

茶花家居塑料用品（连江）有限公司简介

茶花家居塑料用品（连江）有限公司是茶花现代家居用品股份有限公司全资控股子公司，成立于2010年，专业从事塑料家居用品的研发、生产和销售，是国内家居塑料用品行业的龙头企业。茶花连江公司年产2.5亿件塑料家居用品项目已于2013年5月投产，将是全亚洲塑料家居用品最大的产业基地。公司的产品主要分为八大类，共三十六个系列，1600多种。公司建立了较为完备的销售网络，拥有全国范围的省级茶花专营销售代理商，主要销售终端集中在大卖场和超市，覆盖了全国各地的地方性超市。

公司通过ISO9001认证和ISO14001环境管理体系认证，是福州市《劳动关系和谐企业》，被福州市人力资源与社会保障局评定为《诚信用工企业》。公司产品被评为福建省名牌产品，“茶花”商标先后被评为福建省著名商标和中国驰名商标。

厂区地址：福州市连江县山岗工业区

电话：0591-62988000 83628138

网址：<http://23a96836.atobo.com.cn>



华兴会计师

独立 客观 公正

优质 廉洁 高效

11
2015



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

华兴所举办2015年新员工培训班



福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙）举办
2015年新员工培训班



管理合伙人郑丽惠对新员工提出殷切期望



质控部杨倩讲解审计工作底稿的编制方法和要求



项目经理孙露讲解审计框架及思路



质控部副总经理郭振宏主持开班式



人力资源部孙晓星介绍人事管理制度



微软动力公司工程师讲解OFFICE商务应用



合伙人王庆莲讲解现金流量表编制方法



财务部官晓榕介绍财务管理制度



IT部林岩介绍OA系统使用办法



项目经理桂后圆讲解询证函的作用和做法



新员工认真听课

HUAXING
ACCOUNTANTS

华兴会计师

2015年第11期（总第238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@fjhxcpa.com

网址：www.fjhxcpa.com

编辑部邮箱：xx@fjhxcpa.com

目 录

法规选载

关于改革和完善国有资产管理体制的若干意见 （国发〔2015〕63号）	3
关于国有企业发展混合所有制经济的意见 （国发〔2015〕54号）	6
关于完善研究开发费用税前加计 扣除政策的通知 （财税〔2015〕119号）	10
关于将国家自主创新示范区有关税收 试点政策推广到全国范围实施的通知 （财税〔2015〕116号）	12
关于印发《企业会计准则解释第7号》的通知 （财会〔2015〕19号）	13
关于契税纳税申报有关问题的公告 （国家税务总局公告2015年第67号）	16

会计

合并报表中递延所得税确认与计量的 两个特殊问题	17
以资产进行债务重组如何入账	19
稽查补缴所得税应注意哪些账务处理问题	20
非居民企业股权转让所得如何确认	21
现金流量表附表编制应注意的问题	22
重组政策放宽 纳税如何处理	24

税收

非货币性资产投资的所得税处理	26
转让应收债权损失税前扣除辨析	28
计算外籍个人所得税应避开哪些误区	30
固定资产加速折旧政策企业可自行选择	32
企业出口自用旧设备 出口退税如何处理	33

“三证合一”后纳税人识别号有何变化	34
“三证合一”三个方面涉税风险不可忽视	35

审计

企业如何进行工程项目内部控制审计	36
------------------	----

咨询信箱

实行简易征收的能否享受即征即退政策	37
企业为职工提供宿舍	38
生活用电费用能否进项抵扣	
企业在境外发生业务应如何计算应纳税所得额	38
滞后开票如何申报增值税	38

企业文化

2015年福建华兴会计师事务所新员工	39
业务培训圆满结束	
2015年新晋助理人员培训心得	39

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

关于改革和完善国有资产管理体制的若干意见

国发〔2015〕63号

改革开放以来,我国国有资产管理体制改革稳步推进,国有资产出资人代表制度基本建立,保值增值责任初步得到落实,国有资产规模、利润水平、竞争能力得到较大提升。但必须看到,现行国有资产管理体制中政企不分、政资不分问题依然存在,国有资产监管还存在越位、缺位、错位现象;国有资产监督机制不健全,国有资产流失、违纪违法问题在一些领域和企业比较突出;国有经济布局结构有待进一步优化,国有资本配置效率不高等问题亟待解决。按照《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》和国务院有关部署,现就改革和完善国有资产管理体制提出以下意见。

一、总体要求

(一)指导思想。深入贯彻落实党的十八大和十八届二中、三中、四中全会精神,按照党中央、国务院决策部署,坚持和完善社会主义基本经济制度,坚持社会主义市场经济改革方向,尊重市场经济规律和企业发展规律,正确处理政府与市场的关系,以管资本为主加强国有资产监管,改革国有资本授权经营体制,真正确立国有企业的市场主体地位,推进国有资产监管机构职能转变,适应市场化、现代化、国际化新形势和经济发展新常态,不断增强国有经济活力、控制力、影响力和抗风险能力。

(二)基本原则。坚持权责明晰。实现政企分开、政资分开、所有权与经营权分离,依法理顺政府与国有企业的出资关系。切实转变政府职能,依法确立国有企业的市场主体地位,建立健全现代企业制度。坚持政府公共管理职能与国有资产出资人职能分开,确保国有企业依法自主经营,激发企业活力、创新力和内生动力。

坚持突出重点。按照市场经济规则和现代企业制度要求,以管资本为主,以资本为纽带,以产权为基础,重点管好国有资本布局、规范资本运作、提高资本回

报、维护资本安全。注重通过公司法人治理结构依法行使国有股东权利。

坚持放管结合。按照权责明确、监管高效、规范透明的要求,推进国有资产监管机构职能和监管方式转变。该放的依法放开,切实增强企业活力,提高国有资本运营效率;该管的科学管好,严格防止国有资产流失,确保国有资产保值增值。

坚持稳妥有序。处理好改革、发展、稳定的关系,突出改革和完善国有资产管理体制的系统性、协调性,以重点领域为突破口,先行试点,分步实施,统筹谋划,协同推进相关配套改革。

二、推进国有资产监管机构职能转变

(三)准确把握国有资产监管机构的职责定位。国有资产监管机构作为政府直属特设机构,根据授权代表本级人民政府对监管企业依法履行出资人职责,科学界定国有资产出资人监管的边界,专司国有资产监管,不行使政府公共管理职能,不干预企业自主经营权。以管资本为主,重点管好国有资本布局、规范资本运作、提高资本回报、维护资本安全,更好服务于国家战略目标,实现保值增值。发挥国有资产监管机构专业化监管优势,逐步推进国有资产出资人监管全覆盖。

(四)进一步明确国有资产监管重点。加强战略规划引领,改进对监管企业主业界定和投资并购的管理方式,遵循市场机制,规范调整存量,科学配置增量,加快优化国有资本布局结构。加强对国有资本运营质量及监管企业财务状况的监测,强化国有产权流转环节监管,加大国有产权进场交易力度。按照国有企业的功能界定和类别实行分类监管。改进考核体系和办法,综合考核资本运营质量、效率和收益,以经济增加值为主,并将转型升级、创新驱动、合规经营、履行社会责任等纳入考核指标体系。着力完善激励约束机制,将国有企业领导人员考核结果与职务任免、薪酬待遇

有机结合,严格规范国有企业领导人员薪酬分配。建立健全与劳动力市场基本适应,与企业经济效益、劳动生产率挂钩的工资决定和正常增长机制。推动监管企业不断优化公司法人治理结构,把加强党的领导和完善公司治理统一起来,建立国有企业领导人员分类分层管理制度。强化国有资产监督,加强和改进外派监事会制度,建立健全国有企业违法违规经营责任追究体系,国有企业重大决策失误和失职渎职责任追究倒查机制。

(五)推进国有资产监管机构职能转变。围绕增强监管企业活力和提高效率,聚焦监管内容,该管的要科学管理、决不缺位,不该管的要依法放权、决不越位。将国有资产监管机构行使的投资计划、部分产权管理和重大事项决策等出资人权利,授权国有资本投资、运营公司和其他直接监管的企业行使;将依法应由企业自主经营决策的事项归位于企业;加强对企业集团的整体监管,将延伸到子企业的管理事项原则上归位于一级企业,由一级企业依法依规决策;将国有资产监管机构配合承担的公共管理职能,归位于相关政府部门和单位。

(六)改进国有资产监管方式和手段。大力推进依法监管,着力创新监管方式和手段。按照事前规范制度、事中加强监控、事后强化问责的思路,更多运用法治化、市场化的监管方式,切实减少出资人审批核准事项,改变行政化管理方式。通过“一企一策”制定公司章程、规范董事会运作、严格选派和管理股东代表和董事监事,将国有出资人意志有效体现在公司治理结构中。针对企业不同功能定位,在战略规划制定、资本运作模式、人员选用机制、经营业绩考核等方面,实施更加精准有效的分类监管。调整国有资产监管机构内部组织设置和职能配置,建立监管权力清单和责任清单,优化监管流程,提高监管效率。建立出资人监管信息化工作平台,推进监管工作协同,实现信息共享和动态监管。完善国有资产和国有企业信息公开制度,设立统一的信息公开网络平台,在不涉及国家秘密和企业商业秘密的前提下,依法依规及时准确地披露国有

资本整体运营情况、企业国有资产保值增值及经营业绩考核总体情况、国有资产监管制度和监督检查情况,以及国有企业公司治理和管理架构、财务状况、关联交易、企业负责人薪酬等信息,建设阳光国企。

三、改革国有资本授权经营体制

(七)改组组建国有资本投资、运营公司。主要通过划拨现有商业类国有企业的国有股权,以及国有资本经营预算注资组建,以提升国有资本运营效率、提高国有资本回报为主要目标,通过股权运作、价值管理、有序进退等方式,促进国有资本合理流动,实现保值增值;或选择具备一定条件的国有独资企业集团改组设立,以服务国家战略、提升产业竞争力为主要目标,在关系国家安全、国民经济命脉的重要行业和关键领域,通过开展投资融资、产业培育和资本整合等,推动产业集聚和转型升级,优化国有资本布局结构。

(八)明确国有资产监管机构与国有资本投资、运营公司关系。政府授权国有资产监管机构依法对国有资本投资、运营公司履行出资人职责。国有资产监管机构按照“一企一策”原则,明确对国有资本投资、运营公司授权的内容、范围和方式,依法落实国有资本投资、运营公司董事会职权。国有资本投资、运营公司对授权范围内的国有资本履行出资人职责,作为国有资本市场化运作的专业平台,依法自主开展国有资本运作,对所出资企业行使股东职责,维护股东合法权益,按照责权对应原则切实承担起国有资产保值增值责任。

(九)界定国有资本投资、运营公司与所出资企业关系。国有资本投资、运营公司依据公司法等相关法律法规,对所出资企业依法行使股东权利,以出资额为限承担有限责任。以财务性持股为主,建立财务管控模式,重点关注国有资本流动和增值状况;或以对战略性核心业务控股为主,建立以战略目标和财务效益为主的管控模式,重点关注所出资企业执行公司战略和资本回报状况。

(十)开展政府直接授权国有资本投资、运营公司履行出资人职责的试点工作。中央层面开展由国务院直接授权国有资本投资、运营公司试点等工作。地方政

府可以根据实际情况,选择开展直接授权国有资本投资、运营公司试点工作。

四、提高国有资本配置和运营效率

(十一)建立国有资本布局和调整机制。政府有关部门制定完善经济社会发展规划、产业政策和国有资本收益管理规则。国有资产监管机构根据政府宏观政策和有关管理要求,建立健全国有资本进退机制,制定国有资本投资负面清单,推动国有资本更多投向关系国家安全、国民经济命脉和国计民生的重要行业和关键领域。

(十二)推进国有资本优化重组。坚持以市场为导向、以企业为主体,有进有退、有所为有所不为,优化国有资本布局结构,提高国有资本流动性,增强国有经济整体功能和提升效率。按照国有资本布局结构调整要求,加快推动国有资本向重要行业、关键领域、重点基础设施集中,向前瞻性战略性新兴产业集中,向产业链关键环节和价值链高端领域集中,向具有核心竞争力的优势企业集中。清理退出一批、重组整合一批、创新发展一批国有企业,建立健全优胜劣汰市场化退出机制,加快淘汰落后产能和化解过剩产能,处置低效无效资产。推动国有企业加快技术创新、管理创新和商业模式创新。推进国有资本控股经营的自然垄断行业改革,根据不同行业特点放开竞争性业务,实现国有资本和社会资本更好融合。

(十三)建立健全国有资本收益管理制度。财政部门会同国有资产监管机构等部门建立覆盖全部国有企业、分级管理的国有资本经营预算管理制度,根据国家宏观调控和国有资本布局结构调整要求,提出国有资本收益上交比例建议,报国务院批准后执行。在改组组建国有资本投资、运营公司以及实施国有企业重组过程中,国家根据需要可将部分国有股权划转社会保障基金管理机构持有,分红和转让收益用于弥补养老等社会保障资金缺口。

五、协同推进相关配套改革

(十四)完善有关法律法规。健全国有资产监管法律法规体系,做好相关法律法规的立改废释工作。按照

立法程序,抓紧推动开展企业国有资产法修订工作,出台相关配套法规,为完善国有资产管理体制夯实法律基础。根据国有企业公司制改革进展情况,推动适时废止全民所有制工业企业法。研究起草企业国有资产基础管理条例,统一管理规则。

(十五)推进政府职能转变。进一步减少行政审批事项,大幅度削减政府通过国有企业行政性配置资源事项,区分政府公共管理职能与国有资产出资人管理职能,为国有资产管理体制改革完善提供环境条件。推进自然垄断行业改革,实行网运分开、特许经营。加快推进价格机制改革,严格规范政府定价行为,完善市场发现、形成价格的机制。推进行政性垄断行业成本公开、经营透明,发挥社会监督作用。

(十六)落实相关配套政策。落实和完善国有企业重组整合涉及的资产评估增值、土地变更登记和国有资产无偿划转等方面税收优惠政策,切实明确国有企业改制重组过程中涉及的债权债务承接主体和责任,完善国有企业退出的相关政策,依法妥善处理劳动关系调整和社会保险关系接续等相关问题。

(十七)妥善解决历史遗留问题。加快剥离企业办社会职能,针对“三供一业”(供水、供电、供热和物业管理)、离退休人员社会化管理、厂办大集体改革等问题,制定统筹规范、分类施策的措施,建立政府和国有企业合理分担成本的机制。国有资本经营预算支出优先用于解决国有企业历史遗留问题。

(十八)稳步推进经营性国有资产集中统一监管。按照依法依规、分类推进、规范程序、市场运作的原则,以管资本为主,稳步将党政机关、事业单位所属企业的国有资本纳入经营性国有资产集中统一监管体系,具备条件的进入国有资本投资、运营公司。

金融、文化等国有企业的改革,中央另有规定的依其规定执行。

各地区要结合本地实际,制定具体改革实施方案,确保国有资产管理体制改革顺利进行,全面完成各项改革任务。

国务院

2015年10月25日

关于国有企业发展混合所有制经济的意见

国发〔2015〕54号

发展混合所有制经济，是深化国有企业改革的重要举措。为贯彻党的十八大和十八届三中、四中全会精神，按照“四个全面”战略布局要求，落实党中央、国务院决策部署，推进国有企业混合所有制改革，促进各种所有制经济共同发展，现提出以下意见。

一、总体要求

（一）改革出发点和落脚点。国有资本、集体资本、非公有资本等交叉持股、相互融合的混合所有制经济，是基本经济制度的重要实现形式。多年来，一批国有企业通过改制发展成为混合所有制企业，但治理机制和监管体制还需要进一步完善；还有许多国有企业为转换经营机制、提高运行效率，正在积极探索混合所有制改革。当前，应对日益激烈的国际竞争和挑战，推动我国经济保持中高速增长、迈向中高端水平，需要通过深化国有企业混合所有制改革，推动完善现代企业制度，健全企业法人治理结构；提高国有资本配置和运行效率，优化国有经济布局，增强国有经济活力、控制力、影响力和抗风险能力，主动适应和引领经济发展新常态；促进国有企业转换经营机制，放大国有资本功能，实现国有资产保值增值，实现各种所有制资本取长补短、相互促进、共同发展，夯实社会主义基本经济制度的微观基础。在国有企业混合所有制改革中，要坚决防止因监管不到位、改革不彻底导致国有资产流失。

（二）基本原则。

——政府引导，市场运作。尊重市场经济规律和企业发展规律，以企业为主体，充分发挥市场机制作用，把引资本与转机制结合起来，把产权多元化与完善企业法人治理结构结合起来，探索国有企业混合所有制改革的有效途径。

——完善制度，保护产权。以保护产权、维护契约、统一市场、平等交换、公平竞争、有效监管为基本导向，切实保护混合所有制企业各类出资人的产权权益，调动各类资本参与发展混合所有制经济的积极性。

——严格程序，规范操作。坚持依法依规，进一步

健全国有资产交易规则，科学评估国有资产价值，完善市场定价机制，切实做到规则公开、过程公开、结果公开。强化交易主体和交易过程监管，防止暗箱操作、低价贱卖、利益输送、化公为私、逃废债务，杜绝国有资产流失。

——宜改则改，稳妥推进。对通过实行股份制、上市等途径已经实行混合所有制的国有企业，要着力在完善现代企业制度、提高资本运行效率上下功夫；对适宜继续推进混合所有制改革的国有企业，要充分发挥市场机制作用，坚持因地施策、因业施策、因企施策，宜独则独、宜控则控、宜参则参，不搞拉郎配，不搞全覆盖，不设时间表，一企一策，成熟一个推进一个，确保改革规范有序进行。尊重基层创新实践，形成一批可复制、可推广的成功做法。

