检查（发布期三个月以下的频率不少于每半个月一次，发布期三个月以上频率不少于每月一次，具体检查频次由企业根据监督力度及成本而定），并保留检查记录（附有拍摄日期的照片）作为报销附件之一；

21.2.4 发布结束后，针对每次活动提交广告效果分析报告作为报销附件之一（分析报告的数据来源需要日常来电来访的序时记录）；

21.2.5 财务部审核时需依据月度目标计划和营销推广计划进行双向控制，即费用预算执行与销售目标执行联运，以免突破年度总控制比例，同时要求经办部门提供广告发布时的白天和晚间的图片证明、发布期间的监督检查记录、分析报告；对于画面的视频证明不便作为报销附件，可于实物查验后要求档案管理部门另外存档备查，但需在“付款审计单”备注栏上签收并存档；

21.2.5 需附原始凭证：发票、合同、发布时的记录证明、发布期的检查记录证明、分析报告以及档案管理部门的签收意见。

21.3 手机短信

21.3.1 发送方提供短信发送原记录及发送情况截屏（最好由企业购置电子设备实施并由经办部门现场监督）；

21.3.2 同时要求短信平台录入我司相关职能部门工作人员手机号码，结合短信到达情况予以验收；

21.3.3 发布结束后，经办部门根据发布方提供的电话号码抽取不少于50条信息进行客户回访并制作回访登记表作为报销依据之一【释义：无效信息量(无效定义为关机、停机、空号)未超过10%的按相应比例扣除对方发布费用，无效信息量超过10%（含10%）要求对方进行全额补发，并终止合作】。另外，经办部门针对每次活动提交广告效果反馈分析报告；

21.3.4 财务部审核时需依据合同、营销推广计划进行控制，同时要求经办部门提供短信截屏、抽查分析报告、合同；

21.3.5 需附原始凭证：发票、合同、短信截屏、抽查分析报告。

第二十二條 户外媒介报销审核要点（反映和核算利用公共或自有场地的建筑物、空间、交通工具等媒介进行制作、悬挂、张贴的广告支出） 3. 实体广告：主要包括实物广告、橱窗广告、赠品广告等。



22.1 户外高炮广告

22.1.1 确保广告内容的准确性，经办部门在发布、更换画面前要从广告发布时间、是否存在错字、漏字、商标变形或错色等方面与批准方案进行校对以便及时调整；

22.1.2 发布、更换画面时，发布方均应提交广告载体白天晚间远近照片各一张（照片含拍摄日期），同时我公司经办部门现场傍站验收；

22.1.3 发布期间经办部门监督检查，频率不少于每月一次，保留检查记录（注有拍摄日期的照片）；

22.1.3 发布结束后需提交整体分析报告，反馈广告发布效果；

22.1.4 财务部审核时需依据合同、营销推广计划进行控制，同时要求经办部门提供发布、更换时的验收照片、抽查记录、分析报告。

22.1.5 需附原始凭证：首付款需附发票、合同、发布时验收照片；执行期付款需附发票、合同、抽查照片及更换画面时验收照片；支付尾款需附发票、合同、抽查照片、分析报告。

22.2 公交站台/车体

22.2.1 确保广告内容的准确性，经办部门在发布、更换画面前要从广告发布时间、是否存在错字、漏字、商标变形或错色等方面与批准方案进行校对以便及时调整；

22.2.2 发布、更换画面时，发布方应提交广告载体白天远近照片各一张（照片含拍摄日期），同时经办部门逐个检查验收；

22.2.3 发布期间经办部门监督检查，三个月以上的广告位发布期间抽查频率不少于每月一次，对于三个月以下广告位在发布期内抽查次数每半个月不少于一次不少于每月一次，保留检查记录（注有拍摄日期的照片）；

22.2.4 针对每次活动需提交整体分析报告，反馈广告发布效果；

22.2.5 财务部审核时需依据合同、营销推广计划进行控制，同时要求发布方、经办部门提供载体验收照片、随机抽查记录、分析报告。

22.2.6 需附原始凭证：首付款时需附发票、合同、发布时验收照片；执行期付款需附发票、合同、抽查照片及更换画面时验收照片；支付尾款需附发票、合同、抽查照片、分析报告。

第二十三条 网络媒介报销审核要点（反映和核算互联网终媒介支出）

23.1.1 发布前，经办部门与发布方对接有关广告发布时间、位置、尺寸等是否与批准方案相符，以便及时调整；

23.1.2 发布时，发布方提供网络广告发布排期表及包含我司广告画面的截屏，经办部门同时将发布信息告之财务部、监督部门及相关领导，以发挥公众监督的作用；

23.1.3 发布时，经办部门对发布情况予以监督检查并保留检查记录（以载图等方式呈现）；

23.1.4 发布结束后，经办部门针对每次活动提交广告效果反馈分析报告；

22.2.5 财务部审核时需依据合同、营销推广计划进行控制，同时要求经办部门提供广告画面截屏、随



机抽查记录、分析报告。

22.2.6 需附原始凭证：首付款时需附发票、合同、验收记录（广告发布排期表及包含我司广告画面的截屏）；执行期付款需附发票、合同、抽查记录；支付尾款时需附发票、合同、抽查记录、分析报告。

第二十四条 宣传物料报销审核要点

24.1 经办部门（通常指营销部门）选择 3-5 家印刷企业在充分议价或招投标的基础上签订年度框架合同，以增强谈判时的议价能力及执行过程中的选择余地，同时要求各个参与单位附上报价清单及实物样本作为合同的有效附件（议价或开标后清单价格可选各家报价的平均价或最低价作为合同执行价）；

24.2 针对某次活动一次性耗用的专属宣传物料由供方出具加盖有效印章的销售清单或送货单，列明物料规格、数量、单价及总金额，由经办部门会同物资管理部门依据实物样本清点校对，并在送货单上三方现场签字确认作为报销附件之一（这里为减少工作量，可不需再开具出入库单）；

24.3 现场活动周转使用的物料，按存货管理办法由物资管理部门会同经办部门依据实物样本清点校对办理入库手续，物料使用部门根据实际领用量办理出库手续作为财务核算依据，期末物资管理部门的物料台账结存数与财务总账库存余额核对，做到账表相符（活动专属物料不适用，因活动专属物料同时办理出入库手续即买即用）；

