

福建省马尾造船股份有限公司简介

福建省马尾造船股份有限公司，前身是创办于1866年的福建船政，系隶属于福建省国资委福建船舶工业集团有限公司的国有企业。

公司拥有马尾本部、平潭利亚、连江新址三个生产基地和一个技术研发中心。公司具有研发、设计、制造10万吨级以下各类船舶和修理2万吨级船舶的能力，拥有建造支线型多用途集装箱货船和各类海洋工程辅助船的丰富经验，是我国南方重要的船舶修造基地，产品远销德国、英国、美国等欧美国家以及新加坡、中东、香港等国家和地区，产品质量得到中国CCS、英国LR、美国ABS、法国BV、挪威DNV-GL等船级社的认可。

自2005年起，公司连续9年被评为福建省工业企业百强单位，是福建省首批战略性新兴产业骨干企业、福建省海洋经济十佳龙头企业、福建省级企业技术中心、福建省船舶工程技术研发中心、福建省船舶行业技术开发基地、高新技术企业，首批国家船舶出口基地企业和《船舶行业规范条件》白名单企业。

地址：福建省福州市马尾区船政路3号

电话：0591-83682478

传真：0591-83682198

邮箱：trade@maweiship.com

newbuilding@maweiship.com

网站：<http://www.maweiship.com>



独立 客观 公正
优质 廉洁 高效

03
2016



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

审计大忙



莆田分所与正荣集团讨论审计工作安排



北京分所讨论拟定德宝实业总公司审计报告



龙岩分所在福建建筑人力资源股份有限公司审计



业务五部在编制工作底稿



业务一部在福建省马尾造船股份有限公司审计



注册会计师姜佳序与福建省马尾造船股份有限公司财务经理沟通审计事项



质控部在审核工作底稿



业务三部总经理陈慕在复核工作底稿



业务六部在德明通讯（上海）有限责任公司盘点



业务六部在厦门金牌厨柜股份有限公司审计



人力资源部在整理档案



行政部在打印核对审计报告

她们在工作岗位欢度“三八”国际妇女节

HUAXING
ACCOUNTANTS

华兴会计师

2016年第03期（总第242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

关于印发《国有科技型企业股权和 分红激励暂行办法》的通知 （财资〔2016〕4号）	3
关于继续实行农村饮水安全工程建设运营税收 优惠政策的通知 （财税〔2016〕19号）	7
关于新旧《会计档案管理办法》有关衔接规定的通知 （财会〔2016〕3号）	8
关于进一步减轻企业负担的通知 （厦府〔2016〕73号）	8

会计

企业应关注应交税费借方余额的列报问题处理	9
双分录法在现金流量表编制中的应用	10
公司发行众筹产品的会计处理	12
商誉减值 如何处理	16
与股份支付计划相关的会计确认与计量	18
注册资本从实缴制改为认缴制后的财税处理	19

税收

公司发奖品别忘缴纳这些税	22
跨年度取得凭证税前扣除要分类处理	23
股权转让合同存在哪些涉税风险	25
工资薪金所得无需缴纳个税的22种情形	26

审计

如何加强基建工程内部控制审计	33
新三板挂牌审计疑难问题解析	36

咨询信箱

未分配利润转增资本应缴纳哪些税	39
销售促销, 买房子赠送冰箱, 是否代扣代缴个人所得税	39
个人在进行年所得12万自行申报时, 是否包含从社保部门领取的退休工资	40
企业为退休职工补缴以前断续的社保费用, 社保费用中包含的滞纳金能否税前列支	40

企业文化

职场之花	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

关于印发《国有科技型企业股权和分红激励暂行办法》的通知

财资〔2016〕4号

为进一步激发广大技术和管理人员的积极性和创造性,促进国有科技型企业健康可持续发展,经国务院同意,我们在中关村国家自主创新示范区股权和分红激励试点办法的基础上,制定了《国有科技型企业

股权和分红激励暂行办法》。现予印发,请遵照执行。

附件:国有科技型企业股权和分红激励暂行办法

财政部 科技部 国资委

2016年2月26日

附件:

国有科技型企业股权和分红激励暂行办法

第一章 总则

第一条 为加快实施创新驱动发展战略,建立国有科技型企业自主创新和科技成果转化的激励分配机制,调动技术和管理人员的积极性和创造性,推动高新技术产业化和科技成果转化,依据《中华人民共和国促进科技成果转化法》、《中华人民共和国公司法》、《中华人民共和国企业国有资产法》等国家法律法规,制定本办法。

第二条 本办法所称国有科技型企业,是指中国境内具有公司法人资格的国有及国有控股未上市科技企业(含全国中小企业股份转让系统挂牌的国有企业),具体包括:

- (一)转制院所企业、国家认定的高新技术企业。
- (二)高等院校和科研院所投资的科技企业。
- (三)国家和省级认定的科技服务机构。

第三条 本办法所称股权激励,是指国有科技型企业以本企业股权为标的,采取股权出售、股权奖励、股权期权等方式,对企业重要技术人员和经营管理人员实施激励的行为。

分红激励,是指国有科技型企业以科技成果转化收益为标的,采取项目收益分红方式;或者以企业经营收益为标的,采取岗位分红方式,对企业重要技术人员和经营管理人员实施激励的行为。

第四条 国有科技型企业实施股权和分红激励应当遵循以下原则:

(一)依法依规,公正透明。严格遵守国家法律法规和本办法的规定,有序开展激励工作,操作过程公开、公平、公正,坚决杜绝利益输送,防止国有资产流失。

(二)因企制宜,多措并举。统筹考虑企业规模、行业特点和发展阶段,采取一种或者多种激励方式,科学制定激励方案。建立合理激励、有序流转、动态调整的机制。

(三)利益共享,风险共担。激励对象按照自愿原则,获得股权和分红激励,应当诚实守信,勤勉尽责,自觉维护企业和全体股东利益,共享改革发展成果,共担市场竞争风险。

(四)落实责任,强化监督。建立健全企业内部监督机制,依法维护企业股东和员工的权益。履行国有资产监管职责单位及同级财政、科技部门要加强监管,依法追责。

第五条 国有科技型企业负责拟订股权和分红激励方案,履行内部审议和决策程序,报经履行出资人职责或国有资产监管职责的部门、机构、企业审核后,对符合条件的激励对象实施激励。

第二章 实施条件

第六条 实施股权和分红激励的国有科技型企业应当产权明晰、发展战略明确、管理规范、内部治理结构健全并有效运转,同时具备以下条件:

(一)企业建立了规范的内部财务管理制度和员工绩效考核评价制度。年度财务会计报告经过中介机构依法审计,且激励方案制定近3年(以下简称近3年)没有因财务、税收等违法违规行为受到行政、刑事处罚。成立不满3年的企业,以实际经营年限计算。

(二)对于本办法第二条中的(一)、(二)类企业,近3年研发费用占当年企业营业收入均在3%以上,激励方案制定的上一年度企业研发人员占职工总数10%

以上。成立不满3年的企业，以实际经营年限计算。

(三)对于本办法第二条中的(三)类企业，近3年科技服务性收入不低于当年企业营业收入的60%。

前款所称科技服务性收入是指国有科技服务机构营业收入中属于研究开发及其服务、技术转移服务、检验检测认证服务、创业孵化服务、知识产权服务、科技咨询服务、科技金融服务、科学技术普及服务等收入。

企业成立不满3年的，不得采取股权激励和岗位分红的激励方式。

第七条 激励对象为与本企业签订劳动合同的重要技术人员和经营管理人员，具体包括：

(一)关键职务科技成果的主要完成人，重大开发项目的负责人，对主导产品或者核心技术、工艺流程做出重大创新或者改进的主要技术人员。

(二)主持企业全面生产经营工作的高级管理人员，负责企业主要产品(服务)生产经营的中、高级经营管理人员。

(三)通过省、部级及以上人才计划引进的重要技术人才和经营管理人才。

企业不得面向全体员工实施股权或者分红激励。

企业监事、独立董事不得参与企业股权或者分红激励。

第三章 股权激励

第八条 企业可以通过以下方式解决激励标的股权来源：

(一)向激励对象增发股份。

(二)向现有股东回购股份。

(三)现有股东依法向激励对象转让其持有的股权。

第九条 企业可以采取股权出售、股权激励、股权期权等一种或多种方式对激励对象实施股权激励。

大、中型企业不得采取股权期权的激励方式。

企业的划型标准，按照国家统计局《关于印发统计上大中小微型企业划分办法的通知》(国统字[2011]75号)等有关规定执行。

第十条 大型企业的股权激励总额不超过企业总股本的5%；中型企业的股权激励总额不超过企业总股本的10%；小、微型企业的股权激励总额不超过企业总股本的30%，且单个激励对象获得的激励股权不得超过企业总股本的3%。

企业不能因实施股权激励而改变国有控股地位。

第十一条 企业实施股权出售，应按不低于资产评估结果的价格，以协议方式将企业股权有偿出售给激励对象。资产评估结果，应当根据国有资产评估的管理规定，报相关部门、机构或者企业核准或者备案。

第十二条 企业实施股权激励，除满足本办法第六条规定外，近3年税后利润累计形成的净资产增值额应当占近3年年初净资产总额的20%以上，实施激励当年年初未分配利润为正数。

近3年税后利润累计形成的净资产增值额，是指激励方案制定上年末账面净资产相对于近3年首年初账面净资产的增加值，不包括财政及企业股东以各种方式投资或补助形成的净资产和已经向股东分配的利润。

第十三条 企业用于股权激励的激励额不超过近3年税后利润累计形成的净资产增值额的15%。企业实施股权激励，必须与股权出售相结合。

股权激励的激励对象，仅限于在本企业连续工作3年以上的重要技术人员。单个获得股权激励的激励对象，必须以不低于1:1的比例购买企业股权，且获得的股权激励按激励实施时的评估价值折算，累计不超过300万元。

第十四条 企业用于股权激励的激励额，应当依据经核准或者备案的资产评估结果折合股权，并确定向每个激励对象奖励的股权。

第十五条 企业股权出售或者股权激励原则上应一次实施到位。

第十六条 小、微型企业采取股权期权方式实施激励的，应当在激励方案中明确规定激励对象的行权价格。

确定行权价格时，应当综合考虑科技成果成熟程度及其转化情况、企业未来至少5年的盈利能力、企业拟授予全部股权数量等因素，且不低于制定股权期权激励方案时经核准或者备案的每股评估价值。

第十七条 企业应当与激励对象约定股权期权授予和行权的业绩考核目标等条件。

业绩考核指标可以选取净资产收益率、主营业务收入增长率、现金营运指数等财务指标，但应当不低于企业近3年平均业绩水平及同行业平均业绩水平。成立不满3年的企业，以实际经营年限计算。

第十八条 企业应当在激励方案中明确股权期权的授权日、可行权日和行权有效期。

股权期权授权日与获授股权期权首次可行权日之

间的间隔不得少于1年, 股权期权行权的有效期不得超过5年。

企业应当规定激励对象在股权期权行权的有效期内分期行权。有效期过后, 尚未行权的股权期权自动失效。

第十九条 企业以股权期权方式授予的股权, 激励对象分期缴纳相应出资额的, 以实际出资额对应的股权参与企业利润分配。

第二十条 企业不得为激励对象购买股权提供贷款以及其他形式的财务资助, 包括为激励对象向其他单位或者个人贷款提供担保。企业要坚持同股同权, 不得向激励对象承诺年度分红回报或设置托底回购条款。

第二十一条 激励对象可以采用直接或间接方式持有激励股权。采用间接方式的, 持股单位不得与企业存在同业竞争关系或发生关联交易。

第二十二条 股权激励的激励对象, 自取得股权之日起, 5年内不得转让、捐赠, 特殊情形按以下规定处理:

(一) 因本人提出离职或者个人原因被解聘、解除劳动合同, 取得的股权应当在半年内全部退回企业, 其个人出资部分由企业按上一年度审计后净资产计算退还本人。

(二) 因公调离本企业的, 取得的股权应当在半年内全部退回企业, 其个人出资部分由企业按照上一年度审计后净资产计算与实际出资成本孰高的原则退还本人。

在职激励对象不得以任何理由要求企业收回激励股权。

第四章 分红激励

第二十三条 企业实施项目收益分红, 应当依据《中华人民共和国促进科技成果转化法》, 在职务科技成果完成、转化后, 按照企业规定或者与重要技术人员约定的方式、数额和时限执行。企业制定相关规定, 应当充分听取本企业技术人员的意见, 并在本企业公开相关规定。

企业未规定、也未与重要技术人员约定的, 按照下列标准执行:

(一) 将该项职务科技成果转让、许可给他人实施的, 从该项科技成果转让净收入或者许可净收入中提取不低于50%的比例;

(二) 利用该项职务科技成果作价投资的, 从该项科技成果形成的股份或者出资比例中提取不低于50%的比例;

(三) 将该项职务科技成果自行实施或者与他人合作实施的, 应当在实施转化成功投产后连续3至5年, 每年从实施该项科技成果的营业利润中提取不低于5%的比例。

转让、许可净收入为企业取得的科技成果转让、许可收入扣除相关税费和企业为该项科技成果投入的全部研发费用及维护、维权费用后的金额。企业将同一项科技成果使用权向多个单位或者个人转让、许可的, 转让、许可收入应当合并计算。

第二十四条 企业实施项目收益分红, 应当按照具体项目实施财务管理, 并按照国家统一的会计制度进行核算, 反映具体项目收益分红情况。

第二十五条 企业实施岗位分红, 除满足本办法第六条规定外, 近3年税后利润累计形成的净资产增值额应当占企业近3年年初净资产总额的10%以上, 且实施激励当年年初未分配利润为正数。

第二十六条 企业年度岗位分红激励总额不高于当年税后利润的15%。企业应当按照岗位在科技成果产业化中的重要性和贡献, 确定不同岗位的分红标准。

第二十七条 激励对象应当在该岗位上连续工作1年以上, 且原则上每次激励人数不超过企业在岗职工总数的30%。

激励对象获得的岗位分红所得不高于其薪酬总额的2/3。激励对象自离岗当年起, 不再享有原岗位分红权。

第二十八条 岗位分红激励方案有效期原则上不超过3年。激励方案中应当明确年度考核指标, 原则上各年度净利润增长率应当高于企业实施岗位分红激励近3年平均增长水平。

企业未达到年度考核要求的, 应当终止激励方案的实施, 再次实施岗位分红激励需重新申报。

激励对象未达到年度考核要求的, 应当按约定的条款扣减、暂缓或停止分红激励。

第二十九条 企业实施分红激励所需支出计入工资总额, 但不受当年本单位工资总额限制、不纳入本单位工资总额基数, 不作为企业职工教育经费、工会经费、社会保险费、补充养老及补充医疗保险费、住房公积金

等的计提依据。

第五章 激励方案的管理

第三十条 企业总经理班子或者董事会（以下统称企业内部决策机构）负责拟订企业股权和分红激励方案（格式详见附件）。

第三十一条 对同一激励对象就同一职务科技成果或者产业化项目，企业只能采取一种激励方式，给予一次激励。对已按照本办法实施股权激励的激励对象，企业在5年内不得再对其实施股权激励。

第三十二条 激励方案涉及的财务数据和资产评估结果，应当经具有相关资质的会计师事务所审计和资产评估机构评估，并按有关规定办理核准或备案手续。

第三十三条 企业内部决策机构拟订激励方案时，应当通过职工代表大会或者其他形式充分听取职工的意见和建议。

第三十四条 企业内部决策机构应当将激励方案及听取职工意见情况，先行报履行出资人职责或国有资产监管职责的部门、机构、企业（以下简称审核单位）批准。

中央企业集团公司相关材料报履行出资人职责的部门或机构批准；中央企业集团公司所属子企业，相关材料报中央企业集团公司批准。履行出资人职责的国有资本投资、运营公司所属子企业，相关材料报国有资本投资、运营公司批准。

中央部门及事业单位所属企业，按国有资产管理权属，相关材料报中央主管部门或机构批准。

地方国有企业相关材料，按现行国有资产管理体制，报同级履行国有资产监管职责的部门或机构批准。

第三十五条 审核单位应当严格审核企业申报的激励方案，必要时要求企业法律事务机构或者外聘律师对激励方案出具法律意见书，对以下事项发表专业意见：

（一）激励方案是否符合有关法律、法规和本办法的规定。

（二）激励方案是否存在明显损害企业及现有股东利益的情形。

（三）激励方案是否充分披露影响激励结果的重大信息。

（四）激励方案可能引发的法律纠纷等风险，以及应对风险的法律建议。

（五）其他重要事项。

审核单位自受理企业股权和分红激励方案之日起20个工作日内，提出书面审定意见。

第三十六条 审核单位批准企业实施股权和分红激励后，企业内部决策机构应将批准的激励方案提请股东（大）会审议。

在股东（大）会审议激励方案时，国有股东代表应当按照审批单位书面审定意见发表意见。

未设立股东（大）会的企业，按照审批单位批准的方案实施。

第三十七条 除国家另有规定外，企业应当在股东（大）会审议通过激励方案后5个工作日内，将以下材料报送审核单位备案：

（一）经股东（大）会审议通过的激励方案。

（二）相关批准文件、股东（大）会决议。

企业股东应当依法行使股东权利，督促企业内部决策机构严格按照激励方案实施激励。

第三十八条 在激励方案实施期间内，企业应于每年1月底前向审核单位报告上一年度激励方案实施情况：

（一）实施激励涉及的业绩条件、净收益等财务信息。

（二）激励对象在报告期内各自获得的激励情况。

（三）报告期内的股权激励数量及金额，引起的股本变动情况，以及截至报告期末的累计额。

（四）报告期内的分红激励金额，以及截至报告期末的累计额。

（五）激励支出的列支渠道和会计核算情况。

（六）其他应报告的事项。

中央主管部门、机构和中央企业集团公司，应当对所属企业年度股权和分红激励实施情况进行总结，包括实施股权和分红激励企业户数、激励方式、激励人数、激励落实情况、存在的突出问题以及有关政策建议等，并于3月底前将上一年度实施情况的总结报告报送财政部、科技部。