二、分类推进国有企业混合所有制改革

（三）稳妥推进主业处于充分竞争行业和领域的商业类国有企业混合所有制改革。按照市场化、国际化要求，以增强国有经济活力、放大国有资本功能、实现国有资产保值增值为主要目标，以提高经济效益和创新商业模式为导向，充分运用整体上市等方式，积极引入其他国有资本或各类非国有资本实现股权多元化。坚持以资本为纽带完善混合所有制企业治理结构和管理方式，国有资本出资人和各类非国有资本出资人以股东身份履行权利和职责，使混合所有制企业成为真正的市场主体。

（四）有效探索主业处于重要行业和关键领域的商业类国有企业混合所有制改革。对主业处于关系国家安全、国民经济命脉的重要行业和关键领域、主要承担重大专项任务的商业类国有企业，要保持国有资本控股地位，支持非国有资本参股。对自然垄断行业，实行以政企分开、政资分开、特许经营、政府监管为主要内容的改革，根据不同行业特点实行网运分开、放开竞争性业务，促进公共资源配置市场化，同时加强分类依法监管，规范营利模式。

——重要通信基础设施、枢纽型交通基础设施、

重要江河流域控制性水利水电枢纽、跨流域调水工程等领域,实行国有独资或控股,允许符合条件的非国有企业依法通过特许经营、政府购买服务等方式参与建设和运营。

——重要水资源、森林资源、战略性矿产资源等开发利用,实行国有独资或绝对控股,在强化环境、质量、安全监管的基础上,允许非国有资本进入,依法依规有序参与开发经营。

——江河主干渠道、石油天然气主干管网、电网等,根据不同行业领域特点实行网运分开、主辅分离,除对自然垄断环节的管网实行国有独资或绝对控股外,放开竞争性业务,允许非国有资本平等进入。

——核电、重要公共技术平台、气象测绘水文等基础数据采集利用等领域,实行国有独资或绝对控股,支持非国有企业投资参股以及参与特许经营和政府采购。粮食、石油、天然气等战略物资国家储备领域保持国有独资或控股。

——国防军工等特殊产业,从事战略武器装备科研生产、关系国家战略安全和涉及国家核心机密的军工能力领域,实行国有独资或绝对控股。其他军工领域,分类逐步放宽市场准入,建立竞争性采购体制机制,支持非国有企业参与武器装备科研生产、维修服务和竞争性采购。

——对其他服务国家战略目标、重要前瞻性战略性新兴产业、生态环境保护、共用技术平台等重要行业和关键领域,加大国有资本投资力度,发挥国有资本引导和带动作用。

(五)引导公益类国有企业规范开展混合所有制改革。在水电气热、公共交通、公共设施等提供公共产品和服务的行业和领域,根据不同业务特点,加强分类指导,推进具备条件的企业实现投资主体多元化。通过购买服务、特许经营、委托代理等方式,鼓励非国有企业参与经营。政府要加强对价格水平、成本控制、服务质量、安全标准、信息披露、营运效率、保障能力等方面的监管,根据企业不同特点有区别地考核其经营业绩指标和国有资产保值增值情况,考核中要引入社会评价。

三、分层推进国有企业混合所有制改革

(六)引导在子公司层面有序推进混合所有制改

革。对国有企业集团公司二级及以下企业,以研发创新、生产服务等实体企业为重点,引入非国有资本,加快技术创新、管理创新、商业模式创新,合理限定法人层级,有效压缩管理层级。明确股东的法律地位和股东在资本收益、企业重大决策、选择管理者等方面的权利,股东依法按出资比例和公司章程规定行权履职。

(七)探索在集团公司层面推进混合所有制改革。在国家有明确规定的特定领域,坚持国有资本控股,形成合理的治理结构和市场化经营机制;在其他领域,鼓励通过整体上市、并购重组、发行可转债等方式,逐步调整国有股权比例,积极引入各类投资者,形成股权结构多元、股东行为规范、内部约束有效、运行高效灵活的经营机制。

(八)鼓励地方从实际出发推进混合所有制改革。各地区要认真贯彻落实中央要求,区分不同情况,制定完善改革方案和相关配套措施,指导国有企业稳妥开展混合所有制改革,确保改革依法合规、有序推进。

四、鼓励各类资本参与国有企业混合所有制改

(九)鼓励非公有资本参与国有企业混合所有制改革。非公有资本投资主体可通过出资入股、收购股权、认购可转债、股权置换等多种方式,参与国有企业改制重组或国有控股上市公司增资扩股以及企业经营管理。非公有资本投资主体可以货币出资,或以实物、股权、土地使用权等法律法规允许的方式出资。企业国有产权或国有股权转让时,除国家另有规定外,一般不在意向受让人资质条件中对民间投资主体单独设置附加条件。

(十)支持集体资本参与国有企业混合所有制改革。明晰集体资产产权,发展股权多元化、经营产业化、管理规范化的经济实体。允许经确权认定的集体资本、资产和其他生产要素作价入股,参与国有企业混合所有制改革。研究制定股份合作经济(企业)管理办法。

(十一)有序吸收外资参与国有企业混合所有制改革。引入外资参与国有企业改制重组、合资合作,鼓励通过海外并购、投融资合作、离岸金融等方式,充分利用国际市场、技术、人才等资源和要素,发展混合所有制经济,深度参与国际竞争和全球产业分工,提高资

源全球化配置能力。按照扩大开放与加强监管同步的要求,依照外商投资产业指导目录和相关安全审查规定,完善外资安全审查工作机制,切实加强风险防范。

(十二)推广政府和社会资本合作(PPP)模式。优化政府投资方式,通过投资补助、基金注资、担保补贴、贷款贴息等,优先支持引入社会资本的项目。以项目运营绩效评价结果为依据,适时对价格和补贴进行调整。组合引入保险资金、社保基金等长期投资者参与国家重点工程投资。鼓励社会资本投资或参股基础设施、公用事业、公共服务等领域项目,使投资者在平等竞争中获取合理收益。加强信息公开和项目储备,建立综合信息服务平台。

(十三)鼓励国有资本以多种方式入股非国有企业。在公共服务、高新技术、生态环境保护和战略性新兴产业等重点领域,以市场选择为前提,以资本为纽带,充分发挥国有资本投资、运营公司的资本运作平台作用,对发展潜力大、成长性强的非国有企业进行股权投资。鼓励国有企业通过投资入股、联合投资、并购重组等多种方式,与非国有企业进行股权融合、战略合作、资源整合,发展混合所有制经济。支持国有资本与非国有资本共同设立股权投资基金,参与企业改制重组。

(十四)探索完善优先股和国家特殊管理股方式。国有资本参股非国有企业或国有企业引入非国有资本时,允许将部分国有资本转化为优先股。在少数特定领域探索建立国家特殊管理股制度,依照相关法律法规和公司章程规定,行使特定事项否决权,保证国有资本在特定领域的控制力。

(十五)探索实行混合所有制企业员工持股。坚持激励和约束相结合的原则,通过试点稳妥推进员工持股。员工持股主要采取增资扩股、出资新设等方式,优先支持人才资本和技术要素贡献占比较高的转制科研院所、高新技术企业和科技服务型企业开展试点,支持对企业经营业绩和持续发展有直接或较大影响的科研人员、经营管理人员和业务骨干等持股。完善相关政策,健全审核程序,规范操作流程,严格资产评估,建立健全股权流转和退出机制,确保员工持股公开透明,严禁暗箱操作,防止利益输送。混合所有制企业实行员工持股,要按照混合所有制企业实行员工持股试点的有关工作要求组织实施。

五、建立健全混合所有制企业治理机制

(十六)进一步确立和落实企业市场主体地位。政府不得干预企业自主经营,股东不得干预企业日常运营,确保企业治理规范、激励约束机制到位。落实董事会对经理层成员等高级经营管理人员选聘、业绩考核和薪酬管理等职权,维护企业真正的市场主体地位。

(十七)健全混合所有制企业法人治理结构。混合所有制企业要建立健全现代企业制度,明晰产权,同股同权,依法保护各类股东权益。规范企业股东(大)会、董事会、经理层、监事会和党组织的权责关系,按章程行权,对资本监管,靠市场选人,依规则运行,形成定位清晰、权责对等、运转协调、制衡有效的法人治理结构。

(十八)推行混合所有制企业职业经理人制度。按照现代企业制度要求,建立市场导向的选人用人和激励约束机制,通过市场化方式选聘职业经理人依法负责企业经营管理,畅通现有经营管理者与职业经理人的身份转换通道。职业经理人实行任期制和契约化管理,按照市场化原则决定薪酬,可以采取多种方式探索中长期激励机制。严格职业经理人任期管理和绩效考核,加快建立退出机制。

六、建立依法合规的操作规则

(十九)严格规范操作流程和审批程序。在组建和注册混合所有制企业时,要依据相关法律法规,规范国有资产授权经营和产权交易等行为,健全清产核资、评估定价、转让交易、登记确权等国有产权流转程序。国有企业产权和股权转让、增资扩股、上市公司增发等,应在产权、股权、证券市场公开披露信息,公开择优确定投资人,达成交易意向后应及时公示交易对象、交易价格、关联交易等信息,防止利益输送。国有企业实施混合所有制改革前,应依据本意见制定方案,报同级国有资产监管机构批准;重要国有企业改制后国有资本不再控股的,报同级人民政府批准。国有资产监管机构要按照本意见要求,明确国有企业混合所有制改革的操作流程。方案审批时,应加强对社会资本质量、合作方诚信与操守、债权债务关系等内容的审核。要充分保障企业职工对国有企业混合所有制改革的知情权和参与权,涉及职工切身利益的要做好评估工作,职工安置方案要经过职工代表大会或者职工大会审议通过。

过。

(二十) 健全国有资产定价机制。按照公开公平公正原则, 完善国有资产交易方式, 严格规范国有资产登记、转让、清算、退出等程序和交易行为。通过产权、股权、证券市场发现和合理确定资产价格, 发挥专业化中介机构作用, 借助多种市场化定价手段, 完善资产定价机制, 实施信息公开, 加强社会监督, 防止出现内部人控制、利益输送造成国有资产流失。

(二十一) 切实加强监管。政府有关部门要加强对国有企业混合所有制改革的监管, 完善国有产权交易规则和监管制度。国有资产监管机构对改革中出现的违法转让和侵吞国有资产、化公为私、利益输送、暗箱操作、逃废债务等行为, 要依法严肃处理。审计部门要依法履行审计监督职能, 加强对改制企业原国有企业法定代表人的离任审计。充分发挥第三方机构在清产核资、财务审计、资产定价、股权托管等方面的作用。加强企业职工内部监督。进一步做好信息公开, 自觉接受社会监督。

七、营造国有企业混合所有制改革的良好环境

(二十二) 加强产权保护。健全严格的产权占有、使用、收益、处分等完整保护制度, 依法保护混合所有制企业各类出资人的产权和知识产权权益。在立法、司法和行政执法过程中, 坚持对各种所有制经济产权和合法利益给予同等法律保护。

(二十三) 健全多层次资本市场。加快建立规则统一、交易规范的场外市场, 促进非上市股份公司股权交易, 完善股权、债权、物权、知识产权及信托、融资租赁、产业投资基金等产品交易机制。建立规范的区域性股权市场, 为企业提供融资服务, 促进资产证券化和资本流动, 健全股权登记、托管、做市商等第三方服务体系。以具备条件的区域性股权、产权市场为载体, 探索建立统一结算制度, 完善股权公开转让和报价机制。制定场外市场交易规则和监管制度, 明确监管主体, 实行属地化、专业化监管。

(二十四) 完善支持国有企业混合所有制改革的政策。进一步简政放权, 最大限度取消涉及企业依法自主经营的行政许可审批事项。凡是市场主体基于自愿的投资经营和民事行为, 只要不属于法律法规禁止进入的领域, 且不危害国家安全、社会公共利益和第三方

合法权益, 不得限制进入。完善工商登记、财税管理、土地管理、金融服务等政策。依法妥善解决混合所有制改革涉及的国有企业职工劳动关系调整、社会保险关系接续等问题, 确保企业职工队伍稳定。加快剥离国有企业办社会职能, 妥善解决历史遗留问题。完善统计制度, 加强监测分析。

(二十五) 加快建立健全法律法规制度。健全混合所有制经济相关法律法规和规章, 加大法律法规立、改、废、释工作力度, 确保改革于法有据。根据改革需要抓紧对合同法、物权法、公司法、企业国有资产法、企业破产法中有关法律制度进行研究, 依照法定程序及时提请修改。推动加快制定有关产权保护、市场准入和退出、交易规则、公平竞争等方面法律法规。

八、组织实施

(二十六) 建立工作协调机制。国有企业混合所有制改革涉及面广、政策性强、社会关注度高。各地区、各有关部门和单位要高度重视, 精心组织, 严守规范, 明确责任。各级政府及相关职能部门要加强对国有企业混合所有制改革的组织领导, 做好把关定向、配套落实、审核批准、纠偏提醒等工作。各级国有资产监管机构要及时跟踪改革进展, 加强改革协调, 评估改革成效, 推广改革经验, 重大问题及时向同级人民政府报告。各级工商联要充分发挥广泛联系非公有制企业的组织优势, 参与做好沟通政企、凝聚共识、决策咨询、政策评估、典型宣传等方面工作。

(二十七) 加强混合所有制企业党建工作。坚持党的建设与企业改革同步谋划、同步开展, 根据企业组织形式变化, 同步设置或调整党的组织, 理顺党组织隶属关系, 同步选配好党组织负责人, 健全党的工作机构, 配强党务工作者队伍, 保障党组织工作经费, 有效开展党的工作, 发挥好党组织政治核心作用和党员先锋模范作用。

(二十八) 开展不同领域混合所有制改革试点示范。结合电力、石油、天然气、铁路、民航、电信、军工等领域改革, 开展放开竞争性业务、推进混合所有制改革试点示范。在基础设施和公共服务领域选择有代表性的政府投融资项目, 开展多种形式的政府和社会资本合作试点, 加快形成可复制、可推广的模式和经验。

(二十九) 营造良好的舆论氛围。以坚持“两个毫

不动摇”(毫不动摇巩固和发展公有制经济,毫不动摇鼓励、支持、引导非公有制经济发展)为导向,加强国有企业混合所有制改革舆论宣传,做好政策解读,阐释目标方向和重要意义,宣传成功经验,正确引导舆论,回应社会关切,使广大人民群众了解和支持改革。

各级政府要加强对国有企业混合所有制改革的领

导,根据本意见,结合实际推动改革。

金融、文化等国有企业的改革,中央另有规定的依其规定执行。

国务院

2015年9月23日

关于完善研究开发费用税前加计扣除政策的通知

财税〔2015〕119号

根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例有关规定,为进一步贯彻落实《中共中央 国务院关于深化体制机制改革加快实施创新驱动发展战略的若干意见》精神,更好地鼓励企业开展研究开发活动(以下简称研发活动)和规范企业研究开发费用(以下简称研发费用)加计扣除优惠政策执行,现就企业研发费用税前加计扣除有关问题通知如下:

一、研发活动及研发费用归集范围。

本通知所称研发活动,是指企业为获得科学与技术新知识,创造性运用科学技术新知识,或实质性改进技术、产品(服务)、工艺而持续进行的具有明确目标的系统性活动。

(一)允许加计扣除的研发费用。

企业开展研发活动中实际发生的研发费用,未形成无形资产计入当期损益的,在按规定据实扣除的基础上,按照本年度实际发生额的50%,从本年度应纳税所得额中扣除;形成无形资产的,按照无形资产成本的150%在税前摊销。研发费用的具体范围包括:

1.人员人工费用。

直接从事研发活动人员的工资薪金、基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费和住房公积金,以及外聘研发人员的劳务费用。

2.直接投入费用。

(1)研发活动直接消耗的材料、燃料和动力费用。

(2)用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备

开发及制造费,不构成固定资产的样品、样机及一般测试手段购置费,试制产品的检验费。

(3)用于研发活动的仪器、设备的运行维护、调整、检验、维修等费用,以及通过经营租赁方式租入的用于研发活动的仪器、设备租赁费。

3.折旧费用。

用于研发活动的仪器、设备的折旧费。

4.无形资产摊销。

用于研发活动的软件、专利权、非专利技术(包括许可证、专有技术、设计和计算方法等)的摊销费用。

5.新产品设计费、新工艺规程制定费、新药研制的临床试验费、勘探开发技术的现场试验费。

6.其他相关费用。

与研发活动直接相关的其他费用,如技术图书资料费、资料翻译费、专家咨询费、高新科技研发保险费,研发成果的检索、分析、评议、论证、鉴定、评审、评估、验收费用,知识产权的申请费、注册费、代理费,差旅费、会议费等。此项费用总额不得超过可加计扣除研发费用总额的10%。

7.财政部和国家税务总局规定的其他费用。

(二)下列活动不适用税前加计扣除政策。

1.企业产品(服务)的常规性升级。

2.对某项科研成果的直接应用,如直接采用公开的新工艺、材料、装置、产品、服务或知识等。

3.企业在商品化后为顾客提供的技术支持活动。

4.对现存产品、服务、技术、材料或工艺流程进行的重复或简单改变。

5. 市场调查研究、效率调查或管理研究。

6. 作为工业(服务)流程环节或常规的质量控制、测试分析、维修维护。

7. 社会科学、艺术或人文学方面的研究。

二、特别事项的处理

1. 企业委托外部机构或个人进行研发活动所发生的费用,按照费用实际发生额的80%计入委托方研发费用并计算加计扣除,受托方不得再进行加计扣除。委托外部研究开发费用实际发生额应按照独立交易原则确定。