24.4 对于现场活动可能因实际需求而超出合同报价清单列举的物料种类，如果单笔业务金额超过控制限额（建议限额 3000 元），经办部门需另行选择至少 2 家以上的三方询价记录或直接委托或签订合同以免对方报价脱离市场，财务部依据 8.1 条拟定档次审核；

24.5 财务部审核时需依据合同及报价清单、营销推广计划进行控制，同时要求经办部门提供验收手续或出入库单据或询价记录；

24.6 需附原始凭证：发票、合同、三方现场签字的验收单（适用 24.2）；发票、合同、签字确认的入库单（适用 24.3）；发票、合同或询价记录、签字确认的入库单（适用 24.4）

备注：对于活动常规物料经办部门需建立价格信息库，以备临时急需时作为议价参照。

第二十五条 促销活动（反映和核算各类促销活动相关的费用）

25.1 经办部门（指营销部）选择 3-5 家活动公司在充分议价或招投标的基础上签订年度框架合同，并拟定价格清单和实物样本作为合同附件（价格清单和实物样本为常规物料）；

25.2 经办部门（指营销部）根据月度营销推广计划提交活动方案报批后执行，且方案中价格清单参照年度框架合同；

25.3 对于促销活动所购奖品、礼品（非专属活动的宣传物料），按存货管理办法由物资管理部门清点复核办理入库手续，物料使用部门根据实际领用量办理出库手续作为财务核算依据（奖品领用记录作为出库手续的附件），每月末经办部门的物料台账需与财务总账进行核对，做到账表相符（活动专属物料不适用，即活动专属物料可同时办理出入库手续）；

25.4 对于现场活动由广告公司制作的非报价清单中的物料，经办部门需进行询价以免对方报价脱离市



场,同时要保证相关监督部门的随机抽查职能可实施(即不得等活动撤场后才反馈需验收信息);

25.5 财务部审核时需依据合同、月度销售目标与营销推广计划进行控制、批准的活动方案,同时要求经办部门提供活动效果分析报告。

25.6 所附原始凭证:发票、合同、批准的活动方案、出入库单、物品领用登记表(适用 25.3 条)、分析报告。

阅读延伸(关于广告宣传费的涉税分析):

1. 广告宣传费扣除限额

《企业所得税法实施条例》第四十四条规定:企业每一纳税年度发生的符合条件的广告费和业务宣传费,除国务院财政、税务主管部门另有规定外,不超过当年销售(营业)收入 15% 的部分,准予扣除;超过部分,准予在以后纳税年度结转扣除。

实施条例的第四十四条规定了广告宣传费的扣除比例远大于业务招待费,且当年超出比例部分可无限期在以后年度结转,再加上“业务招待费”与“广告宣传费”之间的界定并不明晰,因此很多企业在实际操作时,只要是与营销相关的一些费用化支出,全部列入“销售费用——广宣费”明细科目中,适用高比例的扣除限额,以此来达到少缴企业所得税的目的,但这也为日后的税务检查或税务稽查带来涉税风险。

建议实务操作中通过完善证据链将“业务招待费”合理有效转换为“广告宣传费”,比如自产或者委托加工或外购的物品随机赠送客户,在礼品或纪念品上印有企业的 LOGO 或标有企业商标或贴上企业的宣传标识,办理报销时再附上实物图片以举证业务的真实性。

2. 增值税方面

2016 年 5 月 1 日,全面“营改增”之后,广告费作为服务业也由原来 5% 的营业税变为了 6% 的增值税,在签订合同时建议约定开具专用发票,以此增加进项税的抵扣。同时将无偿赠送的礼品或纪念品视同销售缴纳增值税并对应纳税所得额进行调整。

3. 关于房地产企业广告宣传费、业务招待费的税前扣除问题

2006 年国家税务总局针对房地产开发企业的经营特点发布了《国家税务总局关于房地产开发业务征收企业所得税问题的通知》国税发〔2006〕31 号文,该文件的第八条如下规定:广告费、业务宣传费、业务招待费,按以下规定进行处理:(1)开发企业取得的预售收入不得作为广告费、业务宣传费、业务招待费等三项费用的计算基数,至预售收入转为实际销售收入时,再将其作为计算基数。(2)新办开发企业在取得第一笔开发产品实际销售收入之前发生的,与建造、销售开发产品相关的广告费、业务宣传费和业务招待费,可以向后结转,按税收规定的标准扣除,但结转期限最长不得超过 3 个纳税年度。以上规定自 2006 年 1 月 1 日起执行。

2009 年 3 月 6 日国家税务总局又发布了《关于印发〈房地产开发经营业务企业所得税处理办法〉的通知》国税发〔2009〕31 号,该文件第六条规定:企业通过正式签订《房地产销售合同》或《房地产预售合同》所取得的收入,应确认为销售收入的实现,……(二)采取分期收款方式销售开发产品的,应按销售合



同或协议约定的价款和付款日确认收入的实现。付款方提前付款的，在实际付款日确认收入的实现。（三）采取银行按揭方式销售开发产品的，应按销售合同或协议约定的价款确定收入额，其首付款应于实际收到日确认收入的实现，余款在银行按揭贷款办理转账之日确认收入的实现.....另外，新 31 号文件对三项费用如何税前扣除没有做出具体要求，仅在第十二条作了“企业发生的期间费用、已销开发产品计税成本、营业税金及附加、土地增值税准予当期按规定扣除”的规定；.....新 31 号文件第三十九条：本通知自 2008 年 1 月 1 日起执行。

再看《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第四十四条规定：企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，不超过当年销售（营业）收入 15% 的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。

