## 泉州梅洋塑胶五金制品有限公司简介

泉州梅洋塑胶五金制品有限公司创建于1992年，经过二十多年的发展，成为一家集环保超薄注塑超大面积食品包装容具设计、研发、生产、销售和数控装备、精密模具和自动化设施配套研发研制、生产为一体的省级高新技术企业。公司拥有一批高素质的科技人才和管理人才，现有大中专以上工程技术人员、管理人员及熟练工人250人。目前占地面积50亩，厂房面积3.5万平方米，资产1.5亿元。2015年产值2亿元，年纳税800万元。

公司先后注册“梅洋”、“密保”（密封保鲜盒）等数十项中英文国内外注册商标；同时在国内外注册外观专利、实用新型专利、发明专利，现已获专利64件，其中1项美国发明专利、3项中国发明专利。公司核心技术达到国内领先水平。

公司坚持以发展环保产业为经营宗旨，以科技创新求发展。以优质的产品、完善的服务，树立“梅洋”品牌的形象，实现企业做强、做大的发展目标。


总部地址：中国福建泉州鲤城区江南大街1389-1407号
电　　话：+86 595 2278 9288　2276 2077
传　　真：+86 595 2279 1356
网　　址：http://www.china-meiyang.com





# 华兴会计师

独立 客观 公正
优质 廉洁 高效

09
2016



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

# 喜庆中秋节



华兴所召开高校专项审计部分专家座谈会



华兴所在福建山亚科技集团有限公司专项审计



华兴所大后勤员工参观厦门分所新址



总所办公室人员和厦门分所领导合影



业务六部在丽声助听器（福州）有限公司审计



项目经理周丽萍与丽声助听器(福州)有限公司高管沟通审计工作



首席合伙人林宝明发表热情洋溢的中秋贺词



江西赣州华晟会计师事务所副主任会计师宋发龙致谢辞



业务五部在福建神画时代数码动画有限公司审计




福建华兴资产评估房地产土地估价有限公司资产评估师参加后续教育



喜气洋洋迎中秋



与江西赣州华晟会计师事务所同仁共聚一堂

HUAXING
ACCOUNTANTS

华兴会计师

2016年第9期（总第247期）

主　编：林宝明
副主编：刘延东　童益恭
　　蒋新红　郑丽惠
　　陈航晖　高　虹
编　委：（以姓氏笔画为序）
　　王永平　卢淑燕　许正瑞
　　刘久芳　刘见生　肖　军
　　张维永　张福明　陈　蓁
　　林希敏　林桂富　林　辉
　　林　霞　陈奋辉　郑永勤
　　郑　基　胡旭斌　徐锦腾
　　郭振宏　黄双兴　曹隆森
　　赖振南
执行编辑：卢淑燕　郑永勤　马醒钟
主办单位：福建华兴会计师事务所
　　（特殊普通合伙）
地址：福州市湖东路152号
　　中山大厦B座6—9楼
邮编：350003
电话：0591—87809684
传真：0591—87840354
邮箱：postmaster@fjhxcpa.com
网址：www.fjhxcpa.com
编辑部邮箱：xx@fjhxcpa.com

# 目　录

## 法规选载

关于纳税人异地预缴增值税有关城市维护建设税和教育费附加政策问题的通知 03
（财税〔2016〕74号）
关于车辆购置税征收管理有关问题的补充公告 03
（国家税务总局公告2016年第52号）
关于印发《关于国有控股混合所有制企业开展员工持股试点的意见》的通知 04
（国资发改革[2016]133号）
国务院办公厅关于建立国有企业违规经营投资责任追究制度的意见 07
（国办发〔2016〕63号）

## 会计

固定资产资本化后续支出的会计处理 11
企业将土地使用权归还政府咋做账 12
母公司增持子公司股权之会计处理 13
增值税直接免征、即征即退的财税处理 16
建筑业营改增核算要掌握两种方法 18
建筑业营业税余额清理有门道 19
建筑业营改增：九项业务考验会计基本功 20
“营改增”后卖房赠送行为增值税财税处理 22
“营改增”后非货币性资产交换的财税处理 23
非货币性资产投资的财税处理 25

## 税收


哪些费用可结转以后年度抵扣 27

股权激励和转增股本个税征管详解 29

“营改增”不动产经营租赁十大节税举措 30

如何解决五类“营改增”滞留增值税发票 32

营改增后预缴税款表怎么填 34

十个案例让你更懂建筑业营改增 37


## 审计


证监会发布《2015年度上市公司年报会计监管报告》 39


## 咨询信箱


企业股权转让如何确认收入和计算所得 40

一般纳税人差额征税如何进行会计处理 40


## 企业文化


厦之旅 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
0594—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






# 关于纳税人异地预缴增值税有关城市维护建设税和教育费附加政策问题的通知

**财税〔2016〕74号**

根据全面推开“营改增”试点后增值税政策调整情况，现就纳税人异地预缴增值税涉及的城市维护建设税和教育费附加政策执行问题通知如下：

一、纳税人跨地区提供建筑服务、销售和出租不动产的，应在建筑服务发生地、不动产所在地预缴增值税时，以预缴增值税税额为计税依据，并按预缴增值税所在地的城市维护建设税适用税率和教育费附加征收率就地计算缴纳城市维护建设税和教育费附加。

二、预缴增值税的纳税人在其机构所在地申报缴纳增值税时，以其实际缴纳的增值税税额为计税依据，并按机构所在地的城市维护建设税适用税率和教育费附加征收率就地计算缴纳城市维护建设税和教育费附加。

三、本通知自2016年5月1日起执行。

财政部 国家税务总局

2016年7月12日

# 关于车辆购置税征收管理有关问题的补充公告

**国家税务总局公告2016年第52号**

为规范车辆购置税征收管理，提高车辆购置税征管效率，根据《车辆购置税征收管理办法》（国家税务总局令第33号公布、第38号修订，以下简称《办法》）有关规定，现就车辆购置税征收管理有关问题补充公告如下：

一、《办法》第七条所称纳税人身份证明、车辆价格证明、车辆合格证明，分别如下：

（一）纳税人身份证明

1.内地居民，提供内地《居民身份证》或者《居民户口簿》（上述证件上的签发机关所在地与车辆登记注册地不一致的，纳税人在申报纳税时需同时提供车辆登记注册地户籍管理部门出具的居住证明或者其他相关证明文书）或者军人（含武警）身份证明；

2.香港、澳门特别行政区、台湾地区居民，提供入境的身份证明和境内居住证明；

3.外国人，提供入境的身份证明和境内居住证明；

4.组织机构，提供《营业执照》或者《税务登记证》或者《组织机构代码证》或者其他有效机构证明。

（二）车辆价格证明

1.境内购置车辆，提供销售者开具给纳税人购买应税车辆所支付的全部价款和价外费用的凭证，包括统一发票（发票联和报税联）或者其他有效凭证。

2.进口自用车辆，提供《海关进口关税专用缴款书》或者《海关进口消费税专用缴款书》或者海关进出口货物征免税证明。

（三）车辆合格证明

1.国产车辆，提供整车出厂合格证明（以下简称“合格证”）或者车辆电子信息单。

2.进口车辆，提供车辆电子信息单、车辆一致性证书、《中华人民共和国海关货物进口证明书》或者《中华人民共和国海关监管车辆进（出）境领（销）牌照通知书》或者《没收走私汽车、摩托车证明书》。

二、《办法》以及本公告要求纳税人提供资料的，纳税人应当分别按照不同业务要求提供原件和相应的复印件。主管税务机关要求留存机动车发票统一发票报税联、车辆电子信息单、彩色照片以及《车辆购置税完税证明》（以下简称《完税证明》）等原件的，纳税人不需要提供复印件。其他资料，原件经主管税务机关审核后退还纳税人，主管税务机关留存复印件。

三、《办法》第九条第七项免税条件消失的车辆使用年限的界定方法是：自初次办理纳税申报之日起，至导致免税条件消失的行为发生之日（例如：二手车发票开具日期或原免税车辆改变用途发生之日）止。

四、车辆购置税征管资料内容分别如下：

（一）征税车辆

《车辆购置税纳税申报表》（附件1，以下简称《纳税申报表》）、纳税人身份证明、车辆价格证明、车辆合格证明和其他证明材料。

（二）免税车辆

《车辆购置税免（减）税申报表》（附件2，以下简称《免税申报表》）、《纳税申报表》、纳税人身份证

明、车辆价格证明、车辆合格证明、车辆免（减）税证明资料和其他证明材料。

（三）免税车辆重新申报

1.发生二手车转让行为的免税条件消失车辆：《纳税申报表》、纳税人身份证明、《二手车销售统一发票》、《完税证明》正本和其他相关材料。

2.未发生二手车转让行为的免税条件消失车辆：《纳税申报表》、纳税人身份证明、《完税证明》正本和其他相关材料。

3.发生二手车转让行为的免税条件未消失车辆：《免税申报表》、《纳税申报表》、纳税人身份证明、《二手车销售统一发票》、《完税证明》正本和其他免税申报资料。

（四）补税车辆

《纳税申报表》、车主身份证明、车辆价格证明和补税相关材料。

（五）《完税证明》补办车辆

1.车辆登记注册前《完税证明》发生损毁丢失的：《车辆购置税完税证明补办表》（附件3，以下简称《补办表》）、纳税人（车主）身份证明、车辆合格证明和车辆购置税完税凭证收据联（或者主管税务机关车辆购置税完税凭证留存联次或者其电子信息材料）。

2.车辆登记注册后《完税证明》发生损毁丢失的：《补办表》、纳税人（车主）身份证明、《机动车行驶证》或者《机动车登记证书》。同时，税务机关应当留存新《完税证明》副本。

（六）《完税证明》更正车辆

《完税证明》正、副本和《完税证明》更正相关材料。

五、主管税务机关依据国家税务总局发布的免税图册，为符合免税条件但已征税的设有固定装置非运输车辆办理免税和退税手续。

办理退税业务手续，纳税人填写《车辆购置税退税申请表》（附件4），并提供规定资料办理退税手续。

《办法》第十六条所称原完税证明，是指纳税人初次申报时税务机关开具的完税证明或者纳税人遗失补办的完税证明；原完税凭证，是指纳税人初次申报时税务机关开具的完税凭证或者纳税人遗失补办的完税凭证或者税务机关提供的完税凭证复印件。

六、回国服务的在外留学人员购买自用国产小汽车办理免税手续，除按办法规定提供申报资料外，还应当提供中华人民共和国驻留学人员学习所在国的大使馆或者领事馆（中央人民政府驻香港联络办公室、中央人民政府驻澳门联络办公室）出具的留学证明；本人护照；海关核发的《中华人民共和国海关回国人员购买国产汽车准购单》。

所称小汽车，是指含驾驶员座位9座以内，在设计和技术特性上主要用于载运乘客及其随身行李或者临时物品的乘用车。

七、《办法》第十七条规定车辆退回生产企业或者经销商的，纳税人申请退税时，该车辆已缴纳税款时限的界定方法是：自纳税人办理纳税申报之日起，至纳税人退车行为发生之日止（红字发票开具日期）。

八、本公告自2016年10月1日起施行。《国家税务总局关于车辆购置税征收管理有关问题的公告》（国家税务总局公告2015年第4号）中第四条、第五条、第十三条、第十四条、第十六条、附件1、附件2、附件3、附件4同时废止。

特此公告。

附件：1.车辆购置税纳税申报表（略）

2.车辆购置税免（减）税申报表（略）

3.车辆购置税完税证明补办表（略）

4.车辆购置税退税申请表（略）

国家税务总局

2016年8月18日

# 关于印发《关于国有控股混合所有制企业开展员工持股试点的意见》的通知

**国资发改革〔2016〕133号**

经国务院同意，现将《关于国有控股混合所有制企业开展员工持股试点的意见》印发给你们，请结合实际认真贯彻执行。

国务院国有资产监督管理委员会

中华人民共和国财政部

中国证券监督管理委员会

2016年8月2日





# 关于国有控股混合所有制企业开展员工持股试点的意见

为全面贯彻党的十八大和十八届三中、四中、五中全会精神，落实“四个全面”战略布局和创新、协调、绿色、开放、共享的发展理念，根据《中共中央 国务院关于深化国有企业改革的指导意见》（中发〔2015〕22号）有关要求，经国务院同意，现就国有控股混合所有制企业开展员工持股试点提出以下意见。

**一、试点原则**

（一）坚持依法合规，公开透明。依法保护各类股东权益，严格遵守国家有关法律法规和国有企业改制、国有产权管理等有关规定，确保规则公开、程序公开、结果公开，杜绝暗箱操作，严禁利益输送，防止国有资产流失。不得侵害企业内部非持股员工合法权益。

（二）坚持增量引入，利益绑定。主要采取增资扩股、出资新设方式开展员工持股，并保证国有资本处于控股地位。建立健全激励约束长效机制，符合条件的员工自愿入股，入股员工与企业共享改革发展成果，共担市场竞争风险。

（三）坚持以岗定股，动态调整。员工持股要体现爱岗敬业的导向，与岗位和业绩紧密挂钩，支持关键技术岗位、管理岗位和业务岗位人员持股。建立健全股权内部流转和退出机制，避免持股固化僵化。

（四）坚持严控范围，强化监督。严格试点条件，限制试点数量，防止“一哄而起”。严格审批程序，持续跟踪指导，加强评价监督，确保试点工作目标明确、操作规范、过程可控。

**二、试点企业条件**

（一）主业处于充分竞争行业和领域的商业类企业。

（二）股权结构合理，非公有资本股东所持股份应达到一定比例，公司董事会中有非公有资本股东推荐的董事。

（三）公司治理结构健全，建立市场化的劳动人事分配制度和业绩考核评价体系，形成管理人员能上能下、员工能进能出、收入能增能减的市场化机制。

（四）营业收入和利润90%以上来源于所在企业集团外部市场。

优先支持人才资本和技术要素贡献占比较高的转制科研院所、高新技术企业、科技服务型企业（以下统称科技型企业）开展员工持股试点。中央企业二级（含）以上企业以及各省、自治区、直辖市及计划单列市和新疆生产建设兵团所属一级企业原则上暂不开展员工持股试点。违反国有企业职工持股有关规定且未按要求完成整改的企业，不开展员工持股试点。

**三、企业员工入股**

（一）员工范围。参与持股人员应为在关键岗位工作并对公司经营业绩和持续发展有直接或较大影响的科研人员、经营管理人员和业务骨干，且与本公司签订了劳动合同。

党中央、国务院和地方党委、政府及其部门、机构任命的国有企业领导人员不得持股。外部董事、监事（含职工代表监事）不参与员工持股。如直系亲属多人在同一企业时，只能一人持股。

（二）员工出资。员工入股应主要以货币出资，并按约定及时足额缴纳。按照国家有关法律法规，员工以科技成果出资入股的，应提供所有权属证明并依法评估作价，及时办理财产权转移手续。上市公司回购本公司股票实施员工持股，须执行有关规定。

试点企业、国有股东不得向员工无偿赠与股份，不得向持股员工提供垫资、担保、借贷等财务资助。持股员工不得接受与试点企业有生产经营业务往来的其他企业的借款或融资帮助。

（三）入股价格。在员工入股前，应按照有关规定对试点企业进行财务审计和资产评估。员工入股价格不得低于经核准或备案的每股净资产评估值。国有控股上市公司员工入股价格按证券监管有关规定确定。

（四）持股比例。员工持股比例应结合企业规模、行业特点、企业发展阶段等因素确定。员工持股总量原则上不高于公司总股本的30%，单一员工持股比例原则上不高于公司总股本的1%。企业可采取适当方式预留部分股权，用于新引进人才。国有控股上市公司员工持股比例按证券监管有关规定确定。

（五）股权结构。实施员工持股后，应保证国有股东控股地位，且其持股比例不得低于公司总股本的34%。

（六）持股方式。持股员工可以个人名义直接持股，也可通过公司制企业、合伙制企业、资产管理计划等持股平台持有股权。通过资产管理计划方式持股的，不得使用杠杆融资。持股平台不得从事除持股以外的任何经营活动。

**四、企业员工股权管理**

（一）股权管理主体。员工所持股权一般应通过持

股人会议等形式选出代表或设立相应机构进行管理。该股权代表或机构应制定管理规则，代表持股员工行使股东权利，维护持股员工合法权益。

（二）股权管理方式。公司各方股东应就员工股权的日常管理、动态调整和退出等问题协商一致，并通过公司章程或股东协议等予以明确。

（三）股权流转。实施员工持股，应设定不少于36个月的锁定期。在公司公开发行股份前已持股的员工，不得在公司首次公开发行时转让股份，并应承诺自上市之日起不少于36个月的锁定期。锁定期满后，公司董事、高级管理人员每年可转让股份不得高于所持股份总数的25%。

持股员工因辞职、调离、退休、死亡或被解雇等原因离开本公司的，应在12个月内将所持股份进行内部转让。转让给持股平台、符合条件的员工或非公有资本股东的，转让价格由双方协商确定；转让给国有股东的，转让价格不得高于上一年度经审计的每股净资产值。国有控股上市公司员工转让股份按证券监管有关规定办理。

（四）股权分红。员工持股企业应处理好股东短期收益与公司中长期发展的关系,合理确定利润分配方案和分红率。企业及国有股东不得向持股员工承诺年度分红回报或设置托底回购条款。持股员工与国有股东和其他股东享有同等权益，不得优先于国有股东和其他股东取得分红收益。

