

内部刊物

仅供参考

目录

◎ 刊首语

- 1 客家山村的火笼

◎ 财税视野

- 2 新准则影响：公司管理层行为决策将有调整
- 4 ERP 与全面预算管理的完美融合
- 6 附有退货权商品销售会计处理刍议
- 9 资产减值：稳健性与盈余管理之争

◎ 业务指南

- 14 商品销售收入会计与税务处理的差异
- 17 资产减值会计处理与税务处理的差异
- 19 新准则对地产行业的影响分析
- 21 浅谈成本控制的基本程序和方法

◎ 业务咨询

- 24 业务咨询

◎ 法规速递

- 27 财政部 国家税务总局关于企业向个人支付不竞争款项征收个人所得税问题的批复
- 28 关于以不动产、无形资产投资入股是否开具发票问题的批复
- 28 关于执行《企业会计准则》有关企业所得税政策问题的通知
- 29 中华人民共和国企业所得税法实施条例

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

客家山村的火笼

——林子牛

每年立冬一过，这寒意便悄悄逼近山村，早上起来常可看见田间地头的草叶上布满白霜，冬阳出来方觉暖意。人们便开始准备过冬的御寒之物，父亲将窗户上的破孔补严实了，以免寒风钻入屋来。奶奶常说：“针大的孔，箩大的风”，寒冷的冬天，屋内暖和，而偏偏这窗户上有针孔大的孔，寒风乘“隙”而入，室内的人感到的寒意确有“箩大”。我也曾经历过北方的冬天，北方一入冬便有暖气，室内很是暖和，即使在农家也有炕，睡觉在炕上，这吃饭也是在炕上，打牌玩乐也常在炕上，生活中的很大部份时间都是在暖和的炕上。南方的客家山村则没有暖气，也没有炕来取暖，但我们有“火笼”，在冬季里带给我们以无尽的暖意。

在父亲忙着糊窗户时，母亲则在阁楼里将那火笼翻了出来，用湿抹布将灰尘抹干净，放在阳光下晒干。火笼可分为两个部分，一为火笼钵，用土烧制而成，似一大碗；另一部分则为竹木所制，圆形框架上面装一提柄，另有一用竹篾和铁丝编就的火笼盖子。火笼共有四个，二大二小，我取小而新者用之，用小刀在竹制提手上刻上小名“春华”二字，以免我姐抢用。

冬日之晨，我常常留恋温暖的被窝，在母亲的再三催促之下方穿衣起床。起得床来，感受到寒冷，便赶紧走进厨房来到炉灶之前烤火，兼且往灶内添柴，看母亲做饭。早饭将好时，母亲便吩咐我道：“快吃饭了，把那几个火笼铲起来”。

我应得一声，从各个房间将那火笼找齐了，在灶前地上一字儿摆开。先将写“春华”字样那火笼的盖子打开，用火铲将火笼钵内的冷灰铲去，从那灶堂中将那烧得通红的木炭铲到火笼钵内，上面再盖一层薄薄的灰，盖上盖子便成了。这火笼有时也是由母亲来铲的，母亲常将还没烧透的木炭铲进火笼钵内，用灰一盖，一股浓烟便从火笼中飘出，呛得人“涕泪交加”，此时我便一个箭步跑上去，提了那火笼放到门外。母亲见那带烟的火笼不宜用来烤火取暖，便将那未干的湿鞋垫湿鞋子搭在上面烘干。

依次铲完那火笼之后便可以开始早餐了。先将火笼摆放在饭桌之下，一家人围坐在饭桌边，双脚踏在火笼盖上，享受我们的食物。

早上铲到的火笼，到了傍晚便全冷却了，但也无妨，晚餐做饭，这灶堂中又有烧好的火热的木炭，铲装起来便够一夜之用。在灯下学习也好，在分拣木梓也好，母亲在穿针引线也好，有这火笼便不觉寒也。即使要上床睡觉了，将火笼床上一放，用被子盖了，一会儿这冷被窝便温暖无比了。

这火笼温暖了客家山人的冬天，温暖了我的童年。那刻有“春华”二字的火笼至今尚在，虽然陈旧了，虽然几经父亲的修补，虽然换过多个火笼钵了，但在每次回家之时它依然会来温暖我的身心。



新准则影响:

公司管理层行为决策将有调整

虽然单独会计准则的变化不会改变公司的估值，但是，我们认为新准则中某些会计准则修订方法的变更会改变上市公司管理层的行为及某些投资决策，从而导致上市公司估值的改变。

持续关注上市公司优质资产

原《债务重组》准则不允许债务人将债务人的债务确认为重组收益，但在新准则下，债务人将可以确认重组收益。因此，上市公司控股股东很可能在公司出现转换或面临“ST”的情况下，出于维持公司业绩或保住“壳资源”的考虑，通过债务重组为上市公司注入优质资产。新《非货币性资产交换》准则也会产生相同效果，大股东可以通过与上市公司以优质资产换取劣质资产的方式，来不断向上市公司输送利益。虽然这些非货币性资产不会直接改变上市公司的持续经营能力，但优质资产的注入的确会提高上市公司的估值水平，甚至可能导致上市公司未来出现拐点。新准则将提高大股东向上市公司注入优质资产的热情。

增加对员工的股权激励

完成股权激励。虽然单独上市公司将可以施行股权激励计划，而新的《股份支付》准则也允许上市公司在操作时有所可循。

上市公司施行股权激励计划，将改变公司人力成本的支付方式，从而改变公司现金流量

净额。但上市公司对关键管理人员和核心员工进行股权激励，对公司估值的影响很难判断。上市公司很可能因为施行股权激励后，得以确保关键的人力资源，从而在竞争中取胜；但也很可能给予员工过度的激励，从而令公司估值受损。

调整无形资产确认融资规定

前期证监会市场流传的《首次公开发行股票并上市管理办法(草案)》(未正式发布，下文简称为《草案》)规定企业最近一期末无形资产占净资产的比例不应高于20%，但允许扣除土地使用权、水面养殖权和采矿权等无形资产。新《无形资产》准则中，对无形资产的摊销不再限于直线法，并且摊销年限也不再固定。因此，企业可能会通过调整无形资产的摊销年限或方法来规避准则的限制。

由于在《草案》中，在计算公司盈利时会对非经常性损益做出了限制，因此，企业不太可能通过债务重组、非货币性资产进行利益输送，来满足《草案》对公司盈利能力的要求。

可能采用新的盈余管理模式

会计准则的修改本身并不能完全消除企业的盈余管理。新会计准则的目的是使公司提供的会计信息更真实地反映企业的经济实质，并且对决策更加有用。因此，新会计准则全面引入



了公允价值的计量属性，并且给予了公司更大的自主权来根据对公司经济利益的变更调整会计政策。但是我们担心，针对新准则的规定，企业可能会以新的盈余管理手段来应对。

我们以新《固定资产》准则的规定为例。新《固定资产》准则要求企业对固定资产折旧年限、方法及预计净残值至少每年复核一次，当使用寿命、预计净残值及预计净残值与原先估计有差异时，就应当调整固定资产的折旧年限与净残值。虽然新准则仍然要求企业只有在固定资产的使用寿命、预计净残值实现方式发生重大变化时，才能调整固定资产折旧方法。但是，由于固定资产的使用寿命较大，企业只需要通过折旧年限的调整，就可以对业绩进行一定程度的调控。而且，在新准则中，固定资产折旧年限、折旧方法、预计净残值的变更均采用未来适用法，不用追溯调整。对于这类问题投资者应当引起注意。

信息披露更加透明

新会计准则对上市公司的信息披露提出了更高的要求，上市公司信息披露的逐步完善将有助于投资者做出更准确的投资决策，降低投资风险。

尽管根据对上市公司信息披露要求的加强，体现在各个准则中，《新报告》的发布正是体现了监管机构的决心。而公允价值的运用，对企业财务报表产生深远影响。

《新报告》准则要求上市公司 别按照业务性质披露业务 新报告和地区 新报告，

并将其中的一种 新方式作为主要报告形式，另一种 新方式作为次要报告形式。对于主要报告形式，企业需要披露 新收入、 新用、

新损益、 新资产负债和 新负债结构等会计信息。企业在次要 新报告中，需要披露 新收入和资产等会计信息。并且上市公司在 新报告中应披露与应当以实际发生协议为基础计量，转移协议确定基础及其变更情况，应当予以披露。

《新报告》的推出，对于证券投资者及证券从业人员，将是一个巨大的挑战。证券 析人员将可以 新报告披露的信息中，更清楚地了解企业的业务模式，更易于取得属于各业务的业绩，从而在建立盈利预测模型时，对 公司业绩进行更准确的预测，降低投资风险。

由于新会计准则对上市公司会计信息披露提出了更高的要求，将提高上市公司财务报告的透明度，会计上市公司业绩的可预测性增强。但是由于新会计准则更强调公司的会计政策需要反映企业的经济实质，并赋予企业很大的调整会计政策的权力，这也在一定程度上加大投资者 析的难度。

但新准则仍然无法杜绝上市公司发布虚假信息的可能性，这在香港、台湾等会计准则和法律法规非常完善的美国证券市场已被证明。对于投资者而言，无论上市公司在信息披露和投资者关系方面做得是好是坏，都需要他们睁大眼睛。

来源：中国证券报



ERP与全面预算管理的完美融合

来源：财会信报 作者：董霞

一、实现 ERP 系统与全面预算管理融合的必要性的必要性

目前，我国大多数企业已经认识到实施全面预算管理的重要性，并积极推行，虽取得了一定的成效，但是在实施过程中仍然存在一些问题，其中最主要的原因是企业缺乏必要的硬件、软件，采用的传统预算编制方式不能适应企业的发展。

传统的预算编制方式通常包括采用手工、电子表格软件以及专门的财务软件编制。它们在不同程度上制约着企业全面预算的编制、执行、监督。下面分别对它们的优缺点进行比较：

1.手工方式编制预算

全面预算的编制不仅包括财务指标，而且包括非财务指标，涉及到为实现企业目标服务的各个相关联的部门，加之预算指标之间的勾稽关系复杂，这就导致了预算的编制周期较长，必然耗费大量的人力、物力和时间，甚至使预算编制被简化为在历史数据基础上按固定比例的增减，这样编制的预算必然脱离企业的实际经营情况，有可能误导企业的经营行为。

退一步说，即使编制的预算接近企业的具体情况，对预算的执行和实时控制也是一个大

问题，更别说对预算差异及时分析，并采取纠错措施。当经济业务发生时，无法获得实时动态的数据，无法按照各级别制定的具体预算指标进行实时控制，无法进行预算差异的及时分析，无法采取相应的调整措施。并且，手工编制预算，更容易出现低级错误。

因此，在手工模式下，预算对于大多数企业来说只是“摆设”，为了编制预算而编制预算，失去了预算控制的真正作用。

2.采用电子表格软件

在电子表格软件中，根据各种具体预算之间的勾稽关系，通过建立单元格与单元格、报表与报表之间的超级链接，然后输入必要的基础数据，含有链接关系的数据会自动生成。如果需要修改预算系统中的某一个或几个数字，只要修改与其相关联的基础数据，电子表格会把与该数字有关的数据全部更新，这样可以避免大量的手工烦琐的计算，比手工编制预算迈进了一大步。但是，电子表格软件存在着信息不能共享，无法进行预算的跟踪，安全性不高、协调性不强等缺点，离全面预算管理的要求还有一定距离。

3.专门的全面预算管理软件



现阶段，许多企业开发了编制全面预算的专门财务软件。它能以较低的成本重复使用，并且能迅速地分析和评价预计销售额、成本函数等各种因素变化对预算引起的连锁变化影响，具有较强的预算分析及灵活计划能力。

有的企业还实现了全面预算管理系统与财务核算系统的对接，使全面预算数据与财务核算数据能够共享，全面预算管理系统能够自动从财务核算系统提取所需数据，并自动进行预算差异分析，在凭证制单时进行预算控制，当某些科目发生额超出财务核算系统设定额时，系统会自动提示。

可见，这种编制预算的方式，自动化程度明显提高，不同级别的预算单位能够协同完成预算工作，劳动量明显减轻，提高了全面预算管理的应用效果。但是，由于专门的全面预算管理软件脱离了业务预算过程，新形成的信息仍然是孤立的，无法实现共享，全面预算管理合理配置资源的内涵不能得到充分体现；再有，它以会计为基础，本质上仍不能做到“事前、事中控制”，还只是“事后控制”，全面预算管理的核心控制地位也不能得到充分体现。

二、实现 ERP 系统与企业全面预算管理的完美融合

近年来，IT 技术及 ERP 系统在我国现代企业的广泛应用，为完善、发展和应用全面预算管理创造了条件。

ERP 是现代企业管理的重要手段之一，它能集成全企业的信息，将企业内部系统扩充到企

业外部，从而实现企业全过程控制的管理。全面预算管理会涉及到企业各方面的数据和流程指标。而 ERP 系统能够整合数据与业务流程，可以满足全面预算管理的要求，能够充分体现全面预算管理的基本内涵，可以作为全面预算管理的载体，二者能够实现完美地融合。

ERP 系统作为一种企业管理的手段，必须与企业管理的相关方面相融合，全面预算管理为 ERP 系统增加了新的内容，ERP 系统则推动全面预算管理的成功实施，两者相辅相成，互相促进。

在 ERP 系统下，财务人员能够动态地收集财务信息，能够获取实时动态的实际数据，并实时与全面预算管理系统的数据进行比较分析，实现了预算控制的事前、事中控制，改变了以前的事后控制。