国家税务总局于 2009 年 2 月 6 日发布了《国家税务总局关于做好 2008 年度企业所得税汇算清缴工作的通知》（国税函〔2009〕55 号），该文件规定：“有关企业所得税政策和征管问题：对新税法实施以前财政部、国家税务总局发布的企业所得税有关管理性、程序性文件，凡不违背新税法规定原则，在没有制定新的规定前，可以继续参照执行；对新税法实施以前财政部、国家税务总局发布的企业所得税有关的政策性文件，应以新税法以及新税法实施后发布的相关规章、规范性文件为准”。而 2006 年 31 号文和 2009 年的 31 号文对三项费用税前扣除的规定，显然是政策性的，并非管理性、程序性的，应以新税法以及新税法实施后发布的相关规章、规范性文件为准。

可见，依据 2009 年的新 31 号文件自 2008 年 1 月 1 日起，房地产开发企业开发前期会计年度内没有预售收入（预收账款）或销售收入的，因没有计算基数，故不得税前扣除广告费、业务宣传费和业务招待费；再依据企业所得税实施条例，广告费、业务宣传费准予在以后纳税年度无限期结转扣除，但业务招待费不得递延扣除。而进入商品房预售期，在取得预售收入（预收账款）的年度内则具有了广告费、业务宣传费和业务招待费税前扣除的计算基数，计算上应按《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第四十三条、第四十四条规定计算扣除。

此外，对于房地产开发企业年度内有预售收入同时也有预售收入结转的销售收入，或直接实现的现房销售收入，三项费用的税前扣除基数应为当期新增的预售收入和直接实现的现房销售收入，从预售收入（预收账款）结转的销售收入因已于以前年度作了三项费用扣除基数，本期不得再重复计算。

人力成本类

第二十六条 过节费（反映和核算按企业既定标准发放的春节、中秋、端午、三八节等过节费用）

26.1 经办部门根据企业既定标准或参照往年发放标准发起过节费发放报告经批准后执行并保留发放记录；

26.2 经办部门根据批准报告及发放记录表的实现发放数据填制报销单据，并将发放记录表同时提交一份至人资部门作为代扣个税计算依据（如果发放记录表只有一份，需将原件留存财务作为报销附件，由财务部审核岗位人员在发放记录表上签字说明“发放记录表原件留存财务，此复印件作为人资计算个税所用”）



26.3 财务部根据发放报告、既定标准或参照往年发放标准、岗位编制人数及发放记录表审核；同时在审核工资发放时需关注个人所得税代扣代缴情况；

26.4 需附原始凭证：发票、报告、发放记录。

阅读延伸（关于发放过节费的涉税分析）：

财企【2009】242号文第二条规定：企业给员工发放的节日补助...列入工资总额管理；国税发【1998】155号文第二条第二款规定：从福利费和工会经费中支付给本单位职工的人人有份的补贴、补助应当并入纳税人的工资、薪金收入计征个人所得税。

第二十七条 午餐费（反映和核算按国家规定工作日天数、公司既定误餐标准支付的工作餐费及员工加班误餐费等。）

概述：关于工作午餐，实务中大体也就三种形式：有的企业自建食堂、有的企业与饭馆合作提供简餐、有的企业直接发放午餐补助，无论那种形式，工作餐费的财税处理一直是税企关注的焦点。

27.1 关于外订简餐

27.1.1 经办部门相应岗位每日填制用餐登记表，定期编制用餐统计表按既定标准与供餐单位结算后据实报销（这里定期指按月度或按旬报销；既定标准结合企业实际并参照当地普遍水平由人力资源部拟定报批后执行；用餐统计表建议按日统计，最好不要按人名统计。）；

27.1.2 财务部依据用餐统计表及既定标准审核，必要时需对日用餐登记表与用餐统计表抽查核对；

27.1.3 需附原始凭证：发票、用餐统计表。

阅读延伸（关于外订简餐的涉税分析）：

财企【2009】242号文第一条第一款规定：...自办职工食堂经费补贴或未办职工食堂统一供应午餐支出、符合国家有关财务规定的供暖费补贴、防暑降温费等作为福利费处理；（国税函【2009】3号第三条明确规定职工食堂经费补贴作为企业职工福利费的一项内容。

财务和税法都作为福利费处理，但使用餐饮发票列支的工作餐，需要与业务招待费正确区分，申报扣除必须提供有效的证据链以证实业务的真实性和合理性，否则会被界定为业务招待费进行纳税调整。

27.2 关于自建食堂

27.2.1 经办部门相应岗位每日填制采购清单注明采购名称、数量、单价、金额，由物资管理部门随机抽查份量且每月抽查频率不少于4次（米、油、盐、肉等尽量去超市购买以取得正规发票，以免产生企业所得税扣除风险），定期据实报销（这里定期指月度/旬/周）；

27.2.2 财务部依据既定标准、采购清单审核，同时关注采购清单的抽查记录及频次。

27.2.3 需附原始凭证：发票、采购清单、抽查记录。

备注：财务和税法都作为福利费处理，依据同27.1的阅读延伸。

27.3 关于现金发放餐补

27.3.1 经办部门相应岗位编制员工月度出勤统计表，经分管领导审批后报人力资源部纳入月度工资统一发



放:

27.3.2 财务部依据出勤统计表、既定餐费标准审核;

27.3.3.需附原始凭证: 出勤统计表、餐费标准的内部文件作为审核依据可以不作为报销附件。

阅读延伸 (关于现金发放餐补的涉税分析):

(财企[2009]242号)第二条第二款特别指出,未统一供餐以现金发放的午餐补助不作为福利费的内容核算,而列入工资总额管理;税法上虽未明确规定,但以现金形式发放的午餐补助已形成人人有份的人力成本的工资性质,也符合(国税函[2009]3号文)第一条中的“合理工资、薪金”支出的五大原则,列入工资总额管理。

财务和税法都不作为福利费而是列入工资总额管理,个人所得税并入当月工资由企业代扣代缴。

第二十八条 体检费 (反映和核算全体员工年度体检费)

28.1 经办部门发起“年度体检报告”经批准后执行,待所有人员体检结束后与合作单位结算据实报销;

28.2 财务部根据批准报告、在编人数审核;

28.3 需附原始凭证: 发票、批准报告。

阅读延伸 (关于员工体检费的涉税分析):