（五）破产重整和清算。员工持股企业破产重整和清算时，持股员工、国有股东和其他股东应以出资额为限，按照出资比例共同承担责任。

**五、试点工作实施**

（一）试点企业数量。选择少量企业开展试点。各省、自治区、直辖市及计划单列市和新疆生产建设兵团可分别选择5-10户企业，国务院国资委可从中央企业所属子企业中选择10户企业，开展首批试点。

（二）试点企业确定。开展员工持股试点的地方国有企业，由省级人民政府国有资产监督管理机构协调有关部门，在审核申报材料的基础上确定。开展试点的中央企业所属子企业，由国有股东单位在审核有关申报材料的基础上，报履行出资人职责的机构确定。

（三）员工持股方案制定。企业开展员工持股试点，应深入分析实施员工持股的必要性和可行性，以适当方式向员工充分提示持股风险，严格按照有关规定制定员工持股方案,并对实施员工持股的风险进行评估，制定应对预案。员工持股方案应对持股员工条件、持股比例、入股价格、出资方式、持股方式、股权分红、股权管理、股权流转及员工岗位变动调整股权等操作细节作出具体规定。

（四）员工持股方案审批及备案。试点企业应通过职工代表大会等形式充分听取本企业职工对员工持股方案的意见，并由董事会提交股东（大）会进行审议。地方试点企业的员工持股方案经股东（大）会审议通过后，报履行出资人职责的机构备案，同时抄报省级人民政府国有资产监督管理机构；中央试点企业的员工持股方案经股东（大）会审议通过后，报履行出资人职责的机构备案。

（五）试点企业信息公开。试点企业应将持股员工范围、持股比例、入股价格、股权流转、中介机构以及审计评估等重要信息在本企业内部充分披露，切实保障员工的知情权和监督权。国有控股上市公司执行证券监管有关信息披露规定。

（六）规范关联交易。国有企业不得以任何形式向本企业集团内的员工持股企业输送利益。国有企业购买本企业集团内员工持股企业的产品和服务，或者向员工持股企业提供设备、场地、技术、劳务、服务等，应采用市场化方式，做到价格公允、交易公平。有关关联交易应由一级企业以适当方式定期公开，并列入企业负责人经济责任审计和财务审计内容。

**六、组织领导**

实施员工持股试点，事关国有企业改革发展大局，事关广大员工切身利益，各地区、各有关部门要高度重视，加强领导，精心组织，落实责任，确保试点工作规范有序开展。国务院国资委负责中央企业试点工作，同时负责指导地方国有资产监督管理机构做好试点工作，重要问题应及时向国务院国有企业改革领导小组报告。首批试点原则上在2016年启动实施，各有关履行出资人职责的机构要严格审核试点企业申报材料，成熟一户开展一户，2018年年底进行阶段性总结，视情况适时扩大试点。试点企业要按照要求规范操作，严格履行有关决策和审批备案程序，扎实细致开展员工持股试点工作，积极探索员工持股有效模式，切实转换企业经营机制，激发企业活力。各有关履行出资人职责的机构要对试点企业进行定期跟踪检查，及时掌握情况，发现问题，纠正不规范行为。试点过程中出现制度不健全、程序不规范、管理不到位等问题，致使国有资产流失、损害有关股东合法权益或严重侵害企业职工合法权益的，要依法依纪追究相关责任人的责任。

金融、文化等国有企业实施员工持股，中央另有规定的依其规定执行。国有科技型企业的股权和分红激励，按国务院有关规定执行。已按有关规定实施员工持股的企业，继续规范实施。国有参股企业的员工持股不适用本意见。





# 国务院办公厅关于建立国有企业违规经营投资责任追究制度的意见

**国办发〔2016〕63号**

根据《中共中央 国务院关于深化国有企业改革的指导意见》、《国务院办公厅关于加强和改进企业国有资产监督防止国有资产流失的意见》（国办发〔2015〕79号）等要求，为落实国有资本保值增值责任，完善国有资产监管，防止国有资产流失，经国务院同意，现就建立国有企业违规经营投资责任追究制度提出以下意见。

**一、总体要求**

（一）指导思想。全面贯彻党的十八大和十八届三中、四中、五中全会精神，按照“五位一体”总体布局和“四个全面”战略布局，牢固树立和贯彻落实创新、协调、绿色、开放、共享的发展理念，深入贯彻习近平总书记系列重要讲话精神，认真落实党中央、国务院决策部署，坚持社会主义市场经济改革方向，按照完善现代企业制度的要求，以提高国有企业运行质量和经济效益为目标，以强化对权力集中、资金密集、资源富集、资产聚集部门和岗位的监督为重点，严格问责、完善机制，构建权责清晰、约束有效的经营投资责任体系，全面推进依法治企，健全协调运转、有效制衡的法人治理结构，提高国有资本效率、增强国有企业活力、防止国有资产流失，实现国有资本保值增值。

（二）基本原则。

1.依法合规、违规必究。以国家法律法规为准绳，严格执行企业内部管理规定，对违反规定、未履行或未正确履行职责造成国有资产损失以及其他严重不良后果的国有企业经营管理有关人员，严格界定违规经营投资责任，严肃追究问责，实行重大决策终身责任追究制度。

2.分级组织、分类处理。履行出资人职责的机构和国有企业按照国有资产分级管理要求和干部管理权限，分别组织开展责任追究工作。对违纪违法行为，严格依纪依法处理。

3.客观公正、责罚适当。在充分调查核实和责任认定的基础上，既考虑量的标准也考虑质的不同，实事求是地确定资产损失程度和责任追究范围，恰当公正地处理相关责任人。

4.惩教结合、纠建并举。在严肃追究违规经营投资责任的同时，加强案例总结和警示教育，不断完善规章制度，及时堵塞经营管理漏洞，建立问责长效机制，提高国有企业经营管理水平。

（三）主要目标。在2017年年底前，国有企业违规经营投资责任追究制度和责任倒查机制基本形成，责任追究的范围、标准、程序和方式清晰规范，责任追究工作实现有章可循。在2020年年底前，全面建立覆盖各级履行出资人职责的机构及国有企业的责任追究工作体系，形成职责明确、流程清晰、规范有序的责任追究工作机制，对相关责任人及时追究问责，国有企业经营投资责任意识和责任约束显著增强。

**二、责任追究范围**

国有企业经营管理有关人员违反国家法律法规和企业内部管理规定，未履行或未正确履行职责致使发生下列情形造成国有资产损失以及其他严重不良后果的，应当追究责任：

（一）集团管控方面。所属子企业发生重大违纪违法问题，造成重大资产损失，影响其持续经营能力或造成严重不良后果；未履行或未正确履行职责致使集团发生较大资产损失，对生产经营、财务状况产生重大影响；对集团重大风险隐患、内控缺陷等问题失察，或虽发现但没有及时报告、处理，造成重大风险等。

（二）购销管理方面。未按照规定订立、履行合同，未履行或未正确履行职责致使合同标的价格明显不公允；交易行为虚假或违规开展“空转”贸易；利用关联交易输送利益；未按照规定进行招标或未执行招标结果；违反规定提供赊销信用、资质、担保（含抵押、质押等）或预付款项，利用业务预付或物资交易等方式变相融资或投资；违规开展商品期货、期权等衍生业务；未按规定对应收款项及时追索或采取有效保全措施等。

（三）工程承包建设方面。未按规定对合同标的进行调查论证，未经授权或超越授权投标，中标价格严重低于成本，造成企业资产损失；违反规定擅自签订或变更合同，合同约定未经严格审查，存在重大疏漏；工

程物资未按规定招标；违反规定转包、分包；工程组织管理混乱，致使工程质量不达标，工程成本严重超支；违反合同约定超计价、超进度付款等。

（四）转让产权、上市公司股权和资产方面。未按规定履行决策和审批程序或超越授权范围转让；财务审计和资产评估违反相关规定；组织提供和披露虚假信息，操纵中介机构出具虚假财务审计、资产评估鉴证结果；未按相关规定执行回避制度，造成资产损失；违反相关规定和公开公平交易原则，低价转让企业产权、上市公司股权和资产等。

（五）固定资产投资方面。未按规定进行可行性研究或风险分析；项目概算未经严格审查，严重偏离实际；未按规定履行决策和审批程序擅自投资，造成资产损失；购建项目未按规定招标，干预或操纵招标；外部环境发生重大变化，未按规定及时调整投资方案并采取止损措施；擅自变更工程设计、建设内容；项目管理混乱，致使建设严重拖期、成本明显高于同类项目等。

（六）投资并购方面。投资并购未按规定开展尽职调查，或尽职调查未进行风险分析等，存在重大疏漏；财务审计、资产评估或估值违反相关规定，或投资并购过程中授意、指使中介机构或有关单位出具虚假报告；未按规定履行决策和审批程序，决策未充分考虑重大风险因素，未制定风险防范预案；违规以各种形式为其他合资合作方提供垫资，或通过高溢价并购等手段向关联方输送利益；投资合同、协议及标的企业公司章程中国有权益保护条款缺失，对标的企业管理失控；投资参股后未行使股东权利，发生重大变化未及时采取止损措施；违反合同约定提前支付并购价款等。

（七）改组改制方面。未按规定履行决策和审批程序；未按规定组织开展清产核资、财务审计和资产评估；故意转移、隐匿国有资产或向中介机构提供虚假信息，操纵中介机构出具虚假清产核资、财务审计与资产评估鉴证结果；将国有资产以明显不公允低价折股、出售或无偿分给其他单位或个人；在发展混合所有制经济、实施员工持股计划等改组改制过程中变相套取、私分国有股权；未按规定收取国有资产转让价款；改制后的公司章程中国有权益保护条款缺失等。

（八）资金管理方面。违反决策和审批程序或超越权限批准资金支出；设立“小金库”；违规集资、发行股票（债券）、捐赠、担保、委托理财、拆借资金或开立信用证、办理银行票据；虚列支出套取资金；违规以个人名义留存资金、收支结算、开立银行账户；违规超发、滥发职工薪酬福利；因财务内控缺失，发生侵占、盗取、欺诈等。

（九）风险管理方面。内控及风险管理制度缺失，内控流程存在重大缺陷或内部控制执行不力；对经营投资重大风险未能及时分析、识别、评估、预警和应对；对企业规章制度、经济合同和重要决策的法律审核不到位；过度负债危及企业持续经营，恶意逃废金融债务；瞒报、漏报重大风险及风险损失事件，指使编制虚假财务报告，企业账实严重不符等。

（十）其他违反规定，应当追究责任的情形。

**三、资产损失认定**

对国有企业经营投资发生的资产损失，应当在调查核实的基础上，依据有关规定认定损失金额及影响。

（一）资产损失包括直接损失和间接损失。直接损失是与相关人员行为有直接因果关系的损失金额及影响。间接损失是由相关人员行为引发或导致的，除直接损失外、能够确认计量的其他损失金额及影响。

（二）资产损失分为一般资产损失、较大资产损失和重大资产损失。涉及违纪违法和犯罪行为查处的损失标准，遵照相关党内法规和国家法律法规的规定执行；涉及其他责任追究处理的，由履行出资人职责的机构和国有企业根据实际情况制定资产损失程度划分标准。

（三）资产损失的金额及影响，可根据司法、行政机关出具的书面文件，具有相应资质的会计师事务所、资产评估机构、律师事务所等中介机构出具的专项审计、评估或鉴证报告，以及企业内部证明材料等进行综合研判认定。相关经营投资虽尚未形成事实损失，经中介机构评估在可预见未来将发生的损失，可以认定为或有资产损失。

**四、经营投资责任认定**

国有企业经营管理有关人员任职期间违反规定，未履行或未正确履行职责造成国有资产损失以及其他严重不良后果的，应当追究其相应责任；已调任其他岗位或退休的，应当纳入责任追究范围，实行重大决策终身责任追究制度。经营投资责任根据工作职责划分为直接责任、主管责任和领导责任。

（一）直接责任是指相关人员在其工作职责范围内，违反规定，未履行或未正确履行职责，对造成的资产损失或其他不良后果起决定性直接作用时应当承担的责任。

企业负责人存在以下情形的，应当承担直接责任：本人或与他人共同违反国家法律法规和企业内部管理规定；授意、指使、强令、纵容、包庇下属人员违反国家法律法规和企业内部管理规定；未经民主决策、相关会议讨论或文件传签、报审等规定程序，直接决定、批准、组织实施重大经济事项，并造成重大资产损失或其他严重不良后果；主持相关会议讨论或以文件传签等其他方式研究时，在多数人不同意的情况下，直接决定、批准、组织实施重大经济事项，造成重大资产损失或其他严重不良后果；将按有关法律法规制度应作为第一责任人（总负责）的事项、签订的有关目标责任事项或应当履行的其他重要职责，授权（委托）其他领导干部决策且决策不当或决策失误造成重大资产损失或其他严重不良后果；其他失职、渎职和应当承担直接责任的行为。

（二）主管责任是指相关人员在其直接主管（分管）工作职责范围内，违反规定，未履行或未正确履行职责，对造成的资产损失或不良后果应当承担的责任。

（三）领导责任是指主要负责人在其工作职责范围内，违反规定，未履行或未正确履行职责，对造成的资产损失或不良后果应当承担的责任。

**五、责任追究处理**

（一）根据资产损失程度、问题性质等，对相关责任人采取组织处理、扣减薪酬、禁入限制、纪律处分、移送司法机关等方式处理。

1.组织处理。包括批评教育、责令书面检查、通报批评、诫勉、停职、调离工作岗位、降职、改任非领导职务、责令辞职、免职等。

2.扣减薪酬。扣减和追索绩效年薪或任期激励收入，终止或收回中长期激励收益，取消参加中长期激励资格等。

3.禁入限制。五年内直至终身不得担任国有企业董事、监事、高级管理人员。

4.纪律处分。由相应的纪检监察机关依法依规查处。

5.移送司法机关处理。依据国家有关法律规定，移送司法机关依法查处。

以上处理方式可以单独使用，也可以合并使用。

（二）国有企业发生资产损失，经过查证核实和责任认定后，除依据有关规定移送司法机关处理外，应当按以下方式处理：

1.发生较大资产损失的，对直接责任人和主管责任人给予通报批评、诫勉、停职、调离工作岗位、降职等处理，同时按照以下标准扣减薪酬：扣减和追索责任认定年度50%—100%的绩效年薪、扣减和追索责任认定年度（含）前三年50%—100%的任期激励收入并延期支付绩效年薪，终止尚未行使的中长期激励权益、上缴责任认定年度及前一年度的全部中长期激励收益、五年内不得参加企业新的中长期激励。

对领导责任人给予通报批评、诫勉、停职、调离工作岗位等处理，同时按照以下标准扣减薪酬：扣减和追索责任认定年度30%—70%的绩效年薪、扣减和追索责任认定年度（含）前三年30%—70%的任期激励收入并延期支付绩效年薪，终止尚未行使的中长期激励权益、三年内不得参加企业新的中长期激励。

2.发生重大资产损失的，对直接责任人和主管责任人给予降职、改任非领导职务、责令辞职、免职和禁入限制等处理，同时按照以下标准扣减薪酬：扣减和追索责任认定年度100%的绩效年薪、扣减和追索责任认定年度（含）前三年100%的任期激励收入并延期支付绩效年薪，终止尚未行使的中长期激励权益、上缴责任认定年度（含）前三年的全部中长期激励收益、不得参加企业新的中长期激励。

对领导责任人给予调离工作岗位、降职、改任非领导职务、责令辞职、免职和禁入限制等处理，同时按照以下标准扣减薪酬：扣减和追索责任认定年度70%—100%的绩效年薪、扣减和追索责任认定年度（含）前三年70%—100%的任期激励收入并延期支付绩效年薪，终止尚未行使的中长期激励权益、上缴责任认定年度（含）前三年的全部中长期激励收益、五年内不得参加企业新的中长期激励。

3.责任人在责任认定年度已不在本企业领取绩效年薪的，按离职前一年度全部绩效年薪及前三年任期激励收入总和计算，参照上述标准追索扣回其薪酬。

4.对同一事件、同一责任人的薪酬扣减和追索，按

照党纪政纪处分、责任追究等扣减薪酬处理的最高标准执行，但不合并使用。

（三）对资产损失频繁发生、金额巨大、后果严重、影响恶劣的，未及时采取措施或措施不力导致资产损失扩大的，以及瞒报、谎报资产损失的，应当从重处理。对及时采取措施减少、挽回损失并消除不良影响的，可以适当从轻处理。

（四）国有企业违规经营投资责任追究处理的具体标准，由各级履行出资人职责的机构根据资产损失程度、应当承担责任等情况，依照本意见制定。

**六、责任追究工作的组织实施**

（一）开展国有企业违规经营投资责任追究工作，应当遵循以下程序：

1.受理。资产损失一经发现，应当立即按管辖规定及相关程序报告。受理部门应当对掌握的资产损失线索进行初步核实，属于责任追究范围的，应当及时启动责任追究工作。

2.调查。受理部门应当按照职责权限及时组织开展调查，核查资产损失及相关业务情况、核实损失金额和损失情形、查清损失原因、认定相应责任、提出整改措施等，必要时可经批准组成联合调查组进行核查，并出具资产损失情况调查报告。