委托方与受托方存在关联关系的,受托方应向委托方提供研发项目费用支出明细情况。

企业委托境外机构或个人进行研发活动所发生的费用,不得加计扣除。

2. 企业共同合作开发的项目,由合作各方就自身实际承担的研发费用分别计算加计扣除。

3. 企业集团根据生产经营和科技开发的实际情况,对技术要求高、投资数额大,需要集中研发的项目,其实际发生的研发费用,可以按照权利和义务相一致、费用支出和收益分享相配比的原则,合理确定研发费用的分摊方法,在受益成员企业间进行分摊,由相关成员企业分别计算加计扣除。

4. 企业为获得创新性、创意性、突破性的产品进行创意设计活动而发生的相关费用,可按照本通知规定进行税前加计扣除。

创意设计活动是指多媒体软件、动漫游戏软件开发,数字动漫、游戏设计制作;房屋建筑工程设计(绿色建筑评价标准为三星)、风景园林工程专项设计;工业设计、多媒体设计、动漫及衍生产品设计、模型设计等。

三、会计核算与管理

1. 企业应按照国家财务会计制度要求,对研发支出进行会计处理;同时,对享受加计扣除的研发费用按研发项目设置辅助账,准确归集核算当年可加计扣除的各项研发费用实际发生额。企业在一个纳税年度内进行多项研发活动的,应按照不同研发项目分别归集可加计扣除的研发费用。

2. 企业应对研发费用和生产经营费用分别核算,准确、合理归集各项费用支出,对划分不清的,不得实行加计扣除。

四、不适用税前加计扣除政策的行业

1. 烟草制造业。

2. 住宿和餐饮业。

3. 批发和零售业。

4. 房地产业。

5. 租赁和商务服务业。

6. 娱乐业。

7. 财政部和国家税务总局规定的其他行业。

上述行业以《国民经济行业分类与代码(GB/4754-2011)》为准,并随之更新。

五、管理事项及征管要求

1. 本通知适用于会计核算健全、实行查账征收并能够准确归集研发费用的居民企业。

2. 企业研发费用各项目的实际发生额归集不准确、汇总额计算不准确的,税务机关有权对其税前扣除额或加计扣除额进行合理调整。

3. 税务机关对企业享受加计扣除优惠的研发项目有异议的,可以转请地市级(含)以上科技行政主管部门出具鉴定意见,科技部门应及时回复意见。企业承担省部级(含)以上科研项目的,以及以前年度已鉴定的跨年度研发项目,不再需要鉴定。

4. 企业符合本通知规定的研发费用加计扣除条件而在2016年1月1日以后未及时享受该项税收优惠的,可以追溯享受并履行备案手续,追溯期限最长为3年。

5. 税务部门应加强研发费用加计扣除优惠政策的后续管理,定期开展核查,年度核查面不得低于20%。

六、执行时间

本通知自2016年1月1日起执行。《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)和《财政部 国家税务总局关于研究开发费用税前加计扣除有关政策问题的通知》(财税[2013]70号)同时废止。

财政部 国家税务总局 科技部

2015年11月2日

关于将国家自主创新示范区有关税收试点政策推广到全国范围实施的通知

财税〔2015〕116号

根据国务院常务会议决定精神，将国家自主创新示范区试点的四项所得税政策推广至全国范围实施。现就有关税收政策问题明确如下：

一、关于有限合伙制创业投资企业法人合伙人企业所得税政策

1.自2015年10月1日起，全国范围内的有限合伙制创业投资企业采取股权投资方式投资于未上市的中小高新技术企业满2年（24个月）的，该有限合伙制创业投资企业的法人合伙人可按照其对未上市中小高新技术企业投资额的70%抵扣该法人合伙人从该有限合伙制创业投资企业分得的应纳税所得额，当年不足抵扣的，可以在以后纳税年度结转抵扣。

2.有限合伙制创业投资企业的法人合伙人对未上市中小高新技术企业的投资额，按照有限合伙制创业投资企业对中小高新技术企业的投资额和合伙协议约定的法人合伙人占有限合伙制创业投资企业的出资比例计算确定。

二、关于技术转让所得企业所得税政策

1.自2015年10月1日起，全国范围内的居民企业转让5年以上非独占许可使用权取得的技术转让所得，纳入享受企业所得税优惠的技术转让所得范围。居民企业的年度技术转让所得不超过500万元的部分，免征企业所得税；超过500万元的部分，减半征收企业所得税。

2.本通知所称技术，包括专利（含国防专利）、计算机软件著作权、集成电路布图设计专有权、植物新品种权、生物医药新品种，以及财政部和国家税务总局确定的其他技术。其中，专利是指法律授予独占权的发明、实用新型以及非简单改变产品图案和形状的外观设计。

三、关于企业转增股本个人所得税政策

1.自2016年1月1日起，全国范围内的中小高新技术企业以未分配利润、盈余公积、资本公积向个人股东转增股本时，个人股东一次缴纳个人所得税确有困难的，

可根据实际情况自行制定分期缴税计划，在不超过5个公历年度内（含）分期缴纳，并将有关资料报主管税务机关备案。

2.个人股东获得转增的股本，应按照“利息、股息、红利所得”项目，适用20%税率征收个人所得税。

3.股东转让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。

4.在股东转让该部分股权之前，企业依法宣告破产，股东进行相关权益处置后没有取得收益或收益小于初始投资额的，主管税务机关对其尚未缴纳的个人所得税可不予追征。

5.本通知所称中小高新技术企业，是指注册在中国境内实行查账征收的、经认定取得高新技术企业资格，且年销售额和资产总额均不超过2亿元、从业人数不超过500人的企业。

6.上市中小高新技术企业或在全国中小企业股份转让系统挂牌的中小高新技术企业向个人股东转增股本，股东应纳的个人所得税，继续按照现行有关股息红利差别化个人所得税政策执行，不适用本通知规定的分期纳税政策。

四、关于股权激励个人所得税政策

1.自2016年1月1日起，全国范围内的高新技术企业转化科技成果，给予本企业相关技术人员的股权激励，个人一次缴纳税款有困难的，可根据实际情况自行制定分期缴税计划，在不超过5个公历年度内（含）分期缴纳，并将有关资料报主管税务机关备案。

2.个人获得股权激励时，按照“工资薪金所得”项目，参照《财政部 国家税务总局关于个人股票期权所得征收个人所得税问题的通知》（财税〔2005〕35号）有关规定计算确定应纳税额。股权激励的计税价格参照获得股权时的公平市场价格确定。

3.技术人员转让奖励的股权（含奖励股权孳生的送、转股）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。

4.技术人员在转让奖励的股权之前企业依法宣告破产,技术人员进行相关权益处置后没有取得收益或资产,或取得的收益和资产不足以缴纳其取得股权尚未缴纳的应纳税款的部分,税务机关可不予追征。

5.本通知所称相关技术人员,是指经公司董事会和股东大会决议批准获得股权激励的以下两类人员:

(1) 对企业科技成果研发和产业化作出突出贡献的技术人员, 包括企业内关键职务科技成果的主要完成人、重大开发项目的负责人、对主导产品或者核心技术、工艺流程作出重大创新或者改进的主要技术人员。

(2) 对企业发展作出突出贡献的经营管理人员, 包括主持企业全面生产经营工作的高级管理人员, 负

责企业主要产品(服务)生产经营合计占主营业务收入(或者主营业务利润)50%以上的中、高级经营管理人员。

企业面向全体员工实施的股权激励,不得按本通知规定的税收政策执行。

6.本通知所称股权奖励,是指企业无偿授予相关技术人员一定份额的股权或一定数量的股份。

7.本通知所称高新技术企业,是指实行查账征收、经省级高新技术企业认定管理机构认定的高新技术企业。

财政部 国家税务总局

2015年10月23日

关于印发《企业会计准则解释第7号》的通知

财会〔2015〕19号

为了深入贯彻实施企业会计准则,解决执行中出现的问题,同时,实现企业会计准则持续趋同和等效,我部制定了《企业会计准则解释第7号》,现予印发,请遵照执行。

附件：企业会计准则解释第7号

財政部

2015年11月4日

附件:

企业会计准则解释第7号

一、投资方因其他投资方对其子公司增资而导致本投资方持股比例下降，从而丧失控制权但能实施共同控制或施加重大影响的，投资方应如何进行会计处理？

答:该问题主要涉及《企业会计准则第2号——长期股权投资》、《企业会计准则第33号——合并财务报表》等准则。

投资方应当区分个别财务报表和合并财务报表进行相关会计处理：

(一) 在个别财务报表中, 应当对该项长期股权投资从成本法转为权益法核算。首先, 按照新的持股比例确认本投资方应享有的原子公司因增资扩股而增加净资产的份额, 与应结转持股比例下降部分所对应的长

期股权投资原账面价值之间的差额计入当期损益；然后，按照新的持股比例视同自取得投资时即采用权益法核算进行调整。

(二)在合并财务报表中,应当按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》的有关规定进行会计处理。

二、重新计量设定受益计划净负债或者净资产所产生的变动应计入其他综合收益，后续会计期间应如何进行会计处理？

答:该问题主要涉及《企业会计准则第9号——职工薪酬》等准则。

重新计量设定受益计划净负债或者净资产的变动计入其他综合收益, 在后继会计期间不允许转回至损

益,在原设定受益计划终止时应当在权益范围内将原计入其他综合收益的部分全部结转至未分配利润。计划终止,指该计划已不存在,即本企业已解除该计划所产生的所有未来义务。

三、子公司发行优先股等其他权益工具的,应如何计算母公司合并利润表中的“归属于母公司股东的净利润”?

答:该问题主要涉及《企业会计准则第33号——合并财务报表》等准则。

子公司发行累积优先股等其他权益工具的,无论当期是否宣告发放其股利,在计算列报母公司合并利润表中的“归属于母公司股东的净利润”时,应扣除当期归属于除母公司之外的其他权益工具持有者的可累积分配股利,扣除金额应在“少数股东损益”项目中列示。

子公司发行不可累积优先股等其他权益工具的,在计算列报母公司合并利润表中的“归属于母公司股东的净利润”时,应扣除当期宣告发放的归属于除母公司之外的其他权益工具持有者的不可累积分配股利,扣除金额应在“少数股东损益”项目中列示。

本解释发布前企业的合并财务报表未按照上述规定列报的,应当对可比期间的数据进行相应调整。

四、母公司直接控股的全资子公司改为分公司的,该母公司应如何进行会计处理?

答:母公司直接控股的全资子公司改为分公司的(不包括反向购买形成的子公司改为分公司的情况),应按以下规定进行会计处理:

(一)原母公司(即子公司改为分公司后的总公司)应当对原子公司(即子公司改为分公司后的分公司)的相关资产、负债,按照原母公司自购买日所取得的该原子公司各项资产、负债的公允价值(如为同一控制下企业合并取得的原子公司则为合并日账面价值)以及购买日(或合并日)计算的递延所得税负债或递延所得税资产持续计算至改为分公司日的各项资产、负债的账面价值确认。在此基础上,抵销原母公司与原子公司内部交易形成的未实现损益,并调整相关资产、负债,以及相应的递延所得税负债或递延所得税资产。此外,某些特殊项目按如下原则处理:

1. 原为同一控制下企业合并取得的子公司改为

分公司的,原母公司购买原子公司时产生的合并成本小于合并中取得的可辨认净资产公允价值份额的差额,应计入留存收益;原母公司购买原子公司时产生的合并成本大于合并中取得的可辨认净资产公允价值份额的差额,应按照原母公司合并该原子公司的合并财务报表中商誉的账面价值转入原母公司的商誉。原为同一控制下企业合并取得的子公司改为分公司的,原母公司在合并财务报表中确认的最终控制方收购原子公司时形成的商誉,按其在合并财务报表中的账面价值转入原母公司的商誉。

2. 原子公司提取但尚未使用的安全生产费或一般风险准备,分别情况处理:原为同一控制下企业合并取得的子公司改为分公司的,按照购买日起开始持续计算至改为分公司日的原子公司安全生产费或一般风险准备的账面价值,转入原母公司的专项储备或一般风险准备;原为同一控制下企业合并取得的子公司改为分公司的,按照合并日原子公司安全生产费或一般风险准备账面价值持续计算至改为分公司日的账面价值,转入原母公司的专项储备或一般风险准备。

3. 原为同一控制下企业合并取得的子公司改为分公司的,应将购买日至改为分公司日原子公司实现的净损益,转入原母公司留存收益;原为同一控制下企业合并取得的子公司改为分公司的,应将合并日至改为分公司日原子公司实现的净损益,转入原母公司留存收益。这里,将原子公司实现的净损益转入原母公司留存收益时,应当按购买日(或合并日)所取得的原子公司各项资产、负债公允价值(或账面价值)为基础计算,并且抵销原母子公司内部交易形成的未实现损益。

原子公司实现的其他综合收益和权益法下核算的其他所有者权益变动等,应参照上述原则计算调整,并相应转入原母公司权益项下其他综合收益和资本公积等项目。

4. 原母公司对该原子公司长期股权投资的账面价值与按上述原则将原子公司的各项资产、负债等转入原母公司后形成的差额,应调整资本公积;资本公积不足冲减的,调整留存收益。

(二)除上述情况外,原子公司改为分公司过程中,由于其他原因产生的各项资产、负债的入账价值与其计税基础不同所产生的暂时性差异,按照《企业

会计准则第18号——所得税》的有关规定进行会计处理。

(三) 其他方式取得的子公司改为分公司的, 应比照上述(一)和(二)原则进行会计处理。

五、对于授予限制性股票的股权激励计划, 企业应如何进行会计处理? 等待期内企业应如何考虑限制性股票对每股收益计算的影响?

答: 该问题主要涉及《企业会计准则第11号——股份支付》、《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》、《企业会计准则第34号——每股收益》和《企业会计准则第37号——金融工具列报》等准则。

(一) 授予限制性股票的会计处理

上市公司实施限制性股票的股权激励安排中, 常见做法是上市公司以非公开发行的方式向激励对象授予一定数量的公司股票, 并规定锁定期和解锁期, 在锁定期和解锁期内, 不得上市流通及转让。达到解锁条件, 可以解锁; 如果全部或部分股票未被解锁而失效或作废, 通常由上市公司按照事先约定的价格立即进行回购。

对于此类授予限制性股票的股权激励计划, 向职工发行的限制性股票按有关规定履行了注册登记等增资手续的, 上市公司应当根据收到职工缴纳的认股款确认股本和资本公积(股本溢价), 按照职工缴纳的认股款, 借记“银行存款”等科目, 按照股本金额, 贷记“股本”科目, 按照其差额, 贷记“资本公积——股本溢价”科目; 同时, 就回购义务确认负债(作收购库存股处理), 按照发行限制性股票的数量以及相应的回购价格计算确定的金额, 借记“库存股”科目, 贷记“其他应付款——限制性股票回购义务”(包括未满足条件而须立即回购的部分)等科目。上市公司应当综合考虑限制性股票锁定期和解锁期等相关条款, 按照《企业会计准则第11号——股份支付》相关规定判断等待期, 进行与股份支付相关的会计处理。对于因回购产生的义务确认的负债, 应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》相关规定进行会计处理。上市公司未达到限制性股票解锁条件而需回购的股票, 按照应支付的金额, 借记“其他应付款——限制性股票回购义务”等科目, 贷记“银行存款”等科目; 同时, 按照注销的限制性股票数量相对应的股本金额, 借记“股

本”科目, 按照注销的限制性股票数量相对应的库存股的账面价值, 贷记“库存股”科目, 按其差额, 借记“资本公积——股本溢价”科目。上市公司达到限制性股票解锁条件而无需回购的股票, 按照解锁股票相对应的负债的账面价值, 借记“其他应付款——限制性股票回购义务”等科目, 按照解锁股票相对应的库存股的账面价值, 贷记“库存股”科目, 如有差额, 则借记或贷记“资本公积——股本溢价”科目。

(二) 等待期内发放现金股利的会计处理和基本每股收益的计算

上市公司在等待期内发放现金股利的会计处理及基本每股收益的计算, 应视其发放的现金股利是否可撤销采取不同的方法:

1. 现金股利可撤销, 即一旦未达到解锁条件, 被回购限制性股票的持有者将无法获得(或需要退回)其在等待期内应收(或已收)的现金股利。

等待期内, 上市公司在核算应分配给限制性股票持有者的现金股利时, 应合理估计未来解锁条件的满足情况, 该估计与进行股份支付会计处理时在等待期内每个资产负债表日对可行权权益工具数量进行的估计应当保持一致。对于预计未来可解锁限制性股票持有者, 上市公司应分配给限制性股票持有者的现金股利应当作为利润分配进行会计处理, 借记“利润分配——应付现金股利或利润”科目, 贷记“应付股利——限制性股票股利”科目; 同时, 按分配的现金股利金额, 借记“其他应付款——限制性股票回购义务”等科目, 贷记“库存股”科目; 实际支付时, 借记“应付股利——限制性股票股利”科目, 贷记“银行存款”等科目。对于预计未来不可解锁限制性股票持有者, 上市公司应分配给限制性股票持有者的现金股利应当冲减相关的负债, 借记“其他应付款——限制性股票回购义务”等科目, 贷记“应付股利——限制性股票股利”科目; 实际支付时, 借记“应付股利——限制性股票股利”科目, 贷记“银行存款”等科目。后续信息表明不可解锁限制性股票的数量与以前估计不同的, 应当作为会计估计变更处理, 直到解锁日预计不可解锁限制性股票的数量与实际未解锁限制性股票的数量一致。

