

福建海峡人才派遣有限责任公司简介

福建海峡人才派遣有限责任公司成立于2004年，是国家级人才市场中国海峡人才市场直属的国有企业，专业从事劳务派遣、人力资源外包、服务（业务）外包、项目合作、人力资源和社会保障事务代理等服务。公司下辖福建海峡企业管理服务有限公司、福州海峡人才服务有限公司两家全资子公司，并在福建省九个设区市及平潭综合实验区设立分公司，建成了覆盖全省的服务网络，形成跨区域服务窗口。

公司研发了领先于业界的信息管理系统，依托中国海峡人才网，实现了派遣公司、用工单位、派遣员工三方通过互联网进行信息沟通和交流。

公司与1000多家国有企事业单位、外商投资企业、民营企业等经济组织建立了稳定的业务合作关系，向金融、保险、制造、物流、销售、通信、烟草、石油、高校、证券、医药、食品等行业累计派遣10多万名员工。

地址：福州市东大路36号福建人才大厦4层

电话：0591-87383120

传真：0591-87675954



华兴会计师

独立 客观 公正

优质 廉洁 高效

09
2015



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

财政部驻福建专员办副专员肖翔一行莅临华兴所调研



财政部驻福建财政监察专员办事处领导莅临华兴所调研



专员办副监察专员、纪检组长肖翔认真询问注册会计师行业面临的新问题



专员办监督检查处处长高举亮随同调研



首席合伙人林宝明详细汇报华兴所情况



专员办领导深入办公室视察了解情况



专员办领导与华兴所领导合影

审计大忙



业务六部在福建海峡人才派遣有限责任公司审计



注册会计师黄艳冰同福建海峡人才派遣有限责任公司财务经理沟通审计事项



业务七部在福州德通金属容器公司审计



注册会计师高磊同福州德通金属容器公司财务经理沟通审计事项



业务八部员工认真整理审计工作底稿



业务八部组织内部业务培训

目 录

关于继续执行小微企业增值税和营业税政策的通知（财税〔2015〕96号）	3
关于继续实施物流企业大宗商品仓储设施用地城镇土地使用税优惠政策的通知（财税〔2015〕98号）	3
关于进一步扩大小型微利企业所得税优惠政策范围的通知（财税〔2015〕99号）	3
关于对化肥恢复征收增值税政策的补充通知（财税〔2015〕97号）	4
关于上市公司股息红利差别化个人所得税政策有关问题的通知（财税〔2015〕101号）	4
关于贯彻落实进一步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61号）	5
税收减免管理办法	6
关于纳税人认定或登记为一般纳税人前进项税额抵扣问题的公告（国家税务总局公告2015年第59号）	9
关于调整住房公积金个人住房贷款购房最低首付款比例的通知（建金〔2015〕128号）	9
关于鼓励上市公司兼并重组、现金分红及回购股份的通知（证监发〔2015〕61号）	10
资产证券化常见会计问题的正解与误解	11
企业挂牌新三板常见财务问题及规范方案	14
可供出售的债务投资和权益投资递延所得税的处理流程	19
免抵退税不得免征和抵扣税额的税务与会计处理差异分析	22
财务人员办理会计结转的七大注意事项	25
固定资产加速折旧递延所得税的会计处理	26
股权转让收到业绩补偿款是否纳税	27
预缴企业所得税 谨防10个申报误区	29
非货币性资产投资个税可分5年缴纳	30
七种情形可延期申报出口退（免）税	32
会计报表的十种操纵方式及审计对策	33

会计原始支出凭证存在的问题及审计对策	35	
出售固定资产增值税如何处理		3 6
土地使用权摊销年限如何确定		3 6
稽查补缴的增值税如何进行账务处理		3 6
公益性捐赠税前扣除的条件是什么		3 7
房企将开发商品房转固定资产, 企业所得税视同销售吗	38	
销售未抵扣进项税资产如何计算增值税	38	
公司为员工投保人寿保险是否缴纳个税		3 8
接受股东划入资产企业所得税如何处理		3 9
财政部驻福建专员办副专员肖翔一行莅临华兴所调研	39	
与企业所得税纳税申报相关的不同期间界定	39	

关于继续执行小微企业增值税和营业税政策的通知

财税〔2015〕96号

为继续支持小微企业发展、推动创业就业, 经国务院批准, 《财政部 国家税务总局关于进一步支持小微企业增值税和营业税政策的通知》(财税〔2014〕71号) 规定的增值税和营业税政策继续执行至2017年12月31日。

财政部 国家税务总局

2015年8月27日

关于继续实施物流企业大宗商品仓储设施用地城镇土地使用税优惠政策的通知

财税〔2015〕98号

为进一步促进物流业健康发展, 经国务院批准, 现就物流企业大宗商品仓储设施用地城镇土地使用税政策通知如下:

一、自2015年1月1日起至2016年12月31日止, 对物流企业自有的(包括自用和出租)大宗商品仓储设施用地, 减按所属土地等级适用税额标准的50%计征城镇土地使用税。

二、本通知所称物流企业, 是指至少从事仓储或运输一种经营业务, 为工农业生产、流通、进出口和居民生活提供仓储、配送等第三方物流服务, 实行独立核算、独立承担民事责任, 并在工商部门注册登记为物流、仓储或运输的专业物流企业。

三、本通知所称大宗商品仓储设施, 是指同一仓储设施占地面积在6 000平方米及以上, 且主要储存粮食、棉花、油料、糖料、蔬菜、水果、肉类、水产品、化肥、农药、种子、饲料等农产品和农业生产资料, 煤炭、焦炭、矿砂、非金属矿产品、原油、成品油、化工原料、木材、橡胶、纸浆及纸制品、钢材、水泥、有色金属、建材、塑料、纺织原料等矿产品和工业原材料的仓储设施。

仓储设施用地, 包括仓库库区内的各类仓房(含配送中心)、油罐(池)、货场、晒场(堆场)、罩棚等储存设施和铁路专用线、码头、道路、装卸搬运区域等物流作业配套设施的用地。

四、物流企业的办公、生活区用地及其他非直接从事大宗商品仓储的用地, 不属于本通知规定的

优惠范围，应按规定征收城镇土地使用税。

五、非物流企业的内部仓库，不属于本通知规定的优惠范围，应按规定征收城镇土地使用税。

六、本通知印发之日前已征的应予减免的税款，在纳税人以后应缴税款中抵减或者予以退还。

七、符合上述减税条件的物流企业需持相关材料向主管税务机关办理备案手续。

财政部 国家税务总局

2015年8月31日

关于进一步扩大小型微利企业所得税 优惠政策范围的通知

财税〔2015〕99号

为进一步发挥小型微利企业在推动经济发展、促进社会就业等方面的积极作用，经国务院批准，现就小型微利企业所得税政策通知如下：

一、自2015年10月1日起至2017年12月31日，对年应纳税所得额在20万元到30万元（含30万元）之间的小型微利企业，其所得减按50%计入应纳税所得额，按20%的税率缴纳企业所得税。

前款所称小型微利企业，是指符合《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例规定的小型微利企业。

二、为做好小型微利企业税收优惠政策的衔接，进一步便利核算，对本通知规定的小型微利企业，其2015年10月1日至2015年12月31日间的所得，按照2015年10月1日后的经营月份数占其2015年度经营月份数的比例计算。

三、《财政部 国家税务总局关于小型微利企业所得税优惠政策的通知》（财税〔2015〕34号）继续执行。

四、各级财政、税务部门要严格按照本通知的规定，做好小型微利企业所得税优惠政策的宣传辅导工作，确保优惠政策落实到位。

财政部 国家税务总局

2015年9月2日

关于对化肥恢复征收增值税政策的补充通知

财税〔2015〕97号

为解决化肥恢复征收增值税以前库存化肥的增值税问题，现就《财政部 海关总署 国家税务总局关于对化肥恢复征收增值税政策的通知》（财税〔2015〕90号）补充通知如下：

一、自2015年9月1日起至2016年6月30日，对增值税一般纳税人销售的库存化肥，允许选择按照简易计税方法依照3%征收率征收增值税。

二、化肥属于取消出口退（免）税的货物，仍按照《财政部 国家税务总局关于出口货物劳务增值税和消费税政策的通知》（财税〔2012〕39号）规定，其出口视同内销征收增值税。出口日期，以出口货物报关单（出口退税专用）上注明的出口日期为准。

出口的库存化肥，适用本通知第一条的规定。

三、纳税人应当单独核算库存化肥的销售额，未单独核算的，不得适用简易计税方法。

四、本通知所称的库存化肥，是指纳税人2015年8月31日前生产或购进的尚未销售的化肥。

五、《财政部 国家税务总局关于农民专业合作社有关税收政策的通知》（财税〔2008〕81号）第三条关于“化

肥”的规定自2015年9月1日起停止执行。

财政部 国家税务总局

2015年8月28日

关于上市公司股息红利差别化个人所得税 政策有关问题的通知

财税〔2015〕101号

经国务院批准，现就上市公司股息红利差别化个人所得税政策等有关问题通知如下：

一、个人从公开发行和转让市场取得的上市公司股票，持股期限超过1年的，股息红利所得暂免征收个人所得税。

个人从公开发行和转让市场取得的上市公司股票，持股期限在1个月以内（含1个月）的，其股息红利所得全额计入应纳税所得额；持股期限在1个月以上至1年（含1年）的，暂减按50%计入应纳税所得额；上述所得统一适用20%的税率计征个人所得税。

二、上市公司派发股息红利时，对个人持股1年以内（含1年）的，上市公司暂不扣缴个人所得税；待个人转让股票时，证券登记结算公司根据其持股期限计算应纳税额，由证券公司等股份托管机构从个人资金账户中扣收并划付证券登记结算公司，证券登记结算公司应于次月5个工作日内划付上市公司，上市公司在收到税款当月的法定申报期内向主管税务机关申报缴纳。

三、上市公司股息红利差别化个人所得税政策其他有关操作事项，按照《财政部 国家税务总局 证监会关于实施上市公司股息红利差别化个人所得税政策有关问题的通知》（财税〔2012〕85号）的相关规定执行。

四、全国中小企业股份转让系统挂牌公司股息红利差别化个人所得税政策，按照本通知规定执行。其他有关操作事项，按照《财政部国家税务总局 证监会关于实施全国中小企业股份转让系统挂牌公司股息红利差别化个人所得税政策有关问题的通知》（财税〔2014〕48号）的相关规定执行。

五、本通知自2015年9月8日起施行。

上市公司派发股息红利，股权登记日在2015年9月8日之后的，股息红利所得按照本通知的规定执行。本通知实施之日个人投资者证券账户已持有的上市公司股票，其持股时间自取得之日起计算。

财政部 国家税务总局 证监会

2015年9月7日

关于贯彻落实进一步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61号

为支持小型微利企业发展，贯彻落实国务院第102次常务会议决定，根据《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称企业所得税法）及其实施条例、《财政部 国家税务总局关于进一步扩大小型微利企业所得税优惠政策范围的通知》（财税〔2015〕99号）等规定，现就进一步扩大小型微利企业减半征收企业所得税优惠政策范围有关实施问题公告如下：

一、自2015年10月1日至2017年12月31日，符合规定条件的小型微利企业，无论采取查账征收还是核定征收方式，均可以享受财税〔2015〕99号文件规定的小型微利企业所得税优惠政策（以下简称减半征税政策）。

二、符合规定条件的小型微利企业自行申报享受减半征税政策。汇算清缴时，小型微利企业通过填报企业所得税年度纳税申报表中“资产总额、从业人数、所属行业、国家限制和禁止行业”等栏次履行备案手续。

三、企业预缴时享受小型微利企业所得税优惠政策，按照以下规定执行：

（一）查账征收企业。上一纳税年度符合小型微利企业条件的，分别按照以下情况处理：

1. 按照实际利润预缴企业所得税的，预缴时累计实际利润不超过30万元（含，下同）的，可以享受减半征税政策；

2. 按照上一纳税年度应纳税所得额平均额预缴企业所得税的，预缴时可以享受减半征税政策。

（二）定率征收企业。上一纳税年度符合小型微利企业条件，预缴时累计应纳税所得额不超过30万元的，可以享受减半征税政策。

（三）定额征收企业。根据优惠政策规定需要调减定额的，由主管税务机关按照程序调整，依照原办法征收。

（四）上一纳税年度不符合小型微利企业条件的企业。预缴时预计当年符合小型微利企业条件的，可以享受减半征税政策。

（五）本年度新成立小型微利企业，预缴时累计实际利润或应纳税所得额不超过30万元的，可以享受减半征税政策。

四、企业预缴时享受了减半征税政策，但汇算清缴时不符合规定条件的，应当按照规定补缴税款。

五、小型微利企业2015年第4季度预缴和2015年度汇算清缴的新老政策衔接问题，按以下规定处理：

（一）下列两种情形，全额适用减半征税政策：

1. 全年累计利润或应纳税所得额不超过20万元（含）的小型微利企业；

2. 2015年10月1日（含，下同）之后成立，全年累计利润或应纳税所得额不超过30万元的小型微利企业。

（二）2015年10月1日之前成立，全年累计利润或应纳税所得额大于20万元但不超过30万元的小型微利企业，分段计算2015年10月1日之前和10月1日之后的利润或应纳税所得额，并按照以下规定处理：

1. 10月1日之前的利润或应纳税所得额适用企业所得税法第二十八条规定的减按20%的税率征收企业所得税的优惠政策（简称减低税率政策）；10月1日之后的利润或应纳税所得额适用减半征税政策。

2. 根据财税〔2015〕99号文件规定，小型微利企业2015年10月1日至2015年12月31日期间的利润或应纳税所得额，按照2015年10月1日之后的经营月份数占其2015年度经营月份数的比例计算确定。计算公式如下：

10月1日至12月31日利润额或应纳税所得额=全年累计实际利润或应纳税所得额×（2015年10月1日之后经营月份数÷2015年度经营月份数）

3. 2015年度新成立企业的起始经营月份，按照税务登记日期所在月份计算。

六、本公告自2015年10月1日起施行。

国家税务总局

2015年9月10日

税收减免管理办法

国家税务总局

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

第一章 总 则

第一条 为了规范和加强减免税管理工作，根据《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称税收征管法）及其实施细则和有关税收法律、法规对减免税的规定，制定本办法。

第二条 本办法所称的减免税是指国家对特定纳税人或征税对象，给予减轻或者免除税收负担的一种税收优惠措施，包括税基式减免、税率式减免和税额式减免三类。不包括出口退税和财政部门办理的减免税。

第三条 各级税务机关应当遵循依法、公开、公正、高效、便利的原则，规范减免税管理，及时受理和核准纳税人申请的减免税事项。

第四条 减免税分为核准类减免税和备案类减免税。核准类减免税是指法律、法规规定应由税务机关核准的减免税项目；

备案类减免税是指不需要税务机关核准的减免税项目。

第五条 纳税人享受核准类减免税，应当提交核准材料，提出申请，经依法具有批准权限的税务机关按本办法规定核准确认后执行。未按规定申请或虽申请但未经有批准权限的税务机关核准确认的，纳税人不得享受减免税。纳税人享受备案类减免税，应当具备相应的减免税资质，并履行规定的备案手续。

第六条 纳税人依法可以享受减免税待遇，但是未享受而多缴税款的，纳税人可以在税收征管法规定的期限内申请减免税，要求退还多缴的税款。

第七条 纳税人实际经营情况不符合减免税规定条件的或者采用欺骗手段获取减免税的、享受减免税条件发生变化未及时向税务机关报告的，以及未按照本办法规定履行相关程序自行减免税的，税务机关依照税收征管法有关规定予以处理。

