

福建成达兴智能科技股份有限公司简介

福建成达兴智能科技股份有限公司由原漳州市成达兴科技有限公司在2014年整体改制而来。是国内领先的协同管理软件产品和服务提供商。致力于平安城市、智慧城市、智慧城市建设，主营业务包括安防监控系统工程建设和技术服务；医疗信息系统研发、销售及技术服务；大数据处理存储及云平台服务；信息系统集成服务；计算机软硬件及辅助设备销售及技术服务；电子产品研发、销售及技术服务。拥有自主研发的“公安系统智能交通治安卡口管理”软件、医院排队预约系统、抗生素药用量安全检测系统等专利技术，已获得“网上预约平台系统”等五项软件著作权证书和“电源修复系统”等四项专利证书，逐步建立并奠定了在医院信息安全及系统解决方案、公安系统智能交通治安卡口系统及高速公路收费监控系统三个细分市场的竞争优势和领先地位。

公司秉承“成人达己，兴企共赢”的经营宗旨，恪守“科技创新求突破，拓展市场谋发展，广纳贤才增实力，加强管理创效益”的经营方针，通过持续实施以人为本、创新发展等战略，实现从区域品牌到优势品牌的转型，促进企业可持续增长。

地址：福建省漳州市芗城区元光北路华元小区13B幢4号

电话：0596-2662608 13959662890

传真：0596-2662608

网址：<http://www.cdxcn.com>

邮箱：cdxkj2000@163.com

股票代码:831884



华兴会计师

独立 客观 公正
优质 廉洁 高效

08
2015



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

中注协检查组莅临华兴所检查工作



华兴所热烈欢迎中注协检查组莅临检查工作



省注协秘书长翁国雄要求华兴所配合检查进一步做好工作



华兴所首席合伙人林宝明向检查组汇报工作



中注协检查组认真进行检查工作



中注协检查组召开检查反馈会



检查组组长详细反馈检查情况

审计大忙



业务一部在福建省高速公路有限责任公司审计



注册会计师熊志平与福建省高速公路有限责任公司高管沟通审计工作



业务五部在福州柒福传媒有限公司审计



审计师谢楠旭与福州柒福传媒有限公司财务经理沟通审计事项



华兴所面试应聘人员



华兴所与北京用友审计软件公司讨论审计信息系统

目 录

法规选载

关于审理民间借贷案件适用法律若干问题 法释〔2015〕18号	3
关于新型墙体材料增值税政策的通知 财税〔2015〕73号	6
关于调整工伤保险费率政策的通知 人社部发〔2015〕71号	7
海关总署公告2015年第33号	8
关于扩大企业吸纳就业税收优惠适 用人员范围的通知（财税〔2015〕77号）	9
关于贯彻落实《国务院办公厅关于促进 进出口稳定增长的若干意见》的通知 （税总函〔2015〕440号）	10
关于发布《中国（福建）自由贸易试验区 人才激励个人所得税管理办法（试行）》 的公告	11

会 计

金融资产与长期股权投资的权益法转换： 以公允价重新计量	13
免抵退税不得免征和抵扣税额的财税 处理差异分析	15
增值税“直接免征”的会计处理	19
资产处置的财税处理	20
如何理解和运用实质重于形式原则	22
出口货物退关退运的会计处理与案例分析	23
股权收购特殊重组业务的财税处理	25
存货跌价准备的递延所得税会计处理	27
每股收益计算应澄清的六个问题	29

税 收

企业要重视职工薪酬的纳税调整	31
企业投资政府土地改造项目如何缴纳营业税	32
关注那些影响税前扣除的凭证	33

自然人股权转让如何缴纳个人所得税	3 4
关注企业所得税预缴纳税申报新规则	3 5
2 1 种常见的财税误区	3 7

审 计

企业如何进行销售业务内部控制审计	38
------------------	----

咨 询 信 箱

销售未抵扣进项税资产如何计算增值税	40
房地产开发公司以房屋转换方式补偿给 被拆迁户的房屋需要缴纳营业税吗	40

关于审理民间借贷案件适用法律若干问题的规定

法释〔2015〕18号

《最高人民法院关于审理民间借贷案件适用法律若干问题的规定》已于2015年6月23日由最高人民法院审判委员会第1655次会议通过，现予公布，自2015年9月1日起施行。

最高人民法院

最高人

2015年8月6日

最高人民法院关于审理民间借贷案件适用法律若干问题的规定（2015年6月23日最高人民法院审判委员会第1655次会议通过）

为正确审理民间借贷纠纷案件，根据《中华人民共和国民法通则》《中华人民共和国合同法》《中华人民共和国物权法》《中华人民共和国担保法》《中华人民共和国民事诉讼法》《中华人民共和国刑事诉讼法》等相关法律之规定，结合审判实践，制定本规定。）

第一条 本规定所称的民间借贷，是指自然人、法人、其他组织之间及其相互之间进行资金融通的行为。

经金融监管部门批准设立的从事贷款业务的金融机构及其分支机构，因发放贷款等相关金融业务引发的纠纷，不适用本规定。

第二条 出借人向人民法院起诉时，应当提供借据、收据、欠条等债权凭证以及其他能够证明借贷法律关系存在的证据。

当事人持有的借据、收据、欠条等债权凭证没有载明债权人，持有债权凭证的当事人提起民间借贷诉讼的，人民法院应予受理。被告对原告的债权人资格提出有事实依据的抗辩，人民法院经审理认为原告不具有债权人资格的，裁定驳回起诉。

第三条 借贷双方就合同履行地未约定或者约定不明确，事后未达成补充协议，按照合同有关条款或者交易习惯仍不能确定的，以接受货币一方所在地为合同履行地。

第四条 保证人为借款人提供连带责任保证，出借人仅起诉借款人的，人民法院可以不追加保证人为共同被告；出借人仅起诉保证人的，人民法院可以追加借款人为共同被告。

保证人为借款人提供一般保证，出借人仅起诉保证人的，人民法院应当追加

借款人为共同被告；出借人仅起诉借款人的，人民法院可以不追加保证人为共同被告。

第五条 人民法院立案后，发现民间借贷行为本身涉嫌非法集资犯罪的，应当裁定驳回起诉，并将涉嫌非法集资犯罪的线索、材料移送公安或者检察机关。

公安或者检察机关不予立案，或者立案侦查后撤销案件，或者检察机关作出不起诉决定，或者经人民法院生效判决认定不构成非法集资犯罪，当事人又以同一事实向人民法院提起诉讼的，人民法院应予受理。

第六条 人民法院立案后，发现与民间借贷纠纷案件虽有关联但不是同一事实的涉嫌非法集资等犯罪的线索、材料的，人民法院应当继续审理民间借贷纠纷案件，并将涉嫌非法集资等犯罪的线索、材料移送公安或者检察机关。

第七条 民间借贷的基本案件事实必须以刑事案件审理结果为依据，而该刑事案件尚未审结的，人民法院应当裁定中止诉讼。

第八条 借款人涉嫌犯罪或者生效判决认定其有罪，出借人起诉请求担保人承担民事责任的，人民法院应予受理。

第九条 具有下列情形之一，可以视为具备合同法第二百一十条关于自然人之间借款合同的生效要件：

（一）以现金支付的，自借款人收到借款时；

（二）以银行转账、网上电子汇款或者通过网络贷款平台等形式支付的，自资金到达借款人账户时；

（三）以票据交付的，自借款人依法取得票据权利时；

（四）出借人将特定资金账户支配权授权给借款人的，自借款人取得对该账户实际支配权时；

（五）出借人以与借款人约定的其他方式提供借款并实际履行完成时。

第十条 除自然人之间的借款合同外，当事人主张民间借贷合同自合同成立时生效的，人民法院应予支持，但当事人另有约定或者法律、行政法规另有规定的除外。

第十一条 法人之间、其他组织之间以及它们相互之间为生产、经营需要订立的民间借贷合同，除存在合同法第五十二条、本规定第十四条规定的情形外，当事人主张民间借贷合同有效的，人民法院应予支持。

第十二条 法人或者其他组织在本单位内部通过借款形式向职工筹集资金，用于本单位生产、经营，且不存在合同法第五十二条、本规定第十四条规定的情形，当事人主张民间借贷合同有效的，人民法院应予支持。

第十三条 借款人或者出借人的借贷行为涉嫌犯罪，或者已经生效的判决认定构成犯罪，当事人提起民事诉讼的，民间借贷合同并不当然无效。人民法院应当根据合同法第五十二条、本规定第十四条之规定，认定民间借贷合同的效力。

担保人以借款人或者出借人的借贷行为涉嫌犯罪或者已经生效的判决认定构成犯罪为由，主张不承担民事责任的，人民法院应当依据民间借贷合同与担保

合同的效力、当事人的过错程度，依法确定担保人的民事责任。

第十四条 具有下列情形之一，人民法院应当认定民间借贷合同无效：

（一）套取金融机构信贷资金又高利转贷给借款人，且借款人事先知道或者应当知道的；

（二）以向其他企业借贷或者向本单位职工集资取得的资金又转贷给借款人牟利，且借款人事先知道或者应当知道的；

（三）出借人事先知道或者应当知道借款人借款用于违法犯罪活动仍然提供借款的；

（四）违背社会公序良俗的；

（五）其他违反法律、行政法规效力性强制性规定的。

第十五条 原告以借据、收据、欠条等债权凭证为依据提起民间借贷诉讼，被告依据基础法律关系提出抗辩或者反诉，并提供证据证明债权纠纷非民间借贷行为引起的，人民法院应当依据查明的案件事实，按照基础法律关系审理。

当事人通过调解、和解或者清算达成的债权债务协议，不适用前款规定。

第十六条 原告仅依据借据、收据、欠条等债权凭证提起民间借贷诉讼，被告抗辩已经偿还借款，被告应当对其主张提供证据证明。被告提供相应证据证明其主张后，原告仍应就借贷关系的成立承担举证证明责任。

被告抗辩借贷行为尚未实际发生并能作出合理说明，人民法院应当结合借贷金额、款项交付、当事人的经济能力、当地或者当事人之间的交易方式、交易习惯、当事人财产变动情况以及证人证言等事实和因素，综合判断查证借贷事实是否发生。

第十七条 原告仅依据金融机构的转账凭证提起民间借贷诉讼，被告抗辩转账系偿还双方之前借款或其他债务，被告应当对其主张提供证据证明。被告提供相应证据证明其主张后，原告仍应就借贷关系的成立承担举证证明责任。

第十八条 根据《关于适用〈中华人民共和国民事诉讼法〉的解释》第一百七十四条第二款之规定，负有举证证明责任的原告无正当理由拒不到庭，经审查现有证据无法确认借贷行为、借贷金额、支付方式等案件主要事实，人民法院对其主张的事实不予认定。

第十九条 人民法院审理民间借贷纠纷案件时发现有下列情形，应当严格审查借贷发生的原因、时间、地点、款项来源、交付方式、款项流向以及借贷双方的关系、经济状况等事实，综合判断是否属于虚假民事诉讼：

（一）出借人明显不具备出借能力；

（二）出借人起诉所依据的事实和理由明显不符合常理；

（三）出借人不能提交债权凭证或者提交的债权凭证存在伪造的可能；

（四）当事人双方在一定期间内多次参加民间借贷诉讼；

（五）当事人一方或者双方无正当理由拒不到庭参加诉讼，委托代理人对借贷事实陈述不清或者陈述前后矛盾；

（六）当事人双方对借贷事实的发生没有任何争议或者诉辩明显不符合常理；

（七）借款人的配偶或合伙人、案外人的其他债权人提出有事实依据的异议；

（八）当事人在其他纠纷中存在低价转让财产的情形；

（九）当事人不正当放弃权利；

（十）其他可能存在虚假民间借贷诉讼的情形。

第二十条 经查明属于虚假民间借贷诉讼，原告申请撤诉的，人民法院不予准许，并应当根据民事诉讼法第一百一十二条之规定，判决驳回其请求。

诉讼参与人或者其他人员恶意制造、参与虚假诉讼，人民法院应当依照民事诉讼法第一百一十一条、第一百一十二条和第一百一十三条之规定，依法予以罚款、拘留；构成犯罪的，应当移送有管辖权的司法机关追究刑事责任。

单位恶意制造、参与虚假诉讼的，人民法院应当对该单位进行罚款，并可以对其主要负责人或者直接责任人员予以罚款、拘留；构成犯罪的，应当移送有管辖权的司法机关追究刑事责任。

第二十一条 他人在借据、收据、欠条等债权凭证或者借款合同上签字或者盖章，但未表明其保证人身份或者承担保证责任，或者通过其他事实不能推定其为保证人，出借人请求其承担保证责任的，人民法院不予支持。

第二十二条 借贷双方通过网络贷款平台形成借贷关系，网络贷款平台的提供者仅提供媒介服务，当事人请求其承担担保责任的，人民法院不予支持。

网络贷款平台的提供者通过网页、广告或者其他媒介明示或者有其他证据证明其为借贷提供担保，出借人请求网络贷款平台的提供者承担担保责任的，人民法院应予支持。

第二十三条 企业法定代表人或负责人以企业名义与出借人签订民间借贷合同，出借人、企业或者其股东能够证明所借款项用于企业法定代表人或负责人个人使用，出借人请求将企业法定代表人或负责人列为共同被告或者第三人的，人民法院应予准许。

企业法定代表人或负责人以个人名义与出借人签订民间借贷合同，所借款项用于企业生产经营，出借人请求企业与个人共同承担责任的，人民法院应予支持。

第二十四条 当事人以签订买卖合同作为民间借贷合同的担保，借款到期后借款人不能还款，出借人请求履行买卖合同的，人民法院应当按照民间借贷法律关系审理，并向当事人释明变更诉讼请求。当事人拒绝变更的，人民法院裁定驳回起诉。

按照民间借贷法律关系审理作出的判决生效后，借款人不履行生效判决确定的金钱债务，出借人可以申请拍卖买卖合同标的物，以偿还债务。就拍卖所得的价款与应偿还借款本息之间的差额，借款人或者出借人有权主张返还或补偿。

第二十五条 借贷双方没有约定利息，出借人主张支付借期内利息的，人民法院不予支持。

自然人之间借贷对利息约定不明，出借人主张支付利息的，人民法院不予支持。除自然人之间借贷的外，借贷双方对借贷利息约定不明，出借人主张利息的，人民法院应当结合民间借贷合同的内容，并根据当地或者当事人的交易方式、交易习惯、市场利率等因素确定利息

第二十六条 借贷双方约定的利率未超过年利率24%，出借人请求借款人按照约定的利率支付利息的，人民法院应予支持。

借贷双方约定的利率超过年利率36%，超过部分的利息约定无效。借款人请求出借人返还已支付的超过年利率36%部分的利息的，人民法院应予支持。

第二十七条 借据、收据、欠条等债权凭证载明的借款金额，一般认定为本金。预先在本金中扣除利息的，人民法院应当将实际出借的金额认定为本金。

第二十八条 借贷双方对前期借款本金结算后将利息计入后期借款本金并重新出具债权凭证，如果前期利率没有超过年利率24%，重新出具的债权凭证载明的金额可认定为后期借款本金；超过部分的利息不能计入后期借款本金。约定的利率超过年利率24%，当事人主张超过部分的利息不能计入后期借款本金的，人民法院应予支持。

按前款计算，借款人在借款期间届满后应当支付的本息之和，不能超过最初借款本金与以最初借款本金为基数，以年利率24%计算的整个借款期间的利息之和。出借人请求借款人支付超过部分的，人民法院不予支持。