3.处理。根据调查事实，依照管辖规定移送有关部门，按照管理权限和相关程序对相关责任人追究责任。相关责任人对处理决定有异议的，有权提出申诉，但申诉期间不停止原处理决定的执行。责任追究调查情况及处理结果在一定范围内公开。

4.整改。发生资产损失的国有企业应当认真总结吸取教训，落实整改措施，堵塞管理漏洞，建立健全防范损失的长效机制。

（二）责任追究工作原则上按照干部管理权限组织开展，一般资产损失由本企业依据相关规定自行开展责任追究工作，上级企业或履行出资人职责的机构认为有必要的，可直接组织开展；达到较大或重大资产损失标准的，应当由上级企业或履行出资人职责的机构开展责任追究工作；多次发生重大资产损失或造成其他严重不良影响、资产损失金额特别巨大且危及企业生存发展的，应当由履行出资人职责的机构开展责任追究工作。

（三）对违反规定，未履行或未正确履行职责造成国有资产损失的董事，除依法承担赔偿责任外，应当依照公司法、公司章程及本意见规定对其进行处理。对重大资产损失负有直接责任的董事，应及时调整或解聘。

（四）经营投资责任调查期间，对相关责任人未支付或兑现的绩效年薪、任期激励收入、中长期激励收益等均应暂停支付或兑现；对有可能影响调查工作顺利开展的相关责任人，可视情采取停职、调离工作岗位、免职等措施。

（五）对发生安全生产、环境污染责任事故和重大不稳定事件的，按照国家有关规定另行处理。

**七、工作要求**

（一）各级履行出资人职责的机构要明确所出资企业负责人在经营投资活动中须履行的职责，引导其树立责任意识和风险意识，依法经营，廉洁从业，坚持职业操守，履职尽责，规范经营投资决策，维护国有资产安全。国有企业要依据公司法规定完善公司章程，建立健全重大决策评估、决策事项履职记录、决策过错认定等配套制度，细化各类经营投资责任清单，明确岗位职责和履职程序，不断提高经营投资责任管理的规范化、科学化水平。履行出资人职责的机构和国有企业应在有关外聘董事、职业经理人聘任合同中，明确违规经营投资责任追究的原则要求。

（二）各级履行出资人职责的机构和国有企业要按照本意见要求，建立健全违规经营投资责任追究制度，细化经营投资责任追究的原则、范围、依据、启动机制、程序、方式、标准和职责，保障违规经营投资责任追究工作有章可循、规范有序。国有企业违规经营投资责任追究制度应当报履行出资人职责的机构备案。

（三）国有企业要充分发挥党组织、审计、财务、法律、人力资源、巡视、纪检监察等部门的监督作用，形成联合实施、协同联动、规范有序的责任追究工作机制，重要情况和问题及时向履行出资人职责的机构报告。履行出资人职责的机构要加强与外派监事会、巡视组、审计机关、纪检监察机关、司法机关的协同配合，共同做好国有企业违规经营投资责任追究工作。对国有企业违规经营投资等重大违法违纪违规问题应当发现而未发现或敷衍不追、隐匿不报、查处不力的，严格追究企业和履行出资人职责的机构有关人员的失职渎职责任。

（四）各级履行出资人职责的机构和国有企业要做好国有企业违规经营投资责任追究相关制度的宣传解释工作，凝聚社会共识，为深入开展责任追究工作营造良好氛围；要结合对具体案例的调查处理，在适当范围进行总结和通报，探索向社会公开调查处理情况，接受社会监督，充分发挥警示教育作用。

本意见适用于国有及国有控股企业违规经营投资责任追究工作。金融、文化等国有企业违规经营投资责任追究工作，中央另有规定的依其规定执行。

国务院办公厅

2016年8月2日

# 固定资产资本化后续支出的会计处理

张文明

固定资产资本化后续支出的会计处理有关案例举例：

**【案例】**

甲公司有关固定资产更新改造的资料如下：

（1）2010年12月30日，该公司自行建成了一条生产线，建造成本为1 136 000元；采用年限平均法计提折旧；预计净残值率为3%，预计使用寿命为6年。

（2）2016年1月1日，由于生产的产品适销对路，现有生产线的生产能力已难以满足公司生产发展的需要，但若新建生产线则建设周期过长。甲公司决定对现有生产线进行改扩建，以提高其生产能力。假定该生产线未发生减值。

（3）2016年1月1日至3月31日，经过三个月的改扩建，完成了对这条印刷生产线的改扩建工程，共发生支出537 800元，全部以银行存款支付。

（4）该生产线改扩建工程达到预定可使用状态后，大大提高了生产能力，预计将其使用寿命延长4年，即为10年。假定改扩建后的生产线的预计净残值率为改扩建后固定资产账面价值的3%；折旧方法仍为年限平均法。

（5）为简化计算过程，整个过程不考虑其他相关税费；公司按年度计提固定资产折旧。

要求：假设不考虑其他相关税费，写出甲公司相关账务处理。

**【参考答案】**

（1）固定资产后续支出发生前：

该条生产线的应计折旧额=1 136 000×（1–3%）=1 101 920（元）

年折旧额=1 101 920÷6≈183 653.33（元）

2014和2015两年计提固定资产折旧的账务处理为：

借：制造费用　183 653.33

　贷：累计折旧　183 653.33

（2）2016年1月1日，固定资产的账面价值=1 136 000–183 653.33×2=768 693.34（元）

固定资产转入改扩建：

借：在建工程　768 693.34

　累计折旧　367 306.66

　贷：固定资产　1 136 000.00

（3）2016年1月1日至3月31日，发生改扩建工程支出：

借：在建工程　537 800

　贷：银行存款等　537 800

（4）2016年3月31日，生产线改扩建工程达到预定可使用状态，固定资产的入账价值=768 693.34+537 800=1 306 493.34（元）

借：固定资产　1 306 493.34

　贷：在建工程　1 306 493.34

（5）2016年3月31日，转为固定资产后，按重新确定的使用寿命、预计净残值和折旧方法计提折旧：

应计折旧额=1 306 493.34×（1–3%）=1 267 298.54（元）

月折旧额=1 267 298.54÷（7×12+9）=13 626.87（元）

年折旧额=13 626.87×12=1 63 522.39（元）

2016年应计提的折旧额=13 626.87×9=122 641.83（元）

会计分录为：

借：制造费用　　122 641.83

　贷：累计折旧　　122 641.83

**【解析】**

本题是对固定资产进行更新改造的会计处理，企业一般应将该固定资产的原价、已计提的累计折旧和减值准备转销，将固定资产的账面价值转入在建工程。因已转入在建工程，停止计提折旧。本题中，2016年1月1日开始进行改扩建，需要将固定资产净值转入“在建工程”，后续发生的改扩建支出计入“在建工程”。

在固定资产发生的后续支出完工并达到预定可使用状态时，再从在建工程转为固定资产，并按重新确定的固定资产原价、使用寿命、预计净残值和折旧方法计提折旧。本题中，2016年3月31日完成改扩建，按照重新确定的使用寿命、预计净残值和折旧方法计提折旧。

本题容易出现的疑问是：为什么改扩建后，折旧按照（7×12+9）月来计提折旧？这是因为对于固定资产更新改造后，按照新的折旧年限与折旧方法进行折旧处理。本题中，更新后的固定资产总的年限变为10年，之前计提2年的折旧在2×10年的前3个月，并且，由于处于改造期，是不需要计提折旧的，因此相应的计提折旧的月为93个月（7×12+9）。

固定资产更新改造的内容，概括如下：

一是对该扩建支出符合固定资产确认条件的，应当计入固定资产成本，同时将被替换部分的账面价值扣除；不符合固定资产确认条件的，应当计入当期损益。

二是企业发生的某些固定资产后续支出可能涉及替换原固定资产的某组成部分，当发生的后续支出符合固定资产确认条件时，应将其计入固定资产成本，同时将被替换部分的账面价值扣除。

三是企业对固定资产进行定期检查发生的大修理费用，符合资本条件的，可以计入固定资产成本，不符合资本化条件的，应当费用化，计入当期损益。固定资产在定期大修理间隔期间照提折旧。

# 企业将土地使用权归还政府咋做账

汪萍 靳万一

A公司有一块土地使用权，账面余额为2 200万元，累计摊销200万元，该块土地上附着的房屋及建筑物，账面原价2 000万元，累计折旧500万元。因城市建设规划需要，市政府正式下文收回A公司该块土地，并通过市场公开拍卖，出让给房地产开发商并结清土地出让金。根据“收支两条线”管理规定，市财政从土地出让金收入中支付给A公司土地及地上附着物（包括不动产）补偿费10 650万元。根据增值税和会计法规规定，A公司取得的土地及地上附着物补偿收入，应进行如下增值税和会计处理。

**一、增值税处理**

《财政部、国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36号）附件3规定，土地所有者出让土地使用权和土地使用者将土地使用权归还给土地所有者免征增值税。

A公司根据市政府收回土地正式文件，将土地使用权归还给政府，并从市财政部门取得的土地及地上附着物补偿费10 650万元，不计算缴纳增值税。

**二、会计处理**

1.A公司接到政府收回土地使用权正式文件后，应将地上附着的房屋及建筑物账面价值结转到“固定资产清理”科目：

（单位：万元，下同）

借：固定资产清理　　1 500

　累计折旧　　500

　贷：固定资产——房屋及建筑物　　2 000

2.A公司收到政府土地及地上附着物（包括不动产）补偿费时：

借：银行存款　　10 650

　累计摊销　　200

　贷：固定资产清理　　1 500

　　无形资产　　2 200

　　营业外收入——非流动资产处置利得　　7 150





# 母公司增持子公司股权之会计处理

张国永

**一、引言**

母公司在对子公司控股的情况下，增持子公司的股权，母公司增持的这部分股权，是与子公司少数股东之间进行的交易。从合并报表层面来看，由于母公司和子公司的少数股东均属于合并主体的股东，这些交易是合并主体股东之间的交易，交易后只有股东的持股份额发生改变，所以这种交易在合并报表层面称为权益性交易。母公司增持子公司的股权后，由于母公司没有失去对子公司的控制权，仍然需要将该子公司纳入合并报表范畴，所以该交易对母公司合并报表层面的会计处理会产生重要影响。

2014年新修订的《企业会计准则第33号——合并财务报表》的第四十七条规定：“母公司购买子公司少数股东拥有的子公司股权，在合并财务报表中，因购买少数股权新取得的长期股权投资与按照新增持股比例计算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。”并在《〈企业会计准则第33号——合并财务报表〉应用指南》中，举例说明了如何计算应调整资本公积的金额。

对于母公司增持子公司股权的交易，相关准则及应用指南指导性地给出了在合并报表层面计算应调整资本公积的方法和例子，而在实务工作中，该交易不仅需要在合并报表层面调整资本公积，还会对商誉、少数股东权益、少数股东损益等的计算与报表的填列产生重大影响。所以需要在会计准则中相关规定的指导下，深入探讨这类交易对母公司合并报表编制产生的各种实务性问题，并提出解决这些问题的具体处理方法。

一些学者对增持子公司股权的会计处理问题进行了研究与探讨，其中比较有代表性的是郭建华（2012）提出的母公司在股权增持日对合并报表层面的调整处理。众所周知，母公司的合并报表是在期末（资产负债表日）统一编制的，在股权增持日一般不需要进行合并层面的调整处理，所以基于股权增持日的合并报表层面的调整处理不符合实务中合并报表编制的习惯。下文通过举例，分析基于资产负债表日对母公司在控股情况下增持子公司股份的会计处理。

**二、控股情况下母公司增持子公司股权的处理**

由于我国现行会计准则将企业合并分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并两种情况，为减少不必要的讨论，本文以较为复杂的非同一控制下的企业合并为讨论对象。为了更加充分地分析问题，使处理方法简单易懂，下文以举例的形式进行分析。

例：在2014年1月1日，A公司以9 000万元收购了B公司75%的股权，取得了对B公司的控制权（A公司与B公司为非同一控制下的两个公司）。购买日（2014年1月1日）B公司可辨认净资产的公允价值与账面价值相等，金额为10 000万元，其中：股本5 000万元，资本公积1 000万元，盈余公积2 000万元，未分配利润2 000万元。

2014年12月31日，B公司全年实现净利润1 000万元。

2015年上半年B公司实现净利润600万元，下半年实现净利润600万元。

2015年6月30日，A公司又收购了B公司15%的股权，支付价款为2 500万元。

对于本例中所述的相关问题的分析及会计处理如下（相关分录中的金额单位为万元）：

**1.** 2014年1月1日，A公司取得B公司75%的股权，在A公司个别报表层面，作为长期股权投资进行核算，应做如下分录：

借：长期股权投资　　9 000

　贷：银行存款　　9 000

在A公司合并报表层面，在购买日无须进行会计处理。A公司收购B公司股权形成的合并商誉的金额以及B公司的少数股东权益的金额的计算如下：

合并商誉=母公司的合并成本-合并中取得子公司

可辨认净资产公允价值的份额=9 000–10 000×75%=1 500（万元）

购买日B公司的少数股东权益=购买日子公司可辨认净资产公允价值×少数股东股权比例=10 000×（1–75%）=2 500（万元）

**2.** 购买日后，合并层面持续计量的B公司可辨认净资产公允价值的计算如下：

2014年12月31日B公司的可辨认净资产公允价值=10 000+1 000=1 1000（万元）

2015年6月30日B公司的可辨认净资产公允价值=10 000+1 000+600=1 1600（万元）

2015年12月31日B公司的可辨认净资产公允价值=10 000+1 000+600+600=12 200（万元）

**3.** 2015年6月30日，A公司增持B公司15%的股权，按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》的有关规定，在A公司个别报表层面的会计处理如下：

借：长期股权投资　　2 500

　贷：银行存款　　2 500

A公司增持B公司股权后，在合并层面，购买少数股权新取得的长期股权投资2500万元，与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日（2014年1月1日，取得75%股权之日）开始持续计算的净资产份额1740万元（11 600×15%）之间的差额，应当调整资本公积。由于在年末（2015年12月31日）才编制合并报表，所以当期不需要进行会计处理，而是在年末编制合并报表时调整资本公积。

合并层面需要调整的资本公积=2 500–1 1600×15%=760（万元）

**4.** 2015年12月31日，增持后A公司对B公司仍然具有控制权，所以应将B公司纳入合并报表的编制范畴。

（1）按照权益法对甲公司的长期股权投资进行调整。2014年度，B公司实现净利润1 000万元，归属于甲公司的份额为750万元（1 000×75%），调整分录为：

借：长期股权投资　　750

　贷：年初未分配利润　　750

2014年度B公司实现净利润中的750万元应归属于A公司2014的投资收益，所以应计入A公司2015年年初未分配利润。

2015年度上半年，A公司对B公司的持股比例为75%，所以2015年上半年B公司实现的净利润600万元中，归属于A公司的份额为450万元（600×75%），由于2015年为合并当期，所以上半年B公司净利润归属于A公司的份额应计入本年的投资收益。调整分录为：

借：长期股权投资　　450

　贷：投资收益　　450

截至2015年6月30日A公司增持B公司股权前，按照权益法计算的A公司长期股权投资金额应为10 200万元（9 000+750+450）。

从合并报表层面来看，商誉是母公司购买子公司各项可辨认资产和可辨认负债形成的，母公司增持子公司股权不涉及子公司的各项可辨认资产和负债，所以商誉的金额不因母子公司的权益性交易而改变，A公司确认的商誉仍为1 500万元，不需调整。按照权益法计算的增持B公司股权后A公司的长期股权投资金额应为11 940万元[1 500+11 600×（75%+15%）]。这样，按照权益法核算的长期股权投资增持后和增持前的差额为1 740万元（11 940–10 200）。也就是说，在合并报表层面，由于A公司增持B公司股权，需要调增A公司的长期股权投资1 740万元，而调增的长期股权投资恰好等于2015年6月30日B公司可辨认净资产公允价值归属于增持股权部分所享有的份额1 740万元（11 600×15%）。

2015年6月30日，A公司增持B公司15%的股权后，由于A公司个别报表已经对长期股权投资做了相关会计处理，所以在合并报表层面需要编制如下的调整分录：

借：资本公积　　760

　贷：长期股权投资　　760

在上述分录中，调整金额760万元是个别报表层面增持股权部分应调增的长期股权投资2 500万元与合并报表层面增持股权部分应当调增的长期股权投资1 740万元之间的差额。

增持股权后在合并报表层面长期股权投资的金额为11 940万元（9 000+2 500+750+450–760），恰好等于上段分析增持股权后的，按照权益法计算的长期股权投资应有的金额11 940万元。

2015年下半年B公司实现的净利润600万元中归属于A公司的份额需要按照权益法调整，增持B公司股权后A公司对B公司的控股比例为90%（75%+15%），应做如下分录：

借：长期股权投资　　540

　贷：投资收益　　540（600×90%）

（2）截至2015年12月31日，B公司的股本5 000万元，资本公积1 000万元，盈余公积2 000万元，未分配利润4 200万元（2 000+1 000+1 200）。