第二章 核准类减免税的申报和核准实施

第八条 纳税人申请核准类减免税的，应当在政策规定的减免税期限内，向税务机关提出书面申请，并按要求报送相应的材料。

纳税人对报送材料的真实性和合法性承担责任。

第九条 税务机关对纳税人提出的减免税申请，应当根据以下情况分别作出处理：

- （一）申请的减免税项目，依法不需要由税务机关核准后执行的，应当即时告知纳税人不受理；
- （二）申请的减免税材料存在错误的，应当告知并允许纳税人更正；
- （三）申请的减免税材料不齐全或者不符合法定形式的，应当场一次性书面告知纳税人；
- （四）申请的减免税材料齐全、符合法定形式的，或者纳税人按照税务机关的要求提交全部补正减免税材料的，应当受理纳税人的申请。

第十条 税务机关受理或者不予受理减免税申请，应当出具加盖本机关专用印章和注明日期的书面凭证。

第十一条 减免税的审核是对纳税人提供材料与减免税法定条件的相关性进行审核，不改变纳税人真实申报责任。

第十二条 减免税申请符合法定条件、标准的，税务机关应当在规定的期限内作出准予减免税的书面决定。依法不予减免税的，应当说明理由，并告知纳税人享有依法申请行政复议以及提起行政诉讼的权利。

第十三条 纳税人在减免税书面核准决定未下达之前应按规定进行纳税申报。纳税人在减免税书面核准决定下达之后，所享受的减免税应当进行申报。纳税人享受减免税的情形发生变化时，应当及时向税务机关报告，税务机关对纳税人的减免税资质进行重新审核。

第三章 备案类减免税的申报和备案实施

第十四条 备案类减免税的实施可以按照减轻纳税人负担、方便税收征管的原则，要求纳税人在首次享受减免税的申报阶段在纳税申报表中附列或附送材料进行备案，也可以要求纳税人在申报征期后的其他规定期限内提交报备资料进行备案。

第十五条 纳税人随纳税申报表提交附送材料或报备材料进行备案的，应当在税务机关规定的减免税期限内，报送以下资料：

- （一）列明减免税的项目、依据、范围、期限等；
- （二）减免税依据的相关法律、法规规定要求报送的材料。纳税人对报送材料的真实性和合法性承担责任。

第十六条 税务机关对纳税人提请的减免税备案，应当根据以下情况分别作出处理：

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

第十七条 税务机关受理或者不予受理减免税备案，应当出具加盖本机关专用印章和注明日期的书面凭证。

第十八条 备案类减免税的审核是对纳税人提供资料完整性的审核，不改变纳税人真实申报责任。

第十九条 税务机关对备案材料进行收集、录入，纳税人在符合减免税资质条件期间，备案材料一次性报备，在政策存续期可一直享受。

第二十条 纳税人享受备案类减免税的，应当按规定进行纳税申报。纳税人享受减免税到期的，应当停止享受减免税，按照规定进行纳税申报。纳税人享受减免税的情形发生变化时，应当及时向税务机关报告。

第四章 减免税的监督管理

第二十一条 税务机关应当结合税收风险管理，将享受减免税的纳税人履行纳税义务情况纳入风险管理，加强监督检查，主要包括：

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

- (二) 纳税人享受核准类减免税的条件发生变化时，是否根据变化情况经税务机关重新审查后办理减免税；
- (三) 纳税人是否存在编造虚假计税依据骗取减免税的行为；
- (四) 减免税税款有规定用途的，纳税人是否按照规定用途使用减免税款；
- (五) 减免税有规定减免期限的，是否到期停止享受税收减免；
- (六) 是否存在纳税人应经而未经税务机关批准自行享受减免税的情况；
- (七) 已享受减免税是否按时申报。

第二十二條 纳税人享受核准类或备案类减免税的，对符合政策规定条件的材料有留存备查的义务。纳税人在税务机关后续管理中不能提供相关印证材料的，不得继续享受税收减免，追缴已享受的减免税款，并依照税收征管法的有关规定处理。税务机关在纳税人首次减免税备案或者变更减免税备案后，应及时开展后续管理工作，对纳税人减免税政策适用的准确性进行审核。对政策适用错误的告知纳税人变更备案，对不应当享受减免税的，追缴已享受的减免税款，并依照税收征管法的有关规定处理。

第二十三條 税务机关应当将减免税核准和备案工作纳入岗位责任制考核体系中，建立税收行政执法责任追究制度：

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

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

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

第二十四條 税务机关需要对纳税人提交的减免税材料内容进行实地核实的，应当指派2名以上工作人员按照规定程序进行实地核查，并将核查情况记录在案。上级税务机关对减免税实地核查工作量大、耗时长，可委托企业所在地的区县税务机关具体组织实施。因税务机关的责任批准或者核实错误，造成企业未缴或少缴税款，依照税收征管法的有关规定处理。税务机关越权减免税的，除依照税收征管法规定撤销其擅自作出的决定外，补征应征未征税款，并由上级机关追究直接负责的主管人员和其他直接责任人员的行政责任；构成犯罪的，依法追究刑事责任。

第二十五條 税务机关应对享受减免税企业的实际经营情况进行事后监督检查。检查中，发现有关专业技术或经济鉴证部门认定失误的，应及时与有关认定部门协调沟通，提请纠正后，及时取消有关纳税人的优惠资格，督促追究有关责任人的法律责任。有关部门非法提供证明，导致未缴、少缴税款的，依照税收征管法的有关规定处理。

第五章 附 则

第二十六條 单个税种的减免税核准备案管理制度，依据本办法另行制定。

第二十七條 各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局、地方税务局可根据本办法制定具体实施办法。

第二十八條 本办法自2015年8月1日起施行。《税收减免税管理办法（试行）》（国税发〔2005〕129号印发）同时废止。

税收减免管理办法解读

国家税务总局办公厅

为贯彻落实国务院转变职能、简政放权、放管结合的要求，适应深化行政审批制度改革的新形势，近日，国家税务总局修订并发布《税收减免管理办法》，进一步细化备案管理，简化办事程序，备案类减免税均采取一次性备案，减轻纳税人办税负担。同时，转变管理方式，加强事中事后监管，更加注重对减免税风险管理的动态监测和应对。税务总局征管和科技发展司有关负责人介绍，随着行政审批制度改革的进一步深化，大部分税收减免由审批制改为备案制，税务总局2005年发布的《税收减免管理办法（试行）》已无法满足税收工作的实际需求。为进一步规范和加强减免税管理工作，税务总局对原办法进行了修订。

新办法全面阐述了备案类减免税的具体实施要求，为纳税人办税提供了有针对性的指导。纳税人可以在首次享受减免税的申报阶段在纳税申报表中附列或附送材料进行备案，也可以在申报征期后的其他规定期限内提交报备资料进行备案。备案类减免税均采取一次性备案，进一步减轻纳税人办税负担。办法还简化了办事程序，全面简化和压缩了审批类减免税的申请范围和流程，凡是属于审批类减免事项，必须由法律法规明确授权许可。“特别值得关注的是，老《办法》是以税务机关前置审查为主的静态监管机制，新《办法》则体现了税务机关由事前监管向事中、事后监管转变的思路。”这有利于明确纳税人和税务机关的责任边界，还权利和责任于纳税人。税务部门也将有更多精力加强事中事后监管，更加注重对减免税风险管理的动态监测、识别、评价和应对，在方便纳税人的同时，提高税收征管效率，防范税收风险。

纳税人执行《税收减免管理办法》 注意事项

中国税务报

纳税人按照43号公告要求办理税收减免时应当注意以下事项:

43号公告适用范围只包括税基式减免、税率式减免和税额式减免三种税收优惠, 不包括出口退税和财政部门办理的税收优惠, 如资源综合利用企业即征即退等财政返还类、财政补助类优惠项目。43号公告规定减免税分为核准类和备案类, 两类减免税的办理程序和开始享受减免税的时间不同。对于备案类减免税, 纳税人可以在申报纳税时享受减免税的同时在纳税申报表中附列材料或附送材料向税务机关备案, 也可以在申报征期后提交报备资料, 如果纳税人符合减免税条件, 在政策存续期间可以一直享受减免税; 对于核准类减免税, 纳税人必须先报送减免税申请材料, 待税务机关受理并核准后, 才可以享受减免税, 且税务机关在纳税人享受减免税情形变化后可以重新审核。43号公告规定加强对享受减免税纳税人的检查, 一是对纳税人申报材料、计税依据的真实性和减免税条件是否发生变化进行监督检查; 二是对纳税人的实际经营情况是否符合减免税条件和是否按照规定期限和规定用途享受减免税进行监督检查; 三是对有关专业技术或经济鉴证部门认定的正确性进行监督检查。检查中如果发现企业违规享受减免税, 税务机关将取消纳税人的优惠资格, 追缴税款、滞纳金并追究纳税人法律责任。43号公告规定纳税人享受减免税, 对符合政策规定条件的材料有留存备查的义务, 如享受高新技术企业税收优惠的企业应当保留高新技术证书及申请认定相关资料。如果纳税人在税务机关后续管理中不能提供相关印证材料的, 税务机关将取消纳税人享受税收减免的待遇, 纳税人也不得以已经向税务机关提交审核或备案资料为理由为自己无法提供印证材料开脱。

关于纳税人认定或登记为一般纳税人前 进项税额抵扣问题的公告

国家税务总局公告2015年第59号

现将纳税人认定或登记为一般纳税人前进项税额抵扣问题公告如下:

一、纳税人自办理税务登记至认定或登记为一般纳税人期间, 未取得生产经营收入, 未按照销售额和征收率简易计算应纳税额申报缴纳增值税的, 其在此期间取得的增值税扣税凭证, 可以在认定或登记为一般纳税人后抵扣进项税额。

二、上述增值税扣税凭证按照现行规定无法办理认证或者稽核比对的, 按照以下规定处理:

(一) 购买方纳税人取得的增值税专用发票, 按照《国家税务总局关于推行增值税发票系统升级版有关问题的公告》(国家税务总局公告2014年第73号)规定的程序, 由销售方纳税人开具红字增值税专用发票后重新开具蓝字增值税专用发票。

购买方纳税人按照国家税务总局公告2014年第73号规定填开《开具红字增值税专用发票信息表》或《开具红字货物运输业增值税专用发票信息表》时, 选择“所购货物或劳务、服务不属于增值税扣税项目范围”或“所购服务不属于增值税扣税项目范围”。

(二) 纳税人取得的海关进口增值税专用缴款书, 按照《国家税务总局关于逾期增值税扣税凭证抵扣问题的公告》(国家税务总局公告2011年第50号)规定的程序, 经国家税务总局稽核比对相符后抵扣进项税额。

三、本公告自发布之日起施行。此前未处理的事项, 按照本公告规定执行。

国家税务总局

2015年8月19日

关于调整住房公积金个人住房贷款购房 最低首付款比例的通知

建金〔2015〕128号

为进一步完善住房公积金个人住房贷款政策, 支持缴存职工合理住房需求, 对拥有1套住房并已结清相应购房贷款的居民家庭, 为改善居住条件再次申请住房公积金委托贷款购买住房的, 最低首付款比例由30%降低至20%。北京、上海、广州、深圳可在国家统一政策基础上, 结合本地实际, 自主决定申请住房公积金委托贷款购买第二套住房的

最低首付款比例。

本通知自2015年9月1日起执行。

中华人民共和国住房和城乡建设部

中华人民共和国财政部

中国人民银行

2015年8月27日

关于鼓励上市公司兼并重组、现金分红及 回购股份的通知

证监发〔2015〕61号

为进一步提高上市公司质量，建立健全投资者回报机制，提升上市公司投资价值，促进结构调整和资本市场稳定健康发展，现就有关事项通知如下：

一、大力推进上市公司兼并重组

1. 大力推进兼并重组市场化改革。全面梳理上市公司兼并重组涉及的审批事项，进一步简政放权，扩大取消审批的范围。优化兼并重组市场化定价机制，增强并购交易的灵活性。

2. 进一步简化行政审批程序，优化审核流程。完善上市公司兼并重组分类审核制度，对市场化、规范化程度高的并购交易实施快速审核，提高并购效率。

3. 鼓励上市公司兼并重组支付工具和融资方式创新。推出上市公司定向可转债。鼓励证券公司、资产管理公司、股权投资基金以及产业投资基金等参与上市公司兼并重组，并按规定向企业提供多种形式的融资支持，探索融资新模式。

4. 鼓励国有控股上市公司依托资本市场加强资源整合，调整优化产业布局结构，提高发展质量和效益。有条件的国有股东及其控股上市公司要通过注资等方式，提高可持续发展能力。支持符合条件的国有控股上市公司通过内部业务整合，提升企业整体价值。

5. 加大金融支持力度。推动商业银行积极稳妥开展并购贷款业务，扩大贷款规模，合理确定贷款期限。鼓励商业银行对兼并重组后的上市公司实行综合授信。通过并购贷款、境内外银团贷款等方式支持上市公司实行跨国并购。

6. 各有关部门要加强对上市公司兼并重组的监管，进一步完善信息披露制度，采取有效措施依法打击和防范兼并重组过程中的内幕交易、利益输送等违法违规行为。

二、积极鼓励上市公司现金分红

7. 上市公司应建立健全现金分红制度，保持现金分红政策的一致性、合理性和稳定性，并在章程中明确现金分红相对于股票股利在利润分配方式中的优先顺序。具备现金分红条件的，应当采用现金分红进行利润分配。

8. 鼓励上市公司结合本公司所处行业特点、发展阶段和盈利水平，增加现金分红在利润分配中的占比，具备分红条件的，鼓励实施中期分红。

9. 完善鼓励长期持有上市公司股票的税收政策，降低上市公司现金分红成本，提高长期投资收益回报。

10. 加大对上市公司现金分红信息披露的监管力度，加强联合执法检查。

三、大力支持上市公司回购股份

11. 上市公司股票价格低于每股净资产，或者市盈率或市净率低于同行业上市公司平均水平达到预设幅度的，可以主动回购本公司股份。支持上市公司通过发行优先股、债券等多种方式，为回购本公司股份筹集资金。

12. 国有控股上市公司出现上述情形时，鼓励其控股股东、实际控制人结合自身状况，积极增持上市公司股份，推动上市公司回购本公司股份，有能力的，可以在资金方面提供必要支持。

13. 上市公司回购股份应当遵守《公司法》等法律法规，并依法履行内部决策程序和信息披露义务。上市公司

的董事、监事和高级管理人员在回购股份活动中，应当诚实守信、勤勉尽责。

四、在上市公司实施兼并重组、现金分红及回购股份活动中，各相关部门应当按照便利企业的原则，给予积极引导、支持，并依法合规做好监督工作。

五、本通知自发布之日起施行。

证监会 财政部 国资委 银监会

2015年8月31日

资产证券化常见会计问题的正解和误解

范勋

出表，还是不出表，这是一个问题。

通常，会计结果仅仅是被动地反映经济现实，但在资产证券化领域，会计结果却在主动地驱动结构化交易的发展和演变。道理很简单，如果不能实现相关资产的会计出表，或许不少证券化交易当初便不会发生。

从结果上说，出表与否，不仅关系到资产负债表上的偿债指标，也关系到利润表上的业绩指标。以证券化一组外币计价的短期应收账款为例，由于应收账款的日常核算不要求考虑预期（但尚未发生的）违约损失、货币时间价值以及远期汇率升贴水，假设允许出表，这些先前在会计准则下安然“隐藏”的项目或将转化为资产处置损益，更不必说发起人在证券化过程中自留的权益、提供的其他信用增级措施、外币及利率互换合约（如有）等项目需要作为单独的资产或负债考虑，其中部分项目还可能按照公允价值计量，由此增加了利润表上的波动。一言以蔽之，先前的一系列“会计幻觉”将由于出表而被打回原形；反之，假设无法出表，则往往视同抵押借款进行核算，除增加借款及利息支出外，一切依旧波澜不惊。

长期以来，实务中存在一个有趣的现象——尽管大家共同奉行“实质重于形式”这一基本原则，但在具体问题上仍可能得出不同的结论——某些情形下，发起人按照经济常识认为能够出表，但根据会计的准则规定却不必出表、不能出表，或者至少不能全部出表（当然，不排除在另外一些情形下出现相反的结果）。

