

福州玖玖丰田汽车销售服务有限公司简介

福州玖玖丰田汽车销售服务有限公司是一汽丰田于2003年9月正式授权的4S经销店，2006年全国首批一汽丰田二手车置换认定店。2009年福建省第一家一汽丰田二手车销售认定。公司占地面积10372平方米，建筑面积5530平方米拥有1100平方米通透明亮的展厅，设有展示、洽谈、二手车、金融车辆保险等综合办公区域，具有完善的服务功能。拥有2340平方米的现代化维修车间，所有设备目前处于先进水平。

公司拥有经过丰田专业培训的资深管理和技术人员，秉承丰田汽车客户满意度第一的客户服务理念，推行丰田汽车4S中心管理模式，以一流的设备、一流的服务管理、一流的维修技师队伍、一流的纯正零件供应向福州地区乃至全省汽车客户提供高效快捷的售后品牌服务。

公司和许多的企事业单位签定了长期的维修协议，从2004起成为省、市公务用车定点维修协议单位。

公司地址：福建省福州市江滨东大道118号

销售热线：0591-83969699 83978899

售后热线：0591-883970888

24小时服务热线：13799918999

公司网址：<http://www.99toyota.com>



华兴会计师

独立 客观 公正



优质 廉洁 高效

02
2016



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2016迎新晚宴



全所员工热热闹闹迎新春



猴年开门红



首席合伙人林宝明对拟招聘员工进行面试



首席合伙人林宝明发表热情洋溢的祝酒辞



管理合伙人向全体员工祝贺新春



业务六部在星网锐捷通讯股份有限公司审计



项目经理林文锋与星网锐捷通讯股份有限公司财务经理沟通审计事项



员工代表为大家抽奖



四位年轻女员工喜获特等奖



业务八部在福州玖玖丰田汽车销售有限公司审计



注册会计师蔡晓英与福州玖玖丰田汽车销售有限公司高管沟通审计工作

HUAXING
ACCOUNTANTS

华兴会计师

2016年第02期（总第241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 陈 蓁 赖振南

林希敏 林桂富 林 辉

林 霞 郑永勤 曹隆森

郑 基 胡旭斌 徐锦腾

郭振宏 黄双兴

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

关于公共租赁住房税收优惠政策的通知 （财税〔2015〕139号）	3
关于公益性捐赠税前扣除资格确认审批 有关调整事项的通知 （财税〔2015〕141号）	3
关于调整房地产交易环节契税营业税 优惠政策的通知 （财税〔2016〕23号）	4
关于营业税改征增值税试点期间有关 增值税问题的公告 （国家税务总局公告2015年第90号）	5
关于进一步加强出口退（免）税事中事后管理 有关问题的公告 （国家税务总局公告2016年第1号）	5
关于3项个人所得税事项取消审批实施 后续管理的公告 （国家税务总局公告2016年第5号）	6
关于合理简并纳税人申报缴税次数的公告 （国家税务总局公告2016年第6号）	7
慈善捐赠物资免征进口税暂行办法 （财政部、海关总署、国家税务总局公告2015年第102号）	7

会计

合并财务报表编制时必做的两类抵消分录	9
股权被动稀释会计如何处理	11
长期股权投资权益法如何转换为公允价值计量	13
金融资产和金融负债的会计确认、计量与列报	14
区分合并费用和证券发行费用的会计处理	15
四种财务费用的财税处理差异及分析	16
授予限制性股票的会计处理	18
可供出售金融资产债务工具的摊余成本 不等同于账面价值	19

集团内部发行与购买长期债券之合并抵销处理	21
以公允价值计量的投资性房地产所得税如何处理	26

税收

货物运输业增值税专用发票“退出”后 应尽快认证	28
企业所得税六种常见税务处理方式	28
企业研发费用加计扣除税务处理时应关注 7个关键点	29
投资未到位发生利息支出的所得税处理	31

审计

CPA不实施控制测试的四个理由	33
基于财务报表勾稽关系的审计重大错误风险识别	34
会计报表审计疑点的查证技巧	38

咨询信箱

收购异地自然人股东的股权,代扣代缴地点在哪里	39
国有企业名下的划拨地被县政府无偿划拨给另一国 有企业,接受划拨地的国有企业是否需要缴纳契税	39
合伙企业买卖股票所得是否要交营业税	40
企业被合并后房屋权属转移是否需要缴纳 土地增值税	40
政府无偿给企业用于办公的房产是否要缴纳房产税	40

企业文化

华兴所党、团组织双获中注协表彰	40
-----------------	----

福建华兴会计师事务所 (特殊普通合伙) 承办

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

福建华兴会计师事务所 (特殊普通合伙)

首席合伙人: 87842376

管理合伙人: 87852434 87852548

87842343 87828053

87810721

首席助理: 87827990

顾问室: 87843101

办公室: 87858259 87852574

人力资源部: 87273791

财务部: 87842390

IT部: 87842345

信息咨询部: 87809684

质控部: 87828063

内控部: 87271910

业务一部: 87841405 87828491

业务二部: 87827014 87851449

业务三部: 87835444 87826433

业务四部: 87844049 87826414

业务五部: 87852549 87832105

业务六部: 87852464 87843102

业务七部: 87852564 87859124

业务八部: 87853421 87278292

业务九部: 87271910

业务十部: 87113401 87115045

业务十一部: 87834201 87837114

传真(7楼): 87859142

传真(8楼): 87840354

传真(9楼): 87842334

北京分所: 010-68056242

010-68019914 (传真)

厦门分所: 0592-2381108

0592-2381109 (传真)

泉州分所: 0595-22211351

0595-22211360 (传真)

漳州分所: 0596-2097561

0596-2096187 (传真)

龙岩分所: 0597-2220420

0597-2204031 (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

关于公共租赁住房税收优惠政策的通知

财税〔2015〕139号

根据《国务院办公厅关于保障性安居工程建设和管理的指导意见》(国办发〔2011〕45号)和住房城乡建设部、财政部、国家税务总局等部门《关于加快发展公共租赁住房的指导意见》(建保〔2010〕87号)等文件精神,决定继续对公共租赁住房建设和运营给予税收优惠。现将有关政策通知如下:

一、对公共租赁住房建设期间用地及公共租赁住房建成后占地免征城镇土地使用税。在其他住房项目中配套建设公共租赁住房,依据政府部门出具的相关材料,按公共租赁住房建筑面积占总建筑面积的比例免征建设、管理公共租赁住房涉及的城镇土地使用税。

二、对公共租赁住房经营管理单位免征建设、管理公共租赁住房涉及的印花税。在其他住房项目中配套建设公共租赁住房,依据政府部门出具的相关材料,按公共租赁住房建筑面积占总建筑面积的比例免征建设、管理公共租赁住房涉及的印花税。

三、对公共租赁住房经营管理单位购买住房作为公共租赁住房,免征契税、印花税;对公共租赁住房租赁双方免征签订租赁协议涉及的印花税。

四、对企事业单位、社会团体以及其他组织转让旧房作为公共租赁住房房源,且增值额未超过扣除项目金额20%的,免征土地增值税。

五、企事业单位、社会团体以及其他组织捐赠住房作为公共租赁住房,符合税收法律法规规定的,对其

公益性捐赠支出在年度利润总额12%以内的部分,准予在计算应纳税所得额时扣除。

个人捐赠住房作为公共租赁住房,符合税收法律法规规定的,对其公益性捐赠支出未超过其申报的应纳税所得额30%的部分,准予从其应纳税所得额中扣除。

六、对符合地方政府规定条件的低收入住房保障家庭从地方政府领取的住房租赁补贴,免征个人所得税。

七、对公共租赁住房免征房产税。对经营公共租赁住房所取得的租金收入,免征营业税。公共租赁住房经营管理单位应单独核算公共租赁住房租金收入,未单独核算的,不得享受免征营业税、房产税优惠政策。

八、享受上述税收优惠政策的公共租赁住房是指纳入省、自治区、直辖市、计划单列市人民政府及新疆生产建设兵团批准的公共租赁住房发展规划和年度计划,并按照《关于加快发展公共租赁住房的指导意见》(建保〔2010〕87号)和市、县人民政府制定的具体管理办法进行管理的公共租赁住房。

九、本通知执行期限为2016年1月1日至2018年12月31日。

财政部 国家税务总局
2015年12月30日

关于公益性捐赠税前扣除资格确认审批有关调整事项的通知

财税〔2015〕141号

按照《国务院关于取消非行政许可审批事项的决定》(国发〔2015〕27号)精神,“公益性捐赠税前扣除资格确认”作为非行政许可审批事项予以取消。为做好公益性捐赠税前扣除资格后续管理工作,现将有关调整事项通知如下:

一、为简化工作程序、减轻社会组织负担,合理调整公益性社会团体捐赠税前扣除资格确认程序,对社会组织报送捐赠税前扣除资格申请报告和相关材料的

环节予以取消,即《财政部 国家税务总局 民政部关于公益性捐赠税前扣除有关问题的通知》(财税〔2008〕160号)第六条、第七条停止执行,改由财政、税务、民政等部门结合社会组织登记注册、公益活动情况联合确认公益性捐赠税前扣除资格,并以公告形式发布名单。

二、公益性社会团体捐赠税前扣除资格确认程序按以下规定执行:

(一)对在民政部登记设立的社会组织,由民政部在登记注册环节会同财政部、国家税务总局对其公益性进行联合确认,对符合公益性社会团体条件的社会组织,财政部、国家税务总局、民政部联合发布公告,明确其公益性捐赠税前扣除资格。

(二)对在民政部登记注册且已经运行的社会组织,由财政部、国家税务总局和民政部结合社会组织公益活动情况和年度检查、评估等情况,对符合公益性社会团体条件的社会组织联合发布公告,明确其公益性捐赠税前扣除资格。

(三)在省级和省级以下民政部门登记注册的社会组织,由省级相关部门参照本条第一项、第二项执行。

三、按照“放管结合”的要求,财政、税务、民政等部门要加强公益性社会团体的后续管理,建立信息公开制度,加大对公益性社会团体的监督检查及违规处罚的力度。在社会组织监督检查或税务检查中,发现不符合条件的公益性社会团体,取消其公益性捐赠税前扣除资格,并向社会公告;建立公益性社会团体信息公开制度,公益性社会团体必须及时公开接受捐赠收入和支出情况,加强社会监督。

四、各级财政、税务、民政部门应加强沟通合作,建立部门会商、协调机制,切实将取消公益性捐赠税前扣除资格确认审批事项落实到位。

财政部 国家税务总局 民政部
2015年12月31日

关于调整房地产交易环节契税 营业税优惠政策的通知

财税〔2016〕23号

根据国务院有关部署,现就调整房地产交易环节契税、营业税优惠政策通知如下:

一、关于契税政策

(一)对个人购买家庭唯一住房(家庭成员范围包括购房人、配偶以及未成年子女,下同),面积为90平方米及以下的,减按1%的税率征收契税;面积为90平方米以上的,减按1.5%的税率征收契税。

(二)对个人购买家庭第二套改善性住房,面积为90平方米及以下的,减按1%的税率征收契税;面积为90平方米以上的,减按2%的税率征收契税。

家庭第二套改善性住房是指已拥有一套住房的家庭,购买的家庭第二套住房。

(三)纳税人申请享受税收优惠的,根据纳税人的申请或授权,由购房所在地的房地产主管部门出具纳税人家庭住房情况书面查询结果,并将查询结果和相关住房信息及时传递给税务机关。暂不具备查询条件而不能提供家庭住房查询结果的,纳税人应向税务机关提交家庭住房实有套数书面诚信保证,诚信保证不实的,属于虚假纳税申报,按照《中华人民共和国税收征收管理法》的有关规定处理,并将不诚信记录纳入个人征信系统。

按照便民、高效原则,房地产主管部门应按规定及时出具纳税人家庭住房情况书面查询结果,税务机关应对纳税人提出的税收优惠申请限时办结。

(四)具体操作办法由各省、自治区、直辖市财政、税务、房地产主管部门共同制定。

二、关于营业税政策

个人将购买不足2年的住房对外销售的,全额征收营业税;个人将购买2年以上(含2年)的住房对外销售的,免征营业税。

办理免税的具体程序、购买房屋的时间、开具发票、非购买形式取得住房行为及其他相关税收管理规定,按照《国务院办公厅转发建设部等部门关于做好稳定住房价格工作意见的通知》(国办发〔2005〕26号)、《国家税务总局 财政部 建设部关于加强房地产税收管理的通知》(国税发〔2005〕89号)和《国家税务总局关于房地产税收政策执行中几个具体问题的通知》(国税发〔2005〕172号)的有关规定执行。

三、关于实施范围

北京市、上海市、广州市、深圳市暂不实施本通知第一条第二项契税优惠政策及第二条营业税优惠政策,上述城市个人住房转让营业税政策仍按照《财政部国家税务总局关于调整个人住房转让营业税政策的通知》(财税〔2015〕39号)执行。

上述城市以外的其他地区适用本通知全部规定。
本通知自2016年2月22日起执行。

财政部 国家税务总局 住房城乡建设部
2016年2月17日

关于营业税改征增值税试点期间有关增值税问题的公告

国家税务总局公告2015年第90号

为统一政策执行口径,现将营业税改征增值税试点期间有关增值税问题公告如下:

一、蜂窝数字移动通信用塔(杆),属于《固定资产分类与代码》(GB/T 14885-1994)中的“其他通讯设备”(代码699),其增值税进项税额可以按照现行规定从销项税额中抵扣。

二、纳税人销售自己使用过的固定资产,适用简易办法依照3%征收率减按2%征收增值税政策的,可以放弃减税,按照简易办法依照3%征收率缴纳增值税,并可以开具增值税专用发票。

三、纳税人提供有形动产融资性售后回租服务,计算当期销售额时可以扣除的有形动产价款本金,为书面合同约定的当期应当收取的本金。无书面合同或者书面合同没有约定的,为当期实际收取的本金。

四、提供有形动产融资租赁服务的纳税人,以保理方式将融资租赁合同项下未到期应收租金的债权转

让给银行等金融机构,不改变其与承租方之间的融资租赁关系,应继续按照现行规定缴纳增值税,并向承租方开具发票。

五、纳税人通过蜂窝数字移动通信用塔(杆)及配套设施,为电信企业提供的基站天线、馈线及设备环境控制、动环监控、防雷消防、运行维护等塔类站址管理业务,按照“信息技术基础设施管理服务”缴纳增值税。

纳税人通过楼宇、隧道等室内通信分布系统,为电信企业提供的语音通话和移动互联网等无线信号室分系统传输服务,分别按照基础电信服务和增值电信服务缴纳增值税。

本公告自2016年2月1日起施行,此前未处理的事项,按本公告规定执行。

国家税务总局
2015年12月22日

关于进一步加强出口退(免)税事中事后管理有关问题的公告

国家税务总局公告2016年第1号

为深入贯彻《深化国税、地税征管体制改革方案》,进一步加强出口退(免)税事中事后管理,持续优化退税服务,根据各地反映的问题及提出的建议,经研究,现就有关问题公告如下:

一、集团公司需要按收购视同自产货物申报免抵退税的,集团公司总部或其控股的生产企业向主管国税机关备案时,不再提供集团公司总部及其控股的生产企业的《出口退(免)税备案表》(或《出口退(免)税资格认定表》)复印件。

二、出口企业或其他单位办理撤回出口退(免)税备案事项时,如果向主管国税机关声明放弃未申报或已申报但尚未办理的出口退(免)税并按规定申报免税的,视同已结清出口退税款。

因合并、分立、改制重组等原因撤回出口退(免)税备案的出口企业或其他单位(以下简称撤回备案企业),可向主管国税机关提供以下资料,经主管国税机关核对无误后,视同已结清出口退(免)税款:

(一)企业撤回出口退(免)税备案未结清退(免)税确认书(附件1);

(二)合并、分立、改制重组企业决议、章程及相关部门批件;

(三)承继撤回备案企业权利和义务的企业(以下简称承继企业)在撤回备案企业所在地的开户银行名称及账号。

撤回备案事项办结后,主管国税机关将撤回备案企业的应退税款退还至承继企业账户,如发生需要追

缴多退税款的,向承继企业追缴。

三、外贸企业进口货物复出口的,申报退(免)税时不再提供进口货物报关单。

四、自本公告公布之日起,启用本公告制发的《来料加工免税证明申请表》(附件2)、《来料加工免税证明》(附件3)、《代理进口货物证明申请表》(附件4)和《代理进口货物证明》(附件5)。《出口货物劳务增值税和消费税管理办法》(国家税务总局公告2012年第24号发布)附件28、29、33同时废止。

五、本公告自公布之日起施行。《国家税务总局关于部分税务行政审批事项取消后有关管理问题的公告》(国家税务总局公告2015年第56号)第三条第六项

第3目,《出口货物劳务增值税和消费税管理办法》第五条第二项第5目之(2)、(5)关于“还需同时提供进口货物报关单”的内容同时废止。

附件:

1.企业撤回出口退(免)税备案未结清退(免)税确认书(略)

2.来料加工免税证明申请表(略)

3.来料加工免税证明(略)

4.代理进口货物证明申请表(略)

5.代理进口货物证明(略)

国家税务总局

2016年1月7日

关于3项个人所得税事项取消审批 实施后续管理的公告

国家税务总局公告2016年第5号

根据《国家税务总局关于贯彻落实〈国务院关于第一批取消62项中央指定地方实施行政审批事项的决定〉的通知》(税总发〔2015〕141号)等规定,现就下列个人所得税事项取消审批的后续管理问题公告如下:

