

福建天线宝宝食品股份有限公司简介

福建天线宝宝食品股份有限公司成立于2001年，是一家集研发、生产、销售为一体的快消品企业。2015年12月天线宝宝于全国中小企业股份转让系统挂牌上市（股权代码：834580）。天线宝宝股份成功登陆资本市场，不仅标志着福建天线宝宝食品股份有限公司十五年的长期稳步经营取得阶段性成果，也标志着天线宝宝成功开创了进入资本市场角逐群雄的新纪元。公司总部位于泉州市泉港区界山工业区，下设三大生产基地：泉港界山生产基地；泉港普安生产基地；抚顺市经济开发区生产基地；三大生产基地均配有同行业最先进的自动化生产设备与质量检测设备，有效保证了产品质量，生产能力和产品检测水平。过硬的产品质量、有效的营销战略和良好的企业形象，使公司在短短的数年内便迅速成为行业佼佼者。2013年，福建天线宝宝食品股份有限公司投资1.5亿元，扩建泉港总部生产基地，建筑面积36000平方米；扩建泉港普安生产基地，建筑面积32000平方米；扩建抚顺生产基地，建筑面积35000平方米；同步启动湖北天门门市综合生产基地。

公司创立以来，殊荣不断。先后获得“国家高新技术企业”、“福建省名牌产品”、“福建省著名商标”、“福建省农业产业化龙头企业”、“福建省讲诚信重质量企业”、“福建省科学技术创新奖”、“福建省现代农业农产品加工示范企业”、“全国营养与健康食品荣誉保证单位”等荣誉称号。

务实合作，方能共赢。公司坚持“以人为本”的管理理念，信奉德才兼备者委以重任的用人观念，一贯重视人才的培养与引进，深信人才才是企业发展的原动力，现正值公司发展之际，向社会广纳贤才，将秉承良好的企业文化和工作氛围诚邀您的加入！

福建天线宝宝食品股份有限公司（总部）

福建省泉州市泉港区界山工业区沿海大道旁

TEL:0595-87791333 FAX:0595-87792333

Web:www.txbbfood.com E-mail:txbb@txbbfood.com

福建天线宝宝食品股份有限公司（界山分公司）

福建省泉州市泉港区界山工业区沿海大道旁

福建天线宝宝食品股份有限公司（前黄分公司）

福建省泉州市泉港区普安工业区

抚顺市天线宝宝食品有限公司（抚顺子公司）

辽宁省抚顺经济开发区中兴西二街8号

天津市天线宝宝食品有限公司（天津子公司）

湖北省天门市工业园8号路

天线宝宝股份

华兴会计师

独立 客观 公正

优质 廉洁 高效

12
2015

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

中国证监会会计部领导到华兴所调研



中国证监会会计部领导到华兴所调研



中国证监会会计部副主任李筱强介绍监管新思路

集体旅游开心异常



业务一部员工到桂林旅游



业务三部员工到泰国普吉岛旅游



福建证监局副局长苏文贤陪同调研



华兴所首席合伙人林宝明汇报情况和工作思路



业务四部、九部和质控部组织员工游黄山



业务七部员工冒雨游黄山



证监会会计部注册会计师管理处处长李勃询问会计师事务所对监管工作的意见



福建证监局上市处处长洪文智陪同调研



泉州分所员工游澳洲



龙岩分所员工游黄山

素质拓展训练精彩纷呈



华兴所组织新员工进行素质拓展训练



齐心协力完成“艰难使命”训练项目



完成“背摔”训练项目后的喜悦



英姿飒爽勇攀岩



业务八部组织员工进行素质拓展训练



他们训练时聚精会神一丝不苟

华兴所向明溪县沙溪乡梓口坊小学捐资助学



沙溪乡乡长主持捐资助学仪式并向华兴所致谢



沙溪乡中心小学校长向华兴所表示敬意与衷心感谢



福建省妇女儿童发展基金会秘书长徐亚力盛赞
华兴所多年来捐资助学善举



福建省注协副秘书长郑志强盛赞
华兴所热心公益事业



华兴所首席合伙人林宝明勉励学生
好好学习、茁壮成长



捐资助学合影



华兴所召开年终务会



首席合伙人林宝明布置年终工作



业务四部和九部举行业务培训



管理合伙人郑丽惠在培训会上讲课



业务四部总经理肖军发言



业务六部总经理林希敏发言



业务七部举行业务培训



业务七部培养新秀余婷婷做主讲



华兴所质量控制委员会开会讨论工作



华兴所党员参观明溪县夏阳乡御帘村革命历史纪念馆



业务八部举行业务培训



人力资源部对实习生布置工作

HUAXING
ACCOUNTANTS

华兴会计师

2015年第12期（总第239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

关于印发《企业产品成本核算制度——钢铁行业》的通知 （财会〔2015〕20号）	3
关于发布《企业所得税优惠政策事项办理办法》的公告 （国家税务总局公告2015年第76号）	7
关于明确纳税信用管理若干业务口径的公告 （国家税务总局公告2015年第85号）	9
关于股权奖励和转增股本个人所得税征管问题的公告 （国家税务总局公告2015年第80号）	11
关于许可使用权技术转让所得企业所得税有关问题的公告 （国家税务总局公告2015年第82号）	12

会计

股权变动对长期股权投资核算的影响	13
“营改增”后不得抵扣进项税额的处理方法	16
自产自用税务与会计处理	18
售后租回形成经营租赁下承租人会计处理的改进	20

税收

企业取得资产途径不同税务处理方式各异	22
取得一般纳税人资格前抵扣进项税额 注意五个事项留神七个误区	25
企业所得税计算的简便方法	27
企业转增股本新政颁布 缴纳个税四种模式优惠各不相同	29
住房公积金个人所得税计算误区	31
如何正确计算招待费的扣除限额	32

审计

高校后勤保障服务企业审计的要点	33
-----------------	----

咨询信箱

补缴以前年度罚款及滞纳金如何进行会计处理	36
企业发现以前年度多缴纳的增值税 可以申请退税吗	36
企业所得税免税收入其对应的费用能否税前扣除	37
年度汇算清缴前支付已预提的职工 工资可否税前扣除	37

企业文化

福建华兴会计师事务所(特殊普通合伙)	37
向明溪县沙溪乡梓口坊小学捐资助学 记千江月素质拓展	38

总目录

2015年总目录	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
 0597-2204031 (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

关于印发《企业产品成本核算制度——钢铁行业》的通知

财会〔2015〕20号

为了规范钢铁企业产品成本核算,促进钢铁企业加强成本管理,提高经济效益,根据《中华人民共和国会计法》、企业会计准则、《企业产品成本核算制度(试行)》等有关规定,我部制定了《企业产品成本核算制度——钢铁行业》,现予印发,自2016年1月1日起

在大中型钢铁企业范围内施行,其他钢铁企业参照执行。

执行中有何问题,请及时反馈我部。

财政部

2015年11月12日

附件:

企业产品成本核算制度——钢铁行业

第一章 总则

一、为了规范钢铁行业产品成本核算,促进钢铁企业加强成本管理,提高经济效益,根据《中华人民共和国会计法》、企业会计准则和《企业产品成本核算制度(试行)》等有关规定,制定本制度。

二、本制度适用于大中型钢铁企业,其他钢铁企业参照本制度执行。

本制度所称的钢铁企业,是指主要从事钢铁冶炼和压延加工的企业,一般包括炼焦、烧结和球团、炼铁、炼钢、轧钢等生产工序,或至少包括炼铁、炼钢和轧钢之一的部分工序。

三、本制度所称的产品,是指钢铁企业生产经营活动中形成的成品钢材,以及其他可作为产品对外出售的半成品。

四、钢铁产品成本核算的基本步骤包括:

- (一)合理确定成本核算对象。
- (二)根据实际管理需要,设置成本中心。
- (三)以成本中心为基础,归集成本费用。
- (四)对成本中心成本费用进行分配和结转,计算产品成本。

具备条件的钢铁企业,可以采用基于工序的作业成本法进行核算。

五、钢铁企业根据产品生产特点,通常设置“生产成本”等会计科目,按照成本费用要素进行明细核算。

六、钢铁企业应当设置或指定专门机构负责产品成本核算的组织和管理,根据本制度规定,确定产品成本核算流程和方法。

第二章 产品成本核算对象

钢铁企业产品成本核算应当以生产工序为基础,

以相应工序产出的产品为核算对象,通常包括炼焦工序产品、烧结球团工序产品、炼铁工序产品、炼钢工序产品和轧钢工序产品等。

一、炼焦工序产品,主要包括全焦、煤气等。

二、烧结球团工序产品,主要包括烧结矿和球团矿。

三、炼铁工序产品,主要包括炼钢生铁和铸造生铁。

四、炼钢工序产品,主要包括连铸钢坯和模铸钢锭。

五、轧钢工序产品,主要包括各种成品钢材。

六、辅助工序产品,主要包括自制耐火材料、冶金配件和备品备件,燃料和动力,内部运输、化验检验、检修劳务等。

第三章 产品成本核算项目和范围

一、产品成本项目

钢铁企业产品成本项目主要包括:

(一)原料及主要材料,是指为生产产品直接投入的构成产品实体的物料。

(二)辅助材料,是指为生产产品投入的不能构成产品实体,但有助于产品形成的物料。

(三)燃料和动力,是指生产过程中耗费、成本归属对象明确、一次性耗费受益的能源介质。

(四)直接人工,是指直接从事产品生产人员的各种形式的报酬及各项附加费用。

(五)制造费用,是指以成本中心为基础,为组织和管理生产所发生的各项间接费用。

二、产品成本费用要素

(一)原料及主要材料费,是指为生产产品投入的

原料及主要材料的成本。原料及主要材料费主要包括投入的铁矿石、铁水、生铁块、废钢、铁合金、钢坯、钢锭、用于再加工的钢材、锌、锡、有机涂料等成本。

(二) 辅助材料费, 是指为生产产品投入的辅助材料的成本。辅助材料费主要包括投入的皮带、耐火材料、熔剂、电极、轧辊、酸碱类、油脂类、包装材料等成本。

(三) 燃料和动力费, 是指为生产产品耗用燃料和动力发生的费用。燃料和动力费主要包括耗用的煤炭、焦炭、助燃剂, 以及风、水、电、气等费用。

(四) 人工费, 是指为生产产品向职工提供的各种形式的报酬及各项附加费用。人工费主要包括职工工资及各项津贴、福利费、工会经费、职工教育经费、社会保险费、住房公积金、商业人身险、其他劳动保险及劳务费等。

(五) 折旧费, 是指为生产产品使用的生产装置、厂房、附属机器设备等计提的折旧。

(六) 运输费, 是指为生产产品提供运输服务发生的费用。

(七) 维护及修理费, 是指为维持产品生产的正常运行, 保证设施设备原有的生产能力, 对设施设备进行维护、修理所发生的费用。维护及修理费主要包括材料费、修理工时费、备品备件费等。

(八) 财产保险费, 是指为组织产品生产管理, 向社会保险机构或其他机构投保的各项财产所支付的保险费用。

(九) 办公费, 是指为组织产品生产管理, 发生的文具费、邮电费、通讯费、印刷费等办公性费用。

(十) 差旅费, 是指为组织产品生产管理, 职工因公出差所发生的住宿费、交通费、出差补助等。

(十一) 会议费, 是指为组织产品生产管理, 召开或参加会议发生的费用。

(十二) 外委业务费, 是指在产品生产过程中, 委托外部单位提供服务发生的费用。

(十三) 低值易耗品摊销, 是指为组织产品生产管理, 耗用的不能作为固定资产的各种用具物品的摊销。

(十四) 租赁费, 是指为组织产品生产管理, 租入的各种资产, 按照合同或协议的约定支付给出租方的租赁费用。

(十五) 机物料消耗, 是指在产品生产过程中耗用的未作为原材料、辅助材料或低值易耗品管理使用的

一般性材料支出。

(十六) 劳动保护费, 是指为生产产品为职工提供劳动保护、防护等发生的费用。

(十七) 排污费, 是指为生产产品负担的排污机构处理废气、废水、废渣等所发生的费用。

(十八) 信息系统维护费, 是指为组织产品生产管理, 在计算机信息系统建设完成后所发生的运行维护费用。

不能列入以上各项成本费用要素的项目, 列入其他费用。

第四章 产品成本归集、分配和结转

钢铁企业一般按照成本中心, 分别成本项目, 对产品成本进行归集、分配和结转。

一、成本中心的设置

钢铁企业通常按照生产工序设置成本中心, 也可以按照车间(部门)等生产管理单元设置成本中心。

二、产品成本的归集

(一) 原料及主要材料成本的归集。

生产产品使用的原料及主要材料按照实际成本进行核算, 采用加权平均等方法结转原料及主要材料成本。

(二) 辅助材料成本的归集。

生产产品使用的辅助材料按照实际成本进行核算, 根据工序实际消耗量或预计可使用寿命计算其成本。

(三) 燃料和动力成本的归集。

生产产品使用的外购或自产燃料和动力按照实际成本进行核算, 根据相关数据确认其消耗量并计算其成本。辅助生产部门提供的自产燃料和动力, 在辅助部门之间按照交互分配等方法分配后, 按照各燃料和动力产品的实际成本进行核算。

(四) 直接人工成本的归集。

直接从事产品生产人员的人工成本, 直接计入基本(辅助)工序生产成本。

(五) 制造费用的归集。

为组织和管理产品生产而发生的各项间接费用, 计入制造费用。

(六) 回收物料、能源冲减成本。

生产过程产生的高炉返矿、高炉水渣、转炉钢渣、锭坯切头切尾、轧制氧化铁屑、剪切边角料、报废锭坯材等回收物料, 返焦粉、煤气、蒸汽、循环水、余热发电、压差发电等回收能源, 应当按照其价值冲减相应成

本核算对象的原材料成本、燃料和动力成本等，回收物料、能源的价值应当参照市场价格予以确定；如回收物料、能源无法明确归属至产品的，可按照成本核算对象的实际产量或根据有关技术经济资料分析确定的适当比例对回收物料、能源的价值进行分配后，冲减相应成本核算对象的成本项目。

三、产品成本的分配和结转

（一）制造费用的分配和结转。

成本中心发生的制造费用按照费用要素归集后，月末全部分配转入成本核算对象的生产成本。钢铁企业应当根据实际情况，一般采用生产工人工时、机器工时、耗用原材料的数量或成本、产品产量等为基础对制造费用进行分配。制造费用分配方法一经确定，不得随意变更。

（二）辅助生产成本的分配和结转。

辅助生产成本费用归集后，按照一定的分配标准将提供的劳务和产品分配到各受益对象。各辅助部门之间相互提供辅助产品或劳务的，按照交互分配等方法进行分配。互相提供劳务不多的，可以不进行交互分配，直接分配给辅助生产部门以外的受益单位。

（三）产成品成本的分配和结转。

根据钢铁企业生产工序连续生产、顺序加工的特点，产品成本计算一般采用“逐步结转分步法”。

基本生产工序的产品成本，按照向下游工序的实际运送量和实际成本，分步结转为下游工序在产品、半成品和产品的原料及主要材料。辅助工序的产品和劳务，按照输入使用单位的实际数量和实际成本，结转为使用单位的燃料及动力等成本。基本工序生产成本费用归集后，根据产成品和半成品的产量，计算商品产品总成本和各产品品种单位成本。

钢铁企业按照标准成本、计划成本、模拟市场价等非实际成本结转产成品成本的，应当在每月末汇总实际成本与非实际成本的差异，按受益原则分配至各工序的相应成本项目。

炼焦工序和含有伴生（共生）金属的冶炼工序以联产品为对象进行成本核算。炼焦工序一般采用“系数法”在全焦、煤气和焦油等产品中进行成本分配；含有伴生（共生）金属的冶炼工序一般采用“系数法”在钢铁产品和伴生（共生）金属产品中进行成本分配。

“系数法”计算方法如下：

1. 某产品成本积数 = 某产品成本系数 × 产品产

量；

2. 某产品总成本 = 某产品成本积数 ÷ 全部产品成本积数之和 × 全部商品产品总成本；

3. 某产品单位成本 = 某产品总成本 ÷ 某产品产量。

联产品系数的确定，一般以产品生产工艺流程、产品结构、产品收率和市场价值为基础，采用经济比值法等确定。联产品系数的确定方法一经确定，不得随意改变。

期末，将产成品成本按照产品品种进行结转。

四、作业成本法下产品成本的归集、分配及结转

采用作业成本法的钢铁企业，应当按照下列规定进行成本核算。

（一）工序系统及作业划分。

钢铁企业工序系统及作业通常可以划分为：

1. 铁前系统。

铁前系统，是指包括炼铁及其上游各主要工序的生产系统，主要包括炼焦、烧结和球团、炼铁。

2. 钢后系统。

钢后系统，是指包括炼钢及其下游各工序的生产系统，主要包括炼钢、浇铸、热轧、冷轧、涂层、镀层、焊管工序等。

炼钢工序划分为粗炼、精炼等作业（如需要，也可将铁水预处理设为作业）；浇铸工序按照工艺划分为连铸或模铸作业；热轧工序划分为加热、热轧、精整、包装等作业；冷轧工序划分为酸洗、冷轧、热处理、涂镀、精整、包装等作业。

3. 辅助生产系统。

辅助生产系统，是指为生产主流程提供辅助产品和劳务的生产单位，主要包括电力、燃气、水、运输、修理等。根据管理需要，辅助生产系统可依据服务内容和性质设置相应的作业。

（二）作业成本的归集、分配及结转步骤。

1. 根据生产过程划分工序系统和作业。

2. 分析各作业设施、组织机构及业务类型与作业过程的关系，确定各作业过程对应的作业单元。

3. 将各作业单元发生的成本费用（不包括上游工序结转到本工序的原材料和辅助材料）归集到对应的作业过程，形成作业成本。

4. 将作业成本直接归集或按照受益原则分配到对应的成本中心。

5. 将各作业过程归集的生产成本在各产品间按照受益原则、采用当量系数法等进行分配。

6. 按照各产品消耗的原材料、辅助材料和分配的作业成本, 计算各产品的单位生产成本, 并据此结转产成品成本。

(三) 辅助作业成本的分配和结转。

钢铁企业应当按照以下原则对辅助作业成本进行分配后计入相应的成本中心和作业过程:

1. 水、电部门发生的费用, 形成水、电等辅助产品成本, 按照各受益对象接受的用水、电量分别计入相应类型的成本中心和作业过程。

2. 运输部门、车管部门发生的费用, 形成相应运输成本, 按照各受益对象接受的运输工作量(台班、车次等)分别计入相应类型的成本中心和作业过程。

附件:

钢铁产品生产流程

钢铁产品生产过程一般分为长流程和短流程。长流程即高炉转炉流程, 是以铁矿石为主要原料, 通过人工造块、高炉炼铁、转炉炼钢以及轧钢等工序生产钢材的过程。短流程即电炉流程, 是以废钢、生铁、直接还原铁等为原料, 通过电炉炼钢、轧钢等工序生产钢材的过程。各工序的中间产品, 一般用作下道工序的原料。但有的中间产品, 如生铁、钢坯、热轧材等, 也可作为成品出售。

一、原料取得和配料

钢铁企业购入铁矿石、焦煤、焦炭、铁合金、废钢等原料, 一般经过装卸作业, 存入原料库(场)。投入生产之前, 有些原料需加工整理, 例如, 对成分不同的铁矿石进行混匀作业, 有的废钢需要分拣、切碎作业等。

二、人工造块

粉状铁矿石不能直接入炉炼铁, 须通过烧结或球团等工艺使之成块, 以提高其在高炉中的透气性。

(一) 烧结工艺, 是指在矿粉中掺入煤粉、焦粉及石灰等, 混匀后在烧结机上点火燃烧, 使矿粉熔结成块, 经破碎、筛分, 制成烧结矿的生产过程。

(二) 球团工艺, 是指将矿粉掺入粘结剂造球, 送入回转窑或竖窑焙烧, 生产出球团矿的生产过程。

三、炼焦

焦炭是高炉炼铁的主要燃料和还原剂。长流程钢

3. 维修部门、准备部门发生的费用, 形成相应服务成本, 按照各受益对象接受的服务量分别计入相应类型的成本中心和作业过程。

五、特殊项目成本的确认

(一) 副产品成本。

副产品, 是指钢铁企业同一生产过程中, 使用同种原料, 在生产主产品的同时附带生产出来的非主要产品。一般采用可变现净值、固定价格等方法确定成本, 从主产品成本中扣除。

