

# 生产制造企业汇算清缴风险监测与调控技巧

---

陈老师 | 正保财税讲师

税务师，扬州税务学院兼职教授，国家税务总局师资库老师。

税务系统工作近三十年，历经数次税制改革，深刻把握相关税种的历史沿革及发展趋势，不仅精通各税种相关政策，而且掌握大量详实案例。近年主要研发的课程：企业如何有效处理税法与会计处理差异、企业所得税疑难问题解析、企业所得税汇算辅导、税收优惠政策解读及风险提示等；全面营改增疑难问题解析及个人所得税新政解读等。

# 目录

Catalog

第一部分

收入篇

第二部分

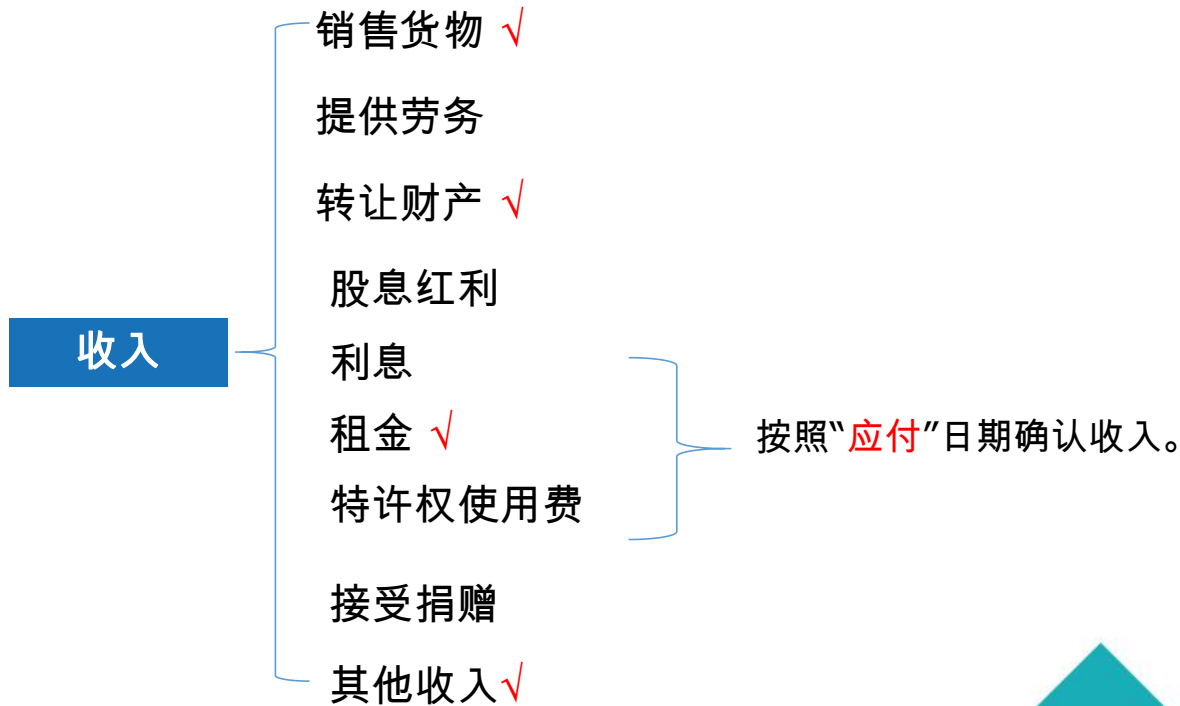
扣除篇

第三部分

弥补亏损与优惠政策

## 第一部分 收入篇





思考：

生产制造业主要收入？

与销售货物  
相关的涉税风险

税会差异的调整与申报问题

平销返利的涉税风险问题

混合销售与兼营的涉税风险问题

边角余料及废品的涉税风险问题

视同销售的涉税风险问题

税会差异的  
调整与申报

《企业会计准则第14号—收入》(2006年)

《企业会计准则第14号—收入》(2017年)

## 销售货物确认 收入的所得税规定

《企业所得税实施条例》

国税函【2008】875号等。

确认条件  
存在的差异

A

确认金额  
存在的差异

B

确认时间  
存在的差异

C

其他差异

D



风险提示：2019年4月1日起，税率调整！

**案例一**：A生产企业2019年5月销售一台设备（适用13%税率），该设备的成本2100万元，现销价款为2500万元（不含税）。A公司采取分期收款方式分3年收取货款，每年12月1日收取款项1200万元（同时开具专票），总销售价格为3600万元（不含税），设备已于当月送到客户。

### 思考

该项业务2019年、2020年会计及所得税应如何处理？

2019年

会计：

5月份：

借：长期应收账款 4068

贷：主营业务收入 2500

未实现融资收益 1100

应交税费—应交增值税—待转销项税额 468

借：主营业务成本 2100

贷：库存商品 2100

12月份：

借：银行存款 1356

贷：长期应收款 1356

借：应交税费—应交增值税—待转销项税额 156

贷：应交税费—应交增值税—销项税额 156

借：未实现融资收益 366.67

贷：财务费用 366.67



思考

1. 所得税应确认收入、成本？
2. “财务费用”贷方发生额应否调整？

2020年

会计：

借：银行存款 1356

贷：长期应收款 1356

借：应交税费—应交增值税—待转销项税额 156

贷：应交税费—应交增值税—销项税额 156

借：未实现融资收益 366.67

贷：财务费用 366.67

 思考

所得税应如何调整？

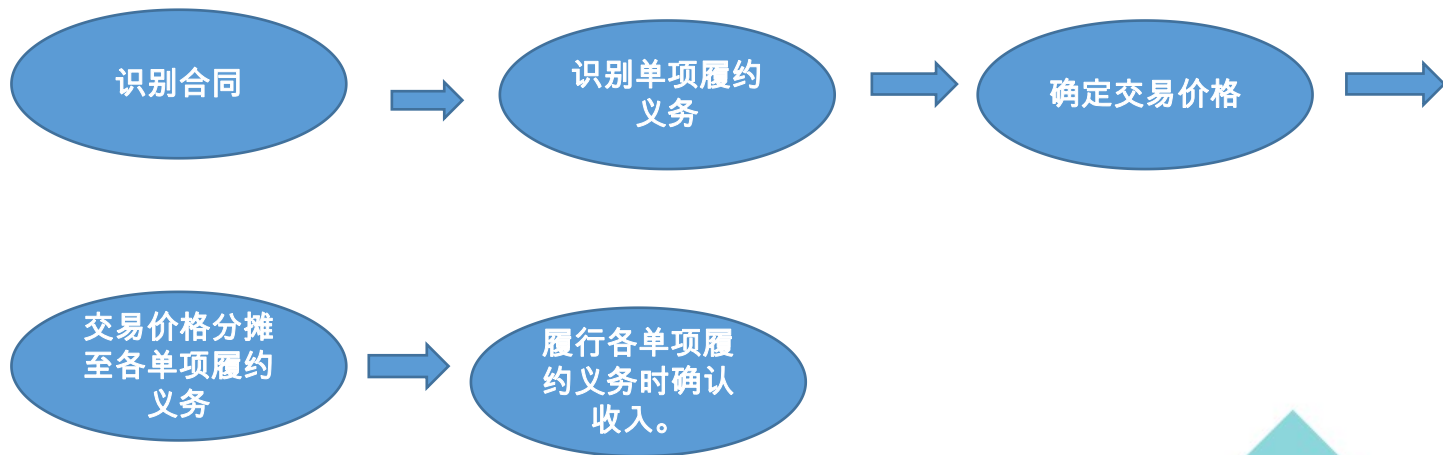
**案例二：** 甲公司与其经销商乙公司签订合同，将其生产的产品销售给乙公司，乙公司再将该产品销售给最终用户。合同约定，从乙公司购买甲公司产品的最终用户可以享受甲公司提供的该产品正常质量保证范围之外的免费维修服务。甲公司委托乙公司代为提供该维修服务，并且按照约定的价格向乙公司支付相关费用；如果最终用户没有使用该维修服务，则甲公司无需向乙公司付款。

