

内部刊物

仅供参考

目录

◎ 刊首语	1	十二月，愿你做一回阳光的主人
◎ 财税视野	2	会计准则新准则的挑战及应对措施
	5	资产证券化中资产转移会计准则思考
	8	国企如何实施新准则
	12	新税法中税收征管改革四思考
◎ 业务指南	16	也谈视同销售业务的会计处理
	19	溢折资产评估增减值的会计处理
	22	金融资产应用公允价值例解
	27	资本公积核算内容详解
◎ 业务咨询	30	业务咨询
◎ 地方财税	35	关于长途汽车客票业务有关税收问题的通知
◎ 法规速递	37	关于公路经营企业营业税征收问题的通知
	42	国家税务总局关于在中国境内担任董事高级管理人员职务的个人计算个人所得税适用公式的公告

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

十二月， 邀你做一回阳光的主人

——麦东 2007

十二月
阳光用一双温和的手
点亮了整个海岛
屏住呼吸
我将阳光细心收集
并尽情倾洒在每一条靠近北纬 18 度的路上
远方的人
你感觉到了吗

我所以比你幸运
只是因为生在了海南岛
因此有大把的阳光可以挥霍

我那淳朴的乡亲混在浓浓的乡音里
赶来一个明媚的早晨
冬天在他们的问候里开始四处逃亡
他们嘿嘿地笑着
一甩手
哗啦啦的阳光就从他们的指缝里流泻

阳光在青翠的树枝上摇曳
乖巧的鸟儿婉转地将春天在枝头绽放
花儿轻轻地笑着
不经意地听到了小溪慌乱的心曲

天空正蓝得醉人
浮云悠闲地路过
或许会有一种爱叫做向上
所以树木尽情舒展
贴近阳光的心脏

来吧
来吧，远方的人
把阳光折成一叶扁扁的小舟
渡你
靠近我的心脏取暖
十二月的海南
邀你做一回阳光的主人



【企业合并会计准则的挑战及其应对措施】

来源：财会通讯 作者：邱刚

我国上市公司自 2007 年 1 月 1 日起执行新的《企业合并》准则，根据新准则的规定，企业合并应根据是否属于同一控制下的合并选用购买法或权益结合法，不同方法的选择具有明显的会计和经济后果。本文通过分析企业并购会计方法的选择，为我国《企业合并》准则的完善提供建议。

一、企业合并会计准则概述

（一）判断标准 参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的，为同一控制下的企业合并；否则，为非同一控制下的企业合并。

（二）确认与计量方法 同一控制下的企业合并采用权益结合法处理，即合并方应于合并日（实际取得对被合并方控制权的日期）进行企业合并的会计处理。合并方支付的合并对价和合并方取得的净资产均按账面价值计量。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（或所发行股份面值总额）的差额，调整资本公积；资本公积不足以冲减的，调整留存收益。直接相关费用一般于发生时计入当期损益。非同一控制下的企业合并采用购买法处理，即购买方应于购买日（实际取得对被购买方控制权的日期）进行企业合并的会计处理。

购买方的合并成本按公允价值计量。如果购买日估计其未来事项很可能发生且对合并成

本的影响金额能够可靠计量的，应将其计入合并成本；分步实现的企业合并，其合并成本为每一单项交易成本之和。购买方在合并中取得的可辨认净资产按公允价值计量，其中购买方在合并中取得的无形资产和被购买方的或有负债，其公允价值能够可靠计量的，应予以确认，不论其是否能够带来未来经济利益的流入或者流出。购买方对合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，确认为商誉。商誉不进行摊销，但至少每年年度终了应进行减值测试。购买方对合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，经复核后仍然存在的计入当期损益。如果在合并中取得的各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值或企业合并成本只能暂时确定的，可以在购买日后 12 个月内对购买日确认的暂时价值进行调整，并视为在购买日的确认和计量。

二、企业合并会计准则存在的不足和面临的挑战

（一）同一控制下的企业合并与利润操纵理论上讲，企业合并准则的制定限制了权益结合法的使用，降低了企业合并的会计选择空间。但是，同一控制下的企业合并却往往被用来操纵利润。在采用权益结合法时，由于无需对合并另一方的净资产按公允价值重新计价，合并



后通过出售另一方已增值却未在账面上体现的资产，即可实现经营收益(如出售存货)或非经营收益(如处置长期资产)。

(二) 非同一控制下的企业合并与利润操纵 准则规定非同一控制下的企业合并应当采用购买法，但购买法也并不能杜绝操纵利润的行为。企业合并准则规定：购买方对合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额确认为商誉，商誉不进行摊销，但至少每年年度终了应进行减值测试。但无论是企业的会计师还是独立审计师抑或监管层，都无法对资产的价值做出准确的测试，商誉减值测试导致的会计信息失真与我国以前“八项减值计提”存在的问题性质是一样的。

(三) 我国企业合并准则面临的挑战主要体现在以下几个方面：一是正在进行中研究开发项目。在确认被购买方可辨认净资产公允价值时，要分别确认被购买方的资产、负债，根据无形资产准则规定，企业合并时，可以在购买方账上确认“正在进行中的研究开发项目”，作为无形资产入账，国外企业合并时往往先确认巨额的“正在进行中研究开发项目”资产然后注销，这样可以在合并当期确认巨额的非经常性支出，从而减少以后年度商誉减值的压力(以前的准则规定商誉要定期摊销)。二是重组准备。根据或有事项准则，企业合并时，可以在购买方账上确认“重组准备”以及“预计环境负债”等或有负债，负债增加意味着被购买方可辨认净资产减少，也就是商誉的增加，由于负债转回可以增加以后年度利润，而商誉减值计提主观性较强，国外一些企业在并购时大量计提“重组准备”等预计负债，在以后年度

转回。三是商誉。根据资产减值准则，商誉不再定期摊销，而应定期进行减值测试，由于商誉减值计提非常有弹性，可提可不提，所以准则规定商誉减值测试不得转回；但是，购买方在分配合并成本时，可以将商誉抬高，虚减资产或虚增负债，而虚减资产或虚增负债都会形成秘密准备，可以等到以后期间释放。四是利用同一控制下的合并。同一控制下的合并，由于无需对合并另一方的净资产重新按公允价值计量，合并后通过出售另一方已增值却未在账面上体现的资产，即可实现经营收益(如出售存货)或非经营收益(如处置长期资产)，达到操纵盈余的目的。

三、企业合并会计准则应采取的应对措施

(一) 明确准则中关键词语的定义 企业合并准则规定，参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的，为同一控制下的企业合并。那么，应该怎样理解“参与合并”呢?是只包括购买方与被购买方，还是应当包括购买方、出售方(即被购买方的股东)和被购买方。同时，2007年2月发布的《企业会计准则实施问题专家工作组意见》规定，通常情况下，同一控制下的企业合并是指发生在同一企业集团内部企业之间的合并。该意见也没有对“参与合并”给出解释。准则对一些关键词语没有明确解释，从而无法阻止企业按照对自己有利的方式去理解准则并选择对自己有利的并购方式进行企业合并。在《国际会计准则》和《国际财务报告准则》中，每个具体准则的开始部分，都会对该准则中的关键性词语给予具体解释，帮助使用者理解准则制定者的意图。我国《企业会计准则》也应



当借鉴《国际会计准则》的做法，避免因解释不明确而被企业出于不同的目的加以利用。

(二) 增加同一控制下企业合并的限制条件企业合并准则规定：只有同一控制下的企业合并才可以使用权益结合法，但是，准则对满足同一控制条件的规定比较宽松。回顾美国会计原则委员会在 1970 年发布的 16 号意见书《企业合并》，对应用权益结合法的条件作了严格的规定，列举了 12 个条件，必须全部满足才能使用权益结合法。这些条件虽然过于繁杂，而且许多标准(如股权担保)不一定适合我国证券市场的安排，但是，其中禁止有预谋的合并交易的条件仍值得借鉴，即在合并完成后两年内，合并后主体不准备或计划对参与合并某一方的资产的相当部分进行处置。考虑到我国企业集团成员之间通过组织架构调整或资产和负债的重新组合来达到形式上合并，再通过出售低估资产获取巨额利润的操纵收益行为，结合我国证券市场上市规则的规定，应该对同一控制的合并增加以下限制条件：合并完成日起三年内，合并企业不得出售被并企业资产；合并完成日起三年后，合并企业每年出售被并企业资产的原账面价值不得超过原总资产账面价值的 20%（或者更低的比例）。这样，合并企业就无法通过操纵收益达到避免退市的目的。

(三) 规范商誉减值测试 从美国会计准则和国际会计准则来看，对企业合并中产生的商誉都不再要求摊销，而是代之以商誉减值测试，只有存在减值时才计提减值准备。这样，一方面规定企业合并必须采用购买法，另一方面又规定商誉不在有限年限内摊销，导致在商誉的确认和计量上存在巨大的操纵空间，严重影响

了会计盈余的信息质量。我国企业合并准则对商誉的会计处理与美国会计准则和国际会计准则的规定并无大的差异，但是，我国的市场化程度还不高，不管是企业的会计人员还是注册会计师抑或监管层，都无法对资产的价值做出准确的测试。商誉减值测试实际上是对企业未来超额盈利能力的重新评价，但是理论上最适用往往也可能是容易被滥用。比起其他资产减值，商誉减值的测试更加困难。减值测试是基于一项资产期望产生的现金流量，但商誉本身并不产生现金流量，它只能与其他一项资产或一组资产相结合才能产生现金流量。因此，为避免企业利用商誉减值进行利润调节，应该规定：确认了合并商誉的企业每年聘请专业评估师对其合并商誉进行评估，企业根据评估的结果对合并商誉进行调整。

(四) 规范正在进行中的研究开发项目、或有负债的会计处理和信息披露对于核销资本化的研究开发项目以及转回已确认的预计负债应当如何进行会计处理，准则中没有明确规定。为避免企业利用这两个项目进行盈余管理，应当规定：（1）如果被并企业资本化的研究开发项目在合并日按照公允价值单独确认，合并企业在合并日后核销的，应作为会计差错处理，不应计入核销当期损益，而应调整合并日的商誉；（2）如果被并企业的或有负债在合并日按照公允价值单独确认，合并企业在合并日后转回的，应作为会计差错处理，不应计入转回当期损益，而应调整合并日的商誉；（3）在合并日应披露确认被并企业资本化的研究开发项目的理由，公允价值确定的依据，合并日后进一步的研发计划；在核销时应披露核销的原因，



研发计划在核销日与合并日差异的原因，核销对合并日确认的合并商誉的影响；（4）合并日应披露确认被并企业或有负债的理由，公允价值确定的依据；在转回时应披露转回的原因，转回对合并日确认的合并商誉的影响。

（五）解决实务操作中出现的新问题 随着资本市场的发展和金融工具的创新，企业并购的方式将更加丰富，同时，并购带来的问题也更加复杂。因此，准则制定者和监管层一方面应当借助于高等院校及其他研究机构，分析、研究证券业务和金融工具的创新对并购交易产生的影响，参照国际会计准则中的有关规定，有针对性地对我国企业合并准则及其指南进行修订；另一方面，应当随时关注新发生的并购交易，对于金额重大或者并购中有创新的并购交易，应及时与并购参与企业及相关投资银行、证券公司、会计师事务所等中介机构沟通，这样，既能及时发现并遏制并购中的财务舞弊行

为，又能对并购中的问题给予指导，而且，对于并购中的新问题可以在该并购交易完成后以解答的形式予以发布，使其他企业了解此类并购交易的处理方法，在这些企业遇到类似的并购交易时，能按照正确的方法进行会计处理。

准则的制定和完善往往落后于工具和业务的创新，不论是在美国还是在我国，目前，我国的《企业合并》准则已基本与国际接轨，但是在一些细节方面，如前文提及的关键词语的解释，还需要尽快完善。同时，还应积极参与国际会计准则的研究和修订，充分利用其研究成果完善我国企业合并准则，并密切关注我国资本市场的创新，分析各类企业在执行新准则过程中出现的问题，适时对准则进行修订和补充，才能构建一个既与国际惯例保持一致又符合我国国情的企业合并会计准则。