例如，当一项经济业务发生时，ERP 系统能够直接把发生交易的数据传递到相关系统，并实时驱动相应的子系统获取信息，同时驱动操作数据子系统的控制器接收数据；预算控制器将计划数与实际数进行比较，进而实现实时的预算控制。

因此，在 ERP 快速、高效的信息系统环境下实施全面预算管理，实现了预算信息及时传递与共享以及对预算进行即时监控与修正，避免了一些错误的发生，从而实现全面预算管理的目的。所有这些对提高企业管理水平、降低生产成本、促进先进管理思想在企业中的充分运用和进一步发展都具有重要的现实意义。



附有退货条件的商品销售会计处理

来源：财会通讯 作者：田春晓

附有销售退回条件的商品销售业务一般有三种会计处理方法：一是直接法，即在商品发货时确认销售收入和成本，在实际发生退货时，冲减已确认的销售收入和成本。这种方法比较简单，但不符合谨慎性和实质重于形式等会计信息质量要求，只反映经济业务的形式而没有体现经济业务的本质，可能会高估收入和营业利润。二是递延法，即等到退货期满，购买方的退货权利随着时间的推移而消失时，才正式确认收入的实现。三是经验法，即根据以往的经验能够合理估计退货的可能性，通常在发出商品时将估计不会发生退货的部分确认收入，估计可能发生退货的部分不确认收入。实际上，由于递延法和经验法较为稳健和合理，实务中大多采用这两种方法。企业应根据以往的销售情况、商品的市场占有率和成熟程度以及目前市场销售情况的稳定性合理预计退货率或退货数量。无法合理预计退货率或退货数量的，采用递延法；可以合理预计退货率的则采用经验法。

《企业会计准则讲解 2006》(以下简称《讲解》)第十五章《收入》中明确了附有销售退回条件的商品销售会计处理，规定企业根据以往经验能够合理估计退货可能性且确认与退货相关负债的，通常应在发出商品时确认收入；企业不能合理估计退货可能性的，通常应在售出

商品退货期满时确认收入。这一规定充分考虑直接法与经验法的优缺点和适用条件，符合资产负债观，但有可能在发出商品时高估收入和营业利润。同时，《讲解》关于附有销售退回条件商品销售的两道例题(即例 15-10 和例 15-11)的会计处理，笔者认为也有值得商榷的地方：一是例 15-10 将未实现的销售毛利在确认估计销售退货时记入“其他应付款”科目，以及例 15-11 将无法可靠估计的销售收入记入“预收账款”科目，都有悖于通常对“其他应付款”和“预收账款”两个会计科目性质和内容的理解及其使用；可以考虑设置“递延销售收入”会计科目，核算在附有销售退回条件的商品销售方式下尚待确认和计量的销售收入；二是例 15-10 中 2 月 1 日前收到货款时的会计分录也有不妥之处。综上所述，笔者将上述两道例题适当拓展并另解如下：

[例]甲公司是一家健身器材销售公司。2007 年 1 月 1 日，甲公司向乙公司销售一批健身器材 5000 件，单位销售价格为 500 元，单位成本为 400 元，开出的增值税专用发票上注明的销售价格为 2500000 元，增值税税额为 425000 元。协议约定，乙公司应于 2 月 1 日之前支付货款，在 6 月 30 日之前有权退回健身器材。健身器材已经发出，款项尚未收到。



第一种情况：假设甲公司根据过去的经验，估计该批健身器材退货率约为 20%；健身器材发出时纳税义务已经发生；实际发生销售退货时有关增值税税额允许冲减。甲公司会计处理如下：

(1)1月1日发出健身器材，将估计不会发生退货的部分确认为主营业务收入 2000000 元 ($5000 \times 500 \times 80\%$) 和主营业务成本 1600000 元 ($5000 \times 400 \times 80\%$)，估计可能发生退货的部分则确认为递延销售收入 500000 元 ($5000 \times 500 \times 20\%$) 和发出商品 400000 元 ($5000 \times 400 \times 20\%$)，会计分录如下：

借：应收账款 2925000

贷：主营业务收入 2000000

递延销售收入 500000

应交税费——应交增值税(销项税额)425000

借：主营业务成本 1600000

发出商品 400000

贷：库存商品 2000000

(2)2月1日前收到货款时

借：银行存款 2925000

贷：应收账款 2925000

(3)6月30日退货期满时会出现以下四种情况：

一是退货期满时未发生退货，将未发生退货部分的递延销售收入和发出商品分别转入主营业务收入和主营业务成本。

借：递延销售收入 500000

贷：主营业务收入 500000 借：主营业务成本 400000

贷：发出商品 400000

二是退货期满时发生退货，实际退货量为 1000 件(等于预计退货量)，款项已经支付。

借：递延销售收入 500000

应交税费——应交增值税(销项税额)85000

贷：银行存款 585000

借：库存商品 400000

贷：发出商品 400000

三是退货期满时发生退货，如果实际退货量为 800 件(小于预计退货量)，款项已经支付。

借：递延销售收入 500000

应交税费——应交增值税(销项税额)68000

贷：银行存款 468000

主营业务收入 00000

借：库存商品 320000

主营业务成本 80000

贷：发出商品 400000

四是如果退货期满时实际退货量为 1200 件(大于预计退货量)，款项已经支付。

借：递延销售收入 500000

主营业务收入 100000

应交税费——应交增值税(销项税额)102000

贷：银行存款 702000

借：库存商品 480000

贷：发出商品 400000

主营业务成本 80000

第二种情况：假定甲公司无法根据过去的



经验估计该批健身器材的退货率；健身器材发出时纳税义务已经发生。则甲公司：

(1) 1月1日发出健身器材时

借：应收账款 425000

贷：应交税费——应交增值税(销项税额) 425000

借：发出商品 2000000

贷：库存商品 2000000

(2) 2月1日前收到货款时

借：银行存款 2925000

贷：应收账款 425000

递延销售收入 2500000

(3) 6月30日退货期满时未发生退货，将未发生退货的递延销售收入和发出商品分别转入主营业务收入和主营业务成本。

借：递延销售收入 2500000

贷：主营业务收入 2500000

借：主营业务成本 2000000

贷：发出商品 2000000

(4) 6月30日退货期满时发生退货，实际退货量为2000件，款项已经支付。

借：递延销售收入 2500000

应交税费——应交增值税(销项税额) 170000

贷：银行存款 1170000

主营业务收 1500000

借：库存商品 800000

主营业务成本 1200000

贷：发出商品 2000000

作为一种特殊的销售方式，附有销售退回条件的商品销售既不同于一般商品销售，也不同于一般商品销售退回，其销售收入的确认和计量大多需要借助会计人员的职业判断，若不加以严格限制很容易成为企业利润操纵的工具和会计监控的“盲点”。实际上，目前世界上许多国家对附有销售退回条件的商品销售会计处理方法都进行了严格的规定。如FASB颁布的第48号财务会计准则《当存在销售退回权时收入的确认》规定，若某企业销售产品的同时给予了其买方退回产品的权利，仅当以下条件同时得到满足时，才能确认为收入：销售价格是固定的或在销售日已确定；买方已付款或买方有向卖方付款的义务，而且该义务不随产品转售而改变，也不随有无失窃、自然灾害、产品损害等而变化；购得产品后进行二次销售的卖方，拥有除卖方所提供的经济物质以外的经济物质；卖方对买方未来的二次销售没有重大的责任；可以合理地预计未来销售退回的金额。如果上述条件没有同时得到满足时，就不能确认销售收入。只有在退货权期满之时，才能按已收到货款中扣去退货款的余额确认为销售收入。《讲解》规定的销售商品收入确认条件和会计处理方法尽管是处理附有销售退回条件的商品销售业务的原则和方法，但较为笼统，在会计实务操作中往往会引起歧义和争论，建议参考其他国家有关附有销售退回条件的商品销售会计处理的合理部分，具体规定适合我国国情的确认条件。

本文转载自《财会通讯》



资产减值：稳健性与盈余管理之争

来源：财会通讯 作者：陆正飞 代冰彬

一、问题提出

2004 年初南方证券被行政接管的消息公布后，与之相关的九家公司随即发布公告，对其长期股权投资计提减值准备，但减值准备计提的比例从 0%~100% 不等。其中华联第一大股东(投资款为 3.96 亿元)的上海汽车与华联股份，更是首当其冲，上海汽车全额计提(100%)，而华联股份只计提了 5940 万元(15%)，绝对差额相差 3 个亿。为何面对同样的被接管，各公司会判断迥异，资产减值的确证和计量者必须建立在一系列假设的基础之上，假设不同，得到的结果自然也不同。那么，公司提出的关于资产减值的假设到底是建立在什么基础之上，或者说资产减值的计提标准是什么。自 1993 年“会计准则”规定对应收账款计提减值准备到 1998 年《股份有限公司会计准则》规定计提坏账准备、存货跌价准备、长期股权投资准备和长期投资减值准备，再到 2001 年《企业会计准则》将计提减值准备的资产范围进一步扩大到固定资产、无形资产、在建工程和委托贷款，这些会计准则变化的目的旨在如何完善企业资

产中的不合理成本，通过赋予企业更多的决策判断的权利，使企业能更真实公允地反映企业的财务状况，进而向广大投资者提供更为及时、更加相关的会计信息。在理想状态下，如果资产减值情况能够准确可靠的计量，会计准则将完全实现其目的，计提减值必须提高会计信息的质量。然而问题并不是那么简单，利用减值准备进行盈余管理的现象十分泛滥。鉴于此，财政部于 2006 年发布新的资产减值准则，明确规定，计提的长期资产减值准备不得转回，希望借此杜绝减值准备的计提和转回操纵利润的问题，提高会计信息的质量。从这些制度的变化可看出资产减值标准会显著影响会计信息质量。那么，不同的计提标准会对会计信息质量产生什么样的影响，本文将做简要分析。

二、资产减值的计提标准

关于减值准备的计提标准，国内外已有了许多研究成果，普遍将其归结为经济因素和盈余管理因素两类(Wilson, 1996)。一方面，当业绩低下、同行业竞争以及经营策略转变为导致资产价值下降时，通过计提减值，各项资产的价



值得到合理估计和及时确认，资产减值能代表企业在资产发生毁损情况下的适当反应。另一方面，管理层也可能从自身利益出发，选择对

有利资产减值政策。这两种解释是相互以解释而方证实一策，在破产因素一样即资产毁损程度一样的情况下，各公司的计提比例出现如此巨大的差异，是前者应归于盈余管理，这是理论家的观点，这种观点也得到理论家的支持。在研究会计数据时，学者一般会 为操纵性和非操纵性数据进行分析。资产减值计提的破产因素属于非操纵性部，而盈余管理因素属于操纵性部。但 Wilson(1996)在对资产减值研究进行评价时提出，不应将会计数据简单分为二 为操纵性和非操纵性，而应 为三部

：计量基础(The measurment construct com-ponent)，计量误差(The measurement error)和盈余管理(The manipulation component)。计量基础，即由无数个拥有管理层私有信息，并由监管部门认定而存于计量基础数据库的专家形成的一致信息；计量误差，即有误差下的度量与一致估计之间的偏差；盈余管理，即为公司利益或公司利益，对会计报告实质精神的故意违背。计量误差介于理想的计量基础和盈余管理之间。各资产的计量误差是不一样的，如与存货计价误差相似，无形资产减值准备的计量误差就能更大。由于计量误差的存在，即使管理层会如实反映其私有信息，也不可能为投资者

提供准确的资产减值数据。正是因为考虑到计量中可能出现的客观误差，Wilson(1996)才建议将会计数据分为三部。关于 Wilson(1996)的思想，本局将减值准备的计提动机分为三个部：破产因素、稳健性因素和盈余管理因素。其中破产因素能对应计量基础，是对资产未来盈余能力的无偏估计。未来盈余能力差，计提比例就大，未来盈余能力较好，计提比例就小。盈余管理因素是指，管理人员会出于自身或企业破产利益的考虑，利用会计准则提供的选择余地，选择最有利时点进行资产减值。在美国，上市公司如果连续两年亏损就会被特别处理，连续三年亏损就会被暂停上市，上市公司可能为避免特别处理或暂停上市而利用减值准备在年度之间调节盈余，实现扭亏为盈。而业绩相对较好的公司，则会通过计提较多减值准备储备盈余。新任管理层也会适度计提减值准备，并将责任推给前任，为以后年度业绩的增长留出空间。在这些情况下，若存在盈余管理动机。而稳健性则对应计量误差，是指在资产毁损程度一样的情况下，“坏消息”公司将以“好消息”公司计提更多的减值准备。首先，稳健性是计量误差的一种，是一种系统性的计量误差。稳健性原则的出现，实际上就是因为计量误差的存在。由于无法对当期会计盈余做出准确估计，谨慎管理层会提前计提盈余，使得会计数据出现噪音和偏差而制