地方省级财政部门、科技部门，负责对本省地方国有企业年度股权和分红激励实施情况进行总结，并于3月底前将上一年度实施情况的总结报告报送财政部、科技部。

第三十九条 企业实施股权或者分红激励，应当按照《企业财务通则》（财政部令第41号）和国家统一会

计制度的规定,规范财务管理和会计核算。

第四十条 企业实施激励导致注册资本规模、股权结构或者组织形式变动的,应当按照有关规定,根据相关批准文件、股东(大)会决议等,及时办理国有资产产权登记和工商变更登记手续。

第四十一条 因出现特殊情形需要调整激励方案的,企业应当重新履行内部审议和外部审核的程序。

因出现特殊情形需要终止实施激励的,企业内部决策机构应当向审核单位报告并向股东(大)会说明情况。

第四十二条 企业实施激励过程中,应当接受审核单位及财政、科技部门监督。对违反有关法律法规及本办法规定、损害国有资产合法权益的情形,审核单位应当责令企业中止方案实施,并追究相关人员的法律责任。

第六章 附则

第四十三条 企业不符合本办法规定激励条件而

向管理者转让国有产权的,应当通过产权交易市场公开进行,并按照国家关于产权交易监督管理的有关规定执行。

第四十四条 尚未实施公司制改革的全民所有制企业可参照本办法,实施项目收益分红和岗位分红激励政策。

第四十五条 本办法由财政部、科技部负责解释。各地方、部门可根据本办法制定具体实施细则。

第四十六条 本办法自2016年3月1日起施行。企业依据《财政部 科技部关于印发〈中关村国家自主创新示范区企业股权和分红激励实施办法〉的通知》(财企〔2010〕8号)、《财政部 科技部关于〈中关村国家自主创新示范区企业股权和分红激励实施办法〉的补充通知》(财企〔2011〕1号)制定并正在实施的激励方案,可继续执行,实施期满,新的激励方案统一按本办法执行。

附件:企业股权和分红激励方案提纲(略)



关于继续实行农村饮水安全工程建设运营 税收优惠政策的通知

财税〔2016〕19号

为支持农村饮水安全工程(以下简称饮水工程)巩固提升,经国务院批准,继续对饮水工程的建设、运营给予税收优惠。现将有关政策通知如下:

一、对饮水工程运营管理部门为建设饮水工程而承受土地使用权,免征契税。

二、对饮水工程运营管理部门为建设饮水工程取得土地使用权而签订的产权转移书据,以及与施工单位签订的建设工程承包合同免征印花税。

三、对饮水工程运营管理部门自用的生产、办公用房、土地,免征房产税、城镇土地使用税。

四、对饮水工程运营管理部门向农村居民提供生活用水取得的自来水销售收入,免征增值税。

五、对饮水工程运营管理部门从事《公共基础设施项目企业所得税优惠目录》规定的饮水工程新建项目投资经营的所得,自项目取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起,第一年至第三年免征企业所得税,第四年至第六年减半征收企业所得税。

六、本文所称饮水工程,是指为农村居民提供生活用水而建设的供水工程设施。本文所称饮水工程运营管理部门,是指负责饮水工程运营的自来水公司、供水公司、供水(总)站(厂、中心)、村集体、农民用水合作组织等单位。

对于既向城镇居民供水,又向农村居民供水的饮水工程运营管理部门,依据向农村居民供水收入占总供水收入的比例免征增值税;依据向农村居民供水量占总供水量的比例免征契税、印花税、房产税和城镇土地使用税。无法提供具体比例或所提供数据不实的,不得享受上述税收优惠政策。

七、符合上述减免税条件的饮水工程运营管理部门需持相关材料向主管税务机关办理备案手续。

八、上述政策(第五条除外)自2016年1月1日至2018年12月31日执行。

财政部 国家税务总局
2016年2月25日

关于新旧《会计档案管理办法》有关衔接规定的通知

财会〔2016〕3号

财政部、国家档案局联合印发的《会计档案管理办法》（财政部 国家档案局令第79号，以下简称新《管理办法》）自2016年1月1日起施行，原《会计档案管理办法》（财会字〔1998〕32号，以下简称原《管理办法》）同时废止。为确保新《管理办法》的有效贯彻实施，实现新旧管理办法平稳过渡，现就有关衔接规定通知如下。

一、关于保管期限的衔接规定

（一）新《管理办法》与原《管理办法》规定的最低保管期限不一致的，按照新《管理办法》的规定执行。

（二）已到原《管理办法》规定的最低保管期限，并已于2015年12月31日前鉴定可以销毁但尚未进行销毁的会计档案，应按照新《管理办法》的规定组织销毁；已到原《管理办法》规定的最低保管期限，并已于2015年12月31日前鉴定予以继续保管的会计档案，应按照新《管理办法》确定继续保管期限（最低继续保管期限等于新《管理办法》规定的最低保管期限减去已保管期限，下同）。

（三）已到原《管理办法》规定的最低保管期限，但2015年12月31日前尚未进行鉴定的会计档案，应按照新《管理办法》的规定进行鉴定，确定销毁或继续保

管。确定销毁的，应按照新《管理办法》的规定组织销毁；确定继续保管的，应按照新《管理办法》确定继续保管期限。

（四）未到原《管理办法》规定的最低保管期限的会计档案，应按照新《管理办法》的规定重新划定保管期限。

二、关于电子会计资料归档的衔接规定

（一）单位如在新《管理办法》施行前已利用现代信息技术开展会计核算和会计档案管理，其有关工作符合《企业会计信息化工作规范》（财会〔2013〕20号）的要求，所形成的、尚未移交本单位档案机构统一保管的会计资料符合新《管理办法》第八条、第九条规定的电子会计档案归档条件的，可仅以电子形式归档保管。2014年以前形成的会计资料一律按照原《管理办法》的规定归档保管。

（二）各单位根据新《管理办法》仅以电子形式保存会计档案的，原则上应从一个完整会计年度的年初开始执行，以保证其年度会计档案保管形式的一致性。

财政部 国家档案局

2016年3月8日

厦门市人民政府关于进一步减轻企业负担的通知

厦府〔2016〕73号

各区人民政府，市直各委、办、局，各有关单位：

为贯彻落实中央和省、市经济工作会议精神，进一步做好企业降本减负工作，持续优化营商环境，更好地支持实体经济发展，经市政府常务会议研究，决定再出台一批进一步减轻企业负担的政策措施。现将有关事项通知如下：

一、降低社会保险费率。企业职工基本医疗保险用人单位缴费率降低1个百分点。（责任单位：市人社局、市财政局、市地税局）

二、降低制度性交易成本。继续清理前置审批项目及相关中介服务项目，并在今年6月底前公布清单。（责任单位：市审改办、市政务中心管委会）

三、降低人工成本。对上年度未裁员或净裁员率低于城镇登记失业率的企业给予上年度该企业职工缴纳失业保险费50%的稳岗补贴。（责任单位：市人社局）

四、降低用电成本。对季度产值同比增长8%及以上，季度用电量在150万千瓦时以上，且单位产值耗电量同比下降的重点工业企业，按用电增量每千瓦时给

予0.15元的奖励;对其他符合产业政策的规模以上工业企业,季度用电量在150万千瓦时以上,且单位产值耗电量同比下降的,根据企业季度产值同比增长13%—25%、25%及以上分档,分别按季度同比用电增量每千瓦时给予0.075元、0.15元的奖励;对新投产规模以上工业企业,用电增量按本季度实际用电量的30%折算,并按用电增量每千瓦时给予0.15元的奖励。以上奖励措施单家企业季度奖励金额不超过120万元。(责任单位:市经信局、市财政局)

五、技术研发费用奖励。对2015年度可加计扣除的研发费用高于500万元的工业企业,按可加计扣除研发

费的1%予以奖励,单个企业奖励额最高不超过50万元。

(责任单位:市经信局、市财政局)

六、建立常态化工作机制。进一步研究梳理企业降本减负政策措施,做到成熟一批、出台一批,持续推进企业降本减负工作,形成常态化工作机制。(责任单位:市发改委、市经信局、市财政局)

以上政策从2016年3月起执行,有效期一年。其中:第三条政策从2016年1月起执行,有效期至2020年12月。

厦门市人民政府

2016年3月7日

企业应关注应交税费借方余额的列报问题处理

周俊 秦文娇

在实务操作中,有些企业对增值税留抵税额等应交税费借方余额作为负债红字列报,有些企业作为资产列报。这就涉及到应交税费借方余额重分类问题。对此,笔者做详细介绍。

应交税费借方余额符合资产性质

对增值税留抵税额作为资产列报的规定,最早出现于“营改增”的会计处理规定中,但基本原则也同样适用于其他一贯适用增值税的企业,并可推广到“应交税费”科目中其他税、费的借方余额。企业按照税法规定缴纳的所得税、增值税等税费,应按照《企业会计准则第30号——财务报表列报》及应用指南的规定,根据其余额性质和流动性,在财务报表中进行列报和披露。对于以下项目,应当在资产负债表中列报为“其他流动资产”:

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

(2)按照增值税相关规定应结转未来期间抵扣的增值税进项税额;

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

(4)等待退还或抵顶以后期间应纳税款的多缴税款。

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

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

所得税资产与负债抵销列报处理

当期所得税资产和当期所得税负债抵销列报的条件,应当按照《企业会计准则讲解》相关规定:“同时满足下列条件时,企业应当将当期所得税资产及当期所得税负债以抵销后的净额列示。(1)企业拥有以净额结算的法定权利;(2)意图以净额结算或取得资产清偿债务同时进行。对于当期所得税资产及当期所得税负债以净额列示是指,当企业实际缴纳的所得税税款大于按照税法规定计算的应交税时,超过部分在资产负债表中应当列示为‘其他流动资产’;当企业实际缴纳的所得税税款小于按照税法规定计算的应交税时,差额部分应当作为资产负债表中的‘应交税费’项目列示。”

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

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

双分录法在现金流量表编制中的应用

杨力生

在所有会计考试中,现金流量表的编制都是考察的“常客”,也是实务工作者必须掌握的业务。现金流量表以现金及现金等价物为基础编制,划分为经营活动、投资活动和筹资活动,按照收付实现制原则编制,将权责发生制下的盈利信息调整为收付实现制下的现金流量信息。

编制现金流量表时,列报经营活动现金流量的方法有两种:一是直接法,一是间接法。这两种方法通常也称为编制现金流量表的方法。

所谓直接法,是指按现金收入和现金支出的主要类别直接反映企业经营活动产生的现金流量,如销售商品、提供劳务收到的现金。购买商品、接受劳务支付的现金等就是按现金收入和支出的类别直接反映的。在直接法下,一般是以利润表中的营业收入为起算点,调节与经营活动有关的项目的增减变动,然后计算出经营活动产生的现金流量。

所谓间接法,是指以净利润为起算点,调整不涉及现金的收入、费用、营业外收支等有关项目,剔除投资活动、筹资活动对现金流量的影响,据此计算出经营活动产生的现金流量。由于净利润是按照权责发生制原则确定的,且包括了与投资活动和筹资活动相关的收益和费用,将净利润调节为经营活动现金流量,实际上就是将按权责发生制原则确定的净利润调整为现金净流入,并剔除投资活动和筹资活动对现金流量的影响。

在具体编制现金流量表时,通常采用工作底稿法。采用工作底稿法编制现金流量表,是以工作底稿为手段,以资产负债表和利润表数据为基础,对每一项目进行分析并编制调整分录,从而编制现金流量表。工作底稿法的程序是:

第一,将资产负债表的期初数和期末数过人工作底稿的期初数栏和期末数栏。

第二,对当期业务进行分析并编制调整分录。编制调整分录时,要以利润表项目为基础从“营业收入”开始,结合资产负债表项目逐一进行分析。在调整分

录中,有关现金和现金等价物的事项,并不直接借记或贷记现金,而是分别计入“经营活动产生的现金流量”“投资活动产生的现金流量”“筹资活动产生的现金流量”有关项目。借记表示现金流入,贷记表示现金流出。

第三,将调整分录过人工作底稿中的相应部分。

第四,核对调整分录,借方、贷方合计数均已经相等,资产负债表项目期初数加减调整分录中的借贷金额以后,也等于期末数。

第五,根据工作底稿中的现金流量表项目部分编制正式的现金流量表。

在具体的编制中,无论采用直接法还是间接法编制,都可以采用工作底稿法。根据企业会计准则,企业应当采用间接法在现金流量附注中披露,将净利润调节为经营活动现金流量的信息。现金流量表补充资料包括将净利润调节为经营活动现金流量、不涉及现金收支的重大投资和筹资活动、现金及现金等价物净变动情况等项目。

间接法通常采用报表项目分析填列,往往造成直接法与间接法的差异,而采用双分录法,则不会产生此问题,简述如下:

间接法的恒等式为:

净利润+负债的增加+其他所有者权益的增加-除现金及现金等价物其他资产的增加=现金及现金等价物的增加

案例解析

1. 销售商品、提供劳务收到的现金

甲企业本期销售一批商品,开出的增值税专用发票上注明的销售价款为280万元,增值税销项税额为47.6万元,以银行存款收讫;应收票据期初余额为27万元,期末余额为6万元;应收账款期初余额为100万元,期末余额为40万元;年度内核销的坏账损失为2万元。另外,本期因商品质量问题发生退货,支付银行存款3万元,货款已通过银行转账支付。

本期销售商品、提供劳务收到的现金计算如下:

(单位: 万元)

本期销售商品收到的现金	327. 6
加: 本期收到前期的应收票据	21
本期收到前期的应收账款	58
减: 本期因销售退回支付的现金	3
本期销售商品、提供劳务收到的现金	403. 6

直接法的分录为:

借: 本期销售商品、提供劳务收到的现金	280
贷: 主营业务收入	280
借: 本期销售商品、提供劳务收到的现金	47. 6
贷: 应交税金	47. 6
借: 本期销售商品、提供劳务收到的现金	21
贷: 应收票据	21
借: 本期销售商品、提供劳务收到的现金	60
贷: 应收账款	60
借: 坏账准备	2
贷: 本期销售商品、提供劳务收到的现金	2
借: 存货	3
贷: 本期销售商品、提供劳务收到的现金	3

间接法分录如下:

借: 净利润	280
贷: 经营活动产生的现金流量	280
借: 经营性应收项目的减少	47.6
贷: 经营活动产生的现金流量	47. 6
借: 经营性应收项目的减少	21
贷: 经营活动产生的现金流量	21
借: 经营性应收项目的减少	60
贷: 经营活动产生的现金流量	60
借: 经营活动产生的现金流量	2
贷: 资产减值准备	2
借: 经营活动产生的现金流量	3
贷: 存货	3

间接法的结果如下:

净利润	280
存货	-3
资产减值准备	-2
经营性应收项目的减少	128. 6
经营活动产生的现金流量	-403. 6

最后编制间接法时, 将经营活动产生的现金流量负数变成正数即可。

2. 收到的税费返还

甲企业前期出口商品一批, 已交纳增值税, 按规定应退增值税8 500元, 前期未退, 本期以转账方式收讫; 本期收到退回的营业税款1.8万元、收到的教育费附加返还款3.3万元, 款项已存入银行。

本期收到的税费返还计算如下:

本期收到的出口退增值税额	0. 85
加: 收到的退营业税额	1.8
收到的退教育费附加返还	3.3
本期收到的税费返还	5.95

直接法编制分录为:

借: 收到的税费返还	5.95
贷: 应交税金	5.95

间接法编制的分录为:

借: 经营性应收项目的减少	5.95
贷: 经营活动产生的现金流量	5.95

3. 收到的其他与经营活动有关的现金

假设本期其他应收款期初为1万元, 期末为5 000元, 均为经营性, 本期收回现金5 000元。

直接法分录为:

借: 收到的其他与经营活动有关的现金	0.5
贷: 其他应收款	0.5

间接法分录为:

