



福建华泰集团股份有限公司简介

福建华泰集团股份有限公司是中国建筑建材行业著名生产企业，是国家级建筑材料新产品科技攻关合作伙伴，福建省百家重点工业企业，省节能先进企业，重合同守信用企业，省高新技术企业，拥有省级企业技术中心，目前已获得数十项国家发明专利和实用新型专利，是福建省建陶行业的龙头企业。

集团致力于建材行业多个领域，包括石材、瓷砖、陶土材料以及新能源的开发和利用，旗下拥有华泰石材、华鸿瓷砖、丝路瓷典、TOB 等诸多享誉海内外的建筑材料品牌，为中国乃至世界各国的建筑行业提供最优的综合建材产品和服务、最专业的工程建设与指导。产品先后被评为“国家免检产品”、“中国陶瓷行业名牌产品”、“福建省名牌产品”、“福建著名商标”、“全国用户满意产品”。产品通过国家“3C”强制性产品认证和ISO14001环境管理体系认证。

公司引进意大利具有世界先进水平的液化气宽体辊道窑生产线以及生产工艺技术、原辅材料，严格按照ISO9001国际质量管理体系进行生产。公司产品配套、规格齐全、花色丰富、品质稳定，可根据客户要求加工生产，产品可满足各类工程及不同层次的装修需求。

地址：福建省晋江市磁灶镇宝洋工业区

电话：0595-85880988

传真：0595-85882158

邮政编码：362217

网址：<http://www.huataigroup.cc/>

电子邮箱：fujianhuatai@163.com



华兴会计师

独立 客观 公正

优质 廉洁 高效

05
2015



福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙） 编
Fujian Huaxing CPAs (Special General Partnership)



中国海峡人才市场举办2015年首期党支部书记（委员）培训班



省委党校叶志坚教授作“深刻认识和把握‘四个全面’战略布局”的专题辅导报告



流动党员中心刘春生同志作“党支部书记、支委工作业务培训”的报告



华兴所党支部书记林宝明汇报华兴所党支部工作经验



华兴所党支部成员认真参加培训

华兴所召开所务会



华兴所召开所务会



首席合伙人林宝明总结上半年工作，布置下一阶段工作



各分所所长汇报上半年工作



各业务部总经理汇报上半年工作



质控部副总经理对风险控制审计工作提出改进意见



IT部副总经理介绍新版审计报告模板

法规选载

存款保险条例	3
(中华人民共和国国务院令660号)	
《上市公司重大资产重组管理办法》第十四条、 第四十四条的适用意见——证券期货法律适 用意见第12号	5
(证监会公告〔2015〕10号)	
自由贸易试验区外商投资备案管理办法(试行)	6
(商务部公告2015年第12号)	
关于进一步支持企业事业单位改制重组 有关契税政策的通知	8
(财税〔2015〕37号)	
关于调整增值税纳税申报有关事项的公告	9
(国家税务总局公告2015年第23号)	
关于个人非货币性资产投资有关个人所得税 征管问题的公告	9
(国家税务总局公告2015年第20号)	
关于金融企业涉农贷款和中小企业贷款损失 税前扣除问题的公告	10
(国家税务总局公告2015年第25号)	
关于企业工资薪金和职工福利费等 支出税前扣除问题的公告	11
(国家税务总局公告2015年第34号)	
关于非货币性资产投资企业所得税 有关征管问题的公告	11
(国家税务总局公告2015年第33号)	

会计

新合并财务报表准则的主要变化及相关问题分析	12
期后收购资产中商誉如何处理	14
企业合并业务处理口诀	16
小型微利企业所得税会计处理	18
企业税务稽查补税后需关注账务调整以规避税务风险	18
哪些收益要记入“其他综合收益”科目	20
盈利补偿交易的财税处理	21
债务重组损失之会计处理	24
房地产企业融资性售后回购业务财税处理	

税 收

以非货币性资产出资的个人所得税处理	28
纳税人如何缴纳房产税	29
向境外支付利息 税前扣除应满足四个条件	30
企业所得税减免所得如何分摊费用	31
重组政策放宽 纳税如何处理	32
企业重组业务“新表”如何填报	34

审 计

“新三板”审计需注意的几个问题	36
-----------------	----

咨 询 信 箱

离岸价不一致如何申报出口退税	37
预缴汇缴汇率不同如何进行所得税处理	37
出售固定资产如何计算应缴增值税	38
咨询费应代扣哪些税	38

企 业 文 化

喜讯	39
青春之歌	39
浅谈会计师事务所人才流失的原因与对策（一）	40

福 建 华 兴 会 计 师 事 务 所

（ 特 殊 普 通 合 伙 ） 承 办

审计 验资 资产评估 改制上市辅导

企业清算 会计顾问 可行性研究

信息咨询 专业培训 电算化服务

税务代理 工程造价咨询

工程预决算审计

中华人民共和国国务院令

第660号

《存款保险条例》已经2014年10月29日国务院第67次常务会议通过，现予公布，自2015年5月1日起施行。

总 理 李克强

2015年2月17日

存 款 保 险 条 例

第一条 为了建立和规范存款保险制度，依法保护存款人的合法权益，及时防范和化解金融风险，维护金融稳定，制定本条例。

第二条 在中华人民共和国境内设立的商业银行、农村合作银行、农村信用合作社等吸收存款的银行业金融机构（以下统称投保机构），应当依照本条例的规定投保存款保险。

投保机构在中华人民共和国境外设立的分支机构，以及外国银行在中华人民共和国境内设立的分支机构不适用前款规定。但是，中华人民共和国与其他国家或者地区之间对存款保险制度另有安排的除外。

第三条 本条例所称存款保险，是指投保机构向存款保险基金管理机构交纳保费，形成存款保险基金，存款保险基金管理机构依照本条例的规定向存款人偿付被保险存款，并采取必要措施维护存款以及存款保险基金安全的制度。

第四条 被保险存款包括投保机构吸收的人民币存款和外币存款。但是，金融机构同业存款、投保机构的高级管理人员在本投保机构的存款以及存款保险基金管理机构规定不予保险的其他存款除外。

第五条 存款保险实行限额偿付，最高偿付限额为人民币50万元。中国人民银行会同国务院有关部门可以根据经济发展、存款结构变化、金融风险状况等因素调整最高偿付限额，报国务院批准后公布执行。

同一存款人在同一家投保机构所有被保险存款账户的存款本金和利息合并计算的资金数额在最高偿付限额以内的，实行全额偿付；超出最高偿付限额的部分，依法从投保机构清算财产中受偿。

存款保险基金管理机构偿付存款人的被保险存款后，即在偿付金额范围内取得该存款人对投保机构相同清偿顺序的债权。

社会保险基金、住房公积金存款的偿付办法由中国人民银行会同国务院有关部门另行制定，报国务院批准。

第六条 存款保险基金的来源包括：

- （一）投保机构交纳的保费；
- （二）在投保机构清算中分配的财产；
- （三）存款保险基金管理机构运用存款保险基金获得的收益；
- （四）其他合法收入。

第七条 存款保险基金管理机构履行下列职责：

- （一）制定并发布与其履行职责有关的规则；
- （二）制定和调整存款保险费率标准，报国务院批准；
- （三）确定各投保机构的适用费率；
- （四）归集保费；
- （五）管理和运用存款保险基金；
- （六）依照本条例的规定采取早期纠正措施和风险处置措施；
- （七）在本条例规定的限额内及时偿付存款人的被保险存款；
- （八）国务院批准的其他职责。

存款保险基金管理机构由国务院决定。

第八条 本条例施行前已开业的吸收存款的银行业金融机构，应当在存款保险基金管理机构规定的期限内办理投保手续。

本条例施行后开业的吸收存款的银行业金融机构，应当自工商行政管理部门颁发营业执照之日起6个月内，按照存款保险基金管理机构的規定办理投保手续。

第九条 存款保险费率由基准费率和风险差别费率构成。费率标准由存款保险基金管理机构根据经济金融发展状况、存款结构情况以及存款保险基金的累积水平等因素制定和调整，报国务院批准后执行。

各投保机构的适用费率，由存款保险基金管理机构根据投保机构的经营管理状况和风险状况等因素确定。

第十条 投保机构应当缴纳的保费，按照本投保机构的被保险存款和存款保险基金管理机构确定的适用费率计算，具体办法由存款保险基金管理机构规定。

投保机构应当按照存款保险基金管理机构的的要求定期报送被保险存款余额、存款结构情况以及与确定适用费率、核算保费、偿付存款相关的其他必要资料。

投保机构应当按照存款保险基金管理机构的規定，每6个月交纳一次保费。

第十一条 存款保险基金的运用，应当遵循安全、流动、保值增值的原则，限于下列形式：

- （一）存放在中国人民银行；
- （二）投资政府债券、中央银行票据、信用等级较高的金融债券以及其他高等级债券；
- （三）国务院批准的其他资金运用形式。

第十二条 存款保险基金管理机构应当自每一会计年度结束之日起3个月内编制存款保险基金收支的财务会计报告、报表，并编制年度报告，按照国家有关规定予以公布。

存款保险基金的收支应当遵守国家统一的财务会计制度，并依法接受审计机关的审计监督。

第十三条 存款保险基金管理机构履行职责，发现有下列情形之一的，可以进行核查：

- （一）投保机构风险状况发生变化，可能需要调整适用费率的，对涉及费率计算的

相关情况进行核查；

（二）投保机构保费交纳基数可能存在问题的，对其存款的规模、结构以及真实性进行核查；

（三）对投保机构报送的信息、资料的真实性进行核查。

对核查中发现的重大问题，应当告知银行业监督管理机构。

第十四条 存款保险基金管理机构参加金融监督管理协调机制，并与中国人民银行、银行业监督管理机构等金融管理部门、机构建立信息共享机制。

存款保险基金管理机构应当通过信息共享机制获取有关投保机构的风险状况、检查报告和评级情况等监督管理信息。

前款规定的信息不能满足控制存款保险基金风险、保证及时偿付、确定差别费率等需要的，存款保险基金管理机构可以要求投保机构及时报送其他相关信息。

第十五条 存款保险基金管理机构发现投保机构存在资本不足等影响存款安全以及存款保险基金安全的情形的，可以对其提出风险警示。

第十六条 投保机构因重大资产损失等原因导致资本充足率大幅度下降，严重危及存款安全以及存款保险基金安全的，投保机构应当按照存款保险基金管理机构、中国人民银行、银行业监督管理机构的要求及时采取补充资本、控制资产增长、控制重大交易授信、降低杠杆率等措施。

投保机构有前款规定情形，且在存款保险基金管理机构规定的期限内未改进的，存款保险基金管理机构可以提高其适用费率。

第十七条 存款保险基金管理机构发现投保机构有《中华人民共和国银行业监督管理法》第三十八条、第三十九条规定情形的，可以建议银行业监督管理机构依法采取相应措施。

第十八条 存款保险基金管理机构可以选择下列方式使用存款保险基金，保护存款人利益：

- （一）在本条例规定的限额内直接偿付被保险存款；
- （二）委托其他合格投保机构在本条例规定的限额内代为偿付被保险存款；
- （三）为其他合格投保机构提供担保、损失分摊或者资金支持，以促成其收购或者承担被接管、被撤销或者申请破产的投保机构的全部或者部分业务、资产、负债。

存款保险基金管理机构在拟订存款保险基金使用方案选择前款规定方式时，应当遵循基金使用成本最小的原则。

第十九条 有下列情形之一的，存款人有权要求存款保险基金管理机构在本条例规定的限额内，使用存款保险基金偿付存款人的被保险存款：

- （一）存款保险基金管理机构担任投保机构的接管组织；
- （二）存款保险基金管理机构实施被撤销投保机构的清算；
- （三）人民法院裁定受理对投保机构的破产申请；
- （四）经国务院批准的其他情形。

存款保险基金管理机构应当依照本条例的规定，在前款规定情形发生之日起7个工

作日内足额偿付存款。

第二十条 存款保险基金管理机构的工作人员有下列行为之一的，依法给予处分：

- （一）违反规定收取保费；
- （二）违反规定使用、运用存款保险基金；
- （三）违反规定不及时、足额偿付存款。

存款保险基金管理机构的工作人员滥用职权、玩忽职守、泄露国家秘密或者所知悉的商业秘密的，依法给予处分；构成犯罪的，依法追究刑事责任。

第二十一条 投保机构有下列情形之一的，由存款保险基金管理机构责令限期改正；逾期不改正或者情节严重的，予以记录并作为调整该投保机构的适用费率的依据：

- （一）未依法投保；
- （二）未依法及时、足额交纳保费；
- （三）未按照规定报送信息、资料或者报送虚假的信息、资料；
- （四）拒绝或者妨碍存款保险基金管理机构依法进行的核查；
- （五）妨碍存款保险基金管理机构实施存款保险基金使用方案。

投保机构有前款规定情形的，存款保险基金管理机构可以对投保机构的主管人员和直接责任人员予以公示。投保机构有前款第二项规定情形的，存款保险基金管理机构还可以按日加收未交纳保费部分0.05%的滞纳金。

第二十二条 本条例施行前，已被国务院银行业监督管理机构依法决定接管、撤销或者人民法院已受理破产申请的吸收存款的银行业金融机构，不适用本条例。

第二十三条 本条例自2015年5月1日起施行。

中国证券监督管理委员会公告

证监会公告〔2015〕10号

现公布《〈上市公司重大资产重组管理办法〉第十四条、第四十四条的适用意见——证券期货法律适用意见第12号》，自公布之日起施行。

中国证监会

2015年4月24日

《上市公司重大资产重组管理办法》第十四条、第四十四条的适用意见——证券期货法律适用意见第12号

为了正确理解与适用《上市公司重大资产重组管理办法》（证监会令第109号）第十四条、第四十四条的规定，我会制定了《〈上市公司重大资产重组管理办法〉第十四条、第四十四条的适用意见——证券期货法律适用意见第12号》，现予公布，请遵照执行。

一、《上市公司重大资产重组管理办法》（以下简称《重组办法》）第十四条第一

款第（四）项规定：“上市公司在12个月内连续对同一或者相关资产进行购买、出售的，以其累计数分别计算相应数额。已按照本办法的规定编制并披露重大资产重组报告书的资产交易行为，无须纳入累计计算的范围，但本办法第十三条规定情形除外。”考虑到《重组办法》第十三条规定的重组行为的特殊性，为防止化整为零规避监管，严格执行拟注入资产须符合完整性、合规性和独立性要求，现就该规定中相关计算原则提出适用意见如下：

（一）执行累计首次原则，即按照上市公司控制权发生变更之日起，上市公司在重大资产重组中累计向收购人购买的资产总额（含上市公司控制权变更的同时，上市公司向收购人购买资产的交易行为），占控制权发生变更的前一个会计年度经审计的合并财务会计报告期末资产总额的比例累计首次达到100%以上的原则；

（二）执行预期合并原则，即收购人申报重大资产重组方案时，如存在同业竞争和非正常关联交易，则对于收购人解决同业竞争和关联交易问题所制定的承诺方案，涉及未来向上市公司注入资产的，也将合并计算。

二、《重组办法》第四十四条规定：“上市公司发行股份购买资产的，可以同时募集部分配套资金，其定

价方式按照现行相关规定办理。”现就该规定中发行股份购买资产项目配套融资提出适用意见如下：

上市公司发行股份购买资产同时募集的部分配套资金，所配套资金比例不超过拟购买资产交易价格100%的，一并由并购重组审核委员会予以审核；超过100%的，一并由发行审核委员会予以审核。

不属于发行股份购买资产项目配套资金的上市公司再融资，仍按现行规定办理。

三、本规定自公布之日起施行。《〈上市公司重大资产重组管理办法〉第十三条、第四十三条的适用意见——证券期货法律适用意见第12号》（证监会公告〔2011〕17号）同时废止。

自由贸易试验区外商投资备案管理办法（试行）

商务部公告2015年第12号

为进一步扩大对外开放，推进外商投资管理制度改革，在自由贸易试验区（以下称自贸试验区）营造国际化、法治化、市场化的营商环境，经全国人大常委会授权，国务院决定在自贸试验区对外商投资实行准入前国民待遇加负面清单的管理模式。为落实改革外商投资管理模式的相关要求，规范自贸试验区外商投资备案管理工作，现公布《自由贸易试验区外商投资备案管理办法（试行）》，自发布之日起30日后实施。

中华人民共和国商务部

2015年4月8日

自由贸易试验区外商投资备案管理办法（试行）

第一条 为进一步扩大对外开放，推进外商投资管理制度改革，在中国（广东）自由贸易试验区、中国（天津）自由贸易试验区、中国（福建）自由贸易试验区、中国

（上海）自由贸易试验区（以下简称自贸试验区）营造国际化、法治化、市场化的营商环境，根据《全国人大常委会关于授权国务院在中国（上海）自由贸易试验区暂时调整有关法律规定的行政审批的决定》、《全国人大常委会关于授权国务院在中国（广东）、中国（天津）、中国（福建）自由贸易试验区以及中国（上海）自由贸易试验区扩展区域暂时调整有关法律规定的行政审批的决定》、相关法律、行政法规及国务院决定，制定本办法。

第二条 外国投资者在自贸试验区投资《自由贸易试验区外商投资准入特别管理措施（负面清单）》以外领域，外商投资企业设立、变更（以下统称投资实施）及合同章程备案，适用本办法。法律、行政法规和国务院决定另有规定的，从其规定。

投资实施的时间对外商投资企业设立而言，为企业营业执照签发时间；对外商投资企业变更而言，涉及换发企业营业执照的，投资实施时间为企业营业执照换发时间，不涉及换发企业营业执照的，投资实施时间为变更事项发生时间。

