

中国（福建）对外贸易中心集团简介

中国（福建）对外贸易中心集团是中华人民共和国对外贸易经济合作部直属的综合性外贸企业。本集团下设23个业务部、公司，在北京、上海、广州、汕头设有经理部（办事处），在日本、美国、英国、德国、澳大利亚、多哥、利比里亚、加纳、贝宁、几内亚、马里和香港、澳门等国家和地区设有代表机构和独资、合资企业。经营范围有：纺织品、五金矿产品、轻工业品、土畜品、粮油食品、化工产品、机电产品、工艺品、医疗保健品的进出口贸易以及易货、转口、保税品、“三来一补”等各种方式的贸易业务；同时开展仓储、国际货物运输及船务代理、船舶进出口、房地产开发、广告、展览、酒店、商场、劳务出口、人才技术交流等各项业务，并投资于现代电讯业、计算机业。

本集团连续四年跻身于全国最大500家服务企业和100家最大外贸企业之列。1996年进出口额3.3692亿美元，（其中出口1.7715亿美元，进口1.5977亿美元），位居全省外贸同行首位。我们热诚盼望并欢迎海内外各界同仁，为推进和建立经济往来精诚合作。

地址：中国福州市五四路71号国贸广场31层

电话：0086-591-7536867、7555278

传真：0086-591-7534124、7536769

网址：<http://www.fttcc.com>

电子信箱：kjc@public.fz.fj.cn



华兴会计师

独立 客观 公正

优质 廉洁 高效

07
2015



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

隆重纪念中共建党94周年



中国海峡人才市场流动人才党委召开纪念建党94周年暨表彰先进大会



中国海峡人才市场党组成员、海峡人才市场副总经理、流动人才党委书记游诚志强调加强党建工作



福建师大柴宇平教授讲解当前国内外形势与热点



华兴所党支部被评为2014年度先进党支部



党支部书记、首席合伙人林宝明被评为2014年度优秀党支部书记



首席助理、人力资源部总经理高虹、业务五部副总经理陈碧芸被评为2014年度优秀共产党员

审计大忙



华兴所召开福建省水利投资集团审计项目组讨论会



业务九部召开兴业银行某项业务研讨会



业务一部到福建德艺集团股份有限公司门市部盘点



福建德艺集团股份有限公司高管亲切看望业务一部审计小组成员



业务三部到福建省冶金控股有限责任公司审计



项目经理陈雅芳同福建省冶金控股有限责任公司财务总监沟通审计工作

目 录

法规选载

关于印发《会计师事务所职业责任保险暂行办法》 的通知（财会〔2015〕13号）	1
关于禁止滥用知识产权排除、限制竞争行为的规定 （国家工商行政管理总局令第74号）	4
关于城镇土地使用税和房产税困难减免税有关事项 的公告（福建省地方税务局公告〔2015〕4号）	7
关于调整国内渔业捕捞和养殖业油价补贴政策促进 渔业持续健康发展的通知（财建〔2015〕499号）	8
关于逾期未申报的出口退（免）税可延期申报的公告 （国家税务总局公告2015年第44号）	10
关于企业重组业务企业所得税征收管理若干问题的 公告（国家税务总局公告2015年第48号）	11
关于明确税款滞纳金减免相关事宜的公告 （海关总署公告2015年第27号）	13
关于规范成本分摊协议管理的公告 （国家税务总局公告 2015 年第 45 号）	13

会 计

对外赠送自产产品的会计税务处理	14
二十五项特殊事项的会计处理	16
房地产企业融资性售后回购业务财税处理	19
企业改制重组案例两则	21
长期股权投资权益法转成本法会计处理	24

税 收

企业所得税的几种简单计算方法	27
企业可否同时享受“两加”优惠政策	29
资产损失税前扣除应注意的几个问题	30
企业支付暂扣款不能税前扣除	31
自然人转让股权的税务处理及案例分析	32

审 计

财务报表舞弊审计探讨	36
会计原始支出凭证存在的问题及审计对策	38

咨询信箱

为别的企业提供担保造成的损失可否税前扣除	39
安置非全日制用工的残疾人可否享受增值税 优惠政策	39

出租房产免收租金如何缴纳房产税	39
高新技术企业的职工教育经费支出在企业所得税	40
税前如何扣除	
母子公司之间的借款合同须贴花吗	40

企业文化

纪念建党94周年暨表彰先进大会	40
-----------------	----

关于印发《会计师事务所职业责任保险 暂行办法》的通知

财会〔2015〕13号

为规范会计师事务所职业责任保险投保行为，提高会计师事务所职业责任赔偿能力，促进会计师事务所可持续发展，根据《中华人民共和国注册会计师法》、《中华人民共和国保险法》和其他有关法律法规，财政部、保监会制定了《会计师事务所职业责任保险暂行办法》，现予印发，自2015年7月1日起施行。

财政部 保监会

2015年6月30日

附件：

会计师事务所职业责任保险暂行办法

第一章 总 则

第一条 为了规范会计师事务所职业责任保险投保行为，提高会计师事务所职业责任赔偿能力，促进会计师事务所可持续发展，根据《中华人民共和国注册会计师法》、《中华人民共和国保险法》和其他有关法律法规，制定本办法。

第二条 本办法所称会计师事务所职业责任保险（以下简称职业责任保险），是指会计师事务所及其合伙人、股东和其他执业人员因执业活动造成委托人或其他利害关系人经济损失，依法应当承担赔偿责任的保险。

会计师事务所及其合伙人、股东和其他执业人员的执业活动包括其依法开展的审计业务和其他非审计业务。

第三条 鼓励会计师事务所根据本所经营管理情况和发展需要投保职业责任保险。会计师事务所投保的职业责任保险累计赔偿限额达到本办法第九条或第十条规定的金额的，可以不再提取职业风险基金。已提取的职业风险基金的处理，按照有关法律法规的规定和会计师事务所合伙协议或公司章程的约定办理。

第二章 投 保

第四条 会计师事务所对本所投保职业责任保险实行统一管理。分所的职业责任保险，原则上由总所统一投保。

第五条 会计师事务所应当优先为本所的审计业务投保职业责任保险。

会计师事务所可以根据业务风险程度和自身发展需要为其他非审计业务投保职业责任保险。

第六条 职业责任保险包括主险和附加险。会计师事务所可以在投保主险的基础上，为本所投保账册文件丢失险、首次投保追溯期扩展险等附加险。

第七条 保险公司应当建立市场化的职业责任保险费率浮动机制，根据会计师事务所风险情况及历史赔付记录进行保险费率浮动调整，促进会计师事务所加强质量控制和风险管理。

第八条 会计师事务所应当结合本所的业务范围、经营规模和风险管控能力等因素，与保险公司协商确定职业责任保险的累计赔偿限额。累计赔偿限额应当达到本办法第九条或第十条规定的金额。

前款所称累计赔偿限额，是指保险合同中载明的保险公司对保险责任范围内所有损失的最高赔偿金额。

第九条 从事上市公司、金融企业等高风险审计业务的会计师事务所，其累计赔偿限额不低于按以下两种方法计算得出的较高额：

- （1）100万元与合伙人人数的乘积（按投保时的人数计算）；

(2) 5 000万元。

第十条 从事非上市公司、非金融企业审计业务的会计师事务所，其累计赔偿限额不低于按以下两种方法计算得出的较高额：

(1) 会计师事务所最近一个年度的审计业务收入；

(2) 50万元与合伙人（股东）人数的乘积（按投保时的人数计算）。

第十一条 职业责任保险合同条款应当符合《中华人民共和国保险法》的规定，并应当包含下列各事项：

(一) 保险责任包含会计师事务所及其合伙人、股东和其他执业人员执业活动中因非故意行为造成委托人或其他利害关系人的经济损失，依法应当承担的赔偿责任；

(二) 保险期间为1年及以上；

(三) 约定合理的追溯期或报告期；

(四) 会计师事务所被提起仲裁或者诉讼的，仲裁或者诉讼费用以及其他必要的、合理的法律费用，除合同另有约定外，由保险公司承担。

第十二条 会计师事务所在投保时应当向保险公司提供必要的信息资料，如实告知经营情况和风险状况。

在保险合同有效期内，如果保险合同载明的重要事项发生变更，会计师事务所应当及时通知保险公司。

第十三条 保险公司应当向会计师事务所说明保险合同的条款内容，特别是责任免除条款。未作说明的，责任免除条款不产生效力。

第十四条 保险公司及其工作人员对会计师事务所提供的信息资料负有保密义务。

第三章 赔 偿

第十五条 会计师事务所发生本办法第二条规定的因执业活动造成委托人或其他利害关系人的经济损失，依法应当承担赔偿责任的情形的，保险公司应当根据保险合同的约定予以赔偿。

第十六条 保险公司应当严格履行保险合同义务，不得出现恶意拖赔、惜赔、无理拒赔等损害会计师事务所合法权益的行为。

第十七条 会计师事务所和保险公司对合同条款或赔偿事项有争议的，可以按照双方的约定申请仲裁，或者依法向人民法院提起诉讼。

采用保险公司提供的格式条款订立的保险合同，会计师事务所与保险公司对合同条款或赔偿事项有争议的，应当按照通常理解予以解释。有两种以上解释的，人民法院或者仲裁机构应当作出有利于会计师事务所的解释。

第十八条 省级财政部门、注册会计师协会可以会同省级保险监督管理部门、保险行业协会组织成立职业责任保险专家委员会，对履行保险合同可能产生的争议提供专家鉴定意见，供司法机关或有关方面参考。

第四章 监督检查

第十九条 会计师事务所应当在每年5月31日之前将职业责任保险保单复印件或者保险公司出具的该会计师事务所已投保职业责任保险的相关证明报所在地省级财政部门 and 注册会计师协会备案。

保险合同发生变更或解除的，会计师事务所应当将变更后的相关证明或新签订保险合同的相关证明报所在地省级财政部门 and 注册会计师协会备案。

第二十条 省级以上财政部门 and 注册会计师协会需要保险公司协助提供会计师事务所的投保、出险和理赔等必要信息的，保险公司应当提供。

第二十一条 省级以上财政部门 and 保险监督管理部门分别对会计师事务所和保险公司办理职业责任保险的情况进行监督检查，必要时可开展联合检查。

第五章 罚 则

第二十二条 会计师事务所违反本办法规定的，由省级以上财政部门责令限期改正，逾期未改正的，列为重点监管对象并予以公告，提请审计业务委托方、其他利害关系人和社会公众关注该会计师事务所的职业责任赔偿能力。

第二十三条 保险公司办理会计师事务所职业责任保险，违反有关保险条款和保险费率管理规定的，由保险监督管理部门依照《中华人民共和国保险法》和有关规定予以处罚。

第六章 附 则

第二十四条 本办法自2015年7月1日起施行。本办法施行后，此前有关规定与本办法不一致的，以本办法为准。

第二十五条 在本办法施行前已设立的会计师事务所，鼓励其在5年内尽快完成由提取职业风险基金向投保职业责任保险的过渡。

在本办法施行后新设立的会计师事务所，鼓励其优先采用投保职业责任保险的方式提高职业责任赔偿能力。

国家工商行政管理总局令

第 74 号

《关于禁止滥用知识产权排除、限制竞争行为的规定》已经国家工商行政管理总局局务会议审议通过，现予公布，自2015年8月1日起施行。

局长 张茅

2015 年 4 月 7 日

关于禁止滥用知识产权排除、限制竞争行为的规定

（2015 年 4 月 7 日国家工商行政管理总局令第 74 号公布）

第一条 为了保护市场公平竞争和激励创新，制止经营者滥用知识产权排除、限制竞争的行为，根据《中华人民共和国反垄断法》（以下简称《反垄断法》），制定本规定。

第二条 反垄断与保护知识产权具有共同的目标，即促进竞争和创新，提高经济运行效率，维护消费者利益和社会公共利益。

经营者依照有关知识产权的法律、行政法规规定行使知识产权的行为，不适用《反垄断法》；但是，经营者滥用知识产权，排除、限制竞争的行为，适用《反垄断法》。

第三条 本规定所称滥用知识产权排除、限制竞争行为，是指经营者违反《反垄断法》的规定行使知识产权，实施垄断协议、滥用市场支配地位等垄断行为（价格垄断行为除外）。

本规定所称相关市场，包括相关商品市场和相关地域市场，依据《反垄断法》和《国务院反垄断委员会关于相关市场界定的指南》进行界定，并考虑知识产权、创新等因素的影响。在涉及知识产权许可等反垄断执法工作中，相关商品市场可以是技术市场，也可以是含有特定知识产权的产品市场。相关技术市场是指由行使知识产权所涉及的技术和可以相互替代的同类技术之间相互竞争所构成的市场。

第四条 经营者之间不得利用行使知识产权的方式达成《反垄断法》第十三条、第十四条所禁止的垄断协议。但是，经营者能够证明所达成的协议符合《反垄断法》第十五条规定的除外。

第五条 经营者行使知识产权的行为有下列情形之一的，可以不被认定为《反垄断法》第十三条第一款第六项和第十四条第三项所禁止的垄断协议，但是有相反的证据证明该协议具有排除、限制竞争效果的除外：

（一）具有竞争关系的经营者在受其行为影响的相关市场上的市场份额合计不超过百分之二十，或者在相关市场上存在至少四个可以以合理成本得到的其他独立控制的替代性技术；

（二）经营者与交易相对人在相关市场上的市场份额均不超过百分之三十，或者在相关市场上存在至少两个可以以合理成本得到的其他独立控制的替代性技术。

第六条 具有市场支配地位的经营者不得在行使知识产权的过程中滥用市场支配地位，排除、限制竞争。

市场支配地位根据《反垄断法》第十八条和第十九条的规定进行认定和推定。经营者拥有知识产权可以构成认定其市场支配地位的因素之一，但不能仅根据经营者拥有知识产权推定其在相关市场上具有市场支配地位。

第七条 具有市场支配地位的经营者没有正当理由，不得在其知识产权构成生产经营活动必需设施的情况下，拒绝许可其他经营者以合理条件使用该知识产权，排除、限制竞争。

认定前款行为需要同时考虑下列因素：

- （一）该项知识产权在相关市场上不能被合理替代，为其他经营者参与相关市场的竞争所必需；
- （二）拒绝许可该知识产权将会导致相关市场上的竞争或者创新受到不利影响，损害消费者利益或者公共利益；
- （三）许可该知识产权对该经营者不会造成不合理的损害。

第八条 具有市场支配地位的经营者没有正当理由，不得在行使知识产权的过程中，实施下列限定交易行为，排除、限制竞争：

- (一) 限定交易相对人只能与其进行交易；
- (二) 限定交易相对人只能与其指定的经营者进行交易。

第九条 具有市场支配地位的经营者没有正当理由，不得在行使知识产权的过程中，实施同时符合下列条件的搭售行为，排除、限制竞争：

- (一) 违背交易惯例、消费习惯等或者无视商品的功能，将不同商品强制捆绑销售或者组合销售；
- (二) 实施搭售行为使该经营者将其在搭售品市场的支配地位延伸到被搭售品市场，排除、限制了其他经营者在搭售品或者被搭售品市场上的竞争。

第十条 具有市场支配地位的经营者没有正当理由，不得在行使知识产权的过程中，实施下列附加不合理限制条件的行为，排除、限制竞争：

- (一) 要求交易相对人将其改进的技术进行独占性的回授；
- (二) 禁止交易相对人对其知识产权的有效性提出质疑；
- (三) 限制交易相对人在许可协议期限届满后，在不侵犯知识产权的情况下利用竞争性的商品或者技术；
- (四) 对保护期已经届满或者被认定无效的知识产权继续行使权利；
- (五) 禁止交易相对人与第三方进行交易；
- (六) 对交易相对人附加其他不合理的限制条件。

第十一条 具有市场支配地位的经营者没有正当理由，不得在行使知识产权的过程中，对条件相同的交易相对人实行差别待遇，排除、限制竞争。

第十二条 经营者不得在行使知识产权的过程中，利用专利联营从事排除、限制竞争的行为。

专利联营的成员不得利用专利联营交换产量、市场划分等有关竞争的敏感信息，达成《反垄断法》第十三条、第十四条所禁止的垄断协议。但是，经营者能够证明所达成的协议符合《反垄断法》第十五条规定的除外。

具有市场支配地位的专利联营管理组织没有正当理由，不得利用专利联营实施下列滥用市场支配地位的行为，排除、限制竞争：

- (一) 限制联营成员在联营之外作为独立许可人许可专利；
- (二) 限制联营成员或者被许可人独立或者与第三方联合研发与联营专利相竞争的技术；
- (三) 强迫被许可人将其改进或者研发的技术独占性地回授给专利联营管理组织或者联营成员；
- (四) 禁止被许可人质疑联营专利的有效性；
- (五) 对条件相同的联营成员或者同一相关市场的被许可人在交易条件上实行差别待遇；
- (六) 国家工商行政管理总局认定的其他滥用市场支配地位行为。