等待期内计算基本每股收益时, 分子应扣除当期分配给预计未来可解锁限制性股票持有者的现金股

利;分母不应包含限制性股票的股数。

2.现金股利不可撤销,即不论是否达到解锁条件,限制性股票持有者仍有权获得(或不得被要求退回)其在等待期内应收(或已收)的现金股利。

等待期内,上市公司在核算应分配给限制性股票持有者的现金股利时,应合理估计未来解锁条件的满足情况,该估计与进行股份支付会计处理时在等待期内每个资产负债表日对可行权权益工具数量进行的估计应当保持一致。对于预计未来可解锁限制性股票持有者,上市公司应分配给限制性股票持有者的现金股利应当作为利润分配进行会计处理,借记“利润分配——应付现金股利或利润”科目,贷记“应付股利——限制性股票股利”科目;实际支付时,借记“应付股利——限制性股票股利”科目,贷记“银行存款”等科目。对于预计未来不可解锁限制性股票持有者,上市公司应分配给限制性股票持有者的现金股利应当计入当期成本费用,借记“管理费用”等科目,贷记“应付股利——应付限制性股票股利”科目;实际支付时,借记“应付股利——限制性股票股利”科目,贷记“银行存款”等科目。后续信息表明不可解锁限制性股票的数量与以前估计不同的,应当作为会计估计变更处理,直到解锁日预计不可解锁限制性股票的数量与实际未解锁限制性股票的数量一致。

等待期内计算基本每股收益时,应当将预计未来可解锁限制性股票作为同普通股一起参加剩余利润分配的其他权益工具处理,分子应扣除归属于预计未来

可解锁限制性股票的净利润;分母不应包含限制性股票的股数。

(三)等待期内稀释每股收益的计算

等待期内计算稀释每股收益时,应视解锁条件不同采取不同的方法:

1.解锁条件仅为服务期限条件的,企业应假设资产负债表日尚未解锁的限制性股票已于当期期初(或晚于期初的授予日)全部解锁,并参照《企业会计准则第34号——每股收益》中股份期权的有关规定考虑限制性股票的稀释性。其中,行权价格为限制性股票的发行价格加上资产负债表日尚未取得的职工服务按《企业会计准则第11号——股份支付》有关规定计算确定的公允价值。锁定期内计算稀释每股收益时,分子应加回计算基本每股收益分子时已扣除的当期分配给预计未来可解锁限制性股票持有者的现金股利或归属于预计未来可解锁限制性股票的净利润。

2.解锁条件包含业绩条件的,企业应假设资产负债表日即为解锁日并据以判断资产负债表日的实际业绩情况是否满足解锁要求的业绩条件。若满足业绩条件的,应当参照上述解锁条件仅为服务期限条件的有关规定计算稀释性每股收益;若不满足业绩条件的,计算稀释性每股收益时不必考虑此限制性股票的影响。

本解释发布前限制性股票未按照上述规定处理的,应当追溯调整,并重新计算各列报期间的每股收益,追溯调整不切实可行的除外。

六、本解释中除特别注明外,其他问题的会计处理规定适用于2015年年度及以后期间的财务报告。

关于契税纳税申报有关问题的公告

国家税务总局公告2015年第67号

根据房地产权属转移契税征管中遇到的实际情况,现将下列情形契税纳税申报有关问题公告如下:

一、根据人民法院、仲裁委员会的生效法律文书发生土地、房屋权属转移,纳税人不能取得销售不动产发票的,可持人民法院执行裁定书原件及相关材料办理契税纳税申报,税务机关应予受理。

二、购买新建商品房的纳税人在办理契税纳税申

报时,由于销售新建商品房的房地产开发企业已办理注销税务登记或者被税务机关列为非正常户等原因,致使纳税人不能取得销售不动产发票的,税务机关在核实有关情况后应予受理。

三、本公告自公布之日起施行。

国家税务总局

2015年9月25日

合并报表中递延所得税确认与计量的两个特殊问题

周阳 张志凤

一、对子公司个别报表调整递延所得税的确认与计量

非同一控制下企业合并中取得的子公司,在合并财务报表中要对于公司的个别财务报表进行调整,将子公司资产、负债调整到按购买日公允价值持续计算的金额。调整后子公司资产、负债的计税基础是否发生改变有不同的观点:一种观点是计税基础与调整后的资产、负债账面价值相同,即发生改变;另一种是计税基础没有发生改变。笔者认为,计税基础的确定应遵从税法相关规定。

按照《财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税〔2009〕59号)规定,对不满足特殊性税务处理的股权收购,收购方取得股权的计税基础应以公允价值为基础确定。有观点认为:“在合并财务报表层面,母公司对子公司的长期股权投资实际上代表了子公司的各项资产、负债,也即意味着子公司的各项资产、负债在合并财务报表层面在税收上实际上是按公允价值确定计税基础的,与会计上相同,不存在暂时性差异。”笔者认为,控股合并下子公司法人资格仍然存在,子公司资产、负债的计税基础不会发生改变,即特殊性税务处理和一般性税务处理只影响长期股权投资的计税基础,对子公司资产、负债的计税基础不会产生影响。如购买日子公司有一项存货,其个别报表中的账面价值为100万元(未计提存货跌价准备),购买日确定的公允价值为200万元,在合并报表中将存货调整到200万元,即合并报表层面确认的账面价值为200万元,其计税基础仍然是100万元,不是200万元。未来子公司以200万元出售该项存货时,其应纳税所得额为100万元(200-100),不会为零。当然。如果是吸收合并,子公司法人资格不复存在,母公司将子公司的资产、负债纳入母公司账内核算,对不满足特殊性税务处理的股权收购,其账面价值与计税基础是相等的。

二、母子公司(或子公司与子公司)税率不同递延所得税的确认与计量

集团内部企业法人适用的所得税税率很可能存在差异,如母公司适用的所得税税率为25%,子公司享受15%的优惠税率等。在母子公司(或子公司与子公司)适用不同所得税税率的情况下,涉及未实现内部交易损益抵销而引起的递延所得税确认和计量应适用哪一方的税率,我国会计准则并未对此作出专门的规定。有观点认为,只有购买方才可实现未来可抵减或未来增加应纳税所得额,所以应当采用购买方未来可确定的税率计算递延所得税。笔者认为,因抵销未实现内部交易损益导致合并报表层面资产的账面价值与计税基础不同,这部分未实现内部交易损益已按销售方的税率影响了销售方个别报表中的应交所得税和所得税费用,合并报表中不能确认这部分所得税费用,合并报表中确认的递延所得税资产应按销售方适用的所得税税率计算确定,以冲减个别报表中确认的所得税费用。从递延所得税资产抵减未来税款角度看,未来抵减的税款是销售方未实现利润部分已交的所得税,因此,合并报表中确认的递延所得税资产也应按销售方适用的所得税税率计算确定。如母公司和子公司适用的所得税税率分别为25%和15%,2014年12月10日,母公司向子公司销售一批存货,该批存货成本为80万元,售价为100万元,子公司购入后将其作为存货入账,至2014年12月31日尚未对外出售。2015年2月10日,子公司将上述存货全部对外出售,售价为200万元。此项存货母公司2014年确认的应交所得税和所得税费用 $= (100-80) \times 25\% = 5$ (万元);子公司2015年确认的应交所得税和所得税费用 $= (200-100) \times 15\% = 15$ (万元)。该批存货对外出售后共确认的应交所得税 $= 5+15=20$ (万元)。从2014年12月31日看,未来应交的所得税为15万元,因此合并报表中未实现损益确认后抵减的税款 $= 20-15=5$ (万元),是按集团内未实现

利润20万元乘以内部销售方(母公司)适用的所得税税率25%计算的。

三、举例分析

甲公司2014年12月31日发行股票取得乙公司80%有表决权股份,能够主导乙公司相关活动,属于非同一控制下的企业合并。该项合并符合特殊性税务处理规定,甲、乙公司适用的所得税税率分别为25%和15%。购买日,乙公司除一项管理用固定资产公允价值与账面价值不同外,其他资产的公允价值与账面价值相同,该项固定资产的账面价值为80万元(与计税基础相同),公允价值为100万元,预计尚可使用年限为10年,采用年限平均法计提折旧,无残值。2015年11月10日甲公司向乙公司出售一批存货,成本为40万元,未计提跌价准备,售价为50万元,乙公司购入后仍作为存货,至2015年12月31日,乙公司将上述存货对外出售60%。

1. 2014年12月31日合并报表中与子公司固定资产有关的调整分录如下(单位:万元,下同):

(1) 将固定资产由账面价值80万元调整到公允价值100万元

借: 固定资产——原价	20
贷: 资本公积	20

(2) 合并报表层面固定资产账面价值为100万元,无论该项合并是否符合特殊性税务处理规定,其计税基础均为80万元,即产生应纳税暂时性差异20万元。因为乙公司适用的所得税税率为15%,所以应确认递延所得税负债=20×15%=3(万元)

借: 资本公积	3
贷: 递延所得税负债	3

2. 2015年12月31日,合并报表中与子公司固定资产有关的调整分录如下:

本期合并所有者权益变动表中年初“资本公积”项目的金额应与上期合并所有者权益变动表中的期末“资本公积”项目的金额一致,因此,上期编制合并财务报表时涉及资本公积项目的,在本期编制合并财务报表调整分录时应用“资本公积——年初”项目代替。

(1) 调整期初固定资产和资本公积

借: 固定资产——原价	20
贷: 资本公积——年初	20

(2) 调整期初递延所得税负债和资本公积

借: 资本公积——年初	3
贷: 递延所得税负债	3

(3) 调整2015年多计提的固定资产折旧

2015年乙公司个别报表中计提折旧=80÷10=8(万元),合并报表层面应计提折旧=100÷10=10(万元),合并报表中应调增固定资产和管理费用2万元。

借: 管理费用	2
贷: 固定资产——累计折旧	2

(4) 调整2015年递延所得税负债和所得税费用

因合并报表中2015年多计提折旧2万元,固定资产中未实现利润减少2万元,应转回递延所得税负债=2×15%=0.3(万元)并调整所得税费用0.3万元。

借: 递延所得税负债	0.3
贷: 所得税费用	0.3

3. 2015年12月31日合并报表与内部交易有关的调整分录如下:

(1) 将本期内部销售收入抵销

借: 营业收入	50
贷: 营业成本	50

(2) 将期末存货中未实现内部销售利润抵销

期末存货中未实现内部销售利润=(50-40)×(1-60%)=4(万元)

借: 营业成本	4
贷: 存货	4

(3) 调整合并报表中确认的递延所得税资产

合并报表中该项存货的账面价值=40×(1-60%)=16(万元),计税基础=50×(1-60%)=20(万元),产生可抵扣暂时性差异=20-16=4(万元)。因存货系甲公司销售给乙公司,甲公司适用的所得税税率为25%,所以应确认递延所得税资产=4×25%=1(万元)。

借: 递延所得税资产	1
贷: 所得税费用	1

以资产进行债务重组如何入账

冯建华

债务重组又称债务重整,是指债权人在债权人发生财务困难情况下,债权人按照其与债务人达成的协议或者法院的裁定做出让步的事项。也就是说,只要修改了原定债务偿还条件的,即债务重组时确定的债务偿还条件不同于原协议的,均作为债务重组。

债务重组有4种方式:以资产清偿债务;债务转为资本;修改其他债务条件,如减少债务本金、减少债务利息等,不包括前两种方式;以上3种方式的组合,即混合重组。

债务人以非现金资产清偿债务的,债务人应当将重组债务的账面价值与转让的非现金资产公允价值之间的差额,计入当期损益(营业外收入)。转让的非现金资产公允价值与其账面价值之间的差额,计入当期损益。

抵债资产公允价值与账面价值的差额,应当分别以下情况处理。

抵债资产为存货的,应当视同销售处理,按存货的公允价值确认商品销售收入,同时结转商品的销售成本,认定相关的税费。

抵债资产为固定资产、无形资产的,其公允价值和账面价值的差额,计入营业外收入或营业外支出。

抵债资产为长期股权投资的,其公允价值和账面价值的差额,计入投资收益。

〔案例〕:

2012年2月甲公司从乙公司购入材料一批,含税价为409.50万元,取得增值税专用发票,货款未付。由于甲公司财务困难,2013年3月经协商以一台设备抵偿乙公司该笔债务。该设备于2009年2月9日购入,账面原价为450万元,已提折旧180万元(未计提固定资产减值准备),公允价值为300万元。甲公司为增值税一般纳税人,适用税率17%。请以甲公司名义进行账务处理。

〔分析〕:

本案例暗含了一个问题,即抵债的设备是按4%减半征收增值税,还是按适用税率17%征收增值税。

从2009年1月1日起,我们国家实行了增值税转型,

从原来的生产型增值税转为消费型增值税。凡是增值税一般纳税人购入的固定资产(除不动产),均可以凭增值税专用发票抵扣销项税额。本案例中的设备是2009年2月9日购入的,该企业又是增值税一般纳税人,因此该企业对设备的增值税进项税额是抵扣过的。因此在处置该使用过的固定资产(设备)时,应按17%的税率征收增值税,而不能按4%再减半征收增值税。

2012年2月购入材料的会计处理(单位:万元)

借:原材料	350
应交税费——应交增值税(进项)	59.5
贷:应付账款——乙公司	409.5

2009年3月甲、乙两企业进行债务重组

借:应付账款——乙公司(债务重组)	351
贷:固定资产清理	300
应交税费——应交增值税(销项)	51
借:应付账款——乙公司	409.5
贷:应付账款——乙公司(债务重组)	351
营业外收入——债务重组利得	58.5

同时,甲公司需要对原来使用的固定资产进行清理:

借:固定资产清理	270
累计折旧	180
贷:固定资产——××设备	450

结转固定资产清理损益

借:固定资产清理	30
贷:营业外收入——非流动资产处置利得	30

上述案例中,使用了“营业外收入”的两个子科目“非流动资产处置利得”和“债务重组利得”这两个科目表示的意思不一样,千万不要混用。

其中,非流动资产处置利得包括固定资产处置利得和无形资产出售利得。

固定资产处置利得,指企业出售固定资产所取得价款或报废固定资产的材料价值和变价收入等,扣除处置固定资产的账面价值、清理费用、处置相关税费后的净收益。

无形资产出售利得，指企业出售无形资产所取得价款，扣除出售无形资产的账面价值、出售相关税费后的净收益。

债务重组利得是指重组债务的账面价值超过清偿

债务的现金、非现金资产的公允价值，所转股份的公允价值或重组后债务账面价值之间的差额，应计入营业外收入。只要是债务重组，债务方必定会有债务重组利得（相对的，债权人就会出现债务重组损失）。

稽查补缴所得税应注意哪些账务处理问题

李元青

企业接受税务稽查补缴所得税税款在账务处理方面应注意什么问题？有的企业将接受税务稽查补缴的所得税税款计入补缴当期的“营业外支出”账户，从而减少了所得税应纳税所得额，这是错误的。正确的做法是通过“以前年度损益调整”账户进行处理，下面举例说明：

〔例〕：A公司连年盈利，税务稽查局完成了对其上年度企业所得税纳税情况的稽查，共查补所得税900万元。A公司及时补缴了税款，同时进行了以下账务处理：

①借：营业外支出 900万
贷：应交税费——应交所得税 900万
②借：应交税费——应交所得税 900万
贷：银行存款 900万

A公司进行年末账务处理（不考虑盈余公积）时，

③借：本年利润 900万
贷：营业外支出 900万

在进行企业所得税预缴和汇算清缴时，A公司没有将补缴的900万元的所得税税款进行纳税调整。

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第九条规定：“企业应纳税所得额的计算，以权责发生制为原则，属于当期的收入和费用，不论款项是否收付，均作为当期的收入和费用；不属于当期的收入和费用，即使款项已经在当期收付，均不作为当期的收入和费用。本条例和国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。”据此可知，补缴以前年度的企业所得税，虽然在补缴当年支付了税款，但却是对以前年度纳税义务的履行，根据权责发生制原则，它不属于补缴年度的费用，不能在补缴年度进行所得税税前扣除。另外，根据企业会计准则的规定，补缴以前年度税款不可计入当

期损益。因此A公司的税务和账务处理是错误的。

A公司对补缴税款的错误的账务处理使得其补缴年度的会计利润减少900万元，并最终少缴企业所得税 $900\text{万} \times 25\% = 225\text{万元}$ ，相当于查补入库的企业所得税税款有四分之一又流回了被查企业。

那么，正确的账务和税务处理应该是怎样的呢？

企业会计准则规定，前期差错更正的方法有两种，即追溯重述法和未来适用法。企业应根据差错的性质和金额具体判断差错的重要性，对于重要的前期差错，以及虽然不重要但故意造成的前期差错，应当采用追溯重述法进行更正。对于不重要且非故意造成的前期差错，可以采用未来适用法。在例1中，补缴税款数额很大，应当判定为重要的前期差错，采用追溯重述法进行更正。正确的账务处理如下：

先将须补缴的企业所得税计入“以前年度损益调整”账户：

①借：以前年度损益调整 900万
贷：应交税费——应交所得税 900万

实际缴纳税款时：

②借：应交税费——应交所得税 900万
贷：银行存款 900万

另外还应将“以前年度损益调整”账户结平：

③借：利润分配——未分配利润 900万
贷：以前年度损益调整 900万

另外要注意的是，在税务处理方面，进行企业所得税汇算清缴时，A公司补缴的900万元企业所得税应在《企业所得税年度纳税申报表》主表第42行“以前年度应缴未缴在本年入库所得税额”中作为附列资料来列报。