第三条 自贸试验区管理机构（以下简称备案机构）负责自贸试验区外商投资事项的备案管理。

备案机构通过商务部外商（港澳台侨）投资备案信息系统（以下简称备案系统），开展自贸试验区外商投资事项的备案工作。

第四条 外国投资者在自贸试验区投资设立企业，属于本办法规定的备案范围的，外国投资者在取得企业名称预核准通知书后，可在投资实施前，或投资实施之日起30日内，登录自贸试验区一口受理平台（以下简称受理平台），在线填报和提交《自贸试验区外商投资企业设立备案申报表》（以下简称《设立申报表》）。

第五条 属于本办法规定的备案范围的外商投资企业，发生以下变更事项的，可在投资实施前，或投资实施之日起30日内，在线填报和提交《自贸试验区外商投资企业变更事项备案申报表》（以下简称《变更申报表》），办理变更备案手续：

- （一） 投资总额变更；
- （二） 注册资本变更；
- （三） 股权、合作权益变更或转让；
- （四） 股权质押；
- （五） 合并、分立；
- （六） 经营范围变更；
- （七） 经营期限变更；
- （八） 提前终止；
- （九） 出资方式、出资期限变更；
- （十） 中外合作企业外国合作者先行回收投资；
- （十一） 企业名称变更；
- （十二） 注册地址变更。

其中，依照相关法律法规规定应当公告的，应当在办理变更备案手续时说明依法办理公告手续情况。

第六条 备案管理的外商投资企业发生需审批的变更事项，应按照外商投资管理的相关规定办理审批手续。

第七条 自贸试验区内于本办法实施前已设立的外商投资企业发生变更，或自贸试验区外的外商投资企业迁入，且属于本办法规定的备案范围的，应办理变更备案手续，并缴销《外商（港澳台侨）投资企业批准证书》。

第八条 外国投资者或外商投资企业在提交《设立申报表》或《变更申报表》时承诺，申报内容真实、完整、有效，申报的投资事项符合相关法律法规的规定。

第九条 外国投资者或外商投资企业在线提交《设立申报表》或《变更申报表》后，备案机构对申报事项是否属于备案范围进行甄别。属于本办法规定的备案范围的，备案机构应在3个工作日内完成备案，通知外国投资者或外商投资企业。不属于备案范围的，通知外国投资者或外商投资企业按有关规定办理审批手续。

第十条 备案机构应即时在备案系统发布备案结果，并向受理平台共享备案结果信息。

第十一条 收到备案完成通知后，外国投资者或外商投资企业可向备案机构领取《外商投资企业备案证明》（以下简称《备案证明》）。领取时需提交以下文件：

（一）企业名称预先核准通知书（复印件）；

（二）外国投资者或其授权代表签章的《设立申报表》，或外商投资企业或其授权代表签章的《变更申报表》；

（三）外国投资者、实际控制人主体资格证明或身份证明（复印件）。

第十二条 自贸试验区外商投资企业应在每年6月30日前登录备案系统，填报《外商投资企业投资经营情况年度报告表》。

第十三条 备案机构对自贸试验区外国投资者及外商投资企业遵守外商投资法律法规规定情况实施监督检查。

备案机构可采取定期抽查、根据举报进行检查、根据有关部门或司法机关的建议和反映进行检查，以及依法定职权启动检查等方式开展监督检查。

第十四条 备案机构的监督检查内容包括：外国投资者或外商投资企业是否按本办法规定履行备案程序；外商投资企业投资经营活动是否与填报的备案信息一致；是否按本办法规定填报年度报告；是否存在违反外商投资法律法规规定的其他情形。

第十五条 经监督检查发现外国投资者或外商投资企业存在违反外商投资法律法规规定的情形的，备案机构应以书面通知责成其说明情况，并依法开展调查。经调查确认存在违法行为的，责令其限期整改；情节严重的，备案机构应取消备案，并提请相关部门依法予以处罚。

第十六条 外国投资者、外商投资企业在备案、登记及投资经营等活动中所形成的信息，以及备案机构和其他主管部门在监督检查中掌握的反映其诚信状况的信息，将纳入商务部外商（港澳台侨）投资诚信档案系统。

商务部与相关部门共享外国投资者及外商投资企业的诚信信息。对于备案信息不实，或未按本办法规定填报年度报告的，备案机构将把相关信息记入诚信档案，并采取

适当方式予以公示。

诚信信息共享与公示不得含有外国投资者、外商投资企业的商业秘密、个人隐私。

第十七条 自贸试验区外商投资事项涉及国家安全审查、反垄断审查的，按相关规定办理。

第十八条 外商投资的投资性公司、创业投资企业在自贸试验区投资，视同外国投资者，适用本办法。

自贸试验区内的外资并购、外国投资者对上市公司战略投资、外国投资者以其持有的中国境内企业股权出资、外商投资企业境内再投资，应符合相关规定要求。

第十九条 香港特别行政区、澳门特别行政区、台湾地区投资者在自贸试验区投资《自由贸易试验区外商投资准入特别管理措施（负面清单）》以外领域的，参照本办法办理。

第二十条 本办法自发布之日起30日后实施。

附件：

1. 自贸试验区外商投资企业设立备案申报表（略）
2. 自贸试验区外商投资企业变更事项备案申报表（略）
3. 中国（ ）自由贸易试验区外商投资企业备案证明（略）

关于进一步支持企业事业单位改制重组

有关契税政策的通知

财税〔2015〕37号

为贯彻落实《国务院关于进一步优化企业兼并重组市场环境的意见》（国发〔2014〕14号），继续支持企业、事业单位改制重组，现就企业、事业单位改制重组涉及的契税政策通知如下：

一、企业改制

企业按照《中华人民共和国公司法》有关规定整体改制，包括非公司制企业改制为有限责任公司或股份有限公司，有限责任公司变更为股份有限公司，股份有限公司变更为有限责任公司，原企业投资主体存续并在改制（变更）后的公司中所持股权（股份）比例超过75%，且改制（变更）后公司承继原企业权利、义务的，对改制（变更）后公司承受原企业土地、房屋权属，免征契税。

二、事业单位改制

事业单位按照国家有关规定改制为企业，原投资主体存续并在改制后企业中出资（股权、股份）比例超过50%的，对改制后企业承受原事业单位土地、房屋权属，免征契税。

三、公司合并

两个或两个以上的公司，依照法律规定、合同约定，合并为一个公司，且原投资主

体存续的，对合并后公司承受原合并各方土地、房屋权属，免征契税。

四、公司分立

公司依照法律规定、合同约定分立为两个或两个以上与原公司投资主体相同的公司，对分立后公司承受原公司土地、房屋权属，免征契税。

五、企业破产

企业依照有关法律法规规定实施破产，债权人（包括破产企业职工）承受破产企业抵偿债务的土地、房屋权属，免征契税；对非债权人承受破产企业土地、房屋权属，凡按照《中华人民共和国劳动法》等国家有关法律法规政策妥善安置原企业全部职工，与原企业全部职工签订服务年限不少于三年的劳动用工合同的，对其承受所购企业土地、房屋权属，免征契税；与原企业超过30%的职工签订服务年限不少于三年的劳动用工合同的，减半征收契税。

六、资产划转

对承受县级以上人民政府或国有资产管理部门按规定进行行政性调整、划转国有土地、房屋权属的单位，免征契税。

同一投资主体内部所属企业之间土地、房屋权属的划转，包括母公司与其全资子公司之间，同一公司所属全资子公司之间，同一自然人与其设立的个人独资企业、一人有限公司之间土地、房屋权属的划转，免征契税。

七、债权转股权

经国务院批准实施债权转股权的企业，对债权转股权后新设立的公司承受原企业的土地、房屋权属，免征契税。

八、划拨用地出让或作价出资

以出让方式或国家作价出资（入股）方式承受原改制重组企业、事业单位划拨用地的，不属上述规定的免税范围，对承受方应按规定征收契税。

九、公司股权（股份）转让

在股权（股份）转让中，单位、个人承受公司股权（股份），公司土地、房屋权属不发生转移，不征收契税。

十、有关用语含义

本通知所称企业、公司，是指依照我国有关法律法规设立并在中国境内注册的企业、公司。

本通知所称投资主体存续，是指原企业、事业单位的出资人必须存在于改制重组后的企业，出资人的出资比例可以发生变动；投资主体相同，是指公司分立前后出资人不发生变动，出资人的出资比例可以发生变动。

本通知自2015年1月1日起至2017年12月31日执行。本通知发布前，企业、事业单位改制重组过程中涉及的契税尚未处理的，符合本通知规定的可按本通知执行。

财政部 国家税务总局

2015年3月31日

关于调整增值税纳税申报有关事项的公告

国家税务总局公告2015年第23号

为准确掌握纳税人享受增值税减免税优惠政策情况，国家税务总局对增值税纳税申报有关事项进行了调整，现公告如下：

一、在增值税纳税申报其他资料中增加《增值税减免税申报明细表》（表式见附件1，以下简称明细表），由享受增值税减免税优惠政策的增值税一般纳税人和小规模纳税人在办理增值税纳税申报时填报。

二、仅享受月销售额不超过3万元（按季纳税9万元）免征增值税政策或未达到起征点的增值税小规模纳税人不需填报明细表，即小规模纳税人当期增值税纳税申报表主表第9栏“其他免税销售额”“本期数”和第13栏“本期应纳税额减征额”“本期数”均无数据时，不需填报明细表。

三、本公告自2015年7月1日起施行。

附件：

1. 增值税减免税申报明细表（略）
2. 《增值税减免税申报明细表》填写说明（略）

国家税务总局

2015年4月20日

关于个人非货币性资产投资

有关个人所得税征管问题的公告

国家税务总局公告2015年第20号

为落实国务院第83次常务会议决定，鼓励和引导民间个人投资，根据《中华人民共和国个人所得税法》及其实施条例、《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则、《财政部 国家税务总局关于个人非货币性资产投资有关个人所得税政策的通知》（财税〔2015〕41号）规定，现就落实个人非货币性资产投资有关个人所得税征管问题公告如下：

一、非货币性资产投资个人所得税以发生非货币性资产投资行为并取得被投资企业股权的个人为纳税人。

二、非货币性资产投资个人所得税由纳税人向主管税务机关自行申报缴纳。

三、纳税人以不动产投资的，以不动产所在地地税机关为主管税务机关；纳税人以

其持有的企业股权对外投资的，以该企业所在地地税机关为主管税务机关；纳税人以其他非货币性资产投资的，以被投资企业所在地地税机关为主管税务机关。

四、纳税人非货币性资产投资应纳税所得额为非货币性资产转让收入减除该资产原值及合理税费后的余额。

五、非货币性资产原值为纳税人取得该项资产时实际发生的支出。

纳税人无法提供完整、准确的非货币性资产原值凭证，不能正确计算非货币性资产原值的，主管税务机关可依法核定其非货币性资产原值。

六、合理税费是指纳税人在非货币性资产投资过程中发生的与资产转移相关的税金及合理费用。

七、纳税人以股权投资的，该股权原值确认等相关问题依照《股权转让所得个人所得税管理办法（试行）》（国家税务总局公告2014年第67号发布）有关规定执行。

八、纳税人非货币性资产投资需要分期缴纳个人所得税的，应于取得被投资企业股权之日的次月15日内，自行制定缴税计划并向主管税务机关报送《非货币性资产投资分期缴纳个人所得税备案表》（见附件）、纳税人身份证明、投资协议、非货币性资产评估价格证明材料、能够证明非货币性资产原值及合理税费的相关资料。

2015年4月1日之前发生的非货币性资产投资，期限未超过5年，尚未进行税收处理且需要分期缴纳个人所得税的，纳税人应于本公告下发之日起30日内向主管税务机关办理分期缴税备案手续。

九、纳税人分期缴税期间提出变更原分期缴税计划的，应重新制定分期缴税计划并向主管税务机关重新报送《非货币性资产投资分期缴纳个人所得税备案表》。

十、纳税人按分期缴税计划向主管税务机关办理纳税申报时，应提供已在主管税务机关备案的《非货币性资产投资分期缴纳个人所得税备案表》和本期之前各期已缴纳个人所得税的完税凭证。

十一、纳税人在分期缴税期间转让股权的，应于转让股权之日的次月15日内向主管税务机关申报纳税。

十二、被投资企业应将纳税人以非货币性资产投入本企业取得股权和分期缴税期间纳税人股权变动情况，分别于相关事项发生后15日内向主管税务机关报告，并协助税务机关执行公务。

十三、纳税人和被投资企业未按规定备案、缴税和报送资料的，按照《中华人民共和国税收征收管理法》及有关规定处理。

十四、本公告自2015年4月1日起施行。

附件：《非货币性资产投资分期缴纳个人所得税备案表》及填报说明（略）

2015年4月8日

关于金融企业涉农贷款和中小企业贷款损失

税前扣除问题的公告

国家税务总局公告2015年第25号

为鼓励金融企业加大对涉农贷款和中小企业贷款力度，及时处置涉农贷款和中小企业贷款损失，增强金融企业抵御风险能力，根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例、《财政部 国家税务总局关于企业资产损失税前扣除政策的通知》（财税〔2009〕57号）、《国家税务总局关于发布〈企业资产损失所得税税前扣除管理办法〉的公告》（国家税务总局公告2011年第25号）的规定，现就金融企业涉农贷款和中小企业贷款损失所得税税前扣除问题公告如下：

一、金融企业涉农贷款、中小企业贷款逾期1年以上，经追索无法收回，应依据涉农贷款、中小企业贷款分类证明，按下列规定计算确认贷款损失进行税前扣除：

（一）单户贷款余额不超过300万元（含300万元）的，应依据向借款人和担保人的有关原始追索记录（包括司法追索、电话追索、信件追索和上门追索等原始记录之一，并由经办人和负责人共同签章确认），计算确认损失进行税前扣除。

（二）单户贷款余额超过300万元至1 000万元（含1 000万元）的，应依据有关原始追索记录（应当包括司法追索记录，并由经办人和负责人共同签章确认），计算确认损失进行税前扣除。

（三）单户贷款余额超过1 000万元的，仍按《国家税务总局关于发布〈企业资产损失所得税税前扣除管理办法〉的公告》（国家税务总局公告2011年第25号）有关规定计算确认损失进行税前扣除。

二、金融企业涉农贷款和中小企业贷款的分类标准，按照《财政部 国家税务总局关于金融企业涉农贷款和中小企业贷款损失准备金税前扣除有关问题的通知》（财税〔2015〕3号）规定执行。

三、金融企业应当建立健全贷款损失内部核销管理制度，严格内部责任认定和追究，及时收集、整理、编制、审核、申报、保存资产损失税前扣除证据材料。

对不符合法定条件扣除的贷款损失，或弄虚作假进行税前扣除的，应追溯调整以前年度的税务处理，并按《中华人民共和国税收征收管理法》有关规定进行处罚。

四、本公告适用2014年度及以后年度涉农贷款和中小企业贷款损失的扣除。

国家税务总局

2015年4月27日

关于企业工资薪金和职工福利费等支出
税前扣除问题的公告

国家税务总局公告2015年第34号

根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例相关规定，现对企业工资薪金和职工福利费等支出企业所得税税前扣除问题公告如下：

一、企业福利性补贴支出税前扣除问题

列入企业员工工资薪金制度、固定与工资薪金一起发放的福利性补贴，符合《国家税务总局关于企业工资薪金及职工福利费扣除问题的通知》（国税函〔2009〕3号）第一条规定的，可作为企业发生的工资薪金支出，按规定在税前扣除。

不能同时符合上述条件的福利性补贴，应作为国税函〔2009〕3号文件第三条规定的职工福利费，按规定计算限额税前扣除。

二、企业年度汇算清缴结束前支付汇缴年度工资薪金税前扣除问题

企业在年度汇算清缴结束前向员工实际支付的已预提汇缴年度工资薪金，准予在汇缴年度按规定扣除。

三、企业接受外部劳务派遣用工支出税前扣除问题

企业接受外部劳务派遣用工所实际发生的费用，应分两种情况按规定在税前扣除：按照协议（合同）约定直接支付给劳务派遣公司的费用，应作为劳务费支出；直接支付给员工个人的费用，应作为工资薪金支出和职工福利费支出。其中属于工资薪金支出的费用，准予计入企业工资薪金总额的基数，作为计算其他各项相关费用扣除的依据。

四、施行时间

本公告适用于2014年度及以后年度企业所得税汇算清缴。本公告施行前尚未进行税务处理的事项，符合本公告规定的可按本公告执行。

《国家税务总局关于企业所得税应纳税所得额若干税务处理问题的公告》（税务总局公告2012年第15号）第一条有关企业接受外部劳务派遣用工的相关规定同时废止。

国家税务总局

2015年5月8日

关于非货币性资产投资企业所得税
有关征管问题的公告

国家税务总局公告2015年第33号

国务院关于进一步优化企业兼并重组市场环境的意见》（国发〔2014〕14号）和《财政部 国家税务总局关于非货币性资产投资企业所得税政策问题的通知》（财税〔2014〕116号）发布后，各地陆续反映在非货币性资产投资企业所得税政策执行过程中有些征

管问题亟需明确。经研究，现就非货币性资产投资企业所得税有关征管问题公告如下：

一、实行查账征收的居民企业（以下简称企业）以非货币性资产对外投资确认的非货币性资产转让所得，可自确认非货币性资产转让收入年度起不超过连续5个纳税年度的期间内，分期均匀计入相应年度的应纳税所得额，按规定计算缴纳企业所得税。

二、关联企业之间发生的非货币性资产投资行为，投资协议生效后12个月内尚未完成股权变更登记手续的，于投资协议生效时，确认非货币性资产转让收入的实现。

三、符合财税〔2014〕116号文件规定的企业非货币性资产投资行为，同时又符合《财政部 国家税务总

局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕59号）、《财政部 国家税务总局关于促进企业重组有关企业所得税处理问题的通知》（财税〔2014〕109号）等文件规定的特殊性税务处理条件的，可由企业选择其中一项政策执行，且一经选择，不得改变。

