

漳州市交通发展集团有限公司简介

一、公司概况

漳州市交通发展集团有限公司于2011年经漳州市人民政府批准，由交通系统所属七家单位清产核资、资产评估、股权划转、整合成立，现公司注册资本20亿元，资产总额150亿元，净资产54.7亿元。

二、主要职能

作为漳州市交通建设的投融资主体，依法从事市本级交通项目建设投资、资本运营、交通国有资产的开发、投资、经营和管理。

三、所属子公司

漳州市路桥经营有限公司、福建漳州市长运集团有限公司、福建省漳州公路工程有限公司、福建省轮船有限公司、福建漳州港务有限公司、漳州市交通建设工程质量检测中心、漳州通靖开发有限公司、漳州市通发房地产开发有限公司、漳州市通和建设投资有限公司、漳州市通泰码头有限公司、漳州市通顺交通建设有限公司、漳州厦蓉高速扩建工程有限公司、漳州兴路贸易有限公司等。

地址：漳州市龙文区水仙大街交通服务指挥中心附属楼二楼

邮政编码：363000

电话：0596-2133653

传真：0596-2123681



华兴会计师

独立 客观 公正
优质 廉洁 高效

06
2015



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

福建省财政厅总会计师万崇伟 到福建华兴会计师事务所调研



省财政厅总会计师万崇伟到华兴所调研



华兴所首席合伙人林宝明汇报华兴所发展情况

福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙） 召开合伙人大会



华兴所召开2015年合伙人大会



首席合伙人林宝明作2014年工作报告



万崇伟作重要讲话，要求华兴所在新常态下有新作为



省财政厅会计处处长黄卓阳肯定了华兴所三十多年来的成绩



管理合伙人刘延东作2014年财务决算和利润分配报告及2015年预算报告



管理合伙人童益恭主持会议



省注册协理秘书长翁国雄希望华兴所进一步发展做强做大



省财政厅领导与华兴所领导合影



合伙事务监督人袁军在会上发言



大会无计名投票表决通过各项决议

目 录

法规选载

关于印发《会计师事务所从事中国内地企业境外 上市审计业务暂行规定》的通知 (财会〔2015〕9号)	3
关于中国(福建)自由贸易试验区有关进口 税收政策的通知 (财关税〔2015〕22号)	4
关于明确部分增值税优惠政策审批事项取消后 有关管理事项的公告 (国家税务总局公告2015年第38号)	5
关于取消两项消费税审批事项后有关管理问题 的公告 (国家税务总局公告2015年第39号)	6
关于资产(股权)划转企业所得税征管问题的公告 (国家税务总局公告2015年第40号)	6
关于发布《税收减免管理办法》的公告 (国家税务总局公告2015年第43号)	7
关于高新技术企业职工教育经费税前 扣除政策的通知 (财税〔2015〕63号)	9

会 计

集团公司多级次持股合并如何处理	10
会计政策变更中相关问题管见	12
小微企业免征税费如何进行会计处理	14
免抵退税不得免征和抵扣税额的税务与 会计处理差异分析	15
可供出售权益投资减值转回的会计处理	18
政府补助特殊业务的会计与税务处理	20
研发费用的会计和税务处理	23

税收

居民企业境外所得税收抵免如何计算	24
外币非货币性往来可确认汇兑损益吗	26

关联方资金占用费的税务处理例解	27
小型微利企业税收优惠应该这样算	28
计算房产税不可忽视的几个细节	29
特殊收入如何进行所得税处理	30
六类纳税人应办理扣缴税款登记	32
营改增企业购进货物被没收 进项税额不能抵扣	33

审 计

关联方交易舞弊审计三要点	33
--------------	----

咨 询 信 箱

公益性捐赠超额部分能否递延到以后年度扣除	36
出口货物发生折让是否需要补税	36
跨地区经营建筑营业部如何缴纳企业所得税	36
关于并购重组募集配套资金计算比例、用途等问题与解答	37
贷款损失准备如何税前扣除	37
销售货物并负责运输如何纳税	38

企 业 文 化

福建省财政厅总会计师万崇伟深入福建华兴会计师事务所调研	38
浅谈会计师事务所人才流失的原因与对策(二)	39

关于印发《会计师事务所从事中国内地企业境外上市审计业务暂行规定》的通知

财会〔2015〕9号

为规范会计师事务所从事中国内地企业境外上市审计行为，促进境内外会计师事务所依法开展业务合作，维护投资者利益和资本市场秩序，根据《中华人民共和国注册会计师法》和其他有关法律法规，财政部制定了《会计师事务所从事中国内地企业境外上市审计业务暂行规定》，现予印发，自2015年7月1日起施行。

财政部

2015年5月26日

附件：

会计师事务所从事中国内地企业境外上市 审计业务暂行规定

第一条 为规范会计师事务所从事中国内地企业境外上市审计行为，促进境内外会计师事务所依法开展业务合作，维护投资者利益和资本市场秩序，根据《中华人民共和国注册会计师法》和其他有关法律法规，制定本暂行规定。

本暂行规定所称的境外上市审计业务，是指会计师事务所提供的与中国内地企业直接或间接在境外发行股票、债券或其他证券并上市（含拟上市，下同）相关的财务报告审计以及上市后年度财务报告审计等服务。

中国内地企业直接或间接在境外发行股票、债券或其他证券并上市的相关审计业务不属于临时执业范畴，境外会计师事务所不得通过临时执业方式入境执行相关业务。

在中国内地依法设立且由香港特别行政区、澳门特别行政区和台湾地区投资者直接或间接持有百分之五十以上股份、股权、财产份额、表决权或其他类似权益的企业，其境外上市审计不适用本暂行规定。

中国内地企业依法自主选择符合上市地法规制度和监管要求的中国内地会计师事务所或境外会计师事务所为其提供境外上市审计服务。

经境外监管机构认可，获准为中国内地企业境外上市提供审计服务的中国内地会计师事务所，应当按照法律法规和执业准则执行相关审计业务。

中国内地企业依法委托境外会计师事务所审计的，该受托境外会计师事务所应当与中国内地会计师事务所开展业务合作。双方应当签订业务合作书面协

议，自主协商约定业务分工以及双方的权利和义务，其中在境内形成的审计工作底稿应由中国内地会计师事务所存放在境内。

外国会计师事务所受托开展中国内地企业境外上市审计业务的，应当优先与中国内地依法设立、具有首次公开发行财务报告审计或上市后年度财务报告审计经验、执业质量和职业道德良好且最近3年内未因执业行为受到暂停执业6个月以上行政处罚的合伙制（含特殊的普通合伙）会计师事务所开展业务合作。

受托的外国会计师事务所依法承担审计责任。

中国香港特别行政区、澳门特别行政区和台湾地区会计师事务所受托开展中国内地企业境外上市审计业务的，应当优先与中国内地依法设立、拥有25名以上中国注册会计师、执业质量和职业道德良好且最近3年内未因执业行为受到暂停执业6个月以上行政处罚的会计师事务所开展业务合作。

受托的香港特别行政区、澳门特别行政区和台湾地区会计师事务所依法承担审计责任，同时在业务合作中享有业务分派、利益分配等主导权利。

境外会计师事务所从事中国内地企业境外上市审计业务的，应当在入境执行审计业务前至少提前7日向中国内地企业所在地省级财政部门报备（具体格式见附1），并抄送财政部。同时，应提供与委托企业签订的审计业务约定书复印件以及与中国内地会计师事务所签订的业务合作书面协议复印件。

境外会计师事务所未及时报备或报备信息（含审计业务约定书和业务合作书面协议）不真实、不完整的，由省级以上财政部门予以通报，责令限期改正并转送其所在国家（地区）有关监管机构处理；情节严重的，予以公告，自公告日起5年内不得从事中国内地企业境外上市审计业务。

境外会计师事务所未按规定与中国内地会计师事务所合作开展审计业务或保存审计工作底稿的，由省级以上财政部门责令限期改正；限期未改正并违规执业的，由省级以上财政部门予以公告，自公告日起5年内不得从事中国内地企业境外上市审计业务。

境外会计师事务所从事中国内地企业境外上市审计业务的，应当在业务报告日后60日内向中国内地企业所在地省级财政部门书面报告与中国内地会计师事务所开展业务合作的情况（具体格式见附2），并抄送财政部。

境外会计师事务所逾期不报告或报告信息不真实、不完整的，由省级以上财政部门予以通报，责令限期改正并转送其所在国家（地区）有关监管机构处理；情节严重的，予以公告，自公告日起5年内不得从事中国内地企业境外上市审计业务。

中国内地会计师事务所从事中国内地企业境外上市审计业务的，每年应当按照《会计师事务所审批和监督暂行办法》（财政部令第24号）的规定报备上一年度执行中国内地企业境外上市审计业务情况，有关具体要求按照财政部对年度报备工作的规定执行。逾期不报备或报备信息不真实、不完整的，由所在地省级财政部门予以通报，责令限期改正并列为重点监管对象。

中国内地企业委托境外会计师事务所提供境外上市审计服务的，应当提示境外会计师事务所优先选择符合本暂行规定第六条至第七条规定的中国内地会计师事务所开展业务合作。

中国内地企业与为其提供境外上市审计服务的会计师事务所应当严格遵守《关于加强在境外发行证券与上市相关保密和档案管理工作的规定》（中国证券监督管理委员会 国家保密局 国家档案局公告〔2009〕29号）。

中国内地企业境外上市涉及法律诉讼等事项需由境外司法部门或监管机构调阅审计工作底稿的，或境外监管机构履行监管职能需调阅审计工作底稿的，按照境内外监管机构达成的监管协议执行。

本暂行规定所称的境外会计师事务所，包括依法设立的外国会计师事务所、中国香港特别行政区会计师事务所、中国澳门特别行政区会计师事务所和台湾地区会计师事务所。

本暂行规定自2015年7月1日起施行。

附：

1. 境外会计师事务所入境执行审计业务信息报备表（略）
2. 境外会计师事务所与中国内地会计师事务所业务合作报告表（略）

关于中国（福建）自由贸易试验区 有关进口税收政策的通知

财关税〔2015〕22号

为贯彻落实《中国（福建）自由贸易试验区总体方案》中的相关政策，现就中国（福建）自由贸易试验区（以下简称自贸试验区）有关进口税收政策通知如下：

一、中国（上海）自由贸易试验区已经试点的进口税收政策原则上可在自贸试验区进行试点。

二、选择性征收关税政策在自贸试验区内的海关特殊监管区域进行试点，即对设在自贸试验区海关特殊监管区域内的企业生产、加工并经“二线”销往内地的货物照章征收进口环节增值税、消费税，根据企业申请，试行对该内销货物按其对应进口料件或按实际报验状态征收关税的政策。

三、在严格执行货物进出口税收政策前提下，允许在自贸试验区海关特殊监管区域内设立保税展示交易平台。

四、在确保有效监管前提下，在自贸试验区海关特殊监管区域探索建立货物实施状态分类监管模式。

五、自贸试验区内的海关特殊监管区域实施范围和税收政策适用范围维持不变。平潭综合实验区税收优惠政策不适用于自贸试验区内其他区域。

本通知自自贸试验区挂牌成立之日起执行。

财政部 海关总署 国家税务总局

2015年5月20日

关于明确部分增值税优惠政策审批事项 取消后有关管理事项的公告

国家税务总局公告2015年第38号

根据《国务院关于取消和调整一批行政审批项目等事项的决定》（国发〔2015〕11号），拍卖行拍卖免税货物免征增值税等5项增值税优惠政策执行中涉及的审核、审批工作程序已取消，现就其后续管理事项公告如下：

一、纳税人享受下列增值税优惠政策，其涉及的税收审核、审批工作程序取消，改为备案管理。

（一）承担粮食收储任务的国有粮食企业、经营免税项目的其他粮食经营企业以及有政府储备食用植物油销售业务企业免征增值税的审核。

（二）拍卖行拍卖免税货物免征增值税的审批。

（三）随军家属就业免征增值税的审批。

（四）自主择业的军队转业干部就业免征增值税的审批。

（五）自谋职业的城镇退役士兵就业免征增值税的审批。

二、纳税人享受上述增值税优惠政策，按以下规定办理备案手续。

（一）纳税人应在享受税收优惠政策的首个纳税申报期内，将备案材料作为申报资料的一部分，一并提交主管税务机关。

每一个纳税期内，拍卖行发生拍卖免税货物业务，均应在办理纳税申报时，向主管税务机关履行免税备案手续。

（二）纳税人在符合减免税条件期间内，备案资料内容不发生变化的，可进行一次性备案。

（三）纳税人提交的备案资料内容发生变化，如仍符合减免税规定，应在发生变化的次月纳税申报期内，向主管税务机关进行变更备案。如不再符合减免税规定，应当停止享受减免税，按照规定进行纳税申报。

三、纳税人对备案资料的真实性和合法性承担责任。

四、纳税人提交备案资料包括以下内容：

（一）减免税的项目、依据、范围、期限等；

（二）减免税依据的相关法律、法规、规章和规范性文件要求报送的材料。

五、主管税务机关对纳税人提供的备案材料的完整性进行审核，不改变纳税人真实申报的责任。

六、本公告施行前，纳税人享受上述增值税优惠政策已经履行了相关审核、审批程序的，可不再办理资料备案。但本公告施行后，纳税人减免税条件、内容发生改变的，则应按本公告规定，向主管税务机关提交备案资料，办理享受优惠政策备案手续。

七、各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局，可按本公告规定，补充制定本地区上述增值税优惠政策涉及的税收审核、审批工作程序取消后的后续管理措施。

八、本公告自公布之日起施行。《财政部 国家税务总局关于粮食企业增值税征免问题的通知》（财税字〔1999〕198号）第五条中“承担粮食收储任务的国有粮食购销企业和经营本通知所列免税项目的其他粮食经营企业，以及有政府储备食用植物油销售业务的企业，均需经主管税务机关审核认定免税资格，未报经主管税务机关审核认定，不得免税”及“经国家税务局审核无误后予以免税”内容同时废止。

《国家税务总局关于拍卖行取得的拍卖收入征收增值税、营业税有关问题的通知》（国税发〔1999〕40号）第一条中“经拍卖行所在地县级主管税务机关批准”内容同时废止。

《财政部 国家税务总局关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2013〕106号）附件3第一条第（十）款中“但税务部门应当进行相应的审查认定”、第（十一）款中“经主管税务机关批准”和第（十二）款中“税务机关审核”内容同时废止。

国家税务总局

2015年5月19日

关于取消两项消费税审批事项后有关管理问题的公告

国家税务总局公告2015年第39号

根据《国务院关于取消和调整一批行政审批项目等事项的决定》（国发〔2015〕11号）规定，现就取消“消费税税款抵扣审核”和“成品油消费税征税范围认定”审批事项后有关管理问题公告如下：

一、纳税人以外购、进口、委托加工收回的应税消费品（以下简称外购应税消费品）为原料连续生产应税消费品，准予按现行政策规定抵扣外购应税消费品已纳消费税税款。

经主管税务机关核实上述外购应税消费品未缴纳消费税的，纳税人应将已抵扣的消费税税款，从核实当月允许抵扣的消费税中冲减。

二、纳税人生产《国家税务总局关于消费税有关政策问题的公告》（国家税务总局公告2012年第47号）第一条第（二）款符合国家标准、石化行业标准的产品和第二条沥青产品的，在取得

省级以上（含）质量技术监督部门出具的相关产品质量检验证明的当月起，不征收消费税。

经主管税务机关核实纳税人在取得产品质量检验证明之前未申报缴纳消费税的，应按规定补缴消费税。

三、本公告自发布之日起施行。《国家税务总局关于进一步加强消费税纳税申报及税款抵扣管理的通知》（国税函〔2006〕769号）第二条第（二）款、《国家税务总局关于消费税有关政策问题的公告》（国家税务总局公告2012年第47号）第一条第（二）款及第二条中“且纳税人事先将省级以上（含）质量技术监督部门出具的相关产品质量检验证明报主管税务机关进行备案的”内容同时废止。

国家税务总局

2015年5月22日

关于资产（股权）划转企业所得税征管问题的公告

国家税务总局公告 2015 年第 40 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《通知》）下发后，各地陆续反映在企业重组所得税政策执行过程中有些征管问题亟需明确。经研究，现就股权或资产划转企业所得税征管问题公告如下：

一、《通知》第三条所称“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”，限于以下情形：

（一）100%直接控制的母子公司之间，母公司向子公司按账面净值划转其持有的股权或资产，母公司获得子公司100%的股权支付。母公司按增加长期股权投资处理，子公司按接受投资（包括资本公积，下同）处理。母公司获得子公司股权的计税基础以划转股权或资产的原计税基础确定。

（二）100%直接控制的母子公司之间，母公司向子公司按账面净值划转其持有的股权或资产，母公司没有获得任何股权或非股权支付。母公司按冲减实收资本（包括资本公积，下同）处理，子公司按接受投资处理。

（三）100%直接控制的母子公司之间，子公司向母公司按账面净值划转其持有的股权或资产，子公司没有获得任何股权或非股权支付。母公司按收回投资处理，或按接受投资处理，子公司按冲减实收资本处理。母公司应按被划转股权或资产的原计税基础，相应调减持有子公司股权的计税基础。