由此可见，不少人对于“（会计意义上的）实质重于形式”仍缺乏深入了解，甚至存在误解。本文将择要归纳成“四个没有”，希望能够对读者有所帮助。

关键词一：没有“资产”的资产证券化

大家都知道华尔街的名言，“如果你有一个稳定的现金流，就将它证券化”。但这里为什么只说“证券化”，而没说“资产证券化”呢？原因或许在于，不少常见的证券化对象（“基础资产”）并不构成“（会计意义上的）资产”。

例如，对于“收费权”证券化（包括高速公路证券化车辆通行费收入、水电站证券化发电收入、主题公园证券化门票收入等），从会计的角度说，证券化对象是实现于未来期间的营业收入，尽管代表了一项经济利益，但毕竟尚未转化为合同收款权，因此不构成“（会计意义上的）资产”。

又如，对于不动产租金证券化，尽管不可撤销的租约通常表明发起人拥有合同收款权，但按照会计准则的规定，除非该租赁交易被归类为“融资租赁”，否则也不构成“（会计意义上的）资产”。

以上种种情形下，既然没有入表，自然也就谈不上出表，故由发起人比照抵押借款进行会计处理。原理类似于禅宗所说的，“本来无一物，何处惹尘埃”。

关键词二：没有“转移”的金融资产转移

实务中存在不少对“实质重于形式”原则的过度解读，其中之一就是将其片面理解为“只重实质（风险和报酬），不重形式（法律形式）”。但事实上，按照金融资产终止确认法则，两者之间相互依赖，缺一不可，进一步说，如果没有完成“形式上的转移”，即便实现了“实质上的转移”，也同样无法出表。

2008年全球金融危机期间，有一种被称为“合成债务抵押凭证”的信贷资产证券化形式曾经广受瞩目。该类证券化结构的特征是，发起人设立按照自动导航原则运作的特殊目的载体（“SPV”），与其就特定贷款组合签订信

用风险掉期合约（CDS），SPV同时向不特定投资者发行资产支持证券进行融资，并将募集资金全部购买剩余期限与信用风险掉期合约相匹配的高信用等级、高流动性债券（如国债），一旦特定贷款组合发生坏账损失，SPV将立即出售所持债券，并将回收款项用于履行上述信用风险掉期合约。由于上述证券化结构并不要求将基础资产的所有权或现金流量转移给SPV，即使通过信用衍生工具转移了贷款所有权上的风险和报酬，也无法实现会计出表。

另一方面，尽管转移的形式非常必要，却不一定要求构成“（破产隔离意义上的）真实出售”，后者在更大程度上是一个法律问题而不是会计问题。原因在于，即使发起人未能转移金融资产的所有权（如通知债务人），或者将金融资产的所有权转让给可能不满足破产隔离要求的载体（信托计划以外载体的法律效力尚待观察），根据金融资产终止确认法则，仍可能通过以下两种途径之一来实现“（会计意义上的）转移”，一是“转移收取现金流量的权利”，二是“现金流量过手安排”。其中，现金流量过手安排要求同时满足“不垫款”、“不挪用”和“不延误”三大条件。

资产证券化中，发起人可能不希望债务人（顾客）知晓债权被转移的事实，或者力图避免金融资产所有权转移和抵押物登记等麻烦，故往往采用“代持所有权+权利完善”之类安排。某些情形下，发起人将金融资产转让给不需要合并的SPV，代表SPV持有金融资产的所有权，并将实际收取的款项及时转付给SPV，同时约定，一旦债务人或发起人出现违约事项，发起人必须立即向SPV转移相关金融资产的所有权（即“权利完善”）。对于上述安排能否满足出表的形式要求，实务中存在不同的观点，其中一种观点认为，参考国际会计准则理事会早先的讨论，除非发起人转移了金融资产的“某一不成比例的份额（如最先收回的90%）”，否则通常可以视作发起人转移了收取金融资产现金流量的权利（仅仅是在权利完善之前无法对抗第三方）。另一种观点则认为，在权利完善之前，SPV不具备（以自己的名义）直接向债务人主张权利的能力，故不能认为发起人转移了收取现金流量的权利，因此，能否满足现金流量过手安排的要求便成为基础资产出表的关键。不过，后一种观点可能在实务中遭遇一个技术性挑战——即使发起人仅承担了金额极其有限的差额支付义务或财务担保（这在资产证券化中并不鲜见），也可能由于未能满足现金流量过手安排的“不垫款”条件而导致无法出表。

另外，应收账款、信用卡或小额贷款证券化中普遍采用的“循环购买结构”可能构成出表的障碍。所谓“循环购买结构”是指，由于基础资产的平均回收期限较短，相关方约定不将收回的投资本金立即分配给投资者，而是由SPV再投资于发起人的同类资产以维持资产池的规模不变，如此循环往复，直至临近资产支持证券的到期日为止。在此情形下，倘若发起人因自留大部分次级权益等原因而需要合并SPV，很可能导致基础资产在发起人集团的合并财务报表层面上无法出表，主要原因在于，合并抵销发起人与SPV之间的内部交易后，“（会计意义上的）转移”仅可能透过资产支持证券以现金流量过手的形式发生在SPV与投资者之间，然而，由于发起人集团未能将收回的投资本金及时分配给投资者，故无法满足现金流量过手安排的“不延误”条件，因此仍不能出表。这里需要注意的是，合并SPV并不必然导致基础资产不能出表，仅仅是扩大了报告主体并相应改变了出表的技术路线而已，上例中，出表失败的原因并不在于合并SPV本身，而在于循环购买结构所固有的再投资安排的阻碍，反之，传统的“摊还过手结构”中便不存在同类问题。此外，自留大部分次级权益也不一定意味着无法满足风险和报酬转移的要求，能否满足转移的实质要求也就变得无关紧要了。

总之，形式不是万能的，但没有形式是万万不能的。

关键词三：没有“变动”的未来现金流量变动

在资产证券化实务中，出于控制资金成本等原因，发起人往往通过差额支付义务、财务担保或自留次级权益等方式为资产支持证券提供信用增级，这究竟会在多大程度上影响到有关“实质（风险和报酬）”的分析呢？

关于风险和报酬分析的一个典型误解是，发起人应当比较转移前后该金融资产使其面临的“最大风险敞口”。但事实上，按照金融资产终止确认法则，发起人应当比较转移前后该金融资产未来现金流量净现值及时间分布的变动使其面临的风险敞口（实务中通常以“标准差”等指标衡量）。

不难发现，相对于重大且罕见的“黑天鹅事件”，会计准则要求发起人更加关注合理且可能的“较大概率事件”。

举例而言，发起人将一组金融资产真实出售给SPV，作为信用增级措施，发起人按照被转移资产金额的5%提供

“限额财务担保（即限额以内的实际损失由发起人承担，实际损失超过担保限额的部分由SPV及其投资者承担）”，按照历史经验和未来现金流预测，该组资产的预期坏账率显著集中于0—5%区间。

这意味着，尽管发起人可能遭受的最大损失金额下降了95%之多，但在转移前后其所面临的未来现金流量变动却可能是没有变动或者较少“变动”的，也就是说，发起人保留了被转移金融资产所有权上的大部分“（会计意义上的）风险和报酬”，这不能不说是一个非常严格的限制。

由此，引出关于风险和报酬分析的下一个典型误解——如果发起人保留了被转移金融资产所有权上的大部分风险和报酬，则无法实现出表——但事实上，按照金融资产终止确认法则，只有当发起人保留了被转移资产所有权上几乎所有的风险和报酬时，才完全无法出表，而在其他情形下，仍可能实现某种程度的出表。

其中，当发起人既未转移也未保留几乎所有的风险和报酬但未放弃对基础资产的控制时（资产证券化中往往如此），会计准则要求按照“继续涉入所转移资产的程度”确认有关金融资产。

举例而言，如果该继续涉入产生于一项限额财务担保，发起人通常按照担保限额确认继续涉入形成的有关金融资产，这就是说，假设该担保限额占被转移资产的比例较低（例如5%），发起人仍可能实现较大程度的资产出表。

那么问题来了，我们应当如何理解“几乎所有”呢？

由于国内和国际会计准则均没有明确规定，国际会计界在相关讨论中倾向于将“几乎所有”理解为“90%左右”，也有一些会计师本着更加谨慎的态度倾向采用略低的比例。

从技术上说，这个比例越高，越有可能达成出表的结论。借用一句圣经故事的名言，“上帝关起一扇门，又打开一扇窗”。

关键词四：没有控制的“控制”

上一节中提到，假设发起人既未转移也未保留几乎所有的风险和报酬但未放弃对基础资产的控制，会计准则要求按照继续涉入法处理。那么，如果发起人同时放弃了对基础资产的控制又会出现什么结果呢？会计准则提供的答案非常明确——完全出表！

可能有好奇的读者会追问，资产证券化后，通常发起人不再有能力自由地处置基础资产，参考合并财务报表准则中有关“控制”的概念，难道不应认为发起人已经失去对基础资产的控制吗？！——这就是关于“控制”要求的典型误解。

事实上，根据金融资产终止确认法则，判断发起人（转出方）是否放弃了控制，应当关注转入方能否自由地处置所转移资产，即转入方能够单独出售资产且没有额外条件对此出售加以限制。

大家发现问题没有？金融资产终止确认法则所遵循的逻辑是这样的——只有证明“你控制”，才能推导出“我放弃了控制”，反之，如果不能证明“你控制”，即使“我实质上放弃了控制”，也不能得到“我放弃了控制”的结论。

在资产证券化实务中，通常SPV及其投资者等转入方同样无权单独出售基础资产。

退一步而言，即使转入方有权单独出售基础资产，但转入方考虑到发起人提供的各种信用增级措施后，也难免会在转售环节附加额外的条件（例如，发起人对转入方提供了财务担保，如果转入方在转售环节未相应附加担保，则可能导致低价出售资产并遭受损失）。

因此，往往很难证明转入方获得了对基础资产的控制，也就不能得出发起人放弃了控制的结论。

出表，还是不出表？

会计爱好者往往喜欢将“会计判断”比作“悬疑推理”。

阅读悬疑小说时，人们最爱问：“真相是什么”？钻研会计问题时，人们最爱问：“实质是什么”？但问题是，两者果真相同吗？

“真相”，通常指固有的、不随人的主观意志而改变的客观事实；而“实质”则取决于我们基于什么立场、针对什么目标、运用什么规则去定义它。

如果我们愿意“跳出会计看会计”，临时客串一下律师、投行或行业监管机构的角色，就有可能在新的准绳或

法则下发现新的“实质”，或者说，发现“实质”并非那么唯一。

实际上，当情境、视角稍作变换，前述“正解”未尝不是“误解”，而“误解”未尝不是“正解”。从这个意义上说，任何“实质”都是有前提、有条件的，因而也是有局限性的，不妨理解为“没有实质的实质”。

事实上，当发起人继续涉入被转移资产的风险和报酬时，无论出表与否，都不过是强调了交易的“这一面”，而隐藏了交易的“那一面”。

其中，出表的问题在于“该来的没来，不该走的走了”，即难以使用简单直观的方法反映发起人在被转移资产上保留的最大风险敞口以及相关现金流量，更不必说无法体现发起人因迫于声誉风险而自愿“刚性兑付”的可能。

相反，不出表的问题在于“资产不像个资产，负债不像个负债”，即选择性地无视发起人使用被转移资产的限制，以及债务的偿付以被转移资产为限的基本事实。

所以说，“用力看，就是盲”，貌似对立的两方面实际上相互并存、相互依赖，原本是相通而浑一的，只有抓住这一要害，才能看透证券化交易的本来面目，从而顺应其无穷无尽的变化。

值得一提的是，为了协调以上两方面的关系，新修订的金融工具列报准则参考国际会计准则的最新发展，专门针对“继续涉入已整体终止确认的金融资产”和“未整体终止确认的已转移金融资产”两种情形补充了详尽的披露要求，旨在通过增加披露的方法来应对金融资产终止确认法则的固有限制，以便全方位、多角度地揭示出经济现实。

综上所述，出表或不出表实在是一个复杂而微妙的会计问题，究其根由，大约是源于会计准则体系中“资产负债观”和“利润观”这一对根深蒂固的矛盾。两者之间的冲突与妥协固然增添了我们的痛苦和困惑，却也令我们更加理性和客观地看待问题，深切明了人的局限性和无知，从而以包容和通达的心态去拥抱这个妙趣横生的世界，正如俗苏轼诗里所说的，横看成岭侧成峰，远近高低各不同，不识庐山真面目，只缘身在此山中。

企业挂牌新三板常见财务问题及规范方案

陈宁

企业在新三板挂牌准备的过程中，不仅要考虑主营业务、治理结构、持续盈利等关键问题，还得重视财务问题。拟上新三板的企业需要提前关注并解决哪些财务问题，才能成功挂牌？

会计环境和会计核算基础

（一）财务独立

常见问题：（1）企业未设立独立的会计部门。

（2）财务人员从事与岗位相冲突的职务。（3）企业会计主体不清，财务核算范围不清。比如控制人旗下多家公司之间未严格区分会计主体，资产混用，成本费用归集对象与实际受益对象不符，几套账相串，股东个人或家庭费用直接计入公司支出等。

规范的思路与方法：企业应当设有独立财务部门（代理记账：不负责银行存款等进行核实）进行独立的财务会计核算，建立健全与公司财务管理实际情况相适应内部控制制度，厘清会计核算的主体范围。对于历史上存在会计主体不清情形的，应重新审核实际的经济业务，进行会计调整。

（二）内部控制的设计和执行

常见问题：内部控制制度不健全，或未有效执行，历史财务会计资料不完整，导致会计信息失真。例如：业务交易执行、授权、记录未有效分离，大量随意地更改原始或记账凭证，原始凭证不完整，业务记录不完整、不系统、混乱或无记录，业务记录与会计记录无勾稽关系，账表不符等。

规范的思路与方法：（1）内部控制薄弱，影响了财务报表的真实性，企业应在中介机构的辅助下，根据企业的实际情况梳理并完善内部控制制度。健全内部控制制度并对历史财务信息规范之后，应当切实执行内部控制制度，做到有监督、有记录、有反馈。（2）对于历史上存在财务核算基础薄弱，证、账、表不符情形的，应考虑重新审核原始凭证进行账务调整，或重新进行会计核算。

会计准则的适用

常见问题：企业未按照《企业会计准则》进行会计核算，如有的企业执行《小企业会计准则》。

规范的思路与方法：挂牌企业应按照《企业会计准则》进行核算，编制并披露财务报表。执行《小企业会计准则》的应转为执行《企业会计准则》，在转为执行《企业会计准则》时，应当按照《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》和《小企业会计准则》所附的《小企业会计准则与企业会计准则会计科目转换对照表》进行会计处理。申报期内存在会计准则转换的，应当按照《企业会计准则》编制可比较会计报表。

会计政策和会计估计的选用

常见问题：（1）会计政策和会计估计选用不符合《企业会计准则》的要求。比如资本化政策不适当，研发费用不符合资本化条件而进行资本核算。（2）选用会计政策和会计估计不当，导致会计信息不能如实反映企业的财务状况、经营成果和现金流量。比如：折旧年限过长，折旧计提不足，折旧或摊销方法、年限、残值率不当或经常变更；应收款项坏账准备计提比例过低。（3）报告期内会计政策和会计估计不能保持连贯。比如会计政策和会计估计随意变更，滥用会计政策和会计估计进行利润调节等。

规范的思路与方法：（1）中介机构应根据企业的实际经营情况，逐项分析企业选用的会计政策和会计估计是否符合《企业会计准则》的要求。对于不符合《企业会计准则》要求，不符合企业实际经营情况的会计政策和会计估计，应当根据谨慎原则，在参考同行业可比较公司的情况进行调整，重新选用，并对财务报表进行追溯调整。（2）对于报告期内存在滥用会计政策和会计估计的，应当进行追溯调整。（3）对于在报告期内重大的会计政策和会计估计变更，中介机构应予以合理关注，论证其合理性并充分披露。