利差乘数产生影响。为了抵消这种影响，就有了谨慎性原则(Watts, 2003)。从这一角度来看，谨慎性是为了弥补理论估计不存在而带来的缺陷，是为了解决计量误差带来的问题，但这并不能消除计量误差。这样弥补的结果，反而使得计量误差因谨慎性原则而出现周期性，使谨慎性呈现为一种系统性的计量误差。其次，这里的谨慎性是指在同样的假设情况下，“坏消息”公司将计提更多的减值。谨慎性原则指出当会计盈余应被“坏消息”进行充分及时的反映，但对“好消息”却应有所保留。李增泉、曹长彬(2003)对美国 1995~2000 年间的会计盈余的谨慎性进行了考察，发现相对于“好消息”，“坏消息”与会计盈余的相关性更强，即会计盈余符合谨慎特征。减值准备是会计盈余的一部分，也应呈现谨慎性。但由于减值准备政策的不同，谨慎性原则在美国的呈现也不尽相同。当减值准备可自愿计提时，计提减值本身就是一种谨慎性的一种反映。如在美国，减值准备属于自愿计提的会计科目，而禁止转回已确认的减值损失。这样只有计提减值，就是在呈现谨慎性原则。因此，Basu(1997)发现，包括减值准备的盈余函数会以剔除减值准备的盈余函数呈现更高的谨慎性。美国情况有所不同，减值准备属于强制计提范围，而早在 2007 年新准则颁布之前，减值准备是可以转回的。

在这种情况下，谨慎性体现在“坏消息”和“好消息”公司不同的计提比例上。同样的假设情况下，“坏消息”公司将计提更多的减值。

三、资产减值计提对构建会计信息质量的影响

(一)对扣非净利润的影响与会计概念公告(SFAC)第 2 号对扣非净利润的描述为“新准则用于预测过去、现在和未来事项的结局，或者去证实或纠正以往的结果情况，因而影响其决策”，由预测价值、反馈价值和及时性三个要素组成。当资产的期末账面价值明显低于历史成本时，资产减值会计要求及时计提减值，对历史成本进行修正，为投资者、债权人提供决策有用的信息，有助于其预测公司现状及未来的情况。因此，对资产计提减值准备满足了预测价值、反馈价值和及时性的要求，新准则对会计信息的相关性。经济因素指因业绩低下、行业竞争以及经营策略转变而导致资产价值下降。如果公司计提资产减值是因为资产的实际减值，而资产的减值将带来未来盈利能力的下降，那么资产减值信息应能反映公司盈利能力的下降，本期资产减值信息应能反映下一期减值前盈余。同时，市场也应对公司减值信息做出负向反应，这应以股价减值信息市场反应的有效性中已得到证实(如 Strong 等, 1987; Elliott 等, 1988)。因此以出现负向反应，正是



因计提减值准备过程中的经济因素。但公司计提减值准备不仅受经济因素,谨慎性也在其中发挥作用。谨慎性是一种系统性的会计误差,对同一事项,同样的数据,“坏消息”公司将以“好消息”公司计提更多的减值准备。在这种情况下计提减值准备,其预期能力将会受损,也会降低资产减值的信息含量。而如果公司计提资产减值是为进行盈余管理,盈余管理动机使得经理人根据公司或自身利益的需要操纵信息,将会影响减值信息的预期能力。而且,由于盈余管理是对会计报告实质精神的故意违背,会严重影响投资者对减值信息的判断,从而降低资产减值的信息含量。Chen et al(2004)、蔡祥、张海燕(2004)的研究结论表明,盈余管理动机将显著降低资产减值负向的市场反应。

(二)对可靠性的影响与投资者不同,审计师将更侧重从可靠性的角度评价会计信息质量。通过审计意见,审计师表达其对减值准备信息质量的判断。会计信息的可靠性将显著影响审计意见的出具。在审计师专业能力有限和独立性一定的情况下,会计信息越是不可靠,审计师出具非标意见的可能性越高。会计信息的可靠性包括三个层面:反映真实性、可靠性和中立性。反映真实性要求会计信息能真实地反映公司的财务状况和经营成果,可靠性要求会计人员遵循的会计属性及会计结果能够客观地被其他

会计人员证实,中立性要求信息提供者不偏袒任何一方。用历史成本反映资产状况,新账面上实现反映真实,但当资产价值下降后,仍用历史成本就不能真实地反映真实。对资产计提减值,是为了力图实现真实的真实反映。但由于会计准则对减值准备科目留下了极大的会计判断空间,资产减值的确认和计量充满了估计和预期,与其他会计科目相比,减值准备中的会计误差更大。因此,公司利用减值准备进行盈余操纵的空间也很大。客观会计误差和主观盈余管理的交错使得减值信息不能真实反映公司情况,不能实现完全的可信和中立,最终会损害减值信息的可靠性。事实上由于减值科目中存在着极大的会计判断空间和会计误差,而公司利用减值准备进行盈余管理的行为十分严重,审计师确实对减值准备给予了密切关注,尤其是极大或极小的减值。陈德明(2003)发现,2002年上市公司年报中,大部分“非标意见”涉及资产减值准备的计提。蔡德明、毛新述、张艳(2005)的实证研究也表明,上市公司计提减值准备的减值准备越多,被出具非标意见的概率越大。

以上结论是会计误差和盈余管理共同作用后的结果,需要进一步考察减值计提过程中会计误差和盈余管理对审计意见的影响。谨慎性作为一种系统性的会计误差,会影响公司减值准备的计提,面对同样的数据,谨慎性使得“坏



消息”公司以“好消息”公司计提更多的减值，也意味着将转回更少的减值。嚴格讲，这已经影响到了减值信息的可靠性，但由于谨慎性在会计准则允许范围内，因此对同样的极大或极小减值准备，“坏消息”公司和“好消息”公司收到财务报表意见的可能性也应当一样。72 谨慎性不应影响审计意见的出具，但盈余管理对审计意见的影响则不一样。根据以往文献对整错盈余管理程度与审计意见之间关系的研究(陈晓、陈武书，2005；李永广、刘军，2002)，盈余管理程度将增加出具财务报表意见的可能性。我们可进一步推论，减值计提中的盈余管理程度也将影响审计意见的出具。童宏(2005)的问卷调查已表明，给予证券业务注册会计实际发现较多的盈余操纵行为为虚增利润、滥用会计准则与会计准则估计以及滥用减值准备。而且，监管部门对减值准备科目的审计也极为关注。2006 年公布新《会计准则》后，中国注册会计师协会又立刻发出《关于做好上市公司 2006 年度审计报表审计工作的通知》，要求注册会计师在审计过程中警惕利用新会计准则转销与操纵利润的行为，尤其关注大额资产减值准备计提和转回等七大高风险领域。因此，在同样计提或转回极大减值的公司中，具有盈余管理程度的公司被出具财务报表意见的可能性更大。

四、政策启示

在资产减值计提过程中，希望的情况是，计提的减值能够真实准确地反映公司资产的实际状况，以便对整错资产的盈利能力做出正确的判断。但由于会计准则的局限，减值准备包括三个部分，除了预期的经济因素外，还包括谨慎性和盈余管理两部分。谨慎性和盈余管理的互相交错使得投资者和审计师对减值信息的判断十分困难，影响了会计信息的可靠性和可信性。为了提高会计信息质量，最重要的是扩大经济因素对减值准备的影響，减少减值准备中可能的包括经济因素这部分。在准则制定环节，应使资产减值会计准则的规定更为细致明确，尽可能缩小会计人员的会计选择空间，或者为其选择提供明确的指导。在准则执行环节，应提高会计人员的专业素质和执业操守，在选择会计方法时尽可能真实地反映公司的财务状况。在准则执行的监督环节，应增强外部监管者的执业判断能力，能准确判断公司计提减值的动机，并制止其盈余管理行为的不当运用。

本文转载自《财会通讯》



商品销售收入会计与税务处理

一、概念的界定

会计准则上的销售商品收入，包括企业销售本企业生产的商品和为转售而购进的商品取得的收入。如工业企业生产的产品、商业企业购进的商品等；企业销售的其他存货，如原材料、包装物等，也视同企业的商品。

根据《企业所得税法》第六条规定，会计准则规定的销售商品收入，在税法上对应的是销售货物收入。货物是税法上常用的概念，一般是指有形动产，包括电力、热力气体在内。企业所得税法所称的销售货物收入，是指企业销售商品、原材料、包装物、低值易耗品以及其他存货取得的收入。

二、销售商品收入的确认条件

在会计处理上，当企业的销售商品收入同时满足下列条件的，才能予以确认：一是企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方；二是企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出的商品实施有效控制；三是收入的金额能够可靠地计量；四是相关的经济利益预计将流入企业；五是相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。

在五个确认条件中，企业已将商品所有权

上的主要风险和报酬转移给购货方，构成确认销售商品收入的重要条件，它是指与商品所有权有关的主要风险和报酬同时转移。与商品所有权有关的风险，是指商品可能发生减值或毁损等形成的损失；与商品所有权有关的报酬，是指商品价值增值或通过使用商品等产生的经济利益。判断企业是否已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方，应当关注交易的实质，并结合所有权凭证的转移进行判断。通常情况下，转移商品所有权凭证并交付实物后，商品所有权上的主要风险和报酬随之转移，如大多数零售商品。在某些情况下，转移商品所有权凭证但未交付实物，商品所有权上的主要风险和报酬随之转移，企业只保留了次要风险和报酬，如交款提货方式销售商品。有时，已交付实物但未转移商品所有权凭证，商品所有权上的主要风险和报酬未随之转移，如采用支付手续费方式委托代销的商品。

在税务处理上，没有规定企业的销售货物收入的确认条件，一般是以会计处理确认的收入为基础，但因考虑的重点与会计准则有所不同，二者也存在一定差异。第一，税法上确认收入的实现，主要考虑的是企业是否已经具备



纳税能力，已具备纳税能力的应确认为收入，尚未具备纳税能力的可暂不确认，因为此时纳税人尚无财力缴税。第二，税法上确认收入，一般较为注重收入实现的法律标准，不需要进行会计职业判断，确认收入的标准具有固定性。第三，税法上确认收入的标准，应让有避税企图的纳税人无机可乘。

三、销售商品收入确认条件的具体应用

在会计处理上，首先，下列商品销售，通常按规定的时点确认为收入，有证据表明不满足收入确认条件的除外：1. 销售商品采用托收承付方式的，在办妥托收手续时确认收入。2. 销售商品采用预收款方式的，在发出商品时确认收入，预收的货款应确认为负债。3. 销售商品需要安装和检验的，在购买方接受商品以及安装和检验完毕前，不确认收入，待安装和检验完毕时确认收入。如果安装程序比较简单，可在发出商品时确认收入。4. 销售商品采用以旧换新方式的，销售的商品应当按照销售商品收入确认条件确认收入，回收的商品作为购进商品处理。5. 销售商品采用支付手续费方式委托代销的，在收到代销清单时确认收入。其次，采用售后回购方式销售商品的，收到的款项应确认为负债；回购价格大于原售价的，差额应在回购期间按期计提利息，计入财务费用。有确凿证据表明售后回购交易满足销售商品收入确认条件的，销售的商品按售价确认收入，回购的商品作为购进商品处理。

最后，采用售后租回方式销售商品的，收到的款项应确认为负债；售价与资产账面价值之间的差额，应当采用合理的方法进行分摊，作为折旧费用或租金费用的调整。有确凿证据表明认定为经营租赁的售后租回交易是按照公允价值达成的，销售的商品按售价确认收入，并按账面价值结转成本。

在税务处理上，企业销售货物，一般在发出货物并取得货款或取得收款凭证（权利）时，确定为收入实现。企业以分期收款方式销售货物的，按照合同约定的收款日期确认收入的实现；付款方提前付款的，在实际付款日确认收入的实现。但是，对一些特殊的业务，如房地产开发企业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；预售开发房地产的收入，对预收的房款不能仅确认为负债，应将预收的房款按照一定方法申报纳税。

四、销售商品收入金额的计量

在会计处理上，企业应当按照从购货方已收或应收的合同或协议价款确定销售商品收入金额，但已收或应收的合同或协议价款不公允的，要按照公允价值进行纳税调整。合同或协议价款的收取采用递延方式，实质上具有融资性质的，应当按照应收的合同或协议价款的公允价值确



定销售商品收入金额。应收的合同或协议价款与其公允价值之间的差额，应当在合同或协议期间内采用实际利率法进行摊销，计入当期损益。企业销售商品满足收入确认条件时，应当按照已收或应收合同或协议价款的公允价值确定销售商品收入金额。从购货方已收或应收的合同或协议价款，通常为公允价值。在某些情况下，合同或协议明确规定销售商品需要延期收取价款，如分期收款销售商品，实质上具有融资性质的，应当按照应收的合同或协议价款的现值确定其公允价值。应收的合同或协议价款与其公允价值之间的差额，应当在合同或协议期间内，按照应收款项的摊余成本和实际利率计算确定的摊销金额，冲减财务费用。

根据《企业所得税法》第六条规定，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，包括销售货物收入。企业以货币形式取得的收入，包括现金、存款、应收账款、应收票据、准备持有至到期的债券投资以及债务的豁免等。企业以非货币形式取得的收入，包括存货、固定资产、投资性房地产、生物资产、无形资产、股权投资、劳务、准备持有至到期的债券投资等资产以及其他权益。企业以非货币形式取得的收入，应当按公允价值确定收入额。公允价值，是指按照资产

的市场价格、同类或类似资产市场价值基础确定的价值。

五、销售折扣、折让、退回的会计与所得税处理

现金折扣，是指债权人为了鼓励债务人在规定的期限内付款而向债务人提供的债务扣除。销售商品涉及现金折扣的，应当按照扣除现金折扣前的金额确定销售商品收入金额。现金折扣在实际发生时计入当期损益。

商业折扣，是指企业为促进商品销售而在商品标价上给予的价格扣除。销售商品涉及商业折扣的，应当按照扣除商业折扣后的金额确定销售商品收入金额。纳税人销售货物给购货方的销售折扣，如果销售额和折扣额在同一张销售发票上注明的，可按折扣后的销售额计算征收所得税；如果将折扣额另开发票，则不得从销售额中减除折扣额。