（四）受同一或相同多家母公司100%直接控制的子公司之间，在母公司主导下，一家子公

公司向另一家子公司按账面净值划转其持有的股权或资产，划出方没有获得任何股权或非股权支付。划出方按冲减所有者权益处理，划入方按接受投资处理。

二、《通知》第三条所称“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”，是指自股权或资产划转完成日起连续12个月内不改变被划转股权或资产原来实质性经营活动。

股权或资产划转完成日，是指股权或资产划转合同（协议）或批复生效，且交易双方已进行会计处理的日期。

三、《通知》第三条所称“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”，是指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计税基础确定。

《通知》第三条所称“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”，是指划入方企业取得的被划转资产，应按被划转资产的原计税基础计算折旧扣除或摊销。

四、按照《通知》第三条规定进行特殊性税务处理的股权或资产划转，交易双方应在协商一致的基础上，采取一致处理原则统一进行特殊性税务处理。

五、交易双方应在企业所得税年度汇算清缴时，分别向各自主管税务机关报送《居民企业资产（股权）划转特殊性税务处理申报表》（详见附件）和相关资料（一式两份）。

相关资料包括：

1. 股权或资产划转总体情况说明，包括基本情况、划转方案等，并详细说明划转的商业目的；
2. 交易双方或多方签订的股权或资产划转合同（协议），需有权部门（包括内部和外部）批准的，应提供批准文件；
3. 被划转股权或资产账面净值和计税基础说明；
4. 交易双方按账面净值划转股权或资产的说明（需附会计处理资料）；
5. 交易双方均未在会计上确认损益的说明（需附会计处理资料）；
6. 12个月内不改变被划转股权或资产原来实质性经营活动的承诺书。

六、交易双方应在股权或资产划转完成后的下一年度的企业所得税年度申报时，各自向主管税务机关提交书面情况说明，以证明被划转股权或资产自划转完成后连续12个月内，没有改变原来的实质性经营活动。

七、交易一方在股权或资产划转完成后连续12个月内发生生产经营业务、公司性质、资产或股权结构等情况变化，致使股权或资产划转不再符合特殊性税务处理条件的，发生变化的交易一方应在情况发生变化的30日内报告其主管税务机关，同时书面通知另一方。另一方应在接到通知后30日内将有关变化报告其主管税务机关。

八、本公告第七条所述情况发生变化后60日内，原交易双方应按以下规定进行税务处理：

（一）属于本公告第一条第（一）项规定情形的，母公司应按原划转完成时股权或资产的公允价值视同销售处理，并按公允价值确认取得长期股权投资的计税基础；子公司按公允价值确认划入股权或资产的计税基础。

属于本公告第一条第（二）项规定情形的，母公司应按原划转完成时股权或资产的公允价值视同销售处理；子公司按公允价值确认划入股权或资产的计税基础。

属于本公告第一条第（三）项规定情形的，子公司应按原划转完成时股权或资产的公允价值视同销售处理；母公司应按撤回或减少投资进行处理。

属于本公告第一条第（四）项规定情形的，划出方应按原划转完成时股权或资产的公允价值视同销售处理；母公司根据交易情形和会计处理对划出方按分回股息进行处理，或者按撤回或减少投资进行处理，对划入方按以股权或资产的公允价值进行投资处理；划入方按接受母公司投资处理，以公允价值确认划入股权或资产的计税基础。

（二）交易双方应调整划转完成纳税年度的应纳税所得额及相应股权或资产的计税基础，向各自主管税务机关申请调整划转完成纳税年度的企业所得税年度申报表，依法计算缴纳企业所得税。

九、交易双方的主管税务机关应对企业申报适用特殊性税务处理的股权或资产划转加强后续管理。

十、本公告适用2014年度及以后年度企业所得税汇算清缴。此前尚未进行税务处理的股权、资产划转，符合《通知》第三条和本公告规定的可按本公告执行。

附件：居民企业资产（股权）划转特殊性税务处理申报表（略）

国家税务总局

2015年5月27日

关于发布《税收减免管理办法》的公告

国家税务总局公告 2015 年第 43 号

为贯彻落实国务院行政审批制度改革精神，进一步做好减免税管理有关工作，现将国家税务总局修订后的《税收减免管理办法》予以发布，自2015年8月1日起施行。

税收减免管理办法

为了规范和加强减免税管理工作，根据《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称税收征管法）及其实施细则和有关税收法律、法规对减免税的规定，制定本办法。

本办法所称的减免税是指国家对特定纳税人或征税对象，给予减轻或者免除税收负担

的一种税收优惠措施，包括税基式减免、税率式减免和税额式减免三类。不包括出口退税和财政部门办理的减免税。

各级税务机关应当遵循依法、公开、公正、高效、便利的原则，规范减免税管理，及时受理和核准纳税人申请的减免税事项。

减免税分为核准类减免税和备案类减免税。核准类减免税是指法律、法规规定应由税务机关核准的减免税项目；备案类减免税是指不需要税务机关核准的减免税项目。

纳税人享受核准类减免税，应当提交核准材料，提出申请，经依法具有批准权限的税务机关按本办法规定核准确认后执行。未按规定申请或虽申请但未经有批准权限的税务机关核准确认的，纳税人不得享受减免税。

纳税人享受备案类减免税，应当具备相应的减免税资质，并履行规定的备案手续。

纳税人依法可以享受减免税待遇，但是未享受而多缴税款的，纳税人可以在税收征管法规定的期限内申请减免税，要求退还多缴的税款。

纳税人实际经营情况不符合减免税规定条件的或者采用欺骗手段获取减免税的、享受减免税条件发生变化未及时向税务机关报告的，以及未按照本办法规定履行相关程序自行减免税的，税务机关依照税收征管法有关规定予以处理。

纳税人申请核准类减免税的，应当在政策规定的减免税期限内，向税务机关提出书面申请，并按要求报送相应的材料。

纳税人对报送材料的真实性和合法性承担责任。

（一）申请的减免税项目，依法不需要由税务机关核准后执行的，应当即时告知纳税人不受理；

（二）申请的减免税材料存在错误的，应当告知并允许纳税人更正；

（三）申请的减免税材料不齐全或者不符合法定形式的，应当场一次性书面告知纳税人；

（四）申请的减免税材料齐全、符合法定形式的，或者纳税人按照税务机关的要求提交全部补正减免税材料的，应当受理纳税人的申请。

税务机关受理或者不予受理减免税申请，应当出具加盖本机关专用印章和注明日期的书面凭证。

减免税的审核是对纳税人提供材料与减免税法定条件的相关性进行审核，不改变纳税人真实申报责任。

减免税申请符合法定条件、标准的，税务机关应当在规定的期限内作出准予减免税的书面决定。依法不予减免税的，应当说明理由，并告知纳税人享有依法申请行政复议以及提

起行政诉讼的权利。

纳税人在减免税书面核准决定未下达之前应按规定进行纳税申报。纳税人在减免税书面核准决定下达之后,所享受的减免税应当进行申报。纳税人享受减免税的情形发生变化时,应当及时向税务机关报告,税务机关对纳税人的减免税资质进行重新审核。

备案类减免税的实施可以按照减轻纳税人负担、方便税收征管的原则,要求纳税人在首次享受减免税的申报阶段在纳税申报表中附列或附送材料进行备案,也可以要求纳税人在申报征期后的其他规定期限内提交报备资料进行备案。

纳税人随纳税申报表提交附送材料或报备材料进行备案的,应当在税务机关规定的减免税期限内,报送以下资料:

- (一) 列明减免税的项目、依据、范围、期限等;
- (二) 减免税依据的相关法律、法规规定要求报送的材料。

纳税人对报送材料的真实性和合法性承担责任。

税务机关对纳税人提请的减免税备案,应当根据以下情况分别作出处理:

- (一) 备案的减免税材料存在错误的,应当告知并允许纳税人更正;
- (二) 备案的减免税材料不齐全或者不符合法定形式的,应当场一次性书面告知纳税人;
- (三) 备案的减免税材料齐全、符合法定形式的,或者纳税人按照税务机关的要求提交全部补正减免税材料的,应当受理纳税人的备案。

税务机关受理或者不予受理减免税备案,应当出具加盖本机关专用印章和注明日期的书面凭证。

备案类减免税的审核是对纳税人提供资料完整性的审核,不改变纳税人真实申报责任。

税务机关对备案材料进行收集、录入,纳税人在符合减免税资质条件期间,备案材料一次性报备,在政策存续期可一直享受。

纳税人享受备案类减免税的,应当按规定进行纳税申报。纳税人享受减免税到期的,应当停止享受减免税,按照规定进行纳税申报。纳税人享受减免税的情形发生变化时,应当及时向税务机关报告。

税务机关应当结合税收风险管理,将享受减免税的纳税人履行纳税义务情况纳入风险管理,加强监督检查,主要包括:

- (一) 纳税人是否符合减免税的资格条件,是否以隐瞒有关情况或者提供虚假材料等手段骗取减免税;

(二) 纳税人享受核准类减免税的条件发生变化时, 是否根据变化情况经税务机关重新审查后办理减免税;

(三) 纳税人是否存在编造虚假计税依据骗取减免税的行为;

(四) 减免税税款有规定用途的, 纳税人是否按照规定用途使用减免税款;

(五) 减免税有规定减免期限的, 是否到期停止享受税收减免;

(六) 是否存在纳税人应经而未经税务机关批准自行享受减免税的情况;

(七) 已享受减免税是否按时申报。

纳税人享受核准类或备案类减免税的, 对符合政策规定条件的材料有留存备查的义务。纳税人在税务机关后续管理中不能提供相关印证材料的, 不得继续享受税收减免, 追缴已享受的减免税款, 并依照税收征管法的有关规定处理。

税务机关在纳税人首次减免税备案或者变更减免税备案后, 应及时开展后续管理工作, 对纳税人减免税政策适用的准确性进行审核。对政策适用错误的告知纳税人变更备案, 对不应当享受减免税的, 追缴已享受的减免税款, 并依照税收征管法的有关规定处理。

税务机关应当将减免税核准和备案工作纳入岗位责任制考核体系中, 建立税收行政执法责任追究制度:

(一) 建立健全减免税跟踪反馈制度。各级税务机关应当定期对减免税核准和备案工作情况进行跟踪与反馈, 适时完善减免税工作机制;

(二) 建立减免税案卷评查制度。各级税务机关应当建立各类减免税资料案卷, 妥善保管各类案卷资料, 上级税务机关应定期对案卷资料进行评查;

(三) 建立层级监督制度。上级税务机关应建立经常性的监督制度, 加强对下级税务机关减免税管理工作的监督, 包括是否按本办法规定的权限、条件、时限等实施减免税核准和备案工作。

税务机关需要对纳税人提交的减免税材料内容进行实地核实的, 应当指派2名以上工作人员按照规定程序进行实地核查, 并将核查情况记录在案。上级税务机关对减免税实地核查工作量大、耗时长, 可委托企业所在地的区县税务机关具体组织实施。

因税务机关的责任批准或者核实错误, 造成企业未缴或少缴税款, 依照税收征管法的有关规定处理。

税务机关越权减免税的, 除依照税收征管法规定撤销其擅自作出的决定外, 补征应征未征税款, 并由上级机关追究直接负责的主管人员和其他直接责任人员的行政责任; 构成犯罪的, 依法追究刑事责任。

税务机关应对享受减免税企业的实际经营情况进行事后监督检查。检查中, 发现有关专业技术或经济鉴证部门认定失误的, 应及时与有关认定部门协调沟通, 提请纠正后, 及时

取消有关纳税人的优惠资格，督促追究有关责任人的法律责任。有关部门非法提供证明，导致未缴、少缴税款的，依照税收征管法的有关规定处理。

单个税种的减免税核准备案管理制度，依据本办法另行制定。

各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局、地方税务局可根据本办法制定具体实施办法。

本办法自 2015 年 8 月 1 日起施行。《税收减免税管理办法（试行）》（国税发〔2005〕129 号印发）同时废止。

关于高新技术企业职工教育经费税前扣除政策的通知

财税〔2015〕63 号

经国务院批准，现就高新技术企业职工教育经费税前扣除政策通知如下：

一、高新技术企业发生的职工教育经费支出，不超过工资薪金总额8%的部分，准予在计算企业所得税应纳税所得额时扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。

二、本通知所称高新技术企业，是指注册在中国境内、实行查账征收、经认定的高新技术企业。

三、本通知自2015年1月1日起执行。

财政部 国家税务总局

2015 年 6 月 9 日

集团公司多级次持股合并如何处理

杨力生

在企业合并中，往往会遇到多级次合并的问题，比较典型的是集团公司内的母公司及子公司分别持有公司的股权。在此情况下，采用权益法合并及采用成本法合并分别应当如何进行？通过下述案例可以表明，在多级次持股中，成本法合并摒弃了层层需要做权益法调整的弊端。采用平行合并的方法，更为简便。

例：A公司2012年12月31日与甲公司共同出资100万元设立B公司。其中，A公司出资80万元，占有B公司80%的股权；甲公司出资20万元，占有B公司20%的股权。A公司对B公司形成控制。同时，A公司与B公司及乙公司共同出资100万元设立C公司。其中，A公司出资60万元，占有60%的股份；B公司出资10万元，占有10%的股份；乙公司出资30万元占有30%的股份。A公司对C公司形成控制。同时，A、B、C公司与甲公司及乙公司无任何关系。

A、B、C公司2012年及2013年的简易财务报表如表1、表2。

2013年可以采用权益法合并A公司报表或者采用成本法合并A公司报表，分述如下。

作为多级次持股的集团公司采用权益法合并，首先需要将集团内公司的所有存在对集团内部公司投资的公司全部恢复权益法，并且，恢复权益法的基础是下属公司的报表也是权益法恢复的报表。

在该案例中，首先应当恢复B公司的权益法。虽然B公司对C公司只持有10%的股权，但从集团角度而言，该10%的股权也在合并范围内。恢复分录如下。

借：长期投资	10
贷：投资收益	10

此时，B公司的报表转化如表3。

然后在B公司权益法报表的基础上恢复A公司的权益法，分录如下：

借：长期投资——B	40
贷：投资收益——B	40
借：长期投资——C	60
贷：投资收益——C	60

此时A公司的报表如表4。

首先，抵消A、B对C公司的投资：

借：实收资本	100
投资收益	70
少数股东本期收益	30
贷：长期投资	140
少数股东权益	60

然后抵消A对B公司的投资：

借：实收资本	100
投资收益	40
少数股东本期收益	10
贷：长期投资	120
少数股东权益	30

所做核对如下：

当年的少数股东本期收益为40（50×20%+100×30%）。

少数股东权益为90（ $200 \times 30\% + 150 \times 20\%$ ）。

在权益法合并多级次持股公司时，比较重要的有两点：对于被合并企业的投资，不管持股比例多少都要恢复权益法；恢复权益法时所使用的下属子公司的报表也应当是权益法的报表。

使用权益法合并时，由于各级公司都要恢复权益法，实际增加了合并的工作量。如果采用成本法合并，上述工作量将会大大降低。

成本法合并的理念在于先将所有报表加总，然后将少数股东部分剔除。无需进行权益法的恢复对于子公司的实收资本而言，只要根据直接投资比例分成少数股东权益及长期投资即可。对于当年利润，则需要计算有效持股比例，然后计算出少数股东部分即可。仅以上例分述如下：

对于B公司：

首先，抵消B公司的实收资本：

借：实收资本	100
贷：长期投资	80
少数股东权益	20

然后，抵消B公司的当年利润，由于A公司占B公司80%的股权，因此，少数股东占有20%的股权，所以少数股东摊占的利润为8（ $40 \times 20\%$ ）。

借：少数股东本期收益	8
贷：少数股东权益	8

对于C公司：

首先，抵消实收资本：

借：实收资本	100
贷：长期投资	70
少数股东权益	30

然后，抵消当年利润中少数股东所占部分。计算如下：A公司通过B公司对C公司所占比例为8%（ $80\% \times 10\%$ ），因此，总共对C公司的比例为68%（ $60\% + 8\%$ ）。

少数股东所占比例为32%（ $1 - 68\%$ ），少数股东应占利润为32（ $100 \times 32\%$ ）。

借：少数股东本期收益	32
贷：少数股东权益	32

合并结果和权益法合并的结果完全相同。

其实,成本法合并中计算有效持股比例的过程就是权益法合并中少数股东分享子公司利润的过程。仅以上例,按成本法合并的思路如下:C公司的100万元利润中,A公司占有60%,即60万元,B公司占有10%,即10万元。而A公司又占有B公司的80%,因此,B公司的10万元中有2万元要归属于少数股东甲公司。C公司的少数股东乙公司占有C公司的30%,占了30万元,因此,对于C公司的100万元利润而言,甲和乙公司共占32万元;对于B公司的成本法利润40万元而言,甲公司占了8万元,所以少数股东共占了40万元。