1. 关于员工体检费作为福利费的归属问题

(国税函[2009]3号)第三条关于职工福利费扣除问题规定: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,; (财企[2009]242号)第一条第一款规定.....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: 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,包括职工因公外地就医费用、暂未实行医疗统筹企业职工医疗费用、职工供养直系亲属医疗补贴、职工疗养费用、自办职工食堂经费补贴或未办职工食堂统一供应午餐支出、符合国家有关财务规定的供暖费补贴、防暑降温费等。

员工体检也是职工卫生保健的一种,上述从税法和财企规定来看,企业为员工的健康体检支出当归属于福利费范畴。

2. 关于体检费的个人所得税问题

员工体检是否缴纳个税可以参考国家税务总局卢云巡视员 2012年4月11日提出根据个人所得税法的规定原则,集体享受、不可分割、非现金支付不应征收个人所得税。但是,由于个人所得税属于地方税务机关的管辖范围,目前各地的做法不尽相同。所以,关于体检费如何计征个人所得税应执行当地税务部门的规定。

第二十九条 防暑降温费 (反映和核算全体员工夏季防暑降温费)

29.1 经办部门发起“夏季防暑降温报告”经批准后执行;

29.2 经办部门会同物资管理部门共同验收填制出入库单并签字确认,其中出库单须领用人本人签领有效;

效:



29.3 经办部门办理出入库手续后据实报销（发放记录表可以代替出库手续）；

29.4 财务部根据批准报告、在编人数、出入库单或发放记录表审核；

29.5 需附原始凭证：发票、批准报告、出入库单或发放记录。

阅读延伸（关于防暑降温费的涉税分析）：

1. 关于防暑降温费作为福利费的归属问题：

国税函[2009]3 号文第三条第二款规定：关于职工福利费扣除问题，《实施条例》第四十条规定的企业职工福利费，包括以下内容：企业向职工发放的...供暖费补贴、职工防暑降温费、职工困难补贴、救济费、职工食堂经费补贴、职工交通补贴等。由此看出这里的“职工防暑降温费”指的是企业为为职工卫生保健等所发放的各项补贴和非货币性福利中的“职工防暑降温费”，而非企业用于保护高温作业职工安全的防暑降温费用；（财企[2009]242 号）第一条第一款规定：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包括：...职工疗养费用、自办职工食堂经费补贴或未办职工食堂统一供应午餐支出、符合国家有关财务规定的供暖费补贴、防暑降温费等。

2. 关于防暑降温费的个人所得税问题：

《中华人民共和国个人所得税法》第四条规定，下列各项个人所得，免纳个人所得税：

一、省级人民政府、国务院部委和中国人民解放军军以上单位，以及外国组织、国际组织颁发的科学、教育、技术、文化、卫生、体育、环境保护等方面的奖金；

二、国债和国家发行的金融债券利息；

三、按照国家统一规定发给的补贴、津贴；

四、福利费、抚恤金、救济金；

五、保险赔款；

六、军人的转业费、复员费；

七、按照国家统一规定发给干部、职工的安家费、退职费、退休工资、离休工资、离休生活补助费；

八、依照我国有关法律规定应予免税的各国驻华使馆、领事馆的外交代表、领事官员和其他人员的所得；

九、中国政府参加的国际公约、签订的协议中规定免税的所得；

十、经国务院财政部门批准免税的所得。

《中华人民共和国个人所得税法实施条例》（以下简称《实施条例》）第十三条规定，税法第四条第三项所说的按照国家统一规定发给的补贴、津贴，是指按照国务院规定发给的政府特殊津贴、院士津贴、资深院士津贴，以及国务院规定免纳个人所得税的其他补贴、津贴。

《实施条例》第十四条规定，税法第四条第四项所说的福利费，是指根据国家有关规定，从企业、事业单位、国家机关、社会团体提留的福利费或者工会经费中支付给个人的生活补助费；所说的救济金，是指各级人民政府民政部门支付给个人的生活困难补助费。



《国家税务总局关于生活补助费范围确定问题的通知》(国税发[1998]155号)第一条规定,上述所称生活补助费,是指由于某些特定事件或原因而给纳税人本人或其家庭的正常生活造成一定困难,其任职单位按国家规定从提留的福利费或者工会经费中向其支付的临时性生活困难补助。

《通知》第二条规定,下列收入不属于免税的福利费范围,应当并入纳税人的工资、薪金收入计征个人所得税:

- (一)从超出国家规定的比例或基数计提的福利费、工会经费中支付给个人的各种补贴、补助;
- (二)从福利费和工会经费中支付给本单位职工的人人有份的补贴、补助;
- (三)单位为个人购买汽车、住房、电子计算机等不属于临时性生活困难补助性质的支出。

综合上述对防暑降温费个人所得税问题的分析总结:

①根据上述个人所得税的相关规定,企业为员工卫生保健等所发放的各项补贴和非货币性福利不属于免缴个人所得税的项目,取得的防暑降温费应并入员工当月的工资薪金计算缴纳个人所得税,且作为福利费在企业所得税前按限额扣除。但是,由于个人所得税属于地方税务机关的管辖范围,目前各地的做法不尽相同。所以,发放的防暑降温费如何计征个人所得税应执行当地税务部门的规定。

②企业实际发生的用于保护高温作业安全的防暑降温用品、药品,属于“劳动保护支出”,不属于《个人所得税法》规定的个人所得征税范围,不征个人所得税,此合理支出在企业所得税前据实扣除(《防暑降温措施管理办法》第十七条规定,安排劳动者在35℃以上高温天气从事室外露天作业以及不能采取有效措施将工作场所温度降低到33℃以下的,应当向劳动者发放高温津贴)。

3. 关于防暑降温费的进项税额抵扣问题

①从上面的分析可知,企业购买的用于保护员工高温作业安全的防暑降温用品及药品的劳动保护支出,不在《增值税暂行条例》第十条规定不得抵扣进项税额的范围内,其进项税额允许抵扣;

②企业为员工卫生保健等所发放的防暑降温物品,属于“职工集体福利”范围,根据《增值税暂行条例》第十条第一款,其进项税额不得从销项税额中抵扣。

第三十条 劳动保护费(反映和核算特殊岗位员工的工作服、手套、靴子、毛巾、洗衣粉等劳动用品,解毒剂等安全保护用品,清凉饮料等防暑降温用品,以及按照原劳动部等部门规定的范围对接触有毒物质、矽尘作业、放射线作业和潜水、沉箱作业、高温作业等5类工种所享受的由劳动保护费开支的保健食品待遇)

