

内部刊物

仅供参考

目录

🌀 刊首语

1 纳税·人的行为

🌀 财税视野

2 所得税会计准则比较分析

6 房产原值中土地使用权账务处理演变及其计税影响

8 对公允价值计量属性的几点思考

🌀 业务指南

12 坏账损失及应纳税影响会计处理浅析

16 债务重组准则变动纳税影响分析

19 准备好编制新会计准则下第一份年报了吗

🌀 业务咨询

22 业务咨询

🌀 地方财税

24 关于统一我市城市维护建设税适用税率的通知

主办单位：珠海中拓正泰税务师事务所有限公司

主 编：黄志刚 编 委：罗 叹 温广智

地 址：珠海市香洲柠溪路 338 号 I 段太和商务中心 10 层 邮 编：519001

网 址：<http://www.ztzt.cn> 电子邮件：ztzt@ztzt.cn 电 话：0756-3322336 传 真：0756-3322339

纳税·人的行为

光义的纳税，其实归根到底，源于道的安排，具体来说，是道里面的“阴阳之道”。任何人，都要“纳税”，例如，人如果不付出、不对社会他人做出贡献，那么，他必然不能收获什么，如果 he 要有收获，就必然要付出、贡献，付出和贡献就是“纳税”。从抽象的角度看，这是“阴阳平衡”，这是具有强制性的，任何人都不能打破的，呵呵。其实，中国研究学问深受马哲的影响，大多数理论都是为了指导实践或者是因为实践中有需要而出现的，而实践首先是一种人的行为，其实，大多数理论，都是研究人某种的行为的要素而已。本文的纳税，主要是指狭义的常见的纳税，首先它是一种人的行为。我们先用太极图来帮助概括一个人的行为的基本要素：



太极图上，一阴一阳两个面，一个完整的行为，必然是一个矛盾体，必然包括一阴一阳两个面。我们认为阳面包含了行为主体的话，那么阴面就包含行为的客体。这就是行为的最重要的两个要素。行为主体和客体要发生联系，存在主观要素和客观要素，主观方面，有行为目的和行为方式；客观方面，有行为载体和时空条件。这就是六种行为要素。要阻止或者达成某些行为，就要施加影响到某些行为要素上了。

纳税的行为主体是纳税人、纳税单位，行为客体是国家或者地方相关单位，行为目的履行相应的纳税义务，行为方式有很多种，例如网上报税等等，行为载体有税法及其相关法律、法规、规定、制度等等。这样说法较为宽泛，下面分税种来分析。

个人所得税

个税的行为主体是在中国境内有住所，或者虽无住所但在境内居住满一年的个人，以及无住所又不居住或居住不满一年但从中国境内取得所得的个人，行为客体是国家或者地方相关单位，行为目的是履行配合国家防止、减缓两极分化的义务，行为方式多样，例如网上报税；行为载体是《中华人民共和国个人所得税法》及其相关法律、法规、规定、制度等等。

增值税

增值税的行为主体是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，行为客体是国家或者地方相关单位，行为目的是履行由于行为主体的需求，而导致了需要商品的增值，而商品增值的过程需要消耗公共资源而行为主体的需求是其第一的而且是本质诱因因此导致行为主体需要纳税的义务（消费者的需求往往是导致生产者行动的第一而且是本质动因，所以要承担税负，但是，好像不能说消费者就是增值税纳税人吧？），行为方式多样，例如网上报税；行为载体是中华人民共和国对增值税的相关法律法规、规定、制度等等。

企业所得税

企业所得税的行为主体是有纳税义务的企业，行为目的是履行因为收益而导致的相应的纳税义务，行为客体是国家或者地方相关单位，行为方式多样，例如网上报税；行为载体是《中华人民共和国企业所得税法》及其相关法律法规、规定、制度等等。



所得税会计准则比较分析

来源：财会通讯 作者：刘洋

一、所得税会计的历史沿革

追踪我国所得税会计发展的历史，可以发现所得税会计的核算方法大体上可以分为三个阶段：第一阶段为1994年税制改革以前。我国所得税的立法及征收较晚，1980年我国颁布了第一部所得税法《中外合资经营企业所得税法》，国有企业也从1983年利改税之后才开始缴纳所得税，在1994年前，会计准则与税法在收入、费用等确认和计量方面基本一致。这样按会计准则规定计算的税前会计利润与按税法规定计算的应纳税所得额也基本一致，企业所得税就被视为利润分配的一项内容，所得税会计在当时没有产生的必要。按当时《工业企业会计制度》规定：月份终了企业计算出当月应缴纳的所得税，也就是将企业的所得税负担作为利润分配的一项内容而不是作为一项费用来反映。这种核算方法在理论上被称之为所得税的收益分配论；第二阶段为1994年《中华人民共和国所得税暂行条例》（简称《暂行条例》）发布后至2006年新所得税准则的发布。1994年初《暂行条例》的颁布，标志着税前会计利润和应税所得的分离。随着1994年税收制度改革以及财务会计独立性的加强，特别是根据我国社会主义市场经济发展的需要。我国的会计制度与会计准则不断完善，所得税税法与会计制度、会计准则之间在收入与费用的确认与计量方面的差异不断增多。财政部为了更好地协调

两者之间的差异，于1994年颁布了《企业所得税会计处理的暂行规定》（简称《暂行规定》），明确了企业在产生了永久性差异与暂时性差异以后，可以分别选用应付税款法和纳税影响会计法进行处理。《暂行规定》关于所得税的会计处理可归纳为以下方面：一是将所得税确认为一项费用，在会计科目表中专门设置了“所得税”会计科目，将其归入损益类，取消“利润分配”科目中的“应交所得税”明细科目，所得税作为一项费用列示在损益表中；二是承认会计收益与应税收益的差异，在确定应税收益时按照税法的规定对会计收益进行调整，对时间性差异可以进行跨期摊配；三是对所得税会计核算，可以采用“应付税款法”或“纳税影响会计法”。企业采用纳税影响会计法时，一般应按“递延法”进行账务处理。根据本企业具体情况，企业也可以采用“债务法”进行账务处理。《暂行规定》从业主权益理论出发，将所得税费用化，使我国所得税会计开始与国际会计惯例接轨。1995年财政部发布的《企业会计准则一所得税》（征求意见稿）以及2001年发布的《企业会计制度》中关于企业所得税会计处理的规定，与《暂行规定》基本一致，允许企业根据具体情况选用应付税款法、递延法和债务法进行会计核算；第三阶段为2006年新所得税准则发布之后。为了进一步规范所得税的会计处理方法及其相关的信息披露，2006



年财政部发布了《企业会计准则第 18 号—所得税》，与原来企业适用的《暂行规定》和《企业会计准则—所得税》比较有较大差别。

二、所得税准则的比较分析

(一) 所得税差异的分类方法不同 在原准则中由于会计制度和税法两者的目的不同，对资产、负债、收入、费用等的确认时间和范围也不同，从而导致税前会计利润与应税所得额之间产生了差异，并将这一差异分为永久性差异和时间性差异两种类型。永久性差异是由于企业一定期间的会计收益与应税所得之间计算口径不同而产生的差异，产生于当期，以后各期不作转回处理；时间性差异是由于企业在某些收入、费用项目计入应税所得的时间与计入会计收益的时间不一致而产生的差异，发生于某一时期。但在以后的一期或多期内可以转回。而新准则与国际惯例接轨，摒弃了“两种差异”的提法，引进了暂时性差异的概念。首先从资产和负债的定义出发明确了资产和负债的计税基础。资产的计税基础，是指企业收回资产账面价值的过程中，计算应纳税所得额时按照税法规定可以自应税经济利益中抵扣的金额；负债的计税基础，是指负债的账面价值减去未来期间计算应税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额。暂时性差异是指资产、负债的账面价值与其计税基础不同产生的差额，因资产、负债的账面价值与其计税基础不同，产生了在未来收回资产或清偿负债的期间内，应纳税所得额增加或减少并导致未来期间应交所得税增加或减少的情况，形成企业的资产或负债，在有关暂时性差异发生当期，符合确认条件的情况下，应当确认相关的递延所得税负债或递延所