假定2019年12月，甲公司向乙公司销售产品取得取得不含税收入1000万元，按照经验数据，预计将发生维修费用80万元。

 思考

按2017年准则，应如何进行税会差异调整？增值税纳税义务发生时间？

## 五步法确认收入：



2019年12月：

借：银行存款 1130

贷：主营业务收入 920

    合同负债—免费维修 80

    应交税费—应交增值税—销项税额 130

所得税：确认销售货物收入 1000万元，税会差异 80万元。



以后年度税会差异？

**案例三：**甲公司是一家健身器材生产企业。**2×19年10月1日**，甲公司向乙公司销售5000件健身器材，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250万元，增值税额为32.5万元。健身器材已经发出，但款项尚未收到。根据协议约定，乙公司应于**2×19年12月1日**之前支付货款，**在2×20年3月31日之前有权退还健身器材**。发出健身器材时，甲公司根据过去的经验，估计该批健身器材的退货率约为20%；在**2×19年12月31日**，甲公司对退货率进行了重新评估，认为只有10%的健身器材会被退回。甲公司为增值税一般纳税人，健身器材发出时纳税义务已经发生，实际发生退回时开具的红字增值税专用发票。假定健身器材发出时控制权转移给乙公司。

请依据2017年会计准则,对上述业务进行会计处理。



(1)2×19年10月1日发出健身器材。

借：应收账款 2 825 000

贷：主营业务收入 2 000 000

    预计负债—应付退货款 500 000

    应交税费—应交增值税（销项税额） 325 000

借：主营业务成本 1 600 000

    应收退货成本 400 000

贷：库存商品 2 000 000

(2)2×19年12月1日前收到货款。

借：银行存款 2 825 000

贷：应收账款 2 825 000

(3)2×19年12月31日，甲公司对退货率进行重新评估。

借：预计负债—应付退货款 250 000

贷：主营业务收入 250 000

借：主营业务成本 200 000

贷：应收退货成本 200 000



思考

2019年税会差异？

会计：2019年确认收入：2 250 000元，确认成本：1 800 000元。

所得税：2019年确认收入：2 500 000元，确认成本：2 000 000元

(4)2×20年3月31日发生销售退回，实际退货量为400件，退货款项已经支付。

借：库存商品 160 000 ( 400元\*400件 )

    应交税费—应交增值税 ( 销项税额 ) 26 000 ( 500元\*400件\*13% )

    预计负债—应付退货款 250 000

贷：应收退货成本 160 000

    主营业务收入 50 000 ( 500元\*100件 )

    银行存款 226 000 ( 500元\*400件+26000元 )

借：主营业务成本 40 000

    贷：应收退货成本 40 000



税会差异？

会计上：确认收入50 000元，确认成本40 000元。

所得税：冲减收入200 000元，冲减成本160 000元



## 思考

1. 分期收款方式销售货物，提前收到款项，所得税应否确认收入？
2. 委托代销方式销售货物，会计及所得税与增值税确认收入时间是否完全一致？
3. “储值卡”税会处理？

### 风险提示：

1. 企业销售货物，应注意会计、增值税及所得税确认收入时间是否一致。
2. 特殊结算方式下，及时结转收入。



思考

在建工程试运行是否存在税会差异？

## 例

某食品加工企业，是增值税一般纳税人，2019年购入一条生产线，工程试车前，在建工程账面价值208万元。在试运行阶段，发生新产品生产成本25万元，销售新产品取得不含税收入36万元。

## 思考

上述业务应如何进行会计处理？如何纳税调整？



会计处理：

借：在建工程 25

    贷：原材料等25

借：银行存款 40.68

    贷：在建工程 36

        应交税费—应交增值税—销项税额 4.68

生产线账面价值： $208+25-36=197$ 万元

所得税处理：

2019年：

确认收入：36万元

确认成本：25万元

应调增应纳税所得额11万元

同时确认生产线计税基础：208万元

由于计税基础大于账面价值，产生可抵扣暂时性差异。

## 平销返利涉税风险

### 思考

“平销返利”业务实质？

### 例

甲公司为某商场的商品供应商，每期期末，按商场销售本公司商品金额的5%进行实物返利。2019年11月，商场共销售甲公司商品金额226万元，按约定收到含税价值为11.3万元的实物返利（实物不含税成本价为8万元）。

### 思考

双方各应如何处理？如何开具发票？

业务分解：甲公司向某商场返现金11.3万元；某商场又以11.3万元向甲公司采购货物。

甲公司（开具红字发票）：

借：应收账款 -11.3

贷：主营业务收入 -10

应交税费—应交增值税—销项税额 - 1.3

乙公司（收到红字票）：

借：主营业务成本 -10

应交税费—应交增值税—进项税额 -1.3

贷：应付账款 -11.3

再次采购：

甲公司（开具蓝字发票）：

借：应收账款 11.3

贷：主营业务收入 10

    应交税费—应交增值税—销项税额 1.3

同时确认成本：

借：主营业务成本 8

    贷：库存商品 8

乙公司（收到蓝字发票）：

借：库存商品 10

    应交税费—应交增值税—进项税额 1.3

贷：应付账款 11.3

小结：

甲公司应同时向某商场开具金额相等的红字发票和蓝字发票，两项业务合并后，双方应进行如下会计处理：

甲公司：

借：主营业务成本 8

贷：库存商品 8

乙公司：

借：库存商品 10

贷：主营业务成本 10

## 混合销售与兼营的涉税风险

### 思考

1. 什么是“混合销售”？与“兼营”业务的区别？
2. “销售货物+安装服务”，应如何纳税？

#### 相关文件：

总局公告2017年第11号、2018年第42号等。



## 总局公告2017年第11号：

纳税人销售活动板房、机器设备、钢结构件等自产货物的同时提供建筑、安装服务，不属于《营业税改征增值税试点实施办法》（财税〔2016〕36号文件印发）第四十条规定的混合销售，应分别核算货物和建筑服务的销售额，分别适用不同的税率或者征收率。

## 总局公告2018年第42号：

一般纳税人销售**自产机器设备**的同时提供**安装服务**，**应分别核算**机器设备和安装服务的销售额，**安装服务可以**按照甲供工程选择适用简易计税方法计税。

一般纳税人销售**外购机器设备**的同时提供安装服务，如果已经按照兼营的有关规定，分别核算机器设备和安装服务的销售额，**安装服务可以**按照甲供工程选择适用简易计税方法计税。