通过前面的计算可知，2015年12月31日B公司的可辨认净资产公允价值金额为12 200万元。

截至2015年12月31日，A公司长期股权投资金额为12 480万元（11 940+540）。

2015年12月31日B公司的少数股东权益金额为1 220万元（12 200×10%）。

对A公司的长期股权投资与B公司的所有者权益做如下抵销分录：

借：股本　　5 000

　资本公积　　1 000

　盈余公积　　2 000

　未分配利润　　4 200

　商誉　　1 500

　贷：长期股权投资　　12 480

　　少数股东权益　　1 220

（3）2015年度子公司实现的净利润中，归属于母公司的份额为990万元（600×75%+600×90%），归属于少数股东的份额为210万元（600×25%+600×10%）；2015年初子公司的未分配利润为3 000万元（2 000+1 000），年末子公司的未分配利润为4 200万元（2 000+1 000+1 200）。由于子公司不存在提取盈余公积和分配现金股利，所以母公司投资收益与子公司利润分配等项目的抵销分录为：

借：投资收益　　990

　少数股东损益　　210

　年初未分配利润　　3 000

　贷：年末未分配利润　　4 200

**三、少数股东权益的变动**

关于少数股东权益的金额，从上面的处理过程可以看出，少数股东权益只是在母公司的长期股权投资与子公司的所有者权益抵销时，通过贷方的差额产生的。这样得出的少数股东权益金额是资产负债表日当日的静态金额，该金额直接填列在合并资产负债表“少数股东权益”项目的年末金额。所以，现行的合并处理方法只计算少数股东权益的静态金额，忽视了少数股东权益的变化过程。然而，在合并所有者权益变动表中的“少数股东权益”项目，需要反映少数股东权益从期初到期末的金额变化过程。由于母公司在当期增持了子公司的股权，所以也对少数股东权益的金额变化产生了重要影响，但子公司当年实现的净利润也对少数股东权益的变化产生影响，导致“少数股东权益”项目反映的期初到期末金额的变化较为抽象，不能具体反映各影响因素的作用，实务中该栏信息的填列成为一个难点。下面以上例的数据，探讨母公司增持子公司股权对少数股东权益的具体影响及合并报表的填列问题。

通过上例的数据可知，在购买日（2014年1月1日）B公司的可辨认净资产公允价值为10 000万元，归属于少数股东的份额为2 500万元（10 000×25%）。因为子公司被纳入合并报表是以购买日为起点的，所以2500万元是合并报表中少数股东权益的起点金额。2014年度B公司实现了1 000万元的净利润，2014年12月31日B公司持续计量的可辨认净资产公允价值金额为11 000万元，所以2014年末少数股东权益金额为2 750万元（11 000×25%）。其中增加的250万元是当期净利润归属于少数股东的份额，按照准则的要求，填列在2014年度合并所有者权益变动表“少数股东权益”项目下的“综合收益总额”，恰好可以反映少数股东权益在2014年度从期初到期末的变化过程。

2015年上半年，B公司实现了净利润600万元，归属于少数股东的份额为150万元（600×25%），所以

在母公司增持股权前少数股东权益金额为2 900万元（2750+150）。2015年6月30日，B公司持续计量的可辨认净资产公允价值金额为11 600万元，由于母公司增持了15%的股权，所以在合并报表层面母公司增持的部分股权所占有的B公司净资产公允价值的份额应为1 740万元（11 600×15%）。在合并报表层面，由于该交易属于股东之间的权益性交易，所以母公司的增持金额等于少数股东的减持金额。因此，母公司增持后，少数股东权益在2015年6月30日当日减少为1 160万元（2900-1 740）。在2015年下半年，子公司实现净利润600万元，归属于少数股东的份额为60万元（600×10%），这样2015年期末少数股东权益金额为1 220万元（1160+60），恰好等于A公司长期股权投资与B公司所有者权益的抵销分录中的1 220万元。

在2015年度的合并所有者权益变动表中，“少数股东权益”期初金额2 750万元，本期因B公司实现净利润导致少数股东损益增加210万元（150+60），将增加额填列在“少数股东权益”项目下的“综合收益总额”。由于母公司增持而减少的少数股东权益金额1 740万元，填列在“少数股东权益”下“所有者投入和减少资本”的“其他”一栏，反映本期少数股东对合并主体减少的投资金额，这样少数股东权益的年末金额即为1 220万元，完整地反映了少数股东权益在2015年度的变化情况。

# 增值税直接免征、即征即退的财税处理

孙春梅

增值税优惠主要有直接免征、直接减征、即征即退、先征后退、先征后返。

直接免征就是直接免征增值税，纳税人不必缴纳；直接减征一般有按应征税款的一定比例征收，还有按一定金额直接扣减；即征即退指税务机关将应征的增值税征收入库后，即时退还，退税机关为税务机关；先征后退与即征即退差不多，只是退税时间略有差异，外贸企业出口一般采用先征后退；先征后返指税务机关正常将增值税征收入库，然后由财政机关按规定审核并返还企业所缴入库的增值税，返税机关为财政机关。

## 会计处理

《企业会计准则第16号——政府补助》应用指南规定，除税收返还之外，税收优惠还包括直接减征、免征、增加计税抵扣额、抵免部分税额等形式，它们体现了政策导向，但政府并未直接向企业无偿提供资产，因此不作为政府补助准则规范的政府补助处理。

税收返还是指政府按规定采取先征后返(退)、即征即退等办法向企业返还的税款，属于以税收优惠形式给予的一种政府补助。所以增值税即征即退、先征后退、先征后返属于政府补助，应计入“营业外收入——政府补助”科目，而增值税直接免征、直接减征属于企业非日常经营活动产生的经济利益的流入，应将其计入“营业外收入——其他”科目。

## 直接免征的财税处理

《财政部、国家税务总局关于免征蔬菜流通环节增值税有关问题的通知》(财税〔2011〕137号)，规定自2012年1月1日起，免征蔬菜流通环节增值税 。《增值税暂行条例》规定，农业生产者销售的自产农产品免征增值税，财税〔2011〕137号文件将免征对象扩大到从事蔬菜批发、零售的纳税人，并规定了享受免征增值税的蔬菜主要品种，同时要求既销售蔬菜又销售其他增值税应税货物的，应在会计上分别核算其销售额，否则不予免税。

**例1**：某大型超市为增值税一般纳税人，2016年3月超市直接收购农户生产的蔬菜支付100万元，上门收购运输费用10万元。当月全部对外销售，销售额150万元。假设蔬菜销售额能单独核算，不考虑增值税以外的税费。





1.购进蔬菜时：(单位：万元，下同)

《增值税暂行条例》规定，用于免税项目的购进货物或应税劳务，其已经抵扣的进项税额必须转出，财税〔2011〕137号明确规定购进的蔬菜销售时免征蔬菜流通环节增值税，会计及税务处理不再像以前那样将购进农产品按照购进金额的13%抵扣进项税额计入“应交税费——应交增值税(进项税额)”，而是在购进时全部计入蔬菜的购进成本。

借：原材料 110

　贷：银行存款 110

2.销售蔬菜时：

借：银行存款 150

　贷：主营业务收入 150

注：企业对属于法定减免的增值税无需作任何专门的会计处理，仅需按税法及《企业会计准则》规定正确核算主营业务收入(按照所收款项全额)，正确核算进项税额(用于免征增值税的部分不得抵扣，转入相关项目的购进成本)即可。

## 即征即退的财税处理

《财政部、国家税务总局关于软件产品增值税政策的通知》(财税〔2011〕100号)规定，增值税一般纳税人销售其自行开发生产的软件产品按17%税率征收增值税后，对其增值税实际税负超过3%的部分实行即征即退政策。小规模纳税人销售的软件产品，不适用增值税即征即退政策。软件产品增值税即征即退税额的计算方法：

即征即退税额=当期软件产品增值税应纳税额-当期软件产品销售额×3%

当期软件产品增值税应纳税额=当期软件产品销项税额-当期软件产品可抵扣进项税额

当期软件产品销项税额=当期软件产品销售额×17%

**例2**：某软件开发企业2016年3月销售自行开发生产的软件产品取得销售额68 000元，已开具增值税专用发票;本月购进生产材料取得增值税专用发票注明的价款7 917.64元，增值税税额为1 346元;支付运费300元，取得的货物运输业增值税专用发票上注明的进项税额33元，假设上月无留抵税额，本月无其他与增值税有关的经济事项。

应纳税额=68 000×17%-1 346-33=10 181(元)

实际税负=10 181÷68 000=15%，实际税负超过3%的部分实行即征即退。

实际应负担税额=68 000×3%=2 040(元)

应退税额=10 181-2 040=8 141(元)

企业上述业务实际应负担的增值税为2 040元。

会计处理：(单位：元)

购进原材料的会计处理：

借：原材料 7 917.64

　应交税费——应交增值税(进项税额) 1 346.00

　贷：银行存款等 9 263.64

支付运费的处理：

借：原材料 267

　应交税费——应交增值税(进项税额) 33

　贷：银行存款等 300

销售软件的会计处理：

借：应收账款等 79 560

　贷：主营业务收入 68 000

　　应交税费——应交增值税(销项税额) 11 560

即征即退应退税额：

借：应交税费——应交增值税(减免税款) 8 141

　贷：营业外收入 8 141

结转本月应交税金：

借：应交税费——应交增值税(转出未交税金) 2 040

　贷：应交税费——未交增值税 2 040

# 建筑业营改增核算要掌握两种方法

史玉峰

营改增后试点纳税人进行增值税的相关会计处理时需要按照《财政部关于增值税会计处理的规定》（财会〔1993〕83号）和《财政部关于印发〈营业税改征增值税试点有关企业会计处理规定〉的通知》（财会〔2012〕13 号）执行。

建筑服务业的增值税会计核算比较特殊，表现为：1.工期通常较长，耗费较高，需要设置工程施工、工程结算科目；2.《财政部、国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36号）附件1对建筑服务的增值税纳税义务发生时间做了特殊规定："纳税人提供建筑服务……采取预收款方式的，其纳税义务发生时间为收到预收款的当天"；3.建筑服务业小规模纳税人和一般纳税人发生的特定项目可以选择简易征收，并从销售额中扣除支付的分包款，实际等于采取差额征税的方式。本文分别列举一般计税方法和简易计税方法的会计处理，供读者参考。

**一般计税方法下企业的会计处理：**

A企业系增值税一般纳税人，其提供适用一般计税方法的建筑服务会计处理如下：（单位：元，下同）

1.购进原材料/周转材料一批，取得增值税专用发票，含税价15 000元，应在这一步骤进行价税分离：

借：原材料/周转材料　12 820.51

　应交税费——应交增值税（进项税额）　2 179.49

　贷：银行存款　15 000.00

2.将原材料/周转材料投入工程

借：工程施工——合同成本　12 820.51

　贷：原材料/周转材料　12 820.51

3.接受采用简易征收方式计税的C公司提供的建筑服务，价值12 000元，款项已支付，取得税务机关代开的增值税专用发票：

借：工程施工——合同成本　11 650.49

　应交税费——应交增值税（进项税额）　349.51

　贷：银行存款　12 000.00

4.按建筑承包合同约定的日期收到预收账款36 000元，开具发票，此时发生纳税义务，虽然未确认营业收入，但应计提销项税额：

借：银行存款　36 000.00

　贷：应交税费——应交增值税（销项税额）　3 567.57

　　工程结算/预收账款　32 432.43

5.期末结转未交增值税：

借：应交税费——应交增值税（转出未交增值税）　1 038.57

　贷：应交税费——未交增值税　1 038.57

**简易计税方法下企业的会计处理：**

B企业系增值税一般纳税人，其提供一项适用简易计税方法的建筑服务，会计处理如下：

1.购进原材料/周转材料时，无需价税分离，不计算进项税额。

2.接受简易征收方式计税的D公司提供的建筑服务价值12 000元，款项已支付，取得普通发票，应在"应交税费——应交增值税"科目下增设"营改增抵减的销项税额"专栏，用于记录该企业因按规定扣减销售额而减少的销项税额：

借：工程施工——合同成本　11 650.49

　应交税费——应交增值税（营改增抵减的销项税额）　349.51

　贷：银行存款　12 000.00

3.按建筑承包合同约定的日期收到预收账款36 000元，开具发票：

借：银行存款　36 000.00

　贷：应交税费——应交增值税（销项税额）　1 048.54

　　工程结算/预收账款　34 951.46

4.期末结转未交增值税：

借：应交税费——应交增值税（转出未交增值税）　`699.03

　贷：应交税费——未交增值税　699.03

对于增值税小规模纳税人提供建筑服务，由于"应交税费——应交增值税"下不设专栏，按规定扣减销售额而减少的应交增值税应直接冲减"应交税费——应交增值税"科目。其他处理与一般纳税人的简易计税项目基本相同。





# 建筑业营业税余额清理有门道

段 晖

《企业会计准则第15号——建造合同》第十八条规定，在资产负债表日，建造合同的结果能够可靠估计的，应当根据完工百分比法确认合同收入和合同费用。

《营业税暂行条例》第十二条规定，营业税纳税义务发生时间为纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产并收讫营业收入款项或者取得索取营业收入款项凭据的当天。

《营业税暂行条例实施细则》第二十四条规定，条例第十二条所称取得索取营业收入款项凭据的当天，为书面合同确定的付款日期的当天；未签订书面合同或者书面合同未确定付款日期的，为应税行为完成的当天。

《实施细则》第二十五条同时规定，纳税人提供建筑业或者租赁业劳务，采取预收款方式的，其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。

由此可见，建筑业会计确认收入的原则是完工百分比法，而建筑业营业税纳税义务发生时间的确认原则是"准收付实现制"，即：收款和合同约定收款孰先原则。

实务中，工程完工进度与收款进度往往不同步，必然导致会计确认收入与营业税纳税义务时间不同步，从而带来营改增以后"应交税费——应交营业税"科目余额，或者是借方余额，或者是贷方余额。如何清理和处理"应交税费——应交营业税"科目余额，是企业十分头疼的问题。现举例如下：

**案例1：会计确认收入大于实际结算收款**

某建筑公司老项目工程总价2亿元，2016年3月按工程进度确认收入1亿元，实际收款只有6 000万元。会计处理如下：（单位：万元，下同）

①营改增前按工程进度确认收入

借：主营业务成本　9 400

　工程施工——合同毛利　600

　贷：主营业务收入　10 000

②营改增前按主营业务收入10 000万元计提营业税

借：营业税金及附加　300

　贷：应交税费——应交营业税　300

③营改增前收到工程款

借：银行存款　6 000

　贷：工程结算　6 000

④营改增前按结算收款6 000万元缴纳营业税

借：应交税费——应交营业税　180

　贷：银行存款　180

鉴于以上核算流程，"应交税费——应交营业税"贷方余额出现120万元，而这120万元对应的工程款在营改增前没有纳税义务时间，在营改增后应当按规定缴纳增值税。

具体解决方案如下：

⑤营改增后收到工程款

借：银行存款　4 000

　贷：工程结算　4 000

⑥营改增后增值税纳税义务时间实现，缴纳增值税

借：应交税费——未交增值税——简易计税　116.50

　贷：银行存款　116.50

⑦结转营改增前后计税依据的差异

借：应交税费——应交营业税　120

　营业税金及附加　-3.50

　贷：应交税费——未交增值税——简易计税　116.50

**案例2：会计确认收入小于实际结算收款**

某建筑公司老项目工程总价2亿元，2016年3月按工程进度确认收入6 000万元，实际收款1亿元。会计处理如下：

①营改增前按工程进度确认收入

借：主营业务成本　5 640

　工程施工——合同毛利　360

　贷：主营业务收入　6 000

②营改增前按主营业务收入6 000万元计提营业税

借：营业税金及附加　180

　贷：应交税费——应交营业税　180

③营改增前收到工程款

借：银行存款　1 000

　贷：工程结算　1 000

④营改增前按结算收款10 000万元缴纳营业税

借：应交税费——应交营业税　300

　贷：银行存款　300

鉴于以上核算流程，“应交税费——应交营业税”借方余额出现120万元，而这120万元对应的工程款在营改增前有了纳税义务时间，在营改增后会计确认收入不应当缴纳增值税。

具体解决方案如下：

⑤营改增后按工程进度确认收入

借：主营业务成本　3 760

　工程施工——合同毛利　240

　贷：主营业务收入　4 000

⑥计提营业税金（营改增前已经缴纳营业税的部分）

借：营业税金及附加　120

　贷：应交税费——应交营业税　120

从案例2可以看出，营改增后会计确认收入4000万元，其对应的纳税义务发生时间在营改增之前，已经缴纳营业税。因此，应当按照营业税环境下的会计核算，实行含税收入处理，并计提营业税金。

# 建筑业营改增：九项业务考验会计基本功

李明泰

对建筑企业而言，营改增不仅仅是由一个税种转换为另一个税种，同时有可能带来企业税负与净利润的增减变化等一系列影响。本文通过某建筑企业2016年8月发生的几项业务，详细解读建筑企业在营改增后如何正确计算应缴纳的增值税。

**案例：**

某市区的甲建筑工程公司(简称甲公司)为增值税一般纳税人，2016年8月在项目所在地发生如下经营业务：

1.甲公司以包工包料方式承包翔源公司畅达建筑工程，工程结算价款为11 100万元，开具增值税专用发票注明的价款为11 100万元，增值税税额为1 100万元。

2.以清包工方式承包凯迪公司宾馆室内装修工程，工程结算价款为1 030万元，开具增值税专用发票注明的价款为1 030万元。

3.承接乙公司亿豪建筑工程项目，工程结算价款为2 060万元，开具增值税专用发票注明的价款为2 060万元，亿豪建筑工程项目《建筑工程施工许可证》日期在2016年4月30日之前。