(二) 停工损失。

停工损失, 是指钢铁企业在停工期间发生的各种费用支出。季节性停工、修理期间的正常停工费用在钢铁产品成本核算范围内, 应当计入钢铁产品成本; 非正常停工费用应当计入企业当期损益。

铁企业有的通过炼焦自产焦炭炼铁, 有的通过外购焦炭炼铁。

炼焦, 是指将主焦煤与其他配煤混合装入焦炉, 在隔绝空气条件下高温干馏, 通过热分解、结焦, 产出焦炭、焦炉煤气和粗焦油等的生产过程。焦炉煤气可用作钢铁生产工艺所需能源及发电。焦炉煤气和粗焦油可进一步深加工为其他化工产品。

四、炼铁

炼铁, 是指在高温状态下煤炭中的一氧化碳从铁矿石中夺取氧, 将铁矿石还原为生铁的生产过程。炼铁主要有高炉法和非高炉法(包括直接还原、熔融还原)两类。

五、炼钢和浇铸

炼钢和浇铸通常设在同一生产区域, 其中炼钢是将铁水、废钢等含铁原料和合金元素转化为合格钢水, 浇铸则将钢水凝结为固体。炼钢主要有转炉炼钢和电炉炼钢两种工艺; 浇铸方式主要为连铸, 少量为模铸。

(一) 转炉炼钢, 是指将铁水、废钢等含铁原料及石灰石等辅助材料装入转炉, 通过吹氧等作业去除铁水中多余的碳和其他杂质, 加入不同铁合金, 生产出不同化学成分的合格钢水的生产过程。

(二) 电炉炼钢, 是指以电力产生热能熔化废钢等含铁原料, 用吹氧去除杂质, 加入铁合金, 生产出合格

钢水的生产过程。有铁水供给条件的电炉炼钢厂,通常加入一定比例的铁水,以降低电力消耗。

(三)钢水精炼,是指对钢水纯净度和化学成分要求较高的钢种,通常需要采用精炼设备,对钢水进行脱气、去除有害杂质和调节化学成分及温度的生产过程。

(四)连铸,是指将合格钢水连续注入连铸机结晶器,使钢水逐渐凝固固化,输出连铸钢坯的生产过程。依截面不同,连铸坯分为板坯、方坯、矩形坯、圆坯等类型,分别用于轧制不同品种的钢材。

(五)模铸,是指将钢水浇入事先制备的铸模,使

之凝固成为钢锭的非连续浇铸的生产过程。模铸钢锭一般需经开坯作业,才能用于轧制钢材。

六、热轧

热轧,是指将钢坯经加热炉加热到适当温度,利用轧机上轧辊的压延作用,将钢坯轧制成各种形状钢材的生产过程。

七、冷轧及延伸加工

冷轧及延伸加工,是指将热轧钢材在常温状态下进一步加工,以达到用户所需的状态和性能的生产过程,主要包括冷轧、压制花纹、涂镀层、剪切、焊管、冷弯、拉拔、抛光等。



关于发布《企业所得税优惠政策事项办理办法》的公告

国家税务总局公告2015年第76号

为转变政府职能,优化纳税服务,提高管理水平,有效落实企业所得税各项优惠政策,国家税务总局制定了《企业所得税优惠政策事项办理办法》,现予以发布。

附件:1.企业所得税优惠事项备案管理目录(2015年版)(略)

2.企业所得税优惠事项备案表(略)

3.汇总纳税企业分支机构已备案优惠事项清单(略)

国家税务总局

2015年11月12日

附件:

企业所得税优惠政策事项办理办法

第一条 为落实国务院简政放权、放管结合、优化服务要求,规范企业所得税优惠政策事项(以下简称优惠事项)办理,根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例(以下简称企业所得税法)、《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则(以下简称税收征管法)、《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)制定本办法。

第二条 本办法所称税收优惠,是指企业所得税法规定的优惠事项,以及税法授权国务院和民族自治地方制定的优惠事项。包括免税收入、减计收入、加计扣除、加速折旧、所得减免、抵扣应纳税所得额、减低税率、税额抵免、民族自治地方分享部分减免等。

本办法所称企业,是指企业所得税法规定的居民企业。

第三条 企业应当自行判断其是否符合税收优惠政策规定的条件。凡享受企业所得税优惠的,应当按照本办法规定向税务机关履行备案手续,妥善保管留存备查资料。留存备查资料参见《企业所得税优惠事项备案管理目录》(以下简称《目录》,见附件1)。

税务总局编制并根据需要适时更新《目录》。

第四条 本办法所称备案,是指企业向税务机关报送《企业所得税优惠事项备案表》(以下简称《备案表》,见附件2),并按照本办法规定提交相关资料的行为。

第五条 本办法所称留存备查资料,是指与企业享受优惠事项有关的合同(协议)、证书、文件、会计账册等资料。具体按照《目录》列示优惠事项对应的留存备查资料执行。

省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局、地

方税务局(以下简称省税务机关)对《目录》列示的部分优惠事项,可以根据本地区的实际情况,联合补充规定其他留存备查资料。

第六条 企业对报送的备案资料、留存备查资料的真实性、合法性承担法律责任。

第七条 企业应当不迟于年度汇算清缴纳税申报时备案。

第八条 企业享受定期减免税,在享受优惠起始年度备案。在减免税起止时间内,企业享受优惠政策条件无变化的,不再履行备案手续。企业享受其他优惠事项,应当每年履行备案手续。

企业同时享受多项税收优惠,或者某项税收优惠需要分不同项目核算的,应当分别备案。主要包括:研发费用加计扣除、所得减免项目,以及购置用于环境保护、节能节水、安全生产等专用设备投资抵免税额等优惠事项。

定期减免税事项,按照《目录》优惠事项“政策概述”中列示的“定期减免税”执行。

第九条 定期减免税优惠事项备案后有效年度内,企业减免税条件发生变化的,按照以下情况处理:

(一)仍然符合优惠事项规定,但备案内容需要变更的,企业在变化之日起15日内,向税务机关办理变更备案手续。

(二)不再符合税法有关规定的,企业应当主动停止享受税收优惠。

第十条 企业应当真实、完整填报《备案表》,对需要附送相关纸质资料的,应当一并报送。税务机关对纸质资料进行形式审核后原件退还企业,复印件税务机关留存。

企业享受小型微利企业所得税优惠政策、固定资产加速折旧(含一次性扣除)政策,通过填写纳税申报表相关栏次履行备案手续。

第十一条 企业可以到税务机关备案,也可以采取网络方式备案。按照本办法规定需要附送相关纸质资料的企业,应当到税务机关备案。

备案实施方式,由省税务机关确定。

第十二条 税务机关受理备案时,审核《备案表》内容填写是否完整,附送资料是否齐全。具体按照以下情况处理:

(一)《备案表》符合规定形式,填报内容完整,附送资料齐全的,税务机关应当受理,在《备案表》中

标注受理意见,注明日期,加盖专用印章。

(二)《备案表》不符合规定形式,或者填报内容不完整,或者附送资料不齐全的,税务机关应当一次性告知企业补充更正。企业对《备案表》及附送资料补充更正后符合规定的,税务机关应及时受理备案。

对于到税务机关备案的,税务机关应当场告知受理意见。对于网络方式备案的,税务机关收到电子备案信息起2个工作日内告知受理意见。

第十三条 对于不符合税收优惠政策条件的优惠事项,企业已经申报享受税收优惠的,应当予以调整。

第十四条 跨地区(省、自治区、直辖市和计划单列市)经营汇总纳税企业(以下简称汇总纳税企业)的优惠事项,按以下情况办理:

(一)分支机构享受所得减免、研发费用加计扣除、安置残疾人员、促进就业、部分区域性税收优惠(西部大开发、经济特区、上海浦东新区、深圳前海、广东横琴、福建平潭),以及购置环境保护、节能节水、安全生产等专用设备投资抵免税额优惠,由二级分支机构向其主管税务机关备案。其他优惠事项由总机构统一备案。

(二)总机构应当汇总所属二级分支机构已备案优惠事项,填写《汇总纳税企业分支机构已备案优惠事项清单》(见附件3),随同企业所得税年度纳税申报表一并报送其主管税务机关。

同一省、自治区、直辖市和计划单列市内跨地区经营的汇总纳税企业优惠事项的备案管理,由省税务机关确定。

第十五条 企业应当按照税务机关要求限期提供留存备查资料,以证明其符合税收优惠政策条件。

企业不能提供留存备查资料,或者留存备查资料与实际生产经营情况、财务核算、相关技术领域、产业、目录、资格证书等不符,不能证明企业符合税收优惠政策条件的,税务机关追缴其已享受的减免税,并按照税收征管法规定处理。

企业留存备查资料的保存期限为享受优惠事项后10年。税法规定与会计处理存在差异的优惠事项,保存期限为该优惠事项有效期结束后10年。

第十六条 企业已经享受税收优惠但未按照规定备案的,企业发现后,应当及时补办备案手续,同时提交《目录》列示优惠事项对应的留存备查资料。税务机关

发现后,应当责令企业限期备案,并提交《目录》列示优惠事项对应的留存备查资料。

第十七条 税务机关应当严格按照本办法规定管理优惠事项,严禁擅自改变税收优惠管理方式,不得以任何理由变相实施行政审批。同时,要全方位做好对企业税收优惠备案的服务工作。

第十八条 税务机关发现企业预缴申报享受某项税收优惠存在疑点的,应当进行风险提示。必要时,可以要求企业提前履行备案手续或者进行核查。

第十九条 税务机关应当采取税收风险管理、稽

查、纳税评估等后续管理方式,对企业享受税收优惠情况进行核查。

第二十条 税务机关后续管理中,发现企业已享受的税收优惠不符合税法规定条件的,应当责令其停止享受优惠,追缴税款及滞纳金。属于弄虚作假的,按照税收征管法有关规定处理。

第二十一条 本办法施行前已经履行审批、审核或者备案程序的定期减免税,不再重新备案。

第二十二条 本办法适用于2015年及以后年度企业所得税优惠政策事项办理工作。

关于明确纳税信用管理若干业务口径的公告

国家税务总局公告2015年第85号

根据《国家税务总局关于发布〈纳税信用管理办法(试行)〉的公告》(国家税务总局公告2014年第40号,以下简称《信用管理办法》)等相关规定,结合近期各地在实际操作中反映的问题,现将纳税信用管理若干业务口径公告如下:

一、关于《信用管理办法》的适用范围

《信用管理办法》的适用范围为:已办理税务登记(含“三证合一、一照一码”、临时登记),从事生产、经营并适用查账征收的独立核算企业、个人独资企业和个人合伙企业。

查账征收是指企业所得税征收方式为查账征收,个人独资企业和个人合伙企业的个人所得税征收方式为查账征收。

二、关于纳税信用信息采集

根据《信用管理办法》第十三条的规定,税务内部信息从税务管理系统中采集,采集的信息记录截止时间为评价年度12月31日(含本日,下同)。

主管税务机关遵循“无记录不评价,何时(年)记录、何时(年)评价”的原则,使用税务管理系统中纳税人的纳税信用信息,按照规定的评价指标和评价方式确定纳税信用级别。

三、关于起评分

评价年度内,纳税人经常性指标和非经常性指标信息齐全的,从100分起评;非经常性指标缺失的,从90分起评。

非经常性指标缺失是指:在评价年度内,税务管

理系统中没有纳税评估、大企业税务审计、反避税调查或税务稽查出具的决定(结论)文书的记录。

四、关于评价范围

在《信用管理办法》适用范围内,有下列情形之一的纳税人,不参加本期的评价:

(一)纳入纳税信用管理时间不满一个评价年度的。

评价年度为公历年度,即1月1日至12月31日。纳入纳税信用管理时间不满一个评价年度是指:税务登记在评价年度1月2日以后;或者税务登记在评价年度12月31日以前注销的。

营改增企业的税务登记日期,为原地方税务机关税务登记日期。2015年10月1日之后,新办的“三证合一、一照一码”企业纳入纳税信用管理的时间,从税务机关采集纳税人补充信息之日计算。

由非正常户直接责任人员、D级纳税人直接责任人员注册登记或负责经营的企业,纳入纳税信用管理时间不满一个评价年度的,按本公告第六条第八项、第九项规定执行。

(二)本评价年度内无生产经营业务收入的。

生产经营业务收入是指主营业务收入,不包括非主营业务的房租收入、变卖物品收入等。有无主营业务收入,根据税务管理系统中纳税人在评价年度内有无向税务机关申报主营业务收入的申报记录确定。

(三)因涉嫌税收违法被立案查处尚未结案的。

因涉嫌税收违法被立案查处是指:因涉嫌税收违法

法被移送公安机关或被公安机关直接立案查处,根据税务管理系统中的移送记录或被立案记录确定。被税务稽查部门立案检查的,不属于该情形,应纳入本期评价范围。

尚未结案是指:在评价年度12月31日前,税务管理系统中有移送记录或被立案记录而没有已结案的记录。

(四)被审计、财政部门依法查出税收违法行为,税务机关正在依法处理,尚未办结的。

尚未办结是指:在评价年度12月31日前,税务管理系统中有在办、在流转处理的记录而没有办结的记录。

(五)已申请税务行政复议、提起行政诉讼尚未结案的。

尚未结案是指:在评价年度12月31日前,税务管理系统中有受理复议、提起诉讼的记录而没有结案的记录。

五、关于不能评为A级的情形

非正常原因一个评价年度内增值税或营业税连续3个月或者累计6个月零申报、负申报的,不能评为A级。

正常原因是指:季节性生产经营、享受政策性减免税等正常情况原因。非正常原因是除上述原因外的其他原因。

按季申报视同连续3个月。

六、关于直接判为D级的情形

(一)存在逃避缴纳税款、逃避追缴欠税、骗取出口退税、虚开增值税专用发票等行为,经判决构成涉税犯罪的。

以判决结果在税务管理系统中的记录日期确定判D级的年度,同时按照《信用管理办法》第二十五条规定调整其以前年度信用记录。

(二)存在前项所列行为,未构成犯罪,但偷税(逃避缴纳税款)金额10万元以上且占各税种应纳税总额10%以上,或者存在逃避追缴欠税、骗取出口退税、虚开增值税专用发票等税收违法行为,已缴纳税款、滞纳金、罚款的。

以处理结果在税务管理系统中的记录日期确定判D级的年度,同时按照《信用管理办法》第二十五条规定调整其以前年度信用记录。

偷税(逃避缴纳税款)金额占各税种应纳税总额比例=一个纳税年度的各税种偷税(逃避缴纳税款)总

额÷该纳税年度各税种应纳税总额

(三)在规定期限内未按税务机关处理结论缴纳或者足额缴纳税款、滞纳金和罚款的。

以该情形在税务管理系统中的记录日期确定判D级的年度。

(四)以暴力、威胁方法拒不缴纳税款或者拒绝、阻挠税务机关依法实施税务稽查执法行为的。

以该情形在税务管理系统中的记录日期确定判D级的年度,同时按照《信用管理办法》第二十五条规定调整其以前年度信用记录。

(五)存在违反增值税发票管理规定或者违反其他发票管理规定的行为,导致其他单位或者个人未缴、少缴或者骗取税款的。

以该情形在税务管理系统中的记录日期确定判D级的年度,同时按照《信用管理办法》第二十五条规定调整其以前年度信用记录。

(六)提供虚假申报材料享受税收优惠政策的。

以该情形在税务管理系统中的记录日期确定判D级的年度,同时按照《信用管理办法》第二十五条规定调整其以前年度信用记录。

(七)骗取国家出口退税款,被停止出口退(免)税资格未到期的。

在评价年度内,被停止出口退(免)税资格未到期。根据税务管理系统中的记录信息确定。

(八)有非正常户记录或者由非正常户直接责任人员注册登记或者负责经营的。

有非正常户记录是指:在评价年度12月31日为非正常状态。

由非正常户直接责任人员注册登记或者负责经营的是指:由非正常户直接责任人员在认定为非正常户之后注册登记或负责经营的企业。该类企业不受《信用管理办法》第十七条第一项规定限制,在纳入纳税信用管理的当年即纳入评价范围,且直接判为D级。

(九)由D级纳税人的直接责任人员注册登记或者负责经营的。

由D级纳税人的直接责任人员在被评价为D级之后注册登记或者负责经营的企业,不受《信用管理办法》第十七条第一项规定限制,在纳入纳税信用管理的当年即纳入评价范围,且直接判为D级。

(十)存在税务机关依法认定的其他严重失信情形的。

税务机关按照《国家税务总局关于发布〈重大税收违法案件信息公布办法(试行)〉的公告》(国家税务总局公告2014年第41号)公布的重大税收违法案件当事人,在公布的评价年度判为D级,其D级记录一直保持至从公布栏中撤出的评价年度(但不得少于2年),次年不得评为A级。

七、关于D级评价的保留

(一)上一评价年度按照评价指标被评价为D级的企业,本评价年度保留D级评价,次年不得评为A级。

(二)D级企业直接责任人在企业被评价为D级之后注册登记或者负责经营的企业评价为D级(简称关联D)。关联D只保留一年,次年度根据《信用管理办法》规定重新评价但不得评为A级。

(三)因本公告第六条第一项、第二项、第四项、第五项、第六项被直接判为D级的,主管税务机关应调整其以前年度纳税信用等级为D级,该D级评价(简称动态D)不保留到下一年度。

八、关于发布A级纳税人名单

(一)按照谁评价、谁确定、谁发布的原则,纳税

人主管税务机关负责纳税信用的评价、确定和发布,上级税务机关汇总公布评价结果。国税主管税务机关、地税主管税务机关应分别发布评价结果,不联合发布,不在发布通告中联合落款。

(二)国税主管税务机关、地税主管税务机关于每年4月按照税务总局统一规定的时间分别以通告的形式对外发布A级纳税人信息,发布内容包括:纳税人识别号、纳税人名称、评价年度、纳税人主管税务机关。税务总局、省税务机关、市税务机关通过门户网站(或子网站)汇总公布管辖范围内的A级纳税人信息。由于复评、动态调整等原因需要调整A级名单的,应发布变化情况通告,及时更新公告栏、公布栏内容,并层报税务总局(纳税服务司)。

(三)在评价结果公布前(每年1月至4月),发现评价为A级的纳税人已注销或被税务机关认定为非正常户的,其评价结果不予发布。

本公告自发布之日起施行。

国家税务总局

2015年12月2日

关于股权激励和转增股本个人所得税 征管问题的公告

国家税务总局公告2015年第80号

为贯彻落实《财政部 国家税务总局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)规定,现就股权激励和转增股本个人所得税征管有关问题公告如下:

一、关于股权激励

(一)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,具体按以下方法确定:

1.上市公司股票的公平市场价格,按照取得股票当日的收盘价确定。取得股票当日为非交易时间的,按照上一个交易日收盘价确定。

2.非上市公司股权的公平市场价格,依次按照净资产法、类比法和其他合理方法确定。

(二)计算股权激励应纳税额时,规定月份数按员工在企业的实际工作月份数确定。员工在企业工作月份数超过12个月的,按12个月计算。

二、关于转增股本

(一)非上市及未在全国中小企业股份转让系统挂牌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,并符合财税〔2015〕116号文件有关规定的,纳税人可分期缴纳个人所得税;非上市及未在全国中小企业股份转让系统挂牌的其他企业转增股本,应及时扣缴个人所得税。