30.1 经办部门根据特殊岗位性质,发起采购报告经批准后执行;

30.2 经办部门会同物资管理部门共同验收填制出入库单并签字确认,其中出库单须领用人本人签领有效;

30.3 经办部门办理出入库手续后据实报销(发放记录表可代替出库单)

30.4 财务部根据批准报告、出入库单审核。

30.5 需附原始凭证:发票、批准报告、出入库单或发放记录。



阅读延伸 (关于劳动保护费的涉税分析):

劳动保护费的释义:《关于规范社会保险缴费技术有关问题的通知》第四条第三款规定,劳动保护支出的范围包括:工作服、手套、洗衣粉等劳保用品,解毒剂等安全保护用品,清凉饮料等防暑降温用品,以及按照原劳动部等部门规定的范围对接触有毒物质、矽尘作业、放射线作业和潜水、沉箱作业、高温作业等5类工种所享受的由劳动保护费开支的保健食品待遇。企业以上支出因生产经营管理必须提供,一般发生在特定岗位上,而非带有普遍性质的福利支出。

1. 关于劳保用品的个人所得税问题

企业所得税实施条例明确规定:“企业发生的合理的劳动保护支出,准予扣除。”,而个人所得税法、条例及中央性法规均没有明确是否扣除,但鉴于“劳动保护支出”的特殊性,很多地方税务部门在个人所得税管理实践中规定了一些地方性的扣除政策,具体执行时须遵照地方的政策规定。

提示:因劳保用品是因工作需要为从业人员实际配置的,为的是避免或减轻劳动过程中的伤害及危害,这里注重的是实物配置,如果以现金形式发放应并入工资缴纳个人所得税。

2. 关于劳保用品支出企业所得税前扣除问题

《企业所得税实施条例》第四十八条规定,企业发生合理的劳动保护支出准予扣除;《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)第二条关于企业员工服饰费用支出扣除问题规定,企业根据其工作性质和特点,由企业统一制作并要求员工工作时统一着装所发生的工作服饰费用,可以作为企业合理的支出给予税前扣除;《劳动防护用品监督管理规定》第十五条规定,生产经营单位应当安排用于配备劳动防护用品的专项经费,同时规定,生产经营单位不得以货币或者其他物品替代应当按规定配备的劳动防护用品。

可以看出劳动保护支出不是生活福利待遇,是指由生产经营单位确因工作需要为从业人员配备的,使其在劳动过程中免遭或者减轻事故伤害及职业危害的个人防护装备,属合理支出,准予税前扣除。

在实务操作中应当建立内部管理制度以完善证据链,尤其对服装费的列支注意以下几点:1.必须是符合企业的工作性质和特点即合理性原则;2.要统一制作统一着装。否则不予税前扣除。

3. 关于购买劳保用品的进项税额能否抵扣问题

根据《增值税暂行条例》第十条规定,用于非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人的购进货物或者应税劳务的进项税额,以及国务院财政、税务主管部门规定的纳税人自用消费品,不得从销项税额中抵扣。劳动保护费支出如不属于上述不可以申请抵扣进项税额的范围,购进的劳保用品,只要取得合法的增值税扣税凭证,其进项税额可以从销项税额中抵扣。

提示:国家税务总局公告2011年第34号文规定,工作服可以作为合理支出在企业所得税前扣除,但并不意味着其增值税进项税额就一定可以抵扣,因两个税种的适用标准不同。如企业切实根据其工作性质和特点,由企业统一制作并要求员工工作时统一着装,这本身就不属于个人消费或集体福利,其进项税额应该可以从销项税额中抵扣。但根据《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。即按规定取得增值税专用发票的劳保用品其进项税额可以申报抵扣，但对于服装采购，因商贸企业不得开具专用发票，故无进项可抵扣。所以工作服的配置，建议直接与生产厂家签约以取得增值税专用发票予以抵扣。

第三十一条 职工教育经费

31.1 外部培训费（反映和核算公司外派人员外出培训的差旅费及支付培训机构培训费；外请专家授课费及差旅费；全员拓展培训等）

31.1.1 外派培训

31.1.1.1 经办部门年度预算或实际需求发起“外派培训申请报告”并拟定参训人员名单，经公司审批流批准后执行；

31.1.1.2 参训人员培训后需将培训电子档课件提交人力资源部存档，同时需提交经人力资源部签确的培训心得作为报销依据之一；

31.1.1.3 参训人员回司后将所有原始单据交由经办部门统一办理报销手续；

31.1.1.4 财务部根据批准报告、年度预算额度、签字确认的培训心得等资料进行审核；

31.1.1.5 需附原始凭证：发票、批准报告、培训心得。

备注：外请专家、全员拓展培训等参照执行。

31.1.2 会员制培训

31.1.2.1 经办部门参与会员制机构培训的，经议价或直接委托经批准后与培训机构签订合同（具体执行合同管理办法）；

31.1.2.2 参训人员培训后需将培训课件电子版提交人力资源部存档，同时需提交经人力资源部签确的培训心得作为报销依据之一；

31.1.2.3 参训人员回司后将所有原始单据交由经办部门统一办理报销手续；

31.1.2.4 财务部根据年度预算、批准报告、合同、签字确认的培训心得等资料进行审核；

31.1.2.5 需附原始凭证：发票、批准报告、合同、培训心得。

31.2 内部培训费（反映和核算岗位培训费、综合素质培训费、新入职员工培训费等）

31.2.1 经办部门发起培训通知及参训人员名单；

31.2.2 经办部门培训结束后可将培训课件、下发的内训通知、参训人员签到表自行存档并提交一份给人资部备档；培训过程中如发生费用需将课件、通知、签到表随报销手续提交财务作为报销附件之一；

31.2.3 财务部根据培训实施资料进行审核；

31.2.4 需附原始凭证：发票、培训课件、内训通知、参训人员签到表。

备注：内部培训如果没有费用发生不需走报销程序；如果产生内部培训师的课时费，建议由人资部并入当月工资统一发放。（根据工资总额的构成：稿费、讲课费及其他专门工作报酬不计入工资总额）