得税资产。根据暂时性差异对未来期间应纳税所得额的影响，暂时性差异也分为两种形式：一是应纳税暂时性差异，是指在确定收回或清偿该资产或负债的账面金额的未来期间的应税利润（可抵扣应税收益额的亏损）时，将导致应税金额的暂时性差异；二是可抵扣暂时性差异，是指在确定收回或清偿该资产或负债的账面金额的未来期间的应税利润（可抵扣应税收益的亏损）时，将导致可抵扣金额的暂时性差异。这种变化体现了对包括所得税会计处理在内的企业财务会计视角，已经由损益表观转变为资产负债表观，反映了当前会计界视野的拓宽和认识的深化，以及目标的国际趋同。

(二) 所得税会计核算方法不同 原准则中企业既可以选用应付税款法，也可以选用纳税影响会计法中的递延法或债务法进行所得税会计核算。应付税款法不要求对所得税进行跨会计期间核算，也不确认时间性差异对未来所得税的影响，而是将本期税前会计利润与应纳税所得额之间的差异均在当期确认为所得税费用，造成的纳税影响额直接计入当期损益，而不必递延到以后各期，当期的所得税费用等于当期应交的所得税。纳税影响会计法中的递延法或债务法则要求对所得税进行跨会计期间核算。在核算时首先按税前会计利润计算当期所得税费用，然后根据应纳税所得额确定应交所得税款，最后根据所得税费用与当期应纳税款之差，倒算出本期的递延款。新准则要求企业采用资产负债表债务法进行核算，即要求将所得税进行跨会计期间核算：在资产负债表中，企业首先根据《税法》规定对税前会计利润进行调整，按照调整后的应纳税所得额计算当期应交所得税；然后根据资产或负债的



账面价值与税法计税基础确定暂时性差异，据此计算递延所得税资产或递延所得税负债的账面余额，其期末期初余额之差是本期发生和转回的递延所得税资产和递延所得税负债的净额；最后通过确定了当期应交所得税及递延所得税来推算利润表中应予确认的本期所得税费用。其计算公式为：本期所得税费用=当期应纳税所得额×税率+(期末递延所得税负债-期初递延所得税负债)-(期末递延所得税资产-期初递延所得税资产)。与原准则比较新准则的变化：一是对暂时性差异的处理不允许在应付税款法和纳税影响会计法之间作选择，统一要求采用纳税影响会计法；二是在纳税影响会计法中，不允许在递延法和债务法之间作选择，统一要求采用债务法；三是摒弃了损益表债务法，而改用国际会计准则委员会要求的资产负债表债务法。

(三) 所得税项目列报和披露不同与原准则相比，新准则对所得税项目在财务报表中的列报和披露内容的规定也有差异。主要体现在：一是所得税相关项目在资产负债表中的列示不同。原准则只要求企业在负债类科目中设置“递延税款”科目，核算企业由于时间性差异造成的税前会计利润与纳税所得之间的差异所产生的影响纳税的金额以及以后各期转销的数额，于是在资产负债表中的资产方增设“递延税款—递延税款借项”项目，以反映企业尚未转销的递延税款的借方余额；在负债方增设“递延税项—递延税款贷项”项目，以反映企业尚未转销的递延税款的贷方余额，这种在资产负债表上将“递延税款”借方余额和贷方余额分别表示预付税款和应付税款的列报方式混淆了资产与负债的内涵，如果资产与负债抵消后反映，

则这种列示方式不恰当，因为抵消后递延税款无法完全真实反映企业的财务状况，不利于报表使用者利用资产负债表对企业财务状况作出客观、公允地评价。新准则则规定企业应在资产类科目中设置“递延所得税资产”科目，核算企业由于可抵扣暂时性差异确认的递延所得税资产，及按能够结转后期的尚可抵扣的亏损和税款抵减的未来应税利润确认的递延所得税资产；在负债类科目中设置“递延所得税负债”科目，核算企业由于应税暂时性差异确认的递延所得税负债。递延所得税资产和递延所得税负债应当分别作为非流动资产和非流动负债在资产负债表 1 中列示，所得税费用应当在利润表中单独列示。与原准则相比，新准则在资产负债表中将递延所得税资产和递延所得税负债与其他资产和负债合并列报，并且递延所得税资产和负债也应与当期所得税资产和负债区别开来，使得“递延税款”的含义大为扩展了，并且更具有现实意义。这种处理方法可以清晰反映企业的财务状况，更有利于企业的正确决策。二是所得税相关项目在损益表中的列示不同。原所得税会计准则规定损益项目仅包括企业本期所得税费用，具体是在利润表中的“利润总额”项目下设置“减：所得税”项目，以反映企业本期所得税费用；而新所得税会计准则规定，损益类科目不仅包括企业当期所得税费用，还包括递延所得税费用。三是所得税相关项目在财务报表附注中的披露不同。

三、新所得税会计准则的启示

会计经历了其重心从资产负债观，到收入费用观，再到资产负债观的转换过程。2003年，美国证券交易委员会提出了关于“对美国财务



报告采用以原则为基础的会计体系的研究”的研究报告。该研究报告通过比较后指出：“在制定准则，特别是在确立目标导向的体系时，采用收入费用观是不恰当的。历史的经验表明：资产负债观为经济实质提供了最有力的概念描述，从而成为准则制定过程中最合适的基础”；在所得税会计处理方法上，也经历了从应付税款法、递延法、损益表债务法，到目前的资产负债表债务法的这样一个核算过程由简单到复杂，计量准确性由低到高的过程。美国财务会计准则委员会早在 1987 年发布的 96 号财务会计准则公告中，就建议采用资产负债表债务法核算当年和以前年度经营活动所产生的所得税纳税影响；1996 年修订的国际会计准则第 12 号，也由原来要求企业采用递延法或损益表债务法改为禁止采用递延法，要求采用资产负债表债务法。由此可见，无论从制定准则所依据的基础观念，还是所得税会计的核算方法，我国所得税会计准则都顺应了所得税会计发展的国际趋势，与国际财务报告准则之间实现了实质性趋同。

通过以上比较从中可以看出：新准则中运用的资产负债表债务法在对递延所得税资产和递延所得税负债的确认以及计量时能够严格地遵循关于资产、负债的定义，进而能恰当地反映一个企业在一定时点的财务状况，从而为财务报表的外部使用者提供决策有用的财务信息。由于新准则不再要求提供两大类方法供企业会计人员进行选择，而要求所有的上市公司均采用资产负债表债务法进行所得税会计的核算，这能更好地满足不同企业在所得税会计处理方面的可比性，即加强了会计信息的可比性。