一、关于“取消促进科技成果转化暂不征收个人所得税审核”的后续管理

按照《国家税务总局关于促进科技成果转化有关个人所得税问题的通知》(国税发〔1999〕125号)和《国家税务总局关于取消促进科技成果转化暂不征收个人所得税审核权有关问题的通知》(国税函〔2007〕833号)规定,将职务科技成果转化为股份、投资比例的科研机构、高等学校或者获奖人员,应在授(获)奖的次月15日内向主管税务机关备案,报送《科技成果转化暂不征收个人所得税备案表》(见附件1)。技术成果价值评估报告、股权奖励文件及其他证明材料由奖励单位留存备查。

二、关于“取消个人取得股票期权或认购股票等取得折扣或补贴收入个人所得税纳税有困难的审核”的后续管理

(一)按照《财政部 国家税务总局关于上市公司高管人员股票期权所得缴纳个人所得税有关问题的通知》(财税〔2009〕40号)规定,纳税人若选择分期缴纳个

人所得税,其扣缴义务人应在股票期权行权的次月15日内,向主管税务机关办理分期缴纳个人所得税备案手续,报送《个人取得股票期权或认购股票等取得折扣或补贴收入分期缴纳个人所得税备案表》(见附件2)。其他相关证明材料由扣缴义务人留存备查。

(二)按照《国家税务总局关于个人认购股票等有价证券而从雇主取得折扣或补贴收入有关征收个人所得税问题的通知》(国税发〔1998〕9号)规定,纳税人若选择分期缴纳个人所得税,其扣缴义务人应在实际认购股票等有价证券的次月15日内,向主管税务机关办理分期缴纳个人所得税备案手续,报送《个人取得股票期权或认购股票等取得折扣或补贴收入分期缴纳个人所得税备案表》(见附件2)。其他相关证明材料由扣缴义务人留存备查。

三、关于“取消对律师事务所征收方式的核准”的后续管理

《国家税务总局关于强化律师事务所等中介机构投资者个人所得税查账征收的通知》(国税发〔2002〕123号)第三条废止后,统一按照《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则、《财政部 国家税务总局关于印发〈关于个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所得税的规定〉的通知》(财税〔2000〕91号)等相关规

定实施后续管理。

本公告自公布之日起施行。《国家税务总局关于取消促进科技成果转化暂不征收个人所得税审核权有关问题的通知》(国税函[2007]833号)第二条第一项和第三条、《国家税务总局关于个人认购股票等有价证券而从雇主取得折扣或补贴收入有关征收个人所得税问题的通知》(国税发[1998]9号)第二条关于“可在报经当地主管税务机关批准后”的规定和第三条同时废止。

附件:

1. 科技成果转化暂不征收个人所得税备案表(略)

2. 个人取得股票期权或认购股票等取得折扣或补贴收入分期缴纳个人所得税备案表(略)

国家税务总局
2016年1月28日

关于合理简并纳税人申报缴税次数的公告

国家税务总局公告2016年第6号

为落实《深化国税、地税征管体制改革方案》关于创新纳税服务机制的要求,推进办税便利化改革,根据《中华人民共和国税收征收管理法》《中华人民共和国增值税暂行条例》及其实施细则、《中华人民共和国消费税暂行条例》及其实施细则等有关税收法律法规的规定,现就合理简并纳税人申报缴税次数有关事项公告如下:

一、增值税小规模纳税人缴纳增值税、消费税、文化事业建设费,以及随增值税、消费税附征的城市维护建设税、教育费附加等税费,原则上实行按季申报。

纳税人要求不实行按季申报的,由主管税务机关根据其应纳税额大小核定纳税期限。

二、随增值税、消费税附征的城市维护建设税、教育费附加免于零申报。

三、符合条件的小型微利企业,实行按季度申报预缴企业所得税。

四、对于采取简易申报方式的定期定额户,在规定期限内通过财税库银电子缴税系统批量扣税或委托银行扣缴核定税款的,当期可不办理申报手续,实行以缴代报。

本公告自2016年4月1日起施行。

国家税务总局
2016年2月1日

慈善捐赠物资免征进口税收暂行办法

财政部 海关总署 国家税务总局公告2015年第102号

经国务院批准,现公布《慈善捐赠物资免征进口税收暂行办法》,自2016年4月1日起实施。《财政部 国家税务总局 海关总署关于发布〈扶贫、慈善性捐赠物资免征进口税收暂行办法〉的通知》(财税[2000]152

号)同时废止。

附件:慈善捐赠物资免征进口税收暂行办法

财政部 海关总署 国家税务总局
2015年12月23

附件:

慈善捐赠物资免征进口税收暂行办法

第一条 为促进慈善事业的健康发展,支持慈善事业发挥扶贫济困积极作用,规范对慈善事业捐赠物资的进口管理,根据《中华人民共和国公益事业捐赠法》、

《中华人民共和国海关法》和《中华人民共和国进出口关税条例》等有关规定,制定本办法。

第二条 对境外捐赠人无偿向受赠人捐赠的直接

用于慈善事业的物资,免征进口关税和进口环节增值税。

第三条 本办法所称慈善事业是指非营利的慈善救助等社会慈善和福利事业,包括以捐赠财产方式自愿开展的下列慈善活动:

- (一) 扶贫济困,扶助老幼病残等困难群体;
- (二) 促进教育、科学、文化、卫生、体育等事业的发展;
- (三) 防治污染和其他公害,保护和改善环境;
- (四) 符合社会公共利益的其他慈善活动。

第四条 本办法所称境外捐赠人是指中华人民共和国境外的自然人、法人或者其他组织。

第五条 本办法所称受赠人是指:

- (一) 国务院有关部门和各省、自治区、直辖市人民政府。
- (二) 中国红十字会总会、中华全国妇女联合会、中国残疾人联合会、中华慈善总会、中国初级卫生保健基金会、中国宋庆龄基金会和中国癌症基金会。

(三) 经民政部或省级民政部门登记注册且被评定为5A级的以人道救助和发展慈善事业为宗旨的社会团体或基金会。民政部或省级民政部门负责出具证明有关社会团体或基金会符合本办法规定的受赠人条件的文件。

第六条 本办法所称用于慈善事业的物资是指:

- (一) 衣服、被褥、鞋帽、帐篷、手套、睡袋、毛毯及其他生活必需用品等。
- (二) 食品类及饮用水(调味品、水产品、水果、饮料、烟酒等除外)。
- (三) 医疗类包括医疗药品、医疗器械、医疗书籍和资料。其中,对于医疗药品及医疗器械捐赠进口,按照相关部门有关规定执行。

(四) 直接用于公共图书馆、公共博物馆、各类职业学校、高中、初中、小学、幼儿园教育的教学仪器、教材、图书、资料和一般学习用品。其中,教学仪器是指专用于教学的检验、观察、计量、演示用的仪器和器具;一般学习用品是指用于各类职业学校、高中、初中、小学、幼儿园教学和学生专用的文具、教具、体育用品、婴幼儿玩具、标本、模型、切片、各类学习软件、实验室用器皿和试剂、学生校服(含鞋帽)和书包等。

(五) 直接用于环境保护的专用仪器。包括环保系统专用的空气质量与污染源废气监测仪器及治理设

备、环境水质与污水监测仪器及治理设备、环境污染事故应急监测仪器、固体废物监测仪器及处置设备、辐射防护与电磁辐射监测仪器及设备、生态保护监测仪器及设备、噪声及振动监测仪器和实验室通用分析仪器及设备。

(六) 经国务院批准的其他直接用于慈善事业的物资。

本办法所称用于慈善事业的物资不包括国家明令停止减免进口税收的特定商品以及汽车、生产性设备、生产性原材料及半成品等。捐赠物资应为未经使用的物品(其中,食品类及饮用水、医疗药品应在保质期内),在捐赠物资内不得夹带危害环境、公共卫生和社会道德及进行政治渗透等违禁物品。

第七条 国际和外国医疗机构在我国从事慈善和人道医疗救助活动,供免费使用的医疗药品和器械及在治疗过程中使用的消耗性的医用卫生材料比照本办法执行。

第八条 符合本办法规定的进口捐赠物资,由受赠人向海关申请办理减免税手续,海关按规定进行审核确认。经审核同意免税进口的捐赠物资,由海关按规定进行监管。

第九条 进口的捐赠物资按国家规定属于配额、特定登记和进口许可证管理的商品的,受赠人应当向有关部门申请配额、登记证明和进口许可证,海关凭证验放。

第十条 经审核同意免税进口的捐赠物资,依照《中华人民共和国公益事业捐赠法》第三章有关条款进行使用和管理。

第十一条 免税进口的捐赠物资,未经海关审核同意,不得擅自转让、抵押、质押、移作他用或者进行其他处置。如有违反,按国家有关法律、法规和海关相关管理规定处理。

第十二条 本办法由财政部会同海关总署、国家税务总局解释。

第十三条 海关总署根据本办法制定具体实施办法。

第十四条 本办法自2016年4月1日起施行,《财政部 国家税务总局 海关总署关于发布〈扶贫、慈善性捐赠物资免征进口税收暂行办法〉的通知》(财税〔2000〕152号)同时废止。

合并财务报表编制时必做的两类抵销分录

蒋季奎

合并财务报表工作底稿的编制中,即使母子公司之间没有发生任何内部交易,其他抵销分录都不需要编制,有两类抵销分录却是必不可少的,即母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销和母公司投资收益与子公司利润分配的抵销。然而,深入地理解这两类抵销分录比较困难,本文拟对其进行全面、详细地解析,以供实务界参考。

一、母公司长期股权投资与子公司所有者权益相抵销

1. 在母公司对子公司100%控股的情况下,母公司长期股权投资与子公司所有者权益正好能够相互抵销。之所以要将二者相互抵销,主要原因如下:

(1) 母公司长期股权投资对应于子公司净资产(子公司的各项资产减各项负债),由于子公司净资产已纳入合并财务报表,如果母公司长期股权投资不消除,也纳入合并财务报表,那么子公司净资产就会被重复计算。将二者抵销以后,合并财务报表中子公司的净资产就只表现为子公司的各项资产减各项负债。这样就没有重复计算,与事实相符。

(2) 子公司的所有者是母公司,但母公司本身只是母子公司组成的集团的一个部分,集团的所有者直接拥有母公司,又通过母公司拥有子公司。在合并资产负债表中,所有者权益应该是母公司的所有者权益,如果不将子公司的所有者权益消除,而把它与母公司的所有者权益相加,作为整个集团的所有者权益,将造成错误的结果。

此外,从金额上来看,子公司所有者权益已经包含在母公司所有者权益内了。在合并日,母公司通过付出资产或增发股票来换取对子公司的所有权。以上两种情况都可以清楚地表明子公司所有者权益包含在母公司所有者权益之内。第一种情况下,母公司付出的资产,其金额是包含在母公司所有者权益内的,所以母公司通过付出的资产所换来的子公司所有者权益,其金额自然也包含在母公司所有者权益内。第二种情况下,母公司增发股票,其所有者权益增加,而增加的金额恰好是子公司所有者权益的金额。

合并日以后,子公司所有者权益会在合并日金额

的基础上增加或减少。尽管在母公司个别财务报表中不因此而调整所有者权益的金额,但在合并财务报表工作底稿中,要将母公司对子公司的长期股权投资按权益法进行调整,也就是根据子公司所有者权益在合并日金额基础上的增加额或减少额来调整母公司对子公司的长期股权投资,同时调整母公司所有者权益。这样,合并日以后子公司所有者权益的增加额或减少额也计入了母公司所有者权益。总之,任何时候,子公司所有者权益都包含在母公司所有者权益之内。因此,在编制合并财务报表时,子公司所有者权益必须消除,否则会造成重复计算。

2. 在母公司对子公司非100%控股的情况下,母公司长期股权投资不足以抵销子公司所有者权益的总额。子公司所有者权益总额中不能被母公司长期股权投资抵销的部分就是子公司少数股东(非控股股东)的权益。对此,合并财务报表处理方法是:将母公司长期股权投资与子公司所有者权益相抵销,将子公司所有者权益总额中不能被母公司长期股权投资抵销的部分转为少数股东权益。少数股东权益与母公司的所有者权益一起组成整个集团的所有者权益。

在母公司对子公司非100%控股的情况下,抵销分录①如下:

借:股本
资本公积
盈余公积
未分配利润
贷:长期股权投资
少数股东权益

二、母公司投资收益与子公司利润分配相抵销

1. 在母公司对子公司100%控股的情况下,之所以要将母公司投资收益与子公司利润分配相互抵销,主要原因如下:

(1) 在合并利润表中,子公司的各项收入、费用都与母公司相应的收入、费用相加,作为集团的各项收入、费用,因此,子公司的利润已经包含在集团的利润里了。如果再将母公司的投资收益列入合并利润表,子公司的利润将被重复计算。

(2) 子公司利润分配是子公司所有者权益的变动, 而子公司的所有者权益不是集团的所有者权益, 不应该出现在合并财务报表中, 所以, 子公司的利润分配也不应该出现在合并财务报表中。此外, 还需要把子公司年初未分配利润和年末未分配利润也一并抵销, 因为子公司年初未分配利润和年末未分配利润与子公司提取盈余公积和向股东分配利润等项目一起组成了子公司利润分配表(包含在子公司所有者权益变动表中), 而子公司利润分配表所有项目都不能在集团的合并利润分配表(包含在集团所有者权益变动表中)中出现。

在母公司对子公司100%控股的情况下, 抵销分录②如下:

借: 年初未分配利润
 投资收益
 贷: 提取盈余公积
 向股东分配利润
 年末未分配利润

抵销分录②登记好之后, 母公司的投资收益、子公司的年初未分配利润、提取盈余公积和向股东分配利润都被消除了, 唯独子公司的年末未分配利润却似乎不仅没有被消除, 反而增加了。但事实上, 子公司的年末未分配利润也被消除了。因为抵销分录②的前4行不仅会影响对应的每一个项目, 还会影响年末未分配利润项目, 具体为:

抵销分录②中的借记“年初未分配利润”科目, 会影响年初未分配利润项目和年末未分配利润项目, 因此要把这个金额从年初未分配利润和年末未分配利润中扣除。

抵销分录②中的借记“投资收益”科目, 会影响投资收益项目和年末未分配利润项目, 因此要把这个金额从投资收益和年末未分配利润中扣除。这是因为子公司年初未分配利润和母公司投资收益都是子公司年末未分配利润的来源, 若子公司年初未分配利润和母公司投资收益被消除了, 那么子公司年末未分配利润也要相应地减少。

抵销分录②中的贷记“提取盈余公积”和“向股东分配利润”科目, 会影响提取盈余公积项目、向股东分配利润项目及年末未分配利润项目, 因此要把提取盈余公积和向股东分配利润这两个项目的金额扣除, 还要把这两个金额加到年末未分配利润中。这是因为子公司年初未分配利润和母公司投资收益不仅是子公

司年末未分配利润的来源, 也是子公司提取盈余公积和向股东分配利润的来源, 也就是说, 子公司年初未分配利润和母公司投资收益并没有全部进入子公司年末未分配利润, 它们中有一部分被用于提取盈余公积和向股东分配利润。但抵销分录②的前2行已经把子公司年初未分配利润和母公司投资收益这两个项目的金额从子公司年末未分配利润中扣除了, 所以抵销分录②的第3、4行就要把子公司提取盈余公积和向股东分配利润的金额加回到子公司年末未分配利润中。

在登记了抵销分录②的前4行之后, 恰好消除了子公司年末未分配利润, 但抵销分录②的第5行贷记“年末未分配利润”, 似乎又恢复了子公司的年末未分配利润, 这就要与前面的抵销分录①联系起来看了。抵销分录①中的借记“未分配利润”科目和抵销分录②的前4行合起来将子公司年末未分配利润消除了2次, 所以抵销分录②的第5行需要将它恢复一次。

2. 在母公司对子公司非100%控股的情况下, 抵销分录③如下:

借: 年初未分配利润
 少数股东损益
 投资收益
 贷: 提取盈余公积
 向股东分配利润
 年末未分配利润

在此情况下, 年初未分配利润、少数股东损益和投资收益形成了子公司利润分配和年末未分配利润的来源。因此, 抵销分录③的前5行会影响对应的项目和年末未分配利润项目, 从而使子公司年初未分配利润、母公司投资收益、子公司提取盈余公积、子公司向股东分配利润和子公司年末未分配利润都被消除了。

值得注意的是, 少数股东损益这个项目不是消除项, 而是增项, 因为合并财务报表工作底稿的起点是对母、子公司个别财务报表的抄录, 而在子公司个别财务报表中, 并没有少数股东损益这个项目, 所以需要在合并财务报表工作底稿中增设一行, 用于列示少数股东损益。在合并利润表中, 除了反映集团的收入、费用和利润, 还要列示归属于母公司股东的损益和少数股东损益。在合并所有者权益变动表中除了反映母公司股东的权益变动, 还要反映少数股东的权益变动, 主要通过列示年初少数股东权益, 加上当年少数股东损益, 减去当年向少数股东分配的利润, 等于年末少数股东权益来反映。

股权被动稀释会计处理

王新生 秦文娇

财政部近期发布的《关于印发〈企业会计准则解释第7号〉的通知》(下称《解释第7号》),对股权被动稀释会计处理作了明确规定,从而使该项业务有据可查,实务处理不再束手无策,规范了各种五花八门的会计乱象、统一了业务口径、平息了争论、提高了会计质量。

《解释第7号》与相关规定之衔接

《解释第7号》明确了被动减资丧失控制权个别财务报表“视同处置”处理。企业会计准则第2号——长期股权投资(2014修订)第十五条规定:投资方因处置部分权益性投资等原因丧失了对被投资单位的控制的,在编制个别财务报表时,处置后的剩余股权能够对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的,应当改按权益法核算,并对该剩余股权视同自取得时即采用权益法核算进行调整;处置后的剩余股权不能对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的,应当改按《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的有关规定进行会计处理,其在丧失控制之日的公允价值与账面价值间的差额计入当期损益。在编制合并财务报表时,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。