本规定所称专利联营，是指两个或者两个以上的专利权人通过某种形式将各自拥有的专利共同许可给第三方的协议安排。其形式可以是为此目的成立的专门合资公司，也可以是委托某一联营成员或者某独立的第三方进行管理。

第十三条 经营者不得在行使知识产权的过程中，利用标准（含国家技术规范的强制性要求，下同）的制定和实施从事排除、限制竞争的行为。

具有市场支配地位的经营者没有正当理由，不得在标准的制定和实施过程中实施下列排除、限制竞争行为：

(一) 在参与标准制定的过程中，故意不向标准制定组织披露其权利信息，或者明确放弃其权利，但是在某项标准涉及该专利后却对该标准的实施者主张其专利权。

(二) 在其专利成为标准必要专利后，违背公平、合理和无歧视原则，实施拒绝许可、搭售商品或者在交易时附加其他的不合理交易条件等排除、限制竞争的行为。

本规定所称标准必要专利，是指实施该项标准所必不可少的专利。

第十四条 经营者涉嫌滥用知识产权排除、限制竞争行为的，工商行政管理机关依据《反垄断法》和《工商行政管理机关查处垄断协议、滥用市场支配地位案件程序规定》进行调查。

第十五条 分析认定经营者涉嫌滥用知识产权排除、限制竞争行为，可以采取以下步骤：

- （一）确定经营者行使知识产权行为的性质和表现形式；
- （二）确定行使知识产权的经营者之间相互关系的性质；
- （三）界定行使知识产权所涉及的相关市场；
- （四）认定行使知识产权的经营者的市场地位；
- （五）分析经营者行使知识产权的行为对相关市场竞争的影响。

分析认定经营者之间关系的性质需要考虑行使知识产权行为本身的特点。在涉及知识产权许可的情况下，原本具有竞争关系的经营者之间在许可合同中是交易关系，而在许可人和被许可人都利用该知识产权生产产品的市场上则又是竞争关系。但是，如果当事人之间在订立许可协议时不是竞争关系，在协议订立之后才产生竞争关系的，则仍然不视为竞争者之间的协议，除非原协议发生实质性的变更。

第十六条 分析认定经营者行使知识产权的行为对竞争的影响，应当考虑下列因素：

- （一）经营者与交易相对人的市场地位；
- （二）相关市场的市场集中度；
- （三）进入相关市场的难易程度；
- （四）产业惯例与产业的发展阶段；
- （五）在产量、区域、消费者等方面进行限制的时间和效力范围；
- （六）对促进创新和技术推广的影响；
- （七）经营者的创新能力和技术变化的速度；
- （八）与认定行使知识产权的行为对竞争影响有关的其他因素。

第十七条 经营者滥用知识产权排除、限制竞争的行为构成垄断协议的，由工商行政管理机关责令停止违法行为，没收违法所得，并处上一年度销售额百分之一以上百分之十以下的罚款；尚未实施所达成的垄断协议的，可以处五十万元以下的罚款。

经营者滥用知识产权排除、限制竞争的行为构成滥用市场支配地位的，由工商行政管理机关责令停止违法行为，没收违法所得，并处上一年度销售额百分之一以上百分之十以下的罚款。

工商行政管理机关确定具体罚款数额时，应当考虑违法行为的性质、情节、程度、持续的时间等因素。

第十八条 本规定由国家工商行政管理总局负责解释。

第十九条 本规定自 2015 年 8 月 1 日起施行。

关于城镇土地使用税和房产税困难减免税

有关事项的公告

福建省地方税务局公告〔2015〕4 号

根据《国家税务总局关于下放城镇土地使用税困难减免税审批权限有关事项的公告》（国家税务总局公告2014年第1号）、《福建省房产税实施细则》（闽政〔1986〕93号）等规定要求，现就我省城镇土地使用税和房产税困难减免税有关事项公告如下：

一、纳税人符合下列情形之一的，可提出困难减免税申请：

- （一）因风、火、水、地震等造成严重自然灾害或其他不可抗力因素遭受重大损失的；

上述所称的重大损失是指在扣除保险赔款、个人赔款、财政拨款等因素后，损失金额超过上年主营业务收入和其他业务收入总和的20%（含），或超过总资产20%（含）；

- （二）从事国家鼓励和扶持产业或社会公益事业发生严重亏损的；

（三）受政策性或市场等客观因素影响，难以维系正常生产经营，发生严重亏损，且当期货币资金在扣除应付职工工资、社会保险费后，不足以缴纳税款的；

上述第（二）、（三）款所称的严重亏损是指申请困难减免税款所属年度的亏损额超过其主营业务收入和其他业务

收入总额的10%（含）。

（四）停产停业一年以上，申请困难减免税所属年度的货币资金在扣除应付职工工资、社会保险费后，不足以缴纳税款的；

（五）在福建自贸试验区内注册登记的企业，工商注册登记当年发生亏损的。

对从事国家限制或不鼓励发展的产业以及财政部、国家税务总局规定不得减免的其他情形，不属于本公告规定的城镇土地使用税、房产税困难减免税范围。

二、县级地税机关对符合上述情形的纳税人申请的困难减免税实行按年审批。批准的困难减免税额，不得超过经地税机关核实后的税款所属年度实际发生的损失额、亏损额。

三、纳税人办理困难减免税审批的流程、时限、需提交的资料等本公告未涉及的事项，按照《全国税务机关纳税服务规范》等有关规定执行。

四、地税机关应加强困难减免税的审批管理和监督。

（一）要遵循依法、公平、公正、高效的原则办理减免税审批，坚决杜绝违法违规审批。

（二）要加强对困难减免税对象的动态管理，对经批准减免税的纳税人进行跟踪评估。对情形发生变化的，要重新进行审核；对骗取减免税的，应及时追缴税款并按规定予以处罚。

（三）要设立困难减免税审批台账，区分不同的情形，做好减免税额的统计。

本公告自2015年6月1日起施行。

福建省地方税务局

2015年4月17日

关于调整国内渔业捕捞和养殖业油价补贴政策 促进渔业持续健康发展的通知

财建〔2015〕499号

作为成品油价格形成机制改革的重要配套政策和保障措施，国内渔业捕捞和养殖业油价补贴政策对促进渔业发展、增加渔民收入、维护渔区稳定发挥了重要作用，但也存在一些矛盾和问题。为促进渔业持续健康发展，经国务院同意，从2015年起，对国内渔业捕捞和养殖业油价补贴政策作出调整。现将有关事项通知如下：

一、补贴政策调整的必要性

（一）调整国内渔业捕捞和养殖业油价补贴政策是发挥价格机制作用，促进渔业资源环境保护的需要。2006年以来的渔业油价补贴政策覆盖面广、补贴规模大、持续时间长，扭曲了价格信号，与渔民减船转产政策发生“顶托”。为促进渔业资源环境保护，有必要及时调整渔业油价补贴政策，有关支出不再与用油量挂钩，渔业用油成本由水产品价格“随行就市”进行传导，在相关政策引导下，主要通过价格机制调节渔船数量和作业方式，切实降低渔业捕捞强度。

（二）调整国内渔业捕捞和养殖业油价补贴政策是促进渔业产业结构调整，发展现代渔业的需要。2006年以来，渔业油价补贴资金刚性增长，既造成了渔业对油价补贴的严重依赖，又加重了财政负担。为激发渔业健康发展的内生动力，需要在保持现有支持力度的基础上，盘活资金存量，优化支持结构，将主要用于弥补渔业生产成本、针对渔民个人的补贴资金统筹使用，既着力保障广大渔民基本利益，又大力推进解决减船转产、渔业生态环境修复、渔船标准化建设等长期制约渔业发展的重点难点问题，促进产业结构调整，加快现代渔业建设。

（三）调整国内渔业捕捞和养殖业油价补贴政策是扩大政府投资，稳定经济增长的需要。我国渔船装备落后，安全性较差，能耗和污染较重，资源破坏性较大；渔港、航标等公共基础设施薄弱，防灾减灾功能不足；水产养殖基础设施条件落后，对环境和生态影响较大；渔业渔政管理基础薄弱，信息化手段落后。加大标准化渔船和深水网箱等现代渔业装备建设，既有利于保障渔民作业安全，提高节能环保性能；又有利于加快渔业生态环境修复，提高

渔业可持续发展能力。同时，有利于扩大政府投资，拉动相关产业发展，促进经济稳定增长。

（四）调整国内渔业捕捞和养殖业油价补贴政策是改进财政支持方式，提高财政资金使用效益的需要。渔业情况复杂，渔船等补贴对象作业量、用油量信息采集较难，监管手段滞后，导致补贴政策在执行中走样变形。为此，有必要改进财政支持方式，将大部分渔业油价补贴资金转作一般性转移支付，由地方政府统筹使用。同时发挥地方政府信息对称、就地就近监管的有利优势，改进监管，提高补贴效率。

当前，国际国内成品油价格连续走低，为补贴政策调整提供了有利的“窗口”期。

二、补贴政策调整的指导思想和目标任务

（一）指导思想。按照党的十八大和十八届三中全会的要求，以《国务院关于促进海洋渔业持续健康发展的若干意见》（国发〔2013〕11号）为指导，以调整资金使用方式的手段，以保民生、保生态、保稳定为目标，健全支撑保障和激励约束机制，使国内渔业捕捞和养殖业油价补贴政策与渔业资源保护和产业结构调整等产业政策相协调，促进渔业可持续发展。

（二）原则。

一是综合设计，发挥合力。统筹考虑渔业发展、渔民生产生活等实际情况，着眼渔业长远可持续发展，综合运用财政政策、产业政策及行业管理等措施和手段，强化目标考核，改进管理，形成合力，推动减船转产、降低捕捞强度等目标顺利实现。

二是盘活存量，健全机制。以2014年国内渔业捕捞和养殖业油价补贴清算数为基数，在中央财政补贴规模不变的前提下，盘活存量，调整方式，逐步减少国内捕捞业油价补贴，健全渔业油价补贴与用油量及油价脱钩，与渔民保障、渔业发展、渔区稳定相协调的新机制。

三是明确责任，平稳推进。落实油价补贴政策调整的主体责任，继续实行“省长负责制”，强化省级统筹，由地方通盘解决渔业稳定发展等重点问题，确保国内渔业捕捞和养殖业油价补贴政策调整平稳推进。

（三）目标任务。通过调整优化补贴方式，中央财政补贴资金与用油量彻底脱钩，并健全渔业支撑保障体系，力争到2019年，用5年左右时间，将国内捕捞业油价补贴降至2014年补贴水平的40%，使国内捕捞渔船数和功率数进一步减少，捕捞作业结构进一步优化，捕捞强度得到有效控制，渔业现代化迈出新步伐。

三、补贴政策调整的主要内容

立足国内渔业捕捞和养殖业油价补贴作为国家成品油价格形成机制改革后对渔民生产成本补贴的政策属性，按照总量不减、存量调整、保障重点、统筹兼顾的思路，将补贴政策调整为专项转移支付和一般性转移支付相结合的综合性支持政策。以2014年清算数为基数，将补贴资金的20%部分以专项转移支付形式统筹用于渔民减船转产和渔船更新改造等重点工作；80%通过一般性转移支付下达，由地方政府统筹专项用于渔业生产成本补贴、转产转业等方面。

（一）坚持保障重点，强化对现代渔业建设的支撑，以专项转移支付形式支持渔民减船转产和生态环境修复，以及渔船更新改造等渔业装备建设。

1. 支持渔民减船转产和人工鱼礁建设。按照海洋捕捞强度与资源再生能力平衡协调发展的要求，将现有减船补助标准从2 500元/千瓦提高到5 000元/千瓦，并对渔船拆解等给予一定补助，推动捕捞渔民减船转产。同时，支持开展人工鱼礁建设，促进渔业生态环境修复。

2. 支持渔船更新改造等现代渔业装备建设。适应渔业发展现代化、专业化的新形势，在严控海洋捕捞渔船数和功率数“双控”指标、不增加捕捞强度的前提下，逐步淘汰双船底拖网、帆张网、三角虎网等对海洋资源破坏性大的作业类型，对纳入管理的老、旧、木质渔船进行更新改造，有计划升级改造选择性好、高效节能、安全环保的标准化捕捞渔船，以船舶所有人为对象，设定标准，分类支持，先减后建，减补挂钩，中央财政对完成减船任务的各省份按一定标准给予渔船更新改造补助。同时，支持深水网箱推广、渔港航标等公共基础设施和全国渔船动态管理系统建设，切实改善渔业发展基础条件。

（二）坚持有保有压，优化补贴结构，以一般性转移支付方式，由地方政府统筹用于解决渔民生产成本和转产

转业等方面。一是稳定养殖业油价补贴政策，调整相关核算标准和方式。二是国内捕捞业按渔船作业类型和大小分档定额测算（海洋大中型渔船补贴实行上限控制，并按照船位监测逐步实行按天核算），综合考虑资源养护、船龄等因素，逐步压减国内捕捞业特别是大中型商业性渔船补贴规模，对小型生计性渔船予以适当照顾。上述两类补贴标准和上限由农业部制订发布。除用于上述两类补贴外，一般性转移支付资金由地方政府根据渔业发展实际情况和轻重缓急，实行统筹兼顾，可在中央财政减船转产补助标准基础上加大补助力度，对减船上岸渔民给予就业扶持、培训教育，对渔业资源养护、休禁渔补贴、渔业渔政信息化建设、渔港航标建设、池塘标准化和工厂化循环用水改造等水产养殖基础设施建设给予一定支持。

四、补贴政策调整的保障措施

国内渔业捕捞和养殖业油价补贴政策调整牵涉面广，复杂程度高，政策性强，社会影响大。各地区和相关部门要切实增强大局观念和责任意识，加强组织领导，加强统筹协调，加强监督检查，加强宣传引导，确保政策调整工作顺利推进。

（一）实行省长负责制，健全工作机制。各省份要提高对补贴政策调整的认识，加强组织领导，落实主体责任，继续实行渔业油价补贴政策落实工作“省长负责制”，进一步强化省级统筹，明确地方政府保障渔业发展和社会稳定的“兜底”责任。建立健全党委政府统一领导，相关部门各司其职、协同配合的工作机制，明确职责分工，细化实施方案，做好衔接配套。农业部制发包括补贴标准上限、渔船更新改造及拆船补助标准和减船转产等内容在内的具体实施方案；财政部制发相关资金管理办法；财政部、农业部共同做好指导、监督与考核工作。

（二）制定实施方案，完善配套措施。各省级人民政府要根据本通知精神，结合具体实际，抓紧制定2015—2019年国内渔业捕捞和养殖业油价补贴政策调整实施方案，具体内容包括：补贴政策调整的基本思路和总体考虑；海洋捕捞渔船及功率指标总体压减10%左右的分年度实施计划；渔船更新改造的目标和分年度计划；一般性转移支付资金的使用重点和具体安排；转产转业、渔业资源养护、休禁渔补贴、渔业渔政信息化建设、渔港航标建设、水产养殖基础设施建设等方面资金安排及预期效果等，作为监督检查和绩效考核的重要依据。同时，抓紧完善相关制度办法和配套措施，加大打击涉渔“三无”船舶和各类非法作业的力度，整治船证不符、违法违规使用渔具和渔业水域污染等行为，确保政策调整顺利推进。各省份补贴政策调整实施方案于2015年9月底前报财政部、农业部备案。

（三）加强监督检查，强化目标考核。国务院有关部门、地方各级政府和有关部门要加强对油价补贴政策调整工作的分类指导和监督检查，及时发现问题，完善政策。农业部对相关省份海洋捕捞渔船及功率压减指标进行确认落实，每年对各省份减船任务完成情况和渔船“双控”制度实施情况进行督促检查和绩效考核。

（四）加强宣传引导，营造良好环境。各地要有针对性地开展宣传引导工作，突出政策导向，赢得渔民群众和社会的理解支持，营造良好的舆论环境。采取公示、发放宣传册等方式，扩大政策宣传面。

财政部 农业部

2015年6月25日

关于逾期未申报的出口退（免）税可延期申报的公告

国家税务总局公告 2015 年第 44 号

为深入开展“便民办税春风行动”，持续优化出口退税服务，切实解决纳税人的问题，税务总局决定，逾期未申报的出口退（免）税可延期申报。具体公告如下：

一、出口企业或其他单位出口货物劳务及服务的出口退（免）税，由于以下原因未收齐单证，无法在规定期限内申报，且未提出延期申请的，出口企业或其他单位可在2015年7月31日前提供举证材料，向主管国税机关提出延期申请，经审批出口退（免）税的国税机关核准后，可延期申报。