纳税人对安装运行后的**机器设备**提供的**维护保养**服务，按照“其他现代服务”缴纳增值税。

### 风险提示：

- 1.注意区分“应”与“可”。
- 2.会计与增值税确认收入的差异。

## 副产品、废品的涉税风险

### 风险提示：

区分副产品、垃圾。

### 总局公告2011年第32号：

纳税人将**粉煤灰**无偿提供给他人，应根据《实施细则》第四条的规定征收增值税。

销售额应根据《实施细则》第十六条的规定确定。

### 思考

产品报废应否进项税额转出？所得税前可以扣除？

## 视同销售的涉税风险

### 相关文件：

《实施条例》第25条、国税函【2008】828号及国税函【2008】875号

### 思考

1. 增值税与企业所得税视同销售的征税规定是否相同？
2. 机构间移送货物，所得税是否做视同销售处理？
3. “买一送一”是否属于视同销售业务？
4. 自产应税产品连续再生产免税产品，视同销售？
5. 自产产品用于本企业在建工程、用于展览，视同销售？

## 风险提示：

1. 分解理论对待。
2. 因视同销售业务而增加资产的计税基础或形成扣除金额的确定。
3. 税会差异的调整。
4. 适用特殊政策的选择。

## 例

1月28日，从东北制药(000597)获悉，新型冠状病毒感染的肺炎疫情发生后，公司积极联系沈阳市卫健委、沈阳市红十字会，通过沈阳市疾控中心为沈阳市级医院抗击疫情一线的医护人员捐赠200箱维生素C咀嚼片，用于提高医护人员免疫力。当日上午，该批药品从东北制药厂区直接发往沈阳市疾控中心，将通过疾控中心第一时间送往广大医护人员手中。

在没有实地调查的情况下，这里我们做个假设，200箱维生素C咀嚼片成本价40万元，不含税售价为60万元。

## 思考

税法与会计处理是否存在差异？如何调整？

补充：

财政部 税务总局公告2020年第9号：

单位和个体工商户将自产、委托加工或购买的货物，通过公益性社会组织和县级以上人民政府及其部门等国家机关，或者直接向承担疫情防治任务的医院，无偿捐赠用于应对新型冠状病毒感染的肺炎疫情的，免征增值税、消费税、城市维护建设税、教育费附加、地方教育附加。

会计处理：

借：营业外支出 45

贷：库存商品 40

**应交税费—应交增值税—进项税额转出 5 (假定)**

所得税：

视同销售收入60万元，视同销售成本40万元



思考

如何确定捐赠扣除金额？



国家税务总局公告2019年第41号公告：

A105000《纳税调整项目明细表》填报说明：

第30行“（十七）其他”：

填报其他因会计处理与税收规定有差异需纳税调整的扣除类项目金额，企业将货物、资产、劳务用于**捐赠**、广告等用途时，进行视同销售纳税调整后，对应支出的会计处理与税收规定有差异需纳税调整的金额填报在本行。若第1列 $\geq$ 第2列，第3列“调增金额”填报第1-2列金额。若第1列 $<$ 第2列，第4列“调减金额”填报第1-2列金额的绝对值。

## 例

某企业以**自产**微波炉（成本800元，不含税售价1000元）100台作为福利发给职工，应如何进行会计处理及所得税处理。

如果以**外购商品**作为职工福利，又应如何处理？



## 思考

以非货币性资产对外投资是否属于视同销售业务？特殊政策？

### 相关文件：

财税[2009]59号、财税[2014]116号、总局2015年第33号公告、财税[2016]101号及总局公告2016年第62号等。

### 风险提示：

注意适用条件，选择最适合的政策。

## 与转让财产 相关的涉税风 险

转让**动产类**固定资产的涉税风险

转让**不动产**类固定资产的涉税风险

转让无形资产的涉税风险

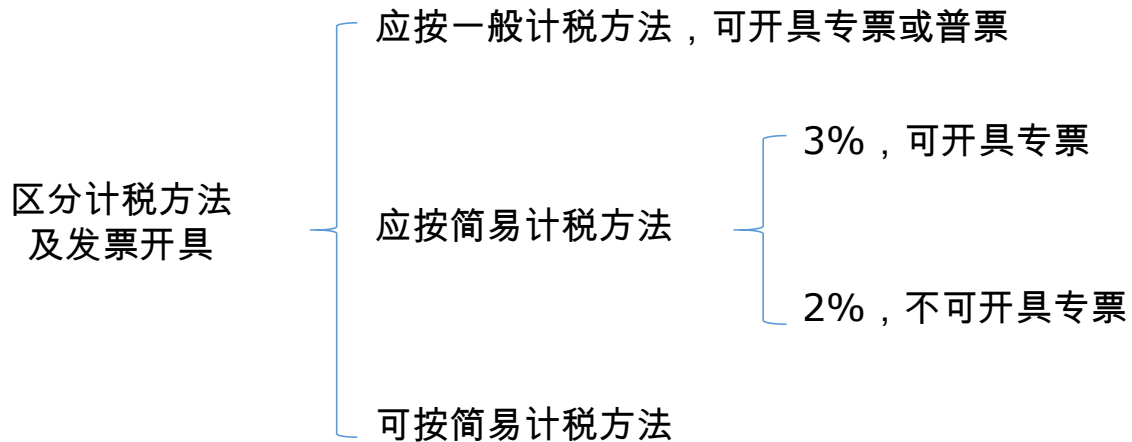
转让金融资产的涉税风险

“6115 资产处置  
损益”科目

### 思考

1. 定率征收企业所得税情况下，取得转让财产收入应如何纳税？
2. 会计处理？

## 转让动产类固定资产的涉税风险



### 思考

简易计税一定会降低税收负担？

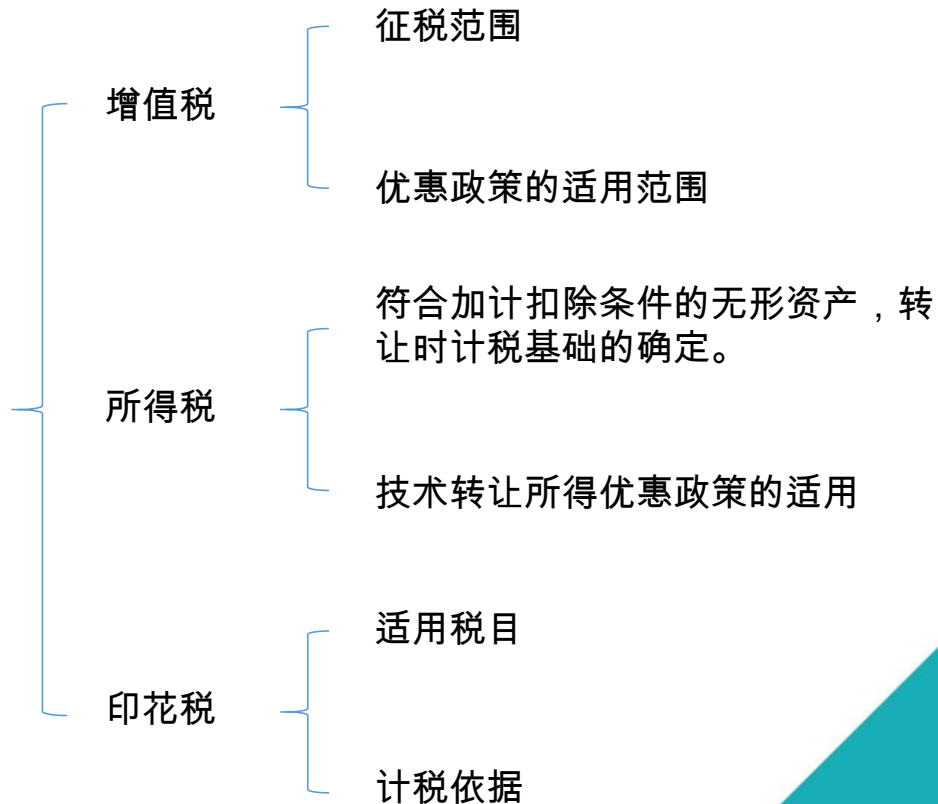


## 转让不动产类固定资产的涉税风险





## 转让无形资产的涉税风险



## 转让金融资产的涉税风险





## 租金收入 的涉税风险



增值税

计税方法

纳税义务发生时间

小微企业优惠政策的适用

房产税

所得税：纳税义务发生时间的确定（国税函【2010】79号）

1. 豁免租金的涉税处理？
2. 租期三年，第一年零租金、第二年、三年分别支付租金15万元，与每年租金各10万元。不同合同所涉及的房产税额是否相同？财税[2009]128号
3. 签订对方承担税费租赁合同的风险？