31.3 职业资格、继续教育等培训（主要反映和核算专业技术人员的继续教育、资格认证的培训费）

31.3.1 各专业技术人员可以部门为单位根据公司的既定制度自行办理继续教育或资格认证培训；

31.3.2 培训结束后，部门经办人将所有受训人的继续教育证件或资格认证证书的复印件提交人力资源部备案并经签字确认后办理报销手续；

31.3.3 财务部根据公司制度及人力资源部签署意见进行审核；

31.3.4 需附原始凭证：发票、证书复印件、人力资源部审核意见书面证明（或为简化程序，人力资源部意见的书面证明可改在报销封面的“备注栏”签字确认）。

阅读延伸（关于职工教育经费的涉税分析）：

职工教育经费释义：《关于企业职工教育经费提取与使用管理的意见》的通知（财建〔2006〕317号）规定，企业职工教育培训经费列支范围包括：上岗和转岗培训、各类岗位适应性培训、岗位培训、职业技术等级培训、高技能人才培训、专业技术人员继续教育、特种作业人员培训、企业组织的职工外送培训的经费支出、职工参加的职业技能鉴定、职业资格认证等经费支出、购置教学设备与设施、职工岗位自学成才奖励费用、职工教育培训管理费用、有关职工教育的其他开支。

1. 关于职工教育经费的个人所得税问题

（财建〔2006〕317号）第九条规定，企业职工参加社会上的学历教育以及个人为取得学位而参加的在职教育，所需费用应由个人承担，不能挤占企业的职工教育培训经费；同时第十条规定：对于企业高层管理人员的境外培训和考察，其一次性单项支出较高的费用应从其他管理费用中支出，避免挤占日常的职工教育培训经费开支。这两条在税法条文中虽没有明确规定，参考国家税务总局公告2012年第15号：对企业依据财务会计制度规定，并实际在财务会计处理上已确认的支出，凡没有超过《企业所得税法》和有关税收法规规定的税前扣除范围和标准的，可按企业实际会计处理确认的支出，在企业所得税前扣除，计算其应纳税所得额。同时，参考国家税务总局公告2014年第63号填写说明：企业在计算应纳税所得额及应纳税所得额时，企业财务、会计处理办法与税法规定不一致的，应当按照税法规定计算。税法规定不明确的，在没有明确规定之前，暂按企业财务、会计规定计算。

对于企业高层管理人员的境外、委托培训等，依据（财建〔2006〕317号）列支管理费用，是否计入工资薪金总额缴纳个人所得税，目前并没有文件规定。在实务中，如果是单位委派个人参加学习培训，培训的内容与个人从事的岗位有关，建议个人与单位就该项培训签订培训协议，从证据链完善方面来规避税务风险。

2. 关于职工教育经费的企业所得税问题

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第四十二条规定：“除国务院财政、税务主管部门另有规定外，企业发生的职工教育经费支出，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。”本条将职工教育经费的当期扣除标准提高到2.5%且必须是实际发生，对于超过标准部分，允许无限期的在以后纳税年度结转，这就等于实际上允许企业发生的职工教育经费支出全额在税前



扣除，只是在扣除时间上作了相应递延。而修订后的《企业财务通则》第四十四条第二款规定，职工教育经费按照国家规定的比例提取，专项用于企业职工后续职业教育和职业培训，即可以先提后用。为避免财税差异调整，建议企业在实务操作中统一按税法规定处理，即在 2.5% 限额内据实扣除。

第三十二条 中高层招聘费（反映和核算支付猎头公司中介费等）

32.1 经办部门执行“合同管理办法”签订中介合同并按合同约定执行支付手续；

32.2 财务部根据预算额度及合同条款审核；

32.3 所附原始凭证：发票、合同。

第三十三条 大型招聘会费（反映和核算大型招聘会会场租赁费、网络投放费、资料费等）

33.1 经办部门拟定招聘预算方案报批后实施，对于单笔业务金额（ ≥ 10000 元）分项业务执行“合同管理办法”签订分项合同；

33.2 经办部门在实际执行中对于分项业务的执行额度可适当调配，但总额度不得超过报批的预算方案，否则需另行申报批准方可实施；

33.3 经办部门报销时应按分项业务分别填列报销单据且各分项业务尽量收集齐全一次性送审，这样便于总预算额度的控制(避免今天一个分项业务报销，明天一个分项业务报销，过几天又有一个分项业务报销，到最后经办部门搞不清到底报销了多少，可能连财务部门也搞不清楚报销了多少，即使有台账记录备忘，也可能因人为遗漏而对不上，所以经办部门一次性提交审核不但利于总预算额度控制同时避免日后核对的工作量)可能导致不能及时入账。

33.4 财务部根据批准方案、预算额度、合同条款审核；

33.5 所附原始凭证：发票、方案、合同及实际执行的现场资料。

第三十四条 日常招聘会费(反映和核算人才网络日常维护费，场地费)

34.1 经办部门对于人才网络维护可根据预算按年签约并依合同约定支付；场地费等在预算额度内据实报销；

34.2 财务部对于网络年度维护费根据合同条款及预算额度审核；对于场地费等日常招聘费根据预算额度及实际执行时的相关现场资料审核。

34.3 需附原始凭证：发票、合同或实际执行相关资料。

阅读延伸（关于福利费的涉税文件）：

实务中，财务人员会有这样的困惑，个人所得税法第四条明确规定“福利费、抚恤金、救济金”免征个人所得税，但在税务检查或稽查中税务机关会要求企业这也缴税那也补税，所以有些企业的财务人员干脆只要给员工发放福利，无论是何种方式一律并入工资计算缴纳个人所得税。而作为专业的财务人员，既要清楚关于“福利费”的会计处理，更要清楚企业所得税法和个人所得税法以及法律之下的条例、条例之下的部门规章、规范性文件中关于“福利费”的条文规定，不能简单独立地只看一个文件就认定只要是“福利费”就征收个人所得税或免征个人所得税，具体要看“福利费”的性质和内容界定如下：