四、企业选择适用本公告第一条规定进行税务处理的，应在非货币性资产转让所得递延确认期间每年企业所得税汇算清缴时，填报《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表》（A类，2014年版）中“A105100 企业重组纳税调整明细表”第13行“其中：以非货币性资产对外投资”的相关栏目，并向主管税务机关报送《非货币性资产投资递延纳税调整明细表》（详见附件）。

五、企业应将股权投资合同或协议、对外投资的非货币性资产（明细）公允价值评估确认报告、非货币性资产（明细）计税基础的情况说明、被投资企业设立或变更的工商部门证明材料等资料留存备查，并单独准确核算税法与会计差异情况。

主管税务机关应加强企业非货币性资产投资递延纳税的后续管理。

六、本公告适用于2014年度及以后年度企业所得税汇算清缴。此前尚未处理的非货币性资产投资，符合财税〔2014〕116号文件和本公告规定的可按本公告执行。

附件：非货币性资产投资递延纳税调整明细表（略）

国家税务总局

2015年5月8日

新合并财务报表准则的主要变化及相关问题分析

李银香

财政部于2014年2月17日发布了修订后的《企业会计准则第33号——合并财务报表》（以下简称新准则），在2006年发布的准则（以下简称旧准则）基础上修订了母公司和控制的概念并调整了合并范围、重新规范了控制的判断原则、明确了逆流交易的合并抵销方法、简化了子公司少数股东分担当期亏损的处理，虽然实现了与国际会计准则理事会2011年5月发布的《国际财务报告准则第10号——合并财务报表》（以下简称IFRS 10）

实质性趋同，但仍存在个别差异。为便于理解和实施新准则，笔者拟对新准则的主要变化及其与IFRS 10的主要差异进行分析并提出建议。

一、新准则的主要变化

（一）重新界定了母公司的概念并相应调整了合并范围新准则改变了旧准则中先用子公司定义母公司而后再用母公司定义子公司的循环定义方法，将母公司界定为控制一个或一个以上主体（含企业、被投资单位中可分割的部分，以及企业所控制的结构化主体等）的主体，强调被控制的主体既可能是企业，也可能是企业（被投资单位）中可分割的部分或是企业所控制的结构化主体等。

与母公司概念的外延相对应，新准则强调将结构化主体纳入合并范围，规定合并财务报表的合并范围不仅包括根据表决权（或类似权利）本身或者结合其他安排确定的子公司，而且包括基于一项或多项合同安排决定的结构化主体，其目的是为了提高在旧准则指导下未在主体的合并财务报表中得到较好反映的“表外工具”（如金融资产证券化工具）所面临风险的透明度。

此外，对于作为投资性主体的母公司，新准则采取了与IFRS 10一致的做法，在明确界定其概念和特征的基础上，规定了豁免编制合并财务报表的具体条件及其会计处理方法，旧准则并未涉及这些。

（二）修订了“控制”的概念及其判断原则

新准则借鉴IFRS 10的做法，指出“控制是指投资方拥有对被投资方的权力，通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。”同时，继续保留了“以控制为基础来确定合并财务报表的合并范围”的规定，但扩大了原来对“控制”进行判断的标准和行使控制行为的方式，详细列举了判断投资方是否控制被投资方的相关事实和情况，从投资方享有主导被投资方相关活动

的现时权利、实质性权利、持有被投资方半数或以下表决权、具有以单方面主导被投资方相关活动的实际能力、行使决策权的身份、是否控制被投资方整体等方面规定了判断投资方是否控制被投资方的原则，并就各种情况下如何应用控制原则提供了详细的指引。

（三）明确了逆流交易的抵销方法

为如实反映企业集团的当期损益以及归属于母公司所有者的净利润和少数股东损益，新准则将母、子公司之间以及子公司相互之间出售资产的内部交易分为顺流和逆流两种不同类别。其中，母公司向子公司出售资产所发生的未实现内部交易损益，全额抵销“归属于母公司所有者的净利润”；子公司向母公司出售资产所发生的未实现内部交易损益，按照母公司对该子公司的分配比例在“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”之间分配抵销；子公司之间出售资产所发生的未实现内部交易损益，按照母公司对出售方子公司的分配比例在“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损

益”之间分配抵销。上述规定弥补了旧准则未明确逆流交易所发生的未实现内部交易损益如何抵销的缺陷。

二、新准则与IFRS 10的主要差异

（一）关于交叉持股的合并方法

IFRS 10和1日准则均未规范母子公司交叉持股的抵销处理。为真实反映企业集团的整体信息，新准则要求采用库存股的处理方法，即：子公司持有母公司的长期股权投资，应当视为企业集团的库存股，作为所有者权益的减项，在合并资产负债表中所有者权益项目下以“减：库存股”项目列示；子公司相互之间持有的长期股权投资，应当比照母公司对子公司的股权投资的抵销方法，将长期股权投资与其对应的子公司所有者权益中所享有的份额相互抵销。

（二）关于子公司所有者权益中不属于母公司份额的表述

新准则仍沿用旧准则的称呼，将子公司所有者权益中不属于母公司的份额称为“少数股东权益”，但其实，“少数股东权益”的英文是“minority interests”，而IFRS 10中使用的却是“non-controlling interests”，其中文是“非控制性权益”。这是考虑到控制是确定合并范围的唯一标准，并且一个实体中持有少数股权的股东有可能控制，而持有多数股权的股东却可能无法控制，因此，“非控制性权益”比“少数股东权益”更能准确地反映非控制方在企业集团中的地位及其享有的权益。鉴于此，美国财务会计准则委员会（FASB）2007年12月发布了《财务会计准则公告第160号——合并财务报表中的非控制性权益》（SFAS 160），并将《会计研究公报第51号——合并财务报表》（ARB 51）中被称为“少数股东权益”的子公司所有者权益中不属于母公司的份额改为“非控制性权益”，IFRS 10也接纳了这一概念。

三、贯彻实施新准则的建议

（一）按项目或业务逐项编制调整抵销分录

新准则借鉴IFRS 10 B86段和B96至99段中的相关规定从四个方面概括了合并、抵销和调整的内容，并将其作为编制合并财务报表的基本程序，同时沿袭了1日准则中存在而IFRS 10中未涉及的一些做法，分别规定了编制合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表和合并所有者权益变动表的具体程序和方法，将调整抵销一笔业务或项目的程序和方法按照合并财务报表的类别分别在相关条款中予以规范。然而，由于有些业务或项目同时影响多张报表，导致一个业务或项目在多个条款中频繁出现，相关条款之间交叉重叠较多，影响了使用者对准则的理解和掌握，进而影响其实施效果。因此，笔者建议，新准则应以需调整 and 抵销的业务或项目为主线，先将这些业务或项目进行分门别类，然后根据各业务或项目逐一编制抵销和调整分录，具体方法如下：1. 对于母公司对

子公司进行长期股权投资的有关业务，应根据第30条中的第一项、第31条、第41条第一项中的相关部分、第45条中的第一项、第46条的有关规定，分别编制母公司对子公司的长期股权投资与母公司在子公司所有者权益中所享有的份额相互抵销的调整抵销分录，一并抵销所产生的现金流量。2. 对于母公司对子公司、子公司相互之间持有对方长期股权投资的投资收益，应根据第34条中的第四项、第35条、第37条、第41条第二项中的相关部分、第45条第二项的有关规定，编制相应的抵销分录，一并抵销所产生的现金流量。3. 对于母子公司间债权债务及其利息，应根据第30条中的第二项、第34条第三项中的相关部分、第31条、第41条第一至三项相关部分的有关规定，编制相应的抵销分录。一并抵销所产生的现金流量。4. 对于母子公司间销售商品、提供劳务或处置资产等业务，应根据第30条中的第三项、第34条中的第一项和第二项、第36条、第41条中第四项和第五项的有关规定。编制相应的抵销分录，一并抵销所产生的现金流量。5. 对于报告期内增加子公司或者业务，应根据第32条、第38条、第43条的有关规定进行相应处理。6. 对于报告期内处置子公司或者业务，应根据第33条、第39条、第44条的有关规定进行相应处理。

（二）同步更新其他准则中的相关内容

新准则修订了控制的定义及其判断原则，其后发布的准则都作了相应修改。如2014年3月发布的修订的《企业会计准则第2号——长期股权投资》规定。在确定能否对被投资单位实施控制时。投资方应当按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》的有关规定进行判断。但此前发布且仍生效的相关准则并未及时得到更新，如《企业会计准则第36号——关联方披露》中有关“控制”的定义仍为修订前的内容，尽管实务中应当执行新的规定，却无正式依据。为保证会计准则体系的整体同步更新和准则间的协调一致，笔者建议在每修订和发布一个准则时，在该准则中单独编制一个附录，列明所涉准则相关条款应予相应修改的内容，而不必立即去修订并发布受之影响的相关准则。

期后收购资产中商誉如何处理

杨力生

当A公司控股B公司产生商誉的情况时，B公司又另行收购了其他资产，其商誉应如何处理呢？

根据《企业会计准则第8号——资产减值》的规定，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。

在将商誉的账面价值分摊至相关的资产组或者资产组组合时，应当按照各资产组或者资产组组合的公允价值占相关资产组或者资产组组合公允价值总额的比例进行分摊。

公允价值难以可靠计量的，按照各资产组或者资产组组合的账面价值占相关资产组或者资产组组合账面价值总额的比例进行分摊。

企业因重组等原因改变了其报告结构，从而影响到已分摊商誉的一个或者若干个资产组或者资产组组合构成的，应当按照与本条前款规定相似的分摊方法，将商誉重新分摊至受影响的资产组或者资产组组合。

所以，如果单纯地新购入资产，不发生资产组的重组，新购入资产不应当影响商誉在资产组中的分摊，在进行商誉的减值测试时，也应当将新购入资产剔除。但如果新购入资产且从商誉中获益或改变了已分摊商誉的一个或若干个资产组或资产组组合构成时，则应当重新分摊商誉。

合并后购入资产不存在商誉减值

案例：

2009年12月31日，A公司非同一控制下收购B公司100%的股权，B公司构成业务，A公司支付转让款1 000万元，B公司的可辨认净资产账面价值为600万元，公允价值为800万元。A、B公司均根据10%计提折旧，均为免税企业，A、B公司的简易报表列示如下：

A公司2009年12月31日收购后资产负债表显示，银行存款为1 000万元，长期股权投资为1 000万元，应收账款为1 000万元，固定资产为2 000万元，短期借款为1 000万元，应付账款为1 000万元，实收资本为1 000万元，未分配利润为2 000万元。

B公司2009年12月31日的资产负债显示为，银行存款账面值为1 000万元，公允价值为1 000万元，应收账款的账面价值为1 000万元，公允价值为1 000万元；固定资产的账面值为1 000万元，公允值为1 200万元，短期借款账面值为1 000万元，公允值为1 000万元，应付账款的账面值为1 400万元，公允值为1 400万元，实收资本的账面值为500万元，未分配利润为100万元。

B公司仅生产一种产品，仅有一条生产线。该生产线共分洗剪吹3个步骤进行。前一步骤的产品为下一步骤的原料。每步骤均只需一台机器生产，分别为洗机、剪机和吹机。A公司无法生产同类产品且无资产组从此项收购中获益。其中，洗机账面价值为250万元，公允值为300万元；剪机账面值为300万元，公允值为400万元；吹机的账面值为350万元，公允值为500万元。

根据《企业会计准则20号——企业合并》第十三条的规定，购买方在购买日应当对合并成本进行分配，按照本准则第十四条的规定确认所取得的被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债。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，应当确认为商誉。初始确认后的商誉，应当以其成本扣除累计减值准备后的金额计量。商誉的减值应当按照《企业会计准则第8号——资产减值》处理。

在合并日，A公司合并报表层面将产生商誉。在不考虑递延所得税影响的前提下，A公司的合并报表为，银行存款2 000万元，商誉200万元，应收账款2 000万元，固定资产3 200万元，短期借款2 000万元，应付账款2 400万元，实收资本1 000万元，未分配利润2 000万元。

A公司在合并报表日形成200万元的商誉，而B公司仅有一个资产组。

2010年1月1日，B公司拓展新业务，新购买了一台挖掘机，形成了一个新的业务部门，购买价格为4 000万元。A、B两公司2010年的报表如下：

A公司2010年资产负债表显示，银行存款1 200万元，长期股权投资1 000万元，应收账款3 000万元，固定资产1 800万元，短期借款1 500万元，应付账款1 500万元，实收资本1 000万元，未分配利润3 000万元。

利润表显示，收入2 000万元，成本1 000万元，利润1 000万元，年初未分配利润2 000万元，未分配利润3 000万元。

B公司以公允价值计量的资产负债表显示，银行存款1 280万元，应收账款1 000万元，固定资产4 680万元，短期借款500万元，应付账款4 380万元，期初净资产800万元，年本利润1 200万元。

利润表显示，收入3 000万元，成本1 800万元，利润1 200万元。

在B公司的利润表中，洗剪吹资产组的收入为1 000万元，成本1 200万元，利润-200万元。挖掘机资产组收入为2 000万元，成本600万元，利润1 400万元。

且预期洗剪吹资产组包含商誉的未来现金流的现值为1 000万元，挖掘机资产组的未来现金流现值为8 000万元。从整个公司看，挖掘机资产组现值与洗剪吹资产组现值之和大于洗剪吹资产组账面价值和挖掘机资产组账面价值和商誉的总和，不存在商誉减值。

但是，由于挖掘机资产组是合并后新购入的，没有从合并中受益，因此，在计算商誉减值的时候应当将其剔除，即只有洗剪吹资产组才分摊商誉。

洗剪吹资产组的现值为1 000万元，小于账面价值1 060万元与商誉200万元的合计，因此应当对商誉计提200万元的减值准备，而非将整个公司看成一个资产组，不计提减值准备。合并结果如下：

资产负债表显示，银行存款2 480万元，商誉0元，应收账款4 000万元，固定资产6 480万元，短期借款2 000万元，应付账款5 960万元，实收资本1 000万元，未分配利润4 000万元。

利润表显示，收入5 000万元，成本2 800万元，资产减值损失200万元，利润2 000万元，年初未分配利润2 000万元，未分配利润4 000万元。

收购资产组重组或业务重构的处理流程

当收购的资产构成资产组的重组或业务重构时，应当如何处理呢？

假设2009年12月31日仍同上例。2010年1月1日公司另行购买洗剪吹设备一套，价值4 000元。2010年报表列示如下：

A公司2010年资产负债表显示，银行存款1 200万元，长期股权投资1 000万元，应收账款3 000万元，固定资产1 800万元，短期借款1 500万元，应付账款1 500万元，实收资本1 000万元，未分配利润3 000万元。

利润表显示，收入2 000万元，成本1 000万元，利润1 000万元，年初未分配利润2 000万元，未分配利润3 000万元。

B公司以公允价值计量的资产负债表显示，银行存款1 280万元，应收账款1 000万元，固定资产4 680万元，短期借款500万元，应付账款4 460万元，期初净资产800万元，本年利润1 200万元。

利润表显示，收入3 000万元，成本1 800万元，利润1 200万元。

在B公司的利润表中，洗剪吹资产组时收入1 000万元，成本1 200万元，利润-200万元。洗剪吹资产组2的收入为2 000万元，成本600万元，利润1 400万元。

在此过程中，由于新购入的洗剪吹资产组能从商誉中获益，且构成资产组的重组，应当在新购入资产组时进行商誉的重新分摊。

此时，假设资产组1的公允价值为1 000万元，资产组2的公允价值为4 000万元，则资产组1应分摊的商誉为40万元，资产组2应分摊的商誉为160万元。假设洗剪吹资产组1包含商誉的未来现金流的现值为1 000万元，洗剪吹资产组2包含商誉的未来现金流现值为8 000万元。那么，分摊到资产组1的商誉应当予以全额减值，分摊到资产组2的商誉不应当减值。因此，对于商誉应当减值40万元，合并报表列示如下：

资产负债表显示，银行存款2 480万元，商誉160万元，应收账款4 000万元，固定资产6 480万元，短期借款2 000万元，应付账款5 960万元，实收资本1 000万元，未分配利润4 160万元。

利润表显示，收入5 000万元，成本为2 800万元，资产减值损失40万元，利润2 160万元，年初未分配利润2 000万元，未分配利润4 160万元。

为此，新收购资产时，需要考虑其是否构成资产组的重新架构，新的资产组是否能从商誉中获益。如果只是单纯地购买资产，且无法从中获益，则新收购的资产在计算商誉减值时不应当予以考虑，只应当以原有的资产组进行减值测试。

企业合并业务处理口诀

李 刚

一、企业合并业务处理口诀

企业合并按照不同的标准有多种分类形式，在业务处理中要按照层次进行划分并处理：第一层次，把企业合并分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并。第

二层次，把企业合并分为吸收合并、新设合并和控股合并，由于吸收合并和新设合并合并后都是一个法律主体，所不同的是吸收合并后被合并方解散，由合并方进行业务处理，新设合并后合并前双方均解散，由第三方进行业务处理，所以业务处理以吸收合并代表吸收合并和新设合并。这样就产生了4类不同的业务处理。第三层次，合并方是以何种合并对价方式进行企业合并，常用的合并对价有资产、债权性证券、权益性证券三种，这样就产生了12小类不同的业务处理。

在这些业务处理中，笔者结合容易混淆的问题及其实质进行分析，按步进行业务处理并归纳整理为如下口诀：

判定同非同，同账非公允；
判定吸或控，吸借净资产，控借长股投；
对价资负权，同一按账面，非同账调公；
合并中费用，借记管券资，等额贷银存；
借贷差有别，同资非商誉；
同一资转留，吸会控调整；
商誉何时入，吸取控合并。