借: 经营陆应收项目的减少	0.5
贷: 经营活动产生的现金流	0.5

4. 购买商品、接受劳务支付的现金

甲公司本期购买原材料, 收到的增值税专用发票上注明的材料价款为15万元, 增值税进项税额为2.55万元, 款项已通过银行转账支付; 本期支付应付票据10万元; 购买工程用物资15万元, 货款已通过银行转账支付。本期购买商品、接受劳务支付的现金计算如下:

本期购买原材料支付的价款	15
加: 本期购买原材料支付的增值税进项税额	2. 55
本期支付的应付票据	10

本期购买商品、接受劳务支付的现金 27.55

直接法分录为:

借: 存货 15

贷: 购买商品、接受劳务支付的现金 15

借: 应交税金 2.55

贷: 购买商品、接受劳务支付的现金 2.55

借: 应付票据 10

贷: 购买商品、接受劳务支付的现金 10

间接法分录为:

借: 经营活动产生的现金流量 15

贷: 存货 15

借: 经营活动产生的现金流量 2.55

贷: 经营性应收项目的减少 2.55

借: 经营活动产生的现金流量 10

贷: 经营性应收项目的减少 10

间接法列示如下:

净利润 0

存货 -15

经营性应收项目的减少 -12.55

经营活动产生的现金流量 -27.55

5. 支付给职工以及为职工支付的现金

甲企业本期实际支付工资50万元,其中经营人员工资30万元,在建工程人员工资20万元。本期支付给职工以及为职工支付的现金为30万元。

直接法分录为:

借: 管理费用 30

贷: 支付给职工以及为职工支付的现金 30

间接法分录为:

借: 经营活动产生的现金流量 30

贷: 净利润 30

6. 支付的各项税费

甲企业本期向税务机关交纳增值税3.4万元;本期发生的所得税310万元已全部交纳;企业期初未交所得税28万元;期末未交所得税12万元。本期支付的各项税费计算如下:

本期支付的增值税额 3.4

加: 本期发生并交纳的所得税额 310

前期发生本期交纳的所得税 16

本期支付的各项税费 329.4

直接法分录为:

借: 应交税金 329.4

贷: 支付的各项税费 329.4

间接法分录为:

借: 经营活动产生的现金流 329.4

贷: 经营性应付项目的增加 329.4

7. 支付其他与经营活动有关的现金

直接法分录一般为:

借: 管理费用销售费用等

贷: 支付其他与经营活动有关的现金

间接法分录为:

借: 经营活动产生的现金流

贷: 净利润

8. 不涉及现金流的经营活动

对于不涉及现金流的经营活动,如涉及利润表科目,间接法需做相应的调整,其中之一为净利润。

在编制现金流量表时,在编制直接法和间接法采用双分录时,将避免直接法的结果与间接法不匹配,更能提高现金流量表编制的准确性。

公司发行众筹产品的会计处理

田岩超

一、理论要点

众筹模式和互联网结合以来,尤其是进入我国以后,由原来的艺术家、个人为主体逐渐转变为创业公司、小微公司等筹集资金、发行产品的优质渠道。由于其

模式具有团购+预售的性质,不少大公司也采取众筹模式来进行营销性众筹。至此,众筹模式发展为两大类,权利众筹和权益众筹。

权利众筹主要分为股权众筹和债权众筹,股权众

筹实质上是发行股票的变种,而债权众筹实质是发行债券的变种,这两种模式的实质都是筹资行为,不是本文所探讨的众筹模式。本文所阐述的众筹主要是指权益众筹,权益众筹主要是仍处于研发设计或生产阶段的产品或服务的预售,实质上是一种预售和团购的混合模式,本质上是经营行为。根据跟投人对回报是否有要求,可分为回报众筹和捐赠众筹。目前权益众筹是一般公司发行众筹产品(含服务)的主要模式,由于众筹项目的周期一般比较长、项目设计回报形式多样、涉及的业务比较复杂,本文以A公司为例,就其在B众筹平台发行众筹产品涉及到筹款期、回报期等阶段的经营活动进行分析。

二、A公司在B平台发行产品的会计处理

1 2015年1月1日,A公司计划发行一款新产品C,由于资金紧张,无力启动该项目,公司决定采取众筹方式筹集资金进行产品的研发。A公司当日与B平台签订发行众筹产品C的合同,约定众筹期为30天,产品回报期为6个月,筹资底限为50万元,如筹资成功平台收取总筹资金额5%的服务费,不成功则收取筹资底限1%的服务费,同时约定B平台将在筹资结束后将筹资金额的50%打到A公司银行账户,剩余50%在产品完成对跟投人回报后打给A公司。A公司于当日打给B平台预售服务费2.5万元,同时根据B平台的建议,委托D广告公司制作了专门的宣传网页和视频,共发生费用1万元。该项目于同日上线,A公司测算该C产品综合成本为500元,通过对同类产品市场价格和销量的考察,A公司设定了6档筹资条件,分别为(1)无偿捐助(2)支持1元,名额20 000名,到期抽取20名获得C产品一台(3)支持800元,名额500名,每人获得C产品一台(4)支持1 000元,名额2 000名,每人获得C产品一台(5)支持1 500元,名额2 000名,每人获得C产品和D产品(成本300元,市场价格800元)各一(6)支持40 000元,获得C产品50台,并可成为该公司指定区域经销商。

分析:发行人发行众筹产品,首先要根据产品的本身竞争力和市场前景设计其价格体系,单次发行单独某个产品、某几个产品的组合或产品和服务的组合,都

应视为一个项目。根据对消费者消费行为的预测,发行人应尽可能利用歧视性定价原则、采取灵活多样的回报方式,提升产品的竞争力和广告效应,以筹集更多的资金。发行方应按不同筹资条件,根据其实质,分别进行会计处理。

1月1日会计处理如下:

(1)付款给D广告公司1万元制作费用,并取得广告费发票

针对单独产品的广告费支出,又取得广告公司广告费发票且其金额较小,应一次性计入销售费用。

借:销售费用——广告费 10 000

贷:银行存款 10 000

(2)付款给B平台2.5万元预收服务费

付给B平台费用2.5万元,虽然A公司预测C产品很可能发行成功,但最终金额无法可靠计量,同时也存在C产品发行不成功的可能性,实质上B平台预收的服务费更类似于项目保证金,A公司应计入其他应收款,待项目筹款期结束后进行进一步会计处理。

借:其他应收款——B平台 25 000

贷:银行存款 25 000

2 1月31日,筹款期结束,若A公司并未筹集到50万元,根据协议,B平台收取0.5万元手续费,将多收款项2万元退回到A公司账户,并开具0.5万元咨询服务费发票给A公司。

分析:目前我国法规对众筹平台并没有专门规定,国家金融管理部门也未发放相关金融牌照,众筹平台不应视为金融机构,其承担的资金中介功能虽然没有法律禁止,但其合同所体现的费用形式都以咨询费、服务费、管理费等形式出现。根据目前的法律法规,笔者认为平台收取的服务费不应视为财务费用,从实质重于形式来看,权益众筹更多的算是一种预售,而服务费更像是一种佣金,但由于筹资平台并不实际承接销售义务,故其不可列入销售费用。

1月31日会计处理如下:

A公司收到0.5万元咨询服务费发票和2万元退款。

借:银行存款 20 000

管理费用——咨询费 5 000
 贷：其他应收款——B平台 25 000

3. 1月31日，筹款期结束，假设A公司筹集到201万元，明细如下第一档1万元，第二档2万元，第三档40万元，第四档60万元，第五档90万元，第六档8万元。根据合同，B平台于当日扣除A公司服务费10.05万元，退回A公司97.975万元，并开具10万元咨询服务费发票。

分析：第一档的实质是捐赠收入，由于发行人取得的收入不附带利益流出的义务，因此发行人应确认1万元营业外收入。其他几档，由于不具备收入实现的条件，暂时计入该项目的应付科目，待项目进入回报期进行进一步会计处理。在本例中由于C产品尚未研发成功，存在C产品研发不成功退回筹资款的可能性，所以计入其他应付款。若C产品已研发成功，则应计入预收账款。

1月31日会计处理如下：

其他应付款——C项目应确认金额=20 000+400 000+600 000+900 000=2 000 000（元）

其他应收款——B平台应确认金额=2 010 000-100 500/2=954 750（元）

借：其他应收款——B平台 954 750
 银行存款 979 750
 管理费用——咨询费 100 500
 贷：其他应付款——C项目 2 000 000
 其他应收款——B平台 25 000
 营业外收入 10 000

4. A公司收到款项后，开始研发C产品，于4月15日C产品进入出厂状态，C产品综合成本为500元。A公司于当天根据B平台提供的第二档20名跟投人名单，将产品发送出去，不考虑退货情况，A公司于当天确认了收入。

分析：第二档的商业实质是抽奖式有奖销售，但由于发行人承担义务的对象不是第二档全部跟投人，只是B平台提供的20名跟投人，所以可以直接按20台产品确认收入，结转成本。

4月15日会计处理如下：

第二档应结转应付款项2万元。

应交增值税：20 000/(1+17%)×17%=2 905.98（元）

应确认收入：20 000-2 905.98=17 094.02（元）

应结转成本：500×20=10 000（元）

借：其他应付款——C项目 20 000
 贷：主营业务收入——C产品 17 094.02
 应交税费——应交增值税（销项税额） 2 905.98

借：主营业务成本——C产品 10 000
 贷：库存商品——C产品 10 000

5. 4月16日，A公司根据B平台提供的第三档500名跟投人名单，将C产品发送出去，不考虑退货情况，A公司于当天确认了收入。

4月16日会计处理如下：

第三档应结转应付款项40万元。

应交增值税：400 000/(1+17%)×17%=58 119.66（元）

应确认收入：400 000-58 119.66=341 880.34（元）

应结转成本：500×500=250 000（元）

借：其他应付款——C项目 400 000
 贷：主营业务收入 341 880.34
 应交税费——应交增值税（销项税额） 58 119.66

借：主营业务成本——C产品 250 000
 贷：库存商品——C产品 250 000

6. 4月17日，A公司根据B平台提供的第四档600名跟投人名单，将C产品发送出去，不考虑退货情况，A公司于当天确认了收入。

4月17日会计处理如下：

第四档应结转应付款项60万元。

应交增值税：600 000/(1+17%)×17%=87 179.49（元）

应确认收入：600 000-87 179.49=512 820.51（元）

应结转成本：500×600=300 000（元）

借：其他应付款——C项目 600 000
 贷：主营业务收入——C产品 512 820.51

应交税费——应交增值税(销项税额)

87 179.49

借：主营业务成本——C产品 300 000

贷：库存商品——C产品 300 000

7. 4月18日, A公司根据B平台提供的第五档600名跟投人名单, 将C产品和D产品(成本300元)发送出去, 不考虑退货情况, A公司于当天确认了收入。

分析：第五档购买的是产品组合, 实质是组合销售, 应该按照其成本价格比例分摊分别确认收入, 结转成本。

4月18日会计处理如下：

第五档应结转应付款项90万元。应交增值税：

$9\,000\,000/(1+17\%) \times 17\% = 130\,769.23$ (元)

C产品应分摊收入比例 $= 500/(500+300) = 62.5\%$

D产品应分摊收入比例 $= 300/(500+300) = 37.5\%$

应确认C产品收入 $(900\,000 - 130\,769.23) \times 62.5\% = 480\,769.23$ (元)

应结转C产品成本： $500 \times 600 = 300\,000$ (元)

应确认D产品收入： $(900\,000 - 130\,769.23) \times 37.5\% = 288\,461.54$ (元)

应结转D产品成本： $300 \times 600 = 180\,000$ (元)

借：其他应付款——C项目 900 000

贷：主营业务收入——C产品 480 769.23

——D产品 288 461.54

应交税费——应交增值税(销项税额)

130 769.23

借：主营业务成本——C产品 300 000

——D产品 180 000

贷：库存商品——C产品 300 000

——D产品 180 000

8. 4月19日, 第六档跟投人E公司和F公司来到A公司, 经过协商, E公司同意成为A公司在G地区的包销商, 不得跨区经营, A公司同意E公司按800元/件每提货100台, 赠送5件C产品, E公司于当日将剩余款项4万元汇入A公司账户并提走105件C产品。F公司同意成为A公司在H地区的代销商, 按照1 000元/件价格销售C产品, 不得跨区经营, 同意前期所付资金转为押金, A

公司同意按照实际销售额的5%给F公司返点, F公司于当日提走C产品100件。

分析：E公司业务实质是包销, 发行人应在E公司提走商品时确认收入并结转成本；F公司实质是代销, 发行人不应确认收入, 应将C项目对应应付款项转为对F公司应付款项, 同时在F公司提走货物时将库存商品转为发出商品。

4月19日会计处理如下：

E公司提走货物, 应结转应付款项4万元。应交增值税 $(40\,000 + 40\,000)/(1+17\%) \times 17\% = 11\,623.93$ (元)

应确认收入： $80\,000 - 11\,623.93 = 68\,376.07$ (元)

应结转成本： $500 \times 105 = 52\,500$ (元)

借：银行存款 40 000

其他应付款——C项目 40 000

贷：主营业务收入——C产品 68 376.07

应交税费——应交增值税(销项税额)

11 623.93

借：主营业务成本——C产品 52 500

贷：库存商品——C产品 52 500

F公司提走货物, 应结转C项目应付款项4万元至F公司应付款项。

库存商品计入发出商品为： $500 \times 100 = 50\,000$ (元)

借：其他应付款——C项目 40 000

贷：其他应付款——F公司 40 000

借：发出商品——C产品 50 000

贷：库存商品——C产品 50 000

9. 4月20日, A公司和B平台经过协商, 认为C众筹产品A公司已经完成对跟投人回报, B公司将剩余款项954 750元打入A公司银行账户。

4月20日会计处理如下：

借：银行存款 954 750

贷：其他应收款——B平台 954 750

至此, 众筹产品发行结束, C项目的应付款项余额为0 $(2\,000\,000 - 20\,000 - 400\,000 - 600\,000 - 900\,000 - 40\,000 - 40\,000 = 0)$, B平台的应收款项余额为0 $(25\,000 - 25\,000 + 954\,750 - 954\,750 = 0)$ 。

商誉减值 如何处理

秦文娇

商誉的形成

商誉只有在非同一控制下的企业合并中才会产生。非同一控制下的企业合并中,企业合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额应确认为商誉。

视企业合并方式不同,控股合并情况下,该差额是指合并财务报表中应列示的商誉;吸收合并情况下,该差额是购买方在其账簿及个别财务报表中应确认的商誉。

第一,非同一控制下的控股合并,合并成本比应享有的股权(被投资企业的可辨认净资产公允价值×持股比例)多出的部分,在合并财务报表中确认。

例1. 2012年甲公司取得乙公司80%的股权,形成非同一控制下的企业合并。6月30日为进行企业合并,甲公司以前以股权支付额7 000万元作为对价,当日办理完毕相关法律手续。该合并属于特殊性税务重组。甲公司企业所得税率为25%。购买日,乙公司可辨认净资产的账面价值为6 700万元,公允价值为8 000万元。假如购买日甲公司预计未来期间能够取得足够的应纳税所得额。

对于非同一控制下的特殊性税务重组:

合并商誉=企业合并成本-合并中取得被购买方扣除所得税后的可辨认净资产公允价值份额=企业合并成本-(对方净资产公允价值+购买日确认的递延所得税资产-购买日确认的递延所得税负债)×持股比例

甲公司取得乙公司可辨认净资产公允价值8 000万元,会计上按照公允价值8 000万元入账。在特殊性税务重组下,甲公司计税基础是净资产在乙公司的原账面价值即6 700万元,由此产生应纳税暂时性差异1 300(8 000-6 700)万元。甲公司应确认递延所得税负债325[(8 000-6 700)×25%]万元。

则甲公司确认的合并商誉=7 000-[8 000-(8 000-6 700)×25%]×80%=860(万元)

第二,非同一控制下的吸收合并,合并成本比应享有的股权(被投资企业的可辨认净资产公允价值×持股比例)多出的部分,在合并方个别报表中确认。

第三,商誉的初始确认,无论是特殊性税务重组还是一般性税务重组,商誉均不确认递延所得税;而其后续计量,特殊性税务重组的商誉不产生递延所得税,一般性税务重组的商誉则可能产生递延所得税。

特殊性税务重组时,根据财政部、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)的规定:企业合并时,股权支付金额不低于其交易支付总额的85%的情形下,合并企业接受被合并企业资产和负债的计税基础,以被合并企业的原有计税基础确定。

商誉减值的处理

商誉在确认以后,持有期间不要求摊销,企业应当按照《企业会计准则第8号——资产减值》的规定对其进行减值测试,对于可收回金额低于账面价值的部分,计提减值准备。

一是商誉减值测试的基本要求。为了进行商誉减值测试,因企业合并形成的商誉的账面价值,应当自购买日起按照合理的方法分摊至相关的资产组;难以分摊至相关的资产组的,应当将商誉分摊至相关的资产组组合。