按权益法计算的思路如下:C公司的100万元利润中,乙公司占了30万元,B公司的利润为本身利润40万元加上占有C公司的10万元,一共50万元。

在这 50 万元中,甲公司占有了 20%,就是 10 万元,因此,计算出的少数股东本期收益也是 10 万元。

表1 **2012 年12月31日**

	A公司	B公司	C公司
货币资金	110	90	100
长期投资	140	10	
实收资本	200	100	100
未分配利润	50		

表2 2013 年度

	A公司	B公司	C公司
货币资金	150	130	200
长期投资	140	10	
实收资本	200	100	100
未分配利润	90	40	100
收入	120	100	500
成本	80	60	400
投资收益			
本年利润	40	40	100
年初未分配利润	50		
未分配利润	90	40	100

表3

	成本法报表	调查	权益法报表
货币资金	130		130
长期投资	10	10	20
实收资本	100		100
未分配利润	40		50
收入	100		100
成本	60		60
投资收益		10	10
本年利润	40		50
年初未分配利润			
未分配利润	40		50

表4

	成本法报表	调查	权益法报表
货币资金	150		150
长期投资	140	100	240
实收资本	200		200
未分配利润	90		190
收入	120		120
成本	80		80
投资收益		100	100
本年利润	40		140
年初未分配利润	50		50
未分配利润	90		190

会计政策变更中相关问题管见

冷 琳

会计政策变更与会计估计变更在某些情况下不易区分,并且会计政策变更中采用的追溯调整法在涉及所得税业务时非常容易混淆,而在涉及调整变更当期的财务报表相关项目时,目前注会教材篇幅不少,但却没有讲述清楚,使初学者时有雾里看花的感觉。本文结合案例,总结在教学过程中的思考,对此提出个人观点。

目前注会教材将存货发出计量方法的改变作为会计政策变更,而将固定资产折旧方法的变更作为会计估计变更。对此笔者有不同观点。因为我们通常是以变更事项的会计确认、计量基础和列报项目是否发生变更作为区分会计政策变更与会计估计变更的标准。而当存货发出计量方法改变时,并没有改变历史成本的计量属性,也不会涉及要素确认和财务报表列报项目的变更,改变的只是资产负债表中的“存货”、“盈余公积”、“未分配利润”等项目的期末余额和利润表中的“营业成本”、“管理费用”等项目的本期发生额,即只会影响财务报表中相关确定项目的金额或数值;并且原本存货发出的先进先出法或加权平均法等计量方法也只是一种实物发出的假设或者说是估计。它的改变与固定资产由年限平均法变更为双倍余额递减法的折旧方法变更并无本质不同,都应属于会计估计的变更,而非会计政策的变更。

会计政策变更中的追溯调整法涉及的所得税问题,是初学者比较难以掌握的,而将其与前期重大差错更正的涉税问题放一起时,更是难上加难。其实我们可以总结出一个规律:会计政策变更的追溯调整通常不涉及应交税费的调整,但如果政策变更后产生了暂时性差异,应确认相关的递延所得税;而前期重大差错更正时,则可能会涉及应交税费和递延所得税的调整,具体情况要视这个重大差错涉及的损益类事项,会计准则与税法认定的标准或时间是否一致,如果一致则可能会涉及应交税费的调整,如果不一致,则可以不考虑应交税费的调整。例如,企业漏提了上年的产品质量保证费用100万元,由于税法与会计准则对产品质量保证费用认可扣除的时间不同,因此即使更正此重大差错,也不会涉及对上年应交税费的调整;但如果是企业漏提了上年的折旧费用100万元,假定该折旧费用是税法规定可以税前扣除的金额,则会调减上年的应交税费。如果前期重大差错更正时,产生了暂时性差异,应调整递延所得税,这点与追溯调整法一致。下面通过两个例题进行说明:

例1:冬林公司2014年将一栋对外出租的写字楼由成本模式改为公允价值模式进行后续计量。2014年1月1日,该写字楼的原价8 000万元,已计提折旧200万元,公允价值9 600万元。假定税法规定的折旧方法、预计使用年限和净残值与原成本模式的处理相同,企业所得税税率为25%,盈余公积的提取比例为10%。

分析：投资性房地产后续计量由成本模式变更为公允价值模式，属于计量基础改变，是会计政策变更，应采用追溯调整法进行会计处理，但由于税法认可的是该资产原成本模式下的账面价值7 800万元（8 000-200），不认可变更当日的公允价值9 600万元，因此该项变更不会对往年的应交税费产生影响，但由于产生了账面价值9 600万元（变更当日公允价值）大于计税基础7 800万元的应纳税暂时性差异，应确认递延所得税负债。相关会计分录如下：

借：投资性房地产——成本	9 600	
投资性房地产累计折旧		200
贷：投资性房地产		8 000
利润分配——未分配利润		1 800
借：利润分配——未分配利润	450（1 800×25%）	
贷：递延所得税负债		450
借：利润分配——未分配利润	135（1 350×10%）	
贷：盈余公积		135

例2：冬林公司2014年4月发现2013年有一笔销售费用200万元挂在其他应收款账上，未及时结转。假定税法允许调整应交所得税，其他条件同例2。

分析：由于该事项涉及200万元的费用少计，属于重大前期差错，应采用追溯重述法在2014年的财务报表相关项目中进行更正。由于税法允许调整应交所得税，因此差错更正时会计与税法对该笔费用的认定口径一致，不会产生暂时性差异，但应调整应交税费。

相关会计分录如下：

借：以前年度损益调整	200	
贷：其他应收款		200
借：应交税费——应交企业所得税	50（200×25%）	
贷：以前年度损益调整		50
借：利润分配——未分配利润	150	
贷：以前年度损益调整		150
借：盈余公积	15（150×10%）	
贷：利润分配——未分配利润		15

另外笔者认为，重大前期差错更正涉及损益调整时，也可以不通过“以前年度损益调整”科目，直接记入“利润分配——未分配利润”科目，以达到简化与统一核算的双重目标。

目前注会教材对追溯调整法下如何调整变更当期的财务报表，涉及篇幅不短，但却阐述不清，容易让人误以为所有的财务报表项目调整都需要计算会计政策变更的累积影响数。然

而事实并非如此，四张主要财务报表的格式和内容各不相同，调整时要依据具体报表的格式和内容进行：①资产负债表中的各项目金额，是一个历年结转下来的余额，在调整变更当年的年初余额时，就必须计算会计政策变更的累积影响数；②利润表的上年金额，反映的只是会计政策变更前一年的经营成果，因此不必计算累积影响数，只需要将变更前一年的相关损益项目金额按变更后的会计政策调整即可；③现金流量表正表不需要调整，但是上年同期的补充资料相关项目需要根据变更后的会计政策进行相应调整，但这个调整也不需要计算累积影响数；④所有者权益变动表中，设有专门的会计政策变更项目，如果会计政策变更涉及所有者权益项目调整的，变更前一年的调整金额，在“本年金额”下面的“会计政策变更”行相应项目中列报；变更前两年或以前的调整金额，在“上年金额”下面的“会计政策变更”行相应项目中列报，这里可能涉及累积影响数的计算。下面通过一个例题进行说明：

例3：冬林公司2×05年、2×06年分别以300万元和400万元的价格购入A股票和B股票，两只股票均以交易为目的而持有，市价一直高于成本。冬林公司采用成本与市价孰低法对购入股票进行计量，由于会计政策变更，从2×07年起采用公允价值计量。2×05年末、2×06年末A股票公允价值分别为400万元、420万元，2×06年末B股票公允价值为500万元。假定公司适用的所得税税率为25%，按净利润的10%提取盈余公积。

分析：交易性金融资产由成本与市价孰低计量变更为公允价值计量，属于会计政策变更，应采用追溯调整法调整2×07年财务报表的相关比较数据。由于会计与税法对股票持有期间的公允价值变动损益认定的口径不一致，该项调整不涉及应交税费，但会确认由暂时性差异引起的递延所得税。

具体财务报表项目调整如下：

1. 2×07年资产负债表相关项目的年初余额（需计算会计政策变更的累积影响数）：①“交易性金融资产”项目调增： $(420-300) + (500-400) = 220$ （万元）。②“递延所得税负债”项目调增： $220 \times 25\% = 55$ （万元）。③“盈余公积”项目调增： $220 \times (1-25\%) \times 10\% = 16.5$ （万元）。④“未分配利润”项目调增： $220 \times (1-25\%) \times (1-10\%) = 148.5$ （万元）。

2. 2×07年利润表相关项目的上期金额（2006年）：①“公允价值变动收益”项目调增： $(420-400) + (600-500) = 120$ （万元）。②“所得税费用”项目调增： $120 \times 25\% = 30$ （万元）。③“净利润”项目调增： $120-30=90$ （万元）。

3. 2×07年现金流量表补充资料相关项目的上期金额（2×06年）：①“净利润”项目调增90万元；②“公允价值变动损失”项目调减90万元。

4. 2×07年所有者权益变动表相关项目的本年金额和上年金额：①其中本年金额中“会计政策变更”栏调整的是2×06年的数据：“盈余公积”项目调增： $90 \times 10\% = 9$ （万元）；“未分配利润”项目调增： $90-9=81$ （万元）；“所有者权益合计”项目调增90万元。②其中上

年金额中“会计政策变更”栏调整的是2×05年的数据：“盈余公积”项目调增： $(400-300) \times (1-25\%) \times 10\% = 7.5$ （万元）；“未分配利润”项目调增： $75-7.5=67.5$ （万元）；“所有者权益合计”项目调增75万元。

如果冬林公司股票投资的初次交易发生在2×04年或以前，则可将2×05年及以前交易的累积影响数在所有者权益变动表中的上年金额“会计政策变更”栏中汇总调整。

小微企业免征税费如何进行会计处理

郭现亮

近日，为了深入贯彻实施《小企业会计准则》，进一步扶持小微企业发展，有关部门根据《财政部、国家税务总局关于暂免征收部分小微企业增值税和营业税的通知》（财税〔2013〕52号）相关规定，制定了《关于小微企业免征增值税和营业税的会计处理规定》，对部分小微企业暂免征收增值税和营业税。

根据财税〔2013〕52号文件的有关规定，免征部分小微企业增值税和营业税时间范围如下：免征时间为2013年8月1日开始。免征范围为增值税小规模纳税人中月销售额不超过2万元的企业或非企业性单位；营业税纳税人中月营业额不超过2万元的企业或非企业性单位。

增值税小规模纳税人企业或非企业性单位免征增值税的会计处理：小微企业在取得销售收入时，应当按照税法的规定计算应交增值税，并确认为应交税费。

【例1】2014年2月5日，某小规模纳税人企业生产销售甲产品一批，价款3 090元（含增值税），货款存入银行。会计分录如下：

借：银行存款	3 090
贷：主营业务收入	3 000
应交税费——应交增值税	90

【例2】2013年8月25日，某小规模纳税人企业本月生产销售甲产品一批，价款10 300元（含增值税），货款存入银行。会计分录如下：

借：银行存款	10 300
贷：主营业务收入	10 000
应交税费——应交增值税	300

月末，小微企业计算本月销售额在达到国家规定的免征增值税条件20 000元以下时，将本月应交增值税转入当期营业外收入。

【例3】2013年8月31日，某小规模纳税人企业统计本月生产销售产品收入总额为13 000元<20 000元。按规定将本月应缴增值税390元转入营业外收入。会计分录如下：

借：应交税费——应缴增值税	390	
贷：营业外收入		390

期末，将上述损益类科目转入“本年利润”科目。

借：主要营业收入	13 000	
营业外收入		390
贷：本年利润	13 390	

营业税纳税人，无论是否小微企业，只要月应税营业额不超过2万元即可免营业税。否则，月营业额超过2万元，就需要全额申报缴纳营业税。

【例4】2014年1月，某小饭店月营业额20 000元整，均存入银行。会计处理如下：

借：银行存款	20 000	
贷：主营业务收入		20 000

【例5】2014年2月，某小酒店月营业额21 000元整，均存入银行。适用营业税税率为5%。
会计处理如下：

借：银行存款	21 000	
贷：主营业务收入		21 000

结算并结转营业税：

借：营业税金及附加	1 050	
贷：应交税费——应交营业税		1 050

上缴营业税：

借：应交税费——应交营业税	1 050	
贷：银行存款		1 050

免抵退税不得免征和抵扣税额的 税务与会计处理差异分析

王文清 郜 薇 周光发

（一）税法规定

《国家税务总局关于调整出口退（免）税申报办法的公告》（国家税务总局公告2013年第61号，以下简称61号公告）规定：企业出口货物劳务及适用增值税零税率的应税服务（以下简称出口货物劳务及服务），在正式申报出口退（免）税之前，应按现行申报办法向主管税务机关进行预申报，在主管税务机关确认申报凭证的内容与对应的管理部门电子信息无误后，方可提供规定的申报退（免）税凭证、资料及正式申报电子数据，向主管税务机关进行

正式申报。同时规定：生产企业应根据免抵退税正式申报的出口销售额计算免抵退税不得免征和抵扣税额，并填报在当期《增值税纳税申报表附列资料（二）》“免抵退税办法出口货物不得抵扣进项税额”栏（第18栏）、《免抵退税申报汇总表》“免抵退税不得免征和抵扣税额”栏（第25a栏）。即，当期免抵退税不得免征和抵扣税额=出口货物离岸价（当期单证收齐且信息齐全）×外汇人民币折合率×（出口货物适用税率-出口货物退税率）。因此，出口企业提交免抵退税正式申报的前提是纸质单证收齐及电子信息齐全（无电子信息申报除外）。

（二）会计处理

出口货物劳务外销收入的确认主要包括入账时点和入账金额两方面，其确认的正确与否将直接影响免抵退税计算的准确性，从而对出口退（免）税管理工作产生重要影响。《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）规定：出口企业或其他单位出口并按会计规定做销售的货物，须在做销售的次月进行增值税纳税申报。同时《企业会计准则——基本准则》规定：企业应当以权责发生制为基础进行会计确认、计量和报告。即，凡是本期已经实现的收入和已经发生或应当负担的费用，不论其款项是否已经收付，都应作为当期的收入和费用处理；凡是不属于当期的收入和费用，即使款项已经在当期收付，都不应作为当期的收入和费用。因此，按照会计处理要求，当期免抵退税不得免征和抵扣税额=出口货物离岸价（当月做账收入）×外汇人民币折合率×（出口货物适用税率-出口货物退税率）。

某服装有限公司为增值税一般纳税人，主要经营服装内外销业务，属于出口收汇重点监管企业（提供收汇凭证申报免抵退税），已知出口服装征税率为17%，出口退税率为16%，在2015年2至3月份发生如下业务，应作如下处理（单位：元，下同）：

（一）2月份发生业务

1. 当月国内销售服装经银行转账取得内销收入

2 000 000元，销项税额为340 000元，并开具增值税专用发票已认证。

借：银行存款 2 340 000

贷：主营业务收入——内销收入 2 000 000

应交税费——应交增值税（销项税额）

340 000

2. 当月购进一批服装面料4 705 882元（不含税）经银行转账，进项税额为800 000元（便于计算约等于800 000元），并取得销售企业开具的增值税专用发票已认证。

借：原材料——服装面料 4 705 882

应交税费——应交增值税（进项税额）

800 000

贷：银行存款

5 505 882

3. 当月发生两笔服装出口业务，第一笔在2月14日出口600 000美元（FOB价），已收齐出口货物报关单且信息齐全，并在25日收汇取得了凭证，当日美元汇率中间牌价为6.0650，银行手续费606.5元。第二笔在2月27日出口400 000美元（FOB价），当月未收齐出口货物报关单且信息不齐，也未收到国外货款，不符合申报正式免抵退税条件。已知，2月1日的美元汇率中间牌价为6.1053。

外销收入=600 000×6.1053+400 000×6.1053

=3 663 180+2 442 120=6 105 300（元），当月实际收汇金额=600 000×6.0650=3 639 000（元）。

借：银行存款（3 639 000-606.5） 3 638 393.5

财务费用——手续费

606.5

财 务 费 用 — — 汇 兑 损 益 （ 600 000 ×
（6.1053-6.0650） ）

24

180

应收账款——应收外汇账款（国外客户）

2 442 120

贷：主营业务收入——出口收入

6 105 300

4. 当月19日收到一笔1月12日出口的500 000美元（FOB价）的服装货款，当日美元汇率中间牌价为6.06，实际收汇的人民币为3 030 000元（500 000×6.06），且出口货物报关单与信息齐全。已知1月1日的美元汇率中间牌价为6.099，该笔在1月份出口服装的外销收入换算成人民币价格为3 049 500元（500 000×6.099），并在1月底计入外销收入。则在当期调整汇兑损益（银行手续费略）。

借：银行存款

3 030 000

财务费用——汇兑损益

19 500

贷：应收账款——应收外汇账款

3 049 500

注：1月份底记入外销收入的账务处理如下：

借：应收账款——应收外汇账款

049 500

贷：主营业务收入——出口收入

3 049 500

5. 月末结转内销与外销的主营业务成本（具体核算略），上期结转留抵进项税额为0。

（二）3月份发生业务

3月份该企业无内外销业务，故在3月份的增值税纳税申报期内只对2月份发生的内外销

业务及免抵退税进行申报。

1. 免抵退税预申报

根据61号公告第一条规定,该企业将2月份收齐单证且信息齐全的600 000美元和1月份500 000美元出口服装的相关数据录入出口退税申报系统,生成电子信息向所属地税务机关进行了免抵退税预申报。因2月份出口的第二笔400 000美元服装信息不齐,只参与当期增值税纳税的外销收入申报,不参与当期免抵退税不得免征和抵扣税额计算,待收齐单证且信息齐全的当期再进行申报。上述业务经所属地税务机关预审通过,产生正式申报免抵退税的当期不得免征和抵扣税额=出口货物离岸价(单证收齐且信息齐全)×外汇人民币折合率×(出口货物适用税率-出口货物退税率)=(3 049 500+3 663 180)×(17%-16%)=67 126.8(元),并以倒记账方式记入2月底账务之中。