## 其他收入 的涉税风险

没收包装物押金收入

违约金收入

应付未付款

债务重组收入

直接减免（即征即退）增值税收入

政府补助收入

不含税金额及  
发票开具

思考

其他收入是否包括留抵退税？

债务重组收入

会计处理：财会[2019]9号

所得税处理：财税【2009】59号等

## 以资产清偿债务

债权人

资产入账价值：放弃债权的公允价值+相关税费

放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，应当计入当期损益

债务人：清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额计入当期损益

## 例

甲公司因采购货物欠乙公司116万元，2019年12月达成债务重组协议，甲公司一批库存商品（成本60万元，不含税售价80万元）偿还所欠债务，库存商品已交付乙公司。

## 思考

如何进行会计处理？税会差异？

会计处理：

甲公司：

借：应付账款 116

贷：库存商品 60

应交税费—应交增值税—销项税额 10.4

营业外收入 45.6



思考

税会差异？

会计处理：

乙公司：

借：库存商品 80

    应交税费—应交增值税—进项税额 10.4

    营业外支出 25.6

    贷：应收账款 116



思考

税会差异？

## 即征即退

会计处理：其他收益

所得税处理：属于应税收入，特殊规定除外

### 思考

- 1.“其他收益”核算内容？
- 2.纳税人能否同时享受“即征即退”与“留抵退税”两项优惠政策？



财政部 税务总局公告2020年第2号：

本公告发布之日（2020年1月20日）前，纳税人已按照上述规定（39号公告及84号公告）取得增值税留抵退税款的，在2020年6月30日前将已退还的增值税留抵退税款全部缴回，可以按规定享受增值税即征即退、先征后返（退）政策；否则，不得享受增值税即征即退、先征后返（退）政策。

 思考

新政对纳税人释放什么红利？

## 政府补助

会计处理：财会〔2017〕15号

所得税处理：财税【2011】70号

风险提示：  
不征税收入的后续处理

对应的支出应纳税调整

5年内未支出又未上缴财政，应征税

思考

取得政府补助，应否缴纳增值税？

国家税务总局公告2019年第45号：

纳税人取得的财政补贴收入，与其销售货物、劳务、服务、无形资产、不动产的收入或者数量直接挂钩的，应按规定计算缴纳增值税。纳税人取得的其他情形的财政补贴收入，不属于增值税应税收入，不征收增值税。

本公告实施前，纳税人取得的中央财政补贴继续按照《国家税务总局关于中央财政补贴增值税有关问题的公告》（2013年第3号）执行；已经申报缴纳增值税的，可以按现行红字发票管理规定，开具红字增值税发票将取得的中央财政补贴从销售额中扣减。

 思考

纳税人购买新型节能车取得的财政补助，应如何处理？

补贴项目	应否缴纳增值税
稳岗补贴 ( 用工补贴 )	×
人才引导基金	×
新产品研发补贴	×
新能源行业电价补贴	√
污水处理厂财政补贴	×
个人所得税手续费返还	√

## 第二部分 扣除篇



## 扣除

成本

费用

税金

损失

其他支出



真实性原则

相关性原则

合理性原则

扣除  
(10)

采购业务的涉税风险

房租、水、电费扣除风险

扣除凭证的涉税风险

与产品成本相关的涉税风险

资产损失的扣除风险

企业用工涉税风险

各类费用扣除风险

资产扣除风险

公益捐赠扣除风险

其他扣除风险

采购业务  
的涉税风险

采购合同的涉税风险

采购农产品的涉税风险

其他涉税风险



## 采购合同涉税风险

- **一是**避免应取得而未取得发票而影响抵扣或税前扣除，应在合同中注明对方应否开具发票以及应开具**专用发票**（税率/征收率）还是**普通发票**。
- **二是**避免支付款项后迟迟得不到发票。合同中应注明每次付款之前，对方应开具等额的合法有效的发票，否则有权拒绝付款。
- **三是**避免“销售货物+服务”类业务进项税额抵扣的风险，合同中应明确开具专用发票的税率及对应的销售额。

- **四是**避免取得不合法发票带来的风险。合同中明确对方应当对其开具发票的合规性负责，如果因为其开具的发票不合规而导致公司无法税前扣除或遭受其他损失的，对方应承担赔偿责任，且公司有权要求对方重新开具合法有效的发票。总局公告 2019年第38号
- **五是**如果因延期付款支付违约金应避免对方开收据而不是发票。合同中应明确如果因为公司违约需要向对方支付违约金，对方应将收到的违约金并到合同价款一并向公司开具合法有效的发票，否则公司有权拒绝支付。
- **六是**如对方支付违约金应在合同中注明与商品销售量、销售额无关。

- **总局公告 2019年第38号：**
- **增值税一般纳税人申报抵扣异常凭证，同时符合下列情形的，其对应开具的增值税专用发票列入异常凭证范围：**
  - **（一）异常凭证进项税额累计占同期全部增值税专用发票进项税额70%（含）以上的；**
  - **（二）异常凭证进项税额累计超过5万元的。**
- **本公告自2020年2月1日起施行。**