二是商誉减值的测试及其账务处理。企业在对包含商誉的相关资产组进行减值测试时,如与商誉相关的资产组存在减值迹象的,应当按照下列步骤处理:第一步对不包含商誉的资产组进行减值测试,计算可收回金额,并与相关账面价值相比较,确认相应的减值损失;第二步对包含商誉的资产组进行减值测试,比较这些相关资产组的账面价值(包括所分摊的商誉的账面价值部分)与其可收回金额,如果相关资产组的可收回金额低于其账面价值,应当确认相应的减值损失。

商誉减值之所以要分两步走,是因为,如果资产组

中的可辨认资产减值了,企业要先将这部分减值冲减可辨认资产的减值,如果不做第一步,直接做了第二步,那么可辨认资产的减值就会去抵减商誉,不合实际。

例2. 甲公司有关商誉及其他资料如下:

(1) 甲公司在2012年12月1日,以7 040万元的价格吸收合并了乙公司。在购买日,乙公司可辨认资产的公允价值为10 800万元,负债的公允价值为4 000万元(长期借款),甲公司确认了商誉240万元。乙公司的全部资产为一条生产线(包括A、B、C3台设备)和一项该生产线生产产品的专利技术。生产线的公允价值为6 000万元(其中:A设备为1 600万元、B设备为2 000万元、C设备为2 400万元),专利技术的公允价值为4 800万元。甲公司在合并乙公司后,将该条生产线及专利技术认定为一个资产组。假设企业合并取得的资产与负债的账面价值与计税基础均相等。

借: 固定资产——A设备	1 600
——B设备	2 000
——C设备	2 400
无形资产	4 800
商誉	240
贷: 长期借款	4 000
银行存款	7 040

(2) 该条生产线的各台设备及专利技术预计尚可使用年限均为5年,预计净残值均为0,采用直线法计提折旧和摊销。2013年末资产组不包含商誉的账面价值。

A设备的账面价值=1 600-1 600/5=1 280(万元)

B设备的账面价值=2 000-2 000/5=1 600(万元)

C设备的账面价值=2 400-2 400/5=1 920(万元)

专利权=4 800-4 800/5×13/12=3 760(万元)

资产组不包含商誉的账面价值=1 280+1 600+1 920+3 760=8 560(万元)

需要注意的是,《企业会计准则第6号——无形资产(2006)》第十七条规定,使用寿命有限的无形资产,其应摊销金额应当在使用寿命内系统合理摊销。企业摊销无形资产,应当自无形资产可供使用时起,至不再作为无形资产确认时止。即当月增加当月开始摊销,当

月减少当月不再摊销。这一点与固定资产的折旧计提期间不同。

(3) 2013年甲公司因战略调整,于年末签订不可撤销合同,将上述资产组出售,合同价款8 152万元,预计处置费用20万元。甲公司无法合理估计A、B、C三台设备及其无形资产的公允价值减去处置费用后的净额以及未来现金流量的现值。预计2014年初办理完毕相关手续。

①对不包含商誉的资产组进行减值测试,计算减值损失。

不包含商誉的账面价值为8 560万元。

资产组的可收回金额=8 152-20=8 132(万元)

应确认资产减值损失=8 560-8 132=428(万元)

因此,可辨认资产需计提减值428万元。

②对包含商誉的资产组进行减值测试,计算减值损失。

资产组包含商誉的账面价值=8 560+240=8 800(万元)

资产组的可收回金额为8 132万元。

资产组应确认资产减值损失=8 800-8 132=668(万元)。

商誉确认减值损失=668-428=240(万元)

借: 资产减值损失 240

贷: 商誉减值准备 240

其余减值损失428万元再在A、B、C三台设备及专利权之间按账面价值的比例进行分摊。

A设备应分摊的减值损失=428×1 280/8 560=64(万元)

B设备应分摊的减值损失=428×1 600/8 560=80(万元)

C设备应分摊的减值损失=428×1 920/8 560=96(万元)

专利权应分摊的减值损失=428×3 760/8 560=188(万元)

借: 资产减值损失 428

贷: 固定资产减值准备——A设备 64

——B设备 80

——C设备 96

无形资产减值准备 188

延伸分析：若资产组的可收回金额为8 600万元。

① 对不包含商誉的资产组进行减值测试，计算减值损失。

不包含商誉的账面价值8 560万元。

资产组的可收回金额为8 600万元。

应确认的资产减值损失为0元。

注：即可辨认资产不需要计提减值准备。

② 对包含商誉的资产组进行减值测试。计算减值

损失。

资产组包含商誉的账面价值=8 560+240=8 800（万元）

资产组的可回收金额为8 600万元。

资产组应确认资产减值损失=8 800-8 600=200（万元）

确认商誉减值损失=200-0=200（万元）

借：资产减值损失 200

贷：商誉减值准备 200

与股份支付计划相关的会计确认与计量

2015年10月23日，中国证券监督管理委员会在发布的《2014年上市公司年报会计监管报告》中提出，审阅关注多项会计确认、计量和列报存在的问题，其中包含“与股份支付计划相关的确认与计量不适当”的问题。更多了解，请阅读以下详情。

与股份支付计划相关的确认与计量不适当

1、包含限制性股票的股份支付交易确认与计量不正确

以权益结算的股份支付是指企业为获取服务以股份或其他权益工具作为对价进行结算的交易。

根据《企业会计准则第11号——股份支付》第四条规定，以权益结算的股份支付换取职工提供服务的，应当以授予职工权益工具的公允价值计量。权益工具的公允价值，应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》确定。

解释：根据企业会计准则及相关规定，以权益结算的股份支付换取职工服务的，应当以授予日的公允价值计量所授予职工的权益工具价值。

一般情况下，公司向职工授予的股份在职工提供服务以达到行权条件的等待期内被限制转让。年报分析发现，不适当情况包括：部分公司在确定授予职工的限制性股票的公允价值时，以授予日股价为基础考虑流动性折扣，或者不采用授予日的股价，而是采用其他

时点的股价或之前一段时间股价的平均值。

计量所授予股份在授予日的公允价值时，不应考虑在等待期内转让的限制或其他限制，因为这些限制属于可行权的非市场条件。

回购义务

此外，年报分析发现，部分公司存在一些不规范的会计处理，如未考虑并确认回购义务；在计量回购义务时考虑了回购发生的可能性，或者所确认的库存股仅包含了库存股的股本；将回购义务负债列示为长期负债而不是流动负债。

收购库存股授予限制性股票的股权激励计划中，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，在授予日，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），同时将回购义务确认为负债（作为收购库存股处理）。

需要强调

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。

2、股份支付相关递延所得税资产的确认不规范

年报分析发现,在考虑股份支付相关所得税影响时,部分公司的会计确认和计量不符合规定,如未确认股权激励相关的递延所得税资产;不以期末取得的信息作为估计可税前扣除金额的基础,而是以当期股权激励费用直接作为计税基础;未分期确认递延所得税资产,而是在第一个会计期间即确认股权激励计划

的全部递延所得税资产等。

会计准则及其相关规定

根据企业会计准则及相关规定,与股份支付相关的支出应在职工提供服务的期间确认为成本费用。

税法规定

对于符合条件的股份支付,只有在相关股份实际授予职工时才允许在计算应纳税所得额时予以扣除。

注册资本从实缴制改为认缴制后的财税处理

肖太寿

自2014年3月1日起,《公司法》将注册资本实缴登记制改为认缴登记制。注册资本认缴登记制是我国工商登记制度的一项改革措施,注册资本实缴登记制改为认缴登记制涉及到企业如何进行账务处理、税务处理和股权转让的涉税处理,对此,笔者将做详细介绍。

注册资本改为认缴制后的相关法律规定

根据《公司法》和国务院《关于印发注册资本登记制度改革方案的通知》(国发〔2014〕7号)的规定,注册资本的修改主要涉及以下五方面:

一是将注册资本实缴登记制改为认缴登记制;

二是取消了一人有限责任公司股东应一次足额缴纳出资的规定,转而采取公司股东自主约定认缴出资额、出资期限;

三是放宽注册资本登记条件。除法律、行政法规以及国务院决定对特定行业注册资本最低限额另有规定的,取消有限责任公司最低注册资本3万元、一人有限责任公司最低注册资本10万元、股份有限公司最低注册资本500万元的限制。不再限制公司设立时全体股东(发起人)的首次出资比例,不再限制公司全体股东(发起人)的货币出资金额占注册资本30%的比例。

四是取消公司股东(发起人)未缴足的出资必须在工商登记后的两年内缴足的期限。

五是注册资本由实缴登记制改为认缴登记制,工商部门不再收取验资报告。

《注册资本登记制度改革方案》第二条规定:注册资本是公司在设立时,在公司工商登记机关登记的由公司股东认缴的出资总额或者发起人认购的股本总额。

《公司法》第二十六条规定:“有限责任公司的注册资本为在公司登记机关登记的全体股东认缴的出资额。”第八十条规定:“股份有限公司采取发起设立方式设立的,注册资本为在公司登记机关登记的全体发起人认购的股本总额。在发起人认购的股份缴足前,不得向他人募集股份。股份有限公司采取募集方式设立的,注册资本为在公司登记机关登记的实收股本总额。”

注册资本改为认缴制后的财务处理

《会计科目和主要账务处理》规定,“实收资本”科目核算企业接受投资者投入的实收资本。注册资本和实收资本有一定的区别和联系。

两者的区别是:(1)注册资本是公司在设立时筹集的、由章程载明的、经公司登记机关登记注册的资本,是股东认缴或认购的出资额。(2)实收资本是公司成立时实际收到的股东的出资总额,是公司现实拥有的资本。实收资本在某段时间内可能小于注册资本,但以后可能会大于注册资本。

两者的联系是:在注册资本实缴制的情况下,注册资本与实收资本一般是一致的,而在注册资本认缴制的情况下,注册资本与实收资本不一致。一般体现为注

册资本大于实收资本。在注册资本缴足前,实收资本低于注册资本;一旦对认缴的全部出资缴足,则实缴资本与注册资本相等。

那么,实收资本应如何进行账务处理?基于以上对实收资本和注册资本的区别与联系的分析,在注册资本从实缴制改为认缴制的情况下,公司对于未收到的股东出资额是不进行账务处理的,只针对公司收到股东出资的部分进行账务处理。

注册资本改为认缴制后的税务处理

(一) 印花税的处理

《印花税法暂行条例施行细则》第七条规定,税目税率表中的记载资金的账簿,指载有固定资产原值和自有流动资金的总分类账簿,或者专门设置的记载固定资产原值和自有流动资金的账簿。其他账簿,指除上述账簿以外的账簿,包括日记账簿和各明细分类账簿。

国家税务总局《关于资金账簿印花税问题的通知》(国税发[1994]25号)规定,生产经营单位执行《企业财务通则》和《企业会计准则》后,其“记载资金的账簿”的印花税计税依据改为“实收资本”与“资本公积”两项的合计金额。如“实收资本”和“资本公积”两项的合计金额大于原已贴花资金的,就增加的部分补贴印花。

基于以上税收法律政策规定,将注册资本实缴制改为认缴制后,公司只需按股东实缴的实收资本申报缴纳印花税,而未缴足的实收资本部分不缴纳印花税。

(二) 个人所得税的处理

财政部、国家税务总局《关于规范个人投资者个人所得税征收管理的通知》(财税[2003]158号)规定:纳税年度内个人投资者从其投资企业(个人独资企业、合伙企业除外)借款,在该纳税年度终了后既不归还,又未用于企业生产经营的,其未归还的借款可视为企业对个人投资者的红利分配,依照“利息、股息、红利所得”项目计征个人所得税。

国家税务总局《关于印发〈个人所得税管理办法〉的通知》(国税发[2005]120号)文规定:加强个人投资者从其投资企业借款的管理,对期限超过一年又未

用于企业生产经营的借款,严格按照有关规定征税。

基于以上税收法律政策规定,如果公司对未收到股东的注册资本在会计上“借:其他应收款,贷:实收资本”账务处理,不仅要按照实收资本金额提前缴纳印花税,还要对挂在“其他应收款”账户的股东未缴足注册资本视为自然人股东向公司借款,超过一年期限的,要依法按照20%的税率缴纳个人所得税。因此,注册资本实缴制改为认缴制后,对于自然人股东未缴足的注册资本部分不用进行账务处理,在“其他应收款”会计科目核算。

(三) 股权转让的所得税处理

在注册资本从实缴制改为认缴制的情况下,当股东转让股权、在计算股权转让所得时,股权转让的原始计税基础是减实收资本还是减注册资本呢?笔者分析如下。

股权转让所得是股权转让价格减去转让股权的原始投资价值(计税基础),股权转让价格中包括了实收资本,因为在不符采用市场评估法评估公司净资产时,股权转让价格是按照净资产法进行定价的,而净资产是实收资本、资本公积和未分配利润的总和,因此,实收资本包括在股权转让价格中。基于此分析,得出以下两个结论:

一是在注册资本实行实缴制的情况下,注册资本等于实收资本,也等于投资的计税基础,股权转让所得是股权转让价格减去注册资本。

二是在注册资本改为认缴制的情况下,注册资本不等于实收资本,股东未缴足的注册资本根据前面的账务分析是不进行账务处理的,股权转让所得是股权转让价格减去实收资本(股东向公司实际缴纳的部分注册资本)。

三是在注册资本改为认缴制的情况下,在股权转让之际,如果在股权转让合同生效之前,未缴足的部分注册资本已经缴足,补缴的部分注册资本一定含在股权转让价格中,则股权转让所得是股权转让价格减去注册资本;如果在股权转让合同生效之前,股东未缴足的部分注册资本仍然未缴足,根据《公司法》的规定,未缴足部分的注册资本必须由股权受让方在接受股权

后继续补足,则该补缴的部分注册资本一定不含在股权转让价格中,股权转让所得是股权转让价格减去实收资本(股东向公司实际缴纳的部分注册资本)。

(四) 企业投资者投资未到位而发生的利息支出的企业所得税处理

《企业所得税法》第四十六条规定:“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。”

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)规定,为规范企业利息支出税前扣除,加强企业所得税管理,根据《企业所得税法》第四十六条和《企业所得税法实施条例》第一百一十九条的规定,在计算应纳税所得额时,企业实际支付给关联方的利息支出,不超过规定比例和税法及其实施条例有关规定计算的部分,准予扣除,超过的部分不得在发生当期和以后年度扣除。企业接受关联方债权性投资与其权益性投资的比例,金融企业为5:1;其他企业为2:1。

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。”在这里要特别注意的是,“企业投资者在规定期限内未缴足其应缴资本额”有两层含义:一是如果公司章程有约定未缴足资本的缴足期限的,则公司章程约定的期限是“规定期限”;二是如果公司章程没有约定未缴足资本的缴足期限的,则“规定期限”在注册资本实施实缴制的情况下应区分以下几种情况:非投资公司是公司在工商部门登记设立后的两年内,投资公司是在工商部门登记设立后的五年内;在注册资本认缴制下,则是公司在工商部门登记设立至公司注销清算前。

例如,2016年1月1日,某有限责任公司向银行借款2 800万元,期限1年。同时,公司接受张某投资。公司章程约定,张某于2016年4月1日和7月1日各投入400万元。而张某仅于2016年10月1日投入600万元。银行贷款年利率为7%。该公司2016年企业所得税前可以扣除的利息费用计算如下:

2016年所得税前可以扣除的利息=2 800×7%-[2 800×7%×3/12×400/2 800+2 800×7%×3/12×800/2 800+2 800×7%×3/12×200/2 800]=196-24.5=171.5(万元)。

如果本案例在公司章程中未约定股东未缴足注册资本的期限或未约定股东注册资本缴足的期限,则在注册资本认缴制的情况下,171.5万元利息可以在2016年的企业所得税扣除。

因此,在注册资本认缴制度下,根据税法规定,对企业来说,如果企业设立时认缴的注册资本过大,逾期未缴足资本金对应数额借款利息将无法在企业所得税前进行扣除。

〔案例〕某贸易有限公司于2015年3月登记成立,注册资本为500万元,由甲和乙两人发起认缴,在公司章程中约定,甲出资300万元,乙出资200万元。企业章程规定,甲出资300万元于2016年5月1日投入公司,甲到期实际投资300万元;乙出资200万元于2020年1月1日投入公司。其中2017年1月1日到2017年2月31日期间,该公司向当地银行申请流动资金贷款1 000万元,发生的年利息为100万元。2018年3月1日,自然人股东甲转让其在该贸易公司的全部股权给丙,转让价格为400万元。请分析该贸易公司登记成立到转让股权的财务和税务处理。

财务处理如下:

1.2015年3月公司登记成立,不需要做任何账务处理,实收资本为0,不需要缴纳个人所得税。

2.2016年5月1日甲出资300万元并于2016年5月1日投入公司,甲到期实际投资350万元的账务处理:

借:银行存款 300万元

贷:实收资本——甲股东 300万元

3.乙出资200万元并于2020年1月1日投入公司的账

务处理:

借: 银行存款 200万元
贷: 实收资本——乙股东 200万元

税务处理如下:

1. 缴纳印花税

2016年5月缴纳印花税时:

借: 管理费用——印花税 1 500元
(300万元×0.5‰)
贷: 银行存款 1 500元

2020年1月缴纳印花税时:

借: 管理费用——印花税 1 000元 (200万元×0.5‰)
贷: 银行存款 1 000元

2. 企业投资者投资未到位而发生的利息支出的企

业所得税处理本案例中, 公司章程约定了股东乙的注册资本缴足期限是2020年1月1日, 则2017年度, 该贸易公司2017年度发生的100万利息可以在企业所得税前扣除; 如果本案例公司章程约定股东乙的注册资本投入时间为2016年12月31日, 则该贸易公司2017年在企业所得税前不可以扣除的利息是: $100 \times 200 \div 1\,000 = 20$ (万元)。

3. 股权转让的个人所得税处理

2018年3月1日, 甲股东转让股权给丙, 根据国家税务总局《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2014年公告第67号)的规定, 甲股东应申报缴纳股权转让的个人所得税处理 $(400-300) \times 20\% = 20$ (万元)

公司发奖品别忘缴纳这些税

陈佳军 谢兴奎

岁末年初, 企业举办不同形式的年会, 对先进工作者进行表彰或发放奖金、奖品及举行抽奖活动。那么, 发放的现金或实物, 如何进行税务处理呢?