第二十九条 借贷双方对逾期利率有约定的，从其约定，但以不超过年利率24%为限。

未约定逾期利率或者约定不明的，人民法院可以区分不同情况处理：

（一）既未约定借期内的利率，也未约定逾期利率，出借人主张借款人自逾期还款之日起按照年利率6%支付资金占用期间利息的，人民法院应予支持；

（二）约定了借期内的利率但未约定逾期利率，出借人主张借款人自逾期还款之日起按照借期内的利率支付资金占用期间利息的，人民法院应予支持。

第三十条 出借人与借款人既约定了逾期利率，又约定了违约金或者其他费用，出借人可以选择主张逾期利息、违约金或者其他费用，也可以一并主张，但总计超过年利率24%的部分，人民法院不予支持。

第三十一条 没有约定利息但借款人自愿支付，或者超过约定的利率自愿支付利息或违约金，且没有损害国家、集体和第三人利益，借款人又以不当得利为由要求出借人返还的，人民法院不予支持，但借款人要求返还超过年利率36%部分的利息除外。

第三十二条 借款人可以提前偿还借款，但当事人另有约定的除外。

借款人提前偿还借款并主张按照实际借款期间计算利息的，人民法院应予支持。

第三十三条 本规定公布施行后，最高人民法院于1991年8月13日发布的《关于人民法院审理借贷案件的若干意见》同时废止；最高人民法院以前发布的司法

解释与本规定不一致的，不再适用。

关于新型墙体材料增值税政策的通知

财税〔2015〕73号

为加快推广新型墙体材料，促进能源节约和耕地保护，现就部分新型墙体材料增值税政策明确如下：

一、对纳税人销售自产的列入本通知所附《享受增值税即征即退政策的新型墙体材料目录》（以下简称《目录》）的新型墙体材料，实行增值税即征即退50%的政策。

二、纳税人销售自产的《目录》所列新型墙体材料，其申请享受本通知规定的增值税优惠政策时，应同时符合下列条件：

（一）销售自产的新型墙体材料，不属于国家发展和改革委员会《产业结构调整指导目录》中的禁止类、限制类项目。

（二）销售自产的新型墙体材料，不属于环境保护部《环境保护综合名录》中的“高污染、高环境风险”产品或者重污染工艺。

（三）纳税信用等级不属于税务机关评定的C级或D级。

纳税人在办理退税事宜时，应向主管税务机关提供其符合上述条件的书面声明材料，未提供书面声明材料或者出具虚假材料的，税务机关不得给予退税。

三、已享受本通知规定的增值税即征即退政策的纳税人，自不符合本通知第二条规定条件的次月起，不再享受本通知规定的增值税即征即退政策。

四、纳税人应当单独核算享受本通知规定的增值税即征即退政策的新型墙体材料的销售额和应纳税额。未按规定单独核算的，不得享受本通知规定的增值税即征即退政策。

五、各省、自治区、直辖市、计划单列市税务机关应于每年2月底之前在其网站上，将享受本通知规定的增值税即征即退政策的纳税人按下列项目予以公示：纳税人名称、纳税人识别号、新型墙体材料的名称。

六、已享受本通知规定的增值税即征即退政策的纳税人，因违反税收、环境保护的法律法规受到处罚（警告或单次1万元以下罚款除外），自处罚决定下达的次月起36个月内，不得享受本通知规定的增值税即征即退政策。

七、《目录》所列新型墙体材料适用的国家标准、行业标准，如在执行过程中有更新、替换，统一按新的国家标准、行业标准执行。

八、本通知自2015年7月1日起执行。

附件：享受增值税即征即退政策的新型墙体材料目录（略）

财政部 国家税务总局

2015年6月12日

关于调整工伤保险费率政策的通知

人社部发〔2015〕71号

按照党的十八届三中全会提出的“适时适当降低社会保险费率”的精神，为更好贯彻社会保险法、《工伤保险条例》，使工伤保险费率政策更加科学、合理，适应经济社会发展的需要，经国务院批准，自2015年10月1日起，调整现行工伤保险费率政策。现将有关事项通知如下：

一、关于行业工伤风险类别划分

按照《国民经济行业分类》（GB/T 4754—2011）对行业的划分，根据不同行业的工伤风险程度，由低到高，依次将行业工伤风险类别划分为一类至八类（见附件）。

二、关于行业差别费率及其档次确定

不同工伤风险类别的行业执行不同的工伤保险行业基准费率。各行业工伤风险类别对应的全国工伤保险行业基准费率为，一类至八类分别控制在该行业用人单位职工工资总额的0.2%、0.4%、0.7%、0.9%、1.1%、1.3%、1.6%、1.9%左右。

通过费率浮动的办法确定每个行业内的费率档次。一类行业分为三个档次，即在基准费率的基础上，可向上浮动至120%、150%，二类至八类行业分为五个档次，即在基准费率的基础上，可分别向上浮动至120%、150%或向下浮动至80%、50%。

各统筹地区人力资源社会保障部门要会同财政部门，按照“以支定收、收支平衡”的原则，合理确定本地区工伤保险行业基准费率具体标准，并征求工会组织、用人单位代表的意见，报统筹地区人民政府批准后实施。基准费率的具体标准可根据统筹地区经济产业结构变动、工伤保险费使用等情况适时调整。

三、关于单位费率的确定与浮动

统筹地区社会保险经办机构根据用人单位工伤保险费使用、工伤发生率、职业病危害程度等因素，确定其工伤保险费率，并可依据上述因素变化情况，每一至三年确定其在所属行业不同费率档次间是否浮动。对符合浮动条件的用人单位，每次可上下浮动一档或两档。统筹地区工伤保险最低费率不低于本地区一类风险行业基准费率。费率浮动的具体办法由统筹地区人力资源社会保障部门商财政部门制定，并征求工会组织、用人单位代表的意见。

四、关于费率报备制度

各统筹地区确定的工伤保险行业基准费率具体标准、费率浮动具体办法，应报省级人力资源社会保障部门和财政部门备案并接受指导。省级人力资源社会保障部门、财政部门应每年将各统筹地区工伤保险行业基准费率标准确定和变化以及浮动费率实施情况汇总报人力

资源社会保障部、财政部。

附件：工伤保险行业风险分类表

人力资源社会保障部 财政部

2015年7月22日

附件

工伤保险行业风险分类表

行业类别	行业名称
一	软件和信息技术服务业，货币金融服务，资本市场服务，保险业，其他金融业，科技推广和应用服务业，社会工作，广播、电视、电影和影视录音制作业，中国共产党机关，国家机构，人民政协、民主党派，社会保障，群众团体、社会团体和其他成员组织，基层群众自治组织，国际组织
二	批发业，零售业，仓储业，邮政业，住宿业，餐饮业，电信、广播电视和卫星传输服务，互联网和相关服务，房地产业，租赁业，商务服务业，研究和试验发展，专业技术服务业，居民服务业，其他服务业，教育，卫生，新闻和出版业，文化艺术业
三	农副食品加工业，食品制造业，酒、饮料和精制茶制造业，烟草制品业，纺织业，木材加工和木、竹、藤、棕、草制品业，文教、工美、体育和娱乐用品制造业，计算机、通信和其他电子设备制造业，仪器仪表制造业，其他制造业，水的生产和供应业，机动车、电子产品和日用产品修理业，

	水利管理业，生态保护和环境治理业，公共设施管理业，娱乐业
四	农业，畜牧业，农、林、牧、渔服务业，纺织服装、服饰业，皮革、毛皮、羽毛及其制品和制鞋业，印刷和记录媒介复制业，医药制造业，化学纤维制造业，橡胶和塑料制品业，金属制品业，通用设备制造业，专用设备制造业，汽车制造业，铁路、船舶、航空航天和其他运输设备制造业，电气机械和器材制造业，废弃资源综合利用业，金属制品、机械和设备修理业，电力、热力生产和供应业，燃气生产和供应业，铁路运输业，航空运输业，管道运输业，体育
五	林业，开采辅助活动，家具制造业，造纸和纸制品业，建筑安装业，建筑装饰和其他建筑业，道路运输业，水上运输业，装卸搬运和运输代理业
六	渔业，化学原料和化学制品制造业，非金属矿物制品业，黑色金属冶炼和压延加工业，有色金属冶炼和压延加工业，房屋建筑业，土木工程建筑业
七	石油和天然气开采业，其他采矿业，石油加工、炼焦和核燃料加工业

八	煤炭开采和洗选业，黑色金属矿采选业， 有色金属矿采选业，非金属矿采选业
---	--

海关总署公告2015年第33号

为提高贸易便利化，降低通关成本，海关总署决定在试点基础上，全面推广汇总征税改革。海关对符合条件的进出口纳税义务人在一定时期内多次进出口货物应纳税款实施汇总计征。现将有关事项公告如下：

一、适用汇总征税模式的企业应是进出口报关单上的经营单位，并且符合以下条件：

- （一）海关税费电子支付系统用户；
- （二）企业类别为一般认证及以上；
- （三）上一自然年的月均纳税次数不低于4次；
- （四）企业申报符合规范要求，提供海关单证审核必要的资料和信息，遵守海关税收征管法律法规，纳税及时；
- （五）无其他不适合汇总征税的情形。

二、为汇总征税企业提供总担保的银行应符合以下条件：

- （一）具有良好的资信和较大的资产规模；
- （二）无积压或延迟海关税款入库情况；
- （三）承诺对企业担保期限内申报进出口货物应纳税款、滞纳金承担足额、及时汇总缴纳的保付责任；
- （四）与海关建立保函真伪验核机制。

保函格式见附件1。

三、企业应向注册地直属海关关税职能部门（以下简称“属地关税职能部门”）申请开展汇总征税，提交《汇总征税企业专项评估表》（附件二，以下简称“《评估表》”），并列明拟开展汇总征税的一个或多个直属海关。

属地关税职能部门受理申请后，应在15个工作日内对企业资信进行专项评估，确认担保适用范围，完成企业信息备案。特殊情况，评估时间可延长15个工作日。

四、通过资信评估的企业应向属地关税职能部门提交总担保。

总担保形式包括保证金和保函。保函受益人包括企业注册地直属海关以及其他拟汇总征税的直属海关。

五、企业申报时选择“汇总征税”模式，录入总担保备案编号。一份报关单只能填制一个总担保备案编号。

报关单打印时显示“汇总征税”字样。

六、海关确认担保额度扣减成功，且无布控查验等其他海关要求事项，即可实施现场卡口放行。有布控查验等其他海关要求事项的，按有关规定办理。

七、汇总征税报关单采用有纸模式的，企业应在办结实货放行手续之日起10日内递交纸质报关单证。至当月底不足10日的，应在当月底前递交。超期交单的，按照规定办理。

八、企业应于每月第5个工作日结束前完成上月应纳税款的汇总支付，且不得再选择电子支付担保方式

税款原则上不得跨年缴纳

九、企业未按第八条规定缴纳税款的，海关径行打印海关税款缴款书，交付或通知企业履行纳税义务；企业未在税款缴款书规定的期限内缴税的，海关办理保证金转税手续或通知担保银行履行担保纳税义务。

十、汇总征税额度的扣减和恢复只对应应纳税款，如有滞报金等其它费用，企业应在货物放行前缴清。

十一、企业出现欠税风险，征税地直属海关关税职能部门（以下简称“征税地关税职能部门”）可冻结企业总担保备案，暂停其汇总征税。

十二、企业可根据进出口业务需要，向属地关税职能部门申请企业信息备案和总担保备案资料的变更。

十三、企业有下列情形之一的，属地关税职能部门取消其汇总征税资格，并制发《取消适用汇总征税作业模式告知书》（附件3）：

- （一）违反本规程第一条列明的海关管理规定的；
- （二）一个自然年度内未按第八条规定及时缴纳税款两次以上的；
- （三）存在少缴或漏缴税款等税收征管风险的。

十四、属地和征税地关税职能部门每年底对本关区内登记总担保备案和开展汇总征税的企业实施纳税信用评估，发现企业有第十三条所列情形的，征税地海关联系属地关税职能部门取消其汇总征税资格。

十五、担保银行有下列情形之一的，属地关税职能部门不予接受其出具的保函：

- （一）不具备资金偿付能力的；
- （二）积压海关税款的；
- （三）拒不履行担保赔付责任的；
- （四）不配合海关税收征管工作的。

本公告自2015年7月27日起施行。

附件： 1. 总担保保函（汇总征税）（略）

2. 汇总征税企业专项评估表(略)
3. 取消适用汇总征税作业模式告知书(略)

海关总署

2015年7月24日

关于扩大企业吸纳就业税收优惠适用人员范围的通知

财税〔2015〕77号

为进一步做好新形势下促进就业工作,根据国务院决定,现对《财政部 国家税务总局 人力资源社会保障部关于继续实施支持和促进重点群体创业就业有关税收政策的通知》(财税〔2014〕39号)中企业吸纳就业税收优惠适用人员范围作如下调整:

将财税〔2014〕39号文件中“当年新招用在人力资源社会保障部门公共就业服务机构登记失业一年以上”的内容调整为“当年新招用在人力资源社会保障部门公共就业服务机构登记失业半年以上”,其他政策内容和具体实施办法不变。

本通知自2015年5月1日起施行。各地财政、税务、人力资源社会保障部门要认真做好新旧政策的衔接工作,主动做好政策宣传工作,确保政策落实到位。

财政部 国家税务总局 人力资源社会保障部

2015年7月10日

• 关于贯彻落实《国务院办公厅关于促进进出口稳定增长的若干意见》的通知

税总函〔2015〕440号

为认真贯彻落实《国务院办公厅关于促进进出口稳定增长的若干意见》(国办发〔2015〕55号),充分发挥出口退税的职能作用,积极支持外贸稳定增长,现将有关事项通知如下:

一、进一步加快出口退税进度,确保及时足额退税

(一)认真落实《国家税务总局关于印发〈全国税务机关出口退(免)税管理工作规范

（1.0版）》的通知》（税总发〔2014〕155号，以下简称《退税规范》）、《国家税务总局关于发布〈出口退（免）税企业分类管理办法〉的公告》（国家税务总局公告2015年第2号，以下简称《分类管理办法》），严格按照《退税规范》和《分类管理办法》规定的要求和时限审核、审批出口退（免）税，进一步提高工作效率，准确、及时办理出口退税。

（二）严格按照《退税规范》规定的要求和时限开展函调工作，所有的发函、复函及结果处理，必须通过出口货物税收函调系统网上处理，不允许“机外运行”。要进一步提高发函的针对性。回函地国税机关收到函调后，要及时核查，对能够在规定时限内完成核查的，不得随意延期复函，复函须明确无歧义。

（三）按照税务总局的统一部署，积极开展财税库银横向联网电子退库、更正、免抵调业务推广上线工作，进一步提高退库的效率，缩短税款退付在途时间。

（四）当出现出口退税计划不足时，要及时向上级税务机关反映，申请追加计划。不得以计划不足等原因拖延办理出口退税。

（五）税务总局将于下半年对各地落实《退税规范》和《分类管理办法》的情况进行专项督查，各地可结合工作实际开展自查。

二、进一步抓好出口退税政策及管理规定的落实

（一）及时、准确地落实服务出口增值税零税率或免税政策，促进服务贸易发展。

（二）积极配合地方政府部门落实境外旅客购物离境退税政策，进一步扩大旅游购物消费，促进旅游业健康发展。

（三）认真落实外贸综合服务企业税收政策，发挥外贸综合服务企业提供出口服务的优势，支持中小企业有效开拓国际市场。及时跟踪外贸综合服务企业出口退（免）税管理中出现的新情况、新问题，采取有效措施予以解决。