- （一）自然灾害、社会突发事件等不可抗力因素；
- （二）出口退（免）税申报凭证被盗、抢，或者因邮寄丢失、误递；
- （三）有关司法、行政机关在办理业务或者检查中，扣押出口退（免）税申报凭证；

（四）买卖双方因经济纠纷，未能按时取得出口退（免）税申报凭证；

（五）由于企业办税人员伤亡、突发危重疾病或者擅自离职，未能办理交接手续，导致不能按期提供出口退（免）税申报凭证；

（六）由于企业向海关提出修改出口货物报关单申请，在退（免）税期限截止之日海关未完成修改，导致不能按期提供出口货物报关单；

（七）有关政府部门在出口退（免）税申报期限截止之日后才出具出口退（免）税申报所需凭证资料。

二、对出口企业或其他单位按《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（十八）项规定和按本公告第一条规定提出的出口退（免）税延期申请，由负责审批出口退（免）税的国税机关负责核准，核准工作应自主管国税机关受理企业申请之日起的20个工作日内完成，核准结果由主管国税机关告知出口企业或其他单位。

各省、自治区、直辖市、计划单列市国家税务局应采取措施，密切监控出口退（免）税延期申请的核准情况，并抽查部分出口退（免）税延期申请的核准结果。

三、本公告自发布之日起施行。国家税务总局公告2013年第12号第二条第（十八）项中出口企业或其他单位提出的出口退（免）税延期申请，需经省、自治区、直辖市、计划单列市国家税务局批准的规定，停止执行。

国家税务总局

2015年6月11日

关于企业重组业务企业所得税征收管理若干问题的公告

国家税务总局公告 2015 年第 48 号

根据《中华人民共和国企业所得税法》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、《国务院关于取消非行政许可审批事项的决定》（国发〔2015〕27号）、《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）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）等有关规定，现对企业重组业务企业所得税征收管理若干问题公告如下：

一、按照重组类型，企业重组的当事各方是指：

（一）债务重组中当事各方，指债务人、债权人。

（二）股权收购中当事各方，指收购方、转让方及被收购企业。

（三）资产收购中当事各方，指收购方、转让方。

（四）合并中当事各方，指合并企业、被合并企业及被合并企业股东。

（五）分立中当事各方，指分立企业、被分立企业及被分立企业股东。

上述重组交易中，股权收购中转让方、合并中被合并企业股东和分立中被分立企业股东，可以是自然人。

当事各方中的自然人应按个人所得税的相关规定进行税务处理。

二、重组当事各方企业适用特殊性税务处理的（指重组业务符合财税〔2009〕59号文件和财税〔2014〕109号文件第一条、第二条规定条件并选择特殊性税务处理的，下同），应按如下规定确定重组主导方：

（一）债务重组，主导方为债务人。

（二）股权收购，主导方为股权转让方，涉及两个或两个以上股权转让方，由转让被收购企业股权比例最大的一方作为主导方（转让股权比例相同的可协商确定主导方）。

（三）资产收购，主导方为资产转让方。

（四）合并，主导方为被合并企业，涉及同一控制下多家被合并企业的，以净资产最大的一方为主导方。

（五）分立，主导方为被分立企业。

三、财税〔2009〕59号文件第十一条所称重组业务完成当年，是指重组日所属的企业所得税纳税年度。

企业重组日的确定，按以下规定处理：

1. 债务重组，以债务重组合同（协议）或法院裁定书生效日为重组日。

2. 股权收购，以转让合同（协议）生效且完成股权变更手续日为重组日。关联企业之间发生股权收购，转让合同（协议）生效后12个月内尚未完成股权变更手续的，应以转让合同（协议）生效日为重组日。

3. 资产收购，以转让合同（协议）生效且当事各方已进行会计处理的日期为重组日。

4. 合并，以合并合同（协议）生效、当事各方已进行会计处理且完成工商新设登记或变更登记日为重组日。按规定不需要办理工商新设或变更登记的合并，以合并合同（协议）生效且当事各方已进行会计处理的日期为重组日。

5. 分立，以分立合同（协议）生效、当事各方已进行会计处理且完成工商新设登记或变更登记日为重组日。

四、企业重组业务适用特殊性税务处理的，除财税〔2009〕59号文件第四条第（一）项所称企业发生其他法律形式简单改变情形外，重组各方应在该重组业务完成当年，办理企业所得税年度申报时，分别向各自主管税务机关报送《企业重组所得税特殊性税务处理报告表及附表》（详见附件1）和申报资料（详见附件2）。合并、分立中重组一方涉及注销的，应在尚未办理注销税务登记手续前进行申报。

重组主导方申报后，其他当事方向其主管税务机关办理纳税申报。申报时还应附送重组主导方经主管税务机关受理的《企业重组所得税特殊性税务处理报告表及附表》（复印件）。

五、企业重组业务适用特殊性税务处理的，申报时，应从以下方面逐条说明企业重组具有合理的商业目的：

（一）重组交易的方式；

（二）重组交易的实质结果；

（三）重组各方涉及的税务状况变化；

（四）重组各方涉及的财务状况变化；

（五）非居民企业参与重组活动的情况。

六、企业重组业务适用特殊性税务处理的，申报时，当事各方还应向主管税务机关提交重组前连续12个月内有无与该重组相关的其他股权、资产交易情况的说明，并说明这些交易与该重组是否构成分步交易，是否作为一项企业重组业务进行处理。

七、根据财税〔2009〕59号文件第十条规定，若同一项重组业务涉及在连续12个月内分步交易，且跨两个纳税年度，当事各方在首个纳税年度交易完成时预计整个交易符合特殊性税务处理条件，经协商一致选择特殊性税务处理的，可以暂时适用特殊性税务处理，并在当年企业所得税年度申报时提交书面申报资料。

在下一纳税年度全部交易完成后，企业应判断是否适用特殊性税务处理。如适用特殊性税务处理的，当事各方应按本公告要求申报相关资料；如适用一般性税务处理的，应调整相应纳税年度的企业所得税年度申报表，计算缴纳企业所得税。

八、企业发生财税〔2009〕59号文件第六条第（一）项规定的债务重组，应准确记录应予确认的债务重组所得，并在相应年度的企业所得税汇算清缴时对当年确认额及分年结转额的情况做出说明。

主管税务机关应建立台账，对企业每年申报的债务重组所得与台账进行比对分析，加强后续管理。

九、企业发生财税〔2009〕59号文件第七条第（三）项规定的重组，居民企业应准确记录应予确认的资产或股权转让收益总额，并在相应年度的企业所得税汇算清缴时对当年确认额及分年结转额的情况做出说明。

主管税务机关应建立台账，对居民企业取得股权的计税基础和每年确认的资产或股权转让收益进行比对分析，加强后续管理。

十、适用特殊性税务处理的企业，在以后年度转让或处置重组资产（股权）时，应在年度纳税申报时对资产（股权）转让所得或损失情况进行专项说明，包括特殊性税务处理时确定的重组资产（股权）计税基础与转让或处置时的计税基础的比对情况，以及递延所得税负债的处理情况等。

适用特殊性税务处理的企业，在以后年度转让或处置重组资产（股权）时，主管税务机关应加强评估和检查，将企业特殊性税务处理时确定的重组资产（股权）计税基础与转让或处置时的计税基础及相关的年度纳税申报表比

对，发现问题的，应依法进行调整。

十一、税务机关应对适用特殊性税务处理的企业重组做好统计和相关资料的归档工作。各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局、地方税务局应于每年8月底前将《企业重组所得税特殊性税务处理统计表》（详见附件3）上报税务总局（所得税司）。

十二、本公告适用于2015年度及以后年度企业所得税汇算清缴。《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）第三条、第七条、第八条、第十六条、第十七条、第十八条、第二十二條、第二十三條、第二十四條、第二十五條、第二十七條、第三十二條同时废止。

本公告施行时企业已经签订重组协议，但尚未完成重组的，按本公告执行。

附件：

1. 企业重组所得税特殊性税务处理报告表及附表(略)
2. 企业重组所得税特殊性税务处理申报资料一览表(略)
3. 企业重组所得税特殊性税务处理统计表(略)

国家税务总局

2015年6月24日

关于明确税款滞纳金减免相关事宜的公告

海关总署公告 2015 年第 27 号

为规范海关税款滞纳金减免的操作管理，依据《中华人民共和国海关法》、《中华人民共和国行政强制法》、《中华人民共和国进出口关税条例》以及有关法律、行政法规规定，现将税款滞纳金减免有关事宜公告如下：

一、海关对未履行税款给付义务的纳税义务人征收税款滞纳金，符合下列情形之一的，海关可以依法减免税款滞纳金：

（一）纳税义务人确因经营困难，自海关填发税款缴款书之日起在规定期限内难以缴纳税款，但在规定期限届满后3个月内补缴税款的；

（二）因不可抗力或者国家政策调整原因导致纳税义务人自海关填发税款缴款书之日起在规定期限内无法缴纳税款，但在相关情形解除后3个月内补缴税款的；

（三）货物放行后，纳税义务人通过自查发现少缴或漏缴税款并主动补缴的；

（四）经海关总署认可的其他特殊情形。

二、在办理税款滞纳金减免手续时，纳税义务人应按照海关要求提交以下材料：

（一）报关单及随附资料复印件；

（二）滞纳金缴款书复印件；

（三）已补缴税款的税单复印件；

（四）属于本公告第一条第（三）项所述情形的，需提供自查情况报告；

（五）海关认为需要提供的其他材料。

纳税义务人应声明对上述材料的真实性、合法性、有效性承担法律责任。

三、减免税款滞纳金手续由征税地直属海关关税职能部门办理，对于符合规定可减免税款滞纳金的，征税地直属海关与纳税义务人签订《XX海关税款滞纳金减免执行协议》（详见附件），并负责监督协议的执行。

四、本公告自发布之日起实施。

附件：XX海关税款滞纳金减免执行协议(略)

海关总署

2015年6月5日

关于规范成本分摊协议管理的公告

国家税务总局公告 2015 年第 45 号

为贯彻落实《国务院关于取消非行政许可审批事项的决定》（国发〔2015〕27号），规范成本分摊协议管理，依据《中华人民共和国企业所得税法》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，现就有关事项公告如下：

一、企业应自与关联方签订（变更）成本分摊协议之日起30日内，向主管税务机关报送成本分摊协议副本，并在年度企业所得税纳税申报时，附送《中华人民共和国企业年度关联业务往来报告表》。

二、税务机关应当加强成本分摊协议的后续管理，对不符合独立交易原则和成本与收益相匹配原则的成本分摊协议，实施特别纳税调查调整。

三、企业执行成本分摊协议期间，参与方实际分享的收益与分摊的成本不配比的，应当根据实际情况做出补偿调整。参与方未做补偿调整的，税务机关应当实施特别纳税调查调整。

四、本公告自2015年7月16日起施行。《特别纳税调整实施办法（试行）》（国税发〔2009〕2号文件印发）第六十九条同时废止。

国家税务总局

2015 年 6 月 16 日

对外赠送自产产品的会计税务处理

刘志耕

甲公司为促销产品，将自产成本价为15万元的食物作为样品对外赠送，假设这批产品的不含税正常售价为20万元。该批自产产品对外赠送的行为如何进行相关涉税和会计处理？

而甲公司生产并销售食物，主要涉及增值税和企业所得税，为了简化分析过程，仅以对外赠送行为主要涉及的增值税和企业所得税为例进行分析，其余税种暂不考虑。

分析发现上述案例没有告知具体的赠送对象，笔者认为，甲公司为促销，将自产食物作为样品对外赠送，总体上存在两种赠送对象，一是外单位，二是个人。外单位可能是现有客户单位，也可能是潜在客户单位。个人可能是现有客户单位的人，也可能是潜在客户单位或其他单位的人。由于赠送对象不同，会产生不同的涉税处理及相应的会计处理，所以必须按照不同的赠送对象分别分析其涉税处理和会计处理，主要分3种情形。

赠送给正常购买本企业产品的客户

将自制产品赠送给正常购买本企业产品的客户，一般都是按照各客户购买产品数量，或客户购买数量划分的等级高低分别赠送一定比例或相应数量的产品。该情况是甲公司以客户购买其产品为前提，对客户已购买本公司产品行为的一种饶让或奖励，本质上属于甲公司为促销产品采取的商业折扣行为，不属于赠送行为，因此，不需要考虑增值税和企业所得税视同销售的问题。

但根据《国家税务总局关于折扣额抵减增值税应税销售额问题通知》（国税函〔2010〕56号）的规定，企业折扣销售行为的销售额和折扣额必须在同一张发票的“金额”栏内分别注明的，可以按照折扣后的销售净额计算缴纳增值税和企业所得税。

如果企业将折扣另开发票，或仅在发票的“备注”栏内注明折扣额，则不论财务如何处理，均不能从销售额中减除折扣额缴纳增值税和企业所得税。

由此可见，此情况下对客户“赠送”的产品必须符合税法对折扣方式销售货物的相关规定，即一方面应符合国税函〔2010〕56号对发票开具的规定，另一方面，应按照国税函〔2008〕875号通知的规定：“商品销售涉及商业折扣的，应当按照扣除商业折扣后的金额确定销售商品收入金额。”

然而，由于甲公司作为计算“赠送”基数的销售收入的有关销售行为在发生“赠送”行为前已经完成，且已全

为此，笔者认为，甲公司可以将“赠送”食品的金额及折扣额在以后开具给相关单位的销售发票上同时注明，即在以后开具给相关单位的销售发票上先全额加上“赠送”食品的数量和金额，然后再将“赠送”食品的金额作为折扣额在同一张发票的“金额”栏减去（实际还是此笔销售发票的原销售额），由此达到符合税法“销售额和折扣额在同一张发票上分别注明”的要求。

借：主营业务成本	15
贷：库存商品	15

赠送给购买本公司产品客户单位的个人

根据《增值税暂行条例实施细则》第四条第八款“将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人”需视同销售的规定，甲公司对用于赠送的这15万元产品在增值税方面应视同销售，并按照正常销售价格20万元计算缴纳增值税，需计缴的增值税为3.4万元（ $20 \times 17\%$ ）。但此情况下，甲公司为生产该批产品相应的增值税进项税可以正常抵扣，如果相关进项税已正常抵扣，则甲公司仅需做计缴3.4万元增值税销项税的会计处理。

也有观点认为，甲公司在此情况下可以对增值税和企业所得税视同销售的问题合并作如下会计处理（单位“万元”）：

借：主营业务成本	15
贷：库存商品	15

在日常实务中，一些企业往往直接以对外赠送产品的成本额作为业务招待费的实际发生额，且以此计算实际可以税前扣除的业务招待费并进行纳税调整，这是错误的。实际上，在进行了增值税和企业所得税视同销售的会计处理后，计入费用的不含税计税成本已由15万元变为20万元，含税成本则变为23.4万元（ $20+20\times 17\%$ ），由于业务

招待费的进项税不可以抵扣，所以，其实际计税成本应该是包含未扣除进项税的全部金额23.4万元，即上述会计分录中计入管理费用的23.4万元，既不是15万元，也不是20万元。

由此可见，甲公司作上述会计处理，不仅是为了遵循税法对增值税和所得税视同销售的要求，也是为了方便、清晰和准确地计算相关费用计税成本和税前扣除总额的需要。但其缺陷是不符合会计准则与会计制度对此无需做销售收入的原则。

赠送给不确定对象

凡是赠送给不确定的对象，但目的仅是为了宣传、推销本企业产品的赠送行为，其本质应属于业务宣传性质。所以，发生的费用应属于业务宣传费的列支范围。

从会计处理的角度讲，尽管甲公司账面上应将赠送的相关产品成本直接作为业务宣传费计入销售费用，无需作销售核算，但对于此类情形，根据《增值税暂行条例实施细则》第四条及《企业所得税法实施条例》第二十五条的规定，同样需分别考虑增值税和企业所得税视同销售的问题。所以，甲公司对用于赠送的这15万元产品应视同销售20万元，计缴增值税和企业所得税，甲公司应做如下会计处理（单位“万元”）：

视同销售时，计缴增值税：			
借：销售费用——业务宣传费	3.4		
贷：应交税费——应交增值税（销项税额）		3.4	
视同销售时，计缴所得税：			
借：销售费用——业务宣传费	15		
贷：库存商品	15		
但有一种观点认为，甲公司在此情况下可以对增值税和企业所得税视同销售的问题一并作如下两笔会计处理：			
借：销售费用——业务宣传费	23.4		
贷：主营业务收入		20	
应交税费——应交增值税（销项税额）			3.4
借：销售费用——业务宣传费	15		
贷：库存商品		15	