借: 主营业务成本——出口商品 67 126.8

贷: 应交税费——应交增值税(进项税额转出) 67 126.8

2. 计算当期应纳税额

当期应纳税额=当期销项税额-(当期进项税额-当期免抵退税不得免征和抵扣税额)-上期结转留抵进项税额=340 000-(800 000-67 126.8)-0=-392 873.2(元),当期期末留抵税额为392 873.2元。

3. 计算当期免抵退税额

当期免抵退税额=出口货物离岸价(单证收齐且信息齐全并收汇)×外汇人民币折合率×出口货物退税率=(3 049 500+3 663 180)×16%=1 074 028.8(元)。

由于当期期末留抵税额392 873.2元<当期免抵退税额1 074 028.8元,则当期应退税额=当期期末留抵税额=392 873.2(元)

当期免抵税额=当期免抵退税额-当期应退税额=1 074 028.8-392 873.2=681 155.6(元)。

4. 当期免抵退税正式申报

在3月份的增值税纳税申报期内,从出口退税申报系统中录入相关数据,生成电子数据并凭相关报表及凭证进行免抵退税正式申报。

5. 在3月底,该企业正式申报的免抵退税通过主管税务机关审批。

借: 其他应收款——应收出口退税(增值税)

392 873.2

应交税费——应交增值税(出口抵减内销产品应纳税额) 681 155.6

贷：应交税费——应交增值税（出口退税）

1 074 028.8

需注意，《免抵退税申报汇总表》经主管税务机关审批后，当期退税额392 873.2元应填报在下期《增值税纳税申报表（一般纳税人适用）》第15栏“免、抵、退应退税额”中，即3月份所属期增值税纳税申报表的《增值税纳税申报表（一般纳税人适用）》第15栏“免、抵、退应退税额”。

6. 月底收到退税款。

借：银行存款

392 873.2

贷：其他应收款——应收出口退税（增值税）

392 873.2

（三）免抵退税不得免征和抵扣税额不同处理差异分析

免抵退税不得免征和抵扣税额按照税收规定以当期收齐单证且信息齐全的外销收入额为依据，计算免抵退税不得免征和抵扣税额为67 126.8元，其中包含1月份出口服装的部分。而会计处理是以2月份外销收入6 105 300元为计税依据，具体处理如下：

1. 当期免抵退税不得免征和抵扣税额=当期外销收入额（出口货物适用税率—出口货物退税率）=

$6\,105\,300 \times (17\% - 16\%) = 61\,053$ （元）

2. 当期应纳税额=340 000-（800 000-61 053）-0=-398 947（元），当期期末留抵税额为398 947元。

3. 计算当期免抵退税额

当期免抵退税额=出口货物离岸价（单证收齐且信息齐全并收汇）×外汇人民币折合率×出口货物退税率=（3 049 500+3 663 180）×16%=1 074 028.8（元）

由于当期期末留抵税额398 947元<当期免抵退税额1 074 028.8元，则当期应退税额=当期期末留抵税额=398 947（元）

当期免抵税额=当期免抵退税额-当期应退税额=1 074 028.8-398 947=675 081.8（元）

由此看出，由于税法规定与会计处理的不同，当期免抵退税不得免征和抵扣税额相差6 073.8（67 126.8-61 053）元。由于当期免抵退税不得免征和抵扣税额在2月底入账时，应结合61号公告第三条规定（生产企业应根据免抵退税正式申报的出口销售额计算免抵退税不得免征和抵扣税额，并填报在当期《增值税纳税申报表附列资料（二）》‘免抵退税办法出口货物不得抵扣进项税额’栏（第18栏）、《免抵退税申报汇总表》‘免抵退税不得免征和抵扣税额’栏（第25栏）），因此，只能在确定当期收齐单证且信息齐全的外销收入后，才计算当期免抵退税不得免征和抵扣税额。但按上述案例，此数据在3月初免抵退税预申报时

方能知晓，如果外销收入只有单证收齐而信息不齐，还要调整2月底按会计处理计算的免抵退税当期不得免征和抵扣税额，以达到记账金额、《增值税纳税申报表》“免抵退税办法出口货物不得抵扣进项税额”与《免抵退税申报汇总表》当期正式申报的“免抵退税不得免征和抵扣税额”三者相一致。

（一）按税务处理方式

按照税务处理的要求，虽然有助于提高退税管理的便易性，统一申报出口退税的口径，使免抵退当期不得免征和抵扣税额在《增值税纳税申报表（一般纳税人适用）》和《免抵退税申报汇总表》保持一致，但却出现了会计倒记账的现象。因此，笔者建议出口企业可在所属期的月底进行免抵退税预申报，在月底结账前要确定收齐单证且信息齐全的外销收入，并计算“免抵退税不得免征和抵扣税额”的实际金额，以使账务处理、增值税纳税申报和免抵退税申报的账、表一致。

（二）按会计处理方式

按会计规定来处理申报“免抵退税不得免征和抵扣税额”会出现两表的差额。差额体现在《免抵退税申报汇总表》25C栏，存在两种情况：一是当《免抵退税申报汇总表》25栏“免抵退税不得免征和抵扣税额”大于《增值税纳税申报表附列资料（二）》第18栏“免抵退税办法出口货物不得抵扣进项税额”产生25C栏差额时，可在当期调整冲减《免抵退税申报汇总表》25栏“免抵退税不得免征和抵扣税额”，使两表之间的金额一致。二是当《免抵退税申报汇总表》25栏“免抵退税不得免征和抵扣税额”小于《增值税纳税申报表附列资料（二）》第18栏“免抵退税办法出口货物不得抵扣进项税额”产生25C栏差额时，此时分为两种方式处理：如果企业在当期可以调整《增值税纳税申报表附列资料（二）》第18栏“免抵退税办法出口货物不得抵扣进项税额”的金额，使其到与《免抵退税申报汇总表》25栏“免抵退税不得免征和抵扣税额”一致，则在当期调整处理使25C栏为零，已入账的还应调整会计处理；如果企业在当期无法调整《增值税纳税申报表附列资料（二）》第18栏“免抵退税办法出口货物不得抵扣进项税额”的金额，使其与《免抵退税申报汇总表》25栏“免抵退税不得免征和抵扣税额”一致，则在当期不做任何调整处理，而在下一期调整《增值税纳税申报表附列资料（二）》第18栏“免抵退税办法出口货物不得抵扣进项税额”的金额，达到与《免抵退税申报汇总表》25栏“免抵退税不得免征和抵扣税额”前后两个月的累计数相一致，使25C栏调整为零，并做好相应的会计处理。

上述建议因各地主管税务机关对免抵退税预申报管理及两表“免抵退税不得免征和抵扣税额”一致性比对的要求不同，会计及税务调整的方式也应随之调整。所以，出口企业还应根据实际情况妥善处理，确保与属地税务机关要求相吻合，以防止操作失误带来的税收风险。

可供出售权益投资减值转回的会计处理

江爱娟

可供出售金融资产可分为可供出售债务投资和可供出售权益投资，其会计处理较为特别，相应的其递延所得税的处理也独树一帜。本文以可供出售权益投资为例，并结合2014年7月新修订的《企业会计准则》，分析其在初始计量、公允价值变动、发生资产减值及转回时的所得税会计处理。

1. 取得投资时，支付的交易费用计入投资成本。
2. 按公允价值进行后续计量。
3. 公允价值变动计入其他综合收益。
4. 若发生了减值，应计提减值损失。可供出售债务投资和可供出售权益投资减值损失都计入资产减值损失，可谓“失之东隅”。

借：资产减值损失

贷：其他综合收益（借记或贷记）

可供出售金融资产——公允价值变动

1. 对象不同。前者主要是债券投资，后者主要是股票投资。
2. 期末投资收益的确认不同。前者应按实际利率法确认利息收入，后者按应享有的现金股利确认投资收益。
3. 减值转回的处理不同。前者的减值通过损益转回，后者的减值通过权益转回。这是因为，虽然二者都是以公允价值为计量属性对其进行后续计量的，但债务工具的波动受人为操纵的可能性较小，而股票等权益工具的价格波动比较频繁或者额度较大，准则为防止企业股票虚假的减值调节利润，限制企业利用其波动人为操纵而作此规定。即可供出售债务投资转回减值分录为：

借：可供出售金融资产——公允价值变动

贷：资产减值损失

可供出售权益投资转回减值分录为：

借：可供出售金融资产——公允价值变动

贷：其他综合收益

即可供出售债务投资减值计入资产减值损失，转回时仍通过资产减值损失，谓之：失之东隅，收之东隅；可供出售权益投资减值计入资产减值损失，转回则通过其他综合收益，谓之：失之东隅，收之桑榆。

4. 可供出售外币债务工具因汇率变动引起的汇兑差额计入当期损益，可供出售外币权益工具因汇率变动引起的汇兑差额计入所有者权益。

2014年12月1日，A公司从证券市场上购入B公司的股票作为可供出售金融资产。实际支付款项100万元（含相关税费5万元）。2014年12月31日，该可供出售金融资产的公允价值为95万元。2015年3月31日，其公允价值为40万元，而且还会下跌。2015年底宏观经济形势好转，2015年12月31日，其公允价值为90万元。

其他资料：A公司为上市金融企业，2014年至2015年期间有关投资如下：A公司对可供出售金融资产计提减值的政策是：价格下跌持续时间在一年以上或价格下跌至成本的50%，A公司适用的所得税税率为25%，本案例除上述差异外，A公司2014年至2015年未发生其他纳税调整事项，2014年递延所得税资产和负债无期初余额，假定A公司在未来期间能够产生足够的应纳税所得额用以利用可抵扣暂时性差异的所得税影响。税法规定，企业持有的股票等金融资产以取得成本作为计税基础。

会计分录如下：

（1）2014年12月1日

借：可供出售金融资产——成本	100		
贷：银行存款		100	

（2）2014年12月31日

借：其他综合收益	5
贷：可供出售金融资产——公允价值变动	5

持有B公司的股票在2014年12月31日的计税基础为其取得时成本100万元，账面价值为95万元，账面价值小于计税基础，形成可抵扣的暂时性差异，确认递延所得税资产 $5 \times 25\% = 1.25$ （万元）。确认递延所得税相关的会计分录：

借：递延所得税资产	1.25
贷：其他综合收益	1.25

（3）2015年3月31日，持有的B公司的股票应确认的减值损失金额： $100 - 40 = 60$ （万元），购买的可供出售金融资产发生减值时，原直接计入所有者权益中的其他综合收益（无论借方或贷方余额），应当予以转出，计入当期损益（资产减值损失）

借：资产减值损失	60
贷：其他综合收益	5
可供出售金融资产——公允价值变动	55

持有B公司股票在2015年3月31日的计税基础为100万元，账面价值为40万元，账面价值小于计税基础，形成可抵扣的暂时性差异，产生递延所得税资产： $60 \times 25\% = 15$ （万元），由于递延所得税资产已有余额1.25万元，本期确认递延所得税资产：13.75万元（15-1.25），同时要把原来计入其他综合收益的部分转回：

借：递延所得税资产	13.75
其他综合收益	1.25
贷：所得税费用	15

（4）2015年12月31日公允价值回升，可供出售权益工具（股票投资）投资发生的减值损失，不得通过损益转回，转回时计入其他综合收益。因持有B公司股票对当年权益的影响金额50（90-40）万元，会计分录：

借：可供出售金融资产——公允价值变动	50
贷：其他综合收益	50

持有B公司股票在2015年12月31日的计税基础为100万元，账面价值为90万元，账面价值小于计税基础，形成可抵扣的暂时性差异，产生递延所得税资产 $10 \times 25\% = 2.5$ （万元），由于递延所得税资产已有余额15万元，将以前确认的递延所得税资产转回的会计分录：

借：其他综合收益	12.5
贷：递延所得税资产	12.5

延伸分析：假如A公司持有的是B公司的债券，2015年12月31日减值转回的会计分录为：

借：可供出售金融资产——公允价值变动	50
贷：资产减值损失	50

将以前确认的递延所得税资产转回的会计分录：

借：所得税费用	12.5
贷：递延所得税资产	12.5

政府补助特殊业务的会计与税务处理

高金平

政府补助是指企业从政府无偿取得货币资产或非货币性资产，但不包括政府作为企业所有者投入的资本。企业取得与资产相关的政府补助，不能直接确认为当期损益，应当确认为递延收益，自相关资产达到预定可使用状态时起，在该资产使用寿命内平均分配，分次计入以后各期的损益。取得与收益相关的政府补助，用于补偿企业以后期间的相关费用或损失的，取得时确认为递延收益，在确认相关费用的期间计入当期损益；用于补偿企业已发生的相关

费用或损失的，取得时直接计入当期损益。

（一）与收益相关的政府补助和与资产相关的政府补助的区分

《企业会计准则第16号——政府补助》第三条规定，政府补助分为与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助。与资产相关的政府补助，是指企业取得的、用于购建或以其他方式形成长期资产的政府补助。与收益相关的政府补助，是指除与资产相关的政府补助之外的政府补助。

对于一些综合性的政府补助，《企业会计准则讲解(2010)》中指出：“企业对于综合性项目的政府补助，需要将其分解为与资产相关的部分和与收益相关的部分，分别进行会计处理；难以区分的，将政府补助整体归类为与收益相关的政府补助，视情况不同，计入当期损益或者在项目期内分期确认为当期收益。”

通常只有在相关政府补助文件指明了收到的补助资金所对应的项目，且是用于购建或以其他方式形成长期资产的，才将收到的政府补助判定为与资产相关的政府补助。

案例1. A公司为上市公司，2013年12月与其所在地工业园管委会签订协议，实施异地搬迁扩建。A公司将在该工业园建设新厂房。协议约定：

(1) A公司将以150元 / 平方米的单价取得20万平方米土地使用权，土地出让金总额为3 000万元。

(2) A公司缴纳全部土地出让金后5个工作日内，管委会以“进园企业科技创新扶持资金”的形式向A公司支付3 000万元扶持资金。

A公司认为，在缴纳土地出让金之后，工业园管委会就有财政收入，故约定科技创新扶持资金应该在其收到土地出让金之后拨付，考虑到该资金并不是针对土地款进行的补偿，应该将其作为与收益相关的政府补助。

问题：A公司将3 000万元科技创新扶持资金作为与收益相关的政府补助是否恰当？

案例分析：

根据《企业会计准则第16号——政府补助》规定，与资产相关的政府补助是指用于购建或以其他方式形成长期资产的政府补助。本案例中，按照协议约定，A公司收到的3 000万元资金是以“进园企业科技创新扶持资金”的形式取得的，并不是针对土地款所进行的补偿，也不是针对随后的厂房建设。之所以要以土地出让金的缴纳为前提，是出于对政府财政资金的考虑。此外，A公司在申请补助时，也是以扶持科技创新的名义提出的。

因此，本案例中没有充分证据表明A公司收到的3000万元科技创新扶持资金是与资产相关的政府补助，应将其作为与收益相关的政府补助处理。

（二）政府补助与政府采购的区分

政府补助是指企业从政府无偿取得货币资产或非货币性资产，但不包括政府作为企业所

有者投入的资本，而政府采购是指政府作为购买资产或劳务的一方向另一方支付交易对价。

有时，政府虽不直接向企业采购商品或劳务，但根据国家政策规定，应按照一定标准定额或定量持续给予企业补助，如果该补助与企业日常经营活动密切相关，也应判定为收入。

《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第1号——非经常性损益（2008）》（中国证券监督管理委员会公告〔2008〕143号规定：“非经常性损益是指与公司正常经营业务无直接关系，以及虽与正常经营业务相关，但由于其性质特殊和偶发性，影响报表使用人对公司经营业绩和盈利能力做出正常判断的各项交易和事项产生的损益。”根据该解释，对于与公司正常经营业务密切相关，符合国家政策规定、按照一定标准定额或定量持续享受的政府补助（按权责发生制核算），不作为政府补助处理，而应确认主营业务收入或其他业务收入。

案例2. C公司为上市公司，从2007年开始受政府委托进口医药类特种原料M，再将原料M销售给国内生产企业进行加工，加工出产品N销售给最终顾客。产品N的销售价格由政府确定，由于国际市场上原料M价格的上涨，而国内产品N的价格保持稳定不变，形成进销倒挂的局面。2013年之前，C公司以原料M的进口价格为基础定价销售给生产企业，国家财政对下游生产企业进行补贴；2013年之后，国家规范补贴款管理，限定了C公司时生产企业的销售价格，C公司的进销差价损失由国家财政给予补助。差价补助金额按照改革前一年加权平均销售价格减去加权平均采购成本的价差乘以销售给生产企业的数量计算。

