

# 业务招待费纳税调整浅见

杭州 胡其昌



## 一、业务招待费的含义问题

对于业务招待费,《企业会计制度》将其定义为:企业为业务经营的合理需要而支付的费用。笔者认为,此定义过于宽泛,无法与其他费用区分,因此,给出一个合理的定义对于恰当界定业务招待费具有重要意义。

《企业所得税税前扣除办法》规定,纳税人发生的与其经营业务直接相关的业务招待费,可在规定比例范围内据实扣除。那么,如何界定“与其经营业务直接相关的业务招待费”呢?

对于与企业生产经营活动无关的职工福利、职工奖励、为企业销售产品而发生的佣金以及支付给个人的劳务支出很明确不能列为招待费。但是,对于施工单位在施工期间所发生的招待费,设计公司、设计单位在为合同单位进行设计研发过程中发生的招待费,如果可以记入相关成本或费用科目,还是否并入企业业务招待费的所得税调整计算基数?

施工单位为合同单位施工或设计单位为合同单位研发工程所发生的招待费,均应并入管理费用而不是施工成本或研发工程成本。从会计成本核算角度来看,似乎并入施工成本或者研发费用较合理,但笔者认为应并入“管理费用——业务招待费”科目,因为这些企业在施工和研发过程中发生的业务招待费与制造企业制造过程中发生的业务招待费性质一样,而《企业会计制度》并没有在制造费用下设置业务招待费明细科目,因而应并入管理费用,统一进行纳税调整。

## 二、业务招待费的列支标准问题

### 1.有销售(营业)收入的企业。

《企业所得税税前扣除办法》规定,纳税人发生的与其经营业务直接相关的业务招待费,在下列规定的比例范围内,可据实扣除:全年销售(营业)收入净额在1 500万元及其以下的,不超过销售(营业)收入净额的5%;全年销售(营业)收入净额超过1 500万元的,不超过该部分的3%。

《金融保险企业所得税若干问题的通知》(国税函[2000]906号)规定,金融保险企业的营业收入应扣除金融机构往来利息收入后按上述标准计算。农村信用社及城市商业银行的业务招待费在全年营业收入(扣除金融往来利息收入)的5%以内控制使用。

《外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》规定,企业发生与生产经营有关的交际应酬费,应当有确实的记录或

者单据,分别在下列限度内准予作为费用列支:

(1)全年销货净额在1 500万元以下的,不得超过销货净额的5%;全年销货净额超过1 500万元的超额部分,不得超过该部分销货净额的3%。

(2)全年业务收入总额在500万元以下的,不得超过业务收入总额的10%;全年业务收入总额超过500万元的超额部分,不得超过该部分业务收入总额的5%。跨行业经营的企业,应分别按其销售收入净额和销货净额或业务收入计算交际应酬费列支限额,如果划分不清的,可按其主营项目的所属行业确定。

在这里销售收入净额是指纳税人从事生产经营活动取得的收入扣除销售折让、销售退回等各项支出后的收入额,包括主营业务收入和其他业务收入,但有两个问题值得探讨。

第一,收入净额是否包括投资收益、补贴收入、营业外收入。因为纳税人取得的投资收入、补贴收入、营业外收入均不属于企业经营活动取得的收入,故不应包括投资收益、补贴收入、营业外收入。

第二,收入净额是否包括视同销售部分收入。有些人认为,视同销售部分收入可以作为计算业务招待费的基数,因为视同销售部分收入在税法上已被看作销售并征收企业所得税,也就是说,在税法上视同销售与一般的销售在实质上是没有任何区别的,故应该作为计算业务招待费的基数。但有些人认为它不属于真实收入,而且这样计算简单方便。笔者认为,视同销售部分收入应作为计提业务招待费的基数,理由是视同销售部分收入在税法上已被看作销售并进行征税,与一般的销售是没有区别的,而且目前的企业所得税纳税申报表中的销售收入也是包含视同销售部分的。

### 2.没有销售(营业)主营业务收入的纳税人。

国家对代理进出口业务代购代销收入列支业务招待费有专门规定,代理进出口业务的外贸企业,可在进出口业务代购代销业务收入2%的限额内列支业务招待费,超过部分应作纳税调整。

对主要从事对外投资、代理等业务的企业,没有行业财务制度规定其主营业务收入的,可以比照《关于没有主营业务收入企业开支业务招待费问题的通知》(财企[2001]251号)规定,按其取得的各类收益不超过2%的比例,在管理费用中据实列支业务招待费。其中企业取得的各类收益包括投资收益、期货收益、代购代销收入、其他业务收入等。这个规定虽是财政部制定的,但在进行税务征收时也可以参照执行。

这里的投资收益是指会计中确认的投资收益还是实际收到的投资收益呢?是按分回的投资收益扣除投资损失后的余

# 浅谈合并现金流量表的编制

江西省投资公司 彭琳

目前关于合并会计报表的文章,多为介绍合并资产负债表、合并利润表及合并利润分配表的编制方法,少有介绍合并现金流量表编制方法的,本文对合并现金流量表的编制问题试作探讨。