上述口诀的解释如下：

“判定同非同，同账非公允”：企业合并的第一步，判定该合并业务的性质是同一控制下的企业合并还是非同一控制下的企业合并。如果是前者，那么业务处理的借贷方都要以账面价值入账；如果是后者，那么业务处理的借贷方就以公允价值入账。

“判定吸或控，吸借净资产，控借长股投”：企业合并的第二步，判定该合并业务是吸收合并、新设合并还是控股合并。吸收合并下“借：净资产”，由于我们做的是会计分录，所以应该表示为：“借：资产类会计科目；贷：负债类会计科目”；控股合并下“借：长期股权投资”，需要注意的是，长期股权投资要以被合并方净资产价值乘以持股比例入账。

“对价资负权，同一按账面，非同账调公”：企业合并的第三步，会计分录的贷方以什么入账。如果是以资产进行合并“贷：资产类会计科目”，如果是以债权性证券进行合并“贷：应付债券——面值”，如果是以权益性证券进行合并“贷：股本”；其贷方价值如果是同一控制下的企业合并，直接以账面价值入账即可，如果是非同一控制下的企业合并，以公允价值入账。需要注意的是，贷方不是直接以公允价值而是以账面价值入账，反映历史成本原则，通过中间某个会计科目把账面价值调整为公允价值。如果是存货进行合并，则应视同销售，按照存货的公允价值“贷：主营业务收入、应交税费——应交增值税（销项税额）”，同时还要结转存货成本。如果是固定资产进行合

并，则相当于处置固定资产，应该通过“固定资产清理”科目处理，账面价值与公允价值的差额贷记“营业外收入”或借记“营业外支出”科目。如果是以无形资产进行合并，则相当于处置无形资产，账面价值与公允价值的差额贷记“营业外收入”或借记“营业外支出”科目。如果是以债权性证券进行合并，则账面价值与公允价值的差额记入“应付债券——利息调整”（溢价在贷方，折价在借方）。如果是以权益性证券进行合并，账面价值与公允价值的差额贷记“资本公积”科目。

“合并中费用，借记管券资，等额贷银存”：企业合并的第四步，关于合并费用的处理。如果是直接合并费用，则“借：管理费用”；如果是发行债券的费用，则“借：应付债券——利息调整”；如果是发行权益性证券的费用，则“借：资本公积”。不管是哪种形式的费用，均以等额的银行存款支付，即“贷：银行存款”。

“借贷差有别，同资非商誉”：企业合并的第五步，即会计分录借贷差额的处理。同一控制下借贷差额记入“资本公积”，资本公积不足冲减的记入留存收益；非同一控制下的借贷差额记入“商誉”。

“同一资转留，吸会控调整”、“商誉何时入，吸取控合并”：企业合并的第六步，如果是同一控制下的企业合并，适用“同一资转留，吸会控调整”；如果是非同一控制下的企业合并，适用“商誉何时入，吸取控合并”。同一控制下，需要把资本公积转入留存收益，但是结转的业务吸收合并和控股合并又有些差别，主要体现在：吸收合并是在取得合并时做会计分录“借：资本公积；贷：盈余公积，利润分配——未分配利润”；控股合并是在编制合并报表时做调整分录“借：资本公积；贷：盈余公积，未分配利润（其中资本公积以合并方的资本公积为限，留存收益以被合并方的留存收益为限）”。非同一控制下，商誉的入账在吸收合并和控股合并下也有差别：吸收合并下，在取得股权时，直接记入商誉；控股合并下，差额先列入长期股权投资，等到日后编制合并报表时，再把商誉体现出来。

二、企业合并例题解析

例：甲公司和乙公司为不同集团的两家公司。2013年6月30日，甲公司以一无形资产作为合并对价取得了乙公司70%的股权。甲公司作为对价的无形资产账面价值为5 100万元（原值6 000万元，累计摊销900万元），公允价值为6 100万元，甲公司发生初始直接费用1万元。假定甲、乙公司在合并前采用的会计政策相同。当日，乙公司净资产的账面价值为5 500万元，公允价值为8 000万元。要求：①编制甲公司在购买日的会计分录；②确定合并商誉。

第一步，判定该合并的类型。“甲公司和乙公司为不同集团的两家公司”，从而判定该合并为非同一控制下的企业合并，以公允价值入账。

第二步，判定该合并是吸收合并、新设合并还是控股合并。“甲公司以一无形资产作为合并对价取得了乙公司70%的股权”，从而判定该合并为控股合并，“借：长期股权投资5 600万元（8 000×70%）”。

第三步，判断合并对价。“甲公司以一无形资产作为合并对价”，从而得知“贷：无形资产”，并且要把无形资产的账面价值调整为公允价值。

第四步，确认合并费用。“甲公司发生初始直接费用1万元”，该费用应该列入管理费用。

第五步，借贷差额的处理。通过以上分析，可以做出初步会计分录为：借：长期股权投资5 600，管理费用1，累计摊销900，商誉500（6 000+1 000+1-1-900-5 600）；贷：无形资产6 000，营业外收入1 000，银行存款1。

第六步，商誉何时入账。该题为控股合并，所以商誉的入账时间为甲公司编制合并报表时。在取得合并时商誉不确认，其价值应该反映在“长期股权投资”中。对第五步的分录进行整理即可得出甲公司在购买日的会计分录：借：长期股权投资6 100，管理费用1，累计摊销900；贷：无形资产6 000，营业外收入1 000，银行存款1。同时确认合并商誉500万元。

同一控制下的企业合并、吸收合并，合并对价为存货、权益性证券、债权性证券等等，以上分析方法都是同样适用的。

小型微利企业所得税会计处理

孙宏伟

企业所得税法实施条例第九十二条规定，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3 000万元；（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1 000万元。

所得税相关规定

根据《财政部、国家税务总局关于小型微利企业所得税优惠政策有关问题的通知》（财税〔2014〕34号）规定，自2014年1月1日至2016年12月31日，对年应纳税所得额低于10万元（含10万元）的小型微利企业，其所得减按50%计入应纳税所得额，按20%的税率缴纳企业所得税。

核定征收企业不可以享受

小型微利企业所得税优惠政策

根据《财政部、国家税务总局关于执行企业所得税优惠政策若干问题的通知》（财税〔2009〕69号）第八条规定，小型微利企业待遇应适用于具备建账核算自身应纳税所得额条件的企业，按照《企业所得税核定征收办法》（国税发〔2008〕30号）缴纳企业

所得税的企业，在不具备准确核算应纳税所得额条件前，暂不适用小型微利企业适用税率。上述纳税人在企业所得税季度、年度申报时，均应按25%的税率申报并缴纳企业所得税。

小型微利企业的会计核算

《财政部、工业和信息化部、国家税务总局、工商总局、银监会关于贯彻实施〈小企业会计准则〉的指导意见》（财会〔2011〕20号）从税收的角度提出，鼓励小企业根据《小企业会计准则》的规定进行会计核算和编制财务报表，有条件的小企业也可以执行《企业会计准则》。

由于核定征收企业不能享受小型微利企业所得税优惠，因而财会〔2011〕20号文件从建账建制，规范企业财务核算方面，对小企业实行查账征收，并对享受小型微利企业的税收优惠作了特别强调。

例：某企业属于小微企业，并采用执行《企业会计准则》，2013年本年利润为9524.87元。假设无其他纳税调整事项。

应纳所得税=9524.87×50%×20%=952.49（元）

会计分录：

计提所得税：

借：所得税费 952.49
 贷：应交税费——所得税 952.49

结转所得税费用：

借：本年利润 952.49
 贷：所得税费 952.49

缴税：

借：应交税费——所得税 952.49
 贷：银行存款 952.49

企业税务稽查补税后需关注账务调整以规避税务风险

程 辉

税务稽查后的账务调整，是指企业对税务稽查中发现的有关错误账务进行更正和调整。

然而在实践中，许多企业除了按照税务稽查结论和处理决定书等税务文书补交有关税款之外，往往没有对税务稽查中被税务机关发现的有关错误账务进行更正和调整。

事实上，纳税人如果不认真进行账务处理调整，很可能造成重复征税问题，使纳税人的合法权益受到侵害。鉴于此，企业在税务稽查后，如发现错误账务，必须在依税法规定补交税款后，对发现的错误账务进行账务调整，以规避今后重复补税的风险。

案例一：

2015年5月，某税务稽查局对某大型工业企业进行税务稽查，发现该企业：2015年2月一次性多结转材料成本40万元。请问企业需要作哪些调整？该案例中查获额系多结转材料成本造成，但由于金额较小，按照账务调整原则，不考虑多结转的40万元材料成本是否保留在“产成品”还是“生产成本”账户。也不考虑当期存、销比例，而视同产品全部销售，查增应纳税所得额，补缴所得税10万元（ $40 \times 25\%$ ）。

同时，企业需要作以下调整：

1. 用红字冲正原记会计分录中多结转的材料成本，借记产品销售成本400 000元，贷记原材料400 000元。
2. 补缴所得税，借记所得税100 000元，贷记应交税金—— 应交所得税100 000元。
3. 实际缴纳时， 借记应交税金—— 应交所得税6 600元，贷记银行存款6 600元。

案例二：

某税务稽查局2014年6月对某纳税人2013年度的纳税情况进行纳税检查时，发现该企业2013年将基建工程领用的原材料60000元计入管理费用（增值税进项税额已经转出）。根据企业会计准则的规定，基建工程领用的原材料应记入“在建工程”，该企业将其列入管理费用，等于虚增了成本，减少了当年利润，应调增在建工程成本，调增上年利润，补交企业所得税，请问该企业应如何进行账务调整？调整上年利润时，借记在建工程60 000，贷记以前年度损益调整60 000，补交企业所得税15 000元（ $60\ 000 \times 25\%$ ）。借记以前年度损益调整15 000元，贷记应交税费—— 应交所得税15 000元。年末结转本年利润时，借记以前年度损益调整60 000元，贷记利润分配—— 未分配利润60 000元。

案例三：

2014年4月，某税务稽查局在2013年所得税检查中，发现某企业一项非正常会计分录，借记银行存款，贷记其他应付款。经查证为企业出售下脚料的业务，共计936 000元。税务机关责令该企业补缴增值税、企业所得税等。假设不考虑城市维护建设税、教育费附加以及滞纳金和罚款等。该企业为一般纳税人，所得税率25%，采用资产负债表债务法进行所得税会计处理。请问该企业应如何进行调整？2014年调整补缴的增值税并结转下脚料收入，借记其他应付款936 000元，贷记以前年度损益调整800 000元，应交税费—— 增值税检查调整136 000元（ $936\ 000 \div (1.17\%) \times 17\%$ ）。

因该企业下脚料没有单独核算，均已计入产品成本，因此不需要结转成本。税务机关要求该企业以后单独核算下脚料的成本，并在出售时与收入同时结转。假设该企业

2013年销售收入为1 500万元，发生广告费和业务宣传费230万元，适用的广告费和业务宣传费扣除比例为15%，企业当年纳税调增广告费和业务宣传费5万元（ $230-1\,500\times 15\%$ ）。2014年稽查以上下脚料，增加当年销售收入80万元，2013年可扣除的广告费和业务宣传费为237万元（ $(150\,080)\times 15\%$ ），发生的广告费和业务宣传费230万元可全额扣除。则该企业2013年应调增应纳税所得额为75万元（ $80-5$ ）。

案例四：

2015年5月，某税务稽查局查获某酒厂2014年11月份销售粮食白酒10吨，已开出增值税专用发票，计价款100 000元，增值税专用发票注明税款17 000元，该批产品成本价70 000元，粮食白酒消费税税率为25%，企业记账为：借记银行存款117 000元，贷记库存商品117 000元。请问该企业应如何进行账务调整？不难看出，企业外销售粮食白酒未作销售处理，以价税合计金额直接冲减库存商品，既漏记了销售收入、销项税额和消费税，又多冲减了库存商品成本，影响所得税的正确计算和缴纳。

因上述错漏是在企业2014年度决算后检查发现的，2014年度的“主营业务收入”、“产品销售金及附加”账户均已结平，就不能再在本年度的“主营业务收入”及“主营业务税金及附加”等账户上反映。

因此，应作调整为借记库存商品47 000元，贷记应交税金——未交增值税17 000元，应交税金——应交消费税25 000元，应交税金——以前年度损益调整5 000元。同时，借记所得税 1 250 元，贷记应交税金——应交所得税 1 250 元（ $5\,000\times 25\%$ ）。这样，既跨越了过渡性及经营性收入类账户，又调实了延续性账户“库存商品”成本。哪些收益要记入“其他综合收益”科目

任李琴 秦文娇

财政部于2014年7月1日修订了《企业会计准则第30号——财务报表列报》，该准则最大亮点之一是利润表中增设“其他综合收益”和“综合收益总额”两个项目。“其他综合收益”作为一级科目核算未在损益中确认的各项利得和损失扣除所得税影响后的净额。本文分两种情况比较及例解分析。

改头换面，另起炉灶

原来记入“资本公积——其他资本公积”科目，现记入“其他综合收益”科目的情况，进行了科目转换，如此变化，主要是因为其他综合收益是指，企业根据企业会计准则规定未在损益中确认的各项利得和损失扣除所得税影响后的净额。即以后终究会归入损益类科目核算，只是当时业务还不适合直接归入损益核算。就像百川归海，需要中途转弯，这个中转站就是“其他综合收益”科目，主要包括下面几种情况：

1. 可供出售金融资产的公允价值变动、减值及处置导致的其他综合收益的增加或减少。还包括将持有至到期投资重分类为可供出售金融资产时，重分类日公允价值与账面

余额的差额部分。

2. 长期股权投资指，按照权益法核算的在被投资单位其他综合收益中所享有的份额导致的其他综合收益的增加或减少。分两种情况：

（1）对合营联营企业投资，采用权益法核算确认的被投资单位除净损益以外所有者权益的其他变动，导致的其他综合收益的增加，不是资本交易，是持有利得。因此，不论是在投资单位的个别报表还是合并报表，均应归属于其他综合收益。

（2）对子公司投资，在编制合并报表时，只有因子公司的其他综合收益而在合并报表中按权益法确认的其他综合收益和少数股东权益的变动才是其他综合收益，子公司因权益性交易导致的资本公积或留存收益的变动使得合并报表按权益法相应确认的其他资本公积和少数股东权益的变动不是其他综合收益。

3. 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，转换当日的公允价值大于原账面价值，其差额记入所有者权益导致的其他综合收益的增加，及处置时的转出，记入其他综合收益科目。

4. 可供出售外币非货币性项目的汇兑差额，记入“其他综合收益”科目。

一如既往，原地不动

原来记入“资本公积——其他资本公积”科目的，仍在“资本公积——其他资本公积”科目中核算。例如：权益结算的股份支付，授予日按照权益工具的公允价值贷方记入“资本公积——其他资本公积”科目；可转换公司债券的权益成分的公允价值变动仍记入“资本公积——其他资本公积”科目。

引用案例，亮点解析

长期股权投资核算一直是业界较有分量的业务，“其他综合收益”核算涉及也较多，例如，长期股权投资核算权益法下“其他综合收益”明细科目的核算是新准则亮点内容，也最代表性，主要变化如下：

被投资单位其他综合收益发生变动的，投资方应当按照归属于本企业的部分，相应调整长期股权投资的账面价值，同时增加或减少其他综合收益。

投资方全部处置权益法核算的长期股权投资时，原权益法核算的相关其他综合收益应当在终止采用权益法核算时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理；投资方部分处置权益法核算的长期股权投资，剩余股权仍采用权益法核算的，原权益法核算的相关其他综合收益应当采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础处理并按比例结转。

例：A企业持有B企业30%的股份，能够对B企业施加重大影响。当期B企业因持有的可供出售金融资产公允价值的变动计入其他综合收益的金额为1200万元，除该事项外，

B企业当期实现的净损益为6400万元。假定A企业与B企业适用的会计政策、会计期间相同，投资时B企业各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值亦相同。双方在当期及以前期间未发生任何内部交易。不考虑所得税影响因素。

A企业在确认应享有被投资单位所有者权益的变动时，其会计处理如下：（单位：万元）

借：长期股权投资——损益调整	1920	
其他综合收益		360
贷：投资收益		1 920
		(6 400×30%)
其他综合收益		360
		(1 200×30%)

盈利补偿交易的财税处理

朱长胜

盈利补偿属于对赌的一种。对赌的内容可以分为财务绩效、非财务绩效、赎回补偿、企业行为、股票发行和管理层去向等六个方面，其中财务绩效又可以进一步细分为盈利指标、销售指标、每股净收益指标等。当重组各方以标的企业的盈利水平作为对赌标的而引发的补偿，就是盈利补偿。《上市公司重大资产重组管理办法》（2014年证监会令第109号）规定：“交易对方应当与上市公司就相关资产实际盈利数不足利润预测数的情况签订明确可行的补偿协议”，从而盈利补偿具有了合法地位，亟需业界探讨和统一其财税处理。

一、盈利补偿的交易性质

在企业重组过程中，重组各方首先需要解决的是确定标的企业资产 / 股权的价值，拟定交易对价。然而，企业资产 / 股权的价值充满不确定性，目前尚无很好的技术方法加以精准计算。为了降低交易风险，重组各方改变了传统的一次性交易定价方式，转而采取一种分期多步的价格调整机制：重组各方先根据标的企业资产 / 股权的估值达成初始交易对价；为了保证受让方的经济利益，各方再根据评估报告中标的资产 / 股权的盈利预测水平签订盈利补偿协议，规定在既定期限内如果标的资产 / 股权达不到盈利预测水平，转让方对受让方进行相应的价格补偿。关于盈利补偿的交易性质目前有以下几种观点：

