

麦斯特人力资源有限公司简介

由李妍菲女士创办的麦斯特人力资源有限公司成立于2003年。公司坚持“合适就是人才”理念,专为企业提供系统招聘解决方案,为人才规划生涯,树立起专业、创新、价值的品牌形象,并将业务拓展至香港、北京、上海、广州、深圳、成都等20余城市,先后服务了中国移动、中国邮政、福耀玻璃、七匹狼、英博雪津和林德叉车等数万家企业,累计为企业招募高端人才和蓝领二三十万人,业务外包人员3万多人,是政府就业领域的主力军。

麦斯特与福建人社厅、福建移动公司联合打造的12580海西求职平台拥有百万岗位,超300万订阅量的《求职通》手机报是直达手机终端的官方公共就业平台,与人社部和中国就业促进会合作的《中国就业》手机报宣导职场主流最强音。六度伯乐网(<http://www.liudu.com>)是麦斯特和著名投资人蔡文胜天使投资的O2O互联网企业,是国内首家通过移动互联网技术,丰富的落地实战经验和社资源,开发新型推荐招聘和移动社交招聘平台的公司。

地址:福建省福州市东街123号航空大厦20层

电话:0591-968967

邮编:350001

网址:<http://www.mst.com.cn>



华兴会计师

独立 客观 公正

优质 廉洁 高效

10
2015



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

华兴所党员活动风采



华兴所党支部书记林宝明参加中国海峡人才市场流动党支部书记第二期培训班



参观古田会议旧址



瞻仰革命先烈光辉事迹



华兴所党员参加福建省资产评估协会红色之旅



参观闽中司令部纪念馆



瞻仰革命先烈光辉事迹

审计现场



业务三部在麦斯特人力资源有限公司做尽职调查



注册会计师林招通同麦斯特人力资源有限公司高管沟通审计工作



业务五部在福州荣福传媒有限公司审计



业务五部副总经理陈碧芸同福州荣福传媒有限公司高管沟通审计工作



业务七部在福清汇通农村商业银行有限公司审计



业务七部总经理林霞同福清汇通农村商业银行有限公司高管沟通审计工作

HUAXING
ACCOUNTANTS

华兴会计师

2015年第10期 (总第237期)

主 编: 林宝明

副主编: 刘延东 童益恭

蒋新红 郑丽惠

陈航晖 高 虹

编 委: (以姓氏笔画为序)

王永平 卢淑燕 许正瑞

刘久芳 刘见生 肖 军

张维永 张福明 陈 葵

林希敏 林桂富 林 辉

林 霞 陈奋辉 郑永勤

郑 基 胡旭斌 徐锦腾

郭振宏 黄双兴 曹隆森

赖振南

执行编辑: 卢淑燕 郑永勤 马醒钟

主办单位: 福建华兴会计师事务所

(特殊普通合伙)

地址: 福州市湖东路152号

中山大厦B座6-9楼

邮编: 350003

电话: 0591-87809684

传真: 0591-87840354

邮箱: postmaster@fjh×cpa.com

网址: www.fjh×cpa.com

编辑部邮箱: ××@fjh×cpa.com

目 录

法规选载

关于调整和完善固定资产投资项目 资本金制度的通知 (国发〔2015〕51号)	3
企业经营范围登记管理规定 (国家工商行政管理总局令第76号)	3
关于进一步完善固定资产加速折旧 企业所得税政策的通知 (财税〔2015〕106号)	5
关于化肥恢复征收增值税后库存化肥 有关税收管理事项的公告 (国家税务总局公告2015年第64号)	7
关于修订纳税人识别号代码标准的公告 (国家税务总局公告2015年第66号)	7
关于进一步完善固定资产加速折旧企业 所得税政策有关问题的公告 (国家税务总局公告2015年第68号)	8
关于中小企业信用担保机构免征营业税审 批事项取消后有关管理问题的公告 (国家税务总局公告2015年第69号)	9
关于企业境外所得适用简易征收和饶让抵免 的核准事项取消后有关后续管理问题的公告 (国家税务总局公告2015年第70号)	10
福建省地方税务局关于补发工资个人所得税 政策问题的公告	10

会 计

现金流量表的编制	11
视同销售业务的会计与税务处理	14
合并报表中存货的递延所得税会计处理	19
可供出售权益投资减值转回的处理	21
投资并购基金的会计处理	23

应交税费借方余额的列报处理	25
分期收款销售商品如何核算	25

税收

房屋出租合同中免收租金条款的税务处理	27
六类出口退(免)税事项今后这样办理	28
房企视同买断销售的所得税处理	30
享受协定待遇 关注五个变化	32
税惠“小微”:你该注意的8个误区	33

审计

内部控制在事前审计中的应用	35
十招挖出企业账中的疑点	36

咨询信箱

收取职工的罚款收入是否缴纳营业税	38
企业为员工缴纳的人身安全保险能否税前扣除	38
销售货物时打了折扣应该怎么计税	38
代销商品手续费如何纳税	39
企业股权投资损失是否可以税前扣除	40
应收账款无法收回能否作坏账损失处理	40
投资未到位利息能否税前扣除	40
企业以非货币性资产对外投资企业所得税如何处理	40

福建华兴会计师事务所 (特殊普通合伙) 承办

审计 验资 资产评估 改制上市辅导
 企业清算 会计顾问 可行性研究
 信息咨询 专业培训 电算化服务
 税务代理 工程造价咨询
 工程预决算审计

福建华兴会计师事务所 (特殊普通合伙)

首席合伙人: 87842376
 管理合伙人: 87852434 87852548

87842343 87828053

87810721

首席助理: 87827990

顾问室: 87843101

办公室: 87858259 87852574

人力资源部: 87273791

财务部: 87842390

IT部: 87842345

信息咨询部: 87809684

质控部: 87828063

内控部: 87271910

业务一部: 87841405 87828491

业务二部: 87827014 87851449

业务三部: 87835444 87826433

业务四部: 87844049 87826414

业务五部: 87852549 87832105

业务六部: 87852464 87843102

业务七部: 87852564 87859124

业务八部: 87853421 87278292

业务九部: 87271910

业务十部: 87113401 87115045

业务十一部: 87834201 87837114

传真(7楼): 87859142

传真(8楼): 87840354

传真(9楼): 87842334

北京分所: 010-68056242

010-68019914 (传真)

厦门分所: 0592-2381108

0592-2381109 (传真)

泉州分所: 0595-22211351

0595-22211360 (传真)

漳州分所: 0596-2097561

0596-2096187 (传真)

龙岩分所: 0597-2220420

0597-22204031 (传真)

莆田分所: 0594-2687766

0592-2694788 (传真)

福建华兴资产评估房地产土地估价有限公司: 87807195

福建华兴税务师事务所有限公司: 87271910

关于调整和完善固定资产投资项目资本金制度的通知

国发〔2015〕51号

为进一步解决当前重大民生和公共领域投资项目融资难、融资贵问题，增加公共产品和公共服务供给，补短板、增后劲，扩大有效投资需求，促进投资结构调整，保持经济平稳健康发展，国务院决定对固定资产投资项目资本金制度进行调整和完善。现就有关事项通知如下：

一、各行业固定资产投资项目的最低资本金比例按以下规定执行。

城市和交通基础设施项目：城市轨道交通项目由25%调整为20%，港口、沿海及内河航运、机场项目由30%调整为25%，铁路、公路项目由25%调整为20%。

房地产开发项目：保障性住房和普通商品住房项目维持20%不变，其他项目由30%调整为25%。

产能过剩行业项目：钢铁、电解铝项目维持40%不变，水泥项目维持35%不变，煤炭、电石、铁合金、烧碱、焦炭、黄磷、多晶硅项目维持30%不变。

其他工业项目：玉米深加工项目由30%调整为20%，化肥（钾肥除外）项目维持25%不变。

电力等其他项目维持20%不变。

二、城市地下综合管廊、城市停车场项目，以及经国务院批准的核电站等重大建设项目，可以在规定最

低资本金比例基础上适当降低。

三、金融机构在提供信贷支持和服务时，要坚持独立审贷，切实防范金融风险。要根据借款主体和项目实际情况，按照国家规定的资本金制度要求，对资本金的真实性、投资收益和贷款风险进行全面审查和评估，坚持风险可控、商业可持续原则，自主决定是否发放贷款以及具体的贷款数量和比例。对于产能严重过剩行业，金融机构要严格执行《国务院关于化解产能严重过剩矛盾的指导意见》（国发〔2013〕41号）有关规定。

四、自本通知印发之日起，凡尚未审批可行性研究报告、核准项目申请报告、办理备案手续的固定资产投资项目，以及金融机构尚未贷款的固定资产投资项目，均按照本通知执行。已经办理相关手续但尚未开工建设的固定资产投资项目，参照本通知执行。已与金融机构签订相关合同的固定资产投资项目，按照原合同执行。

五、国家将根据经济形势发展和宏观调控需要，适时调整固定资产投资项目最低资本金比例。

六、本通知自印发之日起执行。

国务院
2015年9月9日

国家工商行政管理总局令

第76号

《企业经营范围登记管理规定》已经国家工商行政管理总局局务会议审议通过，现予公布，自2015年10月1日起施行。

局长 张茅
2015年8月27日

企业经营范围登记管理规定

（2015年8月27日国家工商行政管理总局令第76号公布）

第一条 为了规范企业经营范围登记管理，规范企业经营行为，保障企业合法权益，依据有关企业登记管

理法律、行政法规制定本规定。

第二条 本规定适用于在中华人民共和国境内登

记的企业。

第三条 经营范围是企业从事经营活动的业务范围，应当依法经企业登记机关登记。

申请人应当参照《国民经济行业分类》选择一种或多种小类、中类或者大类自主提出经营范围登记申请。对《国民经济行业分类》中没有规范的新兴行业或者具体经营项目，可以参照政策文件、行业习惯或者专业文献等提出申请。

企业的经营范围应当与章程或者合伙协议规定相一致。经营范围发生变化的，企业应对章程或者合伙协议进行修订，并向企业登记机关申请变更登记。

第四条 企业申请登记的经营范围中属于法律、行政法规或者国务院决定规定在登记前须经批准的项目（以下称前置许可经营项目）的，应当在申请登记前报经有关部门批准后，凭审批机关的批准文件、证件向企业登记机关申请登记。

企业申请登记的经营范围中属于法律、行政法规或者国务院决定等规定在登记后须经批准的项目（以下称后置许可经营项目）的，依法经企业登记机关核准登记后，应当报经有关部门批准方可开展后置许可经营项目的经营活动。

第五条 企业登记机关依照审批机关的批准文件、证件登记前置许可经营项目。批准文件、证件对前置许可经营项目没有表述的，依照有关法律、行政法规或者国务院决定的规定和《国民经济行业分类》登记。

前置许可经营项目以外的经营项目，企业登记机关根据企业的章程、合伙协议或者申请，参照《国民经济行业分类》及有关政策文件、行业习惯或者专业文献登记。

企业登记机关应当在经营范围后标注“（依法须经批准的项目，经相关部门批准后方可开展经营活动）”。

第六条 企业经营范围中包含许可经营项目的，企业应当自取得审批机关的批准文件、证件之日起20个工作日内，将批准文件、证件的名称、审批机关、批准内容、有效期限等事项通过企业信用信息公示系统向社会公示。其中，企业设立时申请的经营范围中包含前置许可经营项目的，企业应当自成立之日起20个工作日内向社会公示。

审批机关的批准文件、证件发生变更的，企业应当自批准变更之日起20个工作日内，将有关变更事项通过企业信用信息公示系统向社会公示。

第七条 企业的经营范围应当包含或者体现企业名称中的行业或者经营特征。跨行业经营的企业，其经营范围中的第一项经营项目所属的行业为该企业的行业。

第八条 企业变更经营范围应当自企业作出变更决议或者决定之日起30日内向企业登记机关申请变更登记。其中，合伙企业、个人独资企业变更经营范围应当自作出变更决定之日起15日内向企业登记机关申请变更登记。

企业变更经营范围涉及前置许可经营项目，或者其批准文件、证件发生变更的，应当自审批机关批准之日起30日内凭批准文件、证件向企业登记机关申请变更登记。

企业变更经营范围涉及后置许可经营项目，其批准文件、证件记载的经营项目用语与原登记表述不一致或者发生变更的，可以凭批准文件、证件向企业登记机关申请变更登记。

第九条 因分立或者合并而新设立的企业申请从事前置许可经营项目的，应当凭审批机关的批准文件、证件向企业登记机关申请登记；因分立或者合并而存续的企业申请从事前置许可经营项目的，变更登记前已经审批机关批准的，不需重新办理审批手续。

第十条 企业改变类型的，改变类型前已经审批机关批准的前置许可经营项目，企业不需重新办理审批手续。法律、行政法规或者国务院决定另有规定的除外。

第十一条 企业变更出资人的，原已经审批机关批准的前置许可经营项目，变更出资人后不需重新办理审批手续。法律、行政法规或者国务院决定另有规定的除外。

企业的出资人由境内投资者变为境外投资者，或者企业的出资人由境外投资者变为境内投资者的，企业登记机关应当依照审批机关的批准文件、证件重新登记经营范围。

第十二条 不能独立承担民事责任的分支机构（以下简称分支机构），其经营范围不得超出所隶属企业的

经营范围。法律、行政法规或者国务院决定另有规定的除外。

审批机关单独批准分支机构经营前置许可经营项目的，企业应当凭分支机构的前置许可经营项目的批准文件、证件申请增加相应经营范围，并在申请增加的经营范围后标注“（分支机构经营）”字样。

分支机构经营所隶属企业经营范围中前置许可经营项目的，应当报经审批机关批准。法律、行政法规或者国务院决定另有规定的除外。

第十三条 企业申请的经营范围中有下列情形的，企业登记机关不予登记：

（一）属于前置许可经营项目，不能提交审批机关的批准文件、证件的；

（二）法律、行政法规或者国务院决定规定特定行业的企业只能从事经过批准的项目而企业申请其他项目的；

（三）法律、行政法规或者国务院决定等规定禁止企业经营的。

第十四条 企业有下列情形之一的，应当停止有关项目的经营并及时向企业登记机关申请办理经营范围变更

登记或者注销登记：

（一）经营范围中属于前置许可经营项目以外的经营项目，因法律、行政法规或者国务院决定规定调整为前置许可经营项目后，企业未按有关规定申请办理审批手续并获得批准的；

（二）经营范围中的前置许可经营项目，法律、行政法规或者国务院决定规定重新办理审批，企业未按有关规定申请办理审批手续并获得批准的；

（三）经营范围中的前置许可经营项目，审批机关批准的期限届满，企业未重新申请办理审批手续并获得批准的；

（四）经营范围中的前置许可经营项目被吊销、撤销许可证或者其他批准文件的。

第十五条 企业未经批准、登记从事经营活动的，依照有关法律、法规的规定予以查处。

第十六条 本规定由国家工商行政管理总局负责解释。

第十七条 本规定自2015年10月1日起施行。2004年6月14日国家工商行政管理总局令第12号公布的《企业经营范围登记管理规定》同时废止。



关于进一步完善固定资产加速折旧 企业所得税政策的通知

财税〔2015〕106号

根据国务院常务会议的有关决定精神，现就有关固定资产加速折旧企业所得税政策问题通知如下：

一、对轻工、纺织、机械、汽车等四个领域重点行业（具体范围见附件）的企业2015年1月1日后新购进的固定资产，可由企业选择缩短折旧年限或采取加速折旧的方法。

二、对上述行业的小型微利企业2015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，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧；单位价值超过100万元的，可由企业选择缩短折旧年限或采取加速折旧的方法。

三、企业按本通知第一条、第二条规定缩短折旧年

限的，最低折旧年限不得低于企业所得税法实施条例第六十条规定折旧年限的60%；采取加速折旧方法的，可采取双倍余额递减法或者年数总和法。

按照企业所得税法及其实施条例有关规定，企业根据自身生产经营需要，也可选择不实行加速折旧政策。

四、本通知自2015年1月1日起执行。2015年前3季度按本通知规定未能计算办理的，统一在2015年第四季度预缴申报时享受优惠或2015年度汇算清缴时办理。

附件：轻工、纺织、机械、汽车四个领域重点行业范围

财政部 国家税务总局
2015年9月17日

附件

轻工、纺织、机械、汽车四个领域重点行业范围

代 码			类 别 名 称	备 注
大类	中类	小类		
	268	2681 2682 2683 2684 2689	日用化学产品制造 肥皂及合成洗涤剂制造 化妆品制造 口腔清洁用品制造 香料、香精制造 其他日用化学产品制造	轻工
27	271 272 273 274 275 277		医药制造业 化学药品原料药制造 化学药品制剂制造 中药饮片加工 中成药生产 兽用药品制造 卫生材料及医药用品制造	轻工
13	131 132 133 134 135 136 137 139		农副食品加工业 谷物磨制 饲料加工 植物油加工 制糖业 屠宰及肉类加工 水产品加工 蔬菜、水果和坚果加工 其他农副食品加工	轻工
14	141 142 143 144 145 146 149		食品制造业 焙烤食品制造 糖果、巧克力及蜜饯制造 方便食品制造 乳制品制造 罐头食品制造 调味品、发酵制品制造 其他食品制造	轻工
17	171 172 173 174 175 176 177 178		纺织业 棉纺织及印染精加工 毛纺织及染整精加工 麻纺织及染整精加工 丝绢纺织及印染精加工 化纤织造及印染精加工 针织或钩针编织物及其制品制造 家用纺织制成品制造 非家用纺织制成品制造	纺织
18	181 182 183		纺织服装、服饰业 机织服装制造 针织或钩针编织服装制造 服饰制造	纺织
19	191 192 193		皮革、毛皮、羽毛及其制品和制鞋业 皮革鞣制加工 皮革制品制造 毛皮鞣制及制品加工	轻工