本文转载自《财会通讯》

资产证券化中资产转移会计确认探讨

来源：财会通讯 作者：刘云

资产证券化兴起于 20 世纪 70 年代，并相继出现了住房抵押贷款证券化、应收账款证券化、信用卡证券化等。从美国财务会计准则委员会 (FASB) 先后发布的 FAS77、技术公报 85-2、FAS125、FAS140 和国际会计准则委员会 (IASB) 颁布的 IAS32、IAS39 及其修正稿，可以看出在资

产证券化的历史进程中，FASB 及 IASB 为解决证券化业务中会计确认、计量等问题建立完善的会计规范而作的努力。资产转移是资产证券化过程中的重要环节，而资产转移的会计确认是其关键。我国于 2006 年颁布的新准则中包含一系列的金融会计准则，即《金融工具确认和计



量》、《金融资产转移》、《套期保值》及《金融工具列报和披露》四项金融工具会计准则，这些会计准则虽非专门的证券化会计规定，甚至没有直接提及证券化，但对资产证券化所涉及的会计问题提出了明确的规定和会计处理方法。在资产证券化业务中，发起人与特殊目的实体(SPE)间的资产转移会计确认涉及到采用表外处理还是表内处理，而两种处理方法对发起人的财务报表的影响重大，这使得证券化会计中资产转移的确认问题成为资产证券化会计业务处理的核心。本文根据《企业会计准则第23号——金融资产转移》(以下简称“新准则第23号”)，对资产证券化过程中的资产转移会计处理问题进行详细分析。

一、资产转移的会计处理

(一)资产转移确认方式 在资产证券化业务中，发起人与 SPE 间的资产转移可以确认为担保融资或资产出售，其主要的确认依据是“新准则第23号”中所提及的“终止确认”标准。如果证券化资产的转移满足“终止确认”标准，发起人应将其视为出售，将该资产从资产负债表中转销，转让利得确认为收入或损失，即为表外处理方法；如果不满足“终止确认”标准，发起人应将其视为担保融资，该资产保留在资产负债表中，而获得资金应列入负债，同时不确认转入利得，即为表内处理方法。

(二)不同处理方法对财务报表的影响在资产证券化业务中，资产转移如果采用表外处理方法，发起人的资产负债表中资产项目会发生变动，一般表现为风险资产减少和现金资产增加，

而负债项目不变，同时因资产转移所得确认为收入或损失，故发起人的损益表中项目会发生变化；如果采用表内处理方法，则发起人的资产项目除现金外其他资产金额不变，而负债总额增加，同时不得确认转移利得因而损益表中的项目没有变化。在两种处理方法中，发起人的现金流量表中除了现金来源不同外，其他项目都相同。显然，资产转移的两种会计处理方法对发起人财务报表有着完全不同的影响。

二、新会计准则中终止确认标准的运用

由于表外处理方法可以使发起人在不增加负债、降低风险资产的条件下取得现金资产、改善资产构成，同时对损益表产生较大影响，因而导致证券化实务处理中出现了假销售真融资也作表外处理的问题，如世界能源巨头之一的安然公司就曾经通过大量的资产证券化业务操控其财务报表，达到隐瞒其真实的会计信息以欺诈投资者的目的。因此，我国新准则第23号借鉴了国际会计准则委员会(IASC)的资产转移确认方法，以有无“继续涉入”的终止确认标准作为融资还是出售的判断标准。

根据新准则第23号，所谓终止确认是指如果发起人将资产的所有权相关的所有或几乎所有的风险与报酬都转移给 SPE，则证券化资产可以从发起人的账户和资产负债表中予以转移。新准则第23号第11条规定，发起人在判断资产转移是否满足终止确认标准时应注重资产转移的实质。

(一)转让后发起人无继续涉入行为的资产 转让转让后发起人无继续涉入的行为，即转让



后的证券化资产与发起人无或几乎无任何重大经济关系，发起人已经通过资产转移将证券化资产的所有或几乎所有的风险与收益都转移给特殊目的实体，这时可将转让后发起人的后续涉入行为认定为“真实销售”行为。企业应将资产转移区分为整体转移和部分转移(新准则第 23 号第 5 条规定)。由于部分转移相对复杂，新准则第 23 号第 6 条特别规定了三种情况，重点强调了只有在证券化资产的现金流量可辨认的情况下才能实现其部分转移，且在该准则第 13 条规定了在终止确认部分和未终止确认部分之间按照公允价值进行分摊的具体方法。

(二) 转让后发起人有继续涉入行为的资产转移相对而言，转让后发起人仍继续涉入的证券化资产行为会增加现行终止确认标准的运用难度。由于发起人的继续涉入方式多种多样，尤其是金融衍生工具的出现，使得发起人的继续涉入行为不断地变化，这导致会计准则制定者很难制定更为详尽的规定，只能用笼统的言辞来说明如何运用终止确认标准，如新准则第 23 号第 11 条提到要“注重金融资产转移的实质”。由于发起人的继续涉入行为的多样性、隐蔽性等特点，要求相关会计人员在处理具体业务时对资产转移实质的判断必须随着发起人继续涉入方式的不同而不同。在新准则第 23 号第 11 条中列举了发起人继续涉入的三种方式，这三种方式目前在金融领域普遍存在，也是发起人最常采用的几种方式，从而保证新准则第 23 号以及现行终止确认标准在实务中得以充分运用，同时也尽可能降低资产转移会计处理过

程中的不确定性。

三、对资产转移会计确认准则的评价

(一) 原则导向与规则导向 美国安然、世通等案件的爆发，使得规则导向性的准则一度受到批评，而 2002 年颁布的《萨班斯—奥克斯利法案》则要求 SEC 应采用原则导向性的准则制定模式。因此，2003 年以后美国会计准则制定模式开始向原则导向性转变，但仍存在对细节的详细描述和规范，而美国会计界对原则导向性准则与规则导向性准则的孰优孰劣问题仍争议不休。笔者认为新准则第 23 号实际上综合考虑了原则导向性与规则导向性两个制定标准，如提出了金融资产转移、终止确认等原则性的概念，还对企业金融资产转移的情形等问题作了具体的描述，这也较好地适应了目前我国会计信息严重失真和会计从业人员素质普遍不高的现实状况。

(二) 风险报酬分析法与金融合成分析法 资产转移的会计确认最初采用的是风险报酬分析法，这种方法适用于较简单的资产转移交易方式的会计处理，确认原则主要依赖于发起人是否保留着证券化资产的全部收益与风险。随着新型金融工具的不断涌现，使得证券化资产的风险与收益被分散在各方持有人的手中，这使得风险报酬分析法在实务中带有形式重于实质的倾向。尤其是安然和世通等公司出现利用美国法规重形式轻实质的盲点，达到其表外处理获取暴利的目的，使得理论界和实务界开始广泛批评风险报酬分析法，我国大部分学者也认为我国新会计准则应摒弃此种传统的分析方



法而采用更为合理的金融合成分析法。金融合成分析法认为资产转移的确认取决于发起人是否放弃证券化资产的控制权而非交易的形式，因此它能有效的克服风险报酬分析法的不足，得到大众的认可。

而新准则第 23 号中则同时借鉴了风险报酬分析法和金融合成分析法。如新准则第 23 号总则第 3 条提及的“企业对金融资产转入方具有控制权的，除在该企业财务报表基础上运用本准则外，还应当按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》的规定，将转入方纳入合并财务报表范围”，采用的是金融合成分析法；而新准则第 23 号第 7 条中的“企业已将金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬转移给转入方的，应当终止确认该金融资产”，又体现了现行终止转移确认标准的依据是风险报酬分析法。我国资产转移会计确认法将两者有效地融

合在一起，主要是考虑到目前我国的金融衍生产品市场尚处于初级阶段，风险报酬分析法在我国仍有其生存的土壤，也能发挥其作用；同时考虑到我国金融行业的全面开放，未来我国金融市场会逐步与世界接轨，金融工具会不断创新的发展趋势，部分引入金融合成分析法为新准则第 23 号的应用空间留有余地。

(三)控制与有效经济控制 目前，我国新准则第 23 号仍从控制权的角度来定义控制的内涵，即我国的会计准则对控制的概念仍采用表决权识别的方法。笔者认为我国的会计准则应当扩大控制的含义，借鉴国外有效经济控制的概念从实质控制的角度进行界定，从而进一步确保我国会计准则的前瞻性。

本文转载自《财会通讯》

国企如何实施新准则？

来源：会计博客

作者：张强

新会计准则的颁布被视为我国会计领域历史性的变革，从总体上讲，新会计准则的实施必将使会计处理和财务信息产生根本性改变。本文为国企如何应对新准则实施，深入剖析了新准则对国企带来的影响几个主要方面，并提出了应对的措施建议。

新会计准则的实施对国企带来的影响是深远而复杂的，这不仅仅只是因为新会计准则的复杂性和革新性，也是由国企本身的特殊性所决定的。

2006 年 2 月 15 日，财政部正式颁布了修订后的新会计准则，此次新会计准则的颁布是



会计准则的实质性变革，基本实现了与国际财务报告准则的趋同。

虽然目前新准则仅要求自2007年1月1日起首先在上市公司实施，但是国内企业全面实施新会计准则是必然趋势。据悉，财政部计划新准则的全面实施迈出关键部署，未来3年准则实施范围将扩大至全部大中型企业，与2008年准则实施范围已扩大到的企业。因此，国内企业已站在了新会计准则接轨的大门口，一些企业已跃跃欲试开始进行试点。新准则作为日後全球化经济社会的通用规则，对国内企业来说既是挑战又是机遇，如何顺利地跨入这扇大门，是国内企业决策层、管理层以及监管部门面临的一道亟待解决的新课题。

新准则一经颁布，立即引起业界的强烈反响，有赞有叫好的，也有心存疑虑的，有人认为新准则能够提高财务报表质量，也有业内人士担心新准则给企业提供了更大的利润操纵空间??也许很多国内企业的决策管理层会产生这样的疑问，新准则到底新在哪里?对企业来说影响的到底是正面还是负面的?为什么说新准则是企业会计准则的颠覆性变革?

对于新会计准则，可以从以下十个层面进行剖析:

第一，新会计准则将给整个企业的经营产生根本性影响。长期以来，传统观念认为会计准则就是记账编报表，很多企业管理者往往忽视了财务工作的重要性和基础性，因而导致企业财务信息失真和滞后，企业的经营活动不能在财务报表中全面及时地反映。虽然原准则对财务信息

也有相关要求，但很多企业的财务信息在实务中并未真正做到全面性和及时性。

而新准则强调会计信息需真实地反映企业的经济实质，将财务会计工作提升到企业经营决策的核心高度，强调企业需有一个完善有效的内部控制体系，以保证财务信息能够可靠、及时、真实地反映企业财务状况和经营活动。同时，新会计准则更着眼于未来，要求财务信息对企业未来的经营决策有前瞻性和指导作用，要求“企业提供会计信息应当与财务会计报告使用者进行决策需要相关，有助于财务会计报告使用者对企业过去、现在或者未来的情况作出评价或者预测。”

因此，不论是深度还是广度来看，新准则对企业都将是深远影响，新准则对企业内部管理控制提出了更高的要求，并且要求企业的所有人、特别是企业的管理层参与企业的会计核算和财务管理活动中。

第二，新会计准则对原会计准则进行了颠覆性改革。这一改革不仅是内容上的丰富和更新，更重要的是会计准则的变革和新会计准则的引入。

首先，新准则在理论上改革了会计核算基础原则，历史成本不再作为会计核算唯一的基础原则，而更强调了公允价值、重置成本、可变现净值、现值的真实性；尤其是“公允价值”概念在新准则中广泛适用，将大幅改变现行的会计核算体系，改变了以前我国会计核算一直以历史成本为主要依据的计价基础，这意味着公允价值体系的重视。例如，若企业发生1万元



的经营活动，在原准则下，按照1万元入账大概率不会错，但在新准则下，按1万元入账很可能就错了，经济实质的公允价值、货币的时间价值都需要在会计准则处理时充分考虑。

其次，新准则引入了新的会计概念，比如金融工具、投资性房地产。尤其是金融工具概念的引入，将原来的债(债)权投资、应收(应付)款、货币资金、银行借款、金融衍生产品等原先不同性质的资产负债项目纳入同一概念范畴，并规范会计处理。随着国内金融经济金融环境的完善和复杂化，金融工具概念的引入能够为企业管理各种复杂的经济和金融业务提供理论和实务平台。