## 一、合并现金流量表的编制方法

合并现金流量表有两种编制方法:一种方法是以合并资产负债表和合并利润表为基础,采用与一般现金流量表相同的方法编制合并现金流量表;另一种方法则是以母公司及纳入合并范围的子公司(含子公司的子公司、各类交叉持股的子公司等,下同)的一般现金流量表为基础,通过编制抵销分录,将母公司与纳入合并范围的子公司(以下统称“企业集团”)相互之间发生的经济业务对个别现金流量表中现金流量的影响予以抵销,从而编制合并现金流量表。用第一种方法编制合并现金流量表比较繁琐,因此在实际工作中大多采用第二种方法。本文在采用第二种编制方法的基础上对抵销项目问题试作探讨。

## 二、合并现金流量表与一般现金流量表项目的差别

我国的合并会计报表是从母公司股东、债权人的角度进行编制的。由于除企业集团以外的股东与子公司的现金流动可反映出子公司的某些经营信息,因而母公司的报表使用者比较关注这类事项。可在合并现金流量表主表“筹资活动产生的现金流量”项目下增设有关项目,以反映因少数股东的投资行为而产生的现金流量。

合并现金流量表的补充资料仍然按一般现金流量表的格式分列为“将净利润调节为经营活动现金流量”、“不涉及现金流量的投资和筹资活动”、“现金及现金等价物净增加情况”三大类。在“将净利润调节为经营活动现金流量”项目下,子公司现金流量表中的“净利润”为所有股东享有,按照其与合并利润表的表间对应关系,合并现金流量表中的“净利润”

额还是只按分回投资收益来作为计算扣除基数呢?笔者认为,应按实际收到的投资收益来作为扣除基数,因为会计制度中确认的投资收益并非税法中确认的投资收益,税法中的投资收益是按实际原则来确认的,不扣除投资损失。

## 三、其他问题

### 1. 企业在筹建期间发生的业务招待费的扣除。

筹建期间因正常需要而发生的业务招待费可以扣除,在如何扣除方面存在两种做法:一种是企业在筹办期间发生的交际应酬费是筹办费的一部分应计入开办费,然后分期摊销,即可以全额扣除,不需按照收入的一定比例扣除;另一种

仅为企业集团内部股东享有的那部分净利润,因此应在其项目下增设“少数股东本期损益”项目。

## 三、编制合并现金流量表的抵销项目及其操作

编制合并资产负债表及合并利润表时,需将属于少数股东的损益与企业集团的损益区别开来,在合并会计报表中单独列示。但现金流量表反映的只是资产负债表中有关货币资金的增减变动情况,而少数股东的损益变动过程中伴随的货币资金的变动都包含在合并资产负债表中,因此在合并现金流量表中不需将子公司的现金流量按投资比例进行区分,也不需考虑现金是从母公司流入子公司还是从子公司流入母公司或者是在子公司之间流动的问题。

合并会计报表中各报表的编制程序完全一样,只有抵销分录的编制各有特色。以下仅就合并现金流量表编制过程中基本业务活动抵销分录的编制问题进行分析。

### (一)经营活动中现金流量的抵销

1. 企业作为单独个体,将本企业(以下称“甲企业”)产品销售往企业集团内另一企业(以下称“乙企业”)的经营活动会经常发生,若乙企业将该产品直接或间接用于生产并已全部出售给企业集团以外的公司,即企业集团内不存在未实现内部销售利润,这时可分为以下三种情况:

(1)乙企业将所购甲企业产品的货款当期已全部付清,因此在进行合并时只需抵销经营活动中“销售商品、提供劳务收到的现金”及“购买商品、接受劳务支付的现金”两个项目的相应金额,至于乙企业所出售的产品是否全额收到货款,这是乙企业单个现金流量表已作调整的事项,与合并现金流量表调整事项无关。

(2)乙企业当期未支付甲企业货款,则合并现金流量表中“经营活动产生的现金流量”项目没有需要调整的事项。但此业务使双方应收应付款项增加,因而需在补充资料中调增“经

是筹建期间发生的业务招待费向以后年度无限期结转,按规定的比例标准扣除。笔者比较赞同第二种做法,因为筹建期间发生的业务招待费也应与正常经营期间一样进行限额扣除,否则不利于税收征管工作的开展。

### 2. 馈赠礼品与捐赠财物的区分问题。

馈赠礼品如果与购销活动有关,可以列为业务招待费。如果馈赠礼品上标有本企业名称、电话号码、产品标识等,也可以作为业务宣传费按比例扣除。如果与生产无关,则应视为对外捐赠,不得税前扣除。以董事会名义支付的招待费、礼品支出不得作为董事会支出,而应作为业务招待费。□