4.购进工程物资1 000万元，取得增值税专用发票，注明增值税额170万元；取得增值税普通发票200万元；甲公司自建职工宿舍领用工程物资100万元（购入时取得增值税专用发票并已抵扣进项税额）。

5.甲公司自购的机械设备施工中发生油费等支付585万元，取得增值税专用发票注明的价款为500万元，增值税税额为85万元。

6.甲公司将畅达建筑工程分包给丙建筑公司，支付工程结算价款为222万元，取得增值税专用发票注明的价款为200万元，增值税税额为22万元。

7.甲公司购买一台设备，增值税专用发票注明的价款为100万元，增值税额为17万元。

8.甲公司承包鸿达公司建筑工程项目，全部材料、设备、动力由鸿达公司自行采购。工程结算价款为3 090万元，开具增值税专用发票注明的价款为3 090万元。

9.甲公司取得华悦公司工程质量优质奖222万元，发生运输费100万元，取得增值税专用发票，注明增值税税额为11万元。

要求：做出业务1——业务9的会计分录；计算甲公司2016年8月份应纳的增值税。

**案例解析：**

业务1：根据《财政部、国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36号）附件1《营业税改征增值税试点实施办法》（以下简称《实施办法》）第十五条第(2)款规定，提供建筑服务，税率为11%；《实施办法》第二十三条规定，一般计税方法的销售额不包括销项税额，纳税人采用销售额和销项税额合并定价方法的，按照下列公式计算销售额：销售额=含税销售额÷（1+税率）；实施办法》第二十二条规定，销项税额=销售额×税率。业务1销项税额=11 100÷（1+11%）×11%=1 100（万元）。

会计分录为：（单位：万元，下同）





借：应收账款——翔源公司　11 100

　贷：工程结算　10 000

　　应交税费——应交增值税(销项税额) 1 100

业务2：甲公司可选择简易计税办法计税。《实施办法》第三十四条规定，简易计税方法的应纳税额，是指按照销售额和增值税征收率计算的增值税额，不得抵扣进项税额。应纳税额计算公式：应纳税额=销售额×征收率；实施办法》第三十五条规定，简易计税方法的销售额不包括其应纳税额，纳税人采用销售额和应纳税额合并定价方法的，按照下列公式计算销售额：销售额=含税销售额÷（1+征收率）；增值税征收率为3%。业务2销项税额=1 030÷（1+3%）×3%=30（万元）。

会计分录为：

借：应收账款——凯迪公司　1 030

　贷：工程结算　1 000

　　应交税费——未交增值税——简易计税方法　30

业务3：《建筑工程施工许可证》日期在2016年4月30日之前是建筑工程老项目，甲公司可以选择简易计税办法计税。销项税额=2 060÷（1+3%）×3%=60（万元）。

会计分录为：

借：应收账款——乙公司　2 060

　贷：工程结算　2 000

　　应交税费——未交增值税——简易计税方法　60

业务4：根据《实施办法》第二十四条规定，进项税额是指纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产，支付或者负担的增值税额。业务4进项税额为170万元，取得增值税普通发票200万元不得抵扣税额。《实施办法》第三十条规定，已抵扣进项税额的购进货物，发生用于集体福利的购进货物的，应当将该进项税额从当期进项税额中扣减。也就是做进项税额转出处理。

会计分录为：

借：原材料　1 000

　原材料　200

　应交税费——应交增值税（进项税额）　170

　贷：银行存款　1 370

借：在建工程——职工宿舍　117

　贷：原材料　100

　　应交税费——应交增值税(进项税额转出)　17

业务5：进项税额85万元。会计分录为：

借：机械作业　500

　应交税费——应交增值税(进项税额)　85

　贷：银行存款　585

业务6：进项税额22万元。

会计分录为：

借：工程施工——畅达工程　200

　应交税费——应交增值税(进项税额)　22

　贷：银行存款　222

业务7：进项税额17万元。会计分录为：

借：固定资产　100

　应交税费——应交增值税(进项税额)　17

　贷：银行存款　117

业务8：根据财税〔2016〕36号文件有关规定，业务8是甲供工程，甲公司可以选择简易计税办法计税。销项税额=3 090÷(1+3%)×3%=90(万元)。

会计分录为：

借：应收账款——鸿达公司　3 090

　贷：工程结算　3 000

　　应交税费——未交增值税——简易计税方法　90

业务9：工程质量优质奖的销项税额=222÷（1+11%）×11%=22（万元）；交通运输服务税率为11%，运费的进项税额=100×11%=11（万元）。

计算应纳增值税：

（1）一般计税方法

销项税额=1 100+22=1122（万元）

进项税额=170+85+22+17+11=305（万元）

进项税额转出=17（万元）

应纳增值税=销项税额-进项税额+进项税额转出=1122-305+17=834（万元）

（2）简易计税方法

应纳增值税=30+60+90=180（万元）

（3）甲建筑公司2016年8月应纳增值税=834+180=1 014（万元）。

# “营改增”后卖房赠送行为增值税财税处理

丁国卫

房地产企业在销售过程，经常会在签售的过程中伴随着一些“赠送”活动，例如空调、食用油、米等。这其中可分为两种情况：一是在签订售房合同时明确为赠送空调或热水器；还有一种情况对客户或住户在节假日赠送小礼物，如食用油、米等。赠送物品时就涉及增值税处理，在“营改增”后尤其注意其中的变化。

**赠送品需单独签合同**

案例一：甲房产企业为一般纳税人，适用一般计税方法计税。2016年8月份为促销，规定对销售面积150平方米以上的客户，赠送中央空调一台（价值5万元）。假设李某签订一套面积160平方米，合同售价150万元。

1.“营改增”后，该业务是否中属于混合销售？

目前适用的增值税政策分二个政策体系，一是增值税暂行条例及实施细则（下称“暂行条例”），征税对象是销售货物及提供修理、修配劳务；二是“营改增”政策：财税〔2016〕年36号，征税对象是原征收营业税应税行为，如交通运输业、建筑业、销售不动产等。

有观点认为，房地产开发企业销售房屋赠送空调，其主要目的为销售住房。购房者统一支付对价，可参照混合销售的原则，按销售不动产适用税率申报缴纳增值税。

笔者认为上述观点存在误区。财税〔2016〕年36号文件附件1第四十条规定，一项销售行为如果既涉及服务又涉及货物，为混合销售。政策明确的是，混合销售行为是涉及增值税下两个税目，一是销售货物，二是销售服务。对于混合销售行为，在“营改增”之前就存在。增值税暂行条例规定，一项销售行为如果既涉及货物又涉及非增值税应税劳务，为混合销售行为。

例如，商场销售电视机，同时负责送货上门。在该交易过程中就既存在销售货物行为，还存在运输劳务（原营业税政策下的交通运输业）。该交易行为就是混合销售。按当时政策，该业务是一并缴纳销售电视机的增值税。在“营改增”后，财税〔2016〕年36号延用了之前混合销售的政策。那销售房产同时涉及货物赠送是否属于混合销售行为呢？从混合销售定义来看，只涉及货物与服务。而销售不动产、销售无形资产、销售服务属于“营改增”后三项不同的应税行为，销售不动产不属于销售服务，也就是说案例中的情形不属于混合销售行为。

2.该业务如何定性？

接下来的问题，赠送的空调是否属于增值税暂行条例规定的“购进的货物无偿赠送其他单位或者个人”情形，而视同销售？一般来说，赠送行为是作为主房销售合同的附属条款，也就是说一份销售合同里包含二项业务：销售不动产、赠送空调。“赠送”是基于“销售不动产”之上，没有“销售”就没有“赠送”。因此该赠送并非无偿赠送，是不用视同销售。

财税〔2016〕年36号同时也规定，纳税人兼营销售货物、服务、无形资产或者不动产，适用不同税率的，应当分别核算适用不同税率的销售额；未分别核算的，从高适用税率。从该规定来分析，案例中情形销售不动产及赠送空调的行为，属于房产企业的兼营行为。该项业务可以拆分：销售空调含税5万元（税率17%），不动产含税145万元（税率11%）。

但甲企业财务人员认为，上述处理不符合实际操作。现行的销售合同是网上备案，由于总合同价为150万元，意味着房地产管理部门办理房产权证就以此作为转让价格，同时也是购房者办理契税的计税依据。按此房产企业在开具不动产发票金额只能为150万元，因此，前面分析赠送的空调确认收入，在实际操作中会碰到问题。

因此，只有将赠送的空调不反映在主合同中，单独签订合同。也就是将上述销售合同分别签订两个合同：销售不动产合同145万元；“赠送”(销售)空调合同5万元。

相关账务处理如下：

借：库存商品　4.27

　应交税费——应交增值税——进项税额　0.73

　贷：银行存款　5.00

借：应收(预收)账款　5

　贷：主营业务收入　4.27

　　应交税费——应交增值税——销项税额　0.73

借：主营业务成本　4.27

　贷：库存商品　4.27

**节假日赠送视同销售**

案例二：乙房产公司在中秋节赠送给购房客户，每户一壶食用油、一盒月饼，假设购进成本为113万元，“营改增”之前企业会计处理：

借：销售费用　113

　贷：银行存款　113

虽然增值税暂行条例规定，无偿赠送货物要视同销售，但由于有些房产企业纯地税企业(流转税、企业所得税均在地税)，也就没有对其中赠送礼品进行增值税处理。“营改增”后房产企业就不能再有这样的思维，尤其要注意其中的税务风险。

首先购买货物要考虑进项发票取得：

借：库存商品　100

　应交税费——应交增值税——进项税额　13

　贷：银行存款　113

其次，在赠送时：

借：销售费用　113

　贷：库存商品　100

　　应交税费——应交增值税—— 销项税额13

后面两个会计处理合并与之前的处理结果是一致的，但它们之间是有着本质的区别。赠送礼品应视同销售确认销项税额，符合税法规定。如果仍按之前的处理，碰到税收检查时要视同销售，由于没有进项发票的取得，则确认的销项税额直接为应纳增值税额，企业额外支出了一笔税额。

# “营改增”后非货币性资产交换的财税处理

秦文娇

货币性资产，是指企业持有的货币资金和将以固定或可确定的金额收取的资产，包括库存现金、银行存款、应收账款和应收票据以及持有至到期投资等。非货币性资产，是指货币性资产以外的资产。对于“营改增”后，建筑物、土地使用权等非货币性资产的税务处理，将会直接影响到非货币性资产的账面价值。

**会计如何处理**

“营改增”前，建筑物、土地使用权等资产涉及到营业税，不影响换入资产成本的账面价值，“营改增”后，换入或者换出资产的增值税额，将直接影响换入资产成本的账面价值，具体如下：

**换入资产成本的确定**。换入资产成本＝换出资产不含税公允价值+支付的银行存款（－收到的银行存款）+为换出资产发生的销项税额－可抵扣的增值税进项税额+应支付的相关税费

**换出资产处置损益**。资产处置损益＝换出资产公允价值－换出资产账面价值+（－）其他调整因素

换出资产为存货的，应当作为销售处理，以其公允价值确认收入，同时结转相应的成本。换出资产为固定资产、无形资产的，换出资产公允价值与换出资产账面价值的差额，计入营业外收入或营业外支出。

换出资产为长期股权投资、金融资产的，换出资产公允价值与其账面价值的差额，记入“投资收益”科目。

换出资产为投资性房地产的，以其公允价值确认其他业务收入，同时结转其他业务成本。

**应支付的相关税费**。应支付的相关税费不包括增值税。除增值税以外，如果属于为换出资产而发生的相关税费，则计入换出资产处置损益；如果属于为换入资产而发生的相关税费，则计入换入资产的成本。

**增值税如何处理**

根据《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36 号），建筑物、土地使用权等非货币性资产的按照计税方法，分别采用不同的税率或征收率。纳税人是一般纳税人还是小规模纳税人，不动产是自建还是外购，不动产是营改增前取得的，还是之后取得的，增值税一般纳税人对于老房产是选择简易计税方法，还是一般计税方法，在各种情况下，纳税地点、预缴税款、应纳税额的计算等均存在差异。

根据《纳税人转让不动产增值税征收管理暂行办法》的公告（国税总局2016年第14号）规定，分计税方法归类如下:

纳税人适用简易计税方法，包括一般纳税人销售2016年4月30日前取得的不动产，选择简易计税方法计算增值税的。当纳税人适用简易计税方法时，需考虑不动产属于自建还是非自建。对于非自建的不动产，纳税人以取得的全部价款和价外费用扣除不动产购置原价，或者取得不动产时的作价后的余额为销售额，按照5%的征收率计算应纳税额，即差额5%征收率计算应纳税额。对于自建的不动产，纳税人应以取得的全部价款和价外费用为销售额，按照5%的征收率计算应纳税额。

纳税人适用一般计税方法，包括一般纳税人销售2016年4月30日前取得的不动产，选择一般计税方法计算增值税的，以及一般纳税人销售营改增取得的不动产。当纳税人适用一般计税方法时，非自建不动产和自建不动产的应纳税额计算规定是一致的。即以取得的全部价款和价外费用为销售额，按照适用税率11%计算应纳税额。

**【案例】**A、B公司均为增值税一般纳税人，销售建筑物等不动产和土地使用权采用一般计税方法，分别适用的增值税税率分别为11%和11%，A公司与B公司有关非货币性资产交换的资料如下。假定整个交换过程中没有发生其他相关税费，该项交易具有商业实质且公允价值能够可靠计量。

2016年7月1日，A公司与B公司签订协议进行资产置换，A公司换出用于经营出租的土地使用权及其地上建筑物（写字楼）。B公司换出对乙公司的长期股权投资。A公司与B公司于当日办理完毕相关资产所有权的转移手续。

A公司换出资产：“投资性房地产——土地使用权”，账面价值为20 000万元（其中原值为20 600万元；已计提摊销600万元），不含税公允价值为30 000万元，增值税的销项税额3 300万元；“投资性房地产——写字楼”，账面价值为9 000万元（其中原值为10 000万元；已计提折旧1 000万元），不含税公允价值为20 000万元，增值税的销项税额2 200万元。

以上2项合计不含税公允价值为50 000万元，合计增值税的销项税额5 500万元。需要说明的是，以上投资性房地产均购于营改增前，购入和交换过程中不能取得合法有效的增值税进项扣税凭证抵扣销项税额。

B公司换出资产：“长期股权投资——乙公司”（持股比例为50%），账面价值为50 000万元，公允价值为55 000万元。

置换协议约定，B公司应向A公司支付银行存款500万元。

A公司换入对乙公司的长期股权投资后，合计持有其80%的股权，并由原权益法核算转为成本法核算；在此之前A公司持有乙公司30%的股权并划分为长期股权投资，原30%股权投资的账面价值为10 000万元（其中，投资成本为8 000万元、其他综合收益为2 000万元）。

**【案例解析】**2016年7月1日，A公司换入B公司对乙公司长期股权投资的初始投资成本的会计分录：

换入对乙公司长期股权投资的初始投资成本=原30%股权投资的账面价值10 000+换入50%的股权的公允价值55 000=65 000（万元）

借：长期股权投资——乙公司　65 000
　　银行存款　500
　　贷：长期股权投资——乙公司（投资成本）　8 000
　　——乙公司（其他综合收益）　2 000
　　其他业务收入　50 000
　　应交税费——应交增值税（销项税额）　5 500

借：其他业务成本　29 000
　　投资性房地产累计折旧　1 000
　　投资性房地产累计摊销　600
　　贷：投资性房地产——写字楼　10 000
　　——土地使用权　20 600





# 非货币性资产投资的财税处理

李霄羽

非货币性资产投资的会计处理结合案例进行细化分析。

**【案例】**2015年6月，A公司以一处门市房作为向B公司投资的资产。该门市部账面原值为300万元，已提取折旧100万元，投资时评估价值为360万元。2017年10月，A公司以380万元将该项股权转让，适用企业所得税税率为25%。

**涉及A公司投资时的会计处理**

《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》第二条规定，非货币性资产交换，是指交易双方主要以存货、固定资产、无形资产和长期股权投资等非货币性资产进行的交换。交换不涉及或只涉及少量的货币性资产（即补价）。

第三条规定，非货币性资产交换同时满足下列条件的，应当以公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本，公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益：（一）该项交换具有商业实质；（二）换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。换入资产和换出资产公允价值均能够可靠计量的，应当以换出资产的公允价值作为确定换入资产成本的基础，但有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的除外。

从《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的规定可知，非货币性资产投资属于非货币性资产交换准则的会计核算范畴。（以下单位均为“万元”）

借：长期股权投资　360
　　累计折旧　100
　　贷：固定资产　300
　　营业外收入　160

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）第一条规定，以无形资产、不动产投资入股，参与接受投资方利润分配，共同承担投资风险的行为，不征收营业税。

同时，根据《财政部国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字〔1995〕48号）第一条规定，对于以房地产进行投资、联营的，投资、联营的一方以土地（房地产）作价入股进行投资或作为联营条件，将房地产转让到所投资、联营的企业中时，暂免征收土地增值税。对投资、联营企业将上述房地产再转让的，应征收土地增值税。