(二)上市公司或在全国中小企业股份转让系统挂牌的企业转增股本(不含以股票发行溢价形成的资本公积转增股本),按现行有关股息红利差别化政策执行。

三、关于备案办理

(一)获得股权激励的企业技术人员、企业转增股本涉及的股东需要分期缴纳个人所得税的,应自行制定分期缴税计划,由企业于发生股权激励、转增股本的

次月15日内,向主管税务机关办理分期缴税备案手续。

办理股权奖励分期缴税,企业应向主管税务机关报送高新技术企业认定证书、股东大会或董事会决议、《个人所得税分期缴纳备案表(股权奖励)》、相关技术人员参与技术活动的说明材料、企业股权奖励计划、能够证明股权或股票价格的有关材料、企业转化科技成果的说明、最近一期企业财务报表等。

办理转增股本分期缴税,企业应向主管税务机关报送高新技术企业认定证书、股东大会或董事会决议、《个人所得税分期缴纳备案表(转增股本)》、上年度及转增股本当月企业财务报表、转增股本有关情况说明等。

高新技术企业认定证书、股东大会或董事会决议的原件,主管税务机关进行形式审核后退还企业,复印件及其他有关资料税务机关留存。

(二)纳税人在分期缴税期间需要变更原分期缴税计划的,应重新制定分期缴税计划,由企业向主管税务

机关重新报送《个人所得税分期缴纳备案表》。

四、关于代扣代缴

(一)企业在填写《扣缴个人所得税报告表》时,应将纳税人取得股权奖励或转增股本情况单独填列,并在“备注”栏中注明“股权奖励”或“转增股本”字样。

(二)纳税人在分期缴税期间取得分红或转让股权的,企业应及时代扣股权奖励或转增股本尚未缴清的个人所得税,并于次月15日内向主管税务机关申报纳税。

本公告自2016年1月1日起施行。

附件:1.《个人所得税分期缴纳备案表(股权奖励)》及填报说明(略)

2.《个人所得税分期缴纳备案表(转增股本)》及填报说明

国家税务总局

2015年11月16日

关于许可使用权技术转让所得 企业所得税有关问题的公告

国家税务总局公告2015年第82号

根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例、《财政部 国家税务总局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)规定,现就许可使用权技术转让所得企业所得税有关问题公告如下:

一、自2015年10月1日起,全国范围内的居民企业转让5年(含,下同)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。

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。

二、企业转让符合条件的5年以上非独占许可使用权的技术,限于其拥有所有权的技术。技术所有权的权属由国务院行政主管部门确定。其中,专利由国家知识产权局确定权属;国防专利由总装备部确定权属;计算机软件著作权由国家版权局确定权属;集成电路布图设计专有权由国家知识产权局确定权属;植物新品种权由农业部确定权属;生物医药新品种由国家食品药品监督管理总局确定权属。

三、符合条件的5年以上非独占许可使用权技术转让所得应按以下方法计算:

技术转让所得=技术转让收入-无形资产摊销费用-相关税费-应分摊期间费用

技术转让收入是指转让方履行技术转让合同后获得的价款,不包括销售或转让设备、仪器、零部件、原

材料等非技术性收入。不属于与技术转让项目密不可分的技术咨询、服务、培训等收入,不得计入技术转让收入。技术许可使用权转让收入,应按转让协议约定的许可使用权人应付许可使用权使用费的日期确认收入的实现。

无形资产摊销费用是指该无形资产按税法规定当年计算摊销的费用。涉及自用和对外许可使用的,应按照受益原则合理划分。

相关税费是指技术转让过程中实际发生的有关税费,包括除企业所得税和允许抵扣的增值税以外的各项税金及其附加、合同签订费用、律师费等相关费用。

应分摊期间费用(不含无形资产摊销费用和相关税费)是指技术转让按照当年销售收入占比分摊的期间费用。

四、企业享受技术转让所得企业所得税优惠的其他相关问题,仍按照《国家税务总局关于技术转让所得减免企业所得税有关问题的通知》(国税函[2009]212号)、《财政部 国家税务总局关于居民企业技术转让有关企业所得税政策问题的通知》(财税[2010]111号)、《国家税务总局关于技术转让所得减免企业所得税有关问题的公告》(国家税务总局公告2013年第62号)规定执行。

五、本公告自2015年10月1日起施行。本公告实施之日起,企业转让5年以上非独占许可使用权确认的技术转让收入,按本公告执行。

国家税务总局

2015年11月16日

股权变动对长期股权投资核算的影响

唐云慧 许纪校

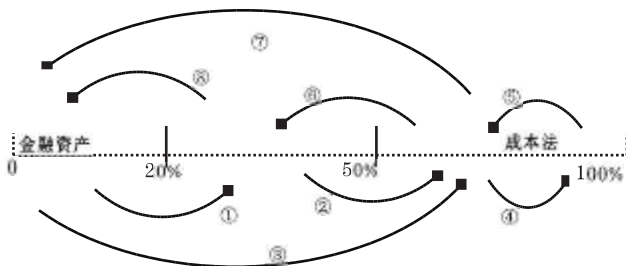
随着我国经济的不断发展和资本市场的逐步完善,企业之间股权收购越来越多,而由此形成的长期股权投资一直是会计核算的难点之一。自2014年7月1日开始执行的修订版《企业会计准则第2号——长期股权投资》将不具有控制、共同控制或重大影响的股权投资列入金融资产核算。至此,随着投资方对被投资企业影响程度或控制力度的变化,长期性股权投资可能会在金融资产、权益法计量的长期股权投资和成本法计量的长期股权投资三者间转换,并且有些转换不仅涉及个别财务报表还会涉及合并财务报表,其会计核算可谓纷繁复杂。

本文对长期股权投资由于股权变动引起的会计处理予以梳理。虽然不具有控制、共同控制或重大影响的股权投资已经不再是长期股权投资,但其仍与长期股权投资关系密切,故本文仍将其列入讨论范围。

一、股权变动引起的长期股权投资会计处理概览

由于企业增持和减持行为,长期性权益投资可能会在金融资产、权益法计量的长期股权投资和成本法计量的长期股权投资三者间发生转换。下图清晰地展

现了股权变动引起的长期股权投资核算的变动情况。需要说明的是,长期股权投资后续计量方法的选择并不能仅仅依据持股比例,还要充分考虑对其控制能力和影响能力产生影响的因素后做出判断,才能确定是否为控制、共同控制或重大影响,因此图中的持股比例仅作参考。



股权变动引起的长期股权投资核算变动

上图中,持股比例为0~20%时是不具有控制、共同控制或重大影响,列为金融资产;持股比例为20%~50%时是重大影响或共同控制,采用权益法后续计量;持股比例为50%~100%时是控制,采用成本法后

续计量。图的下半部分为增加投资，上半部分为减少投资。图中的转换①~⑧则代表了下列股权变动：①金融资产转换为权益法后续计量的长期股权投资；②长期股权投资由权益法转为成本法；③金融资产转换为成本法后续计量的长期股权投资；④购买子公司少数股权；⑤处置部分对子公司投资（不丧失控制权）；⑥长期股权投资由成本法转为权益法；⑦成本法后续计量的长期股权投资转换为金融资产；⑧权益法后续计量的长期股权投资转换为金融资产。其中：②、③为多次交易实现企业合并，控制子公司；⑥、⑦为丧失控制权处置子公司；①、⑧仅涉及个别财务报表会计处理；②、③、④、⑤、⑥、⑦涉及个别财务报表和合并财务报表的会计处理。

另外，本文假设实现企业合并时，合并双方在合并前后不受同一方或相同多方控制，即本文②、③仅针对非同一控制下企业合并。

二、增加投资对长期股权投资核算的影响

投资方通过增加对被投资企业的投资规模，提高了对被投资企业的影响能力或控制能力，具体分为下列四种情况：

1. 情况①：金融资产转换为权益法后续计量的长期股权投资。原先的投资较少，投资方不能对被投资企业产生重大影响，因此作为金融资产核算。若其不打算近期内出售该金融资产，应当将其作为可供出售金融资产核算。由于增加投资，企业能够对被投资企业产生重大影响，应当将金融资产转换为权益法后续计量的长期股权投资。根据规定，将原持有股权投资的公允价值加上新增投资成本之和作为长期股权投资的初始投资成本。原分类为可供出售金融资产的，其公允价值与账面价值之间的差额以及原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当转入当期损益（“投资收益”科目）。另外，还需要比较长期股权投资初始投资成本和应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额，考虑是否调整长期股权投资账面价值。

例1：A公司以200万元购入B公司5%的股权，划分为可供出售金融资产。年末，确认公允价值变动50万元。后又斥资1 000万元收购了B公司20%股份，至此A公司能够对B公司产生重大影响。当日，原股权投资的公允价值为280万元，B公司可辨认净资产公允价值为

4 000万元。

会计处理如下：长期股权投资初始投资成本=280+1 000=1 280（万元）。借：长期股权投资1 280；贷：可供出售金融资产250，银行存款1 000，投资收益30。借：其他综合收益50；贷：投资收益50。

由于长期股权投资初始成本大于应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额1 000万元（4 000×25%），不需要调整其账面价值。

2. 情况②：长期股权投资由权益法转为成本法，实现了企业合并（非同一控制下企业合并）。在个别财务报表中，应以原权益法下长期股权投资的账面价值加上新增投资成本作为成本法核算的长期股权投资的初始投资成本。原权益法下确认的其他综合收益不需要转入当期损益，应当在处置该投资时再行处理。在合并财务报表中，应当对该股权按购买日公允价值重新计量，差额计入当期损益。同时，原确认的其他综合收益应转入当期损益。

例2：A公司以1 200万元购入B公司25%的股份，作为权益法后续计量的长期股权投资核算。年末，确认损益调整60万元，其他综合收益40万元，则账面价值为1 300万元。后斥资2 500万元收购B公司50%股份，实现控制。当日，原股权投资公允价值为1 400万元，B公司可辨认净资产公允价值为4 000万元。

会计处理如下：个别财务报表中，初始投资成本=1 300+2 500=3 800（万元）。借：长期股权投资2 500；贷：银行存款2 500。合并财务报表中，合并成本=1 400+2 500=3 900（万元）。借：长期股权投资1 400；贷：长期股权投资1 300，投资收益100。借：其他综合收益40；贷：投资收益40。

合并财务报表中合并成本3 900万元大于应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额3 000万元（4 000×75%），形成合并商誉900万元。

3. 情况③：金融资产转换为成本法后续计量的长期股权投资，实现了企业合并。在个别财务报表中，应以原金融资产账面价值加上新增投资作为长期股权投资的初始投资成本，原确认的其他综合收益应当转入当期损益。在合并财务报表中，仍应当对原持有股权按公允价值重新计量。

例3：A公司以200万元购入B公司5%的股权，划

分为可供出售金融资产。年末,确认公允价值变动50万元。后又斥资2 500万元收购B公司50%股份,实现控制。当日,原股权投资的公允价值为280万元,B公司可辨认净资产公允价值为4 000万元。

会计处理如下:个别财务报表中,初始投资成本 $=250+2\ 500=2\ 750$ (万元)。借:长期股权投资2 750;贷:可供出售金融资产250,银行存款2 500。借:其他综合收益50;贷:投资收益50。合并财务报表中,合并成本 $=280+2\ 500=2\ 780$ (万元)。借:长期股权投资280;贷:长期股权投资250,投资收益30。

合并财务报表中合并成本2 780万元大于应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额2 200万元($4\ 000\times 55\%$),形成合并商誉580万元。

4. 情况④:购买子公司少数股权。之前投资方已经取得对被投资方的控制权,因此购买少数股权不应作为合并行为,仅为权益性交易,不涉及股权价值的重新计量也不形成商誉。在个别财务报表中,应按照新增投资额确认追加的长期股权投资。在合并财务报表中,根据因购买少数股权取得的长期股权投资与按照新增投资比例计算应享有子公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产份额的差额,应调整资本公积(股本溢价),若资本公积不足冲减,则调整留存收益。

例4:接例2,A公司又斥资250万元购买B公司5%的股份,至此持股比例达80%。购买日至新增投资日期间,B公司实现净利润500万元,分配现金股利100万元(不考虑其他调整因素)。

会计处理如下:个别财务报表应确认250万元新增长期股权投资。合并财务报表中,自购买日开始持续计算的可辨认净资产价值 $=4\ 000+500-100=4\ 400$ (万元),按应享有份额220万元($4\ 400\times 5\%$)确认新增长期股权投资,差额30万元应当调减资本公积(股本溢价)。

三、减少投资对长期股权投资核算的影响

减少投资引起的核算变化具体分为以下四种情况:

1. 情况⑤:处置部分对子公司投资(不丧失控制权)。投资方之前已取得对被投资方的控制权,现出售部分股权,但没有影响其控股地位,这应当作为权益性交易,不涉及股权重新计量也不影响损益。在个别财

务报表中,作为处置部分投资处理,确认损益。在合并财务报表中,应调整资本公积(股本溢价)而不确认损益。

例5:接例3,A公司出售B公司2%股份,取得120万元价款,持股比例降为53%,仍然控制。购买日至出售股权日期间,B公司实现净利润500万元,分配现金股利100万元(不考虑其他调整因素)。

会计处理如下:个别财务报表中,原持股55%的长期股权投资成本为2 750万元,该2%股份成本为100万元,处置部分长期股权投资确认投资收益20万元。合并财务报表中,因是权益性交易,投资收益20万元不能确认。自购买日开始持续计算的可辨认净资产价值为4 400万元,2%股权享有份额为88万元,差额32万元($120-88$)应当调增资本公积。

2. 情况⑥:长期股权投资由成本法转为权益法,丧失控制权但仍具有重大影响或共同控制。在个别财务报表中,由成本法转换为权益法核算,追溯调整。在合并财务报表中,首先对剩余股权按丧失控制权日公允价值重新计量(将合并财务报表中经权益法调整后的长期股权投资账面价值调整为公允价值);其次对个别财务报表中的处置收益做归属期调整(因为合并财务报表会对长期股权投资做权益法调整,个别财务报表中的处置收益部分是归属于以前年度的,已确认投资收益);最后将与剩余股权对应的其他综合收益转为投资收益(因为合并财务报表视同出售全部股权再以公允价值购买新的股权,需要将全部其他综合收益结转)。

例6:A公司持有B公司100%股权,成本法下账面价值为4 500万元。购买日B公司可辨认净资产公允价值为4 000万元,形成合并商誉500万元。现A公司出售B公司60%股权取得3 300万元,剩余40%股权能产生重大影响,改为权益法核算。当日,剩余股权公允价值为2 200万元。购买日至出售日期间,B公司实现净利润500万元,发放现金股利100万元,其他综合收益100万元,假设出售日当年没有净利润(不考虑其他因素)。

会计处理如下:个别财务报表中,处置投资并追溯调整。借:银行存款3 300;贷:长期股权投资2 700,投资收益600。借:长期股权投资200;贷:利润分配144,盈余公积16,其他综合收益40。合并财

务报表中,自购买日持续计算的可辨认净资产价值为4 500万元,40%股权在合并财务报表中原账面价值= $(4\ 500+500-100+100) \times 40\% = 2\ 000$ (万元)。合并财务报表确认的投资收益= $(3\ 300+2\ 200)-4\ 500-500+100=600$ (万元)。借:长期股权投资2 200;贷:长期股权投资2 000,投资收益200。借:投资收益240;贷:未分配利润240。借:其他综合收益40;贷:投资收益40。

3. 情况⑦:成本法后续计量的长期股权投资转换为金融资产,丧失了控制权且没有共同控制或重大影响。在个别财务报表中,应做长期股权投资处置处理并将其转换为可供出售金融资产,在丧失控制权日将剩余股权的公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益。在合并财务报表中还需对该损益的归属期做出调整。

例7:接例6,现A公司出售B公司90%股权收到5 400万元,丧失控制权也不再具有重大影响,改为可供出售金融资产核算。当日,剩余股权公允价值为600万元。

会计处理如下:个别财务报表中,银行存款5 400;贷:长期股权投资4 050,投资收益1 350。借:可供出售金融资产600;贷:长期股权投资450,投资收益150。合并财务报表中,10%长期股权投资的账面价值= $(4\ 500+500-100+100) \times 10\% = 500$ (万元),重新计算后调增100万元,因此将个别财务报表多计入投资收益的50万元转回。调整处置收益归属期和综合收益结转与情况⑦类似,这里不再赘述。合并财务报表确认的投资收益= $(5\ 400+600)-4\ 500-500+100=1\ 100$ (万元)。

4. 情况⑧:权益法后续计量的长期股权投资转换

为金融资产。由于减少投资,投资方不再具有重大影响或共同控制,应将长期股权投资转为金融资产核算。可供出售金融资产以公允价值入账,公允价值与原账面价值之间的差额计入当期损益(投资收益),原权益法下确认的其他综合收益应当转入当期损益(投资收益)。

例8:A公司持有B公司30%的股份,具有重大影响,账面金额中成本为1 000万元,损益调整为300万元,其他综合收益为200万元。现出售B公司20%的股份,取得1 200万元,剩余部分作为可供出售金融资产核算,其公允价值为600万元。

会计处理如下:借:银行存款1 200;贷:长期股权投资1 000,投资收益200。借:可供出售金融资产600;贷:长期股权投资500,投资收益100。借:其他综合收益200;贷:投资收益200。

四、小结

股权变动会对长期性权益投资核算产生重大影响,随着投资方对被投资企业的影响程度和控制力度的变化,长期性权益投资可能会在金融资产、权益法计量的长期股权投资以及成本法计量的长期股权投资间发生转换。转换中不仅会涉及个别财务报表处理,还可能涉及合并财务报表的会计处理。

需要重点关注的问题包括判断转换的条件、计量基础(账面价值或公允价值)、股权价值是否需要重新计量、其他综合收益是否需要结转、处置收益归属期的调整、投资收益的计算等。

本文对股权变动影响长期股权投资会计核算的不同情况做出了分析并举例示范了会计处理。但是,本文对于多次交易达到同一控制下企业合并以及“一揽子交易”分步处置股权直至丧失控制权等股权变动没有涉及,有待进一步研究。

“营改增”后不得抵扣进项税额的处理方法

朱安利 秦文娇

“营改增”后,增值税进项税额不得抵扣的情形,以及进项税额不得抵扣与进项税额转出的关系,错综

复杂。进项税额不得抵扣,不一定就要转出。是否要转出,要看进项税额有没有抵扣,进项税额发生的时间与

物品转移的时间差异,在计算时尤为重要。

不得从销项税额中抵扣进项税额的情形

1.用于简易计税办法、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。“营改增”后带来了非应税项目的调整,非增值税应税项目,是指提供非应税服务、销售不动产和不动产在建工程等。

2.非正常损失的购进货物及相关的应税劳务,其进项税额不得抵扣。所称非正常损失,指:(1)因管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质的损失;(2)被执法部门依法没收或者强令自行销毁的货物。非正常损失货物在增值税中不得扣除(需进项税额转出);在所得税中,需将转出的进项税额计入损失(“营业外支出”),在企业所得税前扣除。

3.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。“营改增”后应税劳务内涵有所扩大,增加了交通运输业、邮政业、部分现代服务业等。

4.接受的旅客运输服务。一般纳税人接受的旅客运输劳务不得从销项税额中抵扣进项税额。

5.与非正常损失购进货物、与在产品、产成品所耗用的购进货物相关的交通运输业服务。

不得抵扣进项税额的处理方法

对于不得从销项税额中抵扣的进项税额的情况,实务中应该分类处理:

1.购入时进项税额直接计入购货的成本。例1某企业(增值税一般纳税人)购入一批材料用于不动产在建工程,增值税专用发票注明的金额200 000元,税额34 000元,该企业不得抵扣增值税进项税额,直接计入该批材料的采购成本共234 000元。

2.已抵扣进项税额后改变用途、发生非正常损失、出口不得免征和抵扣税额时,应作进项税额转出处理。

进项税额转出有3种方法,即直接计算转出法、还原计算转出法和比例计算转出法。

第一,直接计算进项税额转出的方法。适用于外购材料的非正常损失、改变用途等。

例2.某企业(增值税一般纳税人)将数月前外购的一批生产用材料改变用途,用于集体福利。账面成本10 000元,则需要作进项税额转出=10 000×17%=1 700(元)。