19	194 195		羽毛（绒）（加工及制品制造）制鞋业	轻工
20	201 202 203 204		木材加工和木、竹、藤、棕、草制品业 木材加工 人造板制造 木制品制造 竹、藤、棕、草等制品制造	轻工
21	211 212 213 214 219		家具制造业 木质家具制造 竹、藤家具制造 金属家具制造 塑料家具制造 其他家具制造	轻工
22	221 222 223		造纸和纸制品业 纸浆制造 造纸 纸制品制造	轻工
23	231 232 233		印刷和记录媒介复制业 印刷 装订及印刷相关服务 记录媒介复制	轻工
24	241 242 243 244 245		文教、工美、体育和娱乐用品制造业 文教办公用品制造 乐器制造 工艺美术品制造 体育用品制造 玩具制造	轻工
28	281 282		化学纤维制造业 纤维素纤维原料及纤维制造 合成纤维制造	纺织
	292 2921 2922 2923 2924 2925 2926 2927 2928 2929		塑料制品业 塑料薄膜制造 塑料板、管、型材制造 塑料丝、绳及编织品制造 泡沫塑料制造 塑料人造革、合成革制造 塑料包装箱及容器制造 日用塑料制品制造 塑料零件制造 其他塑料制品制造	轻工
33	331 332 333 334 335 336 337		金属制品业 结构性金属制品制造 金属工具制造 集装箱及金属包装容器制造 金属丝绳及其制品制造 建筑、安全用金属制品制造 金属表面处理及热处理加工 搪瓷制品制造	机械

	338 339	金属制日用品制造 其他金属制品制造	机械
34	341 342 343 344 345 346 347 348 349	通用设备制造业 锅炉及原动设备制造 金属加工机械制造 物料搬运设备制造 泵、阀门、压缩机及类似机械制造 轴承、齿轮和传动部件制造 烘炉、风机、衡器、包装等设备制造 文化、办公用机械制造 通用零部件制造 其他通用设备制造业	机械
36	361 362	汽车制造业 汽车整车制造 改装汽车制造	汽车

36	363 364 365 366	低速载货汽车制造 电车制造 汽车车身、挂车制造 汽车零部件及配件制造	汽车
38	381 382 383 384 385 386 387 389	电气机械和器材制造业 电机制造 输配电及控制设备制造 电线、电缆、光缆及电工器材制造 电池制造 家用电力器具制造 非电力家用器具制造 照明器具制造 其他电气机械及器材制造	机械

注：以上代码和类别名称来自《国民经济行业分类（GB/T 4754-2011）》。

关于化肥恢复征收增值税后库存化肥 有关税收管理事项的公告 国家税务总局公告2015年第64号

根据《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）和《财政部 国家税务总局关于对化肥恢复征收增值税政策的补充通知》（财税〔2015〕97号）有关规定，为落实好化肥恢复征收增值税相关政策，现就纳税人2015年8月31日前生产或购进尚未销售的化肥（以下简称库存化肥）有关事项公告如下：

一、2015年9月30日前，纳税人应将库存化肥品种、数量等资料向主管税务机关备案。

纳税人按期办理增值税纳税申报时，需随同纳税申报表向税务机关提交库存化肥销售情况的有关说明材料，详细列明本期销售库存化肥的品种、数量、发票开具份数、发票号码、发票代码、销售额、增值税税额等情况。

二、主管税务机关应建立库存化肥税收管理台账，按品种设立明细账目，记录纳税人库存化肥销售及结余数量的变化。

三、纳税人2016年7月1日后销售的库存化肥，一律按适用税率缴纳增值税。

四、主管税务机关应加强化肥恢复征收增值税后的税收管理，结合增值税发票及纳税申报数据，开展库存化肥销售、结余、报税的分析比对工作。同时，主管税务机关要进一步做好化肥恢复征收增值税政策的解释、宣传与辅导，确保税收政策调整平稳过渡。

五、本公告自发布之日起施行。

国家税务总局
2015年9月15日

关于修订纳税人识别号代码标准的公告 国家税务总局公告2015年第66号

根据《国务院关于批转发展改革委等部门法人和

其他组织统一社会信用代码制度建设总体方案的通

知》(国发〔2015〕33号),结合实施“三证合一、一照一码”改革的工作要求,国家税务总局决定修订纳税人识别号代码标准,现将有关事项公告如下:

一、已取得统一社会信用代码的法人和其他组织,其纳税人识别号使用18位的“统一社会信用代码”,编码规则按照相关国家标准执行。

二、未取得统一社会信用代码的个体工商户以及以居民身份证、回乡证、通行证、护照等有效身份证明办理税务登记的纳税人,其纳税人识别号由“身份证件号码”+“2位顺序码”组成。

三、以统一社会信用代码、居民身份证、回乡证、通行证、护照等为有效身份证明的临时纳税的纳税

人,其纳税人识别号由“L”+“统一社会信用代码”或“L”+“身份证件号码”组成,作为系统识别,不打在对外证照上。

四、对已设立但未取得统一社会信用代码的法人和其他组织,以及自然人等其他各类纳税人,其纳税人识别号的编码规则仍按照《国家税务总局关于发布纳税人识别号代码标准的通知》(税总发〔2013〕41号)规定执行。

五、本公告自2015年10月1日起施行。

国家税务总局

2015年9月25日

关于进一步完善固定资产加速折旧企业 所得税政策有关问题的公告

国家税务总局公告2015年第68号

为落实国务院扩大固定资产加速折旧优惠范围的决定,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(以下简称实施条例)、《财政部 国家税务总局关于进一步完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》(财税〔2015〕106号)(规定,现就进一步完善固定资产加速折旧企业所得税政策有关问题公告如下:

一、对轻工、纺织、机械、汽车等四个领域重点行业(以下简称四个领域重点行业(企业2015年1月1日后新购进的固定资产)包括自行建造,下同),允许缩短折旧年限或采取加速折旧方法。

四个领域重点行业按照财税〔2015〕106号附件“轻工、纺织、机械、汽车四个领域重点行业范围”确定。今后国家有关部门更新国民经济行业分类与代码,从其规定。

四个领域重点行业企业是指以上述行业业务为主营业务,其固定资产投入使用当年的主营业务收入占企业收入总额50%(不含)以上的企业。所称收入总额,是指企业所得税法第六条规定的收入总额。

二、对四个领域重点行业小型微利企业2015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(含)的,允许在计算应纳税所

得额时一次性全额扣除;单位价值超过100万元的,允许缩短折旧年限或采取加速折旧方法。

用于研发活动的仪器、设备范围口径,按照《国家税务总局关于印发〈企业研究开发费用税前扣除管理办法(试行)〉的通知》(国税发〔2008〕116号)或《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工作指引〉的通知》(国科发火〔2008〕362号)规定执行。

小型微利企业,是指企业所得税法第二十八条规定的小型微利企业。

三、企业按本公告第一条、第二条规定缩短折旧年限的,对其购置的新固定资产,最低折旧年限不得低于实施条例第六十条规定的折旧年限的60%;对其购置的已使用过的固定资产,最低折旧年限不得低于实施条例规定的最低折旧年限减去已使用年限后剩余年限的60%。最低折旧年限一经确定,不得改变。

四、企业按本公告第一条、第二条规定采取加速折旧方法的,可以采用双倍余额递减法或者年数总和法。加速折旧方法一经确定,不得改变。

双倍余额递减法或者年数总和法,按照《国家税务总局关于固定资产加速折旧所得税处理有关问题的通知》(国税发〔2009〕81号)第四条的规定执行。

五、企业的固定资产既符合本公告优惠政策条件，又符合《国家税务总局关于企业固定资产加速折旧所得税处理有关问题的通知》（国税发〔2009〕81号）、《财政部 国家税务总局关于进一步鼓励软件产业和集成电路产业发展企业所得税政策的通知》（财税〔2012〕27号）中有关加速折旧优惠政策条件，可由企业选择其中一项加速折旧优惠政策执行，且一经选择，不得改变。

六、企业应将购进固定资产的发票、记账凭证等有

关资料留存备查，并建立台账，准确反映税法与会计差异情况。

七、本公告适用于2015年及以后纳税年度。企业2015年前3季度按本公告规定未能享受加速折旧优惠的，可将前3季度应享受的加速折旧部分，在2015年第四季度企业所得税预缴申报时享受，或者在2015年度企业所得税汇算清缴时统一享受。

国家税务总局
2015年9月25日

关于中小企业信用担保机构免征营业税 审批事项取消后有关管理问题的公告

国家税务总局公告2015年第69号

根据《工业和信息化部 国家税务总局关于中小企业信用担保机构免征营业税审批事项取消后有关问题的通知》（工信部联企业〔2015〕286号），经商工业和信息化部，现将中小企业信用担保机构免征营业税审批事项取消后有关后续管理问题公告如下：

一、符合工信部联企业〔2015〕286号文件规定的免税条件的担保机构，按照以下规定，分别向所在地县（市）地方税务局及同级中小企业管理部门办理免征营业税备案手续：

（一）纳税人在享受税收优惠政策的首个申报期内，将备案材料送所在地县（市）地方税务局及同级中小企业管理部门备案。

（二）纳税人在符合减免税条件期间和免税政策期限内，备案材料内容未发生变化的，无需再行备案。

（三）纳税人享受免税的有关情况发生变化，变化后仍符合免税条件的，应在发生变化的次月申报期内，向所在地县（市）地方税务局及同级中小企业管理部门进行变更备案；变化后不再符合免税条件的，应当停止享受免税，按照规定进行纳税申报。

二、纳税人提交的备案材料包括：

- （一）免税的项目、依据、范围、期限等；
- （二）营业执照和公司章程复印件；
- （三）《中小企业信用担保机构免征营业税备案登

记表》（见附件，可通过“中小企业信用担保业务信息报送系统”自动生成，网址：<http://coids.sme.gov.cn>，也可自行填报）；

三、纳税人对报送材料的真实性和合法性承担责任，并应当完整保存本公告第二条要求的各项资料。纳税人在税务机关后续管理中不能提供上述资料的，不得继续享受本公告规定的免税政策，对已享受的减免税款应予补缴，并依照税收征管法的有关规定处理。

四、纳税人所在地县（市）地方税务局及同级中小企业管理部门对纳税人提供的备案材料的完整性进行审核，不改变纳税人真实申报的责任。

五、在本公告施行前，已列入工业和信息化部和国家税务总局下发的免征营业税中小企业信用担保机构名单的担保机构，不再办理免税备案手续。在本公告施行后，上述担保机构的经营情况发生改变，改变后仍符合免税条件的，应按本公告规定，向所在地县（市）地方税务局及同级中小企业管理部门办理免税备案手续；改变后不再符合免税条件的，应及时向税务机关报告，并自发生改变之日起停止享受营业税免税优惠，按照规定进行纳税申报。

六、各省、自治区、直辖市和计划单列市地方税务局，可以按照本公告规定，补充制定本地区中小企业信用担保机构免征营业税审核工作程序取消后的后续管

理实施办法。

七、中小企业信用担保机构免征营业税政策的其他有关备案管理事项,按照《国家税务总局关于发布〈税收减免管理办法〉的公告》(国家税务总局公告2015年第43号)规定执行。

八、本公告自公布之日起施行。此前按规定应办理

免征营业税备案手续但尚未办理的中小企业信用担保机构,按照本公告规定执行。

附件:中小企业信用担保机构免征营业税备案登记表(略)

国家税务总局

2015年9月21日

关于企业境外所得适用简易征收和饶让抵免的核准事项取消后有关后续管理问题的公告

国家税务总局公告2015年第70号

根据《国家税务总局关于公布已取消的22项税务非行政许可审批事项的公告》(国家税务总局公告2015年第58号),为加强后续管理,经商财政部同意,现就“企业境外所得适用简易征收和饶让抵免的核准”审批事项取消后有关管理问题公告如下:

一、企业境外所得符合《财政部 国家税务总局关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》(财税〔2009〕125号)第十条第(一)项和第(二)项规定情形的,可以采取简易办法对境外所得已纳税额计算抵免。企业在年度汇算清缴期内,应向主管税务机关报

送备案资料,备案资料的具体内容按照《国家税务总局关于发布〈企业境外所得税收抵免操作指南〉的公告》(国家税务总局公告2010年第1号)第30条的规定执行。

二、本公告自公布之日起施行。《财政部 国家税务总局关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》(财税〔2009〕125号)第十条中“经企业申请,主管税务机关核准”的规定同时废止。

国家税务总局

2015年10月10日

福建省地方税务局关于补发工资个人所得税政策问题的公告

为进一步规范补发工资计征个人所得税的征收管理,根据《中华人民共和国个人所得税法》及其实施条例和有关规定,现就有关问题明确如下,请遵照执行。

纳税人因政策性调资、职务晋升、工作调动、新员工定级、单位筹建期或资金困难等原因而补发以前月份工资,能按税法及财务制度规定处理相关帐务的,应把补发工资还原到所属月份重新计算当月应纳个人所得税款,减去相应月份已缴纳税款,计算出补发工资各月应调整的税款,汇总合并到补发工资月份一并申报缴

纳个人所得税。

本公告自2015年11月1日起施行,本公告发布前尚未进行税务处理的补发工资按本公告执行。《福建省地方税务局关于一次性补发工资征收个人所得税问题的通知》(闽地税政二〔2000〕99号)以及《福建省地方税务局关于所得税若干政策执行口径的通知》(闽地税政二〔2001〕23号)第二条第(四)项同时废止。

福建省地方税务局

2015年9月18日

现金流量表的编制

杨勇

在实务操作中,现金流量表编制的一大难题就是存在不平衡的问题。如何才能做平现金流量表?笔者将对编制现金流量表提出几点建议,以供大家参考。

现金流量表编制方法

现金流量表的编制有两种方法:一是台账法,不做调整分录。直接根据现金、银行存款、其他货币资金、短期投资账户进行分析归纳汇总,再套到现金流量表项目上去,这种方法需要在平时做分录时另建一套关于现金流量表的台账,年底中期汇总一下直接填列现金流量表,比较简单,易于掌握,但平时工作量太大,且要进行额外劳动,所以会计准则不提倡采用。二是工作底稿法和T型账户法,做调整分录。这两种方法原理一样,只是汇算平衡的方式不一样。对小型经济业务,台账法是可行的,方便简洁直观,因为会计分录少,所以工作量也不大。

对于调整分录的说明

根据《企业会计准则——现金流量表》指南要求,企业编制现金流量表的程序,可以运用工作底稿法或T形账户法,即以工作底稿或T形账户为手段,以利润表和资产负债表数据为基础,对每一项目进行分析并编制调整分录,从而编出现金流量表。由此可见,正确地理解调整分录,是掌握现金流量表的关键。

(一)调整分录诠释了现金流量表的平衡原

实践工作中,部分会计工作者习惯于采用台账法编制现金流量表,即日常工作中另建一套关于现金流量表项目的多栏式台账,对涉及现金、银行存款、其他货币资金和短期投资账户的经济业务,在编制会计凭证的同时,运用辅助核算进行现金流量表项目的归纳,年末根据现金流量表台账汇总数据直接填列现金流量表。这种方法适合经济业务单纯的小型企业,不需要编制调整分录,方便简捷,易于掌握,但平时工作量很大,并且缺乏平衡约束机制,在出现差错时难以查找原因,所以准则不提倡采用。

对于经济业务复杂的大中型企业来说,编制调整

分录可以较好地解决上述难题。在企业财务报告中,现金流量表的作用主要是解释一个企业年度(或中期)

“现金和现金等价物净增加(减少)额”的来源,这个金额的分析可以通过编制调整分录的方式来完成,其理论依据推导如下:

步骤一:企业的资产负债表遵循“资产=负债+所有者权益”的会计等式,利润表遵循“收入-费用=利润”的会计等式,由于企业的利润属于所有者所有,利润的实现总是表明所有者在企业中的所有者权益数额增加,因此会计等式也可以表述为“资产=负债+所有者权益+收入-费用”。

步骤二:企业资产可以划分为现金(含现金等价物,下同)和非现金资产,故“现金+非现金资产=负债+所有者权益+收入-费用”,进行移项得出“现金=负债+所有者权益+收入-费用-非现金资产”。