非居民企业股权转让所得如何确认

洪彬

当前很多境外企业集团出于自身发展的需要,将在国内同一控制下的若干个投资企业整合,这就必然涉及非居民企业股权转让的税收问题。现行税法规定,非居民企业发生符合特殊性税务处理规定条件的股权转让行为,可以选择特殊性税务处理,并向主管税务机关提交书面备案资料;未备案或备案后经税务机关调查核实不符合特殊性税务处理规定条件的,适用一般性税务处理规定。

同时,企业所得税法实施条例第十三条规定,企业以非货币形式取得的收入,应当按照公允价值确定收入额。对于公允价值的确认,现实工作中存有很多争议,本文对非居民企业股权转让公允价值及股权转让所得的确认分析如下。

股权转让收入实现时点的确认

企业转让股权收入的实现日期应为转让协议生效且完成股权变更手续之日。

《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)第三条规定,企业转让股权收入,应于转让协议生效、且完成股权变更手续时,确认收入的实现。《企业重组业务企业所得税管理办法》(国家税务总局公告2010年第4号)第七条规定,《财政部、国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税[2009]59号)中规定的企业重组,其重组日的确定,按以下规定处理:股权收购,以转让协议生效且完成股权变更手续日为重组日。

股权转让价格的确认

企业以股权支付方式发生的股权交易行为,在不存在活跃市场报价的,应由具有合法资质的中国资产评估机构按照企业会计准则或相关会计核算、披露的要求出具资产评估报告,并且在规定的使用有效期内,以评估价值作为所转让股权的公允价值,确定股权转让价格。

其政策依据可参考以下几个文件:

《企业财务通则》(财政部令第41号)第五十三条规定,企业通过改制、产权转让、合并、分立、托管等方

式实施重组,对涉及资本权益的事项,应当由投资者或者授权机构进行可行性研究,履行内部财务决策程序,并组织开展以下工作:(四)委托评估机构进行资产评估,并以评估价值作为净资产作价或者折股的参考依据。

《企业会计准则——基本准则(2006)》(财政部令第33号)第四十二条规定,会计计量属性主要包括:公允价值。在公允价值计量下,资产和负债按照在公平交易中,熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额计量。

《商务部关于涉及外商投资企业股权出资的暂行规定》(商务部令2012年第8号)第六条规定,用作出资的股权应当经依法设立的境内评估机构评估。第七条规定,股权出资人与被投资企业的股东或其他投资者可在股权评估的基础上协商确定股权作价金额。股权出资金额。股权作价金额是指以上各方在股权评估基础上共同认定的用于出资股权的交易作价,股权出资金额是指股权作价金额中计入被投资企业注册资本的部分,股权出资金额不得高于股权评估值。

《中国资产评估协会关于印发〈以财务报告为目的的评估指南(试行)〉的通知》(中评协[2007]169号)第二条规定,本指南所称以财务报告为目的的评估,是指注册资产评估师基于企业会计准则或相关会计核算、披露要求,运用评估技术,对财务报告中各类资产和负债的公允价值或特定价值进行分析、估算,并发表专业意见的行为和过程。

股权转让所得的确认

企业的股权转让交易按照财税[2009]59号文件的相关规定进行税务处理时,应以公允价值作为股权转让价,减除股权成本价后的差额确认股权转让所得。

在计算股权转让所得时,以非居民企业向被转让股权的中国居民企业投资时或向原投资方购买该股权时的币种计算股权转让价和股权成本价。申报扣缴企业所得税时,应当按照扣缴当日国家公布的人民币汇率中间价,折合成人民币计算应纳税所得额。

现金流量表附表编制应注意的问题

徐峰

众所周知,现金流量表的编制方法有直接法和间接法两种。直接法直接确定每笔涉及现金收支业务的属性,将现金流量分类为四部分的现金收支项目:经营活动、投资活动、筹资活动产生的现金流量及汇率变动对现金及现金等价物的影响。间接法是以企业当期的净利润为起点,根据不同的调整项目,倒推出当期经营活动产生的现金流量净额。实务工作中,由于经营活动所包含的事项广泛复杂,因此,在采用直接法编制现金流量表主表后,一般都要求采用间接法编制附表,对主表编制出来的“经营活动产生的现金流量净额”进行验证,以提高主表的可信度。

在现金流量表的编制实务中,经常有人对现金流量表的附表编制产生困惑。最常见的问题是通过间接法编制出来的经营活动产生的现金流量净额难以与主表中勾稽一致。如何检查主附表之间的勾稽关系,如何实现主附表之间的平衡,是实务工作者在编制现金流量表时都会遇到的问题。

在采用间接法验证现金流量表是否平衡时,首先需要了解的是间接法编制的基本原理。间接法的编制是一个将净利润还原为企业经营活动产生的现金流量净额的过程。净利润与经营活动产生的现金流量净额的差异主要表现为两个方面的因素:一是影响了净利润但没有影响经营活动产生的现金流量净额。二是影响了经营活动产生的现金流量净额但没有影响净利润。间接法的检查重点,就是检查这两方面的因素是否已经调整平衡。在间接法的调整因素中,资产减值损失、固定资产折旧、无形资产摊销、公允价值变动等因素是比较容易确定的,一般来说,可以直接引用利润表中的数字。容易导致不平衡的因素是存货的变动以及经营性应收项目和经营性应付项目的变动等事项。

一、存货中非经营性存货的影响

在填列附表中“存货的减少”(减:增加)时,此处的存货应理解为经营性存货。因为,在企业的正常经营活动中,存货的变动不仅仅是由经营性活动引发的,也有由非经营性活动引发的。如果存货中有借款利息资本化的因素,或者将存货用于对外投资、领用于在建工程等方面,则不属于经营性存货,应在附表填列时予以扣

除。

根据企业会计准则的规定,企业借款购建或者生产的存货中,符合借款费用资本化条件的,应当将符合资本化条件的借款费用予以资本化。符合借款费用资本化条件的存货,主要包括房地产企业开发的用于对外出售的房地产开发产品、企业制造的用于对外出售的大型机械设备等。这类存货通常需要经过相当长时间的建造或者生产过程,才能达到预定可销售或可使用状态。在编制现金流量表调整分录时,通常采取以下做法:

借: 存货

贷: 分配股利、利润或偿付利息支付的现金

从此笔分录可以看出,资本化的利息、计入存货但没有影响经营性活动现金净流量,应在存货的变动中予以扣除。

此外,存货如果用于对外投资或者用于在建工程的领用,则对应现金流量为投资活动现金流量,也应在存货的变动中加以调整。

二、经营性应付项目中非经营活动因素的影响

经营性应付项目中存在一些非经营性活动的因素,比较常见的有以下几种:

1. 应付账款中,存在非经营活动的应付款

固定资产、无形资产的应付款在应付账款或其他应付款中反映。在间接法的编制中,如果将这部分应付账款在经营性应付项目的变动中反映,则会导致附表和主表中的经营活动产生的现金流量净额出现差异。

例如,某公司在其他应付款中反映应付无形资产的应付款,所作调整分录为:

借: 无形资产 30 000

贷: 购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金 20 000

其他应付款 10 000

这一经济事项,在编制附表时,应在经营性应付项目的增加中减去10 000元。因为其在其他应付款中反映,但对应的现金流量为投资活动产生的现金流量,如果不在经营性应付项目中剔除,则会导致直接法下和间接法下的经营活动产生的现金流量出现差异10 000

元。

2. 固定资产进项税在间接法中的处理

实务工作中在编制调整分录时,对进项税的处理一般在购买商品、接受劳务支付的现金的调整中反映。

例如,在确认购买商品、接受劳务支付的现金时,所作分录为:

借: 主营业务成本	525 292 663.96
应付账款	13 655 665.72
预付账款	219 073 382.46
应交税费——应交增值税(进项税)	92 365 911.93
贷: 存货	11 163 998.62
应交税费——应交增值税(进项税转出)	473 170.20
应付票据	11 000 000.00
购买商品、接受劳务支付的现金	827 750 455.25

在做完这笔调整分录后,将固定资产的进项税进行调整,因为其并不属于购买商品、接受劳务支付的现金,而应当在购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金中反映。假设本案例中固定资产的进项税为33 455 689.78元,所作分录为:

借: 购买商品、接受劳务支付的现金	33 455 689.78
贷: 购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金	33 455 689.78

因此,在采用间接法编制附表时,应在“经营性应付项目的增加”一项中,将33 455 689.78元予以加回。

三、计提资产减值准备的影响

在实务处理中,对应收账款计提资产减值准备,对现金流量本身并不产生影响。但是,由于其通过“资产减值损失”科目列支,对公司的净利润产生了影响,在间接法中应考虑其对经营活动产生的现金流量净额产生的影响。

例如,甲公司2013年对公司应收账款计提坏账准备100 000元,2014年转回50 000元。在编制调整分录时,应作以下处理:

计提坏账准备时:	
借: 资产减值损失	100 000

贷: 应收账款——坏账准备	100 000
冲回坏账准备时:	
借: 资产减值	-50 000
贷: 应收账款——坏账准备	-50 000

从上述分录中可见,2013年、2014年对资产减值损失的影响是不影响现金流量的。但是,在编制间接法时,由于资产减值损失会对净利润产生影响,所以应在间接法中予以反映。

2014年,在间接法的处理中,应在资产减值损失一行中计入100 000元,2015年在资产减值损失一行中应计入-50 000元。应注意的是,由于所做分录的贷方为应收账款,该科目在间接法中是在经营性应收项目中反映的,由于在间接法的资产减值损失一行中已经确认了这个因素的影响,那么应在经营性应收项目的变动中予以调整,否则直接法和间接法的经营活动产生的现金流量不平衡。调整的方法是:2014年,在间接法中的“经营性应收项目的减少”中,应调减10 000元;2015年,在间接法中的“经营性应收项目的减少”中,应调增50 000元。

四、财务费用的影响

在实务工作中,有些初学者对现金流量表的编制原理理解不够透彻,在间接法编制时,直接在财务费用一栏中填列本科目的发生额。实际上,财务费用科目所包含的明细项目,无论在直接法还是间接法中,都应根据其项目性质分别作调整处理。

一般来说,公司的财务费用包含的主要项目有利息支出、利息收入、汇率变动、手续费等,在现金流量表的编制中应分别作出调整。笔者以一家公司的财务费用明细表来作说明(见表1)

表1

项目	本期发生额
利息收入	-5 296 098.43
利息支出	36 263 743.28
汇兑损益	1 678 355.43
手续费	5 905 564.17
合计	38 551 564.45

在直接法的编制中,一般作分录为:

调整利息收入时:	
借: 收到其他与经营活动有关的现金	5 296 098.43
贷: 财务费用	5 296 098.43
调整利息支出时:	

借: 财务费用 36 263 743.28

贷: 分配股利、利润或偿付利息支付的现金
36 263 743.28

调整汇兑损益时(假设均为货币资金产生的汇兑损益)

借: 财务费用 1 678 355.43
贷: 汇率变动对现金及现金等价物的影响
1 678 355.43

调整手续费时:

借: 财务费用 5 905 564.17
贷: 支付其他与经营活动有关的现金
5 905 564.17

从上述4笔调整分录中可以看出,在调整财务费用对现金流量表的影响时,影响经营活动产生的现金流量的因素为利息收入和手续费,影响筹资活动产生的现金流量的因素为利息支出,影响汇率变动的因素为汇兑损益。

在间接法的编制中,如果将上述财务费用的因素全部计入财务费用中,则会导致直接法和间接法的经营活动产生的现金流量不平衡。因此,在采用间接法编制时,只需将不影响经营活动产生的现金流量的因素计入财务费用,对于既影响了净利润又影响了经营活动产生的现金流量的因素,不应计入财务费用。

五、固定资产累计折旧的填列应为本期计提数而不是差额

采用间接法编制附表时,固定资产累计折旧的填列应是本期的实际计提数。因为固定资产累计折旧期初与期末的变动,可能不仅仅是本期计提的影响,还有固定资产的对外投资或出售、清理等因素都会对固定资产的折旧额产生影响。固定资产清理与转出,其影响是在“处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损失(收益以“-”号填列)。”中反映的,在本期计提累计折旧一行中不予反映。

此外需要注意的是,固定资产累计折旧的填列,不仅仅是计入损益类科目的累计折旧,还应包括制造费用中的累计折旧。也就是说,只需要填列累计折旧的贷方发生额即可,因为制造费用中的累计折旧最终要计入到存货中。存货的本期增加数在附表中是予以调减的,那么在累计折旧里包含这一部分金额,并不会对经营活动产生的现金流量产生影响。

以上是列举了一些可能导致直接法与间接法的经营活动现金流量不平衡的因素。实际工作中,我们可能还会遇见更多复杂的情况。但不管情况如何,我们只需要把握现金流量表编制的基本原理,即可以不变应万变。在用调整分录法编制现金流量表时,我们检查平衡时,可以在调整分录中,查找有无借贷方分别为经营活动和投资或筹资活动的因素。如果借贷方均为经营活动的事项,则不需要在间接法中调整。如果借贷方为经营活动对应投资或筹资活动,则应在间接法中予以调整。

重组政策放宽 纳税如何处理

樊剑英 齐晓倩

当前,我国国民经济进入转型升级阶段,企业重组整合日益加快,《财政部、国家税务总局关于促进企业重组有关企业所得税处理问题的通知》(财税[2014]109号)就享受特殊性税务处理的条件明确放宽,为企业重组整合提供了税收助力器。本文以案例形式就股权收购重组方式做如下分析。

1. 股权收购:《财政部、国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税[2009]59号)第六条中有关“股权收购,收购企业购

买的股权不低于被收购企业全部股权的75%”规定调整为“股权收购,收购企业购买的股权不低于被收购企业全部股权的50%”。原文修改为“股权收购,收购企业购买的股权不低于被收购企业全部股权的50%,且收购企业在该股权收购发生时的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%”。

2. 资产收购:将财税[2009]59号文件第六条中有关“资产收购,受让企业收购的资产不低于转让企业全部资产的75%”规定调整为“资产收购,受让企业收购

的资产不低于转让企业全部资产的50%”。原文修改为“资产收购, 受让企业收购的资产不低于转让企业全部资产的50%, 且受让企业在该资产收购发生时的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%”。

案例分析: A投资公司以10 000万元投资并持有a房地产公司100%的股权, 2014年1月1日, A公司拟转让a房地产公司60%的股权(每股市价5元, 每股计税基础1元)给B公司, 双方作价30 000万元, B公司给A公司其所持有的b公司股权5 000股(每股市价5.2元, 每股计税基础1元)作价金额26 000万元, 非股权支付金额4 000万元。假定该股权收购交易活动符合特殊性税务处理的条件。那么B公司、A公司如何进行企业所得税处理?

由于收购企业B公司购买被收购企业A公司股权的60%, 已经超过50%, 并且股权支付金额为86.67% $[26\,000 \div (26\,000 + 4\,000)]$, 大于85%。因此, 符合特殊性税务处理条件, 该股权收购交易可以选择按以下规定处理:

1. 被收购企业的股东取得收购企业股权的计税基础, 以被收购股权的原有计税基础确定。

2. 收购企业取得被收购企业股权的计税基础, 以被收购股权的原有计税基础确定。

3. 收购企业、被收购企业的原有各项资产和负债的计税基础和其他相关所得税事项保持不变。

因此, A公司、B公司的所得税处理如下:

1. A公司收到B公司享有的b公司股权的计税基础为5 200万元 $(10\,000 \times 60\% \times 86.67\%)$ 。

另外, 非股权支付金额4 000万元中, 根据财税[2009]59号文件规定“重组交易各方按照规定符合特殊性税务处理的, 对交易中股权支付暂不确认有关资产的转让所得或损失的, 其非股权支付仍应在交易当期确认相应的资产转让所得或损失, 并调整相应资产的计税基础”。非股权支付对应的资产转让所得或损失 $= (\text{被转让资产的公允价值} - \text{被转让资产的计税基础}) \times (\text{非股权支付金额} \div \text{被转让资产的公允价值})$ 。

A公司收到的非股权支付金额4 000万元所对应的资产转让成本 $= 10\,000 \times 60\% \times 4\,000 \div (26\,000 + 4\,000) = 800$ (万元)。

A公司收到的非股权支付金额4 000万元所对应的

资产转让所得 $= 4\,000 - 800 = 3\,200$ (万元)。

《企业会计准则第7号——非货币性资产交换(2006)》规定, 非货币性资产交换同时满足下列条件的, 应当以公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本, 公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益: (一) 该项交换具有商业实质; (二) 换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。换入资产和换出资产公允价值均能够可靠计量的, 应当以换出资产的公允价值作为确定换入资产成本的基础, 但有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的除外。A公司和B公司之间的股权交换具有商业实质, 按照会计准则应处理如下:

A公司会计处理:

借: 长期股权投资——b公司	26 000
银行存款	4 000
贷: 长期股权投资——a公司	6 000
投资收益	24 000

作为A公司而言, 会计确认损益24 000万元, 税法要求确认所得3 200万元, 所得税汇算清缴需要纳税调减 $24\,000 - 3\,200 = 20\,800$ (万元)。同时, 会计上认可取得的b公司股权的账面价值为26 000万元, 但是税法上认为取得b公司股权的计税基础为5 200万元, 假设以后A公司把b公司的股权全部转让, 收入26 000万元, 会计处理上认为没有收益, 但是税法上会要求调增20 800万元 $(26\,000 - 5\,200)$, 因为税法的计税基础是5 200万元。

A公司在2014年企业所得税年度纳税申报表填报当中, 股权收购特殊性税务处理填报A105 100表企业重组纳税调整明细表。A105 000表“第36行企业重组”账载金额24 000万元, 税收金额3 200万元由A105 100表自动生成, 纳税调减20 800万元。