第二,还原计算进项税额转出的方法。适用于计

算抵扣进项税额的农产品发生非正常损失、改变用途等。

例3.实木地板生产企业为增值税一般纳税人,2015年10月末盘库时发现因管理不善,上月已经抵扣进项税额的原木被盗400立方米。该原木购自林场,损失成本29.7万元(其中运输费2.7万元)。进项税额转出=(29.7-2.7)÷(1-13%)×13%+2.7×11%=4.33(万元)

例4.某白酒生产企业为增值税一般纳税人,本月外购食用酒精200吨,每吨不含税价8 000元,取得的增值税专用发票上注明的金额1 600 000元、税额272 000元;取得的运输业增值税专用发票上注明的不含税运费金额50 000元;取得的增值税专用发票上注明的不含税装卸费金额30 000元。月末盘存时发现,由于管理不善当月购进的酒精被盗5吨,经主管税务机关确认作为损失转营业外支出处理。

“营改增”后,一般纳税人提供交通运输服务增值税税率为11%,提供装卸等现代服务业服务增值税税率为6%。

损失酒精转出进项税额=5×8 000×17%+50 000×11%÷200×5+30 000×6%÷200×5=6 800+137.5+45=6 982.5(元)

第三,比例计算进项税额转出的方法,适用于半成品、产成品的非正常损失。

例5.某服装厂(增值税一般纳税人)外购的比例60%,2015年6月因管理不善丢失一批账面成本20 000元的成衣,将非正常损失中的外购比例部分对应的进项税额作转出处理,其需要转出进项税额=20 000×60%×17%=2 040(元)。

3.平销返利的返还收入,冲减进项税额。商业企业向供货方收取的凡与商品销售量,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额。

当期应冲减进项税税额=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。

例6.某商场受托代销某服装厂服装。当月销售代销服装取得零售额500 000元。平价与服装厂结算,并按合同收取服装厂代销额20%的返还收入100 000元,商场、服装厂均为增值税一般纳税人,则当期应冲减进项税额=100 000÷(1+17%)×17%=14 529.9(元)。

自产自用税务与会计处理

郭枚香 张智峰

企业将自己生产的产品用于非应税项目,如在建设工程、管理部门、非生产性机构或用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、投资或利润分配及职工福利、个人消费或其他非货币性福利等方面的行为,税法将其界定为“自产自用,视同销售”。本文主要就自产自用行为的增值税税务处理和会计处理进行探讨。

一、企业领用自产产品税务和会计处理的制度依据

(1) 税收制度规定。视同销售是与一般意义上的正常销售有所区别的货物销售行为,按照我国相关税收法规的规定,自产自用应视同销售,应正常缴纳增值税,同时计算缴纳所得税。如果自产自用产品为消费税应税消费品,还应计算缴纳消费税。即上述自产自用行为应当作为收入处理,应调整企业的应税所得。

(2) 会计制度规定。对增值税视同销售行为的会计处理,新会计准则并没有专题予以明确统一规定,只在各相关准则中有所表述。如《企业会计准则第2号——长期股权投资》、《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》、《企业会计准则第9号——职工薪酬》、《企业会计准则第12号——债务重组》和《企业会计准则第14号——收入》等均有相关规定,其中具有核心指导地位的是收入准则,其对收入确认条件的规定有助于会计处理中判断收入是否确认。

二、会计实务界对企业领用自产产品的不同会计处理

上述税收制度规定,直接、具体指导和规范了税收实务。在税收实务界,对于自产自用行为的税务处理是毫无争议的,即都是按售价、计税价格(公允价值)计提增值税销项税额,并按售价、计税价格(公允价值)增加应税收入,计入应税所得。但由于我国会计制度和新会计准则均未对自产自用行为的账务处理做出明确规定,致使缺乏理论指导的会计实务界产生了对自产自用行为的不同账务处理且各自为政。具体表现在:

(1) 只需按自用产品的成本转账,不确认收入。原因是自产自用只是一种内部结转关系,不存在销售行为,不符合正常销售的条件,没有产生现金流量。

(2) 确认自用产品相应的收入,并结转成本。原

因是只按成本转账不确认收入的做法,从财务会计处理上成立,但不符合所得税法的有关规定;如果要遵循所得税法的规定,则需要企业在年终计算所得税时,按售价与成本的差额,调增应税所得额,而恰恰就是这一调整过程麻烦,会严重影响会计工作效率。

(3) 区别对待:如果自产自用能获得收益或体现企业与外部的关系,就做销售收入处理;反之,均按成本转账。

三、自产自用会计及税务处理及案例分析

为了将简化财务会计和税务处理真正落到实处,体现财务会计服从税收制度的规定,笔者认为:

(1) 企业领用自产产品应当按正常的销售程序核算(除特殊事项外),即按售价(组成计税价格或市场价格)确认销售收入并计提销项税额,同时按产品成本结转销售成本。这样,企业的收入、成本和利润均体现在利润表中,便于提供更真实可比的会计信息,而且在申报所得税时也不需作纳税调整,简便易行。

(2) 结合新收入会计准则的研究,基于财务会计的视角,笔者认为可能出现的特殊情况(笔者称其为自产自用特殊事项)应该有三项:自产产品用于在建工程;自产产品用于无偿赠送;不具有商业实质或者换入资产或换出资产公允价值不能可靠计量的非货币性资产交换。现以甲股份有限公司(增值税一般纳税人)为例,具体分析和说明企业领用自产产品的税务会计处理。

第一,自产自用普通事项的会计处理。此处所指的自产自用普通事项,是指企业将自产的产品、货物用于除上述特殊情况以外的自产自用事项。此时,企业根据其具体用途,按产品的售价或组成计税价格、市场价格乘以适用的税率得到的应纳增值税与所用货物的售价之和,借记:“长期股权投资”、“应付股利”、“应付职工薪酬”、“固定资产”、“应付账款”等科目;按确定的销售收入,贷记“主营业务收入”、“其他业务收入”等科目;按应纳增值税额,贷记“应交税费——应交增值税销项税额”科目。

〔例题〕甲股份有限公司(以下简称甲公司)领用其生产的A产品,该产品成本为20 000元,计税价格(公允价值)为30 000元,适用的增值税税率为17%。

假设甲公司生产的A产品未计提相应的资产减值准备,且A产品为消费税非应税消费品。当A产品分别用于不同用途时,则其相应的税务会计处理如下:

(1)用于投资(非货币性资产交换)。对具有商业实质且公允价值能够可靠计量的非货币性资产交换,换出资产为存货的,无论是否涉及补价,均应当视同销售,按照公允价值确认销售收入,同时结转销售成本,换出资产公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益。因此,甲公司的会计处理为:

借:长期股权投资	35 100
贷:主营业务收入	30 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	5 100
借:主营业务成本	20 000
贷:库存商品	20 000

(2)用于分配给股东或投资者。企业应按分配货物的售价或组成计税价格、市场价格乘以适用的税率得到的应纳增值税与所用货物的售价之和,借记“应付股利”或“应付利润”;按应税货物的售价或组成计税价格、市场价格,贷记“主营业务收入”、“其他业务收入”,按应纳增值税额,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”。因此,甲公司的会计处理为:

借:应付股利	35 100
贷:主营业务收入	30 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	5 100
借:主营业务成本	20 000
贷:库存商品	20 000

(3)用于集体福利、个人消费等(非货币性职工薪酬)。企业应当根据受益对象,按照该产品的公允价值,计入相关资产成本或当期损益,同时确认应付职工薪酬,借记“管理费用”、“制造费用”、“生产成本”等科目,贷记“应付职工薪酬——非货币性福利”科目。实际发放给职工时,应确认收入,借记“应付职工薪酬——非货币性福利”,贷记“主营业务收入”,按自产产品的公允价值乘以适用的税率得到的应纳增值税,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”,同时结转相关成本。

假设例中发放的A产品平均分配给总部管理人员和直接参加生产的生产工人。此时,甲公司的会计处理为:甲公司计提职工薪酬时:

借:管理费用	17 550
生产成本	17 550
贷:应付职工薪酬——非货币性福利	35 100

甲公司发放职工薪酬时:

借:应付职工薪酬——非货币性福利	35 100
贷:主营业务收入	30 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	5 100
借:主营业务成本	20 000
贷:库存商品	20 000

(4)用于换取生产生活资料、消费资料等其他非货币性资产(具有商业实质且公允价值能可靠计量的非货币性资产交换)。根据《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的要求,应当按照公允价值确认销售收入,同时结转销售成本。

假设甲公司将A产品换回了乙公司的一辆汽车(具有商业实质且公允价值能可靠计量),汽车的公允价值为40 000元,由此甲公司另支付了10 000元补价给乙公司。因此,甲公司此时的会计处理为:

借:固定资产	45 100
贷:主营业务收入	30 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	5 100
银行存款	10 000
借:主营业务成本	20 000
贷:库存商品	20 000

(5)用于抵偿债务。企业可将该业务分为两部分,一是将库存材料、商品产品出售给债权人,取得贷款;出售库存材料、商品产品业务与企业正常的销售业务处理相同,其发生的损益计入当期损益。二是以取得的货币清偿债务。

假设该例中,甲公司欠丙公司购货款50 000元。由于甲公司财务发生困难,短期内不能支付已于2008年7月1日到期的货款。2008年8月8日,经双方协商,丙公司同意甲公司以其生产的A产品偿还债务。丙公司于2008年8月10日收到抵债的A产品,并作为库存商品入库。此时,甲公司的会计处理为:

借:应付账款	50 000
贷:主营业务收入	30 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	5 100
营业外收入——债务重组利得	14 900

借：主营业务成本 20 000

贷：库存商品 20 000

此外，将货物交付他人代销，销售代销货物（视同买断的自购自销方式），非同一县（市）将货物移送另一机构用于销售等自产自用情形，由于其均符合收入的确认条件，因此均应当确认收入并结转成本，具体会计处理在此不再赘述。

第二，自产自用特殊事项的会计处理。此处所指自产自用特殊事项，是指企业将自产的产品、货物用于前述的3种特殊情况的自产自用事项。企业应根据其用途，按产品的售价或组成计税价格、市场价格乘以适用的税率得到的应纳增值税与所用货物的成本之和，借记“在建工程”、“营业外支出”、“销售费用”、“固定资产”等；按确定的产品成本，贷记“库存商品”，按应纳增值税额，贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”但该会计处理未把企业的收入、成本和利润体现在利润表中，而所得税税法规定这类自产自用视同销售行为的收入应当作为计税收入，计算应税所得，故企业在年终计算所得税时，需要作所得税纳税调整。

（1）用于非应税项目，如建造固定资产等。应按售价或组成计税价格、市场价格乘以适用的税率得到应纳增值税；但会计核算上不作为销售处理，不确认收入，仍然按照成本转账。因为在这种视同销售行为中，货物并没有实质性转移，其所有权、控制权和管理权还是归企业所有，其相关风险和报酬也没有发生转移。根据上文所述收入确认的5个条件分析，此行为不符合收

入确认的条件，不能将其确认为收入只能按成本结转。

因此，甲公司此时的处理为：

借：在建工程 25 100

贷：库存商品 20 000

应交税费——应交增值税（销项税额）5 100

（2）用于无偿赠送他人。领用自产产品用于无偿赠送他人时，应按售价或组成计税价格、市场价格乘以适用的税率得到应纳增值税；但会计核算上不作为销售处理，不确认收入而按成本转账。因为赠送虽然发生了所有权的转移，但企业并未获得经济利益，企业资产、所有者权益都没有增加。因此不符合收入确认的条件，不能作为收入处理只能按成本进行结转。因此，甲公司此时的会计处理为：

借：营业外支出 25 100

贷：库存商品 20 000

应交税费——应交增值税（销项税额）

5 100

（3）用于换取生产生活资料、消费资料等其他非货币性资产（不具有商业实质或者换入资产或换出资产公允价值不能可靠计量的非货币性资产交换）。自产产品用于不具有商业实质或者换入资产或换出资产公允价值不能可靠计量的非货币性资产交换时，无论是否涉及补价，均应按成本转账，不按公允价值确认收入。此外，属于这一类型的还有受托代销商品采取收取手续费的方式结算代销费用的情况，也不确认收入，原理类似，不再赘述。

售后租回形成经营租赁下承租人会计处理的改进

左晓敏

售后租回形式经营租赁情况下，出售资产和租回资产属于两笔交易。这两笔交易由于关联很强，对承租人（出售方）的会计处理影响较大。由于理论界、实务界对会计准则理解的偏差，致使相关的会计处理不能反映准则的真实含义。本文分析了售后租回形成经营租赁的相关准则规定，通过示例改进相关的会计处理。

一、售后租回形成经营租赁下承租人的会计处理

现行会计准则规定：“售后租回交易认定为经营租赁的，应当分别情况处理：在有确凿证据表明售后租回

交易是按照公允价值达成的，售价和资产账面价值的差额应当计入当期损益。如果售后租回交易不是按照公允价值达成的，有关损益应于当期确认；但若该损失将由低于市价的未来租赁付款额补偿的，应将其递延，并按与确认租金费用相一致的方法分摊于预计的资产使用期限内；售价高于公允价值的，其高于公允价值的部分应予递延，并在预计的使用期限内摊销”。针对准则关于售后租回形成经营租赁相关会计处理的描述，注册会计师教材及其他教材给出了示例，以下例题就

是按注会教材例题的方法进行处理的。

1. 售后租回形成经营租赁, 售价高于公允价值情况的

〔例题1〕假定2014年1月1日, 甲公司将公允价值1 000 000元的生产设备, 按照1 100 000元的价格卖给了乙公司, 该台设备2014年1月1日在甲公司的账面价值为950 000元, 同时, 甲公司与乙公司又签订了一份经营租赁合同, 该合同规定租期为5年, 每年末甲公司支付给乙公司租金50 000元。

按照注会教材的处理: 未实现售后租回损益=售价-账面价值=1 100 000-950 000=150 000(元)。该未实现售后租回损益在5年租赁期内, 每年分摊金额=150 000÷5=30 000(元)。会计分录为:

借: 固定资产清理	950 000
贷: 固定资产	950 000
借: 银行存款	1 100 000
贷: 固定资产清理	950 000
递延收益	150 000

在以后每年末应分摊未实现售后租回损益30 000元。

2. 售后租回形成经营租赁, 售价低于公允价值情况的

〔例题2〕假定2014年1月1日, 甲公司将公允价值为1 100 000元的生产用设备, 按照1 000 000元的价格卖给了乙公司, 该台生产设备2014年1月1日在甲公司的账面价值为1 050 000元, 同时, 甲公司与乙公司又签订了一份经营租赁合同, 合同规定租期5年, 每年末甲公司支付给乙公司租金50 000元。

在该例题中, 假设售价偏低将由未来租赁付款额补偿, 这样出售方的损失按照准则就需要进行递延。

按照注会教材的处理: 未实现售后租回损益=售价-账面价值=1 000 000-1 050 000=-50 000(元)。该未实现售后租回损益在5年租赁期内, 每年分摊金额=-50 000÷5=-10 000(元)。

会计分录为:

借: 固定资产清理	1 050 000
贷: 固定资产	1 050 000
借: 银行存款	1 000 000
递延收益	50 000
贷: 固定资产清理	1 050 000

在以后每年末应分摊未实现售后租回损益-10 000元。

〔例题1〕和〔例题2〕都是按照注会教材的处理方法进行处理, 两个例题的共同点都是售价与账面价值的差额确认为递延收益。在售价高于公允价值的情况一下, 会计准则明确规定, “售价高于公允价值的, 其高于公允价值的部分应予递延, 并在预计的使用期限内摊销”。可见注会教材关于例题1的处理, 只是把售价与账面价值的差额确认为递延收益, 这样处理明显与会计准则的规定不一致。而在售价低于公允价值的情况下, 会计准则规定, “该损失将由低于市价的未来租赁付款额补偿的, 应将其递延, 并按与确认租金费用相一致的方法分摊于预计的资产使用期限内”。这里会计准则只是说对“该损失”进行递延, 但没有说明到底“该损失”属于哪个损失, 而注会教材也将“该损失”界定为售价与账面价值的差额, 很多会计初学者对该处理感到疑惑, 注会教材的这种处理是否合理呢?

二、相关会计处理的分析与改进

按照正常的会计处理, 出售方出售资产, 需要确认处置损益, 处置损益一般应等于处置资产的公允价值与账面价值的差额。这种处理方法在财务会计中很常见, 比如在长期股权投资、非货币资产交换、债务重组等准则中, 只要一方有资产流出, 该资产的公允价值与账面价值的差额一般都要在当期确认为处置损益。而售后又租回形成经营租赁的情况下, 出售方的出售交易和回租交易属于两个交易或事项, 由于这两个交易具有前后的联系性, 所以出售方出售资产时, 需要考虑租回的影响, 也就是说出售方在出售时就要考虑后面的租回情况, 这样相关的会计处理才能反映该业务的经济实质。

1. 售后租回形成经营租赁, 售价高于公允价值情况的

在售价高于公允价值的情况下, 售价与账面价值的差额, 实质上可以分解为两部分: 一部分是售价与公允价值的差额, 另一部分是公允价值与账面价值的差额。公允价值与账面价值的差额很明显需要确认为当期出售资产的处置损益, 而售价与公允价值的差额部分属于出售方额外获得的部分, 这部分收益很明显是受到租回交易的影响, 如果在当期确认, 不符合会计的谨慎

性原则,把这部分收益递延并在未来租赁期内分摊也符合会计的权责发生制原则和配比原则。所以会计准则的规定是合理的,而注会教材中只把售价与账面价值的差额确认为递延收益,这样的处理很明显与会计准则的原意相违背。

仍以[例题1]为例,笔者认为会计处理应如下:

未实现售后租回损益=售价-公允价值=1 100 000-1 000 000=100 000(元)。该未实现售后租回损益在5年租赁期内,每年分摊金额=100 000÷5=20 000(元)。处置损益=公允价值-账面价值=1 000 000-950 000=50 000(元)。会计分录为:

借:固定资产清理	950 000
贷:固定资产	950 000
借:银行存款	1 100 000
贷:固定资产清理	950 000
递延收益	100 000
营业外收入	50 000

这里的营业外收入就是该资产的处置损益,即出售资产公允价值与账面价值的差额。

另外,在以后每年末应分摊未实现售后租回损益20 000元。

2. 售后租回形成经营租赁,售价低于公允价值情况的在售价低于公允价值的情况下,会计准则规定,“该损失将由低于市价的未来租赁付款额补偿的,应将其递延”。也就是说,该损失如果能由未来的租回交易补偿,按照权责发生原则和配比原则,进行递延是合理的,而该损失如果不能由未来的租回交易补偿,按照谨慎性原则,需要在当期确认。但会计准则所指的“该损失”,没有说明到底属于哪个损失,是属于售

价低于公允价值的部分,还是售价低于账面价值的部分?实际上,笔者认为该损失只能是售价低于公允价值的部分。因为对出售方来讲,只有售价低于公允价值才会觉得发生损失了,如果售价等于公允价值出售方是不会觉得发生损失的,而注会及其他教材把该损失界定为售价低于账面价值的部分是值得商榷的。反过来讲,如果售价低于公允价值并高于账面价值,按照注会及其他教材处理还会产生收益,如果对该收益进行递延,也就违反了会计准则的规定。所以,按照笔者理解,[例题2]应当作如下会计处理:未实现售后租回损益=售价-公允价值=1 000 000-1 100 000=-100 000(元)。该未实现售后租回损益在5年租赁期内,每年分摊金额=-100 000÷5=-20 000(元)。会计分录为:

借:固定资产清理	1 050 000
贷:固定资产	1 050 000
借:银行存款	1 000 000
递延收益	100 000
贷:固定资产清理	1 050 000
营业外收入	50 000