步骤三:由于步骤二等式在企业财务报告年度(或中期)的期初和期末同时适用,我们可以判定企业“期初现金=期初负债+期初所有者权益+期初收入-期初费用-期初非现金资产”,“期末现金=期末负债+期末所有者权益+本期收入-本期费用-期末非现金资产”。用后者减去前者,就可以得出推导等式“现金净增加额=负债净增加额+所有者权益净增加额+收入本年发生额-费用本年发生额-非现金资产净增加额”。

推导等式的左方,是现金流量表的编制基础;推导等式的右方,正项为现金流入,负项为现金流出,其数额可以通过资产负债表和利润表计算得出。由此不难理解,编制调整分录,就是依靠资产负债表和利润表,结合企业会计账簿,对等式右方进行逐项分析,将其转化为现金流量表的具体项目。试想,如果我们对推导等式右方各项目调整不完全,或编制的调整分录借贷不平,那么必将影响推导等式的平衡,导致现金流量表编制差错。因此,在完成调整分录后,还需要将其纳入工作底稿或T形账户进行验算平衡,一是审查资产负债表项目和利润表项目是否全部调整完毕,二是审查

调整分录自身计算有无错误,其目的是为了验证现金流量表的平衡基础。

(二) 调整分录的实质是汇总会计数据

在现金流量表报告涵盖期间,企业已经以会计凭证为载体,对发生的所有经济业务事项编制了会计分录。这些会计分录遵循会计准则和会计制度的规范,通过会计账簿进行归纳汇总,最终生成反映财务状况的资产负债表和反映经营成果的利润表。编制调整分录,事实上就是凭借我们日常会计处理的规律性,将资产负债表和利润表所有项目的当期发生额,以尽可能少的次数还原成期间汇总会计分录,同时将汇总会计分录中涉及“现金和现金等价物”的科目,替换成现金流量表项目。

以“经营活动现金流量——销售商品、提供劳务收到的现金”为例,分析这个项目的调整分录所需要考虑的因素,以及为什么要考虑这些因素。

1.企业销售商品、提供劳务的收入为现销收入时,日常会计处理为:

借: 现金及现金等价物科目

贷: 主营业务收入

其他业务收入

应缴税金——应缴增值税(销项税额)

此时“主营业务收入”、“其他业务收入”、“应缴税金——应缴增值税(销项税额)”并非表现为其所属科目的全部当期发生额,为便于调整分录的编制,还应综合考虑分析其他情形。

2.企业销售商品、提供劳务的收入为赊销收入时,日常会计处理为:

借: 应收账款

应收票据

预收账款

贷: 主营业务收入

其他业务收入

应缴税金——应缴增值税(销项税额)

如果将上述两笔分录合并,此时“主营业务收入”“其他业务收入”“应交税金——应交增值税(销项税额)”已经表现为其所属科目的全部发生额,但“应收账款”“应收票据”“预收账款”还只是所属科目当

期发生额部分内容,下面继续对可能影响这三个科目的经济业务进行分析。

3.企业收回赊销款或收到预收款时,日常会计处理为:

借: 现金及现金等价物科目

贷: 应收账款

应收票据

预收货款

4.企业核销坏账时,日常会计处理为:

借: 坏账准备

贷: 应收账款

5.企业收回已核销的坏账时,日常会计处理为:

借: 应收账款

贷: 坏账准备

6.企业发生票据贴现时,日常会计处理为:

借: 现金及现金等价物科目

财务费用

贷: 应收票据

至此,已基本考虑了相关科目的所有因素,将一至六笔分录合并,并将“现金及现金等价物科目”替换成“经营活动现金流量——销售商品、提供劳务收到的现金”,可以得到调整分录具体内容:

借: 经营活动现金流量——销售商品、提供劳务收到的现金(计算数)

应收账款(当期发生额,即期末余额-期初余额)

应收票据(当期发生额,即期末余额-期初余额)

财务费用(票据贴现的利息)

坏账准备(核销的坏账)

贷: 主营业务收入(当期发生额)

其他业务收入(当期发生额)

应缴税金——应缴增值税(销项税额)

坏账准备(收回核销的坏账)

预收账款(当期发生额,即期末余额-期初余额)

如果企业当期发生债务重组事项,在调整分录的借方还应考虑固定资产或存货(接受抵偿债权的非现金资产)、应缴税金——应缴增值税(进项税额)、营业外支出(债务重组损失)等因素,在调整分录贷方还

应考虑资本公积(债务重组收益)等因素。对于调整分录中资产负债表项目,倘若期末余额小于期初余额,则借贷符号以反向表示。现金流量表其他项目的调整分录也可以根据上述方法推导出来。根据调整分录借贷平衡关系,还可以将其演化成现金流量表项目计算公式。

(三) 调整分录具有多样性特征

调整分录的编制,根据每个人思路不同,有着不同的方法,只要分析过程正确,最终结果殊途同归。比如对一个项目的调整顺序,可以先行调整,也可以后调整;对一个项目的调整内容,可以一次调整完毕,也可以多次调整。

编制调整分录的常规顺序是,先按利润表项目顺序从上到下进行分析调整,然后按资产负债表项目顺序从上到下进行分析调整。在实际工作中,可以按照方便的原则,打破这个常规。比如在调整利润表项目时,会涉及部分资产负债表项目的变动,可以在调完该利润表项目后随即调整所涉及的资产负债表项目的剩余差额,以节约重复翻查明细账簿的时间。

对于熟练者,应尽量做到以资产负债表项目净增金额(期末数-期初数)为基础来编制调整分录,减少调整分录的数量,提高现金流量表的编制速度;对于入门者,也可以区分资产负债表项目借方发生额和贷方发生额,分别编制调整分录,以提高分析过程的准确性。

工作底稿法

掌握工作底稿法,关键在于掌握调整分录。调整分录应注意以下几个问题:

现金流量表调整分录和合并会计报表抵消分录有一个共同点,它们借贷的对象是会计报表项目而不是会计科目。

编制现金流量表调整分录,在实务中,应该依靠企业年度资产负债表、利润表和会计账簿进行分析调整。但准则中只有资产负债表、利润表和会计分录,限于篇幅所限没有印上会计账簿。可以把会计分录视同会计凭证,并借助丁字账户勾勒出会计账簿,以便对全面经济业务有个了解,否则编制调整分录将无从下手。

编制调整分录的常规顺序是,先按利润表项目顺序从上到下进行分析调整,然后按资产负债表项目顺

序从上到下进行分析调整。有时候货币资金放在最后调整,其实摆在资产负债表第一个项目进行调整也可以,这就看每个人的习惯了。

编制调整分录前,先将资产负债表年初数和期末数以及利润表本年数填入工作底稿,调整分录的金额主要就来源于这张工作底稿上利润表项目的本期数和资产负债表项目的期末期初之间的差数,当然还要借助账簿进行分析。可以发现,在调整利润表项目时,一些资产负债表项目也在调整,那么在调整相关资产负债表项目时,调整分录的金额应用期末期初的差数减去已调整数。

通常,当开始编制调整分录时,注意应先从利润表项目调整,结束后再从资产负债表项目调整。每编完一笔调整分录,就登记一次工作底稿,并要登记调整分录号码,以便在验证平衡出错时便于查找。调整分录的编制,根据每人思路不同,有多种方法,比如对一个科目的调整,可以一笔分录调,也可以多笔分录调,可以先调,也可以后调,但其最终得出的现金流量表结果是一样的。

在经过调整分录并全部填入工作底稿之后,就需要验算平衡。工作底稿的验算有两种平衡:一是横向平衡,目的是看资产负债表项目和利润表项目是否全部调整完毕,既不能多调,也不能少调;二是纵向平衡,即调整分录借贷合计平衡,目的是看调整分录自身计算有无错误。两个平衡有一个没达到,现金流量表肯定不平。然后计算工作底稿现金流量表项目的期末数。注意对于现金流入项目,用借方减贷方;对于现金流出项目,用贷方减借方;对于现金及现金等价物净增(减)额,用贷方减借方。

间接法

根据《企业会计准则——现金流量表》的要求,企业现金流量表应以直接法编制,同时在补充资料中运用间接法,以本期净利润为起算点,调整不涉及现金的收入、费用、营业外收支以及有关项目的增减变动,计算并列示经营活动的现金流量。虽然在准则指南中介绍了间接法的编制方法,但由于部分会计人员还不能全面熟练地对调整项目进行分析,因此给现金流量表补充资料的编制带来一定难度。笔者在实践工作中,

总结出一套用间接法编制现金流量表的方法,即运用调整分录推算间接法调整项目金额的方法,现介绍如下:

(一) 间接法调整项目金额法的依据

《企业会计准则——现金流量表》规定在编制现金流量表时,可以采用工作底稿法或T形账户法。这两种方法均要编制调整分录,且调整分录借贷的对象均是会计报表(资产负债表、利润表和现金流量表)项目,而不是普通意义上的会计科目。我们可以针对调整分录的特点,进行分析。

在编制调整分录的过程中,如果把涉及到利润表损益类项目和现金流量表经营活动现金流量类项目的分录挑选出来,合并成一个汇总调整分录,则这个汇总调整分录仍将保持借贷平衡,并不难判定:此汇总调整分录中,所有利润表损益类项目金额之和(贷方金额减借方金额)等于企业本期“净利润”,所有现金流量表经营活动现金流量类项目金额之和(贷方金额减借方金额)等于“经营活动产生的现金流量净额”,而这两个金额正是现金流量表补充资料中间接法列示内容的首行和末行。由于间接法遵循“净利润+调整项目=经营活动产生的现金流量净额”的等式,汇总调整分录也遵循借贷平衡规范,所以汇总调整分录中,除利润表损益类项目和现金流量表经营活动现金流量类项目之外的其他项目金额之和(贷方金额减借方金额),必然等于间接法中的调整项目金额之和。依据上述原理,就可以用调整分录去推算间接法调整项目的金额。

(二) 方法介绍

编制程序。第一步,在编制调整分录过程中,将涉及到利润表损益类项目或现金流量表经营活动现金流量类项目的分录挑选出来;第二步,设计现金流量表间接法工作底稿,并将利润表上“净利润”项目和现金流量表主表上“经营活动产生的现金流量净额”的金额,直接填入间接法工作底稿的“净利润”栏和“经营活动产生的现金流量净额”栏;第三步,对挑选出来的调整分录,剔除利润表损益类项目和现金流量表经营活动现金流量类项目后,进行逐项分析,并将金额填入间接法工作底稿调整项目的“调整分录”栏;第四步,计算间接法工作底稿“调整分录”栏,用贷方减去借方,得出各调整项目的“计算数”;第五步,将间接法工作底稿的“计算数”栏金额填入现金流量表补充资料。

通过在实例中运用间接法来编制现金流量表可以发现,运用间接法降低了现金流量表补充资料的编制难度,解决了调整项目中难度较大的“经营性应收项目减少(减:增加)”和“经营性应付项目增加(减:减少)”的计算问题,进行项目分析时也非常简化直观,只要做到对调整分录的挑选和归纳不重不漏,就可以确保准确平衡。

在运用过程中需要注意的是,首先,必须选出涉及到利润表项目的所有调整分录和资产负债表项目中涉及到经营活动现金流量项目的调整分录。其次,凡调整分录中涉及到利润表项目和经营活动现金流量的调整项目一律不进入工作底稿。而其他项目则一律进入工作底稿。

视同销售业务的会计与税务处理

刘孙芸

一、视同销售业务的增值税、所得税和会计处理规定

1. 视同销售业务的增值税处理。

《增值税暂行条例实施细则》以列举的方式框定了视同销售的业务范围:①将货物交付其他单位或者

个人代销;②销售代销货物;③设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人,将货物从一个机构移送其他机构用于销售,但相关机构设在同一县(市)的除外;④将自产或者委托加工的货物用于非增值税应税项目;⑤将自产、委托加工的货物用于集体福利或者个人消

费；⑥将自产、委托加工或者购进的货物作为投资，提供给其他单位或者个体工商户；⑦将自产、委托加工或者购进的货物分配给股东或者投资者；⑧将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人。对这些视同销售业务，税法认定产生了增值，应当计征增值税。即是否征收增值税的判断依据为经济业务是否带来增值。

我们可以从企业和产品两个角度来理解增值。从企业的角度看，增值税是一种流转税，在流通环节征收，通过流转进行转嫁，最终消费者是增值税的实际负税人。如果企业的销售收入大于购进成本，意味着产生了增值，应计征增值税。而实务中很难将销售收入和购进成本一一对应，用以判断经济业务是否增值，所以我国实行购进扣税法，在销售时产生纳税义务，征收增值税作为销项税，在购进时虽然不是纳税人，但是负担了供货商转嫁的增值税，这部分税金作为进项税，可以从当期销项税中进行抵扣。在销售和购进分别考虑的情况下，只要有销售，企业就应当计征增值税销项税，期末结合进项税看当期是应纳税还是留抵税。从产品的角度看，一个产品的价值由三部分构成：所消耗的原材料等转移的价值，用C表示；生产过程中工人创造的自身工资，用V表示；生产过程中工人创造的利润，用M表示， $C+V+M$ 构成产品的总价值。可以看出，除了C为原材料转移的价值，V和M都是生产创造的，都是增值部分，因此，产品只要经历了生产或委托加工过程，包含了工人劳动创造的价值，无论是否销售，都存在增值。

在从企业和产品两个角度对增值进行理解的基础上，观察上述增值税视同销售业务，①、②项最终的结果都是销售，都应当对销售收入计征增值税，区别在于：①项在收到代销单位交来的代销清单时确认收入，确认纳税义务；②项在将货物销售出去时确认收入，确认纳税义务；③项将货物从一个机构移送其他机构用于销售，移出方应在移送时作为视同销售处理，计算增值税销项税，移入方在收到货物时作为购进处理，计算增值税进项税，对于移出方和移入方实行统一核算的同一企业而言，这样的规定只是保持了增值税扣

税链条的完整，对税负并无影响。观察④、⑤、⑥、⑦、⑧项业务，发现这些业务不仅强调货物的用途，还要考虑货物的来源。将货物按来源分为经历了生产过程（自产、委托加工）的货物和未在本企业经历生产过程（购进）的货物两类，对于经历了生产过程的自产和委托加工货物，其价值中都包含了工人劳动新创造的价值，都有增值，无论其用于何种用途，是否退出流通领域，都应当计征增值税；对于未在本企业经历生产过程的购进货物，则进一步区分其用途以判定其税务处理。若将购进货物用于非增值税应税项目、集体福利或个人消费，此时货物退出流通领域，进入最终消费环节，不再增值，不作为视同销售业务处理，不需计算销项税，企业是货物的最终消费者，应当负担增值税。如果企业在购买时已明确知道货物将用于非增值税应税项目、集体福利或个人消费，其负担的增值税税额直接计入相应的成本费用；若购买时不明确用途，已将所负担的增值税税额作了进项抵扣的，在将货物用于非增值税应税项目、集体福利或个人消费的当期做进项税额转出。若将购进货物用于投资、分配、捐赠，属于外部移送活动，企业并不是最终消费者，货物进入下一个流通环节，应认定为视同销售业务征收增值税，同时开具增值税专用发票，接收货物的一方可以凭票抵扣，保证了扣税链条的完整。

2. 视同销售业务的所得税处理。

《企业所得税法实施条例》同样通过列举的方法框定了所得税视同销售业务的范围：企业发生非货币性资产交换，以及将货物、财产、劳务用于对外捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、利润分配或者职工福利等用途的，应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务。我国目前的企业所得税实行的是法人税制，以货物、财产、劳务（下文统称“货物”）的所有权是否转移作为判断是否构成销售、产生所得税纳税义务的标准。企业所得税法从组织财政收入和体现税收防范功能出发，兼顾经济业务的实质和形式，更注重业务形式，只要货物的所有权属发生了改变，无论是否有经济利益流入，都确认为所得税应税收入。当将货物用于非货币性资产交换、市场推广、交际应酬、利润分配、对外捐

赠、职工奖励或福利,以及用于偿债、赞助、集资等用途,货物的所有权属发生了改变,应该确认所得税应税收入,计征所得税。若货物为企业自制的,按企业同类货物同期对外销售价格确定所得税应税收入;若货物为外购的,按购入时的价格确定所得税应税收入。

而对于将资产用于生产、制造、加工另一产品,将资产在总机构及其分支机构之间转移等行为,资产的所有权属在形式和实质上均未发生改变,只作为内部处置资产处理,不需确认所得税应税收入,不计征所得税。

3. 视同销售业务的收入确认。

企业会计准则规定,同时满足下列五项条件的,才能确认收入:①企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方;②企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权,也没有对已售出的商品实施有效控制;③收入的金额能够可靠计量;④相关经济利益很可能流入企业;⑤相关的已发生的或将发生的成本能够可靠计量。我们把条件①、②理解为商品所有权实质性转移,将③、⑤理解为成本、收入能可靠计量,可以看出,商品所有权的实质性转移、相关经济利益很可能流入企业、成本收入能可靠计量是收入确认的必备条件。