基准日资产、负债的真实性和完整性考虑

常见问题：企业在股份制改造基准日账簿记录和报表列报的资产、负债不真实、不完整，主要表现为：（1）货币资金与账面数不一致，存在公款私存，公司资金往来使用个人账户的情形。（2）存货实际盘点数与账面数不一致。（3）固定资产盘点数与账面数不一致。（4）应收款项函证数与账面数不一致。（5）负债函证数与账面数不一致等。

规范的思路与方法：（1）企业应在基准日扎账后，配合中介机构对资产和负债进行清点、函证，清产核资，确定资产和负债真实性、完整性。（2）对于存在公款私存，资金往来使用个人账户情形的，应当停止使用个人账户，将存在个人账户的公司款项即时归还至公司账户，核对分析该个人账户中属于公司业务往来的资金流水的真实性。（3）对于其他资产、负债项目存在不一致的，应当进行盘盈盘亏会计处理。

非货币出资的权属不清

常见问题：出资人以无法证明其所有权的非货币资产进行出资。比如：（1）以属于公司的实物、固定资产进行出资。（2）以登记在出资人名下的职务成果进行出资等。

规范的思路与方法：（1）非货币资产出资应当核实出资资产的权属，属于以公司的实物、固定资产作为股东财产进行验资出资的，应当对该部分出资进行减资处理，并追溯调整。（2）以登记在出资人名下的无形资产，如确属于职务成果，应当对该部分出资进行减资，并进行追溯调整，同时将该无形资产的权属变更到公司名下（不减资可用现金替换）。

〔案例1〕北京奥特美克科技股份有限公司于2013年7月23日在全国股权系统挂牌公开转让。根据补充法律意见书、审计报告及公开转让说明书，2006年4月，有限公司股东吴玉晓和路小梅以非专利技术“水资源远程实时监控网络管理系统技术”出资640万元，二人各自占比均为50%。由于该项非专利技术与公司的生产经营相关，不排除利用了公司的场地和办公设备甚至公司的相关技术成果，无法排除出资人职务成果的嫌疑，以此项技术出资存在瑕疵，公司决定以现金对该部分出资予以补正。

2012年8月29日，有限公司召开股东会，决议由股东路小梅和吴玉晓分别以现金320万元对公司2006年4月的非专利技术出资640万元进行补正，并计入资本公积。2012年8月31日，兴华会计师事务所出具审核报告

（〔2012〕京会兴核字第01012239号），对上述补正出资的资金进行了审验，确认截至2012年8月31日止，公司已

收到上述股东的补足出资，并已进行了合理的会计处理。补正该出资后，公司的注册资本、实收资本不变。

方案分析：根据北京兴华会计师事务所出具的文号为“〔2013〕京会兴审字第01010036号”审计报告，2012年1月1日，公司资本公积——资本溢价应为

8 405 000.00元，2012年8月29日，股东以现金补正非专利技术出资，计入资本公积金额应该为6 400 000.00元，截止2012年8月31日公司整体变更为股份公司，资本公积科目余额总计应为14 805 000.00元。

公司以2012年8月31日净资产折股，根据审计报告，净资产折股中，资本公积折股金额应为

14 649 878.36元。即股东以现金补正出资而计入资本公积的640万元，通过整体变更折股增加股份，而该股份由全体股东共享，且包含以该专利技术出资的原股东。2012年12月31日，吴玉晓和路小梅合计持有公司51%股权，也就是说，尽管吴玉晓和路小梅以640万元增加资本公积，但是实际上他们两人仅仅将313.60万元分享给其他股东，他们两者还占有640万元的316.40万元的份额。即，该现金补正非专利技术出资的方案并未彻底解决出资问题。能彻底解决该类问题的方案是吴玉晓和路小梅以非专利技术减资，然后增资640万元，再将该专利技术无偿转让给挂牌公司。挂牌公司金日创和部分IPO公司有大量类似出资置换案例。

非货币出资的估价不实

常见问题：（1）出资人未经评估以非货币出资，或评估值明显虚高。（2）对公司自有资产重新评估后以评估增值部分进行增资。（3）出资人以与公司经营不相关或不产生经营收益非货币资产出资。

规范的思路与方法：（1）对于非货币出资未经评估的情形，应当由中介机构充分论证是否存在出资不实的情形。（2）对于评估值明显虚高、未经评估但出资作价虚高的，以与公司经营不相关或不产生经营收益的非货币资产出资的，可以采用现金补足或减资的方法进行规范，其中与公司经营不相关或不产生经营收益的非货币资产应当视该出资无价值。采取现金补足规范方法的，不应变更注册资本或资本公积金，而应当将该非货币资产原入账价值中虚高的部分减除，并以现金补足，对该非货币出资进行了摊销的，应当进行追溯调整；采用减资规范方法的，应将估值虚高部分减资，对该非货币出资进行了摊销的，应当进行追溯调整。（3）对于公司以自有资产重新评估，以评估增值进行增资的情况，属于出资不实，应当减资，会计上进行追溯调整，对该评估增值的资产还原为历史成本计价。

抽逃出资和关联方占用公司资金、资产或资源

常见问题：（1）将出资款项转入公司账户验资后又转出，通过虚构债权债务关系将其出资转出，制作虚假财务会计报表虚增利润进行分配，利用关联关系将出资转出，其他未经法定程序将出资抽回。（2）公司关联方无偿借用、使用公司的资金、资产或资源。

规范的思路与方法：（1）如果是通过虚构债权债务，制作虚假财务会计报表虚增利润进行分配等方式抽逃出资的，应当进行追溯调整。（2）如果直接从公司账户转出资金未进行会计处理的，应即时归还转出款项。（3）如果是利用关联交易转出资金的，通过挂往来账项占用公司资金的，应归还款项并核销往来账项。（4）其他占用公司资产、资源的，应将资产归还公司，停止占用公司资源。

相互出资、循环出资

常见问题：（1）同一控制人控制下的公司之间相互持有股权，构成相互出资，比如同一控制人下的A、B两公司，A公司持有B公司30%的股权，B公司持有A公司20%的股权。（2）母子公司之间相互出资，形成出资循环，放大关联公司之间的资本金，比如A、B、C三家公司，A公司为B公司的母公司，B公司为C公司的母公司，A公司对B公司增资1 000万元，B公司对C公司增资1 000万元，C公司对A公司增资1 000万元。

规范的思路与方法：关联企业之间相互出资、循环出资虚增了关联企业之间的资产和注册资本，容易导致实际控制人混淆，应当通过减资、股权转让的方式溯本清源。相互出资和循环出资不会对企业的损益产生影响，因此在会计上只需对减资、股权转让行为进行会计处理即可，无需进行追溯调整。

资产核算

（一）资产的入账价值与后续核算

常见问题：（1）对部分资产变更历史成本计价原则，比如企业对增值较大的土地使用权、房产进行评估，以评估价值重新入账。（2）对存在减值的资产未按会计准则充分计提减值准备，导致列报的资产账面价值失实。（3）对长期资产的减值准备进行回转处理。

规范的思路与方法：（1）企业资产应当遵循历史成本计价原则进行核算，按历史成本计提折旧或摊销，对于企业在历史上存在评估增值重新记账的，应视同重大会计差错进行追溯调整。（2）对于未在资产负债表日对资产的减值情况进行检查，计提减值资产准备的企业，应当在股份制改造基准日进行资产减值测试，考虑计提减值准备，避免出现资产账面价值与评估报告存在重大差异的情形。（3）对计提了减值准备的长期资产的价值回升后进行了减值准备转回会计处理的，应作为会计差错进行调整。

（二）资产的法律手续存在瑕疵

常见问题：（1）资产的法律手续存在瑕疵，如建设在租用的集体土地上的房产无法取得土地使用权证书和房屋产权证书。（2）购置的机器设备未取得发票。（3）应当登记公示的资产尚未完成过户手续。

规范的思路与方法：法律手续存在瑕疵的资产应当审慎运用实质重于形式的原则来判断该资产的确认和入账时间。（1）在租用的集体土地上建设的房产，应当综合分析存在的法律风险，被认定为违章建筑强制拆除风险较低的，应当确认为企业的资产，并合理估计可使用的年限进行摊销。（2）交易取得的资产，经济交易包含的主要行为已完成（如款项已支付，资产转移交割，并为企业实际控制或使用），仅剩法律手续尚未办理完毕的，应当确认为公司资产并进行折旧摊销。（3）企业事实上存在该类资产但未进行会计处理的，应作为会计差错进行调整，将该类资产纳入公司的资产，进行核算。

公司收入与成本核算

（一）收入确认不符合会计准则的要求

常见的问题：（1）收入确认违反权责发生制原则，如以收款或开具发票为依据确认收入。（2）对符合收入确认条件的业务随意延迟确认收入，跨期确认收入进行收益调节。（3）对收入确认依据不充分的业务确认为收入，如对发出商品确认为销售收入等。（4）收入会计政策的使用不符合企业实际的业务特征，如对提供劳务的业务不采用完工百分比法确认收入，按里程碑或结算进度确认完工百分比等。

规范的思路与方法：（1）对于以收款或开具发票为依据确认收入的，应当核实每笔业务是否符合收入确认的条件，逐笔进行会计差错调整。（2）对于随意延迟确认收入，对不符合收入确认条件的业务确认收入的，应逐笔核实并进行会计差错调整。（3）对于收入确认会计政策与企业业务不相符的，应重新选用会计政策，适用会计政策变更准则进行会计调整。

【案例2】河北古城香业集团股份有限公司（以下简称“公司”，下同）采取线上、经销、商超、外销四种销售模式。请公司结合订单合同的主要条款，补充披露不同模式下收入确认的原则、时点、依据和方法；请申报会计师核查公司报告期是否存在利用经销模式提前确认收入等情况发表明确意见。

1. 线上销售模式下的销售流程与收入确认

（1）销售订单。线上客户在天猫商城选择商品后，下单并支付。（2）销售出库。电子商务部根据客户需求安排发货的同时开具发货单，并通过物流发货给客户并开具出库单，客户收到商品后在网上进行确认。（3）收入的确认。因网销商品存在七天内无理由退货的特殊性，财务在确认收到货款后根据发货单开具销售普通发票并确认收入。

2. 经销销售模式下的销售流程与收入确认

（1）签订合同、销售订单。业务部每年年初与代理商签订框架协议，年度内代理商需要货物时以电子邮件或传真的方式发出订单。（2）销售出库。业务部根据订单查询库存情况，根据库存情况确认实际订单发给客户，业务助理在各代理商满足销售授信条件（款到发货、货到付款、短期赊销）后开具发货单，销售会计审核后，由储运部根据发货单安排物流发货，库管开具出库单，根据合同约定，客户收到货品验收后须确认收货清单并传回到公司。（3）

收入确认。财务部门在收到客户确认的收货清单后，根据发货单开具发票并确认收入。

3. 商超销售模式下的销售流程与收入确认

（1）签订合同、销售订单。业务部与各商超签订框架协议，年度内客户需要货物时从各商超的供应商系统下采购定单。（2）销售出库。业务部根据订单查询库存情况，业务助理根据订单开具发货单，由相关人员审核后，由储运部根据发货单安排物流发货，库管开具出库单，客户在收到货物验收后出具验收单传到公司。（3）收入确认。财务部门在收到客户的验收单后，根据发货单开具发票并确认收入。

4. 外销销售模式下的销售流程与收入确认

（1）销售订单。国外客户通过电子邮件或传真下达订单，外销部接到订单后给生产办下达要货单。（2）安排生产、签订合同、组织发货。由生产办安排生产，生产完成后由外销部制作合同（成交确认书）发给客户确认，将双方签字确认后的合同、箱单和发货清单给报关行，安排定船或定舱，定舱后安排发货并开具出库单及报关，开船后获取提货单发给客户，客户凭提货单收取货物并验收。（3）发票开具、收入确认。由于公司主要采用离岸价核算，所以财务在货物离岸出口后根据发货单开具发票并确认收入。

5. 经销模式销售收入确认的核查

根据公司的销售与核算流程，对不同授信条件下重要代理商客户销售流程的执行情况分别进行检查；对代理商销售收入确认的真实性和完整性进行了抽样检查，取得重要代理商合同、发货单、出库单、销售发票、客户收货确认单、银行转账凭证等样本与收入明细账进行核对；对重要代理商客户的交易和往来进行了函证；对重要代理商客户发出访谈提纲；对大额的银行流水明细与银行明细账进行核对。

经过上述检查，公司销售模式中对代理商的销售流程按上述描述流程执行，未发现有违背上述流程的执行情况，公司收入的确认符合企业会计准则的规定。公司报告期不存在利用经销模式提前确认收入的情况。

（二）成本的归集、分配与结转

常见问题：（1）与收入相关的成本归集范围不清晰导致成本核算失真，比如：将期间费用（如管理人员薪酬、办公费用、销售费用等）归集到营业成本，可以减少毛利，将生产成本支出归集为研发支出便于抵扣企业所得税等。（2）成本支出未进行合理分配，导致各类产品收入的财务比率失真或不可比。（3）确认收入时未相应地结转成本。

规范的思路与方法：成本归集与分配不清晰，是因会计基础薄弱，企业应当梳理业务流程，规范成本核算。报告期内成本归集与分配不清晰的，应当依据重要性原则对重大的成本支出归集与分配进行差错调整；对未在确认收入的同时进行成本结转的，应当进行会计差错调整。

〔案例3〕审核嘉宝华营业成本和期间费用各组成部分的归集是否合理，是否存在调节毛利率的情形。

会计师事务所按审计程序核查了公司的营业成本和期间费用归集情况，公司营业成本归集的是已销售商品的采购成本（按合同的约定为供应商送达公司配送中心的采购成本），期间费用归集的是经营、管理、融资活动发生的不能直接归入产品成本的当期开支，主要为经营管理人员的工资薪酬、福利、社保费用、物业租金、折旧与摊销、水电费用、办公费用、业务宣传费等。审计师核查测试时未发现将采购成本计入期间费用的情况。另外，从信息管理上分析，营业成本的确认与存货的进销存系统中单独管理，与采购进价直接相关，从公司毛利率变动情况分析，公司毛利率比较稳定，与行业的情况相符。经核实，审计师认为营业成本和期间费用各组成部分的归集是合理的，不存在调节毛利率的情形。

点评：成本管理是企业管理的一个重要组成部分，它要求系统而全面、科学和合理，它对于促进增产节支，加强经济核算，改进企业管理，提高企业整体管理水平具有重大意义。而成本管理的关键步骤就在于区分营业成本与期间费用，混淆两者概念将使企业毛利信息失实，也就使得投资者对于公司盈利水平的分析变成徒劳。

（三）账外业务

常见问题：（1）采用采购和销售两头不入账的方法进行体外经营。（2）销售收入不入账，产品成本则通过账面核算。（3）采用多账套核算收入和成本等。

规范的思路与方法：账外业务是典型的偷税行为，解决账外经营的难点在于如何补缴税金。原则上所有账外经营收入和成本均应进行会计差错调整，纳入公司财务报告。（1）体外经营式的账外经营，应当审慎考虑采购、销售的主体，

往来资金流转情况和票据的规范性、齐备性等因素进行，对于符合收入确认条件的应当纳入公司财务核算并补缴税金。

（2）对于成本已入账但收入未入账，采用多账套核算账外经营的，应当通过会计差错调整的方法补记收入，合并账套核算，并补缴税金。

可供出售的债务投资和权益投资

递延所得税的处理流程

秦文娇

可供出售金融资产可以分为可供出售债务投资和可供出售权益投资，其会计处理较为特别，相应的其递延所得税的处理也独树一帜。本文分别以可供出售债务投资和可供出售权益投资为例，并结合2014年7月新修订的《企业会计准则》分析二者在初始计量、公允价值变动、发生资产减值及转回时的所得税会计处理的异同。