然而，有人认为，由于业务宣传费可以全额税前扣除，此情形下所得税视同增加的销售额与列入费用全额税前扣除的金额完全一致，最终调整的结果对计税所得额没有影响，所以，此情况下可不进行所得税视同销售的纳税调整。

事实上，在甲公司对赠送产品进行所得税视同销售的纳税调整后，其计算业务招待费、广告费和业务宣传费等费用扣除限额的收入总额基数应加上20万元。

二十五大特殊事项的会计处理

张骥

在会计账务处理中，除“准则”及制度作出明确规定的普遍性业务处理之外，还会经常遇到一些非常规的特殊事项，这些问题也是会计核算的难点。现就二十五个问题的会计处理方式提出自己的建议，供大家参考。

“补贴收入”在会计报表如何设置

对企业收到的即征即退、先征后退、先征后返的增值税，按现行财会制度规定，应通过“补贴收入”会计科目核算。“补贴收入”科目属“损益类”科目，期末无余额，该科目的经济业务只在“损益表”中反映。损益表中无“补贴收入”项目，可在“营业外收入”项目中反映。

被税务局检查需要补缴的所得税处理

(一) 调整应缴所得税

借：以前年度损益调整

贷：应缴税金——应缴所得税

(二)将“以前年度损益调整”科目余额转入利润分配

借：利润分配——未分配利润

贷：以前年度损益调整

(三)补缴税款时

借：应缴税金——应缴所得税

贷：银行存款

对查补的以前年度企业所得税，在编制资产负债表时，通过“未分配利润”项目来反映。

货物收料在前、付款在后或发票未到的账务处理

(一)收到货物时估价入账：

借：原材料

贷：应付账款——暂估应付款

下月初用红字冲销。

(二)收到发票时：

借：原材料

应缴税金——应缴增值税(进项税额)

贷：应付账款

如果收到发票余额与暂估价款不一致，且原材料已领用，其差额应冲销销售成本。

代理出口的会计处理

(一)收到代出口商品时

借：受托代销商品

贷：代销商品款

(二)出口销售时，按实际售价

借：银行存款(应收账款等)

贷：应付账款

同时结转商品销售成本，

借：代销商品款

贷：受托代销商品

(三)归还出口商品货款并计算代销手续费收入

借：应付账款

贷：代购代销收入(手续费收入)

银行存款

(四)代理进口

1. 收到委托单位的收购资金时：

借：银行存款

贷：应付账款

2. 支付代购进口商品货款及运杂费时：

借：商品采购(进价成本)

应收账款(代垫运杂费)

贷：银行存款

3. 将购进商品移缴委托方并结算手续费收入时:

借: 应付账款

 贷: 商品采购(进价成本)

 应收账款(代垫运杂费)

 代购代销收入(代理手续费)

销售房产收取预收房款的账务处理

销售房产预收房款, 由于通过“预收账款”科目反映, 尚未结转经营收入, 因此, 收据与发票的金额不会重复。

预收售房款, 开收据时:

借: 银行存款

 贷: 预收账款

收最后一期房款, 开发票时:

借: 银行存款(最后一期房款)

 预收账款(以前预收部分)

 贷: 主营业务收入

此处应注意, 预收购房款应在收到时计算应缴税金, 年末未形成销售的还要预缴企业所得税。

销售免税货物的增值税税务和账务处理

某厂为生产销售饲料行业, 销售的对象为饲料经销商及养殖户, 他们大部分不需要发票。不需要发票的部分销售额在会计上应如何处理?如饲料:

借: 银行存款(现金)等科目

 贷: 产品销售收入(营业收入)等

 应缴税金——应缴增值税

由于销售饲料免征增值税, 属于直接减免性质, 则同时按不含税收入乘以适用税率计算免税额做账。

借: “应缴税金——应缴增值税(减免税款)”科目

 贷: “补贴收入”科目

另外, 企业应在“应缴增值税明细表”的“已缴税金”项目下, 增设“减免税款”项目, 反映企业按规定减免的增值税款, 可根据“应缴税金——应缴增值税(减免税款)”科目的记录填列; 在填报“增值税纳税申报表”时, 直接在“销项”项目的“免税货物”反映其“销售额”即可, 不需填报“税额”。

增值税出现“应缴增值税”借方余额的账务处理

“因当期销项税额小于当期进项税额不足抵扣时, 其不足部分可以结转下期继续抵扣。”因此, 当“应缴税金——应缴增值税”科目出现借方余额时, 该期不需缴纳增值税, 该借方余额即反映为尚未抵扣完的进项税额。

分期收款销售的商品对方已不存在的会计处理

(一) 合同、协议约定采用分期收款销售方式

账务处理通过“分期收款发出商品”科目核算, 否则不通过此科目, 直接记入“产品销售收入”科目核算。

(二) 购货单位已不存在的情况

在这种情况下, 货款事实上收不回来, 应作为坏账处理, 转入管理费用。

款已付清但发票未到的账务处理

外购货物已验收入库, 货款已付清, 但购货的增值税专用发票未到, 可先按实际付款额进行会计处理:

借: “库存商品”等科目

 贷: “银行存款”科目

待取得专用发票时, 用红字冲销上述分录, 再按专用发票上注明的金额、税额进行会计处理:

借: 原材料

应缴税金——应缴增值税(进项税额)

贷：银行存款

为合资企业提供的固定资产的估价和账务处理

收到投资的厂房和机器设备时，会计处理为：按照投资单位的账面原价，借记“固定资产”等科目，按照新确认的价值，贷记“实收资本”，账面原价大于新确认价值的差额，贷记“累计折旧”科目；新确认的价值大于账面原价的，则按照新确认的价值，借记“固定资产”，贷记“实收资本”。

因出口单证不齐而造成无法退税的账务处理

对实行“先征后退”增值税的生产型出口企业，其内销与出口的销售总额，均应按月计算销项税额记入“应缴税金——应缴增值税(销项税额)”科目并如实申报纳税，不能因为申请出口退税的出口单证不齐造成的当期无法退税，而把出口的销售总额的销项税额记入“待摊费用——待转增值税销项”科目。

征税是在应税行为发生后计算征收的，出口退税是出口单证齐全后办理的退税，两项不能等同。由于单位申报纳税时把出口销售额因出口单证不齐而零申报，以至发生销项税额不齐，全额抵扣进项税额后，出现期末留抵税额，是不正确的做法。

销售边角废料取得收入的会计处理

(一)销售边角废料取得的收入应缴纳增值税

企业处理在生产过程中产生的边角废料时，应将处理边角废料所取得的收入，计算缴纳增值税，并开具发票。其会计分录为：

借：银行存款或应收账款

贷：应缴税金——应缴增值税

其他业务收入

(二)年末缴纳企业所得税

年末，应将其它业务收入转入本年利润，计算缴纳企业所得税，会计分录为：

借：其他业务收入

贷：本年利润

委托代理进口货物的账务处理

某公司以一般贸易方式从国外购进原料10吨，境外成交价为1 000元/吨，共计10 000元；进口时海关估价为1 200元/吨，共计12 000元；另进口关税5 000元，增值税3 000元。

借：原材料 15 000

应缴税金——应缴增值税(进项税额) 3 000

贷：应付账款——外贸公司 18 000

付汇时：

借：应付账款——外贸公司 18 000

贷：银行存款 18 000

在此需说明的是：原材料的进价，根据会计制度规定，应按材料实际发生额确定。海关的“估价”是关税的计税价，并非购买材料的实际发生额，因此以10000元作为记账依据。

供货方当月发出商品但不开具发票的账务处理

购销双方合同约定“发货后三个月收款”，专用发票的开具时间为“合同约定收款日期的当天”。账务处理如下：

(一)发出商品时：

借：分期收款发出商品

贷：库存商品

(二)开出发票时:

借: 应收账款——某公司

 贷: 应缴增值税——销项税额

 商品销售收入

同时结转商品销售成本。

借: 商品销售成本

 贷: 分期收款发出商品

(三)收到货款时:

借: 银行存款

 贷: 应收账款——某公司

促销品的账务处理问题

企业在促销时,会把一些商品按进价赠送给消费者使用。如企业为小规模纳税人,其会计分录为:

借: 营业外支出

 贷: 库存商品

 应交税金——应交增值税

职工福利住房折旧的会计科目问题

企业将拥有的房屋等资产无偿提供给职工使用的,应当根据受益对象,将该住房每期应计提的折旧计入相关资产成本或当期损益。其会计分录为:

借: 管理费用

 贷: 累计折旧

购买材料发生不合理损耗的账务处理问题

企业购买材料,如发生非合理损耗,其账务处理为

购买时:

借: 材料采购

 应交税金——应交增值税(进项税额)

 贷: 应付账款

发现不合理损耗时,假设是属于未查明原因的,做账时为:

借: 待处理财产损溢

 贷: 材料采购

 应交税金——应交增值税(进项税额转

出)

销货发票与增值税计税价出现账款不相符的处理

一般纳税人销售货物开具发票,如按照增值税计税价格计算,出现账款不相符的情况,其账务处理为:

发生时:

借: 银行存款

 贷: 产品销售收入

 应交税金——销项税

结转时:

借: 其它应付款——现金长款

 贷: 应交税金——应交增值税(销项税额)

借: 现金

贷：其它应付款——现金长款

处理：经批准后作营业外收入处理

借：其它应付款——现金长款

贷：营业外收入

超额列支工资等致使少纳所得税被查补的会计处理

由于超额列支了工资、交际应酬费，当地税务机关对某公司作出了补税罚款的处理决定，如果是上一年变的，所作会计分录为：

计提所得税时：

借：利润分配

贷：应缴税金

支付罚款时：

借：利润分配——税收罚款

贷：银行存款

缴纳税金时：

借：应缴税金——应缴所得税

贷：银行存款

来料加工企业的账务处理

投资企业对外进行来料加工装配业务而收到的原材料、零配件等，应单独设置“受托加工来料”备查科目和有关的材料明细账，核算其收发结存数额，不核算金额，不编制会计分录。在对来料进行加工过程中，只对构成加工产品实体的其它材料的成本及人工费等进行金额上的核算和账务处理。

会计分录如下：

收到来料时，不编制会计分录，只对“受托加工来料”备查科目中对应的材料明细账进行数额登记。领取“来料”及其它材料用于制造加工产品时，对“来料”领取的处理同上，对领取其它材料则借记“生产成本”科目，贷记“原材料”等科目。完工时，借记“库存商品”科目，贷记“生产成本”等科目。

企业公益金的账务处理

购买时：

借：固定资产

贷：银行存款

结转公益金：

借：盈余公积——公益金

贷：盈余公积——一般盈余公积

公益金是企业按照规定从税后利润中提取的积累资金，专门用于企业职工集体福利设施的准备。职工集体福利设施购建完成后，应将公益金转入一般盈余公积(股份制企业通过“法定盈余公积”明细科目处理，其它企业可通过“一般盈余科目”明细科目处理)。新会计准则规定企业不再计提公益金。

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4500万元。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

一、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，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。

二、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。

三、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。

四、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。

五、印花税

按照《国家税务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=5 000×5%；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=5600×0.5%。

企业改制重组案例两则

郑德伦

近年来，IPO市场的不断扩大，各种类型和所有制性质的企业力求进入资本市场的大门。同时，从监管的角度来看，由于企业会计准则也在不断地完善和发展，其面对的情况也是千差万别，因此在执行的过程中难免会出现一些案例没有成文规范可供参考。另外，部分相关法规特别是与国有企业、国有资本管理有关的法规制定的时间较长，也难免与现行会计准则和规范产生冲突。本文从企业改制和重组的相关案例中选取有代表性的两则案例，以供读者参考和讨论。

一、国有企业重组过程中评估基准日至交割日利润归属问题

1. 背景介绍。某工程公司在上市筹备过程中，准备收购一家从事建筑材料生产的国有企业，该企业尚未进行公司制改建，产权由某国有控股公司持有。根据国有控股公司与工程公司签订的该国有企业的《产权转让协议》，以2009年12月31日为目标产权转让的资产评估基准日，以国有企业的全部股东权益的评估值为基础，确定国有控股公司向工程公司转让目标产权的总价款。

经某具有证券资格的资产评估机构评估，该国有企业截至2009年12月31日的净资产评估值约为12 000万元。该评估值采用收益法进行评估，即以国有企业2010年开始的未来期间实现的净利润，采用一定的折现率，得出2009年12月31日的评估价值。该评估值比原账面值约增值1 000万元，其中包含存货评估增值600万元。上述评估增值的存货已于2010年6月前销售完毕。

《产权转让协议》同时规定，自评估基准日（2009.12.31）到合同约定的交割日（2010.06.30）期间，国有企业的盈亏均由国有控股公司享有或承担。该国有企业自行聘请了会计师事务所对其2010年1月至6月的经营业绩进行审计，在不考虑2009年12月31日评估调账的情况下2010年1月至6月实现的净利润约为1 000万元，即未考虑存货评估增值导致的成本增加600万元。

收购协议签订后，各项产权交接工作进行顺利，但在如何分配国有企业2010年1月至6月实现的净利润时产生了较大的争议。国有控股公司认为，在产权转让款12 000万元外，应收回国有企业评估基准日（2009.12.31）到合同约定的交割日（2010.06.30）期间实现的净利润1 000万元。但工程公司认为，应按扣除存货评估增值转回后的净利润400万元分配，否则会导致交割日的净资产价值（经评估调账后）低于评估基准日价值12 000万元。

2. 相关法规依据。上述《产权转让协议》中关于“自评估基准日（2009.12.31）到合同约定的交割日（2010.06.30）期间，国有企业的盈亏均由国有控股公司享有或承担”的条款，其法规依据是《关于进一步规范国有企业改制工作实施意见的通知》（国办发〔2005〕60号）的规定，“国有独资企业实施改制，自企业资产评估基准日到企业改制后进行工商变更登记期间，因企业盈利而增加的净资产，应上交国有产权持有单位，或经国有产权持有单位同意，作为改制企业国有权益。”

另外，《企业公司制改建有关国有资本管理与财务处理的暂行规定》（财企〔2002〕313号）第八条同样规定，“自评估基准日到公司制企业设立登记日的有效期内，原企业实现利润而增加的净资产，应当上缴国有资本持有单位，或经国有资本持有单位同意，作为公司制企业国家独享资本公积管理，留待以后年度扩股时转增国有股份。”

3. 问题分析及协商结果。根据对以上《产权转让协议》和国家法律法规的理解，国有控股公司应于合同约定的交割日（2010.06.30）向工程公司交付国有企业的产权，而此时国有企业的净资产（经评估调账后）应不低于评估基准日（2009.12.31）时的评估价值，净资产超出评估价值部分由国有控股公司享有，净资产低于评估价值部分则由国有控股公司承担。

对于“国有企业的净资产（经评估调账后）应不低于评估基准日（2009.12.31）时的评估价值”的理解，主要是由于收购价款是以国有企业于2009年12月31日经评估的净资产价值为依据，则2010年1月至6月属于股权交割期间，笔者认为，受让方要求在股权交付日（2010.06.30）国有企业的净资产（经评估调账后）不低于2009年12月31日经评估的净资产价值是合乎常理和商业逻辑的。

“国有企业的净资产（经评估调账后）应不低于评估基准日（2009.12.31）时的评估价值”，另外一个角度考虑就是确保工程公司不至于为国有企业2010年1月至6月期间实现的利润重复支付代价，因为国有企业2009年12月31日经收益法评估的净资产价值已包含未来2010年1月至6月的预计净利润约1 000万元，即工程公司在收购作价中已为国有企业2010年1月至6月期间实现的利润支付代价，因此如果不考虑“净资产不减少的约束条件”，仅仅以国有企业2010年1月至6月在不考虑收购情形下正常实现利润进行分配，则其利润分配中将包含已经收益法评估的部分，即工程公司在收购了国有企业2010年1月至6月的预计净利润后，没有享受相关收益。某上市公司收购一家属于同一控制下的国有单位同样遇到类似问题，证监会最后要求的处理结果是该国有单位于评估基准日至收购日之间实现的利润不能分配，理由是上市公司已按收益法评估的价格收购了相关期间实现的利润。

在协商过程中，国有控股公司坚持认为，由于产权未交接，国有企业不做评估调账合理，应在不考虑评估调账的情况下分配2010年1月至6月实现的净利润1 000万元。

工程公司与国有控股公司协商结果，按扣除存货评估增值转回后的净利润400万元分配国有控股公司，扣除的600万元采用签订补充协议增加收购价款的方式支付国有控股公司，即收购价款变更为12 600万元。