再次，新准则在内容上也进行了扩充和细化。一方面对一些特殊经济事项进行了完整规范，如预提支付、政府补助、职工薪酬、企业年金等；另一方面对一些特殊行业首次进行了规范，如矿业、石油天然气开采、保险业等；此外，新准则对信息披露进行了更加明确的规范，如债务重组、合并报表、每股收益等。

由此可见，新准则的实施是我国会计准则的重大变革，将对整个经济社会产生深远的影响。而对于国有企业来说，新准则可能产生以下几个主要方面的重要影响：

企业合并及重组事项

合并财务报表是很多大型国有企业的重点工作。关于合并的范围，新准则明确规定了合并范围的合并范围，即母公司控制的子公司若必须纳入合并范围，包括母公司直接间接拥有半数以上表决权的公司

公司和母公司拥有半数或以下表决权但能够实施控制的公司，为不再强调重要性原则，无论是小规模的公司还是经营业务性质特殊的公司均纳入合并范围。

对于国有企业合并收购时涉及的范围收购，新准则提出了同一控制下的企业合并与非控制下的企业合并的概念，并规定了不同处理原则。对于同一控制下的企业合并，原则上应按照类似国际准则中的“权益结合法”的会计处理方法进行，被收购资产按照同一控制下企业的账面成本计量；非同一控制下的企业合并，原则上应按照购买法的会计处理方法进行，被收购的资产按照公允价值计量。

政府补助

政府补助在国有企业中也是一个较普遍的现象，原准则并未有相关规范。而新准则根据我国实际情况结合国际通行方法，将政府补助

分为与资产相关的政府补助以及与收益相关的政府补助，与资产相关的政府补助应确认为递延收益，并在资产使用寿命内摊销；与收益相关的政府补助，确认为当期损益。但是诸如研发拨款等文件明确的会计处理方法，应根据其拨款时的规定处理(例如将专项拨款视同国家投资，计入资本公积)。

减值准备

减值准备对国有企业来说并不是新名词，8项减值准备的概念早已普遍采用。而新准则主要是明确了计提的减值准备不得转回，以防止企业进行利润操纵。但资产减值损失不得转回的范围仅限于固定资产、无形资产和长期股权投资



投资类，与存货、应收账款、短期投资等其他资产减值应计提具有用的其他会计准则规定。此外，新准则在减值准备中引入了资产组的概念，当某项资产产生的主要现金流量难以独立于其他资产或资产组时，应当按照该资产所属的资产组为基础确定可收回金额，并据此确定资产的减值损失。

投资性房地产

许多国家企业若持有一些的土地和房屋，新准则引入投资性房地产这个概念，就是为了规范企业持有非自用房地产的会计处理，以及对企业房地产的持有情况及各类房地产的企业经营业绩的反映。新准则规定了满足一定条件时，企业可以按公允价值计量作为投资性房地产后续计量的计量模式，并要求公允价值的变动将直接计入当期损益。因此，如果企业选择了公允价值计量模式，今后投资性房地产的市场价值和盈利能力将直接反映在企业的经营业绩之中。

债务重组

债务重组也是国家企业在进行重组及非、转化资产的过程中经常遇到的，新准则改变了“一刀切”的规定，将原债务重组准则计入资本公积及计入营业外收入，同时对于实物抵债业务引入公允价值作为计量基础。按新准则规定，一旦企业将债务全部或部分豁免，其收益将直接反映在当期利润表中，这一重大改变将给重组企业的财务报表产生很大影响。

特殊行业

很多国家企业均涉及各种特殊行业，因此在

新准则中，石油天然气开采、生物资产、金融工具、原保险合同、再保险合同、套期保值等这些全新的会计准则对适应国家企业的会计核算和财务报表将产生根本性影响。

此外，预提支付、企业年金、绩效工资等新准则的采用，也是很多国家企业在其经济业务的核算中需考虑加以考虑的。

既然，新会计准则的实施将对绝大部分国家企业的会计处理和财务信息产生根本性改变，为构建这一变革，我们的国家企业应该做一些怎样的准备呢？

首先，新会计准则的实施要求有一个有效的信息系统，以保证财务信息的及时性和可靠性。国家企业规模大、子公司众多，一些企业存在信息层层滞后分解，要做到信息的及时正确传递不易。而在新准则下，很多会计处理和信息披露需要为的原始信息并仅仅靠财务方面的信息，其信息量有很强的及时性，因此企业必须建立一个有效的信息系统，保证企业内部信息传递的畅通和正确。

其次，新会计准则的实施要求有一个完善的管理体系和内部控制体系，以保证会计处理的正确公允。新准则在会计准则、确定会计处理方法给予企业管理层相当大的选择范围，比如金融资产的确、公允价值的确定，管理层的意图和判断将对经济业务的价值确定和会计处理产生很大影响。会计处理中具有一定自由度，目的是避免管制一刀切的硬性规定影响财务信息的真实性，然而也势必给舞弊和操纵利润提供了机会。因此，一套有效的管理体系和内部控制



统能够保证企业对信息的会计处理准确公允，其实质就是反映经济活动的实质意图，而不受或少受某些个人意志的干扰。

再次，新会计准则的实施对会计人员和企业管理者提出了更高的要求。新会计准则强调的是对企业的经济实质理解而不是对会计准则的机械硬套，很多方面需要的判断能力超出了会计人员的专业范围，因此企业的会计人员和企业的管理人员是缺乏必要的业务知识的，会计准则新准则的实施和采用，企业可能导致财务报表的错报漏报。所以，对企业各级人员进行适当培训也是顺利实施新准则必不可少的一环。会计人员应该尽快提高的会计专业水准，以处理复杂的会计核算；而管理层也应该掌握新准则的基本

理念，了解新准则的业务流程、经营决策的轻重，尤其应深刻认识到全面实施新会计准则是整个企业的各部门和人员的任务，而不僅僅是会计人员的事。

新会计准则的实施对国有企业的经营定位具有深远影响，这不仅仅因为新准则的复杂性和革新性，也是由国有企业的特殊性决定的。我们的国有企业，一方面要进行市场化定位，去国际化道路，同时又承接政府相关部门的监管，保证资产的保值增值，因此国有企业管理层必须打一场两难保之仗，并在各个方面为实施新会计准则打好坚实基础，确保向新准则的平稳过渡。

对新税法中税收优惠政策思考

来源：会计之友 作者：刘斌 张国平

税收优惠是各国常用的减轻税收负担的措施，它具有引导资源合理配置，促进经济结构调整，给企业提供宽松发展空间等作用。改革开放以来，我国制定了多项税收优惠政策，在发挥重要作用的同时，也逐渐暴露出一些问题，如产业导向能力不足、中西部地区税收优惠效应不明显等。而已由中华人民共和国第十届全国人民代表大会第五次会议于2007年3月16日获得高票通过，将于2008年1月1日起施行的新税法对税收优惠政策进行了统一，实行“产业优惠为主、区域优惠为辅”的新税收优惠体系，标志着我国税收体制上升到了一个新的台阶。

一、税收优惠的概念

税收优惠是国家利用税收杠杆对经济运行进行调控的一种手段，它是主权国家为实现一定的社会政治或经济目的，通过制定倾斜性的税收法律、法规、政策来豁免或减少经济行为或经济成果的税收负担的行为。



二、税收优惠的作用

（一）税收优惠有利于引进外国先进的技术和管理经验

外商直接投资在为我国带来外国资本的同时，也引进了先进的技术设备和管理经验。在当代经济发展中，科学技术起着决定性的作用。尤其中国的技术还比较落后，学习与引进先进的科学技术就显得更为重要。因此，引进先进技术成为中国外商投资的重要内容。在过去的一些年，我国通过给予外商投资的先进技术企业以税收优惠，促进了一大批先进技术企业纷纷建立。

（二）引导资源合理配置，促进产业结构合理调整

我国正处于经济体制的转型期，靠市场调节经济。但市场调节具有滞后性，企业对产业结构调整的反应始终表现得比较迟缓。在这种情况下，政府通过合理的税收政策，对需要下大力、急需发展的产业予以税收优惠，而对限制的产业不予以优惠或者实施高税负，就可以给所有市场行为主体一个比较明确的产业信号，从而引导社会资源合理流动，实现产业结构优化。

（三）税收优惠有利于促进我国经济体制改革，加速经济的市场化进程

外资税收优惠政策的实施，刺激了外商投资的增长，国外的先进技术、设备、管理经验和人才，也随着外资一起进入我国，推动了我国相关领域的改造和创新。如外商投资企业关于成本管理、营销管理、人力资源管理的做法，为内资企业提供了经验借鉴，同时扩大了国民的视野，使其对国际经济交往中的一些惯例和制度有所了解和运用，确立了与市场经济相适应的新思想和新观念，推动了中国经济的市场化进程。

三、新税法对完善我国税收优惠的对策

（一）统一税法，保障内外资企业法律地位平等

目前，我国主要在所得税和关税领域实行内外两套制度。内资企业和外资企业虽然名义所得税税率都保持在 33%，但是税法对外资企业所提供的税收优惠待遇无论从广度还是深度上都远甚于内资企业，造成内资企业的实际税负远远重于外资企业，在经济竞争中很难与外资企业处于同一起跑线。

市场经济的灵魂之一是公平竞争。市场经济条件下各经济行为主体之间的竞争，必须是有规则的、平等的竞争，不能因所有制、隶属关系或投资来源的不同给予差别待遇，使它们处于不平等的境地。我国现行涉外税收优惠政策，显然与上述的要求相背离。例如，内外资企业的所得税税率，目前虽然名义上同为 33%，但设在经济特区和经济技术开发区等特定地区的外商投资企业，可以减按 15%或 24%，甚至减按 10%的税率征税。同时，给予内资新办企业的减免税，一般是从开业之日起，减免 1 年或 2 年〔或前 1 年免税，后 1 年减半征收〕。对外商投资企业，则是从获利年度开始，前 2 年免税，后 3 年减半征收（甚至前 5 年免税，后 5 年减半征收）。其结果是整个外商投资企业的



所得税税负，不到内资企业所得税实际负担率的 1/3。差别如此之大的税收负担，妨碍了内外资企业之间的公平竞争和资源的合理配置，也妨碍了内资企业在同等条件下同国外进行经济交往，甚至导致一些冒牌的外商投资企业不断出现，严重损害了国家的权益。

新的税法正是参照国际通行做法，内资、外资企业适用统一的企业所得税法，并适当降低企业所得税税率。这样对于内资企业来讲面对竞争更有底气，而中国对外商投资企业的综合吸引力也不会因此减弱。因为外商来中国，并不是被税收一个因素所驱动，其他因素也很重要，比如基础设施、科技支撑力量、劳动力素质、产业配套能力、融资条件和社会稳定等都要考虑。中国巨大的市场，才是外商最根本的投资动力。

（二）实现产业导向的税收优惠

改革开放以来，我国实施涉外税收优惠为主的税收优惠政策的目的旨在引进国外资金和先进技术，鼓励国际资本逐步向“特定地区投资—资本密集型项目投资—技术密集型投资”，促进产业升级和结构调整。但是，我国税收优惠政策主要运用降低税率、减半征收、免税期、亏损结转等直接税收优惠方式，只有投资规模小、经营周期短、见效快的劳动密集型企业才能在投资的短时间内获利并享受这些优惠，而对投资规模大、经营周期长、见效慢的基础产业、资本密集型和技术密集型企业则没有吸引效应。另外，我国实行的是生产型增值税，对资本有机构成高的能源、原材料和高新技术企业也明显不利。特别是高新技术企业由于现代科研投入的增量、“无形资产”、“特许权使用费”、“技术开发费”中直接材料的投入、损耗占了相当的比重，而这一部分的税额不能抵扣，在一定程度上又影响着企业对新技术的开发和引进。对技术含量高的产业，其高增值产品的增值税负重，对于企业科技开发扩大生产亦将直接受到影响，从而降低了企业的竞争力。

所以说，不论外资还是内资企业，也不论投资于哪个区域，只要进入相同的产业，就享受相同的产业优惠政策，这是我国产业结构优化和升级的客观需要。新税法就明确规定，实行鼓励节约资源、保护环境以及发展高新技术等以产业优惠为主的税收优惠政策，尤其是对国家重点扶持和鼓励发展的高科技产业、农林牧渔业项目以及环保等企业给予税收优惠。另根据规定，符合条件的小型微利企业，减按 20% 的税率征收企业所得税。国家需要重点扶持的高新技术企业，减按 15% 的税率征收企业所得税。