《解释第7号》采用《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定,即剩余股权视同自取得时即采用权益法核算进行调整;但《企业会计准则第2号——长期股权投资》规定了因主动直接丧失控制权从成本法转为权益法时剩余股权的核算,但未明确持股比例下降部分(被动减资部分)的处理。

《解释第7号》明确了差额是计入权益(资本公积)还是计入当期损益(投资收益)。《解释第7号》规定对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,投资方应做会计处理:一是在个别财务报表中,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。二是在合并财务报表中,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。

现行企业会计准则并未明确规定上述股权被动稀释情况下的会计处理,争议的焦点主要集中在股权被动稀释是否应认定为视同处置股权的交易,以及相关影响是计入当期损益还是计入资本公积。《企业会计准则解释第7号》此次明确股权被动稀释视同处置股权,并将相关影响计入当期损益。

《解释第7号》区别于《企业会计准则第33号——合并财务报表(2014年修订)》。该准则第四十九条规定:母公司在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司的长期股权投资,在合并财务报表中,处置价款与处置长期股权投资相对应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额,应当调整资本公积(资本溢价或股本溢价),资本公积不足冲减的,调整留存收益。

第四十九条将股权稀释不丧失控制权时的差额计入权益(资本公积),《解释第7号》将股权稀释丧失控制权时的差额计入当期损益(投资收益),是基于交易的商业实质进行的分类处理。

《解释第7号》沿用了证监会发布的《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》(2011年第1期)的做法。2011年第1期问题1是,由于被投资单位增发股份、投资方未同比例增资导致持股比例下降的,持股比例下降部分视同长期股权投资处置,按新的持股比例确认归属于本公司的被投资单位增发股份导致的净资产增加份额,与应结转持股比例下降部分的长期股权投资账面价值之间的差额计入当期损益。

在《解释第7号》发布之前,除《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》(2011年第1期)规定了股权被动稀释的处理,没有任何其他权威解释可以依据,本次《解释第7号》几乎全部参照了2011年第1期的规定。

《解释第7号》调整了《企业会计准则解释第7号》(征求意见稿)的做法。征求意见稿对于个别财务报表规定:应当对该项长期股权投资从成本法转为权益

法核算。首先,将原长期股权投资视同自取得投资时即采用权益法核算进行调整。其次,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按权益法调整后的金额之间的差额计入当期损益。

按照征求意见稿中的算法,需对原持有的股权比例全部按权益法模拟调整后,再假设转让,所以会造成权益法核算比例在丧失控制权前后的分段情况。正式稿处理相对简单合理。

《解释第7号》选择与国际会计准则趋同的做法。

《国际会计准则第28号——联营企业》第19段:“如果投资单位对被投资单位的持股比例下降,但该被投资单位仍为投资单位的联营企业时,投资单位应当按比例将原在其他综合收益中确认的利得和损失结转至当期损益。”根据国际财务报告准则的相关要求和解释,当主体在联营企业中的股权比例减少时,无论是直接还是间接减少,其影响应当计入当期损益。由此可见,被动稀释引起的权益变动金额应当计入当期损益。

即《解释第7号》沿用国际会计准则做法,股权被动稀释视同处置将差额计入当期损益。

会计处理的步骤

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,投资方应会计处理如下:

(一)个别财务报表

1、对于股权稀释部分应视同处置,按照《解释第7号》的规定进行会计处理

借:长期股权投资

贷:投资收益

2、对于新股权比例,按长期股权投资权益法核算,应作成本法转权益法的追溯调整。

(二)合并财务报表

1、对于新股权比例,应当按照其在丧失控制权日的公允价值进行重新计量。

2、与原有子公司股权投资相关的其他综合收益,应当在丧失控制权时转为当期投资收益。

案例解析

案例1:股权被动稀释丧失控制权

A公司为上市公司,2009年1月1日,A公司以1 000万现金取得B公司股份1 200万股,占B公司总股份的75%,并对B公司形成控制。2009年1月1日,B公司可辨

认净资产公允价值为1 200万元。2010年7月1日,B公司向C公司定向增发新股1 400万股,C公司以1 500万元现金认购。增发股份后,A公司对B公司具有重大影响。2009年1月1日到2010年6月30日期间,B公司累计实现净利润600万元。除所实现利润外,在此期间,B公司所有者权益无其他变动。

分析:

2009年1月1日,A公司取得B公司的长期股权投资,采用成本法核算,长期股权投资成本为1 000万元。

2009年1月至2010年6月,成本法下实现净利润600万元不做账务处理,2010年6月30日,A公司对B公司长期股权投资账面价值1 000万元。

计算A公司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:B公司向C公司定向发行股份后,A公司在B公司所持股份比例变为: $40\% [1\ 200 / (1\ 600 + 1\ 400)]$ 。B公司因定向发行股份所有者权益增加1 500万元,归属于A公司的份额为600万元($1\ 500 \times 40\%$)。

计算A公司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:A公司对B公司持股比例减少35% ($75\% - 40\%$),相当于处置47% ($35\% / 75\%$)的长期股权投资,视同处置长期股权投资的账面价值为470万元($1\ 000 \times 47\%$)。

A公司股权稀释视同处置的投资收益为130万元($600 - 470$)。

案例2:股权被动稀释不丧失控制权

2011年,A公司和B公司分别出资750万元和250万元设立C公司,A公司、B公司的持股比例分别为75%和25%。C公司为A公司的子公司。

2012年B公司对C公司增资500万元,增资后占C公司股权比例为35%。交易完成后,A公司仍控制C公司。

C公司自成立日至增资前实现净利润1 000万元,除此以外,不存在其他影响C公司净资产变动的事项(不考虑所得税等影响)。

解析:在A公司合并财务报表中,B公司对C公司增资的会计处理如下:

A公司持股比例原为75%,由于少数股东增资而变为65%。增资前,A公司按照75%的持股比例享有的C公司净资产账面价值为1 500万元($2\ 000 \times 75\%$);增资后,A公司按照65%持股比例享有的净资产账面价值为1 625万元($2\ 500 \times 65\%$),两者之间的差额125万元,在A公司合并资产负债表中应调增资本公积。

长期股权投资权益法如何转换为公允价值计量

李滨

案例：A公司2014年至2016年发生如下投资业务，有关资料如下：

(1) A公司2014年1月2日发行股票2 000万股（每股面值1元，每股市价5元）。从B公司原股东处取得B公司40%股权，能够对B公司实施重大影响。

(2) 2014年1月2日，B公司可辨认净资产公允价值为26 000万元，假定B公司除一项管理用固定资产外，其他资产、负债的公允价值与账面价值相等。该固定资产的账面价值为800万元，公允价值为1 000万元，预计尚可使用年限为5年，采用年限平均法计提折旧，预计净残值为零。

(3) 2014年12月5日，A公司向B公司出售一批存货。该批存货的成本为160万元，未计提存货跌价准备，售价为200万元，至2014年12月31日，B公司将上述存货对外出售60%。

(4) 2014年度B公司实现净利润2 056万元，因自用房地产转换为采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产使其他综合收益增加240万元，接受其他股东捐赠现金增加资本公积300万元，除上述事项外，无其他所有者权益变动。

(5) 2015年1月2日，A公司出售30%的B公司股权，收到8 600万元存入银行。剩余10%的B公司股权的公允价值为2 870万元。出售部分股权后，A公司对B公司不再具有重大影响，A公司将剩余投资转换为可供出售金融资产核算。

(6) 2015年度B公司实现净利润1 840万元，宣告并分配现金股利1 000万元，无其他所有者权益变动。

(7) 2015年12月31日，对B公司可股权投资的公允价值为2 670万元。

(8) 2015年度B公司发生净亏损1 000万元，2016年12月31日对B公司股权投资的公允价值为1 200万元。

假定：本题不考虑所得税等其他因素。A公司对可供出售金融资产计提减值的政策是：

价格下跌持续时间在一年以上或价格下跌至成本的50%以下（含50%）。

要求：（1）编制A公司2014年与持有B公司40%股权投资相关会计分录。

（2）编制A公司2015年与持有B公司股权投资相关的会计分录。

（3）编制A公司2016年对B公司股权投资的相关会计分录。

案例解析：

（1）2014年1月2日，A公司取得B公司40%股权：

借：长期股权投资——投资成本	10 000
贷：股本	2 000
资本公积——股本溢价	8 000

借：长期股权投资——投资成本	400 (26 000×40%—10 000)
----------------	-------------------------

贷：营业外收入	400
---------	-----

2014年12月31日：

2014年B公司调整后的净利润： $=2\ 056 - (1\ 000 - 800) \div 5 - (200 - 160) \times (1 - 60\%) = 2\ 000$ （万元）。

借：长期股权投资——损益调整	800 (2 000×40%)
----------------	-----------------

贷：投资收益	800
--------	-----

借：长期股权投资——其他综合收益	96 (240×40%)
------------------	--------------

贷：其他综合收益	96
----------	----

借：长期股权投资——其他权益变动	120 (300×40%)
------------------	---------------

贷：资本公积——其他资本公积	120
----------------	-----

（2）2015年1月2日处置30%B公司股权：

借：银行存款	8 600
--------	-------

贷：长期股权投资——投资成本	7 800 (10 400×3/4)
----------------	--------------------

——损益调整	600 (800×3/4)
--------	---------------

——其他综合	72 (96×3/4)
--------	-------------

——其他权益	90 (120×3/4)
投资收益	38
借: 其他综合收益	96
贷: 投资收益	96
借: 资本公积——其他资本公积	120
贷: 投资收益	120
借: 可供出售金融资产——成本	2 870
贷: 长期股权投资——投资成本	
	2 600 (10 400×1/4)
——损益调整	200 (800×1/4)
——其他综合收益	24 (96×1/4)
——其他权益变动	30 (120×1/4)
——投资收益	16

2015年12月31日:

借: 应收股利	100 (1 000×10%)
贷: 投资收益	100
借: 银行存款	100
贷: 应收股利	100
借: 其他综合收益	200
贷: 可供出售金融资产——公允价值变动	
	200 (2 870—2 670)

(3) 2016年12月31日

借: 资产减值损失	1 670
贷: 可供出售金融资产——公允价值变动	
	1 470 (2 670—1 200)
其他综合收益	200

金融资产和金融负债的会计确认、计量与列报

2015年10月23日,中国证券监督管理委员会发布了《2014年上市公司年报会计监管报告》。为掌握上市公司执行会计准则、内部控制和财务信息披露规范的情况,证监会组织专门力量抽查审阅了520家上市公司2014年年度报告。审阅中重点关注了多项会计确认、计量和列报存在的主要问题问题,小编会连载发布,供用户参考使用。

一、未充分确认合作开发产生的金融负债

在与其他方共同投资进行合作开发的协议中,各方都以股权的形式投入资金,实际取得被投资单位的股份。

但是如果,实际控制经营的一方向其他方承诺所投入的资金能够获得最低收益率,将导致承诺方存在

向其他方交付现金或其他金融资产的合同义务,即产生了一项金融负债。

根据企业会计准则及相关规定,承诺方应当将收到的合作方投入款项作为负债处理,并在合作期间将与之相关的利息(公司保证的收益)确认为费用。

年报分析发现有些上市公司未将收到的合作方款项确认为负债,而是视为投入的权益资金,将向合作方支付的承诺收益也未确认为利息费用,而是视为利润分配。

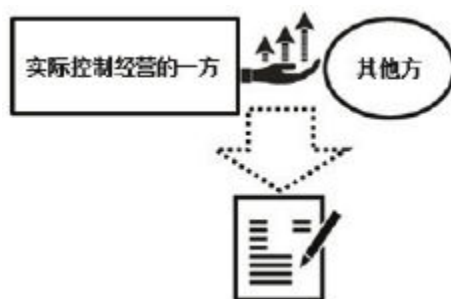
二、金融资产分类不正确

1、结构性存款

结构性存款的分类,主要取决于存款产品说明书中的约定条款。

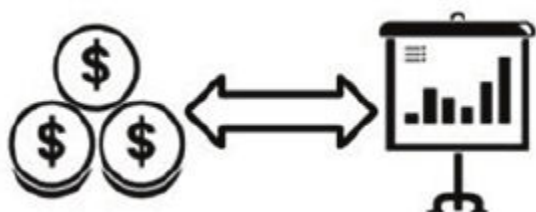
年报分析发现由于嵌入衍生工具及其分拆的会计处理较为困难,年报分析发现,不少上市公司将结构性存款简单作为银行存款(其他货币资金)、其他流动资产等收益金额固定的资产列报,未能正确反映结构性存款收益变动的风险。

目前公司认购、银行发行的结构性存款,其收益可能是与某些基础变量挂钩,如利率、汇率、黄金价格等,此类产品应视为嵌入衍生工具。



根据企业会计准则及相关规定,公司应当将结构性存款中嵌入的衍生工具分拆,单独进行会计处理。

但是如果嵌入衍生工具与存款合同在经济特征及风险方面存在紧密联系(如利率风险),或者与嵌入衍生工具类似条款的工具不符合衍生工具的定义或无法单独计量,可以将结构性存款整体指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。



2、理财产品

目前我国市场上的理财产品大多为非保本浮动收益、无活跃市场报价,通常情况下应分类为可供出售金融资产,在财务报表中视其流动性作为可供出售金融资产或其他流动资产列报。

年报分析发现部分上市公司对理财产品的分类不正确,如将浮动收益的理财产品或无活跃市场报价的

保本固定收益理财产品分类为持有至到期投资;将不存在活跃市场报价的理财产品指定为公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产;将理财产品作为收益金额固定的其他货币资金或者其他流动资产列报。

3、已停业或正在清算的子公司股权

对于已停业或正在清算的子公司,上市公司应视对其控制的具体情况,判断是否将其纳入合并范围。

年报分析发现部分上市公司错误地将仍属其控制的已停业或正在清算的子公司调整分类为可供出售金融资产,或者没有将具有明确出售意图的已停业或正在清算的子公司股权重分类为持有待售资产。

对于满足持有待售确认条件不再纳入合并范围的股权投资,应将其划分为持有待售资产列报。

4、有限合伙人权益

通常情况下,有限合伙企业的权益不具有活跃市场报价,公司应根据所持有的有限合伙权益特征(如回收金额是否固定或可确定)及持有意图等,将其分类为应收款项或可供出售金融资产。

年报分析发现年报分析发现,有的上市公司将其持有的有限合伙企业的权益错误地分类为“持有至到期投资”。

区分合并费用和证券发行费用的会计处理

2015年10月23日,中国证券监督管理委员会发布了《2014年上市公司年报会计监管报告》。为掌握上市公司执行会计准则、内部控制和财务信息披露规范的情况,证监会组织专门力量抽查审阅了520家上市公司2014年年度报告。审阅中重点关注了多项问题,小编会连载发布,供用户参考使用。

越来越多的企业合并中,上市公司以发行股份作为企业合并的对价,在此过程中涉及的费用一般包括合并费用与证券发行费用。企业合并费用通常情况下,针对被收购方的尽职调查、评估和审计、为申报重大资产重组而发生的费用,属于企业合并费用。

证券发行费用为验资、发行股份申报、股份登记而发生的费用,属于发行证券的费用。

会计处理根据企业会计准则及相关规定,这两类费用的会计处理不同。

合并费用应在发生当期计入损益;

发行费用直接扣减发行股份产生的溢价。

公司需要合理区分属于企业合并交易的费用和属于发行证券的费用。年报分析中发现,部分上市公司在发行股份购买资产的交易中,未对合并中发生的费用进行合理拆分,而是将所有费用都视为股票发行费用,冲减股本溢价,从而少列费用,增加当期利润。

这种人为混淆负债与权益属性的做法,无法反映交易的经济实质,掩盖了到期不能支付负债的风险,对公司的财务指标产生影响,所涉及金额重大的情况下,可能造成投资者对财务信息的误读误判。

四种财务费用的财税处理差异及分析

肖太寿

财务费用是指企业为筹集生产经营所需资金等发生的费用,包括应当作为期间费用的利息支出(减利息收入)、汇兑损失(减汇兑收益)以及相关的手续费等。本文主要就因非借款业务发生的四种财务费用的财税处理差异及申报表的填写进行分析。

融资租赁业务中涉及财务费用的财税处理

根据租赁准则的规定,在融资租赁的情况下,承租方最低租赁付款额与租赁开始日租赁资产入账价值的差额,作为未确认融资费用。这种差额实质上是一种融资成本的支出,应作为财务费用处理。由此可知,融资租赁业务中涉及的财务费用主要是未确认融资费用分摊。

(一) 会计处理

1. 融资租入固定资产的入账价值确定。对于融资租入固定资产,《企业会计准则》规定,承租企业应单设“融资租入固定资产”明细科目进行核算。企业应在租赁期开始日,将租赁期开始日租赁资产的公允价值与最低租赁付款额现值两者中较低者,加上在租赁谈判和签订租赁合同过程中发生的可直接归属于租赁项目的手续费、律师费、差旅费、印花税等初始直接费用,作为租入固定资产的入账价值,借记:“固定资产——融资租入固定资产”账户;按最低租赁付款额,将最低租赁付款额作为长期应付款的入账价值,贷记:“长期应付款”账户;按发生的初始直接费用,贷记:“银行存款”等账户;按其差额,借记:“未确认融资费用”账户。即会计处理如下:

融资租入固定资产时:

借: 固定资产——融资租入固定资产

未确认融资费用

贷: 长期应付款——应付融资租赁款(最低租赁付款额)

银行存款(租赁项目的手续费、律师费、差旅费、印花税等初始直接费用)

每期支付租赁费用时:

借: 长期应付款——应付融资租赁款

贷: 银行存款

每期采用实际利率法分摊未确认融资费用,按当期应分摊的未确认融资费用金额,借记“财务费用”