发放奖金的税务处理

有些企业会设置类似功勋员工奖、优秀员工奖、销售精英奖等奖项, 并发放一定的现金奖励。按照会计准则的要求, 应在“应付职工薪酬——奖金”科目进行核算。同时按照“工资、薪金所得”并入当月工资计征个人所得税。如作为年终一次性奖金, 也可以按照年终一次性奖金的计税办法, 在一个纳税年度内, 该计税办法对每一个人而言, 只允许采用一次。若作为年终一次性奖金, 在年会上发放的奖金一般是年终不含税奖金, 也就是说员工获得的是税后奖金, 公司为员工负担全部税款。企业应将负担的这部分税款并入该员工的全年一次性奖金, 换算为应纳税所得额后, 按照规定方法计征个人所得税。

例如, 2016年1月, 张先生在某企业年会上被评为销售精英奖, 获得现金36 000元奖励, 当月工资、薪金

所得3 300元。如该36 000元奖励作为张先生年终一次性不含税奖金。则公司该月应计征张先生个人所得税为: $[36\,000 - (3\,500 - 3\,300)] \div 12 = 2\,983.33$ (元), 适用税率10%, 速算扣除数是105元。应纳税所得额 $= [36\,000 - 105 - (3\,500 - 3\,300)] \div (1 - 10\%) = 39\,661.11$ (元), $39\,661.11 \div 12 = 3\,305.09$ (元), 适用税率10%, 速算扣除数105元。个人所得税 $= 39\,661.11 \times 10\% - 105 = 3\,861.11$ (元)。

提示: 由于个人所得税的纳税主体是个人, 而不是企业, 所以企业为员工承担的个人所得税不能税前扣除, 在汇算清缴时, 企业应进行纳税调整, 调增应纳税所得额。

发放奖品的税务处理

有些企业会进行娱乐表演或抽奖, 并发放一些奖品, 对于这些奖品, 主要涉及个人所得税、增值税和企业所得税。

(一) 个人所得税

个人所得税法实施条例第八条第(一)项规定, 工

资、薪金所得，指个人因任职或者受雇而取得的工资、薪金、奖金、年终加薪、劳动分红、津贴、补贴以及任职或者受雇有关的其他所得。《财政部、国家税务总局关于企业促销展业赠送礼品有关个人所得税问题的通知》（财税〔2011〕50号）第二条第二款规定，企业在年会、座谈会、庆典以及其他活动中向本单位以外的个人赠送礼品，对个人取得的礼品所得，按照“其他所得”项目，全额适用20%的税率缴纳个人所得税。

根据上述规定，企业向本单位员工发放奖品属于“工资、薪金所得”，应并入取得奖品当月的工资、薪金一并代扣代缴个人所得税。向本单位以外的个人发放奖品，则应按照“其他所得”代扣代缴个人所得税。

提示：企业赠送的礼品是自产产品的，按该产品的市场销售价格确定个人的应税所得；是外购商品的，按该商品的实际购置价格确定个人的应税所得。

（二）增值税

增值税暂行条例第十条规定，用于非增值税应税项目，免征增值税项目，集体福利或个人消费的购进货物或应税劳务，其进项税额不得从销项税额中抵扣。增值税暂行条例实施细则第四条规定，单位或个体工商户视同销售货物的行为包括：（一）将自产或委托加工

的货物用于集体福利或个人消费；（二）将自产、委托加工或购进的货物无偿赠送给其他单位或个人。

根据以上规定，外购商品作为奖品，用于职工福利的，增值税进项税额不得抵扣，如果领用时已经抵扣进项税的，应作进项税转出处理。将自产的商品作为奖品，用于职工个人福利或无偿赠送给客户的，增值税视同销售，所涉及的购进商品的进项税额可以抵扣。

（三）企业所得税

《国家税务总局关于企业处置资产所得税处理问题的通知》（国税函〔2008〕828号）第二条规定，企业将资产移送他人的下列情形，因资产所有权已发生改变而不属于内部处置资产，应按规定视同销售确定收入。（一）用于市场推广或销售；（二）用于交际应酬；（三）用于职工奖励或福利；（四）用于股息分配；（五）用于对外捐赠；（六）其他改变资产所有权属的用途。

因此，公司将商品作为奖品奖励给员工或赠送给客户，在企业所得税处理上，应视同销售。如果奖品是外购的，可以按购入时的价格确定收入，如果奖品是自制的，应按企业同类资产同期对外销售的价格确定销售收入。

跨年度取得凭证税前扣除要分类处理

周玉亮

在企业所得税汇算清缴中，跨年度取得合法凭证税前扣除与成本会计核算常会出现差异，大多数企业的做法是跨年度取得合法凭证时作纳税调整。但在《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》（国家税务总局公告2011年第34号，以下简称34号公告）以及《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，以下简称15号公告）下发后，企业财务人员在跨年度取得合法凭证税前扣除时，需区分具体情况处理。

当年未取得合法税前扣除凭证

在我国“以票管税”的征管形式下，税务机关在对

所得税成本费用扣除管理中，尤其重视合法税收凭证的取得。但在实际经营中，部分企业取得合法税收凭证的时间晚于业务实际发生时间。例如，有的企业年底购入原材料，已经领用生产，但由于结算等问题，一直未取得发票。34号公告对此作出规定，企业当年度实际发生的相关成本费用，由于各种原因未能及时取得该成本费用的有效凭证，企业在预缴季度所得税时，可暂按账面发生金额进行核算；但在汇算清缴时，应补充提供该成本费用的有效凭证。具体可分两种情况：一是在汇算清缴前取得有效凭证，证明该成本费用的真实性，不需纳税调整。二是未在汇算清缴前取得有效凭证的，如果成本费用实际发生年度与取得合法税收凭

证年度税收待遇一致,则该部分跨年度成本费用可在取得合法凭证年度扣除,否则要求企业做专项说明后追溯以前年度调整。第二种情况处理较为复杂,结合三个案例作以说明:

1. 期间费用跨期取得发票

某企业2009年实现企业所得税应纳税所得额100万元,处于免税优惠期,其应纳税额为0万元,有30万元的期间费用发票直到2010年10月才取得,迟于当年汇算清缴截止日。企业在2009年度汇算清缴时,需调增应纳税所得额30万元。在取得发票之后,有两种做法。假设该企业仍处于免税优惠期(即相关年度税收待遇一致),可在2010年取得发票时扣除,作纳税调减30万元。但如果该企业2010年度无免税优惠政策(即相关年度税收待遇不一致),则不能在取得发票的2010年税前扣除,只能追补至2009年计算。值得注意的是,在运用亏损弥补政策时,如在实际取得年度税前扣除会导致延长弥补亏损的年限,造成应纳税额计算差异的,属于税收待遇不一致的情形。

2. 存货跨期取得发票

存货跨期取得发票的税务处理与期间费用基本相同,例如2009年某公司购入原材料价值3 000万元,该公司采取加权平均法计价,购入原材料有1 000万元到汇算清缴截止日时仍未取得发票,2009年度该项原材料消耗2 000万元,运用约当产量法计算,其中还有300万元在“在产品”、300万元在“库存商品”,1 400万元已经计入了“销售成本”。那么调增2010年应纳税所得额时,应按照多少调增呢? 1 000万元没有票的成本又有多少进入了“销售成本”呢? 对此有三种处理方法:一是直接纳税调增1 000万元,简单化处理。二是由于有发票的材料2 000万元超过了计入销售成本的1 400万元,认为入销售成本的,都是有发票的材料,因此无需调增。三是按照加权平均的方法,调增467万元($1\,400 \times 1\,000/3\,000$)。比较而言,方法一由于简单易行、征管便利受到税务局的青睐,方法二使得纳税人利益最大化,需要企业与税务机关沟通后执行,方法三计算摊销较为科学,也需要和税务机关沟通。

3. 固定资产跨期取得发票

《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)第五条规定:“企业固定资产投入使用后,由于工程款项尚未结清未取得全额发票的,可暂按合同规定的金额计入固定资产计税基础计提折旧,待发票取得后进行调整。但该项调整应在固定资产投入使用后12个月内进行。”

某公司建造一栋大楼,2009年6月已经完工投入使用,但是还没有办好竣工验收手续,此时,企业根据预算造价2000万元确定成本,并按20年计提折旧。2009年年末,公司计提固定资产折旧50万元。2009年度所得税汇算清缴,无需进行纳税调整。

如果该公司在2010年6月取得发票,发票金额为3 000万元。2010年该企业计提折旧150万元($3\,000/20$)。2010年度所得税汇算清缴时如何进行所得税处理呢? 2009年依实际成本计提折旧75万元($3\,000/20/2$)与依暂估成本计提折旧50万元的差异25万元扣除在哪一年呢? 一种观点是追溯调整在2009年扣除;另一种观点认为是在2010年扣除,为简化税收征管手续,不影响税收情况下,根据立法精神,无需追溯调整。

如果该公司在2011年对2010年度企业所得税汇缴时仍未取得发票,则2010年企业会计上当年计提折旧150万元,但税法上由于超过了12个等待期,根据79号文的规定,不允许扣除,因此,企业需进行纳税调增200万元($50+150$)。但该纳税调增全部在2010年度进行吗? 如果企业2009年有五年前尚未弥补的亏损,2009年是最后一年的补亏期,2009年度的暂估折旧50万追溯调整2009年度所得额,2010年的暂估折旧150万元调增2010年度所得额。

此外,2011年后取得发票时也存在追溯调整还是在当期抵扣的问题,浙江国税在征管中要求,如果企业会计处理已按工程预算总金额计提折旧,并对未取得发票的部分作纳税调整,可在取得发票的当年作调减处理。

应扣除成本费用当年未税前扣除

在企业经营实际中,有很多因素会造成具有合法凭证的成本费用未能及时税前扣除,例如财务核算差

错、资产损失未及时申报以及会计年度结束日前后的发票归集等。15号公告规定,对企业发现以前年度实际发生的、按照税收规定应在企业所得税前扣除而未扣除或者少扣除的支出,企业作出专项申报及说明后,准予追补至该项目发生年度计算扣除,但追补确认期限不得超过5年。笔者建议对于以前年度应扣未扣成本费用,在相关年度税收待遇一致的情况下,可选择在实际取得合法凭据的年度进行税前扣除,税收待遇的不一致进行专项说明后可追溯调整。

会计年度结束日前后的发票报销问题较为特殊,例如,2009年底取得发票,2010年初发票报销,因2009年已封账,该笔费用计入2010年。对此笔者认为需注意两种处理:一是根据15号公告要求,企业在做出专项申报及说明后,追至2009年扣除并作纳税调减,2010年作纳税调增。二是若属于资产负债表日后事项,在2009年所得税汇缴之前,调整2009年(报告年度)应纳税所得额;在报告年度所得税汇缴之后,应当调整2010年度应纳税所得额。

股权转让合同存在哪些涉税风险

肖太寿

股权转让合同区分为自然人股东转让股权合同和法人转让股权合同。这两种股权转让合同存在哪些涉税风险?对此,笔者将做详细介绍。

自然人股东转让股权合同中的涉税风险分析

自然人转让股权合同存在的涉税风险主要体现在两方面:

一方面是个人的股权转让的法律手续不符合税收法律规定。在实践中总是存在一种现象:转让方和受让方私自签订平价或折价的股权转让协议,不通过当地的税务部门,而直接通过社会关系在当地的工商部门办理工商变更登记手续。这是不符合税法规定的,有受到税务部门的稽查和处罚的风险。另一方面是股权转让协议中的转让价格往往不符合独立交易原则,即不符合税收法律规定的折价或平价条件,而因此少申报缴纳个人所得税。

国家税务总局《关于股权转让所得个人所得税管理办法(试行)》(国家税务总局2014年公告第47号)第十二条规定,符合下列情形之一,视为股权转让收入明显偏低:

(1)申报的股权转让收入低于股权对应的净资产份额的。其中,被投资企业拥有土地使用权、房屋、房地产企业未销售房产、知识产权、探矿权、采矿权、股权等资产的,申报的股权转让收入低于股权对应的净

资产公允价值份额的;

(2)申报的股权转让收入低于初始投资成本或低于取得该股权所支付的价款及相关税费的;

(3)申报的股权转让收入低于相同或类似条件下同一企业同一股东或其他股东股权转让收入的;

(4)申报的股权转让收入低于相同或类似条件下同类行业的企业股权转让收入的;

(5)不具合理性的无偿让渡股权或股份;

(6)主管税务机关认定的其他情形。

法人转让股权合同存在的涉税风险分析

《企业所得税法实施条例》第八十三条规定,《企业所得税法》第二十六条第(二)项所称符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益,是指居民企业直接投资于其他居民企业取得的投资收益。

《企业所得税法》第二十六条第(二)项和第(三)项所称股息、红利等权益性投资收益,不包括连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票不足12个月取得的投资收益。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)明确转让股权收入扣除为取得该股权所发生的成本后,为股权转让所得。企业在计算股权转让所得时,不得扣除被投资企业未分配利润等股东留存收益中按该项股权所可能分配的金额。国家税务总局《关于企业所

得税核定征收有关问题的公告》(国家税务总局公告2012年第27号)第二条规定:“依法按核定应税所得率方式核定征收企业所得税的企业,取得的转让股权(股票)收入等转让财产收入,应全额计入应税收入额,按照主营项目(业务)确定适用的应税所得率计算征税;若主营项目(业务)发生变化,应在当年汇算清缴时,按照变化后的主营项目(业务)重新确定适用的应税所得率计算征税。”

基于以上税收法律的规定,法人转让股权协议中的税收风险主要体现在两点:

一是被投资企业有多年累积的未分配利润和盈余公积时,法人转让股权的转让价格中含有被投资企业多年累积的未分配利润和盈余公积与转让方股东所占股权比例的乘积部分,而使股权转让价格是溢价转让,

从而使转让方股东多缴纳企业所得税。二是按核定应税所得率方式核定征收企业所得税的企业,发生股权(股票)转让时,按照转让收入扣除股权(股票)投资成本作为应税收入额,使企业少缴纳了企业所得税。

根据以上涉税风险分析,法人转让股权合同中的涉税风险应采取以下控制措施:

(1)如果股东是企业或法人,在发生转让股权时,为了实现少缴纳企业所得税,则可以先将留存收益进行分配,降低净资产,再转让股权,从而降低转让所得,减少企业所得税。

(2)依法按核定应税所得率方式核定征收企业所得税的企业,取得的转让股权(股票)收入等转让财产收入,应全额计入应税收入额,按照主营项目(业务)确定适用的应税所得率计算征税。

工资薪金所得无需缴纳个税的22种情形

陈志坚

根据《个人所得税法》规定,工资、薪金所得应缴纳个人所得税,以每月收入减除费用3 500元后的余额,为应纳税所得额。所谓工资、薪金所得,是指个人因任职或者受雇而取得的工资、薪金、奖金、年终加薪、劳动分红、津贴、补贴以及与任职或者受雇有关的其他所得。个人所得的形式,包括现金、实物、有价证券和其他形式的经济利益。所得为实物的,应当按照取得的凭证上所注明的价格计算应纳税所得额;无凭证的实物或者凭证上所注明的价格明显偏低的,应参照市场价格核定应纳税所得额。所得为有价证券的,根据票面价格和市场价格核定应纳税所得额。所得为其他形式的经济利益的,参照市场价格核定应纳税所得额。本文将结合现行税收政策,对工资、薪金所得有关的个人所得税优惠政策进行梳理。

按照国家统一规定发放的补贴、津贴

《个人所得税法》第四条第三项规定,按照国家统

一规定发给的补贴、津贴免纳个人所得税。《个人所得税法实施条例》第十三条规定,税法第四条第三项所说的按照国家统一规定发给的补贴、津贴,是指按照国务院规定发给的政府特殊津贴、院士津贴、资深院士津贴,以及国务院规定免纳个人所得税的其他补贴、津贴。