问题：C公司收到的财政补助是否应作为政府补助进行处理？

案例分析：

本案例中，2013年之前，国家直接将财政补助支付给下游生产企业，2013年之后改为补贴给C公司，转变前后，交易的性质没有发生变化，但是在C公司报表中2013年之前体现为收入，之后却体现为政府补助。

从公司风险看，公司经营该项业务的进销差价损失由国家财政给予补助，购销原料M不会给C公司带来亏损，但是C公司报表中的主营业务却表现为亏损。

从交易的实质看，购销原料M业务是代替政府履行职能，因此，不能机械地将财政补助理解为无偿取得，而应视同交易对价的一部分。如果将同一项交易从两处取得的对价，一部分确认为主营业务收入，另一部分确认为营业外收入，这样的处理方式在一定程度上并没有公允地反映交易实质。

从公司的经营模式看，从国外进口原料M，按照固定价格销售给指定企业，然后从政府获取差价补助，可看成是C公司的日常经营方式，更符合收入的定义。

综上所述，C公司收到的财政补助不应作为政府补助进行处理，应作为主营业务收入处理。

（二）企业所得税的相关规定

《财政部 国家税务总局关于财政性资金行政事业性收费政府性基金有关企业所得税政策问题的通知》（财税〔2008〕151号）规定，企业取得的各类财政性资金，除属于国家投资和资金使用后要求归还本金的以外，均应计入企业当年收入总额。对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，准予作为不征税收入，在计算应纳税所得额时从收入总额中减除。

《财政部 国家税务总局关于专项用途财政性资金企业所得税处理问题的通知》（财税〔2011〕170号）规定，企业从县级以上各级人民政府财政部门及其他部门取得的应计入收入总额的财政性资金，凡同时符合以下条件的，可以作为不征税收入，在计算应纳税所得额时从收入总额中减除：（一）企业能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件；（二）财政部门或其他拨付资金的政府部门对该资金有专门的资金管理办法或具体管理要求；（三）企业能够对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。上述不征税收入用于支出所形成的费用，不得在计算应纳税所得额时扣除；用于支出所形成的资产，其计算的折旧、摊销不得在计算应纳税所得额时扣除。凡作为不征税收入处理的财政性资金，在5年(60个月)内未发生支出且未缴回财政部门或其他拨付资金的政府部门的部分，应计入取得该资金第六年的应税收入总额；计入应税收入总额的财政性资金发生的支出，允许在计算应纳税所得额时扣除。

（二）纳税调整

1. 应纳税收入的纳税调整。与资产相关的政府补助，按照实收金额计量，分期计入营业外收入。与收益相关的政府补助，按照应收金额或实收金额计量，一次性或分期计入营业外收入。

以上两类补助在计算企业所得税时，均应于实际收到政府补助的当年确认收入，企业只需针对收入确认时间的差异作纳税调整即可。

2. 不征税收入的纳税调整。与收益相关的政府补助，无论是按照应收金额计量，还是按实收金额计量，其一次性或分期确认的营业外收入作纳税调减处理，与之相对应的费用作纳税调增处理。

与资产相关的政府补助，按实收金额计量，自相关资产达到预定可使用状态时起，在该资产使用寿命内平均分配，分次计入营业外收入。企业应将计入营业外收入的金额作纳税调减处理，并对当期相关资产折旧、摊销作纳税调增处理。资产折旧或摊销调增金额以不征税收入额为限。

无论是与收益相关的政府补助，还是与资产相关的政府补助，凡政府补助（递延收益）已作不征税收入处理，如果从取得政府补助的次月起连续60个月未发生相关支出，也未缴回财政部门或其他拨付资金的政府部门，应于第61个月的当年将递延收益一次性调增所得，为

避免重复征税，当年及以后期间将递延收益结转营业外收入的金额应作纳税调减处理。以后期间发生的相关费用或相关资产折旧、摊销额，允许在税前扣除，不作纳税调整。

案例3. 20×1年1月5日，政府拨付D企业450万元财政拨款（同日到账），要求用于购买大型科研设备1台。20×1年1月31日，D企业购入大型设备（假设不需安装），实际成本为480万元，其中30万元以自有资金支付，使用寿命10年，采用直线法计提折旧（假设无残值）。20×9年2月1日，D企业出售了这台设备，取得价款120万元。假定不考虑设备转让过程中的其他税费等因素，现区分应纳税收入和不征税收入两种情形，分别作纳税调整如下：

(1) 20×1年1月5日实际收到财政拨款，确认政府补助：

借：银行存款	4 500 000
贷：递延收益	4 500 000

应纳税收入的处理：企业应于实际收到财政拨款时一次性调增应纳税所得额450万元。

不征税收入的处理：递延收益不确认所得，不作纳税调整。

(2) 20×1年1月31日购入设备：

借：固定资产	4 800 000
贷：银行存款	4 800 000

(3) 自20×1年2月起每个资产负债表日，计提折旧，同时分摊递延收益：

① 计提折旧

借：研发支出	40 000 (4 800 000/120个月)
贷：累计折旧	40 000 (4 800 000/120个月)

应税收入的处理：研发支出允许在税前扣除，不作纳税调整。

不征税收入的处理：研发支出不得在税前扣除，各月研发支出中3.75万元需调增应纳税所得额。

② 分摊递延收益

借：递延收益	37 500 (4 500 000/120个月)
贷：营业外收入	37 500 (4 500 000/120个月)

应税收入的处理：由于政府补助已于收到时一次性调增应纳税所得额，为避免重复征税，后期财务上确认的营业外收入3.75万元应作纳税调减处理。

不征税收入的处理：因符合财税〔2011〕70号文件中不征税收入确认的三个条件，财务上分期确认的营业外收入3.75万元，作纳税调减处理。

(4) 20×9年2月1日出售设备，同时转销递延收益余额：

① 出售设备

借：固定资产清理	960 000
----------	---------

累计折旧	3 840 000
贷：固定资产	4 800 000
借：银行存款	1 200 000
贷：固定资产清理	960 000
营业外收入	240 000

应税收入的处理：固定资产净值96万元允许在税前扣除，不作纳税调整。

本征税收入的处理：固定资产净值中96万元中90万元不得在税前扣除，调增应纳税所得额90万元。

②转销递延收益余额

借：递延收益	900 000
贷：营业外收入	900 000

应税收入的处理：由于政府补助已于收到时一次性调增应纳税所得额，为避免重复征税，本期营业外收入90万元作纳税调减处理。

不征税收入的处理：因符合财税〔2011〕70号文件中不征税收入确认的三个条件，本期营业外收入90万元作纳税调减处理。

研发费用的会计和税务处理

贺华

企业会计准则规定，企业研究阶段的支出全部费用化，计入当期损益；开发阶段的支出符合条件的才能资本化，不符合资本化条件的计入当期损益。

企业所得税法规定，企业从事新技术、新产品、新工艺等研发活动发生的研究开发费用，可以在计算应纳税所得额时加计扣除。

科学技术是第一生产力，为贯彻落实科技规划纲要精神，鼓励企业自主创新，企业所得税法中规定了企业研发费用的加计扣除优惠政策，这一规定有利于引导企业增加研发费用投入，提高我国企业核心竞争力。

对于企业自行进行的研究开发项目，企业会计准则要求区分研究阶段与开发阶段两部分分别核算。

在开发阶段，判断可以将有关支出资本化确认为无形资产的条件包括：

- （一）完成该无形资产以使其能够使用或出售在技术上具有可行性；
- （二）具有完成该无形资产并使用或出售的意图；
- （三）无形资产产生经济利益的方式，包括能够证明运用该无形资产生产的产品；
- （四）有足够的技术、财务资源和其他资源支持，以完成该无形资产的开发，并有能力使用或出售该无形资产；

（五）归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠计量。

只有同时满足上述条件的，才能确认为无形资产。如果确实无法区分研究阶段的支出和开发阶段的支出，应将其所发生的研发支出全部费用化，计入当期损益。

内部开发活动形成的无形资产，其成本由可直接归属于该资产的创造、生产并使该资产能够以管理层预定的方式运作的所有必要支出组成，包括开发该无形资产时耗费的材料、劳务成本、注册费、在开发该无形资产过程中使用的其他专利权和特许权的摊销、按照《企业会计准则第17号——借款费用》的规定资本化的利息支出，以及为使该无形资产达到预定用途前所发生的其他费用。在开发无形资产过程中发生的除上述可直接归属于无形资产开发活动的其他销售费用、管理费用等间接费用、无形资产达到预定用途前发生的可辨认的无效和初始运作损失、为运行该无形资产发生的培训支出等不构成无形资产的开发成本。

账务处理时，相关费用未满足资本化条件的，借记“研发支出——费用化支出”科目，满足资本化条件的，借记“研发支出——资本化支出”科目，同时贷记“原材料”、“银行存款”、“应付职工薪酬”等科目。研究开发项目达到预定用途形成无形资产的，应按“研发支出——资本化支出”科目的余额，借记“无形资产”科目，贷记“研发支出——资本化支出”科目。

企业购买正在进行中的研究开发项目，应先按确定的金额，借记“研发支出——资本化支出”科目，贷记“银行存款”等科目。以后发生的研发支出，区分资本化部分和费用化部分比照上述规定进行处理。

研发活动是指企业为获得科学与技术（不包括人文、社会科学）新知识，创造性运用科学技术新知识，或实质性改进技术、工艺、产品（服务）而持续进行的具有明确目标的研究开发活动。创造性运用科学技术新知识，或实质性改进技术、工艺、产品（服务），是指企业通过研究开发活动在技术、工艺、产品（服务）方面的创新取得了有价值的成果，对本地区（省、自治区、直辖市或计划单列市）相关行业的技术、工艺领先具有推动作用，不包括企业产品（服务）的常规性升级或对公开的科研成果直接应用等活动（如直接采用公开的新工艺、材料、装置、产品、服务或知识等）。具体项目需符合《国家重点支持的高新技术领域》和《当前优先发展的高技术产业化重点领域指南（2007年度）》规定的范围。

具体计算加计扣除时，按照研究费用是否符合资本化条件为标准，分两种方式加计扣除：未形成无形资产的研发费用，计入当期损益，在按规定实行100%扣除基础上，按研究开发费用的50%加计扣除；形成无形资产的研究开发费用，按无形资产成本的150%进行摊销。

与直接减免税相比，加计扣除的对象是企业的某些具体支出项目，在这些项目上支出越多，得到的优惠越大，因此加计扣除对于鼓励企业加大对某些项目的支出更有针对性。根据

规定，企业在一个纳税年度中实际发生的下列费用支出，允许在计算应纳税所得额时按照规定实行加计扣除：

（一）新产品设计费、新工艺规程制定费以及与研发活动直接相关的技术图书资料费、资料翻译费。

（二）从事研发活动直接消耗的材料、燃料和动力费用。

（三）在职直接从事研发活动人员的工资、薪金、奖金、津贴、补贴，以及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在职直接从事研发活动人员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、生育保险费和住房公积金。

（四）专门用于研发活动的仪器、设备的折旧费或租赁费，运行维护、调整、检验、维修等费用。

（五）专门用于研发活动的软件、专利权、非专利技术等无形资产的摊销费用。

（六）专门用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费。

（七）勘探开发技术的现场试验费。

（八）研发成果的论证、评审、验收费用，鉴定费用。

（九）不构成固定资产的样品、样机及一般测试手段购置费。

（十）新药研制的临床试验费。

对于企业研发项目获得的政府补助，符合不征税收入条件的，可作为不征税收入处理，形成的研发费用不能加计扣除；不符合条件的，可按规定加计扣除。

此外，根据固定资产加速折旧的规定，对所有行业企业2014年1月1日后新购进的专门用于研发的仪器、设备，单位价值不超过100万元的，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧；单位价值超过100万元的，可缩短折旧年限或采取加速折旧的方法。其中缩短折旧年限的，最低折旧年限不得低于企业所得税法实施条例第六十条规定折旧年限的60%；采取加速折旧方法的，可采取双倍余额递减法或者年数总和法。

在年度中间预缴所得税时，企业实际发生的研究开发费，允许据实计算扣除。在年度终了进行所得税年度申报和汇算清缴时，依照规定计算加计扣除，同时向主管税务机关报送相应资料。主管税务机关对企业申报的研究开发项目有异议的，可要求企业提供地市级（含）以上政府科技部门出具的研究开发项目鉴定意见书。

填写年度申报表时，根据新的企业所得税年度纳税申报表征求意见稿，研发费用加计扣除需单独填报研发费用加计扣除优惠明细表，企业可通过该表直接计算加计扣除金额。

居民企业境外所得税收抵免如何计算

罗卫华 蒋金平

居民企业来源于境外的应税所得已在境外缴纳的所得税，可以依法抵免。抵免有几个关

键点需要注意，即境外税收抵免分国不分项计算、间接税收抵免规定和新申报表填报等。

《财政部、国家税务总局关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》（财税〔2009〕125号）明确，境外所得抵免限额，是指企业来源于中国境外的所得，依照税法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，抵免限额按照分国（地区）不分项原则计算。抵免限额=中国境内、境外所得依照税法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。例如，某企业2014年境内实现所得800万元，另从甲国应取得经营收入300万元，实际取得资金240万元，缴纳所得税60万元；从乙国取得税后股息、红利所得140万元，该国所得税税率为30%。那么，甲国境外所得税抵免限额=（800+（240+60））×25%×（240+60）÷〔（800+（240+60））〕=75（万元），甲国境外所得实际缴纳所得税60万元，小于抵免限额75万元，实际应抵免所得税60万元；乙国境外所得税抵免限额=（800+140÷（1-30%））×25%×140÷（1-30%）÷〔800+140÷（1-30%）〕=50（万元），乙国境外所得实际缴纳所得税=140÷（1-30%）×30%=60（万元），大于抵免限额50万元，实际应抵免所得税50万元，未抵免的10万元税款可在以后5个年度内继续抵补。

税法规定，居民企业从其直接（居民企业直接持有外国企业20%以上股份）或间接（居民企业以间接持股方式持有外国企业20%以上股份）控制的外国企业分得的来源于中国境外的股息、红利等权益性投资收益，外国企业在境外实际缴纳的所得税税额中属于该项所得负担的部分，可以作为该居民企业的可抵免境外所得税税额，在规定的抵免限额内抵免。

财税〔2009〕125号规定，由居民企业直接或者间接持有20%以上股份的外国企业，限于符合以下持股方式的三层外国企业：第一层：单一居民企业直接持有20%以上股份的外国企业；第二层：单一第一层外国企业直接持有20%以上股份，且由单一居民企业直接持有或通过一个或多个符合本条规定持股条件的外国企业间接持有总和达到20%以上股份的外国企业；第三层：单一第二层外国企业直接持有20%以上股份，且由单一居民企业直接持有或通过一个或多个符合本条规定持股条件的外国企业间接持有总和达到20%以上股份的外国企业。《企业境外所得税收抵免操作指南》（国家税务总局公告2010年第1号）规定，居民企业取得的境外投资收益实际间接负担的税额，其计算公式如下：本层企业所纳税额属于由一家上一层企业负担的税额=（本层企业就利润和投资收益所实际缴纳的税额+符合本通知规定的由本层企业间接负担的税额）×本层企业向一家上一层企业分配的股息÷本层企业所得税后利润额。

例如，我国某居民企业A直接控制丙国B企业50%股份，B企业直接控制丁国C企业50%股份。

B公司应纳税所得额为700万元，所在国税率为30%，另有来自C公司的投资收益为300万元，按10%缴纳C公司所在国预提所得税额为30万元，实际分回270万元。C公司税率为25%，税前所得为800万元，已纳税 $800 \times 25\% = 200$ （万元），税后利润 $= 800 - 200 = 600$ （万元），按50%比例分回给B公司300万元。那么，C公司分给B公司税后所得应由B企业负担的税额 $= (200 \times 300 \div 600) = 100$ （万元），B公司分得C公司税后所得缴纳预提所得税30万元，合计纳税 $100 + 30 = 130$ （万元），实际税后所得为270万元，还原税前所得 $= 270 \div (1 - 30\% - 10\% \times 25\%) = 400$ （万元）。B公司分得400万元所得应纳税 $= 400 \times 30\% = 120$ （万元），已纳税130万元，不再补税。B公司本国所得缴纳所得税 $= 700 \times 30\% = 210$ （万元），总计税后利润 $= 700 - 210 + 270 = 760$ （万元），假设全部分配，则A公司按其持股比例分得 $760 \times 50\% = 380$ （万元）。A公司从B公司分得股息间接负担的可在我国应纳税额中抵免的税额 $= (210 + 130) \times (380 \div 760) = 170$ （万元）。

《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《境外所得税收抵免明细表》有3张三级明细表，即《境外所得纳税调整后所得明细表》（A108010）、《境外分支机构弥补亏损明细表》（A108020）、《跨年度结转抵免境外所得税明细表》（A108030），应根据财税〔2009〕125号和国家税务总局公告2010年第1号等规定填报。