4. 启示与体会。目前证监会出于保护中小投资者和对上市、拟上市公司实施监管的需要，其在一些具体案例中的判断和处理和国有企业改制涉及的一些法律法规存在部分矛盾和冲突。不可否认，国有企业改制涉及的一些法律法规主要出发点是防止国有资产流失，保护国有资产安全与完整，在具体操作当中与完全按照市场经济环境下的商业逻辑存在某些不协调。

在处理相关案例的过程中，应该本着审慎处理的原则，即保证不违法相关法律法规，又要尽量使企业的各项会计处理符合准则要求，服从证券监管部门保护中小投资者和行业监管的大方向，这样才能既确保企业改制上市过程不存在实质障碍，又使自身不违法违规。

二、关于同一控制下的合并问题

1. 背景介绍。易博公司是一家准备股份制改制的电信技术服务集团公司，旗下共包括阳华、穗和等7家子公司以及易信1家孙公司。其中，易信公司为阳华公司于2008年9月1日和2008年12月31日分别向集团外股东收购65%和35%股权而来。另外，2010年5月31日，阳华公司和穗和公司签订股权转让协议，阳华公司将持有的易信公司100%股权转让给穗和公司。

2. 案例分析。2008年9月1日，易信公司净资产为800万元，阳华公司收购65%股权的收购价款为700万元。2008年12月31日，易信公司净资产为850万元，阳华公司收购35%股权的收购价款为300万元。阳华公司分别将收购价款700万元和300万元作为长期股权投资的初始投资成本。

2010年5月31日，易信公司净资产为700万元，阳华公司仍按其投资成本1 000万元将其全部股权转让给穗和公司。穗和公司将收购价款1 000万元作为长期股权投资的初始投资成本。

易博公司在编制2008年12月31日合并报表时，阳华公司对易信公司的商誉计算如下：① $700 - 800 \times 65\% = 180$ （万元）；② $300 - 850 \times 35\% = 2.5$ （万元），合计182.5万元。

易博公司在编制2010年5月31日合并报表时，将穗和公司对于易信公司的长期股权投资1 000万元与易信公司净资产700万元的差异300万元作为商誉处理。

经上述会计处理，易博公司2008年12月31日合并报表中的商誉为182.5万元，2010年5月31日合并报表中的商誉为300万元。

易博公司及其子公司上述会计处理存在以下问题：

（1）2008年12月31日阳华公司收购易信公司35%股权属于购买子公司的少数股权，不涉及控制权的转移，不形成报告主体的变化，不属于企业会计准则中所称企业合并。母公司个别财务报表中对于自子公司少数股东处新取得的长期股权投资，应当按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》第四条的规定，确定长期股权投资的入账价值。阳华公司母公司报表中将收购价款300万元作为该35%股权的初始投资成本是正确的。但在易博公司合并报表中，收购价款300万元与收购日易信公司净资产850万元中阳华公司享有的份额297.5万元的差异2.5万元不需要确认商誉。相反，购买子公司少数股权，母公司新取得的长期股权投资成本与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日（或合并日）开始持续计算的可辨认净资产份额之间的差额，应当调整合并报表中的资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）的余额不足冲减的，调整留存收益。

（2）2010年5月31日，阳华公司将其持有的易信公司全部股权转让给穗和公司，由于穗和公司、易信公司在合并前后均受易博公司最终控制且该控制并非暂时性，该转让行为属于同一控制下企业合并，按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》第三条的规定，应当在合并日按照取得被合并方所有者权益账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。长期股权投资初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产以及所承担债务账面价值之间的差额，应当调整资本公积；资本公积不足冲减的，调整留存收益。因此，穗和公司将收购价款1 000万元作为长期股权投资的初始投资成本是错误的，应将合并日易信公司的净资产700万元作为长期股权投资的初始投资成本。

（3）易博公司在编制2010年5月31日合并报表时，将穗和公司对于易信公司的长期股权投资1 000万元与易信公司净资产700万元的差异300万元作为商誉处理是错误的。

3. 正确的会计处理。易博公司2008年12月31日合并报表中, 阳华公司收购易信公司35%股权, 收购价款300万元与收购日易信公司净资产850万元中阳华公司享有的份额297.5万元的差异2.5万元不需要确认商誉, 应该冲减合并财务报表中的资本公积(资本溢价或股本溢价)。借: 资本公积2.5万元; 贷: 商誉2.5万元。

2010年5月31日, 阳华公司将其持有的易信公司全部股权转让给穗和公司, 属于同一控制下企业合并。在穗和公司个别报表中, 应将合并日易信公司的净资产700万元作为长期股权投资的初始投资成本。借: 资本公积300万元; 贷: 长期股权投资300万元(1 000-700)。

由于阳华公司将其持有的易信公司全部股权转让给穗和公司, 属于同一控制下企业合并, 因此穗和公司个别报表中长期股权投资的初始投资成本为700万元, 在编制合并报表时, 原先阳华公司收购易信公司65%股权产生的商誉180万元如何处理? 对于上述情况, 有产生两种意见: 一种是认为相关商誉视同为已实现; 另一种是从集团的角度去考虑, 易信公司自被阳华公司收购后至2010年5月31日, 其实质上均被易博公司所控制, 内部股权转让并未影响易信公司在集团内的相对地位, 因此应考虑保留原收购产生的商誉。笔者认为, 第二种处理方法更加合理, 因此会计处理如下: 借: 商誉180万元; 贷: 资本公积180万元。

同时, 对易信公司自被阳华公司收购(2008年9月1日)后至合并日归属于易博公司的留存收益予以恢复: 借: 未分配利润120.75万元; 贷: 盈余公积3.25万元, 资本公积117.5万元。

易信公司自2008年9月1日至2008年12月31日实现利润50万元, 计提盈余公积5万元, 其中归属于阳华公司的未分配利润为29.25万元($45 \times 65\%$), 归属于阳华公司的盈余公积为3.25万元($5 \times 65\%$); 自2008年12月31日至2010年5月31日发生亏损150万元, 全部归属于阳华公司。因此, 易信公司在同一控制下企业合并前实现的留存收益为-117.5万元($32.5-150$)。

4. 相关启示。要掌握并运用好现行会计准则, 首先必须充分研读现行会计准则和相关解释及讲解, 做到对理论知识的熟练掌握。其次, 在具体审计过程中, 应当理论联系实际, 必要时运用实质重于形式原则去判断, 才能应对层出不穷的会计和审计问题。

长期股权投资权益法转成本法会计处理

俸芳 黄娜 杨一飞

一、研究问题的提出

2014年3月财政部修订发布的《企业会计准则第2号——长期股权投资》中规定: 投资方能够对被投资单位实施控制的长期股权投资应当采用成本法进行后续核算; 而投资方对联营企业和合营企业的长期股权投资则采用权益法进行后续核算。可见准则修订之后, 取消了“投资企业对被投资单位不具有共同控制或重大影响, 并且在活跃市场中没有报价, 公允价值不能可靠计量”的长期股权投资采用成本法核算的规定。同时该准则第十四条规定, 投资方因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资单位实施控制的, 在编制个别报表时, 应当按照原持有的股权投资账面价值加上新增投资成本之和, 作为改按成本法核算的初始投资成本。购买日之前持有的股权投资因采用权益法核算而确认的其他综合收益, 应当在处置该项投资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。

根据以上政策, 新修订的《企业会计准则第2号——长期股权投资》囊括了《企业会计准则解释第4号》中关于追加投资权益法转成本法的规定, 并在表述上稍做了调整, 原则性规定并没有变化。由于准则的修订, 成本法核算范围的缩小, 权益法转成本法只存在一种情况, 即追加投资导致的, 但新修订的《企业会计准则第2号——长期股权投资》只规定了追加投资对非同一控制下的被投资单位实施控制权益法转成本法的会计处理, 并没有涉及到同一控制的情况, 而同一控制与非同一控制下确认初始投资成本的方法是不同的。实务界人士以及业界学者在《企业会计准则解释第4号》发布以后, 针对追加投资权益法转成本法会计处理还存在一些不同的处理建议, 因此值得讨论。

此外, 针对追加投资日在年初, 在企业宣告发放上一年现金股利之前, 当企业由权益法转换为成本法后又发生企业宣告发放上一年现金股利时应当如何处理没有提及。故本文旨在对追加投资权益法转成本法的会计处理中的这些问题进行研究讨论。

二、追加投资属于多次交易情况下的权益法转成本法

(一)追加投资形成的企业合并类型

1. 同一控制下多次交易形成的企业合并。投资企业在追加投资前对被投资企业实施重大影响或共同控制，即投资企业与被投资企业在追加投资前是合营或联营的关系，且两者受同一方或关联的多方控制。如果投资企业一开始投资的目的不是企业合并，而是随着企业自身发展需要，对于之前的合营或联营企业想要实施控制，取得财务和经营决策的绝对决定权，以便实施企业的经营理念；或者是投资企业受自身的限制，导致企业合并分次完成。如果是技术类的企业，还有可能随着技术研发的投入出现新的技术，而联营企业或合营企业需要采用这类技术的话，也有可能发生以专利权作为对价追加投资导致企业合并的情况。也就是说，投资企业与被投资企业虽受同一方或共同的多方控制，但是如果存在上述情况就形成了同一控制下追加投资属于通过多次交易形成的企业合并。

2. 非同一控制下多次交易形成的企业合并。投资企业在追加投资前对被投资企业实施重大影响或共同控制，即投资企业与被投资企业在追加投资前是合营或联营的关系，且两者之间不受同一方或关联的多方控制。那么，如果企业随着业务的拓展，为了方便原材料供应，企业很有可能在自身条件允许的情况下，合并上游企业，即会将合营企业或联营企业投资转为对子公司的投资。同样的，对于下游企业，为了贯彻自己的营销策略，企业会在自身条件允许的情况下，对联营或合营企业实施合并，这就形成了非同一控制下多次交易形成的企业合并。

由此可见，追加投资属于多次交易形成的企业合并存在同一控制和非同一控制两种情形，而对于不同的企业合并类型确认的初始投资成本不同，应区别讨论。

(二)权益法转为成本法的具体会计处理分析

企业通过追加投资，使原持有的对联营企业或合营企业的投资转变为对子公司的投资，长期股权投资的核算方法由权益法转变为成本法，当前业界存在两种不同的会计处理思路。

1. 第一种认为权益法转变为成本法需要进行追溯调整，追加投资日应冲减自权益法形成日至转换日之间确认入账被投资单位净资产变动份额，并将原权益法确认的账面成本调整为原投资对价确定为初始投资成本，因此调整分录在同一控制与非同一控制下相同。

合并日不同的合并类型确认追加投资的长期股权投资的初始成本不同，如果属于增持同一控制下被投资企业股权后形成控制权的核算方法转换业务，应按拥有被调整单位净资产的账面价值份额调整确认形成控制权的初始投资成本份额，追加投资日对于追加投资部分的长期股权投资初始成本按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》中同一控制下形成的企业合并的相关规定确定，那么股权投资原投资部分账面成本与追加投资日按照份额确定的原投资部分的初始的投资成本的差额依次调整资本公积和留存收益。如果属于增持非同一控制下被投资企业股权后形成控制权的核算方法转换业务，追加投资后初始投资成本为两次交易确认的初始成本之和，而追加投资部分的初始投资按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》中非同一控制形成的企业合并相关规定确认。

2. 第二种认为权益法转成本法不需要进行追溯调整，但是追加投资后的初始投资成本需要区分同一控制和非同一控制。

同一控制下，追加投资日长期股权投资的账面价值为合并日被投资企业所有者权益的账面价值乘以追加投资后达到的持股比例，而原投资日确认的长期股权投资初始成本以及按照权益法确认的长期股权投资账面价值变动都转到成本法下的长期股权投资科目，不再进行调整，追加投资日确认的成本法下长期股权投资初始投资成本与权益法下确认的长期股权投资的账面价值之间的差额资本公积。

非同一控制下，追加投资日长期股权投资的账面价值为合并日支付的对价的公允价值与权益法下确认的长期股权投资的账面价值之和。

对比以上两种做法的思路可见，追加投资情况下长期股权投资权益法转为成本法的会计处理分歧点主要体现在，是否需要对原权益法下确认的长期股权投资的账面价值进行追溯调整，即对于按照权益法核算的长期股权投资的初始投资成本调整及之后确认的投资损益等变动是否应该冲销。

会计政策变更是针对相同的交易或事项而言的，而本文讨论的企业追加投资是由对联营或合营企业的投资转为

了对子公司的投资，由对被投资企业重大影响或共同控制转为控制，对被投资企业的投资相比以前已经发生了本质的区别，且根据我国现行会计准则的规定，权益法与成本法的适用范围各异，因此核算方法由权益法改为成本法，并不属于会计政策变更。

为此权益法转换为成本法时，没有必要对权益法下确认的长期股权投资损益调整、投资成本及其他权益变动进行冲销，而是保留其账面价值作为转为成本法后的初始投资成本的一部分，这样更能体现多次交易的经济实质，也体现出公司不同投资时期成本与风险的不同。

三、举例

2×15年1月5日，某上市公司以5 600万元的价款取得A公司30%的股份，能够对A公司施加重大影响，采用权益法核算，当日A公司可辨认净资产公允价值为

19 000万元(假设当日所有者权益账面价值与公允价值相同)。由于该项投资的初始成本小于投资时应享有A公司可辨认净资产的成本100万元，因此计入当期营业外收入。

2×15年度，A公司实现净收益1 000万元，未分配现金股利，该公司已将应享有的收益份额300万元作为投资收益确认入账，并相应调整了长期股权投资账面价值；除实现净损益外，A公司在此期间还确认了可供出售金融资产公允价值变动利得500万元，该公司已将应享有的其他权益变动份额150万元作为资本公积确认入账，并相应调整了长期股权投资账面价值。

2×16年2月10日，该上市公司又以4 800万元的价款取得A公司25%的股份。至此，该公司对A公司的持股比例已增至55%，对A公司形成了控制，股权投资的核算方法由权益法转换为成本法。

假设有两种情况：(1)假设该项合并为同一控制下的企业合并，合并日，A公司所有者权益账面价值为20 000万元。(2)假定该合并为非同一控制下的企业合并。根据上述分析，追加投资属于多次交易权益法转成本法，相关会计处理如下：

1. 同一控制下。追加投资日确认的长期股权投资的初始投资成本为： $20\ 000 \times 55\% = 11\ 000$ (万元)。会计分录如下：借：长期股权投资——A公司110 000 000；贷：长期股权投资——A公司(成本)57 000 000，长期股权投资——A公司(损益调整)3 000 000，长期股权投资——A公司(其他权益变动)1 500 000，银行存款48 000 000，资本公积——股本溢价500 000。

2. 非同一控制下。追加投资日追加部分的确认的初始投资成本是支付对价的公允价值4 800万元，权益法转为成本法后的初始投资成本为4 800+
 $5\ 700 + 300 + 150 = 10\ 950$ (万元)。会计分录如下：借：长期股权投资——A公司109 500 000；贷：长期股权投资——A公司(成本)57 000 000，长期股权投资——A公司(损益调整)3 000 000，长期股权投资——A公司(其他权益变动)1 500 000，银行存款48 000 000。

四、权益法转成本法时特殊事项的会计处理建议

针对追加投资权益法转成本法的会计处理问题还存在一些特殊事项。比如，当企业由权益法转换为成本法后，又发生企业宣告发放上一年现金股利时应当如何处理。

笔者认为由于在追加投资日已经将权益法转换为成本法了，理论上应该按照成本法的核算思路对长期股权投资进行后续计量，对于对方企业宣告发放股利时，确认投资收益。然而仔细分析此种情况，发现原权益法已经对对方实现净利润时按照享有的份额确认了投资收益，且调整了长期股权投资的账面价值，即借记“长期股权投资——损益调整”科目，贷记“投资收益”科目。且原权益法下确认的投资损益并没有进行调整，而是全部保留了下来，如果现在按照成本法对该现金股利确认投资收益，那么就有重复嫌疑了，会虚增投资收益。

因此，在此种情况下建议将追加投资后宣告发放上一年现金股利这一事项作为清算股利特殊事项进行处理，将此时宣告发放的现金股利按照享有的份额冲减长期股权投资，借记“应收股利”科目，贷记“长期股权投资”科目，不确认投资收益。这样虽不符合成本法下的核算规则，但是站在实质重于形式的角度上看，这样做是合理的，且符合谨慎性原则。

企业所得税的几种简单计算方法

赵洪军

众所周知企业所得税是一个计算比较复杂的税种。本文总结了一些简便的计算方法,不但能提高计算速度,而且有助于加深对公式的理解。非股权支付对应的资产转让所得的简便计算按有关规定,企业重组特殊性税务处理情况下,交易中股权支付时,暂不确认有关资产的转让所得或损失,非股权支付应...