这里的营业外收入就是该资产的处置损益,即出售资产公允价值与账面价值的差额。另外,在以后每年末应分摊未交现售后租回损益-20 000元。

通过以上分析可知,会计准则关于相关会计业务的处理,往往会采用文字进行描述,而采用文字描述,不同的理解会存在一些偏差。作为一名会计人员,如何才能正确理解会计准则的真实含义,需要我们深入理解相关业务的经济实质,并将该经济实质与会计的基本原则相结合,只有这样,我们才能在实务中做出正确的会计判断和处理。

企业取得资产途径不同税务处理方式各异

樊其国

近年来,企业资产重组改制事项日益增多。对于企业资产划转行为,《企业所得税法》只有一般的原则性规定,并没有分情况做出具体性规定。2014年以来,财政部、国家税务总局连续出台了资产划转的一系列税收政策,就纳税人和基层税务机关反映的资产划转企业

所得税应纳税所得额若干问题,对相关事项的税务处理进行了统一和规范,对一些情况做出了具体性规定。这标志着企业在实际经营中的资产划转行为的税务处理,正在逐步趋于完善和规范。

接收政府资产要分门别类

《关于企业所得税应纳税所得额若干问题的公告》(国家税务总局公告2014年第29号)规定,县级以上人民政府(包括政府有关部门,下同)将国有资产明确以股权投资方式投入企业,企业应作为国家资本金(包括资本公积)处理。该项资产如为非货币性资产,应按政府确定的接收价值确定计税基础,并计入当期收入总额计算缴纳企业所得税。政府没有确定接收价值的,按资产的公允价值计算确定应税收入。

近年来,国有企业资产重组改制事项日益增多。在国有企业资产重组改制过程中,经常发生各级人民政府将其拥有或控制的经营性资产划拨给国有企业进行经营管理的情况。县级以上人民政府及其有关部门将国有资产作为股权投资划入企业,属于政策性划转(投资)行为,按现行企业所得税规定,不属于收入范畴,因此,企业应将其作为国家资本金(资本公积)进行企业所得税处理。另外,由于该项资产价值通常由政府直接确定,因此,该项资产的计税基础可以按其实际接收价值确定。

而在企业接收政府无偿划入资产时,指定专门用途并按规定管理的资产可作为不征税收入。

国家税务总局公告2014年第29号明确,县级以上人民政府将国有资产无偿划入企业,凡指定专门用途并按《财政部国家税务总局关于专项用途财政性资金企业所得税处理问题的通知》(财税〔2011〕70号)规定进行管理的,企业可作为不征税收入进行企业所得税处理。

其中,该项资产属于非货币性资产的,应按政府确定的接收价值计算不征税收入,计入当期收入总额计算缴纳企业所得税。政府没有确定接收价值的,按资产的公允价值计算确定应税收入。

县级以上人民政府及其有关部门将国有资产无偿划入企业,凡划出单位或业务监管部门指定了专门用途,且企业已按财税〔2011〕70号规定进行了管理,就具备了财政性资金性质。因此,根据《企业所得税法》第七条规定,可以作为不征税收入进行税务处理。其中,无偿划入资产属于非货币性资产的,应按该项资产实际

接收价值确定不征税收入。企业应按政府确定的该项资产的实际接收价值,并入当期应税收入,计算缴纳企业所得税。如果政府没有确定接收价值的,应按资产的公允价值确定应税收入。

上述处理的政策依据是:现行企业所得税法将企业收入总额分为免税收入、不征税收入和应税收入三类。显然,该项收入如果不属于免税收入或不征税收入,就应当属于应税收入。

接收股东划入资产所得税处理有别

国家税务总局公告2014年第29号规定,企业接收股东划入资产,包括股东赠予资产、上市公司在股权分置改革过程中接收原非流通股股东和新非流通股股东赠予的资产、股东放弃本企业的股权,凡合同、协议约定作为资本金(包括资本公积)且在会计上已做实际处理的,不计入企业的收入总额,企业应按公允价值确定该项资产的计税基础。

因此,企业接收股东划入资产,凡作为资本金(包括资本公积)处理的,说明该事项属于企业正常接受股东股权投资行为,不能作为收入进行所得税处理。

同时,企业接收股东划入资产作为收入处理的按公允价值计算缴纳企业所得税。

国家税务总局公告2014年第29号规定,企业接收股东划入资产,凡作为收入处理的,应按公允价值计入收入总额,计算缴纳企业所得税,同时按公允价值确定该项资产的计税基础。由此可见,企业接收股东划入资产,凡作为收入处理的,说明该事项不属于企业正常接受股东股权投资行为,而是接受捐赠行为,应计入收入总额计算缴纳企业所得税。

非货币性资产投资转让所得

非货币性资产投资,限于以非货币性资产出资设立新的居民企业,或将非货币性资产注入现存的居民企业。《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)明确了非货币性资产投资涉及的企业所得税政策问题。

居民企业(下称“企业”)以非货币性资产对外投资确认的非货币性资产转让所得,可在不超过5年期限

内,分期均匀计入相应年度的应纳税所得额,按规定计算缴纳企业所得税。

企业以非货币性资产对外投资,应对非货币性资产进行评估并按评估后的公允价值扣除计税基础后的余额,计算确认非货币性资产转让所得。

企业以非货币性资产对外投资,应于投资协议生效并办理股权登记手续时,确认非货币性资产转让收入的实现。

企业以非货币性资产对外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。被投资企业取得非货币性资产的计税基础,应按非货币性资产的公允价值确定。

而对于关联企业之间非货币性资产投资,于投资协议生效时确认转让收入的实现。

《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)明确:实行查账征收的居民企业,以非货币性资产对外投资确认的非货币性资产转让所得,可自确认非货币性资产转让收入年度起不超过连续5个纳税年度的期间内,分期均匀计入相应年度的应纳税所得额,按规定计算缴纳企业所得税。

关联企业之间发生的非货币性资产投资行为,投资协议生效后12个月内尚未完成股权变更登记手续的,于投资协议生效时,确认非货币性资产转让收入的实现。

符合财税〔2014〕116号文件规定的企业非货币性资产投资行为,同时又符合《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)、《财政部国家税务总局关于促进企业重组有关企业所得税处理问题的通知》(财税〔2014〕109号)等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。

集团内四类股权和资产划转可延期纳税

《关于资产(股权)划转企业所得税征管问题的公告》(国家税务总局公告2015年第40号)第一条规定,100%直接控制的居民企业之间,以及受同一或相同多

家居民企业100%直接控制的居民企业之间按账面净值划转股权或资产,限于以下4类情形:1、100%直接控制的母子公司之间,母公司向子公司按账面净值划转其持有的股权或资产,母公司获得子公司100%的股权支付。母公司按增加长期股权投资处理,子公司按接受投资(包括资本公积)处理。母公司获得子公司股权的计税基础以划转股权或资产的原计税基础确定——即母公司对全资子公司增资。

2、100%直接控制的母子公司之间,母公司向子公司按账面净值划转其持有的股权或资产,母公司没有获得任何股权或非股权支付。母公司按冲减实收资本(包括资本公积)处理,子公司按接受投资处理——即母公司向全资子公司无偿转移资产。

3、100%直接控制的母子公司之间,子公司向母公司按账面净值划转其持有的股权或资产,子公司没有获得任何股权或非股权支付。母公司按收回投资处理,或按接受投资处理,子公司按冲减实收资本处理。母公司应按被划转股权或资产的原计税基础,相应调减持有子公司股权的计税基础——即全资子公司向母公司无偿转移资产。

4、受同一或相同多家母公司100%直接控制的子公司之间,在母公司主导下,一家子公司向另一家子公司按账面净值划转其持有的股权或资产,划出方没有获得任何股权或非股权支付。划出方按冲减所有者权益处理,划入方按接受投资处理——即全资子公司之间无偿转移资产。

5、种类型的集团内居民企业之间按照账面净值划转股权或资产的行为,暂不确认股权或资产转让所得,享受递延纳税优惠政策,同时简化征管流程,大大降低集团企业内部交易的税收成本。

此外,接受捐赠收入,按照资产公允价值确定应税收入;取得政府财政及其他部门的专项拨款,符合条件的确认为不征税收入;取得应税收入性质的财政补贴,应计入当年收入总额。

取得一般纳税人资格前抵扣进项税额 注意五个事项留神七个误区

叶飞 龙小波 蒋金平 曾小静 曹远战

增值税一般纳税人认定或登记为一般纳税人之前,取得的增值税扣税凭证如何抵扣,一直让人困惑。《国家税务总局关于纳税人认定或登记为一般纳税人前进项税额抵扣问题的公告》(国家税务总局公告2015年第59号,以下简称59号公告)对此作出了明确,纳税人在操作上要注意其适用范围、抵扣时限、抵扣要求、不得抵扣情形等事项,规避走入误区。

五个事项

适用范围。59号公告规定,纳税人自办理税务登记至认定或登记为一般纳税人期间,未取得生产经营收入,未按照销售额和征收率简易计算应纳税额申报缴纳增值税的,其在此期间取得的增值税扣税凭证,可以在认定或登记为一般纳税人后抵扣进项税额。

例如,甲公司成立于2014年3月,2014年3月~2015年6月一直处于筹建期,未取得收入,也未认定为增值税一般纳税人,直到2015年7月1日才认定为增值税一般纳税人。2014年7月从境外进口设备100万元,税额为17万元;2014年8月购进货物50万元,税额8.5万元,均取得可抵扣的进项税发票。那么,如果甲企业未按照销售额和征收率简易计算应纳税额进行增值税申报,取得的25.5万元进项税可以在认定为增值税一般纳税人之后进行抵扣;如果已按小规模纳税人进行增值税申报,则认定为增值税一般纳税人之前取得的25.5万元进项税不能抵扣。

凭证取得。目前,增值税扣税凭证包括增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书、农产品收购发票、农产品销售发票和税收缴款凭证。纳税人取得的增值税扣税凭证只有在符合法律、行政法规或者国务院税务主管部门有关规定的情况下,其进项税额才可以从销项税额中抵扣。

为此,企业筹建期在购进货物时,尽量选取经营规范、信誉较高、经营时间长,并具有一般纳税人资格的企业进行交易;要求对方开具增值税专用发票时,开票方应提供有关资料,并仔细比对相关信息,看看是否符合规定;严格审查发票的真实性,并通过银行账户支付

货款,对于项目不全、字迹模糊等不符合抵扣规定的情况,要求销售方重新开具发票。如果对取得的发票存在疑问,应当及时向主管税务机关求助查证。

抵扣时限。《国家税务总局关于调整增值税扣税凭证抵扣期限有关问题的通知》(国税函[2009]617号)规定,一般纳税人取得增值税专用发票、公路内河货物运输业统一发票和机动车销售统一发票,应在开具之日起180日内到税务机关办理认证,并在认证通过的次月申报期内,向主管税务机关申报抵扣进项税额。逾期未认证、未申报抵扣的,不能抵扣进项税。

《国家税务总局、海关总署关于实行海关进口增值税专用缴款书“先比对后抵扣”管理办法有关问题的公告》(国家税务总局、海关总署公告2013年第31号)规定,自2013年7月1日起,增值税一般纳税人进口货物取得的属于增值税扣税范围的海关缴款书,自开具之日起180天内向主管税务机关报送《海关完税凭证抵扣清单》(电子数据),经税务机关稽核比对相符后,其增值税额方能作为进项税额在销项税额中抵扣。对稽核比对结果为相符的海关缴款书,纳税人应在税务机关提供稽核比对结果的当月纳税申报期内申报抵扣,逾期的其进项税额不予抵扣。

农产品收购、销售发票和税收缴款凭证,没有规定抵扣期限。但要注意,凭通用缴款书抵扣进项税额的,应当具备书面合同、付款证明和境外单位的对账单或者发票,资料如果不全,其进项税不得抵扣。

抵扣要求。纳税人取得进项发票用于抵扣时,总的原则是要有真实交易,不能虚构业务、虚报数量,一般不要接受销售方上门提供的专用发票,更不能接受虚开的发票。“票、货、款”要相一致,即购进货物(提供劳务)、支付货款、取得的增值税专用发票所注明的销售方(提供劳务方)名称、印章与其进行实际交易的销售方一致。

对于海关专用缴款书,59号公告明确,纳税人取得的海关进口增值税专用缴款书,按照《国家税务总局关于逾期增值税扣税凭证抵扣问题的公告》(国家税务总

局公告2011年第50号)规定的程序,经国家税务总局稽核比对相符后抵扣进项税额。

接上例,甲公司取得的海关专用缴款书开具时间为2014年7月,而其2015年7月1日才认定为增值税一般纳税人,取得的海关专用缴款书超过了180天的申请稽核比对时限。甲公司应根据国家税务总局公告2011年第50号的要求,向主管税务机关报送《逾期增值税扣税凭证抵扣申请单》、增值税扣税凭证逾期情况说明、逾期增值税扣税凭证电子信息及逾期增值税扣税凭证复印件等资料,申请办理逾期抵扣。对于抵扣比对相符的,可抵扣相应的进项税额。

对于增值税专用发票,59号公告明确,按照《国家税务总局关于推行增值税发票系统升级版有关问题的公告》(国家税务总局公告2014年第73号)规定的程序,由销售方纳税人开具红字增值税专用发票后重新开具蓝字增值税专用发票。上例,甲公司取得的增值税专用发票开具时间为2014年8月,超过了180日的认证期限。甲公司应按照国家税务总局公告2014年第73号规定的程序,填开《开具红字增值税专用发票信息表》,并由销售方开具红字增值税专用发票后重新开具蓝字增值税专用发票,凭该蓝字发票进行认证抵扣。

不得抵扣情形。增值税暂行条例第十条、《财政部、国家税务总局关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2013〕106号)第二十四条规定了不得抵扣进项税的情形,纳税人要予以重视。

另外,对既有增值税应税业务,又有非增值税应税业务,要合理划分应税项目与非应税项目,准确计算当期准予抵扣的进项税额。不得抵扣的进项税额=当月无法划分的全部进项税额×当月免税项目销售额、非增值税应税劳务营业额合计÷当月全部销售额、营业额合计。

“营改增”纳税人不得抵扣的进项税额=当期无法划分的全部进项税额×(当期简易计税方法计税项目销售额+非增值税应税劳务营业额+免征增值税项目销售额)÷(当期全部销售额+当期全部营业额)。

七个误区

误区1:只要是在成为一般纳税人之前,取得的增值税扣税凭证,都可以在认定或登记为一般纳税人后抵扣进项税额。

正解:59号公告规定,纳税人自办理税务登记,至

认定或登记为一般纳税人期间,未取得生产经营收入,未按照销售额和征收率简易计算应纳税额申报缴纳增值税的,其在此期间取得的增值税扣税凭证,可以在认定或登记为一般纳税人后抵扣进项税额。纳税人一定要注意其中的时间节点和抵扣条件,两者缺一不可。

误区2:只要是在成为一般纳税人之前,虽有生产经营收入,但是会计账簿上不体现,税务上不处理,就可以在认定或登记为一般纳税人之后抵扣进项税额(即可以通过筹划的方式,或签订虚假合同等手段延迟收入的确认)。

正解:纳税人应该按照有关会计制度的规定真实记录和准确核算经营结果,按照税法的规定审慎履行纳税义务。纳税人通过隐瞒收入促成“未取得生产经营收入,未按照销售额和征收率简易计算应纳税额申报缴纳增值税”条件的,不在59号公告规定的可以抵扣之列。

误区3:只要是在成为一般纳税人之前,没有按照简易方法缴纳过增值税,就可以在认定或登记为一般纳税人后抵扣进项税额。

正解:59号公告的适用范围是虽然存在一段时间的小规模纳税人状态,但在此期间并未开展生产经营取得收入,并且未按照简易方法缴纳过增值税的纳税人。这两个条件是并列的,缺一不可。

误区4:纳税人自办理税务登记至认定或登记为一般纳税人期间取得的增值税扣税凭证,必须由销售方纳税人开具红字增值税专用发票后重新开具蓝字增值税专用发票才能抵扣。

正解:在59号公告规定的可抵扣范围内,纳税人取得的增值税扣税凭证按照现行政策规定无法办理认证或者稽核比对的,才根据国家税务总局公告2014年第73号规定的程序,由销售方纳税人开具红字增值税专用发票后重新开具蓝字增值税专用发票后才能参与抵扣;如果取得的增值税扣税凭证能够通过认证或稽核比对,则可以直接参与抵扣。

误区5:只有筹建期结束之前,还未成为一般纳税人,才能按照59号公告的规定操作。

正解:国家税务总局办公厅对59号公告的解读为,在筹建期间未能及时认定为一般纳税人,在税务机关的征管系统中存在一段时期的小规模纳税人状态,导致其取得的增值税扣税凭证在抵扣进项税额时遇到障

碍。为有效解决这一问题,国家税务总局制发59号公告。此处只是强调文件出台的背景,并不是意味筹建期结束前,还未成为一般纳税人的才能按照59号公告操作。

误区6: 59号公告规定的可以抵扣的增值税扣税凭证范围,仅限于增值税专用发票和海关进口增值税专用缴款书。

正解: 59号公告所说的增值税扣税凭证范围没有限制,并非仅指增值税专用发票和海关进口增值税专用缴款书。其他增值税扣税凭证,比如机动车销售统一发

票等,符合59号公告规定条件的,同样适用。

误区7: 59号公告可以追溯适用。

正解: 59号公告规定,此前未处理的事项,按照本公告规定执行。亦即现在已经正常生产经营的一般纳税人,其在59号公告所说期间取得的符合59号公告规定抵扣条件,但未能参与抵扣的增值税扣税凭证,不能追溯适用59号公告规定的抵扣政策。

额不予抵扣的情形,甲企业财务部门严把资金支付关,对不符合税收政策规定的款项不予支付。



企业所得税计算的简便方法

赵洪军

企业所得税是一个计算比较复杂的税种,某些涉及企业所得税计算的业务,虽然有明文规定的计算公式,但不好理解。本文总结了一些简便的计算方法,不但能提高计算速度,而且有助于加深对公式的理解。

非股权支付对应的资产转让所得的简便计算

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

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

一般计算方法: 甲公司取得非股权支付额对应的资产转让所得=(被转让资产的公允价值-被转让资产的计税基础)×(非股权支付金额÷被转让资产的公允价值)=(10 000×80%×10-10 000×80%×8)×[8 000÷(72 000+8 000)]=(80 000-64 000)×10%=1 600(万元)。

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

因投资未到位不得扣除利息支出的简便计算

根据《国家税务总局关于企业投资者投资未到位

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

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

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

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

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

不得扣除关联方利息支出的简便计算

企业所得税法第四十六条明确指出,企业从其关联方接受的债权性投资与权益性投资的比例超过规定

标准而发生的利息支出,不得在计算应纳税所得额时扣除。根据《财政部、国家税务总局关于企业关联方利息支出税前扣除标准有关税收政策问题的通知》(财税[2008]121号)的规定,非金融企业接受关联方债权性投资与其权益性投资比例为2:1。

不得扣除的利息支出=年度应付关联方利息×(1-标准比例÷关联债资比例)

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

例三:某企业2011年权益性投资全年平均额为3 000万元,向关联方借款8 000万元,年利率9%,当年支付关联方利息720万元,不能提供独立交易证明,且关联方实际税负低于该企业,银行同期同类贷款利率为5%,计算不允许扣除的利息支出。

一般计算方法:

(1) 超银行利率利息支出=8 000×(9%-5%)=320(万元);

(2) 该企业的关联债资比例=8 000÷3 000=2.667,超债资比例的利息支出=(720-320)×(1-2÷2.667)=100.04(万元);

合计不允许扣除的利息支出为320+100.04=420.04(万元)。

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

特别纳税调整再销售价格法的简便计算

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

公平成交价格=再销售给非关联方的价格×(1-可比非关联交易毛利率)

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

一般计算方法:应缴纳的企业所得税=[50-50×

(1-20%)]×25%=2.5(万元);

简便计算方法:应缴纳的企业所得税=50×20%×25%=2.5(万元)。

固定资产加速折旧的简便计算

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

1. 双倍余额递减法的简便计算:

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

年折旧率=2÷预计使用年限×100%;

年折旧额=每年年初固定资产账面净值×年折旧率。

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

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

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

简便计算方法:第四年可税前扣除的折旧额=设备原值×(1-年折旧率)³×年折旧率=100×0.8³×0.2=10.24(万元)。

2. 年数总和法的简便计算:

年数总和法,指将固定资产的原值减去预计净残

值后的余额, 乘以一个以固定资产尚可使用寿命为分子, 以预计使用寿命逐年数字之和为分母的逐年递减的分数计算每年的折旧额。计算公式如下:

年折旧率=尚可使用年限÷预计使用寿命的年数总和×100%

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

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

一般计算方法: 第一年折旧额为 $5 \div 15 \times (300-15)$

=95(万元); 第二年折旧额为 $4 \div 15 \times (300-15) = 76$ (万元); 第三年折旧额为 $3 \div 15 \times (300-15) = 57$ (万元); 第四年折旧额为 $2 \div 15 \times (300-15) = 38$ (万元); 第五年折旧额为 $1 \div 15 \times (300-15) = 19$ (万元)。

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

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

企业转增股本新政颁布 缴纳个税四种模式优惠各不相同

王庆

根据国家近年颁布的多项政策法规, 可将企业向个人股东转增资本或股本的相关内容, 按不同的税收规定分成四个部分, 本文逐项案例分析。

根据国务院常务会议决定的精神, 财政部和国家税务总局颁布了《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), 明确了有关促进创业、创新的税收政策, 自2016年起将推广至全国范围实施。

文件公布后, 部分内容在财税界引起了较大的争议, 双方的矛盾点主要集中在对资本公积转增股本应如何缴纳个人所得税问题方面。

财税〔2015〕116号文件第三条规定:

“1. 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。

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。

……

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。”

根据《财政部、国家税务总局、证监会关于实施上市公司股息红利差别化个人所得税政策有关问题的通知》(财税〔2012〕85号)和《财政部、国家税务总局、证监会关于上市公司股息红利差别化个人所得税政策有关问题的通知》(财税〔2015〕101号)规定, 上市公司派发股息红利时, 只要个人持股已超过一定期限的, 可减计、免征相应的应税所得额。

在《国家税务总局关于股份制企业转增股本和派发红股征免个人所得税的通知》(国税发〔1997〕198号)和《国家税务总局关于原城市信用社在转制为城市合作银行过程中个人股增值所得应纳个人所得税的批复》(国税函〔1998〕289号)中规定: 股份制企业股票溢价发行收入所形成的资本公积金。将此转增股本由个人取得的数额, 不作为应税所得征收个人所得税。而与此不相符合的其他资本公积金分配个人所得部分, 则应当依法征收个人所得税。

根据《国家税务总局关于转增注册资本征收个人所得税问题的批复》(国税函〔1998〕333号), 对属于个人股东分得并再投入公司(转增注册资本)的部分应征

收的个人所得税,其税款在有关部门批准增资、公司股东会决议通过后由企业代扣代缴。

根据上述文件精神,可将企业向个人股东转增资本或股本的相关内容,按不同的税收规定分成四个部分。

一、已上市或已在中小企业股转系统挂牌的股份有限公司

已上市或已挂牌的股份有限公司,根据国税发[1997]198号和国税函[1998]289号文件的规定,其股票溢价发行收入所形成的资本公积金转增股本时,不征收个人股东的个人所得税。

因其它原因形成的资本公积和盈余公积、未分配利润等,在向个人股东转增股本时必须计算个人所得,征收个人所得税。个人股东持股时间达到财税[2012]85号和财税[2015]101号文规定要求的,可减计、免征相应的应税所得额。

案例1: A公司在2014年9月在新三板挂牌,股本1800万。假设只有自然人甲、乙持有股份各900万元。设公司挂牌后,在2015年8月1日,以每股3元的价格向自然人丙定增200万股,公司因股本溢价形成的资本公积为400万元。A公司其他资本公积为100万元(设可转增)。假设A公司在2015年10月10日将500万元资本公积全部转增股本。根据文件规定, A公司以资本溢价形成的资本公积向个人股东转增股本部分,不缴纳个人股东的个人所得税。

以其他资本公积转增部分:

定增后,甲、乙目前各占A公司45%的股权,分别计算的个人所得税= $(100 \times 45\%) \times 20\% = 9$ (万元)

因为甲、乙持股期限超过1年,所以本次转增部分的个人所得税予以免征。

个人股东丙持股期限在1个月以上至1年间,可暂减按50%计入应纳税所得额。

定增后,丙占A公司10%的股权,应缴纳个人所得税= $(100 \times 10\%) \times 50\% \times 20\% = 1$ (万元)。

二、未上市或挂牌的股份有限公司

1.未上市或挂牌的股份有限公司中,符合财税[2015]116号文中“中小高新技术企业”规定的企业,在转增股本时,因股票溢价发行收入所形成的资本公积金转增时同样不缴纳个人所得税。

因其它原因形成的资本公积和盈余公积、未分配利润等,在向个人股东转增时必须计算个人所得,缴纳个人所得税。一次缴纳个人所得税确有困难的,可以在不

超过5个公历年度内(含)分期缴纳。

2.未上市或挂牌的股份有限公司中,不符合“中小高新技术企业”规定的,在转增股本时,因股票溢价发行收入所形成的资本公积金转增时也同样不缴纳个人所得税。

但因其它原因形成的资本公积和盈余公积、未分配利润等向个人股东转增时则必须计算个人所得,缴纳个人所得税。且不得分期缴纳。

案例2:

①: A股份有限公司符合“中小高新技术企业”规定,现有股本1800万。其中自然人甲、乙持有股份各900万,2015年8月1日, A公司以每股3元的价格向自然人丙增发200万股,公司因股本溢价形成的资本公积为400万元。A公司其他资本公积为100万元(设可转增)。假设A公司在2015年10月10日将500万元资本公积全部转增股本。

根据文件规定,则A公司以资本溢价形成的资本公积向个人股东转增股本部分,不缴纳个人股东的个人所得税。

而以其他资本公积转增部分增资后,甲、乙目前各占A公司45%的股权,分别计算的个人所得税= $(100 \times 45\%) \times 20\% = 9$ (万元)

丙占A公司10%的股权,计算的个人所得税= $(100 \times 10\%) \times 20\% = 2$ (万元)。

上述税款根据财税[2015]116号规定,可在不超过5个公历年度内(含)分期缴纳,由于文件对分期缴纳并未规定必须平均计算缴纳,所以制定分期缴税备案方案时,如将应缴税款的多数分配在最后一年,既不违背税收文件的规定,又能达到效益最大化。

②如A股份有限公司不符合“中小高新技术企业”规定,则上述税款必须在当期全额缴纳。

三、非股份有限公司形式的中小高新技术企业

财税[2015]116号第三条第5目对“中小高新技术企业”的概念做了明确:“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缴纳的、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。”

根据这个定义我们可以看出,财税[2015]116号文件并未对中小高新技术企业的登记注册类型有所限制,可以认为包括股份有限公司和有限责任公司在内的多种企业类型都符合文件的要求。但文件第三条中却出现

了：“中小高新技术企业以未分配利润、盈余和资本公积向个人股东转增股本”这样的用语。“股本”一词一般理解为适用于股份有限公司。这句话因此产生了两种理解。

1. 如在“中小高新技术企业”的涵盖范围中，认可有限责任公司等企业类型（本文以有限责任公司为例）符合规定，则这些企业在转增注册资本时，个人股东应缴纳相应的个人所得税，如一次缴税确有困难，可在不超过5个公历年度内（含）分期缴纳。

2. 如不认可，即认为“中小高新技术企业”必须是股份有限公司才符合要求，则“中小高新技术企业”中的有限责任公司等，在转增注册资本时，个人股东应缴纳个人所得税，且不得分期缴纳。

对于有限责任公司中，符合财税〔2015〕116对“中小高新技术企业”定义的企业，在向个人股东转增注册资本时是否认可了有限责任公司，是否可分期缴纳的认识分歧。笔者更倾向于文件中规定的“中小高新技术企业”概念中认可了有限责任公司，即个人股东在接受有限责任公司转增时，其应缴的个人所得税可以分期缴纳。当然，最终应如何处理，还要看税总的相应解读或

等待进一步明确。

案例3：A有限责任公司符合“中小高新技术企业”规定，注册资本1800万，其他资本公积为100万元（设可转增）。其中自然人甲、乙各出资900万，2015年8月1日，A公司允许自然人丙出资600万元获取200万元出资额对应的股权，A公司因资本溢价形成的资本公积为400万元。假设A公司在2015年10月10日将500万元资本公积全部转增注册资本。

增资后，甲、乙目前各占A公司45%的股权，分别计算的个人所得税=（500×45%）×20%=45（万元）

丙占A公司10%的股权，计算的个人所得税=（500×10%）×20%=10（万元）

如在“中小高新技术企业”的范围中认可其他非股份有限公司企业类型，则上述税款可仿照案例2，在不超过5个公历年度内（含）分期缴纳。如明确了只有股份有限公司的股东才可以享受“中小高新技术企业”分期缴税的优惠，则上述税款必须在当期缴纳。

四、除此而外的其它各种类型企业，在转增时，个人股东应缴纳个人所得税。且不可以享受分期缴纳的优惠政策。

住房公积金个人所得税计算误区

翟纯培 汪萍

计算住房公积金的个人所得税时，纳税人易陷入两个误区，一是按照限额计算可扣除公积金金额；二是忘记调整单位缴纳的住房公积金。

《财政部、国家税务总局关于基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、住房公积金有关个人所得税政策的通知》（财税〔2006〕10号）规定，单位和个人分别在不超过职工本人上一年度月平均工资12%的幅度内，其实际缴存的住房公积金，允许在个人应纳税所得额中扣除。单位和职工个人缴存住房公积金的月平均工资不得超过职工工作地所在设区城市上一年度职工月平均工资的3倍，具体标准按照各地有关规定执行。

虽然公积金最高可以按照上一年度职工月平均工资的5倍，以及最高20%的比例缴纳，但个人所得税承认可扣除的只是上一年度该职工个人月平均工资（不能超过上一年度公布的职工月平均工资的3倍）乘以12%的部

分。公积金个人所得税计算的误区：

误区一：按照限额计算可扣除公积金金额

例：某公司员工小李，当月工资10 000元，公积金缴存基数为9 000元（小李的上一年度月平均工资），缴存比例为20%，单位缴纳公积金为9 000×20%=1 800（元），个人缴纳公积金为1 800元，合计3 600元。当地上年职工月平均工资为4 000元，3倍是4 000×3=12 000元，因此，缴存基数9 000元未超过税务上规定的上限，但是公积金缴存比例超过了上限12%。不考虑其他因素，计算小李个人所得税。

有些企业是这样计算的，公积金扣除限额=上年职工月平均工资×3×12%=4 000×3×12%=1 440（元），实际缴纳为1 800元，因此不可扣除金额为1 800-1 440=360（元）。

小李个人所得税应纳税所得额=（10 000-1 800）

$+360 \times 2 - 3\,500 = 5\,420$ (元), 这样计算是错误的, 正确的算法是: 公积金可以扣除的金额 $= 9\,000 \times 12\% = 1\,080$ (元), 实际缴纳1 800元, 因此不可扣除金额为 $1\,800 - 1\,080 = 720$ (元)。

小李个人所得税应纳税所得额 $= (10\,000 - 1\,800) + 720 \times 2 - 3\,500 = 6\,140$ (元)。

为什么第一种算法是错误的, 因为财税[2006]10号文件规定, “不超过职工本人上一年度月平均工资12%的幅度内, 其实际缴存的住房公积金, 允许在个人应纳税所得额中扣除, 单位和职工个人缴存住房公积金的月平均工资不得超过职工工作地所在设区城市上一年度职工月平均工资的3倍”, 也就是说, 小李可从个人应纳税所得额中扣除的公积金 $= \text{缴存基数} \times 12\% = 9\,000 \times 12\% = 1\,080$ (元), 其中9 000元的缴存基数并未超过上一年度职工月平均工资的3倍, 符合文件规定, 可扣除金额1 080元是正确的, 而不能再用 $12\,000 \times 12\%$ 来计算可扣除金额。

如果超过了上一年度职工月平均工资的3倍, 假设为15 000元, 则公积金可扣除的金额为 $12\,000 \times 12\% = 1\,440$ (元), 是第一种算法中的限额。

因此, 公积金可扣除的金额, 不是所有情况均按照“最高限缴存基数 $\times$ 最高限缴存比例”来计算的。

到底应该如何计算呢, 笔者看到有人列出了很多种情况来说明如何计算, 其实不用那么麻烦, 笔者总结了以下公式:

公积金个人所得税可扣除的金额 $=$ (“实际缴费基数”与“上年度职工月平均工资的3倍”较低者) $\times$ (“实际缴费比例”与“12%”较低者)

按照上述例子来验证, “实际缴费基数”是9 000元, “上年度职工月平均工资的3倍”是12 000元, 较低者是9 000; “实际缴费比例”是20%, 较低者是12%, 因此, 公积金可扣除的金额 $= 9\,000 \times 12\% = 1\,080$ (元)。

再验算一个, 假设缴存基数为15 000, 超过了上年度职工月平均工资的3倍12 000, 缴存比例为5%, 则“较低者12 000” $\times$ “较低者5%”计算可扣除金额, 而不能用 $12\,000 \times 12\%$ 这种计算限额的方法。

其他所有的情况均可按照上述公式计算, 限于篇幅不再赘述, 有兴趣的朋友可以验算一下。

其他所有的情况均可按照上述公式计算, 限于篇幅不再赘述, 有兴趣的朋友可以验算一下。

误区二: 忘记单位缴纳公积金的调整

财务部门的实际工作中, 计算个人所得税时, 一般就是用工资减去个人缴纳社保费, 个人缴纳的公积金后的余额去计算个人所得税应纳税所得额。所以对于单位为个人缴纳公积金超限不能税前扣除的情况比较陌生, 常常忘记这部分的调整。

据上例, 不可扣除的金额为 $1\,800 - 1\,080 = 720$ (元), 这只是个人的部分, 还有单位的部分720元也要计算, 单位为个人缴纳公积金1 800元, 只能扣除1 080元, 也要调增720元。注意财税[2006]10号文件中的“单位和个人分别在不超过职工本人上一年度月平均工资12%的幅度内”, 因此, 不能只调整个人缴纳部分, 还要注意单位缴纳部分。

如何正确计算招待费的扣除限额

徐娟 刘志耕

很多企业往往以最简单的方法对待业务招待费税前扣除限额的计算, 如直接将会计报表上的销售收入乘以5%后与业务招待费发生额的60%比较, 取其小者作为税前扣除的限额, 这不仅暴露了相关企业没有了解和掌握税法的相关规定, 而且使得企业不能充分利用好税收政策。为此, 笔者对企业应该如何正确确定业务招待费税前扣除计提基数的问题分析如下。

对计提基数的调增

正常情况下, 销售收入的大小往往决定了可以税前扣除业务招待费的高低, 收入越高, 企业可以税前扣

除的业务招待费可能就越多。但是, 作为计算业务招待费基数的销售收入往往不仅仅是会计报表上反映的销售收入, 还必须经过必要的调整, 且调整的结果往往会大于会计报表上反映的收入, 常见有三种情形需要调整:

一是根据《国家税务总局关于企业所得税执行中若干税务处理问题的通知》(国税函[2009]202号)的规定, 企业在计算业务招待费、广告费和业务宣传费等费用扣除限额时, 其销售(营业)收入额应包括《实施条例》第二十五条规定的视同销售(营业)收入额。

二是根据《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,企业通过正式签订《房地产销售合同》或《房地产预售合同》所取得的收入,应确认为销售收入的实现。

三是《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)规定,对从事股权投资业务的企业(包括集团公司总部、创业投资企业等),其从被投资企业所分配的股息、红利以及股权转让收入,可以按规定的比例计算业务招待费扣除限额。

上述三种情形下的收入均应作为计算业务招待费

的基数。

当收入为零能否扣除招待费

企业筹建期间的销售收入虽为零,但仍可以扣除业务招待费。根据《国家税务总局关于企业所得税应纳税所得额若干税务处理问题的公告》(国家税务总局公告2012年第15号)第五条规定,企业在筹建期间,发生的与筹办活动有关的业务招待费支出,可按实际发生额的60%计入企业筹办费,并按有关规定在税前扣除。

因此,企业在筹建期间发生的与筹办活动有关的业务招待费将不受销售收入额高低的影响,即使在筹建期未能取得销售收入,仍可按照业务招待费实际发生额的60%直接计入企业筹办费,并按规定在税前扣除。

高校后勤保障服务企业审计的要点

刘克文

高校后勤社会化改革后,不少高校剥离部分资产,成立了后勤集团,下设若干个专业服务中心。也有的高校只是成立了若干个专业服务中心,各自在业务领域展开服务。这些后勤保障服务企业一般没有进行注册登记。只有少数高校后勤集团成立了公司,进行了工商登记。后勤保障服务企业与校办产业不同。校办产业主要面向社会,而后勤保障服务企业主要是服务于高校的教学科研。未登记的后勤保障服务企业只实行独立核算,由高校承担经营风险及法律责任,说白了,就是高校的附属单位。

剥离后,高校对后勤服务采用“拨改付”的管理方式,即高校与后勤保障服务企业签订后勤服务保障协议书,明确双方的责权利。后勤保障服务企业按协议提供服务,学校按照“服务项目”与“价格标准”支付服务费用。

公共财政改革后,综合部门预算、国库集中支付、政府采购在高校全面推行,国家对高校实行核定收支、定额或定项补助、超支不补、结余留用的预算管理办法。不少高校领导的主要思路仍然是想方设法向国家要钱。高校后勤的主要服务对象——教学、科研活动,仍然是定额或定项补助,财政经费仍然是收入主渠道。后勤保障服务企业经营、管理、服务范围涉及到饮

食服务、学生宿舍管理、交通运输、水电、医疗卫生等多个行业,如同一个个小社会。但是后勤保障服务企业还是为学校教职工及学生服务为主,必须把社会效益放在首位,实行内部管理。后勤保障服务企业的主要收入来源仍然是高校的财政补助,经营运作的也是国有资产,也没有面向社会展开竞争。

高校后勤保障服务企业的经营资产都是从高校租入的国有资产,是不用计提折旧的,后勤服务收入一般是免税的,也不支付已离休人员生活费,那么它的服务成本主要就是工资、福利费、材料、管理费等,也就是说后勤保障服务企业核算的是不完全成本。实际上,不少高校后勤保障服务企业连独立核算也说不上,就是一捆捆费用报销单。

对高校后勤保障服务企业审计的必要性

首先,后勤保障服务企业的资金来源仍然是财政资金,这将决定审计的性质和方向。后勤保障服务企业实行独立核算、有偿服务的后勤服务新体制,实质仍是国家投入举办的,资金来源是高校对附属单位补助。经营运行的是国有资产,国家财政部门就需要通过审计保证国有资产的安全和监督公共资金的使用效率。

其次,后勤保障服务企业资产和盈亏状况是高校进行政策制定与预算管控的最主要依据,这将决定后

勤保障服务企业审计的内容和重点。其一,后勤保障服务企业作为高校附属单位,一切经营管理和投资上的风险还是学校承担,譬如,后勤集团贷款上基建项目,学校可能因此而承担无限连带责任;再如,后勤保障服务企业将房产对外出租使用,但会计核算收入不入账,高校管理层无法了解自身的资金实力和财务风险。其二,高校必须了解拨付给后勤保障服务企业的资产数量及其运行情况,在此基础上,高校与后勤保障服务企业签订国有资产租赁合同,确定固定资产折旧费的提取标准和返还额度,高校按投入资本的额度享有所有者权益。其三,实行成本核算,加强成本管理。高校对后勤保障服务企业“拨改付”的核心是合理确定后勤保障服务企业的收费标准,建立科学的财务结算关系。而确定合理的收费标准在很大程度上依赖于真实的成本核算数据。高校既要保证后勤保障服务企业的费用开支票据合法真实,收费符合标准,又要保证行政部门、教学科研单位节约使用经费,不能到后勤保障服务企业直接报销费用,否则就失去了成立后勤保障服务企业的意义。其四,高校作为发包方和被服务方,既要考核后勤保障服务企业的经营业绩,也要对后勤保障服务企业的履约情况进行监督,这是决定后勤保障服务企业内部分配及核定今后承包缴款的主要依据。高校管理层需要通过审计,规范后勤保障服务企业的会计核算,全面完整地反映真实的资产、负债及盈亏状况,为制定科学的决策提供依据。