（三）完善区域协调的税收优惠

对外商投资企业自东向西的梯度税收优惠政策是我国当前对外商投资企业税收政策的重要内容。东部地区率先利用税收优惠政策，凭借自然条件、劳动力、原材料成本、市场潜力、交通通讯条件等方面的优势，吸引了大量的外资，在资金和技术上获得了强有力的支持，大大促进了其经济的增长。



但西部处在经济落后地区，人民生活水平仍然低。中部也是在税收优惠方面不及东部的广度和深度。按照我国区域经济协调发展总体部署，结合中西部地区的具体经济环境条件，营造更加有利于中西部地区吸引国内外投资的税收优惠政策环境，已经成为地区经济协调发展中的突出问题。

而新税法中，对于区域效应问题提出了很好的解决方式：一个是经济特区，香港、澳门与几个经济特区的关系非常密切，深圳、珠海、汕头三个特区都在广东，而香港、澳门的众多企业在此地设厂，这就给香港、澳门的企业继续享受优惠税率留下了空间；另一个是西部地区，为体现国家对西部地区的重点支持，国务院出台了一系列政策措施，其中包括有关税收优惠政策。如对设在西部地区鼓励类产业的内资企业和外商投资企业，在一定期限内，按 15% 的税率征收企业所得税。民族自治地方的企业经省级人民政府批准，可以定期减征或免征企业所得税。对在西部地区新办交通、电力、水利、邮政、广播电视等企业，企业所得税实行两年免征、三年减半征收的政策。对为保护生态环境，退耕还生态林、草产出的农业特产品收入，在 10 年内免征农业特产税。对西部地区公路国道、省道建设用地比照铁路、民航用地免征耕地占用税，其它公路建设用地是否免征耕地占用税，由省自治区或直辖市人民政府决定。对西部地区内资鼓励类产业、外商投资鼓励类产业及优势产业的项目在投资总额内进口自用先进技术设备，除国家规定不予免税的商品外，免征关税和进口环节增值税。对西部地区实行更加优惠的边境贸易政策，在出口退税、进出口商品经营范围、进出口商品配额等方面放宽限制。

虽然新税法在以上三个方面进行了重点的改进，但是体现在同国际协调避免双重征税的问题上仍然没能有所突破，因为税收优惠在实施中产生的问题实际上就是国内问题国际化的表现。而对于已经具有了国际性的问题，单靠一个国家是不能也是无法得到有效解决的，必须进行国际协调。从另一方面来说，税收主权作为国家主权的核心内容，各国有其予以坚守的理由，也绝对不会轻言放弃。这也就意味着一国的税收政策不应受到他国的无端干涉，任何国家对于他国税收政策的指手划脚都只能是不正当的，即便是在税收优惠的实施中出现了种种问题的情况下亦是如此。笔者认为：切实可行的办法只能是针对所出现的问题，国家与国家之间互相进行协商或是通过国际组织来进行协调解决。具体来说：对于东道国所采用的吸引外国投资的税收优惠可能会落空的问题，唯一可行的办法就是在投资东道国与母国之间进行协调。在实践中，一个有效的协调措施就是在相关国家的双边税收协定中，订立税收饶让的条款。该条款的意义不仅避免和消除国际重复征税，而且配合所得来源地吸引外资的税收优惠政策的实施，鼓励对来源地国的投资。



也谈视同销售业务的会计处理

来源：财会通讯 作者：周拥明

《财会通讯》(综合版)2006年第4期刊登了江金锁、顾中国同志的文章《视同销售业务会计处理的理性思考》(以下简称江文),该文阐述了视同销售业务的涵义、会计处理的比较以及对会计处理的思考,但江文中有两个观点,笔者认为值得商榷。

其一,江文认为内部发生的(文章中称为第二类视同销售业务)视同销售业务在所得税会计上产生的是永久性差异。笔者认为内部发生的视同销售业务在所得税会计上有可能产生永久性差异,也有可能产生时间性差异,应视具体情况分别进行纳税调整。

(1)将自产品用于不得税前列支项目的纳税调整

[例1]某企业将自产A产品200件用于职工福利,100件用于非广告性赞助,A产品成本每件100元,销售价格每件150元。该企业账务处理如下(假设不考虑增值税、消费税等其他税费,下同):

借:应付福利费 20000

 营业外支出 10000

贷:产成品——A产品 30000

按照税法规定,该项视同销售业务应当调增应纳税所得15000元 $[300 \times (150 - 100)]$;用于职工福利的部分在应付福利费中列支,不需要进行纳税调整;非广告性赞助支出不得在税前列支,应当另外调增应纳税所得10000元。从例1可以看出,将自产产品用于不得税前列支的项目时,形成的是永久性差异,纳税人在年度申报企业所得税时,应当调增应纳税所得额。

(2)将自产品用于资本性支出的纳税调整

[例2]某企业将自产B产品10000件用于建造办公楼,B产品成本每件15元,销售价格每件25元。该企业账务处理如下:

借:在建工程 150000

贷:产成品——B产品 150000

按照税法规定,该项视同销售业务应当调增应纳税所得100000元 $[10000 \times (25 - 15)]$;调增的应纳税所得100000元应当作为办公楼的计税成本,因此该办公楼的计税成本比账面成本多100000元;假设该办公楼折旧年限为20年,每年可以在税前列支的折旧则应当比原提取的折旧多5000元,因此以后20年中每年申报所得税时应当调减应纳税所得额5000元。从例2可以看出,将自产品用



于资本性支出，形成的是时间性差异，其差异额将在以后一期或者若干期内转回。纳税人在不同年度申报企业所得税时应当分别调增和调减应纳税所得额。

(3)将自产品用于可在税前一次性列支项目的纳税调整

[例 3]某企业领用自产 C 产品 10 件作为办公用品，C 产品成本每件 50 元，销售价格每件 60 元。假设该企业低值易耗品实行一次性摊销法，该企业账务处理如下：

借：管理费用 500

贷：产成品——C 产品 500

按照税法规定，该项视同销售业务应当调增应纳税所得 100 元 $[10 \times (60-50)]$ ，但同时管理费用应当在税前多列支 100 元，因此纳税人应纳税所得额的调整数为 0；从例 3 可以看出，将自产品用于可在税前一次性列支的项目，既不产生永久性差异，也不产生时间性差异，可以不进行纳税调整。

(4)将自产品用于税法规定有扣除限额项目的纳税调整

[例 4]某企业将自产 D 产品 5 件用于业务宣传，D 产品成本每件 1000 元，销售价格每件 1500 元。该企业账务处理如下：

借：营业费用 5000

贷：产成品——D 产品 5000

按税法规定，该项视同销售业务应调增应纳税所得 2500 元 $[5 \times (1500-1000)]$ ，调增应纳税所得 2500 元应加计入业务宣传费。加计的业务宣传费若超过规定的扣除限额，超过部分可视为将自产品用于不得税前列支的项目，比照例 1 进行处理；如果超过部分可以结转以后年度扣除(如广告费)，则可视为时间性差异，比照例 2 进行处理；若未超过规定的扣除限额，则可视为将自产品用于税前一次性列支的项目，比照例 3 进行处理。从例 4 可以看出，将自产品用于税法规定有扣除限额的项目时，要分析该项目的实际支出额是否已经超出扣除限额，然后视具体情况进行纳税调整。

其二，江文认为，不论是哪种视同销售业务在增值税与所得税问题的处理上都是一致的，笔者认为该说法欠妥。原因如下：

一是相关规定不同。企业所得税和增值税的视同销售行为规定有差别，《增值税暂行条例实施细则》中规定的 8 种视同销售业务包括的货物有自产的、委托加工的、购买的，范围较广；而企业所得税则主要对自产的产品才存在视同销售的问题，《企业所得税暂行条例实施细则》第 55 条规定，纳税人在基本建设、专项工程及职工福利等方面使用本企业的商品、产品的，均应作为收入处理；纳税人对外进行来料加工装配业务节省的材料，如按合同法规留归企业所有的，也应作为收入处理。财政部、国家税务总局《关于企业所得税几个具体问题的通知》(财税字[1996]79 号)中规定，企业将自己生产的产品用于在建工程、管理部门、非生产性机构、捐赠、赞助、集资、广告样品、



职工福利奖励等方面时，应视同对外销售处理。其产品的销售价格应参照同期同类产品的市场销售价格；没有参照价格的，应按成本加合理利润的方法组成计税价格。

二是会计处理不同。根据《关于自产自用的产品视同销售如何进行会计处理的复函》(财会字[1997]26号)规定及相关税法规定：企业将自己生产的产品用于在建工程、管理部门、非生产性机构、捐赠、赞助、集资、广告样品、职工福利奖励等方面，是一种内部结转关系，不符合销售成立的标志；企业不会由于将自己生产的产品用于在建工程等而增加现金流量，也不会增加企业的营业利润。因此，会计上不作销售处理，而按成本转账。但按税收规定，自产自用的产品视同对外销售，并据以计算缴纳各种税费。企业按规定计算缴纳的各种税费，也构成由于使用该自产产品而发生支出的一部分，应按用途记入相关科目。其具体会计处理方法如下：自产自用的产品在移送使用时，应将该产品的成本按用途转入相应科目，借记“在建工程”、“应付福利费”等，贷记“产成品”等。企业将自产产品用于上述用途应缴纳的增值税、消费税等，应按税收规定计算的应税金额，按用途记入相应科目，借记“在建工程”、“应付福利费”等，贷记“应交税金——应交增值税(销项税额)”、“应交税金——应交消费税”等。按税收规定需要交纳所得税的，还应将该项经济业务视同销售应获得的利润计入应纳税所得额，据以交纳所得税，按用途记入相应科目，借记“在建工程”、“应付福利费”等，贷记“应交税金——应交所得税”。

根据以上规定，视同销售业务应缴纳增值税、消费税的会计处理，直接借记“在建工程”、“应付福利费”等，贷记“应交税金——应交增值税(销项税额)”、“应交税金——应交消费税”。笔者对于视同销售业务应缴纳增值税、消费税的处理没有异议，但对上述所得税会计处理有不同看法：(1)由于所得税仅对全年利润经纳税调整后为盈利的企业征收，并且实行按年计征，因此如果发生视同销售业务的当年应纳税所得额为负数，则无需对视同销售业务计算所得税。(2)企业所得税除33%的法定税率外还有两档优惠税率存在(即18%、27%)，在发生视同销售业务时，很难确定其适用税率。考虑到财会字[1997]26号文发布于1997年，而《企业会计制度》财会[2000]25号于2000年12月29日才发布，故文中所示当时情况下的所得税会计处理方法也无可非议。

根据相关税法和《企业会计制度》财会[2000]25号107条的规定，笔者认为，如果视同销售业务的金额不大，在实际操作中也可以根据重要性原则，不作会计处理，年末申报缴纳所得税时一并调整；如果视同销售业务的金额较大，所得税会计处理问题上应视情况而论。若企业所得税采取应付税款法，则不须作账务调整，而在纳税申报时进行调整。若企业所得税采取纳税影响会计法，则须作前述账务调整。建议将视同销售业务实现的所得额先按33%的税率计算未来预计应缴的所得税，应暂时记入“递延税款”科目，待年终汇算清缴时再进行调整。

本文转载自《财会通讯》



浅析资产评估增减值的会计处理

一、企业兼并资产评估增值会计处理

(一)被兼并企业的账务处理 一是被兼并企业评估后的会计处理。经批准被兼并的企业，按照规定由法定资产评估机构对其财产进行资产评估，该项资产评估事项属于企业产权变动事项，在评估结果报有关部门核准或备案后，应按如下原则进行相应的会计处理：

被兼并企业应按批准评估备案的资产价值调整有关资产的账面价值。流动资产、长期投资以及无形资产，应当按照评估备案的价值与账面价值之间的差额，借记(或贷记)有关资产科目，贷记(或借记)“资本公积”科目。固定资产，按评估确认的固定资产原值与原账面原值之间的差额，借记(或贷记)

“固定资产”科目，按评估确认的固定资产净值与固定资产原账面净值之间的差额，贷记(或借记)“资本公积”科目，按照两者之间的差额，贷记(或借记)“累计折旧”科目。二是被兼并企业结束时的会计处理。被兼并企业丧失法人资格的企业结束旧账时，借记所有负债和所有者权益科目的余额，贷记所