从营业税和土地增值税的相关政策规定可知，以房产对外投资，不征收营业税和土地增值税。

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第二十五条规定，企业发生非货币性资产交换，以及将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的，应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务，但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

《财政部国家税务总局关于非货币性资产投资企业所得税政策问题的通知》（财税〔2014〕116号）第一条则规定，居民企业（下称“企业”）以非货币性资产对外投资确认的非货币性资产转让所得，可在不超过5年期限内，分期均匀计入相应年度的应纳税所得额，按规定计算缴纳企业所得税。第二条规定，企业以非货币性资产对外投资，应对非货币性资产进行评估并按评估后的公允价值扣除计税基础后的余额，计算确认非货币性资产转让所得。

而A公司以门市房做投资，按照《中华人民共和国企业所得税法实施条例》规定属于视同销售行为，按照财税〔2014〕116号文件规定，该项非货币性资产转让所得为160万元〔360-(300-100)〕。这与会计上核算的营业外收入160万元是一致的。

**分期缴纳企业所得税8万元**

按照财税〔2014〕116号文件规定，A公司非货币性资产转让所得可以在转让当年一次性缴纳企业所得税，也可以在不超过5年期限内，分期均匀计入相应年度的应纳税所得额缴纳企业所得税。

假如，A公司选择在5年期限内，分期均匀缴纳企业所得税，那么，每年应确认非货币性资产转让所得为32万元（160÷5）。

2015年度企业所得税汇算清缴时，应调减应纳税所得额为128万元（160－32）。

财税〔2014〕116号文件第三条规定，企业以非货币性资产对外投资而取得被投资企业的股权，应以非货币性资产的原计税成本为计税基础，加上每年确认的非货币性资产转让所得，逐年进行调整。

2015年年末，A公司长期股权投资的账面价值为360万元，而计税基础为232万元(300－100＋32)，二者之间的差异会增加未来期间的应纳税所得额和应交所得税，属于应纳税暂时性差异，应确认递延所得税负债为32万元〔(360－232)×25%〕。

会计处理为：

借：所得税费用　32

　贷：递延所得税负债　32

2016年度企业所得税汇算清缴时，应对非货币性资产转让所得调增应纳税所得额32万元。

2016年年末长期股权投资的计税基础为264万元（300－100＋32＋32），而长期股权投资的账面价值不变，仍是360万元，二者的差异应确认递延所得税负债为24万元〔(360－264)×25%〕。但2016年年初递延所得税负债余额为32万元，此时应冲回多余的递延所得税负债为8万元（32－24）。会计处理为：

借：递延所得税负债　8

　贷：所得税费用　8

2017年10月，A公司转让长期股权投资时的会计处理为：

借：银行存款　380

　贷：长期股权投资　360

　　投资收益　20

财税〔2014〕116号文件第四条规定，企业在对外投资5年内转让上述股权或投资收回的，应停止执行递延纳税政策，并就递延期内尚未确认的非货币性资产转让所得，在转让股权或投资收回当年的企业所得税年度汇算清缴时，一次性计算缴纳企业所得税；企业在计算股权转让所得时，可按本通知第三条第一款规定将股权的计税基础一次调整到位。企业在对外投资5年内注销的，应停止执行递延纳税政策，并就递延期内尚未确认的非货币性资产转让所得，在注销当年的企业所得税年度汇算清缴时，一次性计算缴纳企业所得税。

因此，A公司在2017年度企业所得税汇算清缴时，应把剩余未计入应纳税所得额的非货币性资产转让所得96万元（160－320×2），一次性调增应纳税所得额缴纳企业所得税。

由于长期股权投资已经转让，因此，长期股权投资的账面价值和计税基础均为零，二者已无差异，也没有递延所得税负债余额了，此时，应把递延所得税负债余额24万元转回。会计处理为：

借：递延所得税负债　24

　贷：所得税费用　24

另外，财税〔2014〕116号文件第六条规定，企业发生非货币性资产投资，符合《财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕59号）等文件规定的特殊性税务处理条件的，也可选择按特殊性税务处理规定执行。因此，企业发生非货币性资产投资，如果符合财税〔2009〕59号等文件规定的特殊性税务处理条件的，企业可以自主选择是按财税〔2014〕116号文件处理，还是按财税〔2009〕59号文件处理。





# 哪些费用可结转以后年度抵扣

许建国

根据企业所得税法及其实施条例等规定，企业在扣除费用、享受有关税收优惠时，由于受限额、应纳税所得额或应纳税额等扣除限制，有的费用不能在当年一次性全额扣除，需要结转以后年度分期抵扣。为了帮助企业用足用好税收政策，降低纳税风险，笔者对可以结转以后年度继续抵扣的有关税收政策及注意事项进行了归纳整理，供读者参考。

**职工教育经费支出的扣除**

■基本规定

企业所得税法实施条例第四十二条规定，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，企业发生的职工教育经费支出，不超过工资薪金总额2.5%的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。

、■特殊规定

1.技术先进型服务企业。《财政部、国家税务总局、商务部、科技部、国家发展改革委关于完善技术先进型服务企业有关企业所得税政策问题的通知》（财税〔2014〕59号）规定，自2014年1月1日起至2018年12月31日止，在北京、天津、上海、重庆、大连、深圳、广州、武汉、哈尔滨、成都、南京、西安、济南、杭州、合肥、南昌、长沙、大庆、苏州、无锡、厦门等21个中国服务外包示范城市，经认定的技术先进型服务企业发生的职工教育经费支出，不超过工资薪金总额8%的部分，准予在计算应纳税所得额时扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。

2.高新技术企业。《财政部、国家税务总局关于高新技术企业职工教育经费税前扣除政策的通知》（财税〔2015〕63号）规定，从2015年1月1日起，符合条件的高新技术企业发生的职工教育经费支出，不超过工资薪金总额8%的部分，准予在计算企业所得税应纳税所得额时扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。

■注意事项

1.企业的职工教育经费的列支范围包括：上岗和转岗培训；各类岗位适应性培训；岗位培训、职业技术等级培训、高技能人才培训；专业技术人员继续教育；特种作业人员培训；企业组织的职工外送培训的经费支出；职工参加的职业技能鉴定、职业资格认证等经费支出；购置教学设备与设施；职工岗位自学成才奖励费用；职工教育培训管理费用；有关职工教育的其他开支。

2.企业职工参加社会上的学历教育以及个人为取得学位而参加的在职教育，所需费用应由个人承担，不能挤占企业的职工教育培训经费。

3.职工教育经费计算基数的工资、薪金总额必须是企业发生的合理的工资薪金支出。根据《国家税务总局关于企业工资薪金及职工福利费扣除问题的通知》（国税函〔2009〕3号）规定："合理工资薪金"是指企业按照股东大会、董事会、薪酬委员会或相关管理机构制订的工资薪金制度规定实际发放给员工的工资薪金总和。《国家税务总局关于企业工资薪金和职工福利费等支出税前扣除问题的公告》（国家税务总局公告2015年第34号）规定，列入企业员工工资薪金制度、固定与工资薪金一起发放的福利性补贴，符合国税函〔2009〕3号文件规定的，可作为企业发生的工资薪金支出，按规定在税前扣除。也就是说同时符合上述条件的福利性补贴，也可以作为计算职工教育经费的工资、薪金的基数。

**广告费和业务宣传费的扣除**

■基本规定

企业所得税法实施条例第四十四条规定，企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，不超过当年销售（营业）收入15%的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。

■特殊规定

《财政部、国家税务总局关于广告费和业务宣传费

支出税前扣除政策的通知》（财税〔2012〕48号）规定，自2011年1月1日起至2015年12月31日，对化妆品制造与销售、医药制造和饮料制造（不含酒类制造）企业发生的广告费和业务宣传费支出，不超过当年销售（营业）收入30%的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。

■注意事项

1.广告费和业务宣传费扣除限额的计算基数其销售（营业）收入应包括企业所得税实施条例第二十五条规定的视同销售（营业）收入额。

2.烟草企业的烟草广告费和业务宣传费支出，一律不得在计算应纳税所得额时扣除。

3.企业在筹建期间发生的广告费和业务宣传费，可按实际发生额计入企业筹办费，在企业开始经营之日的当年一次性扣除，也可以按照税法有关长期待摊费用的规定处理，但一经选择，不得改变。

**创业投资抵扣应纳税所得额的扣除**

■基本规定

企业所得税法第三十一条规定，创业投资企业从事国家需要重点扶持和鼓励的创业投资，可以按投资额的一定比例抵扣应纳税所得额。

企业所得税法实施条例第九十七条规定，抵扣应纳税所得额，是指创业投资企业采取股权投资方式投资于未上市的中小高新技术企业2年以上的，可以按照其投资额的70%在股权持有满2年的当年抵扣该创业投资企业的应纳税所得额；当年不足抵扣的，可以在以后纳税年度结转抵扣。

■注意事项

1.创业投资企业是指依照《创业投资企业管理暂行办法》（国家发展和改革委员会等10部委令2005年第39号，以下简称《暂行办法》）和《外商投资创业投资企业管理规定》（商务部等5部委令2003年第2号）在中华人民共和国境内设立的专门从事创业投资活动的企业或其他经济组织。

2.经营范围符合《暂行办法》规定，且工商登记为“创业投资有限责任公司”、“创业投资股份有限公司”等专业性法人创业投资企业。

3.按照《暂行办法》规定的条件和程序完成备案，经备案管理部门年度检查核实，投资运作符合《暂行办法》的有关规定。

4.创业投资企业投资的中小高新技术企业，除通过高新技术企业认定以外，还应符合职工人数不超过500人，年销售（营业）额不超过2亿元，资产总额不超过2亿元的条件。

**专用设备投资应纳税额抵免的扣除**

■基本规定

企业所得税法第三十四条规定，企业购置用于环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的投资额，可以按一定比例实行税额抵免。

企业所得税法实施条例第一百条规定，税额抵免，是指企业购置并实际使用《环境保护专用设备企业所得税优惠目录》、《节能节水专用设备企业所得税优惠目录》和《安全生产专用设备企业所得税优惠目录》规定的环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的，该专用设备的投资额的10%可以从企业当年的应纳税额中抵免；当年不足抵免的，可以在以后5个纳税年度结转抵免。

■注意事项

1.专用设备投资额，是指购买专用设备发票价税合计价格，但不包括按有关规定退还的增值税税款以及设备运输、安装和调试等费用。

2.企业利用自筹资金和银行贷款购置专用设备的投资额，可以按企业所得税法的规定抵免企业应纳所得税额；企业利用财政拨款购置专用设备的投资额，不得抵免企业应纳所得税额。

3.企业购置并实际投入使用且已开始享受企业所得税优惠的专用设备，如从企业购置之日起在5个纳税年度内转让、出租的，应当在该专用设备停止使用当月停止享受企业所得税优惠，并补缴已经抵免的企业所得税款。





# 股权激励和转增股本个税征管详解

明税律师事务所

根据2015年10月21日国务院第109次常务会议的决定，2015年10月财政部、国家税务总局联合下发了《关于将国家自主创新示范区有关税收试点政策推广到全国范围实施的通知》（财税〔2015〕116号），将国家自主创新示范区试点的股权奖励、转增股本分期缴税等几项政策推广至全国范围实施。

为确保政策顺利落地，2015年12月，国家税务总局发布《关于股权奖励和转增股本个人所得税征管问题的公告》（国家税务总局公告2015年第80号，以下简称“80号公告”）对计税价格的计算、备案手续办理等问题进行了明确。80号公告进一步规范了政策执行口径，明确了涉税事项办理手续。对于饱受争议的资本公积转增股本的个税处理，80号公告并未如实践中期待的那样做出免征或至少部分免征的优惠，而是再次声明了相应的缴纳规则。

对此，笔者对80号公告的主要内容进行评析。

**表A：以是否上市及是否为中小高新技术企业区分**

| 适用主体 | 特别条件 | 税务处理 |
|---|---|---|
| 非上市中小高新技术企业 | 实行查账征收；<br>取得高新技术企业资格；<br>年销售额和资产总额均不超过2亿元；<br>从业人数不超过500人。 | 以未分配利润、盈余公积、资本公积向个人股东转增股本时，个人股东一次缴纳个人所得税确有困难的，可根据实际情况自行制定分期缴税计划，在不超过5个公历年度内（含）分期缴纳，并将有关资料报主管税务机关备案 |
| 非上市且非中小高新技术企业 | 无 | 20%（当期一次缴纳） |
| 上市或在全国中小企业股份转让体系挂牌的企业 | 持股>1年 | 0 |
| | 1个月<持股≤1年 | 10% |
| | 持股≤1个月 | 20% |

**表B：以“股份制”区分**

| 适用主体 | 特别条件 | 税务处理 |
|---|---|---|
| 股份有限公司 | 股票溢价发行收入所形成的资本公积金 | 不征 |
| 有限责任公司 | 溢价投资形成的资本公积 | 实践中存在大量争议，多地税务机关不再考虑资本公积的来源 |

**不同被投资主体转增股本自然人股东的个税缴纳规则**

不同被投资主体转增股本，自然人股东的个税缴纳分两种情况：一是以是否上市及是否为中小高新技术企业区分（见表A），二是以“股份制”区分（见表B）。

**“上市公司”和“非上市公司”股权奖励计税价格确定方法**

80号公告规定，股权奖励的计税价格主要是按照公平市场价格确定。对于上市公司股票的价格，按照取得股票当日的收盘价确定，当日为非交易时间的，按照上一个交易日的收盘价确定。这主要是因为上市公司股票的流动性较强，容易在公开市场获得其公平市场价格。

对非上市公司，80号公告规定了确定公平市场价格的方法及方法选择的顺序，即“依次按照净资产法、类比法和其他合理方法确定”。非上市公司的公平市场价格的确定一般参考个人取得的股权份额所对应的企业净资产。企业净资产无法确定的，可以通过最近一段时期企业股东转让股权时的合理转让价格类比确定。若净资产法和类比法都无法确定股权价格的，企业经与主管税务机关沟通，可通过其他合理方法确定股权价格。

**备案手续办理的时限要求及须提供的资料**

获得股权奖励的企业技术人员、企业转增股本涉及的股东需要分期缴纳个人所得税的，应自行制定分期缴税计划，由企业于发生股权奖励、转增股本的次月15日内，向主管税务机关办理分期缴税备案手续。

股权奖励分期缴税需要提供的资料主要有：（1）高新技术企业认定证书；（2）股东大会或董事会决议；（3）《个人所得税分期缴纳备案表（股权奖励）》、相关技术人员参与技术活动的说明材料；（4）企业股权奖励计划；（5）能够证明股权或股票价格的有关材料；（6）企业转化科技成果的说明；（7）最近一期企业财务报表等。

转增股本分期缴税的资料主要有：（1）高新技术企业认定证书；（2）股东大会或董事会决议；（3）《个人所得税分期缴纳备案表（转增股本）》；（4）上年度及转增股本当月企业财务报表；（5）转增股本有关情况说明等。

纳税人分期缴税期间需要变更原分期缴税计划的，应重新制定分期缴税计划，由企业向主管税务机关重新报送《个人所得税分期缴纳备案表》。

# “营改增”不动产经营租赁十大节税举措

**襄晨竹**

不动产租赁收入是申报增值税、房产税、企业所得税的计税基础，其最大节税空间在于正确分解或降低计税基础。

全面推开营业税改征增值税(下称“营改增”)试点方案以来，连续出台了不动产租赁相关税收优惠新政策，纳税人应当通过合法的税收筹划，合理的适用税收政策，进而达到降低企业税负的目的。

需要提醒纳税人的是，虽然纳税筹划可以给企业带来节税利益，但同时也存在着相应的风险。企业进行不动产租赁经营纳税筹划时，应在遵循税收政策的前提下，合理地规避相关税务风险。

**出租不动产五种应税行为，可选简易计税**

从税制适用而言，一般纳税人不动产租赁服务。适用增值税税率为11%，其进项税额可以抵扣。而小规模纳税人适用增值税征收率，其进项税额不可以抵扣。简易征收适用5%的征收率，而实际征收率会小于5%，因为在征税时房租等内容会剔除掉含税的成分，这样就使得增值税征收的税费要低于5%，从而达到节税效果。

1.一般纳税人将2016年4月30日之前承租的不动产对外转租的，可选择简易计税办法计税；一般纳税人承租方的租赁合同签订日期在营改增试点前的，转租业务可选择简易计税方法，转租不动产按照纳税人出租不动产缴纳增值税。

2.房地产开发企业中的一般纳税人，出租自行开发的房地产老项目，可以选择适用简易计税方法，按照5%的征收率计算应纳税额。

3.一般纳税人出租其2016年4月30日前取得的不动产，可以选择适用简易计税方法，按照5%的征收率计算应纳税额。

4.2016年4月30日前开工建设的在建工程，完工后用于出租，可以选择简易计税方法，按照5%的征收率计算应纳税额。

5.房地产开发企业中的小规模纳税人，出租自行开发的房地产项目，按照5%的征收率计算应纳税额。

**利用非应税项目**

增值税非应税项目，是指提供非增值税应税劳务、转让无形资产、销售不动产和不动产在建工程。增值税的非应税项目，指的是不交增值税的项目。非应税项目是一个相对的概念，对于增值税来说，非应税项目指的是不交增值税的项目。非应税项目是指对某一税种来说不需要缴纳的项目，即不属于该税种的征税范围的项目，而不是减税或免税的项目。比如，《关于体育场馆房地产税和城镇土地使用税政策的通知》第二条规定，经费自理事业单位、体育社会团体、体育基金会、体育类民办非企业单位拥有并运营管理的体育场馆，同时符合下列条件的，其用于体育活动的房产、土地，免征房产税和城镇土地使用税：向社会开放，用于满足公众体育活动需要；体育场馆取得的收入主要用于场馆的维护、管理和事业发展；拥有体育场馆的体育社会团体、体育基金会及体育类民办非企业单位，除当年新设立或登记的以外，前一年度登记管理机关的检查结论为“合格”。