销售折让，是指企业因售出商品的质量不合格等原因而在售价上给予的减让。企业已经确认销售商品收入的售出商品发生销售折让的，应当在发生时冲减当期销售商品收入。

销售退回，是指企业售出的商品由于质量、品种不符合要求等原因而发生的退货。企业已经确认销售商品收入的售出商品发生销售退回的，应当在发生时冲减当期销售商品收入。



资产减值会计处理与税务处理的差异

来源：中国税务报

一、资产减值及其认定

在会计处理上，资产减值，是指资产的可收回金额低于其账面价值。其资产包括单项资产和资产组。资产组，是指企业可以认定的最小资产组合，其产生的现金流入应当基本上独立于其他资产或者资产组产生的现金流入。企业应当在资产负债表日判断资产是否存在可能发生减值的迹象。因企业合并所形成的商誉和使用寿命不确定的无形资产，无论是否存在减值迹象，每年都应当进行减值测试。

存在下列迹象的，表明资产可能发生了减值：1.资产的市价当期大幅度下跌，其跌幅明显高于因时间的推移或者正常使用而预计的下跌；2.企业经营所处的经济、技术或者法律等环境以及资产所处的市场在当期或者将在近期发生重大变化，从而对企业产生不利影响；3.市场利率或者其他市场投资报酬率在当期已经提高，从而影响企业计算资产预计未来现金流量现值的折现率，导致资产可收回金额大幅度降低；4.有证据表明资产已经陈旧过时或者其实体已经损坏；5.资产已经或者将被闲置、终止使用或者计划提前处置；6.企业内部报告的证据表明资产的经济绩效已经低于或者将低于预期，如资产所创造的净现金流量或者实现的营业利润（或者亏损）远远低于（或者高于）预计金额等；7.其他表明资产可能已经发生减值的迹象。

在税务处理上，根据《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，可以在计算应纳税所得额时扣除。在资产可能已经发生了减值的迹象，而没有实际发生资产的损失时，在税收上不认定为资产的减值，不允许在计算应纳税所得额时扣除；只有资产实际发生了损失时，符合税法规定条件的，在税收上经批准才可以认定为损失，允许在计算应纳税所得额时扣除。企业所得税法不采用资产组的概念。

二、资产可收回金额的计量

在会计处理上，资产存在减值迹象的，应当估计其可收回金额。可收回金额应当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。处置费用包括与资产处置有关的法律费用、相关税费、搬运费以及为使资产达到可销售状态所发生的直接费用等。



资产的公允价值减去处置费用后的净额，应当根据公平交易中销售协议价格减去可直接归属于该资产处置费用的金额确定。不存在销售协议但存在资产活跃市场的，应当按照该资产的市场价格减去处置费用后的金额确定。资产的市场价格通常应当根据资产的买方出价确定。在不存在销售协议和资产活跃市场的情况下，应当以可获取的最佳信息为基础，估计资产的公允价值减去处置费用后的净额，该净额可以参考同行业类似资产的最近交易价格或者结果进行估计。企业按照上述规定仍然无法可靠估计资产的公允价值减去处置费用后的净额的，应当以该资产预计未来现金流量的现值作为其可收回金额。

在税务处理上，根据《企业所得税法》第六条规定，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，包括转让财产收入；第十六条规定，企业转让资产，该项资产的净值和转让费用，可以在计算应纳税所得额时扣除。所以，资产的可收回金额的计量，是以转让财产时的实际收回金额计量的。

三、资产减值损失的确定和纳税调整

在会计处理上，可收回金额的计量结果表明资产的可收回金额低于其账面价值的，应当将资产的账面价值减计至可收回金额，减计的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提相应的资产减值准备。资产减值损失确认后，减值资产的折旧或者摊销费用应当在未来期间作相应调整，以使该资产在剩余使用寿命内，系统地分摊调整后的资产账面价值（扣除预计净残值）。资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。

在税务处理上，根据《企业所得税法》第十条第（七）款规定，在计算应纳税所得额时，未经核定的准备金支出，不得扣除。企业按照资产减值准则的规定计提的固定资产减值准备、在建工程减值准备、投资性房地产减值准备、无形资产减值准备、商誉减值准备、长期股权投资减值准备、生产性生物资产减值准备等，应进行纳税调整，不能计入当期损益，不得在企业所得税前扣除，应调整为当期应纳税所得额。企业已提取减值准备的资产，如果申报纳税时已调增应纳税所得额，可按提取减值准备前的计税基础确定可扣除的折旧额或摊销额。如果已计提减值准备的各项资产因资产处置、出售、对外投资、以非货币性资产方式换出、在债务重组中抵偿债务时，转回的各项资产减值准备，按照会计准则的规定应计入当期损益，并增加企业的利润总额；按照税法规定，企业已提取减值准备的资产，如果在纳税申报时已调增应纳税所得额，转回的减值准备应允许企业进行纳税调整，即原计提减值准备时已调增应纳税所得额的部分，在转回时，因价值恢复而增加当期利润总额的金额，不计入恢复当期的应纳税所得额。



四、商誉减值的处理

在会计处理上，企业合并所形成的商誉，至少应当在每年年度终了进行减值测试。商誉应当结合与其相关的资产组或者资产组组合进行减值测试。企业进行资产减值测试，对于因企业合并形成的商誉的账面价值，应当自购买日起按照合理的方法分摊至相关的资产组；难以分摊至相关的资产组的，应当将其分摊至相关的资产组组合。在对包含商誉的相关资产组或者资产组组合进行减值测试时，如与商誉相关的资产组或者资产组组合存在减值迹象的，应当先对不包含商誉的资产组或者资产组组合进行减值测试，计算可收回金额，并与相关账面价值相比较，确认相应的减值损失。再对包含商誉的资产组或者资产组组合进行减值测试，比较这些相关资产组或者资产组组合的账面价值（包括所分摊的商誉的账面价值部分）与其可收回金额，如相关资产组或者资产组组合的可收回金额低于其账面价值的，应当确认商誉的减值损失。

在税务处理上，根据《企业所得税法》第十二条规定，在计算应纳税所得额时，企业按照规定计算的无形资产摊销费用，准予扣除；但自创商誉不允许扣除。商誉在税法上是作为无形资产处理的，外购商誉的支出，在企业整体转让或清算时，准予扣除。平时，商誉的计税基础不得调整；商誉不用结合与其相关的资产组或者资产组组合进行减值测试；企业按照资产减值准则确认的商誉减值损失应进行纳税调整，不能计入当期损益，不得在企业所得税前扣除。

新准则对地产行业的影响分析

来源：证券之星 作者：段海瑞

近期，财政部公布新的会计准则，将于 2007 年 1 月 1 日开始施行，市场普遍认为，新的会计准则对地产类上市公司影响比较大。

1.通过分析，我们认为：新的会计准则对地产公司带来的影响并不比其它公司多多少，它的施行，并不会对整个地产板块带来多少实质性影响企业独特影响主要集中在两个方面：第一，会计准则第 3 号即对投资性房地产的规定；第二，会计准则第 17 号即对借款费用的规定。



投资性房地产，是指为赚取租金或资本增值，或两者兼有而持有的房地产。新的会计准则规定，投资性房地产包括：已出租的土地使用权；长期持有并准备增值后转让的土地使用权；企业拥有并已出租的建筑物。其实，这条规定，已经把多数的房地产上市公司排除在外，因为我国 90%的地产上市公司以开发为主，新的会计准则明文规定：作为存货的房地产不能确认为投资性房产。这样，使新会计准则对地产类公司的影响大打折扣。

新的会计准则规定：企业应当在资产负债表日采用成本模式对投资性房地产进行后续计量，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，可以对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。这意味着地产公司可以对两种模式进行选择。本轮房地产已经持续景气了 6 年多，所以一般情况下，投资性房产的公允价值都高于成本价。如果采用公允价值，拥有投资性房产的企业当期净利润会有较大程度的提高，在没有相关该项利润减税豁免的前提下，一般企业不会选择该种方式计价即以宝贵的现金流出获取纸上的富贵。

但是，不排除新的会计准则成为某些公司粉饰业绩或者达到某种目的(如达到再融资条件、施行股权激励)的工具。另外，公允价值究竟应该是多少，不同的评估方式有不同结果，这样，利用“公允”价值调节会计报表便更加具有了吸引力。

新的会计准则规定：借款费用只有同时满足以下条件时，才应当开始资本化：资产支出已经发生；借款费用已经发生；为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建或者生产活动已经开始。如果严格按照这一规定执行，那么地产公司长期未开发的土地储备所包含的借款费用将不能再资本化，这样如果这部分支出计入财务费用，会影响房地产企业的当期利润。但是所谓的“为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建或者生产活动已经开始”对地产公司来说极其不容易确定，这样新会计准则的影响将大大减弱，该项规定同样可以成为地产公司调节利润的手段。值得注意的是，新准则要求披露资本化率和利息资本化金额，这有助于投资者了解地产公司的融资状况。

3. 目前，受新会计准则影响比较大的公司有中国国贸(600007)、G 金桥(600639)、G 招商局(000024)、G 陆家嘴(600663)、苏州高新(600736)。

4. 另外，需要值得注意的是，目前有一些地产公司在从事地产开发业务的同时，也尝试进入房地产经营领域，这些公司是潜在的受新会计影响者。这些公司有金融街(000402)、金地集团(600383)、G 空港(600463)。

5. 新的会计准则规定：投资企业对被投资单位不具有共同控制或重大影响，并且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资采用成本法计价。但是，一些地产类上市公司曾经投资过一些上市公司法人股，在完成全流通改革后，这部分法人股价值可以得到确认，采用公允价值计量，这会对地产公司当期业绩带来一定影响。这些公司典型的如 G 陆家嘴(600663)。



浅谈成本控制的基本程序和方法

来源：首席财务官

在企业的发展战略中，成本控制处于极其重要的地位。如果同类产品的性能、质量相差不多，决定产品价格高低的主要因素是成本。因为只有降低了成本，才有可能降低产品的价格，使企业在市场竞争中处于领先地位，此时，成本控制在成本管理中起着重要的作用。企业开展成本控制，可以事先限制各项费用和消耗的发生，有计划地控制成本的形成，使成本不超过预先制定的标准，达到降低成本，提高经济效益的目的。为了发挥成本控制的作用，应看重做好多方面的工作。

一、加强成本的事前控制

（一）制定行之有效的成本控制标准

主要是在产品生产之前，对影响成本的各有关因素进行分析研究，制定出一套适应企业具体情况的成本控制制度，将各项经济指标层层细化，分解到各责任部门。同时，相应地制定可控费用的管理办法，做到硬指标、硬任务和奖罚激励措施并举，增强广大员工战胜困难的信心，积极参与成本管理。该制度应尽可能制定得可以衡量，比较具体且可以考核，如果不能衡量差异，就不能界定成本控制结果的好坏，使控制过程难以操纵。该制度应抓住关键点，而且数目不宜太多，以便有利于控制。

（二）建立成本控制的归口、分级责任制度

在成本控制的归口负责制下，各职能部门在成本管理和控制方面分别承担一定的责任。其中，生产部门负责生产任务的安排、下达，

保证完成产量；供销部门负责制定物资储备定额，控制物资的消耗，节约物资的采购、保管费用；劳动部门负责劳动的合理组织，制定劳动定额，提高工时利用率和劳动生产率，控制工资支出；机电部门负责制定设备利用定额，提高设备利用率，降低设备修理成本，减少维护保养费用；动力部门负责水、电等动力定额的制定和管理，在保证生产需要的前提下，努力控制动力消耗；其他各有关部门负责与本身责任有关的成本管理和控制工作，提高工作效率，减少费用支出。当然，成本归口控制不应局限于几个成本指标，而必须同时从增产和节约两方面着手，抓好成本控制工作，才能全面提高经济效益。

（三）制定切实可行的目标责任成本

目标责任应是建设性、创新性的，而不是惩罚性的，目的是通过实行管理控制来促使全体职工实现企业的成本管理目标。因此，该责任成本应具有挑战性，而同时又切实可行、经过努力是可以达到的。

二、强化成本的日常控制

（一）对材料的控制

对材料的控制，应从两方面入手：一是材料消耗量的控制，二是材料价格的控制，而以对材料消耗量的控制为主。

要控制材料消耗量，首先，应按标准消耗量为依据，严格实行限额发料制度。各部门只能在规定的限额内分期、分批领用，需要超过



限额领用材料时，必须先查明原因，经过一定的批准手续，采用超额领料单进行补偿；其次，要实行材料总量控制，即对原来的各种定额实行重新测定，降低各种定额的消耗量，从而达到控制总支出的目的。

对材料价格的控制，主要是控制材料的买价，虽然买价的变动主要是由外界因素所引起的，但从内部控制方面也可以做到以下几点：

（1）签订供应合同时，在保证规格、质量要求的前提下，尽量争取最低的价格；（2）财务部门应要求供应部门严格按照规定的价格采购材料，而不应以高价购入生产急需的稀缺材料或其他材料；（3）对于供应单位任意抬高价格，财会部门应拒绝支付货款的抬高部分。

对价格上涨幅度较大的材料，实行单项控制，即确定主要材料，实行跟踪考核，并确定每月狠抓一种主要材料降耗作为突破口，彻底消灭浪费现象。提高材料自制加工能力，充分利用车间现有的生产自制能力，进一步提高材料自制加工的能力，做到能自己加工的一律不外出加工，自己能生产的，一律不外购。

