

到了2010年5月,B项目办妥竣工结算手续,在2010年6月申报缴纳2009年企业所得税汇算清缴额时,既要按B项目2008年预售收入额进行纳税调整,又要按B项目2009年实际销售收入扣减相关费用计算应缴企业所得税。

2010年6月,申报缴纳2009年企业所得税汇算清缴额为:
 $\text{年度所得额} \times \text{企业所得税税率} = [\text{B项目2008年预售收入纳税调整额} + (\text{B项目2009年收入实际销售毛利率} - \text{公司期间费用} - \text{营业税金及附加} - \text{土地增值税})] \times \text{企业所得税税率} = \text{B项目2008年预售收入} \times \text{差额毛利率} \times \text{企业所得税税率} + (\text{B项目2009年收入} \times \text{实际销售毛利率} - \text{公司期间费用} - \text{营业税金及附加} - \text{土地增值税}) \times \text{企业所得税税率} = 55\,886 \times \{[(94\,279 - 56\,567.4) / 94\,279] - 15\%\} \times 25\% + [38\,393 \times (94\,279 - 56\,567.4) / 94\,279 - 2\,687.51 - 2\,111.62 - 575.90] \times 25\% = 5\,988.42(\text{万元})。$

从上例可以看出,由于该公司事先对B项目的企业所得税进行了纳税筹划,推迟两个月确认完工,刚好跨过企业所得税汇算清缴期,使得B项目的完工年度由2008年变为2009年,在企业申报2008年度汇算清缴额时,B项目可按预计计税毛利率计算预缴企业所得税,不需按实际销售毛利率计算企业所得税,这期间形成的差额毛利率使企业少缴的税款为:2008年预售收入 $\times$ 差额毛利率 $\times$ 企业所得税税率=2008年预售收入 $\times$ (实际销售毛利率-预计毛利率) $\times$ 企业所得税税率=55 886 $\times$ $\{[(94\,279 - 56\,567.4) / 94\,279] - 15\%\} \times 25\% = 3\,492.88(\text{万元})。$ 利用差额毛利率为企业节省的财务费用或者说是纳税筹划创造的时间价值=3 492.88 $\times$ 5.31%(2009年一年期银行贷款利率为5.31%)=185.47(万元)。企业合法地把推迟缴纳的税款巧转为无息贷款,充分提高了资金使用效率。

(2) 合理推迟工程结算时间,获取资金使用的时间价值。

承上例,2009年10月,公司预缴2009年第三季度企业所得税为:

$[\text{第三季度收入} - \text{第三季度预提计税成本} + \text{B项目2008年预售收入} \times (\text{预计销售毛利率} - \text{预计计税毛利率}) - \text{第三季度期间费用} - \text{第三季度营业税金及附加} - \text{第三季度土地增值税}] \times 25\% = \{38\,393 - 75\,423.20 \times (38\,393 \div 94\,279) + 55\,886 \times [(94\,279 - 75\,423.20) / 94\,279 - 15\%] - 650 - 38\,393 \times 5.5\% - 38\,393 \times 1.5\%\} \times 25\% = 1\,783.85(\text{万元})。$

由于B项目7月办理了完工竣工备案及交房手续,9月份左右就可办妥竣工结算手续,那么在2009年第三季度申报企业所得税时,就要按B项目全部销售收入及实际销售毛利率计算缴纳企业所得税。但是该公司结算确认推迟8个月,在2010年5月才办妥竣工结算手续,这期间形成的差额毛利率使企业少缴的税款为:(B项目全部销售收入 $\times$ 差额毛利率) $\times$ 25%=[B项目全部销售收入 $\times$ (实际销售毛利率-预计销售毛利率)] $\times$ 25%=94 279 $\times$ $\{[(94\,279 - 56\,567.4) / 94\,279] - [(94\,279 - 75\,423.20) / 94\,279]\} \times 25\% = 4\,713.95(\text{万元})$,节省的财务费用或者说是纳税筹划创造的时间价值=4 713.95 $\times$ 5.31% $\times$ 8/12=166.87(万元)。

综上所述,合理利用差额毛利率,并将其合法、合理应用到房地产企业所得税税收筹划中,将有助于企业充分提高资金使用效率,获得资金使用的时间价值,缓解资金紧张困境,促进企业持续快速发展。

(本文系广东省财政厅会计科研课题No: 091099的阶段性研究成果)

(作者单位:湛江师范学院商学院)

责任编辑 崔洁

● 简讯

中注协召开证券资格会计师事务所年报审计工作会议

2011年1月11日,中注协召开证券资格会计师事务所年报审计工作会议。中注协秘书长陈毓圭指出,过去几年,尤其是2005年以来,注册会计师行业监管工作取得显著成绩。但当前还存在着一些影响和制约行业执业质量提升的问题,迫切需要通过深化行业执业质量检查制度改革,进一步完善制度、健全机制予以解决。执业质量检查制度改革的具体思路:一是合理定位检查重点,拓展检查内容,切实将事务所系统风险的检查作为执业质量检查工作的核心,建立起以事务所风险控制系统是否有效为重点的检查机制,从监管理念上推进事务所内部治理和内部管理制度建设。二是建立和实施事务所分级分类监管制度,对不同类型和等级的事务所实施不同的检查方式和检查程序,进一步优化监管资源配置,提高监管工作效能,对风险控制较差的事务所实施重点监管。三是打造一支专职与兼职相结合的检查队伍,实施资深检查员制度,细化不同层次的检查人员任职标准,强化检查队伍建设。四是建立以指导委员会为主要形式的现场检查督导制度,进一步发挥行业专家的作用,进一步提升现场检查的质量和水平。五是建立和实施执业质量检查公告制度,将行业执业质量检查中发现问题、事务所的反馈意见以及检查处理结果及时向社会和行业通报,进一步提高行业检查的透明度、公信力和威慑力,进一步赢得社会公众对行业诚信建设的认可和支持。

会议还通报了行业2010年执业质量检查情况,并对上市公司2010年年报审计工作提出了具体要求。

(本刊记者)