1. 捐赠说。该种观点认为盈利补偿属于支付方对接收方的捐赠。笔者认为，这种观点忽略了企业作为理性经济人的本质，也割裂了盈利补偿和企业重组之间的关系，遮掩了企业重组的整体真实经济结果。

2. 违约金说。该种观点认为盈利补偿属于违约金，盈利补偿支付方和接收方均应计入当期损益。笔者认为，从表面看，盈利补偿是因为未达到盈利补偿协议所约定的盈利预测水平而支付的，具有违约性质，但实际该理由不成立。“违约事实”并不是由盈利补偿支付方或接收方任何一方因作为或不作为等主观原因导致的，而是主要取决于被收购资产 / 股权的经营环境和盈利能力。既然当事各方不存在过错，盈利补偿自然地也就不属于具有惩罚性质的违约金，而应是一种价款调整行为。

3. 保证合同说。该种观点认为盈利补偿实为盈利补偿支付方对接收方提供的一种盈利保证，法律上应视为担保条款。笔者认为，这种观点抓住了盈利补偿的交易性质，但将盈利补偿归为保证行为并不合适。因为根据《中华人民共和国担保法》（中华人民共和国主席令第50号）的相关规定，保证人是独立于债权人和债务人之外的第三方。。

4. 出资不足说。该种观点认为盈利补偿主要是为了保全融资方（股权受让方）的经营资本。笔者认为，这种观点过于狭隘，因为盈利补偿支付方和接收方之间未必是投资与被投资的关系。

5. 衍生工具说。该种观点认为盈利补偿可以作为嵌入式衍生工具——看跌期权的行权结果。笔者认为，关于盈利补偿的计算，期权定价模型是一种比现金流折现更为精准和科学的方法。但是采用期权定价模型计算盈利补偿并不意味着盈利补偿的经济实质就是一项期权。期权的本质是一项选择权，期权买方可以行使也可以放弃，而盈利补偿却没有提供支付方或接收方可选择的空间。

6. 资产减值说。该种观点认为标的企业没有达到盈利预测水平，对于购买方（盈利补偿接收方）而言发生了资产减值。但这种观点没有解释为什么转让方（盈利补偿支付方）为此需要支付盈利补偿，也没有对盈利补偿的交易性质作明确说明。

7. 合同价款调整说。该种观点认为盈利补偿是对合同中初始对价的调整，两者具有内在的关联性，并共同构成企业重组的最终交易对价。笔者认为，这种观点契合盈利补偿的产生背景和原因，能够准确、恰当地体现盈利补偿的经济实质。

《企业会计准则》也将初始对价和盈利补偿视为是重组业务的一揽子交易，有力支持了合同价款调整说。《企业会计准则第33号——合并财务报表》第五十一条规定，处置对子公司股权投资的各项交易的条款、条件以及经济影响符合下列一种或多种情况，通常表明应将多次交易事项作为一揽子交易进行会计处理：这些交易是同时或者在考虑了彼此影响的情况下订立的；这些交易整体才能达成一项完整的商业结果；一项交易的发生取决于其他至少一项交易的发生；一项交易单独考虑时是不经济的，但是和其他交易一并考虑时是经济的。

《企业会计准则第20号——企业合并》第十一条第（二）项规定，通过多次交换交

易分步实现的企业合并，合并成本为每一单项交易成本之和。

根据盈利补偿的交易性质，笔者认为，盈利补偿是重组各方在标的资产 / 股权价值不确定性情形下，通过设定利润、市盈率等财务指标，在后续一定期限（一般为三年）内根据指标达成情况调整初始对价的行为。盈利补偿赋予重组对价极大的弹性，能够有效降低重组各方的交易风险，重组各方围绕盈利补偿所签订的契约，就是盈利补偿协议。盈利补偿协议可以在重组合同中约定，也可以作为重组的附合同另行制定。盈利补偿的形式可以是现金、实物，也可以是股份。

二、盈利补偿的财税处理

（一）案例概况

2012年9月，瑞康公司向大恒中国发行A股股票，收购其持有的大恒南京50%的股权。资产评估报告显示，大恒南京在评估基准日的50%股权（净资产）账面价值为24亿元，评估值为30亿元，评估增值25%。瑞康公司向大恒中国支付30亿元现金作为购买上述资产的对价。

根据资产评估报告，大恒南京2013年、2014年50%股权对应的净利润预测数分别为4亿元和5亿元。大恒中国在《盈利补偿协议》中承诺，如果在本次重大资产重组实施完毕后的盈利补偿期内，大恒南京50%股权的实际盈利数如低于盈利预测数，大恒中国将按照差额向瑞康公司支付等额现金以作为补偿。

2014年3月，由于大恒南京2013年实现净利润6亿元，也即50%股权实现净利润3亿元，低于盈利预测水平1亿元，大恒中国遂向瑞康公司支付1亿元现金。

（二）重组各方的会计处理

如前所述，盈利补偿是对初始对价的后续调整。因此，瑞康公司收到大恒中国补偿的1亿元现金，相当于大恒中国和瑞康公司一致认为大恒南京50%股权的初始对价偏高，大恒中国相应减少股权转让所得，瑞康公司相应冲减重组时支付的对价。

1. 大恒中国直接调减对瑞康公司的投资成本，同时冲减因转让大恒南京所确认的投资收益，会计分录为（单位：亿元，下同）：

借：投资收益	1
贷：银行存款	1

2. 瑞康公司收到1亿元现金，视同当时仅支付29亿元，并相应调减净资产金额。瑞康公司回购股份的会计分录为：

借：银行存款	1
贷：长期股权投资——大恒南京（投资成本）	1

盈利补偿未来是否发生以及补偿金额大小事先不能可靠预测，属于会计估计事项。

《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》第九条规定，企业对会计估计变更应当采用未来适用法处理。因此，涉及盈利补偿的重组各方（大恒中国和瑞康公司）应当将收到或支付的盈利补偿直接计入收到或支付当期的财务报表。

（三）重组各方的税务处理和涉税风险

如果税法认可有关盈利补偿的交易性质和会计处理，大恒中国应冲回投资收益1亿元，在税收上可以申请退回以前年度多确认投资收益而缴纳的企业所得税2 500万元（1亿元×25%），瑞康公司应调减持有大恒南京50%股权的投资计税基础1亿元。但是，现行企业所得税法缺乏关于盈利补偿的明确规定，故使得重组企业的税务处理模糊难断，存在涉税风险隐患。

1. 大恒中国存在不能退税的风险。第一，大恒中国冲减投资收益即调减转让大恒南京50%股权的所得，并不是发生在处置环节，因而不能适用《财政部国家税务总局关于企业资产损失税前扣除政策的通知》（财税〔2009〕57号）中的“股权投资损失”实现税前扣除。第二，目前企业所得税法援引，财务会计处理结果的条款仅在《国家税务总局关于做好2009年度企业所得税汇算清缴工作的通知》（国税函〔2010〕148号）中规定，企业所得税法规定不明确的，在没有明确规定之前，暂按企业财务、会计规定计算。但适用该文件实现退税依然存在两点风险：一是诸如退税、税收优惠等涉及税基税款的政策通常应由财政部联合国家税务总局颁布，即文件字号应为“财税”而不是“国税函”；二是该文件是规范企业所得税汇算清缴的文件，是否可以用于解释汇算清缴之外的问题，尚无明确结论。

2. 瑞康公司存在提前征税的风险。按照理论所述，瑞康公司收到盈利补偿不应计入当期损益，而应调减持有大恒南京股权投资的计税成本，在未来转让时一并纳税。但由于盈利补偿作为新生事物，其交易性质还没被税务机关普遍认识和接受，税务机关可能要求瑞康公司将盈利补偿计入当期损益而纳税。

3. 重组各方存在重复征税的风险。如果税务机关不认为盈利补偿是对初始对价的调整，这会导致一方面大恒中国支付的盈利补偿不能税前扣除，另一方面瑞康公司收到的盈利补偿会被视为一项收入而纳税，从而提高了重组的整体税负。

三、相关建议

盈利补偿作为一种新型的重组对价支付方式，较好地解决了企业重组中标的资产 / 股权价值确定困难的问题，有效降低了重组各方的交易风险，因而日益被广泛采用。笔者建议：

1. 应通过立法形式尽快出台有关盈利补偿的财税规定，以提高会计信息质量、降低税收遵从成本。目前，海南省地方税务局对盈利补偿的税收处理已经作出了先行先试，正式

发文明确盈利补偿是对初始对价的调整，认可重组各方按照对价调整进行会计处理。

2. 企业应完善会计信息披露，加强与税务机关沟通协调。在当前盈利补偿相关规定尚未明确的情况下，企业执行盈利补偿协议应当特别重视税务风险防范。一方面，企业应当规范和完善会计信息披露。按照《企业会计准则第13号——或有事项》的相关规定，盈利补偿对于支付方而言属于具有潜在义务的或有负债，只有在实际支付时才予以确认，但支付方在签订《盈利补偿协议》时应当在附注中披露与盈利补偿协议有关的下列信息：（1）盈利补偿协议的种类及其形成原因。（2）经济利益流出不确定性的说明。（3）盈利补偿协议预计产生的财务影响以及导致补偿的可能性；无法预计的，应当说明原因。另一方面，重组各方应当加强与税务部门的沟通，清晰说明重组方案中盈利补偿的交易性质、形式和合理商业目的以及支付盈利补偿对税款计算的影响等关键内容，争取获得税务机关的认可和支持。

债务重组损失之会计处理

戴华江

一、引言

企业在生产经营过程中，由于各种原因会导致部分或全部应收款项无法收回。按我国现行会计准则的规定，对于无法收回的应收款项有按坏账损失和债务重组两种会计处理方法。本文主要对债务重组下无法收回的应收债权会计处理进行探讨。

《企业会计准则第12号——债务重组》（CAS 12）规定，债务重组是指在债务人发生财务困难的情况下，债权人按照其与债务人达成的协议或者法院的裁定作出让步的事项。债权人应当将重组债权的账面余额与收到的现金之间的差额、重组债权的账面余额与受让的非现金资产的公允价值之间的差额及重组债权的账面余额与股份的公允价值之间的差额计入当期损益。债权人已对债权计提减值准备的，应当先将该差额冲减减值准备，减值准备不足以冲减的部分，计入当期损益。《企业会计准则第12号——债务重组》的应用指南规定，将上述损益计入“营业外支出（债务重组损失）”。

戴华江（2010）认为，现行的CAS 12对于无法收回的应收款项以债务重组方式或作坏账损失方式处理均有不妥，应用“还原法”进行账务处理。沈偶华、戴华江（2010）认为把在债务重组过程中债权人的损失计入“资产减值损失”更能真实反映营业利润。本文在此基础上进行进一步的分析与探讨。

二、举例分析

按现行会计准则的规定，如果债权人对重组应收债权计提了坏账准备，则重组时会因原来计提坏账准备金额的不同而导致重组时计入当期“营业外支出”的金额不同，而且其不能反映债务重组损失的实际金额。

例：甲公司2013年11月销售一批产品给乙公司，价税合计50万元，双方协商于2014年1月付款，甲公司按正常销售进行了收入处理。2014年由于乙公司发生了财务困难，双方进行债务重组，协商乙公司用银行存款支付40万元后，余款不再偿还。

我们分以下两种情况讨论其会计处理：（1）如果2013年末甲公司对应收账款已计提了坏账准备8万元。（2）如果2013年末甲公司对应收账款已计提了坏账准备16万元。

按CAS 12及应用指南的规定，以上两种情况下甲公司债务重组时的会计处理是不同的。

第（1）种情况下为：借：银行存款40，坏账准备8，营业外支出——债务重组损失2；贷：应收账款——乙公司50。

第（2）种情况下为：借：银行存款40，坏账准备16；贷：应收账款——乙公司50，资产减值损失6。

本案例中，通过债务重组少收取的10万元应收款项，在账面上反映的结果不同：当2013年末甲公司对应收账款计提了坏账准备8万元时，则将其反映为2013年发生了“资产减值损失”8万元和2014年发生了“营业外支出”2万元；当2013年末甲公司对应收账款计提了坏账准备16万元时，则将其反映为2013年发生了“资产减值损失”16万元和冲减2014年的“资产减值损失”6万元。如果2013年末对应收账款计提坏账准备不是8万元也不是16万元，而是其他金额，其结果又有所不同，而且这些金额均不能反映债权重组损失10万元这一情况。为什么有这样的不同结果？究其根本原因是现行准则对债务重组会计处理的规定不够合理。

本文按重组发生在年度终了至上年度财务报告批准报出日之前和之后两种情况讨论债权重组损失会计处理。

（一）重组发生在年度终了至上年度财务报告批准报出日之前

这种情况下，笔者认为债务重组应作为资产负债表日后事项中的调整事项处理。此时的债务重组有两种处理方法：

1. 按实际重组损失金额调整原来计提的坏账准备金额。这种账务处理方法是用债务损失的最终结果去调整原来的坏账准备估计金额，债权重组损失不计入“营业外支出”，而是调整以前年度的“坏账准备”和“资产减值损失”。这种处理基于如下考虑：2013年末债权企业对该应收款项计提了坏账准备，认为该款项已经有部分或全部收不回的客观因素存在了，重组协议达成后，免去债务人10万元，原来的估计变成了现实，那么就应该对原来的估计进行调整。这种方法下，上述案例做如下账务处理：

（1）如果2013年末甲公司对应收账款已计提了坏账准备8万元，则债务重组时甲公司的会计处理为：借：以前年度损益调整（资产减值损失）2；贷：坏账准备2。同时，借：银行存款40，坏账准备10；贷：应收账款——乙公司50。

（2）如果2013年末甲公司对应收账款已计提了坏账准备16万元，则债务重组时甲公司的会计处理为：借：坏账准备6；贷：以前年度损益调整（资产减值损失）6。同时，

借：银行存款40，坏账准备10；贷：应收账款——乙公司50。

由此可见，这种处理方法下2013年计提的坏账准备金额均为10万元，而且与实际重组损失一致，财务报告上的信息能反映实际情况，弥补了上年末坏账准备金额估计不同造成债务重组时账务处理不同的缺点。但该种处理不能反映债务重组这一特殊情况下企业发生的损失。

2. 冲减以前年度确认的资产减值损失，作为“营业外支出”处理。这种处理方法是基于债务重组是企业特殊情况下产生的业务，其损失应全部计入当期损益，账务处理应反映这一特殊情况下的损失。按此思路，上述案例中未收到的10万元款项应全部计入“营业外支出”。原来估计将会发生坏账而计提了坏账准备，现在事实证明已发生，这就不是坏账准备的问题了，而应作为实实在在的坏账处理，因此要将原来计提的坏账准备冲销，而且要对该损失进行追溯调整至上年末前，认为上年度编制年度报告时就应确认损失，进行账务处理后重新编制上年度的财务报表。这种方法下，上述案例做如下账务处理：

（1）如果2013年末甲公司对应收账款已计提坏账准备8万元，则债务重组时甲公司的会计处理为：借：坏账准备8；贷：以前年度损益调整（资产减值损失）8。同时，借：银行存款40，以前年度损益调整（营业外支出）10；贷：应收账款——乙公司50。

（2）如果2013年末甲公司对应收账款已计提坏账准备16万元，借：坏账准备16；贷：以前年度损益调整（资产减值损失）16。同时，借：银行存款40，以前年度损益调整（营业外支出）10；贷：应收账款——乙公司50。

上述调整，对所得税费用、盈余公积等的调整本文略。

由此可见，无论上年末计提了多少坏账准备，债务重组时债权人账面上反映为调增上年的营业外支出10万元。这样处理的优点是：第一，不会因为2013年末计提坏账准备金额不同而导致债权人进行债务重组时账务处理的不同；第二，能反映债务重组这一特殊情况下的损失，而且其金额与实际重组损失金额相符。

上述两种方法，笔者认为第二种方法更能反映该项业务的经济实质，同时也便于加强企业内部经营管理。

（二）重组发生在上年度财务报告批准报出日之后

正如上述第二种处理方法所论述，债务重组是企业特殊情况下产生的业务，其损失应全部计入当期损益，账务处理应反映这一特殊情况下的损失。由于重组日发生在上年度财务报告批准报出日之后，上年度的账务报告已经报送出去，不可以调整上年度的财务报表了，只能调整本期开始编报的财务报表的期初余额及利润表中的“资产减值损失”上年数等项目，但账务处理上还是应充分反映债务重组损失及金额情况。

这种情况下，本案例的账务处理与上述第二种处理方法相同。区别在于进行上述账务处理后，只对本期开始编报的财务报表的期初余额及利润表中的“资产减值损失”上年数进行相应的调整，不需要重新编制上年度的财务报表。

三、结论

债务重组是企业特殊情况下产生的业务，其账务处理应反映这一特殊情况下的损失，并将其计入“营业外支出”。如果原来对应收款项计提了坏账准备，现在通过债务重组已有一部分款项无法收到，应作为坏账处理，因此要将原来计提的坏账准备冲销，而且要对该损失进行追溯调整至上年末前，认为上年度编制年度报告时就应确认损失。如果重组发生在年度终了至上年度财务报告批准报出日之前，进行账务处理后应重新编制上年度的财务报表；如果重组发生在上年度财务报告批准报出日之后，则只能调整本期开始编报的财务报表的期初余额及利润表中的“资产减值损失”上年数等项目金额。这样处理统一了坏账准备与债务重组的关系，更能反映经济业务的实质。坏账准备属于会计估计的范畴，会计估计虽然是基于客观情况，但仍有很多的主观判断成分在内，这种主观随意性导致了最终的会计信息不同。虽然这种信息有时并不重大到足以影响信息使用者进行决策，但在准则制定时应注意加以避免，否则会损害信息的可比性。