安家费、退职费、离退休人员工资薪金所得

根据《个人所得税法》第四条第七项的规定,按照国家统一规定发给干部、职工的安家费、退职费、退休工资、离休工资、离休生活补助费免征个人所得税。

关于安家费的标准,目前无最新规定,一般仍遵循《国务院关于安置老弱病残干部的暂行办法》(国发[1978]104号)第九条规定,离休、退休干部易地安家的,一般由原工作单位一次发给150元的安家补助费,由大中城市到农村安家的,发给300元。退职干部易地安家的,可以发给本人两个月的标准工资,作为安家补

助费。退职费是指符合《国务院关于工人退休、退职的暂行办法》规定的退职条件,并按该办法规定的退职费标准所领取的退职费。另外需要说明的是,离、退休人员免征个人所得税仅限于离、退休人员从原离、退休单位取得的退休工资和生活补助部分。

根据《国家税务总局关于离退休人员取得单位发放离退休工资以外奖金补贴征收个人所得税的批复》(国税函[2008]723号)规定,离退休人员除按规定领取离退休工资或养老金外,另从原任职单位取得的各类补贴、奖金、实物,不属于可以免税的退休工资、离休工资、离休生活补助费;离退休人员从原任职单位取得的各类补贴、奖金、实物,应在减除费用扣除标准后,按“工资、薪金所得”应税项目缴纳个人所得税。

另外,提前退休取得的一次性补贴收入,根据《国家税务总局关于个人提前退休取得补贴收入个人所得税问题的公告》(国家税务总局公告2011年第6号)的规定,按下列规定计算缴纳个人所得税:(1)机关、企事业单位对未达到法定退休年龄、正式办理提前退休手续的个人,按照统一标准向提前退休工作人员支付一次性补贴,不属于免税的离退休工资收入,应按照“工资、薪金所得”项目征收个人所得税;(2)个人因办理提前退休手续而取得的一次性补贴收入,应按照办理提前退休手续至法定退休年龄之间所属月份平均分摊计算个人所得税。计税公式:应纳税额=[(一次性补贴收入÷办理提前退休手续至法定退休年龄的实际月份数)-费用扣除标准]×适用税率-速算扣除数×提前办理退休手续至法定退休年龄的实际月份数。离、退休人员再任职的,根据《国家税务总局关于个人兼职和退休人员再任职取得收入如何计算征收个人所得税问题的批复》(国税函[2005]382号)的规定,退休人员再任职取得的收入,在减除按《个人所得税法》规定的费用扣除标准后,按“工资、薪金所得”应税项目缴纳个人所得税。

延长离退休年龄的高级专家从所在单位取得的工资、补贴等

《财政部 国家税务总局关于个人所得税若干政策问题的通知》(财税字[1994]020号)规定,达到离休、退休年龄,但确因工作需要,适当延长离休退休年龄的高级专家(指享受国家发放的政府特殊津贴的专家、学者),其在延长离休退休期间的工资、薪金所得,视同退休工资、离休工资免征个人所得税。

《财政部 国家税务总局关于高级专家延长离休退休期间取得工资薪金所得有关个人所得税问题的通知》(财税[2008]7号)规定,延长离休退休年龄的高级专家是指享受国家发放的政府特殊津贴的专家、学者和中国科学院、中国工程院院士。延长离休退休年龄的高级专家按下列规定征免个人所得税:(1)对高级专家从其劳动人事关系所在单位取得的,单位按国家有关规定向职工统一发放的工资、薪金、奖金、津贴、补贴等收入,视同离休、退休工资,免征个人所得税;(2)除上述1项所述收入以外各种名目的津补贴收入等,以及高级专家从其劳动人事关系所在单位之外的其他地方取得的培训费、讲课费、顾问费、稿酬等各种收入,依法计征个人所得税。

个人福利费

《个人所得税法》第四条第四项规定,福利费免征个人所得税。《个人所得税法实施条例》第十四条规定,《个人所得税法》所说的福利费,是指根据国家有关规定,从企业、事业单位、国家机关、社会团体提留的福利费或者工会经费中支付给个人的生活补助费;生活补助费是指由于某些特定事件或原因而给纳税人或其家庭的正常生活造成一定困难,其任职单位按国家规定从提留的福利费或者经费中向其支付的临时性生活困难补助。

下列收入不属于免税的福利费范围,应当并入纳税人的工资、薪金收入计征个人所得税:超出国家规定的比例或基数计提的福利费、工会经费中支付给个人的各种补贴、补助;从福利费和工会经费中支付给本单位职工的人人有份的补贴、补助;单位为个人购买汽车、住房、电子计算机等不属于临时性生活困难补助性质

的支出。

独生子女补贴、托儿补助费

为执行国家计划生育政策，给部分独生子女家庭的员工发放独生子女补贴，同时为了让员工安心上班，给有子女的员工发放托儿费，根据《国家税务总局关于印发〈征收个人所得税若干问题的规定〉的通知》（国税发〔1994〕89号）规定，个人按规定标准取得独生子女补贴和托儿补助费，不征收个人所得税。但超过规定标准发放的部分应当并入工资薪金所得。独生子女补贴、托儿补助费具体标准由当地规定。

差旅费津贴

根据《国家税务总局关于修订〈征收个人所得税若干问题的规定〉的公告》（国税发〔1994〕089号）规定，“差旅费津贴”不属于工资、薪金性质的补贴、津贴或者不属于纳税人本人工资、薪金所得项目的收入，不征个人所得税。

由于目前差旅费发放标准并没有全国统一的规定，在执行中，各地税务机关对差旅费津贴的个税处理不一，主要有以下几种方式。一是企业发放的差旅费津贴不超过各地财政部门制定的《党政机关和事业单位差旅费管理办法》规定的标准，不征收个人所得税。二是企业能够证明自行建立的《差旅费管理办法》规定的差旅费津贴标准符合企业实际经营需要的，在标准内实际支付出差人员的差旅费津贴允许税前扣除。三是纳税人按照所在单位规定的标准取得的差旅费津贴，不征收个人所得税。所在单位没有相关规定的，按各地财政部门制定的《党政机关和事业单位差旅费管理办法》规定的差旅费津贴标准执行。四是税务机关直接规定明确的不征收个人所得税差旅费津贴标准，超过部分计入“工资、薪金”所得的征收个人所得税。如《四川省地方税务局关于企业差旅费津贴企业所得税税前扣除有关问题的批复》（川地税函〔2010〕195号）规定，企业应建立《差旅费管理办法》，对制定有《差旅费管理办法》，且其中规定的差旅费津贴标准符合企业实际经营需要的，在标准内实际支付出差人员的

差旅费津贴允许税前扣除，否则，参照《四川省省级行政事业单位差旅费管理办法》规定的标准执行。具体扣除标准应根据当地文件规定。

误餐补助

根据《国家税务总局关于修订〈征收个人所得税若干问题的规定〉的公告》（国税发〔1994〕089号）规定，“误餐补助”不属于工资、薪金性质的补贴、津贴或者不属于纳税人本人工资、薪金所得项目的收入，不征个人所得税。

《财政部 国家税务总局关于误餐补助范围确定问题的通知》（财税字〔1995〕82号）规定，不征税的误餐补助，是指按财政部门规定，个人因公在城区、郊区工作，不能在工作单位或返回就餐，确实需要在外就餐的，根据实际误餐顿数，按规定的标准领取的误餐费。一些单位以误餐补助名义发给职工的补贴、津贴，应当并入当月工资、薪金所得计征个人所得税。误餐补助标准国家税务总局无统一规定的标准，具体标准应当根据当地规定。

未纳入基本工资总额的补贴、津贴差额

和家属成员的副食品补贴

根据《国家税务总局关于印发〈征收个人所得税若干问题的规定〉的通知》（国税发〔1994〕089号）规定，执行公务员工资制度未纳入基本工资总额的补贴、津贴差额和家属成员的副食品补贴，是不属于工资薪金性质的补贴、津贴或者不属于纳税人本人工资薪金所得项目的收入，不征个人所得税。

对于免征个人所得税的“执行公务员工资制度未纳入基本工资总额的补贴、津贴差额”由于项目多，各地标准不一致，有的省份进行了明确，如：《山东省地方税务局关于统一免征个人所得税工资、薪金所得的“未纳入基本工资总额的补贴、津贴差额”标准的通知》（鲁地税所字〔1995〕第100号）规定，对“执行公务员工资制度未纳入基本工资总额的补贴、津贴差额”全省统一确定标准，标准为每人80元；企事业单位职工的工资、薪金所得计税扣除项目亦可比照办理。

军人的转业费、复员费

根据《个人所得税法》第四条的规定,军人的转业费、复员费免纳个人所得税。根据《财政部 国家税务总局关于军队干部工资薪金收入征收个人所得税问题的通知》(财税[1996]14号)的规定,属于军队干部的免税项目或者不属于本人所得的补贴、津贴有8项:政府特殊津贴;福利补助;夫妻分居补助;随军家属无工作生活困难补助;独生子女保健费;子女保教补助费;机关在职军以上干部公勤费(保姆用费);军粮差价补贴。暂不征税的补贴、津贴有5项:军人职业津贴;军队设立的艰苦地区补助;专业性补助;基层军官岗位津贴(营连排长岗位津贴);伙食补贴。

外籍人士工资薪金个人所得税

根据《个人所得税法》、《个人所得税法实施条例》和(国税发[1994]148号)等文件规定,境外人员的下列所得免征个人所得税:(1)按照我国有关法律规定应当免税的各国驻华使馆、领事馆的外交代表、领事官员和其他人员的所得;(2)在中国境内无住所,但是在一个纳税年度中在中国境内连续或者累计居住不超过90天的个人,其来源于中国境内的所得,由境外雇主支付并且不由该雇主在中国境内的机构、场所负担的部分,免于缴纳个人所得税。

按照《财政部 国家税务总局关于个人所得税若干政策问题的通知》(财税字[1994]第020号)、《国家税务总局关于世界银行、联合国直接派遣来华工作的专家享受免征个人所得税有关问题的通知》(国税函发[1996]417号),以及《国家税务总局关于外籍个人取得有关补贴征免个人所得税执行问题的通知》(国税发[1997]054号)规定,境外人员的下列所得,暂免征收个人所得税:

(1)外籍个人以非现金形式或者实报实销形式取得的合理的住房补贴、伙食补贴、搬迁费、洗衣费,暂免征收个人所得税。对于住房补贴、伙食补贴、洗衣费,应由纳税人在首次取得上述补贴或上述补贴数额、支付方式发生变化的月份的次月进行工资薪金所得纳

税申报时,向主管税务机关提供上述补贴的有效凭证,由主管税务机关核准确认免税。对于搬迁费,应由纳税人提供有效凭证,由主管税务机关审核认定,就其合理部分免税。

(2)外籍个人按合理标准取得的境内、境外出差补贴,暂免征收个人所得税。对此类补贴,应由纳税人提供出差的交通费、住宿费凭证或企业安排出差的有关计划,由主管税务机关确认免税。

(3)外籍个人取得的探亲费、语言训练费、子女教育费等,经当地税务机关审核批准为合理部分,暂免征收个人所得税。对探亲费,应由纳税人提供探亲的交通支出凭证(复印件),由主管税务机关审核,对其实际用于本人探亲,且每年探亲的次数和支付的标准合理的部分给予免税。对于语言训练费和子女教育费,应由纳税人提供在中国境内接受上述教育的支出凭证和期限证明材料,由主管税务机关审核,对其在中国境内接受语言培训以及子女在中国境内接受教育取得的语言培训费和子女教育费补贴,且在合理数额内的部分给予免税。

(4)符合国家规定的外籍专家的工资、薪金所得,暂免征收个人所得税。具体是指:①根据世界银行专项贷款协议由世界银行直接派往我国工作的外国专家的工资、薪金所得,暂免征收个人所得税。所谓“直接派往”,指世界银行与该专家签订提供技术服务协议或与该专家的雇主签订技术服务协议,并指定该专家为有关项目提供技术服务,由世界银行支付该外国专家工资、薪金。该外国专家在办理免税手续时,应当提供其与世界银行签订的有关合同和其工资、薪金所得由世界银行支付、负担的证明。②联合国组织直接派往我国工作的专家的工资、薪金所得,暂免征收个人所得税。所谓“直接派往”,指联合国组织与该专家签订提供技术服务协议或与该专家的雇主签订技术服务协议,并指定该专家为有关项目提供技术服务,由联合国组织支付该外国专家工资、薪金。联合国组织是指联合国的有关组织,包括联合国开发计划署、联合国人口

活动基金、联合国儿童基金会、联合国技术合作部、联合国工业发展组织、联合国粮农组织、世界粮食计划署、世界卫生组织、世界气象组织、联合国教科文组织等。该外国专家在办理免税手续时,应当提供其与联合国组织签订的有关合同和其工资、薪金所得由联合国组织支付、负担的证明。③为联合国援助项目来华工作的专家的工资、薪金所得,暂免征收个人所得税。④援助国派往我国专为该国无偿援助项目工作的专家的工资、薪金所得,暂免征收个人所得税。⑤根据两国政府签订的文化交流项目来华两年以内的文教专家,其工资、薪金所得由该国负担的,对其工资、薪金所得,暂免征收个人所得税。⑥根据我国大专院校国际交流项目来华工作的专家,其工资、薪金所得由该国负担的,对其工资、薪金所得,暂免征收个人所得税。⑦通过民间科研协定来华工作的专家,其工资、薪金所得由该国政府负担的,对其工资、薪金所得,暂免征收个人所得税。⑧依照我国有关法律规定应予以免税的各国驻华使馆、领事馆的外交代表、领事官员和其他人员的所得。

残疾、孤老人员和烈属的工资薪金所得

根据《个人所得税法》第五条规定:残疾、孤老人员和烈属的所得经批准可以减征个人所得税。其中减征个人所得税包括残疾、孤老人员和烈属的工资薪金所得。《个人所得税法实施条例》第十六条规定:“税法第五条所说的减征个人所得税,其减征的幅度和期限由省、自治区、直辖市人民政府规定。”

个人取得的公务用车、通讯补贴收入中

扣除公务费用部分

根据《国家税务总局关于个人因公务用车制度改革取得补贴收入征收个人所得税问题的通知》(国税函[2006]245号)规定:因公务用车制度改革而以现金、报销等形式向职工个人支付的收入,均应视为个人取得公务用车补贴收入,按照“工资、薪金所得”项目计征个人所得税,但其中扣除的公务费用部分,无需缴纳个税。

具体计征方法,按《国家税务总局关于个人所得

税有关政策问题的通知》(国税发[1999]58号)第二条“关于个人取得公务用车、通讯补贴收入征税问题”的有关规定执行。《国家税务总局关于个人所得税有关政策问题的通知》(国税发[1999]58号)规定,个人因公务用车和通讯制度改革而取得的公务用车、通讯补贴收入,扣除一定标准的公务费用后,按照“工资、薪金”所得项目计征个人所得税;按月发放的,并入当月“工资、薪金”所得计征个人所得税;不按月发放的,分解到所属月份并与该月份“工资、薪金”所得合并后计征个人所得税。公务费用的扣除标准,由省级地方税务局根据纳税人公务用车、通讯费用的实际发生情况调查测算,报经省级人民政府批准后确定,并报国家税务总局备案。

上述文件明确了不论是以现金形式还是票据报销等方式取得由于公务用车制度改革而发生的“车补”,都是个人所得税应税收入,在支付个人车补时,扣除一定标准的公务费用后,按照“工资、薪金”所得项目计算和代扣代缴个人所得税。公务用车补贴之所以要扣除一定标准,是因为公务用车补贴在内的公务交通补贴中包含一定比例的公务费用,这部分公务费用应由公司承担,不构成员工的个人所得,也不征收个人所得税。具体扣除标准应咨询当地税务机关。

个人因与用人单位解除劳动关系

而取得的一次性补偿收入

根据《财政部 国家税务总局关于个人与用人单位解除劳动关系取得的一次性补偿收入征免个人所得税问题的通知》(财税[2011]157号)规定,个人因与用人单位解除劳动关系而取得的一次性经济补偿收入、退职费、安置费等所得要按照以下方法计算缴纳个人所得税:

(1)个人因与用人单位解除劳动关系而取得的一次性补偿收入(包括用人单位发放的经济补偿金、生活补助费和其他补助费用),其收入在当地上年职工平均工资3倍数额以内的部分,免征个人所得税;超过的部分按照《国家税务总局关于个人因解除劳动合同取

得经济补偿金征收个人所得税问题的通知》(国税发[1999]178号)的有关规定,计算征收个人所得税,即可视为一次取得数月的工资、薪金收入,允许在一定期限内进行平均。具体平均办法:以个人取得的一次性经济补偿收入,除以个人在本企业的工作年限数,以其商数作为个人的月工资、薪金收入,按照税法规定计算缴纳个人所得税。个人在本企业的工作年限数按实际工作年限数计算,超过12年的按12年计算。

(2)个人领取一次性补偿收入时按照国家和地方政府规定的比例实际缴纳的住房公积金、医疗保险费、基本养老保险费、失业保险费,可以在计征其一次性补偿收入的个人所得税时予以扣除。个人在解除劳动合同后又再次任职、受雇的,对个人已缴纳个人所得税的一次性经济补偿收入,不再与再次任职、受雇的工资、薪金所得合并计算补缴个人所得税。