再次,后勤保障服务企业会计信息是高校财务报表的重要组成部分。《高等学校会计制度》规定,高等学校在编制财务报表时,应当将校内独立核算单位的会计信息纳入学校财务报表反映。后勤保障服务企业占用的资产在高校资产负债表中占有很大比重。后勤保障服务企业的收支虽然在高校收入支出表中只有其他收入和其他支出科目,但信息量很大。遗漏后勤保障服务企业的资产和盈亏,将导致高校财务信息不完整,影响高校的管理决策及财政部门预算编制。

因此,高校后勤保障服务企业审计目标就是保证国有资产的安全和运行效率,促使后勤保障服务企业全面履行承包租赁合同,加强成本核算,提供优质后勤保障服务,形成科学合理的财务结算关系,保证会计信息真实完整,促进后勤保障服务企业健康发展。

高校后勤保障服务企业审计的内容和重点

高校的财务管理模式,一般采用会计核算中心的方式,即各独立学院、科研院所、实验室、附属中小学、医院,包括后勤集团,都集中于高校会计核算中心,专业服务中心只是由一个核算员负责。也有少数后勤集团设有自己的核算员,但实质上都只是报账员。无论采用哪种形式,后勤保障服务企业都是使用企业会计制度的科目,主要是收支项目及往来款项核算。审计的内容就是高校与后勤集团签订的承包缴款协议,也要关注高校与后勤集团的资金往来及费用报销;审计的重点是存在或发生,完整性,收支票据的合规性、合理性等;审计的难点在于同一幢公用楼房、教工住宅楼或学生宿舍楼可能由不同的专业服务中心分别提供水电费和物业管理服务,费用不易分割;不同的专业服务中心可能相互串用账号,报销费用。

(一) 审查后勤业务收支

审查后勤业务收入项目、收费标准及分摊是否符合学校核准的标准;相关成本项目归集与分配是否合理,确定成本计算是否正确。

一是水电服务。检查后勤保障服务企业是否附有水电费分割计算单及校属相关单位用水量、用电度数,抽查后勤集团对校内企业、商业网点是否按生产或经营用水、用电标准收取水电费;对教工住宅水电费是否按居民生活水电费标准计量收费;检查公用部门水电费的分摊是否畸高或畸低;检查供水供电部门开具的收费票据,确定当期生产经营和生活用水用电的收费标准是否符合规定的标准;检查后勤保障服务企业从收取的水电费中提取的管理运行服务费是否符合学校核准的标准。

二是日常基建、维修工程。检查后勤保障服务企业是否参与投标,签订施工合同是否经学校批准,开具内部结算单是否附有建筑安装工程价款结算单和验收报告;将基建工程项目实际购买设备、材料采购明细表的金额与预算表进行对比,查看是否有超标,分析超标原因;检查大宗物资采购是否经过政府采购。

三是绿化保洁。检查后勤保障服务企业是否根据校园绿化维护面积和公共区域保洁面积及费用标准,向学校开具内部结算单,是否附有学校的考勤、考核及验收记录;检查后勤保障服务企业聘请的人员;包括临时工的人数、小时工资、劳务费计算是否合理。

四是物业管理。检查后勤保障服务企业对公用楼房、学生公寓楼是否按面积和学校核定的收费标准向学校使用或管理单位开具内部结算单；抽查后勤保障服务企业对教工住宅楼是否按学校核定的标准向学校开具内部结算单，是否由学校按住房从教职工工资中扣回，检查有无将教工住宅楼的物业费摊入了公用楼房物业保洁费；检查有无将教工住宅的水电维修费摊入了公用楼房的物业费。

五是生活服务。检查后勤保障服务企业提供餐饮服务、招待所（宾馆）是否实行成本核算；学生食堂的饭菜价格是否控制在学校规定的利润范围内；浴室、开水供应是否按低于成本价为师生服务，所产生的政策性亏损是否由学校补偿。

六是交通运输。检查后勤保障服务企业是否根据用车里程向各用车单位开具内部结算单，检查有无附用车记录及用车人签字；审查后勤保障服务企业管理的公务车运行维护费包括维修费、燃料费、过桥过路费、保险费等报账的原始单据是否合规；审查汽车修理费，检查经常修理车辆的使用年限以及查看更换零件是否过于频繁等；审查运输车辆是否在定点修车厂修理，大宗维修材料采购是否经过政府采购；审查汽车燃油费，根据后勤保障服务企业在用的车辆数量概算汽油的用量，与实际发生燃油费对比，分析差异原因。

七是商业贸易。检查后勤集团附属商业网点是否实行全成本核算，经营商品的质量和价格是否符合市场标准。

八是液化气供应。检查后勤保障服务企业液化气供应是否按市场质量标准 and 价格，向用气单位和服务对象开具内部结算单。

九是向学生收费项目。高校在新生入学时按标准向单位或学生个人一次性收取的住宿费收入应列为“教育事业收入”。重点检查后勤集团是否使用手工发票向学生另外收取住宿费，对学生代办项目费是否按自愿原则收取，是否存在以代办项目名义乱收费，代办项目是否实行成本价，有无加收服务费，多收款项是否及时清退。

（二）审查管理费用

后勤保障服务企业本身也有办公费用，也会发生相关费用。对管理费用的审查内容和重点是经营管理费用是否发生，是否取得合法票据，各专业服务中心是

否存在费用串用。审计重点：一是查看收款单位与开票单位是否相符，二是查看报账的费用有无本专业服务中心相关经手人签字，以确定费用是否是本专业中心的费用，三是审查发票内容与开票单位经营范围是否相符；有无只写办公用品、办公桌椅、电脑配件、电脑耗材、五金电料、粮油食品、维修材料等大类名称，没有商品清单；审查办公用品的单价和数量，与后勤保障服务企业的业务量是否相配比。四是关注“培训费”、“会议费”、“差旅费”等费用的开支情况，看是否存在相关独立学院、科研院所把不好报销的费用拿到本后勤保障服务企业报销费用，以及本后勤保障服务企业把招待费发票开成会议费发票，或者将招待费与差旅费发票粘贴在一起，用会议费和差旅费做招待费的“挡箭牌”，消化不合理的大额招待费用支出等情况。

（三）审查校属固定资产的使用情况

后勤保障服务企业使用的资产大致包括：房屋、设施、行政办公设备、家具、电器设备、锅炉、浴室、液化气及冷藏等设施、炊事设备、修建、施工和绿化养护设备、供水、供电设备、设施和各类维修材料、低值易耗品、办公用品及少量经营存款。

后勤保障服务企业的资产是所有权和使用权分离的。所有权是属于高校的国有资产，学校通过签署托管租赁协议等方式将后勤资产的使用权整体移交给后勤保障服务企业。后勤保障服务企业只享有使用权，不具有出让及其他处置权，也就是说后勤保障服务企业是不存在固定资产的，只有其他应付款。

高校对划转到后勤保障服务企业的资产管理原则是：对于水电基础设施、锅炉等非经营性资产，以及澡堂、食堂等大型房屋改造、新建工程，学校按后勤服务的实际需要提供资金，进行更新改造与维修。后勤保障服务企业负责对划转资产进行管理、使用和维修，不得抵押、变卖。

后勤保障服务企业对固定资产的使用与管理是否合理，是否按照租赁合同的规定使用，直接影响着国有资产的使用期限与资产保值。所以，后勤保障服务企业资产的审计就是审查后勤保障服务企业对校属固定资产的使用情况，检查是否按照租赁合同的规定进行管理和维护，以及是否存在固定资产的损坏、丢失和失窃。

高校后勤保障服务企业审计必须搞好四个结合

首先,后勤保障服务企业业务收支审计必须与内部往来相结合。后勤保障服务企业的业务收入对高校整体来说只是内部往来。后勤保障服务企业与高校核算中心都有可能将这种收支项目挂入内部往来,这样就有可能发现隐匿的收入或支出。

其次后勤保障服务企业审计必须与高校账面核对相结合,这是保证高校记录完整性和国有资产安全性的必要程序。这里讲的完整性是指高校改制划转时可能没有进行清产核资,可能遗漏后勤保障服务企业已经在使用的资产,或者清产核资遗漏了某项资产;改制后后勤保障服务企业也可能存在隐匿收入。

再次,后勤保障服务企业审计必须与账外查看相结合。要与高校账面记录进行核对,查找与高校账内存在一定联系的或有事项,关注存在或有事项的迹象。譬如,后勤保障服务企业有房屋租金收入,但高校没有相应的房屋账面记录,可能存在已竣工但未办理产权登记及入账手续的房屋。将高校房产、设备管理部门的统计台账、固定资产卡片与固定资产明细账核对,可能发现未入账的房产、设备。到高校校区,尤其是新校区察看,记录房产数量、座落、新旧程度,与高校固定资产

和在建工程明细账核对,查找账外房产。查看校内校外店面房及住宅性用房出租,检查后勤保障服务企业有无租金收入入账以及高校有无将这一房产入账。办理汽车保险费的合同与单据可以提供实际拥有汽车的数量。实地盘点车辆、设备,如果存在数量较多的盘盈,则可能存在未入账的车辆、设备;如果存在数量盘亏,有可能是变卖设备、报废车辆,账面未作处理。检查预付账款明细账,看是否存在法院、律师事务所等敏感单位,询问后勤集团在采购过程中是否存在未决诉讼。在其他支出明细账中查看是否存在案件受理费、诉讼费支出,追索寻找是否存在未入账担保责任。

最后,后勤保障服务企业业务收支审计必须与经济合同审计相结合。高校与后勤保障企业之间的经济关系主要是通过合同来实现的,因此,后勤保障服务企业业务收支审计必须紧扣高校与后勤保障企业之间的经济合同进行审计。审查应后勤保障服务企业应上交的租金承包款是否如数上缴,盈余分配和承包者实际收入是否符合国家财政政策和承包合同规定,合同条款中规定的各项年度指标是否完成等。

补缴以前年度罚款及滞纳金如何进行会计处理

问: 补缴以前年度税金所发生的罚款、滞纳金是计入“以前年度损益调整”科目,还是计入缴税当期的“营业外支出”科目?

答: 参照以下规定,补缴以前年度税金发生的罚款、滞纳金可以计入补缴当期“营业外支出”科目。

上市公司应当按照企业会计准则的规定,进行所得税及其他税费的核算。对于上市公司按照税法规定需补缴以前年度税款的,如果属于前期差错,应按照

《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定处理,调整以前年度会计报表相关项目;否则,应计入补缴税款当期的损益。因补缴税款应支付的罚金和滞纳金,应计入当期损益。对于主要股东或实际控制人无偿代上市公司缴纳或承担的税款,上市公司取得股东代缴或承担的税款、罚金、滞纳金等应计入所有者权益。

企业发现以前年度多缴纳的增值税可以申请退税吗

问: 企业发现以前年度多缴纳的增值税可以申请退税吗?

答: 根据《中华人民共和国税收征收管理法》(中华人民共和国主席令第四十九号)第五十一条规定,纳税人超过应纳税额缴纳的税款,税务机关发现后应当立即退

还;纳税人自结算缴纳税款之日起三年内发现的,可以向税务机关要求退还多缴的税款并加算银行同期存款利息,税务机关及时查实后应当立即退还;涉及从国库中退库的,依照法律、行政法规有关国库管理的规定退还。

企业所得税免税收入其对应的费用能否税前扣除

问：企业所得税免税收入，其对应的费用能否税前扣除？

答：根据《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

六条关于免税收入所对应的费用扣除问题规定，根据《实施条例》第二十七条、第二十八条的规定，企业取得的各项免税收入所对应的各项成本费用，除另有规定者外，可以在计算企业应纳税所得额时扣除。



年度汇算清缴前支付已预提的职工工资可否税前扣除

问：企业在2015年2月支付已经预提的2014年职工工资，可以在2014年年扣除吗？

答：根据《关于企业工资薪金和职工福利费等支出税前扣除问题的公告》（国家税务总局公告2015年第

34号）第二条规定，企业在年度汇算清缴结束前向员工实际支付的已预提汇缴年度工资薪金，准予在汇缴年度按规定扣除。



福建华兴会计师事务所(特殊普通合伙) 向明溪县沙溪乡梓口坊小学捐资助学

2015年11月20日，福建华兴会计师事务所(特殊普通合伙)到三明市明溪县沙溪乡梓口坊小学开展了捐资助学活动。此次活动由福建省注册会计师协会联合福建省妇女儿童发展基金会共同发起，福建华兴会计师事务所出资定向捐赠。明溪县财政局、县妇联、沙溪乡政府、福建省妇女儿童发展基金会、福建省注协及福建华兴会计师事务所领导参加了捐赠仪式。捐赠仪式在梓口坊小学操场隆重举行，由沙溪乡乡长王德礼主持。

明溪县沙溪乡梓口坊村地处闽西北，是革命老区基点村、海西新侨村、国家级生态村。梓口坊小学创办于1937年，小学设一至六年级6个班，学生91名，附设一所幼儿园，共3个班，在园幼儿61名。学校计算机设备仅为5台二手电脑，设备的陈旧影响了电脑教学的正常开展，束缚了山村孩子走向信息化时代的脚步。会上，福建华兴会计师事务所向梓口坊小学捐赠台式电脑13台。受助学生代表对福建华兴会计师事务所的资助表示诚挚感谢，表示一定会好好学习，回报社会，将爱心传承下去。

福建华兴会计师事务所首席合伙人林宝明说，爱心助学是一件功在当代，利在千秋的事业，旨在通过一帮一、“大手拉小手”的捐资助学形式，最大限度地对那些品学兼优、家庭经济困难的学生从政治上关心，精神上鼓励，经济上支持，帮助他们更好地完成学业，为国家培

育更多优秀人才。他真诚希望受捐赠的同学珍惜美好时光，不辜负党和人民的殷切期望，不辜负老师的教诲，不辜负家长的重托，树立远大理想，养成优良品德，培养过硬本领，把握正确人生航向，早日报效祖国。

沙溪乡中心小学校长林金烟对福建华兴会计师事务所的资助表示衷心感谢。她说，福建华兴会计师事务所一行来到学校，对梓口坊小学进行爱心捐助，是一次非常有意义的活动，以实际行动诠释了“热心公益、大爱无边”，体现了对教育的支持，对学生的关爱。她希望学生铭记福建华兴会计师事务所的心意，扎实搞好学习，树立远大志向，长大为国家做出更大的贡献。

仪式上福建省妇女儿童发展基金会秘书长徐亚力和福建省注册会计师协会副秘书长郑志强也盛赞福建华兴会计师事务所的善举。

长期以来，福建华兴会计师事务所始终牢记“热心公益、大爱无边”，高度重视援助教育事业，帮助众多贫困学生完成学业，积极响应了福建省财政厅“下基层、解民忧、办实事、促发展”号召，结合福建省妇女儿童发展基金会开展“春蕾计划——金秋助学”活动为山村的孩子打开了一扇看世界的窗户，再一次展现和发扬了福建华兴会计师事务所良好的精神风貌和行业回馈社会的优良传统。

华兴所党支部 林辉

记千江月素质拓展

陈倪 刘芷杉

2015年10月26日,福建华兴会计师事务所(特殊普通合伙)举办了为期一周的新员工入职培训。在培训的最后一日里,为了增强所里彼此之间的凝聚力,为了活跃部门与部门之间的气氛、联系,同时也是为了激发大家的工作热情,事务所为我们这些新晋助理人员安排了一次意义深刻的户外素质拓展活动。

“千江有水千江月,万里无云万里天”,这个早晨我们来到了位于福州市永泰县的千江月。踏着青青草地,我们远离了城市的喧嚣、嘈杂,自由着毫不客气的吸食着大自然给予的养分。这一天,没有和煦的阳光,也没有万里无云的碧空。但是,阴天下的千江月也别具一番韵味。山雾缭绕中的朦胧,淅淅小雨后的泥土清香,一点一滴,一寸一地,始终都焕发着大自然的韵味。在这里,都是那么简单,那么平凡,那么令人身心舒畅。平日工作上的紧绷的情绪,瞬间舒缓了许多。

随着一声号令,大家在教练的带领下进入了集合状态。风趣幽默的总教头先是对我们进行了整队、分组,随后让大家选出了属于各自队伍的领头小队长。做好了所有的准备工作之后,我们便进入了第一个拓展活动——信任背摔。在一个站台下,男生们手把手的搭起了坚固的“护栏”,从女生开始,轮流站上站台,绑上手脚后自然的向后坠落。在这个环节里,我们要克服的不仅仅是来自自身的心理作用,还要有对台下伙伴们的足够信任。信任,是我们在日常工作生活中,为人处事里的基础,是一块基石。一份工作能不能做好,一个任务能不能完成,是一定需要这块基石的铺垫。有了对自我的肯定,对上级、对同事伙伴的信任,才能将工作更好的

做下去。

当然,仅仅只有信任这个角色是不够的。事务所的工作,是繁杂的,更是一个系统性的,它需要着部门之间的配合,需要你我他之间的相互协作。这不,在一段小休之后,我们开始了“汉诺塔”之旅。这是一个分为三轮的接力赛,要求组员们在有限的时间内完成对“汉诺塔”的一个搭建。看似很简单的一个任务,但是要想真的把这个塔搭好,却不是一件容易的事。它最需要的就是大伙在紧张的环境下如何控制自己的情绪,处理自己的思维,整合整个步骤,倘若在此过程中,某一步出错了,某一层塔的搭建顺序改变了,这都会导致后来的接力手们受到不一样的影响。并且,三轮的比赛里,有着三轮不一样的规则,难度也是随之增加,这考验的不仅是我们的智力、思考能力,更是考验着我们在万变的环境中如何以不变应万变,如何克服团队中短板的问题,如何去根据在不一样的环境里灵活的调整自己的计划,在有限的时间了,用最有效的方法达到目的,完成任务。团队间彼此的配合、协作,是工作能否合理有效进行下去的重要因素。

时光总是来也匆匆去也匆匆,一天的时间,短暂、匆忙,却也过的很充实。在这里我们结交了多部门的朋友们,这也促进了我们的部门与部门之间的合作交流。在这里,我们学会了信任,学会了合作,学会了思考。我感谢华兴所给了我这一次宝贵的经历,给了我更加坚定的决心。踏着青青草地,坐上了回程的大巴,以后的路,我会始终带着自己的热情、认真、严谨,带着信任、责任将工作做好、做实,与事务所一起共发展、共繁荣!