对比之下,所得税应税收入的确认依据为商品所有权转移。很明显,会计准则对于收入确认条件的规定比所得税法更严格,收入确认的范围更小。意即所得税视同销售业务中部分业务依税法规定应确认为所得税应税收入、计征所得税,会计上亦可以确认收入,会计、税法两者处理无差异,不需要进行纳税调整;部分业务依税法规定应确认为所得税应税收入、计征所得税,但不满足会计上收入确认的条件、不予确认收入,会计、税法两者存在差异,此时账务处理上不确认收入,而是在纳税申报时进行调整。

分析所得税视同销售业务,对于具有商业实质且换入资产或换出资产的公允价值能可靠计量的非货币性资产交换,将商品用于对外偿债、利润分配、职工福利等,资产的所有权已发生实质性转移,且相关的经济利益很可能流入企业,满足收入确认的条件,会税

处理无差异,不需要进行纳税调整。对于不具有商业实质或换入换出资产的公允价值不能可靠计量的非货币性资产交换,将商品用于捐赠、赞助、集资、广告、样品,虽然商品的所有权发生了转移,但不能直接为企业带来经济利益流入或者经济利益金额无法准确计量,不符合会计上收入确认条件,只能按账面价值结转为相关费用,在进行所得税纳税申报时调整应纳税所得额。

二、视同销售业务的三步式涉税处理

综合上述分析,当经济业务发生时,企业可以逐一分析其增值税、所得税、收入处理,层层抽丝剥茧,据此进行会计处理和纳税申报。

第一步,分析经济业务是否计征增值税。如前所述,有无增值是是否计征增值税的基本判别标准。对于最终形成销售的将货物交付其他单位或者个人代销以及销售代销货物,毫无疑问应当征收增值税。对于其他视同销售及一些特殊业务,则按表1递进地做出纳税判断。

第二步,分析经济业务是否计征所得税,判别标准为货物所有权是否转移。

第三步,分析经济业务是否满足会计上收入确认的条件,是否应当确认收入,分析步骤见表2。

仔细比较上述增值税、所得税的计征标准和会计上进行收入确认的标准,发现收入确认的标准是最严格的,导致对视同销售业务进行处理时会计上确认收入的范围最小,征收所得税的业务范围略大,而征收增值税的业务范围最大。一般来说,会计上确认收入的视同销售业务同步征收所得税、增值税;征收所得税的视同销售业务同步征收增值税,不同情况下会税处理不同。

1. 同时征收增值税、所得税、确认收入的视同销售业务的会税处理。对经济业务进行三步式分析,如果所有问题的答案都为“是”,则该业务既要征收增值税,又要征收所得税,并且会计上确认收入。对这类业务,因其会计上确认收入,进行账务处理时将货物按公允价值确认收入,按账面价值结转成本;因其要计征增值税,以货物公允价值为销售额计算增值税,账务上贷

记“应交税费”科目。此时，会计处理与增值税处理相同，进行增值税纳税申报时不需调整。同时，会计上确认的收入与成本之差形成所得税应纳税所得额，会计处理与所得税处理相同，进行所得税纳税申报时不需调整。

例1：企业将外购商品一批作为股利分配给投资者，该批商品买价为100万元。

对该业务做三步式分析：第一步，是否计征增值税？外购商品用于股利分配，属于外部移送，商品进入下一流通环节，应认定为视同销售业务征收增值税，会计处理上贷记“应交税费”科目；第二步，是否计征所得税？该批商品由企业所有转移到股东所有，所有权发生了转移，应当征收所得税；第三步，是否确认收入？该批商品所有权发生实质性转移，经济利益很可能流入企业，成本、收入能可靠计量，因此应当确认收入，会计处理上贷记“主营业务收入”科目。根据上述三步式分析得到如下会计分录：

借：应付股利	117
贷：主营业务收入	100
应交税费——应交增值税（销项税额）	17
借：主营业务成本	100
贷：库存商品	100

由于对该业务税法上形成增值税应税销售额、所得税应税收入，会计上同步确认收入，税会处理相同，进行增值税、所得税纳税申报时不需调整。

逐项分析上文提到的业务整理出，会计上确认收入，同时征收增值税、所得税的视同销售业务主要有：
①将货物交付其他单位或者个人代销；②销售代销货物；③将自产、委托加工、购买的货物用于投资、抵债、分配；④将自产、委托加工的货物用于个人消费；⑤具有商业实质，且换入资产或换出资产的公允价值能可靠计量的非货币性资产交换。

2. 会计上不确认收入，但征收所得税和增值税的视同销售业务的会税处理。对这类视同销售业务，因其会计上不确认收入，按货物的账面价值结转；因其要计征增值税，以货物公允价值为销售额计算增值税，账务上贷记“应交税费”科目。此时，会计处理与增值税处

理不同，在进行增值税纳税申报时调增销售额；因其要确认所得税应税收入、计征所得税，会计处理与所得税处理不同，在进行所得税纳税申报时调整应纳税所得额。

例2：企业将自产产品一批捐赠给希望小学，该批产品市场售价为100万元，成本为70万元。

对该业务做三步式分析：第一步，是否计征增值税？将自产产品用于捐赠，产品经历生产过程，有增值，且属于外部移送活动，产品进入下一个流通环节，认定为视同销售业务征收增值税，会计处理上贷记“应交税费”科目；第二步，是否计征所得税？该批产品由企业所有转移到希望小学所有，所有权发生了转移，应当征收所得税；第三步，会计上是否确认收入？这项捐赠活动不能给企业带来相关经济利益的流入，即使此项捐赠给企业树立了良好的形象，这种经济利益仍无法可靠地计量，因此不确认收入，按产品的账面价值结转为营业外支出。根据上述三步式分析得到如下会计分录：

借：营业外支出	87
贷：库存商品	70
应交税费——应交增值税（销项税额）	17

此时，会计处理与增值税处理不一致，在进行增值税纳税申报时调增销售额100万元。会计处理与所得税处理不一致，在进行所得税纳税申报时调增“视同销售收入”100万元，同时调增“视同销售成本”70万元，应纳税所得额增加30万元。

逐项分析上文提到的业务整理出，会计上不确认收入但征收增值税、所得税的视同销售业务主要有：①将货物用于捐赠、赞助、集资、广告、样品；②不具有商业实质或换入换出资产的公允价值不能可靠计量的非货币性资产交换。

3. 会计上不确认收入，不征收所得税但征收增值税的视同销售业务的会税处理。对这类视同销售业务，因其会计上不确认收入，按货物的账面价值结转；因其要计征增值税，以货物公允价值为销售额计算增值税，账务上贷记“应交税费”科目，此时会计处理与增值税处理不一致，在进行增值税纳税申报时调增销售

额,因其不计征所得税,会计处理与所得税处理相同,在进行所得税纳税申报时不需调整。

例3:企业将自产产品用于办公大楼修建,该产品生产成本70万元,市场售价100万元。

对该业务做三步式分析:第一步,是否计征增值税?由于产品是企业自行生产的,经历了生产过程,其价值中包含了工人劳动新创造的价值,有增值,且自用后产品退出流通领域,作为最终使用者企业应当负担增值税,故应征收增值税;第二步,是否计征所得税?自产自用时产品的所有权未发生转移,不征收所得税;第三步,会计上是否确认收入?与产品有关的风险和报酬未转移,且保留产品的继续管理权,不符合收入确认的条件,直接按账面价值结转。根据上述三步式分析得到如下会计分录:

借:在建工程	87
贷:库存商品	70
应交税费——应交增值税(销项税额)	17

此时,会计处理与增值税处理不一致,在进行增值税纳税申报时调增销售额100万元。会计处理与所得税处理一致,在进行所得税纳税申报时不需调整。

逐项分析上文提到的业务,整理出会计上不确认收入,不征收所得税,但征收增值税的视同销售业务主要有:①设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人,将货物从一个机构移送其他机构用于销售,但相关机构设在同一县(市)的除外;②将自产或者委托加工的货物用于非增值税应税项目;③将自产、委托加工的货物用于集体福利。

三、视同销售业务会税处理中应注意的问题

1. 注意区分增值税的视同销售与进项转出业务。

增值税的视同销售业务与进项转出业务有一些相似的地方,很容易混淆,要注意区分。观察《增值税暂行条例实施细则》对视同销售业务的描述,将货物分为两类,自产或委托加工的货物作为一类,自产、委托加工或购进的货物作为另一类,当两类货物用于不同用途时会税处理不同。对于自产或委托加工货物,因其经历了生产过程,产品价值中包含了工人劳动创造的价值(V+M部分),存在增值,无论其最终用途如何,也

无论其是否退出流通领域,都认定为视同销售业务征收增值税。对于购进货物,企业支付的价款包括两部分:一部分为货物的买价;一部分为供货商转嫁的增值税。如果货物退出流通领域,企业作为最终消费者使用货物,应当负担货物的增值税,将其计入相应的成本费用,将货物用于非增值税应税项目、集体福利或个人消费就属于此种情形。若企业在购买当期已明确知道货物将用于非增值税应税项目、集体福利或个人消费,在购买时直接将增值税税额计入相应的成本费用。若货物的购买与使用不在同一会计期间,购买当期已将其增值税作了进项抵扣,在改变用途当期做进项税额转出,计入相应的成本费用。如果企业对购进货物的处置使得货物进入下一个流通环节,企业并不是最终消费者,应认定为视同销售业务征收增值税,将购进货物用于投资、分配、捐赠就属于此种情形。简言之,只有对“购进货物”才需要区分视同销售业务与进项转出业务,当购进货物被最终使用,退出流通领域,不存在增值,此时为进项转出业务;当购进货物进入下一个流通环节,企业不是最终消费者,此时为视同销售业务。

2. 注意区分集体福利、职工福利和个人消费。《增值税暂行条例实施细则》在对视同销售业务作界定时使用了“集体福利”和“个人消费”概念,《企业所得税法实施条例》在对视同销售业务作界定时使用了“职工福利”概念,提法不同,内涵也略有区别。集体福利是指给整个企业所有职工的福利,如将自产空调安装在集体宿舍;个人消费和职工福利是指给职工个人的福利,如将空调发给职工个人。福利性质不同,税务处理也不同。所得税方面,用于集体福利并没有改变货物的所有权,属于内部处置资产,不认定为视同销售业务征收所得税;用于个人消费或职工福利,货物的所有权由企业转移到职工,所有权属发生改变,应认定为视同销售业务征收所得税。增值税方面,对集体福利、个人消费、职工福利并未做明确区分。如上文所述,将自产或委托加工的货物用于集体福利、个人消费和职工福利,应认定为视同销售业务,征收增值税;将外购的货物用于集体福利、个人消费和职工福利,货物由流通环节进入消费环节,没有增值,不能认定为视同销售,应该做进项转出处理。

合并报表中存货的递延所得税会计处理

孙蕊 秦文娇

合并会计报表与存货相关的递延所得税会计处理主要涉及两个方面：一是内部销售存货中未实现的利润，二是存货跌价准备。本文将对以上两个方面分两种情况进行探讨：一是初次编制合并会计报表时的合并抵销处理，二是连续编制合并会计报表时合并抵销处理。

内部销售存货中未实现利润的财税处理

会计方面，《企业会计准则解释第1号》的第九条中规定：“企业在编制合并财务报表时，因抵销未实现内部销售损益导致合并资产负债表中资产、负债的账面价值与其在所属纳税主体的计税基础之间产生暂时性差异的，在合并资产负债表中应当确认递延所得税资产或递延所得税负债，同时调整合并利润表中的所得税费用”。

税务方面，现行《企业所得税法》第五十二条规定：

“国务院另有规定外，企业之间不得合并缴纳企业所得税。”

差异分析：现行税法要求母子公司之间内部交易形成的内部销售利润需要征税，不得合并纳税。而从集团公司角度看，存货内部交易是把存货从一个地方搬运到另一个地方，若未对外销售，集团公司整体不会出现增值，在期末编制合并报表时，需要抵销内部未实现销售损益，按照《企业会计准则第18号——所得税》规定，合并报表中没有售出的存货形成的内部销售利润属于可抵扣的暂时性差异，需要对未实现内部销售利润的抵销确认递延所得税资产。

相关账务处理：

（一）初次编制合并会计报表时

1. 抵销内部销售收入：

借：营业收入（内部售价）

贷：营业成本

2. 抵销内部销售存货中未实现的利润

借：营业成本

贷：存货（内部购入存货的成本×毛利率）

3. 递延所得税处理

借：递延所得税资产

贷：所得税费用

（二）连续编制合并会计报表时

下一年是对个别报表进行业务合并，所以对上期未实现的收益余额还要进行抵销，抵销时相对简单，只将上期已做过的分录再做一遍，但所对用项目略有不同，即将利润表上损益类项目用“未分配利润—年初”替代，资产负债表上项目不变。

借：未分配利润—年初

贷：营业成本

借：递延所得税资产

贷：未分配利润—年初

表：

个别报表	合并报表	合并处理	账务处理
计提了准备	不应提准备或所提准备余额小于个别报表余额	冲多提的存货跌价准备	借：存货—存货跌价准备 贷：资产减值损失
结转准备	不应结转或结转准备小于个别报表数额	冲回多结转的存货跌价准备	借：营业成本 贷：存货—存货跌价准备

本期实现对外销售的部分抵销处理

借：营业收入（本期销售企业内部销售收入）

贷：营业成本

期末结存未实现利润的抵销

借：营业成本

贷：存货（期末结存内部购入存货的成本×毛利率）

本期抵销已实现销售部分的递延所得税

借：所得税费用

贷：递延所得税资产

存货跌价准备的所得税会计处理

现行会计准则允许计提资产减值准备，但《企业所得税法》第十条规定：在计算应纳税所得额时，未经核

定的准备金支出不得扣除。由此产生的暂时性差异在个别财务报表中已经进行了各自的会计处理,但内部存货交易对于存货跌价准备抵销,需要涉及到集团角度存货跌价准备应有余额和子公司角度存货跌价准备应有余额,只有清楚的了解两者的应有余额,才能准确的做出内部存货的出售结转存货跌价准备、期末转回存货跌价准备以及本期多计提的存货跌价准备等的调整分录。关于存货跌价准备合并会计处理如下:

连续编制合并报表,抵销上期内部存货相关的减值准备时,只作上年同样的分录,不同的是将损益类项目“资产减值损失”和“营业成本”等项目替换为“未分配利润——年初”即可。

合并报表编制时适用税率的确定

无论初次编制合并会计报表还是连续编制合并报表,只要涉及到内部销售存货中未实现的利润或者存货减值准备余额的变动,都应当根据适用税法规定,按照所得税准则,按预期收回该资产或清偿该负债期间的适用所得税税率为基础确定递延所得税资产和负债。当集团内部适用税率不同,进行合并报表的所得税处理时,应当分别就不同资产、负债所属纳税主体的适用税率,按照所得税准则的规定确定递延所得税资产或负债。

案例解析

(一)首次编制合并会计报表时

母公司2008年向子公司销售商品100件A产品,每件售价4元,每件成本2元,子公司2008年对外销售A产品20件,其余部分形成期末存货,当年年底A产品每件可变现净值3万元,子公司按单个存货项目计提存货跌价准备,存货跌价准备在结转销售成本时结转;税法规定,企业的存货以历史成本作为计税基础,母子公司企业所得税率都为25%。2008年与存货相关的合并抵消分录如下:

1. 抵销子公司存货中包含的内部利润

借: 营业收入 400 (100×4)
贷: 营业成本 240
存货 160 [80×(4-2)]

2. 税法上认可的存货内部销售的成本为80×4=320元,会计上存货内部销售合并报表的账面价值为80×2=160元,这就形成了可抵扣的暂时性差异

320-160=160元,确认内部销售存货利润形成的递延所得税资产

借: 递延所得税资产 40 (160×25%)
贷: 所得税费用 40

3. 2008年子公司计提减值=80×(4-3)=80,集团公司角度可变现净值3元大于成本2元,不需要计提减值,所以合并报表应该抵销子公司计提的存货减值准备

借: 存货—存货跌价准备 80 [80×(4-3)]
贷: 资产减值 80

4. 抵销子公司计提存货减值准备确认的递延所得税资产

借: 所得税费用 20 (80×25%)
贷: 递延所得税资产 20

当然,也可以将第2和第4步分录合并处理如下:

借: 递延所得税资产 20 [(160-80)×25%]
贷: 所得税费用 20

(二)连续编制合并会计报表时

接上例,子公司2009年对外销售A产品40件,其余部分形成期末存货,当年年底A产品每件可变现净值2.5万元,2009年与存货相关的合并抵消分录如下:

1. 抵销A产品上年影响数:

借: 未分配利润——年初 160
贷: 营业成本 160
借: 存货—存货跌价准备 80
贷: 未分配利润——年初 80
借: 递延所得税资产 20 [(160-80)×25%]
贷: 未分配利润——年初 20

2. 抵销40件未对外销售形成期末存货的产品本年影响数:

借: 营业成本 80 [40×(4-2)]
贷: 存货 80

由于另40件产品已实现了对外销售,不再存在可抵扣的暂时性差异,抵销已实现销售存货的内部收益对所得税的影响

借: 所得税费用 20 (80×25%)
贷: 递延所得税资产 20

3. 抵销本期出售40件产品存货跌价准备

借: 营业成本 40 [40×(4-3)]