（二）对工资的控制

对工资的控制，主要是从有效利用工时、提高劳动生产率和监督工资基金的合理使用等方面进行。

在日常生产中，应根据工时或产量标准分配生产任务，及时正确反映实际产量的标准工时与实际工时，以及工时差异和差异的形成原因，按照责任归属，把这些差异反馈到责任者或责任部门，以便结合具体情况，制订出新的措施，迅速防止不利差异的扩大，巩固和发展有利差异。

企业必须按照工资政策、定员人数和月工资

标准，并根据经常性资金、各种津贴和非工作时间的工资标准编制工资基金计划。为了控制工资基金计划，还应对部门下达工资基金指标，控制工资基金的支出，并定期考核。这就要求财务部门配合劳工部门，监督各部门严格遵守编制定员，按有关规定来支付奖金和工资，不得滥发奖金、任意扩大津贴享受范围、增加项目和提高标准；严格执行有关工资待遇规定，防止多发的现象；对于加班加点要严格控制，必须事先经过领导批准，才能发放加班加点工资。

（三）对制造费用的控制

对制造费用的控制，应从有效利用生产能力、提高工作效率和降低消耗水平等方面入手。

制造费用的日常控制，必须按月编制费用指标，控制费用开支。每月开始前，企业财务部门要会同各有关费用的归口管理部门，根据季度费用预算并结合各月具体情况，对各单位确定和下达各项费用的控制指标。各部门要在确定的指标范围内控制费用开支，其中固定费用应按项目控制开支绝对数额；属于变动费用的，还应结合工时、工人人数、设备数量和产量的多少控制费用开支。财务部门和归口单位要根据下达指标对费用开支进行监督和检查，促使费用指标的完成。

实行费用指标归口分级管理，明确责任单位。实行这一控制方法时，应按费用的性质确定归口责任单位，对于变动费用部分应分解成若干小指标，下达给班组以及个人，由他们自己控制使用。财务部门是综合管理一般费用的主管部门，应按期审查各项费用预算，做好综合平衡工作；经常监督和检查制造费用预算的执行情况，及时掌握费用升降趋势，提出节约



开支的建议；推动和指导各归口分级管理单位加强管理，以促进费用不断降低。

三、发挥成本事后控制的作用

成本的事后控制是事中控制的延续，而事中控制是事后控制的前提。成本有了事中控制，就能在每一项生产费用发生之前或发生之时加以控制，把它限制在合理范围以内，以达到降低成本的目的。但是，事中控制还有一定的局限性，它只限于一时、一地、一事的单项成本控制，至于总体全局，对于一个时期、一个单位、一种产品的综合成本进行分析和考核，则有待于成本的事后控制才能有效实施。

（一）形成一个正式的成本控制报告制度

应从下而上逐级编制成本控制报告，向企业有关部门报送。成本控制报告的内容同责任单位承担的成本责任相一致，但应根据例外管理原则突出重要的信息，而且还要同岗位责任制相联系，区分可控费用与不可控费用。报告的形式尽量采用表格的形式，一般用责任单位的实际消耗，同应达到的标准相比较，其差异反映了责任单位的工作质量。有关人员根据这种报告，对自己负责管理的事项，及时掌握执行情况，了解产生问题的原因，决定深入调查的重点方向，以及采取何种措施等。财务部门可以建立并完善有关成本台账制度，将每月的产量、材耗和工资等费用及时收集、汇总编制成成本快报，把成本管理贯穿于生产经营和投入产出的全过程，提高事前和事后的成本监控能力，为企业管理和领导决策提供详实和准确的依据。

（二）开展成本差异调查，尽快采取措施纠正偏差

成本控制将会使企业管理层注意到目标责

任成本控制的偏差，但它只是指出了存在的问题，而没有说明应采取的措施。那么，就应该有针对性地采取纠正措施，查明责任者，分别情况，分别轻重缓急，提出改进措施，加以贯彻执行。对于重大差异项目的纠正，可发动有关部门和人员进行广泛的研究和讨论，提出多种可能的解决方案，然后进行各种方案的对比分析，从中选出最优方案，确定方案实施的方法步骤及负责执行的部门和人员，在执行过程中也要加以监督检查。方案实施完成后，还要检查方案实现后的经济效益，衡量是否达到了预期目标。

（三）建立奖惩制度，把各责任中心工作与物资利益紧密结合

具体来说，把责任成本指标纳入考核范围，按照“责、权、利”相结合和“多节多奖、少节少奖、不节不奖、超支罚款”的原则进行考核。同时奖惩机制必须健全，促使全员积极参与。根据不同的需求设定不同的激励方式，例如，对于普通员工的激励可采取奖罚浮动工资的办法实现激励；对于中层领导则以业绩的考核为主，辅以精神鼓励和一定的物资奖励，即基层的物资奖罚居多，而中高层以精神鼓励荣誉为主。

成本控制的好坏，直接关系到企业的经济效益的好坏。一位经济学家说过：“节省一分钱好比赚得一分钱”，话虽好讲，但要将其利用到企业成本管理中并产生作用，则需要企业领导坚定的决心和勇气，需要企业每一位员工积极参与，需要科学的预算，滚动的、准确的动态管理以及具有激励作用的奖罚方式等，才能使企业的成本得到有效的控制。



业务咨询

问题一：

纳税人向非金融机构借款的利息支出能否在税前列支？

回答：

根据《中华人民共和国企业所得税暂行条例》第六条规定，纳税人在生产、经营期间，向非金融机构借款的利息支出，不高于按照金融机构同类、同期贷款利率计算的数额以内的部分，准予扣除。另外根据《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。第三十六条规定，纳税人从关联方取得的借款金额超过其注册资本50%的，超过部分的利息支出，不得在税前扣除。

问题二：

总机构向分公司提取管理费在税法上有何规定？

回答：

根据《国家税务总局关于印发〈总机构提取管理费税前扣除审批办法〉的通知》(国税发〔1996〕177号)的规定，凡具备企业法人资格和综合管理职能，并且为其下属分支机构和企业提供管理服务又无固定经营收入来源的经营管理与控制中心机构(以下简称总机构)，可以按照《中华人民共和国企业所得税暂行条例实施细则》的有关规定，向下属分支机构和企业提取(分摊)总机构管理费。具有多级管理机构的企业，可以分层次计提总机构管理费。不同时具备以上条件的，不得计提总机构管理费。考虑到不同企业的实际情况，管理费的提取方式可从以下三种形式中选择一种：

- (1)按销售收入的一定比例；
- (2)按确定的合理数额分摊到各企业；
- (3)其他形式，如按资本金的数额按一定比例提取等。

提取方式一经选择后不应变动。如果企业申请改变原有的提取方式，则必须提供详细的说明报告，送交主管税务机关审查，经同意后方可变更。

按比例提取管理费的，原则上不能超过销售收入的2%。无论采取比例提取还是定额提取，都必须实行总额控制。



问题三：

辅导期增值税一般纳税人的高贸企业，转为正式一般纳税人的条件及需办理的手续？

回答：

根据《国家税务总局关于加强新办商贸企业增值税征收管理有关问题的紧急通知》(国税发明电[2004]37号)及《转发国家税务总局关于加强新办商贸企业增值税征收管理有关问题的补充通知》(穗国税发[2005]41号)的有关规定，纳税辅导期初次设定为6个月，纳税辅导期期满前1个月，主管税务机关应对商贸企业进行全面审查，对同时符合下列条件的，可以认定为正式一般纳税人：①纳税评估的结论正常；②约谈、实地审核的结果正常；③纳税人申报、缴纳税款正常；④纳税人能够准确核算进项税额、销项税额和应纳税额，并正确取得和开具增值税专用发票及其他合法的进项税额抵扣凭证。凡不符合上述条件之一的，可延长其纳税辅导期6个月或取消一般纳税人资格。如果延期期满后仍有不符合上述条件之一的情况，取消一般纳税人资格。因此，辅导期增值税一般纳税人应在辅导期期满前一个月向主管税务机关提出正式认定一般纳税人的申请，能否成为正式的一般纳税人由您的主管国税机关视具体情况依法作出判定。

问题四：

纳税人到异地从事生产、经营活动是否要向注册所在地税务机关办理《外出经营活动税收管理证明》？所办理的《外出经营活动税收管理证明》使用期限是多少天？

回答：

根据《税务登记管理办法》(国家税务总局令第7号)的有关规定，纳税人到外县(市)临时从事生产经营活动的，应当在外出生产经营以前，持税务登记证等相关资料向主管税务机关申请开具《外出经营活动税收管理证明》。税务机关按照一地一证的原则，核发《外出经营活动税收管理证明》，《外出经营活动税收管理证明》的有效期限一般为30日，最长不得超过180天。

问题五：

企业因资金无法周转，将自产货物转送债权人偿还债款是否视同销售征收增值税？

回答：

根据《中华人民共和国增值税暂行条例》(以下简称条例)第一条规定：在中华人民共和国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务以及进口货物的单位和个人，为增值税的纳税义务人。另外根据《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第三条规定：条例第一条所称销售货物，是指有偿转让货物的所有权。由于该行为是以抵债方式有偿转让货物的所有权，因此，按照以上规定，须视同销售货物征收增值税。



问题六：

企业以无形资产对外投资，是否应计征企业所得税？

回答：

以无形资产对外投资，应按以下规定计征企业所得税：一、如为外资企业，根据《财政部 国家税务总局关于外商投资企业从事投资业务若干税收问题的通知》（财税〔1994〕83号）第二条规定：外商投资企业经过有关部门批准，以实物或无形资产及其他非货币资产向其他企业投资的，其投资资产经投资合同认定的价值与原账面净值之间的差额，应视为财产转让收益，计入企业当期应纳税所得额。

二、如为内资企业，根据《国家税务总局关于企业股权投资业务若干所得税问题的通知》（国税发〔2000〕118号）第三条规定：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。

问题七：

企业购进软件达到了固定资产标准或以无形资产核算，其最低的折旧年限或摊销年限是多少年？是否需要经税务机关审批？

回答：

一、根据《财政部 国家税务总局 海关总署关于鼓励软件产业和集成电路产业发展有关税收政策问题的通知》（财税〔2000〕25号）的规定，企事业单位购进软件，凡购置成本达到固定资产标准或构成无形资产，可以按照固定资产或无形资产进行核算。内资企业经主管税务机关核准；投资额在3000万美元以上的外商投资企业，报由国家税务总局批准；投资额在3000万美元以下的外商投资企业，经主管税务机关核准，其折旧或摊销年限可以适当缩短，最短可为2年。

二、现已取消审批：1、外资企业根据《财政部 国家税务总局关于外商投资企业执行软件和集成电路企业所得税政策有关审批程序的通知》（财税〔2005〕109号）的规定，取消须经主管税务机关核准的规定，企业可在所得税纳税申报时自行确定符合财税〔2000〕25号文件第一条第（六）项规定和第二条第（二）项规定的购进软件或生产性设备的折旧或摊销年限，但该折旧或摊销年限一经选定，不得任意变动。主管税务机关在年度所得税审计时可要求企业提供有关适用财税〔2000〕25号文件第一条第（六）项规定和第二条第（二）项规定的事实证据或资料（包括实地调查）。

2、内资企业根据《国家税务总局关于下放管理的固定资产加速折旧审批项目后续管理工作的通知》（国税发〔2003〕113号）的规定，外购的达到固定资产标准或构成无形资产的软件折旧或摊销年限最短为2年。企业对符合上述条件的固定资产可在申报纳税时自主选择采用加速折旧的办法，同时报主管税务机关备案。



财政部

国家税务总局关于企业向个人支付 不竞争款项征收个人所得税问题的批复

财税〔2007〕102号

江苏省财政厅、地方税务局：

江苏省地方税务局《关于外商投资企业购买内资企业资产并向股东个人支付保密费用有关个人所得税问题的请示》（苏地税发〔2007〕42号）收悉。请示中要求明确对外商投资企业在购买内资企业经营资产过程中向内资企业自然人股东支付的不竞争款项，应如何征收个人所得税。经研究，现对企业向个人支付的不竞争款项有关征收个人所得税政策问题批复如下：

不竞争款项是指资产购买方企业与资产出售方企业自然人股东之间在资产购买交易中，通过签订保密和不竞争协议等方式，约定资产出售方企业自然人股东在交易完成后一定期限内，承诺不从事有市场竞争的相关业务，并负有相关技术资料的保密义务，资产购买方企业则在约定期限内，按一定方式向资产出售方企业自然人股东所支付的款项。

根据《中华人民共和国个人所得税法》第二条第十一项有关规定，鉴于资产购买方企业向个人支付的不竞争款项，属于个人因偶然因素取得的一次性所得，为此，资产出售方企业自然人股东取得的所得，应按照《中华人民共和国个人所得税法》第二条第十项“偶然所得”项目计算缴纳个人所得税，税款由资产购买方企业在向资产出售方企业自然人股东支付不竞争款项时代扣代缴。

请遵照执行。

财政部 国家税务总局

关于以不动产、无形资产投资入股是否开具

佛山市地方税务局：

你局《关于以不动产、无形资产投资入股开票问题的请示》（佛地税发〔2007〕184号）悉。经研究，现批复如下：

纳税人以不动产、无形资产投资入股不是经营活动，没有发生经营业务收付款行为，根据《中华人民共和国发票管理办法》第二十条规定，不开具发票。

广东省地方税务局

关于执行《企业会计准则》有关企业所得税政策问题的通知

财税[2007]80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，财政部驻各省、自治区、直辖市、计划单列市财政监察专员办事处：