科目,贷记“未确认融资费用”科目。

(二) 税务处理

《企业所得税法实施条例》第四十七条第(二)项规定:“以融资租赁方式租入固定资产发生的租赁费支出,按照规定构成融资租入固定资产价值的部分应当提取折旧费用,分期扣除。”第五十八条第(三)项规定:“融资租入的固定资产,以租赁合同约定的付款总额和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础,租赁合同未约定付款总额的,以该资产的公允价值和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础。”可见,税法并未规定计算最低租赁付款额的现值,而是采用相对简化的处理方式,按照合同约定的付款总额作为计税基础,比会计准则的规定更直观、更简单。

(三) 会计与税法差异

根据以上会计与税法的规定,会计与税法存在的差异导致融资租入固定资产的计税基础大于初始会计成本。另外,会计与税法计提固定资产折旧的方法与折旧年限不一致,也会造成会计与税法每年计提的折旧数额可能不一致。因此,税法对融资租赁方式租入固定资产的计价不考虑最低租赁付款额现值,不承认会计确认的未确认融资费用,也不存在未确认融资费用的摊销。因此,会计与税法每年计提的折旧数额不一致,要求企业每年申报所得税时,应调整应纳税所得额。会计上对未确认融资费用,每期摊销时,计入财务费用,因税法不允许在税前扣除,每年进行所得税申报时,应调增应纳税所得额。

[案例1] 2005年12月31日,甲公司从乙公司以融资租赁方式租入一套设备。租赁公司购置设备的成本为510 000元,公允价值为510 000元,租赁期为5年,合同规定每年年末支付租金118 708元,期满设备归甲公司所有,租赁内含利率为6%。该设备的预计使用年限为5年,税法规定机器设备的折旧年限为10年。假定会计与税法均预计无残值,采用直线法计提折旧。请分析甲公司2015年和2016年的账务和税务处理

1. 甲公司的会计处理

(1) 2015年12月31日,确定租赁资产的入账价值为:最低租赁付款额现值=118 708×(P/A, 6%, 5)

=500 000 (元)。

最低租赁付款额的现值小于设备的公允价值,因此,租赁资产的入账价值即为500 000元。

借: 固定资产——融资租入固定资产 500 000
未确认融资费用 93 540
贷: 长期应付款——应付融资租赁费 593 540 (118 708×5)

(2) 2016年12月31日,支付租金、分摊融资费用并计提折旧。采用实际利率分摊未确认融资费用。

借: 长期应付款——应付融资租赁费 118 708
贷: 银行存款 118 708
借: 财务费用 30 000 (500 000×6%)
贷: 未确认融资费用 30 000
借: 制造费用 100 000
贷: 累计折旧 100 000

2. 甲公司的税务处理

2015年12月31日,该固定资产的账面价值为500 000元,计税基础为593 540元,二者之间产生的可抵扣暂时性差异为93 540元(593 540-50万),但所扣除的费用没有差异,在申报企业所得税时,无需调整应纳税所得额。该设备每年税前扣除折旧额为: $593\,540 \div 10 = 59\,354$ (元)。

2016年至2020年,该设备每年会计上计提折旧10万元,税前准予扣除折旧额为59 354元,企业每年申报企业所得税时,应调增应纳税所得额40 646 (10万-59 354)元。会计上对未确认融资费用,每期摊销时,计入财务费用,税法不允许在税前扣除。2016年企业申报所得税时,应调增应纳税所得额30 000元。应在表A105000《纳税调整明细表》第22行“与未实现融资收益相关在当期确认的财务费用”进行纳税调整,本年要调增所得30万元。

3. 融资租入固定资产所得税会计处理

甲公司每年资产负债表日因固定资产账面价值与计税基础不同应予确认的递延所得税: 2015年甲公司固定资产账面价值为50万元,固定资产计税基础为593 540元,甲公司应确认递延所得税资产23 385元[(593 540-50万)×25%]。

甲公司每年资产负债表日因未确认融资费用账面价值与计税基础不同应予确认的递延所得税: 2015年甲公司未确认融资费用账面价值93 540元,未确认融资费用计税基础为0,甲公司应确认递延所得税负债23 385元(93 540×25%)。假定甲公司2015年的会计利润

为1 000 000元,无其他纳税调整事项,应交所得税为250 000元,甲公司2015年所得税会计处理为:

借: 所得税费用 250 000
递延所得税资产 23 385
贷: 应交税费——应交所得税 250 000
递延所得税负债 23 385

综上所述,会计准则与税法规定的差异造成固定资产的账面价值小于计税基础,产生可抵扣暂时性差异,应确认递延所得税资产。同时,会计上核算未确认融资费用,而税法上不核算,产生应纳税暂时性差异,应确认递延所得税负债。以后年度,固定资产折旧的计提会计数额和计税数额不一致,以及会计上未确认融资费用分摊,造成会计利润和税法应纳税所得额不一致,应调整应纳税所得额,并逐步转回固定资产购入年度确认的递延所得税资产和递延所得税负债。

分期收款业务涉及财务费用的财税处理

分期收款收入本质上是一种商业信用模式。在会计和税法处理中,分期收款业务存在一定的差异。

(一) 会计处理

《企业会计准则》规定:“合同或协议明确规定销售商品需要延期收取价款,实质上是有融资性质。应当按照合同或协议的约定价款的现值确定其现价值。应收的合同或协议价款与其现价值之间的差额,应当在合同或协议期间内,按照应收款项的摊余成本和实际利率计算确定的摊销金额,冲减财务费用。”

(二) 税务处理

1. 增值税处理。《增值税暂行条例实施细则》第三十八条第(三)项规定:采取赊销和分期收款方式销售货物,为书面合同约定的收款日期的当天;无书面合同的或者书面合同没有约定收款日期的,为货物发出的当天。

2. 企业所得税处理。《企业所得税法实施条例》第二十三条第(一)项规定:“企业以分期收款方式销售货物的,按照合同约定的收款日期确认收入的实现。”

(三) 会计与税法的差异

税法对分期收款业务采取了“收付实现制”确定纳税义务发生时间,而会计处理按照“权责发生制”及“实质重于形式”的原则确认收入,两者之间产生了差异。

现金折扣涉及财务费用的财税处理

(一) 会计处理

现金折扣,是指债权人为了鼓励债务人在规定的期

限内付款而向债务人提供的债务扣除。企业销售商品涉及现金折扣的,应当按照扣除现金折扣前的金额确定销售商品收入金额,现金折扣在实际发生时计入财务费用。对于已确认收入的售出商品发生退回的,企业一般应在发生时冲减当期销售商品收入,同时冲减当期销售商品成本。如该项销售退回已发生现金折扣的,应同时调整相关财务费用的金额。

(二) 税务处理

《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》(国税函[2008]875号)规定:债权人为鼓励债务人在规定的期限内付款而向债务人提供的债务扣除属于现金折扣,销售商品涉及现金折扣的,应当按扣除现金折扣前的金额确定销售商品收入金额,现金折扣在实际发生时作为财务费用扣除。

按照上述规定,销售商品所发生的现金折扣在会计与税法上是没有差异的,不需要进行纳税调整。

售后回购涉及财务费用的财税处理

售后回购,是指销售商品的同时,销售方同意日后将同样或类似的商品购回的销售方式。下面分析售后回购的情况是所售商品所有权上的主要风险和报酬没有从销售方转移到购货方,这实际上是一种融资行为。

(一) 会计处理

售后回购方式下,销售方应根据合同或协议的条

款判断企业是否已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方,以确定是否确认销售商品收入。在大多数情况下,回购价格固定或原销价加合理回报,售后回购交易属于融资交易,商品所有权上的主要风险和报酬没有转移,企业不应确认销售商品收入;回购价格大于原售价的差额,企业应在回购期间按期计提利息,计入财务费用。

(二) 税务处理

根据国家税务总局《关于确认企业所得税收入若干问题的通知》(国税函[2008]875号)的规定:采用售后回购方式销售商品的,销售的商品按售价确认收入,回购的商品作为购进商品处理。有证据表明不符合销售收入确认条件的,如以销售商品方式进行融资,收到的款项应确认为负债;回购价格大于原售价的,差额应在回购期间确认为利息费用。

国税函[2008]875号文件发布后,对于售后回购本质上是融资业务的,企业所得税收入确认条件与企业会计准则趋于一致,两者都注重权责发生制原则和实质重于形式原则,则财税处理没有差异,也就是说售后回购在回购期间确认的利息费用可以税前扣除。

因此,为融资所发生的售后回购业务在会计与税法上是没有差异的,也不需要对此进行纳税调整。

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)。

(1) 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时

借: 银行存款等(按照职工缴纳的认股款)

贷: 股本(按照股本金额)

资本公积——股本溢价(差额)

同时,

(2) 就回购义务确认负债(作收购库存股处理)

借: 库存股(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)

贷: 其他应付款——限制性股票回购义务等(包括未满足条件而须立即回购的部分)

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。

等待期,是指可行权条件得到满足的期间。

可行权日,是指可行权条件得到满足、职工和其他方具有从企业取得权益工具或现金的权利的日期。

授予日,是指股份支付协议获得批准的日期。

(1) 对于可行权条件为规定服务期间的股份支付, 等待期为授予日至可行权日的期间; (2) 对于可行权条件为规定业绩的股份支付, 应当在授予日根据最可能的业绩结果预计等待期的长度。

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:

借: 其他应付款——限制性股票回购义务等 (按照应支付的金额)

贷: 银行存款等 (按照应支付的金额)

同时,

借: 股本 (按照注销的限制性股票数量相对应的股本金额)

资本公积——股本溢价 (按照差额)

贷: 库存股 (按照注销的限制性股票数量相对

应的库存股账面价值)

上市公司达到限制性股票解锁条件而无需回购的股票:

借: 其他应付款——限制性股票回购义务等 (按照解锁股票相对应的负债的账面价值)

贷: 库存股 (按照解锁股票相对应的库存股的账面价值)

如有差额, 则借记或贷记“资本公积——股本溢价”科目。

回购义务应全额确认为负债, 不考虑回购发生的可能性对其计量的影响。

库存股所确认的库存股金额不仅包含库存股的股本, 还应包含其相应的股本溢价金额。

回购义务应确认为流动负债, 就流动性而言, 由于员工离职等因素可能导致公司随时产生回购的义务, 该回购义务应当确认为流动负债。



可供出售金融资产债务工具的摊余成本不等于账面价值

秦文娇 焦敏

一般情况下, 资产的摊余成本等于其账面价值, 但对于可供出售金融资产债务工具则有点特殊, 即期末公允价值发生了变动但不需计提减值的时候, 计算摊余成本时不考虑由于公允价值的暂时变动的影响。

可供出售金融资产会计计量属性——公允价值

2014年修订的《企业会计准则——基本准则》第四十一条规定, “企业在将符合确认条件的会计要素登记入账并列报于会计报表及其附注 (又称财务报表, 下同) 时, 应当按照规定的会计计量属性进行计量, 确定其金额”。第四十二条列举了五种计量属性。第四十三条对五种计量属性提出了基本要求, 即“企业在对会计要素进行计量时, 一般应当采用历史成本, 采用重置成本、可变现净值、现值、公允价值计量的, 应当保证所确定的会计要素金额能够取得并可靠计量”。

《企业会计准则第22号——金融资产》规定, 可供出售金融资产应当按公允价值进行初始计量和后续计量, 并将公允价值变动计入所有者权益 (其他综合收益)。

2014年发布的《企业会计准则第39号——公允价值计量》规定, 年末如果无法获得被投资公司股份的公开市场报价, 可以采用市场乘法确定其公允价值。

综合上述分析, 可供出售金融资产应该按照公允价值计量, 即使无法获得被投资公司股份的公开市场报价, 企业也应该根据《企业会计准则第39号——公允价值计量》规定, 广罗信息, 综合评价, 采用市场乘法, 进行职业判断, 严禁在准则外另立门户。

可供出售金融资产债务工具不是采用摊余成本进行计量

可供出售金融资产是按公允价值进行后续计量的, 所以期末其账面价值就是公允价值。实务中许多人认为可供出售金融资产采用摊余成本进行计量, 并想当然的认为可供出售金融资产是采用成本计量属性。要突破这种误区, 首先应该明白, 可供出售金融资产包括权益工具 (股票) 和债务工具 (债券)。可供出售金融资产债务工具比较特殊, 在期末需要用到实际利率法计算利息收入, 实际利率法涉及摊余成本, 所以很多人

会误以为可供出售金融资产债务工具是采用摊余成本进行计量。但要谨记,可供出售金融资产债务工具用到摊余成本,只是为了计算利息收入,而非计量属性。

可供出售金融资产债务工具的摊余成本和账面价值有何关联

一般情况下,摊余成本等于其账面价值,但对于可供出售金融资产债务工具则有点特殊,因为摊余成本不包括暂时性的公允价值变动,即对于可供出售金融资产来说,如果期末公允价值发生了变动但不需计提减值的时候,计算摊余成本时不考虑由于公允价值的暂时变动的影响;而当资产发生了减值,计提了资产减值损失时,对“可供出售金融资产——公允价值”的变动就应考虑在内。从以下三方面进行理解:

1.因为在资本市场上公允价值变动是正常波动,所以会计上出于稳健性要求不会因公允价值波动而随意调整摊余成本。但是资产减值损失是会计上所承认的损失,所以要调整摊余成本。

2.可供出售金融资产债务工具摊余成本=初始确认金额-已经偿还的本金+(-)按实际利率法对折价(溢价)进行调整的金额-已经发生的减值损失。从以上公式可以看出可供出售金融资产摊余成本不含公允价值变动金额。即:公允价值变动但未构成减值时,此变动不影响摊余成本;发生减值时,按“减值损失”的数额对摊余成本产生影响,即包括前期计入其他综合收益借方的公允价值暂时性下跌。

3.但应注意,可供出售金融资产债务工具计算公允价值变动额是用其的账面价值和公允价值比较,而不是用摊余成本和公允价值比较。

案例:2013年1月1日,甲公司支付价款1 000 000元(含交易费用)从上海证券交易所购入A公司同日发行的5年期公司债券12 500份,债券票面价值总额为1 250 000元,票面年利率为4.72%,于年末支付本年利息(即每年利息为59 000元),本金在债券到期时一次性偿还。甲公司没有意图将该债券持有至到期,划分为可供出售金融资产。实际利率为10%。

2013年1月1日,甲公司购入A公司债券的会计处理:

借:可供出售金融资产——成本 1 250 000
贷:银行存款 1 000 000
可供出售金融资产——利息调整 250 000
2013年12月31日,A公司债券的公允价值为900 000

元(不含利息),A公司仍可支付债券当年的利息。

甲公司2013年末的会计处理

①借:应收利息 59 000
可供出售金融资产——利息调整 41 000
贷:投资收益 (1 000 000×10%) 100 000
②借:银行存款 59 000
贷:应收利息 59 000
③借:其他综合收益 141 000
贷:可供出售金融资产——公允价值变动 141 000 (1 041 000-900 000)

注:2013年末此债券投资的摊余成本=1 000 000+41 000=1 041 000(元)

2014年末可供出售金融资产的账面价值=900 000(元)

公允价值=账面价值

公允价值变动为141 000元,摊余成本不包括暂时性的公允价值变动,所以摊余成本不等于账面价值

2014年,由于产品缺乏竞争力、内部管理松懈,A公司财务状况恶化,但仍可支付债券当年的利息;2014年12月31日,A公司债券的公允价值为750 000元(不含利息)。甲公司预计如果A公司不采取有效措施,该债券的公允价值会持续下跌。

甲公司2014年末的会计处理

①借:应收利息 59 000
可供出售金融资产——利息调整 45 100
贷:投资收益 [(1 000 000+41 000)×10%] 104 100
②借:银行存款 59 000
贷:应收利息 59 000
③借:资产减值损失 336 100
贷:其他综合收益 141 000
可供出售金融资产——公允价值变动 195 100

注:2014年末此债券投资的摊余成本=1 041 000×(1+10%)-59 000=1 086 100(元)

2014年末债券的公允价值=750 000(元)

2014年末债券的累计损失=1 086 100-750 000=336 100(元)

2014年末可供出售金融资产应确认的追加损失=336 100-141 000(2013年末计提的公允价值变动)=195 100(元)。

集团内部发行与购买长期债券之合并抵销处理

张泽南

一、持有至到期投资与应付债券合并抵销的项目范围

自2014年7月1日起,在所有执行企业会计准则的企业范围内施行新修订的《企业会计准则第33号——合并财务报表》(CAS 33)。根据CAS 33的规定,母公司与子公司、子公司相互之间的债权与债务项目应当相互抵销,同时抵销相应的减值准备。根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》(CAS 22)的规定,企业初始确认金融资产或金融负债,应当按照公允价值计量,除以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债发生的相关交易费用应当直接计入当期损益外,其他类别的金融资产或金融负债发生的相关交易费用应当计入初始确认金额(入账价值,下同)。可见,债券发行企业的应付债券(金融负债)与债券购买企业的持有至到期投资(金融资产)初始确认金额均应按照公允价值计量,即按发行价(或购买价)与发生的相关交易费用之和确认,其中相关交易费用包括支付给代理机构、咨询公司、券商等的手续费和佣金及其他必要支出。

企业可能通过债券承销商直接购买长期债券,其购买价(无论是平价、溢价或折价购入)与发行方的发行价是一致的,都是公允价值,但双方发生的交易费用并不一定相等,所以双方初始确认金额也不同。企业也可能是从第三方手中购进长期债券,如从二级市场购入,其购买价及发生的交易费用与发行企业的发行价及交易费用均不相等。因此,无论企业采用哪种方式购买长期债券,其持有至到期投资的初始确认金额均与债券发行企业的应付债券初始确认金额不相等。由于初始确认金额不同,持有至到期投资与应付债券的摊余成本及实际利率也不同,双方计算确认的利息收入与利息支出以及双方各期的摊销额自然也不相同。