贷: 存货——存货跌价准备 40

由于子公司按单个存货项目计提存货跌价准备, 40件已销售存货跌价准备产生的暂时性差异也应随之转销

借: 递延所得税资产 10 (40×25%)

贷: 所得税费用 10

4. 2009年子公司对所剩40件存货计提减值=40×(3-2.5)=20, 集团公司可变现净值2.5元大于成本2元。不需要计提减值, 所以合并报表应该抵销子公司计提的存货减值准备

借: 存货——存货跌价准备 20

贷: 资产减值损失 20

抵销子公司计提存货跌价准备确认的递延所得税

借: 所得税费用 5 (20×25%)

贷: 递延所得税资产 5

或者将第2、3、4步递延所得税合并调整为:

借: 所得税费用 15 (80+20-40)×25%

贷: 递延所得税资产 15

(三) 连续编制合并会计报表时

接上例, 子公司2010年对外销售A产品20件, 其余部分形成期末存货, 当年年底A产品每件可变现净值回升为4.5万元。2008年与存货相关的合并抵消分录如下:

1. 抵销A产品上年影响数:

借: 未分配利润——年初 80

贷: 营业成本 80

借: 存货——存货跌价准备 60 (80+20-40)

贷: 未分配利润——年初 60

借: 递延所得税资产 5 (20-15)

贷: 未分配利润——年初 5

2. 抵销本期库存20件A产品内部销售存货中未实现的利润:

借: 营业成本 40

贷: 存货 40

抵销另20件已实现对外销售A产品转销的递延所

得税

借: 所得税费用 10 (40×25%)

贷: 递延所得税资产 10

3. 2010年末可变现净值回升, 子公司可变现净值大于成本价, 所以子公司将2010年初存货跌价准备账面余额60元全部冲回, 冲回时已销售的部分计入“营业成本”项目, 未销售形成期末存货的部分计入“资产减值损失”项目

借: 资产减值损失 30

营业成本 30

贷: 存货跌价准备 60

2010年末存货跌价准备账面余额为0, 不再存在暂时性差异, 抵消子公司冲回存货跌价准备调整的递延所得税资产

借: 递延所得税资产 15 (60×25%)

贷: 所得税费用 15

或者将第2、3步递延所得税合并调整为:

借: 递延所得税资产 5 (60-40)×25%

贷: 所得税费用 5

至此, 由存货跌价准备形成的暂时性差异为0, 存货跌价准备确认的递延所得税资产账面余额也为0。

2010年末递延所得税资产账面余额为5+5=10元, 全部是未实现销售期末存货内部收益产生的40元暂时性差异确认的递延所得税。

可供出售权益投资减值转回的处理

江爱娟

可供出售金融资产可分为可供出售债务投资和可供出售权益投资, 其会计处理较为特别, 相应的其递延所得税的处理也独树一帜。本文以可供出售权益投资

为例, 并结合2014年7月新修订的《企业会计准则》, 分析其在初始计量、公允价值变动、发生资产减值及转回时的所得税会计处理。

可供出售金融资产会计处理的基本要点

- 1.取得投资时,支付的交易费用计入投资成本。
- 2.按公允价值进行后续计量。
- 3.公允价值变动计入其他综合收益。

4.若发生了减值,应计提减值损失。可供出售债务投资和可供出售权益投资减值损失都计入资产减值损失,可谓“失之东隅”。

借:资产减值损失

贷:其他综合收益(借记或贷记)

可供出售金融资产——公允价值变动

可供出售债务投资和可供出售权益投资不同分析

1.对象不同。前者主要是债券投资,后者主要是股票投资。

2.期末投资收益的确认不同。前者应按实际利率法确认利息收入,后者按应享有的现金股利确认投资收益。

3.减值转回的处理不同。前者的减值通过损益转回,后者的减值通过权益转回。这是因为,虽然二者都是以公允价值为计量属性对其进行后续计量的,但债务工具的波动受人为操纵的可能性较小,而股票等权益工具的价格波动比较频繁或者额度较大,准则为防止企业股票虚假的减值调节利润,限制企业利用其波动人为操纵而作此规定。即可供出售债务投资转回减值分录为:

借:可供出售金融资产——公允价值变动

贷:资产减值损失

可供出售权益投资转回减值分录为:

借:可供出售金融资产——公允价值变动

贷:其他综合收益

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

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

案例

2014年12月1日,A公司从证券市场上购入B公司的股票作为可供出售金融资产。实际支付款项100万元(含相关税费5万元)。2014年12月31日,该可供出售金融资产的公允价值为95万元。2015年3月31日,其公允价值

为40万元,而且还会下跌。2015年底宏观经济形势好转,2015年12月31日,其公允价值为90万元。

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

会计分录如下:

(1)2014年12月1日

借:可供出售金融资产——成本 100

贷:银行存款 100

(2)2014年12月31日

借:其他综合收益 5

贷:可供出售金融资产——公允价值变动 5

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

借:递延所得税资产 1.25

贷:其他综合收益 1.25

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

借:资产减值损失 60

贷:其他综合收益 5

可供出售金融资产——公允价值变动 55

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

借:递延所得税资产 13.75

其他综合收益 1.25
借：所得税费用 15

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

借：可供出售金融资产——公允价值变动 50
贷：其他综合收益 50

持有B公司股票在2015年12月31日的计税基础为100万元，账面价值为90万元，账面价值小于计税基础，形成可抵扣的暂时性差异，产生递延所得税资产 $10 \times 25\% = 2.5$ （万元），由于递延所得税资产已余额

15万元，将以前确认的递延所得税资产转回的会计分录：

借：其他综合收益 12.5
贷：递延所得税资产 12.5

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

借：可供出售金融资产——公允价值变动 50
贷：资产减值损失 50

将以前确认的递延所得税资产转回的会计分录：
借：所得税费用 12.5
贷：递延所得税资产 12.5

投资并购基金的会计处理

李树昌 秦文娇

2014年报显示，楚天高速投资有限责任公司（证券代码：600035）以有限合伙人身份入伙武汉天风睿信资本投资中心（有限合伙），并作为投资人，将认购并购基金1.5亿元作为“持有至到期投资”进行会计处理，由此引来争议，那么楚天高速会计处理是否妥当，本文做一探析。

《合伙企业法》相关规定

据楚天高速《关于全资子公司参与设立并购基金（有限合伙）的公告》，合伙期限为3年，占基金认缴出资总额的30%。通过收购目标企业股份或其他投资方式，获得目标企业的股权，然后对目标企业进行整合、重组及运营，待企业经营改善之后，通过上市、转售等方式出售其所持股份而退出，并购基金存续期为3年，收益分配按单个项目出资额年化单利9%计算。

所以，楚天高速公司管理层认为并购基金的到期日是固定的，回收金额9%的收益率是可确定的，将其划归为“持有至到期投资”核算。

但是，合伙企业的一个重要特征是合伙人共享收益，共担风险。每一个合伙人无论出资多少，以何种方式出资，都有参加利润分配的权利，也有亏损分担的义务。为防止显失公平，《合伙企业法》约定合伙企业的利润分配、亏损分担设定了一个基本界限，即合伙协议不得约定将全部利润分配给部分合伙人或者由部分合伙人承担全部亏损。

殊不知，投资基金是一种利益共享、风险共担的

集合投资。虽然楚天高速《合伙协议》只规定了利益共享的分配方式，但市场风云变幻，月有阴晴圆缺，无论其合伙协议如何约定，即使楚天高速《合伙协议》没有说明亏损的承担方式，但必须遵守法律的底线，不得将利润分配给部分合伙人或者由部分合伙人承担全部亏损。

不宜作为金融资产核算

根据《企业会计准则第22号——金融资产》，企业可以根据管理者的意图将金融资产划归为交易性金融资产（企业以赚取差价为目的从二级市场购入的股票、债券、基金）、可供出售金融资产（企业从二级市场上购入的债券投资、股票投资、基金投资）、持有至到期投资（企业持有的、在活跃市场上有公开报价的国债、企业债券、金融债券）等。

楚天高速认购的并购基金，一般是专注于对目标企业进行并购的基金，其投资手法是通过收购目标企业股权，获得对目标企业的控制权，然后对其进行一定的重组改造，持有一定时期后再出售。

而持有至到期投资，是指到期日固定、回收金额固定或可确定，且企业有明确意图和能力持有至到期的非衍生金融资产。通常情况下，包括企业持有的、在活跃市场上有公开报价的国债、企业债券、金融债券等。主要特征是：到期日固定、回收金额固定或可确定。

但《合伙企业法》，并购基金不属于债券性质，并存在亏损风险，虽然有固定的到期日，但固定回收金额

具有不可预见性,并且根据《合伙企业法》,若一旦投资失败,不得由部分合伙人承担全部亏损,所以无论从法律的角度还是从会计的角度,将并购基金划归于持有至到期投资核算有点片面或者不谨慎,而且根据金融资产的特征以及并购基金风险的不可预见性,也不宜将其归属于交易性金融资产和可供出售金融资产进行会计核算。

宜作为长期股权投资核算

参照修改后的《企业会计准则第2号——长期股权投资》和《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》,长期股权投资与金融资产的区别主要在于:①持有的期限不同,长期股权投资着眼于长期;②目的不同,长期股权投资着眼于控制或重大影响,金融资产着眼于出售获利。

结合以上分析,并购基金划归为长期股权投资较合理,并且行业中已有先例,例如爱尔眼科(证券代码:300015)参与设立北京华泰瑞联并购基金,以及三泰控股(证券代码:002312)参与设立西藏联合股权并购投资基金均将并购基金作为长期股权投资核算。

案例:

为加快公司战略转型进度,2012年1月1日甲公司决定使用自有资金540万元人民币参与设立乙联合股权并购投资基金公司,占出资总额的40%,重点投资互联网金融、社区金融、科技、媒体和通信;医疗服务及医药、能源等行业,并将优先与本基金的出资人等相关产业龙头合作,通过并购重组方式推动出资人产业整合与升级,分享企业成长价值。甲公司作为投资人,可以从分享投资回报,增强公司盈利能力,为全体股东创造更大利益。

甲公司2012年至2014年发生下列与基金投资有关的经济业务:

(1)2012年1月1日甲公司使用自有资金540万元人民币,参与设立乙联合股权并购投资基金公司,占出资总额的40%,投资时乙公司可辨认净资产的公允价值为1 500万元;

(2)2012年12月31日乙公司实现净利润600万元;

(3)2013年1月1日乙公司宣告分红400万元;

(4)2013年1月5日甲公司收到现金红利;

(5)2013年12月31日乙公司实现净利润1 200万元;

(6)2014年12月31日乙公司亏损2 500万元。

解析:(以下单位万元)

(1)2012年1月1日

借:长期股权投资	600	
贷:银行存款		540
营业外收入		60

(2)2012年12月31日

借:长期股权投资——损益调整	240	
贷:投资收益		240

(3)2013年1月5日

借:应收股利	160	
贷:长期股权投资——损益调整		160

(4)2013年1月5日

借:银行存款	160	
贷:应收股利		160

(5)2013年12月31日

借:长期股权投资——损益调整	480	
贷:投资收益		480

(6)2014年12月31日

借:投资收益	1 000	
贷:长期股权投资——损益调整		1 000

(以长期股权投资的账面价值为冲抵上限)

长期股权投资的账面价值=600+240-160+480=1 160(万元)

注意:尤其需关注被投资方亏损时投资方冲抵科目的顺序及将来被投资方盈余时科目的反调顺序。

1.被投资方亏损时一般会计分录

借:投资收益

贷:长期股权投资——损益调整(以长期股权投资的账面价值为冲抵上限)

长期应收款(如果投资方拥有被投资方的长期债权时,超额亏损应视为此债权的减值,冲抵长期应收款)

预计负债(如果投资方对被投资方的亏损承担连带责任的,需将超额亏损列入预计负债,如果投资方无连带责任,则应将超额亏损列入备查簿。)

2.将来被投资方实现盈余时,先冲备查簿中的亏损额,再作如下反调分录:

借:预计负债(先冲当初列入的预计负债)

长期应收款(再恢复当初冲减的长期应收款)

长期股权投资——损益调整(最后再恢复长期股权投资)

贷:投资收益

应交税费借方余额的列报处理

秦文娇

企业在实务处理中,有些企业对增值税留抵税额等应交税费借方余额作为负债红字列报,有些企业作为资产列报,这涉及到应交税费借方余额重分类问题,对此,笔者将进行详细介绍。

应交税费借方余额符合资产性质的处理

对增值税留抵税额作为资产列报的规定,最早出现于“营改增”的会计处理规定中,但其基本原则也同样适用于其他增值税的企业,并可推广到“应交税费”科目中其他税、费的借方余额。企业按照税法规定,缴纳的所得税、增值税等税费,应按照《企业会计准则第30号——财务报表列报》及其应用指南的规定,根据其余额性质和流动性,在财务报表中进行列报和披露。对于以下项目,应当在资产负债表中列报为“其他流动资产”:

(1) 企业按照《企业会计准则第18号——所得税》的相关规定确认的当期所得税资产;

(2) 按照增值税相关规定应结转未来期间抵扣的增值税进项税额;

(3) 相关税收法规明确承认属于预缴,可在未来纳税义务发生时抵顶相应的应纳税额的预缴税款;

(4) 等待退还或抵顶以后期间应纳税款的多缴税款。

上述(2)、(3)、(4)各项中,如有证据表明其未来获得退还、抵扣或抵顶的时间距离资产负债表日将在一年或者一个正常营业周期(以孰长为准)以上的,则应列报为“其他非流动资产”。

另外,资产负债表是区分资产和负债列报的,即属于资产的,在资产栏中列报,属于负债的,在负债栏中列报。应交税费借方余额,例如,增值税留抵税额意味着在日后可以抵扣销项税,可以减少企业资源流出,符合资产的定义,因此,其应当作为一项资产列报,不应作为应缴税费红字列报。

所得税资产与负债抵销列报处理

当期所得税资产和当期所得税负债抵销列报的条件,应当按照《企业会计准则讲解》相关规定:“同时满足下列条件时,企业应当将当期所得税资产及当期所得税负债以抵销后的净额列示。(1)企业拥有以净额结算的法定权利;(2)意图以净额结算或取得资产清偿债务同时进行。”

“对于当期所得税资产及当期所得税负债以净额列示是指,当企业实际缴纳的所得税税款大于按照税法规定计算的应交税时,超过部分在资产负债表中应当列示为‘其他流动资产’;当企业实际缴纳的所得税税款小于按照税法规定计算的应交税时,差额部分应当作为资产负债表中的‘应交税费’项目列示。”

其他税种的应缴数和多缴数(或预缴数、待抵扣数)的抵销列报,可比照该原则处理。

如此处理是因为:预缴、多缴或者待抵扣的税额可以在以后退还或者抵顶以后年度的应纳税额,从而减少今后因履行纳税义务而导致的经济资源净流出,所以符合会计准则对资产的定义和确认条件。

分期收款销售商品如何核算

林志新

分期收款销售商品是注册会计师考试中会计课程的高频考点和重点考点之一,突出表现在计算比较复杂,在实务中也是重点关注的财会热点之一。

分期收款销售商品是企业特殊销售商品业务的一种形式,即商品已经交付,货款分期收回。延期收取的货款具有融资性质,其实质是企业向购货方提供的一

种免息信贷。

在符合收入确认条件时,企业应当按照其未来现金流量现值或商品现销价格计算确定应收的合同或协议价款的公允价值,作为收入入账金额。

应收的合同或协议价款与其公允价值之间的差额,作为未实现融资收益,在合同或协议期间,按照应

收款项的摊余成本和实际利率计算确定的金额进行摊销,作为财务费用的抵减处理。

其中,实际利率是指具有类似信用等级企业发行类似工具的现时利率,或者将应收的合同或协议价款折现为商品现销价格时的折现率。

在实际工作中,为简化核算,也可采用直线法进行摊销。

例:某上市A公司2007年1月1日采用分期收款方式向B公司销售一组大型机械设备。合同约定的销售价格为3 000万元,分5次于每年12月31日等额收回。该大型机械设备成本为2 400万元。在现销方式下,该大型机械设备销售价格为2 700万元,假定A企业分期收款发出商品时,其有关增值税纳税义务未发生,在合同约定的收款日期,发生有关增值税纳税义务。

实际利率法摊销

根据资料,应以该大型机械设备现销方式下销售价格2 700万元确认为销售商品的收入金额。

根据下列公式:

未来5年收款额的现值=现销方式下应收款项金额
可以得出:

$$600 \times (P/A, r, 5) = 2\,700$$

$$(P/A, r, 5) = 4.5$$

用插值法计算的折现率为:

当 $r=4\%$ 时, $(P/A, r, 5)=4.4518$

当 $r=3\%$ 时, $(P/A, r, 5)=4.5793$

因此, $3\% < r < 4\%$ 。用内插法计算

如下:

利率	年金现值系数
4%	4.4518
r	4.5
3%	4.5793
$4\% - r$	$4.4518 - 4.5$
$4\% - 3\%$	$4.4518 - 4.5793$

$$R = 3.62\%$$

每期计入财务费用的金额如下表所示。

根据财务费用和已收本金计算表计算的结果,A公司各期会计分录如下(单位:万元):。

1. 2007年1月1日销售实现时:

借: 长期应收款	3 000
贷: 主营业务收入	2 700
未实现融资收益	300

同时结转销售成本:

借: 主营业务成本	2 400
贷: 库存商品	2 400

2. 2007年12月31日收取货款和增值税税额时:

借: 银行存款	702
贷: 长期应收款	600
应交税费——应交增值税(销项税额)	102

同时摊销当期未实现融资收益:

借: 未实现融资收益	97.74
贷: 财务费用	97.74

3. 2008年12月31日收取货款和增值税税额时:

借: 银行存款	702
贷: 长期应收款	600
应交税费——应交增值税(销项税额)	102

同时摊销当期未实现融资收益:

借: 未实现融资收益	79.56
贷: 财务费用	79.56

4. 2009年12月31日收取货款和增值税税额时:

借: 银行存款	702
贷: 长期应收款	600
应交税费——应交增值税(销项税额)	102

同时摊销当期未实现融资收益:

借: 未实现融资收益	60.72
贷: 财务费用	60.72

5. 2010年12月31日收取货款和增值税税额时:

借: 银行存款	702
贷: 长期应收款	600
应交税费——应交增值税(销项税额)	102

同时摊销当期未实现融资收益:

借: 未实现融资收益	41.20
贷: 财务费用	41.20

6. 2011年12月31日收取货款和增值税税额时:

借: 银行存款	702
贷: 长期应收款	600
应交税费——应交增值税(销项税额)	102

同时摊销当期未实现融资收益:

借: 未实现融资收益	20.78
贷: 财务费用	20.78

直线法摊销

每期摊销的未实现融资收益为: $300 \div 5 = 60$ (万元)

A公司各期会计分录如下(单位:万元):

1. 2007年1月1日销售实现时:

借: 长期应收款	3 000
----------	-------

贷:主营业务收入 2 700
未实现融资收益 300
同时结转销售成本:
借:主营业务成本 2 400
贷:库存商品 2 400
2. 2007年12月31日收取贷款和增值税税额时:
借:银行存款 702
贷:长期应收款 600
应交税费——应交增值税(销项税额) 102
同时摊销当期未实现融资收益:
借:未实现融资收益 60
贷:财务费用 60
3. 以后各期账务处理同上。

财务费用和已收本金计算表
(备注:为了消除尾差,最后一期财务费用采用倒挤法确定。)

时间	未收本金	财务费用	收现总额	已收本金
2007年1月1日	2 700			
2007年12月31日	2 700	97.74	600	502.26
2008年12月31日	2197.74	79.56	600	520.44
2009年12月31日	1 677.30	60.72	600	539.28
2010年12月31日	1 138.02	41.20	600	558.80
2011年12月31日	579.22	20.78	600	579.22
总额		300	3 000	2 700

房屋出租合同中免收租金条款的税务处理

肖太寿

出租人在出租房屋时,为了吸引客户,在房屋经营性租赁期间,往往会实行一定的免费收取租金的招商政策。于是,出租人,特别是房地产开发企业往往会与承租人签订一定期限免租金的条款,这种条款决定了出租方的税务处理。

那么,免收租金的条款约定应如何申报缴纳房产税呢?有人提出,根据从租计征房产税的税收政策规定,出租人在免收租金期间申报房产税时,不申报房产税,因为 $0 \times 12\% = 0$ 。这种观点显然是错误的。

《财政部 国家税务总局关于安置残疾人就业单位城镇土地使用税等政策的通知》(财税〔2010〕121号,以下简称财税〔2010〕121号)第二条规定:“对出租房产,租赁双方签订的租赁合同约定有免收租金期限的,免收租金期间由产权所有人按照房产原值缴纳房产税。”第三条规定:“对按照房产原值计税的房产,无论会计上如何核算,房产原值均应包含地价,包括为取得土地使用权支付的价款、开发土地发生的成本费用等。地宗容积率低于0.5的,按房产建筑面积的2倍计算土地面积并据此确定计入房产原值的地价”。

根据以上法律规定,如果出租人存在免费收取租金而出租房屋的情况,务必在免收租金期间按照房产原值缴纳房产税。因此,实践中,当出租人与承租人签订了免收租金条款的经营性租赁合同的情况下,根据

“合同与税务处理相匹配”的原理,依据财税〔2010〕121号第二条规定在免收租金期间,出租人必须按照房产原值缴纳房产税。

〔案例〕E公司是执行新《企业会计准则》的企业。E公司拥有土地总面积为10 000平方米,取得土地使用权支付的价款以及开发土地发生的成本费用总额为600万元。2014年底E公司计划一幢将总建筑面积和占地面积都为1 000平米的房屋对外出租。E公司会计核算时将地价款全部计入“无形资产”,即计入房产原值的地价为0。E公司的该幢房屋,房产值是1 000万元,自2015年1月1日开始出租给A公司,租期三年(2015年至2018年),租金合计为24万,第一年免租、第二年和第三年每年收12万,当地政府规定按房产余值计算房产税的扣除率为30%,请问E公司2015年免租期间如何申报房产税?

容积率=1 000÷10 000=0.1(小于0.5)

土地单价=600÷10 000=0.06(万元/平方米)

根据财税〔2010〕121号的规定,E公司计入房产计税原值的地价=1 000×2×0.06=120(万元),E公司在申报缴纳房产税时,计入房产计税原值的地价款应为120万元。因此,E公司在申报缴纳房产税时,应当相应调增房产计税原值120万元。

E公司2015年免租期间房产税为:(1 000+120)×(1-30%)×1.2%=9.408(万元)。

六类出口退（免）税事项今后这样办理

王文清 刘蔚

国家税务总局近期发布《关于部分税务行政审批事项取消后有关管理问题的公告》（国家税务总局公告2015年第56号，以下简称56号公告），其中第三条规定取消出口退（免）税资格认定等六项非行政审批项目，由原来的审批制度改为备案管理。对此，出口企业或其他单位（以下简称出口企业）在日常退（免）税业务处理时，应掌握和注意如下事项。

首次申报：资格认定由申请改备案

新政规定：56号公告第三条第（一）项规定，出口企业在首次申报出口退（免）税时，应向主管国税机关提供相关资料进行备案，申报退（免）税。主要资料包括：

1.内容填写真实、完整的《出口退（免）税备案表》，其中“退税开户银行账号”须从税务登记的银行账号中选择一个填报。

2.加盖备案登记专用章的《对外贸易经营者备案登记表》或《中华人民共和国外商投资企业批准证书》。

3.《中华人民共和国海关报关单位注册登记证书》。

4.未办理备案登记发生委托出口业务的生产企业提供委托代理出口协议，不需提供第2目、第3目资料。

5.主管国税机关要求提供的其他资料。

政策变化：一是原政策规定出口企业申报退（免）税之前应办理《出口退（免）税资格认定申请表》，现改为提供《出口退（免）税备案表》；二是原政策规定出口企业在取得对外贸易经营者备案登记或签订首份委托出口协议之日起30日内办理出口退（免）税资格认定，现改为出口企业首次申报出口退（免）税时进行备案，不设30日内的时间限定；三是原政策规定未按规定办理出口货物退（免）税认定、变更或注销认定手续的，按照税收征管法第六十条规定予以处罚，新政策将出口退（免）税资格认定改为备案管理后，此规定对于备案管理不再具有执法效力。

注意事项：一是出口企业不向主管国税机关备案及

超过申报期备案的，不能办理增值税和消费税退（免）税；二是备案资料齐全符合要求的，主管国税机关应当场予以备案，对不符合上述要求的，主管国税机关应一次性告知出口企业待其补正后备案；三是已办理过出口退（免）税资格认定的出口企业，不用补办出口退（免）税备案。

资格变更：30日内变更备案内容

新政规定：56号公告第三条第（三）项规定，《出口退（免）税备案表》内容发生变更的，自变更之日起30日内，出口企业向主管国税机关提供相关资料，办理备案内容的变更。

政策变化：一是原政策规定出口退（免）税资格认定内容发生变更的，须自变更之日起30日内，填报《出口退（免）税资格认定变更申请表》，而新政策调整为《出口退（免）税备案表》；二是出口退（免）税资格变更审批改为备案，同样，不适用于超过30天时限的处罚规定。

注意事项：一是出口企业需要变更“退（免）税方法”的，主管国税机关应按规定结清退（免）税款后办理变更，并在主管国税机关备案变更的次月起按照变更后的退（免）税办法申报退（免）税；二是备案变更前全部出口货物按变更前退（免）税办法申报退（免）税，变更后不得申报变更前出口货物退（免）税。

资格注销：结清税款再撤回备案

新政规定：56号公告第三条第（四）项规定，出口企业撤回出口退（免）税备案的，主管国税机关应按规定结清退（免）税款后办理。

政策变化：原政策规定出口企业办理注销时，应填报《出口退（免）税资格认定注销申请表》，向主管国税机关申请注销出口退（免）税资格。如果只申请注销出口退（免）税认定资格不需要注销税务登记的，直接填报《出口退（免）税资格认定注销申请表》申请。新政策取消《出口退（免）税资格认定注销申请表》，调整为在《出

口退(免)税备案表》中进行内容变更。

注意事项:一是出口企业申请注销税务登记的,应先向主管国税机关申请撤回出口退(免)税备案,同时,结清出口退(免)税款,注销认定后,不得再申报办理出口退(免)税;二是出口企业办理退(免)税资格备案撤回时,提供资料应当齐全、有效。

采购国产设备:退税资格由认定改备案

新政规定:56号公告第三条规定,取消研发机构采购国产设备退税资格认定按备案管理。

政策变化:原政策规定采购国产设备退税的研发机构或中心采购,应持以下资料向主管国税机关申请办理退税认定手续,主要资料包括企业法人营业执照副本及组织机构代码证(原件及复印件)、税务登记证副本(原件及复印件)、退税账户证明、税务机关要求提供的其他资料,新政策明确取消认定改为备案。

注意事项:一是属于增值税一般纳税人研发机构或中心采购购进国产设备取得的增值税专用发票,应在规定的认证期限内办理认证手续,未认证或认证未通过的不得申报退税;二是取得的增值税专用发票已申报抵扣的,不得申报退税,已申报退税的增值税专用发票,不得再申报进项税额抵扣。

集团公司:成员企业向总部提供备案资料

新政规定:56号公告第三条第(六)项规定,集团公司按收购视同自产货物申报免抵退税,应当提供以下资料,向集团公司总部所在地主管国税机关进行备案。

主要资料包括:《集团公司成员企业备案表》及电子申报数据、集团公司总部及其控股的生产企业的营业执照副本复印件、集团公司总部及其控股的生产企业的《出口退(免)税备案表》(或《出口退(免)税资格认定表》)复印件、集团公司总部及其控股生产企业的章程复印件、主管国税机关要求报送的其他资料。

政策变化:一是原规定的《集团公司成员企业认定申请表》改为《集团公司成员企业备案表》,并按收购视同自产货物申报免抵退税的集团公司备案后,由主管国税机关按照集团公司总部和成员企业所在地情况,传递《集团公司成员企业备案表》;二是原规定在

同一地市的认定审批,由集团总部所在地的地市国税局办理改为向主管国税机关备案并传递至地市国税局报备,同时抄送集团公司总部、成员企业所在地国税局;三是原规定在同一省不在同一地市的认定审批,由集团总部所在地省国税局办理改为向集团总部所在地主管国税机关备案,并逐级传递至省国税局报备,省国税局应清分至集团公司总部、成员企业所在地国税局;四是原规定不在同一省的认定审批,由集团总部所在地省国税局办理改为向集团总部所在地主管国税机关备案,并逐级传递至国家税务总局报备,由国家税务总局逐级清分至集团公司总部、成员企业所在地国税局。

注意事项:对集团公司总部提供上述备案资料齐全、《集团公司成员企业备案表》填写内容符合要求的,主管国税机关应当场予以备案。

对不符合上述要求的,主管国税机关应一次性告知企业,待其补正后备案。

边境小额贸易代理报关:备案登记改备案核查

新政规定:56号公告第三条第(八)项规定,以边境小额贸易方式代理外国客商(指外国企业和外国自然人)出口货物,出口企业应当在货物报关出口之日(以出口货物报关单上的出口日期为准)次月起至次年4月30日前的各增值税纳税申报期内,提供下列资料向主管国税机关办理代理报关备案。

主要资料包括:企业相关人员签字、盖有单位公章且填写内容齐全的纸质《以边境小额贸易方式代理外国企业、外国自然人报关出口货物备案表》及电子数据;代理出口协议原件及复印件,代理出口协议以外文拟定的,需同时提供中文翻译版本;委托方经办人护照或外国边民的边民证原件和复印件。

如果出口企业以边境小额贸易方式代理外国企业、外国自然人出口的货物,按上述规定已备案的,不属于增值税应税范围,其仅就代理费收入进行增值税申报。

政策变化:一是原政策规定的《以边境小额贸易方式代理外国企业、外国自然人报关出口货物备案登

记表》改为《以边境小额贸易方式代理外国企业、外国自然人报关出口货物备案表》；二是取消原政策规定的《以边境小额贸易方式代理外国企业、外国自然人报关出口货物备案核销表》，改为主管国税机关应定期对出口企业以边境小额贸易方式代理外国企业、外国自然人

出口货物的备案情况进行核查，发现出口企业未按照本条规定办理代理报关备案的，按有关规定处理。

注意事项：出口企业以边境小额贸易方式代理报关出口的货物属国家明确取消出口退（免）税的，按有关规定适用增值税、消费税征税政策。

房企视同买断销售的所得税处理

宋丽

基本情况

甲公司为房地产开发企业，委托中介机构代理销售房地产，乙公司销售甲公司开发的商品房1 000平方米，转让协议单价10 000元/平方米，该商品房成本为8 000元/平方米。乙公司实际销售时按11 000元/平方米的价格出售。上述价格中未包含增值税额或营业税额。本案例不考虑其他税费的影响。

甲公司收到乙公司销售清单，进行账务处理（单位：元，下同）。

借：应收账款——实际购房人	1 150 000
贷：主营业务收入	10 000 000
其他应付款——乙公司	1 000 000
应交税费——应交营业税	500 000
借：主营业务成本	8 000 000
贷：开发产品	8 000 000

应纳税所得额=10 000 000-8 000 000-500 000=1 500 000（元）。

通过审核，发现企业存在以下问题。

收入确认：本案未按销售合同或协议中约定的价格计算的价款，确认收入的实现。

纳税调整事项：销售代理佣金未按所签订服务协议或合同确认的收入金额的5%，计算企业所得税税前扣除。

解决方案

委托方甲公司为房地产开发企业，受托方乙公司为从事房地产代理的中介公司，在视同买断方式下，乙公司

代理销售甲公司开发的商品房，销售后乙公司向甲公司开具代销清单。甲公司按实际售价确认销售收入，并向实际购买人开具销售不动产发票。甲公司在收到乙公司的代销清单时，按实际售价与协议价差额向乙公司结算代销款，乙公司向甲公司提供销售代理服务业发票。

甲公司所得税申报时支付给乙公司的手续费，超过委托销售金额5%的部分，不予以所得税税前扣除。

1.正确的会计处理

（1）甲公司收到受托方乙公司的代销清单时。

借：应收账款——实际购房人	11 550 000
贷：主营业务收入	11 000 000
应交税费——应交营业税	550 000
借：主营业务成本	800 000
贷：开发产品	8 000 000

（2）向受托方乙公司支付，实际售价与协议价之间的差额。

借：销售费用——手续费	1 000 000
贷：银行存款	1 000 000

2.正确的所得税处理

甲公司收到受托方乙公司的代销清单时，计算此项业务产生的所得税。

应税收入=11 000 000（元）；应税成本=8 000 000（元）；税金=550 000（元）；销售费用=1 000 000（元）。

纳税调整增加额=1 000 000-11 000 000×5%=450 000（元）。

应纳税所得额=应税收入-应税成本-税金-销售费用+纳税

调整增加额=11 000 000-8 000 000-550 000-1 000 000+450 000=1 900 000(元)。

政策依据

视同买断方式是由委托方和受托方签订协议,委托方按协议价格收取委托代销商品的货款,实际售价由受托方自定,实际售价与协议价之间的差额归受托方所有的销售方式。

由于这种销售本质上仍是代销,委托方将商品交付给受托方时,商品所有权上的风险和报酬并未转移给受托方。因此,委托方在交付商品时不确认收入,受托方也不作为购进商品处理。受托方将商品销售后,应按实际售价确认为销售收入,并向委托方开具代销清单。委托方收到代销清单时,再确认收入。

根据《国家税务总局关于印发〈房地产开发经营业务企业所得税处理办法〉的通知》(国税发[2009]31号)规定,房地产开发企业采取视同买断方式委托销售开发产品的,属于企业与购买方签订销售合同或协议,或企业、受托方、购买方三方共同签订销售合同或协议的,如果销售合同或协议中约定的价格高于买断价格,则应按销售合同或协议中约定的价格计算的价款于收到受托方已销开发产品清单之日确认收入的实现;如果属于前两种情况中销售合同或协议中约定的价格低于买断价格,以及属于受托方与购买方签订销售合同或协议的,则应按买断价格计算的价款于收到受托方已销开发产品清单之日确认收入的实现。