有资产科目的余额。保留法人资格的企业，仍可继续沿用原企业账册；也可以结束旧账。另立新账。企业无论是继续沿用原企业账册还是另立新账，均应将被兼并企业的净资产全部转入实收资本。

(二)兼并方企业的会计处理 也分为两种情况。一是被兼并企业丧失法人资格情况下的处理。采取有偿方式兼并的，按照各项资产评估确认的价值，借记所有资产科目，按照成交价高于评估确认的净资产的差额，借记“无形资产——商誉”科目，按照确认的各项负债数额，贷记所有负债科目，按照确定的成交价，贷记“专项应付款——应付兼并企业款”科目。企业支付价款时，借记“专项应付款——应付兼并企业款”科目，贷记“银行存款”科目。采取无偿划转方式兼并的，应按各项资产、负债评估确认的价值，借记所有资产科目，贷记所有负债科目，两者之间如有差额，贷记“实收资本”科目。二是兼并企业仍保留法人资格情况下的处理。企业有偿兼并其他企业，作为长期投资处理，按支付的价款借记“长期投资”科目，贷记“银行存款”科目。在年终进行财务核算时，兼并企业在编制个别会计报表时应对投资采用权益法核算，其长期股权投资初始投资成本与应享有被投资单位所有者权益份额之间的差额，作为股权投资差额。企业采取无偿划转方式取得被兼并企业资产的，按划转的净资产，借记“长期投资”科目，贷记



“实收资本”科目。

二、企业对外投资资产评估增减值会计处理

企业只有以实物资产对外投资时需要进行资产评估，在评估结果得到有关部门的核准或备案并投资成功后，投资方和被投资方均要按评估结果进行相应的会计处理。

企业间进行股权重组或以非现金资产对外投资，应按非货币性交易的原则确定长期股权投资的初始投资成本。采用权益法核算时，长期股权投资的初始投资成本与应享有被投资单位所有者权益份额之间的差额，作为股权投资差额，分别情况进行会计处理；初始投资成本大于应享有被投资单位所有者权益份额的差额，借记“长期股权投资——某单位(股权投资差额)”科目，贷记“长期股权投资——某单位(投资成本)”科目，并按规定的期限摊销计入损益；初始投资成本小于应享有被投资单位所有者权益份额的差额，借记“长期股权投资——某单位(投资成本)”科目，贷记“资本公积——股权投资准备”科目。

企业以放弃非现金资产而取得的长期股权投资，投资成本与所放弃的非现金资产账面价值的差额，首先应当扣除按规定未来应交的所得税，记入“递延税款”科目的贷方。投资成本与所放弃的非现金资产账面价值的差额，扣除未来应交所得税后的余额，记入“资本公积——股权投资准备”科目。企业处置该项投资时，原记入“资本公积——股权投资准备”科目的金额转入“资本公积——其他资本公积转入”科目；待企

业按规定程序转增资本时，已实现的转入“资本公积——其他资本公积转入”科目的金额，可用于转增资本(或股本)。企业以现金对外投资，采用权益法核算时，长期股权投资的初始投资成本与应享有被投资单位所有者权益份额之间的差额，也比照上述原则处理。

三、企业改制资产评估增减值会计处理

企业改制必须由国有资产管理部门授予有资产评估资格的机构进行资产评估，评估发生的增减值报经有关主管部门立项确认。企业会计人员在接到评估确认通知后，应调整资产的账面价值，做好相应的会计处理。

(一) 国企改制资产评估增值的会计处理
根据财税字[1997]第77号文件的有关规定，内资企业股份制改造，1997年7月1日以后，评估增值不折成股份，扣除未来所得税后的余额，计入资本公积增值准备，按税法规定须缴纳所得税。企业在计提固定资产折旧时，可以按照固定资产原账面原价计提，也可以按照评估确认的固定资产原价计提。

按照评估调账后的固定资产原价计提折旧。资产评估增值部分不折成股份，并按税法规定在评估资产计提折旧、使用或摊销时需要征税，在按评估确认的固定资产价值调整固定资产账面价值时，应将按规定评估增值未来应交的所得税记入“递延税款”科目的贷方，固定资产评估增值扣除未来应交的所得税后的差额，记入“资本公积——资产评估增值准备”科目。公司按规定于评估资产计提折旧、使用或摊销时，或按规定



的期限结转计入应纳税所得额时，其应交的所得税，借记“递延税款”科目，贷记“应交税金——应交所得税”科目。原计入资本公积的资产评估净增值准备，因公司执行《企业会计制度》，应将该“资本公积准备”转入“其他资本公积”；待评估资产增值价值实现后，该转入的“其他资本公积”方可按规定程序转增股本，借记“资本公积——其他资本公积转入”科目，贷记“股本”科目。对于资产评估增值如何结转计入应纳税所得额，从理论上讲，应当在各项评估资产计提折旧、使用或摊销费用时分别项目处理。但由于在股份制改组时，资产评估是将资产增值和减值相抵后的净额计入资本公积，在实际工作中很难一一对应，可考虑按照税法规定采用综合调整办法，即对资产评估增值额不分资产项目，均在以后年度纳税申报的成本、费用项目中予以调整，相应调增每一纳税年度的应纳税所得额，调整期限最长不超过 10 年。有条件的企业也可以按照每一项目的实际增减值情况逐项调整。

按固定资产的原账面原价计提折旧。在这种情况下，由于公司只将按照固定资产的原账面原价计提的折旧部分计入成本费用，则评估增值部分不需要计算未来应交的所得税，公司应将评估增值部分全部计入资本公积。在计提折旧时，公司应按固定资产原账面原价计提的折旧，借记有关科目，贷记“累计折旧”科目；同时，按评估增值后的固定资产原价计提的折旧与按原账面原价计提的折旧之间的差额，或按规定的期限

(不超过 10 年)平均转销的金额，借记“资本公积”科目，贷记“累计折旧”科目。

(二) 国企改制资产评估减值的会计处理
对于评估减值的会计处理，由于目前还没有统一的明确规定，实践中主要有两种处理方法，一种是直接冲减资本公积，另一种是作为营业外支出处理。这两种处理方法各有优缺点，企业应区别实际工作中的具体情况决定采用哪一种处理方法。

四、清产核资资产评估增值会计处理

《清产核资试点企业有关会计处理规定》[(93)财会字 80 号]文件规定：企业主要固定资产价值重估后，经过验收核实，应相应调整固定资产账面价值。固定资产重估后如为增值，按固定资产原值增值金额，借记“固定资产”科目，按固定资产净值的增加额，贷记“资本公积”科目，按其差额，贷记“累计折旧”科目。清产核资发生的固定资产评估增值会计上不确认收益，评估增值的部分可计提折旧。此外还有向银行贷款发生的资产评估增值。按财会二字[1995]25 号文件规定，资产重估增值只有在法定重估和企业产权变动的情况下，才能调整被重估资产账面价值。企业因向银行贷款，由贷款银行指定的资产评估机构对企业进行资产重估发生的资产评估增值，只能作为银行对企业进行贷款的依据，不属于法定重估业务，企业不得自行调整资产的账面价值。

来源：财会通讯 作者：张敏



金融资产应用公允价值例解

来源：财会信报 作者：李志良 高金平

金融工具，是指形成一个企业的金融资产，并形成其他单位的金融负债或权益工具的合同，分为基础金融工具和衍生工具。金融资产主要包括库存现金、应收账款、应收票据、贷款、垫款、其他应收款、应收利息、债权投资、股权投资、基金投资、衍生金融资产等。衍生金融资产包括远期合同、期货合同、互换和期权等。

我国《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》第七条规定“金融资产应当在初始确认时划分为下列四类：(1)以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产；(2)持有至到期投资；(3)贷款和应收款项；(4)可供出售的金融资产。”上述分类一经确定，不得随意变更。本文将对以公允价值计量且其变动计入当期损益金融资产的会计处理与税法的差异进行解析。

一、以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产概述

以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，可以进一步分为交易性金融资产和直接指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

(一)交易性金融资产

满足以下条件之一的金融资产，应当划分为交易性金融资产：

1. 取得该金融资产的目的，主要是为了近期内出售。例如，企业以赚取差价为目的从二级市场购入的股票、债券和基金等。
2. 属于进行集中管理的可辨认金融工具组合的一部分，且有客观证据表明企业近期采用短期获利方式对该组合进行管理。在这种情况下，即使组合中有某个组成项目持有的期限稍长也不受影响。
3. 属于衍生工具。但是，被指定为有效套期工具的衍生工具、属于财务担保合同的衍生工具、与在活跃市场中没有报价且其公允价值不能可靠计量的权益工具投资挂钩并须通过交付该权益工具结算的衍生工具除外。其中，财务担保合同是指保证人和债权人约定，当债务人不履行债务时，保证人按照约定履行债务或者承担责任的合同。

(二)直接指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产



企业不能随意将某项金融资产直接指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。只有在满足以下条件之一时，企业才能将某项金融资产直接指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产：

1. 该指定可以消除或明显减少由于该金融资产的计量基础不同所导致的相关利得或损失在确认或计量方面不一致的情况。

2. 企业风险管理或投资策略的正式书面文件已载明，该金融资产组合等，以公允价值为基础进行管理、评价并向关键管理人员报告。

在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的权益工具投资，不得指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

以上所指活跃市场，是指同时具有下列特征的市场：(1) 市场内交易的对象具有同质性；(2) 可随时找到自愿交易的买方和卖方；(3) 市场价格信息是公开的。

二、会计处理

以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的会计处理，着重于该金融资产与金融市场的紧密结合性，反映该类金融资产相关市场变量变化对其价值的影响，进而对企业财务状况和经营成果的影响。

相关的账务处理如下：

1. 企业取得交易性金融资产，按其公允价值，借记“交易性金融资产——成本”科目，按发生的交易费用，借记“投资收益”科目，按已到付息期但尚未领取的利息或已宣告但尚未发放的现金股利，借记“应收利息”或“应收股利”科目，按实际支付的金额，贷记“银行存款”等科目。

2. 交易性金融资产持有期间被投资单位宣告发放的现金股利，或在资产负债表日按分期付息、一次还本债券投资的票面利率计算的利息，借记“应收股利”或“应收利息”科目，贷记“投资收益”科目。

3. 资产负债表日，交易性金融资产的公允价值高于其账面余额的差额，借记“交易性金融资产——公允价值变动”科目，贷记“公允价值变动损益”科目；公允价值低于其账面余额的差额做相反的会计分录。

4. 出售交易性金融资产，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，按该金融资产的账面余额，贷记“交易性金融资产”科目，按其差额，贷记或借记“投资收益”科目。同时，将原计



入该金融资产的公允价值变动转出，借记或贷记“公允价值变动损益”科目，贷记或借记“投资收益”科目。

三、税务处理

1. 企业对外进行权益性投资和债权性投资形成的投资资产，以实际支付的购买价款作为计税基础。以购买权益性证券取得的投资资产，按照投资资产的公允价值和应支付的相关税费作为计税基础。

2. 企业对外投资的成本在对外转让或处置前不得扣除，在转让、处置时，投资成本可从转让该资产的收入中扣除，据以计算财产转让所得或损失。

3. 投资资产在持有期间公允价与计税成本之间的差额，既不确认所得，也不确认损失。

4. 金融资产发生减值的，其减值金额不得在税前扣除。

5. 被投资方宣告分配(现金股利、股票股利)，投资方应当确认股息、红利等权益性投资收益。居民企业直接投资于另一居民企业所取得的投资收益免征企业所得税。但为了鼓励企业长期投资，税法规定，居民企业投资于另一居民企业公开发行并上市流通的股票在持有期间所取得的投资收益，不得享受免税优惠。

四、会计处理与税法差异分析

1. 购入交易性金融资产发生的交易费用应借记“投资收益”科目，税法要求计入投资的计税基础。

2. 股息所得的确认时间为被投资方宣告分配时，利息收入按照权责发生制原则确认。因此，已到付息期但尚未领取的利息或已宣告但尚未发放的现金股利，作为企业的垫款处理。税务处理与会计处理相同。

3. 交易性金融资产持有期间被投资单位宣告发放的现金股利，或在资产负债表日按分期付息、一次还本债券投资的票面利率计算的利息，应当计入当期损益，会计处理与税务处理一致。