纳税人对特殊情况可以减免税的项目应当及时提出申优惠，符合条件的用于体育活动的房产，可以免征房产税和城镇土地使用税。

**分别核算应税与非应税项目**

按照房产余值计税的情况下，不构成应税房产的部分尽量分开核算，不计入纳税基数。

纳税人兼营免税、减税项目的，应当分别核算免税、减税项目的销售额；未分别核算的，不得免税、减税。从值计税的情况下，计税房产原值包括房产、土地的价值，不构成房产的建筑、占用的土地，也就不计算房产税。

具体操作时，需注意将应税项目、非应税项目独立核算，应税项目，应按规定计入纳税，避免滞纳金、罚款；非应税项目不计算房产税，避免多缴税。对于常见不构成房产的非应税项目，计算房产税时应注意剔除。

不构成房产的项目通常包括：独立于房屋之外的建筑物，如：围墙、道路、绿化、景观、停车场、露天游泳池、喷水池等；可随意移动的或独立于房屋之外的各种设备、软件系统，如：室外消火栓、室外给排水设施，计算机网络系统等；不属于房产原值的工程部分的费用，如：相关的设计费、检测费等;房产进行评估增值的，仍按照历史成本即调整前的房屋原价计算缴纳房产税；特殊土地价值：非应税房产分摊的土地价值、划拨取得的土地、租地建房的土地租金。

**分别核算兼营行为**

纳税人兼营销售货物、劳务、服务、无形资产或者不动产，适用不同税率或者征收率的，应当分别核算适用不同税率或者征收率的销售额；未分别核算的，从高适用税率。

纳税人兼营免税、减税项目的，应当分别核算免税、减税项目的销售额；未分别核算的，不得免税、减税。

试点纳税人销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产适用不同税率或者征收率的，应当分别核算适用不同税率或者征收率的销售额，未分别核算销售额的，按照以下方法适用税率或者征收率：

兼有不同税率的销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产，从高适用税率；兼有不同征收率的销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产，从高适用征收率；兼有不同税率和征收率的销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产，从高适用税率。

兼营行为的纳税人销售货物、劳务、服务、无形资产或者不动产之间没有因果关系和内在联系，兼营应视为多项应税行为。根据税法规定，兼营应分别核算适用不同税率或者征收率的销售额，未分别核算的，从高适用税率或征收率。

因此，企业发生兼营行为的，应分别核算适用不同税率或者征收率应税行为的销售额，避免被从高适用税率或者征收率。对于不动产租赁服务企业来说，应从核算系统、定价机制及合同文本等方面入手，将不动产租赁服务与其他应税行为分开核算。

**分清房屋出租与建筑物出租**

房产税的征税对象是房屋，房屋是指有屋面和围护结构(有墙或两边有柱)，能够遮风避雨，可供人们在其中生产、工作、学习、娱乐、居住或储存物资的场所。

独立于房屋之外的建筑物，例如围墙、烟囱、水塔、变电塔、油池油柜、酒窖菜窖、酒精池、砖瓦厂灰窖以及各种油罐等均不属于房产，不征收房产税。

出租人在签订房产出租合同时，对出租标的物中不属于房产的部分应单独标明，这样可以达到少缴房产税的目的。

例如，出租人既出租房屋也出租机器设备，如果出租人在租赁合同中能分别列明房屋租赁价款和非房屋租赁价款的，只需就房屋租赁价款部分按12%缴纳房产税即可。企业实事求是地对价款进行划分，是合理的纳税筹划行为，不存在税收风险。

但是，出租人从少缴房产税的目的出发，刻意提高非房屋出租的价款，压低房屋出租的价款的，则存在纳税风险。

对此，如果出租人房屋租金明显偏低且无正当理由的，地方税务机关可以核定最低租金计税价格，此时，企业必须按照地税机关的最低租金计税价格缴纳房产税。

# 如何解决五类“营改增”滞留增值税发票

樊其国

滞留发票一般是销货方对购货方开具增值税专用发票，而购货方由于多种原因在规定期限内(180日)未将专用发票认证及抵扣的增值税专用发票。

增值税发票只要一经防伪税控系统开出，由于各种主客观因素导致很多该抵扣的发票，而购货方未去认证则该发票就没有对应的抵扣信息，就会造成滞留。

“营改增”一般纳税人由于增值税扣税凭证未经税务机关认证而不得从当期销项税额中抵扣的进项税额，是指一般纳税人已取得增值税扣税凭证、按照现行增值税制度规定准予抵扣，但尚未经税务机关认证的进项税额，不得从当期销项税额中抵扣的进项税额。那么，如何解决增值税专用发票滞留事项呢？以下5种情况可以这样处理。

**先办理认证抵扣再做全额进项转出**

企业若取得不能抵扣的专用发票，由于增值税发票开具不去抵扣就会造成滞留，去抵扣又属于不能抵扣的范围，所以若取得不能抵扣的专用发票，是要把发票拿去认证抵扣，但同时做全额进项转出。已经申报抵扣的异常凭证，经主管税务机关核实后，凡不符合现行增值税进项税抵扣规定的，一律作进项税转出。

对于异常专用发票，需要调查核实后视情处理。

税收风险分析评估中，主管税务机关发现增值税一般纳税人存在购进、销售货物(服务)品名明显背离，虚假填列纳税申报表特定项目以规避税务机关审核比对等异常情形的，应及时约谈纳税人。





因电话、地址等税务登记信息虚假无法联系或两次约谈不到的，纳税人主动联系主管税务机关之前，主管税务机关可通过增值税发票系统升级版暂停该纳税人开具发票，并将其取得和开具的增值税发票列入异常增值税扣税凭证范围，录入增值税抵扣凭证审核检查系统。

《国家税务总局关于异常增值税扣税凭证抵扣问题的通知》第二条规定，主管税务机关应对纳税人取得的异常凭证进行调查核实。尚未申报抵扣的异常凭证，暂不允许抵扣，经主管税务机关核实后，符合现行增值税进项税抵扣规定的，应当允许纳税人继续申报抵扣。已经申报抵扣的异常凭证，经主管税务机关核实后，凡不符合现行增值税进项税抵扣规定的，一律作进项税转出。

**失控专用发票要通过协查确认抵扣**

失控增值税专用发票是指防伪税控企业丢失被盗金税卡中未开具的专用发票以及被列为非正常户的防伪税控企业未向税务机关申报或未按规定缴纳税款的增值税专用发票。增值税一般纳税人取得失控专用发票，其进项税额不允许抵扣。

如果经税务机关按非正常户登记失控专用发票后，一般纳税人又向税务机关申请防伪税控报税的，其主管税务机关可以通过防伪税控报税子系统的逾期报税功能受理报税。经查属于销售方已申报并缴纳税款的，可由销售方主管税务机关出具书面证明，并通过协查系统回复购买方主管税务机关，该失控发票可作为购买方抵扣增值税进项税额的凭证抵扣进项税额。

《国家税务总局关于失控增值税专用发票处理的批复》(国税函〔2008〕607号)规定，购买方主管税务机关对认证发现的失控发票，应按照规定移交稽查部门组织协查。属于销售方已申报并缴纳税款的，可由销售方主管税务机关出具书面证明，并通过协查系统回复购买方主管税务机关，该失控发票可作为购买方抵扣增值税进项税额的凭证。

根据上述规定，对于取得失控专用发票，需由企业主管税务机关通过协查，确认销售方已经申报纳税并取得销售方主管税务机关出具的书面证明及协查回复后，才可抵扣进项税额。

**遗失专用发票视情况分别处理**

增值税专用发票丢失，是在增值税一般纳税人经营过程中经常发生的。在丢失了增值税专用发票后，首先应分清丢失发票的责任。如是购买方的责任，需要求对方出具丢失发票的说明或主管税务机关对其未按规定保管发票行为的处罚证明，然后分下列情况处理：

增值税一般纳税人将取得的专用发票“抵扣联”丢失的，其进项税额不允许抵扣。但如果丢失前已认证相符，可用“发票联”复印件作为“抵扣联”留存备查；如果丢失前未认证的，可用“发票联”到主管税务机关认证，将“发票联”复印件留存备查。增值税一般纳税人将取得的专用发票的“发票联”和“抵扣联”全部丢失的，其进项税额不允许抵扣。

丢失已开具专用发票的发票联和抵扣联，经税务机关审核同意可作进项税额抵扣凭证。《关于简化增值税发票领用和使用程序有关问题的公告》国家税务总局公告2014年第19号；明确了简化丢失专用发票的处理流程：一般纳税人丢失已开具专用发票的发票联和抵扣联，如果丢失前已认证相符的，购买方可凭销售方提供的相应专用发票记账联复印件及销售方主管税务机关出具的《丢失增值税专用发票已报税证明单》或《丢失货物运输业增值税专用发票已报税证明单》，作为增值税进项税额的抵扣凭证；如果丢失前未认证的，购买方凭销售方提供的相应专用发票记账联复印件进行认证，认证相符的可凭专用发票记账联复印件及销售方主管税务机关出具的《证明单》，作为增值税进项税额的抵扣凭证。专用发票记账联复印件和《证明单》留存备查。

**客观造成发票逾期可申请逾期抵扣手续**

增值税一般纳税人取得的增值税扣税凭证已认证或已采集上报信息但未按照规定期限申报抵扣；实行纳税辅导期管理的增值税一般纳税人以及实行海关进

口增值税专用缴款书“先比对后抵扣”管理办法的增值税一般纳税人，取得的增值税扣税凭证稽核比对结果相符但未按规定期限申报抵扣，属于发生真实交易且符合《国家税务总局关于逾期增值税扣税凭证抵扣问题的公告》(国家税务总局公告2011年第50号)第二条规定的客观原因的，经主管税务机关审核，允许纳税人继续申报抵扣其进项税额。

增值税扣税凭证未认证或未采集上报信息，且逾期即超期申报扣税凭证的，根据国家税务总局公告2011年第50号规定，增值税一般纳税人发生真实交易但由于客观原因造成增值税扣税凭证逾期的，经主管税务机关审核、逐级上报，由国家税务总局认证、稽核比对后，对比对相符的增值税扣税凭证，允许纳税人继续抵扣其进项税额。

客观原因包括以下五种类型：1.因自然灾害、社会突发事件等不可抗力原因造成增值税扣税凭证未按期申报抵扣；2.有关司法、行政机关在办理业务或者检查中，扣押、封存纳税人账簿资料，导致纳税人未能按期办理申报手续；3.税务机关信息系统、网络故障，导致纳税人未能及时取得认证结果通知书或稽核结果通知书，未能及时办理申报抵扣；4.由于企业办税人员伤亡、突发危重疾病或者擅自离职，未能办理交接手续，导致未能按期申报抵扣;5.国家税务总局规定的其他情形。

**涉嫌违规发票经核查后按规定处理**

《国家税务总局关于金税工程增值税征管信息系统发现的涉嫌违规增值税专用发票处理问题的通知》（国税函〔2006〕969号）规定，防伪税控认证系统发现涉嫌违规发票分无法认证、认证不符、密文有误、重复认证、认证时失控、认证后失控和纳税人识别号认证不符(发票所列购买方纳税人识别号与申报认证企业的纳税人识别号不符)等类型。

属于无法认证、纳税人识别号认证不符和认证不符的发票代码号码认证不符(密文与明文相比较，发票代码或号码不符)的发票，不得作为增值税进项税额的抵扣凭证。税务机关应将发票原件退还企业，企业可要求销售方重新开具。

属于重复认证、密文有误和认证不符(不包括发票代码号码认证不符)、认证时失控和认证后失控的发票，暂不得作为增值税进项税额的抵扣凭证，税务机关扣留原件，移送稽查部门作为案源进行查处。

经税务机关检查确认属于税务机关责任以及技术性错误造成的，允许作为增值税进项税额的抵扣凭证；不属于税务机关责任以及技术性错误造成的，不得作为增值税进项税额的抵扣凭证。

《关于修订增值税专用发票使用规定》(国税发〔2006〕156号)进一步明确了上述规定。增值税专用发票稽核系统发现涉嫌违规发票分比对不符、缺联和作废等类型。凡属于上述涉嫌违规的发票，暂不得作为增值税进项税额的抵扣凭证，由税务管理部门按照审核检查的有关规定进行核查，并按有关规定进行处理。经税务机关检查确认属于税务机关责任以及技术性错误造成的，允许作为增值税进项税额的抵扣凭证;不属于税务机关责任以及技术性错误造成的，不得作为增值税进项税额的抵扣凭证。

# 营改增后预缴税款表怎么填

欧阳弘毅　王建东

近日，一家房地产开发企业的办税员来到办税服务厅向税务人员咨询道：“我们要预缴税款，可是5月1日营改增后，申报表里有一张《增值税预缴税款表》，我们搞不清楚怎么填。”

原来，这家企业正在预售2014年6月开工尚未开发完毕的房地产项目，5月收到一笔预收款，按照规定，6月纳税申报期需到主管国税机关预缴税款并填写《增值税预缴税款表》。





事实上，这样的情况并非个例。那么，《增值税预缴税款表》究竟该如何填写呢？北京市国税局的税务人员对此做了梳理。

**哪些情形需填写《增值税预缴税款表》**

纳税人发生以下情形的行为，按规定需要在国税机关预缴增值税时填写《增值税预缴税款表》：

（1）纳税人（不含其他个人）跨县（市）提供建筑服务；

（2）房地产开发企业预售自行开发的房地产项目；

（3）纳税人（不含其他个人）出租与机构所在地不在同一县（市）的不动产。

**纳税义务发生时间如何确定**

（1）纳税人跨县（市、区）提供建筑服务，应在提供建筑服务并收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天，向建筑服务发生地主管国税机关预缴税款；先开具发票的，为开具发票的当天；提供建筑服务采取预收款方式的，为收到预收款的当天。

收讫销售款项，指纳税人提供建筑服务过程中或者完成后收到款项。

取得索取销售款项凭据的当天，指书面合同确定的付款日期；未签订书面合同或者书面合同未确定付款日期的，为建筑服务完成的当天。

（2）一般纳税人采取预收款方式销售自行开发的房地产项目，应在收到预收款的次月纳税申报期向主管国税机关预缴税款。

（3）纳税人出租不动产需要预缴税款的，应在取得租金的次月纳税申报期或不动产所在地主管国税机关核定的纳税期限预缴税款。

**具体栏次填表说明**

（一）纳税人异地提供建筑服务

纳税人跨县（市、区）提供建筑服务，按照以下规定预缴税款：

（1）一般纳税人跨县（市、区）提供建筑服务，适用一般计税方法计税的，以取得的全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额，按照2%的预征率计算应预缴税款。

（2）一般纳税人跨县（市、区）提供建筑服务，选择适用简易计税方法计税的，以取得的全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额，按照3%的征收率计算应预缴税款。

（3）小规模纳税人跨县（市、区）提供建筑服务，以取得的全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额，按照3%的征收率计算应预缴税款。

纳税人应按照上述计税方法在其他建筑服务发生地主管国税机关预缴税款后，向机构所在地主管国税机关进行纳税申报。

（二）房地产开发企业预售自行开发的房地产项目

房地产开发企业中采取预收款方式销售自行开发的房地产项目，应在收到预收款时按照3%的预征率预缴增值税。

应预缴税款按照以下公式计算：

应预缴税款=预收款÷（1+适用税率或征收率）×3%

适用一般计税方法计税的，按照11%的适用税率计算；适用简易计税方法计税的，按照5%的征收率计算。

（三）纳税人出租不动产

（1）一般纳税人出租其2016年4月30日前取得的不动产，可以选择适用简易计税方法，按照5%的征收率计算应纳税额。

不动产所在地与机构所在地不在同一县（市、区）的，纳税人应按照上述计税方法向不动产所在地主管国税机关预缴税款，向机构所在地主管国税机关申报纳税。

（2）一般纳税人出租其2016年5月1日后取得的不动产，适用一般计税方法计税。

不动产所在地与机构所在地不在同一县（市、区）的，纳税人应按照3%的预征率向不动产所在地主管国税机关预缴税款，向机构所在地主管国税机关申报

纳税。

一般纳税人出租其2016年4月30日前取得的不动产适用一般计税方法计税的，按照上述规定执行。

（3）小规模纳税人出租不动产，（不含个体工商户出租住房），按照5%的征收率计算应纳税额。个体工商户出租住房，按照5%的征收率减按1.5%计算应纳税额。

不动产所在地与机构所在地不在同一县（市、区）的，纳税人应按照上述计税方法向不动产所在地主管国税机关预缴税款，向机构所在地主管国税机关申报纳税。

上述三种情形，《增值税预缴税款表》具体填写方法详见附表。

**《增值税预缴税款表》填写说明**

| 预征项目和栏次 | 计税方法 | 销售额（1） | 扣除金额（2） | 预征率（3） | 预征税额（4） |
|---|---|---|---|---|---|
| 建筑服务 | 一般计税方法 | 纳税人跨县（市）提供建筑服务取得的全部价款和价外费用（含税） | 跨县（市）提供建筑服务项目按照规定准予从全部价款和价外费用中扣除的金额（含税） | 2% | 预征税额=（第1列“销售额”-第2列“扣除金额”）÷（1+11%）×2% |
| | 简易计税方法 | | | 3% | 预征税额=（第1列“销售额”-第2列“扣除金额”）÷（1+3%）×3% |
| 销售不动产 | 一般计税方法 | 本期收取的预收款（含税），包括在取得预收款当月或主管国税机关确定的预缴期取得的全部预收价款和价外费用。 | —— | 3% | 预征税额=第1列“销售额”÷（1+11%）×3% |
| | 简易计税方法 | | | 3% | 预征税额=第1列“销售额”÷（1+5%）×3% |
| 出租不动产 | 一般计税方法 | 纳税人出租不动产取得全部价款和价外费用（含税） | —— | 3% | 预征税额=第1列“销售额”÷（1+11%）×3% |
| | 简易计税方法（不含个人出租住房） | | | 5% | 预征税额=第1列“销售额”÷（1+5%）×5% |
| | 个体工商户出租住房 | | | 1.5% | 预征税额=第1列“销售额”÷（1+5%）×1.5% |