从破产企业取得的安置费收入

根据《财政部 国家税务总局关于个人与用人单位解除劳动关系取得的一次性补偿收入征免个人所得税问题的通知》(财税[2001]157号)规定,企业依照国家有关法律规定宣告破产,企业职工从该破产企业取得的一次性安置费收入,免征个人所得税。

股权激励所得中应扣除部分

员工获得的股票期权、限制性股票和股票增值权,作为工资薪金所得,以在一个公历月份中取得的股票期权工资薪金所得为一次,区分于本月的其他工资薪金,单独计算应纳税额。其中,按照相关规定准予扣除部分可免征个税。

个人在纳税年度内第一次取得股票期权、股票增值权所得和限制性股票所得的,上市公司应按下述公式计算扣缴其个人所得税:应纳税额=(股票期权形式的工资薪金应纳税所得额÷规定月份数×适用税率-速算扣除数)×规定月份数。

公式中的规定月份数,是指员工取得来源于中国境内的股票期权形式工资、薪金所得的境内工作期间月份数,长于12个月的,按12个月计算;公式中的适用

税率和速算扣除数,以股票期权形式的工资、薪金应纳税所得额除以规定月份数后的商数,对照工资、薪金适用的个人所得税税率表确定。

个人在纳税年度内两次以上(含两次)取得股票期权、股票增值权和限制性股票等所得,包括两次以上(含两次)取得同一种股权激励形式所得或者同时兼有不同股权激励形式所得的,上市公司应将其纳税年度内各次股权激励所得合并,按以下公式计算应纳税款:应纳税款=(本纳税年度内取得的股票期权形式工资薪金所得累计应纳税所得额÷规定月份数×适用税率-速算扣除数)×规定月份数-本纳税年度内股票期权形式的工资薪金所得累计已纳税款。

对上市公司高管人员取得股票期权和限制性股票在行权时,纳税确有困难的,经主管税务机关审核,可自其股票期权行权之日起,在不超过6个月的期限内分期缴纳个人所得税。股权激励个人所得税优惠仅适用于上市公司(含所属分支机构)和上市公司控股企业的员工。这里要注意:第一,上市公司占控股企业股份比例最低为30%;第二,间接控股限于上市公司对二级子公司的持股,间接持股比例按各层持股比例相乘计算,上市公司对一级子公司持股比例超过50%的,按100%计算。

职工以低于成本价购买单位住房取得的差价收益

《财政部 国家税务总局关于单位低价向职工售房有关个人所得税问题的通知》(财税[2007]13号)规定,根据住房制度改革政策的有关规定,国家机关、企事业单位及其他组织在住房制度改革期间,按照所在地县级以上人民政府规定的房改成本价格向职工出售公有住房,职工因支付的房改成本价格低于房屋建造成本价格或市场价格而取得的差价收益,免征个人所得税。

除上述规定情形外,单位按低于购置或建造成本价格出售住房给职工,职工因此而少支出的差价部分(职工实际支付的购房价款低于该房屋的购置或建造成本价格的差额),属于个人所得税应税所得,应按照

“工资、薪金所得”项目缴纳个人所得税。对职工取得的上述应税所得,比照《国家税务总局关于调整个人取得全年一次性奖金等计算征收个人所得税方法问题的通知》(国税发[2005]9号)规定的全年一次性奖金的征税办法,计算征收个人所得税,即先将全部所得数额除以12,按其商数并根据个人所得税法规定的税率表确定适用的税率和速算扣除数,再根据全部所得数额、适用的税率和速算扣除数,按照税法规定计算征税。

五险一金

《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,企事业单位按照国家或省(自治区、直辖市)人民政府规定的缴费比例或办法实际缴付的基本养老保险费、基本医疗保险费和失业保险费,免征个人所得税;个人按照国家或省(自治区、直辖市)人民政府规定的缴费比例或办法实际缴付的基本养老保险费、基本医疗保险费和失业保险费,允许在个人应纳税所得额中扣除。

企事业单位和个人超过规定的比例和标准缴付的基本养老保险费、基本医疗保险费和失业保险费,应将超过部分并入个人当期的工资、薪金收入,计征个人所得税。单位和个人分别在不超职工本人上一年度月平均工资12%的幅度内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。单位和个人超过上述规定比例和标准缴付的住房公积金,应将超过部分并入个人当期的工资、薪金收入,计征个人所得税。

个人实际领(支)取原提存的基本养老保险金、基本医疗保险金、失业保险金和住房公积金时,免征个人所得税。根据《工伤保险条例》和生育保险相关规定,工伤保险和生育保险由单位缴,个人不缴。对单位按规定缴纳的工伤保险、生育保险,不涉及个人所得税。但

个人领取生育保险性质的津贴、补贴,根据《财政部 国家税务总局关于生育津贴和生育医疗费有关个人所得税政策的通知》(财税[2008]8号)规定,生育妇女按照县级以上人民政府根据国家有关规定制定的生育保险办法取得的生育津贴、生育医疗费或其他属于生育保险性质的津贴、补贴,免征个人所得税。

企业年金、职业年金

企业年金、职业年金递延纳税,也属于一种税收优惠。递延纳税是指在年金缴费环节和年金基金投资收益环节暂不征收个人所得税,将纳税义务递延到个人实际领取年金的环节。根据《财政部 人力资源社会保障部 国家税务总局关于企业年金、职业年金个人所得税有关问题的通知》(财税[2013]103号)规定,在年金缴费环节,对单位根据国家有关政策规定为职工支付的企业年金或职业年金缴费,在计入个人账户时,个人暂不缴纳个人所得税;个人根据国家有关政策规定缴付的年金个人缴费部分,在不超过本人缴费工资计税基数的4%标准内的部分,暂从个人当期的应纳税所得额中扣除;在年金基金投资环节,企业年金或职业年金基金投资运营收益分配计入个人账户时,暂不征收个人所得税;在年金领取环节,个人达到国家规定的退休年龄领取的企业年金或职业年金,按照“工资、薪金所得”项目适用的税率,计征个人所得税。

个人捐赠

根据《个人所得税法》第六条第二款规定,个人将其所得对教育事业和其他公益事业捐赠的部分,按照国务院有关规定从应纳税所得中扣除。根据《个人所得税法实施条例》第二十四条规定,个人将其所得对教育事业和其他公益事业的捐赠,是指个人将其所得通过中国境内的社会团体、国家机关向教育和其他社会公益事业以及遭受严重自然灾害地区、贫困地区的捐赠。捐赠额未超过纳税义务人申报的应纳税所得额30%的部分,可以从其应纳税所得额中扣除。

另外,根据《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)第八条规定,公益性社会团体和县级以上人民政府及其组成部门和直属机构在接受捐赠时,应按照行政管理级次分别使用由财政部或省、自治区、直辖市财政部门印制的公益性捐赠票据,并加盖本单位的印章;对个人索取捐赠票据的,应予以开具。新设立的基金会在申请获得捐赠税前扣除资格后,原始基金的捐赠人可凭捐赠票据依法享受税前扣除。部分经过批准的基金会,如农村义务教育基金会、宋庆龄基金会、中国福利会、中国红十字会等,个人向其捐赠的所得,按照规定可以在计算个人应纳税所得时全额税前扣除。

特殊捐赠的扣除:根据《国家税务总局关于个人向地震灾区捐赠有关个人所得税征管问题的通知》(国税发[2008]55号)规定,个人通过扣缴单位统一或直接通过政府机关、非营利组织向灾区的捐赠,凭政府机关或非营利组织开具捐赠凭据、扣缴单位记载的个人捐赠明细表等,允许扣缴单位代扣代缴或个人申报缴纳个人所得税时先行扣除。

“特殊党费”

根据《国家税务总局关于中国共产党党员缴纳抗震救灾“特殊党费”在个人所得税前扣除问题的通知》(国税发[2008]60号)规定,党员个人通过党组织缴纳的抗震救灾“特殊党费”,允许在个人所得税税前扣除。

远洋运输船员工资薪金所得中减除部分

根据《个人所得税法》及其实施条例、《国家税务总局关于远洋运输船员工资薪金所得个人所得税费用扣除问题的通知》(国税发[1999]202号)规定,对远洋运输船员(含国轮船员和外派船员,下同)取得的工资、薪金所得采取按年计算、分月预缴的方式计征个人所得税。考虑到远洋运输具有跨国流动的特性,因此,对远洋运输船员每月的工资、薪金收入在统一扣除3500元费用的基础上,准予再扣除税法规定的附加减除费用标准1300元,即总减除费用4800元免征个税。由于船员的伙食费统一用于集体用餐,不发给个人,故特案允许该项补贴不计入船员个人的应纳税工资、薪金收入。

附加减除费用

附加减除费用,是指对纳税人取得的工资薪金所得,每月在减除税法规定的减除费用3500的基础上,再减除规定数额的费用即1300元。《个人所得税法实施条例》第二十八条规定,附加减除费用适用的范围是:(1)在中国境内的外商投资企业和外国企业中工作的外籍人员;(2)应聘在中国境内的企业、事业单位、社会团体、国家机关中工作的外籍专家;(3)在中国境内有住所而在中国境外任职或者受雇取得工资、薪金所得的个人;(4)在中国大陆工作的华侨和港、澳、台同胞;(5)国务院财政、税务主管部门确定的其他人员。

如何加强基建工程内部控制审计

田建华 李晨瑜

近年来,随着企业转型升级过程日益加快,各地新建、扩建项目大量涌现,项目投资成了工业企业扩张发展的一个新热点,同时也是一个隐患点。因工程项目盲目投资、工程设计缺乏前瞻性和配套性而引发的矛盾日益凸显,工程质量低劣、造价不实、延误工期等现象时有发生,严重制约了企业的发展。在这种环境下,如何适

应工程项目投资主体和利益格局的多元化态势,对工程造价进行有效监督和控制,减少投资失误和浪费,成为摆在内控审计人员面前的一个新课题。本文分析了当前基建工程内部控制审计存在的问题,并针对性地提出对策建议,以加强基建工程内部控制审计,促进企业健康发展。

企业基建工程内部控制审计现状

随着我国社会主义市场经济的持续高速发展,企业牵头的基建工程项目近年来呈井喷式增长。然而,由于审计体系建设、风险管理和内部控制意识方面的不完善,审计经验和审计方法尚未完全成熟,我国基建工程内部控制审计远远没有赶上基建项目的发展步伐,形势不容乐观。

(一) 制度不健全

我国内部审计经过二十多年的发展,虽然取得了很大进步,但实施结果依然不尽如人意。究其根源,还是制度上的缺陷。我国内部审计制度是在市场机制缺损的条件下产生的,从计划制定到项目实施均缺乏强制性制度和相应的法律保证。很多企业的内控审计往往凭领导的意向来启动和开展,工程内控审计人员在实际工作中又缺乏必要的法律依据和约束,在很大程度上仅是利用自身的主观判断对某一审计事项的对错进行确认,这使得内部审计在客观性方面大打折扣,不能及时有效地反映项目实施过程中存在的隐患和风险点。

(二) 机构独立性差

我国内部审计是随着改革开放的深入和经济建设的发展而逐步发展起来的,相比发达国家,起步较晚。从整体上看,内审机构受企业内部环境条件限制较大,在组织结构方面受经理机构及其他部门的制约和影响,不完全符合现代企业制度的要求;从机构设置来看,由于隶属关系不清,定位不明,有些内审机构缺乏应有的独立性,有些单位甚至由财务人员兼职担任,致使监督能力大打折扣。

(三) 领导重视度不够

领导重视是做好内审工作的关键,是内部审计人员获得支持、开展工作的有力保障。只有企业领导重视内审工作,才能为内控审计创造良好的工作环境,内审地位才会得以提升,审计独立性才会得以充分发挥,审计问题整改力度才会加大。有些企业领导对内审工作不重视,认为基建工程内控审计不重要,内审人员只做一些财务数据及合法性审查就可以了。若企业长期缺乏较好

的内控审计大环境,内审部门开展工作就会困难重重,难以树立内部审计的权威,内审部门应有的职责和作用便难以发挥。

(四) 施工方阻力大

基建工程内控审计受企业内外部环境的影响较大。在实际审计过程中,由于审计结果直接影响施工单位的利润,施工单位或相关部门往往为了维护自身利益,提供虚假信息资料或是设置各种障碍,阻止审计人员的查验、取证,增加了内部审计工作的难度。本来,施工工程项目就存在收入的不确定性和结算的滞后性,而且跨年度施工和分包工程还难以及时办理过程结算,若再受到人为干扰,审计结果的不确定性就更大了,更给基建工程内控审计工作带来了风险。

(五) 专业性人才缺乏

目前,我国的内部审计人员基本从会计岗位转入,自身业务水平有限,缺乏工程、计算机、经营管理、法律等知识,精通工程项目的专业性人才极度匮乏,加之现有工程审计方面的法律规定比较模糊,审计人员只能凭借自身的知识和经验审计,导致工程内控审计质量不高,风险较大,难以满足日益发展的基建工程内控审计需要。

(六) 缺少科学的审计方法与管理手段

基建工程审计内容十分广泛和复杂,工程建设中存在的猫腻往往不易发现。因此,详实科学的审计方法和规范有效的管理手段非常重要。但目前有些审计人员掌握的审计方法单一,只会就账论账,不具备根据项目特点统筹编制有效审计实施方案的能力,使得审计实施过程分工不明确,问题本质抓不住,一方面造成人力、物力、财力的浪费,另一方面容易遗漏工程管理中的漏洞及内控风险,致使审计风险加大,审计结果很难达到预期效果。

基建工程内部控制审计的对策及做法

当前,部分企业的内部审计体系不能满足企业强化内部控制、提高抵御风险能力的需要。因此,建立有效的内部审计体系,确保内部审计独立、客观、严谨、高效

地工作,十分迫切。

(一)完善建设工程内部审计法律法规

制定健全的法律规范体系,让基建内审人员在问题判断和结果定论上真正有法可依,是当前建设工程审计的迫切需求。用法律规范审计,并以法律为依托发展审计事业,这既是我国审计建设的长期立足之本,又是审计事业发展的当务之急。

(二)提高领导对内部审计的重视程度

内部审计领导的层次越高、领导越重视,内部审计的独立性和权威性就越有保障。内部控制审计只有保持了独立性和权威性,才能使审计过程少受外部环境干扰,保证审计结论的客观性和准确性。领导的重视与支持,可为工程内部控制审计提供有力保证。

(三)加快审计机构建设的步伐

建立独立于管理层之外、对董事会或审计委员会直接负责的内部审计部门,是公司治理结构中不可缺少的重要组成部分。将审计部门置于董事会或审计委员会的直接领导下,既能保证监督职能,又能承担评价、服务等职能,以更好地促进“改善经营管理、提高经济效益”作用的发挥。

(四)提高内部审计人员综合素质

为匹配企业的重点工程领域,适应建设工程的内部审计需求,企业应努力培养和引入跨专业的复合型人才,改善内部审计人员结构单一、审计力量薄弱的局面。同时,在实际工作中,要加强内部审计人员专业技能的培训,促进内部审计人员专业素质的提高。

(五)改进内部审计方法

建设工程内部控制审计是集事前、事中、事后审计为一体的全过程审计。审计前,内审人员应通过风险分析确定审计重点,合理编制审计实施方案,对审计项目、内容进行系统的合理筹划,然后对审计项目实施具体审计。同时,要加强计算机技术和风险分析等方法在内部审计中的运用,提高内审的质量和效率。

(六)合理借用社会审计的力量

一般企业直接从事工程项目审计的人员很少,且存

在着专业知识不全面、审计经验不足等缺陷,这就需要企业有效地利用外部咨询造价机构,借用社会审计的专业力量开展工程项目审计。审计中要以造价控制和微观管理为主,实行动态管理机制,范围覆盖工程建设全过程。具体做法有:

1. 跟踪审计,贯穿项目审计全过程。通过公开招标引入审计机构和人员的过程要公开透明。跟踪审计要覆盖工程建设的全过程,过程审计要全部实行动态管理,直至工程结算审计结束。具体来说,对工程设计变更、隐蔽工程签证要进行现场勘查和确认,达到“六查”:一查竣工项目是否按设计图纸施工;二查变更签证是否与实际变更相符;三查实际施工、工程做法是否与设计要求相符;四查变更工程量是否相符;五查材料品质、等级是否相符;六查竣工验收手续是否齐全。

2. 严把工程材料价格关。工程材料及设备价格是工程造价的重要组成部分,直接影响工程建设内部控制的审计质量,是工程审计的关键点。采用的主要调查措施有五条:一要建立建筑工程材料价格信息资料库;二要进行广泛的市场调查;三要进入权威部门的价格信息网查询;四要直接到供应厂家询证;五要征询外审监理部门意见,从而达到控制材料价格的目的。

3. 建立三级审核机制。建设工程内部控制审计千头万绪,为核实工程造价、控制审计风险,严把“审计结果复核关”尤为重要。审计结果一般要经过造价机构初审、复核、内审机构再复核三级审核机制。