（四）积极落实跨境电子商务企业税收政策，密切关注跨境电子商务企业出口退税情况，根据电子商务特点，探索创新出口退税管理机制，为跨境电子商务贸易发展创造良好条件。

（五）落实好企业申报出口退（免）税时免于提供纸质出口货物报关单、逾期未申报的出口退（免）税可延期申报等便民措施，进一步减轻企业的办税负担，提高退税效率。

三、持续优化出口退税服务

（一）结合深入开展“便民办税春风行动”的要求，通过各种行之有效的渠道和方式，及时做好出口退税政策宣传、解释、辅导工作，使企业能够及时了解、掌握政策变动信息，确保把出口退税政策落到实处。积极探索“互联网+出口退税”，利用大数据、云计算等新兴技术进一步拓展出口退税服务的深度和广度。

（二）持续做好出口退税业务提醒服务，及时将出口退税审核系统生成的出口退税业务提醒信息通知出口企业，方便企业及时掌握本企业出口退（免）税申报的剩余期限、审核和

退库进度等情况，使企业能够及时根据税务机关管理要求收取有关单证申报退（免）税，并统筹安排生产经营活动和退税业务办理。

四、进一步加强出口退税预警评估工作，严格审核，严密防范和打击骗取出口退税违法行为

（一）在认真落实各项出口退税政策，加快出口退税进度的同时，持续保持对骗取出口退税违法犯罪行为的高压态势，进一步加大打击骗取出口退税工作力度。切实将国家出口退税资金用于鼓励真实出口，支持守法企业健康发展，构建竞争公平、秩序规范的出口退税管理环境。

（二）进一步加强出口退税预警评估核查工作。各省、自治区、直辖市、计划单列市国家税务局要按照税务总局有关要求，制定切实可行的贯彻办法，完善预警指标体系，设置合理预警指标，及时发布预警信息，并组织开展相应的评估核查工作。要加大出口退税预警评估核查力度，将风险排除由“事后核查”逐步向“事前预警”、“事中监管”转变，提高防范骗税工作的质量和效率。

（三）严格按照《退税规范》规定的岗位监督制约机制，科学设置退税管理岗位，合理配备人员。要按照规定流程和要求进行出口退税审核、审批。要按照《分类管理办法》规定的差别化管理措施，对管理类别为三类、四类的出口企业重点审核。

（四）规范和加强出口退税审核系统的应用管理，保证出口退税审核系统的数据完整、准确、规范。

国家税务总局

2015年8月11日

关于发布《中国（福建）自由贸易试验区人才激励 个人所得税管理办法（试行）》的公告

为贯彻落实《中国（福建）自由贸易试验区总体方案》（国发〔2015〕20号）、《国务院关于大力推进大众创业万众创新若干政策措施的意见》（国发〔2015〕32号）和《中共福建省委人才工作领导小组印发加强自贸试验区人才工作文件的通知》（闽委人才〔2015〕4号）文件精神，进一步做好中国（福建）自由贸易试验区人才激励个人所得税管理工作，现将《中国（福建）自由贸易试验区人才激励个人所得税政策管理办法》予以发布，自2015年9月1日起施行。

中国（福建）自由贸易试验区人才激励 个人所得税管理办法（试行）

一、关于股权激励个人所得税政策管理

（一）对自贸试验区内企业，以股份或出资比例等股权形式给予本企业高层次人才、高端人才和紧缺人才的奖励，应按照以下规定计算缴纳个人所得税：

1. 获得奖励人员在获得股权时，按照“工资薪金所得”项目，参照《财政部国家税务总局个人股票期权所得征收个人所得税问题的通知》（财税〔2005〕35号）和《国家税务总局关于个人股票期权所得缴纳个人所得税有关问题的补充通知》（国税函〔2006〕902号）规定计算确定应纳税额。获得奖励人员一次性申报缴纳税款有困难的，经主管税务机关审核，可分期缴纳个人所得税，但最长不得超过5年。分期纳税期间获得奖励人员中途离职的，应在离职前结清未缴纳的股权激励个人所得税，由原任职单位履行扣缴义务。

2. 股权激励的计税价格参照获得股权时的公平市场价格确定。

3. 分期缴税期间获得奖励人员转让股权（含奖励股权孳生的送、转股）或其所在企业分红，并取得现金收入的，该现金收入税后部分应优先用于缴纳尚未缴清的税款。

4. 获得奖励人员在转让奖励的股权之前，企业依法宣告破产，则其股权按规定进行相关权益处置后，没有取得收益或资产，或者取得的收益和资产缴纳其未缴税款不足部分，经主管税务机关审核，尚未缴纳的个人所得税可不予追征。

（二）本公告所称股权激励，是指企业无偿授予高层次人才、高端人才和紧缺人才一定份额的股权或一定数量的股份。

（三）获得奖励人员需要分期缴纳个人所得税的，应自行制定缴税计划，并于取得股权激励之日的次月15日内，由企业统一持下列资料到主管税务机关办理分期纳税备案手续：

1. 股权激励事项相关的董事会或股东会决议、会议纪要、奖励计划或实施方案等资料；
2. 实施股权激励企业资产负债表、损益表；
3. 《股权激励分期缴纳个人所得税备案表》；
4. 《股权激励分期缴纳个人所得税计划表》；
5. 纳税人身份证明复印件、代为办理委托书以及主管税务机关要求报送的材料。

（四）分期纳税的期限，以办理个人股权登记日期的次月为起始月份，以每个公历年度为一期，在5年内分期纳税，最迟纳税期不超过第60个月。企业应按照备案计划及时办理税款代扣代缴申报，并同时填报《股权激励分期缴纳个人所得税申报清单》。因特殊原因确需

调整分期缴纳税款计划的，企业应在计划纳税月份申报期截止之日的30日前，向主管税务机关提出书面申请，并重新填报《股权奖励分期缴纳个人所得税计划表》，经主管税务机关重新备案后，可按新的计划分期缴纳税款。

（五）获得奖励人员和企业未按规定备案的，不得按本公告规定分期纳税，逾期未按规定申报扣缴税款和报送资料的，按照《中华人民共和国税收征收管理法》有关规定处理。

二、关于企业转增股本个人所得税政策管理

（一）自贸试验区内企业以未分配利润、盈余公积、资本公积向个人股东转增股本时，应按照以下规定计算缴纳个人所得税：

1. 个人股东获得股权数额按照“利息、股息、红利所得”项目，适用20%税率征收个人所得税。个人股东一次性申报缴纳税款有困难的，经主管税务机关审核，可分期缴纳个人所得税，但最长不得超过5年。

2. 分期缴税期间个人股东转让股权或所投资企业分红，并取得现金收入的，该现金收入税后部分应优先用于缴纳尚未缴清的税款。

（二）个人股东和企业应于企业转增股本后次月15日内，持下列资料到主管税务机关办理分期纳税备案和报送资料：

1. 《个人股东转增股本分期缴纳个人所得税计划表》；
2. 《个人股东转增股本分期缴纳个人所得税备案表》；
3. 投资协议、股东大会关于转增股本的决议等资料。
4. 企业资产负债表、损益表；
5. 纳税人身份证明（复印件）、代为办理委托书以及主管税务机关要求报送的材料。

个人股东可以委托所投资企业或中介机构代为办理分期缴税备案手续。

（三）分期纳税的期限，以办理个人股权登记日期的次月为起始月份，以每个公历年度为一期，在5年内分期纳税，最迟纳税期不超过第60个月。企业应按照备案计划及时办理税款代扣代缴申报。因特殊原因确需调整分期缴纳税款计划的，个人股东应在计划纳税月份申报期截止之日的30日前，向主管税务机关提出书面申请，并重新填报《个人股东转增股本分期缴纳个人所得税计划表》，并经主管税务机关重新备案后，可按新的计划分期缴纳税款。

（四）分期纳税期间，企业依法宣告破产，则个人股东拥有的转增股权在按规定进行相关权益处置后，没有取得收益或收益缴纳其未缴税款不足部分，经主管税务机关审核，尚未缴纳的个人所得税可不予追征。

（五）个人股东和企业未按规定备案的，不得按本公告规定分期纳税，逾期未按规定申报扣缴税款和报送资料的，按照《中华人民共和国税收征收管理法》有关规定处理。

三、其他事项

（一）本办法所称企业是指注册登记在福建自贸试验区福州、厦门、平潭片区以及今后经国务院批准设立的其他片区内，已实行个人所得税全员全额明细申报的查账征收企业（个人独资、合伙企业除外）。

（二）本办法所称高层次人才是指在福建自贸试验区内任职、受雇、履约或自主创业的高层次人才（范围详见《关于加强中国（福建）自由贸易试验区人才工作的十四条措施》（闽委人才〔2015〕4号）所附说明）。

（三）本办法自2015年9月1日开始施行。本公告施行之日前已实施股权激励或转增股本且已进行税收处理的，不再按本公告规定执行。

金融资产与长期股权投资的权益法转换： 以公允价重新计量

张海霞 秦文娇

近日，中信证券（600030）等上市公司均发布董事会会议决议公告，称根据财政部新修订的《企业会计准则第2号——长期股权投资》，对公司主要会计政策及会计估计中的“长期股权投资的确认和计量方法”进行相应修订。其中最重要的变更是金融资产转化为权益法和成本法核算的会计处理。本文结合案例对金融资产与长期股权投资权益法转换，按照新准则做如下分析。

金融资产转换为长期股权投资权益法的核算

投资方因追加投资等原因能够对被投资单位施加重大影响或实施共同控制但不构成控制的，应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》确定的原持有的股权投资的公允价值加上新增投资成本之和，作为改按权益法核算的初始投资成本。

计算公式：改按权益法核算的初始投资成本＝确定的原持有的股权投资的公允价值＋新增投资成本

原持有的股权投资分类为可供出售金融资产的，其公允价值与账面价值之间的差额，以及原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当转入改按权益法核算的当期损益。

这是新准则第十四条的主要内容，与旧准则第十四条相比最大的区别是：此处相当于采用了“跨越会计处理界限”原则处理，不再追溯和考虑综合商誉问题了，这与旧准则讲解中要求冲回原确认的公允价值变动并对权益法核算进行追溯的规定相比，是一个重大的变化（具体变化参见表格）。

例1. A公司于2013年11月10日取得B公司5%的股权作为可供出售金融资产，取得成本为1800万元，2013年12月31日其公允价值为2000万元。2014年2月1日，A公司又从市场上取得B公司15%股权，实际支付款项6300

万元，原5%投资在该日的公允价值为2 100万元。从2014年2月1日起，A公司能够对B公司施加重大影响。2014年2月1日B公司可辨认净资产公允价值为44 000万元。案例解析（单位：万元，下同）：

（1）2013年11月10日

借：可供出售金融资产——成本	1 800	
贷：银行存款		1 800

（2）2013年12月31日

借：可供出售金融资产——公允价值变动	200	
贷：资本公积——其他资本公积		200

（3）2014年2月1日

借：长期股权投资	6 300	
贷：银行存款		6 300

借：长期股权投资	2 100	
贷：可供出售金融资产——成本	1 800	
——公允价值变动		200
——投资收益		100

借：资本公积——其他资本公积	200	
贷：投资收益		200

应确认营业外收入 = 44 000 × 20% - (6 300 + 2 100) = 400 (万元)

借：长期股权投资	400	
贷：营业外收入		400

长期股权投资权益法转换为金融资产的核算

投资方因处置部分股权投资等原因丧失了对被投资单位的共同控制或重大影响的，处置后的剩余股权应当改按《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》核算，其在丧失共同控制或重大影响之日的公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益。原股权投资因采用权益法核算而确认的其他综合收益，应当在终止采用权益法核算时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理。

这是新准则第十五条对减少股权投资较旧准则第十四条的最大区别：即长期股权投资核算方法的转换，关键在于对原先（或剩余）股权的计量，以及累计其他综合收益的处理。新

长期股权投资部分条款新旧对比

2006年《CAS2 长期股权投资》	2014年《CAS2 长期股权投资》	主要差异
第十四条 投资企业因减少投资等原因对被投资单位不再具有共同控制或重大影响的，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，应当改按成本法核算，并以权益法下长期股权投资的账面价值作为按照成本法核算的初始投资成本。因追加投资等原因能够对被投资单位实施共同控制或重大影响但不构成控制的，应当改按权益法核算，并以成本法下长期股权投资的账面价值或按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》确定的投资账面价值作为按照权益法核算的初始投资成本。	第十四条 投资方因追加投资等原因能够对被投资单位施加重大影响或实施共同控制但不构成控制的，应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》确定的原持有的股权投资的公允价值加上新增投资成本之和，作为改按权益法核算的初始投资成本……	分步投资变为联营，按照公允价值认定法处理：投资成本为原持有权益的公允价值加上追加投资所支付对价的公允价值——即视同投资方处置原持有的股权然后再购入联营投资。
	第十五条 投资方因处置部分股权投资等原因丧失了对被投资单位的共同控制或重大影响的，处置后的剩余股权应当改按《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》核算，其在丧失共同控制或重大影响之日的公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益……	分步处置丧失子公司控制权的，区分个别报表和合并报表：个别报表中，剩余股权构成共同控制或重大影响的——追溯采用权益法，剩余股权构成金融资产的——按丧失控制之日的公允价值计量；合并报表中视同处置子公司然后再购入股权，剩余股权按丧失控制之日的公允价值重新计量。

准则采用了《企业会计准则解释第4号》引入的“跨越会计处理界线”的概念，即从不具有控制、共同控制或重大影响，跨越到具有重大影响、共同控制或控制，或者相反方向的跨越，属于一项重大经济事项，需要对原持有股权视同处置后，按转换日的公允价值重新计量。

例2.（1）2013年7月1日，甲公司以银行存款2 800万元购入A公司40%的股权，对A公司具有重大影响，A公司可辨认净资产的公允价值为7 500万元（包含一项存货评估增值200万元；另一项固定资产评估增值400万元，尚可使用年限10年，采用年限平均法计提折旧）。

借：长期股权投资——成本	2 800	
贷：银行存款		2 800
借：长期股权投资——成本	200（7 500×40%— 2 800）	

贷：营业外收入 200

(2) 2013年A公司全年实现净利润2 000万元（上半年发生净亏损2 000万元），投资时评估增值的存货A公司已经全部对外销售，A公司其他综合收益增加3 000万元。

调整后的净利润=4 000-200-400÷10÷2=3 780（万元）。

借：长期股权投资——损益调整

1 512（3 780×40%）

贷：投资收益 1 512

借：长期股权投资——其他权益变动

1 200（3000×40%）

贷：资本公积 1 200

(3) 2014年1月至6月期间，A公司宣告并发放现金股利2 000万元，实现净利润740万元，A公司其他综合收益减少1 000万元。

借：应收股利 800（2000×40%）

贷：长期股权投资——损益调整 800

调整后的净利润=740-400÷10÷2=720（万元）。

借：长期股权投资——损益调整288（720×40%）

贷：投资收益 288

借：资本公积 400（1 000×40%）

贷：长期股权投资——其他权益变动 400

(4) 2014年7月1日，甲公司决定出售其持有的A公司25%的股权（即出售其持有A公司股权的62.5%），出售股权后甲公司持有A公司15%的股权，对原有A公司不具有重大影响，改按可供出售金融资产进行会计核算。出售取得价款为3 200万元，剩余15%的股权公允价值为1 920万元。