- 风险提示：

看好上游企业是关键

借助网络查询上游企业信息

对上游企业排查，尽量规避与有发票不良企业业务往来

核实上游企业业务员身份

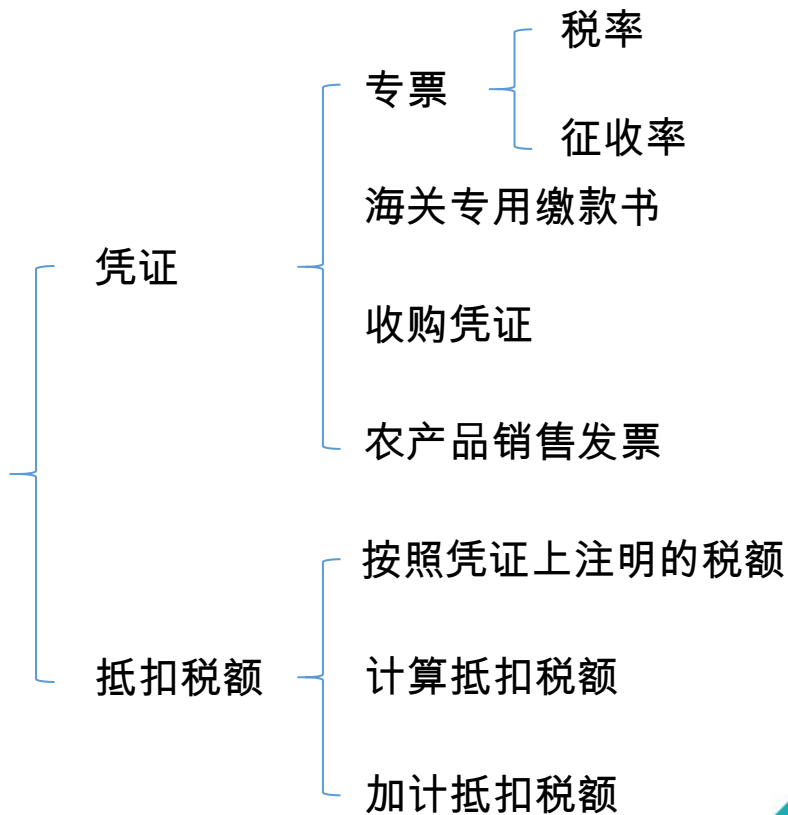
一旦取得“异常凭证”，积极争取上游企业的支持配合



凭证风险

进项税额抵扣风险

会计处理及对利润的影响



## 例

甲公司是一家肉制品加工企业。2019年7月10日购进分割猪肉50吨，含税单价2.06万元/吨，银行转账支付。对方是小规模纳税人，申请税务局代开了增值税专用发票。假如8月份生产领用40吨用于火腿肠的生产加工。

## 思考

- 1.7月份可以抵扣进项税额？如何会计处理？
- 2.8月份可以加计抵扣税额？如何会计处理？

7月份可以抵扣进项税额：

$$(50 \times 2.06 \div 1.03) \times 9\% = 9 \text{万元}$$

借：原材料 94万元

    应交税费-应交增值税（进项税额） 9万元

贷：银行存款 103万元



8月份加计抵扣税额：

$$\left[ (9 \div 50) \times 40 \right] \div 9\% \times (10\% - 9\%) = 0.8 \text{ 万元}$$

借：生产成本-火腿肠 74.4万元

    应交税费-应交增值税（进项税额）-加计抵扣 0.8 万元

    贷：原材料 75.2 万元

 思考

如果领用不同批次购进的农产品，应如何处理？



“三流一致”的涉税风险

发票内容及备注栏的涉税风险问题

支付方式的涉税风险问题

与企业实际经营活动是否相符的风险问题

## 房租、水、电费 扣除风险

房租扣除原则

水费、电费扣除凭证风险问题

水费、电费支出隐含的风险问题

### 思考

1. 补开以前年度租赁发票，如何扣除？
2. 代负担税款，允许扣除？



## 总局公告2018年第28号：

第十九条：企业租用（包括企业作为单一承租方租用）办公、生产用房等资产发生的水、电、燃气、冷气、暖气、通讯线路、有线电视、网络等费用，出租方作为应税项目开具发票的，企业以发票作为税前扣除凭证；出租方采取分摊方式的，企业以出租方开具的其他外部凭证作为税前扣除凭证。

扣除凭证的  
涉税风险

总局2018年第28号公告

增值税相关规定

总局公告2018年第28号公告。**重要条款**如下：

- 一是企业发生支出，应在汇算清缴期结束前取得税前扣除凭证，作为计算扣除相关支出的依据。
- 二是企业在境内发生的支出项目属于增值税应税项目的，对方为已办理税务登记，其支出以**发票**作为税前扣除凭证；对方为依法无需办理税务登记的单位或者从事**小额零星经营业务**的个人，其支出以税务机关代开的**发票**或者**收款凭证**及**内部凭证**作为税前扣除凭证。

**小额零星经营业务**的判断标准是个人从事应税项目经营业务的**销售额**不超过增值税相关政策规定的**起征点**。

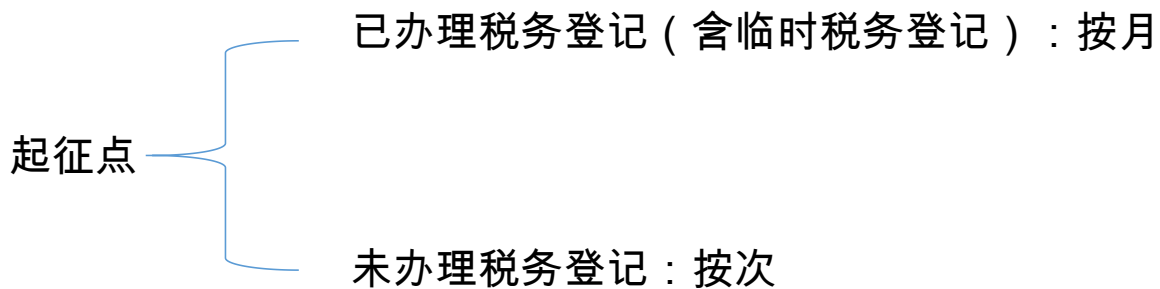


思考

- 1.向个人支付顾问费等费用，扣除凭证？
- 2.食堂零星采购支出，扣除凭证？
- 3.向个人一次性支付全年房租10万元，扣除凭证？

问题焦点：

如何确定起征点？



### 思考

- 1.租期结束后，一次性支付若干年租金，各年扣除凭证？
- 2.支付债券利息，扣除凭证？



- 三是企业在境内发生的支出项目**不属于**应税项目的，**对方为单位的**，以对方开具的发票以外的其他外部凭证作为税前扣除凭证；**对方为个人的**，以内部凭证作为税前扣除凭证。
- **四是**企业取得私自印制、伪造、变造、作废、开票方非法取得、**虚开、填写不规范**等不符合规定的发票，以及取得不符合国家法律、法规等相关规定的其他外部凭证，不得作为税前扣除凭证。
- **五是**企业应当取得而未取得发票、其他外部凭证或者取得不合规发票、不合规其他外部凭证的，若支出**真实且已实际发生**，应当在当年度汇算清缴期结束前，要求对方**补开、换开发票、其他外部凭证**。补开、换开后的发票、其他外部凭证符合规定的，可以作为税前扣除凭证。

企业在补开、换开发票、其他外部凭证过程中，因对方**注销、撤销、依法被吊销营业执照、被税务机关认定为非正常户**等特殊原因无法补开、换开发票、其他外部凭证的，可凭以下资料**证实支出真实性**后，其支出允许税前扣除：

1.无法补开、换开发票、其他外部凭证原因的证明资料（包括工商注销、机构撤销、列入非正常经营户、破产公告等证明资料）；

2.相关业务活动的合同或者协议；


3.采用非现金方式支付的付款凭证；

4.货物运输的证明资料；

5.货物入库、出库内部凭证；

6.企业会计核算记录以及其他资料。

其中，1—3项为必备资料。



“抵扣凭证”不  
同于“扣除凭证”

- **六是**汇算清缴期结束后，**税务机关发现**企业应当取得而未取得发票、其他外部凭证或者取得不合规发票、不合规其他外部凭证并且告知企业的，企业应当自被告知之日起**60日内**补开、换开符合规定的发票、其他外部凭证。其中，因对方特殊原因无法补开、换开发票、其他外部凭证的，自被告知之日起**60日内**提供可以证实其支出真实性的相关资料。
- **七是**企业以前年度应当取得而未取得发票、其他外部凭证，且相应支出在该年度没有税前扣除的，在**以后年度**取得符合规定的发票、其他外部凭证或者提供可以证实其支出真实性的相关资料，相应支出可以**追补**至该支出发生年度税前扣除，但**追补年限不得超过五年**。