为便于企业执行2006年财政部发布的企业会计准则（以下称新会计准则），协调会计与税收之间的政策差异，现就执行新会计准则的企业所得税政策问题明确如下：

一、企业对持有至到期投资、贷款等按照新会计准则规定采用实际利率法确认的利息收入，可计入当期应纳税所得额。对于采用实际利率法确认的与金融负债相关的利息费用，应按照现行税收有关规定的条件，未超过同期银行贷款利率的部分，可在计算当期应纳税所得额时扣除，超过的部分不得扣除。

二、企业按照国务院财政、税务主管部门有关文件规定，实际收到具有专门用途的先征后返所得税税款，按照会计准则规定应计入取得当期的利润总额，暂不计入取得当期的应纳税所得额。

三、企业以公允价值计量的金融资产、金融负债以及投资性房地产等，持有期间公允价值的变动不计入应纳税所得额，在实际处置或结算时，处置取得的价款扣除其历史成本后的差额应计入处置或结算期间的应纳税所得额。

四、企业发生的借款费用，符合会计准则规定的资本化条件的，应当资本化，计入相关资产成本，按税法规定计算的折旧等成本费用可在税前扣除。

本通知自2007年1月1日起执行，以前的政策规定与本通知规定不一致的，按本通知规定执行。

财政部 国家税务总局



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[2007]512 号

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》已经 2007 年 11 月 28 日国务院第 197 次常务会议通过，现予公布，自 2008 年 1 月 1 日起施行。

总 理 温家宝

二〇〇七年十二月六日

中华人民共和国企业所得税法实施条例

第一章 总则

第一条 根据《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称企业所得税法）的规定，制定本条例。

第二条 企业所得税法第一条所称个人独资企业、合伙企业，是指依照中国法律、行政法规成立的个人独资企业、合伙企业。

第三条 企业所得税法第二条所称依法在中国境内成立的企业，包括依照中国法律、行政法规在中国境内成立的企业、事业单位、社会团体以及其他取得收入的组织。

企业所得税法第二条所称依照外国（地区）法律成立的企业，包括依照外国（地区）法律成立的企业和其他取得收入的组织。

第四条 企业所得税法第二条所称实际管理机构，是指对企业的生产经营、人员、账务、财产等实施实质性全面管理和控制的机构。

第五条 企业所得税法第二条第三款所称机构、场所，是指在中国境内从事生产经营活动的机构、场所，包括：

- （一）管理机构、营业机构、办事机构；
- （二）工厂、农场、开采自然资源的场所；
- （三）提供劳务的场所；
- （四）从事建筑、安装、装配、修理、勘探等工程作业的场所；
- （五）其他从事生产经营活动的机构、场所。

非居民企业委托营业代理人在中国境内从事生产经营活动的，包括委托单位或者个人经常代其签订合同，或者储存、交付货物等，该营业代理人视为非居民企业在中国境内设立的机构、场所。

第六条 企业所得税法第三条所称所得，包括销售货物所得、提供劳务所得、转让财产所得、股息红利等权益性投资所得、利息所得、租金所得、特许权使用费所得、接受捐赠所得和其他所得。

第七条 企业所得税法第三条所称来源于中国境内、境外的所得，按照以下原则确定：

- （一）销售货物所得，按照交易活动发生地确定；
- （二）提供劳务所得，按照劳务发生地确定；
- （三）转让财产所得，不动产转让所得按照不动产所在地确定，动产转让所得按照转让动产的企业或者机构、场所所在地确定，权益性投资资产转让所得按照被投资企业所在地确定；
- （四）股息、红利等权益性投资所得，按照分配所得的企业所在地确定；
- （五）利息所得、租金所得、特许权使用费所得，按照负担、支付所得的企业或者机构、场所所在地确定，或者按照负担、支付所得的个人的住所地确定；
- （六）其他所得，由国务院财政、税务主管部门确定。

第八条 企业所得税法第三条所称实际联系，是指非居民企业在中国境内设立的机构、场所拥有据以取得所得的股权、债权，以及拥有、管理、控制据以取得所得的财产等。

第二章 应纳税所得额

第一节 一般规定

第九条 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。

第十条 企业所得税法第五条所称亏损，是指企业依照企业所得税法和本条例的规定将每一纳税年度的收入总额减除不征税收入、免税收入和各项扣除后小于零的数额。

第十一条 企业所得税法第五十五条所称清算所得，是指企业的全部资产可变现价值或者交易价格减除资产净值、清算费用以及相关税费等后的余额。

投资方企业从被清算企业分得的剩余资产，其中相当于从被清算企业累计未分配利润和累计盈余公积中应当分得的部分，应当确认为股息所得；剩余资产减除上述股息所得后的余额，超过或者低于投资成本的部分，应当确认为投资资产转让所得或者损失。

第二节 收入

第十二条 企业所得税法第六条所称企业取得收入的货币形式，包括现金、存款、应收账款、应收票据、准备持有至到期的债券投资以及债务的豁免等。



企业所得税法第六条所称企业取得收入的非货币形式，包括固定资产、生物资产、无形资产、股权投资、存货、不准备持有至到期的债券投资、劳务以及有关权益等。

第十三条 企业所得税法第六条所称企业以非货币形式取得的收入，应当按照公允价值确定收入额。

前款所称公允价值，是指按照市场价格确定的价值。

第十四条 企业所得税法第六条第（一）项所称销售货物收入，是指企业销售商品、产品、原材料、包装物、低值易耗品以及其他存货取得的收入。

第十五条 企业所得税法第六条第（二）项所称提供劳务收入，是指企业从事建筑安装、修理修配、交通运输、仓储租赁、金融保险、邮电通信、咨询经纪、文化体育、科学研究、技术服务、教育培训、餐饮住宿、中介代理、卫生保健、社区服务、旅游、娱乐、加工以及其他劳务服务活动取得的收入。

第十六条 企业所得税法第六条第（三）项所称转让财产收入，是指企业转让固定资产、生物资产、无形资产、股权、债权等财产取得的收入。

第十七条 企业所得税法第六条第（四）项所称股息、红利等权益性投资收益，是指企业因权益性投资从被投资方取得的收入。

股息、红利等权益性投资收益，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，按照被投资方作出利润分配决定的日期确认收入的实现。

第十八条 企业所得税法第六条第（五）项所称利息收入，是指企业将资金提供他人使用但不构成权益性投资，或者因他人占用本企业资金取得的收入，包括存款利息、贷款利息、债券利息、欠款利息等收入。

利息收入，按照合同约定的债务人应付利息的日期确认收入的实现。

第十九条 企业所得税法第六条第（六）项所称租金收入，是指企业提供固定资产、包装物或者其他有形资产的使用权取得的收入。

租金收入，按照合同约定的承租人应付租金的日期确认收入的实现。

第二十条 企业所得税法第六条第（七）项所称特许权使用费收入，是指企业提供专利权、非专利技术、商标权、著作权以及其他特许权的使用权取得的收入。

特许权使用费收入，按照合同约定的特许权使用人应付特许权使用费的日期确认收入的实现。

第二十一条 企业所得税法第六条第（八）项所称接受捐赠收入，是指企业接受的来自其他企业、组织或者个人无偿给予的货币性资产、非货币性资产。

接受捐赠收入，按照实际收到捐赠资产的日期确认收入的实现。

第二十二条 企业所得税法第六条第（九）项所称其他收入，是指企业取得的除企业所得税法第六条第（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。

第二十三条 企业的下列生产经营业务可以分期确认收入的实现：

- （一）以分期收款方式销售货物的，按照合同约定的收款日期确认收入的实现；
- （二）企业受托加工制造大型机械设备、船舶、飞机，以及从事建筑、安装、装配工程业务或者提供其他劳务等，持续时间超过 12 个月的，按照纳税年度内完工进度或者完成的工作量确认收入的实现。

第二十四条 采取产品分成方式取得收入的，按照企业分得产品的日期确认收入的实现，其收入额按照产品的公允价值确定。

第二十五条 企业发生非货币性资产交换，以及将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的，应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务，但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

第二十六条 企业所得税法第七条第（一）项所称财政拨款，是指各级人民政府对纳入预算管理的事业单位、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。

企业所得税法第七条第（二）项所称行政事业性收费，是指依照法律法规等有关规定，按照国务院规定程序批准，在实施社会公共管理，以及在向公民、法人或者其他组织提供特定公共服务过程中，向特定对象收取并纳入财政管理的费用。

企业所得税法第七条第（二）项所称政府性基金，是指企业依照法律、行政法规等有关规定，代政府收取的具有专项用途的财政资金。

企业所得税法第七条第（三）项所称国务院规定的其他不征税收入，是指企业取得的，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。

第三节 扣除

第二十七条 企业所得税法第八条所称有关的支出，是指与取得收入直接相关的支出。

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。

第二十八条 企业发生的支出应当区分收益性支出和资本性支出。收益性支出在发生当期直接扣除；资本性支出应当分期扣除或者计入有关资产成本，不得在发生当期直接扣除。

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。



除企业所得税法和本条例另有规定外，企业实际发生的成本、费用、税金、损失和其他支出，不得重复扣除。

第二十九条 企业所得税法第八条所称成本，是指企业在生产经营活动中发生的销售成本、销货成本、业务支出以及其他耗费。

第三十条 企业所得税法第八条所称费用，是指企业在生产经营活动中发生的销售费用、管理费用和财务费用，已经计入成本的有关费用除外。

第三十一条 企业所得税法第八条所称税金，是指企业发生的除企业所得税和允许抵扣的增值税以外的各项税金及其附加。

第三十二条 企业所得税法第八条所称损失，是指企业在生产经营活动中发生的固定资产和存货的盘亏、毁损、报废损失，转让财产损失，呆账损失，坏账损失，自然灾害等不可抗力因素造成的损失以及其他损失。

企业发生的损失，减除责任人赔偿和保险赔款后的余额，依照国务院财政、税务主管部门的规定扣除。

企业已经作为损失处理的资产，在以后纳税年度又全部收回或者部分收回时，应当计入当期收入。

第三十三条 企业所得税法第八条所称其他支出，是指除成本、费用、税金、损失外，企业在生产经营活动中发生的与生产经营活动有关的、合理的支出。

第三十四条 企业发生的合理的工资薪金支出，准予扣除。

前款所称工资薪金，是指企业每一纳税年度支付给在本企业任职或者受雇的员工的所有现金形式或者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，以及与员工任职或者受雇有关的其他支出。

第三十五条 企业依照国务院有关主管部门或者省级人民政府规定的范围和标准为职工缴纳的基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费等基本社会保险费和住房公积金，准予扣除。

企业为投资者或者职工支付的补充养老保险费、补充医疗保险费，在国务院财政、税务主管部门规定的范围和标准内，准予扣除。

第三十六条 除企业依照国家有关规定为特殊工种职工支付的人身安全保险费和国务院财政、税务主管部门规定可以扣除的其他商业保险费外，企业为投资者或者职工支付的商业保险费，不得扣除。

第三十七条 企业在生产经营活动中发生的合理的不需要资本化的借款费用，准予扣除。

企业为购置、建造固定资产、无形资产和经过 12 个月以上的建造才能达到预定可销售状态的存货发生借款的，在有关资产购置、建造期间发生的合理的借款费用，应当作为资本性支出计入有关资产的成本，并依照本条例的规定扣除。

第三十八条 企业在生产经营活动中发生的下列利息支出，准予扣除：

（一）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；

（二）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。

第三十九条 企业在货币交易中，以及纳税年度终了时将人民币以外的货币性资产、负债按照期末即期人民币汇率中间价折算为人民币时产生的汇兑损失，除已经计入有关资产成本以及与向所有者进行利润分配相关的部分外，准予扣除。

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。

第四十一条 企业拨缴的工会经费，不超过工资薪金总额 2% 的部分，准予扣除。

第四十二条 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。

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‰。

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。

第四十五条 企业依照法律、行政法规有关规定提取的用于环境保护、生态恢复等方面的专项资金，准予扣除。上述专项资金提取后改变用途的，不得扣除。

第四十六条 企业参加财产保险，按照规定缴纳的保险费，准予扣除。

第四十七条 企业根据生产经营活动的需要租入固定资产支付的租赁费，按照以下方法扣除：

（一）以经营租赁方式租入固定资产发生的租赁费支出，按照租赁期限均匀扣除；

（二）以融资租赁方式租入固定资产发生的租赁费支出，按照规定构成融资租入固定资产价值的部分应当提取折旧费用，分期扣除。

第四十八条 企业发生的合理的劳动保护支出，准予扣除。

第四十九条 企业之间支付的管理费、企业内营业机构之间支付的租金和特许权使用费，以及非银行企业内营业机构之间支付的利息，不得扣除。

第五十条 非居民企业在中国境内设立的机构、场所，就其中国境外总机构发生的与该机构、场所生产经营有关的费用，能够提供总机构出具的费用汇集范围、定额、分配依据和方法等证明文件，并合理分摊的，准予扣除。

第五十一条 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。



第五十二条 本条例第五十一条所称公益性社会团体，是指同时符合下列条件的基金会、慈善组织等社会团体：

- （一）依法登记，具有法人资格；
- （二）以发展公益事业为宗旨，且不以营利为目的；
- （三）全部资产及其增值为该法人所有；
- （四）收益和营运结余主要用于符合该法人设立目的的事业；
- （五）终止后的剩余财产不归属任何个人或者营利组织；
- （六）不经营与其设立目的无关的业务；
- （七）有健全的财务会计制度；
- （八）捐赠者不得以任何形式参与社会团体财产的分配；
- （九）国务院财政、税务主管部门会同国务院民政部门等登记管理部门规定的其他条件。