新准则对递延所得税资产的确认充分体现了谨慎性原则的要求。在资产负债表债务法下，如果预计未来会计利润不能大于应税所得，那么资产负债表中确认的递延所得税资产就是虚增资产，因此，新准则设定了可确认递延所得税资产的上限：“企业应当以可能获得的应税所得为限，确认由可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产”。可见，新准则不仅沿用了谨慎性的会计原则，而且将其加以丰富，其内容都是首次出现在所得税会计规范中。首次执行新准则会影响企业的当期损益。目前，我国大多数上市公司所得税会计核算采用应付税款法，纳税影响会计法尚未得到广泛应用，即以应交税金的数额确定当期的所得税费用，而新准则的颁布不允许企业再采用应付税款法等方法，多数企业要首次执行新的资产负债表债务法进行所得税会计处理，确认由于暂时性差异而产生的递延所得税资产或递延所得税负债，当税率发生变化时，还要对资产负债账面价值与计税基础不同形成的暂时性差异，对所得税的影响进行追溯调整，这就会使首次执行新准则的企业追溯调整财务报告，影响企业的当期损益。新准则要求企业加大对财务人员的培训。由于新准则运用资产负债表债务法，从会计实务的角度看，与原准则相比，所得税的会计核算程序更加复杂，比原准则核算内容更加丰富，更规范地提出了会计处理与核算方法，这样理解的难度无疑也增加了。这对广大上市公司财务人员的业务水平与职业素质提出了更高的要求，要求其不得不花费大量的人力、物力、财力去学习和掌握新准则。



房产原值中土地使用权账务处理演变及其计税影响

房产税计

税依据是房产的计税价值或房产的租金收入。按照房产计税价值征税的，应该依照房产原值一次减除 10%~30%后的余值计算缴纳。房产原值是指纳税人按照会计制度规定，在账簿“固定资产”科目中记载的房屋原价。对纳税人未按会计制度规定记载的，在计征房产税时，应按规定调整房产原值；对房产原值明显不合理的，应重新予以评估。由于从价计征房产税的计税依据是企业账载的房屋原值，因此在时间和空间上正确界定土地使用权是否构成房屋原值十分重要。

企业财务制度中对土地使用权的相关处理不断变化，相应的房产税计税依据也随之改变。财政部“关于印发《企业会计制度》的通知”[财会（2000）25 号]公布的《企业会计制度》第 47 条规定，“企业购入或以支付土地出让金方式取得的土地使用权，在尚未开发或建造自用项目前，作为无形资产核算，并按本制度规定的期限分期摊销。房地产开发企业开发商品房时，应将土地使用权账面价值全部转入开发成本；企业因利用土地建造自用某项目时，将土地使用权的账面价值全部转入在建工程成本”。根据上述规定，从 2001 年 1 月 1 日起，企业购入土地使用权后，按无形资产进行摊销；在上述土地建设开工后将尚未摊销的土地使用权转

入“在建工程”，待竣工后再由“在建工程”转入“房屋原值”，以此计算的房产税缴纳依据中包含全部土地使用权。但该文件对企业 2001 年 1 月 1 日前购入的土地使用权未作出后续衔接处理规定。

财政部“关于印发《企业会计准则——无形资产》等 8 项准则的通知”[财会（2001）7 号]公布的《企业会计准则——无形资产》（现称为旧准则）第 21 条规定，“企业进行房地产开发时，应将相关的土地使用权费用予以结转。结转时，将土地使用权的账面价值一次计入房地产开发成本”。该规定不仅适用于房产开发企业开发的商品房，对非房地产企业自行建造自用的房屋同样适用。一次结转的土地使用权账面价值仅指与在建工程相关的土地。这里的“相关”应理解为“对应”或“配比”。企业应当以对应房产占用的土地面积按比例结转土地使用权到固定资产房产原值中；而对非房产占用土地（如道路、绿化、围墙、场地），应当按无形资产分别予以摊销。与[财会（2000）25 号]中包含全部土地使用权的规定有所不同，这样的会计处理下房产原值中只包含部份土地使用权，以此计算缴纳的房产税相对减少。

根据财政部“关于印发实施《企业会计制度》及其相关准则问题解答的通知”[财会（2001）



43号]中第9条关于土地使用权转入房屋、建筑物的价值后,其价值摊销年限如何确定问题的解答,“公司以购入或以支付土地出让金方式取得的土地使用权的账面价值,转入开发商品房成本,或转入在建工程成本后,其账面价值构成房屋、建筑物实际成本。如果土地使用权的预计使用年限高于房屋、建筑物的预计使用年限的,在预计该项房屋、建筑物的净残值时,应当考虑土地使用权的预计使用年限高于房屋、建筑物预计使用年限的因素,并作为净残值预留,待该项房屋、建筑物报废时,将净残值中相当于尚可使用土地使用权价值的部分,转入继续建造的房屋、建筑物的价值,如果不再继续建造房屋、建筑物的,则将其价值转入无形资产进行摊销。如公司将土地连同地上房屋、建筑物一并出售的,按其账面价值结转固定资产清理。执行《企业会计制度》前土地使用权价值作为无形资产核算而未转入所建造的房屋、建筑物成本的公司,可不作调整,其土地使用权价值按照《企业会计制度》规定的期限平均摊销”。这里应当注意两点:一是会计制度已经注意到了土地使用权年限和用途的差异,而规定未必将土地使用权的全部价值转入房屋、建筑物成本中,这与财会[200117号文件无形资产旧准则中有关土地使用权的处理相一致;二是土地使用权价值已经作为无形资产核算而未转入所建造的房屋、建筑物成本的公司,可不作调整,其土地使用权价值按照《企业会计制度》规定的期限平均摊销。这是对财会[2000]25号文件的补充,有利于企业对2001年1月1日前购入的土地使用权进行后续衔接处

理。应当注意的是,这一规定改变了财会[2000125号中规定的土地使用权账面价值全部转入在建工程相关成本的做法,以此计算的房产税缴纳依据中可能不再包含任何土地使用权。

根据财政部“关于印发《企业会计准则第1号——存货》等38项具体准则的通知”[财会(2006)3号]中公布的《企业会计准则第6号——无形资产》(现称新准则)第3条规定,“无形资产,是指企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产。资产满足下列条件之一的,符合无形资产定义中的可辨认性标准:(1)能够从企业中分离或者划分出来,并能单独或者与相关合同、资产或负债一起,用于出售、转移、授予许可、租赁或者交换。(2)源自合同性权利或其他法定权利,无论这些权利是否可以从企业或其他权利和义务中转移或者分离”。根据新的无形资产准则,企业取得的土地使用权应作为无形资产核算,一般情况下,当土地使用权用于自行开发建造厂房等地上建筑物时,相关的土地使用权账面价值不应该转入在建工程成本,这种处理明显不同于无形资产旧准则中企业在房产开发或自建自用时结转相关的土地使用权费用的方法。对于有关的使用权与地上建筑物应当分别按照其应摊销或应折旧年限进行摊销、提取折旧。重新修订后的无形资产准则表明,企业账载的房产原值中不再包含任何土地使用权。以此计算缴纳房产税的依据中不再包含任何土地使用权。

根据财政部“关于印发《企业会计准则——应用指南》的通知”[财会(2006)18号]公

布的《〈企业会计准则第 6 号——无形资产〉应用指南》中对于土地使用权的处理，“企业取得的土地使用权通常应确认为无形资产，但改变土地使用权用途，用于赚取租金或资本增值的，应当将其转为投资性房地产。自行开发建造厂房等建筑物，相关的土地使用权与建筑物应当分别进行处理。外购土地及建筑物支付的价款应当在建筑物与土地使用权之间进行分配；难以合理分配的，应当全部作为固定资产。企业（房地产开发）取得土地用于建造对外出售的房屋建筑物，相关的土地使用权账面价值应当计入所建造的房屋建筑物成本”。这里的指南是对新准则的解释说明，它强调指出：对于外购土地使用权及建筑物支付的价款应当在建筑物与土地使用权之间进行分配；难以合理

分配的，应当全部作为固定资产，以此计算缴纳房产税的依据（房产原值）中就会包含无法合理分配的土地使用权。

从上述有关企业土地使用权账务处理的一系列变化来看，企业的房产原值随着土地使用权是否包含其中而不断改变，与之相应的房产税计税依据亦随之变化。这会引入不合理现象：账务处理不同导致部分房产原值中包含土地使用权而部分不包含土地使用权，计税口径不一致，进而导致纳税结果不同，削弱了税法的严肃性、公平性。因此笔者认为，应结合现行企业会计制度，秉承房产税立法精神，在税法上明确规定作为计税依据的房产原值中是否包含土地使用权价值。