可供出售债务投资和可供出售权益投资的相同点有：取得投资时，支付的交易费用都计入投资成本；都按公允价值进行后续计量；公允价值变动都计入其他综合收益；期末发生减值迹象时，都需要进行减值测试，若发生了减值，应计提减值损失，计提的减值以后期间都可以转回。

可供出售金融资产发生公允价值的暂时性差异变动时，计入其他综合收益。“其他综合收益”作为一个过渡性的科目，核算的是资产未真正实现的损益。当可供出售金融资产发生减值时，即公允价值的持续下跌，且预计将来短期内不会回升，此时可以理解损益真正实现，所以应将之前计入其他综合收益的金额转入资产减值损失科目。

站在会计的角度，同一项资产不可能“脚踩两只船”，一边核算着公允价值变动收益，一边计提着减值，这样的做法不符合逻辑。所以不管之前产生的公允价值变动是损失还是收益，在计提资产减值准备时，都应将其他综合收益的金额转出，最终体现为资产减值的一种状态。

在一般情况下，可供出售金融资产发生减值的分录可表示为：

借：资产减值损失

贷：其他综合收益

可供出售金融资产——公允价值变动

其中：

“资产减值损失”科目的金额=减值时的公允价值-减值时的摊余成本

“其他综合收益”科目的金额=可供出售金融资产累计公允价值变动额

“可供出售金融资产—公允价值变动”=减值时的公允价值-减值前的账面价值

这也可以通过倒推得到。

如果在减值前，账面价值大于初始成本（此时相关其他综合收益为贷方余额），因为特殊原因公允价值急剧下降，发生减值，此时其他综合收益的贷方数应从借方转出。

分录可以表示为：

借：资产减值损失

其他综合收益

贷：可供出售金融资产——公允价值变动

可供出售债务投资和可供出售权益投资的不同点有：对象不同，前者主要是债券投资，后者主要是股票投资；期末投资收益的确认不同，前者应按实际利率法确认利息收入，计入投资收益的金额为期初摊余成本和实际利率的积，后者按应享有的现金股利确认投资收益；减值转回的处理不同，前者的减值可以通过损益转回，后者的减值不能通过损益转回，而应通过权益转回。

对于可供出售金融资产的债券投资与权益投资的减值转回的不同处理，可以这样理解：虽然二者都是以公允价值为计量属性对其进行后续计量的，债务工具的波动受人为操纵的可能性较小，而股票等权益工具的价格波动比较频繁，为防止企业股票虚假的减值恢复来调节利润，准则如此规定主要是为了避免企业利用其波动操纵利润，因此不通过损益转回，而是通过“其他综合收益”。

分录为:

可供出售债务投资转回减值:

借: 可供出售金融资产——公允价值变动

贷: 资产减值损失

可供出售权益投资转回减值:

借: 可供出售金融资产——公允价值变动

贷: 其他综合收益

即可供出售债务投资减值转回可谓之失之东隅, 收之东隅; 可供出售权益投资减值转回谓之失之东隅, 收之桑榆。

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

案例

甲公司为上市金融企业, 2013年至2015年期间有关投资如下。甲公司对可供出售金融资产计提减值的政策是: 价格下跌持续时间在一年以上或价格下跌至成本的50%以下(含50%)。甲公司适用的所得税税率为25%, 除下述差异外, 甲公司2013年至2015年未发生其他纳税调整事项, 2013年递延所得税资产和负债无期初余额, 假定甲公司在未来期间能够产生足够的应纳税所得额用以利用可抵扣暂时性差异的所得税影响。税法规定, 企业持有的股票等金融资产以取得成本作为计税基础。

要求:

- (1) 编制甲公司取得乙公司债券和丙公司股票时的会计分录。
- (2) 计算甲公司2013年因持有乙公司债券和丙公司股票对当年损益或权益的影响金额, 并编制相关会计分录。
- (3) 计算甲公司编制2014年12月31日对持有的乙公司债券和丙公司股票应确认的减值损失金额, 并编制相关会计分录。
- (4) 计算甲公司2015年调整乙公司债券和丙公司股票账面价值对当期损益或权益的影响金额, 并编制相关会计分录。

资料:

(1) 2013年1月1日, 按面值购入100万份乙公司公开发行的分次付息、一次还本债券, 款项已用银行存款支付。该债券每份面值100元, 票面年利率5%, 每年年末支付利息, 期限5年。甲公司将该债券投资分类为可供出售金融资产。

2013年6月1日, 自公开市场购入1 000万股丙公司股票, 每股20元, 实际支付价款20 000万元。甲公司将该股票投资分类为可供出售金融资产。

(2) 2013年9月, 受金融危机影响, 乙公司债券价格开始下跌。2013年12月31日乙公司债券价格为每份90元。2014年, 乙公司债券价格持续下跌。2014年12月31日乙公司债券价格为每份50元, 但乙公司仍能如期支付债券利息。

2013年10月, 受金融危机影响, 丙公司股票价格开始下跌, 2013年12月31日丙公司股票收盘价为每股16元。2014年, 丙公司股票价格持续下跌, 2014年12月31日收盘价为每股10元。

(3) 2015年宏观经济形势好转。2015年12月31日, 丙公司股票收盘价上升至每股18元, 乙公司债券价格上升至每份85元。

解析:

(1) 2013年

① 取得乙公司债券的会计分录:

借: 可供出售金融资产——债券成本	10 000	
贷: 银行存款		10 000

② 取得丙公司股票的会计分录:

借: 可供出售金融资产——股票成本	20 000	
贷: 银行存款		20 000

(2) 2013年12月31日

① 持有乙公司债券影响当期损益的金额 = $10\ 000 \times 5\% = 500$ (万元) 会计分录为:

借: 应收利息	500
---------	-----

贷：投资收益	500
借：银行存款	500
贷：应收利息	500

持有乙公司债券影响当期权益（其他综合收益）金额为1 000（万元），会计分录为：

借：其他综合收益	1 000
贷：可供出售金融资产——公允价值变动	1 000

持有乙公司债券在2013年12月31日的计税基础为其取得时成本10 000万元，账面价值为9 000万元，账面价值小于计税基础，形成可抵扣的暂时性差异，确认递延所得税资产250万元（1 000×25%）。

确认递延所得税相关的会计分录：

借：递延所得税资产	250
贷：其他综合收益	250

② 持有丙公司股票影响当期权益（其他综合收益）金额为-4 000万元（1 000×16-20 000），会计分录为：

借：其他综合收益	4 000
贷：可供出售金融资产——公允价值变动	4 000

持有丙公司股票在2013年12月31日的计税基础为其取得时成本20 000万元，账面价值为16 000万元，账面价值小于计税基础，形成可抵扣的暂时性差异，确认递延所得税资产为1 000万元（4 000×25%）。

确认递延所得税相关的会计分录：

借：递延所得税资产	1 000
贷：其他综合收益	1 000

（3）2014年12月31日

① 持有的乙公司债券应确认的减值损失金额

为5 000万元（10 000-100×50），购买的可供出售金融资产发生减值时，原直接计入所有者权益中的其他综合收益（无论借方或贷方余额），应当予以转出，计入当期损益（资产减值损失）。会计分录为：

借：资产减值损失	5 000
贷：可供出售金融资产——公允价值变动	4 000
其他综合收益	1 000

持有乙公司债券在2014年12月31日的计税基础为10 000万元，账面价值为5 000万元，账面价值小于计税基础，形成可抵扣的暂时性差异，产生递延所得税资产为1 250（5 000×25%）万元，由于2014年递延所得税资产有期初余额250万元，本期确认递延所得税资产1 000（1 250-250）万元，同时要把原直接计入所有者权益中的其他综合收益的部分转回：

借：递延所得税资产	1 000
其他综合收益	250
贷：所得税费用	1 250

② 持有的丙公司股票应确认的减值损失金额

为10 000万元（20 000-1 000×10），会计分录为：

借：资产减值损失	10 000
贷：可供出售金融资产——公允价值变动	6 000
其他综合收益	4 000

持有丙公司股票在2014年12月31日的计税基础为

20 000万元，账面价值为10 000万元，账面价值小于计税基础，形成可抵扣的暂时性差异，产生递延所得税资产为2 500万元（10 000×25%），由于2014年递延所得税资产有期初余额1 000万元，本期确认递延所得税资产

1 500 (2 500-1 000) 万元, 同时要把原来计入其他综合收益的部分转回:

借: 递延所得税资产	1 500
其他综合收益	1 000
贷: 所得税费用	2 500

(4) 2015年12月31日

① 调整乙公司债券账面价值对当期损益的影响金额为3 500万元 ($100 \times 85 - 100 \times 50$), 会计分录为:

借: 可供出售金融资产——公允价值变动	3 500
贷: 资产减值损失	3 500

持有乙公司债券在2015年12月31日的计税基础为

10 000万元, 账面价值为8 500万元, 账面价值小于计税基础, 形成可抵扣的暂时性差异, 产生递延所得税资产为375万元 ($1 500 \times 25\%$), 由于2014年递延所得税资产有期初余额为1 250万元, 将以前确认的递延所得税资产转回的会计分录:

借: 所得税费用	875 (1 250-375)
贷: 递延所得税资产	875

② 持有丙公司股票权益投资的减值不能通过损益转回, 而应通过权益转回, 因持有丙公司股票对当年权益的影响金额= $1 000 \times 18 - 1 000 \times 10 = 8 000$ (万元), 会计分录为:

借: 可供出售金融资产——公允价值变动	8 000
贷: 其他综合收益	8 000

持有丙公司股票在2015年12月31日的计税基础为20 000万元, 账面价值为18 000万元。账面价值小于计税基础, 形成可抵扣的暂时性差异, 产生递延所得税资产为500万元 ($2 000 \times 25\%$), 由于2014年递延所得税资产有期初余额2 500万元, 将以前确认的递延所得税资产转回的会计分录:

借: 其他综合收益	2 000 (2 500-500)
贷: 递延所得税资产	2 000

免抵退税不得免征和抵扣税额的 税务与会计处理差异分析

王文清 郜薇 周光发

一、免抵退税不得免征和抵扣税额的税法规定与会计处理差异

(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) $\times$ 外汇人民币折合率 $\times$ (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）。

二、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至3月份发生如下业务，应作如下处理（单位：元，下同）：

（一）2月份发生业务

1. 当月国内销售服装经银行转账取得内销收入

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

借：银行存款 2 340 000

贷：主营业务收入——内销收入 2 000 000

应交税费——应交增值税（销项税额）

340 000

2. 当月购进一批服装面料4 705 882元（不含税）经银行转账，进项税额为800 000元（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. 当月发生两笔服装出口业务，第一笔在2月14日出口600 000美元（FOB价），已收齐出口货物报关单且信息齐全，并在25日收汇取得了凭证，当日美元汇率中间牌价为6.0650，银行手续费606.5元。第二笔在2月27日出口400000美元（FOB价），当月未收齐出口货物报关单且信息不齐，也未收到国外货款，不符合申报正式免抵退税条件。已知，2月1日的美元汇率中间牌价为6.1053。

外销收入=600 000×6.1053+400 000×6.1053

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

借：银行存款（3 639 000-606.5） 3 638 393.5

财务费用——手续费 606.5

财务费用——汇兑损益

〔600 000×（6.1053-6.0650）〕 24 180

应收账款——应收外汇账款（国外客户）

2 442 120

贷：主营业务收入——出口收入 6 105 300

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

借：银行存款 3 030 000

财务费用——汇兑损益 19 500

贷：应收账款——应收外汇账款 3 0 4 9 5 0 0

注：1月底记入外销收入。

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 0 4 9 5 0 0

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

（二）3月份发生业务

3月份该企业无内外销业务，故在3月份的增值税纳税申报期内只对2月份发生的内外销业务及免抵退税进行申报。

1. 免抵退税预申报

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

=（3 049 500+3 663 180）×（17%-16%）=67 126.8（元），并以倒记账方式记入2月底账务之中。

借：主营业务成本——出口商品 67 126.8

贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）
6 7 1 2 6 . 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=-398 873.2（元），当期期末留抵税额为392 873.2元。

3. 计算当期免抵退税额

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

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

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

4. 当期免抵退税正式申报

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

5. 在3月底，该企业正式申报的免抵退税通过主管税务机关审批。

借：其他应收款——应收出口退税（增值税）

392 873.2

应交税费——应交增值税

（出口抵减内销产品应纳税额） 681 155.6

贷：应交税费——应交增值税（出口退税）

1 074 028.8

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

纳税申报表（一般纳税人适用）》第15栏“免、抵、退应退税额”。

6. 月底收到退税款。

借：银行存款 392 873.2

贷：其他应收款——应收出口退税（增值税）

392 873.2

（三）免抵退税不得免征和抵扣税额不同处理差异分析

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

1. 当期免抵退税不得免征和抵扣税额=当期外销收入额×（出口货物适用税率－出口货物退税率）
=6 105 300×（17%-16%）=61 053（元）

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

3. 计算当期免抵退税额

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

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

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

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

三、免抵退税不得免征和抵扣税额差异的调整建议

（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，此时分为两种方式处理：如果企业在当期可以调整《增值税纳税申报表附列资料（二）》第18栏“免抵退税办法出口货物不得抵扣进项税额”的金额，使其到与《免抵退税申报汇总表》25栏“免抵退税不得免征和抵扣税额”一致，则在当期调整处理使25C栏为零，已入账的还应调整会计处理；如果企业在当期无法调整《增值税纳税申报表附列资料（二）》第18栏“免抵退税办法出口货物不得抵扣进项税额”的金额，使其与《免抵退税申报汇总表》25栏“免抵退税不得免征和抵扣税额”一致，则在当期不做任何调整处理，而在下一期调整《增值税纳税申报表附列资料（二）》第18栏“免抵退税办法出口货物不得抵扣进项税额”的金额，达到与《免抵退税申报汇总表》25栏“免抵退税不得免征和抵扣税额”前后两个月的累计数相一致，使25C栏调整为零，并做好相应的会计处理。

上述建议因各地主管税务机关对免抵退税预申报管理及两表“免抵退税不得免征和抵扣税额”一致性比对的要求不同，会计及税务调整的方式也应随之调整。所以，出口企业还应根据实际情况妥善处理。

财务人员办理会计结转的七大注意事项

税月峥嵘

期末结转，指期末结账时将某一账户的余额或差额转入另一账户。这里涉及两个账户，即转出账户和转入账户。结转后，转出账户将没有余额。那么，财务人员在办理会计结转时，该注意哪些问题呢？

结转材料的实际成本

在供应过程的核算中设置了两个账户来记录材料的实际成本。一是“在途物资”账户：核算企业购入尚未到达或尚未验收入库的各种材料物资的实际成本；二是“原材料”账户：核算企业库存材料实际成本的增减变动及结存情况。因而企业购入材料尚未到达或尚未验收入库时应将其实际成本记入“在途物资”账户，验收入库后结转材料的实际成本时，借记“原材料”等相关账户，贷记“在途物资”账户。

结转制造费用

在制造成本法下，产品的成本包括直接费用和间接费用两部分。企业发生的各项直接生产费用可直接记入“生产成本”账户，企业生产车间（部门）为生产产品而发生的各项间接费用记入“制造费用”，期末按一定标准分配记入产品的生产成本。因而，期末分配结转制造费用时，借记“生产成本”及相关明细账，贷记“制造费用”账户。

结转完工产品成本

在会计核算中，“库存商品”账户用来核算企业库存的各种商品的成本。因而当产品完工入库时，应将其成本从“生产成本”账户转入“库存商品”账户，结转完工产品成本，即借记“库存商品”账户，贷记“生产成本”账户。“生产成本”账户期末余额反映的是未完工产品的成本。

期末结转费用类账户

在会计核算中，通过设置“本年利润”账户来核算企业当期实现的净利润（或发生的净亏损）。企业期（月）末结转利润时应将损益类账户中的费用类账户的期（月）末余额全部转入“本年利润”账户以计算企业的净利润（或发生的净亏损）。即借记“本年利润”账户，贷记“主营业务成本”、“其他业务成本”、“营业税金及附加”、“营业外支出”、“管理费用”、“财务费用”、“销售费用”、“所得税费用”等。结转后各费用类账户余额应为零。