针对集团内部发生的发行与购买长期债券业务,企业集团编制合并财务报表时需要进行以下抵销处理:

①持有至到期投资与应付债券初始确认金额及差额的抵销;②利息收入与利息支出以及持有至到期投资与应付债券摊销额及差额的抵销;③应收利息与应付利

息的抵销;④持有至到期投资减值准备的抵销;⑤计提持有至到期投资减值准备形成递延所得税资产的抵销。

二、初次编制合并财务报表相关项目的抵销处理

(一)持有至到期投资与应付债券初始确认金额及差额的抵销

债券发行企业发行长期债券时,按实际收到的款项记入“银行存款”、“库存现金”等科目,按债券的面值记入“应付债券——面值”科目,按实际收到的款项与面值的差额记入“应付债券——利息调整”科目,在其个别资产负债表中表现为“应付债券”项目金额的增加。

债券购买企业购买长期债券(分类为持有至到期投资)时,应当按照持有至到期投资的公允价值和相关交易费用之和作为其初始入账金额。按照债券面值记入“持有至到期投资——成本”科目,按照实际支付金额(假定支付的价款中不包含已到付息期但尚未支付的利息)与面值的差额记入“持有至到期投资——利息调整”科目,在该企业个别资产负债表中表现为“持有至到期投资”项目金额的增加。

从企业集团整体角度来看,集团内部发行与购买长期债券业务只是内部资金的运动,既不会增加企业集团的资产,也不会增加负债,而发生该业务的双方都在其个别资产负债表中进行了反映。为了消除个别资产负债表直接加总时的重复计算因素,企业集团在编制合并财务报表时需将债券发行企业的“应付债券”项目与债券购买企业的“持有至到期投资”项目予以抵销。但由于持有至到期投资与应付债券初始确认金额不同,两者之间会产生差额(体现在“利息调整”明细账之间的差异),此差额对于购买企业来说是投资的损失或收益,对于发行企业来说是为筹集资金少付利息所取得的收益或多付利息所付出的代价。企业集团编制合并财务报表时应将其抵销,并记入合并利润表的“投资收益”或“财务费用”项目。具体抵销处理如下:

当持有至到期投资初始确认金额大于应付债券初

始确认金额时,借记“应付债券”(债券发行企业初始确认金额)、“投资收益”(或“财务费用”,差额倒挤)项目,贷记“持有至到期投资”(债券购买企业初始确认金额)项目。

当持有至到期投资初始确认金额小于应付债券初始确认金额时,借记“应付债券”(债券发行企业初始确认金额)项目,贷记“持有至到期投资”(债券购买企业初始确认金额)、“投资收益”(或“财务费用”,差额倒挤)项目。

(二) 利息收入与利息支出的抵销,以及债券摊销额及差额的抵销

资产负债表日,债券发行企业与债券购买企业均需个别资产负债表中按照债券摊余成本(第一年为初始确认金额)和实际利率计算确认利息支出或利息收入,同时采用实际利率法根据记入“利息调整”明细账的金额进行摊销。由于持有至到期投资和应付债券初始确认金额不同、测算的实际利率不同,双方各期计算的利息支出和利息收入会不同,进而导致双方摊销额不同。企业集团在编制合并财务报表时,除将利息收入与利息支出及两者的差额进行抵销外,还应将持有至到期投资与应付债券摊销额及两者的差额进行抵销。

1. 持有至到期投资初始确认金额大于应付债券初始确认金额。无论是折价、溢价或平价发行的长期债券,当持有至到期投资初始确认金额大于应付债券初始确认金额时,由此测算的持有至到期投资实际利率必然大于应付债券实际利率,则债券购买企业确认的利息收入小于债券发行企业确认的利息支出,差额为债券发行企业多计的利息支出(财务费用)。抵销时,应同时编制两笔抵销分录:

(1) 折价发行与购买的长期债券:①抵销双方摊销额及差额,借记“应付债券”(债券发行企业本期摊销额)项目,贷记“持有至到期投资”(债券购买企业本期摊销额)、“财务费用”(差额倒挤,为多计利息支出)项目;②抵销利息收入与利息支出(将利息收入与利息支出进行比较,取金额较小者),借记“投资收益”项目,贷记“财务费用”项目。

(2) 溢价发行与购买的长期债券:①抵销双方摊销额及差额,借记“持有至到期投资”(债券购买企业本期摊销额)项目,贷记“应付债券”(债券发行企

业本期摊销额)、“财务费用”(差额倒挤,为多计利息支出)项目;②抵销利息收入与利息支出(将利息收入与利息支出进行比较,取金额较小者),借记“投资收益”项目,贷记“财务费用”项目。

2. 持有至到期投资初始确认金额小于应付债券初始确认金额。无论是折价、溢价或平价发行的长期债券,当持有至到期投资初始确认金额小于应付债券初始确认金额时,由此测算的持有至到期投资实际利率必然小于应付债券实际利率,则债券购买企业确认的利息收入大于债券发行企业确认的利息支出,差额为债券购买企业多计的利息收入(投资收益)。抵销时,应同时编制两笔抵销分录:

(1) 折价发行与购买的长期债券:①抵销双方摊销额及差额,借记“应付债券”(债券发行企业本期摊销额)、“投资收益”(差额倒挤,多计的利息收入)项目,贷记“持有至到期投资”(债券购买企业本期摊销额)项目;②抵销利息收入与利息支出(将利息收入与利息支出进行比较,取金额较小者),借记“投资收益”项目,贷记“财务费用”项目。

(2) 溢价发行与购买的长期债券:①抵销双方摊销额及差额,借记“持有至到期投资”(债券购买企业本期摊销额)、“投资收益”(差额倒挤,多计的利息收入)项目,贷记“应付债券”(债券发行企业本期摊销额)项目;②抵销利息收入与利息支出(将利息收入与利息支出进行比较,取金额较小者),借记“投资收益”项目,贷记“财务费用”项目。

平价发行与购买的长期债券,依据持有至到期投资与应付债券的初始确认金额的大小比照上述抵销方法处理,此处不再赘述。

(三) 应收利息与应付利息的抵销

资产负债表日,债券发行企业与债券购买企业应分别按债券面值和票面利率计算确认应付利息与应收利息。由于债券面值与票面利率均相等,双方确认的应付利息与应收利息相等,不存在差额问题。企业集团在编制合并财务报表时,应将应付利息与应收利息进行抵销。

抵销分录为:①分期付息一次还本的债券,借记“应付利息”(债券发行企业按面值和票面利率计算确认的应付利息)项目,贷记“应收利息”(债券购买企业按面值和票面利率计算确认的应收利息)项目;②到期

一次还本付息的债券(到期时抵销),借记“应付债券”(债券发行企业按面值和票面利率计算确认的应付利息)项目,贷记“持有至到期投资”(债券购买企业按面值和票面利率计算确认的应收利息)项目。

例1: 2015年1月1日, A公司(母公司)通过券商购入B公司(子公司)当日发行的5年期债券8 000张, 每张面值100元, 票面年利率为5%, 按年支付利息, 本金到期支付, 到期日为2019年12月31日。A公司实际支付金额为78万元(含交易费用)。B公司发行债券用于补充流动资金, 实际收到款项76万元(已扣除发行的交易费用)。A公司有意愿也有能力将该债券持有至到期, 故将其划分为持有至到期投资。双方企业得税税率均为25%。

经计算, A公司购买债券实际利率为5.59%, B公司发行债券实际利率为6.20%。

计算A公司2015 ~ 2019年投资收益及投资摊销额, 结果见表1。

表1 A公司投资收益及投资摊销额 单位: 万元

项目 日期	应收利息 = 面值 × 5%	投资收益 = 期初摊余成本 × 5.59%	投资摊销额 = 应收利息 - 投资收益	期末摊余成本 = 期初摊余成本 - 债券摊销额
2015年12月1日				78
2015年12月31日	4	4.36	0.36	78.36
2016年12月31日	4	4.38	0.38	78.74
2017年12月31日	4	4.40	0.40	79.14
2018年12月31日	4	4.42	0.42	79.56
2019年12月31日	4	4.44	0.44	80
小计	20	22	2	

计算B公司2015 ~ 2019年财务费用及债券摊销额, 结果见表2。

表2 B公司利息支出及投资摊销额 单位: 万元

项目 日期	应付利息 = 面值 × 5%	财务费用 = 期初摊余成本 × 6.20%	债券摊销额 = 应收利息 - 财务费用	期末摊余成本 = 期初摊余成本 - 债券摊销额
2015年1月1日				76
2015年12月31日	4	4.71	0.71	76.71
2016年12月31日	4	4.76	0.76	77.47
2017年12月31日	4	4.80	0.80	78.27
2018年12月31日	4	4.85	0.85	79.12
2019年12月31日	4	4.88	0.88	80
合计	20	24	4	

计算A、B公司各年利息收入与利息支出差异额以

及应付债券与持有至到期投资摊销额差异额, 结果见表3。

表3 A、B公司各年利息收入与利息支出以及摊销额差异 单位: 万元

项目 日期	利息支出与利息收入 差异	应付债券与持有至到期 投资摊销额差异
2015年12月31日	$4.71 - 4.36 = 0.35$	$0.71 - 0.36 = 0.35$
2016年12月31日	$4.76 - 4.38 = 0.38$	$0.76 - 0.38 = 0.38$
2017年12月31日	$4.80 - 4.40 = 0.40$	$0.80 - 0.40 = 0.40$
2018年12月31日	$4.85 - 4.42 = 0.43$	$0.85 - 0.42 = 0.43$
2019年12月31日	$4.88 - 4.44 = 0.44$	$0.88 - 0.44 = 0.44$
合计	2	2

2015年末, A公司编制合并财务报表时, 编制的抵销分录如下:

1. 持有至到期投资与应付债券初始确认金额及差额的抵销。

借: 应付债券 76
 投资收益(或财务费用) 2
 贷: 持有至到期投资 78

2. 利息收入与利息支出以及持有至到期投资与应付债券摊销额及差额的抵销。

(1) 持有至到期投资与应付债券摊销额及差额抵销。

借: 应付债券——摊销额 0.71
 贷: 持有至到期投资——摊销额 0.36
 财务费用(多确认的利息) 0.35

(2) 利息收入与利息支出的抵销。将利息收入与利息支出进行比较, 取金额较小者进行抵销。

借: 投资收益 4.36
 贷: 财务费用 4.36

经过上述抵销处理后, “持有至到期投资”项目(摊销额)抵销0.36万元, “应付债券”项目(摊销额)抵销0.71万元, “投资收益”项目抵销4.36万元, “财务费用”项目抵销4.71万元(0.35+4.36)。至此, A、B公司分别在个别财务报表中确认的摊销额已全部抵销, 投资收益与财务费用也已抵销完(参见表1、表2、表3)。

3. 应收利息与应付利息的抵销。

借: 应付利息 4
 贷: 应收利息 4

三、连续编制合并财务报表相关项目的抵销处理

(一) 年初未分配利润的调整

企业集团上一期合并所有者权益变动表中的期末未分配利润应与本期合并所有者权益变动表中的期初未分配利润相等。但本期合并财务报表是以母公司和子公司当期个别财务报表为基础编制的,得出的期初未分配利润金额与上一期合并所有者权益变动表中的期末未分配利润金额之间会存在差额。因此,在编制合并财务报表时,必须将持有至到期投资与应付债券初始确认金额及差额以及以前期间持有至到期投资与应付债券摊销额及差额对本期年初未分配利润的影响予以抵销,进而调整本期期初未分配利润金额。

1. 持有至到期投资与应付债券初始确认金额及差额的调整。当持有至到期投资初始确认金额大于应付债券初始确认金额时,借记“应付债券”、“未分配利润——年初”项目,贷记“持有至到期投资”项目。当持有至到期投资初始确认金额小于应付债券初始确认金额时,借记“应付债券”项目,贷记“未分配利润——年初”、“持有至到期投资”项目。

2. 以前期间持有至到期投资与应付债券摊销额及差额的调整。

(1) 持有至到期投资初始确认金额大于应付债券初始确认金额时,分情况处理:对于折价发行与购买的长期债券,借“应付债券”(债券发行企业累计摊销额)项目,贷记“持有至到期投资”(债券购买企业累计摊销额)、“未分配利润——年初”(差额倒挤)项目;对于溢价发行与购买的长期债券,借记“持有至到期投资”(债券发行企业累计摊销额)项目,贷记“应付债券”(债券购买企业累计摊销额)、“未分配利润——年初”(差额倒挤)项目。

(2) 持有至到期投资初始确认金额小于应付债券初始确认金额时,无论是折价还是溢价发行的债券,均与上述抵销处理类似,只是应借记“未分配利润——年初”项目。

(二) 本期应付债券与持有至到期投资相关项目的合并抵销

一方面,由于债券尚未到期,双方均需确认该债券的利息收入或利息支出,同时对“利息调整”明细账余额进行摊销,因此企业集团连续编制合并财务报表时,需要将利息收入与利息支出以及债券摊销额及差额予以抵销;另一方面,企业集团需要对应付利息和应收利

息进行抵销,抵销处理方法与初次编制合并财务报表时相关项目抵销处理相同,只是金额不同,这里不再赘述。

例2: 接例1, 2016年末, A公司编制合并财务报表时,编制的抵销分录如下:

1. 年初未分配利润的调整。

(1) 持有至到期投资与应付债券初始确认金额及差额的调整。

借: 应付债券	76
未分配利润——年初	2
贷: 持有至到期投资	78

(2) 以前期间持有至到期投资与应付债券摊销额及差额的调整。

借: 应付债券——摊销额	0.71
贷: 持有至到期投资——摊销额	0.36
未分配利润——年初	0.35

2. 本期持有至到期投资与应付债券相关项目以及利息收入与利息支出的抵销。

(1) 持有至到期投资与应付债券摊销额及差额的抵销。

借: 应付债券——摊销额	0.76
贷: 持有至到期投资——摊销额	0.38
财务费用(多确认的利息)	0.38

(2) 利息收入与利息支出的抵销。将利息收入与利息支出进行比较,取金额较小者进行抵销。

借: 投资收益	4.38
贷: 财务费用	4.38

(3) 应收利息与应付利息的抵销。

借: 应付利息	4
贷: 应收利息	4

以后债券持有期间,年末合并抵销处理略。

(三) 债券到期时的抵销处理

应付债券与持有至到期投资在以后存续期间都会涉及年初未分配利润的调整和本期相关项目的抵销处理,只不过各期抵销金额不同。债券到期支付与收回债券投资时,由于个别财务报表中“持有至到期投资”项目与“应付债券”项目以及“应收利息”项目与“应付利息”项目金额均为零(仅指本债券),只需要抵销“未分配利润——年初”项目及本期的“投资收益”、“财务费用”项目即可。当持有至到期投资初始确认金额大于

应付债券初始确认金额时,借记“未分配利润——年初”、“投资收益”项目,贷记“财务费用”项目。当持有至到期投资初始确认金额小于应付债券初始确认金额时,借记“投资收益”项目,贷记“未分配利润——年初”、“财务费用”项目。

例3:接例1、例2,2019年末,B公司(子公司)发行的债券到期。A公司编制合并财务报表时,会计处理如下:

1. 调整年初未分配利润。

年初未分配利润调整金额=初始确认金额的差额-累计摊销额的差额=2-(0.35+0.38+0.40+0.43)=0.44(万元)

借:未分配利润——年初	0.44
贷:财务费用	0.44

2. 将当年利息收入与利息支出进行比较,取金额较小者进行抵销。

借:投资收益	4.44
贷:财务费用	4.44

经过上述抵销处理后,调整的“未分配利润——年初”项目累计差额、本期“投资收益”项目金额和“财务费用”项目金额全部抵销完毕(见表1、表2、表3)。

四、持有至到期投资计提减值准备的抵销处理

(一)初次计提减值准备的合并抵销

1.持有至到期投资计提减值准备的抵销。资产负债表日,对债券购买企业的持有至到期投资的账面价值进行检测,有客观证据表明该金融资产发生减值的,应当确认减值损失,计提减值准备。在编制合并财务报表时,应将持有至到期投资计提的减值准备予以抵销。借记“持有至到期投资——减值准备”项目,贷记“资产减值损失”项目。

2.计提减值准备形成递延所得税资产的抵销。由于债券购买企业对持有至到期投资计提了减值准备,则该金融资产的账面价值与计税基础的差额构成了可抵扣暂时性差异,企业应确认相关的递延所得税资产。企业集团在编制合并财务报表时,应将递延所得税资产和所得税费用项目抵销,借记“所得税费用”项目,贷记“递延所得税资产”(可抵扣暂时性差异对所得税费用的影响额)项目。

(二)计提减值准备以后期间的合并抵销

持有至到期投资计提减值准备以后会计期间,企业集团在编制合并财务报表时,除调整年初未分配利润外,还要将本期继续计提的减值准备或转回的减值准备与相应的递延所得税资产予以抵销。

1. 年初未分配利润调整。

(1)调整减值准备,借记“持有至到期投资——减值准备”项目,贷记“未分配利——年初”项目。

(2)调整递延所得税资产,借记“未分配利润——年初”项目,贷记“递延所得税资产”项目。

2.以后会计期间继续减值或减值准备转回的抵销。资产负债表日,若有客观证据表明导致该持有至到期投资减值的原因未消除,则需将本期计提的持有至到期投资减值准备和由此形成的递延所得税资产予以抵销。其抵销分录为:借记“持有至到期投资——减值准备”项目,贷记“资产减值损失”项目;借记“所得税费用”项目,贷记“递延所得税资产”项目。若有客观证据表明该持有至到期投资价值已经恢复,则购买债券企业应当对原已确认的减值损失予以转回,计入当期损益。