来源：财会通讯 作者：钱仁勇



对公允价值计量属性的几点思考

来源：会计之友 作者：张春国

2006 年 2 月，我国财政部颁发了含 1 项基本准则和 38 项具体准则的新会计准则体系。新会计准则体系最大特色之一就是再次采用了“公允价值”计量属性，充分体现了与国际会计准则之间的趋同。在公允价值计量模式下，企业必须根据报告日的实际情况，对各项资产和负债进行重新计量，动态、及时地反映各项资产和负债价值的变化，并在报表中予以反映，使报表信息更相关，对决策更有用。

一、公允价值的涵义

国际会计准则委员会（IASC）在 1995 年 6 月发布的第 32 号国际会计准则（IAS32）中，对公允价值的定义是：“公允价值是指在公平交易中，熟悉情况的当事人自愿据以进行资产交换或负债结算的金额。”



美国财务会计准则委员会（FASB）在 2000 年 2 月发布的第 7 辑财务会计概念公告（SFAC7）中，把公允价值定义为：“在交易双方自愿的前提下，当前资产（或负债）的购置（或发生）或出售（或清偿）金额。” FASB 在 2004 年 6 月发布的《公允价值计量》征求意见稿中对公允价值所下的定义是：“资产或负债在熟悉情况、没有关联的意愿参与者的当前交易中进行交换的价格。”

我国《企业会计准则——基本准则》对公允价值的定义是：在公允价值计量下，资产和负债按照在公平交易中，熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额计量。

对公允价值的理解应把握如下三点：第一，交易双方属于非关联方，都以追求自身价值最大化为目标，不存在特殊的利益关系，都了解资产实际或潜在的价值，熟悉市场状况等；第二，公平交易：交易双方没有给予对方优惠的动机，也不存在利用各种关系压低或抬高价格、侵犯或输送对方利益的可能性；第三，交易双方都是自愿地进行交易，不是由于被迫购买或清算销售。由此可见，公允价值就是指一项资产或负债在熟悉业务的、没有关联关系的、自愿交易的双方之间所达成的交易价格。

公允价值被广泛采用的原因主要有以下两个方面：一方面，公允价值体现了一定时间上资产或负债的实际价值，以公允价值计量的资产，能够反映企业价值创造中，经济利益流入的能力。以公允价值计量的负债，能够反映企业在清偿债务时可能流出的经济利益。另一方面，公允价值是建立在公平交易基础上的，能够提供更加准确、可靠的会计信息，从而为会计信息的使用者提供更有价值的决策信息。

二、公允价值和其他计量属性的关系

《企业会计准则——基本准则》中列举了 5 种可能的计量属性：历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值。

（一）公允价值与历史成本的关系

历史成本是指资产或负债的原始交易价格；公允价值是对资产和负债以当前市场情况为依据进行价值计量的结果，是价值计量而不是成本计量，这是公允价值计量与历史成本计量的根本区别。历史成本属于过去时态，只能用于初始计量并供以后各期进行摊销或者分配，不存在后续计量问题；公允价值计量的时态是跳跃的，它强调动态、及时地反映资产和负债的价值变化，企业必须根据报告日的新情况对各项资产和负债项目进行公允价值计量，并在报表中反映出来，使报表信息更具相关性。成本计量与公允价值计量并不总是相互冲突的，在正常情况下，资产和负债初始确认时，成本与公允价值应该是相等的，除非发生的交易是不正常的、不公平的。FASB 在 SFAC7 中也指出，“若无反证，历史成本也可以是公允价值”。

（二）重置成本与公允价值的关系

重置成本是指在本期重购或重置企业持有的某项资产的成本。重置成本是现在时点的成本，它强调站在企业主体角度，以投入到某项资产上的价值作为重置成本；而公允价值强调独立于企业主



体之外，站在市场的角度以交易双方达成的市场价格作为公允价值。对于产成品等企业自制资产而言，其重置成本一般要低于公允价值，因为后者往往还包含卖方利润，对于从市场上刚刚购入的新资产而言，二者的金额可能相等，其前提则是该资产是在熟悉情况和自愿双方的公平交易中实现。

（三）现行市价与公允价值的关系

现行市价是指资产在正常交易条件下的变现价值，它完全依赖于可观察到的市场价格，同公允价值接近。

（四）可变现净值与公允价值的关系

可变现净值是在不考虑资金的时间价值的情况下，计量资产在正常经营过程中可带来的预期现金流入或流出。它同公允价值的区别是：1. 前者不考虑资金的时间价值，而以市场评价为基础的公允价值显然不会如此。2. 前者扣除了预计变现过程中的直接成本后的净值，后者通常不考虑直接成本。

（五）现值与公允价值的关系

现值是指资产在正常经营状态下可望实现的未来现金流入量的折现额。当会计师无法获得市场信息时，只能转而使用未来现金流量的估计值来计量某项资产或负债。它包含两种不同的表现形式：即根据管理当局的一定用途来估计资产的未来现金流量的现值（即特定个体价值）和从市场参与者对资产未来现金流量的预期角度所估计的现值（即市场预期价值）。显然，以特定个体价值为计量目的的现值与公允价值不一致。然而，现值本身不是会计计量的目的。仅仅使用某个人为的利率对一系列估计的现金流量进行折现，得到的现值只能为财务报表的使用者提供非常有限甚至是误导的信息。为了使财务报告能够提供具有决策相关性的信息，现值必须能够反映被计量资产或负债的某些可观察的计量属性，SFAC7 把这种属性称为公允价值。由此可见，现值本身不能称为计量属性，在初次确认和新起点计量中使用现值的唯一目的是估计公允价值。

三、公允价值的应用

公允价值的应用会影响到多种会计要素的计量，从而产生广泛的影响。比较典型的应用有以下几个方面：

（一）资产减值测试

资产存在减值迹象时，其可收回金额根据资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。

（二）金融工具的计量

金融资产或金融负债的初始确认按照公允价值计量。金融资产中以公允价值计量且变动计入当期损益的金融资产、可供出售的金融资产和以公允价值计量且变动计入当期损益的金融负债的后续计量也按照公允价值进行计量。

（三）企业合并

非同一控制下的企业合并，合并成本和被收购方的可辨认净资产均以公允价值计量。



（四）债务重组

以非现金资产清偿债务，其非现金资产按公允价值计量。

（五）投资性房地产

在有确凿证据表明投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得的情况下，可以公允价值模式进行后续计量。

（六）股份支付

以权益结算的股份支付换取职工提供服务的，以授予职工权益工具的公允价值计量；以现金结算的以承担负债的公允价值计量。

（七）收入

应收的价款与其公允价值相差较大的，按公允价值确定收入。

（八）融资租赁

租赁期开始日承租人将租赁资产公允价值与最低租赁付款额现值两者中较低者，作为租入资产的入账价值。

（九）政府补贴

如果是非货币性资产，以公允价值计量。

（十）非货币性交易

换入资产和换出资产公允价值均能够可靠计量的，应当以换出资产的公允价值作为确定换入资产成本的基础。

上述公允价值的应用，一方面有可能公允地体现一定时间上企业资产或负债的实际价值，为会计信息的使用者提供客观、真实的决策信息；另一方面，如果被某些别有用心的人滥用，也可能成为操纵利润的工具，比如债务重组、企业合并、政府补贴以及非货币性交易等准则的运用。因此，对监管层来说，如何确定公允价值、识别其对企业会计报表的影响程度和范围，将是一次巨大的挑战。