被投资方发放股票股利，投资方作备查登记不作账务处理，但税法要求视同“先分配再投资”处理，确认红利所得，同时追加投资计税基础。

4. 资产负债表日，交易性金融资产的公允价值与其账面余额的差额记入“公允价值变动损益”科目，计算应纳税所得额时应作纳税调整。

5. 出售交易性金融资产，会计上按账面价值结转，计算资产转让所得应按计税成本扣除。账面价值与计税成本的差额应作纳税调整处理。“公允价值变动损益”科目结转“投资收益”，对损益无影响，不作纳税调整。



五、案例分析

某股份公司在2007年6月10日以每股15元的价格(其中包含已宣告但尚未发放的现金股利0.2元)购进某股票20万股确认为交易性金融资产,另支付相关税费1.2万元,6月15日如数收到宣告发放的现金股利,6月20日以每股13元又购进该股票10万股,支付相关税费0.6万元,6月30日该股票价格下跌到每股12元;9月20日以每股16元的价格将该股票18万股出售,支付相关税费1万元,2007年12月31日该股票剩余12万股,每股公允价值为17元。相关会计及税务处理如下(所得税会计处理省略):

(1)2007年6月10日

借: 交易性金融资产——成本 296 万元
 应收股利 4 万元
 投资收益 1.2 万元
 贷: 银行存款 2 万元

税务处理: 购入股票支付的相关税费1.2万元不得在本期税前扣除, 该项股票投资计税基础为297.2万元。

(2)2007年6月15日

借: 银行存款 4 万元
 贷: 应收股利 4 万元

(3)2007年6月20日

借: 交易性金融资产——成本 130 万元
 投资收益 0.6 万元
 贷: 银行存款 130.6 万元

税务处理: 购入股票支付的相关税费0.6万元不得在本期税前扣除, 该项股票投资计税基础为427.8万元(297.2+130.6)。

(4)2007年6月30日

公允价值变动损益=公允价-账面价值=30×12-(296+130)=-66万元

借: 公允价值变动损益 66 万元
 贷: 交易性金融资产——公允价值变动 66 万元

税务处理: 公允价值变动损益借方金额不得税前扣除, 应调增所得额66万元。



(5)2007年9月20日

借：银行存款	287万元(18×16-1)
交易性金融资产——公允价值变动	39.6万元(66×18/30)
贷：交易性金融资产——成本	255.6万元(426×18/30)
投资收益	71万元
借：投资收益	39.6万元
贷：公允价值变动损益	39.6万元

税务处理：股票处置收益 71 万元，资产转让所得=转让收入-计税成本-相关税费=288-427.8×18/30-1=30.32 万元。应调减应纳税所得额=71-30.32=40.68 万元。剩余 12 万股计税成本为：427.8×12/30=171.12 万元。

(6)2007年12月31日

公允价值变动损益=公允价-账面价值=12×17-(296+130-66-255.6+39.6)=204-144=60 万元

借：交易性金融资产——公允价值变动	60万元
贷：公允价值变动损益	60万元

税务处理：“公允价值变动损益”贷方金额不确认所得，应调增应纳税所得额 60 万元。

截至 2007 年 12 月 31 日，剩余股票账面价值 204 万元，计税成本 171.12 万元，差额 32.88 万元在处置时作纳税调整。





资本公积核算内容详解

来源：财富译撰

作者：白雪仙

原会计准则和会计准则下，“资本公积”是一个比较特殊的会计科目，核算内容庞杂，被戏称为“杂项筐”科目。其核算内容包括资本溢价、接受捐赠现金流量资产溢价、股权投资溢价、拨款转入、外币资本折算差额、关联方溢价和其他资本公积七项内容，其中其他资本公积包括现金流量捐赠、债务重组、资本公积溢价转入、确实无法支付的应付账款。新会计准则下，资本公积的核算内容发生了较大的变化，主要表现在以下几个方面：

一、原本在“资本公积”核算的现金流量捐赠内容定义为在“营业外收入”核算

为了防止企业尤其是上市公司的盈余操纵和粉饰会计报表的行为，原会计准则和会计准则将一些现金流量捐赠计入“资本公积”，例如捐赠收益、重组收益、政府专项拨款、关联方溢价、无法支付的应付账款等。该会计处理方法不符合国际惯例，违背了会计准则的稳健性原则，导致了虚假会计信息的产生，客观经济信息失真。

近年来，我国上市公司治理结构不断改善，市场监管更加健全，注册会计师的审计质量大大提高，投资者的鉴别折价力也在逐步提升。在这样的经济环境下，新会计准则和会计准则与国际会计准则趋同，及时地摒弃了旧准则。

1. 捐赠会计处理的变化

原会计准则和准则规定，现金流量捐赠计入“资本公积——其他资本公积”；现金流量资产捐赠扣除应交所得税后的金额计入“资本公积——接受现金流量资产溢价”，在捐赠资产处置时，转入“资本公积——其他资本公积”。

新准则和准则对于捐赠的会计处理，没有对准则进行规范，但根据《企业会计准则——基本准则》的第三十八条对利得和损失的定义：“直接计入当期利润的利得和损失，是指应当计入当期损益、所有者权益总额发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。”因此，捐赠收益应在“营业外收入”核算。

2. 债务重组收益会计处理的变化

原债务重组准则规定债权人应确认重组收益确认为“资本公积——其他资本公积”。

修改后的《企业会计准则第12号——债务重组》规定债权人债务重组收益直接计入当期损益，也就是说债务重组收益应当作为利得，在“营业外收入”核算。

3. 政府专项拨款会计处理的变化

原会计准则和准则对政府专项拨款的会计处理没有规定，但《企业会计准则》规定，国家对企业技术改造、技术研究开发项目的专项拨款，企业应在收到时，暂作为预收账款处理；待



项目完成后，属于 用与按规予以核算的新，直接冲减长期负债，属于取得资产价值的部，礼入“资本公积——拨款转入”。

新会计准则体系中《企业会计准则第16号——政府补助》将政府补助 为与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助。

与资产相关的政府补助，是指企业取得的、用于购建或以其他方式形成长期资产的政府补助。根据这个定义，政府专项拨款属于与资产相关的政府补助。对于与资产相关的政府补助，政府补助准则第七条规定：“与资产相关的政府补助，应当确认为递延收益，并在相关资产使用寿命内平均 配，计入当期损益。但是，按照名义金额计量的政府补助，直接计入当期损益。”

由此可见，企业收到的政府专项拨款，应在“递延收益”核算，并在相关资产达到预定可使用状态时，在资产使用寿命内平均 配，以计入各期的“营业外收入”。

4. 产生公允的关联方交易核算的变化

根据财政部令[2001]64号《关联方之间出售资产等有关会计处理暂行规定》，上市公司与关联方之间产生公允的关联方交易或事项，视为关联方对上市公司的捐赠，在“资本公积——关联方交易”核算。

新会计准则体系中《企业会计准则第36号——关联方披露》未明确该款项的会计处理，但笔者认为产生公允的关联方交易或事项可视为关联方之间的捐赠，应参照捐赠的会计处理进行核算，应以关联方交易收益礼入“营业外收入”。

5. 无法支付的应付款项核算的变化

原会计准则体系和会计准则下，无法支付的应付款项按程序经批准后礼入“资本公积——其他资本公积”。

根据新《企业会计准则——基本准则》的规定和换生的定义，无法支付的应付款项按程序经批准后的应作为当期损益，在“营业外收入”核算。

二、外币资本折算差额不再产生

《企业会计准则》规定在存在合同汇率的情况下，外币资本应按合同汇率确定，合同汇率和外币资产入账汇率不同产生的外币资本折算差额，在“资本公积”下单独反映和核算。

新颁布的《企业会计准则第19号——外币折算》第十条：“外币交易应当在初始确认时，采用交易发生日的即期汇率将外币金额折算为记账本位币金额；也可以采用按照系统合理的方法确定的、与交易发生日即期汇率近似的汇率折算。”

因此，按照新的会计准则，外币投入资本属于外币兑换货币性项目，企业收到投资者以外币投入的资本，采用交易日的即期汇率折算，不再采用合同汇率折算，外币投入资本与应计的货币性项目的记账本位币金额之间不产生外币资本折算差额。

三、资本公积中的溢价性项目的内容有所增加

溢价性项目有四个特点：第一，它反映的是股东权益增长主要是账面增长，并没有实际的资金投入，在相关资产被处置、结转时，增值部 才能得到实现；第二，它具有不稳定性，其价值通常随着相关资产价值的变动而上下波动。原会计准则体系和会计准则下，在“资本



公积”核算的股权投资净值应当有以上四特点。新会计准则还增加了核算金融业务的相关会计处理规定，并且引入“公允价值”概念，“资本公积”下准备性项目内容有所增加。

按照新颁布的《企业会计准则第2号——长期股权投资》，权益法核算的长期股权投资，在被投资单位除净损益以外所有者权益其他变动，企业应按持股比例计算应享有的份额，贷记或借记“资本公积”科目。这一点和原核算方法一致。

原准则和制度规定，投资结转时，“资本公积——股权投资溢价”转入“资本公积——其他资本公积”，“资本公积——其他资本公积”可用于转增资本。

值得注意的是，新颁布的会计准则未明确权益法核算的长期股权投资净值在投资结转时如何处理。参照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》、《企业会计准则第3号——投资性房地产》的相关规定，笔者认为，在长期股权投资结转时，结转之扣回的资本公积，同时应借记或贷记“投资收益”。

按照新颁布的《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》，资产负债表日，可供出售金融资产公允价值与账面余额的差额，计入资本公积；在可供出售金融资产结转时，结转之扣回的资本公积，计入当期损益。

按照新颁布的《企业会计准则第3号——投资性房地产》，自用房地产或存货转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产时，投资性房地产按照转换日的公允价值计价，转换当日的公允价值小于原账面价值的，其差额计入当期损益；转换当日的公允价值大于原账面价值

的，其差额计入“资本公积”。处置该项投资性房地产时，结转之扣回的资本公积，计入当期损益。

四、以权益结算的股份支付换取职工或其他方提供服务，在可行权之前，暂时在“资本公积”核算

按照《企业会计准则第11号——股份支付》，以权益结算的股份支付换取职工或其他方提供服务，应按权益工具授予日的公允价值，借记“管理用”等科目，贷记“资本公积——其他资本公积”。在可行权日，企业按照实际行权的权益工具数量，借记“资本公积——其他资本公积”，贷记“股本”（“实收资本”）或“库存股”，按差额借记或贷记“资本公积——资本溢价”。

总之，新会计准则调整下资本公积核算的内涵转变了很多，主要包括资本溢价和暂时性项目。在核算时涉及十二级明细科目，“资本溢价”和“其他资本公积”。原“资本公积——拨款转入”、“外币资本折算差额”、“关联交易差价”余额转入“资本公积——其他资本公积”；“股权投资溢价”、“接受捐赠非现金资产溢价”在扣回资产处置后转入“资本公积——其他资本公积”。

值得注意的是，结转资本时，执行新会计准则之前期末的“其他资本公积”及执行新会计准则之后，原准则和制度下期末的“股权投资溢价”、“接受捐赠非现金资产溢价”在扣回资产处置后转入“资本公积——其他资本公积”的金额可用于转增资本；执行新会计准则之后，新发生的金融业务期末的“其他资本公积”不能用于转增资本。



问题一：

A 公司进行装修工程,自行采购装修材料,取得增值税普通发票。B 装修公司只就其劳务费收入开具营业税发票给 A 公司。A 公司问: 这是否正确? 是否 B 装修公司全额(包括材料费、劳务费)开具营业税发票给 A 公司,才能列支“长期待摊费用”?