在编制合并财务报表时,应将转回金额及对递延所得税资产影响金额予以抵销。做抵销分录:①将减值准备的转回金额予以抵销,借记“资产减值损失”项目,贷记“持有至到期投资——减值准备”(减值准备转回金额)项目;②将减值准备转回对递延所得税资产的影响金额予以抵销,借记“递延所得税资产”(可抵扣暂时性差异对所得税费用的影响额)项目,贷记“所得税费用”项目。

例4:接例1,假定2016年12月31日,有客观证据表明B公司发生严重财务困难,A公司认定对B公司的债券投资发生了减值,并预测2017年12月31日能收到4万元利息,2018年12月能收到4万元利息,但2019年12月仅能收回本金76万元。只考虑持有至到期投资减值准备的抵销,其他项目抵销略。相关处理如下:

2016年12月31日,A公司确定减值损失并计提减值准备。

该债券投资预计未来现金流量的现值=4×(P/A, 5.59%, 2)+76×(P/F, 5.59%, 3)=71.94(万元)

该债券投资减值准备=债券投资摊余成本-该债

券投资预计未来现金流量现值=78.74-71.94=6.8(万元)

2016年12月31日, A公司确认相应的递延所得税资产。

递延所得税资产=6.8×25%=1.7(万元)

2016年末, A公司编制合并财务报表时, 编制如下抵销分录:

(1) 持有至到期投资减值准备的抵销。

借: 持有至到期投资——减值准备	6.8
贷: 资产减值损失	6.8

(2) 计提减值准备形成递延所得税资产的抵销。

借: 所得税费用	1.7
贷: 递延所得税资产	1.7

例5: 接例1和例4, 假定2017年12月31日, 有客观证据表明B公司财务状况有显著改善, A公司估计2018年12月31日将收到4万元利息, 2019年12月31日将收到4万元利息和本金78万元。只考虑持有至到期投资减值准备的抵销, 其他项目抵销略。相关处理如下:

2017年末, A公司确定减值损失并计提减值准备。

该债券投资预计未来现金流量的现值=4(P/A, 5.59%, 1)+(78+4)×(P/F, 5.59%, 2)=77.34(万元)

债券投资减值准备转回金额=该债券投资预计未

来现金流量现值-债券投资摊余成本=77.34-[71.94-[4-(71.94×5.59%)]]=77.34-71.96=5.38(万元)

本年度计算转回金额为5.38万元, 小于原计提减值准备6.8万元, 因此本年度应转回的金额为5.38万元。

因减值准备转回而减少的递延所得税资产=5.38×25%=1.35(万元)

2017年末, A公司编制合并财务报表时, 编制如下抵销分录:

(1) 对年初未分配利润与减值准备进行调整。

借: 持有至到期投资——减值准备	6.8
贷: 未分配利润——年初	6.8

(2) 对年初未分配利润与递延所得税资产进行调整。

借: 未分配利润——年初	1.7
贷: 递延所得税资产	1.7

(3) 减值准备转回金额的抵销。

借: 资产减值损失	5.38
贷: 持有至到期投资——减值准备	5.38

(4) 转回的递延所得税资产金额的抵销。

借: 递延所得税资产	1.35
贷: 所得税费用	1.35

以后年度编制合并财务报表抵销处理略。

以公允价值计量的投资性房地产所得税如何处理

朱安利 秦文娇

投资性房地产是指为赚取租金或资本增值, 或者两者兼有而持有的房地产。主要包括已出租的土地使用权、持有并准备增值后转让的土地使用权、已出租的建筑物。

企业通常应当采用成本模式对投资性房地产进行后续计量, 也可以采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量。但是, 同一企业只能采用一种模式对所有投资性房地产进行后续计量, 不得同时采用两种计量模式。对投资性房地产的后续计量, 应该注意:

1、企业对投资性房地产的计量模式一经确定, 不得随意变更;

2、以成本模式转为公允价值模式的, 应当作为会计政策变更处理, 将计量模式变更时公允价值与账面价值的差额, 调整期初留存收益(未分配利润)。

3、已采用公允价值模式计量的投资性房地产, 不得从公允价值模式转为成本模式, 即不可逆转。

4、采用公允价值模式进行后续计量的, 不对投资性房地产计提折旧或进行摊销, 应当以资产负债表日投资性房地产的公允价值为基础调整其账面价值, 公允价值与原账面价值之间的差额计入当期损益(公允价值变动损益)。投资性房地产取得的租金收入, 确认为其他业务收入等。采用公允价值模式进行后续计量, 不

再对投资性房地产进行减值测试。

5. 根据《企业会计准则第18号——所得税》的规定,在采用资产负债表债务法核算所得税的情况下,企业一般应于每一个资产负债表日进行所得税的核算。

鸿昌公司为房地产开发企业,对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。

(1) 2015年1月1日,鸿昌公司以40 000万元总价款购买了一栋已达到预定可使用状态的沿街楼。该沿街楼总面积为2万平方米,每平方米单价为2万元,预计使用寿命为50年,预计净残值为零。鸿昌公司计划将该沿街楼对外出租。

(2) 2015年,鸿昌公司出租上述沿街楼实现租金收入1 000万元,发生费用支出(不含折旧)200万元。由于市场发生变化,鸿昌公司出售了沿街楼总面积的20%,取得收入8 400万元,所出售沿街楼于2015年12月31日办理了房产过户手续。2015年12月31日,该沿街楼每平方米的公允价值为2.2万元。

其他资料:

鸿昌公司所有收入与支出均以银行存款结算。

根据税法规定,在计算当期应纳税所得额时,持有的投资性房地产可以按照其购买成本、根据预计使用寿命50年按照年限平均法自购买日起至处置时止计算的折旧额在税前扣除,持有期间公允价值的变动不计入应纳税所得额;在实际处置时,处置取得的价款扣除其历史成本减去按照税法规定计提折旧后的差额计入处置或结算期间的应纳税所得额,鸿昌公司适用的所得税税率为25%。

鸿昌公司当期不存在其他收入或成本费用,当期所发生的200万元费用支出可以全部在税前扣除,不存在未弥补亏损或其他暂时性差异。

不考虑除所得税外的其他相关税费。

要求(1)编制鸿昌公司2015年1月1日、12月31日与投资性房地产的购买、公允价值变动、出租、出售相关的会计分录。

要求(2)计算投资性房地产2015年12月31日的账面价值、计税基础及暂时性差异。

要求(3)计算鸿昌公司2015年当期所得税,并编制与确认所得税费用相关的会计分录。

案例解析:

(1) 编制鸿昌公司2015年1月1日、12月31日与投资性房地产的购买、公允价值变动、出租、出售相关的会

计分录。

2015年1月1日,鸿昌公司以40 000万元购买沿街楼

借:投资性房地产 40 000

贷:银行存款 40 000

2015年12月31日,沿街楼的公允价值增加至44 000万元(=2.2万/平方米×2万平方米),增值4 000万元。剩余80%房地产部分:

借:投资性房地产 3 200

贷:公允价值变动损益 3 200

鸿昌公司实现租金收入和成本:

借:银行存款 1 000

贷:其他业务收入 1 000

借:其他业务成本 200

贷:银行存款 200

鸿昌公司于2015年12月31日出售投资性房地产的会计分录如下:

借:银行存款 8 400

贷:主营业务收入 8 400

借:主营业务成本 8 000 (40 000×20%)

公允价值变动损益 800 (4 000×20%)

贷:投资性房地产 8 800 (44 000×20%)

(2) 计算投资性房地产2015年12月31日的账面价值、计税基础及暂时性差异。

沿街楼剩余部分的账面价值为35 200万元=44 000×80%

沿街楼剩余部分的计税基础为31 360万元=(40 000-40 000/50)×80%=39 200×80%

暂时性差异=35 200-31 360=3 840(万元)

(3) 计算鸿昌公司2015年当期所得税,并编制与确认所得税费用相关的会计分录。

鸿昌公司的当期所得税计算如下:

= (应纳税收入-可抵扣成本费用)×适用税率

= (出售收入-出售成本+租金收入-费用-折旧)×25%=(8 400-39 200×20%+1 000-200-40 000/50)×25%=(8 400-7 840+800-800)×25%=560×25%=140(万元)

递延所得税负债=3 840×25%=960(万元)

所得税相关分录如下:

借:所得税费用 1 100

贷:应交税费—应交所得税 140

递延所得税负债 960

货物运输业增值税专用发票“退出”后应尽快认证

江林青 陈志坚

由于增值税发票系统升级版已全面推行,增值税一般纳税人提供货物运输服务,统一使用增值税专用发票可以满足货物运输业纳税人发票使用的需要,同时符合增值税规范管理的要求。为规范增值税发票管理,减并发票种类,方便纳税人发票使用,国家税务总局下发了《关于停止使用货物运输业增值税专用发票有关问题的公告》(国家税务总局公告2015年第99号),本文就停止使用货物运输业增值税专用发票实务方面予以探讨。

停止使用期限

除中国铁路总公司及其所属运输企业(含分支机构)以外的运输企业,自2016年1月1日起,最晚2016年7月1日起停止使用货运专票,各地执行的日期可能不一样。中国铁路总公司及其所属运输企业(含分支机构)提供货物运输服务,可自2015年11月1日起使用增值税专用发票和增值税普通发票,所开具的铁路货票、运费杂费收据可作为发票清单使用。

实务方面的影响

货运专票停止使用后,就是货运专票不能作为进项抵扣凭证、企业所得税税前扣除的凭证。

例1:收到铁路总公司及其所属运输企业开具的开票日为2016年1月6号的货运专票,就不能抵扣进项税和

税前扣除,企业需要退回让对方重开;收到一般的运输企业开具的开票日为2016年7月6号的货运专票,就不能抵扣进项税和税前扣除,企业需要退回让对方重开。

中国铁路总公司及其所属运输企业(含分支机构)开具的铁路货票、运费杂费收据可作为发票清单使用,不能当抵扣凭证和税前扣除凭证,只是当做“发票清单适用”。但是停止使用后,以前开具的货运专票在开票之日起180天内还可以认证抵扣的,笔者建议,实务工作中尽快将货运专票认证完。

例2:收到铁路总公司及其所属运输企业开具的开票日为2015年10月16号的货运专票,即使该类发票2015年11月1日起停止使用,在2016年3月份还是可以认证抵扣。

“专票”和“普票”的使用区别

增值税一般纳税人提供货物运输服务,使用增值税专用发票和增值税普通发票,开具发票时应将起运地、到达地、车种车号以及运输货物信息等内容填写在发票备注栏中,如内容较多可另附清单。铁路运输企业受托代征的印花税款信息,可填写在发票备注栏中,中国铁路总公司及其所属运输企业(含分支机构)开具的铁路货票、运费杂费收据可作为发票清单使用。

企业所得税六种常见税务处理方式

巴特

企业所得税中常见的税务处理类型有征税处理、递延处理、免税处理、不征税处理、缓征处理、分期纳税处理。对此,笔者将逐一做详细介绍。

征税处理

征税处理指纳税人出售资产时按照资产出售收入与出售资产计税基础之间的差额确认资产出售收益的税务处理做法。征税处理又可细分为一次性确认收益与分期确认收益两种具体类型。

一次性确认收益税务处理方式是指出纳税人在出售

资产时将资产出售收入与扣除额同时计入出售当期应纳税所得额中。如A企业拥有一项资产的计税基础是100元,市场价值150元,2015年,该企业按该项资产的市场价值将该项资产出售给B企业,则A企业2015年确认资产出售所得为 $150-100=50$ 元;B企业确认持有该项资产的计税基础是150元。

分期销售处理指资产出售收益分年度计入应纳税所得税额。接上例,如果A企业与B企业约定分两年平均结算,则2015年,A企业确认资产出售收益是 $75-50=25$

元, 2016年也确认资产出售收益25元。税法规定这种税务处理方式不适用于存货销售, 或有对价即对赌协议适用的税务处理方式主要就是这种。

递延处理

递延处理是指税法认为纳税人在交易中实现了所得, 但依税法中递延纳税规则, 允许纳税人不确认资产出售所得或损失。如企业合并, 税法认为企业合并是财产交换, 但对于符合规定条件的企业合并, 税法允许当事人作递延纳税处理。

例如, 假设T企业股东S持有被合并企业T股权的计税基础是100元, T股权的市场价值是150元; T拥有资产的计税基础120元, 负债账面价值20元。收购企业P向T股东定向增发股票收购T企业。假设本项交易符合特殊性税务处理条件, 具体税务处理做法:

(1) T股东S的税收结果: S在本次交易中实现了所得 $150-100=50$ 元, 但按照递延纳税规则, S可以不确认此次交易所得50元; S按替代法确认合并中取得的P股权的计税基础, 合并前, S持有T股权的计税基础是100元, 合并后, S持有P企业股权的计税基础也是100元。

(2) T税收结果: T不需要确认所得与损失。

(3) 收购企业P税收结果: P不需要确认所得或损失, T资产和负债并入P后, P按结转法加以确认和计量, 合并前T持有资产的计税基础是120元, 合并后P持有这些合并资产的计税基础也是120元。T负债的价值也照此类推, 原额结转。

免税处理

免税处理指出售方按一般处理方式确认资产出售所得, 然后再通过免税收入予以冲回或以税前扣除予

以抵回的处理做法。如A企业出售某项税法规定属于免税的资产, 该项资产的计税基础是100元, 市场价值150元。A企业确认资产出售所得 $150-100=50$ 元, 同时再在纳税申报表调减50元, B企业确认持有该项资产的计税基础为150元。

不征税处理

不征税处理指企业收到非股东投入资本的税务处理方式, 典型的情形如政府补助。我国企业所得税法中的不征税收入对应的就是不征税处理。把握这种处理做法的要点是企业取得款项的计税基础为零。如果取得的款项是财产, 该项财产的计税基础记为零; 如果取得的款项是现金, 用这笔现金购买的财产的计税基础确认为零, 用这笔现金支付费用, 这笔费用的扣除额为零。

缓征处理

缓征处理指的是依据税收征管法的规定, 纳税人因困难等原因, 无法缴纳到期税款, 经有权机关批准, 予以缓征的税务处理做法。我国《税收征管法》规定的缓征期为三个月。

分期纳税处理

分期纳税处理指发生了纳税义务, 经税务机关批准, 分期进行缴纳的税务处理方式。这种做法是近期才出现的, 如以非货币性资产投资税务处理、符合一定条件的债务重组税务处理、符合一定条件的以资产或股权向境外投资税务处理等等。这种处理方式实际上和缓征税务处理方式类似, 但缓征税务处理是《征管法》规定的, 而分期纳税处理是由税收规范性文件规定, 文件的法律效力值得商榷。

企业研发费用加计扣除税务处理时应关注7个关键点

肖太寿

2015年, 相关部门颁布了两个有关企业研究开发费用的涉税政策文件: 一是国家税务总局《关于企业研究开发费用税前加计扣除政策有关问题的公告》(国税总局公告2015年第97号, 以下简称“97号公告”); 二是财政部、国家税务总局、科技部《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, 以下简称“财税〔2015〕119号”)。这两个文件在吸收2015

年前企业研究开发费用政策规定的基础上, 进行了补充。笔者认为, 企业研究开发费用加计扣除应关注7个关键点。

6项费用享受加计扣除优惠政策

根据财税〔2015〕119号的规定, 企业享受加计扣除的6项费用具体如下:

1. 人员人工费用。人员人工费用是指直接从事研发

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（五险一金），以及外聘研发人员的劳务费用。

97号公告第一条对“企业直接从事研发活动人员”界定为：包括研究人员、技术人员、辅助人员。研究人员是指主要从事研究开发项目的专业人员；技术人员是指具有工程技术、自然科学和生命科学中一个或一个以上领域的技术知识和经验，在研究人员指导下参与研发工作的人员；辅助人员是指参与研究开发活动的技工。企业外聘研发人员是指与本企业签订劳务用工协议（合同）和临时聘用的研究人员、技术人员、辅助人员。特别要注意的是，上述人员中的“辅助人员”不应包括为研发活动从事后勤服务的人员。

2. 直接投入费用。直接投入费用指：（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。折旧费用主要指用于研发活动的仪器、设备的折旧费。97号公告第二条第（一）项“加速折旧费用的归集”规定：企业用于研发活动的仪器、设备，符合税法规定且选择加速折旧优惠政策的，在享受研发费用税前加计扣除时，就已经进行会计处理计算的折旧、费用的部分加计扣除，但不得超过按税法规定计算的金额。

4. 无形资产摊销。无形资产摊销指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%。

97号公告第二条第（三）项规定，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。在计算每个项目其他相关

费用的限额时应当按照以下公式计算：

其他相关费用限额=财税〔2015〕119号第一条第一项允许加计扣除的研发费用中的第1项至第5项的费用之和（人员人工费用+直接投入费用+折旧费用+无形资产摊销+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）×10%/(1-10%)。

当其他相关费用实际发生数小于限额时，按实际发生数计算税前加计扣除数额；当其他相关费用实际发生数大于限额时，按限额计算税前加计扣除数额。

例如，某企业2015年进行了两项研发活动A和B。A项目共发生研发费用100万元，其中与研发活动直接相关的其他费用12万元；B项目共发生研发费用100万元，其中与研发活动直接相关的其他费用8万元。假设研发活动均符合加计扣除相关规定。

A项目其他相关费用限额=（100-12）×10%/（1-10%）=9.78万元，小于实际发生数12万元，则A项目允许加计扣除的研发费用应为97.78万元（100-12+9.78=97.78）。