确定公允价值需要考虑两个方面，一方面要有资产或者负债的市场价格，存在活跃市场，有实际市场的报价，有最近交易日的市场价格；另一方面要考虑估值技术，类似资产的交易价格、行业的基准价格、未来现金流量折现法，还有期权定价模型等。如果需要采用估值技术，应该选择市场参与者普遍认同，且被以往市场实际交易价格验证具有可靠性的估值技术。

由于公允价值具有计量属性上的不确定性和可操纵性，因而其形成的会计计量模式必然带来新的问题和实际应用上的困难，其主要表现：一是信息质量的可靠性难以保证；二是公允价值计量的实际操作难度大；三是公允价值计量可能增加财务报表项目的波动性。这是摆在会计监管机构面前的问题，也是每一个会计从业人员不得不思考的问题。笔者相信，随着会计理论的不断发展和完善，我们有智慧和能力解决公允价值计量中的各种问题，公允价值计量模式必将随着社会经济的不断发展而拓展出更大的应用空间。



坏账损失及应纳税影响会计处理浅析

来源：财会通讯

作者：高峰 杜慧玲 王应寅

一、坏账损失的会计处理

按企业会计制度规定，企业应定期或至少于每年年度终了对应收款项进行全面检查，预计各项应收款项可能发生的坏账，对于没有把握能够收回的应收款项，应计提坏账准备。并规定了不能全额计提坏账准备的几种情形。同时，制度还规定，计提坏账准备的方法由企业自行确定；对坏账损失的会计处理方法则只能用备抵法。在备抵法下其关键是必须合理而正确地估计坏账损失数额，而估计坏账损失数额的方法最常用的有销货百分比法、账龄分析法和应收款项余额百分比法。前者强调收入与费用的正确配比，故又称损益表法；后二者的理论依据及其会计处理方法相同，区别在于应收款项余额百分比法是用应收款项账户余额与一个估计的综合百分比相乘求得，而账龄分析法则将其余额数按账龄长短进行分段，再按各段的金额乘以各段所给定的坏账损失率求得，强调在资产负债表上应能反映应收款项的可实现净值，故又称资产负债表法。

[例 1]某公司对坏账损失计提坏账准备采用账龄分析法。根据 2005 年 12 月 31 日的应收账款明细账，编制的应收账款账龄分析表（略）及其相应的坏账损失估计表如表 1 所示：

必须注意，表 1 所计算出的坏账损失额，是指当期期末“坏账准备”账户的期末余额，而不是当期应计提坏账准备的数额，除非“坏账准备”账户的当期余额为零。因此，编制“坏账准备”账户的调整分录时，应根据该账户的当期余额确定。

(1) 若“坏账准备”账户当期无余额，则会计分录为：

借：管理费用——计提的坏账准备	25480
贷：坏账准备	25480

(2) 若“坏账准备”账户当期贷方余额 25480 元，则无须再做计提坏账准备的会计分录。

(3) 若“坏账准备”账户当期贷方余额 20000 元，则调整分录的金额为 5480 元 (25480-20000)

借：管理费用——计提的坏账准备	5480
贷：坏账准备	5480

(4) 若“坏账准备”账户当期贷方余额为 30000 元，则应冲减多提取数 4520 元 (30000-25480)

借：坏账准备	4520
贷：管理费用——计提的坏账准备	4500



(5) 若“坏账准备”账户当期为借方余额 15000 元，则应补提 40480 元 (25480+15000)

借：管理费用——计提的坏账准备 40480

贷：坏账准备 40480

另外，对应收款项已经证明无法收回而发生的坏账损失，经批准应冲销提取的坏账准备时，借记“坏账准备”，贷记“应收账款”或“其他应收款”。对已转销的应收款项以后若又收回时，应先恢复已冲销的“应收账款”或“其他应收款”和“坏账准备”，即借记“应收账款”或“其他应收款”，贷记“坏账准备”；同时反映应收款项的收回而借记“银行存款”，贷记“应收账款”或“其他应收款”。若转销的坏账只有部分收回，仍做以上两笔记录，但借贷金额应根据收回的金额以及剩余部分有无希望收回而定。若剩余部分有希望收回，则第一笔分录如数全部转回，第二笔分录的金额为已收回的金额；若剩余部分无希望收回，则第一和第二笔分录均按收回的金额入账。

二、应纳税影响的会计处理

由于坏账作为损失计入期间费用，必然会对企业利润产生影响。但企业应纳税所得额是按税法规定的据以征收所得税的利润额，它与企业实现的利润总额并不一致，因而，二者之间会产生计税差异。对因坏账引起的计税差异影响应纳税所得额，应按税法规定进行会计处理。

[例 2]某公司采用余额百分比法计提坏账准备，经董事会批准每年计提比例为 5%，近年来各年税前利润均为 1000 万元，所得税率为 33%，该公司所得税会计处理采用资产负债表债务法。发生有关的会计事项如下：

(1) 20x1 年末“坏账准备”账户无余额，应收账款余额为 500 万元，其中关联企业应收账款余额为 10 万元；另有其他应收款余额为 100 万元。

年末应计提坏账准备 = (500+100) × 5% = 30 (万元)

借：管理费用——计提的坏账准备 300000

贷：坏账准备 300000

年末计算缴纳所得税时，先计算计税差异：

按企业会计制度计算的坏账损失 = (500+100) × 5% = 30 (万元)

按税法规定计算的坏账损失 = [(500-10) + 100] × 5% = 2.95 (万元)

计税差异 = 30 - 2.95 = 27.05 (万元)

其中：永久性差异 = 10 × 5% = 0.5 (万元)

暂时性差异 = (500 - 10 + 100) × (5% - 5% × 0) = 26.55 (万元)

20x1 年该公司应交所得税 = (1000 + 27.05) × 33%

= 338.9265 (万元)



因暂时性差异而影响所得税差额= $26.55 \times 33\% = 8.7615$ (万元)

所得税费用= $338.9265 - 8.7615 = 330.165$ (万元)

借：所得税 3301650
 递延税款 87615
贷：应交税金——应交所得税 3389265

(2) 20x2年10月发生坏账30万元，其中关联企业坏账8万元，报经主管税务机关核准税前扣除22万元。年末应收账款余额为800万元，其中关联企业应收账款150万元，其他应收账款余额为300万元。

核销坏账准备30元

借：坏账准备 300000
贷：应收账款 300000

年末应计提坏账准备= $(\text{年末应收款项余额} - \text{年初应收款项余额}) \times 5\% + \text{核销坏账准备}$
 $= [(800+300) - 600] \times 5\% + 30 = 55$ (万元)

借：管理费用——计提的坏账准备 550000
贷：坏账准备 550000

年末计算缴纳所得税时，先计算按税法规定应扣除的坏账损失额，然后再计算计税差异。

按税法规定应扣除的坏账损失= $[(\text{年末非关联企业应收款项余额} - \text{年初非关联企业应收款项余额}) \times 5\% + \text{当期已核销的坏账损失}]$
 $= [(800 - 150 + 300) - 590] \times 5\% + 22 = 23.8$ (万元)

计税差异= $\text{按企业会计制度规定确认的坏账损失} - \text{按税法规定准予扣除的坏账损失}$
 $= 55 - 23.8 = 31.2$ (万元)

其中：永久性差异= $(150 - 10) \times 5\% + 8 = 15$ (万元)

暂时性差异= $[(800 - 150 + 300) - (500 - 10 + 100)] \times (5\% - 5\%) = 16.2$ (万元)

20x2年该公司应交所得税= $(1000 + 31.2) \times 33\% = 340.2$ (万元)

因暂时性差异而影响所税差额= $16.2 \times 33\% = 5.346$ (万元)

所得税费用= $340.296 - 5.346 = 334.95$ (万元)