根据《财政部、国家税务总局关于企业手续费及佣金支出税前扣除政策的通知》(财税[2009]29号)规定,非保险企业发生与生产经营有关的手续费及佣金支出,要在企业所得税税前进行扣除,必须具备以下五个条件:

一是按与具有合法经营资格中介服务机构或个人(不含交易双方及其雇员、代理人 and 代表人等)所签订服务协议或合同确认的收入金额的5%计算限额进行企业所得税税前扣除,超过部分不得在所得税税前扣除。

二是企业支付的手续费及佣金不得直接冲减服务协议或合同金额,并如实入账。

三是除委托个人代理外,企业以现金等非转账方式支付的手续费及佣金不得在税前扣除。

四是企业应当如实向当地主管税务机关提供当年手续费及佣金计算分配表和其他相关资料,并依法取得合法真实凭证。

五是企业不得将手续费及佣金支出计入回扣、业务提成、返利、进场费等费用。

根据国税发[2009]31号文件规定,房地产开发企业委托境外机构销售开发产品的,其支付境外机构的销售费用(含佣金或手续费)不超过委托销售收入10%的部分,准予据实扣除。

从上述法规内容,可以看出,在所得税汇算过程中针对房地产企业收入确认和销售费用有明确的规定。

结论

1.甲公司应按销售合同或协议中约定的价格计算的价款于收到受托方已销开发产品清单之日确认收入11 000 000元,故甲公司少计应税收入1 000 000元。

2.根据《国家税务总局关于房产开发企业销售不动产征收营业税问题的通知》(国税函发[1996]684号)规定,在合同期内房产企业将房产交给包销商承销,包销商是代理房产开发企业进行销售,所取得的手续费收入或价差应按“服务业——代理业”征收营业税;在合同期满后,房屋未售出,由包销商收购,其实质是房产开发企业将房屋销售给包销商,对房产开发企业应按“销售不动产”征收营业税;包销商将房产再次销售,对包销商也应按“销售不动产”征收营业税。故甲公司应按销售不动产缴纳营业税550 000元,甲公司少列支营业税50 000元。

3.甲公司支付给乙公司1 000 000元,为实际售价与协议价之间的差额,应按销售代理手续费税前列支。销售代理手续费按所签订服务协议或合同确认的收入金额的5%计算限额进行企业所得税税前扣除,超过部分不得进行所得税税前扣除。故甲公司多列支销售代理手续费550 000元。

因此,甲公司少计应纳税所得额40万元。

享受协定待遇 关注五个变化

罗卫华 叶飞 肖汉平

自2015年11月1日起施行的《国家税务总局关于发布〈非居民纳税人享受税收协定待遇管理办法〉的公告》(国家税务总局公告2015年第60号,以下简称60号公告),规定了非居民纳税人享受协定待遇的程序和应提交的资料,与原相关规定比较,在五个方面有较大的变化。

范围扩大

《国家税务总局关于非居民享受税收协定待遇管理办法(试行)(的通知)》(国税发[2009]124号,已废止)第二条规定,在中国发生纳税义务的非居民需要享受税收协定待遇的,适用本办法,税收协定国际运输条款规定的待遇除外。《国家税务总局关于非居民企业从事国际运输业务税收管理暂行办法的公告》(国家税务总局公告2014年第37号)第十一条(已废止)规定,非居民企业享受税收协定待遇适用的国际运输收入或所得以及税种的范围,按照税收协定有关规定执行。

60号公告将税收协定至税收协定的国际运输条款和国际运输协定。非居民纳税人(履行所得税纳税义务的企业和个人)享受税收协定和国际运输协定待遇适用统一规范的管理流程。具体包括:对外签署的避免双重征税协定(含与香港、澳门特别行政区签署的税收安排);对外签署的航空协定税收条款、海运协定税收条款、汽车运输协定税收条款、互免国际运输收入税收协议或换函。

审批取消

国税发[2009]124号文件规定,非居民纳税人需要享受税收协定待遇的,应向主管税务机关或者有权审批的税务机关提出审批申请。

60号公告规定,非居民纳税人符合享受协定待遇条件的,可在纳税申报时,或通过扣缴义务人在扣缴申报时,自行享受协定待遇,并接受税务机关的后续管理。具体来说,1.非居民纳税人自行申报的,自行判断能否享受协定待遇,向主管税局报送有关资料和报表。2.源泉扣缴或指定扣缴的,非居民纳税人认为自身符合

享受协定待遇条件,需要享受协定待遇的,应当主动向扣缴义务人提供有关报表和资料,扣缴义务人依协定规定扣缴,将资料和报表转交主管税务机关;非居民纳税人未向扣缴义务人提出需享受协定待遇,或虽提出但不符合享受协定待遇条件的,扣缴义务人依国内税收法律规定扣缴。

资料简化

国税发[2009]124号文件规定,非居民纳税人享受税收协定待遇提出审批申请时,应填报并提交审批申请表、信息报告表、税收居民身份证明、合同协议等权属证明。

60号公告规定,非居民纳税人只需提交两张表:《非居民纳税人税收居民身份信息报告表》和《非居民纳税人享受税收协定待遇情况报告表》。此外,纳税人可以自行提供有助于证明其可以享受协定待遇的其他资料。证明资料包括两类,一是缔约对方居民身份的证明材料;二是享受协定具体条款待遇的证明材料,具体有居民身份证明、权属证明、4张附表等。

非居民纳税人自行申报的,应当就每一个经营项目、营业场所或劳务提供项目分别向主管税务机关报送证明材料。源泉扣缴和指定扣缴情况下,如有多个扣缴义务人,应当向每一个扣缴义务人分别提供证明材料,各扣缴义务人在扣缴时,分别向主管税务机关报送相关报告表和资料。

资料首次提交时间一般是第一次取得有关所得并申报的时间。同一项所得,如果享受协定待遇的条件和信息没有变化,不必每次重复提交有关资料。但是享受常设机构和营业利润、国际运输、股息、利息、特许权使用费、退休金条款待遇,或享受国际运输协定待遇,不重复提交资料的时间,以3年为限。

处理简单

在享受协定待遇的问题上,可能出现该享受未享受,或期初符合条件但以后又不符合等情况。对这些问

题的处理,国税发[2009]124号文件有所涉及,但不清晰。

60号公告规定的处理办法简单明了,便于操作:

1.不应享受待遇但享受的。非居民纳税人发现不应享受而享受了协定待遇,并少缴或未缴税款的,应当主动向主管税务机关申报补税。

2.该享受待遇但未享受的。非居民纳税人可享受但未享受协定待遇,导致多缴税款的,可在税收征管法规定期限内,自行或通过扣缴义务人向主管税务机关要求退还,但要提交有关证明材料。

3.享受待遇后情况变化的。非居民纳税人在享受协定待遇后,情况发生变化,但是仍然符合享受协定待遇条件的,应当在下一次纳税申报时或由扣缴义务人在下一次扣缴申报时重新报送有关资料。非居民纳税人情况发生变化,不再符合享受协定待遇条件的,应当按国内税收法律规定,自行或由扣缴义务人缴纳税款。

自行把关

取消行政审批,简化相关程序,减少资料报送后,

因为少了税务机关审核把关这一环节,非居民纳税人要自行判断报告表填报信息和其他资料的真实性和准确性。这里特别应注意的是,享受税收协定待遇涉及许多税收法律法规,也涉及很多证明材料,如情况报告表根据享受不同条款的待遇分为4张附表,且与纳税申报表有勾稽关系,报告表填列信息不符合享受协定待遇条件的,不能申报享受协定待遇。

同时,税务机关将加强后续管理,具体措施有:1.如果报告表和资料不足以证明非居民纳税人符合享受协定待遇条件,或非居民纳税人存在逃避税嫌疑的,可要求非居民纳税人或扣缴义务人限期提供其他补充资料并配合调查;2.非居民纳税人、扣缴义务人拒绝提供相关核实资料,或逃避、拒绝、阻挠税务机关进行后续调查,主管税务机关无法查实是否符合享受协定待遇条件的,可视为不符合享受协定待遇条件,责令非居民纳税人限期缴纳税款;3.主管税务机关在后续管理过程中,发现需要适用税收协定或国内税收法律规定中的一般反避税规则的,可以启动一般反避税调查程序。

税惠“小微”:你该注意的8个误区

王海涛

日前,随着《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)和《国家税务总局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)的发布,小微企业再获税收红利。近几年,国家出台了一系列小微企业税收优惠。用足用好优惠政策,小微企业尚需注意以下8个误区。

误区一:只有企业所得税优惠,没有货物和劳务税优惠

正解:小微企业税收优惠包括两方面:货物和劳务税优惠(见表一)、企业所得税优惠(见表二)。

误区二:税收优惠是单选题,增值税和营业税不能同时享受

正解:《国家税务总局关于小微企业免征增值税和营业税有关问题的公告》(国家税务总局公告2014年第57号)规定,增值税小规模纳税人和营业税纳税人,月销售额或营业额不超过3万元的,按照规定免征增值税或营业税。其中,以1个季度为纳税期限的增值税小规模纳税人和营业税纳税人,季度销售额或营业额不超过9万元的,按照规定免征增值税或营业税。增值税小规模纳税人兼营营业税应税项目的,应当分别核算增值税应税项目的销售额和营业税应税项目的营业额,月销售额不超过3万元(按季度纳税9万元)的,免征增值税;月营业额不超过3万元(按季度纳税9万元)的,免征营业税。

由此可见,对于增值税小规模纳税人,且兼营营业税应税项目的小微企业来说,只要能分别核算销售额和

营业额,就可以分别享受增值税和营业税优惠。

误区三:代开增值税专用发票,不得享受税收优惠

正解:国家税务总局公告2014年第57号规定,增值税小规模纳税人月销售额不超过3万元(按季度纳税9万元)的,当期因代开增值税专用发票(含货物运输业增值税专用发票)已经缴纳的税款,在专用发票全部联次追回或者按规定开具红字专用发票后,可以向主管税务机关申请退还。

可见,小微企业因代开了增值税专用发票,如果以后成为一般纳税人,可以自行开具增值税专用发票。其在小规模纳税人期间,代开的增值税专用发票,可以追回全部联次或者按规定开具红字专用发票;同时,在代开期间缴纳的税款,可以申请退还。因此,小微企业代开增值税专用发票,并不意味着不能享受税收优惠。

误区四:小微企业需要缴纳政府性基金

正解:《财政部、国家税务总局关于对小微企业免征有关政府性基金的通知》(财税〔2014〕122号)规定,自2015年1月1日起至2017年12月31日,对按月纳税的月销售额或营业额不超过3万元,以及按季度纳税的季度销售额或营业额不超过9万元的缴纳义务人,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。自工商登记注册之日起3年内,对安排残疾人就业未达到规定比例、在职职工总数20人以下的小微企业,免征残疾人就业保障金。

误区五:所有企业均可享受“小微”优惠

正解:企业所得税法第一条规定,在中华人民共和国境内,企业和其他取得收入的组织为企业所得税的纳税人,依照规定缴纳企业所得税。但个人独资企业、合伙企业不适用本法。所以,对于个人独资企业和合伙企业来说,应依法缴纳个人所得税,不得享受小微企业所得税优惠。

误区六:一般纳税人不得享受所得税优惠

正解:对于小微企业,增值税和企业所得税方面的定义是不同的。对于增值税而言,增值税一般纳税人不能享受税收优惠。但对于企业所得税来说,增值税一般纳税人有时也能享受税收优惠。

误区七:共用的仪器、设备不得加速折旧

正解:《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,对生物药品制造业,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等6个行业,2014年1月1日后新购进的固定资产,可缩短折旧年限或采取加速折旧的方法。

对6个行业的小型微利企业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,允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除,不再分年度计算折旧;单位价值超过100万元的,可缩短折旧年限或采取加速折旧的方法。

今年9月16日召开的国务院常务会议决定,在原有6个行业的基础上,扩大固定资产加速折旧优惠范围,对轻工、纺织、机械和汽车4个领域重点行业的企业在今年1月1日后新购进的固定资产,允许缩短折旧年限或采取加速折旧方法。对其中小微企业新购进单位价值不超过100万元的研发和生产共用仪器设备,允许一次性计入当期成本费用在税前扣除;超过100万元的,允许缩短折旧年限或采取加速折旧方法。

误区八:定期定额户不能享受

正解:国家税务总局公告2014年第57号文件规定,自2014年10月1日起,增值税小规模纳税人和营业税纳税人,月销售额或营业额不超过3万元的,按照规定免征增值税或营业税。其中,以1个季度为纳税期限的增值税小规模纳税人和营业税纳税人,季度销售额或营业额不超过9万元的,按照规定免征增值税或营业税。

因此,自2014年10月1日起,对于小微企业来说,在享受增值税和营业税优惠时,没有对定期定额户予以限制。

同时,国家税务总局公告2015年第61号规定,自2015年10月1日至2017年12月31日,符合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,均可以享受小型微利企业所得税优惠政策。由此可见,对于小微企业来说,无论采取查账征收还是核定征收方式,均可以享受税收优惠。

内部控制在事前审计中的应用

张潇月

强化内部控制是建立现代企业制度过程的必然要求,内部控制可帮助单位、企业及早发现风险、准确评估风险、有效控制风险、提前防范风险,实现企业管理分工细致化、责任落地化、流程顺畅化、信息衔接化。自改革开放以来,中国经济建设取得了举世瞩目的成就,但在经济发展中依然存在一些深层次问题,如建设资金挪用、乱用现象突出,局部地区腐败问题有扩大的趋势,等等。针对上述热点问题,锁定审计问题为研究对象,通过对内部控制进行了解和论述,发挥事前审计在管理风险控制的重要作用,可以为通过事前审计保障我国经济发展平稳、有序、安全提供技术支撑。

审计,具体是指国家行政机关、企事业单位等接受专业机构对其进行的审查和监督。从被审计对象事件发生的时间先后顺序上,可分为事前审计和事后审计。事前审计,具体是指审计人员对被审计对象事件发生之前进行的审计。被审计对象事件主要是指具体事件下的财务收支情况、经济业务情况等。通过事前审计可以起到预防经济犯罪和经济决策失误的发生,从而实现决策的科学化。事后审计是与事前审计相对应的。具体是指审计人员对被审计对象事件发生之后进行的审计。事后审计可以起到查找问题,解决问题的作用,同时对挖掘、发现业已产生的经济犯罪起到有效的惩戒作用。

内部控制,是指一个单位为了实现其经营目标,保护资产的安全完整,保证会计信息资料的正确可靠,确保经营方针的贯彻执行,保证经营活动的经济性、效率性和效果性而在单位内部采取的自我调整、约束、规划、评价和控制的一系列方法、手续与措施的总称。其目标是合理保证经营管理合法合规、资产安全、财务报告及相关信息真实完整,提高经营效率和效果,促进实现发展战略。加强和规范企业内部控制,可提高企业经营管理水平和风险防范能力,促进企业可持续发展,维护社会主义市场经济秩序和社会公众利益。

那么,应如何了解被审计单位的内部控制?笔者拟

从控制环境的了解进行论述:

(一) 控制环境的了解

主要从行业因素、法律和监管因素、通货膨胀水平或币值变动等其他因素了解,具体如下:对诚信和道德价值观的沟通与落实,包括与被审计单位在诚信和道德价值观方面的沟通,包括被审计单位通过政策规定、行为规范和示范向员工进行沟通;对胜任能力的重视,胜任能力是指具备完成某一职位的工作所应有的知识和技能;管理层的理念和经营风格,如管理层对财务报告的态度及行为,可以通过其选择保守而不是激进的原则和会计估计时的谨慎和保守态度得到体现;组织结构,包括考虑职权和责任的关键领域,以及适当的报告层级;职权和责任的分配,了解员工对被审计单位的目标、相互之间的工作联系及个人的工作对实现目标的作用,认识到如何以及对什么承担责任;人力资源政策与实务,了解招聘录用员工的标准、培训政策和晋升政策;绩效评价,分析、了解评价实际业绩与预算、预算和前期业绩的差异,评价职能部门、项目活动的业绩等;实物控制,旨在防止资产盗窃的实物控制,包括保证资产的实物安全,包括恰当的安全保护措施,如针对接触资产和记录的安全设施,对接触计算机程序和数据文档设置授权,定期盘点并将盘点记录与控制记录相核对,如将会计记录与现金和有价证券、存货的定期盘点结果相比较;职责分离,将交易授权、记录交易以及资产保管等职责分配给不同员工;其他控制,如领导层的授权控制、非常规交易的批准等;对控制的监督,如领导层持续不断的建立和维护控制,内部审计人员或具有类似职责的人员可以通过单独评价促成对被审计单位控制的监督,以及外部机构和人员单位的建议和监督。