房地产企业融资性售后回购业务财税处理

范增方 李广超

房地产企业融资性售后回购业务，指房地产开发企业在销售房地产时，与购买方签订合同，约定在日后的一定期间内再将所售房地产回购的一种交易方式。

这种交易方式，如果销售合同中明确了回购日期，到期后必须由卖方回购，同时还约定了利率，就可以认定为融资性售后回购业务；如果销售合同没有约定具体回购日期，或回购仅是备选条件之一，或没有约定利率，或按市场价格回购的，就可以认定为促销性售后回购业务。促销性售后回购业务按正常的销售业务进行财税处理。

以融资租赁方式售后回租房地产的，与融资性售后回购房地产没有本质上的区别，税务处理应基本一致，这里将其合并论述。

案例

甲房地产企业2010年1月1日将一栋已完工的商务楼销售给乙银行（经批准具有从事融资租赁业务资质），售价为5 000万元。该栋商务楼的建造成本为4 500万元。合同约定2012年12月31日房地产企业将该栋商务楼重新购回，回购价为5 600万元。

会计处理

这项交易实质上是房地产企业将房产做抵押担保，向银行借款5 000万元，期限3年，应付利息600万元，其所售房产所有权上的主要风险和报酬并没有发生实质上的转移，

仍留在该房地产公司，因此不能确认收入。

《企业会计准则第14号——收入》应用指南规定，采用售后回购方式销售商品的，收到的款项应确认为负债。暂不考虑其他相关税费，房地产企业的账务处理如下：（单位：万元）

1. 出售房产时：

借：银行存款	5 000	
贷：其他应付款		5 000
借：发出商品	4 500	
贷：开发产品		4 500

2. 2010年和2011年度末计提应付利息时：

借：财务费用	200	
贷：其他应付款		200

3. 2012年12月31日重新回购房产时：

借：其他应付款	5 400	
财务费用	200	
贷：银行存款		5 600
借：开发产品	4 500	
贷：发出商品		4 500

税务处理

营业税

融资性售后回购业务是否缴纳营业税，主要看交易实质是促销活动的售后回购还是融资性售后回购。促销活动的售后回购应缴纳营业税，融资性售后回购不缴纳营业税。

《国家税务总局关于房地产开发企业从事“购房回租”等经营活动征收营业税问题的批复》（国税函〔1999〕144号）规定，房地产开发公司采用“购房回租”等形式，进行促销经营活动，对房地产开发公司和购房者均应按“销售不动产”税目征收营业税。

《国家税务总局关于融资性售后回租业务中承租方出售资产行为有关税收问题的公告》（国家税务总局公告2010年第13号）规定，承租方以融资为目的，将资产出售给经批准从事融资租赁业务的企业后，又将该项资产从该融资租赁企业租回的，承租方出售资产的行为，不征收增值税和营业税。

上例中，房地产企业与银行的交易，符合国家税务总局2010年第13号公告所述的融资性售后回租情形，房地产企业出售环节不缴纳营业税。

《财政部、国家税务总局关于营业税若干政策问题的通知》（财税〔2003〕16号）

规定，经中国人民银行、外经贸部和国家经贸委批准经营融资租赁业务的单位从事融资租赁业务的，以其向承租者收取的全部价款和价外费用减除出租方承担的出租货物的实际成本后的余额为营业额。房地产企业回购环节，银行要缴纳营业税。

应交营业税 = (5 600 - 5 000 - 契税) × 5%。

需要注意的是，上例中的交易事项，在形式上需办理房产的过户手续，即涉及到不动产的权属转移。这就需要开具销售不动产营业税发票，否则，就不能办理过户手续。当事人在不缴纳营业税的情况下，能否取得营业税发票，需要同主管税务机关协商。

企业所得税

《国家税务总局关于融资性售后回租业务中承租方出售资产行为有关税收问题的公告》（国家税务总局公告2010年第13号）规定，承租方以融资为目的，将资产出售给经批准从事融资租赁业务的企业后，又将该项资产从该融资租赁企业租回的，承租方出售资产时，资产所有权以及与资产所有权有关的全部报酬和风险并未完全转移。承租人出售资产的行为，不确认为销售收入，对融资性租赁的资产，仍按承租人出售前原账面价值作为计税基础计提折旧。租赁期间，承租人支付的属于融资利息的部分，作为企业财务费用在税前扣除。

上例中，房地产企业出售资产的行为，不确认为销售收入，仍按出售前原账面价值4 500万元作为计税基础计提折旧。租赁期间支付的利息作为财务费用在税前扣除。税务处理与会计处理无差异，应纳税所得额无需调整。

契税

《财政部、国家税务总局关于企业以售后回租方式进行融资等有关契税政策的通知》（财税〔2012〕82号）第一条规定，对金融租赁公司开展售后回租业务，承受承租人房屋、土地权属的，照章征税。对售后回租合同期满，承租人回购原房屋、土地权属的，免征契税。

上例中，在房地产企业出售房地产环节，银行要缴纳契税。

应纳契税 = 5 000 × 契税税率；在房地产企业回购环节，对房地产企业免征契税。

土地增值税

关于融资性售后回购业务如何缴纳土地增值税问题，税法没有明确的规定。土地增值税暂行条例实施细则第五条规定，条例第二条所称的收入，包括转让房地产的全部价款及有关的经济收益。《国家税务总局关于土地增值税清算有关问题的通知》（国税函〔2010〕220号）规定，土地增值税清算时，已全额开具商品房销售发票的，按照发票所载金额确认收入；未开具发票或未全额开具发票的，以交易双方签订的销售合同所载的售房金额及其他收益确认收入。

融资性售后回购业务，交易双方都涉及资产所有权的转移。笔者认为，只要房地产

权属发生转移，企业在销售时按规定开具发票并收取价款，就要按规定缴纳土地增值税。房地产企业在出售环节计算缴纳土地增值税，回购环节银行计算缴纳土地增值税。

印花税

按照《国家税务总局关于对借款合同贴花问题的具体规定》（国税地字〔1988〕第30号）规定，上例交易中，房地产企业和银行签订的商品房销售合同按“产权转移书据”计税贴花，交易双方分别应纳印花税 $=5\,000\times 5$ ；如果双方签订了融资租赁合同，按“借款合同”计税贴花，交易双方分别应纳印花税 $=5\,600\times 0.5$ 。

以非货币性资产出资的个人所得税处理

徐 贺

以一般资产（非股权资产）对外投资

根据所得税的征税规则，以资产对外投资，资产权属发生了变更，那么，取得的投资资产应作为权属转让的对价。《个人所得税法实施条例》第十条规定“个人所得的形式，包括现金、实物、有价证券和其他形式的经济利益”。取得的投资资产也是经济利益的一种形式，因此，按照一般的规则来说，个人将其资产对外投资，应该视同财产转让，确认转让所得。

但是，征税也要考虑到纳税必要资金原则，也就是现金流的问题，中国的企业所得税制度中已经充分考虑到了这一点，在《企业所得税法》中有特殊性重组的暂免征税的规定。对于自然人来说，也应该考虑到这一点，个人所得税和企业所得税同为所得税，那么征税的精神和原理上应该是相通的。

2005年国家税务总局给福建省地方税局请示的批复中也充分考虑到了现金流问题，国家税务总局《关于非货币性资产评估增值暂不征收个人所得税的批复》（国税函〔2005〕319号，以下简称国税函〔2005〕319号）明确规定，考虑到个人所得税的特点和目前个人所得税征收管理的实际情况，对个人将非货币性资产进行评估后投资于企业，其评估增值取得的所得在投资取得企业股权时，暂不征收个人所得税。在投资收回、转让或清算股权时如有所得，再按规定征收个人所得税，其“财产原值”为资产评估前的价值。随后的有些省市根据国税函〔2005〕319号文件的精神，发布了地方性的个人所得税管理规定。例如，浙江省地方税务局《关于个人取得无现金流收入征收个人所得税问题的通知》（浙地税函〔2006〕82号），该文件充分考虑到了现金流的问题，规定以非货币性资产评估增值对外投资及企业资产评估增值转注册资本暂时均不征税，待以后转让股权或者清算时再视情况征税。

到了2008年，国家税务总局下发了《关于资产评估增值计征个人所得税问题的通知》（国税发〔2008〕115号，以下简称国税发〔2008〕115号）。国税发〔2008〕115号文

件规定主要是国家税务总局推翻了国税函〔2005〕319号文件的规定，对于以非货币性资产对外投资要征税，税款由被投资单位扣缴。也有税务机关依照国税发〔2008〕115号文件去执法，但是这个文件法律效力上可能存在一定的争议。

到了2010年岁末2011年年初，国家税务总局清理规范性文件，在国家税务总局《关于公布全文失效废止、部分条款失效废止的税收规范性文件目录的公告》（国家税务总局公告2011年第2号）中，国税函〔2005〕319号文件被规定已经失效，至此代表征税必要资金原则精神的国税函〔2005〕319号文件走到了历史的尽头，退出了税务管理的舞台。

以股权资产对外投资

个人以股权对外投资，基本的所得税政策和以其他资产投资的都是一样的，在不同的时间点也是遵循着国税函〔2005〕319号文件或者国税发〔2008〕115号文件的处理办法，但是2011年2月17日国家税务总局对江苏省地方税务局的请示作出了批复，专门针对以股权投资发布了《国家税务总局关于个人以股权参与上市公司定向增发征收个人所得税问题的批复》（国税函〔2011〕89号，以下简称国税函〔2011〕89号），国税函〔2011〕89号文件重新确定了征税规则，与115号文件的精神一致，没有考虑现金流的问题。

在实践中，以股权作为企业成立的初始注册资本的案例不是很多，且主要存在于上市前的股份制改制中，以大型国企居多，当然都是法人公司将其持有的股权对外投资成立新的企业。自然人以股权投资在资本市场的运作中比较常见，尤其是上市公司的扩张过程中。因此，对于个人以股权投资的政策分析及案例评论笔者将在以后的文章中详细介绍。

个人以非货币性资产对外投资，按照国税函〔2005〕319号文件的规定暂时无需纳税。但是按照现在的政策执行环境，以股权对外投资，税务总局是明确规定要征税的，但是以其他资产对外投资，例如，房产等，在国税函〔2005〕319号文件废止，国税发〔2008〕115号文件不明确效力的前提下，是否征税还有待商榷。

纳税人如何缴纳房产税

哪些属于房产税的纳税义务人

房产税暂行条例第二条规定，房产税由产权所有人缴纳。产权属于全民所有的，由经营管理的单位缴纳。产权出典的，由承典人缴纳。产权所有人、承典人不在房产所在地的，或者产权未确定及租典纠纷未解决的，由房产代管人或者使用人缴纳。前款列举的产权所有人、经营管理单位、承典人、房产代管人或者使用人，统称为纳税义务人。

土地使用权是否计入房产原值

财税〔2010〕121号文件第三条规定，对按照房产原值计税的房产，无论会计上如何核算，房产原值均应包含地价，包括为取得土地使用权支付的价款、开发土地发生的

成本费用等。宗地容积率低于0.5的，按房产建筑面积的2倍计算土地面积并据此确定计入房产原值的地价。

投资联营的房产计税依据如何确定

国税函发〔1993〕368号文件第一条规定，对于投资联营的房产，应根据投资联营的具体情况，在计征房产税时予以区别对待：1. 对于以房产投资联营，投资者参与投资利润分红，共担风险的情况，按房产原值作为计税依据计征房产税；2. 对于以房产投资，收取固定收入，不承担联营风险的情况，实际上是以联营名义取得房产的租金，应根据房产税有关规定由出租方按租金收入计缴房产税。

地下建筑物、地下人防设施 及地下车位如何缴纳房产税

财税〔2005〕181号文件规定，自用的地下建筑，按以下方式计税：

1. 工业用途房产，以房屋原价的50%—60%作为应税房产原值。应纳房产税的税额=应税房产原值×〔1—（10%~30%）×1.2%〕。

2. 商业和其他用途房产，以房屋原价的70%—80%作为应税房产原值。应纳房产税的税额=应税房产原值〔1—（10%~30%）〕×1.2%。

房屋原价折算为应税房产原值的具体比例，由各省、自治区、直辖市和计划单列市财政和地方税务部门在上述幅度内自行确定。

3. 对于与地上房屋相连的地下建筑，如房屋的地下室、地下停车场、商场的地下部分等，应将地下部分与地上房屋视为一个整体按照地上房屋建筑的有关规定计算征收房产税。

购置房屋、房地产开发企业自用、出租、出借 的纳税义务发生时间如何规定

国税发〔2003〕89号文件第二条规定，购置新建商品房，自房屋交付使用之次月起计征房产税。购置存量房，自办理房屋权属转移、变更登记手续，房地产权属登记机关签发房屋权属证书之次月起计征房产税。出租、出借房产，自交付出租、出借房产之次月起计征房产税。房地产开发企业自用、出租、出借本企业建造的商品房，自房屋使用或交付之次月起计征房产税。

免征房产税的基本规定有哪些

房产税暂行条例第五条规定，下列房产免纳房产税：国家机关、人民团体、军队自用的房产；由国家财政部门拨付事业经费的单位自用的房产；宗教寺庙、公园、名胜古迹自用的房产；个人所有非营业用的房产；经财政部批准免税的其他房产。

向境外支付利息 税前扣除应满足四个条件

邱晓玲 谢兴奎

A公司为境内从事电子产品生产的外商独资企业，母公司为美国B公司（非金融机构）。B公司在境内无机构、场所。A公司因生产经营需要，拟于2014年3月15日向B公司借款5 000万美元用于补充流动资金，期限半年，利率为10%，到期一次还本。A公司向B公司支付的利息能否税前扣除？

A公司作为借款人向B公司支付的利息支出，税前扣除应同时满足四个条件。

条件一：已按规定扣缴B公司的税款

《国家税务总局关于印发〈非居民企业所得税源泉扣缴管理暂行办法〉的通知》（国税发〔2009〕3号）第七条规定，扣缴义务人在每次向非居民企业支付或者到期应支付本办法第三条规定的所得时，应从支付或者到期应支付的款项中扣缴企业所得税。其中，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。

《国家税务总局关于非居民企业所得税管理若干问题的公告》（国家税务总局公告2011年第24号）第一条规定，境内企业和非居民企业支付利息时，如果未按照合同或协议约定的日期支付，或者变更或修改合同或协议延期支付，但已计入企业当期成本、费用，并在企业所得税年度纳税申报中作税前扣除的，应在企业所得税年度纳税申报时按照企业所得税法有关规定代扣代缴企业所得税。如果企业上述到期未支付的所得款项，不是一次性计入当期成本、费用，而是计入相应资产原价或企业筹办费，在该类资产投入使用或开始生产经营后分期摊入成本、费用，分年度在企业所得税前扣除的，应在企业计入相关资产的年度纳税申报时就上述所得全额代扣代缴企业所得税。如果企业在合同或协议约定的支付日期之前支付上述所得款项的，应在实际支付时按照企业所得税法有关规定代扣代缴企业所得税。

条件二：从境外贷款人处取得利息发票或者凭证

发票管理办法第三十三条规定，单位和个人从中国境外取得的与纳税有关的发票或者凭证，税务机关在纳税审查时有疑义的，可以要求其提供境外公证机构或者注册会计师的确认证明，经税务机关审核认可后，方可作为记账核算的凭证。

《国家税务总局关于印发〈进一步加强税收征管若干具体措施〉的通知》（国税发〔2009〕114号）规定，未按规定取得的合法有效凭据不得在税前扣除。

条件三：不超过金融企业同期同类贷款利息

企业所得税法实施条例规定，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，准予税前扣除。《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》（国家税务总局公告2011年第34号）第一条同时规定，企

业在按照合同要求首次支付利息并进行税前扣除时，应提供“金融企业的同期同类贷款利率情况说明”，以证明其利息支出的合理性。

“金融企业的同期同类贷款利率情况说明”中，应包括在签订该借款合同当时，本省任何一家金融企业提供同期同类贷款利率情况。该金融企业应为经政府有关部门批准成立的可以从事贷款业务的企业，包括银行、财务公司、信托公司等金融机构。“同期同类贷款利率”是指在贷款期限、贷款金额、贷款担保以及企业信誉等条件基本相同下，金融企业提供贷款的利率。既可以是金融企业公布的同期同类平均利率，也可以是金融企业对某些企业提供的实际贷款利率。

条件四：不超过规定比例

A公司为B公司投资的外商独资企业。根据《国家税务总局关于印发〈特别纳税调整实施办法（试行）〉的通知》（国税发〔2009〕2号）第九条规定，A公司与B公司为关联方。A公司向B公司借款发生的利息支出受国税发〔2009〕2号文件第八十五条和《财政部、国家税务总局关于企业关联方利息支出税前扣除标准有关税收政策问题的通知》（财税〔2008〕121号）第一条规定的比例限制，即：

不得扣除利息支出=年度实际支付的全部关联方利息×（1-标准比例÷关联债资比例），标准比例=2

关联债资比例=年度各月平均关联债权投资之和÷年度各月平均权益投资之和

其中：

各月平均关联债权投资=（关联债权投资月初账面余额+月末账面余额）÷2

各月平均权益投资=（权益投资月初账面余额+月末账面余额）÷2

权益投资为企业资产负债表所列示的所有者权益金额。如果所有者权益小于实收资本（股本）与资本公积之和，则权益投资为实收资本（股本）与资本公积之和；如果实收资本（股本）与资本公积之和小于实收资本（股本）金额，则权益投资为实收资本（股本）金额。