- **八是企业与其他企业（包括关联企业）、个人在境内共同接受应纳增值税劳务发生的支出，采取分摊方式的，应当按照独立交易原则进行分摊，企业以发票和分割单作为税前扣除凭证，共同接受应税劳务的其他企业以企业开具的分割单作为税前扣除凭证。**
- **九是企业租用办公、生产用房等资产发生的水、电、燃气、冷气、暖气、通讯线路、有线电视、网络等费用，出租方作为应税项目开具发票的，企业以发票作为税前扣除凭证；出租方采取分摊方式的，企业以出租方开具的其他外部凭证作为税前扣除凭证。**

与产品成本相关的  
涉税风险

产品成本计算方法

产品成本核算风险

报备风险

产品成本计算方法	成本计算对象	生产组织特点	成本管理
品种法	产品品种	大量大批生产	不要求分步计算成本
分批法	产品批别	单件小批生产	不要求分步计算成本
分步法	生产步骤	大量大批生产	要求分步计算成本

## 思考

企业对不同产品可否采用不同的成本计算方法？

## 产品成本核算风险

划分支出界限

存货领用涉税风险

合理确定共同成本计算分摊方法

正确处理停工损失与废品损失

正确计算在产品成本与产成品成本



## 划分界限

与期间费用界限

生产车间发生的固定资产修理费用

生产工人领用劳动保护用品等

与资产支出界限

在建工程领用原材料等

研发无形资产领用原材料等

与营业外支出界限

存货领用风险

估价入账涉税风险

存货发出成本计价方法

## 《实施条例》：

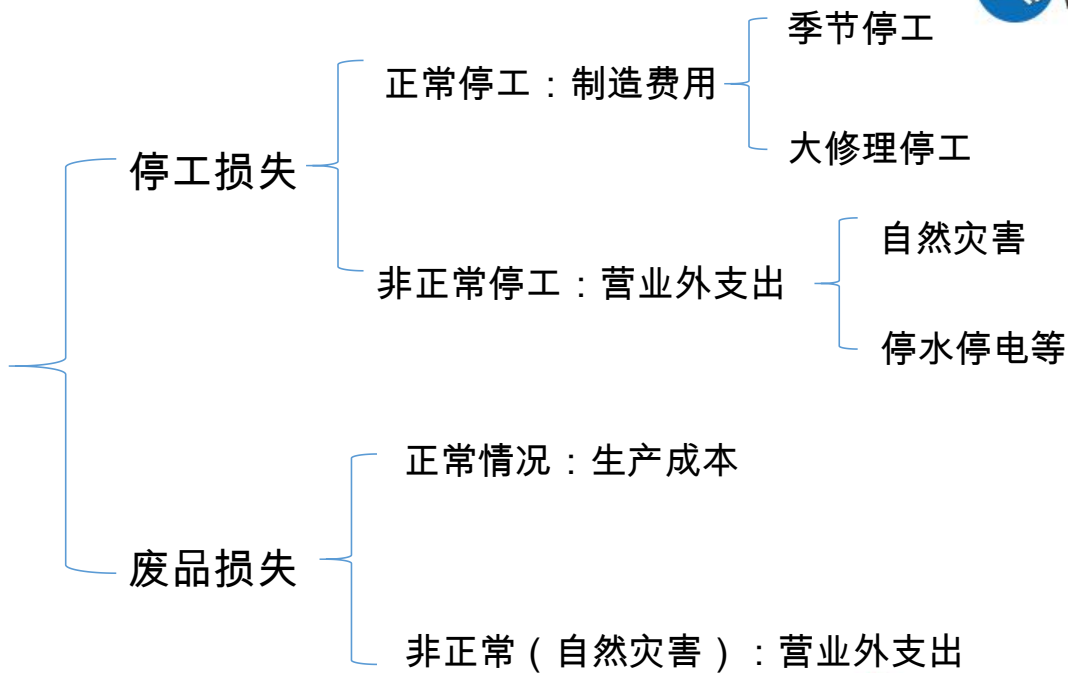
企业使用或者销售的存货的成本计算方法，可以在先进先出法、加权平均法、个别计价法中选用一种。计价方法一经选用，**不得随意变更**。



## 思考

如何理解“不得随意变更”？

## 停工损失与废品损失



### 思考

停工损失与废品损失，应否进项税额转出？所得税前扣除？

## 在产品成本与产成品成本的计算

不计算在产品成本

在产品按固定成本计算

在产品按所耗直接材料成本计算

约当产量比例法

## 《征管法》：

第二十条 从事生产、经营的纳税人的财务、会计制度或者财务、会计处理办法和会计核算软件，应当报送税务机关备案。

**所谓财务制度**，是指财务活动的规范，它具体规定财务管理的原则、任务和方法，是单位编制财务预算、资金筹集、资产管理（包括固定资产、流动资产、无形资产、递延资产和其他资产的管理）、负债管理、对外投资、成本与费用管理、收入与分配管理以及资产处置、税款缴纳等管理必须遵循的规则。财务处理办法是对各项资金的取得、使用、耗费、分配等财务活动的具体处理方法。

**会计制度**，是组织管理会计核算与会计监督的规范，是经济管理制度的重要组成部分，主要内容包括：会计核算与会计监督的基本原则、会计凭证管理、会计科目与会计帐簿设置、记帐规则、会计报表的编制与报送、会计资料的分析与利用、会计检查的程序与方法、会计电算化管理、会计档案的保管与监销等。会计处理办法是处理各项会计事务时运用的具体会计核算方法。如编制合并会计报表方法、外币折算方法、收入确认方法、折旧提取方法、应税所得会计处理方法等。

**会计核算软件**，是实行会计电算化管理的单位，利用计算机语言编制的专门用于会计核算的计算机程序，及有关文档和使用说明。

## 资产损失 扣除风险

区分法定资产损失与实际资产损失

区分清单申报与专项申报 总局公告2018年15号

正确转出进项税额

应否转出

转出金额的计算

正确会计处理

产品报废及停工损失扣除风险

农产品损失扣除风险

实操问题

### 思考

企业低于成本销售货物的风险？



 思考

2019年5月，某一般纳税人领用上月外购的自产免税农产品生产果汁，因保管不善导致发霉，耗用的农产品账面成本40万元。上述产品均已抵扣进项税，应转出的进项税？

## 企业用工的 扣除风险

发放工资的扣除风险

与工资相关“四项”费用的扣除风险

社会保险及其他保险的扣除风险

发生工伤的扣除风险

## 发放工资的 扣除风险

发放对象：任职、受雇。总局公告2012年15号

实际发放：总局公告2015年34号

合理性：国税函【2009】3号

福利性补贴

劳务派遣

总局公告2015年34号

股权激励：总局公告2012年18号



## 思考

- 1.零星用工，如何扣除？
- 2.当下，是否有必要区分工资支出与劳务支出？
- 3.发放工资、职工福利费或劳务费用对企业缴纳社保费的影响问题？
- 4.如何区分“劳动关系”与“劳务关系”？

《劳动和社会保障部关于确立劳动关系有关事项的通知》(劳社部发〔2005〕12号)规定：

“用人单位招用劳动者未订立书面劳动合同，但同时具备下列情形的，劳动关系成立。

(一)用人单位和劳动者符合法律、法规规定的主体资格；

(二)用人单位依法制定的各项劳动规章制度适用于劳动者，劳动者受用人单位的劳动管理，从事用人单位安排的有报酬的劳动；

(三)劳动者提供的劳动是用人单位业务的组成部分。”