期末结转收益类账户

同样，为计算企业的净利润（或发生的净亏损），期末需要将损益类账户中的收益类账户的期（月）末余额全部转入“本年利润”账户。即借记“主营业务收入”、“其他业务收入”、“营业外收入”等，贷记“本年利润”。结转后各收益类账户余额应为零。将费用类账户及收益类账户均转入“本年利润”账户后，“本年利润”账户如为贷方余额则为从年初至本月底止实现的累计净利润，如余额在借方，则为累计净亏损。

年终结转本年利润

年度终了，应将本年实现的净利润转入“利润分配”账户，即借记“本年利润”，贷记“利润分配——未分配利润”。如为净亏损，则借记“利润分配——未分配利润”，贷记“本年利润”，结转后“本年利润”账户应无余

额。

年终结转利润分配

年度终了，将净利润按法定程序分配后，需将“利润分配”账户其他明细账户的余额转入“利润分配——未分配利润”明细账户，结转后利润分配账户除了“未分配利润”明细账户外，其他明细账户均无余额。

固定资产加速折旧递延所得税的会计处理

张晓燕 秦文娇

《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）、《国家税务总局关于固定资产加速折旧税收政策有关问题的公告》（国家税务总局公告2014年第64号）发布了新的固定资产折旧扣除规定，本文结合会计准则对固定资产的加速折旧做如下分析。

税法规定

1. 《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）规定，一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除。包括3种情形：（1）6个行业（生物药品制造业，专用设备制造业，铁路、船舶、航空航天和其他运输设备制造业，计算机、通信和其他电子设备制造业，仪器仪表制造业，信息传输、软件和信息技术服务业）的小型微利企业2014年1月1日后新购进的研发和生产经营共用的仪器、设备，单位价值不超过100万元的；（2）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；（3）所有行业企业持有的单位价值不超过5 000元的固定资产。

2. 可缩短折旧年限或采取加速折旧方法是对所有行业企业2014年1月1日后新购进的专门用于研发的仪器、设备新购进的单位价值超过100万元的。其中，最低折旧年限不得低于企业所得税法实施条例第六十条规定折旧年限的60%；采取加速折旧方法的，可采取双倍余额递减法或者年数总和法。

会计规定

根据《企业会计准则第4号——固定资产》的规定，企业应当根据与固定资产有关的经济利益的预期实现方式，合理选择固定资产折旧方法。可选用的折旧方法包括年限平均法、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法等。

由于固定资产折旧方法不同产生的财税差异，应按照《企业会计准则第18号——所得税》规定，所得税应采用资产负债表债务法进行核算。资产负债表债务法的基本原理是企业所得税费用应以企业资产、负债的账面价值与按税法规定的计税基础之间的差额，计算暂时性差异，据以确认递延所得税资产或负债。

例：亚光公司2014年12月15日购进专门用于研发的A设备，不含税价600万元，取得增值税专用发票。该企业为一般纳税人，该研发设备预计可使用年限为5年，预计净残值为0，会计上按直线法计提折旧，税法上按照年数总和法计提折旧。企业所得税率为25%，2017年取得高新技术企业资格，可以享受15%优惠税率。假设该公司每年会计利润均为300万元，无其他纳税调整事项。

会计分录如下：（单位：万元，下同）

1. 2014年购进设备

借：固定资产——A设备 600
 应交税费——应交增值税（进项税额） 102
 贷：银行存款等 702

2. 2015年，会计每年计提折旧=600÷5=120（万元）

借：研发支出——费用化支出 120
 贷：累计折旧 120

期末将“研发支出——费用化支出”转入“管理费用”科目。

借：管理费用 120
 贷：研发支出——费用化支出 120

纳税调整：税务上按年数总和法计提折旧

$=600 \times 5 \div (1+2+3+4+5) = 200$ (万元)。折旧产生的财税差异应调减应纳税所得额 $=200-120=80$ (万元)；另外，研发费用可以享受50%加计扣除的税收优惠，应调减应纳税所得额 $=120 \times 50\% = 60$ (万元)。

应纳税额 $= (300-80-60) \times 25\% = 40$ (万元)

A设备期末账面价值 $=600-120=480$ (万元)，计税基础 $=600-200=400$ (万元)，前者大于后者80万元，属于应纳税暂时性差异，应确认递延所得税负债 $=80 \times 25\% = 20$ (万元)。

借：所得税费用 60

贷：应交税费——应交所得税 40
递延所得税负债 20

3. 2016年折旧及研发费的会计分录同2015年。

纳税调整：税务上计提折旧 $=600 \times 4 \div (1+2+3+4+5) = 160$ (万元)。折旧产生的财税差异应调减应纳税所得额 $=160-120=40$ (万元)，研发费加计扣除应调减应纳税所得额为60万元。

应纳税额 $= (300-40-60) \times 25\% = 50$ (万元)

A设备期末账面价值 $=480-120=360$ (万元)，计税基础 $=400-160=240$ (万元)，前者大于后者120万元，属于应纳税暂时性差异，递延所得税负债科目期初余额为20万元，还应确认递延所得税负债 $=120 \times 25\% - 20 = 10$ (万元)。

借：所得税费用 60

贷：应交税费——应交所得税 50
递延所得税负债 10

4. 2017年折旧及研发费的会计分录同2015年。

纳税调整：税务上计提折旧 $=600 \times 3 \div (1+2+3+4+5) = 120$ (万元)。会计与税务计提的折旧金额相同，不作纳税调整，研发费加计扣除应调减应纳税所得额为60万元。

应纳税额 $= (300-60) \times 25\% = 60$ (万元)

A设备期末账面价值 $=360-120=240$ (万元)，计税基础 $=240-120=120$ (万元)，前者大于后者120万元，属于应纳税暂时性差异。2017年以后适用15%的企业所得税优惠税率，递延所得税负债账面余额 $=120 \times 15\% = 18$ (万元)，该科目的期初余额为30万元，应冲回递延所得税负债 $=30-18=12$ (万元)。

借：所得税费用 48

递延所得税负债 12

贷：应交税费——应交所得税 60

5. 2018年折旧及研发费的会计分录同2015年。

纳税调整：税务上计提折旧 $=600 \times 2 \div (1+2+3+4+5) = 80$ (万元)。折旧产生的财税差异应调增应纳税所得额 $=120-80=40$ (万元)，研发费加计扣除应调减应纳税所得额为60万元。

应纳税额 $= (300+40-60) \times 25\% = 70$ (万元)

A设备期末账面价值 $=240-120=120$ (万元)，计税基础 $=120-80=40$ (万元)，前者大于后者80万元，属于应纳税暂时性差异。递延所得税负债账面余额 $=80 \times 15\% = 12$ (万元)，该科目的期初余额为18万元，应冲回递延所得税负债 $=18-12=6$ (万元)。

借：所得税费用 64

递延所得税负债 6

贷：应交税费——应交所得税 70

6. 2019年折旧及研发费的会计分录同2015年。

纳税调整：税务上计提折旧 $=600 \times 1 \div (1+2+3+4+5) = 40$ (万元)。折旧产生的财税差异应调增应纳税所得额 $=120-40=80$ (万元)，研发费加计扣除应调减应纳税所得额为60万元。

应纳税额 $= (300+80-60) \times 25\% = 80$ (万元)

A设备期末账面价值=计税基础=0，无暂时性差异，应冲回递延所得税负债余额12万元。

借：所得税费用	68
递延所得税负债	12
贷：应交税费——应交所得税	80

股权转让收到业绩补偿款是否纳税

刘拥军

近年来，在股权转让中，出现一种新做法——买卖双方根据合同（协议）约定，依据转让企业未来业绩情况，通过业绩补偿方式调整初始转让价款。理论界将这种调整界定为估值调整机制（英文简称VAM，又称“对赌协议”）在股权转让中的运用。该机制自西方国家引入我国后，由于时间较短，认识不深，目前在股权对价调整、相关收入和成本确认以及纳税等方面，无论是在会计处理上，还是税收规定上，均缺乏明确一致的意见，非常有必要明确。

估值调整机制，通常作为“股权收购协议”或者“资产收购协议”的补充协议，是投资协议的组成部分，是投资方衡量企业价值的计算方式和确保机制。其核心规定，是对于目标公司是否可以实现某种业绩为目标，作出正反两种或然性的约定。就股权转让而言，当协议目标实现时，受让方将继续持有股份，转让方分得投资带来的高额回报；相反，协议目标没有实现，则转让方需对受让方作出补偿。

笔者认为，业绩补偿的性质为估值调整机制，是股权交易双方在信息不对称、难以就股权真实价格达成一致的情况下确定的，通过合同或协议约定业绩补偿，对双方的预估价格进行调整，让股权价格达到或接近双方都认可的价值，即公允价值。从协议的形式上看，虽然股权转让主合同可能不包括业绩补偿，但从协议的内容上看，业绩补偿款是主合同的附随性收入，是股权转让合同对价的一部分。涉及对赌的股权交易，收入金额受对赌协议影响，一般在初始交易时尚不能完全确定，需等对赌条款规定条件实现或时间到来时，才能最终确定收入总额。如果忽视对赌条款作为整个股权交易组成部分及其对收入的影响，交易初始就确认收入和损益，有违收入确认原则中金额能够可靠计量原则。

比如，在一份股权收购协议中，甲公司收购乙公司持有的W公司70%股权。收购前，甲公司与乙公司、W公司不存在任何关联方关系。双方约定，在外部环境和企业内部经营管理方式等与收购前基本一致的情况下，如果收购的W公司在未来3年后，扣除非经常性损益后的净利润达不到3 000万元，乙公司需要按实际净利润额与3 000万元之间的差额向甲公司进行业绩补偿。反之，如果W公司在未来3年后，扣除非经常性损益后的净利润超过3 000万元，甲公司应将实际净利润额超过3 000万元部分中的30%向乙公司返还。

假设第三年，外部环境和企业内部经营管理方式未发生重大变化，W公司扣除非经常性损益后的净利润只有2 500万元，乙公司按照对赌协议的约定，向甲企业支付了500万元补偿款。甲公司取得的500万元补偿款，是对原有投资成本的调整，不需缴纳税款；乙公司支付的补偿款，是对原有股权价格高估确认转让财产所得的调整，应调减相关损益。因此，在乙公司支付500万元的补偿款时，应认为是其股权转让年度多缴纳了企业所得税，可申请退税或结转以后年度予以抵扣。

在此，我们再深入探讨一下，假如支付业绩补偿款的一方是股权受让方，转让方接受业绩补偿。在会计处理时，甲公司应将支付业绩补偿款计入长期股权投资成本，作为对最初取得股权投资价格低估和支付不实的补偿。收到补偿款的转让方乙公司，由于转让股权的计税基础已经确定，收取的补偿款是对最初低价转让股权的弥补，应增加股权转让投资收益。在税务处理上，甲公司作为股权追加成本处理。此时，支付的业绩补偿款不得税前扣除，乙公司应追补确认股权转让时年度的应纳税所得额，涉及补税的应申报纳税。

为了尽快规范股权转让合同、协议中业绩补偿款涉税问题，笔者建议应在以下几个方面采取措施，进一步完善业绩补偿款的税务和会计处理：一是尽快出台相关会计规定与税收政策，以便相关纳税人有据可依。二是正确合理分辨补偿款产生的原因，对于不属于股权调整机制带来的业绩补偿应具体分析，深入研究，妥善处理。

三是在企业出具业绩承诺审计报告时，不仅要求对上市公司业绩承诺实现情况进行鉴证，还要对相关会计处理方法是否准确、客观发表意见。同时，要求在财务报表附注中对与业绩承诺补偿相关的会计政策进行充分披露，对其成因及关联方交易进行详细说明。

预缴企业所得税 谨防10个申报误区

曾小晶 曹远战

《国家税务总局关于〈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）规定，自2015年7月1日起，启用2015年版企业所得税预缴申报表。笔者总结了填写新预缴申报表应注意的10个误区，以期为纳税人实际工作提供帮助。

误区1：营业收入－营业成本＝利润总额

正解：企业所得税月（季）度预缴纳税申报表第4行“利润总额”，填报按照企业会计制度、企业会计准则等国家会计规定核算的利润总额，本行数据与利润表列示的利润总额一致。第2行“营业收入”，填报按照企业会计制度、企业会计准则等国家会计规定核算的营业收入，本行主要列示纳税人营业收入数额，指标设计的意义在于数据采集，不参与计算。第3行“营业成本”，填报按照企业会计制度、企业会计准则等国家会计规定核算的营业成本，本行主要列示纳税人营业成本数额，不参与计算。指标意义在于数据采集。

企业所得税季度申报表（A类）中的“利润总额”与营业收入、营业成本不存在必然的勾稽关系。按照国家税务总局制表惯例，申报表中存在勾稽关系的“行、列”，一般会在填表说明中标注计算公式，表明彼此之间的表内关系。

误区2：“营业成本”项目含“期间费用”

正解：营业成本＝主营业务成本＋其他业务成本。企业所得税月（季）度预缴纳税申报表第3行“营业成本”，填报按照企业会计制度、企业会计准则等国家会计规定核算的营业成本，本行主要列示纳税人营业成本数额，不参与计算。指标意义还是在于数据采集。因此，企业在填写此行“营业成本”时，不包括营业外支出和期间费用。

误区3：“实际利润额”等于企业财务报表（利润表）中的“利润总额”

正解：实际利润额＝利润总额＋特定业务计算的应纳税所得额－不征税收入和税基减免应纳税所得额－固定资产加速折旧（扣除）调减额－弥补以前年度亏损。

企业所得税法第五条规定，应纳税所得额，指企业每一纳税年度的收入总额，减除不征税收入、免税收入、各项扣除以及允许弥补的以前年度亏损后的余额。

企业所得税预缴是根据“实际利润额”来预缴，不是根据纳税人会计报表利润表中利润总额预缴，也不是根据应纳税所得额预缴。

误区4：企业所得税预缴不能弥补以前年度亏损

正解：政策依据同误区三

根据国家税务总局公告2015年第31号的填报说明规定，企业季度预缴所得税时，第8行“弥补以前年度亏损”，填报按照税收规定可在企业所得税前弥补的以前年度尚未弥补的亏损额。

误区5：企业所得税预缴可以弥补以前年度亏损，但不能弥补本年度亏损

正解：企业所得税法第五条规定，企业每一纳税年度的收入总额，减除不征税收入、免税收入、各项扣除以及允许弥补的以前年度亏损后的余额，为应纳税所得额。因此，企业月度或季度预缴所得税可以减除允许弥补的以前年度亏损。

某公司第一季度是负利润，第二季度有利润，企业所得税按第二季度的利润缴，还是按第一季度至第二季度累计利润缴纳？因为企业所得税实行分月或分季度预缴、年终汇算清缴的办法，因此，企业月度或季度预缴所得税时，其实际利润额还可以减除上一月度或季度企业形成的亏损额。具体而言，该公司第一季度至第二季度累计利润总额为正数时，乘以税率计算缴纳企业所得税；为零或负数时，不用计算企业所得税。

企业所得税预缴时，实际利润额累计数既可以弥补以前年度亏损，又可以弥补本年度亏损。

误区6：小型微利企业在企业所得税预缴时不能享受税收优惠

正解：《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）第二条规定，符合条件的小型微利企业，在季度、月份预缴企业所得税时，可以自行享受小型微利企业所得税优惠政策，无须税务机关审核批准。小型微利企业在预缴和汇算清缴时通过填写企业所得税纳税申报表“从业人数、资产总额”等栏次履行备案手续，不再另行专门备案。在2015年企业所得税预缴纳税申报表修订之前，小型微利企业预缴申报时，暂不需提供“从业人数、资产总额”情况。