如果A公司关联债资比例超过标准比例的利息支出，要在计算应纳税所得额时扣除，应按国税发〔2009〕2号文件第八十九条规定，A公司应准备、保存、并按税务机关要求提供：（一）企业偿债能力和举债能力分析；（二）企业集团举债能力及融资结构情况分析；（三）企业注册资本等权益投资的变动情况说明；（四）关联债权投资的性质、目的及取得时的市场状况；（五）关联债权投资的货币种类、金额、利率、期限及融资条件；（六）企业提供的抵押品情况及条件；（七）担保人状况及担保条件；（八）同类同期贷款的利率情况及融资条件；（九）可转换公司债券的转换条件；（十）其他能够证明符合独立交易原则的资料等同期资料，证明关联债权投资金额、利率、期限、融

资条件以及债资比例等均符合独立交易原则。

假定，A公司可向B公司借入5 000万美元，借款合同到期日，A公司向B公司支付本金5 000万美元和利息250万美元并按规定扣缴B公司税款。该日人民币汇率中间价为6元/美元。A公司取得B公司开具250万美元的利息凭证（形式发票）。假定金融企业同期同贷利率为6%，A公司关联债资比例为3。则A公司可税前扣除的利息支出计算过程如下。

超过金融企业同期同贷利息： $5\,000 \times 6 \times 0.5 \times (10\% - 6\%) = 600$ （万元），该利息支出不得税前扣除。

超过标准比例部分利息： $5\,000 \times 6 \times 0.5 \times 6\% \times (1 - 2 \div 3) = 300$ （万元），该利息支出除A公司向主管税务机关提交相关同期资料，并能证明该交易等符合独立交易原则外，不得税前扣除。

如A公司能准备、保存并向主管税务机关提交同期资料证明符合独立交易原则的，准予税前扣除的利息支出为： $250 \times 6 - 600 = 900$ （万元），如A公司无法向税务机关提交同期资料证明符合独立交易原则的，准予税前扣除的利息支出为： $250 \times 6 - 600 - 300 = 600$ （万元）。

企业所得税减免所得如何分摊费用

李剑文 钟小飞

企业所得税法实施条例第一百零二条规定，企业同时从事适用不同企业所得税待遇项目的，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。分摊比例可以按照投资额、销售收入、资产额、人员工资等参数确定。

分摊计算

期间费用指不能直接归属于某个特定产品成本的费用，如广告和业务宣传费、业务招待费等。由于期间费用没有一个明确的归属，税法明确可在税前扣除的期间费用必须是合理分摊的费用。所谓合理，《企业所得税年度纳税申报表》A107020《所得减免优惠明细表》应分摊期间费用（第4列）填报说明明确，第4列应分摊期间费用：填报享受所得减免企业所得税优惠的企业，该项目合理分摊的期间费用。合理分摊比例可以按照投资额、销售收入、资产额、人员工资等参数确定。上述比例一经确定，不得随意变更。其中提出的任何一种方法都可以，应根据企业实际情况进行选择。

上述减免所得优惠，要求对项目独立核算，收入、成本能可靠计量，且合理分摊期间费用，再根据减免的具体内容计算减免所得额。这意味着，减免所得额是可以享受优惠的净所得。计算公式：可以享受优惠的净所得=项目收入-项目成本-项目分摊的期间费用。

举例说明

某农业经营企业2014年农业收入3 000万元、其他收入1 000万元，农业营业

成本1 000万元、其他营业成本700万元，期间费用1 000万元，其中包含100万元业务招待费。农业收入所得免征所得税，不考虑其他调整事项。期间费用中业务招待费税前扣除为20万元（发生额60%为60万元，收入5%为20万元，取孰低数），其余的80万元业务招待费需要调整。期间费用按照收入比例分摊，农业收入分摊比例为75%，其他项目分摊比例为25%，农业所得应分摊期间费用 $1\,000 \times 75\% = 750$ （万元），可享受优惠的净所得 $= 3\,000 - 1\,000 - 750 = 1\,250$ （万元）。那么，该企业因业务招待费事项调整增加应纳税所得额80万元，因从事农、林、牧、渔业项目的所得免征所得税调整减少应纳税所得额1 250万元。该企业应纳企业所得税 $= (1\,300 + 80 - 1\,250) \times 25\% = 32.5$ （万元）。

企业认为还可以采取另一种分摊方法，即以纳税调整后的期间费用进行分摊。上例，其他条件不变，分摊的期间费用基数为 $1\,000 - 80 = 920$ （万元），农业所得应分摊期间费用 $= 920 \times 75\% = 690$ （万元），可以享受优惠的净所得 $= 3\,000 - 1\,000 - 690 = 1\,310$ （万元）。该企业因业务招待费事项调整增加应纳税所得额80万元，因从事农、林、牧、渔业项目的所得免征所得税调整减少应纳税所得额1 310万元。该企业应纳企业所得税 $= (1\,300 + 80 - 1\,310) \times 25\% = 17.5$ （万元）。

后一种分摊方法显然对纳税人有利。对于分摊的期间费用基数如何确定，税法并未明确是按纳税调整前还是按纳税调整后的期间费用作为计算基数，希望明确，便于实际操作。

重组政策放宽 纳税如何处理

樊剑英 齐晓倩

当前，我国国民经济进入转型升级阶段，企业重组整合日益加快，《财政部、国家税务总局关于促进企业重组有关企业所得税处理问题的通知》（财税〔2014〕109号）就享受特殊性税务处理的条件明确放宽，为企业重组整合提供了税收助力器。本文以案例形式就股权收购重组方式做如下分析。

1. 股权收购：《财政部、国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕59号）第六条中有关“股权收购，收购企业购买的股权不低于被收购企业全部股权的75%”规定调整为“股权收购，收购企业购买的股权不低于被收购企业全部股权的50%”。原文修改为“股权收购，收购企业购买的股权不低于被收购企业全部股权的50%，且收购企业在该股权收购发生时的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%”。

2. 资产收购：将财税〔2009〕59号文件第六条中有关“资产收购，受让企业收购的资产不低于转让企业全部资产的75%”规定调整为“资产收购，受让企业收购的资产不低于转让企业全部资产的50%”。原文修改为“资产收购，受让企业收购的资产不低于

转让企业全部资产的50%，且受让企业在该资产收购发生时的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%”。

案例分析：A投资公司以10 000万元投资并持有a房地产公司100%的股权，2014年1月1日，A公司拟转让a房地产公司60%的股权（每股市价5元，每股计税基础1元）给B公司，双方作价30 000万元，B公司给A公司其所持有的b公司股权5 000股（每股市价5.2元，每股计税基础1元）作价金额26 000万元，非股权支付金额4 000万元。假定该股权收购交易活动符合特殊性税务处理的条件。那么B公司、A公司如何进行企业所得税处理？

由于收购企业B公司购买被收购企业A公司股权的60%，已经超过50%，并且股权支付金额为86.67%（ $26\,000 \div (26\,000 + 4\,000)$ ），大于85%。因此，符合特殊性税务处理条件，该股权收购交易可以选择按以下规定处理：

1. 被收购企业的股东取得收购企业股权的计税基础，以被收购股权的原有计税基础确定。
2. 收购企业取得被收购企业股权的计税基础，以被收购股权的原有计税基础确定。
3. 收购企业、被收购企业的原有各项资产和负债的计税基础和其他相关所得税事项保持不变。

因此，A公司、B公司的所得税处理如下：

1. A公司收到B公司享有的b公司股权的计税基础为5 200万元（ $10\,000 \times 60\% \times 86.67\%$ ）。

另外，非股权支付金额4 000万元中，根据财税〔2009〕59号文件规定“重组交易各方按照规定符合特殊性税务处理的，对交易中股权支付暂不确认有关资产的转让所得或损失的，其非股权支付仍应在交易当期确认相应的资产转让所得或损失，并调整相应资产的计税基础”。非股权支付对应的资产转让所得或损失=（被转让资产的公允价值-被转让资产的计税基础）×（非股权支付金额÷被转让资产的公允价值）。

A公司收到的非股权支付金额4 000万元所对应的资产转让成本= $10\,000 \times 60\% \times 4000 \div (26\,000 + 4\,000) = 800$ （万元）。

A公司收到的非股权支付金额4 000万元所对应的资产转让所得= $4\,000 - 800 = 3\,200$ （万元）。

《企业会计准则第7号——非货币性资产交换（2006）》规定，非货币性资产交换同时满足下列条件的，应当以公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本，公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益：（一）该项交换具有商业实质；（二）换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。换入资产和换出资产公允价值均能够可靠计量的，应当以换出资产的公允价值作为确定换入资产成本的基础，但有确凿证据

表明换入资产的公允价值更加可靠的除外。A公司和B公司之间的股权交换具有商业实质，按照会计准则应处理如下：

A公司会计处理：

借：长期股权投资——b公司	26 000	
银行存款		4 000
贷：长期股权投资——a公司	6 000	
投资收益		24 000

作为A公司而言，会计确认损益24 000万元，税法要求确认所得3 200万元，所得税汇算清缴需要纳税调减 $24\,000 - 3\,200 = 20\,800$ （万元）。同时，会计上认可取得的b公司股权的账面价值为26 000万元，但是税法上认为取得b公司股权的计税基础为5 200万元，假设以后A公司把b公司的股权全部转让，收入26 000万元，会计处理上认为没有收益，但是税法上会要求调增20 800万元（ $26\,000 - 5\,200$ ），因为税法的计税基础是5 200万元。

A公司在2014年企业所得税年度纳税申报表填报当中，股权收购特殊性税务处理填报A105100表企业重组纳税调整明细表。A105000表“第36行企业重组”账载金额24 000万元，税收金额3 200万元由A105100表自动生成，纳税调减20 800万元。

2. B公司收购A公司享有的a公司60%股权的计税基础为9 200万元（ $5\,200 + 4\,000$ ）。

B公司和A公司之间的股权交换具有商业实质，按照会计准则应处理如下：

借：长期股权投资——a公司	30 000	
贷：长期股权投资——b公司	5 000	
银行存款		4 000
投资收益		21 000

作为B公司而言，会计确认损益21 000万元，税法不确认所得，所得税汇算清缴需要纳税调减21 000万元。同时，会计上认可取得的a公司股权的账面价值为30 000万元，但是税法认可取得a公司股权的计税基础为9 200万元。

B公司年度纳税申报同A公司一样，填报A105100表企业重组纳税调整明细表和A105000表“第36行企业重组”行。

3. 股权收购完成后，B公司、A公司的原有各项资产和负债的计税基础和其他相关所得税事项保持不变。

企业重组业务“新表”如何填报

施志群

自2015年1月1日起，国家税务总局修订的《企业所得税年度纳税申报表（A类，2014年版）》以下简称“申报表”）开始施行。

新表从17张增至41张，其中企业纳税重组活动的纳税申报由原来的“特殊重组”和“一般重组”两项变动为《企业重组纳税调整明细表》（以下简称“明细表”），并对企业的各项重组活动进行了分类，既明确内容、方便纳税人填报，又扩大信息量、有利于税务机关掌握企业的经营变动情况，较为符合当前最新的政策导向。

新表解读

企业重组是指企业在日常经营活动以外发生的法律结构或经济结构重大改变的交易，是企业经营活动中的重要事项。但在旧表中并没有充分的体现其重要性，仅在附表中分列了“特殊重组”和“一般重组”两项，概括性的填写这两项内容不仅不能给税务机关提供足够的信息来掌握企业动态，而且不能很好的适用于现有的政策，不利于企业填报。

在新表中，企业重组包括了债务重组、股权收购、资产收购、企业合并、企业分立和其他六项内容；其中，还重点列出了涉及非货币性资产、跨境重组及控制主体等事项：债务重组项下重点分列了以非货币性资产清偿债务和债转股项目，股权收购项下列出涉及跨境重组的股权收购项目，资产收购项下列出涉及跨境重组的资产收购项目，企业合并被分列为同一控制下企业合并和非同一控制下企业合并两项，以非货币性资产对外投资也在“其他”项下重点提出。

新表除了增加了具体的企业重组项目之外，还根据《关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕59号，以下简称“59号文”）中的要求，对企业重组的税务处理区分不同条件分别适用一般性税务处理和特殊性税务处理。

另外，新表还将旧表中的调增金额和调减金额两项合并为纳税调整金额，并在最后一列填报企业一般性税务处理和特殊性税务处理的纳税调整金额之和，方便税务机关把握企业重组的整体税务调整情况。

尽管税务机关对企业重组活动收集的信息量有所增大，将其单独列出一张表格，但这一调整事项的信息仍然归入《纳税调整项目明细表》中，国家税务总局在填报说明中明确指出，企业重组的新表的最后一行的统计数据要填列在《纳税调整项目明细表》的第36行。

填报说明

对于发生债务重组业务且选择特殊性税务处理（即债务重组所得可以在5个纳税年度均匀计入应纳税所得额）的纳税人，重组日所属纳税年度的以后纳税年度，也在本表进行债务重组的纳税调整。除上述债务重组所得可以分期确认应纳税所得额的企业重组外，其他涉及资产计税基础与会计核算成本差异调整的企业重组，本表不作调整，在《资产折旧、摊销情况及纳税调整明细表》（A105080）进行纳税调整。

本表数据栏设置“一般性税务处理”、“特殊性税务处理”两大栏次，纳税人应根据企业重组所适用的税务处理办法，分别按照企业重组类型进行累计填报。

其中，两大栏次均分别设置载帐金额、税收金额和纳税调整金额三列。载帐金额按会计核算确认，税收金额按税法规定确认，纳税调整金额为前两项之差，（即 $3=2-1$ ， $6=5-4$ ）。

该表另外还设置纳税调整金额一栏，填报第3+6列的金额，即一般性税务处理与特殊性税务处理的纳税调整金额之和。

企业重组有关规定及最新税收优惠政策

纳税人根据《企业所得税年度纳税申报表（A类，2014年版）填报说明》（以下简称“填报说明”），《企业所得税法》，财政部、国家税务总局《关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕59号）（以下简称59号文），国家税务总局《关于发布〈企业重组业务企业所得税管理办法〉的公告》（国家税务总局公告2010年第4号），财政部、国家税务总局《关于中国（上海）自由贸易试验区内企业以非货币性资产对外投资等资产重组行为有关企业所得税政策问题的通知》（财税〔2013〕91号）等相关规定，以及国家统一企业会计制度，填报企业重组的会计核算及税法规定，以及纳税调整情况。

（一）关于促进企业重组有关企业所得税处理问题的通知

需要企业关注的是，59号文对适用特殊性税务处理（“递延的所得税处理”）的条件规定较为严格，导致实践中很多的并购重组交易虽未获得足额的现金但却需要在当期确认和缴纳巨额所得税，不利于企业兼并重组活动的实施。2014年12月，为促进和鼓励企业实施兼并重组，根据国务院《关于进一步优化企业兼并重组市场环境的意见》（国发〔2014〕14号），财政部、国家税务总局《关于促进企业重组有关企业所得税处理问题的通知》（财税〔2014〕109号，以下简称“109号文”）放宽了股权和资产并购适用特殊重组的条件，将股权收购和资产收购中“受让企业收购的资产不低于转让企业全部资产的75%”的规定下调至50%，大大放宽了股权或资产收购交易适用特殊重组的条件，有利于降低股权或资产收购交易的税收负担。

同时，109号文还首次明确了同一控制下的集团内部成员企业之间的股权或资产划转交易适用特殊性税务处理的条件。对100%直接控制的居民企业之间，以及受同一或相同多家居民企业100%直接控制的居民企业之间按账面净值划转股权或资产，凡具有合理商业目的、不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的，股权或资产划转后连续12个月内不改变被划转股权或资产原来实质性经营活动，且划出方企业和划入方企业均未在会计上确认损益的，可以选择按以下规定进行特殊性税务处理：

(1) 划出方企业和划入方企业均不确认所得。

(2) 划入方企业取得被划转股权或资产的计税基础，以被划转股权或资产的原账面净值确定。

(3) 划入方企业取得的被划转资产，应按其原账面净值计算折旧扣除。

企业应当注意新政策的适用，符合109号文规定的应按109号文规定执行。

(二) 关于非货币性资产投资企业所得税政策问题的通知

紧随109号文的脚步，财政部、国家税务总局又下发了《关于非货币性资产投资企业所得税政策问题的通知》（财税〔2014〕116号，以下简称“116号文”），该文对有关非货币性资产对外投资的有关事项作了最新的规定，企业在填报明细表中第13行时应当注意适用最新规定。

116号文的主要内畜是将《国务院关于印发中国（上海）自由贸易试验区总体方案的通知》（国发〔2013〕38号）中5年内递延纳税的政策推广到全国适用，明确规定居民企业（以下简称企业）以非货币性资产对外投资确认的非货币性资产转让所得，可在不超过5年期限内，分期均匀计入相应年度的应纳税所得额，按规定计算缴纳企业所得税。这是国家对企业兼并重组的又一有力的促进政策。

关于116号文，明税有以下几点提供企业注意：

第一，非货币性资产投资递延税务处理的适用范围并没有明确将股票排除在“非货币性”资产之列。

第二，非货币性资产投资的递延税务处理规则仅适用于居民企业，不适用于非居民企业。

第三，发生非货币性资产投资并选择递延税务处理的企业，应注意做好后续股权计税基础调整的管理以及台账登记，防止潜在的税务风险。同时，如果后续股东发生增资或以非货币资产增资的股东又购买其他股东的股权，其后又将其中部分或全部股权转让时，如果确定计税基础，财税〔2014〕116号未予明确。

第四，我们预计发生竞合时，更多的纳税人可能会选择适用财税〔2009〕59号文的特殊性税务处理。只有不符合财税〔2009〕59号文特殊性税务处理规则的非货币性资产投资才会选择适用财税〔2014〕116号文的规定。