非股权支付对应的资产转让所得的简便计算

按有关规定,企业重组特殊性税务处理情况下,交易中股权支付时,暂不确认有关资产的转让所得或损失,非股权支付应在交易当期确认相应的资产转让所得或损失。

例一:甲公司共有股权10 000万股,为了将来能更好地发展,将80%的股权由乙公司收购,成为乙公司的子公司。假定收购日甲公司每股资产的计税基础为8元,每股资产的公允价值为10元。在收购对价中,乙公司以股权形式支付72 000万元,以银行存款支付8 000万元。

一般计算方法:甲公司取得非股权支付额对应的资产转让所得=(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)=(10 000×80%×10-10000×80%×8)×[8000÷(72000+8000)]=(80000-64000)×10%=1600(万元)。

简便计算方法:甲公司取得非股权支付额对应的资产转让所得=银行存款支付对应的股份数×每股盈利额=8 000÷10×(10-8)=1 600(万元)。

因投资未到位不得扣除利息支出的简便计算

根据《国家税务总局关于企业投资者投资未到位而发生的利息支出企业所得税前扣除问题的批复》(国税函〔2009〕312号)的规定,凡企业投资者在规定期限内未缴足其应缴资本额的,该企业对外借款所发生的利息,相当于投资者实缴资本额与在规定期限内应缴资本额的差额应计付的利息,其不属于企业合理的支出,应由企业投资者负担,不得在计算企业应纳税所得额时扣除。

一般计算公式:企业每一计算期不得扣除的借款利息=该期间借款利息额×该期间未缴足注册资本额÷该期间借款额,同时,向非金融企业借款的利息支出,超过按照金融企业同期同类贷款利率计算的数额的部分也不得扣除。

例二:某公司2011年1月向工商银行按照5.4%的年利率借入500万元,向一家私营企业以8%的年利率借入200万元,全年共发生利息支出43万元,公司甲股东欠缴资本额300万元。

一般计算方法:该公司2011年不得扣除的借款利息=200×(8%-5.4%)+(500×5.4%+200×5.4%)×300÷(500+200)=21.4(万元)。

简便计算方法:该公司2011年不得扣除的借款利息=借款利息总额-可扣除借款利息额=43-(200+500-300)×5.4%=21.4(万元)。

不得扣除关联方利息支出的简便计算

企业所得税法第四十六条明确指出,企业从其关联方接受的债权性投资与权益性投资的比例超过规定标准而发生的利息支出,不得在计算应纳税所得额时扣除。根据《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)的规定,非金融企业接受关联方债权性投资与其权益性投资比例为2:1。

不得扣除的利息支出=年度应付关联方利息×(1-标准比例÷关联债资比例)

需要说明的是,年度应付关联方利息应符合税法对利息支出的一般规定,特别是应限制在银行同类同期贷款利率以内,超过银行同类同期贷款利率的利息也不得在计算应纳税所得额时扣除。

例三:某企业2011年权益性投资全年平均额为3000万元,向关联方借款8000万元,年利率9%,当年支付关联方利息720万元,不能提供独立交易证明,且关联方实际税负低于该企业,银行同期同类贷款利率为5%,计算不允许扣除的利息支出。

一般计算方法：

(1) 超银行利率利息支出 = $8000 \times (9\% - 5\%) = 320$ (万元)；

(2) 该企业的关联债资比例 = $8000 \div 3000 = 2.667$ ，超债资比例的利息支出 = $(720 - 320) \times (1 - 2 \div 2.667) = 100.04$ (万元)；

合计不允许扣除的利息支出为 $320 + 100.04 = 420.04$

(万元)。

简便计算方法：不允许扣除的利息支出 = 借款利息总额 - 按税法规定可扣除借款利息额 = $720 - 3000 \times 2 \times 5\% = 420$ (万元)。

特别纳税调整再销售价格法的简便计算

《特别纳税调整实施办法(试行)》第二十四条规定，再销售价格法以关联方购进商品再销售给非关联方的价格减去可比非关联交易毛利后的金额作为关联方购进商品的公平成交价格。其计算公式如下：

公平成交价格 = 再销售给非关联方的价格 $\times (1 - \text{可比非关联交易毛利率})$

例四：某企业自行申报以55万元从境外甲公司(关联企业)购入一批产品，又将这批产品以50万元转售给乙公司(非关联企业)。假定该企业的销售毛利率为20%，企业所得税税率为25%，要求用再销售价格法计算此次销售业务应缴纳的企业所得税。

一般计算方法：应缴纳的企业所得税 = $[50 - 50 \times (1 - 20\%)] \times 25\% = 2.5$ (万元)；

简便计算方法：应缴纳的企业所得税 = $50 \times 20\% \times 25\% = 2.5$ (万元)。

固定资产加速折旧的简便计算

企业所得税法第三十二条规定，企业的固定资产由于技术进步等原因，确需加速折旧的，可以缩短折旧年限或者采取加速折旧的方法。企业所得税法实施条例第九十八条进一步明确，采取加速折旧方法的，可以采取双倍余额递减法或者年数总和法。

1. 双倍余额递减法的简便计算：

双倍余额递减法，指在不考虑固定资产残值的情况下，以直线法(即平均年限法)折旧率(不扣残值)的两倍作为折旧率，乘以每期期初固定资产原价减去累计折旧后的金额求得每期折旧额的一种快速折旧的方法。应用这种方法计算折旧时，由于每年年初固定资产净值没有扣除预计净残值，为了保证固定资产使用年限终了时账面净值与预计净残值相等，所以在计算固定资产折旧额时，应在其折旧年限到期前两年内，将固定资产净值扣除预计净残值后的余额平均摊销。计算公式如下：

年折旧率 = $2 \div \text{预计使用年限} \times 100\%$ ；

年折旧额 = 每年年初固定资产账面净值 $\times$ 年折旧率。

例五：一台设备原值100万元，预计使用年限10年，预计净残值3万元，按规定可采用双倍余额递减法计提折旧，要求计算其使用第四年可税前扣除的折旧额。

一般计算方法：年折旧率为 $2 \div 10 = 0.2$ ，第一年折旧额为 $100 \times 0.2 = 20$ (万元)；第二年折旧额为 $(100 - 20) \times 0.2 = 16$ (万元)；第三年折旧额为 $(100 - 20 - 16) \times 0.2 = 12.80$ (万元)；第四年可税前扣除的折旧额为 $(100 - 20 - 16 - 12.8) \times 0.2 = 10.24$ (万元)。

由以上计算可以看出，用双倍余额递减法计算出的各年折旧额(最后两年除外)和各年年初固定资产的净值都是等比数列，比值是“(1-年折旧率)”，即次年折旧额(或年初固定资产的净值) = 上年折旧额(或上年年初固定资产的净值) $\times (1 - \text{年折旧率})$ 。

简便计算方法：第四年可税前扣除的折旧额 = 设备原值 $\times (1 - \text{年折旧率})^3 \times \text{年折旧率} = 100 \times 0.8^3 \times 0.2 = 10.24$ (万元)。

2. 年数总和法的简便计算：

年数总和法，指将固定资产的原值减去预计净残值后的余额，乘以一个以固定资产尚可使用寿命为分子、以预

计使用寿命逐年数字之和为分母的逐年递减的分数计算每年的折旧额。计算公式如下：

年折旧率=尚可使用年限÷预计使用寿命的年数总和×100%

例六：某企业购进一台机器，价格为300万元，预计使用5年，预计净残值15万元，按税法规定可采用年数总和法计提折旧，试计算可使用的5年中每年可税前扣除的折旧额。

预计使用寿命逐年数字之和=1+2+3+4+5=15（或 $5 \times (1+5) \div 2 = 15$ ）

一般计算方法：第一年折旧额为 $5 \div 15 \times (300-15) = 95$ （万元）；第二年折旧额为 $4 \div 15 \times (300-15) = 76$ （万元）；第三年折旧额为 $3 \div 15 \times (300-15) = 57$ （万元）；第四年折旧额为 $2 \div 15 \times (300-15) = 38$ （万元）；第五年折旧额为 $1 \div 15 \times (300-15) = 19$ （万元）。

通过以上计算可以看出，用年数总和法计算出的各年折旧额是一组等差数列，差值是“固定资产原值减残值的余额 $\times 1 \div$ 逐年数字之和”，本例中即为 $(300-15) \times 1 \div 15 = 19$ （万元），即次年折旧额=上年折旧额-19。

简便计算方法：第一年折旧额为 $5 \div 15 \times (300-15) = 95$ （万元）；第二年折旧额为 $95-19=76$ （万元）；第三年折旧额为 $76-19=57$ （万元）；第四年折旧额为 $57-19=38$ （万元）；第五年折旧额为 $38-19=19$ （万元）。

企业可否同时享受“两加”优惠政策

慕振年 刘红英

某企业从事国家重点支持的高新技术领域规定项目的研究开发活动，2014年9月购进专门用于研发的仪器、设备单位价值为560万元，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）、《国务院关于实施企业所得税过渡优惠政策的通知》（国发〔2007〕39号）规定，企业财务人员询问能否同时享受加速折旧和企业研究开发费用加计扣除政策？

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）第二条规定，《国务院关于实施企业所得税过渡优惠政策的通知》（国发〔2007〕39号）第三条所称不得叠加享受，且一经选择，不得改变的税收优惠情形，限于企业所得税过渡优惠政策与企业所得税法及其实施条例中规定的定期减免税和减低税率类的税收优惠。加速折旧和企业研究开发费用加计扣除政策不属于上述两种情形，如企业符合相应条件，可以享受加速折旧和企业研究开发费用加计扣除政策。

根据《财政部、国家税务总局关于完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》（财税〔2014〕75号）第二条规定，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。根据《国家税务总局关于印发〈企业研究开发费用税前扣除管理办法（试行）〉的通知》（国税发〔2008〕116号）第四条规定，企业从事《国家重点支持的高新技术领域》和国家发展改革委员会等部门公布的《当前优先发展的高新技术产业化重点领域指南（2007年度）》规定项目的研究开发活动，其在一个纳税年度中实际发生的“专门用于研究开发活动的仪器、设备的折旧费或租赁费”的费用支出，允许在计算应纳税所得额时按照规定实行加计扣除。

因此，符合相关条件的企业可以同时享受加速折旧和企业研究开发费用加计扣除政策。

资产损失税前扣除应注意的几个问题

陈兵浪 刘球彪 廖永红

资产损失税前扣除是企业经常遇到的事项，既涉及政策层面的规定，也涉及操作层面的运用，处理不当可能会产生涉税风险，纳税人要引起注意。

自行申报扣除

资产损失分为实际资产损失与法定资产损失两类。实际资产损失，应当在其实际发生且会计上已作损失处理的年度申报扣除；法定资产损失，应当由企业向主管税务机关提供证据资料证明该项资产已符合法定资产损失确认条件，且会计上已作损失处理的年度申报扣除。

也就是说，实际资产损失只有转让了才会发生损失，并在转让年度进行扣除。而法定资产损失必须要提供证明材料，且会计上已做处理才能扣除。要注意，与企业的生产经营无关的资产、违法支出的资产、企业未按独立交易原则向关联企业转让的资产损失，不得税前扣除；房屋（建筑物）固定资产在未足额提取折旧前改扩建发生的资产损失不能直接税前扣除，而是计入改扩建后固定资产计税基础，以计提折旧的方式进行税前扣除。

资产损失税前扣除统一采取申报制。企业发生的资产损失，应按规定程序和要求向主管税务机关申报后方能在税前扣除。未经申报的损失，不得在税前扣除。申报制下，企业发生的资产损失不需要税务机关的事前审核，但却相应增加了企业的涉税风险，如果多报、错报资产损失导致少缴税款的，可能被定性为偷逃税。为此，企业应当建立健全资产损失内部核销管理制度，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，方便税务机关检查。

申报扣除方式

企业资产损失申报分为清单申报和专项申报。清单申报项目，可按会计核算科目进行归类、汇总，然后再将汇总清单报送税务机关，有关会计核算资料和纳税资料留存备查。专项申报项目，应逐项（或逐笔）报送申请报告，同时附送会计核算资料及其他相关的纳税资料。

对清单申报方式的资产损失，《企业资产损失税前扣除管理办法》（国家税务总局公告2011年第25号）采取了列举方式，包括：企业在正常经营管理活动中，按照公允价格销售、转让、变卖非货币资产的损失，各项存货发生的正常损耗，固定资产达到或超过使用年限而正常报废清理的损失，生产性生物资产达到或超过使用年限而正常死亡发生的资产损失，按照市场公平交易原则，通过各种交易场所、市场等买卖债券、股票、期货、基金以及金融衍生产品等发生的损失。另外，《国家税务总局关于商业零售企业存货损失税前扣除问题的公告》（国家税务总局公告2014年第3号）规定，商业零售企业存货因零星失窃、报废、废弃、过期、破损、腐败、鼠咬、顾客退换货等正常因素形成的损失，为存货正常损失，将汇总数据以清单的形式进行企业所得税纳税申报，同时出具损失情况分析报告。

对于专项申报方式的资产损失，企业货币类、债权类、非正常损失资产类、非公开市场投资类、存货等非货币性资产非公允价交换类、与免税收入有关等资产损失应以专项申报形式申报扣除。企业无法准确判别是否属于清单申报扣除的资产损失，可以采取专项申报的形式申报扣除。另外，国家税务总局公告2014年第3号明确，存货因风、火、雷、震等自然灾害，仓储、运输失事，重大案件等非正常因素形成的损失，存货单笔（单项）损失超过500万元的，应以专项申报方式进行企业所得税纳税申报。《国家税务总局关于企业因国务院决定事项形成的资产损失税前扣除问题的公告》（国家税务总局公告2014年第18号）明确，企业因国务院决定事项形成的资产损失，不再上报国家税务总局审核，应以专项申报的方式向主管税务机关申报扣除。

这里还要注意汇总纳税企业资产损失扣除的规定，分支机构要双重报送，既要向当地主管税务机关申报，又要向总机构报送。总机构对分支机构上报的资产损失以清单申报形式向当地主管税务机关进行申报。总机构将分支机构资产捆绑打包转让的资产损失，由总机构向当地主管税务机关进行专项申报。例如，某企业总部设在南京，在北京、上海、广州有3个分公司，2014年度广州分公司发生150万元的资产损失。则广州分公司应向广州主管税务机关进行申报，并同时上报总部；总部应以清单申报形式向南京主管税务机关进行申报。

以前年度损失处理

企业有以前年度发生的实际资产损失未能在当年税前扣除的，可以向税务机关说明并进行专项申报扣除。其中，属于实际资产损失，准予追补至该项损失发生年度扣除，其追补确认期限一般不得超过5年。对企业因以前年度实际资产损失未在税前扣除而多缴的企业所得税税款，只能抵扣（可递延）不能退税。如实际资产损失发生年度扣除追补确认的损失后出现亏损的，应先调整资产损失发生年度的亏损额，再按弥补亏损的原则计算以后年度多缴的企业所得税税款，并按多缴企业所得税的办法进行税务处理。属于法定资产损失，应在申报年度扣除，不能追补扣除。因以前年度实际资产损失未在税前扣除而多缴的企业所得税税款，可在追补确认年度企业所得税应纳税款中予以抵扣，不足抵扣的，向以后年度递延抵扣。

资产损失申报表填报

填写《企业所得税年度纳税申报表（A类，2014年版）》中《资产损失税前扣除及纳税调整明细表》和《资产损失（专项申报）税前扣除及纳税调整明细表》时要注意，一是发生即填报。作为纳税调整系列的例外，不论是否存在纳税调整，发生资产损失税前扣除事项（清单申报、专项）列示填报；二是与《投资收益纳税调整明细表》（A105030）、《纳税调整明细表》（A105000）“资产减值准备”行次的关联调整；三是本表及附表的损失以正数填报。

企业支付暂扣款不能税前扣除

朱恭平 焦盛庭

甲公司为工业企业，主营纺织面料制造与销售。2011年11月，该公司取得市环保局关于二氧化硫减排烟气治理项目补贴资金60万元，在“营业外收入”科目核算。2014年9月，市审计局对环保局实施专项审计，发现该部门违规使用财政资金问题，并涉及其他经济案件。环保局要求甲公司退还拨付的60万元补贴资金，但遭到拒绝。随后，环保局将此案移送市检察院。在履行相关手续后，检察院依法查封甲公司在银行开立的账户，并出具了暂扣款（物）60万元专用收据、扣押决定书和查封/扣押财物、文件清单。甲公司依据检察院出具的相关文书，作如下会计处理：