境外所得的纳税调整包括两个方面：减项为主表第14行“减：境外所得”，填报纳税人发生的分国（地区）别取得的境外所得计入利润总额的金额。金额应等于A108010第10行第14列“境外税前所得”合计数减去第11列境外“间接负担的所得税额”合计数的差额。加项为第18行“加：境外应税所得抵减境内亏损”。主表“利润总额”在“减：境外所得”、“加：纳税调整增加额”、“减：纳税调整减少额”、“减：免税、减计收入及加计扣除”后为负数的，需把已从利润总额中减去的境外应税所得拉回来抵减该亏损，产生的纳税调整通过主表第18行填报。

外币非货币性往来项目可确认汇兑损益吗

李卫国

税务人员对某企业“财务费用——汇兑差额”账户审核时，发现确认一笔汇兑净收益15万元。经查阅会计凭证和相关账户记录，12月末，应收账款和预收账款美元户借、贷方明细余额分别为100万美元、300万美元；预付账款美元户借方明细余额50万美元。调整前，应收账款和预收账款人民币户明细余额分别为620万元、1860万元；预付账款人民币户明细余额310万元。按1:6.10折算，应收账款汇兑损失为： $620 - 100 \times 6.10 = 10$ （万元）。预收账款汇兑收益为： $1860 - 300 \times 6.10 = 30$ （万元）。预付账款汇兑损失为： $310 - 50 \times 6.1 = 5$ （万元）。汇兑净收益为： $30 - 10 - 5 = 15$ （万元）。企业执行《企业会计准则》。

税务人员依据财税政策分析，认为该企业会计处理不正确。并做如下分析：

按《企业会计准则第19号——外币折算》应用指南，外币货币性项目，是指企业持有的货币资金和将以固定或可确定的金额收取的资产或者偿付的负债。货币性项目分为货币性资产和货币性负债。货币性资产包括库存现金、银行存款、应收账款、其他应收款、长期应收款；货币性负债包括短期借款、应付账款、其他应付款、长期借款、应付债券、长期应付款等。对于外币货币性项目，因结算或采用资产负债表日的即期汇率折算而产生的汇兑差额，计入当期损益，同时调增或调减外币货币性项目的记账本位币金额。该应用指南以列举方式规定外币货币性项目范围。预收账款和预付账款，其金额不固定或不确定，不属于外币货币性项目，所以不应确认汇兑损益。

正确做法是，以应收账款计算汇兑损失： $620-610=10$ （万元）。对预收账款和预付账款参与计算多确认的汇兑净收益为： $30-5=25$ （万元），是会计政策运用错误，应通过账务处理冲回，并调整财务报表。

企业所得税法实施条例第三十九条规定，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。但文件未规定外币货币性资产、负债范围。《国家税务总局关于做好2009年企业所得税汇算清缴工作的通知》（国税函〔2010〕148号）规定，企业所得税法规定不明确的，在没有明确规定之前，暂按财务、会计规定计算。因此，税法认同会计上确认的汇兑损益。

关联方资金占用费的税务处理例解

徐 贺

关联方借款在企业经营中非常的普遍，但是其中的税务风险不可忽视，下面以几个财务会计信息质量检查中的案例来说明这个问题。

【案例1】财政部驻浙江省财政监察专员办事处对美都控股股份有限公司2010年度会计信息质量进行了检查。检查发现，该公司及下属单位存在少计资产1 159万元、少计所有者权益895万元、少计收入963万元、少计成本费用586万元等会计违规问题，少缴税款264万元。其中：该公司2010年违规冲减主营业务收入1 373万元，提前结转成本368万元。少缴纳关联方资金占用费相关的营业税金及附加186万元。

【案例2】财政部驻浙江省财政监察专员办事处对杭州汽轮动力集团有限公司2010年度会计信息质量进行了检查。检查发现，该公司及下属单位存在多计收入8 769万元、多计成本费用8 335万元、多计利润434万元等会计违规问题，少缴税款175万元。其中：2010年度，汽轮集团未全额计收出借子公司资金的资金占用费并缴纳相应的营业税，导致少缴纳980万元资金占用费相应的营业税。

【案例3】财政部驻浙江省财政监察专员办事处对中汇会计师事务所进行了检查。检查发现，该所未履行必要的审计程序，未发现杭州美都房地产开发有限公司提前结转成本368

万元的违规行为，未发现杭州汽轮动力集团股份有限公司少缴纳资金占用费980万元相关营业税金及附加的违规行为。

案例分析：国家税务总局关于印发《营业税问题解答(之一)的通知》(国税函发[1995]156号)规定：不论金融机构还是其他单位，只要是发生将资金贷与他人使用的行为，均应视为发生贷款行为，按“金融保险业”税目征收营业税。因此，只要是收取了资金占用费那么就应当缴纳营业税金及附加，这个政策应该来说是非常明确的，但是有很多企业都没有意识到，或者说使用资金的企业也没有意识到支付的资金占用费需要发票才能税前扣除，还停留在银行利息单的想法之上呢。支付资金占用费必须凭发票作为税前扣除凭证，收资金占用费的一方应该去地税局代开发票。

另外，支付资金占用费的一方在税前扣除时，还应该注意同期同类贷款利率问题也就是应当按照《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)规定处理，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，同一省份内任何一家金融企业提供的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。概括起来就是支付利息的一方要在首次支付利息并税前扣除时进行自我举证，如果能够证明在同一省(自治区、直辖市)内的任意一家金融企业收取的同类贷款利息高于或者等于其支付的利率水平，即可全额扣除，否则只能就按照金融企业支付的利率水平计算的部分税前列支，差额部分进行纳税调增处理。另外，可以参照的金融企业不仅仅是银行，同时也包括财务公司、信托公司等，在具体的业务中信托公司向企业收取的借款利率是非常高的，支付利息的企业向信托公司寻求同期同类贷款利率的对比参考可能更容易找到较高的利率水平。同时，关联方之间的利息扣除问题还应该注意《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)中资本弱化条款的规定。

在实践中，另外一个“资金占用费”或者利息的问题也是值得关注的，就是集团在资本市场上发债或者中票等，筹集资金给下属企业使用，向下属企业按照其支付给债权人的利率水平收取的利息，那么集团收取的这种利息是否属于统借统贷呢？笔者最近遇到了一个这样的类似案例，这个问题还是值得商榷的。

小型微利企业税收优惠应该这样计算

段文涛

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的通知》(财税〔2015〕34号)规定的小型微利企业享受企业所得税(降低税率、减半征收)优惠的应纳税所得额计算问题做如下分析。

按照税法规定,企业每一纳税年度的收入总额,减除不征税收入、免税收入、各项扣除以及允许弥补的以前年度亏损后的余额,为应纳税所得额。

因此,在判别一个小型微型企业的应纳税所得额是否低于20万元时,应该是以收入总额减除了所有可以扣除的项目金额后,自然也必须是减除了允许弥补的以前年度亏损后的余额,来作为应纳税所得额,并以此作为判别的标准。

例:甲制造型居民企业,资产总额50万元,从业人数20人,从事非国家限制与禁止的行业,2014年度可弥补的亏损2万元,2015年纳税调整后所得为22万元。

(1)先计算应纳税所得额:2015年应纳税所得额=纳税调整后所得22万元-可弥补的上年度亏损2万元=20(万元),符合减半征税条件。

(2)再计算应缴企业所得税: $20 \times 50\% \times 20\% = 2$ (万元)。

1. 根据现行的《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表(A类,2014年版)》的填报规则,按照年度纳税申报表主表(A100000)的逻辑关系,第19行是“纳税调整后所得”,第23行为“应纳税所得额”,而在两者中间还有必不可少的第22行“减:弥补以前年度亏损”,也就是明确表明,要以“纳税调整后所得”减除“弥补以前年度亏损”的余额才是“应纳税所得额”。

2. 属于符合条件的小型微利企业,降低税率和减半征税的优惠,则是通过年度纳税申报表的二级附表《减免所得税优惠明细表(A107040)》计算后再填入主表的第26行“减:减免所得税额”。

(1)将主表第23行“应纳税所得额”与15%的乘积,通过《减免所得税优惠明细表(A107040)》第1行“符合条件的小型微利企业”栏次,再填入主表的第26行“减:减免所得税额”。

(2)以第23行“应纳税所得额”与法定税率25%的乘积填入第25行,即等于“应纳税所得税额”。

(3)以第25行“应纳税所得税额”减除第26行“减免所得税额”,得出第28行的“应纳税额”。

就上述案例而言,通过填写申报表后,其企业所得税的应纳税额为: $(22-2) \times 25\% - (22-2) \times 15\% = 2$ (万元)。

3. 国家税务总局关于发布《中华人民共和国企业所得税月(季)度预缴纳税申报表(2015年版)等报表》的公告(国家税务总局公告2015年第31号)附件《减免所得税额明细表填报说明》也明确规定,享受减低税率政策的纳税人,《减免所得税额明细表》的第2行填写《中华人民共和国企业所得税月(季)度预缴纳税申报表(A类,2015年版)》第9行或第20行 $\times 5\%$ 的积。享受减半征税政策的纳税人,本行填写《中华人民共和国企业所得税月(季)度预缴纳税申报表(A类,2015年版)》第9行或第20行 $\times 15\%$ 的积;同时填写本表第3行“减半征税”。

可见,财税〔2015〕34号文件所规定的“所得减按50%计入应纳税所得额”的“所得”即为纳税人的年度应纳税所得额的简称。

计算房产税不可忽视的几个细节

刘兴儿 蒋金平

房产税目前虽是个小税种,但哪些房产要缴房产税,税率如何适用,房产原值包括哪些方面,纳税时间如何确定?这些小细节处理不好容易产生大的税收问题。

目前,房产税的征税范围是城市、县城、建制镇和工矿区。但国家机关、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、国家税务总局批准免税的其他房产免征房产税。房屋大修停用在半年以上的,经纳税人申请,税务机关审核,在大修期间可免征房产税;经有关部门鉴定,对毁损不堪居住的房屋和危险房屋,在停止使用后,可免征房产税;《财政部、国家税务总局关于促进公共租赁住房发展有关税收优惠政策的通知》(财税〔2014〕52号)明确,对公共租赁住房免征房产税。纳税人纳税确有困难的,可由省、自治区、直辖市人民政府确定,定期减征或者免征房产税。

房产税以房产的计税余值或租金收入为计税依据,采用比例税率。按房产余值计征的,税率为1.2%;按租金收入计征的,税率为12%。

一般规定。《财政部、国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》(财税〔2008〕152号)第二条规定,对依照房产原值计税的房产,不论是否记载在会计账簿固定资产科目中,均应按照房屋原价计算缴纳房产税。房屋原价应根据国家有关会计制度规定进行核算。对纳税人未按国家会计制度规定核算并记载的,应按规定予以调整或重新评估。

《财政部、国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》(财税〔2009〕128

号)规定,融资租赁的房产,由承租人自融资租赁合同约定开始日的次月起依照房产余值缴纳房产税。合同未约定开始日的,由承租人自合同签订次月起依照房产余值缴纳房产税。例如,甲公司2010年7月从乙公司融资租入一生产车间,合同约定租赁期限为5年,最低租赁付款额合计为1300万元,最低付款额现值为1000万元。该生产车间公允价值为1200万元。则该生产车间会计入账价值为1000万元,即房产原值为1000万元。假设甲公司所在地税务机关规定计征房产税的依据为房产原值一次减除30%后的余值,那么甲公司融资租入生产车间的房产余值 $=1000 \times (1-30\%)=700$ (万元)。

配套设施。《国家税务总局关于进一步明确房屋附属设备和配套设施计征房产税有关问题的通知》(国税发〔2005〕173号)规定,凡以房屋为载体,不可随意移动的附属设备和配套设施,如给排水、采暖、消防、中央空调、电气及智能化楼宇设备等,无论在会计核算中是否单独记账与核算,都应计入房产原值,计征房产税;对于更换房屋附属设备和配套设施的,在将其价值计入房产原值时,可扣减原来相应设备和设施的价值;对附属设备和配套设施中易损坏、需要经常更换的零配件,更新后不再计入房产原值。例如,某企业一项建设工程3500万元,其中:建筑物2500万元、中央空调400万元、智能化设备600万元,那么,应以3500万元作为房产原值计税,而不能仅以建筑物2500万元作为计税原值。

地下建筑物。《财政部、国家税务总局关于具备房屋功能的地下建筑征收房产税的通知》(财税〔2005〕181号)明确,凡在房产税征收范围内的具备房屋功能的地下建筑,包括与地上房屋相连的地下建筑以及完全建在地面以下的建筑、地下人防设施等,均应当依照有关规定征收房产税。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=应税房产原值 $\times [1-(10\%\sim 30\%)] \times 1.2\%$;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=应税房产原值 $\times [1-(10\%\sim 30\%)] \times 1.2\%$;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。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。

土地价款。《财政部、国家税务总局关于安置残疾人就业单位城镇土地使用税等政策的通知》(财税〔2010〕121号)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。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;容积率大于0.5且小于1时,按土地使用面积价值加上房产价值作为计税基础。例如,某企业有一宗土地,占地20000平方米,每平方米平均地价1万元,该宗土地上房屋建筑面积8000平方米,宗地容积率 $=8000 \div 20000=0.4$,计入房产原值的地价=应税房产建筑面积 $\times 2 \times$ 土地

单位=8000×2×1=16000（万元）。再如，某企业以8000万元购置了一宗建筑面积为5000平方米的房地产，其中，该宗土地面积1000平方米，地价2000万元，宗地容积率=5000÷1000=5，应将全部地价2000万元计入房产原值计征房产税。

《财政部、国家税务总局关于房产税若干具体问题的解释和暂行规定》（财税地字〔1986〕8号）第十九条规定，纳税人自建的房屋，自建成之次月起征收房产税；纳税人委托施工企业建设的房屋，从办理验收手续之次月起征收房产税；纳税人在办理验收手续前已使用或出租、出借的新建房屋，应按规定征收房产税。对于房产税纳税义务截止时间，财税〔2008〕152号文件第三条规定，纳税人因房产、土地的实物或权利状态发生变化而依法终止房产税、城镇土地使用税纳税义务的，其应纳税款的计算应截止到房产、土地的实物或权利状态发生变化的当月末。

特殊收入如何进行企业所得税处理

尹平达 肖汉平 廖永红

《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函〔2010〕79号）对债务重组、股权转让、权益性投资三项收入确认时间进行了明确，企业发生债务重组，应在债务重组合同或协议生效时确认收入的实现；企业转让股权收入，应于转让协议生效、且完成股权变更手续时，确认收入的实现；权益性投资取得股息、红利等收入，应以被投资企业股东会或股东大会作出利润分配或转股决定的日期，确定收入的实现。事实上，这三项收入的所得税处理也各有不同。

《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）规定，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规定和特殊性税务处理规定。

（一）一般性税务处理

A公司欠B公司（均为一般纳税人）货款500万元，由于A公司财务困难，经双方协商，A公司以自产产品偿还债务。该产品账面价值380万元（账面余额430万元，已计提跌价准备50万元），公允价值400万元。B公司已对该债权计提坏账准备10万元。

对于A公司，由于重组债务的账面价值与计税基础相同，税法上确认债务重组所得=500-400-400×17%=32（万元）；转让库存商品的计税基础为430万元，公允价值400万元，税法上确认资产转让所得=400-430=-30（万元），而会计上确认资产转让收益=400-380=20（万元），应调减应纳税所得额=20-（-30）=50（万元）。

对于B公司，重组债权计税基础为500万元，税法上应确认债务重组损失 $=500-400-400 \times 17\%=32$ （万元），而会计上确认的债务重组损失 $=500-400-400 \times 17\%-10=22$ （万元），应调减应纳税所得额 $=32-22=10$ （万元）。

（二）特殊性税务处理

A公司欠B公司贷款500万元，由于A公司财务困难，经双方协商，A公司以其对控股公司的部分股权偿还债务，该股权账面价值与计税基础均为300万元，公允价值350万元，股权投资所得50万元。A公司当年应纳税所得额200万元。A公司债务重组确认的应纳税所得额 $=500-300-50=150$ （万元），占当年应纳税所得额200万元的比例为75%，超过50%，符合特殊性税务处理条件。债务清偿所得150万元和股权投资所得50万元可暂不确认，而选择在5个纳税年度期间内均匀计入各年度应纳税所得额。当年计入应纳税所得额40万元（ $200/5$ ），调减的应纳税所得额160万元递延计入以后年度，即按照税法规定可以确定其计税基础160万元。

由于债务清偿所得和股权投资所得已全部计入当期损益，不形成资产负债表中的资产，因而形成应纳税暂时性差异160万元，应确认递延所得税负债 $=160 \times 25\%=40$ （万元）。递延计入以后每年的应纳税所得额40万元，每年相应减少递延所得税负债10万元。B公司也应暂不确认债务重组损失 $=500-350=150$ （万元），同时长期股权投资的计税基础以原债权计税基础500万元确认，会计账面价值350万元，产生可抵扣暂时性差异150万元，应确认递延所得税资产 $=150 \times 25\%=37.5$ （万元）。以后乙公司处置该股权投资时予以转回。

国税函〔2010〕79号文件第三条规定：转让股权收入扣除为取得该股权所发生的成本后，为股权转让所得。企业在计算股权转让所得时，不得扣除被投资企业未分配利润等股东留存收益中按该项股权所可能分配的金额。