①出售时（出售时长期股权投资的账面价值构成为：投资成本3 000万元 损益调整1 000万元、其他权益变动800万元）

借：银行存款 3200

贷：长期股权投资——成本

1 875（3000×25%÷40%）

——损益调整 625（1 000×25%÷40%）

——其他权益变动

500（800×25%÷40%）

——投资收益 200

②在丧失共同控制或重大影响之日的公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益。

借：可供出售金融资产 1 920

贷：长期股权投资——成本

1 125 (3 000—1 875)

——损益调整 375 (1 000—625)

——其他权益变动 300 (800—500)

——投资收益 120

③原股权投资因采用权益法核算而确认的其他综合收益，应当在终止采用权益法核算时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理。

借：资本公积——其他资本公积

800 (1 200—400)

贷：投资收益 800

免抵退税不得免征和抵扣税额的财税处理差异分析

王文清 郜薇 周光发

出口货物劳务免抵退税不得免征和抵扣税额(不含零税率应税服务，以下简称免抵退税不得免征和抵扣税额)是影响增值税当期应纳税额计算的重要因素之一。在实务操作中，免抵退税不得免征和抵扣税额由于受税务规定的制约常会与会计处理产生冲突和差异，从而影响当期应纳税额及免抵退税额的变化。本文拟以案例形式，对免抵退税不得免征和抵扣税额不同处理方式所带来的差异进行分析，进而提出调整建议。

免抵退税不得免征和抵扣税额的财税差异

(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)。

案例分析

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2~3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. 公司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(为便于计算约等于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. 公司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(F0B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1美元=6.0650元人民币，银行手续费606.5元。第二笔在2月27日出口400 000美元(F0B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1美元=6.1053元人民币。

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 3 638 393.5(3 639 000-606.5)

财务费用——手续费 606.5

财务费用——汇兑损益

24 180〔600 000×(6.1053-6.0650)〕

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. 公司当月19日收到一笔1月12日出口的500 000美元(F0B价)的服装货款，当日美元汇率中间牌价为1美元=6.06元人民币，公司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1美元=6.099元人民币，该笔在1月份出口的服装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 3 049 500

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，公司无内外销业务，故在3月份的增值税纳税申报期内，公司只对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)，公司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×(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的数额为6 073.8(67 126.8-61 053)元。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,由生产企业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,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》“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。

免抵退税不得免征和抵扣税额差异的处理建议

(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，可用两种方式处理：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，而会计及税务调整的方式也随之不同。所以，出口企业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。

增值税“直接免征”的会计处理

李霄羽

增值税是在中华人民共和国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务以及进口货物的单位和个人缴纳的一种税收。

但根据有关政策规定，有些经营业务是免征增值税的，像经营饲料、农膜、种子、化肥、农药、农机等。对于经营这些在税收政策上属于直接免征增值税的业务，有些纳税人也计算增值税，本文拟依据现行政策和有关规定，结合会计实务考试的重点内容，以案例的形式对该问题进行分析。

案例分析：某公司购进一批农膜，增值税专用发票上注明农膜价款150万元，增值税税额19.5万元。货款已经支付，农膜已验收入库。当月该批农膜已全部销售，取得价款200万元。

1. 该公司为一般纳税人时，会计处理为：（单位：万元）

购进农膜时：

借：库存商品 150

 应交税费——应交增值税（进项税额） 19.5

 贷：银行存款 169.5

销售农膜时：

借：银行存款 200

 贷：主营业务收入 $176.99 (200 \div (1 + 13\%))$

 应交税费——应交增值税（销项税额）

$23.01 (200 \div (1 + 13\%) \times 13\%)$

结转增值税时：

借：应交税费——应交增值税（减免税款）

$3.51 (23.01 - 19.5)$

 贷：营业外收入 3.51

2. 该公司为小规模纳税人企业时，会计处理为：

购进农膜时：

借：库存商品 169.5

 贷：银行存款 169.5

销售农膜时：

借：银行存款 200

 贷：主营业务收入 $194.17 (200 \div (1 + 3\%))$

 应交税费——应交增值税

$$5.83 (200 \div (1+3\%) \times 3\%)$$

结转增值税时：

借：应交税费——应交增值税	5.83	
贷：营业外收入		5.83

其实，上面的一般纳税人企业和小规模纳税人企业，对于直接免征增值税业务的会计处理都是错误的。

根据《财政部关于增值税会计处理的规定》，企业购入货物及接受应税劳务直接用于非应税项目，或直接用于免税项目以及直接用于集体福利和个人消费的，其专用发票上注明的增值税额，计入购入货物及接受劳务的成本。

因此可知，一般纳税人直接免征增值税的业务，其进项税额应计入购入货物及接受劳务的成本，而不能通过“应交税费——应交增值税（进项税额）”核算，也就是说不用计提增值税进项税额了。当然，没有了增值税进项税额，而在销售货物时自然不能计提增值税销项税额了。

至于《财政部关于减免和返还流转税的会计处理规定的通知》的规定，对于直接减免的增值税，借记“应交税金——应交增值税（减免税款）”科目，贷记“补贴收入”科目。

这样的会计处理是指纳税人平时经营业务应当缴纳增值税而偶尔发生的业务免征增值税，如汶川地震、玉树地震发生后国家鼓励单位和个人向灾区捐款捐物，并规定纳税人捐赠货物免征增值税。

这时，纳税人对免征的增值税，应借记“应交税金——应交增值税（减免税款）”科目，贷记“补贴收入”（现在的会计准则规定把“补贴收入”变成“营业外收入”了）科目核算。

对于小规模纳税人企业直接免征增值税的，就像直接免征营业税、消费税、房产税、城镇土地使用税等一样，不需要做账务处理。

总之，无论是一般纳税人还是小规模纳税人，如果是直接免征增值税的，都不需要对增值税进行账务处理。

因此，关于上面的例题，正确的会计处理方式均为：

购进农膜时：

借：库存商品	169.5	
贷：银行存款		169.5

销售农膜时：

借：银行存款	200	
贷：主营业务收入		200

上面的两种会计处理方式，虽然在计算会计利润时是一致的，但是，在年终企业所得税

或个人所得税汇算清缴作纳税调整时，往往会出现不同的应纳税所得额，从而影响企业所得税或个人所得税。

这是因为上面错误和正确的会计处理方式相比，计算的主营业务收入不相同，错误的会计处理方式主营业务收入要比正确的会计处理方式要少一些。

从例题可以看出，错误的会计处理方式是一般纳税人的主营业务收入是177万元；小规模纳税人的主营业务收入是194.17万元。而正确的会计处理方式，无论是一般纳税人还是小规模纳税人，其主营业务收入均是200万元。按照企业所得税和个人所得税的相关政策规定，业务招待费、广告费和业务宣传费税前扣除基数是主营业务收入、其他业务收入和视同销售收入，而不包括营业外收入。

这样一来，正确的会计处理方式计算扣除的业务招待费、广告费和业务宣传费就会多，而应纳税所得额就会减少，自然企业所得税或个人所得税就会少缴。反之，错误的会计处理方式就会多缴企业所得税或个人所得税。

另外，现在有很多税务机关对印花税实行核定征收方式，其中，购销合同类印花税一般是按销售收入一定比例征收印花税，这样，错误的会计处理方式也会少缴印花税、多缴企业所得税或个人所得税。

资产处置的财税处理

孙华 朱恭平

原材料盘盈，需要缴纳企业所得税；原材料盘亏可以抵扣所得税。但要符合企业资产损失所得税税前扣除管理办法的相关规定，即正常盘亏要进行清单式申报，非正常盘亏要进行专项申报。

甲能源建设有限公司为增值税一般纳税人（以下简称甲公司），其所属冶炼厂受市场和国家宏观政策限制，于2009年12月停止生产经营，大量资产处于闲置状态，设备机器腐蚀严重，难以修复再使用。2012年8月，甲公司管理层决定对冶炼厂原材料、机器设备处置，并委托资产评估机构对其评估。评估基准日为2012年8月31日，出具报告日2012年10月20日。资产评估值2 484.50万元（含税价）。

2013年6月，甲公司将上述资产以捆绑（打包）方式，通过拍卖行竞拍，取得处置收入2 444.50万元（含税价）。为规避税收风险，甲公司委托A税务师事务所，对处置存货、固定资产发生的涉税事项专项审核。注册税务师根据税收政策，分析处置资产涉及的增值税、企业所得税并提出处理意见。

审核情况

经审核，存货和固定资产明细账、盘点表及评估明细表中，反映账实相符的原材料账面余额为2 400万元，评估值1 345万元。机器设备账面原值7 223.70万元，净值2 518万元，评估值1 081万元，其中2009年1月以后购进机器设备原值30万元，账面净值21万元，评估值11.7万元。评估报告披露对盘盈原材料评估值58.50万元。查阅相关账户，甲公司对盘盈资产未进行账务处理。财务经理解释，评估前已盘点，有实物数量，但品种多、时间长，无法确定入账价值。

审计人员建议，以评估机构确认的评估值作为原材料入账金额。会计处理如下（单位：万元，下同）：

借：存货	58.50
贷：管理费用	58.50

在审核原材料盘点表时，审计人员发现原材料盘亏30万元，未账务处理。据了解，冶炼厂地理位置偏僻，管理不善，安全防范措施存在薄弱环节，部分材料被盗。管理层已作出决定，责任人赔款3万元；又因材料存放时间较长，自然损耗大，但无法提供合理损耗依据。审计人员认为，应按会计制度规定进行账务处理（本案例不考虑购进材料支付运费已抵扣进项税）：

借：管理费用	32.10
其他应收款	3.00
贷：应交税费——应交增值税（进项税转出）	5.10
原材料	30.00

查阅甲公司2010年～2012年度税务师事务所出具的企业所得税鉴证报告，其中披露因未使用机器、设备计提折旧调增金额分别为：513万元、525万元和540万元，合计1 578万元。甲公司未对存货、固定资产计提减值准备。

分析与计算

增值税

因资产评估值与出售收入相差40万元（2 484.50—2 444.50），为准确划分出售存货和固定资产应缴纳增值税，审计人员按存货与固定资产评估值所占比例计算，分别确定处置收入。出售原材料按17%税率计算增值

增值税销项税=（1 345+58.50）÷2 484.50×2 484.50
÷1.117×17%=200.64（万元）。

2009年1月1日前购入固定资产，按转让收入4%的征收率计算增值税。2009年1月1日以后购进的机器设备，按处置收入的17%税率计算增值税。

应交增值税 = $(1\ 081 - 11.7) \div 2\ 484.50 \times 2\ 444.50 \div 1.04 \times 4\% \times 50\% + 11.7$
 $\div 2\ 484.50 \times 2\ 444.50 \div 1.17 \times 17\% = 21.91$ (万元)

企业所得税

原材料盘盈58.50万元，按企业所得税法实施条例第二十二條規定，企业资产溢余收入，应计入当期应纳税所得额。

原材料盘亏32.10万元。《财政部、国家税务总局关于资产损失税前扣除政策的通知》（财税〔2009〕57号）第七条规定，对企业盘亏的固定资产或存货，以该固定资产的账面净值或存货成本减除责任人赔偿后的余额，作为固定资产或存货盘亏损失在计算应纳税所得额扣除。第十条规定，企业因存货盘亏、毁损、报废、被盗等原因不得从增值税销项税额中抵扣的进项税额，可以与存货损失一起在计算应纳税所得额时扣除。甲公司对盘亏原材料应以专项申报方式税前扣除。

出售资产实际发生损失4 274.05万元（会计分录略）。

1、出售原材料损失金额 = “原材料” 账面余额 - 销售不含税收入 = $2\ 400 - (1\ 345 + 58.50) \div 2\ 484.50 \times 2\ 444.50 \div 1.17 = 1219.74$ (万元)。

2、处置机器、设备损失金额 = “固定资产” 账面净值 - (处置含税收入 - 应交增值税) = $2\ 518 - (1\ 081 \div 2\ 484.50 \times 2\ 444.50 - 21.91) = 1\ 476.31$ (万元)。

3、以前年度纳税调增的固定资产折旧，本期处置应转回，纳税调减1 578万元。

《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）第四十七条规定，企业将不同类别的资产捆绑（打包），以拍卖、询价、竞争性谈判、招标等市场方式出售，其出售价格低于计税成本的差额，可以作为资产损失并准予在税前申报扣除，但应出具资产处置方案、各类资产作价依据、出售过程的情况说明、出售合同协议、成交及入账证明、资产计税基础等确定依据。

因此，审计人员在与主管税务机关沟通后，建议甲公司按上述规定准备资料，以专项申报方式办理资产损失税前扣除手续。

如何理解和运用实质重于形式原则

黄德祥

在会计信息质量要求中，有一条原则叫做实质重于形式原则。实质重于形式就是指会计主体在会计核算中，当发生的交易或经济事项的经济实质与法律形式不相一致时，应按其经济实质进行会计处理，而不应仅按交易或经济事项的法律形式进行处理。

因此,《企业会计准则——基本准则》规定:“企业应当按照交易或者事项的经济实质进行会计确认、计量和报告,不仅仅以交易或者事项的法律形式为依据。”

同时,《政府会计准则——基本准则》规定:“政府应当按照经济业务或者事项的经济实质进行会计核算,不应仅以经济业务或者事项的法律形式为依据。”

事实上,在多数情况下,会计主体发生的经济业务或事项在多数情况下其经济实质和法律形式是一致的,但在有些情况下也会出现不一致。

比如,企业按照销售合同销售商品但又签订了售后回购协议,虽然从法律形式上看销售发票已开出、商品已经发出、货款已收回,实现了收入,但企业并没有将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方,说明确认收入的实质性条件没有满足,即使签订了商品销售合同并已将商品交付给购货方,也不应当确认销售收入。

一是融资租赁资产。融资租赁资产其所有权属于出租单位,对于租入单位而言按法律形式只能在按期支付租金的条件下拥有租赁资产的使用权。

但融资租入资产的租赁期比较长,接近资产的使用寿命;且租赁期满后,租入单位对租赁资产有优先购买权。

这从实质上看,租入单位已经取得了该项租赁资产未来经济利益流入本单位的实际控制权,所以,按租赁准则规定,融资租入资产应作为企业的资产进行核算和管理。

例1:湘江公司2014年12月1日与租赁公司签订了一份融资租赁合同,租入不需要安装的新设备一台,设备买价为51万元。双方约定租赁总价60万元,租期3年,每年支付租金20万元,租赁期满并付清全部租金后设备转归租入方所有,假设市场利率与合同利率一致。要求:编制融资租入固定资产有关会计分录(单位均为“万元”,下同)。

1. 收到融资租入设备并验收时:

借: 固定资产——融资租入固定资产	51	
未确认融资费用		9
贷: 长期应付款——应付融资租赁款		60

2. 每年支付租赁设备租金时:

借: 长期应付款——应付融资租赁款	20	
贷: 银行存款		20

3. 每期摊销未确认融资费用时:

借: 财务费用——利息	3	
贷: 未确认融资租赁费		3

4. 租赁期满收回设备所有权时:

借：固定资产——生产用固定资产 51

贷：固定资产——融资租入固定资产

51

二是售后回购。售后回购是指销货方与购货方一方面签订商品销售合同销售商品，另一方面又签订商品回购合同，销货方同意日后重新买回所销商品的一种买卖方式。

在售后回购业务中，从法律形式上看已经完成了销售过程，但从经济实质上看，所售商品所有权上的主要风险和报酬 并没有从销货方转移到购货方，因而销货 方不能确认商品销售收入，只能视同融资进行会计处理。但按税法规定应视同销售计算增值税。