借：营业外支出 600 000

贷：银行存款 600 000

2014年企业所得税汇算清缴中，甲公司未对该事项作纳税调整。

审计人员认为，上述事项的会计处理不恰当，且支付的暂扣款60万元不能税前扣除，应纳税调增。

首先，甲公司以暂扣款专用收据支付60万元，按会计制度规定，应在“其他应收款”科目核算。其次，此案件尚未终结，以暂扣专用收据作为税前扣除凭证，理由不充分。如在以后期间，检察院处理结论，认定甲公司应退还60万元与环保局下拨的资金有关联，按真实性、合法性原则，甲公司在收到检察院开具的非税收入一般缴款书或财政部门的专用票据的当年，准予税前扣除。如果检察院的结论是对甲公司罚款或被没收财物，按企业所得税法规定，是不能税前扣除的，具体是指纳税人违反国家法律、法规规定，被有关部门处以的罚款，以及被司法机关处以被没收财物的损失。

甲公司对上述事项会计处理，应视为一项差错，进行调整。

借：其他应收款 600 000

贷：以前年度损益调整——调整营业外支

出 600 000

以后年度收到检察院处理决定文书作如下账务处理，并根据其结论确定是否纳税调整。

借：营业外支出 600 000

贷：其他应收款 600 000

自然人转让股权的税务处理及案例分析

肖太寿

股权转让涉及自然人转让股权和法人股东转让股权两种情况。下文将分析自然人转让股权的涉税处理及有关案例。

股权转让协议履行完毕与否的税务处理

根据《国家税务总局关于纳税人收回转让的股权征收个人所得税问题的批复》（国税函〔2005〕130号）的规定，个人转让股权的所得税按以下两种情况处理：

一是股权转让合同履行完毕、股权已作变更登记，且所得已经实现的，转让人取得的股权转让收入应当依法缴纳个人所得税。转让行为结束后，当事人双方签订并执行解除原股权转让合同、退回股权的协议，是另一次股权转让

让行为，对前次转让行为征收的个人所得税款不予退回。基于此规定，如果股权转让协议已经履行，履行的标志是受让人已经向转让方支付了股权转让款，并在当地工商部门办理了工商变更登记手续。则当事人双方签订并执行解除原股权转让合同、退回股权的协议，对前次转让行为征收的个人所得税款不予退回。

二是股权转让合同未履行完毕，因执行仲裁委员会作出的解除股权转让合同及补充协议的裁决、停止执行原股权转让合同，并原价收回已转让股权的，由于其股权转让行为尚未完成、收入未完全实现，随着股权转让关系的解除，股权收益不复存在，根据《个人所得税法》和《税收征管法》的有关规定，以及从行政行为合理性原则出发，纳税人不应缴纳个人所得税。基于以上规定，个人在进行股权转让时，必须要考虑清楚股权转让协议的履行完毕与否的税收负担问题，如果不想实质上进行股权转让，则在签订股权转让协议之后，不需要进行工商登记，不要支付股权转让款，则股权转让协议是法律上的未履行完毕，可以退回协议，可以节省股权转让中的个人所得税。

自然人转让股权计税依据明显偏低的税务处理

(一) 转让股权计税依据明显偏低的判断标准

《股权转让所得个人所得税管理办法》（国家税务总局公告2014年第67号，以下简称《67号文》）第十二条规定，符合下列情形之一，视为股权转让收入明显偏低：(1) 申报的股权转让收入低于股权对应的净资产份额的。其中，被投资企业拥有土地使用权、房屋、知识产权、探矿权、采矿权、股权等资产的，申报的股权转让收入低于股权对应的净资产公允价值份额的；(2) 申报的股权转让收入低于初始投资成本或低于取得该股权所支付的价款及相关税费的；(3) 申报的股权转让收入低于相同或类似条件下同一企业同一股东或其他股东股权转让收入的；(4) 申报的股权转让收入低于相同或类似条件下同类行业的企业股权转让收入的；(5) 不具合理性的无偿让渡股权或股份；(6) 主管税务机关认定的其他情形。

(二) 转让股权计税依据明显偏低的三种核定方法

《67号文》第十四条规定，主管税务机关应依次按照下列方法核定股权转让收入：

(1) 净资产核定法。股权转让收入按照每股净资产或股权对应的净资产份额核定。被投资企业的土地使用权、房屋、知识产权、探矿权、采矿权、股权等资产占企业总资产比例超过20%的，主管税务机关可参照纳税人提供的具有法定资质的中介机构出具的资产评估报告核定股权转让收入。6个月内再次发生股权转让且被投资企业净资产未发生重大变化的，主管税务机关可参照上一次股权转让时被投资企业的资产评估报告核定此次股权转让收入。

(2) 类比法。参照相同或类似条件下同一企业同一股东或其他股东股权转让收入核定；参照相同或类似条件下同类行业企业股权转让收入核定。

(3) 其他合理方法。主管税务机关采用以上方法核定股权转让收入存在困难的，可以采取其他合理方法核定。

〔案例1〕：某自然人股东转让股权的涉税分析。2014年10月，王女士以现金100万元创办一家企业，2015年8月，王女士与李先生签订股权转让协议，协议约定：“王女士以90万元的价格低于成本价将100%股权转让给李先生。”截止转让前，被转让企业的所有者权益为150万元，其中注册资本为100万元，未分配利润和盈余公积为50万元。

涉税风险分析：税务机关认为该项股权转让计税依据明显偏低且无正当理由，对股权转让的计税依据进行核定，核定依据按照所有者权益150万元计算。因此，该项股权转让的财产转让所得为： $150\text{万}-100\text{万}=50\text{万}$ 。应缴纳个人所得税 $50\text{万}\times 20\%=10\text{万元}$ 。假设本案例的转让价格为120万元，如果按照申报的转让价格120万元计算，应缴纳 $(120-100)\times 20\%=4\text{（万元）}$ 个人所得税，而税务机关认为低于对应净资产份额，核定计税依据150万元，即也应缴纳个人所得税10万元。本案例说明了两种情况，一种是申报价格低于了初始投资成本，第二种是虽然高于初始投资成本，但是低于对应的净资产份额。

(三) 知识产权、土地使用权等权利的核定方法

知识产权、土地使用权、房屋、探矿权、采矿权、股权等合计占资产总额比例达20%以上的企业，转让股权时，净资产额须经中介机构评估核实。

〔案例2〕：某房地产企业自然人股东转让股权的涉税风险分析。王先生持有某房地产公司M公司60%的股份，2015年2月他将股份转让给李先生，转让价款为6 000万元。转让前M公司的所有者权益为8 000万元，其中注册资本

为1亿元，未分配利润为-2 000万元。M公司账面上有预收房款2亿元。如此，王先生申报个人所得税的财产转让所得为6 000万元-6 000万元=0。理由是按照对应的M公司净资产份额为4 800万元，而转让价格为6 000万元，并不低于占有M公司账面净资产份额。那么，该股权转让行为存在的税收风险为何？

涉税风险分析：知识产权、土地使用权、房屋、探矿权、采矿权、股权往往蕴含着较高的隐含增值，例如本例中虽然M公司利润为负数，那是因为地产企业预收房款尚未结转会计收入的原因，一旦结转收入将会有大量的会计利润产生，从而抬高所有者权益份额。再如股权，在成本法做账情况下，尽管被投资企业已经实现了大量利润，在被投资企业分红时，此时投资企业不做任何会计处理，因此该项股权隐含着大量的增值。由于以上原因，根据《股权转让所得个人所得税管理办法》（国家税务总局公告2014年第67号）第十二条第一项的规定，公司的知识产权、土地使用权、房屋、探矿权、采矿权、股权等合计占资产总额比例达20%以时，在转让股权时，应该对目标公司进行评估，按照净资产的公允价值份额核定计税依据。

本案例中，假设经评估机构核实，M公司净资产公允价值为3亿元，那么张先生持有股权的转让价格应核定为3亿元 $\times$ 60%=1.8亿元，财产转让所得=1.8亿元-0.6亿元=1.2亿元，应缴纳个人所得税1.2亿元 $\times$ 20%=2 400万元。

（四）股权转让收入明显偏低，视为有正当理由的四种情形

《股权转让所得个人所得税管理办法》（国家税务总局公告2014年第67号）第十三条规定，符合下列条件之一的股权转让收入明显偏低，视为有正当理由：（1）能出具有效文件，证明被投资企业因国家政策调整，生产经营受到重大影响，导致低价转让股权；（2）继承或将股权转让给其能提供具有法律效力身份关系证明的配偶、父母、子女、祖父母、外祖父母、孙子女、外孙子女、兄弟姐妹以及对转让人承担直接抚养或者赡养义务的抚养人或者赡养人；（3）相关法律、政府文件或企业章程规定，并有相关资料充分证明转让价格合理且真实的本企业员工持有的不能对外转让股权的内部转让；（4）股权转让双方能够提供有效证据证明其合理性的其他合理情形。

（案例3）：职工内部转让股权的涉税分析。张先生是M股份公司（一家采矿权占资产20%以上的非上市公司）实际控制人，持有M公司80%的股权，为了对员工进行长期激励，2015年1月，张先生决定以每股10元的净资产价格分别转让给10个公司高管每人10万股股票。M公司每股股票的公允价格为20元，公司章程规定，公司高管如果离职，必须按照离职上一年的公司账面净资产价格将股票卖给公司实际控制人张先生。2016年1月1日，高管李小姐离职，按照公司章程规定，将持有的10万股股票以每股15元的净资产价格转让给张先生，转让日公司净资产公允价值为每股25元。

涉税分析：《股权转让所得个人所得税管理办法》（国家税务总局公告2014年第67号，以下简称67号公告）第十三条规定，相关法律、政府文件或企业章程规定，并有相关资料充分证明转让价格合理且真实的本企业员工持有的不能对外转让股权的内部转让，可以视为有正当理由，因此上述案例不必核定股权转让收入。事实上，此时职工持有的股票，不允许向公司外部转让，因此其转让受益权是受到限制的，因此虽然M公司的采矿权价值超过账面净资产20%以上，但高管之间按照账面净资产价格转让股票是符合公平交易原则的。

股权转让双方能够提供有效证据证明其合理性的其他合理情形。如果将股权低价转让给以上列举以外的人，而且计税依据明显低于其对应的净资产份额的，就应该按照净资产份额确定计税依据；或者说将股权无偿赠送给配偶、父母、子女、祖父母、外祖父母、孙子女、外孙子女、兄弟姐妹以及对捐赠人承担直接抚养或者赡养义务的抚养人或者赡养人，不需要缴纳个人所得税；如果捐赠给以上列举以外的人，则应该按照净资产份额确定计税依据，按财产转让所得缴纳个人所得税。

例如，张先生持有M公司50%股权，M公司所有者权益为1 000万元，其中注册资本500万元，未分配利润和盈余公积为500万元。张先生将股权无偿赠送给了李先生，张先生和李先生不属于67号公告中所列举的亲属关系。税务机关可认为：张先生对应的净资产份额为500万元，因此其计税依据明显偏低并无正当理由，按照500-500 $\times$ 50%=250万元确认财产所得，从而缴纳个人所得税250万 $\times$ 20%=50万元。

（五）个人转让股权原值的八种确定方法

67号公告第十五条、十六条、十七条和十八条规定，转让股权时，股权原值按照以下五种方法确定：（1）以现

金出资方式取得的股权，按照实际支付的价款与取得股权直接相关的合理税费之和确认股权原值；(2)以非货币性资产出资方式取得的股权，按照税务机关认可或核定的投资入股时非货币性资产价格与取得股权直接相关的合理税费之和确认股权原值；(3)通过无偿让渡方式取得股权，具备本办法第十三条第二项所列情形的，按取得股权发生的合理税费与原持有人的股权原值之和确认股权原值；(4)被投资企业以资本公积、盈余公积、未分配利润转增股本，个人股东已依法缴纳个人所得税的，以转增额和相关税费之和确认其新转增股本的股权原值。

〔案例4〕：盈余积累转增资本后股权原值的确认分析。张先生持有M公司100%股权，2015年6月，张先生将M公司100%股权以3 500万元的价格转让给李小姐。转让时，投资成本1 000万元，被投资企业M公司的未分配利润2 000万元，盈余公积500万元，资本公积-其他资本公积500万元。被投资企业M公司净资产账面价值合计为 4 000万元。假设税务机关认为该项转让属于计税价格明显偏低但有正当理由，对转让价格予以认可。则该笔交易李小姐按照规定扣缴了个人所得税 $500\text{万元}=(3\,500-1\,000)\times 20\%$ 。

2015年10月，李小姐决定将2 000万元的未分配利润、500万元的资本公积-其他资本公积、250万元的盈余公积共2 750万元转增注册资本。转增注册资本后，M公司的注册资本应变更为3 750万元。

涉税分析：根据《关于个人投资者收购企业股权后将原盈余积累转增股本个人所得税问题的公告》(国家税务总局2013年第23号公告)规定，李小姐对已经纳入上次股权转让所得的2 500万元做免税处理，对剩余的250万元缴纳个人所得税 $50\text{万元}=(250\times 20\%)$ 。2015年12月，李小姐将M公司100%股权转让给王先生，股权转让价格4 000万元。根据《股权转让所得个人所得税管理办法》(国家税务总局公告2014年第67号)第15条规定，由于被投资企业盈余积累2 750万元转增资本，其中2 500万元免税，250万元部分已经缴纳了个人所得税，本着税不重征的原则，应当确认股权原值为购买股权的价格3 500万元加上250万元，即：3 750万元。李小姐个人所得税应纳税所得额为250万元 $=(4\,000-3\,750)$ ，应该缴纳个人所得税50万元。

除以上情形外，由主管税务机关按照避免重复征收个人所得税的原则合理确认股权原值。股权转让人已按主管税务机关核定股权转让收入并依法征收个人所得税的，该股权受让人的股权原值以取得股权时发生的合理税费与股权转让人被主管税务机关核定的股权转让收入之和确认。

〔案例5〕：前次交易价格核定后再次转让的股权原值确认分析。张先生持有M公司100%的股份，持股成本1 000万元，2015年6月，张先生将股权平价转让给了李小姐。税务机关按照净资产核定法，核定股权转让收入为3 000万元，李小姐按照税务机关核定的收入代扣代缴了个人所得税400万元(相关税费略)。2015年10月，李小姐再次转让股权，转让价格3 100万元，税务机关认为价格合理。请确认再次转让股权时的股权原值。

涉税分析：按照《股权转让所得个人所得税管理办法》(国家税务总局公告2014年第67号)第16条规定，股权转让人已按主管税务机关核定股权转让收入并依法征收个人所得税的，该股权受让人的股权原值以取得股权时发生的合理税费与股权转让人被主管税务机关核定的股权转让收入之和确认。因此，再次转让时其股权原值为3 000万元，因此股权转让所得应为3 100万元再减去3 000万元。

个人转让股权未提供完整、准确的股权原值凭证，不能正确计算股权原值的，由主管税务机关核定其股权原值。对个人多次取得同一被投资企业股权的，转让部分股权时，采用“加权平均法”确定其股权原值。

〔案例6〕：多次投资情况下股权原值的确认分析。张先生2012年以100万元现金投资到M公司占M公司10%的股份；2013年又以200万元现金投资到M公司取得M公司10%股份；2014年张先生以300万元现金继续对M公司增资，又取得了10%股份，至此张先生持有M公司共30%的股份。2015年张先生将持有的M公司10%股份进行了转让，转让价格为400万元。如何分析2015年张先生将持有的M公司10%股份进行了转让的个人所得税？

涉税分析：根据《股权转让所得个人所得税管理办法》(国家税务总局公告2014年第67号)第18条规定，应按加权平均法确认张先生转让的M公司10%股权原值。股权原值 $=[(100+200+300)]\div 30\times 10=200$ (万元)，应纳税所得额 $=400-200=200$ (万元)，个人所得税应纳税额 $=200\times 20\%=40$ (万元)。

财务报表舞弊审计探讨

杨国杰

近年来财务报表舞弊案件不断发生，不仅给投资者造成了巨大的损失，为其提供审计的事务所及注册会计师也受到了撤销证券资格、罚款及终身不得进入证券市场等处罚。财务报表舞弊已成为审计报表审计中所面临的主要风险。

一、财务报表舞弊审计难点

（一）财务报表舞弊经过专业人士精心设计

与因错误导致的报表错报不同，舞弊财务报表大多是高层参与指挥或设计的，而很多拟上市公司及上市公司的CFO曾经是审计师，非常熟悉审计的方法与策略，会有针对性的设计一些看起来合理的指标，甚至对审计师可能提的问题也早已做好了解释并统一口径，增加了审计难度。

（二）难以识别的关联方

在财务报表舞弊中，企业虚构一些交易几乎都是通过某些关联方来完成的。但在审计实务中，这些关联方却具有很大的隐蔽性，如有的只是管理层或控股股东的同学或朋友，注册会计师要在有限的审计时间内要识别这些关联方常面临很大的困难。