4. 规范审计收费标准。目前,建设工程引入社会力量外部审计时,外审单位审计收费实行基本审计费加效益审计费,基本审计费一般由建设单位承担,效益审计费由施工单位承担,由建设单位代扣代付。由于全国各省在这方面收费标准各异,现实中又存在很多乱象,收费标准议价现象较为普遍,审计收费行为急需规范整顿。在基建建设工程项目审计收费方面,建议国家有关部门出具强制性规定,建立一套规范的审计收费标准,为审计机构和审计师们提供一个公平、有序的工作环境。

新三板挂牌审计疑难问题解析

张松 林虹

一、公司成立两年的计算方法及疑难案例

新三板的挂牌条件主要包括：①依法设立且存续满两年；②业务明确，具有持续经营能力；③公司治理机制健全，合法规范经营；④股权明晰，股票发行和转让行为合法合规。其中存续两年是指存续两个完整的会计年度。有限责任公司按原账面净资产值折股整体变更为股份有限公司的，存续时间可以从有限责任公司成立之日起计算。整体变更不应改变历史成本计价原则，不应根据资产评估结果进行账务调整，应以改制基准日经审计的净资产额为依据折合为股份有限公司股本。

实务中如果存在同一控制下的企业合并，合并方和被合并方可以视同一开始就处于同一控制，编制合并报表时可追溯调整。那么是否可以通过借壳的方式规避“存续满两年”的限制，通过同一控制下企业合并可以解决业绩差或者公司设立不满两年等问题？

例一：某自然人2013年依次取得A公司和B公司控股权，其中A公司设立于2003年，但截至2013年6月末公司几乎无实际经营，B公司成立于2012年，经营业绩较好。该自然人拟选取A公司或B公司作为主体申请挂牌，但B公司设立未满两个会计年度，于是以A公司为拟挂牌主体。在具体操作中，由A公司收购B公司全部股权进行控股合并，并将A和B解释为一开始就由该自然人实际控制，将A公司作为拟挂牌主体，以2013年6月30日为基准日进行股改，并将A和B作为同一控制下的企业，在编制合并报表时进行追溯调整。

在本例中，B公司设立时间不满两个会计年度，但急于申请挂牌，找了一个壳公司对其进行收购，并解释为同一控制，但终因证据不充分、刻意规避“依法设立且存续满两年”的条件而遭劝退，由此可见，拟挂牌公司依法设立且存续满两年的条件不可突破。

二、企业改制时资本公积、未分配利润转增股本的税务问题

对于有限责任公司挂牌改制为股份有限公司，其资本公积、盈余公积及未分配利润转增股本按以下情况区别纳税：法人股东资本公积转增股本时不缴纳企业所得税；盈余公积及未分配利润转增股本虽然视同利润分配行为（先分红再增资），但法人股东不需要缴纳企业所得税。

对境内自然人股东资本公积转增股本则比较复杂，实务中一直是难点问题。资本公积转增股本是否需要缴纳个人所得税？新股东一人溢价出资，其溢价额又增加了所有人的股份。事实上，隐含了新股东转让资产给原股东的含义。第一，如果在企业股份制改组之后再转增资本，则可以根据《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）：“一、股份制企业用资本公积金转增股本不属于股息、红利性质的分配，对个人取得的转增股本数额，不作为个人所得，不征收个人所得税。”因此，按上述路径转增资本无需交纳个人所得税，该个人所得税的纳税义务时间起点在原股东转让手中的股权时再产生。第二，如果在企业股份制改组的同时将资本公积转增股本的，不能满足《国家税务总局关于股份制企业转增股本和派发红股免征个人所得税的通知》（国税发〔1997〕198号）的规定，则不能按照上述文件享受不征个人所得税的优惠规定，须按“股息红利”税目缴纳个人所得税。

有限责任公司整体变更为股份有限公司时，盈余公积和未分配利润转增股本和资本公积，依据《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）精神，对属于个人

股东分得并再投入公司(转增注册资本)的部分应按照“利息、股息、红利所得”项目征收个人所得税,税款由股份有限公司在有关部门批准增资、公司股东会议通过后代扣代缴。”因此,盈余公积和未分配利润转增股本应当按“利息、股息、红利所得”项目计征个人所得税,转增资本公积不计征个人所得税。

在相关问题政策不清晰,尚未明文规定时,立法部门应完善税收法律法规,明确规范整体变更中股东是否应缴税以及如何缴税问题,治理目前存在的公司税收征管混乱现象。企业应在具体法律政策出台之前应积极与当地税务机关沟通。

三、企业股改会计账务处理

根据《公司法》第九十六条“有限责任公司变更为股份有限公司时,折合的实收股本总额不得高于公司净资产额”。关于净资产折股方法,除公司法第九十六条的规定,相关法规并没有对净资产折股比例做出规定,实践中,股改折股比例一般高于1:1。同时需关注验资的基准日(注意不是截止日)应当是股改的基准日,即以这一天的财务数据为基础制定整体变更方案。

例二:A有限公司股改,2014年10月31日为基准日,实收资本5 000万元,审计净资产5 500万元,评估值5 800万元,净资产折股5 000万股,每股1元,余额500万元转入资本公积。A公司于2014年12月召开创立大会,2015年1月完成工商变更。问题:①账务处理应在2014年还是2015年?②具体的账务如何处理?③计提2014年度盈余公积时,是否只能从2014年10月31之后产生的净利润中提取?

第一,折股的账务处理日期应在发起人协议签订后到创立大会日之前这段时间之内,也就是在2014年内进行折股的账务处理。第二,折股的账务处理为所有者权益内部结转,即借记原有限责任公司股东权益各项目(金额为基准日经审计的账面值,且不含不能折股的专项储备等特殊权益项目),贷记股本(金额为折股

方案明确的股份公司初始股本),差额贷记“资本公积——股本溢价”。第三,如果在2014年10月末已经就2014年1~10月的净利润计提过盈余公积(虽然此后一并折股),则年末可以只就11、12两个月份的净利润计提法定盈余公积。如果在基准日没有计提过盈余公积,则年末结账时应以全年净利润为基数计提法定盈余公积。改制时资本公积、未分配利润转增股本时,控股母公司不需作账务处理。

四、企业改制重组中减资问题的财税处理

例三:一个拟上新三板公司净资产构成为实收资本500万元,资本公积100万元,未分配利润300万元。因为资产瑕疵需要减资,子公司报表是将实收资本、资本公积、未分配利润同比例减少,还是选择以此冲减?

被减资公司的账务处理,首先按减少实收资本的金额减少实收资本,减资款超出所减少的实收资本的差额依次冲减资本公积(资本溢价)、盈余公积、未分配利润(2014年版的金融工具列报准则应用指南)。

减资分配的税务处理:国家税务总局2011年第34号公告前税法没有明确规定是否可以扣减未分配利润和盈余公积,而国家税务总局2011年第34号公告明确比照企业清算。例如,A公司2014年以1 000万元注册M公司,占M公司30%股份,2015年1月年经股东会决议,同意A公司抽回其投资,A公司分得现金2 500万元。截至2015年年底,M公司共有未分配利润和盈余公积3 000万元,按照A公司注册资本比例计算,A公司应该享有900万元。因此,A公司股权撤资所得=2 500-1 000-900=600(万元)。

五、企业改制重组有关股权支付特殊税务处理

例四:A公司以10 000万元投资并持有a公司100%的股权,2014年1月1日,A公司拟转让a公司60%的股权(每股市价5元,每股计税基础1元)给B公司,双方作价30 000万元,B公司给A公司其所持有的b公司股权5 000万股(每股市价5.02元,每股计税基础1元)作价

金额26 000万元,非股权支付金额4 000万元。假定该股权收购交易活动符合特殊性税务处理的条件。那么B公司、A公司如何进行企业所得税处理?

由于收购企业B公司购买被收购企业A公司股权的60%,已经超过50%,并且股权支付金额为86.67% $[26\,000 \div (26\,000 + 4\,000)]$,大于85%。因此,符合特殊性税务处理条件,该股权收购交易可以选择按以下规定处理:①被收购企业的股东取得收购企业股权的计税基础,以被收购股权的原有计税基础确定。②收购企业取得被收购企业股权的计税基础,以被收购股权的原有计税基础确定。③收购企业、被收购企业的原有各项资产和负债的计税基础和其他相关所得税事项保持不变。因此,A公司、B公司的所得税处理如下:A公司收到B公司享有的b公司股权的计税基础为5 200万元 $(10\,000 \times 60\% \times 86.67\%)$ 。另外,非股权支付金额4 000万元中,根据《财政部国家税务总局关于企业重组业务所得税处理若干问题的通知》(财税[2009]59号)规定“重组交易各方按照规定符合特殊性税务处理的,对交易中股权支付暂不确认有关资产的转让所得或损失的,其非股权支付仍应在交易当期确认相应的资产转让所得或损失,并调整相应资产的计税基础”。非股权支付对应的资产转让所得或损失: $(\text{被转让资产的公允价值} - \text{被转让资产的计税基础}) \times (\text{非股权支付金额} \div \text{被转让资产的公允价值})$ 。

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

A公司收到的非股权支付金额4 000万元所对应的资产转让所得 $=4\,000 - 800 = 3\,200$ (万元)。

六、挂牌过程中需关注的税务问题

(一) 税务相关文件主要包括:

1. 《财政部 国家税务总局 证监会关于实施全国中小企业股份转让系统挂牌公司股息红利差别化个人所

得税政策有关问题的通知》(财税[2014]48号):对个人持有全国股份转让系统挂牌公司的股票股息红利实施差别化个人所得税政策,持股期限在1个月以内(含1个月)的,其股息红利所得全额计入应纳税所得额;持股期限在1个月以上至1年(含1年)的,暂减按50%计入应纳税所得额;持股期限超过1年的,暂减按25%计入应纳税所得额。而根据财税[2015]101号文,进一步规定将持股期限超过1年的,股息红利所得暂免征收个人所得税。

上述差别化个人所得税政策,在此之前只针对上市公司的投资者。现在这项政策惠及新三板挂牌的公司,对投资人而言,使新三板挂牌公司的投资价值相应得到提升。因此,财税[2014]48号文出台后,意味着企业只要挂牌新三板,20%的股息红利税这一问题将迎刃而解,而在新三板挂牌显然比在沪深交易所上市容易很多,因此该政策会使相当一部分公司为享受分红政策而选择挂牌新三板。

2. 《财政部 国家税务总局关于在全国中小企业股份转让系统转让股票有关证券(股票)交易印花税政策的通知》(财税[2014]47号):在全国中小企业股份转让系统买卖、继承、赠与股票所书立的股权转让书据,依书立时实际成交金额,由出让方按1‰的税率计算缴纳证券(股票)交易印花税。这一点与上市公司一致。

3. 个人买卖新三板股权征个税,不享受上市公司的免个税待遇。

(二) 新三板股权转让营业税问题

根据《财政部 国家税务总局关于股权转让有关营业税问题的通知》(财税[2002]191号)第二条规定,对股权转让不征收营业税。本条之“股权转让”应当涵盖有限责任公司的股权转让和非上市股份有限公司的股份转让,但不包括上市公司的股票转让。《中华人民共和国营业税暂行条例》第五条第四项规定,外汇、有价证券、期货等金融商品买卖业务,以卖出价减去买入价后

的余额为营业额。因此，我国现行税法规定股票买卖业务属于金融商品转让，属于营业税的金融保险业税目，税率为5%。

根据《国务院关于全国中小企业股份转让系统有

关问题的决定》（国发〔2013〕49号），“市场建设中涉及税收政策的，原则上比照上市公司投资者的税收政策处理”，但上市公司股票转让是需要缴纳营业税的。



未分配利润转增资本应缴纳哪些税

问：未分配利润转增资本应缴纳哪些税？

答：1.根据《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）的规定，股份制企业用资本公积金转增股本不属于股息、红利性质的分配，对个人取得的转增股本数额，不作为个人所得，不征收个人所得税。股份制企业用盈余公积金派发红股属于股息、红利性质的分配，对个人取得的红股数额，应作为个人所得征税。因此，股东为个人，且为居民纳税人的，未分配利润转增资本，属于股息、红利性质的分配，对个人股东征税。

2.根据《财政部、国家税务总局关于个人所得税若干政策问题的通知》（财税字〔1994〕第20号）的规定，外籍个人从外商投资企业取得的股息、红利所得，暂免征收个人所得税。因此，股东为外籍个人的，从外商投

资企业取得的股息、红利所得免税。

3.根据《企业所得税法实施条例》第八十三条的规定，符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益，是指居民企业直接投资于其他居民企业取得的投资收益。《企业所得税法》第二十六条第（二）项和第（三）项所称股息、红利等权益性投资收益，不包括连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票不足12个月取得的投资收益。因此，股东为居民企业或在中国境内设立机构、场所的非居民企业，符合规定的免缴企业所得税。

4.根据《企业所得税法》第十九条规定，非居民企业取得的股息、红利等权益性投资收益和利息、租金、特许权使用费所得，以收入全额为应纳税所得额。因此，股东为非居民企业且在中国境内未设立机构、场所的，代扣代缴企业所得税。



销售促销，买房子赠送冰箱，是否代扣代缴个人所得税

问：我公司在销售促销中，买房子赠送客户冰箱，是否需要代扣代缴个人所得税？

答：《财关于企业促销展业赠送礼品有关个人所得税问题的通知》（税〔2011〕50号）规定：一、企业在销售商品（产品）和提供服务过程中向个人赠送礼品，属于下列情形之一的，不征收个人所得税：1.企业通过价

格折扣、折让方式向个人销售商品（产品）和提供服务；2.企业在向个人销售商品（产品）和提供服务的同时给予赠品，如通信企业对个人购买手机赠话费、入网费，或者购话费赠手机等；因此，买房子赠给客户冰箱，公司不需要代扣代缴个人所得税。

个人在进行年所得12万自行申报时，是否包含从社保部门领取的退休工资

问：个人在进行年所得12万自行申报时，是否包含从社保部门领取的退休工资？

答：根据《关于印发〈个人所得税自行纳税申报办法（试行）〉的通知》（国税发〔2006〕162号）第六、七条相关规定，本办法所称年所得12万元以上，不含以下

所得：按照国家统一规定发给干部、职工的安家费、退职费、退休工资、离休生活补助费。因此，个人在进行年所得税时，不包含个人取得的由社保部门发放的退休工资。

企业为退休职工补缴以前断续的社保费用，社保费用中包含的滞纳金能否税前列支

问：企业为退休职工补缴以前断续的社保费用，社保费用中包含的滞纳金能否税前列支？

答：现行税法下对于不能税前扣除的滞纳金限于

“税收滞纳金”，社会保险费滞纳金没有文件明确不得在税前扣除，应予扣除。

职场之花

人力资源部 孙晓星

人们都说十八岁的女孩一支花，但我认为，女人一生如花！

三月是女人的季节，虽伴着淅淅沥沥的雨，但满眼尽是青翠，为榕城带来赏心悦目的点缀。春雨悠闲地充当着信使，带来春的信息，漫不经心，翩翩而来，动人心弦。就像一群如诗般美丽、如画般迷人的女人，她们用智慧、用勤劳、用汗水在华兴会计师事务所绽放生命之花。

会计师事务所的女人正如业界所了解的，她们同男员工一样常年在外出差，加班加点，奔赴在审计工作的第一线，因此她们有了个听起来特别剽悍的名字——

“半边天”。随着时代的变迁，家庭、爱人、孩子已经不再是女人的整个天空，她们做着自己喜欢的事业，不但做了，而且做得很好。女人像音符，演奏着新时代女性巾帼不让须眉的豪情壮志，用她们独有的花的芬芳，为当代职场带来生机勃勃的气象。

华兴所的女人们坚持“独立、客观、公正”的职业道德规范，认真全面的为客户提供审计、会计、评估、税审和咨询等服务，她们中的一部分人已然成为重要岗位

和部门的支柱。管理合伙人郑丽惠女士在2015年8月被福建省财政厅评为福建省首届管理会计专家，这份殊荣饱含了她多年的汗水与希望；首席合伙人助理高虹、部门经理陈蓁、林霞、陈玉珍、陈碧芸、王庆莲、林美芳、团支部书记刘芳等，岗位虽不同，但都有一个共同的品质，那就是勤于学习、善于思考、敢于担当、乐于吃苦、甘于奉献、视所为家。她们如同铿锵玫瑰，在充满活力和独立个性的自信中，巾帼不让须眉，用自己的勤劳和智慧与男员工一起努力，为华兴所连续12年被中国注册会计师协会评为中国百强会计师事务所作出不可估量的贡献。

世界因为女人，才变得如此美丽。女人如花，花如梦！《女人花》的旋律在每个女人心中摇曳回荡，也同样感动着惜花的男人！华兴所的成长离不开华兴人的共同努力，这些叱咤职场的会计师事务所女强人们自立、自强、自信、自尊的背后，是男员工们毫不吝啬的宽容支持和鼓励，这种爱的气息在所有华兴人心中滋养流淌。让我们以爱的名义共同迎接华兴会计师事务所美好的未来！