1. 关于福利费的法律文件

文件 1：《中华人民共和国个人所得税法》第四条规定下列各项个人所得，免纳个人所得税：……福利费、抚恤金、救济金……

文件 2：《个人所得税法实施条例》第十四条规定：“税法第四条第四项所说的福利费，是指根据国家有关规定，从企业、事业单位、国家机关、社会团体提留的福利费或者工会经费中支付给个人的生活补助费；所说的救济金，是指各级人民政府民政部门支付给个人的生活困难补助费。”

文件 3：《国家税务总局关于生活补助费范围确定问题的通知》（国税发[1998]155 号）规定如下：

近据一些地区反映<中华人民共和国个人所得税法实施条例>第十四条所说的从福利费或者工会经费中支付给个人的生活补助费,由于缺乏明确的范围在实际执行中难以具体界定各地掌握尺度不一须统一明确规定以利执行。经研究明确如下：

一、上述所称生活补助费是指由于某些特定事件或原因而给纳税人或其家庭的正常生活造成一定困难其任职单位按国家规定从提留的福利费或者工会经费中向其支付的临时性生活困难补助

二、下列收入不属于免税的福利费范围应当并入纳税人的工资薪金收入计征个人所得税：

- (一) 从超出国家规定的比例或基数计提的福利费、工会经费中支付给个人的各种补贴补助；
- (二) 从福利费和工会经费中支付给单位职工的人人有份的补贴补助；
- (三) 单位为个人购买汽车、住房、电子计算机等不属于临时性生活困难补助性质的支出。

三、以上规定从 1998 年 11 月 1 日起执行。

此文中临时性生活困难补助如：按规定从企业福利费中支付给职工的困难补助、救济金、医疗补贴、工伤补偿费、丧葬费、抚恤金、独生子女费、职工异地安家费等可免征个人所得税。

文件 4：《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：

(一)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,包括职工因公外地就医费用、暂未实行医疗统筹企业职工医疗费用、职工供养直系亲属医疗补贴、职工疗养费用、自办职工食堂经费补贴或未办职工食堂统一供应午餐支出、符合国家有关财务规定的供暖费补贴、防暑降温费等。

(二)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,包括职工食堂、职工浴室、理发室、医务所、托儿所、疗养院、集体宿舍等集体福利部门设备、设施的折旧、维修保养费用以及集体福利部门工作人员的工资薪金、社会保险费、住房公积金、劳务费等人工费用。

(三)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。

(四)离退休人员统筹外费用,包括离休人员的医疗费及离退休人员其他统筹外费用。企业重组涉及的高退休人员统筹外费用,按照《[财政部关于企业重组有关职工安置费用财务管理问题的通知](#)》(财企[2009]117



号)执行。国家另有规定的，从其规定。

(五)按规定发生的其他职工福利费，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，以及符合企业职工福利费定义但没有包括在本通知各条款项目中的其他支出。

第二条规定：企业为职工提供的交通、住房、通讯待遇，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、通讯补贴，应当纳入职工工资总额，不再纳入职工福利费管理；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管理，但根据国家有关企业住房制度改革政策的统一规定，不得再为职工购建住房。

企业给职工发放的节日补助、未统一供餐而按月发放的午餐费补贴，应当纳入工资总额管理，财企[2009]242号以列举的形式规定了企业职工福利费的范围，会计实务中一般都是以该文件作为福利费明细核算的依据。此文对职工福利费核算问题的规定，并不影响企业所得税计算和缴纳。

文件5：《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）第三条规定：关于职工福利费扣除问题《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第四十条规定的企业职工福利费，包括以下内容：

(一)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，包括职工食堂、职工浴室、理发室、医务所、托儿所、疗养院等集体福利部门的设备、设施及维修保养费用和福利部门工作人员的工资薪金、社会保险费、住房公积金、劳务费等。

(二)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，包括企业向职工发放的因公外地就医费用、未实行医疗统筹企业职工医疗费用、职工供养直系亲属医疗补贴、供暖费补贴、职工防暑降温费、职工困难补贴、救济费、职工食堂经费补贴、职工交通补贴等。

(三)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。

该文件也是以列举的形式规定了企业可以税前扣除的“职工福利费”范围，但是该文件主要是用于企业所得税方面，而不是个人所得税方面。

文件6：《国家税务总局关于企业工资薪金和职工福利费等支出税前扣除问题的公告》（国家税务总局公告2015年第34号）对国税函（2009）3号做出了一些补充与修改：

一、其中第一条规定企业福利性补贴支出税前扣除问题

列入企业员工工资薪金制度、固定与工资薪金一起发放的福利性补贴，符合《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）第一条规定的，可作为企业发生的工资薪金支出，按规定在税前扣除。

不能同时符合上述条件的福利性补贴，应作为国税函（2009）3号文件第三条规定的职工福利费，按规定计算限额税前扣除。

此条款改变了以往将所有福利性支出计入职工福利费的做法，规定福利性支出中列入企业员工工资薪金制度、固定与工资薪金一起发放的福利性补贴，如果符合国税函（2009）3号文件关于“合理工资薪金”



的规定，可以作为企业发生的工资薪金支出，按规定在税前扣除。

二、企业年度汇算清缴结束前支付汇缴年度工资薪金税前扣除问题

企业在年度汇算清缴结束前向员工实际支付的已预提汇缴年度工资薪金，准予在汇缴年度按规定扣除。

国税函〔2009〕3号文强调的是“实际发放的工资薪金总和”，显然不包括年末应付工资余额。大部分企业都存在本月工资于次月上旬发放的习惯（如12月的工资，将于次年1月发放），而根据权责发生制原则，企业一般都会在12月底预提职工薪酬，这将与会计产生时间性差异。国家税务总局公告2015年第34号的此条款正是针对国税函〔2009〕3号文的补充和修改。