借：所得税 3349500
 递延税款 53460
贷：应交税金——应交所得税 3402960



(3) 20x3 年发生坏账 50 万元，其中关联企业坏账 13 万元，报经主管税务机关核准税前扣除 38 万元，10 月 15 日收到上年已核销的坏账 10 万元，其中关联企业坏账 3 万元。年末应收账款余额 1000 万元，其中关联企业应收账款余额 180 万元，其他应收账款余额 350 万元。

核销坏账准备 50 万元

借：坏账准备 500000

贷：应收账款 500000

收到上年已核销的坏账 10 万元

借：应收账款 100000

贷：坏账准备 100000

同时，借：银行存款 100000

贷：应收账款 100000

年末应计提坏账准备=(年末应收款项余额-年初应收款项余额)×5%+本期核销的坏账-本期收回的坏账=[(1000+350)-(800+300)]×5%+50-10=52.5(万元)

借：管理费用——计提的坏账准备 525000

贷：坏账准备 525000

其中关联企业坏账损失=(年末关联企业应收款项余额-年初关联企业应收款项余额)×5%+关联企业发生的坏账-收回已核销关联企业的坏账=(180-150)×5%+13-3=11.5(万元)

该公司 20x3 年按税法规定准予扣除的坏账损失=(年末应收款项余额-年初应收款项余额)×5%+税前核销坏账数-收回核销坏账数=(1170-950)×5%+38-7=32.1(万元)

计税差异=按企业会计制度规定确认的坏账损失-按税法规定准予扣除的坏账损失=52.5-32.1=20.4(万元)

其中：永久性差异=[(180-150)×5%]+13-3=11.5(万元)

暂时性差异=20.4-11.5=8.9(万元)

20x3 年该公司应交所得税=(1000+20.4)×33%=336.732(万元)

因暂时性差异而影响所得税差额=8.9×33%=2.937(万元)

所得税费用=336.732-2.937=333.795(万元)

借：所得税 3337950

递延税款 29370

贷：应交税金——应交所得税 3367320



债务重组准则变动纳税影响分析

来源：财会通讯 作者：陈迎迎

新准则对债务重组会计处理作出了很大变化，影响了企业资产和利润的确认与计量，进而影响到企业所得税计算。修改后的准则虽然与税法规定更趋一致，但仍存在不同，因此，期末需对应纳税所得额进行调整。

一、债务人债务重组纳税影响分析

与旧准则相比，新准则对债务人债务重组的处理作出了以下变化：（1）旧准则将债务人重组收益计入资本公积，但新准则要求无论以何种方式清偿债务，重组收益都计入当期损益。即原来计入“资本公积”，现在计入“营业外收入——债务重组利得”。这种改变减少了期末所有者权益，增加了企业当期应纳税所得额，进而增加了应纳所得税。在企业所得税年度纳税申报表附表一“销售（营业）收入及其他收入明细表”第 26 行增加“债务重组收益”一项，以单独反映债务重组对应纳税所得额影响情况。（2）引入公允价值作为资产账面价值计量依据。由于企业期末的财务状况与旧准则会计处理方式下的财务状况不同，故债务人当期确定的收益金额与旧准则中计入资本公积的金额在某些状况下不同，不能简单理解为将过去应计入资本公积的项目转计收入即可。

在以资产清偿债务方式下，旧准则规定将现金或用于抵偿债务的非现金资产账面价值与应付债务账面价值的差额计入“资本公积”，在新准则下被计入“营业外收入——债务重组利得”，企业期末资产状况并不发生变化，只是将原准则中计入权益的项目改计入收入，会计规定与税法趋于一致，减少了企业期末进行所得税调整的工作。

【例 1】债务人甲企业应付债权人乙企业购货款账面价值 10500.0 元，甲企业发生财务困难，与乙企业签订重组协议。重组协议规定，甲企业以其产品偿还债务，该产品市场价值 80000 元，实际成本 70000 元，增值税率 17%。

按照旧准则，甲企业应当确认资本公积 21400 元（ $105000 - 70000 - 80000 \times 17\%$ ），会计分录为：

借：应付账款——乙企业 105000

贷：库存商品 70000

应交税金——应交增值税（销项税额） 13600

资本公积——其他资本公积 21400

该例中资本公积大于资产转让所得（ $21400 > 80000 - 70000$ ），由转让所得和重组收益两部分组成。



按照新准则，甲企业应确认主营业务收入和债务重组收入，同时结转成本：

借：应付账款——乙企业 105000

贷：主营业务收入 80000

应交税费——应交增值税（销项税额） 13600

营业外收入——债务重组利得 11400

借：主营业务成本 70000

贷：库存商品 70000

该例中会计上确认了主营业务利润 10000 元，确认债务重组收益 11400 元，二者的和就是旧准则中确认为资本公积的数额。

在债务转资本方式下，新旧准则中均规定债务人以债权人放弃债权而享有股份的面值总额确认为股本（或者实收资本）。但在新准则中，将旧准则中计入资本公积的部分分为两部分：“重组债务账面价值－公允价值＝营业外收入”，“公允价值－股本（或实收资本）＝资本公积”；而旧准则中为“重组债务账面价值－股本（或实收资本）＝资本公积”。因此，准则修改后，企业期末利润增加，加大了企业税负，所有者权益下降。

[例 2] 债务人甲企业系股份有限公司，应付债权人乙企业购货款账面价值 103500 元，甲企业发生财务困难，与乙企业签订重组协议。重组协议规定，甲企业以其普通股 10000 股抵债（每股发行成本 1 元），股票市价为每股 9.6 元，印花税税率为 0.1%，不考虑其他税费。按照旧准则：

借：应付账款——乙企业 103500

贷：股本 10000

资本公积——股本溢价 93500

借：管理费用——印花税 96

贷：银行存款 96

按照新准则：

借：应付账款——乙企业 103500

贷：股本 10000

资本公积——股本溢价 86000

营业外收入——债务重组利得 7500

借：管理费用——印花税 96

贷：银行存款 96

从上例可知，新准则下企业期末多确认了收入 7500 元。



修改其他债务条件时，在不涉及或有应付金额的情况下，新准则强调修改其他债务条件后的公允价值，实际上即为将来应付金额的现值，同重组债务的账面价值比较，将来应付金额现值必然大于将来应付金额，而且根据新准则定义，债务重组只包括债权人对债务人的让步。新准则下，“债务人计入当期营业外收入金额=重组债务账面价值-将来应付金额现值”；旧准则中，“债务人计入当期资本公积金额=重组债务账面价值-将来应付金额”。由此可知，企业执行新准则时需考虑货币资金的时间价值，将更准确地反映企业的财务状况和经营成果；改计入收入的数额会大于按照旧准则应计入所有者权益的数额，修改条件后企业确认的负债将低于旧准则下确认的负债数额，造成企业期末收入增加，所有者权益和负债减少，增加应纳税额。

[例 3]债务人甲企业应付债权人乙企业购货款账面价值 1170000 元，甲企业发生财务困难，与乙企业签订重组协议。重组协议规定，协议同意减免甲企业公司 200000 元，其余款项于重组日后的次年年末付清。债务延长期间，乙企业加收余款 2% 的利息，利息与债务本金一同支付。现行贴现率为 6%，则将来应付金额为 989400 元 $[(1170000-200000) \times (1+2\%)]$ ；将来应付金额现值为 933004.2 元 (989400×0.943) 。旧准则下，重新确认的债务金额为 989400 元，计入资本公积金额为 180600 元 $(1170000-989400)$ 。新准则下，重新确认债务账面价值为将来因应付金额现值 933004.2 元，计入当期营业外收入金额为 236995.8 元 $(1170000-933004.2)$ 。