A公司拥有B公司100%的股权，初始投资成本为100万元，B公司截至2013年6月底账面净资产200万元，其中注册资本100万元、盈余公积30万元、未分配利润70万元，A公司按220万元出售给境内C企业。按规定，A公司应确认财产转让所得 $=220-100=120$ （万元），而不得扣减盈余公积30万元、未分配利润70万元。然而，盈余公积、未分配利润属税后提取，已缴纳企业所得税，这样实际会造成重复征税。

为避免上述情况，企业可先将留存收益进行分配，降低净资产，再转让，从而降低转让所得。

另外，类似企业股权转让价格如果不会明显高于净资产，则可以先对被投资方进行清算，分回剩余可供分配财产，《关于企业清算业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕60号）规定，被清算企业的股东分得的剩余资产的金额，其中相当于被清算企业累计未分配

利润和累计盈余公积中按该股东所占股份比例计算的部分，应确认为股息所得；剩余资产减除股息所得后的余额，超过或低于股东投资成本的部分，应确认为股东的投资转让所得或损失，可避免重复征税。

国税函〔2010〕79号文件第四条规定：被投资企业将股权（票）溢价所形成的资本公积转为股本的，不作为投资方企业的股息、红利收入，投资方企业也不得增加该项长期投资的计税基础。

某公司以2012年12月31日公司总股本200万股为基数，向全体股东按每10股派发现金红利1.00元（含税），共计分配利润20万元。公司以2012年12月31日公司总股本200万股为基数，以资本公积向全体股东每10股转增8股，其中权（票）溢价形成的资本公积转为股本为2股，共计资本公积金转增股本160万股。该公司居民企业股东享有总股本的60%，非居民企业股东享有总股本的40%。即 $200 \div 10 \times 2 = 40$ （万元），不作为投资方企业的股息、红利收入。则居民企业股东应确认股息红利 $= 20 \times 60\% + (160 - 40) \times 60\% = 84$ （万元），非居民企业股东股息红利 $= 20 \times 40\% + (160 - 40) \times 40\% = 56$ （万元）

六类纳税人应办理扣缴税款登记

叶春苗

根据税收法律、行政法规规定负有扣缴义务的扣缴义务人，应办理扣缴税款登记。那么，扣缴税款登记有哪些种类？负有扣缴义务的纳税人应如何办理扣缴税款登记？

根据扣缴义务人类型不同，扣缴税款登记类型分为六类：

第一类：国家机关及临时发生扣缴义务的扣缴义务人，不发放扣缴税款登记证。税务登记管理办法第二条规定，根据税收法律、行政法规的规定负有扣缴税款义务的扣缴义务人（国家机关除外），应当按照税收征管法及其实施细则和本办法的规定办理扣缴税款登记。《国家税务总局关于完善税务登记管理若干问题的通知》（国税发〔2006〕37号）第四条规定，对临时发生扣缴义务的扣缴义务人，不发扣缴税款登记证。

国税发〔2006〕37号文件第四条规定，按照税收征管法实施细则第十三条的规定，个人所得税扣缴义务人应当到所在地主管税务机关申报办理扣缴税款登记，领取扣缴税款登记证。

税务登记管理办法第十七条规定，根据税收法律、行政法规的规定可不办理税务登记的扣缴义务人，应当自扣缴义务发生之日起30日内，向机构所在地税务机关申报办理扣缴税款登记，税务机关核发扣缴税款登记证件。

国税发〔2006〕37号文件第四条规定，对已办理税务登记的扣缴义务人，不发扣缴

税款登记证，由税务机关在其税务登记证副本上登记扣缴税款事项。

《国家税务总局关于印发〈境外注册中资控股居民企业所得税管理办法（试行）〉的公告》（国家税务总局公告2011年第45号）第四条规定，非境内注册居民企业应当按照企业所得税法及其实施条例和相关管理规定的要求，履行居民企业所得税纳税义务，并在向非居民企业支付企业所得税法第三条第三款规定的款项时，依法代扣代缴企业所得税。第十五条规定，发生本办法第四条扣缴义务的非境内注册居民企业，应当自扣缴义务发生之日起30日内，向主管税务机关申报办理扣缴税款登记。

《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〉（国税发〔2009〕3号）》第三条规定，对非居民企业取得来源于中国境内的股息、红利等权益性投资收益和利息、租金、特许权使用费所得、转让财产所得以及其他所得应当缴纳的企业所得税，实行源泉扣缴，以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为扣缴义务人。第四条规定，扣缴义务人与非居民企业首次签订与本办法第三条规定的所得有关的业务合同或协议的，扣缴义务人应当自合同签订之日起30日内，向其主管税务机关申报办理扣缴税款登记。

对于前五种类别（国家机关除外），根据税务登记管理办法、《国家税务总局关于换发税务登记证的通知》（国税发〔2006〕38号）和国家税务总局公告2011年第45号的规定：扣缴义务人应当自扣缴义务发生之日起30日内，向税务登记地税务机关申报办理扣缴税款登记，税务机关视情况发放扣缴税款登记证。

对于第六种类别，国税发〔2009〕3号文件第四条规定：扣缴义务人应当自合同签订之日起30日内，向其主管税务机关申报办理扣缴税款登记。

税务登记管理办法第四十五条规定，扣缴义务人未按照规定办理扣缴税款登记的，税务机关应当自发现之日起3日内责令其限期改正，并可处以2000元以下的罚款。

营改增企业购进货物被没收 进项税额不能抵扣

秦 华

最近，有单位向税务局咨询，今年新设立的企业被认定为增值税一般纳税人，年初购进一批原材料货物，取得增值税专用发票，进项税额已经按规定认证抵扣。由于货物存在一些问题，被政府执法部门依法责令销毁。这部分货物的增值税进项税额能否抵扣，需要作转出处理吗？

《财政部、国家税务总局关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》（财

税〔2013〕106号）附件一《营业税改征增值税试点实施办法》第二十四条规定，下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣：

（一）用于简易计税方法计税项目、非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物、接受加工修理修配劳务或者应税服务。其中涉及的固定资产、专利技术、非专利技术、商誉、商标、著作权、有形动产租赁，仅指专用于上述项目的固定资产、专利技术、非专利技术、商誉、商标、著作权、有形动产租赁。（二）非正常损失的购进货物及相关的加工修理修配劳务或者交通运输业服务。（三）非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物（不包括固定资产）、加工修理修配劳务或者交通运输业服务。（四）接受的旅客运输服务。第二十五条第七款规定，非正常损失，指因管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质的损失，以及被执法部门依法没收或者强令自行销毁的货物。

另外，依据增值税暂行条例第十条规定，下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣：

（一）用于非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物或者应税劳务；（二）非正常损失的购进货物及相关的应税劳务；（三）非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物或者应税劳务；（四）国务院财政、税务主管部门规定的纳税人自用消费品；（五）本条第（一）项至第（四）项规定的货物的运输费用和销售免税货物的运输费用。增值税暂行条例实施细则第二十四条规定，条例第十条第（二）项所称非正常损失，指因管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质的损失。

因此，企业如果为营改增的增值税一般纳税人，被执法部门依法没收或者强令自行销毁的货物其进项税额不得抵扣；如果不是营改增的增值税一般纳税人，被执法部门依法没收或者强令自行销毁的货物其进项税额仍可以抵扣，则不需要作进项税额转出处理。

关联方交易舞弊审计三要点

胡淑娟

审计关联方交易，是指关联方之间转移资源、劳务或义务的行为，而不论是否收取价款。关联方中的控制人能够利用控制权达到操控关联方交易价格、占有上市公司资金、转移公司财富、粉饰财务报表的目的。注册会计师审计是抑制关联方交易舞弊的关键治理措施之一。注册会计师应当识别和评估关联方交易错报风险，判断其是否影响财务报表的公允性，以及关联方交易的会计处理和披露是否符合相关规定，以规避审计失败。注册会计师应认真区分不同类别的关联方交易，实施科学合理的审计程序，有效识别关联方交易舞弊，降低审计风险。

对如何实施关联方交易舞弊审计，中国注册会计师协会颁布的《中国注册会计师审计准则问题解答第6号——关联方》、证监会发布的《会计监管风险提示第2号——通过未披露关联方实施的舞弊风险》、证监会公告〔2011〕41号和《北京注册会计师协会专家委员会专家提示2014年第2号——关于IPO企业关联方关系及其交易的审计》等文件提供了很好的技术支持和指导。

笔者认为，注册会计师实施关联方交易舞弊审计，需重视以下三个要点：

基于关联方之间的相互关系，其交易时的交易内容、价格、方式等方面较具多样性、隐蔽性和复杂性，这也就加大了关联方交易舞弊审计难度。有效开展关联方交易舞弊审计应将关联方交易舞弊风险的识别作为切入点。在审计实务中，注册会计师要充分识别舞弊风险，就必须在熟悉关联方交易舞弊特征的基础上注重保持职业怀疑态度和合理运用分析程序。职业怀疑态度往往是发现舞弊线索的关键所在。由于关联方交易存在潜在舞弊风险，注册会计师应持有职业怀疑态度，尤其当被审计单位具有舞弊的压力和动机时更应警惕。

随着会计准则的日益完善，简单地使用会计处理方法选择来调节利润的空间越来越小，关联方交易的隐秘性和便捷性可能使得关联方交易舞弊成为公司的主要选择。在紫鑫药业年报审计中，由于签字注册会计师未能尽职被中注协通报批评，中注协在《会计师事务所执业质量检查通告(第四号)》中明确提到，“签字注册会计师在项目审计过程中没有保持应有的职业怀疑态度，在审计程序的计划和实施、审计证据的获取以及审计结论的形成方面存在不当。”可见，未保持职业怀疑态度是导致签字注册会计师未能发现未披露关联方关系的重要原因。不仅在我国如此，美国也是一样。根据Louwers et al. (2008)对美国43个与关联方交易有关的审计失败案例的分析，未保持职业怀疑态度和充分职业关注是导致关联方交易审计失败的最主要原因，一些很容易发现的关联方交易舞弊迹象被注册会计师忽视，比如支持性文件的逻辑不一致、只依赖管理层提供的定价证据、不执行关联方交易审计程序等。所以，注册会计师在关联方交易审计中一定要保持职业怀疑态度。

此外，合理运用分析程序也可以有效地识别舞弊风险，发现舞弊线索。注册会计师可以在了解被审计单位及其环境基础上分析关联方交易对财务报表的影响程度，从而识别异常的关联方交易，评估舞弊风险。例如，财务报表中关联方交易额的增长速度过快或所占比重过大；应收账款大量挂账，周转速度减慢；销售额大幅度增长但相关税费却无变化甚至减少等。

被审计单位利用关联方交易进行舞弊的具体手段和方法多种多样，但万变不离其宗，关联方交易舞弊的基本思路可以概括为以下两种：

1. 隐瞒关联方关系或关联方交易。隐瞒关联方关系关联方关系背景，从而误导投资者对公司盈利能力的判断。紫鑫药业2010年报表中的大部分收入均来自其上下游的大客户，这些大客户与紫鑫药业及其大股东之间均存在复杂的关联方关系，然而紫鑫药业并未在财务报表中充分披露这些情况，从而达到通过关联方内部之间的购销来创造利润，让不知情的投资者误判公司盈利能力的目的。隐瞒关联方交易是针对已经披露了的关联方关系，隐瞒二者之间发生的交易，主要是把债务、费用转嫁给关联方或者将关联方交易混记在非关联方交易的账簿中，典型的是将关联方交易非关联化，通过一个或多个非关联方的过渡，隐藏交易的关联方性质，以达到粉

饰财务报表的目的。如2000年三九药业与其大股东之间的资金往来高达169亿元，但在年报中仅披露6.9亿元，严重失实；科达股份在2007年被其控股股东科达集团资金占用金额共计11 576万元，但在该年年报“关联债权债务往来”中只披露其向关联方提供资金2 075万元。

2. 有意错报披露的关联方交易。这是指企业在报表中列报了关联方关系及其交易，但为了达到盈余管理目的，有意进行错误的会计处理或者实行不公允的交易定价，尤其是在市价缺乏的情况下，通过操纵交易价格创造目标利润。如四川宜宾五粮液公司2006~2008年五粮液的采购和销售业务大部分是通过与其实际控制人五粮液集团的关联方交易来进行的，且交易价格采用协商定价方式确定，其2008年供货单价为每瓶226元，而对外销售单价却为418元，每瓶白酒价格相差192元，公司通过这种有失公允的协议定价方式来达到操纵利润的目的。

在把握了关联方交易舞弊的基本思路后，注册会计师可以根据两类不同舞弊思路有针对性地采取审计程序。

1. 针对隐瞒关联方关系或关联方交易的审计程序。注册会计师要做的就是想方设法找出潜在的关联方关系和关联方交易。对于上市后的连续审计，公司能够隐瞒的关联方关系应是当期或近期新建立的关联方关系，注册会计师可以检查文件记录，了解公司股权结构的变化、重大投资和资产重组等事项，也可通过询问关键管理人员或主要股东当期持股变化、关联方关系的变动等来找出潜在的关联方。对于IPO过程中隐藏的关联方关系，就需要对主要股东、关键管理人员进行背景的尽职调查，对创造利润的主要客户以及主要原材料供应商的终极控制人等进行充分了解，也要对有大额资金往来或其他超过正常经营范围的交易对象持充分职业关注。

根据前文的分析，隐瞒关联方交易的方式，一是转嫁债务和费用，二是将关联方交易非关联化。对于债务和费用的转移，注册会计师可以使用分析性程序，关注异常变化的债务或费用，并追查至明细，判断是否存在隐瞒债务和转移费用的情形。对于关联方交易的非关联化，注册会计师对持有怀疑的交易事项，除获取证实交易存在的凭证记录外，还要关注与此交易相关的其他安排，关注是否为系列合同中的一部分，追查资产负债表日后相关事项，是否存在对相同业务的逆向操作。同时，对于隐瞒关联方关系或关联方交易的行为，《中国注册会计师审计准则问题解答第6号——关联方》和《证监会会计监管风险提示第2号——通过未披露关联方实施的舞弊风险》列示了未披露关联方关系和关联方交易的特征，注册会计师在审计过程中应关注被审计单位是否存在上述两个文件提到的特征，如果存在，应采取进一步审计程序。

2. 针对错报关联方交易的审计程序。注册会计师应做到三个关注：一是关注会计处理的正确性；二是关注定价的合理性；三是关注披露的完整性。

关联方交易的会计处理主要有：①关联方捐赠和债务豁免(或代偿债务)。《财政部关于做好执行会计准则企业2008年年报工作的通知》(财会函〔2008〕60号)、证监会2009年第2期《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》、证监会2010年第4期《上市公司执行企业会计准则监

管问题解答》和《企业会计准则解释第5号》规定了上市公司关联方对上市公司捐赠和债务豁免、代偿税款等事项的会计处理，要求上市公司将形成的利得计入所有者权益。②显失公允的关联方交易。《关于做好上市公司 2009年年度报告及相关工作的公告》（证监会公告[2009]34号）规定，上市公司的控股股东、控股股东控制的其他关联方、上市公司的实质控制人等与上市公司之间发生的交易，如果交易价格显失公允，上市公司对于取得的超过公允价值部分的经济利益流入应比照关联方之间的捐赠和债务豁免原则处理。注册会计师可以比照被审计单位的关联方交易会计处理与上述文件规定的一致性。

对于转移定价的合理性，注册会计师可以将关联方交易与非关联方交易进行比较，不具有充分市场的交易标的要获取专家意见，包括独立第三方的其他鉴证性支持文件，要求管理层提供充分的支持性证据等。

对于关联方交易披露的完整性，需根据关联方披露准则，以及证监会和两大交易所等颁布的相关文件核查。关联方披露准则主要针对的是财务报表部分的关联方披露，而证监会及交易所的相关规定则主要针对的是非财务报表部分的关联方披露。注册会计师应当都予以关注，防止年度报告中财务报告部分与非财务报告部分的前后不一致。

公益性捐赠超额部分能否递延到以后年度扣除

公益性捐赠超过年度利润12%的部分，能否递延到以后年度扣除？

根据《中华人民共和国企业所得税法》（中华人民共和国主席令第63号）第九条规定：“企业发生的公益性捐赠支出，在年度利润总额12%以内的部分，准予在计算应纳税所得额时扣除。”

因此，根据文件规定企业发生的公益性捐赠支出，在年度利润总额 12%以内的部分，准予在计算应纳税所得额时扣除；若超出部分文件未规定可以结转到以后年度扣除。

出口货物发生折让 是否需要补税

我企业是一家外贸公司，前不久从国内购进一批货物出口，已申报出口退税，税款已退。但国外公司发现这批货物存在质量问题，进行索赔。公司也向国内供应商进行索赔，供应商对这笔业务作了折让，开具了部分折让的红字发票。这笔出口业务不退运，只是索赔，通过开具红字发票来体现，是否需要补税？

《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）第二条规定，不具有生产能力的出口企业（以下称外贸企业）或其他单位出口货物劳务，免征增值税，相应的进项税额予以退还。该批出口货物对应的进项凭证是两张发票，都属于出口退税申报的原始凭证。纳税人应将该批出口货物对应的进项红字发票报送主管退税的税务机关，同时缴回折让部分的多退税款。