例2：湘华公司2015年1月1日与 甲公司签订销售合同，出售A产品一批给甲公司，合同约定售价为80万元(不含增值税)。产品已经发出并开出增值税专用发票，货已经收到。又另立合同约定该批产品于2016年1月1日以86万元的价格(不含增值税)回购。该批A产品的成本为65万元。要求：湘华公司编制该批产品售后回购的有关分录。

1. A产品发出收到款项时：

借：银行存款	93.6	
贷：其他应付款——甲公司	80	
应交税费——应交增值税（销项税额）		13.6

同时：

借：发出商品——A产品	65	
贷：库存商品——A产品		65

2. 每月分摊融资费用时：

借：财务费用——利息	0.5	
贷：其他应付款——甲公司		0.5

3. 回购商品时：

借：其他应付款——甲公司	86	
应交税费——应交增值税（进项税额）		14.62
贷：银行存款	100.62	
借：发出商品——A产品	65	
贷：库存商品——A产品	65	

三是公共基础设施。公共基础设施是指由行政单位管理的供社会公众使用的工程性公共基础设施，包括城市交通、公共照明、环保、防灾、健身、广场及公共构筑物等。

这些设施由政府出资购建，由指定行政单位管理和维护。对于行政单位本身而言从法律形式上没有所有权，但由于它被长期占有，取得了与该资源相关的服务潜能或经济利益流入的实质性的控制权。

所以，行政单位会计制度规定，公共基础设施应作为行政单位的资产核算和管理。

例3：某市建设局2015年1月红旗路10公里路灯工程竣工验收交付使用发生建设成本160万元，使用寿命10年，每年以财政授权支付方式支付维护费5万元，报废时残值为10万元。要求：建设局编制红旗路路灯相关会计分录。

1. 收到竣工路灯并验收合格时：

借：公共基础设施——红旗路路灯	150	
贷：资产基金——公共基础设施		150

同时：

借：资产基金——在建工程	150	
贷：在建工程——红旗路路灯		150

2. 每年发生日常维护费支出时：

借：经费支出——基本支出	5	
贷：零余额账户用款额度		5

3. 每年计提折旧时：

借：资产基金——公共基础设施	15	
贷：累计折旧		15

4. 公共基础设施报废时：

借：待处理财产损益	10	
累计折旧		150
贷：公共基础设施		160

出口货物退关退运的会计处理与案例分析

王文清 刘蔚

出口货物退关退运与外销收入及退（免）税额的计算密切相关，如何正确处理会计核算十分重要。根据《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，以下简称12号公告）、《国家税务总局关于出口企业申报出口货物退（免）税提供收汇资料有关问题的公告》（国家税务总局公告2013年第

30号，以下简称30号公告）、《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）等文件规定，生产企业出口货物免抵退税退关退运的会计处理参考如下。

政策规定

根据12号公告规定，已申报免抵退税的出口货物发生退运，及需改为免税或征税的，应在上述情形发生的次月增值税纳税申报期内用负数申报，冲减原免抵退税申报数据，并按现行会计制度的有关规定进行相应调整。30号公告规定，如果出口企业当期免抵退税额（外贸企业为退税额）不足冲减的，应补缴差额部分的税款。出口企业如果未按上述规定申报冲减的，一经主管税务机关发现，除按规定补缴已办理的退（免）税额，对出口货物增值税实行免税或征税外，还应接受主管税务机关按税收征收管理法作出的处罚。同时，61号公告又规定，企业出口货物在正式申报出口退（免）税之前，应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。因此，对于生产企业发生退关退运的出口货物，应根据不同情况做相应的会计处理，主要有以下四种情况：一是未申报免抵退税的出口货物发生退关退运；二是已申报免抵退税的出口货物发生退关退运；三是退关退运货物发生出口转内销的；四是退关退运货物进口经修理或调整后又重新出口的。

案例分析

某生产企业A为增值税一般纳税人，属于出口收汇非重点监管企业（即在免抵退税申报期内收汇的出口货物），其出口货物的增值税税率为17%，退税率为16%。2014年8月~9月发生如下业务：

（一）8月业务

2014年8月8日发生一笔出口业务，出口销售额（FOB价）换算成人民币价格为400 000元，商品核算成本为350 000元，当月单证收齐且信息齐全。8月9日有一笔在2013年12月4日出口的货物发生退运，原出口销售额（FOB）换算为人民币价格为200 000元，原商品核算成本为160 000元。该笔货物当时因出口单证未收齐，只做了外销收入未申请办理免抵退税。8月13日有一笔在2014年5月10日出口的货物发生退运，原出口销售额（FOB价）换算为人民币价格为340 500元，原商品核算成本为272 400元，该笔货物由于单证收齐且信息齐全，已在当期申请办理了免抵退税。假设8月有材料采购与内销（此处税额略）发生，经计算其月底产生留抵税额为8 000元。该生产企业根据业务发生情况，应做如下会计处理（单位：元，下同）：

1. 根据出口专用发票2014年8月8日的出口业务做外销收入：

借：应收账款——应收外汇账款（国外客户）

400 000

贷：主营业务收入——出口收入 400 000

同时，按出口货物结转销售成本：

借：主营业务成本 350 000

贷：库存商品——库存出口商品 350 000

2. 根据出口专用发票2014年8月9日的退运业务，调整上年度外销收入（因未产生免抵退税额不作冲减调整）

借：应收账款（或银行存款等科目）——应收外汇账款
200 000（红字）

贷：以前年度损益调整 200 000（红字）

同时，按原出口货物结转销售成本：

借：以前年度损益调整 1600 00（红字）

贷：库存商品——库存出口商品
160 000（红字）

3. 根据出口专用发票2014年8月13日的退运业务，冲减5月外销收入：

借：应收账款——应收外汇账款（国外客户）

340 500（红字）

贷：主营业务收入——出口收入
340 500（红字）

同时，按原出口货物结转销售成本：

借：主营业务成本 272 400（红字）

贷：库存商品——库存出口商品
272 400（红字）

4. 计算当期免抵退税不得免征和抵扣税额与应纳税额。当期免抵退税不得免征和抵扣税额

$$= (400\,000 - 340\,500) \times (17\% - 16\%) = 595 \text{（元）}$$
。按案例假设，8月有材料采购与内销（此处税额略），月底产生进项留抵税额为8 000元。

借：主营业务成本 595

贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）

595

（二）9月业务

假设9月没有材料采购与内外销业务发生,只对所属期8月的业务进行应纳税额与免抵退税申报。

1. 申报应纳税额。在9月的增值税纳税申报期内确定应纳税额,经计算当期有进项留抵税额为8 000元。

2. 申报免抵退税额。申报免抵退税额分为预申报与正式申报两个步骤,经税务机关审核预申报与企业数据一致。因此,该企业在增值税纳税申报期内生成免抵退税正式申报,分别将当月出口的400 000元和退运的340 500元(以负数)录入申报系统并打印各类报表。此时《生产企业出口货物免、抵、退税申报明细表》中第10栏“出口销售额人民币”产生的净额 $=400\,000-340\,500=59\,500$ (元)。当期免抵退税额 $=59\,500\times 16\%=9\,520$ (元)。因当期留抵税额8 000元小于当期免抵退税额9 520元,则当期应退税额为8 000元,当期免抵额 $=9\,520-8\,000=1\,520$ (元)。月末,企业根据税务机关审批的《免抵退税申报汇总表》进行作账:

借:其他应收款——应收出口退税(增值税)

8 000

 应交税费——应交增值税(出口抵减内销

 产品应纳税额)

1 520

贷:应交税费——应交增值税(出口退税)

9

520

假设A企业当期免抵退税额不足冲减的,应补缴差额部分的税款;如果9月已办理的免抵退税额9 520元,未在次年的4月增值税纳税申报期内收汇,应冲减已办理的原免抵退税额并转为免税处理。

股权收购特殊重组业务的财税处理

王开智

《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,股权收购,是指一家企业(以下称为收购企业)购买另一家企业(以下称为被收购企业)的股权,以实现对被收购企业控制的交易。为进一步降低企业股权或资产收购交易的税收负担,扩展适用特殊性税务处理的企业重组范围,《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)将财税〔2009〕59号符合特殊性税务重组股权收购比例从75%降为50%。本文以案例形式解析股权收购特殊重

组业务如何进行财税处理。

案例

A公司以定向增发100万股普通股（面值为1元，市价为6元）和现金400万元作为合并对价，从B公司取得其持有的B公司100%的股权，B公司取得A公司60%的股权。B公司对B公司长期股权投资的计税基础为500万元，B公司净资产账面价值、可辨认净资产公允价值分别为500万元、1 000万元，当事各方采取特殊性税务处理。B公司将取得的A公司60%股权以600万元的价格转让给D公司，A公司将取得B公司100%股权以1 000万元的价格转让给C公司。

假定企业适用税率均为25%，A、B公司未来期间能够产生足够应纳税所得额，不考虑企业所得税以外的其他相关税费，B公司、A公司如何进行财税处理？

特殊重组税务分析

股权收购企业支付对价的形式，包括股权支付、非股权支付或两者的组合。不管是收购企业还是被收购企业，在进行税务处理时都会涉及企业所得税的问题。按照《企业所得税法》的规定，股权收购行为中收购方是股权投资行为，涉及长期股权投资资产计税基础的确定；被收购方是转让股权行为，涉及长期股权投资转让所得或损失。

财税〔2009〕59号规定，符合特殊重组条件的，可以按以下规定处理：1. 被收购企业的股东取得收购企业股权的计税基础，以被收购股权的原有计税基础确定。2. 收购企业取得被收购企业股权的计税基础，以被收购股权的原有计税基础确定。3. 收购企业、被收购企业的原有各项资产和负债的计税基础和其他相关所得税事项保持不变。

被收购股权计税基础的确定，应当在确认非股权支付部分股权转让所得的基础上，对原有计税基础作相应调整。非股权支付对应的资产转让所得或损失=（被转让资产的公允价值-被转让资产的计税基础）×（非股权支付金额÷被转让资产的公允价值）

特殊重组财税处理

本案例特殊重组业务当事各方为股权收购方A公司、被收购方B公司和转让方B公司（被收购方股东），其财税处理如下：

（一）B公司财税处理

在会计处理上，对于非同一控制下的控股合并，B公司应当作为处置长期股权投资，并相应结转与所售股权相对应的长期股权投资的账面价值；出售所得价款与处置长期股权投资账面价值之间的差额，确认为处置损益。

（1）B公司转让B公司股权财税处理（单位：万元，下同）

借：长期股权投资——A公司	600	
银行存款		400
贷：长期股权投资——B公司		500

投资收益

500

按照税法规定,本次非股权支付对应的股权转让所得为200 $(1\ 000-500 \times 400 \div 1\ 000)$ (万元),B公司取得A公司股权的计税基础为300 $(500-400+200)$ 万元。由于投资收益500万元中确认股权转让所得200万元,因此,B公司在计算应纳税所得额时,应在利润总额的基础上调减300 $(500-200)$ 万元,同时确认与该项长期股权投资应纳税暂时性差异相关的递延所得税负债75 $(300 \times 25\%)$ 万元。

借:所得税费用 75

贷:递延所得税负债 75

(2) B公司转让A公司股权财税处理(单位:万元,下同)

借:银行存款 600

贷:长期股权投资——A公司 600

B公司转让A公司股权公允价值为600万元,账面价值为600万元,股权转让所得0。B公司在计算应纳税所得额时,应当在利润总额的基础上调增转回的应纳税暂时性差异300万元,缴纳所得税75万元。同时转回原已确认递延所得税负债。

借:所得税费用 75

贷:应缴税费——应缴企业所得税 75

借:递延所得税负债 75

贷:所得税费用 75

(二) A公司财税处理

在会计处理上,非同一控制下控股合并中,A公司应当按照确定的企业合并成本作为长期股权投资的初始投资成本。企业合并成本包括购买方付出的资产、发生或承担的负债、发行权益性证券的公允价值以及为企业合并发生的各项直接相关费用之和。

(1) A公司收购B公司股权财税处理(单位:万元)

借:长期股权投资——B公司 1 000

贷:股本——B公司 100

资本公积——股本溢价 500

银行存款 400

A公司收购B公司股权的计税基础为700 $(300+400)$ 万元,应纳税暂时性差异为0。

(2) A公司转让B公司股权财税处理

借:银行存款 1 000

贷:长期股权投资——B公司 1 000

由于A公司转让B公司股权的公允价值为1 000万元,计税基础为700万元,股权转让所得

300万元，应缴纳企业所得税75万元。

借：所得税费用

75

贷：应缴税费——应缴企业所得税

75

需要注意的是，按照税法规定，资本公积（股本溢价）500万元不需要缴纳企业所得税，如果此时不对应纳税所得额进行调减（最多调减300万元，剩余200万元以后递延调减），将来仍需要对应纳税所得额进行调减。

注意事项

对于企业重组所得税涉税处理中的特殊性税务处理，由于其暂时不需要缴纳企业所得税，导致企业财税处理产生差异，给企业带来了一定的涉税风险，因此，企业必须重视对特殊性税务处理股权转让计税基础的确认，避免因处理不当给企业带来的涉税风险。主管税务机关要加强对特殊性重组财税处理相关政策的研究，对企业实施跟踪管理，加强对纳税人的辅导，确保税款足额入库。

存货跌价准备的递延所得税会计处理

郭鹏 秦文娇

资产负债表日同一项存货中一部分有合同价格约定、其他部分不存在合同价格的，应当分别确定其可变现净值，并与其相对应的成本进行比较，分别确定存货跌价准备的计提或转回的金额，由此计提的存货跌价准备不得相互抵消。

企业存货一般包括原材料、在产品、半成品、库存商品等，按照《企业会计准则第1号——存货》，资产负债表日，存货应当按照成本与可变现净值孰低计量，对于不同类型的存货跌价准备的计算，会计准则上有严格的计算方法，这既是实务中的难点，也是各类考试常考的内容。资产负债表日，当存货成本低于可变现净值时，存货按成本计量；当存货成本高于可变现净值时，存货按可变现净值计量，同时按照成本高于可变现净值的差额计提存货跌价准备，计入当期损益。《企业会计准则第18号——所得税》规定，所得税会计采用资产负债表债务法，本文结合案例，对各种情况下存货跌价准备的递延所得税会计处理做一分析。

案例：万兴公司为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为17%，所得税采用资产负债表债务法核算，适用的所得税税率为25%。（单位：万元）

1. 产成品、商品存货跌价准备的计算：

2013年12月31日，万兴公司存货中包括：500件A产品、250件B产品。500件A产品和250件B产品的单位产品成本均为150万元。其中，500件A产品签订有不可撤销的销售合同，每件合同价格（不含增值税）为180万元，市场价格（不含增值税）预期为145万元；250件B产品没有签订销售合同，每件市场价格（不含增值税）预期为145万元。销售每件A产品、B产品

预期发生的销售费用及税金（不含增值税）均为10万元。

解答：产成品、商品等直接用于出售的商品存货，其可变现净值为：可变现净值=估计售价-估计销售费用和相关税费

A产品和B产品应分别进行期末计价，并计提存货跌价准备。

A产品成本总额=500×150=75 000（万元），A产品应以合同价作为可变现净值的计算基础，A产品可变现净值=500×（180-10）=85 000（万元），A产品成本小于可变现净值，不需计提存货跌价准备。

B产品成本总额=250×150=37 500（万元），B产品应按市场价格作为估计售价，B产品可变现净值=250×（145-10）=33 750（万元），B产品应计提的存货跌价准备=37 500-33 750=3 750（万元）。

借：资产减值损失	3 750
贷：存货跌价准备	3 750
同时应确认递延所得税资产=3 750×25%=937.5（万元）	
借：递延所得税资产	937.5
贷：所得税费用	937.5