总目录

新年贺词		中国注册会计师审计准则问题解答	
阔步前进 再创辉煌	1-3	第8号——重要性及评价错报	2-16
法规选载		关于放宽提取住房公积金支付房租条件的通知	
关于取消、停征和免征一批行政事业性收费的通知		(建金〔2015〕19号)	3-3
(财税〔2014〕101号)	1-4	关于促进企业重组有关企业所得税处理问题的通知	
关于对小微企业免征有关政府性基金的通知		(财税〔2014〕109号)	3-3
(财税〔2014〕122号)	1-5	关于非居民企业间接转让财产企业所得税若	
关于调整部分产品出口退税率的公告		干问题的公告	
(财税〔2014〕150号)	1-6	(国家税务总局公告2015年第7号)	3-4
关于发布《横琴、平潭开发有关增值税和消费税退		关于调整房产税、城镇土地使用税申报缴纳	
税管理办法(试行)》的公告		期限问题的公告	3-7
(国家税务总局公告2014年第70号)	1-6	(福建省地方税务局公告〔2015〕2号)	
关于推行增值税发票系统升级版有关问题的公告		中国注册会计师审计准则问题解答	
(国家税务总局公告2014年第73号)	1-8	第9号——项目质量控制复核	3-7
关于非货币性资产投资企业所得税政策问题的通知		中国注册会计师审计准则问题解答	
(财税〔2014〕116号)	2-3	第10号——集团财务报表审计	3-10
关于支持文化服务出口等营业税政策的通知		中国注册会计师审计准则问题解答	
(财税〔2014〕118号)	2-3	第11号——会计估计	3-12
关于对小微企业免征有关政府性基金的通知		中国注册会计师审计准则问题解答	
(财税〔2014〕122号)	2-4	第12号——货币资金审计	3-18
关于金融企业涉农贷款和中小企业贷款损失准备金		关于公布若干废止和失效的会计准则制度类	
税前扣除有关问题的通知		规范性文件目录的通知	
(财税〔2015〕3号)	2-4	(财会〔2015〕3号)	4-3
关于金融企业贷款损失准备金企业所得税税前扣除		关于企业改制重组有关土地增值税政策的通知	
有关政策的通知		(财税〔2015〕5号)	4-4
(财税〔2015〕9号)	2-5	关于小型微利企业所得税优惠政策的通知	
关于发布上海证券交易所退市相关配套规则的通知		(财税〔2015〕34号)	4-5
(上证发〔2015〕21号)	2-6	关于个人非货币性资产投资有关个人所得税	
上海证券交易所退市公司重新上市实施办法	2-6	政策的通知	
关于印发《中国注册会计师审计准则问题解答		(财税〔2015〕41号)	4-5
第7号——会计分录测试》等七项审计准则问题解		关于进一步做好小微企业税收优惠政策贯彻	
答的通知		落实工作的通知	
(会协〔2014〕76号)	2-12	(税总发〔2015〕35号)	4-6
中国注册会计师审计准则问题解答		关于贯彻落实扩大小型微利企业减半征收企业	
第7号——会计分录测试	2-13	所得税范围有关问题的公告	
		(国家税务总局公告2015年第17号)	4-7

关于企业向境外关联方支付费用有关企业所得税问题的公告

(国家税务总局公告2015年第16号) 4-8

关于调整增值税一般纳税人管理有关事项的公告

(国家税务总局公告2015年第18号) 4-8

中国注册会计师审计准则问题解答

第13号——持续经营 4-9

关于印发《企业内部控制审计问题解答》的通知

(会协[2015]7号) 4-11

存款保险条例

(中华人民共和国国务院令660号) 5-3

《上市公司重大资产重组管理办法》第十四条、第四十四条的适用意见——证券期货法律适用意见第12号

(证监会公告[2015]10号) 5-5

自由贸易试验区外商投资备案管理办法(试行)

(商务部公告2015年第12号) 5-6

关于进一步支持企业事业单位改制重组

有关契税政策的通知

(财税[2015]37号) 5-8

关于调整增值税纳税申报有关事项的公告

(国家税务总局公告2015年第23号) 5-9

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) 5-9

关于金融企业涉农贷款和中小企业贷款损失税前扣除问题的公告

(国家税务总局公告2015年第25号) 5-10

关于企业工资薪金和职工福利费等

支出税前扣除问题的公告

(国家税务总局公告2015年第34号) 5-11

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) 5-11

关于印发《会计师事务所从事中国内地企业境外上市审计业务暂行规定》的通知

(财会[2015]9号) 6-3

关于中国(福建)自由贸易试验区有关进口税收政策的通知

(财关税[2015]22号) 6-4

关于明确部分增值税优惠政策审批事项取消后有关管理事项的公告

(国家税务总局公告2015年第38号) 6-5

关于取消两项消费税审批事项后有关管理问题的公告

(国家税务总局公告2015年第39号) 6-6

关于资产(股权)划转企业所得税征管问题的公告

(国家税务总局公告2015年第40号) 6-6

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) 6-7

关于高新技术企业职工教育经费税前扣除政策的通知

(财税[2015]63号) 6-9

关于印发《会计师事务所职业责任保险暂行办法》

的通知(财会[2015]13号) 7-3

关于禁止滥用知识产权排除、限制竞争行为的规定

(国家工商行政管理总局令第74号) 7-4

关于城镇土地使用税和房产税困难减免税有关事项

的公告(福建省地方税务局公告[2015]4号) 7-7

关于调整国内渔业捕捞和养殖业油价补贴政策促进渔业持续健康发展的通知(财建[2015]499号) 7-8

关于逾期未申报的出口退(免)税可延期申报的公告

(国家税务总局公告2015年第44号) 7-10

关于企业重组业务企业所得税征收管理若干问题的公告(国家税务总局公告2015年第48号) 7-11

关于明确税款滞纳金减免相关事宜的公告

(海关总署公告2015年第27号) 7-13

关于规范成本分摊协议管理的公告

(国家税务总局公告2015年第45号) 7-13

关于审理民间借贷案件适用法律若干问题

法释[2015]18号 8-3

关于新型墙体材料增值税政策的通知

财税[2015]73号 8-6

关于调整工伤保险费率政策的通知

人社部发[2015]71号 8-7

海关总署公告2015年第33号

关于扩大企业吸纳就业税收优惠适

用人员范围的通知(财税[2015]77号) 8-9

关于贯彻落实《国务院办公厅关于促进进出口稳定增长的若干意见》的通知

(税总函[2015]440号) 8-10

关于发布《中国（福建）自由贸易试验区人才激励个人所得税管理办法（试行）》的公告	8-11	所得税政策有关问题的公告	
关于继续执行小微企业增值税和营业税政策的通知（财税〔2015〕96号）	9-3	（国家税务总局公告2015年第68号）	10-8
关于继续实施物流企业大宗商品仓储设施用地城镇土地使用税优惠政策的通知（财税〔2015〕98号）	9-3	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	
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）	9-3	（国家税务总局公告2015年第69号）	10-9
关于对化肥恢复征收增值税政策的补充通知（财税〔2015〕97号）	9-4	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	
关于上市公司股息红利差别化个人所得税政策有关问题的通知（财税〔2015〕101号）	9-4	（国家税务总局公告2015年第70号）	10-10
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		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	10-10
（国家税务总局公告2015年第61号）	9-5	关于改革和完善国有资产管理体制的若干意见	
税收减免管理办法	9-6	（国发〔2015〕63号）	11-3
关于纳税人认定或登记为一般纳税人前进项税额抵扣问题的公告		关于国有企业发展混合所有制经济的意见	
（国家税务总局公告2015年第59号）	9-9	（国发〔2015〕54号）	11-6
关于调整住房公积金个人住房贷款购房最低首付款比例的通知		关于完善研究开发费用税前加计扣除政策的通知	
（建金〔2015〕128号）	9-9	（财税〔2015〕119号）	11-10
关于鼓励上市公司兼并重组、现金分红及回购股份的通知		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	
（证监发〔2015〕61号）	9-10	（财税〔2015〕116号）	11-12
关于调整和完善固定资产投资项目资本金制度的通知		关于印发《企业会计准则解释第7号》的通知	
（国发〔2015〕51号）	10-3	（财会〔2015〕19号）	11-13
企业经营范围登记管理规定		关于契税纳税申报有关问题的公告	
（国家工商行政管理总局令76号）	10-3	（国家税务总局公告2015年第67号）	11-16
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		关于印发《企业产品成本核算制度——钢铁行业》的通知	
（财税〔2015〕106号）	10-5	（财会〔2015〕20号）	12-3
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		关于发布《企业所得税优惠政策事项办理办法》的公告	
（国家税务总局公告2015年第64号）	10-7	（国家税务总局公告2015年第76号）	12-7
关于修订纳税人识别号代码标准的公告		关于明确纳税信用管理若干业务口径的公告	
（国家税务总局公告2015年第66号）	10-7	（国家税务总局公告2015年第85号）	12-9
关于进一步完善固定资产加速折旧企业		关于股权激励和转增股本个人所得税征管问题的公告	
		（国家税务总局公告2015年第80号）	12-11
		关于许可使用权技术转让所得企业所得税有关问题的公告	
		（国家税务总局公告2015年第82号）	12-12
		会计	
		亏损企业如何进行年终决算	1-9
		合并报表时递延所得税抵销的简便方法	1-11
		“以前年度损益调整”的财税处理	1-13
		合并抵销分录直编法解析	1-15
		职工薪酬的会计及税务处理	1-18

五险一金的会计和税务处理	1-21	资产处置的财税处理	8-20
会计凭证填制的误区、素养与实战技巧	2-20	如何理解和运用实质重于形式原则	8-22
会计估计变更和差错更正特殊业务的会计与 税务处理	2-21	出口货物退关退运的会计处理与案例分析	8-23
企业合并特殊业务的会计与税务处理	2-24	股权收购特殊重组业务的财税处理	8-25
关于现金流量表补充资料的思考	3-20	存货跌价准备的递延所得税会计处理	8-27
会计估计变更和差错更正特殊业务的 会计与税务处理	3-24	每股收益计算应澄清的六个问题	8-29
政府补助特殊业务的会计与税务处理	4-18	资产证券化常见会计问题的正解与误解	9-11
资产减值的财税处理差异	4-21	企业挂牌新三板常见财务问题及规范方案	9-14
增值税免税收入如何进行会计处理	4-26	可供出售的债务投资和权益投资递延所得税 的处理流程	9-19
新合并财务报表准则的主要变化及相关问题分析	5-12	免抵退税不得免征和抵扣税额的税务 与会计处理差异分析	9-22
期后收购资产中商誉如何处理	5-14	财务人员办理会计结转的七大注意事项	9-25
企业合并业务处理口诀	5-16	固定资产加速折旧递延所得税的会计处理	9-26
小型微利企业所得税会计处理	5-18	现金流量表的编制	10-11
企业税务稽查补税后需关注账务 调整以规避税务风险	5-18	视同销售业务的会计与税务处理	10-14
哪些收益要记入“其他综合收益”科目	5-20	合并报表中存货的递延所得税会计处理	10-19
盈利补偿交易的财税处理	5-21	可供出售权益投资减值转回的处理	10-21
债务重组损失之会计处理	5-24	投资并购基金的会计处理	10-23
房地产企业融资性售后回购业务财税处理	5-26	应交税费借方余额的列报处理	10-25
集团公司多级次持股合并如何处理	6-10	分期收款销售商品如何核算	10-25
会计政策变更中相关问题管见	6-12	合并报表中递延所得税确认与计量的两个特殊问题	11-17
小微企业免征税费如何进行会计处理	6-14	以资产进行债务重组如何入账	11-19
免抵退税不得免征和抵扣税额的税务与 会计处理差异分析	6-15	稽查补缴所得税应注意哪些账务处理问题	11-20
可供出售权益投资减值转回的会计处理	6-18	非居民企业股权转让所得如何确认	11-21
政府补助特殊业务的会计与税务处理	6-20	现金流量表附表编制应注意的问题	11-22
研发费用的会计和税务处理	6-23	重组政策放宽 纳税如何处理	11-24
对外赠送自产产品的会计税务处理	7-14	股权变动对长期股权投资核算的影响	12-13
二十五项特殊事项的会计处理	7-16	“营改增”后不得抵扣进项税额的处理方法	12-16
房地产企业融资性售后回购业务财税处理	7-19	自产自用税务与会计处理	12-18
企业改制重组案例两则	7-21	售后租回形成经营租赁下承租人会计处理的改进	12-20
长期股权投资权益法转成本法会计处理	7-24		
金融资产与长期股权投资的权益法转换： 以公允价值重新计量	8-13	税收	
免抵退税不得免征和抵扣税额的财税 处理差异分析	8-15	零税率应税服务退（免）税注意事项	1-22
增值税“直接免征”的会计处理	8-19	“私车公用”费用能否税前扣除	1-22
		固定资产加速折旧 关注不同计算口径	1-24
		企业“代垫代扣”税款如何在税前扣除	1-26
		企业重组中两种股权支付税收待遇的比较	1-28
		常见资产的税务处理总结	1-30
		以非货币性资产出资的税务处理	2-33

债券利息收入的税务处理	2-35	六类出口退(免)税事项今后这样办理	10-28
股权转让所得的个人所得税处理	2-36	房企视同买断销售的所得税处理	10-30
特殊资产损失的涉税处理	3-27	享受协定待遇 关注五个变化	10-32
职工薪酬: 会计与税收处理差异该如何调整	3-28	税惠“小微”: 你该注意的8个误区	10-33
企业应关注重组特殊性税务处理范围	3-29	非货币性资产投资的所得税处理	11-26
企业重组与纳税	4-28	转让应收债权损失税前扣除辨析	11-28
免抵退税不得免征和抵扣税额的计算填报	4-31	计算外籍个人所得税应避开哪些误区	11-30
企业重组中撤回投资 所得税如何处理	4-34	固定资产加速折旧政策企业可自行选择	11-32
增值税退税收入按收付实现制确认	4-35	企业出口自用旧设备 出口退税如何处理	11-33
以非货币性资产出资的个人所得税处理	5-28	“三证合一”后纳税人识别号有何变化	11-34
纳税人如何缴纳房产税	5-29	“三证合一”三个方面涉税风险不可忽视	11-35
向境外支付利息 税前扣除应满足四个条件	5-30	企业取得资产途径不同税务处理方式各异	12-22
企业所得税减免所得如何分摊费用	5-31	取得一般纳税人资格前抵扣进项税额	
重组政策放宽 纳税如何处理	5-32	注意五个事项留神七个误区	12-25
企业重组业务“新表”如何填报	5-34	企业所得税计算的简便方法	12-27
居民企业境外所得税收抵免如何计算	6-24	企业转增股本新政颁布	
外币非货币性往来可确认汇兑损益吗	6-26	缴纳个税四种模式优惠各不相同	12-29
关联方资金占用费的税务处理例解	6-27	住房公积金个人所得税计算误区	12-31
小型微利企业税收优惠应该这样算	6-28	如何正确计算招待费的扣除限额	12-32
计算房产税不可忽视的几个细节	6-29	审计	
特殊收入如何进行所得税处理	6-30	中注协发布七项审计准则问题解答	1-32
六类纳税人应办理扣缴税款登记	6-32	房地产投资审计中常见的问题及解决对策	1-33
营改增企业购进货物被没收 进项税额不能抵扣	6-33	企业如何进行财务报告内部控制审计	2-37
企业所得税的几种简单计算方法	7-27	浅谈内部交易及未实现损益的识别和抵销	3-31
企业可否同时享受“两加”优惠政策	7-29	上市公司收入舞弊分析及审计对策研究	3-35
资产损失税前扣除应注意的几个问题	7-30	浅谈存货舞弊与审计方法	4-35
企业支付暂扣款不能税前扣除	7-31	“新三板”审计需注意的几个问题	5-36
自然人转让股权的税务处理及案例分析	7-32	关联方交易舞弊审计三要点	6-33
企业要重视职工薪酬的纳税调整	8-31	财务报表舞弊审计探讨	7-36
企业投资政府土地改造项目如何缴纳营业税	8-32	会计原始支出凭证存在的问题及审计对策	7-38
关注那些影响税前扣除的凭证	8-33	企业如何进行销售业务内部控制审计	8-38
自然人股权转让如何缴纳个人所得税	8-34	会计报表的十种操纵方式及审计对策	9-33
关注企业所得税预缴纳税申报新规则	8-35	会计原始支出凭证存在的问题及审计对策	9-35
21种常见的财税误区	8-37	内部控制在事前审计中的应用	10-35
股权转让收到业绩补偿款是否纳税	9-27	十招挖出企业账中的疑点	10-36
预缴企业所得税 谨防10个申报误区	9-29	企业如何进行工程项目内部控制审计	11-36
非货币性资产投资个税可分5年缴纳	9-30	高校后勤保障服务企业审计的要点	12-33
七种情形可延期申报出口退(免)税	9-32	咨询信箱	
房屋出租合同中免收租金条款的税务处理	10-27	产品质量赔款可否税前扣除	1-39

收据可以入账吗	2-38	企业股权投资损失是否可以税前扣除	10-40
土地使用权抵债是否还须缴税	2-39	应收账款无法收回能否作坏账损失处理	10-40
收到政府对项目的补助款如何处理	2-39	投资未到位利息能否税前扣除	10-40
创投企业可否享受抵扣应纳税所得额优惠	3-39	企业以非货币性资产对外投资企业所得税如何处理	10-40
以土地使用权对外投资涉及哪些税	4-38	实行简易征收的能否享受即征即退政策	11-37
支付佣金有何税收规定	4-39	企业为职工提供宿舍	
离岸价不一致如何申报出口退税	5-37	生活用电费用能否进项抵扣	11-37
预缴汇缴汇率不同如何进行所得税处理	5-37	补缴以前年度罚款及滞纳金如何进行会计处理	12-36
出售固定资产如何计算应缴增值税	5-38	企业发现以前年度多缴纳的增值税可以申请退税吗	12-36
咨询费应代扣哪些税	5-38	企业所得税免税收入其对应的费用能否税前扣除	12-37
公益性捐赠超额部分能否递延到以后年度扣除	6-36	年度汇算清缴前支付已预提的职工	
出口货物发生折让是否需要补税	6-36	工资可否税前扣除	12-37
跨地区经营建筑营业部如何缴纳企业所得	6-36		
关于并购重组募集配套资金计算比例、用途等		企业文化	
问题与解答	6-37	乌镇游记——属于你我的似水流年	1-40
贷款损失准备如何税前扣除	6-37	“冬” 游记	2-40
销售货物并负责运输如何纳税	6-38	华兴巾帼风采	3-39
为别的企业提供担保造成的损失可否税前扣除	7-39	审计署国外贷援款项目审计服务中心	
安置非全日制用工的残疾人可否享受增值税优惠政策	7-39	十年合作缘	3-40
出租房产免收租金如何缴纳房产税	7-39	福建华兴会计师事务所北京分所	
高新技术企业的职工教育经费支出在企业所得税		华兴所首席合伙人林宝明、管理合伙人童益恭参加	
税前如何扣除	7-40	第十六次闽台会计师学术研讨会	4-39
母子公司之间的借款合同须贴花吗	7-40	福建华兴会计师事务所(特殊普通合伙)首席合伙	
销售未抵扣进项税资产如何计算增值税	8-40	人林宝明一行赴龙岩分所调研	4-40
房地产开发公司以房屋转换方式补偿给		喜讯	5-39
被拆迁户的房屋需要缴纳营业税吗	8-40	青春之歌	5-39
出售固定资产增值税如何处理	9-36	浅谈会计师事务所人才流失的原因与对策(一)	5-40
土地使用权摊销年限如何确定	9-36	福建省财政厅总会计师万崇伟深入福建华兴	
稽查补缴的增值税如何进行账务处理	9-36	会计师事务所调研	6-38
公益性捐赠税前扣除的条件是什么	9-37	浅谈会计师事务所人才流失的原因与对策(二)	6-39
房企将开发商品房转固定资产, 企业所得税		纪念建党94周年暨表彰先进大会	7-40
视同销售吗	9-38	财政部驻福建专员办副专员肖翔一行	
销售未抵扣进项税资产如何计算增值税	9-38	莅临华兴所调研	9-39
公司为员工投保人寿保险是否缴纳个税	9-38	与企业所得税纳税申报相关的不同期间界定	9-39
接受股东划入资产企业所得税如何处理	9-39	2015年福建华兴会计师事务所新员工	
收取职工的罚款收入是否缴纳营业税	10-38	业务培训圆满结束	11-39
企业为员工缴纳的人身安全保险能否税前扣除	10-38	2015年新晋助理人员培训心得	11-39
销售货物时打了折扣应该怎么计税	10-38	福建华兴会计师事务所(特殊普通合伙)	
代销商品手续费如何纳税	10-39	向明溪县沙溪乡梓口坊小学捐资助学	12-37
		记千江月素质拓展	12-38