因此，小型微利企业在企业所得税预缴时可以享受相应的税收优惠。

误区7：小型微利企业在企业所得税预缴需要备案才能享受税收优惠

正解：政策依据同“误区六”。

符合条件的小型微利企业，在季度、月份预缴企业所得税时，可以自行享受小型微利企业所得税优惠政策，无须税务机关审核批准。

误区8：企业所得税预缴时未取得发票的，不能在预缴前扣除

正解：《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》（国家税务总局公告2011年第34号）第六条规定，企业当年度实际发生的相关成本、费用，由于各种原因未能及时取得该成本、费用的有效凭证，企业在预缴季度所得税时，可暂按账面发生金额进行核算；但在汇算清缴时，应补充提供该成本、费用的有效凭证。

误区9：高新技术企业资格复审期间，不能按15%的税率预缴所得税

正解：《国家税务总局关于高新技术企业资格复审期间企业所得税预缴问题的公告》（国家税务总局公告2011年第4号）规定，根据企业所得税法及其实施条例、《科学技术部、财政部、国家税务总局关于印发〈高新技术企业认定管理办法〉的通知》（国科发火〔2008〕172号）、《国家税务总局关于实施高新技术企业所得税优惠有关问题的通知》（国税函〔2009〕203号）的有关规定，高新技术企业应在资格期满前三个月内提出复审申请，在通过复审之前，在其高新技术企业资格有效期内，其当年企业所得税暂按15%的税率预缴。

误区10：只要年度企业所得税汇算清缴真实、准确，季度预缴可以任性

正解：国家税务总局公告2015年第31号规定，企业在预缴申报所得税时，“利润总额”填报按照企业会计制度、企业会计准则等国家会计规定核算的利润总额。如果企业违反此项规定，税务机关可能根据税收征管法，给予纳税人以“未按照规定期限缴纳税款，责令限期缴纳并从滞纳税款之日起，按日加收滞纳金万分之五的滞纳金”的行政处理。

因此，企业预缴所得税时，应该严格按照税法的规定操作，不可任性而为。

非货币性资产投资 个税可分5年缴纳

程 辉

经国务院批准，在上海自由贸易试验区试点的个人非货币性资产投资分期缴税政策将推广至全国。《财政部、国家税务总局关于个人非货币性资产投资有关个人所得税政策的通知》（财税〔2015〕41号）规定，对于以非货币性资产投资缴纳个人所得税的个人，如果一次性缴税有困难，可以在5个年度内分期缴税。

增值缴税

非货币性资产投资，实质为个人“转让非货币性资产”和“对外投资”两笔经济业务同时发生。个人通过转移非货币性资产权属，投资换得被投资企业的股权

（或股票），实现对非货币性资产的转让性处置。

根据公司法规定，以非货币性资产投资应对资产评估作价，对资产评估价值高出个人初始取得该资产时实际发生的支出（即资产原值）部分，个人虽然没有现金流入，但取得了另一家企业的股权，符合个人所得税法实施条例关于“个人所得的形式包括现金、实物、有价证券和其他形式的经济利益”的规定，应按“财产转让所得”项目缴纳个人所得税，

应纳税额=(货币性资产转让收入-资产原值-转让时按规定支付的合理税费)×20%。如果评估后的公允价值没有超过原值,个人没有所得,也就不需要缴纳个人所得税。

例:纳税人以1 000万元购得一块土地,后其以此土地经评估作价2 000万元入股A公司,过户时发生评估费、中介费等相关税费100万元,纳税人以土地入股A公司时应缴纳个人所得税=(2 000-1 000-100)×20%=180(万元)。

办理手续

现金不足需要分期缴纳个税的投资者,可综合考虑自身情况和所投资企业的发展前景,自行制定分期缴税计划。

纳税人办理分期缴税时,根据自身情况自行制定分期缴税计划,填写《国家税务总局关于个人非货币性资产投资有关个人所得税征管问题的公告》(国家税务总局公告2015年第20号)附件所列《非货币性资产投资分期缴纳个人所得税备案表》,并在取得被投资企业股权之日的次月15日内,到主管地税机关办理备案。备案时,须同时报送备案表、纳税人身份证明、投资协议、非货币性资产评估价格证明材料、能够证明非货币性资产原值及合理税费的相关资料等。

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

纳税人分期缴税期间需要变更原分期缴税计划的,应重新制定分期缴税计划并向主管地税机关重新报送备案表。

注意事项

个税申报主体:由纳税人向主管税务机关自行申报缴纳。

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

资产原值及合理税费:非货币性资产原值以历史成本进行确认。纳税人不能提供相关证明材料,不能准确计算原值的,主管税务机关可依法进行核定。合理税费,指非货币性资产投资过程中发生的与非货币性资产转移相关的税金及有关合理费用。允许扣除的税费必须与非货币性资产投资相关,且具有合理性。此外,对以股权投资的情形,股权原值的确认等问题按照股权转让个人所得税的有关规定处理。

优先纳税规定:个人以非货币性资产投资交易过程中取得现金补价的,现金部分应优先用于缴税;现金不足以缴纳的部分,可分期缴纳。个人在分期缴税期间转让其持有的上述全部或部分股权,并取得现金收入的,该现金收入应优先用于缴纳尚未缴清的税款。

税款计算

如果纳税人以非货币性资产投资交易过程中取得现金补价,或在分期缴税期间转让其持有的上述全部或部分股权,并取得现金收入,按照财税〔2015〕41号文件第四条规定,现金收入应优先用于缴纳尚未缴清的税款,因此当期取得的现金补价或现金收入,如果高于按规定计算的分摊额,应先按当期取得的现金补价缴税,现金不足以全部缴清税款的,可在剩余年度分期缴纳或重新分摊。如果当期取得的现金补价低于按规定计算的分摊额,则不影响各期缴纳税款的计算。

情形一:个人以非货币性资产投资取得现金补价的,现金部分足以缴税的,税款应一次结清;现金不足以全部缴清税款的,不足部分可以分期缴纳。

例:纳税人2015年因某项非货币性资产投资发生纳税义务100万元,当年取得现金补价40万元,应优先缴纳2015年税款,不足部分可以分期缴纳。假如未履行纳税义务在剩余期间按期平均分摊,2016年~2019年应缴税款=(100-40)÷4=15(万元/年)。

情形二:在发生纳税义务当年之后,分期缴纳税款期间取得一次性现金补价或现金收入,则应当在收到现金的当期缴纳税款,剩余部分在剩余期间分摊。

例:纳税人2015年因某项非货币性资产投资发生纳税义务100万元,在2017年处置投资取得的部分股权,取得现金收入40

万元，假如2015年、2016年根据直线法计算，每年缴纳税款20万元，2017年除应缴纳40万元，则剩余2个年度应纳税款=（100-20×2-40）÷2=10（万元/年）。

情形三：在分期均匀缴纳税款期间，分多次取得现金补价或现金收入。则处理方式与情形二相同，但可能需要多次在剩余期间重新分摊。

例：纳税人在2015年因某项非货币性资产投资发生纳税义务100万元，2015年取得现金补价25万元，2017年处置投资取得的部分股权现金收入25万元，则2015年缴纳税款25万元后，剩余4个年度应纳税款=（100-25）÷4=18.75（万元/年）。2017年缴纳税款25万元后，剩余2个年度应纳税款=（100-25-18.75-25）÷2=15.625（万元/年）。

情形四：如果纳税人在某一年度取得的现金补价或现金收入少于按直线法分摊该年度应缴税款，则对本年度和剩余年度缴纳的税款不产生影响。

例：纳税人在2015年因某项非货币性资产投资发生纳税义务100万元，在2015年、2016年和2017年分别取得处置投资取得的部分股权现金收入30万元、10万元、10万元，由于第一年取得现金收入大于按直线法分摊的应缴税款20万元/年，纳税人应缴纳税款30万元，则重新按照直线法计算剩余4个年度应纳税款=（100-30）÷4=17.5（万元/年），大于2016年和2017年取得的现金收入10万元，因此不影响当期纳税义务。

七种情形可延期申报出口退（免）税

赵青明

为深入开展“便民办税春风行动”，近日，国家税务总局发出公告，明确出口企业或其他单位由七种特殊原因造成未收齐出口退（免）税申报单证，逾期未申报出口退（免）税的，可在2015年7月31日前提出延期申请，延期申报退（免）税，以进一步优化出口退税服务，最大限度方便纳税人。

据税务总局货物和劳务税司有关负责人介绍，今年以来，一些出口企业由于疏忽导致部分出口退（免）税错过了申报时限，面临着不予退税或视同内销征税的局面，企业将遭受重大损失。政府有关部门在出口退（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，客观上也导致有些企业未能按期申报，不能享受退税。为更好地支持出口企业发展，税务总局发布公告，对由特殊原因造成的逾期未申报情况允许延期申报，并将申请延期的时限由原来的2015年4月15日延长至7月31日。

公告明确，这七种特殊原因包括：自然灾害、社会突发事件等不可抗力因素；出口退（免）税申报凭证被盗、抢，或者因邮寄丢失、误递；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；买卖双方因经济纠纷，未能按时取得出口退（免）税申报凭证；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；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；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。

“简政放权是公告的另一项重要内容。”上述负责人介绍，为进一步贯彻落实国务院转变职能、简政放权、放管结合的要求，公告把出口退（免）税延期申请核准事项，由省国税局下放至具有出口退（免）税审批权限的国税局，核准工作自受理企业申请之日起20个工作日内完成，以进一步方便纳税人。同时，要求各省国税局要采取措施，密切监控延期申请的核准情况，并对已核准的结果进行抽查，防范税收风险。

会计报表的十种操纵方式及审计对策

懦牛

部分企业通常总是以操纵报表的形式来隐瞒自身的真实财务状况和经营情况，给后续的审计工作增加了难度。本文将介绍几种常见的会计报表的操纵方式及其审计应对策略，以供大家参考。

“嫌贫爱富”——操纵合并报表范围和科目

操纵方式：自然人名下的民营企业，常以自然人控股的方式持有旗下的各家公司，但自然人是没有报表合并的责任的，部分合并报表“嫌贫爱富”，仅选择合并有利润的企业，而隐藏部分亏损、以及资不抵债的公司；或者只合并部分企业的利润表，不合并资产负债表等，使所谓“合并报表”展现得优良。

审计对策：对财务报表首先要关注企业报表的合并范围。按照企业会计准则的要求，除本公司财务报表外，若目标公司有子公司或能对其施加控制的公司，除该公司在清理、破产或不能控制外，都应在编制合并财务报表时，将全部子公司纳入合并范围，不得从隐藏亏损等角度出发而选择性地合并。

“乾坤大挪移”——转移现金流科目

操纵方式：现金流和税收是企业较难做假的两大科目，也是尽职调查所关注的重点。企业的收入容易虚增，但现金流量表受期初、期末的真实货币资金数影响，较难操纵。“经营活动现金净流”是较为重要的考核指标，因为它反映了企业通过正常经营获得的偿债能力，因此，一些企业将部分明明属于“融资”甚至“投资”的现金流入，转入到经营活动现金流入中，虚增企业经营活动现金流。

审计对策：（1）企业的经营活动现金流入应该等于：当期营业收入数+应收账款减少数-应收账款增加数+预收账款增加数-预收账款减少数。如若不等，应询问其原因。（2）关注“其他与经营活动有关的现金流入”，此处一般是营业外收入，不应该太大。若数额过大，应询问其构成，以判断是否是从投、融资流入中转入。

“账外设账”——私藏“小金库”或借贷款

操纵方式：国家三令五申严令禁止账外设账，但总有一些企业采用虚列费用等多种方式，套取资金，另行设账，以记录不法经济活动。主要方式有：账外现金账和银行存款账，即“小金库”账；账外资产账，即“小仓”账；账外负债账，即民间借贷而来的资金，再通过股东借款形式进行转移；账外成本、权益，利润账等。

审计对策：通过对报表科目之间的勾稽关系、往来款的分析，对交易对手实际控制人、财务人员进行访谈等方法发现蛛丝马迹，结合企业所在行业的经营风险、企业的控制环境、管理当局的诚信程度来综合分析。

“寅吃卯粮”——通过应收款挂账虚增收入

操纵方式：通过应收款挂账的方式虚增企业收入；通过以收据代替发票这种手法来偷逃税款。

审计对策：对于企业的此种操纵方式，可以通过抽取企业某月记录收支的主账户的银行流水单，取得纳税申报表，倒算税率和收入的比例关系。特别是对于房地产企业，还可以通过网签核实去化率的真实性等方式验证。

“变相融资”——以售后返租等方式促销

操纵方式：在房地产商铺销售中，通过承诺未来几年的年化收益，实现变相融资的目的。为规避相关法规的限制，一般采取项目公司签署售房合同，同时由关联的物业管理公司签署一份委托经营合同，在此合同中承诺每年的租金回报，来达到快速销售的目的，使前期收款金额大，但实际导致企业层面未来的偿付义务加重，构成企业层面整体或有负债，在偿还期内也有偿付义务。商铺售后包租投资风险极大，在漫长的包租期中业主包租租金回报并无保障。

一些开发商会在收到购房款后转移资产，导致商铺很难正常运营，购房者无法正常收到租金，甚至有的项目通过售后包租进行非法集资。根据《商品房销售管理办法》第十一条规定，房地产开发企业不得采取返本销售或者变相返本销售的方式销售商品房；房地产开发企业不得采取售后包租或者变相售后包租的方式销售未竣工商品房。

风险隐患：一是可能存在欺诈，开发商在以所开发的商品房屋为担保取得银行贷款的同时，向购房者销售该项目后，有的甚至是携款逃匿；二是开发商融资或变相融资后，将资金挪用到别的项目上，一旦项目运作的某一环节出问题，会导致资金链断裂；三是项目建成后经营不善，无法达到预期的收益水平，没有现金流兑付等。

审计对策：售后返租本身是一种促销方式，在本身合规前提下，不能影响审计方对资产售价的判断。（1）通过明访、暗访售楼部，电话咨询，查询网上推介信息，了解是否存在上述情况。（2）若存在，查看周边可比楼盘的售价，了解去除售后反租这部分虚高部分后，真实的售价和资产价值。

“打肿脸充胖子”——通过评估等方式虚增资产

操纵方式：包括直接虚增土地成本和通过评估增值增加资产价值、通过虚增投入的方式增大自有资金投入比例，同时夸大

自身资产数额。

审计对策：（1）土地款，取得土地成交确认书、出让合同、土地款支付凭证和相应的税费完税凭证，汇总加计总金额应与入账金额一致。参照对比周围类似容积率、用途的土地的成交价格，评价土地评估价值的合理性。（2）工程款，取得项目总包合同项下的三方（施工方、业主方、监理方）签章确认的工程进度表，查看对应的存货科目是否按照施工合同约定结算工程进度并按照结算工程进度和未付款的差额确认应付账款。（3）形象进度：核实可行性研究报告的总投入与对应期数的目前投入比例关系，是否符合项目的形象进度；核实工程计划进度表和现场实际进度表是否相符。取得最新的三方的工程进度确认单，和已付的工程款票据核对，核实未付部分是否计入了应付工程款，核实大额的工程款支付凭证与目前计入存货的金额是否一致。

“左手倒右手”——通过关联企业交易转移资金

操纵方式：对于成立后的房地产信托，企业的施工总包方可能是企业的关联方或长期友好合作方，在用款审批时，可以通过施工方转移信托款，以付工程款的形式转移资金，用于其它用途。

审计对策：了解企业的施工方是否有表面关联关系和背后的私人关系，确保资金的有效使用，不得挪用。

“藏污纳垢”——往来账中放置大额民间借贷

操纵方式：其他应收款、其他应付款这两个会计科目分属资产及负债科目，常被称为报表里的“垃圾桶”，很多虚假、难以正常安置的科目都被转入这两个科目中，一些民间不合法借贷也易出现在此，对其过于庞大的数额应格外小心。当然更多时候是不会入账，或只入到自然人股东账上，自然人股东再借入企业。

此外，企业也会利用“其他应收款”来虚列费用，一些成本费用不是直接计入当期损益，而是作为“其他应收款”长期挂账以此虚增利润。还有企业直接通过应收、应付款长期挂账，购销双方彼此渔利，实际已构成一笔有息拆借。