（三）一些外部人员的参与增加了舞弊报表的“可信度”

如天丰节能地方政府协助企业完成交易。审计实务中甚至还出现了企业与银行工作人员串通，其实企业并无存款，但却可以取得正常的银行函件证回函。这种情况通常会由于审计师信任外部取得的证据而无法发现其报表舞弊。

（四）日益创新的舞弊手段

近几年的财务报表舞弊中，大股东利益输送的方式等也常采用更加隐蔽的方式。如审计实务中曾出现有的企业人员的工资只在企业列支一部分，而另一部分则通过大股东实质控制的其他公司发放，与员工的劳动合同也有两份。

（五）利用注册会计师成本及时间限制增加核实难度

我国不论是IPO企业还是上市公司，通常都有严格的时间表，一些企业利用这些限制亏空打入非常难以审计的领域，如在建工程中的水下工程等，通过增加审计难度来掩盖其财务报表舞弊。

二、财务报表舞弊审计对策建议

（一）业务承接前客户的诚信背景的谨慎审查可防患于未然

承接前对客户管理层的诚信、所处的行业、所处的区域等进行调查，若发现有重大的疑虑则及早拒绝承接。此时因与客户接触不多，审计师的判断常常更为可靠。而进入企业后审计师的判断常会受到企业的各种貌似合理解释的干扰。从项目合伙人的角度，当项已完全展开时，若中途搞撤出会面临成本法收回等压力而难以下定决心退出。

（二）充分利用大数据资料，将报表数据与被审计单位以关注及控制的数据进行合理性分析

充分利用大数据时代的优势，收集一些看起来与被审计单位的关联度不且不容易操纵的官方数据，并将其与被审计单位的报表数据进行对照，分析其合理性。

1、利用当地税务局纳税百强等信息。当前很多地方税务局都会公布本地当年纳税百强、五十强的排名并同时公示其纳税金额。可以查看被审计单位是否进入当地的纳税排名，并将排名公示的纳税金额与被审计单位报表中反映的数据进行对照，分析其合理性。如某地方企业，按其报表反映的纳税超亿元，但奇怪的是该企业却没有进入当地的纳税百强（纳税超2 000万元即可进入），与其进一步核实时对方主动终止了对事务所的委托。另一个企业已进入当地企业的纳税50强中的第21名，但其报表反映的纳税金额却比第9名的当地一上市公司高出很多，企业也无法提供合理的解释。在具体使用时，纳税百强的名单一定需从地方税务局等官方网站上获取，曾经发现过某地的纳税百强居然有2个版本，而非官网的版本与企业提供的数据逻辑上相符合，出出这种情况，基本上可以断定企业存在财务报表舞弊行为。

2、利用政府官方的统计数据。如某企业利用当地出产的一种水果生产果汁，其采购都是现金交易，交易真实性核实存在一定的困难。后通过当地政府的官网统计数据发现，该企业使用水果量竟然是当地该年度该水果产量的近十倍（该水果具有特殊性，无法从外地采购），而企业对此并不能提供合理的解释。

3、利用企业信用公示系统。2014年上线的企业信用信息公示系统，可以提供企业的注册地址，投资人等信息。可以核对企业提供的函证地址是否准确，投资人是否与被审计单位关联等。如发现某客户收到了准确无误的回函，但经工商查证该企业已注销。

（三）随机应变的审计方法及审计策略

对舞弊的财务报表审计，审计师需采取灵活的审计方法及审计策略。

1. 不可预知的审计样本。如函证及客户走访，通常审计师都是选择期末余额及交易额较大的样本进行，被审计单位了解了这种做法，就会对小客户做文章，审计师需在对大客户进行常规调查的同时，对小客户也适当发函或突出性走访，并高度重视发现的差异或异常。

2. 随时调整审计的重点。如货币资金，注册会计师通常都会认为是非重要循环不予重视，在安排人员时也常常安排助理人员负责该循环的审计。实务中有的被审计单位就利用助理人员经验不足，通过提供虚假的银行对账单，与银行串通提供虚假的银行函证回函等，制造合理的假象。

3. 不确定的访谈企业基层人员。通常审计师在审计中会访谈企业的管理层，而对存在会计报表舞弊的企业，这些管理层在审计之前会对可能问到的问题进行准备，审计人员从其获得的回答常常是合理及一致的。而如果审计师不特定访问企业的基层人员却常常能获得一些企业真实情况的信息，若其与财务报表或管理层的解释存在重大差异则需高度重视。实务中也有企业会明显地限制审计师接触其他人员，此时审计师应合理怀疑企业的管理层是否存在诚信问题。

4. 次要的及非财务指标的分析。除了对毛利率、主要产品与生产能力及产出的匹配、还要关注其与副产品的合理关系。如新大地的招股书显示，2010年度、2011年度新大地有机耗用的茶粕对应用于生产有机肥的茶粕占比分别仅为2.54%和1.28%，远低于45%的技术工艺最低标准。

5. 难以审计科目的合理性审查。审计实务中，审计师对在建工程金额真实性的审计常常比较困难。而万福生科等一些企业便利用在建工程协助其完成收入造假。首先从公司账户打入个人账户款项作为预付工程设备款，一部分预付工程设备款再以应收回款的形式由个人账户转入公司的款项，虚增在建工程的账面价值。审计师需根据其预算及监理等担供的进度资料对其支出的合理性进行测算，尤其当预付工程款是个人账户时更需引起关注，必要时可能聘请专家进行核实。

（四）从细节处着眼发现舞弊迹象

1. 回函发件人名称是打印还是手写。当前地方银行对银行函证的回函中，有的会用打印好本行名称及地址的发函单，而有的则是手写，同一银行同时采用两种方式的很少。在对某客户的银行存款进行函证时，发现其回函快递单上分行的地址及名称是手写，而该银行对其它客户的函证中发行该银行的回函快递单中分行的地址是打印的。企业无法提供合理解释，后又结合其他证据证明企业存在财务报表舞弊。

2. 不要轻信企业提供的免税文件。如某企业开发某种教育软件，并通过与学校合作的方式取得收入。当年收入1亿多元，但企业却几乎没有缴纳税款。项目组在询问企时，企业提供了国家税务总局对其出具的一份免税文件。奇怪的是，国税总局对一个普通的企业出具免税文件非常少见，而从国家税务总局的法规文件非常少见，而从国家税务总局的法规库中也查不到该文号的文件，从文件的行文风格上看也不符合通常税务局的表述方式，后证实该文件为假文件。

（五）合理利用知情者发现线索

一些人员愿意以不记名方式将其所掌握的线索透露给审计师，审计师可以想法建立一定的通道，并过其提供的线索进行核实。如把所住宾馆及房间号让企业很多的人知悉等。尤其对各种潜在的关联方识别，这种方法常可以提供可靠的线索。

三、结语

财务报表舞弊具有多样性及易变性，没有固定的审计程序或方法可以识别所有的财务报表舞弊，审计师在审计实务中需根据新出现的舞弊方法或手段，机动灵活地调整审计方法及审计策略，降低财务报表舞弊带来的审计风险，提

高审计工作质量。

会计原始支出凭证存在的问题及审计对策

陈作宇

会计原始支出凭证是单位用以反映和记录经济业务发生的书面证据，是单位财会人员用于付款和编制记账凭证的具体依据。但通过审计发现，许多单位会计原始支出凭证存在大量的问题。对会计原始支出凭证的审计是否到位，直接关系到审计质量问题。因此，审计人员对会计原始支出凭证管理中存在的问题不应忽视。

会计原始支出凭证存在的问题

一是原始支出凭证中发生的经济业务与实际经济活动事项不符。如：部分单位的燃料费支出明显与实际车辆运转需求不成比例，以燃料费等名义套取现金用于其他支出。二是原始支出凭证中存在违规编制虚假的自制原始凭证。如：编造人员名单领取各种福利费等自制凭证从而套取现金。三是原始支出凭证中报账的项目内容不合常规。如：办公用品中的电脑打印纸张，不到指定的采购供应单位购买，而舍近求远到几十公里以外的商场去购买，且价格昂贵。四是原始支出凭证中报账的会议费、招待费、汽车修理费等发票数量多，金额大，且没有说明或提供相关的证明资料。如：没有会议纪要、修什么车、车牌号等详细证明资料。五是原始支出凭证中发票填写内容不齐全，有的数量和单价栏均为空栏，有的无开票人姓名，有的经济业务内容笼统，有的无具体商品名称和明细清单。六是原始支出凭证手续不齐全。报账发票无经办人、领款人或证明人签字便入账；有的票据只有领导与会计、出纳、司机中的一人签名，证明力不强。

会计原始支出凭证产生问题的原因

一是有关部门监督不力。主要表现在监督部门对票据使用的合法性查处力度不够；对滥开、虚开发票和购买假发票的违法行为打击不力；对虚假发票销售市场监管不够。二是报账单位把关不严。首先，单位领导把关不严，不负责任签批，认为钱是公家的，只要没落自己的腰包就行。甚至有的单位领导为了小集体的利益，纵容财会人员弄虚作假，私设“小金库”。其次，财会人员把关不严，报账的时候没有对原始支出凭证进行严格审查，只看有没有领导签字。三是单位内部监督机制执行不到位。个别单位为解决争取资金中的一些不合理开支问题，将其变更后记账，个别单位为解决个人支出变更支出内容问题，致使监督机制流于形式。

会计原始支出凭证审计对策

一查“票据编号”、“开票日期”、“报账日期”。首先，审查同一单位出具的凭证，其凭证的号码与日期是否矛盾，若同一单位出具的凭证较多，可采用排序法审查。其次，审查凭证开具的日期与报账的日期是否异常。二查票据的“填写内容”。主要审查凭证填写的内容是否完整，是否存在填写不齐全、不规范、不正确的现象。如：凭证填写的字迹模糊，开票人只填姓不填名，计量单位不按国家法定计量单位填写，项目名称填写不具体或变更项目名称。防止有的单位以“招待费”、“咨询费”、“劳务费”为名，虚报支出套取现金，用于发放单位的奖金、回扣、福利，或用于单位送礼等。三查票据的“印章”。首先，审查有没有印章，没有印章的票据是无效票据。其次，审查印章是否符合规定，是否具有法律效力和特定用途，能够证明单位身份和性质的印鉴包括业务公章、财务专用章、发票专用章、结算专用章等。虚假票据的印章一般表现为：印章本身模糊，或盖印时有意不盖清晰。四查票据的“审批手续”。主要审查票据是否有单位领导、经办人员签字，是否是一支笔审批。

为别的企业提供担保造成的损失可否税前扣除

问：我公司三年前为一家向银行贷款的企业提供担保，2013年该企业贷款到期后，因经营不善无力偿还，我公司因此被法院裁决承担连带责任，被银行扣款100万元。请问我公司承担的这部分损失可否在企业所得税前扣除？如果可以税前扣除，是作为资产损失还是成本支出扣除，合法凭证如何确定？

张会计

答：《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）第四十四条规定，企业对外提供与本企业生产经营活动有关的担保，因被担保人不能按期偿还债务而承担连带责任，经追索，被担保人无偿还能力，对无法追回的金额，比照办法规定的应收款项损失进行处理。与本企业生产经营活动有关的担保是指企业对外提供的与本企业应税收入、投资、融资、材料采购、产品销售等生产经营活动相关约定的担保。

根据上述规定，如果你公司提供的担保与企业生产经营活动有关，这部分损失可以在税前扣除，反之，则不能在税前扣除。你公司因对外担保而形成的资产损失如果符合税前扣除条件，应将代偿支出作为资产损失进行专项申报，同时提供与本企业生产经营活动相关的证据材料以及证明该项资产损失已发生的证据材料，包括该项担保取得的应税收入或与本企业的关联关系，担保合同、法院判决书或裁决书、相关协议、被担保人无力偿还的证据、收款凭据等。

安置非全日制用工的残疾人可不享受增值税优惠政策？

问：我公司是一定服装加工企业，为解决社区内残疾人就业问题，招用安置了部分残疾人并与其签订了一年劳动合同。出于特殊原因，这部分残疾人用工形式为非全日制，每天工作半天。根据实际安置残疾人的人数，实行限额增值税即征即退的优惠政策。请问我公司安置非全日制用工的残疾人可否享受有关增值税优惠政策？

某服装加工企业 李会计

答：《财政部 国家税务总局关于促进残疾人就业税收优惠政策的通知》（财税〔2007〕92号）规定，对安置残疾人的单位，实行由税务机关按单位实际安置残疾人的人数，限额即征即退增值税或减征营业税的办法，具体限额最高不得超过每人每年3.5万元。《国家税务总局关于促进残疾人就业增值税优惠政策有关问题的公告》（国家税务总局公告2013年第73号）规定，安置残疾人单位聘用非全日制用工的残疾人，与其签订符合法律法规规定的劳动合同或服务协议，并且安置访残在单位实际上岗工作的，可按照《财政部 国家税务总局关于促进残疾人就业税收优惠政策的通知》（财税〔2007〕92号）规定享受增值税优惠政策。其中，财税〔2007〕92号文件第五条第一项“依法与安置的每位残疾人签订了一年以上（含一年）的劳动合同或服务协议”中的“劳动合同或服务协议”，包括全日制工资发放形式和非全日制工资发放形式劳动合同或服务协议。

根据上述规定，你公司安置非全日制用工的残疾人，与其签订符合法律法规的劳动合同或服务协议并且安置的残疾人在单位实际上岗工作，可按财税〔2007〕92号文件相关规定享受增值税优惠政策。

出租房产免收租金如何缴纳房产税？

问：出租房产免收租金如何缴纳房产税？

答：根据《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2条规定，对出租房产，租赁双方签订的租赁合同约定有免收租金期限的，免收租金期间由产权所有人按照房产原值缴纳房产税。

高新技术企业的职工教育经费支出 在企业所得税税前如何扣除？

问：高新技术企业的职工教育经费支出在企业所得税税前如何扣除？

答：企业所得税法实施条例第四十二条规定：除国务院财政、税务主管部门另有规定外，企业发生的职工教育经费支出，不超过工资薪金总额2.5%的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。

根据《财政部 国家税务总局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），自2015年1月1日起，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。根据《财政部 国家税务总局关于进一步鼓励软件产业和集成电路产业发展企业所得税政策的通知》（财税〔2012〕27号）和《财政部 国家税务总局关于扶持动漫产业发展有关税收政策问题的通知》（财税〔2009〕65号），集成电路设计企业、符合条件软件企业和动漫企业的职工培训费用，应单独进行核算并按实际发生额在计算应纳税所得额时扣除。高新技术企业如被认定为集成电路设计企业、软件企业和动漫企业的，其发生的职工培训费用支出可按上述规定处理。

母子公司之间的借款合同须贴花吗？

问：总公司借款给子公司，与子公司签订的借款合同，是否要贴花？

答：根据《中华人民共和国印花税暂行条例》的规定，“借款合同”是指银行及其他金融组织机构与借款人之间签订的借款合同（不包括银行同业拆借合同）。因此，该借款合同不需要缴纳印花税。

纪念建党94周年暨表彰先进大会

7月12日上午中国海峡人才市场流动人才党委隆重召开纪念中国共产党建党94周年暨表彰先进大会。中国海峡人才市场流动党员12000多名，设236个支部，各支部代表100余人出席会议，福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙）党支部6名代表参加会议。

大会首先举行了庄严的新党员入党宣誓仪式，老党员重温入党誓词，党员同志受到一次深刻的党的宗旨使命的教育。

中国海峡人才市场党组成员、海峡人才市场副总经理、机关党委书记、流动人才党委书记游诚志发表讲话，从回顾党的历史，增强做好基层党组织建设责任感和使命感，到加强理论武装和思想引领、加强流动人才党员队伍建设三个方面强调加强组织建设和思想建设的重要性，进一步做好流动人才党员教育管理工作。号召全体党员以先进支部和优秀党员为榜样，向他们看齐，比学赶帮超，在各自的岗位上争取做出优异的成绩。

中国海峡人才市场流动人才党委副书记、中国海峡人才市场流动党员管理服务中心主任卑晓峰宣读中国海峡人才市场流动人才党委关于表彰2014年度先进党支部、优秀党支部书记和优秀共产党员的决定。10个党支部评为先进党支部，4位书记被评为优秀党支部书记，25位党员荣获优秀共产党员光荣称号。华兴所党支部被评为2014年度先进党支部，党支部书记、首席合伙人林宝明被评为2014年度优秀党支部书记，首席助理、人力资源部总经理高虹、业务五部副总经理陈碧芸被评为2014年度优秀共产党员。

福建师大柴宇平教授在大会上作了当前国内外形势与热点的讲课，给参加会议的党员代表上了一堂生动的形势教育党课。

福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙）党支部