(二) 可能导致领导层凌驾内部控制及舞弊风险的情况

内部控制不是一成不变的,随着被审计单位的经营情况发生变化,就会产生风险,以下情况可能会产生

或改变风险:被审计单位所处的行业发生变化;在经济不稳定的国家或地区开展业务,在高度复杂的监管环境中开展业务;持续经营和资产流动性出现问题,如重要客户流失,供应链发生变化,开发新产品、新的业务领域或新的经营场所,发生重大收购、重组等其他异常事项;缺乏具备会计和财务报告技能的员工,关键人员变动,信息技术环境发生变化,经营活动或财务业绩受到监管机构或政府机构的调查;以往发生的错报或错误,存在的未决诉讼和或有负债(如售后质量保证、财务担保和环境补救)等。

通过上述了解被审计单位内部控制的过程,发现内部控制存在的不足、缺陷,降低检查风险或审计风险,提升审计意见的价值,更重要的是,从被审计单位的角度说,可以防止或发现并纠正错误或舞弊,也可以起到预防经济犯罪的作用,减少经济决策失误的发生,避免或减少经济损失。那么,要如何开展内部控制的事前审计?事前审计主要是根据审计的程序,依次完成各步骤规定的工作,已达到审计目的的职业行为。首先,需要确定审计的项目,将该单位中具有倾向性以及普通性的经济事项的计、决策、目标定位作为审计项目,以此找出矛盾,研究解决方法,力求解决问题。

项目订立好后审计人员的配备也是至关重要的。审计人员要具备良好的思想素质,必须公正廉洁、正直客观;审计人员还需要掌握完备的知识体系,不仅需要雄厚的专业知识,也得精通其他与专业相关的知识,并具备较强的创新能力。

其次,需要制定紧凑合理的实施步骤,按上述程序

开展被审计单位的内部控制范围调查,如了解被审计单位的人员、设备、资金、材料等要素的综合平衡水平,对审计单位的管理现状以及企业结构进行实事求是的分析,确定企业的结构是否精良,资源配置合理与否,指挥是否得力,生产技术是否先进,基础工作是否健全,外部环境宽松与否,内部资源配备充沛与否等,找到企业管理中内控存在的设计缺陷、运行缺陷,区分内控一般缺陷、重要缺陷、重大缺陷(实质性漏洞),以此来评价事前审计的风险领域及审计整改建议。在了解了企业的现状之后,再采用专门的方法计算企业的生产能力、期间费用、产品成本、销售收入以及投资收益等经济指标,进行综合平衡,以此完善计划、目标以及决策。审计完成后,为了保证质量,避免风险,还需要对初审后起草的审计意见书,决策代拟稿进行复核,确定证据是否客观公正,对其相关性、合法性、代表性进行复核,以此来判断处理是否恰当,评价是否合理,以降低检查风险或审计风险,提升审计意见的价值。

通过内部控制的分析了解,对审计、事前审计、事后审计有了一个基本认识,在如何开展好事前审计上要着重做好以下几个方面的工作:对审计(尤其是事前审计)中所使用的各种理论方法要有较为客观、全面的认识,要明白各种方法的适用范围、适用条件,从而更好地将其应用到实际问题研究中,切不可将任何方法进行无限制的任意套用,否则将带来不可预知的灾难性问题。

总之,要通过审计,大力促进企业提升规范管理水平、精细化管理水平、信息化管理水平、财务管理水平、风险管控水平,完善内部控制,完善重大风险管控、效能监察和审计监督。

十招挖出企业账中的疑点

马靖昊

在企业审计时,审计的重点是收入的完整性、费用的合理性以及税金的缴纳,审计主要通过查看资金流水明细账、购销合同、应收应付明细,原材料明细和产成品

明细、费用明细等来检验会计记录的真实性,通过对这些科目的审计,大多数问题就会暴露出来。那什么样的数据是反常的,值得被怀疑的呢?

1. 毛利率畸高或畸低

如果一家企业某块主营业务收益大大超过或低于同行业水平或者波动较大,就有可能在造假。一般而言,同样的产品的毛利率不应差别太大,尤其是竞争较为充分的行业,或经营所在地邻近的企业。毛利率畸高或畸低无非是在产品收入和成本上虚增或虚减。

2. 大量的现金交易

处在网络时代,各种便利的电子支付手段,现金的交易越来越少,除了与自然人的交易外,企业与企业之间有大量或者大额现金交易,就很不正常了。如可能存在会计人员的舞弊行为或者收入不账。

3. 资金流的方向

企业收取客户的货款,支付供应商的材料费等这些资金的流向是正确的,如果企业给客户钱,供应商给企业钱,这些就值得怀疑了。可以通过核查企业近三年的所有银行流水,包括发生额和余额都要审计,这样,钱的流动就无处遁形。

4. 往来的真实性

这个主要是通过购入合同进行审计,即双方的买卖都在经营范围之内,如果一个汽车加工制造企业卖高科技软件就值得怀疑了。购货的虚假交易是增大成本,减少利润;发货的虚假交易则多是粉饰会计报表。还有就是所谓关联交易非关联化,也就是假账真做,比如某上市公司采用了“一条龙”造假手段,假购销合同、假货物入库单、假出库单、假保管账、假成本计算单等一应俱全,而且“认认真真”地进行了核算,这就是假账真做。如果审计识破不了做账用的假原始凭证,在这些所谓“真账”下,其资产、负债、所有者权益、收入、成本、利润等必然全部是假数!

5. 预付与应收或其他应收的挂账

买东西预付和卖东西赊账都是很正常的,但是长时间不处理就不正常了。对预付和应收的审计主要通过对合同真实性的审查,确定预付和应收的真实性,是否存在隐瞒收入的情况。比如某上市公司经常以虚拟应收账款方式虚增收入,造成大量应收账款长期挂账,怎么办?该公司搞来一笔钱以虚拟交易的客户名义收款进账冲销应收账款,偿还这笔资金时则以借出款名义通过借

记“其他应收款”、贷记“银行存款”让应收账款转为其他应收款;或以购货款的名义出账,使应收账款转化为预付账款或者存货。

6. 存货的造假

如果核对一家企业的库存商品明细账、销售明细账、主营业务收入明细账时,发现与其库存商品的减少数量存在不吻合的情况,可能该企业存在存货造假的情况,这时就要进一步进行分析。利用存货来调节利润是很多企业惯用的伎俩,如企业生产需储备原材料,但是一储备一年的就不正常了;存货发出但迟迟不记账也是不正常的;期末存货单价与平常存货单价比较,看是否正常。

7. 产量与设备购置的关系

产量的飞跃式变化一般与固定资产的新扩建有关,如果产量在某月猛增,之前却没有机械设备的购置更新,这就很不正常了。产量与其生产能力是相辅相成的关系,不可能出现异常变动。

8. 收入与费用的配比

一家财务正常的企业,一般会保持期间费用(销售费用、管理费用、财务费用)的相对稳定,期间费用与销售收入成正比增长,但增长比例会相对略低些,这是企业挖潜的结果,这样的企业才具成长性。如果一家企业的期间费用的增长比例大大超过收入的增长比例,这家企业是吃了“伟哥”,其实真正坚持不了多长时间。

9. 应交税金余额巨大,且逐年增加,或突然减少

按照税法规定,企业纳税是有一定的时间限制的。一般来说,企业欠税时间不应超过三个月,换句话说,企业会计报表的应交税金余额顶多是近三个月的,因此其余额不应太大。

10. 突然置换资产

某企业突然进行资产置换,将大量的应收款项或盈利能力极强的子公司置换出去(或卖掉)。这时,可能说明该企业的应收款项质量极差,为避免账面难看,才与其他公司进行资产置换。在审计时,不正常的情况就是疑点,会计人员都要给出解释,审计人不仅仅是听解释,而是需要会计人员给出证据。

收取职工的罚款收入是否缴纳营业税

问：单位处罚员工收取的罚款收入是否需要缴纳营业税？

答：《营业税暂行条例》第一条规定，在中华人民共和国境内提供本条例规定的劳务（以下简称应税劳务）、转让无形资产或者销售不动产的单位和个人，为营业税的纳税义务人（以下简称纳税人），应当依照本条例缴纳营业税。

《营业税暂行条例实施细则》第二条规定，条例第一条所称条例规定的劳务是指属于交通运输业、建筑业、金融保险业、邮电通信业、文化体育业、娱乐业、服务业税目征收范围的劳务（以下称应税劳务）。

加工和修理、修配，不属于条例规定的劳务（以下

称非应税劳务）。

第三条规定，条例第一条所称提供条例规定的劳务、转让无形资产或者销售不动产，是指有偿提供条例规定的劳务、有偿转让无形资产或者有偿转让不动产所有权的行为（以下称应税行为）。但单位或者个体工商户聘用的员工为本单位或者雇主提供条例规定的劳务，不包括在内。

前款所称有偿，是指取得货币、货物或者其他经济利益。

根据上述规定，单位处罚职工收取的罚款不属于经营行为，不属于营业税的应税范围，不需要缴纳营业税。

企业为员工缴纳的人身安全保险能否税前扣除

问：企业为特殊工种人员(如高空作业、井下挖掘、海底勘探、远洋捕捞等高危作业人员)缴纳的法定人身安全保险费，能否税前扣除？

答：《企业所得税法实施条例》第三十六条规定，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费外，企业为投资者或者职工支付的商

业保险费，不得扣除。

根据上述规定，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可以税前扣除，“特殊工种职工”的具体工种可参照《中华人民共和国特殊工种名录》。企业为上述员工支付的人身安全保险费，如果符合国家有关规定的，可以据实税前扣除。除此之外，企业为投资者或者职工支付的商业保险费，不得扣除。

销售货物时打了折扣应该怎么计税

问：一般纳税人销售货物，发生销售折让如何计税？

答：《增值税暂行条例实施细则》第十一条规定，小规模纳税人以外的纳税人（以下称一般纳税人）因销售货物退回或者折让而退还给购买方的增值税额，应从发生销售货物退回或者折让当期的销项税额中扣减；因购进货物退出或者折让而收回的增值税额，应从发生购

进货物退出或者折让当期的进项税额中扣减。

一般纳税人销售货物或者应税劳务，开具增值税专用发票后，发生销售货物退回或者折让、开票有误等情形，应按国家税务总局的规定开具红字增值税专用发票。未按规定开具红字增值税专用发票的，增值税额不得从销项税额中扣减。

代销商品手续费如何纳税

秦华 陈萍生

委托代销商品,亦称托售商品或受托代销商品,即企业委托其他单位代为销售商品。委托代销商品收取手续费,主要有视同买断和收取手续费两种方式。根据现行税收规定,一般纳税人受托方按照两种方式取得的手续费收入都应缴纳增值税,而不是营业税。

视同买断方式

概念:由委托方和受托方签订协议,委托方按协议价收取所代销的货款,实际售价可由受托方自定,实际售价与协议价之间的差额归受托方所有的销售方式。在这种销售方式下,受托方将代销商品加价出售,与委托方按协议价结算,不再另外收取手续费。

处理:委托方应在发出商品时开具增值税专用发票并确认收入,以专用发票上注明的税额确认销项税额;受托方以委托方所开具的增值税专用发票上注明的税额确认进项税额,但其销项税额应按实际售价与增值税税率的乘积计算得出,并开具相应税额的增值税专用发票。也就是说,如果受托方将代销商品加价出售,仍与委托方按原协议价结算,以商品差价作为经营报酬,则此差价构成了代销商品的手续费,对此差价要征收增值税。

案例:A企业委托B企业销售甲商品100件,按协议价200元/件结算。B企业实际售价为240元/件,不再另外收取手续费。B企业销售了全部甲商品,并向A企业开具了代销清单,赚得代销商品差价4 000元。

分析:增值税暂行条例实施细则第四条规定,单位或者个体工商户的下列行为,视同销售货物:将货物交付其他单位或者个人代销,销售代销货物……因此,对于视同买断方式的代销行为,在纳税处理上,受托方实际是按购销行为缴纳增值税。

收取手续费方式

概念:受托方根据所代销的商品数量向委托方收取手续费的销售方式。受托方严格按照委托方规定的价格销售商品,只收取手续费。

处理:委托方在收到受托方的代销清单当天开具

增值税专用发票,以专用发票上注明的税额确认销项税额;受托方以委托方所开具的增值税专用发票上注明的税额确认进项税额。由于受托方按委托方规定的价格销售,必然导致同一业务的销项税额与进项税额相等,一般情况下,受托方缴纳的增值税额为零。同时,对受托方收取的手续费收入应作为向委托方提供的劳务报酬,按照增值税政策规定,视为返利缴纳增值税。

案例:A企业委托B企业销售商品100件,协议价200元/件,B企业按协议价格出售给顾客,A企业按售价的10%支付B企业手续费。B企业销售了全部商品,并向A企业开具了代销清单,按销售收入比例收取手续费2 000元。

分析:《国家税务总局关于商业企业向货物供应方收取的部分费用征收流转税问题的通知》(国税发[2004]136号)规定,①对商业企业向供货方收取的与商品销售量、销售额无必然联系,且商业企业向供货方提供一定劳务的收入,例如进场费、广告促销费、上架费、展示费、管理费等,不属于平销返利,不冲减当期增值税进项税金,应按营业税的适用税目税率征收营业税。②对商业企业向供货方收取的与商品销售量、销售额挂钩(如以一定比例、金额、数量计算)的各种返还收入,均应按照平销返利行为的有关规定冲减当期增值税进项税金,不征收营业税。

根据上述规定,由于受托方按销售比例向委托方收取的手续费是与受托销售额挂钩的,因此,对此手续费收入应冲减增值税进项税金,不征收营业税。

国税发[2004]136号文件同时规定,受托方商业企业向供货方收取的各种收入,一律不得开具增值税专用发票。应冲减进项税金的计算公式为:当期应冲减进项税金=当期取得的返还资金÷(1+所购货物适用增值税税率)×所购货物适用增值税税率。需要注意的是,其他一般纳税人向供货方收取的各种收入的纳税处理,比照本通知(国税发[2004]136号)的规定执行。

企业股权投资损失是否可以税前扣除

问：企业股权投资损失是否可以税前扣除？

答：根据《财政部 国家税务总局关于企业资产损失税前扣除政策的通知》（财税〔2009〕57号）第六条规定：“企业的股权投资符合下列条件之一的，减除可收回金额后确认的无法收回的股权投资，可以作为股权投资损失在计算应纳税所得额时扣除：

（一）被投资方依法宣告破产、关闭、解散、被撤销，或者被依法注销、吊销营业执照的；

（二）被投资方财务状况严重恶化，累计发生巨额亏损，已连续停止经营3年以上，且无重新恢复经营改

组计划的；

（三）对被投资方不具有控制权，投资期限届满或者投资期限已超过10年，且被投资单位因连续3年经营亏损导致资不抵债的；

（四）被投资方财务状况严重恶化，累计发生巨额亏损，已完成清算或清算期超过3年以上的；

（五）国务院财政、税务主管部门规定的其他条件。”

因此，贵公司发生的股权投资损失如符合上述文件规定的，可税前扣除。

应收账款无法收回能否作坏账损失处理

问：公司有一笔应收账款已超过2年，现在对方企业已人去楼空，估计无法收回了。请问，应收账款逾期无法收回可否作为坏账损失处理？

答：根据《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）（第二十三条规定，企业逾期3年以上的应收款项在会计上已作为损失处理的，可以作为坏账损

失，但应说明情况，并出具专项报告。第二十四条规定，企业逾期1年以上，单笔数额不超过5万元或者不超过企业年度收入总额万分之一的应收款项，会计上已经作为损失处理的，可以作为坏账损失，但应说明情况，并出具专项报告。上述公司的逾期应收账款如果符合规定，可以作为坏账损失处理。

投资未到位利息能否税前扣除

问：A企业因经营需要，于2014年1月增加注册资本4000万元，其中1000万元因股东个人原因不能出资到位。企业便向银行借款2000万元用于生产，发生利息145万元。请问，这笔利息支出可否税前扣除？

答：《国家税务总局关于企业投资者投资未到位而发生的利息支出企业所得税税前扣除问题的批复》（国税函〔2009〕312号）规定，关于企业由于投资者投资未到位而发生的利息支出扣除问题，根据企业所得税法实施条例第二十七条的规定，凡企业投资者在规定期限内

未缴足其应缴资本额的，企业对外借款所发生的利息，相当于投资者实缴资本额与在规定期限内应缴资本额的差额应计付的利息，其不属于企业合理的支出，应由企业投资者负担，不得在计算企业应纳税所得额时扣除。

因此，A企业应将未到位的资本所对应的银行利息计算缴纳企业所得税。具体税额计算：

$1000 \div 2000 \times 145 \times 25\% = 18.125$ （万元）。

企业以非货币性资产对外投资企业所得税如何处理

问：企业以非货币性资产对外投资取得股权，但在第三年时注销，原非货币性资产投资应缴纳的企业所得税如何处理？

答：根据《财政部 国家税务总局关于非货币性资产投资企业所得税政策问题的通知》（财税〔2014〕116号）

第四条第二款规定，企业在对外投资5年内注销的，应停止执行递延纳税政策，并就递延期内尚未确认的非货币性资产转让所得，在注销当年的企业所得税年度汇算清缴时，一次性计算缴纳企业所得税。