2. 销售产品存货跌价准备的结转：

2012年12月31日万兴公司库存电脑1000台，单位成本1.5万元。2012年12月31日市场销售价格为每台1.4万元，预计销售税费为每台0.1万元。万兴公司于2013年3月6日向远望公司销售电脑200台，每台1.6万元，货款已收到。

解答：2013年3月6日，甲公司的会计处理如下：

借：银行存款	374.4
贷：主营业务收入	320
应交税费——应交增值税（销项税额）	54.4
借：主营业务成本	300
贷：库存商品	300

2012年12月31日该批电脑应计提的存货跌价准备=1 000×（1.5-（1.4-0.1））=200（万元）；因销售应结转的存货跌价准备=200÷1 000×200=40（万元）。

注意：企业计提了存货跌价准备，如果其中有部分存货已经销售，则企业在结转销售成本时，应同时结转已对其计提的存货跌价准备，销售产品结转的存货跌价准备不能冲减资产减值损失，而应冲减主营业务成本等，同时转回递延所得税资产10万元（40×25%）。

借：存货跌价准备	40
----------	----

贷：主营业务成本	40
借：所得税费用	10
贷：递延所得税资产	10

3. 材料存货跌价准备的计算：

2014年12月31日，万兴公司库存B材料成本为110万元，市场售价为90万元。B材料是专门用于生产乙产品的。由于B材料市场销售价格下降，市场上用B材料生产的乙产品的市场价格也发生下降，用B材料生产的乙产品的市场价格总额由260万元下降为230万元，将B材料加工成乙产品尚需投入140万元，估计乙产品销售费用及税金为8万元，估计B材料销售费用及税金为5万元。计算2014年12月31日B材料的可变现净值。

解答：经过加工的材料存货可变现净值需要以下判断：

（1）用其生产的产成品的可变现净值高于成本的，该材料仍然应当按照成本（材料的成本）计量；

（2）材料价格的下降表明产成品的可变现净值低于成本的，该材料应当按照成本与可变现净值孰低（材料的成本与材料的可变现净值孰低）计量。其可变现净值为：

可变现净值＝该材料所生产的产成品的估计售价－至完工估计将要发生的成本－估计销售费用和相关税费

由于B材料是专门用来生产乙产品的，由于乙产品发生减值，因此计算B材料的可变现净值时需要以乙产品为基础来计算的，即B材料的可变现净值＝乙产品的售价－用B材料加工成乙产品尚需要的成本－销售乙产品的销售费用。

B材料的可变现净值＝230－140－8＝82（万元）。

借：存货跌价准备	82	
贷：主营业务成本		82
借：所得税费用	20.5	
贷：递延所得税资产	20.5	

4. 半成品存货跌价准备的计算：

万兴公司2014年12月31日库存半成品100件，每件半成品的账面成本为20万元。该批半成品将用于加工100件C产品，将每件半成品加工成A产品尚需投入10万元。2014年12月31日C产品的市场价格为每件27万元，估计销售过程中每件将发生销售费用及相关税费2万元。该批半成品在2014年6月30日已计提存货跌价准备200万元，不考虑其他因素，计算2014年12月31日甲公司对该批半成品应计提的存货跌价准备。

解答：半成品是用于生产C产品的，所以应先计算C产品是否减值。每件C产品的成本＝20＋10＝30（万元），每件C产品的可变现净值＝27－2＝25（万元），C产品减值。半成品

应按照成本与可变现净值孰低计量，每件半成品的成本为20万元，可变现净值=27-10-2=15（万元），每件半成品应确认的跌价准备余额=20-15=5（万元），所以100件半成品应计提跌价准备=100×5-200=300（万元）。

借：资产减值损失	300	
贷：存货跌价准备		300
借：递延所得税资产	75	
贷：所得税费用		75

5. 与合同有关的库存商品存货跌价准备的计算：

万兴公司2011年12月31日有库存商品M，账面余额为500万元，未计提存货跌价准备。库存商品M中，有40%已签订销售合同，合同价款为230万元；另60%未签订合同，按照一般市场价格预计销售价格为290万元。库存商品M的预计销售费用和税金为25万元。

解答：可变现净值中估计售价的确定方法：

（1）为执行销售合同或者劳务合同而持有的存货，其可变现净值应当以合同价格为基础计算：

（2）企业持有的同一项存货的数量多于销售合同或劳务合同订购数量的，应分别确定其可变现净值并与其相对应的成本进行比较，分别确定存货跌价准备的计提或转回金额。超出合同部分的存货的可变现净值应当以一般销售价格为基础计算。

即签订合同的用合同价格，没有签订合同的用市场价格。

库存商品M有合同部分的可变现净值=230-25×40%=220（万元）

有合同部分的成本=500×40%=200（万元）

因为可变现净值高于成本，所以有合同部分不计提存货跌价准备。

无合同部分的可变现净值=290-25×60%=275（万元）

无合同部分的成本=500×60%=300（万元）

因可变现净值275万元低于成本300万元，需计提存货跌价准备25万元。

借：资产减值损失	25	
贷：存货跌价准备		25
借：所得税费用	6.25	
贷：递延所得税资产		6.25

每股收益计算应澄清的六个问题

林志新 赵巍

每股收益计算对注册会计师审计很重要，有6个问题容易混淆。

一是应澄清库存股在计算基本每股收益分母时应当扣除的问题

计算基本每股收益时，分母为当期发行在外普通股的算术加权平均数，即期初发行在外普通股股数根据当期新发行或回购的普通股股数与相应时间权数的乘积进行调整后的股数。需要澄清的是，公司库存股既不属于发行在外的普通股，且又无权参与利润分配，应当在计算分母时扣除，不应作为计算基本每股收益的分母构成部分。

二是应澄清新发行普通股股数确定时间不同的问题

在基本每股收益分母计算中，新发行普通股股数应当根据发行合同的具体条款，从应收对价之日起计算确定，由于发行方式不同，应澄清新发行普通股股数确定时间不同的问题。

为收取现金而发行的普通股股数，从应收现金之日起计算；因债务转资本而发行的普通股股数，从停止债务利息之日或结算日起计算。

非同一控制下的企业合并，作为对价发行的普通股股数，从购买日起计算；同一控制下的企业合并，作为对价发行的普通股股数，应当计入各列报期间普通股的加权平均数；为收购非现金资产而发行的普通股股数，从确认收购之日起计算。

三是应澄清稀释性认股权证与股份期权在计算稀释每股收益中特殊性的问题

对于盈利企业，当认股权证与股份期权的行权价格低于当期普通股平均市场价格时，具有稀释性。对于稀释性认股权证与股份期权，在计算稀释每股收益时，只需对分母普通股加权平均数进行调整即可，调整时不能按照拟行权时转换的全部普通股股数计算，而是选用增加的普通股股数计算。

比较行使认股权证与股份期权将发行的普通股股数与按照平均市场价格发行的普通股股数，差额部分相当于无对价发行的普通股，作为发行在外普通股股数的净增加额。

也就是说，认股权证与股份期权行权时发行的普通股可以视为两部分，一部分是按照平均市场价格发行的普通股，这部分普通股由于是按照市价发行，导致企业经济资源流入与普通股股数同比例增加，既没有稀释作用也没有反稀释作用，不影响每股收益金额。

另一部分是无对价发行的普通股，这部分普通股由于是无对价发行，企业可利用的经济资源没有增加，但发行在外普通股股数增加，因此具有稀释性，应当计入稀释每股收益中。

增加的普通股股数=拟行权时转换的普通股股数-行权价格×拟行权时转换的普通股股数÷当期普通股平均市场价格。将净增加的普通股股数乘以其假设发行在外的时间权数，据此调整计算稀释每股收益的分母数。

四是应澄清企业承诺将回购其股份的合同在稀释每股收益计算中特殊处理的问题

企业承诺将回购其股份合同中规定的回购价格高于当期普通股平均价格时，存在稀释性作用。在计算稀释每股收益时，不能按照承诺回购的全部普通股股数计算，而是选用增加的普通股股数计算，计算思路与前面认股权证与股份期权的计算恰好相反。

假设企业于期初按照当期普通股平均市场价格发行普通股，以募集足够的资金来履行回购合同，合同日晚于期初的，则假设企业于合同日按照自合同日至期末的普通股平均市场价格发行足量的普通股。该假设前提下，由于是按照市价发行普通股，导致企业经济资源注入与普通股股数同比例增加，每股收益金额未变；假设回购合同已于当期期初（或合同日）履行，按照约定的行权价格回购本企业股票。比较假设发行的普通股股数与假设回购的普通股股数，差额部分作为净增加的发行在外普通股股数，再乘以相应的时间权重，据此调整计算稀释每股收益的分母数。增加的普通股股数=回购价格×承诺回购的普通股股数÷当期普通股平均市场价格-承诺回购的普通股股数。

五是应澄清派发股票股利、公积金转增资本、拆股和并股在每股收益列报时应重新计算的问题

企业派发股票股利、公积金转增资本、拆股和并股等，会增加或减少其发行在外普通股或潜在普通股的数量，这既不影响企业所拥有或控制的经济资源，也不改变企业的盈利能力，即意味着同样的损益现在要由扩大或缩小了的股份规模来享有或分担。

因此，为了保持会计指标的前后期可比性，应澄清派发股票股利、公积金转增资本、拆股和并股在每股收益列报时应重新计算的问题。企业在相关报批手续后，按调整后的股数重新计算各列报期间的每股收益，上述变化发生于资产负债表至财务报告批准报出日之间的，应当以调整后的股数重新计算各列报期间的每股收益。

六是应澄清配股在每股收益列报中是否重新计算的问题

配股是指企业以低于当前股票市价的价格发行股票的一种增资行为，如果是向全部现有股东发行的，实际上可以理解为按市价发行股票和无对价送股的混合体。

也就是说，配股中包含的送股因素具有与股票股利相同的效果，导致发行在外普通股股数增加同时，却没有相应的经济资源注入。

因此，计算基本每股收益时，应当考虑配股中的送股因素，将这部分无对价的送股视同列报最早期间期初就已发行在外，并据以调整各列报期间发行在外普通股的加权平均数，重新计算各列报期间的每股收益。

如果是向特定对象配股的，往往是企业出于某种战略考虑或其他动机向特定对象以较低的价格发行股票，或者特定对象除认购股份以外还需以其他形式予以补偿，向特定对象发行股票的行为可以视为不存在送股因素，视同发行新股处理，在每股收益列报中不需要重新计算。

企业要重视职工薪酬的纳税调整

张东栋 韩增安 任善涛

在对2014年度企业所得税汇算清缴复查中，笔者发现，虽然税务机关一再强调，不少企业对职工薪酬的纳税调整仍然存在不少问题。一些企业简单地把职工薪酬作为工资、薪金支出在税前扣除，而没有把会计上的职工薪酬分解为税法对应的费用支出，根据税法规定确定能否在税前扣除。为此，笔者介绍《企业会计准则第9号——职工薪酬》的规定与税法规定的差异和调整方法，供参考。

工资、薪金差异与调整

会计准则上的工资指按国家统计局规定构成工资总额的计时工资、计件工资、支付给职工的超额劳动报酬、为了补偿职工特殊或额外的劳动消耗和因其他特殊原因支付给职工的津贴，以及物价补贴。税务机关在汇缴中除对工资、薪金进行合理性确认外，企业允许在税前扣除的工资、薪金，是当期实际发生的工资，仅计提尚未发放的应付工资不允许在税前扣除。

“三项费用”的差异与调整

“三项费用”指职工福利费、工会经费、职工教育经费。企业所得税法规定，允许税前扣除的福利费支出必须是实际发生的且不得超过工资总额的14%。企业拨缴的职工工会经费，不超过工资、薪金总额2%的部分，凭工会组织开具的工会经费收入专用收据在企业所得税前扣除。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。软件生产企业发生的职工教育经费中的职工培训费用，可以全额在企业所得税前扣除。经认定的技术先进型服务企业发生的职工教育经费支出，不超过工资总额8%的部分，准予在计算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。

带薪缺勤的差异与调整

带薪缺勤，指企业支付工资或提供补偿的职工缺勤，包括年休假、病假、短期伤残、婚假、产假、丧假、探亲假等。带薪缺勤分为累积带薪缺勤和非累积带薪缺勤。累积带薪缺勤，是指带薪缺勤权利可以结转下期的带薪缺勤，本期尚未用完的带薪缺勤权利可以在未来期间使用。累积带薪缺勤因属于按照权责发生制提前确认的，按照税法规定不得扣除，但允许在实际支付时扣除，因此累积带薪缺勤每年涉及所得税事项调整。非累积带薪缺勤，是指带薪缺勤权利不能结转下期的带薪缺勤，本期尚未用完的带薪缺勤权利将予以取消，并且职工离开企业时也无权获得现金支付。非累积带薪缺勤不涉及所得税事项调整。

离职后福利的差异与调整

离职后福利计划，指企业与职工就离职后福利达成的协议，或者企业为向职工提供离职后福利制定的规章或办法等。日常工作中我们习惯于把医疗保险费、养老保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费和住房公积金称为“五险一金”，新准则已将“五险一金”里

的养老保险、失业保险纳入离职后福利，其余部分仍在短期薪酬里核算。税法规定，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职工缴纳的“五险一金”，准予扣除。企业根据国家有关政策规定，为在本企业任职或者受雇的全体员工支付的补充养老保险费、补充医疗保险费，分别在不超过职工工资总额5%标准内的部分，在计算应纳税所得额时准予扣除；超过的部分，不予扣除。除企业依照国家有关规定为特殊工种职工支付的人身安全保险费和国务院财政、税务主管部门规定可以扣除的其他商业保险外，企业为投资者或者职工支付的商业保险费，不得扣除。企业在计算应纳税所得额时应将不符合扣除条件的商业保险费金额调增应纳税所得额，调增的部分形成永久性差异。

辞退福利的差异与调整

新准则将辞退福利，纳入职工薪酬核算的范围，企业与职工解除劳动合同而支付的合理的补偿费，属于与生产经营有关的必要而合理的支出，计入管理费用。对于职工有选择权的辞退补偿，会计上的做法是采用预提的方式计入管理费用和预计负债。税法则规定，对企业实际发生的辞退补偿可以据实扣除。在所得税申报时对本期提而未付的金额，不得在当期扣除，应调增应纳税所得额，该调增的金额形成可抵扣暂时性差异，作递延所得税资产处理，实际支付时，作纳税调减。

利润分享计划以及其他长期职工福利的差异与调整

利润分享计划，指因职工提供服务而与职工达成的基于利润或其他经营成果提供薪酬的协议。企业向职工提供的其他长期职工福利，符合设定提存计划条件的，应当适用新准则第十二条关于设定提存计划的有关规定进行处理。其他长期职工福利主要包括长期带薪缺勤（如提前1年以上内退）、长期残疾福利、长期利润分享计划等。企业提前提取的利润分享计划、其他长期职工福利，按照税法规定不得扣除，但允许在实际支付时扣除。

企业投资政府土地改造项目如何缴纳营业税

李立德

甲投资发展有限公司（以下简称甲方）成立于2014年10月，经营范围包括：工程建设、城市基础设施建设项目、市政府授权范围内的资本运作。2015年3月，甲方与政府职能部门乙城市建设有限公司（乙方）就A地块综合整治项目，达成意向性书面协议。主要内容：甲方对A地块2 000亩范围内的征地、房屋（征收）拆迁、土地综合整治及配套设施建设。该项目建设期2年～3年，所需资金约20亿元人民币，由甲方负责筹集。为回报甲方投资，乙方承诺在A地块符合上市挂牌后，按成交价扣除上缴中央和省规定的费用后，全额支付给甲方作为营业收入。