2. B公司收购A公司享有的a公司60%股权的计税基础为9 200万元 $(52\,000 + 4\,000)$ 。

B公司和A公司之间的股权交换具有商业实质, 按照会计准则应处理如下:

借: 长期股权投资——a公司	30 000
贷: 长期股权投资——b公司	5 000
银行存款	4 000
投资收益	21 000

作为B公司而言,会计确认损益21 000万元,税法不确认所得,所得税汇算清缴需要纳税调减21 000万元。同时,会计上认可取得的a公司股权的账面价值为30 000万元,但是税法认可取得a公司股权的计税基础为9 200万元。

B公司年度纳税申报同A公司一样,填报A105 100表企业重组纳税调整明细表和A105 000表“第36行企业重组”行。

3.股权收购完成后,B公司、A公司的原有各项资产和负债的计税基础和其他相关所得税事项保持不变。

非货币性资产投资的所得税处理

鞠铭

我国企业所得税遵循法人所得税制,发生于不同法人之间的资产移送构成权属转移,属于销售行为,应作为企业所得税的应税收入,如果会计上不满足收入确认条件未核算收入,则属于企业所得税视同销售的调整范围。非货币性资产投资行为中,发生非货币性资产权属由投资企业向被投资企业的转移,且投资企业取得被投资企业股权这项经济利益,企业所得税将其分解为“先销售,后投资”两项行为,应确认销售环节非货币性资产转让所得或损失,个人所得税与其定性完全一致。

一、非货币性资产投资企业所得税的处理

《国家税务总局关于企业取得财产转让等所得企业所得税处理问题的公告》(国家税务总局公告2010年第19号)规定,企业取得财产(包括各类资产、股权、债权等)转让收入、债务重组收入、接受捐赠收入、无法偿付的应付款收入等,不论是以货币形式、还是非货币形式体现,除另有规定外,均应一次性计入确认收入的年度计算缴纳企业所得税。一次课税符合权责发生原则,便于征管,但文件中的“另有规定”为政策的调整预留了空间。

2014年3月,国务院下发了《国务院关于进一步优化企业兼并重组市场环境的意见》(国发〔2014〕14号),要求抓紧研究完善非货币性资产投资交易的企业所得税、企业改制重组涉及的土地增值税等相关政策。为此,财政部、国家税务总局下发了《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〕6号,以下简称116号文),之后国家税务总局又发布了《国家税务总局关于非货币性资产投资企业所得税有关征管问题的公告》(国家税务

总局公告2015年第33号,以下简称33号公告),对查账征收的居民发生非货币性资产投资业务的所得税处理予以明确。

1.财产转让所得确认与投资计税基础调整同步进行。

116号文明确了以非货币性资产投资确认的资产转让所得,可在不超过5年期限内(公历年度),分期均匀计入相应年度的应纳税所得额,同时强调企业以非货币性资产投资而取得被投资企业的股权,应以非货币性资产的原计税成本为计税基础,加上每年确认的非货币性资产转让所得,逐年进行调整。

例如:2014年10月,A公司以房产对外投资,房产的账面价值5 000万元(与计税基础一致),评估作价8 000万元,取得B公司30%股权,并作为长期股权投资核算。本例中:A企业取得的房产转让所得为3 000万元(8 000-5 000),允许分5年均匀纳税;2014年需要计入当期应纳税所得额的部分为600万元(3 000÷5)。此时,A公司取得B公司30%股权的计税基础为5 600万元(5 000+600)。以此类推,2015年继续确认600万元所得,同时股权的计税基础调整为6 200万元(5 600+600)……2018年该项股权的计税基础将调整为8 000万元。

2.投资企业中途转让股权或注销,需将未确认所得及股权投资的计税基础一次调整到位。

116号文规定,企业在对外投资5年内转让上述股权或投资收回的,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,在转让股权或投资收回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;企业在计算股权转让所得时,可将股权的计税基础一次调整到位。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。

上例中,如果A公司2016年将其持有的B公司30%股权按照9 000万元全部出售,则A公司需要先将尚未确认的房产转让所得1 800万元(3 000-600×2)计入2016年的应纳税所得额中。同时,股权投资的计税基础一次调整到8 000万元,A公司进而需要确认股权转让所得1 000万元(9 000-1 000)并计入2016年的应纳税所得额中申报纳税。

3.定期递延纳税与不定期递延纳税自主选择。

非货币性资产投资行为中,如果基于被投资企业角度,可以理解为被投资企业收购了投资企业的非货币性资产,如果该项非货币性资产为投资企业的实质经营性资产,则构成了《财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税[2009]59号,以下简称59号文)中的资产收购行为。对于资产收购,《财政部 国家税务总局关于促进企业重组有关企业所得税处理问题的通知》(财税[2014]109号,以下简称109号文)规定:如果被收购部分的资产达到被收购资产总额的50%以上;重组交易对价中涉及股权支付金额达到全部对价总额的85%以上,在满足其他一些原则性规定时,交易双方可以选择特殊性税务处理,即转让方暂不确认非货币性资产转让所得,其取得的股权按照非货币性资产原计税基础确认;受让方取得的非货币性资产亦按照非货币性资产原计税基础确认。

33号公告明确,符合116号文件规定的企业非货币性资产投资行为,同时又满足59号文、109号文等文件规定的特殊性税务处理条件的,可由企业选择其中一项政策执行,且一经选择,不得改变。如何进行选择,取决于投资双方对两种税务处理方式不同待遇的权衡。

通过表1对比可见,116号文件与59号文件虽然存在非货币性资产转让所得的确认时间、再次转让的期限、对价支付要求等方面的差异,但真正构成实质影响的是被投资企业取得非货币性资产计税基础的金额确定。两种方式的截然不同导致被投资企业未来税前可

扣除的折旧、摊销以及再次转让非货币性资产允许扣除的计税成本的差异,企业需要对此进行事前分析以选择最优政策适用。

表1

主体	项目	116号文	59号文
投资企业	被转让非货币性资产占全部资产的比重	无限制	50%
	非货币性资产转让所得	分5年均匀纳税	暂不纳税
	取得股权的计税基础	以转让非货币性资产的原计税成本为基础逐年调整	以被转让非货币性资产原计税基础确认
被投资企业	对价支付要求	全部自身股权支付	85%以上本企业或其控股、股份支付
	取得非货币性资产的计税基础	以被转让非货币性资产公允价值确认	按被以转让非货币性资产原计税基础确认
	再次转让的期限	无限制	12个月以上

二、非货币性资产投资个人所得税的处理

2015年3月,国务院明确将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推广至全国,财政部、国家税务总局下发了《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,以下简称41号文)。国家税务总局下发了《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,以下简称20号公告),规定自2015年4月1日起,纳税人以非货币性资产投资时确认的非货币性资产转让所得如果一次性缴税有困难的,可合理确定分期缴纳计划并报主管税务机关备案后,自发生上述应税行为之日起不超过5个公历年度内(含)分期缴纳个人所得税。

41号文虽然属于定期递延纳税的范畴,但与116号文的定期均匀递延相比,41号文件更多地考虑到自然人的实际纳税能力以及个人所得税征管现状,因而给予定期非均匀递延的特殊处理。在此需要注意以下问题:

1.纳税义务人与纳税地点的确定。

为了便于征管,个人所得税通常采用代扣代缴方式,凡是税务机关认定对所得的支付对象和支付数额有决定权的单位和个人,即为扣缴义务人。鉴于非货币性资产投资中被投资企业没有取得据以扣缴税款的货币,且政策允许税款递延缴纳,因此,非货币性资产投

资个人所得税以发生非货币性资产投资行为并取得被投资企业股权的个人为纳税人,涉及的个人所得税由纳税人向主管税务机关自行申报缴纳。

对于纳税地点的确定遵循所得来源地原则,结合非货币性资产的类型综合判定。20号公告规定:纳税人以不动产投资的,以不动产所在地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。

2. 投资环节或递延纳税期间产生纳税能力应优先纳税。

为了保证税款的征收,41号文明确: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。

例如,A股份有限公司(非上市)以3 000万元股份和300万元现金的组合方式收购王先生持有的B公司50%股权,王先生的投资成本为300万元,在此过程中王先生发生评估费、中介费等相关税费100万元。则王先生应缴纳个人所得税580万元 $[(3\ 000+300-300-100) \times 20\%]$ 。由

于在此次交易过程中取得了300万元现金补价,应优先用于缴税。剩余的280万元,可分期缴纳。如果王先生在递延纳税期间将其持有的A公司股权全部转让,转让价格3 500万元,发生相关税费150万元,则股权转让的税后收入3 430万元 $[3\ 500-(3\ 500-3\ 000-150) \times 20\%]$ 应结清尚未缴纳的税款。

3. 纳税困难与纳税能力的辩证分析。

实务中,部分税务机关认为允许分期纳税的前提是纳税人一次性缴税有困难,如果纳税人的生活状况、消费能力等方面表明纳税人无困难,则不允许分期纳税。笔者认为,不应放大对纳税困难的解释,仅应针对该项业务,如果在投资环节没有足够的货币缴纳税款,就应认定困难的合理性,过度的延伸反而会造成自身的风险。在“放宽”对纳税困难认定的同时,要加强对纳税能力的跟踪管理,政策中仅仅提到现金补价和后续股权转让中获得了纳税能力需要优先缴清税款,但现实中,基于股权关系的存在,被投资企业向个人股东分配现金股利、发生股权回购等的情况较为普遍。该部分现金股利或股权回购款是否亦应优先用于缴纳尚未缴清的税款,41号文件对比并未做出具体规定,但根据立法精神,由于个人投资者获得了部分或全部的纳税能力,应用该部分现金优先缴纳尚未缴清的税款,不足部分可以分期缴纳。

转让应收账款损失税前扣除辨析

丁国卫

甲公司与M公司有供货关系,经双方对账确认,截至2013年10月31日M公司尚欠甲公司100万元的债务。甲公司与乙公司于2013年11月10日签订债权转让协议,甲公司将其其中80万元债权转让给乙公司。协议约定,甲公司就转让行为以通过特快专递的形式通知债务人M公司,并于同日又签订一份补充协议:甲公司、乙公司同意实际债权转让金额为70万元,并且约定在12月31日前分两次付清。另外,截至2013年10月31日乙公司欠M公司债务80万元。甲公司、乙公司与M公司三方均无关联关系。甲公司账务处理:借记“应收账款——乙公司”70

万元、“营业外支出”10万元,贷记“应收账款——M公司”80万元。

甲公司对于转让债权产生10万元损失可否在税前扣除,公司财务部内部产生了意见分歧。

一、债权转让法律分析

我国《合同法》第七十九条规定,“除合同性质不得转让、当事人约定不得转让、法律规定不得转让三种情形外,债权人可以将合同的权利全部或者部分转让给第三人。”第八十条规定,“债权人转让权利的,应当通知债务人。未经通知,该转让对债务人不发生效

力。”

本案中甲公司应收债权不属于《合同法》规定的例外情况，在履行通知M公司手续后，可以将80万元债权转让给乙公司。乙公司受让债权后，应收M公司80万元债权。而在债权转让前，截至2013年10月31日乙公司尚欠M公司债务80万元。因此，协议生效后，M公司与乙企业互负债务，同时根据《合同法》第九十九条、第一百条规定，互负债务双方可以进行抵销。乙公司抵销分录为：借记“应付账款——M公司”80万元，贷记“应收账款——M公司”80万元。

乙公司原先欠M公司80万元债务，通过支付70万元成本获取的债权与之抵销。乙公司在该经济行为中取得10万元收益，交易能顺利进行。

二、损失扣除几个观点分析

甲公司转让80万元债权，产生损失10万元，对于税前扣除依据哪个规定，财务部内部产生几个不同的观点。

1. 认为属于企业转让非货币资产损失

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〕25号，以下简称25号公告）第九条规定，“企业在正常经营管理活动中，按照公允价格销售、转让非货币资产产生的损失，可以申报扣除。”有人认为，企业转让应收债权，实质属于转让非货币性资产。其实这个观点是不正确的。根据《企业会计准则第7号——非货币性资产交换（2006）》对货币性、非货币性资产的定义，甲公司转让80万元债权是企业销售经营过程中产生的债权，金额是固定且可确定的，应属于企业的货币性资产。而25号公告第二条也规定，“资产可分成三类：货币性资产、非货币性资产、投资性资产。其中货币性资产包括现金、银行存款、应收及预付款项等”。可以说，会计与税法对于货币资产包含内容基本一致。因此，不能用25号公告中关于非货币性资产相关规定，作为本案应收债权申报损失扣除的依据。

2. 认为应依据坏账损失相关规定处理

有人认为，甲公司应收M公司的债权因销售引起的，于是应收账款产生的损失理由根据坏账损失相关规定进行。25号公告第二十二条明确：“企业应收款项产生坏账损失，因损失原因不同需要不同的证据材料。

坏账损失原因可分为：诉讼；债务人破产清算；债务人停止营业；债务人死亡、失踪；债务重组；自然灾害、战争等不可抗力等。”而本案例产生损失与25号公告规定的坏账损失是有区别的。一般坏账损失确认涉及的双方为：债权人、债务人。而本案是甲公司将债权转让给乙公司产生的损失，当事人一方并没有涉及债务人M公司。最重要的是，坏账损失确认一般需要有第三方的外部证据，如破产、清算公告；吊销营业执照证明；判决书或裁决书等等。特别对于债务重组情形，应提供债务重组协议、及债务人重组收益纳税情况说明。如果本案例适用“债务重组”条款申报坏账损失，情形应这样：甲公司应收M公司80万元的债权，因M公司发生财务困难，于是甲、M双方签订债务重组协议，甲公司豁免10万元债务，M公司归还70万元款项时产生重组收益10万元。此时甲公司在申报10万元资产损失时，应需要有M公司对不用归还的10万元贷款申报确认企业所得税相关证明，以及双方签订的重组协议。显然本案甲公司没有这类外部证据，因此，笔者认为，不能依据坏账损失的相关规定来申报税前扣除。

3. 还有观点认为应根据债权性投资损失进行税前扣除

债权性投资，投资企业与被投资企业之间实质也是一种债权、债务关系。原《国家税务总局关于印发〈企业资产损失税前扣除管理办法〉的通知》（国税发〔2009〕88号，25号公告生效后被废止）第三十四条（十一）项规定：“企业采取市场方式出售、转让债权的，其出售转让价格低于账面价值的差额，可确认债权投资损失。”25号公告取消了上述规定，但增加了第四十七条“其他资产损失的确认”规定，企业将不同类别的资产捆绑（打包），以市场方式出售，其销售价格低于计税成本的差额，可以作为资产损失并准予在税前申报扣除。持该观点的人认为，取消的国税发〔2009〕88号已包含在25号公告第四十七条之内。因此，本案的债权转让损失可依据债权性投资确认损失。笔者认为，这种观点是混淆了相关概念。国税发〔2009〕88号和25号公告虽然在投资损失确认时也提到“债权”，但该“债权”与本案的甲公司应收M公司80万元债权是两个概念。《企业所得税法实施条例》第七十一条明确投资资产包括企业对外的权益性投资

和债权性投资形成的资产。企业投资债权主要目的是取得持有期间被投资企业的利息,及转让时产生的所得。主要形式是购买债权、债券等。而本案中的甲公司应收M公司80万元债权,系因销售而形成的债权,而非投资行为形成的。根据前面分析,80万元债权属于货币类资产,而非债权性投资资产。因此,笔者认为也不能依据债权性投资相关规定进行税前扣除。

三、能否税前扣除分析

《企业所得税法》第八条规定:“企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出,包括成本、费用、税金、损失和其他支出,准予在计算应纳税所得额时扣除。”《企业所得税法实施条例》第三十二条进一步明确:“企业所得税法第八条所称损失,是指企业在生产经营活动中发生的固定资产和存货的盘亏、毁损、报废损失,转让财产损失,坏账损失及不可抗力因素造成的损失以及其他损失。”应收账款作为一项资产,属于企业财产范围,因此根据《企业所得税法》及其实施条例来分析,应收账款转让的损失可以税前扣除。

25号公告作为资产损失配套性文件,明确了损失扣除的程序、证据和管理方面等规定,其中第二条、第三条规定表明企业在转让应收账款产生的损失可以税前扣除。由于企业实际生产经营千差万别,造成的资产损失多样性,25号公告规定不可能做到面面俱到。

基于此,25号公告第五十条作了原则性规定:“本办法没有涉及的资产损失事项,只要符合企业所得税法及其实施条例等法律、法规规定的,也可以向税务机关申报扣除。”因此,甲公司对于转让债权产生的10万元损失,虽然没有具体明确如何进行税前扣除的要求,但根据25号公告的规定,是可以申报扣除的。

四、启示

本案例的真实情况是由于债务人M公司经营效益不佳,资金周转发生困难,甲公司应收80万元收回遥遥无期,出于回笼资金需要,低于账面金额转让债权是不得已而为之。这种现象符合一般商业经营常规。债权人甲公司的做法有两点值得借鉴:一是减少企业实际资产损失。假如M公司真正走向破产或重整,甲公司收回(或分配)的金额会远远小于账面80万元。笔者碰到的几个重整案例,最后分配给债权人的比率只有债权金额的10%~20%,并且资金的取得要经过很长时间。而本案例做法下甲公司收回债权的时间短,损失金额小。二是资产损失税前扣除容易。25号公告关于债务重组申报资产损失的证明材料之一“债务人重组收益纳税情况说明”,对于债权人来说通常难以取得。而通过市场方式转让给其他单位,符合《企业所得税法》及相关规定。对于转让产生的10万元损失,凭双方签订的协议及一些原始资料等,可以税前扣除。