业

回答：

《转发财政部 国家税务总局关于纳税人以清包工形式提供装饰劳务征收营业税问题的通知》(粤财法[2006]118 号)规定:“近期,上海市地方税务局报来《关于上海百安居装饰工程有限公司以清包工形式开展的家装业务征收营业税问题的请示》(沪地税流[2006]41 号),反映上海百安居装饰工程有限公司以清包工形式提供的装饰劳务在征收营业税时存在重复征税问题。经研究,现将纳税人以清包工形式提供装饰劳务的营业税问题明确如下:

务

形

咨

询

纳税人采用清包工形式提供的装饰劳务,按照其向客户实际收取的人工费、管理费和辅助材料费等收入(不含客户自行采购的材料价款和设备价款)确认计税营业额。

上述以清包工形式提供的装饰劳务是指,工程所需的主要原材料和设备由客户自行采购,纳税人只向客户收取人工费、管理费及辅助材料费等费用的装饰劳务。”

若公司是以清包工形式签订装饰劳务合同的,按上述规定,可凭相对应的装修发票及销售发票入帐。

问题二：

根据国税发[2001]142 号文第七条规定:“企业以租赁方式取得房租收入的,应按当期实际租金收入,扣除租赁房屋的固定资产折旧及相关费用后的余额,与当期其他经营利润合并计算企业当期应纳税额。”问: 待售开发产品计算折旧的年限、残值比例如何确定?

回答：

《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) 第二点规定:“开发企业将开发产品先出租再出售的,凡将开发产品转作固定资产的,其租赁期间取得的价款应按租金确认收入的实现,出售时再按销售固定资产确认收入的实现;凡未将开发产品转作固定资产的,其租赁期间取得的价款应按租金确认收入的实现,出售时再按销售开发产品确认收入的实现。”

根据上述规定,企业若将开发产品转作固定资产的,可按规定计提折旧(外资企业固定资产残值暂统一确定为10%);若未将开发产品转作固定资产的,则不计提折旧。

问题三:

员工的个人所得税有没有规定一定要在公司的注册地缴纳?是否可以在其他城市,即员工被派驻的工作地缴纳?

回答:

《国家税务总局关于印发<个人所得税自行申报纳税办法(试行)>的通知》(国税发〔2006〕162号)第三章规定:“申报地点

第十条 年所得12万元以上的纳税人,纳税申报地点分别为:

(一)在中国境内有任职、受雇单位的,向任职、受雇单位所在地主管税务机关申报。

(二)在中国境内有两处或者两处以上任职、受雇单位的,选择并固定向其中一处单位所在地主管税务机关申报。

(三)在中国境内无任职、受雇单位,年所得项目中有个体工商户的生产、经营所得或者对企事业单位的承包经营、承租经营所得(以下统称生产、经营所得)的,向其中一处实际经营所在地主管税务机关申报。

(四)在中国境内无任职、受雇单位,年所得项目中无生产、经营所得的,向户籍所在地主管税务机关申报。在中国境内有户籍,但户籍所在地与中国境内经常居住地不一致的,选择并固定向其中一地主管税务机关申报。在中国境内没有户籍的,向中国境内经常居住地主管税务机关申报。

第十一条 取得本办法第二条第二项至第四项所得的纳税人,纳税申报地点分别为:

(一)从两处或者两处以上取得工资、薪金所得的,选择并固定向其中一处单位所在地主管税务机关申报。



(二) 从中国境外取得所得的，向中国境内户籍所在地主管税务机关申报。在中国境内有户籍，但户籍所在地与中国境内经常居住地不一致的，选择并固定向其中一地主管税务机关申报。在中国境内没有户籍的，向中国境内经常居住地主管税务机关申报。

(三) 个体工商户向实际经营所在地主管税务机关申报。

(四) 个人独资、合伙企业投资者兴办两个或两个以上企业的，区分不同情形确定纳税申报地点：

1. 兴办的企业全部是个人独资性质的，分别向各企业的实际经营管理所在地主管税务机关申报。

2. 兴办的企业中含有合伙性质的，向经常居住地主管税务机关申报。

3. 兴办的企业中含有合伙性质，个人投资者经常居住地与其兴办企业的经营管理所在地不一致的，选择并固定向其参与兴办的某一合伙企业的经营管理所在地主管税务机关申报。

(五) 除以上情形外，纳税人应当向取得所得所在地主管税务机关申报。

第十二条 纳税人不得随意变更纳税申报地点，因特殊情况变更纳税申报地点的，须报原主管税务机关备案。

第十三条 本办法第十一条第四项第三目规定的纳税申报地点，除特殊情况外，5年以内不得变更。

第十四条 本办法所称经常居住地，是指纳税人离开户籍所在地最后连续居住一年以上的地方。”

问题四：

甲方无偿提供土地给乙方使用 10 年，乙方出资建房，10 年后乙方归连房屋和土地给甲方，问：甲方与乙方相关税费应如何计算？

回答：

以出租土地使用权为代价换取房屋所有权。例如，甲方将土地使用权出租给乙方若干年，乙方投资在该土地上建造建筑物并使用，租赁期满后，乙方将土地使用权连同所建的建筑物归还甲方。在这一经营过程中，乙方是以建筑物为代价换得若干年的土



地使用权，甲方是以出租土地使用权为代价换取建筑物。甲方发生了出租土地使用权的行为，对其按“服务业—租赁业”征营业税；乙方发生了销售不动产的行为，对其按“销售不动产”税目征营业税。对双方分别征税时，其营业额也按《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第十五条的规定核定。

根据上述规定，乙方发生了销售不动产的行为，对其按“销售不动产”税目征营业税，则也应征收土地增值税。

甲乙双方均应按规定核算交纳企业所得税。

问题五：

我方出土地，乙方出资以双方名义报建合作建房，建好后6：4分成。即我公司土地账面价6000万元，乙方出资4000万元。建好后房屋市价可能为20000万元。分房时我们是否视同销售交纳企业所得税。还有我公司土地账面价6000万元，但市价10000万元，合作建房过户到合作项目时是否交纳增值的企业所得税。

回答：

《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）第五点规定：“关于以土地使用权投资开发项目的税务处理问题

（一）企业、单位以换取开发产品为目的，将土地使用权投资房地产开发项目的，按以下规定进行处理：

1. 企业、单位应在首次取得开发产品时，将其分解为转让土地使用权和购入开发产品两项经济业务进行所得税处理，并按应从该项目取得的开发产品（包括首次取得的和以后应取得的）的市场公允价值计算确认土地使用权转让所得或损失。

2. 接受土地使用权的开发方应在首次分出开发产品时，将其分解为按市场公允价值销售该项目应分出的开发产品（包括首次分出的和以后应分出的）和购入该项土地使用权两项经济业务进行所得税处理，并将该项土地使用权的价值计入该项目的成本。

（二）企业、单位以股权的形式，将土地使用权投资房地产开发项目的，按以下规定进行处理：

1. 企业、单位在投资交易发生时，应将其分解为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，并计算确认资产转让所得或损失。



上述土地使用权转让所得占当年应纳税所得额的比例如超过 50%，可从投资交易发生年度起，按 5 个纳税年度均摊至各年度的应纳税所得额。

2. 接受土地使用权的开发方在投资交易发生时，可按上述投资交易额计算确认土地使用权的成本，并计入开发产品的成本。

问题六：

影视剧本因故未能投入拍摄而报废，问：该报废的影视剧本费用是否要报批后才能在所得税前扣除？

回答：

国家税务总局令第 13 号《企业财产损失所得税前扣除管理办法》第七条规定：“企业因下列原因发生的财产损失，须经税务机关审批才能在申报企业所得税时扣除：

（1）因自然灾害、战争等政治事件等不可抗力或者人为管理责任，导致现金、银行存款、存货、短期投资、固定资产的损失；

（2）应收、预付账款发生的坏账损失；

（3）金融企业的呆账损失；

（4）存货、固定资产、无形资产、长期投资因发生永久或实质性损害而确认的财产损失；

（5）因被投资方解散、清算等发生的投资损失；

（6）按规定可以税前扣除的各项资产评估损失；

（7）因政府规划搬迁、征用等发生的财产损失；

（8）国家规定允许从事信贷业务之外的企业间的直接借款损失。”

公司的影视剧本（无形资产）财产损失按上述规定处理。





关于长途汽车客运业务有关税收问题的通知

稽查局、各区（分）局、局内各单位：

最近，市局陆续接到一些基层分局反映：《中华人民共和国营业税暂行条例》规定，交通运输业的纳税地点为纳税人的机构所在地。但是我市目前长途汽车客运业务存在税收政策与实际管理情况脱节、纳税地点不明晰、容易产生税收漏洞等问题。为加强该行业的税收征管，堵塞税收漏洞，根据营业税的有关规定和省地税局在东莞召开的交通运输业税收管理会议精神，结合我市的实际情况，现对从事长途汽车客运的公路运输业纳税人的有关税收问题通知如下：

一、提供站场服务的涉税处理

我市长途汽车客运运输业纳税人，为从事长途汽车客运的外市和本市其他纳税人的车辆，提供进出站站场、销售车票和代收售票款项等服务，取得收入。其涉税处理规定如下：

（一）提供站场服务的纳税人在核算收入时，其为进出站场的外单位车辆代收的售票款项，应凭对方提供的有关发票作为凭据，才可在营业额中扣减。没有提供有关发票的，一律不允许扣减代收的售票款项。

（二）外市纳税人原则上应提供其机构所在地的主管税务机关开具的客运发票；不能提供的，可向我局征收机关申请开具通用发票。

（三）外市纳税人向我局征收机关申请开具通用发票时，不能提供《外出经营活动税收管理证明》的，在征收其营业税的同时，应核定征收其所得税。

（四）本市其他从事长途汽车客运的纳税人从提供站场服务方取得票款收入时，应按规定开具客运发票或向我局征收机关申请开具通用发票，开具通用发票时缴纳的税款可在申报当期收入时抵缴应纳税款。



(五) 纳税人提供进出站场、代售车票等服务取得的代售票款手续费、站场服务费、管理费等收入，应按规定向支付方据实开具服务业发票，并按“服务业”税目申报缴纳营业税。

二、接受他人站场服务的涉税处理

本市汽车客运纳税人接受其他纳税人（包括外市和本市）的站场和代售车票等服务，其在取得代售票款收入时应向代售车票的纳税人开具客运发票，并将收入全额并入本单位的当期营业收入总额，在我市申报缴纳各项税收。

三、本文下发后，个体（个人承包）从事长途汽车客运运输经营的不再执行《关于调整市区个体（个人承包）汽车运输经营者征税定额的通知》（珠地税发[1997]第 242 号）中，25 座以下客车每月按 9000 元/辆 的定额征税规定，经营者应按实际取得的经营收入申报纳税，各管理区（分）局要根据上述规定加强管理，堵塞漏洞。

四、上述规定自 2007 年 12 月 1 日(所属期)起执行。

珠海市地方税务局

珠地税发[2007]252 号





关于促进残疾人就业税收优惠政策的通知

财税[2007]92号

各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局）、国家税务局、地方税务局，新疆生产建设兵团财务局：

为了更好地发挥税收政策促进残疾人就业的作用，进一步保障残疾人的切身利益，经国务院批准并商民政部、中国残疾人联合会同意，决定在全国统一实行新的促进残疾人就业的税收优惠政策。现将有关政策通知如下：

一、对安置残疾人单位的增值税和营业税政策

对安置残疾人的单位，实行由税务机关按单位实际安置残疾人的人数，限额即征即退增值税或减征营业税的办法。

（一）实际安置的每位残疾人每年可退还的增值税或减征的营业税的具体限额，由县级以上税务机关根据单位所在区县（含县级市、旗，下同）适用的经省（含自治区、直辖市、计划单列市，下同）级人民政府批准的最低工资标准的6倍确定，但最高不得超过每人每年3.5万元。

（二）主管国税机关应按月退还增值税，本月已交增值税额不足退还的，可在本年度（指纳税年度，下同）内以前月份已交增值税扣除已退增值税的余额中退还，仍不足退还的可结转本年度内以后月份退还。主管地税机关应按月减征营业税，本月应缴营业税不足减征的，可结转本年度内以后月份减征，但不得从以前月份已交营业税中退还。

（三）上述增值税优惠政策仅适用于生产销售货物或提供加工、修理修配劳务取得的收入占增值税业务和营业税业务收入之和达到50%的单位，但不适用于上述单位生产销售消费税应税货物和直接销售外购货物（包括商品批发和零售）以及销售委托外单位加工的货物取得的收入。上述营业税优惠政策仅适用于提供“服务业”税目（广告业除外）取得的收入占增值税业务和营业税业务收入之和达到50%的单位，但不适用于上述单位提供广告业劳务以及不属于“服务业”税目的营业税应税劳务取得的收入。