跨地区经营建筑营业部如何缴纳企业所得税

我们跨地区经营的建筑营业部如何缴纳企业所得税？

国家税务总局关于跨地区经营建筑企业所得税征收管理问题的通知国税函〔2010〕156号

二、建筑企业所属二级或二级以下分支机构直接管理的项目部(包括与项目部性质相同的工程指挥部、合同段等，下同)不就地预缴企业所得税，其经营收入、职工工资和资产总额应汇总到二级分支机构统一核算，由二级分支机构按照国税发〔2008〕28号文件规定的办法预缴企业所得税。

三、建筑企业总机构直接管理的跨地区设立的项目部，应按项目实际经营收入的0.2%按月或按季由总机构向项目所在地预分企业所得税，并由项目部向所在地主管税务机关预缴。

四、建筑企业总机构应汇总计算企业应纳税所得额，按照以下方法进行预缴：

(一)总机构只设跨地区项目部的，扣除已由项目部预缴的企业所得税后，按照其余额就地缴纳；

(二)总机构只设二级分支机构的，按照国税发〔2008〕28号文件规定计算总、分支机构应缴纳的税款；

(三)总机构既有直接管理的跨地区项目部，又有跨地区二级分支机构的，先扣除已由项目部预缴的企业所得税后，再按照国税发〔2008〕28号文件规定计算总、分支机构应缴纳的税款。

五、建筑企业总机构应按照有关规定办理企业所得税年度汇算清缴，各分支机构和项目部不进行汇算清缴。总机构年终汇算清缴后应纳税额小于已预缴的税款时，由总机构主管税务机关办理退税或抵扣以后年度的应缴企业所得税。

六、跨地区经营的项目部(包括二级以下分支机构管理的项目部)应向项目所在地主管税务机关出具总机构所在地主管税务机关开具的《外出经营活动税收管理证明》，未提供上述证明的，项目部所在地主管税务机关应督促其限期补办；不能提供上述证明的，应作为独立纳税人就地缴纳企业所得税。同时，项目部应向所在地主管税务机关提供总机构出具的证明该项目部属于总机构或二级分支机构管理的证明文件。

七、建筑企业总机构在办理企业所得税预缴和汇算清缴时，应附送其所直接管理的跨地区经营项目部就地预缴税款的完税证明。

关于并购重组募集配套资金计算比例、用途等

问题与解答

一、问：2011年《上市公司重大资产重组管理办法》修订时提出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，所配套资金比例不超过交易总金额的25%，交易总金额应如何理解？

答：交易总金额的计算公式如下：

交易总金额=本次交易金额+募集配套资金金额-募集配套资金中用于支付现金对价部分。

二、问：《〈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》（重组办法修订后第四十三条变更为第四十四条）规定：“上市公司发行股份购买资产同时募集的部分配套资金，主要用于提高重组项目整合绩效”。“主要用于提高重组项目整合绩效”的认定标准有哪些？

答：1、募集配套资金提高上市公司并购重组的整合绩效主要包括：本次并购重组交易中现金对价的支付；本次并购交易税费、人员安置费用等并购整合费用的支付；本次并购重组所涉及标的资产在建项目建设、运营资金安排；部分补充上市公司流动资金等。

2、属于以下情形的，不得以补充流动资金的理由募集配套资金：上市公司资产负债率明显低于同行业上市公司平均水平；前次募集资金使用效果明显未达到已公开披露的计划进度或预期收益；并购重组方案仅限于收购上市公司已控股子公司的少数股东权益；并购重组方案构成借壳上市。

三、问：上市公司、财务顾问等相关中介机构在论证募集配套资金方案时应注意哪些问题？

答：1、上市公司、财务顾问等相关中介机构应对募集配套资金的发行方式、对象和价格，必要性、具体用途、使用计划进度、预期收益、内部控制制度及失败补救措施，进行充分地分析、披露。

2、上市公司应在重组报告书中结合以下因素对募集配套资金的必要性进行充分分析：

（1）募集配套资金是否有利于提高重组项目的整合绩效；

（2）上市公司报告期末货币资金金额，是否已有明确用途，如有明确用途的，还应披露已履行的决策程序；

（3）上市公司资产负债率与同行业资产负债率对比；

（4）前次募集资金金额、使用效率及截至目前剩余情况；

（5）募集配套资金金额、用途是否与上市公司及标的资产现有生产经营规模、财务状况相匹配；

（6）募集配套资金用于并购重组所涉及标的资产在建项目建设的，已取得相关部门的审批情况。

3、募集配套资金采取锁价方式发行的，重组报告书中还应披露以下事项：

- (1) 选取锁价方式的原因；
 - (2) 锁价发行对象与上市公司、标的资产之间的关系；
 - (3) 锁价发行对象为上市公司控股股东、实际控制人及其一致行动人的，本次认购募集配套资金是否为巩固控制权，如是，还应披露对上市公司控股股东、实际控制人及其一致行动人本次重组前所持股份是否有相应的锁定期安排；
 - (4) 锁价发行对象认购本次募集配套资金的资金来源。
- 4、重组报告书中应当披露本次募集配套资金管理和使用的内部控制制度，明确募集资金使用的分级审批权限、决策程序、风险控制措施及信息披露程序。对募集资金存储、使用、变更、监督和责任追究等内容是否进行了明确规定。
- 5、重组报告书中应当披露本次募集配套资金失败的补救措施。
- 自本问答发布之日后披露重组报告书（草案）的上市公司应当按照上述标准执行，2013年7月5日问答《关于并购重组配套融资问题》同时废止。

贷款损失准备如何税前扣除

问：我单位按贷款余额的1%计提贷款损失准备，2013年贷款资产余额较上年下降3100万元，当年未计提贷款损失准备，且发生贷款损失19万元。主管税务机关提出，我单位该项业务需调增应纳税所得额，这种做法正确吗？

答：《财政部、国家税务总局关于金融企业贷款损失准备金企业所得税税前扣除政策的通知》（财税〔2012〕5号）规定，金融企业准予当年税前扣除的贷款损失准备金计算公式为：准予当年税前扣除的贷款损失准备金＝本年末准予提取贷款损失准备金的贷款资产余额×1%－截至上年末已在税前扣除的贷款损失准备金的余额。金融企业按上述公式计算的数额如为负数，应当相应调增当年应纳税所得额。金融企业发生的符合条件的贷款损失，应先冲减已在税前扣除的贷款损失准备金，不足冲减部分可据实在计算当年应纳税所得额时扣除。假设你企业上年贷款资产余额为A，则其2013年应税前扣除的贷款损失准备金＝（A－3100）×1%－（A×1%－19）＝-12（万元）。

因此，主管税务机关要求你企业调增应纳税所得额是正确的。你企业2013年虽未计提贷款损失准备，但由于提取贷款损失准备的贷款资产基数变小了，故需相应调减税前扣除的贷款损失准备。

袁立农 王志彬

销售货物并负责运输如何纳税

问：“营改增”后，增值税一般纳税人销售货物并负责运输应如何纳税？

答：根据《财政部、国家税务总局关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2013〕106号）附件二的规定，试点纳税人兼有不同税率或者征收率的销售货物、提供加工修理修配劳务或者应税服务的，应当分别核算适用不同税率或者征收率的销售额，未分别核算销售额的，按照以下方法适用税率或者征收率：

兼有不同税率的销售货物、提供加工修理修配劳务或者应税服务的，从高适用税率；兼有不同征收率的销售货物、提供加工修理修配劳务或者应税服务的，从高适用征收率；兼有不同税率和征收率的销售货物、提供加工修理修配劳务或者应税服务的，从高适用税率。

李文 李晓玲

福建省财政厅总会计师万崇伟深入 福建华兴会计师事务所调研

2015年5月29日福建省财政厅总会计师万崇伟到福建华兴会计师事务所调研事务所工作，省注协副会长、秘书长翁国雄、省财政厅会计处处长卓恕、副处长张云龙、林权贵同志等随同调研。华兴所管理经营班子成员、部门经理等参加座谈。

华兴所首席合伙人、党支部书记林宝明汇报华兴所脱钩改制、转制机构变化、业务发展、人才培养、企业文化建设、党建工作、做强做大等方面取得的成就，也汇报了事务所在发展中存在的问题和遇到的困难，还有历史遗留问题，希望财政厅帮助解决。

在听取华兴所汇报后，福建省注协秘书长翁国雄、省财政厅会计处处长黄卓恕分别发言，肯定了华兴所三十多年来的成绩，希望华兴所进一步发展做强做大。

财政厅总会计师万崇伟在会上作了重要讲话。他首先赞扬了华兴所发展，予以充分肯定三十多年来取得辉煌成绩。他说：今天来华兴所，是来服务的。在新常态下必需要有新作为，提出三点意见：

一、主动适应新常态，进一步增强行业发展信心

（一）强调市场在资源配置中的决定性作用，对会计信息的准确、透明、真实提出了更高的要求

注册会计师通过对财务信息进行审计鉴证，对优化社会资源配置、发挥市场在资源配置中的决定性作用具有非常重要的促进和保障作用。

（二）2014年3月1日国务院实施商事制度改革，对会计师事务所的年报审计业务执业程序提出了更高要求。

（三）会计师事务所服务收费指导价放开改革，对业务收入较小的中小会计师事务所冲击较大。

（四）随着全球经济的蓬勃发展，注册会计师也将走出国门，跻身到国际资本市场中。

（五）从国际经验看，注册会计师的职业价值正从经济向价值管理延伸，从合规性治理向经营性治理和风险管理转变。注册会计师已经成为解决方案的提供者和全能的经济管理专家。

二、注册会计师行业面临着改革带来的新的重大机遇。

（一）财务会计向管理会计转变。如何为企业提供更适用的管理会计咨询服务，为我国经济社会转型升级和创新驱动提供有效的智力支持是注册会计师的一项重要命题。

（二）政府加快职能转变。要求加快培育一批独立公正、行为规范、运作有序、公信力强、适应社会主义市场经济发展要求的社会组织。

（三）提高财政资金使用效益。财政资金全过程的监督要求，各级财政部门监督检查任务迅速增加,也必须借助社会中介机构的力量，这为行业的发展提供了广阔的市场。

（四）资本市场的创新发展和国有企业混合所有制改革。为注册会计师行业拓展新业务领域创造了无限广阔的空间，这为会计行业的“引进来”和“走出去”奠定了坚实基础。

（五）产业转型升级。服务业的发展在国民经济发展中具有举足轻重的地位。大力发展服务业是当前和今后一个时期我省经济结构调整的重点，是改善民生、促进就业的重要举措，是主动适应新常态的重大战略举措。

三、积极有效作为，进一步推动行业持续健康发展

（一）要抓转变观念。适应新常态和形势的变化，破除“等、靠、要”的传统思维，从服务市场需求、客户需要方面拓展业务、谋求突破。根据全面改革的新变化、新需要，不断拓展新业务领域。

（二）要抓诚信建设。诚信是注册会计师职业的灵魂，是行业生存发展的基石。按照独立客观公正的要求，树立行业核心价值观，尽职尽责，履行社会责任，将诚信文化建设融入行业管理和事务所发展的各个领域和各个环节。

（三）要抓人才培养。人才是会计师事务所的“核心资产”、是事务所发展的保障。事务所要高度重视，切实采取有效措施，着力完善选、育、用、留制度，抓好行业人才梯度培养工作，为行业新业务拓展提供人才保障。

（四）要抓做强做大。要鼓励和引导机构合并，各机构要瞄准做大做强这一长期发展目标，顺势而为，坚持走多元化发展之路，提高抗风险能力。

（五）要抓行业党建。注册会计师行业作为新经济组织、新社会组织，加强行业党建工作关系到党在新经济组织、新社会组织中的凝聚力，也关系到事务所的长远发展。

（六）信息化建设。现已进入互联网+和大数据的时代，不能停留于过去传统的管理模式，必须利用信息化手段为企业提供更全方位的服务。

（七）要抓宣传工作。抓好文化建设，扩大宣传面，建立荣誉室等。对于历史遗留问题，总会计师万崇伟表示，财政厅会协助解决。

在调研期间，财政厅总会计师万崇伟一行还深入华兴所办公室、人力资源部、质控部、业务部等了解情况并指导，财政厅领导的关心和支持，给了全所员工极大鼓舞。

华兴所信息咨询部

浅谈会计师事务所人才流失的原因与对策

（二）

二、改革会计师事务所人才流失现象的对策

1、改革会计师事务所不合理的组织结构

将职能型组织结构变革为矩阵型组织结构，取消部门经理，实行项目经理—部门经理—合伙人的管理链接条变更为助理人员—注册会计师—项目经理—合伙人。变更后管理链条的核心是项目经理，项目经理分为多级，每一级由数人构成。每一级别的项目经理都拥有对该项目的绝对现场控制权和参与该项目的从业人员该次执行情况考评的权力。项目经理享有与变更前部门经理几乎对等的权力，有利于调动其积极性并满足其对权力的欲望，能为更多的人才提供发展机会并提升事务所的人才容纳能力。

2、改革内部薪酬分配制度

现阶段我国会计师事务所员工的利益分配形式倾向于合伙人和出资人，而事务所的其他员工，特别是事务所执业经验丰富的业务骨干收入与付出不成比例，这严重挫伤了他们的工作积极性。在分配制度的建设方面，薪酬制度的设计要体现多劳多得，少劳少得的原则。项目经理在对员工的绩效进行评价时，做到公开、公正、客观、合理、有针对性。制度不同层次的薪酬水平，发挥薪酬项目的激励作用。对于刚刚加入的新员工，基本工资和奖金是比较合适的薪酬形式；对于业务熟练的资深员工，此时他们已经得到了物质激励，在他们追求自我实现的过程中，需要用员工持股计划等来对其进行激励，使其与事务所形成利益共同体。

3、变革会计师事务所不合理的评价考核制度

事务所应从自身的情况出发，借鉴国际成员所的员工评价考核制度基本模式，采取对员工从工作态度、客户协调、团队合作、专业技能等方面进行综合考评来取代主要按照员工所承接和参与的项目数量进行考评的方式。将部门经理和行政部门综合对员工的评价制度变革为由项目经理独立进行。第一，多位项目经理独立对从业人员进行考评。项目经理了解其所负责项目经理的从业人员在该项目上的工作表现，适合对员工的执业情况做出评价。由于采用完全的矩阵结构，每一项目小组的项目经理和从业人员都是不固定的，多位项目经理对同一位员工的评价更加客观和公正。第二，会计师事务所除项目经理对从业人员的执业情况给予评价外，应当组织专门的人员对所有人员包括项目经理的执业工作能力进行检查，并给予评价。

4、注重职业培训，建立培训新思路。培训是员工接受新知识、提高技能的重要途径，也是培育企业文化的必经之路。首先要用职业培训理念替代员工培训思路，从企业与员工双赢的角度出发设计培训项目，同时在培训过程中注重员工参与的主动性和积极性，提高和改善员工的工作技能。在传播新知识和新技术的过程中，加强对员工心理素质和人格方面的训练。同时，会计师事务所可以与全国知名的财经会计院校合作建立定期培训计划，发挥自己在会计实务前沿领域的优势，吸收先进的理论成果，建立系统的培训方案以及为本所成员开办在职硕士、博士研究生班，为员工提供学习机会，满足其多层次需要，延长其为会计师事务所服务的年限。

5、建立健全的事务所文化体系

《会计师事务所内部治理指南》中确定的内部治理原则强调，“事务所内部治理应当以合伙文体为导向，积极树立”“人合、事合、心合、志合”的事务所治理理念，推动形成诚信、合作、平等、协商的事务所合伙人文化。四大之所以确保了公司的竞争优势，在于建立了独特且丰富的公司文化，并以独特的文化为纽带凝聚了分布在世界各地的机构以及成千上万合伙人和甚至多达几十万员工。所谓健全的事务所文化体系，需要事务所在核心层、制度层、实体层、发展层、感觉层等五个文体层次方面加强建设。核心层面，事务所及其员工首先必须建立一个共同为之奋斗的目标以及价值观；制度层方面，构建以事务所各种规章、规范为主的制度文化层次，使大家有章可循；实体层方面，如构建具有自身特色的营业大楼、广告栏、企业网页、员工着装等；发展层面，即构建由理念形象、视觉形象、行为形象等因素构成的事务所整体形象；感觉层面，构建由员工、顾客等真实感觉到的企业状态，如组织氛围、员工态度、顾客行为、社会认知与评价等。通过加强会计师事务所文化体系建设，树立以人为本的管理理念，充分发挥事务所文化的导向功能、凝聚功能、激励功能及约束功能，使员工个人价值的实现与事务所发展目标相一致，最大限度地释放蕴藏在员工心中对事业对追求和个人价值实现的能量，增强事务所对人才的吸引，增加人才对事务所的归属感。

人才是会计师事务所的宝贵财富，是会计师事务所取得长远竞争优势的决定性因素，在知识经济时代，人才的争夺点正变得越来越激烈，争取和留住优秀人才已成为事务所经营战略的首要任务。会计师事务所只有正视导致人才流失的主要原因，并在组织结构、薪酬分配制度、评价考核制度、培训制度以及企业文化的建设方面做出相应改进，才能真正降低员工的流失率，才能在不断加剧的竞争环境中立于不败之地。

华兴所人力资源部。