实践中，一般以此作为判断劳动关系是否成立的实质要件。

## 四项费用的扣除风险

职工福利费

工会经费

职工教育经费

党组织工作经费

组通字[2017]38号  
(国有企业)

组通字[2014]42号  
(非公有制)

上年工资总额1%

思考

收到返还工会经费，如何处理？

职工福利费：  
国税函【2009】3号

实际发生

开支范围

扣除比例



1. 职工集体宿舍楼折旧及日常修缮支出的涉税风险问题。
2. 防暑降温费、职工体检费用及劳动保护用品涉税风险问题。
3. 购买“口罩”等疫情防护用品属于职工福利费支出OR劳动保护用品支出？



## 职工教育经费 的扣除风险

实际发生

开支范围：财建【2006】317号

扣除比例：财税〔2018〕51号

结转扣除

软件生产企业特殊规定

## 社会保险及其他保险的扣除风险

五险一金

补充养老保险、补充医疗保险：  
**财税【2009】27号**

雇主责任险、公众责任险：  
总局公告2018年第52号

特殊工种支付的人身安全保险费：  
实施条例 36条

人身意外保险支出：  
总局公告2016年第80号

扣除比例

扣除基数

全体人员

### 思考

- 1.“五险一金”及“补充险”扣除时间？
- 2.为员工购买商业保险，如何处理？

## 发生工伤 的扣除风险

医疗费

补偿费

赔偿费

依次：工伤保险、福利费

个税？

### 风险提示：

- 1.取得仲裁、判决等相关文件。
- 2.手续完备。

## 各类费用的 扣除风险

业务招待费的扣除风险

广告业务宣传费的扣除风险

佣金手续费的扣除风险

筹资费用的扣除风险

## 业务招待费的扣除风险

计算扣除标准基数 国税函【2010】79号

孰低原则扣除

筹建期间发生费用的扣除

区分会议费、差旅费、广告业务宣传费等

与生产经营相关性

产生视同销售业务及个税代扣代缴义务

财政部总局公告2019年74号

广告业务宣传费  
的扣除风险  
财税[2017]41号

计算扣除标准基数

扣除比例：15%；30%

筹建期间发生费用的扣除

关联企业分摊扣除

结转扣除

产生视同销售业务及个税代扣代缴义务

烟草企业烟草广告业务宣传费不得扣除

广告业务宣传费OR技术服务费

## 佣金手续费的 扣除风险

计算扣除标准基数

扣除比例：5%等

具有合法经营资格中介服务机构或个人

委托个人代理外，企业以现金等非转账方式支付的手续费及佣金不得在税前扣除。

如实向当地主管税务机关提供当年手续费及佣金计算分配表和其他相关资料，并取得合法扣除凭证。

是否应予以资本化问题

筹资费用的  
扣除风险

费用化OR资本化问题

权责发生制OR收付实现制问题

扣除凭证问题

非金融企业借款扣除标准问题 总局公告2011年第34号

投资未到位而发生借款利息扣除问题 国税函【2009】312号

假股权真债权利息扣除问题 总局公告2013年第41号

关联方借款利息扣除问题 国税发【2009】2号

统借统还涉税问题 财税【2016】36号 ✓

无偿拆借资金涉税问题 财税【2016】36号、【2019】20号 ✓



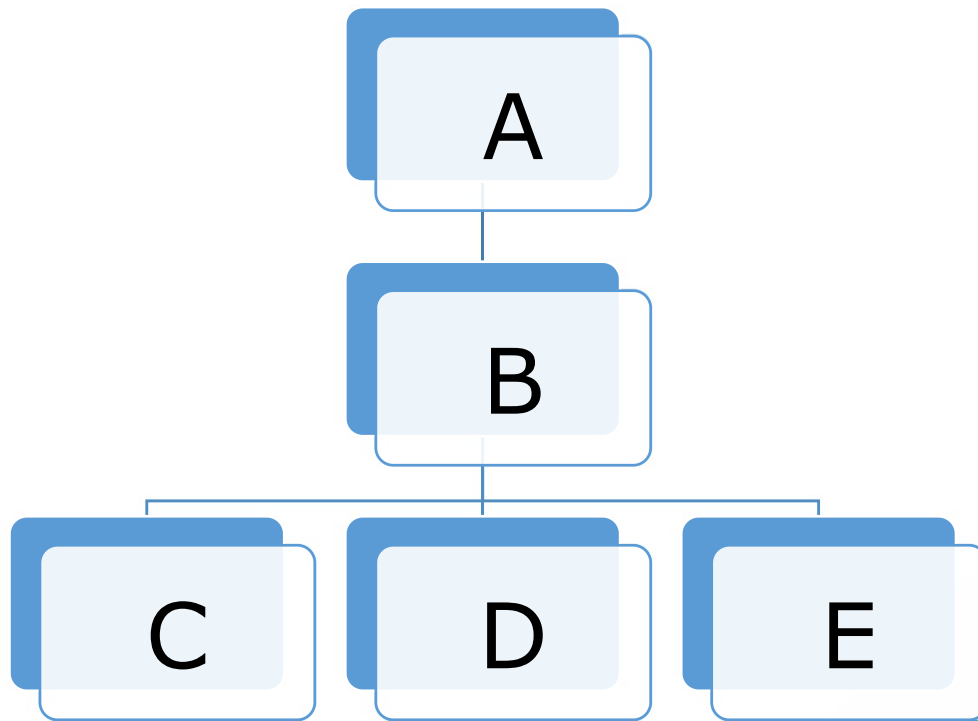
统借统还  
涉税问题

增值税

土地增值税

企业所得税

例



**情况一：**如果A公司从金融机构借款，A公司将借款通过委托贷款方式贷给B公司（利率高于金融机构的借款利率）；B公司再将从A公司借款平价贷给自己的下属C、D、E。

 思考

A公司、B公司应否缴纳增值税？

情况二：如果A公司按照不高于金融机构借款利率水平向B公司收取利息；B公司再将资金平价转借给C、D、E。



## 思考

- 1.A公司、B公司应否缴纳增值税？
- 2.上述情形应如何筹划，对企业较为有利？

### 风险提示：

- 1.企业集团的成立。
- 2.借款企业直接转借。
- 3.收取利率标准。

## 无偿拆借资金 涉税问题

财税【2016】36号：单位或者个体工商户向其他单位或者个人无偿提供服务，视同销售服务。但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外。