第五十三条 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。

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。

第五十四条 企业所得税法第十条第（六）项所称赞助支出，是指企业发生的与生产经营活动无关的各种非广告性质支出。

第五十五条 企业所得税法第十条第（七）项所称未经核定的准备金支出，是指不符合国务院财政、税务主管部门规定的各项资产减值准备、风险准备等准备金支出。

第四节 资产的税务处理

第五十六条 企业的各项资产，包括固定资产、生物资产、无形资产、长期待摊费用、投资资产、存货等，以历史成本为计税基础。

前款所称历史成本，是指企业取得该项资产时实际发生的支出。

企业持有各项资产期间资产增值或者减值，除国务院财政、税务主管部门规定可以确认损益外，不得调整该资产的计税基础。

第五十七条 企业所得税法第十一条所称固定资产，是指企业为生产产品、提供劳务、出租或者经营管理而持有的、使用时间超过 12 个月的非货币性资产，包括房屋、建筑物、机器、机械、运输工具以及其他与生产经营活动有关的设备、器具、工具等。

第五十八条 固定资产按照以下方法确定计税基础：

（一）外购的固定资产，以购买价款和支付的相关税费以及直接归属于使该资产达到预定用途发生的其他支出为计税基础；

（二）自行建造的固定资产，以竣工结算前发生的支出为计税基础；

（三）融资租入的固定资产，以租赁合同约定的付款总额和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础，租赁合同未约定付款总额的，以该资产的公允价值和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础；

（四）盘盈的固定资产，以同类固定资产的重置完全价值为计税基础；

（五）通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的固定资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础；

（六）改建的固定资产，除企业所得税法第十三条第（一）项和第（二）项规定的支出外，以改建过程中发生的改建支出增加计税基础。

第五十九条 固定资产按照直线法计算的折旧，准予扣除。

企业应当自固定资产投入使用月份的次月起计算折旧；停止使用的固定资产，应当自停止使用月份的次月起停止计算折旧。

企业应当根据固定资产的性质和使用情况，合理确定固定资产的预计净残值。固定资产的预计净残值一经确定，不得变更。

第六十条 除国务院财政、税务主管部门另有规定外，固定资产计算折旧的最低年限如下：

- （一）房屋、建筑物，为 20 年；
- （二）飞机、火车、轮船、机器、机械和其他生产设备，为 10 年；
- （三）与生产经营活动有关的器具、工具、家具等，为 5 年；
- （四）飞机、火车、轮船以外的运输工具，为 4 年；
- （五）电子设备，为 3 年。

第六十一条 从事开采石油、天然气等矿产资源的企业，在开始商业性生产前发生的费用和有关固定资产的折耗、折旧方法，由国务院财政、税务主管部门另行规定。

第六十二条 生产性生物资产按照以下方法确定计税基础：

- （一）外购的生产性生物资产，以购买价款和支付的相关税费为计税基础；
- （二）通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的生产性生物资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础。

前款所称生产性生物资产，是指企业为生产农产品、提供劳务或者出租等而持有的生物资产，包括经济林、薪炭林、产畜和役畜等。

第六十三条 生产性生物资产按照直线法计算的折旧，准予扣除。

企业应当自生产性生物资产投入使用月份的次月起计算折旧；停止使用的生产性生物资产，应当自停止使用月份的次月起停止计算折旧。

企业应当根据生产性生物资产的性质和使用情况，合理确定生产性生物资产的预计净残值。生产性生物资产的预计净残值一经确定，不得变更。

第六十四条 生产性生物资产计算折旧的最低年限如下：

- （一）林木类生产性生物资产，为 10 年；
- （二）畜类生产性生物资产，为 3 年。



第六十五条 企业所得税法第十二条所称无形资产，是指企业为生产产品、提供劳务、出租或者经营管理而持有的、没有实物形态的非货币性长期资产，包括专利权、商标权、著作权、土地使用权、非专利技术、商誉等。

第六十六条 无形资产按照以下方法确定计税基础：

（一）外购的无形资产，以购买价款和支付的相关税费以及直接归属于使该资产达到预定用途发生的其他支出为计税基础；

（二）自行开发的无形资产，以开发过程中该资产符合资本化条件后至达到预定用途前发生的支出为计税基础；

（三）通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的无形资产，以该资产的公允价值和相关税费为计税基础。

第六十七条 无形资产按照直线法计算的摊销费用，准予扣除。

无形资产的摊销年限不得低于 10 年。

作为投资或者受让的无形资产，有关法律规定或者合同约定了使用年限的，可以按照规定或者约定的使用年限分期摊销。

外购商誉的支出，在企业整体转让或者清算时，准予扣除。

第六十八条 企业所得税法第十三条第（一）项和第（二）项所称固定资产的改建支出，是指改变房屋或者建筑物结构、延长使用年限等发生的支出。

企业所得税法第十三条第（一）项规定的支出，按照固定资产预计尚可使用年限分期摊销；第（二）项规定的支出，按照合同约定的剩余租赁期限分期摊销。

改建的固定资产延长使用年限的，除企业所得税法第十三条第（一）项和第（二）项规定外，应当适当延长折旧年限。

第六十九条 企业所得税法第十三条第（三）项所称固定资产的大修理支出，是指同时符合下列条件的支出：

（一）修理支出达到取得固定资产时的计税基础 50%以上；

（二）修理后固定资产的使用年限延长 2 年以上。

企业所得税法第十三条第（三）项规定的支出，按照固定资产尚可使用年限分期摊销。

第七十条 企业所得税法第十三条第（四）项所称其他应当作为长期待摊费用的支出，自支出发生月份的次月起，分期摊销，摊销年限不得低于 3 年。

第七十一条 企业所得税法第十四条所称投资资产，是指企业对外进行权益性投资和债权性投资形成的资产。

企业在转让或者处置投资资产时，投资资产的成本，准予扣除。

投资资产按照以下方法确定成本：

- （一）通过支付现金方式取得的投资资产，以购买价款为成本；
- （二）通过支付现金以外的方式取得的投资资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为成本。

第七十二条 企业所得税法第十五条所称存货，是指企业持有以备出售的产品或者商品、处在生产过程中的在产品、在生产或者提供劳务过程中耗用的材料和物料等。

存货按照以下方法确定成本：

- （一）通过支付现金方式取得的存货，以购买价款和支付的相关税费为成本；
- （二）通过支付现金以外的方式取得的存货，以该存货的公允价值和支付的相关税费为成本；
- （三）生产性生物资产收获的农产品，以产出或者采收过程中发生的材料费、人工费和分摊的间接费用等必要支出为成本。

第七十三条 企业使用或者销售的存货的成本计算方法，可以在先进先出法、加权平均法、个别计价法中选用一种。计价方法一经选用，不得随意变更。

第七十四条 企业所得税法第十六条所称资产的净值和第十九条所称财产净值，是指有关资产、财产的计税基础减除已经按照规定扣除的折旧、折耗、摊销、准备金等后的余额。

第七十五条 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。

第三章 应纳税额

第七十六条 企业所得税法第二十二条规定的应纳税额的计算公式为：

应纳税额 = 应纳税所得额 × 适用税率 - 减免税额 - 抵免税额

公式中的减免税额和抵免税额，是指依照企业所得税法和国务院的税收优惠规定减征、免征和抵免的应纳税额。

第七十七条 企业所得税法第二十三条所称已在境外缴纳的所得税税额，是指企业来源于中国境外的所得依照中国境外税收法律及相关规定应当缴纳并已经实际缴纳的企业所得税性质的税款。

第七十八条 企业所得税法第二十三条所称抵免限额，是指企业来源于中国境外的所得，依照企业所得税法和本条例的规定计算的应纳税额。除国务院财政、税务主管部门另有规定外，该抵免限额应当分国（地区）不分项计算，计算公式如下：



抵免限额 = 中国境内、境外所得依照企业所得税法和本条例的规定计算的应纳税总额 × 来源于某国（地区）的应纳税所得额 ÷ 中国境内、境外应纳税所得总额

第七十九条 企业所得税法第二十三条所称 5 个年度，是指从企业取得的来源于中国境外的所得，已经在中国境外缴纳的企业所得税性质的税额超过抵免限额的当年的次年起连续 5 个纳税年度。

第八十条 企业所得税法第二十四条所称直接控制，是指居民企业直接持有外国企业 20% 以上股份。

企业所得税法第二十四条所称间接控制，是指居民企业以间接持股方式持有外国企业 20% 以上股份，具体认定办法由国务院财政、税务主管部门另行制定。

第八十一条 企业依照企业所得税法第二十三条、第二十四条的规定抵免企业所得税税额时，应当提供中国境外税务机关出具的税款所属年度的有关纳税凭证。

第四章 税收优惠

第八十二条 企业所得税法第二十六条第（一）项所称国债利息收入，是指企业持有国务院财政部门发行的国债取得的利息收入。

第八十三条 企业所得税法第二十六条第（二）项所称符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益，是指居民企业直接投资于其他居民企业取得的投资收益。企业所得税法第二十六条第（二）项和第（三）项所称股息、红利等权益性投资收益，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。

第八十四条 企业所得税法第二十六条第（四）项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：

- （一）依法履行非营利组织登记手续；
- （二）从事公益性或者非营利性活动；
- （三）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；
- （四）财产及其孳息不用于分配；
- （五）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；
- （六）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；
- （七）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。

前款规定的非营利组织的认定管理办法由国务院财政、税务主管部门会同国务院有关部门制定。

第八十五条 企业所得税法第二十六条第（四）项所称符合条件的非营利组织的收入，不包括非营利组织从事营利性活动取得的收入，但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

第八十六条 企业所得税法第二十七条第（一）项规定的企业从事农、林、牧、渔业项目的所得，可以免征、减征企业所得税，是指：

（一）企业从事下列项目的所得，免征企业所得税：

- 1.蔬菜、谷物、薯类、油料、豆类、棉花、麻类、糖料、水果、坚果的种植；
- 2.农作物新品种的选育；
- 3.中药材的种植；
- 4.林木的培育和种植；
- 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。

（二）企业从事下列项目的所得，减半征收企业所得税：

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

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。

第八十七条 企业所得税法第二十七条第（二）项所称国家重点扶持的公共基础设施项目，是指《公共基础设施项目企业所得税优惠目录》规定的港口码头、机场、铁路、公路、城市公共交通、电力、水利等项目。

企业从事前款规定的国家重点扶持的公共基础设施项目的投资经营的所得，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，第四年至第六年减半征收企业所得税。

企业承包经营、承包建设和内部自建自用本条规定的项目，不得享受本条规定的企业所得税优惠。

第八十八条 企业所得税法第二十七条第（三）项所称符合条件的环境保护、节能节水项目，包括公共污水处理、公共垃圾处理、沼气综合开发利用、节能减排技术改造、海水淡化等。项目的具体条件和范围由国务院财政、税务主管部门商国务院有关部门制订，报国务院批准后公布施行。

企业从事前款规定的符合条件的环境保护、节能节水项目的所得，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，第四年至第六年减半征收企业所得税。



第八十九条 依照本条例第八十七条和第八十八条规定享受减免税优惠的项目，在减免税期限内转让的，受让方自受让之日起，可以在剩余期限内享受规定的减免税优惠；减免税期限届满后转让的，受让方不得就该项目重复享受减免税优惠。

第九十条 企业所得税法第二十七条第（四）项所称符合条件的技术转让所得免征、减征企业所得税，是指一个纳税年度内，居民企业技术转让所得不超过 500 万元的部分，免征企业所得税；超过 500 万元的部分，减半征收企业所得税。

第九十一条 非居民企业取得企业所得税法第二十七条第（五）项规定的所得，减按 10% 的税率征收企业所得税。

下列所得可以免征企业所得税：

- （一）外国政府向中国政府提供贷款取得的利息所得；
- （二）国际金融组织向中国政府 and 居民企业提供优惠贷款取得的利息所得；
- （三）经国务院批准的其他所得。

第九十二条 企业所得税法第二十八条第一款所称符合条件的小型微利企业，是指从事国家非限制和禁止行业，并符合下列条件的企业：

- （一）工业企业，年度应纳税所得额不超过 30 万元，从业人数不超过 100 人，资产总额不超过 3000 万元；
- （二）其他企业，年度应纳税所得额不超过 30 万元，从业人数不超过 80 人，资产总额不超过 1000 万元。

第九十三条 企业所得税法第二十八条第二款所称国家需要重点扶持的高新技术企业，是指拥有核心自主知识产权，并同时符合下列条件的企业：

- （一）产品（服务）属于《国家重点支持的高新技术领域》规定的范围；
- （二）研究开发费用占销售收入的比例不低于规定比例；
- （三）高新技术产品（服务）收入占企业总收入的比例不低于规定比例；
- （四）科技人员占企业职工总数的比例不低于规定比例；
- （五）高新技术企业认定管理办法规定的其他条件。

《国家重点支持的高新技术领域》和高新技术企业认定管理办法由国务院科技、财政、税务主管部门商国务院有关部门制订，报国务院批准后公布施行。

第九十四条 企业所得税法第二十九条所称民族自治地方，是指依照《中华人民共和国民族区域自治法》的规定，实行民族区域自治的自治区、自治州、自治县。

对民族自治地方内国家限制和禁止行业的企业，不得减征或者免征企业所得税。

第九十五条 企业所得税法第三十条第（一）项所称研究开发费用的加计扣除，是指企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按照规定据实扣除的基础上，按照研究开发费用的 **50%**加计扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的 **150%**摊销。