B项目其他相关费用限额=（100-8）×10%/（1-10%）=10.22，大于实际发生数8万元，则B项目允许加计扣除的研发费用应为100万元。

该企业2015年可以享受的研发费用加计扣除额为98.89万元〔（97.78+100）×50%=98.89〕。

特殊收入应扣减可加计扣除的研发费用

特殊收入指实务中常有已归集计入研发费用、但在当期取得的研发过程中形成的下脚料、残次品、中间试制品等收入。此类收入均为与研发活动直接相关的收入，应冲减对应的可加计扣除的研发费用。

财政性资金用于研发形成的研发费支出不得加计扣除

《企业所得税法实施条例》规定，企业的不征税收入用于支出所形成的费用或者资产，不得扣除或者计算对应的折旧、摊销扣除。据此，97号公告第二条第（四）项规定，企业取得作为不征税收入处理的财政性资金用于研发活动所形成的费用或无形资产，不得计算加计扣除。未作为不征税收入处理的财政性资金用于研发活动所形成的费用或无形资产，可按规定计算加计扣除。

不允许加计扣除的费用

法律、行政法规和国务院财税主管部门规定不允许企业所得税前扣除的费用和支出项目不得计算加计

扣除。已计入无形资产但不属于财税〔2015〕119号文件中允许加计扣除研发费用范围的,企业摊销时不得计算加计扣除。

委托开发加计扣除的规定

97号公告规定,企业委托外部机构或个人开展研发活动发生的费用,可按规定税前扣除;加计扣除时按照研发活动发生费用的80%作为加计扣除基数。委托个人研发的,应凭个人出具的发票等合法有效凭证在税前加计扣除。

97号公告还规定,企业委托境外研发不得加计扣除,同时,进一步对受托研发的境外机构或个人的范围作了解释。受托研发的境外机构是指依照外国和地区(含港澳台)法律成立的企业和其他取得收入的组织。受托研发的境外个人是指外籍(含港澳台)个人。

共同研究开发费用加计扣除的处理

财税〔2015〕119号规定,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;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。

不得享受研发费用加计扣除的行业

财税〔2015〕119号规定以下行业不可以享受研发费用加计扣除的政策:烟草制造业、住宿和餐饮业、批发和零售业、房地产业、租赁和商务服务业、娱乐业、财政部和国家税务总局规定的其他行业。

97号公告规定,以上所列七个行业企业是指以上述行业业务为主营业务,其研发费用发生当年的主营业务收入占企业按税法第六条规定计算的收入总额减除不征税收入和投资收益的余额50%(不含)以上的企业。

投资未到位发生利息支出的所得税处理

王开智

《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),不仅明确了投资者投资未到位而发生的利息支出不得在所得税前扣除,而且给出了不得扣除借款利息的计算方法。

未到位发生利息支出涉税规定

国税函〔2009〕312号文件规定,凡企业投资者在规定的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,根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第二十七条规定,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。不得扣除利息的计算应以企业一个年度内每一账面实收资本与借款余额保持不变的期间作为一个计算期,每一计算期内不得扣除的借款利息按该期间借款利息发生额乘以该期间企业未缴足的注册资本占借款总额的比例计算,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;企业一个年度内不得扣除的借款利息总额为该年度内每一计算期不得扣除的借款利息额之和。

案例

(一)基本案情

甲公司成立于2010年2月28日,注册资本1 000万元,非居民股东A公司(注册地在香港)持股比例100%,公司章程规定,注册资本应于2011年3月31日前缴足。2011年3月1日实收资本为500万元,4月1日增至700万元,9月1日增至800万元,12月31日增至1 000万元;公司于2011年3月1日向银行借款400万元,7月1日归还银行借款200万元,9月1日向A公司借款500万元,12月31日借款余额为700万元(贷款年利率均为10%,利息按月计算,全部为非资本化支出,详见表一)。2012年10月5日,甲公司向A公司支付2011年度利息16.67万元,扣缴非居民企业所得税1.67万元。

2014年3月,税务机关对甲公司进行纳税评估,对甲公司因投资未到位的利息支出调增应纳税所得额

16.32万元,甲公司补缴企业所得税4.08万元,滞纳金1.03万元。

(二) 分析

如何对投资未到位而发生的利息支出进行所得税处理,按照国税函[2009]312号文件要求,应分四步:

(1) 首先,确定利息“计算期”。甲公司应以一个年度内每一账面实收资本与借款余额保持不变期间作为一个计算期。在一个纳税年度内,同步序时检查“实收资本”或“股本”、“短期借款”、“长期借款”、“长期应付款”等余额是否发生变化,任一科目余额发生变化,则以上一次变化日期到本次变化日期为本期利息计算期的起止日期。基于此,本案例,不得扣除利息计算期为2011年3月1日至3月31日,4月1日至6月30日,7月1日至8月31日,9月1日至12月30日。

表一:甲公司借款余额变动表 单位:万元

借款日期	借款金额	借款利率	借款期限	借款金额
2011年3月1日	400	10%	2	400
2011年7月1日	-200	10%	2	200
2011年9月1日	500	10%	1	700
2011年12月31日	0	-	-	700

(2) 其次,确定“计算期”未缴足资本。2011年3月1日至3月31日期间未缴足资本为:1 000-500=500(万元),以此类推,4月1日至6月30日,7月1日至8月31日,9月1日至12月30日分别为300万元,200万元和200万元,详见表二。

表二:“计算器”内未缴足资本一览表 单位:万元

利息计算期	实收资本	未缴足资本
2011年3月1日~3月31日	500	500
2011年4月1日~6月30日	700	300
2011年7月1日~8月31日	800	200
2011年9月1日~12月30日	800	200

(3) 再次,计算“计算期”利息。2011年3月1日至3月31日期间借款利息为:400×10%×1÷12=3(万元),以此类推,4月1日至6月30日,7月1日至8月31日,9月1日至12月30日分别为9万元,3(200×10%×2÷12)万元,23(700×10%×4÷12)万元,详见表三。

(4) 最后,计算“计算期”不得扣除利息。3月1日至3月31日未超过法定缴款期限,不得扣除利息为0;4月1日至6月30日,不得扣除借款利息=9(借款利息)

×300(未缴足资本)÷400(借款余额)=6.75(万元);7月1日至8月31日以及9月1日至12月30日,不得扣除利息分别为3万元和6.57万元。2011年度不得扣除利息16.32万元,详见表四。

表三:“计算器”内各期利息一览表 单位:万元

利息计算期	借款金额	借款利息
2011年3月1日~3月31日	400	3
2011年4月1日~6月30日	400	9
2011年7月1日~8月31日	200	3
2011年9月1日~12月30日	700	23
合 计	-	38

表四:“未到位资本不得扣除利息一览表 单位:万元

利息计算期	借款金额	未缴足资本	借款利息
2011年3月1日~3月31日	400	500	0
2011年4月1日~6月30日	400	300	6.75
2011年7月1日~8月31日	200	200	3
2011年9月1日~12月30日	700	200	6.57
合 计	-	-	16.32

本年度税务机关将不得扣除利息16.32万元调增为应纳税所得额。甲公司共缴纳企业所得税4.08(16.32×25%)万元,但主张将A公司已缴纳的1.67万元予以抵减,税务机关予以否定。

注意事项

(一) 正确理解“规定期限”和“一个年度内每一账面实收资本与借款余额保持不变的期间”。要按公司章程或公司法对出资的规定来认定股东应缴出资的时间,公司章程明确了出资期限的按章程划分区间,未明确出资期限的按公司法分期出资的规定来划分。出资期限的起算点为公司成立之日起的两年之内,股东逾期未按规定出资,产生的利息不得扣除;逾期出资每变化一次,就要分段计算一次;而“一个年度内每一账面实收资本与借款余额保持不变的期间”,则是一个年度内实收资本保持不变的期间和借款余额保持不变期间的交集。

(二) A公司已缴纳税款不得扣除。依据《国家税务总局关于印发〈非居民企业所得税源泉扣缴管理暂行办法〉的通知》(国税发[2009]3号)第三条和第七条规

定,甲公司向A公司支付利息时已按照10%的税率扣缴了非居民企业所得税1.66 ($500 \times 10\% \times 4 \div 12 \times 10\%$) 万元,但按照国税函〔2009〕312号文件规定,已扣缴税款应由企业投资者A公司负担,故在计算甲公司应纳所得税时不得抵减。

(三)关注特殊情形的计算。不得扣除利息计算公式的前提是未缴足资本 $\leq$ 该期间借款余额。即某一计算期末缴足资本额大于对外借款额时,不得扣除金额最多不得超过当期对外借款实际利息发生额。案例中三个计算期的未缴足资本为200万元,与当期借款余额

相等,不得扣除利息是3万元。假如未缴足资本为300万元,则不得扣除利息为4.5万元,但实际扣除数只能是3万元。

(四)计算方法应当简化。现实中,企业资金借入、偿还使借款余额不断变动以及资金到位期长、资金到位批次多等情况时常发生;再加上利息计算方式多样性、实际利息计算期与税法计算期不一致、利息费用化和费用化对所得税调整方法的差异诸多因素的影响,因此,不得扣除利息计算就会更加复杂。建议国家税务总局出台简化的计算方法,以满足日常税收管理需要。

CPA不实施控制测试的四个理由

刘志耕

日常对小型被审计单位(以下简称小企业)的审计实务中,一些注册会计师(以下简称CPA)不知如何正确实施分析、论证不实施控制测试的原因和程序,从而使得对不拟实施控制测试说明的依据不充分、不恰当,或干脆没有依据。那么,日常审计实务中有哪些情形可以不实施控制测试?如何处理相关问题?本文针对CPA选择作为不实施控制测试的四种主要情形分析如下。

以内控不存在为由

以该情形为由不实施控制测试,实际上是因为小企业没有制定书面成文的内控制度,因此,不能简单认定为没有内控,按照准则指南的语言表达应定论为:“无法获取以文件形式存在的有关控制环境要素的审计证据”。事实上,任何单位都存在着各种各样的控制活动,小企业的控制活动就是内控的重要表现形式,只是这些控制活动没有以文件形式存在,再由于小企业的内控欠规范、不正式、较简化,按照准则指南的语言表达应该属于:“可能不存在太多CPA能够识别出的控制。因此,CPA可能采用实质性方案应对重大错报风险”,所以,当小企业不存在书面成文的内控时,CPA可以在获取相关审计证据后作出这样的结论:由于无法获取以文件形式存在的有关控制环境要素的审计证据,被审计单位不存在太多能够识别出的控制,也无法全面识别预期

的控制,更无法判断预期控制运行的有效性,因此,计划不实施控制测试,直接采取实质性方案应对重大错报风险。

以不符合成本效益原则为由

CPA实施审计的前提是要在合理的时间内以合理的成本完成鉴证业务,通常只能采用选取特定项目和抽样等方法对鉴证对象信息进行检查测试,所以,是否实施控制测试当然也应该遵循成本效益原则。但是,实务中一些CPA虽知道以成本效益原则权衡是否实施控制测试,但审计工作底稿中往往没有任何判断过程和证据,如对实施或不控制测试各需要耗用多少时间和人力等审计资源的分析、计算,两者比较后,还是不实施控制测试直接进入实质性测试更符合成本效益原则,由此得出不实施控制测试直接实施实质性测试的结论。事实上,由于对实施和不实施控制测试所耗用时间和人力等审计资源难以合理和准确计算,所以,CPA尽量不要选择该理由作为不实施控制测试的原因。

以小企业为由很多CPA往往直接以被审计单位小企业为由作出不实施控制测试的决定,但审计计划中往往仅有对被审计单位属于小企业的简单说明,没有判断的依据。笔者认为,CPA之所以以小企业作为不实施控制测试的理由,只是因为小企业的特殊性使得对小企

业内控的审计存在着一些限制和缺陷,

因此,今后对小企业实施审计时,CPA应该先对小企业的内控做必要的了解,并在对小企业可能存在的限制或缺陷对控制测试的影响进行必要的分析、评估和说明后,再作出不实施控制测试的判断,如无法获取以文件形式存在的有关控制环境要素的审计证据、不存在太多能够识别出的控制、不符合成本效益原则等,从而得出不实施控制测试,直接采取实质性方案应对重大错报风险的审计方案。

以对内控不拟信赖或执行无效为由

一些CPA往往以对内控不拟信赖或执行无效为由不进行控制测试,但作出判断的依据往往不充分、不恰当,有的甚至没有任何依据。事实上,对内控作出不拟信

赖或执行无效的判断应该属于风险评估的范畴,即应在对内控从整体层面到业务流程层面进行了全面了解,再通过穿行测试,才能得出内控执行是否有效及是否信赖的结论。但是,由于很多CPA往往不能全面、规范履行上述程序,如果仍得出对内控不拟信赖或执行无效的结论,很显然,依据不充分、不恰当。所以,有此类问题的CPA今后应该全面、规范履行相关风险评估审计程序,并在获取充分、适当的审计证据后才能作出不实施控制测试的判断。

但必须注意的是,如果CPA以上述理由判断不实施控制测试,一定要充分关注因内控薄弱或缺陷而很可能存在的重大错报风险,并针对相关重大错报风险加大实施更有针对性的实质性测试程序。

基于财务报表勾稽关系的审计重大错报风险识别

王晓杰

财务报表勾稽关系是指财务报表之间以及财务报表内部项目之间的内在逻辑关系,一项财务报表数据的变化会引起一项或多项财务报表数据的变化。财务报表勾稽关系包括精确的勾稽关系和模糊的勾稽关系,精确的勾稽关系可以用等式予以验证,模糊的勾稽关系表现为数据之间的内在逻辑关系或合理预期关系。

错误和舞弊是财务报表错报的两个原因,错误强调的是非故意的差错,舞弊则是一种故意错报,是公司治理层与管理层采取各种手段对财务信息作出的虚假报告,其结果通常是顾此失彼。财务报表的重大错报无论是由于错误还是舞弊所导致的,都会破坏财务报表正常的勾稽关系。对于如何识别财务报表的重大错报风险,我国研究学者做了大量探究,但多数是从定性角度考虑,定量的研究较少。

在以风险为导向的财务报表审计中,重大错报风险的识别是审计工作的切入点,影响设计和实施进一步审计程序。以财务报表的勾稽关系为基础识别重大错报

风险,是从财务报表之间以及财务报表内部项目之间的勾稽关系着手,从财务报表数据本身来识别是否存在重大错报风险。由于现金流量表是以资产负债表和利润表为基础编制而成,因此,本文主要对资产负债表、利润表之间及其内部项目之间的勾稽关系进行阐述,以期对审计实务工作者提供参考。

一、依据精确的勾稽关系识别重大错报风险

由会计等式“资产=负债+所有者权益”、“收入-费用=利润”,可以看出资产负债表和利润表内部项目之间的勾稽关系。而现金流量表内部项目之间也存在基本勾稽关系:现金流入-现金流出=现金净流量。企业不存在现金等价物的前提下,现金流量表中的现金及现金等价物净额等于资产负债表中的货币资金期末余额与期初余额之差。此外,资产负债表、利润表及现金流量表分别与其附表、附注、补充资料等相互勾稽。一般情况下,上述平衡关系都是存在的。

审计实务中容易出现问题的等式是:资产负债表中

的未分配利润期末数=未分配利润期初数+利润表中的本期净利润。实践表明,出现这一平衡关系得不到验证问题的主要原因在于:①在编制资产负债表时本年利润没有正确结转,尤其是当企业采用表结法时,由于各月月末(12月份除外)损益类科目的余额在账务处理上暂不结转至“本年利润”科目,而在编制资产负债表时仍然根据总账的“利润分配”和“本年利润”科目余额填列。若企业运用会计软件进行核算,则“本年利润”科目无数据可取,导致上述平衡关系不存在。该问题多发生在年中报表审计时。②当企业采用账结法时,各月月末损益类科目的余额已经结转至“本年利润”科目,在计算当期实现的利润或发生的亏损时,如果实现利润则需计提所得税,而有些企业未能在所得税计提后及时结转至“本年利润”科目,这种情况多发生在小企业审计中。

通过判断相关会计等式是否成立来验证财务报表精确的勾稽关系,可以从总体上评价被审计单位财务报表项目金额是否正确、合理,帮助审计人员判断财务报表是否存在重大错报风险。

财务报表的基本平衡关系在一般情况下没有问题,如果存在问题,通常是由于错误导致的错报,运用常规的审计程序易于发现,但是从审计程序上还是应予以必要的关注。

二、依据模糊的勾稽关系识别重大错报风险

对于由舞弊导致的财务报表重大错报,运用常规的审计程序不易发现,且常常会破坏财务报表的模糊勾稽关系。在企业经营比较稳定的情况下,财务数据之间也会存在稳定的关系,因此可以通过分析各个项目的构成及其变动趋势,发现财务报表可能存在的重大错报风险。本文以各个业务循环涉及的财务报表主要项目为例,说明重大错报风险的识别。

(一)销售与收款循环重大错报风险的识别

销售与收款循环是向顾客销售商品、提供劳务并取得货款或劳务收入的过程。该循环由于涉及资产和收入项目,所以既影响资产负债表,又影响利润表。本

文以该循环中的现金及现金等价物、应收账款、坏账准备、销售费用为例,通过分析这些项目与利润表中的主营业务收入之间的勾稽关系,识别可能存在的重大错报风险。

1.现金及现金等价物占总资产的比重下降。在正常的生产经营情况下,企业的现金及现金等价物与总资产之间应维持一定的比例,如果出现下降的情况,则表明企业可能存在流动性不足的问题。再结合应收账款项目来看,如果同时存在应收账款占总资产的比重异常增长的情况,则表明企业收入高估的可能性较大。

2.应收账款项目可能存在重大错报风险的三种情况。

(1)应收账款占总资产的比重异常增长。在企业经营稳定的情况下,应收账款占总资产的比重应该维持在一个适当的水平,并且与产品赊销收入存在勾稽关系。如果应收账款出现异常增长,可能存在的问题是:①企业虚构收入,部分账载应收账款实际上并不存在,导致长期挂账,余额增加;②收入提前确认导致应收账款高估,由于应收账款与营业收入同属于销售与收款循环,因此利润表的营业收入也会存在高估。