单位应当分别核算上述享受税收优惠政策和不得享受税收优惠政策业务的销售收入或营业收入，不能分别核算的，不得享受本通知规定的增值税或营业税优惠政策。

(四) 兼营本通知规定享受增值税和营业税税收优惠政策业务的单位，可自行选择退还增值税或减征营业税，一经选定，一个年度内不得变更。

(五) 如果既适用促进残疾人就业税收优惠政策，又适用下岗再就业、军转干部、随军家属等支持就业的税收优惠政策的，单位可选择适用最优惠的政策，但不能累加执行。

(六) 本条所述“单位”是指税务登记为各类所有制企业（包括个人独资企业、合伙企业和个体工商户）、事业单位、社会团体和民办非企业单位。

二、对安置残疾人单位的企业所得税政策

(一) 单位支付给残疾人的实际工资可在企业所得税前据实扣除，并可按支付给残疾人实际工资的100%加计扣除。

单位实际支付给残疾人的工资加计扣除部分，如大于本年度应纳税所得额的，可准予扣除其不超过应纳税所得额的部分，超过部分本年度和以后年度均不得扣除。亏损单位不适用上述工资加计扣除应纳税所得额的办法。

单位在执行上述工资加计扣除应纳税所得额办法的同时，可以享受其他企业所得税优惠政策。

(二) 对单位按照第一条规定取得的增值税退税或营业税减税收入，免征企业所得税。

(三) 本条所述“单位”是指税务登记为各类所有制企业（不包括个人独资企业、合伙企业和个体工商户）、事业单位、社会团体和民办非企业单位。

三、对残疾人个人就业的增值税和营业税政策

(一) 根据《中华人民共和国营业税暂行条例》（国务院令 136 号）第六条第（二）项和《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》〔（93）财法字第 40 号〕第二十六条的规定，对残疾人个人为社会提供的劳务免征营业税。

(二) 根据《财政部 国家税务总局关于调整农业产品增值税税率和若干项目征免增值税的通知》〔（94）财税字第 004 号〕第三条的规定，对残疾人个人提供的加工、修理修配劳务免征增值税。



四、对残疾人个人就业的个人所得税政策

根据《中华人民共和国个人所得税法》（主席令第四十四号）第五条和《中华人民共和国个人所得税法实施条例》（国务院令 第 142 号）第十六条的规定，对残疾人个人取得的劳动所得，按照省（不含计划单列市）人民政府规定的减征幅度和期限减征个人所得税。具体所得项目为：工资薪金所得、个体工商户的生产和经营所得、对企事业单位的承包和承租经营所得、劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得。

五、享受税收优惠政策单位的条件

安置残疾人就业的单位（包括福利企业、盲人按摩机构、工疗机构和其他单位），同时符合以下条件并经过有关部门的认定后，均可申请享受本通知第一条和第二条规定的税收优惠政策：

（一）依法与安置的每位残疾人签订了一年以上（含一年）的劳动合同或服务协议，并且安置的每位残疾人在单位实际上岗工作。

（二）月平均实际安置的残疾人占单位在职职工总数的比例应高于 25%（含 25%），并且实际安置的残疾人人数多于 10 人（含 10 人）。

月平均实际安置的残疾人占单位在职职工总数的比例低于 25%（不含 25%）但高于 1.5%（含 1.5%），并且实际安置的残疾人人数多于 5 人（含 5 人）的单位，可以享受本通知第二条第（一）项规定的企业所得税优惠政策，但不得享受本通知第一条规定的增值税或营业税优惠政策。

（三）为安置的每位残疾人按月足额缴纳了单位所在区县人民政府根据国家政策规定的基本养老保险、基本医疗保险、失业保险和工伤保险等社会保险。

（四）通过银行等金融机构向安置的每位残疾人实际支付了不低于单位所在区县适用的经省级人民政府批准的最低工资标准的工资。

（五）具备安置残疾人上岗工作的基本设施。

六、其他有关规定

（一）经认定的符合上述税收优惠政策条件的单位，应按月计算实际安置残疾人占单位在职职工总数的平均比例，本月平均比例未达到要求的，暂停其本月相应的税收优惠。在一个年度内累计三个月平均比例未达到要求的，取消其次年度享受相应税收优惠政策的资格。

(二)《财政部 国家税务总局关于教育税收政策的通知》(财税[2004]39号)第一条第7项规定的特殊教育学校举办的企业,是指设立的主要为在校学生提供实习场所、并由学校出资自办、由学校负责经营管理、经营收入全部归学校所有的企业,上述企业只要符合第五条第(二)项条件,即可享受本通知第一条和第二条规定的税收优惠政策。这类企业在计算残疾人人数时可将在企业实际上岗工作的特殊教育学校的全日制在校学生计算在内,在计算单位在职职工人数时也要将上述学生计算在内。

(三)在除辽宁、大连、上海、浙江、宁波、湖北、广东、深圳、重庆、陕西以外的其他地区,2007年7月1日前已享受原福利企业税收优惠政策的单位,凡不符合本通知第五条第(三)项规定的有关缴纳社会保险条件,但符合本通知第五条规定的其他条件的,主管税务机关可暂予认定为享受税收优惠政策的单位。上述单位应按照有关规定尽快为安置的残疾人足额缴纳有关社会保险。2007年10月1日起,对仍不符合该项规定的单位,应停止执行本通知第一条和第二条规定的各项税收优惠政策。

(四)对安置残疾人单位享受税收优惠政策的各项条件实行年审办法,具体年审办法由省级税务部门会同同级民政部门及残疾人联合会制定。

七、有关定义

(一)本通知所述“残疾人”,是指持有《中华人民共和国残疾人证》上注明属于视力残疾、听力残疾、言语残疾、肢体残疾、智力残疾和精神残疾的人员和持有《中华人民共和国残疾军人证(1至8级)》的人员。

(二)本通知所述“个人”均指自然人。

(三)本通知所述“单位在职职工”是指与单位建立劳动关系并依法应当签订劳动合同或服务协议的雇员。

(四)本通知所述“工疗机构”是指集就业和康复为一体的福利性生产安置单位,通过组织精神残疾人员参加适当生产劳动和实施康复治疗与训练,达到安定情绪、缓解症状、提高技能和改善生活状况的目的,包括精神病院附设的康复车间、企业附设的工疗车间、基层政府和组织兴办的工疗站等。



八、对残疾人人数计算的规定

(一) 允许将精神残疾人员计入残疾人人数享受本通知第一条和第二条规定的税收优惠政策，仅限于工疗机构等适合安置精神残疾人就业的单位。具体范围由省级税务部门会同同级财政、民政部门及残疾人联合会规定。

(二) 单位安置的不符合《中华人民共和国劳动法》(主席令第二十八号)及有关规定的劳动年龄的残疾人，不列入本通知第五条第(二)款规定的安置比例及第一条规定的退税、减税限额和第二条规定的加计扣除额的计算。

九、单位和个人采用签订虚假劳动合同或服务协议、伪造或重复使用残疾人证或残疾军人证、残疾人挂名而不实际上岗工作、虚报残疾人安置比例、为残疾人不缴或少缴规定的社会保险、变相向残疾人收回支付的工资等方法骗取本通知规定的税收优惠政策的，除依照法律、法规和其他有关规定追究有关单位和人员的责任外，其实际发生上述违法违规行为年度内实际享受到的减(退)税款应全额追缴入库，并自其发生上述违法违规行为年度起三年内取消其享受本通知规定的各项税收优惠政策的资格。

十、本通知规定的各项税收优惠政策的具体征收管理办法由国家税务总局会同民政部、中国残疾人联合会另行制定。福利企业安置残疾人比例和安置残疾人基本设施的认定管理办法由民政部商财政部、国家税务总局、中国残疾人联合会制定，盲人按摩机构、工疗机构及其他单位安置残疾人比例和安置残疾人基本设施的认定管理办法由中国残疾人联合会商财政部、民政部、国家税务总局制定。

十一、本通知自 2007 年 7 月 1 日起施行，但外商投资企业适用本通知第二条企业所得税优惠政策的规定自 2008 年 1 月 1 日起施行。财政部、国家税务总局《关于企业所得税若干优惠政策的通知》[(94)财税字第 001]号第一条第(九)项、财政部、国家税务总局《关于对福利企业、学校办企业征税问题的通知》[(94)财税字第 003 号]、《国家税务总局关于民政福利企业征收流转税问题的通知》(国税发[1994]155 号)、财政部、国家税务总局《关于福利企业有关税收政策问题的通知》(财税字[2000]35 号)、《财政部 国家税务总局关于调整完善现行福利企业税收优惠政策试点工作的通知》(财税[2006]111 号)、《国家税务总局 财政部 民政部 中国残疾人联合会关于调整

完善现行福利企业税收优惠政策试点实施办法的通知》(国税发[2006]112号)和《财政部 国家税务总局关于进一步做好调整现行福利企业税收优惠政策试点工作的通知》(财税〔2006〕135号)自2007年7月1日起停止执行。

十二、各地各级财政、税务部门要认真贯彻落实本通知的各项规定，加强领导，及时向当地政府汇报，取得政府的理解与支持，并密切与民政、残疾人联合会等部门衔接、沟通。税务部门要牵头建立由上述部门参加的联席会议制度，共同将本通知规定的各项政策贯彻落实好。财政、税务部门之间要相互配合，省级税务部门每半年要将执行本通知规定的各项政策的减免(退)税数据及相关情况及时通报省级财政部门。

十三、各地在执行中有何问题，请及时上报财政部和国家税务总局。

财政部 国家税务总局

.....

国家税务总局

关于在中国境内担任董事或高层管理职务无住所 个人计算个人所得税适用公式的批复

国税函〔2007〕946号

一、在中国境内无住所的个人担任中国境内企业的董事或高层管理人员(以下称企业高管人员)，同时兼任中国境内、外的职务，其从中国境内、外收取的当月全部报酬不能合理地归属为境内或境外工作报酬的，应分别按照下列公式计算缴纳其工资薪金所得应纳的个人所得税：

(一)无税收协定(安排)适用的企业高管人员，在一个纳税年度中在中国境内连续或累计居住不超过90天，或者按税收协定(安排)规定应认定为对方税收居民，但按税收协定(安排)及《国家税务总局关于在中国境内无住所的个人执行税收协定和个人所得税法若干问题的通知》(国税发



(2004) 97 号) 第四条的有关规定应适用税收协定(安排)董事费条款的企业高管人员,在税收协定(安排)规定的期间在中国境内连续或累计居住不超过 183 天,均应按照《国家税务总局关于在中国境内无住所的个人取得工资薪金所得纳税义务问题的通知》(国税发〔1994〕148 号)第二条和第五条规定确定纳税义务,无论其在中国境内或境外的工作期间长短,可不适用国税发〔2004〕97 号第三条第一款第(三)项规定的公式,而按下列公式计算其取得的工资薪金所得应纳的个人所得税:

应纳税额=(当月境内外工资薪金应纳税所得额×适用税率-速算扣除数)×当月境内支付工资/当月境内外支付工资总额

(二) 下列企业高管人员仍应按照国税发〔2004〕97 号第三条第一款第(三)项规定的公式,计算其取得的工资薪金所得应纳的个人所得税。

1. 无税收协定(安排)适用,或按税收协定(安排)规定应认定为我方税收居民的企业高管人员,在一个纳税年度在中国境内连续或累计居住超过 90 天,但按《财政部 国家税务总局关于在华无住所的个人如何计算在华居住满五年问题的通知》(财税字〔1995〕098 号)的有关规定,在中国境内连续居住不满五年的。

2. 按税收协定(安排)规定应认定为对方税收居民,但按税收协定(安排)及国税发〔2004〕97 号第四条的有关规定应适用税收协定(安排)董事费条款的企业高管人员,在税收协定规定的期间在中国境内连续或累计居住超过 183 天的。

(三) 无税收协定(安排)适用,或按税收协定(安排)应认定为我方税收居民的企业高管人员,在按财税字〔1995〕098 号的有关规定构成在中国境内连续居住满五年后的纳税年度中,仍在中国境内居住满一年的,应按下列公式计算其取得的工资薪金所得应纳的个人所得税:

应纳税额=当月境内外的工资薪金应纳税所得额×适用税率-速算扣除数

二、如果本批复第一条所述各类人员取得的是日工资或者不满一个月工资,应按照国税发〔1994〕148 号文件第六条第二款和国税发〔2004〕97 号文件第三条第二款的规定换算为月工资后,再按照本批复第一条规定的适用公式计算其应纳税额。