# 十个案例让你更懂建筑业“营改增”

## 安徽省国家税务局

营改增全面铺开对建筑业会产生哪些影响呢？日前，安徽省国家税务局用案例的形式详细阐述了营改增给建筑业带来的变化。

**【案例1】**甲建筑公司为增值税一般纳税人，2016年5月1日承接A工程项目，5月30日发包方按进度支付工程价款222万元，该项目当月发生工程成本为100万元，其中购买材料、动力、机械等取得增值税专用发票上注明的金额为50万元。对A工程项目甲建筑公司选择适用一般计税方法计算应纳税额，该公司5月需缴纳多少增值税？

**【分析】**一般计税方法下的应纳税额=当期销项税额-当期进项税额

该公司5月销项税额为222÷(1+11%)×11%=22万元

该公司5月进项税额为50×17%=8.5万元，该公司5月应纳增值税额为22-8.5=13.5万元

**【案例2】**甲建筑公司为增值税一般纳税人，2016年5月1日以清包工方式承接A工程项目（或为甲供工程提供建筑服务），5月30日发包方按工程进度支付工程价款222万元，该项目当月发生工程成本为100万元，其中购买材料、动力、机械等取得增值税专用发票上注明的金额为50万元。对A工程项目甲建筑公司选用简易计税方法计算应纳税额，5月需缴纳多少增值税？

**【分析】**企业以清包工方式提供建筑服务或为甲供工程提供建筑服务可以选用简易计税方式，其进项税额不能抵扣。应纳税额=销售额×征收率。该公司5月应纳增值税额为222÷（1+3%）×3%=6.47万元

**【案例3】**甲建筑公司为增值税一般纳税人，2016年5月1日承接A工程项目，5月30日发包方按进度支付工程价款222万元，A项目当月发生工程成本为100万元，取得增值税专用发票上注明的金额为50万元，税率17%。同月3日承接B工程项目，5月31日发包方支付工程价款111万元，B项目工程成本为80万元，取得增值税专用发票上注明的金额为60万元，税率17%。对两个工程项目甲建筑公司均选择适用一般计税方法计算应纳税额，该公司5月需缴纳多少增值税？

**【分析】**如果建筑企业承接的工程没有选择简易计税方法计算应纳税额的，则在纳税申报时无需分项目计算增值税应纳税额，应分别汇总每月各项目可确认的销项税额和进项税额，以汇总销项税额减去汇总进项税额后的余额为应纳税额。该公司5月销项税额为（222+111）÷（1+11%）×11%=33万元，该公司5月进项税额为（50+60）×17%=18.7万元，该公司5月应纳增值税额为33-18.7=14.3万元

**【案例4】**甲建筑公司为增值税一般纳税人，2016年5月1日承接A工程项目，5月30日按发包方要求为所提供的建筑服务开具增值税专用发票，开票金额200万元，税额22万元。（或5月30日与发包方、监理方共同验工计价，确认工程收入为222万元），该项目当月发生工程成本为100万元，其中购买材料、动力、机械等取得增值税专用发票上注明的金额为50万元。发包方于6月5日支付了222万工程款。对A工程项目甲建筑公司选择适用一般计税方法计算应纳税额，该公司5月需缴纳多少增值税？

**【分析】**增值税纳税业务发生时间为：纳税人发生应税行为并收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天；先开具发票的，为开具发票的当天。收讫销售款、取得索取销售款项凭据、先开具发票，此3个条件采用孰先原则，只要满足一个，即发生了增值税纳税义务。该公司5月销项税额为222÷(1+11%)×11%=22万元，该公司5月进项税额为50×17%=8.5万元，该公司5月应纳增值税额为22-8.5=13.5万元

**【案例5】**甲建筑公司为增值税一般纳税人，2016年5月1日承接A工程项目，并将A项目中的部分施工项目分包给了乙公司，5月30日发包方按进度支付工程价款222万元。当月该项目甲公司购进材料取得增值税专用发票上注明的税额8万元；乙公司就其分包建筑服务开具给甲公司增值税专票，发票注明的税额4万元。对A工程项目甲建筑公司选择适用一般计税方法计算应纳税额，该公司5月需缴纳多少增值税？

**【分析】**试点纳税人提供建筑服务适用一般计税

方法的，以取得的全部价款和价外费用为销售额，其分包出去的工程应取得分包方开具的增值税扣税凭证据以抵扣。该公司5月销项税额为222÷(1+11%)×11%=22万元，该公司5月进项税额为8+4=12万元，该公司5月应纳增值税额为22-12=10万元

**【案例6】**甲建筑公司为增值税一般纳税人，2016年4月1日承接A工程项目(《建筑工程施工许可证》上注明的合同开工日期为4月10日)，并将A项目中的部分施工项目分包给了乙公司。5月30日发包方按进度支付工程价款222万元。5月甲公司支付给乙公司工程分包款50万元。对A工程项目甲建筑公司选用简易计税方法计算应纳税额，5月需缴纳多少增值税?

**【分析】**《建筑工程施工许可证》上注明的合同开工日期在4月30日前的建筑工程项目为建筑工程老项目，可以选择适用简易计税方法，以取得的全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额为销售额。该公司5月应纳增值税额为(222-50)÷(1+3%)×3%=5.01万元

**【案例7】**甲建筑公司为增值税小规模纳税人，2016年5月1日承接A工程项目，5月30日发包方按进度支付工程价款222万元，该项目当月发生工程成本为100万元，其中取得增值税发票上注明的金额为50万元。甲建筑公司5月需缴纳多少增值税?

**【分析】**小规模纳税人采用简易计税方法，其进项税额不能抵扣。应纳税额=销售额×征收率。该公司5月应纳增值税额为222÷(1+3%)×3%=6.47万元

**【案例8】**甲建筑公司为增值税一般纳税人，机构所在地为安徽省肥西县。2016年5月1日到该省肥东承接A工程项目，并将A项目中的部分施工项目分包给了乙公司，5月30日发包方按进度支付工程价款222万元。当月该项目甲公司购进材料取得增值税专用发票上注明的税额8万元；5月甲公司支付给乙公司工程分包款50万元，乙公司开具给甲公司增值税专票，税额4.95万元。对A工程项目甲建筑公司选择适用一般计税方法计算应纳税额，该公司5月需缴纳多少增值税?

**【分析】**一般纳税人跨县(市)提供建筑服务，适用一般计税方法计税的，应以取得的全部价款和价外费用为销售额计算应纳税额。纳税人应以取得的全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额，按照2%的预征率在建筑服务发生地预缴税款后，向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。该公司5月销项税额为222÷(1+11%)×11%=22万元，该公司5月进项税额为8+4.95=12.95万元，该公司5月应纳增值税额为22-12.95=9.05万元。在肥东县预缴增值税为(222-50)÷(1+11%)×2%=3.1万元。在肥西县全额申报，扣除预缴增值税后应缴纳9.05-3.1=5.95万元

**【案例9】**甲建筑公司为增值税一般纳税人，机构所在地为肥西县。2016年5月1日以清包工方式到肥东承接A工程项目，并将A项目中的部分施工项目分包给了乙公司，5月30日发包方按进度支付工程价款222万元。当月该项目甲公司购进材料取得增值税专用发票上注明的税额8万元；5月甲公司支付给乙公司工程分包款50万元，乙公司开具给甲公司增值税发票，税额4.95万元。对A工程项目甲建筑公司选择使用简易计税方法计算应纳税额，5月需如何缴纳增值税?

**【分析】**一般纳税人跨县(市)提供建筑服务，选择适用简易计税方法计税的，应以取得的全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额为销售额，按照3%的征收率计算应纳税额。纳税人应按照上述计税方法在建筑服务发生地预缴税款后，向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。该公司5月应纳增值税额为(222-50)÷(1+3%)×3%=5.01万元。在肥东县预缴增值税为5.01万元。在肥西县全额申报，扣除预缴增值税后无需纳税5.01-5.01=0万元

**【案例10】**甲建筑公司为增值税小规模纳税人，机构所在地为肥西县。2016年5月1日到肥东承接A工程项目，并将A项目中的部分施工项目分包给了乙公司，5月30日发包方按进度支付工程价款222万元。5月甲公司支付给乙公司工程分包款50万元。甲建筑公司5月需如何缴纳增值税?

**【分析】**试点纳税人中的小规模纳税人跨县(市)提供建筑服务，应以取得的全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额为销售额，按照3%的征收率计算应纳税额。纳税人应按照上述计税方法在建筑服务发生地预缴税款后，向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。该公司5月应纳增值税额为(222-50)÷(1+3%)×3%=5.01万元。在肥东县预缴增值税为5.01万元。在肥西县全额申报，扣除预缴增值税后无需纳税5.01-5.01=0万元





# 证监会发布《2015年度上市公司年报会计监管报告》

截至2016年4月30日，沪深两市2015年已上市的2 827家公司(其中A股2 808家)均按时披露了2015年年度财务报告。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，证监会会计部抽查审阅了563家上市公司2015年年度报告和内部控制报告，在此基础上形成了《2015年上市公司年报会计监管报告》。总体而言，上市公司能够较好地理解并执行企业会计准则、内控规范和相关信息披露规则，但仍有部分公司存在会计确认与计量不正确、财务及内控信息披露不规范的问题。

年报分析发现，上市公司执行企业会计准则、内部控制和财务信息披露规范存在的主要问题有：一是部分公司对外投资性质的认定与分类不正确，对信托计划、资产管理计划等结构化主体投资、委托受托经营、处于清算中的子公司等是否纳入合并报表范围的判断不合理；少数公司对企业合并及股权处置的会计处理不符合准则规定。二是在卖方提供信贷支持销售产品、土地一级开发、网络游戏等新型销售模式和特殊行业，收入确认时点不一致的现象较为普遍。关于收入确认的会计政策披露不规范问题也较为突出。部分公司对收入确认会计政策的披露较为原则，未结合公司生产经营特点进行描述，对借壳上市等导致公司主营业务发生根本变化的，收入确认政策披露未作相应调整。三是对修订后职工薪酬准则执行不到位，部分公司对辞退福利和离职后福利的分类不正确，相关信息披露不符合规范要求。四是金融负债的确认不充分，针对认购有限期限劣后级信托计划、附回购条款的增资或签发卖出期权等新型金融工具或交易，部分公司未就清偿或回购义务确认金融负债。一些对应收账款进行保理的公司，未充分考虑仍保留的风险，仅凭与金融机构签订的形式上无追索权的保理协议就提前终止确认应收账款。五是部分公司递延所得税资产或负债的确认不正确，本期会计利润与所得税费用的调整过程信息披露不充分、不到位。六是部分公司对资产减值的计提不充分，也有部分亏损公司大幅提高减值计提标准，存在“洗大澡”的嫌疑。七是部分公司对股份支付准则的理解和执行不到位，对负有回购义务的限制性股票，未在授予日就回购义务确认负债；对于非控股股东授予职工公司股份的股份支付，少数公司认为非控股股东不属于企业集团范畴，未将其作为集团内股份支付处理。八是部分公司披露的内控评价报告的内容与格式未严格遵守相关编报要求，内控缺陷的认定标准、评价结论表述不适当，内控缺陷及其整改情况披露不充分。部分公司内控审计意见类型不恰当，强调事项段使用不规范。

针对年报审阅中发现的上市公司执行会计准则、内部控制规范以及财务信息披露规则中存在的问题，我们将继续做好以下工作：

一是发布年报会计监管报告，向市场传递关于执行会计准则、内部控制规范和财务信息披露规则等方面的监管标准，引导上市公司切实提高财务信息披露质量。

二是对于年报审阅中发现的问题线索，与交易所、有关证监局等一线监管部门配合进一步了解情况，在此基础上认定上市公司存在违反会计准则和内控规范要求的，按照有关监管安排进行处理。

三是针对会计准则具体规范不明确、实务中存在争议的问题，加强调研，推动财政部制定准则指引；针对会计准则执行中的理解和操作问题，逐步制定发布有关监管口径，同时以案例指导的形式，提升上市公司理解和运用准则的能力。

四是基于市场的信息需求和资本市场改革要求，完善多层次资本市场信息披露规范体系，重点加强上市公司会计政策、会计估计披露，改进财务信息的更正披露要求，完善非经常性损益的认定与列报。

附件：2015年上市公司年报会计监管报告(略)

# 企业股权转让如何确认收入和计算所得

**问**：企业股权转让如何确认收入和计算所得?

**答**：您好！根据《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函〔2010〕79号）第三条规定："企业转让股权收入，应于转让协议生效、且完成股权变更手续时，确认收入的实现。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。"

福建省地方税务局

# 一般纳税人差额征税如何进行会计处理

**问**：一般纳税人差额征税如何进行会计处理?

**答**：企业接受应税服务时，按规定允许扣减销售额而减少的销项税额，借记"应交税费——应交增值税（营改增抵减的销项税额）"科目，按实际支付或应付的金额与上述增值税额的差额，借记"主营业务成本"等科目，按实际支付或应付的金额，贷记"银行存款"、"应付账款"等科目。

对于期末一次性进行账务处理的企业，期末，按规定当期允许扣减销售额而减少的销项税额，借记"应交税费——应交增值税（营改增抵减的销项税额）"科目，贷记"主营业务成本"等科目

例：某A公司一般纳税人，提供客运场站服务，2016年5月取得含税收入106万元，当月支付承运方运费21.2万元，取得增值税发票。

1.A公司提供应税服务

借：应收账款　　1 060 000

　贷：主营业务收入　　1 000 000

　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　60 000

2.A公司支付承运方运费

借：主营业务成本　　200 000

　应交税费——应交增值税（营改增抵减的销项税额）　　12 000

　贷：应付账款　　212 000

# 厦之旅

**陈旻雯**

七月流火，金秋送爽。在首席合伙人林宝明、管理合伙人童益恭、陈航晖、首席合伙人助理高虹的带领下，伴着明媚的阳光，怀揣愉悦的心情，华兴总所后勤一行人乘坐动车前往厦门。

一番舟车劳顿之后，我们的厦门之旅拉开了序幕。虽然，厦门是用绵绵细雨来迎接我们的到来，但是这并不影响我们愉悦的心情。在简单的午餐过后，在厦门分所领导刘见生主任和副主任方莉带领下，我们参观了位于厦门思明区中闽大厦34楼的厦门分所。步入厦门分所，映入眼帘的，是那宽敞的办公区，简洁的摆设，干净的环境。移步至窗边，居高俯瞰视野豁然开朗，青山绿水尽收眼底。参观完毕，大家坚持问题导向，结合工作现状，彼此交流工作经验，互相借鉴了许多提高效率的管理办法。

夜幕降临，恰逢中秋，好客的厦门分所全体员工邀请我们一起参与他们的中秋博饼。在晚宴上，所有的领导褪去工作时的威严，与大家侃大山，妙语连珠，风趣幽默，展现了很强的亲和力。博饼开始，虽然不一定人人见"四"，大家奖品有多有少，但是每个人都还是感到无比的快乐。

厦之旅，是个感恩之旅，真诚感谢领导们组织了这次旅程，感谢领导们对于我们的关心与信任。

厦之旅，是个收获之旅，通过学习交流，不仅增长了见识，累计了经验，也收获了许多针对性、操作性强的工作方法，为我们将来的工作奠定了坚实的基础。

厦之旅，是个感悟之旅，领导的亲和力，厦门分所人的凝聚力，形成了一种无形的动力源，激发了我们想干事，能干事，干成事的热情。这种正能量，永不消逝。

厦之旅，我们笑了，美了，也醉了……

## 勘　误

本刊第2016.08期封二右上图配文"财政部福建专员办副专员郑沿良来所布置进驻检查工作"应为"财政部福建专员办副专员郑延良来所布置进驻检查工作"，特此更正致歉。