1. 此份合同，从税收方面考量，甲方在未来期间取得政府划转的土地出让收入，能按不征营业税规则处理吗？

2. 怎样完善合同？实务操作中应注意哪些问题？

第一个问题：《国家税务总局关于纳税人投资政府土地改造项目有关营业税问题的公告》（国家税务总局公告2013年第15号）规定，纳税人（投资方）与地方政府合作，投资政府土地改造项目（包括企业搬迁、危房拆除、土地平整等土地整理工作）。其中，土地拆迁、安置及补偿工作由地方政府指定其他纳税人进行，投资方负责按计划筹集土地整理所需资金；同时，投资方作为建设方与规划设计单位、施工单位签订合同，协助地方政府完成土地规划设计、场地平整、地块周边绿化等工作，并直接向规划设计单位和施工单位支付设计费和工程款。当该地块符合国家土地出让条件时，地方政府将该地块进行挂牌出让，若成交价低于投资方投入的所有资金，亏损由投资方自行承担；若成交价超过投资方投入的所有资金，则所获收益归投资方。在上述过程中，投资方的行为属于投资行为，不属于营业税征收范围，其取得的投资收益不征收营业税；规划设计单位、施工单位提供设计劳务和建筑业劳务取得的收入，应照章征收营业税。

按照文件规定，结合双方达成的意向性协议，甲方取得政府划转的A地块出让收入形成的盈利或亏损，未在合同中明确由甲方自行解决，因此不能确定取得政府土地出让收入不征收营业税。

第二个问题：如果按双方约定，甲方对A地块投资项目自负盈亏，在增加这一关键条款后，可按国家税务总局公告2013年第15号规定执行。在实务操作中，甲方应遵循实质重于形式原则，从收入结算方式、支出补偿形式等方面，综合判断A地块收入征免营业税问题，否则将引发税收风险。

关注那些影响税前扣除的凭证

段文涛

在影响企业所得税应纳税所得额的诸多因素中，涉及项目最多、变数最大的是各项扣除金额。一项支出能否税前扣除，先看其是否属于税法允许扣除的支出，再看该项支出对应的支付凭证能否作为有效扣除凭证。正值所得税汇算清缴期，哪些凭证可以作为有效扣除凭证？关注这一问题的纳税人不妨一看。

凭证种类

税前扣除有效凭证包括但不限于以下列举的种类：

1. 购买不动产、货物、工业性劳务、服务，接受劳务、受让无形资产，支付给境内企业单位或者个人的应税项目款项，该企业单位或者个人开具的发票。

2. 支付给行政机关、事业单位、军队等非企业性单位的租金等经营性应税收入，该单位开具（税务机关代开）的发票。

3. 从境内的农（牧）民手中购进免税农产品，农（牧）民开具的农产品销售发票或者企业自行开具的农产品收购发票。

4. 非金融企业实际发生的借款利息，应分别不同情况处理：

（1）向银行金融企业借款发生的利息支出，该银行开具的银行利息结算单据。

（2）向非银行金融企业或非金融企业或个人借款而发生的利息支出，须取得付款单据和发票，辅以借款合同（协议）；在按照合同要求首次支付利息并进行税前扣除时，应提供“（本省任何一家）金融企业的同期同类贷款利率情况说明”。

（3）为向银行或非银行金融企业借款而支付的融资服务费、融资顾问费，应取得符合规定的发票。

5. 缴纳政府性基金、行政事业性收费，征收部门开具的财政票据。

6. 缴纳可在税前扣除的各类税金（费），税务机关开具的税收缴款书或表格式完税证明。

7. 拨缴职工工会经费，工会组织开具的工会经费收入专用收据。

8. 支付的土地出让金，国土部门开具的财政票据。

9. 缴纳的社会保险费，社保机构开具的财政票据（社会保险费专用收据或票据）。

10. 缴存的住房公积金，公积金管理机构盖章的住房公积金汇（补）缴书和银行转账单据。

11. 通过公益性社会团体或者县级以上人民政府及其部门的用于法定公益事业的捐赠，财政部门监制的捐赠票据，如公益性单位接受捐赠统一收据等。

12. 由税务部门或其他部门代收的且允许扣除的费、金，代收部门开具的代收凭据、缴款书（如工会经费代收凭据）等。

13. 根据法院判决、调解、仲裁等发生的支出，法院判决书、裁定书、调解书，以及可由人民法院执行的仲裁裁决书、公证债权文书和付款单据。

14. 企业发生的资产损失税前扣除，按照《企业资产损失所得税税前扣除管理办法》（国家税务总局2011年第25号公告发布）的规定执行。

15. 发生非价外费用的违约金、赔偿费，解除劳动合同（辞退）补偿金、拆迁补偿费等非应税项目支出，取得盖有收款单位印章的收据或收款个人签具的收据、收条或签收花名册等单据，并附合同（如拆迁、回迁补偿合同）等凭据以及收款单位或个人的证照或身份证明复印件为辅证。

16. 支付给中国境外单位或个人的款项，应当提供合同、外汇支付单据、单位、个人签

收单据等。税务机关在审查时有疑义的，可以要求其提供境外公证机构的确认证明并经税务机关审核认可。

17. 税收法律、法规对企业所得税税前扣除有特殊规定或要求的，按该规定或要求扣除。如研发费用加计扣除，需提供自主、委托、合作研究开发项目计划书和研究开发费预算、当年研究开发费用发生情况归集表，研究开发专门机构或项目组的编制情况和专业人员名单，研究开发项目的效用情况说明、研究成果报告等资料。

18. 签订了分摊协议的关联企业，其中一方可将另一方发生的，不超过另一方当年销售（营业）收入税前扣除限额比例的部分或全部广告费和业务宣传费支出，归集至本企业扣除，且可以不计算在本企业广告费和业务宣传费支出税前扣除限额内，但必须提供分摊协议且按协议归集。

19. 企业自制的符合财务、会计处理规定，能直观反映成本费用分配计算依据和发生过程的材料成本核算表（入库单、领料单、耗用汇总表等）、资产折旧或摊销表、制造费用的归集与分配表、产品成本计算单，支付职工薪酬的工资表，差旅费补助、交通费补贴、通讯费补贴单据等内部凭证。

20. 国务院财政、税务主管部门规定的其他合法有效凭证。

特殊规定

有些特殊支付项目应将相关资料作为附件或备查资料，还有些支出即使符合规定比例，取得了有效凭证，但在特殊规定下仍不能扣除。

1. 工资扣除，工资分配方案、工资结算单、企业与职工签订的劳动合同、个人所得税扣缴情况以及社保机构盖章的社会保险名单清册。

企业实行股权激励的，以激励对象实际行权日该股票的收盘价格与激励对象实际行权支付价格的差额及数量计算，作为当年的工资薪金支出给予扣除，应以公告董事会决议、股权激励计划以及股票交割单（转让协议）等作为扣除凭证。

2. 会议费支出，以召开会议的文件、通知、会议纪要、参会人员的签到单等能够证明会议真实性的资料以及会议费用明细单等为辅证。

3. 企业集团或其成员企业统一向金融机构借款分摊给集团内部其他成员企业使用，必须取得借入方出具的从金融机构取得借款的证明文件，使用借款的房地产企业分摊的合理利息方准予在税前扣除。

4. 烟草企业的烟草广告费和业务宣传费支出，即使取得有效扣除凭证，也一律不得在计算应纳税所得额时扣除。

5. 发生与生产经营有关的手续费及佣金支出，应符合规定的计算依据和比例，其受托方必须是具有合法经营资格中介服务企业或个人且应签订代办协议或合同。但是，即使符合

前述条件，也取得了发票作为有效扣除凭证，还应注意，除委托个人代理外，以现金等非转账方式支付的手续费及佣金仍不得在税前扣除。企业为发行权益性证券支付给有关证券承销机构的手续费及佣金也不得在税前扣除。

6. 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。

自然人股权转让如何缴纳个人所得税

李霄羽

案情：白某于2010年和A有限公司(系国有企业)共同出资2 000万元，成立了一家房地产开发有限公司，其中，白某出资980万元、A有限公司出资1 020万元。2015年年初，A有限公司的上级主管部门规定，其下属企业不再允许和自然人合资办企业，可以和其他企业合资办企业。于是，白某把980万元股权，以平价即980万元的价格，转让给了自己于1998年100%出资成立的B有限公司。白某股权转让时，白某的股权转让价格980万元低于对应的房地产开发有限公司净资产份额。

对于白某的股权转让行为是否应当征收个人所得税，主管税务机关工作人员有以下两种观点：

一种观点：应当征收个人所得税。理由是：国家税务总局关于发布《股权转让所得个人所得税管理办法(试行)》的公告(国家税务总局公告2014年第67号)第十二条规定，申报的股权转让收入低于股权对应的净资产份额的，视为股权转让收入明显偏低。第十一条规定，申报的股权转让收入明显偏低且无正当理由的，主管税务机关可以核定股权转让收入。

另一种观点：应当征收个人所得税。理由是：白某把自己的股权转让给自己100%出资成立的有限公司，即无论是白某以个人名义投资于房地产开发有限公司，还是以自己独资的有限公司名义投资于房地产开发有限公司，其财产所有权都属于白某个人。国家税务总局公告2014年第67号文件第十三条第(四)项规定，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，股权转让收入明显偏低，视为有正当理由。本案例的股权转让行为，名义上是双方，即白某和B有限公司，但B有限公司是白某的独资企业，白某是法定代表人，这样的股权转让双方，实质是一方，也就是财产所有人是一个人，因此，白某平价转让股权，即使转让收入低于对应的净资产份额，也应属于具有合理性。

对于上述的两种观点，笔者认同后一种观点。

关注企业所得税预缴纳税申报新规则

段文涛 谭智勇

为方便纳税人在季度预缴时享受税收优惠，适应取消和下放税务行政审批事项的新要求，国家税务总局发布《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），对A、B类预缴申报表进行了大幅修改，自2015年7月1日起施行。

焦点一：税基类减免的应纳税所得额计算及申报

〔分析〕税法规定对农、林、牧、渔业项目，国家重点扶持的公共基础设施项目，符合条件的环境保护、节能节水项目，符合条件的技术转让项目，实施清洁发展机制项目，节能服务公司实施合同能源管理项目予以企业所得税减免，均属于税基类减免中的所得减免。

新预缴规定明确：《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）》（以下简称A类预缴申报表）第6行“税基减免应纳税所得额”，通过《不征税收入和税基类减免应纳税所得额明细表（附表1）》第19行~第29行进行填报。

1. “附表1”第20行（等于第21行+22行）“农、林、牧、渔业”项目，免税和减半征收项目要分行填报：第21行填报免税所得，第22行填报减半征收所得。

2. 其他享受所得减免优惠的项目，分项目在第23行~第29行的金额栏中，视免征或减征税款的年度，分别填报免征或减征的所得额。

当上述税基类减免项目的所得为负数时，在“A类预缴申报表”第6行及附表1的第19行~第29行的金额栏内均填0元。

而《企业所得税年度纳税申报表填报说明》规定，减免税项目的所得为负数时，填写负数。即年度申报表主表第20行“所得减免”填报属于税法规定所得减免金额，本行通过《所得减免优惠明细表》（A107020）填报，本行<0时，填写负数。

〔提示〕附表1的第22行“（农、林、牧、渔业）减半征收项目”，以及在减半期间的第23行“国家重点扶持的公共基础设施项目”和第24行“符合条件的环境保护、节能节水项目”及第26行“实施清洁发展机制项目”，其所得减半金额等于“项目所得额×50%”；第25行“符合条件的技术转让项目”，其所得减半金额等于“转让技术所有权或5年以上全球独占许可使用权取得的所得超过500万元的部分×50%”；第27行“节能服务公司实施合同能源管理项目”，其所得减半金额等于“按照25%的法定税率减半征收的所得额”。

焦点二：证券投资基金及投资者相关免税收入填报

〔分析〕新预缴规定将“证券投资基金从证券市场取得的收入”和“证券投资基金投资者获得的分配收入”这两项收入合并在一栏，即在《不征税收入和税基类减免应纳税所得额明细表（附表1）》的第8行“证券投资基金投资者取得的免税收入”这一栏中，填报证券投资基金从证券市场中取得收入以及投资者从证券投资基金分配中取得的收入。

而企业所得税年度纳税申报表则要求，分别在《免税、减计收入及加计扣除优惠明细表（A107010）》第7行填报“证券投资基金从证券市场取得的收入”，第8行填报“证券投资基金投资者获得的分配收入”。

〔提示〕《财政部、国家税务总局关于企业所得税若干优惠政策的通知》（财税〔2008〕1号）第二条规定，“证券投资基金从证券市场中取得的收入，包括买卖股票、债券的差价收入，股权的股息、红利收入，债券的利息收入及其他收入”与“投资者从证券投资基金分配中取得的收入”均属于免税收入。

焦点三：小型微利企业判定有利于预缴享受优惠

〔分析〕A、B类新预缴申报表主表分别增添了“是否属于小型微利企业”和“小型微利企业判定信息”栏次，便于符合条件的纳税人及时享受相关税收优惠。

A类预缴申报主表最下方的“是否属于小型微利企业”栏次为必填项目。在选项中勾选“是”的纳税人，即选择符合小型微利企业身份后，除享受《不征税收入和税基类减免应纳税所得额明细表（附表1）》中“所得减免”或者《减免所得税额明细表（附表3）》所列其他减免税政策之外，不得放弃享受小型微利企业所得税优惠政策。

《中华人民共和国企业所得税月（季）度预缴和年度纳税申报表（B类，2015年版）》，由实行核定征收企业所得税的纳税人使用。核定应税所得率征收的纳税人，在月（季）度申报缴税和年度汇算清缴时均使用此表；核定应纳税额的纳税人在月（季）度申报纳税时使用此表。在该申报表下方，“是否属于小型微利企业”栏次为预缴申报时的必填项目，“小型微利企业相关指标”栏次为年度汇算清缴时的必填项目。

〔提示〕“企业根据本年度生产经营情况，预计本年度符合小型微利企业条件的，季度、月份预缴企业所得税时，可以享受小型微利企业所得税优惠政策”，这是国家税务总局《关于贯彻落实扩大小型微利企业减半征收企业所得税范围有关问题的公告》（国家税务总局公告2015年第17号）新规定的惠民政策。

上年度“资产总额”和“从业人数”符合规定条件，应纳税所得额不符合小微企业条件的纳税人，预计本年度会计利润符合小微企业条件时，在A、B类新预缴申报表主表的“是否属于小型微利企业”栏次选择“是”，本年度预缴累计会计利润不符合小微企业条件，选择“否”。

焦点四：固定资产加速折旧的预缴扣除及优惠统计

〔分析〕A类预缴申报表增设了《固定资产加速折旧（扣除）明细表（附表2）》，用以替代《固定资产加速折旧预缴情况统计表》，适用于享受《财政部、国家税务总局关于完善固定资产加速折旧税收政策有关问题的通知》（财税〔2014〕75号）规定的固定资产加速折旧和一次性扣除优惠政策的查账征税的纳税人填报。

1. 对于会计未加速折旧，税法加速折旧的，填写《固定资产加速折旧（扣除）明细表（附表2）》的第8列“本期会计折旧额”、第10列“本期税收加速折旧额”、第11列“本期纳税调整额”和第13列“累计会计折旧额”、第15列“累计税收加速折旧额”、第16列“纳税调整额”。税收上加速折旧，会计上未加速折旧的差额，在预缴申报时进行纳税调减， $\text{纳税调整额} = \text{税收加速折旧额} - \text{会计折旧额}$ 。