第九十六条 企业所得税法第三十条第（二）项所称企业安置残疾人员所支付的工资的加计扣除，是指企业安置残疾人员的，在按照支付给残疾职工工资据实扣除的基础上，按照支付给残疾职工工资的 **100%**加计扣除。残疾人员的范围适用《中华人民共和国残疾人保障法》的有关规定。

企业所得税法第三十条第（二）项所称企业安置国家鼓励安置的其他就业人员所支付的工资的加计扣除办法，由国务院另行规定。

第九十七条 企业所得税法第三十一条所称抵扣应纳税所得额，是指创业投资企业采取股权投资方式投资于未上市的中小高新技术企业 **2** 年以上的，可以按照其投资额的 **70%**在股权持有满 **2** 年的当年抵扣该创业投资企业的应纳税所得额；当年不足抵扣的，可以在以后纳税年度结转抵扣。

第九十八条 企业所得税法第三十二条所称可以采取缩短折旧年限或者采取加速折旧的方法的固定资产，包括：

- （一）由于技术进步，产品更新换代较快的固定资产；
- （二）常年处于强震动、高腐蚀状态的固定资产。

采取缩短折旧年限方法的，最低折旧年限不得低于本条例第六十条规定折旧年限的 **60%**；采取加速折旧方法的，可以采取双倍余额递减法或者年数总和法。

第九十九条 企业所得税法第三十三条所称减计收入，是指企业以《资源综合利用企业所得税优惠目录》规定的资源作为主要原材料，生产国家非限制和禁止并符合国家和行业相关标准的产品取得的收入，减按 **90%**计入收入总额。

前款所称原材料占生产产品材料的比例不得低于《资源综合利用企业所得税优惠目录》规定的标准。

第一百条 企业所得税法第三十四条所称税额抵免，是指企业购置并实际使用《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》规定的环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的，该专用设备的投资额的 **10%**可以从企业当年的应纳税额中抵免；当年不足抵免的，可以在以后 **5** 个纳税年度结转抵免。

享受前款规定的企业所得税优惠的企业，应当实际购置并自身实际投入使用前款规定的专用设备；企业购置上述专用设备在 **5** 年内转让、出租的，应当停止享受企业所得税优惠，并补缴已经抵免的企业所得税税款。



第一百零一条 本章第八十七条、第九十九条、第一百条规定的企业所得税优惠目录，由国务院财政、税务主管部门商国务院有关部门制订，报国务院批准后公布施行。

第一百零二条 企业同时从事适用不同企业所得税待遇的项目的，其优惠项目应当单独计算所得，并合理分摊企业的期间费用；没有单独计算的，不得享受企业所得税优惠。

第五章 源泉扣缴

第一百零三条 依照企业所得税法对非居民企业应当缴纳的企业所得税实行源泉扣缴的，应当依照企业所得税法第十九条的规定计算应纳税所得额。

企业所得税法第十九条所称收入全额，是指非居民企业向支付人收取的全部价款和价外费用。

第一百零四条 企业所得税法第三十七条所称支付人，是指依照有关法律规定或者合同约定对非居民企业直接负有支付相关款项义务的单位或者个人。

第一百零五条 企业所得税法第三十七条所称支付，包括现金支付、汇拨支付、转账支付和权益兑价支付等货币支付和非货币支付。

企业所得税法第三十七条所称到期应支付的款项，是指支付人按照权责发生制原则应当计入相关成本、费用的应付款项。

第一百零六条 企业所得税法第三十八条规定的可以指定扣缴义务人的情形，包括：

- （一）预计工程作业或者提供劳务期限不足一个纳税年度，且有证据表明不履行纳税义务的；
- （二）没有办理税务登记或者临时税务登记，且未委托中国境内的代理人履行纳税义务的；
- （三）未按照规定期限办理企业所得税纳税申报或者预缴申报的。

前款规定的扣缴义务人，由县级以上税务机关指定，并同时告知扣缴义务人所扣税款的计算依据、计算方法、扣缴期限和扣缴方式。

第一百零七条 企业所得税法第三十九条所称所得发生地，是指依照本条例第七条规定的原则确定的所得发生地。在中国境内存在多处所得发生地的，由纳税人选择其中之一申报缴纳企业所得税。

第一百零八条 企业所得税法第三十九条所称该纳税人在中国境内其他收入，是指该纳税人在中国境内取得的其他各种来源的收入。

税务机关在追缴该纳税人应纳税款时，应当将追缴理由、追缴数额、缴纳期限和缴纳方式等告知该纳税人。

第六章 特别纳税调整

第一百零九条 企业所得税法第四十一条所称关联方，是指与企业有下列关联关系之一的企业、其他组织或者个人：

- (一) 在资金、经营、购销等方面存在直接或者间接的控制关系；
- (二) 直接或者间接地同为第三者控制；
- (三) 在利益上具有相关联的其他关系。

第一百一十条 企业所得税法第四十一条所称独立交易原则，是指没有关联关系的交易各方，按照公平成交价格 and 营业常规进行业务往来遵循的原则。

第一百一十一条 企业所得税法第四十一条所称合理方法，包括：

- (一) 可比非受控价格法，是指按照没有关联关系的交易各方进行相同或者类似业务往来的价格进行定价的方法；
- (二) 再销售价格法，是指按照从关联方购进商品再销售给没有关联关系的交易方的价格，减除相同或者类似业务的销售毛利进行定价的方法；
- (三) 成本加成法，是指按照成本加合理的费用和利润进行定价的方法；
- (四) 交易净利润法，是指按照没有关联关系的交易各方进行相同或者类似业务往来取得的净利润水平确定利润的方法；
- (五) 利润分割法，是指将企业与其关联方的合并利润或者亏损在各方之间采用合理标准进行分配的方法；
- (六) 其他符合独立交易原则的方法。

第一百一十二条 企业可以依照企业所得税法第四十一条第二款的规定，按照独立交易原则与其关联方分摊共同发生的成本，达成成本分摊协议。

企业与其关联方分摊成本时，应当按照成本与预期收益相配比的原则进行分摊，并在税务机关规定的期限内，按照税务机关的要求报送有关资料。

企业与其关联方分摊成本时违反本条第一款、第二款规定的，其自行分摊的成本不得在计算应纳税所得额时扣除。

第一百一十三条 企业所得税法第四十二条所称预约定价安排，是指企业就其未来年度关联交易的定价原则和计算方法，向税务机关提出申请，与税务机关按照独立交易原则协商、确认后达成的协议。

第一百一十四条 企业所得税法第四十三条所称相关资料，包括：

- (一) 与关联业务往来有关的价格、费用的制定标准、计算方法和说明等同期资料；
- (二) 关联业务往来所涉及的财产、财产使用权、劳务等的再销售（转让）价格或者最终销售（转让）价格的相关资料；



(三) 与关联业务调查有关的其他企业应当提供的与被调查企业可比的产品价格、定价方式以及利润水平等资料;

(四) 其他与关联业务往来有关的资料。

企业所得税法第四十三条所称与关联业务调查有关的其他企业,是指与被调查企业在生产经营内容和方式上相类似的企业。

企业应当在税务机关规定的期限内提供与关联业务往来有关的价格、费用的制定标准、计算方法和说明等资料。关联方以及与关联业务调查有关的其他企业应当在税务机关与其约定的期限内提供相关资料。

第一百一十五条 税务机关依照企业所得税法第四十四条的规定核定企业的应纳税所得额时,可以采用下列方法:

- (一) 参照同类或者类似企业的利润率水平核定;
- (二) 按照企业成本加合理的费用和利润的方法核定;
- (三) 按照关联企业集团整体利润的合理比例核定;
- (四) 按照其他合理方法核定。

企业对税务机关按照前款规定的方法核定的应纳税所得额有异议的,应当提供相关证据,经税务机关认定后,调整核定的应纳税所得额。

第一百一十六条 企业所得税法第四十五条所称中国居民,是指根据《中华人民共和国个人所得税法》的规定,就其从中国境内、境外取得的所得在中国缴纳个人所得税的个人。

第一百一十七条 企业所得税法第四十五条所称控制,包括:

(一) 居民企业或者中国居民直接或者间接单一持有外国企业 10%以上有表决权股份,且由其共同持有该外国企业 50%以上股份;

(二) 居民企业,或者居民企业和中国居民持股比例没有达到第(一)项规定的标准,但在股份、资金、经营、购销等方面对该外国企业构成实质控制。

第一百一十八条 企业所得税法第四十五条所称实际税负明显低于企业所得税法第四条第一款规定税率水平,是指低于企业所得税法第四条第一款规定税率的 50%。

第一百一十九条 企业所得税法第四十六条所称债权性投资,是指企业直接或者间接从关联方获得的,需要偿还本金和支付利息或者需要以其他具有支付利息性质的方式予以补偿的融资。

企业间接从关联方获得的债权性投资,包括:

- (一) 关联方通过无关联第三方提供的债权性投资;
- (二) 无关联第三方提供的、由关联方担保且负有连带责任的债权性投资;
- (三) 其他间接从关联方获得的具有负债实质的债权性投资。

企业所得税法第四十六条所称权益性投资,是指企业接受的不需要偿还本金和支付利息,投资人对企业净资产拥有所有权的投资。

企业所得税法第四十六条所称标准,由国务院财政、税务主管部门另行规定。

第一百二十条 企业所得税法第四十七条所称不具有合理商业目的,是指以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的。

第一百二十一条 税务机关根据税收法律、行政法规的规定,对企业作出特别纳税调整的,应当对补征的税款,自税款所属纳税年度的次年6月1日起至补缴税款之日止的期间,按日加收利息。

前款规定加收的利息,不得在计算应纳税所得额时扣除。

第一百二十二条 企业所得税法第四十八条所称利息,应当按照税款所属纳税年度中国人民银行公布的与补税期间同期的人民币贷款基准利率加5个百分点计算。

企业依照企业所得税法第四十三条和本条例的规定提供有关资料的,可以只按前款规定的人民币贷款基准利率计算利息。

第一百二十三条 企业与其关联方之间的业务往来,不符合独立交易原则,或者企业实施其他不具有合理商业目的安排的,税务机关有权在该业务发生的纳税年度起10年内,进行纳税调整。

第七章 征收管理

第一百二十四条 企业所得税法第五十条所称企业登记注册地,是指企业依照国家有关规定登记注册的住所地。

第一百二十五条 企业汇总计算并缴纳企业所得税时,应当统一核算应纳税所得额,具体办法由国务院财政、税务主管部门另行制定。

第一百二十六条 企业所得税法第五十一条所称主要机构、场所,应当同时符合下列条件:

- (一) 对其他各机构、场所的生产经营活动负有监督管理责任;
- (二) 设有完整的账簿、凭证,能够准确反映各机构、场所的收入、成本、费用和盈亏情况。

第一百二十七条 企业所得税法第五十一条所称经税务机关审核批准,是指经各机构、场所所在地税务机关的共同上级税务机关审核批准。



非居民企业经批准汇总缴纳企业所得税后，需要增设、合并、迁移、关闭机构、场所或者停止机构、场所业务的，应当事先由负责汇总申报缴纳企业所得税的主要机构、场所向其所在地税务机关报告；需要变更汇总缴纳企业所得税的主要机构、场所的，依照前款规定办理。

第一百二十八条 企业所得税分月或者分季预缴，由税务机关具体核定。

企业根据企业所得税法第五十四条规定分月或者分季预缴企业所得税时，应当按照月度或者季度的实际利润额预缴；按照月度或者季度的实际利润额预缴有困难的，可以按照上一纳税年度应纳税所得额的月度或者季度平均额预缴，或者按照经税务机关认可的其他方法预缴。预缴方法一经确定，该纳税年度内不得随意变更。

第一百二十九条 企业在纳税年度内无论盈利或者亏损，都应当依照企业所得税法第五十四条规定的期限，向税务机关报送预缴企业所得税纳税申报表、年度企业所得税纳税申报表、财务会计报告和税务机关规定应当报送的其他有关资料。

第一百三十条 企业所得以人民币以外的货币计算的，预缴企业所得税时，应当按照月度或者季度最后一日的人民币汇率中间价，折合成人民币计算应纳税所得额。年度终了汇算清缴时，对已经按照月度或者季度预缴税款的，不再重新折合计算，只就该纳税年度内未缴纳企业所得税的部分，按照纳税年度最后一日的人民币汇率中间价，折合成人民币计算应纳税所得额。

经税务机关检查确认，企业少计或者多计前款规定的所得的，应当按照检查确认补税或者退税时的上一个月最后一日的人民币汇率中间价，将少计或者多计的所得折合成人民币计算应纳税所得额，再计算应补缴或者应退的税款。

第八章 附则

第一百三十一条 企业所得税法第五十七条第一款所称本法公布前已经批准设立的企业，是指企业所得税法公布前已经完成登记注册的企业。

第一百三十二条 在香港特别行政区、澳门特别行政区和台湾地区成立的企业，参照适用企业所得税法第二条第二款、第三款的有关规定。

第一百三十三条 本条例自 2008 年 1 月 1 日起施行。1991 年 6 月 30 日国务院发布的《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》和 1994 年 2 月 4 日财政部发布的《中华人民共和国企业所得税暂行条例实施细则》同时废止。