审计对策：（1）取得其他应收款、其他应付款这两个会计科目的明细，查看是否有重大、难以解释科目，如工会款、对自然人的大额款项等等，是否因民间借贷产生。（2）是否有同时对某单位的其他应收、其他应付未抵消，以此虚增负债。（3）查看长期挂账的原因，追踪至其发生时的原始凭证，以确定其真实性。

“假股真债”——通过资本公积放置民间借资款

操纵方式：部分民营企业，对于所有者权益中的股本较小、而资本公积较大的情况，一般会解释为股东为避税和减资方便，以资本公积投入，但部分企业实际为民间集资、联建方的借贷投入。但这不仅不是企业的一笔权益，反而是一笔负债。

审计对策：（1）查看股东投入凭证、银行进账单，确定表面的资金来源是股东形式上投入。（2）通过与股东或管理层当面沟通、其他渠道的综合调查，了解股东是否有此实力投入上述资金，其投入的资金来源和资产产生方式。（3）若对上述调查产生怀疑的，应委托律师调查当地融资环境、股东的个人真实资产情况、是否有民间借贷在公安机关立案等。

“混淆使用”——成本法、权益法混用以虚增利润和资产

操纵方式：有些投资企业，对被投资单位拥有控股权，但其收到被投资单位分来的现金股利时，却以成本法核算，转入了投资收益，造成虚增利润。

审计对策：根据财务会计制度规定，企业对外投资比例达到被投资企业所有者权益的20%以上的，应采用权益法核算，当收到应分得的股利时，应冲减“长期股权投资”科目。一些企业为了完成利润计划，将收到的股利直接增加为投资收益。对此，注册会计师应予以调减。

应该说，拥有几套账、几份报表的企业也较常见，而向信托融资的企业往往有操纵会计报表的主观动机。

笔者建议，首先，审计人员应该从对委托人尽职尽责、对公司负责的角度出发，在尽职调查中应抱着审慎怀疑的态度，对交易对手财务报表的真实性和背后反映的商业性进行分析，通过对财务报表的解读，真正了解企业实力和资产状况，为委托人、为公司把好关，真正做到尽职尽责，担负起“受人之托、代人理财”的受托责任。另一方面，企业负责人的履历背景、经营能力、执业行为甚至个人品性对于判断项目风险的意义较大，对此，审计人员应结合起来对报表进行分析。

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。

出售固定资产增值税如何处理

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

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

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

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

《关于简并增值税征收率有关问题的公告》〔国家税务总局公告（2014）36号〕第六条：纳税人适用按照简易办法依3%征收率减按2%征收增值税政策的，按下列公式确定销售额和应纳税额：

销售额=含税销售额/（1+3%）

应纳税额=销售额×2%

土地使用权摊销年限如何确定

问：我公司是一家采矿企业，企业的无形资产主要有两部分构成：一部分是省国土资源厅颁发的采矿许可证，拥有采矿权有效期限是30年；另一部分是县政府土地主管部门颁发的土地使用权登记证，用途是工矿用地，取得类型是出让，有效期限是50年。土地使用权摊销年限如何确定？

答：企业所得税法实施条例第六十七条规定，无形资产按照直线法计算的摊销费用准予扣除，无形资产的摊销年限不得低于10年。作为投资或者受让的无形资产，有关法律规定或者合同约定了使用年限的，可以按照规定或者约定的使用年限分期摊销。因此，你单位应根据采矿许可证和土地使用权登记证的约定，将采矿权和土地使用权分别按30年和50年期限摊销。

叶春苗

稽查补缴的增值税如何进行账务处理

问：税务局检查我公司2011年账务后，认定少缴增值税并下发税务处理决定书。决定书上写明少缴增值税1万多元，其中一部分是修车时没有确认收入、不开发票少计收入、少计销项税；另外一部分是非业务用车修理时，免费修车没有记销售收入，少计销项税。上述业务的账务如何处理？企业所得税及城建税等是否也补缴？

答：《国家税务总局关于印发〈增值税日常稽查办法〉的通知》（国税发〔1998〕44号）附件2《增值税检查调账方法》规定，查补增值税账务调整，应设置“应交税金——增值税检查调整”专门账户，凡检查后应调减账面进项税额或调增销项税额和进项税额转出的，借记本科目，贷记有关科目。全部调整事项入账后，应结出本账户余额（即贷方余额）并予转出：

1. 若余额在借方，全部视同留抵进项税额，按借方余额数，借记“应交税金——应交增值税（进项税额）”科目，贷记本科目。

2. 若余额在贷方，且“应交税金——应交增值税”

账户无余额，按贷方余额数，借记本科目，贷记“应交税金——未交增值税”科目。

3. 若本账户余额在贷方，“应交税金——应交增值税”账户有借方余额且等于或大于这个贷方余额，按贷方余额数，借记本科目，贷记“应交税金——应交增值税”科目。

4. 若本账户余额在贷方，“应交税金——应交增值税”账户有借方余额但小于这个贷方余额，应将这两个账户的余额冲出，其差额贷记“应交税金——未交增值税”科目。

上述账务调整应按纳税期逐期进行。

根据以上规定，贵公司“一部分是修车时没有确认收入、不开发票少计收入、少计销项税”问题属于少计收入，未计提销项，同时也少缴了企业所得税：“另外一部分是非业务用车修理时免费修车没有记销售收入，少计销项税。”属于增值税未作视同销售处理，应补增值税，但不涉及企业所得税。以上两种行为在补缴增值税的同时，均应补缴城建税、教育费附加。

账务处理如下：

（1）前一部分少计收入账务处理：

借：以前年度损益调整

贷：应交税金——增值税检查调整

借：以前年度损益调整

贷：应交税金——应交城建税

——应教育费附加

——应交企业=所得税；

(2) 后一部分账务处理：

借：以前年度损益调整（生产成本）

贷：应交税金——增值税检查调整

借：以前年度损益调整

贷：应交税金——应交城建税

——教育费附加

公益性捐赠前扣除的条件是什么

问：公益性捐赠税前扣除的条件是什么？

答：公益性捐赠税前扣除的条件：一是公益性捐赠符合《中华人民共和国公益事业捐赠法》规定的范围，具体包括：救助灾害、救济贫困、扶助残疾人等困难的社会群体和个人的活动；教育、科学、文化、卫生、体育事业；环境保护、社会公共设施建设；促进社会发展和进步的其他社会公共和福利事业。二是企业的捐赠是通过公益性社会团体、公益性群众团体或者县级以上人民政府及其部门进行的。县级以上人民政府及其部门指县级（含县级）以上人民政府及其组成部门和直属机构；公益性社会团体、公益性群众团体需经财政、税务、民政等部门联合审核取得捐赠税前扣除资格。三是企业应取得由财政部或省、自治区、直辖市财政部门印制的公益性捐赠票据，或非税收入一般缴款书，并加盖受赠单位的印章。四是企业公益性捐赠在年度利润总额12%以内的部分，准予在计算应纳税所得额时扣除。

房企将开发商品房转固定资产，企业所得税视同销售吗

问：房地产开发企业将开发的商品房转作固定资产，企业所得税是否需要视同销售？

答：根据《关于企业处置资产所得税处理问题的通知》（国税函[2008]828号）的规定，改变资产用途（如，自建商品房转为自用或经营），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，相关资产的计税基础延续计算。因此，房地产开发企业将开发的商品房转作固定资产，不需要视同销售缴纳企业所得税。

销售未抵扣进项税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。

公司为员工投保人寿保险是否缴纳个税

问：我是一名外资公司的员工。今年，公司为单位员工在某保险公司投保了一份人寿保险。对于这部分保险费，我要缴纳个人所得税吗？

答：《财政部、国家税务总局关于基本养老保险费基本医疗保险费失业保险费住房公积金有关个人所得税政策的通知》（财税〔2006〕10号）规定，企事业单位按照国家或省（自治区、直辖市）人民政府规定的缴费比例或办法实际缴付的基本养老保险费、基本医疗保险费和失业保险费，免征个人所得税；个人按照国家或省（自治区、直辖市）人民政府规定的缴费比例或办法实际缴付的基本养老保险费、基本医疗保险费和失业保险费，允许在个人应纳税所得额中扣除。

同时，《财政部 国家税务总局关于个人所得税有关问题的批复》（财税〔2005〕94号）规定，单位为职工个人购买商业性补充养老保险等，在办理投保手续时应作为个人所得税的“工资、薪金所得”项目，按税法规定缴纳个人所得税；因各种原因退保，个人未取得实际收入的，已缴纳的个人所得税应予以退回。

你所在公司为你投保的人寿保险不属于基本养老保险费，属于商业性质的补充养老保险，保险费收入应按“工资、薪金所得”缴纳个人所得税。

王美杰 曲本科

接受股东划入资产企业所得税如何处理

问：我公司接受股东划入资产，请问企业所得税方面应当如何处理？

答：《国家税务总局关于企业所得税应纳税所得额若干问题的公告》（国家税务总局公告2014年第29号）文件规定如下：（一）企业接收股东划入资产（包括股东赠予资产、上市公司在股权分置改革过程中接收原非流通股股东和新非流通股股东赠予的资产、股东放弃本企业的股权，下同），凡合同、协议约定作为资本金（包括资本公积）且在会计上已做实际处理的，不计入企业的收入总额，企业应按公允价值确定该项资产的计税基础。企业接收股东划入资产，凡作为收入处理的，应按公允价值计入收入总额，计算缴纳企业所得税，同时按公允价值确定该项资产的计税基础。

财政部驻福建专员办副专员

肖翔一行莅临华兴所调研

2015年9月10日上午，财政部驻福建省财政监察专员办事处党组成员、纪检组长、副监察专员肖翔和监督检查处处长高举亮莅临来福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙）调研。

华兴所是总部在福建省的唯一一家证券从业资格会计师事务所，拥有一大批经验丰富、专业素质高的专业人才，在提升会计信息质量、服务地方经济建设等方面做出显著成绩。在调研过程中，肖副专员听取了林宝明首席合伙人关于华兴所有关情况的汇报，并就华兴所合伙制改制、注册会计师行业的变革、面临的新机遇、新挑战等问题进行了广泛交流，肖副专员对华兴所的品牌予以充分肯定。林宝明首席合伙人感谢专员办领导长期以来对华兴所的关心支持，并表示将继续努力，进一步提升服务质量和能力，并希望专员办领导继续关心支持华兴所的发展。

华兴所管理合伙人参加调研和座谈。座谈会结束后，财政部驻福建专员办领导肖翔一行还深入华兴所有关办公室了解情况并指导，给全所员工极大鼓舞。

福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙）

童益恭

与企业所得税纳税申报相关的不同期间界定

兼谈开（筹）办费的税前扣除问题

华兴所泉州分所 黄双兴

实务中常常存在影响企业所得税准确申报的一些政策界限问题，其中与企业所得税纳税申报直接相关的会计期间问题更为突出，常常没有界定清楚，其必然对应缴企业所得税产生影响，从而导致涉税风险。

一、“开始生产经营日”与“第一个生产经营年度”

开始生产经营日直接关系到“筹建期间”与“生产经营年度”（也叫“纳税年度”）的界限。国家税务总局《关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函〔2010〕79号，以下简称“79号文”）第七条明确规定，企业自开始生产经营的年度，为开始计算企业损益的年度，企业开始生产经营之前往往需要经历筹建期间，即企业获准筹建之日起至开始生产经营之日止，企业在此期间所发生的各种筹办费用，不得计算为当期的“亏损”，因为筹建期间并没有经营收入，只发生筹办费用，筹建期间不应确认为亏损年度。显然，企业的第一个生产经营年度与“筹建期间”是有分别的，该界限就是“开始生产经营日”，该日之前是“筹建期间”，该日之后则进入第一个生产经营年度。

上述开始生产、经营包括试生产、试营业，但不包括大型生产设备安装环节的试车，关于试车所发生的费用或可能形成的试车产品，其会计核算与税务处理也有相应的规定。

生产经营年度通常是指当年1月1日至当年12月31日，但从筹建期间转入生产经营年度的该年度就不一定是从1月1日起算，即第一个生产经营年度有一定的特殊性，它并不包括完整的会计年度，此时，第一个生产经营年度的终止日仍是12月31日。

二、“终止生产经营日”与“最后一个生产经营年度”

终止生产经营日直接关系到“生产经营年度”与“清算期间”的界限。《企业所得税法》第五十三条和第五十五条明确规定，企业在年度中间终止经营活动的，虽然实际经营期不足十二个月，但仍应以实际经营期作为最后一个“生产经营年度”进行纳税申报，并应当自实际经营终止之日起60天内，办理当期企业所得税汇算清缴。

上述“清算期间”的清算所得，依法应缴纳的企业所得税，企业应当在办理注销登记前向主管税务机关申报并依法缴纳。

至于说“清算期间”多长是合理的，目前为止，没有明文规定，而且可以认为，除流转税外，“清算期间”的清算所得，其依法应缴纳的企业所得税，可以在办理注销登记前一次性申报并缴纳。

显然，终止生产经营日是最后一个“生产经营年度”与“清算期间”的分界点。并且可以看出，最后一个生产经营年度同样也有特殊性，它也没有包括完整的会计年度，此时，最后一个生产经营年度的起始日仍然是1月1日，该纳税年度的终止日不一定是当年的12月31日。

三、“筹建期间”如何进行企业所得税的纳税申报

纳税申报是税法对纳税人履行纳税人义务的一项重要制度安排，也是纳税人办理纳税事项的一项法定手续，纳税人必须依照法律、行政法规的规定按期向主管税务机关办理企业所得税年度纳税申报，由于上述79号文规定，“筹建期间”所发生的筹办费用，不得计算为当期“亏损”，因此，处在“筹建期间”的纳税人，其年度申报表“A100000中华人民共和国企业所得税年度的纳税申报表（A类）”的第19行，“纳税调整后所得”应填写“0”，即“零”申报。

四、“筹建期间”如何进行企业所得税的汇算清缴

上述79号文明确规定，凡在纳税年度内从事生产、经营（包括试生产、试经营）或在纳税年度中间终止经营活动的纳税人，无论是否在减税、免税期间，也无论盈利或亏损，均应按照《企业所得税法》及其实施条例和本办法

的有关规定办理企业所得税汇算清缴。

显然，企业所得税汇算清缴的主体是从事生产经营活动的纳税人。笔者认为，处于“筹建期间”的纳税人，由于没有生产经营，而且筹办费用不得计算为当期的“亏损”，因此，不具备对企业所得税进行汇算清缴的条件，也无需办理汇算清缴。

五、关于“筹建期间”业务招待费等费用税前扣除问题

《国家税务总局关于企业所得税应纳税所得额若干税务处理问题的公告》（2012年第15号，以下简称“15号公告”）第五条明确规定，企业在筹建期间，发生的与筹建活动有关的业务招待费，可按实际发生额的60%计入企业筹办费，并按有关规定在税前扣除；发生的广告费和业务宣传费，可按实际发生额计入企业筹办费，并按有关规定在税前扣除。

根据《国家税务总局关于企业所得税若干税务事项衔接问题的通知》（国税函[2009]98号）第九条，新税法中开（筹）办费未明确列作长期待摊费用，企业可以在开始生产经营之日的当年一次性扣除，也可按照新税法有关长期待摊费用的处理规定处理，企业可根据实际情况，自行选择开（筹）办费的处理方法。一经选定，不得变更。

综上所述，若企业选择“一次性扣除”，则开始生产经营之日的当年（即：第一个生产经营年度），准予扣除的业务招待费应包含两部分，一部分是筹建期间发生的业务招待费，可按15号公告的规定扣除，另一部分是当年度新发生的业务招待费，再按税法规定进行正常扣除。若企业选择按照有关长期待摊费用处理规定的，准予扣除的业务招待费同样也包含两部分，只不过是“一次性”变成“分为几次”而已。至于广告费和业务宣传费，道理也一样，参照扣除。