计算外籍个人所得税应避开哪些误区

翟纯培

计算外籍个人所得税时,期间的概念非常重要,包括居住期间、工作期间、183天、1年、5年等重要的概念,这些会影响个人所得税税额计算以及纳税义务的判定,在此事项上产生的误区,主要是对上述期间的概念理解与计算不准确。

183天如何计算

个人所得税法实施条例第七条规定,在中国境内无住所,但是在一个纳税年度中在中国境内连续或者累计居住不超过90日的个人,其来源于中国境内的所得,由境外雇主支付并且不由该雇主在中国境内的机构、场所负担的部分,免于缴纳个人所得税。

《国家税务总局关于在中国境内无住所的个人取得工资、薪金所得纳税义务问题的通知》(国税发[1994]148号)第二条规定,在中国境内无住所而在一个纳税年度中在中国境内连续或累计工作不超过90日或在税收协定法规的期间中在中国境内连续或累计居住不超过183日的个人,由中国境外雇主支付并且不是由该雇主的中国境内机构负担的工资、薪金,免于申报缴纳个人所得税。

中国与其他国家或地区签订的协定(安排)中,一般规定的是183天,本文仅就183天进行阐述。

纳税人对此的误区是,常常不清楚这183天如何计

算,是按照自然日连续计算,还是在一个年度内计算。根据上述文件规定,该天数指的是“在一个纳税年度中”,根据个人所得税法实施条例第四十六条规定,税法和本条例所规定的纳税年度,自公历1月1日起至12月31日止。那么是否可以根据上述规定,确定183天指的是自公历1月1日起至12月31日止计算呢,这个不一定,还要看相关税收协定(安排)的规定。

《国家税务总局关于在中国境内无住所的个人缴纳所得税涉及税收协定若干问题的通知》(国税发[1995]155号)第一条规定,判断纳税人在税收协定规定的期间中在中国境内是否连续或累计居住超过183日时,居住时间的确定,应按有关出入境证明,依据各税收协定具体规定予以计算。凡税收协定规定的停留期间以历年或纳税年度计算的,应自当年1月1日起至12月31日止的期间计算居住时间;凡税收协定规定的停留期间以任何12个月或365天计算的,应自缔约国对方居民个人来华之日起,跨年度在任何12个月或365天内计算其居住时间。

因此,在计算183天时,应首先确认其税收协定的对此的相关表述。比如,日本、美国、法国、德国、马来西亚等大部分国家的表述是“有关历年”;挪威、新西兰、泰国、澳大利亚、韩国等表述为“在任何12个月”。

比如,日本的外籍个人自2013年8月入境,在2014年5月出境,虽然其在境内总停留天数超过183天,但其2013年与2014年均属于不超过183天的范围,因此,其境外支付的工资在境内无个人所得税纳税义务。但如果换成韩国的外籍个人,其“在税收协定规定的期间”为“在任何12个月内”,因此,其在任何12个月内在中国境内超过了183天,不能执行上述优惠政策。

关于1年的计算

个人所得税法第一条规定,在中国境内有住所,或者无住所而在境内居住满1年的个人,从中国境内和境外取得的所得,依照本法规定缴纳个人所得税。在中国境内无住所又不居住或者无住所而在境内居住不满1年的个人,从中国境内取得的所得,依照本法规定缴纳个人所得税。

个人所得税法实施条例第三条规定,在境内居住满1年,指在一个纳税年度中在中国境内居住365日。临时离境的,不扣减日数。前款所说的临时离境,指在一

个纳税年度中一次不超过30日或者多次累计不超过90日的离境。

第四十六条规定,税法和本条例所说的纳税年度,自公历1月1日起至12月31日止。

关于此条的误区,经常发生在纳税人忽略纳税年度是自公历1月1日起至12月31日止,以及临时离境和累计离境的计算。

关于5年的计算

个人所得税法实施条例第六条规定,在中国境内无住所,但居住超过5年的个人,从第六年起,应当就其来源于中国境外的全部所得缴纳个人所得税。

其计算方式为,根据《财政部、国家税务总局关于在华无住所的个人如何计算在华居住满五年问题的通知》(财税字[1995]98号)第一条规定,个人在中国境内居住满5年,指个人在中国境内连续居住满5年,即在连续5年中的每一纳税年度内均居住满1年。

满5年以后纳税义务按照财税字[1995]98号文件第二条规定,个人在中国境内居住满5年后,从第六年起的以后各年度中,凡在境内居住满1年的,应当就其来源于境内、境外的所得申报纳税;凡在境内居住不满1年的,则仅就该年内来源于境内的所得申报纳税。如该个人在第六年起以后的某一纳税年度内在境内居住不足90天,可以按个人所得税法实施条例第七条的规定确定纳税义务,并从再次居住满1年的年度起重新计算5年期限。

从该条规定可以看出,满5年纳税义务的判定,是自居住满5年后的各年度开始计算的,满1年的,全部所得纳税;不满1年的,境内所得纳税;不足90天的,不但可以按照个人所得税法实施条例第七条的规定确定纳税义务,同时可以从再次居住满1年的年度起重新计算5年期限。

这里要特别注意的是,如果外籍个人在境内居住满5年后,第六个年度在境内居住满1年的,应当就其来源于境内、境外的所得申报纳税,这里的所得不仅包括工资、薪金所得,还包括其他的各项所得,如境外个人经营所得,境外租金所得等,也需在境内缴纳个人所得税。当然,如第六个年度临时离境一次超过30天或累计超过90天,则不构成居住满1年。

工作期间和居留期间的计算

简单来讲,外籍个人在境内天数按照“工作算半天,居留算一天”的原则进行计算。

《国家税务总局关于在中国境内无住所的个人执行税收协定和个人所得税法若干问题的通知》(国税发〔2004〕97号)第一条规定,关于判定纳税义务时如何计算在中国境内居住天数问题中,对在中国境内无住所的个人,需要计算确定其在中国境内居住天数,以便依照税法 and 协定或安排的规定判定其在中国境内有何种纳税义务时,均应以该个人实际在华逗留天数计算。上述个人入境、离境、往返或多次往返境内外的当日,均按一天计算其在中国境内实际逗留天数。

第二条规定,关于对个人入、离境当日如何计算在中国境内实际工作期间的问题中,对在中国境内、境外机构同时担任职务或仅在境外机构任职的境内无住所

个人,在按《国家税务总局关于在中国境内无住所的个人计算缴纳个人所得税若干具体问题的通知》(国税函发〔1995〕125号)第一条的规定计算其境内工作期间时,对其入境、离境、往返或多次往返境内外的当日,均按半天计算为在华实际工作天数。

比如,某外籍个人自2014年3月1日入境,4月10日离境,自5月1日后再次入境,在9月30日离境,按照“居留算一天”的原则,该外籍个人在2014年度在中国境内居留天数为194天;如果该外籍个人在9月18日离境,在其在境内居留天数为182天。

再比如,某外籍个人,自2014年3月1日入境,3月11日离境,按照“工作算半天”的原则,其3月在中国境内工作期间为10天。在实际工作中,可简单按照以下方式计算,每月境内居留天数=离境日-入境日+1;每月境内工作期间=离境日-入境日。

固定资产加速折旧政策企业可自行选择

朱太平

为拉动有效投资、促进产业升级、加快发展“中国制造”,财政部和国家税务总局日前联合下发了《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,以下简称《通知》),对固定资产加速折旧优惠政策扩大范围和相关政策问题进行了明确。为保证国务院常务会议精神和《通知》有效落地,近日,税务总局结合现行企业固定资产加速折旧所得税政策规定,对《通知》进行了解读。

《通知》规定,为加大对传统产业投资的支持力度,激发企业投资和设备更新改造的积极性,促进产业结构优化升级,将加速折旧优惠政策扩大到轻工、纺织、机械、汽车等四个领域重要行业(以下简称“四个领域重点行业”)。考虑到适用本次政策的轻工、纺织、机械、汽车等四个领域重点行业涵盖面广,为增强政策确定性,便于具体操作,对实行加速折旧政策的四个领域重点行业采取目录式的管理方式,在《通知》中直接列明了享受加速折旧政策的轻工、纺织、机械、汽车等四个领域的具体行业范围和代码。

为增加政策可操作性,合理判断纳税人所属行业,《通知》第一条同时规定,四个领域重点行业企业是指以上述行业为主营业务,固定资产投入使用当年主营业务收入占收入总额比例超过50%(不含)的,即可享受加速折旧政策。

考虑到小型微利企业专门用于研发活动的仪器、设备较少,为加大对小型微利企业政策支持力度,根据《通知》第二条规定,对四个领域重点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,区分单价是否超过100万元,分别实行一次性税前扣除或加速折旧政策。

按照《企业所得税法》规定,企业所得税实行按年计算、分月(季)预缴、年终汇算清缴的征管方式。考虑到政策适用范围如扩大到企业原有的固定资产,将会给企业带来复杂的会计调整工作,《通知》第一条、第二条规定,政策适用范围限定在2015年1月1日后新购进的固定资产。

《通知》第三条、第四条对加速折旧方法作了具体

明确,即企业按缩短折旧年限方法的,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%;企业购置已使用过的固定资产,其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%。双倍余额递减法和年数总和法,按照《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)有关规定执行。

按照现行规定,加速折旧税收政策有很多项,如对企业高腐蚀、强震动的固定资产允许实行加速折旧政策,对软件和集成电路企业实行特殊的加速折旧政策,去年以来对生物药品制造等六大行业和四个领域重点行业又实行加速折旧政策。对一个企业来说,可能符合多个加速折旧政策。鉴于享受税收优惠是纳税人的权利,纳税人可以自由选择。《通知》第五条明确,企业的固定资产既符合本《通知》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。

为保证优惠政策正确执行,引导企业正确核算,《通知》第六条对企业享受加速折旧政策提出了要求,即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,并建立管理台账,准确反映税法与会计差异情况。此外,《通知》明确,企业2015年前3季度按《通知》规定未能计算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4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。



企业出口自用旧设备 出口退税如何处理

孟凡华 焦盛庭

生产企业出口自用旧设备,在出口退(免)税规定上具体分为以下四种情况:

第一种情况:生产企业如果出口属于未计算抵扣进项税额的已使用过的设备,且能够提供增值税专用发票或者进口增值税专用缴款书的,实行增值税免退税办法。

退税计税依据=增值税专用发票上的金额或海关进口增值税专用缴款书注明的完税价格×已使用过的设备固定资产净值÷已使用过的设备原值。

《财政部、国家税务总局关于出口货物劳务增值税和消费税政策的通知》(财税〔2012〕39号)第四条规定,出口进项税额未计算抵扣的已使用过的设备增值税退(免)税的计税依据,按下列公式确定:

退(免)税计税依据=增值税专用发票上的金额或海关进口增值税专用缴款书注明的完税价格×已使用过的设备固定资产净值÷已使用过的设备原值

已使用过的设备固定资产净值=已使用过的设备原值-已使用过的设备已提累计折旧

该文件所称已使用过的设备,指出口企业根据财务会计制度已经计提折旧的固定资产。

《国家税务总局关于发布〈出口货物劳务增值税和消费税管理办法〉的公告》(国家税务总局公告2012年第24号)第七条规定,出口企业和其他单位出口的在2008年12月31日以前购进的设备、2009年1月1日以后购进但按照有关规定不得抵扣进项税额的设备、非增值税纳税人购进的设备,以及营业税改征增值税试点地区的出口企业和其他单位出口在本企业试点以前购进的设备,如果属于未计算抵扣进项税额的已使用过的设备,均实行增值税免退税办法。

出口企业和其他单位应在货物报关出口之日次月起至次年4月30日前的各增值税纳税申报期内,向主管税务机关单独申报退税。逾期的,出口企业和其他单位

不得申报退税。申报退税时应填报《出口已使用过的设备退税申报表》，提供正式申报电子数据及下列资料：

①出口货物报关单；

②委托出口的货物，还应提供受托方主管税务机关签发的代理出口货物证明，以及代理出口协议；

③增值税专用发票（抵扣联）或海关进口增值税专用缴款书；

④《出口已使用过的设备折旧情况确认表》；

⑤主管税务机关要求提供的其他资料。

解读：本条将以前出口旧设备的规定改为出口已使用过的设备，界定了已使用过的设备范围，其中增加了营业税改征增值税试点地区的出口企业和其他单位出口的设备，将《出口旧设备退（免）税申报表》改为《出口已使用过的设备退税申报表》，《旧设备折旧情况确认表》改为《出口已使用过的设备折旧情况确认表》。

第二种情况：生产企业如果出口已使用过，但未取得增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书但其他相关单证齐全的已使用过的设备实行免税。如果是生产

企业在还没有被认定为增值税一般纳税人之前购买的设备，经使用后出口，也实行免税。

财税〔2012〕39号文件第六条规定，出口已使用过的设备，其具体范围是指购进时未取得增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书但其他相关单证齐全的已使用过的设备实行增值税免税政策。

第三种情况：生产企业如果出口取得了增值税专用发票或进口增值税专用缴款书且已抵扣增值税进项税额的设备，实行免抵退税办法。

财税〔2012〕39号文件附件4《视同自产货物的具体范围》第二条第（九）项规定，生产自产货物的外购设备和原材料（农产品除外）属于视同自产货物。

财税〔2012〕39号文件第二条第（一）项规定，生产企业出口自产货物和视同自产货物及对外提供加工修理修配劳务，以及列名生产企业出口非自产货物实行免抵退税办法。

第四种情况：生产企业出口自制的设备属于自产货物出口，实行免抵退税办法。

“三证合一”后纳税人识别号有何变化

为全面推进“三证合一、一照一码”登记制度改革，进一步做好法人和其他组织统一社会信用代码与纳税人识别号的衔接工作，国家税务总局近日发布《关于修订纳税人识别号代码标准的公告》，明确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”。

税务总局征管和科技发展司有关负责人介绍，纳税人原来分别到工商、质检、税务部门办理的营业执照、组织机构代码证和税务登记证（“三证”），对应的有三个代码：工商注册号、组织机构代码、纳税人识别号。实行“三证合一、一照一码”登记制度改革后，原来需要办理的三个证件合并为一个营业执照，三个代码合并为统一社会信用代码。此次修订正是顺应改革要求，将法人和其他组织的纳税人识别号和统一社会信用代码统一

起来。

公告对已取得统一社会信用代码和未取得统一社会信用代码的纳税人分别作出了赋码规定。已取得统一社会信用代码的法人和其他组织，其纳税人识别号直接使用18位的“统一社会信用代码”。以统一社会信用代码、身份证等为有效身份证明的临时纳税人，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。

公告明确，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等有效身份证明办理税务登记的纳税人，其纳税人识别号仍然由“身份证件号码”+“2位顺序码”组成。“三证合一、一照一码”登记制度改革前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

规则仍按原来规定执行。这样减少了对已登记纳税人的影响和负担,保证了未取得统一社会信用代码的纳税人正常办理涉税事项。

税务总局税收科学研究所所长李万甫表示,纳税人识别号是纳税人、扣缴义务人被赋予全国唯一的纳税识别代码,是税务机关办理业务、进行数据信息内外部交换和共享的基础。“三证合一、一照一码”改革将税务登记信息整合到统一社会信用代码中,有利于全面落实商事制度改革要求,减少市场主体在各部门重复报送材料,重复数据采集,最大限度实现信息共享,为市场主体提供便利、减轻负担,为大众创业、万众创新增添新动力。

为确保“三证合一、一照一码”登记制度改革在税务系统落实到位,税务总局及时进行安排部署,要求各地加强组织领导,强化业务培训,做好系统支持,优化纳税服务,并对各地执行情况进行了专项督查。各级税务部门认真落实改革要求,细化工作措施,做好政策衔接和落实,国庆长假期间工作不间断,确保了改革措施及时落地。广东省建立了国地税与工商、质检等部门信息共享机制和数据对比纠错机制。甘肃省国税局搭建省级信息共享交换平台,统筹做好数据交换、配套制度、过渡衔接等方面的工作。江苏省国税局集中专业力量对“三证合一”软件进行升级改造,确保现有登记模式向“三证合一、一照一码”平稳过渡。

“三证合一”三个方面涉税风险不可忽视

刘兴儿 刘球彪 张红英

10月1日起,“三证合一”在全国范围内实施,新设立企业、农民专业合作社领取由工商行政管理部门核发加载法人和其他组织统一社会信用代码的营业执照后,无需再次进行税务登记,不再领取税务登记证。但“三证合一”并不是简单地“合”,以下三个方面的税务风险不能忽视。

日常管理

“三证合一”后,无需办理税务登记,税务登记信息与工商、质检等部门的注册登记信息比对分析也将不存在,但并不意味着税务机关放弃或放松日常监管,税务机关将完善相关法规政策,加强后续管理。

《国家工商行政管理总局、国家税务总局关于做好“三证合一”有关工作衔接的通知》(工商企注字〔2015〕147号)规定,企业登记机关新设登记、变更登记(备案)后,将其基本登记信息、变更登记(备案)信息即时共享到省级信息共享交换平台。税务机关确认纳税人信息后,将该税务主管机关全称即时共享到交换平台。这样,税务与工商部门共享“一照一码”注册登记信息。

税务机关对接收的新登记注册户应开展纳税身份

甄别,确认负有纳税义务的,及时纳入税收管理。

发票管理

“三证合一”后,一些涉税信息如税种、票种登记等需要税务机关补录,才能纳税申报和购买发票,纳税人与税务机关接触最多的可能是申领发票,发票管理将取代税务登记,成为整个税收管理的基础。