第五，企业以非货币性资产对外投资，应于投资协议生效并办理股权登记手续时，确认非货币性资产转让收入的实现，与股权转让的收入确认时点一致。

“新三板”审计需注意的几个问题

史婧怡

“新三板”是指国家级高新科技园区非上市股份公司进入证券公司代办股份转让系统进行股份报价转让，主要是为解决初创期高新技术企业股份转让及融资问题。新三板

市场与沪深交易所都是我国多层次资本市场的重要组成。随着做市商制度的推出和个人投资者适当性标准的修订，三板交易市场将会逐渐活跃起来，可以预见，新三板市场将是我国未来最具成长性和创新活力的市场。笔者曾参与一家新三板企业的挂牌审计。本文结合审计期间的体会谈谈审计应注意的问题。

（一）新三板审计需注意的外围程序

1. 工商查询程序。新进驻一个公司，要全面了解该公司的历史沿革情况。如果仅听公司介绍，从公司获取资料是不够全面的，而去工商局查询，则可以将公司自设立以来的全部情况，包括各项变更资料等全部从第三方获取，这样的证明力更强。

2. 贷款卡查询程序。这个程序一般是在银行询证的时候一并完成。有的公司没有办理银行金融机构的贷款，因此也未办理贷款卡。通常，在一般审计过程中，企业提供说明并未办理贷款卡之后，注册会计师也就不会再要求去刷贷款卡取得企业信用报告，但在新三板业务中，对信息核查很严格，即使企业未办理贷款卡，也会要求企业先行办理贷款卡，然后去中国人民银行取得企业信用报告。

3. 房地产管理局和国土资源局的查询程序。在企业有房产证和土地证原件的情况下，一般审计人员不需要去房地产管理局和国土资源局进行查询，但是这个核查程序律师是一定会去的，审计人员是否需要和律师一起去，可以视项目的具体情况再做判断。但是房屋土地的现场查看也就是盘点程序是不可省略的。

（二）新三板审计需重点关注的两大问题

关于新三板审计，笔者认为需重点关注两个方面：一是关联方披露的问题，二是高新技术企业的所得税税率问题。与一般审计报告的要求稍有不同，在新三板审计报告中，这两个问题需反复与相关券商讨论，才能最终定论。

首先，新三板的适用法规是非上市公众公司监督管理办法，但是在关联方披露方面则要求较高，应参照上市公司信息披露管理办法。

在财务报表附注中，披露关联方一般是按照企业准则的认定标准，对于其他关联方审计期中未发生关联交易的则不予披露。

新三板审计报告中，关联方披露则相对严格，应对所有关联方予以披露，不论审计期是否有交易发生。例如甲公司无全资子公司，只有1家参股公司乙，在乙公司的占股比例7.08%。甲公司股东：A占股比例40%，B占股比例32%，C占股比例15%，D占股比例5%，E占股比例5%，F占股比例3%。A，B，C三人是一致行动人，审计期内，仅B与公司发生了交易。在附注的“关联方及其交易”中需要披露哪些？笔者认为，应将所有未发生交易的关联方均予以披露：存在控制的关联方A，B，C；其他关联方D，E，F以及公司监事、监事会主席、公司董事、参股公司乙、公司控制人任职董事或董事长的所有公司（包

括公司控制人曾任职董事、董事长但现在已经注销的公司)。

新三板业务中,在关联方和关联方交易的确认问题方面,应避免遗漏关联方,采用全面、谨慎界定关联方、实质重于形式等原则,即与主板原则趋同。

其次,关于高新技术企业的所得移税率认定问题。《国家税务总局关于实加高新技术企业所得税优惠有关问题的通知》(国税函〔2009〕203号)规定,企业取得省、自治区、直辖市、计划单列市高新技术企业认定管理机构颁发的高新技术企业证书后,可持“高新技术企业证书”及其复印件和有关资料,向主管税务机关申请办理减免税手续。手续办理完毕后,高新技术企业可按15%的税率进行所得税预缴申报或享受过渡性税收优惠。

例如2012年11月20日湖北省科学拉术厅对甲公司拟认定为高新技术企业进行了公示。公示之日起15日内并无异议,甲公司虽尚未取得高新技术证书,但是已经收到东湖新技术开发区科技和创新局的高新技术奖励1万元。问题:甲公司是否可以于2012年执行15%的优惠税率?

在一般审计中,对于虽未取得高新技术企业证书,但是已过公示期并无异议,且已经收到高新技术奖励的企业,一般情况下,2012年11月可认定为高新技术企业,证书的发证日期也会在2012年11月,因此可以在2012年按照优惠税率计算所得税。但是新三板中,对于是否取得高新技术企业证书这点上把关较为严格。甲公司需在2013年4月30日前提交所得税汇算清缴,如在提交前仍未取得高新技术企业证书,则无法在2012年按照优惠税率计算所得税。

离岸价不一致 如何申报出口退税

问: 我公司2014年11月出口一笔货物,海关出具的报关单上注明的成交方式为CNF,运费为3600美元。而实际情况是成交方式为CIF,3600美元仅为一个集装箱的运费,此次出口有5个集装箱,共计18000美元,运费629美元,由此导致我公司开具的出口发票和海关报关单货物出口离岸价不一致。我公司该如何申报出口退税?

答: 《财政部、国家税务总局关于出口货物劳务增值税和消费税政策的通知》(财税〔2012〕39号)第四条第一项规定,生产企业出口货物劳务(进料加工复出口货物除外)增值税退(免)税的计税依据,为出口货物劳务的实际离岸价(FOB)。实际离岸价应以出口发票上的离岸价为准,但如果出口发票不能反映实际离岸价,主管税务机关有权予以核定。

《国家税务总局关于〈出口货物劳务增值税和消费税管理办法〉有关问题的公告》(国家税务总局公告2013年第12号)第二条第九项规定,生产企业申报免抵退税时,若报送的《生产企业出口货物免、抵、退税申报明细表》中的离岸价与相应出口货物报关单上的离岸价不一致的,应按主管税务机关的要求填报《出口货物离岸价差异原因说明表》。

所以，您可以申报出口退税，须依据实际发生的正确的出口离岸价录入出口退税申报系统来申报退税，在申报出口退税时除了提供正常申报的退税资料外，须提供《出口货物离岸价差异原因说明表》。

陈安郎

预缴汇率不同如何进行所得税处理

问：近日，税务机关接到某企业财务人员的电话咨询。该企业为一家外资企业，以美元计算所得，按季度预缴企业所得税，年终汇算清缴。但由于季度预缴和年终汇算清缴时汇率不一致汇算清缴时应如何进行所得税处理？

答：企业所得税法第五十六条规定，依照企业所得税法缴纳的企业所得税，以人民币计算。所得以人民币以外的货币计算的，应当折合成人民币计算并缴纳税款。企业所得税法实施条例第一百三十条规定，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。

因此，该公司企业所得税预缴和汇算清缴时汇率不一致的部分，不需要重新折合计算，汇算清缴时仅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，再计算应纳税额即可。

出售固定资产如何计算应缴增值税

问：我司为一般纳税人，2014年12月处置一批2009年之前购入的固定资产，现取得变卖收入13 500，应按 $13\,500 \div (1+3\%) \times 2\%$ 计算增值税还是 $13\,500 \div (1+4\%) \times 2\%$ 呢？有相关法规吗？

答：1、应按 $13\,500 \div (1+3\%) \times 2\%$ 计算增值税。

2、可参阅《财政部 国家税务总局关于全国实施增值税转型改革若干问题的通知》「财税〔2008〕170号」：第四条：（三）2008年12月31日以前已纳入扩大增值税抵扣范围试点的纳税人，销售自己使用过的在本地区扩大增值税抵扣范围试点以前购进或者自制的固定资产，按照4%征收率减半征收增值税；

《财政部 国家税务总局关于简并增值税征收率政策的通知》「财税〔2014〕57号」：简并和统一增值税征收率，将6%和4%的增值税征收率统一调整为3%。

《关于简并增值税征收率有关问题的公告》「国家税务总局公告〔2014〕36号」

第六条：纳税人适用按照简易办法依3%征收率减按2%征收增值税政策的，按下列公式确定销售额和应纳税额：

销售额=含税销售额/（1+3%）

应纳税额=销售额×2%

咨询费应代扣哪些税

问：我公司因业务需要聘请了些国内技术顾问费（咨询费），现要支付顾问费，请问我们应代扣哪些税？我企业还有支付给境外个人的技术顾问费，请问我们应代扣什么税？如果对方已到税务机关代开了发票，已扣缴的各项税金，我们是否还代扣？支付给境外的费用，应取得什么票据？

答：1、《营业税改征增值税试点实施办法》财税2013 106号文，三、部分现代服务业：3. 技术咨询服务，是指对特定技术项目提供可行性论证、技术预测、技术测试、技术培训、专题技术调查、分析评价报告和专业知识咨询等业务活动。因此你企业应代扣增值税。《个人所得税法》第二条 下列各项个人所得，应纳个人所得税：一、工资、薪金所得；二、个体工商户的生产、经营所得；三、对企事业单位的承包经营、承租经营所得；四、劳务报酬所得；因此你单位应按劳务报酬代扣个人所得税。

2、《营业税改征增值税试点实施办法》财税2013 106号文 第十条 在境内提供应税服务，是指应税服务提供方或者接受方在境内 第六条 中华人民共和国境外（以下称境外）的单位或者个人在境内提供应税服务，在境内未设有经营机构的，以其代理人为增值税扣缴义务人；在境内没有代理人的，以接受方为增值税扣缴义务人。根据以上条款规定，支付给境外个人的技术顾问费，应代扣增值税。根据以上条款规定，你企业在支付咨询费时，应代扣增值税。

境外个人还应代扣个税：《个人所得税法实施条例》第四条从中国境内取得的所得，是指来源于中国境内的所得；所说的从中国境外取得的所得，是指来源于中国境外的所得。第五条 下列所得，不论支付地点是否在中国境内，均为来源于中国境内的所得：（一）因任职、受雇、履约等而在中国境内提供劳务取得的所得；根据以上条款规定你公司应代扣境外个人所得税。

3、代扣代缴税金，是指未到税务机关缴纳的情况，如果已取得了税务机关的完税税票，你企业不再代扣各项税金。

4、支付给境外单位或者个人的款项，以该单位或者个人的外汇支付凭证、签收单据为合法有效凭证。《发票管理办法》第三十三条规定，单位和个人从中国境外取得的与纳税有关的发票或者凭证，税务机关在纳税审查时有疑义的，可以要求其提供境外公证机构或者注册会计师的确认证明，经税务机关审核认可后，方可作为记账核算的凭证。

喜 讯

一、党支部喜讯

1. 书记经验介绍

2015年4月26日华兴所党支部书记、支委等4人参加中国海峡人才市场流动人才党委举办的2015年第一期流动人才党员支部书记、支委培训班，党支部书记林宝明在培训班上作如何做好党支部工作的经验介绍。

2. 林宝明担任中共福建省注册会计师行业委员会组织委员

2015年中共福建省注册会计师行业委员会印发《关于中共福建省注册会计师行业委员会人员调整的通知》（闽注会行党〔2015〕1号），《中共福建省注册会计师行业委员会工作分工》（闽注会行党〔2015〕3号），福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙）党支部书记林宝明担任中共福建省注册会计师行业委员会组织委员。

二、团支部喜讯

1. 刘芳担任共青团福建省注册会计师行业委员会委员

2015年4月13日中共福建省注册会计师行业委员会印发《关于共青团福建省注册会计师行业委员会人员调整的通知》（闽注会行团〔2015〕5号），福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙）团支部书记刘芳担任共青团福建省注册会计师行业委员会委员。

2. 团支部、团员获得荣誉

2015年5月4日共青团福建省注册会计师行业委员会发布《关于表彰2014年度注册会计师行业先进团组织和先进个人的决定》（闽注会行团〔2015〕4号），福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙）团支部被评为五四红旗团支部，福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙）郭振宏、林海二位同志荣获青年五四奖章，福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙）团支部团员陈鉴、周婷评为全省注册会计师行业优秀共青团员。

华兴所党支部

华兴所团支部

青春之歌

有人说，青春是一首歌，回荡着欢快、美妙的旋律；有人说青春是一幅画，镌刻着瑰丽、浪漫的色彩。1919年5月4日这一天，为了争取光明、为了祖国的独立和富强，一群意气风发的青年用他们的热血和生命谱写了一曲最壮丽的青春之歌，绘就了一幅最宏伟的青春图画。如今，“五四”运动已作为光辉的一页载入了中华民族的史册。然而，“五四”绝不仅仅是一个历史事件，它更是一种精神。

我很庆幸自己生在新时代，长在红旗下，如今我们的祖国繁荣昌盛，人民的生活幸福安宁，处处充满了和谐，但我们不可就此高枕无忧，要时刻谨记革命先辈的牺牲和奉献，幸福生活的来之不易。在和平年代，虽然没有枪林弹雨、硝烟弥漫的战争，但在经

济飞速发展的时代，社会又赋予了我们极大的竞争与挑战。毛泽东主席曾经说过：世界是你们的，也是我们的，但归根结底是你们的，你们年轻人朝气蓬勃，正在兴旺时期，好像早晨八九点钟的太阳，希望寄托在你们身上。李大钊也曾说过青年之字典，无“困难”之字，青年之口头，无“障碍”之语；惟知跃进，惟知雄飞，惟知本其自由之精神，奇僻之思想，锐敏之直觉，活泼之生命，以创造环境，征服历史。我们不能百无聊赖地虚度光阴，应该不辜负党赋予我们的重任，不辜负革命先辈对我们的期许，继续大力弘扬“五四”精神：——爱国主义、无私奉献、民主科学、勇于探索、敢于创新。“五四”精神不只是一个口号，如何弘扬“五四”精神，如何将自己的热血洒向祖国大地，值得每个青年深思。如今信息技术为代表的科技革命突飞猛进，知识与技术更新周期大大缩短，审计行业也面临着机遇与挑战，我们应该将自己的热血投入本职工作中去，与时俱进，不断的更新自己的知识，完善自己的专业技能，培养与客户有效的沟通能力。

业务一部 姜佳序

浅谈会计师事务所人才流失的原因与对策（一）

一、会计师事务所人才流失的原因

会计师事务所的人才流动相当频繁，从表面上看或是因为行业的特殊性，因为事务所工作繁忙，责任重大，要示从业人员体力和智力上必须长期保持高水准状态让其不堪重负。或是因为很多从业人员只是在事务所积累经验，将事务所当做一块跳板，等自己镀金成功便跳槽去自己理想的企事业单位。从深层次方面考虑，会计师事务所人才的流失与会计师事务所本身的组织结构、内部分配制度、培训制度、以及会计师事务所的企业文化都有很大的关系。

1、会计师事务所内部组织结构的不合理。

大多数会计师事务所采用的是职能型组织结构，基层的从业人员占多数，管理人员只有极少数，按照顾客专门化和职能共同组织部门。经过5-7年工作磨练后，面对少数和部门经理职位显然无法满足多数人的晋升需要。根据马斯洛的需要层次理论，职位的晋升是一种自我实现的需要。如果部门经理的人选确实，落选者会一定职务头衔的企业。因此，每年的人事变动通知公布前后，人才流失现象非常严重。

2、内部分配制度不合理。

从会计师事务所分配制度方面来看，会计师事务所往往将各个部门的已有收入水平平均化后，由上至下分配业务。因此，各部门的收入增长速度较慢，且增长的额度有限，相应制约了员工工资的增长速度和最高工资水平。一般而言，会计师事务所初级从业人员（工作两年及两年以下员工）的报酬高于多数行业的初级会计人员。但由于分配体制的制约，工资的增长制度在工作3年以后开始放缓。这三五年的工作时间正是人才的成

熟期。当员工的能力成长速度大于工资拉长速度时，就自然产生了另择高枝的意愿。亚当斯的公平理论认为，使员工感到不公平的主要原因是付出和收获不成正比，最初会影响员工的士气，严重的时候就是跳槽的前兆。会计师事务所现行的分配体制不但不能形成对员工的激励，相反成为不公平的源头，人才的流失在所难免。

3、员工评价考核制度不合理

一般而言，会计师事务所员工评价是按项目或者按年对员工进行绩效考核。考核的内容一般包括工作能力、技术水平、工作表现、工作态度四个方面。考核的方法主要采用自我评估与项目经理、部门经理评估相结合的方式。员工的工资由级别工资、绩效工资、效益提成几个部分组成，但是在不同的会计师事务所这几部分的比例各有不同。员工的升职和加薪基本上是以评估结果为依据，但在执行的时候常常会受到很多主观因素的影响，并且评估的过程不够公开透明，常常造成员工的不满。

4、培训制度不完善

会计师事务所各部门的业务相对固定，员工的服务对象也比较固定。长期从事相对固定的工作，从工作挑战中获得成就感的效用将逐渐递减直至为零，因此，选择离开事务所寻求新的挑战和机会是很自然的事情。在会计变革时期，知识更新速度加快，如果没有有效的培训制度，员工为了实现自身职业规划，选择重新进行系统学习，以谋求更好的发展也是明智之举。

5、“会计师事务所文化”的缺失

当前我国会计师事务所发展不够成熟，数量多，规模小，发展历史短，没有专门培育企业文化的部门，没有长远规划等因素，直接导致各个会计师事务所企业文化底蕴薄浅甚至出现企业文化空白的情况，各个会计师事务所之间除了名称有异，其余基本相似，职能更是大同小异，不是审计就是鉴证，只有专业的员工，任何事务所都可以承担企业审计任务，直接造成员工对事务所的归属感很弱，跳槽率高。目前国内会计师事务所大多没有专门培育事务所文化的部门，从员工的招聘、培训以及正式上岗直至退休或辞职，很少受到事务所企业文化的影响与熏陶，使得员工此所即彼所的心理强烈，因此只要有更好待遇的机会，势必会跳槽。

人力资源部