通过上述分析可知，新旧准则关于债务重组的会计处理存在较大差异，影响着企业期末所得税的计量。将会计准则与税法加以比较，发现经过此次修改，部分会计处理与税法规定更加趋于一致。根据新准则，债务重组是债权人对债务人的让步，重组收益被债务人确认为“营业外收入——债务重组利得”，这点与税法中的规定相同。税法中关于债务人以非现金资产清偿债务，一般情况下分解为按公允价值转让非现金资产，以及以与非现金资产公允价值相当的金额偿还债务两项经济业务分别进行处理，需要确认转让所得。它与修改后的准则要求实质上是一致的，会计处理时也确认了两项当期损益，期末不需再对应税所得作出调整。承例 1，新准则下会计上已经确认了主营业务利润和重组收入，期末不需作出所得税调整。债务人以债务转资本方式偿还债务，税法与新准则规定一致，期末不必调整当期应纳税所得额。值得企业注意的是，以修改其他债务条件进行债务重组的，税法规定与新准则仍旧存在差异。税法规定债务人应当将重组债务的计税成本减计至将来应付金额，减记的金额确认为当期债务重组所得，这同旧准则是一致的，只是税法要求将资本公积确认为应税所得。根据前述可知，新准则下企业应以重组债务账面价值减去将来应付金额现值确定重组收益，所以期末进行所得税调整时，企业应按将来应付金额减将来应付金额现值的差调减应税所得，减少期末所得税的支付。



二、债权人债务重组纳税影响分析

新准则引入公允价值概念，使债权人会计处理发生改变。新准则规定债权人以非现金资产、享有的股份以及修改其他债务条件后债权的公允价值确定相应收到的非现金资产入账价值、债务转资本投资以及修改债务条件重组后的债权账面价值；而旧准则中，入账价值都以重组债权的账面价值确定。资产、投资和债务的初始入账价值不同，后续的计提折旧、结转商品成本、收回投资、计提坏账准备等一系列处理中确定的数额均会不同，影响企业税前利润，导致所得税额不同。同旧准则相比，以公允价值确定入账价值更能反映资产、投资和债务的真实情况，期末财务报告中反映的企业财务状况更贴近企业的真实情况。此外，由于公允价值一般低于重组债权的账面价值，故要以二者的差额计人当期损益；但旧准则规定以重组债权的账面价值入账，因而不存在损益。所以，执行新准则，债权人在当期确认了债务重组损失，期末利润将减少，从而使税收负担减小。

同债务人的会计处理一样，新准则颁布后，以非现金资产和债务转资本方式进行债务重组的会计处理方式同税法规定相同，税前利润不必经过调整即为应税所得。但以修改其他债务条件进行债务重组的，新准则的规定与税法存在差异。这是因为税法中是债权人将重组债务的计税成本减计至将来的应收金额，减计的金额确认为当期的债务重组损失。但在新准则中债务重组账面价值以公允价值确定，债务重组损失是重组债务的账面余额与公允价值的差额，而公允价值一般低于作为税收计算依据的将来应收金额，所以企业会计上确定的债务数额要低于税法上允许确定的数额，从而以后各期债权人计提坏账准备、确认管理费用时将产生差异，使当期债权人当期税负增加。



准备好编制新会计准则下第一份年报了吗

来源：《上海国资》 作者：王立娟

日前，在中国证监会召开的上市公司财务工作视频会议上，首席会计师周忠惠指出，上市公司执行新会计准则中存在的会计问题主要体现在会计计量、会计估计、资产负债的分类

以及合并报表相关问题等 4 个方面。各企业的 2007 年年报编制工作正在紧锣密鼓地进行，本文便是着眼于长期股权投资及合并报表领域，就一些重点问题进行分析并提出建议。



子公司长期股权投资的核算

新会计准则颁布后，财政部随后又出台了准则应用指南、专家意见及解释公告等系列规章。根据这些规章，对子公司长期股权投资由权益法变为成本法核算，并进行追溯调整。这一会计政策变更，从母公司角度来看，主要带来以下两个问题：

首先，追溯调整后对母公司留存收益的影响。

在进行成本法核算追溯调整时，对于母公司利润分配金额超过子公司的现金分配的超分配的投资收益部分，无法追溯调整，因此，调整后母公司首次执行日留存收益可能出现负数。为了向现有股东清晰传达这一会计事项，企业应当在其 2007 年年报中充分披露该会计政策变更的影响。

其次，母公司对利润分配政策的调整。

对子公司的长期股权投资采用成本法核算，子公司宣告分派现金股利或利润时，母公司才能确认当期投资收益，进而影响母公司当期利润分配方案。由于子公司利润分配方案需要经过股东会（股东大会）审批，而股东会通常在年后举行。根据资产负债表日后事项准则，资产负债表日后子公司利润分配方案中拟分配的以及经审议批准宣告发放的股利或利润，不作为日后调整事项入账。因此，母公司在制定利润分配政策时，必须考虑上述时间及程序问题。

联营企业及合营企业长期股权投资的投资损益确认

企业在确认投资损益时，应当重点关注以下 3 个问题：

首先，以公允价值为基础对被投资单位净损益进行调整。

新会计准则要求，被投资单位采用的会计政策及会计期间与投资单位不一致的，应当按照投资企业的会计政策及会计期间对被投资单位的财务报表进行调整，并据以确认投资损益。做上述净损益调整，投资企业应当建立取得投资日时对被投资单位各项可辨认资产的公允价值备查账簿，在调整过程中应当把握好重要性原则，并充分考虑到该调整事项的工作量。

其次，与联营企业及合营企业发生的内部交易损益的抵销。

解释公告要求，投资企业与联营企业及合营企业之间发生的内部交易损益按照持股比例计算归属于投资企业的部分，应当予以抵销，在此基础上确认投资损益；投资企业对于纳入其合并范围的子公司与其联营企业及合营企业之间发生的内部交易损益，也应当按照上述原则进行抵销，在此基础上确认投资损益。解释公告没有对如何进行内部抵销做进一步的说明，可参考国际财务报告准则的做法。

第三，首次执行日前已持有的对联营企业及合营企业的长期股权投资借差的摊销。

解释公告要求，投资企业对于首次执行日之前已经持有的对联营企业及合营企业的长期股权投资，如存在与该投资相关的股权投资差



额借方差额，应扣除按原剩余期限直线摊销的股权投资借方差额，确认投资损益。

同一控制下的企业合并

新会计准则将企业合并分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并。大集团涉及更多的可能是同一控制下的企业合并，从而引发了以下两个问题：

首先是同一控制的认定问题。

根据企业合并准则应用指南的相关规定，适用同一控制企业合并的一个条件是“控制并非暂时性”，即参与合并的各方在合并前后较长的时间内受同一或相同的多方最终控制，其中“较长的时间”通常指1年以上（含1年），同一控制下企业合并的判断，应当遵循实质重于形式要求。

其次是股权买卖交易定价问题。

企业合并准则规定，对于同一控制下的企业合并，合并方在企业合并中取得的资产和负债，应当按照合并日在被合并方的账面价值计量，合并方取得的净资产账面价值与支付的合并对价账面价值（或发行股份面值总额）的差额，应当调整资本公积，资本公积不足冲减的，调整留存收益。

集团公司在进行战略调整，尤其是将其下属非上市公司股权注入上市公司时，应当充分考虑同一控制下的企业合并的会计处理政策，本着公平公正的原则，确定股权买卖交易价格。

合并财务报表

新会计准则在合并财务报表的合并范围及对合营企业长期股权投资的处理等方面，与现

行会计准则相比，发生了显著的变化。

首先是合并财务报表合并范围的确定问题。

按照新会计准则的要求，合并范围需要对其是否能够控制被投资企业进行判断。根据合并财务报表准则的要求，母公司在2007年处置的一些子公司，编制合并资产负债表时，应当将其纳入合并范围，调整合并资产负债表的期初数，并且将该子公司期初至处置日的收入、费用、利润及现金流量分别纳入合并利润表及合并现金流量表，同时，对比较报表进行重述。