《国家税务总局关于创新税收服务管理若干问题的意见》(税总发〔2014〕85号)规定,初次申领普通发票数量应控制在一个月用量或省税务机关确定的初次领用数量范围内。对纳税信用好、税收风险低的纳税人可适当放宽,但最多不得超过省税务机关确定的最高领用数量,省税务机关未确定最高领用数量的,最多不得超过三个月使用量。对新开业的一般纳税人,税务机关可按照纳税人生产经营规模、经营模式、行业特点、开具发票特殊性等因素设置增值税专用发票基本月供应量,申领超过基本月供应量的纳税人,需向税务机关提供相关证明材料。对小规模纳税人(包括个体工商户)第一次申请发票增量时,可以要求其法定代表人或者财务负责人到场。对新增纳税人已领用发票却未及时申报等情况,采取停止供应发票、实地核查等应对措施。对列入

企业异常名录的纳税人采取停供发票措施。同时,税务机关对专用发票系统进行升级,而且推行电子发票,可以通过网络实时监控和掌握纳税人的发票开具信息。

“黑名单”管理

“三证合一”后,税务机关应当分类处理纳税人清税申报,根据企业经营规模、税款征收方式、纳税信用等级指标进行风险分析,对风险等级低的当场办结清税

手续;对于存在疑点情况的,企业也可以提供税务中介机构出具的鉴证报告。税务机关在核查、检查过程中发现涉嫌偷、逃、骗、抗税或虚开发票的,或者需要进行纳税调整等情形的,办理时限自然中止。在清税后,经举报等线索发现少报、少缴税款的,税务机关将相关信息传至登记机关,纳入“黑名单”管理,将影响企业信用。

企业如何进行工程项目内部控制审计

李三喜

工程项目内部控制审计,就是对被审计单位工程项目内部控制设计与运行有效性的审查和评价活动,对促使被审计单位加强工程项目内部控制建设、防范工程项目风险具有重要意义。

审计依据

工程项目控制审计依据,除了国家关于工程项目管理方面的法律法规,企业制定的工程项目管理制度及其《企业内部控制手册》有关工程项目部分的内容外,还应包括国家、行业协会、被审计单位有关审计方面的规范及标准等。

审计目标

工程项目内部控制审计目标,就是保证工程项目内部控制设计和运行的有效性,促使企业预防和控制工程项目风险,具体包括:(1)证实工程项目管理内部控制是否建立、健全并有效执行。(2)证实各项工程项目业务是否合法、合规等。

审计内容

工程项目内部控制审计内容,因审计主体、审计要求及其审计方式的不同而不同。采用传统的全面审计方式,工程项目内部控制审计是审查和评价工程项目内部控制设计和运行的有效性两个方面,范围包括工程立项、工程招标、工程造价、工程建设、工程验收等业务。采用现代以风险为导向审计方式,审计人员应以工程项目风险为导向,审计已经设计完成的工程项目内部

控制及其相关的管理制度是否有效执行,是否有效控制了工程项目风险;已经设计有效的工程项目各控制点的控制措施是否有效实施,是否有效防止了各控制环节的风险;是否根据业务、环境等的变化持续改进工程项目内部控制等。

审计程序

(一) 调查了解

调查了解,就是调查了解工程项目内部控制设计和运行的基本情况,是对工程项目内部控制审计实施阶段的首要环节。工程项目调查这项工作是在内部控制审计总体工作的准备阶段的基础上进行的,涉及具体内容很多,也因单位的不同而不同。对工程项目内部控制调查了解的方法有文字叙述法、调查表法、流程图法、控制矩阵法等。

(二) 初步评价

对工程项目内部控制初步评价,可通过问题调查表和初步评价表进行反映工程项目初步评价可以结合调查了解程序一起进行,也可独立进行。

(三) 风险评估

按照风险导向审计理论,审计人员进行工程项目内部控制审计应当以风险评估为基础,选择拟测试的控制,确定测试所需要收集的证据。工程项目风险评估,就是识别、分析、评价工程项目方面的风险。工程项目风险应识别和描述的内容主要包括:(1)立项缺乏

可行性研究或者可行性研究流于形式,决策不当,盲目上马,可能导致难以实现预期效益或项目失败。(2)项目招标暗箱操作,存在商业贿赂,可能导致中标人实质上难以承担工程项目、中标价格失实及相关人员涉案。

(3)工程造价信息不对称,技术方案不落实,概预算脱离实际,可能导致项目投资失控。(4)工程监理不到位,项目资金不落实,可能导致工程质量低劣,进度延迟或中断。(5)竣工验收不规范,最终把关不严,可能导致工程交付使用后存在重大隐患。

(四)控制测试

工程项目内部控制测试,就是审计人员现场测试工程项目内部控制设计和运行的有效性。对工程项目内部控制设计有效性测试时,审计人员应当综合运用询问适当人员、观察经营活动和检查相关文件等程序。对工程项目内部控制运行有效性测试,审计人员应当综合运用询问适当人员、观察经营活动、检查相关文件以及重新执行控制等程序。事实上,审计实践中,审计人员对工程项目内部控制设计有效性和运行有效性是一并进行测试的,测试重点是工程项目关键控制。

(五)评价缺陷

评价工程项目控制缺陷,就是对工程项目内部控制存在的设计和运行有效性方面的缺陷进行分析和评价。对已发现的工程项目内部控制重大缺陷,审计人员应当及时以书面形式与被审计单位进行沟通,核对测

试结果和数据,确认工程项目内部控制缺陷事实并在缺陷认定底稿上签章。

(六)审计评价

工程项目内部控制审计评价工程项目内部控制审计工作的一个重要环节。工程项目内部控制审计评价的方法很多,比较常用的是评分法。

在长期的审计实践中,对工程项目内部控制系统进行评价,是为了在对资产业务进行实质性测试前确定对资产内部控制确定可依赖程度,并在此基础上提出健全的措施和建议。审计人员在评价时应注意分析资产业务中认定可能发生哪些潜在的错报或漏报,哪些控制可以防止或者发现并更正这些错报或漏报。通过比较必要的控制和现有控制,评价计划依赖的资产业务内部控制的健全性与有效性。如果被审计单位或部门没有建立审计人员认为必要的内部控制,或者现有控制不足以防止或检查错报或漏报,那么审计人员除了考虑内部控制缺陷对审计实质性测试的影响外,应针对健全内部控制系统提出建议措施。

(七)形成意见

工程项目内部控制审计意见,就是对工程项目内部控制有效性的审计结论,是被审计单位内部控制审计意见的一部分。这方面的工作是在前面工程项目内部控制审计工作基础上进行的。

实行简易征收的能否享受即征即退政策

问:我单位为生产砖瓦的一般纳税人,实行简易征收方式,享受资源综合利用产品免税政策。根据规定,从今年7月起,砖瓦产品掺废须达70%以上才能享受增值税即征即退70%的优惠。我公司在原使用自己采掘的淤泥基础上,增加了外购的粉煤灰等废渣,“三废”比率达70%以上,对上述砖瓦单独核算。我公司能否享受增值税即征即退优惠?

答:《财政部、国家税务总局关于印发〈资源综合利用产品和劳务增值税优惠目录〉的通知》(财税〔2015〕

78号)明确了纳税人申请享受增值税即征即退政策时,应同时符合的5个条件,即属于增值税一般纳税人;销售综合利用产品和劳务,不属于国家发展改革委《产业结构调整指导目录》中的禁止类、限制类项目;销售综合利用产品和劳务,不属于环境保护部《环境保护综合名录》中的“高污染、高环境风险”产品或者重污染工艺;综合利用的资源,属于环境保护部《国家危险废物名录》列明的危险废物的,应当取得省级及以上环境保护部门颁发的《危险废物经营许可证》,且许可经营范

围包括该危险废物的利用；纳税信用等级不属于税务机关评定的C级或D级。并未明确可享受优惠一般纳税人的征收方式，因此，简易征收方式下可享受即征即退优惠。

《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）规定，以自己采掘的砂、土、石料或其他矿物连续生产的砖、瓦、石灰（不含粘土实心砖、瓦）可以

实行简易征收。文件并未对企业自己采掘上述原材料的比例作出规定，因此，在以自己采掘的砂、土等材料生产的基础上添加部分少量外购粉煤灰等废渣，仍符合简易征收条件。

综上所述，上述实行简易征收的砖瓦企业，生产符合财税〔2015〕78号文件规定要求的产品，可享受资源综合利用产品增值税即征即退优惠。

企业为职工提供宿舍 用电费用能否进项抵扣

问：企业为职工提供宿舍，其中的生活用电费用能否做进项抵扣？

答：根据《中华人民共和国增值税暂行条例》（中华人民共和国国务院第538号令）第十条规定：“下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣：

（一）用于非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物或者应税劳务；

（二）非正常损失的购进货物及相关的应税劳务；

（三）非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物或者应税劳务；

（四）国务院财政、税务主管部门规定的纳税人自用消费品；

（五）本条第（一）项至第（四）项规定的货物的运输费用和销售免税货物的运输费用。”

因此，企业的生活用电费用属于员工集体福利费用，不能进行进项抵扣。

企业在境外发生业务应如何计算应纳税所得额

问：企业在境外发生业务，以美元为单位计算所得，应如何计算应纳税所得额？

答：企业所得以人民币以外的货币计算的，预缴企业所得税时，应当按照月度或者季度最后一日的人民币汇率中间价，折合成人民币计算应纳税所得额。年度终了汇算清缴时，对已经按照月度或者季度预缴税款的，不再重新折合计算，只就该纳税年度内未缴纳企业所

得税的部分，按照纳税年度最后一日的人民币汇率中间价，折合成人民币计算应纳税所得额。出口企业预缴季度企业所得税时，应按照季度最后一日的人民币汇率中间价计算应纳税额，汇算清缴时不再重算，未缴纳的部分按照纳税年度最后一日的人民币汇率中间价计算。

文件依据：《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（中华人民共和国国务院令512号）。

滞后开票如何申报增值税

问：分公司与总公司间有业务合作，2015年元月份在税局代开了2014年双方合作的业务发票（增值税票）。

2014年12月份时曾到科韵路大厅咨询过值班人员，当时得到的答复是可以提前确认收入滞后开票，这种事很

常见。2015年元月份填报增值税申报表时,咨询专管员说不能做2014年收入,让我们做账务调整。后再次到申报大厅咨询,也说是不可以先做收入。经过调整我们在2014年账上没有反映这部分收入,2015年元月份进行了零申报。现审计人员认为这部分应是2014年收入,建议调整。如果审计做了调整,那我们2015年的元月份账面收入就会比报税收入少,会形成差异。请问我们企业该如何处理此涉税事项,是否可以认同审计调整?

答:根据《中华人民共和国发票管理办法实施细则》(国家税务总局令第25号)的规定,填开发票的单位和个人必须在发生经营业务确认营业收入时开具发票。

另外,根据《中华人民共和国增值税暂行条例》的规定,增值税纳税义务发生时间为:销售货物或者应税劳务,为收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天。因此,纳税人应按上述规定的增值税纳税义务发生时间开具发票,并确认收入依法申报缴纳增值税。若您公司2014年的增值税应税业务符合上述法律规定的开具发票时限要求而没有开具的,属于违反发票管理办法的行为。但是,您公司未按规定时限开具发票的行为造成违法的法律后果并不意味着免除了您公司的开票义务,对于2014年的业务,您司在2015年才开具发票的,也还是应按规定申报纳税。

2015年福建华兴会计师事务所新员工培训圆满结束

为了让新员工更好地了解公司的企业文化,尽快融入福建华兴这个以人为本、朝气蓬勃、积极向上的团队,我所于10月26日——30日在闽江饭店举办了新员工入职培训。

此次培训在之前新员工培训的基础上,进一步拓宽了课程的广度及深度,不仅对公司的企业文化、人力资源管理、财务制度等方面进行了全面的讲解,还对审计实务进行了细致、深入的讲解及探讨。学习内容精广相济,具有系统性、理论性和趣味性。既提高了新员工的专业理论水平、执业能力,又拓宽了视野,增加了综合知识的储备,帮助员工在进入企业的开始就设定自己的职业生涯目标,为以后的工作规划方向和目标,避免工作的盲点和误区。

为了锻炼新员工的勇气和毅力,让新员工快速熟悉、强化新员工的团队协作意识和能力,本次培训还特别安排了户外拓展训练,以激发员工的潜能,提升和强化新员工心理素质,培养团队协作的能力。在训练中,新员工团结一致,互相协作,顺利完成了各项拓展项目,最终取得了团队的胜利。在锻炼毅力的同时,也增进了彼此的友谊和团队协作能力,提升了集体荣誉感。

“雄关漫道真如铁,而今迈步从头越。”新员工入职培训已告一段落,但对于新员工来说,他们的道路才真正开始,未来才刚刚起航,接下来他们将更自信地投身到今后的工作中去,与事务所同成长,共繁荣。

华兴所质控部

2015年新晋助理人员培训心得

业务四部 叶凌云

2015年10月,我参加了福建华兴会计师事务所(特殊普通合伙)新晋助理人员培训,收获颇丰。在开班仪

式上,管理合伙人郑丽惠介绍了她从业十多年来持续学习、充电,从而奠定其工作基础、立身根本的经历。这

一艰辛然而收获颇丰的经历让我想起孔子的“十有五，而志于学。三十而立……”反观二十出头的我们，渴望解放，渴望自由，不想被证书和书本束缚。但年轻时若未努力，待而立之年，我们能破茧而出蜕变成让自己骄傲、让家人朋友依赖的人，从而收获真正的自由吗？

来自微软动力的王道田老师作OFFICE应用培训。在听取老师深入浅出所授EXCEL数据录入、公式应用、快捷键使用知识并跟随操作后，我发现这些看似琐碎的技巧在联合应用下达到了1+1>2的效果，效率明显提升。王老师还以案例说明了数据透视表的强大实力：一张单纯的销售数据表经处理之后可以自动分季、年、分地区、城市显示相应销售额，甚至能细化到每一个品类，从而使一张上千行的表经几个简单的步骤华丽变身为一份透明的报告！经过两天的学习，我制表的简洁性和条理性大大增强，表中数据的关联性也获提高，原本冗杂的数据公式陡然变得直观高效，终于摆脱了以往处理一张表花费十多个小时、“抱着金砖哭穷”的困境。看来，“假舆马者，非利足也，而致千里；假舟楫者，非能水也，而绝江河”确是真理。我们在面对纷繁复杂的工作时，可不能只知埋头苦干，而不去思考如何灵活应用、融会贯通，如何改进方法、配置资源来“四两拨千斤”啊！

同时，所内专家也不吝赐教。如八部的合伙人王庆莲老师为我们介绍了现金流量表的编制思路、具体方法，分享了她们团队研发的模拟T形账户功能表。再如九部的桂后圆项目经理为我们讲述了询证函的历史沿革，用丰富的国内外著名案例让我们立体地感受到询证函存在的意义及作用。对于新晋助理人员而言，发询证函是我们最早接触的工作，而对其重要性却体会不深。“有术无道，术尚可求；有术无道，止于术也”。桂经理的课传道授业，增强了我们制作、整理、评价询证函的主观能动性。

在紧张的专业培训之后，我们来到永泰千江月进行拓展训练。在短暂的“提神”训练后，教练带我们开始了信任背摔——每个人爬上高台，拥上手脚后自然向后坠落，由在下面的小伙伴们接住。背摔，是自我防御本能

和我们对同伴信任间的挑战。如果对伙伴们有足够的信任，下坠的过程中就能避免做出躲避的姿势，这样就不会危及同伴和自己。而在信任的背后，在安然下坠之前，我们一定在心里评估过台下同伴们的能力。若在台下的是一群颤巍巍的老人，抑或是一群小孩子，即便他们再专注，我们也很难做到信任，这就是信任的基础——能力。一个人之所以被信任，是因为他有足够的能力，能给别人给自己足够的信心。我想：一个人若没有蜕变的勇气，就很难提升自己的能力；若没有足够的能力，就难以为人所信任；若不被人信任，就难以成事。

如果说背摔教会了我们信任，那么汉诺塔则教会了我们如何合作，如何在一次次挫折中校正、优化团队作战方案。汉诺塔接力赛共有三轮，第一轮游戏中大家都很紧张且思维散乱，等接力跑至桌前，已没几个人能作出正确的判断；我们后来考虑让蔡文凌指挥每一个上台的人，但时间不足。第二轮教官不允许说话，我们就记下步骤依计划行事，可惜因为慌乱而记错了步骤。第三轮教官要求大家背对着桌子，但经验见长的我们未受丝毫影响，我们重新整理了笔记，以2分37秒的成绩稳稳拿下了这场比赛。这个项目不仅考验了我们的智力，其紧凑的时间限制以及不断增严的规则也给我们的应变能力、团队协作能力带来了巨大的挑战。在团队中，克服短板问题，增加“短板”的“长度”自然是最直接有效的方法。但是在现实工作中，环境是不断变换的，我们也要以最终目标为指引，审时度势地灵活更改我们的计划，用最简单有效的方法达到目的，而不是舍本逐末，死盯着眼前的困难。要勇于克服困难，开拓创新，奋勇前进。

本次新晋助理人员培训，我们不仅分享了老员工们的工作经验和人生感悟，从而校正了心态，有利于科学合理地规划职业生涯；而且学习了丰富的专业知识，为今后工作做好了充分的准备；还结交了兄弟部门的朋友，锻造了团队组织、协调能力，与朋友们取长补短共同进步。因此，我对华兴所这个平台满怀感恩与祝福，还将把这感恩和祝福融入每一天的工作和生活中。