(2)期末应收账款的增加额等于营业收入。剔除产品现销收入,当期发生的应收账款与产品赊销收入应该一致,如果期末应收账款的增加额仅略小于或等于营业收入,可能说明以前期间大量的应收账款尚未收回,以前年度可能存在营业收入虚增的问题。对于当期形成的应收账款,结合本期收回情况,需警惕是否存在类似问题。

(3)坏账准备占应收账款的比重大幅下降。根据会计准则相关规定,企业应在会计期末结合实际情况对应收款项计提坏账准备。在应收款项中,应收账款所占比重较大,如果存在坏账准备占应收账款的比重大幅下降的情况,可能存在的问题是:①坏账准备计提不足;②企业夸大了收入,只对真实部分的应收账款提取了坏账准备。

通过上述分析可以推断,应收账款的存在认定、计

价和分摊认定、主营业务收入的发生认定存在重大错报风险。同时,可能涉及应交税费的高估。

3.销售费用的增长幅度远低于营业收入的增长幅度。通常情况下,营业收入与销售费用之间存在一定的比例关系,如果销售费用的增长幅度远低于营业收入的增长幅度,可能存在的问题是:企业虚构营业收入或者将正常的营运费用资本化。

(二) 购货与付款循环重大错报风险的识别

购货与付款循环是采购商品或接受劳务并支付货款的过程。该循环涉及的主要资产负债表项目包括:存货、固定资产、在建工程、工程物资、累计折旧、固定资产减值准备;涉及的主要利润表项目为管理费用。由于存货项目又同属于生产与薪酬循环,因此仅以固定资产和累计折旧项目为例,说明购货与付款循环中重大错报风险的识别问题。

1.固定资产占总资产的比重异常增长。固定资产是企业资产的主要组成部分,在企业经营稳定的情况下,一个会计期间内固定资产的增减变化一般不会太大。如果固定资产占总资产的比重出现异常增长,排除企业新增投资,可能存在的问题是:不适当地将维修费用资本化,导致固定资产的计价和分摊认定高估,同时造成期间费用虚减,可能存在重大错报风险。

2.固定资产增加,而累计折旧占固定资产原值的比重下降。正常情况下,企业计提的固定资产折旧等于应计提折旧的固定资产账面价值乘以本期的折旧率。如果企业固定资产增加,累计折旧应同步增加,且占固定资产原值的比重也应增长,若出现相反情况,可能存在的问题是:企业折旧计提不足,导致固定资产的计价和分摊认定高估,同时造成产品成本低估,期间费用低估,可能存在重大错报风险。

(三) 生产与薪酬循环重大错报风险的识别

生产与薪酬循环是生产产品,计算产品成本,并发出产品的过程,与销售与收款循环紧密相连。该循环涉及的主要资产负债表项目包括:存货、存货跌价准备、应付职工薪酬和应付账款;涉及的主要利润表项目为营业

成本。本文以存货、存货跌价准备和应付账款为例,通过分析其与营业成本之间的勾稽关系来识别可能存在的重大错报风险。

1.存货占总资产的比重异常增长。存货是企业重要的流动资产之一,企业购入存货的目的是为了销售,销货与购货之间必须保持合理的比例才能使企业正常运营。在不存在滞销的情况下,如果存货占总资产的比重异常增长,可能存在的问题是:企业商品销售之后,只确认收入,不结转成本,导致存货虚增,营业成本虚减。由此推断,存货的存在认定和主营业务成本的发生认定可能存在重大错报风险。

2.存货的增长幅度明显大于营业收入和营业成本的增长幅度。存货与营业收入和营业成本之间是此消彼长的关系,正常情况下,商品销售以后,营业收入增加,存货减少,营业成本增加。如果存货增长幅度明显大于营业收入和营业成本的增长幅度,可能存在的问题是:存货未正常结转,导致营业成本虚减;或是没有及时清理废弃库存,致使存货增加。由此推断,存货的存在认定和主营业务成本的发生认定可能存在重大错报风险。

3.存货跌价准备占存货的比重下降(或上升)。在市场价格相对稳定的情况下,存货跌价准备与存货之间存在稳定的比例关系,若有异常波动,可能存在的问题是:存货跌价准备计提不足或过高,或是将前期已计提的存货跌价准备过多地转回,人为调节利润。由此推断,存货的计价和分摊认定可能存在重大错报风险。

4.应付账款的增长幅度远超出存货和营业收入的增长幅度。在企业完全赊购的情况下,当期的存货与应付账款应同步增加。如果应付账款的增长幅度远超出存货和营业收入的增长幅度,可能存在的问题是:①隐瞒利润,将营业收入计入应付账款,应付账款增加,营业收入减少;②商品销售不入账,不体现营业收入,资金体外循环,而成本照常结转,存货减少。由此推断,主营业务收入的发生认定和应付账款的存在认定可能存在重大错报风险。

(四) 筹资与投资循环重大错报风险的识别

筹资与投资循环包括筹资和投资业务活动, 筹资活动主要由借款交易和股东权益交易组成, 投资活动主要由权益性投资交易和债权性投资交易组成。该循环涉及的资产负债表项目比较多, 包括资产类、负债类和所有者权益类项目; 涉及的利润表项目有财务费用和投资收益。本文以常见的短期借款、长期借款、持有至到期投资和长期股权投资为例, 说明其与利润表中的财务费用和投资收益之间的勾稽关系, 识别可能存在的重大错报风险。

1. 财务费用出现重大变动或异常。财务费用是企业使用资金付出的代价, 与企业的长期、短期借款密不可分。如果利润表中的财务费用出现重大变动或异常, 可能出现以下两种情况: ①利润表中财务费用项目有发生额而资产负债表中没有借款项目, 可能存在的问题是: 企业利用集团借款资金进行生产经营活动, 承担借款费用, 应考虑企业借款可能存在错报问题。②资产负债表中有借款项目而利润表中财务费用项目无发生额, 可能存在的问题是: 不恰当地将本应计入财务费用的借款利息进行了资本化处理, 也可能是企业没有按期计提利息。

2. 投资收益出现重大变动或异常。获取投资收益是企业投资的目的, 与企业的各项投资项目密切相关。如果利润表中的投资收益项目出现重大变动或异常, 可能存在的问题是: ①资产负债表中有投资项目而利润表中没有投资收益, 说明企业通过虚假对外投资, 掩盖其转移资金或侵占企业资产的行为, 因此没有投资收益。②对于购买的债券即持有至到期投资, 未能及时确认其投资收益。③采用权益法核算长期股权投资时, 对于被投资企业除净损益以外其他因素导致的所有者权益变动, 按照持股比例应确认为资本公积, 但不恰当地确认为投资收益, 导致投资收益异常。

3. 长期股权投资账户余额显著增加。投资活动不同于一般的生产或购销业务, 一般在审计年度内发生的

交易次数较少。如果长期股权投资账户余额显著增加, 可能存在的问题是: ①权益法下未能正确核算。权益法下, 在持有投资期间, 被投资企业实现净收益, 投资企业按持股比例计算应享有的份额, 增加长期股权投资的账面价值, 同时确认为当期投资收益, 借记“长期股权投资”科目, 贷记“投资收益”科目。当被投资企业宣告分派利润或现金股利时, 投资企业按持股比例计算应分得的部分, 一般应冲减长期股权投资的账面价值, 借记“应收股利(或银行存款)”科目, 贷记“长期股权投资”科目。如果没有冲减长期股权投资的账面价值, 则会导致长期股权投资的高估。②虚假投资, 在投资收益部分已阐述, 故此处不再赘述。

通过对比本年与上年的长期股权投资账户余额及本年投资交易预算数, 同时, 比较各投资项目的投资收益占长期股权投资账户余额比重的变化, 可以确定是否存在重大的波动或差异及潜在的差错或舞弊。如果长期股权投资账户余额显著增加, 可能说明虚构、高估资产, 或者存在未经授权的超预算交易。

在上述各个业务循环中, 涉及的财务报表模糊勾稽关系既包括财务报表之间的关系, 也包括财务报表内部项目之间的关系。这些项目之间并无明确的等式关系, 但是它们紧密相连, 相互勾稽, 通过分析其构成及变动趋势, 易于发现财务报表可能存在的重大错报风险, 尤其是由于舞弊所导致的重大错报风险。

三、结论

以财务报表的勾稽关系为基础, 初步识别财务报表可能存在的重大错报风险, 可以从精确的勾稽关系和模糊的勾稽关系两方面着手, 通过定量分析财务报表之间以及财务报表内部项目之间的勾稽关系, 识别可能存在的重大错报风险, 从而迅速确定审计重点, 提高审计效率。需要注意的是, 在审计过程中, 审计人员可以忽略企业能够合理解释的异常差异, 但对于企业无法合理解释的异常波动, 应考虑财务报表是否存在重大错报风险。

会计报表审计疑点的查证技巧

会计报表审计是指社会审计机构(会计师事务所)接受财产所有人委托,对客户会计报表的真实性、正确性以及所反映的财务状况的合法性和公允性进行的审计。从多年来会计报表审计的情况来看,有些注册会计师往往因为经验不足,未能掌握审计疑点的查证技巧,收集不到有力的审计证据,而签发了不恰当意见的审计报告,使投资者、债权人及社会公众上当受骗。因此,掌握审计疑点的查证技巧,并进行深入的追查排除,收集有力的证据,证明会计报表的合法性和公允性,发表恰当的审计意见,是注册会计师审计工作的重要内容。

审计疑点的特性

审计疑点的特性主要有:

(一) **内容的不真实性**。这是审计疑点最基本的特征。注册会计师要发现被审计单位的审计疑点,主要是根据企业经济活动的特点、业务范围、某项特定的经济业务内容和大宗业务供销渠道等,检查会计资料中是否有异常的数字、时间、地点、往来单位、业务内容及科目对应关系是否正确。

(二) **手段的隐秘性**。隐秘是审计疑点固有的特征。审计疑点不可能一目了然地暴露在会计资料上,特别是一些经营思想不正、法纪观念淡薄的人,更是想方设法、绞尽脑汁,其作弊手段非常隐秘。这就需要有高素质的审计人员去挖掘、去发现。

(三) **形式的多样性**。由于经济活动的多样性,加之作弊动机的不同性,导致了审计疑点的多样性。如有的伪造、变造会计凭证;有的利用往来账户挪用、盗窃企业资财;有的利用“材料成本差异”、“库存产品成本”、“待摊费用”以及往来账户等任意调节损益;有的隐瞒收入不入账;有的伪造合同虚构销售等。

(四) **结果的不确定性**。审计疑点仅仅是在审计过程中发现的各种可疑迹象,并不确定真有问题。有些审计疑点经过查证可以排除,而有些在查证过程中可能会出现新的疑点,需进一步跟踪追查才能确定。

发现审计疑点的技巧

审计疑点的发现不仅要求注册会计师具备较高的政策水平和专业技能,具备较强的分析、判断、研究和解决问题的能力,还要熟悉相关的法律法规和企业制度,熟悉被审计单位的主要业务流程和主要成本费用项目开支范围等,并保持应有的职业谨慎和职业道德。

(一) **通过“询问”来发现**。可采用个别询问、多人座谈、一问一答或由被询问人员填表回答所列问题等方法来了解情况、发现疑点。如通过管理层对单位基本情况介绍,往来客户、广大职工对企业及相关人员的评价等,了解被审计单位的业务流程和内部控制制度的执行情况,进而了解其在管理上哪些方面是薄弱环节,哪些方面容易出现问题,从中发现一些可疑迹象或初步线索。

(二) **通过“观察”来发现**。通过对被审计单位提供书面资料的查看和对某些重要场地的观察分析,从中发现可能存在的问题。如对主要或大额费用开支项目进行审计时,不仅要看该费用开支是否与本单位业务密切相关,还要仔细辨别该费用发票的来源渠道是否合理,是否存在虚开发票报账套取现金的现象。

(三) **通过“分析性复核”来发现**。复核分析就是通过分析和比较各种信息之间的关系或计算相关的比率,以确定审计重点、获取审计证据,发现意外差异和漏洞,发现潜在的不合法和不合规的问题。如对企业库存产品审计时,就要计算分析库存产品单位成本是否高于售价,有无为了编造虚假利润,故意低价结转销售成本,使库存产品成本增大的现象。

(四) **运用“逻辑推理”来发现**。逻辑推理就是根据已知的事实和资料,运用逻辑思维方法,推测和判断被审计单位可能存在的问题。如有的被审计单位为了套取现金,虚列工程项目进行报账,可所附的工程决算因为是虚构的而不切合本单位实际,经过细致的分析推理,不难发现其中的问题。

审计疑点的查证技巧

注册会计师对已经发现或捕捉到的审计疑点,可

以运用以下技巧做进一步的查证。

(一)采用“追踪溯源法”追踪查证。根据已发现的审计疑点顺藤摸瓜、追寻源头,顺着经济活动的运行轨迹进行查证,进而得出正确的结论。如审计中发现可能用假票报账的情况时,就需要首先鉴别发票本身的真假,追查发票的来源渠道,出票单位是否真实存在,再向经办人做进一步地调查取证,最终得出正确的结论。

(二)采用“逻辑推理法”推断查证。根据事物发展的一般规律进行推断,以确认审计结论的合理性。如根据逻辑关系推断一项费用的支出是否建立在相应的业务基础之上。

(三)采用“观察询问法”查证落实。通过观察询问进一步查证落实审计疑点是否存在。如采用面询或函询可查证被审单位往来业务的真实性。

(四)采用“实物盘点法”核对账实。通过盘点实物,核对账实彻底查证。如对现金的突击盘点可发现挪用公款以及掩盖现金亏空的等问题。

(五)采用“鉴别测定法”去伪存真。对一些审计人员无法鉴定的疑点,如发现数字有涂改痕迹或存在被他人模仿签字的可能时,可请专业人员进行鉴定,从而证明问题存在与否。

收购异地自然人股东的股权，代扣代缴地点在哪里

问：我公司是在西安的企业，在新疆收购了一个公司的自然人股东的股权，那么公司代扣代缴个人所得税的纳税地点是在西安还是新疆？

答：公司代扣代缴个人所得税的纳税地点是在新疆。

具体依据参考《国家税务总局关于发布〈股权转让所得个人所得税管理办法（试行）〉的公告》（国家税务总局公告2014年第67号）规定：第五条 个人股权转让所得个人所得税，以股权转让方为纳税人，以受让方为扣

缴义务人。

第六条 扣缴义务人应于股权转让相关协议签订后5个工作日内，将股权转让的有关情况报告主管税务机关。

被投资企业应当详细记录股东持有本企业股权的相关成本，如实向税务机关提供与股权转让有关的信息，协助税务机关依法执行公务。

第十九条 个人股权转让所得个人所得税以被投资企业所在地地税机关为主管税务机关。

国有企业名下的划拨地被县政府无偿划拨给另一国有企业，接受划拨地的国有企业是否需要缴纳契税

问：国有企业名下的划拨地被县政府无偿划拨给另一国有企业，接受划拨地的国有企业是否需要缴纳契税？

答：根据《财政部国家税务总局关于企业事业单位改制重组契税政策的通知》（财税〔2015〕37号）第

八条规定，对承受县级以上人民政府或国有资产管理部門按规定进行行政性调整、划转国有土地、房屋权属的单位，免征契税。

因此，国有企业名下的划拨地经县政府无偿划拨给另一国有企业，接受划拨地的国有企业免征契税。

合伙企业买卖股票所得是否要交营业税

问：合伙企业买卖股票所得是否要交营业税？

答：根据《财政部、国家税务总局关于个人金融商品买卖等 营业税若干免税政策的通知》（财税〔2009〕111号）第一条规定：“对个人（包括个体工商户和其他个人）从事外汇、有价证券、非货物期货和其他金融商品买卖业务取得的收入暂免征收营业税。”鉴于营业税

纳税人的定义为“单位和个人”，合伙企业与个人独资企业不属于个人的范畴，应属于单位的范畴，不符合上述免征营业税的条件。

因此，合伙企业和个人独资企业股票转让收入需要交营业税。

企业被合并后房屋权属转移是否需要缴纳土地增值税

问：企业被合并后房屋权属转移是否需要缴纳土地增值税？

答：根据《财政部 国家税务总局关于企业改制重组有关土地增值税政策的通知》（财税〔2015〕5号）第二条规定：按照法律规定或者合同约定，两个或两个以

上企业合并为一个企业，且原企业投资主体存续的，对原企业将国有土地、房屋权属转移、变更到合并后的企业，暂不征土地增值税。第五条规定：上述改制重组有关土地增值税政策不适用于房地产开发企业。

政府无偿给企业用于办公的房产是否要缴纳房产税

问：政府无偿给企业用于办公的房产是否要缴纳房产税？

答：您好！根据《财政部 国家税务总局关于房产税 城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2009〕

128号）第一条规定，无租使用其他单位房产的应税单位和个人，依照房产余值代缴纳房产税。

根据上述规定，政府无偿给企业用于办公的房产，应由企业按房产余值代缴纳房产税。

华兴所党、团组织双获中注协表彰

一、党支部

2015年中共中国注册会计师行业委员会印发《关于表彰2012—2014年度“全国先进注册会计师行业党组织”和“全国先进会计师事务所党组织”的决定》（会行党〔2015〕5号），福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙）党支部被评为“全国先进会计师事务所党组织”。

二、团支部

2015年中国注册会计师行业团委印发《关于授予2014年度全国注册会计师行业“青年五四奖章”、表彰“优秀共青团员”、“优秀共青团干部”、“五四红旗团委（团支部）”的决定》，福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙）团支部被授予“五四红旗团委（团支部）”荣誉称号。

华兴所党支部