财税【2019】20号：自2019年2月1日至2020年12月31日，对企业集团内单位（含企业集团）之间的资金无偿借贷行为，免征增值税。

此前已发生未处理的事项，按本通知规定执行。

## 资产扣除风险

固定资产扣除风险

无形资产扣除风险

长期待摊费用扣除风险

## 固定资产 扣除风险

不得计算折旧扣除的范围

最低折旧年限的规定

加速折旧

基本规定

制造业加速折旧规定 财政部税务总局公告2019年第66号

500万元以下固定资产，可一次性扣除财税〔2018〕54号

疫情防控重点保障物资生产企业，购置设备可一次性扣除  
财政部、总局公告2020年第8号

### 思考

1. 购买使用过固定资产，如何确定折旧年限？
2. 停工期间应否扣除固定资产折旧？
3. 融资租入、接受投资等方式取得的固定资产可否享受加速折旧政策？

## 无形资产 扣除风险

摊销年限的确定

商誉的扣除

区分费用扣除

### 思考

- 1.企业受让的专利技术，合同约定使用年限为5年，应否按10年来进行摊销？
- 2.企业受让土地使用权，合同约定使用年限为20年，可否按10年摊销？



《企业所得税法实施条例》第六十七条规定：

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。

## 长期待摊费用 扣除风险

开办费用扣除风险问题

大修理支出扣除风险问题

房屋建筑物改扩建支出扣除风险问题 总局公告2011年第34号

 思考

2015年A公司购入办公楼，购入价18000万元。2019年，公司对房产进行改扩建，其中包括：调整了房屋结构，增加了企业系统网络，升级了安全监控网络等。改扩建支出约8000万元。那么对于该项支出该如何进行企业所得税处理呢？

## 公益捐赠 扣除风险

### 基本规定

受赠单位必须是公益性组织或县级以上人民政府及其部门和直属机构

应提供省级以上（含省级）财政部门印制并加盖接受捐赠单位印章的公益性捐赠票据，或加盖接受捐赠单位印章的《非税收入一般缴款书》收据联。

年度利润总额12%以内限额扣除

准予结转三年扣除

### 特殊规定

扶贫捐赠扣除：财政部、税务总局公告2019年49号

抗击疫情捐赠扣除：财政部、税务总局公告2020年9号

## 其他扣除风险

包税合同扣除风险

关联交易扣除风险

跨期票据扣除风险

## 第三部分 弥补亏损及优惠政策篇



## 弥补亏损 涉税风险

境内、外同时发生亏损的弥补风险问题

应税项目、免税项目同时发生亏损的涉税风险问题

高新技术企业及科技型中小企业弥补亏损的特殊处理问题  
( 财税【2018】76号、总局公告2018年第45号 )

受疫情影响较大的困难行业企业2020年度发生的亏损，延长弥补期限的规定  
( 财政部 税务总局2020年第8号公告 )

优惠政策  
涉税风险

研发费用加计扣除的涉税风险问题

高新技术企业涉税风险问题

小型微利企业涉税风险问题

技术转让所得涉税风险问题



研发费用  
加计扣除

财税[2015]119号

总局公告2015年97号

总局公告2017年第40号

财税[2018]64号

财税[2018]99号

《研发费用加计扣除政策执行指引1.0》

## 40号公告主要内容：

- 一是人员人工费用。对支付劳务派遣费用的扣除，按**实际支付**的工资扣除；包括股权激励支出；同时从事研发与非研发人员的费用占**实际工时占比等合理方法**分配扣除。
- 二是直接投入费用。设备租赁费用分配扣除；研发活动直接形成产品对外销售，其中**投入材料**费用的处理。
- 三是折旧费用。分配扣除；加速折旧如何扣除问题。
- 四是其他相关费用。明确可扣除内容包括：职工福利费、补充养老保险及补充医疗保险。

- **五是其他事项的处理。**
- 1.新准则下，取得政府补助在应税收入、不征税收入下，可加计扣除基数的确定。
- 2.取得下脚料等特殊收入的处理。
- 3.明确形成无形资产资本化的时点与会计处理相同。
- 4.明确委托研发相关规定：

- (1) 明确委托方实际支付给受托方费用的内含。
- (2) 明确无论委托方是否享受加计扣除，受托方一律不得享受。
- (3) 明确委托关联方研发，应提供明细的规定。

#### 64号文件主要内容：

委托境外进行研发活动所发生的费用，按照费用实际发生额的80%计入委托方的委托境外研发费用。委托境外研发费用不超过境内符合条件的研发费用三分之二的部分，可以按规定在企业所得税前加计扣除。

## 风险提示：

1.研发项目是否适用的风险。注意反向（**活动及企业**）规定。

2.加计扣除基数的确定。

一是准确会计核算，按项目设立辅助账；

二是特殊事项的处理；

三是注意与高新技术企业认定指标的区别。

3.委托研发的涉税风险。

一是委托境内与境外的不同处理；

二是委托关联方与非关联方的不同处理。

4.申报及资料备查的风险。

**总局2019年41号公告**：取消《研发项目可加计扣除研究开发费用情况归集表》及《“研发支出”辅助账汇总表》的填报。

5.费用化与资本化的处理。

6.后续监督与检查。

高新技术企业涉税风险  
国科发火【2016】32号

认定环节风险

后续涉税风险



国科发火【2016】32号

较原文件降低门槛

A

多部门监管，客观上  
存在风险。

B

知识产权对主要产品  
在技术上是否能够发  
挥核心支持作用。

C

相关指标把握不正确。



1.“科技人员”:指直接从事研发和相关技术创新活动,以及专门从事上述活动的管理和提供直接技术服务的,累计实际工作时间在183天以上的人员,包括**在职**、**兼职**和临时聘用人员。

企业当年职工总数、科技人员数均按照全年月平均数计算。

月平均数 = (月初数 + 月末数) ÷ 2

全年月平均数 = 全年各月平均数之和 ÷ 12

2.研发开发费用。注意与享受加计扣除基数的区别。

3.总收入、高新技术产品（服务收入）、销售收入。

其中，**总收入**是指收入总额减去不征税收入。

**高新技术产品（服务）收入**，是指企业通过研发和相关技术创新活动，取得的产品（服务）收入与技术性收入的总和。



证书有效期与优惠期限衔接问题。总局公告2017年第24号

经复核，不符合条件的风险。办法第19条

弄虚作假、违法违规、未按规定履行报告义务的风险 办法第19条

发生重大安全、重大质量事故或有严重环境违法行为的风险 办法第19条

发生更名及重大事项的风险。办法第17条

发生异地搬迁（整体搬迁、部分搬迁）的风险 办法第18条

### 相关文件：

财税【2018】77号、财税【2019】13号、总局公告2019年第2号

从业人数不超过300人

资产总额不超过5000万元

应纳税所得额不超过300万元

### 相关文件：

国税函[2009]212号、财税[2010]111号、财税〔2015〕116号、2013年第62号公告、总局公告2015年第82号。

### 主要内容：

- 一是技术转让所得。是指转让**专利技术、计算机软件著作权、集成电路布图设计权、植物新品种、生物医药新品种**，以及财政部和国家税务总局确定的其他技术。

其中，**专利技术**包括所有权或5年以上（含5年）使用权。

- 二是技术转让所得的计算。

技术转让所得=技术转让收入-技术转让成本-相关税费

其中，**转让收入**不包括销售或转让设备、仪器、零部件、原材料等非技术性收入。**不属于与技术转让项目密不可分的技术咨询、技术服务、技术培训等收入**，不得计入技术转让收入。

**转让成本**，指被转让无形资产的**计税基础**减除在资产使用期间按照规定计算的**摊销扣除额**后的余额。

## 风险提示：

1.应签订技术转让合同。

2.经省科委、商务部门认定登记。涉及财政经费支持产生技术的转让，需省级以上（含省级）科技部门审批。

3.居民企业从直接或间接持有股权之和达到100%的关联方取得的技术转让所得，不得享受优惠政策。

4.高新技术企业技术转让所得，超过500万的部分，按25%减半。

谢谢！



直播预告

- 2月19日-2020所得税汇缴政策运用及申报表填报指导