2. 对于会计与税法均加速折旧的，填写《固定资产加速折旧（扣除）明细表（附表2）》的第9列“本期正常折旧额”、第10列“本期税收加速折旧额”、第12列“本期加速折旧优惠统计额”和第14列“累计正常折旧额”、第15列“累计税收加速折旧额”、第17列“累计加速折旧优惠统计额”。以税法实际加速折旧额减去假定未加速折旧的“正常折旧”额，据此统计加速折旧情况， $\text{加速折旧优惠统计额} = \text{税收加速折旧额} - \text{正常折旧额}$ 。

税务机关以“纳税调整额”+“加速折旧优惠统计额”之和，进行固定资产加速折旧优惠情况统计工作。

（提示）本表预缴时不作纳税调增，纳税调整统一在汇算清缴处理。对于税法上加速折旧，但部分资产会计上加速折旧，另一部分资产会计上未加速折旧，应区分会计上不同资产折旧情况，按上述规则分别填报各列次。此时，可能会出现不完全满足上述各列次逻辑关系的情形，但“ $\text{税收加速折旧额} - \text{会计折旧额} - \text{正常折旧额} = \text{纳税调整额} + \text{加速折旧优惠统计额}$ ”。

21种常见的财税误区

陈志坚

1. 营改增误区，180天概念，是认证期限，既自该专用发票开具自日起180天内到税务机关认证，否则不予抵扣进项税额，而抵扣是认证当月抵扣，既认证通过的当月按照增值税有关规定核算当期进项税额并申报抵扣，否则不予抵扣进项税额——180天是认证期限，认证完了就当月抵扣。

2. 办公用品进项税额不能抵扣！《增值税暂行条例》第十条：5种情况的进项税额不得从销项税额中抵扣。也就是说取得专票，用于生产服务经营活动（这句话是废话，因为办公用品一般都用于经营性活动），不属于上述5种情况（非应税项目、免征增值税项目、集体福利、非正常损失等），也就能抵扣！

3. 个人股权平价或无偿转让就不要交个人所得税！看看国家税务总局公告2010年第27号规定：自然人转让所投资企业股权（份）取得所得，按照公平交易价格计算并确定计税依据。计税依据明显偏低且无正当理由的，主管税务机关可采用本公告列举的方法核定。即平价或

无偿转让，税务机关有权核定转让价。

4. 餐费就是业务招待费?业务招待费是指企事业单位为生产经营业务活动的需要而合理开支的接待费用。正常经营中，餐费产生的原因各种各样，如：出差人员出差时非招待客户的餐费、会务费中的餐费、董事会会费中的餐费、员工年会会餐;加班餐费餐;拍摄影视作品时吃饭作为道具出现，都不算招待费。

5. 固定资产是“2 000元”以上的标准。企业所得税法实施条例“使用时间超过12个月的非货币性资产”;企业会计准则规定“使用寿命超过一个会计年度”，也就是说取消了固定资产的价值标准，

6. 开票才“缴税”。何时缴税不以开票为准，而是按各税种规定的纳税义务发生的时间为准，如销售不需要安装的设备，不管是否开票，在发出商品时就应该确认收入，需缴纳增值;还有开票了未必要“缴税”，如预收跨年房租，也开票了，营业税应该缴，但企业所得税要分期确认收入，也就跨年分期确认收入。

7. 工资薪金发现金就缴个税。如不属于工资、薪金性质的补贴、津贴或者不属于纳税人本人工资、薪金所得项目的收入，不予征税(独生子女补贴、托儿补助费、差旅费津贴、误餐补助)。

8. 只有高新技术企业才可以享受研究开发费的加计扣除。企业所得税法及实施条例、国税发〔2008〕116号文件等文件，没有对享受研究开发费的加计扣除的企业范围做限制，所以不是只有高新技术企业才可以享受研究开发费的加计扣除。

9. 营业外支出都要纳税调增。营业外支出是企业发生的与其日常活动无直接关系的各项损失，包括非流动资产处置损失(有条件扣除)、公益性捐赠支出(有条件有标准扣除)、盘亏损失(有条件扣除)、罚款支出(分类别可扣不可扣)、非货币性资产交换损失、债务重组损失(2种情况一般可扣)等。

10. 小微企业免税政策不免城建税及教育附加。财税〔2014〕122号明确，自2015年1月1日起至2017年12月31日，小微企业月营业额/销售额不超过3万元(含3万元)，季度销售额或营业额不超过9万元(含3万元)的，缴纳义务人，免征教育费附加、地方教育附加、水利建设基金、文化事业建设费;同时工商登记注册之日起3年内，安排残疾人未达到规定比例、在职职工总数20人以下(含20人)的，免征残疾人就业保障金。

11. 有发票才能税前扣除。企业所得税税前扣除需要满足合法的扣除凭证，但合法的扣除凭证不仅仅是发票，如企业内部的工资单、折旧表，还有银行利息单、完税证明、行政事业单位收费收据等，都是合法凭证，都是可以税前扣除合法凭证!但千万别理解不是所有的没有发票都能扣。

12. 营改增后应税服务与货物劳务进项不能混着抵扣。增值税应纳税额=销项税额-进项

税额，没要求应税服务与货物劳务分开各算各的抵扣，只财税(2013)106号特殊规定：原增值税一般纳税人兼有应税服务的，截止到本地区试点实施之日前的增值税期末留抵税额，不得从应税服务的销项税额中抵扣。

13. 企业取得的各项免税收入所对应的各项成本费用不能税前扣除。国税函2010第079号规定，企业取得的各项免税收入所对应的各项成本费用，除另有规定者外，可以在计算企业应纳税所得额时扣除。即各项免税收入所对应的各项成本费用可税前扣除，是不征税收入所对应的各项成本费用不能税前扣除。

14. 发放给员工的采暖费补贴没有税前扣除。根据国税函〔2009〕3号规定，采暖费补贴属于职工福利费支出，工资薪金总额14%的部分准予扣除，也就是说发放给员工的采暖费补贴按照职工福利费支出扣除；列入企业员工工资薪金制度、固定与工资薪金一起发放的采暖费补贴可以作为工资薪金税前扣除。

15. 代扣代缴个税没有手续费。《国家税务总局关于印发的通知》国税发〔1995〕065扣缴义务人按照所扣缴的税款，付给2%的手续费，但由税务机关查出，扣缴义务人补扣的个人所得税税款，不向扣缴义务人支付手续费。也就是说代扣代缴个税也有手续费哦，别忘了！

16. 采用应税所得率方式核定征收企业所得税的，应税收入额是全额收入。采用应税所得率方式核定征收企业所得税的，应税收入额等于收入总额减去不征税收入和免税收入后的余额。用公式表示为：应税收入额=收入总额-不征税收入-免税收入。也就是说不征税收入和免税收入不在核定收入范围内。

17. 消费积分兑换礼品或抽奖代扣代缴个人所得税。财税〔2011〕50号规定，企业对累积消费达到一定额度的个人按消费积分反馈礼品不征收个人所得税。但另规定：企业对累积消费达到一定额度的顾客，给予额外抽奖机会，个人的获奖所得，按照‘偶然所得’项目。即：反馈礼品不征，抽奖所得税征。

18. 亏损企业不可以享受残疾人工资加计扣除。财税〔2009〕70号规定，企业安置残疾人员的，在按照支付给残疾职工工资据实扣除的基础上，可以在计算应纳税所得额时按照支付给残疾职工工资的100%加计扣除。在年度终了汇算清缴时，计算加计扣除。没有说亏损企业不可以享受残疾人工资加计扣除。

19. 企业展厅领用的产品具企业所得税上视同销售。国税函〔2008〕828号：企业发生下列情形的处置资产，除将资产转移至境外以外，由于资产所有权属在形式和实质上均不发生改变，可作为内部处置资产，不视同销售确认收入关资产的计税基础延续计算，展厅领用产品所有权未发生转移，不视同销售。

20. 购话费赠手机缴纳个人所得税？属于财税〔2011〕50号。企业在向个人销售商品(产

品)和提供服务的同时给予赠品,不征收个人所得税。

21. 所有的合同都要贴印花税?《印花税暂行条例实施细则》规定,印花税只对税目税率表中列举的凭证和经财政部确定征税的其他凭证征税。也就是说,印花税的征收范围采用列举的方式,没有列举的凭证,无需贴花。比如招聘合同、审计合同、委托代理合同(凡仅明确代理事项、权限和责任的)等。

企业如何进行销售业务内部控制审计

李三喜

《企业内部控制应用指引第9条——销售业务》第二条规定:“本指引所称销售,是指企业出售商品(或提供劳务)及收取款项等相关活动。”审计界,把销售与收款作为一个业务循环,是指企业从接受顾客订单开始,直到货款收回(或货物退回)为止,所经过的整个业务活动过程。

销售是经营的主要环节,是实现商品价值、增加收入、获取利润的主要途径。由于销售是一种商品交易,涉及到现金与商品的进出,次数频繁,极易产生错弊,使企业遭受损失,因此,必须加强管理和控制。

销售业务内部控制审计,就是对被审计单位销售业务内部控制设计与运行的有效性的审查和评价活动,对促使被审计单位加强销售业务内部控制建设,防范销售业务风险具有重要意义。

企业应当建立对销售业务内部控制的审计制度,明确审计机构或人员的职责权限,定期或不定期地进行检查。内部审计部门或人员应检查销售、收款业务内部控制制度是否健全,各项规定是否得到有效执行。

审计依据

销售业务控制审计依据除了国家关于销售业务管理方面的法律法规,企业制定的销售业务管理制度及其《企业内部控制手册》有关销售业务部分的内容外,还应包括国家、行业协会、被审计单位有关审计方面的规范及标准等。

审计目标

销售业务内部控制审计目标,就是保证销售业务内部控制设计和运行的有效性,促使企业预防和控制销售业务风险,具体包括:(1)证实销售业务管理内部控制是否建立、健全并有效执行。(2)证实各项销售业务业务是否合法、合规等。

审计内容

销售业务内部控制审计内容,因审计主体、审计要求及其审计方式的不同而不同。采用传统的全面审计方式,销售业务内部控制审计是审查和评价销售业务内部控制设计和运行的

有效性两个方面，范围包括销售、收款等业务。采用现代以风险为导向审计方式，审计人员应以销售业务风险为导向，审计已经设计完成的销售业务内部控制及其相关的管理制度是否有效执行，是否有效控制了销售业务风险；已经设计有效的销售业务各控制点的控制措施是否有效实施，是否有效防止了各控制环节的风险；是否根据业务、环境等的变化持续改进销售业务内部控制等。

审计程序

关于销售业务内部控制审计程序，笔者研制的销售业务内部控制审计一般程序包括销售业务内部控制有效性调查、初步评价、风险评估、控制测试、评价缺陷、审计评价、形成意见等。销售业务的审计，通常可以独立于其他业务循环进行，然后随着证据的积累再与其他循环的审计结合起来。

（一）调查了解

调查了解，就是调查了解销售业务内部控制设计和运行的基本情况，是对销售业务内部控制审计实施阶段的首要环节。销售业务调查这项工作是在内部控制审计总体工作的准备阶段的基础上进行的，涉及具体内容很多，也因单位的不同而不同。对销售业务内部控制调查了解的方法有文字叙述法、调查表法、流程图法、控制矩阵法等。这些方法各有其特点，经常综合运用。实际审计工作中，为提高销售业务内部控制审计效率，调查了解工作应同销售业务现场测试工作一并进行，不宜为满足调查而走形式。

（二）初步评价

对销售业务内部控制初步评价，可通过问题调查表和初步评价表进行；反映销售业务初步评价可以结合调查了解程序一起进行，也可独立进行。

（三）风险评估

按照风险导向审计理论，审计人员进行销售业务内部控制审计应当以风险评估为基础，选择拟测试的控制，确定测试所需要收集的证据。销售业务风险评估，就是识别、分析、评价销售业务方面的风险。

从内部控制与风险管理咨询的实践来看，笔者认为，销售业务风险应识别和描述：（1）销售政策和策略不当，市场变化预测不准确，销售渠道管理不当等，可能导致销售不畅、库存积压、经营难以为继。（2）客户信用管理不到位，结算方式选择不当，账款回收不力等，可能导致销售款项不能收回或遭受欺诈。（3）销售过程存在舞弊行为，可能导致企业利益受损。

（四）控制测试

销售业务内部控制测试，就是审计人员现场测试销售业务内部控制设计和运行的有效性。对销售业务内部控制设计有效性测试时，审计人员应当综合运用询问适当人员、观察经

营活动和检查相关文件等程序。对销售业务内部控制运行有效性测试，审计人员应当综合运用询问适当人员、观察经营活动、检查相关文件以及重新执行控制等程序。事实上，审计实践中，审计人员对销售业务内部控制设计有效性和运行有效性是一并进行测试的，测试重点是销售业务关键控制。

（五）评价缺陷

评价销售业务控制缺陷，就是对销售业务内部控制设计和执行有效性方面的缺陷进行分析和评价。对已发现的销售业务内部控制重大缺陷，审计人员应当及时以书面形式与被审计单位进行沟通，核对测试结果和数据，确认销售业务内部控制缺陷事实并在缺陷认定底稿上签章。

（六）审计评价

销售业务内部控制审计评价是销售业务内部控制审计工作的一个重要环节。销售业务内部控制审计评价的方法很多，比较常用的是评分法。

（七）形成意见

销售业务内部控制审计意见，就是对销售业务内部控制有效性的审计结论，是被审计单位内部控制审计意见的一部分。这方面的工作是在前面销售业务内部控制审计工作基础上进行的。

销售未抵扣进项税的资产如何计算增值税

问：我公司2014年购进设备，当时由于增值税专用发票过期导致进项税没有抵扣，现在将设备出售，能否适用增值税简易征收？

答：《财政部 国家税务总局关于部分货物适用增值税低税率和简易办法征收增值税政策的通知》（财税〔2009〕9号）第二条第（一）项规定，纳税人销售自己使用过的物品，按下列政策执行：

1. 一般纳税人销售自己使用过的属于条例第十条规定不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产，按简易办法依4%征收率减半征收增值税。（注：根据《财政部 国家税务总局关于简并增值税征收率政策的通知》（财税〔2014〕57号）文件规定，此条款中“按照简易办法依照4%征收率减半征收增值税”自2014.07.01日起调整为“按照简易办法依照3%征收率减按2%征收增值税”。）

一般纳税人销售自己使用过的其他固定资产，按照《财政部 国家税务总局关于全国实施增值税转型改革若干问题的通知》（财税〔2008〕170号）第四条的规定执行。

根据上述规定，企业销售自己使用过的属于条例第十条规定不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产，可以按照简易计税方法计税，但是贵公司购进车辆按照规定可以抵扣进项税，只是因为贵公司自身原因没有抵扣，不属于按简易办法征收的情形，在处置时应按适用税率

17%缴纳增值税。

房地产开发公司以房屋转换方式补偿给被拆迁户的房屋需要缴纳营业税吗

问：房地产开发公司以房屋转换方式补偿给被拆迁户的房屋需要缴纳营业税吗？

答：根据《国家税务总局关于个人销售拆迁补偿住房征收营业税问题的批复》（国税函〔2007〕768号）规定，房地产开发公司对被拆迁户实行房屋产权调换时，其实质是以不动产所有权为表现形式的经济利益的交换。房地产开发公司将所拥有的不动产所有权转移给了被拆迁户，并获得了相应的经济利益，应按“销售不动产”缴纳营业税。