上述几个文件关于“福利费”的界定，就可以发现其范围是越变越小的，一般情况下：会计核算范围>企业所得税税前扣除范围>个税免征的范围。

2. 财企[2009]242号文与国税函[2009]3号文对比分析

财企[2009]242号文与国税函[2009]3号文尽管都是对职工福利费的规定，财企[2009]242号文是规范企业对职工福利费的会计核算，而国税函[2009]3号文是对企业职工福利费所得税前扣除的规定，从性质上看这两个文件并无隶属关系，但因规定的都是“福利费”的范畴，现将两文对比归纳如下，旨在实务中能精准地进行财税处理：

两个文件的相同点：

(1) 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，这其中包括职工因公外地就医费用、暂未实行医疗统筹企业职工医疗费用、职工供养直系亲属医疗补贴、食堂经费补贴、符合国家有关财务规定的供暖费补贴及防暑降温费、职工困难补贴、救济费等，税法和财务都作为福利费处理；

(2) 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（财企2009242号文的“职工异地安家费”和国税函20093号文的“安家费”并不矛盾）、探亲假路费等，税法和财务都作为福利费处理；

(3) 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，税法和财务都作为福利费处理。

两个文件的不同点：

(1) 财企【2009】242号文将“职工疗养费”作为福利费而国税函【2009】3号文没有规定，即此项费用财务上作为福利费处理而税法上未明确规定。在税务检查或稽查中，该费用可能会被认定为与生产经营无关费用，而不得在税前扣除。参考国家税务总局公告2012年第15号：对企业依据财务会计制度规定，并实际在财务会计处理上已确认的支出，凡没有超过《企业所得税法》和有关税收法规规定的税前扣除范围和标准的，可按企业实际会计处理确认的支出，在企业所得税前扣除，计算其应纳税所得额。财企【2009】242号：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。

(2) 财企[2009]242号文增加“未办职工食堂统一供应午餐支出”，更切合现实。因为这部分支出企业取

得是餐饮发票,实际处理中无法区分是业务招待费还是职工午餐的支出,能否税前扣除一直是税企双方争议的焦点问题。财企[2009]242号文件的下发相应解除了财务人员实际操作中的困惑。

(3) 财企[2009]242号文规定为“集体福利部门设备、设施的折旧”,较国税函[2009]3号文中的“集体福利部门的设备、设施”的规定更为合理。

(4) 财企[2009]242号文规定“离退休人员统筹外费用”作为福利费处理,而税法未作规定,但很多地区已发文明确,该项支出为与生产经营无关的支出,不能在缴纳企业所得税前扣除。

(5) 国税函[2009]3号文规定“职工交通补贴”和“住房补贴”作为福利费处理,而财企[2009]242号文规定如果交通、住房补贴实现货币化应列入工资总额管理,未实现货币化的作为福利费处理,实务操作中建议依据税法规定,旨在减少企业所得税的纳税调整,但这不影响个人所得税法的执行。

(6)关于职工福利费的核算问题,国税函[2009]3号文即税务上要求单独建账,而财企[2009]242号文即财务上以“应付职工薪酬”科目下设二级明细核算。实务中建议二级明细核算同时单独建账,以规范核算。

财企[2009]242号对职工福利费核算问题的规定,并不影响企业所得税计算和缴纳。因为按照《企业所得税法实施条例》第四十条的规定,企业发生的职工福利费支出,不超过工资薪金总额14%的部分,准予扣除。

此外,需要提醒的是,对于国税函(2009)3号文件已经明确属于职工福利费范围的支出,在进行账务处理时,建议执行税法规定列入职工福利费范畴,而不应再按照会计处理方法或以往的习惯方法列入其他范围,旨在减少纳税调整。因即使企业已经按照会计准则或会计制度的规定直接计入了“生产成本”或“管理费用”等科目,在汇算清缴时,还是要按照税法规定调整到职工福利费中列支作为限额扣除。

生产成本类

第三十五条 生产用水电费报销审核要点(反映和核算生产现场水电费)

35.1 水电表户名与结算主体同一

35.1.1 经办部门根据水电表的实际抄见?量或分配表填制报销凭证,同时附上水电费发票原件(托收业务同理);

35.1.2 财务部根据上次抄表基数核对抄见表或分配量;

35.1.3 需附原始凭证:发票原件、用量抄见表或分配表。

35.2 水电表户名为建设方,且生产用水电费计入施工方企业产值(针对施工企业及房地产)

35.2.1 经办部门签订承包合同需明确由建设方代施工方缴纳生产过程中所消耗的水电费,并于工程结算时从结算款中进行扣缴;

35.2.2 经办部门签订承包合同需明确建设方代施工方扣缴的水电费用,由建设方自行从其开票系统中开具售电和售水增值税发票给施工企业(根据建设方纳税人资格确定是开专票或普票);

35.2.3 经办部门根据合同约定及分表实际抄见表或用量分配表办理报销手续;

35.2.4 财务部门根据合同约定条款审核,同时根据上次抄表基数核对本期抄见表或分配量;



35.2.5 需附原始凭证：发票、合同(如果合同版本太厚，可将合同中关于水电费结算条款截图)、抄见量或用量分配表。

35.3 水电表户名为建设方，且生产用水电费作为甲供材不计入承建方企业产值（针对施工企业及房地产）

35.3.1 经办部门签订承包合同中约定施工企业施工过程中产生的水电费用作为甲供材由业主自己承担
【2016年36号文《营业税改征增值税试点实施办法》对于甲供工程的定义，是指全部或部分设备、材料、动力由工程发包方自行采购的建筑工程】；

35.3.2 经办部门对于施工现场生活区用水电直接挂表计量，由建设单位开具增值税发票给施工方作为报销依据；

35.3.3 财务部对于施工现场生活区用水电费根据上次抄表基数核对抄见量或用量分配表；

35.3.4 所需原始凭证：发票、用量抄见量或用量分配表

备注：施工现场很难取得分户水电表，大多以甲方作为主体取得供水电部门的发票，**【营改增前】**一般会要求经办部门取得甲方的水电分配表及加盖公章的发票复印件作为报销附件，但发票复印作为报销附件只是权宜之计。**【营改增后】**建筑房地产企业被登记为“一般纳税人”后，则施工企业在施工过程中使用的水电费因由建设单位从供水电部门取得增票已作为进项予以扣除处理即“税随票走”，而施工方就有条件需求建设方开具增票作为报销依据。