其次是对合营企业长期股权投资的处理问题。

新会计准则的要求对某些共同控制众多合营企业的国企产生了极大影响。比例合并法变更为权益法核算，虽然合并财务报表的净资产没有变化，但是收入规模、利润总额等指标与上年同期相比可能会大幅下降，为了正确解释导致这些变化的原因，企业应当做好比较合并财务报表的重述工作，在2007年年报中充分披露该会计政策变化给企业带来的影响。

各企业的2007年年报编制工作都在紧锣密鼓地进行，除了本文涉及的长期股权投资及合并报表领域中的若干会计问题外，企业在执行新会计准则编制财务报告的过程中，可能还会遇到公允价值计量、金融资产分类等诸多难题，在如此短的时间内解决所有这些问题，对企业来说无疑是一项浩大工程。

我们相信，在国资主管部门的关怀下、在企业主管领导及全体财会人员的努力下，我们的国企一定能够克服重重困难，顺利实现新旧会计准则的转换。



业务咨询

问题一：某集团公司在同一厂区设有两个独立法人企业，但共用水表和电表，水电费发票只开给其中一家的，应如何处理才能使水电费在两家公司合法分配？

回答：

两个独立法人企业分别设立水电表，分别结算。或在其中一家分设一个水电表，根据相应的使用度数，由获取水电费发票的一方开具名目为“水力”、“电力”增值税专用发票给另一方作进项税额抵扣。

问题二：我公司是一家正在筹建的企业，开办费是否可以在一年内摊销？

回答：

公司开办费的摊销，会计处理和税务处理是有区别的。根据《企业会计制度》规定，除购建固定资产外，所有筹建期间所发生的费用，先在长期待摊费用中归集，待企业开始生产经营当月起一次计入开始生产经营当月的损益。企业在会计处理上可以按上述规定处理，但是在税收处理上，要按照下述文件的规定处理：根据《企业所得税暂行条例实施细则》第三十四条规定，企业在筹建期发生的开办费，应当从开始生产、经营月份的次月起，在不短于5年的期限内分期扣除。筹建期是指从企业被批准筹建之日起至开始生产、经营（包括试生产、试营业）之日的期间。开办费是指企业在筹建期发生的费用，包括人员工资、办公费、培训费、差旅费、印刷费、注册登记费以及不计入固定资产和无形资产成本的汇兑损益和利息等支出。

问题三：《关于纳税人丢失已填开发票处理问题的批复》（粤地税函[2004]314号）第四条规定：

“取得发票的一方丢失已填开的发票联，可向开具发票方申请出具曾于X年X月X日开具XX发票，说明取得发票单位名称、购货或服务的单位数量、单价、规格、大小写金额、发票字轨、发票编码、发票号码等的书面证明，或要求开具发票方提供所丢失发票的存根联或记帐联复印件，经主管税务机关审核后作为合法凭证入帐，一律不得要求开票方重复开具发票。”，请问这里所说的主管税务机关是指哪一方？是取得发票方的主管税务机关？还是开具发票方？

回答：

应为取得发票方的主管税务机关。在实际工作中，若取得发票方税务机关需要核查发票，都是由取得发票方税务机关向开具发票方税务机关发函核查的。其真实性也只有开票方税务机关方便审核、查验。

问题四：某公司近因财务系统升级，购进一公司财务办公软件30万元，已取得对方的增值税发票，其进项税是否可以抵扣？



回答:

购买的财务办公软件,如果是随机器、设备等固定资产一并购入,并构成固定资产原值的,不得抵扣进项税额;如果不是随机器、设备等固定资产一并购入的,不作为固定资产核算,且不属于《增值税暂行条例》第十条(二)一(六)项规定的项目,则可以抵扣软件产品的进项税额。

问题五:汽车销售企业对汽车进行装饰后再销售的,是否可以把汽车装饰的收入一同开到汽车销售发票中一并缴纳增值税?

回答:

《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第五条规定:“一项销售行为如果既涉及货物又涉及非应税劳务,为混合销售行为。从事货物的生产、批发或零售的企业、企业性单位及个体经营者的混合销售行为,视为销售货物,应当征收增值税;其他单位和个人的混合销售行为,视为销售非应税劳务,不征收增值税。”

汽车销售企业把汽车装饰后再进行销售,属于一项销售行为既涉及货物又涉及非应税劳务的情况,是混合销售行为,应按规定一并缴纳增值税,可将汽车装饰的收入一同开到汽车销售发票中。

问题六:某公司因融资需要,吸收部分私人存款,利率均未超过银行同期贷款利率,在支付私人存款利息时,他们不能提供正式发票,请问我们能否根据他们的收据入帐,记入财务费用,在税前扣除?

回答:

国家税务总局关于印发《企业所得税税前扣除办法》的通知(国税发[2000]84号)第三条规定:“纳税人申报的扣除要真实、合法。真实是指能提供证明有关支出确属已经实际发生的适当凭据;合法是指符合国家税收规定,其他法规规定与税收法规规定不一致的,以税收法规规定为准。”

上述情况,企业向个人借款,向其支付利息,取得的收据不能作为税前扣除的适当凭据,因此,所发生的费用不能在企业所得税前扣除。企业可要求个人到税务机关代开发票,取得正规发票,方可按规定在税前扣除。

问题七:某公司现打算以一处房地产进行投资,具体是:该房地产经评估后,以评估价作为出资额投资到一公司,按出资额占有股份,并享有分红。该企业为旅游企业。问:公司需要交纳哪些税收?

回答:

贵公司以一处房地产进行投资,由于被投资企业不为房地产企业,因此仍适用《财政部、国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》(财税字[1995]48号)第一条暂免征收土地增值税的规定。另外根据《营业税税目注释(试行稿)》(国税发[1993]149号)的规定,以不动产投资入股,参与接受投资方利润分配、共同承担投资风险的行为,不征营业税。

企业所得税方面,应按国税发[2000]118号文件的规定处理,该文件规定,企业以经营活动的部分非货币性资产对外投资,包括股份公司的法人股东以其经营活动的部分非货币性资产向股份公司配购股票,应在投资交易发生时,将其分解为按公允价值销售有关非货币性资产和投资两项经济业务进行所得税处理,并按规定计算确认资产转让所得或损失。



关于统一我市城市维护建设税适用税率的通知

珠地税发〔2008〕12号

税务局、各区（分）局、局内各单位：

我市于1998年成立万山海洋开发试验区，2001年成立金湾区，同年斗门撤县改区。在上述三区设立初期，与香洲城区相比，市政设施建设差距明显，经济相对落后，同时，其管辖区域仍保留原有县属镇的村、镇行政架构，因此，我市一直对其保持5%的城市维护建设税税率。近年来，随着我市城市化进程加快，政府加大对上述区域的市政建设投资，全市各区域的市政设施差别不大。为公平税负，根据《中华人民共和国城市维护建设税暂行条例》第四条：“纳税人所在地在市区的，税率为百分之七”；《广东省城市维护建设税实施细则》第四条：“城市维护建设税税率如下：纳税人所在地在市区的，税率为7%。这里所称的‘市’是指国务院批准市建制的城市，‘市区’是指按省人民政府批准的市辖区（含市郊）的区域范围。”的规定，我市统一城市维护建设税的适用税率为7%，从2008年2月1日（税款征收期）起执行。珠地税发〔1999〕第289号文第二点关于“纳税人所在地在斗门县、红旗、平沙、三灶、珠海港、万山、担杆、桂山等所辖区域内的，适用税率为5%。”的规定同时废止。